
相続税との比較を通じた公的評価に おける固定資産税評価の位置づけ

一般財団法人日本不動産研究所
公共部資産評価第1室
不動産鑑定士 安藤 大河 氏
主任専門役 宮下 達夫 氏

相続税との比較を通じた 公的評価における 固定資産税評価の位置づけ

一般財団法人 日本不動産研究所
公共部資産評価第1室
不動産鑑定士 安藤 大河
主任専門役 宮下 達夫

公的土地評価の比較

区分	地価公示価格 (国土交通省)	都道府県地価調査 (都道府県)	相続税評価 (国税庁)	固定資産税評価 (市町村)
評価機関	国土交通省 土地鑑定委員会	都道府県知事	国税局長	市町村長
目的	適正な地価の形成	土地取引の規制	相続税、贈与税課税	固定資産税課税
求めるべき価格	正常な価格 (地価公示法第2条 第1項)	標準価格 (国土利用計画法施行令 第9条第1項)	時価 (相続税法第22条)	適正な時価 (地方税法第341条 第5号)
価格調査時点	毎年1月1日	毎年7月1日	毎年1月1日	基準年度 ^{※1} の賦課期日の 前年の1月1日
評価替え	毎年	毎年	毎年	3年に1度 ^{※2}
宅地の評価方法	標準地 ^{※3} について2人以上の不動産鑑定士又は不動産鑑定士補の鑑定評価を求め、国土交通省に設置された土地鑑定委員会がその結果を審査し、必要な調整を行って、正常な価格を判定。	基準地 ^{※3} について1人以上の不動産鑑定士の鑑定評価を求め、都道府県知事がその結果を審査し、必要な調整を行って、標準価格を判定。	公示価格、精通者意見価格、売買実例価額等を基に、公示価格ベースの仲値を評定し、これを基として路線価等を評定。 地価公示価格水準の8割を 目途(内部通達) ※平成4年に7割→8割に 変更	売買実例価額から求める正常売買価格を基として標準宅地 ^{※3} の適正な時価を求め、これに基づき各筆の評価額を算出。 地価公示価格の7割を目途 (固定資産評価基準) ※平成6年度評価替えから 導入
地点数	平成30年公示地点数 25,943地点 ^{※4}	平成30年調査地点数 21,091地点 ^{※5}	平成30年標準宅地数 約33万3千地点 ^{※6}	平成30年度評価替えに係る 標準宅地数 430,310地点 ^{※7}

- ※1 基準年度とは、3年に1度の評価替え実施年度のことであり、直近は平成30年度。基準年度の下落修正の場合は1月1日から7月1日までの半年間、地価の下落状況の評価額に反映させることができる措置が講じられている。
- ※2 基準年度以外の年度(据置年度)においても、宅地等については、地価が下落し、かつ、市町村長が固定資産税の課税上著しく均衡を失すると認める場合には、基準年度の価格に修正を加えることとする特例措置が講じられている(地方税法附則第17条の2)。
- ※3 地価公示における標準地、都道府県地価調査における基準地は、それぞれ地価公示法第3条、国土利用計画法施行令第9条に基づき、自然的及び社会的条件からみて類似の利用価値を有すると認められる地域において、土地の利用状況、環境等が通常と認められる一画地が選定されるもの。
固定資産税における標準宅地は、市街地宅地評価法の場合、状況類似地域(道路の状況、公共施設等の接近の状況など、宅地の利用上の便等からみて相当に相違する地域ごとに区分されたもの)において、奥行、間口、形状等の状況が当該地域において標準的なものと認められるものが選定される(固定資産評価基準第1章第3節第二(一)2等)。
- ※4 宅地の地点数。東日本大震災により調査を休止した地点が含まれている。
- ※5 宅地の地点数。東日本大震災及び熊本地震により調査を休止した地点が含まれている。
- ※6 前年分から継続して配置している標準宅地は約32万4千地点。
- ※7 東日本大震災に係る課税免除区域内のものは除外している。

