

固定資産の評価と納税者の権利救済

中井 稔

(高岡法科大学法学部教授)

目 次

(はじめに－問題の所在)

I 固定資産の評価と適正な時価

- 1 客観的交換価値説の根拠
 - 2 建屋の適正な時価に関する諸問題
- ### II 土地評価に関する別段の取扱い
- 1 建物の用途と土地に係る税の軽減
 - 2 市街化区域農地の宅地並み課税

3 現況地目の認定に関する問題点

4 地目認定の今後の在り方

III 賦課方式と納税者の権利救済

- 1 固定資産評価審査委員会の機能と限界
- 2 国税不服審判所を参考とした検討
- 3 審査の事例と変革の方向

(まとめ)

(はじめに－問題の所在)

各種税法はシャープ勧告以降に申告納税制度を採用している場合が多いが、市町村税収の約4割を占める固定資産税については賦課納税制度を採っており、課税客体である土地及び建屋の評価を経て課税標準を市町村が算定し納税者に通知する方式に基づいている。そこで本稿では最初に土地及び建物の適正な時価に関する解釈について言及し、次に土地評価における別段の取扱いについて分析して、最後に固定資産税固有の納税者に対する救済制度についても要約してみる。

I 固定資産の評価と適正な時価

固定資産税や相続税では、固定資産（主に土地・建屋）の時価評価について、その使用価値（use value）ではなく交換価値

（exchange value）で測定すべきとしているが、ここでは適正な時価を交換価値で測定することが果たして可能かについて分析を試みる。

1 客観的交換価値説の根拠

租税法では、固定資産の価値評価について「適正な時価」と抽象的に規定するのみであり、結局のところ解釈で決するしか方策はなく、本節ではこのことについて俯瞰する。

- (1) 固定資産税は、土地・建屋及び償却資産を課税客体とし、それらの所有の事実に着目して賦課する財産税であると定義され⁽¹⁾、その課税標準は土地・建屋及び償却

(1) 畠山武道『租税法（改訂版）』（青林書院，平成元年）277頁。

資産の時価であるとされている。特に土地・建屋については、毎年1月1日現在の時価であり、土地及び建屋台帳に記載された価格によるとされている。

各市町村長は固定資産評価員及び同補助員が調査して査定した価格について最終的に決定することになり、その方法は客観的交換価値に基づくこととされ、現実には総務大臣が告示した固定資産評価基準に則して行われるが、この基準は資産評価の技術的・細目的事項を定めたものとされている。

この賦課方式によって市町村長が決定した価格が登録され、納税者がその登録価格に不服がある場合には、各市町村の固定資産評価審査委員会に審査を請求して裁決を受ける必要があり、価格を決定した市町村長に対し直接異議申立てを行うことは許されていない。

- (2) 地方税法には「適正な時価」の意義について特段の規定がある訳でなく、解釈により決するほかないが、学説では「適正な時価とは“自由市場において、資産の収益可能性から形成される正常な価格”であるとされている⁽²⁾。

固定資産税と同様に土地の評価が重視される相続税法は、同22条にて相続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旨を規定し、この時価とは当該財産を取得した時において、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格すなわち当該財産の客観的交換価値をいうものと解されている。また、地価公示法2条2項も、「正常な価格とは自由な取引が行われたとした

場合にその取引から成立すると認められる通常の価格」と規定している。

- (3) この点、最高裁平成15年6月26日第一小法廷判決（民集57巻6号723頁）は、正常な条件下で成立する取引価格すなわち客観的な交換価値とし、「固定資産評価基準に沿って決定した価格であっても、それが1月1日現在の客観的交換価値を上回っていれば上回った範囲内で違法である」旨を判示して固定資産評価基準を絶対視していない。

上記最判を踏襲した最高裁平成18年7月7日第一小法廷判決（集民220号621頁）は「適正な時価とは、土地から得られる収益を基準に資本還元して導き出される価格をいうと解すべき根拠がなく、土地の取引価格が資本還元価格以下でなければ正常な条件下で成立したとは言えないと認めることもできない」旨を判示して次の原審を破棄している。

その原審・東京高裁平成14年10月29日判決（判時1801号60頁）は、「固定資産税は財産税であるから常に売買実例価格でなければならないとすれば、建物も農地も売買実例価格にて評価すべきであるが、建物は再調達価格を基準とし、農地は収益還元価格で評価されており、その売買実例価格は値上り益を反映したものであるが、これは売主に帰属し買主（所有者）に帰属しないから、帰属しない利益を恰も帰属するかのようにして課税するのは税の制度を否定するに等しく物税の趣旨に適合しない。現実

(2) 北協保之ほか『地方税法2』（ぎょうせい、平成4年）160頁。

には標準的な収益を資本還元した価格（収益還元価格）が妥当であり、『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と解されこの場合の還元利回りは民事金利（5%）が相当である」旨を強調している⁽³⁾。

- (4) 学説には収益還元法に関する問題点として、「①同じ地域の類似の土地であっても地代にばらつきがあり標準的な収益額を擬制することは容易でなく、②割引率として市場金利を用いると景気動向と課税標準額の変動が逆行し制度運用には著しく困難があり、恣意的になるおそれがある」旨が指摘されている⁽⁴⁾。

しかし、土地収益は長期に亘って発生し地価は利子率に敏感に反応しない⁽⁵⁾とされ、また民事金利を援用し農地などの収益還元評価では20倍ルール（ $1 \div 0.05$ ）が定着してきたことからすれば、割引率に必ずしも市場金利を用いることにならない。

また、地代については、それを抽出すること自体が困難な地域も存在すると想定されるが、ばらつきが生ずるのは地代に限らず売買実例価格についても大同小異と考えられ、結局、商業地・住宅地の場合には土地・建物を一体として捉え「賃料」を基準として標準的な収益額を擬制するのが現実的である。

- (5) 固定資産評価基準は、平成6年評価換えから公示価格を規範とし7割評価基準を採用し、公示価格の8割を基準とする相続税路線価と連動しており、個別の土地評価は近傍の公示価格に比準して格差を調整することで算定されるのが原則である。

