

固定資産税のあり方について

平成 18 年 11 月 1 日
日本公認会計士協会

目 次

1 . はじめに	1
2 . 固定資産税の沿革と課税方法の概要	1
(1) 課税団体	2
(2) 課税客体（課税対象）	2
(3) 納税義務者	2
(4) 課税標準	2
(5) 税率	4
(6) 徴収方法	4
(7) 固定資産税の課税制度の特徴	4
3 . 固定資産税に関する一般的な問題点	6
(1) 土地の評価方法に関する問題点	6
(2) 家屋の評価方法に関する問題点	7
(3) 償却資産の評価方法に関する問題点	7
(4) 縦覧制度と救済手続に関する問題点	8
4 . 事業再生時における固定資産税課税賦課の現状	8
5 . 事業再生における固定資産税評価の問題点	9
(1) 財産評定を行った場合の「適正な時価」と固定資産税における評価	9
(2) 財産評定を行った場合の事業用固定資産に対する固定資産課税の問題点	9
(3) 財産評定に関する償却資産税の実務的問題点	10
6 . 民事再生法に係る不動産鑑定評価について	10
(1) 民事再生法の目的と不動産の鑑定評価	11
(2) 求めるべき価格の種類	12
(3) 本鑑定評価において適用する手法	13
7 . 会社更生法に係る不動産鑑定評価について	14

(1) 会社更生法の目的	15
(2) 求めるべき価格の性格	15
(3) 本鑑定評価において求めるべき価格	15
8 . 「適正な時価」概念と「固定資産評価基準」(判例から)	17
(1) 「適正な時価」の算定基準 - 1 (最高裁判例)	17
(2) 「適正な時価」の算定基準 - 2 (「固定資産評価基準」の法的拘束力：地裁 判決)	18
(3) 「適正な時価」の算定基準 - 3 (収益還元法による評価の妥当性を認めて いる判例)	20
(4) 相続税法における土地の評価の判例(折衷法)	20
(5) 「適正な時価」の算定について(まとめ)	21
9 . 固定資産税評価額に関する今後のあり方	21
(1) 固定資産税評価と適正な時価	22
(2) 固定資産税評価と事業再生	22

1. はじめに

我が国の資産保有税として、固定資産税、都市計画税、特別土地保有税、自動車税があり、固定資産税はその中心をなす税である。固定資産税は市町村財政を支える基幹税であり、平成15年度決算額によれば、固定資産税が8兆6,786億円、都市計画税が1兆2,392億円、両者を合わせると市町村税込全体18兆9,726億円の52.2%を占めている。近年、市町村民税の減少の影響から、市町村の基幹税としてその依存割合が高まっている。

資産保有税としては、保有資産のすべてを課税対象とする「富裕税」とも呼ばれる純資産税と、不動産など個別の資産に限定して課税する個別資産税がある。

我が国でもシャウプ税制改革の下、純資産税としての「富裕税」が1950年（昭和25年）から導入されたが、純資産額の正確な把握が難しく2年で廃止された経緯がある。

資産保有税の課税根拠として、純資産税は負担能力主義に基づく税であるのに対し、個別資産税は公共サービスから受ける便益の大きさに応じて税負担する受益者負担主義に基づく税といわれることがある。この見地からすると、土地、建物及び償却資産という個別資産に課税する個別資産税である固定資産税は、受益者負担主義に基づく税ということになり、現行の固定資産税制度においては、民事再生法適用企業のように、税を負担する能力がなくなっても公共サービスから便益を受けている以上、負担すべきものであるとされている。その結果、民事再生法適用企業においては、全支出額のうちで固定資産税の額が、相対的に大きな比重を占めることが少なくない。

1994年、バブル経済による地価の高騰に対処するため、固定資産の土地評価基準を地価公示価額の7割水準に引き上げる措置が行われた。その後、負担軽減措置が図られているが、いまだ、現行の固定資産税制度と経済実態が乖離し、事業活動の障害となっている事例が見受けられる。7割引上げ措置とほぼ同時期に導入された地価税や、法人税、所得税における土地譲渡益課税に係る重課税は既に廃止又は停止されている。

本研究報告では、特に固定資産税が過大な負担となっている民事再生法適用企業を中心に、実務的な問題を含めて、固定資産税のあり方について検討を行う。

2. 固定資産税の沿革と課税方法の概要

固定資産税は、シャウプ勧告に基づく昭和25年の税制改正で、地方税法が制定された際に創設された。それまで府県税として課税していた地租、家屋税及び船舶税、電柱税等と市町村税として課税していたこれらの税の附加税を統合し、さらに償却資産に対する課税が加えられた。

この税の性格は、資産の価値に着目し、その所有に担税力を見出し課税する「財産税」としての側面と、地方公共団体から受ける行政サービスに対応して課税する「応益税」としての側面を有するものといわれている。

固定資産税は、固定資産（土地、家屋、償却資産）に対して、その価格を課税標準として、その所有者に課税する市町村税（東京特別区は都税）である。

(1) 課税団体

課税団体は固定資産の所在する市町村（東京特別区は東京都。以下同じ。）である（地方税法第342条第1項、第734条）。なお、大規模償却資産については、都道府県も課税団体となる（地方税法第740条）。

(2) 課税客体（課税対象）

課税客体は土地、家屋、償却資産からなる「固定資産」である（地方税法第342条）。土地とは、田、畑、宅地等の土地のことであり、家屋とは、住家、店舗、事務所、工場、倉庫等の建物のことである。償却資産とは、土地及び家屋以外の事業の用に供することができる資産（鉱業権、漁業権、特許権その他の無形減価償却資産を除く。）でその減価償却額又は減価償却費が法人税法又は所得税法の規定による所得の計算上損金又は必要な経費に算入されるもののうちその取得価額が少額である資産その他の政令で定める資産以外のものをいう。ただし、自動車税の課税客体である自動車並びに軽自動車税の課税客体である原動機付自転車、軽自動車、小型特殊自動車及び二輪の小型自動車を除くものとする（地方税法第341条）。

また、所有者の性格や社会政策上の理由から非課税とされるものがある。その中には、国など所有者の公的な性格に着目して非課税とするもの（人的非課税）と、公共用施設など用途を考慮して非課税とされるもの（用途非課税）がある（地方税法第348条）。

(3) 納税義務者

納税義務者は1月1日（賦課期日）現在、課税台帳に「所有者」として登録されている者である（地方税法第343条、第359条）。

(4) 課税標準

固定資産税の課税標準は、市町村の評価員が全国共通の「固定資産評価基準（総務大臣告示）」（以下「固定資産評価基準」という。）に基づき評価し、市町村長が決定して課税台帳に登録した「価格」である（台帳課税主義）（地方税法第349条、第349条の2）。また、価格は「適正な時価」とされている（地方税法第341条第5号）。

