

最高裁判所民事判例研究

東京大学判例研究会

民集五七巻六号

一五 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同期日における当該土地の客観的な交換価値を上回る場合には、その価格の決定は違法となる

地方税法（平成二年法律第一五号による改正前のもの）三四一条五号、地方税法三四九条一項、地方税法三五九条、地方税法（平成一〇年法律第二七号による改正前のもの）三八一条一項、地方税法（平成二年法律第八七号による改正前のもの）三八八条一項、地方税法（平成二年法律第一六〇号による改正前のもの）四〇三条一項、地方税法（平成一四年法律第一七号による改正前のもの）四一〇条、地方税法（平成二年法律第一五号による改正前のもの）四一一条一項、固定資産評価基準（昭和三八年自治省告示第一五八号。平成八年自治省告示第一九二号による改正前のもの）第一章第三節一、二（一）

平成一五年六月二六日第一小法廷判決（平成一〇年（行ヒ）第四一号、茅沼賢二対東京都固定資産評価審査委員会、固定資産課税審査却下決定取消請求事件）民集五七巻六号七二二三頁

〔事実〕

一 事案の概要

X（原告、被控訴人、被上告人）は、東京都千代田区三崎町二丁目五番一の土地（以下「本件土地1」という。）及び同

番六の土地（以下、「本件土地2」といい、これらを併せて「本件各土地」という。）の固定資産税の納税義務者である。Xは、東京都知事によつて決定され、東京都千代田都税事務所長によつて土地課税台帳に登録された本件各土地の平成六年度の価格について、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、東京都固定資産評価審査委員会（被告、控訴人、上告人）に対し審査の申出をした。これに対し、同委員会は、平成七年六月二日付で、本件土地1の価格を一〇億九八九〇万一六九〇円、本件土地2の価格を一一〇三万三〇一〇円とする決定（以下「本件決定」という。）をした。これに不服のXは、本件決定のうち本件土地1について一億三六二九万二八二〇円を超える部分、本件土地2について九一万八五〇〇円を超える部分の取消を求めて出訴した。

二 関係法令等の定めと本件決定の概要

地方税法（平成一一年法律第一五号による改正前のもの。以下「法」という。）三四九条一項は、土地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又は土地補充課税台帳：に登録されたものとする」と定める。同項にいう「価格」について、法三四一条五号は、「適正な時価をいう」と規定する。平成六年度は右の基準年度であり、これに係る賦課期日は、法三五九条の規定により平成六年一月一日である。

法三八八条一項は、自治大臣が、「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定め、これを告示しなければならない」と規定する。同項に基づき定められた固定資産評価基準（昭和三八年自治省告示第一五八号。平成八年自治省告示第一九二号による改正前のもの。以下「評価基準」という。）は、主として市街地的形態を形成する地域における宅地については、市街地宅地評価法によつて各筆の宅地について評点数を付設し、これに評点一点当たりの価額を乗じて、各筆の宅地の価額を求めるものとする。この市街地宅地評価法は、①状況が相当に相違する地域ごとに、その主要な街路に沿接する宅地のうちから標準宅地を選定し、②標準宅地について、売買実例価額から評定する適正な時価を求め、これに基づいて上記主要な街路の路線価を付設し、これに比準してその他の街路の路線価を付設し、③路線価を基礎とし、画地計算法を適用して各筆の宅地の評点数を付設するものである。

自治事務次官は、平成六年度の土地の価格の評価替えに当たり、各都道府県知事あてに、「『固定資産評価基準の取扱いについて』の依命通達の一部改正について」（平成四年一月二二日自治固第三号。以下「七割評価通達」という。）を発出し、宅地の評価に当たっては、地価公示法による地価公示価格、国土利用計画法施行令による都道府県地価調査価格及び不動産鑑定士又は不動産鑑定士補による鑑定評価から求められた価格（以下「鑑定評価価格」という。）を活用することとし、これらの価格の一定割合（当分の間この割合を七割程度とする。）を目途とすることを通達した。

自治省税務局資産評価室長は、各都道府県総務部長及び東京都主税局長あてに、「平成六年度評価替え（土地）に伴う取扱いについて」（平成四年一月二二六日自治評第一八号。以下「時点修正通知」という。）を発出し、「平成六年度の評価替えは、平成四年七月一日を価格調査基準日として標準宅地について鑑定評価価格を求め、その価格の七割程度を目標に評価の均衡化・適正化を図ることとしているが、最近の地価の下落傾向に鑑み、平成五年一月一日時点における地価動向も勘案し、地価変動に伴う修正を行うこととする。」と通知した。

本件決定においては、評価基準にのつとり、本件土地1と本件土地2を一画地として評点数が付設された。この画地が沿接する正面路線及び側方路線の路線価を付設する上で比準した各主要な街路の路線価の基となつた標準宅地（以下、正面路線価の基準となつた標準宅地を「標準宅地甲」とい、側方路線価の基準となつた標準宅地を「標準宅地乙」という。）の価格の評定に際し、七割評価通達及び時点修正通知が適用された。すなわち、本件決定は、標準宅地甲については、価格調査基準日である平成四年七月一日における鑑定評価価格を基に同五年一月一日までの時点修正を行い、その七割程度である九一〇万円をもつて、標準宅地乙（地価公示法二条一項の標準地でもある。）については、同日の地価公示価格の七割である五六〇万円をもつて、それぞれの一m²当たりの適正な時価とし、これを基礎に、本件各土地の価格を前記一のとおり決定したものである。

三 第一审判决

第一審において、Xは、次の三点を主張した。①従来一割から二割であつた評価水準を七割程度にまで引き上げた七割評

価通達は租税法律主義に反し、これに従つた価格決定は違法である。②法三四九条一項は固定資産の課税標準を賦課期日ににおける価格と規定しているのに、平成五年一月一日以降賦課期日までの一年間の地価下落を評価に反映させる方策をとらず、時点修正通知にしたがつたまま本件各土地の価格を決定することは違法である。③減価補正率の限度を三割としてそれ以上の減価を認めない補正率通達（自治省税務局固定資産税課長「都市計画施設の予定地に定められた宅地等の評価上の取扱いについて」昭和五〇年一〇月一五日自治固第九八号）は、著しく不合理であり、これにしたがつた価格決定は違法である。

東京地裁平成八年九月一一日（民集五七巻六号七四三頁、行集四七巻九号七七一頁、判時一五七八号二五頁）は、本件土地1について価格一〇億七四四七万九三七〇円を超える部分、本件土地2について価格一〇七八万七八一〇円を超える部分を取り消した。

判決理由は詳細にわたるが、要旨、①法三四一条五号にいう土地の「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（「客観的時価」）をいう、②「適正な時価」を算定すべき基準日は賦課期日である当該年度の初日の属する年の一月一日である、③法にいう「適正な時価」とは評価基準に従つて評定された時価ということになるが、評価基準による評価と客観的時価とが一致しない場合も当然に予定されており、評価基準による評価が客観的時価を上回る場合には、その限度において、登録価格は違法になる、④時点修正通知および七割評価通達に従つたことの違法をいうXの主張は採用できない、としたうえで、次の判断枠組みを示した。

「以上の説示に照らせば、登録価格の違法に関する判断は、次の判断順序に従うべきことになる。

すなわち、第一に、評価方法の選定、標準宅地の選定、標準宅地の価格と基準宅地の価格との均衡及び標準宅地の評価額から対象土地への比準の方式が評価基準及び市町村長の補正に関する基準（取扱要領等）に従つたものであるかどうか（基準適合性）、第二に、右評価基準等が一般的に合理性を有するかどうか（基準の一般的合理性）、第三に、評価基準による評価の基礎となる数値、すなわち、標準宅地の価格が賦課期日における適正な時価であるかどうか（標準宅地の価額の適正さ）が審理されるべきである。

なお、既に説示したとおり、評価基準による評価が複数の評価要素の積み重ねを通じて結論において「適正な時価」に接近する方法であることからすると、評価基準に定める個別の評価要素が具体的な土地の特殊性に照らして適切さを欠くとみえる場合があるとしても、一般的に合理的とされる評価基準による評価が客観的時価を超えないときは、これを違法とすることはできない。そして、評価基準による評価が客観的時価との不一致の程度の個別的差異を許容していることに照らせば、右事情があるとしても、なお、評価基準等に合致した右評価は公平の原則に適合するものというべきである。

しかし、第一から第三までの点が立証されたとしても、結果としての登録価格が賦課期日における対象土地の客観的時価を上回るときは、評価基準等は当該土地の具体的な「適正な時価」の評定方法として機能せず、法が客観的時価の算定方法を委任した趣旨を全うしていきることになるから、登録価格が賦課期日における対象土地の客観的時価を上回るときは、その限度で登録価格の決定は違法であるということになる。」

そして、この判断枠組みに従い、第一の点について、本件評価が評価基準等に従つたものであることは明らかであるとし、第二の点について、評価基準等において市街地宅地評価法が一般的合理性を有すると判断した。

