

第110回大会シンポジウム
地方税をめぐる法的諸問題

固定資産税をめぐる紛争

—— 固定資産税の性質に照らした検討 ——

伊川正樹

(名城大学法学部教授)

目次

I はじめに	2 「適正な時価」の意義および固定資産評価基準の性質をめぐる裁判例の動向
II 課税の根拠と課税除外をめぐる紛争	3 検討
1 概要	IV 未経過固定資産税等をめぐる紛争
2 非課税	1 概要
3 課税の減免	2 裁判例
4 検討	3 検討
III 固定資産の評価をめぐる紛争	V おわりに
1 固定資産税の課税標準たる「価格」	

I はじめに

本稿は、固定資産税をめぐる紛争事例を取り上げ、その背景を探ることを目的とするものである。固定資産税は、市町村にとって大きな税源となっている⁽¹⁾一方、昨今、同税の誤徴取とそれに伴う紛争が頻発している⁽²⁾。

固定資産税は、固定資産（土地、家屋および償却資産）を課税物件とし（地税342条、

341条1号）、賦課期日現在における固定資産の所有者に対して課される税である（地税343条1項、359条）。その課税標準は固定資産の価格とされている（地税349条、349条の2）ことから、一般に、固定資産税は、固定資産の所有の事実に着目して課される財産税の性質を有すると解されている⁽³⁾。

判例では、「固定資産税は、家屋等の資産価値に着目し、その所有という事実」に担税力を

(1) 令和元年度の予算・地方財政計画額では、市町村税収の40.8%を固定資産税が占めており、市町村税の主要な税源となっている（その他、個人市町村民税36.9%、法人市町村民税9.1%、都市計画税5.9%、その他7.3%）。また、過去の年度をみてもほぼ同様の割合で推移している。令和元年度のデータについて、総務省ウェブサイト https://www.soumu.go.jp/main_content/000601520.pdf

（最終確認日2020年2月11日）。

(2) 日本経済新聞2019年12月1日 <https://www.nikkei.com/article/DGXMZO52836670R01C19A2NN1000/>（最終確認日2019年12月2日）。

(3) 金子宏『租税法（第23版）』747頁（弘文堂、2019年）、谷口勢津夫「固定資産税の法的課題」日税研論集46号187頁以下（2001年）191頁等。

認めて課する一種の財産税」と解されている⁽⁴⁾。また、「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」⁽⁵⁾としての性質も指摘されている。

その一方で、固定資産税は財産税であり物税の性質を有するとしつつ、「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、収益的に理解する判決もある⁽⁶⁾。

また、これとは別に、「固定資産税は、土地その他の固定資産が市町村による行政サービスから受ける受益に着目して、その受益の度合を表すと認められる固定資産の価格を課税標準とする応益原則に立脚した財産税としての性質を有する」⁽⁷⁾として、応益原則に立脚した税であることも言及される。

こうした固定資産税の性質論は従来からの議論の蓄積があるが、昨今の同税をめぐる紛争とどのような関係があるのだろうか。とりわけ、同税の課税標準である固定資産の価格が「適正な時価」（地税法341条5号）と定められていることを前提として、価格の適法性をめぐる解釈が最高裁で近年、展開されている。そこで本稿では、固定資産税の性質を基礎として、昨今の紛争とそこで示されている法的解釈との関係性について検討したい。

以下では、まず第Ⅱ章において、課税除外をめぐる紛争として、非課税および減免に関する裁判例を概観し、課税の根拠との関係に

ついて論じる。第Ⅲ章では、「適正な時価」や固定資産評価基準をめぐる紛争を取り上げ、最高裁の判例法理がどのように形成されているかについて検証する。第Ⅳ章では、実務上の争いが多い未経過固定資産税の取扱いに関する事例を検討し、所得税法上の論点に加えて、固定資産税の性質との関係からその取扱いについて検討する。

なお、本稿での検討を進める前提として、固定資産税の性質として挙げられる税の性質を整理しておく⁽⁸⁾。まず、財産税とは、「財産の所有という事実に着目して課される租税」をいい、収益税とは、「ある人の所有する生産要素からもたらされる収益を対象として課される租税」と説明される。この区別は、担税力の標識に着目するものである。また、物税とは、「主として物的な側面に着目して課される租税」とされている。なお、応益原則とは、応能原則に対置され、地方団体からの受益を基礎として課するというものであるが⁽⁹⁾、課税の根拠論としては妥当するものの、租税負担の配分基準としては妥当しえないとの指摘がある⁽¹⁰⁾。

Ⅱ 課税の根拠と課税除外をめぐる紛争

1 概要

地方税法348条1項は、「市町村は、国並びに都道府県、市町村、特別区、これらの組合、財産区及び合併特例区に対しては、固定資産税を課することができない。」として、人的課

(4) 最判昭和59年12月7日民集38巻12号1287頁。

(5) 最判昭和47年1月25日民集26巻1号1頁。

(6) 東京高判平成14年10月29日判時1801号60頁。

(7) 大阪地判平成11年2月26日判タ1026号114頁。

(8) 以下の説明につき、金子・前掲注(3)16頁以下。

(9) 原田淳志=内藤尚志=平井伸治『地方税Ⅱ』209頁（ぎょうせい、1999年）。

(10) 田中治「住民税の法的課題」日税研論集46号99頁以下（2001年）106頁。ただし、同論稿は住民税に関する検討の中でこのような指摘を行っている。

税除外を定めている。また同条2項各号所定の固定資産については、固定資産税を課さないと定めている。これは、固定資産の用途に着目して、公用または公共の用に供していることを理由とする非課税措置である⁽¹⁾。

また、非課税とは別に、「市町村長は、天災その他特別の事情がある場合において固定資産税の減免を必要とすると認める者、貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者その他特別の事情がある者に限り、当該市町村の条例の定めるところにより、固定資産税を減免することができる。」(地税367条)として、減免措置を講じることができると定めている。

非課税と減免とを併せて「課税除外」と称することができるが⁽²⁾、非課税は「税を課すことができない」と定めているとおり、課税対象からそもそも除外することを指すのに対して、減免は、課税主体が法令および条例の定めるところにより、いったん課税権を行使した後において、その税額の全部または一部を免除するという効果に違いがある⁽³⁾。また、前者が非課税とされる固定資産税の範囲を法律上列挙し、その理由を公共性ないし公益性に限定しているのに対して、後者は減免とする対象を条例により具体化することを要求するとともに、その事由を「特別の事情」に限定している点⁽⁴⁾にも違いがみられる。

以下、非課税および減免をめぐる裁判例を概観し、その検討を通じて固定資産税の課税

の根拠について考えてみたい。

2 非課税⁽⁵⁾

(1) 動物の納骨施設

宗教法人である原告・控訴人が、動物の遺骨の保管施設について、3号所定の「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地」に該当し非課税である旨を主張して争った事例である。

第一審の東京地裁平成18年3月24日判決⁽⁶⁾は、3号の趣旨として「宗教法人の持つ社会的意義等」を挙げつつも、非課税措置が特定の団体に対する優遇措置としての性格を有することから租税負担の公平の観点をも考慮した上で、同号の適用を限定的に判断すべきとの解釈を示している。そして、動物の遺骨の保管等についての法的な扱いや社会的評価、さらにイコール・フットィング論を前提として、動物の遺骨の保管行為を原告の固有の宗教目的活動と評価することはできないとして非課税取扱いを否定している。

これに対して、控訴審の東京高裁平成20年1月23日判決⁽⁷⁾は、3号にいう非課税とされる境内建物および境内地とは、「宗教法人が、専らその本来の用に供し、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人の固有の境内建物及び境内土地をいうもの」と述べている。そし

(1) 碓井光明『要説 地方税のしくみと法』180頁(学陽書房、2001年)。

(2) 参照、金子・前掲注(3)759頁以下。

(3) 原田ほか・前掲注(9)258頁。

(4) 碓井・前掲注(11)62頁。

(5) 本節では、地方税法348条2項各号所定の非課税規定の該当性が争われた事案をみるため、条文の

表記において号のみを記載する場合は同条同項の規定を示している。また、以下の裁判例は、同項各号の順序で紹介する。ただし、同項ただし書き所定の要件については、論述の便宜上、最後に紹介する(後掲2(6))。

(6) 裁判所ウェブサイト、TAINS Z999-8136。

(7) 裁判所ウェブサイト、TAINS Z999-8193。

て、同号の適用に当たっては、「当該境内建物及び境内地の使用の実態を、社会通念に照らして客観的に判断すべき」と述べた上で、控訴人が江戸時代の開創以来、動物の供養を長年にわたって行っており、地域住民からも認知されている使用実態が認められることから、非課税該当性を認める判断を示している。

この事案で問題となった論点として、①非課税該当性判断において、イコール・フッティング論をどの程度考慮すべきか、②法人税法上の収益事業に該当することとの関係で固定資産税の非課税該当性をどのように考えるか、ということが挙げられる。

第一審は、①については、「原告が行う動物の遺骨の保管行為及び動物供養の諸行事が、原告の宗教活動に関連するからといって、これを直ちにその固有の宗教目的活動に該当するというのは適当ではなく、その実態がどの程度世俗的活動と異なる特徴を持っているのかという観点から、更に検討を加える」として、「原告による動物の遺骨の保管行為が、民間事業者の行っている動物霊園事業と異なる顕著な宗教的特徴を有しているとはいえず、むしろ、これと類似していることも否定できない」と述べている。これに対して、控訴審は、納税義務者たる控訴人の動物の安置保管には民間業者との相違が認められると述べているが、そもそも同判決は、民間業者との競争性自体を非課税該当性判断に当たって考慮しているわけではなく、民間業者が行う営利事業との類似性が認められるかどうかを検討して、3号所定の非課税の対象となる境内建物および境内地に当たるかどうかを判断していると考えられる。

