



固定資産評価と司法的対応

慶應義塾大学大学院法務研究科(法科大学院)教授 佐藤 英明

はじめに

おはようございます。ただいまご紹介を賜りました佐藤でございます。

3月までは神戸大学にいましたので、その所属の肩書きで書いたものが、あるいはお目にとまったことがあるかもしれません。

本日は、地方行政の最前線で資産評価という非常に重要なお仕事をしてられる、これほど多くの皆様の前でお話をする機会をいただいたということ大変光栄に存じておりますとともに、大変、緊張もしております。皆様が携わっておられる実務そのものについては、全く私は経験がないものでありますので、これからお話しすることがどのようにお役に立つか心もとないところもございますが、よろしく願いをいたしたいと存じます。

資産評価、そして、固定資産税という租税の話ではありますが、租税を研究するという研究の方向には大きく分けると2つの方向がございます。財政学とか租税論というような経済学のアプローチと、それから、憲法、行政法、租税法というような法律学のアプローチの2つであります。大ざっぱに観察しますと、経済学からのアプローチといいますと「これからの地方税制のあり方」というような、ちょっと柄が大きくて明るい話がそれなりに多いように思います。これに対して法律学の話というのは、どうしてもやや技術的で細かな話になる傾向がございます。私は法律分野の人間で、これから法律学の観点に関する問題を取り上げてお話をいたしますため、やや細かで技術的な話に立ち入ることをお許しいただきたいと思っております。

1. 裁判例と向き合う態度

題材としては、昨年、大変関心を集めました、ある最高裁の判決を取り上げてみたいと思います。今、判決を取り上げると申し上げましたが、地方行政に携わっていらっしゃる皆様には、裁判例は非常に重要なものだというご認識は、当然、おありだと思います。ただし、裁判の厄介なところというのは、新しい問題が出てまいりましたときに、裁判所が果たしてどのような判断を下すかということについて、やってみなければわからないという部分がどうしてもあるという点です。そういう意味では、不自由なところがございます。一般の行政的な事項につきましては、重要なことについて不明な点があるというのであれば、県に問い合わせるとか、あるいは、総務省に問い合わせるといったような、「問い合わせ先」のようなものもしばしばあるところだろうと思いますが、裁判例の場合はそれができない。実際に裁判を起こして結論が出てみないと、どういう結論になるか、あらかじめはっきりしたことはわからないという点に、非常に普通の行政とは違う性格があるのだろうと考えます。

ただ、そうは申しましても、新しい問題が裁判所に提訴されたというときに、全くその結論について予想ができないということでもありません。それには二つの考え方がございます。

例えば石を持ってほんと投げると、どんなふうな飛び方をするかということは、我々は経験的に知っているわけでありまして。子どもが石をほんと投げたらそのまま真上に飛んでいくとか、そのまま何キロも真っすぐ飛んでいくということはあり得ないわけであって、一定の物理法則

というものが存在しているわけです。我々は常識的にそれを知っていますし、それから、物理の専門家であれば、必要な情報さえあればどんなふうにも石が飛んでいくということは計算できるはずであります。

それに似ているというやや大げさですが、法律の考え方にはやはり一定の枠組みがあり、それがよく「法学理論」などと呼ばれているところでもあります。裁判所の扱う裁判というものも、法的な判断であるという点ではやはり同じ枠組みを持っているため、問題領域ごとに枠組みの形は異なりますが、その枠組みに照らして、およそこの範囲を超えることはないということは、理解され、また、予想がつくことがあり得ます。ある種の演繹的な考え方というように言ってよいと思います。ただ、物理学と法学は全く同じではありませんで、これまでの理屈と違う事実が見つかったというときに、物理学ではおそらく理論枠組みのほうを再検討されるわけですが、法学のほうは自分の理屈と違う判決が出ると、「あの判決はおかしい。」というように、現実の方を否定するという学者も結構いるわけでありまして、そこは違うところではあります。

もう一つの、判決や裁判例に対する考え方として、判例研究というアプローチがあります。これは関連する裁判例をいろいろと比較検討した上で、裁判例の考え方の傾向であるとか、あるいは、裁判例において重視されている要素は何であるかということを考え、そこから新たな問題に対する裁判例の姿というものを導き出そうとするやり方でありまして、ある種の帰納的な発想ということになろうと思います。きょうはこのすぐ後でお話をする取り上げる判決を題材にして、この後者の、ほかの判決と比べながら、これからどういうように裁判例が発展し、展開していくのだろうかということ、簡単に検討してみたいと考えております。

2. 固定資産評価を争う原則的な手続

さて、まず皆様よくご承知のことです

が、固定資産の評価を争う原則的な手続というのは、実は非常に限定的に法律に定められています。おさらいになりますが、固定資産評価審査委員会へ審査を申し出るというのが最初のステップであり、この審査委員会の決定にさらに不服があるという納税者は、決定について裁判所に取消訴訟を提起するというルートが、地方税法に定められているわけでありまして。

条文は資料の12ページに載せているとおりでありまして、特に434条2項の下線部を見ていただきますと、不服がある固定資産税の納税者は「この規定によることによつてのみ争うことができる」と法律にわざわざ定めてあるわけでありまして。にもかかわらず、最高裁判所は昨年のある判決で、この法律に書かれているのとは異なる争い方を許したのではないかとというように考えられるところがあり、そうであるがゆえに大変にこの判決が話題を呼んだということでもあります。

果たして、ある方法「によつてのみ争うことができる。」という条文があるにもかかわらず、固定資産評価を他のルートで裁判上争うことができる道は開かれたのか。そして、開かれたとすると、それが実務を担っておられる皆様に、どういう影響を持つのか、ということが少し興味の持たれるところであろうと思います。