土地の価格の評価方法については、資産の使用収益上の価値に着目して評価する収益還元法があるが、客観的な価値の把握が困難であること、現実の使用収益の状況によって評価した場合は有効利用度の相違により評価に差が生じ、結果的に公平性、客観性が保てないといった問題があるため、「固定資産評価基準」では売買実例の把握が容易であり、かつ納税者のチェックも比較的容易である方法と

して売買実例価格を基準とする評価方法が採用されている。

売買実例価格を基準とする評価方法を更に分類すると、地目及び価格事情に応じて、()標準地比準方式、()路線価方式、()売買実例地比準方式、()近傍地比準方式、()その他の特殊な方式の5つを用いて評価することとされている。

なお、標準宅地の評価に当たっては、収益価格も原則として加味されている。

家屋の価格の評価方法は、再建築価格を基準とする方法、取得価格を基準とする方法、賃貸料などの収益を基準とする方法、売買実例価格を基準とする方法など様々考えられるが、個別事情に左右されることなく「適正な時価」を算出できる方法として、再建築価格方式が採用されている。

現行評価基準では、まず当該家屋の「再建築費評点数」を求め、これに「損耗の状況による減点補正率」及び必要に応じて「需給事情による減点補正率」を乗じて「評点数」を求め、さらに「評点1点当たりの価額」を乗じて評価額を求めている。

償却資産の価格の評価は、償却資産の取得時期、取得価額及び耐用年数に基づき、申告された資産の評価額及び帳簿価額（理論帳簿価額）を一品ごとに算出する。具体的には、1月1日現在の評価額と帳簿価額（理論帳簿価額）を定率法により算出し、それぞれの全資産の合計額を比較した上で、どちらか高い方が決定価格とされる。

また、土地の課税標準は、価格から課税標準の特例（住宅用地に対するものと公益事業用施設等に対する特例）のほか、条例減額、負担調整措置等を行った後の額となる。家屋は原則として価格が課税標準額になる。償却資産の課税標準も価格であるが、毎年の申告資料を基に減価償却を行った後の額となる。

市町村長は、固定資産評価員又は固定資産評価補助員に当該市町村所在の固定資産の状況を毎年少なくとも一回実地に調査させなければならない（地方税法第408条）。固定資産評価員は、地方税法第408条の規定による実地調査の結果に基づいて当該市町村に所在する償却資産の評価をする場合においては、当該償却資産に係る賦課期日における価格によって、当該償却資産の評価をしなければならない（地方税法第409条第3項）。

固定資産税の納税義務がある償却資産の所有者は、総務省令の定めるところによって、毎年1月1日現在における当該償却資産について、その所在、種類、数量、取得時期、取得価額、耐用年数、見積価額その他償却資産課税台帳の登録及び当該償却資産の価格の決定に必要な事項を1月31日までに当該償却資産の所在地の市町村長に申告しなければならない（地方税法第383条）。

償却資産税は、土地、建物に係る固定資産税と異なり、企業の申告に基づいて毎年評価が行われることから、法人税、所得税、事業税との類似性が指摘されている。

(5) 税率

固定資産税の標準税率は、1.4%である（地方税法第350条第1項）。従来設けられていた制限税率（2.1%）は、課税自主権を尊重する観点から、平成16年度の税制改正により廃止された。

(6) 徴収方法

土地、家屋及び償却資産とも、納税通知書を送付する方法（普通徴収）による（地方税法第364条第1項）。定期課税の納期は、4月、7月、12月、2月を基準に各市町村の条例で定められる。東京特別区の場合は、6月、9月、12月、2月である。

なお、都市計画税を課税している場合は併せて賦課徴収される（地方税法第702条の8）。

固定資産税の賦課徴収事務の最大の特徴は、課税標準である資産の価格を地方公共団体が評価・決定することにある。そのため、対象資産数が多く、地形や家屋の構造、利用形態が複雑かつ千差万別であり、変更も頻繁に行われる中で、公平適正な執行を行わなければならないという課題がある。

(7) 固定資産税の課税制度の特徴

固定資産税の課税制度の特徴として次の事項が挙げられる。

台帳課税主義

市町村は、資産の内容と価格を記載した「固定資産課税台帳」を備え、所有者として台帳に登録されている者を納税義務者とし、登録されている価格を課税標準とする。仮に、登録されている所有者の死亡や、法人が消滅しているときは、現にその土地や家屋を所有している者に課税される。また、災害等により所有者が不明のときには、その使用者を所有者とみなして課税できる（地方税法第343条第2項、第4項）。

固定資産課税台帳とは、土地・家屋課税台帳及び補充課税台帳と償却資産課税台帳の総称である。資産の所在、所有者の住所、氏名、地積、床面積、数量及び市町村長が決定した価格等を登録した帳簿である（地方税法第381条、第411条）。

総務大臣が定める「固定資産評価基準」

固定資産の価格（適正な時価）は、総務大臣が定めて告示した「固定資産評価基準」に従って、市町村の固定資産評価員が評価し、市町村長が価格を決定する（地方税法第388条、第409条、第410条）。

固定資産評価員制度（評価の組織）

固定資産の評価の実施と、評価の結果をまとめた評価調書の作成は、固定資産評価員が行う。この評価員は市町村長が議会の同意を得て選任する（地方税法第

404条)。

また、固定資産税の担当職員は、法で定める評価補助員として、評価事務に従事し、評価調書の作成に当たることになる(地方税法第405条)。

賦課期日(納税義務者の特定)

毎年1月1日を賦課期日とし、その日現在の土地、家屋、償却資産を課税対象(課税客体)に、その所有者を納税義務者と特定して課税する(地方税法第359条)。たとえ1月2日以降に所有権の移転があったとしても、その年の納税義務者は変更されない。

3年ごとの評価替え(基準年度)

土地、家屋の価格は、3年ごとに見直し(評価替え)される。この評価替えの年度を「基準年度」という(地方税法第341条第6号)。基準年度の価格が評価替えで決定されると、基準年度の次の年度(第2年度)とその次の年度(第3年度)の価格は、基準年度と同価格で据置きとなる。

なお、据置き年度においても、当該市町村の区域内の類似の利用価値を有すると認められる地域において地価が下落し、課税上著しく均衡を失うと認める場合には、価格の修正が行われる(地方税法第349条第2項、第3項)。

縦覧制度と審査の申出

市町村は、原則として毎年4月1日から20日以上の間、固定資産課税台帳を所有者等に無料で閲覧させる制度(縦覧)を採用している(地方税法第416条)。

また、納税者は固定資産課税台帳に登録された価格に不服がある場合には、固定資産評価審査委員会に「審査の申出」をすることができる(地方税法第432条)。

償却資産の申告義務

償却資産の所有者には、毎年1月1日現在の所有資産の内容等について、1月31日までに申告することを義務付けている(地方税法第383条)。なお、償却資産の申告制度は賦課決定の課税資料を収集するためのもので、この申告によって税額が確定するわけではない。

税負担の緩和措置(負担調整措置)

