

固定資産税制度に関する調査研究

—固定資産税の判例の分析に関する調査研究—

平成２２年３月

財団法人 資産評価システム研究センター

は し が き

固定資産税は、市町村財政における基幹税目として重要な役割を果たしてきております。そして、近年、課税情報の公開の促進等を背景に、固定資産税制度や資産評価に対する納税者の関心は、ますます高まっております。

当評価センターは、昭和53年5月設立以来、固定資産税に関する調査研究、地方団体職員に対する研修、情報の収集・提供等の業務を行ってまいりました。

調査研究事業では、その時々固定資産税を巡る諸課題をテーマに学識経験者、地方団体の関係者等をもって構成する研究委員会を設け調査研究を行っておりますが、本年度は4つの調査研究委員会において固定資産税制度、固定資産評価制度等に関して、専門的な調査研究を行って参りました。

このうち、固定資産税制度に関する調査研究委員会においては、昨年度、平成13年10月から平成19年8月末迄に全国で判決及び決定が出された固定資産税に関する訴訟について、類型化して整理した判例資料集を作成したことに引き続き、今年度は、固定資産税の判例について、テーマ毎に分析・研究を行ってきました。

この度、当委員会の調査研究の成果をとりまとめ、ここに研究報告書として公表する運びとなりました。この機会に熱心にご研究、ご審議いただいた委員の方々に対し、心から感謝申し上げます。

当評価センターは、今後とも、所期の目的にそって、事業内容の充実を図るとともに、地方団体等に役立つ調査研究に努力をいたす所存でありますので、地方団体をはじめ関係団体の皆様のなご指導、ご支援をお願い申し上げます。

平成22年3月

財団法人資産評価システム研究センター
理 事 長 堤 新 二 郎

平成21年度 固定資産税制度に関する調査研究委員会委員名簿

顧問	金子 宏	東京大学名誉教授
委員長	阿部 雪子	拓殖大学商学部教授
委員	宮本 十至子	立命館大学経済学部経済学科教授
	柴 由花	明海大学不動産学部不動産学科准教授
	手塚 貴大	広島大学大学院社会科学研究科准教授
	松原 有里	明治大学商学部専任講師

(順不同、敬称略)
(平成22年3月現在)

研究にあたって

固定資産税制度に関する調査研究委員会委員長

拓殖大学商学部教授

阿 部 雪 子

本研究は、「固定資産税の判例に関する調査研究－固定資産税の判例の分析に関する調査研究－」（平成 15 年 3 月）において示された判例の動向を受けて、固定資産税制度の重要な論点についてその後の判例を分析・整理することを目的としたものである。

本委員会は、主として財団法人資産評価システム研究センターの「固定資産税制度に関する調査研究－判例資料集－」（平成 21 年 3 月）（以下、「判例資料集」という）において公表された平成 13 年 10 月から平成 19 年 8 月までの裁判例を対象に、平成 20 年度と平成 21 年度の両年度にわたって研究を進めてきた。なお、上記「判例資料集」に掲載された判例のほか、必要に応じて未公刊の判例や最近の判例についても言及した。本報告書はその成果であり、内容の概略は次のとおりである。

第一の阿部雪子執筆「固定資産の適正な時価」は、適正な時価と固定資産評価基準との関係をはじめ、固定資産評価基準の法的性質を中心に検討を加えている。特に注目されることは、適正な時価の意義に関する判決をはじめ、いくつかの論点について最高裁判所の判断が次々と示されていることである。

第二の宮本十至子委員執筆「土地の評価に係る裁判例」は、土地評価に関わる論点のなかから特に、土地の利用状況や利用目的に応じて土地の地目を認定する際の評価の問題について考察するほか、画地認定における土地の個別的要因による一筆一画地の原則の例外適用、市街化の進む市街化区域農地の評価、土地の個別的评价による「所要の補正」の適否の問題に焦点をあて検討を行っている。

第三の手塚貴大委員執筆「家屋の評価に係る裁判例」は、固定資産評価基準による評価が適正な時価と推認されない「特別の事情」とはいかなる場合をいうのかについて検討を加えるほか、再建築価格による評価における需給事情に基づく減点補正、競売手続により取得した家屋の評価などの問題を中心に分析を行っている。

第四の柴由花委員執筆「固定資産税に係る課税除外」は、物的課税除外（地方税法第 348 条第 2 項各号、同条第 4 項および第 6 項）に関する法令解釈上の問題のほか、条例による「公益のために直接専用する固定資産」の意義について詳細に検討したうえで、固定資産税の減免については納税義務者以外の住民による住民訴訟によって徴税を求める裁判例が増加していることを指摘する。

第五の松原有里委員執筆「固定資産評価委員会制度・縦覧制度・その他をめぐる裁判例」は、審査委員会制度に関する委員会の決定処分の手続過程において原処分庁の職員が関与した事例の違法性の問題のほか、縦覧制度において納税者の閲覧できる情報の範囲、過誤

納金の返還請求に関する問題について検討を行っている。

以上の諸点から、本調査研究対象期間における訴訟件数を平成 15 年当時と比較してみると、例えば、「適正な時価(地方税法 341 条)」に関する訴訟についてはその訴訟数が 188 件から 271 件に、また、「固定資産評価基準の適法性」については 80 件から 105 件に増加しているように、今後も固定資産税に関する訴訟の増加により判例研究の重要性はますます高まるものと考えられる。本報告書が、今後の固定資産税制度の研究に少しでも役立つならば執筆者一同にとって大きな喜びである。

研究を進めるにあたって、金子宏東京大学名誉教授には、本制度委員会の顧問として委員会にご臨席くださりご懇切なご指導を賜ったことに執筆者一同厚く御礼申し上げる。また、財団法人資産評価システム研究センターの堤新二郎理事長をはじめ事務局の方々に多大なご支援とご配慮をいただいたことに感謝申し上げたい。総務省自治税務局の白水伸英課長補佐(当時)、畑山栄介課長補佐、山中日出男企画係長をはじめご多忙のところ貴重なご教示をいただいた各課の方々に厚く御礼申し上げる。

目 次

1	はじめに	1
2	「固定資産税制度調査研究委員会調査研究項目」について	1
3	平成21年度固定資産税制度に関する調査研究委員会 審議経過	2

判例研究【論文編】

固定資産の適正な時価	5
(拓殖大学商学部教授 阿部 雪子)	
I はじめに	5
II 対象判例リストと引用番号	6
III 「適正な時価」の意義	7
1. 平成14年度調査研究までの裁判例の動向	7
2. 最高裁の判断	8
3. 若干の検討	9
IV 審査決定を取り消す場合の範囲	10
1. 平成14年度調査研究までの裁判例の動向	10
2. 最高裁の判断	12
3. 若干の検討	13
V 固定資産評価基準の法的性質	14
1. 「適正な時価」と固定資産評価基準との関係	14
2. 固定資産評価基準の法的性質	17
VI おわりに	24
土地の評価に係る裁判例	26
(立命館大学経済学部経済学科教授 宮本 十至子)	
I はじめに	26
II 対象とする裁判例	26
III 裁判例の概観	27
1. 地目認定の違法性	27
2. 画地認定の違法性と画地計算法の適用	32
3. 都市計画決定の法適合性	35
4. 土地の評価と減価要因	38
IV むすび	45

家屋の評価に係る裁判例.....	47
(広島大学大学院社会科学研究科准教授 手塚 貴大)	
Ⅰ はじめに	47
Ⅱ 家屋の意義	48
Ⅲ 固定資産評価基準.....	53
1. 固定資産評価基準の合理性.....	53
2. 減点補正の可能性.....	55
3. 固定資産評価基準の解釈.....	59
Ⅳ 適正な時価	60
1. リーディングケース.....	60
2. 競売価格と適正な時価.....	61
3. 固定資産評価基準に拠らない特別の事情.....	62
4. 評価に際しての特殊事情の斟酌の必要性.....	64
Ⅴ その他の諸問題.....	67
1. 評価に際しての地震被害の扱い.....	67
2. 土地と建物の一括評価—東京高判平成16・2・25(判番410)—.....	68
3. 補正の妥当性.....	68
4. アスベスト被害—松山地判平成19・10・24(判番657)—.....	69
Ⅵ 判例の一般的傾向.....	70
固定資産税に係る課税除外.....	71
(明海大学不動産学部不動産学科准教授 柴 由花)	
Ⅰ はじめに	71
Ⅱ 固定資産税の課税除外.....	71
1. 固定資産税の非課税.....	71
2. 固定資産税の減免.....	73
Ⅲ 固定資産税の物的課税除外の裁判例.....	74
1. 地方税法348条2項3号に関するもの.....	74
2. 地方税法348条2項4号に関するもの.....	76
3. 地方税法348条2項5号に関するもの.....	78
4. 地方税法348条2項9号に関するもの.....	79
5. 旧地方税法348条2項10号(現10号の6)に関するもの.....	79
6. 地方税法348条2項12号に関するもの.....	80
7. 地方税法348条4項に関するもの.....	81
8. 地方税法348条6項に関するもの.....	82
9. その他	83

IV 固定資産税の減免の裁判例.....	84
1. 「その他特別の事情がある者」・「公益のために直接専用する固定資産」の意義...	84
2. 裁量権の問題.....	86
V まとめー固定資産税の課税除外の裁判例の傾向.....	89
固定資産評価審査委員会制度・縦覧制度・その他をめぐる裁判例.....	94
(明治大学商学部専任講師 松原 有里)	
I はじめに	94
II 対象となる裁判例一覧.....	94
III 固定資産評価審査委員会制度をめぐる裁判例.....	95
1. 固定資産評価審査委員会制度について.....	95
2. 小括	100
IV 縦覧制度をめぐる裁判例.....	100
1. 縦覧制度について.....	100
2. 小括	102
V その他の裁判例.....	102
1. 固定資産税をめぐるその他の論点.....	102
2. 固定資産税の過誤納金について.....	102
VI おわりに	108
判例研究【資料編】	111

1 はじめに

固定資産税に関する訴訟については、特に平成6年度の評価替えにおける宅地の評価に係る「7割評価」の導入以降その数が急増し、内容が複雑・多様化する傾向にあったことから、平成13年度及び平成14年度に研究会において、こうした訴訟の累積を類型化して整理・分析を行った。その後、「適正な時価」に関する最高裁判決が確定するなど、様々な判決が確定したところである。

そこで、本研究会では、前回の研究会に引き続き、平成20年度及び平成21年度の2カ年で複雑・多様化している訴訟の判例を類型化して整理した上で、「適正な時価」等5つのテーマを設定し、当該テーマ毎に分析・研究を行うこととしたところである。

昨年度は、総務省が毎年度実施している「固定資産税に関する出訴等状況調査」を基に、判例を類型化して整理した資料集を作成した。

本年度は、各委員の研究項目について、その内容を報告書としてとりまとめることとし、さらに、資料集としてそれぞれに関連する判例を報告書に収録することとした。

2 「固定資産税制度調査研究委員会調査研究項目」について

テーマ1 固定資産の適正な時価

テーマ2 土地の評価に係る裁判例

テーマ3 家屋の評価に係る裁判例

テーマ4 固定資産税に係る課税除外

テーマ5 固定資産評価審査委員会制度・縦覧制度・その他をめぐる裁判例

3 平成21年度固定資産税制度に関する調査研究委員会 審議経過

第1回（平成21年 7月 3日）

- (1) 固定資産税の減免 〈柴委員〉
- (2) 土地の評価に係る裁判例 〈宮本委員〉

第2回（平成21年 7月31日）

- (1) 固定資産の適正な時価 〈阿部委員長〉
- (2) 家屋の評価に係る裁判例 〈手塚委員〉

第3回（平成21年 8月28日）

- (1) 固定資産評価審査委員会制度・縦覧制度・その他等 〈松原委員〉
- (2) 固定資産税の非課税に係る裁判例 〈柴委員〉

第4回（平成21年10月 2日）

- (1) 土地の評価に係る裁判例 〈宮本委員〉
- (2) 家屋の評価に係る裁判例 〈手塚委員〉

第5回（平成22年2月10日）

- (1) 固定資産の適正な時価 〈阿部委員長〉
- (2) 固定資産税に係る課税除外 〈柴委員〉

第6回（平成22年3月29日）

- (1) 報告書案の検討
- (2) その他

<参 考> 平成20年度固定資産税制度に関する調査研究委員会 審議経過

第1回（平成20年10月17日）

- (1) 調査研究項目及び担当委員の決定
- (2) 固定資産税制度の概要説明

第2回（平成21年 3月25日）

- (1) 固定資産評価審査委員会制度・縦覧制度・その他等 〈松原委員〉
- (2) 判例資料集案の検討

判 例 研 究【論 文 編】

固定資産の適正な時価

拓殖大学商学部教授 阿部雪子

I はじめに

最近の固定資産の適正な時価をめぐる判例の動向をみると、「固定資産税の判例に関する調査研究-固定資産税の判例の分析に関する調査研究-」（平成 15 年 3 月）（以下「平成 14 年度調査研究報告書」という）において指摘されたいくつかの論点について、その後、重要な最高裁判決が示されている。本稿の基礎となる平成 14 年度調査研究報告書までの適正な時価に関する裁判例を概観してみると、次のふたつの論点について下級審の判断が分かれていた。第一に、地方税法（以下「法」という）第 349 条第 1 項に定める固定資産税の課税標準となる「価格」は、「適正な時価」をいうものとされるが（法第 341 条第 5 号）、この適正な時価の意義については、(ア) 正常な条件の下において成立する取引価格、すなわち、客観的な交換価値と解する裁判例と¹⁾、(イ) 収益還元価格と解する裁判例に分かれていた²⁾。第二に、審査決定の取消訴訟において、固定資産評価審査委員会の認定した価格の適否が問題となるが、裁判所の審理の結果、同委員会の認定した価格が適正な時価を上回っていることを理由にして審査決定を取り消す場合に、(ア) 審査決定の全部を取り消すべきとする裁判例と³⁾、(イ) 審査決定のうちその適正な時価を超える部分のみを取り消せば足りると解する裁判例に分かれていた⁴⁾。

最も重要な論点として、第三に、適正な時価の算定に関連して、適正な時価と固定資産

¹⁾ 金子宏『租税法第 15 版』（2010）弘文堂 553 頁において、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成立すべき価格（正常な条件の下において成立する取引価格）を意味する」ものとされている。適正な時価の意義をめぐるのは、学説の対立があり、客観的交換価値と解する説と収益還元価格と解する説の 2 つがあるとされてきた。客観的交換価値と解する学説として、金子宏「固定資産制度の改革」『成田頼明先生古稀記念政策実現と行政法』352 頁、碓井光明 判例評論 466 号 20 頁、自治省税務局固定資産税課編『固定資産税逐条解説』（1971）24 頁）等があるとされている（阪本勝「最高裁判所判例解説」法曹時報 57 卷 11 号（2005）257-258 頁）。なお、適正な時価の意義等の裁判例については、佐藤英明「近年の裁判例にみる固定資産税の性格づけと「適正な時価」の意義」『固定資産税の判例に関する調査研究-固定資産税の判例の分析に関する調査研究-』財団法人資産評価システム研究センター（平成 15 年 3 月）16 頁以下。

²⁾ 収益還元価格と解する学説として、山田二郎「固定資産税を改善するための課題」税経通信平成 8 年 2 月号 17 頁、品川芳宣「固定資産税の土地評価の適法性」ジュリスト 1116 号 143 頁、北野弘久「固定資産税に対する憲法論的検討」租税 12 号 99 頁等があるとされている（阪本・前掲注 1）最高裁判所判例解説 258 頁）。

³⁾ 東京地裁平成 8 年（行ウ）第 288 号同 13 年 9 月 25 日判決、東京高裁平成 13 年（行コ）第 224 号同 14 年 3 月 27 日判決（判番 230）等がある。

⁴⁾ 東京地裁平成 7 年（行ウ）第 235 号同 8 年 9 月 11 日判決、その控訴審判決である東京高裁平成 8 年（行コ）第 118 号同 10 年 5 月 27 日判決、東京高裁平成 13 年（行コ）第 117 号同 14 年 10 月 29 日判決（判番 248）等がある。

評価基準との関係を含めて、固定資産評価基準の法的性質が争われてきたが、この点についても、平成14年度調査研究以降、重要な最高裁判決が示されていることが挙げられよう。

本稿では、これら3つの論点を中心に最高裁判決の意義を考察する。

Ⅱ 対象判例リストと引用番号

- 1 東京地裁平成7年（行ウ）第235号同8年9月11日判決
- 2 東京高裁平成8年（行コ）第118号同10年5月27日判決
- 3 **最高裁平成10年（行ヒ）第41号同15年6月26日 判決(判番259)**
- 4 札幌地裁平成9年（行ウ）第26号同10年11月17日判決
- 5 札幌高裁平成10年（行コ）第21号同11年6月16日判決
- 6 **最高裁平成11年（行ヒ）第182号同15年7月18日 判決(判番4)**
- 7 長野地裁平成9年（行ウ）第4・5号同12年7月28日判決
- 8 東京高裁平成9年（行コ）第4・5号同13年5月17日判決
- 9 東京高裁平成12年（行コ）第325号同13年8月29日判決
- 10 東京高裁平成12年（行コ）第329号同13年8月29日判決
- 11 東京高裁平成12年（行コ）第330号同14年1月30日判決
- 12 **最高裁平成13年（行ヒ）第224号同年16月10月29日判決**
- 13 東京地裁平成8年（行ウ）第288号同13年9月25日判決
- 14 東京高裁平成13年（行コ）第224号同14年3月27日判決(判番230)
- 15 **最高裁平成14年（行ヒ）第181号同17年7月11日 判決(判番231)**
- 16 東京地裁平成10年（行ウ）第114号同13年3月30日判決
- 17 東京高裁平成13年（行コ）第117号同14年10月29日判決(判番248)
- 18 **最高裁平成15年（行ヒ）第30号同18年7月7日判決(判番250)**
- 19 東京地裁平成12年（行ウ）第332号同14年1月22日判決(判番221)
- 20 東京高裁平成4年（行コ）第44号同16年5月27日判決(判番222)
- 21 **最高裁平成16年（行ヒ）第253号同19年1月19日判決(判番223)**
- 22 水戸地裁平成9年（行ウ）第4・5号同14年9月25日判決(判番69)
- 23 東京高裁平成14年（行コ）第276号同16年1月22日判決(判番70)
- 24 **最高裁平成16年（行ヒ）第120号同19年3月22日判決(判番71)**
- 25 山形地裁平成13年（行ウ）第2号同17年11月1日判決(判番50)
- 26 仙台高裁平成17年（行コ）第30号同18年6月29日判決(判番51)
- 27 **最高裁平成18年（行ヒ）第283号同19年3月22日判決(判番52)**
- 28 神戸地裁平成13年（行ウ）第122号同16年10月27日判決
- 29 大阪高裁平成16年（行コ）第30号同18年3月14日判決
- 30 **最高裁平成18年（行ヒ）第179号同21年6月5日判決**

Ⅲ 「適正な時価」の意義

1. 平成 14 年度調査研究までの裁判例の動向

(1) 客観的な交換価値と解する裁判例

「土地又は家屋に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準は、当該土地又は家屋の基準年度に係る賦課期日における価格で土地課税台帳等に登録されたもの」(法第 349 条第 1 項)であるとされる。そして、同項にいう価格とは、「適正な時価」とであるとされている(法第 341 条第 5 号)。上に述べたように、土地の適正な時価は、平成 14 年度調査研究報告書までの下級審判決において、(ア) 正常な条件の下において成立する取引価格、すなわち、客観的な交換価値と解する裁判例と、(イ) 収益還元価格と解する裁判例に分かれていた。そこで、前者の立場を明らかにした裁判例からみていくこととする。本件は、固定資産評価基準⁵⁾に定める市街地宅地評価法によって七割評価通達に基づいて評定された標準宅地の価格が、基準年度に係る賦課期日における標準宅地の客観的な交換価値に基づいて上記市街地宅地評価法にしたがって算定されたその価格を上回る部分について違法があるとされた事例である。本件について、**東京地裁平成 7 年（行ウ）第 235 号同 8 年 9 月 11 日判決**は、次のように判示した。

「固定資産税は、固定資産課税台帳に登録された固定資産の価格を課税標準とすることを原則として(法 349 条 1 項、法 349 条の 2)、固定資産の所有者(質権又は百年より永い存続期間の定のある地上権の目的である土地については、その質権者又は地上権者とする。以下同じ。)に対して(法 343 条 1 項)、資産の所有という事実に着目して課税される財産税であり、資産から生ずる現実の収益に着目して課税される収益税とは異なるものである。すなわち、資産が土地の場合には、土地の所有という事実に着目して課税するのであって、個々の所有者が現実には土地から収益を得ているか否か、土地が用益権又は担保権の目的となっているか否か、収益の帰属が何人にあるかを問わず、賦課期日における所有者を納税義務者として、その更地価格に着目して、課税されるのである。このような固定資産税の性質からすると、その課税標準又はその算定基礎となる土地の「適正な時価」(法 341 条 5 号)とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値(以下「客観的時価」という。)をいうものと解すべきである。」(傍点筆者)。

このように、本判決では、固定資産税が財産税としての性質をもつことを根拠に⁶⁾、土地の「適正な時価」とは、「客観的な交換価値」、すなわち「正常な条件の下において成立する取引価格」とあるという見解を示している。なお、このほかにも、本判決と同旨の裁判例が、平成 14 年度調査研究報告書までの下級審判決において多数示されている⁷⁾。

⁵⁾ 昭和 38 年自治省告示第 158 号。平成 8 年自治省告示第 192 号による改正前のもの。

⁶⁾ 金子宏「固定資産税の改革―手続の整備と透明化に向けて―」税研 84 号(1999)20 頁以下。

⁷⁾ 佐藤・前掲注 1)「近年の裁判例にみる固定資産税の性格づけと「適正な時価」の意義」16 頁以下。

（２）収益還元価格と解する裁判例

上に述べたように、「客観的交換価値」と解する裁判例に対して、固定資産税の性質が財産税であるとしながらも、「財産税だからアプリアリに売買実例価格あるいは市場価格になるということに、根拠のないことは明らか」であり、「法の適正な解釈は、固定資産税の制度趣旨の探求によってのみ、実現されるべきもの」であるとして、「適正な時価」とは、「収益還元価格」であるという解釈を示した**東京高裁平成13年（行コ）第117号同14年10月29日判決(判番248)**がある。この判決によれば、「固定資産税は、財産税であるが、・・・個人を基準にその所有する財産の多寡によって税額を決定する人税ではなく、個人を離れ財産や収益に着目して課される物税である。・・・そして、固定資産税は、毎年課される税金である。・・・物税である財産税であって、かつ、毎年課される固定資産税については、値上がり益や、将来の収益の現在価値部分に課税することは、その制度本来の趣旨に反することである。・・・以上のようなことから、固定資産税の課税標準である「適正な時価」は、値上がり益や将来の収益の現在価値を含まない、当該年度の収益を基準に資本還元した価格によって算定されねばならない」。このように述べて、本判決では、適正な時価とは、「収益還元価格」であって、固定資産の「標準的な収益を資本還元した価格（収益還元価格）」であると判示した⁸⁾。

２．最高裁の判断

これら２つの対立する下級審判決に対して、「平成14年度調査研究報告書」以降、適正な時価の意義について最高裁の判断が示された。すなわち、**最高裁平成10年（行ヒ）第41号同15年6月26日判決(判番259)**（一審**東京地裁平成7年（行ウ）第235号同8年9月11日判決**）は⁹⁾、「土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実¹⁰⁾に担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものであるから、上記の適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいう」（傍点筆者）ものと判示した。その後の、**最高裁平成15年（行ヒ）第30号同18年7月7日判決(判番250)**（原審**東京高裁平成14年10月29日判決**）も¹⁰⁾、前掲最高裁平成10年（行ヒ）第41号同15年6月26日を引用しつつ、適正な時価とは、「その年度において土地から得ることのでき

⁸⁾ 本判決と同旨の裁判例として、東京高裁平成8年（ネ）第3400号同9年6月5日判決、東京高裁平成13年（行コ）第1号同13年4月17日判決等がある。

⁹⁾ 本件判決の評釈として、増井良啓 法学協会雑誌 122 巻 9 号(2005)145 頁、阪本・前掲注 1) 最高裁判所判例解説 249 頁、石島弘 民商法雑誌 129 巻 6 号(2004)133 頁、渋谷雅弘 ジュリスト別冊(租税判例百選第 4 版)178 号(2005)182 頁、佐々木潤子 判例評論 544 号(2004)7 頁、加藤正男 判例タイムズ臨増 1154 号(2004)250 頁、近田正晴 判例タイムズ臨増(平成 15 年度主要民事判例解説)1154 号(2004)264 頁、前田雅子 ジュリスト平成 15 年度重要判例解説 1269 号(2004)46 頁等がある。

¹⁰⁾ 本件判決の評釈として、高野幸大 民商法雑誌 136 巻 1 号(2007)77 頁、西野敏雄 ジュリスト 1348 号(2008)253 頁、山田俊一 税研最新租税判例 60、148 号(2009)184 頁、江原勲 税 62 巻 7 号(2007)31 頁、品川芳宣 税研 129 号(2006)81 頁等がある。

る収益を基準に資本還元して導き出される当該土地の価格をいうものと解すべき根拠はない。また、一般に、土地の取引価格は、上記の価格以下にとどまるものでなければ正常な条件の下に成立したものとはいえないと認めることもできない」として、「収益還元価格」であるとした原審の考え方を否定するとともに、適正な時価とは、「客観的な交換価値」であると判示した。

3. 若干の検討

前掲最高裁平成 10 年（行ヒ）第 41 号同 15 年 6 月 26 日 判決(判番 259)の判示内容を素直に読むと、固定資産税の性質が、「土地の資産価値に着目し、その所有という事実」に担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものである」ことを理由に、適正な時価は、「正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいう」ものと解されるとして、収益還元価格とする見解を退けたものと考えられる。

ところが、この判決以降も、適正な時価とは、「正常な条件の下に成立する土地の取引価格」であり、それは一般に収益還元価格を超えない価格であって、取引事例等から認識される実勢価格が収益還元価格を超えている場合には、正常でない条件の下で形成された価格であるという趣旨を唱える見解が示された¹¹⁾。この考え方は、適正な時価の解釈論として、「正常な条件の下に成立する土地の取引価格」を解する場合に、収益還元価格説を採用したものとされている¹²⁾。

これに対して、前掲最高裁平成 15 年（行ヒ）第 30 号同 18 年 7 月 7 日判決(判番 250)は、前掲最高裁平成 10 年（行ヒ）第 41 号同 15 年 6 月 26 日 判決(判番 259)を引用して収益還元価格説を否定した。要するに、この判決において最高裁は、適正な時価とは、「正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち客観的な交換価値」と解されるという結論を導き出すために、固定資産税が一種の財産税であるという性質を根拠として、固定資産の所有者に対して個々の資産の収益性の有無にかかわらず課されるものであることを確認したのである。もっとも、上記最高裁判決はいずれも土地に対する固定資産税の事例であるが、この最高裁の考え方は、土地以外の家屋等に対する固定資産税にも当てはまるものと考えられる¹³⁾。

¹¹⁾ 山田二郎「固定資産税の評価をめぐる最高裁判決とその影響」税理 46 巻 14 号 16 頁等参照。

¹²⁾ 判例タイムズ 1224 号 218 頁。

¹³⁾ この点に関連して、不動産取得税の課税標準となるべき不動産の価格が問われた事例において、最高裁平成 13 年（行ヒ）第 224 号同年 16 月 10 月 29 日判決は、「法は、不動産取得税の課税標準となるべき不動産の価格とは、不動産を取得した時における適正な時価（法 73 条 5 号、73 条の 13 第 1 項）をいう旨規定し、固定資産税の課税標準である土地又は家屋の価格の意義について定める地方税法（平成 11 年法律第 15 号による改正前のもの）341 条 5 号、法 349 条 1 項と同様の規定を置いている。そうすると、法 73 条の 21 第 2 項により決定されるべき上記の不動産の価格とは、固定資産税の課税標準である土地又は家屋の価格と同様に、正常な条件の下に成立する当該不動産の取得時におけるその取引価格、すなわち、客観的な交換価値を

Ⅳ 審査決定を取り消す場合の範囲

1. 平成 14 年度調査研究までの裁判例の動向

(1) 審査決定の一部を取り消した裁判例

固定資産税の納税者は、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は、市町村に設置されている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¹⁴。また、納税者は同審査委員会の決定に対して不服があるときは、その取消しの訴えを提起することができる(法第 432 条 1 項)。つまり、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、納税者は市町村長の価格決定について取消訴訟を提起することは認められておらず、固定資産評価審査委員会への審査の申出及び固定資産評価審査委員会に対する審査決定の取消訴訟のみが認められている(法第 434 条 2 項)。これは、裁決主義といわれている。

納税者は、固定資産評価審査委員会に対する審査決定の取消訴訟において、審査決定固有の瑕疵のみだけでなく、その審査決定による価格も争うことができるとされるが、同委員会に対する審査決定の取消訴訟において、審査決定の価格が適正な時価を上回りその審査決定に違法がある場合に、その審査決定をどの範囲で取り消すべきかが重要な論点となる。実際に、審査決定の全部を取り消すべきであるのか、審査決定の適正な時価を超える部分のみを取り消せば足りるのかということが争われることが少なくない。

この点について、前掲東京地裁平成 7 年(行ウ)第 235 号同 8 年 9 月 11 日判決は、次のように判示して審査決定の適正な時価を超える部分のみを取り消した。すなわち、「法は、審査委員会が審査決定をした場合における登録価格等の修正手続を規定しているが(法 435 条)、確定判決があった場合の手続を規定していないから、裁判所としては、審査委員会の審査決定に違法がある場合には、常に審査決定の全部を取り消して、審査委員会に審査決定を行わせたうえで改めて登録価格等の修正手続をとらせるべきであるという見解も成り立つ。しかしながら、本件訴訟は課税処分¹⁵の適否ではなく、本件価格決定に係る登録価格の適否を判断するものであって、適正な時価を超える部分のみを取り消す一部取消判決をしたとしても、取消判決の拘束力(行政事件訴訟法 33 条 1 項)によって、市町村長は審査決定と同様の措置をとることが義務付けられるのであって、改めて審査委員会の審査決定を介在させる必要性はないし、介在させないことによって特に不都合が生ずるとも考えられない。そうすると、違法の理由が審査手続の違法である場合や内容の違法であつても例

いうと解される」(傍点筆者)と判示した。本件判決の評釈として、高野幸大 判例評論 558 号(2005)6 頁(判例時報 1894 号 168 頁)、西山由美 民商法雑誌 132 巻 3 号(2005)158 頁、原田裕士 NBL798 号(2004)15 頁等がある。

¹⁴ 金子・前掲注 1)『租税法(第 15 版)』545 頁、山田二郎「固定資産評価審査委員会(「審査委員会」)の審査手続」『固定資産税の現状と納税者の視点』六法出版社(1988)99 頁以下。審査委員会については、平成 11 年度税制改正において、「評価に関する不服のみを審査決定する機関として位置付けられ」、審査の申出のできる事項を「価格のみとする」こととされた。なお、審査申出から除外された事項は行政不服審査法の不服申立事項とされている(固定資産税研究会編『平成 20 年度版要説固定資産税』ぎょうせい(2008)192 頁)。

外的に審査委員会に審査のやり直しを求めるのが相当である場合を除いては、審査決定のうちの違法な部分のみを取り消せば足りるというべきである。」(傍点筆者)。

なお、本件の控訴審判決(東京高裁平成8年(行コ)第118号同10年5月27日判決)をはじめ、多くの裁判例が前掲東京地裁平成7年(行ウ)第235号同8年9月11日判決と同様の理由で、審査決定の一部を取り消すべきものとしている¹⁵⁾。また、本判決とは異なる理由によって審査決定の一部を取り消すべきものとした裁判例として、東京高裁平成12年(行コ)第329号平成13年8月29日判決がある。本判決においては、「固定資産の登録価格を争う者は、その価格の全部または一部について争うことができるところ、その全部について取り消すことができるのは、委員会の決定がおおよそ評価額として不相当であり、その価格を改めて行う必要がある等の事由がある場合であるというべきであって、取消事由があるものの、それが評価額の一部にとどまる場合には、一部取消をすべきことになる」と判示されている。

さらに、東京高裁平成12年(行コ)第330号平成14年1月30日判決も、次のような理由で審査決定の一部を取消すべきものとした。すなわち、「価格の違法を主張して、そのうちの一部についてのみ不服を主張し、その取消を求めることは、処分権主義の趣旨にもかない、納税義務者が全部取消を求める場合でも、一部取消判決ができることも、長年にわたり実務においてとられてきた選択肢であり、これが定着していることをも考慮すれば、あえて一部取消判決が可能な場合に、全部取消判決をするまでの必要性及び合理的根拠はないものと判断される。」。

(2) 審査決定の全部を取消した裁判例

前記のように、審査決定の一部を取り消すべきものとした裁判例に対して、審査決定の全部を取消すべきものとしたいくつかの裁判例がある。この事件は、土地の所有者が固定資産課税台帳登録価格に登録された本件土地の価格が、「適正な時価」を上回るなどと主張して、固定資産評価審査委員会に対して審査の申出をしたところ、同委員会は審査申出を棄却する旨の決定をしたが、土地の所有者はこれを不服として、主位的に、本件決定の全部の取消しを求めるとともに、予備的に、本件決定のうち本件土地の登録価格を超える部分の取消しを求めた事例である。

本件の控訴審の東京高裁平成13年(行コ)第224号同14年3月27日判決(判番230)は、次に掲げるように第1審判決(東京地裁平成8年(行ウ)第288号同13年9月25日判決)と同旨の判断を示している。すなわち、「固定資産評価審査委員会の不服審査において判断される価格は、基準年度に係る賦課期日における当該固定資産の適正な時価という一つの評価的事実であるから、地方税法は、この価格を可分なものであるとして、審査の申出に

¹⁵⁾ 本件判決と同旨の裁判例として、東京高裁平成12年(行コ)第332号同13年8月27日判決、東京高裁平成12年(行コ)第325号平成13年8月29日判決、東京高裁平成13年(行コ)第97号平成13年12月26日判決、東京高裁平成13年(行コ)第76号平成13年12月26日判決等がある。

対する固定資産評価審査委員会の決定の一部に関する部分のみを取り消すことは、いずれもこれを予定していないというべきである。また、固定資産評価審査委員会の決定が不可分であると解しても、原告において、裁決の違法事由の一つとして価格の不当を主張することが許されるのはいうまでもないし、同委員会が認定した価格が「適正な時価」を上回るとして同委員会の決定を取り消す旨の判決がされ、その理由中で「適正な時価」が具体的に認定判断されているときには、同委員会は、行政事件訴訟法 33 条 2 項により、上記判断に示された価格を上回る認定をすることができないとの拘束を受けた上で、改めて決定を行うことになるから、裁決の一部取消しが認められない条件の下では紛争が永続化するという懸念も当たらないし、裁決の一部取消しが認められないと解することによって、裁決の取消しを求めた原告側の不服申立ての利益が不当に奪われるという結果が当然に生じるということもできないのである。かえって、審理の結果、係争部分の具体的な価格について真偽不明との判断がされ、係争部分が取り消された場合、固定資産評価審査委員会がいかなる処理をすることができるのかについて疑問が残る」として、審査決定の全部を取り消すべきものとした¹⁶。

2. 最高裁の判断

これらの下級審判決に対して、**前掲最高裁平成 10 年（行ヒ）第 41 号同 15 年 6 月 26 日 判決（判番 259）（第一審東京地裁平成 7 年（行ウ）第 235 号同 8 年 9 月 11 日判決）**は¹⁷、「本件決定において七割評価通達及び時点修正通知を適用して評定された標準宅地甲及び標準宅地乙の価格は、各標準宅地の平成 6 年 1 月 1 日における客観的な交換価値を上回るところ、同日における各標準宅地の客観的な交換価値と認められる前記 2(6)の価格に基づき、評価基準にのっとり、本件各土地の価格を算定すると、前記 2(7)の各価格となるというのである。そうすると、本件決定のうち前記各価格を上回る部分には、賦課期日における適正な時価を超える違法があり、同部分を取り消すべきものであるとした原審の判断は、正当として是認することができ、原判決に所論の違法はない。論旨は採用することができない」（傍点筆者）と判示し、審査決定の一部を取り消すべきとした原審の判断を支持している¹⁸。

もっとも、この事件の争点は、固定資産評価審査委員会の決定の一部取消しの訴えの適否を問題とするものではなかったため、この判決が、審査決定の取消しの範囲に関する判断を明示したものとまでいうことはできず、したがって、裁判所において、どのような

¹⁶ 本件判決と同旨の裁判例として、札幌高裁平成 10 年（行コ）第 21 号同 11 年 6 月 16 日判決、東京地裁平成 8 年（行ウ）第 130 号同 12 年 11 月 17 日判決、東京地裁平成 13 年（行コ）第 224 号同 14 年 3 月 7 日判決等がある。

¹⁷ 本件は、固定資産評価基準（昭和 38 年自治省告示第 158 号。平成 8 年自治省告示第 192 号による改正前のもの）に定める市街地宅地評価法によって七割評価通達に基づいて決定された価格が、標準宅地の客観的な交換価値に基づき上記市街地宅地評価法にそって算定した価格を上回る部分に違法があるとされた事例である。

¹⁸ 東京高裁平成 8 年（行コ）第 118 号同 10 年 5 月 27 日判決。

場合に同委員会の決定の一部取消しの判決をし、又は全部取消しの判決をすべきであるのかといった問題点について明確に判示したものではなかった。

この点につき、最高裁がその判断を明確に示した事例として、**最高裁平成14年（行ヒ）第181号同17年7月11日判決(判番231)（原審東京高裁平成13年（行コ）第224号同14年3月27日判決(判番230)）**がある¹⁹。本判決では、最高裁は次のように判示して審査決定のうち、その適正な時価を超える部分に限り、これを取り消すべきものとした。

「土地課税台帳等に登録された基準年度の土地の価格についての審査決定の取消訴訟においては、審査決定の実体上の適法要件として、固定資産評価審査委員会の認定した価格が基準年度に係る賦課期日における当該土地の適正な時価又は評価基準によって決定される価格（以下、両者を併せて「適正な時価等」という。）を上回るものでないかどうか、審理され、判断される（最高裁平成10年（行ヒ）第41号同15年6月26日第一小法廷判決・民集57巻6号723頁参照）。・・・裁判所が、審理の結果、基準年度に係る賦課期日における当該土地の適正な時価等を認定した場合には、当該審査決定が金額的にどの限度で違法となるかを特定することができるのである。そして、上記の場合には、当該審査決定の全部を取り消すのではなく、当該審査決定のうち裁判所が認定した適正な時価等を超える部分に限りこれを取り消すこととしても何ら不都合はなく、むしろ、このような審査決定の一部を取り消す判決をする方が、当該土地の価格をめぐる紛争を早期に解決することができるものである。そうであるとすれば、土地課税台帳等に登録された基準年度の土地の価格についての審査決定の取消訴訟において、裁判所が、審理の結果、基準年度に係る賦課期日における当該土地の適正な時価等を認定し、固定資産評価審査委員会の認定した価格がその適正な時価等を上回っていることを理由として、審査決定を取り消す場合には、納税者が、審査決定の全部の取消しを求めているか、その一部の取消しを求めているかにかかわらず、当該審査決定のうちその適正な時価等を超える部分に限りこれを取り消せば足りるものというべきである。」（傍点筆者）。

3. 若干の検討

審査決定における評価額が適正な時価を上回り、その審査決定に違法がある場合に、審査決定の全部を取り消すべきものとする理由については、**前掲東京高裁平成13年（行コ）第224号同14年3月27日判決(判番230)**において明示されたように、固定資産台帳に登録された価格に関する不服審査において判断される価格は、基準年度に係る賦課期日における当該固定資産の「適正な時価という一個の評価的事実」であり不可分のものであるから、「この価格を可分なものであるとして、その一部に関する部分のみを取消訴訟の対象とす

¹⁹ 本件判決の評釈として、手塚貴大 判例評論571号(2006)23頁（判例時報1934号193頁）、今村隆 自治研究83巻1号(2007)110頁、増田稔 法曹時報59巻11号(2007)258頁、同 ジュリスト1312号(2006)9151頁、同 ジュリスト増刊（最高裁時の判例5）62頁、新山一雄 平成17年度 重要判例解説ジュリスト臨増1313号(2006)45頁、江原勲 税61巻9号(2006)83頁等がある。

ること、又は、全部につき提起された取消訴訟において、そのうちの一部に関する部分のみを取り消すことは、いずれもこれを予定していない」ということである。

しかしながら、不服審査において判断される価格が上記のような性質のものであるとしても、固定資産評価審査委員会の審査決定の取消訴訟において、その判決の理由中で「適正な時価」が具体的に認定され、同審査委員会が改めて審査決定を行う際に、行政事件訴訟法 33 条 2 項により裁判所の判断に示された価格を上回る認定をすることができないという拘束を受けるにもかかわらず、不服審査が裁判所と同審査委員会を往復することになる。このような問題を解消する意味でも、「審査決定の一部を取り消す判決をする方が、当該土地の価格をめぐる紛争を早期に解決することができる」旨を判示した**最高裁平成 14 年（行ヒ）第 181 号同 17 年 7 月 11 日 判決(判番 231)**の判断は妥当なものであるといえよう。

もっとも、この最高裁判決の射程については、裁判所が、審理の結果、基準年度に係る賦課期日における当該土地の適正な時価等を認定し、当該審査決定が金額的にどの限度で違法となるかを特定することができる場合にのみ当てはまるものであり、「登録価格の決定が違法とされる場合でも、客観的に適正とされる価格を認定するためには訴訟手続き内の資料では足りずそのため裁判所として具体的な金額を認定判断することができない」（**東京高裁平成 13 年（行コ）第 76 号平成 13 年 12 月 26 日判決**）場合、あるいは、「違法の理由が審査手続の違法である場合や、内容の違法であっても・・・例外的に審査委員会に審査のやり直しを求めるのが相当である」（**東京高裁平成 12 年（行コ）第 325 号平成 13 年 8 月 29 日判決**）場合には、審査決定の全部が取り消されるべきものと考えられる²⁰。

V 固定資産評価基準の法的性質

1. 「適正な時価」と固定資産評価基準との関係

法第388条1項によると、「総務大臣は固定資産の評価基準並びに評価の実施の方法および手続き（以下、「固定資産評価基準」という。）を定め、これを告示しなければならない。」²¹。そして、「市町村長は一定の場合を除き、固定資産評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならない」とされる(法第403条1項)。このことから、固定資産税の課税標準を決定するにあたっては、固定資産評価基準が中心的な役割を担うことになる。その意味で、適正な時価と固定資産評価基準との関係が重要な論点となる。

²⁰ 審査決定を取り消す場合の範囲については、最高裁平成 17 年 7 月 11 日判決によって示された理由のほかに取消訴訟における訴訟物の観点からも検討する必要性が指摘されている(判例タイムズ 1188 号(2005)224 頁、ジュリスト(有斐閣) 1313 号(2006)45 頁等)。

²¹ 告示の意義及び性質については、田中二郎『新版行政法上巻全訂第 2 版』弘文堂(1974) 162 頁において、「告示は、公示を必要とする行政措置の表現形式である（国家行政組織法 14 条 1 項）が、告示の形式で、一般処分の性質をもった行為を行うことがあり、時には、また、告示が実質上、法の内容を補充する法規たる性質をもつこともある。統制法規の補充の定めとしての告示（例えば、標準価格指定の告示）のごとし」とされている。

（１）最高裁平成10年（行ヒ）第41号同15年6月26日 判決(判番259)

固定資産評価基準による標準宅地の価格と標準宅地の客観的な交換価値、すなわち「適正な時価」との関係について示した裁判例として、前掲東京地裁平成7年（行ウ）第235号同8年9月11日判決の上告審である最高裁平成10年（行ヒ）第41号同15年6月26日 判決(判番259)は次のように判示した。

「法は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続を自治大臣の告示である評価基準にゆだね（地方税法388条1項）、市町村長は、評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならないと定めている。これは、全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するために、固定資産の価格は評価基準によって決定されることを要するものとする趣旨であるが、適正な時価の意義については上記のとおり解すべきであり、法もこれを算定するための技術的かつ細目的な基準の定めを自治大臣の告示に委任したものであって、賦課期日における客観的な交換価値を上回る価格を算定することまでもゆだねたものではない。・・・そして、評価基準に定める市街地宅地評価法は、標準宅地の適正な時価に基づいて所定の方式に従って各筆の宅地の評価をすべき旨を規定するところ、これにのっとって算定される当該宅地の価格が、賦課期日における客観的な交換価値を超えるものではないと推認することができるためには、標準宅地の適正な時価として評定された価格が、標準宅地の賦課期日における客観的な交換価値を上回っていないことが必要である。」（傍点筆者）。

この判決において、法が固定資産の価格は評価基準によって決定されることを要する旨を定めた趣旨について、最高裁は、「全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するため」であること、法の趣旨を実現するための具体的な方法として「適正な時価」を「算定するための技術的かつ細目的な基準」を定めることを総務大臣に委任したものであることを明らかにした。もっとも、適正な時価と固定資産評価基準との関係について、最高裁は、「客観的な交換価値を上回る価格を算定することまでもゆだねたものではない。・・・これにのっとって算定される当該宅地の価格が、賦課期日における客観的な交換価値を超えるものではないと推認することができるためには、標準宅地の適正な時価として評定された価格が、標準宅地の賦課期日における客観的な交換価値を上回っていないことが必要である」と判示するにとどまり、本判決の判旨からは、固定資産評価基準の法的な性質を明示的に読みとることはできないように思われる。

（２）最高裁平成11年（行ヒ）第182号同15年7月18日 判決(判番4)²²

前掲最高裁平成10年（行ヒ）第41号同15年6月26日 判決(判番259)以後、適正な時

²²⁾ 本件判決の評釈として、品川芳宣 判例評論 545号(2004)2頁（判例時報 1855号 180頁）、澁谷雅弘 民商法雑誌 129巻 6号(2004)149頁、江原勲 税 60巻 7号(2005)76頁等がある。

価と固定資産評価基準との関係で、固定資産評価基準の法的性質に言及する最高裁判決が示された。本件は、固定資産評価基準²³⁾によって、家屋の評価が標準家屋の再建築費評点数に比準して評価（総合比準評価の方法）されること、また、各個の家屋が、家屋の経過年数に応ずる損耗の状況（再建築費評点数に減点補正率を乗じて求める）によって減点されて評価されることの合理性が問われた事例である。

この事件の控訴審である札幌高裁平成10年（行コ）第21号同11年6月16日判決は、「評価基準は、固定資産税の課税標準の基礎となるべき価格の適正を手続的に担保するために、その算定手続、方法を規定するものであるから、これに従って決定された価格は、特段の反証のない限り、地方税法349条1項所定の固定資産の価格である適正な時価と認めることができる」として、固定資産評価基準に定める評価方法に一般的な合理性が認められる場合には、特段の反証のない限り、その価格は「適正な時価」とであると推認される旨を判示した。

ところが、本件控訴審は、控訴人が提出した乙山鑑定書が、「その評価の前提となる事実の確定、計算過程等に問題があるとは認められないから、乙山鑑定書に基づいて本件建物の適正な時価を認定するのが相当である」として、家屋の評価に係る固定資産評価基準の合理性の有無には全く触れることもなく、本件決定は、「適正な時価を超えるから、・・・審査手続の適法性について判断するまでもなく、違法である」と判示して、原判決を取り消した。

これに対して、最高裁平成11年（行ヒ）第182号同15年7月18日判決(判番4)は、「本件建物について評価基準に定める総合比準評価の方法に従って再建築費評点数を算出したところ、この評価の方法は、再建築費の算定方法として一般的な合理性があるといえることができる。また、評点一点当たりの価額1.1円は、家屋の資材費、労務費等の工事原価に含まれない設計監理費、一般管理費等負担額を反映するものとして、一般的な合理性に欠けるところはない。そして、鉄骨造り（骨格材の肉厚が四mmを超えるもの）の店舗及び病院用建物について評価基準が定める経年減点補正率は、この種の家屋についての通常の維持管理がされた場合の減価の手法として一般的な合理性を肯定することができる。そうすると、伊達市長が本件建物について評価基準に従って決定した前記価格は、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の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の事情の存しない限り、その適正な時価であると推認するのが相当である」（傍点筆者）と判示して、本件における固定資産評価基準の評価方法の合理性を認めたうえで、市町村長が決定した登録価格が固定資産評価基準に定める評価方法に一般的な合理性が認められる場合には、これによって適切な価格を算定することができない特別の事情等がない限り、その価格は「適正な時価」とであると推認される旨を明示した。そのうえで、原審が認定した乙山鑑定書は「本件建物の1㎡当たりの再調達原価及び残価率を相当とする根拠を具体的に明らかにしていないため、原審の前記

²³⁾ 昭和38年自治省告示第158号。平成10年自治省告示第87号による改正前のもの。

説示から直ちに上記特別の事情があるということとはできない」として、本件決定の適否について更に審理を尽くさせるため、本件を原審に差し戻した。

この判決において、最高裁は市町村長が決定した登録価格が固定資産評価基準に定める評価方法に一般的な合理性が認められる場合には、これによって適切な価格を算定することができない特別の事情等がない限り、その価格は「適正な時価」とであると推認される旨を明示したものと考えられる。もっとも、この判決では、固定資産評価基準の評価方法の合理性は肯定されているものの、本件決定の適否は原審に差し戻されていることから、適正な時価と固定資産評価基準との関係、すなわち、客観的な交換価値と固定資産評価基準によって算定された価格との関係及び「特別な事情」の問題については、具体的な判断が明示されているとはいえないものと思われる。

(3) 小括

適正な時価と固定資産評価基準との関係について、**前掲最高裁平成 10 年（行ヒ）第 41 号同 15 年 6 月 26 日 判決(判番 259)**では、土地の評価方法につき、固定資産評価基準にのっとって算定される宅地の価格が、賦課期日における客観的な交換価値を超えるものではないと推認することができるためには、標準宅地の適正な時価として評定された価格が、標準宅地の賦課期日における客観的な交換価値を上回っていないことが必要とされている。

また、**最高裁平成 11 年（行ヒ）第 182 号同 15 年 7 月 18 日判決(判番 4)**では、家屋の評価方法につき、固定資産評価基準が定める評価方法に一般的な合理性があるという事情のもとでは、同基準が定める評価方法によって当該価格を適切に算定することができない特別の事情等が存在しない限り、適正な時価であると推認するのが相当であるとされている。

結果として、これら最高裁判決は、固定資産評価基準の定める評価方法が一般的な合理性を有する場合にあっては、固定資産評価基準に従って適正に算定された固定資産の価格が、「特別な事情」がない限り、その評価方法の一般的な合理性によって固定資産の「適正な時価」を上回らないものと推認されるとする解釈を示したことになる²⁴。したがって、審査決定の取消訴訟において、固定資産評価審査委員会の認定した価格が当該固定資産の適正な時価を上回るものかどうかについては、評価基準によって決定される価格を上回るものでないかどうかは審理され、判断されることになる（**最高裁平成 14 年（行ヒ）第 181 号同 17 年 7 月 11 日 判決(判番 231)**）。

2. 固定資産評価基準の法的性質

固定資産評価基準の法的性質をめぐっては、平成 14 年度調査研究報告書以降、適正な時

²⁴ 最高裁平成 13 年（行ヒ）第 224 号同年 16 月 10 月 29 日判決は、「法は、評価基準等が適正な時価を算定するための一つの合理的方法であるとするものであるから、評価基準等に従って決定された不動産の価格が上記の客観的な交換価値を上回るものであれば、当該価格の決定は違法となると解される」（傍点筆者）と判示した。

価と固定資産評価基準との関係において固定資産評価基準の算定方法の合理性の問題のほか、特別な事情の問題について言及したいくつかの最高裁判決が示されている。以下においては、それらの最高裁判決を分析・検討することにより固定資産評価基準の法的性質について何らかの示唆が得られることを目的とする。

（１）最高裁平成 16 年（行ヒ）第 253 号同 19 年 1 月 19 日判決(判番 223)

まず、最初に取り上げる最高裁判決は、固定資産評価基準の合理性が争われた事例である。本件は、無道路地の評価について、一定の条件のもとで通路開設補正は適用しない旨を定めた固定資産評価事務取扱要領の合理性が問題となった事例である。ここにいう「無道路地」とは、路線に接していない画地をいうものとされる。この無道路地の評価にあたって、固定資産評価基準は²⁵⁾、原則として当該無道路地を利用する場合、その利用上最も合理的であると認められる路線の路線価に奥行価格補正率、通路開設補正率表、およびその無道路地の近傍の宅地との均衡を考慮して定める無道路地補正率を適用して評価する旨を定めており、本件三鷹市固定資産（土地）評価事務取扱要領²⁶⁾によれば、実際に利用している街路への通路が同一の所有者に帰属する場合は、通路開設補正は適用しない旨の取り扱いがなされていた。

この事件の原審（東京高裁平成 4 年（行コ）第 44 号同 16 年 5 月 27 日判決(判番 222)）は、本件土地（市街化区域農地）に係る評価につき画地計算法による評価基準の合理性を認めたうえで、本件無道路地の画地計算法による評価において通路開設補正を適用しないとする三鷹市の固定資産（土地）評価事務取扱要領の取扱いについて、「通路開設補正については、①本件土地の利用に当たって通路の開設が必要となることは、これに接して同一の所有者の土地があるか否かにかかわらないというべきであり、道路の取得、開設費用が架空の費用であるとはいえないこと、②・・・同一所有者の土地を利用して街路への通路としている場合につき、通路開設補正率の適用自体を否定することは、評価基準の想定する所要の補正の範囲を超えるものというべきであり、このような評価は、その限度で評価基準に従った評価とはいえないと解すべきである」と判示し、本件無道路地は通路開設補正を適用して評価すべきものとして、本件決定のうち通路開設補正（補正率 0.6）を適用した価格を超える部分は取り消されるべきものとした。

この原審に対して、最高裁平成 16 年（行ヒ）第 253 号同 19 年 1 月 19 日判決(判番 223)は、次のように判示した。「評価基準は、無道路地に対し画地計算法を適用するに当たり、路線価に奥行価格補正率、通路開設補正率及び無道路地補正率を乗じて 1 m²当たりの評点数を求め、これに当該無道路地の地積を乗じてその評点数を求めることとしているが、ここにいう通路開設補正率は、当該無道路地が公路に接続しない状態を解消するための通路を確保するのに必要な費用及び期間に着目した補正率であると解される。そうすると、現

²⁵⁾ 昭和 38 年自治省告示第 158 号。平成 12 年自治省告示第 217 号による改正前のもの。

²⁶⁾ 8 三市資発第 117 号。平成 14 年 12 月 18 日付け 14 三市資発第 60 号による改正前のもの。

に自己所有地を通路として使用し、これによって公路に接続している土地は、たとえ公図上は公路に接していなくとも、新たにこれを公路に接続させる通路を確保するための費用及び期間を要しないのであるから、通路開設補正を適用しない取扱いをすることも許されるものと解するのが相当である。したがって、取扱要領が上記のような土地について通路開設補正を適用しないものと定めていることには合理性があり、この定めが評価基準に反し違法であるということとはできず、本件土地の評価に当たっては、取扱要領に従い、通路開設補正を適用しないで評価すべきものである。」このように述べて、本判決は、本件土地の評価に当たり取扱要領の定めには合理性がないという理由で、通路開設補正を適用すべきものとした原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があるという解釈を示して、原判決のうち上記判断に係る部分を破棄自判した。

この判決は、固定資産評価基準の定める評価方法が一般的な合理性を有する場合にあっては、固定資産評価基準に従って適正に算定された当該不動産の価格は、「特別の事情」がない限り、その評価方法の一般的な合理性により、当該不動産の「適正な時価」を上回らないものと推認されるということを前提にして、無道路地の評価につき固定資産評価基準及び三鷹市固定資産（土地）評価事務取扱要領が採用している評価方法の合理性を認め、控訴審へ差し戻すのではなく、その評価方法を本件無道路地に具体的に当てはめて、本件決定の価格が固定資産評価基準等によって適正に算定された価格である旨を判断している。このことから、本判決は、固定資産評価基準の法的な性質について明示的に判示したものとはいえないものの、固定資産評価基準が一種の委任立法であり、補充立法であることを示唆したものと考えられる²⁷⁾。

（２）最高裁平成 16 年（行ヒ）第 120 号同 19 年 3 月 22 日判決(判番 71)

次に、固定資産評価基準によって適正に算定された価格が「適正な時価」と推認することができないなどの「特別の事情」とは具体的にいかなることをいうのかが争われた事例をいくつかみていくこととする。本件は、不動産取得税に係る家屋の評価につき、再建築費を適正に算定することができないほどの「特別な事情」が問題となった事例である。

ところで、家屋の評価にあたり固定資産評価基準は²⁸⁾、各個の家屋につき、その再建築費評点数を基礎として、これに損耗の状況による減点等を行って評点数を付設し、当該評点数を所定の評点 1 点当たりの価額に乗じて各個の家屋の価額を求める方法によるものとし、さらに、再建築費評点数を算出する方法の一つとして、当該家屋につき適用すべき再建築費評点基準表によって求めた標準評点数に基づく方法を定めているが、本件の原審（東京高裁平成 14 年（行コ）第 276 号同 16 年 1 月 22 日判決(判番 70)）は、「固定資産課税台帳に価格が登録されていない不動産について、評価基準に従って決定された価格が、不動産

²⁷⁾ 金子・前掲注 1)『租税法第 15 版』561 頁、谷口勢津夫「固定資産税の法的課題」日税研論集(地方税法の法的課題)46 号(2001)197 頁以下。

²⁸⁾ 昭和 38 年自治省告示第 158 号。平成 8 年自治省告示第 192 号による改正前のもの。

取得税の課税標準となるべき価格である適正な時価を上回るときは、その限度で当該価格の決定は違法となる。評価基準の定める上記のような家屋の評価方法については、一般的な合理性を肯定することができ、評価基準に従って決定した価格は、こ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などの特別の事情の存しない限り、家屋の適正な時価であると推認される」と判示したうえで、本件建物の評価につき、「実際の建築費は、請負金額からおよそ 9397 万円程度と推認されるところ、その正確性や請負契約締結の際の特殊な事情の有無については必ずしも十分な立証があるといえないが、本件建物の適正な時価を判断するに当たり、上記の建築費と評価基準による前記評価額との隔たりを看過することはできない」こと、「平成 4 年から同 7 年にかけて、一般的に建築費に関する物価水準は相当程度下落して」いることから、評価基準によって建築費評点数をそのまま適用した場合に再建築費を適正に算定できない可能性があり、このような場合は、本件取得の時点における本件建物の評価については、「特別の事情」が存する場合にあたるという判断を示している。

この原審に対して、**最高裁平成 16 年（行ヒ）第 120 号同 19 年 3 月 22 日判決（判番 71）**は^{29）}、**最高裁平成 11 年（行ヒ）第 182 号同 15 年 7 月 18 日第二小法廷判決**を引用しつつ、「評価基準に定める前記 2(1)の家屋の評価方法は、一般的な合理性があるということができ、本件建物について評価基準に従って決定した価格は、評価基準が定める評価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などの特別の事情の存しない限り、その適正な時価と推認するのが相当である」と判示し、そのうえで、原審が「特別の事情」が存すると判断した理由のうち、原審が推認する本件建物の建築費の金額については、「その基礎となる請負金額が当事者間の正常な価格交渉によるものか否かも不明であって、そもそも、このような金額と評価基準が定める評価方法による評価額との間に隔たりがあることが上記評価額の適正さを左右するものということとはできない」とした。そのうえで、最高裁は、建築費に関する物価水準の下落により前記の標準評点数をそのまま適用した場合に再建築費を適正に算定することができない可能性があるという原審の指摘については、「あくまで一般的、抽象的な可能性をいうものにすぎず、本件建物について上記の評価方法による評価を下回る評価を相当とする具体的事情を指摘するものではない」として、「原審の指摘する事情をもって、本件取得の時点における本件建物の評価につき上記の特別の事情が存するということはできない。他に、本件において上記の特別の事情が存することはいかなるわけでもない」と判示し、第 1 審判決の結論は相当であるとして、上記部分に係る被上告人の控訴を棄却した。

^{29）} 本件は、不動産取得税の課税標準に係る事案であるが、法は、不動産取得税の課税標準を「不動産を取得した時における不動産の価格」と規定し（法 73 条の 13 第 1 項）、ここにいう「価格」は、「適正な時価」とあり（法 73 条 5 号）、固定資産課税台帳に価格が登録されていない不動産については、評価基準によって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されている（法 73 条の 21 第 2 項）。なお、不動産取得税に関する最高裁平成 13 年（行ヒ）第 224 号同年 16 月 10 月 29 日判決参照。

本判決において、最高裁は、「適正な時価」と推認することができないなどの「特別の事情」とは具体的にいかなることをいうのかにつき、本件で問題とされた実際の建築費や一般的な建築費の物価水準の下落の認定については、「原審の指摘は、あくまで一般的、抽象的な可能性をいうものにすぎず、本件建物について上記の評価方法による評価を下回る評価を相当とする具体的事情を指摘するものではない」と判示していることからすると、「特別の事情」とは、個別적かつ具体的なものであると解すべきことを示唆しているものと思われる。

（３）最高裁平成 18 年（行ヒ）第 283 号同 19 年 3 月 22 日判決(判番 52)

前記に続き、家屋の評価に関する「特別な事情」の事例について検討することとする。上に述べたように家屋は、家屋の再建築費評点数を基礎とした評点数を基にその評価がなされ、この再建築費評点数は、主体構造部、基礎工事等の各部分別に、一般的に使用されている資材の種別及び品等、施工の態様等の評点項目の区分ごとの標準評点数から求めるものとされている。ここでは、まず平成 12 年 11 月に取得した店舗用建物の床仕上げ部分（花崗岩を用いた建築資材）の評価につき、固定資産評価基準に定められた「花崗岩・国産石・並」の標準評点数を適用することの適否が争われた事例をみていく。

本件の原審（仙台高裁平成 17 年（行コ）第 30 号同 18 年 6 月 29 日判決(判番 51)）は、「本件石材は規格石材に当たるが、規格石材は注文品よりも石材自体の価格が安い上、取扱いが簡単で施工期間が短くて済むから、本件評点基準表が定める評点項目及び標準評点数によって適切に評価することはできない」こと、「本件石材の平成 16 年当時の市場価格は同年に作成された見積書の平均値等を基礎とすれば 1 m²当たり 3555 円であり、同 12 年当時の価格はその 2 倍と仮定すると 1 m²当たり 7110 円となる。また、被上告人の他の店舗用建物の価格を鑑定した不動産鑑定士は、同年当時の本件石材の価格を 1 m²当たり 8000 円ないし 1 万円と評価している。これらの事情に照らすと、同年当時の本件石材の資材自体の価格は 1 m²当たり 8000 円は下らないものであったと推認することが相当である」から、本件石材を用いた部分の評点は 1 万 4876 点と付設すべきであり、「花崗岩・国産石・並」の標準評点数である 3 万 3040 点を適用して評価した本件決定は上記金額を超える限度において違法である旨を判示した。

これに対して、最高裁平成 18 年（行ヒ）第 283 号同 19 年 3 月 22 日判決(判番 52)は、「本件評点基準表に設けられた評点項目は、各部分ごとに一般的に使用されている資材の種別及び品等、施工の態様等の区分によって標準評点数を付設するための項目として定められたものであるというのであるから、各部分の資材の種別及び品等、施工の態様等が、ある評点項目及び標準評点数の予定する範囲内のものであると評価することができる限り、当該評点項目の標準評点数を付設することができるというべきである」としたうえで、花崗岩の具体的な評点項目の適用については、「本件評点基準表に定められた花崗岩の評点項目「国産石・並」が前提とする資材の標準評点数（2 万 2000 点）は、積算資料に記載された

本件建物の建築当時における国産及び中国産の花崗岩の並級品の価格（1 m² 当たり 2 万 4200 円）とおおむね同一の水準にあったというのであるから、上記の評点項目及び標準評点数は、中国産の並級の花崗岩にも当てはまるものであった。そして、被上告人が本件建物を取得した平成 12 年 11 月当時、本件石材と同じ寸法の中国産花崗岩の規格石材の一般的な市場価格が幾らであったのかは判然としなかったというのであるから、本件石材について、上記の評点項目及び標準評点数が予定する注文品とは大きく異なる市場価格が形成されていたとは認められない」と判示している。

そのうえで本判決は、「前記事実関係等によっても、被上告人が本件建物を取得した当時、その床仕上げの施工の結果が花崗岩による床仕上げとして通常期待されるものよりも劣る態様であったことはうかがわれない」と解し、「本件石材は、上記当時において、上記の評点項目及び標準評点数が予定する範囲内のものであると評価することができるというべきであり、上告人が本件石材の評価に当たって本件評点基準表のうち最も安価な花崗岩の評点項目「国産石・並」の標準評点数を付設したことが評価基準の適用を誤ったものとはいえない」として、「評価基準が定める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の事情に当たるとすることはできない」という判断を示している。

本件において注意すべきことは、本判決において認定されたように、上記事実関係によれば、平成 12 年当時においては、中国産花崗岩の規格石材の一般的な市場価格が判然としなかったということである。しかしながら、平成 16 年頃にはかなり安価なものとしてその市場価格が形成されていたことがうかがわれる。そして、このような価格の下落局面において、本件と類似の事例における評価価格の決定に際しては、「国産石・並」の評点項目を当てはめて評価した価格よりも安価な評点項目を当てはめるなどの補正を行って評価することが必要となる場合が想定されるということである³⁰。

（４）最高裁平成 18 年（行ヒ）第 179 号同 21 年 6 月 5 日判決

さらに、市街化区域内の農地等の評価に関する「特別な事情」の事例について考えることとする。この事例は、都市計画法 7 条 2 項所定の市街化区域としての実態を有していない場合は、評価基準及び評価要領の定める評価方法による本件市街化区域農地の価格を適正な時価であると推認することができない特別な事情にあたるか否かが争われたものである。

ところで、市街化区域農地に対して課する固定資産税の課税標準となる価格は、法附則 19 条の 2 第 1 項の規定により、当該市街化区域農地とその状況が類似する宅地の固定資産税の課税標準とされる価格に比準する価格によって定められるべきものとされている。そして、市街化区域内の農地の評価に際して、固定資産評価基準は³¹沿接する道路の状況、公共

³⁰ 福岡高裁平成 16 年（行コ）第 13 号同 17 年 2 月 16 日判決、福岡高裁平成 16 年（行コ）第 12 号同 17 年 3 月 24 日判決、福岡高裁平成 17 年（行コ）第 10 号同 18 年 3 月 28 日判決参照。

³¹ 昭和 38 年自治省告示第 158 号。平成 12 年自治省告示第 217 号による改正前のもの。

施設等の接近の状況その他宅地としての利用上の便等からみて、当該市街化区域農地とその状況が類似する宅地の価額を基準として求めた価額から当該市街化区域農地を宅地に転用する場合において通常必要と認められる造成費に相当する額を控除した価額によってその価額を求める方法による（評価基準第1章第2節の2）ものとされる。また、本件西宮市の土地評価要領によれば、市街化区域農地の評価について固定資産評価基準と同様の評価方法を定めるとともに具体的な造成費相当額を定め、宅地の評価については、各筆の宅地の評点数は市街地宅地評価法によって付設するものとされている。

ところが、本件土地の存する市街化区域は、都市計画法7条2項所定の市街化区域としての実態を有していない状況であったため、このような場合において、評価基準及び評価要領の定める評価方法による本件市街化区域農地の価格を適正な時価であると推認することができるか否かが争われた。

原審（大阪高裁平成16年（行コ）第30号同18年3月14日判決）は、市街化区域は、都市計画区域のうち、既に市街地を形成している区域又はおおむね10年以内に優先的かつ計画的に市街化を図るべき区域として、都市計画に市街化調整区域との区分が定められた区域とされている（都市計画法（平成12年法律第73号による改正前のもの）7条1項、都市計画法7条2項）ことから、市街化区域内の農地に係る評価基準及び評価要領の定める評価方法の合理性は、「当該土地の存する市街化区域が都市計画法7条2項所定の市街化区域としての実態を有することを前提として初めて成り立つものであるから、当該市街化区域が上記実態を有しておらず、その区域内の市街化区域農地・・・が宅地に準じた価格で取引される状況に至っていない場合には、前記各評価方法の合理性を維持することはできない」とした。そのうえで、本件区域は、現に市街地を形成していないだけでなく、今後人口の増加により市街化が図られることも見込めず、本件都市計画決定から35年後も、いまだ都市計画法7条2項にいう「おおむね10年以内に優先的かつ計画的に市街化を図るべき区域」とはかけ離れた状況にあり、同項の要件を満たすものということとはできないとして、本件市街化区域が上記実態を有していないことを認定した。そのうえで、本判決は、「本件区域は、一般的には、その区域内の市街化区域農地・・・が宅地に準じた価格で取引される状況にはないといわざるを得ず、西宮市長が前記各評価方法により決定した本件各土地の前記各価格は、いずれも、当該土地の適正な時価を上回る」ものであるとして、本件各決定のうち本件各土地に係る部分は違法であるとして取り消すべきものと判示した。

この原審に対して、**最高裁平成18年（行ヒ）第179号同21年6月5日判決**は³²⁾、まず、法附則19条の2第1項の趣旨につき、市街化区域農地は、「宅地化の需要が生じやすい区域に在り、かつ、宅地への転用が容易な農地であり、取引される場合には宅地に転用される可能性が高く、その意味で、宅地としての潜在的価値を有する農地といえることができる」とこ

³²⁾ 適正な時価をめぐる最近の裁判例を検討したものとして、宮本十至子「固定資産税における適正な時価について－最近の土地評価をめぐる裁判例から－」税法学 563号（2010）349頁以下。

ろから、「課税の公平及び市街化区域における宅地の供給の促進の見地から、市街化区域農地に対して課する固定資産税の課税標準となるべき価格については、当該市街化区域農地とその状況が類似する宅地の固定資産税の課税標準とされる価格に比準する価格によって定められるべき旨を規定」したものであって、市街化区域農地の評価において、「このことは、正常な条件の下に成立する市街化区域農地の取引において前提とされることが通常であるから、その客観的な交換価値を算定する上で必ず考慮されなければならない要素というべきである」としたうえで、この事情については、「本件区域内の市街化区域農地にもとより妥当し、また、本件区域内の市街化の程度は本件区域内の宅地の価格にも反映されることに照らせば、・・・事実関係等からうかがわれる本件区域全体の市街化の程度、見込みのみをもって直ちに、本件区域内の市街化区域農地が一般的に宅地に準じた価格で取引される状況にないということとはできず、評価基準及び評価要領所定の前記評価方法によっては本件各市街化区域農地の価格を適切に算定することのできない特別の事情があるということとはできない」と判示している。

結論として、本判決は、固定資産評価基準等所定の市街化区域内の農地等の評価方法は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ということができるから、西宮市長が決定した各価格が、固定資産評価基準等に従って決定されたものと認められる場合には、それらの定める評価方法によっては本件各土地の価格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、その適正な時価であると推認するのが相当であるとしたうえで、法附則19条の2第1項の趣旨に照らして本件農地が宅地に比準した価格によって取引される状況であれば、本件区域全体の市街化の程度、見込みのみをもって直ちに、かかる特別の事情があるということとはできないとして、特別の事情等について更に審理を尽くさせるため、本件を原審に差し戻した。このことから、最高裁は、市街化区域内の農地の評価に関する「特別な事情」として、具体的には、本件農地が宅地に比準した価格によって取引されない状況を想定しているものと考えられる。

なお、この事件の原審は、本件区域が市街化区域の実質を備えていないから、本件区域内の市街化区域農地等が宅地に準じた価格で取引される状況にないとし、宅地並み評価の方法により算定された本件各土地の登録価格は、その適正な時価を上回るものとしたのに対して、最高裁判決では、「本件区域が市街化区域としての実質を備えているかについては大きな疑問があるけれども、本件区域が市街化区域の実質を備えていないとしても、そのことから原判決のいうように当然に本件各土地の登録価格がその適正な時価を上回ることになるとは、必ずしもいえない」とする補足意見が示されている。

Ⅵ おわりに

これまで、固定資産の適正な時価をめぐる最高裁判決の意義を中心にみてきたが、最後に、その論点について若干整理することとする。繰り返し述べてきたように、法第349条第1項に規定する「価格」は、「適正な時価をいう」ものとされるが(法第341条2号)、

その意義については、固定資産税が資産価値に着目しその所有という事実に担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の固定資産の収益性の有無にかかわらずその所有者に対して課するものであるということから、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値であると解されている³³⁾。

次に、審査決定の取消訴訟の範囲をめぐっては、その取消訴訟において裁判所が行った審理の結果、固定資産評価審査委員会の認定した価格が、金額的にどの限度で違法となるかについてこれを特定することができる場合には、その紛争を早期に解決するという観点から、納税者が審査決定の全部の取消しを求めているのか、その一部の取消しを求めているのかにかかわらず、当該審査決定のうちその適正な時価等を超える部分に限り、これを取り消せば足りるとする考え方を最高裁は採用しているものと考えられる³⁴⁾。

本稿において、最も重要な論点として考察を行った適正な時価と固定資産評価基準との関係については、固定資産評価基準の定める評価方法が一般的な合理性を有する場合にあっては、同評価基準に従って適正に算定された固定資産の価格について、「特別な事情」がない限り、その評価方法の一般的な合理性によって固定資産の適正な時価を上回らないものと推認されると解されている³⁵⁾。その意味で、審査決定の取消訴訟においては、固定資産評価審査委員会の認定した価格が基準年度に係る賦課期日における当該固定資産の適正な時価又は評価基準によって決定される価格を上回るものでないかどうか、審理され、判断されることになる³⁶⁾。このことから、固定資産評価基準の法的性質については、固定資産評価基準が一種の委任立法であり、補充立法であると解されているものと思われる³⁷⁾。

また、固定資産評価基準によって適正に算定される価格が適正な時価を上回らないと推認することができないほどの「特別な事情」の法令解釈に関しては、現在のところ、最高裁判決においてこれを明示した判決は示されていない。この限りでは、「特別な事情」とは具体的にいかなる事情をいうのかについては、事例判断による判例の蓄積を待つよりほかはないものと考えられる。

³³⁾ 最高裁平成10年（行ヒ）第41号同15年6月26日判決（判番259）。

³⁴⁾ 最高裁平成14年（行ヒ）第181号同17年7月11日判決（判番231）。

³⁵⁾ 最高裁平成10年（行ヒ）第41号同15年6月26日判決（判番259）、最高裁平成11年（行ヒ）第182号同15年7月18日判決（判番4）。

³⁶⁾ 最高裁平成14年（行ヒ）第181号同17年7月11日判決（判番231）。

³⁷⁾ 最高裁平成16年（行ヒ）第253号同19年1月19日判決（判番223）。

土地の評価に係る裁判例

立命館大学経済学部経済学科教授 宮本十至子

I はじめに

固定資産評価基準における土地の評価について争われた裁判例は多い。本稿の目的は、固定資産税における土地の評価に関する最近の裁判例を整理し、概観することによって、裁判例の現状を明らかにすることにある。

固定資産評価基準によると、固定資産税における土地の評価は、基本的には、売買実例価額を基準として行うものとされており、それは、客観的交換価値に即して行われるべきことが前提にある¹⁾。その価格は、不正常要素を排した正常売買価格がベースとなる。固定資産評価基準による土地の評価は、土地の地目別に評価方法が定められている。

土地の評価をめぐる裁判例には多くの争点があるが、本稿では、次の 4 つの論点に焦点をあてる。第一は、土地の地目をめぐる論点である。固定資産評価基準では、現況主義がとられていることから、利用状況や利用目的をめぐる対立がある。とりわけ、個別の争点については、宅地と農地の地目認定に焦点をあてる。第二は、画地認定における一筆一画地の原則の例外の適用をめぐる問題である。画地認定によっては、同一の土地であっても異なる評価となるため、重要な論点である。第三は、市街化区域農地の評価についてである。第四は、土地の個別的要因が評価に重大な影響を及ぼす場合があることから、それらの減価要因をめぐる論点についてみていく。

II 対象とする裁判例

本稿は、『固定資産税制度に関する調査研究—判例資料集—』（平成 21 年 3 月）に掲載された平成 13 年 10 月から平成 19 年 8 月末までの裁判例を検討対象とするとともに、一部公刊された関連判決にも触れることとする。なお、未公判裁判例も必要に応じて検討する。

対象とする裁判例のリストは次のとおりである。

1. 横浜地判平成 17 年 4 月 27 日・判例地方自治 273 号 22 頁（判番 352）
2. 岡山地判平成 17 年 1 月 19 日（判番 611）
3. 京都地判平成 19 年 3 月 22 日（判番 481）
4. 長崎地判平成 18 年 11 月 14 日（判番 713）
5. 那覇地判平成 16 年 10 月 12 日（判番 739）
6. 秋田地判平成 15 年 3 月 24 日（判番 44）→仙台高判平成 15 年 7 月 23 日（判番 45）
7. 東京地判平成 14 年 4 月 12 日（判番 233）
8. 東京高判平成 13 年 10 月 30 日（判番 330）

¹⁾ 金子宏『租税法第 15 版』561 頁(2010)。

- 9. 神戸地判平成 15 年 2 月 28 日 (判番 570)
- 10. 静岡地判平成 16 年 8 月 27 日 (判番 416)
- 11. 広島地判平成 15 年 2 月 27 日 (判番 614)→広島高判平成 16 年 2 月 13 日 (判番 615)
- 12. 岡山地判平成 14 年 9 月 4 日 (判番 606)
- 13. 福岡地判平成 14 年 5 月 29 日 (判番 667)
- 14. 松山地判平成 19 年 10 月 17 日 (判番 656)
- 15. 甲府地判平成 17 年 7 月 5 日 (判番 389)
- 16. 福島地判平成 17 年 8 月 19 日 (判番 60)
- 17. 岡山地判平成 16 年 8 月 25 日・判例地方自治 267 号 41 頁 (判番 607)→広島高判平成 17 年 3 月 31 日 (判番 608)
- 18. 大阪地判平成 18 年 12 月 20 日・判タ 1247 号 152 頁 (判番 553)
- 19. 東京高判平成 19 年 6 月 7 日 (判番 251)
- 20. 大阪地判平成 14 年 7 月 19 日・判例地方自治 242 号 58 頁 (判番 491)
- 21. 東京地判平成 19 年 2 月 8 日 (判番 317)
- 22. 東京地判平成 14 年 4 月 12 日 (判番 232)
- 23. 横浜地判平成 18 年 6 月 14 日 (判番 363)
- 24. 東京地判平成 14 年 1 月 22 日 (判番 221)→東京高判平成 16 年 5 月 27 日 (判番 222)
→最判平成 19 年 1 月 19 日・裁時 1428 号 2 頁 (判番 223)
- 25. 神戸地判平成 16 年 10 月 27 日 (判番 573)→大阪高判平成 18 年 3 月 14 日 (判番 574)→最判平成 21 年 6 月 5 日・裁時 1485 号 5 頁
- 26. 神戸地判平成 18 年 9 月 14 日・判例地方自治 312 号 21 頁 (判番 582)
- 27. 横浜地判平成 18 年 5 月 17 日 (判番 360)
- 28. 奈良地判平成 13 年 12 月 26 日 (判番 591)→大阪高判平成 15 年 2 月 19 日 (判番 592)
- 29. 東京地判平成 15 年 1 月 23 日 (判番 263)→東京高判平成 15 年 9 月 4 日 (判番 264)
- 30. さいたま地判平成 14 年 5 月 29 日・判例地方自治 243 号 42 頁
- 31. 熊本地判平成 16 年 7 月 16 日 (判番 716)
- 32. 大阪地判平成 17 年 7 月 12 日・判例地方自治 280 号 48 頁
- 33. 佐賀地判平成 19 年 7 月 27 日・判例地方自治 308 号 65 頁
- 34. 高松高判平成 15 年 6 月 30 日 (判番 650)

Ⅲ 裁判例の概観

1. 地目認定の違法性

(1) 土地の現況及び利用目的

固定資産評価基準においては、土地の評価方法は、田、畑、宅地、鉱泉地、池沼、山林、牧場、原野、雑種地の 9 区分の地目ごとに定められている。土地の地目は登記簿に登録さ

れているが、しばしば登記簿上の地目と現況地目が一致しない場合がある。そのため、評価基準は、「土地の地目の認定に当たっては、土地の現況及び利用目的に重点を置き、部分的に僅少の差異の存するときであっても、土地全体としての状況を観察して認定するものとする」とする。つまり、地目の認定は、賦課期日の現況によって判断される現況主義による。これについて、**横浜地判平成 17 年 4 月 27 日判決・判例地方自治 273 号 22 頁（判番 352）**²⁾は、係争部分の土地について、その現況及び利用目的に照らし、コンクリート工場建物の敷地の効用を果たすために必要な土地であり、本件土地中の工場建物の敷地と一体となって工場用地として利用されていると認めることができることから、土地の地目の認定に当たっては、当該土地の現況及び利用目的に重点を置き、部分的に僅少の差異の存するときであっても、当該土地全体としての状況を観察して認定するものとし、宅地と認定したことに誤りがあるとはいえないとして、地目認定を支持する。

現況地目を的確に把握するためには、実地調査等が重要になる。地方税法 408 条第 1 項は、固定資産の状況を毎年少なくとも一回実地に調査を行わなければならないとする。しかしながら、実務上、すべての土地について実地調査を行うことは困難である場合が多く、他の方法で補完すべきとされていることから、上記規定は訓示規定とする見解がある³⁾。また、**岡山地判平成 17 年 1 月 19 日（判番 611）**は、地方税法 403 条 2 項の「納税者とともにする実地調査、納税者に対する質問、納税者の申告書の調査等のあらゆる方法によって」とは、固定資産の評価は、納税者の立会のもとに行う等、納税者の理解と協力のもとに公正に評価するように努めなければならない旨を示す訓示規定とする。したがって、本判決は、土地の地目認定にあたり、納税者とともに実地調査を行わなかったことについて、それを義務づけているものでないため、手続の瑕疵を認めず、登記地目が山林、畑である土地に木を植えたとしても、適正な肥培管理をしていないことから雑種地と認定している。

現況地目の認定にあたり、土地所有者の意思が関係するかどうかについて争われた裁判例がある。**京都地判平成 19 年 3 月 22 日（判番 481）**は、宅地として利用意思のない分譲用地を宅地として地目認定することについて、「本件土地の場合、道路・側溝によって区分されていること、電気・水道等が本件土地に引き込み可能であることから、客観的にみて建物の敷地の用に供されるものであることが明らかな土地というべきであり、宅地と評価するのは適正と認められる。本件土地を現に宅地として利用する意思がないとしても、固定資産の価格決定においては、宅地として評価を受けることもやむを得ないといわざるを得ない」とする。**長崎地判平成 18 年 11 月 14 日（判番 713）**も、土地の地目を認定するのは市町村長であり、その認定は現況に合致している必要はあるが、土地所有者の意向に拘束されるものではないとする。

²⁾ 江原勲・税 61 卷 10 号 67 頁（2006）。

³⁾ 固定資産税務研究会編『固定資産評価基準解説（土地篇）』18、22 頁（2009）。

(2) 宅地

評価基準では、宅地の意義は定められていない。不動産登記事務取扱手続準則 68 条 1 項 3 号によれば、「宅地」とは、建物の敷地及びその維持若しくは効用を果たすために必要な土地とされる。宅地の地目認定をめぐる裁判例として、**那覇地判平成 16 年 10 月 12 日（判番 739）**は、現況が道路又は緑地帯として利用されている土地の地目を宅地としたことについて、各土地の出入り口の門扉、擁壁やフェンスの設置があり、通路地は組合構成員の所有地の便に供されていること、緑地帯の団地全体に占める割合等から、宅地の維持若しくは効用を果たすために必要な土地であり、各土地全体の宅地認定は相当であるとする。

登記簿上の地目は原野であるが、土地の周辺が住宅地として整備が行われた場合の地目認定について、**秋田地判平成 15 年 3 月 24 日（判番 44）**は、特段の用途に使用されず放置されている以上、「建物の敷地及びその維持若しくは効用を果たすために必要な土地」と認めることは困難として宅地認定を認めない。控訴審の**仙台高判平成 15 年 7 月 23 日（判番 45）**は、本件各土地を宅地として利用するには、これらの樹木・灌木を伐採・撤去し、雑草を切り払って除去するという作業が必要であって、その整地作業に相当の日数と費用がかかることが予想され、その手間と費用に相当する金額について、本件各土地の一般市場における取引価格が宅地として造成・整地された直後の土地の価格に比較して低くなるであろうことは容易に推認できるとする。

一部宅地、一部雑種地としての地目認定が可能かどうかについて、**東京地判平成 14 年 4 月 12 日（判番 233）**は、貸駐車場部分は、建物の維持もしくは効用を果たしていることが明らかである自己使用又は来客用の駐車場部分と構造的に一体となっていると評価することができ、それ自体も物理的にいつでも建物が建てられる状況にある土地ということができるから、地目を全体として宅地と認定したことを適法とする。

東京高判平成 13 年 10 月 30 日（判番 330）は、公開空地を宅地として評価できるかどうかについて、公開空地は、道路、公園として利用されていると認められるものの、その性質は暫定的なものであり、必要に応じて建物敷地としての本来の性質を顕在化できることから、公開空地が宅地の性質を残しているとする判断は正当とする。

神戸地判平成 15 年 2 月 28 日（判番 570）は、建築基準法の接道基準をクリアできないので宅地ではなく山林として地目認定すべきであると主張したことについて、同様の状況にある隣接地の所有者に鑑みて、建築基準法 43 条 1 項ただし書適用願い書を提出すれば、本件土地上に建物（2 階建以下の専用住宅）を建築するにつき、建築確認を受けることができるとして、宅地認定を適法とした。

評価基準には、別荘用地の地目や評価方法は定められていない。別荘用地は、小規模のものから広大なものまでその態様が種々異なる。そのため、範囲、面積、地目認定が問題となる場合が多い。とりわけ、別荘が建築されていない土地の地目認定について、**静岡地判平成 16 年 8 月 27 日（判番 416）**は、別荘を建築して利用するために不可欠となる街路、水路、給水設備が備わっていて、いつでも別荘を建築して利用することが可能な状態にあ

り、管理会社の事務所も設置されていて管理も行われていること等から、地目は宅地（別荘用地）として認定するのが相当であるとする。

（３） 農地

評価基準では、田及び畑の評価方法が定められているが、農地法 4 条 1 項及び 5 条 1 項により宅地等への転用許可を受けたものや、宅地等への転用が確実と認められるものについては、「宅地等介在農地」といわれ、転用後の当該田及び畑と状況が類似する土地の価額を基準として求めた価額から当該田及び畑を宅地等に転用する場合において通常必要と認められる造成費に相当する額を控除した価額によってその価額が求められる。また、市街化区域内の農地についても、同様の評価とされている⁴。宅地等介在農地及び市街化区域農地については、いわゆる宅地並評価となるため、これらの地目認定や評価をめぐる争いがある。

