

固定資産税における宅地の「適正な時価」

古 川 知 紗

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース

推薦教員：望月 爾・安井栄二)

目 次

はじめに

第1章 固定資産税の性質と意義

第1節 固定資産税の沿革

第2節 固定資産税の概要及び性質

第2章 「適正な時価」をめぐる学説及び判例の状況

第1節 固定資産税の性格論について

第2節 固定資産税における「適正な時価」に関する学説の検討

第3節 判例の検討

第1項 最判平成15年6月26日

第2項 最判平成18年7月7日

第3項 最判平成15年7月18日，最判平成25年7月12日

第3章 公示価格と「7割評価」の問題点

第1節 公的評価の統一の目的及びその経緯

第2節 公示価格について

第1項 公示価格の概要

第2項 公示価格が示す価格

第3節 公的評価の統一に関する学説

第1項 公的評価の統一に関する学説

第2項 固定資産税における「7割評価」の妥当性

第4章 固定資産税における「適正な時価」のあり方

第1節 評価手法について

第1項 取引事例比較法について

第2項 収益還元法について

第3項 固定資産評価基準における比準価格重視についての検討

第2節 不正要素の検討

第3節 固定資産税における「適正な時価」

第1項 不正要素の検討

第2項 公的評価統一の議論について

第3項 「適正な時価」のあり方について

おわりに

は じ め に

地方税法349条1項では、固定資産税の課税標準について、「基準年度に係る賦課期日に所在する土地又は家屋……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」であると定めている。それを受けて同法341条5号は、この「価格」を「適正な時価」と規定している。そして、「適正な時価」とは、通説及び判例¹⁾では、客観的な交換価値とされている。

この「客観的交換価値」とは、物の価値概念である主観的価値、交換価値、使用価値のうちの交換価値を採ることを示したものであると考えられる。しかし、たとえ固定資産税における「適正な時価」が「客観的交換価値」であるとしても、その価格には一定の幅が想定されるはずである。なぜなら、不動産の価格は、公開市場での株取引等とは異なり、取引に当たって種々の事情を反映して形成されるものであり、評価に当たっての前提や適用する評価手法の違いによって異なった価格が導かれるからである。

土地に対する課税のなかでも、特に固定資産税は従来から宅地評価の問題をめぐって、議論が重ねられてきた。なかでも議論が活発化した一つの契機となったのが、「平成4年自治事務次官通達『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」²⁾（以下、「7割評価通達」という。）により、平成6年度の評価替えから地価公示価格（以下、「公示価格」という。）の7割を目途として固定資産税評価額とするように求められたこと、いわゆる「7割評価」の導入である。この通達によって、従来の固定資産税評価額から一気に評価額が上がり、結果として多くの納税者の不満を招くことになった。

「7割評価」の導入は、土地神話が成り立っていた価格高騰期において、公的評価の不一致が納税者の混乱を招く等の理由により、公的評価の統一が求められたことが背景にある。しかし、そもそも公示価格と固定資産税

評価では、課税のための評価であるか否かという点で異なり、固定資産税とその他の税では、その課税根拠、目的等が異なる。また、「7割評価」と同時に始まった固定資産税における負担調整は、課税標準の算出を複雑化し、納税者の混乱を招いている。このような状況は、当初の公的評価統一の目的と矛盾しているのみならず、課税要件明確主義の観点からも問題が生じている。そのため、固定資産税については、その性質を考慮して他の税目とは異なる時価を導き出すべきだという議論がされてきた。しかし、固定資産税は保有税であること、土地税制の一つであること等から政策的要素とも絡みやすく、理論と実際の運用との乖離も見られるうえ学説も錯綜している現状がある。

そこで本稿では、固定資産税における「適正な時価」について、その考えを整理し、かつ公示価格との比較や固定資産税の課税根拠、性質等からあるべき「適正な時価」について考察することを目的とする。第1章では、固定資産税の性質と意義について述べる。第2章では、固定資産税における「適正な時価」について従来の学説、判例について整理する。第3章では、公示価格について明らかにしたうえで、「7割評価」の根拠や問題点を分析する。第4章では、各評価手法及び「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。）の想定する不正常要素について検討するとともに、第1章から第3章までに明らかとなった固定資産税の性質、時価概念等からあるべき「適正な時価」について論じたいと思う。

第1章 固定資産税の性質と意義

固定資産税における「適正な時価」の議論では、固定資産税の沿革やその性質が各学説の論拠となっている。そこで本章では、固定資産税の性質と意義について述べたいと思う。まず、第1節において固定資産税の沿革について述べた後、第2節において、現行の固定資産税の概要及び性質に

ついて整理する。

第1節 固定資産税の沿革

土地に対する課税の歴史は古く、固定資産税の起源は地租及び家屋税にあるといわれている。地租は、明治元年に太政官布告により江戸時代の旧法にしたがって年貢を徴収したことに始まる。このときはまだ地方税ではなく、国税である「地租」及び地方税である「地租付加税」として実施されることとなった。明治6年には「地租改正条例」が制定され、主に、①土地調査を行って一筆ごとの地価を決定すること、②土地所有者を確定して地券を交付すること、③地価の3%を地租として土地所有者から貨幣で収納すること、が定められた³⁾。

ここで注目すべきは地価の算定方法である。この時の地価は、自作地と小作地に分け、収穫や小作料からそれに係る費用を引き、一定の利率で割るという収益還元法によって算定されていた。その後、明治18年に地価調査を行うことが予定されていたが、激しいデフレやその影響を受けた農民の経済の悪化等により地租収入の減少を危惧した政府は、土地価格をそのまま据え置くこととした。また、明治21年には「市制町村制」(明治21年4月)の施行により、市町村が完全な自治体となったことに伴い、市町村は市町村税として国税地租附加税を課することができるようになった⁴⁾。

大正14年には、租税制度の整理方針及び要綱において、地租の課税標準を賃貸価格に改めること等が閣議決定された。このとき売買価格主義による課税標準も考えられたが、収益税たる地租の課税標準には適さないとし、賃貸価格が採用されることとなった⁵⁾。その後、賃貸価格採用のための賃貸価格調査が行われ、昭和6年に地租法の制定により評価方法が法定地価から賃貸価格に改められた⁶⁾。賃貸価格とは、「貸主が公租、修繕費その他土地の維持に必要な経費を負担する条件をもって賃貸する場合において貸主が取得すべき1年分の金額」をいう⁷⁾。賃貸価格は10年毎に改定することとされ、昭和13年に第1回の改定が行われたが、第2回の改定は

その時期が終戦直後の混乱期に当たったため実施されずに終わった⁸⁾。

固定資産税が現在と同じ地方税になったのは、昭和22年のことである。しかし、それ以前に国税として徴収された地租が昭和15年からその全額を還付税として徴収地の道府県に還付されることとなったため、実質的には地方税となっていた。しかし、昭和22年の地方税の自主化を意図して行われた改正(「地方税法の一部を改正する法律」)により、地租は府県の独立税として移譲され、形式的にも完全な地方税となり、市町村は従前の通り地租附加税を課すものとされた。なお、大正15年に「地方税ニ関スル法律」によって制定された家屋税も昭和15年に還付税となり、昭和22年には府県の独立税となって、市町村はこれに対して附加税を課することとなった⁹⁾。

その後、固定資産税制度としての大きな転換点となったのがシャウプ勧告である。昭和24年のシャウプ勧告では、主に、① 地租及び家屋税を合わせて不動産税(固定資産税)とすること、② 課税の責任及び税収入を全額市町村のものとする、③ 課税標準を賃貸価格から資本価格に変更すること、の3点が主張された¹⁰⁾。

①についてシャウプ勧告では、地租および家屋税を統合して不動産税とすることが提示された。しかし、実施段階において、不動産税から固定資産税に名称が改められた¹¹⁾。

②の理由についてシャウプ勧告は、地方自治の発達上、特に市町村の増税が必要であり、「都道府県と市町村は、独立の税目をもつべきである」ことを指摘し、なかでも「家屋税は、大抵の国で地方政府の伝統的な大きな財源」あって、「大抵の租税よりも運用が容易でもあり、また地方行政費を負担する住民の能力に大体つき合っている」こと、「市町村は都道府県よりも追加歳入を必要としており……比較的小さい市町村でも相当うまく運用できる」ためと説明している¹²⁾。

③の理由については、次のように説明している。

シャウプ勧告が作成された当時、地代家賃は価格統制下にあり、インフ

れも相まって（広範な脱法があるため実際には異なるが、法的には）かなり低い値に抑えられていた。そのような状況下で、戦前の賃貸価格を地租等が課税標準としていることが、地租及び家屋税の平均税率が高いにもかかわらず税収が低い要因であった。また、このとき新たに課税対象として加えられた償却資産は賃貸価格によって算定することが難しく、不動産と動産を区別することも難しいこと、事業資産（減価償却の可能な資産及び土地）の再評価を認めたこととの関連において、不動産税における価格を資産価格にすることによって「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、納税者を甚だしく過大評価することを避ける」という自動的制限機能をもたせることができるため、従来の賃貸価格から資本価格に変更すべきであるとされた¹³⁾。

このシャウプ勧告を受けて、昭和25年7月に「地方税法」が制定され、固定資産税が創設されることとなった。このとき、① 地租付加税制度を全廃して市町村税とすること、② 課税標準を「適正な時価」とすること、③ 課税標準を賃貸価格から資本価格にするにあたり、過渡的に賃貸価格方式を引き継ぎ、賃貸価格の900倍の法定率を適用すること、④ 賦課期日を1月1日とすること等が定められた¹⁴⁾。そして翌年には、「土地及び家屋に係る評価基準の資料送付について」¹⁵⁾が示され、評価方法として賃貸価格倍数方式を採用し、その評価倍数について宅地等にあっては売買実例価額及び精通者価額を、農地にあっては収益価格（収益還元価格）を基準とすることを取り決めた¹⁶⁾。

その後、昭和29年の地方税法403条の改正により、市町村が行う固定資産税評価額の算定は、固定資産評価基準に「準じて」評価をなすこととされた。しかし、昭和38年にさらに403条が改正され、「準ずる」から388条で告示されるものに「よって」評価を行うこととなった¹⁷⁾。

このように固定資産税の歴史的経緯を見てみると、当初は収益価格ないし賃貸価格を課税標準としていたことが分かる。さしあたり私見を述べれば、シャウプ勧告により取引価格を採用することになったという意見があ

るが、この意見には賛同できない。確かに、シャープ勧告では、資本価格を採用することとし、この資本価格とは、自由市場におけるものであって、家賃を資本還元して得られるものではないと述べている。しかし、これは、地代家賃統制によって低く抑えられた家賃を基に収益還元法を適用することを否定していると考えられる。また、この他の理由も償却資産は賃貸価格での算定が難しい等であり、農地については収益還元法が採用されていることを鑑みると、固定資産税の性質等から賃貸価格及び収益還元法を否定しているとは思えない。

