

固定資産評価基準と「適正な時価」

The Standard for Fixed Asset Valuation and Fair Market Value

前 田 高 志

The Local Tax Law stipulates that the tax base of property tax is the price of an asset and the price of an asset is fair market value. However, it does not provide for fair market value. Therefore, the Fixed Asset Valuation Standard sets a fair market price instead of the Local Tax Law. The purpose of this paper is to clarify how the Fixed Asset Valuation Standard works to calculate fair market prices. The role of Real Estate Appraisal Standard, which complements fixed asset valuation criteria, is also considered in this paper.

Takashi Maeda

JEL : H24, H25

キーワード : 土地評価、適正な時価、固定資産評価基準、7割評価、不動産鑑定評価

Keywords : Land evaluation, Fair market value, Fixed Asset Valuation Standard, 70% evaluation of official land price, Real Estate Appraisal Standard

1 本稿の目的

固定資産税は資産の価格に課せられる税である。課税標準は原則として固定資産の価格であり、価格は「適正な時価」とされる。固定資産税における土地に評価については、その複雑な評価の仕組みが納税者に理解されにくいものとなっている。申告納税の所得税や法人税に対して、固定資産税は賦課課税であるから、納税者に理解されにくいということは課税の公平の視点から問題である。その複雑さの要因の一つは、固定資産の価格とされる「適正な時価」という概念にある。「適正な時価」が単純な市場価格であり、公示価格であれば問題は生じない。しかし、固定資産税の課税標準は「価格」であり、「価格」と

は「適正な時価」であると定められているのにもかかわらず、その「適正な時価」の意義を地方税法は明確に規定化していない。そして、それは固定資産評価基準によって求められるのであるが、固定資産評価基準自体が難解なものとなっている。

本稿では、固定資産評価基準の意義と同基準における「適正な時価」について整理し、平成 6（1994）年に導入された 7 割評価（地価公示価格の 7 割を目途とした土地評価）に伴う不動産鑑定強化の活用の位置づけ、判例における固定資産評価基準の「適正な時価」の関係をみたくうえで、そこから明らかになる固定資産税における土地評価の課題について明らかにしたい。

2 固定資産税における価格としての「適正な時価」と固定資産評価基準

(1) 「適正な時価」と固定資産評価基準の意義

地方税法（以下、法と記す）は、固定資産税の課税標準は賦課期日（当該年度の初日の属する年の 1 月 1 日）における価格として土地課税台帳（固定資産課税台帳）に登録されたものであり（法 349 条 1 項）、固定資産税の課税標準たる「価格」とは「適正な時価」をいう（法 341 条 1 号）と定めている。「適正な時価」について地方税法には定めがないが、後述のように、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¹⁾。

「適正な時価」は固定資産評価基準に基づいて算定される。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を定め、これを告示しなければならない（法 388 条 1 項）。これに基づいて定められたものが固定資産評価基準であり、昭和 38（1963）年 12 月 25 日自治省告示第 158 号をもって告示された。また、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とされている（法 388 条 1 項）。現在、固定資産評価基準で道府県知事が定めなければならないとされている細目は、総務大臣が提示平均価額を算定する市町村以外の市町村についての提示平均価額の算定である²⁾。

1) 平成 15（2003）年 6 月 26 日最高裁（平成 10 年（行ヒ）第 41 号）。

2) 固定資産税務研究会編（2004）『固定資産評価基準解説（土地篇）』（勸地方財務協会、p.1）。

固定資産評価基準は総務大臣の告示によるものであるが、市町村長はこの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とされ（法 403 条 1 項）、市町村長に対する法的拘束力を持つものと解されている。総務大臣は、市町村における固定資産の価格決定が固定資産評価基準によって行われていないと認める場合においては、道府県知事に対し、その市町村の長に法 419 条 1 項の修正勧告をするように指示するものとされており、この指示を受けた道府県知事は、その指示から 30 日以内に、その指示に基づいてした措置について総務大臣に報告しなければならない（法 422 条の 2）。