これに対し、第三の点については、標準宅地の価格が賦課期日における適正な時価であるかにつき審理し、地価下落を織り込んでおらず賦課期日における適正な時価を上回っていたと認定した。すなわち、証拠によると「千代田区全体の商業地の下落率よりも本件標準宅地甲の周辺地域における下落率が高かつたことになるから、本件標準宅地甲の客観的時価は、平成五年一月一日から平成六年一月一日までに三二パーセント下落したものと推認するのが相当である。また、本件標準宅地乙の下落率は右のとおり三三・七五パーセントであった。」と述べて、次のように判示する。

「本件評価においては、標準宅地の平成四年七月一日における正常価格について平成五年一月までの価格変動に応じた修正を施した価格の七割をもって標準宅地の適正な時価としたことは既に摘示したとおりであり、乙一号証及び弁論の全趣旨によれば、平成四年七月一日における正常価格の認定及び平成五年一月までの価格変動に応じた修正率は合理的なものと推認される。」

しかし、本件標準宅地甲、乙の平成五年一月一日から賦課期日までの価格変動が三割を超えることからすると、時点修正、七割評価を含めた評価基準等の一般的な合理性が肯定できるとしても、このことをもつて本件における本件標準宅地甲、乙の価格が賦課期日における適正な時価であつたと推認することはできない。

したがつて、七割評価で解消することができない価格変動分を解消するための価格修正要素が付加されている等、特段の事情がない限り、本件での本件標準宅地甲、乙の価格を評価の基礎としたことは違法というべきである。そして、本件において右特段の事情を認めることはできない。」

こうして、第一審判決は、賦課期日までの本件標準宅地の地価下落を織り込んで本件各土地の適正な時価を算定し、審査決定のうちその価格を超える部分を取り消した。

なお、標準宅地甲・乙と本件土地1・2の客観的な交換価値に関する第一審判決の認定は、控訴審において維持されており、のちに最高裁において「原審の適法に確定した事実関係等の概要」として、次のように記されている。

「標準宅地甲については、平成五年一月一日から同六年一月一日までに三二一%の価格の下落があり、同日におけるその一m²当たりの客観的な交換価値は、八九〇万六〇二八円である。標準宅地乙については、平成五年一月一日から同六年一月一日までに三三・七五%の価格の下落があり、同日におけるその一m²当たりの客観的な交換価値は、同日の地価公示価格の五三〇万円である。」

上記の標準宅地の客観的な交換価値に基づき、評価基準に定める市街地宅地評価法にのつとつて、本件土地1及び本件土地2の価格を算定すると、それぞれ一〇億七四四七万九三八〇円及び一〇七八万七八一〇円となる。」

四 控訴審判決

東京都固定資産評価審査委員会が控訴し、次の六点を主張した。
①法三四一条五項に規定する「適正な時価」とは評価基準に基づいて評価した価格と解するのが相当であり、客観的時価による価格をいうものと解すべきではない。
②適正な時価の算定基準日について、法は、登録価格の基準日を特定しておらず、評価基準に委ねている。
③不動産の鑑定評価にあたつ

て、価格の下落率や上昇要素を評価の要素とすることはできない。④評価基準による評価が客観的時価を上回ったとしても、負担調整率の区分に影響しない限り、当該登録価格は適法なものというべきである。⑤本件各土地の客観的時価は平成五年一月一日から平成六年一月一日までに三〇%以上下落してはいないから、七割評価通達に基づき算定された本件登録価格は客観的時価を上回るものではない。⑥本件については事情判決の必要性がある。

東京高判平成一〇年五月二七日（民集五七巻六号七六六頁、判時一六五七号三一頁）は、第一審判決を引用したうえ、右の六点の主張をいずれも退けて、控訴を棄却した。東京高裁の判断を、最高裁は次のように要約している。

「原審は、①評価基準は、賦課期日における標準宅地の適正な時価（客観的な交換価値）に基づいて、所定の方式に従つて評価をすべきものとしていると解すべきであり、その方式には合理性があるものの、本件決定で評定された・各標準宅地の価格は、平成六年一月一日のその客観的な交換価値を上回る。②同日における各標準宅地の客観的な交換価値と認められる前記2（6）の価格「標準宅地甲につき八九〇万六〇二八円、標準宅地乙につき五三〇万円」に基づき、評価基準に定める市街地宅地評価法にのっとって、本件各土地の価格を算定すると、前記2（7）の価格「本件土地1につき一〇億七四四七万九三八〇円、本件土地2につき一〇七八万七八一〇円」となるから、本件決定のうちこれを上回る部分は違法であり、同部分を取り消すべきであると判断した。」

五 上告受理申立て理由

東京都固定資産評価審査委員会が上告受理申立て。上告受理申立て理由のうち、最高裁が排除しなかった部分は、要旨、次の四点である。

第一点。法三四一条五号に規定する適正な時価とは、評価基準に基づいて評価した価格をいうと解するのが相当であって、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格と解すべきではない。

第二点。基準年度の賦課期日から評価事務を行うのに必要な合理的期間をさかのぼった時点に調査基準日を設定し、右調査基準日における時価を基礎として賦課期日における価格を評価することは、法が当然に予定しているところであり、本件

において平成四年七月一日を評価時点として平成五年一月一日の時点修正を行つたうえ平成六年度の固定資産評価額を決定したことは何ら違法となるものではない。

第三点。評価基準においては、あらかじめ想定される価格下落率や価格上昇率を織り込んで各固定資産の価格評定事務を行うことを禁止しているものと解すべきである。

第四点。法は客観的時価という観念を認めていないが、仮にそれが認められるとしても、通常考えられる以上に異常に地価が下落し、差が著しく拡大して、法が予定していると考えられる範囲を超過したと評価されるような特別な場合は別として、そうでない限りは差が発生したということをもつて、そのことから直ちに法三四九条一項、三五九条に違反しているということはできない。

〔判旨〕 上告棄却。

「法四一〇条は、市町村長（法七三四条一項により特別区にあつては東京都知事。以下同じ。）が、固定資産の価格等を毎年二月末日までに決定しなければならないと規定するところ、大量に存する固定資産の評価事務に要する期間を考慮して賦課期日からさかのぼ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はできない。しかし、法三四九条一項の文言からすれば、同項所定の固定資産税の課税標準である固定資産の価格である適正な時価が、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り、他の時点の価格をもつて土地課税台帳等に登録すべきものと解する根拠はない。そして、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つて、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。したがつて、土地課税台帳等に登録された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。

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、評価基準によつて、固定資産の価格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つて、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つ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でもゆだねたものではない。

そして、評価基準に定める市街地宅地評価法は、標準宅地の適正な時価に基づいて所定の方式に従つて各筆の宅地の評価をすべき旨を規定するところ、これにのつとつて算定される当該宅地の価格が、賦課期日における客観的な交換価値を超えるものではないと推認することができるためには、標準宅地の適正な時価として評定された価格が、標準宅地の賦課期日ににおける客観的な交換価値を上回つていなければならないことが必要である。」

「前記事実関係によれば、本件決定において七割評価通達及び時点修正通知を適用して評定された標準宅地甲及び標準宅地乙の価格は、各標準宅地の平成六年一月一日における客観的な交換価値を上回るところ、同日における各標準宅地の客観的な交換価値と認められる前記2(6)の価格に基づき、評価基準にのつとつて、本件各土地の価格を算定すると、前記2(7)の各価格となるというのである。そうすると、本件決定のうち前記各価格を上回る部分には、賦課期日における適正な時価を超える違法があり、同部分を取り消すべきものであるとした原審の判断は、正当として是認することができ、原判決に所論の違法はない。論旨は採用することができない。」

〔評釈〕

一 本判決の社会的意義と本評釈の課題

一九九〇年代、バブル崩壊によって、日本の地価は大幅に下落した。国土交通省地価公示室の資料によると、一九七四年(昭和四九年)における住宅地の地価公示価格の指数を一〇〇とすると、全国平均でみて、バブルのピークである一九九一年

(平成三年)の同指数は二九六・四に達し、その後右肩下がりに下落を続けた結果、二〇〇四年(平成一六年)には一六八・五にまで落ち込んだ。

地価が急激に下落していたちょうどその時期に、平成六年度評価替えが行われた。市町村は、固定資産税の執行にあたり、自治省事務次官の発した七割評価通達に従い、地価公示価格の七割を目途として評価した。そのため、地価の下落にかかわらず多くの納税者にとって評価額が増加し、紛争が激増した。平成六年度評価替えの当時、全国で二万二二二九件の審査申出があり、審査委員会決定に対して一八八件の訴訟が提起され、三件の国家賠償請求訴訟が提起されたと報告されている。⁽²⁾

本件は、このような訴訟のひとつであり、東京都心における個人所有の宅地の評価が問題とされた。第一審判決が時価を上回る部分を取り消す判断を下し、同旨の下級審裁判例が相次いでいたため、最高裁の判断が待たれていたものである。本判決は、最高裁としてはじめて、土地の評価額が時価を下回った場合の司法府による救済の枠組を示した。その意義は大きい。他方で、納税者が評価基準によらず鑑定評価を用いて争う場合の判断枠組をはじめとして、いくつかの問題が残されている。