前述のように、非課税とは納税義務を発生させず、課税対象から除くというものである

ため、その適用に当たって公平性を考慮すべきことは一般論としては支持しうる。しかしながら、地方税法自体が非課税と扱うことを認めて要件を定めている以上、その適用に当たっては要件適合性を第一に検討すべきである。イコール・フッティング論は、宗教法人を含む公益法人等が民間業者と競合する場合には、公平の観点から課税を行うべきとするものであるが、3号の要件はあくまでも「宗教法人が専らその本来の用に供する」ことであるため、民間業者との競争性を強調する解釈は妥当ではないというべきだろう。

また、②の法人税法上の取扱いとの関係については、公益法人等が収益事業によって得た所得についてのみ課税対象とし、原則非課税としている趣旨は、公益法人等の公益性と利益が特定個人に帰属しないという性質によるものと解されている¹⁸。このことと地方税法上の固定資産税の非課税措置の趣旨は異なるものであることから、控訴審判決が述べるように、法人税法上の収益事業に当たるということが直ちに3号所定の非課税該当性を否定すると解すべきでない。

(2) 宗教法人の境内地

東京地裁平成28年5月24日判決¹⁹も、上記(1)と同様に、原告が所有する土地および建物が3号の非課税要件に該当するかどうか争われたものである。

判決は、3号の趣旨として、「信教の自由や、宗教法人の持つ社会的意義等を考慮した

¹⁸ 三木義一編著『よくわかる法人税法入門（第2版）』21～23頁〔藤本純也執筆〕（有斐閣，2015年）参照。

¹⁹ 判タ1434号201頁。

ほか、上記〔筆者注：3号所定〕の固定資産税については一般的にみて担税力を見出すことができないことをも勘案したもの」と述べている。そして、3号所定の要件の該当性判断について、次のように判示している。

「〔1〕当該宗教法人にとって、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成するという主たる目的のために必要な、本来的に欠くことのできない建物、工作物及び土地で、同条各号に列挙されたようなものであり、かつ、〔2〕当該宗教法人が、当該境内建物及び境内地を、専ら、宗教団体としての主たる目的を実現するために使用している状態にあるものをいうと解すべきであり、当該要件該当性の判断は、当該建物及び土地の実際の使用状況について、一般の社会通念に基づいて外形的、客観的にこれを行うべきである。」

これに基づき、判決は、非課税対象外となった部分について、原告の宗教目的活動のために使用していないとはいえないが、当該目的のために必要不可欠とはいえないことなどを理由として、非課税対象外とした取扱いを肯定している。この判決は、イコール・フッティング論には言及せず、3号所定の「専らその本来の用に供する」という文言の解釈から、その該当性を否定したものとみることができる。

(3) 公共の用に供する道路

この事案では、商店街内の通路が、5号所定の「公共の用に供する道路」に該当するかどうか争われている。

5号の非課税規定の趣旨については、第一審（福岡地判平成26年3月7日⁽²⁰⁾）と控訴審（福岡高判平成26年12月1日⁽²¹⁾）はともに政策

目的によるものと位置づけている。第一審判決の述べるところは必ずしも明確ではないが、控訴審判決は、私有地であっても「公共の用に供する道路」を非課税とする趣旨として、「何らの制約なく不特定多数のいわゆる一般公衆の利用に供され、公の行政目的が達成されている場合にまで、財産税である固定資産税を賦課徴収するのは適当ではないということ」と解している。

本事案は、非課税該当性が争われた通路部分（本件各通路）について、第一審では肯定されたものの、控訴審ではそれを否定する判断が示されている。両判決において結論を分けたポイントは、本件各通路上に建物が存在しており、本件各通路が同建物の敷地として利用されているという事実の評価である。第一審判決は、本件各通路がなくても上記建物の建築が可能であるとして、原告は本件各通路から具体的な利益を得たとは認められないと判示している。これに対して、控訴審判決は、仮に本件各通路が道路であるとすれば、建築基準法上の違法建築物となり、是正措置命令の対象となりうることから、本件各通路が上記建物の敷地として利用できているのは、道路法上の道路としての制限を受けないことの証左である旨述べている。

こうした判断の相違は、両判決における「公共の用に供する道路」という要件の解釈に基因すると考えられる。第一審判決は、「公共の用に供する道路」とは、「所有者が一般的な利用について何等の制約を設けず開放されている状態であることに加えて、当該道路への連絡状況、周囲の土地の状況等からみて、専ら、

(20) 判自296号35頁。

(21) 判自396号23頁。

不特定多数人の用に供される性格を有するものをいう」と解している。また、「『公共の用に供する』という文言は、専らその利用の実態に着目した文言であり、『受益の可能性がない』ことがその要素であるとまでは解することができず、受益の観点は、専ら不特定多数人の用に供されているか否かを判断するにあたって考慮すれば足りるというべき」とも述べている。

これに対して控訴審判決は、原則として道路法の適用を受ける道路であるとしつつ、「〔1〕所有者において一般利用について何らの制約を設けず（開放性）、〔2〕不特定多数人の利用に供されており（公共性）、〔3〕『道路法にいう道路に準ずるもの』と認められるもの（準道路性）も含まれると解される」と述べている。そして、「道路法にいう道路に準ずるもの」と認められるためには、「所有者による私権の行使が制限され、自由に使用収益することができず、受益の可能性がないことを要するというべきである。」との解釈を示している。

このように、両判決の「公共の用に供する道路」という要件の解釈はほぼ同様であるものの、受益の可能性をどのように考慮するかによって判断が分かれたとみることができる。

(4) ため池上のデッキプレート

同事案では、町会（自治会）が所有する土地が、6号における「公共の用に供するため池」に当たるかどうか争われている。この土地は、水面上にデッキプレートが構築されて建物が建築され、宅地として利用されている。

大阪地裁平成20年2月29日判決²²⁾は、6号の規定について次のように解釈している。

「地方税法348条2項6号にいう『公共の用に供する』とは、何らの制約を設けず、広く不特定多数人の利用に供することをいい、同号にいう『ため池』とは、耕地かんがい用の用水貯溜池をいうものと解される。そして、……本件各土地がため池として公共の用に供されていたといえるためには、本件各賦課期日において、本件各土地が客観的にみて耕地かんがい用の用水貯溜池としての機能を果たし得る状態にあっただけでは足りず、その貯溜水が現実に広く不特定多数人の耕地かんがいの用に供されていたことが必要であるというべきである。」

そして、認定事実に基づき、同土地の一部については、客観的にみてため池としての機能を果たしうる状態であり、現実に不特定多数人の耕地かんがいの用に供されていたことから、6号所定の要件に該当し、固定資産税を課すことはできないとする一方、他の部分については、現実に不特定多数人の耕地かんがいの用に供されていたものとは認めがたいとして、非課税とすることはできないと判示している。

なお、控訴審の大阪高裁平成20年11月25日判決²³⁾は、認定事実の一部を変更し、第一審で課税対象と判断された部分についても、現実に耕地かんがいの用に供されていたものとして、6号所定の要件に該当し固定資産税を課すことができないと判示している。

本事案の判断のポイントは、「現実に不特定多数人の用に供されていた」かどうかという点に認められる。

²²⁾ 判タ1281号193頁。

²³⁾ 裁判所ウェブサイト、TAINS Z999-8261。

(5) 病院施設

大阪地裁平成18年3月23日判決²⁴⁾は、原告が運営する病院の不動産等が、12号（平成15年法律第9号による改正前のもの）所定の「直接その研究の用に供する固定資産」に該当するかどうか争われたものである。

大阪地裁は、同号について、「民間学術研究機関がわが国の学術及び産業の振興上重要な使命を有することにかんがみ、これに対し財政的援助を行い、学術の研究の遂行を容易にすることを目的として規定されたものである（民間学術研究機関の助成に関する法律1条参照）」と述べている。

そして、「このような法の趣旨に照らせば、同号の『学術研究のため直接その研究の用に供する固定資産』とは、常態として学術研究の目的に供する固定資産及びそれを物理的又は機能的に維持管理するために通常必要とされる固定資産をいうものと解するのが相当である。そして、いかなる施設がこのような固定資産に該当するか否かは、当該研究機関が研究対象とする学術の内容や研究方法などを考慮した上で、個別具体的に判断すべきである。」と判示し、認定事実に基づいて、原告が運営する病院の不動産等につき、常態として臨床医学研究の用に供している施設を維持管理するために通常必要とされる固定資産と認められる部分について非課税とするとの結論を示している。なお、控訴審の大阪高裁平成19年6月26日判決²⁵⁾も第一審判決を支持する判決を示している。

(6) 「有料」の意義

地方税法348条2項は、「次に掲げる固定資産に対しては課することができない。」とし、同項1号は「国並びに都道府県、市町村、特

別区、これらの組合及び財産区が公用又は公共の用に供する固定資産」を非課税物件として掲げている。また、同条2項ただし書きは、「固定資産を有料で借り受けた者がこれを次に掲げる固定資産として使用する場合には、当該固定資産の所有者に課することができる。」と定めて、非課税とは取り扱わないことができる旨を定めている。このただし書きの趣旨は、所有者が有料で貸し付けている場合には一定の収入を得ていることから、所有者に納税義務を課すこととしても、所有者の負担について特別配慮をする必要がないためと解されている²⁶⁾。