広島高判平成 16 年 2 月 13 日（判番 615）は、宅地等介在農地の該当性について、「農地法 4 条 1 項及び 5 条 1 項の規定により、宅地等への転用に係る許可を受けた田及び畑並びにその他の田及び畑で宅地等に転用することが確実と認められるものが宅地等介在農地とされているのであり、本件土地が農地転用の許可を受けた以上、これを介在農地と認定することに違法はないし、通常、農地転用の届出をする者は、当該土地の転用後の潜在的価値を前提として、同届出をするものと考えられるから、その主観にかからしめても特段不相当であるとはいえない」とし、農地転用届出書を提出し、許可を受けた土地は、宅地等介在農地に該当することは明らかであり、それを前提とした評価に違法がないとする⁵。岡山地判平成 14 年 9 月 4 日（判番 606）は、農地の転用許可証に公印がないことから、介在農地としての地目認定を問題としたが、所定の手続を経て交付されたもので、単なる押印漏れであり、そのことは、無効となるような重大かつ明白な瑕疵はないから、違法でないとした。

ここでしばしば問題になるのは、転用を受けたが、実際にはその土地を転用目的に使っていない場合の地目認定である。福岡地判平成 14 年 5 月 29 日（判番 667）は、転用許可を受けたが、牧場事業に使われることもなく、なんらの耕作もされず放置していた市街化調整区域にある農地を雑種地として地目認定した妥当性について、「農地を雑種地に認定変更するためには、当該土地が農地や原野の定義に該当しないというだけでは不十分で、農地あるいは原野よりも担税力が高いと判断することのできる根拠が具体的に存在する必要がある」とし、原野としての現況にあったものを、具体的な根拠なく、雑種地と認定したことは誤りだとする。松山地判平成 19 年 10 月 17 日（判番 656）も、農地転用届が受理されているが、山林として利用されていない土地の地目認定について、「原告が本件土地を取

⁴ 津田明希子「宅地等介在農地や市街化区域農地の評価の取扱い」税 59 巻 4 号 204 頁(2004)

⁵ なお、農地の課税制度については、碓井光明「農地課税制度について(上)(下)」ジュリスト 757 号 31 頁、759 号 101 頁(1982)。

得する以前は、本件土地は人が使用する農業小屋の敷地として利用されていたものの、同小屋は、原告が本件土地を取得した当時、既に取り壊されており、また、原告が、その後放置したため、雑草や灌木が生い茂る状況に至ったものであり、このような現況、利用目的等に照らせば、本件土地は『雑種地』と認めるのが相当である」とする。

なお、甲府地判平成 17 年 7 月 5 日（判番 389）は、農地法 5 条 1 項の許可を受けたものの、譲受人が不明で所有権移転登記がなされずに、畑として使用していた土地を介在農地とすることの妥当性について、「農地法 5 条 1 項の規定による転用許可を受けていた本件農地について、被控訴人の市長が、固定資産評価基準に基づき宅地等介在農地として評価した上で行った本件処分は、合理性を有するものであり、客観的にみて重大かつ明白な違法があったとはいえない。・・・農地転用の経過や事実関係を調査する義務があったから、本件処分によって徴収された納付金は不当利得に当たる旨主張するが、課税処分の大量性、反復性、迅速な確定の要請に鑑みるならば、控訴人から何も申出がないまま、上記の経緯でなされた本件処分に客観的に明白かつ重大な違法があつて、当然に無効と解すべきような特段の事情があるとは到底認めることができない」とする。

広島地判平成 15 年 2 月 27 日（判番 614）は、雑種地に転用する届出を提出しているが、現況山林であるという主張に対して、「確かに、本件土地に建物を建てることは、現実には不可能であるといわざるをえないけれども、原告は、雑種地に転用する目的で本件土地を取得し、本件賦課期日前後には、現実に土木園芸資材等の仮置場として利用していたのであるから、本件土地の客観的時価は、これを雑種地として評価した額であるというべきである」とし、さらに、本件価格が適正な時価を上回る立証をしていないので、評価基準に従った価格が、適正な時価に該当するとした。

しかしながら、当該事件の控訴審である広島高判平成 16 年 2 月 13 日（判番 615）は、評価基準による評価の違法性について、まず、「当該固定資産の評価が評価基準に従って行われている場合には、その価格に一応の妥当性があるものと推認することはできるが、評価基準が定める評価の方法によっては当該固定資産を適切に評価することができないという特別の事情が存することにより、評価基準に従って評価された登録価格が客観的時価を上回ることが認められる場合には、当該登録価格は「適正な時価」を超えるものといわざるを得ず、その限度で違法となるというべきである」と、最判平成 15 年 6 月 26 日判決（民集 57 卷 6 号 723 頁）及び最判平成 15 年 7 月 18 日判決（判時 1839 号 96 頁）を引用したうえで、特別の事情の有無を問題にする。そして、「本件土地は、雑種地とする予定で農地転用届出がされたものの、宅地効用がなく、倉庫を築造することすらできず、宅地化するにしても、道路開設及びがけ地補修等に莫大な費用を要し、本件土地単独では、採算がとれず、現状の経済状況などをも勘案すれば、周辺土地を含んでの宅地化も著しく困難であるのであつて、極めて個別性の高い土地であるといわざるを得ず、そもそも現況が宅地である本件標準宅地から比準する方法によること、造成費控除を 40 パーセントとすることでは、本件土地の「適正な時価」を算定することはできない、すなわち、評価基準が定め

る方法によっては、「適正な時価」を算定することができない特別の事情が存する場合であるというべきである。・・・客観的時価を評価するについて、当該土地の個別性の程度によって、適切な評価方法が見い出せない場合において、個別的評価によることを排斥することはできないというべきである」とし、本件土地の個別性の高さを認め、特別の事情を積極的に解釈したうえで、鑑定評価書の土地の評価方法に合理性があるとした。

2. 画地認定の違法性と画地計算法の適用

固定資産評価基準によれば、画地の認定は、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を一画地とする「一筆一画地の原則」による。しかしながら、当該原則を適用する結果、各筆の宅地の評価額に大きな不均衡が生ずることがないように、「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、これを一体と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」として、一筆一画地の原則の例外を定めている⁶。

画地認定によっては、各土地の個別的要因が変わり、同一の土地であっても異なる評価となるため、その判断は重要となる。一筆一画地原則の例外の適用は、利用状況の同一性と連続性の充足が鍵を握る。以下では、画地認定の裁判例を見ていくことにする。

(1) 利用状況の同一性

二筆以上の宅地を一画地と認定して評価すべきかどうかについて、裁判所は、「土地の利用状況」から一体性を判断してきた⁷。横浜地判平成 17 年 4 月 27 日判決⁸・判例地方自治 273 号 22 頁（判番 352）では、隣接する 3 筆の土地とともに、周囲をブロック積フェンスで囲まれ、一体となってコンクリート製品に係る工場用地として利用されていることから、その現況及び利用目的に照らし、本件土地中の工場建物の敷地と一体となって工場用地として利用されているとする。福島地判平成 17 年 8 月 19 日（判番 60）も、画地の形状及び利用状況等を問題とし、塀等で明確に区分されておらず、相互に往来することが可能であり、筆界によって画されているわけではないことから、一体利用を認定する。

一方、宅地とは異なり、雑種地の場合は、評価時には現実の利用状況が存在しないことが少なくない。そのようなことから、雑種地について、現実には一体利用されていない土地であっても、一体利用の可能性があれば、画地計算法を適用して一画地認定できるとしたものがある。岡山地判平成 16 年 8 月 25 日・判例地方自治 267 号 41 頁（判番 607）は、まず、評価の均衡、公平の観点から認められる一筆一画地の原則の例外は、宅地と同様、雑種地の一画地認定の基準になりうることを明らかにしたうえで、「本件各土地は、現況に

⁶ 固定資産税務研究会編『固定資産評価基準解説（土地篇）』198 頁（2009）。

⁷ 東京地判平成 13 年 3 月 30 日・判例地方自治 234 号 37 頁。

⁸ 江原勲・税 61 巻 10 号 67 頁（2006）。

においても、一体として利用するのが最も有効であり、かつそのように利用できる状況にあるのであって、本件各土地を処分するとしても、個々別々に処分することは考えられず、その価格も、個々の土地ごとに算定するのではなく、一体の土地として算定されるものと認定でき（る）」とし、積極判断をした。「現実の利用状況」という文言に拘泥すれば、未利用地を一画地認定できなくなる恐れがあるので、宅地評価の均衡から土地の一体利用としての可能性を考慮して判断するのが妥当であるとし、本判決を支持する見解がある⁹⁾。

一方、**広島高判平成 17 年 3 月 31 日（判番 608）**は、画地計算法を定める固定資産評価基準別表第 3 は、宅地のみを対象としており、雑種地は挙げられていないので、当然には適用できないとする。そして、「宅地に比準して評価する場合に、宅地に関する固定資産評価基準別表第 3、2 ただし書きによることができるとしても、同ただし書きは『その形状、利用状況等』からみて一画地の認定ができるとしているにとどまり、地目の認定の場合のように『利用目的』に重点を置くと規定（同基準第 1 章第 1 節一）しているものではないから、現実の利用状況を基準に一画地の認定をなすべきであると解され、利用目的や利用可能性を基準にすることはできないものと解するのが相当である。」とし、利用状況について限定的に解釈し、未利用地の利用可能性を考慮することに対して消極判断をした。

なお、一筆の土地であっても、形状及び利用状況等からみて、2 以上の画地に区分すべきと判断したものがある。**大阪地判平成 18 年 12 月 20 日・判タ 1247 号 152 頁（判番 553）**は、「本件土地は、その形状及び利用状況等からみて、本件マンションの敷地として必要かつ相当な範囲の部分とその余の部分とに区分することができる上、前者の部分については賃貸マンション（本件マンション）の敷地としてその利用が制約される反面、後者の部分については恒久的な建物等も存在せず独自にその最有効利用を考えることができる角地といえることから、社会通念上そのような形状又は利用状況を前提に本件土地の取引価格が成立すると考えられるのであり、本件土地を 1 筆の宅地として画地計算法を適用したのではかえって本件土地の適正な時価、すなわち、客観的な交換価値への接近方法としての一般的な合理性を欠くというべきである」とした。

（２）連続性等

一画地認定は、土地の連続性の有無によっても左右される。土地が道路や水路等により分断されていたり、土地に高低差がある場合に、土地の連続性があるかどうかの判断が問題になる。

段差のある土地の一画地認定について、**東京高判平成 19 年 6 月 7 日（判番 251）**は、「段差の高低、当該宅地の最有効使用がどのような形態のものであるのか等によって、段差であることが土地使用に対する阻害要因となる程度は異なるものと解されるところ、段差があるにもかかわらずそれぞれの土地を単独で利用するより一体として利用する方が、形状、接道状況等に照らし利用価値が増大するなど客観的な合理性がある場合には、実際の

⁹⁾ 江原勲・税 61 巻 9 号 102 頁、104 頁（2006）。

利用状況に従って、少なくとも、一画地として評価することが、当該宅地の利用価値を適切に把握し、評価の均衡、公平を図ることとなるものというべきである」とし、段差部分が存する土地の一画地認定を認めた。

また、異なる所有者の土地について、利用状況から一画地認定できるかという問題がある。固定資産評価基準では、画地認定にあたり、所有者の同一性を要件としていない。しかしながら、所有者が異なる複数の土地の画地認定をめぐり争われる場合がある。

所有者が異なる複数の土地をその利用状況に着目して、一画地として認定することができるかどうかについて、**大阪地判平成 14 年 7 月 19 日・判例地方自治 242 号 58 頁（判番 491）**は、「評価通達及び本件要領において、一体として利用されている土地について数筆の土地であっても一画地と認定することとされているのは、土地の価格は土地の利用状況を反映したものであるから一体をなしている場合には、これらの土地につき、一画地として評価の方がより実態に基づいた評価であるとの理由によるものであり、それ自体土地の価格の評価のあり方として極めて合理的であると認められるところ、このことは当該一体をなす土地が異なる所有者であるか同一の所有者であるかによって異なるのであるから、数筆の土地が異なる所有者に属する場合であっても、一体をなしている場合に一画地として認定することは、何ら不合理であるとはいえないというべきである。・・・土地の評価を行うにあたって、隣接地と合わせて 1 画地と認定することが、土地の収益に対して課税することを意味するものではないから、かかる評価方法が、固定資産税が財産税であることと矛盾するものではないし、土地の交換価値は、当該土地の利用状況によって左右されるから、2 筆の土地が一体として利用されていると評価できる場合にこれらの土地を一画地として認定したうえで評価を行うことが、法 341 条 5 号にいうところの『適正な時価』が土地の交換価値を意味することと矛盾するものでもない。」として、積極的に判断する。さらに、**東京地判平成 19 年 2 月 8 日（判番 317）**によれば、所有者が異なる一体利用地を一画地として評価することについて、「評価基準において、隣接する 2 筆以上の宅地を一画地と認定すべき場合を、行政実務上の制約を考慮して、土地利用の一体性が外形上一見明白な場合に限定しているものと解されること、その際当該 2 筆以上の宅地が同一所有者に属することを要するか否かについては言及されていないこと、土地の評価においても、行政実務上の制約から、個別の権利関係を詮索しない更地主義が採用されていることなどから総合的に判断すると、評価基準は、隣接する 2 筆以上の宅地が外形上一見明白に一体をなしていると認められる場合には、それらの各宅地が誰の所有に属しているかを詮索することなく（したがって、これらの宅地がそれぞれ別の所有者に属していても）、すべて一画地として評価すべきこととしているものと解するのが相当である。」とし、所有者の異なる土地の一画地認定を適法とした。

それに対して、**東京地判平成 14 年 4 月 12 日（判番 232）**は、「一筆を一画地として認定するのが原則とされたのは、現実の利用状況による画地の認定は家屋の連たんする市街地においてはビルの敷地等特定の場合を除き、事務的、技術的に困難を伴うこと、また、市

町村が統一的に運用できる限度などを考慮したことによるものであって、例外的に筆界にかかわらず現実の利用状況による画地認定を行う必要がある場合とは、当該土地について、当該利用状況からして一体をなす土地の範囲を明白に区分でき、かつ、その利用状況に従って画地認定することが、評価の均衡上必要な場合をいうものと解すべきである。・・・本件土地の非課税地を除く部分は、五区画の借地部分に区分され、各区画の範囲は実測図のとおり明確になっているといえることができる。したがって、被告が本件土地を非課税地部分を除き二画地と認定したことは、評価基準、取扱要領に適合しないものといえることができる」とした¹⁰。東京地判平成 14 年 4 月 12 日（判番 233）は、「資材置場として使用される宅地で、所有者を異にする隣接する二筆と一体として利用されているものの、右隣接地にある建物の敷地となっているものではなく、・・・利用状況は、一時使用を目的とする賃貸借契約の下に成り立っているものにすぎないことからすると、一体としての利用を前提とした処分が見込まれるものとはいえない・・・評価基準の定める『その形状、利用状況等からみて、これらを合わせる必要がある場合』に当たらないと解すべきである」として、所有者を異にする複数の土地について、一体としての利用を前提とした処分が見込まれない場合にまで一画地認定をすることは、評価基準に適合しないと消極判断を下す。

一体的利用状況に着目して一画地認定を行う合理性は、通常取引において一体利用されている土地全体につき取引がなされる可能性があることにある。したがって、その認定は、一体利用を前提とした処分可能性があるかどうかの判断によるべきであると思われる。

3. 都市計画決定の法適合性

土地の中でも、農地の評価をどのようにするかは問題である¹¹。農地に対する課税は、農地政策上の配慮から、特に低く抑えられてきた¹²。上述のように、農地は、一般的には宅地化するためには、農地法 4 条等の都道府県知事の許可が必要であるが、市街化区域内の農地については、届出だけで宅地に転用できることから、宅地並の価格で売買されるようになり、宅地と当該農地間の税負担の不公平が問題となってきた¹³。市街化区域農地は、宅地としての潜在的価値を有し、売買価額も宅地と同水準にあると認められ、さらに、市街化区域農地は、一般農地と異なり、いつでも宅地に転用することが可能で、近い将来宅地化されることが予想される農地である¹⁴。したがって、市街化区域における宅地と農地間の税負担の不均衡を是正し、負担の公平を図るために、一定の市街化区域にある農地は、宅地に準ずる評価が行われている¹⁵。

¹⁰ 当該取扱要領では、「非課税地の存する宅地については、課税地をもって一画地とする。この場合、課税地が非課税地によって分割されているものにあつては、分割されたそれぞれの宅地をもって一画地とする」とされていた。

¹¹ 農地の評価の経緯については、金子宏『租税法第 15 版』556 頁(2010)。

¹² 碓井光明「農地課税制度について(上)」31 頁。石島弘『課税標準の研究』481 頁(2003)。

¹³ 堤新二郎「市街化区域農地の宅地並み課税について」ジュリスト 1004 号 32 頁(1992)。

¹⁴ 固定資産税務研究会編『固定資産評価基準解説(土地篇)』118 頁(2009)。

¹⁵ 堤新二郎・前掲注 13 32 頁。

評価基準によると、市街化区域農地とは、「地方税法（昭和 25 年法律第 226 号）附則第 19 条の 2 第 1 項に規定する市街化区域農地」とされ、都市計画法 7 条 1 項の市街化区域内の農地をいう。都市計画法においては、都市計画区域は市街化区域と市街化調整区域に分けられ、都市計画法 7 条 2 項によれば、「市街化区域は、すでに市街地を形成している区域及びおおむね十年以内に優先的かつ計画的に市街化を図るべき区域」とされている。都市計画法施行規則 8 条 2 項の「前号の土地に接続して現に市街化しつつある土地の区域」は、都市局長通達によれば、既成市街地に接続して、現に住宅建設又は宅地化が進行しておおむね 10 年以内に既成市街地相当の土地の区域となることが見込まれている土地をいうと解されており、将来の見込みが含まれることから、必ずしも明確でなく、その判定に困難が伴う¹⁶。そのため、市街化区域とされたものの、実際には、市街化がさほど進んでおらず、実態が伴わない可能性のある市街化区域農地の評価が問題となる。なお、市街化区域農地のうち、生産緑地地区内の農地のように、宅地造成が制限されている一定の農地は、一般農地と同様に評価される。**横浜地判平成 18 年 6 月 14 日（判番 363）**も、生産緑地の指定を受けていない市街化区域農地に対する宅地並課税が無効かどうかについて、生産緑地の要件を満たしていたとしても、直ちに生産緑地地区として評価されるものではなく、生産緑地地区指定を受けていない以上、生産緑地農地として評価されることはないとする。以下では、市街化区域農地の評価の妥当性についての裁判例をみていくことにする。

東京地判平成 14 年 1 月 22 日（判番 221）は、評価基準における市街化区域農地の評価について、「市街化区域農地が市街化区域内に存する農地であり、将来的には宅地として利用される蓋然性が高く、実質的にみれば宅地としての潜在的価値を有し、実際の売買価格も宅地と同水準にあることから、近隣の宅地等との均衡を図る必要がある一方、市街化区域農地はあくまでも農地であるから、宅地とするためには土盛り及び整地をしなければならないため、土盛り等の造成費相当分を控除することとしたものと認められる」とし、一般的合理性を有するとした。

神戸地判平成 16 年 10 月 27 日（判番 573）も、登録価格の違法に関する判断枠組みのなかで、市街化区域農地の宅地並み評価方法について、「市街化区域内の農地・・・について宅地並み評価方法を採用する固定資産評価基準等の規定は、当該土地の適正な時価への接近方法として合理的なものであり、法の趣旨に沿うものといえることができる。」とし、基準の一般的合理性を認定するものの、市街化区域の実態との関係において、「宅地並み評価方法の合理性は、当該土地が、都市計画法 7 条 2 項所定の市街化区域の実態を有することを前提として初めて成り立つものであるから、都市計画決定により市街化区域とされた区域が、市街化区域としての実態を有さず、当該区域内の農地、原野及び雑種地が宅地に準じた価格で取引される状況に至っていない場合には、当該土地の価格の算出に当たり、宅地並み評価方法を採用する前提が崩れ、固定資産評価基準等の・・・合理性を維持すること

¹⁶ 農地の宅地並課税については、名古屋高判昭和 53 年 4 月 6 日行裁例集 29 卷 4 号 497 頁。福家俊朗・租税判例百選〔第 3 版〕118 頁(1992)。石島弘・租税判例百選〔第 2 版〕122 頁(1983)。

はできないことになる。・・・本件区域が市街化区域としての実態を有さず、農地、原野及び雑種地が宅地に準じた価格で取引される状況に至っていない限り、本件各土地のうち固定資産評価基準等に基づいて算出された市街化区域農地、原野及び雑種地の価格は、当該土地の適正な時価から乖離し、これを上回るものと認められる。・・・賦課期日において当該土地を含む区域が市街化区域としての実態を有するかということを端的に問題とすれば足りるのであって、都市計画決定自体の違法を問題とする必要はない。」とし、基準の一般の合理性は、市街化区域としての実態を有することが前提になるとする。

それに対して、**最判平成 21 年 6 月 5 日・裁時 1485 号 5 頁**は、「市街化区域農地は、・・・宅地化の需要が生じやすい区域に在り、かつ、宅地への転用が容易な農地であり、取引される場合には宅地に転用される可能性が高く、その意味で、宅地としての潜在的価値を有する農地ということができる。そして、このことは、正常な条件の下に成立する市街化区域農地の取引において前提とされることが通常であるから、その客観的な交換価値を算定する上で必ず考慮されなければならない要素というべきである。」とする。そして、「地方税法附則 19 条の 2 第 1 項は、・・・市街化区域農地の適正な時価は、一般に、これに状況が類似する宅地の適正な時価に準じた水準にあるとの理解に基づいて、課税の公平及び市街化区域における宅地の供給の促進の見地から、市街化区域農地に対して課する固定資産税の課税標準となるべき価格については、当該市街化区域農地とその状況が類似する宅地の固定資産税の課税標準とされる価格に比準する価格によって定められるべき旨を規定していると解される。評価基準所定の市街化区域農地の評価方法は、・・・市街化区域農地の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ということができる。・・・評価基準及び評価要領に従って決定されたものと認められる場合には、それらの定める評価方法によっては本件各市街化区域農地の価格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、その適正な時価であると推認するのが相当である。」とする。しかしながら、特別の事情について、「本件区域全体の市街化の程度、見込みのみをもって直ちに、本件区域の市街化区域農地が一般的に宅地に準じた価格で取引される状況にないということとはできず、評価基準及び評価要領所定の前記評価方法によっては本件各市街化区域農地の価格を適切に算定することのできない特別の事情があるということとはできない。」とし、価格が評価基準の定めに正しく従って算出されたものか、評価基準所定の評価方法によっては当該土地の価格を適切に算定することのできない特別の事情が存するか等について審理を尽くさせるため、原審に差し戻す。

なお、「市街化区域の実態を欠く市街化区域農地について宅地並み評価をすることは、場合によっては、適正な時価を超える評価をすることになるので、その場合は、決定が違法でないといえない。」とし、市街化区域の実質について疑問を呈するものの、そのこと自体が当然に適正な時価を上回ることは、必ずしもいえないとする補足意見が出されている。

ここでの論点は、市街化区域農地の評価に市街化区域としての実態を前提とすべきかど

うかである。原審のように、市街化区域農地の評価にあたり、市街化区域としての実態の考慮を前提とするならば、実務上、統一的な評価が困難になると思われる。そして、控訴審の**大阪高判平成 18 年 3 月 14 日（判番 574）**では、そのことが租税法律主義に反するという主張がなされている。この点について、市街化区域農地を市街化区域としての実態を有する区域内の農地であるとする解釈は、課税要件明確主義に反することを指摘する見解がある¹⁷⁾。

評価基準による登録価格を違法とするためには、適正な時価を上回る特別の事情が必要になる。そして、市街化区域自体が、近い将来の宅地化の予想を前提にしていることにも注意すべきである。したがって、市街化区域の実態が伴わない可能性があるとしても、直ちにそのことが適正な時価を上回ることにつながらないとする補足意見の指摘は妥当だと思われる。

上記と同じ原告で平成 15 年度評価が争点となった**神戸地判平成 18 年 9 月 14 日・判例地方自治 312 号 21 頁（判番 582）**では、「ある土地を含む区域を市街化区域と定めた都市計画決定に違法がある場合、当該土地の所有者は、その違法を主張して、当該土地が市街化区域内の土地であることを前提に決定された固定資産税の課税標準となるべき価格を争うことができるというべきである。また、都市計画決定の違法性は、あくまでその決定時を基準に判断すべきであるが、当該土地の所有者は、都市計画決定の違法性とは別に、賦課期日時点において、当該土地を含む区域が都市計画法 7 条 2 項の市街化区域指定の要件を満たさないことを主張して、当該土地につき決定された価格を争うこともできると解するのが相当である」とし、都市計画決定に違法がある場合は、その違法を主張して、それを前提に決定された価格を争うことができることと、それとは別に賦課期日時点の市街化区域指定の要件を満たさないことを主張して、価格を争うことができるとしている¹⁸⁾。

4. 土地の評価と減価要因

固定資産評価基準は、大量の固定資産を一括評価しようとする評価の均衡と統一性を前提にしており、土地の個別性を考慮していない。しかしながら、本来、個々の土地は個別性を有しており、それが価格に影響する。上述のように、固定資産評価基準に従った評価が、適正な時価を超える場合には、違法となる可能性があり、土地評価の精緻化が求められる傾向にある。標準的な補正率では、価格の低下等の原因が画地の個別的要因によること、また、その影響が局地的であること等の理由から、その価格事情を路線価の付設又は状況類似地域の設定によって評価に反映できない場合がある。このような場合における価格事情が特に著しい影響があると認められるときに限り、個々の画地ごとに特別の価格事

¹⁷⁾ 評釈として、佐藤竜一「固定資産評価基準所定の評価方法等により算定された市街化区域農地等の価格は当該土地の適正な時価を上回るとした原審の判断に違法があるとされた事例」法学セミナー増刊 速報判例解説 Vol.6 323 頁(2010)。

¹⁸⁾ 評釈として、佐藤竜一「固定資産評価審査申出を棄却する旨の一部が取り消された事例」法学セミナー増刊 速報判例解説 Vol.5 303 頁(2009)。

情に見合った所要の補正を行うことができるとされる¹⁹⁾。したがって、固定資産評価基準は、路線価方式を適用するにあたり、市町村長は、必要があるときには、画地計算法の附表等について、宅地の状況に応じ、個々の画地ごとに特別の価格事情に見合った所要の補正を行うとする（固定資産評価基準第1章第3節二（一）4、（二）5）²⁰⁾。

実際に行われている「所要の補正」は、画地条件に関するもの、環境条件に関するもの、法律上の規制・制限等に関するものに大別される。以下では、所要の補正の裁判例を中心にみていく。

（１）画地条件

東京地判平成14年1月22日（判番221）は、まず、公路に接する宅地と当該公路に通じる市街化区域農地の評価に画地計算法の一部を適用しない妥当性について、「市街化区域農地については、現況が農地であり、地積、形状等の立地条件が宅地に比べて特殊な場合が多いため、宅地の評価方法と全く同一の評価方法を適用することとすると、かえって実情に合わない結果となり、適切な評価が得られない場合があると予想されることから、市街化区域農地の実情に応じてある程度弾力的に運用できるよう、市街地宅地評価法である画地計算法の一部を適用しないことができ、運用する場合であっても、画地計算法の附表若しくは宅地の比準表に所要の補正を施すことができると解すべきである」とする。そして、取扱要領の一般的合理性について、「取扱要領において画地計算法適用相当分として一律に0.75を乗じることとすると、その結果は、当該農地が宅地であると想定し、画地計算法を全面的に適用して評価した価額を上回るおそれが多分にあり、経験則上、三鷹市内のような大都市近郊においては、特段の事情がない限り、同一の位置にある農地の価額が宅地のそれを上回るとは想定し難いのであるから、取扱要領のこの点についての定めは、適正な時価を算出するという法及び評価基準が志向するものとは異なるというべきである。・・・取扱要領が定める市街化区域農地の評価方法は、法及び評価基準の趣旨を全うするものではなく、一般的合理性を有していないというべきであり、市街化農地の登録価格については、当該農地が宅地であると想定し、画地計算法を忠実に適用して評価した価額を上回るものであるか否かを検討し、これを上回る場合にはその限度で違法というほかない」とした。

最判平成19年1月19日・判例タイムズ1233号156頁（判番223）²¹⁾は、同一の所有者に帰属する共有土地を一画地として、無道路地補正率、通路開設補正率を適用しないことについて、「現に自己所有地を通路として使用し、これによって公路に接続している土地は、たとえ公図上は公路に接していなくとも、新たにこれを公路に接続させる通路を確保する

¹⁹⁾ 石島弘「固定資産税の路線価における所要の補正について」『納税者保護と法の支配 山田二郎先生喜寿記念』3、11頁以下（2007）。

²⁰⁾ 赤坂嘉裕「土地評価における市町村長の所要の補正」税60巻5号171頁（2005）。

²¹⁾ 高野幸大・民商法雑誌138巻6号790頁（2008）。

ための費用及び期間を要しないのであるから、通路開設補正を適用しない取扱いをすることも許されるものと解するのが相当である。したがって、取扱要領が上記のような土地について通路開設補正を適用しないものと定めていることには合理性があり、この定めが評価基準に反し違法であるということはできず、本件土地の評価に当たっては、取扱要領に従い、通路開設補正を適用しないで評価すべきものである」とし、無道路地補正率の適用は認めたものの、道路開設補正の適用は認めなかった。

なお、当該判決について、固定資産税は課税物件それ自体の物的事情を考慮して課される物税であるが、固定資産税の性質を明確にせず、所有者の人的事情を考慮して結論を導き出しているという見解がある²²⁾。また、所有者を異にする袋地で所有関係の変更があった場合に課題が残る。

横浜地判平成 18 年 5 月 17 日（判番 360）は、がけ地補正及び道路より低い位置にある画地の補正を行わなかったことについて、「被告が主張する『法又はがけ地』は、あくまで広大な庭の一部であり、宅地としての利用の点からすれば、決してマイナスとして評価しなければならないものではなかったという判断基準自体、評価基準及び事務取扱要領に規定されておらず、何ら明文上の根拠を有するものではないのであって、そのような行政慣行自体が存在したかどうか自体疑問の余地がある。仮に、そのような行政慣行が存在したとしても、その内容は抽象的かつ多分に主観的要素の混入しうる判断要素を含んでいるのであって、評価基準及び事務取扱要領の判定趣旨と反するものである。また、上記行政慣行の内容自体、事務取扱要領に規定する補正要件をさらに加重するものであって、前述のように、このように納税者に不利益を課す解釈を採る行政慣行を適用すること自体、租税法律主義の見地からは許されないというべきである」とする。

（２） 環境条件

生活環境条件の悪化が土地の減価要因となる場合がある。環境条件に関するものとしては、騒音・振動、いみ施設、悪臭、土壤汚染等がある²³⁾。騒音・振動については、一定のひろがりをもった地域に影響が及ぶことから、一状況類似地区として考慮されることがある。公害発生施設のような、いみ施設については、所要の補正が行われる場合がある。**奈良地判平成 13 年 12 月 26 日（判番 591）**は、公害発生（し尿処理場及びプラント施設）施設による影響が土地の評価に十分考慮されていないことが問題になったが、環境評価の点は、土地の正面街路の路線価についてしかるべき減価をしているとし違法性を認めなかった。さらに、控訴審である**大阪高判平成 15 年 2 月 19 日（判番 592）**²⁴⁾も、「固定資産評価審査手続において、被控訴人においても控訴人立会のもとで本件不動産の実地調査をしており、環境の悪化は単純に加算されるものでないことからすると、環境条件の悪化によるこれま

²²⁾ 高野幸大・同上 796 頁。

²³⁾ 赤坂・前掲注 20 172 頁。

²⁴⁾ 税 58 巻 7 号 44 頁（2003）。

での減価によってほぼ評価済みである」とし、処分は違法ではないと判断した。

日照障害は、住宅地における主たる価格形成要因であることから、評価にあたり考慮すべき事項である。とりわけ、マンション等の中高層の建築物による日照障害に起因して価格が低下している宅地について、その範囲が局地的であること等から、状況類似地域の区分や路線価の付設に反映することが困難で、価格事情に著しい影響が認められる場合がある²⁵。実務上、そのような場合に、日照障害を受ける住宅地区の宅地の評価上の取扱いについて、所要の補正の具体例が示されている²⁶。**東京地判平成 15 年 1 月 23 日（判番 263）**は、日照障害による影響について、これらの通知や内かんがあるにもかかわらず、評価要領で所要の補正を行っていないことが違法となるか否かについて、「大都市としての性質上、住宅が密集しており、中高層建築物も多く見られることから、ある程度の日照障害の影響を受けている宅地が多数に上り、これらの日照障害を逐一把握することは極めて困難である一方、日照障害の程度が類似する状況類似地区の区分がされている場合には、当該状況類似地区内の各画地の受ける日照障害の影響は、ある程度標準宅地の沿接する街路の路線価に反映させ得ることに照らせば、取扱要領及び比準表が日照障害による補正に関する規定を設けていないことが一般的に合理性を欠き評価基準に適合しないものであるということとはできない」とし、通知及び内かんについては、「本件通知が、『下記により行うこととしても差し支えない』という文言を用いていることから明らかなように、本件通知は、日照障害に起因してその価格が低下している宅地に係る所要の補正（評価基準第 1 章第 3 節二（一）4 参照）について、市町村長に対し、自治省としての統一的な運用の指針を示したものにすぎず、本件通知及び内かんの適用を義務付けたものとは解されない」として、所要の補正を義務付けたものではないとする。さらに、控訴審である**東京高判平成 15 年 9 月 4 日（判番 264）**も、「・・・取扱要領及び比準表においては、日照障害による補正についての一般的な規定を設けず、ただ、その日照障害に起因して価格に特に著しい影響が認められるときに限り、一定の限度で日影時間等を考慮して定めた補正率を適用することができるとの本件通知及び本件内かんは、それなりの合理性を持つと考えられる」と通知及び内かんの合理性を肯定したうえで、内かんが定めた補正率を適用する基準に達しておらず、「本件各土地について、その日照障害に起因する価格低下が路線価の付設等によって価額に影響させることが困難であり、かつ、その価格事情に著しい影響を及ぼすといえるようなものであるとはいえない」とし、違法性を認めなかった。

土壤汚染地の価値は、土壤汚染の浄化措置に要する費用や心理的な嫌悪感等と呼ばれるスティグマによる減価を控除するものとされる²⁷。固定資産の評価にあたり、土壤汚染を土

²⁵ 赤坂・前掲注 20 174 頁。

²⁶ 「都市計画施設の予定地に定められた宅地等の評価上の取扱いについて」（昭和 50 年 10 月 15 日自治固第 98 号自治省税務局固定資産税課長通知、以下「通知」）及び「日照障害を受ける住宅地区の宅地の取扱要領」（昭和 50 年 10 月 15 日付東京都総務・主税局長、各都道府県総務部長あて自治省税務局固定資産税課長内かん、以下「内かん」）。

²⁷ 「土壤汚染対策方法と不動産鑑定評価上の考え方について」（財）資産評価システム研究センター『土地評価に関する調査研究』44 頁（2005）。

地の減価要因として考慮するかどうかについて、市町村の多くは、土壤汚染の影響範囲等が不明であること等の理由から考慮しておらず、なかには、がけ地補正率を準用するもの、「環境阻害施設に近接する画地で特に減点を要するもの」の補正率を準用するもの、指定区域の同一画地全てに対して、土壤汚染による減価分（汚染除去費用相当額＝評価額の 3 割）を控除する例があるとされる^{28, 29}。

さいたま地判平成 14 年 5 月 29 日・判例地方自治 243 号 42 頁では、ダイオキシン等の環境汚染による土地価格の下落を反映しておらず、適正な時価を上回る違法があるかどうかについて争われたが、「現行地方税法の解釈上、現実の価格下落率が予め想定した価格下落率を上回るものであった場合には、結局、平成 12 年 1 月 1 日時点における客観的時価を超える価格をもって、固定資産の価格を固定資産課税台帳に登録し、課税標準としたことに帰するから、当該登録価格の決定は、違法というべきことになる。このような観点からは、固定資産を評価するに当たり、少なくとも評価額が客観的時価を超えることがないように、予め減額した数値をもって計算の基礎となる標準宅地の適正な時価として扱うことは、合理的な方法ということができ、また、課税処分の謙抑性の見地からも是認されるものというべきである」とし、「本件各決定がした価格評価による本件各登録額は、いずれも客観的時価の範囲内にあるものと認められるから、適法なものというべきである」とした。

なお、実務上、土壤汚染対策法 3 条又は 4 条により、土地所有者等に汚染状況の調査義務が発生し、又は調査の実施が命じられている土地、同法 5 条により、指定区域に指定されている土地、使用状況等から明らかに土壤汚染のおそれのある土地は、標準宅地として適当でないことからその選定外とされている。

（３） 法律上の規制・制限等

法律上の規制・制限等によるものとして、規制区域等における建築規制等、地下阻害物、地上阻害物、建築基準法上の規制等及び高圧線下などがある。

地下阻害物や地上阻害物については、それらがあることによって、実質的な建築制限、振動等のため、土地利用に制約をうけることから、所要の補正が行われる場合がある。

東京地判平成 14 年 9 月 10 日（判番 243）は、評価事務取扱要項には、土地の利用上の法的制限による補正として、「地下阻害物補正率」が 0.90 と定められていたところ、その適用の可否が問題となったが、本件の土地利用は、法的な制約ではなく、事実上の制約が生じているのにとどまるため、裁判所は地下阻害物補正率の適用はできないとした。さらに、「本件土地に地下工作物（本件工作物）が存在することによって、土地の利用可能性に著しい制限が生じているとすれば、それは、土地の時価、すなわち客観的交換価値に相当程度の影響を与える可能性があり得るものというべきである」とし、「本件価格決定に当たり、

²⁸⁾ (財)資産評価システム研究センター『土地評価に関する調査研究』5 頁（2006）。

²⁹⁾ 太田秀夫・戸村健『汚染土地売買の法務税務』308 頁（2009）。

原告主張の事由を考慮しなかったことが客観的には問題があったとしても、他方において『7割評価通達』に基づく控え目な評価がされていることにより、結果的に登録価格が時価を上回るものとはなっていないことが明らかであるから、本件登録価格自体には時価を上回っているという違法事由は存在しないと認められる」として、7割評価のアローアンスの範囲内にとどまっていることから、適法とした。

熊本地判平成 16 年 7 月 16 日（判番 716）も、土地の陥没について、最判平成 15 年 6 月 26 日判決を引用しながら、証拠上認められる規模、程度に照らして、「特別の事情」があったといえないので、土地の登録価格は、適正な時価を超えていないとする。

なお、土地の陥没やアスベストラッジのような地中工作物の存在が、地方税法 349 条 2 項、3 項の「特別の事情」に該当するかどうか争われた事例がある。まず、大阪地判平成 17 年 7 月 12 日・判例地方自治 280 号 48 頁は、地方税法 349 条 2 項、3 項の「特別の事情」の趣旨について、「通常、固定資産の価格が短期間の大幅な変動を来たすことはなく、上記規定によっても価格の正確性を一応担保できると考えられること、固定資産の数が多数に上る反面、課税期間の人員が限られていることなどから、同一固定資産の経年による価格変化を正確に把握することを多少犠牲にしても、課税事務の簡素合理化を実現することの方が合理的であるという政策判断がされたためと解される。・・・ただし書は、『地目の変更、家屋の改築又は損壊その他これらに類する特別の事情』があるため、基準年度の価格によることが不適當であると市町村長が認める場合には、当該土地又は家屋に類似する土地又は家屋の基準年度の価格に比準する価格で固定資産課税台帳に登録されたものによって、第 2 年度及び第 3 年度の課税標準を定めるものとしている。この『特別の事情』とは、前記各条項本文の上記趣旨及び同条項ただし書の文言に照らせば、土地による価格変動が課税事務の簡素合理化の要請だけでは正当化できない程度に大きなものに限られると解するのが相当である。そして、土地の陥没についても、それが基準年度以降に発生又は顕在化したもので、それに価格変動が上記程度にまで大きい場合には、陥没の発生原因を問わず、『特別の事情』に該当するというべきである」とし、土地の陥没の度合いによっては、「特別の事情」の該当性を認めている。ところが、「本件陥没は、昭和 50 年代前半ころ、旧家屋廃材を本件土地に穴を掘って埋め、その事後処理がずさんであったがために、長年にわたり徐々に陥没が進んで生じたものであり、地盤そのものの異常に由来するものではない。・・・本件陥没は、基準年度にも存在した陥没が徐々に進行したものである上、その回収費用は上記範囲にとどまり、これにより本件土地の価格が大幅に減価されるとはいえないから、本件陥没が『特別な事情』に該当すると解することはできない」とする。

本件について、仮に、当該陥没が本件土地の固有の事情によらないとしても、当該地目として使用するのに相当以上の過分の費用を要する場合には、「特別の事情」ありと判断される余地あるとする意見がある³⁰。

同じく、地方税法 349 条 2 項、3 項の「特別の事情」にアスベストラッジが該当する

³⁰ 税・62 卷 8 号 51 頁（2007）。

かどうかについて争われた**佐賀地判平成19年7月27日・判例地方自治308号65頁**³¹⁾では、
「土地について・・・『特別の事情』があるというためには、基準年度以降に課税事務の簡素合理化の要請だけでは正当化できない程度の大きな価格変動があったこと、その変動は価格決定面で数量的に比準することができるような定型的な態様のものであったこと、例示としての地目の変換に比するようなものであることが必要であり、具体的には、土地の全部又は一部について、用途変更による現況地目の変換又は分筆もしくは合筆があったほか、浸水、土地の流水、隆起、陥没、地滑り、埋没等によって当該土地の区画、形質に著しい変化があった場合等、土地自体に内在する原因により土地の価格に大幅な増減をもたらしたような事情をいうものと解すべきである」とし、「アスベストは不溶性の物質であって、土地の構成要素である土壌を汚染するものではなく、そのため土壌汚染対策法の対象ともなっていない。また、本件アスベストは、前所有者であるRにより人為的に廃棄されたものであって、平成16年にその事実が発覚したのであるが、これを除去することにより本件土地を原状に復することができるものであって、本件土地自体に内在する原因によって、本件土地の区画、形質に著しい変化があったものということとはできない。また、アスベストスラッジの廃棄されている土地の事例は希有であって、類似する他の土地に比準することが容易ではなく、価格変動要因を数量的に比準できるような定型的な態様のものであるということもできない。これらの点に鑑みれば、本件土地について、本件アスベストの存在が、『特別の事情』に当たるということはできない。」とし、「固定資産評価基準における所要の補正は、・・・評価に当たり、課税対象不動産の個別の状況を一定程度考慮しようとするものであるが、その究極の目的は、不動産鑑定評価基準などと異なり、固定資産税の公平な賦課徴収にあることは明らかであるから、不動産鑑定評価基準においては減価すべきものとされている場合であって、少なくとも、不動産減価の要因が外的人為的なもので、その原因行為者の責任追及を行うことにより原状回復が論理的に可能な場合は、これを理由に『所要の補正』をしない取扱いをすることも許されるものと解するのが相当である。なぜならば、このように解しないと、例えば、ゴミや産業廃棄物等が大量に廃棄されており、その除去のために巨額の費用を要するような場合は、その土地の評価についてすべからず減価しなければならないが、そのような対処が固定資産税の公平な賦課徴収の観点からみて不当であることが明らかであるからである。また、本件においても、本件アスベストの存在を理由に所要の補正をしなければならないとすると、仮に原告がRからその撤去費用を回収した後にこれを撤去しない場合にも、評価上減価しなければならないが、このような減価がきわめて不当であることは論を待たないし、撤去費用を現実的に回収したか否かにより減価すべきか否かの区別を行うことも固定資産税の課税の観点から容れられないことは明らかである」とする。

建設基準法の接道義務を満たさない等によって、建築規制があることで、所要の補正が

³¹⁾ 堀口和哉「基準年度の価格を補正すべき「特別の事情」の存否」税務事例40巻5号31頁(2008)。

行われる場合がある。上述のように、神戸地判平成 15 年 2 月 28 日（判番 570）は、建築基準法の接道基準と評価が争われたが、「建築基準法 43 条 1 項ただし書適用願い書を提出すれば、本件土地上に建物（2 階建以下の専用住宅）を建築するにつき、建築確認を受けることができる」とし、さらに、本件土地が、評価要領が定める「建築困難画地評点算出法」の適用がある建築困難な画地であるとも認められないとする。

高松高判平成 15 年 6 月 30 日（判番 650）は、建築基準法上の道路でなく建築許可がおりない建築不能地の土地の評価に調整率を適用したことについて、「仮に、対象土地の隣接する街路の路線価を決定するに際して建築基準法上の道路であるか否かを必ず考慮すべきであり、比準表がそのような区分をしていないことが適当でないといえるとしても、比準表が建築基準法上の道路でない道路についてそのことを理由とする調整率を設けることを否定する趣旨でなく、かつ、現実には建築基準法上の許可が下りないことを考慮に入れた合理的な調整率を設けて路線価が決定されたのであれば、当該街路に沿接する土地の評価が違法となると解することはできない」とした。

IV むすび

近年の固定資産税の土地の評価をめぐる裁判例を概観してきた。登記簿上の地目と現況が一致しない場合があることから、固定資産評価基準では、地目認定は現況主義をとっているが、問題は現況地目の認定にある。宅地についていえば、「建物の敷地及びその維持若しくは効用を果たすために必要な土地」かどうか、宅地としての本来の性質による判断がされる。また、介在農地としての地目該当性をめぐっては、転用許可を受けているかどうか重要な判断要素になる。なお、転用後の目的外利用の評価の適法性は、適正な時価を上回る特別な事情の有無が問題になる。

画地認定の違法性をめぐっては、利用状況の同一性と連続性が判断される。未利用地の画地認定について、「利用状況」を一体利用の可能性まで考慮するかどうかについて、裁判例は動揺している。画地認定の連続性の有無については、その阻害要因の程度が考慮される。また、所有者を異にする土地の画地認定について、所有者の同一性を考慮せず、一体利用としての一画地認定を積極的に認定する傾向にある。ただし、一体利用としての一画地認定の前提は、当該土地が一体利用として取引される可能性があるかどうかの判断による。

市街化区域農地の評価方法は、負担の公平の観点から、宅地としての潜在的価値に着目したものであるが、評価にあたり、市街化区域としての実態を考慮すべきかどうかについて、下級審は積極的に解するものの、最高裁は、実態を伴わないこと自体と適正な時価を上回ることをつなげて解しておらず、ここでも特別の事情の有無を問題にする。

固定資産評価基準は、評価作業の大量性、統一性を前提にしているため、評価にあたり、土地の個別性は排除される傾向にあるが、土地の評価に重大な影響を与える減価要因をどこまで考慮するかが課題である。それらの影響を一定程度価格に反映するために、画地条件、環境条件、法律上の規制・制限等による所要の補正が行われるが、その適用の有無や

基準の妥当性が争点になる。評価基準に基づく控え目な評価は、課税処分の謙抑性の範囲にある限り、法の予定する適正な時価と解することができる。しかしながら、客観的時価を上回る可能性があることに照らし、影響の程度の測定等、正確な状況の把握が重要となろう。

家屋の評価に係る裁判例

広島大学大学院社会科学部研究科准教授 手塚貴大

I はじめに

本稿は固定資産税における家屋評価に係る裁判例の概観とその分析を行うものである。家屋についての固定資産税は市町村内に家屋を所有する者が納税義務者となるが(地方税法第 343 条第 1 項、同 2 項)、その課税標準は適正な時価(地方税法第 349 条第 1 項、同 2 項、同 3 項、地方税法第 341 条第 5 号)とされている。そして家屋の価格は固定資産評価基準(地方税法第 388 条第 1 項)によることとされている(地方税法第 403 条)。周知のように家屋評価のあり方として固定資産評価基準においては再建築価格方式が採用されている。これはコストアプローチであり、賦課期日において評価対象たる家屋を建築する際に同一の場所において一般的にどの程度の費用でそれが可能であるか、を基準とした評価方法である。さらに、それに加えて、当該家屋の再建築費に当該家屋の時の経過によって生ずる損耗の状況による減価を考慮し、必要に応じてさらに需給事情による減価を考慮して、当該家屋の価格を求めるものである¹⁾。具体的には各家屋に係る評点数を求め、それに評点一点あたりの価格を乗じて評価額が求められる(固定資産評価基準第 2 章第 1 節一、第 2 章第 1 節二、第 2 章第 1 節三、第 2 章第 2 節一、第 2 章第 2 節二、第 2 章第 2 節三、第 2 章第 2 節四、第 2 章第 3 節一、第 2 章第 3 節二、第 2 章第 3 節三、第 2 章第 4 節二)。評点数を算出する際に経年による減価、損耗による減価、需給事情による減価が考慮される(固定資産評価基準第 2 章第 2 節五、第 2 章第 2 節六、第 2 章第 3 節五、第 2 章第 3 節六)。この評価方法は土地の場合と異なり売買実例価額に拠っていないが、それは土地と家屋との間の性質の違いによるものである。すなわち、土地について売買実例は豊富であるが、家屋については単独で売買の対象となることは必ずしも多くはなく、したがってそれに拠り難いこと、である。なお本稿は不動産取得税についても触れるが、不動産取得税は、周知のように、不動産の取得につき当該不動産の取得時における価格(地方税法第 73 条の 13)を課税標準として課される。ここでいう価格も適正な時価とされ(地方税法第 73 条第 5 号)、その価格は、「不動産評価の統一の維持および徴税事務の簡素化の見地」²⁾から、固定資産評価基準によって計算される(地方税法第 73 条の 21 第 1 項本文、同 2 項)。このことから不動産取得税についても固定資産評価基準による評価額と不動産の価格との間での差が生じうることとなり、固定資産税と同じような紛争が生じうる。また不動産のうち家屋については、住宅、

¹⁾ 以上につき、参照、固定資産税務研究会編『平成 21 年度 固定資産評価基準解説(家屋篇)』(地方財務協会、2009 年)2 頁。

²⁾ 金子宏『租税法 第十五版』(弘文堂、2010 年)632—633 頁。

店舗、工場、倉庫その他の建物を意味するのであり(地方税法 73 条 3 号)³⁾、固定資産税と同様である。このように固定資産税と不動産取得税とは共通の論点があり、それに関する裁判例も多いので、本稿でも不動産取得税に関する裁判例に触れることとする。

さて、コストアプローチは首肯できるとしても、それゆえに売買の対象ともなりえない老朽化した家屋にも固定資産税が課されることで納税義務者の納得は得られ難い。また前叙の需給事情等による減点補正も用意されているが、コストアプローチを原則とする評価方法のもとで一般的には許容され難いので、その適用を求める納税義務者と課税庁との間での紛争の原因となっている。さらには独自に廉価で入手した資材を当該入手価格で評価することが可能か否か、という論点が評価の客観性に関して問題となっている。特に右の諸点で家屋評価に係る判例は蓄積されている。本稿では以上の諸点をはじめとして家屋の評価に係るいくつかの解釈論上の問題について判例を素材として検討することとしたい。

Ⅱ 家屋の意義

家屋に固定資産税を課税するとしても、建築の過程にある建物がどの程度完成すれば家屋課税の対象となるか、換言すれば、家屋の何たるかについて地方税法は積極的に規定していない。一般的には、「家屋の何たるかは専ら社会通念によって定められるべきものであって、一般的には、土地に定着して建造され、屋根及び周壁又はこれに類するものを有し、独立して雨風をしのぎ得る外界から遮断された一定の空間を有し、その目的とする居住、作業、貯蔵等の用に供し得る状態にあるものをいう」⁴⁾とされている。この要件充足性をめぐり紛争が発生している。さらに建築途上の建物がどの程度その作業が進行した段階で家屋課税の対象となるかも問題となる。この点、考え方として、登記可能時説および工事完了時説があり、いずれの考え方も成り立ちうる⁵⁾。また不動産取得税についても右のいずれの立場も採りうる⁶⁾。加えて、家屋に取り付けられたいわゆる建築設備についても、それを家屋に含めて評価する際の要件(家屋の所有者が所有する一定の建築設備で、家屋に取り付けられ、家屋と構造上一体となって、家屋の効用を高めるもの⁷⁾)の充足可能性をめぐって、争いが生じている⁸⁾。以上の諸点について具体的には以下のような裁判例がある。

³⁾ 金子・前掲注(2)628 頁は、この点、「その使用目的、使用形態のいかんを問わず、一切の建物を意味する」という。

⁴⁾ 固定資産税務研究会編『平成 21 年版 要説固定資産税』(ぎょうせい、2009 年)16 頁。

⁵⁾ 固定資産税務研究会編・前掲注(4)18 頁。

⁶⁾ 浅沼潤三郎他編著『地方自治体系 3』(嵯峨野書院、1995 年)292—293 頁(石島弘執筆)。

⁷⁾ 詳細は、参照、固定資産評価基準第 2 章第 1 節七。

⁸⁾ この点、周知のように、“家屋の所有者が所有していること”の有無については、民法 242 条の附合が判断基準となるが、それによっても判断が一概につかぬ場合がありうる。参照、澁谷雅弘「固定資産税における家屋をめぐる課税と評価の問題」租税研究 669 号 76—79 頁。

(1) 広島高判平成15・9・24(判番618)

建物の取得者が当該建物の敷地利用権を有していないがために、敷地の所有権者から建物の除去を求められ、利用可能性のない、除去が決定している建物について、固定資産税を課することが可能か否かという争点のもと、判決は、「ここにいわゆる「建物」とは不動産登記法にいう建物とその意義を同じくし、したがって建物登記簿に登録されるべき建物、すなわち屋根及び周壁又はこれに類するものを有し、土地に定着した建造物であって、その目的とする用途に供し得る状態にあるものをいうものと解すべきである。」、「固定資産税は、家屋等の資産価値に着目し、その所有という事実には課税力を認めて課する一種の財産税であって、固定資産の所有者がこれを使用、収益、処分することにより得られるであろう利益に着目して課されるものではないから、固定資産税の課税客体となる「家屋」といえるか、すなわち、土地に定着した建造物か否か、その目的とする用途に供し得る状態にあるか否かなどの判断は、建造物自体の物理的状态を基礎として社会通念によって決せられるべきものである」、「……敷地利用権の有無は固定的なものではなく、また、賦課期日における敷地利用権の有無を認定判断することは課税技術的に必ずしも容易なことではないから、これを考慮することは、固定資産の持つ資産価値に着目しつつ明確な基準の下に公平な課税を図るべき固定資産税制度の趣旨に沿うものということとはできない」と判示した。固定資産税の性質から結論を導いているが、これによれば建物が賦課期日に物理的に建っていればその余の事情は斟酌せずに課税すべきという結論に行きつくこととなる。

(2) 神戸地判平成15・4・25判例自治267号24頁

未完成部分を残し、さらに建物の安全性に大きな影響を与えうる未施工部分を残したままのホテルにつき、工事完了検査済証、消防設備検査済証、旅館営業許可証等が既に交付された場合には、当該ホテルが不動産取得税の課税物件たる「家屋」（地方税法第73条の2第2項、第73条1号・3号）と言えるかという争点のもと、判決は、「不動産取得税の課税客体たる「家屋」に瑕疵が存在することは、直ちに「家屋」該当性を否定する理由とはなり得ない。なぜなら、「家屋が新築された場合」とは、当該家屋の目的とする用途に供し得る状態になったかどうかの観点から判断されるものであり、かかる観点から「家屋」該当性が認められる以上、それに対して不動産取得税が課税されるのはやむを得ず、「家屋」に瑕疵が存在すること、すなわち建築請負人に請負契約上の債務不履行があることによって被る不利益の解決は、請負人に対する瑕疵修補請求やそれに代わる損害賠償請求等によって図られるべきだからである。」と判示した。すなわち物理的に完全な完成にはなお至らない段階でも納税義務者が使用開始を企図して準備を行い、行政による各種許可・免許等が行われ、使用可能な状況にあれば、完成とすることができるということとなる。

さて、本件におけるホテルは判決文によれば未登記であると推察されるが、家屋の意義については従来不動産登記法上のものと同義に解されてきた。それは、屋根および周壁ま

たはこれに類するものを有し、土地に定着した建造物であって、その目的とする用途に供しうる状態にあるものをいうとされている。このことは結局不動産登記法に基づき不動産登記されるべき建物を指すこととなる。換言すれば課税の可否は原則として建物登記簿上の登記の有無に基づいて判断されることとなる。通常建物の登記は完成を待って行われる⁹⁾。しかしこの基準を以ても、なお不明確である場合がありうる。例えば、先の建物と同時に登記するのとは異なり、不動産登記が可能な状態にあるにも拘わらず登記がされていない場合、登記はされているにも拘わらずなお完成していない状態にある場合等が考えられる。ここに解釈論的な解決が求められる。最判昭和 59・12・7 判時 1143 号 60 頁は、未登記建物について一連の工事の完成を基準に建物該当性を判断すべきこととした。この一連の工事の完成とは、そこに物理的な完成を含むことに加えて、用途に供しうる状態に達していることをも含まれていると解される。また学説上も建物登記簿上の登記の有無を判断の基準として課税するということはあくまでも課税技術上の考慮によるので、登記されている建物がすべて課税対象とされるわけではないとするものがある¹⁰⁾。これを敷衍すれば逆に登記がなくとも建物が完成したと判断されれば課税が可能となろう。この判決のもとでは、未完成部分を残しているけれども、納税義務者が特定日時までに用途に供しうるように行政との間で手続を進めており、現に用途に供しうる状態に家屋が達していることに基づいてかかる判断がなされたものと思われる。しかし建物の安全性に関わる重大な欠陥を残しつつ完成したと性質決定することには疑問が残る¹¹⁾。

(3) 横浜地判平成 15・4・16 (判番 342)

不動産取得税につき、特殊な機械装置を設置するための駐車場に付設されている建築設備を右機械装置とは別に建物に含めて家屋として評価することの可否という争点のもと、判決は、「家屋に設置される設備のうち、〔1〕家屋の所有者が所有するもので、〔2〕家屋に設置されて家屋本体と構造上一体となっており、〔3〕家屋の効用ないし利便性を高めるものは、家屋に含められるべき建築設備に該当するものというべきである。」と判示した。

(4) 東京高判平成 17・12・13 (判番 134)¹²⁾

共有建物の所有者は固定資産税につき連帯納付義務を負うが(地方税法 10 条の 2)、一定の要件を備えた区分所有法の適用対象である建物の区分所有者は自己の専有部分に係る固

⁹⁾ 固定資産税務研究会編・前掲注(4)18 頁。

¹⁰⁾ 西村宏一他編著『不動産関係税法Ⅱ—地方税—』(青林書院、1992 年)112 頁(碓井光明執筆)。

¹¹⁾ なお、市町村長は、未登記建物であっても、一定の事項を家屋補充課税台帳に登録しなければならぬが(地方税法第 381 条 4 項)、本判決のもとではそれに関する言及はなかった。また、本判決に賛成するものとして、参照、江原勲「最近の地方税主要判例・裁判例ポイント解説[上]」税 2006 年 9 月号 94 頁。

¹²⁾ 原審：さいたま地判平成 17・7・20 (判番 133)。

定資産税のみを負担し、区分所有建物に係る共用土地についても一定の要件を備えた場合には当該共用土地に係る持分に応じて課税が行われる。なお当該共用土地には住宅用地に係る特例が適用される。ここで、店舗、駐車場、住居の各部分からなる複合建物の住居部分に区分所有権を有している納税義務者について住宅用地に係る特例の適用なしで賦課処分が行われた(なお、適用を受けるためには複合建物のうち住居の占める割合が一定以上でなければならない)ことに対して出訴された。家屋とは一個の建物を指すのか、区分所有建物の個々の専有部分を指すのかという争点のもと、判決は「・・・・・・本件土地上の本件建物は、区分所有法の適用対象となる建物であるが、区分所有法は、1棟の建物に構造上区分された数個の部分で独立して住居、店舗、事務所又は倉庫その他建物としての用途に供することができるものを専有部分として、区分所有権の目的とすることを認めているものである。しかし、区分所有法の規定は、各専有部分の1つ1つを「建物」や「家屋」等として称しているわけではなく(同法1条、2条参照)、あくまで1棟の建物の一部分を区分所有権の対象となる旨規定しているにすぎない。その他の区分所有法の各種規定を通覧しても、各専有部分の一つ一つを1個の家屋又は建物として認めた又はみなしたといえる規定は存在しない。」、「・・・・・・地方税法も、区分所有の目的となる家屋及びその敷地に関して課税の特例を定めており、同法352条、702条2項は、区分所有に係る家屋に対して課する固定資産税・都市計画税について、当該家屋の専有部分に係る区分所有者は、一定のあん分額によって固定資産税・都市計画税を納付すべきものとし、同法352条の2、702条2項は、区分所有に係る家屋の敷地の用に供されている土地(共用土地)で一定の要件を満たすものに対して課する固定資産税・都市計画税について、当該共用土地に係る納税義務者で当該共用土地に係る区分所有に係る家屋の各区分所有者であるものは、一定のあん分額によって固定資産税・都市計画税として納付する義務を負うと規定しているが、上記各規定の趣旨は、1棟の家屋又はその敷地の用に供される土地の全体の価格を一括して評価した当該固定資産税額・都市計画税額を一定の基準によってあん分した額を納付すべきものとし、地方税法10条の2第1項に定められている共有物等の連帯納税義務の規定を排除する旨を定めたところにあると解される。とすれば、上記各規定は、区分所有権の目的たる各専有部分自体が地方税法上の「家屋」に該当し得ることを前提としているものでないことは文言上明らかであるし、また、区分所有権の目的たる各専有部分を独立の課税対象として定めたものとみることできない。」と判示した。

(5) 大阪地判平成15・12・19(判番512)

判決は、「・・・・・・高低差を利用して実質的5階建ての本件マンションを建築するための工夫として、西側や北側からの土圧を支えるために・・・・・・壁を配しているが、これを建物とは独立したよう壁とするのではなく、本件マンションの本体部分と結合させ、一体のものとして支える構造にしているものといえるのであって、・・・・・・壁部分は、本件マンションの主体構造部を構成するものと解するのが相当である。」、「・・・・・・構築物も

本件マンションの主体構造部に含まれるものと認められ、・・・・・・同構築物は、本件敷地の約 8 メートルの高低差を利用して実質 5 階建ての本件マンションを建築するための工夫として構築されたものといえるから、本件マンションの価値に資するものといえることができる」とした。

(6) 横浜地判平成 18・6・28 (判番 365)¹³

判決は、「・・・・・・本件建物・・・・・・には雨漏りのする個所が多数存し、一部壁の損傷している部分が存することが認められ・・・・・・、平成 10 年 9 月ころ行われた現況調査においては、壁等の損傷がひどく廃屋に近い状態であるとされている。しかしながら、本件建物・・・・・・は一戸建ての家屋ではなく、7 階建てのマンションである A の 1 室(7 階部分)であって、・・・・・・内部は相当に荒廃していると認められるものの、屋根(天井)があり、周囲の壁も備わっていて、ただ、その外壁の一部が約二、三メートルにわたって、はつり取られているにすぎないものと認められる。上記現況調査においても、同建物は「物置として使用されている」・・・・・・とされており、周壁の一部が損壊しているにしても、風雨をしのぎ得る状態にはあり、外気遮断性を失った状態に至っているとは認められないから、これを家屋と認めて差し支えないものと解される。」とした。

(7) 横浜地判平成 17・3・30 (判番 351)

判決は、「・・・・・・固定資産税は・・・・・・固定資産の所有者に対して課されるものである。そして、不動産に対する物の附合の要件と効果について定めた民法 242 条の規定は私法上の所有権の帰属に関する規定であるところ、上記の固定資産税の担税力の基礎は私法上の所有権の帰属にほかならないから、固定資産税の課税に際しても、民法 242 条の適用があることを前提に対象物の所有権の帰属及びその範囲を決すべきことは当然である。」、「・・・・・・本件附帯設備は、いずれも、本件建物の建築に併せて発注され、本件建物の具体的な構造及び形状等に従って設計、設置されたものであること、その全部又は一部が本件建物の天井、壁、床等の構成部分に組み込まれ又は接着していること、及び、本件建物と一体となってその効用を果たす一方、本件建物から撤去されれば他に転用することはできず、経済的効用を失うものであることからすれば、本件建物の構成部分又は社会通念上本件建物の一部分と認められる状態となり、当該物自体としての取引上の独立性を失ったものと認められるところである。そうすると、本件附帯設備は、本件建物賃借人において本件建物に本件設備を設置する権限を有していたかどうかにかかわらず、民法 242 条但書が適用されることなく、同条本文の規定により、本件建物に附合し、本件建物の所有者である原告がその所有権を取得したものである」とした。

¹³⁾ 控訴審：東京高判平成 18・11・21 (判番 366)。

(8) 東京地判平成16・1・16(判番276)¹⁴

建物(不動産登記法)としての要件の一つとして、屋根及び周壁等の外気を分断し得る構造を有していることという外気分断性があるが、判決は、「建物は、それが人間の生活空間を確保することを目的とするものであることからすれば、・・・・・・屋根及び周壁等によって外部から閉鎖、遮断される必要があるというべきであるが、その用途によっては、必ずしも外気と完全に分断されていない方が当該の用途に適合するような場合も存在することからすれば、上記の要件が具備されているか否かを検討するについては、当該建物の用途上の効用及び利用状況等も総合して考慮するべきである。」、「・・・・・・自走式の駐車場においては、周囲が壁面などで囲まれて外気と完全に遮断されているよりは、フェンスで囲まれる構造となっている方が、排気ガスを外部に排出しやすくなり、その用途ないし利用目的に適うものであることからすれば、このような駐車場について、前記の外気分断性の要件の充足を判断するにあたっては、周壁等によって外気と完全に分断されるまでを要件とすべき必要はないというべきである」とした。

Ⅲ 固定資産評価基準

1. 固定資産評価基準の合理性

固定資産評価基準について合理性を論証する判決は多く、ここでは若干の判決のみを挙げておく¹⁵。

¹⁴⁾ 控訴審：東京高判平成16・7・8(判番277)。

¹⁵⁾ 本文中に挙げたものの他、大阪地判平成18・8・1判例自治296号47頁(判番551)は、昭和52年に建築され、平成15年度に取得した建物に係る固定資産課税台帳の登録価格の当否、具体的には、基準年度の前年度の再建築評点数をベースにすることの当否という争点のもと、「納税者に台帳登録価格に対する審査申出の権利が保障されていること、及び、固定資産税をめぐり処分については法的安定性の要請が強いことにかんがみれば、基準年度の再建築費評点数が基準年度の前年度における再建築費評点数を基礎として算定される場合、その前年度に至るまでの再建築費評点数の算出は、各年度における固定資産評価基準に適合するものであったと推認できるというべきであり、基準年度において、その前年度における再建築費評点数を争う者は、その推認を覆すに足りる具体的事情、すなわち、基準年度の前年度における再建築費評点数を基準に基準年度の再建築費評点数を算出することが不当であり、かかる方法によっては適正な時価を求めることができないような具体的事情を主張立証しなければならないと解するのが相当である。」とした。この判決は、具体的評価方法が固定資産評価基準に違反していないと示すことによって、手続的観点から固定資産評価基準の合理性を論証していると読むことが不可能でないものである。

(1) 松山地判平成19・10・24(判番657)

判決は、「家屋の評価については、固定資産評価基準が採用する再建築価格方式の他に、取得価格や収益価格等を基準とする方法があるが、これらの評価方法においては、取引当事者間の個別的な事情による価格の偏差や、種々の個別的な事情による賃料等の価格差が存在することが否定できないのであって、このような個別的な事情による偏差等を取り除き、家屋の客観的な資産価値を把握するために、再建築価格方式を採用することは合理的であるといえることができる。」「・・・・・・固定資産評価基準における経年減点補正率は、社団法人日本建築学会に委託して、部位別による算定方法と家屋の滅失状況による算定方法により検討された結果に基づいて定められたものであることが認められる。」「・・・・・・残価率については、一定年数に達してなお使用されている古い家屋の残存価格について、通常考えられる維持補修を加えた状態において家屋の効用を発揮し得る最低限を捉え、経過年数による損耗度合いからみて家屋としての残価は20パーセント程度が限度であると判断し、20パーセントの残価率が採用されたことが認められる。」として、その各個の合理性が論証されている¹⁶。

(2) 鳥取地判平成19・1・23判例自治297号17頁(判番602)¹⁷

店舗建物および駐車場建物につき、固定資産評価基準の合理性、当該建物の所在地域における諸要因(人口の減少、高齢化等)による需給調整の要否という争点のもと、判決は、「・・・・・・不動産鑑定の評価基準における原価方式に由来する方法であり、また、評価

¹⁶ その他にも、福岡地判平成15・11・10(判番673)(控訴審：福岡高判平成16・7・29(判番674))も参照。さらに、広島高判平成16・4・20(判番623)(原審：広島地判平成15・12・24(判番622)、上告審：最判平成16・9・17(判番624))は、損耗減点補正率について、「・・・・・・個々の家屋の損耗の状況及び程度が千差万別であることは控訴人主張のとおりであるとしても、これを逐一評価することは、大量の家屋の評価を迅速かつ適正に行うことが求められている固定資産評価においては、著しく困難であるばかりか、認定区分の中間的な補正率を随時認めることにより判断者の恣意的判断の介入を許すことになり、あるいは家屋の損耗度の認定区分を細分化することにより外形的な損傷のみに捕らわれ、かえって、公正さを欠く、あるいは実質的な家屋の損耗を見誤るおそれもある」として、損耗減点補正率の一般的合理性を肯定している。さらに、神戸地判平成18・10・26(判番585)は、固定資産評価基準上の耐用年数の合理性について、「・・・・・・あくまでも経年劣化や破損等による物理的な家屋の耐久力の低下を前提に定められているものであるから、建物の用途が限られていることや需要が少ないという事情は、家屋の耐用年数には何ら影響を及ぼさないというべきであ」とする。

¹⁷ 控訴審：広島高判平成20・3・14(判番603)、上告審：最判平成20・10・10。

者の主観的判断に基づく格差を排除して適正な価格を算定できることから一般的な合理性を認めることができる」とした。

(3) 富山地判平成14・1・23(判番374)¹⁸⁾

判決は、いわゆる収益還元法について、「・・・・・・賃貸料等の収益を基準として評価する方法は個別的な種々の事情に大きく左右されて適当でない」¹⁹⁾とし、再建築価格方式について「・・・・・・再建築価格が家屋の価格の構成要素として基本的なものであり、その評価方法も比較的容易であるなどの事情から採用されていると考えられる」とした。

2. 減点補正の可能性

(1) 大阪地判平成18・8・1判例自治296号47頁(判番551)

昭和52年に建築され、平成15年度に取得した建物に係る固定資産課税台帳の登録価格の当否、具体的には、基準年度の前年度の再建築評点数をベースにすることの当否という争点のもと、判決は、「本件評価基準は、「建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋」、「所在地域の状況によりその価額が減少すると認められる非木造家屋」等について、需給事情による減点補正するものとしているところ、ここにいう「建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋」とは、具体的には、旧式のれんが造の非木造家屋など、間取、通風、採光、設備の施工等の状況からみて最近の建築様式又は生活様式に適応しない家屋で、その価値が減少すると認められるものを、「所在地域の状況によりその価額が減少すると認められる非木造家屋」とは、不良住宅地域、低湿地域、環境不良地域その他当該地域の事情により当該地域に所在する家屋の価額が減少すると認められる地域に所在する家屋や、交通の便否、人口密度、宅地価格の状況等を総合的に考慮した場合において、当該地域に所在する家屋の価額が減少すると認められる地域に所在する家屋を、それぞれいうものと解すべきであるから、需給事情による減点補正を要する家屋は、上述の事情又はこれに比肩すべき減価要因がある家屋に限られると解するのが相当である(昭和38年12月25日付自治乙固発第30号自治事務次官通達第3章第1節10参照)。」、「本件家屋については、・・・・・・顧客の利便性が高い地域に所在することが認められるから、最近の建築様式又は生

¹⁸⁾ 控訴審：名古屋高判平成14・9・18(判番375)、上告審：最判平成15・5・30(判番376)。

¹⁹⁾ なお、大津地判平成19・9・13(判番458)は、「・・・・・・原告が、本件家屋において特殊浴場等の風俗営業を行うことにより、同営業により収益を現実にとって上げているか、又は上げることが可能かは、固定資産税の課税標準となる固定資産の適正な時価を算出するにあたって、評価の要素として考慮されるべきものとはいえない。」として、個室付風俗営業に利用することを予定されている家屋であるが、その許可が得られていない場合でも、それが当該家屋の価値の大幅な減価をもたらす事情ではないとされた。

活様式に適応しない家屋であるとはいえず、また、当該地域に所在する家屋の価額が減少すると認められる地域に所在する家屋ということもできない。」と判示し、需給事情による補正を否定した。

(2) 長野地判平成19・3・16(判番399)

判決は、「需給事情による減点補正を行うことにより、家屋の評価においても需要と供給の面から生じる価格差を一定程度考慮することを肯定するとしても、それは、所有者の意図した利用目的やその時々における利用方法の巧拙といった主観的事実が認められるのみでは不十分であり、通常の下ではその価値の低減を招くことが一般的に承認されるような客観的事実が認められる場合に限り、需給事情による減点補正を行うべきであると解するのが相当である。」「(本件建物は・筆者注)某村の高原地域内にあり、同地域においては上下水道、排水、ガス及び電気等の施設が整っており、その付近に危険施設等は存在しないのであるから、環境不良地域等の事情により・・・・・・当該地域に所在する家屋の価額が減少すると一般的に認められるような客観的事実の存在は認められない。・・・・・・JR 小海線野辺山駅から約3キロないし4キロメートルの場所に所在し、付近まで村道が通じていて、東京からは約130キロメートルで、自動車では中央自動車道を使用すると約2時間を要する距離であるから、他の地域における同種のリゾート施設等と比較しても交通の便否等の事情・・・・・・により当該地域に所在する家屋の価額が減少すると一般的に認められるような客観的事実があるとは認められない。」「・・・・・・スキー場及びゴルフ場としての稼働ができる期間が限られており、本件各家屋の効用を発揮できる期間も限られていることを理由に、本件家屋の評価に際しては需給事情による減点補正を行うべきであると主張する。しかし、稼働期間が限られているという事情は、原告の意図した本件各家屋の利用目的や利用方法といった原告の主観的事実によるものにすぎないとした。

(3) 鳥取地判平成19・1・23判例自治297号17頁(判番602)

店舗建物および駐車場建物につき、固定資産評価基準の合理性、当該建物の所在地域における諸要因(人口の減少、高齢化等)による需給調整の要否という争点のもと、判決は、「・・・・・・本件各建物が所在し、D店の主な顧客の居住している打吹地区は、旧国鉄倉吉線の廃止以降、人口の減少及び高齢化が進んでおり、また、上井地区を含む新市街地や周辺地区に人口が流出し、これらの地区の幹線国道沿いに消費者の需要に適合した大型店舗が進出する等して、これらの要因により商業地域が縮小傾向にあったことが認められる。」「・・・・・・一般の非木造家屋の中では特殊性が強く、他の用途への転用可能性は乏しいものとみられ、上記のような所在地域の商況の著しい減退傾向により、交換価値に大きな影響を受けていたものと認められる。加えて、近隣地域の大型核店舗であったTも閉店を余儀なくされていることにかんがみれば、本件各建物は、賦課期日である平成15年1月1日当時、非木造家屋としての市場価値が相当に低下していたものといわなければなら

ない」と判示した²⁰。

(4) 那覇地判平成20・10・28

原告の所有する旧空港ターミナルビルが老朽化したため、新ターミナルビルを建設した結果、右旧ビルが使用しないまま取り壊しをすることなく存置されていた場合に、当該旧ビルにつき固定資産評価基準上の「建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋」に該当し、しかるべき需給事情による減点補正をすることの要否という争点のもと、判決は、「新ターミナルビルの供用開始とこれに伴う原告の空港ターミナル事業の廃止によって、上記地域（狭くは那覇空港の所在する地域、広くは同空港のほか、上記軍港・基地等の所在する地域）内の建物全体の需給が減少するような地域要因の変化が生じたと認めることはできず（むしろ、那覇空港の所在する地域については、新ターミナルビルの供用開始による観光客等の増大により、経済価値が上昇する一方、上記軍港・基地等の所在する地域には格別の変化がないのが通常であろう。）、新ターミナルビルの供用開始によって、旧第1ターミナル（本件各建物）が旧式のものとなり、その経済価値が相対的に減少したという個別的要因……が需給事情による減点補正を適用すべき理由と解するのが相当である。」、「本件各建物は、那覇空港の航空需要の著しい増大に対処するために、昭和50年に旧第1ターミナルビルとして建築された暫定的な建物であったところ、新ターミナルビルは、原告と沖縄県が、平成4年1月27日、分散・狭あい化している旧ターミナルビルの統合整理に着手し、旧ターミナルビルに代わり空港ターミナル事業を行うために建築されたものであり、平成11年5月26日にその供用が開始されたものである。上記のような旧第1ターミナル（本件各建物）及び新ターミナルビルの建築の経緯に照らせば、旧第1ター

²⁰ なお、広島高判平成20・3・14(判番603)は、需給補正による減点補正の可能性について、「……需給事情による減点補正を極めて限定的に解釈すべきことになるとはいえない。」とする。さらに、「……当該家屋の所在地域の状況すなわち、地域要因が当該家屋の価額を減少するとして需給事情による減点補正をすべきか、仮に補正すべき場合に減点補正率をどの程度にすべきかの判断においては、地域要因自体を検討することは当然であるが、そのみではなく、その地域要因が当該家屋に対してどのような影響を及ぼすのかを検討すべきであって、当該家屋の個別的要因を全く捨象して判断することはできない(例えば、地域要因である交通の便否や人口密度も、当該家屋が住宅であるのか、商業施設であるのかによって影響の程度は異なるし、仮に商業施設の場合でも、その規模等によって影響の程度は異なると解される。)」とする。他方、長崎地判平成17・8・2(判番712)は、「……評価基準において家屋について再建築価格を基準として評価する方法が原則的なものであるといえることに照らせば、この定めは特にその必要がある家屋に限定して適用されるべきものと解される」として、需給事情による減点補正の可能性を限定的に捉えているとも思える。

ミナル（本件各建物）は、新ターミナルビルの供用が開始された平成11年5月26日以降は、その歴史的使命を終えた、著しく旧式のものとなっており、本件通達の「最新の建築様式に適応しない家屋で、その価額が減少するものと認められるもの」……であり、固定資産評価基準の「建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋」に当たるといふべきである。」「さらに……、本件各建物は、国が所有し原告がその許可を得て使用していた本件敷地上に存在していたものであり、新ターミナルビルが建築され空港ターミナル事業が、原告からNに引き継がれることとなったことにより、同敷地の使用許可は、新ターミナルビルの供用開始の前日の平成11年5月25日をもって終了している。また、上記のとおり、本件各建物は、原告が空港ターミナル事業を行うに当たり、旧第1ターミナルビルとして暫定的に利用することを目的として建築された建物であり、その用途も限られていたものである。このような本件各建物の建築目的・用途等からすると、本件各建物が、他に転用されて利用される可能性もほとんどないと考えられる」と判示した。以上の鳥取地判平成19・1・23及び那覇地判平成20・10・28の二判決は需給事情による補正を認めたのであるが、昭和50年代以降に建築された、という当該家屋の築年数のみでは補正は認められず（この点判旨は経年減点補正で対応すべきと考えているのかもしれない）、当該家屋の周辺地区の事情、転用可能性の有無等を併せ見て補正がはじめて可能になると考えていると思われる。このため築年数について、その明確な基準は判例上示されていないところだが、そのみに基づき補正が行われる可能性は皆無ではなからう。

（５） 仙台高判平成17・1・26（判番43）²¹

当初予備校用建物として取得した建物について、予備校事業に行き詰まり、それを賃貸用事務所に改装した際に、予備校用建物は法令等の規制から特殊な構造になっており、それを事務所に利用する際には、その構造上の特殊性ゆえ他の事務所用建物と比較して賃貸市場において不利になるため、需給事情による減点補正を納税義務者が求めたという事実関係について、判決は、「……家屋がその本来的に想定される収益性を十分に発揮していないとしても、それを直ちに減価要因とすることはできず、それが所有者特有の個別事情によるものか、所有者と無関係な一般的、普遍的事情（本件に則して言えば、例えば、地域的に不似合いな用途を目的とした建物であるといった事情）によるものかを見極める必要があり、前者であれば、減価要因とすべきでなく、後者であれば、需給事情による減点補正……を適用ないし準用してそれに応じた減価をすべきである。」とした。これに基づいて、少子化による浪人生の減少という事情は確かに一般的、普遍的であるが、そうした事情はかなり以前より予測可能であること、仙台市内になお盛況である予備校もあることからすると、予備校事業の行き詰まりは納税義務者の個別事情と言わざるを得ないので、需給事情による減点補正は行い得ないとした。

²¹⁾ 原審：仙台地判平成16・3・31（判番42）。

3. 固定資産評価基準の解釈

(1) 名古屋高判平成21・4・23

倉庫の評価にあたり、冷凍倉庫であるものを一般倉庫と認定したことの是非および固定資産評価基準上の冷凍倉庫の概念の解釈如何という争点のもと、判決は、「租税規定の解釈は、課税要件明確主義（憲法84条参照）及び法的安定性の要請から、規定文言の意味が容易に理解されるはずであり、もとより規定の趣旨目的も踏まえて文理解釈によるべきは当然であって、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない」、「・・・・・・工場、倉庫、発電所、変電所、停車場及び車庫用建物について定める本件基準表7は、(1)で、「一般用のもの（(2)、(3)以外のもの）」とした上、(2)において、「塩素、塩酸、硫酸、硝酸その他の著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるもの」、「冷凍倉庫用のもの」、「及び放射性同位元素の放射線を直接受けるもの」としている」、「上記のような記載内容、とりわけ後者（同表7(2)）の三者が並列的に記載されていることに照らすと、このうち2番目の「冷凍倉庫用のもの」が、その文理解釈として、内部の物を冷凍・保存できる機能を有する倉庫として通常の維持管理がされているものを指していることは明らかであり、被控訴人が主張するように「冷凍倉庫用のもの、ただし、著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるようなものと同等なものに限る」というように読み込むことは困難であるといわなければならない」。これらは、固定資産評価基準の文言に照らして解釈しており、妥当であろう。

(2) 前橋地判平成17・2・18(判番108)²²⁾

4階建て建物が平成2年に建築され、1階が店舗、2階が学習塾、3・4階が住居としての用にそれぞれ供されていること、そして特に1・2階を店舗として扱ったため、床面積の関係上建物全体が店舗用建物であることを前提に評価・課税がなされてきた。平成12年に右建物を取得した原告(平成13年の段階で2階部分を事務所とした)が2階部分は学習塾ではなく、従来教材の通信販売事務所として利用されてきたこと、仮にそれが学習塾であったとしても2階部分を店舗として性質決定することは誤りであるとし、本来評価基準上は事務所であり、建物全体は住居用建物とされねばならなかったと主張した。右建物に店舗用建物から住宅用建物に用途変更があったことを前提とした経年減点補正率を適用することの可否という争点のもと、判決は、「家屋が複数の用途に供されている場合、経年減点補正率を求める際の用途区分は、原則として、主たる用途により一棟単位で定め、補正率基準表に示された用途区分を基準として、最も大きな床面積を占めることとなる用途区分を主たる用途区分とするのが相当である」、「・・・・・・評価基準が、家屋は損耗によりその価値を減ずるということに鑑みて、経年減点補正率を再建築費評点数に乗じて評価するもの

²²⁾ 控訴審：東京高判平成17・9・8(判番109)、上告審：最判平成18・1・20(判番110)。

と定めていること、家屋の損耗の程度はその用途によって類型的に異なるということに着目して、用途ごとに区分された基準表によって補正率基準表を構成していると解されることからすれば、上記のように疑義を生じる場合には、当該家屋の具体的な使用状況に照らし、補正率基準表に類型的に顕れたいずれの用途に最も類似するかを個別に検討して、いずれの用途区分に該当するかを定めるべきであると解される。そして、このような検討をした結果、補正率基準表に示された用途のいずれにも類似せず、又はいずれに類似するかが判然としない場合、その用途区分は、「1 事務所、銀行用建物及び2～7以外の建物」に該当すると解するのが相当である」と判示した。これは、家屋の実際の使用状況を明らかにしたうえで評価することの必要性に基づいた判断であるとともに、固定資産評価基準の厳格な解釈を前提としていると解される。

IV 適正な時価

1. リーディングケース

(1) 最判平成15・7・18判時1839号96頁(判番4)

原告は北海道伊達市内に鉄骨造陸屋根三階建店舗(昭和51年12月に建築)を所有していた。伊達市長は固定資産評価基準に従い、原告所有の右建物について、再建築費評点数を4715万2107点とし、経年減点補正率0.58および評点1点当たりの価額1.1円を乗じ、平成9年度の本件建物の価格を3008万3044円と決定した。この価格について不服をもった原告は伊達市固定資産評価審査委員会に対し不服を申し立てたが、棄却決定がなされたため、原告の相続人が右棄却決定の取消を求めて訴えを提起した。その判旨は次のようなものである。「市長が本件建物について評価基準に従って決定した…価格は、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の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の事情が存しない限り、その適正な時価であると推認するのが相当である」。この判決も、土地と同じように固定資産評価基準をベースに家屋評価は行われること、そしてそれに拠らない評価を行う場合には、その正当化のための特別の事情の主張・立証を要することを判示している。この判決によると、原則として固定資産評価基準をベースとして評価していれば、当該評価は適法とされることとなる。ただし、固定資産評価基準による評価が、当然に適正な時価を示すと解すべきではないことに留意する必要がある²³。

(2) 最判平成16・10・29判時1877号64頁(判番394)

この事案は、不動産取得税に関するものであるが、土地に係る市長の行った雑種地としての認定に基づく評価につき、標準宅地の選定の可否という争点のもと、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

²³ 澁谷雅弘「固定資産税における家屋の評価方法」民商法雑誌129巻6号928頁。

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。したがって、道府県知事が同項に基づき評価基準によって不動産取得税の課税標準となるべき価格を決定し、賦課決定処分をした場合には、不動産取得税を賦課された者は、当該価格が適正な時価を上回ると主張して課税標準たる価格を争うことができると解するのが相当である」、「法は、不動産取得税の課税標準となるべき不動産の価格とは、不動産を取得した時における適正な時価（法 73 条 5 号、73 条の 13 第 1 項）をいう旨規定し、固定資産税の課税標準である土地又は家屋の価格の意義について定める地方税法（平成 11 年法律第 15 号による改正前のもの）341 条 5 号、法 349 条 1 項と同様の規定を置いている。そうすると、法 73 条の 21 第 2 項により決定されるべき上記の不動産の価格とは、固定資産税の課税標準である土地又は家屋の価格と同様に、正常な条件の下に成立する当該不動産の取得時におけるその取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。」とした。すなわち上記判旨によると不動産の客観的な交換価値が不動産取得税の課税標準であり、当該不動産の評価額がそうした交換価値を上回る場合には納税義務者は争うことができること²⁴を示す。

