

「建物の譲渡価額の算定に当たり、リゾート地内に所在する特殊仕様の建物であることから鑑定評価を依頼し、この鑑定評価額を時価相当と判断した事例」

## はじめに

本件は、同族会社とその同族会社の代表者との間で行われた特殊仕様の建物の譲渡に関して、その対価について争われた事案である。

私たち実務家としては、同族会社とその同族関係者間での、主に不動産に関する取引についての相談事例は比較的多く、その取引価額を何に求めるかは、常に頭を悩ますところである。また、土地と建物が総額で取引され、それぞれの価額が明確でないときに消費税計算や減価償却費計算のために区分しなければならないこともあり、特に建物価額を何を基準に求めるかは苦慮するところである。

本件に関しては、審判所は、課税庁の主張を斥け鑑定評価を依頼し、この鑑定評価を時価相当と判断して、法人税の賦課決定処分を取消した事案である。

実務家として参考になる事案であることから、鑑定評価の本質についても考察すべく取り上げた。

## 事案の概要

### 1 事実

本件は、建設業を営む同族法人である請求人が請求人代表者に対して譲渡した建物の価額が、時価よりも低廉な価額でなされたものか否かを争点とする事案である。

(1) 請求人代表者の妻Fは、平成6年8月29日にP市の山林の所有権を取得した。

なお、当該土地は、都心部から車で2時間までの範囲内にあるゴルフ場を備えたりリゾート地(ゴルフ会員権付G高原分譲別荘地)として開発された。

(2) 請求人は、平成8年8月上記土地に、床面積239.31㎡の鉄骨造3階建の建物を建築した。

なお、当該建物の減価償却資産としての取得価額は、54,494,113円であった。

(3) 請求人は、平成14年2月27日、上記建物(以下「本件建物」という。)を請求人代表者に5,000,000円(消費税込)で譲渡した。

(4) 請求人は、譲渡日における本件建物の帳簿価額52,014,985円との差額を固定資産売却損として計上し、平成13年3月1日から平成14年2月28日までの事業年度(以下「本件事業年度」という。)の法人税について青色申告書及び消費

税申告書を法定期限までに申告した。

(5) これに対して、原処分庁は、平成15年3月28日付で本件事業年度の法人税及び消費税について更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

さらに、同日付で平成14年分の源泉徴収に係る所得税について、本税を14,445,132円とする納税告知処分及び不納付加算税を1,444,000円とする賦課決定処分をした。

(6) 請求人は、これらの処分を不服として、平成15年5月14日に異議申立てをしたところ、異議審理庁が同年7月7日付で棄却をしたので、同年7月25日に審査請求をした。

## 2 原処分庁の主張

請求人が、請求人代表者に売却した時点での本件建物の価額は、42,261,505円と認められ、請求人の売却価額4,761,905円との差額41,499,600円は、法人税法22条第2項により益金の額に算入され、かつ、同法35条第4項により請求人代表者に対する賞与となる。

本件建物は、譲渡時において取得の日から約5年半しか経っておらず、時価を算定する際の再取得価額（新築としての取得価額）は、請求人の取得価額と同一価額であるから、譲渡価額は、請求人の当該取得価額を基礎とし、その取得の日から本件事業年度終了の時まで定率法により償却を行ったものとした場合の未償却残高が46,261,505円となり、これが譲渡時における時価である。

## 3 請求人の主張

本件建物の時価は、土地と分離された建物であることや地理的条件等を勘案した上での価額であり、売買契約書のとおり消費税を含め5,000,000円である。

そして、平成8年当時に比較して不況が進み、デフレ経済下である現況を踏まえれば、「再取得価額」も下落しているのに、原処分庁は経済的減価を一切考慮せず、本件建物の帳簿価額をもって時価と認定したことは不合法である。

