

## 固定資産税における家屋の 適正な時価について

前大阪府総務部市町村課 佐々木 宏 昌

### はじめに

固定資産税は、土地、家屋及び償却資産の3種類の固定資産を課税客体とし、その所有者を納税義務者として、毎年市町村が経常的に課税する税である。

そして、その課税標準は、固定資産の賦課期日（土地及び家屋にあっては、基準年度の賦課期日）現在における価格（地方税法（以下「法」という。）第349条）とされ、課税庁である市町村長は、総務大臣が告示する固定資産評価基準（以下「評価基準」という。）により決定しなければならない（法第388条第1項、法第403条第1項）とされている。

この価格については、「適正な時価をいう」（法第341条第5号）と定義されているだけで、その具体的な意義まで明文化されていないため、この解釈を巡っては、時として法廷でも争われてきた。

このうち、土地の評価については、宅地の固定資産税評価額を地価公示価格等の7割程度を目途とする、いわゆる「7割評価」の解釈を巡り平成8年9月11日に東京地裁が、「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、客観的交換価値をいう」とし、「（評価基準により算出した）価格が客観的な交換価値を上回る場合は、その限度において違法である」と判示（のちに最高裁が支持（平成15年6月26日）、以下「土地最判」という。）して以降は、この解釈が定着している。

この「適正な時価」の考え方は、家屋についても同様に解されるべきであるが、家屋には、宅地のような公示価格制度がなく、家屋そのものの価値に着目したような取引が少ない中では、何をもって客観的交換価値とするのが判然としない。また、近年のデフレ経済下では、家屋の中古市場における取引

価格は大幅に落ち込み、固定資産税評価額との乖離が顕著となった。

こういった事情を背景に、家屋の鑑定評価額こそが「客観的交換価値」であるとして、訴訟を提起するケースが増加している。

こうした中、注目すべき最高裁判決が平成15年7月18日に下され、「評価基準によっては適切に算定することができない特別の事情の存しない限り、評価基準に従って決定された価格は、適正な時価と推認できる」と評価基準の合理性を認め、鑑定評価額を「適正な時価」と認めた原審（札幌高裁、平成11年6月16日判決）に差し戻した（以下「家屋最判」という。）。

そこで本稿では、固定資産税の課税客体のうち家屋における「適正な時価」と評価基準によっては適切に算定することができない「特別の事情」について、その他の判例も参考しつつ若干の考察を試みたい。

### 家屋評価と適正な時価

#### 1. 評価基準における家屋評価

先に述べたように、法は、市町村長に対して「評価基準」に基づいて価格（適正な時価）を決定することを求めているが、これは、全国的な評価方法の統一と市町村間の評価の適正化と均衡化を図ろうという趣旨であり、個々の評価者によって恣意的に評価が歪められることを排除することを目的としている。

なお、家屋の評価方法については、評価基準が定められる以前である昭和26年度から現在に至るまで、一貫して、再建築価格を基準に評価する方法（以下

「再建築価格方式」という。)が採用されている。

再建築価格とは、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新築するものとした場合に必要とされる建築費(資材費、労務費といった工事原価)をいい、この建築費に経過年数等による減点補正率を乗じて、評価額を求めることとなる。また、固定資産税における家屋の評価は、建物そのものの価値を対象としているので、地理的要因には左右されず、都心であろうと僻地であろうと、同じ建築資材を用いて、同じ構造の家屋が建設されれば、原則としてその評価額は同一のものとなる。(ただし、評価基準上、物価水準による格差等は考慮される。)

## 2. 再建築価格方式について

### (1) 再建築価格方式の具体的算定方法

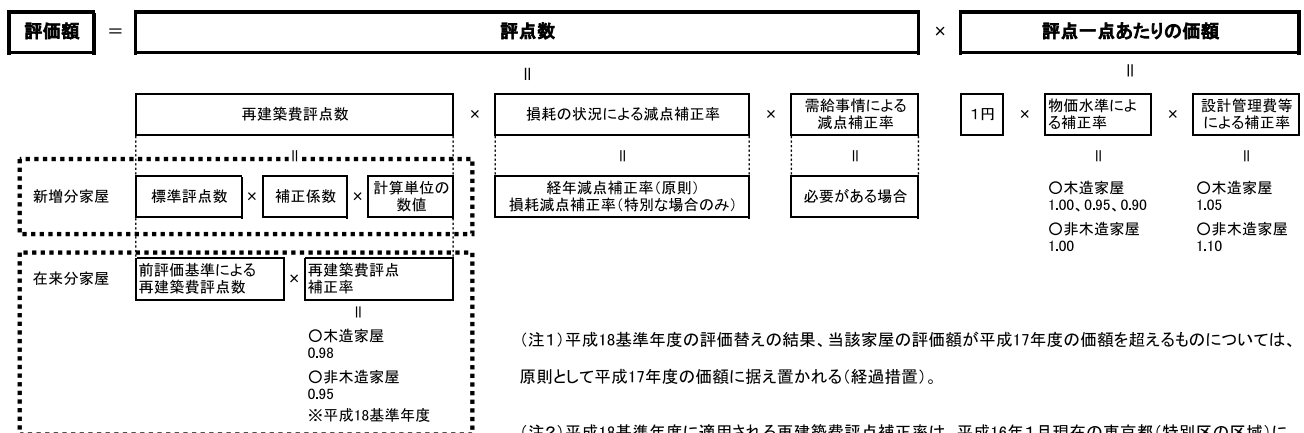
評価基準による具体的な評価方法は、まず、個々の家屋について、評価担当者が実地調査等により把握した資材の種類、程度等に基づいて、家屋の構造・用途の区分に応じ、それらの部分別(屋根、外壁、柱、建築設備、その他建物内外の建築部分)に定められた「再建築費評点基準表」(以下「評点基準表」という。)に示されている「標準評点数」(基準年度の賦課期日の属する年の2年前の1月現在の東京都(特別区)における物価水準により算定した工事原価(資材費及び労務費)に相当する費用により積算した評点数)を付設し、これに施工量等を考慮

