

負動産と固定資産税

田 處 博 之

一 はじめに

近年、都心で駅近の物件は価格が高騰する一方で、地方を中心に条件が悪いため売れない、タダでも引き取り手が見つからない不動産が増えている。不動産といえば通常は大きな財産的価値を有するから、タダでもいいから手放したいなどというのは常識的には考えにくいかもしれないが、昨今は、人口減少や少子高齢化にともない土地利用のニーズが低下してきていて、そうしたなかでは、不動産を所有するのにもコストがかかるので、タダでもいいから手放したいということがある。⁽¹⁾ 建物は、いまの時代、空き家などとして管理しないままに放置することは許されない⁽²⁾ので維持管理の費用がかかるし、土地（更地）であっても、市街地だと雑草の問題があり、あの繁殖力はハンパないので、草刈りしないで放っておくと近隣から苦情をいわれかねない。⁽³⁾ そして、所有のコストとして看過できないのは、固定

資産税である。所有している以上、未来永劫、税金がかかってくるわけで、現状、利用価値に乏しく引き取り手のない不動産についてまで毎年、固定資産税が課されて、所有者にとって過大な負担となっている例もあるやに聞く。⁽⁴⁾ 利益を生まないばかりか負担にしかない不動産は、近年、「負動産」などと称されるにいたり、⁽⁵⁾ 不動産の優勝劣敗、二極化が進んでいるといわれる。いまや、不動産をめぐっての問題のあらわれ方は、「富動産」であるのか、「負動産」であるのかによって様相を大きく異にし、このことは地方だけでなく都市圏であっても変わらない。

負動産の存在は、都市部への人口移動等を背景とする所有意識の希薄化などともあいまって、いわゆる所有者不明土地問題⁽⁶⁾を生ぜしめている。この間、立法による対応が相次ぎ、⁽⁷⁾ 今年（令和三年）四月二一日には民法や不動産登記法などが改正される（令和三年法律二四号）とともに、「相続等により取得した土地所有権の国庫への帰属に関する法律」（以下、相続土地国庫帰属法と略称する。）⁽⁸⁾ が新たに制定され（令和三年法律二五号）、同月二八日に公布されるに至った。⁽⁹⁾ この新法は、「所有者不明土地の発生の抑制を図ることを目的と」して（同法一条）、相続等によって土地の所有権を取得した者が、法務大臣の承認を受けてその土地の所有権を国庫に帰属させる制度を創設する。その創設に向けての検討過程ではいろんな議論が交わされた（とりわけ特徴的なこととして、最初は、土地所有権の放棄をどのように認めていくかという議論であったのが、右記のとおり、土地所有権の国への移転というように発想が変わった⁽¹⁰⁾）が、税制にかかわって、「放棄される土地を減らすため、土地所有権の放棄を認める制度の創設とともに、譲渡が出来ない土地につき、利用の意欲のある者に土地の移転を促す制度を創設する必要がある。現行制度では、土地を無償で引き受けると、受贈者には贈与税、法人税、不動産取得税、固定資産税といった税金面で負担が生じる可能性がある。譲渡が出来ない土地につき、利用の意欲のある者がその所有権を取得しやすい様に、税制上の特例を設けることを検討すべきである」という意見があった。⁽¹¹⁾

負動産について引き取り手が現れない一因として税制上の問題があることは、これまでマスメディア上でも指摘されてきたところであり、⁽¹²⁾ 本稿が、負動産について固定資産税の今のあり方に問題のありやなしやを論じようとするのも、同様の問題意識に基づく。

二 固定資産税の制度概要

固定資産税は、固定資産に対し、その所在する市町村によって課される市町村税であつて（地方税法三四二条一項）、⁽¹³⁾ 固定資産とは土地、家屋および償却資産の総称である（地方税法三四一条一号）。固定資産税は、現状、地方税収の二・二％、市町村税収の四〇・二％を占め、市町村にとって基幹的な税となっている。⁽¹⁴⁾ 固定資産税の性質をめぐっては議論があるが、現行法上は財産税と解すべきであるといわれる。⁽¹⁵⁾

その税額が決定されてくる仕組みを、ここで簡単にみておこう。課税標準は、賦課期日（毎年一月一日、地方税法三五九条）における固定資産の価格として固定資産課税台帳に登録された金額である（地方税法三四九条、三四九条の二）。価格とは適正な時価である（地方税法三四一条五号）。

固定資産の価格を決定することは市町村長の権限に属する（地方税法四一〇条一項）が、固定資産の評価の基準ならびに評価の実施の方法および手続を総務大臣が定めることとされていて、これを固定資産評価基準といい（地方税法三八八条一項前段）、市町村長はこれに基づいて固定資産の価格を決定しなければならない（地方税法四〇三条一項）。

固定資産評価基準（昭和三十八年自治省告示一五八号）では、基本的に、土地については売買実例価額を基準として、

家屋については再建築価額を基準として評価を行うものとされている。¹⁶⁾

標準税率は一・四％であり（地方税法三五〇条一項）、加えて、都市計画法上の都市計画区域のうち市街化区域内に所在する土地および家屋に対しては、通常〇・三％の都市計画税が課される（地方税法七〇二条、七〇二条の四）。また、免税点があつて、同一の者が一の市町村の区域内において有する土地や家屋に対して課する固定資産税の課税標準が、土地では三〇万円、家屋では二〇万円に満たない場合は、市町村は、特別の必要がある場合を除き、固定資産税や都市計画税を課することができない（地方税法三五一条、七〇二条の二・二項）。

固定資産課税台帳に登録された価額は、不動産取得税や不動産登記の場合の登録免許税においても課税標準となつてくる。すなわち、不動産取得税は不動産の取得を対象として課される都道府県税であり（地方税法七三条の二・一項、一条二項）、課税標準は不動産を取得したときにおける不動産の価額である（地方税法七三条の一三・一項）ところ、不動産の価額とは適正な時価であり（地方税法七三五号）、固定資産課税台帳に価額が登録されている不動産については原則としてその価額により、固定資産課税台帳に価額が登録されていない不動産については固定資産評価基準により価額が決定される（地方税法七三条の二一・一項本文、二項）。不動産評価の統一の維持および徴税事務の簡素合理化の見地からといわれる。¹⁷⁾ 標準税率は四％である（地方税法七三条の一五）。また、免税点があつて、不動産取得税の課税標準が、土地の取得では一〇万円、家屋の取得のうち建築に係るものでは一戸二三万円、その他のものは一戸一二万円に満たない場合は、都道府県は不動産取得税を課することができない（地方税法七三条の一五の二・一項）。不動産登記の場合の登録免許税でも、課税標準は登記のときにおける不動産の価額であり（登録免許税法一〇条一項前段）、不動産の価額は、当分の間、固定資産課税台帳に登録された価額のある不動産については、その登録価額とされる（登録免許税法附則七条、登録免許税法施行令附則三項）。

三 判例の展開―「適正な時価」か?―

固定資産課税台帳に登録された価額が、果たして「適正な時価」(地方税法三四一条五号)であるのかどうかをめぐっては、争いが絶えない。固定資産評価基準に従った評価であっても、「適正な時価」なのかが問題とされるのである。最高裁判成一五年六月二六日判決(平成一〇年(行ヒ)四一号)¹⁸⁾では、東京都千代田区にある二つの土地の価額が争われた。すなわち、本件各土地の所有者は、土地課税台帳に登録された平成六年度の価額が平成五年度の価額の約九・二倍であり、時価を超える違法な価額であるとして、東京都固定資産評価審査委員会(被告)に対し審査の申出をし、被告がいわゆる七割評価通達¹⁹⁾を適用して価額決定をしたところ、これにも不服があるとして、右価額決定のうち平成五年度価額を超える部分の取消しを求めた。最高裁は、請求を一部認容していた原判決を支持して、いう。

「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」、「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額、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額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、当該価額の決定は違法となる。

他方、法は、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自治大臣の告示である評価基準にゆだね(法三八八条一項)、市町村長は、評価基準によって、固定資産の価額を決定しなければならないと定めている(法四〇三条一項)。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が、適正な時価の意義については上記のとおり解すべきであり、法もこれを算定するための技術的かつ細目的な基準の定めを自治大臣の告示に委任したものであつて、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。」