本件更正処分は違法であり、本件更正処分の一部取消しを求める。

## 審判所の判断

<全部取り消し・平成16.3.16判決、裁判事例集No67、447頁>

### 1 認定事実

原処分関係資料、請求人提出資料及び当審判所の調査によれば、次の事実が認められる。

(1) 平成15年4月20日付H株式会社の宅地建物取引主任者作成の書面には、「本件建物は、G高原に建つ別荘で、その利用目的から土地と建物は一体としてのみ施設価値を認められ建物のみの評価は困難である。建物のみ売却となると、限られた市場を前提とせざるを得ず、近年の不況及び諸般の事情を考慮すると、本件建物のみ取引価格は500万円程度である」旨記載されている。

( 2 ) 請求人は、当審判所に対して、次のとおり等述した。

イ G高原分譲別荘地を管理するK株式会社の管理部長に対して、本件建物を売却するとしたら、幾らぐらいになるかと口頭で問い合わせたところ、土地付で1000万円から12000万円程度であり、建物だけの価額は分からない旨の回答を得た。

ロ 本件建物の用途は、社員研修所として、また、取引先との友好、親睦を目的としたクラブハウスとして、さらに、当社の設計、施工の技術アピールのためのモデルハウスであったが、取引先等が減少するなど、利用価値がなくなったため、代表者に売却した。

( 3 ) 本件建物の固定資産税

平成15年の固定資産税評価証明書には、本件建物の平成15年度の評価額を11,180,110円と、さらに平成14年度の見込評価額を12,378,053円と記載されている。

また、P市長の当審判所あての回答書には、現地調査実施後、本件建物の固定資産税の課税台帳には平成15年から登載し、固定資産税を賦課する予定であること、及び、平成14年まで固定資産税を賦課していなかったのは、G高原分譲地内の家屋は建築確認不要地区であり、賦課の対象となっていなかった旨記載されている。

2 本件建物の時価

法人税法22条第2項によれば、資産の無償譲渡の場合には、その時価相当額が益金の額に算入されることになり、当該無償譲渡には、時価より低い価額による取引も含まれるものと解され、時価より低い価額で資産を譲渡した場合には、譲渡価額と時価との差額に相当する金額も益金の額に算入される。

そして、法人の有する建物及び土地の価額は、法人税法22条第4項に従い、一般に公正妥当な会計処理の基準に照らし、通常の取引がされた場合に成立すると認められる価額として算定すべきものと解される。

そこで、建物の価額を評価するには、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、すなわち、正常な取引において形成される価額を求めることとなる。

これを本件について見ると、本件建物の立地及び用途等からすると、建物自体に特殊性が認められるから、本件建物価額を求めるためには、建物及びその敷地が一体として市場性を有する場合における市場価値から建物評価額を算出し、さらに本件建物自体の用途等の特殊性を考慮する必要がある。

そうすると、原処分庁が主張する算定方法、請求人が主張する算定方法、さらに固定資産税を基準とする算定方法のいずれによっても、合理的に算定することは困難である。

3 鑑定評価

そこで、当審判所が、不動産鑑定士Mに市場価値及び本件建物自体の特殊性を前提にした鑑定を依頼したところ鑑定依頼書及び鑑定補充書が提出された。

当該不動産鑑定書には、次のとおり記載されている。

- ( 1 ) 別荘地は全般的に低価格化が著しく、割安な中古物件を手軽に購入するか、更地を購入するケースがほとんどであり、新築の建売別荘や中古でも1000万円を超えるような物件に対しては極端に需要が減る。

平成14年度の全国の別荘地市場については縮小傾向が継続し、新規供給及び売上げは、一層減少してきており、市場として絶滅寸前の低迷状態である。

- ( 2 ) 本件建物のあるG高原分譲別荘地の評価時点の取引は年数件にとどまっており、当該取引価額は更地又は中古建物付の価格で、総額400万円前後が中心価格帯となっている。

- ( 3 ) 本件建物が存する立地は、特段優れた眺望はなく、傾斜方向が北西向きであるなど、同一需給圏における競争力はやや劣ると思われる。

本件建物については、意匠を凝らした設計設備であり、施工の質、量とも高く、初期投資された資本は高額であるが、個性的な建物は一般的な需要者の好みに合わない場合も多く、特に別荘不動産市場では自分の思い通りに建てたいという需要者志向から、マイナス要素として捉えられる。

