

はしがき

相続税及び贈与税（以下「相続税等」という）は、相続等によって取得した財産の価額の合計額（課税価格）に対して課税される。

そして、この価格は、原則として「財産の取得の際における時価によ」と定められている（相法22）。

しかし、この「時価」を客観的に求めることが困難であるため、国税庁では財産評価基本通達を定め、「時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による」（評価通達1(2)）としている。

そして、宅地地域の土地評価については、実務上、地域ごとに路線価を設定し、これに基づいて、個別的要因による調整を行って、評価するようになっている。

なお、路線価の価格水準は、公示価格の80%として設定されているため、通常は時価を上回ることはないので、特別のケース以外は、この時価に収まっている。

また、建物については、固定資産税の評価額によることになっている。

そのようなアローアンスが設けられているので、一般的な形体、使用状況にある不動産については、通達による評価で収まっている。しかし、不動産の位置、形態、使用方法等は千差万別であり、通達の評価方法では収まらない場合がある。

そこで、同通達6項（この通達の定めにより難しい場合の評価）で「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する」と定められており、また、国税庁長官の指示を待たずに、国税不服審判所の審

査請求、裁判で争われている例も多い。

本書は、これらの実例を通し、どのようなケースがあり、どのようなケースで納税者の主張が認められ、認められなかったのかを、具体的に例示し、税務紛争の有利な解決のための参考に供するものである。

* * *

特に、昨今の新型コロナウイルス感染症における不動産市場の動向を予測することは困難である。リーマンショックや東日本大震災等で不動産価格が下落した局面もあったが、今回のコロナウイルス問題は、これらとは様相を異にする。令和2年分として公開された路線価は、令和2年1月1日現在の「時価」であり、コロナウイルスの影響は考慮されていない。仮に考慮するとしても感染状況は地域によって異なり全国一律とはいえないであろう。

都内の大手不動産販売会社の支店長によると、コロナウイルス感染拡大が報じられて以降、「お客様が全く来店しなくなりました」との声もある。

不動産取引のないことが、そのまま価値の下落を示すとは限らないが、少なくとも、上昇しているとは考え難い。

今後、相続税の申告書を提出する際に、評価対象の不動産が、路線価の価格水準に収まらない場合もあり、財産評価基本通達6項の適用可否を検討することもあるだろう。その際に、本書を活用いただければ幸いである。

本書の発刊に際しては、(株)日本法令の竹淵学氏に、並々ならぬご尽力をいただいた。記して謝意を表したい。

なお、本文中の意見は、すべて私見であることを申し添える。

令和2年11月

著者代表 税理士・
不動産鑑定士 鵜野 和夫

目次

第1章 相続税法の時価の考え方

- I 相続税法22条の時価概念 2
- II 不動産鑑定評価基準における時価とは 5

第2章 財産評価基本通達6項とは

- I 財産評価基本通達の沿革 10
- II 評価通達6項の制度趣旨 12
- III 相続税法22条との関係 14

第3章 財産評価基本通達6項の適用要件

- I 評価通達6項の適用要件 18
 - ① 著しく不相当 18
 - ② 「特別の事情」とは 19
- II 評価額乖離型と租税回避型 20
- III 国税庁長官の指示 22

第4章 鑑定評価の時価の考え方

I	不動産の鑑定評価とは	24
II	鑑定評価の方法は、どのようにして 形成されてきたか	25
III	どのようにして鑑定評価するのか	27
①	対象不動産のどのような状態を評価 するのか——対象確定条件	27
②	価格形成要因の分析と最有効使用の判定	28
③	評価の三方式の適用と試算価格の算出	28
④	試算価格の調整と鑑定評価額の決定	30
IV	鑑定評価における時価の考え方	32
V	限定価格と相続税評価	34