3. 評価の誤りと国家賠償請求 ——平成22年の最高裁判決

そこで、私のきょうの資料の13ページをご覧くださいと存じます。その判決と申しますのは13ページの(1)にあります、平成22年6月3日の最高裁の判決であります。

この事案は納税者が所有する冷凍倉庫に関するものでありまして、昭和62年から平成18年までの間、一般用の倉庫として評価し、課税していた。その評価の誤りが平成18年に発見されましたので、法律上さかのぼれる14年分から18年分については登録価格を修正して、過大であった税額を納税者に還付をいたしました。しかし納税者はこれでは納得をしません、昭和62年分

ら平成13年分までの分の税額も返せと請求したわけですが、その「返せ」という法的な仕組みは、「税額相当分の損害をこうむったので賠償してくれ。」という請求を立てるというものでした。これに対して控訴審の高等裁判所は、納税者の請求を認めなかったのですが、最高裁判所は控訴審とは反対の判決をいたしました。すなわち納税者のこの損害を賠償してほしいという請求は認められる可能性がある。そこで名古屋高等裁判所でもう一度裁判をやりなおしなさいという判断をしたわけでありませう。

判決の主要部分是最初の引用であります、「公務員が納税者に対して負っている職務上の法的義務」、これに反して固定資産の価格の額などを過大に決定した場合には、これによって損害をこうむった納税者は、先ほど確認いたしました地方税法のルート（手続）を経ることなく国家賠償請求をすることができるというものであったわけでありませう。

そこで、資料の上に戻りますと、やり直し裁判においては、「本件の冷凍倉庫を一般の倉庫として評価した」ということが、判決の主要部分で下線を引きました、「市長が納税者に対して負っている法的義務に反した結果と言えるかどうか」を審理し直しなさい。そして、もしもこれがそういう結果であるということであれば、納税者の損害額がいくらになるかということを経験しなさいというのが最高裁の結論でありませう。

それから、これも後のお話との関係で指摘しておきたい点ですが、下に参考として控訴審判決の判示を挙げております。そこでは、評価事務には物理的あるいは時間的な制約があることを考えると、地方税法に定められた実地調査というのは、外観から見て固定資産の利用状況を確認し、変化があった場合にこれを認識するという程度のもので足りる。そして、そのように考えるとこの冷凍倉庫を一般用の倉庫と間違えて評価をしたということも過失があるとは言えない、と高等裁判所は判断をしておりました。

これに対しまして、そのすぐ上の最高裁判決の引用部分をご覧くださいませうと、記録によれば

本件倉庫の設計図には「冷蔵室（-30℃）」との記載がある。それから、倉庫の外観からもクーリングタワー等の特徴的な設備の存在が容易に確認し得るということをわざわざ指摘しまして、控訴審が述べたような理由だけでは、本件倉庫を一般の倉庫等と評価したということについて、過失がないとは言えないと判断したわけでありませう。そこで、そういう義務違反があるかどうかをもう一回審理し直しというのが、やり直し裁判の指示につながっております。

4. 本件最高裁判決のポイント

資料の14ページに参りまして、今ご紹介しましたような最高裁判決には、どういうポイントがあるかということをお話しておきたいと思ひます。

まず、行政の違法な行為によって何か権利が侵害されたという国民は、どういうルートで、どういう手続で救済を受けることができるかということにつきましては、今の日本では二本立ての救済制度になっております。

すなわち第1は取消訴訟でありまして、違法に税額を決定されたという場合には、その税額を決定した処分を裁判所に取り消してもらふ。そして、処分を取り消した結果、税額を返してもらふことができるというのが、取消訴訟のルートということになります。この取消訴訟のルートは違法な処分をすべて取り消すことができるというルートであります、その反面で行政の法律関係を早くに安定させようという考慮から、比較的短い出訴期間であるとか、あるいは、本件で考えられていますような固定資産の評価であれば、一定の固定資産評価審査委員会の決定を経てというような特別の制約であるとか、そういうものが通常課されているわけでありませう。

これに対して2つ目のルートは国家賠償です。国家賠償というのは国民がこうむった損害をお金で賠償するという仕組みです。これは日本国憲法の17条にそもそも決めてあることであって、いわばこれをやらなければ憲法違反ということ

になります。

ただし、国家賠償には国家賠償をする、あるいは、求めることができる独自の要件があります。単に取消訴訟のようにもとの処分が違法だというだけの要件とは少し異なりまして、国家賠償法1条の要件をクリアしないと、要件を満たさないと国家賠償請求というのは行うことができません。ご承知かと思いますが、確認しておきますと、「国又は公共団体の公権力の行使に当る公務員が、その職務を行うについて、故意又は過失によつて違法に他人に損害を与え」ということが、国家賠償法の定める国家賠償の要件ということになります。この要件を満たしていれば国家賠償を受けることができる。そして、取消訴訟と国家賠償はそれぞれ独立した救済制度であるというのが、今の我が国の救済制度の概要ということになります。

資料で、2つ目の○の「問題となる点」というところをご覧いただきたいんですが、この二本立ての救済制度というのはこれまで一般的には相互に独立したものであると理解されてきました。すなわち処分の取り消しを求めることなく国家賠償でお金をよこせという請求は、当然にできると考えられていて、これにはほとんど異論はありませんでした。

ただ、常にいつもそう言えるかということ、ちょっと待てよという話があるわけです。それは、ある処分が例えば税であるとか、あるいは、社会保障給付であるとかいうように、もともと金銭を払えとか、あるいは、金銭をあげようというような処分である場合について、一般のそうでない処分と、例えば建物を建てていいよとか、いけないよとかいう処分と同じ意味合いを持っているかということについて、少し疑問があったわけでありました。

と申しますのは、これだけの税金を払えという処分をされて、それに不服があるという場合に、処分を取り消すことなく、「この処分によって私は要らない税額を払わされた、これが損害である。」と主張することを認めて、確かに違法であったというので国ないし地方団体がお金を払うということになると、これは違法な処