A市は、市民の利用に供するテニスコート、少年野球場およびゲートボール場を設けるため、所有者に報償費を支払って土地を借り受けたが、この報償費の金額は、同土地の通常の賃料および同土地に課される固定資産税の額よりも低額であった。地方税法348条2項ただし書きを受けたA市条例では、固定資産を有料で借り受けている場合は固定資産税を課すと定めていたところ、A市長は同土地を地方税法348条2項1号に当たるとして、固定資産税を賦課しないとの措置をとった。これに対して、同市長は固定資産税の賦課を怠ったとして、同市の住民が住民訴訟（自治242条の2第1項4号）により、この非課税措置の是非を争った。

A市長は、348条2項ただし書きの趣旨は、「無料で固定資産の提供を受けた者がこれを同項各号所定の非課税用途に供している場合に

²⁴⁾ 判タ1208号133頁。

²⁵⁾ 裁判所ウェブサイト。

²⁶⁾ 原田ほか・前掲注(9)234頁、碓井・前掲注(11)181頁。

は、その固定資産の所有者自らが、いわば犠牲的精神でもってそれを非課税用途に供しているということができるので、その固定資産に対しては固定資産税を課さないことと解し、「固定資産を有料で借り受けた」とは、所有者が固定資産税より高額の使用料を得ている場合をいうものと解すべきと主張した。

これに対して、最高裁²⁷⁾は次のように判示し、本件は「固定資産を有料で借り受けた」場合に当たると解している。

「法三四八条二項は、そのただし書において、固定資産を有料で借り受けた者がこれを同項各号所定の固定資産として使用する場合には、本文の規定にかかわらず、固定資産税を右固定資産の所有者に課することができるとしているところ、ここでいう『固定資産を有料で借り受けた』とは、通常取引上固定資産の貸借の対価に相当する額に至らないとしても、その固定資産の使用に対する代償として金員が支払われているときには、これに当たるものというべきである。」

この判示は、348条2項ただし書きが課税することができる²⁸⁾と定めており、課税権者に課税するかどうかの裁量を認めていることから、A市長が主張するように、非課税措置をすべて所有者の犠牲的精神を根拠に導くことはできず、同項各号所定の非課税措置は、公共用地の確保という政策目的のために非課税としたものとの理解を前提にしていると考えられ

る²⁹⁾。そして、「有料」の意義を固定資産税額を超える金員の支払いを受けた場合を指すとする見解は、固定資産から固定資産税額を超える収益が生み出されることを前提としたものであり、固定資産税額を下回る金員が支払われている場合は、本来の収益相当額を得ていない、すなわち、所有者の犠牲的精神により固定資産を提供していると解することになる³⁰⁾。固定資産税の性質を収益税とみる場合にはかかる理解も成り立ち得ようが、財産税と理解するならば、固定資産の使用に対する代償である場合は「有料」に当たると解することになる。したがって後者の見解は、「有料」という文理に忠実な解釈といえる³¹⁾。

本判決は、「有料」の意義について、固定資産税の財産税としての性質を前提として解釈を行ったといえよう³²⁾。

3 課税の減免

課税の減免については、地方税法367条が「市町村長は、天災その他特別の事情がある場合において固定資産税の減免を必要とすると認める者、貧困に困り生活のため公私の扶助を受ける者その他特別の事情がある者に限り、当該市町村の条例の定めるところにより、固定資産税を減免することができる。」と定めている。これを受けて、各地方団体では「その他特別の事情がある者」として「公益のために直接専用する固定資産」について固定資産税の減免の対象としているケースが多くみら

27) 最判平成6年12月20日民集48巻8号1676頁。なお、第一審・東京地判平成4年3月19日判タ791号139頁、控訴審・東京高判平成4年10月7日判タ803号220頁も、この点に関して同旨の判断を示している。

28) 千葉勝美「判解」最高裁判所判例解説民事篇平

成6年度668頁以下(1997年)678頁。

29) 千葉・前掲注28)679頁。

30) 櫻井敬子「判批」租税判例百選[第4版]179頁(2005年)。

31) 千葉・前掲注28)679頁、柴由花「判批」租税判例百選[第6版]183頁(2016年)。

れる（例えば、東京都都税条例134条1項2号など）。

裁判例では、朝鮮総聯の事務室等として使用する不動産（東京高判平成20年4月23日³²⁾や朝鮮会館（福岡高判平成18年2月2日³³⁾、旭川地判平成18年12月27日³⁴⁾、朝鮮学校の敷地と建物（長野地判平成20年2月22日³⁵⁾に係る減免が争われている。

これらの裁判例においては、課税の減免の判断に関する課税権者の裁量権について、2つのアプローチがあり得るとされている³⁶⁾。

第一は、「市長が、ある固定資産について、公益のために無償で直接専用されているか否か、仮にそれが肯定される場合に減免の必要性があるか否かを認定することについては、当該固定資産税の減免という手段によって達成しようとする行政目的の下において行使される市長の合理的な裁量に委ねられているもの」と解し、課税の減免について課税権者の裁量の余地を広く認める見解である³⁷⁾。

これに対して、固定資産税の減免事由に関する課税権者の裁量は、租税法律主義の下では自由裁量ではなく、法規裁量の範囲内にあることを指摘し、減免措置の判断を厳格に解釈する見解がある³⁸⁾。上掲福岡高裁平成18年2月2日判決は、固定資産税の減免について次のように判示している。

「地方公共団体が法令又は条例の規定により課税権を行使した結果、ある人について発生した納税義務を、当該納税者の有する担税力の減少その他納税者個人の事情に着目

して、課税権者である地方公共団体自らがその租税債権の全部又は一部を放棄し、消滅させることによって解除するものであると一般に解されている。そうすると、固定資産税等の減免事由の存否は、当該固定資産の納税義務者とされている登記簿等に所有者として登記又は登録されている者について判断されなければならないことというまでもない。」

同様に、課税の減免の判断は厳格に行うべきという意味での租税条例主義の趣旨が及ぶとする見解もみられる³⁹⁾。

このようなアプローチの違いは、減免要件である「公益のために直接専用する固定資産」に該当するかどうかの判断に影響を与えている。すなわち、上記第一の見解によれば、減免申請に対する市長の処分が違法とされるのは、その裁量権の行使に逸脱又は濫用があったと認められる場合に限られるとして、要件の判断についても緩やかに解している。これに対して第二の立場に立つ判決⁴⁰⁾は、「『公益のために直接専用する固定資産』とは、『公益のため』すなわち、不特定多数の者の利益のため、『直接』『専用する』固定資産、すなわち、不特定多数の者の『直接の使用又は利用に専ら供されている』固定資産を指し、そのような固定資産については、公益性が明白であるから、減免の対象とするという趣旨であり、たとえば公益性のある団体の所有する固定資産であっても、それが特定の者によってのみ使用されているようなものは公益性の有無や

32) 裁判所ウェブサイト。評釈として、柴由花「判批」ジュリスト1387号190頁（2009年）。

33) 判タ1233号199頁。

34) 裁判所ウェブサイト、TAINS Z999-8187。

35) 判タ1284号189頁。

36) 柴・前掲注32)191頁。

37) 旭川地判平成18年12月27日。

38) 福岡高判平成18年2月2日。

39) 東京高判平成20年4月23日。

40) 東京高判平成20年4月23日。

程度が明白とはいえないので、これには含まないと解するのが相当である。」と判示している。すなわち、第二のアプローチによる場合、当該不動産の利用が広く不特定多数の住民に開かれているかどうかという観点から要件を解釈し、減免処分に関する課税権者の判断を厳格にとらえることとされている⁴¹⁾。

4 検討

一般に、固定資産税の課税の根拠は、資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する応益関係に見出される⁴²⁾。これによれば、非課税や課税の減免という措置が認められる根拠は、当該固定資産と行政サービスとの間に応益関係が見出せない、または見出しにくいということになる。

そこで、これまでみてきた裁判例を参照すると、法人の活動の公益性（前掲1(1),(2)）、当該固定資産が何らの制約なく不特定多数の一般公衆の利用に供されていること、所有者による私権の行使が制限され、受益の可能性がないこと（前掲2(3),(4)）、学術研究の遂行の推進（前掲2(5)）といった内容が、各号所定の非課税の根拠として挙げられる。また、有料で借り受けた場合には非課税対象から除くことができる旨定めていること（前掲2(6)）も踏まえると、非課税の根拠は、①固定資産の所有者の活動の性質に着目した政策的措置と、②当該固定資産に対する所有者による受益の可能性の欠如という二点を挙げることができる。このうち、①の根拠については、固定資産税の課税の根拠とは無関係であると考えられるが、②については、当該固定資産が受ける利益を享受できないことを根拠とするものであると考えられ、応益原則との関係性を見出すことができるだろう。

また、課税の減免については、固定資産の所有者自身が当該固定資産に関する利益を享受できず、むしろ不特定多数の者の利益のために供されるものについて認められると解されることから、応益性が認められないことを減免の根拠と理解していると位置づけることができよう。

換言すれば、非課税にしても減免にしても、固定資産の所有者が資産価値の享受を妨げられることを課税除外の根拠と位置づけることができ、こうした理解は固定資産税の財産税としての性質と親和的である。しかし、「応益」の意味を「固定資産からの収益」ととらえ、所有者が固定資産からの収益（の一部）を奪われることを根拠として課税除外が認められると解することも不可能ではない。そのため、課税除外の根拠は、固定資産税の課税根拠としての応益原則との結びつきを見出すことができたが、固定資産税の性質との関係は、財産税および収益税のいずれによるべきかの特定には至らなかった。そこで、この点については、固定資産の評価をめぐる議論を参照する必要があると考えられる。

