

判例研究

固定資産税における家屋の時価

(東京高裁令和2年11月24日判決 (令和2年 (行コ) 103号))

[未公開・裁判所ウェブサイト未掲載] (上告中))

吉田正毅

(弁護士)

目次

I 事案の概要

- 1 問題の所在
- 2 争点
- 3 原審の判断
- 4 判旨 (東京高判令和2年11月24日 (令和2年 (行コ) 103号))

II 検討

- 1 需給事情による減点補正
- 2 適正な時価の意義
- 3 特別の事情
- 4 客観的交換価値とは
- 5 おわりに

I 事案の概要

1 問題の所在

本件は、リゾートマンションの一室 (以下「本件家屋」という。) を所有するXが、Yから本件家屋の固定資産の価格 (固定資産税課税標準額) を150万8711円と決定登録 (以下「本件登録価格」という。) され、固定資産税の賦課決定を受けたことについて、本件家屋の時価は10万円を超えることはないとして、賦課決定の取消等を求めた事案である。

Xは、本訴訟において、概要以下の事実を主張立証した。

- ① 本件家屋を10万円で売りに出しているが、購入希望者が現れないこと (本事実、控訴審において新たに主張立証されている。)
- ② 地元の不動産業者 (A社) に売買仲介を依頼しようとしたところ、本件家屋は仲介

相場が10万円であるため、別途特別営業費20万円を負担しなければ売買仲介ができないと回答され、10万円で売却できたとしても、成約時に赤字になる可能性があると伝えられたこと

- ③ 本件家屋の近隣にある同型のマンションについては、取引価格 (仲介相場) は同じ10万円であるところ、現在A社で仲介販売している4物件は、平成27年7月、平成29年6月、令和元年9月から20万円の特別営業費を支払って売価10万円で売りに出しているが、購入者は現れていないこと、特に内2物件に関しては、成約時に設備交換や清掃等を行った上で引渡しを行うとしているが、成約に至っていないこと
- ④ 2社の不動産会社に本件家屋の簡易査定を依頼したところ、それぞれ査定価額が10万円と8万円であったこと
- ⑤ Xは所有権放棄の意思表示をし、Yに対

し、本件家屋の所有権は国庫に帰属し、納税義務者が異なるとして別途審査請求をしていること

- ⑥ Xは、本件の審査請求時から、Yに対し、本件家屋の寄付の意向を示し、Yが本件家屋の引き取り先（無償譲渡先、買受先を問わない）を見つけてくれれば、訴えを取り下げると主張していること

本件のように、家屋が実質的には無価値であるため、10万円でも買い手がつかず、処分ができないにもかかわらず、固定資産評価基準で算定された価額が適正な時価であるとして、固定資産税が賦課決定されている事例は少なくない。しかし、このような事例は、訴訟コストを考えると固定資産税を支払ってしまったほうが時間も費用もかからないため、訴訟で顕在化することは少ない。土地については、法改正により、所有権を国庫に帰属させる手続が法定される見込みであり⁽¹⁾、この問題は一定程度の解決に向かうと思われるが、家屋については今後も同様の問題が生じる見込みである。

本件は、10万円でも買い手がつかず、所有者が所有権放棄の意向を示している家屋の固定資産税における適正な時価が争われた事案であり、同種の事案の参考となると考えられるため、本稿で取り上げて検討することとした。

2 争点

本件の主たる争点は、本件登録価格の違法性であるが、具体的な争点は多岐にわたる。本稿では、裁判所が取り上げた以下の2点の争点について、検討する。

- (1) 本件登録価格の算定において、需給事情

による減点補正率を適用すべきか。

- (2) 本件家屋に客観的交換価値がないか。

3 原審の判断

原審の新潟地判令和2年3月26日（平成31年（行ウ）1号）[未公開・裁判所ウェブサイト未掲載]は、上記各争点について、それぞれ以下のとおり判示し、Xの請求を棄却した。

- (1) 適正な時価の意義

「地方税法は、家屋に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準を、当該家屋の基準年度に係る賦課期日における登録価格とし（同法349条1項）、ここでの価格とは「適正な時価」をいうと定めている（同法341条5号）ところ、上記の適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該家屋の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解されるから、基準年度に係る賦課期日における家屋の登録価格が同期日における当該家屋の客観的な交換価値としての適正な時価を上回れば、その登録価格の決定は違法となる。

また、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地方税法の趣旨等に鑑みれば、固定資産税の課税において評価基準に従った評価を受ける利益は、適正な時価との比較の問題とは別に、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から、家屋

(1) 法務省「民法・不動産登記法（所有者不明土地関係）の改正等に関する要綱案」23頁参照（<http://www.moj.go.jp/content/001340751.pdf>）[最終確認日：2021年3月18日]

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、同期日におけるその登録価格が適正な時価を上回るか否かにかかわらず、その決定は違法となるものというべきである。

そして、地方税法は固定資産の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、評価対象の家屋に適用される評価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、当該家屋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家屋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（最高裁平成24年（行ヒ）第79号同25年7月12日第二小法廷判決・民集67巻6号1255頁参照）。」

(2) 需給事情による減点補正率を適用すべきか

(i) 法令解釈

「地方税法は、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しているが、評価基準においても、建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋、所在地域の状況によりその価額が減少すると認められる非木造家屋等について、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率を求めるものとされている（評価基準第2章第3節六）。したがって、地

