

論 説

登録免許税における不動産の「価額」を巡る争いについて

国税不服審判所国税審判官

川口 幸彦

◆SUMMARY◆

登録免許税は、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する自動確定方式による租税であり、現金納付を原則としながらも印紙納付も可能とする流通税である。その納税義務は、取引の都度日々大量に成立することから税額確定に特別の手續を要しない簡易迅速な確定が求められる。

このような性格を持つ登録免許税において、不動産の登記の場合における課税標準たる不動産の価額は、当該登記の時における不動産の価額によることとされ、この「当該登記の時における不動産の価額」とは、当該登記の時における当該不動産の客観的な交換価値、すなわち「時価」をいうものと解される。しかしながら、登記官が、登記の時の「時価」を判断することは容易ではなく、申請人にとっても、登記の迅速処理という点からみても問題が生じる。

本稿は、登録免許税の不動産の価額について争われた裁決事例及び裁決要旨等を検討することにより、「登録免許税における不動産の価額」に関して、具体的にどのような問題が生じ、それについてどのような解決策があるのかについて検討するものである。また、課税標準として登録免許税と同じ台帳価格を使用している不動産取得税について、同様な問題が存在していないかについても言及するものである。(平成 27 年 1 月 30 日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	124
1 総論	125
1.1 制定の趣旨（登録税法から登録免許税法へ）	125
1.2 納税義務者	126
1.3 課税物件	126
1.4 課税標準	127
1.5 税率と税額	131
2 不動産の「価額」の争いの類型	131
2.1 台帳価格が時価として過大であるか否かが争われた事例 （「特別の事情」がなく、台帳価格がある場合）	131
2.1.1 台帳価格が時価として過大であると判断された事例	131
2.1.2 台帳価格が時価として過大でないと判断された事例	134
2.2 登記官の認定価格が時価として過大であるか否かが争われた事例 （「特別の事情」がなく、台帳価格がない場合）	136
2.2.1 認定価額が時価として過大であると判断された事例	136
2.2.2 認定価額が時価として過大でないと判断された事例	139
2.3 「特別の事情」があるか否かが争われた事例 （不動産取得税に係る問題を含む）	142
2.3.1 「特別の事情」がないと判断された事例	142
2.3.2 不動産取得税（地方税法）における争いとの比較	145
おわりに	149

はじめに

登録免許税は、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する、自動確定方式による租税（国税通則法15条3項5号）であり、現金納付を原則としながらも、印紙納付も可能とする流通税^①である。なお、このように自動確定方式が採用され、印紙納付を建前とする租税には、自動車重量税、印紙税等があるが、その納税義務は、取引の都度日々大量に成立することから、税額確定に特別の手續を要しない簡易迅速な確定が求められている。

このような性格を持つ登録免許税において、

不動産の登記の場合における課税標準たる不動産の価額は、当該登記の時ににおける不動産の価額によることとされ（登録免許税法10条1項）、この「当該登記の時ににおける不動産の価額」とは、当該登記の時ににおける当該不動産の客観的な交換価値、すなわち「時価」をいうものと解される。しかしながら、登記官が、登記の時の「時価」をその都度判断することは容易ではなく、申請人にとっても、登記の迅速処理という点からみても問題が生じる。そこで、昭和42年に登録税法から登録免許税法へと全面改正された際に、同法附則第7条に「・・・課税標準たる不動産の価

額は、当分の間、当該登記の申請の日の属する年の前年12月31日現在又は当該申請の日の属する年の1月1日現在において地方税法第341条第9号に掲げる固定資産課税台帳に登録された当該不動産の価格を基礎として政令で定める価額によることができる。」と規定され、政令として登録免許税法施行令附則第3項及び第4項が設けられた。

上記のとおり、同法附則第7条の規定は「・・・固定資産課税台帳に登録された当該不動産の価格を基礎として政令で定める価額によることができる。」としているだけであり、登録免許税における課税標準たる不動産の価額は、あくまでも当該登記の時ににおける不動産の「時価」であることに変わりはない。これについて、「登録免許税については、課税標準が時価とされる場合など算定が常に容易であるかについては疑問がないわけではなく、立法論として、登録免許税をすべての場合に自動確定の租税とすることには問題があるとする見解⁽²⁾もある」⁽³⁾との指摘がある。すなわち、登録免許税は自動確定方式による租税でありながら、課税標準を常に容易に算定することが困難な不動産の時価を原則とすることに問題がある、と言い換えることができよう。そして、上記のとおり、登録免許税の課税標準たる不動産の価額は、実際には、迅速な処理や課税標準の統一のため、固定資産課税台帳に登録された不動産の価額（以下「台帳価格」という。）を基礎として政令で定める価額によることができるとしているが、それにより、登録免許税における課税標準たる不動産の価額に関する問題は解決されているのであろうか。そして、登録免許税における争いの多くが不動産登記に関するものであるが、それは上記の不動産の価額に関する問題が解決されていないことも主な原因ではないだろうか。

そこで、本稿では、公表された登録免許税に関する裁決事例及び裁決要旨等を検討する

ことにより、「登録免許税における不動産の価額」に関して具体的にどのような問題が生じ、それについてどのような解決策があるのかについて検討することとしたい。また、課税標準として登録免許税と同じ台帳価格を使用している不動産取得税について、同様な問題が生じていないのかについても言及することとしたい。

1 総論

1.1 制定の趣旨(登録税法から登録免許税法へ)

登録免許税法は、何時、どのような理由で制定されたのであろうか。登録免許税法の前身である登録税法は、明治29年法律第27号として制定されたが、その制定の趣旨については、「本法ハ未タ我邦ニ於テ制定セサル新法ニシテ戦後ノ今日財政ノ困難ナル場合ニ於ケル新案タリ即チ財務ノ急ニ當リテ本法ヲ制定シタルモノナリ而シテ此法中従来名ヲ異ニシテ賦課シ来レルモノアリ即チ登記料又ハ手数料又ハ免許料トシテ徴収セリ又巳ニ官簿又ハ公簿ニ登録ヲ要セルモノアリ彼ノ登記法、商法中会社登記法、版權、特許、専売、戸籍法、土地台帳規則等ノ如シ然ルニ今ハ之レト共ニ他ニ従来要セサリシ所ノモノト雖モ登録シ且ツ税ヲ賦課スルニ至レルナリ」⁽⁴⁾と説明されている。このように、登録税法は、日清戦争（明治27年7月～28年3月）による戦後の財政需要に応ずるために制定され、明治29年4月1日に施行され、登録税法施行前に登記料、手数料又は免許料の名称で徴収されていたもので登録税と重複するものは廃止された。その後、登録税法は、その後経済の推移に応じ数次にわたる改正がされ、昭和23年7月に第二次大戦後のインフレによる財政再建のためにとられた増税措置の一環として改正された。その後、他の法令の規定の改正に伴う関連規定について若干の改正がされたが、根本的な改正は行われなかった。そして、昭

和 42 年に全面改正が行われることになったのである。この改正目的については、「旧登録税（改正前の登録税）の税率は、定額税率と定率税率とがある。前者については、昭和 23 年 7 月以降の所得水準や物価水準の変化にかかわらずそのまますえおかれているので、税負担は相対的に減少しているが、後者については、それを反映しているためその間に負担のアンバランスを生じている。そこで、この点について検討し、負担調整をしたことが今回改正した第一の目的である。このほか、旧登録税は、財産権その他の権利または個人の資格を法令の規定に基づいて公簿に登録または登録されることによって、その登記または登録による利益に着目して担税力を求めるものであったが、今回の改正においては、このほかこれに類似するものとして法令の規定に基づく事業の開始等の場合の特許、免許、許可、認可および指定についても課税することとしている。これが改正の第二の点である。」⁵⁾と説明されている。この改正によって、法令名、税目についても「免許」という用語が追加され、それぞれ、「登録免許税法」、「登録免許税」に改正された。この改正では、そのほか「課税標準及び税額の計算の合理化」として、課税標準である不動産等の価額の明確化、抵当権等の担保物権や地上権等の用益物権に関する登記等の場合の課税標準及び税額の計算について簡素合理化が行われた。また、「税体系の整備合理化」として、従来、明文で規定されていなかった納税義務者、納税地等を明文化したほか、納付方法については、従来から認められていた印紙納付の方法に加えて、現金納付の方法が併用されることになった。さらに、過誤納金の還付方法や還付加算金の計算等についても明文で定められた⁶⁾。そして、全文改正された登録免許税法は、昭和 42 年 8 月 1 日以後に受ける登記、登録等につき課されるべき登録免許税について適用され、その後も数次にわたる改正がされ、

現在に至っている。以下、現行の登録免許税のしくみについて概観しておくこととする。

1.2 納税義務者

登録免許税の納税義務者は、登記等（登記、登録、特許、免許、許可、認可、認定、指定及び技能証明）を受ける者であるが、複数の者が共同で登記・登録等を受ける場合は、これらの者は、連帯して納税義務を負うこととされている（登録免許税法 3 条）。不動産登記は、登記権利者と登記義務者が共同申請で行うのが原則であることから（不動産登記法 60 条）、いずれの者が「登記等を受ける者」となるのが問題となるが、登記権利者と登記義務者の双方を意味すると解するのが相当であり、また、登記は、申請に対して行われるものであるが、登記を受けるのは登記申請人であることから、共同申請の場合には、登記権利者と登記義務者が連帯して納税義務を負うと解するべきであるとされている。

1.3 課税物件

課税物件とは、各税法が担税力を認めて課税対象とした物、行為又は事実のことをいうが、登録免許税の課税物件は、登記等である。登記等とは、上記のとおり、登記、登録、特許、免許、許可、認可、認定、指定及び技能証明であり、登録免許税法別表第 1 に掲げられている。その範囲はかなり広く、法令で認められている登記、登録のほとんどが課税の対象とされ、また、いわゆる特許行為や許認可も広くその対象とされている。例えば、不動産の場合には、登記が課税物件ということになるが、その理由について、大阪地裁昭和 53 年 4 月 18 日判決は、「登録免許税は、いわゆる講学上の所得税、収益税ではなく流通税に属し、各種の登記、登録等を担税力の間接的表現としてとらえ、登記、登録を課税対象とするものである。これを不動産登記についてみれば、不動産の登記を受けることにより第三者に対する対抗力を備え、それにより権利が保護される等の利益を受けることから

その背後にある担税力に着目して課税されるもので、不動産の取得者が当該不動産の取得によって現実に得られる財産的価額や当該不動産を使用、収益、処分することによる利益、即ち現実に発生し又は発生するであろう所得に着目し、これに課税するものではない。」と判示している。

1.4 課税標準

次は、本稿において重要な課税標準についてである。不動産を登記する場合の課税標準たる不動産の価額は、当該登記の時ににおける不動産の価額により（登録免許税法 10 条 1 項前段）、その不動産の上に所有権以外の権利その他処分の制限があるときは、その権利その他処分の制限がないものとした場合の価格によることとされている（登録免許税法 10 条 1 項後段⁷⁾）。この「当該登記の時ににおける不動産の価額」とは、当該登記の時ににおける当該不動産の客観的な交換価値、すなわち「時価」をいうものと解される。

しかしながら、登記官が、登記の時の「時価」をその都度判断することは容易ではなく、申請人にとっても、登記の迅速処理という点からみても問題が生じる。そこで、昭和 42 年の全面改正の際に、登録免許税法附則第 7 条に「新法別表第 1 の第 1 号に掲げる不動産の登記の場合における新法第 10 条第 1 項の課税標準たる不動産の価額は、当分の間、当該登記の申請の日の属する年の前年 12 月 31 日現在又は当該申請の日の属する年の 1 月 1 日現在において地方税法第 341 条第 9 号に掲げる固定資産課税台帳に登録された当該不動産の価格を基礎として政令で定める価額によることができる。（傍点は筆者）」と規定され、この政令として、登録免許税法施行令附則第 3 項と第 4 項が設けられた。

「昭和 42 年改正税法のすべて」（149 頁）には、「不動産登記の場合において課税標準とされる不動産の価額については、いかなる価額をさすかは、従来明確な規定がなく、その

