

固定資産課税台帳の登録価格の認定の適否及び審査決定の取消訴訟でした主張追加の適法性**【文 献 種 別】** 判決／最高裁判所第三小法廷**【裁判年月日】** 令和 1 年 7 月 16 日**【事 件 番 号】** 平成 30 年（行ヒ）第 139 号**【事 件 名】** 固定資産価格審査申出棄却決定取消請求事件**【裁 判 結 果】** 破棄差戻し**【参 照 法 令】** 地方税法（平成 26 年法律第 69 号による改正前）432 条 1 項・2 項、433 条 3 項・11 項、434 条 1 項・2 項、行政事件訴訟法 8 条 1 項・2 項 3 号、行政不服審査法（平成 26 年法律第 68 号による改正前）27 条・29 条・30 条**【掲 載 誌】** 裁判所ウェブサイト

LEX/DB 文献番号 25570343

事実の概要**1 事実の概要**

X（原告・控訴人・上告人）は、鉄骨・鉄筋コンクリート造陸屋根地下 1 階付き 9 階建事務所（平成元年 10 月建築。以下「本件建物」という。）を所有している。東京都知事によって決定され、本件建物につき、平成 24 年度の価格 6 億 8,802 万 8,700 円が固定資産課税台帳に登録された（以下「本件登録価格」という。）。X は、平成 24 年 4 月 4 日、東京都固定資産評価審査委員会（以下「本件委員会」という。）に対し、本件登録価格につき、経年減点補正率の適用に誤りがあるなどとして地方税法（平成 26 年法律第 69 号による改正前のもの。以下「法」という。）432 条 1 項による審査の申出をしたところ、これを棄却する旨の決定（以下「本件決定」という。）を受けた。本件は、本件決定のうち X が固定資産評価基準によって決定される価格であると主張する価格を超える部分は違法であるとして、当該部分の取消しを求める事案である。

第一審（東京地判平 29・3・17LEX/DB25553812（平 27（行ウ）510 号））は、都知事が、本件建物 1 棟全体に建物の経年減価補正率を適用して登録価格を決定したことには合理性が認められるのであって、類似家屋等に係る取扱いと比較して、差別的取扱いであるということではできないとして、X の請求を棄却した。X は、同判決を不服とし、控訴を提起するとともに、今まで主張していなかった新たな主張として、本件建物の再建築費評点数の算出の基礎とされた主体構造部の鉄筋及びコンク

リートの使用量に誤りがあるとの主張の追加（以下「本件主張追加」という。）をし、これに伴い本件決定のうち価格 5 億 4,727 万 8,800 円を超える部分の取消しを求めるとして請求の趣旨変更（以下「本件請求の趣旨変更」という。）をした。

原審（東京高判平 29・12・14裁判所ウェブサイト（平 29（行コ）127 号））は、審査申出人が、本件委員会による審査の際に主張しなかった事由を審査決定の取消訴訟で主張することは、同事由について審査を経ていない以上、正当な理由（行政事件訴訟法 8 条 2 項 3 号）があると認められる特別の事情がない限り、法 434 条 2 項、行政事件訴訟法 8 条 1 項ただし書の趣旨に反し、許されないものと解するのが相当であり、本件では、主張追加に係る事由について、審査決定を経ないことにつき正当な理由があるとは認められないから、本件請求の趣旨変更に係る部分は、審査請求前置の要件を充足せず、不適法であるとした。また、本件登録価格は、平成 24 年度固定資産評価基準によって決定される価格を上回るものではないと認められ、本件登録価格について不服があるとしてされた審査の申出を棄却する旨の本件決定は適法であるとした。

2 原審の確定した事実関係等——固定資産評価基準による定め

(1) 平成 24 年度の評価に適用される固定資産評価基準（平成 26 年総務省告示第 217 号による改正前のもの。以下「平成 24 年度評価基準」という。）は、つぎのとおり定める。

