



『固定資産評価の法的統制 —「資産評価の性格」論を視野に入れて』

慶應義塾大学大学院法務研究科教授 佐藤 英明

ただいま御紹介にあずかりました慶應義塾大学の佐藤英明でございます。

さて、この講演の御依頼を頂戴したときに、今年は今行の評価基準が制定された昭和39年、1964年からちょうど60年目の節目だから、そういうことも念頭に置いて話をしてくれという御注文がありまして、少し荷が重いなと思いつながら、しかし、そういうことも考えてお話をしたいというように考えております。

それでは、初めに、Iの「はじめに」(資料 p.19)というところから。

法律学が専門ですので、固定資産評価の法的統制というテーマを選んでお話ししたいと思います。

1 2つのレベルの「法的統制」

固定資産評価の法的統制には、私の考えでは2つのレベルがあると思います。

一つは、個別の評価結果が評価に関するルールに従って行われているかという意味での法的統制です。これは、個別の評価についての裁判、争訟において適正な統制がなされるべき部分ということになります。これに対して、あまり意識されることはないかと思いますが、評価に関するルールそのものが、より上位の規範、例えば、租税法律主義というような規範に従って定められているのかという意味でも、固定資産評価は法的に統制される必要があります。

今日のお話では、この個別の評価に関するルールに従って行われているかという法的統制の問

題についての現状を確認した上で、後者の問題について、現状の評価と将来に向かっての展望、方向性について考えてみたいと思います。

2 固定資産評価の性格論

ところで、演題の副題に「固定資産評価の性格論」という言葉を使っております。これは少し分かりにくいかと思いますが、御承知の方、多いと思います。これは、去年、東京大学名誉教授の確井光明先生が刊行されました『固定資産税評価精義』という大著、大変な名著で、今年の2月号の『ジュリスト』という雑誌に私も短い書評を書かせていただいております。固定資産評価に法的な意味で関心を持たれる方にはぜひ読んでいただきたい名著であります。その中に、資料として引用しておりますように(資料 p.19)、非常に味わい深い記述があります。

「そもそも固定資産の評価は、『適正な時価』の認定にすぎないと見るのか、それとも評価基準のような規範を媒介にしないとなし得ないことであるのか、という固定資産評価の基本問題がある……評価基準の中にも、評価の規範であるものと並んで、認定基準の性質をもつものもあると思われる」というこの部分であります。

そもそも固定資産の評価というのは、適正な時価、あるいは客観的交換価値というものがもともとあって、それを見つけるだけの作業なのか。そう考えられていることも多いと思います。しかし、いや、そうではなくて、固定資産評価基準があつて、初めて固定資産の評価ができる、

この固定資産についてこの評価額が決まるのだ、という考え方も十分ありうると考えられます。

そこで、固定資産の評価とは、客観的に存在する時価の認定なのだと考える考え方を、今日限定の言葉とさせていただきますが、《時価認定説》と呼ぶことにします。これに対して、固定資産の評価とは、評価のルールを当てはめた結果としての価格の決定であると考えられる考え方を《価格決定説》と呼んでおきたいと思えます。

碓井先生のお考えそのものは、また後ほど御紹介いたしますが、評価の規範という言葉をごここで使っていらっしゃるところから見ると、おそらく、後者の考え方を採っていらっしゃるのだらうと思っております。

これからのお話は、まずは通説的な立場と考えられる《時価認定説》の立場からの議論を概観して、その後、《価格決定説》について少し考えてみたいと思えます。

3 司法権による固定資産評価の法的統制

《時価認定説》の下での議論として、最初に確認しておきたいのは、司法権による固定資産評価の法的統制の現状であります。これは、御承知のとおり、最高裁平成15年6月26日判決民集57巻6号723ページ（資料p.19）と、最高裁平成25年7月12日判決、民集67巻6号1255ページ（資料p.20）の2つの最高裁判例が、現在の到達点を示していると申し上げて間違いのないと思えます。

まず、平成15年判決は以下のように述べて、最上位規範としての客観的交換価値説を判例として明らかにしました。「法349条1項所定の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。」「適正な時価の意義については上記のとおり解すべきであり、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。」として、客観的な交換価値を上回る登録価格は違法であるということを明言したわけがあります。それがたとえ固定資産評価基準に従って評価されたものだとしても違法であるとの判断でした。

その後、平成25年判決は、固定資産評価基準による評価と平等原則との関係を明らかにしています。以下のような判示でした。

「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うことができる。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。」との判示です。

この判決については、後ほどもう1回触れますが、特に、ここでは固定資産評価基準によることにこだわる考え方を取っていること。もちろん平等原則という観点からではありますが、評価は固定資産評価基準を用いてなされなければならないということを最高裁が強く意識していることは指摘すべき事柄かと思えます。