土地基本法の要請

土地基本法第16条

国は、適正な地価の形成及び課税の適正化に資するため、土地の正常な価格を公示するとともに、公的土地評価について相互の均衡と適正化を図られるように努めるものとする。

【逐条解説 土地基本法より】

語句の解説

- ① 「正常な価格」とは、地価公示法第二条第二項に定めているように、「土地について自由な取引が行われるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格」をいう。
- ② 「相互の均衡と適正化」とは、総合土地対策要綱六(二)イに示されているように、相続税評価について、相続税の性格を考慮し、地価公示との均衡を図りつつ、その適正化を推進すること及び固定資産税評価について、⑦資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する受益関係に着目した税であること、⑧土地等について、保有の継続を前提に資産評価に応じて毎年課税する税であること、⑨市町村の基幹的税であること等の固定資産税の性格を考慮し、地価公示との関係に十分配慮しつつ、その均衡化、適正化を推進することをいう。

法の目的と評価対象

【法の目的】

【固定資産税】

…固定資産の保有と市町村が提供する行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、応益原則に基づき、資産価値に応じて、所有者に対し課税する財産税。

【相続税】

…富の再分配と所得課税の補完を目的とする。

【評価対象】

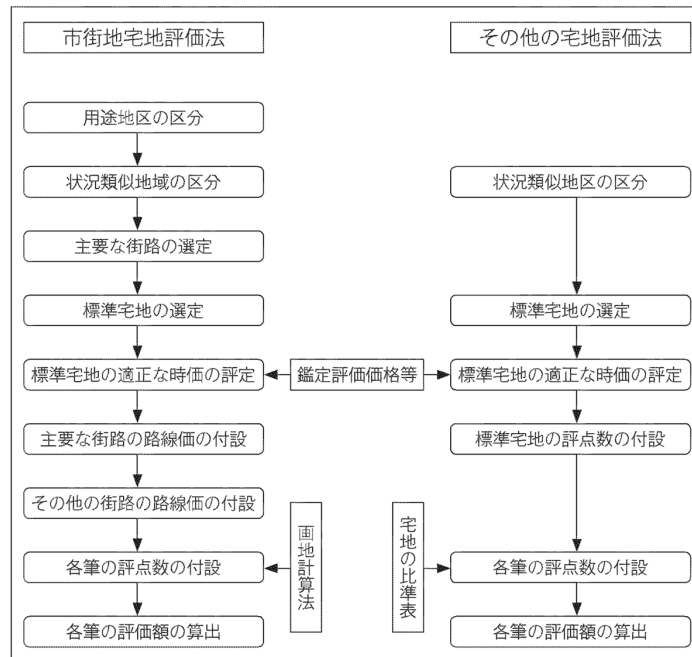
【固定資産税】

固定資産評価基準	
第1章	土地
第2章	家屋
第3章	償却資産

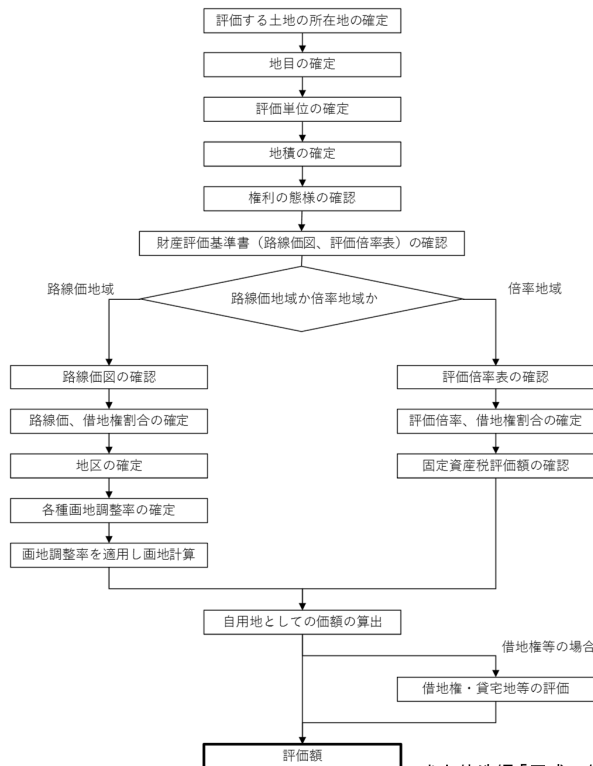
【相続税】

財産評価基本通達	
第1章	総則
第2章	土地及び土地の上に存する権利
第3章	家屋及び家屋の上に存する権利
第4章	構築物
第5章	果樹等及び立竹木
第6章	動産
第7章	無体財産権
第8章	その他の財産

宅地評価の流れ(固定資産税)



宅地評価の流れ(相続税)



相違点(時価の水準)

【固定資産税】

…地価公示価格の7割を目途

固定資産評価基準第1章12節「経過措置」

