



Title	固定資産税の土地（宅地）評価を巡る現況と課題 ー土地（宅地）評価における「適正な時価」を中心としてー
Author(s)	奥村, 恵一
Citation	大阪大学, 2022, 博士論文
Version Type	
URL	https://hdl.handle.net/11094/87772
rights	
Note	やむを得ない事由があると学位審査研究科が承認したため、全文に代えてその内容の要約を公開しています。全文のご利用をご希望の場合は、大阪大学の博士論文についてをご参照ください。

The University of Osaka Institutional Knowledge Archive : OUKA

<https://ir.library.osaka-u.ac.jp/>

The University of Osaka

論文内容の要旨

氏名(奥村惠一)	
論文題名	固定資産税の土地(宅地)評価を巡る現況と課題 —土地(宅地)評価における「適正な時価」を中心として—
<p>1 本論文の問題意識</p> <p>本稿は、固定資産税の宅地評価における「適正な時価」について検討することを目的とする。</p> <p>固定資産税の宅地評価額については、平成6年度より「地価公示価格・鑑定評価額の7割評価」が採用されている。固定資産税の宅地評価額(標準宅地価格)が、鑑定評価額を源泉としているがゆえに、固定資産税の宅地評価額(標準宅地価格)の妥当性を担保するためには、鑑定評価額に信頼性・客観性を持たせることが必要となってくるのではないか。筆者は、このような見地から固定資産税の宅地評価額(標準宅地価格)の源泉となっている鑑定評価の手法を分析・検討するとともに、鑑定評価額をどのように固定資産税の宅地評価に反映させるのが望ましいかを考察する。</p> <p>本稿の問題意識は、以下の3点である。</p> <p>第1は、昭和38年制定の固定資産評価基準の売買実例価額法による評価、及び現行の地価公示価格・鑑定評価額の7割評価が、固定資産税における宅地の評価方法としては不充分である、あるいは問題があるのではないかとの問題意識である。</p> <p>第2は、固定資産評価基準に基づいて求めた「適正な時価」について、固定資産評価基準に則って評価していれば、その評価は、「適正な時価」評価と認められるかどうかという問題意識である。</p> <p>第3は、今後の固定資産税の宅地評価のあり方をどうすべきかという問題意識である。</p> <p>これらの問題意識を前提として、固定資産税の「適正な時価」をどのようにして求めるのが望ましいかを究明しようとするものである。</p> <p>2 本論文の検討概要</p> <p>第1章では、適正な評価額を求めるための宅地評価の沿革について述べ、鑑定評価については、明治期から今日までの宅地評価について述べ、固定資産税(地租を含む)については、明治期から昭和38年に改正された固定資産評価基準の宅地評価までについて述べる。宅地評価においては、明治期に、実務的には、担保評価を目的として、復成式評価法、市場資料比較法、及び収益還元法の3評価方法が行われてき、当初、重視された収益還元法がその後、市場資料比較法が重視されるようになったという評価方法に比重の変化はあったが、大きな変化はなく終戦を迎えた。戦後、昭和39年開催の東京オリンピック、高速道路等の公共事業の活発化による第1回目の宅地価格高騰を受け、昭和44年に適正な土地価格の形成を目的とした、原価法、取引事例比較法、及び収益還元法の3評価方法を採用した「宅地の鑑定評価基準」が作成された。一方、固定資産税の起源は、明治6年の地租であるが、戦後、シャウプ勧告を受け地方税法(固定資産税法)が制定され、昭和25年から固定資産税が市町村税として課され、今日まで行われてきている。固定資産税における宅地課税の評価方法の改正には、宅地価格の高騰が関係しており、2回の大きな転換点がある。第1回は、昭和38年の固定資産評価基準の改正、第2回は、平成6年度の地価公示価格・鑑定評価額の7割評価であり、このうち昭和38年の固定資産評価基準の改正は、昭和30年代の岩戸いざなぎ景気による第1回目の土地価格高騰の影響を受け改正されたもので、売買実例価額法による宅地評価(時価評価)を市町村に義務づけ、全国統一の宅地評価を目指したもので、今日までその思考は引き継がれており、この新固定資産評価基準の目的・意義等について考察する。</p> <p>第2章では、不動産鑑定評価基準の「鑑定評価額(正常価格・適正な価格)」及び固定資産税の「適正な時価」について考察する。その趣旨は、固定資産税の「適正な時価」が7割評価とはいえ鑑定評価額に依拠しており、その関係性を明らかにするためである。まず、宅地の基本的な評価方法として、取引事例比較法を取り上げ、その特徴と限界について論じる。また、収益還元法は、純収益と還元利回りの把握の点で難しさがあるといわれるが、宅地の取引事例価格が急激な下落をした場合においては、収益価格は需要者価格として、比準価格の下限値を示すことにその意義がみいだされる。収益還元法については、平成15年6月最判で否定されているが、平成6年度の地</p>	

