

この事業は、財団法人 全国市町村振興協会
の助成を受けて、実施したものです。

地方税における資産課税のあり方に 関する調査研究

—適正な時価について—

平成16年 3 月

財団法人 資産評価システム研究センター

は し が き

固定資産税は、市町村財政における基幹税目として重要な役割を果たしてきておりますが、課税情報の情報公開の促進等を背景に、固定資産税制度や資産評価に対する納税者の関心は、今後ますます高まっていくものと予想されます。

当評価センターは、昭和53年5月設立以来、固定資産税に関する調査研究、地方公共団体職員に対する研修、情報の収集・提供等の幅広い業務を行って参りました。

特に、調査研究事業では、その時々固定資産税を巡る問題点をテーマに選定し、各テーマごとに学識経験者、地方公共団体等の関係者をもって構成する研究委員会を設け調査研究を行ってまいりましたが、特に、本年度は4つの調査研究委員会を設けて、専門的な調査研究を行い、固定資産税制度、資産評価制度の改善に寄与してまいりました。

地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会は、地方税法上の「適正な時価」について調査研究を実施いたしました。

この程、その調査研究の成果をとりまとめ、ここに研究報告書として公表する運びとなりましたが、この機会に熱心にご研究、ご審議いただきました委員の方々に對し、心から感謝申し上げます。

当評価センターは、今後とも、所期の目的にそって、事業内容の充実及び地方公共団体等に役立つ調査研究に努力をいたす所存でありますので、地方公共団体をはじめ関係団体の皆様のなご指導、ご支援をお願い申し上げます。

平成16年3月

財団法人資産評価システム研究センター
理 事 長 小 川 徳 治

地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会委員名簿

委員長	金	子	宏	東京大学名誉教授
委員	石	島	弘	岡山大学教授
	岩	崎	美紀子	筑波大学教授
	渋谷	雅	弘	東北大学大学院助教授
	杉	原	正純	地方公務員災害補償基金理事長
	関	哲	夫	新日本製鐵株式会社常任顧問
	西	野	萬里	明治大学教授
	西	村	清彦	内閣府経済社会総合研究所総括政策研究官
	深	尾	秀和	神戸市主税部長
	堀	場	勇夫	青山学院大学教授
	前	田	高志	名古屋市立大学大学院教授
	水	野	忠恒	一橋大学教授
	持	田	信樹	東京大学教授
	山	本	武志	東京都主税局資産税部長
	横	山	彰	中央大学教授

(五十音順)

地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会

[審 議 経 過]

○ 第1回〔平成15年7月14日(月)〕

- (議 題) (1)固定資産税の現状と課題
(2)今年度の検討項目とこれまでの検討内容
(3)裁判例にみる固定資産税の性格づけと「適正な時価」の意義

○ 第2回〔平成15年8月28日(木)〕

- (議 題) (1)固定資産税における「適正な時価」について
(2)固定資産税制度創設時の「適正な時価」の考え方
(3)固定資産税における評価のしくみ
(4)最近の訴訟における主な争点の概要

○ 第3回〔平成15年10月22日(水)〕

- (議 題) (1)固定資産評価の仕組み、事務の流れ
(2)最高裁判決のポイント及びケース想定
(3)神戸市における固定資産評価替え事務の概要

○ 第4回〔平成16年1月21日(水)〕

- (議 題) (1)海外税制調査報告
(2)平成16年度税制改正の概要について
(3)適正な時価に関する論点等について

○ 第5回〔平成16年3月12日(金)〕

- (議 題) (1)最近の裁判例について

目 次

第1 適正な時価について

I	はじめに	1
II	固定資産評価制度の概要	2
	(1) 固定資産税の課税標準	2
	(2) 固定資産評価基準に基づく各資産ごとの評価方法	2
	① 土地の評価方法	2
	② 家屋の評価方法	3
	③ 償却資産の評価方法	3
III	固定資産評価実務の現状	6
	(1) 土地の評価替えの流れ（宅地の場合）	6
	(2) 家屋の評価替えの流れ	7
IV	「適正な時価」にかかる裁判例	10
	(1) 土地評価に係る最高裁判決（東京都固定資産評価審査委員会 審査決定取消訴訟）	10
	① 事案の概要	10
	② 第一審（東京地裁）の概要（H8.9.11 東地判H7（行ウ）235号）	10
	③ 最高裁判決の概要（H15.6.26 最判H10（行ヒ）41号）	12
	(2) 家屋評価に係る最高裁判決（北海道伊達市固定資産評価審査 委員会審査決定取消訴訟）	13
	① 事案の概要	13
	② 第一審（札幌地裁）の概要（H10.11.17 札地判H9（行ク）26号）	13
	③ 最高裁判決の概要（H15.7.18 最判H11（行ヒ）182号）	14
	(3) 最高裁判決のポイント	14
	(4) 今回の最高裁判決の持つ意義	15
V	制度的解決の可能性	16

第2 委員研究報告	21
1 近年の裁判例にみる固定資産税の性格づけと「適正な時価」 の意義（神戸大学法学研究科 佐藤教授）	23
2 固定資産税における「適正な時価」について（石島委員）	43
3 神戸市の評価替え事務の概要（深尾委員）	61
4 2003年 I A A O第69回年次総会及び自治体ヒアリング調査の報告 （前田委員）	70
資料編	77

I はじめに

現行の地方税法では、固定資産税の課税標準は賦課期日における価格（＝「適正な時価」）とされているが、一方、固定資産を評価する根拠となる固定資産評価基準においては、土地などの評価に係る価格調査の基準となる時点として賦課期日とは異なる時点が定められている。

このように土地などの評価については価格調査の基準となる時点と賦課期日との間に一定のタイムラグが存するものの、地方税法の規定により、市町村長は固定資産評価基準に基づいて評価を行わなければならないこととなっていることから、当該基準に基づき適正に評価を行ってさえいれば評価額の適法性が問題となることはないというのが、これまでの市町村をはじめ関係者の共通の了解であったと思われる。

ところが、最近になって、地裁・高裁レベルで、土地・家屋各々について、固定資産評価基準に基づき適正に算定された評価額であっても、賦課期日における適正な時価を超えると認められる場合には違法となる旨の判決が出されるようになった。

法令の規定を遵守し、固定資産評価基準に基づき適正に評価を行っても、なお、その適法性が問われるということは、固定資産評価制度の法的安定性に対する信頼を揺るがすことになりかねず、最高裁の判断が待たれていたところである。

これらの事案については、平成15年に入って最高裁判決が相次いで出されたが、今後のリーディング・ケースとなるとと思われるこれらの判決が固定資産評価制度や評価事務に与える意義を分析しつつ、賦課期日と価格調査の基準となる時点との間にタイムラグが存することから生ずる「適正な時価」をめぐる課題についてどのように対応していくべきか検討することとする。

Ⅱ 固定資産評価制度の概要

(1) 固定資産税の課税標準

固定資産税の課税標準は、賦課期日における価格として、土地課税台帳などの固定資産課税台帳に登録されたものである（第349条、349条の2）。

価格とは、適正な時価をいう（第341条第5号）ものとされ、正常な条件のもとにおいて成立する取引価格と解されている（平成15年6月26日最高裁（平成10年（行ヒ）第41号）など）。

また、賦課期日とは、当該年度の初日の属する年の1月1日、例えば基準年度^{（注1）}である平成15年度の場合は、平成15年1月1日とされている^{（注2）}（第359条）。

しかしながら、実際の価格を算定する際には、賦課期日ではなく、別に価格調査の基準となる時点での数値を用いることとなる場合もある。例えば基準年度である平成15年度において土地（宅地）の評価の基礎となる路線価等の評定を行うに当たっては、平成14年1月1日が価格調査の基準となる時点である。

価格調査の基準となる時点については、固定資産の評価の全国的な統一を図る等のために、総務大臣が告示している固定資産評価基準（以下「評価基準」という。）の中で定められており、市町村長はこの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と地方税法で規定されている（第403条第1項）。

注1）土地及び家屋は、3年に1度評価替えが行われ、評価替えの行われる年度を基準年度という。なお、基準年度とそれに続く基準年度ではない年度における「価格調査の基準となる時点」は同一（基準年度が平成15年度の場合、それに続く平成16年度及び平成17年度についても、平成14年1月1日が価格調査の基準となる時点）である。（第349条）

注2）賦課期日を1月1日にした理由は、固定資産の異動が少なく、課税要件を確定するのに便利なためであり、また、年度の当初に課税するための、固定資産の調査や課税台帳の縦覧の準備等に、それ相当の期間が必要なためである。

(2) 固定資産評価基準に基づく各資産ごとの評価方法

固定資産の評価については、土地、家屋、償却資産それぞれの固定資産ごとに、次の方法により評価を行うこととされている。

① 土地の評価方法

土地については、売買実例価額に基づく評価が原則となっている。これは、売買実例の把握が容易であり、かつ、過大又は不均衡な評価が行われた場合に納税者が比較的容易に判断を下すことができるので、納税者の立場を保護することになる等の観点によるものである。

具体的には、売買実例価額から不正常な要素に基づく価額を除去して得られる正常売買価格を求め、これと評価対象地との位置、利用上の便等の相違を考慮して適正な時価を求めている（昭和36年3月 固定資産評価制度調査会答申

参照)。

賦課期日は、土地、家屋、償却資産ともに同一である。例えば平成15年度の場合には、平成15年1月1日となり（第359条）、価格調査の基準となる時点は、土地（宅地）については、1年前の平成14年1月1日となる（評価基準）。

なお、平成9年度から、価格調査の基準となる時点をそれまでの賦課期日の1年半前から1年前に近づける措置をとるとともに、地価下落が見られる場合には、価格調査の基準となる時点である1月1日から更に半年後の7月1日まで、すなわち、賦課期日の半年前まで、簡易な方法によって地価下落の影響を評価に反映させることができる措置がとられている。

また、宅地の場合においては、地価公示価格、あるいは鑑定評価価格等に対して、その7割を目途として評価額とするいわゆる7割評価を平成6年度から実施しているところである。これは、土地基本法等の「公的土地評価の均衡化・適正化」の要請に基づき、当時の相続税評価との均衡を図る観点などから全国一律の一定割合を定めたものである。

② 家屋の評価方法

家屋については、再建築価格に基づく評価となっている。これは、実際の取得価格を基準とする方法の場合や売買実例価額を基準として評価する方法の場合には、それぞれの個別的な事情による偏差がある等の問題があるが、再建築価格は家屋の価格の構成要素として基本的なものであり、その評価の方式化も比較的容易であることによるものである。（昭和36年3月 固定資産評価制度調査会答申参照）。

具体的には、評価対象家屋の再建築費評点数を求め、これに「損耗の状況による減点補正」及び「評点一点当たりの価額」を乗じることにより評価額を算定する。

賦課期日は、平成15年度の場合には、平成15年1月1日となるが、価格調査の基準となる時点について見てみると、再建築費評点数を算定するために必要となる標準評点数の算出について、「基準年度の賦課期日の属する年の2年前の1月現在」の費用を基にしている（評価基準）ところである。

③ 償却資産の評価方法

償却資産については、取得価額に基づく評価となっている。これは、再取得価格を基準として評価する方法では償却資産の種類が多く、全ての償却資産について求めることが困難であり、また、収益還元法では、企業収益のうち償却資産に基づくものの把握が非常に難しいのに対して、取得価額については、法人税等の税務計算を行う際の固定資産の減価償却計算の基礎となっており、その把握が容易になっていることによるもの（昭和36年3月 固定資産評価制度

調査会答申参照)である。また、資産の過大申告による法人税や所得税の租税回避を防ぐ意味もある。(第414条、シャープ勧告第2編第12章(2))

賦課期日は、平成15年度の場合、土地、家屋と同様に平成15年1月1日である。しかし、土地や家屋の場合と異なり、償却資産の所有者は賦課期日現在の状況を申告する義務があり(第383条)、市町村はこれを基に毎年評価を行っている。具体的には、前年中に取得した償却資産は、取得価額から通常の減価の半年分を控除し、前年前に取得した償却資産の場合は、前年度の評価額から減価を控除している。

(固定資産評価制度調査会答申抜粋 昭和36年3月)

第2 評価制度改正にあたっての基本的な考え方

I 評価によって求めるべき固定資産の価格

1 正常価格

「……関係諸税を通じ、いずれも時価主義をとっているが、課税の基礎となる固定資産の価格を時価によるものとするとは、時価が資産の価値を、通常、最も適当に、かつ、客観的に表現するものであること、過大な、若しくは不均衡な評価が行われた場合においても、納税者が比較的容易に判断を下すことができるので、納税者の立場を保護することになること等の観点からして、適切であると考え。

この場合における時価とは、各資産を通じ、正常な条件のもとにおける取引価格(以下「正常価格」という。)と考えるべきである。ここでいう正常売買価格とは、直ちに、現実の取引価格と同一視すべきものではない。現実の取引価格は、当事者間の事情等によって左右され、正常な条件と目し得ない主観的特殊な条件のもとに成立しているものであるから、正常価格は現実の取引価格から、このような正常でない条件による部分があるときは、これを捨象して得られるその資産自体の本来の価値を適正に反映した価格である。」

2 評価額における政策的配慮の排除

「固定資産の評価は、あくまでも、正常価格を求めることを目的として、各資産について定められた評価方法を適用して得られる評価額そのものによって行うべきであって、税負担の一般的調整、税負担の激変緩和、特定の政策に基づく税負担の配慮等税負担面のしんしゃくは、評価の上で加えるべきではない。」

II 各資産の評価方法の原則

1 土地

「土地の評価は、売買実例価格を基準として評価する方法にするべきである。

土地の評価方法については、売買実例価格を基準として評価する方法のほか、農地については耕作による収益額を資本還元して評価する方法、その他の土地については、賃貸料等の収益を基準として評価する方法が考えられるが、農地の耕作による収益額、資本還元率等について客観的な数値を見いだすことが困難であるし、また、その他の土地の実際賃貸料等は、種々の事情によりはなはだしい格差があり、評価の基準としてとり得ないので、土地の評価は、各地目を通じ、売買実例価格を基準として評価する方法によることが適当である。

評価の基準とすべき売買実例価格は、現実の売買実例価格に直ちによることなく、当該売買実例の取引の事情を証査し、特殊条件に基づくものを除き、おおむね正常と認められるものによるべきである。」

2 家屋

「家屋の評価は、再建築価格を基準として評価する方法によるべきである。

家屋の評価方法については、再建築価格を基準として評価する方法のほか、取得価格を基準として評価する方法又は売買実例価格を基準として評価する方法が考えられるが、現実の取得価格は、その所得の際の個別的な事情による偏差があり、実際賃貸料等は、種々の事情によりはなはだしい格差があるので、いずれも評価の基準として採用することはできない。また、売買実例価

格は、取得価格と同様に、個別的な事情による偏差があるほか、家屋の取引が一般的に宅地とともに行なわれている現状からして、そのうち家屋の部分を分離することが困難である等の事情があるのに対し、再建築価格は、家屋の価格の構成要素として基本的なものであり、その評価の方式化も比較的容易であるので、家屋の評価は、再建築評価価格を基準として評価する方法によることが適当である。」

3 償却資産

「償却資産の評価は、取得価格を基準として評価する方法によるべきである。

償却資産の評価方法については、取得価格を基準として評価する方法のほか、再取得価格を基準として評価する方法又は収益額を資本還元して評価する方法が考えられるが、再取得価格は、すべての資産について求めることが困難であり、また、収益額は、企業の収益のうち償却資産に帰属する部分をは握することが困難であるので、いずれも評価の基準として採用することはできない。これに対し、取得価格は、法人税又は所得税における税務計算（以下、「税務会計」という。）における固定資産の減価償却計算の基礎とされ、そのは握が容易であるので、償却資産の評価は、取得価格を基準として評価する方法によることが適当である。」

（シャープ使節団日本税制報告書抜粋 昭和24年9月）

第2編

第12章

（2）本税は、現在の賃貸価格の年額ではなくて資本価格を課税標準としてこれを課すること。われわれは多少不本意ながらこの勧告をするのである。何故ならば、できることなら慣れた課税方法を維持する方がよいからである。しかし、この場合には改正によって得られる重要な利益が2つあるし、またこの改正をするのは普通の場合ほど困難ではあるまい。

利益の一つは、本税を土地建物に限定しないで、減価償却の可能なあらゆる事業資産、即ち、機械設備、大桶、窯等を包括するように拡大するという後述の勧告と関連がある。かような資産は、賃貸価格の年額を課税標準とした税表にはうまく包含出来ない。もしもそれらが資本基準で評価され、土地、建物が賃貸価格基準のままであるとすれば、建造物について、建物（不動産）と然らざるもの—即ち「不動産」と「動産」とを区別することが必要になるであろう。

この区別をすることは困難なことが多く、またこの困難であることこそわれわれが減価償却の可能なあらゆる資産を本税の課税標準に加えることを勧告する一つの理由である。

もう一つの利益は、事業資産（減価償却の可能な資産及び土地）の再評価を認めるという第6章で行った勧告と関連がある。

所得税における減価償却を増大し、譲渡所得を減少しようとして、納税者が甚だしく過大評価することを避けるためには、税制に自動的制限をおく必要がある。

これらの制限の一つは地租家屋税のための価格を所得税における再評価のために認められる価格から、その後の減価償却を差し引いた額以下にしないことを要求することによって獲得できる。

この制限を獲得するためには、地租家屋税は賃貸価格ではなく資本価格に課税せらるべきである。

Ⅲ 固定資産評価実務の現状

固定資産税の課税標準は、賦課期日における適正な時価と規定されているが、Ⅱで見たとおり、土地や家屋については、価格調査の基準となる時点と賦課期日の間にタイムラグが生じているのが現状である。

そこで、固定資産の評価においては、どのような実務が行われ、どの程度の作業量を有するのかについて、このタイムラグが解消できないかとの観点から、基準年度（3年ごとの評価替えの年）である平成15年度の土地及び家屋を例に検討を行うこととしたい。

(1) 土地の評価替えの流れ（宅地の場合）

土地については、賦課期日の1年前の平成14年1月1日が価格調査の基準となる時点とされているが、市町村においては（P.9のフロー図にあるとおり）さらにその約1年前から評価の作業を開始する。

路線価方式による宅地評価の場合、最初に用途地区等の区分を見直すこととなる。具体的には、市町村は当該市町村区域内の宅地全体を用途地区（例：商業地区、住宅地区、工業地区）に区分した後、さらにその用途地区を詳細に実地調査し、用途地区内でその状況が似た土地を状況類似地域として線引きする。

次に、当該地域の中で最も標準的な街路（主要な街路）を選定し、その主要な街路に沿接する宅地から当該地域の評価の基準となる標準宅地を選定する。

選定された標準宅地における適正な時価の評価に当たっては、地価公示価格を活用する。しかしながら、標準宅地は平成15年度評価替えにおいて全国で約44万地点にのぼるのに対して、地価公示地点は全国で約3万地点にとどまる。そのため、地価公示地点と異なる地点に位置する大半の標準宅地については、市町村はその評価を行うため、さらに、外部の鑑定士に鑑定評価を依頼する必要が生じることとなる。

選定された標準宅地において、価格調査の基準となる時点における標準宅地の地価公示価格及び鑑定評価価格から1㎡当たりの標準的な価格を求め、その7割を目処として主要な街路の路線価を付設する。

主要な街路の路線価の付設が終了したのち、状況類似地域におけるその他の街路についても路線価を付設する作業を行う。この作業は、実地調査に基づき、街路の幅員、駅からの距離等を基に主要な街路と比べた価格差を把握し、その価格差を反映してその他の路線価を付設するものである。1本の主要な街路の路線価から多数のその他の街路の路線価を算出することから、すべての街路についての路線価の付設に係る作業は膨大なものとなる。

路線価の付設が終了した段階から、個別の土地の評価事務に移行する。各筆ごとに間口、奥行、形状などの現況調査を行い、評価基準に定める画地計算法に基づい

て各筆ごとの価格を割り出す。

各筆の価格算出後、価格調査の基準となる時点から7月1日までの半年間で地価が下落した土地については、ほとんどの市町村で時点修正の作業が行われている。

その後、賦課期日の現況で課税をするため、分筆・合筆や区画形質の変更等の現況変更について現地調査を行い、その結果を評価内容に反映することとしている。

賦課期日である平成15年1月1日以降は、納税義務者も確定し、最終的な価格決定の作業を行うが、この作業に加え、課税台帳、名寄帳、縦覧帳簿の作成、税制改正に伴う電算プログラムの修正、納税通知書の作成等価格の決定に加えて税の賦課徴収に必要となる作業を行うため、一定期間を要する。その後、3月末までに価格決定を行い、4月に納税通知書を発送する事務を行うこととなる。

したがって、以上述べてきたように、課税事務においては、相当程度の作業期間が必要であり、例えば、賦課期日である平成15年1月1日に価格調査の基準となる時点を一致させることまでは、事実上困難と思われる。

(2) 家屋の評価替えの流れ

家屋については、まず総務省において、平成13年1月現在の東京都（特別区の区域）における物価水準により算定した工事原価（資材費及びこれを施工するために要する労務費）を基に、再建築費評点基準表（以下、「評点基準表」という。）の作成を行う。すなわち、賦課期日の2年前の1月が価格調査の基準となる時点とされているところである（この作業は3年に1度の評価替えに当たって行われるもの）。

市町村は、賦課期日が平成15年1月1日であることから、前の年度の賦課期日の翌日である平成14年1月2日以降に新築・増築された家屋の把握を行うとともに、同日以降に取り壊された建物の把握も行う必要がある。

市町村は現地調査により、これら新築・増築された家屋について、評点基準表を用いて一棟一棟評点数を付設することとなる。そのため、平成15年度評価替えで用いる評点基準表は、調査開始時点に示されていることが望ましく、その時点に向けて平成13年中から作成作業が組まれている。

総務省における評点基準表の作成にあたっては、一般的な構法・建築生産技術・施工法や資材の価格・労務賃金の把握・検討を行ったのち、一般的に施工される資材等について、まず標準評点数の積算基礎となる単位当たり標準評点数が積算されることとなる。この単位当たり標準評点数の項目数は約1,000程度に及び、さらにこれらの項目を評点基準表に掲載されるにあたり、家屋の用途または部分に応じた標準的な施工量、すなわち標準量が各項目に乘じられることにより、最終的にその延べ項目数は約17,500程度となる。この評点基準表の作成に係る作業には、約1年の期間を要する。（なお、市町村独自の作業として、作成された評点基準表に所要の評点項目及び標準評点数がないとき、その他家屋の実態からみて特に必要がある

場合に、独自の評点項目等を作成する作業がある。)

このように、新築・増築された家屋の評価を前年度の賦課期日の翌日から賦課期日まで1年を通じて行わなければならないことに加え、さらにそれに先立って必要とされる評点基準表の作成に1年を要することとなるため、価格調査の基準となる時点と賦課期日との間には一定のタイムラグが生じざるを得ないものと思われる。

なお、これらの作業に加えて、土地と同様、家屋についても、課税台帳、名寄帳、縦覧帳簿の作成、税制改正に伴う電算プログラムの修正、納税通知書の作成等に一定期間を要するところである。

平成15年度評価替え事務の流れ（土地（宅地））

	総務省	市町村
H13 1月		用途地区等の区分 ・用途地区区分等見直し（商業地区、住宅地区、工場地区等） ・状況類似地域の区分
5月		標準宅地等の選定 【全国約44万地点】 ・主要な街路の選定（最も標準的な街路を一本選定） ・標準宅地の選定（最も標準的な宅地を一つ選定）
9月 10月		標準宅地の適正な時価の評定（調査） ・現地調査 ・取引事例の収集
12月		その他の街路の路線価の付設（調査） ・大量の現地調査、机上確認（基礎データ収集）（道路幅員、駅からの距離等）
H14 1月	平成14年1月1日 価格調査基準日	標準宅地の適正な時価の評定（調整作業） ・鑑定士作業、鑑定評価価格調整
3月	評価基準改正	主要な街路の路線価の付設
4月	基準地価格通知	その他の街路の路線価の付設（調整作業）
5月		各筆の評点数の算出
6月	地財審了承・告示	・大量の現地調査、机上確認（基礎データ収集） ・路線価を基に評点数を算出 ・時点修正作業
7月		
11月	地財審了承・通知	・路線価付設比率表（市町村作成）等に基づき、大量に比準評価を行う。
H15 1月	平成15年1月1日 賦課期日	・電算プログラム修正（制度改正等に伴うもの） ・課税台帳、名寄帳、縦覧帳簿の作成 ・納税通知書作成
2月	提示平均価格提示	
3月		価格決定
4月		納税通知書発送

平成15年度評価替え事務の流れ（家屋）

	総務省	市町村
H13 1月	平成13年1月 価格調査基準月	
2月	評価基準表等の作成 【1万7,500項目】	
12月		
H14 1月	地財審了承・告示	独自評点項目等の作成 ・積算資料等の収集
2月		新增分家屋・減失分家屋の把握
3月		・登記、建築確認申請等の調査 ・現地調査
4月		新增分家屋評価 ・現地調査 ・計算作業
8月		
10月		
12月		
H15 1月	平成15年1月1日 賦課期日	在来分家屋の評価
2月		・電算プログラム修正（制度改正等に伴うもの） ・課税台帳、名寄帳、縦覧帳簿の作成 ・納税通知書作成
3月		価格決定
4月		納税通知書発送

Ⅳ 「適正な時価」にかかる裁判例

固定資産税の課税標準は賦課期日における適正な時価とされているが、昨年、土地評価、家屋評価に関してこの「適正な時価」を争われた事案について、最高裁から判決が示された。以下、この2つの最高裁判決の概要を示すとともに、今回の判例の持つ意義についてにまとめることとする。

(1) 土地評価に係る最高裁判決（東京都固定資産評価審査委員会審査決定取消訴訟）

① 事案の概要

本件は、東京都千代田区に所在するある土地の固定資産評価をめぐるものである。当該土地について東京都知事が決定した平成6年度の価格が、平成5年度の価格の約9.2倍であり、時価を超える違法な価格であるとして、当該土地の納税義務者が東京都固定資産評価審査委員会に対して審査の申出を行った。これに対し、同委員会からは減額修正された価格決定がなされたものの、なおその価格に不服があるとして、当該決定のうち、平成5年度の価格を超える部分の取消しを求めて同委員会を相手に訴えを提起した。

② 第一審（東京地裁）の概要（H8. 9. 11 東地判H7(行ウ)235号）

第一審においては、原告（納税者）の主張する主な論点について、裁判所は以下のように判示するとともに、原告の主張を一部認める判決を下した。

ア 7割評価通達について

原告は、「1～2割の評価基準を7割程度まで引き上げた7割評価通達は、租税法律主義に反し、これに従った価格の決定は違法である」と主張した。

これに対し、東京地裁は、「標準宅地の適正な時価を公示価格の算定と同様の方法で行った個別評価額の一定割合とすることは、評価基準等による大量的評価方法に内在する誤差の是正方法として合理性を有し」、「公示価格の算定と同様の方法で評価した標準宅地の価格のおよそ7割をもって、その適正な時価として扱うことは、法の禁ずるものではなく、かかる趣旨において7割評価通達には合理性があり、これに従った評価は適法というべきである」と判示した。

イ 「適正な時価」の算定基準日について

原告は、「法は、固定資産税の課税標準を賦課期日における価格と規定しているのである（法第349条第1項）から、本件土地の評価は賦課期日である平成6年1月1日時点でしなければならない」ことから、「平成5年1月1日以降賦課期日までの一年間の地価変動（大幅下落）を評価に反映させる方策をとらない」

「本件価格決定は、法第349条第1項に反する違法な決定である」と主張した。

これに対し、東京地裁は、「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（以下「客観的時価」という。）をいうものと解すべき」であり、賦課期日である平成6年1月1日時点における客観的時価をもって登録価格とすべきであるが、大量に存する固定資産の評価事務に要する期間を考慮し、「賦課期日における価格算定の資料とするための標準宅地等の価格評定については、賦課期日からこれらの評価事務に要する相当な期間をさかのぼった時点を経済調査の基準日として行うことを法が禁止しているものとは解されない。」と判示した。

ウ 評価基準による評価と客観的時価との関係について

原告は、「被告は、本件標準宅地甲・乙の適正な時価を、平成5年1月1日時点の公示価格等の7割で評価（3割減価）した」が、本件標準宅地の評定の基礎とした地価公示地などでは30%を超える下落率がみられることから、「同日から平成6年1月1日までに3割を超える価格下落があった」と言え、「賦課期日である平成6年1月1日時点の地価公示価格を上回るという「逆転現象」を生じさせていることになり、本件価格決定が違法である」と主張した。

これに対し、東京地裁は、「法は、固定資産の評価については、評価基準によることを求めているから、法にいう「適正な時価」とは、評価基準に従って評定された時価ということになる。しかし、評価基準は、各筆の土地を個別評価することなく、諸制約の下において大量の土地について可及的に適正な時価を評価する技術的方法と基準を規定するもの」であるので、「標準宅地の評定及び評価基準による比準の手續に過誤がないとしても、個別的な評価と同様の正確性を有しないことは制度上やむを得ないものというべきであり、評価基準による評価と客観的時価とが一致しない場合が生ずることも当然に予定されているもの」であるとしつつも、「「適正な時価」とは客観的に観念されるべき価格であって、自治大臣の裁量又は市町村長の裁量に属する事項と解することはできず、法が自治大臣の評価基準に委任したものは「適正な時価」の算定方法であるから、評価基準による評価が客観的時価を上回る場合には、その限度において、登録価格は違法なものということになる」と判示した。

