

広島高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号

所得税更正処分等取消、法人税更正処分等取消請求控訴事件

国側当事者・広島東税務署長、呉税務署長

平成20年4月16日棄却・確定

判 示 事 項

- (1) 譲渡土地の時価の検討に当たり、当該土地を更地化するのが納税者にとって最有効使用を実現することになるものといえるためには、控訴人会社をして建物収去に応じさせるために要する合理的なコストを含めた各種の負担や危険性を勘案してもなお総合的にみて更地化して別の建物を新築したほうが高い収益が期待できる場合に限られるところ、全証拠によっても、そのような比較を行うための確かな資料が存在するものとは認められない上、課税庁側鑑定書においては当該土地の上に存する建物の現状を前提とした収益価格が最有効使用の状態を想定した場合の収益価格を上回る結果となるものと認められることから、当該土地は価格時点の現状で最有効使用の状態又は少なくともこれに準ずる状態にあるものというべきであるとされた事例（原審判決引用）
- (2) 建物及びその敷地の所有者の関係が同族関係にあることに照らすと同一の所有者に属する類型である貸家及びその敷地に準ずるものと解されること、譲渡土地はその上に存する建物の存在を前提として一体的に使用収益することが前提であること、当該土地は商業地域内にあり、当該建物は中層の店舗兼賃貸用ビルであるから、処分も本件土地建物を一体として行われるのが通常であると解されることを踏まえれば、当該土地は、まず貸家及びその敷地である土地建物としての価格を算定し、これを土地建物の積算価格でそれぞれ按分した額をもって土地の正常価格とする納税者側鑑定書の手法には合理性があるとされた事例（原審判決引用）
- (3) 土地の時価は課税庁において立証すべきものであり、納税者の主張する鑑定手法を不合理なものとして排斥しえない限り、これによって算定された鑑定評価額を超える土地の評価額を認定することはできないとされた事例（原審判決引用）
- (4) 課税庁側鑑定書は現実の収益を基礎として土地残余法を適用しているところ、土地残余法は新築か築後間もない建物でなければ適用できないのであるから、築後19年を経過した件外建物の建つ本件土地に適用するのは不適切であるとされた事例（原審判決引用）
- (5) 建付減価前の譲渡土地の価格（標準価格）を認定する基礎とした近隣取引事例による比準価格は、課税庁の提出した財団法人作成の調査報告書の結果を根拠に、原処分において課税庁が採用した比準価格（原処分鑑定）よりも上回っているとの課税庁の主張が、調査報告書、原処分鑑定及び課税庁側鑑定の3者に共通する2つの取引事例について検討するに、これら3者の主たる相違点は、地域格差補正によって、原処分鑑定が減価するのに対し、課税庁側鑑定及び調査報告書は増価させている点にあるところ、原処分鑑定は、課税庁からの依頼によるものであるからことさら納税者に有利に鑑定がされることはないとは推認される一方、地域格差につき増価要因となる事実を認めるに足りる証拠はないこと等に照らすと、原処分鑑定の補正は採用できるが、課税庁側鑑定及び調査報告書のうちこれと異なる部分は採用できないとして排斥された事例
- (6) 譲渡土地が現況で最有効使用又は少なくともこれに準ずる状態にあるものと認定しながら、当該土地の価格の算定に当たり建付減価をすることは、整合性を欠くとの課税庁の主張が、当該土地を更

地化するためのコストや負担を考慮してもなお別の建物を新築した方が高い収益が期待できることを認めるに足りる資料が存在しないことからすると、現状について最有効使用状態にあるものと認定するほかないのであって、課税庁側鑑定書が指摘するように、当該土地の建物敷地の状態から見て更地状態にあるよりは効率が低い土地利用状態にあることは否定できない上、当該土地と建物との評価上の割付けを考えるに当たっては、当該土地には建物の存在による負担が付着しているものと認定せざるを得ないから、建付減価をした上で当該土地の価額を算定することには合理性があるとして排斥された事例

- (7) 譲渡土地の収益価格算定の基礎となる総合還元利回りは、原判決が認定した12%を下回る10%であるとの課税庁の主張が、課税庁が主張の根拠とする調査報告書によると、類似の不動産の取引事例との比較による還元利回りは7.52ないし11.01%、借入金と自己資金に係る還元利回りは5.1%、土地と建物に係る還元利回りは5.73%としており、これを前提にリスクプレミアムを6%強と考えても、総合還元利回りは12%程度になるところ、納税者側鑑定書において当該土地について指摘しているリスクプレミアム6%は最低限存在するものというべきであるから、総合的還元利回りを12%と認定することが不当であるとはいえず、また、調査報告書において、還元利回り12%では8.3年間で投下資本を回収することになるからリスクプレミアムを過大に評価し過ぎである旨指摘されているが、投下資本回収期間が8.3年間であることが一般的でないとの資料は見いだせないとして排斥された事例

