

固定資産税課税をめぐる争訟に関する事例研究（２）

Study on Litigation of municipal Property Tax (2)

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。）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（２）では、固定資産税課税の基礎となる固定資産の評価額をめぐる争訟に関する裁判例を素材として考察し、「適正な時価」の評価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

Ⅲ 固定資産税課税の前提となる固定資産の評価額をめぐる事例

（１）地方税法上の固定資産の評価決定過程の概要

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」（なお、ここにいう市町村長につき、同法７３４条１項により、東京都の特別区にあつては東京都知事である。以下同じ。）、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

* 広島文化学園大学大学院 社会情報研究科

Graduate School of Social Information Science, Hiroshima Bunka Gakuen University

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。この固定資産評価基準は、昭和38年12月25日に当時の自治省告示第158号として告示され同39年度分の固定資産税から適用され現在に至っている(一この固定資産評価基準の法的拘束力の有無をめぐる先例として、固定資産評価基準に法的拘束力はないとの控訴人の主張を排斥し、固定資産評価基準は法的拘束力を有しているとの判断を示した、昭和58年3月23日の福岡高裁の判決、その判断を是認して上告を棄却した、昭和61年12月11日の最高裁第一小法廷の判決がある〈判時1225号58頁〉)。

(2) 固定資産税課税の適正な評価をめぐる争訟(東京都府中市)⁽³⁾

1 事実の概要

ここで取り上げる事案は、東京都府中市の固定資産の適正な時価と評価方法に関する事例で、この事例を契機としてこれまでの最高裁の判断の流れを一瞥し検討することとする。

裁判所で認定された事実によれば、以下のようなものである(本稿では、取消しの訴えのみ検討することとし、それ以外の争点は別論とする)。

① 原告(控訴人・上告人)及びA(原告・控訴人)は、原告(控訴人・上告人)を名義人として、区分建物及び敷地権を共有している。この敷地権の目的である土地(以下「本件土地」という。)の固定資産課税台帳に登録された価格が争われているのである。

② 本件土地を含む一帯の土地は、共同住宅であるB団地の敷地等であり、府中市の都市計画において都市計画法8条1項1号所定の第一種中高層住宅専用地域と定められている。

⁽³⁾ 最高裁平成25年7月12日第二小法廷判決、固定資産評価決定取消等請求事件、原判決破棄・差戻、判例地方自治375号23頁(第一審、東京地裁平成22年9月10日判決、控訴審、東京高裁平成23年10月20日判決、いずれも同誌375号後掲)。差戻後控訴審、東京高裁平成26年3月27日判決、同誌385号36頁。

当該地域の指定建ぺい率は60%、指定容積率は200%である（同法3項2号イ、ロ）。B団地は、府中市の都市計画において定められた同法11条1項8号所定の「一団地の住宅施設」であるところ、そのうちの本件敷地部分については、上記都市計画において、建ぺい率が20%に、容積率が80%にそれぞれ制限されている（同法2項、同施行令6条1項7号）。

③ 府中市長は、本件土地について、地方税法341条6号の基準年度に当たる平成21年度の価格を決定し、これを土地課税台帳に登録した。このうち本件敷地部分につき登録された価格（以下「本件敷地登録価格」という。）は、原判決目録1の土地については2億603万5761円66銭、同2の土地については2億555万7484円4銭、同3の土地については2億594万1863円72銭であり、これらの1㎡当たりの価格は16万4560円である。

④ 上告人は、平成21年7月2日ごろ、府中市固定資産評価審査委員会（以下「本件委員会」という。）に対し本件土地に係る平成21年度の土地課税台帳に登録された価格につき、上記②の建ぺい率及び容積率の制限を適切に考慮していないとして審査の申出をしたところ、本件委員会は、これを棄却する旨の決定（以下「本件決定」という。）をしたのである。本件は、その取消しを求めて訴えを提起した事案である。