この最高裁平成一五年六月二六日判決がいうところのうち、「適正な時価」を客観的交換価値とみることでよいからあるいは収益還元価格などとみるべきでないか、「適正な時価」の意義をめぐつては学説上、議論があるが、「適正な時価」を客観的交換価値とみて、収益還元価格などとはみない判例の立場は、最高裁平成一八年七月七日判決（平成一五年（行ヒ）三〇号）⁽²¹⁾によつても再確認されている。

固定資産評価基準が評価の均衡を図るべく全国一律の統一的なものである以上、個々の土地の個別の属性を十分に考慮することができず、「適正な時価」を上回る価格決定を招く可能性がある。⁽²³⁾最高裁平成一五年六月二六日判決も、制度的にそうした可能性があると認めているといえよう。⁽²⁴⁾では、そうした場合に、評価基準によることなく、たとえば鑑定評価によるなどして価格を決定すべきことを主張することは許されるか。

最高裁平成一五年七月一八日判決（平成一一年（行ヒ）一八二号）⁽²⁵⁾では、北海道伊達市に所在する昭和五十一年二月建築の鉄骨造陸屋根三階建店舗の価格が争われた。すなわち、本件建物の所有者は、固定資産課税台帳に登録された平成九年度の価格三〇〇八万円余を不服として、伊達市固定資産評価審査委員会（被告）に対し審査の申出をしたところ、棄却決定を受けたため、相続人である原告がその取消しを求めた。

原判決である札幌高裁平成一一年六月一六日判決（平成一〇年（行コ）二一号）⁽²⁶⁾は、被告による棄却決定を違法と

して請求を認容していた。すなわち、原告が提出した不動産鑑定士作成の不動産鑑定評価書は平成九年一月一日時点の鑑定評価額を一八九万円としていたところ、原判決は、この鑑定評価書は、評価の前提となる事実の確定に問題があるとも認められないし、計算過程等にも過誤があるとはうかがえないうえ、格別の反証もないとして、この鑑定意見書に則って本件建物の「適正な時価」を認定するのが相当であつて、平成九年一月一日時点の「適正な時価」は二六〇六万円程度を超えるものではないとしたうえで、伊達市長の定めた三〇〇八万円余は「適正な時価」を超えるので、右棄却決定はその余の点について判断するまでもなく違法であるとしていた。

これに対して、最高裁は、原判決を破棄し、事件を原審に差し戻す。最高裁はいう。

「伊達市長は、本件建物について評価基準に定める総合比準評価の方法に従って再建築費評点数を算出したところ、この評価の方法は、再建築費の算定方法として一般的な合理性があるといふことができる。また、評点一点当たりの価額一・二円は、家屋の資材費、労務費等の工事原価に含まれない設計監理費、一般管理費等負担額を反映するものとして、一般的な合理性に欠けるところはない。そして、鉄骨造り（骨格材の肉厚が四mmを超えるもの）の店舗及び病院用建物について評価基準が定める経年減点補正率は、この種の家屋について通常の維持管理がされた場合の減価の手法として一般的な合理性を肯定することができる。

そうすると、伊達市長が本件建物について評価基準に従って決定した「三〇〇八万円余との「価格は、評価基準が定める評価の方法によつては再建築費を適切に算定することができない特別な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な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。」

原告提出の「鑑定書が採用した評価方法は、評価基準が定める家屋の評価方法と同様、再建築費に相当する再調達原価を基準として減価を行うものであるが、原審は、」原告提出の「鑑定書の算定した本件建物の一平方メー

トル当たりの再調達原価及び残価率を相当とする根拠を具体的に明らかにしていないため、原審の前記説示から直ちに上記特別の事情があるということとはできない。そして、原審は、上記特別の事情について他に首肯するに足る認定説示をすることなく、本件建物の適正な時価が二六〇六万円程度を超えるものではないと判断したものであり、その判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。⁽²⁷⁾

固定資産評価基準が定める評価方法等の一般的合理性から、評価基準に従って決定された価格は、評価基準によることでは価格を適切に算定することのできない特別の事情の存しないかぎり、「適正な時価」であると推認するこうした立場は、その後、最高裁平成二一年六月五日判決（平成一八年（行ヒ）一七九号）⁽²⁸⁾）によっても再確認されている。すなわち、そこでは、兵庫県西宮市に所在する市街化区域農地などの価格が争われたのであるが、最高裁は、評価基準所定の市街化農地の評価方法は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ので、西宮市長が決定した価格が評価基準および市の評価要領に従って決定されたと認められる場合は、それらの定める評価方法によつては価格を適切に算定することのできない特別の事情の存しないかぎり、その適正な価格であると推認するのが相当であるとする。

したがって、判例の論理では、固定資産評価基準に従って決定された価格が「適正な時価」であるとの推認を破る「特別の事情」とはなにもあるかが重要な意味をもってくる。最高裁平成一五年七月一八日判決の判示からすれば、不動産鑑定士による鑑定評価額が評価基準による評価額を下回るといっただけでは、「特別の事情」ありとはならないようであった。⁽²⁹⁾

最高裁平成二五年七月一二日判決（平成二四年（行ヒ）七九号）⁽³⁰⁾では、東京都府中市に所在する区分建物の敷地権

の目的である土地の価格が争われた。すなわち、本件区分建物およびその敷地権の共有者は、土地課税台帳に登録された平成二一年度の価格を不服として、府中市固定資産評価審査委員会に対し審査の申出をしたところ、棄却決定を受けたため、府中市（被告）に対しその取消し等を求めた。

原判決である東京高裁平成二三年一〇月二〇日判決（平成二二年（行コ）三三六号³¹）は、登録価格に適正な時価を超えた違法があるかどうかを検討すれば必要かつ十分であるとの立場から、原告や被告が提出した証拠において収集された取引事例の取引価格および公示価格をもとに本件敷地の客観的な価格を算定し、これは本件敷地の登録価格を上回るので、本件敷地の登録価格の決定は違法でないとして、請求を棄却していた。

これに対して、最高裁は、これまでの判例の立場を踏襲して、適正な時価とは客観的な交換価値であるから、(1)登録価格が賦課「期日における当該土地の客観的な交換価値を上回れば、その登録価格の決定は違法となる」とするとともに、(2)地方税法が固定資産の価格の決定を固定資産評価基準によらしめていることについて「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」としたうえで、(3)「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」として、

一、固定資産課税台帳に登録された基準年度に係る賦課期日における土地の価格が固定資産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、その登録された価格の決定は違法となること、

および、

二、評価対象の土地に適用される固定資産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、固定資産課税台帳に登録された基準年度に係る賦課期日における当該土地の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、その登録された価格は、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されること

を判示する。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の決定が違法となるのは、当該登録価格が、①当該土地に適用される評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回るとき（右記一、の場合）であるか、あるいは、②これを上回るものではないが、その評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものではなく、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（右記二、の推認が及ばず、または、その推認が覆される場合）であって、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るとき（右記(1)の場合）であるとされる。

そのうえで、最高裁は、本件敷地登録価格については、適正な時価との多寡についての審理判断とは別途に、当該土地に適用される評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回らないかの審理判断が必要なのに、原審はこれを不要としてこの点についての審理判断をしていないし、また、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か、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あるか等の審理判断が必要なのに、原審は、評価基準によらずに認定した本件敷地部分の適正な時価が本件敷地登録価格を上回ることのみを理由に当該登録価格の決定は違法でないとしていて、審理不尽の違法がある