- ( 4 ) 本件建物とその敷地の所有者が異なることから、建物の使用借権の評価が問題となるが、本件建物又はその敷地を第三者が取得する可能性はほとんどなく、かつ、土地所有者と建物所有者が良好な関係にあり、使用借権の消滅の必要性も認められないので、使用借権の評価額は零円と判断し、当該不動産が最も現実的、経済的、合理的な両者一体として第三者に売却した場合の内訳として本件建物価額を求めた。

- ( 5 ) 鑑定評価の方式は、原価法により鑑定評価額を求めることとし、土地建物一体としての積算価格を求め、市場修正を行った後、土地等価格を控除して、本件建物の積算価格を求めることとする。

- ( 6 ) 土地の再調達原価は、取引事例比較法を適用し、時点修正等を行った結果4,000,000円となり、建物の再調達原価は、一級建築士による積算書により査定すると57,753,000円となる。

本件建物及びその敷地の再調達原価に対する減価修正については、土地に特段の減価は認められないが、本件建物については、耐用年数に基づく方法によると29,877,193円となり、観察減価法によると11,550,600円となるので、これらの合計41,427,793円が減価額となり、建物再調達原価57,753,000円から建物減価修正額41,427,793円を差し引いた16,325,000円が市場性修正前の建物価格となる。

したがって、市場性修正前の土地及びその敷地の価格は、合計29,325,000円となる。

- ( 7 ) G高原分譲別荘地内における、規模等の類似した売り希望物件が16,567,000円及び16,064,000円であることから、これに需要、価格、売却期間

を勘案すると、市場性修正率はマイナス20%と査定した。

そうすると、建物及びその敷地の減価額は、20,325,000円の20%である4,065,000円となる。

よって、減価額の査定は、上記建物減価額41,427,793円及び市場性減価額4,065,000円の合計45,492,793円となる。

(8) 以上の検討から、建物及びその敷地の積算価格を査定すると、再調達原価61,753,000円から減価合計額を控除した16,260,000円となり、本件建物価格は12,260,000円となる。

#### 4 本件建物時価の認定

当審判所としては、上記鑑定評価額の12,260,000円を本件建物の時価として認定し、12,260,000円と譲渡価額4,761,905円との差額7,498,095円については、法人税法22条第2項の規定により、固定資産売却益の形上漏れとして益金の額に算入することが相当であると認める。

また、法人税法35条第4項では、「債務の免除によるその他の経済的な利益」も臨時的な給与に含まれると規定し、役員等に対して所有資産を低い価額で譲渡した場合におけるその資産の価額と譲渡価額との差額に相当する金額のように、法人がこれらの行為をしたことにより実質的にその役員に対して給与を支給したと同様の経済的効果をもたらしたものをいうと解されている。

したがって、本件における建物の時価と譲渡価額との差額相当額7,498,095円は、臨時的な給与として役員賞与に該当し、本件事業年度の損金の額に算入することはできない。

以上により、当審判所が本件事業年度の所得金額及び納付すべき税額を計算した結果、これらの金額は請求人の申告額を下回るので、本件更正処分の全部を取消すべきである。(本件更正処分の内容については、本件争い以外の部分について不明であるが、一部減額更正も行われたものと推察される。)

また、本件源泉賦課決定処分については、本件建物等の譲渡価額について、その課税の基礎となった事実の認定を同じくするものであり、その一部を取消すべきである。

### 研究・・・裁決に賛成

#### 1 本裁決の意義

本裁決は、本件建物の時価評価について、請求人主張の精通者意見及び課税庁が主張する定率法による未償却残高、あるいは固定資産税評価額による方法のいずれをも採用せず、不動産鑑定士に依頼した鑑定評価を採用したことである。本件建物の特殊性を考慮して、鑑定評価を市場価値を有する合理的な価額であると認定したことは、多いに評価に値する。

一方、鑑定評価額と譲渡価額との差額について何ら法的な根拠を示さず、認定賞与と即断したことについては、はなはだ疑問の残るところである。

なお、本件敷地の借地権等については双方に争いが無く、請求人においても、この点に關しての経理処理も何ら行われていないことから、借地権等は無いものと認識していたものと推察される。