そこで本評釈では、次の四点を検討する。第一に、訴訟の背景として、平成六年度評価替えにおいて七割評価がされたのは、いかなる経緯によるものであつたか。第二に、紛争が激増する中で、第一審判決がどのような下級審判決の流れを創り出していたか。そして第三に、判旨の内在的分析として、上告申立て理由に対して本判決がどのように応答したか。以上をふまえ、第四に、本判決の射程を考え、その後の裁判例の動向に触れる。

二 平成六年度評価替えにおけるいわゆる七割評価の実施

1 訴訟の背景

本件訴訟を含む多数の紛争が生じた背景を理解するためには、平成六年度評価替えにおいて七割評価がされた経緯をみておく必要がある。

固定資産の評価については、かねてより、税目間・資産間・地域間における評価の不均衡が存在してきた。これらの不均

衡をいかにして是正するかは、昭和三〇年代以降、継続的な政策課題とされてきた。そしてこの政策課題にとりくむものとして、平成元年の土地基本法の成立を受け、地価公示価格の七割を目途として評価する方針が閣議決定された。ところが、その実施時期とされた平成六年度評価替えは、バブル崩壊後に地価が最も急激に下落した時期であった。タイミングが悪かつたことに加え、実施の手法が自治省事務次官の通達によるものであつたことや、市町村の調査基準日から賦課期日までの間に地価下落が続いたことなどが相まって、多数の訴訟を招いたのである。

このことを、固定資産評価に関する現行制度の骨格が形成された昭和三〇年代を起点として、簡単にたどっておこう。

2 固定資産税創設当初の状況

昭和二五年に固定資産税が創設された当初は、経過措置として、旧地租時代の賃貸価格に一定の倍数を乗じて土地の課税標準を定めていた⁽³⁾。昭和二六年度に、地方財政委員会が土地評価基準を示した。土地評価基準は何度か改正されたが、昭和二九年度には、宅地の評価につき路線価を付設したうえで路線価を基準に画地ごとの計算を行うという評価方法の基本が固まつた。三年ごとに基準年度を設け、三年間評価を据え置くしくみも、昭和三一年度にはじまり、昭和三三年度から継続して実施されるようになった。もつとも、当時は、評価基準の採用状況があまり高くなく、多くの市町村では依然として、賃貸価格に所要の補正倍数を乗じて評価額を求めていた。

3 昭和三六年固定資産評価制度調査会答申

昭和三四年四月、内閣総理大臣の諮問に応じて固定資産税その他の租税の課税の基礎となるべき固定資産の評価の制度に関する重要事項を審議するため、総理府に固定資産評価制度調査委員会が設置された。同委員会は審議を重ねた結果、昭和三六年三月に、固定資産評価制度調査委員会答申（以下「三六年答申」あるいは単に「答申」という）を提出した。審議の期間は、岩戸景気により大都市を中心に地価高騰が発生していた時期に重なる。

三六年答申は、三つの問題点を指摘した。すなわち、①固定資産税・不動産取得税・相続贈与税・登録税といった関係諸税間ににおいて評価額に相違があつて、納税者の信頼を得がたくしていること。②特に固定資産税について土地の評価額が時

価に比し著しく低い状態にあるため、土地・家屋・償却資産の間で評価の均衡を失い、資産間の税負担の不均衡を招いていること。③固定資産税について、市町村を通じて同一の評価方法によつておらず、また、市町村間において評価の均衡が保たれていないこと、である。

このうち③の点については、固定資産税が市町村の独立税であることから、各市町村が独自の方法で評価を行うことに不都合はないのではないか、という疑問がありえよう。この点について、答申は、「固定資産税が市町村の独立税である限り、収入及び負担の観点から、市町村の責任において、税負担を定めうることは当然であるが、その方法は、税率の定め方等によつて行われるべきであつて、課税標準の基礎となる評価額において、実質的に軽重があることは、税負担の基礎を不明確にして、納税者の固定資産税に対する信頼をそこなうおそれがある。」と述べている。要するに、共通の物差しがない状態では、そもそもどれだけ税負担があるかを比較することもできないし、もし市町村が独自に税負担を決定したければ税率によるべきである、というのである。これが、全国で一律の評価方法を用いることの理論的根拠である。

以上①から③の問題点について改善を図るため、答申は、次の考え方を示した。まず、評価によつて求めるべき固定資産の価格につき、「課税の基礎となる固定資産の価格を時価によるものとすることは、時価が資産の価値を、通常、最も適正に、かつ、客観的に表現するものであること、過大な、若しくは不均衡な評価が行なわれた場合においても、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等の観点からして、適切であると考える。」と述べて、時価を基準とすることが適切であるとする。このくだりは、時価を超えた評価決定がされた場合に納税者が何を争えるかを直接に述べたものではなく、本件訴訟のような紛争を念頭においたものではもちろんない。だが、昭和三六年の段階で、納税者の立場の保護という観点から時価基準を採用する旨明示的に述べられていた点が、注目に値する。これを一步展開すると、時価を超える範囲で価格決定が違法となるという本件最高裁判決の判示に容易に接続するからである。

答申は、次いで、時価の意義について、正常価格と考へるべきであるとする。

「この場合における時価とは、各資産を通じ、正常な条件のもとにおける取引価格（以下「正常価格」という。）と考へるべき

きである。ここにいう正常価格とは、直ちに、現実の取引価格と同一視すべきものではない。現実の取引価格は、当事者間の事情等によつて左右され、正常な条件と目し得ない主観的特殊的な条件のもとに成立しているものもあるから、正常価格は、現実の取引価格のうち、このような正常でない条件による部分があるときは、これを捨象して得られるその資産自体の本来の価格を適正に反映した価格である。」

この見解に基づき、答申は、固定資産の評価はあくまで正常価格を求める目的とすべきであつて、評価において税負担面の斟酌を加えるべきではないとする。評価と課税を分離して考えるわけである。評価においては、時価＝正常価格という共通の客観的な物差しを用いることが目指された。その背景には、地価の騰貴に伴う税負担の急激な増加を避けるために評価水準の調整を加えた結果、土地の評価が低位にとどまつていたという状況があつた。この状態を是正するための物差しが、正常価格という観念であつた。

こうして、答申は、土地については売買実例価格を基準として、家屋については再建築価格を基準として、償却資産については取得価格を基準として、それぞれ評価する方法によるべきであるとした。土地についての低位の評価水準を改めることで、右の②の問題点（資産間の評価の不均衡）を改善しようとしたのである。また、①の問題点（関係諸税間の評価の不均衡）については、固定資産税・相続税・贈与税・登録税・不動産取得税において、固定資産の評価をできる限り統一すべきであるとした。さらに、③の問題点（市町村間の評価の不均衡）については、「全市町村を通じ、その評価は、統一された同一の評価方法によつて行なわれるべきであり、固定資産の評価方法は、自治大臣が定め、市町村長が行なう固定資産の価格の決定は、これによつて行なわなければならないものとすることに改めるべきである。」とした。

この三六年答申に従つて立法化されたのが、固定資産評価基準に関する現行地方税法の定めである。すなわち、昭和三七年度改正において、自治大臣は評価基準を定めて告示しなければならないこと（地方税法三八八条）、市町村長は評価基準によつて固定資産の価格を決定しなければならないこと（法四〇三条）、が定められた。昭和三七年五月に中央固定資産評価審議会が発足し、新しい評価基準について審議された。新評価基準は昭和三八年一二月に告示され、昭和三九年度から適用さ

れた。

このように、固定資産の評価制度は、昭和三七年度改正前後にその骨格が形成された。その主要な立法目的は、時価±正常価格を評価における共通の客観的な物差しとすることで、税目間・資産間・市町村間における評価の均衡を図ることにあつた。

4 時価以下評価の定着

新評価基準にもとづく評価替えの結果、昭和三九年度の宅地の評価額は前年度の六・三〇倍に、昭和四五年度には前年度の二・三八倍になつた。⁽⁴⁾ところが地価はさらに上昇を続け、とくに昭和四七年から四八年にかけて、列島改造ブームを反映し、ほぼ全国的に地価が高騰した。この中で、土地の評価は実勢価格の上昇に追いつかず、時価を下回る水準での評価、すなわち「時価以下評価」⁽⁵⁾が定着した。評価において税負担の斟酌が加えられたのである。つまり、昭和三六年固定資産評価制度調査委員会答申に反して、評価と税負担を分離し評価において時価±正常価格による客観的物差しを用いようという構想は、実現しなかつたことになる。

この状態はその後も継続した。昭和末期のバブルによる地価高騰期においても、土地の評価額は、時価に比べて著しく低い水準にとどまつた。平成三年度における指定市の基準宅地について、固定資産税最高路線価は、地価公示最高価格に対して、平均で三六%の割合を占めるにすぎなかつた。

なお、地価高騰の下で、評価が低水準に抑えられただけではなかつた。税負担の急激な増加を避けるため、地方税法の本法附則で負担調整措置が設けられた。これは、地価上昇に応じて評価額を引き上げても税額は一挙に増加させないための措置である。