Ⅲ 固定資産の評価をめぐる紛争

1 固定資産税の課税標準たる「価格」

固定資産税の課税標準は、固定資産の基準年度に係る賦課期日における価格として固定資産課税台帳に登録された金額（以下「登録価格」という。）とされている（地稅349条、349条の2）。この「価格」とは「適正な時価」

⁴¹⁾ 同旨、福岡高判平成18年2月2日、長野地判平成20年2月22日等。

⁴²⁾ 原田ほか・前掲注(9)209頁。

とされており（341条5号）、客観的な交換価値、すなわち正常な条件のもとに成立する取引価格を意味すると解されている。

この「適正な時価」の算定は、固定資産評価員の評価に基づいて、市町村長が決定するものとされている（410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とされているが（403条1項。この価格を「固定資産税評価額」という。）、「固定資産評価基準」（388条1項）とは、固定資産の評価の基準および評価の実施方法・手続について総務大臣が定めて告示するものである。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」⁴³で定められたものと解されている。

こうしたしくみからすれば、固定資産税の課税標準たる「価格」とは、「適正な時価」であり、それは「登録価格」であって、「固定資産税評価額」でもあることとなる。この3つの「価格」は本来的には同一概念のはずであり、観念的には一致しうると考えられる。しかし、建物の場合には基本的にはこの三者の金額は一致するものの、土地に関しては、かつての地価の高騰による固定資産税の急増を緩和するといった政策的配慮から、時価以下

評価⁴⁴が正当化され、恒常化されてきたという経緯⁴⁵から、とりわけ「適正な時価」と「登録価格」ないし「固定資産税評価額」との格差が問題とされていた。その後、平成6年の評価替えに当たって、7割評価通達（平成4年1月22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」の依命通達の一部改正について」（自固第3号））によって、宅地の評価を公示地価の7割程度を目途として行う、いわゆる7割評価が実施された。その後のバブル崩壊による地価下落により、「固定資産税評価額」が「適正な時価」を上回るという問題が生じることとなった⁴⁶。

なお、住宅用地に対する負担軽減特例（一般住宅用地について課税標準を3分の1とし、小規模住宅用地について6分の1とする特例。地稅349の3の2）や負担調整措置による課税標準の修正（地方税法附則）も、「登録価格」ないし「固定資産税評価額」と課税標準たる「適正な時価」との乖離を生じさせる要因となっている。

こうした背景を経て、これらの価格の関係と「適正な時価」の意義が裁判で問われることとなった。

2 「適正な時価」の意義および固定資産評価基準の性質をめぐる裁判例の動向⁴⁷

(1) 最高裁平成15年6月26日判決⁴⁸

まず、最高裁平成15年6月26日判決は、「適

43) 最判平成15年6月26日民集57巻6号723頁。

44) 石島弘「資産税の時価以下評価による課税と租税法律主義」租税法研究11号46頁（1983年）。

45) 谷口・前掲注(3)191頁以下参照。

46) 渋谷雅弘「判批」租税判例百選〔第6版〕185頁（2016年）参照。

47) 石島弘『課税標準の研究』（2003年）第六章所収

の各論文、同『不動産取得税と固定資産税の研究』（2008年）第二編所収の各論文、宮本十至子「固定資産税における適正な時価について—最近の土地評価をめぐる裁判例から—」税法学563号349頁以下（2010年）等参照。

48) 民集57巻6号723頁。

正な時価」について次のように判示している。

「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もとづいて、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。」

このような判示から、「登録価格」が「客観的な交換価値」すなわち「適正な時価」を上回れば、当該「登録価格」は違法となることとされたものと理解することができる⁴⁹⁾。

また、同判決は、地方税法は「適正な時価」を算定するために技術的かつ細目的な定めを評価基準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。」とも述べている。この点について、「登録価格」が適法であるためには「固定資産税評価額」を上回らないこと（「登録価格」が「固定資産税評価額」を上回ると違法となること）を示したものと理解がある⁵⁰⁾が、同判決において明示されてはいなかった。

(2) 最高裁平成25年7月12日判決⁵¹⁾

その後、最高裁平成25年7月12日判決が、次のように述べてこの点を明らかにしている。

「地方税法は、固定資産税の課税標準に係る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総務大臣……の告示に係る評価基準に委ね（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（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と解され（前掲最高裁平成15年6月26日第一小法廷判決参照）〔る〕……。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えることができる。したがって、土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格が評価基準によって決定される価格を上回る場合には、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るか否かにかかわらず、その登録価格の決定は違法となるものというべきである。」

また、同判決は、「登録価格」と「適正な時価」との関係について、次のように判示している。

「地方税法は固定資産税の課税標準に係る適正な時価を算定するための技術的かつ細目的な基準の定めを総務大臣の告示に係る評価基準に委任したものであること等からすると、評価対象の土地に適用される評価

49) 同判決の評釈として、渋谷・前掲注(46)185頁、阪本勝「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成15年度(上)361頁(2006年)等。

50) 阪本・前掲注(49)373頁。

51) 民集67巻6号1255頁。

基準の定める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あり、かつ、当該土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格がその評価方法に従って決定された価格を上回るものではない場合には、その登録価格は、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の存しない限り、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ものではないと推認するのが相当である(。)

これらの判示を前提として、「登録価格」が違法となる場合として、最高裁は次の2つの場合を示している。

- (a)「登録価格」が「固定資産税評価額」を上回るとき
- (b) (a)の場合には当たらないが、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、また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、「登録価格」が「適正な時価」を上回るとき

ここで特に重視されているのは、「登録価格」と「固定資産税評価額」との関係である。最高裁平成25年判決は、固定資産税の課税において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一歩踏み込んだ判断を示しており⁵²⁾、評価基準の手續規範としての重要性を指摘したものと評価される⁵³⁾。

そもそも、本来であれば、「登録価格」と「固定資産税評価額」とは一致すべきものであり、一致するのが通常であると考えられる。しかし、両者の金額に差異が生じるのは、「登

録価格」が、固定資産税評価基準およびそれに基づく各地方団体における固定資産評価要領が定める事項を適切に考慮せずに評価を行った場合であると考えられる。

そこで、最高裁平成25年判決の事案をみると、差戻控訴審⁵⁴⁾において、登録価格の決定において、建ぺい率および容積率の制限が減価要因として考慮されていないため、「本件敷地登録価格は、標準宅地の適正な時価の評定が適切にされたものとはいえない」として、本件敷地登録価格の決定は違法であるとの結論を導いている。同事案では、争われた敷地の所在する団地は、都市計画法11条1項8号により都市計画に定められる都市施設である「一団地の住宅施設」であり、当該敷地に関する都市計画において定められる建ぺい率が60%、容積率は200%とされていたものの、実際には建ぺい率が20%、容積率が80%に制限されていた。差戻前の控訴審⁵⁵⁾においてはそのような制限をそのまま考慮することは相当ではない旨判示していたものの、最高裁は「建ぺい率及び容積率の制限に係る評価基準における考慮の要否や在り方」についても審理判断をすることが必要として判断を差し戻した。そして、差戻審は、建ぺい率が3分の1、容積率は2.5分の1という制限は、土地の有効利用の限度を制限していることは明らかであり、土地の取引価格にも一定程度の影響を与える要因になることは否定できないとして、これらの制限を考慮せずに決定された本件登録価

52) 吉村典久「判批」ジュリスト1461号9頁(2013年)。

53) 渡辺徹也「判批」租税判例百選[第6版]187頁(2016年)、吉村・前掲注52)9頁。

54) 東京高判平成26年3月27日判自385号36頁。

55) 東京高判平成23年10月20日民集67巻6号1304頁。

格を違法と判断した。

このように、同事案は、建ぺい率および容積率の制限を評価基準がどのように扱うかが明示されていないケースであったが、当該制限の影響の大きさを踏まえて、これらを考慮しない登録価格は、評価基準に定める評価方法に従って決定される価格を上回ると判断している。

なお、この判示を最高裁平成15年判決の内容と合わせ、「登録価格」、「適正な時価」および「固定資産税評価額」の関係を整理すると、次のようになる⁵⁶⁾。

まず、最高裁平成15年判決では、「登録価格」が「適正な時価」を上回る場合に違法と述べていることから、「登録価格>適正な時価=違法」という公式となる。なお、この場合には「固定資産税評価額」については触れていない。

次に、最高裁平成25年判決は上記(a)として、「登録価格>固定資産税評価額=違法」を示している。この場合、同判決は「登録価格」が「適正な時価」を「上回るか否かにかかわらず」と述べているため、次の2つの公式を導くことができる。

「登録価格>適正な時価>固定資産税評価額=違法」

「適正な時価>登録価格>固定資産税評価額=違法」

そして、上記(b)については、「登録価格>固定資産税評価額」には当てはまらないものの、「固定資産税評価額≒適正な時価」という前提が成り立たない場合で、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ができない特別の事情があり、「登録価格>適正な時価」となれば=違法としている。そのため、次の2つのパターンを示すことができる。

「固定資産税評価額>登録価格>適正な時価=違法」

「登録価格>固定資産税評価額>適正な時価=違法」

そして、これら以外の場合は適法ということになる。これらをまとめると、次のような公式として整理することができる。

- ① 登録価格>適正な時価>固定資産税評価額=違法
- ② 適正な時価>登録価格>固定資産税評価額=違法
- ③ 固定資産税評価額>登録価格>適正な時価=違法
- ④ 登録価格>固定資産税評価額>適正な時価=違法
- ⑤ 適正な時価≧固定資産税評価額≧登録価格=適法
- ⑥ 固定資産税評価額≧適正な時価≧登録価格=適法