## 2 建物の時価

この事案は、建物の時価について争われた事案であるが、建物の時価については、土地以上に経済性や市場性の要因が大きく作用し、価格の変動幅が大きくなる傾向がある。比較的新しい建物であっても、取壊すことにより土地の有効利用を図る必要があるときには、取壊し費用分がマイナスの価値として評価しなければならないし、逆に建物に価値を認める買主が現れたときは、比較的高めの取引価額が形成されることになる。

このような観点から、建物の時価を算定することは極めて困難であり、審判所が鑑定評価により判断したことは妥当な結論といえる。

## 3 不動産の鑑定評価

それでは、不動産の鑑定評価の本質とは如何なるものであろうか。「不動産の鑑定評価とは、その対象である不動産の経済価値を判定し、これを貨幣額をもって表示することである。それは、この社会における一連の価格秩序の中で、その不動産の価格及び賃料がどのような所に位置するかを指摘することである。(中略)不動産の価格は価格の基礎となる市場価格を形成する場をもっていない。このため、練達堪能な専門家としての不動産鑑定士等による鑑定評価が必要となる。それらの鑑定評価は、十分に合理的であり、客観的に論証できるものでなければならない。」注(1)とされている。

## 4 不動産の価格形成要因

不動産の価格は、効用、相対的稀少性、有効需要の三要因に影響を与える要因で形成されている。この三要因は、一般に財の経済価値を判定する価格の三面性である収益性、費用性、市場性と相似する。価格の三面性のうち、収益性から、鑑定評価の方式である収益方式が成り立つ。また、費用性から減価方式が成り立ち、市場性から比較方式が成り立つ。

価格形成要因は、一般的要因、地域要因及び個別要因に分けられる。一般的要因とは、一般経済社会における不動産のあり方及びその価格の水準に影響を与える要因をいい、自然的要因、社会的要因、経済的要因及び行政的要因に大別される。

一般的要因の主なものを例示すれば、次のとおりである。

### イ 自然的要因

- (イ) 地質・地盤等の状態
- (ロ) 土壌及び土層の状態
- (ハ) 地勢の状態
- (ニ) 地理的位置関係
- (ホ) 気象の状態

### ロ 社会的要因

- (イ) 人口の状態
- (ロ) 家族構成及び世帯分離の状態
- (ハ) 都市形成及び公共施設の整備の状態
- (ニ) 教育及び社会福祉の状態
- (ホ) 不動産の取引及び使用収益の慣行
- (ヘ) 建築様式等の状態
- (ト) 情報化の進展の状態
- (チ) 生活様式等の状態

#### 八経済的要因

- (イ) 貯蓄、消費、投資及び国際収支の状態
- (ロ) 財政及び金融の状態
- (ハ) 物価、賃金、雇用及び企業活動の状態
- (ニ) 税負担の状態
- (ホ) 企業会計制度の状態
- (ヘ) 技術革新及び産業構造の状態
- (ト) 交通体系の状態
- (チ) 国際化の状態

#### 二行政的要因

- (イ) 土地利用に関する計画及び規制の状態
- (ロ) 土地及び建築物の構造、防災等に関する規制の状態
- (ハ) 宅地及び住宅に関する施策の状態
- (ニ) 不動産に関する税制の状態
- (ホ) 不動産の取引に関する規制の状態（注2）

これに対し、地域要因とは住宅地域・商業地域・工業地域等の宅地地域、農地地域及び林業地域に区分される。地域要因は、地域の特性を形成し、その地域の不動産価格に全般的に影響を与える要因である。

宅地地域の主な要因としては、日照・風向等の気象状態や眺望・景観等の自然的環境、道路の復員や構造等の状態、交通施設や公共施設・商業施設等の状態、災害等の危険性や騒音・大気汚染等の程度、その他土地利用に関する計画及び規制の状態等がある。

