

## 研究ノート

## 固定資産税の土地の評価に係る一考察

—「適正な時価」を巡る迷宮から見えるもの—

脇 本 利 紀

## はじめに

固定資産税は、シャープ勧告を契機として行われた昭和 25 年の地方税制度の根本的改革に伴い創設されたものであり、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<sup>1)</sup>」とされている。また、どの市町村にも広く存在する固定資産を課税客体としており、税源の偏りが小さいことから、市町村税の基幹税目と位置付けられており、総務省の「平成 30 年度 市町村税徴収実績調」によると、同年度の調定済額のうち現年課税分は約 9 兆円超となっている<sup>2)</sup>。

納税者にとっても固定資産税は「身近な税」である。総務省の「令和 3 年度 固定資産の価格等の概要調書」によると、納税義務者数は、個人・法人合わせて 4 千万人超、うち法定免税点以上のものは 3 千万人超となっている<sup>3)</sup>。令和 2 年分の相続税の申告書提出に係る被相続人数は、約 12 万人超<sup>4)</sup>であるので、相続税との単純な比較ではあるが、固定資産税が納税者にとって、いかに身近な税であるかは明らかであろう。

このように固定資産税は、納税者にとっても地方自治体にとっても重要な「税」であるが、かつては固定資産税の課税標準が実勢価格と比較すると低く設定されていたこともあり、一般に関心が薄く、価格を巡る争いは比較的顕在化してこなかったのかもしれない。しかしながら、いわゆる 7 割評価の導入、

1) 金子宏「租税法(第 24 版)」(弘文堂, 2021 年 11 月) 769 頁。

2) 総務省「平成 30 年度 市町村税徴収実績調」によると、同年度の調定済額のうち現年課税分は 9,077,417,999 千円となっている ([https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/ichiran09\\_20.html](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran09_20.html)) 最終閲覧日: 令和 4 年 10 月 1 日)。また、令和 3 年度の収入見込み額(特例分を除く)は、土地 34,852 億円、家屋 39,201 億円、償却資産 16,575 億円で、交付金 878 億円を加え、合計 91,506 億円となっている(出典: 総務省「令和 3 年度 地方税に関する参考計数資料」([https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/ichiran06\\_r03.html](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran06_r03.html)) 最終閲覧日: 令和 4 年 10 月 1 日)。

3) 総務省「令和 3 年度 固定資産の価格等の概要調書」によると、固定資産税の土地に係る納税義務者数は、個人・法人合わせて 41,381,367 人、うち法定免税点以上のものは 33,561,499 人となっている ([https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/ichiran08\\_r03\\_00.html](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran08_r03_00.html)) 最終閲覧日: 令和 4 年 10 月 1 日)。なお、家屋に係る納税義務者は 42,144,472 人(免税点以上のもの 39,995,813 人)、償却資産に係る納税義務者は 4,715,564 人(同 1,568,088 人)である。

4) 令和 2 年分相続税の申告書提出に係る被相続人数は、120,372 人、相続税の納税者である相続人数は 264,455 人、税額は 20,915 億円となっている(出典: 国税庁「令和 2 年分相続税の申告事績」(令和 3 年 12 月) ([https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2021/sozoku\\_shinkoku/pdf/sozoku\\_shinkoku.pdf](https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2021/sozoku_shinkoku/pdf/sozoku_shinkoku.pdf)) 最終閲覧日: 令和 4 年 10 月 1 日)。

バブル経済の崩壊などを経て、近時、固定資産税の課税標準である「価格」を巡り争訟となるケースが散見されている。一例であるが、毎年刊行されている「重要判例解説」(有斐閣)に掲載されている簡素かつ的確な「租税法判例の動き」を一読すると、毎年、固定資産税についても課税標準を含む多様な争点に係る判例が紹介されている<sup>5)</sup>。また、訴訟等に至らなくても、例えば、実質的に無価値なものになぜ固定資産税の評価がなされ課税されるのか、評価価格は実勢価格より高額ではないか、といった疑問を持ちつつ納税してる者も少なからず存在していることも事実であろう<sup>6)</sup>。

納税者にとって、固定資産の価格をめぐる議論が複雑となり得るのは地方税法の規定に由来しているのかもしれない。一例をあげると同法 349 条において「土地又は家屋に対して課する固定資産税の課税標準」は、基準年度の場合、「賦課期日における価格」で、土地課税台帳等又は家屋課税台帳等に「登録されたもの」(同条 1 項)であり、価格とは「適正な時価をいう」(同法 341 条 5 号)とされている。そして市町村長は、「固定資産評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならない」(同法 403 条 1 項)と規定されているが、この三者が一致しない場合はどのように考えるべきだろうか。そもそも納税者は固定資産評価基準に基づくことなく価格を争うことは許されるのだろうか。加えて、「7 割評価」(現在は、固定資産評価基準に織り込まれている。)や附則に基づく激変緩和措置とも言える「負担調整措置」などの政策的な「介入」があることも、固定資産税の価格に関する理解を一層複雑にしているのかもしれない。

本拙稿では、主として宅地に係る固定資産税の「価格」の問題に焦点を当て、近時の判例などを分析しつつ、「適正な時価」に係る議論は固定資産税のあり方そのものに依拠するものであることを明らかにするものである。