第2節 固定資産税の概要及び性質

固定資産税は、賦課期日（毎年1月1日）における固定資産（土地、家屋、償却資産）の価格として、固定資産課税台帳に登録された価格を課税標準として決定される。固定資産税の課税標準である固定資産の価格等は、固定資産評価員の評価に基づいて毎年3月末日までに市町村長が決定する（地方税法410条）。固定資産評価員は、固定資産を評価し、かつ市町村長が行う固定資産の価格の決定を補助するため、市町村に設置される（地方税法404条）。そして、毎年少なくとも1回その市町村所在の固定資産の状況を実地にて調査し、その結果に基づいて賦課期日における固定資産の評価を行い、評価調書を作成して市町村長に提出しなければならない（地方税法408、409条）。さらに市町村長は、固定資産の価格決定に関し、総務大臣によって定められた「固定資産評価基準」に基づいて決定しなければならないとされている（地方税法388条1項）。これは固定資産の評価の適正化及び均衡化、並びに地域的不均衡等が生じるのを防ぐためである¹⁸⁾。

固定資産税の性質から特徴を整理すると、① 地方税の一種であり、市町村にとっての基幹税であること、② 毎年経常的に課せられる税であること、③ 所得にかかわらず不動産を所有する者すべてに課せられる税であること、及び④ 応益的側面のあること、の4点を挙げることができる。

地方税は、地方団体の経費に充当されるので、その地方団体の行政から

何らかの恩恵を受けている人やものに対して課税することがより適当とされる。そして、市町村の区域内において固定資産を所有し、使用収益している者は、当該市町村からの行政サービスによる恩恵を何らかの形で受けていると考えられ、しかも固定資産の利用価値自体も市町村から受ける恩恵に比例する関係にある。したがって、市町村の区域内に土地、家屋及び償却資産が所在する事実と市町村の行政施設との間には深い関連性があり、固定資産税は地方税のうえにおいて応益原則を最も強く具現している税目であるといわれている¹⁹⁾。

これら固定資産税の性質と土地評価の問題は、常に結び付けられて議論されてきた。例えば、昭和61年10月の答申²⁰⁾では、固定資産税の性質を鑑みると、公示地価等と異なるのはやむをえないという意見があったことが示されている。このように、固定資産税の性質は、その歴史的経緯と同様に評価の問題と関連が深いものであることが分かる。

本章では、固定資産税における「適正な時価」に関する各学説の論拠として挙げられることの多い、固定資産税の沿革及び性質について整理した。次章では、学説と判例について検討していきたい。

第2章 「適正な時価」をめぐる学説及び判例の状況

本章では、第1章で明らかにした固定資産税の沿革や性質を踏まえたうえで、学説及び判例における「適正な時価」の考え方について整理していく。まず、第1節では固定資産税の性格論について、第2節では性格論以外の学説について、第3節では判例について述べる。

第1節 固定資産税の性格論について

固定資産税における「適正な時価」についての学説としては、固定資産税の性格から「適正な時価」について考えていく性格論があり、特に財産税説、収益税説及び収益的財産税説の3つの考え方が対立している²¹⁾。

まず、1つ目の財産税説²²⁾とは、固定資産の資産価値に着目し、その所有の事実に応税力を認めて、その価格に応じて一定税率を持って課されるものであるとする見解である。財産税説であれば、納税者の人的要件(所得、扶養親族の有無、年齢等)や、所有又は利用形態を問わない。財産税説の論拠としては主に、① 固定資産の価格(時価)を課税標準としていること、② 居住用財産、空地、空室等の非収益的資産にも課税されていること、③ 赤字企業にも課税されていること、④ 市街化区域農地の宅地並み課税、⑤ シャープ勧告により賃貸価格から資本価格へ変わったこと、等である。

2つ目の収益税説²³⁾は、財産が持つ収益力に応税力を見いだして課税されるものであるとする見解である。その主な論拠は、① 固定資産税の前身である地租・家屋税のときに賃貸価格を基準としていたこと、② 固定資産税は固定資産の利用により生じる収益から支払われることを予定しており、税率も低く設定されていること、③ 居住用財産のような非収益的資産については課税上の特例措置が設けられていること、④ 市街化区域農地に対する宅地並み課税の対象から生産緑地等が除外されていること、⑤ シャープ勧告での評価方法が賃貸価格から資本価格を導き出す収益還元法を採用していたこと、等である。

例えば、米原淳七郎教授は、固定資産税は年々の収益から支払われることを予定した収益税であるとして収益税説の立場に立ち、標準的収益に基づく収益価格が適当であると主張している²⁴⁾。ここで注意しておきたいのは、収益税説の立場においても、固定資産税は当該不動産の実際の収益に対して課税するものと解しているのではなく、当該不動産が有する本来的な収益に対して課税するものと解している場合が多いことである。

3つ目の収益的財産税説は、収益税を一部兼ね備えた財産税と考える見解ないし固定資産税は形式的には財産税であるが、その実質ないし立法上の狙いは収益税であるとする見解である。

財産税説は、収益税ないし収益的財産税説の立場から、固定資産税の性

質や歴史的経緯等と矛盾すると批判されている。一方で、収益税ないし収益的財産税説は、財産税説の立場から、市街化区域農地の宅地並み課税やシャウプ勧告との整合性において矛盾が生じていると批判されている。

ところで、前述のようにこの性格論は、「適正な時価」に関する議論に結び付けて考えられるのが一般的である。具体的には、財産税説の論者は課税標準として、取引事例比較法による比準価格を、収益税ないし収益的財産税説の論者は収益還元法による収益価格を採用すべきと主張することが多い。しかし、たとえ財産税説を採用したとしても、固定資産税の性質から、課税標準は収益価格の範囲内であると主張することも可能である²⁵⁾。同様に、収益税説の立場からも、納税者の検証可能性等の理由から取引事例比較法を採用すべきと主張することも可能である。

このようなことから、固定資産税の性格は何であるのかという問題と、負担のあり方や評価手法についての問題は直接結び付けられるものではないという意見もある²⁶⁾。私見としても、固定資産税の沿革や性質等からは複数の側面を見いだすことができ、固定資産税の性格についてどのような説を採っても、比準価格又は収益価格を「適正な時価」とすることができる。したがって、固定資産税の性格を1つに定めたとえ「適正な時価」を導き出す性格論には無理があると考え。税としての性格と評価の問題は、本来切り離して考えるべきであり、評価手法の特徴や固定資産税の性質等から「適正な時価」について考えるべきといえる。

第2節 固定資産税における「適正な時価」に関する学説の検討

固定資産税における「適正な時価」に関する学説は、性格論を除いて収益還元法によって求めるべきだとする収益価格説と、取引事例比較法における比準価格、すなわち売買実例価額²⁷⁾によって求めるべきだとする取引価格説（市場価格説）に大別される。

まず、取引価格説の主な論拠は、比準価格は納税者に分かりやすく、検証可能性を確保できるという点である。それに対して収益還元法は、標準

的収益や還元利回りの査定において困難性がある等、手法の欠点を指摘する声がある²⁸⁾。特に、貨幣需要と市場金利の關係に着目すると、市場金利は貨幣需要が高まる好景氣時に高くなり、貨幣需要が弱まる不景氣時に金利が低くなる可能性がある。そのため、収益還元法を適用する際の利回りを市場金利と単純に連動させた場合、好景氣時に収益価格が低くなり、不景氣時に高くなってしまう可能性があることも収益還元法の大きな問題点として指摘されている。このようなことから、中里昌弘税理士は、「7割評価が実施されてからの固定資産税の過重負担は、土地取引を歪め、資産デフレを助長していることは明らかであり、そうした税負担を考慮しても、地価変動にあまり影響を受けない収益価格を課税標準の基礎とすることが望ましい」としながらも、「現実の評価を考えると、固定資産税の対象となるすべての土地の収益価格を算定することは不可能」であり、「還元利回り率の算定の困難さがある」ことから、「現時点においては、公示価格を基準とすることも止むを得ない……しかし、その場合には適正な税負担になるように、税率、もしくは評価割合を調整することが必要である」としている²⁹⁾。同様に、碓井光明教授も、「収益還元法に関する明示的な規定が置かれていないということは、法が収益還元法の採用を断念したものとみることができる。また、そのような重要な政策決定を固定資産評価基準に委ねたとみることも困難である。現行法の規定を前提にする限り、取引価格説が採用されているとみるのが最も自然である」³⁰⁾として、収益力についての配慮は、税率の設定等によるべきだと述べている。

次に、収益価格説の論拠は、主に固定資産税の沿革や保有税等としての性質から収益力を考慮すべきであるとするものである³¹⁾。例えば山田二郎弁護士は、「固定資産税も固定資産が生む収益が担税力となっているのであり、収益を上回るような課税は保有税として許されないという限界がある。つまり、土地保有税の一種である固定資産税は、その土地で永続して居住や営業を続けられる税金ではなければならないという本質的な要請がある」³²⁾として、収益還元法による評価をすべきと主張している。

このような考え方は、税制調査会の答申においても示されており、平成2年10月の「土地税制のあり方についての基本答申」では、「固定資産税は、その性格上、本来資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する需給関係に着目し、土地の使用収益しうる価値に応じた負担を求めるものである。したがって、土地の取引価額を課税標準とすることを予定しているものではない」としたうえで、「同税の性格を踏まえつつ、土地の収益価格を目標として評価の均衡化・適正化を計画的に行い、最終的に評価水準を収益価格のレベルに引き上げること」を主張している³³⁾。

取引事例比較法は、比較可能性のある不動産の実際の取引価格を基に価格を導き出すことから理解されやすい手法であり、従来から取引価格説を支持する論者も多い。その一方で、保有税としての性質や地租が収益税であったこと等の沿革から、収益価格も常に意識されてきたことがわかる。これら「適正な時価」をめぐる学説については、第4章において改めて詳細に検討を加えたうえで、私見を述べたいと思う。

第3節 判例の検討

第1項 最判平成15年6月26日

次に、平成6年度の評価替え以降の最高裁判決を中心に、「適正な時価」の意義、収益還元法、固定資産評価基準の規範性について、それぞれ整理して論じていく。

最判平成15年6月26日³⁴⁾は、2つの土地所有者Xが土地課税台帳に登録された価格のうち、平成5年度の価格を超える部分の取り消しを求めた事案である。平成6年度の評価替えにおいては、土地評価についての審査申出の件数が平成3年度の評価替えの際の約4倍の1万9000件にものぼったが、このような「7割評価」の適否について争われた数多くの事件の中で、最初に最高裁が判断を示したのが本判決である³⁵⁾。