5 平成六年度評価替えにおける七割評価

改革が進み始めるのは、昭和末期、いわゆるバブル経済の終わり頃からである。平成元年に土地基本法が制定された。同法では、国及び地方公共団体は、土地に関する税負担の公平の確保を図りつつ、適正な税制上の措置を講ずるものとされた

(一五条)。また、国は、公的 土地評価について相互の均衡と適正化が図られるように努めるものとされた（一六条）⁽⁶⁾。

これをうけて、平成二年の土地政策審議会答申は、公的 土地評価の一元化の必要性を訴えた。いわく、「地価公示、相続税評価及び固定資産税評価の公的 土地評価については、相互の均衡と適正化を図るべきであり、その際、国民が理解しうるよう明確且つ具体的に推進する必要がある。」

そして、平成二年一〇月の税制調査会「土地税制のあり方についての基本答申」は、土地保有に対する税負担を資産価値に応じて適正な水準に引き上げる方向を打ち出した。この基本答申は、固定資産税について、「同税の性格を踏まえつつ、土地の収益価格を目標として評価の均衡化・適正化を計画的に行い、最終的には評価水準を収益価格のレベルに引き上げることとし、同税を段階的に引き上げ、中長期的にその強化を図っていくべきである。」と述べ、その際、地価公示価格を固定資産評価の中で活用することを提案した。税制調査会はさらに、平成二年一二月の答申で、「平成六年度以降の評価替えにおいては、：速やかに、地価公示価格の一定割合を目標に、評価の適正化・均衡化を推進すべきである。」としている。

こうして、平成三年一月に総合土地政策推進要綱が閣議決定され、「平成六年度以降の評価替えにおいて、土地基本法第一六条の規定の趣旨を踏まえ、相続税評価との均衡にも配慮しつつ、地価公示価格の一定割合を目標に、その均衡化・適正化を推進すべきである。」とされた。これを受けて、平成三年一一月には、中央固定資産評価審議会が「平成六年度評価替えの基本方針」を決定し、地価公示価格の七割程度が目標とされた。これに基づき、平成四年一月、自治省事務次官の依命通達として七割評価通達が発せられたのである。

ところが、平成六年度評価替えの準備段階すでに、バブル経済の崩壊に伴い、地価が急激に下落していた。そのため、価格調査基準日の平成四年七月一日を基準とすると、その後の地価の下落を反映できなくなってしまう。そこで、自治省税務局資産評価室長が時点修正通知を出し、平成五年一月一日時点における地価動向を勘案して修正を行うこととした。これに基づいて評価替えがなされたのが、本件で問題とされている平成六年度である。

以上みたように、平成六年度における七割評価の実施は、土地の評価が時価を著しく下回る状態になつてゐる状態を是正

し、三六年答申の路線に立ち戻ることを意味した。これは、昭和三七年改正の当初のねらいに忠実に、時価評価にむけて前進をもくろんだものといえる。しかし、七割評価の実施は地価下落期に直面し、しかも通達によつてなされた。そのため、地価が下落しているのに評価額が上がるという納税者の不満を招いたのである。

なお、平成六年度には、七割評価の実施と同時に、税負担の急増を避けるため、税負担の上昇をなだらかにするための負担調整措置が採用されている。その意味で、評価額が上がるからといって税負担が直ちに増加するわけではなかつた。その後、平成九年には、負担水準の均衡化を図るための新たな措置が設けられ、現在に至つている。

三 第一審判決の創り出した下級審判決の流れ

1 第一審判決の判断枠組

平成六年度評価替えをめぐつて紛争が激増する中、本件第一審判決が出された。東京地裁民事第二部、富越和厚裁判長の法廷である。第一審判決は、固定資産評価審査委員会（以下「審査委員会」という。）の価格決定を裁判所が審査するための判断枠組を打ち出し、価格決定を一部取り消した。判決が出された当時から注目され⁽⁷⁾、その後の下級審の流れに影響を及ぼしていたものである。

第一審判決は、「適正な時価」を「客観的な交換価値（客観的時価）」と解したうえで、登録価格の違法に関する判断枠組として、二段の構えを示した。第一段は、評価基準にのつとつた審査枠組であり、（あ）基準適合性、（い）基準の一般的合理性、（う）標準宅地の価額の適正さ、を審理する。第二段は、仮に（あ）から（う）が立証されたとしても、登録価格が賦課期日における対象土地の客観的時価を上回るときは、その限度で登録価格の決定は違法になる、というものである。

これらのうち、一部取消という結論を導くために用いられた理由は、第一段の（う）であつた。つまり本件では、あくまで評価基準の手順にのつとつて適正な時価を認定する中で、標準宅地の賦課期日までの地価下落を正確に反映しているかどうかを問題にしている。評価基準によらないやり方——たとえば対象土地についての鑑定評価をそのまま用いて登録価格を違法とするといったやり方——を採用したわけではない。その意味で、本件第一審判決の一段階の判断枠組のうち、第二段

の説示部分は、傍論である。

第二段の説示部分は、「法が客観的時価の算定方法を委任した趣旨を全うしていないことになる」というくだりからみて、評価基準を委任立法とみたうえで、委任の限界をこえる場合に触れたものと読むことができよう。⁽⁸⁾ ここから逆に考えると、第一段は、地方税法の委任の範囲内にとどまる限り、評価基準に定める手順にしたがつて登録価格の違法を審査する、と述べていることになる。ただし、評価基準に従つた評価であれば違法となる余地がないかといえば、そうではない。第一段の（う）として、標準宅地の価格が賦課期日における適正な時価であるかどうかを審査し、適正な時価を上回つていれば、その範囲で登録価格は違法となるとした。そしてこの審査の結果、価格決定を一部取り消したわけである。

第一審判決のこの判断枠組は、控訴審判決においてもそのまま維持された。すなわち、東京高裁第三民事部、町田顯裁判長の法廷は、第一審判決の理由を引用したうえで、控訴人の主張をことごとく退けている。

なお、事案との関係について付言すれば、評価額の上で最も大きな違いをもたらす争点が、減価補正率の上限を三割とした補正率通達の合理性に関するものであつた。しかしこの点につき、第一審判決はXの主張を排斥しており、その判断を控訴審判決もそのまま引用している。上告審でも問題にされていない。同様にして、控訴審で争われた事情判決の要否など、いくつかの論点が、最高裁の判断対象とされていない。

2 第一審判決以降の下級審判決の流れ・その1

本件第一審判決は、固定資産の評価をめぐる類似の訴訟を扱うその後の下級審判決に対して、強い影響を及ぼした。

東京地裁の富越コートは、同じ判断枠組を踏襲している。①東京地判平成八年九月三〇日判タ九五七号一八七頁（確定）は、山林の評価が問題になつた事案において、評価基準に適合していないことを理由にして、審査委員会の価格決定を取り消した。判断枠組第一段の（う）を審査した例である。そのさい、違法事由が状況類似地区の区分や標準山林の選定の違法など、評価基準の認定過程の根幹に及ぶことを理由に、価格決定を全部取り消して、固定資産評価審査委員会に審査のやり直しを求めていた。これに対し、②東京地判平成一〇年一月二一日判例地方自治一七八号三二頁（控訴）は、標準宅地の価

格下落を反映していないとして価格決定を一部取り消した。本件第一審判決と同様に、第一段の（う）を審査した例である。また、③東京地判平成一〇年三月一八日判例地方自治一八一号五五頁（確定）は、同じ判断枠組によりつつ、結論として登録価格は時価を超えるものではなく適法であるとした。

東京地裁の他の合議体でも、本件第一審判決と同様に、登録価格を一部取り消す判断が続いた。④東京地判平成一〇年三月一九日判例地方自治一七九号二二頁（控訴）は、複数筆の土地の評価を問題としている。すなわち、当該事案における土地一と二につき、地目認定の誤りを指摘し、標準宅地の地価下落に応じた時点修正が必要であるとして、登録価格を一部違法とした。土地三と五につき、一体をなす一画地の土地とした市長の評価が、地方税法と評価基準に違反するとした。土地四につき、標準宅地の地価下落を反映していないとしつつ、新たに路線価を付設して評価をし直す必要があるとして、決定を違法とした。これらは、評価基準の手順にのつとつて審理する点で本件第一審判決の第一段の判断枠組と同様である。ただし、裁判所が評価基準によって適正な価格を認定するだけではなく、土地四についての判断がそうであるように、場合に応じて、固定資産評価審査委員会に審査をやり直させてている。なお、⑤東京地判平成一〇年一二月一〇日判例地方自治一九〇号五七頁（控訴）は、建築基準法の道路位置指定を受けた土地につき、評価基準にしたがつて三割の減価補正をしたことを、適法としている。