第5章 税務評価と鑑定評価に関する 裁決・判決事例の検討

I	「特別の事情」が認められた事例	36
①	医療法人の出資の評価が争われた事例（鹿児島地裁 平成18年6月7日判決、福岡高裁平成19年2月2日判決）	36
①	事案の概要	36
②	評価の争点	37
③	納税者の主張	38

④	課税庁の主張	44
⑤	鹿児島地裁判決	46
⑥	福岡高裁判決	50
⑦	評価の留意点	54
②	無道路地の評価が争われた事例 （大阪地裁平成29年 6月15日判決、大阪高裁平成30年2月2日判決）	58
①	事案の概要	58
②	評価の争点	59
③	納税者の主張	60
④	課税庁の主張	61
⑤	大阪地裁判決	62
⑥	大阪高裁判決	64
⑦	評価の留意点	67
③	相続開始直前の不動産取得に係る評価が 争われた事例 （東京地裁平成5年2月16日判決、東京高裁 平成5年12月21日判決）	68
①	事案の概要	69
②	評価の争点	70
③	納税者の主張	70
④	課税庁の主張	72
⑤	東京地裁判決	75
⑥	東京高裁判決	81
⑦	評価の留意点	81
④	接道義務を満たさない土地の評価が争われた 事例 （東京地裁平成12年2月16日判決、東京高裁平成13年 12月6日判決）	84
①	事案の概要	85
②	評価の争点	85
③	納税者の主張	86

④	課税庁の主張	90
⑤	東京地裁判決	96
⑥	東京高裁判決	102
⑦	評価の留意点	105

II 「特別の事情」が認められなかった

事例	108
----	-----

① 医療法人の増資による経済的利益の移転がみなし

贈与に該当するか否かが争われた事例（横浜地裁平成18年2月22日判決、東京高裁平成20年3月27日判決、最高裁平成22年7月16日判決）	108
--	-----

①	事案の概要	109
②	評価の争点	110
③	納税者の主張	110
④	課税庁の主張	113
⑤	横浜地裁判決	115
⑥	東京高裁判決	116
⑦	最高裁判決	117
⑧	評価の留意点	119

② 市街化調整区域内の雑種地の評価が争われた

事例（平成28年10月4日裁決）	123
------------------	-----

①	事案の概要	123
②	評価の争点	126
③	納税者の主張	126
④	課税庁の主張	127
⑤	裁 決	129
⑥	評価の留意点	134

③ 老朽マンションの鑑定評価額が争われた事例

(東京地裁平成25年12月13日判決、東京高裁平成27年12月17日判決)	136
① 事案の概要	136
② 評価の争点	137
③ 納税者の主張	138
④ 課税庁の主張	144
⑤ 東京地裁判決	152
⑥ 東京高裁判決	156
⑦ 評価の留意点	156

Ⅲ マンション評価の事例

160

① タワーマンションの評価が争われた事例

(平成23年7月1日裁決)	160
① 事案の概要	160
② 評価の争点	162
③ 納税者の主張	162
④ 課税庁の主張	163
⑤ 裁 決	164
⑥ 評価の留意点	166

② マンション購入による過度の節税が争われた

事例 (平成29年5月23日裁決、東京地裁令和元年8月27日判決、東京高裁令和2年6月24日判決)	168
① 事案の概要	169
② 評価の争点	170
③ 納税者の主張	170
④ 課税庁の主張	172
⑤ 裁 決	177
⑥ 東京地裁判決	178

⑦	東京高裁判決	182
⑧	評価の留意点	182
③	借入金によるマンションの購入と相続発生後の売却 （東京地裁平成4年3月11日判決、東京高裁平成5年1月26日判決、最高裁平成5年10月28日判決）	183
①	事案の概要	184
②	評価の争点	185
③	納税者の主張	185
④	課税庁の主張	185
⑤	東京地裁判決	186
⑥	東京高裁判決	190
⑦	最高裁判決（抄）	191
⑧	評価の留意点	195
IV	建物評価の事例	197
①	相続税において家屋の評価が争われた事例 （平成18年11月6日裁決）	197
①	事案の概要	197
②	評価の争点	198
③	納税者の主張	199
④	課税庁の主張	199
⑤	裁 決	200
⑥	評価の留意点（固定資産税台帳価格について）	204
②	法人税において家屋の評価が争われた事例 （平成23年6月30日裁決）	207
①	事案の概要	207
②	評価の争点	209
③	納税者の主張	209
④	課税庁の主張	211