本判決の一審である東京地判平成8年9月11日³⁶⁾は、まず固定資産税の性格について、「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」として、収益税説を否定した。そして、「適正な時価」について、『時価』なる概念は、通常、正常な取引条件の下に実現される所定の時点における取引価格を意味すること、投機目的又は将来の期待による価格形成要因が不正常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こと、評価基準によれば標準宅地は正常売買価格に基づいて決定するものとされていることに照らせば、『時価』なる概念について、通常と異なる意義が与えられていると解する根拠はない。……法は、課税標準又はその算定基礎となるべき価格を正常取引価格とした上、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」と判示した。しかし、この「正常取引価格」を求める際の手法についてどのように考えているのかは明示されていない。

違法性の判断については、登録価格決定の手順が正しくとも「登録価格が賦課期日における対象土地の客観的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、登録価格が賦課期日における対象土地の客観的時価を上回るときは、その限度で登録価格の決定は違法である」と判示している。

さらに、「7割評価」について、「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、また、固定資産税が所有に係る資産の価値に着目するものであるとの税の性格を考慮して、税額の算定過程の基礎となる標準宅地の価格について調整を加えることも課税処分の方法として許容されるものといえることができる」とし、このような控えめな評定も「課税処分の謙抑性に反しない限度で許されるものといふべき」としている。しかし、このように「7割評価」の正当性を述べる一方で「このように減額した数値をもって標準宅地の『適正な時価』として扱う趣旨は、個別的価格を客観的時価に近接させるに当た

り、客観的時価を超える事態の発生を回避することにあるのであって、各対象土地の『適正な時価』を、各土地を公示価格と同様の方法で鑑定評価した場合の価格の7割とすべしとするものではない」と判示している。

地裁判決は、評価の安全性だけでなく固定資産税の性質も考慮しての「7割評価」であると説明している。それにもかかわらず、結論としては評価の安定性確保のためのアローアンスであるため、公示価格の7割を「適正な時価」とするものではないというのは論理が矛盾している³⁷⁾。

このような下級審判決に対して最高裁は、「適正な時価」について「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」に担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」と判示した。

最高裁が固定資産税は財産税であると述べたうえで、「適正な時価」の意義を説明しているのは性格論を意識しているのであろうが、いずれにしても既述のように、税の性格から直接評価手法に結び付けるのには無理があり、説得力に欠ける。さらに、地裁では少なくとも「評価の謙抑性」と説明された3割の意味や「7割評価」の妥当性、評価手法の位置付けについては述べられなかった³⁸⁾。

また、違法性の判断については、「平成6年1月1日の賦課期日と平成5年1月1日の価格調査基準日との間に32%の価格下落が生じており、7割評価通達の認める30%のアローアンスを2%超えているので、その部分につき違法があったと判断しただけである」³⁹⁾とする意見がある。しかしその一方で、「本件判旨は、……単に『客観的な交換価値を上回る』のみ述べて、本件決定が7割評価通達の裏返し30%のアローアンスを超えたことを違法性の決め手にしたのか、それとも客観的な交換価値を1円でも超えれば違法と判断する趣旨なのかは不明なまま残されてしまった」⁴⁰⁾という意見もあり、評価が論者によって異なるようである。いずれにしても、

違法性の判断が判決文において明確に示されていないことが分かる。

第2項 最判平成18年7月7日

最判平成18年7月7日⁴¹⁾は、原審である東京高判平成14年10月29日⁴²⁾の収益価格を超える部分は違法であるとした判断を否定した事案として有名である。そこで、先に原審である東京高判平成14年10月29日の内容を検討していく。

まず、高裁判決は固定資産税の性格について、「個人を離れ財産や収益に着目して課される物税」であるとする。しかし、「物税である財産税であって、かつ、毎年課さ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、その制度本来の趣旨に反する」として、性格論を否定しつつ、投機的取引にあたる部分と将来の収益の現在価値部分には課税すべきでないとしている。

そしてその理由として判決文では、「毎年課される物税において、その年以外の将来の収益の現在価値に課税することは、その収益が生まれる年度の課税の財源を先食いするものである。その将来の年度が到来したときには、課税のもとになる税源は失われていることになるから、制度自体がみずからその存在根拠を否定するに等しい」と述べている。

そのうえで「適正な時価」とは、「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」と判示した。そして、これらを踏まえたうえで、「固定資産税は、固定資産が毎年生み出す現実の収益に課される税金ではない。その固定資産によって標準的にあげうる収益に課される税金である。……標準的にあげうる収益は、利用の巧拙その他の個人的な事情に影響されない。そこで、標準的な収益を資本還元した価格(収益還元価格)によって、その物の資本としての価値を把握することにより、個人的な事情によって左右されず、物それ自体が税を負担する物税としての固定資産税が成立するのである。法にいう『適正な時価』とは、このような意義を有する資本価値を意味するものと解される」とし、「売買実例価格(市場価格)説は、

一種のドグマにとらわれた解釈であり、法の適正な解釈は、固定資産税の制度趣旨の探求によってのみ、「実現されるべきもの」であるとして、標準的収益を基にした直接還元法を採用すべきとしている。

しかし、取引価格説の論者が指摘するように、収益還元法には複数の短所がある。高裁では、この点について次のように述べている。

まず、収益還元法の基礎となる純収益の算定が困難であることについて、「標準的な収益（地代）は、その土地の利用の仕方が通常のもので（最有効使用ではなく、その地域の平均的な利用の水準であればよい。）、地上建物の賃料水準が一般的なものであるならば、その建物の賃料から上記の土地残余法で割り出されるものであり、それが特段の事情のない限り、土地の標準的な収益である。……多くの場合、建物賃料の一般的な水準は把握することができるのであり、それを元に標準的な地代を算定することは可能なものであるから、必ずしもそれが取引事例比較法等に比べて複雑なものであるとか、あるいは、その算定が特に困難であるとはいえない」とする。

さらに、還元利回りを市中金利と連動させて設定した場合に想定される不都合性について、「適正な利率とは、固定資産税の制度において想定されている範囲内の標準的な利率であれば足り、現実の市場において日々変動する利率を基準とするとか、当該不動産の個別的な収益状況あるいはそれと類似の不動産の収益率を反映させたものとするべき必然性はない。したがって、それを一定のものとしたからといって、それが直ちに不当であるとはいえない」と判示した。そして、適正利率の設定において民事法定利率が有力な参考になると述べ、「固定資産税及び都市計画税の税率は、……市場の利率の大きな変動があるにもかかわらず、長期間にわたり変更されてこなかったことも、このように前記の標準的な利率を固定的なものとみることと整合するものである」と述べている。

高裁は、最判平成15年6月26日⁴³⁾と比較して、「適正な時価」と固定資産税との関係が整合的に述べられている点、収益還元法の短所をカバーす

る具体的な方法について提示している点について一定の評価ができる。しかし、高裁は「7割評価」について「平成6年度の評価替えにおいて、公示価格の7割を基準に算定するよう通達が発出されるまで、売買実例価格や市場価格によって評価されたことはなかった。収益還元価格を踏まえた控えめな価格で評価されてきたのである……すなわち、表現はどうかあれ、法の解釈の実態は、収益還元価格説であったのを、上記の通達は、市場価格（値）説に転換したものといえる」と述べているが、平成6年度以前の評価額は地域間で大きな不均衡があったこと等を考慮すると、一概に収益還元価格で評価されていたから控えめな評価であったとはいえないのではないと思われる。

このような原審の判断に対し最高裁では、前述の最判平成15年6月26日⁴⁴⁾を引用し、固定資産税は財産税であること、及び「適正な時価」とは客観的な交換価値であることを指摘したうえで、「適正な時価を、その年度において土地から得ることのできる収益を基準に資本還元して導き出される当該土地の価格をいうものと解すべき根拠はない。また、一般に、土地の取引価格は、上記の価格以下にとどまるものでなければ正常な条件の下に成立したものとはいえないと認めることもできない」とし、「収益還元価格を超える部分を取り消すべきものとした原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある」として高裁判決を否定した。

最高裁は、「適正な時価」とは収益価格であると解釈することを否定していることが分かる。しかし、この判旨だけでは収益還元法を、客観的交換価値を求めるための一つの評価手法として用いることまでも否定したと読み取ることはできない。

第3項 最判平成15年7月18日、最判平成25年7月12日

次に、固定資産評価基準と違法性の判断との関係について、最判平成15年7月18日⁴⁵⁾及び最判平成25年7月12日⁴⁶⁾を中心に明らかにしていく。まず、最判平成15年7月18日までの経緯として、第1項及び第2項で扱っ

た判例がどのように固定資産評価基準と違法性について判断していたのかを検討する。

まず、第1項の最判平成15年6月26日⁴⁷⁾では、評価基準の趣旨について、「各市町村全体の評価の均衡を図り」、「評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するため」であると趣旨を説明している。そして、その位置付けないし「適正な時価」との関係については、「技術的かつ細目的な基準の定めを自治大臣の告示に委任したものであって、賦課期日における客観的な交換価値を上回る価格を算定することまでもゆだねたものではない」とし、「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」と判示している。

次に、第2項の最判平成18年7月7日⁴⁸⁾の原審である東京高判平成14年10月29日⁴⁹⁾は評価基準の位置付けについて、「固定資産評価基準による価格の評価は、……課税にかかるコストを低減しながら、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。しかしながら、……一義的に決定し難い様々な要素や価値判断が混入してくるのであり、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ものである」と述べている。

最判平成15年6月26日では、あくまで評価基準は前記の趣旨を達成するものであって、客観的交換価値を公平に算出するためのものであると評価しているように思われる。次の東京高判平成14年10月29日では、「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」としているものの、その位置付けはあくまで「ある程度の幅での価格の妥当性を確保する手法」としている。

次に、これらを踏まえたうえで、最判平成15年7月18日及び最判平成25年7月12日を検討していく。

最判平成15年7月18日⁵⁰⁾は、建物の所有者が、市長によって決定された本件建物の価格を不服として、本件決定の取り消しを求めた事案である。

本判決の原審⁵¹⁾では、「評価基準は、固定資産税の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、方法を規定するものであるから、これに従って決定された価格は、特段の反証のない限り、地方税法349条1項所定の固定資産の価格である適正な時価と認めることができる」とし、鑑定書を精査してもその評価の前提となる事実の確定や計算過程等に問題があるとは認められないから、鑑定書に基づいて建物の適正な時価を認定するのが相当であるとした。

しかし、最高裁では市長が行った再建築費の算定方法は一般的な合理性があるとし、「D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」として、高裁判決を破棄し、差し戻した。

高裁と最高裁での判決の違いは、評価基準の規範性に対する考え方から生じているように思われる。すなわち、高裁では「適正な時価」を判断する方法として鑑定評価と評価基準を同列に扱い、精査しているのに対し、最高裁ではまず評価基準による評価を優先し、鑑定評価の妥当性については検討していない。

同様に、市街化区域農地の価格について争われた最判平成21年6月5日⁵²⁾においては、評価基準の記載の算定方法が「一般的な合理性を有する」ことを示したうえで、「評価基準及び評価要領に従って決定されたものと認められる場合には、それらの定める評価方法によっては本件各市街化区域農地の価格を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、その適正な時価であると推認するのが相当」としており、最判平成15年7月18日と同旨を述べている。これらの最高裁判決は、「納税者が特別の事情を主張立証しなければ、評価基準が定める評価の方法によるべ