このような措置は全国の市町村の土地評価に統一性を図るべく適用されたとされている。この点、金子宏教授は「平成6年度の7割評価基準は、宅地の評価について公示価格という客観的な物差しを基礎として行われることを意味する」との見解を述べている⁽⁶⁾。しかし、物差しとすべき公示価格の付設点が近傍に存しない場合には各市町村の固定資産評価委員が決定することになるが、これが公示価格と同様の論理と精度をもって行われているかは全く不明である。

現実に全国で45百万筆を超える土地について、僅か3万打設点に過ぎない公示価格（これを補完する都道府県の地価標準も3万点弱）をもって評価が可能とするのは聊か乱暴であろう。今日、少子高齢化と人口減少が進捗する我が国で所謂「土地神話」の再現は幻想に過ぎず、現況に適合しない交換価値に固執することは妥当ではなく、次に空き家の増加に表象される土地問題の今後に言及する。

(3) この判決の評釈として山田二郎「固定資産税の評価額である土地の『適正な時価』とは土地の収益力を資本還元した収益還元価格でありこれを超えることはできない」判時1821号（平成15年）169頁及び中井稔「固定資産税に係る土地評価と適正な時価の解釈」税務弘報56巻10号（平成20年）76頁をそれぞれ参照。

(4) 金子宏「固定資産制度の改革」354頁（西谷剛ほか『政策実現と行政法』（有斐閣，平成10年）に収録）。

(5) 木下和夫監修『固定資産税の理論と実際』（ぎょうせい，昭和62年）95頁。

(6) 金子宏『租税法（12版）』（弘文堂，平成19年）357頁。

(6) 土地問題の今後の見通し

空き家率の現状は次のとおりである。

	所帯数	住宅戸数	空き家率
1988年(S63年)	3,519万所帯	3,860万戸	8.6%
1993年(H5年)	3,781	4,200	9.4
1998年(H10年)	4,146	4,588	9.8
2003年(H15年)	4,436	5,024	11.5
2008年(H20年)	4,716	5,389	12.2

(*富士通総研：jp.fujitsu.com/group/fri/column/opinion/201204/2012-4-3.html [最終確認日：2012年4月5日] から引用)

この推移から今後を展望するに、富士通総研によれば一人所帯数の増加は頭打ちとなり所帯数は着実に減少を辿ることから、空き家率は順次上昇するものと見込まれる。しかし、空き家の取壊しが進捗しない一つの原因として取壊して更地化すると土地の固定資産税の負担が6倍ないし3倍に上昇することが挙げられている。これは平成6年度からの7割評価基準適用による軽減措置に由来するが、この7割基準を採用した弊害がタイムラグを以て顕在化したともいえよう⁽⁷⁾。

そもそも固定資産評価基準は法令ではなく総務大臣の告示に過ぎず、最判によって確立した「適正な時価」は“客観的な交換価値”であるとした解釈に優先するものではないが、現実には売買実例の存在しない地域でも比準方式の拡張適用によって自在に登録価格が決定されている。

土地の流通市場が未整備な地域で且つ買い手が見当たらず需要が皆無であれば、“客観的な交換価値”とする解釈からには当該土地の市場価格はゼロと評価するのが論理の帰結であるが、それにも拘らず毎年、市町村長から肅々と登録価格が通知さ

れ納税負担が生ずる現実がある。固定資産税は、資産所有の事実に着目して賦課される財産税であるが、同時に身近な行政サービスの対価として負担する応益課税である。

したがって、現実に資産を所有していても、納税者が当該所在地に居住していないときには何らの行政サービスをも受けていないのであり、このような場合において納税負担を回避するには当該資産を売却する以外にないが、需要が皆無の状態であれば換金価額はゼロであり無価値であるから担税力もゼロとすべきである。

2 建屋の適正な時価に関する諸問題

以上、土地評価について述べてきたが次に建屋の評価の問題点について要約する。

(1) 上記の売却希望の土地に買い手が見込まれ且つそれに建屋が存する場合は、建屋を解体し更地にして処分するか“古屋あり”として解体費相当を控除するのかがである。

しかし、平成16年以前に築造された建屋であってアスベスト使用がされているような事態では解体費用が増高し深刻な問題を投げ掛けている。

この点、昭和51年に建築した自宅の取壊し(平成18年)に伴うアスベスト除去費用(430万円)が「人為による異常な災害」に該当し雑損控除を適用すべきとした納税者の請求が排斥された事例(東京高裁平成23年11月17日判決：訟月58巻10号3621頁)がある⁽⁸⁾。

(7) 品川芳宣「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(平成19年)132頁。

(2) 一般に建築後20年を経過した木造家屋についてはその“客観的な交換価値”はゼロとみるのが相当である。しかし、固定資産評価基準では適切な維持・補修が施されていることを前提として当初登録価格の2割相当の残存価値があると評価している。

確かに建築後20年を経過しても適切な維持・補修が施されていれば使用価値が存することは疑問を挟む余地はないがこれを売却処分する際の“客観的な交換価値”はゼロ以外に有り得ない。しかるに建屋の経年減価を算定する上でその基礎をなす残価率を一律20%とする固定資産評価基準は荒唐無稽なものである。

不動産業界では、建物の年維持・補修費が年償却費を上回った場合には法定耐用年数の如何に拘らず当該建物の寿命は尽きたとみるのが常識でこれが社会通念である。

昭和36年の審議会答申を受けて昭和38年に公示された固定資産評価基準の「残価率を20%」を未だ見直さないで放置することは行政の怠慢であり非常識である。

(3) 最高裁平成15年7月18日第二小法廷判決（集民210号282頁）で納税者の請求が排斥された小林事件は、評価基準に基づく登録価格（3,008万円）と三好不動産鑑定士の鑑定価格（2,606万円）との違いが争点のように見える。しかし、両者の再建築価格は近似しており（評価基準5,082万円、三好鑑定5,186万円）、結局、両者の違いは39年経過後の残価率の違い（評価基準20%、三好鑑定0%）に起因する20年経過時点における評価基準の減点補正率（0.59）と鑑定書の減価率（0.50）との差異に帰着する。