方税法の趣旨にも照らして、建物の交換価値の減少が現在の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、建物の需要が減少し、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るときには、需給事情による減点補正が認められる場合があるというべきである。」

(ii) あてはめ

「本件マンションは…近隣に閑越自動車道のインターチェンジや上越新幹線及び在来線の停車駅があり、交通の便が悪いとはいえない地域に所在し、本件マンションの敷地には除雪対象路線の市道が接続しており、付近の〇運動公園では、野球大会なども行われ、また、徒歩圏内にあるA高原はスノーリゾートとして活用されていることが認められ、季節を通じて人の往来があることがうかがわれる。このような交通網や付近の観光施設の存在等に鑑みれば、本件家屋が当該地域に所在するがゆえに家屋の価値が減少するというような地域性を認めることは困難であって、需給事情による減点補正率を適用すべき事情はないと認められ、この認定を左右するに足る証拠はない。」

(3) 本件家屋に客観的交換価値がないか

「本件で提出された証拠によっても、本件家屋を実際に売却に供したと認めるには足りず、また、本件家屋と構造等が類似するとされる近隣の家屋についても、本件家屋との個別的事情の相違の有無が明らかではないから、これをもって、本件家屋について複数の取引価格が想定できないということはない（なお、前記のとおり、原告が提出する簡易査定書（甲4）は不動産の鑑定評価に関する法律による鑑定評価書ではない）。また、寄付の意向を

示していたとの原告の指摘を前提にしても、その資産価値に関わらず、地方公共団体である被告が、本件家屋の利用方法や維持管理の負担などを踏まえて寄付を受けないということは十分合理的に考え得ることである。その他の原告指摘の事情を考慮してもなお、本件家屋の客観的価値が10万円を超えないものであるとはいえず、本件家屋について複数の取引価格が想定できないということはできない。」

「原告が主張する事情は、原告が提出する簡易査定書について考慮してもなお、評価基準の定める減点補正がなされるべき場合に、これを行っても適正な時価を算定できない事情に該当せず」「上記特別の事情に該当するものとも認めることはできない。」

4 判旨（東京高判令和2年11月24日（令和2年（行コ）103号））

裁判所は、上記の原審の判断を一部付加訂正して（前記3(1)「適正な時価の意義」や前記3(2)(i)「法令解釈」については変更されていない。）引用したほか、控訴審でのXの主張については、以下のとおり判示して、Xの控訴を棄却した。

(1) 判例（経験則）違反

(i) 控訴人（X）の主張

「最高裁昭和36年判決（筆者注：最三小判昭和36年8月8日民集15巻7号2005頁）は、時価151万9000円余りの家屋が10万円で売買された事案について、『このように時価と代金が著しく懸絶している売買は、一般取引通念上首肯できる特段の事情のない限りは経験則上是認できない事柄である』と判断するが、原判決は、代金を10万円とする売買すら成立しな

い本件家屋について、その取引価格を150万8711円と認定するものであって、その認定は、最高裁昭和36年判決が判示する経験則に違反する」

(ii) 裁判所の判断

「最高裁昭和36年判決は、時価と代金が懸絶している売買が仮装によるものかどうかが問題とされた事案であって、本件とは事案を異にする。」

(2) 本件家屋の適正な時価の立証

「原判決…で説示したとおり、評価対象の家屋に適用される評価基準の定める評価方法が適正な時価を算定法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該家屋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家屋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（前掲最高裁平成25年7月12日第二小法廷判決参照）ところ、控訴人の上記主張及び立証は、直接、本件家屋の適正な時価を主張及び立証しようとするものであって、上記特別の事情が存することの主張及び立証とはいえない。」（筆者注：下線は筆者が付した。）

(3) 需給事情による減点補正率を適用すべきか
「原判決…で説示したとおり、地方税法の趣旨にも照らして、建物の交換価値の減少が現在の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、建物の需要が減少し、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るときには、需給事情によ

る減点補正が認められる場合があるというべきであるところ、控訴人が努力をしても本件家屋を150万8711円で売却することが不可能であるとの事情は、建物の需要が減少し、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には当たらない。」

II 検討

以下、本判決で取り上げられた争点ごとに検討する。

1 需給事情による減点補正

まず、固定資産評価基準では、本件のような10万円でも買い手がつかない家屋の適正な時価は約150万円とはならず、補正されるということにはならないのだろうか。この点について判断したのが、需給事情による減点補正に関する争点である。

(1) 趣旨

需給事情の減点補正率が設けられた趣旨は、「評価において求めるべき価格は取引価格であることから、家屋の評価においても需要と供給の面から生ずる価格差は、これを考慮しなければならないものであり、この目的をもって示されたのが需給事情による減価考慮である⁽²⁾。」と説明されている。ただし、適用場面については、「需給事情による減価考慮は、各個の家屋のすべてに行われるものではなく、家屋の価格が建築価格に基づいて評価される