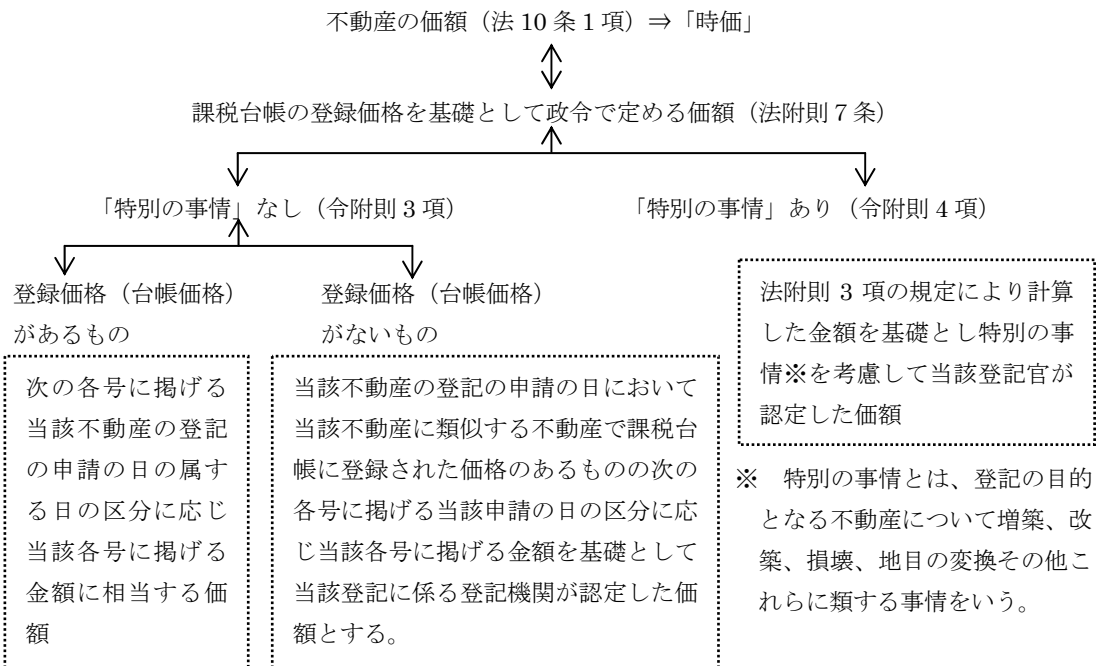
解釈にまかされていたところである。従来、その解釈としては、不動産の価額は登記の時における価額（時価の額）をいうとされている。しかし、その時価の額については、評価の困難性という問題があることから各登記所においてはその評価の基準を定めて、その基準によって評価額を計算することとしている。この基準は必ずしも全国的に統一されているものでなく、その地方における実情を考慮して定められているが、大部分の登記所では固定資産課税台帳に登録されている価額（これを「固定資産台帳価格」という。）を基礎としてこれに一定割合を乗ずる方法がとられている。そこで今回の改正においては、このような現状に着目し、特別な事情がある場合を除き固定資産台帳価格を課税標準とすることができることとしている。」と解説されている。すなわち、不動産の価額は登記の時ににおける価額（時価）であるが、納税者がその時価である固定資産台帳価格（台帳価格）を課税標準として納税した場合には、その計算が認められることになったのである。続いて、「このように固定資産課税台帳価格によることができることとし、これによることを強制していないのは、その不動産の価額が固定資産台帳価格よりも必ずしも低いとは限らない（『固定資産台帳価格がその不動産の価額よりも必ずしも低いとは限らない』の誤りであろう。（筆者一注））ことによる⁸⁾。なお、不動産について固定資産課税台帳に登録されていない場合には、登録された不動産と比準して登記官が認定した価額によることとなる。またその不動産について増築、改築、損壊、地目の変換その他これらに類する特別の事情があるものについては、固定資産台帳価格を基礎として、その特別な事情を考慮して登記官が認定した価額によることとしている（令附則③、④）。不動産の価額を固定資産台帳価格によるかどうかは、登記を受ける者の選択に委ねているわけであるが、固定資産台帳価格を課税標準

とする場合には、その価格を証明する書類を登記の申請書に添付する必要があると考える。」と解説されている。この解説からも、固定資産台帳価格（台帳価格）によることを強制してはいないとはしながらも、課税標準たる不動産の価額は、基本的には台帳価格とし、仮に、台帳価格がない場合又は特別の事情がある場合であっても、できる限り、台帳価格を重視するとの考え方（以下、この考え方を「台帳重視説」⁹⁾と呼ぶ。）が表れているということができよう。したがって、仮に、登録免許税法施行令附則第3項と第4項による価額（台帳価格、登記機関又は登記官の認定価

額）が何らかの理由によりその不動産の時価を表していない場合には、登録免許税法第10条第1項による不動産の価額（時価）を他の方法により求めなければならないが、この場合であっても、台帳重視説に立てば、できる限り、台帳価格の算定方法（固定資産評価基準¹⁰⁾に従った方法により当該不動産の価額（時価）を算定すべきことになる。

上記で述べた登録免許税法第10条第1項、同法附則第7条、同法施行令附則第3項・第4項の関係をまとめて図に示すと、次のとおりとなる。

（参考）登録免許税法 10 条 1 項、法附則 7 条及び令附則 3 項・4 項の関係図



（次の各号）

- 1 登記の申請の日がその年の1月1日から3月31日までの期間内であるもの その年の前年12月31日現在において課税台帳に登録された当該不動産の価格に百分の百を乗じて計算した金額
- 2 登記の申請の日がその年の4月1日から12月31日までの期間内であるもの その年の1月1日現在において課税台帳に登録された不動産の価格に百分の百を乗じて計算した金額

（注）法附則7条（令附則3項・4項を含む）を適用した価額が、法10条1項の不動産の価額（時価）でない（「特段の事情」がある）場合には、他の方法により同項の価額（時価）を求めることになり、↑は、そのことを意味している。

登録免許税法第 10 条第 1 項による不動産の価額とは、不動産の時価であり、「時価」とは一般に客観的な交換価値を意味すると述べたが、そもそも、時価は、ある一点の価格（1つの価格）を意味する概念なのか、それとも一定の幅の中にある価格（複数ある価格）を意味する概念なのか、を明らかにしておく必要があると考える。なぜならば、本稿のテーマである不動産の「価額」を考える上で重要な事項だからである。登録免許税法に限らず、「時価」という用語を使用した税法等の規定があるが、登録免許税における判例等においては、この点について判示したものは見当たらず、相続税法第 22 条は、「財産の価格は、当該財産の取得の時ににおける時価」によると規定していることから、相続税における裁判例を見てみることにする。時価には一定の幅がある概念であるとした裁判例としては、①東京高裁平成 5 年 3 月 15 日判決（行政事件裁判例集 44 巻 3 号 213 頁）とその原審である東京地裁平成 4 年 7 月 29 日判決（行政事件裁判例集 43 巻 6・7 号 999 頁）、②東京高裁平成 5 年 12 月 21 日判決（税務訴訟資料 199 巻 1302 頁）とその原審である東京地裁平成 5 年 2 月 16 日判決（判例タイムズ 845 号 240 頁）がある。①の東京高裁平成 5 年 3 月 15 日判決は、「評価基本通達による評価額が市場価格に比して一定の限度で低額に設定されるのもやむを得ないというべきであるが、（このような事情のもとで低額に設定された評価基本通達による評価額も法 22 条にいう『時価』ということができ、この限度で右『時価』概念も一定の幅をもった概念ということができる。）」と判示し、②の東京地裁平成 5 年 2 月 16 日判決は、「相続税法 22 条にいう『時価』が、相続開始時ににおける当該財産の客観的な交換価格をいうものと解すべきことは前記のとおりであり、しかも、この客観的な交換価格というものは必ずしも一義的に確定され得るものではなく、当然に一定の幅を

もった概念として理解されるべきものであることはいうまでもないところである。」と判示している。一方で、東京地裁平成 19 年 8 月 23 日判決（判例タイムズ 1264 号 184 頁）では、「土地の時価すなわち客観的交換価値は、地価公示価格とおおむね一致すると考えられる・・・」と判示している（ただし、この判示でも土地の時価は、地価公示価格と一致するとまではいっておらず、具体的な価額をいうのか示しているわけではない。）。現に、上記のとおり、相続税法第 22 条に、「財産の価格は、当該財産の取得の時ににおける時価」によると規定されているものの、課税実務においては、一般に、土地（主に宅地）の価格について、地価公示価格等の 8 割の水準にある路線価を長年使用され定着しているのである。また、時価は時々刻々と変化するものであり、本来であれば、その時ににおける時価を求めなければならない。しかしながら、それは現実的ではなく、また、路線価が 1 年間使用するものであるから時価の変動などを考慮しなければならないなどの理由も考えられるが、実際には、誰もその絶対的な価値の測定をすることが極めて困難といえるからである。また、時価を唯一の価格とする意味は乏しく、幅のある概念と捉えた方が、現実に様々な課税をする上でも合理的な説明がし易いからではないだろうか。以上のことから、時価は一定の幅（ただし、この時価の幅も財産により様々で、それを厳密に見出すことも困難である。）のある概念として検討を進めていくこととする。

（参考 1）台帳価格の評価の適正化に伴う登録免許税の負担軽減措置

上記のとおり、不動産登記に係る登録免許税の課税標準となる当該不動産の価額（登録免許税法 9 条、10 条 1 項）は、台帳価格を基礎として政令で定める価額によることができるとされているところ（登録免許税法附則 7 条、同法施行令附則 3 項）、この台帳価格に

ついて評価の適正化が図られたことにより、平成6年度の評価替えから地価公示価格水準の7割程度をめどに評価されることになった。その結果、同年度の台帳価格の引上げ幅が、指定市（全国47都市）の平均で3.02倍と大きなものであったことなどから、平成6年4月1日以降に受ける土地の登記に係る登録免許税については、その課税標準を台帳価格を基礎として政令で定める価格の一定割合とする負担調整措置が講じられることになった⁽¹¹⁾。この一定割合は、平成6年4月1日から平成11年3月31日までの間100分の40⁽¹²⁾とされ、平成11年4月1日から平成15年3月31日までの間は、3分の1とされたのである⁽¹³⁾。

例えば、平成12年法律第13号による改正により、租税特別措置法第84条の5（平成15年法律第8号による改正前のもの）は、「平成8年4月1日から平成15年3月31日までの間に受ける登録免許税法別表第1第1号に掲げる不動産の登記（土地に関する登記に限る。）に係る同法第10条第1項の課税標準たる不動産の価額は、同法附則第7条の規定にかかわらず、当該登記の申請の日の属する年の前年12月31日現在又は当該申請の日の属する年の1月1日現在において地方税法（昭和25年法律第226号）第341条第9号に掲げる固定資産課税台帳に登録された当該不動産の価格を基礎として政令で定める価額に3分の1を乗じて計算した金額とする。」と規定した。また、租税特別措置法施行令第44条の3（租税特別措置法施行令第44条の2に改正後、平成15年政令第139号で削除）第1項は、「租税特別措置法第84条の5に規定する政令で定める価額は、地方税法第341条第9号に掲げる固定資産課税台帳（以下この項において「課税台帳」という。）に登録された価格のある不動産については、次の各号に掲げる当該不動産の登記の申請の日の属する日の区分に応じ当該各号に定める不動産の

価格に相当する価額とし、課税台帳に登録された価格のない不動産については、当該不動産の登記の申請の日において当該不動産に類似する不動産で課税台帳に登録された価格のあるものの次の各号に掲げる当該申請の日の区分に応じ当該各号に定める不動産の価格を基礎として当該登記に係る登記官が認定した価額とする。一 登記の申請の日がその年の1月1日から3月31日までの期間内であるもの その年の前年の12月31日現在において課税台帳に登録された当該不動産の価格二 登記の申請の日がその年の4月1日から12月31日までの期間内であるもの その年の1月1日現在において課税台帳に登録された当該不動産の価格」と規定し、同条第2項は、「法第84条の4の規定の適用がある場合において、登記官が当該登記の目的となる不動産について損壊、地目の変換その他これらに類する特別の事情があるため前項に規定する価額によることを適当でないとするときは、同項の規定にかかわらず、当該不動産の価額は、同項に規定する不動産の価格を基礎とし当該事情を考慮して当該登記官が認定した価額とする。」と規定した。

上記のとおり、登録免許税法附則第7条が「政令で定める価額によることができる。（傍点は筆者）」と規定しているのは異なり、租税特別措置法第84条の5では、「政令で定める価額に3分の1を乗じて計算した金額とする。（傍点は筆者）」と規定し、登録免許税法附則第7条による価額が同法第10条第1項の不動産の価額（時価）を表していない場合を想定していないといえることができる。そもそも租税特別措置法第84条の5が、特別立法措置であることにもよるのであろうが、「政令で定める価額に3分の1を乗じて計算した金額」としている以上、「時価」とは異なる金額を課税標準としていることは規定上からも明らかである。すなわち、租税特別措置法第84条の5（及び租税特別措置法施行令第44条

の3)の規定は、時価を「政令で定める価額に3分の1を乗じて計算した金額」に置き換える規定であるということができるのである。

(参考2) 登記実務上の取扱い

昭和42年7月22日民事甲第2121号法務省民事局長通達（以下「昭和42年の民事局長通達」という。）は、「不動産の価額を課税標準とする場合における当該不動産の価額は、当分の間、原則として地方税法第341条第9号に掲げる固定資産課税台帳に登録された当該不動産の価額（同法附則第20項以下に規定するいわゆる調整額ではない。以下「評価額」という。）によることとなったが（法附則第7条及び施行令附則第3項、第4項）、登記簿上の土地の地目、地積、建物の種類、構造、床面積等の不動産の表示が、課税台帳上の不動産の表示と異なる場合においては、その不動産の現況が特に課税台帳上の表示と異なっていることが明白に認められない限り、評価額によるものとする。なお、評価額のない新築建物等の価額は、その不動産に類似する不動産の評価額と均衡を失しないよう登記官が認定するものとする（施行令附則第3項参照）。」としている。そして、この民事局長通達に基づき、登記官による不動産の価額認定が適正かつ統一的になされるように「登録免許税課税標準価額認定要領」が各法務局及び地方法務局において定められている。

