

## 【事案の概要】

以下、略称については、本判決において定めるほかは、原判決のそれに従う。

1 本件は、宮崎市内にゴルフ場用地を所有する控訴人らが、被控訴人に対し、宮崎市長が行った控訴人らに対する平成 27 年度分の固定資産税の各賦課決定処分には違法があると主張して、その一部の取消しを求める事案である。原審は、控訴人らの請求をいずれも棄却する原判決をしたところ、これを不服として控訴人らが本件各控訴を提起した。

2 関係法令等の定め、前提事実、本件の争点及び争点に関する当事者の主張は、原判決 5 頁 20 行目「C」を「(C)」と改め、6 頁 22 行目の「宮崎市税条例」の後に「(昭和 30 年宮崎市条例第 23 号)」を、7 頁 10 行目末尾に「平成 27 年当時、PGM プロパティーズ 4 株式会社が入記各土地を所有していたが、平成 29 年 2 月 1 日、控訴人 PGM プロパティーズが PGM 4 プロパティーズ株式会社を吸収合併した。」をそれぞれ加え、後記 3 のとおり、当審における当事者の補充主張を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」中「第 2 本件事案の概要等」の 2 ないし 5 のとおりであるから、これを引用する。

### 3 当審における当事者の補充主張

#### (1) 争点 1 (法附則 18 条 4 項又は 5 項の適用の可否) について (控訴人らの主張)

以下のとおり、控訴人らゴルフ場用地のように、ゴルフ場評価通知を遵守して評価された山林比準方式によるゴルフ場用地の評価額は、特段の事情のない限り、周辺宅地の評価額に対して、本件行政実例にいう「相当程度の水準」にあるというべきである。そして、ゴルフ場用地の不動産特性を踏まえ、控訴人らゴルフ場用地の評価額と周辺宅地の評価額との乖離率を見ても、上記特段の事情はないから、法附則 18 条 4 項、5 項による負担調整措置が適用されるというべきである。

#### ア本件行政実例の「相当程度の水準」の解釈

(ア) 法附則 17 条 4 号、18 条 4 項・5 項が宅地だけではなく宅地比準土地を含めた商業地等を負担調整措置の対象とした趣旨は、宅地比準土地は、近傍宅地との関係で「宅地並みの価格水準」にあるゆえに、宅地と同様に、税の据置き、引下げ措置を講じて、税の負担水準の均衡化を図ろうとした点にある。ここで、上記「宅地並みの価格水準」とは、周辺宅地の価格と同程度のものに限るものではなく、周辺宅地の評価額に対して、当該土地の不動産特性（宅地造成の必要性・程度、土地の利用状況）に応じた比準割合、補正割合にて減額された価格水準のことをいい、このことは、宅地比準土地とされる宅地比準方式によるゴルフ場用地、宅地介在山林、宅地比準雑種地における価格の計算式

にもあらわれている。

すなわち、宅地比準方式によるゴルフ場用地の計算式は、単純化すると「近傍宅地評価額×0.5－8030円×0.7＋810円×0.7」であり（あ総23・363頁）、周辺宅地の評価額に対し、50%の減額補正をし（潰れ地を想定）、さらに宅地造成費等相当分をも減額補正している。全国的にみると、宅地比準方式によるゴルフ場用地の価格は、周辺宅地の評価額に対して10ないし40%の価格水準にあり（あ総4）、これが宅地比準方式によるゴルフ場用地における「宅地並みの価格水準」である。

宅地介在山林は、宮崎市では、宅地の基本価額補正（奥行補正・形状等補正）をした上で、市街化区域にある宅地介在山林は、補正された宅地基本価額に対して30%の補正割合を乗じて算出され、さらに、市街化区域外にある宅地介在山林は、補正された宅地基本価額に対して20%という補正割合を乗じて算出されている（あ総36）（市街化区域外の宅地介在山林は、周辺宅地（標準宅地）の評価額に対し、17%の価格水準にある（あ総37）。）。これが宅地介在山林における「宅地並みの価格水準」である。

宅地比準雑種地は、宮崎市では、周辺宅地（標準宅地）の評価額に対し、奥行による比準割合（1.0～0.8）・形状等による比準割合（1.0～0.6）・その他の比準割合（～0.6）を乗じて宅地基本価額を算出した後、雑種地補正率を乗じて算出する。ゴルフ場用地のように宅地化に当たり造成を要する土地の場合には、市街化調整区域では20%の、市街化調整区域外では30%の補正率を乗じることとなっている（あ総36、い総12）。これらの補正の結果、宅地比準雑種地は、周辺宅地（標準宅地）の評価額に対し、10%ないし20%の価格水準となる（なお、全国的には、周辺宅地の評価額に10%～40%といった比準割合、補正割合が乗じられて算出されている（あ総16）。）。これが宅地比準雑種地における「宅地並みの価格水準」である。

