

KPMG Insight

KPMG Newsletter
January 2015

固定資産評価額の適正化
— 基準年度における評価見直しと
その是正手続きならびに直近判例の影響 —



Volume
10

固定資産評価額の適正化

ー 基準年度における評価見直しと

その是正手続きならびに直近判例の影響 ー

KPMG 税理士法人

トランザクション アドバイザリー グループ

パートナー 竹宮 裕二

シニアマネジャー 澤井 正人

今般のCRE (Corporate Real Estate、以下「企業不動産」という)に係る戦略的管理・運用の実行必要性の高まりから、企業不動産全体の価値向上に繋がる不動産の取得・保有等のコストの減少を図るために固定資産評価額の適正化につき、多くの企業で検討およびその対応がなされています。

平成 27 年度は、固定資産税等の課税標準算定の基礎となる「固定資産評価額」の 3 年に一度の見直しがなされる年度 (基準年度) にあたり、今年の 4 月にはその見直しがなされること、また、当該固定資産評価額に不服がある場合に、納税者側から各自治体の固定資産評価審査委員会に対して一定期間内に審査の申出を行うことができる制度が設けられていることから、固定資産評価額の適正化の検討および対応をされる良い機会であると思われます。

本稿では、固定資産評価額の適正化について、現行制度やその潜在的問題点等も含めて、固定資産審査委員会に対する審査の申出等の是正手続きおよびそれに係る直近の判例の影響を中心にその概要を述べていきます。

なお、本文中の意見に関する部分は、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。



たけみや ゆうじ
竹宮 裕二

KPMG 税理士法人
トランザクション アドバイザリー グループ
パートナー



さわい まさと
澤井 正人

KPMG 税理士法人
トランザクション アドバイザリー グループ
シニアマネジャー

【ポイント】

- 平成 27 年度は、固定資産評価額の見直しがなされる 3 年に 1 回の「基準年度」に該当する。
- 固定資産評価額の算定根拠・過程に誤りが生じている可能性があるが、適正性について確認する機会が納税者に十分に与えられず、誤りがあっても顕在化しがたい。
- 基準年度において見直された固定資産評価額に不服がある場合は、固定資産評価額が登録された旨の公示から納税通知書の交付を受けた日以降 60 日以内に、固定資産評価審査委員会に対して審査の申出を行うことができる。
- 東京都等の一部の自治体においては、建設当初の再建築費評価点に係る不服は、審査の申出の対象外と取り扱われ、納税者の是正手段が残されていなかったが、直近の判例により、是正の道が開かれた。
- 審査の申出以外の是正の申立てに実務上対応している自治体も多くあり、自治体ごとの対応状況を把握したうえで是非の申立てを検討する必要がある。

I 「固定資産評価額」とその実務上の問題点

1. 「固定資産評価額」とは

- 固定資産評価額は、固定資産税等の不動産（土地・家屋）の取得および保有に伴う様々な税金の課税標準の基礎となる評価額である。
- 固定資産評価額は、固定資産評価基準に基づき算定される。
- 固定資産評価額は、3年に1回の「基準年度」において見直しがなされる。
- 平成27年度は、固定資産評価額の見直しがなされる「基準年度」に該当する。

「固定資産評価額」は、土地・家屋に係る固定資産税、都市計画税、不動産取得税および登録免許税といった、不動産の取得および保有に伴う様々な税金の課税標準算定の基礎となる評価額で、総務省の定める固定資産評価基準に基づき土地・家屋の所在する各自治体により算定されます。