して部分別ごとに定められている補正係数や床面積等の計算単位の数値を乗じて「再建築費評点数」を付設することとされている。(このほか、評価基準においては、比準による再建築費評点数の算出方法も規定されている。)

なお、評点基準表に示されている評点項目及び標準評点数は、家屋の建築に当たって使用頻度の高い建築資材や施工方法が一般的なものについて示されたものであるため、市町村長は、評点項目や標準評点数が定められていない特殊なケースで、特に必要があるときは、評点基準表について所要の補正を行い、これを適用することができるものとされている。

こうして算定された再建築費評点数に、「損耗の状況による減点補正率」を乗じるのであるが、評価基準には、「経過年数に応ずる減点補正率」(以下「経年減点補正率」という。)及び「損耗の程度に応ずる減点補正率」(以下「損耗減点補正率」という。)が示されている。この損耗の状況による減点補正率は、原則として経年減点補正率を適用することとし、天災、火災その他の事由など当該家屋の状況からみて経年減点補正率によることが適当でない認められる場合においては、損耗減点補正率を適用するものとされている。経年減点補正率については、家屋の通常の維持管理を行うものとした場合において、その年数の経過に応じて通常生ずる減価を基礎として、用途別区分等に応じて定められており、木造家屋、非木造家屋ともに0.20(最終残価率)に達するまで

図1 家屋評価のしくみ



(注1) 平成18基準年度の評価替えの結果、当該家屋の評価額が平成17年度の価額を超えるものについては、原則として平成17年度の価額に据え置かれる(経過措置)。

(注2) 平成18基準年度に適用される再建築費評点補正率は、平成16年1月現在の東京都(特別区の区域)における物価水準により算定した工事原価に相当する費用の平成13年1月現在(平成15基準年度の価格調査時点)の当該費用に対する割合を基礎として定められている。

の期間（13年～65年）に応じ、定額法を用いて算定されている。

そして、このようにして求められた評点数に、物価水準等を考慮した評点1点当たりの価額を乗じて家屋の評価額を求めることになる。

これを3年に一度の評価替えごとに行うこととなるが、平成15年度の評価替えから、在来分家屋の再建築費評点数を算定するにあたっては、再建築費評点数を家屋の部分別ごとに置き直すのではなく、前基準年度に適用した再建築費評点数に、評価基準に定める「再建築費評点補正率」を乗じることとされている。（図1参照）

ただし、建築費の上昇局面においては、再建築費評点数の上昇分が、時の経過によって生じる損耗減価分を上回り、評価額が上昇してしまう場合がある。このような場合においては、納税者の理解を得られにくいこと等を考慮して、評価基準では、価額を据え置く経過措置が講じられている。古い家屋の評価額がなかなか下がらないといった声も聞くが、これはこうしたことによるものである。（図2参照）

## （2）再建築価格方式の妥当性

一般的に家屋を評価する場合、次の4つの方法が考えられる。

- ① 取得価格を基準として評価する方法（取得価格方式）
- ② 賃貸料等の収益を基準として評価する方法（収益還元法）
- ③ 売買実例を基準として評価する方法（取引事例比較法）
- ④ 再建築価格を基準として評価する方法

