

■ Article ■

当初の評価の誤りによりその後過大になった固定資産税等について
最高裁令和2年3月24日判決（第三小法廷）
民集74巻3号292頁

税理士 菅納敏恭

.....
【事実の概要】

Xは、家屋を新築してから固定資産税および都市計画税を納付してきたが、家屋新築当初である昭和58年に行われたこの家屋の評価に誤りがあったことから、その後の各年度において過大な固定資産税等が課せられたと主張し、国家賠償法第1条1項に基づき、固定資産税等の過納金および弁護士費用相当額等の損害賠償を求めた。同法は損害賠償請求権の除斥期間など多くを民法の規定によることとしており、民法は不法行為による損害賠償の請求権は不法行為の時から20年を除斥期間としている（民法724二）。本件では、請求権の起算点である「不法行為の時」がいつであるかが争点である。

家屋に対して課する固定資産税等の課税標準は、その基準年度における賦課期日における価格で家屋課税台帳等に登録された価格である。その価格は市町村長が固定資産評価基準によって決定するものとされている。家屋について評価基準は評価点数を付して求めるが、その評価点数は当該家屋の再建築費評点数を基礎として、損耗の状況等により補正される。

再建築費評点数の算出については、前年度の標準家屋の再建築費評点数の割合を乗ずる乗率比準評価方式等が許容され、本件家屋でもこの方式が採られていた。本件家屋は途中増築された部分もあるが、当初新築部分については、昭和60年度から平成18年度までの各基準年度の再建築費評点数は、建築当初の再建築費評点数を基礎として、乗率比準評価方式、評点補正率方式等により順次算出されていた。

Xは、本件家屋の建築当初に算出された部分の再建築費評点数には誤りがあり、その後これを基礎として順次算出された各基準年度の再建築費評点数にも誤りが生じたため過大な賦課決定がなされたとして本件訴訟を提起したものである。

原審は、建築当初の評価上の再建築費評点数の誤りを認めたが、本件の公務員の過失ある違法行為はその建築当初になされた評価行為および価格決定であるとし、その評価上の再建築費評点数の誤りによって、その後の各年度の具体的な課税行為にも当然誤りが生ずる状態が形成されている、したがって本件の「不法行為の時」は、建築当初の評価行為および価格決定の時である、とした。そこでXが上告したものである。

【判旨】

これに対し、最高裁は以下のように判示して原判決に差し戻した。

「家屋に係る固定資産税等は、年度ごとに、当該年度の初日の属する年の1月1日を賦課期日として、納税義務者である当該家屋の所有者に課せられるものであり」「各年度の固定資産税等は、原則として基準年度の登録価格を課税標準として、その税額を確定する賦課決定がされ、課税標準額、税率、税額、納期等を記載した納税通知書が所有者に交付されることにより、所有者にその具体的な納税義務が生ずることとなる。

このような一連の手続を経て、「ある年度の家屋の固定資産税等の税額が過大に決定されて所有者に損害が生じた場合に、その原因が、手続の過程におけるいずれかの行為（当該年度の賦課に係る行為のほか、その基礎とされた従前の年度における行為を含む。）に過誤があったことに求められるときには、過誤のあった当該行為が故意又は過失により違法に行われたものであるということができれば、当該一連の手続により生じた損害に係る国家賠償責任が生じるものということができる。」その「手続のうち家屋の評価に関して誤りが生ずると、「課税の仕組みの下では、当該誤りがその年度における価格決定や賦課決定だけでなく翌基準年度における評価等にも影響を及ぼし、将来における過大な固定資産税等の賦課という結果を招くおそれが生じるということではあるものの、その後の手続において課税庁の判断等により当該誤りが修正されるなどすれば、過大な固定資産税等が課されることはなく、所有者に損害は発生しないこととなる。」「固定資産税等の賦課に関し、その税額が過大であることによる国家賠償責任が問われる場合において、これに係る違法行為及び損害は、所有者に具体的な納税義務を生じさせる賦課決定等を単位として、すなわち年度ごとにみるべき」である。「具体的には納税通知書の交付がされた時点をもって、除斥期間の起算点である『不法行為の時』とみることが相当である。」