分を取り消して、お金、つまり、税額相当額を返してもらうのと結局同じことになるではないか。あるいは、あなたには100しか社会保障給付をあげないよという処分について、これに不服がある、私は120もらえるはずだったという場合に、そういう人が20もらえなかった分は損害であるとして裁判を起こして、20は損害だから賠償してあげようということを認めたのでは、結局、「100しかあげないよ。」という処分を取り消すのと同じことになってしまうではないか、という疑問があるわけです。

ところが、取消訴訟と国家賠償請求の二つを比べると、取消訴訟には出訴期間が短いとか、あるいは、評価についての争いはこのルートでしなさいとかいうような各種の制限があって、行政に関する法律関係を早く安定させようという考慮によって色々な仕掛けが講じられているのに、国家賠償で取消訴訟と結果的に同じことができるのだとすると、それらの取消訴訟について作られた仕掛けが全部すっぽ抜けてしまうことになって、これはまずいのではないかと議論がなされていたわけでありました。

そこで、典型的に税に関して、「私は要らない税を払わされたので、それを損害として賠償請求をする。」ということが認められるかどうかということについて、学説、それから、高等裁判所以下の下級審の裁判例においては、この点が分かれていたということになります。

5. 本件最高裁判決の意義

そこで、本件最高裁判決の意義と申しますのは、まず課税処分についても取消訴訟なしに、国家賠償請求が許されるということをも認めたわけでありました。これによって、おそらく当分の間は、裁判例はこの方向で統一されることはほぼ間違いなさであろうと思われれます。

実務の立場に立って考えてみますと、このことは結構大変なことでありまして、例えば皆様実際に評価に携わっておられて、その評価結果についての不服は本来は審査委員会に審査の申し出をするというルートでのみ争えたはずで

ある。そうすると、60日間の期間制限がありますので、60日を過ぎればこの評価はもう争われることはないというように、安心をすることができたわけです。しかし国家賠償請求であれば最長20年の間は請求することができますから、皆様がほかの部署に移られた後、あるいは、ひょっとすると退職された後に、お仕事で関わられた評価が裁判沙汰になるということが生じ得るということになります。このように申しますと、結構大変なことだなというふうにご理解いただけるのではないかと思います。

本件の事案の特徴といたしましては、賦課課税方式の、すなわち納税者の申告を必要としない固定資産税に関する案件であったということと、それから、評価を争う特別な手続が定められていて、ただの取消訴訟の制限だけではなくて、審査の申し出を経ないとだめだということまで制限されているにもかかわらず、国家賠償請求が認められたという、そういう厳しい制度についての判断であったということ、この2点が挙げられようと考えます。そこでこの判決は、固定資産税のみならず所得税などの国税についても、広く一般的に同じ結論になるだろうと考えられるものであり、大変に話題を呼んでいるところです。

6. 今後検討すべき問題点

そうしますと、これからどういう問題が生じるか、なのですけれども、研究者はこれからこの判決が正しいか正しくないかということを議論したりいたします。例えば評価センターの出ていらっしゃる「資産評価情報」184号の高野幸大先生のご論文では、この判決についていくつかの問題点を指摘をされまして、「本判決にはこういう問題点があることは否定できない」というように批判をしておられるところがあります。このように、研究者にはいろいろ立場があるわけですが、他方で、実務に携わっておられる皆様におかれましては、「この判決は間違っている。」という態度をとろうというのはやや無理があるところでありまして、この判

決を前提にして今後の実務を行っていかれるほかはないであろうと考えます。

そういたしますと、最も重要な問題点としては、どういう場合に、今日の私のお話しでは「どういう評価の誤りがあった場合に」ということになりませんが、どういう場合に国家賠償請求が認められるのかということが、おそらく最も重要な点になると思います。国家賠償法の1条には違法とか、故意、過失という言葉が使われていますが、これらは多くかなり一体的・総合的な判断で違法かどうかということが議論されてまいりました。そこで、この場面での違法というのはどういう内容を持つのだろうかということが問題になってまいります。これにつきましても、どうあるべきかということについては学説にはさまざまな考え方がございます。

最も納税者に有利な考え方をとられる学説、例えば阿部泰隆先生は、本件ですらやり直し裁判の必要はない、もう見ればわかる話なんだから直ちに賠償すればいいというようにお考えのようです。他方で、国税の実務家出身でいらっしゃるが、佐藤孝一先生は、逆に、適切な不服申し立てをしなかった納税者にも責任があるんだから、請求をそう簡単に認めるわけにはいかないと断じていらっしゃいます。どうあるべきかということについては、これは法学理論の世界でさまざまな考え方があり得るわけですが、少なくともこれまで公になっている裁判例を見ながら、どのあたりが裁判例の進んでいく進路だろうか、ということをおもろいと思います。以下ではごく簡単に、



そういう発想で、どういう場合に評価は違法になるのだろうか、それは評価の実務にどういう影響を持つのだろうかということをお話したいと思います。

7. 本件事案の特殊性

なお、資料14ページの最後の行に書いていますが、私が本件事案について強調しておきたいことは、これは最高裁の頭の中では「見ればわかっただろう」と考えられた類型であつたろうという点です。

最高裁は通常は事実を扱いません。高裁まで認定をした事実をもとに法律の議論をするだけというのが通常なのですが、13ページで引用したところでは「記録によれば」とかいて、最高裁自身が記録を引っ張り出してきて、それに基づいて議論しているというのは、ある意味で相当目に余ったというか、ちょっと私の表現では過激かもしれませんが、「これをほっとくのか。」というように最高裁が考えた事案についての判断であり、それが今後本当に一般的な判断の指針になるのかということについては、やや考えておくべきところがあると思います。ただ、判決文自体は、相当に一般的な判断の枠組みになっていることは確かですので、以下では、それを前提としてお話を続けます。