評価替えの結果、土地の税負担が大幅に増加しないように、段階的に負担増となるような激変緩和措置方策が採られていたが、平成9年度の税制改正により、税負担を抑制しつつ、各土地間の負担水準の均衡化を図る現行制度が採用されている(地方税法附則第18条、第18条の3、第19条)。

なお、土地家屋の評価額は、不動産取得税及び不動産登記の登録免許税、相続税・贈与税についての課税資料にも利用される。

3. 固定資産税に関する一般的な問題点

以下、現行の固定資産税評価方法について、一般的に考えられる問題を列挙し、検討する。

(1) 土地の評価方法に関する問題点

現行の土地の評価方法に関する問題点として、次の事項が挙げられる。

計算の複雑性により一般納税者の検証に困難性が生じている。

負担調整措置や条例減額制度の適用の結果、時価を基にした固定資産税評価額から課税標準額への計算過程が複雑となり、納税者にとって非常に分かりにくいものとなっている。そのため、賦課決定方式であることも手伝い、仮に過大又は不均衡な評価が行われた場合でも納税者による検証が困難となり、また、本来の固定資産税の負担水準が十分に認識されていない。

固定資産税評価額と課税標準額との乖離が恒久化している。

固定資産税は、原則的には固定資産の「時価」＝「客観的な交換価値」に対して課税されるべきものである。負担調整措置は当初平成6年の評価額の基準変更による税額の激変緩和措置として、段階的に課税標準の引上げを図る措置であったが、平成9年度の改正では、当該年度の評価額に対する前年度課税標準額の割合（負担水準）に応じた負担調整措置により、各土地間の負担水準の均衡化を図るための方策に転換された。地価の下落という背景も手伝って、負担水準の均衡化は一定程度進んだが、地価上昇時には再び乖離幅が大きくなる。

課税の不公平が生じている。

固定資産の評価は、納税者に税負担を求めるためのものであるから、各資産の評価の均衡が保たれ、適正なものとして納税者の納得を得られるものでなくてはならない。しかしながら、固定資産税評価額と課税標準額との乖離率（負担水準）が地域や用途によって異なる結果、課税の不公平が生じている。負担調整措置は政策措置により「負担すべき税額」を「負担可能な税額」に止めているものであるが、過去の課税標準額を引きずっているため、調整割合に必ずしも公平性がなく、適正な課税標準額の算定を阻害している。負担水準の均衡化の促進が最大の課題である。

土地の個別性が評価額に十分反映されていない。

画地計算法による補正率表や土地価格比準表を基に、土地の個別性を反映することが原則であるが、実際は規模や形状、接道状況、あるいは公法上の制約条件（埋蔵文化財の包蔵地、地下埋設物、土壤汚染対策法上の特定施設の敷地等）等の影響が必ずしも十分反映されているとは言い難い。隣接する嫌悪施設についても補正対象施設が限定列挙のため、それ以外では影響度合いを検討するまでもなく補正の対象外となる。

固定資産の価格（時価）は大量一括評価を前提として、「固定資産評価基準」に

従って画一的に評価され、また、それが評価の公平性の担保であるとされているが、評価基準によることが不合理なケースにおいても、実務上はほとんど裁量の余地なく評価計算がなされ、結果として合理的とはいえない価格（時価）が付されることがある。もっとも評価基準は7割水準の評価をしているので、当該地の絶対評価で見れば、時点修正分を含め30%分の余裕は手当されている。

農地、山林の評価額に不均衡がみられる。

農地、山林の評価額は地域によって格差が大きく、市町村内でも評価額のバランスが取れていない。

(2) 家屋の評価方法に関する問題点

現行の家屋の評価方法に関する問題点として、次の事項が挙げられる。

中古で取得した家屋の評価額と時価とが乖離している。

再建築価格方式（再建築価格に、経年減価を実施）によって評価額が決定されているが、実質的には新築時価格を基準にしているため、中古家屋については固定資産税評価額が市場取引価額に比べて高くなる傾向にある。また、維持管理の状況が反映されないため、資産価値の評価が適正に行われていない。

市場価値の評価（マーケットアプローチ）が行われていない。

家屋の市場での取引価格は、仕様の相違や購入者が限定される物件か否かにより大きく異なるが、固定資産税評価額に反映されているとは必ずしも言い難い。

会社法（旧商法）法人税、所得税、会計慣行で共通認識事項となっている「時価」＝「客観的な交換価値」＝「公正な取引価額」＝「正常売買価格」という図式が、家屋の固定資産税評価にあっては当てはまらない。

(3) 償却資産の評価方法に関する問題点

現行の償却資産の評価方法に関する問題点として、次の事項が挙げられる。

経済的耐用年数や機能的減価が加味される余地がない。

課税標準は「適正な時価」であるとしながら、取得価額を基にした歴史的原価概念により評価している。耐用年数も経済的耐用年数によらず、国税（所得税、法人税）の減価償却で用いる耐用年数が使われており、機能的減価が生じたとしても加味されない。一方、年の中途取得資産について、月割り償却ではなく一律2分の1償却となること、租税特別措置法の特別償却、割増償却、圧縮記帳が適用されない等、償却資産においても諸税間において一物多価が生じている。そもそも、政策減税について、諸税間で異なる取扱いにどれほどの意義があるものが再考する余地がある。

償却資産は土地、建物と異なり申告制度によっている。これは、事業用資産が多種多様であり、異動が激しいことを考慮して、課税対象、納税義務者を把握し

賦課決定する資料を確保するために設けられたものである。

しかしながら、納税者としては、資産の所在する市町村別に申告せねばならず、また、申告期限も賦課期日から1か月以内と時間的猶予がなく、事務負担が大きい。

一方、課税庁側から見ると、申告する事業者所在地と資産所在地が必ずしも一致しない結果、申告対象資産の実在性や網羅性をチェックするための有効な調査に限界があるのではないかと推察される。法人事業税における利子割の納税方法を参考にして、法人税の申告書内容と関連性を持たせた全国分の一括申告方式など、調査の実効性と効率化が図れる方法に改めるべきと考えられる。配分資産の特例（地方税法第389条）の拡大ともいえる。

(4) 縦覧制度と救済手続に関する問題点

現行制度では、各市町村に固定資産評価審査委員会が設けられ、評価額に不満のある納税義務者は審査の申出を委員会に対して行うことができるが、次のような問題点の指摘がある。

固定資産評価審査委員会は、実質的には評価が「固定資産評価基準」に従って行われているかどうかの適合性を判断するだけで、「固定資産評価基準」に従ってなされた評価が不当に高いケースは救済されず、審査は裁判によるしかない。