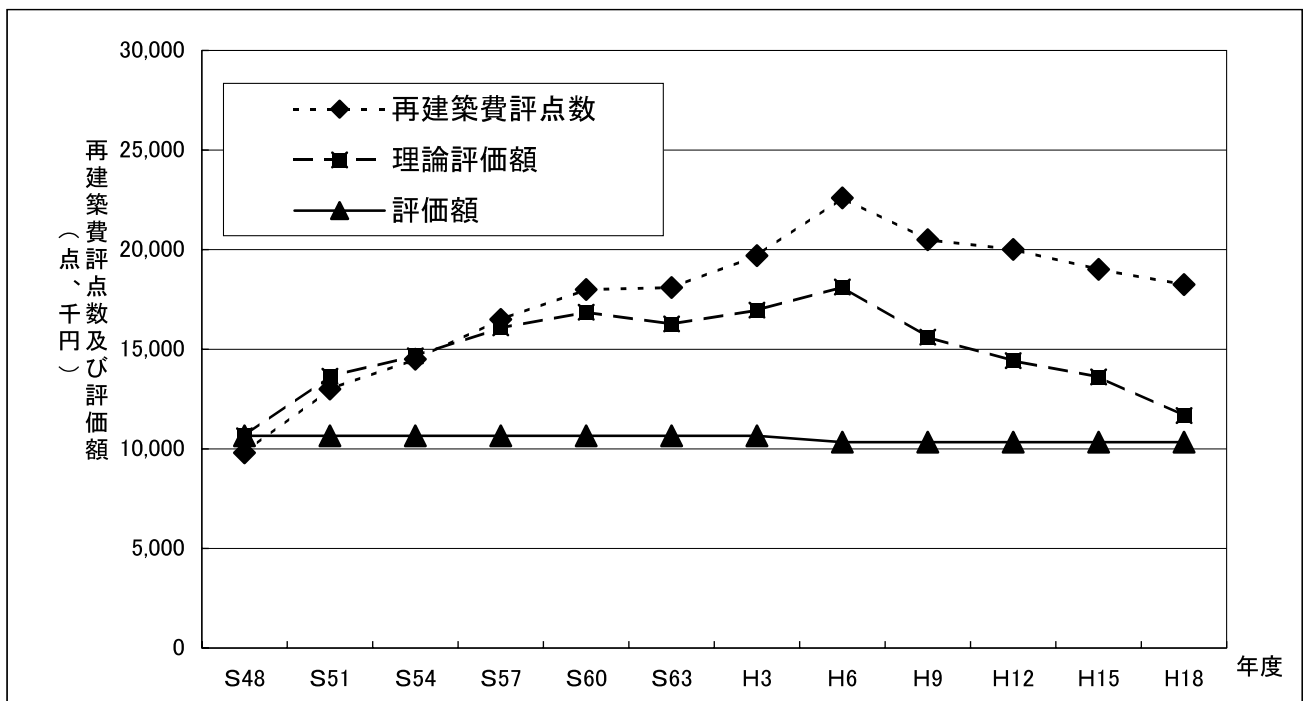
②～④については、不動産鑑定士等が不動産の鑑定評価をする際の基準を記した不動産鑑定評価基準においても採用されている方式である（④については、「原価法」と表示されている）。

このうち、①～③については、昭和36年3月30日に出された固定資産評価制度調査会の答申（以下「調査会答申」という。）において、

- ① 現実の取得価格は、その取得の際の個別的な事情による偏差があること
- ② 実際賃貸料等は、種々の事情によりはなはだしい格差があること

図2 再建築費評点数及び評価額の推移

（モデルケース：非木造家屋・昭和47年築・事務所用建物）



※理論評価額＝(再建築費評点数×損耗の状況による減点補正率)×評点一点あたりの価額

※評価額は理論評価額と前年度の評価額のいずれか低い方となる

③ 売買実例価格は、個別の事情による偏差のほか、家屋の取引が土地と不可分であることから、いずれも評価の基準として採用することはできないとし、「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り、家屋の評価は再建築価格を基準として評価する方法によることが適当である」と結論づけられている。これは、固定資産税の評価は、限られた期間に大量の評価をしなければならないが、①～③の方法では評価の公平性が確保できないということであろう。

判例においても、昭和50年12月12日の京都地裁判決では「固定資産税はいわゆる物税であって、課税客体である固定資産そのものの価値に着目して課される財産課税であるから、…(略)…建物の固定資産税課税標準額についても、建物自体の有する客観的価値」によって決定するのが相当であり、その見地からすれば、「再建築価格方式は適正な時価を算出する最も妥当な方法である」とされている。

ただし、最近では、中古市場における取引事例等が大幅に下落していることもあり、取得価格を基準とした評価方法の導入に向けての研究、検討がなされているところである。この方法は、納税者にとって分かりやすいことに加えて、評価事務に関するコストが低くできること、また再建築価格では築後数十年が経っても評価額が下がらないケースがある、といった現在の家屋評価の課題について、一定の解決をみることができるものと考えられている。

しかし、土地と家屋の取得価格を分離することが困難な場合が多く、また、たとえば数年の間に同じ建物の価格が倍増するような場合において、取得価格を基礎に評価を行うことには、大きな問題点があると思われる。固定資産税の評価においては、客観性や税の公平性を主眼とした調整がなされることが重要であり、今後もさらに研究が必要であろう。

### 3. 司法における適正な時価の解釈

宅地の「適正な時価」については、土地最判が「固定資産の価格については、法は評価基準によって決定しなければならないと定めているが、これは技術的かつ細目的な基準の定めを委任したものであ

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」とし、さらに「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、その価格は違法となる」と論じている。

つまり、法は、市町村長に対し評価基準によって評価することを求めているが、評価基準はあくまでも法の定める「適正な時価」をいかに算定するかの技術的方法であって、評価基準により求めた価格が「客観的な交換価値」を上回る場合には違法となることを示しているが、評価基準の合理性について否定したものではない。