この2つ判例の下で、現在の固定資産の評価については、司法権によって個々の評価が法的に統制されていると申し上げて間違いのないと思えます。

4 固定資産評価基準と租税法律主義 ～通説と裁判例

それでは、こういう考え方の下で、固定資産評価基準が租税法律主義の角度からどのように捉えられてきたかということを概観しておきます。

まず、通説は、固定資産評価基準とは、委任立法であって、その「法律による委任」は合憲であると説いておられます。金子宏先生の体系書には、このように書かれております（資料 p.20）。

「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性のあること、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、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思ふべきであろう。」という記述であります。

私が学生のときに使ったテキストにはなかったもので、どこから入れられたかなと思って探してみたところ、1988年に刊行された第二版に、このような記述がありました。



「固定資産評価基準は、一種の委任立法であり、補充立法であるが、その内容が多分に専門技術的な性質を持っていることにかんがみると、その作成を自治大臣に委任していることは、租税法律主義（課税要件法定主義）に反するものではないと思ふべきであろう。しかし、立法論としては、固定資産評価基準を法律または政省令で定めることも検討に値しよう。」との記述です。

最後になった第24版（2021年版）にも同じ記述があり、先ほどの「しかし」というほど、明確に逆説でつないではいらっしゃいませんが、やはり「立法論としては、固定資産評価基準を法律または政省令で定めることも検討に値しよう」と書いておられて、客観的時価の認定という考え方、その下での委任そのものは合憲であるが、立法論としては、告示のままでいいのかということは検討に値するという評価であろうと考えます。

下級審裁判例も度々この地方税法の委任は合憲であると示してきました。複数ありますが、東京高裁の平成13年の判決を資料（p.20～21）に引用しております。

「地方税法は、固定資産税についての課税要件のうち、課税客体、課税標準及び標準税率といった基本的事項を同法で定めたうえ、同法388条1項により、固定資産の評価の基準、評価の実施方法、その手続（評価基準）といった専門的、技術的かつ細目的な事項を定めることを自治大臣の告示に委任しているものであり、その委任の目的は、固定資産の評価の基準等を明確にし、全国的な固定資産の評価の統一を図り、市町村間の均衡を維持するという見地からなされたものと解されるのであって、そのようにして定められた固定資産評価基準は、委任の根拠が法律にあり、委任の目的、内容、程度などが明確であり、概括的白地的委任ではないから、租税法律主義を定めた憲法84条に違反しないと解すべきである。

控訴人ら、これは納税者ですが、「控訴人らは、

地方税法 341 条 5 号は『適正な時価』とのみ定め、適正な時価とは何かということを決めておらず、最も重要な『時価』について、定義も評価基準の内容等もすべて告示及び通達に委ねているが、課税標準そのものといえる評価基準は、下位規範に委ねるべき専門的技術的かつ細目的な事項ではない旨主張する。

しかし、『適正な時価』の意味内容自体が不明確ということではできず、その適正な時価についての評価の基準、評価の実施方法、その手続といった事項は、専門的、技術的かつ細目的事項ということができる。したがって、その定めを告示に委任することをもって、課税要件を包括的に一般的に政令以下に白紙委任するものということではできない。」多少表現は違いますが、多くの裁判例はこのような考え方で、地方税法の委任を合憲と判断しています。

5 固定資産評価基準をめぐる立法論

ところで、金子先生の教科書にも、「立法論としては」とあったように、立法論として固定資産評価基準が全体として告示のままでよいのか。それとも別の形にすべきかということについては、学説はかなり前から議論をしておりました。その中で、おそらく最も有名な説として、大阪大学名誉教授の谷口勢津夫先生のお考えをここで御紹介しておきたいと思います（資料 p.21）。

「固定資産税の法的課題」という御論文で明らかにされたものでありますが、この論文の問題意識は、「固定資産課税の課題は、なによりもまず、固定資産税に対する納税者の不信感や反感を解消すべく、課税の透明性及び公平さを法的に保障することにある」としておられます。確かにちょっと過激なのですが、これは平成 13 年、すなわち、2001 年に刊行された御論文であるという点に留意が必要だと思います。この発表媒体から見ると、おそらくその前の年に執筆していらっしゃると思いますので、平成 12 年頃に書

かれたものだろうと思いますが、これは 7 割評価に比較的近い時期、平成 6 年、9 年、12 年の 3 回目の評価替えを 7 割評価で行った頃にかかれた、その頃の現状が問題意識の対象になっているということでもあります。

その全体を通底する問題意識は、時価以下評価であれば評価は常に適法である、との命題への疑問です。評価額が時価を超えれば違法であるが、時価以下である限りは適法であるということが当然の前提とされていて、時価以下でありさえすれば、行政の判断でこれまでの評価を急に引き上げて、突然 7 割評価をすることも適法であるという論調、「だって、時価の 7 割なんだから、時価以下であって違法なわけがないでしょう。」という、そういう論調に対して極めて大きな疑問を呈していらっしゃる。これが問題意識として通底していると思われま