この事案の対象建屋は、鉄骨造り3階建

て店舗（延面積120坪、昭和51年12月建築）について建築後20年を経過した平成9年度の登録価格（3,008万円）の是非を巡るものであるが、躯体が鉄骨造りであっても今後19年の使用に耐えるには、建物の付帯設備（給排水、電気、空調など）は20年を経過すれば抜本的な更新工事が必要であることを考慮しても、解体時の廃材は再利用が望めないから建築後39年を経過したときの残価額が1,016万円（5,082万円×20%）と見積ることには無理がある。

なお本最判は、一般的に建物評価基準は合理的とし本件物件に本基準を適用できない「特別の事情」の有無を問いかけているが、本件物件は昭和63年3月以前に前所有者の手を離れ競売手続きを経て平成2年9月頃に現所有者の被相続人に移転した事実があり（競落価額1,237万円）、この3年間は雨曝しのまま放置され通常の維持管理が断絶していたから、これを以て「特別の事情」が認められ「観察による補正」が必要であろう⁽⁹⁾。

(4) そもそも鉄骨造り建屋については、時の経過による建築基準等の変遷により「同一の敷地内に同種・同等の建物を新築するとし建物の構成部分別の単価を乗じて積算する」とする再建築価格法の理念自体の維持

(8) この判決の評釈として佐藤考一「自宅の取壊しに伴い要することとなったアスベスト除去費用等の支出には雑損控除の適用がないとされた事例」税務事例45巻10号（平成25年）1頁。

(9) 特別の事情につき最判平成25年7月12日民集67巻6号1255頁及び中井稔「税務訴訟における事実認定と特別の事情」税務事例43巻10号（平成11年）1頁を参照。

が困難になっている。

具体的に小林事件の鉄骨造り建屋についてみると、①昭和62年頃に鋼板が溶接時に炸裂する不具合が多発したことなどから使用鋼材自体も規格化され、さらに平成4年に「耐火構造に関する規制の変更」が実行され鉄骨造について「柱の防火被覆」の規制が設けられており同じ鉄骨造りであっても支柱に「防火被覆」が施されているか否かによって平成4年以前とそれ以降では同一性が維持されない。

また、②昭和53年の宮城県沖地震を機に昭和56年に「新耐震設計法」が施行されて鉄骨造りにも新たな設計法が規定された。

③さらに阪神・淡路大震災を経て平成7年10月27日に「耐震改修促進法」が施行されているなど建築基準における耐震強度の規制も数次に亘って変更されている。

それ故に、昭和51年建築の本件物件について、平成8年の概略調査によって再建築価格を求めても、それが仕様・機能の面で同一性が維持される保障がない¹⁰⁾。

換言すると、再建築価格の見積りは「復元」のような厳密さを要求されていないが、それでも仮に、仕様・機能の面で同一性を追求すべく同じ設計図や資材を採ると、規格や建築基準の変更により現実に確認申請が認可されないのであり、再建築価格の見積り自体が架空のものであって現実的な意義を有しない。

- (5) この点に関連し、品川芳宣教授は、「再建築費評点数を基礎とする方法は、原則的に原価法による積算価額に基づく評価であり、過去の取得価額が評価時点の適正な時価を表すか常に問題となる」旨を指摘され

ているが¹¹⁾、そもそも同一性が維持されない場合には、評価時点の時価の問題とは成り得ない。

また、同じ固定資産に属する建屋と償却資産について、後者が取得原価と法人税法や所得税法に従った減価償却方法が採られており、しかも現実には両者の区分が困難な場合も散見されることから、両者の評価方法を統一すべきであり且つ差し当たり残価率を10%に変更すべきとする見解¹²⁾には説得力がある。

なお、京都地裁昭和50年12月12日判決（判タ338号315頁）は、「取得価格法では特殊事情に左右され易く必ずしも適正な時価と一致しない」として、その特殊事情について「①大工が自宅を建てた場合や②自己所有の山林から切り出した材木を用いた場合」を挙げているが、これが現況に適合しないことは明らかである。この点、「固定資産税が財産税であるとの定義から適正な時価を自治省が告示する固定資産評価基準から誘導される価格と解するのは些か性急な印象を否めない」旨の見解がみられるが¹³⁾、妥当な判断であると思われる。

II 土地評価に関する別段の取扱い

土地の評価に当たってはそれを敷地として利用して建築された建屋の状況に作用される

10) 詳細は中井稔「建物の評価と固定資産税における適正な時価」税務事例44巻11号（平成24年）59頁を参照。

11) 品川芳宣「固定資産税における家屋の適正な時価」判時1855号（平成16年）182頁。

12) 占部裕典監修『固定資産税の現状と課題』（信山社、平成9年）249-262頁。

13) 石島弘「固定資産税における『適正な時価』の意義」民商法雑誌129巻6号（平成15年）909頁。

場合があり、これは土地と建屋とを一体的に評価すべきことになるが、以下ではその点について検討する。

1 建物の用途と土地に係る税の軽減

土地に係る固定資産税については建物の用途によって税が免除ないし軽減される場合がある。前者には学校校舎の敷地や宗教施設の敷地が該当し後者には居宅の敷地である住宅用地が該当する。そこで本節では、これらの点について検討してみる。

(1) 宗教施設の焼失と税免除の継続

神社・仏閣が宗教施設であることは他言を要しないが、名古屋地裁平成4年6月12日判決（判時1485号29頁）では、その敷地が宗教施設に該当するか否かについて判断基準を示している。すなわち、同地判は、「①宗教法人が専らその本来の用に供する土地であること、②本殿等の存する一面のように…宗教目的のために必要な土地であること、③当該宗教法人に固有の土地であることの三要件である」とする。さらに同地判は、①に関して、たとえば、宗教施設が焼失し現在は当該土地において宗教活動が行われていない場合であっても、当該土地上に宗教施設が復興されることが客観的に明らかであれば、その焼け跡地はなお実際の使用状況からみて、専ら宗教目的に使用されていると解するのが相当であるとする。続いて②に関して、「一面の土地」とは所謂「雨だれ落ち」の内側の土地との対比を考慮して規定され、当該建物又は工作物の周辺一帯の一区域の土地を意味し、建物等と土地との相互関係から一体的に考慮されるべき範囲の土地をいうとしている。

