九州大学学術情報リポジトリ
Kyushu University Institutional Repository

公法判例研究

九州公法判例研究会

田代, 滉貴
九州大学大学院法学府 : 博士後期課程

https://doi.org/10.15017/1520994

出版情報：法政研究. 82 (1), pp.81-97, 2015-07-27. 九州大学法政学会
バージョン：
権利関係：

KYUSHU UNIVERSITY

公法判例研究

九州公法判例研究会

固定資産評価審査決定取消等請求事件

（最判平成二五年七月一二日民集六七巻六号一二五五頁）

田代滉貴

【事実の概要】

上告人X及びAは、Xを登記名義人として、Y市内の区分建物及びその敷地権を共有している。敷地権の目的である土地（以下「本件各土地」という）は、都市計画法八条一項一号所定の第一種中高層住居専用地域（建ぺい率六〇%、容積率二〇〇%）にある。一方Y市の都市計画によれば、本件各土地を含む一帯の土地は、同法一一条一項八号所定の「一団地の住宅施設」であるB団地の敷地等であり、本件各土地の一部（以下「本件敷地部分」という）については、建ぺい率が二〇%に、容積率が八〇%にそれぞれ制限されている。

Y市長は本件各土地について、地方税法三四一条六号の基準年度に当たる平成二一年度の価格を決定し、これを土地課税台帳に登録した。平成二一年七月二日頃、Xは本件各土地にかかる平成二一年度の土地課税台帳に登録された価格が、本件敷地部分における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、Y市固定資産評価審査委員会に対し、審査の申出を行った。これに対し同委員会は、上告人の審査の申出を棄却する旨の本件決定をした。そこでXは、当該審査決定の取消訴訟を提起した。

第一審[1]はXの訴えを棄却。原審[2]も要旨次のとおり判断し、Xの請求を棄却すべきものとした。すなわち、地方税法四三四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は、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が審理判断の対象となるべきものであり、例外的に「不服審査制度の根幹に関わり、結論に影響がなくても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続違反」が固定資産評価審査委員会の審査決定の手続の中に認められた場合に限り、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べきである。Xは本件敷地登録価格につき、その決定には標準宅地の適正な時価の

評定の誤りなど多くの誤りがあり、同法三八八条一項の固定資産評価基準によって決定された価格とはいえない旨主張する。しかしこれは、上記の重大な手続違反を主張するものではなく、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、本件敷地登録価格の決定の適法性の判断に当たっては適正な時価を超えているかどうかを検討すれば必要かつ十分である。そして本件敷地部分に関しては、上告人と被上告人が提出した各鑑定意見書により認められる諸般の事情を総合考慮すると、平成二一年度の賦課期日における本件敷地部分の適正な時価は本件敷地登録価格を上回るものと認められるから、本件敷地登録価格の決定が違法となることはない。

【判旨】破棄差戻し。

「(1)ア　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（三四九条一項）、上記の価格とは「適正な時価」をいうと定めている（三四一条五号）ところ、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（最高裁平成一〇年（行ヒ）第四一号同一五年六月二六日第一小法廷判決・民集五七巻六号七二三頁参照）。

イ　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（平成一三年一月五日以前は自治大臣。以下同じ。）の告示に係る評価基準に委ね（三八八条一項）、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（四〇三条一項）。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（前掲最高裁平成一五年六月二六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三八年自治省告示第一五八号が定められ、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ものというべきである。

ウ　そして、地方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（最高裁平成一一年（行ヒ）第一八二号同一五年七月一八日第二小法廷判決・裁判集民事二一〇号二八三頁、最高裁平成一八年（行ヒ）第一七九号同二一年六月五日第二小法廷判決・裁判集民事二三一号五七頁参照）。

エ　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、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（上記イの場合）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（上記ウの推認が及ばず、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（上記アの場合）であるということができる。

(2)ア　上記(1)に説示したところによれば、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(1)エ①の場合に当たるか否か（前記2(2)の建ぺい率及び容積率の制限に

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。そうすると、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。