1.5 税率と税額

不動産登記に係る登録免許税の税率は、登録免許税法別表第1の1号により、登記の区分ごとに定められ、金額を課税標準とする場合は千分比（例：千分の四）で、件数を課税標準とする場合は定額（例：一件につき千円）で表わされている。所有権保存の仮登記ないし保存請求権の保全のための仮登記又は所有権移転の仮登記ないし所有権の移転請求権の保全のための仮登記のされている不動産等について所有権保全ないし移転の本登記をする場合、その他それに類する場合について、税

率が軽減されている（登録免許税法17条）。また、租税特別措置法によって、土地の売買による所有権の移転登記等について税率が軽減されており（租税特別措置法72条）、会社分割に伴う不動産の所有権の移転登記等の税率の軽減（租税特別措置法81条）など、多数の税率軽減措置がある。

2 不動産の「価額」の争いの類型

登録免許税の課税標準たる不動産価額について争われた裁決事例を上記の「(参考) 登録免許税法10条1項、法附則7条及び令附則3項・4項の関係図」に従い、「特別の事情」がない場合（令附則3項）と「特別の事情」がある場合（令附則4項）に分けるとともに、「特別の事情」がない場合を「台帳価格がある場合」と「台帳価格がない場合」に分け、さらに前者を「台帳価格が時価として過大であると判断されたもの」と、「台帳価格が時価として過大でない」と判断されたもの」に分け、後者を「認定価格が時価として過大であると判断されたもの」と、「認定価格が時価として過大でない」と判断されたもの」に分けて考察することとした。また、「特別の事情」がある場合の事例については、実質的には「台帳価格がある場合」と同様、台帳価格が時価として過大であるか否かが争われたものが多いが、「特別の事情」が主張されたものは、すべて「特別の事情」があるか否かが争われた事例に分類することとした。

2.1 台帳価格が時価として過大であるか否かが争われた事例（「特別の事情」がなく、台帳価格がある場合）

2.1.1 台帳価格が時価として過大であると判断された事例

最初の裁決事例は、土地の登記に関するもので、台帳価格はあるものの、時価を超えているため、採用できないとされたものである。審査請求人（以下「請求人」という。）が競売で取得した土地の所有権の移転登記を受けた

後、納付した登録免許税の課税標準額が当該土地の実測面積を超える地積で計算されていたとして行った還付通知請求について、原処分庁が還付の通知をすべき理由がない旨の通知処分を行ったことから、請求人が同処分の全部取消しを求めた事案である。

①平 24. 1. 24 裁決・全部取消し：裁決要旨

原処分庁は、登録免許税は、登記行為に対して画一的に課されるものであるから、移転登記後に、本件土地の地積が、過大であることが判明したとしても、適法に確定した登録免許税に何ら影響はない旨主張する。しかしながら、登録免許税の課税標準たる不動産の価額とは、登記の時における時価であると解されるところ、簡易迅速な税額確定が求められる登録免許税においては、基本的には固定資産課税台帳（課税台帳）に登録された価格（課税台帳価格）によるべきであるが、課税台帳価格が何らかの理由により不動産の時価を表していない場合には、他の方法により求めた不動産の価額（時価）を登録免許税の課税標準として採用することができるのと解するのが相当である。また、土地の時価とは、必ずしも一義的に確定され得るものではなく、一定の幅をもった概念であるから、時価の算定に当たり、合理性のある算定方法が複数ある場合には、それぞれの算定方法に従って算出された各価額の範囲をもって時価相当額と解すべきである。本件土地の場合、実際の地積は課税台帳に登録された地積を下回るどころ、本件土地の課税台帳価格は、地価公示標準地の価格及び取引事例を基礎として合理的に算出された単価に本件土地の実際の地積を乗じて算定した本件土地の価額をいずれも上回るから、当該課税台帳価格は、時価を超えているものというべきであり、課税標準とすべきではない。他方、請求人が主張する本件土地の課税標準は、上記の本件土地の価額の範囲内にあり、合理的に算定されていると認められることから、これをもって

課税標準とするのが相当である。（裁決事例集 NO.86）

本裁決で注目すべきは、①法令解釈において、登録免許税法第 10 条第 1 項に規定する不動産の価額と同法附則第 7 条に規定する課税台帳価格の関係を、次のイないしハのとおり明らかにし、「台帳重視説」の考え方に立ちながらも、「台帳価格が何らかの理由により不動産の時価を表していない場合には、他の方法により求めた不動産の価額（時価）を登録免許税の課税標準として採用することができる」としたこと⁽¹⁴⁾、②時価は幅のある概念であることを前提とし、本件土地の台帳価格は時価を超えていること及びその台帳価格を登録地積で除して算出した単価に実測面積を乗じて算出した価格がその土地の時価の幅の範囲内にあることを、時価検証⁽¹⁵⁾した上で判断していることである。

イ 登録免許税法第 10 条第 1 項に規定する不動産の価額

登録免許税法第 10 条第 1 項は、不動産の登記の場合における課税標準たる不動産の価額について、当該登記の時における不動産の価額による旨規定しているところ、当該登記の時における不動産の客観的交換価値、すなわち時価であると解される。

ロ 登録免許税法附則第 7 条に規定する台帳価格

登録免許税法第 10 条第 1 項の課税標準たる不動産の価額について、同法附則第 7 条は、当分の間、台帳価格を基礎として政令で定める価額によることができる旨規定しているが、これは、流通税的な性格を持ち、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する登録免許税において、その課税標準たる不動産の時価を登記官がその都度判断することが容易ではないことから、登記事務の迅速処理を考慮して規定されたものと解される。

ハ 登録免許税法第 10 条第 1 項に規定する

不動産の価額と同法附則第7条に規定する
台帳価格の関係

上記イとロからすると、簡易迅速な税額確定が求められる登録免許税においては、課税台帳価格という課税標準を一律に適用することにより課税の公平が担保されることから、同法第10条第1項に規定する課税標準たる不動産の価額は、基本的には台帳価格によるべきである。しかしながら、台帳価格が何らかの理由により不動産の時価を表していない場合には、他の方法により求めた不動産の価額（時価）を登録免許税の課税標準として採用することができるかと解するのが相当である。

本件土地の登録地積と実測地積の隔差は、約114㎡（3割相当）あったことから、直ちに、時価の幅を超えており実測地積で評価すべきと判断することができたとも考えられるが、仮に、本件の登録地積と実測地積との隔差が3割程度ではなく、2割、1割、・・・10㎡、5㎡、1㎡、・・・0㎡であったとすれば、どこかで時価の範囲内に入っているはずであり、その場合でも台帳価格を修正することは、登録免許税が自動確定方式の税であること、登録免許税法附則第7条の規定の趣旨（「登記の迅速な処理」、「課税標準の算定方法の統一」等）からしても、問題があると考え（また、これが台帳重視説の根拠にもなるであろう）。しかしながら、本件の場合には、本件土地の台帳価格が本件土地の時価の幅を超えていることから、「他の方法により求めた不動産の価額」を算定し、その価額が当該時価の幅の範囲内にあることを検証した上で、その不動産の価額を採用しているのである。

本判決は、このように時価の幅を実際に検証して登録地積に基づく台帳価格では時価の幅を超えていることを示し、また、実測地積に基づき修正した台帳価格は時価の幅の範囲内にあることも示していることから説得力があるものになっている。

ところで、どのような場合に時価検証を行うべきであろうか。当然のことながら事案によって異なると考えられるが、①本件のように、登記地積が実測地積と相当程度異なる場合で、その台帳価格が時価の幅の範囲内にあるのか否かが不明である場合、②その土地の課税台帳の地目が一部異なっている場合、例えば、課税台帳の地目がすべて宅地となっているが、実際には山林（がけ地部分にあり、実際に木が生えている）部分が一部混在している場合（宅地とがけ地部分の山林では、固定資産評価額に相当な違いがある）、③請求人がその台帳価格は時価ではなく、請求人が実際に売買により取得した価格とすべきであると主張する場合（台帳価格と売買価格に隔差がある場合）等が考えられる。すなわち、その台帳価格が時価の幅の範囲内にあるのか（又は請求人が主張する価格が時価の幅の範囲内にあるのか）否かが実際に時価検証しないと分からない場合ということになる。ただし、時価検証するためには、取引事例などの客観的なデータが必要となることから、すべての場合に十分な時価検証を行うことは困難であろう。

次の裁決事例も、土地の登記に関するもので、本件登記の時における固定資産課税台帳に登録されていた土地の地目の一部が現況と異なっていたというものである。次の裁決要旨には、特に時価検証した旨の記述はないが、地目の相違により、台帳価格が時価を超えていることが明らかな事案であったのではないかと考えられる。

②平 17.1.11 裁決・一部取消し：裁決要旨
 原処分庁は、請求人が競売により取得した「本件土地」に係る登録免許税の課税標準の額について、平成15年度の固定資産課税台帳に登録された評価額（以下「台帳価格」という。）は、本件土地の現況が一部雑種地であるのにすべて宅地であるとして過大に算定されているからその一部を減額すべきで

あるとの請求人の還付通知をすべき旨の請求に対し、登記簿上の不動産の表示が固定資産課税台帳上の不動産の表示と異なっていることが明白に認められない限り、台帳価格によるものとされていることから、原処分庁が行った還付通知をすべき理由がない旨の通知処分は適法である旨主張するが、①H町長は、請求人らの台帳価格の見直し申請に対し、現況を調査し、平成15年度台帳価格においてすべて宅地として評価していたものを平成16年度台帳価格においては、その一部を雑種地として評価していること、②当審判所が調査したところ、本件土地は、その一部の現況が雑種地と認められること、③競売に係る本件不動産（本件土地を含む。）の取得価額は、本件土地の台帳価格に比して大幅に低い価額となっていることを考え合わせると、本件土地の平成15年度台帳価格は、本件登記の時ににおける本件土地の適正な価額を反映していないといわざるを得ないから、本件土地を取得したときの現況による用途により求められる台帳価格をもって登録免許税の課税標準の額とするのが相当である。（裁決要旨のみ公表）

この裁決要旨の原処分庁と請求人の主張を見ると、請求人が「本件土地の現況が一部雑種地であるのにすべて宅地であるとして過大に算定されている（傍点は筆者）」との主張に対し、原処分庁は「登記簿上の不動産の表示が固定資産課税台帳上の不動産の表示と異なっていることが明白に認められない限り、台帳価格によるものとされていることから、原処分庁が行った還付通知をすべき理由がない旨の通知処分は適法である」と、前述した昭和42年の民事局長通達に従った旨を主張している。しかしながら、同通達では、「登記簿上の不動産の表示が、課税台帳上の不動産の表示と異なる場合においては、その不動産の現況が特に課税台帳上の表示と異なっていることが明白に認められない限り、評価額に

よるものとする。」とし、登記簿上の不動産の表示と課税台帳上の不動産の表示を絶対的なものとしているわけではなく、不動産の現況にも拘っていると考えられることから、請求人の主張に耳を傾け、不動産の現況が課税台帳の表示と異なっていないことを確認する必要があるのではないだろうか。確かに、原処分庁である登記官が不動産の現況を確認することは、登記の迅速処理からすれば困難が予想されるが、不動産の価額は、その現況によって大きく変化する場合があること、登録免許税における課税標準たる不動産の価額は、あくまでも当該登記の時ににおける不動産の「時価」であることを忘れてはならないと考える。

これらの裁決事例のように、固定資産課税台帳に登録された土地の地積又は地目等が実際（現況）とは異なり、かつ、そのために台帳価格が登録免許税法第10条第1項の時価を超えている場合（時価の幅の範囲内でない場合）には、違法となるのであるから、当該時価を他の方法（この場合にも、できる限り、固定資産台帳価格を求める方法）によって（固定資産評価基準に従って）算定すべきではないかと考える。

2.1.2 台帳価格が時価として過大でない と判断された事例

上記2.1.1の2つの裁決事例は、その台帳価格は登録免許税法第10条第1項に規定する時価とはいえないから採用できないと判断されたが、次の2つの裁決事例では、土地の登記に関するもので、その台帳価格は時価を表していないという「特段の事情」はないと判断されている。まず、最初の事例は、土地の画地の取り方が問題となったものである。

