

## 【事案の概要】

本件は、別紙物件目録記載の土地（以下「本件土地」という。）に係る固定資産税の納税義務者である原告が、固定資産課税台帳に登録された令和4年度の本件土地の価格（以下「本件登録価格」という。）を不服として鳥取市固定資産評価審査委員会（以下「審査委員会」という。）に審査の申出をしたところ、審査委員会が上記審査の申出を却下する旨の決定（以下「本件決定」という。）をしたため、原告が、被告に対し、本件決定の取消しを求める事案である。

### 1 法令の定め

本件に係る地方税法（以下「法」という。）の定めは、大要、以下のとおりである。

#### （1）法341条

基準年度とは、昭和31年度及び昭和33年度並びに昭和33年度から起算して3年度又は3の倍数の年度を経過したごとの年度を（法341条6号）、第二年度とは基準年度の翌年度を（同条7号）、第三年度とは第二年度の翌年度（昭和33年度を除く。）をいう（同条8号）。

#### （2）法349条

ア 基準年度に係る賦課期日に所在する土地（以下「対象土地」という。）に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準は、対象土地の基準年度に係る賦課期日における価格（以下「基準年度の価格」という。）で土地課税台帳若しくは土地補充課税台帳（以下「土地課税台帳等」という。）に登録されたもの（以下、土地課税台帳等を含む固定資産課税台帳に登録された価格を「登録価格」という。）とする（同条1項）。

イ 対象土地に対して課する第二年度の固定資産税の課税標準は、対象土地に係る基準年度の固定資産税の課税標準の基礎となった価格で土地課税台帳等に登録されたものとする（同条2項本文。以下、この規定によって基準年度の登録価格そのままに据え置かれた価格を「据置価格」という。）。

ただし、対象土地について、第二年度の固定資産税の賦課期日において、地目の変換、家屋の改築又は損壊その他これらに類する特別の事情があるため、基準年度の価格によることが不相当である場合においては、対象土地に対して課する第二年度の固定資産税の課税標準は、対象土地に類似する土地の基準年度の価格に比準する価格（以下「比準価格」という。）で土地課税台帳等に登録されたものとする（同条2項ただし書、同項1号）。

ウ 第三年度の固定資産税の課税標準についても前記イと同様であり、原則として据置価格とするが、地目の変換等の特別の事情があるため基準年度の固定資産税の課税標準の基礎となった価格等によることが不相当である場合等には比準価格とする（同条3項）。

(3) 法411条3項

第二年度又は第三年度において基準年度の土地に対して課する固定資産税の課税標準について基準年度の価格による場合にあっては、土地課税台帳等に登録されている基準年度の価格をもって第二年度又は第三年度において土地課税台帳等に登録された価格とみなす。

(4) 法417条1項

市町村長は、法411条2項の規定による公示の日以後において登録された価格等に重大な錯誤があることを発見した場合には、直ちに固定資産課税台帳に登録された類似の固定資産の価格と均衡を失しないように価格等を決定し、又は決定された価格等を修正して、これを固定資産課税台帳に登録しなければならない。この場合においては、市町村長は、遅滞なく、その旨を当該固定資産に対して課する固定資産税の納税義務者に通知しなければならない。

(5) 法432条1項

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の登録価格について不服がある場合には、所定の期間内に、文書をもって、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る。

ただし、当該固定資産のうち法411条3項の規定によって土地課税台帳等に登録されたものとみなされる土地の価格については、当該土地に法349条2項1号に掲げる特別の事情があるため同項ただし書、同条3項ただし書等の規定の適用を受けるべきものであることを申し立てる場合を除いては、審査の申出をすることができない。

(6) 法434条

ア 固定資産税の納税者は、固定資産評価審査委員会の決定に不服があるときは、その取消しの訴えを提起することができる（同条1項）。

イ 法432条1項の規定により固定資産評価審査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、同項及び前項の規定によることによつてのみ争うことができる（同条2項）。

2 前提事実（争いがないか、後掲証拠等によつて容易に認定できる事実）

(1) 当事者等

ア 原告は、立木・林地の管理・売買に関する事業等を目的とする株式会社であり、令和4年1月1日時点で本件土地の所有者として登記された納税義務者である。

イ 旭国際開発株式会社（以下「訴外会社」という。）は、旭国際浜村温泉ゴルフ倶楽部（以下「本件ゴルフ場」という。）を運営する株式会社である（A13、弁論の全趣旨）。