例えば、地目の認定誤りや間口、奥行き等の計測の誤りによる評価額の修正は当然行われるが、評価方法そのものの是非についての審査は受け付けられない。

裁判による場合には、高額な裁判費用がかかり期間も極めて長期にわたるため、少額の納税義務者は訴訟を提起しにくくなり、結局救済されない結果となる。

審査の申出は、原則として評価替えの基準年度（3年に1度。直近では平成18年度）に限られ、救済方法としては不十分といえる。

4. 事業再生時における固定資産税課税賦課の現状

法人税においては、固定資産につき災害による著しい損傷を受け資産価額が帳簿価額を下回ることとなった場合のほか、会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定による更生計画認可の決定があった場合における資産の評価換え及び民事再生法の規定による民事再生手続開始の決定があった場合における資産の評価換えにより生じた評価損を損金の額に算入することが認められている（法人税法第33条第2項、第3項）。

一方、固定資産税においては、固定資産につき著しい損傷が生じた場合等には評価換えを認めるが、法人税法において認められているところの、会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定による更生計画認可の決定があった場合

における評価換え及び民事再生法の規定による民事再生手続開始の決定があった場合における評価換えをすることは認められていない。

その理由は、税務会計上の評価損を計上できる事由には該当するが、「固定資産評価基準」でいうところの「災害その他の事故により著しく損傷したことその他これに類する特別の事由」とは認められないので、評価額の補正をすることはできないものとしているためである。

5. 事業再生における固定資産税評価の問題点

(1) 財産評定を行った場合の「適正な時価」と固定資産税における評価

固定資産税の課税実務における会社更生法あるいは民事再生法適用時の財産評定上生じた評価損の取扱いについては、前述のとおり「固定資産評価基準」の法的拘束性を非常に強く解釈し、「固定資産評価基準」による価格を時価とし課税している。

一方、会社更生法あるいは民事再生法に基づく財産評定による評価減後の価格が固定資産税において認められるか否かは、評定後の帳簿価額が、そもそも「適正な時価」であるか否かで判断すべきであるとする考え方がある。

後述するように、従来「固定資産評価基準による価格」＝「適正な時価」とする見解を採る判例が多く見受けられたが、近時、「適正な時価」は必ずしも「固定資産評価基準」による価格でなく、両者に乖離が生じる場合もあり得るとする考え方に基づく判例も増えてきている。

「適正な時価」と「固定資産評価基準」による価格に乖離があり得るとの立場に立てば、会社更生法あるいは民事再生法に基づき、財産評定された固定資産の時価が、固定資産税評価額を下回るようになったとしても、当該評定額が客観的な基準による鑑定評価額又は裁判所に提出される財産目録及び貸借対照表に記載される適正な価格である限り、当該評定額も「適正な時価」の範疇にあると考えられる。

(2) 財産評定を行った場合の事業用固定資産に対する固定資産課税の問題点

現行の家屋に対する固定資産税評価は、事業用、住宅用の区別なく一律に再建築価格により評価することで、評価の方式化も比較的容易になるとともに、個別的な事情による偏差が少なくなるという長所が認められる。一方で、デフレ経済下では、現実の経済活動にそぐわない高い評価額が付される可能性がある。

再生案件の場合、特に事業用家屋に関して、現行の評価基準による固定資産税の負担割合が全体収入の数十%を占めるほどの高額なケースが生じるなど、合理的な経済活動の遂行上大きな負担となることがある。

こうした固定資産税のあり方は、とりわけ近時において、地方における百貨店撤退跡地の再利用計画、リゾート施設の再建計画等、その地域経済に大きな影響を与える事業再建を阻害するものであり、税制は経済主体の経済活動における選択を歪

めないようにするべきであるとする、中立性の要請を損なうものとなりかねない。

事業用固定資産に関する評価には、土地建物を一体化し事業の収益性を反映させた価格に最も経済合理性があるとする考え方があり、米国、カナダ、イギリス等諸外国においても、事業用固定資産に関しては、収益性又は市場性に配慮した評価基準が採用されている。

我が国の固定資産税は、公共サービスから受ける便益の大きさに応じて税を支払うという受益者負担主義に基づく財産税であり、民事再生法適用企業のように、税を負担する能力がなくても、公共サービスから便益を受けている以上、負担すべきものであるとされている。しかし、民事再生時における事業用固定資産について、「固定資産評価基準」による評価額ではなく、適正な財産評定額をもって固定資産税評価額とすることは、事業継続性の観点から是非とも必要な措置といえる。事業を継続できないほど高い固定資産税を課せば、その企業は事業から撤退し、地域経済の発展という固定資産税の本来の目的にもとる結果となるおそれがあるためである。

なお、事業の継続性を確保するには、評価額を財産評定額とする方法のほか、住宅用地に倣い、課税標準額に軽減措置を講ずることも有効であると考えられる。

(3) 財産評定に関する償却資産税の実務的問題点

実務的な観点からも財産評定による評価減は認められるべきであるとする。償却資産に対して財産評定が行われ、帳簿価額が切り下げられた場合には、法人税法上は、切下げに伴う評価損が認められ、償却資産の評価額は財産評定額に置き換わり、以後の事業年度における減価償却は、当該財産評定額を基礎として行われる。

しかし、現行の固定資産課税実務においては、「固定資産評価基準」に基づく評価を継続し、財産評定による評価減を認めないことから、再生債務者（納税者）は、法人税法に基づく減価償却を評価減後の価格に基づいて行い、一方で、評価減を行わない以前の旧価格に基づいて償却資産税申告を行わなければならないという複雑な納税事務の負担を強いられる。これは、再生に専念すべき再生債務者にとって好ましい事態とはいえない。

6. 民事再生法に係る不動産鑑定評価について

固定資産税の評価額は「適正な時価」、すなわち、「客観的な交換価値」であり、鑑定評価に当たって、それは「正常価格」、すなわち、現実の社会経済情勢の下で、合理的と考えられる条件を満たす市場で形成されるであろう市場価値を意味する。「客観的な交換価値」の算定に当たっては「固定資産評価基準」では売買実例価額を基準とする評価方法が採用されている。一方、民事再生手続において求めるべき価格は、「財産を処分するものとしての価格」、すなわち、事業の清算のための早期売却を条件とした

不動産の処分価格（特定価格）及び「事業を継続するものとしての価格」、すなわち、対象不動産の利用現況を所与とするため、必ずしも対象不動産の最有効使用を前提としない価格（特定価格）である。ここでいう「特定価格」とは、市場性を有する不動産について、法令等による社会的要請を背景とする評価目的の下で、「正常価格」の前提となる諸条件を満たさない場合における不動産の経済価値を適正に表示する価格をいう。

民事再生手続における不動産鑑定評価の手法については、社団法人日本不動産鑑定協会から平成 12 年 8 月に「民事再生法に係る不動産の鑑定評価上の留意事項について」が公表されているが、民事再生法における鑑定評価の概要について次のとおり記載されている。

(1) 民事再生法の目的と不動産の鑑定評価

民事再生法の目的

民事再生法（以下この 6 . において「法」という。）は、経済的に窮境にある債務者について、その債権者の多数の同意を得、かつ、裁判所の許可を受けた再生計画を定めること等により当該債務者とその債権者との間の民事上の権利関係を適切に調整し、もって、当該債務者の事業又は経済生活の再生を図ることを目的としている。