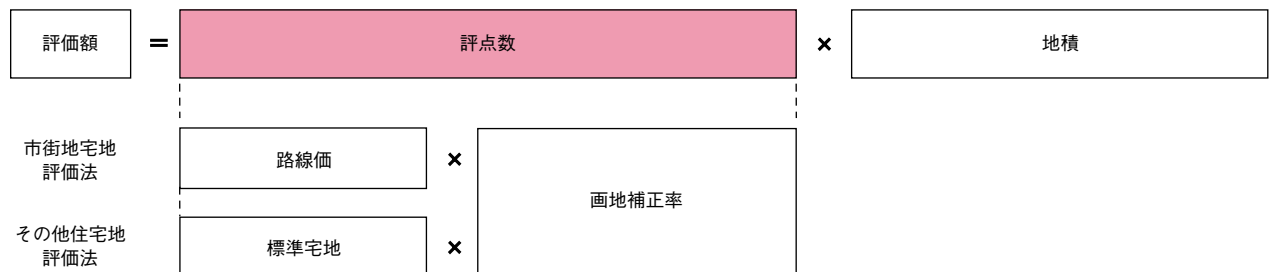
固定資産税の課税標準は、賦課期日（毎年1月1日）現在に

おける「適正な価格」とされていますが、固定資産の所在、立地条件、用途、形状、構造等は多様であり、固定資産毎の適正な時価を算定して課税標準とすることは、課税実務上、困難であり、また、自治体の評価手法の相違または評価者の個人差による評価の不均衡が生じる可能性があります。そのため、自治体または評価者により生じ得る評価の不均衡を解消し、公平な課税負担となるように、全国一律の統一的な評価がされるべきであることから、固定資産評価基準に基づき定められた画一的な方法により算定された「固定資産評価額」を「適正な価格」とする取扱いが採られています。

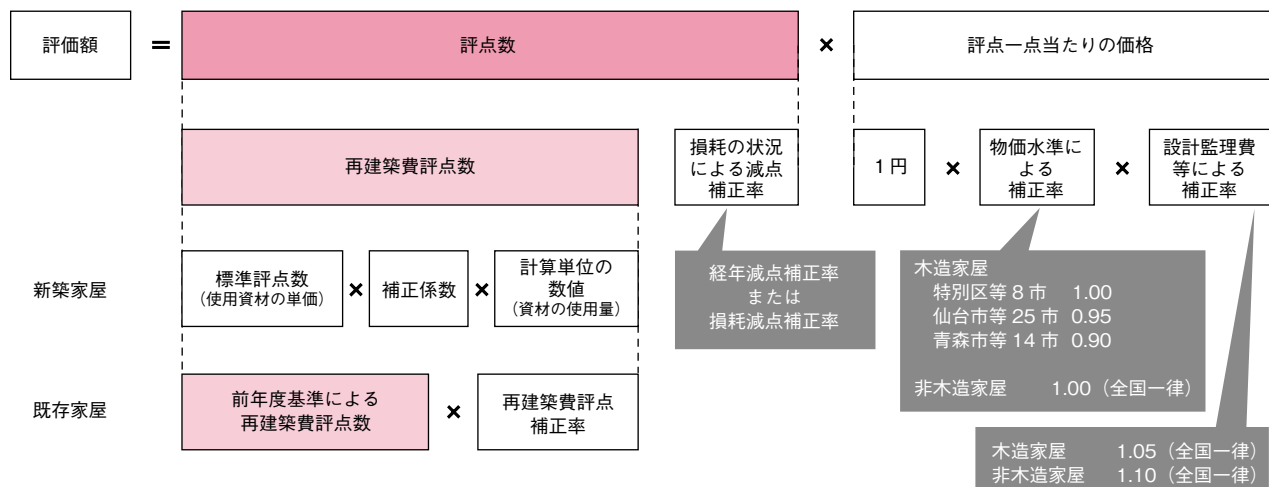
固定資産評価額は、適正な時価を反映するため、3年ごとの一定の年度（この見直しがなされる年度を「基準年度¹」という）において見直される制度が採られており、基準年度において見直された固定資産評価額は、原則として、次の基準年度までのその後の2年度（以下、基準年度の翌年度を「第二年度」、翌々年度を「第三年度」という）については、地目の変換、家屋の改築または損壊等により基準年度（もしくは前年度）の価格によることが不適当であるか、または固定資産税の課税上著しく均衡を失すると市町村長が認める場合を除き、原則として据え置かれます。

図表1 固定資産評価基準に基づく評価の概要

【土地(宅地)の評価方式】



【家屋の評価方式】



1. 昭和31年度及び昭和33年度ならびに昭和33年度から起算して三年度また三の倍数の年度を経過したごとの年度をいいます。

平成27年度は、この基準年度に該当しますので、今年の4月には土地・家屋に係る固定資産評価額の見直しがその所在する各自治体により行われます。なお、基準年度において見直された固定資産評価額に不服がある場合には、当該自治体の固定資産評価審査委員会に対して、後述の「審査の申出」を行うことができる制度が設けられています。