## 第1章 固定資産税の建付け

まずは固定資産税に係る地方税法上の規定について確認していくこととする。

### 1. 概要

固定資産税の課税団体は、「固定資産所在の市町村」(地方税法 342 条 1 項)であり<sup>7)</sup>、課税客体は「固定資産」とされ、固定資産とは「土地、家屋及び償却資産を総称する」(同法 341 条 1 号)と規定されている。

納税義務者は、「固定資産の所有者」であり、所有者とは、「土地又は家屋については、登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者(中略)として登記又は登録がされている者」とされている(同法 343 条 2 項)。また、災害などにより所有者の所在が不明の場合等は、使用者等を所有者とみなす規定が置かれている(同条 4 項以降)。

課税標準は上述した通り、土地又は家屋の基準年度の場合、「賦課期日における価格」で土地課税台

<sup>5)</sup> 「租税法判例の動き」は「平成 24 年度重要判例解説」(有斐閣、2013 年 4 月)以降の各年版に掲載されている。

<sup>6)</sup> 例えば、朝日新聞夕刊連載「現場へ 固定資産税の攻防①～⑤」(2021 年 5 月 17 日～21 日)、朝日新聞朝刊連載「攻防 固定資産税①～⑤」(2021 年 11 月 16 日～20 日)を参照。実勢価格が 0 円であるのに固定資産税が課せられること、あるいは隣接地との価格の違いなどに疑問を持つ納税者の事例などが紹介されている。

<sup>7)</sup> 東京都特別区にあっては都が課税団体となり(地方税法 734 条)、大規模な償却資産は都道府県も課税団体になり得る(同法 740 条)。

帳等に「登録されたもの」（同法 349 条 1 項）とされ、価格とは「適正な時価をいう」（同法 341 条 5 号）とされている。なお、基準年度については後掲 4 で言及する。

賦課期日は、「当該年度の初日の属する年の 1 月 1 日」（同法 359 条）とされ、毎年 1 月 1 日（賦課期日）現在において固定資産課税台帳等に登録されたところから従って課税されるのが原則となっている。これを「台帳課税主義」と呼んでいる。

## 2. 固定資産の評価及び価格の決定

固定資産は、市町村に設置される固定資産評価員の現地調査の結果に基づいて評価（地方税法 408 条及び 409 条）され、その評価の結果に基づいて毎年 3 月 31 日までに市町村長が価格を決定する（同法 410 条 1 項）。

市町村長が固定資産の価格を決定するにあたっては、総務大臣が定め告示した「固定資産評価基準」によって行い（同法 403 条 1 項、389 条 1 項、745 条 1 項）、市町村長は価格等を決定した場合は直ちに固定資産課税台帳に登録し、台帳に登録した旨を公示するとともに（同法 411 条 1 項及び 2 項）、固定資産課税台帳の閲覧（同法 382 条の 2）、土地価格等縦覧帳簿及び家屋価格等縦覧帳簿の縦覧（同法 416 条 1 項）に供することとなる。

## 3. 固定資産評価基準

総務大臣は、「地方財政審議会」の意見を聴いたうえで固定資産評価基準を作成・告示する（地方税法 388 条）とされ、市町村長は「固定資産評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならない」（同法 403 条 1 項）。固定資産評価基準の法的性格については、法律の委任に基づく一種の行政立法法であって法的拘束力を有していることは是認されていると解されている<sup>8)</sup>。

また、固定資産評価基準に基づき評価を行う趣旨について最判平成 15 年 6 月 26 日は、「全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するために、固定資産の価格は評価基準によって決定されることを要するものとする趣旨である<sup>9)</sup>」と判示している。賦課課税方式の固定資産税の評価にあたっては、全国一律に、しかも短期間で終える必要があることから、固定資産評価基準は、執行を担う個々の地方自治体を念頭に、ある程度の割り切りを前提とすることが伺われる。

## 4. 基準年度

土地、家屋の固定資産の評価額は 3 年ごとに見直すこととなっており、評価を見直す年度を基準年度という（地方税法 341 条 6 号）。直近では令和 3 年度が基準年度に該当していた。第 2 年度、第 3 年度においては、「地目の変換、家屋の改築又は損壊その他これらに類する特別の事情」等がなければ、3 年間据え置かれることとなる（同法 349 条 1 項～3 項）。このような制度となっている趣旨について、

<sup>8)</sup> 金子教授は、「固定資産評価基準は、一種の委任立法であり、補充立法である（一種の法規である）が、固定資産の評価について全国的な統一を図る必要のあること、および固定資産評価基準の内容が多分に専門的技術的な性質をもっていることにかんがみると、その作成を総務大臣に委任していることは、地方公共団体の自治権（憲法 92 条・94 条）を害するものではなく、また租税法律主義（課税要件法定主義）に反するものでもないと解すべきであろう」と指摘している（前掲注 1、794 頁）。

<sup>9)</sup> 最判平成 15 年 6 月 26 日、最高裁判所民事判例集 57 巻 6 号 723 頁。本判決について「判例タイムズ」No.1127（2003 年 11 月 15 日、判例タイムズ社）、276 頁以降を参照。

佐賀地判平成19年7月27日は、通常、固定資産の価格が短期間に大幅な変動を来すことはなく、価格の正確性を一応担保できると考えられること、評価の対象となる固定資産の数がばう大な反面、課税機関の人員が限られていること等を踏まえ、「一定の基準によって毎年評価替えを行うことは技術上相当に困難であり、また、その評価替えによって年々負担が変動することにも問題があること等から、同一固定資産の経年による価格変化を正確に把握することを多少犠牲にしても、課税事務の簡素合理化を実現することの方が合理的であるという政策判断がされたためと解される<sup>10)</sup>」と指摘している。「正確に把握することを多少犠牲にしても」との指摘は、その許容される限界はあるものの、固定資産税の評価は全国一律で行う必要性があることから導き出されたものであることが伺われる。