ここにおける再生手続は、債務者が破産の状態に陥る以前に、一定の要件の下に、法に基づく手続の適用を受け、原則として、債務者による業務執行とその財産の管理権を維持しつつ、その事業の再生を図るものである点に特徴がある。

不動産の鑑定評価が必要な局面

法に基づく再生手続において不動産鑑定士による鑑定評価の活用が予想される局面は、まず、法に規定する裁判所の選任による「評価人」としての評価がある。ア．再生手続開始後、遅滞なく再生債務者に属する一切の財産を構成するものとしての不動産の価額を評定する場合（法第124条第3項。以下「法124条3項評価」という。）

この場合は、必要に応じ、「事業を継続するものとして」不動産の価額を評定することを求められることも想定される（最高裁判所規則第3号：民事再生規則第56条第1項ただし書。以下、民事再生規則を「規則」といい、この評価を「法124条3項・規則56条1項ただし書評価」という。）

イ．再生債務者等（管財人が選任されていない場合は「再生債務者」、選任されている場合は「管財人」をいう。）の担保権消滅許可申立てに対する担保権者の「財産の価値」決定請求において、不動産の価額を評定する場合（法第148条から第150条。以下「法150条1項評価」という。）

次に、具体的な規定はないが、鑑定評価の活用が予想される主要な局面として、次の場合がある。

ウ．再生債務者等が裁判所へ提出する再生手続開始後における財産目録及び貸借対照表作成のため、その属する財産のうち不動産の鑑定評価を依頼する場合(法第124条第1項。以下「法124条1項評価」という。)

この場合は、必要に応じ、「事業を継続するものとして」不動産の価額を評定することを求められることも想定される(規則第56条第1項ただし書。以下「法124条1項評価・規則56条1項ただし書評価」という。)

エ．再生債務者等が裁判所に対する担保権消滅許可申立てのため、担保権の目的とされている不動産の鑑定評価を依頼する場合(法第148条第1項及び第2項、規則第71条第1項第1号。以下「法148条評価」という。)

オ．担保権者が担保権消滅許可申立書(法第148条第2項)記載の価額に異議申立てをなし、裁判所に価額決定の請求をする目的で不動産の鑑定評価を依頼する場合(法第149条第1項・規則第75条第4項、以下「法149条1項評価」という。)

以下においては、これらの評価を「本鑑定評価」という。

(2) 求めるべき価格の種類

前提とする市場の性格

ア．求めるべき価格の性格

再生債務者の財産の価額の評定に係る評価のうち法124条1項評価及び担保権消滅許可に係る法150条1項評価において、規則は「財産を処分するものとしての価格」を求めることとしている(規則第56条第1項、第79条第1項)。この価格は、再生債務者の財産の価額の評定に係る法124条3項評価及び、担保権消滅許可に係る法148条評価及び法149条1項評価にも共通するものであり、これらの局面において求める価格は「財産を処分するものとしての価格」である。

「財産を処分するものとしての価格」とは、これらの局面において、債務者の置かれた状況から債務者が破産した状況を前提に、直ちに不動産を処分し、事業を清算することを想定した価格であり、対象不動産の種類、性格、所在地域の実情に応じ、早期の処分可能性を考慮した市場を前提とする適正な処分価格である。

また、法124条1項・規則56条1項ただし書評価及び法124条3項・規則56条1項ただし書評価においては、「事業を継続するものとしての評定」を行うものとされているが、これは法第42条の規定の営業等の譲渡を検討している場合に、その譲渡対価の検討を行う際の参考として求めるものであり、この場合において求める価格は、不動産鑑定評価基準における、「現状の事業が継続されるものとして当該事業の拘束下にあることを前提とする価格」(特定価格)である。

イ．前提とする市場の性格

「財産を処分するものとしての価格」の評定を行う場合の市場は、早期売却

市場である。一般に、早期売却市場においては、市場参加者は市場の事情に精通し、取得後、これを転売して利益を得ることを目的とする卸売業者を主体とする。したがって、最終的には最終需要者に転売して利益を得ることを目的とする不動産業者や投資家等が主として買取りを行う市場であって、投資の利潤動機が作用する市場といえることができる。

一方、「事業を継続するものとしての評価」を行う場合には、事業継続を前提とし、不動産は当該事業の目的を達成するため、機械、器具、設備等の附加物と一体の状態を所与の条件として売却に付されるため、市場参加者は当該事業の継続により収益を獲得することを目的とする事業者を主体とするものと考えられる。したがって、当該事業又は類似の事業を行っている事業者及び当該事業への進出を予定している事業者等が参加するM & A市場と同様な市場といえることができる。

求めるべき価格の種類

「財産を処分するものとしての価格」の評価において求めるべき価格は、事業の清算のための早期売却を条件とした不動産の処分価格である。このように、本鑑定評価では、特定の依頼目的及び条件により一般的市場性を考慮することが適当でない不動産の経済価値（特定価格）を求めることになる。

また、「事業を継続するものとしての評価」において求めるべき価格は、対象不動産の利用現況を所与とするため、必ずしも対象不動産の最有効使用を前提とするものでないことから「特定価格」として求めることになる。

(3) 本鑑定評価において適用する手法

原則

再生債務者の財産状況の調査に関する価格評価の基準を定めた民事再生規則第56条第1項及び担保権消滅許可に関する財産評価の基準を定めた規則第79条第1項は、ともに、「財産を処分するものとしての価格」を評価することとし、また、規則第79条第2項は、「評価人は、財産が不動産である場合には、その評価をするに際し、当該不動産の所在する場所の環境、その種類、規模、構造に応じ、取引事例比較法、収益還元法、原価法（以下「三手法」という。）その他の評価の方法を適切に用いなければならない」としている。

手法適用上の留意事項

「処分価格」を鑑定評価する場合及び「事業を継続するものとしての価格」を鑑定評価する場合は、それぞれの次の方針によることとする。

ア. 「処分価格」を鑑定評価する場合は、原則として、比準価格と収益価格を関連付け、積算価格による検証を行って鑑定評価額を決定する。なお、比較可能な事例資料が少ない場合は、通常の方法で「正常価格」を求めた上で、早期売却

に伴う減価を行って鑑定評価額を求めることもできる。

イ。「事業を継続するものとしての価格」の鑑定評価に当たっては、原則として、事業経営に基づく純収益のうち不動産に帰属する純収益に基づく収益価格を標準とし、比準価格を比較考量の上、積算価格による検証を行って鑑定評価額を決定する。

不動産の種類ごとの鑑定評価上の留意事項

ア．事業用不動産

事業用不動産とは、営業目的の用に供される不動産のみならず、病院、学校等の非営利目的の用に供される不動産を含むものをいう。

ａ．処分価格の鑑定評価

上記 アの手法による。

ｂ．事業継続を前提とした処分価格の鑑定評価

上記 イの手法による。

イ．事業用賃貸不動産（オフィスビル等）

事業用賃貸不動産とは、事務所、店舗を中心とする商業用途（一部に居住用途が混在しているものも含む。）を目的として賃貸されている貸家及びその敷地又は借地権付建物（建物が賃貸されている場合）、あるいは区分所有建物及びその敷地（建物が賃貸されている場合）をいう。