価公示価格・鑑定評価額の7割評価導入により、売買実例価額法と同等の位置づけがなされ、宅地評価における収益還元法が重視されており、宅地評価における収益還元法の役割を考察する。

昭和38年制定の固定資産評価基準による評価方法は、全国一律で始めて行った売買実例価額法による時価評価である。しかし、この評価方法は、納税者の課税負担額の重さがネックとなり、昭和39年度以降、緩和措置である負担調整措置等が今日まで行われ、納付書に二段書きとなっており、その問題点を考察する。昭和39年度からの固定資産税の宅地評価方法は、第3回目の宅地価格高騰を受け第2回の転換点を迎え、平成6年度から地価公示価格・鑑定評価額の7割評価が採用されているが、その導入経緯、目的等につき述べ、その採用根拠についていくつかをあげ説明する。地価公示価格・鑑定評価額の7割評価の実施は、平成宅地バブルの崩壊と時期を同じくしたため、都市部において訴訟や審査請求の増加となり、第3章の判決につながっている。

最後に、鑑定評価額と、固定資産税の「適正な時価」の概念を述べ、それぞれの評価の差異について考察する。特に鑑定評価基準の取引事例比較法と固定資産評価基準の売買実例価額法との間には、評価手順の1つである事情補正の不正常要素である「将来期待利益」及び「個別的要因の取り扱い」をめぐって相違があり、この点について詳細に検討する。

第3章では、宅地の「適正な時価」の主要な判例として、平成15年6月最判及び平成25年最判等を取りあげ、これらの判例を検討する。これらの判例を検討する理由は、平成15年6月最判は、これまで（平成15年まで）の下級審の判例を踏まえ、「適正な時価」を始めとする固定資産税の評価の違法性における最高裁としての初判断を示したものとして意義があり、また、平成25年最判は、固定資産税の登録価格が違法となる場合の判断枠組みを、従前の諸判例を踏まえ整理しており、それ以降の訴訟は、平成25年最判の思考に沿って行われていると考えられるからである。これら2つの判決は、「適正な時価」を考える際の判断指標となるものである。

平成15年6月最判は、固定資産税の「適正な時価」は、「正常な条件の下で成立する取引事例価格（正常価格）」である客観的な交換価値と判示し、固定資産評価基準を重要視しながらも、客観的な交換価値を考慮し、違法性を認識した判決である。一方、平成25年最判は、固定資産評価基準による評価を重視し、また、固定資産評価基準による評価を行うことができない場合の要件（基準に一般的合理性がないか又は特別の事情のあること）を厳格に解釈し、固定資産評価基準で求められた評価額を、原則「適正な時価」であると判示した判決である。平成15年6月最判の判決の背景としては、宅地価格の動きにおいて、平成15年6月最判が、30%以上の著しい宅地価格の下落という社会経済状況が存していることが影響していると考えられる。

第4章では、以上の問題点を踏まえ、今後の固定資産税の宅地評価のあり方を考察する。税務職員の減少及び宅地評価事務の高度化・複雑化にかんがみ、宅地評価事務の一定水準の質を保たてる手立ての1つとして、市町村の宅地評価事務の共同処理化及び民間委託化を考えるべきであるとの視点から考察する。また、固定資産税の宅地評価額は、今後とも鑑定評価額に依拠せざるを得ないことを前提とし、固定資産税評価額の基礎となっている鑑定評価額の信頼性・客觀性をどのように確保していくべきであるかを考え、それには、標準宅地評価業務を、個人の不動産鑑定士ではなく、地域（都道府県）の不動産鑑定士協会へ委託すべきであると提言する。また、現行の固定資産税評価は、地価公示価格・鑑定評価額の7割という率を用いて「適正な時価」を評価しているが、固定資産税の「適正な時価」は、地価公示価格・鑑定評価額の7割ではなく、10割にすべきと考えられる。