以上のことから、「平成4年7月1日（注：価格調査基準日）における正常価格の認定及び平成5年1月1日までの価格変動に応じた修正率は合理的なものと推認される。しかし、本件標準宅地甲及び乙の平成5年1月1日から賦課期日（注：平成6年1月1日）までの価格変動が3割を超える（注：32%、33.75%）ことからすると、時点修正、7割評価を含めた評価基準等の一般的な合理性が肯定できるとしても、このことをもって本件における本件標準宅地甲及び乙の

価格が賦課期日における適正な時価であったと推認することはできない」とし、「平成6年1月1日時点における適正な時価を上回る価格を算定した点に違法がある」ため、当該超過部分は違法な決定として取り消された。

③ 最高裁判決の概要（H15. 6. 26 最判H10(行ヒ)41号）

判決②を受けて、東京都固定資産評価審査委員会が東京高裁に控訴したものの、東京高裁も原審を支持したため、さらに最高裁に上告した。最高裁は上告人の主張を退け、原審の判断を支持した。その概要は以下のとおり。

「大量に存する固定資産の評価事務に要する期間を考慮して賦課期日からさかのぼった時点を価格調査基準日とし、同日の標準宅地の価格を賦課期日における価格の算定資料とすること自体は、法の禁止するところということとはできない」としつつも、「適正な時価」とは「法349条1項の文言からすれば」「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」とした。

また、「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。他方、法は、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を自治大臣の告示である評価基準にゆだね（法388条1項）、市町村長は、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と定めている（法403条1項）。これは、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が、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く、「評価基準」「にのっとって算定される当該宅地の価格が、賦課期日における客観的な交換価値を超えるものではないと推認することができるためには、標準宅地の適正な時価として評定された価格が、標準宅地の賦課期日における客観的な交換価値を上回っていないことが必要である。」との判断の枠組みを示した。

その上で、「本件決定において7割評価通達及び時点修正通知を適用して評定された標準宅地」の価格は、当該「標準宅地の平成6年1月1日における客観的交換価値を上回るところ」とされるところから、「本件決定のうち前記価格（注：平成6年1月1日における客観的交換価値として算定された価格）を上回る部分には、賦課期日における適正な時価を超える違法があり、同部分を取り消すべきものであるとした原審の判断は、正当」と判示した。

(2) 家屋評価に係る最高裁判決（北海道伊達市固定資産評価審査委員会審査決定取消訴訟）

① 事案の概要

本件は、北海道伊達市に所在するある家屋の固定資産評価をめぐるものである。当該家屋について伊達市長が決定した平成9年度の価格が、時価を超える違法な価格であるとして、当該家屋の納税義務者が伊達市固定資産評価審査委員会に対して審査申出を行った。これに対し、同委員会が当該審査申出を棄却したため、当該決定の取消しを求めて同委員会を相手に訴えを提起した。

② 第一審（札幌地裁）の概要（H10. 11. 17 札幌地判H9(行ク)26号）

本件において、原告（納税者）は、本件建物を入手した際の競売手続きにおける鑑定評価額を超える当該価格決定は違法であると主張し、再建築価格方式についても、経年老化の程度等を見放した安易な便法であり問題だと主張した。

第一審である札幌地裁において、原告の請求は棄却された。判決においては、「固定資産評価基準は、課税標準の基礎となるべき価格の適正を手続的に担保するために、その算定手続、方法を規定しているものであるから、これに従って決定された価格は、課税標準の基礎となるべき適正な時価であると事実上推定できる。」「したがって、固定資産評価基準に従って決定された固定資産の価格は、固定資産の評価に当たり固定資産評価基準を適用することが不合理であるとか、固定資産評価基準に基づいて算出した価格が当該固定資産の適正な時価を上回るとかいった特段の反証のない限り、地方税法349条1項所定の当該固定資産の価格である適正な時価（同法341条5号）によるものと認められる。」との判断の枠組みを示し、「本件建物の平成9年度の固定資産評価額は、固定資産評価基準に従って算出されたものであるから、特段の事情がない限り、本件建物の価格は適正であると推認される。」

また、競売手続における不動産の評価は「一般市場の取引価格ではなく、不動産競売の社会的・手続的特殊性を十分考慮した」ものであり、再建築価格方式についても「伊達市長は、固定資産評価基準に基づき家屋の価格を算出することを法的に義務づけられているから、（注：再建築価格方式によることとされる）固定資産評価基準に基づき本件建物を算出することは当然のこと」であり、「本件建物の評価に当たり固定資産評価基準を適用することが不合理であるとの特段の事情は何らうかがえない」として、原告の請求を棄却した。

③ 最高裁判決の概要（H15. 7. 18 最判H11(行ヒ)182号）

判決②を受けた控訴審（H11. 6. 16 札幌高判H10(行コ)21号）において、「適正な時価」を認定する材料として控訴人が証拠として提出した不動産鑑定評価書を認めて原判決を取り消したため、伊達市固定資産評価審査委員会が最高裁に上告した。

最高裁は原判決を破棄し、札幌高裁に差し戻すこととした。判決において最高裁は「伊達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」と判示した。

その上で、札幌高裁の判決における事実認定について、「上記特別の事情について他に首肯するに足りる認定説示をすることなく」控訴人が提出した不動産鑑定評価書に基づいて本件建物の適正な時価を判断した点を「明らかな法令の違反」として、原審の判断を支持した。

(3) 最高裁判決のポイント

この2つの最高裁判決の趣旨は、次のようにまとめることができる。

【土地（東京都固定資産評価審査委員会審査決定取消訴訟）】

- ① 土地に係る固定資産税は、資産価値に着目し、その所有という事実に応税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の資産の収益性の有無に関わらず、その所有者に対して課するものであるから、「適正な時価」とは、客観的な交換価値（正常な条件の下に成立する取引価格）をいうものであること。
- ② 評価基準による登録価格が賦課期日における当該資産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こと。
- ③ 大量に存する固定資産の評価事務に要する期間を考慮して賦課期日からさかのぼった時点を価格調査基準日とし、同日の標準宅地の価格を賦課期日における価格の算定資料とすること自体は、法の禁止するところということとはできないこと。
- ④ 評価基準に即して算定される宅地の評価額が賦課期日における客観的な交換価値を超えるものではないと推認することができるためには、標準宅地の適正な時価として評定された価格が、標準宅地の賦課期日における客観的な交換価値を上回っていないことが必要であること。

すなわち、賦課期日までの標準宅地の価格変動が3割を超えた場合、評価額の上回る部分については違法となること。

【家屋（北海道伊達市固定資産評価審査委員会審査決定取消訴訟）】

- ⑤ 評価基準に即して算定される家屋の評価額は、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、適正な時価であると推認することが相当とされたこと。

（4）今回の最高裁判決の持つ意義

この2つの最高裁判決を受けて、固定資産評価における「適正な時価」をどのように考えるのかについて、以下、まとめることとする。

家屋については、(3) の⑤にあるように、特別な事情がない限りは、評価基準に即して算定される家屋の評価額が「適正な時価」であると推認することが相当との最高裁の判示から、評価基準に基づく評価に一般的な合理性があると認められたものとする。

また、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とする場合においては、納税者側から証拠として提出された鑑定評価を提示するだけでは足りず、この評価基準以外を用いる「特別の事情について他に首肯するに足りる認定説示をする」必要があるとしていることから、評価基準に「適正な時価」を導くある種の規範性があることを認めたと言える。

土地については、最高裁は家屋のように「評価基準に即して算定される評価額が「適正な時価」であると推認する」という明確な判示はしていないものの、判決内容は、時点修正を施した日から賦課期日までの1年間の標準宅地の価格変動が3割を超えた場合に、評価額が賦課期日における客観的交換価値を上回った部分について違法としたものである。(3) の④にあるように、標準宅地の適正な時価として評定された価格が、標準宅地の賦課期日における客観的な交換価値を上回っていなければ、7割評価等を規定している評価基準に即して算定される宅地の評価が違法ではないと推認できると判示されたことから、家屋と同様、土地についても評価基準による評価に一定の合理性が認められたものと解釈される。

さらに、平成9年度評価替えから、価格調査基準日以降、賦課期日の半年前までの地価下落を反映することを可能とする措置が講じられたことから、近時の地価動向を勘案すると、賦課期日までの半年の間に3割を超える地価下落が発生する可能性はほとんどないものと考えられる。したがって、今後は地価下落によって賦課期日における時価と評価額が逆転する事態はほぼ起こらないものないと考えられることから、土地についても、評価基準に基づいた評価が一定の安定性を有するものと言えるのではなかろうか。

V 制度的解決の可能性

現行の地方税法では、固定資産税の課税標準は賦課期日における適正な時価とされているので、固定資産の価格調査の基準となる時点を賦課期日と一致させることが望ましいことは言うまでもない。

特に、土地については地価の変動が大きく、価格調査の基準となる時点と賦課期日との間で著しい価格差が生じる場合もあり、これまで多くの訴訟が提起されてきた。

しかしながら、Ⅲで見たとおり、固定資産の評価事務については、全国に大量に存在する土地、家屋などすべての固定資産を一括して評価しなければならないことから相当の期間を要するものである。したがって、例えば、土地の評価について、平成9年度から市町村長の判断により価格調査の基準となる時点から賦課期日の半年前までの地価下落を反映して評価額を修正することができる仕組みを導入するなど、評価の時点と賦課期日を近付ける努力は行っているものの、課税実務上、両者の間に一定のタイムラグが生じるのはやむを得ないものと考えられる。（この点、Ⅳで取り上げた土地に係る最高裁判決において、大量に存する固定資産の評価事務に要する期間を考慮して賦課期日からさかのぼった時点を価格調査の基準となる時点とし、同日の標準宅地の価格を賦課期日における価格の算定資料とすること自体は、法の禁止するところということとはできない、と判示されている。）

また、Ⅳで見たとおり、例えば、土地の評価に関しては、最高裁判決で、固定資産評価基準に基づき（賦課期日と異なる時点で）算定された価格が賦課期日における適正な時価、すなわち、客観的な交換価値（＝正常な条件の下に成立する取引価格）を上回る場合には、その適正な時価を上回る部分について違法であると判示された。しかしながら、いわゆる7割評価の下で、現在は賦課期日の半年前までの時点修正を可能とする措置が講じられていることから、最近の地価の動向も考えれば、残りの半年間で3割を超える地価下落が発生し、評価額が賦課期日における客観的な交換価値を超えるような事態が生じることはほとんど考えにくい。したがって、当面は、固定資産評価基準に基づき適正に評価を行ってさえいれば、価格調査の基準となる時点と賦課期日との間にタイムラグがあっても、評価額の適法性が問題になるケースはまずあり得ないと言うことができる。

とは言え、このタイムラグの存在により、固定資産評価基準に基づき適正に算定された評価額であっても、その適法性が問われる可能性が完全には否定しきれないところであり、何らかの制度的解決を図ることができないか検討を試みることは有用であると考えられる。

制度改正の検討の方向としては、価格調査の基準となる時点の方を現在の賦課期日に合わせることは課税実務上困難であるという前提に立てば、（１）価格調査の

基準となる時点における評価額が固定資産税の課税標準額となるよう地方税法の規定の見直しを行う方向と（２）固定資産税の課税標準は賦課期日における適正な時価であるという現行制度の考え方には変更を加えず、評価額が必ずしも賦課期日における適正な時価と一致しないことを前提に、評価額が時価を上回る事態が生じた場合に評価額を適切に見直す仕組みを検討する方向（注）が考えられる。

以下、これらについて、想定し得る案とその問題点をいくつか示すと次のとおりである。

（注）現行制度上は、評価額の適法性を問う手段としては、納税者が、第三者機関である固定資産評価審査委員会に審査の申出を行うことができる仕組みが措置されている。当該委員会の審査により申出の認容の決定がなされた場合には市町村長は評価額を修正することが必要となり、また、委員会の決定に不服がある場合には納税者はその取り消しの訴えを提起することができることとなっているが、いずれにしても納税者の側からの申出があることが大前提の仕組みとなっている。

（１）価格調査の基準となる時点における評価額を課税標準とするような見直しを検討

【案１】

固定資産税の課税標準である「価格」の定義について、現行の地方税法では「適正な時価」と規定されている（第341条第5号）ところを、「（適正な時価であって）固定資産評価基準によって算定された数値をいう」と変更。

【問題点】

- ・地価公示や相続税評価などの公的土地評価において時価概念が用いられている現状、及び、諸外国の資産課税においても時価概念がトレンドにも関わらず「適正な時価」という概念を放棄することが妥当か。
- ・「価格」の定義について、法律にその条件や内容に関する規定を置かず、大臣告示で定める基準による数値とすることについては、課税要件明確主義との関係で問題はないのか。
- ・（定義に「適正な時価であって」との表現を残した場合）賦課期日と異なる時点における算定価格をもって賦課期日の「適正な時価」とすることが妥当か。

【案２】

賦課期日を価格調査の基準となる時点と一致するよう前倒し。（第359条関連）

【問題点】

- ・住民税においては、課税自主権を尊重し現年度課税方式にした場合に生ずる特別徴収事務の複雑化等を避けるため、所得の発生の時点と税の徴収の時点に時間的間隔が生じているところだが、固定資産税の応益税としての性格などか

ら考えてみたとき、納税義務者の特定等の時期が課税の時期と相当離れることに問題はないのか。

・賦課期日から課税までのタイムラグがこれまで以上に大きくなることに問題はないのか（特に、所有者が変わった場合など）。

（２）現行制度の考え方をもとに、評価額が時価を上回る場合に評価額を適切に見直す仕組みを検討

【 案 】

納税者の側からの不服の申出を待って対応するのではなく、課税庁の側から進んで、評価額が賦課期日における時価を上回る事態が生じていないか検証し、必要に応じ評価の見直しを実施。

【問題点】

・評価の見直しの必要性を判断する材料として地価公示価格が考えられるが、賦課期日における地価公示価格が公表されるのは、その年の3月下旬頃であり、これを受けて、改めて評価の見直しを行うのは、実務上困難ではないか。

また、地価公示地点が網羅的でないため、そもそも地価公示価格のみをもって、見直しが必要なエリアを確定することも困難ではないか。

・結果として、全ての標準宅地の評価額について賦課期日における時価を上回っていないかどうかを検証する必要性が生じると思われるが、求められる検証の精度如何によっては、賦課期日において評価を一からやり直すのと同じようなこととなり、実務上対応が困難ではないか。

以上のような案・問題点をそれぞれ検討した上で、法令の規定に基づき固定資産評価基準に則って算定した評価額であるにもかかわらず、その適法性が問われる可能性が完全には否定できない現行制度の仕組みでは、市町村は納税者から訴訟を提起される可能性を残したまま評価を行わざるを得ない状況であるため、固定資産評価基準に基づき算定された評価額が適法となるような制度改正を行うべきではないかという意見があった。

しかしながら、固定資産税の応益税としての性格や納税者意識などを考えると、市町村の立場は十分理解できるものの、直ちに現在の賦課期日よりも相当前の時点において算定された価格を固定資産税の課税標準とするような制度改正を行うことについては、「応益税である以上、適正な時価を反映させるべき」など、消極に解する意見が多かった。

また、市町村が進んで賦課期日時点で評価額が適正な時価を上回っていないか判断して、必要に応じ自主的に評価額を修正する仕組みについては、このような修正は実質的に賦課期日時点での評価を改めてやり直すことにつながるため、課税実務上困難ではないかとのことが確認されたところである。

こうしたことから、現状として、固定資産評価基準に基づき適正に算定された評価額がその適法性を問われるケースはほとんど考えられないことなども考え合わせて、当面は現行制度を維持することが適当ではないかという意見の集約を見たところであるが、賦課期日と価格調査の基準となる時点との間にタイムラグが存することから生ずる「適正な時価」をめぐる問題の重要性にかんがみ、引き続き当該問題について検討を続けていく必要がある。

第2 委員研究報告

- 1 近年の裁判例にみる固定資産税の性格づけと「適正な時価」の意義（神戸大学
法学研究科 佐藤教授）
- 2 固定資産税における「適正な時価」について（石島委員）
- 3 神戸市の評価替え事務の概要（深尾委員）
- 4 2003年 I A A O第69回年次総会及び自治体ヒアリング調査報告（前田委員）

近年の裁判例にみる固定資産税の性格づけと「適正な時価」の意義

神戸大学法学研究科教授 佐藤 英明

1. 本稿の問題意識

本稿においては、本判例研究のいわば総説的な意味合いを含め、比較的最近の裁判例が固定資産税をどのような税であると考えているか、また、その課税標準とされている「適正な時価」（地方税法 341 条 5 号、349 条 1 項）の意義をどのように考えているかという点についての簡単な概観を行なう。これは、固定資産税に関する実体的な問題、または、手続的な問題を扱う裁判例を分析するにあたって、共通に関わる問題だと考えられるからである。また、ここでの目的は、これらの点に関する裁判例の現状を明らかにすることであって、必ずしもそれを批判的に検討し、固定資産税の性格等について新たな議論を行なうことは目的としていない。

もとより、裁判例はある税の性格や条文の文言について、抽象的にその内容を決定することを必要とするものではなく、裁判例がこれらの点について言及する場合には、それは必ず、何らかの意味で事案の解決とつながっているはずのものである。このことを考慮に入れると、前述した問題は、以下のようにパラフレーズすることができよう。すなわち、本稿で検討対象とする第一の問題は、「近時の裁判例は、何を根拠に、固定資産税の性格をどのように考えているか。そして、そのような性格づけからどのような帰結が導き出されているか」ということであり、第二の問題は、「近時の裁判例は、何を根拠に、『適正な時価』の意義をどのように決定し、それはどのような結論を導くのに用いられているか」ということである。

このように、固定資産税の税の性格や「適正な時価」の意義の解釈論的な意義を探究する場合には、具体的な問題としては、よく知られているように、固定資産評価基準の法的効力や固定資産評価に関する価格調査基準日の問題が議論の俎上にのぼることになる。しかし、本研究では、これらの問題については、それぞれ、増井論文、渡辺論文が予定されているし、その他の諸分野についても個別の研究論文が予定されていることから、本稿ではそれらの論稿で扱われる予定の具体的な解釈論にはできるだけ踏み込むことなく、総論的にこの問題に関する裁判例の動向を概観することとしたい⁽¹⁾。

2. 対象とする裁判例

本稿が検討の対象とするのは、（財）資産評価システム研究センター「固定資産税の判例に関する調査研究－判例資料集－」（平成 14 年 3 月）73 頁の

件数調べにおいて「ア 適正な時価（地方税法 341 条）」に該当する 188 件中、公刊についての表示があったもの 21 件、および「ネ 固定資産税の性質（収益税か、財産税か）」に該当する 8 件の計 29 件中、検討対象として適当であると考えられたもの 15 件（うち 5 件は未公刊）と、これらの事件を選定する過程で検討対象とするのか適当であると考えられた 3 件の、計 18 件である。

以下に、検討対象とした裁判例の判決裁判所、判決年月日、公刊されたものについては収録誌等、本書資料編に収録されているものはその資料番号、公刊されていないものは事件番号と上記「判例資料集」における判決番号を示す。また、本稿では、これらの裁判例を、それぞれの冒頭に附した番号で引用する。

対象判例リストと引用番号

- ①前橋地判平成 8 年 9 月 10 日判例タイムズ 937 号 129 頁（資料編 6）判番 56
- ②東京地判平成 8 年 9 月 11 日行政事件裁判例集 47 巻 9 号 771 頁（資料編 7）判番 341
- ③東京地判平成 8 年 9 月 30 日判例タイムズ 957 号 187 頁（資料編 8）判番 568
- ④大阪地判平成 9 年 5 月 14 日判例タイムズ 960 号 106 頁（資料編 9）判番 775
- ⑤東京地判平成 10 年 1 月 21 日判例地方自治 178 号 32 頁
- ⑥東京地判平成 10 年 3 月 18 日判例地方自治 181 号 55 頁 判番 351
- ⑦東京地判平成 10 年 3 月 19 日判例地方自治 179 号 22 頁 判番 549
- ⑧東京高判平成 10 年 5 月 27 日判例時報 1657 号 31 頁 判番 342
- ⑨東京地判平成 10 年 12 月 10 日判例地方自治 190 号 57 頁 判番 550
- ⑩大阪地判平成 11 年 2 月 26 日訟務月報 47 巻 5 号 977 頁（資料編 12）判番 782
- ⑪札幌高判平成 11 年 6 月 16 日判例地方自治 199 号 46 頁（資料編 13）判番 11
- ⑫東京高判平成 13 年 4 月 17 日判例時報 1744 号 69 頁（資料編 15）判番 605
- ⑬東京高判平成 13 年 5 月 17 日判例時報 1755 号 55 頁（資料編 16）判番 674
- ⑭仙台地判平成 8 年 10 月 8 日（平成 6 年（行ウ）23 号、判番 19）
- ⑮東京地判平成 11 年 9 月 30 日（平成 7 年（行ウ）543 号、判番 543）
- ⑯新潟地判平成 12 年 11 月 27 日（平成 12 年（行ウ）12 号、判番 604）
- ⑰名古屋地判平成 13 年 5 月 23 日（平成 9 年（行ウ）10 号、判番 702）
- ⑱名古屋地判平成 12 年 11 月 15 日（平成 12 年（行ウ）32 号、判番 709）

3. 裁判例の概観

(1) 富越コート判決以前

現在において、この分野で最も影響力を持っていると考えられるのは②判決である。以下では、富越裁判長が関与している②③⑤⑥判決を富越コート

判決としてまとめて扱う。富越コート判決の考え方は（２）で詳しく見ることとして、それ以前の裁判例の考え方を表しているものとして①および⑭判決とを取り上げる。⑭判決の言渡日は②判決よりも若干遅れるが、言渡日が相当近接していることと、以下に掲げるような判決の内容とから判断して、②判決の影響を受けていないものと考えることができよう。

①判決では、「現行の地方税法上、固定資産税は資産価値に着目して課される物税であると解すべきであり（最判昭和 47 年引用）、資産価値は交換価値をもってはかるのが相当である」とした上で、固定資産税は「いわゆる収益税とは解しえないところであるが、正常な市場価格は、潜在的な収益力を示すものとも言える」と指摘して、売買実例価格を基礎とする評価基準を合理的であるとする。その上で、評価基準の実質的な内容に立ち入ることなく、いわば法形式の委任の連鎖を指摘して、評価基準が法による委任の範囲内であることを結論する。この点の議論に引き続き、調査基準日と賦課期日との関係につき、本判決は以下のように述べている。

「仮に平成 6 年 1 月 1 日における地価公示価格が固定資産税評価額を下回った場合についても、それは価格調査後の地価変動の結果に過ぎず（その時点までに地価が上昇することも下降することも当然予想されるところである）、著しく合理性を欠くような特段の事情がない限り、これによって既に決定された価格の違法性に影響を与えるものではないと解されている（。）」^{（2）}。

⑭判決は、ほぼ同様の内容を、より饒舌に述べている。未公刊の判決であり、また、後の検討との関係もあるので、やや詳しく引用する。

まず、判決は固定資産税の性格につき、地方税法は「固定資産の所有者を納税義務者とする旨規定し、かつ・・・固定資産の適正な時価を課税標準とする旨規定している。

したがって、現行地方税法は、固定資産税について、固定資産の所有という事実自体に担税力を認め、右所有の事実自体に着目する財産税として位置づけていると解するのが相当である（最判昭和 47 年引用）。」

地租・家屋税との関係で言えば、固定資産税においては「適正な時価が課税標準とされているのであるから、その性質は変更されたと解するのが相当である。」

「利用形態にかかわらず、固定資産の全所有者が納税義務者」であることと課税標準の定め方を勘案すると「現行地方税法が、税源として固定資産の所有という事実によって推認される現実的な収益を予定していると解することは困難である（。）」。

「土地の適正な時価は、通常は評価当時の近隣土地の売買実例価額を基礎と

して評価するのが合理的であると解されるから、（法にいう）『適正な時価』とは、土地については、原則として、右のような売買実例価額を基礎にした評価額を予定しているもの」である。

「固定資産は、実際の利用態様の差異にかかわらず、その価格に応じた使用、収益を得ることができる潜在的可能性を有していると考えられること、及び固定資産税には、各固定資産が消防や下水道等の各種の行政サービスを享受することに対応する応益課税の側面があることからすれば、その所有目的によって区別をしていないことが著しく不合理であるということとはできない」。

「税制の合理性は、課税標準だけでなく、これに対する税率も勘案して判断されるべきものであり、現行の固定資産税の賦課、徴収は生存権等を侵害するものではない。

「『適正な時価』とは、土地については、原則として、評価当時の近隣土地の売買実例価額を基礎にした評価額を予定しているものと解され、地方税法自体が土地の評価についての指針をあたえているというべきであるから、（法）による固定資産評価基準に対する右委任は、包括的、白地的な委任ではないと解すべきである。」

「調査基準日評価法を採用することは地方税法上も当然に予定されていると解されるところ、右の方法で賦課期日における価格を評価する以上、調査基準日以降に地価が下落した場合には、右の方法によって算定された価格と賦課期日における地価を基礎にして算定した場合の価格との間に差額（以下『調査差額』という）が生じることは避けられないのであって、地方税法自体もそのことは当然に予定しているものと解すべきである。

したがって、通常考えられうる以上に地価が異常に下落し、調査差額が著しく拡大して、地方税法が予定していると考えられる範囲を超過したと評価されるような特別な場合は別として、そうでないかぎりには、調査差額が発生したということをもって、（法）に違反しているということとはできない」。

これらの判決では、まず、固定資産税は「物税」または「財産税」とされ、そこから、固定資産から得られる収益を勘案する必要がないことと、それに対立するものとして把握される「売買実例価格を基礎とした評価」が「適正な時価」の決定に適切であることが導かれる。

しかし、それ以上には地方税法上の「適正な時価」という観念は、大きな規範的意義を与えられることはなく、わずかに評価基準への委任の内容を示すものとして形式的に扱われているのみである。むしろ、実体的な基準は評価基準によって設定されているとの理解がなされており、したがって、合理

的と考えられる評価基準の適用の結果、賦課期日の「地価公示価格」または「地価」よりも評価額が高いとしても、違法の問題は生じないとされるのである。

ここではあわせて、①判決が「正常な市場価格と収益価格との親近性」を指摘しており、また、⑭判決も潜在的な収益性に言及していたこと、⑭判決が固定資産税の応益的な性格に言及していたこと、および、⑭判決が固定資産税を財産税と解する根拠として課税標準と納税義務者の規定を挙げていたことの3点を指摘しておきたい。

なお、両判決が引用する最高裁判決（最判昭和47年1月25日）は、真実の権利者と登記簿上の権利者のどちらが固定資産税の経済的負担を負うべきかという問題について、

「固定資産税は、土地、家屋および償却資産の資産価値に着目して課せられる物税であり、その負担者は、当該固定資産の所有者であることを原則とする。」（民集26巻1号2頁）

と述べたものである。最高裁判所はこのような税の性格付けについてこれ以上の理由付けをしておらず、また、ここでいう「物税」が「財産税」と同じ意味を持つのかどうか明らかではなく、①⑭判決の引用が正しいものであるかどうかには、さらに検討の余地がある。ただし、この両判決に限らず、たとえば⑰判決のように、この47年最判を引用して「物税（財産税）」というような表記をする下級審判決もあり、この点の理解は曖昧なままのように思われる。

（2）富越コート リーディング・ケース（②判決）

（1）で触れた二つの判決とは異なる、現在の裁判例の主流を成す考え方を定着させるにいたったのは、②判決である^{（3）}。以下では、この判決について、やや詳しく紹介したい。

まず、②判決は、課税標準が「固定資産の価格」、納税義務者が「固定資産の所有者」であることから、これは「資産の所有という事実に着目して課税される財産税であり、資産から生ずる現実の収益に着目して課税される収益税とは異なる」とする。

「資産が土地の場合には、土地の所有という事実に着目して課税するのであって、個々の所有者が現実には土地から収益を得ているか否か、土地が用益権又は担保権の目的となっているか否か、収益の帰属が何人にあるかを問わず、賦課期日における所有者を納税義務者として、その更地価格に着目して課されるのである。」

「このような固定資産税の性質からすると」、課税標準たる「土地の『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言うものと解すべきである。」

このような土地の適正な時価は「鑑定評価理論にしたがって、個々の土地について個別的、具体的に鑑定評価することが最も正確な方法」であるが、法は「諸制約の下における評価方法を自治大臣の定める評価基準に拠らしめることとし、もって、大量の固定資産について反復、継続的に実施される評価について、各市町村の評価の均衡を確保する」のである。このような評価基準は個別評価を行わずにできるだけ適正な時価を評価する方法と基準を規定するものであるので「個別的な評価と同様の正確性を有しないことは制度上やむを得ないもの」であるが、「『適正な時価』とは客観的に観念されるべき価格であって、自治大臣の裁量又は市町村長の裁量に属する事項と解することはできない。」