事業用賃貸不動産は、賃貸により収益を獲得することを目的とする不動産であり、評価手法の適用に当たっては収益価格が重視されることから、処分価格の鑑定評価及び事業継続を前提とした処分価格の鑑定評価のいずれも上記 イの手法による。

ウ．居住用不動産

居住用不動産とは、居住の用に供するための戸建住宅、アパート、マンション等のことをいう。

処分価格の鑑定評価においては、上記 アの手法による。

エ．遊休不動産

遊休不動産は、これを現状有姿のまま、若しくは、開発、改造又は改良し、又は用途変更をして、事業用、賃貸用、居住用等に使用し得るものについては、適宜、手法適用の前提条件を設定し、これらの分類に応じた手法の適用による鑑定評価を行う。

7．会社更生法に係る不動産鑑定評価について

会社更生手続において求めるべき価格は、以下のとおり更生手続の各過程において求めるべき価格が異なるが、大別すると、公正な市場を前提として市場価値を表示する「時価」を評定する場合の「正常価格」並びに早期売却を必要とする場合、会社の

清算を前提とする場合等の「処分価額」及び民事再生法と同様に「事業を継続するものとしての価格」すなわち「特定価格」である。

会社更生手続における不動産鑑定評価の手法については、社団法人日本不動産鑑定協会から平成15年7月に「会社更生法に係る不動産の鑑定評価上の留意事項」が公表されているが、会社更生法における鑑定評価の概要について次のとおり記載されている。

(1) 会社更生法の目的

会社更生法(以下この7.において「法」という。)は、窮境にあるが、再建の見込みのある大規模な株式会社について、債権者、株主その他の利害関係人の利害を調整しつつ、その事業の維持更生を図ることを目的としている。

(2) 求めるべき価格の性格

法、会社更生法施行規則、会社更生規則にいう「財産の価額」の内容は多岐にわたり、これを整理すると、次に掲げる6種(実質的には4種)に分類できる。

時価

処分価額(直ちに不動産を処分するものとしての処分価額)

処分価額(財産の処分を予定する場合の処分価額)

処分価額(会社の清算を前提とする場合の処分価額)

会社更生規則第51条による評価方法に基づく価額

営業譲渡に関連して求める価額

ただし、「会社更生規則第51条による評価方法に基づく価額」として、鑑定評価として求める価格は、更生計画案の作成に伴い必要となる「会社の清算を前提とする場合の処分価額」を求める場合の価額等を意味するものと考えられる。

不動産の鑑定評価において求めるべき価格の種類は、時価の評定に関連する場合及び処分に要する時間的制約を考慮する必要がない場合(早期売却の必要がない場合)の財産の処分価額の評定に関連する場合は「正常価格」、及びの処分価額並びに早期の売却を予定する財産の処分価額の評定に関連する場合は早期売却を前提とした「特定価格」、営業の譲渡に関連する場合は現事業を継続するものとしての「特定価格」である。なお、担保権消滅請求に係る鑑定評価において求めるべき価額の種類は、の処分価額に対応する「特定価格」である。

(3) 本鑑定評価において求めるべき価格

更生手続開始時における財産評定<正常価格>

法は、更生手続開始後、遅滞なく行う財産評定を「時価」によるものとしている(法第83条第2項)。この場合における不動産の「時価」とは、会社の財産を構成する不動産について、(集合体としてではなく)個別の不動産についての時価を

いい、「時価」に関連する鑑定評価を行うとき、求めるべき価格は「正常価格」、すなわち、現実の社会経済情勢の下で、合理的と考えられる条件を満たす市場で形成されるであろう市場価値であると考えられる。

更生担保権に係る担保権の目的である財産の評価<正常価格>

更生担保権に係る担保権の目的である財産の評価は、更生担保権者が更生手続の中で幾らの優先的な弁済を受ける地位を持っているか、を決定するためのものである。法は、更生担保権に係る担保権の目的である財産の評価を前記の財産評定と同じく「時価」で行うこととしている。

担保権消滅請求制度における価格決定の評価<特定価格>

更生担保に係る担保権の目的たる不動産を処分するものとした場合の価額は、債務者の置かれた状況から債務者が倒産した状況を前提に、直ちに不動産を処分することを前提に評価すべきものと考えられているので、民事再生法の財産評価等と同じ「処分するものとしての価格」が適切であると考えられる。

更生計画において財産の処分を行う場合の評価<正常価格又は特定価格>

更生計画において処分に要する期間に関し、「正常価格」成立の要件を満たす計画が作成されている場合、本鑑定評価において求めるべき価格は、「正常価格」である。

ただし、更生計画が「正常価格」成立に必要な期間に満たない早期に財産の処分を予定するものである場合は、不動産を対象とする本鑑定評価においては、処分計画の予定する期間に関する条件に即した「特定価格」を求めることとなる。

更生計画が事業の全部を廃止するものである場合の評価<特定価格>

更生計画が事業の全部を廃止する内容のものである場合は、一切の財産について処分価額を付さなければならない。本鑑定評価によって求めるべき価格は、直ちに不動産を処分することを前提とした価格（特定価格）と解する。

会社更生規則第51条における評価（清算を前提として求める価格）<特定価格>

この価額は、更生会社を清算した場合の一切の財産の価値と、更生会社の事業を継続した場合のそれとを比較するために行われるものであるため、その前提は、会社について直ちに清算し、財産を処分することを前提とした価格であり、民事再生法に基づく財産評定の際の「処分するものとしての価格」と同様の価格として求める必要がある。

事業を継続するものとしての価格（事業継続価値）<特定価格>

民事再生法における「事業を継続するものとしての評価」と同様に、事業の継続を前提とする価格、すなわち、不動産鑑定評価基準における、「現状の事業が継続されるものとして当該事業の拘束下にあることを前提とする価格」（特定価格）である。

8. 「適正な時価」概念と「固定資産評価基準」(判例から)

固定資産税の課税標準は、課税台帳に登録された「価格」であり(地方税法第349条、第349条の2)この「価格」については、「適正な時価」と定められている(地方税法第341条第5号)。しかし、この「適正な時価」について地方税法に定めがないため、「固定資産評価基準」により評価がなされることになるわけであるが、この「固定資産評価基準」によっても、十分な評価がなされているとはいえない。そのような事情からいくつかの訴訟が提起され、以下のような判決が出されている。

(1) 「適正な時価」の算定基準 - 1 (最高裁判例)

平成15年6月26日第一小法廷・判決平成10(行ヒ)41固定資産課税審査棄却決定取消請求事件の判決では「固定資産評価基準」等に判断が示されている。当該事案は、固定資産の価格たる「適正な時価」をいつの時点で算定すべきか、また、土地課税台帳に登録された価格が、固定資産の賦課期日の客観的な時価を上回れば、その部分は違法となるのかという2つの点について争われたものである。この判決は、最高裁の固定資産税に対する基本的思考を考察する上で大いに参考となるものと考えられる。