イ　また、上記(1)に説示したところによれば、上記(1)エ②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、前記3のとおり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、上記の点についても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。

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に関する部分は破棄を免れない。そして、上記4(2)ア及びイの各点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」。

千葉勝美補足意見

「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が、これは評価的な概念であり、その鑑定評価は、必ずしも一義的に算出され得るものではなく、性質上、その鑑定評価には一定の幅があり得るものである。したがって、鑑定意見書等によっていきなり登録価格より低い価格をそれが適正な時価であると摘示された場合、その鑑定意見書等による評価の方法が一般に是認できるもので、それにより算出された価格が上記の客観的な交換価値として評価し得るものと見ることができるときであったとしても、当該算出価格を上回る登録価格が当然に適正な時価を超えるものとして違法になるということにはならない。当該登録価格が、評価基準の定める評価方法に従ってされた

ものである限り、特別の事情がない限り（又はその評価方法自体が一般的な合理性を欠くものでない限り）、適正な時価であるとの推認が働き（法廷意見の引用する平成一五年七月一八日第二小法廷判決等参照）、これが客観的な交換価値であることが否定されることにならないからである」。

「したがって、土地の所有名義人が、独自の鑑定意見書等の提出により適正な時価を直接主張立証し登録価格の決定を違法とするためには、やはり、その前提として、評価基準の定める評価方法によることができない特別の事情（又はその評価方法自体の一般的な合理性の欠如）を主張立証すべきであり、前掲最高裁平成一五年七月一八日第二小法廷判決もこの考えを前提にしているものと解される」。

【評釈】

1　本判決の意義

本判決は、Y市内の区分建物を共有し、その敷地権にかかる固定資産税の納税義務を負うXが、府中市長により決定され土地課税台帳に登録された上記敷地権の目的である各土地の平成二一年度の価格を不服として、府中市固定資産評価審査委員会に対し審査の申出をしたところ、これを棄却する旨の決定を受けたため、同決定の取消を求めた事案の最高裁判決である。

地方税法（以下「法」という）によれば、固定資産税の課税標準は賦課期日における固定資産課税台帳に登録された価格（以下「登録価格」という）であり（三四九条一項）、当該価格は「適正な時価」であるとされる（三四一条五号）。一方総務大臣は、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「評価基準」という）を定め、これを告示しなければならず（三八八条一項）、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（四〇三条一項）。そこで、登録価格の違法性を判断するにあたっては、登録価格、適正な時価、評価基準に基づいて算定された価格それぞれの関係をどのように理解すべきかが問題となる[3]。この点について本判決は、登録価格が評価基準に基づいて算定された価格を上回る場合、あるいは評価基準が一般的な合理性を有さず、また同基準によっては適正な時価を算定することのできない特別の事情がある場合で、登録価格が適正な時価を超えた場合に、登録価格が違法となるという判断枠組を示した。

登録価格の違法性の判断枠組については、これまでも幾つかの判例を通して、最高裁の見解が断片的に示されてき

た。本判決はこうした従来の判例の理解を整理した上で、前記の判断を下すものである。また本判決は、このような判断枠組を構築するにあたり、評価基準の法的性質について特異な理解を示している。これらの点に鑑みれば、本判決は租税実務及び租税法学上、さらには行政法学（とりわけ行政基準論）上、重要な意義を有しているといえよう。そこで以下、「登録価格の違法性の判断枠組」と「評価基準の法的性質」という二つの観点から、本判決を分析・考察することとしたい。具体的には、まず本判決が引用する従来の最高裁判例を整理した上で（2）、本判決が示した登録価格の違法性の判断枠組と評価基準の法的性質をそれぞれ分析し（3・4）、最後に本判決の射程について言及する（5）。

2　従来の裁判例

登録価格の違法性の判断枠組を示すにあたり、本判決はまず最判平成一五年六月二六日民集五七巻六号七二三頁、最判平成一五年七月一八日判時一八三九号九六頁、最判平成二一年六月五日判時二〇六九号六頁（以下、それぞれ「千代田区判決」、「伊達市判決」、「西宮市判決」という）の三つを引用する[4]。以下、それぞれ概観することとしよう。