本訴の判断の対象は価格決定に用いられたのが賦課期日における標準宅地の適正な時価（客観的な時価の範囲内）ということができるかどうかであり、そのため、基準適合性、基準の一般的合理性、標準宅地の価額の適正さを判断する必要があるが、これらの点の合理性が立証されたとしても「結果としての登録価格が賦課期日における対象土地の客観的な時価を上回るときは、評価基準等は当該土地の具体的な『適正な時価』の評定方法として機能せず、法が客観的な時価の算定方法を委任した趣旨を全うしていないことになる」ので、登録価格の決定は違法であるとされる。

ここで「客観的な時価」と解釈された「適正な時価」は、それ自体が強い規範性を持つ概念として扱われている。特に、評価基準との関係で、「客観的な時価」が評価基準によって求められた評価額に優先するという基本的な発想が重要である。

このように「固定資産税は財産税であるから、適正な時価は客観的な時価である」という点を強調する論理の本流の部分に対し、②判決には重要な傍流部分があることにも注目が必要である。それは、固定資産税が所有資産の価値に着目するものであるから、それは「固定資産の利用による利益に担税力の根拠を求めるべき」だとする部分である。この点につき、判決は、「投機目的又は将来の期待による価格形成要因が不正常的な条件として排除される場合の価格は当該土地の利用利益に近接する」との指摘を行ない、固定資産税のこのような性質には税率の決定または課税標準若しくは税額の調整によって適正に対処されるものと言及している。この「土地の利用利益が担税力の根拠となる」という指摘は、「適正な時価」を評価する際に、「一般的な負担軽減方法」としての謙抑的な評価に根拠を提供している点で、単なるリ

ップサービスとも言い切れない。その意味で、「財産税」としての判決の理解にも「揺れ」が読み取れるように思われる。

さて、このような「客観的時価」の規範性の承認が、②判決においては、2つの大きな留保とセットになっていた点は重要である。まず、第一に、固定資産税の課税標準が、本来は規範性をもつ「客観的時価」でなければならないということは、評価額がそれよりも低額である場合も違法たりうるということを意味する。判決はこの点について「評価基準等による評価方法に内在する誤差」と「課税の謙抑性」というキーワードで説明しようとしている。

第二に、②判決は法律上の課税標準が「客観的時価」であることを強調しつつも、その決定を評価基準から解き放つものではない。そのことは、本件についての判示の一般論からは直接的には読み取りにくいかもしれないが、本件の具体的な解決においては、本判決は標準宅地甲・乙の適正な時価を認定した上で、それを評価基準に当てはめて一部認容の結論を導いており、飽くまでも評価基準を用いるという態度を守っているということができよう。

②判決に関する以上のような理解には、有力な異論がありうる。というのも、本件の控訴審判決⑧は、

「原判決の説く趣旨は、『適正な時価』とは客観的時価をいうが、法が『適正な時価』の算定を評価基準によって行うべきことと定めていることには合理性があり、これによって算出されたものを『適正な時価』とすることができるとしたものであって・・・客観的時価と適正な時価とを対立的に判断するものではない」。

と述べて、②判決を支持しているからである（なお、これは控訴人の「適正な時価とは・・・評価基準に基づいて評価した価格と解するのが相当であり、客観的時価による価格をいうものと解すべきではない」との主張に対応した判断である）。しかし、この判示の前段が②判決の言わんとするところを適切に要約しているかどうかには疑問が残るように思われる。

(3) その他の富越コート判決とその後の東京地裁判決

②の他、③⑤⑥判決が富越コートの判決であり、⑦⑨⑮がその後の東京地裁の判決である。③判決は、先に指摘した評価基準の規範性の承認が色濃く打ち出されている判決である。②判決と基本的に同じ説示をした後、判決は次のように述べて、評価基準によらない評価が客観的時価を下回る場合でも違法たりうることを指摘する。

「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しようとする法及び評価基準の趣旨に照らすと、台帳登録価格が評価基準によらずに評定

されている場合には、右土地を評価基準にしたがって評定した価格が台帳登録価格を上回るものと認められない限り、仮に台帳登録価格が客観的な時価を下回ることが明らかであるとしても、評価の公平の観点から、右登録価格に係る決定は違法となるものと解される。」

⑤判決においては、②判決にあった固定資産税の課税根拠に関する説示が見当たらないことが注意をひく。しかし、他方で、税率や課税標準の調整によって「固定資産税の性格に応じた適正な課税を実現しようとしているもの」という指摘が見られることから、③判決のみだと読みにくいところはあるが、②判決と読み合わせれば、同様の発想を持っていると言えよう（なお、7割評価通達の趣旨についても「固定資産税の前記性格」という判示があるが、具体的にこれを受ける先行部分は存在せず、②判決を見ることになる）。

⑤判決については、「法に規定する『適正な時価』は本来は課税標準となるものとして規定されている。しかし、課税標準と適正な時価とは概念的には区別すべきものである」として課税標準の特例または負担調整措置についての記述が見られる。また、

「本訴訟の審理の対象となるのは、本件土地の登録価格が『適正な時価』であるかどうかであって、課税標準の特例または税額の当否ではない。」とされ、税負担が考慮要素にならないことが、②の場合よりも明確に打ち出されている。②以前の⑭判決などと異なる点である。

⑥判決では、固定資産税の担税力の根拠に関連する判示がまったく見られないことと、評価基準について③判決に見られた判示が明確化され、

「具体的土地の評価として評価基準等による評定方法の一部が妥当性を欠くことも予想されるが、この場合でも、その評定方法によって得られた結果が客観的な時価を超えないときは、なお適正な時価というを妨げない」とされた点は、「客観的な時価の規範性」を言いつつも、評価基準の規範性もある程度以上強く維持する姿勢を見せているものと考えられる。

この後の3件の東京地裁判決は、いずれも富越コートのものではないが、その強い影響下にあることは判文から伺われる。しかし、やや異なるニュアンスを含んだ判決もあるように思われる。

⑦判決は富越コート判決をほぼそのまま引き継いだ判断枠組みである。固定資産税の担税力の根拠についての言及はないが、課税標準や税率の調整によって対応されるべき「性格」についての言及は盛り込まれている。判断方法としても裁判所が認定した土地の現状に関する事実を評価基準に当てはめている点で富越コート判決と同じ流れに属する。

⑮判決は⑦とも異なる新しい構成の裁判所であるが、判断の枠組み、一般論は⑥判決とほぼ同じであり、富越コート判決の強い影響力を窺うことがで

きる。

これに対して、⑨判決は⑦判決と同じ裁判長による判決であるが、⑦判決とは相当ニュアンスが異なる。判決は固定資産税が財産税であることから「適正な時価」を「客観的な交換価値」とした上でその評価につき、所々で固定資産評価の反復性・大量性に言及し、そこから

「評価基準自体が違法であるというような特段の事情がない限り、固定資産の価格の評価が評価基準にしたがって適正に行われている以上、その価格は、法上は固定資産税の課税標準として適切な価格とみるべきである。」という、強い規範性を評価基準に与えている。そこから、都市計画施設の予定地に係る減価補正を画一的に行うべきこと、また、道路位置指定地であっても特別な減価補正をしない評価基準について、やはり大量性を根拠に「それなりに合理性を有するものであり、右のような評価方法を定めた評価基準それ自体が法に違反する違法なものということとはできない」と判示している。道路位置指定を受けて建物の建築ができない土地についての一般論としては「客観的時価」を重視する流れの中でやや異例という感も強いが、具体的な当該土地が道路として利用されておらず、大部分が駐車場として利用されていた等の事実を照らすと、あえて別の傾向を有するとまでは言えないであろうか。

(4) 大阪地裁国賠訴訟（⑩判決）

②判決に端を発する流れを、別の形でパラフレーズしたと考えられる判決として⑩判決がある。他の裁判例が固定資産評価審査委員会の決定取消請求事件であるのに対し、本件は通達発遣等の国家の行為を違法として国家賠償を請求するもので、形式も異なる。

⑩判決は、固定資産税の課税標準が価格で、当該固定資産が収益を挙げているかに関わりなく、固定資産の所有者に課される税であることを根拠に「固定資産税は、資産の客観的な価値に注目し、右客観的な価値のある資産を所有する者に対して課税する財産税というべきである。」とし、そこから、課税標準となる「適正な時価」は「資産の客観的価値をいう」として、それは「取引事例の集積により取引価格によって判断せざるを得ない性質のものである」とする。結論として「適正な時価とは、社会通念上正常な取引において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」とされる。

しかし、この税の性格については、「応益原則に立脚した財産税としての性質を有する」が、ここでいうような「受益とは、個別に考えるのではなく、当該土地を所有することにより当然考えられる一般的な受益と言わざるを

得ない」とし、さらに「収益還元方式に関する明示的な規定がおかれていないということは、地方税法が収益還元方式の採用を断念したものとみることができる」として、取引価格が現行法上最も自然であるとする。

固定資産評価基準の位置づけについては、②判決とほぼ同様の表現ながら「固定資産評価基準は、各筆の土地を個別評価することなく、諸制約の下において大量の土地について可及的に適正な時価を評価する技術的方法と基準を規定するものであり、これが適正な内容をもち適正に運用される限り、これによって求められた価格は適正な時価と考えられる。」と、やや踏み込んだ表現を使っている。

なお、売却予定のない住宅地の地価が高騰する場合については、「右高騰が合理的なものであれば、当該土地もその実質的な価格は上昇しているものであり、住宅用地といえども土地の実質的な価格が上昇する以上、それによる潜在的な利益を受け、右土地を売却することにより右潜在的利益を具体的に取得することも可能なのである」

と述べ、土地の価格上昇から得られる利益を、土地の増価益と考えている点には注意が必要であろう。類似の判示は、⑰判決においても、みられる。たとえば、

「近隣土地の売買実例の高騰には何らかの理由があり、その理由が合理的なものである限り、当該宅地の価格を客観的潜在的に増大していることも否定できず、当該宅地所有者は、いつでもその客観的価格に相応する利益を享受しうる地位にあり、その意味でその利益に対する可能性を潜在的に取得しているともいえるのである。」

という判示をその例として挙げることができよう。

いずれにせよ、本件⑩判決は、②判決の考え方が大枠で全国的に受け入れられつつあったことを示しているように思われる。

(5) 二つの名古屋地裁判決

未公開の⑰と⑱はいずれも名古屋地裁民事9部の判決である。⑰判決では、固定資産税の性格と評価方法につき、

「固定資産税が採用される以前の地租・家屋税等が、土地・家屋等の賃貸価格を課税標準として課される収益税であったのに対し、現行の固定資産税は、固定資産の価格を課税標準として課されることになっているから、それは土地、家屋及び償却資産の資産価値に着目して課される物税(財産税)の性質を有していると解すべきであり(最判昭和47年引用)、資産価値は交換価値をもって計るのが相当であるから、評価基準が売買実例価額を評価の基礎としていることは、むしろ法の趣旨に合致するものである」。

と述べている。やや目新しいのは、原告らの民主的課税原則違反の主張に対して行われた次の判示であろう。

「固定資産税はその資産価値に着目して課される物税であるから、その固定資産から得られる収益(利益)を基礎として課税することは適當ではなく、富の再分配を実質的に実現するという観点からは、流動的な所得のみならず、それが蓄積・固定化した資産を所有しているという事実に着目して課税することはむしろ合理的であり、原告がいう民主的課税原則にも適合するものである。」

⑮は土地と家屋の両方が争われた事案で、一般論としては、

「固定資産の評価は評価基準・・・にしたがってなされておれば、特段の事情がない限り、適正な時価が算定されているというべきである。」

として、適正な時価と評価基準の関係が評価基準の規範性を強く認める形で整理されている。

具体的には、「固定資産税は固定資産そのものが有する資産価値に着目して課される物税であり、建物の有無などの使用状況を考慮すべきではない。」とし、また、家屋の登録価格が建築費よりも高いという主張に対しては、

「評価基準においては再建築費評価方式によることが定められており、同方式においては、各個の家屋の実際の建築費額が具体的にいくらであったかは考慮されない。これは、実際の建築代金を基準とすると業者の値段設定など当事者間の様々な事情により価格が左右され、同一価値の建物なのに固定資産評価額が異なるという不均衡が生じることになるため、再建築費方式が採用されているものであり、同方式は合理的である。」

という判示がなされている。

(6) 傾向の異なる裁判例

1) 時価評価の方法

(2)～(5)に見たのは、固定資産税を財産税または物税と考え、それを根拠に課税標準たる「適正な時価」を客観的交換価値等としつつも、他方で固定資産評価基準の規範性を承認するという点で共通する裁判例であったが、これとは異なる二つの考え方が裁判例の中に見られる。

まず第一に、④判決と⑪判決の二つの判決をみよう。④判決は土地の共有持分の評価が問題となった事例である。判決は、

「適正な時価とは、その文言からも明らかなように、正常な条件において成立する取引価格をいうものと解される」。

とした上で、「争点となりうるのは、原告持分の本件登録価格が法で定められた賦課期日における時価を上回る違法があるかどうかの点のみであると

解される。」「本件訴訟においては、・・・納税額との関係は問わないし、市町村長の価格決定の際の評価方法に法の趣旨を逸脱した違法な点があっても、それ自体は本件審査決定の取消事由にはならない」と述べる。そして、「被告・原告のいずれにおいても、登録価格の適否については評価基準や自治省の通達等による実際の登録価格決定に当たってされた評価方法とは別に、賦課期日の時価を算定するための他の評価方法も主張立証することができ、裁判所は審理の結果、より適切合理的な裁量の評価方法による価格評価を採用して賦課期日における時価を認定し、これと登録価格を比較して登録価格が上回る場合には、審査決定のその部分を取消すべきことになる。」

と判示するのである。本件判決は、この一般論に続いて原告の持分価格を地価公示価格と地価の下落傾向にもとづいて判断し、結局、登録価格が時価を上回ることはないとして請求を棄却している。

なお、本件判決も

「自治大臣が定めた評価基準の内容が、賦課期日の適正な時価の評価方法として不合理、不適切な場合には、評価基準の設定自体が法の委任の趣旨を逸脱した違法なものというべきである。」

という判示を行っているが、これは価格調査日の価格を賦課期日の時価と同視しえないこととの関係で行われている判示であり、②判決の場合とは意味合いが異なるものと思われる。したがって、④判決では、評価基準にしたがった評価がなされるべきであるということと、客観的な時価をどのような方法で証明してもよいということとの論理的な連関を見いだすことはできない。

④判決の考え方によれば、登録価格を争う原告が何らかの合理的な方法で固定資産の時価を立証し、それが登録価格を上回る場合には決定は違法になるはずである。この旨を現実に判示したのが⑪判決である。この判決は家屋にかかわるもので、一審判決が「本件建物の平成9年度の固定資産評価額は、右の通り固定資産評価基準にしたがって算出されたものであるから、特段の事情がない限り、本件建物の価格は適正であると推認される」「本件建物の評価にあたり固定資産評価基準を適用することが不合理であるとの特段の事情は何らうかがえない。」と判示していたのに対して、

「伊達市長が決定した本件建物の平成9年度固定資産税の課税標準となる価格が平成9年1月1日時点における『適正な時価』を超える場合には、同価格決定を違法と評価するほかない。」

と述べ、控訴審において提出された不動産鑑定士の鑑定評価書を前提となる事実の確定に問題がなく計算課程等にも過誤があるとは窺えないうえ格別

の反証もないとして

「同鑑定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。」との結論を導いている。

⑪判決では、一般論としての「適正な時価」に関する判示はないが、これが客観的な交換価値を示しており、一般の不動産鑑定にもとづいて得られる価額がそれに相当すると考えていることは明らかであろう（ただし、審査会決定を全部取り消した本件判決の後で、どのような価格決定が行政手続上可能であるかについては、さらに検討の余地があるものと思われる）。

このように、「適正な時価」に強い規範性を認める場合には、評価基準の裁判規範性を事実上否定し、いかなる方法によっても「時価」を立証しうるというのは、②判決とそれに連なる判決が採ってきたのとは異なる態度であると言えよう。

2) 収益性の重視

②判決がつくり出したのと相当程度異なる流れを示すのが、⑫⑬の二つの東京高裁判決である。同じ裁判長が関与しているこの二つの判決は、判決文の文言上は、評価において土地の収益性を重視する点で共通しているが、その内容はかなり異なる。

⑫判決は、固定資産評価基準につき「課税にかかるコストを逡減しながら、ある程度の幅での価格の妥当性を確保する手法として、法によって認められたものであるから、この基準によって評価されていれば、その価格に一応の妥当性があるものと推認することができる」が、「この基準によって評価されたというだけでは、常に評価の妥当性が保証されるものでもない」とし、⑬判決は、これに続けて「固定資産評価基準は、あくまでも上記の意味での適正な時価を求めるための一方法にすぎない」と述べる。したがって、「訴訟における審理・・・の結果、この基準による評価と異なる価格をもって相当と認められる場合には、審理・・・の結果相当と認められる価格に修正しなければならない」と説く。これは、発想としては②判決と近いものであり、ここで「相当と認められる価格」が固定資産の客観的な交換価値であるとするならば、②判決とほぼ同様の判断であるということができる。

しかしながら、ここで⑫判決は次のように説いて、土地の収益性を重要視する旨を宣言するのである。

「土地は、本来、それを利用することによって収益を生み出すことが予定されているものである。土地を売買することによって収益を生み出すことがあるが、それは本来の姿ではない。・・・土地の売買価格も・・・土地の収益性からかい離したものであってはならないはずである。・・・固定資

産税は、原則として、土地を所有することを課税の根拠とする税金である。土地の取引価格が収益性を反映したものであるときは、ある土地について、類似の土地から上がる収益を参考にしなくとも、類似の土地の取引価格を参考にすれば、当該土地の価格を、簡便かつ正確に把握することができた。・・・課税の根拠をその土地の所有に置くということは、その土地が誰に帰属するかにかかわらず、一定の税金を課すことを意味する・・・したがって、固定資産税のように課税の根拠を土地の所有におく税金の場合は、その税額は、土地の収益力の範囲に限定されねばならないものである。」

こう述べて、⑫判決は、「固定資産税の課税対象である土地の評価は、その制度本来の趣旨からして、土地の収益力を資本還元した価格（収益還元価格）を上限とすべきものである。」と結論する。これに続き、判決は固定資産税の税額が一定の水準に納まるか否かを「土地の収益性からみた検証」として行ない、結論として原告の請求を棄却している。

この判決では、②判決などにおいては、課税標準を客観的な交換価値として把握するために使われていた「土地所有を課税の根拠とする」という固定資産税の性格が、土地の収益力を重視すべき理由として挙げられている。次に、②判決以下の諸判決が審理の対象を「評価」に限定し、税負担に関する論点を埒外に置き去っていたのに対し、正面から固定資産税負担を評価の問題と絡めて取り上げている点で特異である。

しかし、②判決の後にこの判決を一読して鏡の国に迷い込んだような錯覚を覚えるとしたら、それはあらゆる点で両者が正反対であるからではない。この二つの判決は、先に述べたように評価基準の規範性を注意深く限定しようとしている点と、財産税としての固定資産税の性格にある種の懸念を持っている点で共通しているからである。先に指摘したように、②判決は固定資産税を課す担税力の根拠を「固定資産の利用による利益」として、その性質にも多分の注意を払っていた。しかも、⑩⑪判決とは異なり、②⑫の二つの判決は、土地所有者が所有土地から受ける利益は、これらの判決の立場からすれば利用利益を指し、土地を譲渡した際の譲渡益ではないことを正確に理解している点でも共通している（たとえば所有地の近くに鉄道の駅ができて地価が上昇した場合には、当該土地が利便性の高い土地となったことで所有者は便益を受け、所有者にそのような高い便益を与える土地であるから価格が上がるのであって、価格が上がったから所有者が便益を受けるわけではない）。その上で、②判決は評価と税負担とを切り離すことで固定資産税の「財産税」としての性格を堅持し、⑫判決は評価と税負担とを直結させることで「収益税」の方向へと傾いたものであると評することができよう⁽⁴⁾。

⑬判決においては、評価基準に関する一般論は、先に触れたように⑫とほぼ同じである。また、判決の結論は税額（不動産取得税の事案である）の一部取消に及んでいるので、一層ドラスティックな印象も受ける。しかし、よく見るとその内容はむしろ②判決との親和性が高いように思われる。

まず、判決は、本件決定が違法である理由を

「本件では、固定資産評価基準にしたがって前記評価は、土地の現況を無視した不相当な評価方法によるものと認められ、その価格を適正な時価と認めることはできない」

と述べる。そして評価の原則については、

「土地はそれを利用することによって収益を生み出すことが予定されているものであり、その評価は当該土地が有する収益力を資本還元した価格（収益還元価格）によるのを原則とすべきである。」

として、ここでも収益還元価格の重視を謳っている。⑫判決が収益還元価格を評価の上限としていたのに比べれば、それを原則としている点で⑬判決の方がより踏み込んだ判示であるという評価も可能かも知れない。しかしながら、これに続けて

「本件土地のように別荘地として開発された土地については、観念的にはその収益力を考えることは可能としても、一般の土地とは異なって、本来、その利用によって収益を生み出すことを直接には予定していない・・・賃貸事例などが存在するとは思われず・・・取引事例比較法によることもできない。」

と述べ、結局のところ、近隣の別荘地と山林の取引事例を基礎とした独自の評価方法を採用している（なお、一審で本件土地の評価額を 121 万 4400 円とする不動産鑑定士の鑑定評価が提出されている模様だが、⑬判決がそれよりも低い 84 万 1632 円という評価をあえて独自に行った理由は不明である）。すなわち、この判決が行っていることを全体として理解すると、評価基準が想定していないタイプの土地が存在しており、それに対応する評価手法が定められていないため、近隣の取引事例を基礎として裁判所が評価額を決定したというものであり、評価基準によれない特段の事情がある場合だということと、結局は収益還元価格ではなく近隣の取引事例が評価の基礎として採用されていることとを考えると、⑫判決よりも⑬判決の方が、従来の裁判例の流れと親和性があると言いうるような思われる。しかし、それでも、一般論として収益還元価格を原則とするという判示を行っている点で、基本的に異なる考え方を示したものというべきであろう。

4. 若干の考察

(1) 財産税か否か

固定資産税の基本的な性格を財産税ととらえるかどうかという点について、裁判例においては、財産税としてとらえるものが主流ではあるが、同時に、固定資産税の性格を財産税としてのみ割り切れないという懸念もかなり強い、と評価すべきであろう。

たしかに数の上では固定資産税を「財産税」とするものが圧倒的であるが、その中でも有力な②判決は明確に土地の利用利益を担税力の根拠とすべきことを指摘していたし、⑫⑬の二つの東京高裁判決は、それ自体に論理の綻びがないとは言えないが、ひとつの重要な問題提起であったと考えるべきである。

裁判例において固定資産税の基本的な性格の理解が一定していないのは、財産税説の根拠が脆弱だからだと思われる。すなわち、固定資産税を財産税と考える判決においては、多く、「課税標準が価格であること」「所有者に課税されること」の2点か、さらに加えて「収益の有無にかかわらず課税されること」が挙げられている。しかし、裁判において固定資産税の性格を決定する最大の実益が、その課税標準とされる「適正な時価」の解釈にある以上、「課税標準」を参照して「財産税」とであると判断し、その判断にもとづいて「課税標準」の内容を判断するというのは、トートロジカルな面が否めない。いわば根拠なしに「財産税」と定め、したがってその課税標準として客観的交換価値を用いる、というのに等しい論理なのである（むろん、「時価」という用語の拘束性は重視される必要がある）。さらに、課税標準に特例が設けられていることに鑑みれば、原則的な課税標準のあり方のみで税の性格を決定してよいものかという点にも疑問がありえるであろう。

このことに気づけば、いくつかの裁判例がそうであるように、課税標準以外の点から「財産税」と判断し、それを利用して課税標準の内容を決定するという論理手順を踏むことになる。しかし、課税標準を除けば、残るのは、結局、固定資産税が「固定資産の所有の事実に着目して課税される税である」ということ以外にはない。そしてここからは、その課税標準を客観的交換価値に限定する論理のみが導かれるとは限らないのである⁽⁵⁾。

ここで、いくつかの下級審が引用していた昭和47年の最高裁判決に触れる必要がある。同判決は、固定資産税は、その法律上の納税義務者ではなく真実の権利者が経済的に負担すべき税であるということを述べたものであり、それ自体が固定資産税の性格を決定する論理を有していないと考えるべきであろう。いわば「所有の事実に着目した税」ということと、その「所有の事実」の判断を法実質に立ち入って行うべきこととを述べたに過ぎない

のである。

なお、固定資産税の性格を財産税とする裁判例のいくつかが、さらに応益的観点からこの税の性格を説明しようとしている点は、「応益の多寡は価格に反映される」という論理を通じて、結局、これが「適正な時価」を客観的交換価格と解釈する一助とされている点を指摘すれば足りる。しかし、深読みすれば、これらの判決も「財産税」というだけでは解釈に割り切れないものを感じていると見ることもできないわけではあるまい。

これらの裁判例の問題意識をかなり緩やかに総括することが許されるならば、結局、客観的な交換価値を課税標準とする税の課税根拠をどのように考えるかについて、確立した考えが得られていないという点に行き着くように思われる。この問題については、金融資産を含めた一般的財産税の構想において担税力の根拠がどのように捉えられているかというような点をも視野に入れつつ、固定資産税の課税根拠として「資産の利用」以外の根拠づけが可能かどうか、さらに検討する必要があると考えられる。

(2) 「適正な時価」の解釈

(1) で検討した 2 説のうち、固定資産税を財産税であるとする説は、その解釈論的帰結として、法にいう「適正な時価」を客観的交換価値であるとし、取引価格を基礎として導出される鑑定評価額が原則的にはそれにあたる、という結論を導いている。注意が必要であるのは、この系統の多くの裁判例においては、「『適正な時価』とは客観的交換価値である」という命題は、やや大げさに言えば、固定資産税課税における上位規範ないし根本規範として用いられているという点である。この命題によって評価基準の規範性は、否定されない場合でも下位のものとして位置づけられ、「客観的交換価値」規範によって委任の範囲と内容を定められたものとされることになる。換言すれば評価基準と、市町村長の評価基準に従って評価すべき義務とは、この規範に拘束されることになるのである。具体的には、評価基準にしたがっていても客観的交換価値を超える登録価格は違法だと評価されることになる。

このような考え方の下で、評価規範の位置づけはさらに二つに分かれている。一つは評価の実施可能性確保（反復・大量性を考慮）と評価の均衡の重視の観点から評価基準の規範性を強く認め、訴訟においても評価基準にしたがった評価を必要とすると考える裁判例である。

今一つは、訴訟の場では客観的交換価値をどのような方法で立証してもよいという考え方で、評価基準の規範性がきわめて縮減されて扱われているものである。ただし、後者の考え方に立った場合に、訴訟において評価基準にしたがった以外の方法で明らかにされた「客観的交換価値」がそのまま登録

価格とされるべきであるのか否かについては、裁判例は明らかではない。

この二つの考え方のうち、数的には前者が優勢であるが、なお統一はされていないと考えるべきであろう。

なお、二点について指摘しておきたい。一つは、「客観的交換価値」説との関連で、登録価格が客観的交換価値を下回る場合についてさらに検討が必要だと思われる点である。②判決に顕著に見られるように、この考え方を採用する裁判例は、登録価格が客観的交換価値を下回る場合、あるいはある程度下回ることが予想される手順を踏むことの適法性を「課税の謙抑性」という観点から説明しているが、その基本的な考え方に照らせば、適法に下回りうる範囲には限度があるはずである。その限度のあり方と違法とされる場合の効果等について、さらに検討が必要である⁽⁶⁾。

第二に、時系列的に見た場合、比較的最近の裁判例においては評価基準自体の規範性が高まる――評価基準に従っていれば評価は適正であると考ええる考え方が強くなる――傾向がないわけではない。しかし、これは平成9年以降においては評価基準による評価の適正さが増して実体的な問題が少なくなったことに伴うものではないかとも想像され、何らかの社会状況の変化に評価基準が追いつかない事態が生じた場合に、②判決以前の「賦課期日の価格とどのように異なっても評価基準による評価は適正」という手続的な理解が優勢になるとは考えがたいように思われる。

(3) 客観的交換価値説が示唆するもの

固定資産税の課税標準である「適正な時価」をその資産の客観的な交換価値として把握する考え方は、評価基準や評価の方法にも一定の示唆を与えている。このように解することによって、評価基準が採用していた、当該資産の利用状況、利用形態を一切問わない、という考え方が非常に強化されるからである。

たとえば、⑱判決が、評価基準が建物について採用する再建築価格方式による評価を是としている点や、これは研究対象判例ではないが、名古屋地判平成5年5月28日判決（判例自治121号31頁）では、土地の共有持分を有する者について共有持分権の交換価値が土地全体の価値の割合的価値よりも通常低いということを指摘しながら、なお、土地を土地として評価した上でその割合的価値を共有持分の評価額として扱うことを合理的と判断している点などを参照すると、このような問題についての理論的な根拠付けに関しては、客観的交換価値説が重要な役割を果たすものと予想される。