#### 5. 固定資産の評価（価格）に関する不服処理

固定資産課税台帳に登録された価格について不服がある場合は、3か月以内に市町村に設置された「固定資産評価審査委員会」に審査の申出を行い（地方税法432条1項）、同委員会は30日以内に審査の決定を行うこととされている（同法433条1項）。

同委員会は、市町村に設置された「第三者的な争訟裁断機関<sup>11)</sup>」であり、審理の手続は原則として書面審理で行われる（同条2項）が、審査申出人から求めがあった場合は口頭で意見を述べる機会をあたえなくてはならないと規定されている（同項ただし書き）。

固定資産評価審査委員会制度の趣旨について、最判平成2年1月18日は、「中立の立場にある委員会に固定資産の評価額の適否に関する審査を行わせ、これによって固定資産の評価の客観的合理性を担保し、納税者の権利を保護するとともに、固定資産税の適正な賦課を期そうとするものであり、さらに、口頭審理の制度は、固定資産の評価額の適否につき審査申出人に主張、証拠の提出の機会を与え、委員会の判断の基礎及びその過程の客観性と公正を図ろうとする趣旨に出るものであると解される」とし、「口頭審理の手続は、（中略）あくまでも簡易、迅速に納税者の権利救済を図ることを目的とする行政救済手続の一環をなすものであって、民事訴訟におけるような厳格な意味での口頭審理の方式が要請されていないことはいうまでもない<sup>12)</sup>」と判示している。

次に審査決定に不服がある場合、納税者は審査決定に対して取消訴訟を提起することとされている（同法434条）。一般に行政訴訟では、処分に対する不服申立をして裁決が下された際、処分の取消の訴えと裁決の取り消しの訴えのいずれかを提起できるのが原則であるが、地方税法は、第434条2項により裁決の取消のみを認める「裁決主義」を採用している。裁決主義が採用された趣旨は、「固定資産の価格を早期に確定させるため」と解されている<sup>13)</sup>。一方、固定資産税の課税処分、固定資産課税台帳に登録された価格以外の事項について不服がある場合は審査請求の対象となる（同法19条）。評価（価格）の審査の場面においては裁決主義を採用し、書面審理を原則とするなど、簡易・迅速性が重視されていることが伺われる。

10) 佐賀地判平成19年7月27日、判例地方自治308号65頁。

11) 前掲注1, 775頁。

12) 最判平成2年1月18日、最高裁判所民事判例集44巻1号253頁。本判決について「判例タイムズ」No.734（1990年10月15日、判例タイムズ社）、72頁以降を参照。

13) 前掲注1, 774頁。

## 第2章 固定資産税の「時価」に係る法的な特徴

### 1. 適正な時価

固定資産税の「適正な時価」とは何かを巡っては、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格であるとする考え方と収益還元法によって評価すべきとする考え方との対立がある。前者は、固定資産税とは「財産の所有という事実に着目して課される」財産税であると考えのに対し、後者は、「人が収入（貨幣またはそれに代わる経済価値の取得）を得ているという事実に着目して課される租税」で、「ある人の所有する生産要素からもたらされる収益を対象として課される<sup>14)</sup>」収益税であると考えている。

収益還元法に立つ判例としては、東京高判平成14年10月29日判決がある。同判決は、「財産税だからア priori に売買実例価格あるいは市場価格になるということに、根拠のないことは明らかである。売買実例価格（市場価格）説は、一種のドグマにとらわれた解釈」であるとし、固定資産税は「固定資産によって標準的にあげうる収益に課される税金」であり、「標準的な収益を資本還元した価格（収益還元価格）によって、その物の資本としての価値を把握することにより、個人的な事情によって左右されず、物それ自体が税を負担する物税としての固定資産税が成立する<sup>15)</sup>」と判示している。

これに対して上告審である最判平成18年7月7日は、「土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実にもとづいて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものであるから、その課税標準とされている土地の価格である適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される」とし、最判平成15年6月26日判決（後述の第3章2を参照）の「適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される<sup>16)</sup>」との見解を踏襲した上で、「適正な時価を、その年度において土地から得ることのできる収益を基準に資本還元して導き出される当該土地の価格をいうものと解すべき根拠はない。また、一般に、土地の取引価格は、上記の価格以下にとどまるものでなければ正常な条件の下に成立したものとはいえないと認めることもできない<sup>17)</sup>」と判示し、収益還元説を退けた。

固定資産税は財産税であるとの立法趣旨の基づき客観的な交換価値を導き出すとともに、収益還元法によるものは客観的な交換価値とは言えないと断定したものである。加えて収益還元による手法は、金子教授が指摘しているように、遊休状態にあり収益を生み出していない土地について有効利用した場合に想定される標準的収益額を想定することが困難であること、類似の土地であっても賃料に差があり現実の地代を基礎とすると評価が不公平になり標準的な収益額を擬制するのも困難であること、将来の収益を予測することが困難であること、評価担当者の恣意が介在しやすい執行上の困難が伴うことなど、実務的な困難も想定される<sup>18)</sup>。

14) 前掲注1, 14頁～15頁。

15) 東京高判平成14年10月29日, 判例時報1801号60頁。本判決について「判例タイムズ」No.1109(2003年3月1日, 判例タイムズ社), 272頁以降を参照。