8. 「違法な処分」の判断基準 —最高裁判決を手がかりに

資料15ページをご覧ください。どういう場合に納税者に国家賠償請求が認められるような意味での違法となるかという手がかりとなる判決は、私の考えでは15ページに載せております平成5年の最高裁判決です。これは固定資産税ではありませんで、申告納税方式の所得税に関する事案です。納税者は申告書に総収入金額いくら、必要経費いくら、所得いくらというように書いておりました。これに対して税務署員は、どうもこれは所得が少ないのではないかということで、調査に協力を求めたのですが、納税者の

協力を得ることができなかった。そこで、納税者の取引相手方などを調査して、どうも総収入金額は申告書の倍ほどあるということを認定をしたわけです。そこで総収入金額は2倍にしました。しかし必要経費は申告書に書いてあるとおりの金額として、増額更正処分を行ったという事案です。

この処分を不服とした納税者がまずは取消訴訟を起こしまして、その取消訴訟において裁判所は、総収入金額は処分のおりで正しい、しかし必要経費は処分にあった申告額よりももっとたくさんあるということが認定できるというので、必要経費を増やしました。必要経費が増えますので所得額が減って税額が減る、したがって、一定の税額を示していた増額更正処分の一部は違法であるという、処分の一部取り消しの判決があつたということになります。取り消された部分は違法な処分であつたということです。そこで、そういう違法な処分によって損害をこうむつたとして、今度は取消処分の一部勝つた納税者がさらに国家賠償請求をしてきたというのが、ここで取り上げた平成5年の判決の事案であります。取消訴訟のほうは別の訴訟ということになります。

控訴審の高等裁判所はこの請求を一部認めました。その認めた理由というのはそこに書いてある通り、売上原価とか、給料というようなものは、総収入金額が増えれば当然に増えるだろう。それなのに、総収入金額が2倍になつたというのに売上原価が増えない、あるいは、給料が増えないというのは、これはおかしいとすぐわかるはずだった。そうであるにもかかわらず、総収入金額のほうを2倍にしておいて必要経費のほうは最初申告書に書いてあつた通りの金額にしたというのは、これは義務違反である。「本件において」という2つ目の引用部分の下から2行目なのですが、「税務署長が通常尽くすべき義務に著しく違反した」というわけです。

もう一回申しますと、収入を2倍と認定したのであれば、少なくとも売上原価や給料はもっと増えているだろうと普通考えられる。それは経験則だ。それをほつたらかして収入だけ倍と

というような処分をしたのは違法だという話です。

これに対して最高裁判決は高裁とは反対の判断、すなわち本件で納税者の請求は認められないという判断を下しました。資料には、その判決の主要部分を2点引いております

1点目をご覧くださいますと、税の「更正は、所得金額を過大に認定していたとしても、そのことから直ちに国家賠償法1条1項にいう違法があったとの評価を受けるものではない」。処分は違法です。ですから、取消訴訟に行けば取り消されます。しかし、だからといって直ちにそれが賠償請求を認めるという根拠になるわけではないと、最高裁は言っているわけです。税務署長が「判断する上において、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく、漫然と更正をした」というような場合に限り、国家賠償が認められるような違法になるのだというのが、ここでの最高裁の判断でした。

また、これは申告納税の所得税の事案でありますので、その事案においては特段の事情がない場合には、申告書どおりの必要経費であるという処分をしても、何ら国家賠償との関係では違法ではないというふうに判断をしたわけです。

単純に言うと取消訴訟で取り消されるような間違いが処分にあっても、間違っていたというだけで賠償までしなければならないという話にはならないというのが、ごく大ざっぱに平成5年の判決をまとめたときの姿ということになると思います。

9. 参考になる下級審裁判例(固定資産税関係)－住宅用地特例の事案

このことを念頭に置いて、固定資産税の事案を少し見ていきたいと思えます。資料の16ページをご覧ください。4つほど挙げておきましたが、時間の関係でごく駆け足でお話をいたします。

まず最初の浦和地裁の事案ですが、これは大阪高裁の事案でも同じなのですけれど、ご承知の地方税法384条によって、住宅用地の所有者には条例で住宅用地について、所在、面積、家

屋の床面積、用途などを申告させることができると決められております。そこで、この事案の市においては税条例によってこの申告を義務づけていたという事案です。市役所の事務当局では申告書の用紙や説明書を用意して、7,175件ほどの納税者に、郵送したとのこと。これに対して、申告が返ってきたのが4,000件ほどであったと裁判所は認定をしております。

この市の事務当局は申告がなかったものについては、改めて申告を促すとか、現地調査をすとかということをしなすにほっておいた。したがって、要件を満たしているものも、いわゆる住宅用地の特例について減税特例を適用されることがなかったという事案であります。翌年もう一回同じようなことをなさっているのですが、それでも申告がない場合には特段の対応をしていない。その後10年以上たって、県からこれは適切な処理を行う必要があると指摘をされたので、ある年度分以降については税額を還付したけれども、それ以前の分については還付をしませんでした。そこで還付が受けられなかった部分について、納税者が国家賠償請求をしたところ、裁判所がそれを認めたという事案です。

資料の16ページの①の引用部分の下線部をご覧ください。固定資産税の賦課決定というのは申告によるのではない。したがって、申告がないからといって減税特例を適用しないというわけではない。このことは、「課税の当局者にとっては見易い道理である。」そこで申告をしなかったというだけで、ほかに何もせずに減税特例を適用しなかったというのは、「甚だ軽率」であると判断し、賠償請求を認めています。なお、この裁判例では、次の下線部をご覧くださいますと、納税者にも申告をしなかった点で責任はあるが、だからといって、特にそれを裁判において斟酌する必要はないと判断をしています。

これに対して、同様に住宅用地の特例を適用しなかった②の大阪高裁を見ますと、最初の、市に責任があるという点では同じ判断枠組みでありまして、固定資産税は賦課課税方式だから、