さらに③に関連して、当該土地が当該宗教法人の宗教目的のために必要なもので当該宗教法人の存立のために欠くべからざる本来的なものであることとしている。

この三要件からは、宗教施設たる建物が現に存するか過去に建物が存し今後復興されると客観的に明らかな場合に限定し、建物と土地とが一体的に考慮される場合に固定資産税の免税が適用されると解される。

(2) 住宅用地に関する税の軽減

次に地方税法349条の3の1及び2では「専ら人の居住の用に供する建屋など住宅用地について課税標準を3分の1（200㎡以下の小規模住宅用地については6分の1）に軽減する」旨を定めているが、専ら保養の用に供する別荘用建屋の敷地にはこの軽減措置は適用されない。

この点の区分につき旧地方税法36条には、「法73条4項に規定する政令で定めるものは、人の居住の用に供する家屋又は家屋のうち人の居住の用に供する部分で、別荘以外のものとする」と規定していた。そして、同36条2項には、「前項に規定する別荘は、日常生活の用に供しないものとして総務省令で定める家屋又はその部分のうち専ら保養の用に供するものとする」旨が規定されていた（この条文は平成18年に削除された）。続いて地方税法施行令52条の11のⅡには、「地方税法349条の3の2第1項に規定する家屋であって政令で定めるものは、その一部を人の居住の用に供する家屋のうち人の居住の用に供する部分（同法36条2項に規定する別荘の用に供する部分を除く）の床面積の当該家屋の床面積に対する割合が4分の1以上の家屋とする」と

しており、さらに同施行令2項では、「地方税法349条の3の2第1項に規定する土地にて政令で定めるものは、次の各号に掲げる土地の区分に応じ、当該各号に定める土地（その全部が別荘の用に供される家屋及び専ら人の居住の用に供する家屋でその別荘の用に供する部分の床面積の当該家屋の床面積に対する割合が4分の3を超えるものの敷地の用に供されている土地を除く）としている。したがって、同一の建屋であっても居住の用に供する部分（たとえば管理人の居住スペース）の床面積の割合が4分の1以下であれば別荘用地として取り扱われることになる¹⁴⁾。

これを受けて省令（規則7条の2の15）には、別荘につき「毎月1回以上の居住の用に供する家屋…」とされている。この点につき、碓井光明教授は「毎月1回程度の居住は通常の別荘の利用形態であり、省令は季節的な利用にとどまるものを住宅用地の対象から排除したことになるが、僅かな利用でも別荘用地から除外する定めをなすことまで省令に委任されているか、果たしてこのような区分が適当であるのか、このような微妙な区分の認定を市町村に委ねてよいのか、何れも税制の在り方として検討する必要がある」旨を述べている¹⁵⁾。

- (3) 上記に関連して、住宅用地が居住の用に供する建屋（居宅）の敷地であるから、現に住宅のない土地は住宅用地ではなく、住宅予定地は住宅用地とならないとされているが¹⁶⁾、居宅かどうかの判定の上で建物が存在せず更地であれば、それが生活の本拠となることは有り得ず固定資産税の軽減は問題にならない。

したがって、これらの法令の定めからは、住宅用地か否かの判定には現に居住の用に供する建屋（居宅）が存することが前提となり、軽減の対象とならない別荘用地か否かの判定も専ら保養の用に供する別荘が現に存することが前提となるから、別荘予定地は住宅用地にも別荘用地にもならないと解するべきである。換言すると別荘用建屋が未だ構築されていない山林について、これを現況では別荘用地とみなして宅地に変更することは行き過ぎである。

2 市街化区域農地の宅地並み課税

前項では建物の存在と用途が土地の区分を律することについて俯瞰したが、ここでは評価対象となる土地の近傍の状況に着目して、本来の用途や地目を変更する場合を取り上げるものであり、具体的には市街化区域農地の宅地並み課税について検討する。

- (1) 先ず、我が国全体で約45.9百万筆に上る土地のうち過半を占める宅地（約25.8百万筆）については、換金が容易であるとの前提に立ち専ら交換価値に着目して売買実例価額で評価すべきとするが、都市部近郊の農地（田、畑、果樹園）について農業用の生産手段としての使用価値から離れ宅地と同様に交換価値で評価すべきとしている。このような措置（地方税法附則19条の2第1項）は、土地の生産力を基準とする農地（田、畑、果樹園）に関して「市街化区域

¹⁴⁾ この点につき佐々木喜久治『固定資産税』（税務経理協会、昭和57年）193-194頁。

¹⁵⁾ 碓井光明『要説 地方税法のしくみと法』（学陽書房、平成13年）184頁。

¹⁶⁾ 佐々木・前掲注(14) 192頁。

内の農地に関しては、これを何時でも宅地化できる状況にありながら固定資産税の負担は一般農地並み評価に基づき賦課されているのは公平な負担とはいえない」旨の見解を一つの背景にしている。

しかし、この措置に対する批判や反対は根強く、たとえば生産緑地等に指定された農地は宅地並み課税の対象外とされるなどの軽減措置や経過措置が講じられており、その実態は「評価は宅地並みで課税は農地に準ずる」とみるのが妥当である。この場合の「評価は宅地並み」とは、近傍類似宅地の価格から当該農地を宅地に転用する際に通常必要と認められる造成費に相当する額を控除して算定することになる（「市街化地域農地への課税問題」（農地に準じた課税Q&A-2011.11.04 <http://www5.ocn.ne.jp/~comej/law/steuer.htm> [最終確認日：2012年4月19日] から引用）。

- (2) この措置について最高裁平成13年3月28日大法廷判決（民集55巻2号611頁）は、「市街化区域農地の宅地並み課税の制度・趣旨は税制面から離農と宅地の供給を促進することであり、宅地並み課税による負担増は値上がり益を享受し得る宅地並みの資産を維持するための経費として担うべき」旨を判示している。

しかし、市街化区域内の農地の宅地並み課税は昭和46年（1971年）頃の高度成長期で人口増加期における宅地化推進を旨とする土地政策を反映したものであったが¹⁷⁾、今日の人口減少期においては市街化区域内といえども積極的に宅地化を推進すべき必要性に乏しいのであり、このような土地政策が現在も継続していること自体が奇妙と