これは、土地の評価に関する判決であるが、家屋の評価についてもあてはめることができるだろう。

一方、家屋の評価について、家屋最判は、

- ① 評価基準に従っては、再建築費を適切に算定することができない特別の事情
- ② 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

が存しない限りとの断りが付されているものの、「評価基準に従って算出された評価額は、適正な時価と推認できる」と論じた。

これは、一見すると「適正な時価」の解釈に相違が生じているようにも思うが、両判決とも評価基準の一般的合理性は認めつつも、評価基準にしたがった評価が、法律上当然に適正な時価となるわけではないという趣旨は共通していることを認識しなければならない。

## 適正な時価の解釈を巡る論点

それでは、この「適正な時価」の解釈を巡って、どのような論点があるのだろうか。

家屋最判やその他の判例における原告の主張に沿って考察することとしたい。

### 1. 家屋最判について

#### (1) 再建築費評点数と再調達原価

(原告の主張)

評価基準が採用している再建築価格方式ではな

く、原告側が用意した不動産鑑定評価書（以下「本件評価書」という。）によるべきである。

（争点）

- ①再調達原価による建築費の算定の適否
- ②耐用年数の設定について
- ③最終残価率の設定について
- ④評価基準が定める減価を超える減価の必要性

原告はまず、本件評価書において再調達原価を基準として、評価額を算定している。

再調達原価は不動産鑑定評価基準において、「対象不動産を価格の判定の基準日において再調達することを想定した場合において必要とされる適正な原価の総額」をいうものとされている。

再調達原価を求める方法としては、直接法と間接法がある。直接法は、評価基準における再建築価格方式の考え方と類似のものであり、間接法は、対象家屋と近隣地区等にある類似不動産との間の地域要因や個別的要因について比較を行い、再調達原価を求めるものである。

しかし、標準評点数を積み上げて算出するとした評価基準に比べると、直接法は、標準評点数のような明確な基準がなく、個々の不動産鑑定士の判断によって違いが生じる場合があり、間接法では、さらに個別の事情が大きく反映されることとなる。

家屋相互の評価について、客観性及び公平性を確保するという公的評価の趣旨に照らせば、評価基準による再建築価格の方が、不動産鑑定士が類似施設等により査定した再調達原価よりも客観性や透明性あるいは公平性が高く、合理的であるといえるだろう。

## （2）耐用年数の設定について

一般的には、家屋の評価において、経過年数、損耗の程度等に応ずる減価を行うことに異論はないだろう。したがって、耐用年数の設定は、いかなる速度をもって評価を減価させていくのかという考え方の基礎となるが、原告は、家屋の残存耐用年数を短縮して、その最終残価率を0とすることに加え、観察減価（減価の基準を経過年数によらないで、直接観察することによって減価額を求めようとするもの）

による減価補正をして評価額を算出すべきと主張している。不動産鑑定評価においては、再調達原価から減価額を差し引いて、対象家屋の価格を求めることとなるが、本事案については、この減価の方法について、評価基準との差異が大きいのである。

一般的に不動産の減価要因としては、物理的減価要因、機能的減価要因及び経済的減価要因がある。

### ①物理的減価要因

劣化の進行による性能の低下によるもので、構造耐力の減少、損傷、損耗等がこれにあたる。

### ②機能的減価要因

劣化が進んでいなくても、技術進歩などによって保持している機能自体が陳腐化したり、世の中の水準に達しなくなる場合をいい、建築設備の陳腐化、デザインが古くなる等がこれにあたる。

### ③経済的減価要因

対象不動産と付近の環境による経済的不適応によるものをいい、不動産の収益性、需要動向等について考慮される。

不動産鑑定においては、これらが相互に関連し、影響しながら作用し、対象不動産の残存耐用年数について、不動産鑑定士が算定するものであり、本件評価書は、経済的減価要因に重点を置いて作成されたものと思われる。

一方で、評価基準における耐用年数は、物理的減価要因に基づく物理的耐用年数を基本としながら、機能的減価要因、経済的減価要因について一定の考慮を行って、一般的な「効用持続年数」を設定し、時の経過に応じた損耗分を考慮しようとするものであり、経済的減価要因や機能的減価要因をも大きく考慮する不動産鑑定評価とは異なっている。

また、不動産鑑定評価基準においては、これらの要因の評定に関して客観的基準となるものがなく、個々の不動産鑑定士の主観により差異が生じる余地が大きい。

そもそも評価基準は、このような主観による偏差を排除し、家屋の適正な時価を客観的に求めるよう再建築費評点表や経年減点補正率表といった明確な基準が設けられている。したがって家屋評価において、不動産鑑定評価基準の減価方法をもって適正な

価格を求めべきとする原告の主張には無理があるといえよう。

### (3) 最終残価率の設定について

また原告は、本件建物の最終残価率は0となる旨主張している。もともと不動産鑑定評価においては、経済的減価要因が重視されることもあり、残価率を0とすることが多い。これは建物が耐用年数を経過すると取り壊し費用が所有者の負担となるといった取引上の事情を考慮したものと考えられる。