（イ）本件行政実例も上記法附則と同一の趣旨に出た通達であって、上記と異なって解釈する理由はなく、ゴルフ場用地の宅地価格以外から加算補正していくという評価方法の特殊性のゆえに、文言そのままの宅地比準土地に該当しない場合（宅地価格から減額補正しない場合）でも、宅地価格以外から加算補正していった結果として、実質的に近傍土地との関係で「宅地並みの価格水準」にある場合（換言すれば、加算補正した結果としての評価額が、周辺宅地の評価額に対して、ゴルフ場用地としての不動産特性に応じた減額水準の範囲内にある場合）には、経済的実質において同価値ゆえ、宅地比準土地に該当するとして、負担調整措置の適用を認めたものと解すべきである。

（ウ）宅地比準方式によるゴルフ場用地の評価結果とゴルフ場評価通知を遵守して開発目的山林の評価額をもとに算出した山林比準方式のゴルフ場用地の評

価結果は、理論的に一致する。そうだとすると、前記のとおり、宅地比準方式によるゴルフ場用地の評価額は、「宅地並みの価格水準」にあるというべきものであるから、その評価結果と理論的に一致するところのゴルフ場評価通知を遵守した山林比準方式によるゴルフ場用地の評価額は、特段の事情がない限り、周辺宅地の評価額に対して、経済的実質において同価値であって、ゴルフ場用地の不動産特性に応じた減額水準の範囲内にあることになるから、本件行政実例における「相当程度の水準」にあると解される。

なお、宅地比準方式によるゴルフ場用地の評価結果とゴルフ場評価通知を遵守して開発目的山林の評価額をもとに算出した山林比準方式のゴルフ場用地の評価結果が理論的に一致する理由は、次のとおりである。

すなわち、ゴルフ場評価通知を遵守した山林比準方式によるゴルフ場用地の取得価額は、「山林の時価×宅地の評価割合」（ここでいう山林は、一般山林ではなく、開発を目的とした山林であって、開発許可を得てプレミアムが加算された価格となっている。）であり（あ総 23・363, 365 頁）、宅地比準方式によるゴルフ場用地の取得価額は、「{宅地の評価額/平方メートル×総地積×潰れ地以外の土地の割合－山林に係る宅地造成費}×宅地の評価割合」であるところ（あ総 23・363 頁）、山林造成においては、「山林の時価＋山林に係る宅地造成費＝宅地の時価/平方メートル×総地積×潰れ地以外の土地の割合」という関係式が成り立つ（あ総 23・366 頁）。したがって、山林比準方式によるゴルフ場用地における取得価額の「山林の時価×宅地の評価割合」の算式は、「(宅地の時価/平方メートル×総地積×潰れ地以外の土地の割合－山林に係る宅地造成費)×宅地の評価割合」と変容し、宅地比準方式によるゴルフ場用地の取得価額の算式と一致することになる。

イ本件への当てはめ

控訴人らゴルフ場用地は、ゴルフ場評価通知を遵守した山林比準方式によるゴルフ場用地であるから、上記ア（ウ）によれば、原則として、近傍宅地に対して、「宅地並みの価格水準」、すなわち「相当程度の水準」にあるというべきところ、控訴人らゴルフ場用地は、周辺宅地の評価額に対して、16%ないし34%程度の水準にあつて、上記ア（ア）の価格水準の範囲内にあるから、「相当程度の水準」と認められない特段の事情はない。

（被控訴人の主張）

ア控訴人らゴルフ場用地は、いずれも山林比準方式によって評価されている土地であつて、宅地比準土地ではない。また、控訴人らが主張するような周辺宅地の評価額に対する価格水準では、本件行政実例における「相当程度の水準」にあるとは認められないから、負担調整措置の適用は認められない。