「宅地の評価において、第3節二(一)3(1)及び第3節二(二)4の標準宅地の適正な時価を求める場合には、当分の間、基準年度の初日の属する前年の1月1日の地価公示法(昭和44年法律第49号)による地価公示価格及び不動産鑑定士又は不動産鑑定士補による鑑定評価から求められた価格等を活用することとし、これらの価格の7割を目途として評定するものとする。」

・7割の根拠(平成3年度「土地評価の均衡化・適正化に関する調査研究」より)

- ①基準宅地における収益還元法による価格割合
- ②資産間の評価の均衡
- ③地価安定期における地価公示に対する固定資産税評価の割合

【相続税】

…地価公示価格水準の8割を目途

・8割の根拠((財)大蔵税務協会「平成4年改正税法のすべて」より)

- ①土地の価額には相当の値幅があること
- ②路線価等の土地評価基準は相続税の課税に当たって1年間適用されるため、その1年間の地価の変動にも耐え得るものであることが必要であること等の評価上の安全性を総合勘案したもの

相違点(路線価)

【固定資産税】(固定資産評価基準解説p188)

街路に沿接する標準的な画地の単位地積当たり価格

→固定資産評価基準(第1章第3節二(一))に路線価付設の方法が定められている。

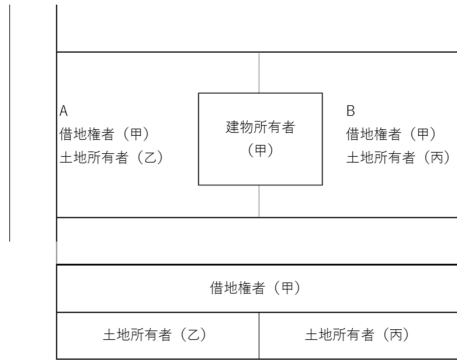
【相続税】(財産評価基本通達14より一部抜粋)

路線に接する宅地で次に掲げるすべての事項に該当するものについて、売買実例価額、公示価格(地価公示法(昭和44年法律第49号)第6条((標準地の価格等の公示))の規定により公示された標準地の価格をいう。以下同じ。)、不動産鑑定士等による鑑定評価額(不動産鑑定士又は不動産鑑定士補が国税局長の委嘱により鑑定評価した価額をいう。以下同じ。)、精通者意見価格等を基として国税局長がその路線ごとに評定した1平方メートル当たりの価額とする。

- (1) その路線のほぼ中央部にあること。
- (2) その一連の宅地に共通している地勢にあること。
- (3) その路線だけに接していること。
- (4) その路線に面している宅地の標準的な間口距離及び奥行距離を有するく形又は正方形のものであること。

→固定資産評価基準のような方法は定められていない。

相違点(画地の認定)



【設例】土地所有者が異なる場合
(平成30年版 土地評価の実務より)