のが一般的であることから考えれば、特にその必要がある家屋に限定してその減価を行わなければならないものと解される⁽³⁾。」とされている。

(2) 裁判例

上記の趣旨について判断した裁判例として福島地判平成30年1月23日〔未公刊・裁判所ウェブサイト未掲載〕westlaw2018WLJPCA01236002がある。同裁判例は、需給事情の減点補正率が設けられた趣旨について「需給事情による減点補正を認めているのは、再建築価格方式は、評価の方式化が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。」として、その適用については、「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り、それとまではいえない。」（筆者注：下線は筆者が付した。）として、行政庁側の需給事情の減点補正率は限定的に適用すべきという主張を否定した⁽⁴⁾。

そして、具体的には「家屋が特定の土地に定着するものであることに起因する家屋の所

(2) 自治省固定資産税課編『平成3年度固定資産評価基準解説（家屋篇）』（地方財務協会、1990）38頁。編者が固定資産税務研究会に変更された後の固定資産税務研究会編『平成18年度固定資産評価基準解説（家屋篇）』（地方財務協会、2006）54頁でも同旨の説明がされている。

(3) 自治省固定資産税課・前掲注(2)・39頁。固定資産税務研究会・前掲注(2)・55頁も同旨。

(4) 同旨の判断をした裁判例として、宇都宮地判平成28年12月21日判自436号15頁（控訴審：東京高判平成29年11月8日判自436号10頁）がある。

在地域の状況による価格変動要因ないし家屋の個性性が強く代替性に乏しいことに起因する家屋の利用価値による価格変動要因が肯定される場合には、個別的な要因についても需給事情による減点補正率を適用すべきであると解するのが相当である。」とした。この点について控訴審の仙台高判平成30年9月14日〔未公刊・裁判所ウェブサイト未掲載〕westlaw2018WLJPCA09146011は、「たとえば、災害の影響によって当該地域における家屋の需要等の状況が変化し、それに伴い当該地域に所在する家屋の価値が減少する客観的根拠が認められる場合には、需給事情による減点補正率を適用すべき場合があり得ると解される」として、当該事案の場合は、福島第1原子力発電所において原子炉が水素爆発するという事故の影響によって、家屋が所在する地域における家屋の需要等の状況が変化し、需給事情による減点補正率を適用すべき場合に該当するとした。

(3) 本判決の位置づけ

本判決は、上記の裁判例と同様に「建物の需要が減少し、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的状況があるときには、需給事情による減点補正が認められる場合があるというべきである」としたものの、「控訴人が努力をしても本件家屋を150万8711円で売却することが不可能であるとの事情は、建物の需要が減少し、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的状況には当たらない」とした。

本件家屋は、バブル期に建てられたリゾートマンションであり、近隣の同型のマンションが10万円で売りに出されているにも関わらず、購入者が現れないという事情があるが、

当該事情は、建物の需要が減少し、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的状況にはあたらないとしたものである。このように、近隣の同型の建物の取引価格も総じて固定資産評価基準により算定される価値よりも大幅に低くなっていることが、建物の需要が減少したことに該当しないとすると、需給事情の減点補正率は、そもそも需要を反映させるものではないのではないかの疑問が生じる。前記(2)の福島地裁の判示で注目されるべきなのは、「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」と需給事情による減点補正は義務的になされなければならないとした点である⁽⁵⁾。この点、仙台地判平成16年3月31日裁判所ウェブサイトは、「需要と供給の原則からすると、上記(イ)の事情は、土地の価格だけでなく、建物の価格にも影響すると考えられるから、評価基準の適用において、再建築費の価格を低くしている等の理由により需給事情を理由とする減価を行わなくても客観的な交換価値を上回ることがないとの事情が認められない限り、C団地に所在する本件建物について、需給事情を理由とする減価を行うべきであると考えられる。」としており、取引価格に影響が生じる事情があれば、需給事情による減点補正を行わなければならないと解される。

また家屋の固定資産評価基準は、取引価格ではなく、再建築費評点数から新築価格を推認するというものであり、そもそも家屋の年数が経過するにつれて取引価格との乖離が生じることが当然想定される。例えば、「木造家

(5) 柴由花「判批」平成30年度重判解（ジュリ臨増1531号）（2019）191頁参照

屋が中古になった場合には、新築時と比べて取引価格が著しく減ずる⁽⁶⁾のは公知の事実であり、「木造家屋に関する限り、固定資産評価基準による評価方式によったのでは、たとえ経年減価を行なうにしても、常識的な意味の『客観的交換価値』を著しく超えているというのが筆者の感覚である⁽⁷⁾」との指摘や「現状の不動産市場における既存家屋の価格に比べ、固定資産税の基礎になる評価額が高いという声は小さくない。これには、最終残価率20%が高いというだけでなく、最終残存価格にいたる途中の評価額が高いという声も含まれる⁽⁸⁾」との指摘もされているところである。

本判決は、本件において需給事情による減点補正が不要と判断しているが、上記のような事情に鑑みると、そもそも固定資産評価基準によって推認される適正な時価とは取引価格とは異なるのではないかと疑問が生じ得る。そこで、次に適正な時価の意義を検討する。

2 適正な時価の意義

本件において、Xは、家屋の適正な時価とは、客観的交換価値であると主張したのに対し、Yは、固定資産評価基準で算定された額が家屋の適正な時価であると主張していた。原審は、家屋の適正な時価とは、客観的交換価値であると判示し、本判決もこの判断を是認した。