イ「相当程度の水準」に関する控訴人らの主張は、宅地介在山林や宅地比準雑

種地等の宅地比準土地の価格水準，すなわち，宅地比準土地並みの価格水準にあれば宅地並みの価格水準にあるものとする点において，法及び本件行政実例の趣旨に反する。また，ゴルフ場評価通知を遵守して評価していれば「相当程度の水準」にあるという控訴人らの主張は，宅地比準方式のゴルフ場用地の評価結果とゴルフ場評価通知を遵守して開発目的山林の評価額をもとに算出した山林比準方式のゴルフ場用地の評価結果が理論的に一致するという前提が誤りである。一致するなら，ゴルフ場評価通知において，両者の評価方式を区別した意味がないからである。平成 9 年の税法改正で「商業地等」を対象とする負担調整措置が新設された趣旨は，「宅地」並みの価格水準，すなわち，「宅地」と同等の税負担を求めることが妥当な価格水準にある土地を税負担の引き下げ，据え置き適用対象とすることにあるのであって（い総 4・161，164 頁），本件行政実例における「相当程度の水準」も上記に沿うように解釈すべきである。本件行政実例の趣旨は，宅地比準方式によるゴルフ場用地，宅地介在山林，宅地比準雑種地における価格水準と同等の水準にあるゴルフ場用地を税負担の引き下げ等の対象とするものではない。

（2）争点 2（法附則 18 条 1 項の適用の可否）について

（控訴人らの主張）

法附則 18 条 1 項の「前年度分の固定資産税の課税標準額」は，法附則 17 条 6 号イ（2）の「当該年度の前年度分の固定資産税の課税標準となるべき額」であり，それが「課税年度の前年度において実際に課税標準とされた額」を意味しており，法附則の文言上，そのようにしか解釈できない。

（被控訴人の主張）

本件において適用される「前年度分の固定資産税の課税標準額」（法附則 18 条 1 項）の定義規定は，法附則 17 条 6 号イ（2）ではなく，同（1）である。法附則 17 条 6 号イ（2）は，「当該年度の前年度分の固定資産税について附則 18 条…の適用を受ける土地」と規定しているところ，法は，実際に適用を受けた土地の場合には，「適用を受ける土地」とは表記せず，「適用を受けた土地」と表記している（法附則 17 条の 2 第 2 項，29 条の 5 第 19 項，34 条の 2 第 9 項，34 条の 2 の 2，44 条の 3 第 2 項及び第 4 項参照）のであって，法附則 17 条 6 号イ（2）は「適用対象となる土地」の意味に解すべきであるし，そのように解することが，負担調整措置の立法趣旨にも適う。

#### 【当裁判所の判断】

当裁判所も，控訴人らの請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は，後記のほかは，原判決の「事実及び理由」中「当裁判所の判断」の 1 及び 2 のとおりであるから，これを引用する。

## 1 原判決の補正

(1) 原判決 18 頁 3 行目「原告らは、」の後に「宅地比準土地とは、宅地並みの評価、宅地並みの価格水準にある土地をいい、本件行政実例にいう「相当程度の水準」も、宅地並みの評価、宅地並みの価格水準をいい、宅地並みの評価、宅地並みの価格水準とは、周辺宅地の評価額と比べて、その不動産特性に応じた適正な補正率の範囲内にあることをいうところ、ゴルフ場評価通知を遵守して評価されたゴルフ場用地は、その評価方式を問わず、適正な補正率の範囲内にあることになり、」を加え、22 行目「解される。」を「されている。」と、26 行目「相当といえる」を「規定の文言に忠実な解釈とすることができる」とそれぞれ改める。

(2) 原判決 19 頁 21 行目から 20 頁 21 行目までを次のとおり改める。

「ゴルフ場等の用に供する土地の評価について、評価基準は、その面積が広汎であり、また、その取引件数が稀少であること等から、いわゆる原価法による評価方法を定めており、ゴルフ場評価通知は、評価基準の定める上記評価方法の具体的取扱い、特にその取得価額又は造成費が不明の場合等について具体的な評価方法を定めたものである。このうち宅地比準方式は、前記第 2 の 2

(1) エ (イ) A (C) 及び B のとおり、

$$\text{(近傍宅地評価額)} \times \text{(ゴルフ場用地の地積)} \times \text{(潰れ地以外の土地の割合)} \\ - \text{(山林に係る宅造費)} \times \text{(宅地の評価割合)} + \text{ゴルフ場の造成費}$$
とされており、そのうち取得価額に係る部分は、近傍宅地の評価額を基礎に山林の時価、すなわち、当該ゴルフ場用地の存する部分が山林であるとした場合の当該山林としての時価を算定するものであって、当該ゴルフ場用地の宅地としての価額を求めるものではなく、これは、ゴルフ場を造成する場合は山林を転用するのが一般的であり、また、通常の場合ゴルフ場周辺は山林であること等によるものであるが、その周辺地域の大半が宅地化されているいわゆる市街地近郊ゴルフ場については、付近に山林がなく山林の時価が得にくいことに加えて、付近は宅地化されているため宅地の評価額を基礎として山林である場合の時価を算定することが合理的であることによるものであり（あ 42、い 29 の 1、2 参照）、ゴルフ場評価通知の定める上記のような評価方法は、評価基準の定めを照らして合理的というべきである。