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、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、これに家屋の損耗による減点補正率を乗じて付設するものとする。非木造家屋の損耗による減点補正率は、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。

(2) 在来分の非木造家屋（当該年度に新たに課税対象となる非木造家屋以外の非木造家屋をいう。）である本件建物の再建築費評点数は、本件建物の建築当初の評価に適用される固定資産評価基準（平成2年自治省告示第203号による改正前のもの。）により算出される再建築費評点数について、その後の基準年度ごとに再建築費評点補正率による補正をすることにより算定される。同固定資産評価基準は、鉄骨、鉄筋及びコンクリートの使用量が明確な建物の主体構造部の再建築費評点数につき、単位当たりの各標準評点数にそれぞれ実際の使用量を乗じて算出するものとする旨を定める。

3 争点

本件の争点は、本件委員会による本件登録価格の認定の適否、及び審査申出人が、本件委員会による審査の際に主張しなかった事由を、審査決定の取消訴訟において、その違法性を基礎付ける事由として、本件主張追加（本件請求の趣旨変更）を審査の対象とすることの適法性である。

判決の要旨

破棄差戻し。

1 「固定資産税の納税者は、その納付すべき当該年度の固定資産税に係る固定資産について固定資産課税台帳に登録された価格に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（法432条1項）、同委員会に審査を申し出ることができる事項について不服がある固定資産税の納税者は、同委員会に対する審査の申出及び審査決定の取消訴訟によることによつてのみ争うことができる（法434条2項）。

2 「上記審査は、納税者の権利を保護するとともに、固定資産税の賦課に係る行政の適正な運営の確保を図る趣旨……であり、同委員会が、職権により、審査に必要な資料の収集等を行うことができるものとされていること（法433条3項、

11項、行政不服審査法（平成26年法律第68号による改正前のもの）27条、29条、30条¹⁾）をも併せ考えると、同委員会は、審査申出人の主張しない事由についても審査の対象とすることができると解すべきである。そうすると、同委員会による審査の対象は、登録価格の適否を判断するのに必要な事項全般に及ぶというべきであり、審査決定の取消訴訟においては、同委員会による価格の認定の適否が問題となるのであって、当該価格の認定の違法性を基礎付ける具体的な主張は、単なる攻撃防御方法にすぎないから、審査申出人が審査の際に主張しなかった違法事由を同訴訟において主張することが、法434条2項等の趣旨に反するものであるとはいえない。」

3 以上によれば、「審査申出人は、固定資産評価審査委員会による審査の際に主張しなかった事由であっても、審査決定の取消訴訟において、その違法性を基礎付ける事由として、これを主張することが許されるというべきである。」（ラインは原文）。そして、「審査申出人が審査決定のうち一定の価格を超える部分に限定してその取消しを求める場合であっても、……本件請求の趣旨変更は、本件主張追加に伴って上記上限を変更するにとどまるものであって、これが許されないと解すべき事情は存しない。」

4 ところが、原審は、本件請求の趣旨変更に係る部分を不適法として却下するとともに、本件主張追加に係る事由によって、平成24年度評価基準により決定される本件建物の価格を上回るか否かについて審理することなく本件決定を適法とした判断は、判決に影響を及ぼす明らかな法令の違反があり、破棄を免れないとして、本件を原審に差し戻した。

判例の解説

一 問題の所在と本判決の位置づけ

問題の所在は、本件委員会による本件登録価格の認定の適否、及び本件主張追加（本件請求の趣旨変更）を審査の対象とすることの適否である。本件主張追加について、本判決が示すように、「当該価格の認定の違法性を基礎付ける具体的な主張は、単なる攻撃防御方法にすぎない」と位置づけた。つまり、本件の主要事実は、本件登録価格の適法性である。これに対し原審は、本件主張追加