まず、これまで適正な時価の意義について判断した判例を概観し、本判決の位置づけを

検討する。

(1) 土地の適正な時価

適正な時価について判断したリーディングケースは、最一小判平成15年6月26日民集57巻6号723頁（以下「平成15年6月最判」という。）である。平成15年6月最判は、土地の適正な時価について判断したものであるが、当該事件においても行政庁側は、固定資産評価基準に基づいて評価した価額が適正な時価であると主張していた。

最高裁判所は「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。」（筆者注：下線は筆者が付した。）と判示し、行政庁側の主張を認めなかった。

平成15年6月最判をさらに発展させたものが最二小判平成25年7月12日民集67巻6号1255頁（以下「平成25年最判」という。）である。平成25年最判は、平成15年6月最判と同旨の判示をした後、以下のとおり判示し、固定資産評価基準と適正な時価との関係について整理した。

「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

(6) 碓井光明「固定資産の評価に関する不服の審査—固定資産評価審査委員会及び裁判所—」明治大学法科大学院論集第14号（2014）183頁

(7) 同上・183頁

(8) 財団法人資産評価システム研究センター「家屋に関する調査研究 家屋評価における補正のあり

方に関する調査研究 家屋評価における経年減点補正率表の見直しに関する調査研究」（2007）154頁（https://www.recpas.or.jp/new/jigyo/report_web/pdf/h19_kaoku/h19_kaoku.pdf/〔最終確認日：2021年3月18日〕）

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」(筆者注：下線は筆者が付した。)

平成25年最判には、千葉勝美裁判官の補足意見(以下「千葉意見」という。)があり、以下のとおり、適正な時価についての見解が示されている。

「『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が、これは評価的な概念であり、その鑑定評価は、必ずしも一義的に算出され得るものではなく、性質上、その鑑定評価には一定の幅があり得るものである。したがって、鑑定意見書等によっていきなり登録価格より低い価格をそれが適正な時価であると摘示された場合、その鑑定意見書等による評価の方法が一般に是認できるもので、それにより算出された価格が上記の客観的な交換価値として評価し得るものと見ることができるときであったとしても、当該算出価格を上回る登録価格が当然に適正な時価を超えるものとして違法になるということにはならない。当該登録価格が、評価基準の定める評価方法に従ってされたものである限り、特別の事情がない限り(又はその評価

方法自体が一般的な合理性を欠くものでない限り)、適正な時価であるとの推認が働き(法廷意見の引用する平成15年7月18日第二小法廷判決等参照)、これが客観的な交換価値であることが否定されることにならないからである。」(筆者注：下線は筆者が記した。)

以降は、平成25年最判が、固定資産の適正な時価の判断基準とされている。本件においても、XとYは、当初平成15年6月最判を引用してそれぞれ主張立証をしていたところ、裁判所から平成25年最判の示した判断基準での主張立証が促された経緯がある。

土地の適正な時価については、上記のように判例が積み重なっているところ、家屋の適正な時価についても同様に考えることができるかが問題となる。

(2) 家屋の適正な時価

家屋の適正な時価について判示した最高裁判決として、最二小判平成15年7月18日判時1839号96頁(以下「平成15年7月最判」という。)がある。平成15年7月最判は、前記平成15年6月最判の後に示されたものであるが、以下のとおり判示し、適正な時価が取引価格、客観的な交換価値であるとの明示はしなかった。

「本件建物について評価基準に従って決定した前記価格は、評価基準が定める評価の方法によっては再建築費を適切に算定することができない特別の事情又は評価基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情の存しない限り、その適正な時価であると推認するのが相当である。」

本件において、Yは上記判決を引用しながら、家屋については、適正な時価は取引価格とは考えておらず、固定資産評価基準によって決定されるものであると主張していた。

なお、家屋についての固定資産税の課税標準が問題となった仙台地判平成16年3月31日裁判所ウェブサイトは、「『適正な時価』とは、正常な条件の下で成立する当該家屋の取引価格、すなわち、客観的な交換価値を意味する（前記最高裁平成15年6月26日第一小法廷判決参照）」と判示しているほか、これまで、いくつかの下級審裁判例では家屋の適正な時価が取引価格や客観的交換価値である旨の判示がされている⁽⁹⁾。

(3) 本判決の意義

本判決は、これまでの下級審裁判例と同様に、家屋についても平成25年最判の判断基準が妥当し、「適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該家屋の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される」とした原審を引用し、適正な時価とは取引価格とは考えていないというYの主張を排斥した点に意義がある。なお、家屋の適正な時価が取引価格であることについては、平成15年6月最判の調査官解説において、「固定資産税の性質については、財産税説（財産の所有という事実に着目して課される税とみる見解）と収益税説（ある人の所有する精算要素からもたらされる収益を対象として課される税とみる見解）の対立があるが、法は、固定資産税を資産の収益性の有無にかかわらず課税していること、現行の固定資産税の基礎となるシャウプ勧告が固定資産税を財産税として構想していたと解されること等からすると、財産税説が相当と解され、最高裁判決も、一般論として、固定資産税を、土地、家屋及び償却資産の資産価値に着目して課される物税（最三小判昭47・1・25民集26巻1号1頁）、あるいは、家屋等の資産価値に着目しその所