東京以外の地方裁判所でも、本件第一審判決と類似する判断枠組による例が報告された。⑥大阪地判平成九年五月一四日判タ九六〇号一〇六頁（確定）は、価格調査基準日から賦課期日までの地価公示価格の下落率を認定した結果、客観的時価を上回るものではないとした。本件第一審判決の判断枠組を用いつつ、結論において登録価格を適法とした事案である。もつとも、裁判例の中には、評価基準の評価手法が合理的であつて、七割評価通達の内容も地方税法の正しい解釈の範囲内にあると判示するものもあつた（神戸地判平成九年一二月二二日判例地方自治一八二号三一頁、神戸地判平成一一年三月二九日判例地方自治一九四号七六頁）。

本件第一審判決が控訴審で維持されたように、高裁レベルでも、地価下落を反映するための時点修正をおこない、登録価

格を一部取り消す手法が定着していく。⑦東京高判平成一三年八月二七日判時一七六六号三六頁は、固定資産評価審査委員会のした決定を全部取り消した原審判決の主文を一部更正し、一部取消としている。このような一部取消の手法は、⑧東京高判平成一三年一二月二六日（行コ七六号）判時一七七九号一四頁や⑨東京高判平成一三年一二月二六日（行コ九七号）判時一七七九号一九頁においても、踏襲された。

このように、本件第一審判決以降、評価基準に従つた価格決定であつても、地価の下落を反映していない場合には裁判所が審査を加え、客観的な交換価値を超える部分を違法とする流れが形成されていた。

3 第一審判決以降の下級審判決の流れ・その2

ところで、先述したように、本件第一審判決では、評価基準の手順にのつとつた第一段の審査により結論が導かれていた。第二段の審査——評価基準によらない適正な時価の審査——についての判示部分は、あくまで傍論としてしか機能していかなかった。

これに対し、その後の下級審判決には、当該土地の鑑定評価にもとづいて適正な時価を上回るか否かを審査するものが登場する。平成六年度の評価替えをめぐる国家賠償請求訴訟において、⑩a 大阪地判平成一年二月二六日訟月四七巻五号九七七頁が、原告ら所有土地の地価が平成五年一月一日から平成六年一月一日にかけて三割以上は下落していないものと推認されるとしていたところ、その控訴審である⑪b 大阪高判平成一三年二月二日訟月四八巻八号一八五九頁は、原告の持ち出した鑑定評価を根拠として、評価額が適正な時価を上回るとした。もつとも、地方税法上は違法性を帯びるけれども、国家賠償法上は違法とまではいえないとして、結論としては請求を棄却している。なお、ここで用いられた鑑定は、取引事例比較法による比準価格と地価公示基準価格を配分調整する手法や、路線価を七割で割り戻したうえ時点修正を加える手法によつており、収益還元法を用いるものではない。

また、家屋の評価について、⑪b 札幌高判平成一一年六月一六日判例地方自治一九九号四六頁（→第一審、⑪a 札幌地判平成一〇年一一月一七日判例地方自治一九九号四八頁）は、鑑定評価書にのつとつて適正な時価を認定し、伊達市固定資産評価審

査委員会の審査申出棄却決定を取り消した。ただし、この判決は最高裁第二小法廷の破棄するところとなつており、のちに五で触れる。

その後、東京高裁では、評価基準の手順によらない審査を行う例が三件報告されるに至る。いざれも浅生重機裁判長の法廷である。まず、(12)東京高判平成一三年四月一七日判時一七四四号六九頁（上告）は、評価基準によつて評価されていればその価格に一応の妥当性があるものと推認できるが、訴訟における審理の結果、この基準による評価と異なる価格をもつて相当と認められる場合には、審理の結果相当と認められる価格に修正しなければならないと述べたうえで、土地の収益性からみた検証を加え、結論として評価額を適法としている。つぎに、(13)東京高判平成一三年五月一七日判時一七五五号五五頁は、佐久の別荘地の評価が問題となつた不動産取得税の事件であり、別荘としての利用率を考慮して評価額を認定した。ただし、あとで述べるように、最高裁第二小法廷により破棄されている。さらに、(14)b 東京高判平成一四年一〇月二九日判時一八〇一号六〇頁（上告、↑第一審⑭a 東京地判平成一三年三月三〇日判例地方自治二三四号三七頁）は、不動産鑑定士の鑑定によつて土地の価格を認定し、審査委員会の審査決定の一部を取り消した。そのさい、評価基準は市町村長を拘束するが、法規のように裁判所・委員会・国民を拘束するものではないと述べている。これら三つの判決に共通するのは、土地の評価における収益性の重視であり、適正な時価の上限は収益還元価格が上限となるという認識である。これは、適正な時価を客観的な取引価格とする本件第一審判決とは異なる理解を示すものである。

こうして、本件第一審判決が開いた違法審査の扉は、評価基準によらない評価手法を用いる例を生み、さらに、適正な時価の意義として収益還元価格と解する高裁レベルの判決も登場していた。

4 最高裁としての判断

本件以前に平成六年度評価替えについて最高裁が判断を下した例としては、第三小法廷の(15)c 最判平成一二年一一月二八日未公刊がある。⁽⁹⁾ 未公刊ではあるが、本件の上告申立て理由二でその原審判決が引用されているので、簡単に見ておく必要がある。

この事件では長岡市の土地評価が争われた。第一審の⑯a新潟地判平成七年一二月二一日判タ九〇三号一三〇頁は、平成四年七月一日の評価時点に基づいて平成六年度の固定資産評価額を決定することは何ら違法事由を構成するものではないと述べ、原告の提出した鑑定書によつたとしてもその七割の価額は評価府の評価額を上回るとして、評価を適法とした。本件第一審判決が下される以前の判決であり、賦課期日までの時点修正を不要としていた点、3でみた本件第一審判決以降の下級審の流れと異なる。

これに対し、控訴審の⑯b東京高判平成八年一〇月二一日未公刊は、結論として登録価格を適法としたものの、なお書きで「個別の登録価格が適正な時価といえるかどうかを事後的に審査する場合の適正な時価が賦課期日におけるものであることはいうまでもない」と付言している。つまり、適正な時価は賦課期日を基準として判断するというわけである。そのうえで、この事件では、賦課期日である平成六年一月一日の適正な時価を上回らないとして、登録価格を適法とした。新潟地判と異なり、賦課期日を基準時として適正な時価の審査をえたものである。したがって、本件の上告申立て理由二が、この未公刊の東京高判を引用して、調査基準時の時価を基準としていれば違法とはならない旨の先例とするのは、引用のしかたとしてミスリーディングである。

東京高判のこの判断は、第三小法廷の認めるところとなつた。いわく、「本件土地の評価が固定資産評価基準にのつとつたものでその過程に不当な点はなく、本件登録価格が固定資産税の賦課期日である平成六年一月一日における適正な時価を上回らないものとした原審の判断は、正当として是認することができる。」

この判示は、読点の前後でふたつの文に分かれている。この相互が理由と結論の関係になつていると読めば、評価基準に正当にのつとつているから、適正な時価を上回らないと判断したことになる。しかし、原審は、原告の提出する鑑定書をもつてしても本件の評価を不当とする根拠にならないとしており、鑑定評価の中身にまで踏み込んだ判断をしている。よつて、第三小法廷はむしろ、評価基準に正当にのつとつているという点を判断したうえで、それとは独立に、適正な時価を上回らないという原審の判断を是認したものと読むべきであろう。

現在の時点から振り返つてこのように読むならば、第三小法廷のこの判断は、未公刊ながら、本件最高裁判決につながるものであつたといえよう。

四 上告申立て理由との関係における判旨の分析

1 判旨の論理構造

さて、本件の第一小法廷は、右に引用したとおり説示して、原審の判断を是認している。判例集には、上告受理申立て理由のうち排除されたものを除いて記載されているから、上告受理申立て理由の一部に応答したことが分かる。

引用部分の論旨を圧縮すれば、次のようになる。まず、一般論Aとして、登録価格が賦課期日における土地の客観的な交換価値を上回ればその価格決定は違法となる。他方で、一般論Bとして、評価基準にのつとつて算定される宅地の価格が賦課期日における客観的な交換価値を超えないと推認するためには、標準宅地の評定価格が賦課期日の客観的な交換価値を上回つていなければ必要である。以上をふまえ、本件へのあてはめとして、標準宅地甲・乙の評定価格が賦課期日における客観的な交換価値を上回るので、その範囲で登録価格が違法である、と結論される。

結論を導くあてはめ部分は、一般論Bをうけている。そして、一般論Bは、評価基準にのつとつた審査をおこなうものである。これを本件第一審判決の示した判断枠組にひきつけていえば、第一段の（う）によつて結論に至つているわけである。

では、一般論AとBはどのような関係にあるか。この点が、評価基準によらない審査の可否にかかわる。一般論Aは、賦課期日における客観的な交換価値を上回れば違法になるとしており、客観的な交換価値をどのように求めるかについては語つていない。これに対し、一般論Bは、評価基準にのつとつた方法による当該宅地価格の推認のやり方を述べる。この両者の論理的な接続関係が問題である。

ひとつありうる読み方としては、一般論Bを重く読みこむものがありえよう。すなわち、評価基準が委任立法である以上、裁判所はあくまでも評価基準にのつとつた審査を行うべきであり、本件でも、評価基準の手順どおりに、標準宅地の価格から当該宅地の価格について推認している、という読み方である。この読み方からは、納税者が評価基準によらず、問題

