

地積規模の大きい宅地の固定資産評価と所要の補正

- 【文献種別】 判決／大阪地方裁判所
【裁判年月日】 令和2年6月18日
【事件番号】 平成28年（行ウ）第238号
【事件名】 固定資産評価審査決定取消等請求事件（高槻市）
【裁判結果】 棄却
【参照法令】 地方税法341条5号・349条1項・388条1項・403条1項
【掲載誌】 判例自治473号22頁、裁判所ウェブサイト
◆ LEX/DB 文献番号 25571178

立命館大学教授 宮本十至子

事実の概要

X（原告）は、 α 町及び β 町に所有する土地の固定資産税の納税義務者であり、土地課税台帳に登録された本件各土地の平成27年度、平成28年度及び平成29年度の各登録価格を不服として、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、平成27年度及び29年度の審査につき決定を受けた。Xは、 β 町の土地が地積規模が大きい宅地（広大地¹⁾）であり、一般的に減価が生じるのに、当該土地の価格の決定につき所要の補正が行われておらず、その評価方法は適正な時価を算出する方法として一般的な合理性を有しない、奥行価格補正率等による減価では十分ではなく、評価基準の定める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などと主張し、Y（被告）を相手に、その決定と平成28年度の却下の取消を求めた。

α 町の土地と β 町の土地の登録価格につき、画地認定の適否、地積認定の適否、奥行価格補正割合及び不整形地、無道路地、間口狭小な宅地等の評点算出法の適否、平成29年度の評価替えの適否、二方路線影響加算法の適否、国家賠償法上の違法についても本件の争点であるが、本稿は β 町の土地が広大地であることを理由とする減価の要否の争点を中心に扱う。

判決の要旨

請求棄却。

1 登録価格の決定が違法となる場合

「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時……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時……であるということができる（……最高裁判所平成25年7月12日第二小法廷判決参照）。

以上に述べたところは、本件における取扱要領のように、市町村長が評価基準によって固定資産の価格を決定する場合の要領等が定められている場合でも異なることはない。したがって、当該要領等に違反して登録価格が決定されたとしても、そのことのみによって直ちに当該登録価格の決定が違法となることはなく、その違反があることにより上記の〔1〕又は〔2〕の場合に該当するといえるとき（例えば、当該要領等が評価基準を具体化する趣旨で定められたものであって、当該要領等に違反することをもって評価基準違反と同視することができるような場合）に限り、違法となるものと解される。」

2 広大地であることを理由とする減価の要否等

「評価基準は、宅地の価額は通路からの奥行が長くなるにしたがって漸減することを根拠として、奥行価格補正割合を採用しているところ、画地の間口と奥行の比率が概ね一定であるという前提に立てば、奥行距離が長くなるにしたがい土地の規模は大きくなるのであり、換言すれば、特に間口が広いといった事情がない限り、地積規模

の大きい土地は、通常、相応の奥行を有することができる。そうすると、一定の規模の地積を有するからこそ奥行価格補正割合法が適用されるということができるのであり、広大地であることによる減価要因の多くは、正に評価基準が奥行価格補正割合法を採用する根拠とするところに含まれるものと解される。すなわち、広大地であることによる減価は、通常は、奥行価格補正率による補正によって、相応に考慮されていることができ、評価基準が地積規模の大きいことに着目した独立の補正を設けていないのも、そのような理解に基づくものと考えられる。

以上に加え、……総務省の調査・検討によっても、広大地であることによる減価について全国的に普遍性のある分析結果は得られなかったとされていることなども併せ考慮すれば、評価基準が奥行価格補正割合法とは別に、地積規模が大きいことに着目した独立した補正を設けていないことには合理性があるものというべきである……。

……固定資産税における『適正な時価』と相続税等における『時価』とは同義であるから、同一の土地について、評価基準に定める評価方法に従って決定される価格と、財産評価基本通達の定めによって決定される価格とは、本来的に同一となるべきものとも解される。