【固定資産税】
AとBの全体を一画地

【相続税】
借地権の評価はAとBの全体を一画地
貸宅地の評価は各貸主の所有する部分ごとに区分

実務提要 2098 同一画地の認定(2)より一部抜粋

そもそも相続税は、人の死亡を契機として富の再配分を行おうとする性格のものであるから、その意味においては資産の処分価値を重視して筆ごとに評価するという事は相続税本来の性格にも合致するものと考えられる。

一方、固定資産税は、資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、その保有の継続を前提に資産価値に応じて毎年経常的に課税する市町村の基幹税である。評価方法としては、売買実例基準方式を採用しているが、前述のとおり、資産の保有の継続を前提としていることから、現実の利用状況をより重視した評価方法となっている。現実の利用状況という意味においては、評価を行う上で自己所有地であるか、借地であるかは関係ないことであり、土地の所有関係という要素を評価上考慮する必要はないものと考えられる。

したがって、画地認定における相続時評価と固定資産税評価との取扱いの相違は、そもそも両税の性格の相違からくるものではないかと考えられる。

相違点(正面路線)

正面路線

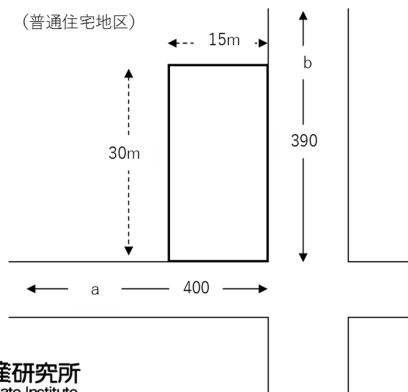
【固定資産税】(固定資産評価基準解説p231)

二方以上の路線地において、原則として路線価が大きい方の路線をいい、路線価が同じである場合には、間口の大きい方をいう。

ただし、路線価が近似する場合で、利用状況からみて、実態に即応させるため、間口の小さい方を正面路線とすることも差し支えない。

【相続税】(財産評価基本通達16)

原則として、前項の定め(※奥行価格補正)により計算した1平方メートル当たりの価額の高い方の路線をいう。



【設例】正面路線価が近似する場合

【固定資産税】原則 a

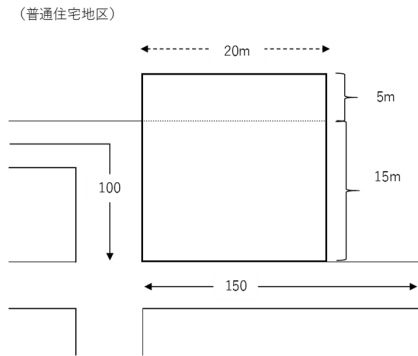
【相続税】

$$a \ 400,000\text{円}/\text{m}^2 \times 0.95 = 380,000\text{円}/\text{m}^2$$

$$b \ 390,000\text{円}/\text{m}^2 \times 1.00 = 390,000\text{円}/\text{m}^2$$

→原則 b

相違点(側方路線影響加算)



【設例】側方路線に宅地の一部が接する場合

【固定資産税】

通常は側方の接面割合は考慮しない

【相続税】

正面路線価

$$150,000\text{円}/\text{m}^2 \times 1.00 = 150,000\text{円}/\text{m}^2$$

側方路線価(加算額)

$$100,000\text{円}/\text{m}^2 \times 1.00 \times 0.03 \times (15\text{m}/20\text{m}) \\ = 2,250\text{円}/\text{m}^2$$

地区の異なる2路線に接する宅地の評価

【固定資産税】(固定資産評価基準解説p235)

二方路線影響加算率表は、(略)、角地の場合と異なり、正面路線と裏路線でその所属する用途地区が異なる場合には、原則として、それぞれの路線の属する用途地区に係る奥行価格補正率及び二方路線影響加算率表を適用するものである。しかしながら、両路線価の比、画地と路線との関係等を総合的に判断して、必要に応じてこれと異なる取扱いをしても差し支えない。