す。次のパラグラフも強烈なのですが、「時価以下評価の問題は、純粋な法解釈方法論の問題というよりもむしろ、地方税法が固定資産評価基準に対する民主的コントロールを実質的には予定していないがために、自治大臣のもとで固定資産評価基準と通達との限界なり役割分担が曖昧にされ、本来は固定資産評価基準あるいは場合によっては地方税法の中でなされるべき政策的判断が、通達の中でなされることに歯止めがからなかったというようにところに、その構造的な原因があるように思われる」と指摘されます。

その後、自治大臣による固定資産評価基準の制定・改正の手続については、民主的コントロールのための措置が講じられてこなかったこと。自治大臣が固定資産評価基準の制定に当たって意見を聞かなければならない、当時の中央固定資産評価審議会も、自治省内部の機関であって、その委員も自治大臣が任命する、などの事実を指摘された上で次のように論じられます。

「結局のところ、固定資産評価基準は、制定権者たる自治大臣の側からは、依然として行政内部の規範のままであるかのようにみえるのかも

しれない。固定資産評価基準のこのような意味での『内部規範性』が、自治大臣による通達とのある程度自由な『振り分け』を可能にしてきたように思われる。」

そして、根幹的な主張をなされます。

「固定資産評価基準への委任が違憲（課税要件法定主義違反）とまではいえないとしても」、これは全体の論調から見ると、違憲と言いたいという感じがするのですが、先ほど御紹介した金子説に対しても非常に強いリスペクトをされているので、「いえないとしても」と一歩譲歩された上で立法論を述べられます。「『適正な時価』を具体化する評価の基準については、基本的な事項を地方税法の中で明確に定めるべきであろう。具体的には、現在のところ」、これは当時2001年ころののですが、「評価基準取扱通達で定められている一般的事項を、地方税法の中で規定し、各資産ごとの取扱いに関する基本的事項を、固定資産評価基準の中で規定するのが望ましいであろう。」「固定資産評価基準の「法形式を法律に改め『固定資産評価法』というような法律を制定することにすれば、評価基準の定立に対する民主的コントロールという点でより望ましいであろう。」と主張されるわけであり。金子先生がさらっと政省令と書いておられたところをしっかりと議論しておられるところがあります。

そして、その後、このようにして基本的事項を地方税法に振り分けた残りの固定資産評価基準について、これを政省令に変更することを提案されます。また、7割評価によって、土地の固定資産評価が公示地価と連動することになり——現在でいうと、国交省の管轄の問題と連動する——省庁横断的な事項になるのだから、中央固定資産評価審議会を当時の総理府に移管することも提案しておられます。あわせて、地方団体における評価事務取扱要領のような行政内部の評価基準は条例の形式とすべきであるとの御提案もあります。

この記述を通じて一貫しているのは、固定資産評価に関するルールが——当時存在した取扱通達も含めて——自治大臣のお手盛りであるという批判、そこに不透明さがどうしても付きまってしまうとの評価。したがって、固定資産評価基準、あるいは固定資産評価のルールを自治大臣のお手盛りにならない形で、民主的にコントロールすべきである——その内容及び制定、修正の手續を民主的に行うべきだというのが基本的な御主張であったと言えます。

確かにここで批判されている固定資産評価取扱通達、いわゆる、「固定資産評価基準の取扱いについて（依命通達）」は、平成12年1月28日に廃止されていますが、固定資産評価基準そのものが「内部規範」であるとの批判は、今でも妥当だと思います。中央固定資産評価審議会は、現在は地方財政審議会の固定資産評価分科会に変更されていますが、依然として総務省内部の組織であると言えます。

このような固定資産評価のルールの法定化の主張は、ずっと年代が下がってもなされています。広島大学の手塚貴大教授の2016年の御論文でも、固定資産評価基準を分解することが提案されています。すなわち、固定資産評価基準のうち、どのように評価をするかを定めた部分、評価のルールの部分は法定すべきである。そして、技術的な部分のみを告示に残すべきであるとの御主張です。この具体的な御提案は、後ほどもう1回見ますが、この文脈でも1回見ておきたいと思います（資料 p.22）。

「本質的な決定」これは「重要な決定」という意味なのですが、「は議会が行うべきである」というのが基本的な立場ですので、「少なくとも、土地については各土地の評価方法の基本部分、家屋については、木造家屋および非木造家屋の評価方法の基本部分、いわゆる宅地に係る7割評価等については法律上の規定として」これ、原文が「配備」なんですけど、「整備」の誤植じゃないかと思って読んでいたんですけど、「法律上の

規定として配備されることもありうる。その際、頻繁に改正すべき事項については法定事項から除外するという考え方もありうる。」という提案をしておられるところでもあります。これらの御提案はいずれも立法論としてなされていて、その根幹にはおそらく、今の判例が取っている「評価とは客観的交換価値の認定である」との説に立脚していらっしゃると思います。