（1）千代田区判決

千代田区判決は、東京都千代田区における個人所有の宅地の評価が争われた事案の最高裁判決である。最高裁は、同判決においてはじめて登録価格の違法性判断枠組を明示した。

同判決は、まず法三四九条一項における「適正な時価」が「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」であると定義した。そしてその上で、「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」とした。

また、法が評価基準に基づいて固定資産の価格を決定する旨規定していることについては、「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」としつつも、適正な時価は前述の通りあくまで客観的な交換価値と解するべきであり、「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」とした。その上で、評価基準の定める市街地宅地評価法が、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している点につき、「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」と判示した。

（2）伊達市判決・西宮市判決

伊達市判決では、北海道伊達市に所在する家屋の評価が争われた。同判決はまず評価基準等に基づく家屋の評価方法の「一般的合理性」を認めた上で、「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」と判示した。

その後、最高裁は市街化区域農地の評価が争われた西宮市判決においても、まず市街化区域内の農地等の評価に関する評価基準等の規定に「一般的合理性」を認めた上で、「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」と判示し、伊達市判決と同様の判断枠組を示している。

（3）小括

以上の三判決をまとめると、次のようになろう。

登録価格の違法性を審査する判断枠組の基本構造は、千代田区判決において次のように明示された。すなわち、登録価格は適正な時価、すなわち客観的な交換価値を上回る場合に違法となる。また、評価基準は適正な時価を算定するための「技術的かつ細目的な基準」に過ぎず、法によって適正な時価を上回る価格の算定を委任されたものではない。したがって、登録価格がたとえ評価基準にのっとって算定されたものであっても、それが適正な時価を上回る場合は違法となる。(5)

こうした判断枠組は、伊達市・西宮市両判決にも承継されている。一方両判決は、評価基準が固定資産の価格を評価する基準として一般的合理性を有しており、尚且つ同基

準によっては当該固定資産を適切に評価することのできない特別の事情がない場合には、評価基準によって算定された登録価格は適正な時価と推認することができる、という適正な時価と評価基準に基づいて算定された価格との関係を明示した点で、特筆に値する。[6] こうした両判決の判示を踏まえれば、登録価格の違法性を判断するにあたっては、まずその前提として、評価基準が一般的合理性を有しているか否か、あるいは右の意味での特別の事情が存在するか否かが問われることになろう。

3　登録価格の違法性判断枠組

これら三判決を踏まえ、本判決は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」[7]と、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」のいずれかの場合に該当する場合、登録価格は違法となる、という判断を示した。

（1）固定資産税評価基準と登録価格の違法性

（i）判断枠組

まず①について。本判決は千代田区判決を引用して、法が評価基準を策定し、それに則って登録価格を算定することを求めているのは「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」だということを確認する。そして、こうした不均衡の解消によって得られる「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」を、「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」だと位置づける。以上を踏まえ、「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ものというべきである」と判示する。

前述した三判決は、適正な時価（＝客観的な交換価値）との関係でのみ登録価格の違法性を判断していた。これに対して①によれば、評価基準にのっとって算定された価格を上回る場合、登録価格は直ちに違法となる。このように、

適正な時価との関係以外で登録価格の違法性を導く途を明示した点で、かかる判断枠組には重要な意義があるといえよう。[8]

（ⅱ）平等原則との関係

尚、①の判断枠組については、行政法上の一般原則、とりわけ平等原則を媒介とした実質的な外部効果を評価基準に認めたものに過ぎない、とも理解し得ることが指摘されている。[9] しかし、本判決は評価基準によって保護される「公平な評価を受ける利益」を、「地方税法上」保護されるべき利益としている。[10] また、平等原則を媒介とした効果が想定される主な事例としては「ある者の固定資産が同種の固定資産の一般的評価に比較して著しく高く評価されている」場合[11]が想定されるところ、本判決は必ずしもこうした不平等な取り扱いが主たる争点となった事案ではない。以上の点に鑑みれば、①の判断枠組を平等原則との関係で捉えるのは不適当であるように思われる。