(2) 本件土地に関する所有権の移転等

ア 訴外会社は、昭和49年3月15日、売買契約により、本件土地の所有権を取得した(A9)。

イ 辛川自治会は、昭和51年7月13日、訴外会社との交換契約により、本件土地の所有権を取得した(A2、15、弁論の全趣旨)。

ウ 訴外会社は、令和元年10月4日、辛川自治会との売買契約により、本件土地の所有権を取得した(A2)。

エ 原告は、令和3年3月29日、訴外会社との間で、売買の目的物を「本件土地及び本件土地上の立木等の全て」とする一方で、「ゴルフ場コース等の土地及びゴルフ場がその効用を果たす上で必要と認めるコース周辺土地」は引き続き訴外会社が所有するとの約定を置くなどしつつ、本件土地を買い受けた。

なお、原告は、令和3年5月20日、本件土地について同年3月29日売買を原因とした所有権移転登記を了し、登記上、本件土地全部の所有者となっている。

(以上、A1、2)

### (3) 本件土地に関する登録価格の推移等

ア 辛川自治会が所有者であった平成31年度(第二年度)における本件土地の登録価格は8万3050円で、その課税地目は「山林」であった。

イ 鳥取市長は、訴外会社が本件土地の所有権を取得した後の令和2年度(第三年度)の本件土地の登録価格について、その課税地目を「山林」から「ゴルフ場」に変換した上で、法349条2項1号にいう特別の事情があるとして据置価格を採用せず、これを525万3192円とした。

ウ 鳥取市長は、原告が所有権を取得した後の令和4年度(第二年度)の本件土地の登録価格(本件登録価格)について、据置価格を採用して、令和3年度(基準年度)の登録価格と同じ554万5036円とした。

### (4) 本件土地に関する物理的状況等

本件土地について、訴外会社がこれを買った後の令和2年度(第三年度)、原告がこれを買った後の令和4年度(第二年度)のいずれの年度の賦課期日時点においても、浸水、土砂の流入、隆起、陥没、地すべり及び埋没等による土地の区画又は形状の著しい変化は生じていない(弁論の全趣旨)。

### (5) 本件決定及び本件訴えの提起等

ア 原告は、令和4年7月22日、審査委員会に対し、鳥取市長が固定資産課税台帳に登録したとみなされる令和4年度の本件土地の価格(本件登録価格)を不服として審査の申出(以下「本件審査申出」という。)をした。

イ 審査委員会は、令和4年8月24日、「本件土地は、基準年度である令和3年度の価格が、第二年度である令和4年度にも据置の価格とされています。従って、本件土地の価格は、基準年度に異議がなかったことにより価格が確定し、据え置かれた価格に該当するため審査の申し出ができません。」等として、本件審

査申出を却下する旨の決定（本件決定）をした（A8）。

ウ 原告は、令和5年2月22日、本件訴えを提起した（顕著な事実）。

### 3 本件の争点

前記1に掲げた法の定めによれば、第二年度において、その登録価格とみなされるべき基準年度の価格に係る審査の申出は、「地目の変換、家屋の改築又は損壊その他これらに類する特別の事情」（以下、単に「特別の事情」という。）等があることを申し立てる場合を除いてはすることができないとされているところ、本件決定の適否に関して、〔1〕本件土地の所有権がゴルフ場を運営する訴外会社からゴルフ場を運営しない原告に移転したことは「特別の事情」に当たるか（争点1）、〔2〕本件土地に対するゴルフ場課税は違法であり、当該違法が「特別の事情」に当たるか（争点2）、が本件の争点である。

### 4 争点に関する当事者の主張

（1）争点1（本件土地の所有権がゴルフ場を運営する訴外会社からゴルフ場を運営しない原告に移転したことは「特別の事情」に当たるか）

（原告の主張）

本件土地について、ゴルフ場を運営する訴外会社が辛川自治会からこれを買受けた後の令和2年度（第三年度）の登録価格に関し、鳥取市長は、課税地目を「山林」から「ゴルフ場」に変換した上、「特別の事情」があると認めて据置価格を採用しなかった。そして、原告が訴外会社からこれを買受けた後の令和4年度（第二年度）の登録価格に関し、原告は、ゴルフ場を運営する者ではないという点で辛川自治会と同じであるから、原告が本件土地の所有権を取得したことによって、課税地目を「ゴルフ場」から従前どおりの「山林」に変換することが相当である。このように、本件土地に関する物理的状況等に変化は生じていないものの（前提事実（4）参照）、課税地目が「ゴルフ場」であるものとして据置価格を維持することが不相当となったというべきで、その所有権移転は「特別の事情」に当たると解すべきである。

