

固定資産税の課税標準とされる「適正な時価」 の意義について

岩崎 政明

I はじめに

地方税法（以下「法」という。）は、土地、家屋及び償却資産の3種類の資産を総称して固定資産といい（法341条1項1号）、これらを課税客体（課税の対象）とする市町村税を固定資産税（Fixed Assets Tax）と規定している（法342条1項）。ただし、大規模償却資産に対する固定資産税の一部は、都道府県税とされているが（法740条～747条）、これは本稿では対象としない。

固定資産税の課税標準（すなわち、固定資産税を計算するための基礎とされる固定資産の経済的価値を金額化したもの。）は、固定資産税の賦課期日（毎年1月1日）の時点における「固定資産の価格」として、市町村に備え付けられている固定資産課税台帳に登録された金額（これを「登録価格」という。）である（法349条、349条の2）。そして、法は、固定資産の「価格」とは、「適正な時価」というと規定する（法341条1項5号）。

しかし、「適正な時価」とは、どのように計算される金額のことをいうのかについては、法は何も明らかにしていない。

租税法学説及び地方財政学に関する経済学説並びに最高裁判所の判例は、「適正な時価」とは、客観的な交換価値、すなわち独立当事者間の自由な取引

において通常成立すべき価格又は正常な条件の下に成立する取引価格をいうと「解釈」している (最判平成 15 (2003) 年 6 月 26 日民集 57 巻 6 号 723 頁、同平成 17 (2005) 年 7 月 11 日民集 59 巻 6 号 1197 頁、同平成 18 (2006 年) 7 月 7 日判タ 1224 号 217 頁、同平成 25 (2013) 年 7 月 12 日民集 67 巻 6 号 1255 頁) など、多数。)

これらの学説・判例によれば、固定資産税の課税標準とされる「適正な時価」とは、固定資産の公正市場価格 (fair market value)、つまり仮に売却するとすれば、通常はいくらで売れる可能性があるか、という価格のことをいうと解釈されているのである¹⁾。

では、なぜ、固定資産税のような、固定資産の保有に対して課税する財産税について²⁾、売却を前提とした価格を課税標準と解釈しなければならないのであろうか³⁾。

固定資産を実際に譲渡し、売買価格が取引当事者により決定され、その対価の支払いがあった場合には、固定資産を譲渡した者には取引価格に応じた収入があるから、その収入額から租税を支払う能力がある。したがって、この取引価格に基づいて所得税を課税することには合理性がある。言い換えれば、所得税を課税するのであれば、その課税標準を「公正市場価格」とすることは適正

1) 金子宏『租税法 24 版』(弘文堂、2021 年) 784 頁及び同頁注 26) 27)。

2) 固定資産税の性質を財産税とみるべきか収益税とみるべきかについては議論の対立がある。この点については、金子宏「固定資産税制度の改革—その 1『固定資産税の性質と土地評価のあり方』—」西谷剛＝藤田宙靖＝磯部力＝碓井光明＝来生新編『政策実現と行政法 (成田頼明先生古稀記念論集)』(有斐閣、1998 年) 343-364 頁及び金子・前掲注 (1) 769 頁及び 770 頁の注*、石島弘『不動産取得税と固定資産税の研究 (租税法研究第 3 巻)』(信山社、2008 年) 242-244 頁、318-321 頁を参照。

3) 「適正な時価」の解釈の方法についての議論については、碓井光明『固定資産税評価精義』(信山社、2023 年)「第 2 章固定資産評価の方法」4-12 頁、112 頁以下に詳しく分析されている。

である。

これに対して、固定資産税は、固定資産をある地域において所有していることの財産的価値に対して課税をするものであるから、固定資産の所有者の収入の有無や所得額とは無関係なものである。固定資産税の性質を、ある地域において固定資産を所有していることに対して地方行政から通常受ける公共サービスに応じた負担であると考える立場からは、固定資産税の課税標準とされる「適正な時価」とは、固定資産の公正価格（fair value）と解釈するべきではないかといわれている。