き」⁵³⁾ だということを判決文において明示しており、前記判決と比較して評価基準の拘束力を強めているものと思われる。

このような判例の流れの中で、新たな違法性の判断の枠組みを示したのが最判平成25年7月12日⁵⁴⁾であり、その事実概要は次のとおりである。Xは、区分所有建物及びその敷地の所有権を共有しており、当該敷地権の目的である土地は、都市計画法8条1項1号の「第一種中高層住居専用地域」(建ぺい率60%, 容積率200%)にあった。市の都市計画によれば、本件各土地は、都市計画法11条1項8号の「一団地の住宅施設」に該当し、本件各土地の一部については建ぺい率20%, 容積率80%に制限されていた。しかし、市は、建ぺい率60%, 容積率200%を前提として評価しており、建ぺい率及び容積率の制限を適切に考慮していないとして、審査決定の取消訴訟を提起した。原審である東京高判平成23年10月20日⁵⁵⁾は、「固定資産課税台帳に登録された価格が適正な時価を越えた違法があるかどうかを検討すれば必要かつ十分である」とし、前記制限等を考慮した「適正な時価」は本件敷地の登録価格を上回るため違法となることはないとして、請求を棄却している。

まず、最判平成25年7月12日は、地方税は固定資産税の課税標準に係る固定資産の評価の基準、実施の方法及び手続きを固定資産評価基準に委ねなければならないと定めていることを指摘した。そして、そのように固定資産評価基準によることを定めた趣旨は、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価関与する者の個人差に基づく不均衡を解消するためであるとする。そのうえで違法性の判断について、「これらの地方税法の規定及びその趣旨等に鑑みれば、固定資産税の課税においてこのような全国一律の統一的な評価基準に従って公平な評価を受ける利益は、適正な時価との多寡の問題とは別にそれ自体が地方税法上保護されるべきものということができる。したがって、土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格が評価基準によって決定される価格を上回る場合には、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るか否かにかかわらず、その登

録価格の決定は違法となるものというべきである。……以上に鑑みると、土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格の決定が違法となるのは、当該登録価格が、〔1〕当該土地に適用される評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回るとき……あるいは、〔2〕これを上回るものではないが、その評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものではなく、又はその評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情が存する場合……であって、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るとき」であると判示した。

本判決は、「適正な時価」の範囲内であっても違法となることを示した判決であり、固定資産評価基準はあくまで「適正な時価」を求めるためのものと位置付けていた従来判例とは考え方が異なる。このような最高裁判決の流れを見ると、固定資産評価基準の拘束力ないし規範性が高まっている傾向にあるといえる。

本章では、「適正な時価」をめぐる議論における主要な学説及び判例を整理検討した。次章では公示価格について整理したうえで、公的評価統一の議論を検討することにより、「適正な時価」の問題点について考えていきたい。

第3章 公示価格と「7割評価」の問題点

固定資産税における「適正な時価」は、公示価格等と同様の概念であり、公的評価は統一されるべきであるとする意見がある。そして、このような意見が現在の「7割評価」や裁判にも影響を及ぼしている。そこで本章では、公的評価の統一の目的や経緯を明らかにするとともに、公的評価統一の具体的な方法として実施されている「7割評価」について検討する。「7割評価」については、まず、第2節において公示価格の価格概念について明らかにする。そして、次の第3節において、公的評価統一に関する

学説を整理し、「7割評価」の7割という割合の根拠となっている報告書を検討することで、公的評価統一の論拠について考察を加える。

第1節 公的評価の統一の目的及びその経緯

公的評価の統一について提起され始めたのは、昭和30年代初頭である。当時は岩戸景気のみならず、第二次産業の急速な発展により産業及び人口の大都市集中が始まり、住宅、事業用地の需要が急増したため地価高騰していた時期に当たる⁵⁶⁾。昭和33年末に出された地方制度調査会⁵⁷⁾及び臨時税制委員懇談会⁵⁸⁾の答申においては、① 土地及び家屋の実際評価の水準は、時価に比し、著しく低い状態にあること、② 市町村間において評価の均衡が失われている向があること、③ 同じ財産の価格を課税標準とする固定資産税と相続税等の国税とは、別個に評価が行われ、ひいては不統一の結果となっていること、の3点が指摘された⁵⁹⁾。

これを受けて、内閣総理大臣の諮問機関として総理府に固定資産評価制度調査会が設置された。その調査審議の結果、固定資産評価制度調査会は、昭和36年3月30日「固定資産税その他の租税の課税の基礎となるべき固定資産の評価の制度を改善合理化するための方策に関する答申」を提出した。同答申では、資産（土地、家屋、償却資産）及び市町村間の評価の不均衡の存在が指摘され、土地評価制度の改善合理化として、売買実例価額を基準とする評価方法を採用すること、指示平均価額の算出方法及び指示方法の合理化が提示された。この固定資産評価制度調査会の答申の趣旨に沿って、昭和38年12月25日に売買実例価額を基準とする評価方法を採用した新「固定資産評価基準」が告示され⁶⁰⁾、昭和39年度から適用された⁶¹⁾。

新しい固定資産評価基準では、「固定資産の評価によつて求める固定資産の適正な時価は、各資産を通じて、正常な条件の下における取引価格であるとされ、土地にあつては売買実例価額、家屋にあつては再建築価額、償却資産にあつては取得価額を基準として評価する方法によること」⁶²⁾とされた。新評価基準に基づく評価替えの結果、昭和39年度の宅地の評価額

は前年度の6.30倍に、昭和45年度には前年度の2.38倍になった⁶³⁾。この急激な評価額の上昇に対応するため、税負担について昭和39年度から昭和41年度までの間に調整措置がとられることになった⁶⁴⁾。

しかし、その後も列島改造ブームを反映し、ほぼ全国的に地価が高騰した⁶⁵⁾。このような状況で、土地保有にかかわる税負担があまりに低すぎることで土地の資産価値を高めた1つの要因として広く指摘され、保有課税の見直し及び公的評価の統一がより一層強調されることになった⁶⁶⁾。そして、昭和46年8月の「長期税制のあり方についての答申」では、固定資産税評価について、納税者の信頼を確保するために、公示価格や相続税評価額との統一を図ることの必要性が示された⁶⁷⁾。

その後、1980年代後半からバブル景気が始まり、土地を持つ者と持たざる者の格差が拡大していくなかで、公的評価の統一の議論はさらに進められた。平成元年には土地基本法が制定され、同法16条により、「国は……公的土地評価について相互の均衡と適正化を図られるように努めるものとする」として土地の公的評価に関する基本方針が示され、これに基づいて税制も整備されることとなった。翌年の平成2年には、土地政策審議会による「土地政策審議会答申」、税制調査会による「土地税制のあり方についての基本答申」及び「平成3年度の税制改正に関する答申」において、地価公示、相続税評価及び固定資産税評価の公的評価の相互の均衡と適正化を図ることが主張されている。そして、税制調査会によって作成された平成3年12月の「平成4年度の税制改正に関する答申」において、具体的に公示価格の7割程度を評価の目安として、均衡化・適正化を図る方針が提示された。その結果、昭和38年12月25日付自治事務次官通達「固定資産評価基準の取扱いについて」⁶⁸⁾の一部改正によって7割評価の実施が行われることとなり、自治事務次官が「『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」⁶⁹⁾を各都道府県知事に発出した。この通達により平成6年度の評価替えから固定資産税評価の「7割評価」が実施され、同時に負担調整措置が行われることとなった。その後、負担

の均衡化・適正化の観点から負担調整措置の見直しや情報開示に伴う整備などがされてきたが、土地評価について大きな法律的な変更はなされていない。

「7割評価」実施後の「平成8年度の税制改正に関する答申」(平成7年12月)では、「7割評価」の導入理由について、「固定資産税の土地の評価については、地価の高騰に対して固定資産税評価の水準が追い付いていなかった地域も多かったため、結果として地域ごとに評価の不均衡が生じることとなり、その均衡化・適正化を図ることが強く要請され」たためであると説明した。このとき、「固定資産税の税の性格からすれば、固定資産税の評価水準を必ずしも一律7割に引き上げる必要はなかったのではないか」という反対意見もあったが、その後は議論されていない。そして、平成15年度の答申において、「全国的な評価の均衡化・適正化の観点から、地価公示価格の7割を目途とした評価水準を維持する」⁷⁰⁾という方針を示したのを最後に、答申において「7割評価」について触れることはなくなっている。

第2節 公示価格について

第1項 公示価格の概要

地価公示は、地価公示法⁷¹⁾に基づいて、国土交通省土地鑑定委員会が毎年1月1日時点における公示区域(都市計画区域その他の一定の区域)内の標準地の正常な価格を公表する制度である。地価公示は、①一般の土地の取引価格に対する指標として、②公共用地の取得価格の算定に当たって、③不動産鑑定士等が公示区域内の土地についての鑑定評価を行う場合の規準として、活用されること等により、適正な地価形成に寄与することを目的として行われている⁷²⁾。具体的には、標準地について、2人以上の不動産鑑定士が鑑定評価額を求め、土地鑑定委員会がその結果を審査し、必要な調整を行って正常な価格を判定する。

ところで、標準地の評価は、「近傍類地の取引価格から算定される推定

の価格、近傍類地の地代等から算定される推定の価格及び同等の効用を有する土地の造成に要する推定の費用の額を勘案して」（地価公示法4条）とするのみで、固定資産評価基準のように比準価格を基準とすることを示した規定は存在しない。そのため、すべての手法を適宜適用して算定される公示価格と、固定資産評価基準によって比準価格を基準にすべきとされている「適正な時価」では、その評価の前提が異なっているといえる。

第2項 公示価格が示す価格

国土交通省の説明によれば、地価公示は、土地本来の価値を示すため、現況の如何にかかわらず、更地かつ最有効使用を想定して行うとされている⁷³⁾。すなわち、公示価格が示す価格は、不動産鑑定評価基準における「正常価格」と同一の概念であるといえる。

正常価格とは、市場性を有する不動産について、現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場で形成されるであろう市場価値を表示する適正な価格をいう⁷⁴⁾。この場合における現実の社会経済情勢の下で合理的と考えられる条件を満たす市場とは、市場参加者の合理性、事情の正常性又は正常補正可能性、時点修正可能性のすべてを満たす市場をいう。さらに、この事情の正常性を欠く場合とは、売り急ぎ、買い込み、友人間や関連会社間において通常よりも高額ないし低額での取引が行われた場合等を指す。

一般に、不動産の取引価格はその取引当事者の関係、取引形態等の事情を多分に反映しており、取引に応じて個別的に形成されるものである。したがって、一般の土地の取引価格に対して指標を与え、土地の適正な価格形成を促すことを目的とする公示価格は、このような特殊事情を排除した価格として求められるのである。

