

主 文

原告の請求を棄却する。
訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第 1 請求

大阪市固定資産評価審査委員会が平成 20 年 9 月 11 日付けで原告に対してした別紙物件目録記載 1 の土地に係る平成 19 年度固定資産課税台帳の登録価格についての審査申出を棄却する決定を取り消す。

第 2 事案の概要

第 3 争点に対する判断

1 争点（1）（大阪市長による本件価格の決定の適法性）について

（1）前記前提事実等のおおりに、本件土地 1 は、基準年度である平成 18 年度の賦課期日の後である平成 18 年 12 月 25 日に本件各土地から分筆されたものであるから、本件土地 1 の平成 19 年度の課税標準は、地方税法 349 条 2 項ただし書により、本件土地 1 に類似する土地の平成 18 年度の価格に比準する価格、すなわち、平成 19 年度の賦課期日（同年 1 月 1 日）の現況における本件土地 1 が、仮に平成 18 年度の賦課期日に所在したものとした場合における、当該土地に類似する土地の平成 18 年度の価格に比準する価格（ただし、地方税法附則 17 条の 2 第 1 項に規定する修正価格がこれを下回る場合は修正価格）で、土地課税台帳等に登録されたものとなる。そして、ここにいう「価格」とは、適正な時価をいうところ（同法 341 条 5 号）、土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実負担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課すものであるから、上記適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。

そうであるところ、地方税法は、全国一律の統一的な評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図るため、固定資産の評価の方法及び手続については総務大臣において評価基準を定めることとし（同法 388 条 1 項）、市町村長は、評価基準に従って固定資産の価格を決定しなければならないとされており（同法 403 条 1 項）、これに基づき評価基準が定められている。そして、前記前提事実等のおおりに、評価基準は、宅地の評価については、各筆の宅地について評点数を付設し、当該評点数に応じて各筆の宅地の価額を求める方法によるものとし、各筆の宅地の評点数は、主として市街地的形態を形成する地域における宅地については、市街地宅地評価法によるものとされているが、前記第 2 の 2（2）に掲

げた市街地宅地評価法の具体的内容に加えて、上記地方税法における評価基準の位置付け等に照らせば、評価基準に規定する宅地の評価方法は、前記の適正な時価、すなわち客観的な交換価値を算定する方法として一般的な合理性を有するものといえることができる。したがって、標準宅地の適正な時価に基づいて、評価基準所定の方式に従って算定される限り、当該宅地の価格は、その客観的な交換価値を上回っていないと推認することができる（以上につき、最判平成15年6月26日・民集57巻6号723頁参照）。

(2) 画地の認定について

前記前提事実等によると、大阪市長は、本件各土地を一画地として認定の上、画地計算法を適用するなどして本件価格を算定しているところ、原告は、本件各土地を一画地として認定することは許されず、本件土地1を単独で一画地と認定すべきであると主張するので、この点につき検討する。

ア 前記前提事実等のおり、評価基準の定める市街地宅地評価法においては、路線価を基礎として、一画地の宅地ごとに画地計算法を適用して評点数を付設して算定するものとされているところ、評価基準別表第3の2は、画地計算法を適用する前提となる画地の認定について、一画地は、原則として、土地課税台帳等に登録された一筆の宅地によるものとする。ただし、一筆の宅地又は二筆以上の宅地について、その形状、利用状況等からみて、これを一体をなしていると認められる部分に区分し、又はこれらを合わせる必要がある場合においては、その一体をなしている部分の宅地ごとに一画地とする旨規定している。これは、市町村長において評価すべき固定資産が極めて多数に及び、そのすべてについて現実の利用状況に従った画地の認定をすることは事務的、技術的に困難であることから、土地の価格が一筆ごとに土地課税台帳に登録されることや同一所有者に属する筆の分合はその利用状況に関係なく所有者の自由意思でできること等にかんがみ、原則として、土地課税台帳等に登録された一筆の宅地をもって一画地とすることとするが、その形状や現実の利用状況等によっては、上記の一筆一画地の原則により画地認定し、画地計算法を適用したのでは、適正な時価、すなわち客観的な交換価値への接近方法として一般的な合理性を欠き、各筆の宅地の評価額に大きな不均衡を招来する場合も考えられることから、このような場合にあっては、上記一筆一画地の原則の例外として、その形状、利用状況等からみて、これを一体をなしていると認められる部分をもって一画地とすることとしたものと解される。