判 決 要 旨

- (1)～(7) 省略

(第一審・広島地方裁判所平成●●年(○○)第●●号、同第●●号、同第●●号、同第●●号、平成18年11月30日判決、本資料256号－328・順号10588)

判	決
控 訴 人	広島東税務署長 石田 武邦
控 訴 人	呉税務署長 竹本 利郎
控訴人ら指定代理人	片山 健 安部 公一 三保 信幸 出口 卓弥
被控訴人	甲 (以下「被控訴人甲」という)
被控訴人	乙 (以下「被控訴人乙」という)
被控訴人	有限会社G (以下「被控訴人会社」という)
同代表者代表取締役	乙
被控訴人	丙 (以下「被控訴人丙」という)
被控訴人ら訴訟代理人弁護士	鳥飼 重和 内田 久美子

主 文

- 1 本件控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人ら

- (1) 原判決中、控訴人ら敗訴部分を取り消す。
- (2) 被控訴人らの請求をいずれも棄却する。
- (3) 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人らの負担とする。

2 被控訴人ら

主文と同旨

第2 事案の概要

1 事案の要旨

- (1) 被控訴人丙、被控訴人乙、被控訴人甲（以下上記被控訴人らを「被控訴人丙ら」と総称する。）は、平成13年7月26日、被控訴人丙らが共有（被控訴人丙持分65986分の41865、被控訴人乙持分65986分の12226、被控訴人甲持分65986分の11895）する原判決別紙物件目録1記載の土地（以下「本件土地」という。）を被控訴人会社に代金1億2000万円で売却し、法定申告期限内に、被控訴人丙、同乙は控訴人呉税務署長に対し、被控訴人甲は控訴人東税務署長に対し、原判決別紙課税処分等経過表記載のとおり（被控訴人甲につき●●号事件欄、同乙につき●●号事件欄、同丙につき●●号事件欄）、平成13年分所得税確定申告（被控訴人丙はさらに平成14年12月24日修正申告）をし、被控訴人会社は控訴人呉税務署長に対し、同表の●●号事件欄記載のとおり、法定申告期限内に、平成12年10月1日から平成13年9月30日までの事業年度の法人税確定申告をし、平成15年2月20日修正申告をした。これに対し、控訴人らは、本件土地の売買当時の時価が2億8110万円であると評価し、前記代金が所得税法59条1項2号所定の著しく低い価額の対価として同法施行令169条で定める額（時価の2分の1未満）による法人に対する譲渡に当たるとして、譲渡価額を2億8110万円として所得金額を算出し、原判決別紙課税処分等経過表記載のとおり、被控訴人丙らに対し、それぞれ所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（被控訴人丙については修正申告に伴う過少申告加算税を含む）をし、被控訴人会社に対し、譲受価額2億8110万円として、法人税法22条2項により取引価額1億2000万円との差額1億6110万円を益金に算入して、法人税更正処分及び過少申告加算税賦課決定をした。被控訴人丙らは、同表記載のとおり異議申立をしたが、いずれも棄却され、被控訴人らは審査請求をしたが、3か月を経過しても裁決されなかったため、被控訴人らは、平成15年12月26日、本件訴訟を提起した。控訴人らに対し、被控訴人丙らは各所得税更正処分及び各過少申告加算税賦課決定処分（被控訴人甲は原判決別紙処分目録記載

1、被控訴人乙は同目録記載2、被控訴人丙は同目録記載4の各処分)のうち、本件土地の売買当時の時価は1億4700万円であるとして、所得税法59条1項2号、同法施行令169条に該当することを前提とする部分の取消しを求め、被控訴人会社は、同目録記載3の法人税更正処分及び各過少申告加算税賦課決定処分のうち、譲受価額1億4700万円と取引価額1億2000万円との差額2700万円を超える益金算入を前提とする部分の取消しを求めた。

これに対して、控訴人らは、本件土地の売買当時の時価は2億8120万円であると主張して、被控訴人丙らに対し、所得税法59条1項2号、同法施行令169条に該当するから、時価2億8110万円による譲渡があったものとみなして課税した原判決別紙処分目録記載1、2、4の各処分は適法であると主張し、被控訴人会社に対し、譲受価額を2億8110万円とし、法人税法22条2項により取引価額1億2000万円との差額1億6110万円を益金に算入した原判決別紙処分目録記載3の処分は適法であると主張して争った。