(間接事実)は審査請求前置の要件を充足せずとし、本件請求の趣旨変更に係る部分を不適法として却下し、本件登録価格の適法性について審理判断することなく本件決定を適法とした。原審は、審査請求前置が強制されている取消訴訟において、訴訟要件とされる審査請求前置の要件を重視したのである。

本判決は、固定資産評価審査委員会の制度趣旨である独立性、公正な第三者機関として活動し、固定資産税の適正な賦課を期そうとするなど、同委員会の設置の意義²⁾を重視した上で、審査申出人が同委員会による審査の際に主張しなかった事由であっても、審査決定の取消訴訟においてその違法性を基礎付ける理由として主張することが許されるというべきである、と最高裁が判断を示したものであるとして、大変注目される。

二 本件の背景

1 固定資産評価審査委員会の地位と権限

固定資産評価審査委員会を設置する意義は、市町村長から独立、中立、公正な立場にある委員会に審査を行わせ、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り³⁾、同委員会は、不服審査処理機関であるため、法律上、権限と地位の独立性が保障されている⁴⁾。仙台高判平9・10・29(判時1656号62頁)では、同委員会は、納税者から登録価格について審査の申出がなされた時は、法433条の定めにより専ら職権をもって必要な調査及び事実審査をした上で、登録価格の合理性・妥当性を再吟味し、その適否を決定しなければならない、とする。さらに、東京高判平24・1・19(LEX/DB25444741(平23(行コ)309号))は、同委員会が行う審査手続を充実し、迅速化させるために、両者の間で審査に必要な資料が収集され、争点整理が円滑に行われることを期待したものであり、市町村長が一方的に優越的な地位に立って審査申出人の手続上の権利利益の内容を決定する権限を市町村長に付与する趣旨のものでないことは明らかである、とした。

このように、本件委員会は、法律上、権限と地位の独立性が保障された、中立、公正であるべき第三者機関である。そうであれば、本件委員会は、都知事の答弁書を精査し、評価の算定資料等を取

り寄せるなどの実質的な調査を行い、納税者の権利を保護し中立性を担保しなければならない⁵⁾のである。この点で、本判決が、本件決定を受けたXに対し、本件委員会による審査の際に主張しなかった事由であっても、審査決定の取消訴訟において、主張することが許されるというべき、とする判断は、本件委員会の制度趣旨を重視し、納税者の権利を保護し、固定資産税の適正な賦課を期そうとするものといえよう。

2 審査請求前置の趣旨

地方税法は、登録価格に不服があるときは、同委員会の決定に対する取消訴訟によらなければ価格を争うことができない(法432条1項)とする。その趣旨は、本判決では、「審査は、納税者の権利を保護するとともに、固定資産税の賦課に係る行政の適正な運営の確保を図る趣旨に出るものであり……」、東京高判平25・4・16(LEX/DB25446012(平24(行コ)38号))は、課税標準となる登録価格を早期に確定させることにより、法的安定性を確保する趣旨であるとする。

審査請求と訴訟との関係では、法19条の12は、「第19条に規定する処分の取消しの訴えは、当該処分についての審査請求に対する裁決を経た後でなければ、提起することができない。」として審査請求前置主義を定めている。審査請求前置を要求するからには、重要なことは、適法な審査請求を受けた審査庁は、真摯に審査請求に理由があるか否かを迅速に審査しなければならない⁶⁾、とする指摘がある。

3 登録価格と固定資産評価基準

(1) 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における固定資産課税台帳に登録された価格とする(法349条1項)。市町村長は、固定資産の価格を固定資産評価基準(以下「評価基準」)によって決定しなければならない(法403条1項)。つまり、登録価格が評価基準によって決定されたか否かが問題となる。その登録価格の決定が違法となるのは、登録価格が当該家屋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、あるいは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が

できない特別の事情が存する場合（推認が及ばず）である。基準年度の再建築費評点数がその前年度における再建築費評点数を基礎として算出される場合、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評価基準に従ったもの（適合するもの）と推認するのが相当である。つまり、建物の価格は、評価基準に従って決定されたものということができ、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されるというべきである（前掲東京高判 25・4・16 参照）。