これらの公式に上記の事例の結論を当てはめると、最高裁平成15年判決は、各標準宅地の客観的な交換価値と認められる価格に基づき、「固定資産税評価額」は、「適正な時価」を超える違法があると判断されていることから、③または④（「固定資産税評価額」には触れられていない）に該当して違法と判断されたものと解することができる。また、最高裁平成25年判決は、「登録価格」が「固定資産税評価額」を上回っているため①または④（「適正な時価」が認定されていない）に該当し、

⁵⁶⁾ 宮本十至子「判批」平成25年度重要判例解説223頁（2014年）は、①と②のケースを示している（表現は若干異なる）。

違法と判断されたものといえるだろう。

(3) 最高裁平成30年7月17日判決⁵⁷⁾

次に、評価基準が必ずしも明確ではない事案について、事実関係を含めて詳しくみてみよう。最高裁平成30年7月17日判決では、対象となった固定資産は、A市内に所在する駐車場として利用されている一団の土地であり、その登録価格の算出に当たり、当該道路に接続している本件街路について補正を行わなかったことの是非が争われた。

同事案を理解する上では、問題となった評価方法についてみておく必要がある。まず、評価基準第1章第3節では、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、これを評点1点当たりの価額に乗じて各筆の宅地の価額を求めるものとしている。市街化宅地評価法によれば、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、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、これに基づいて主要な街路の路線価を付設し、これに比準して主要な街路以外の街路（その他の街路）の路線価を付設し、路線価を基礎とし、画地計算法（評価基準別表第3）を適用して各筆の宅地の評点数を付設するという評価方法を定めている。

A市は、「平成21年度A市固定資産評価要領（土地編）」（以下「A市評価要領」という。）を策定しており、それによれば、市街地宅地評価法における「その他の街路」の路線価については、地域の地価形成要因を数量化した「A市土地価格比準表」、「A市細街路等に係る建築制限等に基づく価格補正率表」、「A市通

路等に係る土地利用規制に基づく価格補正率表」等を活用して各街路の路線価を付設するものとされている。なお、建築基準法43条1項本文は、建築物の敷地は道路に2m以上接しなければならないとし、同法42条が道路の定義を定めている（以下、同条によって定義される道路を「42条道路」という。）。A市評価要領では、「細街路等」および「通路等」について、それぞれ定義を置いている。そして、上記のA市細街路等補正表および通路等補正率表は、当該街路の幅員や通り抜けの可否等に応じ、90%から36%までの補正率を定めている。

A市長は、ある道が42条道路に該当するかどうかについての判定依頼があったときは、これを調査した上で判定（以下、「道路判定」という。）をし、建築指導課は、道路判定の内容を道路縦覧図に表示している。A市長は、平成18年11月8日、本件街路について、建築基準法42条1項3号所定の道路（以下「3号道路」という。）に該当する旨の本件道路判定をした。なお、本件街路が3号道路に該当するためには、本件街路が所在する区域について同法第3章の規定が適用されるに至った昭和25年11月23日時点で、本件街路が幅員4m以上の道として存在したことが必要である。

A市長は、本件道路判定を前提として、本件各土地に係る本件登録価格を決定するため、市街地宅地評価法により本件各土地の価額を算出したところ、「その他の街路」である本件街路の路線価を付設するに当たり、細街路等補正評価率および通路等補正評価率表所定の補正率を用いた補正をしなかった。

本件納税者は、本件街路が昭和25年11月23

⁵⁷⁾ 判タ1454号35頁。

日時点で道として存在したとしても、その幅員は4 m以上ではなかったから、本件各土地の価額については、本件街路が3号道路に該当しないことを前提に算出すべきであり、細街路等補正評価率および通路等補正評価率表所定の補正率を用いた補正をせずに行った本件登録価格の決定は違法である旨を主張した。

原審である大阪高裁平成28年6月23日判決⁵⁸⁾は、昭和25年11月23日時点での本件街路の幅員がどの程度であったかは明らかではないものの、本件道路判定は相応の根拠の下に本件街路が3号道路に該当する旨の判定をしたものであって、その結果、建築確認等はこれを前提として行われることとなるから、本件各土地が42条道路に接しないとして建築確認を受けることができないためにその上に建築物を建築することができない事態となる可能性はないとして、本件街路が3号道路に該当することを前提とする本件登録価格の決定は適法であると判示している。

これに対して、最高裁は原判決を破棄し、差し戻す旨の判断を示した。最高裁はまず、前掲最高裁平成25年7月12日判決を引用し、「登録価格」が「固定資産評価額」を上回る場合には、「適正な時価」を上回るか否かにかかわらず、その「登録価格」の決定は違法になることを確認している。続けて、建築基準法上、42条道路に接しない土地は、利用上の制約を受けるため、42条道路に接している土地と比べて、一般的に価額が低下すると考えられることを前提として、評価基準が、土地の価額の算出に当たり、当該土地が街路に接しているか否か、接している場合には当該街路が42条道路に該当するか否かについても考慮すべきこととしていると解している。また、A市評価要領は、これを受けて、当該街路が

42条道路に該当しない細街路等または通路等である場合には、その利用上の制約の程度に応じた補正をすべきことを定めていることを指摘している。そして、ある道が3号道路に該当するか否かについて、市町村長等がその判定をする法令上の根拠がないことから、3号道路該当性に関する市長の道路判定は、事実上の確認行為にすぎないとして、行政処分上の性質を否定している。最高裁は、結論として、本件街路が昭和25年11月23日時点で幅員4 m以上の道として存在した事実が客観的に認められず、本件街路が3号道路に該当するということができない場合には、本件道路判定がされているとしても、本件街路が3号道路に該当することを前提とする本件登録価格の決定は、固定資産の評価等に関する法令の解釈適用を誤った違法があるとして、原判決を破棄差戻しとする判決を示した（前掲2(2)の公式の①、②、④の可能性あり）。

本件で問題とされた固定資産の評価について、評価基準は、建築基準法上の接道義務との関係について明示していない。最高裁は、上記のように、①42条道路に接していない土地は、一般に価値が下がること、②評価基準が、土地の価額算出に当たり、街路に接しているかどうか、その街路が42条道路に該当するか否かについて考慮すべきことを挙げて、本件街路が3号道路に該当するか否かの事実を認定した上で、本件登録価格の決定をやり直すことを原審に求めたものと解される⁵⁹⁾。

同判決は、評価基準に明示されていない事項について、同基準の解釈を通じて考慮すべき要素を導き出し、「固定資産評価額」すなわち「評価基準の定める方法に従って決定され

⁵⁸⁾ 判自439号47頁。

た価格」といえるかどうかを判断すべきことを示したものと解される。別の角度からみると、本件最高裁判決は、前掲最高裁平成25年7月12日判決を踏襲し、評価基準に強い基準性を認め⁵⁹、適法性の判断基準を、適正な時価から固定資産税評価額に変更したともいえよう⁶⁰。さらに、本件におけるA市評価要領は、評価基準を具体化するものとして定められており、本件最高裁判決は同要領の内容も含めて固定資産の評価方法の適正さを判断していることから、評価要領にも一定の法的拘束力を認めたと評価することができる。

(4) 最高裁平成31年4月9日判決⁶²

この事案で問題とされた固定資産は、商業施設の調整池の用に供された各土地である。訴外Aがショッピングセンター（以下「本件商業施設」という。）を開設するに当たり、B県知事に対して、都市計画法に基づく開発行為の許可申請をした。B県においては、一定規模以上の開発行為については、洪水調整の方法として、調整池の設置等の措置を講ずることが義務付けられており、本件商業施設に係る開発行為はこれに該当したことから、Aは本件商業施設の敷地の東側に位置する本件土地1と土地2（これらを併せて「本件各土地」という。）を当時の所有者から借り受け、本件各土地に洪水調整のための調整池を設け

ることとした。これを受けて、B県知事はAの申請を許可した。

本件各土地は、本件商業施設の開設以降、調整池の用に供されており、本件土地1はその面積の80%以上に常時水が溜まっている。また、本件土地2は少なくともその面積の大半は調整池の機能を有する平地であるが、平時は本件商業施設の従業員の駐車場として使用されている。

本件各土地が所在するC市の市長は、本件各土地の登録価格を決定するに際し、本件各土地の地目をいずれも「宅地」と認定した上、市街地宅地評価法に基づく路線価を基礎としてそれに各補正率を乗じ、本件土地1については、常時水が溜まっており利用形態が制限されること等を考慮し、雑種地における減額補正に準じた補正率を乗じて評点数を付設した。

本件各土地の所有者であるXは、本件各土地の現況および利用目的に照らせば、その地目はいずれも「池沼」と認定されるべきであったと主張して、C市固定資産税評価委員会に対し、本件各登録価格につき審査の申出をしたが、同委員会は同申出を棄却する決定をした。Xはこの決定の取消しを求めて争った。

最高裁は、まず前掲最高裁平成25年7月12日判決を引用し、「登録価格」が「固定資産評価額」を上回る場合には、「適正な時価」を上

59) このような最高裁の判断について肯定する見解として、片山直子「判批」民商法雑誌155巻2号149頁（2019年）があり、もう少し丁寧な説明が必要ではないかとするものとして、渡辺徹也「判批」判例評論731号18頁（判例時報2424号180頁、2020年）がある。