5. 結びにかえて

本稿は固定資産税の性格や「適正な時価」が、近時の裁判例においてどのように理解されているかという状況をできるだけ客観的に描き出すことを目的としており、以上の叙述で、その目的はある程度果たされたのではないかと考えている。本稿の作業に続き、より具体的な解釈問題についての裁判例の現状がどのようなものであるかを認識する作業と、それらの裁判例における制度理解を批判的に検証し、現行法を前提として固定資産税に関わる基本問題にどのように対処するかを検討する作業とが必要となる。前者の作業は本研究に収録されている諸論稿によって、相当程度果たされるものと期待される。後者の問題に関しては、本稿で行なった作業から得られた留意点の一つとして、基本的な問題の検討は常に具体的な解釈問題に還元されることを前提として行なわれなければならないということを、最後に指摘しておきたい。

⁽¹⁾ 本稿は取り上げた問題について、過去の裁判例を網羅的に対象とすることを意図したものではなく、また、この問題についての学説の議論に深く立ち入ることを意図したものでもない。参考文献としては、差し当たり、金子宏『租税法〔第8版増補版〕』426頁注(1)、同、438頁注(1)に掲げられている諸論稿参照。

⁽²⁾ 碓井光明・②事件判例批評、判例評論 466号 182頁、186頁は、この判示につき、「東京都の照会に対する平成6年6月24日付の自治省税務局固定資産税課長の回答に、ほぼ添った考え方である。」と指摘している。

⁽³⁾ ②判決の評釈C Xとしては、碓井・注2)の他、参照、橋詰均・判例タイムズ 945号 326頁、山村恒年・判例地方自治 164号 109頁、品川芳宣・ジュリスト 1116号 143頁。

⁽⁴⁾ ⑫判決のみからでは判りにくい、⑬判決もあわせて読むと、この裁判所のいう「収益性」は比喩的にいえば実現主義的に捉えられていて、帰属地代を正面から考慮する趣旨ではないように思われる。その意味でまさに「収益税」的なのである。原告の不服の理由が、本件土地を更地価格で評価した点にあって、本件判決の判示は、原告の「固定資産税における課税対象（課税標準）は、土地の収益性を評価するものであって、所有権の対価ではない。したがって、採用すべき不動産鑑定価格とは借地権または地上権の価格、すなわち、更地価格の二分の一が相当である。」という点に対応するものと考えられる。

⁽⁵⁾ 碓井・前掲注2)は、②判決の判示について、「所有の事実に着目して課税される財産税という性質から、課税標準は客観的な交換価値であること、を直接に導き出している点は、性急な印象を否めない。・・・法349条1項が『価格』と表現してい

るのは、・・・交換価値に着目した課税病順を政策的に採用したことを意味すると解するのが自然である。」と指摘する（１８５頁）。

（⁶）確井・前掲注２）は、この点につき、「私は、評価の安全性（本判決のいう『謙抑性』に相当する）を考慮に入れて若干の低めの評価をなすことは許されるが（例えば、一割の評価減）、大幅な評価減をなすことは、むしろ違法である、と考えている。」（１８７頁）としている。

固定資産税における「適正な時価」について

岡山大学法学部教授 石島 弘

はじめに

(一) 固定資産税の法的構造

- ・ 固定資産税は、固定資産に対し、当該固定資産所在の市町村において課する(地方税法 342 条 1 項)。
- ・ 固定資産税は、固定資産の所有者に課する(同 343 条 1 項)。
- ・ 土地に対する固定資産税の課税標準は、当該土地の基準年度に係る賦課期日における「価格」で土地課税台帳等に登録されたものであり(同 349 条 1 項)、価格は「適正な時価」をいう(同 341 条 1 項 5 号)。
- ・ 総務大臣は、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(「固定資産評価基準」)を定め、これを告示しなければならない(同 388 条 1 項)。
- ・ 固定資産評価基準等を定める法 388 条は、総務大臣又は道府県知事に、市町村の徴税吏員又は固定資産評価を指揮する権限を与えるものと解釈してはならない(同 402 条)。
- ・ 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 403 条 1 項)。
- ・ 固定資産評価員は、当該土地の評価をしなければならない(同 409 条 1 項)。そして、遅滞なく、評価調査書を作成し、これを市町村長に提出しなければならない(同条 4 項)。
- ・ 市町村長は、評価調書を受理した場合には、これに基づいて固定資産の価格等を決定しなければならない(同 410 条)。

(二) 「適正な時価」の意義

- ・ 固定資産税にいう「適正な時価」は、一般に、公開の市場で取引により形成される取引価格であり、客観的な交換価値であると解されている(例えば、和歌山地判平成 3 年 7 月 31 日・判時 1431 号 118 頁)。通常又は正常な取引価格(静岡地判昭和 34 年 6 月 16 日・行集 10 巻 6 号 1101 頁)とも表現されてきた。しかし、最高裁の昭和 47 年 1 月 25 日判決(民集 26 巻 1 号 2 頁)は、「固定資産税は、土地、家屋および償却資産の

資産価値に着目して課せられる物税であり、その負担者は、当該固定資産の所有者であることを原則とする。」とした。

(三)適正な時価と固定資産評価基準による評価の関係

—「七割評価」判決前—

- ・ 固定資産税の課税標準は「賦課期日における価格」（同 3 4 9 条 1 項）であり、その価格とは「適正な時価」（同 3 4 1 条 5 項）を指すけれども、「固定資産税の賦課にあたり、固定資産の評価が均衡を保たねばならないことは、その適正でなければならぬことと同様に重要なことであって、若しある者の固定資産が同種の固定資産の一般的な評価に比して著しく高く評価されているとすれば、その評価額が時価を下回るものであったとしても違法となるものと解すべきである」（宇都宮地判昭和 3 0 年 1 1 月 2 4 日・行集 6 卷 1 2 号 2 8 0 5 頁）とされて、「評価の均衡」が法的支持を受け、時価を著しく下回る低評価課税が行われていた。「一物四価」などと言われ公的評価の一元化が説かれた。
- ・ 「固定資産評価基準は、固定資産の評価基準並びに評価の実施方法及び手続についての地方税法の規定する法的拘束力を有するものと解されるのであり、固定資産税の課税標準の基礎となる価格の決定権者である市町村長は、かかる法規である固定評価基準に従って価格の決定をすべき法的義務を負い、その反面、固定資産評価額の決定が、固定資産評価基準によりその適正な運用のもとになされたものである限り、その決定は適法なもの（山口地判平成 6 年 6 月 2 9 日・判例地方自治 1 3 7 号 2 8 頁）と解され、一般に、固定資産評価基準は、一種の委任立法であり、補充立法であると解されたが、それを行政内部における準則に過ぎないとする説、「適法な時価」を求める（接近する）ための一方法と解する考え方もあった。
- ・ 固定資産評価額が時価を相当程度下回っていたうえに、「評価の均衡」が法的にも支持され、固定資産評価基準は「適正な時価」の具体的評価とはされず、納税者は、行政事件訴訟法 1 0 条 1 項によって、評価額が時価を下回るという違法事由では固定資産評価審査委員会の審査決定の取消しを求められないため、裁判所において「適法な時価」（評価価格自体）が正面から検討されることはなかった。
- ・ 平成 2 年 1 月 1 8 日の最高裁判決（判時 1 3 5 7 号 5 0 頁）は、固定資産評価基準を一種の委任立法の補完立法とする立場から、「固定資産評価基準によれば、市町村長は、評価の均衡を確保するため、当該市町村の各地域

の中から一つの基準宅地として選定すべきものとされ、標準宅地の適正な時価を評定する場合においては、この基準宅地との評価の均衡及び標準宅地相互間の評価の均衡を総合的に考慮すべきものであって、法は、このような統一的な一律の評価基準によって評価を行い、かつ、所要の調整を行うことによって各市町村全体の評価の均衡を確保することとし、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を、法及び固定資産評価基準の適正な運用によって、解消することとしている。」と言い、固定資産評価基準の忠実な運用を求めた。

- ・ 固定資産評価基準は、土地の適正な時価の評価方法に限定し、売買実例価額から評定するものとしている。

(四) 七割評価

- ・ 平成6年度の評価替えにおいて、公的評価制度における価格の一元化を目指して、地価公示価格の七割の水準を目処として土地の評価を行うこととなり、自治事務次官は、各都道府県の知事あてに、七割評価通達を发出し、宅地の評価に当たっては、地価公示法による地価公示価格、国土利用計画法施行令による都道府県土地調査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(鑑定評価価格)を活用することとし、これらの価格の七割を目処とすることを通達した。
- ・ 固定資産評価基準1章3節二(一)(1)は「標準宅地の適正な時価は、次によって、宅地の売買実例価額から評定する。」としているが、同1章12節一は「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、これらの価格の七割を目処として評定する」と定めている。

(五) 適正な時価と固定資産評価基準による評価との関係

—「七割評価」判決後—

- ・ 平成8年9月11日の東京地裁判決(判時1578号25頁)は、適正な時価に関して判断を示す前に、固定資産税は固定資産の価格を課税標準として(同349条1項、349条の2)資産の所有という事実に着目して課税される財産税であり、資産から生ずる現実の収益に着目して課される収益税とは異なる、と言い、そして、このような固定資産税の性質からすると、「その課税標準又はその算定基礎となる土地の『適正な時価』(同

341条5項)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（以下「客観的時価」という。）をいうものと解すべきである。」

- ・ そして、「適正な時価」の概念を前述のように解すると、「適正な時価」と地価公示法でいう「正常な価格」（同法2条2項）と同一の価格を志向する概念といえることができる、と言ひ、「土地の適正な時価の算定は、鑑定評価理論に従って個々の土地について個別的、具体的に鑑定評価することが最も正確な方法ということになる。」とした。
- ・ つまり、「適正な時価」は「客観的に観念されるべき価格であつて、自治大臣の裁量又は市町村長の裁量に属する事項と解することはできず、法が自治大臣の評価基準に委任したものは「適正な時価」を算定する方法であるから、評価基準による評価が客観的時価を上回る場合には、その限度において、登録価格は違法となる。」とした。
- ・ すなわち適正な時価を客観的時価と解し、客観的に観念すべき価格と解すれば、「客観的時価を下回る価格も、それを超える価格と同様に、客観的時価ではないということになり、客観的時価以下の評価については、納税者においてその取消しを求めることができないとしても(行政事件訴訟法10条)、かかる価格は『適正な時価』ではない」ことになる。
- ・ この点（時価以下評価）に関して、平成11年2月26日の大阪地裁判決は「著しく下回るような場合には、別途、裁量権の逸脱の問題が生じる」と言ひ、平成14年3月7日の東京地裁判決（判時1811号63頁）は「逆にこれが適正な時価を下回る場合には、法によって行使すべきものとされている税金の賦課徴収権限を十分に行使することを怠っているもの（地方自治法242条1項参照）と評価すべきものであつて、いずれにしても当該登録価格には違法の問題が生ずる」と判示している。
- ・ 「適正な時価」は、客観的に観念されるべき価格であり、強い規範性が与えられた概念であると解すると、固定資産評価基準による評価をどう位置づけるかが地方税法403条1項とのかかわりで、問題になるが、固定資産評価基準を忠実に運用するとしても、例えば、その中で最も重要なポイントと思われる標準宅地の選定や価格の判定など、一義的に決定しがたい様々な要素や価値判断が必要となる部分が存する。従つて、それを忠実に適用して評価されたというだけでは、常に評価の妥当性、価格の相当性が保証されるものではない。固定資産評価等の運用において強調される「評価の均衡の維持」の観点から離れて、標準宅地の選定や価格の判定におい

て個別的評価の観点が重要になると思われるのであり、標準宅地の価格は、「七割評価」通達によって公示価格と同様の方法で評価されることになっているのであるから、「鑑定評価」による個別的な評価の重要性が増してくると思われる。

- ・ しかし、固定資産評価基準に規範性が全く否定されているのではなく、土地の適正な時価は「鑑定評価理論にしたがって、個々の土地について個別的、具体的に鑑定評価することが最も正確な方法」であるが、法は「諸制約の下における評価方法を自治大臣の定める評価基準に拠らしめることとし、もって、大量の固定資産について反覆、継続的に実施される評価について、各市町村の評価の均衡を確保する」観点から、固定資産評価基準には個別評価によらずできるだけ適正な時価を評価する方法と基準を規定するものであり、「個別的な評価と同様の正確性を有しないことは制度上やむを得ない」（前出平成8年9月11日東京地裁判決）としている。「適正な時価」と固定資産評価基準による評価との間に差異が生じる余地を認める。
- ・ そして、登録価格が賦課期日における標準宅地の適正な時価を表わしているかの判断にあたって、まず①具体的な評価が固定資産評価基準に適合しているか（基準適合性）、②同基準は一般的合理性を有するか（基準の一般的合理性）、③標準宅地の価格はその適正な時価であるか（標準宅地の適正さ）が実証されるべきだとし、この3点の合理性が立証されたとき、登録価格の設定に違法はない、とした。
- ・ 固定資産評価基準の役割を、その実質的な内容に立ち入ることなく法形式の委任の流れの中で、以上のように述べた上で、さらに、これら3点に合理性が立証された場合でも、登録価格が客観的時価を上回るときは、その限度で同評価基準は具体的な「適正な時価」の評価法として機能しているとは言えず、法が客観的時価の算定方法を委任した趣旨を全うしていないことになるから、登録価格の決定は違法となる、とし、前出の東京地裁判決等は、登録価格の適否の判断について「客観的時価」を前提にして順序（判定枠組み）を示している。

（六）固定資産評価基準の法的性格

- ・ 裁判所が同評価基準を「適正な時価」の評価方法として機能していない、と言うとき、その改善を誰に求めているのか（基準を運用する者を含むか）の問題があると思われるが、平成14年10月29日の東京高裁判決（判

時1801号60頁）は、「訴訟の審理や委員会の審査では、……評価基準の定める手法に限定されず、適正な価格の設定にとって有用なものであれば、例えば、鑑定などで直接不動産の適正な時価を判定することも可能である。固定資産評価基準は、市町村長を拘束するが、法規のように裁判所や委員会及び国民を拘束するものではない。」と言い、行政内部で同評価基準は規範性があるとしている。そうであるとする、固定資産評価基準の中に評価の均衡性と個別性をどう盛り込むかが問題になるし、「適正な時価」（客観的時価）に同評価基準による評価を接近させるかが問題になる。

（七）登録価格争訟制度と「適正な時価」の判断

- ・ 平成15年6月26日の最高裁判決は、固定資産評価基準に係る「七割評価」通達を適用してされた土地の価格の決定のうち、賦課期日における客観的な交換価値（「適正な時価」）を上回っていないことが必要であるとし、超える部分を違法として、その部分の取消し（一部取消し）を認めているが、固定資産評価審査委員会の審査決定により定められた価格が適正な時価を超えたとの認定がされる場合に決定を全部取り消すべきか（全部取消説）、適正な時価を超え部分のみを取り消すべきか（一部取消説）という形で論じられているが、この問題は、基本的には、「適正な時価」の第一次的判断権を固定資産評価審査委員会に広く留保することとするかの問題であると思われる。

（八）「適正な時価」＝鑑定評価理論にそった評価

- ・ 「適正な時価」は、一般に固定資産税の財産税としての性格から、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ているが、そうではなく、法は固定資産の価格の評価の基礎（基準）を利用価値（use value）ではなく交換価値（exchange value）つまり「時価」に求めているからだと思われる。ここで「時価」は固定資産税固有の概念（評価基準）ではなく、客観的に観念されるべき価格である。
- ・ 平成11年2月26日の大阪地裁判決は、「個々の土地について、行政から受ける受益は個別に考えるのではなく、当該土地を所有することにより当然考えられる一般的な受益といわざるを得ないもので、収益還元方式に関する明示的規定が置かれていないということは、地方税法が収益還元方式の採用を断念したものとみることができ、現行法上、取引価格とする考え方が採用されているとみるのが最も自然である。」としているが、法は、

明示的規定（法３４１条５項）で固定資産税の課税標準である「価格」の評価を「適正な時価」つまり交換価値に基づいて行うこととし交換価値によることを「断念」しているのであるから、「最も自然である。」と言える。

- ・ 「『適正な時価』とは客観的に観念されるべき価格であって、自治大臣の裁量又は市町村長の裁量に属する事項と解することはできない。」のであり、土地の適正な時価は「鑑定評価法論にしたがって、個々の土地について個別的、具体的に評価することが最も正確な方法」（前出東京地判平成８年９月１１日）であるから、「適正な時価」の評定方法として、裁判所や固定資産評価委員会、固定資産評価基準の設定、標準宅地の選定や価格の制定においても鑑定評価理論にそった方向で登録価格の適否を判断することが好ましいと思われる。

(二〇〇三年 信山社出版)

(六) おわりに

(1) 資産課税における課税標準は、資産の価格であり価値である。価値 (value) は、社会生活における道義概念であり、その内容は多様であるが、税負担は経済的負担であるから、この場合の価値が経済的価値であることは言うまでもない。経済的価値は、利用価値 (value in use) と交換価値 (value in exchange) に大別される⁽⁵⁶⁾。税法が課税標準の評価基準として両者のうちどちらを採用するかは立法時における立法者の選択によって決まる⁽⁵⁷⁾。利用価値を選択している国もあるが、多くの国は、わが国と同じく後者を選択し時価主義を評価原則 (valuation principle) としている⁽⁵⁸⁾。わが国の諸税法は、多くの税目の課税において時価の認定 (評価) を必要としているから評価原則に基づいて時価を捕捉する評価方法 (valuation procedure) についても検討しなければならないが、ここでは、多くの国で一般的に理解されている時価概念についてみておくことにする。

多くの国において時価 (market value) が資産の価値の評価基準とされているのは、時価が資産の価値を最も適正かつ客観的に表現するものと解され、普遍的概念 (universal concept)⁽⁵⁹⁾ として広く支持されているからである。この点に関する限り、わが国の国税庁も同旨に解しているのであり、時価は「評価の基準として最も一般性、普遍性をもった尺度と考えられ、また、納税義務者からみても、最も各人共通の感覚判断に訴えることができ、それだけに納得し易く、理論的にも妥当な尺度である⁽⁶⁰⁾。」と解されている。しかし、わが国で実際には時価を不明確な概念として扱われていることは前述した通りであり前述した理由による。

(2) 資産価値の普遍的评价基準として広く諸外国で用いられている「時価」は、勿論、交換価値と解されるのであるが、これは、仮定的取引 (a hypothetical sale) を前提にしたうえで、次の要件を充足した場合の概念である⁽⁶¹⁾。

- ① 取引当事者は利害関係のない独立当事者であること
- ② 取引 (売買) は自由な市場においてなされたものとみなしうるものであり、当事者は取引市場の事情について十分に通じていること
- ③ 当事者は売り急ぎ買い急ぎなど特殊な状況下にないこと
- ④ 当該資産は他のいかなる定着物によっても制約を受けないこと
- ⑤ 当該資産 (土地等) の取引がその最有効利用 (highest and best use)⁽⁶²⁾ を前提にしたものであること。

取引価額 (price) は、以上のような条件のもとでなされたものである限り適正 (fair) であり、時価を構成するものと解されている。わが国では⑤の要件は実務においても考慮されていない。あらかじめ最大公約数的な評価方法を定めておき、これを画一的に適用することによって、納税者の間で平等取扱原則の意味における公平を維持しようとするからであり、また、前述したように現況課税が採られているからである。取引価額が適正であるかの検証が必要になる場合の判定基準は時価であり、適正な時価の認定基準は取引価額なのである。取引価額が適正でない場合には、課税上、通常、低額譲渡として時価基準で評価課税されているところである。

時価 (fair market value) は、資産の保有、取得、譲渡に際して課される殆ど全ての租税の評価基準として用いられており、取引価額がなんらかの理由で明確でなく、もしくは取引価額が存在しない場合の補助的評価基準 (subsidiary criterion) として広く用いられている。この普遍的评价基準概念 (universal concept) と理解され支持されている時価は、種々の評価方法によって具体的に表現されることになるが、各評価方法は異なる手続をもって構成される。代表的な評価方法として、①取引事例比較法 (sales comparison approach)、②原価法 (cost approach)、③収益還元法 (income approach) が採られている⁽⁶³⁾。これら評価方法は、わが国の地価公示価格の評価方法と基本的に同じであって、評価適達

が採る画一的・最大公約数的評価でなく、個別性の強い資産の特性をも考慮しうる個別の評価を企画するものである。このうち取引事例比較法は、資産の購入に当たって買い手は類似資産のコスト以上の代金を払わないであろうとする仮定のもとに成り立っている評価方法であり、この評価方法の出発点は、類似資産に支払われる取引価額（price）との比較である。これら二つの評価方法は、常に、個別的に用いられるべきものではなく、評価対象資産の性質によっては、他の方法との併用も必要とされる。後者の場合、評価においては、資産の市場性、費用性、収益性が考慮されることになる。しかし、活発な市場がある不動産の評価方法としては、原則として取引事例比較法が適用されている。取引事例が最も信頼できる時価の指標と考えるからである。

例えば、アメリカにおいては、連邦内国歳入法典（Internal Revenue Code）はキャピタル・ゲイン課税（わが国の譲渡所得課税に相当）の評価基準としてfair market value（時価）を採り（I. R. C. §1001(b)）、遺産税（相続税）および贈与税の課税標準として遺産及び贈与財産のvalue（価額・価値）のfair market value（適正な時価）としている（I. R. C. §2031 (a) §2512 (a), Reg. §20. 2031-(b)）⁽⁶⁴⁾。いずれの税目においても、取引事例比較法等の二つの評価方法によって、資産や財産の価値（価格）は評価されている。これら租税の申告は、専門家（valuation specialist）の鑑定評価に基づいて行われるから、評価額についての裁判は、課税庁（Internal Revenue Service）及び納税者の依頼を受けた専門家の専門的鑑定証言に基づいて評価の適否の司法判断（裁判）はされている⁽⁶⁵⁾。わが国の固定資産税に相当するアメリカのproperty tax（財産税）は、わが国と同じく地方税であり、その財産のvalue（価値・価格）は、アイダホ州、インディアナ州、およびネバダ州を含むごく限られた州以外の殆どの州において、fair market value（時価・市場価値）を基準に評定されその評価額の一定割合を課税標準としているのである⁽⁶⁶⁾。

(3) わが国の税法は、積極的には「時価」の評価方法（valuation procedure）について規定していない。しかし、すでに見たように、相続税や地価税などの評価の目的で国税庁通達の財産評価基本通達が設けられ、固定資産税や不動産取得税などの評価方法として自治省告示の固定資産評価基準が設けられている。

課税上の評価の問題においては、評価原則と評価方法の二つの面が重要である。評価原則は、わが国の場合、原則として時価を採用しているが、時価は税負担の実質的内容（substantive aspect）であり応能負担の基準となるべきものであると解する。後者の評価方法は評価手続であり、評価原則の内容（時価）を可能な限り適正な時価に接近（approach）するための方法であつて、このような形式的手段（formal aspect）でもって実質的内容を変更し縮減してはならないと思える。

財産評価基本通達および固定資産評価基準は、ともに精緻な内容になっているが、最大公約数的評価方法であり画一性・簡便性を特徴とする。これら評価方法が、これまで機能してきたのはこれらが時価を大幅に下回った低い評価水準に維持されていたからである。この評価水準は政治的行政的に操作できる仕組みになっており、⁽⁶⁷⁾このことが土地問題など不合理な諸事をもたらしたことはすでにみた通りである。そして、相続税および固定資産税の土地評価については、土地基本法第一六条等の趣旨を踏まえ、評価水準が引き上げられることになったため、評価の安全性が失われ、強い個別性を有する土地の評価においては、不公平課税や時価以上課税をもたらす可能性を残している。

(4) わが国の税法は、アメリカの内国歳入法典などとは違い、それぞれの税目の課税要件について、所得税法、法人税法、相続税法、地方税法などと、個別に法律で制定する立法方法を探っている。そして、時価概念がいずれの税目においても自由な市場における取引価額（交換価値）と解されているにもかかわらず、所得課税における土地の評価、相続税法における土地の評価、固定資産税における土地の評価の間に、法的目的ないし課税目的の違いを理由にして、課税実務上、異なる評価水準が採られてきた。わが国の税制が探っている租税法律の個別立法方式が租税法規の独自性を認めるものと解すべきかの問題はある⁽⁶⁸⁾が、課税要件規定に用いられている同一用語を執行の段階で別意に解し異なる扱いをすることには問題があると言える。地価税の導入に伴い、これまで相続税法上の課税価格の評価に適用されていた国税庁の評価通達は「財産評価基本通達」と改称されて地価税法の課税価格の算定にも用いられるようになっている。国税庁は、「時価」が普遍的な尺度であることを再確認しているとも言えるかも知れない。シャウプ勧告は、

固定資産税の課税客体として土地と家屋の外に償却資産を加えることを勧告したが、その一つの理由は、償却資産の評価に対する自動的制限機能を税制に内蔵させることにあった。償却資産の所有者は、法人税または所得税における所得の計算において、減価償却費を損金または必要経費に算入して収入金額から控除することが認められている。この減価償却費は、固定資産の評価を大きくすれば固定資産税の負担は大きくなるが、逆に、法人税または所得税を課すべき所得額は減少し負担額は減少するから、償却資産を全面的に課税客体に取り込めば、納税義務の申告において、資産を恣意的に評価することを自動的に防止することができる。そこで、償却資産についての固定資産額の課税標準は賦課期日におけるその価額であるが（地稅三四九条の二）、その価格は、法人税法または所得税法の規定による所得の計算上損金または必要経費として控除すべき減価償却額または減価償却費の計算の基礎となる償却資産の価額を下ることができないとされている（同四一四条）。このようにみえてくると、所得税法、法人税法および地方税法は、課税要件において相互関連性を有していると言いうことができる。

(5) 課税における評価基準は、税法が課税しようとする経済活動に応じて選択することになるが、経済活動・資産の移転は主に売買による有償取引によつて行われることを考えると、多くの場合、取引価額の中に所得や資産の価値が金銭的に具体化されるのであるから、取引価額をもつて価値評価の中心的基準と解することができる。ただ、無償譲渡や低額譲渡の場合のような、不動産等資産の価値（価格）が取引価額に適正に顕現化されず、外見上明白でない場合には、何らかの基準でそれを認定する必要がある。このような場合の必要性から時価は、各種の種目において、補助的評価基準として採用されているところである。そして、取引価額が妥当かどうかの検証が必要な場合の検証は常に時価を基準に行われるし、また、時価評価の最も重要なファクター（評価の出発点）として取引価額が妥当とされているのである。このように考えると、時価と実際の評価額や評価水準との間に大きな開差は生じないことになる。適正な課税を期するためには、アメリカの連邦課税におけるような（Regs. Sec. 1. 6045-4）資産取引当事者に対し取引ごとにその取引価額等の申告義務を課す制度について検討してみる必要があると思える。

(56) The International Association of Assessing officers, Property Appraisal and Assessment Administration P.35.

(57) 時価（fair market value）は、特に、投機的土地取得が広く行われる国においては、優れた評価基準になると言われている（前掲書〔注56〕一八頁）。

(58) 同上。

(59) International Fiscal Association, Cahiers de droit fiscal international Vol. 76a P.53.

(60) 国税庁資産税課、資産評価企画官共編。「財産評価の実務―相続税・贈与税における財産評価―」八頁。

(61) 前掲書〔注59〕五一頁。

(62) Arlo Woolery Property Tax Principles and Practice P. 144, 前掲書〔注56〕八〇頁参照。投資家は、通常、資産の価値をその最も多くの利益を生じさせる利用（most productive use）を想定して評価するからである。

(63) 石島弘「土地評価（時価主義）をめぐる世界の動向」税研八巻四八号二頁。課税時に近接した売買がある場合にはこの売買価額をもつて時価とする（Jennifer J. S. Brooks and Ronald J. Schultz, “Market Theory : An Approach to Real Property Valuation for State and Local Tax Purpose,” 45 Tax Lawyer 339 (1991)）。

(64) 取引市場に十分通じている売り手と買い手が自由な意思で合意した取引価格（Price）であると定義されているから（Regs. 20. 2031-1(b)）、小売市場において遺産（相続財産）と類似する資産の取引事例があれば、この取引事例で顕現された取引価格をもつて遺産の時価を認識することになる（John K. McNulty, Federal Estate and Gift Taxation P.311）。

(65) 前掲書〔注59〕P.289.