#### 5 鑑定評価の方式

不動産の価格を求める鑑定評価の基本的な手法は、原価法、取引事例比較法及び収益還元法に大別され、このほか3手法の考え方を活用した開発法等の手法がある。

##### (1) 原価法

原価法は、価格時点における対象不動産の再調達原価を求め、この再調達原価について減価修正を行って対象不動産の試算価格を求める手法である。この手法による試算価格を積算価格という。

原価法は、対象不動産が建物又は建物及びその敷地である場合において再調達原価の把握及び減価修正を適正に行うことができるときに有効である。

なお、再調達原価とは、対象不動産を評価時点において再調達することを想定した場合において必要とされる適正な原価の総額をいう。建設資材や工法等の変化により、対象不動産の再調達原価を求めることが困難な場合には、対象不動産と同等の有用性をもつものに置換えて求めた原価を再調達原価とみなす。

#### (2) 取引事例比較法

取引事例比較法は、まず多数の取引事例を収集して適切な事例の選択を行い、これらに係る取引価格に必要な事情補正及び時点修正を行い、かつ、地域要因の比較及び個別的要因の比較を行って求められた価格を比較考量し、これによって対象不動産の試算価格を求める手法である。

#### (3) 収益還元法

収益還元法は、対象不動産が将来生み出すであろうと期待される純収益の現在価値の総和を求めることにより対象不動産の試算価格を求める手法である。

収益還元法は、賃貸用不動産又は賃貸以外の事業の用に供する不動産の価格を求める場合に特に有効である。

### 6 本事案の鑑定評価額

本事案における建物の鑑定評価は、本件土地と建物を一体として、当該不動産が最も現実的、経済的、合理的な状態で第三者に売却した場合の価額から土地の価額を控除して積算価格を求めている。

その鑑定評価の方式の適用に当たっては、原価法を採用し、これに市場修正を行って本件建物の積算価格を算定している。そして、再調達原価に対する減価修正額は、耐用年数による方法と、観察原価法による方法により計算されているが、その具体的計算方法については本事案からは不明である。

しかしながら、市場修正前の建物積算価格とその敷地の価格との合計額が、規模等の類似した事例の売却希望価格に比較してやや高いものの概ね同程度であり、これに市場性修正率をマイナス 20%と査定したことは妥当な評価といえる。

むしろ、鑑定評価額の 4 倍近い価額で更正処分をした原処分庁や、これをそのまま支持した異議審理庁の識見の程度には驚きを通りこして憤りすら感じる。

### 7 認定賞与

本判決において、本件における建物の時価と譲渡価額との差額相当額は、法人税法第 35 条第 4 項に規定する臨時的な給与として、代表者に対する役員賞与に該当するとして、いわゆる「認定賞与」と結論づけている。

この認定賞与とは、一体いかなるものであろうか。税法上、認定賞与なる文言はどこにも見当たらない。一般には、納税者たる会社の経理で賞与とされていない場合に、課税庁がそれを法人税法上の賞与に該当すると認めて更正することが「認定賞与」と呼ばれてい



るようである。それは税法上の用語ではなく、課税処分に際し用いられる慣例上のものに過ぎない。(注3)

法人が役員に対し資産を低額譲渡した場合には、時価との差額を経済的利益の供与として、役員に対する賞与と認定し更正処分をする。本件はまさしくこれに該当する事案であるが、この場合に経済的利益の供与が賞与となるのは、これらが実質的に役員に対して給与を支給したことと同様の経済的效果をもたらすことに着目して定められたものである。したがって、税法上賞与となるのは、まず 経済的利益があったかどうか、あるとすればそれが 臨時的なものかどうか、また 法人が役員に贈与したものであるかどうかという要件が必要である。

これを本件にあてはめてみれば、及び の要件には該当するが の要件を満たしているかどうかは疑問である。この点において本判決は明確に示しておらず、仮に請求人と代表者の間で時価との差額を精算する意思があれば、代表者に対する貸付金という判断も成り立つ。

おわりに

注1 不動産の鑑定評価 清文社 津村 孝著 36ページ

注2 前掲書 56, 57ページ

注3 新版租税実体法 中央経済社 松沢 智著 286ページ