そうすると、宅地比準方式のゴルフ場用地の評価額は近傍宅地の評価額が反映されたものとなるのであって、一般に宅地と開発を目的とした山林との間で相当程度評価額の差が存在する以上、宅地比準方式と山林比準方式とでは理論上評価額は一致する旨の控訴人らの主張を採用することはできず、また、いわゆる原価法によりながらもその周辺地域の大半が宅地化されているいわゆる市街地近郊ゴルフ場とそれ以外のゴルフ場とで異なる評価方法（宅地比準方式と山

林比準方式)を規定したゴルフ場評価通知の趣旨に照らしても、山林比準方式によるゴルフ場用地について実質的には近傍宅地等の評価額が算定の基礎となっていると解することはできない。」

(3) 原判決 21 頁 3 行目「ところ」から 5 行目「すなわち、」までを次のとおり改める。

「。

前記第 2 の 2 (1) ウ (イ) のとおり、旧行政実例は、ゴルフ場用地については、その評価に際し「宅地の評価割合」を乗ずることとされていることから、宅地に比準しているものといえるとして、全て宅地比準土地に該当するとしていたものであるところ、本件行政実例は旧行政実例を上記のとおり改めたものである。

旧行政実例が上記のとおりゴルフ場用地は全て宅地比準土地に該当するとしていた趣旨については、ゴルフ場評価通知において「宅地の評価割合」を乗ずるものとしているのは、原価法によるゴルフ場用地の評価においても、取得価額については、宅地開発における取得価額、すなわち、宅地見込み地の価額と基本的なとらえ方としては同様であると考えられ、また、原価法によって求めた評価額は売買実例価額比準方式によって求めた評価額と最終的には一致するものであることを勘案すれば、ゴルフ場用地は、その評価の基本的な考え方において、宅地の評価と類似しているため、宅地の評価割合を用いて評価することが、ゴルフ場用地全体の評価の客観化につながると考えられたことによるものであり、宅地の評価割合を乗じることは、事実上宅地の評価を基準にその価額を求めているものといえることができ、換言すれば、ゴルフ場用地については、具体的にどの土地(宅地)から比準しているのかは明確には認識されないものの、いわば抽象的に宅地という地目全体に比準して評価額を求める方法によって評価しているといえることができるからであるなどと説明されている(い30参照)。

これに対し、本件行政実例が旧行政実例を改めた趣旨については、旧行政実例によった場合、ゴルフ場の評価は、その取得価額を近郊の宅地から比準する場合のほか、近郊の山林から比準する場合があります、価格水準を無視して一律に宅地評価土地として引下げや据置きの対象とすることは、一般の山林等と比較して税負担の均衡を失う場合があること、後述する平成 9 年法律第 9 号による改正前の法附則 17 条の 2 第 1 項及び第 3 項の定めるいわゆる暫定特例及び臨時特例は評価の上昇度に着目した制度であったため、宅地比準土地の判定においても宅地の評価上昇の影響を受けているか否かがその判断の基準であったが、改正後においては、当面の目標とすべき税負担の水準そのものが変わる事となるため、その判断に当たっては評価の上昇度ではなく宅地と同じ税負担

を求めるべきか否かで判断すべきであること、宅地比準土地は、その価格が宅地の価格に比準する価格によって決定されるものと定義されており、その認定に当たっては、原則として、当該土地の価格が全体として宅地の価格に比準する価格といえるかどうかで判断すべきものであるが、ゴルフ場用地については、その評価方法の特殊性から、必ずしもその土地全体が宅地から比準しているとはいえない場合が多く、このような場合に従来どおりこれを全て宅地比準土地として取り扱うことは不合理であり、逆に全体として宅地の価格から比準しているとはいえないとして一律に宅地比準土地に該当しないとするのは、たとえ宅地に相当する価格水準にある場合も全体が宅地比準でないためこれを排除することとなり、税負担において酷な場合が想定されるため、ゴルフ場用地等に限り、全体が宅地から比準しているとはいえない場合であっても、その評価額が周辺に所在する宅地の評価額に比べて相当程度の水準にある場合には、宅地比準土地として取り扱うこととしたものであると説明されている（い 4 参照）。