【相続税】(土地評価の実務p96より一部抜粋)

この宅地の正面路線の地区は、高度商業地区となりますので、側方路線が普通商業・併用住宅地区であっても、この宅地の評価は、すべて高度商業地区の奥行価格補正率表及び側方路線影響加算率を適用して次のように計算することになります。

※相続税評価では加算率の適用は正面路線の地区によって判定することが原則となる。

相違点(地積規模の大きな宅地)

【固定資産税】(平成30年度土地に関する調査研究より)

「規模過大による影響については、原則として路線価の付設又は状況類似地区の設定や奥行価格補正率で考慮されることとなる。その上で、これらで考慮できない残余の減価が存在した場合で、その価格事情に関して特に著しい影響があると認められるときに限り、所要の補正を行うこととなるが、当該残余部分だけをみれば、価格事情に特に著しい影響はない場合が多いものと考えられる。」

→所要の補正により市町村長が価格事情等の必要に応じて行う。

【相続税】(財産評価基本通達20-2)

地積規模の大きな宅地(三大都市圏においては500平方メートル以上の地積の宅地、それ以外の地域においては1,000平方メートル以上の地積の宅地をいい、次の(1)から(3)までのいずれかに該当するものを除く。以下本項において「地積規模の大きな宅地」という。)で14-2((地区))の定めにより普通商業・併用住宅地区及び普通住宅地区として定められた地域に所在するものの価額は、15((奥行価格補正))から前項までの定めにより計算した価額に、その宅地の地積の規模に応じ、次の算式により求めた規模格差補正率を乗じて計算した価額によって評価する。

- (1) 市街化調整区域(都市計画法第34条第10号又は第11号の規定に基づき宅地分譲に係る同法第4条((定義))第12項に規定する開発行為を行うことができる区域を除く。)に所在する宅地
- (2) 都市計画法第8条((地域地区))第1項第1号に規定する工業専用地域に所在する宅地
- (3) 容積率(建築基準法(昭和25年法律第201号)第52条((容積率))第1項に規定する建築物の延べ面積の敷地面積に対する割合をいう。)が10分の40(東京都の特別区(地方自治法(昭和22年法律第67号)第281条((特別区))第1項に規定する特別区をいう。)においては10分の30)以上の地域に所在する宅地

相違点(地積規模の大きな宅地)

【相続税】(財産評価基本通達20-2)

(算式)

$$\text{規模格差補正率} = \frac{\text{A} \times \text{B} + \text{C}}{\text{地積規模の大きな宅地の地積(A)}} \times 0.8$$

上の算式中のB及びCは、地積規模の大きな宅地が所在する地域に応じ、それぞれ次に掲げる表のとおりとする

イ 三大都市圏に所在する宅地

地区区分	普通商業・併用住宅地区、 普通住宅地区	普通商業・併用住宅地区、 普通住宅地区
記号	.	.
地積		
500㎡以上1,000㎡未満	0.95	25
1,000㎡以上3,000㎡未満	0.90	75
3,000㎡以上5,000㎡未満	0.85	225
5,000㎡以上	0.80	475

ロ 三大都市圏以外の地域に所在する宅地

地区区分	普通商業・併用住宅地区、 普通住宅地区	普通商業・併用住宅地区、 普通住宅地区
記号	.	.
地積		
1,000㎡以上3,000㎡未満	0.90	100
3,000㎡以上5,000㎡未満	0.85	250
5,000㎡以上	0.80	500

相違点(評価における権利関係の取扱い)

【固定資産税】(固定資産評価基準第1章1節三)

「地上権、借地権等が設定されている土地については、これらの権利が設定されていない土地として評価するものとする。」

【相続税】(財産評価基本通達9)

土地の上に存する権利の価額は、次に掲げる権利の別に評価する。(平3課評2-4外・平6課評2-2外・平17課評2-11外・平20課評2-5外・平22課評2-18外改正)