（2）適正な時価と登録価格の違法性

（ⅰ）判断枠組

次に②について。本判決は判旨⑴ウにおいて、評価基準が法の委任に基づいて制定される、登録価格算定の技術的・細目的な基準の定めであることを確認し、そこから伊達市判決および西宮市判決の判断枠組を導出する。そして、これを判旨⑴アにおいて示した千代田区判決の判断枠組と接合し、評価基準に基づく評価方法が「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」には登録価格は違法になる、とする。

このように、②の判断枠組は、千代田区判決と伊達市・西宮市両判決をそれぞれ踏襲し、またこれらを総合する形で、適正な時価との関係における登録価格の違法性判断のあり方を明らかにするものである。

（ⅱ）個別の鑑定評価による適正な時価の主張立証

こうした②の判断枠組の下では、登録価格の違法性ないし適法性をどのように主張するべきか、特に、個別の鑑定評価を用いて登録価格が適正な時価を上回ること（あるいは上回らないこと）を主張立証することが許されるか、ということが問題となる。この点、本件原審は、当事者双方が提出した個別の鑑定評価を用いて、登録価格が適正な時価を上回るか否かを判断している。

一方2（3）で指摘した通り、伊達市・西宮市両判決の

判断枠組を前提とすれば、登録価格の違法性を判断する上では、「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」ということがまず問題となるはずである。[12] したがって、両判決を基に構築された②の判断枠組を踏まえれば、これらについての主張立証を経ずに、個別の鑑定評価によって登録価格の違法性ないし適法性を主張することは、当然認められないといえよう。この点、千葉補足意見は（ⅰ）適正な時価＝客観的な交換価値とは「評価的な概念」であり、「その鑑定評価は、必ずしも一義的に算出され得るものではなく、性質上、その鑑定評価には一定の幅があり得る」こと、（ⅱ）登録価格が評価基準に従って算定される以上、特別の事情がない限り当該価格が適正な時価であるとの推認が働くことを理由に、当事者が独自の鑑定評価を証拠に登録価格の主張立証を行うためには「その前提として、評価基準の定める評価方法によることができない特別の事情（又はその評価方法自体の一般的な合理性の欠如）を主張立証すべき」であるとする。

もっとも、こうした特別の事情等の存在が認められた場合、登録価格の違法性は適正な時価との関係から改めて審理されることとなる。その際は、個別の鑑定評価による主張立証が必要となろう。尚、千葉補足意見はこの点につき「評価基準の定める評価方法の全部ではなくその一部につき特別の事情があるときは、当該評価方法を全て放棄するのではなく、排除された部分を除き残余の部分を前提として適正な時価を認定していくべき」場合が多いことを指摘している。

（ⅲ）特別の事情

このうち、特に「特別の事情」の存在については、原告の側が立証責任を負うものと解される。[13] では、この特別の事情は、具体的にどのような場合に認められるのか。

この点、土地の評価については、宅地効用がほとんど見込めないという土地の「個別性」を理由に、特別の事情の存在を認めた下級審裁判例がある。[14] 家屋の評価については、建築費に関する物価水準の下落によって評価基準では登録価格を適正に算定できない可能性があることを理由に特別の事情の存在を認めた下級審裁判例がある。[15] 一方同判決の上告審は、かかる指摘が「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、特別の事情の存在を認めなかった[16]。

以上を踏まえると、特別の事情の存在を証明するためには、一般的・抽象的な可能性を主張するだけでは不十分であり、評価基準によっては適正な時価を算定することができない個別具体的な事情の立証が必要だということになろう[17]。だとすれば、特別の事情の存在が認められるケースは実際上かなり限られると考えられる[18]。

（3）両判断枠組の関係

これら二つの判断枠組の関係（例えば①は②の前提問題である等、主張の優先順位について両者の間に何らかの関係はあるのか[19]、等）について、本判決は何も明らかにしていない。したがって、当事者は①と②いずれの観点からも、登録価格が違法であること（あるいは適法であること）を主張することになろう。