3 今後の課題

以上、固定資産税の宅地評価はどうあるべきであるかを考えてきたが、今後の課題として、公的宅地評価の一元化を述べる。本来、固定資産税評価に限らず、他の宅地評価である相続税、用地・収用補償、公売・競売、国・公有地の売却等全ての公的宅地評価で、宅地価格が同一でなければ国民の宅地価格に対する信頼性は保持できない。現在、濃淡の差こそあれ、これら全ての公的宅地評価に不動産鑑定士が関与しており、その意味で鑑定評価額を絡ませ、公的宅地評価の一元化を図るには不都合は生じない。

公的宅地評価の一元化については、今まで地価公示価格による公的宅地評価の統一説を中心に議論が展開してきたといつてよく、この考え方は、もっとも考え方であることは承知しているが、これを貫徹するには、地価公示の地点数を、固定資産税評価を含む公的宅地評価の筆数に対応できるほど、増加させる必要がある。しかし、地価公示が公的予算を前提としている以上、現時点において地価公示地点の増設は非常に厳しいと言わざるを得ない。地価公示等の宅地評価関係予算の増額が望めない今、地価公示地点数等の増設は困難であると考え、公的宅地評価の統一化は、標準宅地数の増加による固定資産税評価額をもって対応すべきであるのが現実的ではないかと考えられる。

論文審査の結果の要旨及び担当者

氏 名 (奥 村 惠 一)	
	(職)
論文審査担当者	主査 教授 谷口 勢津夫 副査 教授 高橋 明男 副査 教授 野呂 充

論文審査の結果の要旨

1. 論文の概要

課程博士の学位を申請した奥村恵一氏の学位論文「固定資産税の土地（宅地）評価を巡る現況と課題—土地（宅地）評価における『適正な時価』を中心として—」（以下「本論文」という。）は、固定資産税の宅地評価額（標準宅地価格）の妥当性を担保するために不動産鑑定士による鑑定評価額の信頼性・客觀性を確保するという基本的見地から、固定資産税の宅地評価のあり方を考察しようとするものである。

このような研究の基礎・背景にある問題意識は、大きく分けて、①固定資産評価基準（地税388条1項）の採用する売買実例価額法が宅地の評価方法としては妥当でなく、地価公示価格・鑑定評価額の7割評価では不充分であり問題があるのではないか、②固定資産評価基準に従って固定資産を評価していれば、その評価は固定資産税の課税標準である固定資産の価格（同349条）すなわち「適正な時価」（同341条5号）といえるのか、③今後における固定資産税の宅地評価はどうあるべきか、の3つである。

本論文は、以上の問題意識に基づき、かつ、これに即して、まず第1章において宅地評価の沿革を、明治期から不動産鑑定評価と固定資産税評価に関して概観し、次に第2章において宅地の鑑定評価額と固定資産税評価額との異同を、評価方法と概念及び価格形成要因（とりわけ不正常要素）の取扱いに関して整理・分析し、さらに第3章においては宅地の「適正な時価」の意義及び評価方法を、特に最高裁判平成15年6月26日民集57巻6号723頁（平成15年6月最高裁判）と最高裁判平成25年7月12日民集67巻6号1256頁（平成25年最高裁判）という固定資産税評価の枠組みを確定した重要判例に則して検討し、最後に以上を踏まえ第4章において、今後における固定資産税の宅地評価のあり方について、市町村における事務処理の体制及び方式に関する提言を行うとともに、本論文の末尾で今後の研究課題として示している公的宅地評価の一元化をも見据えて、地価公示価格・鑑定評価額の7割評価を10割評価に改めるべきことを提言している。

2. 論文の評価

本論文は、総頁数が165頁、注の総数が403という大部の論文であるが、本論文を評価するには、論文の執筆及び指導の過程を振り返っておくことが必要であると考えるので、本論文それ自体の内容の評価に立ち入る前に、その過程を簡単に述べておくことにする。

奥村氏は、本研究科博士後期課程に入学する前に県庁職員を定年退職し、その後今日まで再雇用等で、県庁職員時代に精通した用地関係の仕事を続ける一方、県庁職員時代に不動産鑑定士の資格を取得し、また、退職後に税理士資格も取得し、さらに東亜大学通信制総合学術研究科で修士（法学）、大阪府立大学経済学研究科で修士（経営学）の学位を修得してきたという経歴の持ち主であり、不動産鑑定評価や固定資産税評価に関する50年余りの実務の経験や知識・見識は勿論のこと研究遂行能力も十分に持ち合わせていた。このため、本研究科博士後期課程に入学後直ちに研究計画に従い論文の執筆に取りかかるようにとの指導を受け、2年次の夏頃には第一次稿を書き上げたものの、それは、400頁近くに及ぶ大部の原稿の中に大小多種多様な論点・問題と豊富な実務経験・知識等を盛