(66) 同上。例えば、アラバマ州は時価の二〇％、アラスカ州は時価の一〇〇％、コネチカット州は時価の四〇％～一〇〇％で用途別に賦課率（assessment ratio）を法定し、課税標準を明確化したうえで課税している。この課税標準の明文化措置は、恣意的な課税権の行使を抑制するとともに、課税標準を明確化することによつて納税者に争訟の便宜を与えることを目的としたのであり、一九三〇年代までに多くの州で採用されている。（石島弘・碓井光明・木村弘之亮・山田二郎・固定資産税の現状と納税者の視点〔石島執筆〕一三三頁）。

(67) 国税庁は、八月一八日、相続税・贈与税および地価税の課税基準となる今年（一九九三年）一月一日時点での路線価を全国平均で「一八・一％下落」と発表したが、自治省は、一〇月四日に固定資産税の課税基準となる来年一月一日時点の土地の評価額を「平均二・〇二％引き上げ」を発表している。いずれの場合も法律上の評価基準（時価）は同一に解されているのであるが実際には評価額に大きな違いが存在することを確認している。

(68) 碓井光明「租税法規の独自性と相互関連性」税理一九巻二二号七頁。

(六) 固定資産評価基準（告示）

1 自治大臣は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法および手続を定めて官報に告示することとされている（地税三八八条）。この告示による評価の基準を固定資産評価基準（以下「評価基準」と略称する。）という。固定資産の評価額を自治大臣の告示である評価基準に基づいて決定することは、租税法律主義に反するとの疑いもあるが、「この時価の決定について、法は自ら具体的基準を定めず、三八八条において、これを自治大臣の告示に委ねているものであるが、個々の課税物件の時価の決定は、広い意味での事実の認定であつて、その方法を細部にわたつて法定することは不可能であり、却つて客観的に正当な価格の決定を妨げることにともなりかねないというべきであるところ、三八八条は、基本的事項について、前記の通り法定されていることを前提に、具体的・技術的な細目につき、法律において、自治大臣の定める評価基準に委任したものであるから、租税法律主義に反するとの主張はあたらない⁽³¹⁾。」と解されている。課税物件の時価の認定は、事実の認定であつて、評価基準はそのための具体的・技術的事項を規定しているに過ぎない、というのであるが、評価基準（告示）は、「市町村間の評価の統一均衡化を図る⁽³²⁾」目的で設けられたものであると言われている。この評価基準（告示）は、資産の価格を時価の適正な捕捉のために設けられたのではなく、評価基準（告示）による評価額を時価とみなすでもない。評価基準（告示）に求められているのは、時価による負担ではなく、均衡負担である。評価基準が時価を求めず評価の均衡を求める理由として、前出の福岡高裁判決は、課税庁が賦課期日に膨大な個々の資産に当たつて評価することは「現実的に不可能」であることを挙げ、評価が各市町村

において異なるようでは、「当面納税者間の公平を期することができない」からだとしている。固定資産税の地方独立税としての面に留意するとき、課税主体の異なる納税者間の不公平の問題は法的には重要ではないが、個々の資産に当たつて時価評価が「現実的に不可能」であるとするれば、制度の改善を図るべきであらう。要するに、評価基準の適用に均衡を維持（平等取扱原則）すれば公平（平等負担原則）は維持でき、公平が維持できれば時価に基づく負担を求めなくてもよい、と言つているように思えるのである。この考え方は、課税庁に評価率の調整を通して負担水準を決定しうる権能を事実上認めることになる。重要なポイントであるが、後述することにする。

2 この評価基準（告示）は、昭和三十八年十二月二十五日に自治大臣の告示で設けられたが、その前身は、自治大臣の通達の形式で公表され、「評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続」に「準じて」固定資産の価格を決定すべきとしていた。勿論、この評価通達に法源性は認められなかった。市町村長は、課税主体として独自の判断と責任をもつて評価に当たるべき地位にあるから、この評価通達は市町村長に対する技術的援助に過ぎず法的拘束力を有しない、と解されていた⁽³³⁾。

しかし、現行法は、評価基準を通達から「告示」形式に改め、さらに、「評価基準に準じて」を「評価基準によつて」に改めるとともに、自治大臣に対して評価基準を定め告示しなければならないと規定している（地税三八八条）。このような規定の変更は、評価基準に法源性を付与することになるであらうか。

現行法上、自治大臣が評価基準を告示しうることには、明文の規定があるから法的に問題はないが、それに法源性を認めるか、認めるとすると、それは課税標準規定（課税標準を資産の価格としそれを時価基準で評価した価額とする規定）を修正する規定と解するか、それとも、それを時価とみなす規定と解するかの問題は残ると思える。この告示に法源性を否定するとすれば、評価基準は通達の機能を果たすに過ぎず、通達形式から告示形式に改められたことによつて行政指導の強化が企図されたと解されることにならう。もちろん、この規定（地税三八八条）の法的性質の理解は、告示の法的性質および固定資産評価員の法律上の役割についての理解などと無関係になされるべきではないと思える。後者につ

いては先に概観した通りである。前者（告示）の法的性質については、一般に、法律、政令、省令など狭義の法律の性質を有するものと解されないか、特別な場合には法令的な性質を有すると説明されることもあつて、その法的性格は必ずしも明白ではない。しかし告示は、原則として、行政機関の内部的規律であると解されており、それに法規たる性質があるとは認められていない。告示が、特別な場合に、例外的に法令的な性質があるものと認めるとしても、実質上は、法律を補完する「法律命令的なもの」と認められているに過ぎない。告示は、その形式的側面からは、行政機関の一定の判断の内容を公式に国民に表示するための形式（国家行政組織法一四条）であり、「公示を必要とする行政措置の公示の形式」であると、それに法源性を認めることに消極的な姿勢がみられる。告示に法源性を否定するとすれば、評価基準は時価を捕捉するための行政措置であるにすぎず、一応の行政内部の指導基準ということになる。

税法の分野においては、行政の時価以下評価課税の是正を口実にした事実上の増税を防止する観点から、「固定資産税評価基準を、行政内部における準則から明確な法規範に形成する努力が必要⁽³⁴⁾」であるとする見解があり、また、「告示は、課税要件規定を補完するものであるから、その性質上、法規を定立する行為であり、租税法の法源の一種である⁽³⁵⁾。」とし、評価基準（告示）を一種の委任立法と解する説がある。一般に委任立法には、特に課税要件に関して概括的・包括的委任は許されないと解されるから、評価基準（告示）に委任立法として法源性を認めるとしても、評価基準（告示）は固定資産税の課税標準が資産価格の時価評価額とされていることを変更若しくは修正しうるものと解することはできないと思える。また、ここに「課税要件規定を補充する」というとき、それは、評価基準の告示規定（地租二八八条）をもつて、みなす時価規定と解することもできないであろう。課税要件の中で最も重要な課税標準（時価）の算定（評価）を、事実認定についての技術的問題であるとして、事実上時価の内容に修正を加え、税負担額を増減しうることを告示に委任しうるとは思えないのである。納税者の固定資産税に対する不信はまさにこの点にある。

（七）評価基準の性格

1 評価基準に法源性を認めるか否かについては、前述したように、肯定説と否定説がありうるのであるが、これ

は、あくまでも、課税標準を算定するための技術的な基準であり算定方法であるにすぎないのであつて、市場での取引によって形成される資産の客観的価値を把握するための指導的な評価方法であるにすぎないと解される。時価の評価は、固定資産評価基準による評価方法とは別に、鑑定その他のより適切かつ合理的な評価方法によりこれを算定することを妨げないと解する。

しかし、判例は、これを委任立法と解し、法的拘束力を有するものと解している⁽³⁶⁾。評価基準に法源性を認めるとすれば、市町村は評価に当たつて、租税法律主義の理念にそつて、その厳格な適用が要請されることになる。

判例は、評価基準に法源性を認めこれに基づく評価に法的拘束力を認めるが、その背後には、「評価の均衡」に「時価基準による評価」と同等の法的価値が与えられているとする理解がある。固定資産税の課税標準は賦課期日における価格でありその「適正な時価」を指すが、昭和三〇年の宇都宮地裁判決⁽³⁷⁾は、前述したように、「固定資産税の賦課にあたり、固定資産の評価が均衡を保たねばならないことは、その適正でなければならぬことと同様に重要なことであつて、若しある者の固定資産が同様の固定資産の一般的な評価に比して著しく高く評価されているとすれば、その評価額が時価を下廻るものであつたとしても違法となるものと解すべきである」とし、昭和三四年の静岡地裁判決⁽³⁸⁾も同様な判断を次のように示している。「本条にいう固定資産の価格、すなわちその適正な時価とは、本来はその通常の取引価格を指すものと解すべきであるか、評価の基準として示されている知事の坪当り平均価格が課税政策上必ずしも通常の取引価格の平均と一致しない現在においては、決定された価格が通常の取引価格を著しく超える場合、またはこれを超えない場合でも、課税政策上その他の正当な理由なしに、他とはなほだしく均衡を欠く場合には、その価格は適正ではなく、その決定は違法となるが、そうでない限り、決定された価格が前年度のそれより著しく上昇していても、その判定は違法とはならないと解するのが相当である。」と。評価に均衡が維持されている限り、評価の割合が平成六年度（課税年度）のように公示価格の二〇％弱から七〇％に大幅に引き上げられても違法とはならないと解するのである。

2 判例・学説は、前掲の宇都宮地裁判決および静岡地裁判決以来、「適正な時価」について、その実質判断を回避して、それはいかなる価格かではなく評価に均衡が維持されておれば公正な評価であると判断し、評価の均衡を時価評価に優先させてきた。時価に基づく評価額課税を追求したのではなく、時価の「一定割合」の課税を支持してきたと言うことができよう。均衡な評価の維持は、同一の基準を設定しそれを平等に適用（取り扱う）することによって可能であると解し、評価基準（告示）を自治大臣に設けさせ一律の評価基準によつて評価を行えばよしとしてきたのである。「一定割合」の判断も自治大臣においてなされ、「水準補正率」が行政内部で決められてきた。平成二年の最高裁判決⁽³⁹⁾は、「固定資産評価基準によれば、市町村長は、評価の均衡を確保するため当該市町村の各地域の標準宅地の中から一つの基準宅地として選定すべきものとされ、標準宅地の適正な時価を評定する場合においては、この基準宅地との評価の均衡及び標準宅地相互間の評価の均衡を総合的に考慮すべきものであつて、法は、このような統一的な一律の評価基準によつて評価を行い、かつ、所要の調整を行うことによつて各市町村全体の評価の均衡を確保することとし、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を、法及び固定資産評価基準の適正な運用によつて解消することとしている。」と述べ、評価基準の性格とその機能について簡潔に説明している。このような評価基準の理解は、固定資産の評価についての不服審査の対象を固定資産の価格が「適正な時価」を超えていないかどうかに限定されるとし、原則として、納税者の個別的评价の不公平の問題は評価基準の適正な運用によつて解消すると解するのである。ある者の固定資産の評価が同種の固定資産の一般的评价に比して著しく高く評価されているとすれば、その評価は、それが時価を下回るものであつても、租税平等原則に反して違法となると解されているのであるが、「一般的评价」、あるいは不均衡な評価は、納税者が縦覧することのできる固定資産課税台帳の範囲が実務上自己所有の固定資産に関する部分のみに限定されており、自己の評価額を他との比較において検討しえないし、また適正な評価に必要な資料は審査の段階においても納税者に開示されないものであるから、時価以下評価が慣行的に行われている状況下においては、恣意的な課税があつても評価に対する不服は、事実上、救済されないことになる。この点はともかく、評価基準は

課税庁の裁量基準であるかのような扱いを受けているが、評価基準に従つて評価が適正に行われていない場合を一つの平等原則違反を主張しうる事例と判決例は解しているようであるし、また、評価基準はそれによる評価が著しく不当と認められるきわめて例外的な場合を除き厳格に適用されるものと解されている⁽⁴⁰⁾から、評価に関して裁量の余地はないものと思える。評価の公平性の問題は、評価が適正かどうか、評価基準の運用が適正かどうか、の判断の中に吸収されることになり、納税者個人の権利・利益の問題とはならないものと最高裁の同判決は判断しているのである。評価基準は、時価を下回る低評価措置の下で、評価する者の判断の余地なく計算式に投入する数値さえ確定すれば機械的に税額が算出できる仕方を探っている。それは、低評価をする中で評価者の判断を排除することによつて公平感を維持しようとするものであると思えるが、固定資産の評価に関する知識および経験を有する者の中から議会の同意を得て評価員を選任して公正な評価を担保しようとする地方税法の規定（地税四〇四条②）の決意にそわないといえよう。課税庁の事務負担の軽減や課税事務の迅速な処理の観点からポジティブな点はあるが、画一的基準であり最大公約数的評価方法であるために、強い個別性と多種多様な要因によつて価格が形成される土地等の評価基準としては個別具体的妥当性に欠ける面があることは否定できない。「あまり画一的な基準を設けることは固定資産の実情に則した評価を妨げることにもなつて、かえつて納税者間に不平等をもたらすことにもなりかねない⁽⁴¹⁾」とも言える。

3 資産の評価について、例えば、ドイツは精緻な評価法を制定しているが、アメリカなど多くの国ではそれを評価技術に委ね、経済社会情勢の変化によつて形成される資産価値を現実の取引価額を通して課税標準の中に充分反映させることとし、精緻な法規をもうけて評価を羈束するような手法を探っていない。

4 評価の均衡を時価課税に優先させる課税方式は、時価を評価の均衡を維持するための形式的基準として扱うものであるが、時価は、課税標準の算定を明確にすることを通して、行政の安易な評価による恣意的課税を防止し納税者の司法的救済を可能にしうるものであり、また、租税の負担を平等に配分するための実質的基準ともなるものである。

時価を税負担の実質的平等を図るための実質的配分基準であると解すると、固定資産税は、固定資産一般を課税物

件として、課税標準をその価格の時価による評価額とする場合には、負担配分の均衡をもたらし、租税公平（平等）主義の内容である「平等取扱原則」から形式的に、同様の状況にあるのは同様に取り扱うことができるだけでなく、税負担を実質的に担税力に応じて配分できることになる。

評価の均衡を旨とし時価以下評価による課税を慣行としてきたが、この慣行は、資産所有者特に大資産家層に対して大きく税負担を軽減してきたのであり、所得・資産の配分のバランスを維持するうえで不都合であった。それは土地の資産としての有利性を助長し地価の高騰をもたらし、一九八〇年代後半にバブル経済の一因となったことは周知の通りである。

（八）評価基準（告示）の評価方法

１ 固定資産税の課税物件は固定資産（地税三四二条①）であり、固定資産とは、土地・家屋および償却資産の総称（地税三四一条①）である。土地はあらゆる地目の土地を含み（地税三四一条①）、家屋はあらゆる用途の建物を含む（地税三四一条②）。償却資産は土地および家屋以外の事業の用に供することができる資産（鉱業権・特許権等の無形減価償却資産を除く）で、その減価償却費が、法人税法または所得税法の規定による所得の計算上損金または必要経費に算入されるものをいう（地税三四一条④）。評価基準（告示）は、これら三つの課税物件について、異なる評価方法を持っている。次にこれら評価方法をみることにする。

２ 土地の課税標準は、売買実例価額として捉える点で、各地目において共通するが、地目別に評価の方法は異なる。

宅地の評価方法は、各筆の宅地について付設した評点数を評点一点あ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。この場合において、「市街地宅地評価法」つまり路線価式評価法と「その他の宅地評価法」がある。

前者（路線価法）によつて各筆の宅地の評点数を付設し価格を決定する場合について述べると、次の手順によつて、「売買実例価額」を基準に各筆の宅地の評点数を付設する。

①市町村の宅地を商業地区、住宅地区、工業地区、観光地区、等に用途地区区分を行う。②次に①で区分した各地区について、その状況が相当に相違する状況類似地区ごとに、その主要な街路に沿接する宅地のうちから、標準宅地を選定する。③選定された標準宅地について、売買実例価額から適正な時価を選定し、標準宅地を評価する。④標準宅地の「適正な時価」に基づいて、その沿接する主要な街路の路線価の付設をなし、これに比準して、その他の街路の路線価に付設する。⑤最後に、路線価を基礎とし、「画地計算法」を適用して各筆の宅地の評点数を付設する。例えば、この画地計算法のなかの奥行価格還元割合法では、宅地評価額を街路に近いほど高く、奥に入るほど低く評価する内容になっている。確かに商業地については、奥行の長い画地は裏地に対して価値は劣ると思えるが、宅地については、閑静な裏地の方が価値は高いとも言える。しかし、この宅地評価法は、大量の土地を評価するために設定された「画一的な基準」であるとされている⁽¹²⁾。

農地および山林の評価方法は、標準地を選定し、近傍類似の売買実例価額から正常売買価額を認定し、これを基準にして適正な時価を求めて評点数を付設する。そして、「比率表」によつて各筆の土地についての比準割合を求め、これを標準地の評点数に乗じて各地ごとに評点数を付設し、評点一点あたりの価額を求めてこれに評点数を乗じて各筆ごとの評価額を決定することとしている。ここで重要なのは「比率表」（宅地の比率表、田の比率表、畑の比率表、山林の比率表等）であろう。これは、状況類似地区内に設けられた標準地の価格に比し、その他の土地の価格がそれぞれの立地条件の相違等によつては増減する割合を表にしたものであるが、この定め方によつて税負担の程度に大きく影響してくる。

土地評価のしくみを順序を追って見たが、このプロセスを説明して、一般に、土地の評価は、売買実例価額から求める正常売買価格に基づいて、適正な時価を評定する方法だとされている。土地の評価は、売買実例価額からその価額形成にかかる不正常な要因を排除するプロセスであると解されている。したがって、土地の価格の評価額は、現実の売買実例価額そのものではなく、現実の売買実例価額に正常と認められない条件がある場合には売り急ぎ、買い急

ぎ、などの不正な要因を除外し修正して求められる正常売買価格である。土地の評価は売買実例価額からの「正常売買価格」を求める過程で排除されるべき「不正な要因」をどう理解するかが重要な問題である。投機的利益や将来の期待価値は、正常売買価格に含めないとする理解が評価実務で採られているように感じられる。これまで固定資産税の評価額が時価を著しく下回ってきたが、それは「不正な要因」概念を拡大し恣意的にそれを操作することを通してなされてきたのである⁴³⁾。相続税の時価評価において「評価の安全性」概念を拡大することによって評価割合が設定されてきたこととコントラストをなしている。両概念は、ともに法概念ではないし、評価基準（告示）および財産税評価通達でも用いられていない。そして、前述したように、固定資産税（土地）の評価は、依命通達によって、平成六年度から地価公示価格の七割水準に引き上げられた。

3 家屋の評価は、再建築価額（再建築費・原価）を基準として評価する方法をとっている。すなわち、評価時においてその家屋の新築に通常必要とされる建築費を求め、家屋の現状によって、経過年度、損耗の程度等に応ずる減価を行うものである。再建築価額（原価）とは、要するに評価の対象となった家屋と全く同一のものを評価の時点においてその場所に新築するものとした場合に必要とされる建築費（コスト）のことである。

再建築価額（原価）は、家屋の価格の構成要素として基本的なものであるから、この要素を用いる評価方法は一応妥当な方法だと言えるが、土地や家屋の資産価値は、土地や家屋をとりまく経済的社会的変化によって変わるものであり、その市場における取引価額つまり時価は常に再建築価額（原価）で判定しようとは限らない。資産価値は、公共施設（例えば駅）の設置決定の前後で変わるし、その近くに設置されている民間施設（例えばレジャーランド）の活気の変化によって変動することを考えると、再建築価額（原価）による評価方法の一つに固定して家屋の時価を評価する方法は妥当とは言えないように思える。この評価基準（告示）による家屋の評価方法は、行政の便宜の観点から画一的な基準により大量の家屋を評価することにウエイトが置かれたものであつて、個別に再建築価額で評価しその課税標準を算定しようとするものではないから、家屋の価値が直接評価額に結びつくわけではない。

家屋の評価は、具体的には、家屋を木造家屋と非木造家屋に区分し各個の家屋に評点数を付設して、当該評点数を木造家屋または非木造家屋の評点一点あたりの価額に乗じて、各個の家屋の価額を求める方法である。評点一点あたりの価額は、木造家屋または非木造家屋の「指示平均価額」に木造家屋または非木造家屋の総床面積を乗じ、それを木造家屋または非木造家屋の付設総評点数で除した額に基づいて、市町村長が決定するが、「指示平均価額」は、指定市にあつては自治大臣が、その他の市町村にあつては自治大臣の指示に基づき都道府県知事が算定して、市町村長に指示するものである。ここで評価に画一的で簡便な評価方法が採られていることは分るが、市場の特性や資産の個別性等の的確な把握の点で問題があると言えよう。

しかし、昭和三十六年三月の固定資産評価制度調査会答申は、家屋の評価方法について、「再建築価格を基準として評価する方法が考えられるが、現実の取得価格は、その取得の際の個別的な事情による偏差があり、実際賃貸料等は、種々の事情によりはなはだしい格差があるので、いずれも評価の基準として採用することができない。

また、売買実例価格は、取得価格と同様に、個別的な事情による偏差があるほか、家屋の取引が一般的に宅地とともに行われている現状からして、そのうち家屋の部分を分離することが困難である等の事情があるのに対し、再建築価格は、家屋の価格の構成要素として基本的なものであり、その評価の方式化も比較的容易であるので、家屋の評価は、再建築価格を基準として評価する方法によることが適当である。」とし、資産価値の評価に個別的な事情を考慮し資産の個別性をより込むことはしないとしている。

4 償却資産は、その取得価額を基準とし、これにその耐用年数と取得後の経過年数に応ずる減価その他を考慮して評価されている。前年中に取得された資産にあつては取得価額を、前年前に取得された資産にあつては前年度の評価額を基準として、償却資産の耐用年数に応ずる減価を差し引いて、その価額を求める。前年中に取得された償却資産の評価は、取得価額から、取得価額に $\alpha/2$ を乗じて得た額を控除（半年償却法）して、その価額を求める方法（定率法）による。ここで α は、当該償却法の「耐用年数に応ずる減価率表」の耐用年数に応じた減価率である。

評価基準は半年分償却法を採用しているが、この半年分償却法より有利な月割償却法を適用すべきことを求めた事案で、「月割償却によって償却資産の評価を行うことになれば、年度の早い月に償却資産を購入した者が、税額が少なくて済むのであるから、償却資産の購入者はいまより償却資産の申告において、取得時期を遡らせて申告する弊害を生じかねず、評価事務の面においても取得時期の真偽の審査を密にしなければならず、評価事務が煩雑になることも否定できない。以上のとおり、固定資産の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る。」とする判決例⁽⁴⁴⁾がある。半年分償却法は、「納税者の公平」や「評価事務の簡便」のうえから合理的であるとされたのであるが、これは、評価基準による評価が全国統一に価値を置くものと理解したうえで、その枠組の中で「公平」性を判断するものであり、納税者間の個別的税負担ではなく地域的均衡の配慮にウエイトが置かれたものである。

償却資産の取得価額とは、その取得時に通常支出すべき金額をいい、原則として、その購入の代価に、または自己の建設、製作、製造等にかかわるものにあつてはその建設、製作、製造等のための原材料費、労務費および経費の額に、引取運賃とか関税等の付帯費の額を加えた金額である。具体的には、所得税法または法人税法の所得の計算において、減価償却費の計算の基礎となる取得価額の算定の方法の例により算定する。

取得価額が明らかでない償却資産については、再取得価額、すなわち、賦課期日に、一般市場において、当該償却資産を取得するために通常支出すべき金額（新品を取得する場合の附帯費を含む金額、新品以外のものについては新品にかかる金額から耐用年数に応ずる減価を行った後の金額）による。

5 諸説の「時価」の意義について、判例・学説は、ともに、おおむね客観的交換価値と解し、通常又は正常な取引価額を意味するものと解している。固定資産税の時価評価に課税実務上用いられている評価基準（告示）は、時価の評価において控除すべき「不正常」要素を拡大することによって、行政上の評価額は、時価を著しく下回るレベルに設定され、曖昧にされてきた。判例は均衡課税を強調してこれを支持し、学説も現状肯定の立場から低レベルの評

価に納税者の有利な点を見出し、評価基準（告示）の画一的な適用を認めて形式的平等に満足してきたのである。判例・学説は、時価を大幅に下回る評価を批判するどころかこれを容認してきた⁽⁴⁵⁾。租税の評価における性格論はこれを正当化する機能を果たしてきたのであるが、このことは、結果的に、課税庁に対し時価に対する評価割合を設定する機能を認め、土地に資産としての有利性を付与してきたのである。つまり、時価の基準性を弱めてきたのである。固定資産税に対する納税者の不信はここから出発しているのであり、問題は正にここにあると考えられる。

固定資産税の改善の視点はここにあるのであり、固定資産税の課税標準の適正化・合理化の方向性として、まず、租税法律主義（特に、課税要件明確主義と合法性の原則）から、時価はあくまでも実際の取引価額（実勢価格）を表現する明確な概念として捉え、評価に租税の性格論を持ち込むべきではないと考えられる。評価の基準はあくまでも「時価」とし、行政は、合法性の原則に沿って、時価そのものの評価を行うこととすれば普遍的な尺度としての「時価の基準性」を維持することは可能であると思える。

しかしここで問題になるのは、評価を時価いっぱいまで引き上げることになると、急激な負担増になることは避けられないであろう。このことは、固定資産に対する長い課税の経緯から熟知されているところであり、実際の課税においては評価額に税率を適用して負担額を求めることを想定している固定資産税の本則課税（評価額課税）の原則は実施されず、地方税法の附則で税負担の安定化を企図して負担調整措置（段階的に課税標準を評価額に引き上げる緩和措置）が設けられて附則課税が長期にわたって行われている。この問題は、公的評価の一元化・適正化の問題として公的に検討されてきたのである。

（九）固定資産税の税率の問題

地方税法は、固定資産税の標準税率（地税一条一項⑤）を一・四％、制限税率（地税三五〇条①）を二・一％と定めている。制限税率は、地方公共団体が税率を定めるに当たってそれを超えることができないと地方税法で定められた税率であるが、この地方税法の枠を超えて地方公共団体は課税権を行使できると解する説もある⁽⁴⁶⁾。国税と課税対象を共

- (30) 辻弘昭「土地評価のあり方をめぐる議論の経緯―固定資産税を中心として―」地方税平成七年八月号一九頁。
- (31) 和歌山地判平成三年七月二二日法律時報一四三二号一一八頁。
- (32) 福岡高判昭和五八年三月二三日シュートイエル二五四号二九頁。
- (33) 名古屋地判昭和二年四月三日行裁例集五卷四号八三八頁。
- (34) 碓井光明著「地稅案例」一五二頁(昭和五四年)。

- (35) 金子宏著 租税法「補正版」九三頁(昭和五六年)。
- (36) 石島弘「地方税における自治体の裁量権と租税法律主義」税四八卷六号四頁(一九九三年)。
- (37) 宇都宮地判昭和三〇年一月二四日行裁例集六卷一二号二八〇五頁。
- (38) 静岡地判昭和三四年六月一六日行集一〇卷六号一一〇一頁。
- (39) 最判平成二年二月一八日判例時報一二三三七号五〇頁。
- (40) 東京地判昭和六二年六月二九日判例時報一二四八号五一頁。
- (41) 福岡地判昭和五二年九月一四日行裁例集二八卷九号九二五頁。
- (42) 東京地判昭和六二年六月二九日判例時報一二四八号五一頁。
- (43) 石島弘「相続税の課税標準―相続税財産評価通達について―」税法学四七二号一二頁。
- (44) 福岡高判昭和五八年三月二三日シュートイエル二五四号二九頁、最高判昭和六一年十二月二一日も同旨シュートイエル三〇四号一頁。
- (45) 植松守雄「租税法律主義―租税事実認定(一九八八年、税経通信四三卷九号)一三頁、七五五頁参照。
- (46) 碓井光明「地方財政の法律問題」公法研究四三号二〇九頁。

公的土地区画評価の比較

区分	固定資産税評価額 (市町村)	相続税評価額 (国税庁)	地価公示価格 (国土交通省)	都道府県地価調査 (都道府県)
根拠規定	地方税法341条5号 「価格 適正な時価をいう。」 固定資産評価基準1章3節二(一)3(1) 「標準宅地の適正な時価は、次によつて、宅地の売買実例価額から評定するものとする。」 固定資産評価基準1章12節一 「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額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。」	相続税法222条 「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る。」 財産評価基本通達1(2) 「時価とは、課税時期……において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによつて評価した価額による。」 〔地価税法23条 「土地等の価額は、……課税時期における時価による。」〕	地価公示法2条1項 「土地鑑定委員会は、……一定の基準日における当該標準地の単位面積当たりの正常な価格を判定し、これを公示する。」 同 法2条2項 「「正常な価格」とは、土地について、自由な取引が行な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。」	国土利用計画法施行令第9条 「都道府県知事は、……一定の基準日における当該画地の単位面積当たりの標準価格を判定するものとする。」
評価機関	市町村長	国税局長	国土交通省土地鑑定委員会	都道府県知事
目的等	固定資産税課税のため	相続税、贈与税及び地価税課税のため	1 一般の土地取引の指標 2 不動産鑑定士等の鑑定評価の基準 3 公共用地の取得価格の算定基準 4 国土利用計画法による土地取引規制における価格審査の基準 5 国土利用計画法に基づく土地の買収価格の算定の基準	
価格調査時点	前年の7月1日(毎年) 〔原則は、基準年度の前年の1月1日(3年に1度評価替え)〕	1月1日(毎年)	1月1日(毎年)	7月1日(毎年)
宅地の評価方法	売買実例価額から求める正常売買価格を基として適正な時価を求め、これに基づき評価額を算定。 地価公示価格水準の7割を目途(平成6年度評価替えから導入)	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(平成4年から7割→8割に変更)	標準地について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つて正常な価格を判定し公示	都道府県知事が毎年1回、各都道府県の標準地について不動産鑑定士又は不動産鑑定士補(1人)から鑑定評価を求め、これを審査、調整し、正常価格を公表
標準宅地の数	平成12年度評価替え 約44万地点 平成15年度評価替え 約45万地点	平成11年 約39万地点 平成12年 約40万地点 平成13年 約40万地点 平成14年 約40万地点	平成11年 30,800地点 平成12年 31,000地点 平成13年 31,000地点 平成14年 31,520地点 平成15年 31,866地点	平成11年 27,089地点 平成12年 26,729地点 平成13年 26,744地点 平成14年 26,745地点