①平22.7.1裁決・棄却：裁決要旨

請求人らは、贈与を受けた本件土地の登記を受けるに当たり、固定資産課税台帳に登録された本件土地の価格（以下「本件土地台帳価格」という。）を課税標準額として登録免

許税を算定して納付したが、本件土地台帳価格は、本件土地を含めた数筆の土地を一画地の居宅敷地として評価した価格を基礎として算出されたものであって、本件土地が間口狭小、奥行長大であるという事情を考慮すれば、当該課税標準額は過大である旨主張する。しかしながら、不動産の課税標準について規定している登録免許税法第 10 条《不動産等の価額》第 1 項にいう不動産の価額とは、登録免許税の法的性格及び登録免許税法附則第 7 条《不動産登記に係る不動産価額の特例》の趣旨からすると、固定資産課税台帳に登録された不動産の価格によることが妥当ではない特段の事情のない限り、同価格をもって適用すべきと解されるところ、本件の場合、本件土地台帳価格が変更された事実はないこと、本件土地の現況と固定資産課税台帳上の現況とが異なることはないこと及び本件土地は、本件土地を含めた数筆の土地からなる居住敷地として利用されており、本件土地のみで移転することは考えにくく、また、当該贈与の前後を通じて、利用状況の変化もないことからすると、本件土地台帳価格を本件土地の課税標準とすることについて不相当とする特段の事情は認められないから、本件土地の課税標準は本件土地台帳価格とするのが相当である。請求人らの上記主張は、本件土地が一画地を構成する他の敷地と一体利用されずに単独で移転することを前提とした主張であって、理由がない。(裁決要旨のみ公表)

上記の裁決要旨のとおり、本件土地は、他の数筆の土地と併せて一画地の居宅敷地となっていたことから、本件土地台帳価格は一体評価した価格を基礎として算出されたものであったが、請求人らは、本件土地が間口狭小、奥行長大であるという個別の減価要因が反映されていないとして、本件土地の課税標準は過大である旨主張したものである。しかしながら、固定資産評価基準の別表第 3 の画

地計算法⁽¹⁶⁾は、「各筆の宅地の評点数は、一画地の宅地ごとに画地計算法を適用して求めるもの」とし、「この場合において、一画地は、原則として、土地課税台帳又は土地補充課税台帳に登録された一筆の宅地によるものとする。ただし、一筆の宅地又は隣接する二筆以上の宅地について、その形状、利用状況等からみて、これを一体をなしていると認められる部分に区分し、又はこれらを合わせる必要がある場合においては、その一体をなしている部分の宅地ごとに一画地とする。」とし、原則として一筆の宅地ごとに評価するものの、例外としていわゆる利用単位ごとにその宅地を評価するものがあるとしている。したがって、本裁決では、本件土地の現況が、本件土地を含めた数筆の土地からなる居住敷地として利用されていることなどからすると、その利用状況に基づいて評価した本件土地台帳価格は適正なものであるとし、請求人らの「本件土地が一画地を構成する他の敷地と一体利用されずに単独で移転することを前提とした」主張を排斥したのである⁽¹⁷⁾。

なお、この裁決では、台帳価格によることが妥当ではない「特段の事情」がない限り、台帳価格によるべきとしており、「台帳重視説」に基づいていることが分かる。反対に、この台帳価格によることが妥当でない「特段の事情」があれば（すなわち、台帳価格が時価の幅を超えているのであれば）、登録免許税法第 10 条第 1 項を適用し、他の方法によって「不動産の価額」を算定することが許されることになる。

次は、登録免許税の課税標準たる不動産の価額は、台帳価格によるのではなく、競売における売却許可決定価額によることができるか否かが争われたものである。

②平 14. 8. 23 裁決・棄却：裁決要旨)

請求人は、登録免許税法第 10 条第 1 項に規定する不動産の登記の場合における登録免許税の課税標準たる不動産の価額は、台帳

価格によるのではなく、競売における売却許可決定価額によるべきである旨主張するが、不動産登記に関する登録免許税の性格から、その課税標準は、請求人の主張するような具体的、個別的事情によって金額が左右される現実の取引価額によるべきであるとする合理的な理由はない。また、登録免許税に即し独自の客観的、統一的な評価基準を設けることも困難である。さらに、各登記官が個々に時価を認定する場合は、その評価が区々になることから、評価の適正と公平を維持し、納税者の便宜及び登録免許税徴収の便宜を図ることが困難になる。このことからすると、台帳価格を基礎とした金額を課税標準たる不動産の価額とするものと解するのが相当であり、本件不動産の台帳価格を基礎として課税標準たる不動産の価額を認定した原処分を不相当とする理由は認められない。また、請求人は、台帳価格が震災による建物の損傷やバブル経済崩壊による地価の下落を反映していない旨主張するが、当該事情は、登録免許税法施行令附則第4項及び租税特別措置法施行令第44条の2第2項の規定には該当せず、この点に関する請求人の主張も採用できない。(裁決要旨のみ公表)

本裁決では、請求人が、「登録免許税の課税標準たる不動産の価額は、台帳価格によるのではなく、競売における売却許可決定価額によるべきである」と主張したのに対し、「具体的、個別的事情によって金額が左右される現実の取引価額によるべきであるとする合理的な理由はない」として排斥している。仮に、その現実の取引価額が登録免許税法第10条第1項に規定する不動産の価額(時価)を表しているとしても、その価額を課税標準とすることができないのは、登録免許税が採用している台帳価格によらないと、課税標準として統一した評価基準を用いなくてもよいことになり、課税の公平上問題が生じることからである。特に、競売における売却許可

決定価額は、一般に競売減価(競売減価の割合は3割程度)が考慮されることから、通常の取引価額に比べて低くなる場合が多いと考えられ、必ずしも同項に規定する不動産の価額(時価)を表しているとは言えないからである。

2.2 登記官の認定価格が時価として過大であるか否かが争われた事例(「特別の事情」がなく、台帳価格がない場合)

2.2.1 認定価額が時価として過大であると判断された事例

次の2つの裁決事例は、いずれも土地の登記に関するもので、台帳価格がなく、登記官の認定価額が登録免許税法第10条第1項に規定する時価を超えているため、採用できないとされたものである。このように台帳価格がない場合には、同法施行令附則第3項の規定により、当該登記に係る登記機関(登記官を含む。)が認定した価額によることになるが、登記官が認定した価額自体の是非が争われる事例の数は多く、登記官が実際に価額を認定することがいかに困難であるかということを表していると考えられる。最初の事例は、公衆用道路であることの補正を行う以前に、土地の形状等に応じて固定資産評価基準による所要の調整をすべきか否かが争われたものである。

(㊦平23.8.2裁決・一部取消し：裁決要旨)

原処分庁は、請求人が取得した本件土地の持分の登記に係る登録免許税の課税標準の額について、本件土地が固定資産課税台帳に登録された価格(台帳価格)のない私道の用に供されている宅地であることから、本件土地に係る固定資産評価証明書に記載された近傍類似価格(本件近傍類似価格)を基に、公衆用道路であることの補正のみを行って算定すべきである旨主張する。しかしながら、台帳価格のない不動産の登録免許税の課税標準の額は、当該不動産に類似する不動産の適正な台帳価格を基礎として合理的に算

定するのが相当であると解されること、本件近傍類似価格は本件土地の存する状況類似地区内の整形地である標準宅地の単位地積当たりの価額であるのに対し、本件土地は奥行の長大な不整形地であることからすると、本件土地の持分の課税標準の額は、本件近傍類似価格を基に、本件土地の形状等に応じて固定資産評価基準による所要の調整を行った上で、公衆用道路であることの補正を行って算定するのが相当である。(裁決事例集 NO.84)

本裁決は、登録免許税法第 10 条第 1 項、同法附則第 7 条及び同法施行令附則第 3 項の規定の内容を法令解釈において示した上で、「このように、不動産の価額を台帳価格に基づいて求めることとしているのは、登記の都度、登記官において個々の不動産の価額を評価することは実際的ではないばかりか、評価が区々となるおそれがあることなどから、課税の公平及び納税者の便宜等を考慮したことによるものと解される。また、台帳価格のない不動産について、類似する不動産の台帳価格を基礎としてその価額を認定することとしているのは、台帳価格のある不動産とない不動産の価額の間で不均衡が生じないように、課税の公平を図るために、飽くまで台帳価格に依拠してその価額を求め、登録免許税の課税標準の額を決しようとする趣旨によるものと解されるから、登記官が認定した価額は、それが当該不動産に類似する不動産の適正な台帳価格を基礎として合理的に算定されたものであれば適法であると解するのが相当である。」としている。このように台帳価格がない不動産について、登記官が価額を認定する場合においても、「台帳重視説」によるべきであるとの解釈が明確に示されているということができよう。

また、本件については、上記の裁決要旨のとおり、「本件近傍類似価格は本件土地の存する状況類似地区内の整形地である標準宅地の

単位地積当たりの価額であるのに対し、本件土地は奥行の長大な不整形地である」ことから、登記官が本件土地の持分の課税標準の額を算定する際に、「本件近傍類似価格を基に、本件土地の形状等に応じて固定資産評価基準による所要の調整を行った上で、公衆用道路であることの補正を行って算定するのが相当」であるとされ、あくまでも固定資産評価基準に基づいた所要の調整が必要であるとされている⁽¹⁸⁾。

次の裁決事例は、審判所の調査によっても本件土地に類似する土地は存在しないとして、審判所が自ら固定資産評価基準に基づいて課税標準額を算定したものである。

②平 22. 7. 6 裁決・一部取消し：裁決要旨

固定資産課税台帳に登録された価格（以下「台帳登録価格」という。）のない本件土地の登録免許税に係る課税標準額（以下「本件課税標準額」という。）について、原処分庁は、原処分庁が認定した本件課税標準額（以下「原処分庁認定額」という。）は、本件土地に類似する土地の台帳登録価格を基礎として算定したものであるから相当である旨主張するのに対し、請求人は、一般競争入札による落札金額を本件課税標準額とすべきであるが、仮にこれが認められない場合でも、本件土地が三角地であること及び本件土地を宅地分譲するための費用をそれぞれ考慮した上で、適正な本件課税標準額を算定すべきである旨主張する。ところで、台帳登録価格のない土地の課税標準は、類似する土地の台帳登録価格を基礎として算定するところ、本件土地の場合、原処分庁の主張する本件土地に類似する土地は、規模、形状、立地条件及び利用状況が本件土地と明らかに異なっており、本件土地と類似する土地とは認められず、また、当審判所の調査によっても、本件土地に類似する土地の存在が認められないから、本件課税標準額の算定に当たり、類似する土地の台帳登録価格を基礎とする

ことはできない。そうすると、本件土地のように類似する土地が存在しない場合には、固定資産評価基準に基づいて算出した価格を課税標準とすることが相当と認められる。しかしながら、原処分庁認定額及び請求人が主張する落札金額は、いずれも固定資産評価基準に基づいて算出した価格とは認められないから、これらを採用することはできない。なお、請求人が主張する本件土地の形状は、固定資産評価基準の画地計算法を適用することにより考慮することになる一方、本件土地の宅地分譲に要する費用は、本件土地の登記後に本件土地の利用目的を変更するための費用であることから、これを考慮することはできない。そこで、当審判所において固定資産評価基準に基づいて本件課税標準額を算定したところ、原処分庁の認定額を下回るから、原処分はその一部を取り消すのが相当である。(裁決要旨のみ公表)

本裁決は、まず、原処分庁が認定した本件課税標準額（原処分認定額）は、本件土地に類似する土地の台帳登録価格を基礎として算定したものとはいえず、また、請求人が主張する落札金額は、いずれも固定資産評価基準に基づいて算出した価格とは認められないから、これらを採用できないとした。その上で、本件土地のように類似する土地が存在しない場合には、本件土地が三角地であることについては画地計算法を適用するなどして、固定資産評価基準に基づいて算出した価格を課税標準とすることが相当であると判断した。本件土地は、類似する土地は存在しなかったことを考えると、かなり個別性の強い土地であったと考えられるが、そのような土地の場合には、本件と同様に、類似する土地が存在しないことも当然考えられ、審判所が算定したように、原処分庁（登記官）が同様な方法により、本件土地の課税標準を算定しなければならないことになる。すなわち、類似する土地が存在しない場合には、登記官が固定資

産評価基準に基づいてその土地の価額を認定しなければならないが、その認定のために時間がかかり、迅速な処理が困難な場合もあると予想される。「はじめに」で述べたとおり、登録免許税が課税標準を「時価」とし、「台帳重視説」を採用している最大の問題点と言ってもよいのではないだろうか。