として、原判決を破棄し、事件を原審に差し戻す。

千葉勝美裁判官の補足意見が付されていて、判決の言わんとするところを理解するのに有益なので、冗長にはなすが紹介しておこう。

「一 地方税法三四一条五号は、固定資産税の課税標準となる固定資産の価格を『適正な時価』としていころ、同法四三四条に基づく固定資産評価審査委員会の決定の取消しの訴えにおいては、同法四三二条に基づく固定資産課税台帳に登録された価格が適正な時価を超えた違法があるかどうかが審理判断の対象の一つとなる。そこで、土地の所有名義人が、自ら独自に提出した鑑定意見書等に基づき、その時価となるべき価格を算出して（以下、この価格を『算出価格』という）、法廷意見の述べる『特別の事情』（又は評価基準の定める評価方法自体の一般的な合理性の欠如）の主張立証を経ずに、上記の適正な時価を直接主張立証することにより、当該算出価格が評価基準の定める評価方法に従って決定された登録価格を下回るとして、当該登録価格の決定を違法とすることができるかが一応問題となろう。

二 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一五年七月一八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。

三 そそも、このような算出価格が当該登録価格を下回る場合、それだけで、上記の適正な時価であることの推認が否定されて登録価格の決定が違法となるのであれば、課税を行う市町村の側としては、このようにして所有名義人から提出される鑑定意見書等が誤りであること、算出方法が不適当であること等を逐一反論し、その点を主張立証しなければならなくなり、評価基準に基づき画一的、統一的な評価方法を定めることにより、大量の全国規模の固定資産税の課税標準に係る評価について、各市町村全体の評価の均衡を確保し、評価人の個人差による不均衡を解消することにより公平かつ効率的に処理しようとした地方税法の趣旨に反することになる。

四 實際上、登録価格が算出価格を上回ることにより、登録価格が上記の客観的な交換価値を上回る場合というのは、評価基準の定める評価方法によることが適当でないような特別の事情がある場合に限られる。このような特別の事情（又はその評価方法自体の一般的な合理性の欠如）についての主張立証をしないまま独自の鑑定意見書等を提出したところで、その意見書の内容自体は是認できるものであったとしても、それだけでは当該登録価格が適正な時価であることの推認を覆すことにはならないのであって、登録価格の決定を違法とすることにはならない。

（なお、実際上は、このような特別の事情の存否が争われている場合でも、評価基準の定める評価方法自体が不適当であるというのではなく、評価方法の当てはめの適否（すなわち当てはめの過程で所要の補正をすることの要否等）の問題として処理すべきであることが多いものと思われる。また、仮にこのような特別の事情があると

認められる場合には、課税を行う市町村の側としては、登録価格が適正な時価を超えていないことの主張立証を
する必要が改めて生ずることになるが、その場合においても、実務上は次のような対応が求められることが多い
であろう。すなわち、評価基準の定める評価方法の全部ではなくその一部につき特別の事情があるときは、地方
税法の趣旨からして、適正な時価の認定において当該評価方法の他の部分を前提として行うことの可否、要否を
まず検討すべきである。この点は、個々の事案ごとに適用の排除される評価方法の範囲や性質等を勘案して個別
具体的に検討することになるが、実際には、当該評価方法を全て放棄するのではなく、排除された部分を除き残
余の部分を前提として適正な時価を認定していくべき場合が多いものといえよう。

五 したがって、土地の所有名義人が、独自の鑑定意見書等の提出により適正な時価を直接主張立証し登録価
格の決定を違法とするためには、やはり、その前提として、評価基準の定める評価方法によることができな
い特別の事情（又はその評価方法自体の一般的な合理性の欠如）を主張立証すべきであり、前掲最高裁判平成一五年七
月一八日第二小法廷判決もこの考えを前提にしているものと解される。³²⁾

したがって、判例の論理によれば、納税義務者は、判示にいわれる「特別の事情」等を主張立証しないで鑑定意見
書等を提出しても、登録価格が適正な時価であることの推認は覆らず、登録価格の決定は違法とはならないことにな
る。従前の最高裁判決においても「特別の事情」のないことは登録価格が適正な時価を上回らないことを推認せしめ
ていたが、ここにいたって、「特別の事情」の存在が、登録価格の決定が違法であることの独自の要件に「格上げ」³³⁾さ
れたかのごときである。登録価格が適正な時価を上回るだけでは、決定は違法とならず、³⁴⁾固定資産評価基準によつて
決定された額であるかぎり、登録価格は適正な時価であると「擬制」³⁵⁾されるものとされたといえるのではないか。

実際、登録価格の決定の違法性を主張してその取消しを求める訴えを、こうした判例の論理のもとしりぞけた裁判例が多数みられるのに対し、違法性を認めて訴えを容れた裁判例は多くない。そうしたなか、——最高裁平成二五年七月一二日判決の千葉補足意見が括弧書きのなかでいうように、所要の補正をすることの要否にかかわってなど、固定資産評価基準に定められた評価方法の当てはめの不適切さから訴えを容れた裁判例ならば若干ながら存在するもの——評価基準の定める評価方法によることを不適切ならしめるような特別の事情の存在を認定して訴えを容れた裁判例は、さらに数少ない。⁽³⁸⁾「特別の事情の壁は事実上高い」と言われるゆえである。⁽⁴⁰⁾

それでは実際に、どのような事情があれば、「特別の事情」があるものと認められているのか。いずれも最高裁平成二五年七月一二日判決よりも前の裁判例であるが、みてみよう。広島高裁平成一六年二月二三日判決（平成一五年（行コ）六号）⁽⁴¹⁾では、広島県尾道市に所在する土地の価格が争われた。この土地は農地だが、雑種地に転用する許可を得ていた。広島高裁は、本件土地の評価が近隣の宅地に比準されたことには一般的な合理性があり、それ自体固定資産評価基準に違反するとはいえないが、本件土地については、評価基準が定める評価の方法によっては適切に評価することができない特別の事情があるところ、原告提出の不動産鑑定士による鑑定評価書の評価方法には合理性があり、本件土地は極めて個別性が高くて他に適切な評価方法がないとして、この鑑定評価書による金額を客観的時価として、土地所有者の審査決定取消請求を一部認容する。そこで広島高裁が特別の事情としていったのは、本件土地は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や崖地補修等に莫大な費用を要し単独では採算がとれず、現状の経済状況など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、極めて個別性の高い土地であり、そもそも現況が宅地である本件の標準宅地から比準する方法によること、造成費控除を四〇パーセントとすることでは「適正な時価」を算定することはできないことであつた。

東京高裁平成一六年一月二二日判決（平成一四年（行コ）二七六号）⁽⁴²⁾では、茨城県結城市に所在する建物の価格が争われた。すなわち、本件建物は平成七年一〇月に新築、同年十一月に使用開始され、翌平成八年に不動産取得税賦課決定がされたところ、この処分における課税標準額および納付すべき税額が争われた。東京高裁は、本件建物のように固定資産課税台帳に価格が登録されていない不動産について、固定資産評価基準に従って決定された価格が適正な時価を上回るときはその限度で当該価格の決定は違法となり、固定資産評価基準の定める再建築価額評価法は一般的な合理性を肯定することができるが、本件建物の評価は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、その評価額は本件建物取得時の適正な時価を上回っていた可能性があり、本件では、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の事情があるところ、原告の依頼による私的鑑定の評価額には合理性があり、前提となる事実の確定や計算過程に問題があるともいえないとして、この鑑定による評価額を適正な時価として、建物取得者の不動産取得税賦課決定取消請求を一部認容する。そこで東京高裁が特別の事情としていたのは、①新築家屋の請負金額は、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かぎり適正な時価を反映するものといえ、本件建物の実際の建築費（およそ九三九七万円程度と推認される。）と評価額（二億八五七万一〇〇〇円）とは相当程度の隔たりがあること（建築費の金額の正確性や請負契約締結の際の特殊な事情の有無について必ずしも十分な立証があるとはいえないが、請負人との間に特殊な関係があったことなどほかがわれず、右隔たりは看過できないこと）、②平成四年から平成七年にかけて一般的に建築物価水準が相当程度下落していて、平成四年一月現在の物価水準に基づいて算出された標準評点数をそのまま用いた場合は賦課期日における本件建物の再建築費を適切に算定できない可能性があるのであった。もっとも、この東京高裁判決は上告審の最高裁平成一九年三月二二日判決（平成一六年（行ヒ）一二〇号）⁽⁴³⁾によって破棄されていて、そこ