16) 前掲注9。

17) 最判平成18年7月7日, 最高裁判所裁判集民事220号621頁。本判決について「判例タイムズ」No.1224(2007年1月15日, 判例タイムズ社), 217頁以降を参照。

18) 金子宏「租税法理論の形成と解明 下巻」(有斐閣, 2010年11月)516頁～518頁。収益還元法の活用の賛否について、財団法人資産評価システム研究センター「固定資産評価の基本問題に関する調査研究報告書」(平成10年3月)

固定資産税の「適正な時価」を考えるにあたっては、財産税という性格から収益還元法が退けられたが、執行上の困難さにも留意しなければならないだろう<sup>19)</sup>。

## 2. 固定資産評価基準による土地の評価

第2は、上述の通り、市町村長は「固定資産評価基準」に従って価格を算出しなければならない点である。同基準は、土地、家屋及び償却資産の評価方法を定めたものであり、土地については、田及び畑、市街化区域農地、勧告遊休農地、宅地等に区分され、それぞれについて規定されている。

土地の評価は、売買実例価額を基準として求める正常な売買価格に基づいて適正な時価を求めることとされ、宅地については、同基準第1章第3節において、原則として「各筆の宅地について評点数を付設し、当該評点数を評点一点当たりの価額に乗じて各筆の宅地の価額を求める方法によるものとする」とされている。「現実の売買実例価額から特殊の条件に基づくものを除去し、おおむね正常と認められるものを基準として評価を行うものである<sup>20)</sup>」と解されている。

なお、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年の前年の1月1日の地価公示法(略)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。」(同基準第1章第12節一)とされている。いわゆる「7割評価」と呼ばれるものである。

## 第3章 価格を巡る議論

### 1. 固定資産評価基準の意義

固定資産評価基準は、前年中に取得された償却資産については半年分償却法だけを認め、月割償却法を認めていない(同基準第3章第1節二)。土地の評価に係るものではないが、同基準の意義を明らかにしていることから、当該基準の是非が争われた福岡地判昭和57年3月30日を紹介する。本判決は、「固定資産評価基準は、法388条1項に基づき、その明示的具体的委任を受けて、自治大臣(中略)が固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続について市町村間の評価の統一均衡化をはかるために発したものである」として、「市町村長は、固定資産評価基準に従った評価をなすべく義務づけられているものと解するのが相当である。その意味で、固定資産評価基準は、法的拘束力を有しているものといわなければならない<sup>21)</sup>」とし、控訴審である福岡高判昭和58年3月23日も「固定資産評価基準の半年分償却は固定資産税の性格に適合し、納税者に公平であり、評価事務が簡便であるというべき」であり、「月割償却が半年分償却より賦課期日における当該償却資産の時価に即すると考えられる面もないではないが、もともと賦課期日における当該償却資産の損耗度はその使用の多寡により一様ではないのであるから、前叙の固定資産税の性格や納税者の公平の観点から前年中に取得された償却資産の賦課期日の評価として画一的に当該償却資産の取得価額から当該償却資産の取得価額に償却率の2分の1を乗じて

([https://www.recpas.or.jp/new/jigyoreport\\_web/pdf/H.09/koteisisan.pdf](https://www.recpas.or.jp/new/jigyoreport_web/pdf/H.09/koteisisan.pdf) (最終閲覧日:令和4年10月1日)) 参照。

<sup>19)</sup> 金子教授は、固定資産税採用以前の地租・家屋税等は「土地・家屋等の賃貸価額を課税標準として課される収益税」であり、このことが固定資産税を「収益税と見る考え方が学説上も実務上の依然として強い」と指摘している(前掲注1, 769頁~770頁)。加えて納税者の実感覚に適合する点もあるだろう。

<sup>20)</sup> 固定資産税務研究会編「令和3年度版 要説固定資産税」(ぎょうせい, 2021年)236頁。

<sup>21)</sup> 福岡地判昭和57年3月30日, シュトイエル254号17頁。

得た額を控除したもとのとする固定資産評価基準は、合理性を有するものであ（る）<sup>22)</sup>」と判示している。

次に、本件土地に多量のアスベストが埋設され、その処分に多額の費用を要することから、本件土地の価格は大幅に低下しているにもかかわらず、固定資産課税台帳に登録された本件土地の第2年度、第3年度の各価格は、その点が考慮されていないなどと主張し、課税標準を見直すべき要件である地方税法349条2項ただし書きが定める「特別の事情」に該当するか否かが争われた佐賀地判平成19年7月27日は、基準年度の評価を基礎とする本制度は「同一固定資産の経年による価格変化を正確に把握することを多少犠牲にしても、課税事務の簡素合理化を実現することの方が合理的であるという政策判断」により定められたものであり、「固定資産評価基準における所要の補正」の「究極の目的」は、「固定資産税の公平な賦課徴収にあることは明らかであるから、不動産鑑定評価基準において減価すべきものとされている場合であっても、少なくとも、不動産減価の要因が外的人為的なもので、その原因行為者の責任追及を行うことにより原状回復が論理的に可能な場合は、これを理由に「所要の補正」をしない取扱いをすることも許されると解するのが相当である<sup>23)</sup>」と判示した。