こうして、固定資産税における「適正な時価」は固定資産評価基準により定められ、その基準の内容等が適正か否かが固定資産税の課税が適正さ、公平性を担保する最初の要件となる。固定資産評価基準は、固定資産の価格＝「適正な時価」をいかにして求めるかという専門的・技術的性格を有しているものである。総務大臣が評価基準を定めて告示すること、そして市町村長がその評価基準にしたがって評価を行うことは、「適正な価格」を求めるための手段といえる。固定資産評価基準は、固定資産の評価に際し、評価を行う者の主観的な判断に基づく個人差に起因してその価格に相違が生ずることを防ぎ、合理的な評価を実現することを目的として、評価における全国的な統一と市町村間の均衡を維持するため総務大臣が法律の具体的委任を受けて告示するものであって、一種の委任立法であり、補充立法としての法的性格を有するものである。

（2） 固定資産評価基準における評価の基本的考え方

現行の固定資産評価基準は昭和 38（1963）年 12 月に制定され、昭和 39（1964）年から適用されたが、昭和 38 年以前の固定資産評価基準は市町村長が評価を行う際の技術的援助として評価の基準と評価の実施方法、手続きを定めたものであった。市町村長はこれに「準じて」評価を行うこととされていたが、評価の方法は同一の基準によって統一されておらず、評価の不均衡等の問題が生じていた。そこで、昭和 38 年の全面改正により、評価基準に「準ずる」ことが「よる」ことに改められ、評価方法の統一がなされたのである。

新たな固定資産評価基準の出発点となったのが、昭和 34（1959）年に総理

府に設置された固定資産評価制度調査会の「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精度を改善合理化するための方策に関する答申」(昭和 36 (1961) 年 3 月 30 日、以下「答申」と記す)である。「答申」は資産間および市町村間の評価の不均衡の問題を以下のように指摘している。

- ①固定資産税その他の租税を通じ、土地の評価が時価に比べ、特に固定資産税においては著しく低い状態にある。このことは、等しく資産価格を課税の基礎とする土地、家屋及び償却資産の間において、評価の均衡を失い、ひいては、資産間の不均衡を招く結果となっている。
- ②固定資産税については、全市町村を通じ、同一の評価方法によっているとは言い難く、また、市町村間において、評価の均衡が保たれているとは必ずしも認められない。このことによつて、課税標準の基礎となる評価額において、実質的に軽重があることは、税負担の基礎を不明確にし、納税者の固定資産税に対する信頼をそこなうおそれがある。

そして、評価によつて求めるべき固定資産の価格について『答申は』次のような考え方を示す³⁾。

課税の基礎となる固定資産の価格を時価によるとすることは、時価が資産の価値を、通常、最も適正に、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。この場合の時価とは、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。ここにいう正常価格とは、直ちに、現実の取引価格とは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つて左右され、正常な条件と目し得ない主観的特殊的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、現実の取引価格のうち、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

3) 財資産評価システム研究センター(2000)『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書—地方分権時代の固定資産税制度のあり方について—』pp.13-14。

来の価値を適正に反映した価格である。

「答申」はこのような考え方から、「適正な時価」を課税標準とすることにより、「おのずから税種間、資産間及び市町村間における評価の均衡を確保する方途を得ることができる」とした。また、「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ない」として、地価の上昇によって評価額が著しく引き上げられ、現行の税率のままでは、税負担が増大することが予想され、税負担の変動を避ける必要がある場合には、課税標準又は税率等によって調整を図るべきものであって、課税標準の基礎となる評価の面において政策的配慮などの斟酌を加えるべきではないという考え方を示す。すなわち、固定資産税の課税において課税標準を適正な時価に求めることとしたのは、課税の公平の前提として個々の資産間でバランスのとれた評価額を課税標準とすることに意義があるのであって、評価額の水準によって税負担を考慮することにあるのではないということである⁴⁾。

固定資産評価基準に基づく土地の評価方法は原則として売買実例価額による。売買実例価額を用いるのはそれが把握が容易であり、また、過大あるいは不均衡な評価がなされた場合に納税者が比較的容易にそれに知ることができるという、納税者保護の視点からである⁵⁾。具体的な評価については、売買実例価額から不正常的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、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が求められる。このことについて、「答申」では以下のように述べられている。

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

4) 前掲書、p.14。

5) 財資産評価システム研究センター（2004）『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書－適正な時価について－』、p.2。

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は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、評価の基準としてあり得ないので、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。