では、①請負金額が当事者間の正常な価格交渉によるものか否かも不明で、右隔たりが評価額の適正さを左右するものということはできない、②建築費に関する物価水準の下落によって云々をいう原審の指摘は一般的、抽象的な可能性をいうにすぎず、評価額を下回る評価を相当とする具体的事情をいうものではないとして、右特別の事情が否定されている。

四 学説による評価

以上のような判例の立場を学説はどうみているか。批判は少なくなく、すでに平成一八年には品川芳宣名誉教授（肩書きは当時のも。以下同じ。）が「固定資産税（土地・家屋）の評価―評価の仕組と問題点―」と題する論説のなかで、最高裁平成一五年七月一八日判決を挙げて「固定資産評価基準をそのまま適用し難いとする『特別の事情』の容認があまりに厳しすぎるため」「『適正な時価』から一層乖離することにもなる」とする⁴⁴、平成二四年には占部裕典教授が「固定資産税の『適正な時価』と相続税法の『時価』の解釈―固定資産税の登録価格等の鑑定評価による主張立証責任について―」と題する論説のなかで、「『特別の事情』の要件をあまりに厳格に解すると、最高裁平成一五年六月二六日判決が示唆するように、『法もこれを算定するための技術的かつ細目的な基準の定めを自治大臣の告示に委任したものであつて、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。』との趣旨に反する」として、⁴⁵特別の事情の認定が厳しいことを問題視していた。

平成二五年に七月一二日の最高裁判決が下され、翌平成二六年に田中治教授が同判決に対する評釈のなかで、千葉補正意見を、統一的な処理を重視するあまり納税者の訴えを形式的に一律に排除するものであると批判する。田中教授

はい。すなわち、「土地の評価においては、土地の評価の不均衡を解消すべきであり、評価基準がこれに寄与するところが大きいとしても、基準価格および登録価格が客観的な交換価値を上回る価格を査定することまでも委任されているものではない以上、納税者が、実体法上、問題の登録価格が時価を上回っているとして争うこと自体が排斥されてよいものではない。鑑定意見書等による時価の主張については、その主張自体の当否を検討した上でこれを是認し、あるいは否認すればよいだけであって、実体法上の時価概念の検証とは別に、あるいはこれに先立って、必ず、評価基準によることが適當ではない特別の事情等を納税者が主張立証しなければならぬとまでいうことは、解釈論としては、言い過ぎだと思われる。もし、そのような方向を妥当とするのであれば、立法で明示すべきことがらである。」

評価の個別的妥当性を求めて、登録価格が適正な時価を上回って違法であると納税者が主張してくることに対して、「市町村長は、適正な時価概念に照らして、納税者の主張が誤りであることを個別具体的に『逐一反論し、その点を主張立証しなければならぬ』るが、地方税法上、固定資産税が適正な時価に基づき評価すべきだとする法の縛りがある限り、そのような負担や煩わしさは市町村長の側が当然に負うべきものである」と。⁽⁴⁶⁾ 中井稔教授も同年に「固定資産の評価と納税者の権利救済」と題する論説のなかで、「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」、適正な時価は客観的な交換価値であるとする最高裁判例に優先するものではない、土地の流通市場が未整備な地域でかつ買い手が見当たらず需要が皆無であれば、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って、価額はゼロと評価すべきであるとする。⁽⁴⁷⁾

とりわけ家屋については、土地以上に評価額が問題にされることが多いこと、固定資産評価基準そのものに多くの問題点があることが指摘される。⁽⁴⁸⁾ たとえば、品川芳宣名誉教授は平成一八年に「固定資産税（土地・家屋）の評価―

評価の仕組と問題点―と題する論説のなかで、木造家屋は耐用年数三五年、残存割合二〇%とされているが、三五年も経過した木造家屋の処分価額が取得価額の二〇%になるとはとても考えられず、廃棄物の処理代を考えればマイナスになるはずであるとし、⁽⁴⁹⁾ 中井稔教授も平成二六年に「固定資産の評価と納税者の権利救済」と題する論説のなかで、一般に築後二〇年の木造家屋はその客観的な交換価値はゼロとみるのが相当である（適切に維持補修されていれば築後二〇年であっても使用価値はあるが、売却処分する際の客観的な交換価値はゼロである。）のに、固定資産評価基準が残価率を一律二〇%としているのは荒唐無稽であるとする⁽⁵⁰⁾⁽⁵¹⁾。また、手塚貴大教授は平成二三年に「家屋の評価に係る裁判例」と題する論説のなかで、売買の対象にもなりえない老朽化した家屋にも固定資産税が課されることには納税義務者の納得は得られ難いとする⁽⁵²⁾。鉄骨造建屋についても、中井教授が平成二六年にさきの論説のなかで、建築基準等が時の経過で変遷しているので、「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、維持が難しくなっているとする⁽⁵³⁾⁽⁵⁴⁾。

五 若干の考察

ここまでみてきたように、判例は、固定資産評価基準による価額決定であるかぎり、その適法性を強く推認し、簡単にはこの推認をくつがえすことを許さない。評価の統一性を重視する態度のあらわれといえよう。登録価格が適正な時価を上回することは許されないと他方ではいうものの、評価の均衡を確保することの意味、犠牲となつて、個別の不動産において適正な時価を上回る登録価格となることがあつてもやむなしとのスタンスがうかがわれる。判例は、登録価格は、評価基準によって決定された価格を上回らなければ、「特別の事情」の存しないかぎり、適正な時価

を上回っていないと推認されるというが、もはやこれは推認ではなく「擬制」といつてよいのではないか。このような判例の立場は、学説の一部から批判を受けているところでもあった。

もちろん、固定資産評価基準に定められた評価方法のところで、個別の事情への斟酌がされる仕組みにはなっている⁽⁵⁵⁾ので、まずはそれが最大限に活用されることで、適正な時価を上回る登録価格とならないように努められるべきである⁽⁵⁶⁾。

では、タダでも引き取り手のないような負債産について、固定資産評価基準に定められた評価方法でもって、その価格を適切に算定することができるか。

今年（令和三年）に新たに制定された相続土地国庫帰属法において、国庫への帰属が承認されない土地の一つとして「崖（勾配、高さその他の事項について政令で定める基準に該当するものに限る。）がある土地のうち、その通常の管理に当たり過分の費用又は労力を要するもの」が規定される（同法五条一項一号）。国庫帰属から除外されるのは管理コストの国への転嫁や土地の管理をおろそかにするモラルハザードが懸念されたためであるが、法制化に向けての議論の過程では、崖地のような使い勝手の悪い土地だからこそ、負担に見合う利益も得られずに負債産化して所有者不明となる危険が大きく、むしろ国庫帰属の対象であるべきであるとの意見も繰り返し述べられてきた⁽⁵⁸⁾。崖地は、負債産化する土地の代表例といえよう。こうした土地について、固定資産評価基準の定める評価方法のもと、固定資産税の負担が十分に軽減されてくることは可能か。もしこれが可能で、実際に固定資産税の負担が軽減されてくるのであれば、引き取り手も現れやすくなり、負債産化して所有者不明となることも、一定程度は避けられよう。

固定資産評価基準は、宅地のうち主として市街地的形態を形成する地域における宅地として市街地宅地評価法に

よって評点数が付設されてくる土地においてであれば、各筆の宅地の評点数は路線価を基礎とし、画地計算法を適用して付設されることを定め（第1章第3節二（4）、画地計算法では総面積に対するがけ地部分の面積比に応じて最大で〇・五五へのがけ地補正（がけ地積／総地積が〇・九〇以上の場合）が認められている（別表第3画地計算法 附表7がけ地補正率表）。固定資産評価基準解説によれば、「がけ地とは、画地の一部又は全部が傾斜地、低湿地又は軟弱地盤等で通常の宅地の用途に供することができないものと認定される画地である」とされる⁵⁹。また、固定資産評価基準は「市町村長は、宅地の状況に応じ、必要があるときは、『画地計算法』の附表等について、所要の補正をして、これを適用するものとする」と定め（第1章第3節二（4）、固定資産評価基準解説は、その趣旨として「附表等は実験値に基づき標準的なものが示されているものであり、そのまま適用した結果、各筆の宅地の評価額に不均衡が生ずると認められる場合には、このような不均衡が生じないように、実情に応じた方法に修正する必要がある」とする⁶⁰。所要の補正の導入の検討に際しては、国土交通省が定める不動産鑑定評価基準が例示する個別的要因（「不動産に個性を生じさせ、その価格を個別的に形成する要因」）が参考にされるべきであるとされる⁶²。ちなみに、画地計算法の附表は附表7がけ地補正率表を含め八つあるところ、その全体で平成二七年度において二七四件の所要の補正が実施されたとのことだが、⁶³がけ地補正率の最大は〇・五五であるのがこれを超えてさらに大きく補正された例があるのかどうかは不明である。