また、「特別の事情」がなく、台帳価格がない場合の裁決事例の中には、類似する土地が存在しても、原処分庁が選定した土地は、本件土地に類似する土地とはいえず、審判所が調査した近傍類似地の台帳価格の基礎となる路線価を基に課税標準の額を算定するのが相当であるとした公表裁決（平 14.5.30 裁決・一部取消し：裁決事例集 NO.63）がある。このように、裁決事例の中には、原処分庁が選定した土地は、本件土地に類似する土地とはいえないと判断されたものもあるが、その態様としては、①本件のように「本件土地と本件比準地を比較すると、その規模、立地条件及び利用条件等において明らかに異なる」場合⁽¹⁹⁾、②本件土地と本件比準地が「その他の雑種地」と「専用宅地」というように、双方の土地の課税地目が異なる場合⁽²⁰⁾があり、本件土地に類似する土地を選定することの困難さを表し、より慎重な選定が必要であることを示している。

次は、建物の登記に関するものについてである。台帳価格がない建物については、登記官が新築建物課税標準価格認定基準表（以下「認定基準表」という。）⁽²¹⁾に基づき認定することとされている。次の事例は、台帳価格のない建物が、認定基準表の作成に当たり選定された建物の状況と類似しているとは認められないことから、その認定基準表に基づき認定された価額は、登録免許税法施行令附則第3項に規定する「類似する不動産で台帳価格を基礎として登記機関が認定した価額」には当たらないのではないかとして争われたものである⁽²²⁾。

①平 23. 6. 30 裁決・一部取消し：裁決要旨)

原処分庁は、請求人が所有権保存登記を受けた倉庫（本件倉庫）は、新築されたものであり、いわゆる台帳価格のない不動産であるから、その課税標準の額の算定に当たっては、認定基準表によるべきである旨主張する。しかしながら、登記機関が、台帳価格のない建物について認定基準表に基づき認定する価額は、認定基準表の作成に当たり選定した類似する建物の台帳価格を基礎として合理的に算定されたものであれば適法と解されるものの、台帳価格のない建物が、認定基準表の作成に当たり選定された建物の状況と類似しているとは認められず、認定基準表に基づき認定された価額が、登録免許税法施行令附則第3項に規定する「類似する不動産で台帳価格を基礎として登記機関が認定した価額」を表していない場合には、登記申請人は、当該建物と類似する近傍の建物の台帳価格があればその台帳価格を基にして求めた価額を、当該建物と類似する近傍の建物の台帳価格がなければ他の方法により求めた不動産の価額（時価）を採用できると解するのが相当である。本件倉庫については、一般的な倉庫に比して簡易な仕様・構造の建物であり、認定基準表の作成に当たり選定された建物の状況と類似していないことは明らかであるから、認定基準表に基づく本件倉庫の価額は、「類似する不動産の台帳価格を基礎として登記機関が認定した価額」を表しているとは認められず、また、本件倉庫に類似する建物は、本件倉庫の登記の申請の年の前年12月31日現在において認められないことからすると、請求人は、本件倉庫の課税標準の額の算定に当たり、他の方法により求めた本件倉庫の価額（時価）を採用することができることとなる。そこで、本件倉庫の価額（時価）を検討すると、建築価額（工事費及び設計監理料の合計額）によるのが相当と認められるから、本件倉庫の課税標準の額は、当該

建築価額とするのが相当である。（裁決事例集 NO.83)

本裁決は、本件倉庫が「一般的な倉庫に比して簡易な仕様・構造の建物であり、認定基準表の作成に当たり選定された建物の状況と類似していないことは明らかであるから、認定基準表に基づく本件倉庫の価額は、『類似する不動産の台帳価格を基礎として登記機関が認定した価額』を表しているとは認められず、また、本件倉庫に類似する建物は、本件倉庫の登記の申請の年の前年12月31日現在において認められないことからすると、請求人は、本件倉庫の課税標準の額の算定に当たり、他の方法により求めた本件倉庫の価額（時価）を採用することができることとなる。」とし、最終的に、「建築価額（工事費及び設計監理料の合計額）によるのが相当と認められる」と判断し、認定基準表はどのような建物の場合でも適用できるわけではないことを明らかにしている。

本件倉庫の場合には、その建築価額が建物の価額（時価）を表していたと考えられるが、一般に、建物の建築価格と台帳価格に隔差がある場合も多く、直ちに、建築価額を採用することには問題があると考えられる。それでは、登記機関が台帳価格のない建物の価額を算定するにはどのようにすればよいのであろうか。登録免許税における課税標準の統一又は台帳重視説の観点からしても、迅速性の点でやや心配な面はあるが、登記機関が地方税当局にその建物の台帳価格の算定を依頼し、依頼を受けた地方税当局が算定した建物の価額（時価）を課税標準として使用するような仕組みを新たに設ける必要があると考える。

**2. 2. 2 認定価額が時価として過大でない
と判断された事例**

次の裁決事例は、土地の登記に関するもので、分筆又は合筆された土地については、台帳価格がない土地に該当するが、その台帳価格がない土地の価額について登記官が認定し

た価額は適切な比準宅地を基礎としたものとはいえなかったことから、審判所において価額（時価）の認定を行った上で、登記官の認定した価額は過大とはいえないとしたものである。

(①平 23. 2. 16 裁決・棄却：裁決要旨)

請求人は、分筆登記により分筆された土地又は分筆登記により分筆された土地が合筆登記により合筆された 14 筆の土地（本件各土地）には、分筆前の台帳価格（本件分筆前台帳価格）があることから、所有権移転を目的とする本件各登記に係る登録免許税の課税標準の額は、本件分筆前台帳価格を基に算定した価額によるべきである旨主張する。しかしながら、不動産の価額は、登記申請の日がその年の 4 月 1 日から 12 月 31 日までの期間内であるものは、その年の 1 月 1 日現在において課税台帳に登録された不動産の価額を基礎として計算した金額に相当する価額とするとされているところ（登録免許税法附則 7、登録免許税法施行令附則 3 前段）、本件各土地は、平成 21 年 2 月の分筆登記により分筆された土地又は同日の分筆登記により分筆された複数の土地が同年 5 月の合筆登記により合筆された土地であることから、本件各登記がされた平成 21 年 6 月においては、平成 21 年度の台帳価格がなかったと認められる。そうすると、台帳価格のない不動産の価額は、当該不動産の登記の申請の日において当該不動産に類似する不動産で台帳価格のあるものの価額を基礎として、登記機関が認定した価額とするとされていることから（登録免許税法施行令附則 3 後段）、本件各土地の価額は、それらの近傍類似の土地で平成 21 年度の台帳価格のあるものの当該台帳価格を基礎として登記機関が認定した価額となる。ところで、本件各土地のうち 12 筆の土地（本件 12 筆土地）の価額の認定に当たり、その近隣類似の土地の平成 21 年度の台帳価格を基礎とするところ、本件登記官が

その基礎とした比準宅地は、三角形の不整形地であり、ほぼ長方形の本件 12 筆土地と形状の類似性を著しく欠くなど、適切な比準宅地とはいえない。そこで、本件 12 筆土地の価格形成に影響を与えるような特性を有する地域の中から、本件 12 筆土地と近傍の分譲住宅地に所在する宅地（本件認定宅地）を選定し、本件認定宅地の平成 21 年度台帳価格を基に、地価下落率、画地条件及び場所的条件の格差を考慮して本件 12 筆土地の価額を算定し、認定したところ、本件 12 筆土地の本件各登記に係る登録免許税の課税標準の額は、本件登記官の認定した課税標準の額を上回ることから、本件登記官の認定した課税標準の額は過大とはいえない。（裁決事例集 NO.82）

本裁決は、登録免許税法施行令附則第 3 項前段を適用すべきか、同項後段を適用すべきかが争われたものであり、請求人は、「分筆登記により分筆された土地又は分筆により分筆された土地が合筆登記により合筆された 14 筆の土地（本件各土地）については、分筆前の台帳価格（本件分筆前台帳価格）があることから、登録免許税の課税標準の額は、本件分筆前台帳価格を基に算定した価額によるべきである」と、同項前段の規定の適用を主張したのに対し、「本件各登記がされた平成 21 年 6 月においては、平成 21 年度の台帳価格がなかった」のであるから、同項後段の規定を適用し、「本件各土地の価額は、それらの近傍類似の土地で平成 21 年度の台帳価格のあるものの当該台帳価格を基礎として登記機関が認定した価額となる」と判断している。

ところで、同項後段に規定する課税台帳に登録された価格のない不動産（台帳価格がない不動産）とは、土地にあつては、公有地が払い下げられた場合など、当該土地の固定資産税評価額が付されていない土地をいうのであつて、請求人の主張のように分筆した土地や分筆された土地は、分筆前の土地に固定資

産税評価額が付されていることから台帳価格がない不動産には該当しないのではないかと、また、該当するとしても、地目変更等があれば、登録免許税法施行令附則第4項に規定する「特別の事情」に該当することから、同項の規定により、本件各土地の価額を認定すべきではないかという疑義が生じるのではないかと考えられる。

登録免許税法が創設された「昭和42年改正税法のすべて」(149頁)を見ると、「・・・なお、不動産について固定資産税台帳価格に登録されていない場合には、登録された不動産と比準して登記官が認定した価額によることになる。またその不動産について増築、改築、損壊、地目の変換その他これらに類する特別の事情があるものについては、固定資産課税台帳を基礎として、その特別な事情を考慮して登記官が認定した価額によることとしている(令附則③、④)。」と説明している。この説明によれば、①固定資産課税台帳(台帳価格)に登録されていない場合には、「登録された不動産と比準して登記官が認定した価額」によることとなるが、②増築等の特別な事情があるものについては、「固定資産税台帳価格を基礎として、その特別な事情を考慮して登記官が認定した価額」によることとしている。つまり、①の場合は、その不動産には台帳価格がないことから、登記の申請の日において類似する不動産の登録価格を基礎とすることとし、②の場合は、その不動産には台帳価格があるにもかかわらず、登記の申請日までに、増築等の特別な事情が生じている場合であることから、登録された台帳価格を基礎とし、その特別な事情を考慮してその価額を設定することとしていると考えられる。ただし、「課税台帳に登録された価格のない不動産」とは、具体的にどのような不動産をいうのかは示されていない。

登録免許税法施行令附則第3項後段に規定する課税台帳に登録された価格のない不動産

(台帳価格がない不動産)には、公有地の払下げの場合など、当初から当該土地の固定資産税評価額が付されていない土地のみをいうのではなく、本裁決のとおり、分筆や合筆などをした(された)土地も含まれる(登録免許税法施行令附則第3項後段の適用あり)との判断は相当であると考えるが、一般に、台帳価格がない不動産について、同令附則第3項後段のみを適用するのか、同令附則第4項も適用することができるのか、については、登記官が価額を認定する場合、特別の事情を考慮して認定しなければならない場合もあり得ると考えられることから、同令附則第3項後段のみを適用すると決めつけない方がよい(登録免許税法施行令附則第4項を適用する場合もあり)と考えられる。

なお、本件12筆土地の価額の認定に当たり、本件12筆土地は分筆前の地目である原野又は雑種地から分筆後は宅地への地目変更をしていることから、分筆前の台帳価格を基礎として認定するのは相当ではなく、その近隣類似の宅地の平成21年度の台帳価格を基礎とするところ、本件登記官がその基礎とした本件比準宅地は、三角形の不整形地であり、ほぼ長方形の本件12筆土地と形状において類似性を著しく欠くだけでなく、平成21年度の台帳価格の算出において適用された補正率の連乗値は大きくかけ離れ(標準の1.00に対して0.612であった)、適切な比準宅地とはいえなかった。

そこで、審判所は、本件12筆土地の価格形成に影響を与えるような特性を有する地域、すなわち近隣地域⁽²³⁾の中から、本件各土地の北方約200mと近傍である分譲住宅地に所在する本件認定宅地を選定し、本件認定宅地の平成21年度台帳価格を基に、地価下落率、本件認定宅地と本件12筆土地との画地条件及び場所的条件の格差を考慮するなど、取引事例比較法⁽²⁴⁾と同様な手法により本件各土地の価額を算定したところ、本件登記官の認

定した課税標準の額は過大とはいえないと判断している。なお、本件認定宅地と本件 12 筆土地との行政的条件(用途地域、建ぺい率、容積率等)に相違があるものの、実際の利用状況(住宅の規模、高さ、品等など)に差はなく、街路、交通・接近状況も類似していることから、本件認定宅地を本件 12 筆土地の近隣地域に属する土地として判断している。また、本件第 3 土地及び本件第 14 土地については、分筆された土地ではあるが、地目変更はなかったことから、本件登記官が本件分筆前台帳価格の 1 m²当たりの単価 4,235 円にそれぞれの土地の地積を乗じて、当該土地の価額を算定したことについては相当であるとの確な判断をしている。

その結果、審判所において認定した本件各登記に係る登録免許税の課税標準の額は、本件登記官の認定した課税標準の額を上回ることから、本件登記官の認定した本件各土地の価額を基になされた本件告知処分は適法であると判断された。

2.3 「特別の事情」があるか否かが争われた事例(不動産取得税に係る問題を含む)