いうべきである。今日、農地は減反政策や農業従事者の高齢化などを要因として休耕田の増加が著しいがこのままの状況が継続すると棄て地となることも十分に有り得る。

- (3) さらに付言すると、上記1にてみたように市街化区域内農地には造成などを行うことにより住宅用地に転換できる可能性が見込まれるに過ぎず、現況では居宅が存しないのであるから上記のとおり「住宅予定地は住宅用地とならない」のであり本附則の趣旨には論理の飛躍があるといえよう。

3 現況地目の認定に関する問題点

上で触れた市街化区域農地の宅地並み課税は、当時の土地政策を反映し農地（田畑）の宅地転換を促すものであって、これは地方税法附則19条の2という明文の規定に依拠するのであるが、従前から市町村長の地目の現況変換が認められているのであり（固定資産評価基準第1章第1節の一）、それとの権衡について検討してみる。

- (1) そもそも固定資産税では、不動産登記簿上の記載を基礎として課税客体を定めているが、土地の主たる用途であり区分である「地目」については、登記簿に記載された「地目」に拘束されず、その土地の現況及び利用目的に重点をおいて当該土地全体の状況を観察して認定することが許されており¹⁸⁾、この現況地目を土地課税台帳に登録

(17) 最高裁昭和55年1月22日第三小法廷判決（集民129号53頁）を参照のこと。

(18) 前川尚美＝杉原正純『地方税（各論Ⅱ）』（ぎょうせい、昭和52年）13頁及び佐々木・前掲注(14) 34頁をそれぞれ参照。

することになる。

しかし、このような現況地目の優先は、地方税法や同法施行令ないし同法附則にて定められたものではなく、総務大臣の告示である固定資産評価基準に依拠するものである。

地方税法388条1項には、「総務大臣は、固定資産評価基準を定め、告示しなければならない」とし、同法403条1項には、「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」と規定しているから、固定資産評価基準の法的性質について種々な見解がある。たとえば、この基準は一種の委任立法であり補充立法とする見解¹⁹⁾がみられ、また、この基準は資産評価の技術的細目の事項を定めたとする側面も否定できないのである²⁰⁾。

結局、市町村長が農地（田畑）を雑種地と変更したり山林を雑種地さらには宅地と変更したりするなど現況地目を認定することにより、所有者に対して実質的に増税を強いることが可能となるのであり、特段に慎重な対応が求められる。さらに、この基準の狙いは全国的に評価の統一性を図ることとされるが、今日の状況において北海道から沖縄まで固定資産評価の統一を図ることが果たして有益か否か疑問である。

- (2) この点、既に述べたように農地の宅地並み課税は、市街化区域内に限定され且つ国会審議を経た地方税法附則に従うのであるから、告示に依拠して不動産登記法に基づく記載地目の変更を安易に認めることに違和感が拭えないのである。いうまでもなく租税法律主義は「…現行の租税を変更するには、法律又は法律に定める条件による

…」旨を定めているから、告示に依拠する現況地目の認定は憲法84条に抵触する虞がある。

さらに上記市街化地域農地の宅地並み課税は宅地供給の促進といった制度の目的が明確であったのに対して、固定資産評価基準に依拠する現況地目の認定はその意図・目的が不明確であり市街化地域農地のように納税者が値上がり益を享受し得る保障もない。

- (3) 横浜地裁昭和60年3月20日判決（判例地方自治20号10頁）は、登記簿の上で「畑」とされた土地につき現況地目を「雑種地」とした評価について、当該土地が農地として耕作されなくなった事実など合理的な理由の有無を検討して現況地目の認定が妥当であるとしている²¹⁾。

その後、東京地裁昭和61年12月22日判決（判時1229号91頁）は、従来山林として評価してきた土地を現況地目の認定により台帳記載の上で雑種地としたことに関して、納税者は評価審査委員会の裁決を経ることなく固定資産税賦課処分の取消し訴訟を提起できないとしているが、これは現況地目の認定が審査請求の対象となり得るとする行政解釈²²⁾をなぞったものに過ぎないのである。

この二つの判決からは、納税者が土地評

19) 金子・前掲注(6) 527頁。

20) 山田二郎『租税法の解釈と展開(2)』（信山社、平成19年）136頁。

21) この点につき石島弘「課税処分と租税訴訟の多様化」税法学566号（平成23年）43頁を参照。

22) 自治省税務局固定資産税課編『固定資産税逐条解説』（地方財務協会、昭和61年）460頁。

価の前提となる地目の現況認定の取消しを請求するには評価審査委員会の裁決が前置をなすのであるが、市町村長により任命された評価審査委員が現実的に市町村長裁定による現況地目の変更を否定し納税者救済を図り得るか疑問が拭えないのであり、結局、この前置主義は納税者が取消し訴訟の提起に先立ち真摯に対処すれば課税庁に手の内を晒すだけの結果に止まるものと思われる。

- (4) また先に触れたとおり、農地（田畑）が耕作されず長期に亘って放置されて雑草が生育し復元し得ないような状態にある場合は当該農地を「雑種地」に認定するとされるが²³、市町村の固定資産評価委員が当該農地を実査し復元できないと判定することや市町村長が実際に地目変換に踏み切るか疑問がある。何故なら、今日の土木技術や土木機械・農業機械の性能に鑑みると「長期に亘って耕作されず放置され雑草が生育した」からといって復元し得ない事態など想定されないからである。また、当該農地を現況「雑種地」に地目を変換したからといって、実態は“棄て地”に等しいのであり、これをどのように評価するかは明確でない。その意味で上記(3)にて触れた横浜地裁昭和60年3月20日判決が地目変換を是認して桁違いの増額を首肯したのは理由薄弱といえよう。たとえば耕作者の高齢化や人手不足により畑が耕作されず放置されたのであれば税負担の増額は酷であろう。