(2) 原判決は、本件土地の売買当時の時価は2億3333万5662円であると認定し、代金1億2000万円は時価の2分の1以上になり、所得税法59条1項2号、同法施行令169条に該当しないから、被控訴人丙らに係る原判決別紙処分目録記載1、2、4の各処分のうち本件土地の売買について所得税法59条1項2号、同法施行令169条に該当することを前提とする部分は違法であるとしてこれを取り消して被控訴人丙らの請求をいずれも認容し、被控訴人会社に係る原判決別紙処分目録記載3の処分中、所得金額とされた1億4252万7948円から、控訴人呉税務署長が譲受価額とした2億8110万円と前記認定に係る2億3333万5662円の差額4776万4338円を差し引いた所得金額9476万3610円を超える部分に対応する部分は違法であるとして取り消し、その余の部分は違法であるとは認められないとしてその部分の請求を棄却した。

(3) 控訴人らは、控訴人ら敗訴部分を取り消し、被控訴人らの請求をいずれも棄却することを求めて、本件控訴を提起した。

2 前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張

次のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の「1」ないし「3」のとおりであるから、これを引用する。

(1) 2頁11行目の括弧内の記載を「当事者間に争いがなければ該当箇所に掲記する証拠等又は弁論の全趣旨によって容易に認定できる事実」と改め、23行目の「記載2記載の」を「記載2の被控訴人会社所有の」と改める。

(2) 3頁14行目の「共有」の次に「(被控訴人丙持分65986分の41865、被控訴人乙持分65986分の12226、被控訴人甲持分65986分の11895)」を加え、15行目の括弧内の記載の冒頭に「甲1、2、」を加える。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、被控訴人丙らの請求はいずれも全部認容し、被控訴人会社の請求は原判

【判示(1) ~ (4)】 (1)のとおり補正し、(2)のとおり補足するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第3 争点に対する判断」及び「第4 結語」のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決の補正

- ア 16頁16行目の「甲6」を「甲7」と改める。
- イ 17頁11行目の「現実の建物の用途等が」を「現実の建物及びその敷地の最有効使用の内容と」と改める。
- ウ 18頁3行目から4行目にかけての「あるのに対し、」の次に「件外建物に係る」を加え、16行目の「バブル」を「いわゆるバブル経済」と改める。
- エ 26頁7行目の「按分額」を「それぞれ按分した額」と改め、25行目冒頭から27頁1行目末尾までを削除する。
- オ 27頁2行目の「アのF鑑定における評価手法」を「本件土地建物としての価格を算定しこれを土地建物の積算価格でそれぞれ按分した額で割付けをして本件土地の正常価格を導くア記載の部分鑑定評価の手法」と改める。
- カ 27頁7行目及び28頁5行目の各「本件土地の比準価格」をいずれも「比準価格を基礎とする本件土地の価格」と改め、27頁8行目から16行目までを、次のとおり改める。
- 「(ア) 本件各処分的基础となった丁鑑定は本件土地の更地価格(建付減価前の価格)を2億8110万円と査定しているところ、その算定過程は次のとおりである(甲22)。
- a 広島県呉市の3つの取引事例を規範性の高いものとして選択した上で、本件土地付近にあると想定される標準土地の価格を取引事例から補正して試算し、その試算価格の中庸値である46万8000円/㎡を比準価格と査定した。
- b 標準土地の価格につき、収益還元法による収益価格を43万円/㎡、公示価格を規準とした規準価格を48万1000円/㎡と査定し、標準土地の価格(標準価格)につき、比準価格を重視し、収益価格を斟酌して、比準価格と同額の46万8000円/㎡と査定した。
- c その上で、上記標準価格に本件土地の個別的要因(画地利用上の阻害要因の存在、奥行長大、不整形)を勘案した格差率0.91を乗じた42万6000円/㎡を本件土地の更地価格(建付減価前の価格)であると査定した。
- 丁鑑定の鑑定経過及び鑑定に使用した数値に不合理な点は見当たらない。」
- キ 27頁末行の「賃貸人」を「賃借人」と改める。
- ク 29頁2行目から3行目にかけての「としていること、」から6行目末尾までを「としていること、②また前者については、標準化補正率を「100/105」とするなど、他の鑑定に比較して減価率が相当高めに設定されている。」と改める。
- ケ 33頁13行目の「比準価格」を「積算価格(本件土地の価格が大部分を占めるが、本件土地の価格は、前記のとおり、取引事例から算定された比準価格に基づき査定されたものである。)」と改める。
- コ 35頁1行目末尾の次に「丁鑑定、戊鑑定によると、公示価格による規準価格は48万1000円/㎡ないし48万8000円/㎡と認められ、本件土地についての個別的要因を考慮して前記の91%減額修正をすると、43万7700/㎡ないし44万4000円/㎡と算定され、前記比準価格をやや上回ることになる。この