2. 競売価格と適正な時価

(1) 札幌地判平成 17・2・18 (判番 16)²⁵

競売手続により取得した不動産につき、落札価格又は評価額のいずれが課税標準であるかという争点のもと、判決は、「競売手続における評価額は、最低売却価額を定めるための基準となるものである（民事執行法 60 条）ところ、競売手続による売却は、通常取引の場合と異なり、法定の手続（同法 64 条の 2。なお、同条は平成 15 年法律第 134 号による改正により新設された規定である。）を採らなければ買受人が事前に競売物件に立ち入って内部を確認することができないこと、売主である所有者の協力が得られず、また、売主の瑕疵担保責任の内容が一部制限されていること（民法 568 条、570 条ただし書）、引渡しを受けるために法定の手続を採らなければならない場合があること、当該物件の情報提供期間及び入札期間が限られていること、買受申出をするに際して保証金を提供する必要がある上、売却許可決定確定後短期間に残余金全額を納付しなければならないこと等の特殊事情があり、これらはいずれも減価要因として働くものと考えられることからすれば、同評価額をもって当該不動産の適正な時価であると解することはできない。」と判示した。右事案のもとでは結局落札価格による売買が成立した事実と同じであるから、当該家屋は落札価格に相当する価値を有すると一見思われるかもしれないが、競売手続の特殊性からかかる見方は否定されている。

²⁴ 西山由美「不動産取得税における「適正な時価」」民商法雑誌 132 巻 3 号 148 頁。

²⁵ 控訴審：札幌高裁平成 17・11・30 (判番 17)。

(2) 富山地判平成17・7・13(判番380)

判決は、「民事執行法に基づく不動産競売事件において競売対象不動産につき行う評価人の評価は、それが執行裁判所が最低競売価格を定めるために行われる評価であることや、入札価額の形成上諸々の負の要因が存在する民事執行法に基づく不動産競売手続における評価であることなどから、通常の不動産売買の自由市場において形成される価格より相当程度低廉なものになることは明らかであって、民事執行法に基づく不動産競売事件における評価人の評価及びこれに基づいて執行裁判所が定める最低売却価額が不動産の客観的な交換価値を示しているものということとはできない。また上記のような競売市場の特殊性等からすれば、民事執行法に基づく競売事件における最高価買受申出人の入札価額が不動産の客観的な交換価値であるということも困難である」とした。

その他にも札幌地判平成18・2・20(判番25)、最判平成16・11・26(判番12)²⁶等を参照。

3. 固定資産評価基準に拠らない特別の事情

しかし前記最判平成15・7・18が示すように、特別の事情があれば、固定資産評価基準によらない評価が行われる。そうした特別の事情として判例上考えられているものについて検討する。

(1) 大阪地判平成18・10・11判例自治296号56頁(判番552)

平成18年に建物の共有者となった原告らは昭和46年から平成17年にかけての当該建物に係る固定資産税に過大徴収があったとして賦課決定の取り消し、不当利得による返還請求訴訟を提起した際に、固定資産評価基準の経年減価率が低いと主張したその当否という争点のもと、判決は、「・・・原告らは、本件建物の耐用年数は60年であり、60年経過後の本件建物に係る固定資産税課税標準額は新築当初の価格(6916万5400円)の20%であるから、毎年92万2205円が本件建物の価格から減価償却されるべきである、本件建物の価格を算出するに当たっては、本件建物が建築された当時の価格を基準に減価償却すべきである、などと主張するが、これらをもって上記で説示したところの特別の事情があるとはいえず、他に上記特別の事情を認めるに足りる的確な証拠はない」と判示した。このように固定資産評価基準一般についてその不合理を主張することでは特別の事情が認められない²⁷。

²⁶⁾ 原々審：札幌地裁平成15・8・26(判番10)、原審：札幌高裁平成16・7・8(判番11)。

²⁷⁾ その他にも、松山地判平成18・11・29(判番658)も参照。

(2) 前橋地判平成17・6・24(判番111)

原告が所有するスーパーマーケット用建物の売却が行われた際に(建物のみでなく、土地とともに売却されたケースもあった)、その売却価額と固定資産税額との間に大きな隔たりがある場合の、固定資産評価の適否について、判決は、「・・・・・・不動産の取引には、各取引に特有の個別的事情が介在しているのが通常であると考えられ、・・・・・・本件建物と同種の建物の場合であっても、建物の固定資産評価額が建物の売却価格を下回ったことがあることも考慮すると、・・・・・・本件建物について、その客観的な交換価値が評価基準に従って評価された価格を下回ると判断するに足りる特別の事情を見出すには至らないといわざるを得ない」とした。

(3) 名古屋地判平成17・1・27判タ1234号99頁(判番442)²⁸⁾

平成2年8月に新築されたショッピングモール用の建物につき、一度廃業・放置された後改築された後に営業再開されたので、平成15年度の評価に際して損耗減点補正が行われなかったことの当否という争点のもと、判決は、「家屋に対する固定資産税は、家屋の資産価値に着目し、その所有という事実には担税力を認めて課する財産税の性格を有するところ、法は、居住用建物と収益を目的とする商業用建物を区別していないのであるから、その評価方法は両者について妥当するものであるべきであるが、居住用建物において標準的収益額を算出することは困難であること、収益還元法は、その具体的利用状況によって甚だしい格差が生じ得る評価方法である上、将来の収益力を正確に予測することは困難であること、標準的収益額によってこれを算出するとしても、どのような使用形態が標準的かについても偏差が入り込む可能性が大きいこと、そのため、評価担当者の主観が入り込みやすく、不公平な課税がなされる危険性がある・・・・・・」、「・・・・・・その後の経済情勢の変化によって当初目論んでいた収益(賃料)の獲得が困難になったというものにすぎず、固定資産税の上記性質に照らせば、これらをもって再建築費を適切に算定することができないなどの特別の事情に当たるとは考え難い」と判示した。この事案では判旨の述べるとおり、営業開始前に当初予定していた収益が得られないことが、固定資産評価基準に拠らない評価を許容する特別の事情に当たらないと判示しているが、営業の巧拙と家屋の再建築価格という意味での客観的価値との間には直接の関係はないことであるし、営業の巧拙を評価に影響させると客観的評価は行い得ないことになるので、この判決も正当とすべきである。

²⁸⁾ 控訴審：名古屋高判平成17・7・29(判番443)、上告審：最判平成18・2・10(判番444)。

4. 評価に際しての特殊事情の斟酌の必要性

(1) 不動産取得税のもとにおける廉価な輸入品の扱い

不動産取得税についても課税標準について紛争が発生している。その実例を以下に示す。以下の実例は不動産の取得者が建物建設のために仕入れた資材価格についてのものである。取得者は中国産の廉価の資材を利用して建築したので評価額もそれに応じて低くなるとするが、課税庁はそれに対して中国産資材の市場が十分に形成されておらず、取得者の主張する価格は客観性を欠くとする。裁判所はこれに如何なる判断をしているのであろうか。これについてはかなり多くの判決があるが、紙幅の都合上一部のみ挙げるに止める。

① 福岡地判平成16・3・30(判番676)²⁹

平成12年6月に新築建物を取得した原告が、当該建物の床に中国産御影石を使用したにも拘わらず、「御影石国産(並)磨き仕上げ」と評価したことの当否という争点のもと、判決は、「・・・・・・御影石には産地等によって等級があるところ、本件建物の床仕上げに使用された資材は中国産であるのに、控訴人らは「国産」御影石相当と評価し、また、御影石の価格を控訴人ら主張の価格よりも安く紹介している資料が複数あり、本件建物と同様の資材・仕上げ方法によって標準化されている被控訴人所有各店舗に関し、同各店舗の処分庁の相当数が人造石ブロック（テラゾーブロック）タイル相当等として標準評点数を1万1690点等と付設したこと等にかんがみれば、評価基準の評点項目「花崗岩」「国産石」「並」「磨き仕上げ」の標準評点数をまったく補正せず、そのまま標準評点数とした本件処分は、評価基準に適合していないものといわざるを得ない。」と判示した。このように納税義務者によって、例えば他県の例、カタログ類の価格等を用いて主張立証することによりその請求が認容されることもあった³⁰。しかし以下の諸判決に見られるその他の多くの判決においてはそれと異なる判断がなされる。

② 福岡高判平成17・3・24判タ1189号226頁(判番679)³¹

平成12年12月に新築した建物につき、当該建物の床仕上げに中国産花崗岩を利用したが、国産のそれと評価されたことの当否という争点のもと、判決は、「・・・・・・適正な時価とは、正常な条件の下において成立する取引価格（正常価格）である。そして、正常価格は、現実の取引価格から正常な条件とはみられない主観的、特殊な条件を捨象して得られる、その資産自体の本来の価値を適正に反映した価格であるから・・・・・・、本件においては、被控訴人が自社輸入の方法で安価に本件中国産花崗岩を入手したという事情は、被控訴人に特殊な事情というべく、正常価格の評価においては考慮すべきではなく、日本の一般的販売ルートを通して一般の石材店において販売されている価格を問題とすべきで

²⁹⁾ 控訴審：福岡高判平成17・2・16判タ1187号205頁(判番677)。

³⁰⁾ 例えば、大分地判平成15・8・28(判番728)、控訴審：福岡高判平成17・2・16(判番729)。

³¹⁾ 原審：福岡地判平成16・3・30(判番678)。

ある」。「・・・・・・我が国において、中国産花崗岩が平成14年ころから安く一般に販売されるようになったことを窺うことはできるが、平成12年ころ国産花崗岩と価格において特に区別されて安く一般に販売されていたことを窺わせる証拠はない」。「・・・・・・被控訴人が中国から安く直輸入し、労務費も安くあげた事情等は、特別な事情であり、適正な時価の判断において考慮することは許されないというべきである」と判示した。この判決文によると、当該資材の価格が廉価であったことが一般的傾向としてあったことの立証があれば、評価に際して係る事情の斟酌がありうるようにも読めよう。

③ 福岡高判平成18・3・28判タ1129号242頁

平成11年4月に新築した建物の床材の評価につき、中国産花崗岩を利用したが、評点表にかかる項目がないので花崗岩のうちで最も評点の低いもので評価したことの当否という争点のもと、判決は、「・・・・・・評価基準が新築に係る当事者間の個別事情や個々の建築費の実際の調達価格に左右されない価格を求めることを目的として再建築価格方式を採用した趣旨にもとるものであるし、床仕上げ工程で仮据えをするかどうかというような特殊・個別的な事情をこの場合の考慮要素として持ち込むことも相当でないから、採用することはできない。」と判示した。なお、この判決文の個所による限り、廉価な資材購入という事情の評価に際しての斟酌はありえないようにも思われる。

④ 札幌地判平成18・2・20(判番25)

原告が平成12年9月、平成13年11月に取得した建物に係る不動産取得税賦課処分が争われた中で、判決は、「・・・・・・本件建物・・・・・・の取得時である平成12年9月時点における本件花崗岩の価格を算定するにあたっては、少なくとも、中国産花崗岩が急速に普及したと窺われる平成14年ころ以降の時価資料を重視すべきでなく、それ以前の資料に基づき判断するのが相当である。」、「・・・・・・原告の本件花崗岩の取得価格は、自社輸入という独自の方法によって本件花崗岩を取得したことに基づいて形成された特殊な価格というほかになく、「適正な時価」を反映するものとはいえない。」とした。ここでも廉価な価格の客観性の要求、自社輸入という特殊事情の排除という思考が判決においてあらわれている。

⑤ 最判平成19・3・22判例自治289号51頁(判番52)³²⁾

平成12年11月に店舗用の建物を取得した原告が中国産の花崗岩を利用した床につき、その花崗岩を被告が評点数の付設の際に「国産石・並」としたことの当否という争点のもと、判決は、「・・・・・・各部分の資材の種別及び品等、施工の態様等が、ある評点項目及び標準評点数の予定する範囲内のものであると評価することができる限り、当該評点項目の標準評点数を付設することができるというべきである。」、「・・・・・・上告人が本件建物を取得した平成12年11月当時、本件石材と同じ寸法の中国産花崗岩の規格石材の一般

³²⁾ 原々審：山形地判平成17・11・1(判番50)、原審：仙台高判平成18・6・29(判番51)。

的な市場価格が幾らであったのかは判然としなかったというのであるから、本件石材について、上記の評点項目及び標準評点数が予定する注文品とは大きく異なる市場価格が形成されていたとは認められない」と判示した。この判決が特に廉価な資材を利用して建物を建築した場合の評価のあり方に関する問題に決着をつけたように思われる。以上を要するに、前記最判平成 19・3・22 は、納税義務者の個別事情(特に廉価な資材で建設したこと)の斟酌可能性を否定してはいないものの、納税義務者の主張するような廉価な中国産の花崗岩に関する市場が形成していたという証拠はないとしているので、この点で評価の客観性を重視している。逆に言えば、廉価市場の形成が立証できれば別の結論に行きつきうるものと解される。

(2) セルフビルドの建物の評価、特殊な工法が利用された際の評価

① 甲府地判平成 14・2・12 (判番 386)³³

評価に際して、固定資産評価基準の補正または再建築費評点基準表を作成することなく、「施工の程度が悪いもの」と補正して、セルフビルドによる家屋の評価を行うことの可否という争点のもと、判決は、「……再建築費評点数を算出するに当たり施工の程度により補正が行われる趣旨は、標準評点数の積算については標準的な工事費が基準とされることから、実際の工事費との格差を是正することにあると解されるところ、施工の程度が良いか悪いかは、施工の質ではなくその費用に着目したものというべきである。そうすると、本件において、施工の費用を節約して行ったセルフビルドの特殊性を考慮して上記の減点補正をすることは、むしろ必要であって、本件処分庁が行った減点補正は、適正かつ妥当なものというべきである。」とした。

② 名古屋地判平成 14・6・28 (判番 427)³⁴

判決は、「ある建物の施工方法が既存の評点基準表を補正して適用すべき特殊要因に当たるかについて検討するに、……適正な時価が家屋自体の有する客観的な交換価値を意味することに照らすと、このような要因に当たるというためには、単に一般の施工方法と比較して特殊性を有するというだけでは足りず、そのような工法を用いることによって、完成した家屋の客観的な交換価値の形成に無視し得ない影響を与えることが一般的に承認されていることが必要というべきである。例えば、ある建築業者の創意工夫によって、材料費や人件費を節約することができ、その結果、請負ないし売買代金を低廉に設定することができたとしても、完成した家屋の形態、機能、規模等が一般的な工法によって建築された他の家屋とほぼ同じであるならば、客観的な交換価値も他の家屋とほぼ同じ程度と評

³³⁾ 控訴審：東京高判平成 14・9・4(判番 387)、上告審：最判平成 15・1・31(判番 388)。

³⁴⁾ 控訴審：名古屋高判平成 15・2・19(判番 428)、上告審：最判平成 16・6・11(判番 429)。

価されるであろうし、評価されるべきである……。もともと、当該創意工夫を採用する業者が増え、あるいは当該業者の受注件数が伸びて、そのような工法がある程度一般化し、その結果、そのような工法によって建築された家屋が他の家屋と異なる交換価値を有することが客観的、一般的に認識されるようになれば、その時点においては、当該施工方法が家屋自体の客観的交換価値に無視しえない影響を与えることが一般的に承認されたものとして、所要の補正等を行うことが検討されてしかるべきである」とした。

V その他の諸問題

1. 評価に際しての地震被害の扱い

地震被害が特に評価に際して補正等を通じて斟酌されるべきか否かが争われている。

(1) 静岡地判平成14・5・16(判番406)³⁵

固定資産評価基準上に地震による建物の損壊を考慮する補正が特に規定されておらず、納税義務者が地震被害を修復するための費用を支出したが、地震による雨漏りが止められなかった場合において、そうした地震被害を評価に際してなお斟酌する必要があるか否かという争点のもと、判決は、特別の反証のない限り、固定資産評価基準により算出される価格が適正な時価であると述べた上で、「……本件建物には相当激しい雨漏りがあり、浴槽にも水漏れが見られるものの、本件建物が昭和46年9月ころの建物であることも考えると、この雨漏り等が地震による被害であるといえるかについては疑問を持たざるを得ないし、また、現実に原告が居住している等の状況を見れば、雨漏りがあっても、客観的には、いまだに住宅としての機能を失っていると考えすることはできない」とした。この判旨をベースにすれば、仮に地震による被害があってもそれを評価に際して特に考慮する項目が固定資産評価基準にない以上、また現に住居として利用可能であれば、特別に地震による被害を評価の際に斟酌する必要はないこととなる。判旨は、そうした損壊は損耗による減点補正により評価に反映すべきものであると考えているのかもしれない。

(2) 神戸地判平成18・10・26(判番584)

判決は、「……本件建物については、平成8年度の評価に際し、阪神・淡路大震災による特別減価0.88が乗じられており……、本件登録価格は、同年度の登録価格を前提として算定されているから、震災による減価相当額が本件登録価格にも反映されているものと認められる(なお、上記特別減価率0.88が、震災による家屋の価格減少を表す数値として、特段不合理であるともいえない。)」とした³⁶。

³⁵⁾ 控訴審：東京高判平成14・10・23(判番407)、上告審：最判平成15・3・13(判番408)。

³⁶⁾ また地震被害と標準家屋の選定との関係について、大阪高判平成14・1・15(判番

2. 土地と建物の一括評価—東京高判平成16・2・25(判番410³⁷)—

判決は、「土地と家屋を一括評価する場合においても、一括評価価格のうち土地に割り当てられる部分を土地の価格(建付地価格)として想定することができ、一括評価がされる場合の土地の価格は当該土地を更地であると仮定して評価した場合の価格よりも低く評価されるのが通常である。ところで、地上家屋のある土地の評価については、地上家屋のある土地として評価する方法と更地であると仮定して評価する方法があるが、更地の価格については、更地として評価するほか方法はない。そうすると、土地に対して課税する場合に一括評価の方法を取り入れると、同一の土地につき更地であるときと地上家屋があるときとで評価方法を別にしたり、同じ条件下にある土地につきたまたま地上家屋の存否で評価額が異なったりする事態が生じかねないが、そのようなことになれば、課税における公平性、平等性を害することとなる」、「……土地と地上家屋を一括評価する場合には、土地と家屋につき各別に評価を実施することを前提とする現行の評価基準によることはできず、不動産鑑定評価基準など、他の権威ある基準によらなければならないことになるが、この基準に依拠すると不都合な事態も生じてくる」とした³⁸。

3. 補正の妥当性

(1) 千葉地判平成19・2・27判例自治295号71頁(判番217)

いわゆる建築設備規模補正係数につき延べ床面積1万㎡に0.93とされているものを同7万㎡超の建物に適用することが不適切であるので、その点で補正係数の修正義務が市長に

561)(上告審：最判平成15・9・11(判番562))は、「……標準家屋は評価替え年度ごとに総務省……が改編した評価基準により求められる再建築費評点を、同一地区に存在する種類、構造、規模、程度の同じ家屋に適用する新評点と旧評点との上昇率(下落率)を求めるために、選び出されたサンプルにすぎないから、これについて阪神・淡路大震災による影響を考慮する必要はな」い、とした。

³⁷⁾ 原審：静岡地判平成15・5・29(409)、上告審：最判平成18・10・10(判番411)。

³⁸⁾ 加えて、那覇地判平成16・10・27(判番741)は、「……土地と一体評価する収益還元法によることが相当である旨の原告の主張は独自の見解によるものというべきであって、これを採用することはできない。」として、固定資産評価基準によらない特別の事情を認定しなかった。なお横浜地判平成17・9・14(判番355)は、「……(家屋が・筆者注)殊に宅地とともに売買されるときには、買主にとって家屋を買い受ける必要性に乏しいこともあって、家屋自体の価値が取引価格に正常に反映されない傾向にあることは否定できない。原告指摘の査定額……も、主として、本件建物等の敷地の売買を念頭においたものと考えられるところであって、これをもって直ちに本件建物等の適正な時価が0円と認められるものではない。」とした。

あるか否かという争点のもと、判決は、「延べ床面積が1万平方メートルを相当程度超え、本件建築設備規模補正係数について、評価基準の非木造家屋評点基準表に定める減点補正率である0.93の限度内の補正では、再建築費評点数を適切に付設することができない場合には、評価基準第2章第3節25（1）の規定に従って、その建物の延べ床面積に応じて補正を必要とする範囲内において、上記減点補正率0.93の限度を超えて補正係数を決定する義務があるというべきである」と判示した。

（2） 横浜地判平成18・7・19（判番367）³⁹

固定資産評価基準を具体化した市の取扱要領について、両者の整合性が争われたが、判決は、「……評価基準により難い特殊な事情ないしこれによることが困難、不相当と認められる事情もないのに、評価基準と異なる基準を定めて固定資産の価格を評価、決定することは許されないものであり、その結果として算定された価格が適正な時価ないし評価基準に基づいて算定される価格を超える場合には、当該価格決定は違法と言わざるを得ない。」「しかしながら……取扱要領で問題となっている補正は評価の対象となる家屋が、標準評点数の積算の際に基礎とされた標準的な家屋と異なる場合に、当該家屋の実態に適合した評点数を求めるために行われる作業であって、その点に誤りがあれば最終的に課税処分は違法として問題にし得る性質のものである。そして、平成6年度取扱要領の問題点は、……固定資産評価基準が定める補正項目の一部が欠如しているということであって、……同要領が平成6年度評価基準の示す内容を根本的に潜脱、改変したものとまでいうことはできない。」とした。

4. アスベスト被害—松山地判平成19・10・24（判番657）—

判決は、「……原告は、本件家屋はアスベストを使用しており、その有害性が指摘されていることから家屋としての価値を失っており、売却するとしても買い手がない状況であるとして、本件家屋の評価に当たっては需給事情による減点補正率を適用すべきであると主張するものとも解されるが、本件家屋は減点補正率を適用する場合の要件である「建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋、所在地域の状況によりその価額が減少すると認められる非木造家屋等」にあたらなから、原告の上記主張は採用できない。」とし、さらにアスベストによる被害に基づいて費用が支出されたので、固定資産評価基準によることのできない特別の事情があるという原告の主張については、「……原告の主張からもアスベストが使用された箇所、使用量等が明らかでなく、固定資産評価基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情があるとまでは認めることはできない。」とした。判旨の後段によれば立証次第でアスベスト被害による特別の事情の認定およびそれに基づく減点補正が可能となる可能性がある。

³⁹⁾ 控訴審：東京高判平成18・11・15（判番368）。

VI 判例の一般的傾向

以上の判例の概観を通じて近時の判例の一般的傾向としていくつか指摘できる。おおまかに 6 点指摘したい。

一に、家屋の意義については、各家屋の構造に応じてその家屋該当性が判断される。また家屋はその形式的・客観的存在に着目して課税される。

二に、固定資産評価基準の解釈は、文言に忠実に行なわれている。

三に、固定資産評価基準の一般的な合理性、経年減点補正率、損耗減点補正率等の合理性は判例上疑義が呈せられることはない。またそれに関連して、固定資産評価基準による評価では適正な時価が計算できない場合については、特別の事情が必要であるが、原告の独自の計算結果に基づく評価額が固定資産評価基準によるそれと単に異なるというだけでは、特別の事情は認定されない。何らかの個別的事情が必要である。

四に、需給事情に基づく減点補正の可能性については、固定資産評価基準の要件該当性から判断される。昭和 50 年代、同 60 年代に建築されたというだけでは、建築様式が著しく古いとはいえず、また商業建物につき収益が十分にあげられていないという主観的事情だけでは需給事情による減点補正の可能性はない。しかし、建物の所在する場所と当該建物の用途との関係に基づいて補正が認められる可能性がある。

五に、評価に際しての個々の納税義務者の主観的事情は極力排除される。例えば、廉価な資材を利用して建築を行っても、当該資材が市場において一般的に廉価に提供されていなければならない。これは評価作業客観性の要求という固定資産評価基準の属性から導かれる。

六に、競売価格については、それが特殊事情のもとで形成される価格であることを根拠に適正な時価とは認められない。

固定資産税に係る課税除外

明海大学不動産学部不動産学科准教授 柴 由花

I はじめに

固定資産税の課税除外とは、地方団体が一定の固定資産あるいは団体に課税を行わないとすることである。地方税法は、課税除外について、非課税、課税免除、減免の制度を設けている。

非課税とは、「地方団体が課税を行うことを法律上禁止しているものであって、地方税法において非課税として法定しているものについては、地方団体の意思いかんにかかわらず納税義務を負わせることができない。いわば地方団体の課税を制限したもの」¹である。

課税免除は、「法律上は地方団体の課税を禁止していないが、法第6条第1項の規定によって、地方団体が公益上その他の事由により課税を不相当と認める場合には、その条例の定めるところによって課税しないこと」²である。

減免は、「法令の定めるところによって課税権を行使したものについて、天災その他特別の事情により、主として納税義務者の担税力の喪失が認められる場合において、地方団体の条例の定めるところによって、その税額の全部または一部を免除すること」³である。

非課税と課税免除・減免との相違は、意思決定の主体にあり、国が主体となるものが非課税であり、地方団体が主体となるのが課税免除および減免である⁴。

課税除外のうち、近年争われているものは、非課税と減免である。固定資産税の課税除外に関しては、納税義務者からの課税処分の取消訴訟が多いところであるが、固定資産税の課税除外は何らかの国の政策、地方団体の施策によってなされることが多いため、納税義務者以外の住民からの課税を怠る事実の違法確認、徴税を求める請求訴訟も見られる。

固定資産税の課税除外に関する規定は解釈上の疑義が生じることが少なくないことから、本稿では、いかなるものが裁判例において争われているかを確認し、整理することとする。なお、本稿では、基本的に財団法人資産評価システム研究センターの『固定資産税制度に関する調査研究－判例資料集－』（平成21年3月）に掲載された判例を分析の対象とするが、期間前後に公表された判決についても一部対象に含める。

II 固定資産税の課税除外

1. 固定資産税の非課税

固定資産税は固定資産の所有という事実に見出してその所有者に課税されるも

¹⁾ 固定資産税務研究会編『平成21年度版 要説固定資産税』58頁（ぎょうせい、2009）。

²⁾ 同上。

³⁾ 同上。

⁴⁾ 石田和之「固定資産税における非課税等の特別措置のあり方」税62巻7号109頁（2007）。

のであるが、地方税法は、公益性ないし公共性のある用途に供されている固定資産について、固定資産税を課さないこととしている。地方税法には多数の固定資産税の非課税規定が存在しているが、固定資産税の非課税規定は人的非課税と物的課税除外とに大別される。

まず、人的非課税とは、課税主体そのものの公益性に着目して非課税とするものである。「国並びに都道府県、市町村、特別区、これらの組合、財産区及び地方開発事業団」は人的に非課税とされている（地方税法348条1項）。

他方、物的課税除外とは、用途による非課税（用途非課税）ともいわれ、固定資産の用途に着目して非課税とされているものである。地方税法は、「固定資産税は、次に掲げる固定資産に対しては課することができない。」（地方税法348条2項）とし、固定資産税の物的課税除外について規定している。ただし、物的課税除外については、固定資産を有料で借り受けた者が、これを非課税の用途に供する場合には、例外として、当該固定資産の所有者に固定資産税を課することができるとされている（地方税法348条2項ただし書き）。

物的課税除外は、公益性の程度により二つに大別できる。

一つは、「一定の公共性又は公益性の強い法人が直接その本来の事業の用に供する固定資産、その他公共性または公益性の強い一定の固定資産」⁵⁾である。地方税法348条2項は、固定資産税の課税対象から、非課税物件を除外している。「国並びに都道府県、市町村、特別区、これらの組合及び財産区が公用又は公共の用に供する固定資産」（同項1号）から、「独立行政法人森林総合研究所が独立行政法人森林総合研究所法第11条第1号 から第3号 までに規定する業務の用に供する固定資産で政令で定めるもの」（同項44号）まで、多くの固定資産が課税から除外されている。これらの非課税規定に該当する固定資産は、「それがだれの所有に属するかを問わずに、すなわち、その使用者の所有に属するかそれとも他の者の所有に属するかを問わず課税の対象から除外される」⁶⁾。

もう一つは、各種の協同組合・共済組合等が所有しかつ使用する事務所および倉庫である。地方税法は、「市町村は、森林組合法〔等〕……による組合（信用協同組合及び企業組合を除き、生活衛生同業小組合を含む。）……及び中央会、全国健康保険協会、健康保険組合……輸出水産業組合並びに土地改良事業団体連合会が所有し、かつ、使用する事務所及び倉庫に対しては、固定資産税を課することができない」（地方税法348条4項）としている。これは、「これらの組合が組合員の利益の増進を目的とする非営利法人であり、その事務所および倉庫がその事業のために直接に必要であることを考慮して設けられた」⁷⁾非課税措置である。

物的課税除外に関しては解釈上の疑義が生じることが少なくない⁸⁾。物的課税除外について、裁判例で争われているものとして、地方税法348条2項3号（「宗教法人が専らその本来

⁵⁾ 金子宏『租税法 第15版』551頁（弘文堂、2010）。

⁶⁾ 金子・前掲注5、552頁。

⁷⁾ 金子・前掲注5、553頁。

⁸⁾ 金子・前掲注5、551頁。

の用に供する……境内建物及び境内地」）、4号（「墓地」）、5号（「公共の用に供する道路、運河用地及び水道用地」）、9号（「学校法人等……がその設置する学校において直接教育の用に供する固定資産、学校法人等がその設置する寄宿舎で……直接その用に供する固定資産」）、10号（「社会福祉法人……が……保護施設の用に供する固定資産で政令で定めるもの」）、12号⁹（「公益社団法人または公益財団法人で学術の研究を目的とするものがその目的のため直接その研究の用に供する固定資産で政令で定めるもの」）および地方税法348条4項、6項に関する裁判例がある。

2. 固定資産税の減免

地方税法 367 条は、「市町村長は、天災その他特別の事情がある場合において固定資産税の減免を必要とすると認める者、貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者その他特別の事情がある者に限り、当該市町村の条例の定めるところにより、固定資産税を減免することができる」と規定する。実務では、「その他特別の事情がある者」に公益性を含めて解釈されているが、地方税法 367 条の「その他特別の事情がある者」とは本来、貧困など納税者の担税力の喪失を理由として行われるべきもので、「公益性」という担税力とは関係のない事由を挙げることは地方税法 367 条の趣旨に反するとする説がある¹⁰。

地方税法 367 条の規定は「減免の要件と減免の程度は条例に定めることを予定している」¹¹と考えられており、その内容は条例によって具体化されることになる。各地方団体は固定資産税の減免の要件に関して条例を定めているが、条例における固定資産税の減免の根拠は一律ではなく、「公益のために直接専用する固定資産」や「特別な事情があると認められる固定資産」等が減免の要件として条例に定められている。しかし、条例によっては、減免要件について明確に規定されていない場合もあり、減免に際しての長の裁量権が問題となることも少なくない。

固定資産税の減免をめぐる訴訟類型には、減免不許可処分に対する取消訴訟¹²と減免措置を違法とする住民訴訟¹³とがある。

⁹ 本稿で問題となっているのは、改正前 12 号「民法 34 条の法人で学術の研究を目的とするものがその目的のため直接その研究の用に供する固定資産で政令で定めるもの」である。

¹⁰ 水野直哉「地方税法における減免制度の問題性—固定資産税を中心として」法律時報 59 卷 12 号 113 頁（1987）、首藤重幸「租税条例主義と地方税務行政—減免、猶予、特例措置等の裁量的適用について—」税 57 卷 2 号 116 頁（2002）、奥谷健「固定資産税・都市計画税の減免不許可処分について、裁量権の逸脱又は乱用はないとされた事例」Lexis 判例速報 17 号 94 頁（2007）。

¹¹ 碓井光明「固定資産税の非課税制度と減免等」山田二郎ほか『固定資産税の現状と納税者の視点』177 頁（六法出版社、1988）。

¹² 旭川地判平成 18 年 12 月 27 日（判番 26）、札幌高判平成 19 年 7 月 20 日（判番 27）、新潟地裁平成 19 年 5 月 17 日（判番 373）、東京高判平成 20 年 9 月 18 日、大阪地判平成 19 年 11 月 21 日。

¹³ 熊本地判平成 17 年 4 月 21 日（判番 722）、福岡高判平成 18 年 2 月 2 日判タ 1233 号 199 頁、最判平成 19 年 11 月 30 日（未公刊）、長野地判平成 20 年 2 月 22 日判タ 1284 号 189 頁。

Ⅲ 固定資産税の物的課税除外の裁判例

1. 地方税法348条2項3号に関するもの

(1) 宗教法人が動物の遺骨を保管収蔵するロッカー一部分及びその敷地部分

地方税法は「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地」を固定資産税の非課税としている（地方税法348条2項3号）。3号に関しては、これまで、庫裏や建築資材置き場が「専らその本来の用に供する」か否かが問題とされた事例がある¹⁴。庫裏について「多くの中小寺院においては、住職が自ら堂宇及び境内地の管理に当たるために庫裏に起居する必要がある、又現代における我が国の仏教界は僧侶の妻帯を禁じていないのであるから、住職等の日常生活の用に供されている庫裏は、住職がこれを特に他の目的のための用に供しない限り、寺院の管理のために起居しているものとみるべく、又住職の家族も、特にこれを他の目的のための用に供しない限り、住職の寺院管理の補助者として起居を共にするものと解するのを相当とする。従って、その限りにおいては、現時の寺院の庫裏が寺院の宗教目的のために必要でないと言うことはできない。」とし、固定資産税の非課税を認めた¹⁵。3号の「専らその本来の用に供する」ということに関連して、庫裏・社務所について「専らその本来の用に供する」ものと認められるのかは、明らかではない¹⁶という指摘や、非課税規定であるから本来、厳格に解釈されるべきであるということを考慮すると、庫裏を非課税とする点については検討の余地があるように解される¹⁷との指摘がある。建築資材置き場が問題となった裁判例では、「法348条2項3号に該当するというためには、次の三要件が必要であるというべきである。① 宗教法人が専らその本来の用に供する土地であること。② 本殿等の存する一画の土地のように宗教法人の宗教目的のために必要な土地であること。③ 当該宗教法人に固有の土地であること。」として、3号に該当する判断基準が示されている¹⁸。

東京地判平成18年3月24日（判番309）では、宗教法人が動物の遺骨を保管収蔵するロッカー一部分及びその敷地部分が本号に該当するか否かが争点となった。同裁判例では、宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地とは、「宗教法人法2条に規定する固有の宗教目的の用に供される境内建物及び境内地に限定され、宗教法人が行う同法6条1項の公益事業あるいは、同条2項のその他の事業の用に供される境内建物及び境内地はこれに含まれないと解するのが相当である。（中略）原告による動物の遺骨の保管行為が、民間事業者の行っている動物霊園業者と異なる顕著な宗教的特徴を有しているとはいえず、むしろ、

¹⁴ 名古屋地判平成4年6月12日判時1485号29頁、東京地判昭和32年2月28日行集8巻2号283頁。

¹⁵ 東京地判昭和32年2月28日行集8巻2号283頁。

¹⁶ 新井隆一『改訂税務行政の法律知識』70頁以下（帝国地方行政学会、1966）。

¹⁷ 高野幸大「固定資産税に係る課税除外」『固定資産税の判例に関する調査研究』（資産評価システム研究センター、2003年）。

http://www.recpas.or.jp/jigyo/report_web/h14_hanrei/14lonbun_takano.htm。

¹⁸ 名古屋地判平成4年6月12日判時1485号29頁。

これと類似していることも否定できないところである。（中略）原告による動物の遺骨の保管行為を固有の宗教目的活動と評価することは困難であり、したがって、本件ロッカー部分は、原告の固有の宗教目的に供する部分には当たらず、法348条2項3号及び法702条の2第2項の非課税対象には該当しないと解するのが相当である」とされ、本件ロッカー部分と仏像安置部分とを分け、本件ロッカー部分は、原告の固有の宗教目的に供する部分には当たらず、地方税法348条2項3号の非課税対象に該当しないと判断された。

他方、控訴審である**東京高判平成20年1月23日（判番310）**¹⁹⁾は、「地方税法348条2項3号にいう非課税とされる境内建物及び境内地とは、宗教法人が、専らその本来の用に供し、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を強化育成するために必要な当該宗教法人の固有の境内建物及び境内土地をいうものと解される。そして、当該建物及び境内地が、同号にいう『宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内土地』に当たるかどうかについては、当該境内建物及び境内地の使用実態を、社会通念に照らして客観的に判断すべきである」とし、「使用実態に照らすと、回向堂及び供養塔における動物の供養については、客観的に見て、その宗教性について社会的な認知が得られているものということができる」とした。具体的には、①民間のペット霊園が多数開業する以前の昭和37年からロッカー形式による遺骨の安置を開始していたこと、②檀家だけでなく、一般の動物愛好家の飼育していた諸動物の供養も受け入れているが、浄土宗以外の教義・作法による供養は行っていないこと、③回向堂及び供養塔のいずれも馬頭観世音菩薩像がその中心に位置し、動物の遺骨を安置した本件ロッカー部分が仏像を取り囲むように配置され、その間に仕切りはなく、空間的には仏像と不可分一体の構造として設計されていること、④控訴人においては、基本的に合祀を勧めており、火葬の後、一年間遺骨を無償で預かり、その後も合祀を勧め、それでも気持ちの整理がつかず個別の安置を申し出た者につき、有料で遺骨の保管をするが、合祀については管理費等の費用はかからないこと、⑤宣伝広告は一切しておらず、リポートを伴う民間業者の紹介にも応じていないこと等から、「民間業者との相違が認められ、これらの事情を考慮すると、控訴人が年間5万円、3万5000円、2万円の三段階の定額制で動物の霊の供養料を徴収していることをもって、控訴人の動物の安置保管が、民間業者の行う霊園事業と同様の営利的なものとまではいうことはできない」として非課税に該当するとされた。

近時、動物遺骨の保管などは、他の民間業者も同様の事業を営んでいることから、宗教法人と他の民間業者との競争・課税の平等（イコール・フィッティング論）が問題となる。しかし、イコール・フィッティング論は法人税等の収益の判断基準²⁰⁾にはなりえても、「本来の事業の用」の判断基準とは関連性が薄いので、「本来の事業の用」を解釈するにあたってイコール・フィッティング論を問題にすべきでないだろう。

¹⁹⁾ 平成20年7月17日、最高裁は東京都の上告を棄却する決定をした。

²⁰⁾ 動物の遺骨を保管収蔵するロッカーからの収益が法人税において問題とされた事例として、最判平成20年9月12日判タ1281号165頁。

非課税規定を厳格に解釈する立場からすると、動物供養施設に非課税が認められた点には疑問が残らないでもないが、**東京高判平成20年1月23日（判番310）**は、固定資産の使用実態を判断する一要素として民間企業との比較をしており、特に、動物供養施設について、江戸時代から動物供養を行っている点が考慮されていることから、「専らその本来の用に供する」の意義については、時間的・歴史的な要素を加味した社会的認知の度合いについても考慮されたものと考えられる。したがって、東京高裁の射程については、動物供養を行っているすべての宗教法人の固定資産税課税に妥当するものではないだろう²¹⁾。

（２）宗教法人が「会館」の名称で使用している施設

東京地判平成17年5月19日（判番296）²²⁾は、宗教法人が「会館」の名称で使用している施設が、地方税法348条2項3号に定める「境内建物及び境内地」に該当すると認められるか否かが争われた事例である。東京地裁は「各会館のごく一部が、支援活動の一部のために、限られた時期、回数により利用されていたにとどまるのであって、これらを総合的に考慮すると、・・・各会館の利用状況が社会通念に照らして『専らその本来の用に供している』とはいえないとは認めがたい」として非課税を認めた。

本判決は、「専らその本来の事業の用に供する固定資産」にいう「専ら」の意義について、使用部分、期間、回数が限定されている場合にかぎって認められるべきであるとするが、いかなる場合が社会通念に照らして妥当とされるかは、対象となる固定資産によっても異なることから、一律的に判断することが難しい問題である。

2. 地方税法348条2項4号に関するもの

墓地

地方税法348条2項4号は「墓地」を固定資産税の非課税としているが、同法は、単に「墓地」とのみ規定してあるだけなので、「墓地」とは何かが問題となる。墓地の意義について

²¹⁾ 服部弘・菅原万里子「ペット供養施設に対する固定資産税課税の問題点」税理51巻13号108頁（2008）。その他本件に関する判例評釈として、羽根一成「争訟法務・最前線!⑩ペット供養施設への固定資産税及び都市計画税の賦課処分が違法とされた事例」地方自治職員研修41巻4号74頁（2008）。奥谷健「ペット葬祭事業に使用する建物とその敷地に対する固定資産税」税務Q A73号52頁（2008）。酒井貴子「ペット等の遺骨の保管施設が固定資産税等の非課税資産に当たるとされた事例」速報判例解説－TKCローライブラリー租税法No.71頁（2008）。伊藤嘉規「ペットの遺骨保管ロッカー及びその敷地部分が宗教目的に使用する施設とされ、固定資産税等の非課税規定に該当するとされた事例」富大経済論集54巻3号713-746頁（2009）。

²²⁾ 地方自治法242条の2第1項3号に基づき固定資産税の賦課徴収を怠る事実の違法確認における裁判。同様の裁判例として、東京地判平成16年3月25日（判番286）、東京地判平成16年11月16日（判番287）、東京高判平成17年3月24日（判番288）。

は、公衆衛生上の観点から「墓地、埋葬等に関する法律」（以下、墓埋法という。）が個人墓地も規制の対象としていることからして、客観的かつ迅速に非課税対象を判断するためには、墓埋法により採られている市長の許可という事前チェック型の規制手段を判断基準として用いることは妥当であると考えられている²³。

墓埋法上の市長の許可を受けていない墓地が、地方税法348条2項4号の「墓地」に該当するかが問題となった裁判例²⁴において、名古屋地裁は「固定資産税の賦課事務は大量反復事務であるので、これを公平迅速に行うためには、法348条2項4号の『墓地』に該当するか否かの判断は、客観的な基準により一律に行うことが相当であるところ、そのためには、墓埋法により墓地として許可を受けた区域であるか否かによって判断するのが、最も簡明かつ客観的であって適当である」とし、さらに墓埋法においては「自己所有地に自家用の墓地のみを設置したいいわゆる個人墓地であっても、同法10条の許可を要するものであるから、右許可を得ていない以上、墓地として使用されていないとみなす取扱いをしても、不合理であるとはいえない」とした上で、地方税法348条2項4号において「墓地が固定資産税の対象から除外されたのは、墓地の公共的施設としての性格、事業の公益性等に鑑み、……税制上の優遇措置を与えたものと解されるのであり、その解釈適用に当たって、公衆衛生その他公共の福祉の見地から墓地等について規制する墓埋法の許可を前提とすることには合理性がある」として、本件土地が法348条2項4号の「墓地」に該当しないと判示した²⁵。

「墓地」の判断に関して、いつの時点で非課税を判定するのかといった問題がある。地方税法359条は「固定資産税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の1月1日とする」と規定しているので、賦課期日（1月1日）の時点で、墓埋法10条1項に基づく許可を得ていない場合がある。さいたま地判平成18年9月27日（判番139）および東京高判平成19年1月17日（判番140）²⁶は、「地方税法348条2項4号の『墓地』に該当するためには、賦課期日においてその土地が死体や遺骨を埋葬し得る墓地としての現況を備えているとともに、墓埋法10条に基づく墓地経営許可を受けた区域であることを要するというべきである」という解釈の指針を示し、「本件土地については、平成17年1月1日現在墓埋法10条1項の墓地経営の許可が取得されていないから、法律的に遺骨等を埋葬することが許容される状態にはなっていなかったというべきであり、したがって、本件土地は地方税法348条2項4号の『墓地』には該当していなかった」とした²⁷。

²³ 高野・前掲注17。

²⁴ 名古屋地判平成3年9月18日判タ774号167頁。

²⁵ 判旨に反対するものに、碓井光明「非課税固定資産たる『墓地』か否かの争訟方法および『墓地』の意義」ジュリスト1014号156頁（1992）。

²⁶ なお、本件は上告不受理とされた。最判平成19年6月8日（判番141）。

²⁷ 判例評釈として、一杉直「非課税とされる墓地の要件」月刊税務事例40(5)22-25頁（2008）。なお、特別養護老人ホーム開設準備中の固定資産に対し、非課税を適用すべきかが争われた事例として、東京地判平成18年10月30日（判番314）があるが、訴えの利益が消滅したとして却下されている。

上記の事例とは反対に、墓埋法10条1項に基づく許可を得ていたものの、賦課期日（1月1日）の時点で造成中の土地について「墓地」に該当するかどうか争われた裁判例がある。**さいたま地判平成19年6月27日（判番146）**は、「ある土地が、地方税法348条2項4号の『墓地』に該当するためには、賦課期日において、当該土地が墓埋法10条1項に基づく墓地経営許可等を受けた区域であるとともに、死体や遺骨を埋葬し得る墓地としての現況を備えていることを要するというべきである。」とし、「平成18年1月8日現在において、本件土地のうち墳墓を設置することが予定されていた土地部分は未だ造成中であって、墓地としての体裁は全く整っていない状況であったことが認められる。そうであれば、平成18年1月1日時点においても、本件土地は、死体や遺骨を埋葬し得る墓地としての現況を備えるに至っていなかったものというべきであり、地方税法348条2項4号の『墓地』には該当していなかったというべきである」と判断した。

非課税が、「公共性または公益性の強い一定の固定資産」に認められていることに鑑みると、賦課期日において、法的許可と現況とを備えていることが必要であると考えらるべきであろう。

3. 地方税法348条2項5号に関するもの

「公共の用に供する道路」

地方税法348条2項5号は「公共の用に供する道路、運河用地及び水道用地」を非課税としている。

旧公団道路用地のうち未供用部分の土地等が、地方税法348条2項5号の「公共の用に供する道路」に該当するか否かが争われた事例²⁸（課税を怠る事実の違法確認）において、**千葉地判平成18年5月26日（判番211）**は「公共の用に供する道路が、非課税とされるのは、道路の公共性に着目したものであり、公共の用に供する道路とは、一般に道路法による道路をいい、前記道路には、トンネル、橋、渡船施設、道路用エレベーター等道路と一体となって、その効用を全うする施設又は工作物及び道路の附属物で当該道路に附属して設けられているものを含むものとされ（道路法2条1項）、前記道路の附属物とは、道路の構造の保全、安全かつ円滑な道路の交通の確保その他道路の管理上必要な施設又は工作物をいう」との判断基準を示した。その上で、道路として未供用の部分については、空閑地となっている部分があったとしても①既に道路としての事業許可を受けており、②同許可に基づき、橋脚等の構造物が設置されるなど、現在、道路を建設中であって、平成25年3月31日ころには道路が完成する予定となっていること、③前記未供用部分の土地は、道路予定地（道路区域）として管理されており、それ以外の土地とは明確に区別されてい

²⁸⁾ 同様に未供用部分が非課税にあたるかどうか争われた事例として、千葉地判平成14年10月11日（判番167）、東京高判平成15年3月25日（判番168）、最判平成15年9月26日（判番169）。

ることなどが認められているといった事実から「前記未供用部分の土地も、供用部分と一体として『公共の用に供する道路』に当たると解するのが相当である」としている。

4. 地方税法348条2項9号に関するもの

「学校法人等がその設置する学校において直接保育又は教育の用に供する固定資産」

地方税法348条2項9号は、「学校法人又は私立学校法第六十四条第四項の法人（以下この号において「学校法人等」という。）がその設置する学校において直接保育又は教育の用に供する固定資産、学校法人等がその設置する寄宿舍で学校教育法第一条の学校又は同法第二百二十四条の専修学校に係るものにおいて直接その用に供する固定資産」を非課税としている。

学校法人が所有する建物が「寄宿舍」または「直接教育の用に供する固定資産」に該当するか否かが争われた事例において、名古屋高裁金沢支部平成12年3月13日判決（未公刊）²⁹⁾は、「本件家屋の実態・利用状況に照らせば、本件家屋は通常のホテルその他の宿泊施設と異ならないものであるから、これをもって、法348条2項9号にいう『寄宿舍』あるいは『直接保育又は教育〔の〕用に供する固定資産』に該当するとみることは到底無理である」とした。

賦課期日において設立認可申請中の学校法人等の所有する固定資産が、学校法人等がその設置する学校において直接教育の用に供する固定資産にあたるかが問題となった事例において、東京高判平成17年3月24日（判番288）は、「例外的な非課税要件を定めた同号の規定はみだりに拡張解釈されるべきものではなく、非課税要件の充足の有無は、・・・固定資産税等の賦課期日において判断されるべきものである」とし、非課税は認められないとした。

5. 旧地方税法 348 条 2 項 10 号（現 10 号の 6）に関するもの

「社会福祉事業法による社会福祉事業の用に供する固定資産」

旧地方税法348条2項10号の「社会福祉事業の用に供する固定資産」の意義が問題となった事例で、仙台地判昭和33年11月24日行集9巻11号2432頁は「地方税法第348条第2項第10号が免税固定資産を『社会福祉事業の用に供する固定資産』というのみで、……『直接』その事業等の用に供する固定資産と規定していない。その理由は、『直接』という文字を入れるときは、社会福祉法人の運営に重大な支障を来たし社会福祉事業法の律意が蹂躪されるからである。」と判示し「定款に反しない営利事業を営んだからといって直ちにその利潤源たる不動産が課税の対象たる固定資産であると観ることは穏当ではない。」と判示した³⁰⁾。

²⁹⁾ 原審・福井地判平成11年4月22日（未公刊）。上告審・最判平成12年10月19日（未公刊）。高野・前掲注17、参照。

³⁰⁾ 「社会福祉事業を行う法人が固定資産を他に貸し付けその収益を社会福祉事業の資金に充てている場合の当該固定資産はこれに含まれないと解すべきである」とするものに、金子・前掲注5、552頁。

大阪府知事から無料又は低額老人保健施設利用事業を行うことに係る定款変更認可を受け、開設許可を受けた施設が「社会福祉事業の用に供する固定資産」に当たるかどうかで争われた事例がある。旧地方税法348条2項10号にいう「社会福祉事業の用に供する固定資産」の要件として、自治省通達は、減免数割合が10%以上であることが必要であるとしていたところ、**大阪高判平成16年4月8日（判番495）**は、旧地方税法348条2項10号は、単に「社会福祉事業の用に供する固定資産」と規定するのみであり、「当該固定資産において営まれている老人保健施設の社会福祉事業としての利用頻度や割合につき何らの限定を付しておらず、当該老健施設が同号の『社会福祉事業』に該当するには、上記のとおり非課税とするに足る実態を備えている必要があるのだから、これに加え、上記10%基準を満たさなければ、『用に供する固定資産』に当たらないものと解する必要性はないばかりか、非課税の範囲を不当に制限するものである。したがって、自治省通達が上記『用に供する固定資産』の意義を上記のとおり限定することは、旧地方税法348条2項10号の正当な解釈に合致するものとはいえず、結局、『用に供する固定資産』とは社会福祉事業を行うのに必要な施設の用に供されている固定資産であれば足りるものと解するのが相当というほかない」として、当該施設の非課税を認めた。非課税の要件については、法令に委任されるべきであり、通達によることは、租税法律主義の観点から問題があるといえよう。

6. 地方税法 348 条 2 項 12 号に関するもの

「民法34条の法人（現：公益社団法人又は公益財団法人）が直接学術の研究の用に供する固定資産」

旧地方税法348条2項12号は「民法第34条の法人で学術の研究を目的とするものがその目的のため直接その研究の用に供する固定資産」を非課税としていた。

「学術の研究を目的とする」法人の意義について争われた事例について、最判昭和49年9月2日民集28巻6号1033頁は、「地方税法348条2項12号所定の『民法第34条の法人で学術の研究を目的とするもの』における『学術の研究』とは、日本学術会議法10条に定める区分によって示されるような意味における人文科学及び自然科学の学理的研究並びにその応用に関する研究をいい、右における『目的とするもの』とは、当該法人の定款又は寄附行為の目的条項に学術の研究を行う趣旨を掲げ、かつ、その組織、運営及び活動の実体からみて学術の研究という目的に副っていると認められるものを指し、また、右『学術の研究を目的とする』法人が学術に関する法人（民法34条参照）として文部大臣の設立許可を受けたもののみに限定されるものとはいえない旨の原審の判断は、正当として是認することができる。」と判示した。

最高裁判例は「学術の研究を目的とする」法人の意義を「学術の研究」と「目的とするもの」に区分して解釈していたが、民法第34条の法人が営む病院の各不動産及び償却資産が、非課税に該当するか否かが争われた事例において、**大阪高判平成19年6月26日（判番547）**は、法348条2項12号を、「民法第34条の法人で学術の研究を目的とするもの」とい

う要件（以下「前段要件」という。）と、「学術研究のため直接その研究の用に供する固定資産」という要件（以下「後段要件」という。）に分け、以下のように判断している。

前段要件について「民法第34条の法人で学術の研究を目的とするもの」という学術の研究とは、「日本学術会議法（平成16年4月14日法律第29号による改正後のもの。）10条、11条に定める区分によって示されるような意味における人文科学を中心とする科学、生命科学を中心とする科学並びに理学及び工学を中心とする科学の各分野における学理的研究並びにその応用に関する研究をいい、『目的とするもの』とは、当該法人の定款又は寄附行為の目的条項に学術の研究を行う趣旨を掲げ、かつ、その組織、運営及び活動の実体からみて学術の研究という目的に副っているものと認められるものをいう。」とした。後段要件について「法348条2項12号は、民間学術研究機関がわが国の学術及び産業の振興上重要な使命を有することにかんがみ、これに対し財政的援助を行い、学術の研究の遂行を容易にすることを目的として規定されたものである（民間学術研究機関の助成に関する法律1条参照）。このような法の趣旨と本号の文言とに照らせば、本号の『学術研究のため直接その研究の用に供する固定資産』とは、常態として直接に学術研究の目的に供される固定資産及びそれを物理的又は機能的に維持管理するために通常必要とされる固定資産をいうものと解するのが相当である。すなわち、学術研究のため直接研究の用に供されなければならない、単に間接的に学術研究に役立っているにすぎないだけでは足りないし、単に一時的に供されるものであったり、主として他の用途に供されるものであってはならず、常態的に供されることを要するというべきである」と判示し、原審である**大阪地判平成18年3月23日（判番546）**の判断を支持した。民法34条設立の法人が経営している病院は医療法人が経営する病院と同様に外来患者の治療を行うことがあるので、それを根拠として非課税を認めるべきではないとの論理も成り立ちうる。しかし、**大阪高判平成19年6月26日（判番547）**は、条文の文言に沿って解釈し、前段要件に関しては、研究の目的が単に定款に定められているだけではなく、「実態」を伴っていることが必要であり、また、後段要件に関しては「常態として」直接研究の用に供している固定資産であることが必要であるとする。臨床医学研究の中心は診療的研究にあることから、診療行為実践の場である診療室や病棟も「常態として」直接に学術研究の目的に供していると評価される場合は、診療室や病棟についても非課税を認めるべきであろう³¹⁾。

7. 地方税法348条4項に関するもの

農事組合法人

地方税法348条4項は「市町村は、農業協同組合法・・・による組合・・・が所有し、かつ、使用する事務所及び倉庫に対しては、固定資産税を課することができない」と規定している。

³¹⁾ 金子・前掲注5、552頁。

農事組合法人が「農業協同組合法による組合」に該当するかが争われた事例において、**盛岡地判平成14年5月10日（判番30）**³²⁾は、「地方税法348条4項は、一定の公益性が認められる団体が所有し、かつ、使用する事務所及び倉庫に対しては、その主体が有する公益性に着目して、特に固定資産税を課税しないことを定めた趣旨であると解されるところ、農業協同組合は、農業協同組合法8条において規定されるとおり、非営利の法人であり、資金の貸付け、貯金の受入等の信用事業、買取購買、委託購買等の購買事業、共同利用施設の設置等の利用事業を始め、組合員の委託により農業の経営などの附帯事業をも行うなど、組合員の共同の利益のために広範囲にわたる事業を行うこと（農業協同組合法10条）とされ、その規模も大きくなることが予定されており、法律上も設立の手續、管理運営、行政監督などにおいて詳細な規定が設けられているのであって、公益性の高い団体であるといえることができる。他方、農事組合法人の場合、事業の内容は農業経営などの生産事業のみに限定され（同法72条の8）、その設立手續や運営についての規定も、農業協同組合と比較して簡素化されているし、その実質においても、農民個人の集合体であって、小規模な組織であることが多く、農業協同組合と比較すると、その公益性の程度に明かな差異が認められる。同法348条4項は、このような差異に照らして、固定資産税の非課税措置を受ける法人から農事組合法人を除外したものと解される」と判示し、農事組合法人が「農業協同組合法による組合」に該当しないとした。

8. 地方税法348条6項に関するもの

「独立行政法人以外の者が使用している固定資産」

地方税法 348 条 6 項は、「非課税独立行政法人が所有する固定資産（当該固定資産を所有する非課税独立行政法人以外の者が使用しているものその他の政令で定めるものを除く。）」を非課税としているが、非課税独立行政法人の所有する固定資産であっても、当該法人以外の使用するものにあつては、固定資産税の課税対象になるものとしている。非課税独立行政法人である原告から貸付契約に基づいて他の会社等に貸し付けられたレストラン営業、物品販売（自動販売機の設置の方法によるものを含む。）に使用されている本件各不動産の部分が地方税法 348 条 6 項にいう「当該固定資産を所有する非課税独立行政法人以外の者が使用しているもの」に当たるかが争われた事例において、**東京地判平成19年10月11日（判番329）**は「非課税独立行政法人の所有する固定資産であっても、当該法人以外の使用するものにあつては、固定資産税の課税対象になるものとしている。これは、私人の通常の固定資産と同様の状態で使用されているものについてまで非課税とするのは、その使用の実態に照らして均衡を欠き相当でないことによるものと考えられる。そうすると、非課税独立行政法人の所有する固定資産であつて、当該法人以外の者が契約等による独立した権限に基づいて使用しているものと認められるならば、法律的性質から

³²⁾ 控訴審・仙台高判平成14年10月31日（判番31）。

みても、また、外形的にみても、その使用の実態において、私人の通常の固定資産の使用との間に差異はなく、固定資産税の課税対象になるものというべきである」としている。

9. その他

(1) 過誤納に関する裁判例

長年、非課税であるはずの道路について課されてきた固定資産税、都市計画税について、返還請求権、損害賠償請求権が成立するか否かが争われた事例において、**東京地判平成 17 年 7 月 15 日（判番 297）**³³は、固定資産税等に係る過誤納金について、還付請求することができる日とは、その過誤納金が生じた日であり、無効な賦課処分に基づいて納付したことにより生じた誤納金については、その誤納金を納付納入した日をいうと解し、原告の平成 10 年度分以前の固定資産税等に係る誤納金については、その還付請求権は時効により消滅しているとされた。

(2) 徴税請求に関する裁判例

東京地判平成 17 年 10 月 4 日（判番 395）³⁴は、大学構内の 2 神社等の建物が固定資産台帳に登録がなく、課税されていないことが違憲、違法であるとして、原告は、憲法 20 条、89 条、99 条、30 条、地方自治法 260 条の 2 及び消費者契約法に基づき、松本市が本件各神社に対し固定資産税を賦課徴収することを求め、国家賠償法に基づく損害賠償を求めた事例である。東京地裁は、「これらはいずれも原告の具体的な権利義務ないし法律関係に直接かかわらないで、法規の適用の客観的適正を確保させることを目的としている請求といえ、本件徴税請求及び本件指導監督請求が、原告の具体的な権利義務等に直接かかわることを義務付けるに足りる事実の主張、立証はない」として、本件徴税請求及び本件指導監督請求は、法律上の争訟に当たらず、不適法であるとしている。

東京地判平成 18 年 10 月 18 日（判番 397）³⁵は、学校法人長野朝鮮学園所有の建物の一部を朝鮮総連県本部が使用しているにもかかわらず、被告学園の敷地等の施設について、学校法人の施設に当たるとして固定資産税及び都市計画税が非課税とされたのは、憲法 89 条の定める政教分離原則に反し、原告の信教の自由（同法 20 条）、思想、良心の自由（同法 19 条）および学問の自由（同法 23 条）を侵害するから違法であると主張して、松本市に対し、被告学園からその所有施設に係る固定資産税及び都市計画税を徴収することを求めた事例である。東京地裁は、「原告は、松本市民であるにとどまるから、そもそも『一定の処分をすべき旨を命ずることを求めるにつき法律上の利益を有する者』（行政事件訴

³³ 控訴審・東京高判平成 17 年 11 月 16 日（判番 298）、上告審・最決平成 18 年 3 月 2 日（判番 299）。

³⁴ 控訴審・東京高判平成 18 年 5 月 30 日（判番 396）も同旨。

³⁵ 東京地判平成 18 年 10 月 18 日（判番 398）も、非課税措置を取消して課税するよう請求した事例である。

訟法 37 条の 2 第 3 項) に当たらず、その主張自体からして、原告において、『一定の処分
がされないことにより重大な損害を生ずるおそれ』(同法第 1 項) があるとも認められな
い」として、原告が、固定資産税及び都市計画税を徴収することを求める訴えは、不適法
であるとしている。

IV 固定資産税の減免の裁判例

1. 「その他特別の事情がある者」・「公益のために直接専用する固定資産」の意義

地方税法 367 条は「その他特別の事情がある者」に固定資産税の減免を認めている。地
方税法 367 条を受けて、多くの地方団体は条例によって「公益のために直接専用する固定
資産」を固定資産税の減免の対象としている。

例えば、A 法人が所有する土地を B 漁業協同組合(以下「B 漁協」という。)に漁業の
事業用地として使用させることを目的として、A 法人が C 町に無償貸与し、C 町がこれを
B 漁業に無償貸与した土地について、「公益のために直接専用する固定資産」に該当する
かどうか争われた事例がある。千葉地判平成12年12月20日平成10年(行ウ)第71号(判番
なし)は、地方税法367条に基づく固定資産税の減免は、「原則として、徴収猶予や納期限
の延長等によっても到底納税が困難であるなど客観的にみて納税義務者の担税力が著しく
減少している場合に行われることが予定されているというべきであり、公益上の観点から
固定資産税の減免を行う場合であっても、租税負担の公平の観点からみて減免を相当とす
る程度の強い公益性がある場合、すなわち、当該固定資産がその性質上担税力を生み出さ
ないような用途(道路、公園など)に使用されている場合などに限って減免を行うことが
できると解するのが相当である。地方税法367条を受けた本件条項が、減免の対象となる固
定資産を、公益のために『直接』『専用』するものに限定しているのも、かかる趣旨に基
づくものと理解することができるのであるから、本件条項も、当該固定資産がもつぱら右
のような用途に直接使用されている場合に適用されると解すべきである」と判断している。

最近では、以下に見るように、マンションの公開空地、朝鮮総連関連施設が、「公益のた
めに直接専用する固定資産」に該当するか否かが問題となっている。

(1) マンションの公開空地

マンションの公開空地が固定資産税の減免の対象となるか否かが争われた事例で、東京
高判平成 13 年 10 月 30 日(判番 331)は、マンションの公開空地が、「そもそも横浜市市
税条例施行規則において、公開空地が固定資産税の減免の対象となるとの明示的な規定は
存在しない上、本件公開空地は、原判決も説示するとおり、歩道及び公園に供されるもの
で、公的な性格を有するといえるものの、そもそも私的な利益(建築物の高さの緩和)を
実現したいという私的な目的を達成することとの引替えに、建物の存続する限り公的な性
格を帯びたものにすぎないものであり、したがって、これが『公益上その他の事由により
特に減免を必要とする固定資産』には該当しないとした原判決の判断は、正当として是認

することができる」とした。

（２）朝鮮総連関連施設

朝鮮総連関連施設が「公益のために直接専用する固定資産」に該当するか否か争われた裁判例は多い。

熊本地判平成 17 年 4 月 21 日（判番 722）は、熊本朝鮮会館が熊本市税規則 6 条 2 号ウの公民館類似施設に該当するかが争われた事例である。熊本地裁は、熊本朝鮮会館を公益性がある施設と認めて減免措置を行った熊本市の判断は合理性があり、裁量権を逸脱または濫用したものとは評価できないとして、減免の無効確認の請求を退けた。

熊本地裁の控訴審である福岡高判平成 18 年 2 月 2 日平成 17 年(行コ)第 12 号(判番なし)は、『公民館類似施設』が社会教育法 42 条に規定する『公民館に類似する施設』を指すことは明らかであり、同法 20 条によれば、公民館は、実際生活に即する教育、学術及び文化に関する各種の事業を行う施設とされている。この公民館類似施設が、上記『公益のために直接専用する固定資産』を例示列举したものであることはいうまでもない。これらのことからすれば、この公民館類似施設等とは、専ら上記の意味における公益的な活動を目的、内容とする施設を指すものと解するのが相当であり、公民館と同様に、一定の属性を有する者を対象とした施設ではなく、一定区域の住民を広く対象とした施設を予定しているものと解するのが相当である」とし、朝鮮総連関連施設に対する減免を否認した。

なお、公民館が、減免の対象になるか否かが問題となった長野地判平成 19 年 8 月 3 日（判番 401）では、「土地、建物につき松本市税条例に基づき、公民館、集会所及び敷地として使用していることを理由に、固定資産税、都市計画税を全額免除したことに違法性はない」としている。

東京地判平成 19 年 7 月 20 日（判番 327）は、「公益のために直接専用する固定資産」とは、『公益のため』すなわち、不特定多数の利益のため、『直接』『専用する』固定資産、すなわち、不特定多数の者の『直接の使用又は利用に専ら供されている』固定資産を指し、そのような固定資産については、公益性が明白であるから、減免の対象とするという趣旨であり、たとえば公益性のある団体の所有する固定資産であっても、それが特定の者によってのみ使用されているようなものは公益性の有無や程度が明白とはいえないので、これには含まないと解するのが相当である」として、旅券発給業務の用に直接供している部分以外の部分については『公益のために直接専用する固定資産』に該当しないと判断した。

札幌高判平成 19 年 7 月 20 日（判番 27）は、「固定資産税を減免するために必要な『公益性』があるというためには、当該不動産が不特定多数の者の利用に供されていること、換言するならば広く一般市民に開放されていることが必要であると解すべきであり、特定の集団に属しあるいはこれに親和性を持つ者のみが専ら利用者として想定される施設がその要件を満たさないことは明らかである」として、朝鮮総連関連施設に対する固定資産税の減免を否定した。

長野地判平成 20 年 2 月 22 日判タ 1284 号 189 頁（判番なし）³⁶⁾は、『公益のために直接専用する固定資産』とは、『不特定多数の者による使用に専ら供されている施設』をいうと解される」とし、本件の使用状況によれば、本件減免対象不動産は朝鮮総連の活動を始めとして在日朝鮮人のための施設として使用されており、本件の施設が広く一般住民に開放されて使用に供されている状況はうかがわれないので、本件減免対象不動産が本件条例 65 条 1 項 2 号の『公益のために直接専用する固定資産』に該当するとはいえないから、本件免除措置は取り消されるべきと判断している。

東京高判平成 20 年 4 月 23 日平成 19 年(行コ)第 266 号（判番なし）³⁷⁾は、「公益のために直接専用する固定資産」とは、『公益のため』すなわち、不特定多数の者の『直接の使用又は利用に専ら供され、その利益を増進する』固定資産を指し、そのような固定資産については、公益性が明白であるから、減免の対象とするという趣旨であり、たとえば公益性のある団体の所有する固定資産であっても、それが特定の者によってのみ使用され、あるいは広く住民の利用に供されることが予定されていないものは公益性の有無や程度が明白とはいえないので、これには含まないと解するのが相当である」とし、「不特定多数の者の使用又は利用の増進とは、施設の利用がこれを必要とする不特定多数の者に開かれていることを意味するのであって、一定時点での施設の利用者が不特定多数であることを意味するものではない・・・無償で直接的に不特定多数の者の使用又は利用に供されている固定資産について、不特定多数の者の利益を増進させていることにかんがみ固定資産税を減免する趣旨である」としている。

東京高判平成 20 年 9 月 18 日平成 19 年(行コ)第 213 号（判番なし）³⁸⁾は、「固定資産が新潟市市税条例 67 条 1 項 2 号所定の『公益のために直接専用する』という要件を満たすというためには、その納税義務者が地方税法 367 条所定の要件をも満たすということができなければならない、同条所定の『特別の事情がある者』に該当することを要し、かつ、その納税義務者が『公益のために直接専用する』固定資産であることを要すると解するのが相当である」としている。

2. 裁量権の問題

租税法規においては、一般に行政庁の自由裁量の排除が要請され、このことは免除にも妥当する。非課税に関して地方団体の裁量が存在しないのに対して、「課税免除は、当該地方団体の選択の結果」³⁹⁾であるから、地方団体の裁量が認められる余地がある。実際、多くの地方団体が、減免の必要性の判断について市町村長の裁量を認めているため、裁量権の逸脱または濫用があったかが問題となっている。裁判所は、裁量権の問題に対して以下の

³⁶⁾ 固定資産税の減免の裁判例については、金子・前掲注 5、553 頁。

³⁷⁾ 東京地判平成 19 年 7 月 20 日（判番 327）の控訴審である。

³⁸⁾ 新潟地判平成 19 年 5 月 17 日（判番 373）の控訴審である。

³⁹⁾ 碓井光明『地方税の法理論と実際』100 頁（弘文堂、1986）。

ようなアプローチを行っている。

（１）裁量権の行使に逸脱または濫用があったか

裁判所は、減免事由に関する市長等の裁量権の行使に逸脱または濫用があったかどうかを一つの基準として、判断を行ってきた。

東京地判平成 5 年 7 月 16 日平成 4 年(行ウ)第 100 号（判番なし）は、「市長が、どのような事業を公益性のあるものと認めるか、その事業に供されている固定資産のうちどの部分を直接専用するものと認めるかおよび本件規定の要件に該当するもののうちいずれを必要なものと認めるかは、固定資産税の減免という手段によって達成しようとする行政目的の下において行使される市長の裁量権に委ねられているものと解されるから、その裁量権の行使に逸脱又は濫用があったと認められるときに限り、これを違法とすることができるというべきである。」としている。

千葉地判平成 16 年 3 月 19 日（判番 197）は、コミュニティセンターの土地及び建物の固定資産税の減免が問題になった事例である。千葉地裁は、「市長がどのような固定資産を『特別な事由のあるもの』と認めるか及び本件条例 71 条 1 項各号に該当するもののうち、いずれを減免の必要性があるものと認めるかは、固定資産税の減免という手段によって達成しようとする行政目的の下において行使される市長の裁量権に委ねられているものと解されるから、その裁量権の行使に逸脱又は濫用があったと認められるときに限り、これを違法とすることができるものというべきである」と判示した。コミュニティセンターの土地及び建物は地区集会施設用地及び地区集会施設として使用されているところ、地区集会施設用地及び地区集会施設は地区住民が広く利用する公共性を有するものであることからすれば、被告が、当該コミュニティセンターの土地及び建物を八街市税条例 71 条 1 項 4 号の「特別な事由のある」固定資産であって、その所有者に対して課する固定資産税を減免する必要があるものと認めたことには合理性があるものといえることができ、被告の判断について裁量権の逸脱あるいは濫用があったとは認められない、と判断した。

熊本地判平成 17 年 4 月 21 日（判番 722）は、「地方公共団体の長がいかなる固定資産を固定資産税減免の対象として認めるかは、当該固定資産において営まれている事業の公益性の認定、直接専用している部分の認定、必要性の認定等を含めて、当該固定資産税の減免という手段によって達成しようとする行政目的の下において行使される地方公共団体の長の合理的な裁量に委ねられていると解されるから、その裁量権の行使に逸脱又は濫用があったと認められる場合に限り、違法との評価を受けるものというべきである。」とし、裁量権の逸脱・濫用はないとされた。

東京地判平成 19 年 7 月 20 日（判番 327）は、都税条例 134 条 1 項 4 号は「規則で定める固定資産」についても減免を認めており、同号に委任された規則 31 条 1 項は「特別な事情があると認められる固定資産」と規定し、それに該当する固定資産の類型は、通達に個々に列挙されている。列挙された減免対象資産以外の固定資産で「固定資産の使用実態等が、

都の行政に著しく寄与すると認められ、減免措置に対して、都民の合意が容易に得られるもの」についても固定資産税の減免の対象とされている。「『特別の事情があると認められる固定資産』に該当し又は該当しないことを理由とする固定資産税の減免許可又は減免不許可の決定は、課税庁の裁量処分であり、裁量権の範囲を逸脱し又はその濫用があった場合に限り、違法な処分として取り消し得べきものとなるというべきである。」とした。

控訴審である東京高判平成 20 年 4 月 23 日平成 19 年(行コ)第 266 号(判番なし)もまた、「『特別の事情があると認められる固定資産』に該当し又は該当しないことを理由とする固定資産税の減免許可又は減免不許可の決定は、課税庁の合理的裁量による判断において、減免の要件に該当する限り減免し、減免の要件に該当しないときは減免することができないものというべきであり、この裁量権の範囲を逸脱し又はその濫用があった場合に限り、違法な処分として取り消し得べきものとなるというべきである。」として、東京地裁の判断を踏襲している。もっとも、同控訴審は本件不動産の固定資産税の減免の根拠は本件規則にあること、およびその規則にかかる本件基準は課税庁の裁量権行使の基準を行政の内部において定めたものと位置付け、本件通達の基準については、「その内容に格別不合理な点は認められない」としている。そして、「『特別の事情があると認められる固定資産』に該当し又は該当しないことを理由とする固定資産税の減免許可又は減免不許可の決定は、課税庁の合理的裁量による判断において、減免の要件に該当する限り減免し、減免の要件に該当しないときは減免をすることができないものというべきであり、この裁量権の範囲を逸脱し、又はその濫用があった場合に限り、違法な処分として取り消し得べきものとなるというべきである。」と判示して、旅券発給業務の用に直接供している部分については本件規則 31 条 1 項の「特別の事情」を認め、その他部分については本件基準に該当せず「特別の事情」は認められないとした。

(2) 裁量権の行使に逸脱または濫用があったと認められる基準

減免課税要件にかかる裁量性の問題については、処分的前提である事実認定の問題として判断する方法があり得る。

旭川地判平成 18 年 12 月 27 日(判番 26)は、市長の固定資産の減免の許否の認定について「当該固定資産税の減免という手段によって達成しようとする行政目的の下において行使される市長の合理的な裁量に委ねられる」としつつ、固定資産減免申請の許否にかかる市長の処分が違法とされるのは、その裁量権の行使に逸脱または濫用があったと認められる場合に限られ、市長の裁量権行使に逸脱又は濫用があったと認められるかについては、①処分の前提として重大な事実誤認があるか否か、②処分が根拠法令の目的に違反するか否か、③処分が比例原則に違反するか否か、④処分が平等原則に違反するか否か、⑤処分が行政の継続性の原則ないし信義則に違反するか否か、という 5 つの基準によって判断す

るという判断枠組みを設けている⁴⁰。

（３）処分の有効性をそれに先行する減免課税要件の判断にかからせる方法

処分の有効性をそれに先行する減免課税要件の判断にかからせる方法がある。

福岡高判平成 18 年 2 月 2 日平成 17 年(行コ)第 12 号（判番なし）⁴¹は、市長等の裁量権について「厳格な租税法律主義のもと、租税法領域では課税庁の処分に自由裁量は認められず、裁量が認められるとしても、それは法規裁量の範囲内であることに異論はない。このことは固定資産税の減免事由についても同様である。」としている。

東京高判平成 20 年 4 月 23 日平成 19 年(行コ)第 266 号（判番なし）によると、減免処分が許されるのは、「要件該当性の判断の前提となった事情が事実的基礎を有し、その判断が社会通念に照らして、当該要件に該当するとき（要件判断の裁量に合理性があるとき）」に限るとして、「減免の要件の判断に課税主体の裁量の余地がある場合でも、その判断は厳格に行うべきであるという意味で租税条例主義の趣旨が及ぶものと解すべき」として、租税条例主義の観点から厳格に行うことが求められている。もっとも、同東京高裁判決は、減免事由に関係する通達の「規定の文言に即して」解釈することによって、市長等の裁量権について、合理性を求めている。本判決は、固定資産税の減免の課税要件の解釈において、厳格な文理解釈を要請しているのではなく、手続き的な要素にも厳格な租税条例主義が及ぶとし、課税庁の裁量を厳しく判断したものと考えられる⁴²。

V まとめー固定資産税の課税除外の裁判例の傾向

固定資産税の課税除外の最近の裁判例の傾向についていえることは、まず、訴訟件数が増えている点を挙げることができる。とりわけ、固定資産税の減免についての訴訟が増えており、その多くは住民訴訟によるものである。固定資産税の課税除外は、「租税負担の公平性を犠牲にして講じられている措置である。特に、固定資産税は市町村の基幹税目であり、広く土地、家屋及び償却資産の保有一般に対して課される税であることから、従来から非課税等特別措置について極力整理・合理化されるべきであるとの指摘がなされてきた」⁴³ところである。固定資産税の課税除外がそもそも公平性を阻害する要因を内在していることから、こうした現象は、ある意味当然の結果であるといえよう。

次に、非課税要件規定の解釈適用において、民間業者との関係が問題となる場面が増え

⁴⁰ 控訴審の札幌高判平成 19 年 7 月 20 日（判番 27）もこの判断枠組みを踏襲している。

⁴¹ 原審、熊本地判平成 17 年 4 月 21 日（判番 722）。

⁴² 柴由花「固定資産税の減免の課税要件の判断と租税条例主義の趣旨」〔東京高裁平成 20 年 4 月 23 日判決〕ジュリスト 1387 号 190－193 頁（2009）。

⁴³ 財団法人 資産評価システム研究センター『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書ー将来における固定資産税負担のあり方についてー・ー地価安定期における特別土地保有税のあり方についてー』平成13年3月

http://www.recpas.or.jp/jigyoreport_web/pdf/H.12/chiho_h1303.pdf

ていることを挙げることができる。ペットの遺骨保管や病院での診察等は公益的な団体でなくとも行い得ることから、固定資産税の物的課税除外の裁判例において、固定資産の「本来の事業の用」、「本来の研究の用」の意義とともに、「専ら」、「直接」といった法令上の文言の解釈が重要とされ、固定資産の使用形態を個別具体的に判断する必要が高まっている。そして、「専ら」、「直接」といった意義について、ペットの遺骨に関する裁判例においては、歴史的、時間的要素が、また、大学病院の診察行為に関する裁判例においては、その「常態」が勘案されており、賦課期日における使用状況だけが判断の基準とはされていない。

非課税要件規定の解釈適用においては、狭義性、厳格性の要請は一層強調されてしかるべきとされてきたところであるが（「金属マンガン電気ガス税賦課決定事件」仙台高裁昭和50年1月22日訟月21巻4号837頁）、固定資産税の非課税については公益性が重視されるため、それらの要請は近時においても踏襲されていると考えられる。例えば、「墓地」の解釈に見るように、賦課期日における現況だけでなく、許認可等の法的要件をも充足していることが必要とされている。また、賦課期日において設立認可申請中の学校法人が所有する固定資産について、「直接保育又は教育の用に供する固定資産」の「直接」の意義が厳格に解されたが、裁判例の流れから妥当であると考えられる。なお、現況の把握に関しては課税庁も立証責任を負うことになるため、賦課期日に近い現況を把握しておくことが要求されることになろう⁴⁴。他方、「墓地」の判断に比較して、「公共の用に供する道路」に関しては賦課期日において未供用の部分に対しても非課税が認められたが、それは将来、確実に供用することが法的に認められていること等から明らかであるなど、道路の持つ高い公益性、特殊性に由来すると考えられる。

最後に、固定資産税の減免措置における「公益のために直接専用する固定資産」の意義について、裁判例の蓄積により、不特定多数の者の「直接の使用又は利用に専ら供されている」固定資産とする判断の枠組みが確立されたといえよう。朝鮮総連関連施設に関する学説には、『不特定多数の使用又は利用等のために供される』ことを『公益』の要件としているが、一般的な固定資産であればともかく、本件物件のような在外公館的施設には右要件の提出は妥当ではない⁴⁵とするものがあるが、裁判例においては、公益性のある団体の所有する固定資産であっても、それが特定の者によってのみ使用されている場合や、広く住民の利用に供されることが予定されていないものは公益性の有無や程度が明白とはいえないとして、減免の適用が否認されている。裁判所は、マンションの公開空地の事例においても、それが私的な利益の実現するものである場合は、不特定多数の用に供されても「公益のために直接専用する固定資産」に該当しないとしている。

⁴⁴ 「墓地非該当で課税、空撮がダメ押し―賦課期日までに墓地としての体裁が整っておらず課税は適法―裁判所」判例自治304号4-6頁（2008）。

⁴⁵ 北野弘久『朝鮮総連』への固定資産税課税とその法的検討『税法問題事例研究』374頁（勁草書房、2005）。

減免をめぐる裁量権の問題に関して、近時の裁判例は、租税条例主義の観点から厳格に判断していると考えられる。固定資産税の減免は、課税の公平に対して阻害要因となり得るのであるから、課税要件の規定には「厳密な租税条例主義が妥当する」と考えるべきである。しかし、固定資産税の減免については、課税要件を厳格に規定するだけでは不十分で、課税要件に該当するか否かの課税庁の判断にも厳格性を求めなければ、実質的な公平が保たれないことになろう。

非課税

判番	裁判所	判決年月日	備考
286	東京地裁	16. 3. 25	348 条 2 項 3 号
287	東京地裁	16. 11. 16	348 条 2 項 3 号
296	東京地裁	17. 5. 19	348 条 2 項 3 号
309	東京地裁	18. 3. 24	348 条 2 項 3 号
310	東京地裁	20. 1. 23	348 条 2 項 3 号
139	さいたま地裁	18. 9. 27	348 条 2 項 4 号
140	東京高裁	19. 1. 17	348 条 2 項 4 号
141	最高裁	19. 6. 8	348 条 2 項 4 号
146	さいたま地裁	19. 6. 27	348 条 2 項 4 号
167	千葉地裁	14. 10. 11	348 条 2 項 5 号
168	東京高裁	15. 3. 25	348 条 2 項 5 号
169	最高裁	15. 9. 26	348 条 2 項 5 号
211	千葉地裁	18. 5. 26	348 条 2 項 5 号
288	東京高裁	17. 3. 24	348 条 2 項 9 号
289	最高裁	17. 8. 30	348 条 2 項 9 号
494	大阪地裁	14. 7. 25	348 条 2 項 10 号
495	大阪高裁	16. 4. 8	348 条 2 項 10 号
314	東京地裁	18. 10. 31	348 条 2 項 10 号
546	大阪地裁	18. 3. 23	348 条 2 項 12 号
547	大阪高裁	19. 6. 26	348 条 2 項 12 号
30	盛岡地裁	14. 5. 10	348 条 4 項
31	仙台高裁	14. 10. 31	348 条 4 項
329	東京地裁	19. 10. 11	348 条 6 項
297	東京地裁	17. 7. 15	過誤納
298	東京高裁	17. 11. 16	過誤納
299	最高裁	18. 3. 2	過誤納
395	東京地裁	17. 10. 4	徴税請求
396	東京高裁	18. 5. 30	徴税請求
397	東京地裁	18. 10. 18	徴税請求
398	東京地裁	18. 10. 18	徴税請求

減免

判番	裁判所	判決年月日	備考
331	東京高裁	13. 10. 30	公開空地
332	最高裁	15. 7. 10	公開空地
722	熊本地裁	17. 4. 21	朝鮮総連関連施設
401	長野地裁	19. 8. 3	公民館
327	東京地裁	19. 7. 20	朝鮮総連関連施設
26	旭川地裁	18. 12. 27	朝鮮総連関連施設
27	札幌高裁	19. 7. 20	朝鮮総連関連施設
373	新潟地裁	19. 5. 17	朝鮮総連関連施設
197	千葉地裁	16. 3. 19	コミュニティセンター

固定資産評価審査委員会制度・縦覧制度・その他をめぐる裁判例

明治大学商学部専任講師 松原 有里

I はじめに

本稿は、①固定資産評価審査委員会制度、②縦覧制度及び③その他の固定資産税をめぐる論点に関する裁判例の分析を中心に行うものである。上記3点に係る裁判例の数は、前回の報告書¹⁾の対象期間であった昭和63年度～平成13年10月期までに出了た判決数に比べ、いずれも減少している（①115件から91件、②16件から5件、③460件から240件）が、これは、その間に行われたそれぞれの制度の法改正によって、従来の争点となっていた事案が裁判になる前に事前に解決したためと考えられる。しかし、その一方で、旧制度から新制度に移行中に起きた事案や前回の報告書からは漏れている論点も存在する（EX 固定資産税の課税誤りによる過誤納についての市町村の対応等）ことから、以下、順を追って分析することとしたい。

II 対象となる裁判例一覧

原則として『固定資産制度に関する調査研究－判例資料集－』（平成21年3月）（以下「判例資料集」という。）に掲載された判例リストを検討対象としているが、一部その期間後に公表された判決にも言及している。本文中、引用した裁判例は以下のとおりである。

1. 最判平成14年7月9日（判番121）
2. 東京地判平成15年3月26日（判番256）
3. 東京高判平成16年2月19日（判番257）
4. 最判平成16年6月24日（判番258）
5. 千葉地判平成15年2月4日（判番173）
6. 最判平成15年10月28日（判番175）
7. 千葉地判平成平成15年2月14日（判番176）
8. 東京高判平成15年6月18日（判番177）
9. 最判平成15年10月24日（判番178）
10. 広島高判平成18年11月20日（判番647）
11. 宮崎地判平成16年11月2日（判番730）
12. 福岡高判（宮崎支部）平成17年2月23日（判番731）
13. 東京高判平成18年9月13日（判番307・308）

¹⁾ 濱谷直子「固定資産評価審査委員会制度」『固定資産税の判例に関する調査研究－固定資産税の判例の分析に関する調査研究－』99頁（2003）、西本靖宏「固定資産台帳の縦覧」『固定資産税の判例に関する調査研究－固定資産税の判例の分析に関する調査研究－』123頁（2003）

- 1 4. 東京高判平成13年12月19日（判番333）
- 1 5. 宇都宮地判平成17年4月6日（判番83）
- 1 6. 東京高判平成17年12月7日（判番84）
- 1 7. 最判平成16年12月17日（判番279）
- 1 8. 東京高判平成17年6月7日（判番280）
- 1 9. 横浜地判平成18年5月17日（判番360）
- 2 0. 東京高判平成19年9月26日（判番361）
- 2 1. 神戸地判平成17年11月16日（判番577）
- 2 2. 大阪高判平成18年3月24日（判番578）
- 2 3. 京都地判平成18年11月17日（判番480）
- 2 4. 名古屋高判平成21年4月23日（判番なし）

Ⅲ 固定資産評価審査委員会制度をめぐる裁判例

1. 固定資産評価審査委員会制度について

（1）概説

固定資産評価審査委員会は、第三者的な争訟裁断機関であり、その手続きは原則として書面審査（法 433 条 2 項）によるが、審査申出人から求めがあった場合には、口頭で意見を述べる機会を与えなくてはならない²⁾。さらに、必要がある場合には、公開による口頭審理を行うことができるとされている。この固定資産評価審査委員会における審理は、平成 11 年度までは、口頭審理が原則とされていた。過去の判例は、それ以前の時期に争われていたものが多い。