この点、本判決の差戻審[20]では、原告被告共に①、②双方の観点から登録価格の違法性ないし適法性を主張している。一方裁判所は、本件登録価格が評価基準に基づいて決定される価格を上回ることのみを理由として本件決定を取消し、②について何も言及しなかった[21]。

4　固定資産税評価基準の法的性質

以上、本判決が示す登録価格の違法性判断枠組を分析した。では、こうした判断枠組を提示するにあたり、本判決は評価基準の法的性質をどのように理解しているのだろうか。

（1）「告示」としての固定資産税評価基準

評価基準についての規定が整備されたのは、昭和三七年地方税法改正においてである[22]。その際、市町村間で固定資産の評価の均衡を保つことが改正の目的の一つとされ、結果として総務大臣（当時は自治大臣）が告示という形で評価基準を定め、同基準によって固定資産の評価がなされる、という仕組みが採用されることとなった。

もっとも、告示とは公的決定や事実等を広く公に周知する形式であり、その法的性質は内容に応じて様々であり得る[23]。したがって評価基準もまた、その法的性質や法的拘束力をどのように解すべきか、ということが、従来から議論されてきたのであった[24]。判例上も、特に下級審において、同基準を明確に委任立法とし、その法的拘束力を認めるもの[25]や、「市町村長を拘束するが、法規のように裁判所や委員会及び国民を拘束するものではない」と明示するもの等[26]、様々な見解が示されてきた。

（2）本判決における評価基準の法的性質

では、本判決は記述した判断枠組を提示するにあたって、評価基準の法的性質ないし法的拘束力をどのように理解しているのか。

まず①の判断枠組について。本判決は前述の通り、法が各市町村間における評価の均衡を図る目的で評価基準の策定を総務大臣に委任しているとし、そこから登録価格が同基準に基づいて決定した価格を上回る場合は直ちに違法となるとした。こうした判示で注目すべきは、評価基準が法の委任を受けて制定されたことが指摘されている点と、同基準が登録価格の違法性を判断する基準として裁判規範性を有している点である。これらを踏まえると、同基準は①の判断枠組において、法律の委任に基づく法規命令として理解されているといえよう。[27] この点、評価基準は、判例によって「法規」としての性格を認められた[28]学指導要領と同様の性質を有するものと考えられる。[29]

②の判断枠組においても、評価基準は法の委任に基づいて制定されていることが指摘される。一方この判断枠組において、評価基準は、適正な時価を算定するための基準として常に妥当するとは考えられていない。再説すると、評価基準が一般的合理性を有さない場合、または同基準では適正な時価を算定できない特別な事情が存在する場合、登録価格の違法性は適正な時価との関係から直接判断されることになる。その点において、評価基準は登録価格の違法性を判断する基準として、常に法的拘束力を有しているわけではない。こうした理解を踏まえると、評価基準を純然たる委任立法と捉えることはできないであろう。[30]

では、②の判断枠組において、同基準の法的性質はどのように解されているのか。考え方として、同基準を解釈基準、あるいは裁量基準と理解することが挙げられる。すなわち、前者は同基準を「適正な時価」という法律上の文言を解釈するために制定された基準だとする見方であり、後者は登録価格の決定に際して市町村長に裁量を認め、同基準を市町村長による裁量権行使の統一化・画一化を図るための基準とする見方である。[31] しかし、もし同基準が解釈基準だとすると、裁判所は同基準とは独立して適正な時価の内容を決定できるはずである。この点、個別の鑑定評価に基づいて直接登録価格の違法性ないし適法性を主張することを排し、まず特別の事情等が存在することの立証を要求する本判決の判示は、こうした見方と平仄が合わない。一方、かかる判示のうち、評価基準それ自体の合理性が問題とされる点、一定の場合に限って同基準によらない登録価