しかしながら、客観的な交換価値といっても評価的な概念であり、客観的な交換価値への合理的な接近方法にも複数のものがあり得るものと考えられる。また、相続税は人の死亡を契機として富の再配分を行おうとする性格のものであるほか、いわゆる申告納税方式が採用されているのに対し、固定資産税は資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、その保有の継続を前提に毎年経常的に賦課される賦課課税方式の税であり、かつ、市町村長において評価すべき固定資産は極めて多数に及ぶものであるところ、このような各税の性格や課税方式等を踏まえて、客観的な交換価値への接近方法として異なる評価方法が定められることも、法が予定し、あるいは、少なくとも許容するところということが出来る（土地基本法 16 条参照）。そして、財産評価基本通達の定める規模格差補正は、広大地を戸建住宅用地として分割利用することに伴う減価を反映させるものであるところ、このような分割利用を前提とする補正は、現実に土地を処分する

際に初めて具体化する減価要因を重視する評価方法であり、上記のような相続税の性格に合致するものである。他方で、固定資産税が資産の保有の継続を前提としていることに照らせば、上記のような評価方法を採用することは必ずしも固定資産税の性格に沿わないものということが出来る。そうすると、財産評価基本通達が規模格差補正を定める一方で、評価基準がこれと同様の補正を定めていないことにも、一定の根拠があるということが出来る。

加えて、評価基準も、財産評価基本通達も、上記客観的な交換価値への合理的な接近方法として定められているものではあるが、その性質上、これらに従って決定される価格が時価を超えることは許されないことからすれば、いずれも、特段の事情のない限り時価を下回るような評価方法が定められているものと考えられること、相続税における路線価は地価公示価格の 8 割が目安とされているのに対し、固定資産税における路線価は地価公示価格の 7 割が目安とされており、同一の目安が採用されていないこと等に鑑みれば、同一の土地について、評価基準の定める補正率が、財産評価基本通達の定める補正率より小であるからといって、直ちに、評価基準による補正が客観的な交換価値への接近方法として不合理ないし不十分であるということとはできないというべきである。

以上に述べたところからすれば、財産評価基本通達に規模格差補正が定められているからといって、評価基準が地積規模の大きいことに着目した補正を設けていないことに合理性がないということとはできない。」

「広大地であることによる減価をもたらす個別的要因が特に著しいものであると認められ、評価基準の定める奥行価格補正率等による補正のみでは、客観的な交換価値を合理的に算定することができず、その評価額に大きな不均衡を生ずる場合には、その適用等について、所要の補正をすべきものと解される（なお、Y の取扱要領には地積規模の大きいことに着目した補正をすることは定められていないが、そうであるからといって、……市長において、このような補正をすることができないものでないことは、所要の補正を定めた評価基準の趣旨等に照らし明らかというべきである。）」

判例の解説

一 登録価格決定の違法性の判断枠組みと一般的な合理性の射程

土地に対する固定資産税の課税標準は、賦課期日における固定資産税の価格で、土地課税台帳等に登録された登録価格とされる（地方税法349条1項）。当該価格は、適正な時価とされ（地方税法341条5号）、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と解されてきた²⁾。市町村長は固定資産評価基準によって固定資産の価格を決定するが（地方税法403条1項）、その登録価格は、固定資産評価基準による価格、適正な時価との関係が問題になる。本判決は、登録価格の決定の違法性について、従来の最高裁の判断枠組みを踏襲するものであり、(1)登録価格が固定資産評価基準を上回る場合、(2)登録価格が固定資産評価基準を上回るものではないが、固定資産評価基準の評価方法に一般的な合理性がないか、又は、特別な事情があり、登録価格が適正な時価を上回る場合に違法と判断する（最判平25・7・12民集67巻6号1255頁、最判平15・7・18集民210号283頁及び最判平21・6・5集民231号57頁）。