となつてゐる土地の鑑定評価を持ち出して価格決定を争うためには、評価基準が無効であることを別途主張立証しなければならないということにならう。

しかし、この読み方には必ずしも賛成できない。むしろ次のように読むべきものと考える。一般論Bはあくまで一般論Aを受けたものである。一般論Aは、客観的な交換価値の求め方について、オープンである。そして、その一例を事案にそくして展開したのが一般論Bである、と読み解するのである。

この読み方は、一般論Bが次のように述べてゐることから根拠づけられる。一般論Bは、適正な時価の意義については一般論Aのとおり解すべきであるとしたうえで、法は評価基準に対し、「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」と明言している。このくだりからは、「客観的な交換価値」という外枠が地方税法の解釈上存在し、その外枠をはみ出していいかどうかを裁判所が審査できるし、また審査しなければならない、という考え方を見いだすことができるるのである。

一般論AとBの関係をこのように読むと、引用した判旨は、Aで述べた点をBで具体化し、それを本件の事実にあてはめて結論に至る、という自然な論理展開を行つてゐることになる。そして、この読み解からは、一般論Aを具体化するうえで、事案によつては、一般論B以外の審査のやり方がありうることになる。その意味で、本判決は、裁判所が評価基準にのつとつた形によらずに適正な時価を認定することについて、その可能性を閉ざしてはいらないものとみるべきであろう。

2 適正な時価の意義

上告申立て理由のうち排除されなかつたものは四点ある。その第一は、地方税法三四一条五号にいう「適正な時価」とは、評価基準に基づいて評価した価格をいう、というものである。第一小法廷はこれを採用せず、「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明言した。

この説示は、直接には、評価基準に基づいて評価していればすべて「適正な時価」になるという上告人の主張を排斥したものである。その過程で、「適正な時価」の意義をめぐつて從来争われてきた点につき、最高裁としてはじめて判断を示し

た。すなわち、現行法の制定過程において、昭和三六年固定資産評価制度調査会答申は、固定資産の評価は適正な時価を基準にすべきであるとし、正常な条件のもとにおける取引価格によるべきものとしていた。「適正な時価」の意義につき、学説は、客観的な交換価値というとするものや、収益還元価格をいうとするものなどに分かれていた⁽¹⁰⁾。第一小法廷はこの点につき、客観的な交換価値をいうという解釈を示したわけである。

この説示については、二点を指摘する必要がある。

第一点、理由付けについて。判旨は、固定資産税が「一種の財産税」であることを理由にして、適正な時価とは客観的交換価値をいうと解している。このくだりは、「収益性の有無にかかわらず…課するものであるから」と述べていることから分かるように、固定資産税の性質を財産税とみるか収益税とみるかという論点を意識している。しかし、どのように資産を評価すべきかは立法政策の問題であつて、租税の性質から導かれるものではない。これはかねてより学説が指摘してきたことである。適正な時価の意義について考えるためにはむしろ、三六年答申が時価をもつて評価の基準としていた理由に立ち戻るべきである。すなわち、同答申によると、時価を基準とする理由は、それが資産の価値を適正かつ客観的に表現し、納税者にとって比較的容易に判断を下しやすいことにあつた。「適正な時価」の意義は、この趣旨を満たすものとして解釈すればよいのであって、それが、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、客観的な交換価値であるといえば十分であった。

判旨はここで、「一種の財産税」という表現をとつてゐる。これは、新築家屋の課税時期に関する第二小法廷の判決（最判昭和五九年一二月七日民集三八巻一二号一二八七頁）の表現を踏襲するものである。「一種の」としている点は、固定資産税の性質につき収益税的財産税であるという説を思わせる。しかし、これは無用の措辞であり、租税の性質を理由にして時価の意義を導くことはロジックの問題として不適切である。

第二点、客観的交換価値の求め方について。判旨は「正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格」と述べているだけであつて、評価の手法を具体的に指定するものではない。従つて、本件では、評価基準にのつとつて標準宅地の価格から比

準していく方法で審査がなされたが、このやり方に尽きるという趣旨ではなかろう。他の評価のやり方としていかなるものがありうるかは、個別の事案と当事者の主張に応じ、将来の裁判所が判断すべき問題である。

この点に関連して、評価基準にのつとつて審査するとしても、そもそも標準宅地の価格はどのようにして求めるか。本件では、標準宅地甲につき、鑑定価格をもとにして、時点修正を行い、その七割程度としていた。標準宅地乙につき、地価公示価格の七割としていた。ここで地価公示価格は、地価調査において不動産鑑定で決める。従つて、本件宅地の適正な価格を求めるにあたり基礎とされた標準宅地甲や乙の価格は、結局のところ、不動産鑑定価格によつていることになる。

不動産鑑定の手法としては、不動産鑑定基準総論第七章第一節が、原価法・取引事例比較法・収益還元法の三つを示している。各論としては、個々の案件に応じて鑑定評価をすることとしており、たとえば宅地のうち更地の鑑定評価額は、取引事例に基づく比準価格並びに土地残余法による収益価格を関連づけて決定することとされている。

本判決は、このような手法で鑑定評価された標準宅地の価格をもとに、本件土地の価格を認定した。それゆえ、必ず売買実例のみによらねばならないとか、収益還元法は一切排除するといった趣旨のものとはいえない。

なお、どうして鑑定評価額の七割で評価するのかについて、本判決は論じていない。一片の通達によつて評価額をあげたことの適否についても、正面から答えてはいない。第一小法廷は、七割評価を命じた通達はどうあれ、裁判所としては、結果として「適正な時価」にあたるかどうかを判断すればよい、という姿勢を示しているようである。これは司法府の領分に關係する。より大きな政策にかかる問題として、長年にわたり継続してきた時価以下評価の状態が違法であるのかという問題も、残されたままである。

3 価格調査基準日と時点修正

上告受理申立て理由の第二は、法三四九条の解釈として、賦課期日より前に遡った時点の調査基準日において評価することで足りる、とするものである。これに対し、最高裁は、適正な時価とはあくまで賦課期日の時価をいうものと応答した。

このように応答する前提として、判旨は、市町村長が固定資産の価格を決定するにあたり、賦課期日からさかのぼった時

点を価格調査基準日とすることは、法の禁止するところではない、と述べている。その限りで、現在の課税実務を是認している。しかし、法三四九条一項の文言からすれば、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して、あくまで賦課期日における適正な時価にあたるかどうかを問題にするものとした。

賦課期日以前に価格調査をすることは、評価を行う側の事務的な都合である。従来、地価が右肩上がりで上昇する局面では、価格調査基準日が賦課期日以前であることで、評価額は低くなっていた。バブル崩壊以降、地価が下落する局面になって、問題が顕在化した。地価下落局面においても基準日を賦課期日以前に設定すべきであるとのうのであれば、法律の改正によつてそうするべきであつた。現行法の意味するところは明確であり、最高裁はその点を確認したものといえよう。

こうして、判旨は、一般論Aの「登録価格が賦課期日における土地の客観的な交換価値を上回ればその価格決定は違法となる」という命題を提示する。この命題につき、調査官解説は、「固定資産評価審査委員会の決定の取消訴訟という主觀訴訟における裁判規範として必要な限度で判断を示したもの」であるとしている（阪本・後掲一六三頁）。

4 固定資産評価基準の位置づけ

上告受理申立て理由の第三は、評価基準について定める法三八八条の解釈適用として、評価基準は価格の上昇や下落を予め見込んで価格評定事務を行うことを禁止しており、これを是認する原判決は法三八八条の解釈適法を誤っているというものである。

判旨はこれに直接には応答していない。しかし、法は評価基準に対し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委任したものではないと述べている。つまり、評価基準が市町村長に対してどのようなやり方で価格評定事務を行うことを命じていたとしても、委任の範囲を逸脱した場合、裁判所としては登録価格を違法とするのである。この論理のはこびからすると、上告受理申立て理由の第三は、前提において失当ということになろう。

それでは、本判決以降、市町村の固定資産評価員には、どのような行為規範が課されているとみるべきか。この点は、市町村長が「評価基準によって」固定資産の価格を決定しなければならないと定める法四〇三条の解釈にかかわる。判旨は、

全国一律の統一的な評価基準を用いる趣旨を述べており、評価基準によつて価格を決定することの意義を認めている。ここからは、市町村で評価に携わる者は、評価基準に従つて価格決定を行うことが要請されているとみるべきであろう。

判旨が裁判規範としての判断であるため、これ以上の点について、行政の現場へのメッセージを読み取ることはやや難しい。判旨は結論を導くにあたつて、標準宅地の地価下落に応じて当該宅地の価格を推認している。よつて、周辺の地価が急落している場合には、固定資産評価員が現場の判断で賦課期日まで時点修正を加えることが要請される、という読み方もありうる。だが、個別に修正を加えることを許容すると、「評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡」が生じ、評価基準を設けた趣旨に反する。そしてそれは、時価以下評価を釀成してきた慣行を追認することにつながりかねない。

