

I はじめに

○2つのレベルでの、「法的統制」

- ・個別の評価結果が「評価に関するルール」に従って行なわれているか
- ・「評価に関するルール」が、より上位の規範（例、租税法律主義）に従って定められているか

○本稿では、前者の法的統制についての現状を確認した後、後者の点について、現状の評価と将来的に向かうべき方向性について論じる

○固定資産評価の2つの見方

「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」

碓井光明『固定資産評価精義』（信山社・2023年）102頁

- ・客観的に存在する時価の「認定」（時価認定説）
- ・評価のルールによる価格の「決定」（価格決定説）

⇒まずは、通説的な立場と思われる前者の立場から議論の状況を概観する

II 時価認定説の下での議論

1. 司法権による固定資産評価の法的統制

○最判平成15年6月26日民集57巻6号723頁と最判平成25年7月12日民集67巻6号1255頁

- ・平成15年判決⇒最上位規範としての「客観的交換価値」説

■最判平成15年6月26日民集57巻6号723頁

「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。」

・平成25年判決⇒固定資産評価基準による評価と平等原則

■最判平成25年7月12日民集67巻6号1255頁

「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。」

2. 固定資産評価と租税法律主義

(1) 固定資産評価基準の法的性質および租税法律主義との関係～通説と裁判例

(ア) 通説は委任立法説－合憲

「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、地方公共団体の自治権（憲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。」

金子宏『租税法〔第二十四版〕』（弘文堂・2021）794頁

(イ) 下級審裁判例の態度－合憲

■東京高判平成13年10月30日裁判所Web

「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（現総務大臣）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することを定めておらず、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

細目的事項とすることができる。したがって、その定めを告示に委任することをもって、課税要件を包括的一般的に政令以下に白紙委任するものということとはできない。」

(2) 固定資産評価基準の一部法定化をめぐる議論

(ア) 谷口説の紹介 (谷口勢津夫「固定資産税の法的課題」日税研論集46巻187頁(2001))

○概要

- ・「固定資産税の課題は、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正さを法的に保障することにある」とする。
 - ・2001(平成13)年に刊行された論文である点に留意が必要
- ⇒時価以下評価が適法であることを前提に、時価以下でさえあれば、行政の判断で、突然「7割評価」をすることも適法、という議論への疑問が、問題意識として通底している。

「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からなかったというようなところに、その構造的原因があるように思われる」(196頁)

- ・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。自治大臣が固定資産評価基準の制定にあたって意見を聞かなければならない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。

「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。」(199頁)

「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、立法論としては、『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、現在のところ評価基準取扱通達で定められている一般的事項(特に第1章3)を、地方税法の中で規定し、各資産ごとの取扱い(第2章以下)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。」(201頁)

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(内容的には地方税法の『委任立法』)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。」(同前)

- ・固定資産評価基準の「政省令」への変更、中央固定資産評価審議会を総理府に移管することも提案
- ・あわせて、「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しと提案

○端的に言えば、「自治大臣のお手盛り」批判

⇒固定資産評価取扱通達（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日に廃止された（内容は固定資産評価基準へ移行）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、今でも妥当する（中央固定資産評価審議会は地方財政審議会の固定資産評価分科会に変更）。

(イ)手塚説の紹介（手塚貴大「日本における財産評価法制定の可能性」日税研論集68号251頁（2016））

○固定資産評価基準の「分解」

- ・固定資産評価基準のうち法定すべき部分＝どのように評価するかを定めた部分を法定すべき
- ⇒技術的な部分は告示に残す
- ・具体的な提案

「（本質的な〔重要な〕決定は議会が行なうべきであるとの理論に従う場合）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（宅地の評価を例とすれば、第1章第3節一、二(一)1, 2(2), 4, 同二(二)1, 3, 5), 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（第2章第1節の一部（第2章第1節一、二、三1）の他、非木造家屋を例とすれば、第2章第3節一、二1, 4(1), (2), 5(1), (2), 6, 三, 四, 五1(1), 2, 六), いわゆる宅地に係る7割評価（第1章第12節一）等については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。」（313頁）

Ⅲ 価格決定説の下での議論

1. 碓井説の紹介と検討

(1) 碓井説の紹介（碓井・前掲書）

- ・問題意識

「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」（412頁）

「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。」（413頁）

・中核的な主張

「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え、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。」（413頁）

・法律に定めることにより解決されると考えられている問題点の例

価格調査基準日と賦課期日との評価の開き：

「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て、『価格』とは、土地・家屋の場合は、基準年度の賦課期日の前の年の『・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。」（415頁）

山林の評価：

「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』を探究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られる。」（213頁）

（2）碓井説の評価

- 「現行法制は違憲（の疑い？）との評価」＋「価格決定説」（ともに明示はされていないが）
- ・「適正な時価」を算出するためのルールの丸ごとの委任は、租税法律主義（課税要件法定主義）と相容れない（「適正な」という文言の不確定さを指摘）
- ・法律によるルールの決定により、「多様な」価格の決定（選択）が可能となる

【参考】現在の判例における租税法律主義の理解

■最大判平成18年3月1日民集60巻2号587頁（旭川市国民健康保険条例事件）

「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というべきである。」

・過去の判例

■最大判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁（固定資産税名義人課税事件）

「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、徴収の手続はすべて前示のとおり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。」

■最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁（大嶋訴訟）

「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。」

○通説・裁判例の再検討

・金子説

(a) 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

⇨法律によらずに告示によるべきとする根拠とならない

(b) 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

⇨現行の評価基準の「全部」が「多分に専門技術的な性質」をもつとは言えないとすると？

・裁判例「『適正な時価』の意味内容自体が不明確ということはできず、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。」