【解説】

1. 固定資産税等における税額決定のシステム

固定資産税は、土地・家屋および償却資産を課税物件として課税される市町村の主要な税源である。課税においては「台帳課税主義」を採っており、固定資産課税台帳に所有者として登録されている者を納税義務者とし、台帳登録価格を課税標準としている。税額はこの土地・家屋等の台帳登録価格を課税標準として税率を乗じて算出されるので、その台帳に登録された評価額が税額を左右する。

家屋等の評価額は、新築時の実際に要した費用ではなく、部材や工法などを点数で評価した再建築費評点数を基礎として、経過年数等に応じ補正する方式が採られている。

各年度の固定資産税の賦課決定は、各年度ごとに行われるのであるから、そ

の決定に際して誤りがあった場合には、その誤りが新築当時の評価に起因するものであったとしても、その後の各年度の決定手続において修正することもできるのであるから、それぞれの年度の賦課決定に不法行為があったと解するのが妥当である。

2. 租税領域における資産の評価

考えてみると、資産の「価値 (value)」と「価格 (price)」とは違う。「価値」はその物の効用であり、「価格」はそれを貨幣で表したものである。自由な資本主義市場である株式市場を考えても、買い手がその株式に認める「価値」と売り手が認める「価値」が違っているから売買が成立する。「価格」は市場での取引の結果であるが、それは鏡に映った像のようなものであり、「価値」を反映してはいるものの「価値」そのものではない。

しかし租税法では、公平の観点からしばしば現実の取引がない時点で「価値」を算定する必要がある。「時価」といわれるものであるが、現実の取引がないところで資産の「価値」の貨幣評価を求めるものであるからフィクションである。そのため「時価」の妥当性については問題となることが多い。

資産が市場で取引されるためには、所有者がその物や財産に対して完全かつ排他的な権利を持つことが前提となる。所有権は使用、収益、処分の権能を内容とする。したがって資産の評価もその資産の使用価値、予想される収益の現在価値、処分可能価値を考慮することが考えられる。現実に行われたときには、これらの要素はひとつに帰して結果として「価格」となるが、現実の取引が行われていないときの評価作業では、つねに客観的な正解があるものではない。

資産の譲渡による収益の実現に担税力をみる所得税法、法人税法で、寄付金や低額譲渡等、「時価」が問われるときには、市場での譲渡を想定した「価格」が評価の基本的な考えになる。いわば独立した第三者間で成立するであろう市場価格である。

相続税法は、税額の基礎となる財産の価格を「取得の時ににおける時価」としている（相法 22）。この時価は、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において成立すると認められる価額と解されている。相続は死亡という事実に基づく資産の移転であり、市場における当事者の合意による移転ではないので、譲渡処分を前提にした市場価格をもとに資産の評価をすることは妥当でない面もある。しかし相続税は、人の死亡という事実により経済価値を得るという事実で担税力をみた税目という側面もあり、公平の観点から独立した当事者間で成立するであろうものとして想定する価格を評価額とすることも是認されるであろう。

固定資産税等は、資産の所有の事実に基づいて租税負担を求める税目であり、譲渡処分を前提としていないので、その資産の使用価値を中心に評価がなされ

るべきであろう。

しかし、固定資産税等における家屋等の評価は、新築時の再建築費評点数を基礎としてそれを時点補正する方式が採られている。市場価格でもなくまた実際の取得価格でもなく、再建築価格を基礎として評価することが合理的なのかについては検討の余地がある。本判決は、各年度の評価の誤りについて判断はしているものの、このような固定資産税等の課税標準である資産の評価方法の妥当性については判断していない。

