

論壇

# 固定資産税の評価を巡る考察

## 1. はじめに

総務省の資料によると平成26年度の地方税収入の23・6%、市町村税収入の41・1%（都市計画税と合わせると約47%）を固定資産税が占めている。

固定資産税は財政の厳しい市町村にとって基幹税としての役目を果たしており、今後も安定的な財源として期待をされている。

## 2. 固定資産税の沿革

固定資産税は、シャブウ勸告に基づく昭和25年度の税制改正の際に、地方税法制定の一環として創設されたもので、それまで府県税として課税されていた地租、家屋税等及び市町村税として課税されていたこれらの税の附加税を統合して導入されている。

固定資産税創設当時の土地や家屋の評価には、収益的性格の賃貸価格倍率方式と言われる方法が採用されていたが、昭和26年度から、土地については売買実例価格を考慮する方式に、家屋については再建築価格方式に改められている。

その後、日本経済の成長とともに地価が高騰し、土地評価についてはその不均

## 3. 固定資産税の概要

固定資産税は固定資産の資産価値に着目し、所有者に課税される物税（財産税）である。

固定資産税の課税対象は、固定資産であり、固定資産とは、土地、家屋及び償却資産を総称する（地法342①、344①）。

課税団体は固定資産の所在する市町村であり、東京都の特別区（23区）については、東京都となる（地法342①）。

納税義務者は、毎年1月1日（賦課期日）現在の固定資産の所有者であり、土地については、登記簿又は土地補充課税台帳に所有者として登録されている者（地法343①、②）。

## 4. 土地の評価における問題点と課題

(1) 大量一括評価  
固定資産税の課税対象である土地は全国に約1億7912万筆あり、土地の納税義務者は約4004万人いると言われている。

また固定資産税は、賦課期日である1月1日（基準日）の現況により、その時の所有者に対して課税が行われるため、市町村は、大量の

固定資産税の課税標準は、原則として固定資産課税台帳（土地については、土地課税台帳及び土地補充課税台帳をいう）に登録された固定資産の価格である（地法349、349の2）。

この価格は、総務大臣が告示した固定資産評価基準に基づいて計算され、市町村長が決定する（地法388①、403①）。

固定資産税の標準税率は1・4%であり、固定資産税は課税標準額に税率を乗じて計算される（地法350①、741）。

以前は制限税率（2・1%）が設けられていたが、市町村の課税自主権を尊重する観点から、平成16年度に廃止されている。

そのため土地の規模、形状、接道状況、公法上の制約条件等の影響が必ずしも評価に十分に反映されていないと言われている。この評価基準によることが不合理と思われるケースにおいてもほとんど裁量の余地なく評価が行われているのが現状である。

また大量一括評価を余儀なくされる固定資産税の評価においては、簡素化や合理化も重要である。これらは納税者が求める土地の評価の緻密さとは相反する方向になる。

大量一括評価における公平性をどのように考えるのか、土地の個別事情をどこまで考慮するのか、評価におけるこれらのバランスは、どの時代においても大きな課題となっている。

課税対象をほぼ同一時期に処理しなければならない。そのため固定資産税における評価では、「固定資産評価基準」を用いて画一的評価を行い、その評価をもって公平性の担保としている。実際の評価にあたっては、固定資産評価基準による評価に加え、毎年、基準日に航空写真を撮影して利用

形態の変化をチェックし、利用形態が不明な箇所については直接現況調査による確認をすることにより、前年との変化を把握している。

市町村長は、固定資産評価員又は固定資産評価補助員を使い、市町村に所在する固定資産の状況を毎年少なくとも1回、実地に調査しなければならない（地法408）。

だが実際には、膨大な数の土地の実地調査を毎年もれなく実施することは物理的に困難である。

固定資産の価格の決定に際してこの全国統一の基準を使用する目的は、市町村間の評価のバラつきを防止、評価の均衡を確保することにあり、

固定資産評価基準によらないで価格を決定した場合には、原則として違法であり、固定資産評価基準によって求められた価格は、適正な時価と考えられている（地法341五）。しかし「適正な時価」について、

地方税法に定めはない。平成15年6月26日の最高裁判所の判決（平成15年6月26日最高裁判決平成10年（行ヒ）第41号）では、適正な時価を基準年度に係る賦課期日の「客観的な交換価値」と判示し、評価時点及び時価の概念を明らかにしている。

また同判決では、固定資産評価基準による評価が、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場合には、その価格

の決定は違法であるとした。この裁判において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。土地の評価については、平成6年度に大きな改正が行われ、地価公示価格等の7割を用途に評価を行うものとされた（固定資産評価基準第1章第12節）。