本判決が指摘するように「原因行為者の責任追及を行うことにより原状回復が論理的に可能」であり、アスベストの撤去費用を回収できたか否かにより固定資産税の評価を「減価すべきか否かの区別を行うことも固定資産税の課税の観点から容れられない」とする本判決の結論は妥当と考えてよいだろう。また、本判決は、「除去のために巨額の費用を要するような場合」に「すべからず減価しなければならなくなる」ことが、「固定資産税の公平な賦課徴収の観点からみて不当」と指摘し、「撤去費用を回収した後これを撤去しない場合」や「撤去費用を現実に回収したか否かにより減価すべきか否かの区別を行うこと」といった執行上の困難性を掲記して納税者の主張を退けている。加えて、前述したように、原則として3年ごとに評価を行う制度について、価格の正確性を一応担保できること、一定の基準によって毎年評価替えを行うことは人員上、技術上相当に困難であること、同一固定資産の経年による価格変化を正確に把握することを多少犠牲にしても課税事務の簡素合理化を実現することの方が合理的であるという政策判断であることなども指摘しており、制度としての固定資産税の性格を如実に表現したものであるとも言えよう。

## 2. 適正な時価を巡る議論

では、どのような場合、固定資産評価基準の適法性の推定が覆ることとなるのか。

固定資産評価基準に定める市街地宅地評価法に従い、いわゆる7割評価に基づいて賦課期日における宅地の価格が決定された場合に、その算定された標準宅地の価格が同期日におけるその客観的な交換価値を上回った事例に係る最判平成15年6月26日の判断は、その限界を示すものである。

当該最判は、固定資産評価基準は、「全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するために、固定資産の価格は評価基準によって決定されることを要するものとする趣旨である」とし、「法もこれを算定するための技術的かつ細目的な基準の定めを自治大臣の告示に委任したものであって、賦課期日における客観的な交換価値を上回る価格を算定することまでもゆだねたものではない<sup>24)</sup>」と判示した。

22) 福岡高判昭和58年3月23日、シュトイエル254号29頁。なお、本件は上告されたが、最判昭和61年12月11日はこれを棄却している（最高裁判所裁判集民事149号283頁）。

23) 前掲注10。

24) 前掲注9。なお、固定資産税の賦課期日は1月1日であるが、すべての固定資産の賦課期日における価額を決定す

賦課期日において適正な時価の範囲内であれば、同基準は技術的、細目的な基準の定め委任として効力を有することとなるが、評価基準は適正な価格を算出するために作れたものであり、仮に同基準通りに計算して適正な時価を上回る額が算出された場合は、その限りにおいて法令の委任の範囲を「逸脱」していると評価したものと言える<sup>25)</sup>。委任立法における「限定解釈」の手法を用いたものと評することもできるだろう。

いずれにしても同基準の適法性や合理性が覆る例外的なケースを示すものと言える。

### 3. 固定資産評価基準と鑑定意見書

上記2の最判は、「賦課期日における客観的な交換価値を上回る」ことは許容されないと判示したものであるが、しからば固定資産評価基準の規定とは関係のない鑑定意見書等に基づいて、賦課期日における時価と登録価格との関係を争う方法は許容されることを示唆しているのであろうか。

札幌高判平成11年6月16日は、「同鑑定評価書に添付された地図及び写真に照らしても、評価の前提となる事実の確定に問題があるとも認められないし、計算過程等にも過誤があるとは窺えないような格別の反証もないことから、同鑑定評価書に則って本件建物の「適正な時価」を認定するのが相当である<sup>26)</sup>」とし、独自の鑑定評価書に基づいて適正な時価を決定することを認め、固定資産の登録価格が時価を上回ることを理由として納税者の請求を認容した。

これに対して上告審である最判平成15年7月18日は、札幌高裁（原審）の判断を覆し、「市長が本件建物について評価基準に従って決定した前記価格は、評価基準が定める評価の方法によっては再建築費を適切に算定することができない特別の事情又は評価基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情の存しない限り、その適正な時価であると推認するのが相当である」と一般論を述べた上で、「鑑定書が採用した評価方法は、評価基準が定める家屋の評価方法と同様、再建築費に相当する再調達原価を基準として減価を行うものであるが、原審は、(中略)鑑定書の算定した本件建物の一㎡当たりの再調達原価及び残価率を相当とする根拠を具体的に明らかにしていないため、原審の前記説示から直ちに上記特別の事情があるということとはできない<sup>27)</sup>」と判示した。

当該最判は、①固定資産評価基準の一般的合理性を是認し、②同基準に従って決定した価格は、特別の事情が存しない限り、適正な時価であると推認するのが相当との解釈を明らかにしたものである。この判断に従えば、納税者は鑑定意見書などで単に適正な時価を立証するだけでは足りず、同基準によると不都合な結果を招来するとの「特別の事情」を立証しなければならないこととなる。本件の課税庁（市長）は、同基準に基づき、再建築費評点数の付設、経過年数に応ずる減点補正率、評点一点当たりの価額などを用いて計算を行っていることから、納税者は、これらに基づき算定した場合には不相当な結果

---

ることは事実上不可能であることから、賦課期日の前に「価格調査基準日」が設けられている。地価が継続的に上昇している場面では問題とならなかったが、下落場面では調査基準日における地価が賦課期日における時価を上回る可能性が生じた。行政解釈及びいくつかの裁判例（前橋地判平成8年9月10日（判例タイムズ937号129頁）、新潟地判平成7年12月21日（判例タイムズ903号130頁）等）は適法であるとしたが、本最判は、「法の禁止」するものではないとしつつも、「固定資産税の課税標準である固定資産の価格である適正な時価が、基準年度に係る賦課期日におけるものを意味することは明らか」と判断している。したがって「土地課税台帳等に登録された価格が賦課期日における当該土地の客観的な交換価値を上回れば、当該価格の決定は違法となる」。