① これまでの判例の状況

従来の固定資産評価審査委員会の審査手続をめぐる判例は、審査申出人に対し、固定資産の評価の根拠、方法、手続等を了知させる措置をとらなかった事例（東京高判昭和 48 年 10 月 31 日³⁾）、口頭審理において審査申出人に対し、評価の根拠を明示せず、かつ、意見陳述、資料提出の機会も与えなかった事例（和歌山地判昭和 49 年 10 月 28 日⁴⁾）、審査申出人が、口頭審理を要求したのに口頭審理をしなかった事例（青森地判昭和 50 年 3 月 31 日⁵⁾）、職権により収集した資料や調査結果を口頭審理に上程しなかった事例（大阪高判昭和 61 年 6 月 26 日⁶⁾）等が存在する。もっとも、口頭審理手続に起因する訴訟に関しては、平成 11 年度の改正により減少している。

²⁾ 金子宏『租税法（第 14 版）』519 頁（2009）。

³⁾ 行裁例集 24 卷 10 号 1150 頁。

⁴⁾ 行裁例集 25 卷 10 号 1296 頁。

⁵⁾ 行裁例集 26 卷 3 号 469 頁。

⁶⁾ 判タ 626 号 136 頁。

② 平成 9 年以降の制度改正及び現況

固定資産評価審査委員会制度は、平成 9 年度及び平成 11 年度に大幅な改正が行われている⁷⁾。まず、平成 9 年度改正で委員選任要件の緩和が行われ、従来の「当該市町村の住民で市町村税の納税義務がある者のうちから」という条件から、「当該市町村の住民、市町村税の納税義務がある者、又は固定資産の評価について学識経験を有する者」という条件に変更された⁸⁾。さらに、平成 11 年度改正で、委員会構成要件の緩和や、審査申出期間、審理手続の改正も行われた。審査申出期間については、旧来の「固定資産課税台帳の縦覧期間の初日からその末日後 10 日までの間」から「納税通知書の交付を受けた日後 30 日まで若しくは縦覧期間の初日からその末日後 10 日までの間」へと変更になった⁹⁾。審理方式も、前述のように、原則書面方式とし、例外として審査申出人の求めがあった場合に口頭による意見陳述の機会が与えられるほか、審査委員会が必要と認めた場合に、口頭審理が行われる方式に変更し、また、審査申出人が「市町村長に対し、当該申出に係る主張に理由があることを明らかにするために必要な事項について、相当の期間を定めて、書面で回答するよう、書面で照会することができる」旨、規定した（法 433 条）。

現在では、この審査方法をめぐって、固定資産評価審査委員会の「審査の中立性」及び「不服申立前置主義と教示内容の適切性」が主たる争点となっていると考えられる。

（２）最近の主要判例

① 最判平成 14 年 7 月 9 日¹⁰⁾（越谷市固定資産評価審査委員会事件）（判番 121）

本件は、越谷市長（「原処分庁」）が、地方税法旧 349 条 3 項¹¹⁾ただし書きに基づき、X（原告、控訴人、被上告人）らが所有する土地について、固定資産税の課税標準の基礎となる価格の修正決定をし、上記価格を固定資産課税台帳に登録したところ、X らがこれを不満として、平成 8 年 6 月 5 日に、Y（固定資産評価審査委員会）（被告、被控訴人、上告人）に審査の申出をした事案である。Y は、本件審査手続において、口頭審理の終了後、原処分庁の補助職員が同席する場で審査請求の適否について審議し、上記審査申出を棄却する決定をしたが、この点につき、X が、(1)上記決定の手続上に違法がある、(2)上記決定には本件

⁷⁾ それ以前の状況は、山田二郎「固定資産評価審査委員会（「審査委員会」）の審査手続」『固定資産税の現状と納税者の視点』（六法出版社）99 頁（1988）、石島弘「固定資産評価審査委員会の機能と審理方式」税法学 400 号 97 頁、後藤正幸「固定資産評価審査委員会の審理手続について」『山田古稀 税法学の課題と超克』451 頁(2001)他を参照。平成 11 年度改正については、金子宏「固定資産制度の改革—手続の整備と透明化にむけて」税研 84 号 20 頁、碓井光明「固定資産評価の不服審査制度に関する考察」『山田古希 税法学の課題と超克』389 頁(2001)、現況については、（財）資産評価システム研究センター編『詳解固定資産評価審査委員会制度（H16 年改訂版）』（ぎょうせい）（2004）、固定資産税務研究会『平成 21 年度要説固定資産税』（ぎょうせい）（2009）他。

⁸⁾ 地方税法 423 条 3 項。

⁹⁾ 現行法上は、さらに 30 日から 60 日へと延長されている（法 432 条 1 項）。

¹⁰⁾ 判例自治 234 号 22 頁(2003)。

¹¹⁾ 平成 11 年法律第 15 号による改正前の条文である。

土地の評価を誤った違法があるとして、棄却決定の取消しを求めて提訴した。このうち、(1)の争点について、第一審の浦和地判平成10年1月26日¹²⁾は、「Yは、原処分庁の職員が同席している状態で、Y委員らの合議を行って、結論を決定しており、この点は、本来公正・中立であるべき固定資産評価審査委員会における審理の仕方として、その公正・中立性に疑問を生じさせるものであって、妥当とはいえないが、右決定は、Y委員らの権限と責任においてなされているのであるから、このことのみをもって直ちに右決定を違法とすることはできない。」と述べ、Xの請求を棄却した¹³⁾。これに対し、控訴審の東京高判平成10年9月30日¹⁴⁾は、以下のように判断し、原審を取消自判とした。「(1)Yの委員は、原処分庁の職員が同席する場で、審査請求の適否について合議をした上、審査請求を棄却することを決定したことは、いささか原処分庁に偏したとみられる審査決定手続であって、委員会の独立性、中立性に著しく反するものとの評価を免れず、地方税法423条、425条1項の規定の趣旨に反し違反である。」

最高裁は、最判平成2年1月28日第一小法廷¹⁵⁾を引用して、原判決を破棄し、被上告人の請求を棄却した。「地方税法は、固定資産課税台帳に登録された事項に関する不服の審査を固定資産の評価、課税の主体である市町村長から独立した第三者機関である固定資産評価審査委員会に行わせることとしている。これは、中立の立場にある同委員会に固定資産の評価額の適否に関する審査を行わせ、これによって固定資産の評価の客観的合理性を担保し、納税者の権利を保護するとともに、固定資産税の適正な賦課を期そうとするものである。（下線部筆者：最判平成2年1月18日の引用部分）以上のとおり、同委員会における審査手続は、決定の内容の適正だけでなく、利害関係人の保護利益をも目的としていることにかんがみれば、同委員会の審査手続が、明文の規定に反した場合に限らず、第三者機関である委員会の中立、公正を損なったものと言わざるを得ない場合には、手続上の瑕疵があるということが出来る。他方、手続的な瑕疵が処分の取消事由となるかどうかは、手続規定の趣旨、目的や瑕疵の程度、内容を勘案し、当該瑕疵が、処分の内容のいかんを問わず、処分を違法として取り消さなければならないほどのものであるか否かを個別的に判断して決すべきである。

以上の見地にたつて、本件審査手続に本件棄却決定を取り消すべき違法が存するかどうかについて検討する。

まず、Yの平成8年度第2回委員会において、委員3名が本件審査申出の適否について審議し、これを棄却することを決定した場に原処分庁の補助職員が同席していたことは、上告人の中立、公正の観点からみて不適切であったと言わざるを得ないものである。しか

¹²⁾ 判例自治186号49頁(1999)。

¹³⁾ 木村琢磨「固定資産評価審査委員会が原処分庁職員の同席する場で棄却決定をしたことが違法とされた事例（行政判例研究）」自治研究76巻12号124頁(2000)。

¹⁴⁾ 判例自治186号45頁(1999)。

¹⁵⁾ 民集44巻1号253頁。

し、上告人の委員が審議し、本件審査申出を棄却することを決定する段階において、上記職員が傍聴していたという範囲を超えて、実質的に何らかのかかわりを持ったことや影響を与えたことをうかがわせる事実はないから、上記の点をもって当然に本件棄却決定を取り消さなければならないほどの瑕疵ということとはできない。

次に、原判決は、上告人の委員 3 名が本件棄却決定書正本等の送付に関して越谷市税務部長らと協議したことを指摘するが、前記事実関係によれば、上記委員 3 名が本件審査申出を棄却することを決定した後、決定書の送付事務について上記税務部長らによる決裁手続が行われたにすぎないものであり、このことは、本件審査手続の瑕疵に当たるとはいえない。

なお、X は Y がその書記に固定資産税の評価、課税事務を担当する主税課の税制係長である A を充て、同人を本件審査手続に関与させたことも、本件審査手続の違法事由にあたるというところ、この点は、固定資産評価審査委員会の中立、公正の観点からは適切でないというべきである。しかし、前記事実関係によれば、A の本件審査手続への関与は、Y の委員会の収集通知、委員会の結果報告書の作成、関係書類の送付、委員が決定した本件棄却規定の決定書案の作成などといった書記事務を担当したにとどまるのであり、本件審査手続全体を通じて Y の中立、公正を損なったり、本件棄却決定の内容自体に関与したことをうかがわせる事実はない。したがって、上記の点も、本件棄却決定を取り消す理由に当たらないというべきである。」

② 東京高判平成 16 年 2 月 19 日（東京都特別区事件）（判番 257）

本件は、X らの共有に係る土地に対する平成 12 年度の固定資産課税台帳登録価格に係る審査申出につき、Y（固定資産評価審査委員会）が、賦課期日である平成 12 年 1 月 1 日における価格について、審理判断していないことを理由に、Y の土地の価格評価の決定に対し地価の下落率を勘案していないとして審理不尽の違法を訴えたものである。具体的には、審査委員会による棄却決定が審理不尽の違法があるか否か、すなわち、価格の決定は、賦課期日か価格調査基準日によるべきかが争われた。原審の東京地判平成 15 年 3 月 26 日（判番 256）は、「固定資産税の課税標準は、賦課期日における当該固定資産の価格と解すべきものであり、これに反する Y の主張を採用することはできない。」として決定を取消した。

これに対して、東京高判平成 16 年 2 月 19 日は、基準日を賦課期日としたうえで、最判平成 15 年 6 月 26 日を引用し、一部、原告の請求を棄却した。「(1)固定資産の価格の算定基準日は、固定資産税の賦課期日とすべきであって、価格調査日を基準にすべきではない。

（以下略）(2)委員会は、準司法機関として独立して法規を解釈適用できるところ、地方税法 349 条 1 項の規定を『固定資産の課税標準である固定資産の価格の算定基準日は、価格調査基準日である』と解釈した上で本件決定をしたからといって、委員会に審理不尽の違法があったということにならないばかりか、価格調査基準日から賦課期日までの半年間の地価下落率がわずかの程度であったことから、委員会の地方税法 349 条 1 項の規定の解釈

の誤りが、本件決定に影響を及ぼすものでなかったことが明らかであるので、本件決定に審理不尽の違法があるということとはできない。」同判決は、最高裁に上告されたものの不受理となり、確定している（判番 258）。

③ その他

その他、固定資産評価委員会をめぐって争われた事例としては、(i)行政処分を行っていない固定資産評価審査委員会が実質的に税額を決定するとする地方税法 432 条 3 項及び 434 条 2 項の規定の違憲性、(ii)納税通知書に審査申出の教示がないことの違法性（憲法 31 条違反）、及び(iii)固定資産評価審査委員会への審査申出及び決定を経ない訴訟の可否をめぐる事案等が存在する。

(i)(ii)を争点としたものとして、千葉市固定資産評価審査委員会の事例がある。原審の千葉地判平成 15 年 2 月 24 日（判番 173）は、原告のいずれの請求も棄却し、控訴審の東京高判平成 15 年 5 月 14 日（判番 174）も(i)の点について「地方税法 432 条 3 項、434 条 2 項は、固定資産税の適正な賦課を期するとともに固定資産税の価格を早期に確定させ、その後の手続の法的安定を図る趣旨に出たものと解することができ、国会の有する裁量的判断として合理性を有するものと認めることができる」と判断し、(ii)の点については「行政不服審査法では、固定資産課税台帳に登録された価格に不満がある場合についての救済方法を納税通知書に記載することまでは要求しておらず、控訴人の主張は採用できない」と述べて控訴棄却した。本事案は、最高裁に上告されたものの不受理で棄却されている（判番 175）。

また、千葉県佐倉市審査委員会の事例として、原審の千葉地判平成 15 年 2 月 14 日（判番 176）は、原告の訴えの一部を認めたものの、上述の争点に関しては千葉市固定資産評価審査委員会のケースと同様に判断して棄却した。控訴審の東京高判平成 15 年 6 月 18 日（判番 177）も控訴棄却し、最判平成 15 年 10 月 24 日（判番 178）も上告不受理としている。

(iii)に関しては、納税者である原告が、下関市長を相手取り、土地の地積をめぐる価格決定をめぐって同市の固定資産評価審査委員会への審査申出をせずに、訴訟で固定資産税及び都市計画税の賦課決定処分の取消しを求めた事案で、広島高判平成 18 年 11 月 20 日（判番 647）は、「地積は、路線価、価格係数、地目等と同様、価格の一つの算出要因であるから、控訴人らの不服は、固定資産課税台帳に登録された「価格」についての不服と認められる。「価格」についての不服は、固定資産評価審査委員会への審査の申出と同委員会の決定に対する取消訴訟の方法でのみこれを争うことができ、他の訴訟においてこの点を主張することはできない」旨判断して、納税者側の控訴を棄却している。最判平成 19 年 4 月 13 日も上告不受理としている（判番 648）。なお、固定資産税の長年の過誤納金をめぐり、上述のケースと同様に固定資産評価審査委員会の審査を経ずに、納税者側の不当利得返還請求権が認められるか否かという別の論点については、本稿の V その他の裁判例 2. 固定資産税の過誤納金についての個所で別途検討している。

2. 小括

以上から、近年の傾向として、原処分庁の職員の同席や固定資産税の価格決定の基準日のいずれの論点についても、上級審では形式的な要件のみならず、その結果が申立人にとって実質的な影響があったかという観点から個別に判断している傾向をみることができる。

IV 縦覧制度をめぐる裁判例

1. 縦覧制度について

(1) 概説

現行制度において、市町村長は、土地又は家屋に対して課する固定資産税の納税者が、その納付すべき当該年度の固定資産税に係る土地又は家屋について土地課税台帳等又は家屋課税台帳等に登録された価格と当該土地又は家屋が所在する市町村内の他の土地又は家屋の価格と比較することができるよう、毎年4月1日から、4月20日又は当該年度の最初の納期限の日のいずれか遅い日以後の日までの間、土地価格等縦覧帳簿を土地に対して課する固定資産税の納税者の縦覧に、家屋価格等縦覧帳簿を家屋に対して課する固定資産税の納税者の縦覧に供しなければならないと定めている（地方税法416条1項）。

もっとも、固定資産課税台帳については、昭和30年代までは何人も、他の土地や家屋などの資産に係る記載事項まで閲覧できることとされていたものの、昭和40年以降、行政実務では、納税義務者は自分の所有する固定資産に関する部分以外は見ることができないとされていた。しかし、学説上、長らく「納税義務者は、自己所有の不動産部分に関する部分のみではなく、その評価が適正・公平に行われているかどうかを知るために合理的に必要な範囲内で、その他の部分も自由に見ることができると解すべきである。そのように解さないと、法が縦覧を要求している趣旨の大半と云わないまでも、相当部分が失われる。」とし、批判されてきた¹⁶こともあり、過去の判例には、両方の見解をとるものがでてきた。すなわち、下級審では学説に近い判例が散見される（札幌高判昭和60年3月27日行裁例集36巻3号413頁、千葉地判昭和57年6月4日判時1050号37頁）のに対し、最判昭和62年7月17日（判時1262号93頁）は、旧来の行政解釈を支持している。こうした状況を踏まえ、立法措置として、平成14年度の改正で、地方税法415条1項及び416条が新たに設けられた¹⁷。

(2) 縦覧制度をめぐる最近の判例

①福岡高判宮崎支部 平成17年2月23日（判番731）

本件は、X（原告）が平成16年4月26日にY市の平成16年度の土地価格等縦覧帳簿の写しの交付を求めたのに対し、同市が本件文書は同市の情報公開条例9条2号の規定「個人に関する情報であって、特定の個人が識別され、又は、他の情報と照合することにより

¹⁶ 金子前掲書316頁（2009）。

¹⁷ 詳細は、西本前掲論文124頁。

識別され得るもの」に該当するとし、目的外使用のおそれから同日非公開とする決定を下したのに対し、処分の取消を求めて提訴したものである。争点は、土地価格等縦覧帳簿の他人の居住部分の記載個所を条例に基づき非公開とすることの是非をめぐるものであった。原審の宮崎地判平成 16 年 11 月 2 日（判番 730）は、以下のように判じて X の請求を棄却した。「土地価格等縦覧帳簿には、土地の地番、評価額等が記載されており、『個人に関する情報』に当たる。他の資料等と照合すれば登記簿謄本等の閲覧・謄写が可能であり、「特定の個人が識別される』ことは明らかである。」。そのため、X が控訴したのが本件である。控訴審は原審の理由に加えて次のように論じ、控訴を棄却した。「(上記理由に加えて) 同帳簿を閲覧できるのは、原則として記載されている特定の土地又は家屋の納税者に限られており、納税者といえども、第三者が納税者である土地や家屋に係る土地価格等縦覧帳簿の一部を一般的に閲覧する権利はないし、土地価格等縦覧帳簿は、そのようなことを目的に作成される文書でもない。」なお、本件は最高裁に上告されたが不受理・確定となった（判番 732）。

②その他

その他、市町村長が地方税法 381 条 1 項に規定する事項のうち価格を除いたその余の事項を土地課税台帳等に登録する行為及び地方税法 415 条所定の市町村長による固定資産課税台帳を縦覧に供する行為が、行政事件訴訟法 3 条 2 項の「処分」に該当するかについて争われた事例として、東京高判決平成 18 年 9 月 13 日（豊島都税事務所事件）（判番 307・308）他がある。東京高裁は、いずれも処分にはあたらないとして、納税者側の請求を棄却している。「市町村長が地方税法 381 条 1 項に規定する事項のうち価格を除いたその余の事項を当該固定資産である土地に関する土地課税台帳等に登録する行為は、これによって当該土地の固定資産税の納税義務を直ちに発生させ、又は確定させるものではなく、賦課期日に当該土地の登記簿等に所有者として登記登録されている者の権利義務に直接に何らかの変動をもたらすものではない。上記台帳等への登録は、固定資産税の賦課決定の前提となる行政庁の内部行為に過ぎず、処分には該当しないというべきである。

なお、控訴人は、地方税法 415 条所定の市町村長による固定資産税課税台帳を縦覧に供する行為は、これにより台帳登録事項又は価格に対する不服の申立てが同法 432 条等の規定により制限されるから、「処分」ないし「公権力の行使に当たる事実上の行為」である旨主張する。しかし、固定資産税の課税（賦課）要件に対する不服が固定資産の価格とその余の事項とに区分された理由は、固定資産税の課税要件のうち固定資産の価格とは「適正な時価」をいい（同法 341 条 5 号、349 条 1 項）、この価格の決定のためには、大量かつ画一的に専門的な鑑定評価を行う必要があることから、価格自体の不服を他の課税要件に対する不服と区別して、固定資産評価審査委員会を経由させることとし、その余の課税要件については賦課についての一般の不服によることとし、この場合は価格に対する事項は不服の事由としないとしたものであり、控訴人のいう不服の制限とは、不服方法の区分にす

ぎず、縦覧の結果として一般に許された不服の機会が奪われるものではない。したがって、上記縦覧を処分と解することはできない。」

2. 小括

以上のように、縦覧制度については、同一市町村内の他の土地又は家屋の価格との比較ができるようにするという趣旨にかんがみ、個人情報保護との関係において、目的外使用のおそれがあるなど、適切な活用が図られない可能性がある事例もみられることなどから、納税者・地方自治体関係者への一層の周知が必要と考えられる。

確かに、個人情報保護の観点からは、縦覧帳簿の写しをそのまま第三者に交付するような方法を採用すれば、特定の個人情報が容易に識別される恐れがあるため、情報公開の可否を慎重に判断すべきであるのはもちろんであるが、現状においても、縦覧制度のほか、様々な行政サービス制度等一例えば、課税明細書の送付、固定資産税評価における路線価等について市町村備え付けの図面での公開、路線価等を地図上に標記した「全国地価マップ」のウェブサイトでの公開等—によっても、固定資産税の情報開示がなされている。縦覧制度と相まって、こうした方策がさらに活用されていくことを通じて情報開示の推進が図られていくものと考えられる。いずれにせよ、今後、固定資産税の情報開示制度の一層の普及と適切な運用が促進されることが望まれる。

V その他の裁判例

1. 固定資産税をめぐるその他の論点

固定資産税をめぐるその他の論点としては、判例資料集の「その他（争点レ）」に分類される全 240 事案の他の論点を詳しく分析すると、①地方税法 73 条の 21 第 1 項但書きにある「特別な事情」の該当性、②時効を迎え還付請求権が消滅した過誤納金に係る損害賠償請求の可否、③共有地をめぐる連帯納税義務に係る事項（全額課税の適法等）④いわゆる地方自治体の計算ミスや⑤「減免」の口約束や分納合意をめぐる争い、さらには⑥不服申立てをたらいまわしにされたといった行政に対する個人的な不満を精神的被害として訴えている事案等、法律上の問題としてはややなじまないと考えられるケースが散見されたことも付言したい。本報告書では、②の論点を中心に判例分析を行うこととする。

2. 固定資産税の過誤納金について

（1）概説

従来、わが国の地方税訴訟に関して国賠法による請求が認められることは、きわめてまれであった¹⁸⁾。その理由は色々考えられるが、国賠法による損害賠償請求を安易に認めてし

¹⁸⁾ 岩崎政明「課税処分の違法を理由とする国家賠請求の可能性と範囲」『所得課税の研究』（有斐閣）486 頁（1991）、碓井光明「地方税における課税誤りとその法的救済措置」『税』47 巻 7 号 27 頁（1992）。

まうと、地方自治法上に定められた出訴期間の制限・不服申立前置主義の意義（濫訴の防止）が失われるという配慮が働いたためと考えられる。

しかし、固定資産税は賦課方式で課税されること、一旦誤った課税標準を賦課決定されるとそれが長年続く傾向が顕著であること、その結果、地方税法 17 条の還付請求を行おうにも、同法 18 条の 3 第 1 項にある消滅時効（5 年）の規定に抵触してしまうケースが多いことは事実である。また、同法 17 条の 5 は更正・決定等の行政処分について除斥期間（5 年）を定めていることから、この期間を経過した場合も納税者の権利救済はなされないことになる。

実務上は、地方自治体によっては、行政上の措置としての「還付不能金返還等要領」もしくは「過誤納補填金支払要綱」なるものの規定により、固定資産税や都市計画税の過誤納金の返還に備えているところがある¹⁹。しかしながら、これらの要領・要綱は、上述の地方税法上の消滅時効や除斥期間を定めた規定の潜脱と考えられ、法的には決して望ましいものではない²⁰。実際に、裁判例をみても、納税者側の主張すべてが認められてきた訳ではなく、例えば、東京高判平成 13 年 12 月 19 日（判番 333）では、横浜市の担当課長が納税者に対して一旦補填金の支払いを口頭で伝えたにも関わらず、のちに市側がこれを撤回した件について、それはあくまで見通しをのべたもので、要綱があるからといって、そのことが同市が納税者に対して直接補填金請求権を付与した根拠とはいえないと判示している。その後、同様の事案で、和解で解決するものもあられ（EX 那覇地判平成 16 年 11 月 15 日（判番 742）、金沢地判平成 17 年 6 月 30 日（判番 383））、さらに、賦課決定に際して行政側に重大かつ明白な瑕疵がある場合には、納税者側の請求を一部もしくは全部認容すべきという判決が、近年いくつか出てきていることは注目に値する。以下、過誤納金をめぐる国賠請求の可否について検討する。

（２）最近の判例

①宇都宮地判平成 17 年 4 月 6 日（益子温泉ホテル事件）（判番 83）

本事案は、X が平成 3 年度から平成 7 年度までに益子町に納めた固定資産税に課税誤りがあり、18,276,000 円が過誤納であることが平成 15 年 12 月になって判明したところ、益子町側からは、還付請求権の時効消滅を理由に還付できないと通知されたことから、国家賠償法を基に過誤納金全額と遅延損害金の支払いを求めて、平成 16 年 7 月に提訴したものである。具体的には、本件課税誤りが、国賠法 1 条による重大明白な瑕疵に当たるか否かが争点となった。同判決は、原告の請求を全面的に容認したため、被告である益子町長が控訴した。控訴審の東京高判平成 17 年 12 月 7 日（判番 84）では、過賦課の違法性の有無及び過誤納金の滞納金への充当の可否（地方税法 17 条の 2 第 1 項）が争点となったが、下記の

¹⁹ この支出の根拠を地方自治法 232 条の 2 に基づく寄付金と明記している自治体もある。

²⁰ 図子善信「地方税における税務上の過誤とその責任問題課～国賠法の適用をめぐる法的問題を中心に」『税』64 巻 5 号 8 頁（2009）。

ように述べて、控訴棄却とされている。「本件の固定資産税の賦課処分は、固定資産税の算出過程において、本件建物の床面積につき、代表取締役個人が所有する旧館を被控訴人 X が所有するものとしてその部分の床面積を加えたという過誤があり、その結果、過大な固定資産税額の算出を招いたものであったから、この過誤は、課税の根幹に関わるものといふべきである。したがって、過大な固定資産税を賦課した限度において、本件の賦課処分は無効である。」（下線部筆者）無効な賦課処分に基づいて納付がされた場合、その納付は当初から納付すべき根拠を欠く不適格なものであるから、誤納金となり、減額の更正や賦課決定の取消し等の処分を要しないで、納税者は当初からその還付を請求することができる²¹⁾。（地方税法 17 条）

本件においては、本来課税すべき税額を超える部分において賦課処分が無効になるのであるから、被控訴人から本来課税すべき税額を超える額が納付された時点で、その超過納付金が誤納となり、還付の対象となる。また、納税者に還付すべき誤納金がある場合において、その還付金を受ける者につき納付すべき徴収金があるときは、その後納付金は還付されないで徴収金に充当されなければならない（地方税法 17 条の 2 第 1 項）。この充当適状が生ずる時期は、徴収金の法定納期限と還付すべき誤納金が生じたときとのいずれか遅いときであり、充当は、充当適状となった時にさかのぼって当然に効力を生じる。」

その後、X が最高裁に上告するものの、平成 18 年 3 月 31 日に上告不受理とされ高裁判決が確定した。

②最判平成 16 年 12 月 17 日（判番 279）²²⁾

本事案は、違法な課税処分を受けた者が国家賠償請求訴訟を提起した場合に、違法な課税処分と弁護士費用相当の損害との間に相当因果関係が認められるか否かが争われた事例である。

上告人 A らは、平成 12 年 2 月 25 日に設立登記された学校法人 B の理事であるが、東京都荒川区に所在する建物（以下本件建物）について、同年 3 月 17 日に B を所有者とし、同 11 年 11 月 30 日に新築を原因とする所有権保存登記がなされた。

原処分庁は、平成 12 年 10 月 10 日、本件建物の所有者は B であるとして、賦課決定を行ったものの、B からの審査請求を受けて、同 13 年 8 月 10 日に原処分は取り消され、代わって A らに賦課決定がなされた。A らは、本件建物の上記賦課期日における所有者は設立中の本件法人 B であると主張して、平成 13 年 10 月 5 日に本件課税処分について審査請求したが、その後裁決が下されないまま約 1 年 2 ヶ月経過した。そこで、A 等は被上告人である東京都荒川都税事務所に対し、同 14 年 12 月 11 日、本件課税処分が違法であるとして、国賠法 1 条 1 項に基づき、精神的慰謝料及び弁護士費用相当の損害賠償の支払いを求める訴訟を提起した。

²¹⁾ Cf. 最高裁昭和 36 年 4 月 21 日第 2 小法廷判決。

²²⁾ 判時 1882 号 14 頁、判タ 1176 号 123 頁。

最高裁判決は、一部上告棄却・一部破棄差戻しとなった。「上告人が本件課税処分について審査請求をしており、本件課税処分の取消しの訴えを提起することができるという事実関係の下では、違法な課税処分に基づいて徴収金を納付したことによる損失の補てんは、過誤納金の還付や還付加算金の制度によるのを本則とするのであって、国家賠償法による損害賠償請求は、上記制度によっても償われない損害をてん補するものにすぎない。（下線部筆者）そうすると、上告人が国家賠償法 1 条 1 項に基づく損害賠償請求訴訟の提起を余儀なくされたということとはできないし、本件訴訟の提起は、本件課税処分が違法であることから通常予想されるものではない。したがって、本件課税処分が違法であることと上告人が本件訴訟の提起及び追行に係る弁護士費用を支出したこととの間に、相当因果関係を肯定することはできない。（下線部筆者）

しかしながら、（中略）本件事実関係の下においては、上告人が本件訴訟を提起することが妨げられる理由はないというべきところ、本件訴訟の提起及び追行があったことによって本件課税処分が取り消され、過誤納金の還付が行われて支払額の限度で上告人の損害が回復されたというべきものであるから、本件訴訟の提起及び追行に係る弁護士費用のうち相当と認められる額の範囲内のものは、本件課税処分と相当因果関係のある損害と解すべきである。（下線部筆者）」本件は、その後、東京高裁の差戻し審で和解が成立した²³。（判番 280）

③横浜地判平成 18 年 5 月 17 日²⁴（判番 360）

本件は、亡 X の相続人等である原告 O らが、本件土地について、Y（鎌倉市長）及び同市職員が、地方税法 403 条に基づき本件土地の固定資産の価格を決定するにあたり、本件土地の画地計算において必要な地補正及び道路より低い位置にある画地の補正を行わず、本件土地の固定資産の価格を過大に決定したという過失があるとし、本件土地が相続税財産評価に関する基本通達において倍率方式が採用されている土地であり、Y が誤って決定した固定資産価格を根拠として相続財産の評価がされた結果、相続税の過納付を余儀なくされたとして、Y に対し、国家賠償法 1 条 1 項に基づき、過納付相続税相当額の損害賠償の支払い及び遅延損害金の支払いを求めた事案である。争点は、固定資産価格決定の誤り及びこれに対する被告の過失の有無・損害額・因果関係の有無・消滅時効の成否であった。原告の主張は、全部認容されている。

「Y は、特段の事情がない限り、評価基準及び事務取扱要領に拘束され、評価基準に定める評価の方法によることができない特別の事情がない限り、これらの規範に従って固定資産の価格を決定する義務を負い、その適用に当たって Y の裁量は著しく制約されているというべきである。したがって、（中略）職務上通常尽くすべき注意義務を怠り漫然と固定資産の価格を決定したといえる場合には、その行為には、国家賠償法上の過失及び違法性が

²³ 東京高判平成 17 年 6 月 7 日。

²⁴ 最高裁判所 HP 下級裁判所判例集。

認められるというべきである。

相続税が申告納税制度を採用していることを根拠に法的因果関係を否定する Y の主張を採用することはできず、加えて、固定資産税と相続税とは、地方税法と相続税法という個別の法律によって評価基準が定められ、評価権者自体も異なるものであるとしても、本件事実関係の下においては、平成 3 年当時 Y としては、本件土地に係る固定資産について誤った評価を行えば、その後に行われる相続税の課税価格に影響を及ぼし、原告らが適正な相続税額を納付することができないことは、十分に予見し又は予見することが可能であったといえるから、Y の前記過失と、原告らが被った前記相続税の過納付の損害の間には、相当因果関係が認められるというべき（下線部筆者）である。

本件において、X が、Y の価格決定が国家賠償法上の違法行為を構成すると認識したのは、早くとも平成 15 年 5 月に本件土地について調査を申請し、その後に現地調査が行われた結果、職員から平成 3 年に行った前回の調査では、がけ地補正及び道路より低い画地の補正を行うべきところ、その見落としがあったとして、固定資産価格を修正し 5 年分の過納付固定資産税を還付すると告げられた同年 6 月 2 日であったというべきである。したがって、民法 724 条による消滅時効はいずれにしても成立しておらず、被告の主張を採用することはできない。」被告（鎌倉市長）は、これを不服として控訴したものの、控訴審の東京高判平成 19 年 9 月 26 日²⁵⁾（判番 361）も原審の判決をほぼ踏襲し、被上告人の主張を全部認容した。

「本件において、国は、被控訴人らに対して責任を負う立場になく、被控訴人らの被った損失を第一次的に国が負担すべきであるとはいえないのであって、控訴人の市長の過失の結果、国が利益を得ることになるとしても、この点は違法性の判断には影響を及ぼさないというべきである。（中略）財産評価基本通達によって倍率方式が適用される場合に、取得財産価額として、固定資産価格に所定の倍率を乗じた金額を申告したところ、同固定資産価格が誤っていた場合は、申告額が時価を下回っている場合であっても、正当な固定資産価格を基に算定される相続税額と誤った固定資産価格に基づいて実際に納付した相続税額との差額が損害であるといえる（以下中略）。被告人らにおいて、審査委員会に審査の申出をしたり、鎌倉市長に再調査をすることをせず、相続税について更正の請求をしなかったことをもって、本件につき過失相殺することは、相当ではないというべきである。」なお、最高裁は、本件に関し平成 21 年 10 月 2 日に上告不受理としている。

④神戸地判平成 17 年 11 月 16 日²⁶⁾（判番 577）

原告は、住宅用地に対する固定資産税及び都市計画税の課税標準の特例が適用されるべき家屋の敷地を共有していたところ、神戸市北区長に平成 8 年度以降、P C への土地区分（住宅用地の認定）の人為的入力ミスにより固定資産税を過大に請求されていたことから、

²⁵⁾ 最高裁判所 HP 下級裁判所判例集。

²⁶⁾ 判例自治 260 号 91 頁（2005）。

主位的に平成8年度ないし平成10年度分の過大に納付した固定資産税等の返還及び慰謝料の支払いを求め、予備的に、国家賠償法1条1項に基づき、上記期間の固定資産税等の過大な賦課徴収が違法であり、過大に納付した固定資産税等と同様の損害を被ったと主張し、損害賠償を求めた事案である。争点は、過納付金の返還請求権・国賠法上の損害賠償請求権であった。同判決は、原告の請求を一部認容している。

「課税処分の取消訴訟とその処分の違法を理由とする国家賠償請求訴訟とでは、要件を異にし、後者が認容されるためには、加害公務員の故意又は過失を要するから、取り消しうべき課税処分であるからといって、当然に国家賠償請求が認容されるわけではない。

行政上の法律関係の早期確定の要請は、課税処分といった租税関係に限られるものではない上、課税処分は、一般的に課税庁と被課税者との間に存するもので、処分の存在を信頼する第三者の保護を考慮する必要がなく、課税処分を早期に確定させる要請は専ら課税庁側の都合であることから、第三者に利害関係がある行政処分よりも早期確定の要請は高くないといわなければならない。

納税者が課税処分の違法を認識し、現実的に国家賠償請求をすることが期待できる時点において、職権取消又は取消訴訟等によって当該課税処分を是正することが、賦課決定期間又は審査請求期間、出訴期間の徒過のため法令上およそ不可能な場合、通常は、違法な課税処分がなされ、これが是正されなかったことにつき、納税者側には過失又は落ち度がないのに、なお、違法な処分をし、かつそれを放置して是正を不可能にした課税庁側の行政目的を尊重し、納税者の救済を否定するのは、極めて不当であり、正義公平の原則にもとるといふべきである。

したがって、違法な課税処分により損害を被ったものは、当該課税処分を取り消すことなく、当該課税処分の違法を理由として国賠法1条1項に基づく請求をすることができるといふべきであるから、本件課税処分が取り消されていないことは、原告の予備的請求を排斥する理由にならない。」もっとも、原告の主位的請求は認められなかったものの、予備的請求の方は認容されたため、控訴人（神戸市）側が控訴している。控訴審の大阪高判平成18年3月24日（判番578）²⁷⁾は、被控訴人が同市条例により住宅用地の認定を義務付けられていたにもかかわらず、正当な理由なく申告していなかったこと等を勘案して、原判決を変更（一部認容・一部請求棄却）し、被控訴人の過失割合を3割と認定した上で、過失相殺分として、予備的請求の金額を36万9200円から25万8510円に減額する判決を下した。

⑤その他の事例として、25年間も都市計画道路の整備がされていなかったにもかかわらず、市街化区域農地課税された納税者が、本来の一般農地課税による固定資産税との差額を求めて、固定資産評価審査委員会の審査を経ることなくして不当利得返還請求権を主張したが、これが認められなかった事案がある（京都地判平成18年11月17日（判番480））。同

²⁷⁾ 判例自治285号56頁（2007）。

判決は、一般例として、必ずしも申立人の不当利得返還請求の可能性を否定した訳ではないが、本事案に関しては、以下のように判示し確定した。「固定資産課税台帳に登録された価格についての不服がある場合は、固定資産評価審査委員会に対する審査の申出及び同委員会の決定に対する取消しの訴えによってのみ争うことができるとしている。

固定資産課税台帳の登録事項に関する市町村長の認定に重大かつ明白な誤りがあり、その認定に起因する固定資産税の賦課決定処分自体が無効であると認められるような場合にまで、納税者の過誤納金についての不当利得返還請求を許さないとしたものとまでは解されず、このような場合には不当利得返還請求が許されるというべきである。

本件土地に対して課する固定資産税の課税標準となるべき価格の決定に明白かつ重大な誤りがあるということはできず、それを前提とした固定資産税の賦課処分に無効事由があるということはできないから、原告の不当利得返還請求及びこれを前提とする確定遅延損害金請求は理由がない。」

さらに、今回の判例資料集には未登載であるが、近々の判例として、名古屋高判平成 21 年 4 月 23 日（名古屋高裁平成 20 年（ネ）第 764 号損害賠償請求控訴事件²⁸⁾）が、原審の名古屋地判平成 20 年 7 月 23 日（名古屋地判平成 18 年（ワ）第 3637 号）を一部覆したケースがある。これは、30 年にわたり冷凍倉庫を一般倉庫として賦課した固定資産税の過大徴収を行った名古屋市に対する損害賠償請求を、20 年の除斥期間の経過分を除き（＝昭和 61 年度分以降の限度で）、認容したものである。なお、平成 22 年 3 月現在、最高裁で係属中である。

Ⅵ おわりに

今後、地方分権化が進み、地方独自財源が充実するようになれば、その分、従来は国税が中心であった租税争訟において、地方税をめぐる争訟の割合が増加し、その判例評釈も重要になると予想される。その際、注意すべきは、①国税徴収法上のルールをそのまま地方税に当てはめてよいのか（例えば、国税のような申告納税方式と地方税が採用している賦課課税方式では、納税者側の立証責任・過失の程度がおのずから異なるであろうことは想像に難くない）、②固定資産税をはじめ地方税をめぐる争訟に関しては、取消訴訟のほか、今後どのような行政訴訟形式を認めるのが望ましいのかといった点である。この点に関しては、地方税法のみならず地方自治法や行政不服審査法、さらには民法債権法部分等の改正動向も踏まえて注視していく必要があると考えられる。

<参考文献>

今村隆「原告適格の拡大―第二次納税義務者の原告適格」税務弘報 2007 年 10 月号 129 頁。

²⁸⁾ 最高裁判所HP下級裁判例集。

宇賀克也『行政法概説Ⅰ 行政法総論【第2版】』有斐閣（2006）

同『行政法概説Ⅱ 行政救済法【第2版】』有斐閣（2009）

碓井光明『要説 住民訴訟と自治体財務〔改訂版〕』学陽書房（2000）

同『要説 地方税のしくみと法』学陽書房（2001）

江原勲「最近の主な地方税関係判例・裁判例の概要〔下〕『税』・2007年8月号35頁。

小早川光郎「課税処分と国家賠償」『藤田宙靖博士東北大学退職記念 行政法の思考様式』青林書院（2008）421頁。

固定資産税務研究会編『平成21年度版 要説固定資産税』ぎょうせい（2009）

酒井克彦「最近の租税訴訟の傾向と環境変化」『税務弘報』2007年10月号118頁。

（財）資産評価システム研究センター編『固定資産税の判例に関する調査研究—固定資産税の判例の分析に関する調査研究—』（2003）

同『固定資産制度に関する調査研究—判例資料編』（2009）

同『詳解固定資産評価審査委員会制度（H16年改訂版）』ぎょうせい（2004）

同『固定資産税のあゆみ—評価センター30周年記念—』ぎょうせい（2009）

中村芳昭「地方税不服申立制度の特徴と改革の課題～行政不服審査法改正案を契機として」『税』2008年11月号4頁。

山下静兵衛「義務付け訴訟—更正の請求期限徒過後の救済の可能性」税務弘報 2007年10月号146頁。

判 例 研 究【資 料 編】

【資料編】 目次

1	固定資産評価額審査決定取消請求上告受理申立事件…………… 松原委員…………… 115 最高裁平成14年 7 月 9 日第三小法廷判決 (判番121 平成10年 (行ヒ) 第104号)
2	固定資産課税審査却下決定取消請求上告事件…………… 阿部委員長…………… 120 最高裁平成15年 6 月26日第一小法廷判決 (判番259 平成10年 (行ヒ) 第41号)
3	審査決定取消請求事件…………… 手塚委員…………… 124 最高裁平成15年 7 月18日第二小法廷判決 (判番4 平成11年 (行ヒ) 第182号)
4	固定資産課税台帳登録価格に対する審査の申出に対する棄却決定 取消請求控訴事件…………… 宮本委員…………… 127 広島高裁平成16年 2 月13日判決 (判番615 平成15年 (行コ) 第 6 号)
5	公文書非公開決定処分の取消等請求控訴事件…………… 松原委員…………… 135 福岡高裁平成17年 2 月23日判決 (判番731 平成16年 (行コ) 第 8 号)
6	審査決定取消請求控訴事件…………… 宮本委員…………… 138 広島高裁岡山支部平成17年 3 月31日判決 (判番608 平成16年 (行コ) 第14号)
7	損害賠償請求事件…………… 松原委員…………… 142 宇都宮地裁真岡支部平成17年 4 月 6 日判決 (判番83 平成16年 (ワ) 第42号、平成17年 (ワ) 第4号)
8	固定資産評価審査決定取消請求上告事件…………… 阿部委員長…………… 149 最高裁平成17年 7 月11日第二小法廷判決 (判番231 平成14年 (行ヒ) 第181号)
9	過納税額返還等請求事件…………… 松原委員…………… 153 神戸地裁平成17年11月16日判決 (判番577 平成17年 (行ウ) 第 8 号)
10	固定資産評価審査委員会決定取消請求事件…………… 手塚委員…………… 161 神戸地裁平成18年10月26日判決 (判番584 平成16年 (行ウ) 第13号)
11	固定資産税及び都市計画税賦課決定処分取消請求控訴事件…………… 柴委員…………… 183 東京高裁平成19年 1 月17日判決 (判番140 平成18年 (行コ) 第258号)

- 12 三鷹市固定資産評価審査委員会審査決定取消請求上告事件……………阿部委員長……………185
最高裁平成19年1月19日第二小法廷判決
(判番223 平成16年(行ヒ)第253号)

- 13 鳥取中部ふるさと広域連合固定資産評価審査委員会決定取消請求事件……………手塚委員……………190
鳥取地裁平成19年1月23日判決
(判番602 平成16年(行ウ)第5号)

- 14 不動産取得税賦課決定処分取消請求事件……………手塚委員……………203
最高裁平成19年3月22日第一小法廷判決
(判番52 平成18年(行ヒ)第283号)

- 15 不動産取得税賦課処分取消請求事件・審査決定取消請求事件……………阿部委員長……………208
最高裁平成19年3月22日第一小法廷判決
(判番71 平成16年(行ヒ)第120号)

- 16 固定資産税等賦課処分等取消請求事件……………柴委員……………211
固定資産税等賦課処分取消請求事件
固定資産税等減免許可処分取消請求事件
固定資産税減免決定義務付け請求
固定資産税・都市計画税賦課処分取消請求
東京地裁平成19年7月20日判決
(判番327 平成16年(行ウ)第206号、平成17年(行ウ)第18号、平成17年(行ウ)第127号、平成17年(行ウ)第284号、平成17年(行ウ)第637号)

- 17 固定資産税・都市計画税賦課処分取消請求控訴事件……………柴委員……………233
東京高裁平成20年1月23日判決
(判番310 平成18年(行コ)第112号)

- 18 損害賠償請求控訴事件……………松原委員……………239
名古屋高裁平成21年4月23日判決
(平成20年(ネ)第764号、判例時報2058号37頁、裁判所ウェブ掲載判例)

- 19 固定資産評価審査申出に対する決定取消請求事件……………宮本委員……………267
最高裁平成21年6月5日第二小法廷判決
(平成18年(行ヒ)第179号、裁判所時報1485号5頁、裁判所ウェブ掲載判例)

資料 1 (判番121)

1	事件名	固定資産評価額審査決定取消請求上告受理申立事件
2	判決年月日	平成14年 7 月 9 日
3	裁判所の結論	原判決破棄、被上告人の控訴棄却
4	裁判所名	最高裁（第三小法廷）
5	事件番号	平成10年（行ヒ）第104号
6	上告人及び訴訟代理人	越谷市固定資産評価審査委員会
7	被上告人	〃
8	経過	
	平成 8 年 5 月 2 日	審査委員会へ審査申出書提出
	平成 8 年 6 月 5 日	審査委員会による棄却の決定
	平成 8 年 8 月 13 日	審査決定取消訴訟提訴
	平成10年 1 月 26 日	浦和地裁による棄却の判決
	平成10年 2 月 13 日	審査決定取消請求控訴提起
	平成10年 9 月 30 日	東京高裁による認容の判決
	平成10年10月 14 日	審査決定取消請求上告提起
	平成10年10月 14 日	審査決定取消請求上告受理申立て
	平成14年 4 月 9 日	最高裁による棄却の決定（上告）
	平成14年 4 月 9 日	最高裁による受理の決定（上告受理申立て）

主 文

原判決を破棄する。

被上告人の控訴を棄却する。

控訴費用及び上告費用は被上告人の負担とする。

理由

上告代理人[REDACTED]の上告受理申立て理由について

1 本件は、被上告人及び選定者■■■■■（以下「被上告人外1名」という。）が共有する第1審判決別紙物件目録（一）の土地（以下「本件土地」という。）につき、越谷市長（以下「原処分庁」という。）が地方税法349条3項ただし書に基づき平成8年度（第3年度）の固定資産税の課税標準の基礎となる価格を8046万2940円とする価格決定（以下「本件価格決定」という。）をし、同価格が土地課税台帳に登録されたため、被上告人外1名が同価格について審査の申出（以下「本件審査申出」という。）をしたが、上告人がこれを棄却する旨の決定（以下「本件棄却決定」という。）をしたため、被上告人が選定当事者として本件棄却決定の取消しを求める事件である。

原審の適法に確定した事実関係の概要は、次のとおりである。

(1) 本件土地は、平成6年度(基準年度)の固定資産税の賦課期日である平成6年1月1日当時、平成8年度(第3年度)の同賦課期日である平成8年1月1日当時における本件土地と地番、地積及び範囲が同一の正方形に近い形状をした1筆の宅地(以下「旧本件土地」という。)であり、 が所有していた。旧本件土地上には、居宅が存在していた。

原処分庁は、同6年1月1日の賦課期日における旧本件土地の価格を8046万2940円と決定し、同価格が土地課税台帳に登録された。

(2) 旧本件土地は、平成6年7月27日、第1審判決別紙物件目録(二)の一ないし三の3筆の土地(以下「本件3筆地」という。)に分筆された(以下、この分筆を「本件分筆」という。)上、同目録二の土地は に、同目録三の土地は に譲渡され、それぞれ所有権移転登記がされた。本件3筆地の各土地の面積は、同目録一の土地が49.24㎡、同目録二の土地が174.55㎡、同目録三の土地が125.27㎡であり、いずれも間口に対して奥行が長い長方形の形状の土地である。旧本件土地上に存在していた居宅は、同年10月19日に取り壊され、本件3筆地はいずれも更地となった。

(3) 被上告人外1名は、平成6年11月16日、本件3筆地を各所有者から買い受け、所有権移転登記をした。平成7年度(第2年度)の固定資産税の賦課期日である平成7年1月1日当時、本件3筆地は、いずれも被上告人外1名が共有する更地であった。

原処分庁は、旧本件土地について、上記賦課期日において地方税法349条2項1号の特別の事情があり、同項ただし書に該当するとして評価替えを行い、同賦課期日における本件3筆地の各土地の価格をそれぞれ決定し、それぞれの価格が土地課税台帳に登録された。その価格の合計は7477万1852円であった。

(4) 本件3筆地は、平成7年2月3日、合筆されて本件土地となった(以下、この合筆を「本件合筆」という。)。平成8年度(第3年度)の固定資産税の賦課期日である平成8年1月1日当時、本件土地は被上告人外1名が共有する1筆の更地であった。

原処分庁は、本件3筆地について、上記賦課期日において地方税法349条2項1号の特別の事情があり、同条3項ただし書に該当するとして評価替えを行い、同賦課期日における本件土地の価格を旧本件土地の価格に比準して8046万2940円とする旨の本件価格決定をし、同価格が土地課税台帳に登録された。

(5) 被上告人外1名は、平成8年5月2日、上告人に対し、本件土地の固定資産課税台帳の登録価格について、本件審査申出をした。

上告人は、同月31日午後2時から本件審査申出につき口頭審理を行った。口頭審理には、上告人の委員3名のほか、審査申出人側からは被上告人及び選定者 の代理人 が、原処分庁側からは越谷市の税務部長、税務部次長兼主税課長、固定資産評価員である資産税課長、固定資産評価補助員である職員数名がそれぞれ出席し、上告人の書記に充てられた越谷市税務部主税課税制係長である が立ち会った。口頭審理は、 の意見陳述及び質問、資産税課長の応答、上告人の委員の質問等が行われた後、 が最終意見及び要望を述べ、同日午後3時45分ころ終了した。

口頭審理に引き続いて同日午後4時から上告人の平成8年度第2回委員会が開催された。同委員会には、委員3名及び■書記のほか、上記の原処分庁側出席者が在席し、資産税課長が委員からの質問等に対して補足説明等をした。その後、委員3名は、原処分庁側出席者の退席を求めることなく在席させたままの状態で開催を行い、全員一致で本件審査申出を棄却することを決定した。■書記が決定書原案の案文を読み上げ、委員3名がこれを了承し、同委員会は、同日午後4時35分ころ終了した。

■書記は、委員3名の指示に基づき、決定書案を起案し、委員3名は、これを検討の上承認し、同年6月5日、本件棄却決定の決定書が作成された。

- (6) ■書記は、本件審査申出に係る審査手続（以下「本件審査手続」という。）において、上告人の平成8年度第1回委員会の招集通知、同委員会の結果報告書、原処分庁に対する本件審査申出書副本の送付及び答弁書の提出要求、口頭審理の開催及び上告人の同年度第2回委員会の招集通知並びに本件棄却決定の決定書の送付をすることについてそれぞれ伺い文書を作成し、それぞれの伺い文書に関して上記税務部長、税務部次長兼主税課長及び資産税課長が合議した。

- 2 上記事実関係に基づき、原審は、概要次のとおり判示して、被上告人の請求を棄却した第1審判決を取り消し、被上告人の請求を認容した。

- (1) 上告人は、平成8年度第2回委員会における本件審査申出に係る調査を終了した後も、一方の当事者である原処分庁の補助職員である越谷市税務部長らの退席を求めることをせず、その者らが在席していたままで、本件審査申出の適否について審議した上、これを棄却することを決定し、書記の朗読した決定書原案の案文を了承した。また、上告人の委員3名は、本件棄却決定の決定書正本等を当事者に送達する前に、その送付に関して上記税務部長等と合議した。以上の審査手続は、固定資産評価審査委員会の制度が簡易、迅速に納税者の権利救済を図ることを目的とする行政救済手続であり、民事訴訟、行政事件訴訟におけるほどの厳格な独立性、中立性を要請されるものではないことを考慮しても、いささか一方の当事者にすぎない原処分庁に偏したとみられる審査手続であって、同委員会の独立性、中立性に著しく反するものとの評価を免れず、地方税法423条（平成11年法律第15号による改正前のもの。以下同じ。）、425条1項の規定の趣旨に反する違法な手続である。

- (2) 本件合筆は、地方税法349条2項1号の特別の事情に該当するが、平成7年度（第2年度）の固定資産税の賦課期日の翌日から同8年度（第3年度）の同賦課期日までの間に行われたものであり、この間、本件土地は更地のままでその利用状況には何らの変化もなかった。このようないわゆる単なる合筆がされたにすぎないときは、合筆後の土地の価格が当該合筆前の土地の基準年度の固定資産税の課税標準の基礎となった価格（当該合筆前の土地について第2年度の固定資産税の賦課期日において同項ただし書に掲げる事情があったため、同項ただし書に基づき当該合筆前の土地に対して評価替えがされ、当該合筆前の土地に課する第2年度の固定資産税の課税標準とされた価格があるときは、その価格。同条3項本文括弧書参照）の合計額と一致するように評価すべきである。本件土地については、同7年度（第2年度）の固定資産税の賦課期日において同条2項ただし書に掲げる事情があったため、同項ただし書に該当するとして評価替えされ、本件

合筆前の本件3筆地に対して課する同年度（第2年度）の固定資産税の課税標準とされた価格があり、その合計額は7477万1852円であるから、本件土地に対して課する同8年度（第3年度）の固定資産税の課税標準となる本件土地の価格は、上記金額と評価すべきものである。そうすると、これと異なる解釈を前提としてされた本件価格決定を適法とした本件棄却決定には、同条3項の解釈を誤った違法がある。

- 3 しかしながら、原審の上記各判断はいずれも是認することができない。その理由は、次のとおりである。

（1）原審の上記2（1）の判断について

地方税法は、固定資産課税台帳に登録された事項に関する不服の審査を、固定資産の評価、課税の主体である市町村長から独立した第三者機関である固定資産評価審査委員会に行わせることとしている。これは、中立の立場にある同委員会に固定資産の評価額の適否に関する審査を行わせ、これによって固定資産の評価の客観的合理性を担保し、納税者の権利を保護するとともに、固定資産税の適正な賦課を期そうとするものである（最高裁昭和61年（行ツ）第138号平成2年1月18日第一小法廷判決・民集44巻1号253頁参照）。以上のとおり、同委員会における審査手続は、決定の内容の適正だけでなく、利害関係人の利益保護をも目的としていることにかんがみれば、同委員会の審査手続が、明文の規定に反した場合に限らず、第三者機関である委員会の中立、公正を損なったものといわざるを得ない場合には、手続上の瑕疵があるといえることができる。他方、手続的な瑕疵が処分の取消事由となるかどうかは、手続規定の趣旨、目的や瑕疵の程度、内容を勘案し、当該瑕疵が、処分の内容のいかんを問わず、処分を違法として取り消さなければならないほどのものであるか否かを個別的に判断して決すべきである。

以上の見地に立って、本件審査手続に本件棄却決定を取り消すべき違法が存するかどうかについて検討する。

まず、上告人の平成8年度第2回委員会において委員3名が本件審査申出の適否について審議し、これを棄却することを決定した場に原処分庁の補助職員が同席していたことは、上告人の中立、公正の観点からみて不適切であったといわざるを得ないものである。しかし、上告人の委員が審議し、本件審査申出を棄却することを決定する過程において、上記職員が、傍聴していたという範囲を超えて、実質的に何らかのかかわりを持ったことや影響を与えたことをうかがわせる事実はないから、上記の点をもって当然に本件棄却決定を取り消さなければならないほどの瑕疵ということとはできない。

次に、原判決は、上告人の委員3名が本件棄却決定の決定書正本等の送付に関して越谷市税務部長らと合議したことを指摘するが、前記事実関係によれば、上記委員3名が本件審査申出を棄却することを決定した後、決定書の送付事務について上記税務部長らによる決裁手続が行われたにすぎないものであり、このことは、本件審査手続の瑕疵に当たるとはいえない。

なお、被上告人は、上告人がその書記に固定資産税の評価、課税事務を担当する主税課の税制係長である■■■■を充て、同人を本件審査手続に関与させたことも、本件審査手続の違法事由に当たるというところ、この点は、固定資産評価審査委員会の中立、公正の観点からは適切ではない

というべきである。しかし、前記事実関係によれば、■■■■書記の本件審査手続への関与は、上告人の委員会の招集通知、委員会の結果報告書の作成、関係書類の送付、委員が決定した本件棄却決定の決定書案の作成などといった書記事務を担当したにとどまるものであり、本件審査手続全体を通じて上告人の中立、公正を損なったり、本件棄却決定の内容自体に関与したことをうかがわせる事実はない。したがって、上記の点も、本件棄却決定を取り消す理由に当たらないというべきである。

そして、本件審査手続で執られた上記諸手続を総合的にみても、本件棄却決定を取り消さなければならないほどの瑕疵があるということとはできない。

(2) 原審の上記 2 (2) の判断について

前記事実関係によれば、平成 7 年度（第 2 年度）の固定資産税の賦課期日から同 8 年度（第 3 年度）の同賦課期日までの間に本件合筆がされて、間口に対して奥行が長い長方形の形状をしそれぞれ独立の利用が予定された 3 筆の土地（本件 3 筆地）を一体のものとする区画（形状）の変更及び土地の利用に関する状況の変動が生じたというのである。したがって、本件土地については、同年度（第 3 年度）の固定資産税の賦課期日において地方税法 349 条 2 項 1 号の特別の事情があり、同年度（第 3 年度）の固定資産税の課税標準について、同条 3 項ただし書にいう同 7 年度（第 2 年度）の固定資産税の課税標準とされた価格によることが不相当である場合に当たるといえるべきである。

そうすると、本件土地に対して課する同 8 年度（第 3 年度）の固定資産税の課税標準の基礎となる本件土地の価格は、同条 3 項ただし書に基づき、本件土地に類似する土地の同 6 年度（基準年度）の価格に比準して評価した価格で決定すべきものである。原処分庁は、本件土地に類似する土地として旧本件土地を選定し、その同年度（基準年度）の価格である 8046 万 2940 円に比準して、同価格をもって本件土地の同 8 年度（第 3 年度）の固定資産税の課税標準の基礎となる価格とする本件価格決定をしたものであるところ、本件土地と旧本件土地とは同一の宅地であるから、本件価格決定は相当である。そして、被上告人が本件価格決定の違法事由であるというその余の点は、いずれも同項ただし書に基づく評価替えとして上記の内容でされた本件価格決定の違法をもたらすものではない。

- 4 以上によれば、本件棄却決定を違法とした原判決には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決は破棄を免れない。

そして、以上によれば、被上告人の請求を棄却すべきものとした第 1 審判決は正当であるから、被上告人の控訴を棄却すべきである。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第三小法廷

裁判長裁判官

裁判官

裁判官

裁判官

資料 2（判番259）

1 事件名	固定資産課税審査却下決定取消請求上告事件
2 判決年月日	平成15年 6 月26日
3 裁判の結論	上告棄却
4 裁判所名	最高裁（第一小法廷）
5 事件番号	平成10年（行ヒ）第41号
6 上告人	東京都固定資産評価審査委員会
7 被上告人	■

8 経過

平成 6 年 4 月28日	審査委員会への審査申出書提出
平成 6 年11月 7 日	みなし却下による審査決定取消訴訟提訴
平成 7 年 6 月 2 日	審査委員会による一部容認の決定
平成 7 年 8 月17日	原告訴因変更申立
平成 8 年 9 月11日	東京地裁判決 審査委員会敗訴（決定の一部取消）
平成 8 年 9 月24日	審査委員会控訴
平成10年 5 月27日	東京高裁判決 審査委員会敗訴（控訴棄却）
平成10年 6 月10日	審査委員会上告受理申立
平成15年 6 月16日	最高裁第一小法廷決定（本件を上告審として受理する）

主 文

本件上告を棄却する。

上告費用は上告人の負担とする。

理 由

上告代理人■、同■、同■、同■の上告受理申立て理由一ないし四について

- 1 本件は、東京都千代田区三崎町■の土地（以下「本件土地 1」という。）及び同番■の土地（以下、「本件土地 2」といい、これらを併せて「本件各土地」という。）の固定資産税の納税義務者である被上告人が、東京都知事によって決定され、東京都千代田都税事務所長によって土地課税台帳に登録された本件各土地の平成 6 年度の価格について、上告人に対して審査の申出をしたところ、上告人から、平成 7 年 6 月 2 日付けで本件土地 1 の価格を10億9890万1690円、本件土地 2 の価格を1103万3010円とする決定（以下「本件決定」という。）を受けたため、本件決定のうち本件土地 1 について 1 億3629万2820円を超える部分、本件土地 2 について91万8500円を超える部分の取消しを求めた事案である。
- 2 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。
（1）地方税法（平成11年法律第15号による改正前のもの。以下「法」という。）349条 1 項は、土地

に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準を、当該土地の基準年度に係る賦課期日における価格で土地課税台帳又は土地補充課税台帳（以下「土地課税台帳等」という。）に登録されたものとする定め、同項にいう価格について、法341条5号は、適正な時価をいうと規定する。平成6年度は上記の基準年度であり、これに係る賦課期日は、法359条の規定により平成6年1月1日である。

- (2) 法388条1項は、自治大臣が、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続を定め、これを告示しなければならないと規定し、同項に基づき定められた固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号。平成8年自治省告示第192号による改正前のもの。以下「評価基準」という。）は、主として市街地的形態を形成する地域における宅地については、市街地宅地評価法によって各筆の宅地について評点数を付設し、これに評点1点当たりの価額を乗じて、各筆の宅地の価額を求めるものとする。この市街地宅地評価法は、①状況が相当に相違する地域ごとに、その主要な街路に沿接する宅地のうちから標準宅地を選定し、②標準宅地について、売買実例価額から評定する適正な時価を求め、これに基づいて上記主要な街路の路線価を付設し、これに比準してその他の街路の路線価を付設し、③路線価を基礎とし、画地計算法を適用して各筆の宅地の評点数を付設するものである。
- (3) 自治事務次官は、平成6年度の土地の価格の評価替えに当たり、各都道府県知事あてに、「「固定資産評価基準の取扱いについて」の依命通達の一部改正について」（平成4年1月22日自治固第3号。以下「7割評価通達」という。）を発出し、宅地の評価に当たっては、地価公示法による地価公示価格、国土利用計画法施行令による都道府県地価調査価格及び不動産鑑定士又は不動産鑑定士補による鑑定評価から求められた価格（以下「鑑定評価価格」という。）を活用することとし、これらの価格の一定割合（当分の間この割合を7割程度とする。）を目途とすることを通達した。
- (4) 自治省税務局資産評価室長は、各都道府県総務部長及び東京都主税局長あてに、「平成6年度評価替え（土地）に伴う取扱いについて」（平成4年11月26日自治評第28号。以下「時点修正通知」という。）を発出し、「平成6年度の評価替えは、平成4年7月1日を価格調査基準日として標準宅地について鑑定評価価格を求め、その価格の7割程度を目標に評価の均衡化・適正化を図ることとしているが、最近の地価の下落傾向に鑑み、平成5年1月1日時点における地価動向も勘案し、地価変動に伴う修正を行うこととする。」と通知した。
- (5) 本件決定においては、評価基準にのっとり、本件土地1と本件土地2を1画地として評点数が付設された。この画地が沿接する正面路線及び側方路線の路線価を付設する上で比準した各主要な街路の路線価の基となった標準宅地（以下、正面路線価の基準となった標準宅地を「標準宅地甲」といい、側方路線価の基準となった標準宅地を「標準宅地乙」という。）の価格の評定に際し、7割評価通達及び時点修正通知が適用された。すなわち、本件決定は、標準宅地甲については、価格調査基準日である平成4年7月1日における鑑定評価価格を基に同5年1月1日までの時点修正を行い、その7割程度である910万円をもって、標準宅地乙（地価公示法2条1項の標準地でもある。）については、同日の地価公示価格の7割である560万円をもって、それぞれの1㎡当たりの適正な時価とし、これを基礎に、本件各土地の価格を前記1のとおり決定した。

- (6) 標準宅地甲については、平成5年1月1日から同6年1月1日までに32%の価格の下落があり、同日におけるその1㎡当たりの客観的な交換価値は、890万6028円である。標準宅地乙については、平成5年1月1日から同6年1月1日までに33.75%の価格の下落があり、同日におけるその1㎡当たりの客観的な交換価値は、同日の地価公示価格の530万円である。
- (7) 上記(6)の標準宅地の客観的な交換価値に基づき、評価基準に定める市街地宅地評価法にのっとり、本件土地1及び本件土地2の価格を算定すると、それぞれ10億7447万9380円及び1078万7810円となる。

3 原審は、①評価基準は、賦課期日における標準宅地の適正な時価（客観的な交換価値）に基づいて、所定の方式に従って評価をすべきものとしていると解すべきであり、その方式には合理性があるものの、本件決定で評定された前記2(5)の各標準宅地の価格は、平成6年1月1日のその客観的な交換価値を上回る、②同日における各標準宅地の客観的な交換価値と認められる前記2(6)の価格に基づき、評価基準に定める市街地宅地評価法にのっとり、本件各土地の価格を算定すると、前記2(7)の価格となるから、本件決定のうちこれを上回る部分は違法であり、同部分を取り消すべきであると判断した。

論旨は、原審のこの判断には、法341条5号、349条1項、388条1項の解釈適用の誤りがある旨をいう。

4 法410条は、市町村長（法734条1項により特別区にあっては東京都知事。以下同じ。）が、固定資産の価格等を毎年2月末日までに決定しなければならないと規定するところ、大量に存する固定資産の評価事務に要する期間を考慮して賦課期日からさかのぼった時点を経済調査基準日とし、同日の標準宅地の価格を賦課期日における価格の算定資料とすること自体は、法の禁止するところということはできない。しかし、法349条1項の文言からすれば、同項所定の固定資産税の課税標準である固定資産の価格である適正な時価が、基準年度に係る賦課期日におけるものを意味することは明らかであり、他の時点の価格をもって土地課税台帳等に登録すべきものと解する根拠はない。そして、土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実により課税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものであるから、上記の適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。したがって、土地課税台帳等に登録された価格が賦課期日における当該土地の客観的な交換価値を上回れば、当該価格の決定は違法となる。

他方、法は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続を自治大臣の告示である評価基準にゆだね（法388条1項）、市町村長は、評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならないと定めている（法403条1項）。

これは、全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するために、固定資産の価格は評価基準によって決定されることを要するものとする趣旨であるが、適正な時価の意義については上記のとおり解すべきであり、法もこれを算定するための技術的かつ細目的な基準の定めを自治大臣の告示に委任したものであって、賦課期日における客観的な交換価値を上回る価格を算定することまでもゆ

そして、評価基準に定める市街地宅地評価法は、標準宅地の適正な時価に基づいて所定の方式に従って各筆の宅地の評価をすべき旨を規定するところ、これにのっとって算定される当該宅地の価格が、賦課期日における客観的な交換価値を超えるものではないと推認することができるためには、標準宅地の適正な時価として評定された価格が、標準宅地の賦課期日における客観的な交換価値を上回っていないことが必要である。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

裁判官

資料 3 (判番 4)

- | | | |
|---|--------------------|-------------------------------|
| 1 | 事件名 | 審査決定取消請求事件 |
| 2 | 判決年月日 | 平成15年7月18日 |
| 3 | 裁判の結論 | 原判決を破棄する。
本件を札幌高等裁判所に差し戻す。 |
| 4 | 裁判所名 | 最高裁判所（第二小法廷） |
| 5 | 事件番号 | 平成11年（行ヒ）第182号 |
| 6 | 原告（控訴人、上告人）及び訴訟代理人 | 伊達市固定資産評価審査委員会 |
| 7 | 被告（被控訴人、被上告人） | |

8 經過

被控訴人は、平成9年度の評価額等に不服があったため、伊達市固定資産評価審査委員会に審査の申し出をしたが、棄却の決定がなされたので、その取り消しを求めて提訴したところ、平成10年11月17日付けで請求棄却の判決が言い渡されたことから、これを不服として控訴した。控訴審においては、2回の口頭弁論を経て平成11年6月16日付けで「原判決取消」の判決により控訴人逆転勝訴となったが、伊達市固定資産評価審査委員会としては、判決の法令解釈に重大な誤りがあるものと判断し、平成11年6月29日付けで最高裁へ上告受理申立を行った。最高裁において、平成15年6月20日の口頭弁論を経て平成15年7月18日に原判決を破棄し札幌高等裁判所に差し戻しとなる判決であった。

主 文

原判決を破棄する。

本件を札幌高等裁判所に差し戻す。

理由

上告代理人[]、同[]の上告受理申立て理由について

- 1 本件は、鉄骨造陸屋根3階建店舗（昭和51年12月建築。以下「本件建物」という。）を所有していた[REDACTED]が、伊達市長によって決定され固定資産課税台帳に登録された本件建物の平成9年度の価格を不服として上告人に対して審査の申出をしたところ、上告人からこれを棄却する旨の決定（以下「本件決定」という。）を受けたため、その相続人である被上告人が本件決定の取消しを求める事案である。
- 2 原審の確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。
- （1）固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号。平成10年自治省告示第87号による改正前のもの）

の。以下「評価基準」という。)は、家屋の評価について、木造家屋及び木造家屋以外の家屋(以下「非木造家屋」という。)の区分に従い、各個の家屋について評点数を付設し、当該評点数を評点1点当たりの価額に乗じて各個の家屋の価額を求める方法によるものとし(評価基準第2章第1節一)、各個の家屋の評点数は、当該家屋の再建築費評点数を基礎とし、これに家屋の損耗の状況による減点を行って付設し(具体的には、再建築費評点数に後記(3)の減点補正率を乗じて求める。同章第3節一)、家屋の状況に応じ必要があるものについては、更に家屋の需給事情による減点を行うものとする旨を定める(同章第1節二)。

- (2) 評価基準は、非木造家屋をその実態に応じて構造、程度、規模等の別に区分し、それぞれの区分ごとに標準とすべき家屋を選定し、標準家屋の再建築費評点数に比準してこれと同一の区分に属する家屋の再建築費評点数を付設する方法(いわゆる総合比準評価の方法)を定める(評価基準第2章第3節二の二)。伊達市長は、総合比準評価の方法に従い、具体的には、標準家屋の基準年度における再建築費評点数の前基準年度における再建築費評点数に対する上昇率を求め、当該標準家屋と同一の区分に属する家屋については、当該家屋の前基準年度における再建築費評点数に当該上昇率を乗じて再建築費評点数を求める方法によって、本件建物の再建築費評点数を4715万2107点と付設した。
- (3) 評価基準は、非木造家屋の損耗の状況による減点補正率を非木造家屋経年減点補正率基準表(評価基準別表第13)によって求めるものとしている(評価基準第2章第3節三)。同表は、通常の維持管理を行うものとした場合において、その年数の経過に応じて通常生ずる減価を基礎とし、非木造家屋の構造区分に従って、経過年数に応ずる減点補正率(以下「経年減点補正率」という。)を定めたものである(同節三1(1))。そして、同表の3は、鉄骨造り(骨格材の肉厚が4mmを超えるもの)の店舗及び病院用建物について、毎年2%ずつ減価して40年経過後の残価率が20%であるという定額法に基づき、経過年数21年の経年減点補正率を0.58と定めている。
- (4) 評価基準は、平成9年度の家屋の評価における評点1点当たりの価額を、自治大臣が別に指示する金額を基礎として市町村長が定めるものとしている(評価基準第2章第4節一)。そして、自治大臣が別に指示する金額は、通達により、1円に「物価水準による補正率」と「設計管理費等による補正率」とを相乗した率を乗じて得た額とされ、非木造家屋については、全市町村を通じ、「物価水準による補正率」が1.00、「設計管理費等による補正率」が1.10とされている。
- (5) 伊達市長は、評価基準に従い、本件建物の再建築費評点数4715万2107点に経年減点補正率0.58及び評点1点当たりの価額1.1円を乗じ、平成9年度の本件建物の価格を3008万3044円と決定した。
- (6) 被上告人は、原審において、本件建物の平成9年1月1日時点の鑑定評価額を1895万円とする不動産鑑定士■■■■作成の鑑定評価書(以下「■■■■鑑定書」という。)を提出した。その内容は、本件建物の概況、建築時期、構造等の調査に基づき、①再調達原価を5082万8000円(1㎡当たり12万8000円)とし、②本件建物の築後年数を19年、経済的残存耐用年数を20年、同耐用年数経過時の残価率を0とする定額法による減価として、前記再調達原価に残価率39分の20を乗じて2606万6000円を算出し、③これに0.75(観察減価25%)を乗じて1955万円を算出し、④補修費60万円を控除するというものである。

資料 4（判番615）

1	事件名	固定資産課税台帳登録価格に対する審査の申出に対する棄却決定取消請求控訴事件
2	判決年月日	平成16年 2 月13日
3	裁判の結論	土地の価格が835万円を越える部分の審査の申し出を棄却した部分を取り消す
4	裁判所名	広島高等裁判所
5	事件番号	平成15年（行コ）第 6 号
6	控訴人及び訴訟代理人	
7	被控訴人	尾道市固定資産評価審査委員会
8	経過	
	平成12年 5 月22日	審査委員会に審査申出
	平成12年10月 3 日	審査委員会による棄却の決定
	平成12年12月20日	審査決定取消訴訟提訴
	平成15年 2 月27日	判決言渡
	平成15年 3 月 7 日	控訴
	平成15年12月16日	口頭弁論終結

主 文

- 1 原判決を次のとおり変更する。
 - (1) 控訴人が被控訴人に対して平成12年 5 月22日付けでした別紙物件目録記載の土地に係る平成12年度固定資産課税台帳登録価格の審査の申出に対し、被控訴人が同年10月 3 日付けでした決定のうち、前記土地の価格が835万円を超える部分の審査の申出を棄却した部分を取り消す。
 - (2) 控訴人のその余の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は、第 1、2 審とも被控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第 1 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 被控訴人が別紙物件目録記載の土地（以下「本件土地」という。）の平成12年度固定資産課税台帳登録価格についての控訴人の審査申出を棄却する旨の平成12年10月 3 日付け決定を取り消す。

2 被控訴人

本件控訴を棄却する。

第2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人が、その所有する土地について、平成12年度土地課税台帳に登録された価格（本件価格。尾道市長が2431万9503円と決定したものは「適正な時価」（地方税法341条5号。控訴人は99万5000円であると主張。）を超えるものであるなどと主張して、被控訴人に対して審査請求を申し出たところ、同申出には理由がないとしてこれを棄却する旨の決定（本件決定）を受けたため、これを不服として、同棄却決定の取消しを求めた事案である。

その余の事案の概要は、原判決「事実及び理由」の「第2 事案の概要」に記載のとおりであるから、これを引用する。

原審は、本件土地の価格の評価に違法はなく、したがって、本件決定にも違法はないとして、控訴人の本件請求を棄却した。

これを不服として控訴人から提起されたのが、本件控訴事件である。

- 2 当審における争点は、原審と同様であって、本件土地の価格の評価が違法であるかであり、この点についての当事者双方の当審における主張は、次のとおりである。

（控訴人）

- （1）本件土地の地目を介在畑とした認定は、次のとおり違法である。

ア 評価基準（地方税法388条1項に基づき総務大臣〔本件当時は自治大臣〕が告示する固定資産評価基準）によれば、土地の評価は、土地の地目の別に定める評価方法によって行い、この場合において、土地の地目は、土地の現況によるものとされている。現況に照らせば、本件土地の地目は、一部畑、一部原野ないし山林とすべきである。

イ 評価基準は、宅地等への転用許可を受けた田畑及び田畑であっても宅地等への転用が確実と認められるものについては、転用後の当該土地とその状況が類似する土地の価額を基準とすべき旨規定している。評価基準がこのように規定するのは、このような土地（介在農地）は、実質的にみて宅地等としての潜在価値を有し、田畑と同様に評価することが不合理であって、宅地等との間に不均衡を生ずることになるためである。この趣旨からすれば、介在農地との認定を、農地転用届出書による所有者の主観のみにかからしめるのは相当でなく、公平な徴税という観点から、客観的経済的にされるべきである。そして、本件土地は、現実に宅地等として使用することが不可能であり、宅地等としての潜在的価値が全くないのであるから、介在畑と認定すべきではない。

ウ 本件土地は、一部畑、一部山林であり、両者は、現実的に担税力が異なるからこそ、転用許可以前は、両者を分けて評価されていたのである。転用許可後においても、転用可能性のある限度で介在畑と評価替えがされるべきであり、全体としてこれを行うのは誤りである。

- （2）本件土地の地目が介在畑であるとの認定が違法ではないとしても、本件価格は、次のとおり違法である。

ア 本件土地は、雑種地への転用を予定して転用許可を得た土地であるが、396平方メートルの準平地（畑）部分、1593平方メートルの山林部分からなっており、本件土地を宅地とし

て造成するには、莫大な費用を要し、造成費控除としては97パーセント程度が相当であつて、尾道市が採用した40パーセント造成費控除の範囲内で造成することは不可能である（土地の造成費相当額は、直接評価基準には定められていない。）。また、尾道市は、同市■■■■■の土地（以下「本件標準宅地」という。）を標準宅地として、これに各種補正をして本件価格を決定しているが、本件土地には、里道しかなく（幅員1メートルの未舗装の道路）、法規上建物を建てることができないのであり、このような宅地効用のない土地については、そもそも前提を異にするのであるから本件標準宅地から比準して価格を決定する方法では、適正な時価を算定することなどできない。

以上のとおり、本件土地は、雑種地への転用が予定された介在畑であることを前提としても、極めて個別性の高い土地であり、単純に宅地に準じて評価したのでは、「適正な時価」を算定できないのである。すなわち、本件土地については、最高裁判所平成15年7月18日第二小法廷判決（平成11年（行ヒ）第182号事件）にいう、評価基準が定める評価の方法によつては、「適正な時価」を算定できない「特別な事情」がある場合にあたるのであつて、その価格は、鑑定評価書（甲38。以下「本件鑑定評価書」という。）記載の835万円と認められるべきである。

イ 前記のとおり、本件土地は雑種地への転用を予定されているものであるが、雑種地については、遊園地、ゴルフ場、鉄塔敷地、高压線下の土地など、そもそもその価格の評価が多岐にわたる土地を含むものであり、雑種地であるということから、直ちに宅地に準じた評価を行うのは適当でない。当該土地を全体として、現況及び利用目的に重点をおいて土地全体を評価することこそ評価基準に則った評価というべきである。そうすると、本件土地は、雑種地ではあるが、現況は原野と山林であり、前記のとおり山林部分の面積が圧倒的に広く、全体としては山林として評価されるべきものである。

（3）仮に、被控訴人による本件土地の評価が評価基準に合致したものであるとすれば、本件土地の評価額の決定は評価基準によるべきことを定める地方税法403条は、本件土地に適用される限り違憲であるといわざるを得ない。

（被控訴人）

（1）当該土地の所有者が農地転用の意思を示しながら、なおその上に現況を調査して客観的に転用の可否を判断するような評価方法を地方税法及び固定資産評価基準は認めていない（この意味では、現況主義の例外にあたる。もっとも、評価の決定には、標準宅地の価格に各種補正を行い、可能な限り現況を反映した評価を行っており、現況主義を逸脱するものではない。）。所有者の農地転用の意思が示された場合、当該土地については、農地として利用されている土地と区別して、転用後の土地の地目に従って評価されるが、実質的にみても、それが公平な徴税という趣旨に適うものである。そして、控訴人の農地転用届出書によれば、本件土地を一体として資材置場（雑種地）へ転用することが予定されているのであるから、本件土地は全体として一体的に評価すべきであり、区分して評価することはできない。

(2) ア 控訴人は、本件土地を資材等の仮置場として使用する目的で購入し、雑種地への転用申請をしたものであるところ、同目的に使用する限り、大規模な造成工事は必要でなく、平坦地部分に対する簡易な切土、盛土等の整地工事で十分利用することは可能であり、木規模な造成工事を行うことを前提とした評価方法によることはそもそも適切ではない。また、利用可能な土地の範囲も、控訴人が平坦地であると主張する396平方メートルに限定されるものではない。本件土地のがけ地割合を40ないし50パーセントとした尾道市長の認定からすると、少なくとも本件土地の半分は資材置場として利用可能であると判断できる。また、長江県連の後背地に位置し道路幅1ないし2メートル程度の街路に沿接する住宅と畑が混在する地域であり、街路の状況、公共施設への接近状況、その他の宅地利用上の便について同一性がみられる本件土地の属する状況類似地域内で本件標準宅地を選定したことに誤りはない。

イ 本件鑑定評価書記載の本件土地の価格は、本件土地を個別的に評価して算定されたものであり、固定資産評価基準という法定の画一的基準を用いた比準方式とは目的も手段も異なる。固定資産評価は、法的拘束力をもつ評価基準に基づき短期間に限られた予算や人数により大量の土地全てを評価しなければならないものである上、まずはその市町村全体の、次に状況類似地域間での、各価格の均衡の確保が要求されている。このような固定資産の評価においては、個々の具体的な事情を逐一反映させることは不可能であり、個別的評価の結論をもって固定資産評価額の妥当性を論じることは適切ではない。

第3 争点に対する判断

1 本件土地の地目認定について

当裁判所も、尾道市長が本件土地を介在畑と認定したことに違法はなく、したがって、本件決定中、この点に関する判断にも違法はないものと判断する。その理由は、原判決「事実及び理由」中「第3 争点に対する判断」の「1 本件土地の地目認定に関する違法の主張について」（原判決13頁4行目から14頁7行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

なお、控訴人は、介在農地の認定を所有者の主観のみにかからしめるのは相当ではないと主張する。

しかしながら、農地法4条1項及び5条1項の規定により、宅地等への転用に係る許可を受けた田及び畑並びにその他の田及び畑で宅地等に転用することが確実と認められるものが宅地等介在農地とされているのであり、本件土地が農地転用の許可を受けた以上、これを介在農地と認定することに違法はないし、通常、農地転用の届出をする者は、当該土地の転用後の潜在的価値を前提として、同届出をするものと考えられるから、その主観にかからしめても特段不相当であるとはいえない。

また、控訴人は、本件土地の現況に照らし、介在農地の認定も、現況畑の部分に限定されるべきであると主張する。

しかしながら、控訴人は、本件土地について、特に区分することなく、一体として農地転用の届出をしたこと（乙7）からすれば、本件土地を一体として転用する予定であるものと解される

から、これを区分する理由はなく、控訴人の主張は採用できない。

2 本件価格について

- (1) 固定資産税は、固定資産の資産価値に着目して、その所有者に課される財産税であり、固定資産の「適正な時価」（地方税法341条5号）で固定資産課税台帳に登録されたものがその課税標準とされているものである（同法349条1項参照）。そして、前記の「適正な時価」とは、当該固定資産の客観的な交換価値（以下「客観的時価」という。）をいうと解される。

もっとも、法（地方税法388条1項、403条1項）は、大量の固定資産について反復的、継続的に実施される評価を可及的に適正に行い、統一的な基準による評価を行うことによって、各市町村全体の評価の均衡を確保するとともに、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するため、固定資産の評価方法は評価基準によるものとしている。そうすると、評価基準に従った計算過程の一部に、当該固定資産の特殊事情が十分に反映されない事象が生じることもあると考えられるが、弁論の全趣旨によれば、そのような事象が生じた場合であっても、評価基準に従った計算結果が客観的時価を超えないように、いわゆる7割評価の経過措置等の制度が設けられているものと認められる。

したがって、当該固定資産の評価が評価基準に従って行われている場合には、その価格に一応の妥当性があるものと推認することはできるが、評価基準が定める評価の方法によっては当該固定資産を適切に評価することができないという特別の事情が存することにより、評価基準に従って評価された登録価格が客観的時価を上回ることが認められる場合には、当該登録価格は「適正な時価」を超えるものといわざるを得ず、その限度で違法となるというべきである（最高裁判所平成10年（行ヒ）第41号・平成15年6月26日第一小法廷判決及び最高裁判所平成11年（行ヒ）第182号・平成15年7月18日第二小法廷判決各参照）。

- (2) 前記1において判示したとおり、評価基準によれば、本件土地は、宅地等介在農地として、「沿接する道路の状況、公共施設等の接近の状況その他宅地等としての利用上の便等からみて、転用後における当該田及び畑とその状況が類似する土地の価額を基準として求めた価額から当該田及び畑を宅地等に転用する場合において通常必要と認められる造成費に相当する額を控除した価額によってその価額を求める方法」により評価されることとなる。

そして、控訴人は、本件土地を雑種地に転用する旨の転用届を提出していたのであるから、本件における「宅地等」とは、雑種地のことであると解される。その評価については、評価基準第1章第10節に規定があり、同規定によれば、雑種地（ゴルフ場等の用に供する土地及び鉄軌道用地を除く。）の評価は、雑種地の売買実例価額から評定する適正な時価によってその価額を求める方法によるものとされ、ただし、市町村内に売買実例価額がない場合においては、土地の位置、利用状況等を考慮し、付近の土地の価額に比準してその価額を求める方法によるものとされている（乙1）。また、証拠（乙16、23ないし25及び原審証人■■■■）並びに弁論の全趣旨によれば、評価対象雑種地と状況の類似した雑種地の売買実例のあることは稀であるため、付近の土地の価額に比準して評価せざるを得ないのが実情であること、市街化区域内の雑種地は、宅地に比準して評価されるのが一般的であることが認められる。

そうすると、本件土地の評価を近隣の宅地に比準した点は、一般的な合理性を肯定することができ、それ自体評価基準に違反するということとはできないというべきである。

- (3) しかしながら、本件土地については、評価基準が定める評価の方法によっては適切に評価することができないという特別の事情のあることが認められ、その結果、本件価格は、客観的時価を上回ったものというべきである。その理由は、次のとおりである。

ア 争いのない事実等に加え、証拠（甲19ないし22、23の1ないし3、甲24、25、28ないし30、37、38、42、乙6、7、12ないし14、16、27、28、原審証人■■■■■、同■■■■■、同■■■■■、当審証人■■■■■及び原審における控訴人本人）並びに弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

- (ア) 法規上、現状では、本件土地に建物を建てることができない。

まず、本件土地に接している里道は、建築基準法に定義された道路に該当しない（同法42条1項5号参照）ので、幅4メートルの接面道路を約100mにわたって築造しなければならない。

さらに、本件土地は、宅地造成工事規制区域に指定されているので、宅地造成等規制法及び同法施行令に適合するように、東側のがけ地を補修しなければならない。

- (イ) 上記の接面道路の築造及びがけ地の補修を行うためには、本件価格を大幅に上回る費用（測量士、一級土木施工管理技士の■■■■■の計算によると9456万5000円）がかかる。