2.3.1 「特別の事情」がないと判断された事例

登録免許税法施行令附則第 4 項は、「法別表第 1 の第 1 号に掲げる登記で不動産を課税標準とするものについて登録免許税を課税する場合において、登記官が当該登記の目的となる不動産について増築、改築、損壊、地目の変換その他これらに類する特別の事情があるため前項の規定により計算した金額に相当する価額を課税標準の額とすることを適当ではないと認めるときは、同項の規定にかかわらず、法附則第 7 条に規定する政令で定める価額は、同項の規定により計算した金額を基礎とし当該事情を考慮して当該登記官が認定した価額とする。」と規定している。

まず、登録免許税法施行令附則第 4 項に規定する「特別の事情」があるか否かが争われ、

「特別の事情」はないとされた裁決事例を確認しておくことにする。

①平 22. 4. 22 裁決・棄却：裁決要旨

請求人は、本件各土地の所有権移転登記を受けるに当たり、登録免許税の課税標準を登録免許税法施行令附則第 3 項第 1 号の規定に基づき、前年度における、固定資産課税台帳に登録された不動産の価格(以下「台帳価格」という。)により算定し、登録免許税を納付したが、本件各土地は請求人の申出により、当年度から固定資産課税台帳の台帳地目が宅地から雑種地に変更されており、前年度の台帳地目が宅地であることは、登記の時ににおける現況(雑種地)と異なることから、このことは、登録免許税法施行令附則第 4 項に規定する、台帳価格を課税標準の額とすることが適当でない「特別の事情」に該当するため、当該課税標準は、登記の時ににおける現況と一致する当年度の台帳価格によるべき旨主張する。しかしながら、同項に規定する「特別の事情」とは、登記の目的となる不動産に台帳価格が付された後に、当該不動産自体に同項に列挙する事由その他これらに類する事情により、質的又は量的な形状の変化が生じ、その結果、台帳価格が当該不動産の適正な時価を示しているということができず、これを登録免許税の課税標準たる不動産の価額とすることが適当でなくなった場合をいうものと解されるところ、本件各土地については、前年度の台帳価格が付された後に、本件各土地自体の状況に変化は認められず、質的又は量的な形状の変化が生じて、課税標準の額を同台帳価格とすることが適当でなくなった事情はなく、当年度に請求人の申出により台帳地目に変更されたとしても、これをもって「特別の事情」があるということとはできない。(裁決事例集 NO.79)

本裁決は、上記のとおり、登録免許税法施行令附則第 4 項に規定する「特別の事情」とは、登記の目的となる不動産に台帳価格が付

された後に、当該不動産自体に増築、改築、損壊、地目の変換その他これらに類する事情により、質的又は量的な形状の変化が生じ、その結果、台帳価格が当該不動産の適正な時価を示しているということができず、これを登録免許税の課税標準たる不動産の価額とすることが適当でなくなった場合をいうと法令解釈した上で、この「特別の事情」の有無については、「本件各土地について、・・・平成20年度の固定資産税の賦課期日（平成20年1月1日）以前から本件申請の日まで本件各土地自体の状況に変化は認められず、本件各土地に台帳価格が付された後に、本件各土地に質的又は量的な形状の変化が生じたものとは認められないことから、本件課税標準額を同台帳価格とすることが適当でなくなったとはいえず、・・・特別の事情は認められない。」と判断している。この判断自体は正しいと考えるが、登記の目的となる不動産の台帳価格が、本件のように前年度において現況（雑種地）と異なる地目（宅地）により算定されていた場合には、この「特別の事情」を理由には争えないということになる。そこで、本件のような場合には、この「特別の事情」を理由に争うのではなく、前年度の台帳価格は、登録免許税法第10条第1項に規定する不動産の価額（時価）を超えている（時価の幅の範囲内にはない）として争う必要があったのではないだろうか（「2.1 台帳価格が時価として過大であるか否かが争われた事例」を参照）。ただし、請求人は、前年度における台帳価格は、登記の時ににおける現況地目と一致せず、台帳価格によることは妥当ではないと主張した（すなわち、請求人は、この台帳価格は時価を超えているということを主張したかったと考える）が、「本件各土地の売買価格は、・・・、13,500,000円であり、・・・本件各土地の平成20年度の台帳価格11,162,880円を上回っていることからしても、客観的交換価値である時価が台帳価格を下回っているような事実

は認められず、・・・台帳価格によることが妥当でない特段の事情は認められない。」と判断されていることからすると、登録免許税法第10条第1項に規定する不動産の価額（時価）を超えているという判断にはならなかったと考えられる。

なお、他の裁決事例において、請求人が売買価額と台帳価格のかい離が明白な場合には、登録免許税法施行令附則第4項に規定する「特別の事情」に該当する旨などを主張したのに対し、「同項に規定する『特別の事情』とは、課税台帳に登録後、当該不動産自体に当該規定に列挙する事由その他これに類する事情により質的又は量的な形状の変化を生じたため、当該不動産の価額が台帳価格により難い程度に変動した場合につき、例外的な取扱いを定めたものと解されるが、請求人主張の事情は、本件建物自体の質的又は量的な形状の変化ということではできず、請求人の主張は、いずれも理由がない。」としたものがある（平13.6.27裁決・棄却：裁決事例集NO.61）。

次の裁決事例は、建物の登記に関するもので、本件登記の時ににおける固定資産課税台帳に登録されていた建物の損耗が考慮されていなかったとして争われたものである。

②平19.5.28裁決・一部取消し：裁決要旨

請求人は、本件建物の損耗は登録免許税法施行令附則第4項の規定による特別の事情に該当する旨主張するが、同項に規定する特別の事情とは、課税台帳への登録後、当該不動産自体に当該規定に列挙する事由その他これに類する事情により質的、量的な形状の変化を生じたため、その結果、台帳価格が当該不動産の適正な時価を示しているということができず、これを登録免許税の課税標準たる不動産の価額とすることが適当でなくなった場合をいうものと解するのが相当である。これを本件についてみると、請求人らの主張する本件建物の損耗は、登記記録上の記載及び本件登記申請書と課税台帳上の表

示が異なっておらず、また、本件建物には損耗が認められるものの、当該損耗は平成 18 年 1 月 1 日以前から生じていたようであり、仮に、前所有者から平成 17 年度中に見直し要求があれば、平成 17 年度台帳価格についても平成 18 年度と同様な見直しを行う旨の B 市担当職員の答述及び本件建物の損耗の状況から判断すると、固定資産税の賦課期日である平成 17 年 1 月 1 日から本件建物の登記時である平成 17 年 10 月 4 日の間に生じたものであるとは認められず、平成 17 年 1 月 1 日以前から生じていたと認めるのが相当であり、上記の「特別の事情」には該当しないと認められる。(裁決要旨のみ公表)

本裁決は、本件建物の登録免許税の課税標準となる平成 17 年度台帳価格は本件建物の損耗が考慮されていないから、本件損耗考慮後額によるべきである旨の請求人の主張に対し、台帳価格が修正されたのは、翌年の平成 18 年度であったが、本件建物の損耗は、平成 18 年 1 月 1 日以前から生じていたと認めるのが相当であるとし、登録免許税法施行令附則第 4 項の規定による特別の事情には該当しないと判断したものである。本件建物の損耗が考慮されていないとしても、本件建物の登録免許税の課税標準は平成 17 年度台帳価格となることから、その台帳価格を採用すべきとの考え方（以下、この考え方を「台帳説」と呼ぶ。）はあり得るが、登録免許税法第 10 条第 1 項が課税標準たる不動産の価額は、当該登記の時における時価と規定している以上、本件においても、台帳価格が時価ではない場合には、その台帳価格を採用することができないと判断したものと考えられる⁽²⁵⁾。(なお、不動産取得税に関する同様な問題については、3 の「特別の事情」があるか否かが争われた事例のところを検討することとしたい。)

本件の建物の損耗は、上記の裁決要旨の記述からして台帳価格に相当な影響を与える程度のものであったことは推測でき、登録免許

税の課税標準を本件損耗考慮後額とするとした判断は妥当であると考えるが、前述したとおり、その損耗がその建物の登録免許税の課税標準となる年度の台帳価格に考慮されていないとしても、その損耗の程度が、台帳価格をほとんど減価させないようなものであった場合、すなわち、その建物の時価の幅の範囲内である場合には、その台帳価格をその建物の価額（時価）として採用することができるであろう。ただし、時価の幅の範囲内であるか否か分からない場合には、時価検証しなければならぬことになるが、建物の時価は、たとえ鑑定評価を行っても適正な価格を算定することは困難な場合もあり、また、その都度、鑑定評価することも現実的ではないと考えられる。したがって、建物の場合には、登記官は、その損耗等の程度を明確に把握した上で、できる限り、固定資産台帳価格を求める方法（固定資産評価基準）と同じ方法により、その建物の台帳価格を修正して建物の価額（時価）を算定するべきであろう。しかしながら、登記官がこの方法で建物の価額を算定することは困難な場合も予想されることから、繰り返しとなるが、必要な場合には、登記官が地方税当局にその建物の台帳価格の算定を依頼し、依頼を受けた地方税当局が算定した建物の価額（時価）を課税標準として使用するような仕組みを新たに設ける必要があると考える。

なお、登録免許税における台帳価格の是正については、上記の裁決要旨にもあるとおり、「仮に前所有者から平成 17 年度中に見直し要求があれば、平成 17 年度台帳価格についても平成 18 年度と同様な見直しを行う旨」を B 市担当職員が答述したことに留意する必要がある。すなわち、前所有者は、自分が所有していた間に、台帳価格が適正な価格でないとして一定期間内に審査の申出⁽²⁶⁾を行えば、台帳価格を変更してもらうことは可能であったが、その期限を途過した後に、新所有

者がその年度の台帳価格について争うことはできないのである⁽²⁷⁾。したがって、このような場合には、前述したとおり、登録免許税法第 10 条第 1 項の不動産の価額（時価）を超えているとして争う必要があるのではないかと考える。

2.3.2 不動産取得税（地方税法）における争いと の比較

上記 2.3.1 の裁決事例のように、登録免許税法施行令附則第 4 項に規定する「特別の事情」が、本来の意味において「あるか否か」の争いというよりも、その不動産の台帳価格

が何らかの理由により時価を表していない場合に、それが「特別の事情」に当たるのではないかと争われているといっても過言ではないであろう。このような登録免許税の争いは、同じく台帳価格を課税標準とし、同様な規定を設けている不動産取得税についても生じるのではないかと考えられることから、不動産取得税における争いと比較することとする。まず、不動産取得税の根拠法規である地方税法の規定の一部（73 条の 13、73 条、73 条の 21）との相違を比較すると次のとおりである（下線及び二重線は筆者。以下同じ。）。

不動産取得税（地方税法）	登録免許税（登録免許税法）
<p>法 73 条の 13 不動産の課税標準は、不動産を取得した時における<u>不動産の価格</u>とする。</p> <p>法 73 条 不動産取得税について、次の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。</p> <p>一 不動産 土地及び家屋を総称する。</p> <p>五 価格 <u>適正な時価</u>をいう。</p> <p>法 73 条の 21 道府県知事は、固定資産課税台帳に固定資産の価格が登録されている不動産については、当該価格により当該不動産に係る不動産取得税の課税標準となるべき<u>価格を決定するものとする</u>。但し、当該不動産について増築、改築、損かい、地目の変換その他<u>特別の事情</u>がある場合において<u>当該固定資産の価格により難いときは</u>、この限りでない。</p> <p>2 道府県知事は、固定資産課税台帳に固定資産の価格が登録されていない不動産又は前項但書の規定に該当する不動産については、第 388 条第 1 項の固定資産評価基準によって、当該不動産に係る不動産取得税の課税標準となるべき価格を決定するものとする。</p>	<p>法 10 条 1 項 不動産の登記の場合における課税標準たる不動産の価額は、当該登記の時における<u>不動産の価額</u>による。</p> <p>（注）登録免許税法には、地方税法 73 条に相当する規定はないが、価額とは「時価」を意味するとされている。</p> <p>法附則 7 条 新法別表第 1 の第 1 号に掲げる不動産の登記の場合における新法第 10 条第 1 項の課税標準たる不動産の価額は、当分の間、当該登記の申請の日の属する年の前年 12 月 31 日現在又は当該申請の日の属する年の 1 月 1 日現在において地方税法第 341 条第 9 号に掲げる固定資産課税台帳に登録された当該不動産の価格を基礎として政令で定める<u>価額によることができる</u>。</p> <p>令附則 3 項 （略）</p> <p>令附則 4 項 法別表第 1 の第 1 号に掲げる登記で不動産の価額を課税標準とするものについて登録免許税を課税する場合において、登記官が当該登記の目的となる不動産について増築、改築、損壊、地目の変換その他これらに類する<u>特別の事情</u>があるため前</p>

	<p>項の規定により計算した金額に相当する価額を課税標準の額とすることを適当ではないと認めるときは、同項の規定にかかわらず、法附則第7条に規定する政令で定める価額は、同項の規定により計算した金額を基礎とし当該事情を考慮して当該登記官が認定した価額とする。</p>
--	---