本稿は、固定資産のうち、「土地に対する固定資産税」（以下において、固定資産税というときには、基本的に土地に対する固定資産税をいうことにする。）の課税標準を公正市場価格と考えるべきか、公正価格と考えるべきかについて、分析・検討を加えるものである。

* 私は、金子宏先生のご推挙を受け、碓井光明先生の後任として、平成5（1993）年10月から横浜国立大学経済学部経済法学科助教授に採用していただき、その後度重なる組織改変を経て、平成30（2018）3月まで、同大学大学院国際社会科学研究院（学府国際経済法学専攻）教授として勤務させていただいた。このたび、『横浜法学』編集委員会より、金子宏先生記念特集号への執筆依頼を受けたので、本稿を執筆させていただいた。私が横浜国立大学に赴任した平成5年当時は、バブル崩壊による地価下落が始まっていたところに、固定資産税の評価額引き上げが実施される直前であったことから、評価基準をめぐる議論が厳しく行われていた。平成2年10月に発表された税制調査会「土地税制のあり方についての基本答申」に関与された金子先生から固定資産税の課税標準となる「適正な時価」に関するいろいろなお話を伺ったことを思い出し、本稿のテーマとした。「適正な時価」については、既に多くの先行業績があり、本稿ではそれらすべてについて引用することはできなかったが、ご容赦願いたい。なお、私は、現在、独立行政法人国際協力機構 JICA からの依頼により、

タイ王国の土地建物税の評価基準に係る法整備支援に携わっているが、本稿のベースはタイ財務省・内務省合同の研究会において行った講演原稿（英語・タイ語）で、これを加筆補正して日本語にした。

II 「時価」を公正市場価格 (fair market value) とする解釈について

日本では、第 2 次世界大戦前においては、土地に対する固定資産税は、地租 (Land Tax) とよばれ、地租法 (Land Tax Act) に基づいて課税される国税 (National Tax) であった。そして、地租の課税標準は、土地の賃貸価額 (rental value) であった⁴⁾。つまり、課税標準は、仮に土地を貸すとすれば、通常はいくらの賃料を収入することができるか、という価格なので、その性質は土地の公正市場価格 (fair market value) であったといえる。ただし、ここでいう市場は、売買市場ではなく、賃貸市場であるが、market value であることにおいては同じである。

第 2 次世界大戦後、昭和 24 (1949) 年に、連合国最高司令官総司令部 (General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers Tokyo, Japan) がアメリカの経済学者のカール・シャウプ (Professor Carl Shoup) 教授を代表とする使節団を招聘し、日本の税制改革案を作成し、これを実行するように日本に勧告を行った (これを「シャウプ勧告」(Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission) という)。

このシャウプ勧告に基づき、固定資産税は市町村税に変更され、その課税標準も資本価値 (capital value) に改められた。この際に、資本価値を公正市場

4) 地租に関する歴史的経緯と地租法における土地評価方法については、佐藤正男「土地税制史—評価を中心として—」税大論叢 39 号 (2002 年) 1-69 頁、特に 44-47 頁、52-60 頁、佐藤和男『土地と課税—歴史の変遷から見た今日的課題』(日本評論社、2005 年) 59-63 頁を参照。

価格に基づき算定する解釈が採用されたのである⁵⁾。

しかしながら、まだ売却していない土地の公正市場価格を客観的に評価することは容易なことではない。また土地の所在する地域の違いや評価担当者の違いによって固定資産の評価に違いが生ずるのは、租税負担の公平の観点から適正ではない。そこで、総務大臣が、固定資産の評価について全国的な統一を図り、市町村間の均衡を維持するため、固定資産の評価の基準、評価の実施の方法及び評価の手続を定め、告示することとされた(法 388 条 1 項)。これを、「固定資産評価基準」という。