本件の争点は、本案前の問題と本案の問題等あるけれども、本稿では本案の問題である、本件敷地登録価格が適正な時価に当たるか否かをを中心に若干の検討をすることとする（なお、本案前の問題とは、Aの原告適格の有無であり、この点に関する第一審の「Aには本件決定の取消しの原告適格はないというべきである」との判断は適切であるといえることができる）。

2 裁判所の判断

（第一審）（府中市固定資産評価審査委員会の決定は、同委員会が調査した公文書等の明記も添付もせずに原告らの審査申出を棄却しており、審査の名に値せず不法行為であるほか、必要と認める資料の概要を記載した文書の送付もないなど、同委員会条例に違反する不法行為があり、本件決定は違法であるという原告らの主張に対し、次のように判示した。）

①「本件審査申出の趣旨は、本件審査対象土地は容積率200パーセント・建ぺい率60パーセントの規制があるとして評価されているが、容積率60パーセント・建ぺい率20パーセントの規制がされた土地として再度不動産鑑定評価を行い、本件登録価格を当該再評価により見直した額とすることを求めているものと理解されるところ、本件弁明書の内容は、その審査申出に対して明確に回答した内容となっており、それ自体で十分に内容の理解が可能なものと認められる。そうすると、本件委員会において、審査申出人に対し本件弁明書の副本以外に資料の概要を記載した文書を送付する必要は認められなかったというべきであるから、本件委員会がそのような文書を送付しなかったことは本件条例6条2項本文の規定に違反するものではなく、適法である。」

②『原告らは、本件委員会が調査した不動産の鑑定評価書等が本件決定書に明記されず添付もされていないことが、不法行為である旨主張されている。

しかしながら、地方税法 4 3 3 条 1 1 項が準用する行政不服審査法 4 1 条 1 項は、「裁決は、書面で行い、かつ、理由を附し、審査庁がこれに記名押印をしなければならない」と規定しているのみであって、本件委員会の決定書に本件委員会が調査した文書を明記し、又は添付しなければならない旨を定めた規定は見当たらない。そうすると本件決定書に本件委員会が調査した鑑定書等の文書が明記されず添付もされていないからといって、そのことが直ちに違法となり、不法行為となるということとはできない。』

(控訴審) (固定資産課税台帳に登録された価格が適正な時価を超えた違法があるかどうかについて、次のように判示した。)

①「地方税法 3 4 1 条 5 号によれば、固定資産税の課税標準となる固定資産の価格は適正な時価をいうものとされているのであって、同法 4 3 2 条に基づく固定資産課税台帳に登録された価格に関する審査の申出は、固定資産課税台帳に登録された価格が適正な時価を超えていないかどうかについてされるべきものであるから、同法 4 3 4 条に基づく固定資産評価審査委員会の決定の取消しの訴えにおいても、原則として固定資産課税台帳に登録された価格が適正な時価を超えた違法があるかどうかを審理判断の対象となるべきものであり、例外的に固定資産評価審査委員会の審理決定の手續に固定資産の評価に係る不服審査制度の根幹にかかわり、結論に影響がなくても違法として取り消さなければ制度の趣旨を没却することとなるような重大な手續違反があった場合に限り、これを理由に固定資産評価審査委員会の決定を取り消すこととなると解するのが相当である。

控訴人らは、・・・固定資産の価格に係る不服審査制度の根幹にかかわり、違法として取り消されなければ制度の趣旨を没却することとなるような重大な手續違反を主張するのではなく、固定資産課税台帳に登録された価格が適正な時価を超えた違法があると主張するに帰するものであるから、・・・固定資産課税台帳に登録された価格が適正な時価を超えた違法があるかどうかを検討すれば必要かつ十分である。」

