

「無道路かつ不整形の土地」についての固定資産評価基準上の補正

【文 献 種 別】 判決／大阪高等裁判所

【裁判年月日】 令和 7 年 10 月 28 日

【事 件 番 号】 令和 7 年（行コ）第 47 号

【事 件 名】 審査決定取消等請求控訴事件

【裁 判 結 果】 原判決一部取消、一部棄却

【参 照 法 令】 地方税法（令和 6 年法律第 4 号による改正前のもの）349 条 1 項・2 項・3 項、
388 条 1 項

【掲 載 誌】 公刊物未登載

◆ LEX/DB 文献番号 25628897

和歌山大学教授 片山直子

事実の概要

納税者 X（原告・控訴人・被控訴人）は、別紙 1 物件目録記載 1 ないし 4 の各土地（以下「本件各土地」という）の共有持分権者であるところ、高槻市長から、本件各土地に係る令和 4 年度及び令和 5 年度（以下「本件各年度」という）の固定資産税及び都市計画税（以下「固定資産税等」という）の賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という）を受けた。X は、本件各年度の土地課税台帳に登録された本件各土地の価格（以下「本件各登録価格」という）につき、高槻市固定資産評価審査委員会（以下「本件委員会」という）にそれぞれ審査申出をしたが、本件委員会は、令和 4 年度登録価格に係る審査申出については、これを棄却する旨の決定を、令和 5 年度登録価格に係る審査申出については、これを却下する旨の決定をした（以下「本件各審査決定」という）。

本件は、X が、高槻市（原审被告・被控訴人・控訴人。以下「被告」という¹⁾）を相手に、〔1〕別紙 1 物件目録記載 1 及び 3 の画地は無道路かつ不整形の土地であるところ、本件各登録価格の算定には、上記画地の不整形補正に係る想定整形地の設定に誤りがあるなどと主張して、本件各審査決定の取消しを求め、〔2〕本件各賦課決定処分には、固定資産税等の負担調整措置に係る地方税法附則の規定に従って本件各土地に係る課税標準額及び税額を適正に算定していない違法があると主張して、本件各賦課決定処分の取消しを求めるととも

に、被告に対し、〔3〕本件委員会が本件各審査決定をしたこと及び高槻市長が本件各賦課決定処分をしたことは国家賠償法上違法であると主張して、同法 1 条 1 項に基づき、弁護士費用相当損害金 200 万円の支払を求める事案である。

第一審（大阪地判令 7・3・27 裁判所ウェブサイト）は、以下で引用するように、上記〔2〕の請求を認容したが、上記〔1〕及び〔3〕の請求は棄却した。

「地方税法（制定附則及び改正附則を含む。）上、いわゆる『みなし方式』については、宅地等の用途が前年度の用途とは異なる場合（用途変更宅地等の場合）における平均負担水準方式を用いた課税標準額の算出（地方税法附則 18 条の 3）の例外として、改正附則により、条例に定めを置くことを要件として、上記みなし方式（条例によるみなし方式）の手法による課税標準額の算出をすることができることとしているものと解される」。

「このように、地方税法上、みなし方式を用いることができる場合が明文で定められており、かつ、その要件として条例の定めが必要とされていることからすると、このような明文も条例の定めもないのに、地方税法附則 17 条 5 号所定の地目の変換等があった土地について、『運用上のみなし方式』によりその課税標準額を算出することは、同法に反するといわざるを得ない。」

「高槻市長が、運用上のみなし方式により計算した本件各土地の令和 4 年度の固定資産税等に係る課税標準額及び税額は、地方税法附則の各規定の定める方法により計算されたものではないか

ら、かかる課税標準額及び税額を決定してされた令和4年度賦課決定処分は、違法であり、取消しを免れない。

また、本件各土地の令和5年度の固定資産税等の課税標準額及び税額は、上記のとおり違法に算出された本件各土地の令和4年度の課税標準額を基礎として、地方税法附則18条を適用して算出されたものである……から、かかる課税標準額及び税額を決定してされた令和5年度賦課決定処分も違法であり、取消しを免れない。」

