

事案

東京都知事は、平成6年度の固定資産の評価替えにおいて、固定資産評価基準（及びその取扱いに関するいわゆる「7割評価通達」）に従って、Xの所有する土地を評価しその価格を決定した上で、土地課税台帳に登録した。

この当時、土地の価格は下落傾向にあったが、都知事は平成5年1月1日までの下落を踏まえて価格を決定した。しかし、土地の価格の下落はそれ以後も続き、平成6年の賦課期日当時の当該土地の地価公示価格はさらに下がっていた。

Xは平成6年度に登録された価格が従前の評価額の9.2倍であったことから、登録された価格が時価を上回るものとしてこれを争った。

東京地裁及び東京高裁は原告Xの勝訴としたが、被告はこれを不服として上告した。

争点

1. 固定資産税の法的性格
2. 固定資産税の課税標準である「適正な時価」とは何を意味するか。
3. 登録された価格が固定資産評価基準に従って算出されたものであっても、価格が賦課期日における客観的な交換価値を上回れば価格決定は違法となるか。

判旨

●最高裁判所平成15年6月26日第一小法廷判決（上告棄却）

1. 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と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、その所有者に課するものである。
2. 「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、即ち客観的な交換価値をいう。

3. 土地課税台帳に登録された土地の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。

コメント

1. 土地の固定資産税の課税標準は当該土地の基準年度に係る賦課期日における価格で土地課税台帳等に登録されたもの（地方税法349条1項）であり、ここにいう「価格」という用語の意義について地方税法は「適正な時価」と定めている（同法341条5号）。

この「適正な時価」という概念が客観的交換価値を意味するのか収益還元価格を意味するのか争いがある。

最高裁は、固定資産税の法的性格を財産税と解し、ここから論理的に「適正な時価」が客観的交換価値を意味するとの結論を導いている。

固定資産税の法的性格と土地の評価方法の選択とは論理的な関連性はないとの見解（後記・後藤論文175頁参照）もあるが、最高裁はその後に出された平成18年7月7日第二小法廷判決（裁判所HP参照）においても適正な時価を客観的交換価値と解して収益還元価格と解する根拠がないと判断しており、「適正な時価」の意義については実務的には客観的交換価値の意味に固まったと思われる。

2. ところで、地方税法は、固定資産の評価を、総務大臣の告示である固定資産評価基準に委ね（388条1項）、市町村長（法734条1項により東京23区の場合は都知事）は、この評価基準によって固定資産の価格を評価しなければならない（403条1項）と「規定」している。

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」(本判決)ことを目的とするものである。

しかし、「適正な時価」の意義を客観的交換価値と理解する以上、上記の規定は固定資産の評価について客観的交換価値を上回る価格を算定することまで認めたものではなく、たとえ登録された価格が評価基準に従って評価されたものだとしても、客観的交換価値を上回る以上はその価格決定は違法になると理解しなければならない。

したがって、土地課税台帳に登録された価格が評価基準に即して決定されていたとしても、賦課期日における当該土地の客観的な交換価値を上回っているならば、この事実を主張・立証をすることによって、価格の決定の違法性を争うことができることになる。

3. 当該判決によって、固定資産評価基準に従って決定された固定資産の価格についても、これが賦課期日における客観的な交換価値を上回ることを理由にして争うことが可能となった。

しかし、本件で土地の客観的な交換価値の基礎となったのは地価公示価格である。

その意味で本件は「客観的」の立証が容易なケースであった。

それゆえ、単に不動産鑑定士の鑑定評価価格だけ

を根拠に客観的な交換価値を上回ると主張して争う戦略は高いリスクを伴うと思われる。

どの価格が客観的な交換価値といえるのか、裏付資料の出し合い合戦になれば、調査能力と資力に限界のある納税者には不利益となろう。

登録された価格が客観的交換価値を上回っていることをどのように立証するのが今後の課題となると思われる。

<参考文献>

- 最高裁 平成15年6月26日判決 判例時報1830・29
- 控訴審 東京高裁平成10年5月27日判決 判例時報1657・31
- 第一審 東京地裁平成8年9月11日判決 判例時報1578・25
- 租税判例百選(第4版)182頁
- 金子宏 租税法第11版508頁以下
- 後藤正幸 「固定資産税の評価額が基準年度の基準日の地価公示価格に基づき評価された事例」税法学539号171頁

(税務特別委員会副委員長 脇谷 英夫)