2. 固定資産評価基準に基づく評価制度における実務上の問題点

- 固定資産評価額を算定する各自治体の担当者は、必ずしも不動産の鑑定評価・建築の専門家ではないため、専門知識の欠如から算定根拠・過程に誤りが生じている可能性がある。
- 固定資産評価額の算定根拠・過程の適正性について確認する機会が納税者に十分に与えられていない。
- 固定資産評価額の算定に誤りがあってもそれが顕在化しがたい。

前述のとおり、固定資産評価額は、各自治体により固定資産評価基準により算定（図表1参照）されます。

しかしながら、図表2のような問題が固定資産評価額の算定上で生じていることが懸念されます。とりわけ既存の家屋の固定資産評価額は、前基準年度における再建築費評点数に建築資材の物価変動による補正および経年による減価補正等を反映して算定され、新築時に算定された再建築費評点数は、基準年度においても見直しがされないため、建築当初の再建築費評点数の算定根拠および過程に誤りがあった場合には、その後においても見直しがされず、誤ったままの状況が継続されることとなります。

図表2 固定資産評価額の算定上の問題

<p>1. 固定資産評価額の算定上、一定程度の土地・家屋の鑑定評価・建築等に係る専門的な知識が要求されるが、各自治体の評価担当者は、必ずしもこうした専門家ではない。</p>	<p>■ 専門知識の欠如により固定資産評価額の算定根拠またはその過程に誤りが生じている可能性がある。 ⇒例：「竣工図面」、「工事見積書」等の情報を的確に把握することができず、再建築費評点数の算定に際し、主要な建築資材の使用量が過大に集計され、その結果、固定資産評価額が過大となっている等。</p>
<p>2. 納税者に対して決定された固定資産評価額と課税標準額および税額のみが通知され、その評価額の算定根拠および過程は通知されない。</p>	<p>■ 納税者側に固定資産評価額が適切に算定されているかを確認する機会が十分に与えられていない。 ■ 納税者側も通知された内容に対し特に疑念を持たず、検証を行わない場合が多い。</p>
<p>3. 家屋の固定資産評価額の算定根拠等が開示されていないため、家屋の評価に含まれている償却資産の範囲が不明である。</p>	<p>■ 償却資産（納税者申告）と家屋（自治体が賦課）との間に二重課税が生じている可能性がある。 ⇒例：絨毯、カーペット等については、「床仕上」として家屋の評価額に含まれる場合があるが、納税者が家屋として評価されている事実を知らず、器具備品等として固定資産税の対象となる償却資産として申告し、家屋に係る固定資産税と償却資産に係る固定資産税とで二重課税が生じていること等。</p>

2. 審査委員会は、市町村により固定資産課税台帳に登録された価格に関する不服を審査決定するために設置された機関（地方税法第423条第1項）であり、当該審査委員会の委員は、市町村の住民、市町村税の納税義務のある者または固定資産の評価について学識経験を有する者から、議会の同意を得て、市町村長により選任されます（地方税法第423条第3項）。なお、東京都の審査委員会の場合は、法曹、不動産鑑定、税務等の分野から選出された9名の委員で構成されています。

II 固定資産評価額の是正

現行制度上、固定資産評価額の是正については、地方税法第417条第1項前段において、「市町村長は、公示の日以後において固定資産の価格等の登録がなされていないこと又は登録された価格等に重大な錯誤があることを発見した場合には、直ちに固定資産課税台帳に登録された類似の固定資産の価格と均衡を失しないように価格等を決定し、または決定された価格等を修正して、これを固定資産課税台帳に登録しなければならない。」と規定されています。また、納税者側から固定資産評価額の誤りの是正を申し立てる制度として、後述の固定資産評価審査委員会に対する審査の申出（以下、「審査の申出」という）の制度が設けられています。

1. 固定資産評価審査委員会に対する審査の申出制度

- 基準年度において見直された固定資産評価額に不服がある場合は、固定資産評価審査委員会に対して審査の申出を行うことができる。
- 審査の申出ができる期間は、固定資産評価額が登録された旨の公示から納税通知書の交付を受けた日以後60日以内となる。