X及び被告が、各敗訴部分を不服として控訴を提起した。控訴審は、「原判決と異なり、原告の請求はいずれも理由がないから棄却すべきである」と判断した。その理由は、原判決を補正し、控訴審における当事者の主張に対する判断を加え、補足説明を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」第3の1ないし3に記載のとおりであるとして、これを引用している。

判決の要旨

原判決一部取消し、一部棄却

「高槻市長が、運用上のみなし方式を用いて本件各土地の令和4年度の課税標準額を決定したことは、地方税法附則の規定に反し、違法である。

また、違法に決定された令和4年度の課税標準額を基礎として令和5年度の課税標準額を決定したことも、同様に、違法である。」

「課税処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分的前提となる認定等に誤りがあっても、これにより確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まっている税額を上回らなければ、当該課税処分は適法というべきである（所得税更正処分取消請求に関する最高裁判所平成4年2月18日第三小法廷判決参照）。」

「運用上のみなし方式を適用して確定された本件各賦課決定処分における税額は、地方税法附則によって定められた類似土地選定方式の定める方法によって算定される税額を上回るものではなく、このことは原告に対してされた令和4年度及び令和5年度の各固定資産税等賦課決定処分全体の税額について見ても同様であるから、本件各賦課決定処分は、いずれも適法であると認めら

れる。」

判例の解説

一 問題の所在

無道路地（直接道路に接していない画地）は、出入りが不便なこと等から、その利用価値は、著しく減少する。固定資産評価基準（以下「評価基準」とする）では、無道路地の評価は、原則として当該無道路地を利用する場合において、その利用上最も合理的であると認められる路線の路線価に、通路開設補正率表によって求めた補正率等を考慮して定める無道路地補正率を乗じて1平方メートル当たりの評点数を求め、これに当該無道路地の地積を乗じてその評点数を求める²⁾。

それでは、無道路かつ不整形の土地について、評価基準上の不整形地補正は適用されるか。それとも、必要があるときに、市長による所要の補正がなされるにすぎないのであろうか。評価基準において、不整形地についての明確な定義が存在しないため、問題となる。不整形地補正は、道路に接した宅地のみならず、無道路地にも適用されるのかどうか、本事案における第1の論点である。

第2に、運用上のみなし方式を採用して、本件各土地の課税標準額を算定することが適法であるかが問題となる。第一審は、地方税法附則17条5号所定の地目の変換等があった土地について、運用上のみなし方式により、その課税標準額を算定することは、違法であるとした上で、賦課決定処分を取り消した。これに対して控訴審は、課税処分の取消訴訟における実体上の審判の対象についての総額主義の立場から、本件各賦課決定処分は適法であるとして、第一審とは真逆の結論を導いている。

しかし、課税標準額が違法に決定された場合であっても、客観的に定まっている税額を上回らなければ、賦課決定処分を適法としてもよいのであろうか。これが、第3の論点である。

なお、本事案に係る論点は、登録価格の決定の適法性の判断枠組み、想定整形地の設定方法の合理性など多岐にわたるが、本稿では、紙幅の都合により、上記3点を中心に検討する。

二 無道路かつ不整形の土地につき評価基準上の不整形地補正を行うことの要否

不整形地とは、「原則として普通地、準普通地、正台形地、正L字型地及び路線となす角が大きい平行四辺形等を除いたもので、路線に一边又は数边が接する多辺整地の画地」³⁾であるとされる。評価基準上の不整形地補正は、不整形地の価額について、奥行価格補正割合法等によって計算した単位当たり評点数に「不整形地補正率表」(附表4)によって求めた不整形地補正率を乗じて当該不整形地の単位地積当たり評点数を求める(評価基準別表第3の7(1))。その趣旨は、「画地の形状が悪いことによって画地の全部が宅地として十分に利用できないという利用上の制約を受けるための減価補正」⁴⁾をすることにある。