一方、評価基準は、最終残価率を0.20としている。これは、家屋の価値は経過年数とともに減価し、ある一定期間を過ぎると減価が止まり、その価値は建物が滅失するまで一定である、と考えられているためである。すなわち、一定年数に達してなお使用されている古い家屋の残存価値は、通常考えられる維持補修を加えた状態において、家屋の効用を発揮する最低限を捉えたものであり、経過年数による損耗度合いからみて0.20程度が限度と判断されている。

固定資産税が賦課期日現在の利用状況により応应的に負担すべき税であることからすれば、将来的な取り壊し費用を考慮するのではなく、現実的に利用している家屋の価値は一定程度存在すると見るのが法的な解釈としても合致するのではないだろうか。

なお、最終残価率の設定については、いくらが妥当であるかは、技術的な面から判断すべきことであるため、評価基準においても専門的な検証を行ったうえで、定められているものである。

この点については、平成17年1月27日名古屋地裁判決においても、最終残価率について「建築の専門家からなる社団法人日本建築学会による調査、検討を経て定められると認められるから、それが実態と乖離していることを疑う根拠はない」と論じられている。

### (4) 評価基準が定める減点補正を超える減価について

先述したとおり、家屋最判は、特別の事情がない限り、再建築価格方式による評価方法が家屋の評価方法として一般的合理性があるとしているが、原告は、次の2点をもって、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ことを主張

している。

- ① 本件建物は競売物件であったので管理が悪い
- ② 本件建物は海岸に所在しているため潮風を受け老朽化が激しい

これに対し、家屋最判は原告が主張する鑑定評価額を「適正な時価」と認めた原審は、本件鑑定書を相当とする根拠を具体的に明らかにしておらず、特別の事情について他に首肯するに足りる認定説示をしていないとして、本件を原審（札幌高裁）に差し戻している。

その差し戻審で札幌高裁（平成16年4月27日判決）は「評価基準は、経年減点補正率のみでは考慮しきれない減価の必要性があるときには損耗減点補正率を適用するものとされており、このようなケースについては、損耗減点補正率の適用の有無を論じるべきであって、評価基準では算定することができない特別の事情の有無を論じるべきではない」としている。

こうした判旨からも、多くの事例は、損耗減点補正率の適用や評点基準表に係る市町村長の所要の補正等を含め、評価基準の適正な運用を行うことによって解決されるケースがほとんどであり、家屋最判のいう「特別の事情」にあたるのは極めて希少なケースといえよう。しかしながら、漫然と経年減点補正率のみを適用することは、本件の判旨にも反するものであり、納税者の主張する事情について、損耗減点補正率等を適用する必要はないのか、十分留意する必要がある。

## 2. 函館地判と東京高判について

(原告の主張)

原告が大量に仕入れた中国産花崗岩を床仕上げに使用した店舗用家屋に課税庁側が付設した評点数は、仕入れ価格を大幅に上回り、適正な時価を反映していない。

(争点)

- ① 中国産花崗岩を使用した床仕上げに対する評点数が妥当か
- ② 評価基準に定められている標準評点数が適正か

本事案については、原告が全国展開している業者であることから、全国各地の裁判所にて同様の訴訟が提起され、現在のところ、下級審の判決が出されているところではあるが、各裁判所によって判断が分かれている。

それらのうち平成16年12月28日函館地裁判決（以下「函館地判」という。）及び平成16年1月22日東京高裁判決（以下「東京高判」という。）について考察する。

#### （1）評点基準表に示されていない資材の評点付設

評価基準における評点基準表には、主な資材しか定められておらず、本件花崗岩の明確な基準がない。先に述べたように、評価基準は、評点基準表に示されていない資材について評点を付設するためには、他の用途から転用したり、取得価格を参考にして評点数を追加したり、示されている標準評点数を修正したりして評点基準表に所要の補正を行い、これを適用できるとしている。

函館地判の事案では、課税庁側は、床仕上げに使用されている本件花崗岩について、評点基準表の「国産品、並、磨き仕上げ」33,040点ないし「国産品、並、小叩仕上げ」31,940点の評点数を付設している。

これに対し、原告は、不動産鑑定士作成の不動産鑑定評価書の評価額に基づき7,523点、予備的には「人造テラゾーブロック」相当として11,690点を付設すべきと主張したのである。

函館地判は、床仕上げについて付設した評点数に誤りがあると指摘し、「その評価は評価基準に適合しないと解するのが相当である」として、他府県においても使用されている「人造テラゾーブロック」相当額か、それ以下が評価基準に適合すると判断している。

要するに課税庁の付設した評点数が、各資料をもとに検証した結果、正常な取引下における本件花崗岩価格に比して大幅に高いと判断されたのである。また、他府県において、「人造テラゾーブロック」相当の評点数を採用しているものが多いということも、本判断の一因となっている。評価基準が、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