以上のような評価基準の趣旨に照らすと、評価基準別表第3の2ただし書の「一筆の宅地又は隣接する二筆以上の宅地について、その形状、利用状況等からみて、これを一体をなしていると認められる部分に区分し、又はこれらを合わせる必要がある場合」に該当するのは、その形状、利用状況等に照らして、一筆一画地の原則を適用して画地計算法を適用したのでは、客観的な交換価値への接近方法としての一般的な合理性を欠くと認められる場合をいうと解すべきである。そして、上記のとおり、客観的な交換価値とは、正常な条件の下において成立する取引価格を意味することからすれば、具体的には、一筆の宅地の

一部又は隣接する二筆以上の宅地がその具体的な形状、利用状況等に照らして通常一体として取引対象とされるものかという観点から、社会通念に照らして判断すべきである。

そして、二筆以上の土地が隣接している場合であっても、各土地の所有者が異なる場合には、当該各所有者ごとに当該各土地を自由に処分することができるから、一般的には、これらの土地が社会通念に照らして通常一体として取引の対象となるとは認め難いところである。

しかしながら、二筆以上の土地が隣接し、それら各土地の所有者が異なる場合であっても、当該土地が、長期間存続すると予想できる一つの建物の敷地として一体として利用されているような場合には、上記各土地所有者がそれぞれ自己の所有地を自由に処分する権限を有していることを踏まえてもなお、これら各土地が個別に取引対象となるとは通常考え難く、このような場合は、むしろ、これら各土地が一体として取引の対象となるのが通常であると考えられ、これら各土地を別個に画地として認定し、評価したのでは、前記客観的な交換価値への接近方法としての一般的合理性を欠くというべきである。新評価要領第1の9(2)アが、評価基準別表第3の2ただし書に該当する場合の例として、隣接する二筆以上の宅地について、それらの筆ごとに一個又は数個の建物があり、建物が一体として利用されている場合を挙げているのも、上記の趣旨をいうものと解される。

イ 以上の見地から本件各土地についてみるに、前記前提事実等に加えて〔証拠略〕によると、本件土地1は本件土地2に隣接し、これら本件各土地には平成10年3月に築造された鉄骨造陸屋根3階建の共同住宅である本件建物が存在し、しかも、本件土地1及び本件土地2のいずれについてもその相当部分を本件建物の敷地部分が占めているものと認められる。これによれば、本件各土地は、その全体が本件建物の敷地として一体として利用されているものと認められ、しかも、本件建物の構造等に照らしてそうした利用状況は一時的なものではなく、相当長期間続くものであるということができるのであって、以上のような本件各土地の形状及び利用状況にかんがみると、本件各土地は、その所有者が異なることを考慮してもなお、社会通念に照らして通常一体のものとして取引の対象となると解するのが自然であり、一筆一画地の原則を適用して画地認定し、画地計算法を適用したのでは、客観的な交換価値への接近方法としての一般的合理性を欠く場合に当たるといふべきである。

また、本件分筆の経緯等に照らしても、本件各土地は一筆一画地の原則を適用できない例外に当たる場合ということが出来る。すなわち、前記前提事実等のおり、本件土地1は、平成18年12月25日に本件各土地から分筆されたものであるところ、この本件分筆に関して、原告は、当初、本件各土地全体を所有していたが、そのうち道路に面する一部を分筆の上原告の長男である拓が所有する本件土地3と交換することとし、本件土地2の価格が本件土地3の価格（固定資産評価額に同土地の地積を乗じた価額）と同一の価格となるよう本件土地1と本件土地2との分筆線を定めて本件各土地を分筆し（本件分筆）、同月28日には、実際に、本件各土地のうち、道路に面する本件土地2を拓が所有する本