まず、基準日については、地方税法第410条により、固定資産の評価価格等を毎年2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「価格調整基準日」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はいえないといった判断を示した。しかし、地方税法第349条第1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価格を意味することは明らかであり、他の時点の価格をもっ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と判示している。

次に、土地課税台帳に登録された価格が、固定資産の賦課期日の客観的な時価を上回れば、その部分は違法となるかについてであるが、「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、「客観的な交換価値」であると指摘し、土地課税台帳等の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としている。

また、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(2001年1月6日の省庁再編により現在は総務大臣。以下同じ。)の告示である「固定資産評価基準」に委ねている点については認容したものの、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ねたものでないと指摘している。そして、「固定資産評価基準」により、算定される当該土地の価額が、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の推認が可能となるためには、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おける客観的な交換価格を上回っていないことが必要であると結論付けている。

当該判決によれば、「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ので、「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。したがって、当該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。

そこで、本判決には以下の2つの大きな意義があるといわれている。

最高裁が、固定資産税の課税標準である固定資産の「適正な時価」は、基準年度に係る賦課期日における客観的な交換価値としたことにより、評価時点及び時価概念の明確化がなされたこと

最高裁が、評価基準に基づく評価額といえども、審査委員会が下した価格決定に賦課期日による時価を上回るものがあるとしたこと

また、上記の判例を踏まえて、平成18年7月7日第二小法廷・判決平成15(行ヒ)30固定資産評価審査決定取消請求事件では以下の判決が出されている。当該事例においては、固定資産税は、財産や収益に着目して課される物税であるため、その「適正な時価」は、値上がり益や将来の収益の現在価値を含まない、収益還元価格によって算定されなければならないとの原告の主張に対して是認はなされず、裁判所は、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り、その「適正な時価」は、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、正常な条件の取引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と、平成15年6月26日の判決を踏襲した。

さらに、適正な時価を収益還元価格によると解すべき根拠はなく、また、一般に土地の取引価格が収益還元価格以下にとどまるものでなければ正常な条件の下に成立したものとはいえないと認めることもできないと結論付けている。

(2) 「適正な時価」の算定基準 - 2 (「固定資産評価基準」の法的拘束力：地裁判決)

「固定資産評価基準」の法的拘束力については、以下のような地裁の判決がある。

広島地裁平成2年9月26日判決では、固定資産評価基準は自治大臣が地方税法第388条第1項に基づき定めた告示であり、地方税法第403条第1項は、市町村長は右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旨を規定している。右規定は昭和37年改正前の地方税法第403条第1項が、市町村長は自治大臣が示した評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続に準じて固定資産の価格を決定しなければならないとしていたのを改正して定められたものであり、右現行の規定及び右改

正経過からすると、市町村長は固定資産評価基準によって評価することが義務付けられているとしてその拘束力を認めると判示している。

福岡地裁昭和57年3月20日判決では、「固定資産評価基準」は地方税法第388条第1項に基づき、その明示的具体的委任を受けて自治大臣（国家行政組織法第14条第1項）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について市町村間の評価の統一均衡化をはかるために、発したものであって、昭和37年改正法による改正前の地方税法第403条第1項が市町村長は自治大臣が示した評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続に「準じて」固定資産の価格を決定すべきものとしていたものを、同法改正によって、前示のように同条項において、地方税法第388条第1項の「固定資産評価基準」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られ、併せて地方税法第388条第1項において、自治大臣は、固定資産の評価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定めて、自治大臣に対し明示的具体的委任をした経緯は、改正前後の右各法条の対象と改正理由によって明らかであり、市町村長は、「固定資産評価基準」に従った評価をなすべく義務付けられているものと解するのが相当である。その意味で「固定資産評価基準」は法的拘束力を有しているものといわなければならないと判示している。

千葉地裁昭和57年6月4日判決では、「固定資産評価基準」は自治大臣の定めた告示であり、地方税法第388条は右基準を自治大臣が定めることを規定しているものであるから、法律の委任に基づく命令であることは明らかである。ところで、固定資産税の課税の要件の内容の一つである課税標準については地方税法第349条第1項で明記し（同法第341条第5号と相まって「適正な時価」とされている。）単にその具体的・細目的・技術的な算定基準を自治大臣の告示に委ねたにすぎないものであるから、立法形式の点からいっても、右固定資産評価基準に当たって法的に基準たり得るものである（それゆえ、地方税法第403条第1項が右評価基準に遵うことを規定するのも理由が存する。）そして、右固定資産評価基準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土地、家屋、償却資産に分けて細目的・技術的見地から詳細に規定して全国的統一を定めていることはその内容から明らかであり、前記法令の適法な委任の範囲内にとどまることもまた、明らかである。したがって、条例自身が「固定資産評価基準」との関連について何ら規定をおいてなくとも本件「固定資産評価基準」に遵うことは当然適法であることを判示している。

いずれの判決も、最高裁が下した判断とは違って、「適正な時価」の算定については、「固定資産評価基準」が法的拘束力を有しており、これによるものとする判断している点について尊重すべきと考えられる。

(3) 「適正な時価」の算定基準 - 3 (収益還元法による評価の妥当性を認めている判例)

収益還元法による評価の妥当性を認めた判例がある。東京高裁平成13年4月17日民事19部における判決では、固定資産評価審査委員会及び裁判所は自治大臣の告示する「固定資産評価基準」に拘束されず、その認定する価格が「固定資産評価基準」によって決定された価格を下回るときには固定資産評価額を修正しなければならないとしたものであるが、その土地の固定資産税の評価額は土地の収益力を資本還元した収益還元価格を超えることはできないとしている。これは、土地の価値を土地の利用に基づく収益性に求めている考え方によっており、バブル期に土地の売買価格が土地の収益性から乖離し、転売による収益に基づいて評価を行うべきではないと判断しているものと考えられる。また、その土地の固定資産評価額の上限となる収益還元価格は、その土地において上げ得る年間賃料を年率5%で資本還元することにより算定すべきと判示している。

(4) 相続税法における土地の評価の判例 (折衷法)

平成15年2月26日東京地裁において、相続税法における土地の評価について注目すべき判決がなされている。これは、相続税の土地評価について鑑定評価額が争われ、被告鑑定の比準価格と原告鑑定の収益価格を単純平均して求めるのが相当とされた事例である。

相続税法第22条にいう「時価」とは、客観的な交換価値を意味するものであり、土地の客観的な交換価値は、土地が本来的にその利用を通して収益を得るものであることから、一般に当該土地の収益性を反映して形成されるものと解されている。

したがって、土地の客観的な交換価値を算定する際には当該土地によりどの程度の収益が得られるかを考慮することは意義のあるものであり、土地の収益性に着目してその価値を算定する収益還元法は、その算定に著しい困難性や不合理性がない限りにおいて、できる限り、斟酌されるのが相当であるというべきである。