また、家屋の評価に採用されている再建築価額を基準とする方式は、固定資産評価基準解説によれば「評価の対象となった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を求め、当該再建築費に当該家屋の時の経過によって生ずる損耗の状況による減価を考慮し、必要に応じてさらに需給事情による減価を考慮して、当該家屋の価格を求めるものである」とされる⁶⁴。

木造家屋においてであれば、固定資産評価基準は、損耗の状況による減点補正率は、経過年数に応ずる減点補正率により、ただし、天災、火災その他の事由により家屋の状況から経過年数に応ずる減点補正率にすることが適当でない場合は損耗の程度に応ずる減点補正率にすることを定め(第2章第2節五)、経過年数に応ずる減点補正率を求めるのに木造家屋経年減点補正率基準表(別表第9)を、損耗の程度に応ずる減点補正率を求めるのに部分別損耗減点補正率基準表(別表第10)を置く。損耗の程度に応ずる減点補正率について、固定資産評価基準解説は「経年減点補正率基準表に示されている経年減点補正率の最低限(〇・二〇)の保持が不可能な場合も考えられるので」と説明する。⁽⁶⁵⁾木造家屋経年減点補正率基準表は最大の減点で〇・二〇の経年減点補正率を(たとえば延べ床面積1㎡当たり再建築費評点数が一二八、〇〇〇点以上の専用住宅、共同住宅、寄宿舎及び併用住宅用建物であれば経過年数三五年以上のとき)、部分別損耗減点補正率基準表は最大の減点で損耗残価率〇を(損耗状況が当該部分別の原形をとどめないとき又はその復旧が不能であるとき)それぞれ定める。なお、部分別損耗減点補正率基準表について、固定資産評価基準は、市町村長が「当該市町村に所在する木造家屋の損耗の程度、構造等の実態からみて部分別損耗減点補正率基準表を適用することが困難であると認める場合その他特に必要があると認める場合は」「所要の補正を行い、これを適用することができるとし(第2章第2節五2(1))、固定資産評価基準解説は「このような補正を行うことができる場合とは、大規模災害が起こった場合などで、当該市町村に所在する家屋の損耗の状況に特別な特徴が見られる場合や、家屋の構造、構法等の特殊性によって損耗の程度に特別な傾向が見られる場合等をいう」とする。⁽⁶⁶⁾

さらに、固定資産評価基準は、「需給事情による減点補正率は、建築様式が著しく旧式となつている木造家屋、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木造家屋等について、その減少する価額の範囲において求めるものとする」と定め(第2章第2節六)、このことについて固定資産評価基準解説は「家屋の評価額は、取引価格とは異

なるものであり、評価基準においては、再建築価格を基準として評価する方法が採用されているが、需要と供給の面から生ずる価格差は、一定、考慮しなければならないものであり、この目的をもつて示されたのが需給事情による減点補正率である」と説明する。⁽⁶⁷⁾ もつとも、同解説によれば、具体的には「1 草葺の家屋、旧式のれんが造の家屋その他間取、通風、採光、設備の施工等の状況からみて最近の建築様式又は生活様式に適應しない家屋で、その価額が減少すると認められるもの」、「2 不良住宅地域、低湿地域、環境不良地域その他当該地域の事情により当該地域に所在する家屋の価額が減少すると認められる地域に所在する家屋」、「3 交通の便否、人口密度、宅地価格の状況等を総合的に考慮した場合において、当該地域に所在する家屋の価額が減少すると認められる地域に所在する家屋」に適用されるものとされ、また、「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、家屋の価格が再建築価格に基づいて評価されるのが原則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行われなければならないものと解される」と説明される。⁽⁶⁸⁾ 需給事情による減点補正率の限度はない（各市町村長の判断と責任においてその率を定める）が、かつては減価率に限度があり、すなわち昭和三九年度の固定資産税の評価指導では右記1に該当する家屋については一〇％が、右記2または3に該当する家屋については三〇％が限度とされていたが、昭和四一年度からはこれら限度は廃止されたとのことである。⁽⁶⁹⁾

このようにみてくると、たとえば崖地でも最大で半分弱の減額にしかならず、家屋も築後何十年経とうとも二割は価値が残っているとされるのが基本で、もちろん、個別の事情によっては更なる減額も例外的に可能な仕組みにはなっている。実態としてそれがどの程度積極的に活用されているのがポイントとなつてこよう。

固定資産評価基準の定める評価方法が適切に当てはめられるべきことは、最高裁判平成二五年七月一二日判決の千葉補足意見が括弧書きのなかで述べるところでもあった。しかし、それが十分にはかなわない場面では、やはり、適正

な時価を上回る登録価格であつてはいけないとの大原則のもと（地方税法三四一条五号は、価格とは適正な時価をいうと規定する）、特別の事情があるものとして、鑑定評価を用いるなどして、個別の事情をしかるべく斟酌して評価がされるべきである。やはり、負動産であるならば、その無価値性に相応して登録価格が決定されてくるべきであつて、使い道のない負動産からも固定資産税を取ろうということ自体がそもそもおかしいのではないか。使う使わないは所有者の勝手ということなのかもしれないが、負動産であつて、現所有者にとつてのみならず、誰にとつても使い道のない（だから、タダでも引き取り手が現れない）不動産をも、（使う使わないではなく）使えない不動産をも「財産」とみて税を課するのは、いかがなものか。

ところで、固定資産税は、さきにみたように、財産税であると一般に理解されている。財産税とは財産の所有という事実に対して課される租税であり、固定資産税はそのうち、特定種類の財産を対象として課される個別財産税である。²⁰最高裁判成一五年六月二六日判決は「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る」と述べていた。そうであるならば、課税物件である当該不動産だけが固定資産税徴収の引当となるように、制度を改めようかどうか。

かつて、固定資産税の前身である地租の初期の頃は、その滞納処分の際し、課税物件である当該土地のみが執行の対象であつた。しかし、地租不納で滞納処分となる土地は、債権の担保となつてゐることが多く、所有者にしてみれば、所有者名義は残つてゐるものの、弁済困難なため土地はすでに担保権者のものとして「一銭の租税を支払ふも損」と考え、租税を滞納し公売に委ねてしまふという問題が当時、指摘されていた。明治二二年に新たな国税徴収法と国税滞納処分法が制定され、そこでは、従来の租税不納処分規則は、滞納処分対象財産が限定され過ぎていて、他に財

産があつてもこれを差し押さえることができず国家の損失になつてゐること、地租不納の場合に、他に財産があつても土地を公売するのは私人の財産を十分に尊重してゐないことなどがいわれ、差押え・公売の対象財産が所有財産一般に拡張され、いまの仕組みとなつた。⁽⁷¹⁾ 納税義務の（対物的でなく）对人的な扱いに對しては、戦後、昭和二五年のシャウプ使節団による第二次勧告がその報告書附録のなかで法律改正を勧告してゐたが、日本側の採用するところとはならなかつた。⁽⁷²⁾

しかし、近年、令和二年に、淵圭吾教授がある雑誌の「所有者不明土地問題にみる固定資産税の本質」と題する巻頭言のなかで、固定資産税の本質について、不動産自体の客観的な価値に着目して課すものだと考え方を純化していくならばとして、初期の地租においてそうであつたように「徴収の場面において専ら課税物件である固定資産のみを引き当てとするということも考えられる」とする。⁽⁷³⁾