件土地 3 との交換によりその所有権を拓に移転し、同日、その旨の所有権移転登記を経由したことが認められる。これらによると、本件分筆は、本件各土地の一部を本件土地 3 と等価で交換するために行われたものであり、その分筆線も、本件土地 3 と価格が等しい土地を作出するよう定められたものであって、本件各土地の現実の形状ないし利用状況に着目して定められたものではないといえることができる。のみならず、上記のとおり、本件各土地から分筆された本件土地 2 については、原告の親族である拓の所有とされ、しかも、前記前提事実等のとおり、本件各土地上に存する本件建物も拓の所有に属するというのであるから、以上のような本件分筆の経緯及び本件各土地及び本件建物の所有関係等からすれば、本件土地 1 が本件土地 2 とは独立に取引対象とされることは到底考え難いところであって、先に認定した本件各土地の利用状況をも併せ考えれば、本件各土地は、社会通念に照らして一体として取引の対象となるのが通常であるというべきである。なお、原告は、本件分筆は、原告が所有する自宅建物の敷地である本件土地 3 を原告の単独所有にするために行われたものであって、不合理な分筆ではないと主張するが、仮に、本件分筆の動機が原告が主張するとおりであったとしても、その経緯及びこれにより作出された本件各土地の所有形態等に照らせば、本件各土地が社会通念に照らして一体として取引の対象となるのが通常であるという上記判断を左右するものではないというべきである。

ウ 以上認定説示したところによれば、本件各土地は、社会通念上一体のものとして取引対象となるのが通常であると考えられ、これらを格別に画地として認定して画地計算法を適用したのでは、客観的な交換価値への接近方法としての一般的合理性を欠くことが明らかであるから、評価基準別表第 3 の 2 ただし書に該当するものとして、これら本件各土地を合わせて一画地と認定すべきであり、大阪市長が本件価格の算定に当たり、本件各土地を一画地と認定したことは評価基準に照らして正当である。

(3) 以上のとおり、大阪市長が本件土地 1 についてした画地の認定は評価基準に照らして正当といえるべきところ、大阪市長は、同画地認定を前提として、前記第 2 の 2 (5) のとおり算定して本件価格を決定したものである。そして、前記 (1) のとおり、標準宅地の適正な時価に基づいて、評価基準所定の方式に従って算定される限り、当該宅地の価格は、その客観的な交換価値を上回っていないと推認することができる。原告において、本件価格の算定の基礎とされた本件標準宅地の適正な時価及びこれを前提とする路線価については争わず、大阪市長によるその余の算出過程も、地方税法及び評価基準に従ったものであると認められる以上、本件価格は客観的な交換価値を上回っていないと認められる。

以上によれば、大阪市長による本件価格の算定は、地方税法及び評価基準に従ったものであるといえ、また、このように算定された本件価格は、客観的な交換価値を上回らないものと認められるから、大阪市長による本件価格の決定は適法である。

(4) 原告の主張について

ア 原告は、連続する二筆以上の土地がビルの敷地等として一体利用されているときであっても、各土地ごとの評価は各土地ごとの土地利用の権利関係や各土地本来の土地利用の

利便性が異なるため、同一とはならず、これらを一画地として認定することはできないと主張する。

しかしながら、連続する二筆以上の土地が建物の敷地等として一体として利用されている場合には、これらはその所有者が異なる場合であっても、通常、一体として取引の対象となると考えられることは前記のとおりである。そして、このようにして二筆以上の土地が一体として取引の対象とされる場合には、そもそも、これらの土地は、通常一体として評価されるものと解され、これを筆ごとに格別に評価したのでは、正常な取引条件の下において成立する取引価格と乖離することになり、そのような画地認定を前提とする評価方法は客観的な交換価値への接近方法としての一般的合理性を欠くというべきであって、先に説示した評価基準別表第 3 の 2 の趣旨に照らしても、こうした二筆以上の土地については一画地と認定することがむしろ評価基準に沿うものというべきである。

したがって、上記のように二筆以上の土地が一体利用されている場合であっても、これら各筆の土地を格別に評価すべきことを前提とする原告の上記主張は、その前提において採用することができない。

この点、原告は、新評価要領に規定する画地の認定方法が取引慣行の実体の裏付けを欠くものであることは、信託銀行の不動産部門の職員や、不動産仲介業者、さらには不動産鑑定士等においても認めるものであると主張するが、これら専門家等の意見について何ら証拠を提出しないのであって、原告の上記主張を採用することはできない。

