

固定資産税課税をめぐる争訟に関する事例研究 (4)

Study on Litigation of Municipal Property Tax (4)

東條 武治*

Takeji TOJO

要旨

本研究は、市町村（東京都の特別区にあつては、地方税法734条1項の特例規定により、特別区ではなく東京都である。以下同じ。）に課税権がある固定資産税課税をめぐる争訟に関する事例研究である。固定資産税課税をめぐる争訟は、現在でも決して少なくない。続稿である本稿(4)では、固定資産課税台帳に登録された価格を不服として審査請求し、その棄却の固定資産評価審査決定の取消しを求めた最新の固定資産税賦課処分取消請求事件を素材として考察し、固定資産の評価をめぐる事例について検討したいと考えている。

キーワード

地方税法 市町村 固定資産税 固定資産 非課税規定

IV 固定資産税賦課課税処分の違法性をめぐる事例

(1) 地方税法上の固定資産の評価決定過程の概要—その2

地方税法によれば、その341条1項5号で価格とは、「適正な時価をいう」と定められているほか、410条で「市町村長は、前条第4項に規定する評価調書を受理した場合には、これに基づいて固定資産の価格等を毎年3月31日までに決定しなければならない」、411条で「市町村長は、前条第1項の規定によって固定資産の価格等を決定した場合には、直ちに当該固定資産の価格等を固定資産課税台帳に登録し・・・その旨を公示しなければならない」等と定められ、あたかも「適正な時価」の決定権限が市町村長にあるかのようにみえるけれども、その実質面をみると、必ずしもそうではなく確認行為的な権限のようである。すなわち、同法403条で「市町村長は、・・・第388条第1項の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」(1項)、「固定資

* 広島文化学園大学大学院 社会情報研究科特任教授

Graduate School of Social Information Science, Hiroshima Bunka Gakuen University

産の評価に関する事務に従事する職員は、総務大臣及び・・・知事の助言によって、且つ、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、公正な評価をするように努めなければならない」(2項)と定められ、さらに404条以下で、当該固定資産評価基準に基づいて適正な評価を行うために、市町村長の指揮の下に、固定資産評価員の設置・固定資産評価補助員の選任をするなどして市町村長が行う固定資産の価格の決定を補助させ、市町村長は、固定資産評価員の評価調書の作成・提出・受理に基づいて固定資産の価格を決定し、固定資産課税台帳等に登録することになるのである。

なお、388条1項は、『総務大臣は、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(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。この場合において、固定資産評価基準には、その細目に関する事項について・・・知事が定めなければならない旨を定めることができる』と定められ、これに基づく基準が固定資産評価基準である。この総務大臣の告示である固定資産評価基準は、いうまでもなく法律に基づく告示であり、法令に含まれ法的性質をもつものであることはいうまでもない(行政手続法2条1項1号)。

(2) 固定資産課税台帳に登録された土地の登録価格の違法性をめぐる最近の事例

判例地方自治に紹介された比較的最近の事例としては、①横浜地裁平成26年12月3日判決、固定資産評価審査棄却決定取消請求事件(三浦市)、棄却・確定、判例地方自治409号43頁、②横浜地裁平成27年3月11日判決、固定資産評価審査決定取消請求事件(南足利市)、棄却・控訴、同誌410号40頁、③東京地裁平成27年3月19日判決、小平市固定資産評価審査決定取消請求事件(小平市)、棄却・確定、同誌408号9頁ほか等があり、第一審段階で確定判決になったものもあれば、控訴されたものもある。これらのうち、本稿では、③の事例を取り上げてこの事例を素材として検討することとする。

(3) 固定資産課税台帳の登録価格に対する審査棄却決定の違法性(小平市)⁽¹⁾

1 事実の概要

① ここで取り上げる事案は、固定資産課税台帳に登録された価格を不服とするものだが、裁判所の判断では、i 手続的違法の有無、ii 実体的違法の有無、iii 訴えの追加的変更の適法性の3点に争点整理された事例である。

② (本件の事実関係は、判例地方自治408号の判決の紹介において、本件判決中の事実

⁽¹⁾ 東京地裁平成27年3月19日判決、小平市固定資産評価審査決定取消請求事件、平成25年(行ウ)第111号、棄却・確定、判例地方自治408号9頁。

関係が省略されているので、本件判決紹介におけるコメント氏の事案の概要参照)