Xは、本件建物の再建築費評点数の算出の基礎とされた主体構造部の鉄骨及びコンクリートの使用量に誤りがある旨を主張追加しており、差戻控訴審で、Xがした証明が説明証拠として裁判官の納得が引き出された場合には、建物の価格は、評価基準に従った適正な時価であるとの推認が及ばないことになる。

(2) 本件登録価格が平成 24 年度評価基準に従ったものであるか否かの判断は極めて重要である。仮に、本件建物の建築当初の再建築費評点数の算出が評価基準に従っておらず、その算出に誤りがあるとされたときは、同算出を正しくやり直し、前年度の再建築費評点数を算出した上で、平成 24 年度評価基準が定める再建築費評点補正率を乗じて再建築費評点数を算出し、これに基づいて登録価格が決定されるべきであり、本件決定のうち、その登録価格を超える部分は違法なものとして取り消すべきことになる。

4 登録価格と「適正な時価」

家屋に対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における固定資産課税台帳に登録された価格とする（法 349 条 1 項）。その価格とは、「適正な時価」（法 341 条 5 号）でなければならない。「適正な時価」は、「正常な条件のもとに成立する客観的な取引価格と解すべきであるが、このような考え方は、固定資産評価制度調査委員会が示した評価の客観性・透明性の原則に照らして、今後も維持されるべきである⁷⁾」。⁸⁾また、登録価格が「適正な時価」といえるか否かの判断は、評価基準が重要な役割を果たしていることを指摘できる⁸⁾とする見解がある。

家屋の評価は、「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、その評点数は、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されるのである。そうであれば、本件では、本件登録価格につき、そもそも、本件建物の経年減点補正率の適用に誤りがあることが説明証拠として固まれば、特別の事情を考慮するまでもなく、本件登録価格が適正な時価であるということにはならないのであり、「適正な時価」の決定を優先すべきといえよう。

三 本判決の意義及び投げかけた課題

本判決は、固定資産評価審査委員会の設置の意義を重視し、納税者がこれまで主張していなかった本件登録価格に係る重大な事項に関する主張を、原審の段階で追加したことに対して、本件主張追加は許されると判断したこと、その上で、本件主張追加に係る事由によって、平成 24 年度評価基準により決定される本件建物の価格について、審理を原審に差し戻したという点において、大きな意義が認められる。差戻控訴審では、本件主張追加の証明をどれだけ説明証拠として固められ、裁判官の納得を引き出せ得るかが重要といえよう。

また、本判決は、審査請求前置が強制されている場合の取消訴訟において、審査決定が職権審理主義でなされている場合の不服審査前置の意義による訴訟段階での主張制限の可否につき、重要な判示を行っているとともに、職権審理において審査申出人が主張していない事項の審査の範囲と深度につき、審査側に再検討すべき課題を投げかけている。

●——注

- 1) 審査庁は、審査請求人の申立てにより、又は職権で審査請求人を審尋することができる。
- 2) 荏原明則「コラム固定資産評価審査委員会」租税判例百選〔第 4 版〕(2005 年) 187 頁参照。
- 3) 水野忠恒『大系租税法〔第 2 版〕』(中央経済社、2018 年) 1037 頁参照。
- 4) 荏原・前掲注 2) 186 頁。
- 5) 荏原・前掲注 2) 187 頁参照。
- 6) 碓井光明「行政不服審査法改正と地方税に関する不服審査」日税 71 号 (2017 年) 163 頁。
- 7) 谷口勢津夫「固定資産税の法的課題」日税 46 号 (2001 年) 237 頁。
- 8) 平川英子「固定資産税における時価の諸問題」日税 68 号 (2016 年) 248 頁。

愛知学院大学教授 水野恵子