そもそも、固定資産税について地価の変動等の諸要素を考慮していかなる範囲でどのような税負担の調整措置等を講じるかは、立法政策上の問題というべきであって、租税法の規定はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないところ、旧行政実例におけるゴルフ場用地の取扱いは、その趣旨に照らしても、宅地比準土地という規定の文言上無理があるというべきであって、宅地比準土地該当性につき当該土地の価格が全体として宅地の価格から比準する価格によって決定されたものであるか否かにより判断すべきものとする本件行政実例の取扱いは、規定の文言に素直な解釈というべきである。このような観点からすれば、」（４）原判決 2 1 頁 1 3 行目「場合には、」の後に「課税実務上、」を加え、1 6 行目「このような」を「本来、負担調整措置の対象とならない土地につき、課税実務上、特に」と、2 6 行目「できない」を「できないし、そもそも、法附則 1 8 条 4 項及び 5 項による負担調整措置の適用対象となる宅地比準土地は、上記のとおり、その評価の過程において、状況の類似する宅地の評価額を算定の基礎としている場合をいうものであって、控訴人らゴルフ場用地は、その評価の過程において、状況の類似する宅地の評価額を算定の基礎としているとはいえない山林比準方式によっているから、課税実務上、上記負担調整措置の適用の例外を認める行政実例にすぎない「相当程度の水準」に該当しないとして、控訴人らゴルフ場用地に対して法附則 1 8 条 4 項及び 5 項による負担調整措置の適用をしなかった本件各賦課決定処分には、上記各規定の解釈、適用を誤った違法はないというべきである」とそれぞれ改める。

（５）原判決 2 2 頁 4 行目「確かに」から 1 5 行目「いえない。」までを次のとおり改める。

「平成 9 年法律第 9 号による法の改正（以下「平成 9 年法改正」という。）前の法附則 17 条の 2 の定めるいわゆる暫定特例及び臨時特例は、いわゆる平成 6 年度の評価替えを踏まえて、評価の上昇割合の高い宅地等について、税負担に急激な変化が生じないように総合的かつ適切な措置を講ずる必要があるとされたことによるもの（臨時特例については、更に平成 6 年評価替え後の地価下落傾向を負担調整の仕組みの中に反映させ、税負担の増加を緩和する趣旨のもの）であり（あ総 10、い 30 参照）、平成 9 年法改正前の法附則 17 条の 2 は、暫定特例及び臨時特例の適用対象を「宅地評価土地（宅地及び宅地比準土地）」と規定していた。これに対し、平成 9 年法改正は、平成 9 年度の評価替えを踏まえ、課税の公平性確保の観点から、いわゆる負担水準の均衡化をより重視することを基本的な考え方として、負担水準の高い土地についてはその税負担を抑制しつつ、負担水準の低い土地についてはなだらかにこれを引上げる新しい税負担の調整措置を講じるとともに、近年における大幅な地価の下落傾向に鑑みて、これに対応する措置も講ずることとしたものである（い 4 参照）。すなわち、平成 9 年法改正後の法は、「宅地等」、すなわち、「農地以外の土地」に係る固定資産税等の額については、負担水準の区分に応じて定める負担調整率を前年度の税額に乗じて求めた額を限度とすることとしつつ、「商業地等」、すなわち、「住宅用地以外の宅地及び宅地比準土地」のうち負担水準が 0.8 を超えることとなる土地に係る固定資産税の額については価格に 0.8 を乗じて得た額を課税標準額とした場合の税額とすることとし（法附則 18 条の 2）、また、住宅用地のうち負担水準が 0.8 以上の土地及び「商業地等」のうち負担水準が 0.6 以上 0.8 以下の土地に係る固定資産税の額については前年度の税額とすることとし（法附則 18 条 3 項）、他方で、「宅地評価土地」、すなわち、「宅地及び宅地比準土地」のうち価格下落率が 0.25 以上であること及び負担水準が 0.5（商業地等である場合にあっては 0.45）以上であることの 2 つの要件のいずれも満たすものに係る固定資産税の額については前年度の税額とすることとした（法附則 20 条）ものである。なお、「商業地等」について上記のような負担調整措置が講じられたのは、住宅用地のような課税標準の特例措置が講じられていない商業地等においてはとりわけ負担水準のばらつきが大きいことに鑑み、宅地並みの価格水準にある土地を商業地等として負担調整措置の対象としようとしたものであると説明されている（い 4 参照）。そして、「商業地等」に係る前者の負担調整措置が法附則 18 条 4 項及び 5 項に引き継がれ、「宅地評価土地」に係る後者の負担調整措置は平成 18 年法律第 7 号により廃止された。