上記のとおり、不動産の課税標準を不動産の価格又は価額（適正な時価⁽²⁸⁾又は時価）とするという点は、不動産取得税（地方税法）も登録免許税（登録免許税法）も同じであるが、台帳価格のある不動産について、不動産取得税においては、「当該価格により当該不動産に係る不動産取得税の課税標準となるべき価格を決定するものとする。」のに対し、登録免許税においては、「固定資産課税台帳に登録された当該不動産の価格を基礎として政令で定める価額によることができる。」とし、規定ぶりが大きく異なっている。「価額によることができる」と規定している理由は、「1.4 課税標準」で述べたとおり、台帳価格が時価を超えている場合が想定されるからである（この場合は、登録免許税法第10条第1項の規定により、「不動産の価額（時価）による」）が、これは、不動産取得税においても想定されることであり、「価額によることができる」というような規定ぶりとなっていない不動産取得税の場合でも、台帳価格が時価を表していないときには、地方税法第73条の13第1項及び第73条の規定により、「不動産の価格（適正な時価）とする」ことができると考えるべきであろう。（この考え方に対し、固定資産税の納税者には審査申出等の機会が付与されていることから、そこで争うべきだとの反論も予想されるが、前述したとおり、年の途中で不動産を取得した不動産取得税の納税者自身には、不服申立ての期限を途過し、既に決められた台帳価格を争うことはできないとの問題があると考えられる。また、不動産取得税の課税標準は「不動産を取得した時における不動

産の価格（適正な時価）」であるとしながら、登録免許税と同様に、何らかの理由により台帳価格が時価を超えている場合に、何ら救済を受ける方法もないとすれば、その規定自体に問題があるというべきである。）なぜならば、台帳価格が時価を超えている場合であっても、その台帳価格のまま不動産取得税が課税されるという、違法な課税が行われることになるからである。ただし、この考え方は、判例等で示されたものではなく、そのために、地方税法第73条の21第1項及び第2項において、台帳価格がない不動産⁽²⁹⁾又はその台帳価格により難い特別の事情のある不動産については、道府県知事が、固定資産評価基準によって、当該不動産に係る不動産取得税の課税標準となるべき価格を決定すると規定しているが、増築、改築、損かい、地目の変換その他特別の事情がない場合であっても、適正な時価と隔差のある台帳価格の場合には、そのこと自体が同条第1項（但書）の「特別の事情」に当たるのではないかとの考え方（主張）となり、争いが生じてきたのではないだろうか。

そこで、実際に、地方税法第73条の21第1項（但書）に関して争われた2つの最高裁判決について検討することとする。まず、最高裁昭和51年3月26日第二小法廷判決である。この事件は、①不動産取得税の課税標準たる価格が固定資産課税台帳に登録された価格より決定された場合においてその登録価格が客観的に適正な価格と異なることを主張して課税標準たる価格を争うことができるか否か、②地方税法第73条の21第1項は合憲か否か、が争われたものである（②については

違憲ではないとした⁽³⁰⁾。①について、本最高裁判決は、「法は、道府県知事が不動産取得税の課税標準である不動産の価格を決定するについては、固定資産課税台帳に当該不動産の価格が登録されている場合には、法 73 条の 21 第 1 項但書に該当しない限り、みずから客観的に適正な時価を認定することなく、専ら右登録価格によりこれを決定すべきものとしていると解するのが相当であり、したがって、仮に右登録価格が当該不動産の客観的に適正な時価と一致していなくても、それが法 73 条の 21 第 1 項但書所定の程度に達しない以上は、右登録価格によってした不動産取得税の賦課処分は違法となるものではなく、右のような場合には、不動産取得税の納税者は、右賦課処分の取消訴訟において、右登録価格が客観的に適正な時価でないとして主張して課税標準たる価格を争うことはできないものと解されるのである。」と判示した。このように、「右登録価格が当該不動産の客観的に適正な時価と一致していなくても、それが法 73 条の 21 第 1 項但書所定の程度に達しない以上は」価格を争うことはできないとしたことから、「一見したところ、専ら隔差の数额的な大小を問題とするかのようにもみられないわけではない。したがって、右の場合に当たるとされるためには、登録価格の基準時とされる法 359 条所定の固定資産税の賦課期日の後に生じた特別の事情が存し、これによって不動産の取得時における価格とその登録価格との間に隔差が発生したことを必要とする見解と、右賦課期日の前後いずれに生じた事情によるものかを問わず価格の隔差が存在していれば足りるとする見解とを考えることができる。そのほか、右の『特別の事情』とは登録価格によることが不動産取得税の課税標準の決定を著しく不公平ならしめるおそれのある事情をいい、登録価格に重大な錯誤がある場合も含まれるとする見解があり（金子宏・租税法第五版 458 頁）、これも、右の后者の見

解に連なるものといえよう⁽³¹⁾として、主に 2 つの見解（前者を A 見解、後者を B 見解という。）があるとの指摘がある。本判決は後者の B 見解を採ったものと考えられるが、筆者は、前者の A 見解に賛成である。なぜならば、固定資産税賦課期日の前に生じた事情によるものについては、地方税法第 73 条の 13（及び同法第 73 条）の規定（不動産取得税の課税標準は、不動産を取得した時における不動産の価格（適正な時価）とする）により独自に救済されるべき問題であり（この部分は A 見解には含まれていない）、地方税法第 73 条の 21 第 1 項は、①同項但書にいう「増築、改築、損かきその他特別の事情」があるため、登録価格（台帳価格と同義である。以下同じ。）が不動産を取得した時における不動産の価格（適正な時価）を表わさなくなり、②その登録価格がその不動産の時価の幅を入らないほどの隔差があるような場合に限り適用すべき規定であると考えからである。

次は、最高裁平成 6 年 4 月 21 日第一小法廷判決である。この事件は、原告（控訴人、被上告人）が、取得した本件建物の価格が固定資産課税台帳の登録価格と著しくかけ離れていることを理由に、同登録価格を不動産取得税の課税標準である不動産の価格として被告（被控訴人、上告人）〇〇県税務所長が原告に対してした本件不動産取得税賦課決定処分は地方税法第 73 条の 21 第 1 項但書に違反すると主張し、同処分の取消しを求めたものである。そして、第 1 審判決（大分地裁平成 3 年 12 月 24 日判決⁽³²⁾）は原告の請求を棄却し、控訴審判決（福岡高裁平成 4 年 9 月 10 日判決）は第 1 審判決を破棄して原告の請求を容認したが、本最高裁判決は、「法 73 条の 21 第 1 項ただし書にいう『当該固定資産の価格により難いとき』とは、当該不動産につき、固定資産税の賦課期日後に増築、改築、損壊、地目の変換その他特別の事情が生じ、その結果、右登録価格が当該不動産の適正な時価を

示しているということができないため、右登録価格を不動産取得税の課税標準としての不動産の価格とすることが適当でなくなった場合をいうものと解すべきである。したがって、不動産取得税の納税者は、右登録価格を課税標準としてされた賦課処分取消訴訟においては、当該不動産の時価と右登録価格とに隔差があることを主張するだけでは足りず、それが、賦課期日後に生じた右にいう特別の事情によるものであることをも主張する必要があるというべきである。これを本件についてみると、被上告人は、本件建物の取得時の価格と固定資産課税台帳の登録価格とに隔差があることを主張するのみで、それが賦課期日後に生じた特別の事情によるものであることを主張していないのであるから、本件賦課処分が法73条の21第1項ただし書に違反する違法がある旨の主張としては失当というべきである。」と判示し、原判決を破棄し、原告の控訴を棄却した。

このように本最高裁判決は、上記のA見解を採用したものである。そして、その理由について、「まず、法73条の21第1項ただし書が特別の事情として例示する『増築、改築、損かい、地目の変換』は、事柄の性質上固定資産税の賦課期日後に生じたものに限定されることが明らかであろう。したがって、かかる例示を受けた一般的な要件である『その他特別の事情』についても同様に限定した解釈をするのが同項ただし書の文理には副うものといえよう。このことに、右のような同項の趣旨を併せ考えると、法は、登録価格によらないで、道府県知事が自ら固定資産評価基準によって価格を決定すべき場合を、固定資産税の賦課期日の後に生じた特別の事情があり、その結果不動産の取得時における価格とその登録価格との間に隔差が発生した場合に限るという立法政策を採ったものとみるのが相当であろう。そして、本判決の指摘する固定資産税の課税標準に関する法制、とりわけ、予

め自治大臣が告示をもって定めた固定資産評価基準によって価格を評価すべきものとされている点、固定資産の納税者はこの価格に不服のある場合は審査の申出をし、更には審査決定についての取消訴訟を提起することができるものとされている点にかんがみると、登録価格をもって不動産の取得時における適正な時価を超えないものとみることも、一般的には首肯し得るところであるから、右のような立法政策にも、不動産取得税の課税標準である不動産の価格を『適正な時価』とする法の建前との整合性が保たれているというべきであろう。また、不動産の取得者は、取得の前に登録価格を知り得るのであり、そのような登録価格の付せられた不動産を取得することを自ら決したのであるから、これに対し登録価格を課税標準として課税をしても、予期し得ない負担を強いるものではない。加えて、不動産の取得は日々膨大な件数に上るので、逐一それらの時価を評価して課税標準を決定すべきこととするのは、租税執行上煩に堪えないところである(判タ853号122頁、判時1499号59頁)。これらのことをも併せて考慮すると、右のような立法政策には、優に合理性が認められるものというべきである。」との解説がある⁽³³⁾。先に筆者の見解は示したとおりであり、前段部分の考え方は、基本的に一致しているが、①すべての固定資産税の納税者が、登録価格に不服がある場合に審査の申出、さらには取消訴訟を提起するとは考えられず、②不動産の取得者はその取得の前に登録価格を知り得た上でその不動産を取得したとしても、取得者自身は全く争う手段がないというのはおかしいし、③この問題はもともと不動産の課税標準たる不動産の価格は、適正な時価でなければならないことからすると、後段部分の考え方にはやや疑問が残るところである。

これら2つの最高裁判決により、地方税法第73条の21第1項(但書)にいう「特別の

事情」及び「当該固定資産の価格により難いとき」の内容が明らかとなったが、その後、東京地裁平成9年12月26日判決では、これらを取り入れ、「法73条の21第1項ただし書にいう『当該固定資産の価格により難いとき』とは、当該不動産につき、固定資産税の賦課期日後に増築、改築、損壊、地目の変換その他特別な事情が生じ、その結果、右登録価格が当該不動産の適正な時価を示しているものとみて、右登録価格を不動産取得税の課税標準とすることが公平な税負担という観点からみて看過できない程度に不合理と認められる事態に至った場合をいうものと解するのが相当である（最高裁平成4年（行ツ）第196号平成6年4月21日第一小法廷判決・判例時報1499号59頁参照）。・・・右ただし書にいう『特別な事情』には、当該不動産自体に物理的変動があった場合はもちろん、都市的諸施設の整備など当該不動産の価格に直接影響を与えるような周辺環境の著しい変動があった場合が含まれるほか、賦課期日後に生じた地価の著しい下落といった事情も含まれるものと解されるが、地価の下落により当該不動産の取得時の時価が登録価格を下回ったというだけでは、右ただし書にいう『当該固定資産の価格により難いとき』に該当するということとはできず（最高裁昭和46年（行ツ）第9号昭和51年3月26日第二小法廷判決・判例時報812号48頁参照）、賦課期日後の地価の下落により、当該不動産の取得時における時価とその登録価格に乖離が生じ、それが公平な税負担の観点からみて看過できない程度に達した場合に初めて、右ただし書にいう『当該固定資産の価格により難いとき』に該当することになるものというべきである。」と判示した。

この判示内容を登録免許税に置き換えてみると、登録免許税における登録免許税法施行令附則第4項に規定する「特別な事情」においても、「当該不動産自体に物理的変動があつ

た場合はもちろん、都市的諸施設の整備など当該不動産の価格に直接影響を与えるような周辺環境の著しい変動があった場合が含まれるほか、賦課期日後に生じた地価の著しい下落といった事情も含まれるもの」と解することができる。ただし、「賦課期日後に生じた地価の下落により、当該不動産の取得時における時価とその登録価格に乖離が生じ、それが公平な税負担の観点からみて看過できない程度」とは具体的にはどの程度のことを指すのであろうか。東京地裁平成9年12月26日判決では、課税の適正が損なわれないよう十分な法律上の手当て（土地の価格を3分の2とする）がされているから、30%程度下落はこれに当たらないと判断しているように考えられることから、相当激しい下落が短期間に生じた場合に限られるのであろう。