固定資産評価基準は、もともと行政機関内部においてのみ効力を持つ通達により設けられたが、昭和 38 (1963) 年に、地方税法の規定に基づいて、総務大臣が決定することとされた。したがって、それ以後においては、法律(法 388 条 1 項)の根拠をもつ委任立法として、法律と同じ効力を持つものと解されている⁶⁾。

以上のような経緯により、固定資産税の課税標準は、公正市場価格に基づき評価する原則が採用された。個別の土地について、固定資産評価基準に基づき評価した価格を「評価額」ということにする。

しかしながら、実際の土地の市場価格相場は、経済状況・社会状況に応じて変動するので、固定資産税の評価額と常に一致するわけではない。また、固定資産税は、その所有者の所得額とは無関係に、固定資産の公正市場価格に基づいて計算されるものであるから、たとえば年金生活者や失業者のように所得が少ない者であっても、地価の高い地域に土地を持っていれば、高額な固定資産税の納税義務が生ずる。結果的に、それらの者は同じ場所に住み続けることができない状況が引き起こされる。この現象を、政府による「追い出し税」と呼

5) 連合国最高司令官総司令部『シャープ使節団 日本税制報告書』(1949 年) 第 2 卷 190 頁。

6) 金子・前掲注 (1) 794 頁。

ぶ。このような現象が続くと、社会不安が起こり、選挙により市町村長を選出する民主主義制度の下では、高額な固定資産税を課税している市町村長は、選挙に敗れ、失職する事態となる。

こうした社会不安が生ずることがないように、固定資産税は、公正市場価格に基づく評価額に対して課税するという原則を維持しながらも、実際の土地の市場価格よりも低い評価額に基づいて課税するという政策がとられ続けた⁷⁾。特に、地価の高い東京のような都市部の土地の評価額は、実際の市場価格の 20%～30%程度にすぎないといわれていた。

しかしながら、この土地の低額評価政策は、バブル経済期（真実の経済力を超える好況が続いた時期又は実力以上の過大評価が行われた時期のことをいう。）と呼ばれる好況期の昭和 62（1987）年から平成 2（1990）年頃において、次に述べるような大問題を引き起こし、大転換されることとなる。

Ⅲ 「時価」を公正市場価格と解釈することから生ずる問題

バブル経済期においては、旺盛な経済活動を支えるため、日本政府及び日本銀行は低金利で資金を大量に市場に供給する政策を実施した。資産を持ちそれを担保に融資を受けられる法人や富裕層の個人は、銀行から多額の融資を受け、株式や土地・家屋のような不動産に投資をした。また、富裕層の高齢者は、現金を保有していると、死亡の際に高額な相続税が課されるが、その現金により不動産を購入していると、死亡の際には、不動産の評価額は実際の市場価格よりも低く評価され（固定資産税におけると同様の理由から、相続税の課税に当

7) 昭和 40 年代からの高度成長期においては、地価高騰と下落が何回も起こり、その都度、税制改正が行われてきた。しかし、土地の評価については、市場価格よりも低く評価される状況が続いた（時価以下評価政策とか低額評価政策といわれる）。この間の土地税制の変遷については、佐藤和男・前掲注（4）140-217 頁に詳細に整理されている。

たっても低額評価政策がとられていた。)、さらに不動産を保有していることに対する固定資産税額が低かったので、相続税の負担を軽減することを目的に、不要な不動産であっても生前に購入しておくことが多くなった。

このように不動産の需要が増えると（利用しない不要な不動産に対する需要のことを「仮需要」という。）、不動産の市場価格はますます高騰する。不動産価格が高騰すれば、融資を受けて不動産を購入した所有者は、当初融資額を超える値上がり価値を担保にして、銀行からさらに融資を受け、その資金によって、別の不動産も購入した。このようにして不動産価格の上昇スパイラルが起こった。

その結果、一般人（ordinary people）の所得では、居住するための不動産を購入することができず、また不動産価格の高騰により不動産賃料も高騰したので、不動産を賃借することも難しくなるという状況が起こった。不動産を持っている者はますます豊かになり、不動産を持たない者はますます貧しくなるという状況は、社会不安を引き起こし、この状況を改善しない政府は不公平を助長していると強く批判された。