また、最有効使用とは、その不動産の効用が最高度に発揮される可能性に最も富む使用をいう。最有効使用は、その地域に属する不動産の一般的な標準的使用を有力な標準として決定される。そのため、例えば中高層ビルが立ち並ぶ地域における更地評価において、戸建住宅が建てられる場合

等を想定した評価が行われることは基本的にない。ただし、例えば、戸建住宅が建並ぶ近隣地域内に、中高層の共同住宅が建設され始めており、将来的にも共同住宅地としての需要が見込まれるような場合は、そのような将来予測を反映して、最有効使用を中高層の共同住宅とする可能性がある。そのため、固定資産税における評価には、この「最有効使用」という前提が馴染まないのではないかという意見もある。例えば、山田二郎弁護士は、不動産鑑定士による鑑定評価は最有効使用前提であり、期待利益を考慮することから、「固定資産税で求められている正常価格とはかなり異質であり、木に竹を接いで価格を算出しているような感じを与えている。固定資産税はその土地の保有を継続することを前提として課税する税目であるので、その土地の通常の使用の継続を条件とする評価でなければならず、固定資産税評価の中に最有効使用利益とか期待利益を取り込むことは許されていないことである」⁷⁵⁾と主張している。同様に、東京高判平成14年10月29日⁷⁶⁾が収益還元法を適用する際の基礎となる標準的な収益について、「最有効使用ではなく、その地域の平均的な利用の水準であればよい」と述べているのは、最有効使用を前提とした評価を否定していると考えられる。その一方で、東京地判平成8年9月11日⁷⁷⁾が、「公示価格は最有効利用を前提とし、適正な時価は通常の利用を前提とするとして区別する見解があるが、正常な条件の下における取引価格について更に取引目的による区分を持ち込むことは困難」であると判示しているのは、この意見を意識し、反論したものであるといえよう。

第3節 公的評価の統一に関する学説

第1項 公的評価の統一に関する学説

公的評価の統一に関しては、評価に客観性を持たせたこと、及び控えめな評価が課税処分 of 謙抑制や安全性の確保につながるとして、評価する意見がある。さらに、そもそも「時価」は一義的概念であるから、税の性質の違いを評価において考慮するのではなく、税率や調整措置、基礎控除に

において考慮すべきという意見がある。例えば、高野幸大教授は、各税における制度目的の違いがなぜ税目ごとの時価評価の違いを容認することになるのか、その理由は必ずしも明確でないと主張し、『『それぞれ租税の性格に応じた調整が必要不可欠である』ために、そのような調整措置を講ずるより、『一物多価』を是認することの方が理由であるとする、簡便であればよいというだけでは、根拠が薄弱であるといわなければならない』⁷⁸⁾として、「評価を一元化し、調整措置を講じることの方が、より民主的であり、それゆえ、租税法律（又は条例）主義に適うものであると解される』⁷⁹⁾として評価によって税の性質を考慮することを批判している。

その一方で、公的評価の統一に対して否定的な論者からは、「経済の理論からいうと、土地の価格も『一物一価』であることが当然ということになるが、税法の領域では、税金の役割が異なっているので、土地の時価を一本化することには種々の障害がある』⁸⁰⁾とした意見が主張されている。また前述のような経緯から、「固定資産税評価額は、場所によっては地価公示価格の4分の1とか5分の1といった低い値に定められていた。しかし、このことがマスコミや一部の経済学者の非難的となり、固定資産税の評価が低く、税負担が安いことが地価上昇の根本原因であるという、まことにおかしい濡れ衣を着せられる羽目に陥った』⁸¹⁾という批判も示されている。

第2項 固定資産税における「7割評価」の妥当性

平成3年4月、財団法人資産評価システム研究センターに、固定資産税の評価水準のあり方等について理論的、統計的な調査研究を行うことを目的として16人（学識経験者、不動産鑑定機関代表、地方公共団体代表、自治省税務局職員）から成る土地研究委員会が設置された。同年11月、その研究結果「土地評価に関する調査研究―土地評価の均衡化・適正化等に関する調査研究―」（以下、「報告書」という。）が公表された。同報告書の結論は、平成3年12月段階において地価が安定していることから当面は地価が安定的に推移するとの前提に立って、公示価格の7割の水準を目途に

平成6年度の評価替えを行うのが妥当であるというものであった。事務次官（当時）はこの報告書等を踏まえ、平成4年1月、7割評価通達を発出した⁸²⁾。

報告書は、7割評価通達をめぐる下級審判決等で通達の正当性を示す論拠として引用されている。しかし、報告書の内容に対しては様々な批判がされており、「7割評価」や公的評価統一の妥当性について疑問を呈する声もある。そこで、以下では報告書の7割の根拠部分に焦点を当て、「7割評価」の妥当性について検討していく。

報告書は、公示価格に対する割合を決めるに当たって、① 収益価格水準、② 評価の資産間均衡、③ 固定資産税の土地評価と地価公示価格の対比、の3つの観点からアプローチを示している。

まず、①の観点として、全国の都道府県庁所在地及び政令指定都市の合計49市に所在する標準宅地のうち、代表的と思われる標準宅地について、平成3年度中の収益価格を求めた。その結果、収益価格の精通者価格に対する割合が約7割であったことから、地価公示価格に対する収益価格の割合は、平均的には7割程度の水準であることを示していると主張している⁸³⁾。

次に、②の観点として、都道府県庁所在市において、平成2年度に建築された家屋の再建築価額の取得価額に対する割合を調査した。その結果、木造で約6割、非木造で約7割であったため、土地の評価水準を地価公示価格の6割から7割程度にすることは妥当であると述べている⁸⁴⁾。

最後に、③の観点として、地価安定期である昭和50年代初頭から中頃にかけての固定資産税における土地評価の地価公示価格に対する割合が、平均的には7割程度の水準にあったことを説明している。そして、3つの観点を踏まえた最終的な結論として、理論と統計との両面から、地価公示価格の7割水準を目途に、平成6年度の評価替えを行うことが妥当としている⁸⁵⁾。

しかし、この報告書の根拠については次のような批判がある。まず、①

について、計算方法や結論に対する批判として、報告書の示している数値は平均7割としているものの、その構成比にはばらつきがあること⁸⁶⁾、収益価格の算定の基礎と計算方法が明らかにされていないこと⁸⁷⁾、平均値という考え方が収益還元法と矛盾すること⁸⁸⁾が指摘されている。さらに、そもそも報告書は収益価格と精通者価格との比較を行っているが、精通者価格と公示価格との関係性が不明であるとの批判もある⁸⁹⁾。

次に②については、土地と家屋の価格形成要因には大きな違いがあるのにもかかわらず、家屋の再建築額の取得価額に対する割合を、土地評価割合に適用する根拠が不明であるという批判が示されている⁹⁰⁾。

最後に、③については次のように批判されている。

昭和50年代は、地価が確実に上昇していた時期であり、固定資産税評価額と取引価格の差が拡大しつつある時期であった。それに対して平成3年は、地価が下落し始めた時期であり、固定資産税評価額と取引価格の差が縮小ないし逆転していた時期である。したがって、そのような平成3年を地価安定期と認識したのは誤りである⁹¹⁾。

報告書は公示価格と固定資産税評価額との乖離の理由について、「最有効使用」と「通常の使用」との差⁹²⁾であると理論的に説明し、公示価格の一定割合とすることについてそれなりの根拠を示していることについては評価できる。しかし、報告書の内容に対する批判には説得性があり、報告書が示した根拠の妥当性には疑問が残る。また、土地研究委員であり、部会長でもあった田中一行教授は、自治省の方から相続税の評価が8割であり、相続税はコストのかかっていないキャピタル・ゲイン税であり、担税力が自ずから備わっているのに対し、「経常的な収益の中から払われる経常税としての固定資産税の場合には、同じ資産価値を課税標準とするとしても、一種の安全率、掛け目みたいなものが必要だということから、8割を下回る安全率の提案があり」、最終的に7割に落ち着き、「数合わせと根拠探しが我々の仕事になった」と述べている⁹³⁾。さらに、相続税評価額との差である一割についても「あくまで相続税との関係を避けながら、

7割の数字合わせをした」⁹⁴⁾と述べていることからこの報告書の根拠の妥当性が疑われる。そもそも、この報告書は今後も地価が安定的に推移していくことを前提として一定割合の正当性を主張している。しかし、前述のように平成15年を最後に7割評価については議論されることは無くなってきており、7割という水準が固定化されつつある現状は大きな問題であるといえる。

本章では、公的評価統一の議論についての検討を行った。その結果、① 度重なる地価の高騰を受けて公的評価統一の議論が進められたという経緯、② 公示価格と取引価格との違い、③ 公的評価統一の具体的な方法として現在行われている「7割評価」の根拠、及びその問題点について明らかにした。次章では、これまでの議論を踏まえて固定資産税の「適正な時価」のあり方について論じることとする。

第4章 固定資産税における「適正な時価」のあり方

本章では、これまでに明らかにした固定資産税における「適正な時価」をめぐる議論を踏まえたうえで、あるべき「適正な時価」について私見を交えながら論じる。第1節では、取引事例比較法及び収益還元法の手法の特徴について整理し、適用する評価手法について検討する。第2節では、固定資産評価基準で排除するとされている不正常要素（又は不正常な条件）について整理する。第3節では、最終的な結論としての固定資産税における「適正な時価」のあり方について論じたいと思う。

第1節 評価手法について

第1項 取引事例比較法について

固定資産評価基準（第1章第3節）によれば、宅地評価について、「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」としている。すなわち、取引事例比較法による比準価格を基準として評価するこ

ととされている。この比準価格を基準とし、収益価格を基準としない理由について、自治省資産評価室が作成した『固定資産評価基準解説（土地篇）』では次のように説明している。

収益還元法は、① 農地の耕作による収益額及び資本還元率について客観的な数値を見いだすことが困難であること、② 農地以外の土地について実際賃貸料等は個別事情に左右されやすく格差があることから、土地評価の基準として採ることが難しい。その一方で、比準価格は、① 売買実例の把握が容易であり、② 納税者が比較的容易に評価額の適正さを判断することができるため、納税者保護につながる等の観点から最も妥当な土地評価の基準であるとする⁹⁵⁾。

このように、『固定資産評価基準解説（土地篇）』では、比準価格のメリット、収益還元法のデメリットを理由に比準価格を基準とする理由を説明している。しかし、比準価格を求める方法には欠点がないのであろうか。まずは取引事例比較法の特徴及び問題点について検討する。

取引事例比較法は、比較可能な複数の取引事例から試算価格を導き出す手法であるため分かりやすく、納税者の理解が得やすいという大きなメリットがある。しかしその反面、取引事例が少ない場合や地価の上昇が著しい場合にはあまり有効ではない。例えば、比較可能な取引事例を豊富に収集できない場合、特殊事情が取引価格に与える影響の程度を判断することや時点修正が難しくなり、恣意性が介入しやすくなることが考えられる。さらに、たとえ豊富に取引事例が収集できる地域であっても、取引価格は収益と比べて社会経済情勢に左右されやすいというデメリットがある。したがって、「恣意性」の問題は、収益還元法についていわれることが多いが、取引事例比較法における事情補正、時点修正、個性率及び地域格差修正等においても恣意性が介入する余地がある。