次に、所要の補正は、各筆の宅地の評点数は、路線価を基礎とし、「画地計算法」を適用して付設するものとし、この場合において、市町村長が、宅地の状況に応じ、必要があるときは、「画地計算法」の附表等につき、所要の補正をして、これを適用する(評価基準第1章第3節二(一)4)。

本事案では、無道路かつ不整形の土地である本件住宅画地につき、本件不整形地補正の際に設定された本件想定整形地の適否が争われている。その前提として、無道路かつ不整形の土地につき、不整形であることによる減価補正を行う場合、評価基準上の不整形地補正として行われるべきものか、それとも評価基準上の所要の補正として行われるべきものかが問題となる(第一審判決 第3当裁判所の判断1(2)ア参照)。

この点、裁判所は、以下で引用するように、評価基準の定めを根拠に、無道路地については、評価基準上の不整形地補正の適用はない旨述べた上で、本件について、市長が「所要の補正」をしたこと、さらに、想定整形地の設定方法には合理性があることを、明快に述べており、その判断は妥当である。

「評価基準別表第3の7(1)(不整形地の評点算出法)において図示されている不整形地の具体例(評価基準別表第3の7(1)[2]ア～ウ、例題8～11)は、いずれも路線に接する画地であり、無道路地を想定した具体例は見当たらないし、無道路地についてどのように不整形地補正を行うか(陸地割合方式を用いることができるか、これができるとした場合に、想定整形地をどのように設定すべきかなど)は、評価実務上大いに疑義があり得るにもかかわらず、その具体的な方法が何ら

示されていないことからすると、評価基準上の不整形地補正は、そもそも無道路地を想定していないものと解される。」

「また、評価基準別表第3の7(2)(無道路地の評点算出法)は、原則として、当該無道路地を利用する場合において、その利用上最も合理的であると認められる路線の路線価に奥行価格補正率表(附表1)によって求めた補正率、通路開設補正率表(附表9)によって求めた補正率及びその無道路地の近傍の宅地との均衡を考慮して定める無道路地補正率(下限0.60)を乗じて1平方メートル当たりの評点数を求め、これに当該無道路地の地積を乗じてその評点数を求めるものとする旨定める……。このように、評価基準別表第3の7(2)(無道路地の評点算出法)は、無道路地の形状が不整形である場合につき、評価基準上の不整形地補正を適用すべきものとはしていない。」

「これらによれば、評価基準上の不整形地補正は、無道路地を想定した定めではないと解すべきであり、無道路かつ不整形の土地につき、評価基準上の不整形地補正の適用はないと解するのが相当である。」

三 課税標準額を求めるに当たり、運用上のみなし方式を採用することの適否

本件各土地に係る令和4年度の固定資産税等の課税標準額及び税額を求めるには、まず、本件各土地の「前年度分の固定資産税の課税標準額」(地方税法附則18条1項)として、同法附則17条7号にいう比準課税標準額(本件各土地の令和4年度の比準課税標準額)を求め(同法附則18条6項3号イ)、これに基づき、本件各土地の令和4年度の負担水準を算出した上で、同法附則18条各項に定めるところにより、負担調整措置を適用して、本件各土地の令和4年度の課税標準額及び税額を求めなければならない(第一審判決 第3当裁判所の判断2(1)参照)。

ところが、高槻市長は、本件各土地の令和4年度の課税標準額につき、運用上のみなし方式(「地目の変換等があった後のそれぞれの土地につき、地目の変換等があった後の当該土地が過去から存在していたと仮定した場合の価格推移を算出し、各年度の負担水準を算出した上、当該地目の変換等があった後の当該土地の前年度の課税標準額を求める方法」(第一審判決 前提事実(4)ア))を採用してこれ