り込みすぎたため、論旨が必ずしも明快でなく、また、実務・結論重視型の論文となっていたため、先行研究を十分に踏まえ論証を尽くしたとは言い難いものであった。そこで、論旨の明快さを旨として論点を大胆に取捨選択することと先行研究に係る文献資料等を収集しそれらに基づき論証を徹底するようにとの指導を受けたが、第一次稿を修正し本論文を完成させるのに3年ほどの期間を要した。

本論文はこうした過程を経て完成したまさに「労作」ともいべきものであるが、主に以下の点で高く評価することができる。

第1に、奥村氏は本研究科入学前から既に本論文のテーマに関する実務の経験・知識等の点では十分な実績を持っていましたが、本研究科における研究を通じて先行研究にも精通した結果、本論文は「実務と研究との架橋」を図る業績として高く評価できるものとなっている。

第2に、内容面では、不動産鑑定理論・実務を本格的にベースにして宅地の固定資産税評価を理論的・実務的に詳細に検討していること、固定資産税の宅地評価のあり方を市町村における宅地評価事務の共同処理化及び民間委託化の観点から検討し提言を行っていること等の点で、オリジナリティが認められる。とりわけ宅地評価事務の共同処理化の提言は、わが国における市町村の行政処理能力の実態に鑑みると、固定資産税評価に関する政策提言として極めて傾聴に値するものである。

第3に、同じく内容面に関わる評価であるが、第3章における宅地の「適正な時価」に関する判例分析は、奥村氏が本研究科で本格的に取り組んだ課題であることから、基本的には、慎重に手堅くまとめることに意を用いたものとはいえ、平成15年6月最判に売買実例価額法以外に収益還元法による評価の余地を認め、また、平成15年6月最判と平成25年最判との関係を整理・分析し今後の訴訟の方向性が後者によって規定されたことを明らかにするなど、判例分析にもオリジナリティが認められる。

第4に、本論文は、論旨の明快さを旨として、論点の取捨選択を入念に行うとともに論点相互の関係を精査し、重要な論点については小括で検討結果をまとめながら叙述を丹念に積み上げていく姿勢で執筆されたものと認められ、専門技術的な内容を多く含んだ大部の論文であるにもかかわらず読みやすく理解しやすい論文に仕上がっている。

第5に、本論文には、奥村氏が執筆の過程で実務経験に裏打ちされた考え方を文献資料等で論証することに注力してきた成果が随所にみられるが、その論証の手法として、幅広く多数の文献資料等を読みこなし関連部分ができるだけ原文のまま引用した上で、それらに対する奥村氏自身の理解やコメントを必ず付記しながら論旨・主張を展開していくという極めて手堅い手法が採用されている。この手法は、本論文における主張や提言を説得力あるものにすることに役立つとともに、研究倫理の観点からみて先行研究に十分に敬意を払う適切な手法であると考えられる。

なお、iThenticateの審査結果が類似率41%と比較的高いものとなったが、その原因が上記の論証手法にあることは明らかである。このことに加えて、注記の内容等に照らしても、本論文に剽窃はないことを確認したことを付記しておく。

第6に、本論文は最後に、公的宅地評価の一元化を今後の研究課題とする旨を述べた上で、検討すべき論点及び検討の方向性を指摘しているが、この課題設定は意欲的であり、研究の継続性及び発展可能性の観点から高く評価すべきものである。

もっとも、今後の課題は別にして、本論文の中にも、更なる検討が必要と思われるところがある。本論文を通じて、奥村氏は固定資産税の宅地評価における鑑定評価額の意義・役割を重視する考え方やこれに基づく主張を述べているが、奥村氏自身も認めるように、鑑定評価額は不動産鑑定評価基準による評価という意味では「客観的」であるものの個々の不動産鑑定士の判断による評価という意味では「主観的」であるが故に、固定資産税の宅地評価の妥当性を担保するためには鑑定評価額の客観性を確保し信頼性を高めることが不可欠であるにもかかわらず、その方策としては地域（都道府県）の不動産鑑定士協会への標準宅地評価の業務委託を説くにとどまり、その方策によればなぜ鑑定評価額の客観性を確保することができるのか、その方策のメリット・デメリットは何かといった点については更なる検討が必要であるように思われる。

このようになお検討を要する点もあるが、論文審査担当者としては、そのことをもって本論文の評価を大きく変更することになるとは考えず、全員一致して、本論文を全体として、とりわけ前記の諸点につき高く評価し、本論文が博士（法学）の学位に値するとの結論に至った。

以上