このような田畑に比して山林の状況は更に深刻である。そもそも我が国の国土の3分の2は森林におおわれており、昭和30年（1955年）当時は木材供給の殆どを国内材

が占めていたが、その後外材の輸入が急増し現在需要の大宗が輸入材で賄われている。この間、林業就業者は昭和35年（1960年）当時45万人であったが現在は約10分の1にまで減少している。また、戦前から昭和30年頃までは富裕層の代名詞でもあった“山持ち”は死語と化しており、現に植林や下刈りが行われず放置された山林が全国に散見される²⁴。また、竹林が繁殖して樹木が駆逐される状況が頻繁に生じており、現状では山林の評価は難しい局面に遭遇していることに留意を要すると考えられる。

4 地目認定の今後の在り方

既にみたとおり、現況地目の認定はその利用目的等に鑑みて当該土地評価の適正と課税の公平を図る趣旨とされるが、およそ適正や公平は抽象的な概念であり何らの規範も提示するものではない。したがって課税庁の権限にて登記簿謄本に記された地目の読替えを認めることは極めて慎重を要すると考えられる。

登記簿謄本に記された地目は不動産登記法に従ったものであり、たとえば農地（田）の宅地転換は農地委員会の諮問を経て知事が許可する手続きを要するのである。したがって、“市街化区域内の農地に関しては何時でも宅地化できる状況にある”としても、実際に住宅地に転換するには様々な手続きや電気・上下水道など身近なインフラ投資を行う必要がある。後に触れる筆者が経験した事案においても、道路や電気・給水設備が整備さ

²³ この点につき石島弘「課税処分と租税訴訟の多様化」税法学566号（平成23年）48頁を参照。

²⁴ 中井稔「客観的交換価値と土地評価をめぐる諸問題」税務弘報62巻2号（平成26年）124頁。

れているから本件別荘用地（更地）は山林ではなく現況は宅地（非住宅地）であるとして評価されている。しかし、畑が耕作されず放置されたから現況は雑種地とされたり樹木が伐採されたから現況は雑種地とされた事例に鑑みると、敷地一帯は樹木が生茂っており駐車さえ不可能な状況下で現況を宅地（非住宅地）とするのは行き過ぎである。何故なら、本件の場合には電気・水道設備は管理組合に分担金を納付しており、ゴミ収集や下水道は不備なままであり、なによりも保養を目的とした建屋（別荘）が存しないから、これを宅地（非住宅地）と現況認識するのは誤りである。

本件に限らず、現況地目のままでは流通市場において買い手が見当たらず需要が皆無の状況にあれば、需給の動向を反映した地目の認定を行うべきであり、周囲の状況や利用目的に拘泥して現況地目を認定すべきではないと思われる。

以上の論述を踏まえ次章では固定資産評価審査委員会の在り方について言及する。

Ⅲ 賦課方式と納税者の権利救済

上記にて縷々述べてきたとおり、固定資産税は毎年1月1日現在の所有者を納税義務者とし市町村長が固定資産評価委員や補助委員の調査を受けて固定資産台帳に登録した価格を課税標準として賦課される訳であるが、納税者がこの課税標準や課税額に不服がある場合の救済について俯瞰し、今後の改善の方向についても触れてみたい。

1 固定資産評価審査委員会の機能と限界

納税者の権利救済を主旨として市町村に設置されているのが固定資産評価審査委員会

であるが、その機能は代替的紛争解決手段（SDR）として作用するには欠陥が多く様々な問題を孕んでおり、以下その点につき要約する。

- (1) この評価審査委員会は昭和25年の固定資産税創設と同時に各市町村に設置されたのであり、各委員（3名以上で条例で定める）は市町村長から独立し迅速な審査を行うことを目的とする組織であり、最高裁平成2年1月18日第一小法廷判決（民集44巻1号253頁）は評価審査委員会について「中立の立場で納税者の権利救済と適正な賦課を期すべき」旨を判示している。

この委員の選出については市町村長が任命し同議会の承認を得ることが条件であり、当初は「当該市町村の住民で市町村民税の納税義務がある者」という要件等が付されていたが、平成11年改正により全員が学識経験者でも可とされるようになった。この改正については「事案の迅速な処理を図るには専門的知識を有する中立的・客観的な立場の者を確保し易くすることに主眼がある」とされているが²⁵⁾、そもそも固定資産税は賦課方式を採用しており、納税者が通知された登録価格や課税額に不服があり、同委員会に異議を申立てたときには迅速かつ適正に解決を図る必要があり、以前の委員選出の要件のもとでは様々な制約があったと思われる²⁶⁾。

²⁵⁾ 菅原真紀子「改正地方税法（固定資産税・都市計画税関係）」税理42巻7号（平成11年）433頁。

²⁶⁾ この点につき石島弘「固定資産評価審査委員会の機能と審議方式」税法学400号記念号（昭和59年）97頁を参照。

(2) この改正を受けて鳥取県下の倉吉市・三朝町・琴浦町・湯梨浜町・北栄町の1市4町が集合して「鳥取中部ふるさと広域連合」が創設され、調査審査委員会を共同設置しているが、これは地方自治法252条の7第1項に基づくものである²⁷⁾。そして同広域連合委員会の委員は弁護士・税理士・司法書士・公認会計士及び不動産鑑定士(2名)で全て国家資格を有する専門家構成されており、元市町村職員や地元有志の割合が高いとされる地方市町村の委員会とは異なる様相を示しており、今後の再編の参考となる。ちなみに、人口50万以上の政令指定都市(全国20カ所強)では弁護士・税理士・建築士・不動産鑑定士など専門家が選出されるのが殆どである²⁸⁾。

(3) しかし、市町村長により任命された評価審査委員が、単純なミスは別にして、現況地目の認定等につき真に中立性を保ち市町村長の決定を覆し得るかに疑問が残るのである。

今日、平成の大合併によって全国の市町村数は半減したが、平成21年(2009年)9月現在の固定資産評価審査委員会の総数は全国で1,771団体であり評価審査委員の総数は6,135人にのぼる(一団体当たり3.5人)。このうち委員の経歴としては元当該市町村職員が最も多く全体の14%を占めているのである²⁹⁾。

また、全国の委員会のうちで群を抜いて

最大の規模を誇る東京都評価審査委員会では委員長に元都主税局長が就任しており、全国の約2割の市町村で委員会事務局職員を当該市町村の固定資産税担当者が兼務している実情が明らかになっている³⁰⁾。