を算定しており、上記地方税法附則の規定に反しないかが問題となる。

この点につき、第一審は、比準課税標準額を求めるために選定すべき類似土地に該当するには、地方税法附則 17 条 7 号の文理上、〔1〕地目の変換等があった土地（当該土地）に類似する土地であること、及び〔2〕当該類似する土地が当該地目の変換等があった年度（当該年度）の前年度に係る賦課期日において所在（存在）していたことのいずれをも満たす必要があると解されるところ、運用上のみなし方式は、地方税法附則 17 条 7 号の定めるところに従い、地目の変換等があった当該土地の「類似土地」を選定しているものとはいえないし、かかる類似土地の前年度課税標準額等から比準課税標準額を算出しているものともいえないこと、みなし方式を用いることができる場合が明文で定められており、かつ、その要件として条例の定めが必要とされていることからすると、このような明文も条例の定めもないのに、地方税法附則 17 条 5 号所定の地目の変換等があった土地について、運用上のみなし方式によりその課税標準額を算出することは、地方税法附則の規定に反し、違法である旨の結論を、明快な論理により導いている。

被告の主張について、第一審が、「運用上のみなし方式が制度趣旨等に照らしてより合理的なのであれば、みなし方式を用いることができるよう地方税法を改正すべきであり、運用として法令上認められていない方式を用いることは違法であり」、「運用上のみなし方式の合理性は、法令違反を治癒する事情とはいえない」、と述べていることには、説得力がある。

四 総額主義の下では、違法に算出された課税標準額に基づく賦課決定処分も許されるか

上記のように、第一審は、運用上のみなし方式は違法であるとして、課税処分を取り消し、妥当な結論を導いた。これに対して控訴審は、運用上のみなし方式は違法であるとしても、総額主義の立場から、客観的に定まっている税額を上回らなければ、賦課決定処分は適法であるとしている。

たとえ総額主義が採用されているとしても、第三の論点に関する控訴審の判断については、いくつかの点で疑問なしとしない。

まず、控訴審が参照している最判平 4・2・18（以

下「平成 4 年最判」という）は、本事案に関する先例といえるのであろうか。そもそも、この平成 4 年最判は、給与等の受給者が支払者により誤って源泉徴収をされた金額を税額から控除して確定申告をすることが争われた事案についてのものであり、本事案とは、およそ類似性はなく、同種の事案とはいいがたい。

次に、控訴審が、平成 4 年最判の文言を、実際には、相当に変更した上で参照していることにも注目すべきである。平成 4 年最判では、「課税処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分における税務署長の所得の源泉の認定等に誤りがあっても、これにより確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まっている税額を上回らなければ、当該課税処分は適法というべきである」と述べられていた。ところが、本事案について控訴審は、平成 4 年最判の「課税処分における……所得の源泉の認定等」を、「課税処分の前提となる認定等」に置き換えている。もちろん、平成 4 年最判（所得税更正処分取消請求事件）と本事案とでは、対象とする税目等が異なるため、平成 4 年最判の文言をそのまま参照することはできない。であるとしても、本事案について控訴審は、時間軸についても、平成 4 年最判の「課税処分における」から、「課税処分の前提」に変動させており、その意味合いは、かなり違ったものとなっている。

さらに、「課税処分の前提となる認定等に誤り」がある場合と、本事案のように、違法性がある場合とは、次元が異なるのではないか。「課税処分の前提となる認定等に誤り」がある場合に、違法性がある場合をも含め、客観的に定まっている税額を上回らなければ、課税処分は適法であるとすることは、総額主義の範疇を越えるおそれがある。

●——注

- 1) 本控訴審判決における表示方法による。
- 2) 固定資産税務研究会編『固定資産評価基準解説（土地篇）』（地方財務協会、2024 年）275～276 頁参照。
- 3) 固定資産税務研究会編・前掲注 2）259 頁。
- 4) 固定資産税務研究会編・前掲注 2）271 頁。