固定資産税がその本質において固定資産の価値に担税力を見出して課されてくるものであるならば、徴収においてはその物件だけが引当てとなつてくるのがむしろスジではないか。また、それでなんの不都合も生じまい（固定資産税による税収が市町村において重要な財源となつてゐることは理解するとしても）。すなわち、価格とは適正な時価をいうと規定する地方税法三四一条五号のもと（最高裁も、適正な時価を上回る登録価格であることは許されないと明言する）。市町村長がその金額が適正な時価であるとして登録価格を決定した以上、その物件にはそれだけの価値があるわけだから、実際にはその値段では売れなくて税収減になるなどという事態は生じるはずがないからである。市町村長は固定資産評価基準の定める評価方法に基づいて価格を決定しなければならないので、実際の価値よりも高い金額での登録価格となつてしまうこともあるとの反論があるかもしれないが、そのような主張は許されるべきではない。なぜなら、そうした個別の事情がある不動産であれば、積極的に補正を施して、実際の価値に合わせて登録価

格を決定すべきだからである（仕組みとして、そうした例外扱いが可能な固定資産評価基準となっている）。かりに固定資産評価基準の定める評価方法に基づいては適切に登録価格を決定できないという状況であつたとしても、総務省告示であるに過ぎない固定資産評価基準によつて、地方税法三四一条五号の大原則がゆるがせにされてはならない。最高裁も、固定資産評価基準の定める評価方法によることが適切でない特別の事情がある場合には、これによる登録価格決定が違法となり得べきことをいつていた。⁶²⁴

固定資産税を滞納しても滞納処分⁶²⁵の執行対象が課税物件に限られてくるのであれば、所有者にしてみれば、いわばその物件を差し出せば固定資産税の支払いを免れることができるわけで、このことは、それが負動産であつた場合に固定資産税の負担に未来永劫、悩まされる、といったことがなくなることを意味する。本来的には、負動産であるならば、その無価値性に相応して登録価格が決定されてくるべきなのだが、現状、評価の均衡の名のもと、固定資産評価基準による登録価格の決定において、負動産であることが十分に考慮されず、判例もまた、特別の事情を容易には認めずそうした事態を容認しているなかでは、滞納処分の執行対象を課税物件に限定するということをセツトしていく必要があるのではないか。そうでないと、所有不動産から得られる利益を上回る固定資産税を課されて、その結果、自分の他の所有財産から持ち出しで固定資産税を払っていかないとけないという事態（いわばコメがまったく収穫できないのに年貢だけは納めなければならないかのごとき事態）が解消されないままになりかねない。

負動産を所有することにもなう負担を、せめて固定資産税の部分だけでもナシにしていくことができれば、その所有権を放棄したいと希望する者も少しは減ってくるであろうし、また、タダならば貰い受けようという者が出てくることも少しは期待できるのではないか。

（注）

- （１） タダどころか、たとえば朝日新聞平成二九年八月一二日朝刊二頁「売値『マイナス価格』 リゾート地バブル一転 相続人のお荷物に（負動産時代）」は、売主が買主にお金を付けて引き取ってもらう「マイナス価格」での取引事例を報じる。
- （２） 「空家等対策の推進に関する特別措置法」（平成二六年法律一二七号）が平成二七年五月二六日に完全施行された。
- （３） 地方自治体によつては、雑草等の放置に対し行政からの代執行を可能とする条例さえある（たとえば三重県名張市の例、法制審議会民法・不動産登記法部会第一二回会議（令和二年二月一八日開催）名張市提供資料（<http://www.moj.go.jp/content/001315085.pdf>））。
- （４） たとえば朝日新聞令和三年八月一八日朝刊六頁「固定資産税 高すぎる？ 評価額 実勢価格と大きく乖離する例も」は、一〇万円まで値下げしても売れない宅地が、約三〇〇万円との評価のもと毎年約三万円の固定資産税が課された事例を報じる。
- （５） さしあたり、朝日新聞取材班「負動産時代 マイナス価格となる家と土地（朝日新書708）」（平成三二年、朝日新聞出版）。最近は「腐動産」という表現もみられる。
- （６） 法制審議会第一八三回会議（平成三二年二月一四日開催）において法務大臣からなされた「民法及び不動産登記法の改正に関する諮問」（諮問一〇七号）は、「不動産登記簿により所有者が直ちに判明せず、又は判明しても連絡がつかない」土地とし、本文に後記の「相続等により取得した土地所有権の国庫への帰属に関する法律」（令和三年法律二五号）は「相当な努力を払ってもなおその所有者の全部又は一部を確知することができない土地」（第一条）とする。
- （７） 平成三〇年六月六日に「所有者不明土地の利用の円滑化等に関する特別措置法」が成立し、同月一三日に公布され（平成三〇年法律四九号）、令和元年五月一七日に「表題部所有者不明土地の登記及び管理の適正化に関する法律」が成立し、同月二四日に公布された（令和元年法律一五号）。
- （８） https://www.moj.go.jp/MINJI/minji05_00343.html
- （９） その経過については、さしあたり、小柳春一郎「土地所有権の放棄…法制審議会の承継取得制度提案（特集 人口減少社会における土地の管理不全防止を目指す制度の構築その２）」土地総合研究二八巻四号（二〇二〇年秋号）（令和二年）七四～一〇三頁「七四～七五、八八～一〇二頁」（途中、令和二年一〇月までの経過を扱った論考であるが、この新制度の枠組みはこの時点ですでに出来上がっている）。

- (10) 法制審議会民法・不動産登記法部会第一九回会議（令和二年一〇月六日開催）議事録（<http://www.moj.go.jp/content/001335058.pdf>）一頁（部会長の山野目章夫・早稲田大学大学院法務研究科教授の発言）、四頁（委員の今川嘉典・日本司法書士会連合会会長の発言）。
- (11) 法制審議会民法・不動産登記法部会第二三回会議（令和二年六月二日開催）参考資料6—1「民法・不動産登記法（所有者不明土地関係）等の改正に関する中間試案」に対して寄せられた意見の概要（1）（<http://www.moj.go.jp/content/001321607.pdf>）二〇一頁。
- (12) 一例として、兵庫県の淡路島に所在する「世界平和大観音像」の事案がある。高さ一〇〇メートルもののこの巨大な観音像は、最終的に令和二年三月三〇日に国庫帰属するにいたり、八億八千万円（税込み）かけて解体撤去されることとなった（令和五年二月工事竣工予定）。そこにいたるまでの経過には興味深いものがあるので、これを紹介する別稿を予定している。
- (13) ただし、東京都の特別区（東京二三区）では都が課する（地方税法七三四条一項）。
- (14) 固定資産税務研究会編『令和3年度版 要説固定資産税』（令和三年、ぎょうせい）一頁。
- (15) 金子宏『租税法 第二三版』（平成三二年、弘文堂）七四七、七四八頁。判例もこのあと三でみるように、財産税とみている。
- (16) 固定資産評価基準解説（土地篇）は「売買実例価額を基準として評価する方法は、売買実例の把握が容易であり、かつ、過大又は不均衡な評価が行われた場合に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等の観点から、最も妥当な土地評価の手法である」とし（固定資産税務研究会編『固定資産評価基準解説（土地篇）』（平成三〇年、地方財務協会）三―四頁）、同（家屋篇）は「再建築費（価格）は、家屋の価格の構成要素として基本的なものであり、その評価の方式化も比較的容易であるとともに個別的な事情による偏差が少なく」とする（固定資産税務研究会編『平成30年度 固定資産評価基準解説（家屋篇）』（平成三〇年、地方財務協会）二頁）。
- (17) 金子・前掲（注15）『租税法 第二三版』八五九頁。
- (18) 民集五七卷六号七二三頁、判例時報一八三〇号二九頁。
- (19) 土地について、平成六年度からは、基準年度の前年の一月一日の地価公示価格ないし不動産鑑定士の鑑定評価額の七割を目処として評価することとされている（固定資産評価基準第1章第12節）。さしあたり、金子・前掲（注15）『租税法 第二三版』七六三―七六五頁を参照。