資料17ページに参りまして、基本的に市長の側で自ら課税要件を認定して課税すべきだ。だから、申告がなかったという理由で過失がなかったということにはならないというので、浦和地裁と同じ判断を下しております。他方、納税者にも悪いところはあると指摘します。正当な理由なく申告をしない、しかも毎年送られてくる明細書をちゃんと見れば、特例の適用がなかったことがすぐわかるはずだった。その分については過失相殺をする。納税者の側にも責任があるから、損害額を3割減らすと判断をしています。これは納税者の責任について若干判断が異なっている点です。

10. 参考になる下級審裁判例(固定資産税関係)－冷凍倉庫の事案

17ページの③の裁判例は、冷凍倉庫を一般用の倉庫として評価した事例であります。これについて、裁判所は、やはり賠償請求を認めているのですが、担当職員が職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく、漫然と評価をしたというような場合に賠償が認められる違法があったと言った上で、次の下線部です、本件建物の構造、用途、使用状況というのはさしたる困難なく把握し得る事柄なのだと。18ページに参りまして、18ページの上から3行目の下線部分をご覧くださいますと、担当職員は実地調査などにおいて通常要求される程度の注意を払って、冷凍倉庫として使用されているかどうかを判断するに足りる程度の調査を行うこともせずに、漫然と評価をしていたというのは、これは職務上通常尽くすべき注意義務に違反していると判断をしております。

次の名古屋高裁もやはり冷凍倉庫を一般用の倉庫として評価した事例でありまして、言っていることは③とあまり違いがありません。下線部を見ていただくと、税務担当者として通常要求される程度の注意を払って、当該建物がどう使われているかということの調査の行うべきである。本件建物の構造、用途、使用状況等はさほど困難を伴うことなく把握し得るのであって、

それが把握できなかったということは注意義務を尽くしてないと、こういうように、やはり市のほうの賠償責任が認められております。

こう見てまいりますと、皆様は裁判所はこれは評価実務の実情というのを知らないのじゃないか、こんなに簡単なものではないぞというように、内心不満に思っただけなのではなからうかと拝察申し上げますが、本件では、ちゃんと名古屋市の方が、その点を裁判で主張しておられます。次の引用部分を見ていただきますと、対象として多数の物件を抱えている、それから、担当者は基本的に任意でしか調査をしてない、納税者は現況調査を嫌がる傾向にあるというようなことを詳しく主張したのですが、裁判所としてはそういう実情を十分考慮しても、なお新築・増築の調査時において調査義務を果たさなかったというような場合にまで納税者に損害を与えて、その損害は責任を負わなくていいよということにならないというように、やや厳しめの判断を示しているところであります。

11. 評価担当者はどのように対応すべきか

このように裁判例を見てまいりますと、最高裁判所が「国家賠償請求は認められることがある」とはっきり言ったわけですから、それでは、そういうことにならないように実務の担当者としてはどのような対応が望まれるのかということが最後の問題になります。資料には、「やるべきことは？」と書いていますが、本当は、「やってはいけないことは？」ということになるかと思えます。

最高裁の言い方を借りれば、「職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と更正をした」という場合に、納税者の国家賠償請求が認められることとなります。これは、大阪地裁の言い方によれば、「担当職員が職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と評価をし」という場合であり、名古屋高裁の言い方によれば、「税務担当者として通常要求される程度の注意を払って」いなかった、という

のが、国家賠償請求が認められた事例ということになります。

そして、仕事が大変だ、大変忙しいのだ、たくさん案件を抱えているのだという事情については、その点を重視した高裁判決を最高裁は否定したわけでありまして、直前にご紹介した名古屋の事案でも、そうだとはいっても、やはり調査をちゃんとしなかったというのではだめだ、というのが高裁の判断であったわけで、仕事が忙しい、多数の案件を抱えているというだけでは、責任を免れることものではないということになりそうです。

それから、納税者にもミスがあったというような事案が考えられるかどうかについては、これはまだわからないですね。384条の申告の有無について浦和地裁はその分、納税者の責任を認めて損害額を減らそうとしましたが、大阪高裁は申告をしなかった、あるいは、明細書を見ればわかったことなのに自分でアクションを起こさなかったということについて、損害額の3割分のミスが納税者にあったと判断していましたから、ここは、まだよくわからないということでもあります。

12. 実務における態度

こうして見てくると、ちょっとこれは大変なことになったなというようにお考えになるかもしれません。評価の後、ひよっとすると20年も、「納税者から争われるのではないかと、びくびくしていないといけないのか」ということではありますが、私といたしましては評価実務に携わっておられる多くの皆様にとっては、本件はそんなに重要な問題ではないと申し上げたいと思います。

2つ目にご紹介いたしました最高裁判決を思い出してください。この判決が言っていたことを固定資産税に当てはめれば、評価が間違っている場合、取消訴訟で争われれば確かにその評価は違法で取り消しになります。しかし、だからといって、それだけで賠償責任が生ずるわけではない、と平成5年の最高裁は言っていたわ

けですね。課税処分が間違っていたからといって、直ちに国家賠償請求まで認めるというものではないよという判断ですから、評価が間違いで、課税が違法だ、というだけで国家賠償請求になるわけではありません。

では、どのような場合に国家賠償請求まで認められるかと言えば、今ご紹介してきた下級審の裁判例等を見ると、要するに漫然と誤ったというのはだめである。もっと普通の言葉で言えば「手抜きはだめだよ」ということだと考えられます。

裁判例をこういうふう理解すると、多くの評価実務に携わっておられる職員の皆様が、手抜きの評価を放置していらっしゃるとは私は考えたくありませんし、考えてもおりませんから、その意味で、手抜きの評価をしていると危ないという裁判例は、多くの場合、皆様には直接の関係はないはずだと申し上げたいわけでありませぬ。