ただし、上記の補修等を行っても、宅地として利用できる面積は約30パーセントにすぎない。

このようなことから、本件土地を単独で造成等して宅地化することは採算がとれず、無理がある。また、周辺の農地と一体として開発する方法も考えられるが、幹線街路からの進入路（幅員6メートル）を確保することが困難であるし、現在の経済状況に照らしても、開発事業は現実的でない。結局、現時点において、本件土地は、現状の畑、山林のままとしておくのが、最有効使用とみざるを得ない。

- (ウ) 控訴人は、転用の目的を「雑種地」とし、「土木、園芸資材等の仮置場」に使うとして、農地法5条1項に基づく農地転用の届出をし、これは農業委員会に受理された。その際、控訴人は、本件土地に倉庫を建てる予定を述べていた。

控訴人は、本件土地の取得後、本件土地に倉庫を建てるためには、上記の接面道路の築造及びがけ地の補修をしなければならない旨を知った。そこで、控訴人は、建物を築造しないまま、本件土地の取得後、約半年間にわたり、本件土地の一部を土木園芸資材等の仮置場として利用していた。

- (エ) 広島地方裁判所尾道支部による本件土地の評価は、平成7年11月30日時点で596万7000円、平成10年3月20日時点で298万4000円、平成11年3月10日時点で99万5000円であった。

また、控訴人が農地転用の届出をする以前の平成11年度の本件土地の固定資産評価は、現況地目畑部分396平方メートルと山林部分1593平方メートルとを分け、前者を666万6660円、後者を2万4282円としていた（合計669万0942円）。

なお、本件土地付近においては、土地の価格にそれほど変動はなく、平成11年度と平成12年度では、ほとんど変わらないものが多い。

(オ) 不動産鑑定士■■■■は、本件鑑定評価書において、前記のような本件土地の状況（道路開設及びがけ地補修の必要から本件土地を単独で宅地化するには莫大な費用がかかること等）及び近隣地域の状況を前提とし、本件土地を、市街化区域内の現況地目が畑・山林で、鑑定評価上は熟成度の低い宅地見込地地域内の宅地見込地とし（雑種地の概念はあいまいであり、市街地の駐車場利用のように宅地に近いものもあるが、本件土地は、雑種地への転用を予定して転用の届出がされ、土木園芸資材等の仮置場として使用されているとしても、宅地効用のない土地であるところから、熟成度の低い宅地見込地とする。）、平成12年度（同年1月1日時点）の本件土地の価格を835万円と評価している。

イ 以上の事実によれば、本件土地は、雑種地とする予定で農地転用届出がされたものの、宅地効用がなく、倉庫を築造することすらできず、宅地化するにしても、道路開設及びがけ地補修等に莫大な費用を要し、本件土地単独では、採算がとれず、現状の経済状況などをも勘案すれば、周辺土地を含んでの宅地化も著しく困難であるのであって、極めて個別性の高い土地であるといわざるを得ず、そもそも現況が宅地である本件標準宅地から比準する方法によること、造成費控除を40パーセントとすることでは、本件土地の「適正な時価」を算定することはできない、すなわち、評価基準が定める方法によっては、「適正な時価」を算定することができない特別の事情が存する場合であるというべきである。

そして、前記ア（オ）によれば、本件鑑定評価書の本件土地の評価方法には合理性が認められ、また、本件土地は極めて個別性が高いことからして、他に適切な評価方法を見い出すことも困難であるというべきであるから、本件鑑定評価書の835万円が平成12年度の本件土地の「適正な時価」（客観的時価）であると認めるのが相当である。

ウ これに対し、被控訴人は、本件鑑定評価書の本件土地の評価は、個別的な評価であって、近隣土地内での価格の均衡を維持しながら、短期間に限られた人員で大量に評価しなければならない固定資産評価額の妥当性を論じることは適切ではない旨主張する。

しかしながら、既に認定したように固定資産評価については、被控訴人主張の制約を前提として、客観的時価を超えないように、7割評価の経過措置等の制度が設けられているのであって、固定資産評価においては、客観的時価を超えることは許されない、すなわち違法であるといわなければならないのである。そして、客観的時価を評価するについて、当該土地の個別性の程度によって、適切な評価方法が見い出せない場合において、個別的評価によることを排斥することはできないというべきであり、被控訴人の主張を採用することはできない。

エ なお、控訴人は、本件決定の全部を取り消すべきであると主張するが、本件のように登録価格の適否が問題となっている場合、「適正な時価」を超える部分のみを取り消す一部取消判決をすれば、同判決の拘束力によって、市町村長は、審査決定と同様の措置をとることが義務づけられるのであって、違法の理由が審査手続の違法である場合や内容の違法であって

第4 結論

広島高等裁判所第2部

資料5（判番731）

- 1 事件名 公文書非公開決定処分の取消等請求控訴事件
- 2 判決言渡し年月日 平成17年2月23日
- 3 裁判の結論 控訴棄却
- 4 裁判所名 福岡高等裁判所
- 5 事件番号 平成16年（行コ） 第8号
- 6 原告（控訴人、上告人）及び訴訟代理人

■■■■■■■■■■

- 7 被告（被控訴人、被上告人）
小林市

8 経過

- | | |
|-------------|------------------------------|
| 平成16年4月26日 | 公文書公開請求 |
| 平成16年4月26日 | 公文書非公開決定 |
| 平成16年5月17日 | 宮崎地裁の訴状提出（宮崎地裁・平成16年（行ウ）第3号） |
| 平成16年7月2日 | 第1回口頭弁論 |
| 平成16年10月1日 | 第2回口頭弁論 |
| 平成16年11月2日 | 宮崎地裁判決 |
| 平成16年11月12日 | 宮崎地裁に控訴状提出 |
| 平成17年2月9日 | 口頭弁論 |
| 平成17年2月23日 | 判決 |

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 被控訴人が控訴人に対して平成16年4月26日付けでした原判決別紙文書目録記載の公文書の非公開決定を取り消す。
- 3 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

事案の概要は、原判決1頁25行目及び26行目を

「1 基本的事実

（以下の事実は、当事者間に実質的に争いがない事実である。なお、記録との対照の便宜の

ため、適宜、書証番号を掲記する。)」

と、原判決2頁6行目の「あった」を「あった。」とそれぞれ改め、7行目を削り、9行目の「について」の次に「、同日付けの公文書公開請求書（甲1）をもって、」を加え、11行目の「同日」を「上記同日、同日付けの公文書非公開決定通知書（甲2）をもって」と、12行目の「後記2号」を「同条（2）号」と、13行目の「原告」から14行目末尾までを「控訴人に対し、同通知書をもってこれを通知し、同通知書は、同日、控訴人が受領した。」と、19行目から24行目までを

「（5）本件条例（平成12年9月29日条例第33号。甲3）は、「この条例において「公文書」とは、実施機関の職員が職務上作成し、又は取得した文書（中略）であって、（中略）実施機関が管理しているものをいう。」（2条2項）、「この条例において「公文書の公開」とは、実施機関がこの条例の規定に基づき、公文書を閲覧に供し、又は公文書の写しを交付することをいう。」（同条3項）とそれぞれ規定するところ（実施機関とは市長等である。同条1項）、その9条では「公開しないことができる公文書」について規定している。同条は、その（1）号において、「法令又は条例の定めるところにより、公開することができないとされている情報」、その（2）号において、「個人に関する情報（中略）であって、特定の個人が識別され、又は他の情報と照合することにより識別され得るもの。」（本文）、「ただし、次に掲げる情報を除く。」（ただし書き）として、イ「法令又は条例等により何人でも閲覧することができる情報」、ロ「公表することを目的として実施機関が作成し、又は取得した情報」、ハ「法令又は条例等の規定に基づく許可（中略）の際に実施機関が作成し、又は取得した情報であって、公開することが公益上必要であると認められる情報」、ニ「公務員（中略）の職務の遂行に係る情報に含まれる当該公務員の職及び氏名で、公開することにより当該公務員又はその家族の生命、身体、健康又は生活の保護に支障を生ずるおそれのないもの」と定めている（（3）号以下省略。以下、上記の各部分の文書情報を例えば「（2）号本文情報」「（2）号イ情報」などという。）。」

と、26行目の「本件条例」から原判決3頁1行目の「」までを「（2）号本文文書」とそれぞれ改めるほかは、原判決の「第2 事案の概要」に記載のとおりであるから、これを、ここに引用する。

上記によれば、本件（平成16年5月18日訴え提起）は、控訴人が被控訴人に対し、本件条例（小林市情報公開条例）に基づき、控訴の趣旨2項記載の本件文書（地方税法415条1項に基づき小林市が備え付けている土地価格等縦覧帳簿のうち、小林市■■■■■■■■■■番ないし■■■■■■■■■■番及び同所字■■■■■■■■■■番ないし■■■■■■■■■■番の各土地の部分）について、その「写しの窓口交付」の方法による公開を請求し、これに対し、被控訴人がこれを公開しない旨の本件処分をしたことから、控訴人がその処分の取消しを求めた事案であり、争点は、本件文書が本件条例の（2）号本文情報が含まれる非公開文書に当たるか否かであるところ、原判決（同年11月2日言渡し）は、これを肯定し、かつ、（2）号本文情報のうちでも、公開が義務付けられる（2）号イないしニ情報が含まれる文書にも該当しないから、本件処分は適法であると判断して控訴人の本件請求を棄却したことから、控訴人が本件控訴に及んだ事案であるが、当裁判所も原判決を維持して本件控訴を棄却するものである。

第3 当裁判所の判断

当裁判所も控訴人の本件請求は理由がないものと判断する。その理由は、原判決 3 頁23行目の「本件条例」から24行目の「」までを「(2) 号本文情報」と、原判決 4 頁 1 行目の「」から 2 行目の「」までを「本件文書が (2) 号本文情報を含む文書」と、4 行目から13行目までを

したがって、本件文書は、(2)号本文情報を含む文書として本件条例9条に定める非公開文書に該当するものといえる。

(2) そして、本件文書に(2)号イないしニ情報が含まれるか否かについて検討するに、地方税法416条1項に基づいて土地価格等縦覧帳簿を閲覧し得る者は、原則としてこれに記載されている特定の土地又家屋の納税者(固定資産税の納税義務者)に限ると解され、納税者といえども、自己が納税義務を負う土地又家屋の範囲を超えて、およそ第三者が納税者である土地又家屋に係る土地価格等縦覧帳簿の部分を一般的に閲覧し得る権利はないし、土地価格等縦覧帳簿は、そのようなことを目的として作成される文書でもないと解されるから、本件文書を閲覧し得る者は、同文書に記載された各土地の納税者であるところ、控訴人が同各土地の納税者であることについては、何ら主張立証がないから、本件文書を(2)号イ及びロ情報を含む文書と認めることはできない(これが(2)号ハ及びニ情報を含む文書でもないことは明かである。)

控訴人は、地方税法の規定により、控訴人は縦覧に供された本件文書を閲覧し得る地位にあり、その控訴人が本件条例の規定に基づき、「写しの窓口交付」による公開を求めているのであり、地方税法に基づく閲覧と本件条例に基づく「写しの窓口交付」とでは、公開という点において何ら差異はないから、本件公開請求は認められてしかるべきである旨主張するが、前段に説示したところからして、この主張は、失当である。」

とそれぞれ改め、17行目から21行目までを削るほかは、原判決の「第3 争点に対する判断」に記載のとおりであるから、これを、ここに引用する。

第4 結論

よって、当裁判所の上記判断と同旨の原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

(口頭弁論終結の日 平成17年2月9日)

福岡高等裁判所宮崎支部

裁判長裁判官

裁判官

裁判官

資料6（判番608）

- 1 事件名 審査決定取消請求控訴事件
- 2 判決言渡し年月日 平成17年3月31日
- 3 裁判の結論 認容
- 4 裁判所名 広島高等裁判所岡山支部
- 5 事件番号 平成16年（行コ）第14号
- 6 控訴人及び訴訟代理人 [REDACTED]
- 7 被控訴人 久世町固定資産評価審査委員会
- 8 経過

平成15年7月25日	審査委員会への審査申出書提出
平成15年9月29日	審査委員会による棄却決定
平成15年12月12日	審査決定取消訴訟
平成16年8月25日	請求棄却
平成16年9月8日	審査取消請求控訴
平成17年3月31日	原判決取消
(平成17年4月中旬)	上告申立)

主 文

- 1 原判決を取り消す。
- 2 被控訴人が控訴人らに対し、平成15年9月29日付けでした、控訴人[REDACTED]について別紙物件目録（1）ないし（6）記載の各土地の、控訴人[REDACTED]について同目録（7）記載の土地の、平成15年度の固定資産課税台帳登録価格に対する審査の各申出を棄却する旨の決定を取り消す。
- 3 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

主文同旨

第2 事案の概要

- 1 次のとおり訂正、削除し、当審における当事者の主張として2、3のとおり付加するほかは、原判決の「第2 事案の概要」に記載のとおりであるから、これを引用する。
 - （1）原判決2頁19行目の「本件各土地上にパチンコ店を建設する予定で」を「本件各土地をパチンコ店舗及びその駐車場用地にする予定で」に改める。
 - （2）同4頁につき、
 - ア 5行目から6行目にかけての「一画地の評価」を「一画地としての評価」に改める。
 - イ 7行目から17行目までを削除する。

ウ 18行目の「(9)」を「(8)」に改める。

2 当審における控訴人らの主張

- (1) 本件審査決定は、雑種地である本件各土地に当然に固定資産評価基準別表第3、2の適用があることを前提としている。しかし、そもそも同表第3、2は、「雑種地」を挙げることなく、「宅地」のみを対象に画地計算法を定めたものであって、「宅地」について、「形状」及び「実際の利用状況」から判断して一体性が認められる場合に数筆の土地を一画地として認定することを許容しているにすぎないのであるから、雑種地である本件各土地に同表第3、2を適用すること自体が、憲法84条が定める租税法律主義の原則に違背する。
- (2) 仮に、雑種地にも同表第3、2が適用される場合があるとしても、数筆の土地を一画地として認定することが許されるのは、「形状」及び「実際の利用状況」から判断して一体性が認められる土地についてのみであるにもかかわらず、原判決は、同表第3、2には明記されていない、「当該2筆以上の土地の現況で、これを一体の土地として利用することが可能か否か」、すなわち「将来の一体利用の可能性」という抽象的な基準を新たに創設し、文理を無視して明らかな類推解釈を行っており、この点でも租税法律主義の原則に違背している。
- (3) 本件のように、雑種地を一画地認定した事案を取り扱った裁判例は存在しないが、それは、久世町以外の自治体において、雑種地に固定資産評価基準別表第3、2を適用しているところが存在しないからではないかと解される。憲法14条によれば、税負担は、国民の間に租税力に則して公平に配分されなければならないと、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないところ、本件審査決定は、同条から導かれる租税公平主義の原則にも違背している。

3 当審における被控訴人の主張

固定資産評価基準は、雑種地の評価については、雑種地の売買実例価額から評定する適正な時価によってその価額を求める方法によるものとするが、市町村内に売買実例価額がない場合には、土地の位置、利用状況等を考慮し、附近の土地の価額に比準してその価額を求める方法によるものとする規定している。本件各土地は、平成3年2月、パチンコ店舗及びその駐車場用地にする目的で、農地の転用許可及び開発許可を受け、控訴人らに所有権移転登記がされた後、造成工事が行われ、本件各土地と周辺土地とは側溝等により明確に区別されており、本件各土地は、いつでもパチンコ店舗及びその駐車場用地として一体的に利用可能な状況の土地であることから、久世町は、本件各土地を宅地の価格に比準するものとして評価したのであって、同評価は、固定資産評価基準に基づくものであり、けっして租税法律主義に違背するものではない。

第3 当裁判所の判断

- 1 固定資産評価基準は、総務大臣が地方税法388条1項に基づいて定めた告示であり、同法403条1項によれば、市町村長は、上記固定資産評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならないとされているから、市町村長は、固定資産評価基準によって固定資産を評価することを義務付けられているものと解される。
- 2 そして、本件各土地の現況がいずれも雑種地であることは当事者間に争いがないから、雑種地

の固定資産評価を行う際の基準が問題となる。

この点に関し、本件審査決定は、「固定資産評価基準に『原則として筆ごとに評価を行うものであるが、その形状、利用状況等からみて、これが一体をなしていると認められるものにあつては、これらを合わせ一画地とする。』と規定されて」いる旨述べていること（甲3）からすると、これは、固定資産評価基準別表第3、2ただし書きを本件各土地に適用したものと解される。

しかし、固定資産評価基準は、宅地と雑種地の評価方法をそれぞれについて別個に規定しており、宅地に関する第1章第3節二（一）4の規定は、「各筆の宅地の評点数は、路線価を基礎とし、『画地計算法』を適用して付設するものとする。この場合において、市町村長は、宅地の状況に応じ、必要があるときは、『画地計算法』の附表等について、所要の補正をして、これを適用するものとする。」とし、画地計算法を定める固定資産評価基準別表第3は、その1で「各筆の宅地の評点数は、各筆の宅地の立地条件に基づき、路線価を基礎とし、次に掲げる画地計算法を適用して求めた評点数によって付設するものとする。」と規定し、その2で「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する。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。」と規定しており、宅地のみを対象として画地計算法を定めているのであって、そこには雑種地は挙げられていない。

したがって、雑種地である本件各土地に固定資産評価基準別表第3、2を当然には適用できないと解される。

- 3 雑種地の評価について、固定資産評価基準第1章第10節は、「雑種地の評価は、・・・売買実例価額から評定する適正な時価によってその価額を求める方法によるものとする。ただし、市町村内に売買実例価額がない場合においては、土地の位置、利用状況等を考慮し、附近の土地の価額に比準してその価額を求める方法によるものとする。」と規定している。

ところで、固定資産評価基準は、雑種地の評価について、上記のように規定し、前記の宅地の評価単位についての規定のように、明確な評価単位に関する規定はしていないし、「各筆の田及び畑」（第1章第2節一）や「各筆の山林」（第1章第7節一）のような表現で、間接的に評価単位を定めているものでもない。しかし、上記宅地、田、畑及び山林に関する規定や第1章第1節（通則）の二が「各筆の土地の評価額」という表現をしていること等に鑑みると、固定資産評価基準は、土地の評価単位については一筆ごとにするのを原則としているものと解される。

この点に関して、被控訴人は、久世町は、本件各土地を宅地の価格に比準するものとして評価したから、これを一画地と認定することは固定資産評価基準に違背しない旨主張する。しかし、上記雑種地の評価についての「附近の土地の価額に比準」して評価するというのは、価額評価の点等において附近の土地の価額を参考にできることを定めているものであって、「土地の位置、利用状況等」を考慮して、数筆の土地を一体として扱うことまで許容する趣旨であるとは解されない。また、宅地に比準して評価する場合に、宅地に関する固定資産評価基準別表第3、2ただし

書きによることができるとしても、同ただし書きは「その形状、利用状況等」からみて一面地の認定ができるとしているにとどまり、地目の認定の場合のように「利用目的」に重点を置くと規定（同基準第1章第1節一）しているものではないから、現実の利用状況を基準に一面地の認定をなすべきであると解され、利用目的や利用可能性を基準にすることはできないものと解するのが相当である。

そうすると、本件各土地は、その全体がパチンコ店舗及びその駐車場用地という利用目的を有し、同店舗等に利用できる可能性がある土地であるということはあるが、現実と同店舗等用地として利用されている状況にはないから、これを全体として一体の土地として一つの評価単位をもって評価することは、固定資産評価基準に反するものとして違法であるというべきである。

乙22、23及び弁論の全趣旨によれば、本件各土地全体の周囲には側溝が設けられ、周辺の土地と区別されていることが認められるが、この点を考慮しても、本件各土地を一面地として評価することは許されないものと解され、他に本件各土地につき一面地認定を相当とするような事情は、証拠上認められない。

- 4 したがって、本件各土地を一面地として平成15年度固定資産評価額及び課税標準額を決定した固定資産課税台帳の登録は違法であり、ゆえに控訴人らの審査の申出を棄却した本件審査決定も違法であるといわざるを得ない。

第4 結論

以上によれば、原判決は相当でないからこれを取り消し、被控訴人が控訴人らに対し、平成15年9月29日付けでした、控訴人[REDACTED]について別紙物件目録（1）ないし（6）記載の各土地の、控訴人[REDACTED]について同目録（7）記載の土地の、平成15年度の固定資産課税台帳登録価格に対する審査の各申出を棄却する旨の決定を取り消すこととして、主文のとおり判決する。

広島高等裁判所岡山支部第2部

裁判長裁判官

[REDACTED]

裁判官

[REDACTED]

裁判官

[REDACTED]

1	事件名	損害賠償請求事件
2	判決言渡し年月日	平成17年4月6日
3	裁判の結論	請求容認
4	裁判所名	宇都宮地方裁判所真岡支部
5	事件番号	平成16年（ワ）第42号、平成17年（ワ）第4号
6	原告及び訴訟代理人	
7	被告	益子町長
8	経過	

主 文

- 1 被告は原告に対し、1827万6000円及び内金369万9600円に対する平成3年6月1日から、内金369万9600円に対する平成4年6月1日から、内金369万9600円に対する平成5年6月1日から、内金358万8600円に対する平成6年6月1日から及び内金358万8600円に対する平成7年6月1日からそれぞれ支払済みに至るまで年5分の割合による金員を支払え。
- 2 被告の反訴を却下する。
- 3 訴訟費用は被告の負担とする。
- 4 この判決は、第1、第3項に限り、仮に執行することができる。ただし、被告が400万円の担保を立てたときは、その仮執行を免れることができる。

第1 当事者の求める裁判

- 1 原告
- (1) 主文第1項同旨
- (2) 反訴について
- ① 本案前の答弁
反訴却下
- ② 本案の答弁
請求棄却
- (3) (1) について仮執行宣言

2 被告

(1) 請求棄却

(2) 反訴

① 原告は被告に対し、5823万4400円並びに

内金240万7000円に対する平成8年6月1日から

内金240万7000円に対する同年8月1日から

内金240万7000円に対する同年11月1日から

内金240万7000円に対する同年12月26日から

内金229万9000円に対する平成9年6月3日から

内金229万9000円に対する同年8月1日から

内金229万9000円に対する同年11月1日から

内金229万9000円に対する同年12月26日から

内金229万9000円に対する平成10年6月2日から

内金229万9000円に対する同年8月1日から

内金229万9000円に対する同年11月3日から

内金229万9000円に対する同年12月26日から

内金229万9000円に対する平成11年6月1日から

内金229万9000円に対する同年8月3日から

内金115万8400円に対する同年11月2日から

内金205万9800円に対する平成12年6月1日から

内金205万7000円に対する同年8月1日から

内金103万4400円に対する同年11月1日から

内金205万9800円に対する平成13年6月1日から

内金205万7000円に対する同年8月1日から

内金103万4400円に対する同年11月1日から

内金205万9800円に対する平成14年6月1日から

内金205万7000円に対する同年8月1日から

内金103万4400円に対する同年11月1日から

内金179万9100円に対する平成15年6月3日から

内金179万9000円に対する同年8月1日から

内金90万4100円に対する同年11月1日から

内金112万7200円に対する平成16年6月1日から

内金112万5000円に対する同年8月3日から

内金112万5000円に対する同年11月2日から及び

内金112万5000円に対する同年12月28日から

それぞれ支払済みに至るまで年14.6パーセントの割合による金員を支払え。

② 仮執行宣言

(3) 訴訟費用原告負担

(4) 仮執行免脱宣言

第2 事案の概要及び争点

1 事案の概要

本件は、原告が、被告から賦課された固定資産税を納付していたところ、違法な賦課処分により過大な固定資産税を納付させられたとして、超過納付分を国家賠償に基づいて損害賠償を請求するものであり、被告は、反訴として原告の未納付分の固定資産税を請求するもので、事案の概要は以下のとおりであり、この事実は当事者間に争いがない。

(1) 原告は、その所有する別紙物件目録記載の建物（以下、「本件建物」という。）について、以下の固定資産税（以下、「本件固定資産税」という。）を賦課され、納付した。

- | | | |
|---------|-----------|-------------|
| ① 平成3年度 | 990万2400円 | 平成3年5月31日納付 |
| ② 平成4年度 | 990万2400円 | 平成4年5月31日納付 |
| ③ 平成5年度 | 990万2400円 | 平成5年5月31日納付 |
| ④ 平成6年度 | 964万0400円 | 平成6年5月31日納付 |
| ⑤ 平成7年度 | 963万3400円 | 平成7年5月31日納付 |

(2) しかし、本件固定資産税の税額は、以下のとおり過大であった。

- ① 固定資産税について、非木造で大規模の物件の評価は県税事務所で調査し、市町村はその評価を基に固定資産税を算出することになっているが、本件建物はそれに該当していた。
- ② 県税事務所から被告税務課に平成2年度中の調査物件の不動産価格決定通知書が送付され、被告はそれに基づいて新年度課税のための事務処理をした。
- ③ その際、専門業者に委託して電算処理によりされたが、平方メートル当たり評価額と階別の床面積を入力し、それを乗じて建物の評価額を算定し、その額から固定資産税額を算出するシステムとなっていた。

ところで、本件建物は昭和61年6月1日に旧館が完成し、平成2年6月14日に新館が増築された。

ところが、本件建物について入力すべき階別の床面積を、1階について1105.75㎡、2階以上について1726.62㎡とすべきところを、旧館の床面積を二重に計上して1階を3063.63㎡、2階以上を2135.81㎡と入力してしまい、正しい合計床面積が2832.94㎡であるのに5199.44㎡としてしまった。

そのため、平成3年度の本件建物の評価額は4億3225万0119円が正しいのに、6億9650万6873円としてしまい、固定資産税額も620万2800円であるべきなのに、990万2400円で原告に賦課処分した。

- ④ 上記理由により、平成3年度から平成16年度までの本件建物に係る固定資産税額は別紙株式会社■■■■ホテル固定資産税課税明細の本来課税すべき税額欄記載の額のとおりとなるところ、本件固定資産税のとおり原告に過大な賦課処分をして、平成7年度分までにつ

いて同別紙過納額欄記載の額を過大に納付させた（以下、上記過大納付させた固定資産税を「本件過誤納金」という。）。

- (3) 被告は、平成15年12月26日付の被告町長名の固定資産税の課税誤りに係る過誤納金の返還についてという文書で、原告に上記(2)④の過大納付した額を返還するので、原告代表者と話し合いたいとの通知をした。
- (4) しかし、原告代表者は、被告町長名の平成16年3月15日付の地方税法第18条の3の規定により、過誤納金の支払いをすることができないとの通知を受けた。
- (5) 被告は、本件建物に係る平成3年度の固定資産税通知書を平成3年5月に原告に送付したが、そのとき新築家屋の床面積及び評価額等が記載された課税明細書を添付しており、その後、平成9年度までは3年に1度、平成9年度以降は毎年、納税通知書と共に課税明細書を送付している。また、地方税法は毎年4月1日から5月末までを課税台帳の閲覧期間と定めており、納税義務者であれば誰でも閲覧することができる。

2 原告の主張

- (1) 被告は固定資産税の計算を誤り、原告に本件固定資産税を賦課した。原告はその額が正当な額と信じて納付した。被告は固定資産税の納税通知書と共に課税明細書を原告に送付していたようであるが、納税義務者は一般に役所が間違えるとは思ってはおらず、納税通知書を見て、それを信じて納税するのであり、原告も納税通知書により本件固定資産税を納付した。
- (2) 被告は、違法な本件固定資産税を賦課して原告の本件過誤納金額相当の損害を原告に被らせたが、上記賦課処分は無効である。したがって、被告は原告に対し、国家賠償法に基づいてその損害を賠償すべき義務がある。
- (3) よって、原告は被告に対し、損害賠償金1827万6000円並びに内金369万9600円に対する納付の日の翌日である平成3年6月1日から、内金369万9600円に対する同じく平成4年6月1日から、内金369万9600円に対する同じく平成5年6月1日から、内金358万8600円に対する同じく平成6年6月1日から、及び内金358万8600円に対する同じく平成7年6月1日からそれぞれ支払済みに至るまで民法所定年5分の割合による遅延損害金の支払いを求める。

3 被告の主張

- (1) 本件過誤納金は平成7年度までであって、その還付請求権は最終納付時期である平成8年12月20日から5年を経過した平成13年12月20日をもって、地方税法第18条の3に定める消滅時効が完成した。
- (2) ① 被告は、平成15年12月19日、原告代表者と本件過誤納金について面談し、還付請求権は時効消滅しており還付することはできない旨説明した。原告代表者は、本件建物に係る平成8年度以降の固定資産税を滞納しているから、本件過誤納金のうち3年分を上記滞納分に充て、2年分の返還を被告に求めた。
- ② 被告は、平成15年12月26日付の文書で、税法を超えた措置による還付の方法を検討する旨原告に伝えたが、全額を滞納分に充当することが前提であり、これについて原告から同意する旨の回答がなかったので、平成16年3月15日付文書で、消滅時効により還付するこ

とができない旨原告に通知した。

③ 平成16年10月18日現在の本件建物に係る固定資産税滞納額は本税で5823万4400円、延滞税額で4131万1700円の合計9954万6100円である。

(3) ① 原告は、平成8年度以降の本件建物に係る固定資産税を全く納付しておらず（争いが無い。）、平成16年12月末日の未納額は別紙株式会社■■■■ホテル固定資産税課税明細の滞納額欄のとおり合計5823万4400円となっており、その納期別の納期限は別紙固定資産税納期限表のとおりである。

② 被告の税金に係る延滞税率は、益子町税条例第19条に定めるとおり、年14.6パーセントである。

③ よって、被告は原告に対し、上記固定資産税延滞分及びそれに対する納期限の日の翌日から納付済みに至るまで年14.6パーセントの割合による延滞税の支払いを求める。

④ なお、原告は事実上倒産して営業も停止しており、今後営業上の収益を全く期待することができない。原告所有の本件建物は平成9年2月12日に株式会社■■■■銀行から不動産競売申立てがされ、平成16年11月30日に他に売却されており、他に原告所有の物件も見当たらず、被告は他に差押えの方法がない状況にある。原告は、平成8年度以降の本件建物に係る固定資産税を滞納して全く払おうとせず、その支払能力もないのが現状であり、原告が本訴で請求している損害賠償金の支払いをしてしまえば、原告から上記固定資産税の回収をすることは永久に不可能である。したがって、上記滞納固定資産税を原告に請求するのは当然の権利である。

4 原告の反論

(1) 本案前の抗弁

被告の反訴については訴えの利益がない。

(2) 本案についての被告の主張に対する原告の主張

① 地方税法第18条の3の規定は、租税法律関係が有効に成立していることを前提とし、これから生じる還付請求権等について定めたもので、本件固定資産税の賦課処分は無効であり、有効な租税法律関係が成立していないから、同条は適用されない。

② 原告が本件固定資産税の賦課処分が違法であり、その結果生じた本件過誤納金の存在を知ったのは平成15年12月26日付の被告町長名の通知によってであり、その時から消滅時効は進行する。

また、被告は上記通知により本件過誤納金を承認した。

5 本件の争点

(1) 本件過誤納金について地方税法第18条の3に定める消滅時効が完成しているか。

(2) 被告の反訴請求に訴えの利益があるか。

第3 争点に対する判断

1 争点(1)について

(1) 上記第2、1の事実によれば、本件固定資産税の賦課処分には瑕疵があり、原告は本件建物

に係る固定資産税について本件過誤納金の額の過大な税額を納付していることは明らかである。これによれば、原告は違法な本件固定資産税の賦課処分により、本件過誤納金の額の損害を被っていることが認められる。

しかしながら、違法な課税処分であっても、それが取り消されることもなく争い得なくなっている場合（不可争力）、しかもそれによる還付請求権も消滅している場合には、当該処分により納付された金員を納税者は返還を求めることができなくなるので、過大な税額を納付していたとしても、それをもって当該課税処分による損害と認めることはできず、国家賠償法に基づいて損害賠償を請求することができないことになるものと言うべきである。すなわち、瑕疵のある課税処分であっても、その瑕疵を争うことができなくなった場合は、その効力を否定されることはないことになり、当該課税処分によって納付された税金は課税権者がそれを収納する根拠があるということになるからである。

- (2) そこで、本件固定資産税の賦課処分の効力について検討するに、行政処分が無効であるためには、その違法が重大で、しかも明白であることを要するところ、上記賦課処分はそれに該当するものと認められる。仮に重大明白な瑕疵がないとしても、課税処分の内容上の過誤が課税要件の根幹についてのものであって、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を考慮してもなお不服申立期間の徒過による不可争力を理由として被課税者に当該処分による不利益を甘受させることが著しく不当と認められるような例外的な事情のある場合は、その過誤が当該課税処分を無効ならしめると解すべきであるところ、上記本件の賦課処分はこれに該当すると認められる。
- (3) これによれば、過大な固定資産税を賦課した限度において本件固定資産税の賦課処分は無効であるから、被告が本件過誤納金を収受しておく根拠はないものと認められる。また、地方税法第18条の3の規定は、不可争力の生じた課税処分についての過誤納金等に関する消滅時効についてのものと解されるから、当該課税処分が無効な場合で、国家賠償により損害賠償を請求するときには、適用がないものと言うべきである。
- (4) 以上によれば、原告は被告に対し、国家賠償法に基づいて本件過誤納金に相当する額の損害賠償金及びその納付の日の翌日から支払済みに至るまで民法所定年5分の割合による遅延損害金を請求することができる。
- (5) なお、念のために付け加えるに、原告が本過誤納金を平成15年12月以前に知ったことについては何らの主張立証がないから、上記損害賠償請求権について消滅時効が完成していることもない。

2 争点（2）について

- (1) 被告は、本件建物に係る平成8年度から平成16年度までの固定資産税の滞納額を反訴として原告に請求するが、固定資産税については債務名義を要することなく、自ら滞納処分により徴収することができ、消滅時効の中断についても、地方税法第18条の2の定めるところにより督促又は交付要求により中断することができるから、訴訟上の請求をすることも要しない。
- (2) したがって、被告には本件の反訴についての訴えの利益がないものと解されるので、その訴え

は却下されるべきである。

以上によれば、原告の請求は理由があるからこれを認容することとし、被告の反訴は訴えの利益がないからこれを却下することとし、訴訟費用の負担について民事訴訟法第61条を、仮執行宣言及び仮執行免脱宣言について同法第259条をそれぞれ適用して、主文のとおり判決する。

宇都宮地方裁判所真岡支部

裁判官

資料 8（判番231）

- 1 事件名 固定資産評価審査決定取消請求上告事件
- 2 判決言渡し年月日 平成17年 7 月11日
- 3 裁判の結論 「上告人が被上告人に対しした審査の申出に対する決定の全部を取り消す」とした原判決を、「適正な時価を超える部分を取り消す」に変更する。
- 4 裁判所名 最高裁（第二小法廷）
- 5 事件番号 平成14年（行ヒ）第181号
- 6 上告人（控訴人、一審被告）
東京都固定資産評価審査委員会
- 7 被上告人（被控訴人、一審原告）及び訴訟代理人
■■■■■
- 8 経過
平成 6 年 4 月11日 審査委員会への審査申出書提出
平成 8 年 9 月18日 審査委員会による一部容認の決定
平成 8 年12月17日 原告取消訴訟提訴
平成13年 9 月25日 東京地裁判決 審査委員会敗訴（決定の全部取消）
平成13年10月 5 日 審査委員会控訴
平成14年 3 月27日 東京高裁判決 審査委員会敗訴（控訴棄却）
平成14年 4 月 9 日 審査委員会上告受理申立
平成17年 4 月28日 最高裁第二小法廷決定（本件を上告審として受理する）

主 文

- 1 原判決を次のとおり変更する。
第 1 審判決中上告人敗訴部分を次のとおり変更する。
（1）上告人が被上告人に対し平成 8 年 9 月18日付けでした第 1 審判決別紙目録 2 ないし 6 記載の各土地の土地課税台帳に登録された平成 6 年度の価格についての審査の申出に対する決定のうち、上記各土地につき別紙記載の価格を超える部分を取り消す。
（2）被上告人のその余の請求を棄却する。
- 2 訴訟の総費用は、これを10分し、その 9 を被上告人の負担とし、その余を上告人の負担とする。

理 由

上告代理人■■■■■ほかの上告受理申立て理由第 6 について

- 1 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。
（1）地方税法349条 1 項は、土地に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準を、当該土地の

基準年度に係る賦課期日における価格で土地課税台帳又は土地補充課税台帳（以下、両者を併せて「土地課税台帳等」という。）に登録されたものとする旨規定し、同項にいう価格について、地方税法（平成11年法律第15号による改正前のもの）341条5号は、適正な時価をいうと規定している。平成6年度は上記の基準年度であり、これに係る賦課期日は、地方税法359条の規定により平成6年1月1日である。また、地方税法（平成11年法律第160号による改正前のもの）403条1項は、固定資産の価格は自治大臣が定める固定資産評価基準（以下「評価基準」という。）によって決定しなければならない旨規定している。

（2）被上告人は、第1審判決別紙目録1ないし9記載の各土地（以下「本件各土地」といい、個別の土地をいうときは、同目録の番号により「本件土地1」、「本件土地2」などという。）の所有者であって、本件各土地の固定資産税の納税者である。

（3）東京都知事は、本件各土地の平成6年度の価格を次のとおり決定し、これらの価格が土地課税台帳に登録された。

ア	本件土地1	1億7910万2410円
イ	本件土地2	1億2708万5320円
ウ	本件土地3	8932万6290円
エ	本件土地4	7890万1450円
オ	本件土地5	1億0109万3830円
カ	本件土地6	4億6746万6800円
キ	本件土地7	2億8248万2570円
ク	本件土地8	1億4382万3030円
ケ	本件土地9	1億5414万7840円

（4）被上告人は、上記（3）の価格を不服として、上告人に対し、地方税法（平成11年法律第15号による改正前のもの）432条1項に基づき、審査の申出をしたところ、上告人は、平成8年9月18日付けで、本件土地9の価格を1億3873万3050円と減額するほかは、被上告人の審査の申出を棄却する旨の決定（以下「本件決定」という。）をした。

（5）本件土地2ないし6の平成6年1月1日における客観的な交換価値は、次のとおりである。

ア	本件土地2	1億2299万7880円
イ	本件土地3	8619万2040円
ウ	本件土地4	7613万2980円
エ	本件土地5	9754万6680円
オ	本件土地6	4億5106万4460円

2 本件は、被上告人が、本件決定が違法であるとして、主位的に、本件決定の全部の取消しを求めるとともに、予備的に、本件決定のうち本件各土地の土地課税台帳に登録された平成5年度の価格を超える部分の取消しを求める事案である。

3 原審は、前記事実関係等の下において、要旨次のとおり判断し、本件土地2ないし6に係る本件決定の全部を取り消すべきものとした。

- (1) 本件決定は、本件土地2ないし6について、平成6年度の固定資産税の賦課期日における適正な時価である客観的な交換価値を上回る価格を認定した点において、違法というべきである。
- (2) 固定資産評価審査委員会の不服審査において判断される土地の価格は、基準年度に係る賦課期日における当該土地の適正な時価という一つの評価的事実であるから、地方税法は、この価格を可分なものであるとして、審査の申出に対する固定資産評価審査委員会の決定（以下「審査決定」という。）の一部のみを取り消すことを予定していない。したがって、上記（1）の違法がある本件土地2ないし6に係る本件決定については、その全部を取り消すべきである。
- 4 しかしながら、原審の上記3の（2）の判断は、是認することができない。その理由は、次のとおりである。

土地課税台帳等に登録された基準年度の土地の価格についての審査決定の取消訴訟においては、審査決定の実体上の適法要件として、固定資産評価審査委員会の認定した価格が基準年度に係る賦課期日における当該土地の適正な時価又は評価基準によって決定される価格（以下、両者を併せて「適正な時価等」という。）を上回るものでないかが、審理され、判断される（最高裁平成10年（行ヒ）第41号同15年6月26日第一小法廷判決・民集57巻6号723頁参照）。このように審査決定の取消訴訟においては固定資産評価審査委員会の認定した価格の適否が問題となるところ、裁判所が、審理の結果、基準年度に係る賦課期日における当該土地の適正な時価等を認定した場合には、当該審査決定が金額的にどの限度で違法となるかを特定することができるのである。そして、上記の場合には、当該審査決定の全部を取り消すのではなく、当該審査決定のうち裁判所が認定した適正な時価等を超える部分に限りこれを取り消すこととしても何ら不都合はなく、むしろ、このような審査決定の一部を取り消す判決をする方が、当該土地の価格をめぐる紛争を早期に解決することができるものである。

そうであるとすれば、土地課税台帳等に登録された基準年度の土地の価格についての審査決定の取消訴訟において、裁判所が、審理の結果、基準年度に係る賦課期日における当該土地の適正な時価等を認定し、固定資産評価審査委員会の認定した価格がその適正な時価等を上回っていることを理由として、審査決定を取り消す場合には、納税者が、審査決定の全部の取消しを求めているか、その一部の取消しを求めているかにかかわらず、当該審査決定のうちその適正な時価等を超える部分に限りこれを取り消せば足りるものというべきである。

これを本件についてみると、原審は、本件土地2ないし6について、平成6年度の賦課期日における適正な時価である客観的な交換価値を認定し、上記各土地に係る本件決定はその適正な時価を上回る価格を認定した点に違法があるとしているのであるから、上記決定のうちその適正な時価を超える部分に限りこれを取り消せば足りるものというべきである。

- 5 以上によれば、本件土地2ないし6に係る本件決定の全部を取り消すべきものとした原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があり、論旨は理由がある。

その余の上告受理申立て理由は、上告受理の決定において排除された。

そうすると、本件土地2ないし6に係る本件決定の取消しを求める被上告人の請求については、上記決定のうち平成6年度の賦課期日における上記各土地の適正な時価である別紙記載の価格を

超える部分の取消しを求める限度で理由があるから認容し、その余の請求は理由がないから棄却すべきである。これと異なる原判決は主文のとおり変更すべきである。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第二小法廷

裁判長裁判官

裁判官

裁判官

裁判官

裁判官

資料 9（判番577）

1	事件名	過納税額返還等請求事件
2	判決言渡し年月日	平成17年11月16日
3	裁判の結論	原告の主位的請求（地方税法に基づく還付請求及び慰謝料請求）を棄却、予備的請求（国家賠償法に基づく過納税額相当分の損害賠償請求）を認容。
4	裁判所名	神戸地裁
5	事件番号	平成17年（行ウ）第8号
6	原告及び訴訟代理人	■■■■■
7	被告	神戸市
8	経過	
	平成16年4月28日	地方税法第417条による価格等の修正
	平成16年4月30日	固定資産（土地）価格等決定（修正）通知書発送 固定資産税・都市計画税納税通知書発送
	平成17年1月17日	神戸簡裁に提訴
	平成17年1月21日	神戸簡裁が職権により神戸地裁への移送を決定

主 文

- 1 原告の主位的請求を棄却する。
- 2 被告は、原告に対し、36万9202円及びこれに対する平成11年3月1日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。
- 3 訴訟費用はこれを3分し、その2を原告の負担とし、その余を被告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求の趣旨

1 主位的請求

被告は、原告に対し、96万9202円及び内36万9202円に対する平成11年3月1日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

2 予備的請求

主文同旨

第2 事案の概要

1 事案の骨子

原告は、住宅用地に対する固定資産税及び都市計画税の課税標準の各特例（地方税法349条の3の2、同法702条の3）（以下、これらの各特例を総称して「住宅用地の特例」という。）が適用されるべき家屋の敷地の用に供された土地を所有（共有）するところ、神戸市北区長は、平成8年

度以降、同土地について、住宅用地の特例を適用せずに、過大に固定資産税及び都市計画税（以下「固定資産税等」ともいう。）を賦課・徴収した。

本件は、原告が、被告に対し、主位的に、平成8年度ないし平成10年度分の過大に納付した固定資産税等36万9202円の返還及び慰謝料60万円の支払を求め、予備的に、国家賠償法1条1項に基づき、上記期間の固定資産税等の過大な賦課徴収が違法であり、過大に納付した固定資産税等と同額の損害を被ったと主張して、36万9202円の損害賠償を求めた事案である。

2 前提事実

（次の事実は、当事者間に争いがないか、末尾の証拠等により容易に認められる。）

- （1）原告は、平成7年8月7日、[REDACTED]と共に、前所有者から別紙物件目録記載の土地（以下「本件土地」という。）を購入し、以後現在まで、[REDACTED]と共に本件土地を共同所有している（持分原告4分の3、[REDACTED]4分の1）（乙1）。
- （2）原告は、平成8年1月1日前から、本件土地上の建物を住居としていたことから、平成8年度以降、同土地については、住宅用地の特例の適用があり、その適用がない場合と比較して固定資産税等の税額が低額になる。

しかし、原告の居住地を管轄する神戸市北区長は、平成8年度から平成15年度までの間、本件土地につき、住宅用地の特例の適用がないものとして過大に固定資産税等を賦課・徴収した。平成8年度ないし平成10年度において住宅用地の特例を適用した場合及びこれを適用しなかった場合の本件土地の各課税標準額及び固定資産税等の税額は、別表記載のとおりであり、原告は、この間、合計36万9300円を過大納付した（弁論の全趣旨）。なお、原告は、平成10年度4期の固定資産税等を、その法定納期限である平成11年2月28日までに納入した（弁論の全趣旨）。

- （3）その後、神戸市北区長は、本件土地につき、住宅用地の特例の適用がないものとして過大に固定資産税等を賦課・徴収していることに気付き、平成16年4月28日付けで、地方税法417条に基づき、同特例を適用して平成11年度ないし平成16年度の固定資産税等の課税標準額を修正し、土地課税台帳に登録した上、その旨を原告に対して通知するとともに（甲3）、同月30日付けで前記期間の固定資産税等につき賦課決定（税額変更）をし、同日付けの固定資産税及び都市計画税納税通知書を原告に送付した（甲2）。原告は、前記通知及び通知書の送付を受けるまで、固定資産税等を過大に納付したとの認識がなかった（弁論の全趣旨）。

神戸市北区長は、同年8月31日までに、平成11年度ないし平成15年度の固定資産税等の過誤納金計73万4300円及び還付加算金計7万0100円を、原告に対して還付するか又は平成16年度の本件土地の固定資産税等に充当した（乙2及び3の各1ないし5、弁論の全趣旨）。

しかし、被告は、原告からの返還請求にかかわらず、平成8年度ないし平成10年度の賦課処分（以下「本件課税処分」という。）に基づき原告が過大に納付した固定資産税等については、還付を拒否した（甲1、5及び6の各1・2）。

- （4）原告は、本件課税処分につき、行政不服審査の申立て、取消訴訟又は無効確認訴訟の提起をしていない（弁論の全趣旨）。

3 主な争点及びこれに関する当事者の主張

本件の主な争点は、①原告は、平成8年度ないし平成10年度に過大に納付した固定資産税等の返還を請求できるか否か（争点1）、②本件課税処分に係る固定資産税等の賦課・徴収につき、国家賠償法1条1項に基づく損害賠償請求が認められるか否か（争点2）である。

（1）争点1について

ア 原告の主張

（ア）被告は、本件課税処分により、原告から過大な固定資産税等を徴収したのにもかかわらず、これを返還しないことから、過大に徴収した36万9202円を返還すべきである。

（イ）本件課税処分は、被告の過失に基づくものであるのに、本件課税処分にに基づき過大に徴収した固定資産税等の返還請求を拒否するなど誠意ある対応はなく、これにより原告は多大な心労及び金利負担を被った。これに対する慰謝料は60万円が必要である。

イ 被告の主張

（ア）固定資産税等に係る賦課決定について、地方税法17条の5第3項は、法定納期限の翌日から起算して5年を経過した日以降においてはすることができないと規定している。

（イ）神戸市北区長が、平成16年4月30日付けで、本件土地の賦課決定（税額変更）をしたときには、既に平成10年度分の固定資産税等の法定納期限の翌日から起算して5年を経過しているから、平成8年度から平成10年度の固定資産税等の減額の賦課決定はできない。

したがって、原告の被告に対する平成8年度から平成10年度までの固定資産税等の還付請求権は存在しない。

（ウ）原告の主（イ）（慰謝料請求）については、前記（イ）で述べたとおり、神戸市北区長は、固定資産税等の減額の賦課決定をすることができないことから、原告の還付請求には応じなかったものであり、担当職員の行為に違法はない。

したがって、被告は、原告に対し、損害賠償として慰謝料を支払う義務はない。

（2）争点2について

ア 原告の主張

（ア）被告の職員は、本件課税処分にに基づき、平成8年度から平成10年度までの間、故意又は過失により本件土地の固定資産税等を過大に賦課・徴収した違法がある。

（イ）仮に、地方税法17条の5第3項により賦課決定ができず、主位的請求に係る還付請求が認められないのであれば、原告は、国家賠償法1条1項に基づき、36万9202円の損害賠償を求める。

イ 被告の主張

（ア）課税処分は、取消訴訟の排他的管轄に服し、したがって、これには公定力があるから、課税処分に瑕疵があっても、その効果は、相手方の意思に反して実現し、維持することができる。原告は、本件課税処分につき取消訴訟又は無効確認訴訟を提起し、勝訴判決を得ていないから、同課税処分の排他的管轄及び公定力により、同課税処分の違法を理由とする国家賠償請求することは認められない。

- (イ) a 課税処分の違法を理由とする国家賠償請求と過誤納金の返還請求の請求が同一内容であるような場合にも直ちに国家賠償請求が可能であるとする、実質的には、当該課税処分を取り消すことなく過誤納金の返還請求を認めたのと同じの効果が生じることとなり、不服申立て期間の制限等により課税処分を早期に確定させて徴税行政の安定とその円滑な運営を確保しようとした法の趣旨が没却される結果となるから、課税処分の違法を理由とする国家賠償請求は、当該課税処分が無効なものでなく、取消し得べきものにとどまる場合は、これを取り消した上でなければ、国家賠償請求はなし得ないと解すべきである。
- b 本件課税処分は、住宅用地の特例を適用するのに必要な要件を具備しているのに、その適用を看過したものであって、これは賦課決定の根幹にかかわる事由ではなく重大なものとはいえず、固定資産税等の賦課決定を当然に無効とするものではなく、取消し得べき瑕疵があるにすぎない。
- c 原告は、本件課税処分に対し、行政不服審査の申立てあるいは行政訴訟を提起していない以上、原告は被告に対し、国家賠償請求をすることはできない。

第3 当裁判所の判断

1 争点1について

(1) 地方税法に基づく還付請求について

ア 原告の主位的請求中、36万9202円の支払を求める請求は、本件課税処分に基づき納付した固定資産税等のうちいわゆる過納金に該当する分の還付請求であると解される。

一般に、誤って過大な固定資産税等の賦課決定がなされた場合、当該賦課決定が当然無効であるとき以外は、納付した租税のうち過大な部分に相当する額を過納金として還付請求するには、減額の賦課決定又は賦課決定の取消しがなされて賦課決定の公定力が排除されることを要し、これがあるまでは、納税者は還付請求をすることができない。

本件についてこれをみると、本件課税処分につき減額の賦課決定がなされたとの主張はない。かえって、弁論の全趣旨によれば、前記減額賦課決定は存在しないと認められる。また、原告は、本件課税処分につき、行政不服審査の申立て、取消訴訟又は無効確認訴訟の提起をしていない(前記第2、2、(4))。なお、固定資産税等に係る賦課決定は、法定納期限の翌日から起算して5年を経過した日以降においてはすることができないとされているが(地方税法17条の5第3項)、弁論の全趣旨によれば、神戸市北区長が、平成16年4月30日付けで、本件土地の賦課決定をしたときには、既に平成10年度分の固定資産税等の法定納期限の翌日から起算して5年を経過していたと認められるから、その時点では、もはや、平成8年度ないし平成10年度の固定資産税等の減額の賦課決定はできなかった。

イ また、課税処分が当然無効となるのは、当該課税処分における内容上の過誤が課税要件の根幹についてのものであり、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立て期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に当該課税処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情のある場合であると

解するのが相当である（最高裁廷昭和48年4月26日第一小法判決・民集27巻3号629頁参照）。

しかし、本件課税処分は、住宅用地の特例を適用しなかったものであり、その瑕疵は、明白であるとしても、課税要件の根幹についてのものではないから、当然に無効と解することはできない。

なお、本件課税処分が当然無効であると仮定しても、原告が本件課税処分に係る固定資産税等を最後に納付したのは平成10年4月28日であるから（弁論の全趣旨）、同課税処分により過大に納付した税額相当額の還付請求権は、平成17年1月17日の本訴提起前にすべて時効消滅していると解さざるを得ない（地方税法18条の3第1項、第2項、18条2項）。

ウ したがって、原告は、被告に対し、平成8年度から平成10年度までに過大に納付した固定資産税等の還付請求をすることはできない。

（2）慰謝料請求について

原告の主張は、a 本件課税処分をした被告の職員の行為が違法であるというのか、b 原告の還付請求に対する誠意のない職員の対応が違法であるというのか必ずしも定かでないが、a であるとする、職員の違法行為によって生じた原告の損害は、通常、財産的損害であると解されるところ（原告の予備的請求はこの財産的損害の賠償請求である。）、原告がその財産的損害の賠償を受けることによってなお回復できない精神的損害を被ったというべき特段の事情があることを認めるに足りる証拠はない。

原告の主張が前記bであるとしても、前記第2、2、（3）認定事実によれば、原告が、過大納付した固定資産税等の還付を請求し始めたのは、平成16年4月末以降であると認められるが、地方税法17条の5第3項により、神戸市北区長が本件土地の賦課決定をした平成16年4月30日時点では、平成8年度ないし平成10年度の固定資産税等の減額の賦課決定ができなかったことは前示のとおりである。したがって、被告の職員が、前記期間に過大に納付された固定資産税等相当額の返還を拒否したことは、還付の可否の点からみるとやむを得ないから、この返還拒否が不誠実で違法であるとは直ちにいい難い（被告職員が、平成11年度分以降に過大納付された固定資産税等相当額の返還を拒否したことを認めるべき証拠はない。）。

したがって、いずれにしても、原告の慰謝料請求は認められない。

2 争点2について

（1）国家賠償請求について

ア 前記のとおり、本件土地については、住宅用地の特例の適用がある。固定資産税及び都市計画税は、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及び同特例の要件を充たす土地につき被告は、同特例を適用するか否かの裁量を有しないと解すべきことからして、被告の市長又は市長から委任を受けた区長（地方税法3条の2、地方自治法252条の20第1項、第3項）等（以下「被告担当職員等」という。）は、個別住民に対する関係で、同特例の適用要件の有無を調査し、適用される土地については同特例に従って算出した価格を固定資産課税台帳に登録した上、この価格に基づき固定資産税等の賦課決定をなすべき義務を負い、これに違反したときは、国家賠償法1条1項の適用上違法の評価を受けると解すべきである。

本件において、被告（神戸市北区長）が本件土地につき住宅用地の特例を適用せずに本件課税処分をしたことについては、被告担当職員等に前記義務違反があったものというべきである。また、一般に、住宅用地の特例の適用の可否は、被告が有する住民票、土地課税台帳等の資料及び実地調査（地方税法403条2項）等から容易に認定することができるものと解されるところ、本件土地につき、この認定を困難とするような特段の事情が存した旨の主張立証はないから、被告担当職員等には少なくとも過失があったというべきである。

イ 被告担当職員の前記義務違反行為により、原告は、平成8年度ないし平成10年度に過大に納付した固定資産税等の額369万9300円（前記第2、2、（2））相当の損害を被ったものと認められる。

（2）被告の主張に対する判断

ア 公定力との関係

（ア）被告の主張

被告は、課税処分の違法を理由として国家賠償請求を行う場合、取消訴訟により当該処分を取り消して公定力を排除しておかなければ、国家賠償請求はなし得ない旨主張する。

（イ）検討

しかし、国家賠償請求は、行政処分の効力そのものを問題とするものではなく、取消訴訟とは、目的、要件及び効果を異にするものであるから、当該処分が取消し得べき瑕疵にとどまる場合であっても、あらかじめ当該処分について取消判決を得なければならないものではない（最高裁昭和36年4月21日第二小法廷判決・民集15巻4号850頁）。課税処分についても、取消訴訟とその違法を理由とする国家賠償請求とが実質的に目的を同じくするといえる場合があるとしても、その他の点では他の行政処分一般と異ならないから、別異に解すべき理由はない。

イ 課税処分の不服申立・取消訴訟と国家賠償請求との関係

（ア）被告の主張

被告は、課税処分の違法を理由とする国家賠償請求において、国家賠償法に基づく請求と過納金の還付請求が同一内容であるような場合にも、直ちに国家賠償請求が可能であるとする、実質的には、当該課税処分を取り消すことなく、過納金の返還請求を認めたことと同一の効果が生じることになり、不服申立期間の制限等により課税処分を早期に確定させて徴税行政の安定とその円滑な運営を確保しようとした法の趣旨が没却される結果を招来することから、当該課税処分が無効なものでなく、取消し得べきものととどまる場合は、これを取り消した上でなければ、国家賠償請求はなし得ないと主張する。

（イ）検討

被告の前記主張は採用できない。その理由は次のとおりである。

- a 前記のとおり、公定力の存在が、課税処分を含む行政処分の違法を理由とする国家賠償請求訴訟の妨げにならないとすると、この国家賠償請求訴訟が認められないとする根拠は乏しくなる。すなわち、被告が主張する行政上の不服申立て前置及び不服申立て期間・

出訴期間の制限による行政上の法律関係の早期確定は、そもそも国家賠償請求を否定する理論的根拠になり得るか疑問であり、しかも、課税処分及びそれ以外の金銭の徴収又は給付に関わる行政処分に特有の事情ではなく、法は、その他の多くの行政処分についても同様の措置を講じているので、課税処分のみを特別に扱う理由にはならないといふべきであるから、国家賠償請求を否定する根拠としては極めて薄弱である。

- b 課税処分の取消訴訟とその処分の違法を理由とする国家賠償訴訟とでは、要件を異にし、後者が認容されるためには、加害公務員の故意又は過失を要するから、取り消しうべき課税処分であるからといって、当然に国家賠償請求が認容されるわけではない。換言すれば、課税処分の違法を理由とする国家賠償請求が認容されたことによって、取消訴訟制度の趣旨が没却されることにはならない。
- c 前記のとおり、行政上の法律関係の早期確定の要請は、課税処分といった租税関係に限られるものではない上、課税処分は、一般的に課税庁と被課税者との間に存するもので、処分の存在を信頼する第三者の保護を考慮する必要がなく（前記最高裁昭和48年4月26日第一小法廷判決参照）、課税処分を早期に確定させる要請は専ら課税庁側の都合であることから、第三者に利害関係がある行政処分よりも早期確定の要請は高くないと言わねばならない。

しかも、国家賠償請求権も、3年の短期消滅時効にかかるから（国家賠償法4条、民法724条）、法律関係の早期確定の要請が蔑ろにされることはない。

- d 賦課課税方式を採る固定資産税及び都市計画税の課税処分の過誤については、国家賠償法による救済を否定することの不当性が特に顕著となる。すなわち、固定資産税等についての違法な課税処分により損害を被った者が、直ちに又は早期に課税処分の違法を認識するとは限らず、むしろ、ある程度の期間を経過してから初めてこれを知る場合が少なくないと考えられる。しかし、納税者が、課税処分の違法を認識し、現実的に国家賠償請求することが期待できる時点（国家賠償法4条、民法724条）において、本件のように、職権取消又は取消訴訟等によって当該課税処分を是正することが、賦課決定期間又は審査請求期間・出訴期間の徒過のため法令上およそ不可能な場合、通常は、違法な課税処分がなされ、これが是正されなかったことにつき納税者側には過失又は落ち度がないのに、なお違法な処分をし、かつそれを放置して是正を不可能にした課税庁側の行政目的を尊重し、納税者の救済を否定するのは、極めて不当であり、正義公平の原則にもとるといふべきである。このことは、本件課税処分の過誤が課税要件の根幹についてのものではないから、同課税処分は当然無効ではないとした前記判断と矛盾するものではない。

ウ まとめ

したがって、違法な課税処分により損害を被った者は、当該課税処分を取り消すことなく、当該課税処分の違法を理由として国家賠償法1条1項に基づく請求をすることができるといふべきであるから、本件課税処分が取り消されていないことは、原告の予備的請求を排斥す

る理由にはならない（最高裁平成16年12月17日第二小法廷判決《集民215号975頁》は、固定資産税及び都市計画税の賦課決定に対する審査請求をし、これに対する裁決がなされる前に、同賦課決定の違法を理由として納税額相当額等の賠償を求める国家賠償請求訴訟が提起された事案につき、この訴訟を提起することが妨げられる理由はない旨判示して、本訴における被告の前記主張と同旨の原審の判断を是認することができないとするものであり、同判決は、違法な固定資産税及び都市計画税の賦課決定につき、公定力が排除されていない時点で、取消訴訟を提起することなく国家賠償法に基づき損害賠償請求することを許容する趣旨と解される。）。

第4 結語

以上の次第で、原告の主位的請求は理由がないから棄却し、原告の損害の範囲内である36万9202円及びこれに対する被告担当職員等の不法行為の後の日である平成11年3月1日から支払済みまで民法所定の年5分の割合による遅延損害金の支払を求める予備的請求は理由があるので、これを認容することとし、主文のとおり判決する。

神戸地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官

裁判官

裁判官 ■■■■■ は、てん補のため署名押印できない。

裁判長裁判官

資料10（判番584）

1	事件名	固定資産評価審査委員会決定取消請求事件
2	判決言渡し年月日	平成18年10月26日
3	裁判の結論	請求棄却
4	裁判所名	神戸地方裁判所
5	事件番号	平成16年（行ウ）第13号
6	原告及び訴訟代理人	
7	被告	神戸市固定資産評価審査委員会
8	経過	
	平成15年6月2日	審査委員会への審査申出書提出
	平成16年2月5日	審査委員会による棄却の決定
	平成16年4月30日	審査決定取消訴訟提訴

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

被告が原告に対し平成16年2月5日付けでした別紙物件目録記載の建物の平成15年度固定資産課税台帳登録価格について原告の審査申出を棄却する旨の決定を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、別紙物件目録記載の建物（以下「本件建物」という。）を所有する原告が、神戸市長によって決定され固定資産課税台帳に登録された同建物の平成15年度の価格を不服として被告に対して審査の申出をしたところ、被告からこれを棄却する旨の決定を受けたため、同決定の取消しを求めた事案である。

1 前提となる事実関係

括弧内に証拠を記載したもの以外は、当事者間に争いがない。

（1）原告の本件建物の所有

ア 本件建物は、昭和50年10月17日に建築された地下1階地上10階建ての鉄骨鉄筋コンクリート造及び鉄筋コンクリート造の建物の一部（地下1階から地上4階までが店舗、地上5階が店舗用の駐車場及び機械室）であり、その上階である地上6階から地上10階までは集合住宅となっている（甲8、30）。

イ 原告は、新築時から現在に至るまで、本件建物を所有している（甲30）。

(2) 神戸市長による固定資産課税台帳への登録

神戸市長は、平成15年3月31日までに、平成15年度固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号。平成14年総務省告示第656号による改正後のもの。以下、固定資産評価基準のことを単に「評価基準」という。）及び神戸市が定めた家屋評価事務取扱要領（以下「評価要領」という。）を使用して、本件建物につき、原告の納付すべき平成15年度の固定資産税の課税標準たる価格として、平成15年1月1日現在の価格を11億846万1000円（以下「本件登録価格」という。）と決定し、同市長から委任を受けた兵庫区長が、本件登録価格を同区備付けの固定資産課税台帳に登録した（甲1、28、乙6、弁論の全趣旨）。

(3) 原告による審査申出

原告は、本件登録価格に不服があるとして、平成15年6月2日、被告に対し、審査の申出をしたが、被告は、同16年2月5日、上記申出を棄却する旨の決定（以下「本件決定」という。）をした。

2 本件登録価格の算定

括弧内に証拠を記載したもの以外は、当事者間に争いがない。

(1) 地方税法の規定

地方税法349条1項は、基準年度の固定資産税の課税額率について、当該土地又は家屋の基準年度に係る賦課期日における価格で土地又は家屋についての課税台帳に登録されたものとする旨規定し、同法341条5号は、上記価格とは適正な時価をいう旨規定している。また、土地又は家屋の価格の決定に関し、地方税法388条1項は、総務大臣は、評価基準を定め、これを告示しなければならない旨規定し、同法403条1項は、市町村長は、原則として、評価基準によって固定資産の価格を決定しなければならない旨規定している。

(2) 平成15年度における家屋の価格の算定方法

ア 固定資産税の課税標準たる家屋の価格は、上記（1）のとおり総務大臣の定めた評価基準に基づき決定することとされているが、評価基準は、家屋の評価方法について、評価の対象となった家屋と同一のものを評価の時点において再建築する場合に必要な建築費に、建築後の時の経過による減価等を考慮し、価格を求めるいわゆる再建築価格方式を採用している（甲28、乙6）。

イ 平成15年度の評価基準及び評価要領による具体的な家屋の評価方法は、おおむね次のとおりである（甲28、乙6）。

（ア）家屋の評価は、木造家屋及び木造家屋以外の家屋（以下「非木造家屋」という。）の区分に従い、各個の家屋について評点数を付設し、当該評点数に評点1点当たりの価額を乗じて各個の家屋の価格を求める方法による（評価基準第2章第1節一）。非木造家屋の家屋の評点数は、当該家屋の再建築費評点数を基礎とし、これに家屋の損耗の状況による減点補正率を乗じて付設する。家屋の状況に応じ必要があるものについては、さらに家屋の需給事情による減点を行うこととし、具体的には、上記算式によって求めた評点数に需給事情による減点補正率を乗じることとする（評価基準第2章第1節二、第3節一）。

(イ) 再建築費評点数

在来分の非木造家屋に係る再建築費評点数は、前年度における再建築費評点数に再建築費評点補正率を乗じて付設する。再建築費評点補正率は、基準年度の賦課期日の属する年の2年前の1月現在の東京都（特別区の区域）における物価水準により算定した工事原価に相当する費用の前基準年度の賦課期日の属する年の2年前の1月現在の当該費用に対する割合を基礎として定めたものである（評価基準第2章第3節四）。具体的には、平成15年度における在来分の家屋の評価に係る再建築費評点補正率は0.96である（評価基準第2章第4節一）。

(ウ) 当該家屋の損耗の状況による減点補正

- a 非木造家屋の損耗の状況による減点補正率は、経過年数に応ずる減点補正率（以下「経年減点補正率」という。）による。ただし、天災、火災その他の事由により当該非木造家屋の状況からみて経年減点補正率によることが適当でないと認められる場合においては、損耗の程度に応ずる減点補正率（以下「損耗減点補正率」という。）によるものとする（評価基準第2章第3節五）。
- b 経年減点補正率は、通常の維持管理を行うものとした場合において、その年数の経過に応じて通常生ずる減価を基礎として定めたものであり、非木造家屋の構造区分（鉄骨造、鉄骨鉄筋コンクリート造などの構造区分がある。）に従い、非木造家屋経年減点補正率基準表（評価基準別表第13）に従って求める（評価基準第2章第3節五）。ただし、神戸市は、評価要領において、評価基準の非木造家屋経年減点補正率基準表に基づいて、経年減点補正率が容易にわかるように非木材家屋経年減点補正率基準表を定めている（評価要領別表2）。

本件建物は、鉄骨鉄筋コンクリート造及び鉄筋コンクリート造で、用途別区分は併用住宅（店舗と住宅）、上記経年減点補正率基準表の「建物の利用区分」は併用住宅、「構造コード」は13、14、「建築年次」は昭和50年、「経過年数」は28年を適用することとなり、経過年数28年の経年減点補正率は0.51と定められている。

- c 損耗減点補正率は、部分別損耗減点補正率基準表（評価基準別表第10）によって各部分別に求めた損耗残価率に、当該非木造家屋について非木造家屋経年減点補正率基準表によって求めた経年減点補正率を乗じて各部分別に求める。損耗残価率は、各部分別の損耗の現況を通常の維持管理を行うものとした場合において、その年数の経過に応じて通常生ずる損耗の状態に修復するものとした場合に要する費用を基礎として定めたものであり、原則として、当該非木造家屋の各部分別の損耗程度に応じ、部分別損耗減点補正率基準表に従って求める（評価基準第2章第3節五）。

(エ) 需給事情による減点補正

需給事情による減点補正率は、建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋、所在地域の状況によりその価額が減少すると認められる非木造家屋等について、その減少する価額の範囲において求める（評価基準第2章第3節六）。

(オ) 経過措置

平成15年度から同17年度までの各年度における家屋の評価に限り、評点1点当たりの価額は、1円に物価水準による補正率と設計管理費等による補正率とを相乗した率を乗じて得た額を基礎として市町村長が定める。平成15年度における在来分の非木造家屋の評価に係る物価水準による補正率は、全市町村を通じて1.00であり、設計管理費等による補正率は、床面積がおおむね10平方メートル以下の簡易な構造を有する家屋以外では全市町村を通じて1.10である（評価基準第2章第4節二）。

神戸市長は、鉄骨鉄筋コンクリート造及び鉄筋コンクリート造の非木造家屋の平成15年度における1点当たりの価額を1.10円と定めた（評価要領第2章3）。

(3) 本件登録価格の算定経過

上記1、(2)のとおり、本件登録価格は11億846万1000円であるが、その算定経過は次の①、②のとおりである（弁論の全趣旨）。

① 15万1400点（平成14年度の1平方メートル当たりの本件建物の再建築費評点数） $\times$ 0.96（再建築費評点補正率） $=$ 14万5300点（平成15年度の1平方メートル当たりの本件建物の再建築費評点数）（ただし、100点未満切り捨て）

② 14万5300点（平成15年度の1平方メートル当たりの本件建物の再建築費評点数） $\times$ 0.51（経年減点補正率） $\times$ 1万3598.53平方メートル（本件建物の延床面積） $\times$ 1.10円（1点当たりの価額） $=$ 11億846万1000円（本件登録価格）（ただし、100円未満切り捨て）

3 争点

(1) 本件建物の固定資産課税台帳登録価格は「適正な時価」（地方税法341条5号）を超えないか否か。具体的には以下の点が問題となる。

ア 評価基準は、一般的な合理性を有し、したがって、評価基準に従って決定された本件登録価格が、地方税法341条5号の「適正な時価」と推認されるか（争点1）。

イ 本件建物については、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の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の事情があり、評価基準に従って決定した本件登録価格が、地方税法341条5号の「適正な時価」を上回る違法があるか（争点2）。

(2) 本件登録価格の算定過程に評価基準に反する違法がないか（争点3）。

4 争点に関する当事者の主張

(1) 争点1について

（被告の主張）

ア 評価基準は、次のとおり一般的な合理性を有する基準であるから、同基準に従って算定された本件登録価格は、適正な時価であると推認されるべきである。

（ア）評価基準は、木造家屋及び非木造家屋の区分に従い、各個の家屋について当該家屋の再建築費評点数を付設し、これに評点1点当たりの価額を乗じて個別の家屋の価格を求めるものとされており、また、各種の特殊の事情を考慮した例外評価の方法を定めているから、

一般的な合理性に欠けるところはない。

(イ) 平成15年度の再建築費評点補正率0.96は、工事原価にかかる3年間の物価変動を適切に反映したものである。このことは、一般的に使用されている各指標からも明らかであって、一般的な合理性に欠けることはない。

(ウ) 非木造家屋の物価水準による補正率が全市町村を通じて1.00と定められているのは、木造家屋と同様の手法によって合理的な地域格差指数を求めることが困難であり、また、非木造家屋の生産技術は、中央の企業が営業活動を全国展開して受注する体制をとっており、中央と地方との間で単価に大きな差はないためである。したがって、物価水準による補正率が全市町村を通じて1.00とされている点についても、一般的な合理性に欠けるところはない。

(エ) 設計管理費等による補正率1.10は、家屋の資材費、労務費等の工事原価に含まれない設計管理費、一般管理費等負担額を反映するものとして一般的な合理性に欠けるところはない。

(オ) 評価基準は、家屋の物的価値の最終残価率を20パーセントと定めているところ（非木造家屋経年減点補正率基準表）、家屋の物的価値は経年とともに減価するが、ある経年をすぎると最小使用価値より下回るようになる。そこで、評価基準は、この交点を境にそれ以降は最小使用価値により家屋の価値を評価することとし、その最小使用価値を20パーセントとしたものである。

また、平成5年の評価基準改正において、最終残価率を増加する方向で改正することも考えられたが、増加させるべき値を科学的な手法で捉えることが困難なため、謙抑的な見地から従前の値を維持したものと理解することができる。

したがって、残価率についても、一般的合理性に欠けるところはない。

(カ) 評価基準は、建築設備のうち、躯体部分に取り付けられ、躯体部分と構造上一体となつて家屋の効用を高めるものについては、家屋に含めて評価するものとしている（評価基準第2章第1節七）。家屋は躯体部分だけでは建物としての効用を十分に得ることができず、通常はそれぞれの目的に適した各種設備等が付属せしめられることにより家屋としての効果を発揮し、資産としての価値を高めているものである。したがって、躯体部分と設備部分を一体として評価する点についても、一般的な合理性に欠けるところはない。

イ なお、最高裁平成15年7月18日第二小法廷判決（裁判集民事210号283頁）（以下「最高裁平成15年7月判決」という。）は、平成9基準年度の評価基準（平成10年自治省告示第87号による改正前のもの）について、再建築費評点数を付設して家屋の価格を評価する方法、経年減点補正率の数値、評点1点当たりの価額の付設方法のいずれもが一般的な合理性があることを踏まえて、これに基づいて算定される価格は、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の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の事情の存しない限り、適正な時価であると推認するのが相当である旨判示している。上記最高裁平成15年7月判決の説示に照らしても、平成15年度の評価基準は

一般的な合理性があるというべきであり、同評価基準に従って算定された本件登録価格は適正な時価であると推認されるべきである。

(原告の主張)

ア 評価基準には次のとおり多くの問題点があるから、評価基準に従って家屋の価格を算定したとしても、当該価格が適正な時価であるとはいえない。

(ア) 評価基準は一般的に適正な時価を求めるための合理性を有しないこと

- a 不動産鑑定評価の方法には、原価方式、比較方式、収益方式などがあり、適正な時価を算定するためには、これらの方法を総合考慮又は併用すべきであるが、評価基準は、原価方式に類似する再建築価格方式のみを採用し、比較方式、収益方式を全く考慮していない。原価方式により求めた積算価格は、試算価格の一つにすぎず、それ自体が「適正な価格」ではない。
- b 評価基準は、土地の評価の場合とは異なり、不動産鑑定士等の専門的な知見を考慮しておらず、評価の適正さが担保されていない。
- c 評価基準は、個別の家屋の個別の価格形成要因を考慮することなく、計算方法を抽象化、一般化して、不動産の価格の概算を求める方法にすぎず、本来求めるべき正常価格から逸脱した評価額を導いてしまう可能性が高い。
- d 現在では、専門家である不動産鑑定士による鑑定評価が信用できるものとして社会に定着しており、評価基準による評価を超える高度の合理性を有する鑑定評価が可能である。

(イ) 評価基準の具体的な問題点

- a 再建築価格方式は、前年度以前の再建築費評点数を前提に当該年度の再建築費評点数を算出するものであるが、新築時の再建築費評点数の付設が不正確であったり、3年ごとの評価替えの際の補正が適切でないために評価替えの計算の出発点となる前年度以前の再建築費評点数が誤っている場合には、いかに当該年度の再建築費評点数の付設のみを適切に行ったとしても、適正な再建築費評点数を算出することができない。したがって正常価格を求めるための基準である評価基準によって逆に正常価格でない価格が延々と算出されてしまい本末転倒である。
- b 一般的な不動産鑑定評価においては、原価法による時の残価率は、経済的耐用年数が尽きれば、0パーセントとなるのが通常である。しかし、評価基準においては、どれだけ期間が経過しても再建築価格の20パーセント相当額の価値が残存することとされており不当である。
- c 一棟の建物が複数の用途に供されている場合や複数の構造を有している場合、不動産鑑定評価においては、部分ごとに評価して合計額を算出するのが通常である。しかし、評価基準は、主たる用途ないし構造により単純化して経年補正を加えている。経年減点補正率は、家屋の用途、構造によりかなりの差異があるのであるから、主たる用途ないし構造に単純化してしまえば実情からはほど遠い評価にしかならない。この点からも、

評価基準の単純な機械的適用によっては正常価格を求めることができないことは明らかである。

- d 損耗減点補正や需給事情による減点補正は、適用される場合がごく限られている上、特に不動産鑑定知識も経験も有しない課税庁の職員によって判断されるため、著しく信用性に劣る。
- e 不動産鑑定評価基準によれば、減価の手法は原則として耐用年数に基づく方法と観察減価法を併用するものとされている。しかし、評価基準は、観察減価法を全く考慮していない。
- f 一般の区分所有建物については、低層階よりも高層階が、同一階層内でも日照のよい角部屋などが好まれ、商用施設であれば逆に低層階が好まれるなど、専有部分の位置、使用態様によって区分所有建物の専有部分の価値は異なる。しかし、評価基準は区画ごとの価値の差異を評価に反映させていない。
- g 鉄骨鉄筋造の住宅施設及び商業施設については、耐用年数が35年から40年程度であるのが一般的である。しかし、評価基準においては、50年と不当に長期の耐用年数が前提とされている。
- h 建物の設備部分は、躯体部分と比べて、物理的な側面及び機能的な側面において、耐用年数が短いのが一般的である。しかし、評価基準は設備部分と躯体部分の耐用年数を区別せず、設備部分につき不当に長期の耐用年数を設定している。
- i 再建築費評点補正率は、2年前の物価水準を前提に定められており、現在の物価水準を前提とするものではないから不当である。

また、物価水準による補正率は昭和41年から現在まで全国一律に1.00とされているが、全国どこでも物価水準が一律に同じであるとは到底考えられない。

さらに、設計管理費等による補正率も昭和41年以来全国一律に1.10に固定されており、いかなる範囲の費用がどのように積算されているのかが不明である。

仮に、上記補正方法により補正を行うこと自体には合理性が認められるとしても、再建築費評点補正率0.96、物価水準による補正率1.00、設計管理費等による補正率1.10という数値は、いずれも合理的な数値とはいえない。

イ 最高裁平成15年7月判決について

最高裁平成15年7月判決は、上記アにおいて指摘したような評価基準の弱点についてどの程度審理してどのような結論に達したのかも明らかにしないまま安易に評価基準の一般的正当性、合理性を認定しており、本件に対して規範としての効力を有しない。

また、最高裁平成15年7月判決が判示したのは、あくまでも平成9基準年度の評価基準に定められた評価方法（いわゆる総合比準評価の方式）や補正率等の合理性についてであって、本件で問題となっている平成15基準年度の評価基準の合理性についてではない。

したがって、最高裁平成15年7月判決において、平成9基準年度の評価基準の合理性が認められたからといって、平成15基準年度の評価基準が合理性を有することにはならない。

ウ 上記アのとおり、評価基準が一般的な合理性を欠く不動産評価方法を採用しているのに対し、不動産鑑定評価の専門家である不動産鑑定士による鑑定評価は信用できるものとして社会に定着しており、評価基準による評価を超える高度の合理性、信頼性を有している。一般的な水準を備える不動産鑑定士による不動産鑑定がある場合は、評価基準に従って算定した固定資産評価額にかかわらず、不動産鑑定士の鑑定評価額をもって適正な時価というべきである。この点、原告が、不動産鑑定士に依頼し不動産鑑定評価基準に従って本件建物を評価させたところ、平成15年1月1日における本件建物の正常価格は4億4300万円であった（不動産鑑定士■■■■作成の鑑定評価書（甲8）。以下「■■■■鑑定書」という。）。

よって、本件登録価格には、地方税法341条5号の「適正な時価」を上回る違法がある。

（2）争点2について

（原告の主張）

ア 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の事情

（ア）本件建物の適正な時価算定のためには、収益還元法が適用されるべきところ、評価基準は、収益還元法を採用していない。

（イ）評価基準による評価方法では、再建築費評点数という数額が示されるのにすぎず、再建築費自体を算出しないので、評価基準が定める評価方法では再建築費を適切に算定することができない。

（ウ）再建築費評点数の評価の経緯が不明であり、過誤がある可能性もあるのだから、前年度の再建築費評点数を所与のものとして当然の前提とすることはできない。

（エ）評価基準による再建築費の査定が2年前の物価水準によるものであり、以後基準年度までの2年間の物価水準の変動を補足できないことから、本件建物の平成15年1月1日における再建築費を適切に算定することはできない。

イ 評価基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情

（ア）本件建物の躯体部分と設備部分の割合は70対30である。したがって、30パーセント分については、耐用年数を50年ではなく15年と評価するのが相当である。本件建物に関する神戸市長の評価額（本件登録価格）は、仮にそれが評価基準に従っているとしても、そして躯体部分と設備部分を区別しない評価基準が評価手法として相当なものであるとしても、以上のように設備に関して減価の割合が足りないので、評価基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情がある（評価基準によって求められた評価額であっても、客観的な交換価値を上回れば違法というべきところ、上記のとおり本件登録価格の算定過程では設備に関する減価が不足するから、結果として同登録価格は客観的な交換価値を上回っていることになる。）。

（イ）本件建物のような大規模小売店舗用家屋は、限られた用途でしか使用できず汎用性を欠き需要が少ない。したがって、売却しようにも買い手がつかずコストをかけて取り壊さざるを得ないこともあり、売却される場合でも建物代金は0とされる事例が多い。このよう

に、大規模小売店舗用家屋の経済的耐用年数は通常極めて短く、評価基準の定める50年の耐用期間は長すぎるから、評価基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情がある。

(ウ) 評価基準は、明らかに過大な残価率を設定しているのだから本件建物についても評価基準に定める減点補正を超える減価が必要である。

(エ) 本件では、観察減価や観察減価に代わるべき減価補正もされていないので、観察減価法を採用した場合と同様の減価をすることが必要である。

(オ) 本件建物には以下のように市場性の減退による減価要因が存するため需給事情による減価を実施すべきである。

a 本件建物は、周辺の住宅や店舗に比べ、極めて大規模な建築物であり、通常規模の家屋と比較して、需給のバランスを失っている。

b 大規模店舗による小売販売業界では、既存店舗の撤退も進んでおり、本件建物と同規模の店舗用建物の需要は極めて冷え込んでいる。

c 新築の大規模店舗用建物が安価に供給される結果、本件建物のような中古建物は、売却するにせよ賃料を設定するにせよその価格は低額なものにならざるを得ない。

d 本件建物の近隣地域の商業収益性は、やや低下傾向にある。また、近隣地域の地価についても、当分の間は下落傾向が続くと見込まれる。

(カ) 平成12年度着工建築物の都道府県別建築費指数は、東京都100に対して兵庫県は88である。

また、平成15年度の消費者物価指数は、東京都区部を100とした場合、神戸市は93.8である。

このような物価の相違は、物価水準による減点補正により考慮すべきであるから、評価基準が定める減点補正1.00を超える減価を要する特別の事情がある。

(キ) 本件建物については、阪神・淡路大震災後に罹災後耐震補強等の抜本的修復がされておらず、かかる事情は、当然価格形成に影響を及ぼすはずである。

(ク) 非木造家屋の設計管理費等による補正率は、昭和41年から現在に至るまで終始1.10であるが、この数字には合理性が到底認められず、減価を要する特別の事情がある。

ウ 評価基準に従って本件建物进行评估すると、高度の合理性、信頼性を有する不動産鑑定士による鑑定評価額4億4300万円を大きく上回る価格しか算出できない。

したがって、仮に、評価基準には一般的合理性が認められるとしても、本件建物の評価に関しては、上記イの事情は、評価基準が定める評価の方法によっては適正な時価を適切に算定することができない特別の事情に当たる。

(被告の主張)

ア 需給事情による減点補正

評価基準によれば、需給事情による減点補正は、建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋、所在地域の状況によりその価額が減少すると認められる非木造家屋等について、その減少する価額の範囲において行うものとされている。本件建物については、建築様式が著しく旧式であるとは認められないし、所在地域の状況によりその価額が減少するとも認めら

れない。したがって、本件建物について需給事情による減点補正を行う必要はない。

イ 躯体部分と設備部分の区別について

評価基準は、非木造家屋の再建築費評点数を算出するために非木造家屋再建築費評点基準表を定めており、その部分別項目の1つとして建築設備を挙げている。建築設備とは、家屋に取り付けられ、家屋と構造上一体となって家屋の効用を高めるものとされている。このように、家屋と構造上一体となる付属設備は家屋に含めて評価すべきであり、非木造家屋評点基準表が建築設備を家屋の部分別評価の対象とすることは何ら不合理ではない。

原告は、躯体部分と設備部分を区別して経年減点補正を行うべきであり、また、店舗用の家屋の経年減点補正率では減価の程度が緩やかすぎると主張する。しかし、原告の主張は経年減点補正率そのものを非難するものにすぎず、最高裁平成15年7月判決の判示する特別の事情の主張には当たらない。また、■■■■鑑定書においても、躯体及び設備の区別、内容は具体的に明らかにされていない。

ウ 経年減点補正率

評価基準の経年減点補正率基準表には、本件建物のように、住宅と住宅以外の用途が含まれる併用住宅に適用する経年減点補正率が定められていない。そこで、評価要領は、一棟の全延床面積のうち居住部分の占める割合が25パーセント以上50パーセント未満の建物を併用住宅と定義し、併用住宅の税負担の著しい増加を防止することを目的として、併用住宅の経年減点補正率については、評価基準別表13の2住宅・アパート用建物及び同1事務所等の建物の経年減点補正率の平均値を経年減点補正率とする旨定めている。本件建物については、上記評価要領の経年減点補正率に基づいて適切な減価がなされているから、評価基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情は存在しない。

エ 経済的減価要因

家屋に対する固定資産税は、一種の財産税として、個々の家屋の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものである。したがって、家屋がその本来的に想定される収益性を十分に発揮していないとしても、それを直ちに減価要因とすることはできず、それが所有者特有の個別事情によるものか、所有者と無関係な一般的普遍的な事情によるものかを見極める必要があり、前者であれば減価要因とすべきではない。この点、本件建物が所在する地域性、店舗の面積及び形状は、商店街に位置するスーパーの店舗用建物として不適当な建物とはいえない。

原告は、新築建物が安価に供給されること等を減価要因として主張するが、再建築費評点補正率により、物価動向の各種の指標に基づいて時点修正が行われていることから、原告が主張する建物の減価の要因は、評価基準による家屋の評価方法に反映されており、原告の主張は、評価基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情には当たらない。よって、原告が経済的減価要因として主張する事由は、いずれも評価基準に基づく家屋の評価において、一般的、普遍的な減価をすべき事情とはいえない。

(3) 争点3について

(被告の主張)

ア 神戸市長は、本件建物の新築以降平成15年度に至るまで評価基準及び評価要領に従って本件建物の価格を算定し、各年度の固定資産課税台帳に登録している。よって、本件登録価格は評価基準に従って適切に算定されているから、本件登録価格の算定経過に何ら違法はない。