殊に、鳥取市長がした取扱いは、令和2年度に「特別の事情」を認めて税額を上げる一方で、令和4年度に「特別の事情」を認めず税額を下げないという逆の結論を採用しているところ、本件決定は、恣意的に「特別の事情」の有無を判断した上記取扱いを是認する点において違法である。

（被告の主張）

ア 法にいう「特別の事情」とは、土地にあつては、その土地の全部又は一部について、用途変更による現状地目の変更又は浸水、土砂の流入、隆起、陥没、地滑り、埋没等によって当該土地の区画、形質に著しい変化があつた場合をいうものと解されているところ、単なる所有権移転は「特別の事情」に当たらない。

イ また、原告は、自身がゴルフ場の運営者でないことを強調するが、土地をゴ

ゴルフ場用地として評価するについては、開発許可を受けた範囲やゴルフ場事業者が所有あるいは賃貸している土地であるかが目安となり、賃貸借等を含めた土地の利用実態を踏まえてその評価を見直すか否かを判断すべきものである。原告は、訴外会社から本件土地を買受けたが、その売買契約に関して原告が鳥取県に提出した届出書には、利用目的として「全ての山林は、現況の状態を活用する」ことが明記されているほか、同売買契約後、現実のものとして本件土地について地目の変換、その他これに類する行為はされていない。

そうすると、本件土地の利用実態は、訴外会社が本件土地の所有権を取得した後の令和2年度(第三年度)にゴルフ場用地として評価したときのものと何ら変化はなく、据置年度である令和4年度において、課税地目を変更した上で「特別の事情」に当たると認めべき事情は何もない。

なお、訴外会社において本件土地をゴルフ場の開発許可の対象としていたため、本来、本件土地は、ゴルフ場開業に伴ってゴルフ場用地として評価すべきものであったが、その開業前、辛川自治会に所有権が移転されてゴルフ場としての利用が確認できなかったのもその旨の評価をしなかった。その後、ゴルフ場を運営する訴外会社が本件土地の所有権を取得したのでこれをゴルフ場用地として評価をしたにすぎず、ここに何ら恣意的な取扱いはない。

(2) 争点2 (本件土地に対するゴルフ場課税は違法であり、当該違法が「特別の事情」に当たるか)

(原告の主張)

そもそも本件土地の登録価格決定には、法417条1項にいう「重大な錯誤」があるところ、鳥取市長は、同項に基づき、直ちに決定された登録価格を修正してこれを固定資産課税台帳に登録すべきであったにもかかわらず何ら対処をしていない。すなわち、本件土地は、東北方向から南西方向に向けてプレーを進めていく本件ゴルフ場湖山コース6番ホールのグリーン南側に位置している。グリーン奥の左右(プレイヤーから見て本件土地は左側)はOBゾーンであるが、グリーン周辺から飛距離のある球を打つプレイヤーはいないため、本件土地の中に打球が入ることはないから、本件土地は本件ゴルフ場にとって必要な土地ではない。固定資産評価基準では、ゴルフ場用地の評価について、ゴルフ場の用に供する一団の土地のうち、当該ゴルフ場がその効用を果たす上で必要がないと認められる部分をゴルフ場の評価の対象から除外しているところ、本件土地はこれに該当する。このように、本件土地は「山林」と評価されるべきところを「ゴルフ場」と誤認された点が「重大な錯誤」に当たり、鳥取市長は、原告がした令和3年11月9日の上申書提出によって「重大な錯誤」を「発見した」ものである。

また、上記にいうゴルフ場がその効用を果たす上で必要がないと認められる

か否かの判断過程では、土地の現況に応じた個別具体的な判断をすべきところ、鳥取市長は、開発許可の対象に含まれていたことを理由にかかる個別具体的な判断をしていない。

以上によれば、本件土地に対する「ゴルフ場」としての課税は違法であって、かかる違法がある以上は「特別の事情」があると認めて直ちに登録価格を修正すべきである。

(被告の主張)