神戸市の評価替え事務の概要

神戸市行財政局主税部長 深尾 秀和

○ 平成 15 年度固定資産（土地）評価替え事務の流れ

1 神戸市の固定資産（土地）の概要（資料 1）

2 平成 15 年度土地評価替え事務の流れ（資料 2）

（1）標準宅地の選定

（2）鑑定評価価格の調整，決定

地価公示価格，地価調査価格等に留意し，価格バランスを調整し，価格決定

- ・市，各区最高地
- ・市境，区境標準宅地
- ・全標準宅地

作業期間 約 3 ヶ月

（3）路線価の評定

主要路線価との格差要因の分析，当てはめ，検証
全路線価約 4 万本（担当者一人当たり約 800 本）

作業期間 約 6 ヶ月

（4）現況調査

○ 評価替え現況確認調査（数万筆）

（14 年は，約 22,000 筆を調査，担当者一人当たり約 450 筆）

作業期間 約 6 ヶ月

○ 賦課期日現況確認調査

異動分（分合筆等）調査（約 2 万筆）

約 2 万筆（担当者一人当たり約 400 筆）

作業期間 約 3 ヶ月

（5）地価下落に伴う価格の時点修正

作業期間 約 3 ヶ月

（6）価格決定・納税通知書発送

神戸市の固定資産（土地）の概要

○ 地積等

	評価総筆数（筆）	評価総地積（㎡）	決定価格（千円）
宅地	477,412	93,479,903	8,860,062,831
土地合計	627,257	270,137,930	9,379,748,200

○ 土地評価の体制

行財政局固定資産税課土地係

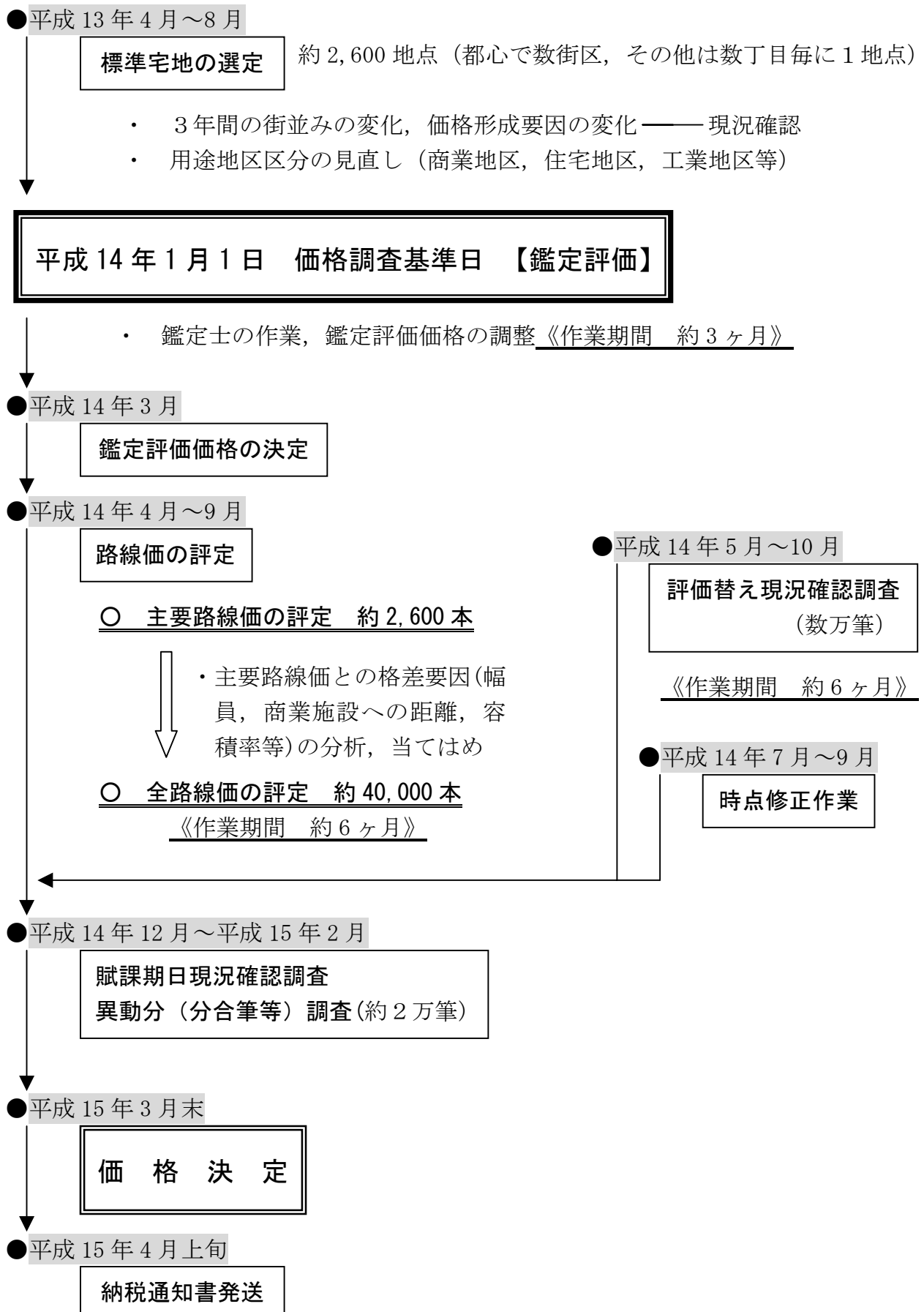
係長 1 人，担当 4 人，計 5 人

各区（9 区）市税課固定資産税係

係長 9 人，担当 45 人，計 54 人

合計 59 人

平成 15 年度土地評価替え事務の流れ



○ 平成 15 年度固定資産（家屋）評価替え事務の流れ

1 神戸市の固定資産（家屋）の概要（資料 3）

2 平成 15 年度家屋評価事務の流れ（資料 4）

（1）独自評点基準表等の作成

○独自評点項目の作成

○独自評点基準表の作成

（木造 5 種類，プレハブ造 2 種類，非木造 5 種類）

○独自評点付設要領の作成

作業期間 約 5 ヶ月

（2）新增分家屋の評価

①課税客体の把握

○登記所からの通知（毎月数回）

○建築確認申請概要書の閲覧（毎月 1 回）

○現況確認調査

作業期間 通年

②評価作業・評価額計算

○実地調査（使用資材・量等の確認）

○評価額の計算・決定

作業期間 通年

（3）減失分家屋の把握

○登記所からの通知

○現況確認調査

作業期間 通年

（4）在来分家屋の評価額計算

○理論評価額の計算

（前年度の再建築費評点数×再建築費評点補正率×経年減点補正率等×1点単価）

○理論評価額と前年度評価額を比較のうえ，評価額を決定

作業期間 約 1 ヶ月

（5）価格決定・納税通知書発送

神戸市の固定資産（家屋）の概要

○ 棟数等

	棟数	床面積(m ²)		決定価格(千円)	
		新增分	新增分	新增分	新增分
木造	238,785	3,580	22,727,770	596,909,853	25,728,380
木造以外	311,472	6,432	54,449,065	3,236,413,579	108,488,733
合計	550,257	10,012	77,176,835	3,833,323,432	134,217,113

○ 家屋評価の体制

行財政局固定資産税課家屋係

係長 1 人, 担当 4 人, 計 5 人

各区(9区)市税課固定資産税係

主査 9 人, 担当 80 人, 計 89 人

合計 94 人

平成 1 5 年度家屋評価替え事務の流れ

	総 務 省	市 町 村
平成 1 3 年 1 月	価格調査基準月（東京都特別区） 評点基準表等の作成 【作業期間 約 1 年間】	
平成 1 4 年 1 月 2 月 7 月 1 1 月 1 2 月	地財審への諮問 ・ 了承, 内示 評価基準改正案 (再建築費評点基準表等)	独自評点基準表等の作成 【作業期間 約 5 ヶ月】 〔随時〕 新增分家屋の把握 → 評価・評価額計算 滅失家屋の把握 在来分家屋の評価額計算 【作業期間 約 1 ヶ月】
平成 1 5 年 1 月	賦課期日	
2 月		
3 月		価格決定
4 月		納税通知書発送

○ 平成15年度固定資産税（償却資産）評価事務の流れ

1 神戸市の固定資産（償却資産）の概要（資料5）

2 平成15年度償却資産評価事務の流れ（資料6）

（1）対象資産の把握

- ・ 現地調査
- ・ 新築家屋情報
- ・ 法人市民税の異動届
- ・ 大型特殊自動車登録資料
- ・ その他（広告、業界団体名簿等）

作業期間 約6ヶ月

（2）申告書の発送

- ・ 12月上旬，約36,000件

（3）償却資産所有者からの申告書の受け付け

- ・ 12月上旬から3月上旬まで
申告期限－1月末。以後，期限後申告の受付

作業期間 約3ヶ月

（4）評価作業

- ・ 申告内容のチェック，電算入力及び評価計算処理
異動入力件数 10万件，処理件数 50万件（資産単位）

作業期間 約2ヶ月

（5）価格決定・納税通知書発送

神戸市の固定資産（償却資産）の概要

○ 義務者数等

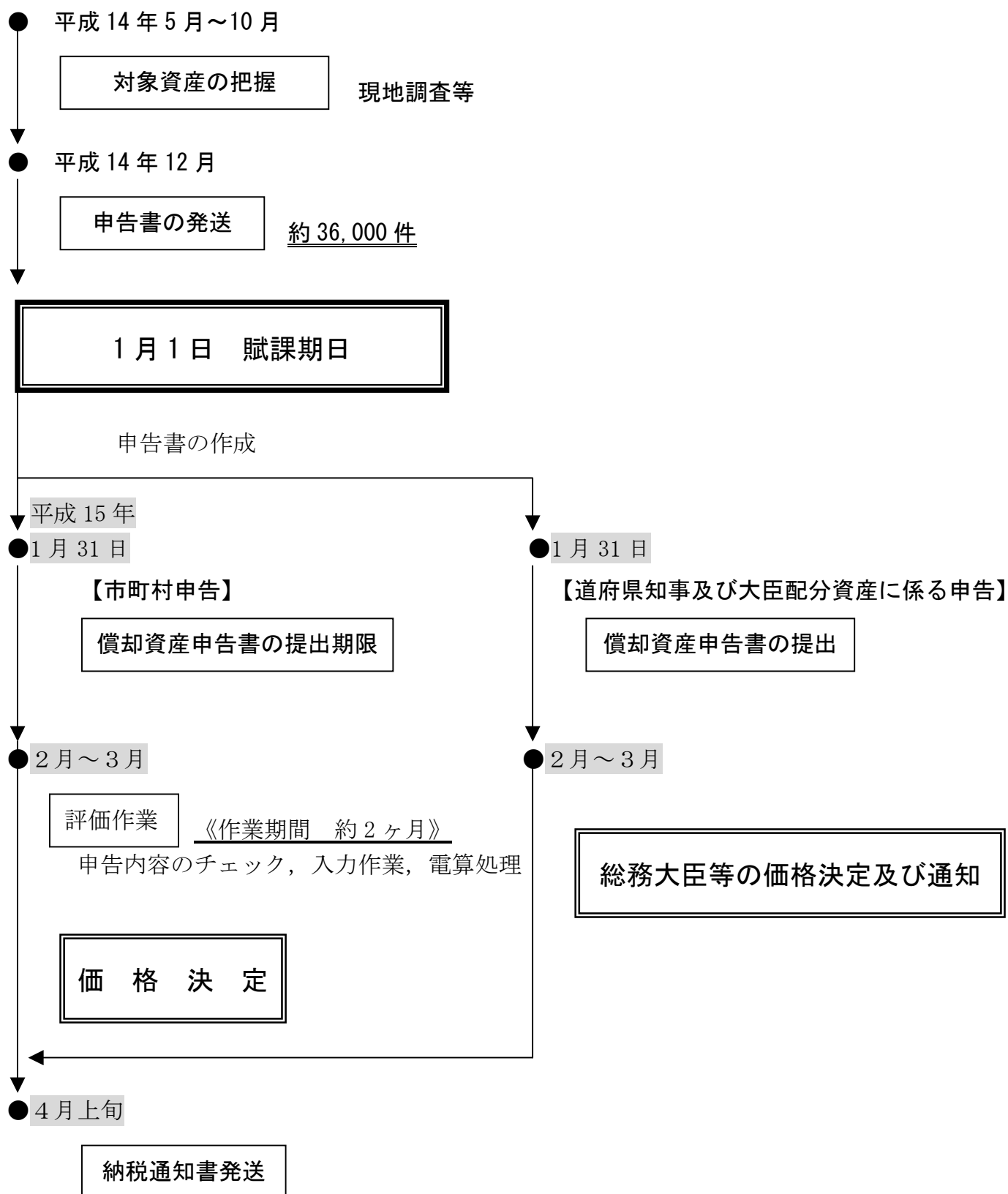
	義務者数（人）	決定価格（千円）
市決定分	14,812	990,883,776
配分分	114	399,766,859
合計	14,926	1,390,650,635

※ 免税点未満 60,708 人

○ 償却資産評価の体制

行財政局固定資産税課資産係 係長(主査) 2人, 担当 3人, 計 5人
 各区(9区)市税課固定資産税係 主査 9人, 担当 21人, 計 30人
 合計 35人

平成15年度償却資産評価事務の流れ



2003年IAAO第69回年次総会及び自治体ヒアリング調査の報告

名古屋市立大学大学院教授 前田 高志

I IAAO第69会年次総会

- IAAO(International Association of Assessing Officers ; 国際資産評価員協会)の第69回年次大会が2003年9月13日から17日の5日間にわたり、テネシー州ナッシュビル市のナショナル・コンベンション・センターを会場として開催された。参加者数は事前登録者数だけで1,000名を超え、隣国のカナダをはじめとして日本やイギリス、オランダ、オーストリアなど海外からも多くの会員が参加している。この総会に報告者は、総務省自治税務局の佐々木敦朗固定資産税課長、資産評価システム研究センターの佐藤貞夫理事とともに参加する機会を与えられた。
- 実質的な総会は15日午前のJack Parr氏の基調講演から始まり、その後、15日午前から17日午後にかけて、研修プログラムと呼ばれる研究報告セッションにおいて全体で125タイトルに及ぶ研究発表がなされた。基調講演の " Dealing with the Public in Stressful Time" では、Parr氏は連邦保健・人的サービス省その他の官公庁やアメリカン・エクスプレス、ノース・ウェスト航空などの有名企業等を顧客とした人材研修・開発会社の経営者としての経験をもとに、主にテクニカルな視点から財産税納税者に対する情報提供のあり方や円滑な徴税業務のあり方に関する提言を行った。
- 研修プログラムは7分科会に分かれて開かれた。
 - ① 第1分科会 World Wide Web - On, What A Web We Weave (インターネット活用に関する諸問題)、報告数8
 - ② 第2分科会 Appraisal and Valuation - Back to the Basic (評価のあり方)、報告数12
 - ③ 第3分科会 Technology and Data - Technology Rave Bandwagon (評価技術とデータ収集・処理)、報告数10
 - ④ 第4分科会 Leadership in Managemnt (業務管理におけるリーダーシップ)、報告数10
 - ⑤ 第5部会 Tax Policy (租税政策)、報告数15
 - ⑥ 第6分科会 From the Front Lines - International Developments (諸外国の事例研究)、報告数9
 - ⑦ 第7分科会 Special Sessions (基調講演を含む特別報告)、報告数9

研修プログラムにおける報告総数は61で、評価実務と財産税の施策問題に関するテーマがやや多い。なお、会員の大半が地方団体で資産評価その他の税務行政に直接に携わっている公務員、実務家であるため、報告者が財産税のデザインやその運用の実際、実務の問題に関する事例紹介(どのような問題をかかえ、それにどのように対応しているか、どのような成果を得られたか)を行い、フロアのメンバー

との質疑応答が交わされるというかたちでの報告が多かった。また、インターネットを使った資産調査や評価情報等の公開が進んでいることから Web を用いた税務行政のセッションが今年も例年通り独立して設けられていることは（報告数はやや少ないものの）、今後のわが国の固定資産税の評価と情報公開のあり方を考える上で示唆的であった。

- 複数のセッションが同時に行われるため、聞くことのできた報告は限られたが、そのなかで興味深かったものの一つは、15 日午前の第 2 分科会で行われた、テネシー州のシェリー・カウンティ資産評価員（商業用資産再評価担当責任者）の C.K.Broske 氏の報告、"Keep Your Powder Dry; Your CAP Rates Unloaded; and Your Value Correct" である。その概要は次の通りである。
- 周知のように商業用資産のような収益性資産の評価には収益還元法が用いられ、一般に Appraisal Foundation（評価財団）が定めた統一評価基準、Uniform Standard of Professional Appraisal Practice にしたがって IRV 算式（ $\text{Income} = (\text{Capitalization}) \text{Ratio} \times \text{Value}$ ）で、収益を資本還元率（Capitalization ratio を略して一般に CAP と呼ばれる）で割り引いて評価額が決定される。このとき、収益の算出は資産の経常収益は、たとえば賃貸ビルの場合、まず賃貸料の粗収益を推定し（実額ではなく、単位面積あたり標準収益額×面積で算出される）、そこから同じく標準的な空室率、賃貸料未収率に基づく損失を控除して実質粗収益を求める。そして、実質粗収益からさらに標準的な経常経費を差し引いて得られた純経常収益を、資本還元率で除して評価額が算出されることになる。なお、資本還元率は当該資産の所在する地域に比較可能な商業用資産が多い場合は CAMA（Computer-assisted Mass Appraisal）と呼ばれる電算処理の一括評価の手法のなかで標準的な数値が計算され、それが用いられている。

こうした一連の評価決定プロセスについての Broske 氏の指摘の第一は、評価額を純経常収益÷資本還元率で求める際に、実際には通常の意味での資本還元率に加えて財産税の標準的な実効税率が分母に入れられる点にある。これは実効税率分を加算する理由は、テナントの支払う賃貸料のなかに財産税額が含まれていないという前提にある。しかし、Broske 氏は実際にはテナントが財産税額分を含めて賃貸料を支払う契約をしているケースも多く、そのような場合には実効税率を考慮せず、単純に資本還元率のみを用いて当該資産の価値を決定すべきであり、硬直的に標準方式をそのまま適用することによって大幅な税収ロスが生じていると論じた。氏の第二の指摘は、前述のように収益還元法の実際の算出過程の大部分が CAMA による「標準値」に依拠したものとなっているが、地方団体の評価担当者が安易にそれらに依存する傾向にあり、空室率やテナント料の未払い率、資本還元率など、現実の数値の代理変数的に用意された標準値について、可能な限り実態に即して補正するよう努力をはらうべきであるという提言であった。以前よりわが国でも関心

の高い、収益還元法の細かなプロセスと、実際の運用上の問題についての Broske 氏の問題提起は今後のわが国での論議にも教示に富むものといえる。

- 同じく 15 日の午後に行われた、カンザス州ジョンソン・カウンティの資産評価員、K.D.Meyer 氏とネブラスカ州の租税衡平及び歳入委員会の委員長、M.P.Reynold 氏による共同報告 "How Far Should Tax Exemption Go" では、現在、政府（連邦、州、地方公共団体）、準政府（政府関係機関）、非営利の公益団体に与えられた財産税の免税措置がとりあげられ、特に非営利公益団体のそれに焦点をあてて問題提起がなされた。報告では具体的な全米規模の大学スポーツ振興団体の所有するドミトリが教育施設か、居住施設か（すなわち公益的存在か指摘目的か）をめぐって最高裁まで争われたケースなどを事例に、本来の公益目的に合わない施設に関して課税当局が厳正な姿勢で臨む必要性が指摘された。しかし、フロアからは両氏の主張と異なった意見も出され、州によってこの免税規定の運用をめぐってはかなりの差異があることが感じられた。

IAAO www.iaao.org

Ⅱ 自治体調査

(1) テネシー州ナッシュビル市／ディビッドソン・カウンティ（9月16日訪問）

テネシー州の州都ナッシュビル市は大都市圏政府を形成しており、ヒアリング調査ではシェルビー・カウンティ資産評価員事務所の商業用資産評価責任者の C.K.Bokoski 氏と大都市圏政府の財産税資産評価部の情報システム責任者 B.Pigue 氏からの説明を受けた。

○ 財産税の概要

- ・ 財産税の歳入に占める割合（2002 年度） 45 %
売上税 18 % 補助金等 17 % ※一般基金歳入 \$1,352,210,300
- ・ 税率 不動産の評価額に対して
General Service District (GSD ; 前ディビッドソン・カウンティ全域) 3.84 %
Urban Service District (USD ; 旧ナッシュビル市及びその近郊地域) 0.74 %
※ USD の資産 : 3.84% + 0.74 %
- ・ 税率は州法の定めにより、4 年に一回の評価替えの年に見直される。改正された税率は州平衡委員会 State Board of Equalization の承認が必要。
- ・ 他カウンティの税率 デヴィッドソン・カウンティ 4.58 %
サリバン・カウンティ 4.57 %、ラザフォード・カウンティ 4.68 %、ハミルトン・カウンティ 5.57 %、ノックス・カウンティ 5.66 %、シェルビー・カウンティ 7.02 %

- ・ 評価率
公益事業 55 % 商業用資産 40 % 工業用資産 40 %
事業用資産 30 % 居住用資産 30 % 農業 25 %
- ・ 減免制度
高齢者（65 歳以上）と障害者、傷痍退役軍人とその遺族を対象に減免措置が講じられている。高齢者、障害者はその所有する不動産の最初の\$18,000、傷痍退役軍人・遺族のそれは最初の\$140,000 が課税を財産税を免ぜられる。
- ・ ナッシュビルは地域経済が好調で、TIF や財産税の減免をかなり積極的に行っているが、それを可能ならしめるだけの経済、財政の基盤がある。なお、財産税を地域経済開発の手段の一つとして用いることの経済効果が担当者より説明された。

Nashville & Davidson County, Tennessee, Property Assessor, Home Page

www.padctn.com

Tennessee State Board of Equalization Home Page

www.comptroller.state.tn.us/cpdivsb.htm

Tennessee State Board of Equalization Rules

www.state.tn.us/sos/rules/0600/0600.htm

State of Tennessee Division of Property Assessments

www.comptroller.state.tn.us/cpdivsb.htm

(2) ペンシルバニア州ハリスバーグ市（9月19日）

ペンシルバニア州の州都ハリスバーグ市では財政部長の R.F.Kroboth 氏と産業経済担当者の L.Lingle 氏に同市の財政、財産税についての説明を受けた。

① 財政状況について；市の財政状況については National League of Cities (NLC) の財政状況調への回答書を用いての説明がなされた

- ・ 財源不足（使用料・手数料等、宿泊税、娯楽税、州補助金などの減収）
- ・ 基金取崩し、使用料・手数料引上げ、投資計画の延期、公務員レイオフ・早期退職勧奨などで対応、増税、サービス削減、民営化・外注化などは考えず
- ・ 2003 年度予算 一般基金歳入 5,505.4 万ドル、歳出 5,515.4 万ドル
- ・ 財産税収 1,320.9 万ドル（歳入の約 24 %）、所得税約 11 %、使用料・手数料約 42 %、州補助金約 16 %
- ・ 財政悪化の要因 課税ベース減少、連邦・州からのマンドレート、治安、インフラ整備、人的サービス、公務員給与・年金・健康保険、物価上昇、地域経済
- ・ 市財政にとっての重大な問題 市内不動産の 45 %が免税対象

② 財産税の歳入に占める割合 上述の通り

③ 財産税の概要

- ・ 2003 年度の財産税収は予算ベースで 1,320.9 万ドルで、対前年度予算比で約 3 万ドル、0.22 %の減少。減収の理由はドーフィン・カウンティ評価不服審判委員会（Dauphin County Assessment Appeal Board）が資産価値の再評価で減額評価を行ったため。
- ・ 評価はドーフィン・カウンティの資産評価委員会（Dauphin County Board of Assessment）が行う。2003 年度の税率は" Two-Rate Property Tax" で、資産評価額に対して土地が 24.414 パーミル、建物・償却資産が 4.069 パーミル（商業用、居住用等による差違はなく一律）。実効税率はおよそ 8.5 パーミル。

【税額の決まり方】

$$\begin{array}{lcl} \text{2002 年の Millage Rate } 6 : 1 & x = 0.00406892 & 6 x = 0.02441352 \\ \frac{(371,924,800 * 6 x)}{\text{土地評価額}} + \frac{(1,330,249,300 x)}{\text{建物等評価額}} & = & 14,492,674 \end{array}$$

$$\text{土地分の税額 } 371,924,800 * 0.02441352 = 9,079,993.54$$

$$\text{建物等の税額 } 1,330,249,300 * 0.00406892 = 5,412,677.98$$

$$\text{財産税収総額 } 9,079,993.54 + 5,412,677.98 = 14,492,671.52$$

$$14,492,671.52 - 200,267 \text{ (PNI オフィス・ガレージ)} = 14,292,404.52$$

$$14,292,404.52 * 0.885 \text{ (徴収率)} = 12,648,780.19$$

$$\text{実効税率} = 12,648,780.19 / (371,924,800 + 1,330,249,300) = 0.008522$$

- ・ 実効税率の他市等との比較（2003 年度） ハリスバーグ 8.522 パーミル
Susquehanna Township 1.9、Swatara Township 1.04、Lower Paxton Township 0.88、Penbrook Borough 7.02、Steelton Borough 6.649/4.44、Allentown 市 14.72、Bethlehem 市 11.50、Easton 市 12.00、Erie 市 9.91、Johnstown 36.44 市、Lancaster 8.24 市、New Castle 市 8.42、Reading 市 10.33、Wilkes Barre 市 53.63、York 市 11.39、Philadelphia 市 3.74、Pittsburg 市 10.80 ・非課税資産 政府（連邦、州、カウ
ンティ）の不動産、病院、非営利団体
- ・ 財産税の減免措置 経済開発上の理由から居住用・商業用資産対象に 10 年
間の税額軽減制度あり
- ・ 財産税の税務行政
評価はカウンティが行うが税務行政は市と学区が担当し、税額計算や納付書
送付は Dept. of Administration、徴収は City Treasurer's Office が行う。
財産税の税制改革は州が行う。

- ・ 納税通知書数は 18,600 で 1 月に発送。徴収率は 2001 年で年内 89 %、3 年で 98 %。
- ・ 納税通知書を受け取ってから 2 ヶ月以内に納税すれば 2 %の減額。納付書受取後 4 ヶ月を経過し年内に納付する場合は 10 %のペナルティ、その後はさらに重いペナルティ。

④ ハリスバーグの SRT の概要

- ・ ハリスバーグは 1975 年に SRT を採用 し、30 年近くの実績を有する。SRT の導入に踏み切った理由は、かつて同市の基幹産業であった鉄鋼業などが産業構造の転換の影響をうけて撤退し、人口流出によって市の衰退が深刻になったためである。なお、ハリスバーグは州都であるが、現在、人口は約 5 万しかなく、10 年前の人口 8 万人からいまなお人口の減少が続いている。
- ・ 1975 年の SRT 導入時の税率は土地が 1.7 %、建物が 2.3 %とその格差は 1.4 倍であったが、その後、土地に対する税率が相対的に高く引き上げられ、1980 年には 3 倍となり、その後の 20 年間はほぼこの水準が維持されるが、1999 年に 4 倍、2001 年に 5 倍、そして昨年 2003 年には 6 倍にまで格差が拡大されている。すなわち、現在の表面税率は、土地が 2.4 %、建物が 0.4 %である。このことについて市の説明は近年、とくに人口の流出と地域経済の低迷が深刻になっているために、企業進出の促進、税源の涵養をねらってこのような措置を講じているとのことであった。
- ・ なお、SRT のほか、ハリスバーグでは Tax Increment Finance（以下、TIF と略す）も地域経済活性化の手法として活用している。TIF とは地域指定を行い、その地域内での財産税を一定期間減免し、不動産投資を誘発させて地域開発をはかり、その後、地価の上昇によって得られる財産税の増収を当初の減収の償還に特定財源的に充当するという仕組みで、全米の都市でよく用いられている。ハリスバーグでは現在、TIF の地域を 1 地域設定しており、さらに近い将来、もう 1 地域の追加指定を行う予定であるという。このようにハリスバーグでは SRT と TIF を組み合わせた地域活性化を図っており、市担当者は地域経済の疲弊が進んだ 1970 年代以降、財産税を土地の有効利用を促進する手段として積極的に位置づけていることを明言した。
- ・ ところで、上述のように市の人口規模は低迷しているが、SRT の効果について市の説明では、近年、31 億ドルの新規投資が行われ、納税企業数も 1,900 社から 6,000 社近くにまで増加したということである。また、課税対象となる不動産の価値も約 2 億ドルから 16 億ドルに上昇し、空き物件の割合も 85 %減少、犯罪発生率は半減し、火災発生率も 3 分の 1 になるなど、大きな成果を担当者は強調していた。無論、こうした市の再活性化の効果が SRT など財産税の施策でのみ達成されたとは市も考えていないようで、SRT や TIF とともに、税の減免だけ