また、取引事例比較法においては算定の根拠に用いられる現実の取引事例は、不動産市場の特性や売手、買手双方の能力、価値観の多様性、動機の違い等により、それぞれの個別的な事情を包含するのが通常であるから、事情補正を施したとしてもそれによる算定に自ずと限界があり、この点は取引事例比較法を用いる際の注意として一般に指摘されているところである。

その上、売手と買手との間に取引以前からの人的関係等の特殊な利害関係が存する場合にはその間の取引価格はもはや正常な取引価格といえないことから、本来、取引事例として用いることはできないが、現実の取引にこのような要素が含まれているといえるか否かについては、外形上明らかでないことも多いため、そのような不適切な取引を取引事例として採用することもある程度は避けられないといわざる

を得ない。このような状況を想定すれば、収益還元法による試算価格に一層の意義を認める必要がある旨を判示している。

(5) 「適正な時価」の算定について(まとめ)

「適正な時価」の算定方法

「適正な時価」の算定方法については、最高裁判決では、「客観的な交換価値」であるとし、時価の概念を固定資産税の「財産税説」を支持して「正常な条件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」と判示した。しかし、一方で、東京高裁判決においては、収益還元法により算定しなければならないという判断も下している。これは、固定資産の収益力を指標とする「収益税説」の考え方であり、取引価格のような変動しやすいものを課税の基礎とすることは、法が、もともと予定していないものと考えられ、「適正な時価」とは土地の収益価格を指標とすべきであるとする考え方を判示した。

直近において、最高裁は、収益還元法により算定した「適正な時価」を否定し、あくまでも「客観的な交換価値」を基に算定された価格を「適正な時価」とする判決を出しているため、今後の固定資産税の評価実務に対して影響を及ぼしていくこととなりそうであるが、それぞれ事例が異なるため、いずれが適当であるかの判断をすることはできない。しかし、それぞれの事例に対して、それぞれの適切な算定方法が認められているという点については、意義のある判例であると思われる。

「固定資産評価基準」の法的拘束力について

広島・福岡・千葉地裁の判決においては、「固定資産評価基準」により固定資産の評価が行われることを支持している。さらに、静岡地裁平成15年5月29日判決では、観光不振に喘ぐ熱海の某ホテルの固定資産税評価について、市場価額が調達価額の1割程度となっているにもかかわらず、特段の反証のない限り、「固定資産評価基準」に従って算出された評価額を登録価格として適法としている。そのため、これらの判決は、「固定資産評価基準」の法的拘束力を認めたものといえる。しかし、平成15年6月26日の最高裁判決においては、登録価額が客観的な交換価値を上回れば、登録価格の決定は違法となる旨の判決が下されているため、必ずしも「固定資産評価基準」によらなければならないというわけではなく、「固定資産評価基準」の法的拘束力を否定しているところに意義があるものと考えられる。

9. 固定資産税評価額に関する今後のあり方

事業再生時における固定資産評価について検討してきたが、最後に、固定資産税評価額に関する今後のあり方を検討する。

(1) 固定資産税評価と適正な時価

固定資産税は、固定資産税課税台帳に登録されている価格を課税標準として課税されるが、この価格は総務大臣が告示した「固定資産評価基準」によって市町村長が決定した価格とされている。しかし、最高裁判決では、固定資産税の算定の根拠である「固定資産評価基準」の法的拘束力を否定し、固定資産税評価額が「適正な時価」を上回った場合には「適正な時価」での算定方法を認めたものがある。

最高裁は、ここでの「適正な時価」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」であるとして、収益還元法的な考えを否定しているが、最近の不動産の取引事例では、不動産投資信託を始めファンドを通じた取引は投資収益を考えての取引であり、収益還元法的な不動産取引事例が増大している。その結果、この取引価格を前提とした「客観的な交換価値」にも収益還元法的な価格が反映されることになる。また、固定資産税の算定基礎である公示価格は、一般の不動産鑑定評価と同様に、まず、取引事例比較方式で実際の売買事例に基づき比準価格を求めるが、これだけで公示価格が決定されるわけではなく、収益還元方式による収益価格と原価法による積算価格も勘案して総合的に決めている。このように、実際の固定資産税の評価には収益還元法が反映されていることから、時価について、交換価値か収益還元価値の考えの違いを議論する意味は固定資産税評価としてはあまりなく、むしろ、固定資産税の評価においては、税の公平を確保するため、時価の算定が納税者の主観的評価ではなく、客観的、合理的に行われている評価であることが重要であるといえる。そこで、個々の不動産の評価についても公示価格を算定するときのような複数の不動産鑑定士による合意に基づく金額であれば、それは客観的、合理的な評価額といえるため、訴訟を伴う判決によらないでもこの評価額を「適正な時価」とした固定資産税評価額と認めてもよいものと考えられる。

したがって、固定資産税の課税執行も、「固定資産評価基準」に従った画一的な評価が課税の公平に優れているからといって、単に過去の固定資産税評価額にとらわれるのではなく、納税者からの申請があれば、国税（法人税、所得税、相続税など）との評価額を比較検討する連絡協議会などを開催して、積極的に「適正な時価」の把握に努め、固定資産税評価額を個別に決定できる制度を創設して課税の公平性を確保することが望まれる。

(2) 固定資産税評価と事業再生

事業再生中の企業における固定資産税評価額についても、固定資産税が財産税として公共サービスから受ける便益に応じて税金負担する受益者負担の考えが採られているので、固定資産税評価額は変わらない。そのため、固定資産税の税額は軽減されず健全な経営状況であったときと変わらない課税がなされるため、支出に占め

る固定資産税の比重が増大して、再建の足かせとなっている。

最高裁における「適正な時価」は、一般的市場で成立する価格、正常な条件の下に成立する価格、すなわち、「客観的な交換価値」であるとしている。しかし、再生の対象になる企業のうち、民事再生法や会社更生法の適用が認められている企業での不動産鑑定評価方法は、「客観的な交換価値」ではなく、事業を継続することを前提とした価格で、法令による要請によって個々の不動産の経済価値を適正に表示した時価（特定価格）の算定が求められている。

法人税法では、この時価も客観的・合理的な時価であるとして、この時価による評価を認め、評価損計上による税金の負担の軽減に配慮している。

つまり、この時の時価は、事業を継続するものとしての時価であり、「客観的な交換価値」としての時価ではないが、法令による社会的要請を背景とする評価目的の下での客観的・合理的な時価である。公益性の観点より客観的・合理的な時価が担保されているのであれば、これも、固定資産税評価額の算定上の「適正な時価」と認め、事業再生中の期間だけの特別な措置として、固定資産税の課税標準額を引き下げ、過大な固定資産税が民事再生法や会社更生法による事業再生中の企業にとって、事業継続の妨げにならないように配慮することが望まれる。

以 上