イ 原告は、本件建物の課税対象面積を過大に誤認している旨主張するが、地方税法352条1項は、区分所有建物の専有部分の区分所有者は当該家屋の共用部分の固定資産税に関し建物の区分所有等に関する法律（以下「マンション区分所有法」という。）14条1項から3項までの規定による割合によって按分した額を納付する義務を負う旨規定している。原告は、本件建物の所有者として、専有部分に対する固定資産税額の外に、マンション区分所有法14条1項から3項の規定によって按分した額を共用部分に対する固定資産税として納付する義務を負担することになることから、神戸市長は、マンション区分所有法14条1項から3項により按分した本件建物の共用部分の面積2272.84平方メートルを本件区分所有建物の専有面積1万1325.69平方メートルに加算し、この合計面積1万3598.53平方メートルを課税対象面積としたものである。

したがって、神戸市は、本件建物の課税対象面積を過大に誤認しているものではない。

(原告の主張)

ア 前記第2、2、(2)、イのとおり、本件登録価格は、前年度以前の再建築費評点数を前提に算定されているが、平成15年度の再建築費評点数の算出経過をみても、前年度以前の再建築費評点数が適切に付設されているか否か明らかでない。

したがって、前年度以前の再建築費評点数が評価基準に従って適切に付設されているか否か不明である以上、平成15年度の再建築費評点数が評価基準に従って付設されているとはいえない。

イ また、本件登録価格は、本件建物の面積が1万3598.53平方メートルであることを前提に算定されているが、本件建物の区分建物全部事項証明書によれば、本件建物の合計床面積は1万1325.69平方メートルである。

したがって、神戸市長は、本件建物の課税対象面積を過大に誤認している。

ウ 以上より、本件登録価格は、評価基準に従って算定されておらず違法である。

第3 当裁判所の判断

1 争点1について

(1) 前記第2、2記載のとおり、地方税法349条1項は、基準年度の固定資産税の課税標準について、当該土地又は家屋の基準年度に係る賦課期日における価格で土地又は家屋についての課税台帳に登録されたものとする旨規定し、同法341条5号は、上記価格とは適正な時価をいう旨規定している。

土地又は家屋の価格の決定に関しては、地方税法388条1項は、総務大臣は、評価基準を定め、これを告示しなければならない旨規定し、同法403条1項は、市町村長は、原則として、評価基

準によって固定資産の価格を決定しなければならない旨規定している。これは、全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するため、固定資産の価格の決定を評価基準によることを要するものとし、かつ、評価基準を総務大臣の告示に委任する趣旨と解される。そして、地方税法341条5号の規定に照らすと、同法388条1項は、評価基準を適正に当該事案に適用すれば、当該不動産の時価と推認できる価格を算出し得る基準の策定を告示に委ねたものと解される。換言すれば、当該評価基準が前記の委任の趣旨に適合する一般的合理性を有するなら、これを適用して算出された価格は、特別の事情がない限り、時価を上回らないと推認されることになる（最高裁平成15年7月判決（裁判集民事210号283頁）参照）。

以下、平成15年度の評価基準が一般的合理性を有するか否かを検討する。

- (2) ア 平成15年度の評価基準は、前記のとおり、家屋の評価方法について、評価の対象となった家屋と同一のものを評価の時点において再建築する場合に必要な建築費に、建築後の時の経過による減価等を考慮し、価格を求めるいわゆる再建築価格方式を採用している。家屋の評価方法には再建築価格方式以外にも存在するところ、証拠（甲6）によれば、評価基準が再建築価格方式を採用したのは、取得価格又は売買実例を基準として評価する方式は、個別的な事情による偏差等があり、賃料等の収益を基準として評価する方式は、種々の事情によりはなはだしい格差があるのに対し、再建築費は、家屋の価格の構成要素として基本的なものであり、その評価の方式化が比較的容易であることによるものと認められるところ、この判断は相当として是認できる。

イ 原告は、不動産鑑定評価基準を根拠に、前記告示に係る評価基準が、不動産鑑定の三方式のうち原価法以外の収益還元法及び取引事例比較法を併用していないこと及び考慮すべき価格形成要因を考慮していないこと等を非難する。

しかし、一時期に集中的に多数の不動産の価格算定を行う固定資産税の課税標準に係る評価事務の性質、実状等にかんがみると、地方税法388条1項が、不動産鑑定評価基準に忠実に従った精密な価格評価基準の策定を告示に委ねたものと解することはできない。原告は、再建築価格方式と同種の原価法によって算出した積算価格は、試算価格にすぎず適正な時価（正常価格）ではない等と主張するが、原価法、取引事例比較法及び収益還元法は、それぞれが時価に接近する妥当な手法であり、各手法は価格の三面性に対応するため接近の方法が異なるが、その間に優劣はないと解され、前記3方式を併用しなければ適正な時価が算出できないとする理論的根拠もない。■鑑定書（甲8）もそうであるように、現実の不動産鑑定評価において、種々の制約から2方式又は1方式のみを採用することがあるが、1方式のみしか採用できなかった場合でも、算出された価格は時価である。したがって、評価基準が、前記のような固定資産の評価事務の性質、実状を前提に、前記のとおり各算定方式の中でも固定資産の評価の場面に使用するに適する再建築価格方式を採用したことには合理性があり、これが不動産鑑定理論に反するともいえないというべきである。

この点に関連し、原告は、評価基準が、評価の主体を不動産鑑定士としていないこと又は評価の基礎資料を不動産鑑定士による不動産鑑定評価基準に基づく評価としていないことを批判するが、地方税法388条1項が評価基準の策定を告示に委任するにつき、原告が主張するような不動産鑑定士による鑑定との限定を付したとは解されない。

(3) 評価基準による具体的な家屋の評価方法は、前記第2、2、(2)、イのとおりである。すなわち、木造家屋及び非木造家屋の区分に従い、各個の家屋について評点数を付設し、当該評点数に評点1点当たりの価額を乗じて各個の家屋の価格を求める方法による。

ア 非木造家屋の家屋の評点数は、当該家屋の再建築費評点数を基礎とし、これに家屋の損耗の状況による減点補正率を乗じて付設する。家屋の状況に応じ必要があるものについては、さらに需給事情による減点補正率を乗じる。

(ア) a 在来分の非木造家屋に係る再建築費評点数は、前年度における再建築費評点数に再建築費評点補正率を乗じて付設する。この算定方式は、前年度の再建築費評点数、究極的には新築当時の再建築費評点数が適切に付設されている場合には、その後各1年間の資材費や労務費等の物価の変動率（再建築費評点補正率）が適正な数値である限り、前年度の再建築費評点数に上記変動率を乗じることにより、翌年度の再建築費評点数についても適切に付設することができるとの考慮に基づくものと解され、再建築費評点補正率が適正な数値である限り、一般的な合理性を肯定することができる。

新築家屋に係る再建築費評点数は、本件建物が新築された昭和50年当時から、当該家屋の各部分別に標準評点数を求め、これに補正係数を乗じて得た数値に計算単位の数値を乗じて算出した部分別再建築費評点数を合計して求めるか、構造、程度、規模等の別に区分した区分ごとに定めた標準非木造家屋の再建築費評点数を付設し、これに比準して対象非木造家屋の再建築費評点数を付設するものとされてきたが（甲28、乙7の1・2、10、12、14の1、16、18、20の1、23、25）、その内容は、一般的合理性を有する。

平成15年度の再建築費評点補正率0.96は、平成13年1月現在の東京都（特別区の区域）における物価水準により算定した工事原価に相当する費用の平成10年1月現在の当該費用に対する割合を基礎として定められたものであるが、これは、建築物価の動向について示す指標として広く一般に使用されている建設工業経営研究会による「標準建築費指数」、国土交通省による「建設工事費デフレーター」及び建設物価調査会による「建設物価・建築費指数」の各指標の数値の平均値により求められたものである（乙34）。また、平成10年1月から同13年1月までの物価の変動率につき、日本銀行による「卸売物価指数（ただし、建設材料に関するもの）」は0.971、厚生労働省による「毎月勤労統計調査（ただし、建設業に関するもの）」は0.961、住宅金融公庫による「公庫融資住宅規模企画調査（ただし、全国単価平均）」は0.967、総務省による「消費者物価指数（ただし、全国総合指数）」は0.994と公表されている（乙34）。上記各種統計資料の数値にかんがみれば、平成15年度の再建築費評点補正率0.96は、工事原価

に相当する費用の物価水準の変動を表す数値として、一般的な合理性を肯定することができるといふべきである。

- b これに対し、原告は、平成15年度の再建築費評点補正率が、平成12年1月から同15年1月までの物価水準の変動ではなく、同10年1月から同13年1月までの物価水準の変動を前提に定められていることは不当である旨主張する。

しかし、市町村長は、平成15年度の固定資産税の価格等を同年3月31日までに決定しなければならず（地方税法410条参照）、大量に存する固定資産の評価事務を考慮すれば、総務大臣は、遅くとも平成14年中には、平成15年度の評価基準を告示する（同法388条1項参照）必要があるものと考えられる。そうすると、総務大臣が平成15年度の評価基準を告示する段階においては、どれだけ最新の物価水準の変動を評価基準に反映させようとしても、平成13年度以前の物価水準を用いざるを得ず、平成14年以降の物価水準を平成15年度の評価基準に反映させることはおよそ不可能であるといわざるを得ない。

したがって、上記の点にかんがみれば、地方税法は、評価年度の2年前の物価水準に基づいて固定資産の評価を行うことを許容しているといふべきである。よって、この点に関する原告の主張は採用できない。

- (イ) a 非木造家屋の損耗の状況による減点補正は、原則として、経過年数に応ずる減点補正率（経年減点補正率）によるが、天災、火災その他の事由により経年減点補正率によることが適当でないと認められる場合においては、損耗の程度に応ずる減点補正率（損耗減点補正率）によるものとされ、その補正方法は合理的である。
- b 原告は、不動産鑑定評価においては、原価法による時の残価率は0パーセントとなるのが通常であるのに、評価基準においては、最終残価率を20パーセントとしているのは不当である旨主張するが、家屋の場合、いかに物理的経済的に劣化しても、現に所有され、使用に供されている限り、何らかの効用を発揮し、一定の価値を有していると考えられるから、評価基準が最終残価率を20パーセントに止めたこと（平成15年度の評価基準別表第13。甲28）には合理性がある。

また、原告は、評価基準が鉄骨鉄筋造の住宅施設及び商業施設の耐用年数を50年としたのは不当に長いと主張するが、平成15年度の評価基準は、経年減点補正に当たって、非木造家屋のうち、住宅、アパート用建物の耐用年数を60年、店舗及び病院用建物のそれを50年と設定しているが（別表第13。甲28）、甲8号証、22、23号証によっても、評価基準の設定が不当に長期であるとまでは認められない。これに関連し、原告は、評価基準が、設備部分と躯体部分の耐用年数を区別していない点を非難するが、後にも詳述するとおり、一般に、躯体部分と設備部分は一体として効用を発揮することに前記の固定資産の評価事務の性質、実状を併せ考慮すると、耐用年数を区別しないことが合理性を欠くとはいえない。

- (ウ) 建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋、所在地域の状況によりその価額が減少

すると認められる非木造家屋等については、需給事情による減点補正を行うとしていることも減点補正の一般的合理性を基礎付けるものである。

イ 平成15年度における家屋の評価においては、評点1点当たりの価額は、1円に物価水準による補正率と設計管理費等による補正率とを相乗した率を乗じて得た額を基礎とするものとされ、全市町村を通じて、在来分の非木造家屋の評価に係る物価水準による補正率は、1.00、設計管理費等による補正率は、床面積がおおむね10平方メートル以下の簡易な構造を有する家屋以外では全市町村を通じて1.10と定められた。

物価水準による補正は、部分別の再建築費評点数が東京都（特別区の区域）における物価水準により算定した工事原価に相当する費用に基づき積算されていることから（評価基準第2章第3節二。甲28）、工事原価（資材費、労務費及び建築工事に直接必要とする諸経費等）の地域的格差の補正を行うものと解される。この物価水準による補正率は、1.00と定められているが、これは主要都市とそれ以外の都市とで、非木造家屋の数、規模等が大きく異なり、とりわけ地方の零細都市においては、非木造家屋の数がそれほど多くないことから、特定の非木造家屋の平方メートル当たりの単価が、その都市の平方メートル当たりの単価の平均に大きく影響を及ぼしてしまうため、木造家屋と同様の手法によって合理的な地域格差指数を求めることが困難であること、また、非木造家屋の生産技術は、中央の企業が営業活動を全国展開して受注する体制をとっており、中央と地方の単価に大差はないと考えられるため、東京都（特別区の区域）の物価水準を基準として、家屋の価格を算定しても差し支えないことによるものと考えられ（弁論の全趣旨）、この点でも一般的合理性を肯定できる。

また、設計管理費等による補正は、工事原価に含まれない費用を基礎として定められたものと解され、1.10の数値は、一般的合理性に欠けるところはない。

（4）原告は、既述の点以外にも、不動産鑑定評価基準に基づく鑑定評価と対比して、評価基準が階層別効用比を用いた算定及び観察減価法を採用していないこと等を批判するが、前述のとおり、評価基準の策定を告示に委任した地方税法388条1項が、不動産鑑定評価基準に忠実に従った精密な価格評価基準の策定を要求していると解することはできないから、原告の主張は採用できない。

（5）以上のとおりであるから、平成15年度の評価基準は、一般的合理性を有する基準であるといえるので、同基準に従って決定された本件登録価格は、同基準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の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の事情の存しない限り、適正な時価であると推認するのが相当である。

2 争点2について

（1）再建築費評点補正率について

原告は、平成15年度の再建築費評点補正率が、平成12年1月から同15年1月までの物価水準の変動ではなく、同10年1月から同13年1月までの物価水準の変動を前提に定められていることは不当である旨主張する。

この点、平成10年1月から同13年1月までの物価水準の変動を前提として再建築費評点補正

率を定めることに一般的な合理性が認められることは、上記第3、1説示のとおりである。

ただし、地方税法349条1項の文言からすれば、同条項所定の固定資産税の課税標準たる固定資産の価格が、基準年度に係る賦課期日における適正な時価を意味することは明らかであるから、平成12年1月から同15年1月までの物価水準の下降の程度が、同10年1月から同13年1月までのそれよりも大きい場合には、同10年1月から同13年1月までの物価水準の変動を前提とする再建築費評点補正率0.96を適用して算定された本件建物の価格は、平成15年1月1日現在の本件建物の適正な時価を上回ることとなる。したがって、平成12年1月から同15年1月までの物価水準の下降の程度が、同10年1月から同13年1月までのそれよりも大きいという事情は、評価基準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の事情に当たるといふべきである。

しかし、本件において、平成12年1月から同15年1月までの物価水準の下降の程度が、同10年1月から同13年1月までのそれよりも大きいことを認めるべき証拠はない。

よって、本件建物の再建築費の算定について、平成15年度の再建築費評点補正率0.96よりも低い数値を用いるべきであるとは認められず、この点に関する原告の主張は採用できない。

(2) 躯体部分の耐用年数について

原告は、本件建物のような大規模小売店舗用家屋は、限られた用途でしか使用できず、汎用性を欠き需要が少ないから、その経済的耐用年数は通常極めて短く、評価基準の定める50年の耐用年数は長すぎるとして、評価基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情がある旨主張する。

しかし、原告の主張は、大規模小売店舗用家屋一般につき評価基準の耐用年数を争うものにほかならないから、評価基準の一般的合理性を争う主張にすぎない。この点を措くとしても、評価基準の定める家屋の耐用年数は、あくまでも経年劣化や破損等による物理的な家屋の耐久力の低下を前提に定められているものであるから、建物の用途が限られていることや需要が少ないという事情は、家屋の耐用年数には何ら影響を及ぼさないといふべきであり、また、前記のとおり耐用年数の設定についても評価基準には一般的合理性が認められる。原告の主張は、需給事情による減点補正を行うか否かに当たり考慮されるべき事情になり得ることはあっても、損耗の状況による減点補正を行うか否かに当たり考慮されるべき事情ではない。したがって、この点に関する原告の主張も採用できない。

(3) 設備部分の耐用年数について

原告は、本件建物の躯体部分と設備部分の割合は70対30であり、設備部分の耐用年数は躯体部分のそれより短いから、設備部分の30パーセント分については、評価基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情がある旨主張する。

原告の主張する本件建物の躯体部分と設備部分の割合は、商業施設における躯体価格、設備価格の標準的な構成割合とほぼ一致する（甲22）。

ところで、評価基準においては、設備部分は、家屋に取り付けられ、家屋と構造上一体となって家屋の効用を高めるものとされるため、家屋と構造上一体となる付属設備は家屋に含めて評

価すべきであるとの考慮のもと、躯体部分と設備部分を区別せずに家屋に含めて評価している。適正な時価の概念は規範的な概念であって一定の幅を含んでいると解され、かつ、前述のとおり、固定資産の評価事務につき不動産鑑定評価基準に忠実な精密な評価が要求されているとは解されないことからすると、評価基準においては、標準的な商業施設における設備部分については、上記の見解に立って、家屋に含めて評価することで適正な時価が得られるとしているものであり、これには一般的合理性が認められる。評価基準は、上記のような躯体価格と設備価格の標準的構成等の諸事情も考慮した上、上記の判断をしたものと解されるから、原告の主張は、結局のところ評価基準が一般的合理性を欠くとの主張に帰着し、評価基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情には当たらない。

(4) 物価水準による補正について

原告は、平成12年度着工建築物の都道府県別建築費指数は、東京都100に対して兵庫県は88であること及び平成15年度の消費者物価指数は、東京都区部を100とした場合、神戸市は93.8であることから、評価基準が定める物価水準による減点補正1.00を超える減価を要する特別の事情がある旨主張する。

この点、甲29号証の1によれば、鉄筋コンクリート造の家屋につき、東京の建築費指数を100とした場合、兵庫県の建築費指数は88であるとされていることが認められるが、兵庫県内には、本件建物の所在する神戸市のような大規模な都市がある一方、兵庫県北部、西部、中央部などに小規模市町も多く存在すること（公知の事実）からすれば、兵庫県全体の建築費指数が東京都の建築費指数よりも低いからといって、直ちに神戸市内に所在する本件建物の建築費が東京都のそれよりも低いとはいえない。また、甲29号証の1には、「なお、主要都市部においては、鉄筋コンクリート造は施工の難易度に応じて、3ないし10ポイント上乘せしても差し支えない。」との記載があり、兵庫県の建築費指数に10ポイント程度上乘せすれば、東京の建築費指数と大差ないこととなるのであるから、かかる点からしても、本件建物の建築費が、東京都のそれよりも低いとはいえない。さらに、「平成15年平均消費者物価地域差指数」（甲26）によれば、東京都区部の平均消費者物価指数を100とした場合、神戸市の同指数は95.8（持ち家の帰属家賃を除く総合の場合は93.8）であるとされているが、消費者物価指数は、建築費の物価に特化した数値ではないから、東京都区部と神戸市とで同指数に差があるからといって、建築費の物価にも差があるとはいえない。

以上より、本件建物の再建築費の算定について、非木造家屋の物価水準による補正率1.00よりも低い数値を用いるべきであるとは認められず、この点に関する原告の主張も採用できない。

(5) 需給事情による減点補正について

ア 原告は、市場性減退による減価要因が存するとして種々主張する。

評価基準は、需給事情による減点補正率は、建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋、所在地域の状況によりその価額が減少すると認められる非木造家屋について、その減少する価額の範囲において求めるものとしている（前記第2、2、(2)、イ、(エ)）。これは、草葺きの家屋、旧式の煉瓦造りの家屋など、間取り、通風、採光、設備の施工等の状況から

みて最近の建築様式又は生活様式に適応しない家屋や、不良住宅地域、低湿地域、環境不良地域等に所在する家屋については、通常の家屋と比較して、利便性が低く、劣化の進みが早いのが一般的であり、また、都市部から遠く離れた過疎地に存する家屋などについては、交通の便が悪かったり、人口が僅少であるため、家屋の需要自体が少ないのが一般的であることから、これらの事情を家屋の価格の算定に反映させることとしたものである。

本件建物は、昭和50年に建築された鉄骨鉄筋コンクリート造及び鉄筋コンクリート造の家屋であるが、本件において提出されている全証拠を検討しても、建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋であるとはいえず、通常の家屋と比較して、利便性が低いものであるとも、劣化の進みが早いものであるとも認められない。

また、本件建物の周辺は、住宅、マンション等が多く、人口が密集しており、「湊川商店街」、「神戸新鮮市場」、「東山商店街」などの商業区域が存在し、兵庫区役所、兵庫消防署等の公共施設及び小学校、中学校、高等学校などの教育施設も近接して所在している（甲8、乙27、28、29の1ないし4）。さらに、本件建物の付近には、地下鉄湊川公園駅及び神戸電鉄湊川駅があり、幅員約25メートルの市道永田橋日尾線、幅員約15メートルの市道湊町線などの道路も走っている（乙27、弁論の全趣旨）。

したがって、本件建物は、所在地域の状況によりその価額が減少するとも認められない。

さらに、原告は、本件建物の規模や用途から、本件建物の需要が少ない旨主張するが、本件建物の規模はスーパーマーケット等の商業用施設として特に過大であるとまではいえず、近年、さまざまな商業分野において、店舗の大型化が進んでいることからすれば、本件建物はスーパーマーケット以外の用途にも十分に利用可能であると考えられる。したがって、本件建物の規模が大きいことや用途が限定されていることをもって、本件建物の価格が減少するとは認められない。

イ なお、原告は、阪神・淡路大震災後の抜本的修復が済んでいないことを価格減少の原因として主張しているが、本件建物については、平成8年度の評価の際に、阪神・淡路大震災による特別減価率0.88が乗じられており（乙22）、本件登録価格は、同年度の登録価格を前提として算定されているから、震災による減価相当額が本件登録価格にも反映されているものと認められる（なお、上記特別減価率0.88が、震災による家屋の価格減少を表す数値として、特段不合理であるともいえない。）。

ウ 以上より、本件建物の評価について、需給事情による減点補正を行うべきであるとは認められず、この点に関する原告の主張も採用できない。

（6）不動産鑑定士による鑑定について

原告は、本件登録価格が不動産鑑定士による鑑定評価額を大きく上回ることを理由に、本件建物の価格の算定については評価基準を用いるべきではない旨主張する。しかし、地方税法は、土地の場合（評価基準第1章第12節一）（甲28）と異なり、家屋の登録価格の決定に際し不動産鑑定士による鑑定評価を活用することを予定しておらず（それが不合理といえないことは前述のとおりである。）、評価基準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の事情

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の事情の存否の判断に当たり、不動産鑑定士による鑑定評価書の記載内容が検討されることはあるとしても、不動産鑑定士による鑑定評価額が登録価格を下回ることのみをもって、上記特別の事情に当たるとすることはできない。よって、この点に関する原告の主張も採用できない。

(7) 原告のその他の主張について

原告は、上記(1)ないし(6)以外にも、評価基準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の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の事情が存するとして縷々主張するが(前記第2、4、(2)(原告の主張))、いずれも平成15年度の評価基準の一般的合理性を争うことに帰着する主張にすぎず、同評価基準が一般的合理性を有することは前記第3、1認定説示のとおりであるから、採用できない。

(8) まとめ

以上より、本件においては、評価基準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の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の事情は認められない。

3 争点3について

(1) 前年度の再建築費評点数について

ア 原告は、本件建物の平成15年度の再建築費評点数の基となる同14年度の再建築費評点数15万1400点(前記第2、2、(2)参照)が、評価基準に従って算出されているか不明であると主張している。そして、さらには、本件建物の新築時から平成14年度までの再建築費評点数の算出過程が不明であると主張している。

イ 固定資産課税台帳の登録価格は、納税者が法定の期限内に所定の手続によって争い、これにより価格が変更されない限り当該価格が確定しこれを争うことはできなくなる。これは、行政処分は公共の利害に係るところが大きく、その効力をいつまでも争い得る状態にしておくことは好ましくないことによるものである。

本件のように再建築費評点数が基準年度の前年度における再建築費評点数を基礎として算定される場合、前年度以前の再建築費評点数を争うことができることは、それが価格の算定要素である以上、前年度以前の登録価格を争うことを許すのと等しく、また、その場合、固定資産評価審査委員会が、当該登録価格の算定の適法性を立証するためには、納税者がある途中年度の再建築費評点数の適法性を認める等の事情がない限り、結局、常に新築年度に遡って各年度における再建築費評点数の決定に違法がないことを立証しなければならないことを意味する。しかも、納税者が以前の再建築費評点数を争う機会は1回に限定されると解する理由もないことからすると、前年度以前の再建築費評点数を争うことを許すことは、法的安定性を害することが明らかであるといわなければならない。

したがって、本件のように納税者が固定資産課税台帳に登録された在来分の非木造家屋の価格決定の適法性を争う訴訟においては、被告である固定資産評価審査委員会は、「前基準年度に適用した評価基準第2章第1節及び第3節によって求めた再建築費評点数」(評価基準第2章第3節四)の数値のみを主張、立証すれば足り、新築時以来の再建築費評点数の推移

及び各評点数の正当性を立証することは要しないと解するのが相当である。

本件においては、平成14年度の本件建物の再建築費評点数が15万1400点であることは上記のとおりである。

ウ 仮に、上記の解釈が採れないとしても、市町村長が保有する文書は、通常、一定期間が経過すると廃棄されていることや、家屋の所有者は、各年度ごとに、各年度の再建築費評点数等の評価基準適合性その他の違法を争う機会を与えられていることにかんがみれば、基準年度の登録価格の適否を問題とする訴訟において、前年度以前の再建築費評点数等の評価基準適合性その他の違法が争われた場合には、被告は、同評点数等の一応の算出経過を明らかにすれば、同評点数等が評価基準に適合しているとの事実上の推定が働き、これを争う納税者の側が、同評点数が評価基準に適合していないことを示す具体的な事実等を積極的に主張立証すべきものと解するのが相当である。

これを本件についてみるに、被告は、別紙のとおり、平成14年度以前の再建築費評点数の算出経過を明らかにしているため、原告が、平成14年度以前の再建築費評点数が評価基準に適合していないことを示す具体的な事実等を積極的に主張立証すべきところ、原告は、平成14年度以前の再建築費評点数の算出経過が不明であると主張し、評価基準の一般的合理性を論難するのみで、具体的な主張立証を行っていない。

したがって、平成14年度の再建築費評点数15万1400点は、評価基準に従って付設されているものと推認するのが相当である。

(2) 課税対象面積について

原告は、本件建物の区分建物全部事項証明書（甲30）上の床面積の数値を理由に、本件建物の課税対象面積が、1万3598.53平方メートルではなく、1万1325.69平方メートルである旨主張する。

地方税法352条1項は、区分所有建物に係る家屋に対して課する固定資産税については、当該家屋の区分所有者は、当該家屋に係る固定資産税額を当該区分所有者全員の共有に属する共用部分に係るマンション区分所有法14条1項から3項までの規定による割合（専有部分の天井の高さ、附帯設備の程度等について著しい差違がある場合においては、その差違に応じて、地方税法施行規則15条の3、7条の3第1、2項の規定により、当該割合を補正した割合）によって按分した額を納付する義務を負う旨規定している。

したがって、本件建物の区分所有者である原告は、自己が単独で所有する専有部分のみならず、他の区分所有者と共有する共用部分についても、マンション区分所有法14条1項から3項までの規定による割合（専有部分の天井の高さ、附帯設備の程度等について著しい差違がある場合においては、その差違に応じて、地方税法施行規則15条の3、7条の3第1、2項の規定により、当該割合を補正した割合）によって按分した額の固定資産税の納付義務を負うこととなる。

この点、弁論の全趣旨によれば、被告は、昭和51年度の本件建物の登録価格の算定に際し、原告の専有部分と他の区分所有者の専有部分との差違が著しいことから、当時の管理組合の

按分割合、土地の敷地権割合、原告の専有部分の天井の高さや附帯設備の程度等を斟酌して、本件建物の共用部分のうち、原告の負担すべき部分に係る課税対象面積を2272.84平方メートルであると認定し、これに基づいて同年度の登録価格を算定したものと認められる。そして、被告はその後は特に原告の負担すべき課税対象面積を調査することなく、昭和51年度から平成15年度に至るまで本件建物の共用部分の課税対象面積を2272.84平方メートルであるとして各年度の本件建物の登録価格を決定してきたものと認められる。

また、弁論の全趣旨によれば、神戸市長は、平成5年度以降、原告に対し、毎年課税明細書を送付しており、同明細書には本件建物の課税対象面積が1万3598.53平方メートルである旨記載されていたものと認められる。

したがって、原告は遅くとも平成5年度以降分の本件建物の課税対象面積については、1万1325.69平方メートルではなく1万3598.53平方メートルであると認識していたものと認められる。これに対し、原告が、昭和51年から平成14年までの間に、被告に対し、本件建物の課税対象面積が過大である旨主張して不服申立てをしたことを認めるべき証拠はない。

以上の事実にかんがみれば、本件建物の課税対象面積は、原告の専有部分の面積1万1325.69平方メートルに、共用部分2272.84平方メートルを加えた1万3598.53平方メートルであると推認するのが相当であり、前記第2、2、(3)のとおり、本件登録価格は、本件建物の課税対象面積が1万3598.53平方メートルであることを前提に算定されているから、本件建物の課税対象面積についても何ら違法な部分はないというべきである。

(3) 各補正率について

前記第2、2、(2)のとおり、本件登録価格の算定に当たり、神戸市長が適用した経年減点補正率は0.51であるが、神戸市においては、評価基準に準拠して家屋を評価するために定められた評価要領が存在し、具体的な家屋の価格の算定に当たっては、評価要領を使用することとしている。評価要領は、評価基準の非木造家屋経年減点補正率基準表に基づいて、非木造家屋経年減点補正率基準表を定めているが、評価基準の経年減点補正率基準表には、本件建物のように、住宅と住宅以外の用途が含まれる併用住宅に適用する経年減点補正率が定められていない。そこで、評価要領は、前記第2、2、(2)のとおり、住宅と併用住宅の税負担の著しい不均衡を防止することを目的として、評価基準別表13の1（事務所、銀行用建物等）及び2（住宅・アパート用建物）の経年減点補正率の平均値を併用住宅の経年減点補正率として定めている。

上記評価要領の併用住宅の経年減点補正率の定めは、家屋の主たる用途により、その用途区分に従った経年減点補正率を適用せざるを得ない評価基準に比べ、より家屋の実態に即した経年減点補正を行うことができるものと考えられ、評価基準を逸脱するものともいえないから、正当として是認することができる。

そして、神戸市長は、本件登録価格の算定に当たり、平成15年度の評価要領の非木造家屋経年減点補正率基準表に従い、昭和50年に建築された（建築から28年間経過した）鉄骨鉄筋コンクリート造の併用住宅の経年減点補正率0.51を適用したものと認められる。

したがって、神戸市長が、本件登録価格の算定に当たり、経年減点補正率0.51を適用した点についても、何ら違法はない。

また、前記第2、2、(2)のとおり、本件登録価格の算定に当たり、神戸市長が適用した再建築費評点補正率は0.96、物価水準による補正率は1.00、設計管理費等による補正率は1.10であるが、これらの補正率の数値が一般的な合理性を有する数値であり、本件においてこれと異なる数値を適用すべきでないことは、上記第3、1及び2に説示したとおりである。

よって、本件登録価格の算定に当たり神戸市長が適用した各補正率についても、評価基準に適合しているものと認められる。

(4) まとめ

以上より、本件登録価格は、平成15年度の評価基準に従って算定しているものと認められるから、本件登録価格の算定経過には何ら違法はない。

第4 結論

以上の次第で、本件決定は適法であり、原告の本訴請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

神戸地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官

裁判官

裁判官

資料11 (判番140)

- | | | |
|---|---------------|----------------------------|
| 1 | 事件名 | 固定資産税及び都市計画税賦課決定処分取消請求控訴事件 |
| 2 | 判決言渡し年月日 | 平成19年 1 月17日 |
| 3 | 裁判の結論 | 控訴棄却 |
| 4 | 裁判所名 | 東京高等裁判所 |
| 5 | 事件番号 | 平成18年（行コ）第258号 |
| 6 | 控訴人及び訴訟代理人 | |
| 7 | 被控訴人 | さいたま市 |
| 8 | 経過 | |
| | 平成17年 7 月11日 | さいたま市長へ審査請求書提出 |
| | 平成17年 9 月14日 | さいたま市長による棄却の決定 |
| | 平成18年 3 月 8 日 | 固定資産税及び都市計画税賦課決定処分取消訴訟提訴 |
| | 平成18年 9 月27日 | 判決言渡し 請求棄却 |
| | 平成18年10月11日 | 東京高等裁判所へ控訴状の提出 |

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
 - 2 さいたま市見沼区長が平成17年5月2日付けで控訴人に対してした原判決別紙目録記載の各土地に係る平成17年度固定資産税の課税処分を取り消す。
- 第2 事案の概要（略語等は、原則として、原判決に従う。）
- 1 本件は、控訴人が、さいたま市見沼区長から、控訴人の所有する原判決別紙目録記載の各土地（本件土地）につき、平成17年5月2日付けで平成17年度固定資産税の賦課決定処分（本件処分）を受けたが、本件土地は地方税法348条2項4号の「墓地」に該当する非課税の土地であるとして、その取消しを求めた事案である。
 - 2 原審は、本件土地は地方税法348条2項4号の「墓地」に該当しないとして、控訴人の請求を棄却した。
 - 3 当裁判所も、原審と同様に、本件土地は地方税法348条2項4号の「墓地」に該当せず、控訴人の請求を棄却すべきものと判断した。
 - 4 前提となる事実、争点及び争点に関する当事者の主張は、当審における控訴人の主張を次項に加えるほかは、原判決の事実及び理由の「第2 事案の概要」2から4まで（原判決2頁6行目

から4頁7行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

5 当審における控訴人の主張

地方税法348条2項4号が「墓地」を非課税としている趣旨は、墓地という死者が埋葬されている場所に対する敬虔な国民感情に配慮し、そのような固定資産に課税するのはふさわしくないと考えたためであり、公共性のゆえではなく、したがって、同号の「墓地」に該当するか否かは、墓地、埋葬等に関する法律（墓理法）10条に基づく墓地経営の許可の問題とは何ら関連がない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所の判断も、次のとおり改め、当審における控訴人の主張に対する判断を次項に加える
ほか、原判決の事実及び理由の「第3 当裁判所の判断」1から3まで（原判決4頁9行目から
5頁20行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

原判決５頁７行目から１４行目までを次のとおり改める。

「2 以上によれば、本件土地は、平成17年度固定資産税に係る同年1月1日の賦課期日（地方税法359条）の時点においては、いまだ墓埋法10条1項に基づく墓地経営の許可がされておらず、法律上、墓地として使用すること（埋葬又は焼骨の埋蔵）が禁止される「墓地以外の区域」（墓埋法4条1項。同法2条5項参照）に該当する状態にあったのであるから、地方税法348条2項4号の「墓地」に該当していなかったというべきである。」

2 当審における控訴人の主張に対する判断

相続税法12条1項2号が「墓所、霊びょう及び祭具並びにこれらに準ずるもの」を非課税としているのと異なり、地方税法348条2項4号は「墓地」を非課税としている以上、墓埋法10条1項に基づく墓地経営の許可を受けて現に墓地として使用することができる状態（同法2条5項、4条1項参照）に至らない限り、当該土地は同号の「墓地」に該当しないものといわざるを得ず、控訴人の上記主張は、採用することができない。

第4 結論

以上によれば、控訴人の請求を棄却した原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第1民事部

裁判長裁判官

裁判官

裁判官

資料12（判番223）

- 1 事件名 三鷹市固定資産評価審査委員会審査決定取消請求上告事件
- 2 判決言渡し年月日 平成19年 1 月19日
- 3 裁判の結論 第1 審判決を変更し、土地課税台帳に登録された平成12年度の価格についての審査の申出に対する決定のうち、価格 1 億4789万6699円を超える部分を取り消す。
- 4 裁判所名 最高裁判所（第二小法廷）
- 5 事件番号 平成16年（行ヒ）第253号
- 6 原告（控訴人、上告人）及び訴訟代理人
上告人 三鷹市固定資産評価審査委員会
- 7 被告（被控訴人、被上告人）
被上告人 XXXXXXXXXX
- 8 経過
 - ① 平成12年 5 月29日 原告より三鷹市固定資産評価審査委員会（以下「審査委員会」という。）に市が行った市街化区域農地の平成12年度評価に対して審査の申出がなされた。
 - ② 平成12年 8 月31日 審査委員会決定
三鷹市長が決定して固定資産課税台帳に登録した価格191, 996, 897円を153, 057, 116円と決定する。
 - ③ 平成12年12月 1 日 原告より、審査委員会を被告として、審査決定取消請求が東京地方裁判所に出された。
 - ④ 平成14年 1 月22日 東京地方裁判所より、平成12年度固定資産課税台帳の登録価格についての審査申出に対する決定を取り消すという判決が出された。
 - ⑤ 平成14年 2 月 4 日 一審の判決を全部不服として、東京高等裁判所に三鷹市固定資産評価審査委員会が控訴。
 - ⑥ 平成16年 5 月27日 東京高等裁判所より、控訴人が平成12年度固定資産課税台帳登録価格についての審査申出に対する価格決定を全部取り消した一審判決を変更し、無道路地として認定した価格8765万6461円を超える部分を取り消すという敗訴の判決がでる。よって、ただちに最高裁に上告する。

主 文

- 1 原判決を次のとおり変更する。
第1 審判決を次のとおり変更する。
(1) 上告人が被上告人に対し平成12年 8 月31日付けでした別紙物件目録記載 1 の土地の土地課税台帳に登録された平成12年度の価格についての審査の申出に対する法定のうち、価格 1 億4789万6699円を超える部分を取り消す。

(2) 被上告人のその余の請求を棄却する。

2 訴訟の総費用は、これを20分し、その1を上告人の負担とし、その余を被上告人の負担とする。

理 由

上告代理人[REDACTED]ほかの上告受理申立て理由第1の2及び3について

- 1 本件は、別紙物件目録記載1の土地（以下「本件土地」という。）の固定資産税の納税義務者である被上告人が、三鷹市長により決定され土地課税台帳に登録された本件土地の平成12年度の価格について、上告人に対して審査の申出をしたところ、上告人から、平成12年8月31日付けで本件土地の価格を1億5305万7116円とする決定（以下「本件決定」という。）を受けたため、本件決定のうち価格6309万0646円を超える部分の取消しを求める事案である。
- 2 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。

(1) ア 市町村長は、自治大臣が告示する固定資産評価基準によって固定資産の価格を決定しなければならないところ（地方税法（平成11年法律第160号による改正前のもの。以下「法」という。）403条1項、388条1項）、三鷹市においては、固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号。平成12年自治省告示第217号による改正前のもの。以下「評価基準」という。）及びこれに基づいて定められた三鷹市固定資産（土地）評価事務取扱要領（8三市資発第117号。平成14年12月18日付け14三市資発第60号による改正前のもの。以下「取扱要領」という。）によって土地の評価を行っていた。

イ 評価基準には、①市街化区域農地の評価については、沿接する道路の状況、公共施設等の接近の状況その他宅地としての利用上の便等からみて、当該市街化区域農地とその状況が類似する宅地の価額を基準として求めた価額（以下「基本価額」という。）から当該市街化区域農地を宅地に転用する場合において通常必要と認められる造成費に相当する額を控除した価額によってその価額を求める方法によること、②各筆の宅地の評点数は、路線価を基礎とし、画地計算法（各筆の宅地の立地条件に基づき、個々の宅地の形状に応じた補正を適用して評価額を求める方法）を適用して付設すること、③この場合において、市町村長は、宅地の状況に応じ、必要があるときは、画地計算法の附表等について、所要の補正をして、これを適用すること、④一画地は、原則として、土地課税台帳等に登録された1筆の宅地によるが、1筆の宅地又は隣接する2筆以上の宅地について、その形状、利用状況等からみて、これを一体を成している部分に区分し、又はこれらを合わせる必要がある場合においては、その一体を成していると認められる部分の宅地ごとに一画地とすること、⑤不整形地、無道路地、間口が狭小な宅地等については、その形状等に応じ、評点数を求めること、⑥無道路地については、原則として、当該無道路地を利用する場合において、その利用上最も合理的であると認められる路線の路線価に奥行価格補正率表によって求めた補正率（以下「奥行価格補正率」という。）、通路開設補正率表によって求めた補正率（以下「通路開設補正率」という。）及びその無道路地の近傍の宅地との均衡を考慮して定める無道路地補正率を乗じて1㎡当たりの評点数を求め、これに当該無道路地の地積を乗じてその評点数を求めることなどが定め

られている。

ウ 取扱要領には、市街化区域農地を評価する際の基本価額については、画地計算法は適用せず、これに代えて、三鷹市内を12か所に区分して定めた状況類似地域ごとに、各地域内の宅地の平均路線価格に所定の割合（0.75）を乗じて得た価額とすること、その際、各地域内の宅地の平均路線価格は、市街地宅地評価法により評定された各路線価格の平均価格とすることなどが定められている。また、画地計算法を適用した宅地の評価に当たり、無道路地については、奥行価格補正、通路開設補正及び無道路地補正を適用するが、実際に利用している街路への通路が同一の所有者に帰属する場合は、通路開設補正は適用しないことなどが定められている。

- （2）本件土地及び別紙物件目録記載2の土地（以下「別件土地」という。）は共有者をすべて同じくする土地であり、被上告人はその共有者の1人である。本件土地は、別件土地を隔てて幅員約7mの街路（以下「南側街路」という。）に接続する市街化区域農地（畑）である。本件土地と別件土地は、地番、地目を異にしており、現況も一体として利用されていない。本件土地への出入りは、別件土地を利用して行われている。南側街路の路線価は24万6000点であり、両土地の形状等を前提とすると、本件土地に奥行価格補正、通路開設補正及び無道路地補正が適用されるとした場合の評価基準及び取扱要領に基づく補正率は、それぞれ0.81、0.6及び0.6である。
- （3）三鷹市長は、評価基準及び取扱要領所定の前記市街化区域農地の評価方法に基づき、平成12年1月1日を賦課期日とする平成12年度の本件土地の価格を1億9199万6897円と決定し、これを土地課税台帳に登録した。
- （4）被上告人は、上記（3）の価格を不服として、上告人に対し、法432条1項の規定に基づき審査の申出をしたところ、上告人は、上記（1）ウの取扱要領所定の割合0.75を無道路地補正率に相当する0.6と修正して適用することとし、平成12年8月31日付けで、本件土地の価格を1億5305万7116円と減額するほかは、被上告人の審査の申出を棄却する旨の本件決定をした。
- 3 原審は、上記事実関係等の下において、次のとおり判断して、本件決定のうち本件土地の価格8765万6461円を超える部分を取り消すべきものとした。

- （1）市街化区域農地に係る評価基準の評価手法は、一般的な合理性を有すると認められるが、三鷹市のような大都市近郊の市街化区域内においては、特段の事情のない限り、同一の位置にある農地の基本価額が宅地の価額を上回することは想定し難いというべきであるから、本件土地の評価額が本件土地を宅地と同様に画地計算法に従って評価した価額を上回る場合、その限度で違法となるというべきである。
- （2）本件土地に画地計算法を適用する場合、通路開設補正については、①本件土地の利用に当たって通路の開設が必要となることは、これに接して同一の所有者の土地があるか否かにかかわらないというべきであり、道路の取得、開設費用が架空の費用であるとはいえないこと、②評価基準が想定する補正率に関する所要の補正は、当該宅地の客観的状況を考慮した補正であると解すべきであり、無道路地である当該宅地に通じる別画地に含まれる通路の権利関係を確定した上で補正率等に補正を加える取扱いをすることを想定しているとは解し難いことを考慮すると、事実上、

同一所有者の土地を利用して街路への通路としている場合につき、通路開設補正率の適用自体を否定することは、評価基準の想定する所要の補正の範囲を超えるものというべきであり、このような評価は、その限度で評価基準に従った評価とはいえないと解すべきである。したがって、本件土地の評価に当たっては、通路開設補正（補正率0.6）を適用すべきである。

（3）以上によれば、本件土地の1㎡当たりの評点数は、南側街路の路線価（24万6000点）に奥行価格補正率0.81、通路開設補正率0.6及び無道路地補正率0.6を乗じた7万1733点（小数点以下切捨て）となり、これに本件土地の地積の平米数（1286.67）を乗じた9229万6699点（小数点以下切捨て）が本件土地の評点数となる。本件土地の平成12年度における価格は、これに基本価額の算出基準日である平成11年1月1日から同年7月1日までの地価下落に伴う時価下落修正率0.979を乗じた9035万8468円（1点数当たり1円。小数点以下切捨て）から本件土地を宅地に達成するための土地造成費相当額270万2007円を控除した8765万6461円である。したがって、本件決定は上記価格を超える限度において違法である。

4 しかしながら、原審の上記3の判断のうち、同（1）は是認することができるが、同（2）及び（3）の判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

評価基準は、無道路地に対し画地計算法を適用するに当たり、路線価に奥行価格補正率、通路開設補正率及び無道路地補正率を乗じて1㎡当たりの評点数を求め、これに当該無道路地の地積を乗じてその評点数を求めることとしているが、ここにいう通路開設補正率は、当該無道路地が公路に接続しない状態を解消するための通路を確保するのに必要な費用及び期間に着目した補正率であると解される。そうすると、現に自己所有地を通路として使用し、これによって公路に接続している土地は、たとえ公図上は公路に接していなくとも、新たにこれを公路に接続させる通路を確保するための費用及び期間を要しないのであるから、通路開設補正を適用しない取扱いをすることも許されるものと解するのが相当である。したがって、取扱要領が上記のような土地について通路開設補正を適用しないものと定めていることには合理性があり、この定めが評価基準に反し違法であるといふことはできず、本件土地の評価に当たっては、取扱要領に従い、通路開設補正を適用しないで評価すべきものである。

これを前提として平成12年度における本件土地の価格を算定すると、本件土地の1㎡当たりの評点数は、南側街路の路線価（24万6000点）に奥行価格補正率0.81及び無道路地補正率0.6を乗じた11万9556点となり、これに本件土地の地積の平米数（1286.67）を乗じた1億5382万9118点（小数点以下切捨て）が本件土地の評点数となる。本件土地の平成12年度における価格は、これに前記の時価下落修正率0.979を乗じた1億5059万8706円（1点数当たり1円。小数点以下切捨て）から前記の土地造成費相当額270万2007円を控除した1億4789万6699円である。

5 以上によれば、本件土地の評価に当たり取扱要領の定めには合理性がないとして通路開設補正を適用すべきものとした原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨はこの趣旨をいうものとして理由があり、原判決のうち上記判断に係る部分は破棄を免れない。

その余の上告受理申立て理由は、上告受理の決定において排除された。

そうすると、本件決定のうち価格6309万0646円を超える部分の取消しを求める被上告人の請求に

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

裁判官

1	事件名	鳥取中部ふるさと広域連合固定資産評価審査委員会決定取消請求事件
2	判決年月日	平成19年 1 月23日
3	裁判の結論	一部認容
4	裁判所名	鳥取地裁
5	事件番号	平成16年（行ウ）第 5 号
6	原告及び訴訟代理人	
7	被告	鳥取中部ふるさと広域連合固定資産評価審査委員会
8	経過	
	平成15年 7 月10日	審査委員会への審査申出書提出
	平成16年 3 月11日	審査委員会による棄却の決定
	平成16年 5 月31日	審査決定取消訴訟提訴

- 1 被告が株式会社[REDACTED]に対し平成16年3月11日付けでした別紙物件目録1及び2記載の各建物の固定資産課税台帳に登録された平成15年度の価格についての審査の申出に対する決定のうち、同目録1記載の建物につき6億5694万2875円、同目録2記載の建物につき1億1157万2987円の各価格を超える部分を取り消す。
- 2 原告のその余の請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は、これを10分し、その7を原告の、その余を被告の負担とする。

■■■■■■■■■■は、平成18年7月1日、原告によって吸収合併され、原告は、本件訴訟を承継した。

1 法令等の定め

(1) 地方税法（以下「法」という。）の定め

ア 家屋に対する固定資産税は、当該家屋の基準年度に係る賦課期日（当該年度の初日の属する年の1月1日）における価格（適正な時価）で家屋課税台帳等に登録されたものに基づいて課される（法349条1項、359条、341条5号）。

イ 総務大臣は、市町村長が固定資産を評価する基準並びに評価の実施の方法及び手続（以下「固定資産評価基準」という。）を定め、これを告示しなければならない（法388条1項前段）。

(2) 固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号、平成14年総務省告示第656号による改正後のもの。以下「平成15年度基準」という。）

第2章の定め

ア 家屋の評価は、木造家屋及び非木造家屋の区分に従い、各個の家屋について評点数を付設し、当該評点数に評点1点当たりの価額を乗じて各個の家屋の価格を求める方法による（第1節一）。

イ 非木造家屋の評点数は、当該非木造家屋の再建築費評点数を基礎として、これに損耗の状況による減点補正率を乗じて付設し、当該非木造家屋について需給事情による減点を行う必要があると認めるときは、更に家屋の需給事情による減点補正率を乗じて求める（第1節二）。

(ア) 在来分の非木造家屋の再建築費評点数は、この方法によることが適当でないと認められる場合等を除き、基準年度の前年度における再建築費評点数に再建築費評点補正率を乗じて算出するものとし、再建築費評点補正率は、0.96とする（第3節一、四、第4節一2）。

(イ) 損耗の状況による減点補正率は、経過年数に応ずる減点補正率によるものとし、天災、火災その他の事由により経過年数に応ずる減点補正率によることが適当でない場合には、損耗の程度に応ずる減点補正率による。そして、経過年数20年に対応する減点補正率は、百貨店等の建物で鉄骨鉄筋コンクリート造のものを0.6800、車庫用等の建物で鉄骨造のものを0.5429とする（第3節五、別表第13）。

(ウ) 需給事情による減点補正率は、建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋、所在地域の状況によりその価額が減少すると認められる非木造家屋等について、その減少する価額の範囲において求める（同節六）。

ウ 評点1点当たりの価額は、総務大臣等が算定した提示平均価額に所定の計算を施して得た額に基づいて市町村長が定めるが、経過措置として、平成15年度から平成17年度までの各年度における家屋の評価に限り、1円に物価水準による補正率と設計管理費等による補正率を相乗した率を乗じて得た額を基礎として市町村長が定める（第2章第1節三1、第4節二）。

(ア) 非木造家屋の物価水準による補正率は、全市町村を通じて1.00とする（同節二1）。

(イ) 非木造家屋の設計管理費等による補正率は、全市町村を通じて1.10とする（同節二2）。

エ 以上の評価方法をまとめると、次のとおりの計算式となる。

(ア) 家屋の価格

評点数×評点1点当たりの価額

(イ) 評点数

再建築費評点数（＝基準年度の前年度における再建築費評点数×再建築費評点補正率）
×経過年数に応ずる減点補正率×需給事情による減点補正率

(ウ) 評点1点当たりの価額

1円×物価水準による補正率×設計管理費等による補正率

2 前提となる事実

(1) 本件各建物の所有関係等

ア ■■■■■は、原告の関連会社であって、平成15年1月1日当時、本件各建物を所有していたが、原告は、平成18年7月1日、■■■■■を吸収合併した（弁論の全趣旨）。

イ 本件各建物は、昭和58年9月30日に新築され、倉吉市大正町に所在する地上7階建ての一棟の建物であり、駐車場併設型の大型商業施設である。本件建物1（西側部分の地上6階建ての店舗建物）及び本件建物2（東側部分の地上7階建ての駐車場建物）は、その区分所有建物であり、相互にエクспанションで接続されている。その合計延べ床面積は、約2万3939㎡であり、うち店舗面積が4895㎡である。（甲1の1・2）

ウ 原告は、平成7年11月に直営の■■■■■店を開店して、本件建物1の地上1階～4階を店舗、6階が設けられていない5階部分の屋上を駐車場とし、本件建物2の地上1階～6階を駐車場として使用していたが、平成17年10月31日に閉店し、本件各建物は、以後、使用されていない（鑑定人■■■■・同■■■■による鑑定の結果（以下、単に「鑑定の結果」という。）、弁論の全趣旨）。

(2) 本件各建物の価格の決定

倉吉市長は、平成15年3月31日までに、平成15年度における本件各建物の価格を次のとおり決定し、これを固定資産課税台帳に登録して公示するとともに、同年5月14日ころ■■■■■に対しその旨の納税通知書を交付した。（甲4、39、弁論の全趣旨）

ア 本件建物1 9億3834万4136円

（評価方式）

(ア) 家屋の価格 938,344,136円

評点数853,040,124点×評点1点当たりの価額1.1円

(イ) 評点数 853,040,124点

再建築費評点数1,306,740,388点（＝平成14年度における再建築費評点数1,306,740,388点×再建築費評点補正率0.96）×経過年数に応ずる減点補正率0.6800

(ウ) 評点1点当たりの価額 1.1円

1円×物価水準による補正率1.00×設計管理費等による補正率1.10

イ 本件建物 2 1 億5628万9706円

(評価方式)

(ア) 家屋の価格 156,289,061円

評点数142,081,511点×評点1点当たりの価額1.1円

(イ) 評点数 142,081,511点

再建築費評点数261,708,513点(=平成14年度における再建築費評点数272,613,035点×再建築費評点補正率0.96)×経過年数に応ずる減点補正率0.5429

(ウ) 評点1点当たりの価額 1.1円

1円×物価水準による補正率1.00×設計管理費等による補正率1.10

(3) 本件決定

■■■■■は、平成15年7月10日、被告に対し、前記(2)の各価格が適正な時価を超えるとして、審査を申し出たが、被告は、平成16年3月11日、本件各建物の価格を次のとおり評価(需給事情による減点補正は、行っていない。)した上で、同申出を棄却すると決定し、■■■■■に対し、その旨を通知した(甲3、4。以下、本件決定において評価された本件各建物の価格を「本件各価格」という。)

なお、本件各建物の価格の決定の基礎となる当初賦課時点である昭和59年度の再建築費評点数について、倉吉市長は、非木造家屋調査書記載の再建築費評点数を床面積で除した数値を1㎡当たりの再建築費評点数とし、これに床面積を乗じた数値を付設しているが、固定資産税評価基準は、各部分別の再建築費評点数を単純に合算するものとしており、次のとおり、被告の評価方式による再建築費評点数によるのが相当である(甲4)。

ア 本件建物 1 9 億3848万9821円

(評価方式)

(ア) 家屋の価格 938,489,821円

評点数853,172,565点×評点1点当たりの価額1.1円

(イ) 評点数 853,172,565点

再建築費評点数1,254,665,538点(=平成14年度における再建築費評点数1,306,943,269点×再建築費評点補正率0.96)×経過年数に応ずる減点補正率0.6800

(ウ) 評点1点当たりの価額 1.1円

1円×物価水準による補正率1.00×設計管理費等による補正率1.10

イ 本件建物 2 1 億5938万9982円

(評価方式)

(ア) 家屋の価格 159,389,982円

評点数144,899,984×評点1点当たりの価額1.1円

(イ) 評点数 144,899,984点

再建築費評点数266,899,953点(=平成14年度における再建築費評点数278,020,785点×再建築費評点補正率0.96)×経過年数に応ずる減点補正率0.5429

(ウ) 評点1点当たりの価額1.1円

1円×物価水準による補正率1.00×設計管理費等による補正率1.10

3 争点

- (1) 平成15年度基準は、一般的合理性を有するかどうか（争点（1））。
- (2) 本件各建物について、需給事情による減点補正を行う必要（平成15年度基準第2章第1節二）があるかどうか（争点（2））。
- (3) 本件各建物について、平成15年度基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情（最高裁判所第二小法廷平成15年7月18日判決・裁判所時報1344号215頁（以下「平成15年7月判決」という。）参照）があるかどうか（争点（3））。

4 当事者の主張

(1) 争点（1）について

（被告の主張）

平成15年度基準は、次のとおり一般的合理性を有しており、これにより決定された本件各価格は、適正な時価である。

すなわち、固定資産税は、不動産の資産価値に応じて公平な負担を求めるものであり、建物についても、個別的事情を除いて資産価値を客観的に評価する必要があることから、再建築価格を基準として評価する方法が最も適しており、再建築費評点数、減点補正及び評点1点当たりの価額についても合理性を有していて、適正な時価を算定できるものである。

他方で、不動産鑑定の評価基準は、原価方式における再調達原価及び現価率、収益方式における投資利回り等が明確でなく、不動産鑑定士によって異なる評価額が算定される余地があり、適正な時価を算定できない。

（原告の主張）

固定資産税の課税標準としての価格である適正な時価は、正常な条件の下に成立する不動産の取引価値、すなわち客観的な交換価値をいうと解される。ところが、平成15年度基準は、次のとおり、家屋について客観的な交換価値を算定するための一般的合理性を有しておらず、これにより決定された本件各価格は、適正な時価を上回るものであるから、本件決定は、違法である。本件各建物の適正な時価は、不動産鑑定の評価基準に従って決定されるべきであり、不動産鑑定士■■■■■作成の不動産鑑定評価書（甲5）によれば、本件建物1につき5億2000万円、本件建物2につき1億1500万円である。

ア 一般論

不動産の適正な時価は、不動産鑑定士等の専門家が原価方式、比較方式及び収益方式を併用する等した上で、個別的事情を斟酌して評価すべきものである。ところが、平成15年度基準は、再建築価格を基準とする方法のみを採用し、不動産鑑定士等が関与することなく、簡素化された基準で価格を算定するものにすぎず、そもそも適正な時価を算定できない。

イ 再建築費評点数について

平成15年度基準は、在来分の非木造家屋の再建築費評点数について、この方法によること

が適当でない場合等を除き、基準年度の前年度における再建築費評点数に再建築費評点補正率を乗じて算出するとしている。

しかし、①前年度における再建築費評点数が適切に算定されるとは限らないこと、②再建築費評点補正率が全国一律に0.96とされており、家屋の種類等や所在地域による格差を考慮していないこと、③上記方法によることが適当でない場合に該当するかどうかの判断をせず、これを漫然と用いていることから、合理性がない。

ウ 経過年数に応ずる減点補正について

経過年数に応ずる減点補正は、①家屋の維持管理や取壊し費用の負担があつて市場価値がゼロ又はマイナスとなる建物についても最終的な残価率を20%と高く定めて減点補正率を設定していること、②一般に鉄筋鉄骨コンクリート造及び鉄筋コンクリート造による店舗用家屋の耐用年数は、躯体が35～40年程度、設備が15年程度であるにもかかわらず、平成15年度基準は、躯体と設備を区別することなく、これを50年として減点補正率を設定し、過大な評価を行っていること、③損耗の状況による減点補正率の適用範囲が不明確であり、また、観察減価が実施されず、当該家屋の実際の損傷、老朽化状況等が反映されないことから、合理性がない。

エ 需給事情による減点補正について

需給事情による減点補正については、その適用範囲が極めて限定されており、合理性がない。

オ 評点1点当たりの価額について

評点1点当たりの価額は、1円に物価水準による補正率と設計管理費等による補正率を相乗した率を乗じて得た額を基礎として市町村長が定めるものとされている。

しかし、物価水準による補正率は、全国一律に1.00とされており、所在地域による格差が考慮されておらず、また、設計管理費等による補正率は、全国一律に1.10とされ、家屋の種類等や所在地域等による格差が考慮されていないのであり、その数値の根拠も不明である。

(2) 争点(2)について

(被告の主張)

本件各建物については、次のとおり需給事情による減点補正を行う必要がない。

すなわち、需給事情による減点補正は、具体的な基準として、①草葺の家屋、旧式のれんが造の家屋その他間取り、通風、採光、設備の施工等の状況からみて最近の建築様式又は生活様式に適応しない家屋でその価額が減少すると認められるもの、②不良住宅地城、低湿地域、環境不良地域その他当該地域の事情により当該地域に所在する家屋の価額が減少すると認められる地域に所在する家屋、③交通の便否、人口密度、宅地価格の状況等を総合的に考慮した場合において、当該地域に所在する家屋の価額が減少すると認められる地域に所在する家屋に適用されるものであり、本件各建物には、このような事情はない。

他方で、原告の主張する事情は、倉吉市全体の経済状況や小売業界全体の動向をいうにとどまり、本件各建物に固有の減価要因とはいえ、需給事情による減点補正を要する事情に該当

しない。

（原告の主張）

本件各建物については、次のとおり需給事情による減点補正を行う必要があるところ、本件決定は、同補正を行っていないため、適正な時価を上回っており違法である。

すなわち、本件各建物が所在する地域は、人口が減少傾向にあり、近隣商業地域ではあるが商業集積性が劣っており、更に郊外の国道沿いに大規模小売店舗が進出する等して商業形態に変化がみられる。そして、本件各建物が大規模な建築物であり、それ自体が通常の建物と比較して減価要因となる上、その用途も大規模小売店舗等に限定されるところ、大規模店舗による小売販売業界では倒産や業務縮小が相次いでおり、本件各建物と同規模の中古建物の需要が極めて少ない。本件各建物は、設計・意匠の点においても、時代の流れから大きく取り残されている。

他方で、被告の主張する具体的な基準は、需給事情による減点補正を極めて限定的に解するものであり、不当である。

（３）争点（３）について

（原告の主張）

前記（２）（原告の主張）の各事情は、平成15年度基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情に該当するから、同基準を適用して行われた本件決定は、適正な時価を上回っており、違法である。

（被告の主張）

本件各建物については、前記（２）（被告の主張）と同じく、平成15年度基準が定める減点補正を超えて減価すべき特別の事情はない。

第３ 当裁判所の判断

１ 争点（１）（平成15年度基準の一般的合理性）について

（１）平成15年度基準による非木造家屋の価格の評価方法は、前記第２の１（２）のとおりであるところ、この方法は、家屋の再調達原価に相当するものとして再建築費評点数を算定し、これに経過年数及び需給事情による各減点補正をした上で、評点１点当たりの価額を乗じて評価するというものであって、不動産鑑定の評価基準における原価方式に由来する方法であり、また、評価者の主観的判断に基づく格差を排除して適正な時価を算定できることから、一般的な合理性を有することが認められる。

そして、平成15年７月判決は、平成10年自治省告示第87号による改正前の固定資産税評価基準のうち、非木造家屋を構造等により区分した上で、その区分ごとに選定された標準家屋の再建築費評点数に比準して当該家屋の再建築費評点数を付設するという総合比準評価の方法が適用された事案において、その評価基準の一般的合理性を肯定している。本件各建物については、これと異なり、前年度の再建築費評点数に再建築費評点補正率を乗じて基準年度の再建築費評点数を付設するという方法が採用されているが、平成15年７月判決は、固定資産評価基準においては、不動産鑑定の評価基準が定める原価方式、比較方式及び収益方式を併用する等の方

法を用いた不動産鑑定士等の鑑定評価を行わなくとも、一般的な合理性を肯定することができるとの趣旨を示したものと理解することができ、これは、本件にも妥当するというべきである。

(2) これに対し、原告は、平成15年基準による評価方法の個別項目について次のとおり主張するが、いずれも理由がない。

ア 再建築費評点数について

(ア) 原告は、前年度における再建築費評点数が適切に算定されるとは限らないと主張するが、これは、抽象的に算定の過誤が生ずるおそれをいうにすぎず、平成15年度基準が合理性を有していることを否定するものではない。また、本件各建物については、新築された昭和58年9月30日に直近した昭和59年基準年度において部分別による再建築費評点数の算出方法に基づき再建築費評点数が付設されており、平成9年度の評価替えて構造の誤りによる算定の過誤があり、平成13年度に修正されたことがうかがわれるものの、これ以外に算定の過誤があったことをうかがわせる具体的事情はない（甲4、乙2の各枝番）。

(イ) 原告は、再建築費評点補正率が全国一律に0.96とされており、家屋の種類等や所在地域による格差を考慮していないと主張する。しかし、再建築費評点補正率は、東京都特別区の区域における基準年度の賦課期日の属する年の2年前の1月現在とその前年の1月現在との物価水準を基礎に算定されたものであり、全国的な統計資料と対比してもさほど差異がないこと（乙11）からすると、これを全国一律に0.96と定めても、合理性を欠くとはいえない。

(ウ) 原告は、基準年度の前年度における再建築費評点数に再建築費評点補正率を乗じて算出する方法によることが適当でない場合に該当するかどうかの判断がされず、上記方法が漫然と用いられていると主張するが、これは、平成15年度基準自体の合理性を否定するものではなく、また、本件各建物について、この基準によることが適当でない場合に該当することをうかがわせる具体的事情はない。

イ 経過年数による減点補正について

(ア) 原告は、①家屋の維持管理や取壊し費用の負担があつて市場価値がゼロ又はマイナスとなる建物についても、最終的な残価率を20%と高く定めて減点補正率を設定している上、②一般に鉄筋鉄骨コンクリート造及び鉄筋コンクリート造による店舗用家屋の耐用年数は、躯体が35～40年程度、設備が15年程度であるにもかかわらず、平成15年度基準は、躯体と設備を区別することなく、これを50年として減点補正率を設定し、過大な評価を行っているとして主張する。しかし、経過年数による減点補正は、家屋に対し通常の維持管理を行うものとした場合において、その年数の経過に応じて通常生ずる減価を基礎として減点補正を行おうとするものであり、家屋が現存することを前提とすれば、建築から長期間が経過しても当該家屋の残存価値を肯定することが可能である。そうすると、上記補正において、最終的な補正率が0.2とされていること、及び鉄筋鉄骨コンクリート造等の店舗用家屋につき、経過年数50年以上の補正率が0.2とされていることのいずれについても、合理性を欠くものとはいえない。なお、平成15年7月判決は、鉄骨造（骨格材の肉厚が4mmを超えるも

の)の店舗及び病院用家屋に関する事案であるが、最終的な残価率を20%とする減点補正率を定めた評価方法の合理性を肯定しており、この趣旨は本件にも妥当するものである。

(イ)原告は、損耗の状況による減点補正率の適用範囲が不明確であり、また、観察減価が実施されず、当該家屋の実際の損傷、老朽化状況等が反映されないと主張する。しかし、これは、平成15年度基準(観察減価を行うことを否定しているわけではない。)自体の合理性を否定するものではない。

ウ 需給事情による減点補正について

原告は、需給事情による減点補正について、その適用範囲が限定されていると主張するが、これは、平成15年度基準自体の合理性を否定するものではない。

エ 評点1点当たりの価額について

原告は、物価水準による補正率は、全国一律に1.00とされており、所在地域による実際の格差が考慮されておらず、また、設計管理費等による補正率は、全国一律に1.10とされており、家屋の種類や所在地域等による実際の格差が考慮されていないのであって、その数値の根拠も不明であると主張する。しかし、物価水準による補正率は、工事原価に相当する費用等に係る東京都特別区の区域と指定市との地域格差を考慮して定められたものであり、非木造家屋について全国一律に1.00とされたことが、直ちに合理性を欠く結果となるとはいえず、また、設計管理費等による補正率は、工事原価に含まれない設計管理費、一般管理費等の費用を基礎として定められたものであり、全国一律に1.10とされたことにも合理性が欠けるとはいえない。なお、平成15年7月判決も、非木造家屋の物価水準による補正率を全国一律に1.00、設計管理費等による補正率を全国一律に1.10と定めた評価方法の一般的な合理性を肯定しており、本件について、これと結論を異にすべき事情の変化は、認められない。

2 争点(2)(需給事情による減点補正の要否)について

(1) 認定事実

証拠(甲1の1・2、甲5、33、38、鑑定の結果)及び弁論の全趣旨によれば、本件各建物の需給事情に関して、次の各事実が認められる。

ア 本件各建物の概要

(ア)本件各建物は、前記第2・2(1)のとおり、倉吉市大正町に所在する地上7階建て(一棟の建物)の駐車場併設型の大型商業施設であり、その区分所有建物である本件建物1(西側部分の地上6階建ての店舗建物)及び本件建物2(東側部分の地上7階建ての駐車場建物)は、相互にエクспанションで接続されている。本件建物1は、地上1階～4階が店舗、6階を設けていない5階部分の屋上が駐車場として使用され、本件建物2は、地上1階～6階が駐車場として使用されており、両建物の合計延べ床面積は、約2万3939㎡(うち店舗面積4895㎡)である。

その敷地は、面積6839.04㎡のほぼ整形の宅地で、北側及び西側が県道倉吉江北線、南側が歩行者専用道に面しており、また、近隣商業地域内にある。

(イ)本件各建物は、昭和58年9月30日に地元開発業者である[黒字]によって建築され、

それ以来、商業施設として使用されてきた。原告は、[REDACTED]から営業譲渡を受け、平成7年11月、本件各建物において、原告の直営店及びテナント店約15店から成る[REDACTED]店を開業し、平成17年10月31日に閉店するまで、本件各建物を使用していた。

[REDACTED]店は、その近隣ないし周辺の居住者（徒歩客）を主な顧客としていたが、倉吉市全域及び周辺市町村の居住者（自動車利用客）をも集めていた。

（ウ）本件各建物の最有効使用は、平成15年1月1日当時、現状の店舗駐車場であった。

イ 近隣地域等の市況

（ア）倉吉市は、鳥取県中部の中心都市として古くから商業、産業が集積しており、その主要な市街地は、打吹山の麓に広がる打吹地区（成徳・明倫地区）とJR倉吉駅を中心とする上井地区に分かれている。

打吹地区は、昭和60年までは上井駅（現・倉吉駅）から打吹駅（旧・倉吉駅）を通る旧国鉄倉吉線があり、行政機能や文化機能を備えた伝統的市街地が形成され、本町通り商店街や倉吉銀座商店街等の商店街が集積する商業地域が形成されてきた。

上井地区は、倉吉市の玄関口として、宿泊、物販機能を備えた商業地域が形成されてきた。

（イ）鳥取県内の景気は、国内景気の動向と比べても厳しい状況にあり、平成14年度の国内総生産の成長率が名目1.1%（実質3.2%）であるのに対し、同年度の県内総生産の成長率が名目－4.0%であった。

また、倉吉市は、人口が昭和60年には5万2638人であったが、平成15年には4万9863人に減少（－5.3%）しており、昭和57年～平成14年の期間において、年間商品販売額が－4.5%、売り場面積当たりの販売額が－32.1%等となっていて、鳥取県内の市町村の中でも低迷しており、昭和58年～平成15年の期間において、商業地域の地価も下落傾向（－39.5%）にある。

さらに、打吹地区は、旧国鉄倉吉線の廃止やバス便等の減少、大規模小売店舗の撤退等によって産業空洞化が進み、上井地区を含む新市街地や周辺地区に人口が流出する等した結果、その人口は、昭和60年に1万2262人であったものが、平成15年には8565人にまで減少（－30.2%）しており、住民の高齢化も進んでいて、公共施設等も閉鎖、縮小されている。

（ウ）倉吉市では、上井地区等の新市街地では、消費者のニーズの多様化や交通の自動車化の進展に伴って、幹線国道沿いに大型店舗が進出し、倉吉市における中心的な商業地域に発展したが、その一方で、打吹地区は、顧客吸引力が低下して、商業地域が衰退している。

打吹地区では、商店街の空き店舗が増加し、平成3年には主要商店街の一つである本町通り商店街の組合が解散しており、また、平成13年4月には、[REDACTED]店及び[REDACTED]と並ぶ同地区の大型核店舗であった「[REDACTED]」（鉄骨コンクリート造陸屋根5階建、延べ床面積約9000㎡）が閉店した。

店は、近年は営業利益の赤字が続いており、平成14年には－6200万円、15年では－5200万円の赤字を計上していた。

ウ 本件各建物等の買受け希望の状況

本件各建物は、平成17年10月31日に店が閉鎖された後、使用されないままであり、最低売却価格を設定せずに実施された入札においても、買受け希望者がなかった。

なお、旧の敷地建物についても、売却が試みられたが購入者がなく、平成15年7月に倉吉市に対し無償で贈与された。

(2) 需給事情による減点補正の要否及びその減点補正率の検討

ア 平成15年度基準は、需給事情による減点補正につき、①「建築様式が著しく旧式となっている非木造家屋」、②「所在地域の状況によりその価額が減少すると認められる非木造家屋等」について、その減少する価額の範囲において求めると定めているところ、本件各建物が上記①に該当するとは認められない。

そこで、本件各建物が上記②に該当するか否かについて検討する。

イ 前記(1)の認定事実によれば、倉吉市の市況は、昭和60年ころ以降低迷しており、その中でも特に、本件各建物が所在し、店の主な顧客の居住している打吹地区は、旧国鉄倉吉線の廃止以降、人口の減少及び高齢化が進んでおり、また、上井地区を含む新市街地や周辺地区に人口が流出し、これらの地区の幹線国道沿いに消費者の需要に適合した大型店舗が進出する等して、これらの要因により商業地域が縮小傾向にあったことが認められる。そして、本件各建物は、新築後約20年を経過した地上7階建て、合計延べ床面積が約2万3939㎡の大型商業施設であり、一般の非木造家屋の中では特殊性が強く、他の用途への転用可能性は乏しいものとみられ、上記のような所在地域の商況の著しい減退傾向により、交換価値に大きな影響を受けていたものと認められる。加えて、近隣地域の大型核店舗であった旧も閉店を余儀なくされていることにかんがみれば、本件各建物は、賦課期日である平成15年1月1日当時、非木造家屋としての市場価値が相当に低下していたものといわなければならない。現に、同日以後の事情ではあるが、平成17年10月31日に店が閉店し、その後に実施された本件各建物の入札でも買受け希望者がなかったこと、本件各建物と同様に大型商業施設として使用された旧の敷地・建物についても購入者がなかったことは、上記の市場価値の低下を裏付けるものである。

ウ このような事情を総合すると、大型商業施設である本件各建物については、所在地域である打吹地区の経済的状況に基づき、その価額が相当に減少していることが認められる。そうすると、本件各建物について適正な時価を算定するためには、所在地域の状況によりその価額が減少すると認められる非木造家屋に該当するとして、需給事情による減点補正を行う必要がある。

これに対し、被告は、需給事情による減点補正について、前記第2の4(2)(被告の主張)に掲げた具体的基準に即して行うべきところ、本件各建物については、この基準に該当する

ような事情はないと主張する。しかし、被告の主張する基準は、平成15年度基準に明示されたものではなく、減点補正を必要とする場合をこれに限定すべき理由はないから失当である。

エ そして、鑑定の結果によれば、人口、小売販売業及び商業地の地価等の各種指標を参照した上、本件各建物の所在地域等における経済的状况について、上記イとほぼ同様の具体的事情を踏まえると、本件各建物の減点補正率は、30%と算定すべきであるとされているところ、これは、合理性を有すると認められる。

これに対し、甲5（ の不動産鑑定評価書）は、原価法における市場性修正率を65%と算定しているが、鑑定の結果と比較すると、その数値を導き出した具体的な根拠が乏しく、採用できない。また、被告は、①打吹地区を含む旧市街地全体でみれば商業地域の衰退はみられず、②打吹地区についてみても、観光施設等の整備により、かえって観光地として活性化していると主張している。しかし、上記①については、これを裏付ける具体的な証拠がなく、上記②についても、観光施設等の整備により近隣地域の経済的状况が好転したことを示す証拠がないから、いずれも採用できない。

3 争点（3）（平成15年度基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情の存否）について

（1）原告は、前記2で検討した事情に加え、減点補正を超える減価を要する特別の事情として、①本件各建物の躯体部分と設備部分を区別して評価していないこと、②大規模店舗用家屋の経済的耐用年数が短いこと、③残価率の設定が合理的でないこと、④観察減価を実施していないこと等を指摘するが、これらは、平成15年度基準の一般的な合理性を否定しようとするか、前記2で認定判断した減点補正率を超える減価を要する特別の事情に該当するとは認めがたい事由を主張するものであって、いずれも採用できない。

（2）また、原告は、本件各建物について、平成15年度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できない特別の事情（平成17年5月判決参照）、平成15年度基準が定める評価の方法によっては適正な時価を適切に算定できない特別の事情（東京高等裁判所平成16年1月22日判決・判例時報1851号113頁参照）があると主張する。

しかし、本件各建物は、上記のように、需給事情による減点補正を行い、平成15年度基準が定める評価方法を適切に実施すれば、これにより適正な時価を算定することが可能であるから、上記主張は、理由がない。

4 まとめ

以上の認定判断を前提とし、本件各建物の価格について、30%の需給事情による減点補正を行って算定すると、次のとおりになる。

（1）本件建物1 6億6694万2875円

（評価方式）

ア 家屋の価格 656,942,875円

評点数597,220,796点×評点1点当たりの価額1.1円

$$\text{再建築費評点数}1,254,665,538\text{点} (= \text{平成14年度における再建築費評点数}1,306,943,269\text{点} \\ \times \text{再建築費評点補正率}0.96) \times \text{経過年数に応ずる減点補正率}0.6800 \times \text{需給事情による減点補正率}0.70$$

1円×物価水準による補正率1.00×設計管理費等による補正率1.10

評点数101,429,989点×評点1点当たりの価額1.1円

再建築費評点数266,899,953点（＝平成14年度における再建築費評点数278,020,785点×再建築費評点補正率0.96）×経過年数に応ずる減点補正率0.5429×需給事情による減点補正率0.70

1円×物価水準による補正率1.00×設計管理費等による補正率1.10

以上によれば、本件決定のうち、本件建物 1 につき 6 億 5694 万 2875 円、本件建物 2 につき 1 億 1157 万 2987 円の各価格を超える部分は、法 349 条 1 項、341 条 5 号に定める適正な時価を超えて価格を決定した違法があるから、取り消されるべきである。原告の請求は、上記の限度では理由があるから、その部分を認容し、その金の部分は理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

裁判官

資料14（判番52）

- 1 事件名 不動産取得税賦課決定処分取消請求事件
- 2 判決言渡し年月日 平成19年3月22日
- 3 裁判の結論
 - ・ 原判決のうち上告人敗訴部分を破棄する。
 - ・ 前項の部分につき、被上告人の控訴を棄却する。
- 4 裁判所名 最高裁判所（第一小法廷）
- 5 事件番号 平成18年（行ヒ）第283号
- 6 上告人及び訴訟代理人 山形県庄内総合支庁長
- 7 被上告人 [REDACTED]
- 8 経過
 - 平成13年3月9日 上告人が被上告人建築不動産に対して不動産取得税を賦課する。
 - 同年3月12日 山形県知事に対し当該賦課処分に係る審査請求
 - 同年5月14日 当該賦課処分を一部取消す裁決
 - 同年7月31日 不動産取得税賦課決定処分取消訴訟提訴
 - 平成17年11月1日 山形地裁判決（棄却）
 - 同年11月15日 仙台高裁に控訴
 - 平成18年6月29日 原判決を取消す判決
 - 同年7月11日 最高裁へ上告
 - 平成19年3月22日 判決言渡し

主 文

- 1 原判決のうち上告人敗訴部分を破棄する。
- 2 前項の部分につき、被上告人の控訴を棄却する。
- 3 控訴費用及び上告費用は被上告人の負担とする。

理 由

上告代理人 [REDACTED] ほかの上告受理申立て理由について

- 1 本件は、建物を新築して取得した被上告人が、その取得に関して上告人がした不動産取得税賦課決定は、花崗岩を用いた床仕上げについての評価に誤りがあり違法であると主張して、上記決定を争っている事案である。
- 2 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。
 - （1）被上告人は、チェーンストアの経営等を目的とする株式会社であり、全国に多数の衣料品店を展開している。被上告人は、平成12年11月20日、原判決別紙物件目録記載の店舗用建物（鉄骨造亜鉛メッキ鋼板葺平家建。以下「本件建物」という。）を新築して取得した。

本件建物の床には、被上告人が輸入した中華人民共和国（以下「中国」という。）福建省産の花崗岩で、厚さ20mm、600mm角、水磨き仕上げのもの（以下「本件石材」という。）が使用されている。本件石材は、あらかじめ中国国内において上記のように加工されたものであるが、本件石材の取得価格は明らかにされていない。また、本件建物の建築当時、本件石材と同じ寸法の中国産花崗岩の規格石材の一般的な市場価格が幾らであったのかは判然とせず、我が国では、本件石材と同じ寸法の規格石材である花崗岩が一般に輸入され、販売されてはいなかったものとみる余地がある。

（２）固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号。平成12年自治省告示第217号による改正前のもの。以下「評価基準」という。）が定める家屋の評価の方法は、以下のとおりである。

ア 家屋の評価は、木造家屋及び木造家屋以外の家屋（以下「非木造家屋」という。）の区分に従い、各個の家屋について評点数を付設し、当該評点数に評点１点当たりの価額を乗じて各個の家屋の価額を求める方法によるものとする。各個の家屋の評点数は、当該家屋の再建築費評点数を基礎として付設する。

イ 非木造家屋の再建築費評点数は、「部分別による再建築費評点数の算出方法」により求めることができる。この場合、非木造家屋再建築費評点基準表（以下「評点基準表」という。）を適用し、主体構造部、基礎工事等の各部分別に標準評点数を求め、これに計算単位の数値を乗じるなどして算出した部分別再建築費評点数を合計して、再建築費評点数を求める。

ウ 評点基準表が定める標準評点数は、評点項目の区分に従い、標準量（標準的な家屋の各部分別の単位当たり施工量をいう。）に対する工事費を基礎として算出されたものであり、評点項目は、各部分ごとに一般的に使用されている資材の種別及び品等、施工の態様等の区分によって標準評点数を付設するための項目として定められたものである。再建築費評点数の付設に当たっては、家屋の各部分を調査し、各部分の使用資材の種別、品等、施工の態様等に応じ、該当する評点項目について定められている標準評点数を求める。評点基準表に所要の評点項目及び標準評点数がないとき、その他家屋の実態からみて特に必要があるときは、評点基準表につき所要の補正を行い、これを適用することができる。

エ 評点基準表が定める標準評点数は、基準年度の賦課期日が属する年の２年前の１月（本件では平成10年１月）現在の東京都（特別区の区域）における物価水準により算定した工事原価に相当する費用に基づいて、その費用の１円を１点として表したものである。

オ 事務所、店舗及び百貨店用建物について適用される評点基準表（評価基準別表第12。以下「本件評点基準表」という。）においては、床仕上げの部分の評点項目として、大理石、花崗岩、人造石ブロックなどが設けられている。花崗岩（磨き仕上げのものをいう。以下同じ。）については、国産石、輸入石の二つの項目に分けられ、国産石は更に上、中、並の三つの項目に分けられている。このうち、標準評点数が最も低いのは、評点項目「国産石・並」の３万3040点（１㎡当たりの点数。以下同じ。）であり、最も高いのは、評点項目「輸入石」の４万6640点である。上記の標準評点数は、資材費、労務費、下地その他の評点数の合計として算定されており、上記の評点項目「国産石・並」の花崗岩の標準評点数３万3040点は、資材費評点数２万2000点、

労務費評点数 1 万0427点、下地その他の評点数616点から成る（合計点は10点未満切捨て）。

- （3）標準評点数は、財団法人経済調査会が発行する「積算資料」（以下「積算資料」という。）等に記載されている価格を基礎として定められている。積算資料によれば、花崗岩のランクは、上級品、中級品及び並級品に区別され、本件石材と同じ厚さ（20mm）で本磨き仕上げの花崗岩のうち最も安価な価格帯に属する並級品の 1 m²当たりの価格（仙台市のもの）は、平成12年11月時点において 2 万4200円であった。この価格は、国産及び中国産（福建省産のものを含む。）の花崗岩を対象とするものであり、国産石と輸入石の区別は設けられていない。また、この価格は、現場単位で発注される注文品を対象とするものであり、あらかじめ工場で一定の寸法に整えられた規格石材を対象とするものではない。

積算資料によれば、上記の価格はその後下落し、同13年11月時点で 1 万8100円、同14年11月時点で 1 万2700円、同15年11月時点で 1 万1900円となった。

- （4）上告人は、本件建物につき、評価基準に従い、部分別による再建築費評点数の算出方法によって再建築費評点数を求めることとし、床仕上げのうち本件石材が使用されている部分については、本件評点基準表が定める花崗岩のうち、最も低い評点数が付されている評点項目「国産石・並」に当たるとして、評点数 3 万3040点を付設して評価した。上告人は、これを前提として、平成13年 3 月 9 日付けで、本件建物の取得につき、課税標準額を 1 億5562万2000円、納付すべき税額を622万4800円とする不動産取得税賦課決定をした。

被上告人が上記決定につき審査請求をしたところ、山形県知事は、上記決定を一部取り消し、課税標準額を 1 億5525万5000円、納付すべき税額を621万0200円とする旨の裁決をした（以下、上記取消し後の上記決定を「本件決定」という。）。

3 原審は、上記事実関係等の下において、次のとおり判断した。

- （1）不動産取得税の課税標準となるべき不動産の価格とは、不動産を取得した時における適正な時価をいうものであり、適正な時価とは、正常な取引条件の下で成立する当該不動産の取得時におけるその取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。不動産の取得時において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については、評価基準によって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されているところ、評価基準が定める部分別による再建築費評点数の算出方法は、主観的な個別事情等を排した家屋の客観的な交換価値を評価する方法として一般的な合理性を有するものといえるから、評価基準に従って算出された価格は、評価基準が定める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などの特別の事情の存しない限り、適正な時価であると推認されるべきものである。

- （2）しかしながら、本件決定の相当性については次のようにいうべきである。

ア 本件石材は規格石材に当たるが、規格石材は注文品よりも石材自体の価格が安い上、取扱いが簡単で施工期間が短くて済むから、本件評点基準表が定める評点項目及び標準評点数によって適切に評価することはできない。

イ 本件石材の平成16年当時の市場価格は同年に作成された見積書の平均値等を基礎とすれば 1 m²当たり 3555円であり、同12年当時の価格はその 2 倍と仮定すると 1 m²当たり 7110円となる。

また、被上告人の他の店舗用建物の価格を鑑定した不動産鑑定士は、同年当時の本件石材の価格を1㎡当たり8000円ないし1万円と評価している。これらの事情に照らすと、同年当時の本件石材の資材自体の価格は1㎡当たり8000円は下らないものであったと推認することが相当である。

ウ 被上告人の他の店舗建物の建築において採用されている床仕上げの工法は、注文品の場合の施工に比べて工程が一部省略されており、タイル貼りの工程とほぼ同じものである。また、上記の不動産鑑定士は、その床仕上げの労務費を1㎡当たり5000円ないし7000円と評価した。そうすると、本件建物に係る本件石材の労務費等については、本件評点基準表に定める評点項目「人造石ブロック・テラゾーブロック・タイル」の労務費、下地その他の評点数の合計7641点から10%を減じた6876点に相当するものと認められる。

エ したがって、本件石材については1万4876点を付設すべきであり、これを前提とすると、本件建物の課税標準額は1億2791万5000円、納付すべき税額は511万6600円となるから、本件決定は上記金額を超える限度において違法である。

4 しかしながら、原審の上記3（1）の判断は是認することができるが同（2）の判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

（1）前記事実関係等によれば、本件評点基準表に設けられた評点項目は、各部分ごとに一般的に使用されている資材の種別及び品等、施工の態様等の区分によって標準評点数を付設するための項目として定められたものであるというのであるから、各部分の資材の種別及び品等、施工の態様等が、ある評点項目及び標準評点数の予定する範囲内のものであると評価することができる限り、当該評点項目の標準評点数を付設することができるというべきである。