- (1) 地上権(民法(明治29年法律第89号)第269条の2<地下又は空間を目的とする地上権>第1項の地上権(以下「区分地上権」という。))及び借地借家法(平成3年法律第90号)第2条<定義>に規定する借地権に該当するものを除く。以下同じ。)
- (2) 区分地上権
- (3) 永小作権
- (4) 区分地上権に準ずる地役権(地価税法施行令第2条<借地権等の範囲>第1項に規定する地役権をいう。以下同じ。)
- (5) 借地権(借地借家法第22条<定期借地権>、第23条<事業用定期借地権等>、第24条<建物譲渡特約付借地権>及び第25条<一時使用目的の借地権>に規定する借地権(以下「定期借地権等」という。))に該当するものを除く。以下同じ。)
- (6) 定期借地権等
- (7) 耕作権(農地法(昭和27年法律第229号)第2条((定義)第1項に規定する農地又は採草放牧地の上に存する賃借権(同法第18条((農地又は採草放牧地の賃借の解約等の制限)第1項本文の規定の適用がある賃借権に限る。))をいう。以下同じ。))
- (8) 温泉権(引湯権を含む。)
- (9) 賃借権((5)の借地権、(6)の定期借地権等、(7)の耕作権及び(8)の温泉権に該当するものを除く。以下同じ。)
- (10) 占有権(地価税法施行令第2条第2項に規定する権利をいう。以下同じ。)

相違点(基準、通達によらない場合)

【固定資産税】(最高裁判決(平成25年7月2日言渡 平成24年(行ヒ)第79号))

「土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格が評価基準によって決定される価格を上回る場合には、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るか否かにかかわらず、その登録価格の決定は違法となるものというべきである。」

【相続税】(財産評価基本通達6)

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財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。

(平成24年6月相続開始に係る相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分・棄却・平成29年5月23日裁決)

「本事例は、被相続人による各不動産の取得から借入れまでの一連の行為は、他の納税者との間での租税負担の公平を著しく害し、富の再分配機能を通じて経済的平等を実現するという相続税の目的に反するものであるから、各不動産について、財産評価基本通達に定める評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかであり、財産評価基本通達によらないことが相当と認められる特別の事情があると認められると判断したものである。」

裁判例

① 固定資産税評価と相続税評価で同一の評価方法を採用しなければならない理由はないとされた裁判例

固定資産税に関する裁判(高裁判決文一部抜粋)

東京高裁判決(平成29年10月18日言渡 平成29年(行コ)第177号)

最高裁判所上告棄却(平成30年5月10日 平成30年(行ツ)第50号、平成30年(行ヒ)第63号)

「相続税に係る財産評価において面積が500㎡以上の土地について広大地減価が採用されているとの主張については、固定資産税と相続税はそもそも制度趣旨も課税要件、課税方法等も異なるのであって、財産評価について同一の方法を採用しなければならない理由はないから、評価基準が定める1万㎡を超えない土地について広大地補正をしない評価方法は一般的な合理性を有する」

② 土地基本法第16条は相続税と固定資産税の評価を一致させることを求めるものではないとされた裁判例

相続税に関する裁判(地裁判決文一部抜粋)

静岡地裁判決(平成23年1月28日)

「原告らは、土地基本法16条等を引用しつつ、特段の事情のない限り、相続税の財産評価に際しては、物件ごとの個別要因をより適正に反映する固定資産評価基準の宅地造成費を適用することが認められるべきであると主張する。

しかし、土地基本法第16条は、「公的土地評価について相互の均衡と適正化が図られるように努めるものとする。」と規定するものの、その規定内容、基本法としての性格からしても、国税かつ取得税である相続税と、地方税かつ財産税である固定資産税の財産評価を立法上又は解釈上一致させることを求めるものではなく、その間の合理的な範囲内の差異は許容しているものと解される。」