②「本件審査対象土地は、都市計画において同法 8 条 1 項 1 号所定の第一種中高層住居専用地域と定められ、指定建ぺい率が 6 0 % 及び指定容積率が 2 0 0 % の地域内にあるが、都市計画において定められた同法 1 1 条 1 項 8 号所定の一団地の住宅地域の敷地等であるため、その建ぺい率は 2 0 % に、及びその容積率は 8 0 % に制限されていること、B 団地住宅施設を構成する建築物を一部建て替える場合にも上記の建ぺい率及び容積率の制限を受けることになること、他方、B 団地の住宅施設の建ぺい率及び容積率が上記のとおり制限されていることは、環境改善要因として機能し、B 団地の住宅施設の敷地を構成する土地の価格のプラス要因にもなることを考慮すると、本件で取り調べた証拠において収集された取引事例の取引価格及び公示価格について、それぞれ時点修正、個別的要因の標準化等の所

要の補正を行った上でその3割を減ずる減価要因として位置付けて標準住宅の適正な時価を算定し、本件審査対象土地の客観的な価格を算定することとするのが相当である。

そこで、上記の方法で基準年度（平成21年度一東条註）に係る賦課期日における本件審査対象土地の客観的な価格を算定する。本件で取り調べた証拠・・・において収集された取引事例の取引価格及び公示価格について、それぞれ時点修正、個別的要因の標準化等の所要の補正を行うと、いずれも24万円/㎡～36万円/㎡の範囲内に収まる数値となり、さらに、各数値につきその3割を減ずるといずれも16万8000円/㎡～25万2000円/㎡の範囲内に収まる数値となるので、これらの数値と証拠・・・により認められるその他の事情を総合考慮して標準宅地の適正な時価を算定し、本件審査対象土地の客観的な価格を算定すると、前記時点における本件審査対象土地の客観的な価格は、固定資産課税台帳に登録された本件審査対象土地の価格である16万4560円/㎡を上回るものとなることが認められる。したがって、固定資産課税台帳に登録された基準年度に係る賦課期日における本件審査対象土地の価格の決定が違法となることはないというべきである。」

（上告審）（原判決破棄・差戻）

- ①（判決要旨1）『地方税法は、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に登録されたもの（以下、これらの台帳に登録された価格を「登録価格」という。）とし（349条1項）、上記の価格とは「適正な時価」をいうと定めている（341条5号）ところ、上記の価格とは、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、土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格が同期日における当該土地の客観的な交換価値を上回れば、その登録価格の決定は違法となる（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・・・）。』
- ②（判決要旨2）「また、地方税法は、固定資産税の課税標準に係る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総務大臣（平成13年1月5日以前は自治大臣。以下同じ。）の告示に係る評価基準に委ね（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（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と解され（前掲最高裁平成15年6月26日第一小法廷判決参照）、これを受けて全国一律に適用される評価基準として昭和38年自治省告示第158号が定められ、その後数次の改正が行われている。これらの地方税法の規定及びその趣旨等に鑑みれば、固定資産税の課税においてこのような全国一律の統一的な評価基準に従って公平な評価を受ける利益は、適正な時価との多寡の問題とは別にそれ自体が地方税法上保護されるべきものということができる。したがって、土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格が評価基準によって決定される価格を上回る場合

には、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か否かにかかわらず、その登録価格の決定は違法となるというべきである。」

③「そして、地税法は固定資産税の課税標準に係る適正な時価を算定するための技術的かつ細目的な基準の定めを総務大臣の告示に係る評価基準に委任したものであること等からすると、評価対象の土地に適用される評価基準の定める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あり、かつ、当該土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格がその評価方法に従って決定された価格を上回るものでない場合には、その登録価格は、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の存しない限り、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ものではないと推認するのが相当である（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・・・、最高裁平成１８年〈行ヒ〉第１７９号同２１年６月５日第二小法廷判決・・・）。」

④「以上に鑑みると、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、（ｉ）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（判旨②の場合）であるか、あるいは、（ii）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（判旨③の推認が及ばず、又はその推認が覆される場合）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（判旨①の場合）であるということが出来る。」