（2）これを本件についてみると、前記事実関係等によれば、本件評点基準表に定められた花崗岩の評点項目「国産石・並」が前提とする資材の標準評点数（2万2000点）は、積算資料に記載された本件建物の建築当時における国産及び中国産の花崗岩の並級品の価格（1㎡当たり2万4200円）とおおむね同一の水準にあったというのであるから、上記の評点項目及び標準評点数は、中国産の並級の花崗岩にも当てはまるものであった。そして、被上告人が本件建物を取得した平成12年11月当時、本件石材と同じ寸法の中国産花崗岩の規格石材の一般的な市場価格が幾らであったのかは判然としなかったというのであるから、本件石材について、上記の評点項目及び標準評点数が予定する注文品とは大きく異なる市場価格が形成されていたとは認められない。また、前記事実関係等によっても、被上告人が本件建物を取得した当時、その床仕上げの施工の結果が花崗岩による床仕上げとして通常期待されるものよりも劣る態様であったことはうかがわれない。

そうすると、本件石材は、上記当時において、上記の評点項目及び標準評点数が予定する範囲内のものであると評価することができるというべきであり、上告人が本件石材の評価に当たって本件評点基準表のうち最も安価な花崗岩の評点項目「国産石・並」の標準評点数を付設したことが評価基準の適用を誤ったものとはいえない。なお、上記のような事情の下においては、仮に被上告人が本件石材を安価に取得し、安価な労務費で足りる工法を採用して床仕上げを行ったとしても、それらは不動産の価格の評価を左右するものではなく、評価基準が定める方法によっては再

建築費を適切に算定することができない特別の事情に当たるということはできない。

- 5 以上によれば、上記と異なる見解の下に被上告人の請求の一部を認容した原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨はこの趣旨をいうものとして理由があり、原判決のうち上告人敗訴部分は破棄を免れない。そして、以上説示したところによれば、被上告人の請求は理由がなく、これを棄却した第1審判決は相当であるから、上記部分に係る被上告人の控訴を棄却すべきである。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第一小法廷

裁判長裁判官

裁判官

裁判官

裁判官

裁判官

資料15 (判番71)

- | | | |
|---|--------------|---|
| 1 | 事件名 | 不動産取得税賦課処分取消請求事件・審査決定取消請求事件 |
| 2 | 判決言渡し年月日 | 平成19年 3 月22日 |
| 3 | 裁判の結論 | 原判決のうち上告人敗訴部分を破棄し、当該部分につき被上告人の控訴を棄却する。(県側勝訴) |
| 4 | 裁判所名 | 最高裁判所第一小法廷 |
| 5 | 事件番号 | 平成16年（行ヒ）第120号 |
| 6 | 上告人（被告、被控訴人） | 茨城県筑西県税事務所長（旧下館県税事務所長） |
| 7 | 被上告人（原告、控訴人） | <div></div> |
| 8 | 経過 | <div>平成 9 年 3 月 6 日</div> <div>賦課決定取消について原告側提訴（水戸地裁）</div> <div>平成14年 9 月25日</div> <div>水戸地裁判決（県側勝訴）</div> <div>平成14年10月 9 日</div> <div>原告側控訴</div> <div>平成16年 1 月22日</div> <div>高裁判決（県側敗訴）</div> <div>平成16年 2 月 3 日</div> <div>県側上告受理申立</div> <div>平成16年 3 月26日</div> <div>県側上告受理申立理由書提出</div> <div>平成18年12月21日</div> <div>最高裁第一小法廷上告審受理決定</div> <div>平成19年 3 月22日</div> <div>最高裁第一小法廷判決</div> |

主 文

- 1 原判決のうち上告人敗訴部分を破棄する。
- 2 前項の部分につき、被上告人の控訴を棄却する。
- 3 控訴費用及び上告費用は被上告人の負担とする。

理 由

上告代理人 ほかの上告受理申立て理由（ただし、排除されたものを除く。）について

- 1 本件は、建物を新築して取得した被上告人が、その取得に関して上告人がした不動産取得税賦課決定は、その課税標準額が取得の時点における建物の適正な時価を超えており違法であると主張して、上記決定を争っている事案である。
- 2 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。
- (1) 地方税法73条の13は、不動産取得税の課税標準を、不動産を取得した時における不動産の価格とする旨規定し、同条にいう価格について、同法73条5号は、適正な時価をいうと規定している。また、同法73条の21第2項は、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に

係る不動産取得税の課税標準となるべき価格について、同法388条1項の固定資産評価基準によって決定するものとする旨規定する。

自治大臣が地方税法388条1項（平成11年法律第87号による改正前のもの）に基づいて定めた固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号。平成8年自治省告示第192号による改正前のもの。以下「評価基準」という。）は、木造家屋以外の家屋の評価について、各個の家屋につき、その再建築費評点数を基礎として、これに損耗の状況による減点等を行って評点数を付設し、当該評点数を所定の評点1点当たりの価額に乗じて各個の家屋の価額を求める方法によるものとする旨定め、再建築費評点数を算出する方法の一つとして、当該家屋につき適用すべき非木造家屋再建築費評点基準表によって求めた標準評点数に基づく方法を定める。なお、平成6年度に係る評価基準における上記の標準評点数は、平成4年1月現在の東京都（特別区の区域）における物価水準により算定した工事原価に相当する費用に基づいて算出されたものである。

（2）被上告人は、第1審判決別紙物件目録記載の建物（鉄骨造亜鉛メッキ鋼板葺平家建。以下「本件建物」という。）を新築し、平成7年11月にその使用を開始してこれを取得した（以下、この取得を「本件取得」という。）。

（3）上告人は、本件取得の直近の固定資産税に関する基準年度である平成6年度に係る評価基準の定める上記方法に従って本件建物を評価し、その評価額1億0857万1334円に基づいて、平成8年2月9日付けで、本件取得につき、課税標準額を1億0857万1000円、納付すべき税額を434万2800円とする不動産取得税賦課決定をした。

3 原審は、前記事実関係等の下において、次のとおり判断し、上記決定のうち、課税標準額1億0178万4000円、納付すべき税額407万1300円を超える部分を取り消すべきものとした。

（1）固定資産課税台帳に価格が登録されていない不動産について、評価基準に従って決定された価格が、不動産取得税の課税標準となるべき価格である適正な時価を上回るときは、その限度で当該価格の決定は違法となる。評価基準の定める上記のような家屋の評価方法については、一般的な合理性を肯定することができ、評価基準に従って決定した価格は、こ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などの特別の事情の存しない限り、家屋の適正な時価であると推認される。

（2）新築家屋の請負金額は、施主と請負人との間に特殊な関係がなく、正常な価格交渉がされて請負契約が成立する限り、適正な時価を反映するものといえることができる。本件建物の実際の建築費は、請負金額からおよそ9397万円程度と推認されるところ、その正確性や請負契約締結の際の特殊な事情の有無については必ずしも十分な立証があるといえないが、本件建物の適正な時価を判断するに当たり、上記の建築費と評価基準による前記評価額との隔たりを看過することはできない。

また、平成4年から同7年にかけて、一般的に建築費に関する物価水準は相当程度下落しており（建設省建設経済局調査情報課発行の「建築統計年報」による各年に着工された建築物の床面積と工事費予定額から求めた1㎡当たりの工事費予定額は、鉄骨造の場合約11.8%減少している。）、同4年1月現在の物価水準に基づいて算出された標準評点数をそのまま適用した場合には、

そうすると、本件取得の時点における本件建物の評価については、前記の特別の事情が存する
というべきである。そして、同時点における本件建物の時価は、被上告人の提出に係る不動産鑑
定評価書による評価額 1 億 0178 万 4000 円を超えないものと認めるのが相当である。

評価基準に定める前記２（１）の家屋の評価方法は、一般的な合理性があるということができ、本件建物について評価基準に従って決定した価格は、評価基準が定める評価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などの特別の事情の存しない限り、その適正な時価と推認するのが相当であることは、原判決の説示するとおりである（最高裁平成11年（行ヒ）第182号同15年7月18日第二小法廷判決・裁判集民事210号283頁参照）。

5 以上によれば、上記と異なる見解の下に被上告人の請求の一部を認容した原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨はこの趣旨をいうものとして理由があり、原判決のうち上告人敗訴部分は破棄を免れない。そして、以上説示したところによれば、被上告人の請求は理由がなく、これを棄却した第1審判決の結論は相当であるから、上記部分に係る被上告人の控訴を棄却すべきである。

裁判官

資料16（判番327）

- | | |
|------------|---|
| 1 事件名 | ① 固定資産税等賦課処分等取消請求事件
② 固定資産税等賦課処分取消請求事件
③ 固定資産税等減免許可処分取消請求事件
④ 固定資産税減免決定義務付け請求
⑤ 固定資産税・都市計画税賦課処分取消請求 |
| 2 判決言渡し年月日 | 平成19年7月20日 |
| 3 裁判の結論 | 請求棄却 |
| 4 裁判所名 | 東京地裁 |
| 5 事件番号 | ① 平成16年（行ウ）第206号
② 平成17年（行ウ）第18号
③ 平成17年（行ウ）第127号
④ 平成17年（行ウ）第284号
⑤ 平成17年（行ウ）第637号 |

6 原告及び訴訟代理人

7 被告

- ①②③東京都千代田都税事務所長
④⑤東京都（処分行政庁 東京都千代田都税事務所）

8 経過

原告は、平成15年度ないし平成17年度の固定資産税・都市計画税賦課処分及び平成15年度ないし平成17年度の固定資産税・都市計画税減免不許可処分に対して、東京都知事に審査請求を提起したが却下、棄却の裁決がなされたので、賦課処分及び減免不許可処分の取消を求めて提訴した。

平成15年7月10日、処分行政庁は、原告に対し平成15年度固定資産税の賦課処分（以下「本件賦課処分①」という。）を行った。

平成15年8月18日、処分行政庁は、原告に対し平成15年度減免処分（以下「本件減免処分①」という。）を行った。

平成15年9月3日、原告は、本件賦課処分①の取消を求めて、東京都知事に審査請求書を提出した。

平成15年10月6日、原告は、本件減免処分①の取消を求めて、東京都知事に審査請求書を提出した。

平成16年2月24日、東京都知事は、本件賦課処分①ないし本件減免処分①についての審査請求を棄却した。

平成16年5月19日、原告は、本件賦課処分①ないし本件減免処分①の取消しを求めて、本件訴訟①を提起した。

平成16年6月1日、処分行政庁は、原告に対し平成16年度固定資産税の賦課処分（以下「本件賦課処分②」という。）を行った。

平成16年7月29日、原告は、本件賦課処分②の取消を求めて、東京都知事に審査請求書を提出した。

平成16年10月26日、東京都知事は、本件賦課処分②についての審査請求を棄却した。

平成16年11月9日、処分行政庁は、原告に対し平成16年度減免処分（以下「本件減免処分②」という。）を行った。

平成16年12月13日、原告は、本件減免処分②の取消を求めて、東京都知事に審査請求書を提出した。

平成16年10月26日、東京都知事は、本件賦課処分②についての審査請求を棄却した。

平成17年1月20日、原告は、本件賦課処分②の取消しを求めて、本件訴訟②を提起した。

平成17年3月10日、東京都知事は、原告に対して本件減免処分②についての審査請求を棄却した。

平成17年3月31日、原告は、本件減免処分②の取消しを求めて、本件訴訟③を提起した。

平成17年6月1日、処分行政庁は、原告に対し平成17年度固定資産税の賦課処分（以下「本件賦課処分③」という。）を行った。

平成17年7月26日、原告は、本件賦課処分③の取消を求めて、東京都知事に審査請求書を提出した。

平成17年7月28日、処分行政庁は、原告に対し平成17年度減免処分（以下「本件減免処分③」という。）を行った。

平成17年9月20日、原告は、本件減免処分③の取消を求めて、東京都知事に審査請求書を提出した。

平成17年12月6日、東京都知事は、本件賦課処分③ないし本件減免処分③についての審査請求を棄却した。

平成17年12月28日、原告は、本件賦課処分③ないし本件減免処分③の取消しを求めて、本件訴訟⑤を提起した。

主 文

- 1 原告の第4事件に係る訴え及び第5事件に係る訴えのうち固定資産税の全額減免の許可処分の義務付けを求める訴えをいずれも却下する。
- 2 原告のその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は全事件を通じて原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

（第1事件）

- 1 被告東京都千代田都税事務所長が原告に対し平成15年7月10日付けでした別紙物件目録記載の各不動産に係る平成15年度固定資産税及び都市計画税の賦課処分（ただし、平成15年8月18日付けで減免された金額に係る部分を除く。）を取り消す。

- 2 被告東京都千代田都税事務所長が原告に対し平成15年8月18日付けでした別紙物件目録記載の各不動産に係る平成15年度固定資産税の減免許可決定処分のうち減免不許可とした部分を取り消す。

(第2事件)

被告東京都千代田都税事務所長が原告に対し平成16年6月1日付けでした別紙物件目録記載の各不動産に係る平成16年度固定資産税及び都市計画税の賦課処分（ただし、平成16年11月9日付けで減免された金額に係る部分を除く。）を取り消す。

(第3事件)

被告東京都千代田都税事務所長が原告に対し平成16年11月9日付けでした別紙物件目録記載の各不動産に係る平成16年度固定資産税の減免許可決定処分のうち減免不許可とした部分を取り消す。

(第4事件)

- 1 東京都千代田都税事務所長は、原告に対し、原告が平成15年7月25日付けでした別紙物件目録記載の各不動産に係る平成15年度固定資産税の減免申請について、平成15年8月18日付けの減免許可決定処分により減免した部分を除き、全額減免の許可決定処分をせよ。
- 2 東京都千代田都税事務所長は、原告に対し、原告が平成16年6月25日付けでした別紙物件目録記載の各不動産に係る平成16年度固定資産税の減免申請について、平成16年11月9日付けの減免許可決定処分により減免した部分を除き、全額減免の許可決定処分をせよ。

(第5事件)

- 1 東京都千代田都税事務所長が原告に対し平成17年6月1日付けでした別紙物件目録記載の各不動産に係る平成17年度固定資産税及び都市計画税の賦課処分（ただし、平成17年7月28日付けで減免された金額に係る部分を除く。）を取り消す。
- 2 東京都千代田都税事務所長が原告に対し平成17年7月28日付けでした別紙物件目録記載の各不動産に係る平成17年度固定資産税の減免許可決定処分のうち減免不許可とした部分を取り消す。
- 3 東京都千代田都税事務所長は、原告に対し、原告が平成17年6月13日付けでした別紙物件目録記載の各不動産に係る平成17年度固定資産税の減免申請について、平成17年7月28日付けの減免許可決定処分により減免した部分を除き、全額減免の許可決定処分をせよ。

第2 事案の概要

本件は、在日本朝鮮人総聯合会（以下「朝鮮総聯」という。）が中央本部の事務所等として使用する別紙物件目録記載の各不動産（以下、同目録記載1及び2の各土地を併せて「本件土地」、同目録記載3の建物を「本件建物」、本件土地及び本件建物を併せて「本件各不動産」という。）について、過去長年にわたり、固定資産税及び都市計画税の全額減免が行われていたところ、平成15年度、平成16年度及び平成17年度の固定資産税及び都市計画税の賦課期日において本件各不動産の所有名義人であった原告が、本件各不動産に係るこれらの各年度の固定資産税及び都市計画税の賦課処分を受け、これに対して申請した固定資産税の減免についても、一部の金額の減免のみを許可し、その余の減免を不許可とする処分を受けたことから、これらの賦課処分及び減免許可決定処分は、固定資産税の減免の要件を定める条例の解釈適用を誤った違法があり、信義則及び平等原則にも違反す

るなどと主張して、これらの各処分（ただし、減免許可に係る部分を除く。）の取消しと、減免申請に対する全額減免の許可決定処分の義務付けを求める事案である。

1 関係法令等の定め

- (1) 都の特別区の存する区域においては、都が固定資産税を課するものとされ、この場合においては、都を市とみなして地方税法の固定資産税に関する規定が準用される（地方税法734条1項）、地方税法367条は、「市町村長は、天災その他特別の事情がある場合において固定資産税の減免を必要とすると認める者、貧困に困り生活のため公私の扶助を受ける者その他特別の事情がある者に限り、当該市町村の条例の定めるところにより、固定資産税を減免することができる。」と定めている（なお、これにより固定資産税が減免されたときは、地方税法702条の8第7項の規定により、都市計画税についても、当該固定資産税に対する減免額の割合と同じ割合で減免される。）。
- (2) 地方税法367条を受けた東京都都税条例（昭和25年東京都条例第56号。ただし、平成18年東京都条例第27号による改正前のもの。以下「都税条例」という。）134条1項は、「左の各号の一に該当する固定資産であつて、知事において必要があると認めるものに対する固定資産税の納税者に対しては、当該固定資産税を減免する。」と定め、同項2号は「公益のために直接専用する固定資産（固定資産の所有者に課する固定資産税にあつては、当該所有者が有料で使用させるものを除く。）」を、同項4号は「前各号に掲げるものの外、規則で定める固定資産」をそれぞれ掲げている。
- (3) 都税条例134条1項4号を受けた東京都都税条例施行規則（昭和25年東京都規則第126号。ただし、平成18年東京都規則第150号による改正前のもの。以下「本件規則」という。）31条1項は、都税条例134条1項4号に該当するものを「賦課期日後火災その他の事由に因り、滅失し、又は甚大な損害を受けた家屋その他特別の事情があると認められる固定資産」と定め、同条2項は、「前項に規定する固定資産に対する固定資産税の減免は、当該事情を考慮して知事の認めるところにより減免する。」と定めている。
- (4) 各都税事務所長あての東京都主税局長通達「固定資産税及び都市計画税の課税事務の取扱いについて」（以下「本件通達」という。）は、本件規則31条1項の「特別の事情があると認められる固定資産」について、これに該当する固定資産の類型を個々に列挙しているところ、平成7年2月28日付け通達（乙17）、平成10年1月22日付け通達（乙18）、平成14年2月6日付け通達（乙10）及び平成15年12月25日付け通達（乙30）においては、上記各列挙の減免対象資産以外の固定資産で、次の（ア）又は（イ）に掲げるような事情が認められるものについて負担の均衡又は能力等を考慮して知事の必要と認めるものを「その他特別の事情があると知事の認める固定資産」として減免対象資産に含める旨を定めている（以下、この定めを「本件基準」という。）。
- (ア) 課税することが建前であるが、社会通念上、課税することが明らかに不合理であり、かつ、近い将来において、非課税等の立法措置がとられる可能性の強いもの。
- (イ) 固定資産の使用実態等が、都の行政に著しく寄与すると認められ、減免措置に対して、都

民の合意が容易に得られるもの。

2 争いのない事実

(1) 原告及び本件各不動産

ア 原告は、平成15年度、平成16年度及び平成17年度の固定資産税及び都市計画税の賦課期日である平成15年1月1日、平成16年1月1日及び平成17年1月1日において、本件各不動産について、登記簿に所有者として登記されていた者である。

イ 本件建物は、昭和61年9月に新築され、朝鮮総聯中央本部の事務室等として使用されている。本件土地は、本件建物の敷地である。

(2) 平成15年度固定資産税及び都市計画税の課税等の経緯

ア 東京都知事の権限の委任を受けた第1ないし第3事件被告兼第4、第5事件処分行政庁東京都千代田都税事務所長（以下、単に「処分行政庁」という。）は、原告に対し、平成15年7月10日付けで、本件各不動産に係る平成15年度固定資産税及び都市計画税の賦課処分（以下「平成15年度賦課処分」という。）をした。平成15年度賦課処分に係る税額は、次のとおりである。

固定資産税額 3669万1400円

都市計画税額 786万2400円

イ 原告は、処分行政庁に対し、平成15年7月25日付けで、本件各不動産に係る平成15年度固定資産税の減免申請（以下「平成15年度減免申請」という。）をした。

ウ 処分行政庁は、本件各不動産のうち旅券及び査証の発給業務（以下、単に「旅券発給業務」という。）の用に直接供している部分が都税条例134条1項4号及び本件規則31条1項に該当するものと認め、原告に対し、平成15年8月18日付けで、本件各不動産に係る平成15年度固定資産税の税額のうち、183万4600円を減免する旨の減免許可決定処分（以下「平成15年度減免処分」といい、このうち減免不許可とした部分を「平成15年度減免不許可処分」という。）をした。平成15年度減免処分による減免後の税額は、次のとおりである。

固定資産税額 3485万6800円

都市計画税額 746万9200円

エ 原告は、平成15年度賦課処分については平成15年9月3日に、平成15年度減免処分については同年10月6日に、それぞれ東京都知事に対して審査請求をしたが、平成16年2月24日付けで、これらをいずれも却下ないし棄却する旨の裁決を受けたため、同年5月19日、上記の各処分（ただし、減免許可に係る部分を除く。）の取消しを求めて第1事件に係る訴えを提起するとともに、平成17年6月30日、平成15年度減免申請に対する全額減免の許可決定処分の義務付けを求めて第4事件に係る訴えを提起した。

(3) 平成16年度固定資産税及び都市計画税の課税等の経緯

ア 処分行政庁は、原告に対し、平成16年6月1日付けで、本件各不動産に係る平成16年度固定資産税及び都市計画税の賦課処分（以下「平成16年度賦課処分」という。）をした。平成16年度賦課処分に係る税額は、次のとおりである。

固定資産税額 3669万1400円

都市計画税額 786万2400円

イ 原告は、処分行政庁に対し、平成16年6月25日付けで、本件各不動産に係る平成16年度固定資産税の減免申請（以下「平成16年度減免申請」という。）をした。

ウ 処分行政庁は、本件各不動産のうち旅券発給業務の用に直接供している部分が都税条例134条1項4号及び本件規則31条1項に該当するものと認め、原告に対し、平成16年11月9日付けで、本件各不動産に係る平成16年度固定資産税の税額のうち、162万1800円を減免する旨の減免許可決定処分（以下「平成16年度減免処分」といい、このうち減免不許可とした部分を「平成16年度減免不許可処分」という。）をした。平成16年度減免処分による減免後の税額は、次のとおりである。

固定資産税額 3506万9600円

都市計画税額 751万4800円

エ 原告は、平成16年度賦課処分について、平成16年7月30日、東京都知事に対して審査請求をしたが、同年10月26日付けで、これを棄却する旨の裁決を受けたため、平成17年1月20日、上記の処分（ただし、減免許可に係る部分を除く。）の取消しを求めて第2事件に係る訴えを提起した。

オ 原告は、平成16年度減免処分について、平成16年12月14日、東京都知事に対して審査請求をしたが、平成17年3月10日付けで、これを却下ないし棄却する旨の裁決を受けたため、同年3月31日、上記の処分（ただし、減免許可に係る部分を除く。）の取消しを求めて第3事件に係る訴えを提起するとともに、同年6月30日、平成16年度減免申請に対する全額減免の許可決定処分の義務付けを求めて第4事件に係る訴えを提起した。

（4）平成17年度固定資産税及び都市計画税の課税等の経緯

ア 処分行政庁は、原告に対し、平成17年6月1日付けで、本件各不動産に係る平成17年度固定資産税及び都市計画税の賦課処分（以下「平成17年度賦課処分」といい、平成15年度賦課処分及び平成16年度賦課処分と併せて「本件各賦課処分」という。）をした。平成17年度賦課処分に係る税額は、次のとおりである。

固定資産税額 3641万0100円

都市計画税額 780万2100円

イ 原告は、処分行政庁に対し、平成17年6月13日付けで、本件各不動産に係る平成17年度固定資産税の減免申請（以下「平成17年度減免申請」という。）をした。

ウ 処分行政庁は、本件各不動産のうち旅券発給業務の用に直接供している部分が都税条例134条1項4号及び本件規則31条1項に該当するものと認め、原告に対し、平成17年7月28日付けで、本件各不動産に係る平成17年度固定資産税の税額のうち、160万9400円を減免する旨の減免許可決定処分（以下「平成17年度減免処分」といい、このうち減免不許可とした部分を「平成17年度減免不許可処分」という。また、平成15年度減免処分、平成16年度減免処分及び平成17年度減免処分を併せて「本件各減免処分」、平成15年度減免不許可処分、平成16年度減免不許可処分及び平成17年度減免不許可処分を併せて「本件各減免不許可処分」という。）

をした。平成17年度減免処分による減免後の税額は、次のとおりである。

固定資産税額 3480万0700円

都市計画税額 745万7200円

エ 原告は、平成17年度賦課処分については平成17年7月26日に、平成17年度減免処分については同年9月20日に、それぞれ東京都知事に対して審査請求をしたが、同年12月6日付けで、これらをいずれも却下ないし棄却する旨の裁決を受けたため、同年12月28日、上記の各処分（ただし、減免許可に係る部分を除く。）の取消しと平成17年度減免申請に対する全額減免の許可決定処分の義務付けを求めて第5事件に係る訴えを提起した。

3 本案前の主張

被告らは、減免許可決定処分の義務付けの訴え（第4事件に係る訴え及び第5事件に係る訴えの一部）が適法であるためには、本件各減免不許可処分が「取り消されるべきものであり、又は無効若しくは不存在であること」（行政事件訴訟法37条の3第1項2号）が必要であるところ、本件各減免不許可処分は適法になされたものであるから、上記義務付けの訴えはいずれも不適法であると主張する。

4 争点及び当事者の主張

（1）争点（1）（都税条例134条1項2号該当性）

争点の第1は、本件各不動産が都税条例134条1項2号の「公益のために直接専用する固定資産」に該当するか否かであり、以下のとおり、原告はこれに該当すると主張し、被告らはこれに該当しないと主張する。

ア 原告の主張

本件各不動産は、朝鮮総聯が実質上所有するものであり、本件建物が建築される前に本件土地上に存在していた建物（以下「旧建物」という。）の時代から、朝鮮民主主義人民共和国の大使館又は領事館等の外交使節団の公館としての機能を果たし、在日朝鮮人の権利擁護団体である朝鮮総聯中央本部の施設として利用されている。すなわち、朝鮮総聯は、日本における在外公館的組織として、本件各不動産の全部の利用を通じて、①朝鮮民主主義人民共和国への在日朝鮮人と日本人の渡航手続業務、②朝鮮民主主義人民共和国からの来日に関する身元引受、関係官庁との交渉窓口、③日本との文化交流、④在日朝鮮人の広範な人権擁護活動・民族教育活動、⑤朝鮮民主主義人民共和国と日本を含む他国との間の貿易・経済交流の窓口的役割、⑥朝鮮民主主義人民共和国の宣伝活動、⑦日本政府その他の在日公館（大使館等）、国際機関との交流などの外交活動、⑧人道支援事業、などの活動をしており、そのような朝鮮総聯が実質上の所有者として使用する本件各不動産は、在外公館的施設としての公共的・公益的機能を果たしているのであるから、都税条例134条1項2号の「公益のために直接専用する固定資産」に該当する。

イ 被告らの主張

都税条例134条1項2号の「公益のために直接専用する固定資産」とは、その文言からして、それが不特定多数の者の使用又は利用等のために現に供され、その利益を増進するような

性質のものであることを要すると解され、それが特定の者によって使用又は利用されている場合にはこれに該当するとはいえないものであるところ、本件各不動産は、朝鮮総聯という特定団体の利用に供されているものであり、広く住民に開放される等して現に不特定多数の者の利益を増進する用途に専用されている状況はないのであるから、本件各不動産は、同号に定める固定資産には該当しない。

(2) 争点 (2) (都税条例134条1項4号・本件規則31条1項該当性)

争点の第2は、本件各不動産が都税条例134条1項4号及び本件規則31条1項の「特別の事情があると認められる固定資産」に該当するか否か（本件基準に該当するか否か）であり、以下のとおり、原告はこれに該当すると主張し、被告らはこれに該当しないと主張する。

ア 原告の主張

本件各不動産は、その全部が、大使館又は領事館的な外交使節団公館として広く都民に公開されており、本件基準の（ア）及び（イ）に該当する。処分行政庁は、本件建物が昭和61年9月に新築される以前の昭和39年度分から、平成14年度分に至るまで、本件土地及び旧建物ないし本件建物に対する固定資産税を全額減免してきたものであるところ、これはもともと外交関係に関するウィーン条約23条の公館に対する課税免除の趣旨に配慮したものであり、本件基準に置き換えれば（ア）及び（イ）に該当するものと取り扱ってきたとみることができるから、本件に関する都税条例等の規定及び本件各不動産全部の使用実態に変化がない以上、処分行政庁は、単に旅券発給業務の用に供している部分だけではなく、本件各不動産の全部が都税条例134条1項4号及び本件規則31条1項に該当するものとして、従来どおり固定資産税の全額を減免すべきである。

イ 被告らの主張

地方税法367条は、担税力の薄弱な者だけではなく、公益上必要がある者に対する減免をも認める趣旨であり、本件規則31条1項の「特別の事情があると認められる固定資産」には固定資産税を減免する公益上の必要性があるものも含まれる。そして、いかなるものについて固定資産税を減免する公益上の必要性があるかは、その時々において、固定資産税を減免するという手段によって達成しようとする政策や行政目的との関係における課税庁の合理的な裁量に委ねられている。

本件の場合、日本と朝鮮民主主義人民共和国とは国交がなく、相互主義に基づき両国間の外交施設について相互に税を免除しているという状況にはなく、社会通念上課税することが明らかに不合理であるとはいえないし、また、近い将来において非課税等の立法措置がとられる可能性が強いとは認められないから、本件各不動産が本件基準の（ア）に該当するということとはできない。

また、朝鮮総聯中央本部が本件建物において行っているとする朝鮮総聯の事務事業（旅券発給業務を除く。）のうち、在日朝鮮人の広範な人権擁護活動・民族教育活動については、朝鮮総聯の綱領や活動原則にうたわれている在日朝鮮人という特定の人を対象とした朝鮮総聯固有の活動であって、これまでに提出された書類や聴取した内容を見る限り、都の行政に

著しく寄与する事実は認められない。本国及び日本を含む他国との貿易・経済交流の窓口的役割、本国の宣伝活動及び日本政府その他の在日公館（大使館等）との交流などの活動については、いずれも都や都民と関連性を有する具体的な活動が行われていることが明らかでなく、都の行政に著しく寄与するものと認めるまでの根拠は見出せず、また、減免措置に対して、都民の合意が容易に得られるものと認めることもできない。また、その他の事務事業も、いずれも都や都民と直接の関連性を有するものではなく、都の行政に著しく寄与するとは認められず、また、減免措置に対して、都民の合意が容易に得られるものと認めることもできない。したがって、本件各不動産のうち旅券発給業務の用に直接供している部分以外の部分については、本件基準の（イ）の事情が認められない。

（３）争点（３）（信義則違反）

争点の第３は、過去長年にわたり固定資産税及び都市計画税の全額減免が行われていた本件各不動産について、本件各減免不許可処分をしたことが、信義則に違反し、違法であるか否かである。

ア 原告の主張

信義則の法理は、課税庁の従来の取扱いを信頼し、同取扱いに基づいて当該納税者を中心の一つの秩序が形成されているもとで、納税者の信頼を裏切って、従来取扱いを納税者の不利益に変更することは、納税者の法的安定性・法的予測可能性を侵すことから、これを許さないこととして、当該納税者を保護しようとするものであるところ、本件の場合には、昭和47年4月10日付けの固定資産税・都市計画税減額決定通知（甲12）、同年7月22日付けの新聞報道（甲13）などで処分行政庁の公的見解の表示があり、このことは爾来長年にわたって公知の事実であったから、信義則の法理が適用される要件を充足している。本件各減免不許可処分は、法令の変更もなく、朝鮮総聯の機能や本件各不動産の利用実態にも変化がないのに、課税免除から課税への取扱いの変更を一方的に行ったものであり、信義則に違反し、違法である。

イ 被告らの主張

信義則とは、いったん表現された言動を信頼しているところの相手方の信頼を裏切ってはならないとする法則をいうものであるところ、本件各不動産については、実地調査の結果を踏まえ、減免事由に該当するか否かを認定して本件各減免処分を行ったものであるから、そもそも、原告が処分行政庁の公的見解を信じて行動したにもかかわらず裏切られたという場合に該当しないし、また、本件各減免不許可処分は、過去に遡って減免処分を取り消すものではないから、原告には何ら経済的な損害が発生していないものであって、本件は信義則が適用される事案ではない。

（４）争点（４）（平等原則違反）

争点の第４は、朝鮮総聯とその性格ないし活動状況に差異がないと原告が主張する団体の施設について固定資産税の全額減免が行われていることと比較して、本件各不動産について本件各減免不許可処分をしたことが、平等原則に違反し、違法であるか否かである。

ア 原告の主張

東京都は、現在、台湾の台北駐日経済文化代表處に対して、固定資産税の全額を免除しているところ、台北駐日経済文化代表處と朝鮮総聯との間には、日本と国交のない国の実質上の大使館・領事館であるという点において何の差異もない。また、東京都は、現在、在日大韓民国民団（以下「民団」という。）中央本部の事務所に対して、固定資産税の全額を免除しているところ、民団と朝鮮総聯との間には、在日朝鮮・韓国人の権利擁護団体として活動している点において何の差異もない。したがって、これらと朝鮮総聯について固定資産税の減免の点で全く異なる取扱いをする本件各減免不許可処分は、平等原則に反する違法な処分である。

イ 被告らの主張

固定資産税等の減免処分は、その申請時点における事実関係を基に、個別に決定されるものであり、減免申請時点の事実関係が異なれば、当然減免の可否の判断も異なることになるのであるから、本件各不動産とは全く別個の固定資産であり、減免申請時点における事実関係の異なる台北駐日経済文化代表處等と本件各不動産とを同一に取り扱わなければならないものではない。したがって、本件各減免不許可処分は平等原則に違反しない。

第3 当裁判所の判断

- 1 前記争いのない事実証拠（各項末尾掲記のもの）及び弁論の全趣旨を総合すれば、次の事実が認められる。

（1）朝鮮総聯について

朝鮮総聯は、在日朝鮮人の権利擁護等を目的として、昭和30年に日本で結成された団体であり、在日朝鮮人とその団体によって構成される連合体である。

東京都に中央本部を置き、最高議決機関として3年に1回招集される全体大会と1年に1回招集される中央委員会があり、全体大会及び中央委員会の決定によって諸般の事業を組織、指導する機関として中央常任委員会がある。また、各都道府県には地方本部及び支部、分会があり、その他各種の傘下団体及び事業体を有している。

中央常任委員会は、議長、責任副議長、副議長、事務総局長及び各専門部署局長等によって構成され、中央常任委員会内に事務総局と、総務局、教育局等の専門部署を置いている。（以上、甲46）

（2）本件各不動産の所有関係等

ア 本件土地は、[REDACTED]株式会社（昭和36年3月23日設立）が昭和37年5月15日に取得して登記簿上の所有者となり、その後、平成10年9月21日に合名会社[REDACTED]が取得し、平成13年5月30日に合資会社に組織変更して、原告が登記簿上の所有者となった。（甲1、甲2、甲8、乙19）

イ 旧建物は、昭和38年4月に新築され、朝鮮総聯が中央本部を置いたが、昭和60年4月に滅失し、その後、本件建物が建築された。本件建物の登記簿上の所有名義については、昭和61年10月23日付けで、朝鮮総聯中央本部事務総局長と[REDACTED]株式会社代表取締役との間で、

本件建物は朝鮮総聯中央本部が朝鮮総聯中央会館として建てたものであるが、朝鮮総聯中央本部は法人格を有しないため、■■■■株式会社の名義で登記することとした旨の覚書が交わされ、同年11月6日に■■■■株式会社を所有者とする表示登記が行われた。その後、平成10年9月21日に合名会社■■■■が本件建物の登記簿上の所有者となった。

(甲3、甲46、乙3、乙15、乙19)

(3) 従前の固定資産税の減免措置の経緯

ア 処分行政庁は、昭和47年4月10日付けの決定等により、都税条例134条1項4号の規定に基づいて、旧建物及び本件土地に係る昭和39年度分から昭和47年度分までの固定資産税を全額減免し、さらに昭和48年5月11日付けで、昭和48年度分以降の固定資産税を課税免除とすることとした。(乙9の1ないし9、乙19)

イ ■■■■株式会社は、本件建物の新築に伴い、昭和63年3月17日、処分行政庁に対し、本件各不動産に係る固定資産税の減免申請をした。処分行政庁は、同日、本件各不動産の利用状況確認等の実地調査を行った結果、本件建物について、次のような事情が認められたことから、都税条例134条1項4号及び本件規則31条1項の「特別の事情があると認められる固定資産」に該当すると判断し、平成元年7月10日付けで、本件各不動産に係る昭和62年度分から平成元年度分までの固定資産税を全額減免する旨の決定をした。(乙4ないし乙6、乙19)

(ア) 本件建物は、朝鮮民主主義人民共和国に関するマスコミ等の記者会見の会場となったり、査証業務等を行っていることから、我が国と同国との国交が正常に回復した場合、直ちに外交使節団の公館として位置づけられる性格を有するものであること。

(イ) 本件建物は、我が国と朝鮮民主主義人民共和国との間に国交がないにも関わらず、朝鮮総聯の利用を通じて市民外交の推進に寄与していること。

(ウ) 本件建物は、朝鮮総聯中央本部傘下の諸団体の活動を援助し、日朝両国の経済・文化の友好交流等を図り、国際親善に寄与していること。

ウ その後、本件各不動産の固定資産税の減免については、特段の事情がない限り、年度ごとの実地調査と再検討を行う必要がないとの取扱いがなされ、賦課決定及び減免申請に基づく減免許可決定という正規の手続を踏まない課税免除の取扱いが平成14年度まで継続していた。

合名会社■■■■が、本件各不動産の取得に伴い、平成11年6月23日、処分行政庁に対し、本件各不動産に係る固定資産税の減免申請をした際にも、処分行政庁は、単なる登記上の名義人の変更であり、使用状況にも変更があったとは認められないとして、引き続き減免措置を継続することとした。(乙7、乙8)

エ またこの間、本件通達の改正通達である平成7年2月28日付けの通達において、本件基準が初めて明示され、その後の累次の改正通達にも本件基準が引き継がれたが、これは本件各不動産の減免の事例をも勘案して定められたものであった。(乙16、乙17)

(4) 平成15年度減免処分の経緯

ア 東京都主税局では、従前から引き続き減免措置を講じている固定資産について、平成10年度から主として書類審査及び外観調査による見直しを図り、平成13年度からは平成10年度な

いし12年度の調査結果を踏まえ、実地調査を中心とした見直しを行っており、本件各不動産についても、平成15年度に実地調査を実施することとなった。(乙23ないし乙25)

イ 処分行政庁は、東京都主税局と合同で、平成15年5月20日、朝鮮総聯中央本部の職員等の立会いのもとに本件各不動産の利用状況確認等の実地調査を実施し、以下の事実を確認した。(乙11)

(ア) 本件建物には、朝鮮総聯中央本部の内部組織である局、委員会等の各部署が使用するそれぞれの事務室のほか、役員室、貴賓室、応接室、会議室、展示室、図書室、資料室、食堂、ホール、ロビー、地下駐車場等がある。

(イ) 朝鮮総聯提供の「朝鮮総聯中央本部の機構」と題する資料によれば、朝鮮総聯中央本部が本件建物で行っている事務事業及びその担当部署は、以下のとおりである。

議長・責任副議長・副議長（本件建物8、9、10階）

活動全般の指導

事務総局（本件建物6階）

活動計画立案、広報、専門局間の調整、本部会館の管理、本部職員の福利厚生

総務局（本件建物6階）

人事、研修、教宣（機関紙）、地方本部・団体との連携

総聯共済組合（本件建物7階）

共済年金の支給

総聯映画制作所（本件建物3階）

総聯活動の映像記録・紹介、インターネット広報

教育局（本件建物4階）

朝鮮学校の指導・支援、教職員の派遣、教科書作成の補助、教育研究の企画、朝鮮学校のスポーツ・文化活動の企画

同胞生活局（本件建物6階）

同胞生活の奉仕活動、人権擁護、人道支援、在日朝鮮人・日本人・在日外国人の朝鮮渡航手続、朝鮮旅券・相続等各種証明書の発給

朝鮮人強制連行真相調査団（本件建物4階）

日朝共同の朝鮮人強制連行真相調査活動、被害者慰霊祭

経済局（本件建物3階）

在日朝鮮人の企業権擁護、経営情報の研究、経済団体との連携

女性局（本件建物3階）

同胞女性の地位向上、人材育成、日朝女性交流

国際・統一局（本件建物4階）

日朝友好親善活動、地方自治体等との市民外交、日朝関係正常化と在日朝鮮人問題の解決、駐日公館員・国際機関との交流、朝鮮統一運動、南北交流活動への参与、民団等在日同胞団体との提携

財政局（本件建物 4 階）

予算、財政・財産管理

民族性固守委員会（本件建物 4 階）

朝鮮語・民族文化の普及、日朝文化スポーツ活動、金剛山歌劇団・地方歌舞団の公演企画、在日同胞の体力向上

経済委員会（本件建物 4 階）

日朝間の貿易・経済交流

財政委員会（本件建物 3 階）

同胞商工人等からの賛助金募集

祖国訪問事務所（本件建物 4 階）

在日朝鮮人の朝鮮への墓参、親族訪問、修学旅行、日本人旅行者の渡航に関する実務の支援・サービス

情報通信推進室（本件建物 5 階）

本部と傘下組織・団体の I T 化の推進

総聯中央監査委員会（本件建物 5 階）

活動・財政の監査、苦情処理

（ウ）朝鮮民主主義人民共和国の法令である「朝鮮民主主義人民共和国旅券及び査証に関する規定」は、「在日本朝鮮人総聯合会中央常任委員会」が「日本に居る共和国公民の旅券」及び「普通査証」を発給すると定めており、これに基づいて、朝鮮総聯は、中央本部において、旅券発給業務を行っている。

ウ 処分行政庁は、平成15年 7 月25日付けで平成15年度減免申請がされたことを受け、前記イの調査結果を基に、本件各不動産のうち旅券発給業務の用に直接供している部分は都税条例134条 1 項 4 号及び本件規則31条 1 項の「特別の事情があると認められる固定資産」（本件通達にいう「その他特別の事情があると知事の認める固定資産」）に該当すると判断し、前室を含む責任副議長室（本件建物 9 階の一部）及び同胞生活局（本件建物 6 階の一部）の区画部分が当該減免対象部分に該当すると認定し、その合計床面積が本件建物の区画部分の総床面積に占める割合（5 %）を減免割合として、平成15年度減免処分を行った。（乙12）

（5）平成16年度減免処分の経緯

ア 処分行政庁は、平成16年 6 月25日付けで平成16年度減免申請がされたことを受け、東京都主税局と合同で、同年 7 月 9 日、朝鮮総聯中央本部の職員立会いのもとに本件各不動産の利用状況確認等の実地調査を実施するとともに、その後、4 回の聞き取り調査等を行って、以下の事実を確認した。（乙26ないし乙28）

（ア）本件建物の使用状況は、平成15年度調査時と概ね同様であるが、同調査時において 6 階の同胞生活局事務室として区画されていた部分を、同胞生活局事務室、祖国訪問事務所事務室、会議室及び廊下に区分し、会議室及び廊下は同胞生活局と祖国訪問事務所が共用し、4 階の祖国訪問事務所事務室であった部屋を祖国訪問事務所別室旅券作成室として使用し、

1階最奥の小応接室を旅券作成室として使用している。

(イ) 朝鮮総聯提供の「朝鮮総聯中央本部の機構」と題する資料によれば、朝鮮総聯中央本部が本件建物で行っている事務事業も平成15年度調査時と概ね同様であるが、在日朝鮮人・日本人・在日外国人の朝鮮渡航手続に関する業務及び旅券発給業務が同胞生活局から祖国訪問事務所に所管変更されるなど、一部に担当部署の変更があるほか、民族性固守委員会が文化局に名称変更され、国際・統一局が国際局と統一運動局に分かれるなどの組織の改編も一部に見られる。

イ 処分行政庁は、前記アの調査結果を基に、本件各不動産のうち旅券発給業務の用に直接供している部分は都税条例134条1項4号及び本件規則31条1項の「特別の事情があると認められる固定資産」（本件通達にいう「その他特別の事情があると知事の認める固定資産」）に該当すると判断し、祖国訪問事務所（本件建物6階の一部）、祖国訪問事務所別室旅券作成室（本件建物4階の一部）及び旅券作成室（本件建物1階の一部）の区画部分の合計床面積に議長室（本件建物10階の一部）相当分の床面積を加えたものが減免対象の床面積に該当すると認定し、それが本件建物の区画部分の総床面積に占める割合（4.42%）を減免割合として、平成16年度減免処分を行った。（乙29）

（6）平成17年度減免処分の経緯

ア 処分行政庁は、平成17年6月13日付けで平成17年度減免申請がされたことを受け、東京都主税局と合同で、同年7月20日及び22日、朝鮮総聯中央本部の職員立会いのもとに本件各不動産の利用状況確認等の実地調査を実施し、本件各不動産の利用状況等が平成16年度調査時と同様であることを確認した。（乙31）

イ 処分行政庁は、前記アの調査結果を基に、本件各不動産のうち旅券発給業務の用に直接供している部分は都税条例134条1項4号及び本件規則31条1項の「特別の事情があると認められる固定資産」（本件通達にいう「その他特別の事情があると知事の認める固定資産」）に該当すると判断し、平成16年度と同じ減免割合（4.42%）を適用して、平成17年度減免処分を行った。（乙32）

2 争点についての判断

（1）争点（1）（都税条例134条1項2号該当性）について

ア 都税条例134条1項2号は、固定資産税の減免ができる固定資産の1つとして「公益のために直接専用する固定資産」を掲げているので、まずその意義について検討する。

条例の文言の意義を検討するに当たっては、当該地方公共団体における当該条例の所管部署の公的解釈が、条例制定の趣旨を踏まえたものとして重要な手掛かりになるところ、都税条例134条1項2号については、本件通達において、所管局である東京都主税局の公的解釈が示されており、これによれば、『公益のために直接専用する固定資産』とは、その固定資産の名称のいかんにかかわらず、それが不特定多数人の使用又は利用等のために現に供され、その利益を増進するようなものをいう。したがって、例えば、公益法人等の所有する固定資産であっても、それが特定の資格等を有する者によってのみ使用されているものは該当せ

ず、減免の対象とはならない。」とされている（乙10、16、17、18、30）。すなわち、本件通達は、たとえ公益に関する事業を行う法人等の所有財産であっても、特定の者のみによって使用されるものは、「公益のために直接専用する」という要件には該当せず、直接的に、専ら不特定多数の者の使用又は利用に供され、その不特定多数の者の利益を増進するもののみをこの減免措置の対象とするとしているものと解される。そして、このような解釈は、単に条文が「公益のために用いる固定資産」とせずに、「直接」「専用する」という限定する文言をあえて付加している都税条例134条1項2号の文言解釈として、合理的な解釈であるといえることができる。

イ　ところで、公益上の理由による固定資産税の減免については、この都税条例134条1項2号だけでなく、同項4号の委任を受けた本件規則31条1項においてもまた規定されていると解される。すなわち、本件規則31条1項が固定資産税の減免ができる固定資産として掲げる「特別の事情があると認められる固定資産」について、本件通達は、「(ア) 課税することが建前であるが、社会通念上、課税することが明らかに不合理であり、かつ、近い将来において、非課税等の立法措置がとられる可能性の強いもの」又は「(イ) 固定資産の使用実態等が、都の行政に著しく寄与すると認められ、減免措置に対して、都民の合意が容易に得られるもの」に該当し、かつ、「負担の均衡又は能力等を考慮して知事の必要と認めるもの」という本件基準を定めており、上記（ア）は、担税力の薄弱な場合だけではなく、公益上の理由により減免の必要がある場合をも想定した規定と解することができるし、上記（イ）は、まさに公益上の理由により減免の必要が認められる場合を規定したものと解される。そして、都税条例134条1項4号が、このような公益上の理由について規則で定めることを禁じていると解すべき理由はないから、公益上の理由による固定資産税の減免は、都税条例134条1項2号とともに、同項4号の委任を受けた本件規則31条1項もまた規定しているものと解される。

ウ　そこで、この両者の関係について考察するに、都税条例134条1項は、公益上の理由により固定資産税の減免を行う固定資産について、まず、その利用状況等から、固定資産税の減免を許容できる程度に公益性の存在が明白で、この点についての知事の裁量判断を待つまでもないものを同項2号に規定し、公益性の有無や程度が必ずしも明白でなく、この点について知事の裁量判断に委ねることを適当とするものを同項4号にそれぞれ規定したものと解するのが相当である。すなわち、都税条例134条1項は、同項2号において、単に「公益のために用いる固定資産」と規定せずに、「直接」「専用する」という限定的な文言を付加して定めることにより、遊び場や公共用歩廊（アーケード）のように不特定多数人の使用又は利用等のために直接に供され、その利益を増進するような固定資産であるものについて当然に減免の対象とすることとし、他方で、同項4号において、「規則で定める固定資産」として、具体的な内容については規則による知事の合理的な裁量に委ね、同項2号に規定したもの以外でも種々の個別的な公益上の理由によって、減免の対象とし得ることを定めたものと解される。

エ　以上によれば、都税条例134条1項2号にいう「公益のために直接専用する固定資産」とは、「公益のため」すなわち、不特定多数の者の利益のため、「直接」「専用する」固定資産、す

なわち、不特定多数の者の「直接の使用又は利用に専ら供されている」固定資産を指し、そのような固定資産については、公益性が明白であるから、減免の対象とするという趣旨であり、たとえば公益性のある団体の所有する固定資産であっても、それが特定の者によつてのみ使用されているようなものは公益性の有無や程度が明白とはいえないので、これには含まないと解するのが相当である。

オ そこで、本件各不動産が都税条例134条1項2号にいう「公益のために直接専用する固定資産」に該当するかどうかについて検討するに、処分行政庁が確認した本件各不動産の利用状況は前記認定のとおりであり、このような利用状況は、証人■■■■の証言によつても裏付けられる。これによれば、本件建物は、朝鮮総聯中央本部の内部組織である局、委員会等の各部署が使用するそれぞれの事務室や役員室が相当部分を占めていることが認められ、その他の展示室、図書室、資料室、食堂、ホール、ロビー等についても、これらが広く一般住民に開放されてその使用又は利用に供されている状況にあることをうかがわせるような証拠はない。また、証人■■■■の証言によれば、本件建物の訪問者が地下駐車場、応接室、貴賓室等を利用し、展示室等を見学することがあること、朝鮮総聯中央本部主催のパーティ等の招待客がホールやロビー等を使用することがあること、一部の会議室は朝鮮総聯中央本部の職員以外の者も利用できるようになっていることなどが認められるが、これらの事実をもつても、本件各不動産が不特定多数の者の直接の使用又は利用に専ら供されているということは到底できず、他に、本件各不動産が、不特定多数の者の利益のため、不特定多数の者の直接の使用又は利用に専ら供されている固定資産であると認めるに足る証拠はない。

したがって、本件各不動産は、都税条例134条1項2号の「公益のために直接専用する固定資産」に該当しないから、同号該当を理由に本件各減免不許可処分の違法をいう原告の主張は理由がない。

(2) 争点(2)(都税条例134条1項4号・本件規則31条1項該当性)について

ア 上記(1)で説示したとおり、都税条例134条1項4号は、公益上の理由により固定資産税の減免を行う固定資産については、同項2号に掲げるものを除き、知事が公益上の理由の有無や程度を判断して規則に定めるべきことを委任した規定と解されるところ、これを受けた本件規則31条は、1項において、「特別の事情があると認められる固定資産」掲げるとともに、2項において、当該固定資産に対する固定資産税の減免は、「当該事情を考慮して知事の認めるところにより減免する。」と定めている。そして、何が1項にいう「特別の事情」に当たるかは本件規則に定めていないところ、そもそも公益上の理由は、その性質上、一般的な類型化は困難であり、その有無や程度の判断は、最終的には固定資産税の減免によつてその時々における一定の行政上の目的を達成しようとする課税庁の合理的な裁量によらざるを得ないことから、本件規則は、あらかじめこれに該当する固定資産を典型的に列挙するのではなく、個々具体の減免申請に対する知事による個別の合理的な裁量判断に委ねたものと解される。

そして、このような本件規則31条の定めは、そもそも都税条例134条1項が、減免の対象を

「左の各号の一に該当する固定資産であって、知事において必要があると認めるもの……」
と定め、同項4号が「前各号に掲げるものの外、規則で定める固定資産」と定めており、知事の裁量判断に委ねることを適当とするものを規則の定めに委ねていることにかんがみれば、都税条例134条1項に違反するものではない。また、上記のように都税条例134条1項4号は、具体的な定めを規則に委ねているが、前記のとおり、公益上の理由の有無や程度などの判断については一般的な類型化は困難であり、固定資産税の減免によって一定の行政上の目的を達成しようとする課税庁の合理的な裁量によらざるを得ないものであって、地方税法367条においても「特別の事情がある者」とのみ規定していることを考慮すれば、都税条例134条1項4号の規定は、過度に広範な規則への委任として地方税法367条に違反するということもできない。

イ そうすると、都税条例134条1項4号の委任を受けた本件規則31条1項の「特別の事情があると認められる固定資産」に該当し又は該当しないことを理由とする固定資産税の減免許可又は減免不許可の決定は、課税庁の裁量処分であり、裁量権の範囲を逸脱し又はその濫用があった場合に限り、違法な処分として取り消し得べきものとなるというべきである。

そして、本件基準は、このような課税庁の裁量権行使の基準を行政の内部において定めたものと位置付けることができるものであり、その内容自体に格別不合理な点は認められないから、課税庁が、本件基準の（ア）及び（イ）のいずれの事情も認められない固定資産について、本件規則31条1項の「特別の事情があると認められる固定資産」に該当しないと判断することは、上記裁量権の行使として是認することができ、裁量権の逸脱濫用に当たらないというべきである。

ウ これを本件についてみると、被告らの主張によれば、本件各不動産のうち旅券発給業務の用に直接供している部分については本件規則31条1項の「特別の事情」が認められるが、その余の部分については本件基準の（ア）及び（イ）の事情がいずれも認められず「特別の事情」があるとはいえないから、処分行政庁は、旅券発給業務の用に直接供している部分についてのみ固定資産税を減免し、その余の部分については減免をしなかったというのである。被告らの主張では、旅券発給業務の用に直接供している部分について「特別の事情」を認めた理由は必ずしも判然としないが、平成15年度減免処分に係る東京都主税局長のりん議回答書に添付された「りん議回答の起案理由」（乙12）には、旅券発給業務について都民の合意が容易に得られるものと判断される旨の記載があることからすると、本件基準の（イ）の事情に該当することを理由とするものと解される。

エ そして、朝鮮総聯が行っている旅券発給業務について、証拠（甲46、甲72、甲74の1、2、証人■■■■）によれば、朝鮮総聯は、朝鮮民主主義人民共和国の法令により、昭和63年9月から、在日朝鮮人に対する旅券及び査証の発給権限を与えられ、在日朝鮮人が第三国へ渡航する場合は旅券を、第三国を経由して朝鮮民主主義人民共和国へ渡航する場合は旅券及び査証を発給していることが認められる。他方で、証拠（甲72）によれば、日本人が朝鮮民主主義人民共和国を訪問する場合の査証の発給については、在中国朝鮮大使館などにおいて行わ

れており、朝鮮総聯中央本部は、訪問希望者の申請の窓口として関係資料を作成・送付する業務を行っているにすぎないことが認められ、この点は平成15年5月20日実施の処分行政庁の実地調査においても、「日本人が共和国に旅行するときは、通常は在外の共和国領事館等においてビザを取得することになり」、「日本人が共和国に入国する場合」には「ビザは朝鮮総聯では取得できない」ことが確認されている（乙11）。また、同胞生活局の業務とされている「相続等各種証明書の発給」についても、証拠（証人[]）によれば、各種証明書の発給権限は朝鮮総聯にはなく、朝鮮民主主義人民共和国に証明書を発行してもらうための窓口の役割を担っている程度のものであることが認められる。その他、旅券発給業務以外に朝鮮総聯が朝鮮民主主義人民共和国から権限を委任されているものは見当たらない。

さらに、証拠（証人[]、証人[]）によれば、朝鮮総聯は、朝鮮民主主義人民共和国を代表して日本政府に申入れをしたり、日本政府からの申入れを受けるという明確な権限はなく、朝鮮民主主義人民共和国から外交方針の指示や通知を受けることもないのであり、また、朝鮮総聯の意思決定機関である全体大会、中央委員会及び中央常任委員会の代議員、委員等の選任、全体大会等での意思決定の実行及び中央本部の各専門部署の業務執行に際して朝鮮民主主義人民共和国の指示又は承認等を求めることもなく、活動資金を同胞の会費や賛助金などで独自に賄っており、活動及び財政の状況について朝鮮民主主義人民共和国から監査を受けることもないことがそれぞれ認められる。

オ これらのことからすると、朝鮮総聯は、朝鮮民主主義人民共和国から旅券発給権限の委任を受けていることを除けば、同国の法制上の行政機関ではなく、基本的には、在日朝鮮人とその団体によって構成される任意団体としての性格を有するものと認められる。したがって、原告が朝鮮総聯の活動として主張する、①朝鮮民主主義人民共和国への在日朝鮮人と日本人の渡航手続業務、②朝鮮民主主義人民共和国からの来日に関する身元引受、関係官庁との交渉窓口、③日本との文化交流、④在日朝鮮人の広範な人権擁護活動・民族教育活動、⑤朝鮮民主主義人民共和国と日本を含む他国との間の貿易・経済交流の窓口的役割、⑥朝鮮民主主義人民共和国の宣伝活動、⑦日本政府その他の在日公館（大使館等）、国際機関との交流などの外交活動、⑧人道支援事業などの活動が、一般の在外公館の活動と類似する点があるとしても、旅券発給業務を除いては、本国である朝鮮民主主義人民共和国の法令に根拠を持たない朝鮮総聯独自の活動にすぎず、この点において正規の在外公館としての活動とは明確に一線を画するものといわざるを得ない。

カ そして、証拠（甲75の1、2、証人[]）によれば、朝鮮総聯の議長、責任副議長、副議長及び事務総局長は朝鮮民主主義人民共和国外務省発給の外交旅券を、中央常任委員会の構成員（議長及び副議長を除く。）は同省発給の公用旅券をそれぞれ所持しており、議長及び副議長は、朝鮮民主主義人民共和国の委任を受けて同国の代表として国際会議等に参加することがあり、また同国の最高議決機関である最高人民会議に代議員として定期的に参席していることが認められるが、他方で、証拠（証人[]）によれば、公用旅券を発給されている者に対し朝鮮民主主義人民共和国から具体的な公務の指示がされることはないことが認め

られ、また、朝鮮総聯の議長及び副議長が個別の委任により朝鮮民主主義人民共和国の代表として国際会議等に参加したり、代議員として最高人民会議に参席しているからといって、直ちに朝鮮総聯そのものが同国の法制上、国家行政組織の中に位置付けられていることにはならないから、これらの事情によっても、朝鮮総聯の活動を正規の在外公館の活動と同視することはできない。

キ　ところで、東京都では、「駐日外交官及び領事官に対する都税の課税上の取扱について」（昭和28年2月17日付けの主税局長通達）に基づき、大公使館の用に供する固定資産等については固定資産税を課さない取扱いが行われているところ、これは、外国の政府が大公使館や領事館の用に供する土地建物を所有する場合にも、当該外国の政府は納税義務を負うのが原則であるが、外交関係や領事関係に係る財産に対しては、古くから国際慣行として、外交関係に関するウィーン条約などの条約等により相互に租税を免除することが行われていることによるものであり、この条約等に基づく課税免除は、地方税法6条1項に規定する課税免除あるいは同法367条に規定する減免とは異なり、同法に根拠を置くものではないと解される（以上、乙10、17、18、30）。

このように、東京都における大公使館の用に供する固定資産等に対する課税免除の取扱いは、日本国政府と当該外国政府との間における条約等による相互課税免除の取り決めに基づくものであって、朝鮮民主主義人民共和国のように日本と国交のない国について上記の課税免除の取扱いが当然に当てはまるものではないが、本件の旅券発給業務を行う朝鮮総聯のように、国交のない外国政府の在外公館と同じ権限を有し、現にその権限に基づいて活動を行っている機関が我が国に存在する場合には、当該地方公共団体の公益上の理由についての判断により、そのような業務を行う範囲において、当該機関に対し、正規の在外公館に準ずる課税免除の措置をとることも、十分考えられるところであるというべきである。そうすると、本件において、処分行政庁が、本件各不動産のうち、朝鮮総聯が朝鮮民主主義人民共和国から正式に権限の委任を受けた旅券発給業務の用に直接供している部分についてのみ本件基準の（イ）の事情の存在を認め、その余の部分についてこれを認めなかったことは、朝鮮総聯が、朝鮮民主主義人民共和国の正規の行政機関としての立場で活動する側面とそうでない側面とで、都の行政に対する寄与度や都民の合意が得られる難易度の点で有意な差があることを前提とする判断として、十分に合理性を認めることができるというべきである。

ク　さらに、以上のような朝鮮総聯の基本的性格及びその活動内容に照らせば、本件各不動産について本件基準の（ア）の事情（社会通念上、課税することが明らかに不合理であり、かつ、近い将来において、非課税等の立法措置がとられる可能性の強いもの）の存在が認められないとする処分行政庁の判断に明らかな誤りがあるとは到底いえない。

ケ　したがって、本件各不動産のうち旅券発給業務の用に直接供している部分以外の部分について、本件基準の（ア）及び（イ）のいずれの事情も認められず、本件規則31条1項の「特別の事情があると認められる固定資産」に該当しないとした処分行政庁の判断に裁量権を逸脱濫用した違法は認められないから、本件各不動産が全体として同条項に該当することを

理由に本件各減免不許可処分の違法をいう原告の主張は理由がない。

(3) 争点 (3) (信義則違反) について

前記認定の事実によれば、処分行政庁は、旧建物のころから、朝鮮総聯が中央本部として使用していた旧建物及び本件土地について、昭和39年度分以降の固定資産税を全額減免ないし課税免除とし、昭和61年に本件建物が建築された後も、引き続き本件各不動産について平成14年度分までの固定資産税をすべて減免ないし課税免除としてきたものであり、この間、処分行政庁が行った実地調査は、証拠上認められる限りでは、本件建物の新築に伴い昭和63年3月17日に実施した1回のみで、しかも、賦課決定及び減免申請に基づく減免許可決定という正規の手続を踏まない課税免除の取扱いが長年継続して行われてきたことが認められる。

このような事実によれば、原告が平成15年度分以降の固定資産税についても全額減免ないし課税免除の取扱いを受けられると期待したことには無理からぬ面がないではないが、そもそも、固定資産税の減免処分は当年度限りのものであって、翌年度以降の減免を約束するものではなく、むしろ、減免されている固定資産を取り巻く社会情勢や利用形態等は随時変化し得るのであるから、減免の取扱いを漫然と継続していることは、本来、課税庁としての正当な職務のあり方とは言い難い。そして、証拠(乙20ないし25)によれば、東京都主税局においては、平成10年から平成12年までの固定資産税及び都市計画税の継続減免調査「3か年計画」において、固定資産税及び都市計画税の継続減免についての調査を行い、継続減免管理台帳を作成し、平成13年以降も継続減免に係る認定資料の再点検を行い、要調査分については、現場調査、実地調査などの作業を継続していることが認められる。そうすると、このような調査の結果、従前、継続的に固定資産税が減免されていたものについて、減免事由に該当しないことが判明する場合も少なからず生じようが、そのような場合に、従前、継続的に固定資産税が減免されていた以上は、一般的に、信義則上、減免措置が継続されるべきであるといえないことはけだし当然のことである。

そして、旧建物及び本件各不動産に対する固定資産税の減免は、前記認定のとおり、一貫して都税条例134条1項4号該当を理由として行われてきたものであるところ、これは、公益上の必要性の有無の観点、殊に本件基準(イ)の「固定資産の使用実態等が、都の行政に著しく寄与すると認められ、減免措置に対して、都民の合意が容易に得られるもの」であるかどうかという観点から行われてきたものと考えられるのであり、仮に旧建物及び本件各不動産の利用状況に変化がなかったとしても、これを取り巻く社会情勢等の変化いかんによっては、都の行政に対する寄与度ないし都民の合意獲得の難易度の点で従来どおりの減免が難しくなるような場合も十分に考えられる。そうすると、旧建物や本件各不動産について、ある時点における判断により減免措置が行われたとしても、そのことをもって、将来にわたって原告の信頼の基礎となるべき公的見解の表示がされたとは到底言い難いのであり、利用状況等に変化がない以上は減免措置が継続されるであろうとする原告の期待は、法的保護に値するものとはいえない。

したがって、本件各減免不許可処分について信義則違反をいう原告の主張は理由がない。

(4) 争点 (4) (平等原則違反) について

原告の主張は、台北駐日経済文化代表處や民団中央本部事務所として使用されている固定資産に対する固定資産税の全額免除措置が適法なものであることを前提とする主張であり、この点が認められて初めて意味のある主張になるものというべきところ、これらの固定資産に対する固定資産税の全額免除措置が都税条例や本件規則の規定に照らして適法なものであることについては何ら主張立証がないから、この点に関する原告の主張は失当である。

(5) その他の原告の主張について

その他、原告は、本件各不動産に対する課税の措置は外交関係に関するウィーン条約23条1項に違反すると主張するが、先に説示したとおり、朝鮮総聯中央本部が使用する本件各不動産は同項にいう「使節団の公館」に該当しないから、この点に関する原告の主張は理由がない。

また、原告は、本件各不動産に対する課税の措置は在日朝鮮人に対する人種差別であり、市民的及び政治的権利に関する国際規約20条2項、26条、27条、あらゆる形態の人種差別の撤廃に関する国際条約3条、5条、憲法14条、98条2項に違反すると主張するが、本件各賦課処分は地方税法及び都税条例に定められた原則に従って行われ、本件各減免不許可処分は本件各不動産の利用状況に着目して行われたものと認められるのであって、処分行政庁がこれらの処分を行うに当たり人種差別を意図したことを認めるに足りる証拠はないから、この点に関する原告の主張も理由がない。

3 本件各賦課処分及び本件各減免不許可処分の取消請求について

前記2のとおり、原告主張の違法事由はいずれも採用することができず、本件各賦課処分及び本件各減免不許可処分に取消原因となるような瑕疵は認められないから、これらの各処分の取消しを求める原告の請求はいずれも理由がない。

4 減免許可決定処分の開示決定の義務付けの訴えについて

本件の減免許可決定処分の義務付けの訴え（第4事件に係る訴え及び第5事件に係る訴えの一部）は、都条例の規定による固定資産税の減免申請に対して減免不許可処分がされたことを不服として、当該減免申請に係る減免許可決定をすべき旨を命ずることを求める訴訟であるから、行政事件訴訟法3条6項2号の義務付けの訴えに該当するものである。

ところで、行政事件訴訟法37条の3第1項2号は、同法3条6項2号の義務付けの訴えは、申請を却下し又は棄却する旨の処分がされた場合においては、当該処分が取り消されるべきものであり、又は無効若しくは不存在であるときに限り、提起することができると定めている。これによれば、当該義務付けの訴えは、当該処分が実体的に取り消されるべきものであり、又は無効若しくは不存在であることが訴訟の適法要件とされているものというべきである。

これを本件についてみると、本件各減免不許可処分が実体的に取り消されるべきものでないことは前記3に説示したとおりであり、本件各減免不許可処分が無効又は不存在でないことも明らかである。

そうすると、本件の義務付けの訴えは、行政事件訴訟法37条の3第1項2号の要件を満たさないから、不適法な訴えであるといわざるを得ない。

第4 結論

以上によれば、本件訴えのうち減免許可決定処分の義務付けを求める訴えはいずれも不適法であるから却下することとし、原告のその余の請求はいずれも理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官

裁判官

裁判官

資料17 (判番310)

- | | | |
|---|-----------|--|
| 1 | 事件名 | 固定資産税・都市計画税賦課処分取消請求控訴事件 |
| 2 | 判決言渡し年月日 | 平成20年 1 月23日 |
| 3 | 裁判の結論 | ① 原判決を取り消す。
② 原判決別紙物件目録記載の土地及び建物に係る平成16年度分の固定資産税及び都市計画税の賦課処分を取り消す。 |
| 4 | 裁判所名 | 東京高裁 |
| 5 | 事件番号 | 平成18年（行コ）第112号 |
| 6 | 原告及び訴訟代理人 | |
| 7 | 被告 | 東京都墨田都税事務所長 |
| 8 | 経過 | 平成16年 7 月21日 東京都知事に審査請求書を提出
平成16年11月30日 東京都知事による棄却の裁決
平成17年 2 月15日 本件訴訟を提起
平成18年 3 月24日 東京地裁より請求棄却の判決
(平成17年（行ウ）第52号 請求棄却) |

主 文

- 1 原判決を取り消す。
- 2 被控訴人が平成16年6月1日付けで控訴人に対してした控訴人所有の原判決別紙物件目録（別紙1）記載の土地及び建物に係る平成16年度分の固定資産税及び都市計画税賦課処分を取り消す。
- 3 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

主文と同旨

第2 事案の概要（略語等は、原則として、原判決に従う。）

- 1 本件は、宗教法人である控訴人が、原判決別紙物件目録（別紙１）記載の土地及び建物のうち、動物の遺骨を収蔵保管している建物部分及びその敷地相当部分の土地は、非課税の対象となる「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第３条に規定する境内建物及び境内地」（地方税法348条２項３号）に該当するにもかかわらず、これを課税対象とした被控訴人の上記土地建物に係る平成16年６月１日付け平成16年度分の固定資産税及び都市計画税賦課処分（本件賦課処分）は違法であるとして、その取消しを求めた事案である。
- 2 原審は、控訴人の請求を棄却した。
- 当裁判所は、原審と異なり、控訴人の請求を認容すべきものと判断した。

3 関係法令、前提事実等、争点及び争点に係る当事者の主張は、次項に当審における当事者の主張を付加するほかは、原判決の事実及び理由の「第2 事実の概要」1から4まで（原判決2頁6行目から12頁20行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

4 当審における当事者の主張

（控訴人）

（1）地方税法348条2項3号の宗教法人が「専らその本来の用に供する」境内建物及び境内地とは、当該施設について、宗教法人が、専ら「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成する」用に供していたかどうかによって決められるべきである。

控訴人は、1657年の創建以来、連綿と、本来的宗教活動の一環として動物供養を行ってきたものであり、回向堂及び供養塔もその活動のために使用している。

（2）被控訴人は、回向堂・供養塔の一部であるロッカー部分（本件ロッカー部分）を不自然に切り分け、固定資産税等の課税対象とするが、回向堂・供養塔は、本件ロッカー部分も含め一体として設計され、一体として控訴人が専らその宗教活動に使用する施設として使用してきたものである。

（3）民間業者と類似の事業を行っている公益法人につき、公益法人税制を租税回避的に利用することに対し、民間企業と同列に競争させよとのいわゆる「イコール・フィッティング論」があるが、本件では、民間業者が公益法人と類似の行為を行なった場合であって、控訴人が江戸時代から連綿と行ってきた動物供養という本来的宗教行為につき、昨今のペットブームの中、これに追隨する民間業者が出てきたことをもって、宗教法人が「専らその本来の用に供する」ものではなくなったと解するのは、不合理であることは明らかである。

（被控訴人）

（1）人に対する供養と動物に対する供養とは、社会的評価において顕著な差異があることは明白である。非課税の対象となる固定資産は、本来的「宗教」活動に使用されるものに限定される上、たとえ宗教的意義を有する行為であっても、同時に民間事業者の実施する「収益活動」類似の行為としての性格を併有する行為の用に供する固定資産は、地方税法348条2項3号の「専らその本来の用に供する」ものとはいえない。

控訴人の主張に従えば、同じ宗教法人が控訴人と同様に対価を得て動物の遺骨の保管を行った場合、その施設及び敷地が非課税となるか否かは、その教義、沿革及び宗教活動実施状況の如何に依存することとなる。しかし、このような宗教法人の教義等の実態に対する行政による強制的な調査は、信教の自由を保障した憲法20条1項の趣旨から許されないと解される。現に宗教法人法84条は、公租公課の賦課徴収に関する宗教法人に対する調査について、信教の自由を妨げることがないように特に留意すべき旨を定めている。したがって、非課税規定の適用に当たっては、各宗教の個別の教義に対する仔細な調査を前提とせず、社会通念に照らし、社会共通の認識としてあらゆる宗教に共通の中核的要素を基準として、客観的に判断することが求められる。

動物の遺骨の保管行為は、心情的に宗教的な意義を見いだすことができるものではあっても、

本来的な客観的な宗教行為であると社会的に認知される状況にない。

- (2) 本件ロッカー部分については、動物遺骨保管用のロッカーの設置部分と仏像安置部分の区域が物理的に区別できるものであり、両者が不可分一体となっていて、これを区別して評価することができないような事情は認められないし、動物の遺骨と人の遺骨とはその宗教性において社会的評価が大きく異なっている。
- (3) 控訴人の動物の遺骨保管事業は、民間業者の動物霊園事業と、施設の外形、提供するサービスの内容、料金設定において類似しており、その料金が対価性を有するから、非課税の優遇措置を受けるべきではない。民間業者が行っている事業と類似の事業を宗教法人が行う場合、その事業に使用する固定資産を事業者が宗教法人であることのみを理由として非課税としたのでは、競争上、民間業者は不当に不利益な立場に立たされることになるが、法がこのような事態を容認しているとする根拠はない。

第3 当裁判所の判断

- 1 控訴人の縁起、動物供養の受け入れ、供養方法及び回向堂・供養塔の使用状況については、以下のとおり付加するほかは、原判決の事実及び理由の「第3 当裁判所の判断」1(1)から(3)まで(原判決12頁22行目から15頁12行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決13頁7行目末尾に、改行の上、次のとおり加える。

「控訴人の過去帳には、天保年間に松平伊豆守の奥方らによって動物の供養が申し出られたことが記されており、江戸時代の山東京山の黄表紙「朧月猫之草紙」の中に「火消し坪へこの身を隠し■■■■にて一ぺんの御えこうたのむ」との記述があり、また、江戸時代の戯作者の大田南敏(蜀山人)の「一話一言」という書物にも、江戸の町中で猫が600匹も流行病で死んでしまったため、■■■■に葬られたことが記載されているほか、天明4年(1784年)の■■■■の御開帳を描いた図版には「如是畜類寒鳥発菩提心」との記載があり、江戸時代から、控訴人において動物回向をしていたことが認められる(甲9、10、24、25、27、34)。

このように、控訴人は、江戸時代から動物供養を行ってきたが、昭和37年に回向堂を建立し(昭和63年に再建)、諸動物の遺骨をロッカーで安置するという方法を採用し、そして、昭和57年には、1657年に建立された馬頭観音堂を前身とする供養塔を建立し、動物の遺骨を保管・供養するとともに、堂下において動物の遺骨を合祀するようになった(甲7、8、11、12、34、38から40まで、弁論の全趣旨)。

控訴人の境内地には、江戸幕府11代将軍家斉の時代に設けられた「猫塚」、江戸幕府15代将軍慶喜の時代に設けられた「唐犬八の塚」、大正15年に設けられたオットセイの供養塔、昭和3年に設けられた「動物慰霊の碑」、昭和10年に設けられた三味線・琴等の楽器に使われて死亡した動物を供養する「三味観世音犬猫供養塔」、昭和32年に設けられた犬猫供養塔、昭和39年に設けられた「小鳥供養塔」等が混在している(甲18、26、52の1・2)。

- (2) 原判決13頁16行目の「受け入れており」を、「受け入れているが、浄土宗以外の教義・作法による供養は行っていない。」と改める。
- 2 以上の認定事実をもとに、本件ロッカー部分及びその敷地部分が地方税法348条2項3号の「宗

教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地」に該当するかについて検討する。

- (1) 地方税法348条2項本文は、「固定資産税は、次に掲げる固定資産に対しては課することができない。」と規定し、その3号で「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地」を掲げ、また、同法702条の2第2項は「市町村は、第348条第2項（中略）の規定により固定資産税を課することができない土地又は家屋に対しては、都市計画税を課することができない。」と規定している。そして、宗教法人法3条は、境内建物とは、第1号に掲げるような宗教法人の同法2条に規定する目的のために必要な当該宗教法人に固有の建物及び工作物をいい、境内地とは、同条2号から7号までに掲げるような宗教法人の同法2条に規定する目的のために必要な当該宗教法人に固有の土地をいうものと規定し、同法2条は、「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成すること」を宗教団体の目的として掲げている。

上記各規定からすると、地方税法348条2項3号にいう非課税とされる境内建物及び境内地とは、宗教法人が、専らその本来の用に供し、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人の固有の境内建物及境内土地をいうものと解される。

そして、当該境内建物及び境内地が、同号にいう「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内土地」に当たるかどうかについては、当該境内建物及び境内地の使用の実態を、社会通念に照らして客観的に判断すべきである。

- (2) これを本件についてみると、前記認定の事実によれば、控訴人においては、江戸時代の開祖以来動物の供養を行ってきたこと、控訴人において動物を供養することが世間一般に広く受け入れられ庶民の信仰の対象となってきたこと、控訴人は、回向堂及び供養塔において動物の遺骨の安置をするとともに、毎日勤行で動物の供養を行うほか、月1回あるいは年3回の動物供養の法要を行っていることが認められるのであるから、これらの使用状況からみれば、回向堂及び供養塔は、本件ロッカー部分のみならず、その敷地部分も含めて全体が宗教法人である控訴人が専ら宗教目的に使用する施設であって、その宗教活動のために欠くことができないものであるというべきである。

したがって、回向堂及び供養塔は、その敷地部分も含めて、地方税法348条2項3号の「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地」に該当するものと認められる。

- (3) 被控訴人は、人に対する供養と動物に対する供養とは社会的評価が大きく異なるとして、回向堂及び供養塔は「専らその本来の用に供する」ものといえないと主張する。

確かに人の墓地の設置や埋葬行為については、墓地、埋葬等に関する法律が制定されているのに対し、動物の遺骨及び埋葬については格別の法的な規制がされていない。そして、一般的に人が供養される場合と動物が供養される場合とで社会的な評価が異なることは否定できないところである。

しかしながら、前記認定のとおり、控訴人においては、江戸時代の開創以来動物の供養が

長年月にわたって行われてきたものであり、宗教活動が継続され、社会的にも定着して現在に至り、その間、地域住民からも動物供養の寺として厚い信仰の対象とされてきたこと、そして、動物を供養するための宗教施設として回向堂及び供養塔が建立されたことが明らかであるから、上記使用実態に照らすと、回向堂及び供養塔における動物の供養については、客観的にみて、その宗教性について社会的な認知が得られているものということができる。

また、控訴人の使用実態については、 のしおり（甲18）及び前記認定のとりの境内地の客観的状況により明らかであり、特別に強制的な子細な調査を要せず、客観的に判断することができるものである。

したがって、被控訴人の上記主張は採用することができない。

- （4）被控訴人は、控訴人の動物の遺骨保管事業は、民間業者の動物霊園事業と類似しており、その料金が対価性を有するから、非課税の優遇措置を受けるべきではないと主張する。

ところで、動物を埋葬する民間業者の実態としては、動物が死亡し、亡骸を焼却した後の焼骨の扱いについては、①他のペットと共に1つの供養塔や碑に納める（合祀）、②納骨堂（ロッカーや棚が一般的）に預ける、③ペット（飼い主）別に独立した墓を設ける方式等が採られているが、火葬の点も含めいずれも有料とされていること、動物霊園の納骨堂の料金は、サンプリング調査の結果では、年間平均1万7333円とされているが、霊園による相違もあり、霊園によっては、骨壺代や管理料を別途設定しているものも多いこと、ほとんどの霊園が「宗旨・宗派を問わない」としていること、民間業者は、宣伝に比較的積極的であるが、料金等の詳細については問い合わせによることとしているものもあることが認められる（甲21から23まで、乙12、13、弁論の全趣旨）。

これに対し、控訴人の動物の安置・供養については、前記認定のとおり、控訴人は、民間のペット霊園が多数開業する以前の昭和37年からロッカー形式による遺骨の安置を開始していたこと、檀家だけでなく、一般の動物愛好家の飼育していた諸動物の供養も受け入れているが、浄土宗以外の教義・作法による供養は行っていないこと、回向堂及び供養塔のいずれも馬頭観世音菩薩像がその中心に位置し、動物の遺骨を安置した本件ロッカー部分が仏像を取り囲むように配置され、その間に仕切りはなく、空間的には仏像と不可分一体の構造として設計されていること、控訴人においては、基本的に合祀を勧めており、火葬の後、一年間遺骨を無償で預かり、その後も合祀を勧め、それでも気持ちの整理がつかず個別の安置を申し出た者につき、有料で遺骨の保管をするが、合祀については管理費等の費用はかからないこと、宣伝広告は一切しておらず、リポートを伴う民間業者の紹介にも応じていないこと（甲34）等、民間業者との相違が認められ、これらの事情を考慮すると、控訴人が、年間5万円、3万5000円、2万円の三段階の定額制で動物の霊の供養料を徴収していることをもって、控訴人の動物の安置保管が、民間業者の行う霊園事業と同様の営利的なものとはできない。

したがって、控訴人の動物の遺骨の保管行為が、民間業者のそれと類似しているから、控訴人は非課税の優遇措置を受けるべきでないとの被控訴人の主張は採用することができない（なお、控訴人の動物の遺骨の安置保管については、これが法人税法上の収益事業に当たるものと

各倉庫について冷凍倉庫用の経年減点補正率（同 7 頁11行目参照）を適用せず評価を誤り、固定資産税等（同 2 頁 3 行目から 4 行目にかけてを参照）を過大に徴収したと主張して、被控訴人に対し、国家賠償法 1 条 1 項に基づき、〈1〉昭和46年度分から平成13年度分までの固定資産税等の過納金相当額及びこれらに対する固定資産税等の各年度第 4 期納期限の翌日から支払済みまで民法所定の年 5 %の割合による遅延損害金、〈2〉既に過納金の返還がなされた平成14年度分から平成17年度分までについてはその過納金相当額に対する固定資産税等の第 4 期納期限の翌日から支払済みまで年 0.9 %（民法所定の利率と実際の還付加算金利率の差額）の割合による金員の支払を求めた事案である。

原審は、本件各課税処分（同11頁 1 行目を参照）が適法に取り消されない限り、本件各課税処分の違法を理由として過納金相当額を損害とする国家賠償法 1 条 1 項に基づく損害賠償請求は許されない等として、控訴人らの請求をいずれも棄却した。控訴人らはこれを不服として控訴した。

2 前提事実等、争点及び争点に関する当事者の主張は、以下のとおり当審における補充的主張を付加するほかは、原判決「事実及び理由」欄の第 2 「事案の概要」 1 ないし 3 に記載のとおりであるから、これを引用する。

（1）控訴人らの補充的主張

ア 争点（1）（課税処分固有の不服申立手続を経ずに、課税処分の違法を理由とする国家賠償を請求することが許されるか）について

原判決は、固定資産の価格決定又はこれを前提とする固定資産税等の課税処分の違法が、これらの処分を当然無効ならしめるものではない場合には、当該処分が適法に取り消されない限り、同処分の違法を理由とし、過納金相当額を損害とする国家賠償法に基づく損害賠償請求が許されないと判示するが、処分取消判決の効果や国家賠償法の趣旨等を誤って理解しており、法令上も最高裁判例上も何ら制限の付されていない国家賠償請求の要件を不当に制限するもので、上記判示部分は失当である。

イ 争点（2）（本件各課税処分に国家賠償法上の違法性、過失があるか）について

原判決は、冷凍倉庫の具体的な定義すら示さず、マイナス30度の倉庫を一般倉庫と認定しても不合理ではないとしているが、これは租税法律主義・課税要件明確主義に反する。また、原判決は、いかなる事実関係であれば裁量の範囲を超えるかという基準も示しておらず、行政庁の裁量が無制限に認めているに等しい。

本件各課税処分には、被控訴人担当者において、本件各倉庫につき、一般倉庫と認定し、本件基準表（原判決 7 頁17行目参照） 7 （2）の経年減点補正率を適用せずに同表 7 （1）のそれによって評価し、過大な課税徴収が行われた点で違法がある。

本件基準表 7 （2）の「冷凍倉庫用のもの」は、具体的に例示されているのであり、用語として多義的であるとか類似概念があるということもないから、課税要件明確主義に照らし、文理解釈すべきである。なお、法人税に係る減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和 40 年 3 月 31 日大蔵省令第 15 号。以下「耐用年数省令」という。）についての昭和 40 年の国税庁長官通達は、「冷凍倉庫とは、魚肉類、獣肉類、アイスクリーム類等を凍結状態で蔵置するた

めの冷凍装置を有する等常時倉庫の内部を冷凍状態に保持するような構造になっている倉庫をいう」としている（甲17）ところ、これは冷凍して保存すべき物を保管する倉庫という通常一般人の理解と異ならない。

ウ 争点（3）（本件各課税処分に国家賠償法上の過失があるか）について

原判決は、図面に冷凍に関する記載があったからといって、その記載通りに使用されていなければ経年損耗が激しいとはいえないというが、そうであるならば、なおさら実際の使用状況を調査する必要性が高いはずであるところ、内部に立ち入って実際の保管温度を調査する必要はないとしており、著しく均衡を失する。

被控訴人担当者は、租税要件明確主義の要請に反して文理解釈を行わず、また、昭和40年には国税庁長官通達（甲17）が発出されているにもかかわらず、本件基準表7（2）の解釈を誤って本件各倉庫の価格を評価しており、過失がある。

（2）被控訴人の補充的主張

ア 争点（1）（課税処分固有の不服申立手続を経ずに、課税処分の違法を理由とする国家賠償を請求することが許されるか）について

課税庁と納税者との間の金銭授受を不可欠な要素とする本件各課税処分にあっては、行政処分の効力を排除せんとする目的はその違法性確認に留まらず、その違法を原因とする不当利得の確認及び金員の返還という効果を含むものであるところ、無効であると司法が確認して金員の返還を命ずるならともかく、損害賠償との名目であれ、本件各課税処分を地方税法上有効としたままで金員の返還を司法が行政に命ずる法的根拠をどのように説明するか不明である。したがって、本件各課税処分に無効原因があるか否かについて検討するのが適正な判断のあり方である。

イ 争点（2）（本件各課税処分に国家賠償法上の違法性があるか）について

控訴人らは、「冷凍倉庫用のもの」の解釈につき、耐用年数省令についての昭和40年の国税庁長官通達を援用する。しかしながら、減価償却は資産の種類に応じた費用配分に重点を置くものであり、通常の維持管理を行うとした場合においてその年数の経過に応じて通常生ずる減価を基礎として定められた経年減点補正率〔評価基準（原判決6頁20行目から同頁21行目にかけてを参照）第2章第3節五1（乙6）〕とは趣旨が異なる。また、国税上は残存価額を1円まで償却することが可能であるが、経年減点補正率基準表における最終残存率は20%であるとか、国税上は耐用年数につき、冷蔵倉庫用のもの（倉庫事業の倉庫用のものを除く。）が20年、倉庫事業用の冷蔵倉庫用のものが19年、その他のものが31年とされているのに対し、本件基準表では、鉄骨造（骨格材の肉厚が4mmを超えるもの）の倉庫用家屋の経過年数につき、一般用のもの（本件基準表7（1））が35年、冷凍倉庫用のもの（本件基準表7（2））が22年とされているなど、区分方法も耐用年数も異なる。また、地方公共団体である被控訴人担当者が、趣旨・目的の異なる国税に関する国税庁の通達に従うことはできないし、その必要もない。