鳥取県では、開発事業に関する技術的指導基準により、環境保全の見地での既存の樹林地の保存を義務付けており、本件ゴルフ場にあつては、開発区域内に開発区域面積の50%以上の保存緑地(自然樹林地)を残すことが条件となっている。固定資産評価基準では、ゴルフ場用地を特定する手順として、開発許可を受けた土地全体を対象として捉え、これを一団の土地ごとに区分して把握すべきところ、保存緑地なくしてゴルフ場は存立し得ないので、保存緑地はここに含まれる。

また、一団の土地のうち「ゴルフ場等がその効用を果たす上で必要がないと認められる部分」についてはゴルフ場としての評価から除外されることになるが、本件土地は、固定資産評価基準において特に留意を要するものとして例示された、条例等で定められた保存樹林地以上に樹林地を保有している場合、ゴルフ場を拡大する目的で先行取得している場合、あるいは、地権者との関係等でゴルフ場に必要のない土地を取得している場合のいずれにも該当しない。

そうすると、原告が主張するようなプレイヤーの打球の方向如何にかかわらず、本件土地はゴルフ場用地として認定すべきものであり、本件土地に対する「ゴルフ場」としての課税に何ら違法はない。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 基準年度以外の年度における審査申出の在り方について定めた法の趣旨

前記第2・1に掲げた法432条1項、349条2項、3項の趣旨は、土地は、その性質上、特別の事情が生じたような場合を除き、短期的にはその価格が大きく変動しないことに着目し、税負担の安定と課税事務の簡素化を図る観点から、登録価格を据え置く基礎を欠くような「特別の事情」がある場合を除いては基準年度の登録価格を第二年度及び第三年度においても据え置くこととし、さらに、このような据置価格については、これと同一の価格である基準年度の価格に対し基準年度において審査申出をして争う機会が与えられていることを踏まえ、その審査申出は上記の「特別の事情」があることを申し立ててする場合を除いてはすることができないこととして、固定資産税の課税標準となる登録価格を早期に確定させて租税法律関係の安定を図り、他方で、基準年度の賦課期日より後に「特別の事情」が生じた場合については、これにより土地等の価格が変動し、

基準年度の登録価格等を据え置く基礎を欠くこととなるため、例外として、市町村長による評価替え及び納税者による審査申出を認めたものと解される。

2 争点1（本件土地の所有権がゴルフ場を運営する訴外会社からゴルフ場を運営しない原告に移転したことは「特別の事情」に当たるか）について

（1）原告は、訴外会社から原告への所有権移転は「特別の事情」に当たるなどと主張する。

そこで、法に定められた「特別の事情」の意味するところを検討するに、「特別」との文言自体、限定的な場面を予定しているとみられるものである上、前記1に説示したとおり、法の構造として、「特別の事情」がある場合の考慮は、固定資産税の課税標準となる登録価格を早期に確定させて租税法律関係の安定を図るという原則の下、飽くまでもその例外として位置付けられている。そのような例外的事情を例示するものとして、法349条2項は、「地目の変換」のほか、

「家屋の改築又は損壊」といった不動産の性質や形状等に大きな変化を伴う事情を掲げている。これらを踏まえると、「特別の事情」とは、土地にあっては、当該土地の全部又は一部について、用途変更による現況地目の変更又は浸水、土砂の流入、隆起、陥没、地すべり、埋没等によって当該土地の区画、形質に著しい変化があった場合等をいい、これを換言すれば、土地に大幅な価値の増減を招いた原因が土地自体に内在する場合をいうものと解すべきである。

そして、原告主張に係る「特別の事情」は、本件土地に関して上述のような区画、形質に著しい変化があったことをいうものではなく、訴外会社から原告への所有権移転を指摘するものにすぎない。かかる法的権利の移転は、通常、土地に大幅な価値の増減を招くものでもなく、仮に何らかの原因によって価値の増減を招くことがあったとしてもその原因が土地自体に内在するものであるとは想定し難いことに徴すると、上述の解釈に照らし、原告の主張するところが「特別の事情」に当たるとは認められない。