以上のような法の改正の経緯によれば、被控訴人の主張するとおり、平成 9 年法改正の前後によって法附則の定める固定資産税の特例の趣旨及び適用対象が



異なっていることは明らかである。しかし、上記のとおり、法は、平成 9 年法改正の前後を通じて、「宅地比準土地」につき同一の定義規定を置いているのみならず、「宅地及び宅地比準土地」で定義される「宅地評価土地」の概念をも維持している（ただし平成 18 年法律第 7 号による法の改正により廃止）。そして、前記のとおり、租税法の規定はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないことにも鑑みると、平成 9 年法改正後の法附則の定める固定資産税の特例の立法趣旨が改正前と異なるものであることを根拠に特例の適用対象に係る要件としての「宅地比準土地」の意味内容を改正前とあえて異なって解すべき理由はないというべきである。

他方で、控訴人らの主張するとおり、平成 9 年法改正の前後を通じて、負担調整措置の対象として「宅地比準土地」という同一の文言が用いられている以上、ゴルフ場用地の取扱いに関する行政実例の変更があろうと、「宅地比準土地」に該当するか否かの判断には変化がないと解するのが自然かつ合理的であるとしても、前記のとおり、そもそも、旧行政実例におけるゴルフ場用地の取扱いは、その趣旨に照らしても、宅地比準土地という規定の文言上無理があるというべきであって、宅地比準土地該当性につき当該土地の価格が全体として宅地の価格から比準する価格によって決定されたものであるか否かにより判断すべきものとする本件行政実例の取扱いは、規定の文言に素直な解釈というべきである。したがって、この点に関する控訴人らの主張を採用することはできない。」

（6）原判決 22 頁 17 行目から 18 行目「上記の判断を覆すに足りるものではない。」を「固定資産税について地価の変動等の諸要素を考慮していかなる範囲でどのような税負担の調整措置等を講じるかは、立法政策上の問題というべきであって、租税法の規定はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないから、控訴人らの上記主張も採用することはできない。」と改める。

（7）原判決 23 頁 4 行目「法附則」の後に「の商業地等に関する規定が宅地と同等の税負担を求めることが妥当な価格水準にある土地を負担調整措置の対象とする趣旨に出たものであるとしても、法附則」を加え、8 行目「宅地比準方式」から 9 行目「もって、」までを「その土地の不動産特性に応じた」と、12 行目「等に沿うことなく、宅地比準方式のゴルフ場用地」を「の文言を離れて、問題となっている土地」とそれぞれ改める。

（8）原判決 23 頁 16 行目「その評価の際には、造成費も加算される」を「一般山林の評価額ではなく開発を目的とした近傍の山林の時価、すなわち、開発を目的とした近傍の山林に係る売買実例価額等を基準として求めた額によりその取得価額を算定するものとされている」と改める。

（9）原判決 23 頁 23 行目「ゴルフ場評価通知」から 26 行目「できない」

までを「宅地比準方式のゴルフ場用地の評価は近傍宅地の評価額が反映されたものとなるのであって、一般に宅地と開発を目的とした山林との間で相当程度評価額の差が存在する以上、宅地比準方式と山林比準方式とでは理論上評価額は一致する旨の控訴人らの主張を採用することはできず、また、山林比準方式のゴルフ場用地について宅地と同等の税負担を求めることが妥当な価格水準にあることを理由に宅地比準土地に該当すると解することができないことは、上記イにおいて説示したとおりである」と改める。

(10) 原判決 24 頁 4 行目「場合は、」の後に「課税実務上、」を加える。

(11) 原判決 25 頁 17 行目「と思われる」を削り、22 行目から 23 行目「法附則の文言に沿った解釈は、上記イで検討したとおりになることに加え、」を「一般に、法令において法令の特定の「規定の適用を受ける」ものとしてその適用対象を規定している場合においては、特段の根拠がない限り、当該特定の規定が適正に適用されることを当然の前提とする趣旨のものと解されるのであり、法附則 17 条 6 号イ (2) の上欄の要件についてもこれと別異に解すべき特段の根拠は見いだせない。また、同号イ (2) の下欄にいう「課税標準となるべき額」についても、その文言からしても、法令の規定に従って適正に算定された額をいうものと解されるのであり、上記イにおいて説示した同号イ (1) の下欄にいう「課税標準の基礎となった価格」との対比からしても、上記と異なって解すべき根拠は見いだせない。」と、26 頁 8 行目「すれば」を「しても」と、10 行目「上記イ」を「上記ウ」とそれぞれ改める。