「冷凍倉庫」の定義に係る倉庫法上の明確な規定や基準はなく、また、当該倉庫の性能上

の「保管温度」が何度であるかによって「損耗が激しい」と判断できる建築構造等の法令上ないし法令外の明確な基準もなかったので、結局、「冷凍倉庫用のもの」であるか否かを判断する一義的基準は存しないから、被控訴人担当者の合理的な解釈・運用を許容し、前提としていると考えざるを得ない。

ウ 争点（３）（本件各課税処分に国家賠償法上の過失があるか）について

「冷凍倉庫用のもの」の解釈適用基準を明確にしてこなかったのは、冷凍倉庫が一般倉庫と比較して数量的に例外的な倉庫であったことや倉庫業者からの不服申立てや相談等がされてこなかったため、これに係る適用基準について詳細な検討がされてこなかったという事情がある。また、他市町村あるいは総務省等においても明確な基準や解釈通達等はなかった。そうすると、この点につき国家賠償法上の過失があったとすることはできない。

第３ 当裁判所の判断

当裁判所は、原判決と異なり、控訴人らの本件請求のうち、昭和61年度以降の分については理由があり、その余は理由がないと判断する。その理由は、次のとおりである。

１ 課税処分固有の不服申立手続を経ずに、課税処分の違法を理由とする国家賠償を請求することが許されるか（争点（１））

（１）行政処分が違法であることを理由として国家賠償の請求をするについては、あらかじめ当該行政処分につき取消判決を得なければならないものではない（最高裁判所昭和35年（オ）第248号、同36年4月21日第二小法廷判決・民集15巻4号850頁参照）。取消訴訟は、行政処分の効力の否定を目的としているのに対し、国家賠償訴訟は、民法上の不法行為責任制度の特則として違法な国・公共団体の活動により生じた損害の賠償を目的としているのであって、行政処分の法的効果を直接否定するものではない。このように、両制度は、その目的、効果（処分の遡及的取消しに対し、事後的金銭による補填）、期間制限等を異にしているから、両立し得るのであって、原則として、行政処分の取消しが国家賠償のための要件となるものではなく、このことは課税処分においても異なるところはないというべきである。ただし、上記最高裁判所判例の事例のように自作農創設特別措置法に基づく買収計画の違法と国家賠償というように必ずしも行政処分の違法と損害が表裏の関係にない場合には、上記の原則がそのまま適用されることになるが、課税処分の違法と国家賠償という場合には、後者の損害が前者の取消しの結果生じる不当利得金と同一となることもあるから、そのような表裏の関係にあるような場合において、課税処分が例えば出訴期間を過ぎたために取り消すことのできなくなったときに、取消しの結果得られる不当利得金と同額の賠償請求金の支払を認容することは、制度趣旨に反することにもなりかねないという結果が生ずることもあり、その場合には、侵害行為の態様及びその原因、あるいは、当該課税処分発動に対する被害者側の関与の有無・程度等に照らし、権利の濫用等の法理によって、国家賠償請求が許されないとされる場合もありうることで均衡が保たれるように解すべきである。

（２）被控訴人は、登録価格（原判決5頁22行目から同頁23行目にかけてを参照）については、固定資産評価審査委員会に対する審査の申出及び審査申出に対する決定の取消しの訴えのみによっ

て争うことができると規定されている旨主張する。

しかしながら、評価基準による固定資産の価格の決定、当該価格の固定資産課税台帳への登録、これに基づく固定資産税等の賦課徴収は、いずれも被控訴人担当者により行われる固定資産税等の課税処分のための一連の手続であるが、価格登録後はそれまでの過誤が一切免責されるというのは相当でなく、地方税法の諸規定は、目的、要件及び効果を異にする国家賠償訴訟を排除する取扱いとなるものではなく、国家賠償請求の全面的な排除には合理的根拠は見出し難い。

- (3) また、被控訴人は、控訴人らが地方税法上の救済手続を利用しなかった以上、国家賠償訴訟を提起することは許されない旨主張し、最高裁判所昭和52年（オ）第1155号、同57年2月23日第三小法廷判決・民集36巻2号154頁を援用する。

しかしながら、被控訴人指摘の上記判決は、不動産の強制競売事件における執行裁判所の処分が利害関係人間の実体的権利関係に適合しない場合に手続内の救済を求めることを怠った事案に関するものであって、本件とは事案を異にする。したがって、被控訴人の上記主張は採用することができない。

- (4) 更に、被控訴人は、課税処分の違法を理由とする国家賠償を認めることは、当該課税処分を取り消すことなく過納金の返還請求を認めたのと同じの効果が生じることになり、不服申立期間の制限等により課税処分を早期に確定させて徴税行政の安定とその円滑な運営を確保しようとした法の趣旨が没却される結果を招来するなど主張する。

しかしながら、過誤納金の還付等の制度は、民法上の不当利得返還制度の特則としての意義を有すると解されるところ、国家賠償法制度とは、趣旨や目的、要件及び効果を異にする別個の制度であるというべきであり、また、一般の行政処分の場合にはその違法を理由とする国家賠償訴訟は取消訴訟を経ることなく提起することが原則として許されているのであり、課税処分の効果と損害の内容が実質的に同一であるからといって、課税処分にだけ国家賠償がおおよそ排除されるとするのは適当ではなく、課税処分が違法である場合には、その取消判決がないことの一事をもって、当該納税者に損害を甘受させる合理的な理由は見出し難い。

- (5) 以上の次第で、地方税法所定の救済手続を経ることなく、本件各課税処分の違法を理由とする国家賠償請求をすることは、原則として許されるというべきである。

2 本件各課税処分に国家賠償法上の違法性、過失があるか（争点（2）、（3））

- (1) ア 控訴人らは、本件各課税処分には、被控訴人担当者において、本件各倉庫につき、一般倉庫と認定し、本件基準表7（2）の経年減点補正率を適用せずに同表7（1）のそれによって評価し、これにより過大な課税徴収が行われた点で違法がある旨主張するので、以下、同表7（2）の「冷凍倉庫用のもの」の意義及び本件各倉庫がこれに該当するか否かについて、検討する。

イ（ア）租税規定の解釈は、課税要件明確主義（憲法84条参照）及び法的安定性の要請から、規定文言の意味が容易に理解されるはずであり、もとより規定の趣旨目的も踏まえて文理解釈によるべきは当然であって、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許さ

れない。

- (イ) これを本件についてみるに、評価基準は、家屋の評価は木造家屋、非木造家屋の区分に従い、各個の家屋について評点数を付設し、当該評点数に評点一点当たりの価額を乗じて各個の家屋の価額を求める方法によるものとし（評価基準第2章第1節通則「一 家屋の評価」）、非木造家屋の評点数は、当該非木造家屋の再建築費評点数を基礎として、これに損耗の状況による減点補正率を乗じて付設するものとし（評価基準第2章第3節「一 評点数の算出方法」）、経過年数に応ずる減点補正率（経年減点補正率）は、通常の維持管理を行うものとした場合において、その年数の経過に応じて通常生ずる減価を基礎として定めたものであって、非木造家屋の構造区分に従い、「非木造家屋経年減点補正率基準表」（本件基準表）に示されている当該非木造家屋の経年減点補正率によって求めるものとされる（評価基準第2章第3節「五 損耗の状況による減点補正率の算出方法」）。そして、工場、倉庫、発電所、変電所、停車場及び車庫用建物について定める本件基準表7は、(1)で、「一般用のもの（(2)、(3)以外のもの）」とした上、(2)において、「塩素、塩酸、硫酸、硝酸その他の著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるもの」、「冷凍倉庫用のもの」、「及び放射性同位元素の放射線を直接受けるもの」としている（原判決6頁17行目から7頁末尾参照）。

上記のような記載内容、とりわけ後者（同表7（2））の三者が並列的に記載されていることに照らすと、このうち2番目の「冷凍倉庫用のもの」が、その文理解釈として、内部の物を冷凍・保存できる機能を有する倉庫として通常の維持管理がされているものを指していることは明らかであり、被控訴人が主張するように「冷凍倉庫用のもの、ただし、著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるようなものと同等なものに限る」というように読み込むことは困難であるといわなければならない。

- (ウ) これに対し、被控訴人は、評価基準自体には本件基準表記載の用途の定義規定はなく、また、倉庫業法等の他の法令にも「冷蔵倉庫」の定義規定は存在するものの「冷凍倉庫」の定義規定は存在せずいわゆる借用概念もなかった旨主張する。しかしながら、定義規定や借用概念が存在しないことをもって、直ちに上記「冷凍倉庫用のもの」との文言が一義的に定義付けられないというわけにはいかない。むしろ、定義規定を設けるまでもないほど、「冷凍倉庫」の概念は一般人にとって自明であるから、定義規定がないのであって、被控訴人の上記主張は採用できない。

また、被控訴人は、本件基準表7（2）が定められた趣旨に照らし、損耗減点補正率基準表（原判決25頁26行目）に示されるような具体的な損耗が見込まれるかどうかの観点その文言の解釈・適用の基準とすべきであるなどと主張する。しかしながら、既に述べたとおり、本件基準表7（2）の上記記載に照らせば文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合であるとはいえず、課税要件明確主義の

観点からも被控訴人の上記主張は採用することができない。

仮にそのような要件をもってしては、「一般用のもの」とされるべきもののまでが本件基準表7(2)に該当するとして不当に税が軽減される結果になるというのであれば、「冷凍倉庫用のもの」という文言の改正方を実現するように努力すべきである。そのような状況になってはおらず、かつ、平成14年度分から同17年度分については本件各倉庫が「冷凍倉庫用のもの」に該当するとして本件基準表7(2)を適用した場合との差額の過納金を控訴人らに返還している以上、平成13年度分以前について「冷凍倉庫用のもの」に該当しないということとはできないといわなければならない。ちなみに、被控訴人においては、平成18年9月15日付をもって、評価基準の該当部分の運用方針を定めた「家屋評価事務取扱要領」を改正し、「冷凍倉庫用のものとは、当該家屋の主たる部分が、倉庫業法（昭和31年法律第121号）施行規則第3条の11にいう冷蔵倉庫のうち、倉庫業法第3条の登録基準等に関する告示（平成14年国土交通省告示第43号）第19条第2項第1号に規定するt2の値を定める表におけるF1級～F4級（保管温度がマイナス20度以下）の冷蔵室であるもの、及び、これと同等の冷蔵室の保管温度を保てる倉庫に該当し、かつ、常時その用に供されているものをいう。なお、冷蔵室自体がパッケージングされた機械装置である場合には、これに該当しない。」としたが（乙12）、本件各倉庫は、これによっても冷凍倉庫用のものに該当するとして課税処理されていることから、前記判断が裏付けられるというべきである。

ウ 原判決11頁15行目から同頁23行目までの事実（前提事実等）及び上記イ（ウ）末段の事実に、証拠（甲5の1ないし5の6、12、乙10、12）並びに弁論の全趣旨を総合すると、本件各倉庫は、原判決添付別紙物件目録記載の各建築年以降冷凍食品、アイスクリーム等を保管する冷凍倉庫（保管温度がマイナス20度以下であるから、内部の物を冷凍・保存できる機能を有する倉庫であることは明らかである。）として維持管理されてきたことが認められ、これに反する証拠は存しない。

そうすると、本件各倉庫は、本件基準表7(2)の「冷凍倉庫用のもの」に該当するというべきで、被控訴人担当者が、その経年減点補正率を適用せず、同表7(1)のそれを適用して過大に価格を評価し、これに基づき過大な課税徴収が行われた点で、本件各課税処分には誤りがあるといわなければならない。

しかも、その誤りは、本件基準表7(2)の定める「冷凍倉庫用のもの」についての自明の解釈を誤り、控訴人らの冷凍倉庫をこれに該当しないとした重大明白なものであって、本件各課税処分には無効事由に該当する瑕疵があるというべきである。被控訴人は、無効事由となるべき瑕疵はない旨を主張するところ、その主たる論拠は、課税行政庁に一義的な判断基準がなかったというものであるが、課税行政庁側の内部的な事情があったことを物語るにすぎず、このことを納税者の負担に転嫁させる合理的な理由はない。なお、上記の誤りは、課税客体を誤ったというようなものではなく、経年減点補正率の適用要件のあてはめを誤ったというものではあるが、明白な誤りであり、かつ、納税額の違いをもたら

す以上、看過できないものというべきである。

- (2) ア 次に、上記のとおり誤った本件各課税処分がされたことにつき、被控訴人に賠償責任を認めるためには、被控訴人担当者において、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くさなかったと認め得るような事情があるかどうか（このことにつき、最高裁判所平成元年（オ）第930号、第1093号、同5年3月11日第一小法廷判決・民集47巻4号2863頁参照）を検討する。

イ 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7（1）と同（2）において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、被控訴人担当者において、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、被控訴人担当者において、実地調査や控訴人らへの質問、更に、控訴人らが被控訴人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、控訴人らにおいて被控訴人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、被控訴人担当者が、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。

ウ 被控訴人は、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、被控訴人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、被控訴人担当者数の実情（乙15）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、被控訴人のような事情をもって被控訴人担当者に職務懈怠がなかったとして、納税者である控訴人らに損害を受忍させるのは相当ではない。

したがって、被控訴人の上記主張は採用することができない。

- (3) 以上のとおり、被控訴人担当者は、税務担当者として通常要求される程度の注意義務を怠って、本件各冷凍倉庫につき、本件基準表7（2）の経年減点補正率を適用することなく、同表7（1）のそれを適用して過大に価格を評価し、これに基づき過大な課税徴収がされたというのであるから、本件各課税処分には国家賠償法上の違法性があり、また、被控訴人担当者には過失があるというべきである。そして、本件各課税処分については、地方税法上の不服申立手続及び行政処分取消訴訟が提起されているわけではないが、証拠（甲12、乙15）によると、控訴

人らは、平成18年春ころ、本件各倉庫につき、法人税における企業会計基準に基づく固定資産評価と固定資産課税明細書における評価額の食い違いに疑問を持ったことから、被控訴人担当者に償却年数を尋ね、これをきっかけに、控訴人らが所有する倉庫の中でも同様の構造や利用形態であるにもかかわらず本件基準表7（2）の経年減点補正率が適用されているものと適用されていないものがあることが判明したため、本件訴訟を提起するに至ったことが認められるところ、このような経緯等に照らしても上記手続を経ずに控訴人らが国家賠償を請求することが権利濫用に当たるとはいえず、本件において、他に権利濫用として許されないというような特別な事情や過失相殺をすべきような事情は窺われない。

3 損害の内容について（争点（4））

（1）本件各倉庫につき本件基準表7（2）を適用して税額を計算すると、原判決添付別表1、2の控訴人ら各所有倉庫の税額試算中の「年度ごとの対象家屋の合計税額」（原判決52頁、61頁）の「試算税額」欄記載のとおりとなり、実際の課税額との差額が、同「差額」欄記載のとおりであることについては、当事者間に争いが無い。

（2）被控訴人は、控訴人らにおいて、実際に賦課された固定資産税等額を法人税の確定申告において損金処理としていたと考えられるところ、それによって免れた法人税については確定的に利得しているから、損益相殺すべきである旨主張する。

しかしながら、被控訴人の主張によっても、控訴人らが免れた法人税の有無や額は詳らかではないので、被控訴人の上記主張は採用することができない。

4 消滅時効について（争点（5））

（1）被控訴人は、本件損害賠償債権についても、地方税法17条の5第3項を類推ないし準用すべきである旨主張する。

しかしながら、国家賠償法4条は、同法に基づく損害賠償責任については、同法1条ないし3条の規定によるほかは民法の規定による旨定めているのであるから、権利行使の期間制限についても民法724条を適用すべきである。

したがって、被控訴人の上記主張は採用することができない。

（2）控訴人らは、平成18年9月12日に本件訴訟を提起しているから（顕著な事実）、本件各課税処分のうち昭和60年度分以前にかかるものについては、20年の除斥期間の経過により消滅している。

（3）そうすると、被控訴人は、控訴人Aに対し、昭和61年度分以降平成13年度分までの過納金相当額合計2048万8300円及びこれに対する不法行為後の日である各年度第4期納期限の翌日から（以下、遅延損害金の起算日につき同じ。）支払済みまで民法所定の年5%の割合による遅延損害金並びに被控訴人において是正措置を講じた平成14年度分から平成17年度分までの過納金相当額に対する上記起算日から支払済み（過納金が還付された日）まで上記5%と還付加算利率との差額である年0.9%の割合による遅延損害金、控訴人Bに対し、昭和61年度以降平成13年度分までの過納金相当額686万2000円及びこれに対する上記起算日から支払済みまで民法所定の年5%の割合による遅延損害金並びに平成14年度分から平成17年度分までの過納金相当額に対

する上記起算日から支払済み（過納金が還付された日）まで年0.9%の割合による遅延損害金について、賠償する義務がある。

第4 結論

以上によれば、控訴人らの本件請求は、昭和61年度分以降の限度で理由があるからこの限度で認容し、その余は理由がないからいずれも棄却することとして、主文のとおり判決する。

民事第1部

（裁判長裁判官 ■■■■ 裁判官 ■■■■ 裁判官 ■■■■）

（注）名古屋地方裁判所平成18年（ワ）第3637号事件の判決（原判決）のうち、「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」1ないし3の部分（原判決引用部分）を抜粋したものです。

なお、本文に記載されている原判決添付の別紙や別表については掲載を省略しました。

1 前提事実等

以下の事実は、当事者間に争いがないか、掲記の証拠により容易に認めることができる。

（1）固定資産税等の課税徴収手続の概要

ア 総論

（ア）固定資産税

固定資産税は、市町村が課することができる市町村税（普通税）の一種である。被告は、地方税法3条に基づき、固定資産税・都市計画税を含む市税の税目、課税標準、税率その他賦課徴収について必要な事項を定めるため、名古屋州市税条例（以下「市税条例」という。）を制定している。

固定資産税の課税客体は、市町村内に所在する固定資産（土地、家屋及び償却資産を総称する。）であり、原則として固定資産の所有者に課することとされている（地方税法342条1項、343条1項、市税条例33条1項）。

基準年度（本件の場合は、昭和33年度から起算して3の倍数の年度を経過したごとの年度）に係る家屋に対して課する固定資産税の課税標準は、当該家屋の基準年度に係る賦課期日（当該年度の初日の属する年の1月1日）における価格で、家屋課税台帳等に登録されたものとされる（地方税法349条1項、市税条例34条、40条）。なお、「価格」とは、適正な時価をいう（地方税法341条5号）。

第二年度（基準年度の翌年度）、第三年度（第二年度の翌年度）の課税標準は、原則として、当該家屋に係る基準年度の固定資産税の課税標準の基礎となった価格で、家屋課税台帳等に登録されたものとされている（同法349条2項、3項、市税条例34条）。

（イ）都市計画税

都市計画税は、都市計画法に基づいて行う都市計画事業等に要する費用に充てるため、市町村が課することができる市町村税（目的税）の一種である。

都市計画税の課税客体は、市町村の区域で都市計画法5条の規定により都市計画区域として指定されたもののうち同法7条1項に規定する市街化区域内に所在する土地及び家屋であり、当該土地又は家屋の所有者に課することとされている（地方税法702条1項、市税

条例90条1項)。

都市計画税の課税標準は、固定資産税の課税標準となるべき価格と同一である（地方税法702条）。

イ 固定資産税・都市計画税の賦課徴収手続

(ア) 固定資産の評価・価格の決定の概要

a 市町村長は、原則として、総務大臣が定める固定資産評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならない（地方税法403条1項）。

b 市町村長の指揮を受けて固定資産を適正に評価し、かつ、市町村長が行う上記価格の決定を補助するため、市町村に固定資産評価員を設置するものとされ（地方税法404条1項）、また、市町村長は、必要があると認める場合には、固定資産評価員の職務を補助させるため、固定資産評価補助員を選任することができる（同法405条）。被告においても、固定資産評価員及び固定資産評価補助員（以下両者を併せて「固定資産評価員等」という。）が選任されている（市税条例50条、固定資産評価補助員規程）。

市町村長は、固定資産評価員又は固定資産評価補助員に、当該市町村所在の固定資産の状況を毎年少なくとも一回実地に調査させなければならないこととされ（以下「実地調査」という。地方税法408条。）、固定資産評価員は、実地調査の結果に基づいて土地又は家屋の評価をしなければならず（同法409条1項）、その評価をした場合には、遅滞なく評価調書を作成し、市町村長に提出しなければならない（同条4項）。なお、家屋の具体的な評価方法については、後述する。

c 評価調書を受理した市町村長は、これに基づき、毎年3月31日まで（平成14年法律第17号による改正前の地方税法（以下「改正前の地方税法」という。）においては、毎年2月末まで）に固定資産の価格を決定し、直ちに固定資産課税台帳（土地課税台帳、土地補充課税台帳、家屋課税台帳、家屋補充課税台帳及び償却資産課税台帳を総称するものである。）に登録しなければならず、固定資産課税台帳に登録すべき固定資産の価格等の全てを登録した場合は、直ちにその旨を公示しなければならない（地方税法410条1項、411条1・2項）。

(イ) 固定資産税の賦課徴収

固定資産税の徴収は、普通徴収の方法、すなわち、徴税吏員が納税通知書を当該納税者に交付することによって徴収する方法によらなければならない（賦課課税方式ともいう。地方税法1条1項7号、364条1項、市税条例42条。）。したがって、市町村が、固定資産課税台帳に登録された固定資産の価格を課税標準とし、税額を計算した上で、納税者に対し納税通知書を交付することとなる。

(ウ) 固定資産税の納期

被告における固定資産税の納期は、第1期が4月1日から同月30日まで、第2期が7月1日から同月31日まで、第3期が12月1日から同月31日まで、第4期が翌年2月1日から同月末日までとされている（市税条例41条）。

(エ) 賦課根拠の開示

a 課税明細書の交付

市町村は、家屋に対して課する固定資産税を徴収しようとする場合においては、総務省令で定めるところによって、当該家屋について家屋課税台帳等に登録された所在、家屋番号、種類、構造、床面積及び当該年度の固定資産税に係る価格を記載した文書（課税明細書）を当該納税者に交付しなければならない（地方税法364条3項）。

b 家屋価格等縦覧帳簿等の縦覧

市町村長は、固定資産税の納税者が、納付すべき当該年度の固定資産税に係る家屋について、家屋課税台帳等に登録された価格（以下「登録価格」という。）と当該家屋が所在する市町村内の他の家屋の価格とを比較することができるよう、原則として、毎年4月1日から、4月20日又は当該年度の最初の納期限の日のいずれか遅い日以後の日までの間、その指定する場所において、家屋価格等縦覧帳簿又はその写しを、家屋の固定資産税の納税者の縦覧に供しなければならない（地方税法416条1項。なお、改正前の地方税法には、同様の定めはない。）。

c 固定資産課税台帳の閲覧

市町村長は、納税義務者その他の政令で定める者の求めに応じ、固定資産税課税台帳のうちこれらの者に係る固定資産として政令で定めるものに関する事項が記載されている部分又はその写しを、これらの者の閲覧に供しなければならない（地方税法382条の2第1項。なお、改正前の地方税法415条1項においては、3月1日から20日以上の間、固定資産課税台帳又はその写しを関係者の縦覧に供しなければならないとされていた。）。

(オ) 都市計画税の賦課徴収・納期

都市計画税の賦課徴収は、固定資産税の賦課徴収の例によるものとし、特別の事情がある場合を除くほか、固定資産税の賦課徴収とあわせて行うものとされている（地方税法702条の8第1項、市税条例92条）。

ウ 家屋の評価方法

前述（イ（ア）b）の家屋の評価は、木造家屋及び非木造家屋の区分に従い、各個の家屋について評点数を付設し、当該評点数に評点一点当たりの価額（被告においては、簡易構造の建物を除き、1.10円）を乗じて各個の家屋の価額を求める方法によるとされる（固定資産評価基準（以下「評価基準」という。）第2章第1節一・三、第4節二）。非木造家屋に関する評価方法は、以下のとおりである。

(ア) 評点数の付設

非木造家屋の評点数は、原則として、当該非木造家屋の再建築費評点数を基礎とし、これに損耗の状況による減点補正率を乗じて付設するものとされる（評価基準第2章第3節一）。

評点数＝再建築費評点数×経過年数に応ずる減点補正率

a 再建築費評点数

在来分の非木造家屋に係る再建築費評点数は、前年度の再建築費評点数に、評価基準に定められている再建築費評点補正率を乗じる方法により求めることとされる（評価基準第2章第3節四）。

再建築評点数＝基準年度の前年度における再建築費評点数×再建築費評点補正率

b 損耗の状況による減点補正率

非木造家屋の損耗の状況による減点補正率は、経過年数に応ずる減点補正率（以下「経年減点補正率」という。）によるものとされる（ただし、天災、火災等の事由により経年減点補正率によることが適当でないと認められる場合においては、損耗の程度に応ずる減点補正率によるものとされる。）。経年減点補正率は、通常の維持管理を行うものとした場合において、その年数の経過に応じて通常生ずる減価を基礎として定めたものであって、非木造家屋の構造区分に従い、「非木造家屋経年減点補正率基準表」（以下「本件基準表」という。）に示されている当該非木造家屋の経年減点補正率によって求めるものとされる（評価基準第2章第3節五）。

本件基準表は、7種類の用途別に区分された上、用途別区分7については、以下のとおり、3種類の用途別に区分され、それぞれの中で建物の構造別にさらに区分されている（評価基準別表第13）。

7 工場、倉庫、発電所、変電所、停車場及び車庫用建物

（1）一般用のもの（（2）及び（3）以外のもの）

（2）塩素、塩酸、硫酸、硝酸その他の著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるもの、冷凍倉庫用のもの及び放射性同位元素の放射線を直接受けるもの

（3）塩、チリ硝石その他の著しい潮解性を有する固体を常時蔵置するためのもの及び著しい蒸気の影響を直接全面的に受けるもの

（イ）在来分の家屋に係る価額の据置措置

在来分の家屋については、上記方法により算定された家屋の価額又は前年度の価額のいずれか低い価額によって、当該年度の価額を求めることとされている（評価基準第2章第4節三）。

エ 価格の修正手続

市町村長は、固定資産課税台帳に登録すべき固定資産の価格等の全てを登録した旨の公示（イ（ア）c）の日以降において、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おいては、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、又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（地方税法417条1項）。

市町村長は、固定資産の価格等を修正して登録した場合においては、固定資産税の賦課後

であっても、修正して登録された価格等に基づいて、既に決定したその賦課額を更正しなければならない（同法420条）。

そして、市町村長は、過誤納に係る市町村の徴収金があるときは、政令で定めるところにより、遅滞なく還付しなければならない（地方税法17条）。

オ 委任

被告における固定資産税の賦課・徴収に関する事務は、原則として、市長から賦課期日現在における固定資産所在の区の区長に委任されている（区長委任規則2項4号・4号の2、名古屋市市税条例施行細則3条）。

カ 争訟方法

（ア）賦課決定に対する争訟方法

a 不服申立て

固定資産税の賦課決定に対しては、不服申立てを行うことができる。被告の場合は、固定資産税の賦課に関する事務が区長に委任されていることから、被告代表者たる名古屋市長に対する審査請求による（地方税法19条1号、行政不服審査法5条1項1号本文）。

審査請求は、原則として、処分があったことを知った日の翌日から起算して60日以内かつ処分があった日の翌日から起算して1年を経過する前にしなければならない（同法14条1項、3項）。

b 賦課決定に対する処分取消しの訴え

上記審査請求に対する裁決を経た後に、裁決のあったことを知った日から6か月を経過する前かつ裁決の日から1年を経過する前に、賦課決定に対する処分取消しの訴えを提起することができる（地方税法19条の12、行政事件訴訟法8条1項ただし書、14条3項）。

（イ）価格に対する争訟方法

a 固定資産評価審査委員会に対する審査の申出

固定資産税の納税者は、登録価格（平成11年法律第15号による改正前の地方税法によれば、「固定資産課税台帳に登録された事項」）について不服がある場合には、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。

当該審査は、固定資産課税台帳に登録すべき固定資産の価格等の全てを登録した旨の公示（イ（ア）c）の日から納税通知書の交付を受けた日後60日までの間（改正前の地方税法では、固定資産課税台帳の縦覧期間の初日から納税通知書の交付を受けた日後30日までの間）に申し出なければならない（地方税法432条1項本文）。

b 固定資産評価審査委員会による審査の決定に対する取消しの訴え

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（地方税法434条1項）。

c 争訟方法の制限

地方税法432条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納税者は、上記 a b の方法によることによつてのみ争うことができる（同法434条2項）。

（ウ）都市計画税に係る不服申立て等

都市計画税の賦課徴収に関する修正の申出及び不服申立て並びに出訴については、固定資産税の賦課徴収に関する修正の申出及び不服申立て並びに出訴の例によるものとされる（地方税法702条の8第2項）。

（2）本件倉庫に係る固定資産税等に関する事実経過

ア 原告らは、いずれも倉庫業等を営む法人である。

イ 本件各倉庫は、それぞれ別紙物件目録記載の建築年に建築されて以降、少なくとも平成13年度の固定資産税等の賦課期日に至るまで、別紙物件目録Ⅰ記載の各物件については原告A（以下「原告A」という。）が、同目録Ⅱ記載の各物件については原告B（以下「原告B」という。）が所有していた。

ウ 名古屋市C区長、D区長、E区長及びF区長（以下これら4区長を併せて「本件各区長ら」という。）は、本件各倉庫のうち、各区内所在のものについて、別表1及び2の「実際の評価額及び税額」欄中「当該年度評価額」欄記載のとおり本件各倉庫の価格を決定した（以下「本件各価格決定」という。）上、原告らに対し、別表1及び2の「実際の評価額及び税額」欄中「税額」欄記載のとおり、本件各倉庫の固定資産税等の賦課決定を行った（以下「本件各課税処分」といい、本件各価格決定と併せて「本件各課税処分等」という。）。なお、本件各区長らは、本件各倉庫の価格を決定するに際し、経年減点補正率について、本件基準表7（1）を適用して算出した。

エ 原告Aは、遅くとも、昭和46年度から平成13年度までの各年度の第4期納期限である翌年2月末日までに、また、原告Bは、遅くとも、昭和54年度から平成13年度までの各年度の第4納期限である翌年2月末日までに、それぞれ、被告に対し、ウの賦課決定に係る税額の固定資産税等を納付した。

オ 平成18年4月4日、原告AのG取締役らが、F区役所区民生活部税務課家屋係を訪れ、固定資産課税台帳の閲覧を求めるとともに、別紙物件目録Ⅰ1記載の固定資産課税台帳の価格と企業会計帳簿の価格とが乖離しているとして、固定資産税の評価の手法について説明を求めた。（甲12号証）

カ 同年5月26日、本件各区長らは、地方税法417条1項に基づき、本件各倉庫の平成14年度から平成18年度まで（ただし、別紙物件目録Ⅰ6、7記載の各物件については、平成14年度から平成16年度まで）の価格を修正し、固定資産課税台帳に登録した上で、同法420条に基づき、本件各倉庫の固定資産税等の減額更正をした。なお、当該価格の修正の際、本件各区長らは、経年減点補正率について、本件基準表7（2）を適用（ただし、別紙物件目録Ⅰ3及びⅡ2記載の物件については、倉庫部分のみ）して算出した。（甲1号証の1ないし3・5ないし10、甲2号証の1ないし19）

キ 同年5月29日、本件各区長らは、原告らに対し、カの修正された価格を固定資産課税台帳

に登録した旨の通知等を行った。その後、原告らは、被告から、平成14年度から平成17年度までの固定資産税等について、既納付の固定資産税等の税額と、カの減額更正後の固定資産税等の税額との差額の還付（各年度の法定納期限（地方税法又は同法に基づく条例の規定により地方税を納付し、又は納入すべき期限をいい、地方税で納期を分けているものの第二期以降の分については、その第一期分の納期限をいう。地方税法11条の4第1項。）の翌日から年4.1%の割合による還付加算金を含む）を受けた。（甲3号証の1ないし19）

ク 同年9月15日、被告財務局長は、家屋の評価事務の実施に関する基本的事項を定めた「家屋評価事務取扱要領（昭和54年3月7日付け54財固第11号各区長あて財務局長通達）」（以下「取扱要領」という。）について、非木造家屋の経年減点補正率算定に関し、本件基準表7（2）（3）の適用に当たって留意すべき点を加える旨の改正を行い、各区長に通知した（乙12号証。以下「本件通達」という。）。

ケ 原告らは、平成18年9月12日の本訴提起に至るまで、本件各倉庫の登録価格又は本件各課税処分等に関して、上記（1）カの各争訟方法に及んだことはない。（弁論の全趣旨）

2 争点

- （1）課税処分固有の不服申立手続を経ずに、課税処分の違法を理由とする国家賠償を請求することが許されるか
- （2）本件各課税処分に国家賠償法上の違法性があるか
- （3）本件各課税処分に国家賠償法上の過失があるか
- （4）損害の範囲
- （5）消滅時効

3 争点に関する当事者の主張

- （1）争点（1）（課税処分固有の不服申立手続を経ずに、課税処分の違法を理由とする国家賠償を請求することが許されるか）について

（原告らの主張）

ア 本件国家賠償請求訴訟が許されること

（ア）国家賠償法に基づく請求をするに当たっては、加害行為が行政処分であってもあらかじめ取消訴訟を提起し取消判決を得ておく必要はないとするのが確定した判例である。

（イ）被告は、地方自治体の賦課権との公平という観点から国家賠償請求は認められないと主張する。しかしながら、かかる主張は単なる一般論であり、行政処分の違法を理由とする国家賠償請求訴訟では処分の取消判決を得なければならないとの法律上の規定がない以上、公平云々は何ら理由たり得ないものといわざるを得ない。

（ウ）被告は、固定資産税等に関する争訟手段によっていない場合には、国家賠償法による損害賠償請求をすることはもはや許されないと主張する。固定資産課税台帳に登録された事項について、審査の申出の方法によって争うべきものとされている理由は、技術的な問題ともいえるこれらの事項に関しては、できる限り課税処分前に処理しておくことが望ましいと考えられたためであるとされている。そして、取消訴訟や審査の申出は、専ら租税の

賦課処分の効力を争うものであるのに対して、原告らは、被告には経年減点補正率の適用にあたっての重大かつ明白な誤りがあり、それがひいてはその認定に起因する固定資産税の賦課処分自体が違法であることを理由とする国家賠償請求をしているものである。かかる請求は、租税の賦課処分の効力を問うのとは別に違法な租税の賦課処分によって被った損害の回復を図ろうとするものであって、両者はその制度の趣旨や目的を異にし、租税の賦課処分に関することだからといってその要件を具備する限り国家賠償請求が許されないと解すべき理由はない。被告は、原告らが、最大で30年以上もの間、固定資産税等に係る救済手続を利用しなかったことを問題にするが、被告が誤った認定判断をしなければこのようなことにならなかったことをことさら無視するものであり、後述のように、被告には課税処分に当たっての重大な違法性があるので、かかる主張をすることは許されない。

イ 本件各課税処分に無効原因があること

後記（被告の主張）イの考えに立つとしても、以下のとおり、本件各課税処分は単に取り消し得べきものとどまらず、無効なものといわざるを得ないから、国家賠償請求が認められるべきである。

（ア）本件各課税処分の瑕疵が重大であること

- a 被告が、本件各倉庫に関して、本件基準表7（2）の定める正しい経年減点補正率を当てはめていれば、原告らは、これまでに多大な税金を支払う必要はなかった。本件基準表7（2）の「経過年数」は最長26年であり、本件基準表7（1）の「経過年数」は最長45年であって、その差は膨大なものであり、本件基準表を正しく当てはめるか否かによって課税額は大幅に異なってくるのであるから、その過誤は重大である。

なお、被告は、「冷凍倉庫用のもの」について法令に一義的な定義規定がない旨主張するが、財団法人地方財務協会発行の「固定資産評価基準に基づく損耗の状況による減点補正率適用の手引」（甲10号証）によれば、「冷凍倉庫用のもの」には、冷蔵倉庫、低温倉庫及び氷の貯蔵庫の用に供される建物も含まれるとしており、これに従えば、本件各倉庫が「冷凍倉庫用のもの」であるとの判断を誤ることはなかったものである。

- b 固定資産評価員等には、实地調査を充実させ、正確な価格の評価をすることができるよう、固定資産の实地調査をする上で必要な場合においては、質問をしたり、建物の中に入って検査するなどの質問検査権も認められている（地方税法353条）。かかる権利まで認められていることからすると、固定資産評価員等に課せられた实地調査とは、単に市内を年間数回に分けて歩き回ったり、平常時に不動産の状況の変化に留意して見分する程度では足りず、本件各倉庫のような建物の場合には、少なくとも建物内に入って構造等を実際に調査すべきものである。实地調査は、地方税法408条の規定の表現から見ても、単なる訓示規定ではなく、市町村長に法的義務を課す強行規定といわなければならない。实地調査を欠いた評価は重大な違法性を帯びるものというべきである。

本件において、被告が、取扱要領に従い、〈1〉資料の活用、实地調査、納税者に対する質問等のあらゆる方法によって課税客体の完全把握並びに適正かつ公正な評価をする

よう努めるなどして、課税の公正の確保に万全を期し、〈2〉異なった区に所在する本件各倉庫について各区相互に密接な連携を保ち、評価資料その他参考となる情報の交換や財政局との協議及び連絡を行い、〈3〉適切な調査計画を策定して家屋の実地調査を毎年1回以上実施し、〈4〉調査方法として当該家屋の内部に立ち入って行い、〈5〉当該建築物の用途を客観的に社会通念に従って判断していれば、本件各倉庫に対する適正な課税をすることは容易に可能であったにもかかわらず、被告はこれを怠り、新築時におおざなりに実地調査をただけで、その後漫然と放置してきたために、適正な評価を誤ったものである。のみならず、その後も評価を是正する機会は毎年あったにもかかわらず、原告らが指摘するまで放置し続けてきたために原告らに多大な損害を被らせたものであり、被告に重大な瑕疵が存することは明らかである。

- c 被告は、固定資産の状況を知りうる程度に行われれば足りる、一般的には外部のみを調査することによって評価することもやむを得ないものと解されているなどと主張するが、実地調査の規定は、納税者の実体的な権利を実現するための手続保障を定めた規定というべきであり、被告の主張は法を遵守しようとしてこなかった姿勢を正当化しているものであり、開き直りである。

(イ) 本件各課税処分 of 瑕疵が明白であること

- a 瑕疵が客観的に明白であるということは、処分関係人の知、不知とは無関係に、また、権限ある国家機関の判定を待つまでもなく、何人の判断によってもほぼ同一の結論に到達しうる程度に明らかであることを指すとされている。

そして、本件は、事実誤認という事例ではなく、被告が本件各倉庫に対する課税処分をするに当たって判断資料に不足はないが、その判断資料の法解釈を誤った事案である。著しく経験則に反する評価方法による認定による瑕疵は、個人の判断によってもほぼ同一の結論に到達しうるほど明白なものとされている。

原告らが被告に提出した本件各倉庫の図面には、凡例欄に防熱パネルや防熱建具の記載があったり、図面中に「-25℃」「-30℃」「冷凍室」「防熱扉」といった記載があるところ、被告担当職員は、当該図面のみならず現地を確認しているはずであるから、本件各倉庫を「冷凍倉庫用のもの」と認定判断することは通常人であれば誰でも可能なことである。にもかかわらず、被告が、本件各倉庫を「冷凍倉庫用のもの」と判断しなかったのは、著しく経験則に反する評価方法による認定に他ならず、被告の瑕疵は客観的に明白なものというべきである。

- b 被告は、本件基準表7(2)を適用すべき倉庫すべてに誤った基準を適用していたわけではなく、60棟中16棟の倉庫には正しい経年減点補正率を適用していた。その意味において、被告の本件各課税処分には明白な過誤があったものといわなければならない。
- c 被告は、「冷凍倉庫用のもの」に当たるか否かは、著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるようなものと同等な倉庫であるか等の判断が必要である旨主張するが、「冷凍倉庫用のもの」という表現は極めて明確なものであって、何人の判断

によってもほぼ同一の結論に到達しうる程度に明らかであるというべきである。なお、本件各倉庫と同様の冷凍倉庫に対する経年減点補正率の適用を誤った事案において、20年間分の過誤納金を返金している地方自治体が多数存するが、これは当該地方自治体自身において明白な過誤であると自認しているからに他ならない。

また、大阪市のように、「冷凍倉庫用のもの」の解釈を明確に定めることは容易なことであるから、これを怠ってきたためなされた本件各課税処分 of 瑕疵は明白である。

(ウ) なお、課税処分については、〈1〉課税要件の根幹に関わるような重大な瑕疵があり、かつ、〈2〉行政手続の安定・円滑性を考慮したとしても、その不利益を被課税者に強いることが著しく不当であると認められるような例外的事情がある場合には、当該処分は当然に無効と解されており（最判昭和48年4月26日）、瑕疵の明白性を問題としていない。

被告は、納税者に対する価格の情報開示制度があるから、原告らが不服申立てをする機会が与えられてきたという。しかし、家屋価格等縦覧帳簿に同一の種類構造の冷凍倉庫が登載されているとは限らず、仮にあったとしても本件各倉庫と面積等が異なることから、これによって評価内容や算出根拠を知ることはおよそ不可能である。また、固定資産課税台帳及び課税明細書によっても、再建築費評点数や経年減点補正率を知ることはできず、原告らは価格といういわば結論部分だけの開示を受けているにすぎない。このような情報開示は、固定資産の評価の内容や税額の算出根拠等の情報を開示するものとしては極めて不十分なものといわざるを得ず、およそ不服を述べる機会すら与えられていないに等しいといつてよい。

(被告の主張)

ア 地方税法上の救済手続を経ずに国家賠償請求を行うことは許されないこと

(ア) 固定資産税の課税に関する争訟の方法は、前記前提事実等のとおり、〈1〉賦課決定に対する不服申立て及びこれを前提とする処分取消しの訴え（1（1）カ（ア））、〈2〉登録価格についての固定資産評価審査委員会に対する審査申出及び審査申出に対する決定の取消しの訴え（1（1）カ（イ））、があり、各々に申立て・訴え提起の期間制限が定められている。しかも、登録価格については、地方税法上、その瑕疵の内容・原因の如何を問わず、上記〈2〉の手続によってのみ争うことができるとされ（1（1）カ（イ）c）、上記〈1〉の手続において、上記〈2〉の手続を経ることなく価格の不当を主張することもできない。さらに、第二年度・第三年度の価格については、審査の申出の内容についても制限がされている（1（1）カ（イ）a）。これらの期間及び争訟方法の制限は、租税法律関係の早期確定を図り、もって税務行政の安定とその円滑な運営を確保しようとしたものと解される。

また、課税証明書の交付制度、家屋価格等縦覧帳簿の縦覧制度、固定資産課税台帳の閲覧制度（1（1）イ（エ））など、納税者が、固定資産の価格や税額が適正であることを確認することができる様々な手段が講じられている。

このように、固定資産税等に関しては、その他の地方税よりも救済制度が詳細に規定されており、納税者が十分な権利保護を受けられるようになっており、かつ、固定資産税制

度の特殊な課税方式に起因して、争訟方式の制限が特に法定されているにもかかわらず、これらを捨象し、納税者が上記救済手続を全く利用しないまま、要件が別異であるからという理由で、国家賠償請求が何の制限もなく認められるということは、法理上許されない。

本件において、原告らは、本件各倉庫に対して固定資産税等が課されることとなった年度から最大で30年以上もの間、上記救済手続を利用せず、被告に何らの指摘もしなかったのであるから、たとえ固定資産の評価に関して無効原因があろうとも、原告らが、国家賠償法に基づき損害賠償請求することはもはや許されないというべきである。

(イ) 前述のように、地方税法において、固定資産の価格の確定方法を定め、争訟方法の限定をしているのは、課税価格の早期確定のためであり、かようなルールを設定しておかないと賦課課税システムが維持できないからに他ならない。この見地からすれば、課税客体の「価格」の計算過程に過誤があり、その過誤が取消原因にとどまるものか、無効原因とすべきかによって当該手続の履践の要否を決すべきでないし、無効原因を構成すべき過誤があるから、かかる手続を踏まなくても国家賠償請求ができるとするものも正当でない。このような主張は、地方税法の課税価格確定ルールを努力規定化するものである。

(ウ) 強制競売事件に関して、最高裁判所は、「…執行裁判所みずからその処分を是正すべき場合等特別の事情がある場合は格別、そうでない場合には権利者が（強制執行法に定める）手続による救済を求めることを怠ったため損害が発生しても、その賠償を国に対して請求することはできないものと解するのが相当である」と判断している（最高裁判所昭和57年2月23日判決・民集36巻2号154頁）。これを本件にふえんすれば、「課税庁である被告がその賦課処分を更正すべき特別の場合」とは、納税義務者を誤る、課税物件でないのに課税する、課税価格として維持するのを相当としないような過大な課税価格を固定資産課税台帳に登録するといったケースであり、本件はそのようなケースに該当しない。原告らが発生したと主張する損害は、原告らが不服申立方法を期間内にとらなかった結果として、固定資産の価格が確定した結果であり、これによって、仮に原告らに超過納税義務が発生したとしても、それを「損害」として賠償を請求することは許されない。

(エ) 加えて、固定資産税に係る賦課決定は、法定納期限の翌日から起算して5年を経過した日以後においてはすることができないし（地方税法17条の5第3項）、偽りその他不正の行為により、その全部又は一部の税額を免れた地方税についての賦課決定であっても、法定納期限の翌日から起算して7年を経過した日以後はすることができない（同条4項）。

それにもかかわらず、納税者が国家賠償請求という手続を選択することにより、実質的に地方税法上の期間制限を超えて税額が還付されるのと同じ効果をもたらす可能性が与えられるとすれば、地方税法の規定により厳格に期間制限の適用を受ける地方自治体の賦課権との関係は著しく公平を欠く。

したがって、かかる観点からも、租税債権についての国家賠償請求を認めることは許されないというべきである。

イ 課税処分が取り消し得べきものととどまる場合は、これを取り消さずに国家賠償請求を行

うことは許されないこと

アの点を措くとしても、課税処分が取り消し得べきものとどまる場合は、これを取り消した上でなければ国家賠償請求はなし得ない。

(ア) 本件各課税処分は、固定資産税・都市計画税という税金（金銭）の納付を原告らに義務づける法的効果を発生させるもので、本件各課税処分が違法と認定されれば、当然の法的効果として納税者の納税義務が消滅する法律関係にある。よって、原告らの求める損害（過納税金）とは、本件各課税処分の（一部）取消しによって、原告らの納税義務という法的効果の発生が（一部）取り消された結果、還付・返還される税金そのものである。

すなわち、賦課決定の効力とその求める損害の内容は、同一であるか裏腹の関係にあるといえるから、国家賠償請求が認容されることにより、原告らは、行政行為（本件各課税処分）が（一部）取り消されたものと実質的には同じ法的地位を取得し、取消訴訟で取り消された結果と同一の金銭的収益（経済的效果）を享受することとなる。このような場合にも直ちに国家賠償請求が可能であるとする、実質的には、当該課税処分を取り消すことなく過納金の返還請求を認めたのと同じ効果が生じることとなり、不服申立期間の制限等により課税処分を早期に確定させて徴税行政の安定とその円滑な運営を確保しようとした法の趣旨が没却される結果を招来する。

したがって、課税処分の違法を理由とする国家賠償請求については、当該課税処分が無効なものでなく取り消し得べきものとどまる場合は、これを取り消した上でなければ国家賠償請求はなし得ないものと解するのが相当であるというべきである。

(イ) 国家賠償請求の場合は、公務員の故意・過失の要件が加重されているが、たまたま公務員の過失等が認定できるものは不服申立制限等と無関係に救済されるというなら、行政行為の違法性事由の原因に付加されて公務員の過失等がある場合はそもそも公定力ないし取消訴訟の排他的管轄等の適用を事実上認めないこととなる。現行行政法規が、取消訴訟制度を典型的に法定し、不服申立てについて厳格な期間制限規定を用意していることに照らせば、行政行為の効力を実質的に排除し、行政行為の効果と損害の内容が同一であるか裏腹の関係にある場合や、課税処分取消訴訟と国家賠償請求とが結果において目的を共通とするような場合にまで、安易に国家賠償請求訴訟の提起を認容し、結果として取消訴訟と同一の目的を達成することは、法律の根拠なしにはなし得ないというべきである。

ウ 本件各課税処分に無効原因がないことについて

以下のとおり、本件各課税処分は当然無効といえないから、国家賠償請求は許されない。

(ア) そもそも、本件各倉庫が、建築時ないし開始時において、また、その後も変わらず継続的に「冷凍倉庫用のもの」であったか否かは明らかでない。

(イ) 本件各課税処分には、〈1〉課税要件の根幹についての内容上の過誤がなく、また、〈2〉処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような以外的な事情がないこと。

〈1〉 a 本件は、課税客体が事実として明らかに存在していないのに課税しているとか、

課税客体を取り違えて課税したといったものではなく、経年減点補正率を選択・適用する際の、「冷凍倉庫用のもの」という課税要件上の一要素である定義・概念規定の解釈・適用基準に関するものにすぎない。

- b また、「冷凍倉庫用のもの」の解釈について、評価基準自体に明確な定義規定がなく、他の法令にもかかる概念の不確定性を解消・補充するに足る規定がない事案である。

原告らは、「固定資産評価基準に基づく損耗の状況による減点補正率適用の手引」に、「冷凍倉庫用のもの」がどのようなものかが明確にされていると主張する。しかし、そもそも当該手引は単なる一解説書に過ぎず、総務省もそのような解釈を採っておらず、かかる解釈が一般的に通有していたものではない。また、当該手引の後に財団法人資産評価システム研究センターが発行した「固定資産税家屋評価事務マニュアル非木造編平成18基準年度版」には、当該手引と同様の記述が多いにもかかわらず、当該手引の「冷凍倉庫用のもの」に関する記述を記載しておらず、その他かかる解釈を述べた書籍は存在しない。したがって、被告は、当該手引を参考にしていなかったものであるし、このような損耗の実体を考慮しない画一的な解釈は適切でない。

被告には、本件基準表7（2）の「冷凍倉庫用のもの」の解釈適用について、その文言の全体的表現、本件基準表7（1）と（2）の位置づけや経年減点補正率に関する顕著な差異に照らし、「冷凍倉庫用のもの」の適用をその相互関連・相互比較の中で慎重かつ公平に解釈・判断することが義務づけられているのであり、単に冷凍食品を貯蔵すると申告されるだけで機械的に「冷凍倉庫用のもの」と認定するのではなく、倉庫の冷凍能力や実際の冷凍状態、冷凍温度など当該建物の減価率に与える特殊環境要素を総合して本件基準表7（2）の適用の有無を判断することは、税務行政における合法性の原則あるいは公平性の原則により合致するものである。

- c 原告らは、被告の实地調査が不十分である旨主張するが、实地調査の調査期間は短期間に限られているところ、名古屋市内における固定資産税の対象となる家屋の総数は61万1477棟であり、これを140人程度の職員で調査を行わなければならないのであるから、地方税法408条の实地調査の程度は、すべての固定資産について細部まで行う必要はなく、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で足りると解されている。

- d したがって、租税要件の根幹についての内容上の過誤があるとはいえない。

〈2〉地方税法は、固定資産税に関して、固定資産課税台帳に所有者として登録されている者を納税義務者とし、登録価格を課税標準として課される「台帳課税主義」を採用し、納税者に対する価格の情報開示制度を用意し（1（1）イ（エ））、他方、課税客体のあらゆるすべての価格に係る争訟方法・期間を法律上限定しているが、それは、膨大な固定資産評価事務の実情や価格算定に係る特殊技術的理由等を背景として、徴税行政の安定

とその円滑な運営の要請として合理的であり、期間制限を徒過した結果発生するところの被課税者の不利益を、当該被課税者に甘受させることを法が許容しているものである。また、本件においては、経年減点補正率の適用を異にした結果の金額的乖離は、多年度にわたる累積集計額としてはともかく、単年度価格としては顕著なものとはいえず、被課税者の不利益を法制度上甘受させることを、徴税行政の安定、特に課税標準「価格」の早期確定の要請の見地から、著しく不当と認定すべき事案でもない。

原告らは、被告が用意している固定資産税の情報開示手段は不十分である旨主張するが、固定資産税の課税標準は「価格」であり、固定資産評価審査委員会に対する審査の申出やその後の訴訟において納税者が争うのは「価格」の多寡であるところ、被告は、地方税法が定める情報開示に関する各規定に従い、納税者に「価格」ないしは「税額」に関する情報を適切に開示してきたものである。原告らは、これらの法定された情報開示手続又は救済手続を利用して、価格や税額の算出過程について被告に説明を求めさえすれば、それらの算出過程を容易に知り得る立場にあったにもかかわらず、自らその権利を行使しなかったのであるから、被告が非難されるいわれはない。

したがって、本件においては、処分による不利益を甘受させることが著しく不当と認められるような例外的な事情はない。

(ウ) 本件各課税処分の瑕疵が重大又は明白でないこと

本件各課税処分に瑕疵がないことについては、上記（イ）〈1〉のとおりである。

また、仮に本件各課税処分に瑕疵があったとしても、以下のとおり明白な瑕疵であるとはいえない。

- a 明白な瑕疵とは、処分成立の当初から、誤認であることが外形的に明白である場合を指す。そして、瑕疵が明白であるかどうかは、処分の外形上、客観的に、誤認が一見看取しうるものであるかどうかにより決すべきものであって、行政庁が怠慢により調査すべき資料を見落としたかどうかは、処分に外形上客観的に明白な瑕疵があるかどうかの判定に直接関係を有するものではなく、行政庁がその怠慢により調査すべき資料を見落としたかどうかにかかわらず、外形上、客観的に誤認が明白と認められる場合には、明白な瑕疵があるというを妨げないと解されている。

なお、客観的に明白とは、処分関係人の知、不知とは無関係に、特に権限ある国家機関の判断を待つまでもなく、何人の判断によっても、ほぼ同一の結論に到達しうる程度に明らかであることを指す。

- b 本件基準表は7種類の用途別に区分されているが、評価基準には、それらの用途の定義規定もなく、具体的な例示もない。そのため、評価対象となる家屋にどの用途の区分の経年減点補正率を適用すべきであるのかは、登記簿上の種類、又は屋号などの形式的な情報によって機械的に判断することはできず、個々の家屋の構造や使用実態等を総合的に考慮し、損耗の程度が基準表のどの区分に類似しているかが重視されなければならないものである。

とりわけ、本件基準表 7 に、(2) (3) として、通常の経年減点補正率を超える減点補正率が定められた趣旨から考えれば、本件基準表 7 (2) (3) は、当該家屋の使用実態等から、部分別損耗減点補正率基準表(「天災、火災その他の事由により当該家屋の状況からみて経年減点補正率によることが適当でない認められる場合」に適用される家屋の損耗の程度に応ずる減点補正率を定めた表。以下「損耗減点補正率基準表」という。)に示されるような損耗の状況に至ると見込まれる場合に、あらかじめ、本件基準表 7 (2) (3) を適用することによって、通常の経年減点補正率を超えた減点補正率を適用することを認めた規定であると考えるのが妥当である。そうであれば、本件基準表 7 (2) を適用するか否かについては、同じ構造区分別・用途区分別に区分される家屋における損耗の状況との差異について、当該家屋の使用実態等から、損耗減点補正率基準表に示されるような具体的な損耗が見込まれるかなどの観点から総合的に判断すべきである。原告らが(原告らの主張)イ(ア) a で主張するような、損耗の実体を考慮しない画一的な解釈は、法令等の趣旨に必ずしも合致する解釈とはいえない。

そこで、被告においては、本件基準表 7 (2) (3) の適用に際し、規定の全体的な表現や、それぞれの経過年数の差を比較考量し、個々の倉庫の構造や使用実態等からみて、同じ構造区分別・用途区分別に区分される家屋における損耗の状況を越えていることについて、細分化された本件基準表のどの区分に類似しているかで判断していた。特に、本件基準表 7 (2) の適用に当たっては、本件基準表の規定の表現や経過年数からみても、腐食性が著しい等一般の倉庫に比して特に損耗が著しいと認められるような特殊異例な倉庫である場合について適用されるかどうか判断することとなっていたものである。

これを本件についてみると、本件倉庫が「冷凍倉庫用」に当たるかどうかは、著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるようなものと同等な倉庫であるかといった判断が必要であるから、図面等の資料のほか、実際の使用状況、資材の施工状況等様々な状況について総合的に判断したものである。後述の(3)(原告らの主張)イ・ウの事由のみから、何人の判断によっても腐食性が著しい等一般の倉庫に比して特に損耗が著しい倉庫、すなわち本件基準表 7 (2) の「冷凍倉庫用」であるという同一の結論に到達することはない。仮に、原告ら指摘が一応不合理でないとしても、前述のとおり、行政庁が怠慢により調査すべき資料を見落とししたかどうかは、処分に外形上客観的に明白な瑕疵があるかどうかの判定に直接関係を有するものではないから、本件各課税処分は無効性の判断に影響を及ぼさない。

- c 全国の多数の市町村でも同様の問題が生じていることは、「明らかな過失」と評価される性質のものではないことを裏付ける事実でもある。
- d 原告らは、被告が「冷凍倉庫用のもの」について明示的に定義を定めていなかったことを問題視するが、明示的な定義を定めるか否かは各市町村に任されているところ、被告は、「冷凍倉庫用のもの」について明示的に定義を定めていなかったものの、経年減点補正率の趣旨に照らし、運用上、倉庫の実体等を勘案し、個別具体的に解釈・判断を

行ってきたものであり、自ら果たすべき職務を怠ってきたものでもない。

(エ) 以上のとおり、本件においては、上記いずれの基準も満たさず、本件各課税処分は無効でないから、国家賠償請求は許されない。

(2) 争点 (2) (本件各課税処分に国家賠償法上の違法性があるか) について

(原告らの主張)

本件各課税処分に重大な瑕疵があることは、(1) (原告らの主張) イ (ア) で前述のとおりである。

(被告の主張)

ア 課税処分は仮に取り消すべき違法部分があるとしてもこれが取り消されない限り適法な行政処分として法的拘束力を有するのであるから、本件各課税処分は国家賠償法上も適法な課税ないし徴税作用として扱われ違法性を認めることはできず、そこに不当利得や損害賠償を認めることはできない。

これを本件についてみると、本件各課税処分はいずれも取り消されておらず、適法な行政処分として法的拘束力を有しているから、本件各課税処分に違法性は認められず、したがって損害賠償を認めることはできないというべきである。

イ アの点を措くとしても、本件各課税処分には、課税処分上の違法自体が存在しない。

そもそも、評価基準自体には、本件基準表記載の用途の定義規定はないし、倉庫業法等の他の法令にも、「冷蔵倉庫」の定義規定は存在するが、「冷凍倉庫」の定義規定は存在しないから、本件基準表 7 (2) の「冷凍倉庫用のもの」とは、前後の法文の表現や文脈等からして、一般の倉庫との比較で腐食性が著しいものあるいは損傷が著しいなどと認められる特殊な倉庫と解釈することが相当である。しかし、被告市長又は各区長において、一般倉庫と「冷凍倉庫」との間の腐食性ないし損耗性の相違を認定しうる知見を容易に取得し得た事情はなく、倉庫業界から一般的に提言・公表等がされているものでもないし、倉庫業界から被告に対し具体的に通告・摘示されてきた経緯もない。

そこで、被告における本件基準表の適用に当たっては、本件基準表 7 (2) (3) の表現や、最長経過年数の差を比較考量し、個々の家屋の構造や使用実態等に基づいて判断したものであることは、(1) (被告の主張) ウ (ウ) b で前述のとおりである。したがって、課税処分としての違法はない。

ウ さらに、本件各課税処分が課税処分として違法であったとしても、その違法は広く行政訴訟手続において是正され救済されるべく法体制の整備がされているのであり、課税処分上の違法があることから直ちに国家賠償法上違法であるとまではいえない。

すなわち、国家賠償法上の違法性は、その立法背景・沿革及び立法趣旨からして、損害賠償責任としての公務員の行為規範違反性が訴訟課題とされるものであり、その判断要素も、行政行為の法的要件が充足しているだけでなく、行為の態様や原因といった諸般の事情を総合して判断すべきである。本件倉庫の価格の算出に当たり、本件基準表 7 (2) を適用しなかったことそれ自体が国家賠償法上の違法性を具備するものとまではいい得ない。

(3) 争点 (3) (本件各課税処分に国家賠償法上の過失があるか) について

(原告らの主張)

ア 本件においては、被告が、本件各倉庫を実地調査すれば、本件基準表 7 (2) 記載の冷凍倉庫用のものに該当することは判明し、かつそのように認定することは極めて容易であったにもかかわらず、被告は、法に定められた定例の実地調査すら怠ってきたためにその認定判断を誤り、安易に本件基準表 7 (1) に該当するものと軽信して価格を決定して土地課税台帳に登録して、当該登録に基づいて原告らに対して固定資産税を賦課し、過大な税金の支払いをなさしめてきた極めて瑕疵の程度が重大な事案というべきものである。

被告の主張によっても、少なくとも固定資産の状況を知りうる程度に実地調査が行われる必要があったところ、被告は、本件各倉庫の外形状況すら確認していなかったため、正しい経年減点補正率の適用を誤ることとなったものである。

イ 本件各倉庫には、いずれもトラックヤードがあり、毎日多数のトラックが出入りして冷凍食品等を倉庫内に搬入、搬出している。これらの外観や状況を見ることだけで本件各倉庫がいかなる用途で利用されているかは直ちに判明する。そして、本件各倉庫に立ち入り、質問すればその具体的取扱商品なども容易に知り得、本件各倉庫は冷凍倉庫であると正しく判断することが困難なことではない。現に、原告ら所有の倉庫のうち 4 つの倉庫について、被告から正しい認定判断をされているのである。

仮に、本件各倉庫の内部を実地調査しなくてよいとしても、荷物を倉庫外に一時的にでも置いていないこと、倉庫前に置かれている車両の形状や保冷カーテンがあることからしても、単に外観を見ただけで冷凍倉庫であることは分かるはずである。

ウ 例えば、原告らは、別紙物件目録記載 I 1 の倉庫について、建築基準法に基づく完了検査等を受けるに当たって、被告に対し、詳細な平面図等を添付して申請しているが、当該平面図 (甲 5 号証) には、「冷蔵庫 (−25℃)」と明記されており、当該倉庫が冷凍倉庫であることは一見して分かる状況であった。また、被告提出の本件各倉庫の平面図 (乙 16 号証) にも、「−25℃」「−30℃」「冷凍室」「防熱扉」といった記載がある。固定資産評価員等は、少なくとも完成時又はその直後ころにおいて、現場を確認し、かつ、これらの平面図を閲覧して確認しているはずであるから、冷凍倉庫としての用途であることは当然知っていたはずである。

エ 被告は、本件基準表の表現について、定義規定や具体的な例示はないとする。しかしながら、本件基準表の表現はおよそ一般人に通常理解しうる表現として記載されているところであって、何ら具体的適用において判断を誤ることのない記載といってよい。このことは、法人税法の耐用年数に関する表現にも同様の記載がなされていることからいえる。

また被告は、本件基準表 7 (2) の適用については、腐食性が著しい等一般の倉庫に比して特に損耗が著しいと認められるような特殊異例な倉庫である場合について適用されるべきであると主張する。しかしながら、本件基準表 7 (2) の表現をみれば、冷凍倉庫用のものはそれだけで損耗が著しいと判断されているところであって、何ら特殊な判断基準は要しないというべきである。

(被告の主張)

ア (1)(被告の主張)ウ(イ)〈1〉cで前述のとおり、実地調査の程度は、すべての固定資産について細部まで行う必要はなく、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で足りると解されている。原告らは、実地調査を行う場合には、外観調査では足りず、質問検査権(地方税法353条)を行使して、建物内部に立ち入って調査すべき義務があると主張するが、当該質問検査権とは、市町村の徴税吏員、固定資産評価員等が固定資産税を賦課徴収するために行使することができる権利を一般的に規定したものであり、具体的な質問検査権は、具体的な状況に応じて行使するものであって、実地調査を行うに当たって質問検査権を一律かつ義務的に行使すべきものではない。

イ 本件は、本件基準表の区分基準における用語の概念の解釈をめぐる問題があったことを原因とするものであり、原告らがいうように機械的・定型的に本件基準表のどの区分を適用すべきかが判断できるものではない。仮に、被告において、本件各倉庫の内部に立ち入った実地調査を毎年行っていたとしても、本件通達を定めるまでは、本件基準表7(2)の適用に関して何ら指標がなかったのであるから、結局のところ、本件各倉庫にいずれの補正率基準表を適用すべきであったかを容易に判断することはできない。このような事情の下では、実地調査義務の違反を厳格に過失要件の重要な要素とするのも失当というべきである。

また、保冷カーテンがある倉庫があったとしても、「冷凍倉庫」以外にも保冷が必要な倉庫は存在するものであり、保冷カーテンがあることから即「冷凍倉庫」と判断できるものではなく、まして、本件基準表7(2)を適用すべき「冷凍倉庫用のもの」と判断できるものではない。

ウ(ア)原告らは、平面図に「冷蔵庫(−25℃)」などと記載されているから、被告が本件各倉庫が冷凍倉庫であることを新築評価時において当然知り得たはずであると主張するが、「冷蔵庫」と「冷凍倉庫」とは用語上同一のものではなく、本件基準表7(2)に規定する「冷凍倉庫」がどの程度の冷凍能力以上のものをいうのか、また、どの程度の使用実態のものをいうのかについて明確な規定がなく、本件通達を定めるまでは何ら指標がなかったのであるから、建築図面にかかる記載があるからといって、本件基準表7(2)に規定するところの「冷凍倉庫用のもの」に当然該当するとはいえない。

原告らが指摘する別紙物件目録記載I1の家屋は、原告Aの本社屋でもあるところ、当該平面図(甲5号証)からは、事務所部分等冷蔵庫以外の用途に供されている部分が相当程度見受けられる。このように複数の用途に利用されている家屋にどの経年減点補正率を適用すべきかを判断することは容易でなく、当該平面図によって、本件基準表7(2)を適用すべきことが当然に明らかであったとはいえない。

(イ)原告らは、法人税法上の耐用年数表に同様の表現が記載されていることから、本件基準表に記載されている表現は、その適用に当たり何ら判断を誤ることがない旨主張するが、本件基準表は、法人税法上の耐用年数表も参考としつつ、独自に定められているも

のであり、耐用年数表に記載されている「冷蔵倉庫」と評価基準に記載されている「冷凍倉庫」とでは用語が異なっていることは明らかであるから、法人税法上の耐用年数表の適用方法を根拠として、本件基準表の適用の是非を論ずることはできない。

(4) 争点 (4) (損害の範囲) について

(被告の主張)

原告らは、実際に賦課された固定資産税額を法人税の確定申告において損金としているものと考えられるところ、損金処理によって免れた法人税については、既に3年の除斥期間を経過しており、これについて原告らは確定的に利得しているのであるから、損害から控除されるべきである。

(5) 争点 (5) (消滅時効) について

(原告らの主張)

原告らは、国家賠償法に基づき損害賠償を求めているところ、同法4条により、時効に関しては民法724条が適用され、少なくとも20年間は損害賠償義務を認めるべきである。

被告は、地方税法の規定を類推ないし準用すべきと主張するが、原告らには全く落ち度がなく、被告の重大かつ明白な過誤によって原告らが多大な損害を被っていることからすると、地方税法を類推若しくは準用するような必要性はない。

(被告の主張)

ア 本件において損害賠償が認められる場合があったとしても、固定資産税に係る賦課決定は、法定納期限の翌日から起算して5年を経過した日以後においてはすることができないから(地方税法17条の5第3項)、国家賠償請求で認容される損害賠償の期間的範囲も、かかる規定を類推ないし準用して期間制限を図るべきである。

原告らは、民法724条を適用すべきと主張するが、地方税法が、価格及び賦課決定に対する争訟方法を限定し、また不服申立ての期間制限を設けるなど、固定資産の価格の迅速な決定や課税処分 of 早期確定を企図した趣旨からすれば、20年前まで遡及した請求を是認するのは、法が定めた不服申立方法を履践しない納税者の権利保護のあり方としてあまりにも行きすぎた結果を招来するものである。

イ 仮に、原告らの主張に立脚するとしても、民法724条により、少なくとも昭和60年度以前の各年度分の固定資産税等に対する損害賠償請求権は、既に消滅している。

資料19（判番なし）

1 事件名	固定資産評価審査申出に対する決定取消請求事件
2 判決言渡し年月日	平成21年6月5日
3 裁判の結論	破棄差戻し
4 裁判所名	最高裁（第二小法廷）
5 事件番号	平成18年（行ヒ）第179号
6 上告人	西宮市
7 被上告人	■■■■■
8 出典	裁判所時報1485号 5 頁 裁判所ウェブ掲載判例

主 文

原判決のうち上告人敗訴部分を破棄する。

前項の部分につき、本件を大阪高等裁判所に差し戻す。

理 由

上告代理人■■■■■、同■■■■■の上告受理申立て理由について

- 1 本件は、兵庫県西宮市所在の各土地の固定資産税の納税義務者である被上告人X 1、同X 2、同X 3、同X 4、同X 5、承継前被上告人A（以下「被上告人ら」という。）が、それぞれ、その所有する各土地につき、西宮市長により決定され土地課税台帳に登録された平成12年度の価格を不服として上告人に対して審査の申出をしたところ、上告人からこれを棄却する旨の決定（以下「本件各決定」という。）を受けたため、その取消しを求めている事案である。
- 2 原審の確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。
 - （1）兵庫県知事は、西宮市の全域を含む阪神間都市計画区域につき、昭和45年10月31日付けの都市計画決定（以下「本件都市計画決定」という。）により市街化区域及び市街化調整区域を定め、これによって同市a地区のうち約38.73ha が市街化区域とされた（以下、この区域を「本件区域」という。）。

被上告人らは、別表記載のとおり、同表A欄記載の各土地をそれぞれ所有している。上記各土地は、本件区域内に在り、その中には、同表B欄ないしD欄記載のとおり、市街化区域農地、原野及び雑種地が含まれている（以下、同表記載の各市街化区域農地、各原野及び各雑種地を順次、「本件各市街化区域農地」、「本件各原野」及び「本件各雑種地」といい、これらを併せて「本件各土地」という。）。
 - （2）ア 地方税法附則19条の2第1項は、昭和47年度以降の各年度に係る賦課期日に所在する市街化区域農地に対して課する固定資産税の課税標準となるべき価格については、当該市街化区域農地とその状況が類似する宅地の固定資産税の課税標準とされる価格に比準する価格によつ

て定められるべき旨を規定している。

イ 固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号。平成12年自治省告示第217号による改正前のもの。以下「評価基準」という。）は、市街化区域農地等の評価について次のとおり定めている。

（ア）市街化区域農地

市街化区域農地の評価については、沿接する道路の状況、公共施設等の接近の状況その他宅地としての利用上の便等からみて、当該市街化区域農地とその状況が類似する宅地の価額を基準として求めた価額から当該市街化区域農地を宅地に転用する場合において通常必要と認められる造成費に相当する額を控除した価額によってその価額を求める方法による（評価基準第1章第2節の2）。

（イ）宅地

宅地の評価は、各筆の宅地について評点数を付設し、当該評点数を評点1点当たりの価額に乗じて各筆の宅地の価額を求める方法による。各筆の宅地の評点数は、市町村の宅地の状況に応じ、主として市街地的形態を形成する地域における宅地については、市街地宅地評価法によって、主として市街地的形態を形成するに至らない地域における宅地については、その他の宅地評価法によって、それぞれ付設する。ただし、市町村の宅地の状況に応じ必要があるときは、主として市街地的形態を形成するに至らない地域における宅地についても、市街地宅地評価法によって各筆の宅地の評点数を付設することができる（評価基準第1章第3節）。

（ウ）原野、雑種地

原野、雑種地の評価については、その売買実例から評定する適正な時価によってその価額を求める方法によるが、市町村内に原野又は雑種地の売買実例価額がない場合には、原野又は雑種地の位置、その利用状況等を考慮し、付近の土地の価額に比準してその価額を求める方法（以下、後者の方法を「近傍地比準方式」という。）による（評価基準第1章第9節、第10節一）。

ウ 西宮市は、評価基準に基づいて土地を評価するための評価事務の要領として西宮市土地評価要領（以下「評価要領」という。）を定め、評価基準及び評価要領に基づいて土地の評価を行うこととしている。評価要領は、市街化区域農地の評価について前記イ（ア）と同様の評価方法を定めるとともに具体的な造成費相当額を定め、宅地の評価については、各筆の宅地の評点数は市街地宅地評価法によって付設する旨定めている。また、本件各土地が所在する地区の市街化区域内の原野及び雑種地の評価については、付近の宅地の単価に造成費相当比準率及び地積をそれぞれ乗じてその価格を求める旨を定めている。

（3）西宮市長は、本件各土地の平成12年1月1日における価格を、それぞれ、以下の算定方法により第1審判決別紙評価決定目録中の本件各土地に係る各価格欄記載のとおり決定し、土地課税台帳に登録した。

ア 本件各市街化区域農地の価格の算定方法

西宮市長は、評価基準及び評価要領に基づき、市街地宅地評価法により本件区域内の宅地を標準宅地として選定し各街路に路線価を付設しこれを基礎として画地計算法を適用した上、評価要領所定の造成費相当額の評点数を控除して当該市街化区域農地の評点数を付設し、この評点数に評点1点当たりの価額（1円）を乗じて、本件各市街化区域農地の価格をそれぞれ算出した。

イ 本件各原野及び本件各雑種地の価格の算定方法

西宮市長は、評価要領に基づき、市街地宅地評価法により本件区域内の宅地を標準宅地として選定し各街路に路線価を付設しこれを基礎として画地計算法を適用した上、評価要領所定の造成費相当比準率を乗じて当該原野又は雑種地の評点数（1㎡当たりのもの）を求め、これに地積を乗じて当該原野又は雑種地の評点数を付設し、この評点数に評点1点当たりの価額（1円）を乗じて、本件各原野及び本件各雑種地の価格をそれぞれ算出した。

- （4）ア 本件区域は、西宮市の北部、六甲山系の北側の斜面にあり、他の市街地から離れた飛び地の市街化区域である。本件区域には、南北に主要地方道b線が、東西に主要地方道c線が走り、本件区域の中央部分で両道路が交差し、b線は、d有料道路に接続している。

イ 本件区域において、建物の多くは二つの主要地方道及びこれに近い旧道の比較的平坦な部分に集まっており、建物の連たんしている地域は、約38.73haの本件区域の約2割であって、その余の地域は建物がまばらに存するにすぎず、おおむね田園又は山野の状況にあり、本件区域全体として市街地を形成していない。

ウ 平成12年の西宮市全体の人口密度は44.47人（1ha 当たり）であるのに対し、平成14年12月時点の本件区域内の人家の数は88戸、人口は290人、人口密度は7.49人（1ha 当たり）にとどまる。

エ 本件区域を含むa地区（面積約916ha）の人口及び世帯数は、昭和40年以降増加傾向にあり（昭和40年の人口は669人、昭和45年の人口は679人である。）、特に昭和45年から昭和55年にかけて増加したが、その後、核家族化に伴い世帯数こそ増えたものの、人口は昭和60年に856人に達した後は減少傾向に転じ、平成16年の人口は739人にとどまっている。

オ 本件区域内の市街化区域農地、原野又は雑種地が宅地への転用を前提として又は宅地に準ずる価格で取引された事例として上告人が指摘するものは、本件都市計画決定から約35年間で13例にとどまり、その大半が主要地方道b線沿いに所在する土地に係るものである。

- 3 原審は、上記事実関係等の下において、要旨次のとおり判断し、本件各決定のうち本件各土地に係る部分をいずれも取り消すべきものとした。

- （1）市街化区域農地を宅地の価格に準じて評価する評価基準所定の前記評価方法、本件区域内の原野及び雑種地を宅地の価格に準じて評価する評価要領所定の前記各評価方法は、いずれも、市街化区域農地、市街化区域内の原野及び雑種地の適正な時価への接近方法として合理的なものであるが、その合理性は、当該土地の存する市街化区域が都市計画法7条2項所定の市街化区域としての実態を有することを前提として初めて成り立つものであるから、当該市街化区域が上記実態

を有しておらず、その区域内の市街化区域農地、原野及び雑種地が宅地に準じた価格で取引される状況に至っていない場合には、前記各評価方法の合理性を維持することはできない。

- (2) 本件区域は、現に市街地を形成していないだけでなく、今後人口の増加により市街化が図られることも見込めず、本件都市計画決定から35年後も、いまだ都市計画法7条2項にいう「おおむね10年以内に優先的かつ計画的に市街化を図るべき区域」とはかけ離れた状況にあり、同項の要件を満たすものということとはできない。本件区域は、一般的には、その区域内の市街化区域農地、原野及び雑種地が宅地に準じた価格で取引される状況にはないといわざるを得ず、西宮市長が前記各評価方法により決定した本件各土地の前記各価格は、いずれも、当該土地の適正な時価を上回ると認められるから、本件各決定のうち本件各土地に係る部分は違法である。

4 しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

(1) 本件各市街化区域農地について

ア 市街化区域は、都市計画区域のうち、既に市街地を形成している区域又はおおむね10年以内に優先的かつ計画的に市街化を図るべき区域として、都市計画に市街化調整区域との区分が定められた区域とされている（都市計画法（平成12年法律第73号による改正前のもの）7条1項、都市計画法7条2項）。市街化区域については、都市計画において用途地域を定め、都市施設のうち少なくとも道路、公園及び下水道を定めるものとされている（都市計画法（上記改正前のもの）13条1項2号、6号）ほか、市街地開発事業を施行することができることとされる（同項7号、8号）など、都市計画法上優先的かつ計画的に市街化を図るための諸施策が講じられることとされている。特に、宅地造成等の開発行為については、市街化調整区域における開発行為が市街化の抑制の見地から規制を受けるのに対し（同法29条、33条及び34条）、市街化区域においては、政令所定の規模未満の規模の開発行為は同法29条1項の開発許可を受けることなく行うことができ（同項1号）、開発許可を受けることを要するものについても市街地として最低限度必要な水準を確保するために設けられた基準に適合すれば許可すべきものとされ（同法33条）、市街化調整区域における開発行為に比べ、その規制の程度は緩やかなものとされている。

市街化区域農地は、都市計画法上、上記のように位置付けられている市街化区域に在って、農地法4条1項又は5条1項の許可を受けることを要せず、あらかじめ農業委員会に届け出ることによって、農地以外のものに転用し又はそのために同法3条1項本文所定の権利を設定し若しくは移転することができるものとされている農地であるから（同法4条1項5号、5条1項3号）、宅地化の需要が生じやすい区域に在り、かつ、宅地への転用が容易な農地であり、取引される場合には宅地に転用される可能性が高く、その意味で、宅地としての潜在的価値を有する農地ということができる。そして、このことは、正常な条件の下に成立する市街化区域農地の取引において前提とされることが通常であるから、その客観的な交換価値を算定する上で必ず考慮されなければならない要素というべきである。

イ 地方税法附則19条の2第1項は、上記アのことなどから、市街化区域農地の適正な時価は、一般に、これに状況が類似する宅地の適正な時価に準じた水準にあるとの理解に基づいて、課税の公平及び市街化区域における宅地の供給の促進の見地から、市街化区域農地に対して課す

る固定資産税の課税標準となるべき価格については、当該市街化区域農地とその状況が類似する宅地の固定資産税の課税標準とされる価格に比準する価格によって定められるべき旨を規定していると解される。評価基準所定の市街化区域農地の評価方法は、上記規定に従うものであり、市街化区域農地の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ということができる。また、前記事実関係等によれば、評価要領は、評価基準所定の上記評価方法を前提として、市街化区域農地と状況が類似する宅地の価格を算定する際その評点数を市街地宅地評価法により付設する旨を定めるとともに、市街化区域農地を宅地に転用する場合に通常必要と認められる造成費相当額を具体的に定めるものであって、その定める市街化区域農地の評価方法は、評価基準の定めを具体化するものとして一般的な合理性があるということができる。

そうすると、西宮市長が決定した本件各市街化区域農地の前記各価格は、評価基準及び評価要領に従って決定されたものと認められる場合には、それらの定める評価方法によっては本件各市街化区域農地の価格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、その適正な時価であると推認するのが相当である。

前記アの事情は本件区域内の市街化区域農地にももとより妥当し、また、本件区域内の市街化の程度は本件区域内の宅地の価格にも反映されることに照らせば、前記２（４）の事実関係等からうかがわれる本件区域全体の市街化の程度、見込みのみをもって直ちに、本件区域内の市街化区域農地が一般的に宅地に準じた価格で取引される状況にないということとはできず、評価基準及び評価要領所定の前記評価方法によっては本件各市街化区域農地の価格を適切に算定することのできない特別の事情があるということとはできない。

（２）本件各原野及び本件各雑種地について

評価基準所定の近傍地比準方式は、市町村内に原野又は雑種地の売買実例価額がない場合における原野又は雑種地の適正な時価を算定する方法として、一般的な合理性があるということができるから、西宮市長が決定した本件各原野及び本件各雑種地の前記各価格は、評価要領所定の本件各土地が所在する地区の市街化区域内の原野及び雑種地に係る前記各評価方法が評価基準所定の近傍地比準方式を具体化したものとして一般的な合理性を有するものということができ、かつ、上記各価格がこれに従って決定されたものと認められる場合には、上記各評価方法によっては本件各原野及び本件各雑種地の価格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、その適正な時価であると推認するのが相当である。

市街化区域に在る原野及び雑種地は、前記（１）アのように宅地化の需要が生じやすい区域に在る上に、宅地への転用については市街化区域農地のように農地法による規制を受けることもなく、宅地への転用が容易であり、宅地に転用される可能性が高い土地ということができる。そして、本件区域内の原野及び雑種地についても上記事情が妥当し、本件区域内の市街化の程度は本件区域内の宅地の価格に反映されることに照らせば、前記２（４）の事実関係等からうかがわれる本件区域全体の市街化の程度、見込みのみから直ちに、本件区域内の原野及び雑種地が一般的に宅地に準じた価格で取引される状況になく、付近の宅地の単価を基礎としてその価格を求める旨を定める評価要領所定の前記各評価方法が評価基準所定の近傍地比準方式に反するものというこ

とはできず、また、評価基準所定の近傍地比準方式によっては本件各原野及び本件各雑種地の価格を適切に算定することのできない特別の事情があるということもできない。

- (3) そうすると、原審は、他に首肯するに足る認定説示をすることなく、西宮市長が決定した本件各土地の前記各価格がその適正な時価を上回るとして、本件各決定のうち本件各土地に係る部分を取り消すべきものとしたものであり、その判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があるというべきである。

- 5 以上によれば、論旨は上記の趣旨をいうものとして理由があり、原判決のうち上告人敗訴部分は破棄を免れない。そして、西宮市長が決定した本件各土地の前記各価格が評価基準の定めに正しく従って算出されたものか、評価基準所定の評価方法によっては当該土地の価格を適切に算定することのできない特別の事情が存するか等について更に審理を尽くさせるため、上記部分につき、本件を原審に差し戻すこととする。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。なお、裁判官■■■■、同■■■■の補足意見がある。

裁判官■■■■、同■■■■の補足意見は、次のとおりである。

地方税法附則19条の2第1項は、都市計画法7条1項に規定する市街化区域内の農地のうち所定のものについて、その固定資産税の課税標準価格は、類似宅地の課税標準とされる価格に比準する価格によって定められるべきものとし、いわゆる宅地並み評価をするものとしている。市街化区域農地につき宅地並み評価、宅地並み課税がされる理由は、当該農地が宅地としての潜在的価値を有することから、課税の公平及び市街化区域における宅地の供給の促進を図ることにあり、一般的には、当該農地について宅地並み評価、宅地並み課税をすることには合理性があるといえることができる。しかし、市街化区域に区分されていても、その実質を全く欠くような区域に在る市街化区域農地について宅地並みの評価をすることは、場合によっては、適正な時価を超える評価をすることとなるであろう。その場合にまで、宅地並み評価による価格の決定が違法でないとはいえない。

都市計画法7条2項は、「市街化区域は、すでに市街地を形成している区域及びおおむね10年以内に優先的かつ計画的に市街化を図るべき区域とする。」としている。

本件区域は、昭和45年10月31日に市街化区域に区分された。本件区域は、西宮市の北部、六甲山系の北側の斜面にあり、他の市街地から離れた飛び地であり、東西と南北に主要地方道が走り、本件区域の中央部分で両道路が交差しているが、建物の多くは、2つの主要地方道及びこれに近い旧道の比較的平坦な部分に集まっており、本件区域全体として市街地を形成していない。本件区域の面積は、約38.73haであるが、平成14年12月時点の本件区域内の人家の数は88戸、人口は290人、人口密度は7.49人（1ha当たり）にとどまる。本件区域を含むa地区（面積約916ha）でみても、昭和45年の人口は、679人であり、その後若干の増減があったが、平成16年の人口は739人とどまっている。このような事実関係からすれば、市街化区域に区分された昭和45年当時、本件区域が「既に市街地を形成している区域」に該当しなかったことには、異論はなかりうし、昭和45年から30年を経過した平成12年当時においても、本件区域が、昭和45年当時と比べて若干の変化はあるとしても、「既に市街地を形成している区域」の実質を備えていないことも明らかである。また、「おおむ

ね10年以内に優先的かつ計画的に市街化を図るべき区域」に該当するか否かについては、将来の見通しの問題であるから、不確定要素が入ることはやむを得ないが、区分後30数年を経過した現在までの状況を見ると、現時点においてもこれを肯定することには大きな疑問があるといわなければならない。

土地課税台帳に登録された価格が、当該土地の適正な時価を上回るときは、当該価格の決定は違法となると解すべきところ、原審は、本件区域が市街化区域の実質を備えていないから、本件区域内の市街化区域農地等が宅地に準じた価格で取引される状況にないとし、宅地並み評価の方法により算定された本件各土地の登録価格は、その適正な時価を上回るものとした。しかし、上記のように、本件区域が市街化区域としての実質を備えているかについては大きな疑問があるけれども、本件区域が市街化区域の実質を備えていないとしても、そのことから原判決のいうように当然に本件各土地の登録価格がその適正な時価を上回ることになるとは、必ずしもいえない。私たちは、そのような趣旨から、法廷意見に同調するものである。

(裁判長裁判官 ■■■■ 裁判官 ■■■■ 裁判官 ■■■■ 裁判官 ■■■■)

(別表)

以下の表においては、各土地を第1審判決別紙物件目録記載の番号で表示する。

また、B欄の「市街化区域農地」とは、地方税法附則19条の2第1項所定のものをいう。

固定資産税制度に関する調査研究
－固定資産税の判例の分析に関する調査研究－

平成22年3月

編 者 財団法人 資産評価システム研究センター（略称：評価センター）
発 行 者 堤 新二郎
発 行 所 財団法人 資産評価システム研究センター
〒105-0001
東京都港区虎ノ門4-1-13 葺手ビル8階
TEL 03-5404-7781
FAX 03-5404-2631
(URL <http://www.recpas.or.jp> <http://www.chikamap.jp>)