6 「価格決定説」と碓井説

それでは、もう1つの考え方として、今日冒頭で御紹介した《価格決定説》、つまり、資産評価の価格、評価による価格の決定というのは、評価のルールを用いて行う、そういう、ある意味での法的な効果であると考えられる考え方の下ではどのような議論ができるかということを考えてみます。

先ほど御紹介したこの書物で碓井先生が示されている問題意識（資料 p.22）ですが、「法 341 条 5 号が、法における『価格』とは、『適正な時価』をいうと定め、適正な時価による評価を評価基準に委ねていることは、「適正な」という文言の不確定さもあって、あまりにも包括的な委任であるといわなければならない。基本的な評価方法は、法律に定めるべきである。適正な時価の『認定』の問題であるという理由のみで包括的委任を肯定するわけにはいかない。そして、基本的事項を法律に定めるという留保の下に、残る細目的部分を評価基準として、総務大臣告示に委任することは差し支えないであろう。」

このような問題意識を示された後で、中核的な主張を次のように述べられます（資料 p.23）。

「筆者は、現行の評価基準の定める評価方法には合理性の認められる部分も多くあるので、その重要部分を法律で定めることが望ましく、また、法律に定めることに障害はないと考えている。たとえば、宅地等の評価に地価公示価格を基礎とする方式を法に定めたいと、7割評価は、

その本法附則に定めることにより、現行の法的疑問点は解消されるであろう。また、客観的交換価値説によって説明できない家屋に関する評価方法も、法に定めることによって、その法的矛盾が解消すると思われる。」このように述べておられます。

かなり長い議論の一部、結論部分を切り取っているのでお分かりいただきにくいかもしれませんが、例えば、土地の時価が客観的時価を指すとすると、公示価格が客観的時価であるならば、その7割が客観的交換価値そのものではないという問題意識が示されています。特に強く意識しておられるのが、家屋の再建築価格方式による評価の結果というのは客観的交換価値ではないという問題意識です。考えてみればそのとおりで、「古家付土地」などと言われて、この土地の上に乗っかっている建物は価値ゼロか、取り壊さなければならないから価値はマイナスというような、そういう感覚で実際に取引されている家屋について、少なくとも当初価格の2割の評価は残すわけですから、この再建築価格方式による価格というのが、一般的にその家屋が売買される時の客観的交換価値ではないという認識は、これはもう当然のことだろうと、私も強くそう思っています。ただ、間違えないでいただきたいのは、再建築価格方式が不合理だと言っているわけではないのです。それ自体は合理性があるが、客観的交換価値としては説明できない。だから、直接、家屋は再建築価格



方式によって評価をする、と法律に書き込めばいいじゃないか。碓井説の根幹は、このような考え方です。

「再建築価格を基礎にして、損耗の状況により補正する方式によること。」と法律で規定すれば、この客観的交換価値と再建築価格方式の関係とこのような議論そのものが要らなくなる、そういう主張なのです。

そして、さらに、法律に定めることによって、次のような問題も解決されると主張されます。価格調査基準日と賦課期日の評価は、これは一定の開差があるのはやむを得ないと客観的交換価値説は考えるわけですが、いや、そうではない。「賦課期日は毎年1月1日であることを維持しておいて、価格調査基準日を法律に定め」と。「『価格』とは、土地・家屋の場合は、基準年度の賦課期日の前年の『・月・日における適正な時価』のように定めることに、特に問題はないように思われる。」と主張されます。私は碓井説に全面的に賛成しているわけではないので、ここでは紹介にとどめておきますが、例えば、このように規律することで、この評価の開きというのを法的になくすことができる。

あるいは山林の評価について「山林のように売買事例の乏しい固定資産について『客観的交換価値』を探求することの困難さを考えると、別途ラフな評価方法を許容する規定を法自体に設けるべきである」と考える」。おそらく実務で山林の評価というのは大変難しいということ



実感しておられる方もこの中にたくさんいらっしゃるのだらうと思いますが、そうであれば、その客観的交換価値云々ではなく、山林はこう評価してよい、ということを法律で規定すればいいじゃないかというのがこの碓井説の主張ということになります。そして、この碓井説は、明示はしていらっしやいませんが、おそらくは私の言い方でいうと、《価格決定説》に立って、現行法制は違憲ないしは違憲の疑いがある。との評価をしていらっしやるものというように私は受け取っております。

この違憲ないし違憲の疑いとの評価というのは、適正な時価を算出するためのルール丸ごとの委任は、租税法律主義（課税要件法定主義）と相容れないという、そういう考え方です。「適正な」という文言の不確定さを指摘するものということができます。

課税標準は価格と決めて、価格の決定は告示によるとすれば、これはおそらく違憲であろう。すなわち、白紙委任として租税法律主義に抵触する。では、価格を適正な時価と規定すれば、そういう言い換えさえすれば、問題は解消されるのか、という問題提起です。