有という事実には担税力を認めて課する一種の財産税（最二小判昭59・12・7民集38巻12号1287頁）と判示していたところである。このような収益性の有無とは無関係に課される固定資産税の性質に加えて、「時価」の一般的字義からしても、『適正な時価』を取引価格と解するのが自然であると思われる。⁽¹⁰⁾とされていたところであり、本判決も同様の理解に立っているものと思われる。

3 特別の事情

本件では、平成25年最判の判断基準が妥当するとされ、特別の事情の有無が問題となっている。以下では、特別な事情について判断された裁判例を概観し、本判決の位置づけを検討する。

(1) 特別の事情とは

平成25年最判が判示した特別の事情について、調査官解説では、「特別の事情とは、抽象的には、評価基準を正しく適用したとしても当該土地の適正な時価を適切に算定することができないことを基礎付ける具体的な事情をいうものと解されよう。そして、実際にどのような事情が上記の特別の事情に該当するかは事例の集積を待つほかないが、千葉裁判官の補足意見において述べられているとおり、鑑定評価は必ずしも一義的に算定されるものではなく、性質上一定の幅があり得ることなどからすると、少なくとも、不動産鑑定士による鑑定評価額が評価基準により決定される価格を下回るというだけでは、上記の特別の

(9) 東京地判平成27年1月14日裁判所ウェブサイト、大阪地判平成28年3月16日判自420号34頁参照

(10) 阪本勝「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成15年度（上）（法曹会、2006）370頁

事情に当たらないということは明らかというべきであろう。」とされており、その具体的な内容は明らかとなっていない。

(2) 土地について特別な事情を認めた裁判例

土地について、特別な事情を認めた裁判例として、広島高判平成16年2月13日裁判所ウェブサイトがある。同裁判例は、以下のとおり判示して、評価基準が定める方法によっては、適正な時価を算定することができない特別な事情があると判断している。

「本件土地は、雑種地とする予定で農地転用届出がされたものの、宅地効用がなく、倉庫を築造することすらできず、宅地化するにしても、道路開設及びがけ地補修等に莫大な費用を要し、本件土地単独では、採算がとれず、現状の経済状況などをも勘案すれば、周辺土地を含んでの宅地化も著しく困難であるのであって、極めて個別性の高い土地であるといわざるを得ず、そもそも現況が宅地である本件標準宅地から比準する方法によること、造成費控除を40パーセントとすることでは、本件土地の『適正な時価』を算定することはできない、すなわち、評価基準が定める方法によっては、『適正な時価』を算定することができない特別な事情が存する場合であるというべきである。」

上記広島高裁判決をみると、固定資産評価基準では考慮できていない具体的な土地の個別性が特別な事情の判断に影響を与えているものと思われる。

(3) 家屋について特別な事情を認めた裁判例

上告審で取り消されているが、家屋の不動産取得税の課税標準である適正な時価について特別な事情を認める判断をした裁判例とし

て東京高判平成16年1月22日判時1851号113頁がある。同裁判例は、「適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該不動産の取引価格であり、新築家屋の取得の場合、施主と請負人との間に特殊な関係がなく、正常な価格交渉がされて請負契約が成立する限りにおいて、その請負金額は、適正な時価を反映しているものといえることができる。」とし、「もとより現実の取引社会において形成される建築価格は、それが正常な条件の下に成立した取引価格であっても、相当程度の幅を有するものである。大量評価を前提として定められた固定資産評価基準に従って評価した結果が、一般的に適正な時価として認められるのは、こうした正常な取引価格の下限を超えない限りにおいてである。それ故、標準評点数を設定するに当たっても、その基礎となる建築物価の調査において、正常な取引でも幅のある取引価格のうちの安値のものについても調べ、それらが排除されないよう配慮すべきものである。したがって、上記のような現実の取引社会における建築物価水準の下落は、家屋の適正な時価の判断において、看過することができないものといわざるを得ない。」(筆者注：下線は筆者が付した。)としたうえで、「本件建物の評価が、再建築費評点基準表に従って決定されたといえるとしても、その評価額は、なお本件建物取得時の適正な時価を上回っている可能性があり、本件においては、固定資産評価基準が定める評価の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な事情があるというべきである。」と判示した。これは、客観的な交換価値は、評価的な概念であり、一定の幅が認められるとする千葉意見と同様に、取引価格には一定の幅が認められることを前提として固定資産評価

基準に従って評価した結果がその取引価格の下限を超えた場合に違法とするものであり、判断基準としても明確であり、最高裁の判断とも整合的に理解できるものであった。

しかし、上告審の最一小判平成19年3月22日判自290号71頁は、「原審の指摘は、あくまで一般的、抽象的な可能性をいうものにすぎず、本件建物について上記の評価方法による評価を下回る評価を相当とする具体的事情を指摘するものではない。したがって、原審の指摘する…事情をもって、本件取得の時点における本件建物の評価につき上記の特別の事情が存するということはできない。」として、特別の事情を認めなかった。この判示からすると、特別の事情は、例外的で個別具体的なものである必要があることを要件としていると思われる⁽¹¹⁾。