土地の評価については、売買実例を基準として評価する方法のほか、賃貸料等の収益を基準として評価する方法もある。しかし、実際問題として、賃貸料等は種々の個別事情により大きな格差があり、評価の基準として適切ではないことから、「答申」は売買実例方式を基準として評価する方法が適当であるとした。「答申」が指摘した収益価格を算出する場合の技術的な問題については、現在でも基本的には状況に大きな変化はない。また、大量一括評価を前提とした固定資産税の評価においては、取引事例を比較する売買実例方式の容易性や、納税者にとっての利便性、市町村における評価実務の簡易性や費用対効果などの観点から、売買実例方式は他の評価方法に比して優れていると考えられる。なお、土地の評価に際しては、現実の売買実例価額に正常と認められない条件（不正常要素）がある場合には現実の売買実例価額そのものによるものではなく、これを修正して求められる正常売買価格によるものとされている⁶⁾。

(3) 固定資産評価基準による評価の特徴

固定資産評価基準による評価の特徴は以下の通りである。

① 評点式評価法によること

固定資産評価は評価対象が膨大な数にのぼり、しかもこれらを一定期日に

6) 財資産評価システム研究センター（2000）『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書—地方分権時代の固定資産税制度のあり方について—』、p.14。

評価をしなければならないという大量・一括評価である。また、固定評価基準によって評価された価格は公平で、かつ均衡がとれたものでなければならない。そこで、固定資産評価基準においては、評価額の算出過程の手法として、評点式評価法が採用されている。これは資産を資産の価値を評点数によって格付けし、これに評点一点当たりの価額を乗じて価額に換算して評価するという方法である。この評価方法の長所は、評価方法の統一が容易であり、市町村相互間の評価の適正・均衡が確保しやすいことである。

②提示平均価額による評価の均衡確保の措置が講じられていること

固定資産評価基準では提示平均価額による評価の均衡化が図られる。提示平均価額は、市町村間の評価を調整し、その均衡の確保を図ることを目的として設定される。総務大臣又は都道府県知事が各市町村の総評価見込額を算定し、その評価見込額と各市町村における付設総評点数による総評価見込額が異なる場合、必要に応じて、評点1点当たりの価額を調整することができる。すなわち、見込額の相違する分を市町村の評点1点当たりの価額に反映させることにより、市町村間の評価の不均衡を是正しようとするものである。具体的には指定市町村については、総務大臣が算定し、指定市町村以外の市町村については各都道府県知事が算定するものとされている。なお、土地のうち宅地については、平成6(1994)年度に7割評価が導入され、すべての資産が公示地価の7割で評価されるようになったことで、全市町村で評価の均衡が確保されることとなった。

③大量・一括評価であること

固定資産評価の対象となる土地は約1億6000万筆と膨大な数であり、しかも、固定資産税が賦課期日課税であることから、これらの評価は限られた期間内に実施されねばならない。このため、土地の評価は基本的には標準地比準方式によるものとし、状況が類似する地域については、そのうちの標準的な土地の価格を求め、その他の土地についてはその標準的な土地の価格に比準してその価格を求められることとなっている。

3 7 割評価と不動産鑑定評価

(1) 7 割評価と不動産鑑定評価の導入

昭和 55 年頃（1980 年代後半）からの地価高騰の影響を受けて、大都市圏を中心に地価公示価格と固定資産税の宅地の評価額との間に大きな乖離が生じた。このため国は平成元（1989）年 12 月に土地基本法を制定し、その第 16 条において「国は適正な地価の形成及び課税の適正化に資するため、土地の正常な価格を公示するとともに、公的土地評価について相互の均衡と適正化が図られるように努めるようにする。」とした。また、平成 3（1991）年 1 月には総合土地政策推進要綱を定めて「固定資産税評価について、平成 6（1994）年度以降の評価替えにおいて、土地基本法第 16 条の規定の趣旨を踏まえ、相続税評価との均衡に配慮しつつ、速やかに、地価公示価格の一定割合を目標に、その均衡化・適正化を推進する」とした。こうして平成 6 年度の評価替えから宅地の固定資産税評価額を地価公示価格の 7 割を目途に評価を行うこと、いわゆる 7 割評価が導入される。