- (20) さしあたり、阪本勝・判批（最高裁平成一五年六月二六日判決・法曹時報八七卷一―号（平成一七年）二四九―二七〇頁「二五七―二五九頁」、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―」税法学五六三号（平成二二年）三四九―三六二頁「三五一―三五二頁」、金子・前掲（注15）『租税法 第二三版』七七二―七七三頁。
- (21) 判例時報一九四九号二三頁。
- (22) 固定資産評価基準解説（土地篇）も「固定資産の評価の適正化と均衡化とを確保するため」とし（固定資産税務研究会編・前掲（注16）『固定資産評価基準解説（土地篇）』一頁）、同（家屋篇）も「固定資産の価格をいかにして求めるか」の「専門的・技術的性格」を指摘しつつ、「評価を行う者の主観的な判断に基づく個人差をできるだけ排除し、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」とする（固定資産税務研究会編・前掲（注16）『平成30年度 固定資産評価基準解説（家屋篇）』一―二頁）。
- (23) いわゆる七割評価でもってカバーされるので、「適正な時価」を上回ってしまうことは生じにくく、問題ないとの議論もあり得るかもしれないが、とりわけ負動産の場合など、いわゆる七割評価でもってカバーしきれないこともあるし、そもそも七割評価とされている趣旨をどうみるべきかの検討が必要であろう（本稿では立ち入ることができないが）。
- (24) 占部裕典「固定資産税の『適正な時価』と相続税法の『時価』の解釈―固定資産税の登録価格等の鑑定評価による主張立証責任について―」同志社法学六四卷二号（三五五号）（平成二四年）一―七一頁「二二頁」、同「近時の固定資産税に係る最高裁判決の動向と課税実務への影響」同志社法学六八卷一号（三八二号）（平成二八年）九一―一八七頁「二二六頁」。
- (25) 判例時報一八三九号九六頁。
- (26) 判例地方自治一九九号四六頁。
- (27) 事件の差戻しを受けた札幌高裁は、平成一六年四月二七日判決（平成一五年（行ロ）一三三号）（LEX/DB 25482809）において、特別の事情を否定し、訴えをしりぞけた。
- (28) 判例時報二〇六九号六頁。
- (29) 澁谷雅弘・判批（最高裁平成一五年七月一八日判決・民商法雑誌一二九卷六号（平成一六年）一四九―一五三頁「一五三頁」）。
- (30) 民集六七卷六号一二五五頁、判例時報三二〇一―号三七頁。評釈は多数あるが、判決が―なかでも適正な価格、固定資産評価基準によって決定される価格、および、登録価格の三者の関係について―言わんとするところを採るのに、田中治・判例評論

六六五号(判例時報二二二〇号)(平成二六年)二七―三四頁、仲野武志・自治研究九〇巻五号(平成二六年)一三二―一四一頁は必読である。

(31) 判例地方自治三七五号三三頁。

(32) 事件の差戻しを受けた東京高裁は、平成二六年三月二七日判決(平成二五年(行コ)二八五号)(判例地方自治三八五号三六頁)において、本件敷地の登録価格の決定は、建ぺい率や容積率の制限が減価要因として考慮されておらず、本件敷地の登録価格は、本件敷地部分に適用される固定資産評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回るとして、請求を一部認容した。最高裁判決の一に該当するものとして登録価格の決定を違法とみたわけである。

(33) 橋本浩史・判批(最高裁平成二五年七月二二日判決)・税経通信二〇一四年二月号(六九巻二号)(平成二六年)二〇七―二一頁「二一〇―二一一頁」。

(34) 最高裁平成二五年七月二二日判決は、原判決である東京高裁平成二三年一〇月二〇日判決が「特別の事情」の証明なしでの、登録価格が適正な時価を上回ることの証明を許したのに対し、これを破棄し、原告は「特別の事情」を証明し、かつ、登録価格が適正な時価を上回ることが証明しなければならぬとする。

(35) もっとも、渡辺徹也教授は、平成二八年に、最高裁平成二五年七月二二日判決に対する評釈のなかで、同判決は最高裁平成一五年六月二六日判決に「縛りをかけた」とみるべきではなく、固定資産評価基準の定める評価方法に一般的な合理性がないとか、その評価方法によつては適正な時価を適切に算定できない特別の事情がある場合でなくとも、「平成一五年判決から、ストリートに違法となりうる場合が存存するとしておきたい」とする(判批・租税判例百選第六版(別冊ジュリスト二二八号)(平成二八年)一八六―一八七頁「一八七頁」)。

(36) 仲野・前掲(注30)自治研究九〇巻五号一三七、一三九頁を参照。

(37) 近年であれば、たとえば、広島高裁松江支部平成二七年四月二七日判決(平成二六年(行コ)七号)(LEX/DB25540772)(建物(ゴルフ場の寄宿舎、クラブハウス)、需給事情による減点補正を行わなかった)、東京高裁平成二七年九月二四日判決(平成二七年(行コ)六四号)(裁判所ウェブサイト(https://www.courts.go.jp/app/hantrei_jp/search1))(建物(一四階建)、標準評点数の誤りなど)、神戸地裁平成二七年一二月二四日判決(平成二五年(ワ)二六四五号)(LEX/DB25542163)(土地(ゴルフ場用地)、価格変動の有無について実態調査を行わなかったなど)、大阪高裁平成二八年九月八日判決(平成二八年(行コ)

した裁判例として、仙台地裁平成一六年三月二日判決（平成一三年（行ウ）二〇号）および仙台地裁平成一六年三月二日判決（平成一四年（行ウ）二号）（いずれも裁判所ウェブサイト（<https://www.courts.go.jp/app/hanrei.jp/search1>））がある。別々の事案であるが、同じ裁判官から構成される同じ法廷による判決である。いずれも建物の価格が争われた事案で、仙台地裁は、「評価基準により算定された本件建物の価格は、毎年の減価率が低く、経過年数（耐用年数）後の残価率が高いため、客観的な交換価値を上回るおそれがある」などとして、仙台市長がした「本件建物の評価の方法に一般的な合理性があると認めるところはでき」ず、かりに一般的な合理性があるとしても、仙台市長が算出した「本件建物の価格には、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がある」として、建物所有者の審査決定取消請求を（一部）認容する。

- (39) 堀口和哉・判批（東京高裁平成一六年一月二二日判決・月刊税務事例三七卷四号（平成一七年）一九一三頁「二三頁」）。
- (40) このことをいうものは多い。たとえば、羽根一成・判批（最高裁平成二五年七月一二日判決・地方自治職員研修四六卷一三号（二〇一三年一月号）（平成二五年）五八頁、品川芳宣「固定資産税（土地・家屋）の評価―評価の仕組と問題点―」（特集「地方税の現状と課題」）税研一二七号（二二卷六号）（平成一八年）四八～五四頁「五三頁」、同・判批（東京高裁平成二六年三月二七日判決・TKC税研情報二四卷二四七～五八頁「五三、五六、五八頁」、田代渥貴・判批（最高裁平成二五年七月一二日判決・法政研究八二卷一号（平成二七年）八一～九七頁「九一頁」、最高裁平成一九年三月二二日判決に対する掲載誌コメント・判例地方自治二九〇号七四～七六頁「七六頁」など。

- (41) 裁判所ウェブサイト（<https://www.courts.go.jp/app/hanrei.jp/search1>）。
- (42) 判例時報一八五号一三頁、判例地方自治二二二号二二頁。
- (43) 判例地方自治二九〇号七四頁。
- (44) 品川・前掲（注40）税研一二七号五三頁。
- (45) 占部・前掲（注24）同志社法学六四卷二二三頁。
- (46) 田中・前掲（注30）判例評論六六五号三一～三二頁。
- (47) 中井稔「固定資産の評価と納税者の権利救済」税法学五七一号（平成二六年）八一～九七頁「八四、九六頁」。
- (48) さしあたり、品川芳宣・判批（最高裁平成一五年七月一八日判決・判例評論五四五号（判例時報一八五五号）（平成一六年）二～六頁「三、五頁」）。

