

TAINS

Tax Accountant Information Network System

SERIES TAINS 解体新書

歩道状空地の減額評価 —最高裁判決と法令解釈の変更—



依田 孝子^[大森]

はじめに

平成29年2月28日最高裁判決では、「私道の用に供されている宅地」の減額評価の判断基準を示したうえで、原判決を破棄し、原審に差し戻しました。

その差戻し後控訴審の判決を待たずして、平成29年7月24日、国税庁は、一定の「歩道状空地」について、従来の取扱いを変更し、評価通達24「私道の用に供されている宅地の評価」を適用する旨の情報を、国税庁ホームページに掲載しました。

今回は、その最高裁判決と国税庁の情報、及び判決に基づき法令解釈の変更があった場合の更正の期間制限について争われた判決をご紹介します。

I 歩道状空地の評価

平29.2.28最高裁判決
(破棄差戻し) Z888-2047

<事案の概要>

この事案は、上告人らが、相続財産である土地の一部（各歩道状空地）につき、評価通達24に定める私道の用に供されている宅地として相続税の申告をしたところ、相模原税務署長から、これを貸家建付地として評価すべきであるとしてそれぞれ更正処分等を受けたため、その取消しを求める事案です。

原審は、評価通達24にいう私道とは、建築基準法等の法令上の制約があるものと解し、各歩道状空地は私道の用に供されている宅地に該当しないと、上告人らの請求を棄却しました。

<裁判所の判断>

最高裁では、次のとおり判示し、原判決には、相続税法22条の解釈適用を誤った違法があるとして、原判決を破棄し、本件を原審に差し戻しました。

1. 減額評価の判断基準

① 相続税法22条にいう時価とは、客観的交換価値をいうものと解される。そして、私道の用に供されている宅地については、それが第三者の

通行の用に供され、所有者が自己の意思によって自由に使用、収益又は処分をすることに制約が存在することにより、その客観的交換価値が低下する場合に、そのような制約のない宅地と比較して、相続税に係る財産の評価において減額されるべきものといえる。

② そうすると、相続税に係る財産の評価において、私道の用に供されている宅地につき客観的交換価値が低下するものとして減額されるべき場合を、建築基準法等の法令によって建築制限や私道の変更等の制約が課される場合に限定する理由はない。

③ そのような、相続税に係る財産の評価における減額の要否及び程度は、私道としての利用に関する建築基準法等の法令上の制約の有無のみならず、当該宅地の位置関係、形状等や道路としての利用状況、これらを踏まえた道路以外の用途への転用の難易等に照らし、当該宅地の客観的交換価値に低下が認められるか否か、また、その低下がどの程度かを考慮して決定する必要があるといべきである。

2. 各歩道状空地について

① 各歩道状空地は、車道に沿って幅員2mの歩道としてインターロッキング舗装が施されたもので、いずれも相応の面積がある上に、各共同住宅の居住者等以外の第三者による自由な通行の用に供されている。

② また、各歩道状空地は、いずれも各共同住宅を建築する際、都市計画法所定の開発行為の許可を受けるために、市の指導要綱等を踏まえた行政指導によって私道の用に供されるに至ったものであり、各共同住宅が存在する限りにおいて、上告人らが道路以外の用途へ転用することが容易であるとは認め難い。

③ そして、これらの事情に照らせば、各共同住宅の建築のための開発行為が被相続人による選択の結果であるとしても、このことから直ちに

各歩道状空地について減額して評価をする必要がないということとはできない。

II 法令解釈の変更

財産評価基本通達24（私道の用に供されている宅地の評価）における「歩道状空地」の用に供されている宅地の取扱いについて 平成29年7月 国税庁

国税庁は、上記の最高裁判決の判事事項を踏まえて、①都市計画法所定の許可を受けるために、地方公共団体の指導要綱等を踏まえた行政指導により整備され、②道路に沿って、歩道としてインターロッキングなどの舗装が施されたものであり、③居住者等以外の第三者による自由な通行の用に供されている「歩道状空地」については、評価通達24に基づき評価することに取扱いを変更しました。

この取扱いは、過去に遡って適用されますので、過去の相続税・贈与税についても、法定申告期限等から5年（贈与税は6年）以内であれば、更正の請求により還付を受けることができます。

III 更正の期間制限

平28.8.26大阪地裁判決（棄却）
Z888-2012

<事案の概要>

平成25年2月28日東京高裁判決を受け、評価通達189（2）における大会社の株式保有割合による株式保有特定会社の判定基準が「25%以上」から「50%以上」に改正されました。

本件は、原告が、法定申告期限から5年経過後に、上記の判決に伴う法令解釈の変更により、株式評価額が過大となったとして、更正の請求（通法23②三、通令6①五）をしたところ、認められなかったため争われたものです。

具体的な争点は、①国税通則法（以下「法」という）71条（更正の期間制限の特例）1項2号の委任を受けた本件除外規定（通令30・24④）が、国税通則法施行令（以下「施行令」という）6条1項5号の理由に基づく更正の請求を除外していることは、委任の範囲を逸脱した違法な規定であるか、②更正の請求に基づく更正に旧法70条（更正の期間制限）2項1号の期間制限の適用があるかです。

<裁判所の判断>

裁判所では、次のとおり判断し、更正すべき理由がない旨の通知処分を適法としました。

① 法71条1項2号は、法定申告期限後に課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に変動が生じた場合に減額更正の除外期間の延長を認め、そのような場合に当たる更正の理由を政令に委任するものであるのに対し、施行令6条1項5号の理由は、申告等の課税標準等又は税額等が正当な法令解釈を前提とした場合とは異なるものであったことが国税庁長官の法令解釈の変更を契機として明らかになったものにすぎない。

② 以上のことに法71条が法70条（旧法70条）の期間制限の例外であってその範囲を緩やかに解すべきではないことを併せ考慮すると、施行令6条1項5号の理由が法71条1項2号の「その他これらに準する」理由に当たるとすることはできず、本件除外規定が同号の委任の範囲を逸脱するものということとはできない。

③ 法23条が更正の請求に対して実体的判断を保証するものということとはできず、更正の請求に基づく更正も法70条1項1号（旧法70条2項1号）の期間制限の適用を受けるといべきである。

収録内容に関するお問い合わせは
データベース編集室へ
TEL 03(5496)1416

会計事務所向けシステム

と云えば、MJS!

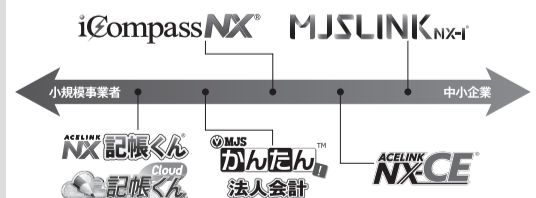
ミロク情報サービス。

MJSは会計プロフェッショナルのための最強ツールACELINK NX-Proと顧問先業務システムとの連携で会計事務所を全面支援。顧問先の満足度を向上させ、長期的により良い関係を構築します。



会計事務所向けERPシステム
ACELINK NX-Pro

事業所・企業規模に合わせたラインアップ、MJSの顧問先向け業務パッケージ



（顧問先へ導入いただくことで、ACELINK NX-Proの実力を最大限に活かします）
●ACELINK NX-Pro、ACELINK NX-記帳くん、記帳くんCloud、iCompass NX、MJSLINK NX-I、MJSかんたん! 法人会計、ACELINK NX-CEは株式会社ミロク情報サービスの商標又は登録商標です。