しかし、平成 3（1991）年度評価替え時における標準宅地数が全国で約 40 万地点、平成 6 年度評価替え時で約 36 万地点あったのに対し、地価公示地点数は平成 4（1992）年時点で約 17,000 地点にすぎず、適正な評価が困難となっていた。そこで、評価を適正に行うために都道府県地価調査の活用に加えて、不動産鑑定士または不動産鑑定士補による不動産鑑定評価を活用することになった⁷⁾。

不動産鑑定評価とは、「土地若しくは建物又はこれらに関する所有権以外の権利の経済価値を判定し、その結果を価額に表示すること」である（不動産の鑑定評価に関する法律 2 条 1 項。）。その趣旨は、不動産鑑定士等が地価公示価格を実施している区域にある不動産（土地）の鑑定評価を行う際に、地価公示価格との均衡に十分留意することが義務づけられていることから、地価公示価格に準ずる価格をさらに多くの地点について求め、固定資産税の土地評価に活

7) 財資産評価システム研究センター（2020）『令和 2 年度 固定資産税関係資料集Ⅱ－不動産鑑定評価編－』p.1。

用するというものである。また、不動産鑑定評価の活用の際には、評価の均衡化・適正化に万全を期するため、全国及び都道府県単位で情報交換等の必要な調整を行うこととされた。不動産鑑定評価は平成9（1997）年度評価替えより活用されているが、固定資産評価基準第1章（地目別の評価）第12節（経過措置）は以下のように規定している。

宅地の評価において…（中略）…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（昭和44年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価格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。この場合において、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に当たっては、全国及び都道府県単位の情報交換及び調整を十分に行うものとする。

（2）不動産鑑定評価とは

不動産鑑定評価で求める価格には、正常価格、限定価格、特定価格、特殊価格の4種類の価格がある⁸⁾。固定資産税における標準宅地の評価では正常価格を求めることとされている。不動産鑑定評価基準によれば、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⁹⁾。この場合において、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とは、以下の条件を満たす市場をいう¹⁰⁾。

- 1) 市場参加者が自由意思に基づいて市場に参加し、参入、退出が自由であること。なお、ここでいう市場参加者は、自己の利益を最大化するため次のような要件を満たすとともに、慎重かつ賢明に予測し、行動するものとする。

8) 基本的には正常価格であるが、鑑定評価の依頼目的に対応した条件により限定価格、特定価格または特殊価格を求める場合がある。

9) 「不動産鑑定評価基準」5章3節。

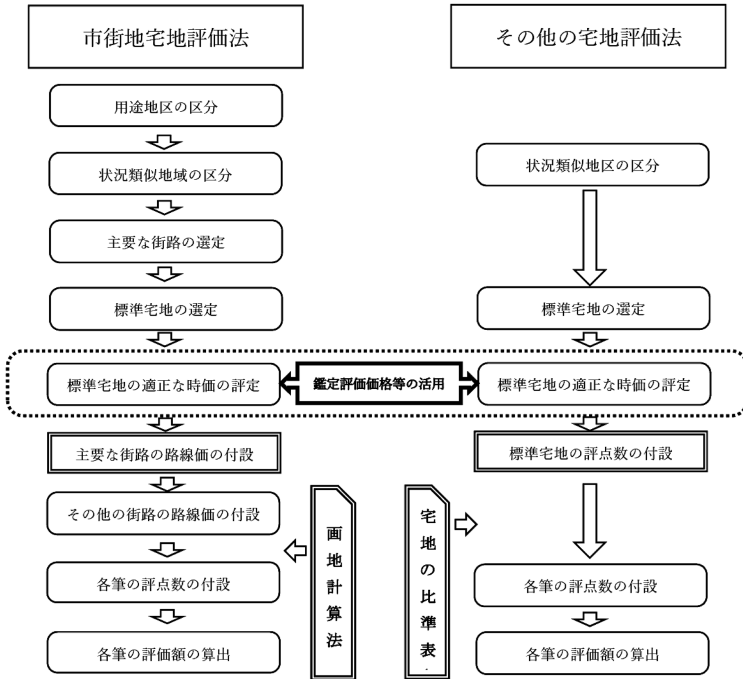
10) 「不動産鑑定評価基準」5章3節。

- ①売り急ぎ、買い進み等をもたらす特別な動機のないこと。
 - ②対象不動産及び対象不動産が属する市場について取引を成立させるために必要となる通常の知識や情報を得ていること。
 - ③取引を成立させるために通常必要と認められる労力、費用を費やしていること。
 - ④対象不動産の最有効使用を前提とした価値判断を行うこと。
 - ⑤買主が通常の資金調達能力を有していること。
- 2) 取引形態が、市場参加者が制約されたり、売り急ぎ、買い進み等を誘引したりするような特別なものではないこと。
 - 3) 対象不動産が相当の期間市場に公開されていること。