に告示されていることから、この理由について一定程度の妥当性があると思われる。

しかし、函館地判が「原告が全国各地で建設した店舗の価格は実績値なので信頼がある」として、実際の取引価格を考慮したことには疑問がある。なぜなら原告は、店舗の新築の際に、自身で大量に輸入した花崗岩を建築業者に卸したうえで、資材として使用しており、実際の建築費が通常よりも安く抑えられている可能性が高いからである。こういった特殊な価格を、評価基準に従って行う所要の補正の適用にあたって考慮する必要はない。評価基準が再建築価格方式を採用している限りにおいて、特殊価格をその他一般的な価格とともに評点数として付設するとすれば、本来の評価基準の趣旨に反するものであり、評価の公平性から問題があるといわざるをえない。

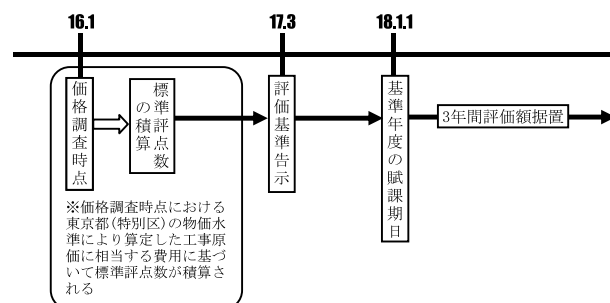
#### （2）建築物価水準について

評価基準において、標準評点数は基準年度の賦課期日の属する年の2年前の1月現在の東京都（特別区）における物価水準により算定した工事原価に相当する費用に基づき決定されている。

例えば、平成17年中に新築された家屋については、法律上、その価格は賦課期日である平成18年1月1日現在のものとなるが、その際に付設される評点数は平成16年1月現在の物価水準により算定されており、明らかにタイムラグが存在するが、現在の評価手順を考慮した場合やむをえない期間と考えられている。（図3参照）

原告は、この間に建築物価が著しく下落している場合、評点数に何ら補正をすることなく評価をした家屋の価格は、もはや適正な時価を反映していない

図3 価格調査時点から基準年度の賦課期日までの流れ



と主張している。

函館地判においては、そのような下落は認められないとして原告の主張を採用していないが、東京高判は「再建築評価法の中で重要な位置を占める標準評点数が、建築物価を反映していない可能性があれば、評価の妥当性を検証しなければならないであろう」とし、建築物価の動向について、評価する際に留意する必要があると判示した。さらに、何年にもわたって「何らの補正、修正することなく評価した場合には賦課期日に再建築費を適切に算定できない可能性がある。標準評点数を設定するにあたって、…（略）…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」と述べている。

この点については、土地最判も「大量に存する固定資産の評価事務に要する相当な期間を考慮して賦課期日から遡った時点を価格調査基準日とし、同日の標準宅地の価格を賦課期日における価格の算定資料とすること自体は、法の禁止するところということとはできない」としながら、法第349条の文言からすれば「適正な時価が、基準年度に係る賦課期日におけるものを意味することは明らかである」と判示している。これら判決が示すとおり、法律上、評点数の物価水準は、基準年度の賦課期日現在のものでなければならないことには疑問の余地がないであろう。

土地最判にもあったように、評価基準は「技術的かつ細目的な基準の定めを委任されたものであって、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られたものではない」ため、賦課期日までの間に建築物価水準が下落している場合には、当該下落分を加味しないことに合理性を求めることはできないのではないだろうか。

このようなことから、東京高判は「本件においては評価基準に定める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」としている。このことは課税庁にとって大きな意味を持つ。

しかしながら、法は、市町村長に対し評価基準に基づく評価を求めているが、その評価基準においては、タイムラグのために評点数を補正することが、

全国的な評価の均衡を維持するための現在の方式を崩すことにもつながるため、市町村長の所要の補正を認めていない。このため、この問題については、評価基準の改正により解消するしかないだろう。

なお、平成18年度の評価替えにおいて総務省は、この東京高判を受け、価格調査時点以降の工事原価に相当する費用の変動を評価額に反映する補正率を設定する予定であったが、現実には、価格調査時点である平成16年1月から建築物価の下落が認められなかったことから、その補正はされないこととなったところであり、この事実は課税庁として、認識しておく必要がある。

### 3. 特別の事情が認められた判例

#### (1) 平成16年3月31日仙台地裁判決

(原告の主張)

事務所用建物と若者の集う学校用建物及び寄宿舎建物とでは、後者の耐用年数が前者のそれよりも短いことが推認されるため、「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」(争点)

「本件建物が学校用建物であるのに、事務所用建物と同一の減価をされている」ことの適否

本事案(以下「仙台地判」という。)は、評価基準における事務所用建物として経年減点補正率の適用をうけている建物が、本来は予備校用の建物として建築され、その用に供していた事実をもって、さらに減価すべきであると求めたものである。

原告は、税務会計において用いられる減価償却資産の耐用年数等に関する省令(財務省令。以下「耐用年数省令」という。)においても、学校用建物等は住宅用建物と同一区分に属し、事務所用建物よりも耐用年数が短いことを主張の裏づけとして挙げている。