地方税法第73条の21第1項（但書）にいう「特別な事情」及び「当該固定資産の価格により難いとき」が何を意味するかという議論に逸れてしまったが、同法第73条の13は、「不動産取得税の課税標準は、不動産を取得した時における不動産の価格（適正な時価）とする。」としていることから、上記の議論とは別に、そもそも登録価格（台帳価格）が「適正な時価」でない場合、道府県知事は、当該価格により当該不動産に係る不動産取得税の課税標準となるべき価格を決定してもよいのか（仮に、「適正な時価」でない場合には、そのこと自体を争いの対象とすることができるのではないか）ということが最も重要な論点なのではないだろうか。

おわりに

まず、自動確定方式の租税である登録免許税の課税標準について、常に算定することが困難な不動産の時価を原則とすることによる問題が実際に存在し、その困難さを補うべく台帳価格を基礎として政令で定める価額によることができるとしているにも関わらず、こ

の問題が解決されていないことは、本稿で取り上げた裁決事例の検討内容を見ても明らかとなったといえよう。

次に、なぜ解決されていないかを明らかにするために、裁決事例を場合分けして検討した結果、土地については、①台帳価格が何らかの理由（例えば、地積や地目の誤り）により時価を超えていたが是正されなかったこと、②台帳価格がなく登記官の認定した価額が固定資産評価基準に基づいて算定されなかったこと、また、建物については、③認定基準表の作成に当たり選定された建物の状況と類似していないにもかかわらず、登記機関が認定基準表に基づき価格を算定していたことが、主な原因であることが明らかとなった。

ここで重要なことは、登記免許税について簡易迅速な処理が必要とされることは当然のことであるが、だからと言って登記官が、登録免許税は「不動産の時価」を原則としていること、また、課税標準統一などのため台帳価格を基礎としていることから、台帳価格の基となる固定資産評価基準を順守すべきであることを忘れてはならないということである（このことは納税義務者においても同様である。）。

しかしながら、登記免許税について簡易迅速な処理が求められ、登記官は実際の土地や建物の評価作業に携わっているわけでもないことから、過大な負担を課すことは登記実務上無理があるとも考えられることから、現実的な解決策を考えるのであれば、本稿の中では特に建物について述べたが、台帳価格をそのまま利用できず、独自に様々な調査をしないと価格が算定できないような場合には、地方税当局にその物件（建物に限定することなく土地についても）の台帳価格の算定を依頼し、依頼を受けた地方税当局がその土地又は建物の価額を算定し、その価額を課税標準として使用するような仕組みを新たに設ければ、争いとなる件数はかなり減少するのではない

だろうか。地方税当局は、仮に、土地又は建物の台帳価格に誤りなどがあつたとしても不服申立ての制度があるのだからと主張するかもしれないが、本稿の中で述べたとおり、年の途中で不動産を取得した者は審査申出が必ずしもできるわけではなく、次年度にはその土地建物の台帳価格を是正しなければならないのであることからしても、是非、このような仕組みが一日も早く実現することに期待したい。

また、台帳価格を課税標準としている不動産取得税においても基本的には登録免許税と同様な問題が存在していると考ええる。規定の仕方が多少異なることは、本稿で検討したとおりであるが、このことで抜本的な解決が図られているとは考えられないことから、上記の登録免許税と同様な解決策が必要であると考ええる。

-
- ① 流通税は、権利の取得・移転をはじめ各種の経済取引又はその表現たる行為に担税力を認めて課される租税である。主な流通税としては、登録免許税以外に、印紙税、不動産取得税等がある。
 - ② 金子宏『租税法（第19版）』708頁以下（弘文堂、平成26年）。
 - ③ 榎二葉法務事務官「登録免許税に関する争訟事件の諸問題について」法務研究報告書第89集第2号39頁（平成14年）。
 - ④ 樋山廣業『登録税法・営業税法注釋』5頁（大阪：吉岡書店、明治29年）。ほかに、当時の登録税法を解説したものに、稲垣仙次郎、児玉右二合『登録税法通解』（明輝社、明治29年）、福田正巳『登録税法営業税法義解』（山上書舗、明治29年）などがある。
 - ⑤ 後藤喜一「登録免許税法について」週刊税務通信978号23頁（昭和42年）。
 - ⑥ 柿谷昭男「改正登録免許税問答」税理10(9)号特集・42年度改正税法の解説シリーズ3、58～75頁（昭和42年）。
 - ⑦ この規定が憲法14条に違反しないとした例として、大阪地裁昭和53年4月18日判決・訟務

月報 24 卷 8 号 1686 頁（控訴審：大阪高裁昭和 53 年 8 月 25 日判決、上告審：最高裁昭和 54 年 6 月 18 日第二小法廷判決）がある。

- (8) 前掲注(3) 31 頁では、「法附則第 7 条の規定は、登記申請人において、台帳価格以外の根拠をもって法 10 条 1 項の不動産の価額を課税標準として登記申請をすることを禁ずる趣旨のものとはまではない。そうだとすると、当該課税標準を登記官が正当な時価と認め登記することを禁ずる趣旨のものともいえないというべきであろう。」と説明している。
- (9) この台帳重視説に対し、どのような場合でも台帳価格によるべきとする考え方を「台帳説」、時価によっても、台帳価格によってもよいとする考え方を「選択説」と呼ぶこととする。
- (10) 固定資産評価基準（昭和 38 年 12 月 25 日自治省告示第 158 号）。
- (11) 国税庁「平成 6 年改正税法のすべて」310 頁。なお、この負担調整措置の規定は、平成 6 年法律第 22 号による租税特別措置法の一部を改正する法律（措置法改正）で第 84 条の 3 として新たに設けられ、平成 8 年法律第 17 号による措置法改正で第 84 条の 2 に、平成 9 年法律第 22 号による措置法改正で第 84 条の 3 に、平成 10 年法律第 23 号による措置法改正で第 84 条の 4 に、平成 12 年法律第 13 号による措置法改正で第 84 条の 5 になった。
- (12) 平成 6 年法律第 22 号租税特別措置法の一部を改正する法律の附則第 24 条第 9 項は、「新法第 84 条の 3 に規定する不動産の登記が平成 6 年 4 月 1 日から平成 8 年 3 月 31 日までの間に受けるものである場合については、同条中『百分の五十』とあるのは、『百分の四十』として、同条の規定を適用する。」と規定した。
- (13) 前掲注(3) 32～33 頁。
- (14) 本判決と同様な裁判事例には、平 24.12.5 判決（裁判事例集 NO.89）がある。
- (15) 本判決と同様に時価検証している裁判事例には、平 24.4.26 判決（裁判要旨のみ公表）がある。
- (16) 画地計算法とは、固定資産評価基準において、それぞれの画地の奥行、間口、形状、街路との接し方等が宅地の価格に影響を与えるため、各画地におけるこれらの要素が標準画地において想定されるこれらの要素とどのように異なるかを計

算するためのもので、①奥行価格補正割合法、②側方路線影響加算法、③二方路線影響加算法、④不整形地、無道路地、間口が狭小な宅地等評点算出法をいう。

- (17) 平 21.8.25 判決（裁判要旨のみ公表）でも、請求人は、「本件各土地の一筆ごとに固定資産評価基準に基づいて評価した請求人主張価額を不動産の価額とすべきである旨主張」したが、本件各土地の台帳価格は固定資産評価基準に沿ったものであり、このことに関する請求人の主張には理由がないと判断している。
- (18) 同様な裁判事例には、平 15.3.24 判決（裁判事例集 NO.65）と平 17.5.10 判決（裁判要旨のみ公表）がある。平 17.5.10 判決では、「原処分庁は、固定資産課税台帳に登録された価格のない本件土地に係る登録免許税の課税標準の額の認定に当たり、近隣の宅地の 1 m²当たりの固定資産課税台帳に登録された価格に本件土地の面積を乗じて算定しているが、本件土地は不整形及びがけ地等の特殊事情を有する土地であるので、本件土地が有する特殊事情について所要の調整を行った上で、本件土地の登録免許税の課税標準の額及び税額を算定するのが相当である。」と判断している。
- (19) 同様な裁判事例には、平 14.5.30 判決（裁判事例集 NO.63）がある。
- (20) 同様な裁判事例には、平 17.9.29 判決（裁判事例集 NO.70）がある。
- (21) 新築建物課税標準価格認定基準表は、民事局（本省）からの指示（通達）に基づき、全国の法務局（地方法務局）で作成されている。
- (22) 同様な裁判事例には、平 13.3.8 判決（裁判事例集 NO.61）と平 14.11.22 判決（裁判事例集 NO.64）がある。
- (23) 近隣地域とは、対象不動産の属する用途的地域であって、より大きな規模と内容を持つ地域である都市あるいは農村等の内部にあって、居住、商業活動、工業生産活動等人の生活と活動とに関して、ある特定の用途に供されることを中心として地域的にまとまりを示している地域をいい、対象不動産の価格の形成に関して直接に影響を与えるような特性を持つものである。（不動産鑑定評価基準第 6 章第 1 節 II 1.(1)用途的地域）
- (24) 取引事例比較法とは、まず多数の取引事例を取

集して適切な事例の選択を行い、これらに係る取引価格に必要なに応じて事情補正及び時点修正を行い、かつ、地域要因の比較及び個別的要因の比較を行って求められた価格を比較考慮し、これによって対象不動産の試算価格を求める手法をいう。

- (25) このように判断した裁決事例には、平 12.6.14 裁決と平 14.10.7 裁決（いずれも裁決要旨のみ公表）がある。
- (26) 地方税法第 432 条第 1 項の規定により、固定資産の納税者（又は代理人）は、固定資産課税台帳（補充課税台帳）に登録された価格（評価額）に不服がある場合、固定資産評価審査委員会に審査の申出（審査申出）をすることができる。なお、この審査申出をすることができる期間は、固定資産課税台帳に価格（評価額）等の登録をした旨の公示があった日（例えば、4 月 1 日）から納税通知書の交付を受けた日後 60 日以内である。
- (27) 審査申出期間後に提出された審査申出書は、不適法なものとして却下される。
- (28) 地方税法第 73 条は、「時価」ではなく「適正な時価」としているが、時価とは、客観的な交換価値をいうと解されており（最高裁平成 16 年 10 月 29 日第二小法廷判決）、両者の相違はあまりないと考える。
- (29) 最高裁平成 16 年 10 月 29 日第二小法廷判決は、「法 73 条の 21 第 2 項に規定する固定資産課税台帳に固定資産の価格が登録されていない不動産等については、同項に基づき評価基準によって決定された価格が適正な時価を上回る場合にはその決定された価格に基づいてされた賦課決定処分は違法となる。」と判示している。このことからすれば、台帳価格が時価を上回る場合にも、違法な課税となるであろう。
- (30) ②については、「法 73 条の 21 第 1 項は、・・・客観的に適正な時価に一致するかどうかを問わず、形式的に固定資産課税台帳の登録価格によるべきものとしているのは違憲であると主張するのに帰着するものであるところ、このような主張は、ひっきょう、憲法上法律に委ねられた租税に関する事項の定立について、特定の法律における具体的な課税標準の定めに関する立法政策上の適不適を争うものにすぎず、違憲の問題を生ずるものではないことは当裁判所昭和 28 年（オ）第

616 号同 30 年 3 月 23 日大法廷判決（民集 9 卷 3 号 336 頁）の趣旨に徴し、明らかである。」と判示した。

- (31) 長屋文裕「地方税法 73 条の 21 第 1 項ただし書にいう『当該固定資産の価格により難いとき』の意義」判例タイムズ 882 号 300 頁（1995.9.25）。
- (32) 大分地裁平成 3 年 12 月 24 日判決は、「法は、道府県知事が不動産取得税の課税標準である不動産の価格を決定するについては、・・・課税標準たる価格を争うことはできないものと解される（最高裁昭和 51 年 3 月 26 日第二小法廷判決・裁判集民事 117 号 309 頁参照）。」とした上で、「もっとも、当該不動産の固定資産税の課税標準である固定資産の価格の決定に重大な錯誤があるなどの重大な瑕疵があって、右決定が無効である場合には、右登録価格によってした不動産取得税の賦課処分は違法となるから、不動産取得税の納税者は、右賦課処分の取消訴訟において、右登録価格の決定が無効であることを主張して課税標準たる価格を争うことができると解される。次に、右の規定に徴すると、法 73 条の 21 第 1 項但書所定の事由は、当該不動産について固定資産課税台帳の登録価格決定後に増築、改築、損かきその他経年以外の要因による物理的変動や社会環境の著しい変動が生じ、そのために当該不動産の価格が固定資産課税台帳の登録価格に比して著しく変動したことをいうものと解すべきである。」と判示した。
- (33) 前掲注(31)301 頁では、本判決の位置付けの一つとして、「本判決は、51 年判決等のこれまでの最高裁判決の判文による限り、反対説に立つ余地もあつた法 73 条の 21 第 1 項ただし書の事由につき、固定資産税の賦課期日後に生じた事情による場合に限られることを明らかにしたものとして重要な意義を有する。」とも述べている。