前述のように、固定資産評価基準による土地評価の特徴の一つは、同一の時点で統一の評価方法により、市町村内全域の不動産を評価する「大量一括評価」である。例えば、宅地評価のうちの「市街化宅地評価法」では、用途地区区分して主要な街路や標準宅地を選定し、主要な街路の路線価、その他の街路の路線価評価を行った後に画地計算法を適用して各筆の評価額を算出する。これに対して、不動産鑑定評価は特定の不動産を評価対象とする。不動産鑑定評価では、まず対象不動産の確認が重要であり、対象不動産に係る市場参加者の観点から地域文析、個別分析を行って、対象不動産に対して適切に鑑定評価を行う。財資産評価システム研究センターによれば、大量評価、個別評価という点において、固定資産税の土地評価と不動産鑑定評価の着眼点は異なるが、前述の「経過措置」で示されるとおり、標準宅地の「適正な時価」と鑑定評価の「正常価格」は同じ視点にあるとして、「正常な価格」と「適正な時価」の関係を下図のように示している¹¹⁾。

11) 財資産評価システム研究センター（2020）『令和 2 年度 固定資産税関係資料集Ⅱ－不動産鑑定評価編－』p.3。

図 1 固定資産税評価における鑑定評価価格等の活用



出所：助資産評価システム研究センター（2020）『令和2年度 固定資産税関係資料集II－不動産鑑定評価編－』p.3 より転載。

(3) 7割評価の意義と問題

昭和36（1961）年3月の固定資産評価制度調査会答申に基づき、昭和38（1963）年に現行の固定資産評価基準が制定され、その運用が開始されてから以降、今日に至るまでの間、固定資産税の土地評価に関する最も重要な出来事は7割評価の導入であった。

7割評価は、固定資産評価基準の定める売買実例方式を変えるものではなく、むしろ、「適正な時価」の基礎となる正常売買価格を求めるに際しての不正常要素の除去を含めた、かための評価の仕方について、具体的かつ明確なかたちで示したものである。すなわち7割評価には、地価公示価格や不動産鑑定価格

から排除することが困難な期待的要素の排除をも含めた、評価の安全度をみたくための価額での評価という意義があると考えられる。また、全国统一の基準で算定され、客観性を有する唯一の公的な土地の価格である地価公示価格を固定資産税における評価の基準として用いることにも合理性がある。

売買実例方式を原則としつつ、地価公示価格等を固定資産評価の客観的な基準とすることになった意義は次の四点である。第一に、土地基本法等の趣旨に沿って、公的土地評価相互の均衡と適正化を図り、公的土地評価の信頼性を確保するとともに、固定資産税の土地評価に対する国民の理解を得ることに資する。第二に、全国统一の客観的な基準の導入によって、より合理的に市場価値を評価することが可能となり、全国的な評価の均衡を確保することができる。第三に、過大なも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つながる。第四に、地価下落期においては、7割評価を行うことにより、3割の部分が結果的に価格調査時点から賦課期日までの間の地価下落に対応した安全率としての役割を果たすことになる。実際には、評価時点から課税価格決定の間の半年間に3割の地価下落がみられる事例はないので、7割水準は十分、妥当な水準といえる。

7割評価は以上のような意義を有するものであるが、他方、その影響の大きさは、評価についての審査の申出の件数が、1991（平成3）年度の評価替えでは、土地に対する審査の申出件数が5,700件であったことに対し、1994（平成6年）度では19,000件と約3倍強になったことに現れている。