格の決定が認められる点は、裁量基準が設定されている場合における行政処分の司法審査の態様と、まさに合致するものであるといえる。[32] だとすれば、評価基準は判断枠組②において、登録価格の算定に当たって市町村に裁量が認められることを前提に制定された「裁量基準」として理解されていると見ざるを得ないのではないか。

以上のように、本判決は上述した登録価格の違法性の判断枠組を示すにあたり、評価基準を一方で法規命令、他方で裁量基準と理解していると考えられる。このように評価基準の法的性質を両義的に捉えている点に、本判決の特異性を見出すことができるであろう。

(3) 問題点

しかし、こうした評価基準の理解に対しては、次のような問題を指摘できるように思われる。

第一。確かに告示には、様々な法的性質を持つものが存在する。しかし、評価基準に一方で法規命令、他方で裁量基準としての法的性質を見出すことが、そもそも同基準の法的性質の理解として整合性がとれているといえるか、疑問の生じるところである。[33]

第二。評価基準を委任立法だとした場合、そもそも法三八八条一項が委任規定としてあまりに包括的に過ぎるということが当然問題とされるべきであろう。[34] この点学説では、立法論として、評価基準の基本原則部分を法律で定めるべきことが指摘されている。[35]

第三。租税法律主義、とりわけ課税要件明確主義を前提とすれば、課税処分の要件規定において、行政の裁量の余地を認めることは原則として許されない。[36] だとすれば、本判決のように評価基準を裁量基準かのように理解した場合、課税標準たる登録価格の算定にあたって市町村に裁量を認めることになり、租税法律関係の観点から問題だといえよう。もっとも、本判決は②の判断枠組を示すにあたり、登録価格の算定にかかる市町村長の裁量に言及していない。[37] しかし前記の通り、②の判断枠組にかかる本判決の判示に鑑みれば、評価基準はやはり裁量基準と捉えるほかないように思われる。[38]

5 射程

以上の通り、本判決は従来の最高裁判決を基に、固定資産税税における登録価格の違法性判断について、注目すべき判断枠組を示している。今後土地の評価をめぐって同種の事件が争われた際、裁判所は本判決を新たなリーディングケースとして、登録価格の違法性を判断することになろ

う。[39] また、本判決はあくまで「土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格」についての判断として、前述した違法性の判断枠組を展開している。しかし、判断枠組を構築する上で家屋の評価が争われた伊達市判決が引用されている点に鑑みれば、本判決の射程は、土地のみならず家屋の登録価格の違法性が問題となった事案にも及ぶものと考えられる。[40]

（1） 東京地判平成二二年九月一〇日民集六七巻六号一二九二頁。

（2） 東京高判平成二三年一〇月二〇日民集六七巻六号一三〇四頁。

（3） 宮本十至子「判批」ジュリ重判解一四六六号（二〇一四年）二二三頁、田中浩「判批」判例時報二二二〇号（二〇一四年）一五九頁。

（4） 登録価格の違法性判断枠組及び評価基準の法的性質については、上述する最高裁判例が出される以前から、下級審裁判例で様々な見解が示されていた。しかし本稿では紙幅の都合上、これら下級審裁判例の分析・検討は省略する。尚、かかる下級審裁判例を網羅的に分析するものとして、増井良啓「固定資産評価基準の法的拘束力について」資産評価システムセンター編『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―』（資産評価システムセンター、二〇〇三年）二五頁以下。増井は、下級審裁判例を①「固定資産税評価基準の市町村長に対する法的拘束力を肯定する」時期（昭和五〇年代）、②「裁判例が一般論として固定資産税評価基準の限界に言及するようになる」時期（昭和末期～平成）、③「固定資産税評価基準に従った評価であっても「客観的時価」を超える場合に違法とする例が積み重なる」時期（東京高判平成八年九月一一日以降）、④「固定資産税評価基準の裁判所や国民に対する法的拘束力を否定する公刊裁判例が出されている」時期（平成一一年以降）に分類する。