60) 評価基準の法的拘束力については、増井良啓「固定資産評価基準の法的拘束力について」『固定資産税の判例に関する調査研究—固定資産税の判例の

分析に関する調査研究—』25頁（資産評価システム研究センター、2003年）参照。

61) 山田二郎「判批」ジュリスト1542号143頁（2020年）。ただし、同評釈は、地方税法が定める固定資産税の課税標準は「適正な時価」であるので、登録価格が適正な時価を上回るとは許されないと指摘する。

62) 判時2423号17頁、判タ1461号12頁。

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ことを確認し、判断の枠組みを示している。

次に、評価基準は、土地の地目ごとに評価の方法を定め、これに従って土地の評価をすべきこととしており、その地目は、「当該土地の現況及び利用目的に重点を置き、土地全体としての状況を観察して認定することとしている。」と述べている。

そして、本件各土地が調整池の用に供されていることから直ちに、本件各土地が本件商業施設の敷地を維持し、またはその効用を果たすために必要な土地であると評価することはできないと述べて、次のように結論づけている。

「したがって、本件商業施設に係る開発行為に伴い本件各土地が調整池の用に供されており、その調整機能を保持することが上記開発行為の許可条件になっていることを理由に、本件土地1の面積の80%以上に常時水がたまっていることなど、本件各土地の現況等について十分に考慮することなく、本件各土地は宅地である本件商業施設の敷地を維持するために必要な土地であるとして、前記……のとおり算出された本件各登録価格が評価基準によって決定される本件各土地の価格を上回るものではないとした原審の判断には、固定資産の評価に関する法令の解釈適用を誤った違法がある。」

同判決は、「池沼」と認定すべき本件各土地を「宅地」と認定した「単なる当てはめ違い」として事例判決として位置づけられるとの指摘がされている⁶³。ただし、本判決は、本件各土地が本件商業施設の調整池の用に供されるという利用目的のみに焦点を当て、本件各土地の現況等を重視しなかったことが直接の破

棄理由であると考えられることから⁶⁴、本判決は、本件各登録価格が評価基準に従って評価が行われたとはいえないと判示したものと理解することができる（前掲2(2)公式の①、②、④の可能性あり）。

(5) 最高裁令和元年7月16日判決⁶⁵

ここまでの事案はすべて土地の評価に関するものであったが、同事案では、鉄骨・鉄筋コンクリート造の建物の登録価格について争われた。中心的な争点は、登録価格を不服として固定資産評価委員会に審査請求の審査の申出をした審査申出人が、当該申出に対する審査決定の取消訴訟において、同委員会の審査の際に主張しなかった事由を主張することが許されるかどうかであり、最高裁は初めてこれを認める判断を示した点が注目されている⁶⁶。

最高裁はこの点について判断する過程において、固定資産税の納税者が登録価格に不服がある場合、固定資産評価審査委員会に審査の申出をすることができるが、当該審査は、納税者の権利を保護するとともに、固定資産税の賦課に係る行政の適正な運営の確保を図る趣旨に出るものであり、同委員会は、職権により審査に必要な資料の収集等を行うことができるとされていること（地稅433条3項、11項等）を根拠として、「同委員会〔筆者注：固定資産評価委員会〕による審査の対象は、登録価格の適否を判断するのに必要な事

⁶³ 高橋祐介「判批」ジュリスト1535号11頁（2019年）。

⁶⁴ 高橋・前掲注⁶³11頁。

⁶⁵ 民集73巻3号211頁。

⁶⁶ 本判決の評釈として、田中啓之「判批」ジュリスト1539号10頁（2019年）。

項全般に及ぶというべきであり、審査決定の取消訴訟においては、同委員会による価格の認定の適否が問題となる」と判示している。このことはすなわち、固定資産評価委員会が登録価格を決定するに当たり、評価基準に従っているかどうか、つまり、評価基準に定められている事項を適切に考慮しているかどうか、登録価格の適法性の判断基準であることを示しているものと考えられる。したがって、本判決は、前掲最高裁平成25年7月12日判決を引用していないものの、同判決が示した枠組に沿うものであり、前記(3)および(4)の最高裁判決と同列の系譜に属すると位置づけることができるだろう⁶⁷⁾。

また、本判決は、「審査申出人は、固定資産評価審査委員会による審査の際に主張しなかった事由であっても、審査決定の取消訴訟において、その違法性を基礎付ける事由として、これを主張することが許される」と述べる点が注目される。そのため、原審が、本件上告人の主張追加に係る事由によって、本件登録価格が評価基準により決定される本件建物の価格を上回ることとならないか否かについて審理していないとして、原審判決を破棄し差し戻す判断を示している。この点は、従来から不服申立前置主義(税通115条1項、地稅19条の12)ないし総額主義との関係で見解が分かれていたが⁶⁸⁾、本判決が最高裁としての見解を示したという点で注目に値する。

(6) 東京高裁平成29年11月8日判決⁶⁹⁾

この事案では、非木造家屋の登録価格が争われた。問題となった本件家屋は旅館施設であり、山に囲まれた場所に位置しており、近隣に他の建物は存在せず、車道に接して存在している。また、公図未整備地区内、A公園(第一種特別地域)内、土砂災害特別警戒区域内に所在している。

本件家屋の所有者であるXが、本件家屋の登録価格を求めるにあたって、需給事情による減点補正率を適用すべきと主張したところ、原審である宇都宮地裁平成28年12月21日判決⁷⁰⁾は、次のように述べて、Xの主張を認める解釈を示した。

「〔評価基準第2章第1節第2が、家屋の〕需給事情による減点補正を認めているのは、再建築価格方式には、評価の方式化も比較的容易であり個別的な事情による偏差が少ないという合理性があるものの、需要と供給の間に乖離があり、そのために再建築価格方式による家屋の評価が当該家屋の適正な時価とはいいがたい場合もあることから、そのような場合に、需給事情による減点補正をすべきことを定めたものと解される。

したがって、このような趣旨からすると、需要と供給の間に乖離がある場合には、需給事情による減点補正をしなければならないのであるから、需給事情による減点補正率を適用するのは極めて限定的な場合に限

67) 2(3),(4),(5)の最高裁判決は、いずれも第三小法廷で示されたものであり、裁判官の構成もほぼ同じ(林景一、山崎敏充、戸倉三郎、宮崎裕子の各裁判官。ただし、岡部喜代子裁判官は(5)判決には署名をしていない。)である点は興味深い。

68) この点に関する議論については、田中・前掲注66)10頁、無署名・判タ1467号45頁(2020年)、無

署名・判自453号43頁(2020年)参照。

69) 判自436号10頁。なお、この事案は、2020年2月15日開催の日本税法学会中部地区研究会の席で、伊藤雄太会員(中部地区)からご教示を賜った。ここに御礼を申し上げる。

70) 判時2331号23頁。

られるとまではいえない。」

この解釈を前提として、事実認定に基づき、本件家屋の登録価格を求めるにあたって、需給事情による減点補正率を適用すべき要因が存在するとして、Xの主張を一部容認する判断を示した。

これに対して、控訴審の東京高裁平成29年11月8日判決は、本件で問題とされる需給事情による減点補正は、地域的な状況による減価であり、土地だけでなく建物にも及びうると述べた上で、評価基準も、所在地域の状況により価額が減少すると認められる建物等について、その減少する価額の範囲において需給事情による減点補正を認めているとして、基本的には需給事情による減点補正が認められる場合があるとの見解を示すものの、それが認められる場合として、「本件家屋の交換価値の減少が現在の経営事情や利用方法等に伴う主観的な事情によるものにとどまらず、本件建物の需要が減少し、本件建物の交換価値を低下させることが明らかな客観的な地域状況があれば」との留保を付けている。そして、本件認定事実を前提とすると、本件家屋の市場価値の減少を来すような地域的事情といふことができず、本件家屋について需給事情による減点補正率を適用すべき事情は認められないとして、Xの主張を退ける判断を示した⁷¹⁾。

本件は、結論はともかくとして、家屋の評価において、評価基準が定める需給事情による減点補正率の適用を認めたという点に注目すべきである。すなわち、ここでも「登録価格」の適法性の判断において、評価基準が定める項目を適切に考慮したかが問われているのである。

なお、第一審判決では、評価基準における

評価にあたって、不動産鑑定基準による評価を参考にすることは許されると解している。その理由として、両者とも家屋の価値を求める基準であり、かつ、評価基準が定める減点補正率は、不動産鑑定評価基準で定められている減価要因を補正するためのしくみとして定められていると解釈しうることが挙げられている。この点、控訴審では、評価基準における需給事情による減点補正は、本件建物の交換価値を低下させることが明らかな客観的な地域状況が存するかどうかを検討すべきであるとして、不動産鑑定基準による市場性の検討は参考にすることは可能であるとしても、それをそのまま適用することにはならないとして、否定的な見解を示している。

3 検討

ここまでみてきた固定資産の価格をめぐる最近の裁判例では、とりわけ「登録価格」と「固定資産評価額」との関係が重視されている。すなわち、「登録価格」が評価基準の定める評価方法に従って決定されているかどうかという点が、同価格の適法性を判断するための考慮要素として決定的な地位を占めるに至っている。このような解釈は、評価基準の規範性を高めるものであるが、その根拠は、前掲最高裁平成25年7月12日判決が示すとおり、「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、……それ自体が地方税法上保護されるべきもの」という点に求められよう。また、同判決の上記引用部分の「……」では、「適正な時価との多寡の問題と

(71) その後、本件はX側が上告受理申立てをしたものの、上告不受理（最決平成30年5月24日判例集未登載）となっている。

は別に」と述べられていることに鑑みれば、裁判例は、「登録価格」の適法性は、評価基準が定める評価方法に従っているかどうかという手続的な側面から担保されるべきと解しているといえる。