石島（2004）は「7割評価」の実施前は固定資産税の課税標準（価格）の評価に当たって、「評価の統一均衡」が強調され過ぎたため、その算定の基礎たる「適正な時価」の実体的内容が前向きに検討されることはなかったが、7割評価の実施後は宅地の評価に「鑑定評価価格」が活用されたこともあって、「適正な時価」は客観的な交換価値として「客観性」が意識されるようになり、客観的に観念されるべき価格であると判断されるようになったと思われる。」と指摘する¹²⁾。7割評価導入前の土地評価は、評価の均衡が重視され、固定資産

12) 石島（2004）「固定資産税の今日的課題」『税研』、114号、pp.33。

評価基準が忠実に適用されたかどうか問題にされたにすぎない。実際、土地評価は実勢価格の1割から2割と低く抑えられ、時価以下評価が行われることが慣行となっていたのである。しかし、7割評価実施後、固定資産税の土地評価は地価公示価格等の7割を目指すことになり、全国共通の基準で客観的評価が行われ、市町村間の評価の均衡を保ち、また、各市町村内の評価の公平を保つことができるようになった。このことは7割評価の課税の公平の実現の成果として評価されるべき点である。

他方、7割評価の導入は固定資産税額の急上昇につながるもので、これを回避するために税負担の上昇を長期間にわたってなだらかにするための負担調整措置が同時に導入された。確かに納税者の負担への配慮は必要であったが、これは評価と負担調整後の課税標準の乖離という、二重構造を作り上げることになった。それは制度の複雑さ、評価の不透明をもたらし、納税者の理解を困難としたのである。さらに、7割評価の実施は、通達の変更により課税標準たる評価額が変更され、税負担の急増に伴う評価割合の引き上げであるのに、それが自治省通達だけで行われたことも納税者が不満と不信を抱く結果となったと思われる。このように7割評価の導入は、固定資産税評価に正と負の影響をもたらしたのである。

4 判例による固定資産評価基準と「適正な時価」との関係

次に、固定資産評価基準及び7割評価通達について、「適正な時価」に関する司法の判断についてみておきたい。最高裁平成15年6月26日判決（一審東京地裁平成8年9月11日判決）「東京都固定資産評価審査委員会決定取消請求事件」は固定資産評価基準による標準宅地の価格と、標準宅地の客観的交換価値、すなわち「適正な時価」との関係を明示したものである。固定資産評価基準に一定の合理性を認めつつも、固定資産評価基準による評価をそのまま「適正な時価」とすることには否定的であるとする見解をはじめて示し、その後の裁判例の流れを作った判例である。

本件以前の判例の多くは、評価実務の困難さを指摘し、評価基準によって調査基準日をもとに評価した場合、賦課期日における評価が調査基準日の評価

より低くとも、そのことは、違法ではないとしていた。このことについて渋谷(2005)も「昭和から平成 8 年にかけて、行政解釈及びいくつかの判例は、このような場合でも価格決定は適法であるとの見解を示していた」と述べている¹³⁾。

本件の原告側は「固定資産課税台帳に登録された平成 6 年度に係る賦課期日における宅地の価格の決定に違法がある」と主張し、提訴を行った。そして、判決では、本件土地の価格の算定の基準となった標準宅地の地価公示価格の下落率が 3 割を超えることから、3 割を上回っている金額の部分が違法と判示された。判示の要点は、固定資産評価基準による評価と客観的な交換価値との関係について、「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、固定資産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、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き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というべきであり、評価基準による評価と客観的な交換価値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な交換価値を上回る場合には、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」というものである。

本件判決は、土地の評価方法につき固定資産評価基準に従って算定される宅地の価格が、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している。そして、それを推認するためには、標準宅地の適正な時価として認定された価格が、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とされている。そのため、固定資産評価基準の定める評価方法が一般

13) 渋谷(2005)「固定資産税における適正な時価」『別冊ジュリスト租税判例百選』第 4 版、p.185。

的な合理性を有する場合にあつては、「固定資産評価基準に従つて算定された固定資産の価格は、「特別な事情」がない限りその評価方法の合理性によつて固定資産の「適正な時価」を上回らないものと推認される」との見解を示したのである。