仙台地判においては、上記をもって特別の事情を認め、ほぼ納税者側が主張する不動産鑑定書によって算定された評価額に近い価格を適正な時価と認定した。

しかしながら耐用年数省令については、経済社会



の変化や国際化の進展の中で、時代の変化や税制に対する要請に対応するよう改正等がなされている。これは政策的観点から、主に機能的減価要因に基づいているといえるであろう。先述したとおり評価基準は、物理的耐久性を主要因として定められるべきものであって、政策的観点も考慮して定められる耐用年数省令とは違いが生じるものである。これらを考慮すれば評価基準と耐用年数省令において、減価率等に差異があることも一定の合理性があるといえよう。

本件の控訴審（平成17年1月26日仙台高裁判決）においても「評価基準と耐用年数省令とは償却資産に対する考え方を異にしており、固定資産税に関する評価事務を評価に関与する者の個人差に基づく不均衡を生じさせることなく、かつ迅速に実施するにはある程度の類型化が不可避である」とし、さらに「事務所用と異なった経年減点補正率を適用すべき特段の事情があるということはできない」として、納税者側の主張を退けている。

本事案においては、評価基準の経年減点補正率に学校用建物という用途が設定されていないため、その扱いが争点となっていたが、控訴審においては、評価基準に規定されていない項目がある場合において「直ちに評価基準とは手法の異なる方法によって時価を算定するのではなく、可能な限り評価基準の考え方に即した評価の方法で算定すべきである」と論じており、「特別の事情があったとしても、評価基準上の数値のうち当該固定資産に適用しがたいものを特別の事情を勘案した数値に置き換えるなどしたうえで、評価基準を適用する方法により、適正な時価を算定すべきである」としている。

ただ、評価基準は、市町村長に対して、判旨のような経年減点補正率表の補正を認めているわけではない。したがって、もし評価基準上の経年減点補正率を適用させることができない場合においても、市町村長は、法律上その他の手法を採用することはできないものと思われる。この問題については、今後の裁判の動向や評価基準の改正等について注目していく必要があるだろう。

## （2）平成17年8月25日仙台高裁判決

（原告の主張）

本事例の対象家屋（鉄筋コンクリート造陸屋根6階建）が一方向に斜めに傾いており、基礎杭の損耗が著しいことが推定されるので、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

（争点）

不可視の部分の欠陥（瑕疵）を推定して、価格に反映させるべきか

本事案は、高裁において「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」とされたものである。

原審である地裁判決においても、原告の主張を全面的に肯定し「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いわなければならない」と述べている。さらに「仮に瑕疵が隠れたままであったとしても、固定資産の評価において当該瑕疵を考慮すべきであるから、それを考慮しなかった被告の評価額には違法があるといわざるをえない」としている。

しかし、評価基準においては損耗減点補正率の適用が、そもそも目視によって損耗部分を補正するものであることや、家屋に内在する欠陥（瑕疵）は、あくまでも損耗の原因に過ぎず、家屋評価で考慮すべき欠陥ではないとの考えに立脚していることからすれば、市町村長がこの不可視の瑕疵を評価額の算定において反映させることは、現状の評価基準では極めて困難であるといえる。

本事案は現在最高裁において係争中であるが、その判断如何によっては、不可視部分の瑕疵における損耗減点補正率の適用方法について、何らかの指針が示される必要があるだろう。

## 市町村に求められるもの

近年において、家屋の固定資産評価額に対する納税者からの不服の申出件数が増加してきている。また、家屋最判以降、納税者側の主張は対象家屋につ

いて「特別の事情」があるために、自らが用意した不動産鑑定評価こそが適正な時価である、とすることが多くなってきており、また、その中でいくつか特別の事情が認められる事例も出てきている。こうした中、納税者の不服の申出について課税庁としてどのように対応すべきであろうか。

重要なことは、納税者の主張に評価基準において考慮すべき点がないか検証することである。ただ漫然と評価をすることは、家屋最判及びその他の判例の趣旨からしても、許容できるものではない。したがって、課税庁が家屋の現況を踏まえ、考慮すべき損耗減点補正率や所要の補正等に見落としがないかという点も含めて再点検する必要がある。

これにより、たいいていの場合、特殊事情による減価要因についても判断することが可能となる。ただ、こうした評価基準上の運用を行っても、なお適切に算定することができない特別の事情が完全になくとも言い切れない。このような場合、法が市町村長に対して評価基準に基づく評価を義務付けていることや現実的な面からも、こうした特別の事情を考慮することは不可能であろう。

なお、固定資産の評価についての不服は、その高度な専門性、技術的な側面、また課税の早期安定を図る目的により一般の行政不服の審査とは異なり、市町村長から独立した中立的な機関である固定資産評価審査委員会（以下「審査委員会」という。）に対して審査の申出をすることとされている（法第432条）が、その審査の決定の過程で、課税庁は審査委員から弁明書を提出する（口頭審理を行う場合は、意見を述べる）機会が与えられる。

課税庁としては、納税者から不動産鑑定評価が提出され、その評価の内容に評価基準で考慮すべき点がなく、合理性がないと判断した場合には、審査委員会に対し不動産鑑定評価の手法には合理性がないことや、提出された不動産評価よりも評価基準による評価の方が適正である旨の主張を行う必要がある。