日本政府は、不動産高騰を終わらせるために、政府の税制調査会に方策の立案を諮問し、その結果、平成2（1990）年10月に、「土地税制のあり方についての基本答申」を受けた⁸⁾。日本政府は、この基本答申を実施するために、平成4（1992）年から、様々な金融政策・租税政策を採用することを決定した。

租税政策の主要なものは、①不動産を短期間で譲渡した際のキャピタル・ゲイン（値上がり益）に対して極めて高額な所得税を課すること、②相続税の課税に当たっては、不動産の評価額を公示地価（国土交通省が全国地価調査を行い、各地域の主要な土地について公表している平均的な市場価格）の80%まで引き上げること、③固定資産税の課税に当たっては、不動産の評価額を公示

8) バブル経済期及びバブル崩壊後の税制改正の変遷については、佐藤和男・前掲注（4）「第4章平成バブル発生・崩壊期の土地税制」224頁以下に詳しく分析されている。

地価の 70% まで引き上げること⁹⁾、④未利用土地の保有に対して地価税という新しい租税を課すること、などがある。

相続税と固定資産税とで、評価額の引き上げ率が違う理由は、相続税は被相続人が死亡したときにだけ相続人に課税される租税負担であるのに対して、固定資産税は所有者の所得の有無にかかわらず毎年課税される租税負担であるという、制度の違いを考慮したことにある。

この税制改革と金融政策（銀行の貸出金利を引き上げ、かつ、不動産購入に関する融資金額に上限を設けること（これを総量規制という。）を主要内容とする政策）により、不動産の仮需要は減り、不動産価格は下落して、一般人でも購入できる金額となった。

しかし、反面、銀行から多額の融資を受けて不要な土地を購入していた法人や富裕層の個人は、不動産価格の下落により、不動産を売却しても、銀行に融資金額を返済することができなくなった。これらの法人や富裕層の個人は破産する結果となったが、その影響は、多額の融資をしていた銀行経営に強い打撃を与え、多くの銀行が破綻する事態となった。日本政府は、多額の赤字国債を発行して資金を取得し、この資金により、銀行の統廃合を進めるとともに、存続銀行に対して多額の低金利融資をせざるを得なくなった。結局は、日本政府の負債が増大するという結果となった。さらに、株価の高騰を抑えるために採用された様々な政策によっても、法人経営の悪化が引き起こされた。

バブル経済により引き起こされた国民の間の資産格差を是正するための政策は、それ自体は非常に有効であったが、副作用として、それ以後約 25 年間の長期にわたる地価下落と景気低迷を招くことになった。

にもかかわらず、平成 4 (1992) 年に決定され、平成 6 (1994) 年から施行された相続税及び固定資産税の評価額の引き上げは、実際の市場価格が下落し

9) いわゆる 7 割評価方式の論拠については、碓井・前掲注 (3) 154-167 頁を参照。

た時期に行われたため、評価額の方が市場価格を上回る事態が生じた。そして、市場価格を上回る評価額に基づく相続税及び固定資産税の課税に対しては、国や地方団体は不当利得を得ることになるから、国や地方団体は国民の財産権を侵害してはならないと規定する日本国憲法 29 条 1 項に違反し、憲法に違反する評価額に基づく課税処分は違法であると主張する訴訟が多く提起された。

結果として、固定資産税に関する訴訟について、最高裁判所は、次のような判決をした。まず、固定資産評価基準によって決定された固定資産の価格（登録価格）が賦課期日における時価（市場価格）を超過している場合には、登録価格は時価を超えている範囲で違法となる（土地の評価額について、最判平成 15（2003）年 6 月 26 日民集 57 卷 6 号 723 頁、同平成 17（2005）年 7 月 11 日民集 59 卷 6 号 1197 頁。家屋の評価額について、同平成 15（2003）年 7 月 18 日判時 1839 号 96 頁）。