次に、7割評価の意義と適法性については、評価基準の問題として扱われ「評価基準による評価が客観的時価を下回つたとしても、それが課税処分謙抑性の範囲にある限り、法の予定する「適正な時価」と解することができる」とする。しかし、あくまでも「適正な時価」とは客観的に観念されるべき価格であつて、客観的時価を上回つた場合には、その限度において違法」としている。そして「少なくとも評価額が客観的時価を超えるという事態が生じないよう「適正な時価」をあらかじめ控えめに評定することも、課税処分の謙抑性に反しない程度で許されるべき」として、「7割評価通達には合理性があり、これに従つた評価は適法である」とする。ただし、7割評価の意義を「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つて、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、あくまでも地価公示価格が「適正な時価」であることを示している。

本件判決は3割を超えて「客観的時価」つまり地価公示価格を上回つた部分の評価が違法と判断している。すなわち、客観的時価が適正な時価であり、地価公示価格水準の100%と解されていることになる。地価公示価格の7割が適正な時価ではなく、固定資産税の土地の評価の場合には一時期に大量評価をしなければならぬため、実務上地価公示価格の7割程度にあらかじめ控え目に評定することが許されるべきだと見解しているのである。

固定資産評価基準は、総務大臣が固定資産の評価の基準並びに評価の実施手続きとして定め、これを告示し、そして市町村長はこ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。したがつて、固定資産税の課税標準を決定するにあつては、固定資産評価基準が中心的な役割を行うことになるので、適正な時価と固定資産評価基準との関係が重要になる。判例の多くは、「ある固定資産の価格の算出方法が固定資産評価基準に従つて適正

に行われる以上、「特別な事情」がない限り、固定資産評価基準に従って算出された評価額が、客観的時価であるというべきである。」とし、固定資産評価基準によって算定された価格が「適正な時価」を決定するものとされている。そして、石島（2008）は「固定資産評価基準は大量の固定資産を一括評価しようとするものであるから、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としても、固定資産評価基準は「適正な時価」を把握する方法であると位置付けられる¹⁴⁾と述べている。

学説・判例の多くが、固定資産評価基準によって算定された価格が「適正な時価」を決定するという見解を示している。しかし、ここで取りあげた判例のように、固定資産評価基準によって算定された価格が客観的な交換価値を上回る場合があり、その場合において、上回る部分が違法なものと判例も存在する。つまり、固定資産評価基準によって算定された価格が、必ずしも「適正な時価」となるわけではないということである。

5 「適正な時価」と土地評価の今後の課題

固定資産評価基準は、「適正な時価」について明確な定めのない地方税法に代わって、固定資産の評価において一定の目安を示すものの、「適正な時価」を算定するには必要十分ではない。それは固定資産評価基準自体が難解である一方で、「適正な時価」というものが、実際には完全に確立した方法によって算定されているわけではないところに起因する。その解釈や一応の算定方法があるにしても、実態に即していないものも多く、納税者が理解し納得できるものではない複雑な制度であることに問題がある。その意味で、7割評価と不動産鑑定評価の活用は、固定資産評価基準を補完するものとして位置づけられる。そして、全体としての固定資産税の土地に係る評価の適正と公平が完全ではないにせよ確保されているのである。

なお、本稿で取り上げた判例のように、評価額に不服がある納税者は救済を求めて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が、この救

14) 石島（2008）『不動産取得税と固定資産税の研究』信山社、p.295。

済制度はあくまでも納税者側からの申出があることが前提となっている。したがって、納税者側からの申出がなければ、仮に、固定資産評価基準によって算定された評価額が、賦課期日における客観的な交換価値を上回る事態が生じていたとしても、評価額の修正は行われなため、課税の公平上の問題が生ずる。

このような事態に対応するためには、制度論として、納税者側からの不服の申出を待つて対応するのではなく、課税庁側から進んで評価額が賦課期日における客観的な交換価値を上回る事態が生じてないかを積極的に検証し、必要に応じて評価の見直しを行なわねばならない。しかし、それは評価の複雑化を含むものである。納税者の信頼を得るためには評価制度の複雑化は避けられねばならず、そのことと課税の適正、公平の確保という二律背反の課題をどのようにバランスさせていくのが今後の土地に係る固定資産税そのものの課題であろう。