イ 原告は、二筆以上の土地を一体利用するためには、民法に従い関係者間で賃貸借契約を締結しなければならないが、これらの土地の所有者が異なる場合は、当該賃貸借契約も土地ごとに締結されることになるし、一体利用の利用状況による評価を認めることは、賃貸借関係による土地利用の状況により評価額を変えることになり、評価基準が採用する更地評価主義にも反すると主張する。

しかしながら、前記のとおり、連続する二筆の土地が相当の長期間存続すると予想できる一つの建物の敷地として一体利用されているような場合には、そのような現実の利用状況に着目して、その所有者が別であるなどの事情を踏まえてもなおこれらが一体として取引対象とされることが通常であることにかんがみ、これらを合わせて一画地として認定すべきとしているにすぎず、そのような現実の利用関係の背景にある賃貸借契約等の権利関係に着目して画地を認定しているものではないから、これを一画地と認定することも評価基準第 1 章第 1 節三に規定するいわゆる更地評価主義に反するものではないというべきであり、原告の上記主張を採用することはできない。

ウ また、前記のとおり、評価要領のうち、画地の認定方法に関する部分は、本件改正により改められているところ、原告は、この本件改正により、本件土地 1 と同様の形状の土地については、旧評価要領の下と比べてその評価額が大きく上昇することになったが、本件改正の前後を通じてこうした取引価格の上昇は立証されていないし、実際にもそうした上昇は存在しないから、評価基準の本件改正は違法であると主張する。

しかしながら、前記のとおり、新評価要領のうち、少なくとも新評価要領第 1 の 9 (2) アに規定する場合について、二筆以上の土地を合わせて一画地と認定することが評価基準に沿うものであることは前記のとおりであるから、本件改正の前後でこうした土地について取引価格の上昇が存在しないからといって、このような本件改正の合理性を否定することはできない。

もっとも、原告は、旧評価要領の下では、大阪市長においても、所有者が同一である場合に限り一画地と認定することが、より適正な時価であると認めていたところ、新評価要領に基づく大阪市長の評価が正しいとすれば、本件各土地のような形状の土地についての平成 17 年度までの価格は、評価方法の錯誤により不当に低い評価となるから、大阪市長は不足する税額を追徴するのでもなければ課税の公平を欠くなどと主張しており、こうした原告の主張内容にかんがみると、本件土地 1 について新評価要領を適用して本件土地 2 と合わせて一画地と認定することが、課税上の信義則に反し、許されないという趣旨をいうものと解されなくもない。

しかしながら、前記のとおり、旧評価要領の下においても、連続する二筆以上の土地が一体利用されている土地の一部において、不合理な分筆を行っており、その所有者が関係者であって、付近土地との評価の均衡上必要があると認められるもの等のほか、これらに該当しない場合であっても、付近土地との評価の均衡上必要があると認められるものについては、評価基準別表第 3 の 2 ただし書に該当するものとして、一体をなしていると認められる部分の宅地ごとに一画地とするとされていたのであるから、連続する二筆以上の土地について、所有者が異なれば常に別の画地として認定するなどといった公的見解を大阪市長が明らかにしていたということとはできない。さらに、前記前提事実等のとおり、本件土地 1 は、平成 18 年 12 月 25 日の本件分筆によって創出された土地であって、従前同土地が単独で画地認定されていたといった事情も存しないのみならず、前記 (2) イにおいて認定説示した本件分筆の経緯等にかんがみれば、旧評価要領の下においても、本件土地 2 と合わせて画地認定される可能性があったということができるのであり、以上のような事実関係の下においては、本件土地 1 について、本件土地 2 と合わせて一画地と認定することが課税上の信義則に反するということができない。

エ さらに、原告は、評価要領の本件改正は、実質的には、法令を変更することなく増税を行うものであって、本件改正が大阪市議会の議決を経ていないものであることなども併せ考えれば、憲法 84 条に違反し、無効であると主張する。

しかしながら、評価要領は、大阪市において、評価基準に従い固定資産を評価するに際しての細目的な取扱いを定めた内部的な基準にすぎない。そして、評価要領が改正された場合において、当該変更後の評価要領が評価基準に沿ったものである限り、当該改正後の評価要領に基づき算定された固定資産評価額は地方税法及び評価基準に適合するものであるということが出来るから、評価要領の改正を機縁として固定資産の評価額が上昇したとしても、憲法 84 条に違反するものではないというべきである（最判昭和 33 年 3 月 28

