

固定資産税の課税評価と地価の下落

飯島 正

一 はじめに

バブルが崩壊して、地価が急激に下落したが、他方、課税評価額が引き上げられて、時価を上回り、逆転したとして、争いになっている事例が各所で見られる。

相続税については、昨年一〇月、相続前三年以内の土地の取得価額が相続開始時における当該土地の実勢価格を上回った事案に関し、租税特別措置法六九条の四の参入の規定を適用すると、著しく不合理な結果になるとして、同条の適用を否定する判決が出された（大阪地判平成七年一〇月一七日判例時報一五三九号三九頁）。同条は、その後本年三月の租税特別措置法の改正により、削除された。

固定資産税については、平成六年度の評価替えをめぐって、多数の訴訟が提起されており、本年九月、東京地裁で、時価を上回る評価額は違法とする判決が出された（東京地判平成八年九月一日判例集未登載）。平成九年度の評価替えを控えて、その影響は大きいと思われるので、紹介してみたい。

二 固定資産税の課税の仕組み

はじめに、固定資産税の課税の仕組みについて、触れておく。

固定資産税は、土地や建物等の固定資産に対し、市町村が、毎年一月一日現在の所有者に課税するものである。

基準年度の課税標準は、当該固定資産の基準年度に係る賦課期日（二月一日）の価格（適正な時価）で土地課税台帳等に登録されたものである。

登録価格の決定に際しての固定資産の評価については、自治大臣の定める固定資産評価基準（昭和三十八年自治省告示第一五八号）に従って、決定しなければならない。

同評価基準においては、土地の評価は売買実例価額から求める正常売買価格を基準として評価することとされている。

この評価は、三年に一度行われる。

また、賦課期日における価格であるが、評価事務手続上、一年半前の時点を価格調査基準日として、評価して来た。

三 平成六年度の評価替え

固定資産税の評価については、評価水準が低過ぎる、公示地価の二割程度に過ぎないという批判があつた。

バブル期、平成元年の土地基本法制定の前後から、「一物多価」に対する批判が高まり、土地基本法一六条では、「公的土地区画整理について相互の均衡と適正化が図られるよう努めるものとする」との規定が設けられた。

また、平成三年一月の「総合土地政策推進要綱」（平成三年一月二五日閣議決定）で、土地税制について、「負担の公平を確保するとともに、土地の資産としての有利性を縮減し、投機的土地区画整理等の抑制、適正な土地利用の促進等を図るうえで、しかるべき役割を果たすべき」とであるとされるとともに、公的土地区画整理の均衡化・適正化について、「固定資産税評価について、平成六年度以降の評価替えにおいて、土地基本法一六条の趣旨を踏まえ、相続税評価との均衡にも配慮しつつ、速やかに地価公示価格の一定割合を目標に、その均衡化・適正化を推進する」と決定された。

同年一二月の中央固定資産評価審議会では、平成六年度の評価替えで公示価格の七割程度

これらを受けて、平成四年一月の自治事務次官通達（平成四年一月二日自治固第三号）により、従来の取扱通達が一部変更され、平成六年度の評価替えにあたっては、地価公示価格、鑑定価格等を活用し、当分の間これらの価格の七割程度を目途とすることとされた（七割評価通達）。

また、評価時点についても、自治省税務局資産評価室長通達（平成四年一月二六日自治評第二八号）により、地価が下落傾向にあることを考慮し、一年前の時点（平成五年一月一日）における地価動向も勘案し、修正することとされた（時点修正通知）。

四 本事実の概要

本件は、東京都千代田区三崎町の土地一六三・九八坪を所有する原告（書店経営者）が東京都知事が決定した平成六年度の価格（一億八、八五七万六、〇八〇円）について、平成五年度価格の約九・二倍であり、時価を超える違法な価格であるとして、被告（東京都固定資産評価審査委員会）に対して審査の申出をし、被告が一億九百三万四、七〇〇円とする価格決定をしたところ、なお不服があるとして、同価格決定のうち平成五年度価格を超える部分の取消しを求めた事案である。

東京都知事は、本件土地の評価にあたり、平成四年七月一日時点の不動産鑑定価格を基に、

平成五年一月一日まで二・一％の減があったとして時点修正を行い、その七割と評価して、本件土地の価格（適正な時価）を算定した。

しかし、その後平成六年までに、三・二％下落した。

本件の主たる争点は、このような事実関係の下において、七割評価通達及び時点修正通知に従って行われた本件評価が妥当であるかどうかである。

五 判決の要旨

東京地裁は、次のような判断を下した。

- (1) 固定資産税は、資産の所有に着目して賦課される財産税であって、現実の収益に着目して賦課される収益税とは異なるから、「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格、すなわち客観的な交換価値をいう。
- (2) その算定基準日は、賦課期日（平成六年一月一日）であり、評価事務に要する相当期間さかのぼった時点を経過調査の基準日とすることは、禁止されていないが、これをもって賦課期の価格とみなすことは許容されていない。
- (3) 評価基準による評価が客観的な時価を上回る場合には、その限度において、違法となる。
- (4) 七割評価通達には合理性はあるが、本件の場合、時点修正後賦課期日までの時点修正率が三・二％であるから、本件土地について、適正な

時価は一〇億八、五二六万七、一九三円となる。

(5) 従って、被告の本件土地についての価格決定のうち、これを上回る部分については、違法な決定であるから、取り消す。

六 おわりに

要するに、「評価基準による評価が客観的な時価を上回る場合は、その限度で違法となる」とするのであるが、妥当な判決であろう。

七割評価通達は、公的土地評価の均衡化・適正化を図るため、平成六年度の評価替えにあたって、出された。地価の上昇期には、何ら問題がないであろう。しかし、平成六年度の評価替えの前後は、バブルが崩壊して、著しい地価の下落期にあった。最も難しい時期に、行われたといえよう。

最近では、地価の下落も比較的落ち着いて来ているが、なお低落傾向にある。

平成九年度の評価替えが注目されるころであるが、自治省は、時点修正をさらに半年縮めて、前年七月一日の下落率も加味することとした。

現在の状況からすれば、半年前の七割評価で、賦課期日の時価を超えるとは想定し難しいが、税額がどうなるか。負担調整率をどうするか、種々議論がある。

なお、本件は東京都固定資産評価審査委員会が控訴したことを付け加えておく。