他方、最高裁判所平成 25（2013）年 7 月 12 日判決（民集 67 卷 6 号 1255 頁）は、「固定資産税の課税において……全国一律の統一的な評価基準に従って公平な評価を受ける利益は、適正な時価との多寡の問題とは別にそれ自体が地方税法上保護されるべきものといえることができる。したがって、土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格が評価基準によって決定される価格を上回る場合には、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るか否かにかかわらず、その登録価格の決定は違法となるものといえるべきである」。また、「評価対象の土地に適用される評価基準の定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものであり、かつ、当該土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格がその評価方法に従って決定された価格を上回るものでない場合には、その登録価格は、その評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るものではないと推認するのが相当である」と判示している。

この判決により、固定資産評価基準による評価方法は適正な時価を算定する

方法として一般的に合理性を有すると判断されたので、訴訟においては、被告課税庁側（市町村）は、登録価格が評価基準に基づいて適正に評価されたことについてだけ主張立証責任を負い、これに対して、原告納税者側（住民）は、固定資産評価基準の定める評価方法によることができない特別の事情があったことを主張立証しなければならないことが明らかにされた¹⁰⁾。そうすると、原告納税者側は、固定資産評価基準が想定していないような異常な事態が固定資産に起こったため評価額が高すぎる結果となった場合のような、極めてまれなケースでない限りは勝訴することはできないということになる。

要するに、最高裁判所は、固定資産評価基準を憲法違反と判断することを避けたうえで、市町村長が決定した登録価格が市場を上回るような極めて例外的な場合（登録価格が評価額と異なるような事態は通常は起こらない。）に限って、その上回る金額に対応する固定資産税の課税を違法とする判断をしたわけである。この判例は現在でも維持されている。

上記の訴訟が地方裁判所や高等裁判所に係属している間も、地価下落は続き、それが不況の原因の一つであったことから、日本政府は、地価下落傾向を止めるために、固定資産評価基準によって達成されるべき評価額と市場価格との比率（これを評価割合という。平成 6（1994）年評価の際には、目標評価割合 70%）を引き下げる政策をとった。

まず、平成 6（1994）年から平成 8（1996）年までの間においては、評価額の急上昇を引き起こさないように、評価割合を一度に 70%に引き上げるのではなく、それ以前の評価割合を徐々に 70%まで到達するようにする負担調整率を適用した。そして、一般人が居住の用に供する一般住宅用地や小規模住宅用地に対しては、固定資産税の課税標準とされる評価額に一定の割合を乗ずる

10) 「適正な時価」についての立証責任については、大竹良和「『適正な時価』の立証」資産評価情報 249 号（2022 年 7 月号）3-10 頁、特に 7-9 頁を参照。

方法（一般住宅用地については、評価額に1/2（平成6（1994）年）から1/3（平成8（1996）年）の割合を乗じ、小規模住宅用地については、評価額に1/4（平成6（1994）年）から1/6（平成8（1996）年）の割合を乗ずる。）が採用された。さらに、地価下落の傾向がさらに続いたことから、平成9（1997）年以降においては、地価下落が一定比率以上になった土地（居住用、商業用を問わず）については、評価額自体の引き上げに上限を設ける修正が行われた¹¹⁾。こうした負担水準の均衡化措置と呼ばれる政策については、平成18（2006）年及び平成24（2012）年にも新しい仕組みが導入され、現在に至っている。

以上に述べてきたように、日本政府は、平成2（1990）年の基本答申に示された、不動産の評価額を相続税については公示地価の80%、固定資産税については公示地価の70%に引き上げるという目標自体は放棄していないが、実際には、様々な調整措置を導入することにより、目標を達成していない（あるいは、達成するのは政治的に困難である）状況にある。

IV 「時価」を公正価格（fair value）とする解釈について

固定資産税の課税標準をできるだけ市場価格に近づけるという目標ないし政策は間違っていない。しかし、それを実現しようとする、前述したような様々な副作用があり、政治的には非常に難しいということが解った。