(4) 本判決の意義

本判決は、特別の事情について、前記4(2)下線部のとおり、直接、家屋の適正な時価を主張及び立証しようとするものは、特別の事情が存することの主張及び立証とはいえないと判示しており、特別の事情について、新たな判断を示した点が、今後に影響を与える判示といえる。この点、千葉意見は、不動産鑑定士による鑑定評価額が評価基準により決

定される価格を下回るというだけでは、上記の特別の事情に当たらないと述べるが、不動産鑑定士による鑑定評価額による適正な時価の主張立証が特別な事情の主張立証に該当しないとはしておらず、鑑定評価額に加えて何らかの事情を主張すれば特別の事情が認められる可能性を当然の前提としている⁽¹²⁾。そのため、本判決は、千葉意見よりも、特別の事情を行政庁側有利に解釈したものと理解できる。

しかし、固定資産評価基準で算出している価額は当該建物の適正な時価と「推認」されるのであり、「推認」とは、「当事者間に争いがなく、間接証拠によって証明された1個ないし数個の間接事実に、経験則、論理則を適用して主要事実（あるいは他の間接事実）の存在を事実上推定することができるかどうかを判断する作業⁽¹³⁾」であり、「裁判官の自由心証の枠内で行われる『事実上の推定』と同義⁽¹⁴⁾」である。そして、「事実上の推定とは、裁判官が心証を形成する過程で、経験則を利用してある事実から他の事実の推認を、事実上することをいう⁽¹⁵⁾」。この場合に利用される経験則がかなり高度の蓋然性を持つ場合、前提事実の証明をもって推定事実の心証も一挙に証明度に近づくとみてよいとされ、このような事実上の推定を一応の推定という⁽¹⁶⁾。「こ

(11) 徳地淳「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成25年度（法曹会、2016）353頁参照

(12) 山田二郎「判批」ジュリ1542号（2020）143頁は、「鑑定意見書等の提出によって評価基準による登録価格が『適正な時価』を上回っていないかという実体上の評価原則に基づく検証を排除すべきではない」とする。なお、徳地・前掲注(11)・354頁は「原告が、上記の一般的な合理性や特別の事情の有無に関する主張立証の過程において、鑑定意見書等を自己の主張を基礎付ける資料として用

いること自体は、一概に否定されるものではないと考えられる」とする。

(13) 村田渉「推認による事実認定例と問題点—民事事実認定論の整理と展開に関する一試論—」判タ1213号（2006）44頁

(14) 同上・44頁

(15) 新堂幸司『新民事訴訟法』（弘文堂、第6版、2019）619頁

(16) 同上・619頁

のような推定が成り立つ場合には、相手方がその推論を誤りとするまたは少なくとも疑わしいとする特別の事情を証明しないとそのまま推定事実が認定される¹⁷⁾ものとされる。したがって、推認に対し推論を誤りとするまたは少なくとも疑わしいとする別の事情を証明することは予定されており、推認を覆す事情を直接主張立証することは当然可能であって、適正な時価である取引価格が固定資産評価基準で算出されている価額と明らかに異なれば、それは適正な時価との推認は崩れるといわざるをえないであろう¹⁸⁾。平成25年最判にいう「『推認』は『事実上の推定』ではなく、『法律上の事実推定』のように位置付けている¹⁹⁾」との指摘もされているが、推認である以上、文言どおり事実上の推定として解釈されなければならないであろう。

平成25年最判の判断基準によらず、平成15年6月最判から適正な時価を直接立証して違法となる場合があるという考え方もあったが²⁰⁾、本判決はこれらの考え方を否定したものと理解できる。

このような現状の特別の事情については、認められる場合がほとんどないのではないかと指摘されているところであり²¹⁾、実質的には、固定資産評価基準で算定された額が適正な時価であるという状況が生じている。そして前記1のとおり、需給事情による減点補正では、このような取引価格との乖離は補正さ

れず、結局、10万円で売りに出しているにもかかわらず買い手がつかない家屋の適正な時価、客観的交換価値が約150万円であるという課税が適法とされることとなる。しかし、このように取引が成立しない場合に客観的交換価値を認識しうるのであろうか。このように取引が成立しない場合の客観的交換価値については、「客観的交換価値が存在し得るといえるならば評価基準による方法で『推認』していると説明できるが、存在し得ないものの推認はあり得ないともいえる。あるいは、客観的交換価値の存否自体も明らかではないので『推認』しているという苦しい説明がなされるのかも知れない。²²⁾」との指摘がされているところである。

4 客観的交換価値とは

(1) 地方税法以外での客観的交換価値

ここで、客観的交換価値の概念について、改めて検討する。平成25年最判は、地方税法341条5号の適正な時価とは、取引価格、すなわち客観的交換価値であると判示している。この時価が取引価格、客観的交換価値であるとする解釈は、地方税法に特有の概念ではなく、相続税法や法人税法においても同様の解釈がされている²³⁾。税法以外でも、大阪地判昭和48年7月5日判時743号50頁は、土地収用法の土地の収容の際の補償額について「その土地の客観的交換価値によって判断されるべき」

17) 同上・619頁

18) 碓井・前掲注(6)・199頁は、「所得課税における実額反証に相当するものが、固定資産税における評価にあっては『特別の事情』による立証といえるのではないと思われる」とする。