⑤ 裁 決	213
⑥ 評価の留意点	214

V 底地評価の事例 216

① 借地権価額控除方式の適否が争われた事例(1)

(平成9年12月10日裁決)	216
① 事案の概要	216
② 評価の争点	217
③ 納税者の主張	217
④ 課税庁の主張	220
⑤ 裁 決	221
⑥ 評価の留意点	232

② 借地権価額控除方式の適否が争われた事例(2)

(平成9年12月11日裁決)	233
① 事案の概要	233
② 評価の争点	234
③ 納税者の主張	235
④ 課税庁の主張	238
⑤ 裁 決	241
⑥ 評価の留意点	250

③ 借地権価額控除方式の適否が争われた事例(3)

(東京地裁平成29年3月3日判決、東京高裁平成29年12月20日判決)	252
① 事案の概要	252
② 評価の争点	253
③ 納税者の主張	254
④ 課税庁の主張	257
⑤ 判 決	257
⑥ 評価の留意点	263

VI 売買価格の判断 269

① 遺言執行者による土地の売却価格をめぐる

争われた事例（平成24年8月16日裁決） 269

① 事案の概要 270

② 評価の争点 270

③ 納税者の主張 271

④ 課税庁の主張 273

⑤ 裁 決 275

⑥ 評価の留意点 278

② 底地の売却価格を時点修正した価額の適否が

争われた事例（平成30年1月4日裁決） 281

① 事案の概要 282

② 評価の争点 282

③ 納税者の主張 283

④ 課税庁の主張 283

⑤ 裁 決 284

⑥ 評価の留意点 288

③ 国有財産の鑑定評価、売却価格等を考慮すべき

かが争われた事例（東京地裁平成30年10月30日判決） ... 295

① 事案の概要 295

② 評価の争点 296

③ 納税者の主張 297

④ 課税庁の主張 299

⑤ 東京地裁判決 301

⑥ 評価の留意点 304

④ 国有財産の入札価格等の適否が争われた事例

（高松地裁平成16年4月26日判決、高松高裁平成16年12月16日

判決） 307

① 事案の概要	307
② 評価の争点	308
③ 納税者の主張	309
④ 課税庁の主張	309
⑤ 判 決	310
⑥ 評価の留意点	313
⑤ 土地買取価格の70%評価の適否が争われた	
事例 (令和元年5月29日裁判)	315
① 事案の概要	316
② 評価の争点	317
③ 納税者の主張	318
④ 課税庁の主張	318
⑤ 裁 決	319
⑥ 評価の留意点	323

第6章

国税当局における 路線価の設定方法

はじめに	326
I 年間事務計画	327
II 路線価ができるまで	328
① 地図づくり	328
② 現地踏査	328
③ 鑑定標準地・一般標準地の選定と 売買実例価額	329
① 鑑定標準地	329

②	一般標準地	332
③	売買実例価額	332
④	鑑定評価員等及び土地評価精通者の選任	335
①	選任の基準	335
②	課税庁での検討	336
⑤	土地評価精通者等会議の開催	336
①	土地評価精通者等会議	336
②	土地評価精通者等会議の必要性	337
⑥	評価担当者の研修	337
①	初任者研修	338
②	評価担当経験者の研修	338
⑦	鑑定評価員会議（バランス検討会）の開催	341
①	署単位でのバランス検討会	341
②	都県単位でのバランス検討会	341
⑧	不動産鑑定評価書・精通者意見価格調書等の 収集及び整理	341
①	不動産鑑定評価書	342
②	精通者意見価格調書	343
③	精通者意見価格調書のデータ取りまとめ	344
⑨	自動評定	344
①	公示価格の自動評定	345
②	精通者意見価格の自動評定	345
③	仲値の自動評定	345
④	評価基準額の自動評定	345
⑤	路線価の自動評定	346
⑥	借地権の自動評定	346
⑩	作業図の作成	346
⑪	路線価評定作業	346
⑫	固定資産税評価額等との調整	347