そこで、固定資産税の性質を、ある地域において固定資産を所有していることに対して地方行政から通常受ける公共サービスに応じた負担であると考え、固定資産税の課税標準とされる「適正な時価」とは、固定資産の公正価格（fair value）と解釈する見解がある。

このような見解に基づいて制度を構築した国がイギリスである。イギリスに

11) この間の土地税制政策の変遷については、佐藤和男・前掲注（4）275-317頁参照。

における不動産課税には、大きく分類すると、事業用不動産を課税対象とする国税としての Business Rate と居住用不動産を課税対象とする地方税としての Domestic Rate との二つがある¹²⁾。

Business Rate の課税標準は、事業用不動産が事業所得の源泉となることから基準年度における年間賃料に基づき計算される標準的賃貸価格とされる。事業用資産を賃借して事業活動をしている者は、不動産所有者に Business Rate を含む賃料を支払う。自己所有の事業用資産により事業活動をしている者は、自ら Business Rate を支払う。いずれにせよ、事業活動をしている者は、同額の租税負担を負うことになるから公平であるという考え方である。

これに対して、Domestic Rate の課税標準は、各住宅の資本価値 (capital value) であると説明されているが、その税額計算の仕組みは複雑である。

まず、地方団体ごとに、その標準的な取引価格 (これを fair value と考える) を評価して、最も低額な A 価格帯から最も高額な H 価格帯までの 8 段階の価格帯に分類する。次に、当該地方団体の 1 年間の必要歳入総額を見積もった上で、その必要歳入総額を価格帯ごとに法律によって規定されている必要歳入総額の負担割合で分割する。そして、その分割された必要歳入総額を各価格帯に属する住宅数で分割して、1 住宅当たりの負担額を計算する。最後に、1 住宅当たりの負担額が計算されたら、その金額から家族構成人数や障害の有無等に応じて定められている減免措置を適用して、1 住宅当たりの納付すべき税額が計算されるというものである。

12) イギリスの不動産課税制度については、岩崎政明「英国地方税改革後の地方財政平衡化制度」西谷剛＝藤田宙靖＝磯部力＝碓井光明＝来生新編『政策実現と行政法 (成田頼明先生古稀記念論集)』(有斐閣、1998 年) 323-342 頁、特に 333-336 頁及び佐藤和男・前掲注 (4) 336-357 頁を参照。なお、英国地方税改革前の非居住用レートとカウンシルタックスの内容については、山田ちづ子「不動産の占有にかかる税」イギリス住宅税制研究会編著『イギリスの住宅・不動産税制』(日本住宅総合センター、2007 年) 227-271 頁がある。

つまり、安い価格帯に住む人には安い負担が、高い価格帯に住む人には高い負担が課されるという違いはあるにせよ、納税額は居住する地方団体の必要歳入総額（別の見方をすれば、予定歳出総額）を分担するという考え方に基づいて計算されることになる。

この計算方式によれば、納税額は地価の高騰や下落とは直接の関係なく計算することができるが、逆に住宅の資本価値に対する課税という説明とは整合していないと考えることもできる。

要するに、地方税としての Domestic Rate の実質は、居住者が地方団体から受けうる公共サービスの費用に対する負担と考えることができるのである。

V 「時価」を公正価格と解釈することから生ずる問題

「時価」を公正価格と解釈することに対しても、多くの批判がある¹³⁾。

まず、国税としての Business Rate に対しては、事業用不動産の実際の賃貸価格は、当該事業不動産が立地する地域や用途や規模により異なるし、かつ時々々の経済状況により変動が激しいので、国が標準的賃貸価格を決定するのは容易ではない。また、国が決定する標準的賃貸価格の算出根拠も明らかではないので、不適正である。さらには、基準年度の標準賃貸価格はタイムリーに更新されるべきであるにもかかわらず、実際には更新されていない。主要な批判としては、以上のようなものをあげることができる。