でなく広い分野でさまざまな市への企業・投資の誘致の取り組みを行い、いったんハリスバーグに進出した企業が撤退しないような魅力的な環境づくりに努められているようである。

- ・ なお、興味深かったのは、SRT や TIF のようなアグレッシブな財産税政策を採用しているハリスバーグではあるが、その他のオーソドックスな減免措置には消去的な姿勢が窺えることであった。一般の居住用資産や商業用資産に対する 10 年間の減免措置も実際にはあるのであるが、インタビューでは市の財政規模と経済規模から通常の軽減措置を積極的に行う余裕まではないという説明を受けた。

【参考】

ペンシルバニア州の **Sprit-rate tax** あるいは **Two-tier tax** と呼ばれる独特の仕組み（以下、SRT と略す）は、土地の価値と建物の価値の区分を明確にし、かつ、建物に対する軽減措置を講ずるというものである。建物に係る税の軽減は所有者に資産の維持と改修へのインセンティブを与え、土地の価値に係る税の負担増は土地のさらなる効率的な利用へのインセンティブをもたらす。SRT の歴史は古く、1913 年にピッツバーグなど一部の都市で最初に導入されているが、州内での採用が増えたのは 1980 年代になってからである。ただし、当初、この SRT は土地の資産価値に対する税は増税の手段として提案されたのではなく、生産的な労働、資本に対する税の大幅な減税とのセットで行われた。

SRT は現在、州内の 16 の自治体で選択・実施されているが、主要都市での土地に対する税率と建物に対するその格差は（データが少し古くて 1996 年時点のものであるが）、ピッツバーグで 5.61 倍、スクラントン 3.9 倍、ハリスバーグ 4 倍（後述のように 2003 年度は 6 倍）、マッキースポート 4 倍、ニューキャッスル 1.75 倍、ワシントン 4.35 倍、ダッキースン 5.61 倍、アリキッパ 16.2 倍、クレアトン 4.76 倍、オイルシティ 1.23 倍、ティタスビル 8.68 倍と、自治体によって大きく異なるが、一般に土地と建物で税率に大きな差が設けられていることがわかる。

このように格差の程度に差異があるが、資産の改修・修理、道路や下水道など都市インフラのより効率的な利用を促進し、土地投機や都市のスプロール化の抑制に効果を発揮している。SRT 改革は、採用している団体での建築許可の増加と、従来の財産税を課税しているところの停滞を比較すればわかるように、開発に強力なインセンティブを与える。SRT によってダウンタウン地域での雇用創出や住宅用、商業用の建物の改修が増加している。市場メカニズムと民間へのインセンティブを適切に活用し、公共部門への安定した財源を提供すれば、SRT は開発の利益をコミュニティ全体に広く配分することも保証するものである。ペンシルバニア州議会は、現在、学校区等にも拡大することを検討している。

資 料 編

資 料 目 次

1	固定資産税における評価のしくみ	8 1
2	固定資産評価の仕組み（土地）	8 6
3	固定資産評価の仕組み（家屋）	8 8
4	固定資産評価の仕組み（償却資産）	9 0
5	平成15年度評価替え事務の流れ（土地（宅地））	9 1
6	平成15年度評価変え事務の流れ（家屋）	9 2
7	シャウプ使節団日本税制報告書（抄）	9 3
8	固定資産評価制度調査会答申抜粋	9 5
9	適正な時価について「逐条解説等」	9 7
10	「適正な時価」参考資料（地方税法抜粋）	9 8
11	固定資産評価基準抜粋	100
12	公的土地評価の比較	101
13	訴訟における主な争点	102
14	最高裁判決のポイント	107
15	最近の裁判例について	108
16	最高裁判例（平成15年6月26日）	109

固定資産税における評価のしくみ

固定資産税における評価の方法は、地方財政審議会の意見を聴いた上で、総務大臣が定める固定資産評価基準において定められている（地方税法第388条第1項・第2項）。

	土 地	家 屋	償却資産
方式	売買実例価額方式	再建築価格方式	取得原価方式
概要	○ 売買実例価額に基づいて評価 ※宅地については、地価公示価格等の7割を目途（評価替えも同様）	○ 再建築価格（同一の家屋を新築する場合に必要な建築費）に基づいて評価 ○ 3年ごとに、建設物価の変動率や経年による減価率により評価替え（上昇する場合は据え置く（据置措置））	○ 取得価額に基づいて評価 ○ 毎年度、法定耐用年数に基づく減価率（定率法）により評価替え

（参考）昭和36年の固定資産評価制度調査会の答申に基づき、昭和39年度から実施

土地評価のしくみ

◇ 売買実例価額に基づいて評価額を求める方法

※宅地については、地価公示価格等の7割を目途

＜例＞宅地の評価方法（市街地宅地評価法）

宅地の用途・道路の状況・公共施設からの距離等を考慮して地区、地域を区分し、地域内の標準的な宅地を選定



7割

標準宅地の価格の評定



地価公示価格等の活用



標準地が沿接する主要な街路の路線価の付設、その他の街路の路線価の付設



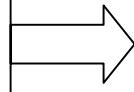
各宅地の評価

※ 売買実例価額等をもとに求められる

※ 地価下落が認められる場合、毎年度、価格を見直すことができる。

新築家屋の評価のしくみ

再建築価格方式

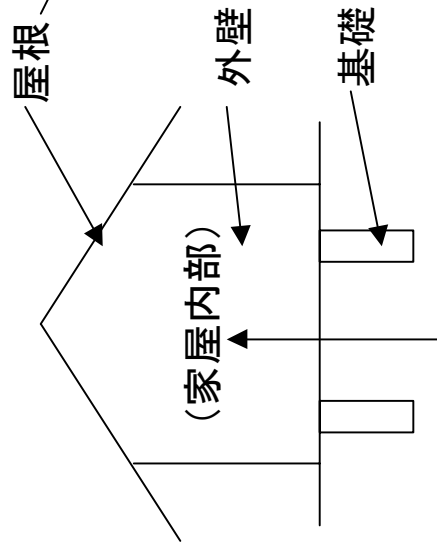


： 評価の対象となった家屋と同一のものを新築する場合に
必要な建築費をもとに評価額を求める方法
(膨大な家屋を公平に評価するためにふさわしい方法)

再建築価格の算出 ➡

屋根、外壁、天井等の部分別の評価を積み上げ

＜例＞木造住宅の場合



部分別に評価を実施

(具体例)

○瓦屋根の場合の評点数 (建床面積 1 m²あたり)

上	20,870	}	勾配等による補正あり
中	13,950		
並	10,120		

部分別の評価を積み上げ

柱・壁体、造作、内壁、天井、
床、建具、建築設備

(その他)仮設工事、その他工事

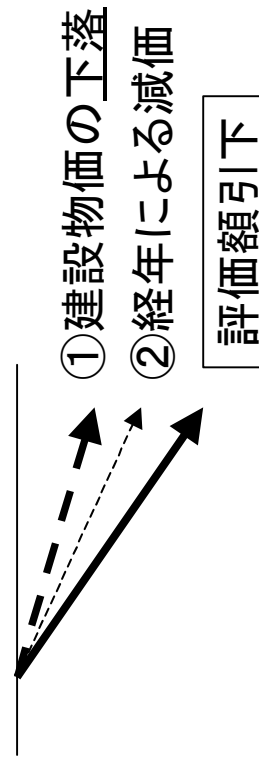
家屋の評価替えの基本的なしくみ

再建築価格方式

： 評価の対象となった家屋と同一のものを新築する場合に必要な建築費をもとに評価額を求める方法
(膨大な家屋を公平に評価するためにふさわしい方法)

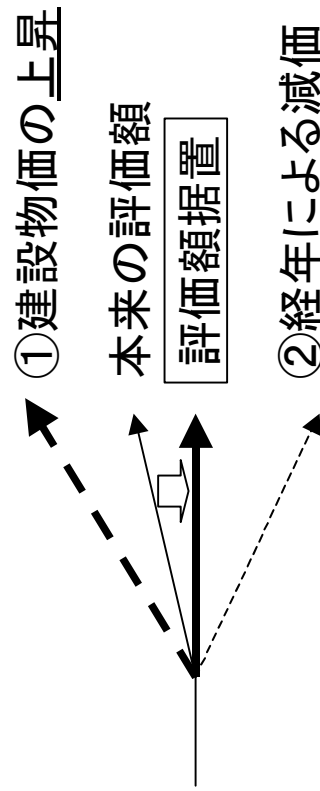
評価替えに影響を与える要因 { ① 建設物価の変動(インフレかデフレか?)
② 経年による減価(何年経過しているか?) }

<現在>



経年による減価に加え、建設物価も下落するので、評価額は引下げ。

(参考) <物価上昇期>



①>②の場合は、本来評価額は上昇するが、据置措置により評価額据置き。

償却資産の評価のしくみ

1 償却資産評価の基本

償却資産は、取得価額を基礎として、取得後の経過年数に応じた減価（税務会計上の減価償却に対応）を考慮して評価。ただし、評価額の最低限度は取得価額の100分の5。

●前年中に取得した償却資産：	評価額	=	取得価額	－	控除額（減価額） × 1/2（半年分）
●前年前に取得した償却資産：	評価額	=	前年度評価額	－	控除額（減価額）

2 償却資産評価の主なポイント

(1) 取得価額： 償却資産を取得するために「通常支出すべき金額」⇒ 法人税における取得価額に対応

（※ 固定資産税においては、圧縮記帳は認められていない）

(2) 控除額（減価額）： ① 法定耐用年数（財務省令）に基づく減価率（定率法）により算出される額

② いわゆる増加償却（資産の使用時間が一般的な平均使用時間を著しく超えて使用された場合）や陳腐化償却（技術の進歩等により資産が著しく陳腐化した場合）に対応した控除額の加算についても認められる。

（※ 固定資産税においては、割増償却・特別償却は認められていない）

固定資産評価の仕組み（土地）

1 評価方法

売買実例価格に基づく評価

(1) 固定資産評価制度調査会答申（昭和36年3月）抜粋

Ⅱ 各資産の評価方法の原則

1 土地

「土地の評価は、売買実例価格を基準として評価する方法によるべきである。

土地の評価方法については、売買実例価格を基準として評価する方法のほか、農地については、耕作による収益額を資本還元して評価する方法、その他の土地については、賃貸料等の収益を基準として評価する方法が考えられるが、農地の耕作による収益額、資本還元率等について客観的な数値を見いだすことが困難であるし、また、その他の土地の実際賃貸料等は、種々の事情によりはなはだしい格差があり、評価の基準としてとり得ないので、土地の評価は、各地目を通じ、売買実例価格を基準として評価する方法によることが適当である。

評価の基準とすべき売買実例価格は、現実の売買実例価格に直ちによることがなく、当該売買実例の取引の事情を精査し、特殊条件に基づくものを除き、おおむね正常と認められるものによるべきである。」

(2) 「土地評価に関する調査研究 平成9年3月」抜粋

○収益還元法導入上の問題点

固定資産税の土地評価に収益還元法を導入する場合、純収益を還元利回りで還元して対象不動産の価格が求められることから、純収益と還元利回りの把握が重要であるが、評価実務上、次のような問題点がある。

ア 収益価格は、その建物の利用用途により大幅に異なることとなるので、想定する地域の標準的建物の設定が困難であること。

イ 収益価格の算定には、想定要因が数多くあり、その設定如何が収益価格に大きな影響を及ぼすが、地域性を反映した設定が困難であること。

ウ 綿密な調査・資料の収集、評価に要する事務員及び事務経費の大幅な増大となること。

エ 収益還元法は、対象不動産の収益面での価格を求める方式であり、現実的に収益を生まない土地について、この方法のみにより評価することには疑問があること。

2 賦課期日等（平成15年度の場合）

(1) 賦課期日

平成15年1月1日

(2) 価格調査基準日

平成14年1月1日（基準年度の初日の属する年の前年の1月1日）

※ 時点修正…市町村長の判断で、平成14年7月1日までの下落状況を反映

注）固定資産評価基準（抜粋）

○ 宅地の評価において、……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（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。

○ 平成15年度の宅地の評価においては、市町村長は、平成14年1月1日から平成14年7月1日までの間に標準宅地等の価格が下落したと認める場合には、第3節一から三まで及び本節一によって求めた評価額に次に掲げる方法により修正を加えることができるものとする。

（中略）

1 宅地の価額の修正は、次によるものとする。

(1) 宅地の価額の下落状況を把握する。

(2) 宅地を区分し、その区分ごとに修正率を適用する。

2 宅地の価額については、国土利用計画法施行令（昭和49年政令第387号）による都道府県地価調査及び不動産鑑定士又は不動産鑑定士補による鑑定評価等を活用し、平成14年1月1日から平成14年7月1日までの下落状況を把握するものとする。

(3) 宅地は地価公示価格等に対して7割評価

* 「賦課期日」について

固定資産税の賦課期日が1月1日とされているのは、年の初日であって一般に固定資産の移動が少なく課税要件を確定するのに便宜であること、年度当初に課税を実施するためには賦課期日以後固定資産の調査、価格の決定、固定資産課税台帳の縦覧等の諸手続のため相当の期間を必要とすること等の理由に基づいている。（土地、家屋、償却資産共通）

（参 考）【地方税法（昭和25年7月31日法律第226号）制定時】

（固定資産税の賦課期日）・・・現行規定と同様

第359条 固定資産税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の1月1日とする。

固定資産評価の仕組み（家屋）

1 評価方法

再建築価格に基づく評価

(1) 固定資産評価制度調査会答申（昭和36年3月）抜粋

Ⅱ 各資産の評価方法の原則

2 家屋

「家屋の評価は、再建築価格を基準として評価する方法によるべきである。

家屋の評価方法については、再建築価格を基準として評価する方法のほか、取得価格を基準として評価する方法又は売買実例価格を基準として評価する方法が考えられるが、現実の取得価格は、その取得の際の個別的な事情による偏差があり、実際賃貸料等は、種々の事情によりはなはだしい格差があるので、いずれも評価の基準として採用することはできない。また、売買実例価格は、取得価格と同様に、個別的な事情による偏差があるほか、家屋の取引が一般的に宅地とともに行なわれている現状からして、そのうち家屋の部分を分離することが困難である等の事情があるのに対し、再建築価格は、家屋の価格の構成要素として基本的なものであり、その評価の方式化も比較的容易であるので、家屋の評価は、再建築評価価格を基準として評価する方法によることが適当である。」

(2) 「固定資産評価の基本問題に関する調査研究 平成12年3月」抜粋

○「取得価格方式」について

（慎重論、反対論）

- ・ 国税においてすでに申告制が導入されている事業用家屋ならともかく、非事業用家屋について、新たに納税者に申告の義務を課すことは、慎重に考えるべきではないか。特に、土地と家屋が一体として取引されたような場合における「適正な時価」として、家屋のみの取得価格の申告は、非常に困難なのではないか。
- ・ 取得価格から適正な時価を導くためには、行政側による客観性のチェックが不可欠であり、未申告者の捕捉と併せ、新たな執行コストが生じるため、家屋の評価の簡略化にはならないのではないか。

（賛成論）

- ・ 納税者の申告制の導入は、わかりやすさという点で優れているのではないか。
- ・ 行政側の新たなコストは、客観性の確保の仕方や、申告漏れに対する対処を工夫することで、最小限に抑えることは可能なのではないか。

2 賦課期日等（平成15年度の場合）

(1) 賦課期日

平成15年1月1日

(2) 価格調査の基準となる時点

平成13年1月（基準年度の賦課期日の属する年の2年前の1月）

※1) 固定資産評価基準（抜粋）

〇一 家屋の評価

家屋の評価は、木造家屋及び木造家屋以外の家屋（以下「非木造家屋」という。）の区分に従い、各個の家屋について評点数を付設し、当該評点数に評点一点当たりの価額を乗じて各個の家屋の価額を求めるものとする。

二 評点数の付設

各個の家屋の評点数は、当該家屋の再建築費評点数を基礎とし、これに家屋の損耗の状況による減点を行って付設するものとする。この場合において、家屋の状況に応じ必要があるものについては、さらに家屋の需給事情による減点を行うものとする。

〇 標準評点数は、基準年度の賦課期日の属する年の2年前の1月現在の東京都（特別区の区域）における物価水準により算定した工事原価に相当する費用に基づいて、その費用の1円を一点として表しているものである。

固定資産評価の仕組み（償却資産）

1 評価方法

取得価格に基づく評価

(1) 固定資産評価制度調査会答申（昭和36年3月）抜粋

Ⅱ 各資産の評価方法の原則

3 償却資産

「償却資産の評価は、取得価格を基準として評価する方法によるべきである。

償却資産の評価方法については、取得価格を基準として評価する方法のほか、再取得価格を基準として評価する方法又は収益額を資本還元して評価する方法が考えられるが、再取得価格は、すべての資産について求めることが困難であり、また、収益額は、企業の収益のうち償却資産に帰属する部分をは握することが困難であるので、いずれも評価の基準として採用することとはできない。これに対し、取得価格は、法人税又は所得税における税務計算（以下、「税務会計」という。）における固定資産の減価償却計算の基礎とされ、そのは握が容易であるので、償却資産の評価は、取得価格を基準として評価する方法によることが適当である。」

2 賦課期日等（平成15年度の場合）

(1) 賦課期日

平成15年1月1日

(2) 申告制度

償却資産の所有者は、毎年1月1日現在の償却資産の状況を1月31日までに申告する。

(3) 評価の取扱い

毎年度評価を行ない価格を決定する。

具体的には、取得価格を基礎として、取得後の経過年数に応じた減価（税務会計上の減価償却に対応）を考慮して評価。ただし、評価額の最低限度は取得価格の100分の5

① 前年中に取得した償却資産 取得価格から通常の減価の半年分を控除する。

② 前年前に取得した償却資産 前年度の評価額から減価を控除する。

平成15年度評価替え事務の流れ（土地（宅地））

	総務省	市 町 村
H13 1月 5月 9月 10月 12月		【作業期間：9ヶ月程度】 用途地区等の区分 ・用途地区区分等見直し（商業地区、住宅地区、工場地区等） ・状況類似地区の区分 標準宅地等の選定【作業期間：6ヶ月程度】 ・主要な街路の選定（最も標準的な街路を一本選定） ・標準宅地の選定（最も標準的な宅地を一つ選定） 標準宅地の適正な時価の評定（調査） ・現地調査【作業期間：4ヶ月程度】 ・取引事例の収集 その他の街路の路線価の付設（調査） 【作業期間：6ヶ月程度】 ・大量の現地調査、机上確認（基礎データ収集） （道路幅員、駅からの距離等）
H14 1月 3月 4月 5月 6月 7月 11月	平成14年1月1日 評価基準日 評価基準改正 基準地価格通知 地財審了承・告示 地財審了承・通知	【作業期間：3ヶ月程度】 標準宅地の適正な時価の評定（調整作業） ・鑑定士作業、鑑定評価価格調整 主要な街路の路線価の付設 各筆の評点数の算出【作業期間：10ヶ月程度】 ・大量の現地調査、机上確認（基礎データ収集） ・路線価を基に評点数を算出 ・時点修正作業 【作業期間：9ヶ月程度】 その他の街路の路線価の付設（調整作業） ・路線価付設比率表（市町村作成）等に基づき、大量に比率評価を行う。
H15 1月 2月 3月 4月	平成15年1月1日 賦課期日 提示平均価格提示	【作業期間：2.5ヶ月程度】 電算プログラム修正（制度改正等に伴うもの） ・課税台帳、名寄帳、縦覧帳簿の作成 ・納税通知書作成 価格決定 納税通知書発送

平成15年度評価替え事務の流れ（家屋）

	総務省	市町村
H13	1月 評価基準表等の作成 【作業期間：1年間程度】 2月 12月	1月 独自評価項目等の作成 ・積算資料等の収集 【作業期間：1ヶ月程度】
H14	1月 地財審の了承・告示 2月 3月 4月 8月 10月 12月	1月 新增分家屋・減失分家屋の把握 【作業期間：1.3ヶ月程度】 2月 登記、建築確認申請等の調査 ・現地調査 3月 新增分家屋評価 ・現地調査 ・計算作業 【作業期間：1.1ヶ月程度】
H15	1月 平成15年1月1日 賦課期日 2月 3月 4月	1月 在来分家屋の評価 【作業期間：1週間程度】 2月 3月 4月

価格決定

納税通知書発送

シャウプ使節団日本税制報告書（抄）

（昭和24年9月）

第2編

第12章

不動産税（地租家屋税）

（中略）

（2）本税は、現在の賃貸価格の年額ではなくて資本価格を課税標準としてこれを課すること。われわれは多少不本意ながらこの勧告をするのである。何故ならば、できることとなら慣れた課税方法を維持する方がよいからである。しかし、この場合には改正によって得られる重要な利益が二つあるし、またこの改正をするのは普通の場合ほど困難ではあるまい。

利益の一つは、本税を土地建物に限定しないで、減価償却の可能なあらゆる事業資産、即ち、機械設備、大桶、窯等を包括するように拡大するという後述の勧告と関連がある。かような資産は、賃貸価格の年額を課税標準とした税表にはうまく包含できない。もしもそれらが資本基準で評価され、土地、建物が、賃貸価格基準のままであるとすれば、建造物について、建物（不動産）と然らざるもの — 即ち「不動産」と「動産」とを区別することが必要になるであろう。

この区別をすることは困難なことが多く、また、この困難であることこそわれわれが減価償却の可能なあらゆる資産を本税の課税標準に加えることを勧告する一つの理由である。

もう一つの利益は、事業資産（減価償却の可能な資産および土地）の再評価を認めるという第六章で行った勧告と関連がある。所得税における減価償却を増大し、譲渡所得を減少しようとして、納税者が甚だしく過大評価することを避けるためには、税制に自動的制限をおく必要がある。これらの制限の一つは地租家屋税のための価格を所得税における再評価のために認められる価格から、その後の減価償却を差し引いた額以下にしないことを要求することによって獲得できる。この制限を獲得するためには、地租家屋税は賃貸価格ではなく資本価格に課税せらるべきである。

1 現在台帳に登録されている戦前の賃貸価格を二百倍すること（1949年の臨時宅地賃貸価格修正法で再調整された賃貸価格を除外する必要はない。何故ならこの再調整は1936年基準で行われたからである）。その結果は、1949年の物価での賃貸価格の概算見積になる―地代家賃統制の下において実際に受け取る地代家賃ではなく、自由市場を仮定した場合の賃貸価格である。

次にこの見積り額を資本価格基準におくために、これを五倍する。この結果は、その建物が自由市場で売却される場合に得られるべき価格、或いはそれを（毀損摩滅を考慮に入れて）再建する費用にほぼ該当するであろう。

再評価計画のこの部分は全く形式的ではあるが、それにはその長の長所がある。それは、戦前の賃貸価格を千倍もして得られたものであるにもかかわらず、多くの場合資本価格としていかに不適當なものであるかを強調するに役立つであろう。更に重要なことは、それは現在小さくしか見えないもの、即ち類似の不動産相互間における評価の大きな喰違いを目立たせるであろう。この形式的措置は、早速1949年末までにとらねばならない。

ここに狙っている資本価格は、自由市場におけるそれであって、地代家賃統制によって指定された現行の低い地代家賃を資本還元して得られるものではない。地方政府を支持するのに貢献させるためには、新旧家屋の所有者は同一基準で取扱われなければならない。長期の改正のためには、この基準が自由市場で認められるものであることが絶対に必要なことを認めなければならないであろう。差異は課税標準が低ければ低いだけ税率を高くしなければならないということだけである。

2 略

固定資産評価制度調査会答申抜粋

(昭和36年3月)

第2 評価制度改正にあたっての基本的な考え方

I 評価によって求めるべき固定資産の価格

1 正常価格

「……関係諸税を通じ、いずれも時価主義をとっているが、課税の基礎となる固定資産の価格を時価によるものとするのは、時価が資産の価値を、通常、最も適当に、かつ、客観的に表現するものであること、過大な、若しくは不均衡な評価が行われた場合においても、納税者が比較的容易に判断を下すことができるので、納税者の立場を保護することになること等の観点からして、適切であると考えられる。」

この場合における時価とは、各資産を通じ、正常な条件のもとにおける取引価格（以下「正常価格」という。）と考えるべきである。ここでいう正常売買価格とは、直ちに、現実の取引価格と同一視すべきものではない。現実の取引価格は、当事者間の事情等によって左右され、正常な条件と目し得ない主観的特殊な条件のもとに成立しているものであるから、正常価格は現実の取引価格から、このような正常でない条件による部分があるときは、これを捨象して得られるその資産自体の本来の価値を適正に反映した価格である。」

2 評価額における政策的配慮の排除

「固定資産の評価は、あくまでも、正常価格を求めることを目的として、各資産について定められた評価方法を適用して得られる評価額そのものによって行うべきであって、税負担の一般的調整、税負担の激変緩和、特定の政策に基づく税負担の配慮等税負担面のしんしゃくは、評価の上で加えるべきではない。」

II 各資産の評価方法の原則

1 土地

「土地の評価は、売買実例価格を基準として評価する方法にするべきである。」

土地の評価方法については、売買実例価格を基準として評価する方法のほか、農地については耕作による収益額を資本還元して評価する方法、その他の土地については、賃貸料等の収益を基準として評価する方法が考えられるが、農地の耕作による収益額、資本還元率等について客観的な数値を見いだすことが困難であるし、また、その他の土地の実際賃貸料等は、種々の事情によりはなはだしい格差があり、評価の基準としてとり得ないので、土地の評価は、各地目を通じ、売買実例価格を基準として評価する方法によることが適当である。

評価の基準とすべき売買実例価格は、現実の売買実例価格に直ちによることなく、当該売買実例の取引の事情を証査し、特殊条件に基づくものを除き、おおむね正常と認められるものによるべきである。」

2 家屋

「家屋の評価は、再建築価格を基準として評価する方法によるべきである。」

家屋の評価方法については、再建築価格を基準として評価する方法のほか、取得価格を基準として評価する方法又は売買実例価格を基準として評価する方法が考えられるが、現実の取得価格は、その所得の際の個別的な事情による偏差があ

り、実際賃貸料等は、種々の事情によりはなはだしい格差があるので、いずれも評価の基準として採用することはできない。また、売買実例価格は、取得価格と同様に、個別的な事情による偏差があるほか、家屋の取引が一般的に宅地とともに行なわれている現状からして、そのうち家屋の部分を分離することが困難である等の事情があるのに対し、再建築価格は、家屋の価格の構成要素として基本的なものであり、その評価の方式化も比較的容易であるので、家屋の評価は、再建築評価価格を基準として評価する方法によることが適当である。」

3 償却資産

「償却資産の評価は、取得価格を基準として評価する方法によるべきである。

償却資産の評価方法については、取得価格を基準として評価する方法のほか、再取得価格を基準として評価する方法又は収益額を資本還元して評価する方法が考えられるが、再取得価格は、すべての資産について求めることが困難であり、また、収益額は、企業の収益のうち償却資産に帰属する部分をは握することが困難であるので、いずれも評価の基準として採用することはできない。これに対し、取得価格は、法人税又は所得税における税務計算（以下、「税務会計」という。）における固定資産の減価償却計算の基礎とされ、そのは握が容易であるので、償却資産の評価は、取得価格を基準として評価する方法によることが適当である。」

IV 固定資産税における評価方法等

各資産別評価方法

(1) 土地

「……評価の基準となる指示平均価額は、農地にあつては、全国的な資料に基づく耕作による平均収益額を資本還元して得た額について、その他の土地にあつては、全国的な資料に基づく平均売買実例価格について、それぞれ、税負担の激変緩和のための大幅なしんしゃくを加えたものによっている結果、一般的に評価の水準が極めて低位にとどまっているうえに、評価の基準が極めて不明確になっている。

土地の評価の水準を是正し、かつ、資産間の評価の均衡を確保するため、上記のとおり、土地の評価は、すべて、売買実例価格を基準として評価する方法に統一すべきである。」

(2) 家屋

「現行の評価においても、再建築価格を基準とし、損耗程度に応ずる減価等各種の増減価を考慮して行なう方法によるものとされているが、再建築価格を構成する費用は……正常価格の基礎として十分なものとしていい難く、また、各種の増減価考慮において……現在の取引事情のもとにおける家屋の実態に適合しているものとは認め難い。

評価によって正常価格を求めるという前提のもとに、これらの諸点について改善合理化を図る必要がある。」

(3) 償却資産

「現行の評価方法は、一般償却資産については、取得価格を基準として評価する方法によることを原則としており、……旅館、料理店等の償却資産については、その等級に従って定められた一室当りの価額を基準として、評価する方法による等、資産ごとに異なった評価方法によるものとされているが、資産間の評価の均衡を確保するためには、評価方法は、同一のものによることが適当であるので、償却資産の評価は、すべて、取得価格を基準として評価する方法に統一すべきである。」

「適正な時価」について

【地方税法第341条第5号に規定されている用語の定義（法律制定時）】

地方税法第341条第5号には、「価格」の定義として「適正な時価」があげられている。適正な時価とはどういうものであるかということについては、種々問題があり、償却資産のように元来が使用損耗を目的とする資産について適正な時価というものを何によって測定すべきかということについては、いろいろな見解が存しているが、これは現実真正の市場価格という解釈である。