第2項 収益還元法について

次に、収益還元法について検討していく。まず、更地において収益還元法を適用する場合、土地残余法が適用されることとなる。土地残余法とは、

対象不動産が更地である場合において、当該土地に最有效使用の賃貸用建物等の建築を想定し、収益還元法以外の手法によって想定建物等の価格を求め、当該想定建物及びその敷地に基づく純収益から想定建物等に帰属する純収益を控除した残余の純収益を還元利回りで還元する方法をいう⁹⁶⁾。

収益価格算定の基礎となる純収益は、取引価格と比較して特殊事情による影響を受けにくく、投機的取引による価格高騰にも左右されにくい。さらに、収益物件においては、その不動産の収益性を考慮して取引価格の決定が行われることが多く、収益還元法は有用な手法といえる。

しかし、収益還元法にはいくつかのデメリットがある。まず、取引価格説の論者の多くが指摘するように、純収益や還元利回りの査定が困難であることが挙げられる。さらに、一般に土地残余法の適用に当たっては、賃貸事業におけるライフサイクル（① 賃貸建物建築、② 建物の賃貸、③ 建物の耐用年数満了時に取壊して更地化）の観点を踏まえて、複合不動産が生み出す純収益並びに土地に帰属する純収益を適切に求めることが必要とされている。しかし、このような賃貸事業におけるライフサイクルを前提とした手法が、地方の住宅地を含めたすべての土地には馴染まないのではないかと考えられる。

第3項 固定資産評価基準における比準価格重視についての検討

最後に、固定資産評価基準における比準価格重視の考え方について検討を行う。まず、一般の不動産鑑定評価においては、複数の評価手法を適用すべきであり、複数の手法が適用できない場合においても、その考え方をできるだけ参酌するように努めるべきとしている⁹⁷⁾。しかしながら、前述のように、固定資産評価基準においては、取引事例比較法による比準価格を基準とすることが規定されている。そして、学説においても、収益還元法は商業地における収益物件を除いては、借地や貸家及びその敷地の事例が少ないため直接適用される例は少なく、比準価格の妥当性を検証するための補助的な役割として活用されるものだと主張する意見がある⁹⁸⁾。実際、地方の住宅地等においては、比準価格を中心に公示価格が決められている

という面もある。さらに、このような収益還元法を補助的な手法と位置付ける考え方は、報告書においても次のように示されている。

収益還元法には実務上の大きな難点があり、我が国には収益還元法を採用する制度や慣行も存在しないことから、比準価格をもとにすべきである。そして、収益価格はあくまで、最有効使用と通常の使用との違いが地価にもたらす程度を知る指針として用いるべきである⁹⁹⁾。

しかし、調査報告書が書かれたのは、収益還元法が不動産鑑定評価に導入され始めた時期である。そして近年では、評価対象となる不動産の周辺の不動産に係る取引価格との比較よりも、その不動産自体の収益性を重視して取引価格が決定されることも多い。実際、相続税の判例ではあるが、東京地判平成15年2月26日¹⁰⁰⁾において、収益還元法は、土地の客観的交換価値を的確に把握する手法として、実務上もその有用性が見直されつつあるとして、取引事例比較法及び収益還元法の双方を同等に用いるべきと判示している。その理由として、① 市場価格は、その土地の収益性を重視して形成されるものであること、② 平成3年2月6日付け「不動産鑑定評価基準の運用に当たって実務上留意すべき事項等について」において、収益還元法は公共の目的に供されている不動産である場合や、適切な収益事例が存在しない場合等やむを得ない場合を除き、必ず適用することとされていること、③ 平成14年7月3日に全面改正された不動産鑑定評価基準にDCF法が追加されたことの3点を挙げている。

さらに、近年の不動産の証券化に伴う証券化対象不動産の鑑定評価においては収益還元法を標準とし、その他の手法を検証として価格を算定することが定められており¹⁰¹⁾、証券化案件に限らずとも収益価格のみを採用して価格を算出することも多くなっている。そして、賃貸用不動産以外の不動産であっても賃貸を想定し収益価格を求めるなど、収益還元法も多様化している。したがって、今現在の状況を鑑みるに、「収益還元法を採用する制度も慣行も存在しない」とは言い切れないのではないだろうか。また、第1章で検討したように固定資産税の歴史を鑑みても収益価格の存在

は常に意識されており、収益還元法を採用することが全く新しい異質なことではないといえる。

このような状況で、取引事例比較法と収益還元法のいずれか一方を基準とすべきとする考えや、取引事例比較法対収益還元法といった対立構造が存在すること自体に疑問がある。収益還元法は、賃貸事業におけるライフサイクルを前提としていること、純収益や還元利回りの査定等において困難な面があるため、すべての宅地に収益還元法のみを基準とした評価を行うことはふさわしくない。そのため、「適正な時価」は収益価格であると解する意見には賛成できない。しかし、収益は不動産の経済価値の本質を形成するものであり、投機的取引等の事情に左右されにくいいため、安定性が見込まれる。また、収益性を重視して取引価格が決定されることもあるので、「適正な時価」は客観的交換価値ないし「正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格」であると定義することと、収益還元法を適用することは矛盾しないものである。したがって、「適正な時価」が客観的交換価値であることを理由に収益還元法を断念したとはいえない。

確かに、同じ不動産の評価であっても比準価格と収益価格との間に開差が生じることは少なくない。そしてこの開差の調整は、当該不動産の評価を行う不動産鑑定士に委ねられることとなるので、恣意性が介入する可能性も考えられる。しかし、平成6年度の評価替えより不動産鑑定評価が導入されたことに伴い、不動産鑑定士によって評価された価格は、各市町村、県内のブロックごと、県全体など、複数回の調整がなされるため、少なくとも不動産鑑定士が評価をした段階では恣意性が介入する可能性は少ないといえる。したがって、最判平成25年7月12日のように固定資産評価基準の規範性が裁判において高まっている状況下で、取引事例比較法による比準価格を基準とし、わざわざ収益還元法を補助的な手法として扱う必要性はないように思える。

同様に、原価法は既成市街地においては適用が難しいことから適用されるケースは少ないが、有用性の高い手法であり、補助的な手法と位置付け

るべき合理的な理由はない。

以上のように、各評価手法にはそれぞれ長短所があり、「正常な取引の下で客観的に成立する当該土地の取引価格」を求めるためのものであるから、一般の不動産鑑定評価と同様に、評価対象となる不動産や地域の状態、状況等にあった評価手法を適用し、特定の手法を基準とすべきではない。

第2節 不正常要素の検討

「適正な時価」を考えるに当たっては、評価手法の問題のみならず、不正常要素（正常と認められない条件、将来における期待価格）について検討する必要がある。なぜなら、固定資産評価基準の第1章では宅地評価について、「正常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、売買宅地の正常売買価格を求めるものとする」と定めている。したがって、適用する手法にかかわらず、評価の前提となる「正常と認められない条件」を何と捉えるかによって、導き出される価格が相違するからである。

この「正常と認められない条件」について通達では、「(ア) 一般に、売買実例が買急ぎによる割高の価額の売買があるので、この場合においては買急ぎをしない場合において成立する売買価格によって評定すること。(イ) 将来における期待価格が含まれている場合においては、これを含めずに評定すること」と説明している¹⁰²⁾。(ア)のような正常価格を求める際にも考慮される特殊事情を不正常要素とすることについて争いはない。しかし、価格形成要因の将来予測の影響部分も不正常要素として考えるか否かという点については争いがある。

例えば、金子宏名誉教授は取引価格説に立ったうえで、「納税者に過重な税負担を課することを避けるための政策的配慮として、投機的売買において形成された価格のうち異常な部分を評価に当たって排除することは許される、と考えるべきであろう」¹⁰³⁾として、不正常要素として投機的取引を想定していると考えられる。その一方で、固定資産税は毎年経常的に

課される税であるので、将来の状況予測を含んだ評価をすべきでないという意見があるが、これは価格形成要因の将来予測の影響部分も排除すべきと考える立場からの意見であるといえる。

第3章で扱った報告書では、「固定資産税の土地評価において、土地の売買実例価額から排除すべきものと考えられてきた『不正常要素』は換言すれば、最有効使用のもとでの土地の収益に対する価格と、土地の通常の使用から得られる収益に対応する価格の開差を意味¹⁰⁴⁾」すると説明しており、後者の立場に立っていると考えられる。

第2章で扱った判例を見てみると、東京地判平成8年9月11日¹⁰⁵⁾では、不正常要素について「投機取引又は将来の期待による価格形成要因」と判示しており、後者の立場を採っていることが分かるのに対し、最判平成15年6月26日¹⁰⁶⁾では、この不正常要素と、課税標準たる「適正な時価」との関係について言及されていない¹⁰⁷⁾。また、東京高判平成14年10月29日¹⁰⁸⁾は、「固定資産税の課税標準である『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」として、不正常要素として投機的取引部分とは別に将来の期待利益も排除すべきことを示している。ただし、第2章でも触れたように東京地判平成8年9月11日では不正常要素に投機的取引とは別の「将来の期待利益」を含めたうえで、「適正な時価」は公示価格における「正常な価格」と同様の概念であると判示しており、論理に矛盾が生じているといえる。

第3節 固定資産税における「適正な時価」

第1項 不正常要素の検討

本節では、これまでの検討を踏まえたうえで、固定資産税における「適正な時価」について私見を述べる。まずは、評価の前提となる不正常要素について検討する。

固定資産税は、応益的側面のある地方税であり、保有の継続を前提とし

ていることから、資産を売却することによって税を負担することは想定されていない。加えて、当該土地の所有者及び利用者は、価格形成要因の将来予測の影響部分の価値を実際に享受することができない。したがって、価格形成要因の将来予測の影響部分の価値に対する課税は、未実現利益の課税にも等しいといえる。そうすると、固定資産評価基準のいう「正常と認められない条件」（不正常要素）には、投機的取引や売り急ぎといった特殊事情のみならず、価格形成要因の将来予測の影響部分も含まれると考えられるべきである。確かに、このような要因を排除しようとする態度性が介入する危険性も考えられる。しかし、投機的取引と判断される部分を排除する際にも同様のことがいえる。さらに、前述のように、不動産鑑定士によって評価された価格は、複数回の調整がなされるため、少なくとも不動産鑑定士が評価をした段階では恣意性が介入する可能性は少ないといえる。

第2項 公的評価統一の議論について

次に、「適正な時価」は、① その不動産の状況に合った評価手法を単独ないし複数適用することにより求められるものであること、② 不正常要素として、投機的取引や売り急ぎといった特殊事情や価格形成要因の将来予測の影響部分を排除して求められるものであること、と定義したうえで、公的評価の統一についての議論について検討する。