⇨「適正な時価」が「客観的交換価値」と解釈できれば「評価の基準」は専門的、技術的、細目的事項と言えるか？

= 「評価の基準」と「評価の実施方法、その手続」とをひとまとめにすべきではない

2. 価格決定説とその下での試論

(1) 基本的な考え方

○価格(=評価結果)は評価のルールに依存する、との見方

・単なる事実の認定ではなく、ルールを適用した「法的効果」と考える

・何のために評価するか⇨その目的にふさわしい評価方法の選択

：「1つの『真実の価値』」の追求ではない

ドイツの学説では、課税目的に応じた評価をすべし、との考え方が通説との紹介あり(手塚前掲論文)

・「取引相場のない株式」の評価事例(所得税)

■最判令和2年3月5日訟月66巻12号1925頁(タキゲン株式低額譲渡事件)

・所得税⇨譲渡人にとっての価値⇨類似業種比準方式による評価=2,505円/株

・相続税/贈与税⇨譲受人にとっての価値⇨配当還元方式による評価=75円/株

・固定資産税の判例における「客観的交換価値」も「評価基準適用を通じた」ものとされる

⇨「生の客観的交換価値」を問題とせず、評価方法に焦点を当てる

■最判平成25年7月12日〔再掲〕

「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(……)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な事情が存する場合(……)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(……)である」

- 時価認定説の立場からの判例に対する批判によって判例の態度が浮き彫りにされる
- ・平川英子「固定資産税における時価の諸問題」（日税研論集68号203頁（2016））

「（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。」（231頁）

「（判例の立場には相応のメリットがあるが）その反面で、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。評価基準によって価格を決定することとした法の趣旨が、評価の均衡にあるとしても、その均衡は『適正な時価』での均衡であり、それ以上・以下での均衡ではないと考えられるからである。」（233頁）

- 判例も、その明示的な文言とは別に（文言に反して？）、「時価の評価結果」が評価のルールに依存していることも暗黙のうちに認めているとも考えられる
- ・平成25年判決の立場（固定資産税）
- ・判例（裁判所）は、所得税や相続税の事案において、「通達による評価」にこだわる

（2）制度化の試論

- ルールである以上、基本的なことは法律で定める必要
- ：租税法律主義（課税要件法定主義）
- 現在の固定資産評価基準を「地方税法」と「告示」に分解する
- ・谷口説、碓井説ともに方向性としては一致している結論
- ・法に規定しうる内容は、告示としての現行固定資産評価基準よりも自由度が高い
- ・具体例の一つとしての手塚説

手塚論文における提案内容の項目（平成26年当時の評価基準による）

第1章土地

第3節 宅地

一 宅地の評価

二 評点数の付設

（一）「市街地宅地評定法」による宅地の評点数の付設

1 「市街地宅地評定法」による宅地の評点数の付設の順序

2 標準宅地の選定

4 各筆の宅地の評点数の付設

（二）「その他の宅地評価法」による宅地の評点数の付設

1 「その他の宅地評価法」による宅地の評点数の付設の順序

3 標準宅地の選定

5 各筆の宅地の評点数の付設

第2章 家屋

第1節 通則

- 一 家屋の評価
- 二 評点数の付設
- 三 評点一点あたりの価額の決定および提示平均価額の算定
 - 1 評点一点あたりの価額の決定

第3節 非木造家屋

- 一 評点数の算出方法
- 二 部分別による再建築費評点数の算出方法
[非木造家屋再建築費評点数の算出要領]
 - 1 非木造家屋評点基準表の適用
 - 4 評点項目及び標準評点数
 - 5 補正項目及び補正係数
 - 6 再建築費評点数
- 三 比準による再建築費評点数の算出方法
- 四 在来分の非木造家屋に係る再建築費評点数の算出方法
- 五 損耗の状況による減点補正率の算出方法
[損耗の状況による減点補正率の算出要領]
 - 1 経過年数に応ずる減点補正率
 - 2 損耗の程度に応ずる減点補正率
- 六 需給事情による減点補正率の算出方法

⇐第1章第1節一、二、三、も加えるべきだろう

+ 7割評価は法定事項とすべき

・確井説（前掲）による「問題解決のための」具体的提案

○一歩進んだ発想⇒資産の種類ごとに「価格」の内容を規定

土地：適正な時価（だけで足りるかには、議論の余地あり、山林、ゴルフ場用地等参照）

家屋：使用価値を勘案した適正な価格

償却資産：取得価額を基礎とし、減価の程度と使用価値を勘案した適正な価格

=はじめから「登る山」が異なる

⇒良い意味での波及効果も期待できる=他の分野での時価按分に利用されにくくなる、など

○参照水準としての「客観的交換価値」

⇒「時価認定説」の衣をまとった「価格決定説」

・評価のルールは評価の目的との関係で決定しうが、参照水準としての「客観的交換価値」は意識され続けるだろう（特に、土地）

・具体的な適用の場面における、最上位規範としての「客観的交換価値」説

・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」

わが国のすべての土地を1㎡○○○円と決める、のは不可だろう

cf. 手塚貴大「地方資産課税としての固定資産税の現状と将来像——人と領域の結びつきの流動化も含めて」租税法研究52号1頁、12頁（2024）

⇒家屋評価における平米単価方式を提案

IV おわりに

○固定資産評価基準の一部の法定化は絵空事か？

「（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る。」（碓井・前掲書 413頁）

○固定資産評価の実体的な基準（内容）を変えろ、との主張ではない

⇒より「透明かつ公正」で信頼される評価のスキームの構築が目的

○法律で規定することにより、「評価の基準」として決められることの幅が広がる点にも留意

⇒執行が「より容易」で、かつ、「相応の合理性」を有する評価方法の法定を模索

以上