当時地価公示価格の2、3割程度だった土地の評価額は、一気に引き上がることになり、それに伴い固定資産税額の負担が大幅に増加することを防ぐため、徐々に税金が高くなる負担調整措置がとられた。そのため地価公示価格等の7割の評価額に見合う固定資産税になるまでは、地価が下落しても固定資産税が上がるという現象が発生し、実際の時価との乖離が生じることになった。

現在、負担水準の均衡化はある程度進んでいるが、地価が上昇すれば再び乖離の幅が大きくなる。負担水準の均衡は今後も課題である。

(3) 納税者の検証困難性  
固定資産税は、賦課課税方式により課税が行われる。そのため納税者は、納税通知書等により固定資産税における評価の価格を知ることになる。

しかし評価を行う際の課税標準額の計算過程では、負担調整措置や住宅用地の減額特例措置等が適用されているため、その仕組みや計算がわかりづらく、評価に

過大や誤りがあったとしても納税者が検証することは難しい。また課税明細書の様式は市町村ごとに異なっており、記載の仕方もバラバラである。

平成24年8月に総務省から発表された調査によると、全国の97・0%の市町村が過去に課税誤りによって税額を修正したと答えている。しかし実際には、納税者が過大評価や誤りに気づき、それを確認しない限り、そのまま見過ごされるケースがほとんどである。

納税者は納税通知書等の記載を信じ納付を行う。納税者の信頼に答える評価であってほしいものである。(4) 評価に不満がある場合  
納税者が評価に不満がある場合には、固定資産評価審査委員会に審査の申出をしなければならないが、審査の対象となるのは固定資産課税台帳に記載されている価格に限られている（地法432①）。そのため納税義務者に該当するかどうか、課税標準の特例が適用できるか等は申出の対象外となり、別の手続きを踏まなければならない。

固定資産評価審査委員会の決定に不服がある場合には裁判所で争うことになるが、納税者は資料や資金等に乏しく、裁判には時間もかかる。そのため評価に不満があっても実際に裁判に至るケースは少ない。

土地の評価制度については、その時々問題や課題を抱えながらも時代の要請に応じて徐々に変化してきた。今後も評価の適正化と均衡

化を基本に、納税者が納得する制度となるよう改善していくことが重要である。参考：「要説固定資産税 固定資産税務研究会 編



奥田 よし子  
【杉並】

この裁判において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。土地の評価については、平成6年度に大きな改正が行われ、地価公示価格等の7割を用途に評価を行うものとされた（固定資産評価基準第1章第12節）。

当時地価公示価格の2、3割程度だった土地の評価額は、一気に引き上がることになり、それに伴い固定資産税額の負担が大幅に増加することを防ぐため、徐々に税金が高くなる負担調整措置がとられた。そのため地価公示価格等の7割の評価額に見合う固定資産税になるまでは、地価が下落しても固定資産税が上がるという現象が発生し、実際の時価との乖離が生じることになった。

現在、負担水準の均衡化はある程度進んでいるが、地価が上昇すれば再び乖離の幅が大きくなる。負担水準の均衡は今後も課題である。

(3) 納税者の検証困難性  
固定資産税は、賦課課税方式により課税が行われる。そのため納税者は、納税通知書等により固定資産税における評価の価格を知ることになる。

しかし評価を行う際の課税標準額の計算過程では、負担調整措置や住宅用地の減額特例措置等が適用されているため、その仕組みや計算がわかりづらく、評価に

過大や誤りがあったとしても納税者が検証することは難しい。また課税明細書の様式は市町村ごとに異なっており、記載の仕方もバラバラである。

平成24年8月に総務省から発表された調査によると、全国の97・0%の市町村が過去に課税誤りによって税額を修正したと答えている。しかし実際には、納税者が過大評価や誤りに気づき、それを確認しない限り、そのまま見過ごされるケースがほとんどである。

納税者は納税通知書等の記載を信じ納付を行う。納税者の信頼に答える評価であってほしいものである。(4) 評価に不満がある場合  
納税者が評価に不満がある場合には、固定資産評価審査委員会に審査の申出をしなければならないが、審査の対象となるのは固定資産課税台帳に記載されている価格に限られている（地法432①）。そのため納税義務者に該当するかどうか、課税標準の特例が適用できるか等は申出の対象外となり、別の手続きを踏まなければならない。

固定資産評価審査委員会の決定に不服がある場合には裁判所で争うことになるが、納税者は資料や資金等に乏しく、裁判には時間もかかる。そのため評価に不満があっても実際に裁判に至るケースは少ない。

土地の評価制度については、その時々問題や課題を抱えながらも時代の要請に応じて徐々に変化してきた。今後も評価の適正化と均衡

化を基本に、納税者が納得する制度となるよう改善していくことが重要である。参考：「要説固定資産税 固定資産税務研究会 編