（5） 渋谷雅弘「判批」租税判例百選［第五版］一七五頁。

（6） もっともこの点、阪本勝「判解」最判解民事篇平成一五年度（上）三七四頁は、上述する両判決の理解が千代田区判決の判断枠組から導出され得ることを指摘する。一方、増井良啓「判批」法協一二二巻九号（二〇〇三年）一七三頁は、「納税者が特別の事情を主張立証しなければ、評価基準が定める評価の方法によるべきだとしている」点で、伊達市判決は千代田区判決と「やや異なる」とする。

（7） この点については、「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」とは具体的にどのような場合かが問題となる。羽根一成「判批」地方自治職員研修四六巻一三号（二〇一三年）五八頁は、これを「評価基準の定める評価方法のあてはめに誤りがあるかどうかの

問題」だとする。

(8) もっとも、坂本・前掲注(6)三七三頁は、千代田区判決を解説する上ですでに①の判断枠組について言及していた。徳地淳「判解」ジュリスト一四六五号（二〇一四年）九二頁も、千代田区判決が①の判断枠組の存在を暗に前提にしていたと指摘する。また、匿名コメント「批判」判例タイムズ一三九四号（二〇一四年）一二五頁は、最判平成一七年七月二日民集五六巻六号二九七頁、最判平成一八年七月七日判夕一二二四号二一七頁が、①の判断枠組を前提に登録価格の違法性を判断しているとする。以上の点に鑑みれば、①の判断枠組の存在それ自体は、本判決以前にも暗黙の前提にされてきたといえよう。本判決はあくまで、その前提を一般論として定式化した点に意義がある。

(9) 人見剛「判批」ジュリ重判解一四六六号（二〇一四年）五九頁。

(10) 仲野武志「判批」自治研究九〇巻五号（二〇一四年）一三五－一三六頁。

(11) 宇賀克也『行政法概説Ⅰ［第五版］』（有斐閣、二〇一三年）六〇頁。裁判例として、大阪高判昭和四年九月三〇日高民集二二巻五号六八二頁（スコッチライト事件）。

(12) 尚、千代田区判決がこの問題をどのように考えているかについては、評価の分かれるところである。同判決と伊達・西宮両判決の関係を阪本・前掲注(6)三七四頁のように理解すれば、千代田判決も特別の事情等の主張立証を要求していることになろう。一方、増井・前掲注(6)一六七頁は、千代田区判決が「将来に残した問題」として、「納税者が当該固定資産につき鑑定評価をもちだして登録価格を争うことがどこまで認められるか」ということを挙げる。

(13) 匿名コメント・前掲注(8)一二六頁。また、貝阿彌亮「地方税（固定資産の登録価格に係る不服の訴訟）」定塚誠編『行政関係訴訟の実務』（商事法務、二〇一五年）二〇三頁以下は、評価基準が一般的合理性を有することについての立証責任は被告側にあり、被告はまずこの点についての主張立証をすべきだとする。

(14) 広島高判平成一六年二月一三日裁判所HP。

(15) 東京高判平成一六年一月二二日判時一八五一号一一三頁。

(16) 最判平成一九年三月二二日判例地方自治二九〇号七四頁。

(17) 宮本・前掲注(3)二二三頁。

(18) 羽根・前掲注(7)五八頁。

(19) 田中・前掲注(3)一五九頁。

(20) 東京高判平成二六年三月二七日判自三八五号三六頁。評釈として、宮本十至子「判批」新・判例解説Watch（二〇一五年）一頁以下。

(21) 宮本・前掲注(20)三頁。

(22) 固定資産税創設当初の状況を詳細にまとめるものとして、増井・前掲注(6)一五五頁以下。

(23) 例えば、学校教育法五七条の二に基づく学習指導要領は、後述の通り判例上「法規」としての性質を認められている。一方、環境法一六条一項の定める環境基準については、政策上の達成目標ないし指針であるとされる（東京高判昭和六二年一二月二四日行集三八巻一二号一八〇七頁）。

(24) 評価基準の法的拘束力を認める見解として、例えば占部祐典「固定資産税の「適正な時価」と登録価格の違法に関する判断基準」同『租税法と行政法の交錯』（慈学社、二〇一五年）三五五頁。一方、法的拘束力を否定する見解として、例えば石島弘『課税標準の研究』（信山社、二〇〇三年）四〇頁以下。