本件は、亡Aの訴訟承継人である原告が、所有又は共有する土地（以下「本件各土地」という。）に係る平成24年度の固定資産税の課税標準として小平市長が決定し、固定資産課税台帳に登録した価格を不服として、小平市固定資産評価審査委員会（以下「審査委員会」という。）に対して審査の申出をしたところ、審査委員会がこれらを棄却する旨の各決定（以下「本件各決定」という。）をしたため、同決定の取消しを求めて次の三点にわたる請求をしたようである。

すなわち、第一に、審査委員会が原告に対してした、平成24年12月26日付け本件各土地の固定資産課税台帳に登録された平成24年度の価格に係る審査の申出に対する決定を取り消す。

第二に、審査委員会が亡Aに対してした、平成24年12月26日付け固定資産課税台帳に登録された平成24年度の価格に係る審査の申出に対する決定を取り消す。

第三に、小平市は本件各土地について、地積調査を実施せよ。

2 裁判所の判断

（第一審）（棄却・確定）

（東京地裁は、上記の請求に対し、①・②・③のように争点整理をして判示している。）

① 争点 i（本件各決定における手続的違法の有無）

「審査委員会は、固定資産課税台帳に登録された価格に関する申出を受けた場合においては、直ちにその必要と認める調査その他事実審査を行い、その申出を受けた日から30日以内に審査の決定をしなければならない（地方税法433条1項）とされているところ、・・・審査委員会は、原告及び亡Aから本件審査の申出を受けて、原告及び亡Aや小平市長からの反論書や再弁明書を踏まえ、本件現地調査も行った上で本件各決定をしているのであるから、手続的違法は特段認められない。」

② 争点 ii（本件各決定における実体的違法の有無）

②-1（本件各土地の筆ごとの評価額について）「土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格の決定が違法となるのは、当該登録価格が、①当該土地に適用される評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回るときであるか、あるいは、②これを上回るものではないが、その評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものではなく、又はその評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情が存する場合であって、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るときであると解される（最高裁平成24年〈行ヒ〉第79号同25年7月12日第二小法廷判決・民集67巻6号1255頁参照）。」

②-2「・・・そこで、評価基準の定める土地の地積の認定方法についてみると、・・・評価基準が土地の地積の認定につき原則として登記簿に登録された地積によるものとし、例外的に現況の地積によるものとしているのは、不動産登記法が、不動産の表示及び不動

産に関する権利を公示するための登記に関する制度について定めることにより、国民の権利の保全を図り、もって取引の安全と円滑に資することを目的とし(1条)、地積を登記事項とする土地の表示に関する登記(34条1項)については、登記官の実地調査権があり(29条)、また、原則として登記官による実地調査義務があること(不動産登記規則93条本文)などから、登記地積が現況地積とおおむね一致する例が相当多いであろうことを前提としつつ、諸事情から両者が一致しない場合もあり得ることを踏まえたものと解される場所であって、かかる認定方法には一般的な合理性があるものといえる。

ところで、・・・実測によれば、本件各土地全体の現況地積は、本件各土地の登記簿に登記された各地積を合計したものよりも小さいと認められるが、これを構成する個々の土地についてみると、それらが地図混乱地域に存在するため、それぞれの現況地積と登記簿に登記された地積との大小を判断することは困難である。このように、本件各土地を構成する個々の土地は、それぞれ登記こそされているものの、登記簿に登記された地積と現況地積との大小が判然としないものであるところ、評価基準の定める上記の地積認定方法はかかる場合について明示的な定めを置いていない。しかしながら、このような場合であっても、本件各土地の評価に当たって採られた地積認定方法が、評価基準の定めを照らして合理性を有する場合には、当該方法による認定結果は合理性を有するものというべきである。」

②-3「・・・そこで、検討すると、・・・本件各土地の登録価格は、評価基準ないしそれを踏まえた合理的な評価方法に従って決定される価格を上回るものとはいえず、当該方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別な事情が存するなどともいえない。このほか、本件各決定の実体的瑕疵の存在をうかがわせる事情などはなく、したがって、当該登録価格の決定に違法がないとした本件各決定に実体的違法があるとはいえない。」

③ 争点iii (訴えの追加的変更の適法性)