参考文献

- 阿部雪子 (2010) 「固定資産の適正な時価」『地方税』、61 巻 9 号、pp.9-29。
- 石島弘 (2010) 「固定資産税の課税方式と評価をめぐる問題点」『税理』、53 巻 13 号、pp.162-170。
- 石島弘 (2008) 『不動産取得税と固定資産税の研究』信山社。
- 石島弘 (2007) 『納税者保護と法の支配』信山社。
- 石島弘 (2004) 「固定資産税の今日的課題」『税研』、114 号、pp.33-39。
- 石島弘 (1997) 「固定資産税の現状と課題」『税研』、73 号、pp.9-13。
- 石島弘 (1984) 「固定資産税の性質－財産税か、収益税か」『税経通信』39 巻 15 号、pp.266-269。
- 石島弘・碓井光明・木村弘之亮・山田二郎 (1988) 『固定資産税の現状と納税者の視点－現行制度の問題点を探る』六法出版社。
- 伊藤裕幸 (2011) 「固定資産税の評価」『税務弘報』、59 巻 13 号、pp.28-36。
- 碓井光明 (1986) 『地方税の法理論と実態』弘文堂。
- 碓井光明 (2001) 『要説 地方税のしくみと法』学陽書房。
- 金子宏 (2019) 『租税法』第 23 版、弘文堂。
- 金子宏 (1999) 「固定資産税の改革－手続きの整備と透明化に向けて－」『税研』、84 号、pp.20-27。

- 金子宏 (1997) 「固定資産税における土地の評価」『税研』、75 号、p.6。
- 金子宏 (1993) 「固定資産税の性質と問題点」『税研』、50 号、pp.3-11。
- 固定資産税務研究会編 (2019) 『要説固定資産税』令和元年度版、ぎょうせい。
- 固定資産税務研究会編 (2012) 『固定資産評価基準解説 (土地編)』(助)地方財務協会。
- 固定資産税務研究会 (2004) 『固定資産評価基準解説 (土地篇)』(助)地方財務協会。
- 佐々木潤子 (2003) 「固定資産税における『適正な時価』」『税法学』、550 号、pp.3-12。
- 佐藤英明 (2006) 「固定資産評価をめぐる判例の動向」『資産評価情報』、150 号、pp.43-5。
- 佐藤英明 (2004) 「裁判例にみられる「固定資産税の性格」とその意義」『資産評価情報』、132 号、pp.39-45。
- (財)資産評価システム研究センター (2020) 『令和 2 年度 固定資産税関係資料集 II - 不動産鑑定評価編 -』(財)資産評価システム研究センター。
- (財)資産評価システム研究センター (2000) 『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書-地方分権時代の固定資産税制度のあり方について-』(財)資産評価システム研究センター。
- (財)資産評価システム研究センター (2011) 『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究-今後の固定資産税のあり方について-』(財)資産評価システム研究センター。
- (財)資産評価システム研究センター (2010) 『固定資産税制度に関する調査研究-固定資産税の判例の分析に関する調査研究-』(財)資産評価システム研究センター。
- (財)資産評価システム研究センター (2004) 『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書-適正な時価について-』(財)資産評価システム研究センター。
- (財)資産評価システム研究センター (1991) 『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』(財)資産評価システム研究センター。
- 品川芳宣 (2003) 「固定資産評価基準の法的性格と問題点」『税研』、112 号、pp.63-66。
- 渋谷雅弘 (2005) 「固定資産税における適正な時価」『別冊ジュリスト租税判例百選』第 4 版、pp.182-185。
- 総務省自治税務局固定資産税課・資産評価室 (2019) 『平成 31 年度固定資産税のしおり』。
- 谷口勢津夫 (2001) 「固定資産税の法的課題」『日税研論集』、46 巻、pp.187-252。
- 辻弘昭 (1995) 「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』、46 巻 8 号、pp.19-55。
- 前田高志 (2020) 「固定資産税に「おける土地の評価の問題」『産研論集 (関西学院大学)』47 号、pp.81-87。
- 宮本十至子 (2010) 「土地の評価に係る裁判例」『地方税』、61 巻 11 号、pp.12-32。
- 山崎一樹 (1999) 「平成 6 年度評価替えに係る国家賠償訴訟の判決について」『地方税』、50 巻 4 号、pp.46-79。

山田二郎（1996）「固定資産税を改善するための課題」『税経通信』、51 卷 14 号、pp.3-26。

山田二郎（2003）「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 卷 14 号、pp.16-22。