ただ、この考え方を別の面からとらえますと、「このままほっとくと本当は少しまずいんだよね。」ということがわかっているというような場合、例えば、浦和地裁や大阪高裁の事案がありましたように、「申告していない人の中には特例の適用もあるはずだ」ということは、担当者には当然わかっているのに、それを放置しているというようなパターンについては、これからかなり厳しく責任が追及される可能性が高いということをこの裁判例は示しているように思います。ですから、職場を見渡されて、これは本当はだめなんだけど、忙しいからほっておこうというような点は、順次改善していけることが必要になった、そういう改善が、これまで以上に強く求められるようになった、と理解をすることができます。

そして、そういう行動指針を、現実の実務における業務の改善の指針というふうにされるのであれば、きょうご紹介しました最高裁判決の法的意義のみならず、社会的意義、すなわち、行政がいかにあらねばならないかという行為規範を示したという意義もまた、十分に果たされるものと考えます。邪魔っけな最高裁がまた余

計なことをしてくれたというのではなく、そこからどういう形で評価実務の改善の指針というものを得るかというように、ぜひ前向きに裁判例に接していただきたいと考えます。

私にいただいた時間はちょうどこれで終わり

です。最後に、本日の評価大会が皆様の業務、あるいは、スキルの改善・向上に豊かに役立つことを心よりお祈り申し上げまして、私の雑駁なお話を終わりたいと存じます。どうもご清聴ありがとうございました。



固定資産評価と司法的対応

慶應義塾大学 佐藤 英明

1. はじめに

○「法学理論」や「判例研究」の意義

: 「問い合わせ」のできない裁判所

○固定資産の評価を争う原則的な手続

・きわめて限定的

: 固定資産評価審査委員会への審査の申し出

→さらに不服がある場合は、決定についての取消訴訟

地方税法

432条1項 固定資産税の納税者は、その納付すべき当該年度の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（……）について不服がある場合においては……公示の日から納税通知書の交付を受けた日後六十日まで……の間において……文書をもって、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る。

434条1項 固定資産税の納税者は、固定資産評価審査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。

2項 第432条第1項の規定により固定資産評価審査委員会に審査を申し出ることができる事項について不服がある固定資産税の納税者は、同項及び前項の規定によることによつてのみ争うことができる。

○ほかの争い方が認められたのか？

2. 違法な課税処分（評価の誤り）と国家賠償請求

(1) 最高裁判平成22年6月3日判決（民集64巻4号1010頁）

〔事実の概要〕

- ・納税者の所有する「冷凍倉庫」を昭和62年から平成18年までの間、「一般用の倉庫」として評価・課税
→平成18年に誤りが発見され、平成14年～18年分について登録価格を修正し、税額を還付
- ・納税者は昭和62年から平成13年までの分の税額の国家賠償を請求
- ・控訴審判決は、納税者の請求を認めなかった

〔最高裁判決の結論〕（控訴審判決と反対）

- ・納税者の請求は認められる可能性があるため、名古屋高裁でもう一度裁判をやり直し
- ・やり直し裁判の争点
 - 本件の冷凍倉庫を一般用の倉庫として評価したことが市長の納税者に対する法的義務違背の結果と言えるか
 - 納税者の損害額はいくらか

〔判決の主要部分〕

「公務員が納税者に対する職務上の法的義務に違背して当該固定資産の価格ないし固定資産税等の税額を過大に決定したときは、これによって損害を被った当該納税者は、地方税法432条1項本文に基づく審査の申出及び同法434条1項に基づく取消訴訟等の手続を経るまでもなく、国家賠償請求を行い得るものと解すべきである。」

「記録によれば、本件倉庫の設計図に「冷蔵室（－30℃）」との記載があることや本件倉庫の外観からもクーリングタワー等の特徴的な設備の存在が容易に確認し得ることがうかがわれ、これらの事情に照らすと、原判決が説示するような理由だけでは、本件倉庫を一般用の倉庫等として評価してその価格を決定したことについて名古屋市長に過失が認められないということもできない。」

参考 控訴審判決の判示

「評価事務上の物理的、時間的な制約等を考慮すれば、地方税法408条所定の実地調査は、特段の事情のない限り、外観上固定資産の利用状況等を確認し、変化があった場合にこれを認識する程度のもので足りるところ、本件においてそのような特段の事情があったといえるような事実がうかがわれないことなどからすれば、本件各決定が過失に基づいてされたということもできない。」

(2) 本件最高裁判決のポイント

○二本立ての救済制度

- ・ 取消訴訟 違法な処分を取消す ← 出訴期間（6か月）の制限や特別の制約などがある
- ・ 国家賠償 国民が被った損害を賠償する ← 独自の要件がある

日本国憲法

17条 何人も、公務員の不法行為により、損害を受けたときは、法律の定めるところにより、国又は公共団体に、その賠償を求めることができる。

国家賠償法

1条 国又は公共団体の公権力の行使に当る公務員が、その職務を行うについて、故意又は過失によつて違法に他人に損害を加えたときは、国又は公共団体が、これを賠償する責に任ずる。

○問題となる点

- ・ 一般には処分の取消しを求めずに国家賠償の請求ができるとされている（判例・学説）
→ 金銭を目的とする処分（税や社会保障給付など）について国家賠償請求を許すと、結果的に処分を取り消したのと同じことにならないか？
＝ 取消訴訟に関する色々な制限の潜脱にあたるおそれ
- ・ 学説や下級審裁判例においては、見解が分かれていた

○本判決の意義

- ・ 課税処分について、取消訴訟なしに国家賠償請求が許されるとした
（今後は、裁判例はこれで統一される見込み）
本件の特徴： 賦課課税方式の固定資産税
評価を争う特別な手続が定められている制度
- ・ 処分の取消しとは効果が異なる（国賠請求が認められても処分の効果そのものは存続する）

(3) これからの問題

○どのような場合に、国家賠償請求が認められるか

- ・ 違法 / 故意・過失
→ 国家賠償請求で請求が認められる「違法」の内容はどのようなものか。
- ・ 本件の事案の特徴「見れば分かったはず」(?)