個別的要因等が価格に影響する場合があることから、固定資産評価基準によれば、市町村長が宅地の現況に応じ、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行うことを認め、取扱要領等と称する評価要領でそれを定める場合がある。そのような市町村の評価が固定資産評価基準に適合しているか、また、それと異なる基準による評価が違法になるかが問われる。本判決の注目すべき点は、市町村が定めた評価要領による評価の違法性について言及した点である。

登録価格の違法性を判断するうえで、評価基準の一般的な合理性が問われるところ³⁾、その対象に評価要領が含まれるかどうか、評価要領の位置付けが問題になる⁴⁾。例えば、評価要領等の評価方法は、「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」とする先例がある（最判平19・1・19集民223号35頁、前掲最判平21・6・5）。それに対して、評価要領は、あくまでも、評価基準に依拠して、その適用の際の解釈基準を定めたものとする見解がある⁵⁾。さらに、最判平30・7・17（裁判所ウェブサイト）について、「要領の定め

自体に法的規範性を与え、また評価要綱や要領が評価基準本体（狭義の評価基準）と一体的に広い意味での評価基準を構成している」とする論者もいる⁶⁾。本判決は、評価要領が固定資産評価基準を具体化するもので、それと同視できるような場合に限り、登録価格が違法であると解する。その意味で、評価要領による評価方法の一般的な合理性を同視性を条件に容認したものであり、そうだとすれば、一般的な合理性の対象に評価要領が包含されると理解できる。今後は評価要領と評価基準の同視性が問われることになろう。

二 土地の評価における減価要因と所要の補正⁷⁾

固定資産評価基準による宅地の評価は、路線価方式による「市街地宅地評価法」と標準宅地比準方式による「その他の宅地評価法」による。例えば、「市街地宅地評価法」によれば、主要な街路の路線価に基づき画地計算法を適用し、各画地の評点数を付設し評価額を算出する。評価基準による評価は一律評価が前提となるどころ、地域的要因、個別的要因を価格形成要因に反映すべく、市町村に所要の補正（画地条件等、環境条件等、法律上の規制・制限等、宅地比準土地等に関するもの等がある）を認めている（評価基準第1章第3節二(一)4、(二)5⁸⁾。本件で問題となった地積規模の大きい宅地は、利用効率が劣る、裏地を含む、収益性、市場性から一般的には評価において減価要因となるが、なかには増加要因となるケースもあり、おおむね奥行価格補正率による評価減で包含されるとし、評価基準では独自の評価減を定めていない⁹⁾。それゆえ、地域的個別的な考慮が必要かどうかは各市町村の判断に委ねられ、いくつかの市町村では所要の補正を行っている¹⁰⁾。例えば、名古屋高判平15・5・22（裁判所ウェブサイト）は、面大地減価（面積が広いことによる土地の減価）の所要の補正の可否について、奥行価格逓減率による考慮もされることから土地の面積の大小のみに着目して独自の減価をする必要はないとし、消極に解する。

相続税では、財産評価基本通達により平成6年2月25日付法令解釈通達を嚆矢とし、著しく地積が広大な宅地は潰れ地が生じることから「広大地」評価¹¹⁾として一定の評価減を行ってきた経緯がある。その後、同通達では規模格差補正率に

よる評価減を行っていることから、本件では、評価基準において補正が設けられていないことを問題とした。相続税、固定資産税の対象となる宅地の評価は、ともに「時価」、すなわち、客観的な交換価値を求める点で共通するものの、税の性質や課税方式が異なり、前者が土地を処分する際に初めて具体化する減価要因を重視するのに対し、後者は資産の保有の継続を前提とするため、客観的な交換価値への接近方法の違いを容認している¹²⁾。本判決は、「評価基準が奥行価格補正割合法とは別に、地積規模が大きいことに着目した独立した補正を設けていないことには合理性がある」とし、「評価基準に地積規模の大きいことに着目した補正が設けられていないからといって、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欠くということとはできない」と判断した。その一方で、評価基準による奥行価格補正率による補正等では十分でなく、個別的要因が特に著しい場合には、所要の補正をすべき余地があることに言及した。