⑤「本件敷地登録価格の決定及びこれを是認した本件決定の適法性を判断するに当たっては、本件敷地登録価格につき、適正な時価との多寡についての審理判断とは別途に、上記判旨④の（ｉ）の場合に当たるか否か（・・・建ぺい率や容積率の制限に係る評価基準における考慮の要否や在り方を含む。）についての審理判断をすることが必要であるところ、原審は・・・これを不要であるとしてこの点についての審理判断をしていない。そすると、原判決には、土地の登録価格の決定が違法となる場合に関する法令の解釈適用を誤った結果、上記の点について審理不尽の違法があるといわざるを得ず、この違法は原判決の結論に影響を及ぼすことが明らかである。」

⑥「上記判旨④の（ii）の場合に当たるか否かの判断に当たっては、本件敷地部分の評価において適用される評価基準の定める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あるか、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あるか等についての審理判断をすることが必要であるところ、原審は、・・・評価基準によらずに認定した本件敷地部分の適正な時価が本件敷地登録価格を上回ることのみを理由として当該登録価格の決定は違法ではないとしており、これらの点についての審理判断をしていない。そうすると、原判決には、・・・審理不尽の違法があるといわざるを得ず、この違法も原判決の結論に影響を及ぼすことが明らかである。」

(差戻後控訴審)(上記最高裁判決の判断基準に従って判断)

①『固定資産税の課税において、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されている(地方税法403条1項)ところ、この価格とは「適正な時価」をいい(同法341条5号)、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を指すものであって、この「適正な時価」を求めるために市街地宅地評価法が適用されるときは、地域の区分、状況が相当に相違する地域の区分、主要な街路の選定、標準宅地の選定、標準宅地の適正な時価の評定、主要な街路とその他の街路の各路線価の比準、画地計算法の適用等が、いずれも適正に行われることが必要であり、これらを適正に行うことなく決定された価格は、そもそも評価基準によって決定された価格ということとはできないというべきである。そして、このような固定資産税の課税において、全国一律の統一的な評価基準に従って公平な評価を受ける利益は、それ自体が地方税法において保護されているものということができるから、仮に、地域の区分、状況が相当に相違する地域の区分、主要な街路の選定、標準宅地の選定、標準宅地の適正な時価の評定、主要な街路とその他の街路の各路線価の比準、画地計算法の適用等が適正でなければ、そのような手続で決定された価格は、そもそも評価基準によって決定された価格とはいえないから、違法なものというべきである。』

②「一団地の住宅施設の敷地である宅地の価格を決定する上で、一団地の住宅施設について定められている建ぺい率及び容積率をもって土地の更地状態での評価に影響しない当該土地上に建築されている建物の現況(建ぺい率及び容積率の実際の使用度合い)と同視することは相当とはいいい難く、本件敷地部分について、その適正な時価を評定するに当たっては、本件制限を考慮して、適切な比率で減価する取扱いをすることが相当である。ただし、これが市街地宅地評価法の適用に当たってどの箇所で考慮されるべきかは更に問題となり得るが、上記のとおり、府中市長は、平成24年度の土地課税台帳に登録される価格を決定するに当たって、これを標準宅地の適正な時価の評定・・・の中で個別的要因として減価することを容認しているから、本件敷地登録価格の決定についても、同様に個別的要因として減価されるべきものと解するのが相当である。」

③「本件敷地の登録価格の決定は、本件制限が減価要因として考慮されておらず、仮に本件制限を減価要因として適切に考慮した場合の本件敷地の登録価格は、実際に府中市長によって決定された本件敷地登録価格よりも下回るものとなるはずであり、府中市長によって決定された本件敷地登録価格は、本件敷地部分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ものであると認められる。したがって、本件敷地登録価格は、標準宅地の適正な時価の評定が適切になされたものとはいえず、本件敷地登録価格の決定及びこれを是認した本件決定は、この点を看過した違法なものであるから、本件決定の取消しを求める控訴人の請求には理由があるというべきである。」

3—(1) 若干の検討(適正な時価と最高裁の判断)

固定資産税課税の前提となる固定資産の評価における適正な時価の解釈に関して、最高裁の示した判断が少なくないけれども、ここで取り上げている最高裁判決は先例最高裁判決を判旨中に引用してこれをふまえる形で判示しているので、先例最高裁判決をも一瞥する形で、適正な時価の評価決定過程等を中心に若干の検討をすることとする。