「適正な時価」は取引に当たっての特殊事情に加え、価格形成要因の将来予測の影響部分も排除して求められるものであるとすると、「時価」は一義的であるとして、公示価格、固定資産税評価額、相続税評価額を同額とすべきという意見には賛成できない。なぜなら、まず、公示価格は価格形成要因の将来予測の影響部分を含んでいるので、「適正な時価」とは評価の前提が異なる。次に、相続税評価額は、富の再分配といった相続税の機能や土地取引を歪めるのを防ぐといった観点から、価格形成要因の将来予測の影響部分を排除すべきでない。このように、「適正な時価」と公示価格及び相続税評価額では、評価の前提が異なる以上、同じ価格であると

解すべきでない。さらに、そもそも固定資産税と相続税の価格はそれぞれ別に評価しているのであるから、手続き的な負担が増えるという問題も生じない。そのうえ、かつてのように固定資産の評価が市町村に完全に依存しているわけではなく、一定の不動産鑑定理論に基づいて価格形成要因の将来予測の影響部分と投機的部分等を控除するのであるから、税の陳腐化¹⁰⁹⁾や極端な過小評価がまかり通るような事態は防げるといえよう。

仮に、相続税評価額を無理に固定資産税評価額に合わせて低い評価にすると、価格高騰期には相続税において不動産が相対的に有利な資産となり、不動産を利用した租税回避が増えるため、資産間の不均衡や土地取引の歪み等の問題が発生してしまう可能性がある。逆に、相続税評価額に合わせて高い評価とすると、固定資産税が払えないような事態に陥り、納税者の不満が噴出するなど、永遠に宅地評価の問題は解決されないこととなる。相続税における資産間の不均衡を解消する方法として、相続税における宅地の課税標準を固定資産税評価額に合わせて低くするとともに、株式等他の資産の評価額を下げることも考えられるが、そのような評価を行うと、富の再分配などの機能性が低下してしまうこととなる。

また、公示価格の一定割合を固定資産税及び相続税評価額とする場合においても問題が生じる。なぜなら、投機的取引や将来期待される価格形成要因が価格に影響している程度というのは、その地域や不動産の種類によって異なるものであり、一定率とすることはできないからである。そのため、これを無理に公示価格の一定割合や負担調整によって固定資産税の性質を考慮しようとした場合、地域間や不動産の種類間での公平性が失われてしまうこととなる。仮にこの問題を解決できたとしても、固定資産税の課税標準を価格高騰期に負担調整によって調整した場合、複雑な負担調整は納税者の不信や混乱を招き、課税要件明確主義の観点からも問題が残る。

とはいえ、税率や負担調整等による対応を完全に否定するわけではない。なぜなら、不動産は鑑定評価によって投機的取引部分を完全に排除するこ

とには限界があり、価格高騰期において、一時的に税率や負担調整を考慮することも有効と考えられるからである。しかし、税率や負担調整措置を変更するにはかなりの時間を要すること、地域によって投機的取引の活発の程度が異なることを考慮すると、実際に有効に働くかは疑問である。

そもそも「時価」という言葉は同じかもしれないが、地方税法の規定においては、「適正な時価」として、他の税目等と異なった表現をしている以上、固定資産税の性質に沿って考えるべきである。むしろ、制度目的や税目によって取り入れるべき要因ないし要素が異なり、評価の前提が異なるにもかかわらず、同じ価格にすべきと考える方が不自然なように思われる。

第3項 「適正な時価」のあり方について

以上を踏まえたうえで、固定資産税における「適正な時価」とは、客観的交換価値、すなわち正常な条件の下において成立する取引価格であり、不正常な条件として投機的取引や売り急ぎといった特殊事情に加え、価格形成要因の将来予測の影響部分も排除された価格であると考ええる。したがって、公示価格やその他の税における宅地の評価額とは異なるものである。

そして、不正常要素として投機的部分が控除される以上、価格高騰期であっても、比準価格と収益価格は理論的には近接するはずである。さらに、固定資産税の課税標準となる固定資産の価格が、不正常要素を除いた「適正な時価」である限り、取引事例比較法によって求めた「適正な時価」と取引価格は、たとえ同一価格時点、同一不動産であっても一致するとは限らない。そのため、「適正な時価」を求めるに当たって、比準価格が収益価格と比べて納税者の検証可能性に優れているということとはできない。原価法を含めた各手法にはそれぞれ長短所があり、公示価格及び不動産鑑定評価では複数の手法を採用することが原則とされている。したがって、固定資産税における「適正な時価」は、特定の手法を基準とすることなく、原価法も含め、その不動産の状況に合った手法を単独又は複数適用し、調

整して求められるべきであるといえよう。

お わ り に

本稿では、固定資産税における宅地の「適正な時価」について、現行制度、学説及び判例の動向を中心に検討してきた。

まず、固定資産税は、応益的側面のある地方税であり、かつ所得等に関係なく課される保有税である。「適正な時価」についての議論では、このような固定資産税の性質と制度の特徴を論拠に固定資産税の性格を一つに定め、評価方法に結び付ける性格論が展開されることが多い。しかし、性格論ではいずれの説を採っても比準価格又は収益価格に結び付けることが可能であり、固定資産税の性格から評価方法に結び付けるのは無理がある。

そこで次に、性格論以外の学説である取引価格説、収益価格説について検討した。これらの説は、取引事例比較法ないし収益還元法のどちらか一方の手法を基準として評価すべきとする説である。しかし、どの手法にも長短所があること、従来と異なり不動産証券化評価をはじめ、収益還元法は様々な類型の不動産に広く適用されていることから、一般の不動産鑑定評価と同様に原価法も含めた複数の手法を採用すべきである。特に、近年の判例において固定資産評価基準の規範性が高まるなかで、この規定について改めて考える必要がある。

また、「適正な時価」を求めるに当たっては、評価手法だけではなく排除されるべき不正常要素について明確化する必要がある。そこで、第4章第2節ではこの不正常要素についての検討を行った。不正常要素を投機的取引にあたる部分のみとして、価格形成要因の将来予測の影響部分までも評価額に反映することは、未実現利益の課税にも等しく、保有税としての性質にも反することから排除すべきである。

さらに、本稿ではこれらを踏まえたうえで公的評価の統一についての検討を行った。現在、相続税では公示価格の8割を目途として、固定資産税

では7割を目途として評価が行われている。しかし、固定資産税評価額は価格形成要因の将来予測の影響部分を排除すべきであるが、相続税は富の再分配といった機能等を鑑みると、価格形成要因の将来予測の影響部分も排除せず課税すべきである。このように取り入れるべき要因が異なるにもかかわらず、統一すべきというのは不自然である。公示価格に対する割合や税率によって税の性質を考慮すべきとする意見もあるが、価格形成要因の将来予測がどの程度価格に影響するかはその地域や最有效使用によって異なるため、その影響度合いを一定率で評価することは不可能である。そもそも、税率や割合の変更には多くの時間を要するため、価格高騰期の対応にも見られたように、不動産価格の変化に対して負担調整や特例等の措置が追いつくことは難しく、実際に有効に働くのか疑問である。

最後に、以上を踏まえたうえで、固定資産税における「適正な時価」とは、客観的交換価値、すなわち正常な条件の下において成立する取引価格であり、不正常な条件として投機的取引や売り急ぎといった特殊事情に加え、価格形成要因の将来予測の影響部分も排除された価格であると考えている。したがって、公示価格やその他の税における宅地の評価額とは異なるものである。そして、この価格を求める際には特定の手法を基準とすることなく、その不動産に合わせてふさわしい手法を適用し、調整すべきである。

しかしながら、一般の納税者にとって、同じ不動産の時価が税目で異なる理由を理解することは難しいであろう。その点、公的評価機関の一元化を行い、土地評価の一元化を図るべきという意見は、課税庁に対する不信感を払しょくする良いアイデアであると思う¹¹⁰⁾。公的評価機関の一元化というのは、課税庁から独立した第三者機関を設け、全国的に統一した手法で土地評価を行い、ここが評価した結果を各税目に応じて調整するというものである。しかし、この第三者機関をどのように設置するのかという問題はある。ある不動産を評価した結果を税目に応じて調整するというのは、公示価格の一定割合を固定資産税及び相続税の評価額とした場合と同様の問題が残るため、賛成できない。また、不動産の価格は不動産鑑定

評価能力が高いことはもちろん、評価対象となる不動産の地域をよく知る人物の方が精度は高まるので、1つの場所に集まった評価員が評価をするというのもあまり賛成できない。そのように考えると、現在のように特定の地域に属する不動産鑑定士が対象地の価格を算定し、その後の調整を当該地域に詳しい第三者機関の者が行うのであれば賛成である。しかし、このような評価機関を設けても「時価」という言葉にこだわり、「時価」を一義的と解する者もあり、納税者の理解は得難いと考えられる。したがって、納税者の理解を得るためには、評価方法やその過程についてできるだけ開示し、分かりやすく説明するしかないように思われる。

税における不動産評価の問題は、その歴史的経緯を見ると不動産価格が乱高下するときに注目され、議論されてきたことがわかる。そして、公的評価の統一についての議論が落ち着いて以降、この問題は頻繁に議論されることがなくなっている。しかし、現在少子高齢化が進み、地方都市の周辺地域では不動産価格の下落ないし横ばいの状態が進む一方で、都市部の商業地では訪日客の増加やオリンピック需要等により不動産価格が高騰するなど不動産の価格は地価が二極化しつつあり、今後もこのような状況は続くと考えられる。そこで、ある程度地価が安定している今こそ、将来に向け冷静に時間をかけて議論すべきではないだろうか。

そのほか、本稿では言及できなかった収益還元法を適用する際の問題点などもあるが、それらの点については今後の研究課題として、別の機会に譲りたいと思う。

- 1) たとえば、最判平成15年6月26日民集57巻6号723頁。
- 2) 平成4年1月22日自治固第3号。
- 3) 佐々木喜久治『固定資産税平成3年度版』（税務経理協会、1991年）2頁参照。
- 4) 佐藤和男『土地と課税』（日本評論社、2005年）36頁参照、石島弘『不動産取得税と固定資産税の研究』（信山社、2008年）305頁参照。
- 5) 丸山高満『固定資産税の沿革』地方税財政制度研究会編『固定資産税の理論と実態』（ぎょうせい、1987年）121-123頁参照。
- 6) 高村利世子「第一章 固定資産税の現状と理論」全国婦人税理士連盟編『固定資産税の現状と課題』（信山社、1999年）8頁参照。