⑬	倍率表評定作業	347
①	宅地	347
②	農地・山林・原野	347
⑭	路線価の報告	348
⑮	チェック会	348

第7章 国税当局における 鑑定評価書チェックシート

	はじめに	350
I	資産税審理研修資料	351
II	鑑定評価書の仕組み	352
①	比準価格	355
②	収益価格	357
③	積算価格	359
④	標準価格	360
⑤	公示価格を規準とした価格（公示規準価格）	361
⑥	開発法による価格	362
⑦	鑑定評価額	363
III	鑑定評価書の検討の進め方	364
◆	検討の方法及び手順の概要	364
①	個別的要因、地域要因の把握と適正な相続税 評価額の算定	364
②	比準価格（標準価格）及び公示規準価格 （標準価格）と路線価等の価格水準との比較	367

③ 対象不動産の個別的要因及び取引事例に係る 標準化補正の検討	369
④ 収益価格及び開発法による価格の検討	371
⑤ 試算価格の調整過程と鑑定評価の決定手順の 検討	376
⑥ 取引事例の検討	379
⑦ 売買実例との比較検討	384
⑧ 路線価等の評定資料の検討	385
⑨ 局における鑑定評価の実施等	386
◆まとめ	387

凡 例

本書では、法令・通達等につき、かっこ内等で以下のとおり省略している。

正式名称	略称
相続税法	相法
相続税法施行令	相令
相続税法施行規則	相規
所得税法	所法
租税特別措置法	措法
地方税法	地法
相続税法基本通達	相基通
財産評価基本通達	評価通達

■表記例

相続税法第28条第1項第2号 ➔ 相法28①二

■その他

- 税務訴訟資料 …… 税資
- 判例時報 …… 判時
- 国税不服審判所裁決事例集 …… 裁事
- 税理士情報ネットワークシステム …… TAINS

本書は、令和2年10月1日現在の法令等に基づいて解説している。

第1章

相続税法の時価の 考え方

I

相続税法 22 条の時価概念

相続税法における土地の時価概念は、相続税法 22 条で規定されている。

■相続税法

第 3 章 財産の評価

(評価の原則)

第 22 条 この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。

以上のように、相続税法では、「財産の取得の時における時価」とされている。

また、財産評価基本通達（以下、本書においては「評価通達」という）1(2)において「時価の意義」として「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」とされている。

さらに、「その価額は、この通達の定めによって評価した価額」として、評価通達の価額を時価とみなしている。

また、判決・裁決事例により財産の時価は客観的交換価値（いわゆる取引価格ではない）であるとの解釈がされている。

そこで、税務上の不動産の時価としての概念である「客観的交換価値」について整理すると、次のように考えられる。

① 「不特定多数の当事者」が存在すること

ここでいう当事者とは、売手、買手が多数存在することとなるが、不動産市場においては、原則、売手が1人であり、買手が多数存在することとなるので、売手、買手が多数存在する商品市場とは異なり、不動産においては、その取引市場が限定されている。

② その当事者間で自由な取引が行われること

不動産における自由な取引とは、売手が限定されていることから、買手が多数存在しなければならない。特定の買手に制約される場合は、自由な取引とはいえない。例えば、競売等に入札する場合は、一般の市民が参加できないので、競売による落札価格は自由な取引で成立した価格とはいえないこととなる。実際、競売落札価格は、買手の市場が限定され、早期売却目的の価格になることから、通常の不動産市場の半値程度となっており、その価格をもって、客観的交換価値とは判断できないこととなる。なお、銀座等の希少価値がある一等地の土地は、相当高値で取引されることがあり、その価格が客観的交換価値と判断できる場合がある。この判定においては、不動産鑑定士の意見が必要となる。