平成30年度 土地研報告書より

平成30年度土地に関する調査研究「規模が過大な土地の評価について」より

V まとめ

2. 固定資産税評価と相続税評価の相違

「土地基本法の考え方、資産の保有の継続を前提とする固定資産税と資産の処分を前提とする相続税との税の性格の相違を整理し、固定資産税評価と相続税評価の具体的な評価方法等の相違について確認した。

固定資産税評価は処分を前提とした評価ではないことから、規模の補正の必要性を検討する場合は、固定資産税の性格である保有の継続の前提を踏まえて判断すべきものである。また、仮に補正を導入する場合であっても、相続税の分割分譲を前提とする財産評価基本通達による「規模格差補正率」と一致させる必要はない。」

3. 固定資産税評価における検討

「最高裁判決により、固定資産評価基準に基づき評価した価額が適正な時価と推認されることから、まずは固定資産評価基準に基づいた評価をすることが重要となる。したがって、規模過大による影響については、原則として路線価の付設又は状況類似地区の設定や奥行価格補正率で考慮されることとなる。その上で、これらで考慮できない残余の減価が存在した場合で、その価格事情に関して特に著しい影響があると認められるときに限り、所要の補正を行うこととなるが、当該残余部分だけをみれば、価格事情に特に著しい影響はない場合が多いものと考えられる。

これらを踏まえ、限られた場合の対応ではあるものの、仮に規模過大による影響について所要の補正で対応する場合の留意点等について整理した。」

固定資産税と相続税の比較

	固定資産税評価	相続税評価
根拠法令	地方税法第388条第1項 固定資産評価基準	相続税法第22条 財産評価基本通達
求める価格	適正な時価 (客観的な交換価値)	時価 (客観的な交換価値)
重視する項目	現実の利用状況	資産の処分価値
評価時点	毎年賦課期日(1月1日)	被相続人の死亡時
評価対象土地	原則全ての土地	被相続人の所有する土地
地目及び地積の認定	賦課期日の現況 (地積は原則登記地積)	死亡時の現況
画地の認定	現況及び利用状況により判断	所有者、権利の種別ごとに認定
課税方式	賦課課税方式	申告課税方式
評価主体	市町村長	納税者

まとめ

固定資産税と相続税の宅地評価は、どちらも路線価評価を行っている点で共通点がある一方で、細部に多くの違いがある。

異なる点について、それぞれの法の目的によって合理的な説明が可能である一方で、納税者にとっては分かりにくい場合があることも否めない。



同じ公的評価である固定資産税と相続税について評価方法の類似性と相違点を整理・検討することにより、納税者の公的評価制度への理解が深まるだろう。特に、法の目的に応じて評価を変えていることについて分かりやすく説明することが必要である。

主要参考文献

- ・固定資産税務研究会編「固定資産評価基準解説(土地篇)」一般財団法人地方財務協会
- 固定資産税務研究会編「令和元年度版 要説固定資産税」株式会社ぎょうせい
- ・「令和元年度 固定資産税関係資料集」一般財団法人資産評価システム研究センター
- ・「土地評価の均衡化・適正化等に関する調査研究」財団法人資産評価システム研究センター・土地に関する調査研究委員会 平成3年度調査報告書「土地評価に関する調査研究」
- ・「規模が過大な土地の評価について」一般財団法人資産評価システム研究センター・土地に関する調査研究委員会 平成29年度調査報告書「土地評価に関する調査研究」
- ・「規模が過大な土地の評価について」一般財団法人資産評価システム研究センター・土地に関する調査研究委員会 平成30年度調査報告書「土地評価に関する調査研究」
- ・北村厚編「財産評価基本通達逐条解説」一般財団法人大蔵財務協会
- ・犬丸伸浩編「平成30年版 土地評価の実務」一般財団法人大蔵財務協会
- ・一般財団法人日本不動産研究所 固定資産税評価研究会編「令和3基準年度対応版 固定資産税土地評価の実務ポイント」株式会社ぎょうせい