日・民集 12 卷 4 号 6 2 4 頁、最決昭和 41 年 9 月 7 日・裁判集刑事 160 号 5 7 3 頁参照)。そうであるところ、少なくとも、本件改正後の新評価要領第 1 の 9（2）アに規定する内容が、評価基準に沿ったものであることは既に説示したとおりであるから、本件土地 1 について新評価要領に基づき画地認定することが、憲法 84 条に違反するということとはできない。

以上によれば、この点についての原告の主張を採用することはできない。

（5）小括

以上説示したところによれば、本件価格の算定は評価基準に沿ったものであるといえ、適正な時価を超えるものではないと認められるから、大阪市長による本件価格の決定は適法である。

2 争点（2）（本件審査手続の適法性）について

（1）原告は、本件審査手続において、被告審査委員会に対し、評価要領の本件改正及び新評価要領によると評価額が時価を超えることになること等の適法性につき審査するよう申入れたにもかかわらず、被告委員会は、評価要領の本件改正の可否や新評価要領の有効性についてはそれ自体が審査委員会の審査が及ぶところではなく、評価要領の変更が適正かどうかは審査の対象外であるなどとして、新評価要領を容認したのであり、そうした本件審査手続は違法であると主張しており、本件審査決定に係る決定書（以下「本件決定書」という。〔証拠略〕）によれば、「固定資産評価審査委員会は、（中略）、実施要領の変更の可否、実施要領の変更に係る決裁手続きの違法性及び実施要領の有効性については、それ自体が当委員会の審査の及ぶところではありません」と記載されていることが認められる。

（2）固定資産評価審査委員会は、固定資産課税台帳に登録された価格に関する不服について審査決定するために市町村に設置される独立の執行機関であり（地方税法 423 条 1 項、地方自治法 180 条の 5 第 3 項 2 号、202 条の 2 第 5 項）、不服を申し立てられた固定資産課税台帳に登録された価格が地方税法及び評価基準に従って算定され、かつ、適正な時価を超えないものかどうかという観点から審査すべきものであって、その審査においては、評価要領等の市町村長が定める内部的基準に拘束されるものではない。したがって、本件においても、被告委員会は、本件価格が、地方税法及び評価基準に従って算定され、かつ、適正な時価を超えないものかどうかという観点から審査すべきであるが、前記のとおり、大阪市長は、固定資産の評価を評価要領に基づいて行っていることから、本件価格の適否を検討するに際しては、本件価格の算定に当たって適用された評価要領の適否も問題とならざるを得ず、その限りにおいて、評価要領の適否についてもその審査権限は及ぶものである。そうすると、本件決定書の前記記載は、措辞としてやや適切を欠く面があることは否定できない。

（3）しかしながら、本件決定書の「第 4 当委員会の判断」の記載内容に照らせば、本件審査決定は、単に形式的に新評価要領の定めを追認しているわけではなく、地方税法にいう「適正な時価」の意義や評価基準別表第 3 の 2 に規定する画地の認定方法を踏まえ、

本件土地 1 を本件土地 2 と合わせて一画地として認定することに違法・不当な点はないと判断しているものであって、本件各土地に適用される限りにおいて、新評価要領の定める画地認定方法が地方税法及び評価基準に適合するものである旨判断していることは明らかであり、それ以上に、新評価要領の有効性一般や本件改正の手續等が被告委員会における審査対象となるものではないことは、本件審査決定が説示するとおりである。

（４）以上によれば、原告が指摘する点を踏まえても、本件審査手續が違法であるということとはできず、他に本件審査手續が違法であることをうかがわせる事情は見当たらない。

したがって、本件審査手續は適法である。

第 4 結論

以上によれば、大阪市長による本件価格の決定及び本件審査手續はいずれも適法であるから、原告の請求は理由がない。

よって、原告の請求を棄却することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法 7 条、民事訴訟法 6 1 条を適用して、主文のとおり判決する。

（裁判長裁判官 山田明 裁判官 徳地淳 釜村健太）