評価員ごとの個別の対応に問題があるとして、各市町村が、評価基準を補充するものとして、地域の経済状況に応じた修正を加えることは必要か。これをどの程度認めるかは、評価基準を枠法とみるかどうかに関係する。しかし、ゆきすぎると、「各市町村全体の評価の均衡を図る」という評価基準の趣旨と衝突するおそれがある。

このように、市町村の評価事務のあり方としては、一方で評価基準によつて価格決定すべきであり、他方で最高裁判決の趣旨をくむべきである。両者の要請が衝突する事態が現実化しないよう、経済状況の変化に応じて最も必要になるのは、総務省が評価基準を機敏に改訂することであろう。

5 評価基準による評価と客観的時価との関係

上告受理申立て理由の第四は、三二パーセントの下落に際し、七割評価で解消できない一パーセント分があるからといつて、それは評価誤差の範囲に入るるものであり、違法とはならない、というものである。判旨はこの主張を採用せず、二パーセントであれ客観的な交換価値を上回つていて以上、その部分は違法になるとした。

本判決の判示は上告申立て理由に対する応答であるため、明示的に述べているのは以上にとどまる。だが、このように判示することによつて、原審や第一審で争われたいくつかの争点について、暗黙のうちに態度を示したものとみることができる。

第一に、登録価格と税額との関係について。原審では、控訴人が、評価額が時価を上回ったとしても、負担調整率の区分に影響しない限り、納稅者は不利益を被らないから、登録価格は適法であると主張した。これに対し、原審判決は、本件訴訟が登録価格についての不服を問題にしており、固定資産税の多寡を争うものではないことを理由に、この主張を退けた。実際、登録価格が高いまま放置されていると、不動産取得税に影響するなど、納稅者に不利益がある。第一小法廷はこの主張を問題にしていない。だが、登録価格の一部を違法としているところから、当然のこととしてこの主張を排斥しているものとみられる。

第二に、事情判決について。原審では、控訴人が、標準宅地甲の価格に基づき路線価を付した土地が本件の他に一五三筆存在するため、それらに及ぼす影響を考慮して事情判決を求めた。原審判決は、本件訴訟では本件土地の登録価格を変更するにとどまり、その他の土地について登録価格を変更するかどうかは行政判断に委ねられるし、仮に東京都知事がこれを行つたとしても一五三筆にとどまるなどを理由に、事情判決の主張を退けている。第一小法廷はこの点についてもとりあげておらず、結果として原審の判断が維持されている。

第三に、一部取り消しについて。第一審判決は、審査決定の全部を取り消すべきであるという見解も成り立つとしたうえで、例外的に審査委員会に審査のやり直しを求めるのが相当である場合を除いては、審査決定のうち違法な部分のみを取り消せば足りるとしていた。この判断は原審で維持され、最高裁も本件決定の一部分を取り消すとした原審の判断を正当として是認している。下級審段階では、先にみたように、一部取消を認める例が重なつていた反面、審査委員会の決定は不可分であつて全部を取り消すべきだとする例もあつた（東京地判平成二年一一月一七日判例地方自治二一五号三六頁、東京地判平成一三年二月二七日判例地方自治二一五号五四頁）。第一小法廷は、少なくとも本件のような事案では一部取消を求める訴えを適法としたものといえよう。

五 本判決の射程とその後の裁判例

本判決が将来に残した問題のうち、判断枠組との関係で重要なのは、納稅者が当該固定資産につき鑑定評価をもちだして

登録価格を争うことがどこまで認められるかである。

この点に関する最高裁の態度をうかがわせる材料が、本判決以降、二件公表されている。いずれも第二小法廷のものである。

ひとつは、北海道伊達市の家屋評価が争われた⑪c 最判平成一五年七月一八日判時一八三九号九六頁である。⁽¹¹⁾ 納税者が不動産鑑定士作成の鑑定書を提出したところ、原審は、この鑑定書に基づいて適正な時価を認定すべきであるとして、伊達市長の決定した価格を違法とした。

これに対し、第二小法廷は、「伊達市長が本件建物について評価基準に従つ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つ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。」と判示して、原判決を破棄し差戻した。この判示が本判決のそれとやや異なる点として、納税者が特別の事情を主張立証しなければ、評価基準が定める評価の方法によるべきだとしている。これは、家屋については土地と異なる評価方法が評価基準の上で採用されており、その方法につき、より強い合理性を認めているのかもしれない。事実、第二小法廷はこのように判示するにあたり、本判決を引用していない。ただし、差戻し審に対する説示では特別の事情の有無を審理するよう求めていたから、鑑定書の提出によつて評価基準による評価が覆る可能性を否定しているわけではない。

この事件の差戻し審では、納税者の請求が棄却された（札幌高判平成一六年七月二七日未公刊）。しかし、家屋の評価に関する他の下級審判決では、この「特別の事情」ありとする判断が数件下されている（東京高判平成一六年一月二二日判時一八五一号一一三頁（上告受理申立て）、仙台地判平成一六年三月三一日未公刊が同日で二件、平成一四年（行ウ）第二号と平成一三年（行ウ）第二〇号）。

第二小法廷の下したいまひとつの判決は、長野県北佐久郡の別荘地評価が争われた⑬c 最判平成一六年一〇月二九日判時一八七七号六四頁である。⁽¹²⁾ この事件は、不動産取得税に関するものであり、不動産取得税の課税標準が固定資産税の登録価

格に連動するしくみになつてゐることから、固定資産の登録価格が争われた。原審の⑬b 東京高判平成一三年五月一七日判時一七五五号五五頁は、興味深い判断を下していた。すなわち、評価基準は適正な価格を求めるための一方法にすぎない、本件では評価基準に従つた評価方法は不相当である、適正な時価は収益還元価格によることを原則とすべきである、としたうえで、価格決定を違法としていたのである。

これに対し、第二小法廷は、本判決を引用して「評価基準等に従つて決定された不動産の価格が：客観的な交換価値を上回るものであれば、当該価格の決定は違法となる」と判示した。本判決の一般論Aを確認したことになる。そして、事案の処理としては、「原判決の採用した本件土地の評価方法は、独自のものであつて、これによつて本件土地の適正な時価を算定することができるものとは考えられない」と述べ、事件を原審に差戻した。その際、差戻し審に対しても、標準宅地に比準することが適切かどうかの検討を要すること、仮に比準するとしてもいくつかの点を考慮することが必要であること、を説示している。ここからは、まずは評価基準にのつとつた評価方法で適正な時価となるかを審査せよ、という意図が読み取れる。もつとも、差戻し審が検討した結果、標準宅地に比準することが適切でないと判断した場合、新たに鑑定評価を用いて適正な時価を認定するという措置をどこまで許容しているかは、この判示だけからは不明である。

この中で、下級審判決がいくつか出されている⁽¹³⁾。長野地判平成一六年三月一九日未公刊は、本判決を引用しつつ、鑑定評価を用いて適正な価格を審査する例である。結論として、市の委託に基づきなされた鑑定に誤りはなく、審査決定は適法であるとした。これに対し、東京高判平成一六年五月二七日未公刊は、市街化農地の評価が争われた事件であり、評価基準に従つて算定すべき価格を上回つているという理由で登録価格を違法とし、審査決定を一部取り消している。

平成一八年度評価替えを控える現在、平成六年度評価替えの当時ほどの問題は、生じにくくなりつつある。経済状況が変化し、地域によつては地価下落に底が見え始めているからである。また、平成九年度以降の評価替えで、七割評価通達と時点修正通知の内容が評価基準に取り込まれ、本件当時一年分のタイムラグがあつたものが、現行評価基準では半年分に縮小しているからである。しかし、平成九年度評価替え以降についても、多数の訴訟が係属している。本判決は、時価以下評価

を是正する措置を地価下落期に講じたことで生じた問題を、司法府としてどう解決するかという問題にとりくんだものとして、参照させていくことになろう。

(1) 森義一「平成一六年度地価公示について」租税研究六五七号三三頁(二〇〇五年)。三大都市圏における地価の高騰と下落はさらに激しく、住宅地の地価公示価格の指数は、一九九一年(平成三年)に四〇〇に達したが、はやくも一九九四年(平成六年)には三〇〇を大きく割り込み、二〇〇四年(平成一六年)には一六八・九となつた。

(2) 山崎一樹「平成六年度の土地評価替えに係る判例の動向について」地方税四九巻一〇号四一頁(一九九八年)。なお、稻葉勝巳「固定資産評価(土地)の課税について——平成一八年度評価替えに向けて——」租税研究六五七号七五頁(二〇〇四年)によると、その後、平成一四年までの間に、訴訟件数は一九四件となつた。平成九年度評価替えについては八二件、平成一二年年度評価替えについては七二件である。