③ 通常成立すると認められる価額であること

売り急ぎによる割安な価格及び買い進みによる割高の価格については、通常成立する価格とは異なるものとして、客観的交換価値としては認められない。特に、相続税納付を目的とする早期売却においては、市場価格より割安となることから、実務上、認められないケースが多い。しかし、商業地の取引とか立地条件が良いもの、希少価値があるビル用地は、相続税目的として市場に出てくると高値

で取引されることもあり、一概に、相続税納税目的で早期売却したからといって客観的交換価値ではないと判定することは問題がある。

したがって、専門家である不動産鑑定士の鑑定評価により、客観的交換価値としての立証をすることも必要である。

以上のように、①～③の要件を満たした価格が客観的交換価値として認められるものである。

不動産鑑定評価基準における時価とは

不動産鑑定評価基準総論の第5章第3節「鑑定評価によって求める価格又は賃料の種類」の1価格について、「正常価格」として時価が定義されている。

■不動産鑑定評価基準 総論

第5章 鑑定評価の基本的事項

第3節 鑑定評価によって求める価格又は賃料の種類

I 価格

1. 正常価格

正常価格とは、市場性を有する不動産について、現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場で形成されるであろう市場価値を表示する適正な価格をいう。この場合において、現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場とは、以下の条件を満たす市場をいう。

(1) 市場参加者が自由意思に基づいて市場に参加し、参入、退出が自由であること。

なお、ここでいう市場参加者は、自己の利益を最大化するため次のような要件を満たすとともに、慎重かつ賢明に予測し、行動するものとする。

- ① 売り急ぎ、買い進み等をもたらす特別な動機のないこと。
- ② 対象不動産及び対象不動産が属する市場について取引を成立させるために必要となる通常の知識や情報を得ていること。

- ③ 取引を成立させるために通常必要と認められる労力、費用を費やしていること。
 - ④ 対象不動産の最有効使用を前提とした価値判断を行うこと。
 - ⑤ 買主が通常の資金調達能力を有していること。
- (2) 取引形態が、市場参加者が制約されたり、売り急ぎ、買い進み等を誘引したりするような特別なものではないこと。
- (3) 対象不動産が相当の期間市場に公開されていること。

このように、不動産鑑定評価基準においては、適正な時価とは、「正常価格」概念があり、前述した相続税法 22 条及び評価通達における時価概念とは、ほぼ同一であるが、その成立条件は異なるものであり、時価の概念が細かく規定されている。

その理由としては、不動産は売手が限定されるといふ、いわゆる不動産の供給が限定されること、最有効使用を前提とする価格概念であること等の規定があり、客観的交換価値の判定において、細かく分析することとなっている。

なお、相続税法において、客観的交換価値は、最有効使用の概念がなく、簡易な概念となっており、適正な客観的交換価値の判定においては、不動産鑑定評価基準の精緻な理論的な価格概念が必要とされる。

■不動産鑑定評価基準 総論

第 4 章 不動産の価格に関する諸原則

IV 最有効使用の原則

不動産の価格は、その不動産の効用が最高度に発揮される可能性に最も富む使用（以下「最有効使用」という。）を前提として把握される価格を標準として形成される。この場合の最有効使用は、現実の社会経済情勢の下で客観的にみて、良識と通常の使用能力を持

つ人による合理的かつ合法的な最高最善の使用方法に基づくものである。

なお、ある不動産についての現実の使用方法は、必ずしも最有効使用に基づいているものではなく、不合理な又は個人的な事情による使用方法のために、当該不動産が十分な効用を発揮していない場合があることに留意すべきである。