ただし、課税庁の評価が、評価基準の手順に従って決定したという主張のみでは不十分である。なぜなら、課税庁は、評価基準によって評価することが法定されているが、審査委員会はこれに拘束されず

に、固定資産税課税台帳に登録された価格が適正な時価を反映しているかを審査することが要請されているからである。つまり、審査委員会は、評価基準によって適切に算定することができない特別の事情が存する場合は、不動産鑑定評価額を「適正な時価」として容認することも可能となるのである。

したがって、審査委員会においては、納税者の主張する「評価基準の適用誤り」や「特別の事情」の有無についても考慮することになる。

ただ、「特別の事情」を審査委員会が判断することは現実的には困難な場合が多く、一般的には課税庁の対応と同様、評価基準の合理性を認識しつつ、納税者の主張に評価基準上考慮すべき部分があるか判断することになると思われる。もちろん、審査委員会として「特別の事情」が認められると判断できるのであれば、それを考慮した適正な時価を考えなければならないであろう。その場合においても、評価基準とは異なる手法を用いるのではなく、全国的な評価の均衡を考慮し、できうる限り評価基準の考え方に即した評価の方法により判断すべきであろう。

では、納税者側の価格に対する不服が訴訟にまで持ち込まれたときに、どのような点に注意すべきであろうか。

審査委員会の審査決定に対する取消訴訟においては、職権主義ではなく、原則として口頭弁論主義による審理がなされるため、裁判所においては、当事者が主張や立証をしない限り判決の基礎とされない。このことから、原告の提出した不動産鑑定評価書に対する十分な反論がなされなかった家屋最判の原審においては、「原告が提出した不動産鑑定評価書には、評価の前提となる事実の確定に問題があるとは認められないし、計算過程等にも過誤があるとは窺えない。審査委員会側から格別の反証もない」ため、不動産鑑定評価額こそが適正な時価であるとして、原告勝訴の判断がされている。

このことから考えても、ただ漫然と評価基準どおりに評価額を求めたという主張だけではなく、不動産鑑定評価を採用しえない場合においては、その不動産鑑定評価について、具体的に反証しなければならない。

## おわりに

所得税から個人住民税への税源移譲により、市町村住民税の税収入に占める割合が高くなるとはいえ、固定資産税が今後の分権時代における市町村財政を支える基幹税目であることには変わりはない。ただ、固定資産税評価が専門的であるがゆえに、納税者にとって非常に分かりにくいものとなっていることは否めない。土地については、地価公示価格等の7割を基準とするなどの具体的な目安が示されており、評価については一定の安定性があると考えられる。

家屋評価については、家屋最判において、評価基準にしたがった評価が適正な時価と推認できると論じられたわけであるが、評価基準によることができない「特別の事情」があれば、その推認は否定されることとされた。ただし、その「特別の事情」が認められるケースは現実的には極めて少なく、基本的には評価基準によることが、適正な時価を最も的確に算定する方法といえるであろう。その他の判例においても、評価基準にしたがった評価は、全国的な均衡や評価の適正確保という側面から、現時点で固定資産税における「適正な時価」を正確に算定するうえで、最も適した方法であると述べられているところである。一方で、家屋における不動産鑑定評価は個々の鑑定士の主観が入り込む余地が高く、具体的に検証すると固定資産税評価額としては取り入れられない部分も多い。本稿においても、評価基準と不動産鑑定評価の間の建築費、減価率及び耐用年数等の考え方の差異を述べてきたところである。

納税者に対する説明責任を果たすうえでも、固定資産税評価においては、家屋最判やその他の判例の趣旨を十分に理解し、適正な時価の算定について明確な意思を持って、取り組まなければならないであろう。

今後、広域的な比準評価の導入や、取得価格を基準とした家屋評価の導入に向けた研究等、家屋の評価についての動きは益々活発となってくることが予想される。こうした中において、市町村における家屋評価については一層の適正化が求められるところである。

## 参考文献

- ・月刊「税」  
長山由起夫（1996年12月号）『家屋評価における再建築価格方式』
- ・月刊「地方税」  
甘利昌也（2001年3月号）『欠陥住宅の評価について』  
小林芳由（1993年10月号）『評価基準における経年減点補正率について』  
富永浩吉（2001年4月号）『固定資産税における家屋評価の理論』  
野田啓一郎（2004年11月号）『家屋の再建築費評点基準表に示されていない資材の評点付設について』
- ・「税務経理」  
塚田功（2005年6月）『使用資材の評価の適否』  
塚田功（2005年11月）『適正な時価めぐり、揺らぐ判断』
- ・固定資産税務研究会（2001年2月）『損耗の状況による減点補正率適用の手引』財団法人地方財務協会
- ・財団法人資産評価システム研究センター（2005年3月）『固定資産税判例解説資料』財団法人資産評価システム研究センター
- ・不動産鑑定評価研究会（1992年2月）『不動産評価読本』社団法人商事法務研究会