（2）これに対し、原告は、その主張を基礎付けるものとして、所有権移転がゴルフ場を運営する者ではない原告に対してされたものであるから、課税地目を「ゴルフ場」から「山林」に変換することが相当であるなどと指摘する。

しかし、如何に原告がゴルフ場を運営する者でないとしても、土地譲受人である原告が行う事業種別のみから、直ちに本件土地の用途変更がされたということはできない。このことは、前提事実（2）エに認定のとおりの本件土地の一部の所有権を訴外会社にとどめる契約内容や、証拠（A1）から認められる売買契約の内容に照らして本件土地内に境界杭が設置されたとうかがわれること等を勘案しても同様というべきである。そうすると、この点に関する原告の指摘は、事実の評価を誤るものとして、前記認定判断を左右しない。

（3）また、原告は、前記（2）の点以外に、訴外会社による辛川自治会からの

本件土地の買受け、原告による訴外会社からの本件土地の買受けの各年度における登録価格決定が恣意的である旨指摘する。

しかし、鳥取市長がした一連の登録価格決定の経緯に関する被告の主張内容、すなわち、訴外会社において本件土地をゴルフ場の開発許可の対象としていたため、本来、本件土地は、ゴルフ場開業に伴ってゴルフ場用地として評価すべきものであったが、その開業前、辛川自治会に所有権が移転されてゴルフ場としての利用が確認できなかったのものでその旨の評価をしなかった、その後、ゴルフ場を運営する訴外会社が本件土地の所有権を取得したのでこれをゴルフ場用地として評価をしたというのは、その経緯を自然かつ合理的に説明するものであって、これを排斥することはできず、恣意的であるとの指摘は当たらない。加えて、そもそも登録価格決定に関する過年度の判断の在り方が、後の年度における「特別の事情」の有無の判断に影響を及ぼすものであるとも考え難い。そうすると、この点に関する原告の指摘は、前提を欠くものとして、前記認定判断を左右しない。

(4) 以上によれば、本件土地の所有権がゴルフ場を運営する訴外会社からゴルフ場を運営しない原告に移転したことは「特別の事情」に当たるとは認められない。これに反する原告の主張は、前記(2)、(3)に検討したほか、租税法律主義違反などその余のいずれの主張をみても、採用できないものである。

3 争点2(本件土地に対するゴルフ場課税が違法であり、当該違法が「特別の事情」に当たるか)について

原告は、ゴルフプレイヤーの打球方向を前提とした本件ゴルフ場の形状や、鳥取市長による土地の現況に関しての評価の在り方等に触れるなどしつつ、本件において「山林」を「ゴルフ場」と誤認した「重大な錯誤」があり、「ゴルフ場」としての課税は違法であって「特別の事情」があると認めるべきなどと主張する。もっとも、かかる主張に掲げられた本件ゴルフ場の形状等は、本件決定に係る令和4年度に生じた事実ではなく、基準年度である令和3年度よりも前から存在した事実であるとみられる。

そこで、「特別の事情」の時的側面について検討するに、前記1に説示したとおり、法の趣旨は、固定資産税の課税標準となる登録価格を早期に確定させて租税法律関係の安定を図るという点にあり、「特別の事情」が生じた場合について例外的に審査申出を認めるというものである。このような法の趣旨に鑑みると、「特別の事情」は、それが基準年度の賦課期日の後に生じ、又は、顕在化したものであるために、基準年度の登録価格に対する審査申出によっては通常争うことのできない事情であって、かつ、そのために基準年度の価格等によることが不相当といえる程度のものであることを要すると解すべきである。

そうすると、原告の上記主張は、基準年度の賦課期日の後に生じ、又は、顕在化した事情を指摘するものではないから、その余について検討するまでもなく、



本件土地について原告主張に係る「特別の事情」があるということとはできない。  
これに反する原告の主張は独自の見解であって採用できない。

#### 4 まとめ

以上に検討したところよれば原告がした本件審査申出は不適法であるから、  
これを却下した本件決定は適法なものである。

#### 第4 結論

よって、原告の請求は理由がないから、これを棄却することとして、主文のと  
おり判決する。

鳥取地方裁判所民事部

裁判長裁判官 安西儀晃

裁判官 沼田晃一

裁判官 小川清高