- 7) 佐々木・前掲注(3) 2頁参照。
- 8) 同上参照。
- 9) 石島・前掲注(4)306頁参照、高村・前掲注(6) 8-9頁参照。
- 10) 神戸都市問題研究所・地方行財政制度資料刊行会編著『戦後地方行財政資料別巻 1 シャウプ使節団日本税制報告書』（勁草書房、1983年）16-22、133-139頁参照。
- 11) 固定資産税務研究会編著『固定資産評価基準解説（土地篇）』（地方財務協会、2015年）482頁参照。
- 12) 神戸都市問題研究所・地方行財政制度資料刊行会・前掲注(10)135頁参照。
- 13) 同上133-136頁参照。
- 14) 佐藤・前掲注(4)95-96頁参照。
- 15) 昭和26年5月4日付財令第881号。
- 16) 自治省資産評価室『固定資産評価基準解説（土地篇）』（地方財務協会、1997年）683頁参照。
- 17) 自治省資産評価室・前掲注(16)682-683頁参照、昭和38年12月25日自治省告示第158号。
- 18) 金子宏『租税法』（弘文堂、第20版、2015年）659、667-668頁参照、固定資産税務研究会編『固定資産税逐条解説』（財団法人地方税務協会、2010年）411-412頁参照。
- 19) 河西俊一『固定資産税解義』（中央経済社、昭和51年版、1976年）10-11頁参照。
- 20) 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」（昭和61年10月）75頁参照。
- 21) 金子宏『租税法理論の形成』（有斐閣、2010年）495頁参照。
- 22) 福家俊朗『現代租税法の原理』（日本評論社、1995年）223頁参照。
- 23) 品川芳宣・緑川正博共著『徹底対論相続税財産評価の論点：財産評価の理論と実務の疑問を糾す』（ぎょうせい、第4版、1998年）60-61頁参照（品川芳宣発言）。
- 24) 米原淳七郎『土地と税制—土地保有重課論批判』（有斐閣、1995年）184-185頁参照。
- 25) 福家・前掲注(22)223、237-238頁参照、前川尚美・杉原正純『地方税 各論2』（ぎょうせい、1978年）9頁参照。
- 26) 渡辺功「固定資産税の当面の諸問題」租税法研究7号（1979年）59頁参照。
- 27) ここで注意しておきたいのは、論者によって「売買実例価額」という言葉の意味が微妙に異なることである。まず、取引価格とは実際に売買された価格であり、投機目的、売り急ぎ、買い進み、中間利益目的など様々な事情を含むものである。この取引価格と売買実例価額を全くの同義であるとする論者と、取引事例比較法によって導かれる価格、すなわち特殊事情を含む事例を排除ないし修正して求められた価格である比準価格を売買実例価額と同義であるとする論者がいる。本稿では混乱を避けるため、売買実例価額を取引事例比較法による比準価格と同義と定義する。
- 28) 金子・前掲注(21)516-517頁参照。
- 29) 中里昌弘「土地税制と土地評価——資産デフレ期における対応——」税研18巻5号（2003年）32頁。
- 30) 碓井光明「宅地の評価額が客観的時価を超えenとして、固定資産評価審査委員会の決定が一部取り消された事例」判例時報1615号（1997年）186頁。
- 31) 品川芳宣「土地税制の論点 固定資産税における7割評価の虚構性」税務弘報45巻1号

- (1997年) 135頁参照, 山田二郎「固定資産税の課税構造を改革するための考察」東海法学 17号 (1997年) 2, 6-7 頁参照, 渡辺・前掲注(26)59頁参照。
- 32) 山田・前掲注(31) 7 頁。
- 33) 税制調査会「土地税制のあり方についての基本答申」(平成 2 年10月) 15, 24頁参照。
- 34) 民集57巻 6 号723頁。
- 35) 佐々木潤子「固定資産評価基準に係るいわゆ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を超える部分が違法とされた事例」判例時報1852号 (2004年) 170頁参照。
- 36) 民集57巻 6 号766頁。
- 37) 山田二郎「固定資産税の評価をめぐる最高裁判決とその影響」税理46巻14号 (2003年) 20頁は、「評価実務では、固定資産税は土地を処分して納税することを予定するものではなく、その土地を使用し続けながら納税できることを予定している税目であるので、この固定資産税の本質から、土地に係る固定資産税が過重な負担とならないよう考慮して『適正な時価』の 7 割を実際の具体的な課税標準として運用にしているのに、訴訟に舞台が移ると 7 割を評価のアローワンスであると言われ、奇妙なズレが生じてしまっている」として同様の指摘をしている。
- 38) 佐々木・前掲注(35)170-171頁参照。
- 39) 渡辺充「固定資産税課税基準の適正な時価」税務弘報51巻10号 (2003年) 147頁。
- 40) 藤原淳一郎「判批」自治研究82巻 1 号 (2006年) 155頁。
- 41) 集民220号621頁。
- 42) 判タ1109号272頁。
- 43) 民集57巻 6 号723頁。
- 44) 民集57巻 6 号723頁。
- 45) 集民210号283頁。
- 46) 民集67巻 6 号1255頁。
- 47) 民集57巻 6 号723頁。
- 48) 集民220号621頁。
- 49) 判タ1109号272頁。
- 50) 集民210号283頁。
- 51) 札幌高判平成11年 6 月16日判例地方自治199号 (2000年) 46頁。
- 52) 集民231号57頁。
- 53) 増井良啓「最高裁判所民事判例研究」法学協会雑誌122巻 9 号 (2005年) 173頁。
- 54) 民集67巻 6 号1255頁。
- 55) 民集67巻 6 号1304頁。
- 56) 石弘光『現代税制改革史』(東洋経済新報社, 2008年) 427頁参照。
- 57) 地方制度調査会「地方税に関する当面の措置についての答申」(昭和33年11月)。
- 58) 臨時税制委員懇談会「臨時税制委員懇談会意見要録」(昭和33年12月)。
- 59) 財団法人資産評価システム研究センター「土地評価に関する調査研究——土地評価の均衡化・適正化等に関する調査研究——」(1991年) 9-10頁参照。

固定資産税における宅地の「適正な時価」（古川）

- 60) 昭和38年自治省告示第158号。
- 61) 財団法人資産評価システム研究センター・前掲注(59)9-10頁参照。
- 62) 税制調査会「〔昭和39年度の税制改正に関する臨時答申及びその〕臨時答申の審議の内容と経過の説明」(昭和38年12月)104頁。
- 63) 財団法人資産評価システム研究センター・前掲注(59)11頁参照。
- 64) 税制調査会「『今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方』についての答申」(昭和39年12月)参照。
- 65) 増井・前掲注(53)158頁参照。
- 66) 石・前掲注(56)447頁参照。
- 67) 税制調査会「長期税制のあり方についての答申」(昭和46年8月)16頁参照、税制調査会「長期税制のあり方についての答申の審議の内容と経過の説明」(昭和46年8月)315頁参照。
- 68) 自治乙固発第30号自治事務次官通達。
- 69) 平成4年1月22日付自治固第3号。
- 70) 税制調査会「平成15年における税制改革についての答申」(平成14年11月)11, 12頁。
- 71) 昭和44年法律第49号。
- 72) 国土交通省「土地総合情報ライブラリー：地価公示」〈<http://tochi.mlit.go.jp/seido-shisaku/chikakouji>〉(最終閲覧日2016年11月15日)。
- 73) 国土交通省「土地総合情報ライブラリー：各種価格(取引価格情報、地価公示、都道府県地価調査)の説明」〈http://tochi.mlit.go.jp/?post_type=generalpage&p=1301〉参照(最終閲覧日2016年5月15日)。
- 74) 「不動産鑑定評価基準」総論第5章第3節参照。
- 75) 山田・前掲注(31)11頁。
- 76) 判タ1109号272頁。
- 77) 民集57巻6号766頁。
- 78) 高野幸大「相続財産の評価と納税」租税法研究23号(1995年)34頁。
- 79) 同上35頁。
- 80) 山田・前掲注(31)10頁。
- 81) 米原淳七郎「第7章固定資産税の本質と改革の方向」橋本徹『21世紀を支える税制の論理第7巻地方税の理論と課題〔改訂版〕』(税務経理協会, 2001年)172頁。
- 82) 阪本勝「判解」法曹会編『最高裁判所判例解説民事篇平成15年度(上)(1月～6月分)』(法曹会, 2006年)375頁参照。
- 83) 財団法人資産評価システム研究センター・前掲注(59)16頁参照。
- 84) 同上17頁参照。
- 85) 財団法人資産評価システム研究センター・前掲注(59)17, 18頁参照。
- 86) 田中一行ほか「座談会 固定資産税の適正な負担を考えるための提言——七割評価から収益方式へ」税57巻7号(2001年)22頁参照〔品川芳宣発言〕。
- 87) 金子・前掲注(21)523頁参照。
- 88) 同上523頁参照。

- 89) 中里・前掲注(29)31頁参照。
- 90) 同上。
- 91) 同上。
- 92) 財団法人資産評価システム研究センター・前掲注(59) 9 頁参照。
- 93) 田中一行ほか・前掲注(86)20頁〔田中一行発言〕。
- 94) 同上24頁〔田中一行発言〕。
- 95) 自治省資産評価室・前掲注(16) 4 頁, 固定資産税務研究会・前掲注(11) 3, 4 頁参照。
- 96) 「不動産鑑定評価基準」総論第 7 章第 1 節, 「不動産鑑定評価基準運用上の留意事項」 V 参照。
- 97) 「不動産鑑定評価基準」総論第 8 章第 7 節参照。
- 98) 金子宏「固定資産税制度の改革」西谷剛ほか編著『政策実現と行政法: 成田智明先生古稀記念』(有斐閣, 1998年) 359-360頁参照, 財団法人資産評価システム研究センター・前掲注(59) 7, 13頁参照。
- 99) 財団法人資産評価システム研究センター・前掲注(59)15頁参照。
- 100) 税資253号順号9292。
- 101) 「不動産鑑定評価基準」各論第 1 章第 4 節において, 「証券化対象不動産に係る鑑定評価目的の下で, 投資家に示すための投資採算価値を表す価格を求める場合」には, 「基本的に収益還元法のうち DCF 法により求めた試算価格を標準とし, 直接還元法による検証を行って求めた収益価格に基づき, 比準価格及び積算価格による検証を行い鑑定評価額を決定する」としている。
- 102) 「固定資産評価基準の取扱いについて」(昭和38年12月25日自治乙固発第30号各都道府県知事あて自治事務次官通達) 第 2 章第 1 節。
- 103) 金子・前掲注(98)354-355, 359頁。
- 104) 財団法人資産評価システム研究センター・前掲注(59) 9 頁。
- 105) 民集57巻 6 号766頁。
- 106) 民集57巻 6 号723頁。
- 107) 佐々木・前掲注(35)171頁参照。
- 108) 判タ1109号272頁。
- 109) 金子宏「固定資産税の性質と問題点」税研 9 巻50号(1993年) 8 頁参照。
- 110) 中野和子「第七章 固定資産税における時価」全国婦人税理士連盟編『固定資産税の現状と課題』(信山社, 1999年) 126頁以下参照。