- (49) 品川・前掲（注40）税研一二七号五二、五三頁。
- (50) 中井・前掲（注47）税法学五七一号八五頁。
- (51) そのほか、山田二郎元教授も平成一五年に、最高裁判平成一五年六月二六日判決を受けての論説「固定資産税の評価をめぐる最高裁判決とその影響（税務論文）」のなかで、二〇％以上は減価しないとしていることは実情や会計原則に適合していないとする（税理四六卷一四号（平成一五年）一六〇二二頁（二二頁））。
- (52) 手塚貴大「家屋の評価に係る裁判例（連載 固定資産税に関する判例詳解(4)」地方税六二卷一（平成二三年）七二〇四頁「七三頁」。
- (53) 中井・前掲（注47）税法学五七一号八五〇八六頁。
- (54) そのほか、澁谷雅弘助教授は平成一六年に最高裁判平成一五年七月一八日判決に対する評釈のなかで、家屋評価の基礎となっている再建築価格法は、しばしば納税義務者が不服の対象とする点であるとする（前掲（注29）民商法雑誌一二九卷六号一五二頁）。
- (55) 固定資産評価基準解説（土地篇）は、「土地の価格形成要因は複雑多岐であるため、全国一律の基準で『適正な時価』を求めることができない場合も多いので、このような場合には」市町村長は「評価基準の別表等を補正し、又は作成して『適正な時価』を求めることができるように配慮がなされている」とする（固定資産税務研究会編・前掲（注16）『固定資産評価基準解説（土地篇）』二頁）。
- (56) 石島弘「固定資産税の路線価における所要の補正について」石島弘・木村弘之亮・玉國文敏・山下清兵衛編『納税者保護と法の支配 山田二郎先生喜寿記念』（平成一九年、信山社）三〇一七頁所収「二二頁」を参照。
- (57) 同法を説明する法務省の資料（<http://www.moj.go.jp/content/001347356.pdf>）五頁。
- (58) 法制審議会民法・不動産登記法部会第二二回会議（令和二年二月一八日開催）公益社団法人全国宅地建物取引業協会連合会提供資料「民法・不動産登記法見直しに係る意見（令和二年二月一八日付け）」（<http://www.moj.go.jp/content/001315087.pdf>）七頁および議事録（<http://www.moj.go.jp/content/001319375.pdf>）一二頁（参考人の内山俊夫・同連合会副会長の発言）、同部会第一三回会議（令和二年六月二日開催）参考資料6—1「民法・不動産登記法（所有者不明土地関係）等の改正に関する中間試案」に対して寄せられた意見の概要(1)（<http://www.moj.go.jp/content/001321607.pdf>）二二一、二二二、二二八頁、同部会

- 第一六回会議（令和二年八月四日開催）議事録（<http://www.moj.go.jp/content/001330728.pdf>）議事録四～五頁（委員の藤野忠・鉄建建設株式会社法務アドバイザーの発言）。なお、斜度約三〇度の崖地について土地所有権が放棄されて無主として民法二三九条二項により国庫帰属した例がある（拙著「不動産所有権の放棄と国庫帰属―各地の財務局への情報公開請求からみえてきたもの―」（資料）札幌学院法学三四卷一号（平成二十九年）一～五一頁【三〇～三三頁】）。
- (59) 固定資産税務研究会編・前掲（注16）『固定資産評価基準解説（土地篇）』二二二頁。
- (60) 固定資産税務研究会編・前掲（注16）『固定資産評価基準解説（土地篇）』二四八頁。
- (61) 不動産鑑定評価基準（平成二六年五月一日一部改正）（<https://www.mlit.go.jp/common/001204083.pdf>）の九～一〇頁。
- (62) 一般財団法人日本不動産研究所固定資産税評価研究会編著『令和3基準年度対応版 固定資産税土地評価の実務ポイント』（令和元年、ぎょうせい）四七頁。土地評価における所要の補正については、さしあたり、赤坂嘉裕「土地評価における市町村長の所要の補正」税二〇〇五年五月号（六〇巻五号）（平成一七年）一七〇～一七七頁、石島・前掲（注56）『納税者保護と法の支配』一一～一七頁、宮本十至子「土地の評価に係る裁判例（連載 固定資産税に関する判例詳解②）」地方税六一卷一一号（平成二二年）一二～三三頁【二四～二九、三〇頁】。
- (63) 固定資産税務研究会編・前掲（注16）『固定資産評価基準解説（土地篇）』二八六頁。
- (64) 固定資産税務研究会編・前掲（注16）『平成30年度 固定資産評価基準解説（家屋篇）』二頁。
- (65) 固定資産税務研究会編・前掲（注16）『平成30年度 固定資産評価基準解説（家屋篇）』五二頁。
- (66) 固定資産税務研究会編・前掲（注16）『平成30年度 固定資産評価基準解説（家屋篇）』五一～五二頁。
- (67) 固定資産税務研究会編・前掲（注16）『平成30年度 固定資産評価基準解説（家屋篇）』六五頁。
- (68) 固定資産税務研究会編・前掲（注16）『平成30年度 固定資産評価基準解説（家屋篇）』六五～六六頁。家屋評価における需給事情による補正については、さしあたり、手塚・前掲（注52）七八～八一頁、石田和之「固定資産税の家屋評価における需給事情による減点補正（地方税制温故知新 第三八回）」税二〇一七年四月号（七二巻四号）（平成二九年）三三三～三四一頁。
- (69) 固定資産税務研究会編・前掲（注16）『平成30年度 固定資産評価基準解説（家屋篇）』六六～六七頁。もっとも、学説では、従前の限度である三〇％がなお意識されるべきであるとする指摘もある（石田・前掲（注68）税二〇一七年四月号三三五頁）。
- (70) 金子・前掲（注15）『租税法 第二三版』一七頁。

(71) この間の経緯は、佐上武弘「租税優先権の沿革と外国制度」法律時報二九卷九号（昭和三年）四三〇四九頁「四四頁」、小柳春一郎「明治期の国税滞納処分制度について」税大ジャーナル一四号（平成二年）一〇二八頁「三、六、七、九、一一、一四頁」に詳しく、本稿もこれらによった。

(72) この間の経緯は、渕圭吾「所有者不明土地・手続保障・固定資産税(上)」（新しい土地法 2-1・2-2）法律時報九二卷七号（令和二年）八七〇九三頁、九二卷八号（令和二年）一〇九〇一五頁「九二卷七号九三頁」に詳しく、本稿もこれによった。もともと、シャウプ勧告のここでの問題意識は、土地が譲渡された場合に納税義務が譲受人に及ばず、譲渡人（元所有者）だけが納税義務を負うことをめぐつてのことであつたようである（編輯者）大蔵省主税局『シャウプ使節団日本税制第二次報告書』（昭和二五年、（發行所）日本租税研究協會、（發賣所）有斐閣）附録書八二〇八三頁参照。

(73) 渕圭吾「所有者不明土地問題にみる固定資産税の本質（巻頭言 税制鳥瞰図）」税二〇二〇年七月号（七五卷七号）（令和二年）二〇三頁「三頁」。なお、固定資産税の本質論として、古いが、渡蟹「固定資産税の本質（その1）（地方税の争点―そが知りたい― 11講）」税一九八七年六月号（四二卷六号）（昭和六二年）一八〇一八四頁、同「固定資産税の本質（完）（地方税の争点―そが知りたい― 12講）」税一九八七年七月号（四二卷七号）（昭和六二年）一九九〇三頁。

(74) なお、本文にさきに紹介したとおり、固定資産税の前身である地租の初期の頃において、その滞納処分の対象財産が課税対象の土地に限定されていることの不都合として、その土地が債権の担保に入っている場合がいわれたことがあつたが、現行法では基本的に租税優先権が規定されている（地方税法一四条）ので、課税対象不動産に担保が設定されていることによる不都合は、多くの場合、生じないで済むであらう。もともと、租税優先権は、法定納期限等以前に設定された質権または抵当権によつて担保されている私債権が租税に優先する場合（地方税法一四条の九、一四条の一〇）など一部、例外的に妥当しない場合がある。そうした場合は、たとえばであるが、被担保債権額の限度で人的責任が残る（課税対象不動産以外の財産もその限度で引当てとなる）とするなどの手当てが必要となつてこよう。

（令和三年九月四日脱稿）