「原告による前記訴えの追加的変更が許されるためには、当初の請求と追加された請求との間で請求の基礎に変更がないこと及びこれによって著しく訴訟手続を遅滞させることのないことが必要である(民事訴訟法143条1項)。この点、本件における当初の請求が、平成24年の固定資産課税台帳登録価格に関する本件各決定が手続的にも実体的にも違法であるとして、被告に対し、それらの取消しを求めるものであるのに対し、追加された請求は、実質的当事者訴訟として、被告に対し、地積調査を実施するよう給付請求をするものであ(るが、＝東條註)・・・当裁判所は原告による訴えの追加的変更を不当であるとしてこれを不許可とすること(民事訴訟法143条4項)はせず、追加された請求についても判断を示すこととする。・・・原告は、自らに被告に対して地積調査を実施するよう求める権利があるとの前提で、被告に対し給付請求するものと解されるから、同請求に係る訴えにつき不適法とみるだけの事情はない。そこで、以下、原告が上記のような権利を有するかについて検討する。

まず、原告は、地方税法403条2項が、固定資産の評価に関する事務に従事する市町

村の職員が、納税者と共にする実地調査を含むあらゆる方法によって公正な評価をするように努めなければならないと定めていることを請求の根拠として挙げている。しかしながら、同項はその規定ぶりに照らして努力義務を課するものにすぎないし、仮に同項に違反する事情が違法理由となることがあったとしても、これを固定資産の価格に係る不服申立事由としたり、抗告訴訟を提訴したりする余地があることは別として、同項が個別の納税者に対して市町村に対する地籍調査を求める具体的権利を与えたものでないことは明らかである。

また、原告は、市町村の地籍調査について定める国土調査法や国土調査促進特別措置法の定めをも上記主張の根拠として挙げるが、これらの法令を通覧しても、個別の国民が市町村に対する地籍調査を求める権利を定めた条項はないし、これらの法令の解釈としてかかる権利が個別の国民に認められたものと解するだけの手がかかりとなるような定めがあるともいえず、このことは原告が言及する租税法律主義等の点を考慮しても左右されるものではない。」

3 若干の検討（判決の結論に賛成）

本件事例の争点の核心は、固定資産課税台帳に登録された土地の価格の不服に登録された価格の積算の基礎となる地積の相違をめぐるところにある。多くの場合は、評価され決定されて登録された価格の不服を直截に争うものであり、すでに一瞥して取り上げ検討した先例最高裁判決等がそれである。本件事例は、比較的稀な事例のように思われるので、ここで取り上げて紹介を兼ねて若干の検討をすることとする。

3-1 原告は、手続的違法事由として、つぎのように主張している。すなわち、①審査決定書は、審査委員会の委員による審議を経ることなく小平市側の意向を踏まえて起案したものと考えられる、②本件実地調査における計測等は、審査委員会の委員ではなく、主として小平市の職員が行った、③審査委員会の委員長と委員の一人は、小平市と関係があるので、審査委員会の独立性・中立性が保たれているとはいえない、という主張がこれである。原告のこれらの違法性の主張に対して、裁判所の判断は、①について、審査委員会が小平市側の意向を踏まえて決定書を起案したと認めるに足りる証拠がない、②について、地方自治法 180 条の 7 が、普通地方公共団体の委員会又は委員は、その権限に属する事務の一部を、当該地方公共団体の長と協議して、普通地方公共団体の長の補助機関である職員に補助執行させることができると定めていることに照らすと、委員会規定 3 条に基づき、市職員のうちから、市長の同意を得て、委員長が任命する書記が委員の指示の下に本件実地調査において計測等の行為をしたとしても、それだけで審査委員会の独立性・中立性を害するものとはいえない、③について、委員の兼職禁止や欠格事由については、地方税法 425 条・426 条に規定があり、委員長が元小平市の職員であったことや委員の一人が認定農業者として小平市から補助を受けていたとしても上記規定に抵触するものではない、等と判示して原告の主張を排斥した。原告は、さらに、手続的違法事由として、審査委員会に

求釈明をしたのに対し、小平市に再弁明書を提出させていないことなど審理不尽であるとも主張したのである。この点について、裁判所は、原告・亡Aは審査申出書以外にも反論書を3通提出し、小平市も弁明書を3通提出しており、本件実地調査も実施され、必要な証拠も提出されていること等からすると、審査委員会が本件審査の申出を判断するに適したとして判断したとしても不合理とはいえず、その他原告が主張する事情を踏まえても、本件各決定の過程において手続的違法は認められないと判示し、原告の主張を排斥した。