## 2 当審における控訴人らの補充主張に対する判断

(1) 控訴人らは、前記第 2 の 3 (1) のとおり、法附則 17 条 4 号、18 条 4 項・5 項が宅地だけではなく宅地比準土地を含めた商業地等を負担調整措置の対象とした趣旨は、宅地比準土地が近傍宅地との関係で「宅地並みの価格水準」にあるがゆえに、宅地と同様に、税の据置き、引下げ措置を講じて、税の負担水準の均衡化を図ろうとしたことにあり、「宅地並みの価格水準」とは、周辺宅地の評価額に対して当該土地の不動産特性に応じた比準割合、補正割合にて減額された価格水準をいい、本件行政実例も、上記法附則の定めと同一の趣旨から、宅地比準方式に該当しないゴルフ場用地であっても、宅地価格以外から加算補正していった結果として、実質的に近傍土地との関係で「宅地並みの価格水準」にある場合、すなわち、加算補正した結果としての評価額が周辺宅地の評価額に対してゴルフ場用地としての不動産特性に応じた減額水準の範囲内にある場合には、経済的実質において同価値であるから、宅地比準土地に該当するとして、負担調整措置の適用を認めたものであるところ、控訴人らのゴルフ場用地は、いずれも、「宅地並みの価格水準」にあり、本件行政実例における「相当程度の水準」にあるなどと主張する。

しかし、法附則 18 条 4 項、5 項の定める負担調整措置の沿革となった平成 9 年法改正の趣旨が、課税の公平性確保の観点から、いわゆる負担水準の均衡化をより重視することを基本的な考え方として、負担水準の高い土地についてはその税負担を抑制しつつ、負担水準の低い土地についてはなだらかにこれを引上げる新しい税負担の調整措置を講じることにより、「商業地等」について負担調整措置が講じられた趣旨が、宅地並みの価格水準にある土地を商業地等として負担調整措置の対象とすることにあるとしても、いかなる土地を宅地並みの価格水準にある土地として上記のような負担調整措置の対象とするかは、立法政策上の問題というべきところ、法附則は、宅地以外の土地のうち当該土地に対して課する当該年度分の固定資産税の課税標準となるべき価格が当該土地とその状況が類似する宅地の固定資産税の課税標準とされる価格に比準する価格によって決定されたものを宅地比準土地として住宅用地以外の宅地とともに 18 条 4 項及び 5 項の負担調整措置の対象としているのである。そして、法附則 17 条 4 号の宅地比準土地の定義規定からすれば、当該土地の価格が当該土地とその状況が類似する宅地の評価額を基礎として評価されていない土地をも宅地比準土地に該当すると解するのは、文言上無理があるというほかなく、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないから、控訴人らの主張するように、法附則の定める商業地等に関する負担調整措置の趣旨を根拠に、周辺宅地の評価額に対して当該土地の不動産特性に応じた比準割合、補正割合にて減額された価格水準にある土地を「宅地並みの価格水準」にある土地として、宅地比準土地に該当すると解することはできないというべきである。

控訴人らは、宅地比準方式によるゴルフ場用地の評価結果とゴルフ場評価通知を遵守して開発目的山林の評価額を基に算出した山林比準方式のゴルフ場用地の評価結果は理論的に一致するから、ゴルフ場評価通知を遵守した山林比準方式によるゴルフ場の評価額は、特段の事情がない限り、周辺宅地の評価額に対して、経済的実質において同価値であって、ゴルフ場用地の不動産特性に応じて減額された価格水準の範囲内にあり、本件行政実例にいう「相当程度の水準」にあるとも主張する。

しかし、ゴルフ場評価通知の定める宅地比準方式によるゴルフ場用地の評価額は、近傍宅地の評価額が反映されたものとなるのであって、一般に宅地と開発を目的とした山林との間で相当程度評価額の差が存在する以上、宅地比準方式によるゴルフ場用地の評価結果とゴルフ場評価通知を遵守して開発目的山林の評価額を基に算出した山林比準方式のゴルフ場用地の評価結果は理論的に一致する旨の控訴人らの主張を採用することができないことは、補正の上引用する原判決の説示するとおりである。また、ゴルフ場用地の不動産特性に応じた減