(3) 自治省資産評価室編『固定資産評価基準解説(土地篇)』四五六頁(一九九四年)による。

(4) 瀬川信久『日本の借地』一八九頁(一九九五年)による。同一九一頁は、この時期の固定資産税負担の増加が、地代利回りの低下や住宅金融の飛躍的拡充と相まって、大都市圏における借地の解消を生んだとしている。昭和四〇年代の土地税制については、金子宏「土地問題と租税制度——昭和四〇年代の土地税制について——」『課税単位及び譲渡所得の研究』三二二頁(一九九六年、初出一九七四年)。

(5) この用語は、石島弘「資産税の時価以下評価による課税と租税法律主義」租税法研究一一号四六号(一九八三年、『課税標準の研究』二三頁(二〇〇三年)に所収)による。固定資産の時価以下評価は、法律の予定したところが十分に執行されていないといふ意味で、「執行の不足」の典型例である。その意味で、所得税におけるクロヨン現象とならび、日本の税制の抱える執行面での構造的問題であった。

(6) これをうけて、平成三年度の税制改正で国税として地価税が導入されたほか、相続税における土地の評価額が引き上げられ、土地の取得および譲渡に関する課税ルールが変更された。一連の改革につき、石弘光『土地税制改革』(一九九一年)、尾崎護「地

価税の遺したもの」碓井光明他編『公法学の法と政策上』二九頁（二〇〇〇年）。

(7) 評釈・解説として、碓井光明・判例評論四六六号二〇頁、品川芳宣・ジユリスト一一六号一四三頁、橋詰均・平成八年度重要民事判例解説三三六頁、山村恒年・判例地方自治一六四号一〇九頁。さらに、佐藤英明「裁判例にみられる『固定資産税の性格』とその意義」資産評価情報一三三号二頁（二〇〇三年）は、固定資産税の性格をめぐる裁判例において最も影響力のある判決が、本件第一審判決であると述べている。

(8) これは、固定資産評価基準を委任命令とみる下級審裁判例の流れにそつたものである。すなわち、昭和五〇年代に、評価基準の市町村長に対する法的拘束力を肯定する流れができる（京都地判昭和五〇年一二月一二日判タ三三八号三一五頁、福岡地判昭和五二年九月一四日行集二八卷九号九二五頁、福岡地判昭和五七年三月三〇日シユトイエル二五四号一七頁→福岡高判昭和五八年三月二三日シユトイエル二五四号二九頁→最判昭和六一年一二月一一日判時一二二五号五八頁は評価基準の法的拘束力に触れないまま上告棄却、千葉地判昭和五七年六月四日判時一〇五〇号三七頁（行ウ一四号事件）、千葉地判昭和五七年六月四日行集三三卷六号一一七二頁（行ウ一五号事件））。これに続く昭和末期から平成にかけての時期には、委任命令と性格づける中で、一般論として評価基準の限界に言及する裁判例がでてくる（東京地判昭和六二年六月二九日判時一〇五〇号三七頁（行ウ一五号事件）、東京地判昭和六七年七月二八日判例地方自治六七号一五頁、広島地判平成二年九月二六日行集四一卷九号一五七四頁、東京地判平成二年一二月二〇日判時一三七五号五九頁、和歌山地判平成三年七月三一日判時一四三一号一一八頁、東京地判平成五年六月一四日判タ八六一号一三七頁、東京高判平成五年八月二三日判例地方自治一二八号一八頁、神戸地判平成五年一月二十五日判タ八二三号一九九頁→大阪高判平成六年八月三〇日判例地方自治一三六号二一页、山口地判平成六年六月二八日判例地方自治一三七号二八頁、前橋地判平成八年九月一〇日判タ九三七号一二九頁）。この流れの中で、本件第一審判決を起點として、評価基準に従つた評価であつても適正な時価を超えて違法とする例が積み重なつていた。

(9) 判決文は、資産評価システム評価センター編『固定資産税の判例に関する調査研究』三八〇頁（二〇〇三年、http://www.recpas.or.jp/jigyo/report_web/h14_hanrei_mokujii.htm）を参照した。同三七四頁に、控訴審判決の判決文も掲載されている。この事件については、地裁判決が公刊されている。控訴審・上告審の判断が、地裁判決と論理構成を異にしていることについて

ては、渡辺徹也「固定資産評価に関する価格調査基準日と時点修正について」同五六頁、六四頁の指摘するところである。

(10) 金子宏「固定資産税制度の改革——その一・固定資産税の性質と土地評価のあり方」成田頼明先生古稀記念論文集『政策実現と行政法』三四三頁（一九九八年）、三五三頁は、取引価格ないし市場価格(fair market value)により評価すべきであるという考え方を擁護する。碓井・前掲注（7）・一八五頁は、法三四九条一項の「価格」とは市場において成立する価値（マーケット・バリュー）によることを示すものであり、交換価値に着目した課税標準を政策的に採用したことを意味すると解し、法三四一条五号の「適正な時価」も交換価値に着目したものであるとする（さらに参照、碓井光明『要説地方税のしくみと法』一九五頁（一〇〇一年））。谷口勢津夫「固定資産税の法的構造」日税研論集四六号一八七頁（一〇〇一年）、一九三頁は、課税実務が従来一貫して「適正な時価」を「正常な条件の下における取引価格」としてきたにもかかわらず、不正常な条件の意義を解釈する段階で収益性への配慮を持ち込み、時価以下評価をもたらしたこと批判し、このような緩やかな法解釈は租税法律主義（合法性の原則）の下では許されないとする。石島弘・前掲注（5）・五一頁は、固定資産税の時価は通常の取引価格を原則とし、取引価格が存在しない場合もしくはそれによることでは適正に時価を反映しえない場合に再取得価格や利用価格・収益還元価格により評価すべきであるとする（さらに参照、石島弘・碓井光明・木村弘之亮・山田二郎『固定資産税の現状と納税者の視点』三三頁（一九八八年、石島弘執筆））。占部裕典監修・全国婦人税理士連盟編『固定資産税の現状と課題』一〇四頁（一九九九年、中野和子執筆）は、固定資産税における適正な時価とは、資産の客観的交換価値（正常売買価格）であり、これは正常な条件の下では資産の収益還元価格にも一致するものであるとする。北野弘久『企業・土地税法論』三二一頁（一九七八年）は、生存権的財産について収益還元価格と（利用価格）と解する（さらに参照、北野弘久『税法解釈の個別的研究II』二四七頁、二五三頁（一九八二年））。収益還元価格とするものとして、山田二郎「固定資産税を改善するための課題」税経通信五二号一七頁（一九九六年）、山田二郎「固定資産税の課税構造を改革するための考察」東海法学一七号一頁（一九九七年）、品川芳宣「固定資産税における七割評価の虚構性」税務弘報四五卷一号一三二頁（一九九七年）。佐々木潤子「固定資産税の七割評価」租税法研究二九号三八頁（一〇〇一年）、五二頁は、売買実例価格から不正常要因を除いた価格が「適正」であり、「適正な時価」の解釈の枠内には収益還元価格が含まれるとする。北野弘久編『現代税法講義四訂版』二一三頁（一〇〇五年、田中治執筆）は、少なくとも立法論のレベルでは、収益還元価格

によって適正な時価を把握する方法も考慮されてよいとする。なお、立法政策論のレベルで、田中一行「固定資産税の土地評価と課税標準」資産評価システム研究センター編『新しい時代の固定資産税制』一九五頁、二〇一頁（一九九九年）は、土地保有課税は資産価値でなく土地収益を課税標準とすべきだという。米原淳七郎『土地と税制——土地保有税重課論批判』第九章・第一〇章（一九九五年）は、一物四価には理由があり、固定資産税評価額は必ずしも土地の市場取引価格にあわせて改定する必要はないと言主張する。

(11) 評価として、品川芳宣・判例評論五四五号二頁、渋谷雅弘・民商法雑誌一二九巻六号九二四頁、馬橋隆紀・後藤由喜雄・判例地方自治二五六号四頁。原審の評価として、山村恒年・判例地方自治二〇九号二二頁。さらに参照、渋谷雅弘「家屋の評価に関する研究ノート」ジュリスト一二八二号一九七頁（二〇〇五年）、杉之内孝司「在来分の家屋の評価額をめぐる判例の動向（上）（下）」税務弘報五二巻九号一四一頁、一一号一五二頁（二〇〇四年）。

(12) 評価として、山田二郎・判例評論一八二一号一六九頁、原田裕士・NBL七九八号一五頁。

(13) 相続税における財産評価につき本判決を引用して時価の意義を述べるものとして、名古屋地判平成一五年九月一八日判タ一六〇号一三一頁がある。本判決以前に、東京地判平成九年九月三〇日→東京高判平成一一年八月三〇日訟月四七巻六号一六一六頁も、相続税における時価を客観的時価と解している。

本判決の解説・評価として、阪本勝・ジュリスト一二六一号一六二頁、石島弘・民商法雑誌一二九巻六号九〇九頁、佐々木潤子・判例評論五四四号七頁、山村恒年・判例地方自治二四八号二五頁、山田二郎・税理四六巻一四号一六頁、堀口和哉・税務事例三六巻三号一頁、渡辺充・税務弘報五一巻一〇号一四四頁、上西左大信・税経通信五八巻一一号一九八頁がある。

（増井良啓）