そして、固定資産評価審査委員会事務局と当該市町村の固定資産税担当部署とが分離されていても両者の間で厳密なファイアウォールが設けられている保障がなく、同委員会の体制が納税者の権利救済を主旨にするか否かは不明である。

この点につき東京高裁平成10年9月30日判決(判タ992号295頁)は、評価審査委員が市課税部署の職員が同席する場で審査請求を棄却する決定をしたことが違法とされた事例を対象としている。この越谷事件の東京高判は上告審で破棄されたが、その最高裁平成14年7月9日第三小法廷判決(判例地方自治234号22頁)は、「評価審査委員会は、中立の立場から固定資産評価の客観性を担保し納税者の権利を保護するとともに、固定資産税の適正な賦課を期そうとするものである。(中略)…委員3名が本件審査申出の適否について審議し、これを棄却決定した場に原処分庁の補助職員が同席していたことは、委員の中立、公正の観点からみて不適切であったといわざるを得ないのである」旨を説示しており、判決の結果はともかくとして納税者の信頼を裏切ったことは確かである。

27) 共同設置を推奨するものとして確井光明『地方税の法理論と実際』(弘文堂、昭和61年)212-221頁。

28) 資産評価システム研究センター「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23年

3月報告書34-36頁。

29) 資産評価システム研究センター・前掲注28)35頁。

30) 桜井雄亮「ずさん評価で固定資産税払いすぎ」週刊エコノミスト89巻55号(平成23年)6頁。

(4) 上記東京高判に先立つ仙台高裁平成9年10月29日判決(判時1656号62頁)では、「郡山調査審査委員会は課税庁のした処分の根拠となる資料を全く取り調べることもなく、いわば課税庁のした処分を鵜呑みにするような審査・判断をしたことは、独立の第三者機関である評価審査委員会に行政救済手続を委ねた法の趣旨を没却するものであって、その違法は決して軽微なものといえず、本件各決定(裁決)は取消しを免れない」旨を述べている。この事案について判例時報の速報では「固定資産評価審査委員会の実際の審査は杜撰であり殆ど調査・検討するまでもなく、原処分庁の答弁書をそのまま是認する決定も有り得るとされている(「固定資産評価審査委員会の委員が、調査終了後原処分庁の職員が同席する場で、審査請求の適否についての会議をしたうえ、審査請求を棄却する旨決定したことについて、審査決定手続に違法があるとして決定が取消された事例」判タ992号295頁)。

このような諸判決からみて評価審査委員会が納税者の権利救済をどのように考慮しているか不透明である。現に国税不服審判所の裁決の場合とは異なり評価審査委員会の裁決については具体的な事例を見出せないのであって納税者が市町村長の決定に不服があっても直接の取消し訴訟を提起できず、評価審査委員会の棄却決定を経てその取消し訴訟に限定しているのであり、これでは手続きとして迂遠であり寧ろ不備というべきである。

2 国税不服審判所を参考とした検討

確定申告を旨とする所得税や法人税につい

て納税者が課税庁から更正処分等を受けた際の権利救済については国税不服審判所に対する審査請求が前置されており、ここでは国税不服審判所の機能と評価審査委員会の機能とを対比するなどして検討してみる。

(1) 国税不服審判所と評価審査委員会とは何れも納税者の権利救済を旨とし裁判所に判断を委ねる以前の段階で紛争の迅速な解決を図ることを目的とした準司法機関といふべきものであり、国税不服審判所の審理手続等々は国税通則法に規定され評価審査委員会は行政不服審査法の規定の一部が準用されている。

この両者の組織上の独立性について、不服審判所は国税庁の付属機関として設置(現在は特別の機関)されており税務当局から完全に独立した機関といえないのに対して、評価審査委員会は不服審判所より第三者制が強い機関であることは条文上明らかとされている³¹⁾。

しかし、上記のとおり平成11年以前では評価審査委員の選任に専門性の追求に制約が設けられていたこと等からみて、条文上はともかく納税者の権利救済機関として不完全であったことは紛れもない。これに対して不服審判所は全国で20カ所(支部を含む)にとどまり、その構成員は法律家(裁判所・検察庁からの出向者を含む)のほか国税当局からの派遣者や税理士など全て税の専門家で構成されている³²⁾。

さらに納税者は訴訟の提起によって、不

³¹⁾ 石島・前掲注²⁰⁾104頁。

³²⁾ 評価員の充実につき資産評価システム研究センター・前掲注²⁸⁾5-6頁を参照。

服審判所の裁決の取消し請求のほか原処分庁の行政処分の取消し請求が可能であり、不服審判所の裁決は前置されているだけに過ぎないのであり、固定資産税における原処分の取消し訴訟が制約され原則として評価審査委員会の裁決の取消し請求に限定される点にも不備がある。

それでは不服審判所の裁決や評価審査委員会の裁決の前置に如何なる意義が認められるかであるが、建前上は両組織とも納税者の権利救済を旨としながら、その実態は訴訟提起に先立ち納税者の手の内を原処分庁に晒す副作用をもたらすことに特段の留意を要するのである³³。以下では誤った登録価格が裁決取消し以外の訴訟（不当利得返還請求や国家賠償請求）によって救済された事例について触れてみる。

- (2) 先ず、大阪高裁平成3年5月31日判決（判時1400号15頁）は「現況も畑である土地を雑種地と認定し台帳に記載して固定資産税を賦課した処分は重大明白な瑕疵があるから民法上の不当利得返還請求は許容される」旨を判示している。

次に最高裁平成22年6月3日第一小法廷判決（民集64巻4号1010頁）は、冷凍倉庫を一般倉庫として誤った評価額を台帳に登録し課税した事案について、評価審査委員会に対する審査請求（地方税法432条1項）や同委員会の裁決取消し訴訟（同法434条1項）の手続きを経ることなく、国家賠償請求を行い得るとしている。