点をも考慮すると、本件においては、本件土地の比準価格を基礎に査定された本件土地建物の積算価格に収益価格の2倍程度のウェイトを置き、積算価格と収益価格を総合して試算価格相互の調整をなすべきものと認めるのが相当である。」を加える。

サ 35頁17行目の「処分」を「原判決別紙処分目録記載1、2、4の各処分」と改め、22行目及び36頁4行目の各「別紙処分目録記載」の次にいずれも「3」を加える。

(2) 原判決の補足

控訴理由に鑑み、次のとおり補足する。

【判示(5)】

ア 控訴人らは、建付減価前の本件土地の価格（標準価格）を認定する基礎とした近隣取引事例による比準価格を原判決中上記引用に係る部分（以下「本件引用部分」という。）のとおりに46万8000円/㎡と査定した丁鑑定を採用したことに対し、比準価格は47万9000円/㎡を上回ると主張し、当審において4つの取引事例から算定した比準価格を査定するための試算価格を47万9000円/㎡ないし52万6000円/㎡とした財団法人H作成の調査報告書（乙28）を提出する。

上記報告書は、4つの取引事例から本件土地付近に想定される標準土地の価格（比準価格を算定するための試算価格）を査定している。この試算価格の算定について、丁鑑定（甲22）は報告書の取引事例のうちの3つを対象とし、戊鑑定（乙1）はこの3つのうちの2つのほか別の3つの取引事例をも対象とした。そして、3者共通の2つの取引事例について検討するに、丁鑑定と戊鑑定及び報告書の主たる相違点は、地域格差補正によって、丁鑑定が減価するのに対し、戊鑑定及び報告書は増価させている点にあるところ、丁鑑定は、控訴人らからの依頼によるものであるからことさら被控訴人らに有利に鑑定がされることはないと推認される一方、地域格差につき増価要因となる事実を認めるに足りる証拠はないこと等に照らすと、丁鑑定の上記各補正は採用できるが、戊鑑定及び報告書のうちこれと異なる部分は採用できないというべきである。他に控訴人らの上記主張を認めるに足りる証拠はない。

よって、控訴人らの上記主張は、採用することができない。

【判示(6)】

イ 控訴人らは、本件引用部分において、本件土地が現況で最有効使用又は少なくともこれに準ずる状態にあるものと認定しながら、本件土地の価格の算定に当たり建付減価をすることは、整合性を欠く旨主張する。

しかしながら、本件土地を更地化するためのコストや負担を考慮してもなお別の建物を新築した方が高い収益が期待できることを認めるに足りる資料が存在しないことからすると、現状について最有効使用状態にあるものと認定するほかないのであって、戊鑑定（乙1）が指摘するように、本件土地の件外建物敷地の状態から見て更地状態にあるよりは効率が低い土地利用状態にあることは否定できない上、本件土地と件外建物との評価上の割付けを考えるに当たっては、本件土地には件外建物の存在による負担が付着しているものと認定せざるを得ない（乙1）から、建付減価をした上で本件土地の価格を算定することには合理性がある。

よって、控訴人らの上記主張は、採用できない。

【判示(7)】

ウ 控訴人らは、本件土地の収益価格算定の基礎となる還元利回りについて、本件引用部分において、基本利率が4.5%、リスクプレミアムが7.5%であるから総合還元利回りは12%であると認定したのに対し、総合還元利回りは10%を下回ると主張し、当審において本件土地の総合還元利回りを10%と査定する財団法人H作成の調査報告書(乙27)を提出する。

しかしながら、上記報告書によると、類似の不動産の取引事例との比較による還元利回りは7.52ないし11.01%、借入金と自己資金に係る還元利回りは5.1%、土地と建物に係る還元利回りは5.73%としており、これを前提にリスクプレミアムを6%強と考えても、総合還元利回りは12%程度になるところ、F鑑定において本件土地について指摘しているリスクプレミアム6%は最低限存在するものというべきであるから、総合的還元利回りを12%と認定することが不相当であるとはいえず、また、上記報告書において、還元利回り12%では8.3年間で投下資本を回収することになるからリスクプレミアムを過大に評価し過ぎである旨指摘されているが、投下資本回収期間が8.3年間であることが一般的でないとの資料は見いだせないから、控訴人らの主張は採用できない。

エ 控訴人らは、本件引用部分の認定を非難して、その他種々主張するが、以上の説示(本件引用部分の説示も含む。)に照らし、採用することはできない。

2 よって、原判決は相当であり、控訴人らの控訴はいずれも理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

広島高等裁判所第3部

裁判長裁判官 礒尾 正

裁判官 金馬 健二

裁判官永谷幸恵は、転補のため、署名押印することができない。

裁判長裁判官 礒尾 正