東京地裁の上記判断は、妥当なように思われる。もっとも、手続的違法は、たとえば、決定過程において、法令の定める手続を軽視して履践していないときや、先に決定なり結論なりをもって、ただ単に形式的に手続を進めるに過ぎないとき等は違法性に結びつくことになるが、手続的権利の趣旨を踏まえて誠実に手続をすすめたときは違法性の余地はないことになるのである。

3-2 本件は、本件各土地の固定資産課税台帳に登録された評価額が違法であるというのであるが、他の多くの事例と異なり、違法の主張の核心は、本件各土地の地積の認定を争うところにある。裁判所は、この点に関する判断に先立ち、土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格の決定の違法性について、リーディングケースである先例最高裁判決（平成25年7月12日第二小法廷判決）を引用した上で、原告の請求について比較的丁寧な判断をしているように思われる。まず、評価基準の定める土地の地積の認定方法について、「各筆の土地の評価額を求める場合に用いる地積は、次に掲げる場合を除き、原則として、登記簿に登録されている土地については登記簿に登録されている地積によるものとし、登記簿に登録されていない土地については現況の地積によるものとする。

1 登記簿に登録されている土地の登記簿に登録されている地積が現況の地積よりも大きいと認められる場合における当該土地の地積は、現況の地積によるものとする。

2 登記簿に登録されている土地の現況の地積が登記簿に登録されている地積よりも大きいと認められ、かつ、登記簿に登録されている地積によるものが著しく不相当であると認められる場合においては、当該土地の地積は、現況の地積によることができるものとする。

3 略」と紹介した上で詳細に判断を示しているのである。すなわち、裁判所の判断のところで紹介したように、検討の結果として、本件各土地の評価に当たって採られた地積認定の方法は、評価基準の定めを照らして合理性を有する場合、当該方法による認定結果は合理性を有するものというべきであると判示しているのである。そして、登記地積と現況地積について、実測による本件各土地全体の現況地積は、本件各土地の登記簿に登録された各地積を合計したものよりも小さいと認められるが、これを構成する個々の土地についてみると、それらが地図混乱地域に存在するため、それぞれの現況地積と登記簿に登録された地積との大小を判断することは困難であるとの結論に至っている。このような場合の地積の認定方法につき、評価基準は明示的な定めをおいていないが、本件各土地の評価に当たって採られた地積認定の方法が、評価基準の定めを照らして合理性を有する場合には、当該方法による認定結果は合理性を有するものというべきであるとの判断を示した。

この判断を前提として、地積に関する実体的な検討に入っているのである。

本件各土地につき平成24年度の課税標準として固定資産課税台帳に登録された価格は、本件合意（第2の事実関係等が省略されているので定かではないが、実地調査における合意であろうと思われる一東條注。）に定められた地積に基づくものであるが、この定めは、本件各土地全体の登記簿上の地積と現況地積の比率（前者は630.92 m²で後者は501.61 m²であるから、後者は前者の79.5%となる。）を本件各土地の登記簿上の地積に乗じたものを本件各土地の現況地積とし、たとえば、本件土地1の登記簿上の地積は42.97 m²であり、本件合意で同土地の地積とされたのは34.17 m²であるから、後者は前者の79.5%なるというように、登録価格を算定する基礎となる地積としたものであると認定したようである。つまり、当該土地が登記簿に登録されていない場合に準じる事情があるものというべきであるから、本件各土地の地積について登記簿の記載によることなく現況によるべきであるとした本件合意の定める方法には、合理性があるものといえることができると断じている。つまり、本件各土地全体の現況地積は、実測により明らかになるけれども、これを構成する個々の土地の現況地積を明らかにすることは現状では困難というべきであるから、かかる場合に本件各土地全体の登記簿上の地積と現況地積の比率を本件各土地の登記簿上の地積に乗じて本件各土地の現況地積とする本件合意の方法は、恣意性を排した明確な基準と評価でき、本件各土地を構成する個々の土地の現況地積を求めようとするものであり、合理性があるとの判断であり、説得力のある判断と評することができる。