まず、本件最高裁判決が明示的に引用しているところではないが、前提にしていると思われるのが、最高裁昭和61年12月11日第一小法廷判決(判例時報1225号58頁)である。この事案で最高裁は、控訴審で控訴人が固定資産評価基準には法的拘束力がない旨の主張をしたのに対し、これを排斥して固定資産評価基準は法的拘束力を有しているとの判断を示した昭和58年3月23日の福岡高裁判決を是認しているのである。もっとも、現在では、平成6年10月1日から施行された行政手続法2条1項1号で法令とは、「法律・法律に基づく命令(告示を含む)・・・」と明文で規定されているところである。

つぎに、本件最高裁判決が明示的に引用する先例の第一は、平成15年6月26日第一小法廷判決(民集57巻6号723頁、判例地方自治246号65頁)(東京都)である。この裁判例の主たる争点は、①固定資産課税台帳に登録された基準年度に係る賦課期日における土地の価格が、同期日における当該土地の客観的な交換価値を上回る場合における同価格の決定の適否、②固定資産課税台帳に登録された平成6年度に係る賦課期日における宅地の価格の決定が、同期日における適正な時価を超える違法性の有無であった。この事案で最高裁は、上告人である東京都固定資産評価審査委員会の主張を排斥して、「適正な時価」の意義及びそれがいつの時点であるかなどにつきリーディングケースともその後の基本的な解釈ともいえる判断を示した。すなわち、争点①・②に関連する判断で、固定資産の価格である「適正な時価」がいつの時点であるかにつき、「固定資産課税台帳に登録された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として、他の時点をもって土地課税台帳に登録すべきものと解する根拠はないと判示したのである。そして、その適正な時価とは、「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」と判示したのである(これらの点については、学説上かねてから種々の見解のあるところである〈例えば、同判決のコメント参照・判例地方自治246号66頁～67頁〉)。要するに地方税法の解釈につき、この判決の先例となる点は、①適正な時価の意義を明らかにして、②固定資産の評価基準(価格を算定するための技術的・細目的な基準の定め)を自治(総務)大臣に委ね、市町村長はこの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、③これは全国一律の統一的な評価基準による評価により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、④しかもそれに基づく固定資産の価格が賦課期日における客観的な交換価値を上回ればその決定は違法となる、等ということができる。

本件最高裁判決が明示的に引用する先例の第二は、平成15年7月18日第二小法廷判決(判例地方自治246号71頁)(伊達市)である。この裁判例は、原審(札幌高裁平成

11年6月16日判決・判例地方自治199号46頁)の「M鑑定書に添付された地図及び写真に照らしても、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、M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・・・」との判断を破棄して、「伊達市長は、本件建物について評価基準に定める総合比率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」旨判示した点である(同旨、平成21年6月5日第二小法廷判決・判例時報2069号6頁)。そして、「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・・・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」と判示して原審に差し戻したのであり、評価基準に従って決定される建物の価格と適正な時価との関係について判断を示したのである。

ここで、これまでの最高裁の判断の一瞥からではあるけれども、実務上に影響を及ぼすと考えられる「適正な時価」の解釈をまとめておくとする。もっとも、これまで学説上種々の見解のあるところであるけれども、その検討は別論として、最高裁は、これまでの下級審の裁判例をふまえて、裁判例上一応の交通整理ないし解釈を示したものと考えられるところである。

- ① 地方税法341条1項5号の「価格とは、適正な時価をいう」の適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該固定資産の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。
- ② 固定資産の価格である適正な時価の時点は、固定資産課税台帳等に登録された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。
- ③ 市町村長は、固定資産の登録価格の決定を、地方税法388条1項に基づく総務大臣告示の固定資産評価基準に従ってしなければならない。それに基づく固定資産の価格が、賦課期日における客観的な交換価値を上回れば、その決定は違法となる。
- ④ 固定資産の登録価格が総務大臣告示の固定資産評価基準に従って決定される価格を上回る場合は、登録価格が違法となる。
- ⑤ 総務大臣告示の固定資産評価基準は、法的拘束力を有する(なお、平成6年10月1日施行の行政手続法2条1項1号参照)。
- ⑥ 固定資産評価基準は、全国一律の統一的な評価基準による評価により、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。
- ⑦ 登録価格が、当該固定資産に適用される評価基準に従って決定される価格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しないとき、又はその評価方法では適正な時価を適切に算定できない特別の事情が存する場合で、客観的な交換価値としての適正な時価を上回るときは違法となる。