3. 時価評価の方法

簿記会計において財務諸表に示す資産の価額は、伝統的にその資産を外部から取得した時の対価の額、つまり取得原価を基礎とする歴史的な原価主義が採られている。取得後、それに続く会計年度では減価償却という技法で時点修正をするが、各期末時点での経済状況、市場相場などを反映するものでない。そこで企業の財務状況を的確に示していないという批判もあり、近年、金融資産など時価主義も一部採り入れられ、評価損益を認識することもある。しかし、取得原価は第三者との取引に基づくものであるのに対し、時価主義は未実現の損益を認識するものなので、正確性、信頼性の観点から簿記会計では取得原価を簿価とする歴史的な原価主義が中心である。

固定資産税等における家屋の評価方法をみると、課税庁が独自に評価点数を付すのであって、その評価点数の基準は再建築費用を見積もるものではあるが、実際の建築費に基づくものではない。取得価格である実際の建築費は客観的事実であるが、個別の事情もあろう。そこで具体的取得価額によらず一定の基準に基づいて評価することは課税の公平にかなう方法ともいえるし、固定資産税等が資産の所有の事実に応じた課税力のみならず租税であるので、実際の取得費用あるいは処分可能価格ではなく、再建築価格をもとに評価することには合理性もあろう。しかしその再建築価格の妥当性については十分に検証されてはいない。また一度付された評価点数を動かさず、時点補正を行うこととされているが、この補正率の妥当性についても問われることは少ない。本件最高裁も現行の固定資産税等の家屋の評価方法については踏み込んだ判断を示していない。評価額には唯一無二の正解がない以上、課税庁の判断である固定資産税等の課税標準の評価には、判断過程の透明性が求められよう。

4. 租税救済制度と国家賠償法

行政行為には一般的に公定力があるとされており、たとえ違法であったとしても、その違法が重大かつ明白な違法で当然無効とされる場合は別として、権限ある行政機関や裁判所によって適法に取り消されない限り、有効なものとして扱われる。

固定資産税の納税者が固定資産課税台帳に登録された価格について不服があ

る場合においては、一定の期間に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、同委員会の決定に不服があるときは、その取消しの訴えを提起することができる。

こうした取消制度が設けられているとき、行政行為の違法を理由として国家賠償請求を行うには、あらかじめその行政行為の取消しがなされなければならないという取消制度の排他性が主張されることがある。とくに金銭の徴収や給付を目的とする行政処分について、取消制度を経ないで過納金相当額を損害とする国家賠償請求を許容すると、実質的に課税処分の取消訴訟と同一の効果を生じさせることとなり、課税処分等の不服申立方法・期間を制限した趣旨を潜脱することになる等として、課税処分に無効原因がない場合は、それが適法に取消されない限り、国家賠償請求をすることは許されないとする見解がある。しかし、最高裁は、行政処分が違法であることを理由として国家賠償請求を認めるについては、あらかじめ当該行政処分について取消しまたは無効確認の判決を得なければならないものではない（最高裁昭和35年（オ）第248号同36年4月21日第二小法廷判決・民集15巻4号850頁参照）としており、取消制度と国家賠償請求とは別個の制度であることは、その行政処分が金銭を納付させることを直接の目的としている固定資産税課税処分であって、その違法を理由とする国家賠償請求を認容したとすれば、結果的に当該行政処分を取り消した場合と同様の経済的効果が得られるという場合であっても異なるとしている（最高裁平成22年6月3日第一小法廷判決）。本件もこの判例にしたがったものである。

この問題は、取消制度の目的と国家賠償請求の機能の理解である。金銭給付を目的とする争訟では同じ効果をもたらすとはいえ、国家賠償請求は公正の観点から損害の補填をはかる制度であり、また実質的にも国家賠償請求をする者は公務員の故意過失を立証せねばならないことから両制度は別個のものとして両立すると解されよう。

【検討課題】

固定資産税は、その性格を収益税とみるべきか、所有の事実課税する財産税とみるべきか。収益税であれば、収益を生まない自用宅地などの評価が、収益不動産の評価と同様で良いか。

以上