

地価下落時における土地の評価

相続税法上、財産の評価額は、原則として時価（相法22）により評価することになっていますが、一般的には、財産評価基本通達により評価されています。しかし、地価が下落し、路線価と実勢価格との逆転現象が起きた場合は、原則に戻り時価により評価することになります。今回は、この地価下落時における土地の時価について争われた事例をご紹介します（平9.9.30東京地裁）（原告控訴中）。

◎原告らは、平成4年12月21日に相続が開始した相続税の申告に当たり、土地の評価額について、平成4年度の路線価を近隣標準地7地点の平均下落率に基づき時点修正を行った価額2億4625万9751円としたところ、被告課税庁は、路線価を0.8で割り戻した価額に標準値における公示価格の地価下落率に基づき時点修正を施した価額2億8430万7425円であるとして更正を行いました。

原告らは、土地の適正な時価とは、相対的な幅のある観念であるから、2年度間の路線価の連結による時点修正という、地価下降局面において極めて合理的な方法で評価した土地の評価額が、適正な時価ではないとはいえないとして更正の違法を主張し本訴に及んだものです。

◎裁判所では、次のように、被告課税庁の評価額に合理性を認め更正は適法であるとの判断をしました。

1. 更正に係る被告評価額が相続税法22条に規定する時価以下であるときは、更正は違法であるが、原告ら評価額が同法22条に規定する時価以下であることは、更正の違法性を覆すものではない。

2. 時価とは、財産の取得時における客観的時価であるから、土地の時価の算定方法としては、鑑定評価理論に従って個々の土地について個別的、具体的に鑑定評価することが一般的に最も正確な方法である。しかし、評価通達による路線価方式の一律適用は、公平の原則からは合理性があるといえる。

3. 路線価方式により算定される更地の評価額3億7149万2729円は、客観的時価（被告鑑定評価額3億6200万円及び原告鑑定評価額2億6454万3250円）を上回るから、評価通達6における「この通達の定めによって評価することが著しく不相当」と認められる場合に該当する。

4. 被告評価額は、年初に定められる路線価が、公示価格の概ね8割であることから、0.8の割り戻しにより年初の時価を想定し、路線価方式に価格変動による最小限度の修正を施したものであるのに対し、原告ら評価額は、路線価を年初の確定的時価であると擬制して以後の価格変動による修正を施そうとするものであるから、公示価格が客観的時価に近似するものであるとするならば、被告評価額の方が客観的時価に近似するものといえることができる。

5. 原告ら鑑定評価における取引事例法の比較対象として採用された取引事例5件のうち3件は、異なる売主から同一の買主に対して一括売却された隣接の一段の土地を形成する物件に関するもので、その中には、細い通路のみに接している土地も含まれており、その土地の取引単価は他の隣接地に比べて極端に低くなっているから、独立の取引事例4件を採用した被告の鑑定評価のほうが適切である。

6. 被告評価額は、原告ら評価額を上回り、被告評価額における自用地としての価額3億3573万9989円は、原告ら鑑定評価額を上回っているが、被告評価額は、被告鑑定評価額に貸家建付地減価及び小規模宅地等特例減価をした価額を下回っており、被告鑑定評価額の適正性を疑わしめる事情も窺えないので、被告評価額は、本件土地の客観的時価を超えていないから、本件更正は違法である。

なお、この判例では、申告納税制度のもとで更正ができるのは、納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が「国税に関する法律の規定に従っていなかったとき」に限定されるか否か、国税通則法24条の解釈についても争われています。