では、このような解釈は、固定資産税の性質論とどのような関係にあるのだろうか。

前掲2(2)の最高裁平成25年判決およびその差戻審では、建ぺい率および容積率の制限が土地利用に制限を課していることが明らかであるにもかかわらず、そのような制限を考慮せずに決定された登録価格を違法と判断している。また、前掲2(3)の最高裁平成30年7月17日判決では、「評価基準は、土地の価額の算出に当たり、接道義務に関する当該土地の利用上の制約の有無及び程度を反映するため、道路に接しているかどうか、どのような道路に接しているかについて考慮すべきこととして」と解している。前掲2(4)の最高裁平成31年4月9日判決に関しては、評価基準は「宅地」および「池沼」のいずれの地目においても、売買実例価額を基礎とする評価方法が定められていることを前提にした判断であるといえる。そして、建物の評価が争われた前掲2(5)の最高裁令和元年7月16日判決では、課税対象の建物に係る再建築費評点数の算出方法の基礎とされた主要構造部の鉄筋およびコンクリートの使用量に誤りがあることが争われている。また、前掲2(6)の東京高裁平成29年11月8日判決でも、需給事情による減点補正について、評価基準自体が認めていることを根拠として、一般論としてその適用を認めている。

これらはいずれも課税対象とされる固定資産の収益というよりも、当該固定資産の資産価値に着目して登録価格の適法性を判断して

いるといえる。したがって、これら一連の裁判例では、固定資産税を財産税として位置づけているといえるだろう。しかし、固定資産税の性質論から「適正な時価」や「登録価格」の適法性を判断するのは適切ではなく、一連の裁判例もそのような解釈を示しているともみるべきではない。固定資産税の性質がどのようなものかということは、評価基準の評価方法の定め方や「適正な時価」ないし「登録価格」の適法性の判断のなかで演繹的に示されるものであって、税の性質を規範として個々の判断の解釈を行うことは適切ではないといえよう。

また同様に、固定資産税の応益税としての性質についても、個々の固定資産の評価や価格の適法性を判断するものとして機能するものではないが、行政サービスからの受益を根拠として課税されるものと解されることから、資産価値に着目して「適正な時価」や「登録価格」が算定されることが想定されているとみることができるだろう。

したがって、固定資産税の性質論は、固定資産の評価に対して規範的な意味合いを持つものではないが、評価方法と関連するものと位置づけることができる。

ところで、平成29年度改正で、いわゆるタワーマンション（居住用超高層建築物）の評価について、高層階と低層階とで異なる補正率を適用する等の措置がとられている（地稅352条2項、地稅則15条の3の2第3項）。この改正は、タワーマンションでは高層階の方が相対的に取引価格は高額であるものの、床面積が同じであれば低層階と固定資産税の額が同額であり、税の不均衡が生じていることを背景とするものであり、低層階と比較して高層階の税額を相対的に高額にするための補

正率を適用するというものである。60mを超える超高層建築物においては、低層階と比較して高層階の方が資産価値は高いという事情を背景とするこの措置は、固定資産の資産価値に着目したものとみることができることから、財産税としての性質とは親和的であるが、応益原則との関係を見出すことは困難といえよう。低層階よりも高層階の方がより行政サービスを受けるといふことにはならないからである。

こうした点も踏まえると、固定資産税の性質論は、具体的な負担配分の基準として直接的に機能するものではなく、反対に個々の制度を税の性質と関連付けて理解するための道具概念と位置づけるべきではないかと考えられる。その理由は、現行の固定資産税に関する諸規定がさまざまな政策的理由に基づいて定められており、必ずしも原理的に作用するものではないという点に見出されるのではないだろうか。

なお、平成26年に「空家等対策の推進に関する特別措置法」(法律第127号)が制定されたことを受け、平成27年度の地方税法改正で、市町村長による必要な措置をとる勧告(空家対策推進14条2項)を受けた空き家等に係る土地は、住宅用地に対して課税標準を3分の1とする特例の対象から除外されることとされている(地稅349条の3の2第1項かっこ書き)。また、令和2年度税制改正においても、所有者不明土地等について、現所有者に対する申告の制度化や固定資産の使用者を所有者とみなして課税することができる制度の拡大が予定されている⁷²⁾。これらの措置は、現代的な課題に対して政策的に対応するものであり、やはり固定資産税の性格論とは切り離してみるべきといえよう。

IV 未経過固定資産税等⁷³⁾をめぐる紛争

1 概要

固定資産税の賦課期日が1月1日とされていることから(地稅359条)、暦年途中で売買をした際に、固定資産税の未経過分を日割り計算で清算して売買価格に上乘せし、買主が負担するという取引慣行が広く行われている。こうした取引は、私的自治の原則を前提にしたものであり、取引当事者からすれば未経過固定資産税等は取引上のコストと感知するのが一般的であろう。

そこで、個人の取引において未経過固定資産税等の取扱いが争われた裁判例を参照し、それを支払った買主側と受領した売主側の所得税法上の取扱いについて検討する。

2 裁判例

(1) 買主が支払った金員

共同住宅棟の貸付業を営むXは、平成19年から21年までの間、貸付業務用の土地建物を購入し、その際、①不動産仲介業者に仲介手数料(本件仲介手数料)を支払い、②土地建物を購入した年の固定資産税等の税額のうち日割り計算による未経過分に相当する金額で購入の際にXが支払うことを合意した清算金(本件清算金)を支払った。

⁷²⁾ 令和2年度税制改正大綱(令和元年12月)7頁、49～50頁。

⁷³⁾ 通常、固定資産税が課される固定資産には都市計画税も課されることから、固定資産税と都市計画税の未経過分の取扱いが問題とされるため、「未経過固定資産税等」と表現されるのが一般である。本稿も同様に扱うが、便宜上、固定資産税に限って論じることとする。

Xは、平成19年から21年までの所得税について、本件仲介手数料と本件清算金の全額を、各年分の不動産所得の金額の計算上、必要経費の額に算入して、確定申告等を行った。これに対して、所轄税務署長は、本件仲介手数料および本件清算金の額は、貸付業務用の不動産の取得価額に含まれ、建物の取得価額に係る減価償却費となる金額のみが各年分の不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入されるとして、更正処分等を行った。

Xはこの処分等を争ったが、第一審⁷⁴⁾は、Xの主張をいずれも退けた。控訴審判決⁷⁵⁾も第一審判決をほぼ引用して、Xの主張を棄却している（なお、本件仲介手数料に関する争点は省略する）。

第一審判決は、次のように判示している。「固定資産税は、固定資産の所有の事実に関連して課税される一種の財産税であり、……各年ごとに、その賦課期日（当該年度の初日の属する年の1月1日）における土地又は家屋の所有者を納税義務者として課されるもの（地方税法343条1項、2項、359条……）であり、当該年度の賦課期日後に所有者の異動が生じたとしても、新たに所有者となった者が当該賦課期日を基準として課される固定資産税等の納税義務を負担することはない。

したがって、賦課期日とは異なる日をもって固定資産の売買契約を締結するに際し、買主が売主に対し、売主が納税義務を負担することになる固定資産税等の税額のうち売買契約による所有権移転後の期間の部分に相当する金額を支払うことを合意した場合、この合意に基づく金額の支払は、固定資産税等に係る買主の納税義務に基づくものではないことが明らかである。そして、

この合意は、固定資産の売買契約を締結するに際し、売主が1年を単位として納税義務を負う固定資産税等につき買主がこれを負担することなく当該固定資産を購入するという期間があるという状況を調整するために個々的に行われるものであることからすると、この合意に基づく金額は、実質的には、当該固定資産の購入の代価の一部を成すものと解することが相当である。」

それに続けて、本件清算金のうち、建物に係る固定資産税等の未経過分に相当する金額は、実質的には「資産の購入の代価の金額の一部」であると解されるため、所得税法令の各規定に従って建物の取得価額に算入し、当該取得価額に係る減価償却費の額のみを各年分の不動産所得の必要経費に算入すべきとしている。さらに、本件清算金のうち、土地に係る固定資産税等の未経過分に相当する金額も、実質的には「資産の購入の代価の金額の一部」であると解されるから、必要経費には該当しないと判示している。

(2) 売主が受領した金員

Xは父から相続するなどして取得した土地を譲渡し、当該土地の譲渡所得を含め平成20年分の所得税に係る確定申告をしたところ、所轄税務署長から、Xが買主から受領した当該土地に係る固定資産税等の未経過相当分を譲渡所得に係る総収入金額に算入すべきである等として、更正処分をされた。この処分をXが争ったところ、東京地裁平成27年6月30日判決⁷⁶⁾は、上記(1)の判決と同様に、土地に係

74) 東京地判平成25年10月22日税資263号順号12316。

75) 東京高判平成26年4月9日税資264号順号12447。

76) 税資265号順号12685。

る固定資産税等の未経過分に相当する金額は、実質的には「資産の購入の代価の金額の一部」であると解するのが相当であると述べて、Xの請求を棄却した⁷⁷⁾。

3 検討

(1) 買主が支払った金員の取扱い

まず、固定資産の取引において、買主側が負担した未経過固定資産税等の取扱いについては、必要経費に算入されるべきとする肯定説⁷⁸⁾と、取得価額に含まれるべきとする否定説がある⁷⁹⁾。