3. 「違法な処分」の判断基準

(1) 最高裁判平成5年3月11日判決（民集47巻4号2863頁）

〔事実の概要〕

- ・ 所得税の事案（申告納税方式）
- ・ 納税者（事業所得者）の申告書に総収入金額と必要経費が記載されていた。
- ・ 税務署職員は再三再四調査への協力を求めたが、納税者は調査に徹底的に非協力
- ・ 取引相手方等への調査で総収入金額を申告書記載額の約2倍と把握したが、必要経費は申告書記載の額と同じ額として、増額更正処分を行なった
- ・ 取消訴訟において、総収入金額は正しいが必要経費は申告額よりも多額であるとして、処分を一部取消し
- ・ 納税者は、「違法な更正処分」により損害を被ったとして慰謝料・営業損害などの賠償を請求
- ・ 控訴審判決は、請求を一部認めた

「売上原価、消耗品費及び給料賃金については、売上の増加に伴い通常それらの出費も増加していることが考えられる。したがって、収入金額につき申告に係る額の約2倍の額を反面調査によって把握し、これを前提とする更正をする場合に、売上原価、消耗品費及び給料賃金につき、申告どおりの金額を採用すれば実額把握の理念に程遠いものとなることは、税務職員が職務経験則上容易に想到すべきところである。」

「本件において……申告に係る収入金額に対する更正に係る収入金額の増加率は……約2倍であったのであるから、右更正のうち、売上原価、消耗品費及び給料賃金につき申告どおりの金額を採用したことによって右各費目の金額が過少認定となり、それが所得金額の過大認定に反映した部分は、奈良税務署長が職務上通常尽くすべき義務に著しく違反したことによる違法な処分というべきである。」

〔最高裁判決の結論〕（控訴審判決と反対）

- ・ 納税者の請求は認められない

〔判決の主要部分〕

「税務署長のする所得税の更正は、所得金額を過大に認定していたとしても、そのことから直ちに国家賠償法1条1項にいう違法があったとの評価を受けるものではなく、税務署長が資料を収集し、これに基づき課税要件事実を認定、判断する上において、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と更正をしたと認め得るような事情がある場合に限り、右の評価を受けるものと解するのが相当である。」

「税務署長がその把握した収入金額に基づき更正をしようとする場合、客観的資料等により申告書記載の必要経費の金額を上回る金額を具体的に把握し得るなどの特段の事情がなく、また、納税義務者において税務署長の行う調査に協力せず、資料等によって申告書記載の必要経費が過少であることを明らかにしない以上、申告書記載の金額を採用して必要経費を認定することは何ら違法ではないというべきである。」

(2) 先例となる下級審裁判例（固定資産税関係）

①浦和地方裁判所平成4年2月24日判決（判例時報1429号105頁）

- ・住宅用地の特例を適用しなかった例

「固定資産税の賦課決定は、市町村長の納税義務者に対する納税通知書の交付によってされるのであって（地方税法第364条）、納税義務者からの申告によるものではないのであり、同法第384条第1項本文が、市町村長は、住宅用地の所有者に対して、当該市町村の条例の定めるところに従い、土地の所在及び面積等、固定資産税の賦課に関し必要な事項を申告させることができるとしたのは、納税義務者に対して右申告義務を課することにより課税当局において減税特例の要件に該当する事実の把握を容易にしようとしただけのものであって、右申告がないからといって、減税特例を適用しないとするのが許されるものでないことは課税の当局者にとっては見易い道理である。それにもかかわらず、被告の市長が右申告をしなかった原告らを含む納税義務者に対して、ほかに調査のための何らの手段を講ずることもなく、減税特例を適用しないで固定資産税の賦課決定をしたのは甚だ軽率というほかなく、市長が右固定資産税の賦課決定をしたことには過失があり、これが租税法規に違反してされた点で違法性を有するものであることは多言を要しない。」

「原告らは、被告の市長がした固定資産税の賦課決定により法定の納税義務の限度を超えた納税をし、その超過部分に相当する損害を被ったわけであるから、被告は原告らに対しこれを賠償すべきである（なお、右損害が発生したことについては、前述したとおり、原告らにも所定の申告をしなかった点で一半の責任があることは否定できないが、固定資産税については賦課課税方式がとられていることや右申告が課税当局の便宜のために設けられた手続であることなど、諸般の事情に照らすと、原告らの右申告義務の懈怠を損害額を算定するうえで斟酌するのは相当でない。）。」

②大阪高等裁判所平成18年3月24日判決（判例地方自治285号56頁）

（原審）神戸地方裁判所平成17年11月16日判決（判例地方自治285号61頁）

- ・住宅用地の特例を適用しなかった例

「地方自治体によっては、固定資産税等の賦課・徴収手続は相当煩雑になり、困難を伴うことから、法はこの点について土地所有者に申告義務を課す条例を定めることを認め、〔神戸市〕においては、市税条例により申告義務を課しているものと解される。

しかしながら、前記のとおり、固定資産税等は、申告納税方式ではなく、賦課課税方式を採用していることからすると、たとえ条例により土地所有者に住宅用地の特例の前提条件につき

申告義務を課したとしても、それはあくまで補完的なものであり、基本的には自ら課税要件を認定して課税すべきであるから、土地所有者の不申告を理由に、固定資産税担当職員の過失を否定することはできないし、本件の場合、現に、法の規定する実地調査等の手段によれば、適正な課税が可能であると解されるのであるからなおさらである（〔神戸市〕の固定資産税担当職員も、本件の過誤の原因について、「すでに10年近く前のことであり、原因を特定することはできませんが、当初課税時において、土地評価担当者と家屋評価担当者の相互連絡が不十分であったか、コンピュータへの入力漏れがあったかなど、事務処理の過程で生じた人為的なミスであると考えています。」と〔納税者〕に返答しており、〔納税者〕の申告がないから、適正な課税ができなかったなどとは返答していない。）。」

