

相続税評価における鑑定評価額の裁判事例

相続税における財産評価では、時価評価を原則として、財産評価基本通達に基づき評価することとなります。評価通達すべての財産を的確に評価することは不可能であり、申告実務上では不動産鑑定士による鑑定評価額を用いて評価することがあります。しかし、評価通達に基づく財産評価が原則とされているため、正当な理由なしに鑑定評価額を採用すれば税務調査で否認されることがあります。今回は、鑑定評価額を相続税評価に採用したことにより税務訴訟となった裁判事例をご紹介します。なお、今回ご紹介する裁判事例は大阪地裁によるもので、控訴審で一審判決が取り消される可能性があります。

(1) 評価の原則

相続税における財産評価は、相続税法において「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」(相続税法第22条)とし、時価により評価すべきと定められている。

課税対象となる各種財産の時価を的確に認識することは困難であり、課税事務上においても手数を要することとなるため、財産評価基本通達の中で各種財産の評価方法を具体的に定めている。宅地の評価については、路線価方式又は倍率方式を採用している。そして、路線価方式により評価する宅地の価額は、その宅地の状況や形状等に応じて画地調整を行って評価する。

(2) 鑑定評価額の裁判事例

◎相続税更正処分取消等請求事件

(大阪地方裁判所平成24年(行ウ)第259号 平成29年6月15日判決)

① 事案の概要及び争点

本件は、相続人がした相続税の申告につき、不動産の評価額が過大であったことなどとして行った更正の請求に対する税務署の処分(更正の請求をすべき理由がない旨の通知処分)の取消しを求める事案である。本件では、本件各係争不動産の各評価額が相続開始時の時価を上回っているかどうか争点となっているが、評価において評価通達を採用することが特に不合理であると認められる特別の事情があるかどうか判決の判断基準となる。

② 裁判所の判断

【甲土地】

原告は、甲土地が多数の画地に分かれている広大な宅地であり、その利用形態も様々で権利関係が入り組んでいるため、評価通達によっては適正な時価を算定することができない特別の事情が存在すると主張している。しかし、各画地の権利関係等の個別的事情は、貸宅地や貸家建付地としての評価方法によって評価額に反映されているので、特別の事情に該当するとはいえない。また、甲土地は一括売却するしかないのであって、これもまた評価通達によっては適正な時価を算定することができない特別の事情に該当する旨を主張するが、一括売却するしかない合理的な理由がないし、甲土地の最有効使用は各区画を宅地として利用することであるから、特別の事情に当たるとは認められないとしている。

【乙土地】

原告は、乙土地が急峻ながけ地であることを評価通達によっては適正な時価を算定することができない特別の事情として主張している。しかし、がけ地の存在は広大地補正の中で適正に考慮されており、加えて乙土地の周辺もがけ地であることからすると、がけ地であることが正面路線価に反映されているとも考えられるとして、特別の事情に当たるとは認められないとしている。

【丙土地】

丙土地は戸建住宅に囲まれた住宅街の中にある相当不整形な土地であり、建築基準法上の道路と接道していない。被告は、評価通達に従い、丙土地が市街化区域内にあることから宅地に比準して評価することとした上で、不整形地補正及び無道路地補正をして評価すべきと主張している。しかし、丙土地の無道路地補正として接道義務を満たすための通

路開設費用相当額を計算したところ、丙土地の不整形地補正後の価格を上回る金額となることなど、評価通達では接道義務を満たしていないことを十分に反映することができず、これは評価通達によっては適正な時価を算定することができない特別の事情ということができる。

【A土地】

A土地の最有効使用は、4区画に分筆した上で、各区画を宅地として利用することであって、原告の主張である宅地造成の関係上、市場参加者が開発業者に限られるとはいえず、早期に一括して売却しなければならない合理的な理由も見当たらないことから、評価通達によっては適正な時価を算定することができない特別の事情があるとはいえないとしている。

【D土地】

原告は、D土地が市街化調整区域内の雑種地であり、利用の制限と法面の存在を理由に評価通達によっては適正な時価を算定することができない特別の事情として主張している。しかし、評価基準は雑種地につき、土地の位置、利用状況等を考慮し、付近の土地に比準してその価額を求めるものとしており、固定資産税評価額の算定に当たり、雑種地であることは既に考慮されているとしている。

【E土地】

原告は、E土地にがけ地が存在しており、評価通達によっては適正な時価を算定することができない特別の事情に当たると主張している。しかし、がけ地が存在するという事情は、評価通達のがけ地補正によって既に考慮されているので、特別の事情に当たるとは認められないとしている。

【Fマンション】

Fマンションの建物部分がやや特異的な設計で管理費月額が非常に高額であることが評価通達によっては適正な時価を算定することができない特別の事情に該当すると主張している。家屋は再建築費を基準として評価することとされているところ、管理費月額が高額であるといった事情は考慮されない。しかし、管理費や修繕積立金は区分所有者が他の区分所有者に対して有する債権であることからすると、これを建物の価値に含めることは困難であるから、当該建物の客観的な交換価値とは無関係の事情といわざるを得ないとして、これが特別の事情に当たるとは認められないとしている。

全体を通して、評価額が不動産鑑定評価額を上回るという事実は、特別の事情を推認させる一つの事情となり得るが、これをもって直ちに特別の事情があるということとはできないとしており、この特別の事情は納税者において主張立証すべきものであると解されています。

この裁判事例を通じて、特別の事情の該当性の判断は固別的判断を要するものであり、その立証が困難であることが分かります。鑑定評価額を採用すれば相続税評価額が低くなるという理由のみでは、税務調査や税務訴訟に対応することができないので、評価通達によっては適正な時価を算定することができない特別の事情があるかどうかを踏まえて、鑑定評価額の採用を慎重に判断する必要があります。

(担当:細川 直也)