原告は、また、小平市側が、本件各土地につき、一筆ごとに地積が正確であることを立証する必要がある、という主張をしている。裁判所は、この点についても判断を示している。

すなわち、地方税法403条2項によれば、「固定資産の評価に関する事務に従事する市町村の職員は、・・・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、公正な調査をするように努めなければならない」と定められているほか、同法401条によれば、固定資産の評価に係る道府県知事の任務として同条1項4号で、「市町村の固定資産評価員が評価することが著しく困難である固定資産の評価について市町村長から助言を求められた場合において助言を与えること」と定められている。これらの地方税法上の規定の趣旨から、原告の主張する立証義務が小平市側にあるか否かということであるが、この点については、地籍調査等の方法による地積の正確な立証が困難な場合にも当該立証を求めるものとは解されず、かかる場合、合理性を有する他の方法によって当該土地の地積を認定することは許されるものというべきであるとの判断を示している。

もっとも、本件各土地は、地図混乱地域に存在するようであり、地積を地籍調査等の方法により確定することは当該土地の周辺に存在する土地の権利者の利害に直接影響するために、大きな困難を伴うものであり、土地所有者等の要望に応じて直ちに実施し得るようなものではないといわざるを得ないようである。このように、実体的違法の有無について、実体的に詳細に判断をし、「本件各土地の登録価格は、評価基準ないしそれを踏まえた合理

的な評価方法に従って決定された価格を上回るものとはいえず、当該方法によって適正な時価を適切に算定することのできない特別な事情が存するなどともいえない」と判示して、本件各決定に実体的違法はないと断じており、筆者には、本案の判断をしっかりとした裁判であると評価することができるよう思われるのである。

3-3 原告は、当初、平成24年の固定資産課税台帳登録価格に関する本件各決定が手続的にも実体的にも違法であるとしてそれらの取消しを求めていたのであるが、その後請求を追加して、いわば実質的当事者訴訟として、小平市側に対して、地籍調査を実施するよう給付請求をしたというのである。そこで、この追加的変更が適法か否かについての判断が示されている。まず、この訴えの追加的変更が許されるか否かについて、当初の請求と追加された請求との間で請求の基礎に変更がないこと及びこれによって著しく訴訟手続を遅滞させることのないことが必要である（民事訴訟法143条1項）とし、請求の基礎に変更がないといえるかには疑問があるとしながらも、裁判所は、この訴えの追加的変更を不当であるとして不許可とすること（同法143条4項）はしないで、追加された請求についても判断を示したのである。

裁判所の判断によれば、原告は、小平市側に対して地籍調査を実施するよう求める権利があるとの前提で、地積実施の請求をしているものと解されるが、これを不適法とみるだけの事情はないので、原告が地積実施と求める権利を有するかについて検討するとしている。すなわち、原告は、地方税法403条2項が、固定資産の評価に関する事務に従事する市町村の職員が、納税者と共にする実地調査を含むあらゆる方法によって公正な評価をするように努めなければならないと定めていることを請求の根拠としているが、同項はその規定ぶりからして努力義務を課しているにすぎないように解される。仮に、同項に違反する事情が違法事由となることがあったとしても、これを固定資産の価格に係る不服申立事由としたり、抗告訴訟を提起したりする余地があることは別として、同項が個別の納税者に対して市町村に対する地籍調査を求める具体的権利を付与したものでないことは明らかである、等と判示している点は妥当な解釈といえるように思われる。

ところで、筆者は、本件裁判所の判断を検討して、原告の各請求につき不適法な訴えとして却下することなく、本案の裁判である請求の有無についてよくわかるように判示しているといえるように思われるとともに、説得力のある判決であると評価することができるように思われる。もっとも、本件判決は、特に本案の判断を比較的詳細にしっかりと示しており、この点、裁判を受ける権利の保障（日本国憲法32条）の面から評価できるからであり、筆者は、これまで、本案前の問題である訴訟要件の具備の判断については厳格すぎることなく、できるだけ本案の問題である請求について判断を示すべきであると説いてきているからでもある（たとえば、拙稿「権利保護の有効性論—裁判を受ける権利を中心として—」公法研究41号、同「裁判を受ける権利試論—行政訴訟における権利保護の有効性に関連して—」判例評論199号、拙著「行政保全訴訟の研究—ドイツ行政裁判法をふまえて—」、等がある）。