すごく卑近な例で考えてみたのですが、週末の夕御飯は交代で作ることになっている共稼ぎの夫婦がいるとします。今週の担当者が他方配偶者に「今晚何を食いたい？」と聞いたときに「何でもいいよ。」と言うと怒られます。これは怒った経験のある方も、怒られた経験のある方もいらっしやると思います。「夕飯何食いたい？」「何でもいいよ。」というのは一番言っちゃいけないことだと思いますが、じゃあ、「何でもいいよ」って言って怒られたので、うーんと考えて、じゃあ、「おいしいものが食いたい。」と返答したら、これは納得してもらえるでしょうか。「価格」の内容を全部委任すると違憲である。では、「適正な時価」と言い換えれば、その内容を全部告示に委任しても違憲ではない、という話になるのかという問題意識です。

ただ、あるルールの規律密度は状況に依存します。「おいしいもの」って言ってまた怒られたので、じゃあ、「夕食には、辛いものが食べたい。」と返事をしたときに、この委任の範囲というのは、調理担当者が辛いものと言えば、麻婆豆腐と、あともう1つぐらいしか作れないというレパートリーであれば十分に特定のです。しかし、辛いものも30種類も40種類も作れるというようなレパートリーがあれば、辛いものと決めただけでは十分な特定にはならないということがあり得ます。したがって、ルールの規律密度自体は状況に依存するわけです。しかし、そのことを前提としても、「価格」を「適正な時価」と言い換えれば、そして「適正な時価とは客観的交換価値である」と解釈できれば、それでこの白紙委任の問題が解決されるのかということが問題となります。

ここで私なりの補足をさせていただきたいのですけれども、委任に限りませんが、租税法律主義の考え方について、過去の判例、最高裁大法廷判決昭和30年3月23日の、いわゆる固定資産税名義人課税事件の判決はこう判示していました（資料p.23）。

「日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委せられていると解すべきである。」と、そこから30年たった、いわゆる大嶋訴訟の大法廷判決、昭和60年3月27日判決でも、「課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要であるが、憲法自体は、その内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところにゆだねているのである。」とされています。これらの判例は、これこれの点は法律で決めなければならないが、何をどう決めるかは法律が決めればそれでオーケーなのだという判断です。しかし、大嶋訴訟から約20年たった平成18年のいわゆる旭川市国民健康保険条例事

件の大法廷判決にはこの一節があります（資料p.23）。

「憲法84条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手続が法律で明確に定められるべきことを規定するものであり、直接的には、「租税について法律による規律の在り方を定めるものであるが、同条は、国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したものである。」

法律で何を定めるかということが全部丸投げされているという発想ではなく、租税について法律による規律の在り方を定める。つまり、法律が租税に関してどのような規律をしているか、その規律の在り方の是非を判断する基準として憲法84条が動いているのだ。そして、その基準というのは、一般の行政分野よりも租税については厳格化されているのだという判示であります。

この18年判決がこれまでの大法廷判決と違うことを述べているという評価自体は、私の考え方で、必ずしも一般的ではないかもしれませんが、この判示を今、私が申し上げたような形で読むならば、地方税法が適正な時価の算出に関する基準そのものを告示に委ねているということが、地方税法という法律の在り方として、すなわち、法律による固定資産税という税の規律の在り方としての是非が問われる余地があるということをお伝えしたいわけであります。

それと、碓井説の評価の2つ目のポツに書いていますが、法律に評価基準の一部を規定することは、評価にとって、決して不自由なことばかりではありません。むしろ、法律によって評価ルールを決定することによって、多様な価格決定の選択肢が出てくるのではないかという点は、重要な指摘だと思います。客観的交換価値を採求するものとして評価基準を書かなければいけないとすると、山林のような場合に大変困る。そうであれば、実務に合ったラフな評価方法を

法律であれば規定することができるじゃないか。それが山林の場合の課税標準なんだという規定を設ければいいという、そういう発想であります。

7 通説・裁判例の再検討

こういう立場から、通説・裁判例を再検討すると、先ほど御紹介した金子先生のお考えですが、まず、合憲であるとの根拠は2つありました。

「固定資産の評価について全国的な統一を図る必要性があること。」しかし、これは法律によらずに告示によるべきとする根拠にはなりません。1988年の第二版でこの記述がないことは、そういう意味もあったのではないかと思います。それから、2つ目が「固定資産評価基準の内容が多分に専門技術的な性質を持っていること。」これは現行評価基準の全部が多分に専門技術的性質を持つと言えるかという問題として読み解くことができますから、検討の余地を残す説だと思えます。