<sup>25)</sup> 渋谷雅弘「固定資産税における適正な時価」（中里等「租税判例百選（第7版）」（有斐閣、2021年）、191頁）。

<sup>26)</sup> 札幌高判平成11年6月16日、判例地方自治199号46頁。

<sup>27)</sup> 最判平成15年7月18日、最高裁判所裁判集民事210号283頁。本判決について「判例タイムズ」No.1139（2004年3月1日、判例タイムズ社）、62頁以降を参照。



を招来することを立証する必要があることになるだろう。

この「特別の事情」について、次項4で取り上げる最判平成25年7月12日の千葉裁判官補足意見は、仮に鑑定意見書等による主張立証を認めた場合は、市町村側は「算出方法が不適当であること等を逐一反論し、その点を主張立証しなければならなくなり」、「各市町村全体の評価の均衡を確保し、評価人の個人差による不均衡を解消することにより公平かつ効率的に処理しようとした地方税法の趣旨に反することになる」とし、「このような特別の事情（又はその評価方法自体の一般的な合理性の欠如）についての主張立証をしないまま独自の鑑定意見書等を提出したところで、その意見書の内容自体は是認できるものであったとしても、それだけでは当該登録価格が適正な時価であることの推認を覆すことにはならないのであって、登録価格の決定を違法とすることにはならない<sup>28)</sup>」と指摘している。

#### 4. 固定資産評価基準により評価される意義

先に述べたように固定資産税の価格については、①「適正な時価」（地方税法341条5号）、②固定資産評価基準によって決定される価格（同法403条1項）、③登録価格（同法349条1項）の3つが存在し、上記2の最判平成15年6月26日では、「③登録価格>①適正な時価」は違法と判示している。しかし、同基準によって決定される価格や登録価格との関係はどのように考えるべきだろうか。「適正な時価」さえ下回っていれば適法と考えてよいのか。これについて最判平成25年7月12日は以下の通り判示している<sup>29)</sup>。

まず登録価格と適正な時価については、最判平成15年6月26日を踏襲し、「適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。したがって、土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格が同期日における当該土地の客観的な交換価値を上回れば、その登録価格の決定は違法となる」とした。「③登録価格>①適正な時価」は違法となる。

次に、「地方税法の規定及びその趣旨等に鑑みれば、固定資産税の課税においてこのような全国一律の統一的な評価基準に従って公平な評価を受ける利益は、適正な時価との多寡の問題とは別にそれ自体が地方税法上保護されるべきものといえることができる。したがって、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」とした。「③登録価格>②評価基準によって決定される価格」は違法となる。

このように本最判は、「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」としていることから、「①適正な時価>③登録価格>②評価基準によって決定される価格」あるいは「③登録価格>①適正な時価>②評価基準によって決定される価格」は違法となる<sup>30)</sup>。加えて、固定資産評価基準により「公平な評価を受ける利益は、適正な時価との多寡の問題とは別にそれ自体が地方税法上保護されるべきもの」と指摘し、評価基準の手続き規範としての重要性を明確にした。

28) 最判平成25年7月12日、最高裁判所民事判例集67巻6号1255頁。本判決については、宮本十至子「固定資産課税台帳の登録価格の適法性の判断基準」（「平成25年度重要判例解説」（有斐閣、2014年4月、222頁～223頁））、渡辺徹也「固定資産評価基準の意義」（中里等編「租税判例百選（第7版）」（有斐閣、2021年6月、192頁～193頁））、「最高裁時の判例Ⅷ」租税法・3（徳地淳）（有斐閣、2018年10月、108頁～110頁）を参照。

29) 前掲注28。

30) 前掲注28、宮本（2014）223頁。

そして、「土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格の決定が違法となるのは、当該登録価格が、〈1〉当該土地に適用される評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回るとき（中略）であるか、あるいは、〈2〉これを上回るものではないが、その評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものではなく、又はその評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情が存する場合（中略）であって、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とき」との判断を示した。「登録価格が固定資産評価基準による評価の範囲内であれば本来適法である」が、「評価基準自体の評価方法に合理性がなければ、違法となる可能性がある<sup>31)</sup>」ことを指摘したものである。

納税者が固定資産評価基準に法的に拘束されることの裏返しとしての「公平な評価を受ける利益」との位置づけは、同基準に従う義務と権利を意味するものと言えらる。

#### 第4章 財産評価基本通達との比較

以上、固定資産税の「評価」を巡る議論を概観してきたが、固定資産評価基準の法的な性質に由来する議論と言い換えることができるだろう。この点については相続税法の評価に係る「財産評価基本通達」と比較することで、同基準の特徴がいつそう浮き彫りなる<sup>32)</sup>。

##### 1. 相続税法における評価の建付け

相続税法は、第3章で「財産の評価」に係る規定を置き、第22条で「評価の原則」を、第23条以下で地上権、永小作権、配偶者居住権等、定期金などの特定の財産に係る評価方法を定めている。地上権等法律で評価方法が具体的に定められている財産を除き、一般に「当該財産の取得の時の時価」により評価され、その評価方法は同法第22条の「時価」の解釈に委ねられている。そこで国税庁は、「財産評価基本通達」を定め、多種多様な財産の評価に係る基本的な原則や評価方法を定めることで、部内的な取り扱いを統一するとともに、納税者の申告に資することとしている。