19) 山田・前掲注(12)・143頁

20) 渡辺徹也「判批」租税判例百選〔第6版〕(2016) 187頁、馬場陽「固定資産の価格をめぐる攻撃防御

の構造—行政裁量論の視点から—」税法学583号(2020) 187頁も「登録価格が『ストレートに違法となりうる場合』を認める見解が成り立ちそうである」とする。

21) 碓井・前掲注(6)・183頁、澁谷雅弘「判批」民商129巻6号(2004) 153頁、田代滉貴「判批」法政研究82巻1号(2015) 91頁

22) 碓井・前掲注(6)・205頁

として客観的交換価値の概念を用いている。また民法においても、東京高判平成30年3月15日判時2398号46頁は、民法上の売買契約の有効性を判断するにあたって、客観的交換価値、すなわち時価がいくらかを判断している。

このように客観的交換価値は、地方税法特有の概念ではなく、他の法律にも共通する概念であり、他の法律での客観的交換価値についての解釈や経験則は、地方税法の客観的交換価値にも妥当すると解される。

(2) 時価（客観的交換価値）に関する経験則

建物の時価については、最三小判昭和36年8月8日民集15巻7号2014頁（以下「昭和36年最判」という。）が、時価151万9千余円の建物が金10万円で売買された取引について「このように時価と代金が著しく懸絶している売買は、一般取引通念上首肯できる特段の事情のない限りは経験則上是認できない事柄である。」と判示している²³。経験則について整理した書籍においても、「人が物を売買する場合には、時価相当額で売買するというのが一般の通例である²⁴」、人の財産的行為（取引行為）は、「原則として等価交換以上になるようにする²⁵」とされていることから、昭和36年最判が示した経験則は、売買価格と時価について広く通用する経験則といえよう。

前記東京高判平成30年3月15日判時2398号46頁は、1億3000万円以上の客観的交換価値を有する不動産について、その半分以下の

6000万円で買い受ける旨の売買契約について、一連の取引を全体としてみると当該売買契約は「経済的取引としての合理性を著しく欠く取引であり、公序良俗に反する暴利行為に当たるといわざるを得ない」と評価している。

本件についてみてみると、10万円で売り出しているにもかかわらず、購入希望者が現れない家屋について、客観的交換価値が約150万円とされているところ、昭和36年最判が示した経験則によれば、客観的交換価値が約150万円の家屋について10万円でも購入希望者が現れないというのは経験則上是認できない事柄といえそうであるし、むしろ10万円で売買が行われた場合、経済的取引として合理性を著しく欠く取引と評価される可能性すらあるといえる。

(3) 固定資産評価基準が算定する価額

上記の客観的交換価値に係る経験則等に鑑みれば、10万円で売買が成立しないのであれば、家屋の客観的交換価値が約150万円との推認は覆されるといえそうである。しかし、本判決は、昭和36年最判は事案が異なるとして実質的な判断を避け、固定資産評価基準で算出された価額約150万円が客観的交換価値であるとしており、地方税法における客観的交換価値と民法等における客観的交換価値は異なる概念と解釈しているのではないかという疑念が生じうる。

ここで、固定資産評価基準で算出される家

²³ 占部裕典『租税法と行政法の交錯』（慈学社出版、2015）337頁参照〔初出、2012〕、石島弘「判批」民商129巻6号（2004）146頁参照

²⁴ 新堂・前掲注(15)・621頁は、昭和36年最判は、事案説明責任の一例として被告側が特段の事情の立証責任を負うことになるのではないかと指摘す

る。

²⁵ 後藤勇『民事裁判における経験則—その実証的研究—』（判例タイムズ社、1990）155頁参照

²⁶ 伊藤滋夫『事実認定の基礎〔改訂版〕裁判官による事実判断の構造』（有斐閣、2020）96頁参照

屋の価額と取引価格、客観的交換価値の関係について整理する。

まず、家屋の評価基準は、家屋の評価額をその再建築価格を基準として評価するいわゆる再建築価格方式を前提として作成されている。再建築価格方式とは、評価対象家屋と同一のものを、評価の時点において、その場所に新築するものとした場合に必要とされる建築費（再建築価格）を求め、当該再建築価格に当該家屋の時の経過によって生ずる損耗の状況等による減価等を考慮して、当該家屋の価格を求める方法である²⁷⁾。

再建築価格方式は、新築家屋の取引価格を算定する際には、家屋の価格の構成要素として基本的なものである再建築費をその内容としており、取引価格との関連性を考慮すると一定の合理性が認められると考えられるものの、中古家屋の取引価格との関連性についてはその合理性には疑問が生じる。

例えば、築後数年以上を経た戸建住宅の売買価格については、「建て替えを前提とし、敷地の価格が基本となってそこに建っている住宅は撤去されるべきものとしてマイナス評価される場合が少なくない。そして、撤去されるべき住宅には、老朽化が進んで撤去されることが妥当であるものだけでなく、良好な生活の場として十分住み続けられるものが少なからず含まれている。しっかりした住宅のほうが、解体費がかかるという理由でむしろマイナス評価が大きい場合があるともいわれている。²⁸⁾」との指摘がされている。

このような状況を踏まえて、固定資産税における時価については、「固定資産税評価における家屋を見ると、それは、間もなく壊される家屋ではなく、一定の効用を保持し十分活用されうる家屋であること、そして、現在