土地および家屋の所有者である固定資産税の納税者は、納付すべき固定資産税に係る固定資産について固定資産課税台帳に登録された価格（固定資産評価額）等に不服がある場合には、当該価格等が固定資産課税台帳に登録された旨が公示されたときから、納税通知書の交付を受けた日以後60日までの期間に限り、固定資産評価審査委員会²（以下、「審査委員会」という）に対して審査の申出を行うことができるとされています。

図表3 各年度の価格(固定資産評価額)と審査の申出の関係

年度の区分	基準年度	第二年度	第三年度
土地および家屋の区分			
基準年度の賦課期日(1月1日)に所在する土地または家屋	その土地または家屋の基準年度の価格	前年度の価格据置※2	前年度の価格据置※2
		比準価格(*)※1	比準価格※1
第二年度において新たに固定資産税を課税されることとなる土地または家屋	—	比準価格	前年度の価格据置※2
			比準価格※1
第三年度において新たに固定資産税を課税されることとなる土地または家屋	—	—	比準価格

(*) 比準価格=類似する土地または家屋の基準年度の価格に比準する価格

※1 地目の変換、家屋の改築または損壊等により基準年度(もしくは前年度)の価格によることが不適当であるかまたは固定資産税の課税上著しく均衡を失する市町村長が認める場合には、比準価格が当該年度の価格として登録される。

※2 地目の変換、家屋の改築または損壊等により基準年度(もしくは前年度)の価格によることが不適当であると申し立てる場合のみ審査請求ができる。

審査請求をすることができる年度。

す(地方税法第432条第1項)。

ただし、第二年度および第三年度については、土地または家屋につき、地目の変換、家屋の改築または損壊その他これらに類する特別な事情が生じたことにより、基準年度の評価額によることが不適当であると申し立てる場合を除き、審査の申出はできないこととされています(地方税法第432条第1項但書き)ので、審査の申出ができるのは、原則として、基準年度のみとなります(図表3参照)。

審査委員会に対する審査の申出は、上記の期間内に審査委員会に対して審査申出書を提出する方法でなされます。審査は、審査申出人からの審査申出書および反論書や、各自治体からの弁明書をもとに、原則として書面で行われ、審査委員会が必要であると判断した場合は、実地調査や口頭審理が行われます。審査申出人が希望する場合、審査委員会に対して口頭で意見を述べることもできます(図表4参照)。

なお、固定資産審査委員会は、審査の申出を受けた場合には、審査の申出を受けた日から30日以内に審査の決定をしないとできないとされています(地方税法433条第1項)。