##### 2. 財産評価基本通達の規範性

課税実務上、財産評価基本通達に基づき評価が行われることとなるが、あくまでも通達であり、納税者に対する法的拘束力を有しない<sup>33)</sup>。固定資産評価基準とは法的な位置づけが異なり、納税者は当該通達に拘束されることなく、同法第22条の原則に立脚して適正な時価を算定し、かつ、主張できる。この点、相続税法は申告納税制度であるので、評価を行うのはまずは納税者であるのに対し、固定資産税は賦課課税制度であるので、評価を行うのはまずは市町村であり、納税者はそれに対して不服を行う立場である点からすると固定資産税が法的拘束力のある固定資産評価基準に基づいていることも合理性があるとも言える。いずれにしても、稲村教授が指摘しているように「固定資産評価基準に比べて財産評

31) 前掲注28, 宮本(2014)223頁。

32) 本章の問題意識は、加藤(2022年)に依拠している。

33) この点、最判令和4年4月19日は、「評価通達は、(中略)これが国民に対し直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらない」と判示している([https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei\\_jp/105/091105\\_hanrei.pdf](https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/105/091105_hanrei.pdf)) (最終閲覧日:令和4年10月1日)。

価基本通達が納税者の予測可能性を担保する効果は弱い<sup>34)</sup>。したがって、予測可能性の観点からは、「財産の評価は納税者の利害に影響するところが大きく、しかも多種多様な財産を対象として継続的・規則的に評価を行う必要のあること、にかんがみると、評価に関する基本事項は、むしろ政令または省令で規定すべきであろう<sup>35)</sup>」との指摘が導き出される。

もっとも、財産評価基本通達に係る裁判例には、「評価対象の不動産に適用される評価通達の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該不動産の贈与税の課税価格がその評価方法に従って決定された場合には、上記課税価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、贈与時における当該不動産の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である<sup>36)</sup>」、あるいは「評価通達194-2は、以上のような持分の定めのある社団医療法人及びその出資に係る事情を踏まえつつ、出資の客観的交換価値の評価を取引相場のない株式の評価に準じて行うこととしたものと解される。そうすると、その方法によっては当該法人の出資を適切に評価することができない特別の事情の存しない限り、これによってその出資を評価することには合理性があるというべきである<sup>37)</sup>」など、一種の「裁判規範性」を認めているようにも理解できる。

通達が慣習法まで高められているとの根拠ではなさそうだが、少なくとも平等主義の原則から導き出されたものであろう。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。」）の適用が争点となった最判令和4年4月19日は、「租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に扱われることを要求するものと解される」とした上で、「評価通達は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由はない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべき<sup>38)</sup>」と判示している。

財産評価基本通達は納税者を直接拘束するものではないが、平等原則を介して間接的あるいは反射的に拘束することとなる。納税者を拘束するか否かについては、通達か告示かの形式からア priori に結論が導き出されるものではないようである。むしろ重要な点は、どのレベルまで拘束されるか興味深い論点を示唆していることであろう。「時価」の算定に当たっては国税庁長官の定めている「財産評価基本通達」が重要な役割を果たしているが、「合理的な理由」があれば、納税者は財産評価基本通達に拘束されることなく独自の評価に基づき時価を争うことはできる。一方、固定資産税の場合、納税者は、固定資産評価基準に基づかないで評価を行おうとすれば、同基準に基づく「評価方法自体の一般的な合理性の欠如」を立証しなくてはならないこととなる<sup>39)</sup>。全国一律で、かつ、簡易な方法で行うことが想定されている固定資産税の評価に当たっては、法的拘束力を有する固定資産評価基準に基づくことで納

<sup>34)</sup> 稲村健太郎「相続財産の評価(1)」(中里等編「租税判例百選(第7版)」(有斐閣, 2021年6月, 169頁))。

<sup>35)</sup> 前掲注1, 735頁。

<sup>36)</sup> 東京高判平成27年12月17日, 訟務月報62巻8号1404頁。

<sup>37)</sup> 最判平成22年7月16日, 最高裁判所裁判集民事234号263頁。

<sup>38)</sup> 前掲注33。

<sup>39)</sup> 馬場陽「財産評価基本通達による評価額を上回る価額にもとづいて行われた課税処分の適法性」(「月間税務事例」, 2022年8月, 財経詳報社, 43頁以降)参照。

税者の予測可能性を確保している一方で、納税者が同基準に従うことなく評価を行うことのハードルを相対的に上げていると指摘されよう。

## 第5章 固定資産税のあり方を考える視座

これまで適正な時価を巡る議論を大急ぎで整理してきたが、これらの議論、なかんずく時価を解釈に委ねている相続税法との比較でも如実に浮かび上がる特徴は、固定資産税という税制度の目的を顕著に反映した精緻な制度設計と指摘することが出来るのではないだろうか。固定資産税は、全国の地方自治体が規模の大小にかかわらず執行するものであり、土地の利用形態も納税者も頻繁に変動していく。このような中で、短期間で課税標準を算出し、賦課課税しなくてはならず、不服申立があったとしてもこれに迅速に対応していく必要がある。これらの要請に応えているのが、地方税法に規定された手続きであり、告示による固定資産評価基準であると言えよう。もちろん課税団体は市町村であり、市町村自らが評価決定を行うものであるが、市町村長は固定資産評価基準に従った評価を義務付けられている。これは、地域間のバランス、課税団体あるいは評価に関与する者の恣意的な課税の排除という面ではやむを得ないと考えられる。裁判例においても固定資産評価基準の一般的な合理性を是認し、当該基準に従って決定した価格は、特別の事情がない限り、適正な価格であると推認され、これを覆すためには、独自の鑑定意見書等を提出しただけでは足りず、当該基準の瑕疵を立証することが求められている。