すなわち、判決・裁決事例においては、単なる「客観的交換価値」が時価であると判示されているが、不動産鑑定士における時価は、「正常価格」として「最有効使用」のもとに成立する「客観的交換価値」をいうとされるので、不動産鑑定評価基準と評価通達における時価概念は異なるものといえよう。

税務上の判断における「客観的交換価値」は、最有効使用の前提がない、適正な取引価格を中心とする概念とされ、そこでは、評価対象土地の最有効使用の判定における収益価格が軽視され、底地価格の評価においても後述するように限定価格をもって「客観的交換価値」と判断する傾向がある。

したがって、現行の評価通達上の時価概念、裁判等で判断される「客観的交換価値」の時価については、問題がみられる。

著者略歴

鷓野 和夫 (うの かずお)

税理士、不動産鑑定士

昭和 30 年 一橋大学社会学部卒業

昭和 36 年 フジタ工業株式会社（現：フジタ）入社。経理、原価管理、
PC 工場経営、住宅販売、都市開発等の業務を担当

昭和 58 年 同社退社、不動産鑑定士・税理士事務所を開設

東京税理士会・税務会計学会常任委員

社団法人日本不動産鑑定士協会連合会 研究委員会小委員長

東京都不動産鑑定士協会 幹事・実務相談委員長・研修委員会委員

国土庁土地鑑定委員会鑑定評価員 資産評価政策学会・監事

日本大学、新潟大学等の非常勤講師等を歴任

現在、日税不動産鑑定士会 顧問

<著 書>

【不動産の評価・権利調整と税務】（清文社）、【相続税・贈与税の大改正と
小規模宅地特例の税務対策】（清文社）、【等価交換方式の計画・運用・税務】
（清文社）、【新版・不動産有効利用のための都市開発の法律実務】（清文社）、
【最新増補版】例解・不動産鑑定評価書の読み方（清文社）、【定期借地権
の法律・鑑定評価・税務】（共著／清文社）、【新版・不動産の鑑定評価が
もっとよくわかる本】（プロGRESS）、【Q&A 大家さんの税金 アパート
マンション経営の税金対策（第3版）】（プロGRESS）、【Q&A 借地権の税務】
（プロGRESS）

下崎 寛 (しもざき ひろし)

税理士、不動産鑑定士

昭和 51 年 中央大学商学部卒業

昭和 55 年 税理士登録、その後不動産鑑定士、中小企業診断士、行政書士登録

地価公示評価委員、都道府県基準地価格評価委員、固定資産税評価委員、路線価精通者、東京家庭裁判所調停委員等を歴任

現在、日税不動産鑑定士会 会長

<著 書>

『海外不動産の評価』（大蔵財務協会）、『知っておきたい外国人雇用の ABC』（大蔵財務協会）、『広大地の税務評価』（共著／プログレス）、『実務家のための土地の時価評価と活用 100 問 100 答』（ぎょうせい）、『土地評価の実務勘どころ』（日本法令）

関原 教雄 (せきはら のりお)

税理士、不動産鑑定士

平成 2 年 日本大学法学部卒業。在学中に租税法を専攻

東京国税局課税第一部資料調査課、同局管内の税務署で個人課税（所得税・消費税の税務調査、税務相談、資料情報担当、審理指導担当）、資産課税（相続税・贈与税・譲渡所得の税務調査、路線価作成担当、審理指導担当）の事務に従事

平成 29 年 同局を退職、都内の税理士法人に勤務

平成 30 年 税理士事務所を開設

令和 2 年 エス・アセット株式会社設立

現在、日税不動産鑑定士会 副会長

<著 書>

『税理士のための相続税申告書作成完全マニュアル』（日本法令）、『Q & A 遺留分をめぐる法務・税務』（共著／清文社）、『不動産コンサルティング基本テキスト・税制編』（不動産流通推進センター）