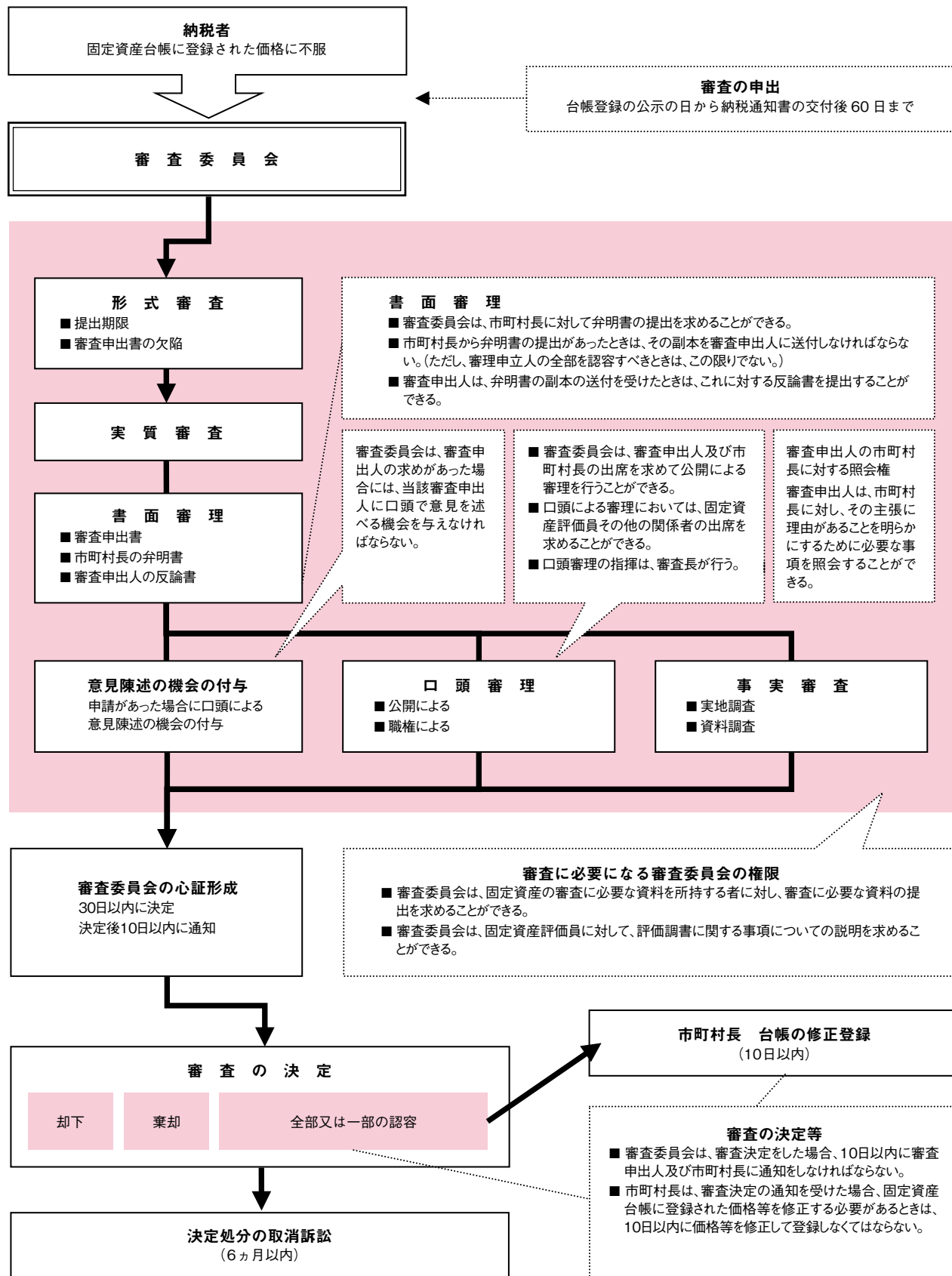
2. 一部の自治体における建築当初の再建築評点数に係る審査の申出に関する現状

- 東京都等の一部の自治体においては、建設当初の再建築費評点数に係る不服は、審査の申出の対象外と取り扱われ、納税者側において是正の手段が残されていなかった。
- しかしながら、直近の判例により、建築当初の再建築費評点数も審査の申出の対象となることが明確になったことにより、建設当初の再建築費評点数に係る是正の道が開かれた。

第二年度および第三年度において審査の申出ができる場合は、土地または家屋につき、地目の変換、家屋の改築または損壊その他これらに類する特別な事情が生じた場合のみに限定されていますが、基準期間については、特に限定されていないことから、固定資産課税台帳に登録された価格、すなわち固定資産評価額に不服がある場合は、不服の内容に特段の制限を受けることはなく審査委員会に対して審査の申出が可能であるべきと思われます。しかしながら、東京都、名古屋市等の一部の自治体においては、家屋の建築当初の再建築費評点数に関する審査の申出について、平成15年7月18日の最高裁判決³に基づき、建設当初の評価額を争うことができるのは、建築当初の評価の誤りが重大で、それを評価することが適切な時価の算定方法として不合理であると認められる場合等の「特別な事情」がある場合に限られ、建築当初の評価額についていつまでも審査の申出が可能とすると地方税の法的安

3. 「評価基準が定める評価の方法によっては再建築費を適切に算定することができない特別な事情又は評価基準が定める減点補正を超える減価を要する特別な事情が存しない限り適切な時価であると推認するのが相当である」(平成15年7月18日の高裁判決)

図表4 審査委員会の審査の決定手続き



出典：一般社団法人資産評価システム研究センター 平成 26 年度固定資産関係資料集 I

定性を阻害する等⁴と主張して、審査の申出を棄却していました。そのため、これら一部の自治体に所在する家屋については、仮に所有者（納税者）が再建築費評点数の算定に誤りがあることに気付き、その是正を望んでも、是正する手段がないという事態が生じていました。