肯定説は、当事者間の合意を尊重し、当事者が明確に別個の契約内容として土地等の代金の支払いと清算金の支払いとを約した場合には、それを無視して支払いのすべてを一律に固定資産の代価と解することは、明確な法的根拠を欠き、許されるものではないとする⁸⁰⁾。また、最高裁昭和47年1月25日判決⁸¹⁾は、固定資産税は、固定資産の資産価値に着目して課せられる物税であるため、当該固定資産の真実の所有者であることが原則であるため、形式上、所有者として台帳に登録されている場合には、真実の所有者に対して不当利得返還請求をし得ることを判示していることから、私人間における合理的な調整が認められるべきことも理由として挙げられる。

それに対して、否定説は、上記(1)および(2)の判決が示したように、固定資産税等の未経過分を支払ったとしても、実質的には当該資

産の代価の一部を構成するということを論拠とする。この立場によれば、肯定説をとる場合の困難性として、支払った固定資産税等相当額が固定資産税等そのものであるといえなければならないが、地方税法上の台帳課税主義から、賦課期日後の年度の途中で所有者となった者は当該年度の固定資産税の納税義務者ではないことが挙げられる⁸²⁾。これを前提とすれば、買主が負担する固定資産税等相当額は固定資産税等そのものの支払いと考えることは困難となる。

仮に、支払った未経過固定資産税等を買主の必要経費に算入するとすれば、「業務の用に供される資産に係る固定資産税等」(所基通37-5)として認める方法が考えられる。その場合には、当該支払いは「固定資産税等」でなければならない。しかし、買主が支払った未経過固定資産税等の性質を考えれば、上記判決が述べるとおり、固定資産税等そのものとみることが困難といえよう。

だが、各種所得の金額(上記2(1)の事例でいえば、不動産所得)の計算上必要経費に算入するためには、「総収入金額を得るため直接に要した費用の額」または「所得を生ずべき業務について生じた費用」のいずれかの要件に該当することが必要となる。そうであれば、当該支払いが「固定資産税等」そのもの、ないしその性質を有する必要はなく、当該納税者(買主)の業務遂行上必要な費用であることを証明することによって必要経費該当性を

77) 同判決について、買主側からの観点から検討し、批判するものとして、寺澤典洋「未経過固定資産税等相当額の精算と譲渡所得税をめぐる問題について(上)」税務研究(名古屋税務研究所)24号27頁(2019年)。

78) 田中治「不動産の取得に係る租税公課の必要経

費該当性」税務事例研究172号21頁以下(2019年)。

79) 片山直子「判批」新・判例解説Watch17号259頁(2015年)。

80) 田中・前掲注(78)40頁以下。

81) 民集26巻1号1頁。

82) 同旨、片山・前掲注(79)260頁。

肯定することができるのではないだろうか。

なお、もし否定説に立つ場合には、当該支出額が「資産の取得に要した金額」に当たると解釈することになるが、取得対価そのものというよりも、付随費用に該当するということになるだろう⁸³⁾。

上記のように、本稿は買主が支払った未経過固定資産税等を必要経費に算入することが可能であるとの立場に立つが、当事者間の売買により資産価値が移転したため、当該固定資産に含まれる資産価値を所有する者が未経過固定資産税等相当額を負担することは、売主が事前に立替払いした固定資産税について、資産を引き継いだ買主が負担するという位置づけが可能となる。これを固定資産税の性質に照らして考えると、財産の所有の事実負担税力を見出す財産税の性質と親和的であると説明することができるだろう。他方、応益原則や収益税という性質とはこの問題はさほど関連がないということになる。

(2) 売主が受領した金員の取扱い

この場合も、上記2(1)と同様に、未経過固定資産税等が実質的に「資産の売却の代価の金額の一部」⁸⁴⁾といえるのであれば、売主が受領した金員は同人の譲渡所得に係る総収入金額に算入すべきこととなる。

譲渡所得とは、「資産の譲渡による所得」(所得税33条1項)をいい、当事者間の合意によって取引価格が決められ、個人間の譲渡の場合

には当該金額が譲渡所得に係る総収入金額に算入するのが通常である。こうした取扱いによれば、未経過固定資産税等の支払を受けた場合、当該資産の譲渡対価に加え、当該金額も含めて譲渡所得に係る総収入金額に算入することは妥当ということになる。

しかし、こうした取扱いは当事者の合意を前提とするものであり、譲渡資産の客観的価値とは別に、当事者が合意した金額をもって、売主側の譲渡収入金額とするのである。そのため、当事者間の合意によって、譲渡資産の対価とは別に、未経過固定資産税等の支払と認識して支払金額を決めた場合には、当事者間の合意を尊重し、譲渡収入金額と扱うことはできないと解すべきである⁸⁵⁾。

また、所得税法上、譲渡所得として課税されるかどうかということ、譲渡所得の性質を有するかどうかということは別問題である。例えば、連担建築物設計制度に基づく余剰容積の移転(建基52条)については、永久的に所有権機能の一部を譲渡して得られた所得は、所得の性質上、譲渡所得に該当するものの、現行所得税法上はそのように扱う規定がないため不動産所得と扱わざるを得ない(譲渡所得として課税することはできない)ことになる⁸⁶⁾。すなわち、実質的に「資産の譲渡による対価」といえる部分が、譲渡所得たる性質を有するのである⁸⁷⁾。

上記のように、取引当事者間で譲渡資産の対価額とは別に、未経過固定資産税等の支払

⁸³⁾ 同旨、寺澤・前掲注(7)37頁。付随費用の意義については、拙稿「譲渡所得課税における取得費および付随費用ならびに譲渡費用」立命館法学352号1頁以下(2014年)参照。

⁸⁴⁾ 寺澤・前掲注(7)32頁は、上掲東京地裁平成27年6月30日判決が、売主が受領した金員について「資

産の購入の代価の金額の一部」と表現することを問題視する。ここでは、売主側の視点で「売却の代価」と表記することとする。

⁸⁵⁾ 田中・前掲注(7)46頁参照。

⁸⁶⁾ 拙稿「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法561号(2009年)17頁以下。

いを区別する場合、前者は譲渡所得の性質を有するが、後者は譲渡所得の性質を有するとはいえない。このように理解すれば、未経過固定資産税等が実質的に「資産の売却の代価の金額の一部」といえるかどうかによって、当該金額が譲渡所得としての扱いを受けるかどうか⁸⁷⁾が決定されることになる。

なお、売主が受領する金員の取扱いに関しては、所得分類に関する問題であるため、固定資産税の性質は関係がないというべきである。

V おわりに

以上の検討内容を踏まえて、次のような点を指摘することができる。

まず、固定資産税は応益原則に立脚する税であると理解されるが、非課税や課税の減免は、所有する固定資産に関する受益を独占的に享受できず、むしろ一般公衆ないし不特定多数者の利用に専ら供することを根拠とするものであることから、これらの点において応益原則が反映されているとみることができる。ただし、非課税の場合には、応益原則とはさほど関係のない政策的な措置も含まれるため、この点は区別して考える必要がある。

また、固定資産の評価および「適正な時価」の意義をめぐることは、昨今、裁判例が蓄積されており、「登録価格」が違法と判断される場合が定式化されている。そのなかでも特に、「登録価格」が「評価基準に従って決定された価格」といえるかどうか適法性判断において重視されており、さらに評価基準に明示されていない考慮要素であっても、評価基準の解釈によって導き出せるものであれば、それを考慮して価格を算出しているかどうか問われることとされている。

こうした評価基準の規範性を強めるような解釈は、同基準が一種の委任立法であり、法規性が認められるものの⁸⁸⁾、租税法律主義の観点からすれば、明示されていない要素に基づいて評価され、それに基づいて課税されることは問題があるように思われる。もっとも、固定資産税は賦課課税の税であることから、納税義務者たる所有者は争訟の場でこの点を争えばよいこととなる。むしろ、課税主体たる市町村の側は、評価基準およびそれに基づいて各地方団体が定めている評価要領等の評価基準に従って、評価を行い、それに基づいて賦課処分をする責務を負っている。さまざまな政策的措置や負担軽減措置が含まれる詳細な評価基準を基礎として、さらに明示されていないものの合理的な解釈によって導き出される要素を適切に考慮して「登録価格」を算出しなければ、当該価格は違法と判断されるという構造は、課税主体たる市町村にとっては酷ともいえよう。その当否はともかく、本稿で検討した裁判例もさることながら、登録価格についての審査申出や審査決定の取消訴訟を提起しなくても、国家賠償訴訟が認められることを明らかにした最高裁平成22年6月3日判決⁸⁹⁾以降、固定資産税をめぐる争いが市町村側の「連戦連敗」といった状況⁹⁰⁾は、こうした構造に基因するものと考えられる。こ

87) 譲渡所得の対価性について、拙稿「譲渡所得における対価概念—高額譲渡の事例を参考に」『現代税法と納税者の権利—三木義一先生古稀記念論文集』23頁以下（法律文化社、2020年）。

88) そうでない場合には、一時所得ないし雑所得に分類されるであろう。

89) 金子・前掲注(3)772頁、谷口・前掲注(3)198頁。

90) 民集64巻4号1010頁。

91) 例えば、大阪地判平成29年12月19日裁判所ウェブサイト等。

のような状況を改善するためには、評価基準の簡素化が考えられるが、「適正な時価」の算出という要請との関係を踏まえて検討すべきであろう。

また、未経過固定資産税等の取扱いについては、当事者間で譲渡の対価と明確に区別している場合には、買主が支払った金員を必要

経費に計上すること、および売主が受領した金員を譲渡所得以外の総収入金額に計上することは、所得税法の解釈上、可能であると解される。また、固定資産税の財産税という性質から考えた場合、買主が支払った金員の必要経費該当性を基礎付ける論拠になりうると考えられる。