また、裁判例は、『『適正な時価』の意味内容自体が不明確ということではできず、その適正な時価についての評価の基準、評価の実施方法、その手続といった事項は、専門的、技術的かつ細目的事項とすることができる。』と述べていたわけですが、適正な時価が客観的な交換価値と解釈できれば、直ちに評価の基準が専門的、技術的、細目的事項になるのかという問いを立てる余地が十分にあると思えます。とりわけ、評価の基準と評価の実施方法、その手続をひとま



とめにするという考え方には、議論の余地が残ると考えます。

8 「価格決定説」と租税法律主義

そこで、評価とは時価を決定するルールの適用なんだと考える考え方の下で、もう少し議論を深めてみるとどうなるのか。この考え方の基本的な発想は、評価結果である価格は、評価のルールに依存する。評価のルールが変われば評価の結果は変わると考える。客観的交換価値説は、資産の客観的交換価値というものが、言わば手で触れる事実として存在して、それを掘り当てていくというのが評価という作業だと考える立場ですから、評価のルールによって答えが変わるということは、理論的にはないはずで。それに対して、正面からルールの変更によって評価結果は変わる、評価とは単なる事実の認定ではなく、ルールを適用した法的効果こそが評価結果の価格なのであるという考え方です。

先ほどの平成13年の東京高裁は、固定資産税の課税標準を法律で定めていると判示していましたが、課税標準は価格です。実際には、小規模住宅用地特例などの特例があり、価格が課税標準そのものではない場合もありますが、価格が課税標準に直結することには変わりがないので、ここでは単純に、課税標準は価格と考えておきます。そう考えると、固定資産の評価額とは、所得税で言えば所得金額ですよ。所得税で考えてみるならば、この所得金額の算定方法を丸ごと政令に委任するという所得税法はおそらく白地的、概括的委任として違憲の判定をされると思えます。

そこで、例えば、「所得とは、ある者の担税力を増加させる純資産の増加とこれに準じるもの」との解釈が公権的になされたとしても、その解釈ができるからといって、所得金額の計算方法を政令や告示に丸投げはできない。多分この点は学説としては間違いなく、そういう答えにな

ると思います。というのは、所得税法の決め方によって所得金額が変わるからです。

そう考えてくると、この評価基準というのは、課税標準である評価額そのものをどうやって決めるかというルールですから、それは法律によって定められるべきである。少なくとも重要部分が法律によって定められなければならないと考えることは、むしろ自然であると言えようと思います。

「何のために評価するか、目的にふさわしい評価方法を選択するのだ。」というように資料に書いておりますが、手塚論文によると、「ドイツの学説では、課税目的に応じた評価をすべし。」という考え方が通説であると紹介されています。そこには、ドイツに応じたその背景がありまして、ドイツの場合、相続税は市場価格をベースに課税されるべきであり、財産税や不動産税は収益価格をベースに課税されるべきであるという考え方が先に存在していたということなので、同じ土地、あるいは同じ家屋の評価額が2つあるということ自体が当然のこととして受け入れられてきている。それに対して相続税、贈与税も、固定資産税も、いわゆる市場価格に基づくべきだとしてきた日本では、そういう発想が出てきにくかったと言えます。

9 課税の目的と評価のあり方

しかしながら、固定資産税を離れて最高裁判決を見ると、令和2年のタキゲン株式低額譲渡事件で最高裁はこのように判示をしています(資料 p.24)。

これは相続税対策もあって、個人が有限会社に、タキゲンという会社の株式を1株当たり75円、合計、五千数百万円で譲渡をしたという事例でありました。この75円というのは、相続税・贈与税を課税する場合に用いる財産評価基本通達を適用した場合の取引相場のない株式としてのタキゲン株式の評価結果であって、譲受人に

とっての価値は配当還元方式による評価で75円になるということは裁判所も認めています。これに対して、株式を譲渡した者に所得税を課税する場面においては、大事なのは譲渡人にとっての価値であって、それは類似業種比準方式による評価であるから、1株当たり2,505円なのである。総額で21億円ぐらいになるのですけれども、最高裁は、そのような評価とされる余地を残して事件を差戻し、差戻審で1株2,505円と判断される結果となりました。

つまり、同じ会社の同じ株式が相続税、贈与税の場面では、譲り受けた人にとっての価値に着目するから、1株75円である。しかし、低額譲渡した個人の所得税の場面では、譲渡人における株式の価値に着目するから、それは1株当たり2,505円と評価されるべきであるという考え方は、このまさに同じタキゲンという会社の株式の評価が、課税を行う場面によって評価が変わる。つまり、いかなる課税に服するか、つまり、どういう課税の目的で行うかということを考えると答えが変わるということを示しているわけなので、これは評価のルールに評価額が依存すると考えなければ、受け入れがたい判示であろうと考えます。

また、固定資産の判例における客観的交換価値も評価基準適用を通じたものとされる。つまり、生の客観的交換価値を問題にせずに、評価方法に焦点を当てるという考え方を最高裁が取っていることも明らかです。平成25年の最高裁判決には次の判示があります(資料 p.24)。