(25) 千葉地判昭和五七年六月四日行政事件裁判例集三三巻六号一一七二頁。

(26) 東京高判平成一四年一〇月二九日判時一八〇一号六〇頁。

(27) 人見・前掲注(9)五九頁。

(28) 最判平成二年一月一八日民集四四巻一号一頁（伝習館高校事件）。

(29) 稲葉ほか編『行政法』（有斐閣、二〇一五年）五五頁。もっとも、本判決は後述の通り、②の判断枠組で評価基準を裁量基準かのように理解している。この点に鑑みれば、評価基準の法的性質は、伝習館高校事件最高裁判決で示された学習指導要領のそれと完全に軌を一にするものではないと考えられる。

(30) 宇賀克也『行政法概説Ⅰ　行政法総論［第五版］』（有斐閣、二〇一三年）二八九頁。人見・前掲注(9)五九頁はこの点に鑑み、評価基準が「行政規則に近い柔軟な性質」も持ち合わせていると指摘する。

(31) 裁量基準の理解として、深澤龍一郎「わが国における裁量基準の法的性質と行政裁量の存在意義」同『裁量統制の法理と展開―イギリス行政裁量統制論―』（信山社、二〇一三年）一一九頁以下参照。

(32) この点につき、塩野宏『行政法Ⅰ［第五版補訂版］』（有斐閣、二〇一三年）一〇六頁参照。

(33) また、本判決のかかる理解を踏まえれば、評価基準は法規命令と行政規則の二分論という従来の行政基準論の理論枠組では、把握できないこととなる。もっともこの点については、評価基準の両義的な理解を示した本判決の妥当性もさることながら、法規命令・行政規則二分論という従来の理論枠組それ自体が、行政基準の分類軸としてそもそも適切かということもまた、改めて問われる必要があるように思われる。

(34) 人見・前掲注(9)五九頁、山村恒年「固定資産評価の審査と訴訟」山田二郎先生古稀記念『税法の課題と超克』（信山社、二〇〇〇年）七一三頁。一方、評価基準が租税法律主義違反でないとした下級審裁判例として、千葉地判昭和五七年六月四日行裁例集三三巻六号一一七二頁、広島地判平成二年九月二六日行裁例集四一巻九号一五七四頁等。

(35) 碓井光明『要説　地方税のしくみと法』（学陽書房、二〇〇一年）一九〇頁は、評価の基本原則部分については法律で規定するべきとする。金子宏『租税法［第二〇版］』（弘文堂、二〇一五年）六六八―六六九頁は、評価基準が租税法律主義に違反しないとしつつも、立法論として同基準を法律や政省令で定めることは検討に値する、と指摘する。

(36) この点、谷口勢津夫『税法基本講義［第四版］』（弘文堂、二〇一四年）二九頁は、こうした要件裁量の否定を租税法律関係の帰結だとする。また、芝池義一「税法と行政法」同ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、一九九五年）五―九頁は、「課税処分の要件に規定についても行政庁の政策的判断が入る余地はあり、事柄によっては裁判所がこれを尊重せざるを得ない（つまり自己の判断を代置できない）場合があるのではないか」と指摘する。

(37) 一方、登録価格の決定に当たり市町村に裁量を認める下級審裁判例として、福岡地判昭和五二年九月一四日行裁二八巻九号九二五頁。

(38) 仲野・前掲注(10)一四〇頁は、評価基準を「裁判所による判断代置が可能な事実を認定する為の法律に規定された告示等の基準」の一類型と解している。しかし、このように解したところで、評価基準の法的性質は尚も明らかになったとはいえないのではないか。

(39) 本判決の判断枠組を引用した下級審裁判例として、福岡地判平成二六年三月四日判例地方自治三八七号三八頁。同判決は、本判決の①の判断枠組を用い、登録価格を違法と判断した。

(40) 徳地・前掲注(8)九四頁。