このように固定資産税は細目的・具体的な「固定資産評価基準」に支えられており、実体面からは限りなく「国税」の様相を呈している。加えて、固定資産評価基準とは別に地方税法附則による激変緩和措置が講じられており、納税の緩和は全国一律に行われている。このような点を考慮すると、応益課税としての役割を担う固定資産税は果たして地方税なのかという疑問も生じないではない。

総務省によると、令和2年度決算による地方税収（超過課税及び法定外税等を除き、地方消費税清算後の数値）について、全国平均を100として都道府県別に人口1人当たり税収額を比較してみると、地方税計については、最も大きい東京都が159.7、最も小さい長崎県が72.2で、約2.2倍の格差、固定資産税については、最も大きい東京都が156.8、最も小さい長崎県が69.3で、約2.3倍の格差となっている。地方消費税の格差は約1.2倍、個人住民税のそれは約2.5倍、法人関係二税（法人住民税及び法人事業税）のそれは約5.4倍となっており、地方消費税には及ばないが、固定資産税は本来期待されているように比較的偏在が少ない税収構造となっていることが伺われる<sup>40)</sup>。また、地方税法は、地方交付税における基準財政収入額の算定基準でもあり（地方交付税法14条）、課税要件をある程度詳細かつ一律に定める必要があることも考慮すべき点であろう。

時価を巡る迷宮は固定資産税の制度設計に由来するものと考えるが、人口の減少等を背景に固定資産税の評価基準と実勢が乖離していると考える納税者の存在も増加していくものと想定される。今後、固定資産税制度の信任については一定の考慮が必要となってくるであろうが、地方自治体での裁量は少ない。収益還元方式による評価など納税者の個々の実情を加味した、よりオーダーメイド型の課税を志向するのであれば、結局のところ「国政レベルで、そうした方向の立法の推進に努めるほかない<sup>41)</sup>」。いづれにしても評価方法など個々の事項を見直そうとすれば、地方自治体の執行への負担も含めて固定資

40) 総務省「地方財政の状況」（令和4年3月）52頁以降（[https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000800696.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000800696.pdf)）（最終閲覧日：令和4年10月1日）。

41) 最判平成25年3月21日、最高裁判所民事判例集67巻3号438頁、金築誠志裁判官の補足意見。

産税の制度全体を見直すことにならざるを得ず、シャープ勧告と同レベルの改革になることが予想されるだろう。

#### 【参考文献】

- 金子宏「固定資産税の性質と問題点」（第51章）、「固定資産税制度の改革—その一「固定資産税の性質と土地評価のあり方」—」（第52章）、「固定資産税の改革—制度の二重構造はいかにして解消されるべきか—」（第53章）（いずれも金子宏「租税法理論の形成と解明 下巻」（有斐閣、2010年11月）掲載）
- 田中晶国「固定資産税分野の最高裁判例の検討」（日本税法学会「税法学 No.585」, 2021年5月）
- 渡辺徹也「固定資産税と裁判例—最高裁判決を中心に—」（「資産評価情報」, 2020年1月, [https://www.recpas.or.jp/new/jigyo/report\\_web/kenkyu\\_giji/23th/23\\_kouen\\_watanabe.pdf](https://www.recpas.or.jp/new/jigyo/report_web/kenkyu_giji/23th/23_kouen_watanabe.pdf)（最終閲覧日：令和4年10月1日））
- 神山弘行「固定資産税と租税法規の解釈～納税義務者を巡る最高裁判決を題材に～」（「資産評価情報」, 2017年1月, [https://www.recpas.or.jp/new/jigyo/report\\_web/kenkyu\\_giji/20th/20\\_kouen\\_kouyama.pdf](https://www.recpas.or.jp/new/jigyo/report_web/kenkyu_giji/20th/20_kouen_kouyama.pdf)（最終閲覧日：令和4年10月1日））
- 佐藤英明「固定資産評価と司法的対応」（「資産評価情報」, 2012年1月, [https://www.recpas.or.jp/new/jigyo/report\\_web/kenkyu\\_giji/15th/15th\\_opening\\_prof.sato.pdf](https://www.recpas.or.jp/new/jigyo/report_web/kenkyu_giji/15th/15th_opening_prof.sato.pdf)（最終閲覧日：令和4年10月1日））
- 碓井光明「要説 地方税のしくみと法」（学陽書房, 2001年）
- 同「地方税の法理論と実際」（弘文堂, 1986年）
- 同「地方税条例」（学陽書房, 1979年）
- 加藤友佳「租税法における通達解釈と裁判規範性—評価通達と認定基準—」（税大ジャーナル第34号, 2022年5月, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal.htm>（最終閲覧日：令和4年10月1日））
- 同「納税者による通達によらない財産評価」（租税法学会「租税法の過去・現在・未来」（租税法研究第50号, 有斐閣, 2022年6月, 46頁以降））
- 大石篤史「財産評価の否認」（金子宏・中里実編『租税法と民法』有斐閣, 2018年11月, 168頁以降）