のわが国の不動産市場では、固定資産税評価の対象としての家屋の価値が具現する状況がないことに気付く。地方税法における、正常な取引における適正な時価に相当するものが、既存家屋については現状見当たらないのである。²⁹⁾」とし、固定資産税評価基準が算定する価格については「固定資産税が対象とする家屋の価値は、あくまでも一定の効用を保持する資産としての価値であることを踏まえれば、中古市場に現れる評価とは大きく異なるものである。³⁰⁾」とする見解がある。

この見解によれば、地方税法における適正な時価とは、上記(1)の民法や他の法律における取引価格と同義である客観的交換価値とは大きく異なるものとなる。しかし、平成15年6月最判、平成25年最判は、適正な時価をいずれも正常な条件のもとに成立する取引価格、客観的交換価値と判示しているところであり、現実に成立しえない取引の価格を想定したものとは解されない。また、「『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、投機目的または将来の期待による価格形成要因が不正常的な条件として排除される場合の価格は当該土地の利用利益に近接すること、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³¹⁾」との指摘もされているところであり、家

27) 財団法人資産評価システム研究センター・前掲注(8)・116頁参照

28) 同上・154頁

29) 同上・154頁

30) 同上・158頁

31) 占部・前掲注(23)・349頁

屋についても土地と同じ地方税法349条において、課税標準が定められていることからすれば、家屋の適正な時価についても土地の適正な時価と同様に解すべきといえる。

(4) 中古家屋の時価

再建築価格方式では、家屋の評価額は、経年により減価していくが、「築後年数を経た家屋については、新築家屋の場合の現実に発現する工事費のような固定資産評価額との相関が大きいものが、残念ながら現存しない³³⁾」と指摘されている。また中古家屋の市場における「家屋の評価は、我が国の都市化が進んだ地域における地価の高水準にも関連して、更地にするためにマイナスに評価される場合が少なくない³⁴⁾」との指摘や、「最近のような資産デフレ下の下では、取得価格に対しその後の処分価額が大幅に下回る傾向が見受けられるので、評価基準に基づく評価額が当該資産の取引価額を上回ることになる³⁵⁾」との指摘や「残価率については、産業廃棄物の処理に多大なコストを要するところ、残存価額の10%とか20%とかという数値は現実離れしている³⁶⁾」との指摘がされている。

さらに、「欧州主要国には、家屋評価は経年による減価をしないとしている国があり、米国の中古住宅市場では、新築住宅よりも適切に維持管理され瑕疵がないことが検証された

築後10年程度のもののほうが評価が高いなど、経年減価は必ずしも絶対的な方式ではない³⁸⁾」のであり、そもそも再建築価格方式で経年減価した価額が、中古家屋の取引価格に関連する合理性は極めて薄いと云わざるを得ない³⁹⁾。

(5) 小括

以上検討してきたとおり、中古家屋においては、固定資産評価基準による算定された価額が取引価格と推認される根拠に乏しく、その一般的な合理性に疑念が生じ得ることからすれば³⁸⁾、平成25年最判が示した「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」は、土地と比較して緩やかに認められるべきである。もしくは、中古家屋の固定資産評価基準については、そもそも一般的な合理性を有していないものとして、適正な時価を算定すべきであろう。

5 おわりに

本判決は、固定資産税における家屋の適正な時価について、直接、本件家屋の適正な時価を主張及び立証しようとすることは、特別の事情が存することの主張及び立証とはいえないとして、適正な時価の主張立証方法について制限をした。しかし、本稿で検討してきたとおり、中古家屋については、固定資産評価基準はそもそも取引価格を推認する根拠が

32) 財団法人資産評価システム研究センター・前掲注(8)・158頁

33) 同上・158頁

34) 品川芳宣「判批」判評545号(2004)4頁

35) 同上・4頁

36) 財団法人資産評価システム研究センター・前掲注(8)・162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)22頁は、「評

価基準が定めている家屋に関する再建築費標準評点数による評価方式はその公正さ、透明性を欠いているもので、この評価基準によって算定された評価額は『適正な時価』であると推認されるような価額ではない」とする。

38) 品川・前掲注34)・5頁は「家屋の価格の算定については、固定資産評価基準それ自体に多くの問題点を有している」とする。

薄弱で、固定資産評価基準で算定された価額が取引価格であるとの推認はその合理性に疑問が生じ得るところであり、上記特別の事情は緩やかに認められるか、中古家屋の固定資産評価基準については、そもそも一般的な合理性を有していないものとして、適正な時価を算定すべきである。本判決が推し進めた固定資産税に関して統一的、効率的に処理するということが最重要視され、地方税法が規定する「適正な時価」という文言から離れた解釈は、租税法律主義の観点からも許されるべきではない⁶⁹⁾。

本件は、条文の文言からすれば、本件家屋の適正な時価がいくらかが問題となるべきところ、条文の文言から離れた議論に終始し、売価10万円で売れない家屋の適正な時価がなぜ約150万円なのかという素朴な疑問に答えることができていないことが最大の問題である。

本件は上告中であり、最高裁による判断が待たれる。

以上

⁶⁹⁾ 田中治「判批」判評665号(2014)32頁も同旨と思われる。