額水準の範囲内にあることをもって「宅地並みの価格水準」にある土地として宅地比準土地に該当するとする控訴人らの主張を採用することができないことは、上記説示のとおりである。

そして、控訴人らゴルフ場用地は、いずれも、ゴルフ場評価通知に基づき山林比準方式により評価された土地であるから、法附則 17 条 4 号にいう宅地比準土地に該当せず、したがって、法附則 18 条 4 項又は 5 項の適用はなく、したがって、控訴人らゴルフ場用地について法附則 18 条 4 項及び 5 項による負担調整措置の適用をしなかった本件各賦課決定処分には、上記各規定及びこれと同旨の宮崎市税条例の解釈、適用を誤った違法はない。なお、控訴人らゴルフ場について本件行政実例にいうその評価額が周辺に所在する宅地の評価額に比べて「相当程度の水準」にあるとして課税実務上宅地比準土地として取り扱うことができないことは、補正の上引用する原判決のとおりである。以上のとおりであるから、控訴人らの主張はいずれも採用することができない。

(2) 控訴人らは、前記第 2 の 3 (2) のとおり、法附則 18 条 1 項の「前年度分の固定資産税の課税標準額」は、法附則 17 条 6 号イ (2) の「当該年度の前年度分の固定資産税の課税標準となるべき額」であり、それが「課税年度の前年度において実際に課税標準とされた額」を意味していると主張する。控訴人らの主張は、控訴人らゴルフ場が法附則 17 条 6 号イ (2) の上欄に掲げる土地に該当することをその前提とするものであるが、同上欄にいう当該年度の前年度分の固定資産税について附則第 18 条等の規定の適用を受ける土地とは、これらの規定が適正に適用されることを当然の前提とする趣旨のものと解されるのであり、その下欄にいう「課税標準となるべき額」についても、法令の規定に従って適正に算定された額をいうものと解されるのであって、控訴人らゴルフ場用地が同号イ (2) の上欄に掲げる土地に該当せず、同号イ (1) の上欄に掲げる土地に該当するものとして、法附則 18 条 1 項の適用の有無が決せられることになることは、補正の上引用する原判決の説示のとおりである。したがって、控訴人らの上記主張は採用できない。

#### 【結論】

よって、当裁判所の上記判断と同旨の原判決は相当であり、控訴人らの本件控訴はいずれも理由がないから、これらを棄却することとして、主文のとおり判決する。

福岡高等裁判所宮崎支部

裁判長裁判官西川知一郎裁判官秋元健一裁判官小川暁

別紙当事者目録

控訴人株式会社ワイエイチビー・ジャパン（以下「控訴人ワイエイチビー・ジャパン」という。）

上記代表者代表取締役 a

控訴人テレビ宮崎ゴルフ株式会社（以下「控訴人テレビ宮崎ゴルフ」という。）

上記代表者代表取締役 b

控訴人株式会社宮崎サンシャイン（以下「控訴人宮崎サンシャイン」という。）

上記代表者代表取締役 c

控訴人 PGMプロパティーズ 4 株式会社訴訟承継人 PGMプロパティーズ株式会社（以下「控訴人 PGMプロパティーズ」という。）

上記代表者代表取締役 d

控訴人株式会社ロイヤルヴィレッジゴルフ倶楽部（以下「控訴人ロイヤルヴィレッジゴルフ倶楽部」という。）

上記代表者代表取締役 e

控訴人宮崎ゴルフ株式会社（以下「控訴人宮崎ゴルフ」という。）

上記代表者代表取締役 f

控訴人アコーディア・ゴルフ・アセット合同会社（以下「控訴人アコーディア・ゴルフ・アセット」という。）

上記代表者代表社員一般社団法人 A G T

上記代表社員職務執行者 g

控訴人株式会社 M. O. C グループ（以下「控訴人 M. O. C グループ」という。）

上記代表者代表取締役 h

控訴人株式会社ニュー宮崎レイクサイド（以下「控訴人ニュー宮崎レイクサイド」という。）

上記代表者代表取締役 j

上記 9 名訴訟代理人弁護士洲崎達也

同補佐人税理士當房慶太

被控訴人宮崎市

上記代表者兼処分行政庁宮崎市市長 K

上記訴訟代理人弁護士小城和男

上記指定代理人 1 外 5 名

以上