上記の判決からは、固定資産の評価に対する納税者の権利救済については、評価審査委員会の裁決取消し訴訟に限定されず不当利得返還請求や更には国家賠償請求を主

旨とする訴訟提起の途が拓かれており、今後は同委員会の機能は抜本的改変が不可避であろう。

3 審査の事例と変革の方向

上記の各事案は、固定資産評価委員の職責怠慢に起因しており、このことは市町村毎に固定資産を評価して賦課する方式において致命的欠陥が露呈したものと思われる。そこで筆者が経験した別荘地をめぐる審査申立ての具体的な事例について触れ、納税者救済を旨とする固定資産評価審査委員会の在り方に触れておきたい。

- (1) この事案については、既に披瀝済みであり要点のみ触れるが³⁴、別荘用地については登記簿謄本どおり地目を「山林」としゼロ評価とする場合と現況地目を「宅地」として課税する場合がある。この事案では、同じ会社が開発し管理する同じ地域の分譲地であって富士山麓（海拔1千メートル）のゴルフ場を挟んで対称の位置にあるにも拘らず、第一分譲地は謄本どおり「山林」とし筆者が所有していた第四分譲地は現況「宅地」としており、審査ではこの根拠を追及したが、平成25年9月18日付裁決書は「評価基準に則した評価である」と記すのみで現況地目の認定について一切触れていない。のみならず裁決書が送達された「封書」（書留）には市町村からの同月13日付答弁書が同封されており、「現況地目の認

³³ この点、中井稔「貸倒通達の適用と事実認定の在り方」税務事例37巻11号（平成17年）12頁を参照。

³⁴ 中井稔「客観的交換価値と土地評価をめぐる諸問題」税務弘報62巻2号（平成26年）117頁。

定」に係る答弁に対して反論の機会すら封じられたのである。ちなみに現況地目が審査の対象になることは既述のとおり自治省の解説書や判例からも明らかである。本件に限らず一般に、市町村長から任命された評価審査委員が単純なミスを除きおよそ任命者に不利な裁決を示すことは考え難いのであり、このことは、最高裁平成25年7月12日第二小法廷判決（平成24年（行ヒ）79号）からも明らかである。本最判は、「対象となった土地を含む一帯の土地は府中市の車返団地の敷地等であり、当該地域の指定建蔽率は60%、指定容積率は200%であるが、本件土地については建蔽率が20%に容積率が80%に制限されている状況にあるから府中市固定資産評価審査委員会の決定を是認した原審（東京高裁平成23年10月20日判決）は建蔽率や容積率の違いを審理判断していない」旨を述べて原審を破棄しているが、この程度の内容がなぜに固定資産評価審査委員会にて是正されなかったのか甚だ疑問が残るのであり、結局、任命者の意向を付度したとするしかないのである。

(2) 既に述べたとおり、固定資産評価審査委員会の機能を納税者の権利救済を旨とする本来の姿に近づけるには、まずは市町村長が単独で全ての評価審査員を任命する仕組みを排斥すべきである。

具体的には、複数の市町村が連合して広域の評価審査委員会を設置し、複数の市町村長の協議決定により委員が任命されるべきである。さらに委員を構成する法律家の中に裁判官経験者が参加する体制が権利救済の観点から望ましく且つ必要である。

また、東京都固定資産評価審査委員会の

規模を勘案すると各都道府県に1～2委員会程度で十分であり、このような大規模な連合であれば、各市町村から選ばれた職員によってスタッフの充実と事務局の独立性を図り得るであろう。

(まとめ)

地方税法は固定資産の評価について「適正な時価」と定義するのみであり、この定義における“適正”の用語は単なる修飾に過ぎず特段の意味を有しない。そうすると、時価とは公正価値ないし公正なる市場価値（fair market value）と同義と解されるが、この公正価値は客観的な交換価値（exchange value）として測定されるとするのが判例・学説における通説である。しかし、何が公平（ないし公正）かは美しさと同様にみる人の主観によって異なり⁸⁵、課税の公平と客観的な価値とは相容れないから交換価値が一義的に決定されるとは限らない。さらに固定資産については上場株式や外国為替のような整然とした流通市場が形成されている訳ではなく経済情勢の変動等によって地価も変動するが、下落局面に遭遇し回復が長引くとその流通市場は閉塞状態に陥るのである。

したがって、土地の換金価値については振幅幅が非対称的であり且つ買い手が見当たらず需要が皆無であれば価値はゼロと評価すべきである。しかるに市場における需給動向を必ずしも反映しない地価評価額が課税標準として登録されてきたのはひとえに公示価格の0.7掛けを旨とする固定資産評価基準に依拠するのである。この基準によれば僅か3万点

⁸⁵ 足立英之他共訳『N.G.マンキュー 経済学Ⅰ（2版）』（東洋経済新報社、平成17年）343頁。

前後の公示価格を指標として全国津々浦々の宅地が全て路線で辿ることができるとし約26百万筆に及ぶ宅地について売買事例の有無に左右されず評価が可能である⁹⁶。

次に建屋については、再調達価格を積算しこれに経年補正率を乗じて評価する現行基準は昭和36年の答申を経て同38年に制定され既に50年余が経過したのであり、その後の建築技術や資材の進歩・変遷により区分や部門別分類が現状に適合しないと考えられる。

したがって建屋の評価は取得原価法に回帰すべきである。この点につき京都地裁昭和50年12月12日判決が、「取得価格法では特殊事情に左右され易く適正な時価と一致しない」としその特殊事情として「大工が自宅を建てた場合や自己所有の山林から切り出した材木を使用した場合」を挙げていたが、この内容には苦笑を禁じ得ないのである。

今日、建屋の評価基準を直ちに変更することが困難であるとしても少なくとも残価率20%を半分以下に引き下げるべきである。

最後に納税者の権利救済を主旨とする固定資産評価審査委員会の機能については、その仕組みを含めて存在意義自体に疑問を禁じ得ない。この制度を改善するには、約1,700に及ぶ全ての市町村に設置すべきではなく、むしろ市町村毎に設置することにより市町村長が単独で全ての委員を任命することになるが弊害を招いていると思われる。

したがって、複数の市町村が広域連合によって評価審査委員会を設置し、複数の市町村長の協議決定により各委員を選出すべきであり且つ事務局も各市町村から選抜された職員で構成し独立性を確保すべきである。

⁹⁶ 中井・前掲注⁹⁴ 123頁。