この判決は、「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時であるか、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であって、客観

的な交換価値としての適正な時価を上回るときである。」と述べています。

さらっと書かれているので引っかけにくいと思いますが、《時価認定説》の立場からの判例批判を読むと、判例の立場というのが浮き彫りになってきます。駒澤大学の平川英子先生の御論文を資料に引用しておきました（資料 p.25）。「(判例において) 固定資産の登録価格が適正な時価であるか否かは、それが評価基準を適正に適用して求められた価格であるかどうか、評価基準が適用できない特別な事情があるか否かが問題であり、その分、客観的な交換価値がそれ自体としていくらであるか、という問題は、背後に後退しているように思われる。」そして、判例の立場には相応のメリットがあるということを確認した上で、その反面で、判例の立場は、「適正な時価すなわち客観的な交換価値がいくらか、というそもそもの問題を回避する結果となり、固定資産税の課税標準を『適正な時価』イコール『客観的な交換価値』とする法の趣旨とそぐわないとも考えられる。」と指摘されるのであります。客観的な交換価値が幾らかではなく、あくまでも評価基準を適用した結果としての評価額を問題にしている点についての批判です。

判例も、その明示的な文言とは別に、時価の評価結果が評価のルールに依存しているということを暗黙に認めているとも考えられます。25年判決もそうですし、それから、先ほど申し上げた所得税や相続税の事案もそうです。そして、課税の公平と言いながら、通達による評価をすることに判例(裁判所)は非常にこだわるわけで、同じ評価のルールを使うことにこだわるのであれば、課税の公平が保たれないというのは、評価結果が評価のルールに依存しているということを暗黙に認めているからだとも考えることができると思います。

そうなりますと、このような考え方の下では、固定資産評価基準は、基本的なルールは法律で定める必要がある、という課税要件法定主義に服すべきだとの判断になろうと思います。したがって、現在の固定資産評価基準は、少なくとも地方税法と告示に分解することが求められます。谷口説、碓井説とも方向としてはこの方向でした。そして、法に規定し得る内容が告示としての現行基準よりも自由度が高いということは先ほど指摘したとおりです。

このことについて具体的に提案しておられるのは手塚教授でありまして、この論文が書かれたときはおそらく平成26年当時の評価基準を見ておられたと思いますので、その基準をもってそこに掲出しております（資料 p.25～26）。

一言お礼を申し上げますと、こういうことを調べるときに評価センターのホームページに掲載されている「固定資産評価基準の変遷資料」という資料がとても役に立つんです。この資料は、本当にありがたいと思っています。平成26年当時の評価基準など、学者の立場ではすぐに手元では分かりませんが、これを見ればすぐに分かりますので、そこから書き抜いてきました。

例えば、土地であれば、宅地の評価、評点数の付設というようなことについて書き込むべきであると。それから、家屋であれば、通則で、非木造家屋を例にとりとして、このような事柄を法に規定すべきであるということを提案しておられるわけでありまして。

私としては、さらに、土地であれば、第1節の一 土地の評価の基本、二 地積の認定、三 地上権等が設定されている土地の評価、の部分も法定すべき事柄だと思いますし、7割評価も法定すべき事項です。碓井説は法附則に規定しておられて、形式はそこまで問いませんが、やはり法に書くべき事柄であろうと考えております。

そして、先ほどの碓井説を御紹介したように、評価の困難があるものについては、ある種、法定評価の方法を書き込むことで、課税標準を法が決めるというルールが貫徹されることとなります。

そう考えてくると、一歩進めば資産の種類ごとに価格の内容を規定しておくということも十分あり得るわけで、土地については、例えば「適正な時価」と規定することが考えられます。ただ、山林とか、ゴルフ場用地とかを考えると、これだけでいいのか、もう少しこう余裕を持たせた書き方をするということもあり得ます。家屋、これは、「使用価値を勘案した適正な価格」というように定義すれば、再建築価格方式を法定することと合わせて、平仄が取れます。碓井先生は損耗の状況を加えていらっしゃるもので、それも入れるべきかもしれません。そして、償却資産は、「取得価格を基礎とし、減価の程度と使用価値を勘案した適正な価格」と規定した上で現行の基本部分を法律に取り込めばよいこととなります。

そうすると、特に家屋ですが、その居住者が死んでしまって売ろうとすると古家付きと言われる家でも、そこに住むことができる限りでは、使用価値を勘案した残価を2割残しているわけですから、そういうことも法律できちんと決めておけばいいという、そういう発想です。

これは、ある意味でよい波及効果もあるだろうと考えていて、例えば、消費税においては、土地の譲渡が非課税取引で、家屋の譲渡は課税取引ですから、土地と家屋とが一体として売買されると価格を両者にそれぞれ振り分ける必要が生じます。そのときに、土地と家屋の固定資産評価額がしばしば課税上用いられています。しかし、皆様ご承知のとおり、土地の評価額の意味と家屋の評価額の意味は全然違うわけですから、それで按分するのはおかしい。これは私が以前から主張していることですが、そういうことも、「価格」の意味が土地と家屋とで異なる