三 本判決の意義

本判決は、従来の登録価格の違法性の判断枠組みを踏襲したうえで、固定資産評価基準と取扱要領の関係に触れ、評価要領の位置付けに言及した点が注目される。最も着目すべきは、固定資産税における地積規模の大きい宅地の評価の所要の補正の可否についての判断を示したことである。その判断過程で、相続税と固定資産税の評価の異同に触れ、必ずしも説得力のある理由は示されていないものの、両者の評価が異なることは問題でないとしつつ、地積規模の大きい宅地に対する評価減を消極に解し、その一方で評価減の可能性を残したところに本判決の意義がある。その判断からは個別的要因をどのように加味するのかは明らかでないが、今後の事例における判断が注目される。なお、本件は東京高裁に控訴されている。

●—注

- 1) 判例の解説二の「広大地」は、旧相続税財産評価基本通達における広大地を意味する。
- 2) 金子宏『租税法〔第23版〕』(弘文堂、2019年)762頁。
- 3) 占部裕典「固定資産税の『適正な時価』と相続税の『時価』の解釈」同法64巻2号(2012年)163頁、200頁。
- 4) 取扱要領が固定資産評価基準の許容範囲を逸脱していないとした例として、福岡地判昭52・9・14裁判所ウエ

ブサイト、家屋の事例ではあるが、評価要領による評価方法が固定資産評価基準に違反するとした例として、大阪地判平29・12・19裁判所ウェブサイトがある。

- 5) 田中晶国「固定資産税分野の最高裁判例の検討—租税法主義と裁量統制・立法裁量・司法的救済—」税法学585号(2021年)181頁。
- 6) 固定資産評価基準と評価要綱・要領との関係につき、高橋祐介「判批」法政論集(2019年)235頁、251頁。
- 7) 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(2005年)171頁、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」山田喜寿『納税者保護と法の支配』(信山社、2007年)3頁、11頁、宮本十至子「土地の評価に係る裁判例」地方税61巻11号(2010年)12頁、24頁。
- 8) 平成27年度では、1719市町村が所要の補正を実施した(石田登士「宅地の評価における市町村長の行う所要の補正について」資産評価情報209号(2015年)13頁、17頁)。
- 9) 資産評価システム研究センター「平成15年度 土地に関する調査研究—セットバックを必要とする土地の評価について、大規模画地の評価について、平成15年度評価替えにおける市町村長による所要の補正の実施状況について—」(平成16年3月)、同「平成29年度 土地評価に関する調査研究—規模が過大な土地の評価について—」(平成30年3月)、同「平成30年度 土地評価に関する調査研究—規模が過大な土地の評価について・街並みの変化等により地域の中で価格差が生じた場合の固定資産税の宅地の評価の留意点について—」(平成31年3月)、松田健太郎「広大地の評価について」国際文化研修108号(2020年)53頁。
- 10) 平成27年度では259市町村、平成30年度では238市町村が画地条件等に関するものとして大規模画地の所要の補正を実施する(上江田捷朗「宅地の評価における市町村長の行う所要の補正について」地方税70巻2号(2019年)96頁)。
- 11) 旧評価通達24-4の「広大地」評価は、個別の土地の形状等に関係なく、面積に応じた減価であったため、取引価額と相続税評価額の乖離等が問題となっていた。平成29年度税制改正の大綱(平成28年12月22日閣議決定)において、広大地の評価は、面積に比例的に減額する評価方法から、各土地の個性に応じて形状・面積に基づき評価する方法に見直し、適用要件を明確化する旨が明記された。これを受け、「広大地」評価通達は廃止され、平成30年1月以降の相続から「地積規模の大きな宅地」の評価(評価通達20-2)として通達改正された。
- 12) 大阪高判平27・12・25裁判所ウェブサイトは、財産評価基本通達を固定資産評価基準の解釈として採用できないとし、静岡地判平23・1・28税資261号順号11605は、土地基本法16条は相続税と固定資産税の評価を一致させることを求めるものではないとする。