家屋に係る基準年度ごとの固定資産評価額は、上述のとおり、前基準年度における再建築費評点数を基礎として算定され、建築当初の再建築費評点数自体は見直しがなされません。そのため、建築当初の再建築費評点数の算定に誤りがあった場合に、これが審査の申出の対象外であるとすれば、固定資産評価額が誤ったままの状況が継続することになります。その結果、誤った固定資産税評価額が固定資産税等の課税標準の基礎として用いられ、納税者は誤った固定資産税等を継続して負担することになるため、納税者にとって非合理的かつ不公平な事態が、実務上、生じていました。

しかしながら、納税者からの建築当初の再建築費評点数に係る審査の申出に対する東京都の審査委員会による棄却につき、その取消しを求めた直近の裁判の判決において、建築当初の再建築費評点数についても審査の申出の対象となる旨の司法判断が示され、その判決が今般確定⁵しました。これにより、建築当初の再建築費評点数についても、すべての自治体において審査の申出等を通じて是正する機会が開かれたものと解されます。

3. 固定資産評価額の是正手続きに関する実務対応

- 審査委員会に対する審査の申出は、原則として基準年度以外は、行うことはできない。
- しかしながら、審査の申出以外の是正の申立てに実務上は対応している自治体も多々ある。
- 一方で原則どおり、審査の申出の手続きを経たもの以外は、固定資産評価額に係る是正に応じない自治体もある。
- したがって、自治体ごとの固定資産評価額の是正の申立てへの対応状況を十分に把握し、自治体ごとに是正を申し立てる方法を検討する必要がある。

審査委員会に対する申出は、原則として基準年度以外は、行うことはできません。しかしながら、前述のとおり、地方税法第417条第1項前段において、固定資産評価額の算定に誤りがある場合は、市町村長はただちにこれを修正すべき旨が規定されています。したがって、固定資産評価額の算定根拠等に誤りがあることを発見した場合には、当該誤りを市町村長に

指摘のうえ、是正の申立てを行い、これを市町村長に認めさせることで、審査委員会に対する審査の申出に依らずとも、固定資産評価額の是正が可能であり、実際に多くの自治体が審査の申出以外の是正の申立てに実務上は対応しています。その一方で、原則どおり、審査の申出の手続きを経たもの以外は、固定資産評価額に係る是正に応じない自治体もあり、これらの自治体に所在する土地・家屋に係る是正は、基準年度における上述の一定期間内に審査の申出を失念した場合、次の基準年度まで是正の申立てができなくなる事態が想定されます。したがって、自治体ごとの固定資産評価額の是正の申立てへの対応状況を十分に把握し、自治体ごとに適切な是正の申立て方法および時期を検討のうえ、対応する必要があると思われます。

4. 固定資産評価額の算定根拠資料の検証等

審査の申出を含む固定資産評価額の是正の申立てを行うにあたっては、固定資産評価額の算定における固定資産評価基準の適用に誤りがあることを所有者（納税者）側で主張立証する必要があります。

そのため、是正の申立てを行う場合、まず現在の固定資産評価額がどのように算定されているかを確認し、是正の可能性の検討および対象となる土地・家屋を選定し、誤りの所在を確認する必要があります。そのため、納税者または納税者より委任された者が、各自自治体に対して固定資産評価額の算定根拠および過程資料（土地・家屋に係る評点計算の詳細がわかる資料）の開示を要求し、その入手した算定根拠等資料と直近の課税明細書、登記簿謄本、償却資産申告書等を基に固定資産評価額の是正の可能性を検討・選定し、是正の可能性のある土地・家屋等の絞り込み、地積測量図、竣工図面、工事内訳書等をさらに詳細に分析・検証し、是正すべき項目の有無を確認することになります。

家屋の固定資産評価額については、竣工図面、工事内訳明細書等の分析・検証のため、家屋の建築・施工に係る専門的知識が不可欠であることから、その分析・検証には建築士等の専門家の助力が必要となる場合があります。

上記の固定資産評価額の算定根拠資料等の分析・検証には一定程度の時間を要します。審査の申出を行う場合の期限は、価格等が固定資産課税台帳に登録された旨が公示されたときから、納税通知書の交付を受けた日以後60日までの期間と限