次に、地方税としての Domestic Rate に対しては、住宅の所在する価格帯によって租税負担額に差が生ずる仕組みであるが、同じ価格帯に住んでいる人でも所得の格差があるのに、その格差を考慮しないで、1住宅当たりの租税負担額を同じにするのは不合理である。住民には、所得の大きい人と所得の小さい

13) 佐藤和男・前掲注(4) 352-357頁を参照。

人、健康な人と健康でない人、家族を養っている人と養われている人等の様々な違いがあるのに、そうした租税の負担能力の差に配慮した減免措置が充分には整備されていない。結果的に、貧しい人に厳しく、豊かな人に有利な租税制度は、民主主義的ではない。価格帯は、タイムリーに更新されるべきであるにもかかわらず、実際には更新されていない。主要な批判としては、以上のようなものをあげることができる。

さらに、Business Rate 及び Domestic Rate に共通する重要問題として、これらの課税標準とされる評価額は、市場価格に近づけることを目標とするものではないから（一般的には、市場価格よりもかなり低い価格とされている）、かつての日本の経験のように、不動産投機を招きやすいという性質を持つていることが指摘できる。現実にはロンドン市内を中心に都市部の不動産価格（ただし、イギリスでは土地占有権であることが多い。）は高騰を続けており、また、これにつれて賃借料も上昇し続けているので、一般人が居住できる水準を超えている。とはいえ、イギリスのマスコミ報道を見る限り、不動産価格高騰や賃借料上昇の原因が保有税の負担が軽いことにあるとの批判はほとんど見受けられない。このことは、公共サービスの対価としての保有税負担と不動産価格の高騰・賃借料上昇とは別問題であるとの認識が意識的又は無意識的に国民のなかにあるのではないかと想像される。そうであるとすれば、このような認識は、他の国にも一般的に共通するとはいえないので、他の国が不動産保有関係税制を構築するときには、留意すべきであろうと思われる。

結局、固定資産税の性質を、ある地域において固定資産を所有していることに対して地方行政から通常受ける公共サービスに応じた負担であると考えことは合理的であるとしても、それに適合する実効性のある制度を構築することは容易ではないといえることができる。

VI おわりに： どちらの解釈による制度を構築すべきなのか？

固定資産税の課税標準とされる「適正な時価」の意味については、公正市場価格と解釈する見解と公正価格と解釈する見解とがあり、それぞれ合理性を持つことは確かである。また、公正市場価格と解釈する見解と公正価格と解釈する見解とで、どちらが正しく、どちらが間違っているともいえない。しかしながら、実際に租税制度を構築することは、前述のように、どちらの解釈を採用したとしても容易なことではないといえる。

それゆえ、日本を始め、世界の多くの国では、bestではないとしても、固定資産税の課税標準を「公正市場価格」と解釈する見解に即した制度を構築し、課税してきている。その過程で、日本は、何度かの制度選択の失敗を経験し、その経験を踏まえて、固定資産税の課税標準を「公正市場価格」と解釈する立場を維持しながらも、そこから生ずる問題を少しでも軽減するように、制度のマイナーチェンジを繰り返してきたわけである。

この制度のマイナーチェンジの際に、日本の課税当局は、日本と同様に固定資産税の課税標準を「公正市場価格」とする解釈を採用する諸外国における制度上の失敗をよく調査研究し、そのような失敗を日本で繰り返さないように、固定資産評価基準の見直しを行ってきた。

固定資産税の負担は、住民の生活費に直結する。それゆえ、固定資産税に関する法律や固定資産評価基準に矛盾があったり、欠陥があったため、住民の間に税負担に顕著な差が生じた場合には、重い租税負担を負った住民から必ず訴訟が提起されてきた。そうした訴訟における裁判所の判決は、最高裁判所の判決ではなくとも、固定資産税に関する立法や行政に大きな影響を与えてきた。

現在の固定資産税に関する制度・法解釈や固定資産評価基準の内容は、日本のこれまでの社会実験の成果であり、少しでも適正な制度に近づけようとする立法・行政の試行錯誤の努力の成果であるともいえるであろう。