（新地方税法解説 昭和25年8月）

（参 考）

【地方税法（昭和25年7月31日法律第226号）制定時】

（固定資産税に関する用語の意義）

第341条 固定資産税について、左の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。

一～四 略

五 価格 適正な時価をいう。

六 以下略

「適正な時価」参考資料

地方税法（昭和25年7月31法律第226号）（抜粋）

最終改正：平成15年3月30日法律第55号

（固定資産税に関する用語の意義）

第341条 固定資産税について、次の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。

一～四 略

五 価格 適正な時価をいう。

六～十四 略

（固定資産税の納税義務者等）

第343条 固定資産税は、固定資産の所有者（質権又は百年より永い存続期間の定のある地上権の目的である土地については、その質権者又は地上権者とする。以下固定資産税について同様とする。）に課する。

2 前項の所有者とは、土地又は家屋については、土地登記簿若しくは土地補充課税台帳又は建物登記簿若しくは家屋補充課税台帳に所有者（区分所有に係る家屋については、当該家屋に係る建物の区分所有等に関する法律第2条第2項の区分所有者とする。以下固定資産税について同様とする。）として登記又は登録されている者をいう。この場合において、所有者として登記又は登録されている個人が賦課期日前に死亡しているとき、若しくは所有者として登記又は登録されている法人が同日前に消滅しているとき、又は所有者として登記されている第348条第1項の者が同日前に所有者でなくなっているときは、同日において当該土地又は家屋を現に所有している者をいうものとする。

3 第1項の所有者とは、償却資産については、償却資産課税台帳に所有者として登録されている者をいう。

4～8 略

（土地又は家屋に対して課する固定資産税の課税標準）

第349条 基準年度に係る賦課期日に所在する土地又は家屋（以下「基準年度の土地又は家屋」という。）に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準は、当該土地又は家屋の基準年度に係る賦課期日における価格（以下「基準年度の価格」という。）で土地課税台帳若しくは土地補充課税台帳（以下「土地課税台帳等」という。）又は家屋課税台帳若しくは家屋補充課税台帳（以下「家屋課税台帳等」という。）に登録されたものとする。

2～6 略

（償却資産に対して課する固定資産税の課税標準）

第 3 4 9 条 の 2 償却資産に対して課する固定資産税の課税標準は、賦課期日における当該償却資産の価格で償却資産課税台帳に登録されたものとする。

（固定資産税の賦課期日）

第 3 5 9 条 固定資産税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の 1 月 1 日とする。

（固定資産税に係る総務大臣の任務）

第 3 8 8 条 総務大臣は、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（以下「固定資産評価基準」という。）を定め、これを告示しなければならない。この場合において、固定資産評価基準には、その細目に関する事項について道府県知事が定めなければならない旨を定めることができる。

2 ～ 4 略

（固定資産の評価に関する事務に従事する市町村の職員の任務）

第 4 0 3 条 市町村長は、第 3 8 9 条又は第 7 4 3 条の規定によつて道府県知事又は総務大臣が固定資産を評価する場合を除く外、第 3 8 8 条第 1 項の固定資産評価基準によつて、固定資産の価格を決定しなければならない。

2 略

固定資産評価基準（昭和38年12月25日自治省告示第158号）（抜粋）

最終改正：平成14年12月6日総務省告示第656号

第1章 土地

第1節 通則

一 土地の評価の基本

土地の評価は、次に掲げる土地の地目の別に、それぞれ、以下に定める評価の方法によつて行うものとする。

第3節 宅地

一 宅地の評価

宅地……の評価は、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。

二 評点数の付設

(一) 「市街地宅地評価法」による宅地の評点数の付設

3 路線価の付設

路線価は、主要な街路及びその他の街路の別に、それぞれ、次により付設するものとする。

(1) 主要な街路について付設する路線価は、当該主要な街路に沿接する標準宅地の単位地積当たりの適正な時価に基づいて付設するものとする。（中略）標準宅地の適正な時価は、次によつて、宅地の売買実例価額から評定するものとする。（以下、略）

第12節 経過措置

一 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年の前年の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。

〔なお、1月1日から7月1日までの間に標準宅地等の価額が下落したと認める場合には、評価額に地価下落の状況からみて最も適切と判断した修正率を乗じる方法により修正を加えることができるものとする。〕

第2章 家屋

第1節 通則

一 家屋の評価

家屋の評価は、木造家屋及び木造家屋以外の家屋（以下「非木造家屋」という。）の区分に従い、各個の家屋について評点数を付設し、当該評点数に評点一点当たりの価額を乗じて各個の家屋の価額を求める方法によるものとする。

二 評点数の付設

各個の家屋の評点数は、当該家屋の再建築費評点数を基礎とし、これに家屋の損耗の状況による減点を行つて付設するものとする。

第3章 償却資産

第1節 通則

一 償却資産の評価の基本

償却資産の評価は、前年中に取得された償却資産にあっては当該償却資産の取得価額を、前年前に取得された償却資産にあっては当該償却資産の前年度の評価額を基準とし、当該償却資産の耐用年数に応ずる減価を考慮してその価額を求める方法によるものとする。

公的土地区画評価の比較

区分	固定資産税評価 (市町村)	相続税評価 (国税庁)	地価公示価格 (国土交通省)	都道府県地価調査 (都道府県)
根拠規定	地方税法341条5号 「価格適正な時価をいう。」 固定資産評価基準1章3節二(一)3(1) 「標準宅地の適正な時価は、次によつて、宅地の売買実例価額から評定するものとする。」 固定資産評価基準1章12節一 「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額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。」	相続税法222条 「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おける時価による。」 財産評価基本通達1(2) 「時価とは、課税時期……において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによつて評価した価額による。」 〔地価公示法23条 「土地等の価額は、……課税時期における時価による。」〕	地価公示法22条1項 「土地鑑定委員会は、……一定の基準日における当該標準地の単位面積当たりの正常な価格を判定し、これを公示する。」 同法22条2項 「『正常な価格』とは、土地について、自由な取引が行な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。」	国土利用計画法施行令第9条 「都道府県知事は、……一定の基準日における当該画地の単位面積当たりの標準価格を判定するものとする。」
評価機関	市町村長	国税局長	国土交通省土地鑑定委員会	都道府県知事
目的等	固定資産税課税のため	相続税、贈与税及び地価税課税のため	1 一般の土地取引の指標 2 不動産鑑定士等の鑑定評価の基準 3 公共用地の取得価格の算定基準 4 国土利用計画法による土地取引規制における価格審査の基準 5 国土利用計画法に基づく土地の買収価格の算定の基準	
価格調査時点	前年の7月1日(毎年) 〔原則は、基準年度の前年の1月1日(3年に1度評価替え)〕	1月1日(毎年)	1月1日(毎年)	7月1日(毎年)
宅地の評価方法	売買実例価額から求める正常売買価格を基として適正な時価を求め、これに基づき評価額を算定。 地価公示価格水準の7割を目途(平成6年度評価替えから導入)	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(平成4年から7割→8割に変更)	標準地について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つて正常な価格を判定し公示	都道府県知事が毎年1回、各都道府県の標準地について不動産鑑定士又は不動産鑑定士補(1人)から鑑定評価を求め、これを審査、調整し、正常価格を公表
標準宅地の数	平成12年度評価替え 約44万地点 平成15年度評価替え 約45万地点	平成11年 約39万地点 平成12年 約40万地点 平成13年 約40万地点 平成14年 約40万地点	平成11年 30,800地点 平成12年 31,000地点 平成13年 31,000地点 平成14年 31,520地点 平成15年 31,866地点	平成11年 27,089地点 平成12年 26,729地点 平成13年 26,744地点 平成14年 26,745地点

訴訟における主な争点

争点	争点の内容	判決の内容
(1) 「適正な時価」の意義。	地方税法（以下「法」という。）は、市町村長の土地の価格決定方法を固定資産評価基準によることとしていることから、法にいう「適正な時価」とは、固定資産評価基準に基づいて評価した価格をいうと解すべきであり、正常な条件の下に成立する取引価格、すなわち客観的時価と解すべきではない。	土地の固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実に応じて課税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税するものであるから、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、客観的交換価値をいうと解される（最高裁（H15. 6. 26））。
(2) 価格調査基準日の適法性。	法は基準年度の課税標準を「基準年度に係る賦課期日における価格」（349条）とし、「賦課期日は、当該年度の初日の属する年の1月1日」（359条）と定めていることから、賦課期日を価格調査基準日とすべきであって、賦課期日から1年前の価格を用いるのは法に違反している。	評価事務を考慮すれば、賦課期日における価格算定の資料とするための標準宅地等の価格評価については、賦課期日から評価事務に要する相当な期間を遡った時点を経過調査の基準日として行うことを法が禁止しているものとは解されない（最高裁（H15. 6. 26））。
(3) 価格調査基準日における評価額が賦課期日における時価を超える場合、違法か。	地方税法は、課税標準を賦課期日における価格としており、評価額が賦課期日における価格を上回る場合、違法である。	法は、あくまで賦課期日における適正な時価をもって課税標準とすることを求めているのであるから、価格調査基準日を設定する場合であっても、価格調査基準日の調査価格をそのまま賦課期日における適正な時価であるとすることはできない。 7割評価による修正を経た登録価格が、賦課期日における客観的時価を超えていない限り違法ではない（最高裁（H15. 6. 26））。

(4) 7割評価の妥当性。	7割評価を規定する通達は、財団法人資産評価システム研究センターが平成3年に発表した報告を理論的根拠としているが、報告時点において地価動向は安定状況ではないため、地価動向が安定している時の評価割合である7割の水準を採用することは合理性がなく、また、同報告自体、地域的な格差や土地の使用状況により土地の評価に違いがあることを指摘しているにも関わらず、調査結果の平均をもって評価割合を決定することには合理性がない。	地価公示価格等の7割程度を基準とすることについては、財団法人資産評価システムセンターの土地研究委員会の報告書のみを根拠としてなされたものではなく、全国的な実情調査及び客観的資料に基づき、各種機関において検討がなされた結果、決定されたものであり、格別不合理な点も認められない。 また、評価基準を適用して評価するに際し、価格調査基準日の不動産鑑定評価額を基礎として将来の地価の下落を価格に反映させるについては、将来の地価の下落率等を予測することは困難さを伴うことから、客観的時価を超えるという事態を避けるため、あらかじめ減額した価格をもって標準宅地の適正な時価と扱うことは、課税処分の謙抑性の見地から許容されるものというべきである(名古屋高裁(H15.5.22))。
(5) 固定資産評価基準の妥当性。	固定資産評価基準による評価方法は、根拠が開示されていないなど公正さを欠き、不合理なものであり、適法とはいえない。	固定資産評価基準の評価方法は一般的合理性を有するものであり、特別の事情の存しない限り、適正な時価と推認することが相当である(名古屋高裁(H15.7.18))
(6) 評価基準及び7割評価を規定する通達に基づく課税は、租税法律主義(憲法84条)に反するか。		
① 法形式について	評価割合は、税額の計算においては、実質的に税率と同様の機能を果たす。法律の形式で定めるべきものを通達の形式により定めたことは、租税法律主義(憲法84条)に反する。	7割評価を規定した依命通達(以下「本件通達」という。)は、「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き」(法388条1項)について定めた固定資産評価基準に係る取扱通達の一部を改正するものであり、形式的には税率とは無関係の事項に関するものであることが明らかであり、実質的にみてもこれによって税率を定めたのと同じ機能を持つものとはいえない(名古屋高裁(H15.5.22))。

	「適正な時価」は「不正常要素を排除して正常売買価格による」とされていたにも関わらず、本件通達は評価価格を一律地価公示価格の7割とすることとしており、実質的に課税標準の要件を変更している。法律の形式で定めるべきものを通達の形式により定めたことは、租税法律主義（憲法84条）に反する。	本件通達は、取扱通達が「土地の評価は、売買実例価額から求める正常売買価格に基づいて適正な時価を評定する方法によるものであること。したがって、土地の評価にあたってはもとより現実の売買実例価額そのものによるものではなく、現実の売買実例価額に正當と認められない条件がある場合においてはこれを修正して求められる正常売買実例価格によるものであること。」と規定していた後に、このような不正常要素を除去する具体的な方法として、土地の評価を地価公示価格等の一定割合とする（当分の間この割合を7割程度とする）旨を明記する趣旨で付け加えられたものであると解することができ、評価基準の解釈に関するものと位置づけることができる（名古屋高裁（H15.5.22））。
② 委任の方式について	法349条は、課税標準を「適正な時価」と定めるのみであり、また、法388条1項は、固定資産の評価基準並びに評価の実施の方法及び手続を自治大臣に一任しているが、これは極めて包括的な委任である。憲法上許されている個別具體的な委任とはいえず、地方税法388条1項は、憲法84条に違反する。	法は、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定めただけ、固定資産の評価の基準、評価の実施方法、さらにその手続といった専門的技術的かつ細目的な事項を自治大臣の告示に委任しているものであって、また、その委任の趣旨も、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によるものであると考え、程などには法388条1項の規定上明確であるということができる（名古屋高裁（H15.5.22））。

③ 委任の内容（売買実例価額方式による評価の是非）	税の徴収は、国民の生み出した富の中からの一定の抛出によって構成されるものであるから、課税の対象となるのは、その富か、少なくともその富に代わるべきものでなければならず、不動産によって得られるべき富（使用収益の結果）が課税の対象となるものである。 したがって、固定資産税課税の前提となる「適正な時価」とは、土地の使用収益状況に着目した収益還元法により求められたものでなければならぬ。売買実例比較法による現行の評価基準は、法の委任の趣旨及び範囲を逸脱している。	法は、課税標準又はその算定根拠となるべき価格を正當取引価格としたうえ、税率の決定又は課税標準若しくは税額の調整によって、固定資産税の性格に応じた適正な課税を実現しようとしているものと解すべきである。 収益還元法は、純収益をどの程度の利回りで現在価値に割り戻すのか、また、純収益の変動率として適切な率はどの程度なのかという基本的な問題についていまだ客観的な指標が確立されているとは言いがたく、税負担の公平という観点から問題がないとはいえない。しかも、我が国では成熟した不動産の賃貸借市場が存在しないことが指摘できるうえ、賃貸が全く予定されておらず、現実的に収益を生まない土地について、この方法のみにより評価することに疑問があるといわざるをえない。 もとより固定資産税が財産の所有によって得られる収益から支払われることが多いことは否定できないけれども、この点についてはあるべき負担水準の問題として検討すべきであり、土地の評価方法と論理必然的な関係を有するものでないというべき（名古屋高裁（H15.5.22））。 物税である財産税であって、かつ、毎年課せられる固定資産税については、値上がり益や将来の収益の現在価値部分に課税することは、制度本来の趣旨に反する。「適正な時価」は値上がり益や将来の収益の現在価値を含まない、当該年度の収益を基準に資本還元した価格によって算定されねばならない（東京高裁（H14.10.29））
----------------------------------	---	---

(3) 現行の固定資産税制は、民主的課税原則に反するか。	民主国家においては国民の生存権の保障の下に初めて強制的な徴収が許されるのであり、生活に必要な不可欠の範囲は課税の対象とされべきではない。課税は人の活動によって得られた利益に対し、当該国民の生存権が保障された上になされるべきものである。現行の固定資産税制は、不動産を持っていくがゆえに課税するという制度であり、民主的課税原則に反している。	憲法は、財産権を保障する(29条)一方、福祉国家の理念のもとに生存権を保障している(25条)ところ、生存権の保障のためには、各種の社会保障政策が必要であり、その資金については富裕な者から租税を徴収しそれを各種の社会保障給付に充てる方法が合理的である。したがって、生存権の保障のためには富の再分配が必要不可欠であり、富をどのようにに再分配するか、どの程度に再分配するかは立法政策の問題であって、それが著しく不合理でない限り、違憲の問題は生じないというべきである。 固定資産税はその資産価値に着目して課される物税であるから、その固定資産から得られる収益(利益)を基礎として課税することは適当でなく、富の再分配を實質的に実現するという観点からは、流動的な所得のみならず、それが蓄積・固定化した資産を所有しているという事実に着目して課税することはむしろ合理的であるというべきである(名古屋高裁(H15.5.22))。
(4) 評価基準に基づく価格決定は、生存権の保障(憲法25条)に反するか。	評価基準は、日常生活を営むのに不可欠の土地(以下「生存権的土地」という。)とそうでない土地に区別していないが、生存権(憲法25条)の保障の見地から、生存権的土地は本来課税の対象とすべきではない。 また、生存権保障の観点から、生存権的土地の評価については、土地の使用収益状況に着目した評価方法である収益還元法によるべきである。	「生存権的土地」という概念はそれ自体が不明確であって、いかなる基準をもって「生存権的土地」とそうでない土地を区別するのかについての具体的な主張もないばかりか、そもそもいかなる土地をもって日常生活を営むのに不可欠の土地であると考えられるかは個々人の価値観や経済状態等によって大きく左右される性質のものであるから、課税の対象となる財産とそうでない財産とを区別する指標とはなり得ないのみならず、評価方法として収益還元法を採用すべきかどうかとの基準ともなり得ないというほかない(名古屋高裁(H15.5.22))。

最高裁判決のポイント

東京都固定資産評価審査委員会審査決定取消訴訟(H15.6.26 最高裁第1小法廷判決 H10(行ヒ)41号)

伊達市固定資産評価審査委員会審査決定取消訴訟(H15.7.18 最高裁第2小法廷判決 H11(行ヒ)182号)

- ① 土地に係る固定資産税は、資産価値に着目し、その所有という事実には税力を認め、課税する一種の財産税であって、個々の資産の収益性の有無に関わらず、その所有者に対して課税するものであるから、「適正な時価」とは、客観的な交換価値（正常な案件の下に成立する取引価格）をいうものであること。
- ② 評価基準による登録価格が賦課期日における当該資産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こと。
- ③ 大量に存する固定資産の評価事務に要する期間を考慮して賦課期日からさかのぼった時点を価格調査基準日とし、同日の標準宅地の価格を賦課期日における価格の算定資料とすること自体は、法の禁止するところということとはできないこと。
- ④ 評価基準に即して算定される宅地の評価額が賦課期日における客観的な交換価値を超えるものではないと推認することができ、標準宅地の適正な時価として評定された価格が、標準宅地の賦課期日における客観的な交換価値を上回っていないことが必要であること。
(①～④：東京都訴訟判決より)
- ⑤ 評価基準に即して算定される家屋の評価額は、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、適正な時価であると推認することが相当であること。
(⑤：伊達市訴訟判決より)

最近の裁判例について（東京地裁平成13年（行ウ）173号）

事案の概要

- ◇ 原告は、所有する宅地（港区浜松町67㎡の宅地）の決定価格8324万4640円のうち、適正な時価を超える部分の決定を違法とし、東京都固定資産評価審査委員会に審査申出を行ったところ、価格調査基準日から賦課期日までの地価の下落率が30%を超えなければ当該価格は適正な時価の範囲内にあるとして棄却された。
- ◇ 原告は、評価基準はあくまで大量の土地に適用される最低限の基準に過ぎないのだから、登録価格に對する不服が申し立てられたときは、評価基準等に拘束されない独立した方法により審査決定すべきであり、登録価格が評価基準等に適合していることをもって登録価格が適正であると推定することは許されないとして、審査委員会は十分な審査をしておらず、本件土地近辺の売買実例から当該土地の評価額が実勢価格を上回っていると言えるところから、適正な時価を超える部分の決定が違法であるとして審査決定の取り消しを求めて提訴した。

裁判所の判断

○ 原告の主張に対し、地裁は以下の判断を示し、原告の請求を棄却した。

- ◇ 評価基準等による評価の方法は、可及的に「適正な時価」に接近するための方法として一応の合理性を有するものとして許容されていることにかんがみれば、審査委員会としては、このような方法に基づく評価によつては当該固定資産の客観的時価を算定することができず、かつ、そのことにより、登録価格が客観的時価を上回る可能性があることを具体的、客観的に窺わせる特段の事情が認められない限り、評価基準等への適合性とは別途に、登録価格が客観的時価を上回るか否かについて、審理、判断すべきであるということではない。

- ◇ 本件標準宅地及び本件土地の価格の下落率は1年間で多くとも11%程度であると推認され、7割で評価していることを考慮すれば、価格調査基準日及びその半年後の価格として適正と認められる限り、これらの価格は賦課期日における適正な時価の範囲内にあるものというべきで、賦課期日現在の標準宅地及び本件土地の価格を審査、判断しなかったことにより、本件決定が違法なものであると取り消されるべきであるとはいえない。

交付	平成15年6月26日
----	------------

平成10年（行ヒ）第41号

判 決

東京都新宿区 [REDACTED]

上 告 人 東京都固定資産評価審査委員会

同代表者委員長 [REDACTED]

同指定代理人 [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

東京都千代田区 [REDACTED]

被 上 告 人 [REDACTED]

上記当事者間の東京高等裁判所平成8年（行コ）第118号固定資産課税審査却下決定取消請求事件について、同裁判所が平成10年5月27日に言い渡した判決に対し、上告人から上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

主 文

本件上告を棄却する。

上告費用は上告人の負担とする。

理 由

上告代理人 [REDACTED]，同 [REDACTED]，同 [REDACTED]，同 [REDACTED] の上告受理申立て理由一ないし四について

1 本件は、東京都千代田区 [REDACTED] の土地（以下「本件土地1」という。）及び同番6の土地（以下、「本件土地2」といい、これらを併せて「本件

各土地」という。)の固定資産税の納税義務者である被上告人が、東京都知事によって決定され、東京都千代田都税事務所長によって土地課税台帳に登録された本件各土地の平成6年度の価格について、上告人に対して審査の申出をしたところ、上告人から、平成7年6月2日付けで本件土地1の価格を10億9890万1690円、本件土地2の価格を1103万3010円とする決定(以下「本件決定」という。)を受けたため、本件決定のうち本件土地1について1億3629万2820円を超える部分、本件土地2について91万8500円を超える部分の取消しを求めた事案である。

2 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。

(1) 地方税法(平成11年法律第15号による改正前のもの。以下「法」という。)349条1項は、土地に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準を、当該土地の基準年度に係る賦課期日における価格で土地課税台帳又は土地補充課税台帳(以下「土地課税台帳等」という。)に登録されたものとする定め、同項にいう価格について、法341条5号は、適正な時価をいうと規定する。平成6年度は上記の基準年度であり、これに係る賦課期日は、法359条の規定により平成6年1月1日である。

(2) 法388条1項は、自治大臣が、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を定め、これを告示しなければならないと規定し、同項に基づき定められた固定資産評価基準(昭和38年自治省告示第158号。平成8年自治省告示第192号による改正前のもの。以下「評価基準」という。)は、主として市街地的形態を形成する地域における宅地については、市街地宅地評価法によって各筆の宅地について評点数を付設し、これに評点1点当たりの価額を乗じて、各筆の宅地

の価額を求めるものとする。この市街地宅地評価法は、① 状況が相当に相違する地域ごとに、その主要な街路に沿接する宅地のうちから標準宅地を選定し、② 標準宅地について、売買実例価額から評定する適正な時価を求め、これに基づいて上記主要な街路の路線価を付設し、これに比準してその他の街路の路線価を付設し、③ 路線価を基礎とし、画地計算法を適用して各筆の宅地の評点数を付設するものである。

(3) 自治事務次官は、平成6年度の土地の価格の評価替えに当たり、各都道府県知事あてに、「「固定資産評価基準の取扱いについて」の依命通達の一部改正について」（平成4年1月22日自治固第3号。以下「7割評価通達」という。）を発出し、宅地の評価に当たっては、地価公示法による地価公示価格、国土利用計画法施行令による都道府県地価調査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（以下「鑑定評価価格」という。）を活用することとし、これらの価格の一定割合（当分の間この割合を7割程度とする。）を目途とすることを通達した。

(4) 自治省税務局資産評価室長は、各都道府県総務部長及び東京都主税局長あてに、「平成6年度評価替え（土地）に伴う取扱いについて」（平成4年11月26日自治評第28号。以下「時点修正通知」という。）を発出し、「平成6年度の評価替えは、平成4年7月1日を価格調査基準日として標準宅地について鑑定評価価格を求め、その価格の7割程度を目標に評価の均衡化・適正化を図ることとしているが、最近の地価の下落傾向に鑑み、平成5年1月1日時点における地価動向も勘案し、地価変動に伴う修正を行うこととする。」と通知した。

(5) 本件決定においては、評価基準にのっとり、本件土地1と本件土地2を1画

地として評点数が付設された。この画地が沿接する正面路線及び側方路線の路線価を付設する上で比準した各主要な街路の路線価の基となった標準宅地（以下、正面路線価の基準となった標準宅地を「標準宅地甲」といい、側方路線価の基準となった標準宅地を「標準宅地乙」という。）の価額の評定に際し、7割評価通達及び時点修正通知が適用された。すなわち、本件決定は、標準宅地甲については、価額調査基準日である平成4年7月1日における鑑定評価価額を基に同5年1月1日までの時点修正を行い、その7割程度である910万円をもって、標準宅地乙（地価公示法2条1項の標準地でもある。）については、同日の地価公示価額の7割である560万円をもって、それぞれの1㎡当たりの適正な時価とし、これを基礎に、本件各土地の価額を前記1のとおり決定した。

(6) 標準宅地甲については、平成5年1月1日から同6年1月1日までに32%の価額の下落があり、同日におけるその1㎡当たりの客観的な交換価値は、890万6028円である。標準宅地乙については、平成5年1月1日から同6年1月1日までに33.75%の価額の下落があり、同日におけるその1㎡当たりの客観的な交換価値は、同日の地価公示価額の530万円である。

(7) 上記(6)の標準宅地の客観的な交換価値に基づき、評価基準に求める市街地宅地評価法にのっとり、本件土地1及び本件土地2の価額を算定すると、それぞれ10億7447万9380円及び1078万7810円となる。

3 原審は、① 評価基準は、賦課期日における標準宅地の適正な時価（客観的な交換価値）に基づいて、所定の方式に従って評価をすべきものとしていると解すべきであり、その方式には合理性があるものの、本件決定で評定された前記2(5)の各標準宅地の価額は、平成6年1月1日のその客観的な交換価値を上回る、② 同

日における各標準宅地の客観的な交換価値と認められる前記2(6)の価格に基づき、評価基準に定める市街地宅地評価法にのっとり、本件各土地の価格を算定すると、前記2(7)の価格となるから、本件決定のうちこれを上回る部分は違法であり、同部分を取り消すべきであると判断した。

論旨は、原審のこの判断には、法341条5号、349条1項、388条1項の解釈適用の誤りがある旨をいう。

4 法410条は、市町村長（法734条1項により特別区にあつては東京都知事。以下同じ。）が、固定資産の価格等を毎年2月末日までに決定しなければならないと規定するところ、大量に存する固定資産の評価事務に要する期間を考慮して賦課期日からさかのぼった時点を価格調査基準日とし、同日の標準宅地の価格を賦課期日における価格の算定資料とすること自体は、法の禁止するところということとはできない。しかし、法349条1項の文言からすれば、同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であり、他の時点の価格をもって土地課税台帳等に登録すべきものと解する根拠はない。そして、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応税力を認め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、上記の適正な時価とは、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。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。

他方、法は、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を自治大臣

の告示である評価基準にゆだね（法３８８条１項）、市町村長は、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と定めている（法４０３条１項）。これは、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入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が、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。

そして、評価基準に定める市街地宅地評価法は、標準宅地の適正な時価に基づいて所定の方式に従って各筆の宅地の評価をすべき旨を規定するところ、これにのっとって算定される当該宅地の価格が、賦課期日における客観的な交換価値を超えるものではないと推認することができるためには、標準宅地の適正な時価として評定された価格が、標準宅地の賦課期日における客観的な交換価値を上回っていないことが必要である。

５ 前記事実関係によれば、木件決定において７割評価通達及び時点修正通知を適用して評定された標準宅地甲及び標準宅地乙の価格は、各標準宅地の平成６年１月１日における客観的な交換価値を上回るところ、同日における各標準宅地の客観的な交換価値と認められる前記２(６)の価格に基づき、評価基準にのっとって、本件各土地の価格を算定すると、前記２(７)の各価格となるというのである。そうすると、本件決定のうち前記各価格を上回る部分には、賦課期日における適正な時価を超える違法があり、同部分を取り消すべきものであるとした原審の判断は、正当と

して是認することができ、原判決に所論の違法はない。論旨は採用することができない。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第一小法廷

裁判長裁判官

裁判官

裁判官

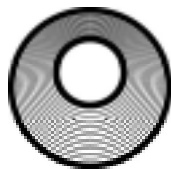
裁判官

裁判官

地方税における資産課税のあり方に 関する調査研究

平成16年 3 月

編 集	財団法人 資産評価システム研究センター
発 行 者	小 川 徳 洽
発 行 所	財団法人 資産評価システム研究センター (http://www.recpas.or.jp) 〒105-0001 東京都港区虎ノ門4-1-13 葺手ビル8階 TEL 03-5404-7781 FAX 03-5404-2631
印 刷 所	株式会社 三 州 社



(財)資産評価システム研究センター

この報告書は、財団法人 全国市町村振興協会の助成を受けて作成しました。