と明確に規定することで誤解がなくなると思われます。

11 残る問題～客観的交換価値説との関係

ただ、最後に解けない問題として残っているのは、客観的交換価値という考え方を手放すべきかということ、やはり最後はそうはいかないのだろうと思われるという点です。評価のルールは評価の目的として決定し得るけれども、参照水準としての客観的交換価値というのは意識され続けるであろう。特に土地についてそうだろうと考えざるを得ない。ここはちょっと譲歩せざるを得ないわけで、具体的な適用の場面において、何らかの理由で当該土地の客観的交換価値が分かる事例が仮にあったとすると、やはり最上位規範としてはそれが動いてざるを得ないと思われる。より重要なのは、評価のルールを決めるのは自由だと言いつつ、その評価のルールの合理性を判断する基準としての客観的交換価値というものは意識され続けるだろうということでもあります。

思考実験ですが、我が国の土地は全て1平方メートル当たり幾らであると決めれば、こんなに課税が簡単になることはありません。しかし、やっぱりそれはできないだろうと、皆様もお考えだろうし、私も同じ考えです。では、なぜそう考えるかということ、やはりこの客観的交換価値という参照水準によって縛られているからであると答えるほかはありません。

手塚先生は、今年刊行された『租税法研究』誌に掲載された「地方資産課税としての固定資産税の現状と将来像」というご論文——昨年の学会でのご報告の論文です——の中で、現行の家屋評価が複雑になり過ぎているということを指摘され、家屋評価における平米単価方式を提案しておられます。このあたりもやはり、平米単価方式という評価方法まで簡略にできるかと

言われると、何らかの意味での客観的交換価値という考え方から、そうスムーズには進まないのではないかというように考える点ではあります。

12 おわりに

最後に、若干の感想を申し上げます。

固定資産評価基準の一部法定化なんて、それは学者の夢だよと思っていらっしゃる方が多かろうと思いますし、そう思われても仕方がないとは思いますが、ただ、本当に絵空事なんだろうかということについて、碓井先生は次のように指摘しておられます（資料 p.27）。

「（適正な時価の評価を）評価基準に委ねている状況が維持されている背景には、『法律に定める必要はない』という議論以上に、『法律に定めることは困難である』、あるいは『法律で定めない方が好ましい』という議論があるものと思われる。とするならば、法律に定めることに消極的な見解は、その論拠を明確にする必要があろう。」

繰り返しますが、評価基準全部を法律にしろという主張はどんな学者もしていません。しかし、その基本的な部分を法定化することがなぜできないのかということについての論証はおそらくなされていないでしょう。現状で十分との認識があったとしても、一歩進んでより良くするというときに、なぜそれができないのかという理由についての説明はないように思います。

本日は、実務の方がたくさん来ておられますので、学者が何か言い始めると、せっかくなれ親しんだやり方が変わって迷惑だと思われると思いますが、多くの論者は、固定資産評価基準の実体的な内容は尊重しています。尊重した上で、つまり、内容を変えろと言っているのではなくて、より透明で公正である信頼される評価スキームを構築すべきだということが主張の眼目にあるというようにお考えください。国民か

ら見ると、大臣が変えれば何でも変わるというような、そういう仕組みで信頼してもらえるんだらうかという問題意識です。

かつ、法律で規定することによって、評価の基準として決められる事柄が広がる、つまり、執行がより容易で、かつ、相応の合理性を有する評価方法を法定するということが考えられてよいのではないかと思います。

もちろん実際に《価格決定説》を前に押し出した立法というのは、波及効果が大き過ぎてできないということは当然です。しかしながら、今の判例のように、《時価認定説》の衣をまとった《価格決定説》、あるいは懐に《価格決定説》を隠した《時価認定説》を採用して評価基準の一部を法定し、その内容を法律に縛られた評価基準ではできないことを実現するのだという評価基準の将来像は、十分に描き得るものと考えます。これによって、繰り返しになりますが、透明度が高まるということと、それから、執行の便宜に資するということの両方を可能にすることができると思います。

現行評価基準の制定から 60 年の節目である今年に、改めて、将来、評価基準がどのようなようになっていくのか、あるいはどのようにあるべきかということ考えた結果として、実務にも資するし、国民の信頼も得られる、そういう方向性があるのではないかということ考えた次第であります。直接日々の業務に関係があるようなことではありませんが、皆様が精通しておられる評価基準というものが国民からどう見えているか、それから、どこが自分たちにとって不都合なのかというようなことも考えていただくきっかけになれば、幸いです。

私のお話は以上です。御清聴ありがとうございました。