「〔納税者〕は、市税条例により申告を義務づけられている（違反には過料の制裁まで科せられる。）にもかかわらず、正当な理由なく所定の申告をせず、しかも毎年〔神戸市〕から送付される納税通知書及び課税明細書を子細に検討すれば、本件土地について住宅用地の特例の適用がされていないことが判明するのに、〔神戸市〕が自ら過誤に気づき平成16年に是正手続を採るまで過誤にも気づかず、何らの不服申立ても行わなかったというのであるから、〔納税者〕についても、損害の発生及びその増大につき過失があるのは明らかである。」

そして、上記過失の内容・程度のほか、本件における諸般の事情を考慮すると、過失相殺として、〔納税者〕の損害額からその3割を控除するのが相当である。」

③大阪地方裁判所平成20年9月30日判決（判例地方自治318号10頁）

冷凍倉庫を一般用の倉庫として評価した事例

「市町村長の評価事務には期間的な制約があること、他方で、固定資産の調査が固定資産評価基準に基づく適正な価格決定を行うためのものであることを勘案するならば、担当職員が職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と調査対象建物の評価をし、賦課決定をしたと認め得るような事情がある場合に、国家賠償法1条1項の違法があったと解するのが相当である。」

「本件建物1は、昭和34年に建築され、本件建物2は、昭和42年に増築されているところ、本件建物は、いずれもその建築及び増築されてから現在に至るまで、冷凍水産物（冷凍のエビ、寿司ネタ等）を保管する倉庫として使用され、その保管温度は摂氏マイナス25度に設定されており、当該設定温度以外で稼働させることを予定しない仕様となっていることが認められる。」

「上記認定事実のような本件建物の構造、用途、使用状況等は、その性質上、実地調査やこれに伴う納税者からの事情聴取、提出書類等によりさしたる困難なく把握し得る事柄であるとみる

のが相当であるところ、〔大阪市〕担当職員は、固定資産評価基準が定められた昭和39年度から平成18年度の固定資産税等の賦課決定まで、本件建物を一般用倉庫として、基準表（1）を適用していたのであるから、〔大阪市〕担当職員は、実地調査等において、税務職員に通常要求される程度の注意を払って、本件建物が冷凍倉庫として使用されているのか一般用の倉庫として使用されているのかを識別するに足りる程度の調査を行うことなく、漫然と本件建物の評価をし、固定資産税等を賦課決定していたといわざるを得ず、職務上通常尽くすべき注意義務に違反したものである。」

④名古屋高等裁判所平成21年4月23日判決（判例時報2058号37頁）

- ・ 冷凍倉庫を一般用の倉庫として評価した事例

「地方税法が固定資産評価員等において実地調査、納税者に対する質問等の調査を行うことにより公正な評価をするよう努めなければならないなどと定めていること（地方税法403条2項、408条）、本件基準表では……一般用の倉庫と冷凍倉庫とで異なる経年減点補正率を定めていることに照らすと、〔名古屋市〕担当者において、実地調査、納税者に対する質問や納税者から提出された書類等を確認・閲覧するなど、税務担当者として通常要求される程度の注意を払って、当該建物が冷凍倉庫として使用されているか一般用の倉庫として使用されているのかを識別するに足りる程度の調査を行うべき注意義務があるというべきである。

本件では、本件各倉庫の構造、用途、使用状況等は、〔名古屋市〕担当者において、実地調査や控訴人らへの質問、更に、〔納税者〕らが〔名古屋市〕に提出した建築確認概要書や登記関係書類等を閲覧・確認等することにより、さほど困難を伴うことなく把握し得るものであり、また、本件全証拠によっても、〔納税者〕らにおいて〔名古屋市〕担当者による調査等に協力しなかったというような事情も窺えないことに照らすと、〔名古屋市〕担当者が、上記のような調査等を怠り、その後も漫然と本件基準表7（1）の倉庫として評価していたことは、税務担当者として職務上通常尽くすべき注意義務を尽くしていなかったものといわざるを得ない。」

「〔名古屋市〕は、課税物件調査の状況として、多数の物件を抱えていること、また、〔名古屋市〕担当者は基本的には任意で調査を行っており、他方、納税者において行政庁の現況調査を忌避する傾向にあるなどと主張する。しかしながら、〔名古屋市〕担当者数の実情を充分考慮しても、新增築家屋の調査時において上記調査義務を懈怠したままその後も漫然と本件基準表の適用を誤っていた場合においてまで、〔名古屋市〕のこのような事情をもって〔名古屋市〕担当者に職務懈怠がなかったとして、納税者である〔納税者〕らに損害を受忍させるのは相当ではない。」

4. おわりに

○市町村等の評価・課税担当者は、どのように対応すればよいにか。

・やるべきことは？

「職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と更正をしたと認め得るような事情がある場合」(最高裁)

「担当職員が職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と調査対象建物の評価をし」(大阪地裁)

「税務担当者として通常要求される程度の注意を払って」(名古屋高裁)

・「仕事が大変」という事情は？

「評価事務上の物理的、時間的な制約等を考慮すれば、地方税法408条所定の实地調査は、特段の事情のない限り、外観上固定資産の利用状況等を確認し、変化があった場合にこれを認識する程度のもので足りる」という高裁判決の判示を、最高裁は否定

「担当者数の実情を充分考慮しても、新增築家屋の調査時において上記調査義務を懈怠したままその後も漫然と本件基準表の適用を誤っていた場合に」「担当者に職務懈怠がなかった」とは言えない(名古屋高裁)

・納税者にもミスがあったと言えるか？

ミスがあったとは言えない(浦和地裁)

ミスがあったと言える(大阪高裁)