4. 東京都固定資産審査委員会は「建築当初の再建築費評点数を審査請求の対象とすると、建築当初の評価額についての争いをいつでも蒸し返すことができるようになり、固定資産税の賦課決定処分的前提問題である固定資産評価額を早期に確定させることによって法的安定性を招来しようとする地方税法の趣旨に反し、また、当初の評価から時間が経過するほど、評価の対象となった家屋の経年劣化、補修や増改築等による変更により当初の評価に誤りがあったかどうかを的確に判断することが困難」と主張
5. 「固定資産税の課税標準である価格は固定資産評価基準によって決定されなくてはならないが、その価格は、あくまでも適正な時価でなくてはならないのであり、固定資産評価基準に従って決定された価格は適正な時価と推認されるということにすぎない。固定資産評価基準の適用に誤りがあると上記推認はされず、このことは、その適用の誤りが、建築当初の再建築費評点数の算出の誤りであっても、当該基準年度における価格の決定に影響を及ぼすものである限り、同様である。」（東京高等裁判所平成25年4月16日判決、最高裁判所への上告が平成26年7月14日に棄却されたことにより確定。

られていますので、公示されてから算定根拠資料等の自治体への請求およびその分析・検証ならびに審査の申出までを行うことは時間な制約により非常に困難と思われまます。そのため、当該期限を見越して事前に算定根拠資料等を入手し、分析・検証を計画的に行うことが肝要と思われまます。

Ⅲ おわりに

現行制度上、固定資産評価額の算定根拠等は納税者に対してあらかじめ開示されていないため、仮に固定資産評価額の算定に誤りがあった場合においても、通常、納税者はそれに気が付かず、課税通知に従って固定資産税等を過大に納付してしまうことがほとんどだと思われまます。固定資産評価額の算定根拠等を確認し、その算定に誤りがあった場合には、前述の地方税法第417条第1項前段の規定およびその立法趣旨に照らしても、適正な税負担となる様に評価額の是正を求めることは、納税者側に当然認められるべきものであり、また、自治体においても同様に類似の固定資産の価格と均衡を失しないように修正に応じるべきものと考えまます。

固定資産評価額の是正することは、過年度の固定資産税・都市計画税の還付または将来の負担の軽減だけでなく、不動産の取得等に伴う他の税金の還付または削減も期待できます。通常、固定資産評価額の是正が認められた場合、過去5年間（自治体によっては、過去10年間の固定資産税が還付された事例もある）の固定資産税・都市計画税が還付され、土地・家屋取得時の登録免許税および不動産取得税も取得から5年以内であれば、還付が見込まれます。さらには、不動産の取得・保有に係る税コストの削減により、不動産に係るキャッシュ・フローが改善され、不動産全体の価値の向上も期待できると思われまます。

一方で、固定資産評価額の是正は、その算定根拠および過程の検討等を行ううえで、建築・税務等の専門家の助力が必要な部分もあり、是正に対する自治体の反応は、自治体ごとによりかなり差異がありますので、是正を行う場合検討すべき課題も多々あります。特に家屋については、上述のとおり一部の自治体においては是正の申立てに応じない事例も多くありました。しかしながら、建築当初の再建築費評点数も審査の申出の対象となる旨を示した平成25年4月の東京高裁の判決が昨年7月に最高裁に対する上告が棄却されたことにより確定し、基準年度における審査の申出の内容に制限が設けられていない旨が明らかになりましたので、建築当初の再建築費評点数に係る審査の申出につき、従前のとおり、その審査の対象外として簡単に棄却できなくなったものと推察されます。平成27年度は三年に一度の基準年度に該当し、今年4月には評価の見直しが行われますので、すべての自治体の審査委員会に対し審査の申出を行うことが可能です。

KPMG 税理士法人は、固定資産評価額の是正について多くの実績のある一級建築士事務所と提携し、固定資産評価額の適正化に関する業務を提供しております。固定資産評価額の是正・適正化をご検討ならびに実行される場合には、そのお手伝いをさせていただくことも可能ですので、その際は担当者にご連絡いただければ幸いです。

【バックナンバー】
「固定資産評価額の適正化」
(AZ Insight Vol.56/Mar.2013)

本稿に関するご質問等は、以下までご連絡くださいますようお願いいたします。

KPMG 税理士法人
トランザクション アドバイザリー グループ

パートナー
竹宮 裕二
TEL: 03-6229-8288
yuji.takemiya@jp.kpmg.com

シニアマネジャー
澤井 正人
TEL: 03-6229- 8238
masato.sawai@jp.kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com

www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2015 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2015 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.