3- (2) 若干の検討 (審査決定が違法な場合の取消しの範囲)⁽⁴⁾

序ながら、固定資産課税台帳に登録された基準年度に係る賦課期日における固定資産の価格が、固定資産評価基準によって決定される適正な時価を上回り違法であるとして同決定を取り消す場合における取消しの範囲に関する裁判例にふれておくこととする。

たとえば、前述最高裁平成15年7月18日第二小法廷判決の原審である札幌高裁平成11年6月16日判決 (判例地方自治199号46頁) によれば、伊達市長が決定した建物の平成9年度固定資産税の課税標準となる価格が平成9年1月1日時点における「適正な時価」を超える場合には、同価格決定を違法と評価するほかはないとして、すなわち、同判決は固定資産の登録価格が時価を上回ることを理由として固定資産評価審査委員会の審査申出棄却決定の全部を取り消したのである。そのほか、東京高裁平成14年3月27日判決 (民集59巻6号後掲1309頁) も同旨で、『原判決 (東京地裁平成13年9月25日、同後掲1207頁) が判示するように、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るから、法は、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、紛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、紛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ものである。以上のような判断を総合すると、「適正な時価」を上回った部分のみについての取消しを認めないことが違法、不当であるとまでいうことはでき』ないと判示し控訴を棄却したのである。

これに対して、最高裁は、同上の上告審で原審の上記判断を破棄して、「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

⁽⁴⁾ 固定資産評価審査委員会の審理決定した価格が適正な時価を上回り違法な場合の取消しの範囲に関するリーディングケースとして、最高裁平成17年7月11日第二小法廷判決、固定資産評価決定取消請求事件、一部破棄自判、一部棄却、民集59巻6号1197頁、がある (第一審、東京地裁平成13年9月25日判決、控訴審、東京高裁平成14年3月27日判決、いずれも民集59巻6号後掲)。

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・・15年6月26日第一小法廷判決・・）。このように審理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、当該審理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、このような審理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」旨の判断を示して、「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理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、審理決定を取り消す場合には、納税者が、審理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、当該審理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」、と判示したのである（前掲注〈2〉）。

このように、従前、固定資産評価審査委員会の認定した価格が裁判所の認定した価格を上回っていることを理由として審理決定を取り消す場合における取消しの範囲については、高裁段階ではむしろその全部を取り消すべきであるという判断が決して少なくなかったようである。これに対して、最高裁は、前述のように、納税者の求め如何にかかわらず、当該審理決定のうち適正な時価を超える部分に限り取り消せば足りると解する見解を示したのである。最高裁のこの判断について、筆者は、少しでも争訟の早期解決・権利保護に結びつく解釈であると高く評価したい次第である。

なお、その後の下級審でこの最高裁の判断を踏襲する裁判例として、たとえば、鳥取地裁平成19年1月19日判決（判例地方自治297号17頁）がある（この判決の行政判例解説として、拙稿・判例地方自治303号83頁がある）。

3-（3）その他（3-〈1〉の⑦にいう特別の事情が存する場合）

特別の事情が存する場合とは、どのような場合をいうかについて簡単にふれておくこととする。最高裁平成21年6月5日第二小法廷判決では、「・・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・・原審に差し戻す」（判例時報2069号10頁）であるが、前掲平成25年7月12日判決では、特別の事情が存する場合について、「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ものではないと推認」することの推認が及ばず、又は推認が覆される場合という判断を示している程度で、今後の判断に注目したい。