

主 文

- 1 被告Bの控訴に基づき、原判決中、被告Bの敗訴部分を取り消す。
- 2 上記部分に係る原告Aの請求をいずれも棄却する。
- 3 原告Aの控訴を棄却する。
- 4 訴訟費用は、第1、2審を通じて原告Aの負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

1 原告Aの控訴の趣旨

- (1) 原判決中、原告Aの敗訴部分を取り消す。
- (2) 高槻市固定資産評価審査委員会が令和5年6月2日付けで原告Aに対してした別紙1物件目録記載1ないし4の各土地について固定資産課税台帳に登録された令和4年度の価格に係る原告Aの審査の申出を棄却する旨の決定をいずれも取り消す。
- (3) 高槻市固定資産評価審査委員会が令和5年9月27日付けで原告Aに対してした別紙1物件目録記載1ないし4の各土地について固定資産課税台帳に登録された令和5年度の価格に係る原告Aの審査の申出を却下する旨の決定をいずれも取り消す。
- (4) 被告Bは、原告Aに対し、200万円を支払え。

2 被告Bの控訴の趣旨

主文1、2同旨

第2 事案の概要等

(以下、略称は、特に断らない限り、原判決の例による。別紙は、「控訴審における被告Bの主張」及び「控訴審における原告Aの主張」を除き、原判決に添付のものを指す。)

1 事案の概要

原告Aは、別紙1物件目録記載1ないし4の各土地(本件各土地)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(本件各年度)の固定資産税及び都市計画税(固定資産税等)の賦課決定処分(本件各賦課決定処分)を受けた。原告A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(本件各登録価格)につき、高槻市固定資産評価審査委員会(本件委員会)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(本件各審査決定)。

本件は、原告Aが、被告B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B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。

原審は、上記〔2〕の請求を認容し、上記〔1〕及び〔3〕の請求を棄却したところ、原告A及び被告Bが、各敗訴部分を不服として控訴を提起した。

2 関係法令等の定め

原判決の「事実及び理由」第2の1（原判決3頁10行目～11頁8行目）に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 前提事実

原判決の「事実及び理由」第2の2（原判決11頁9行目～15頁6行目）に記載のとおりであるから、これを引用する。

4 本件各登録価格及び固定資産税等の金額の計算の算定過程

原判決の「事実及び理由」第2の3（原判決15頁7行目～11行目）に記載のとおりであるから、これを引用する。

5 争点及び争点に関する当事者の主張

以下のとおり、当審における当事者の主張を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」第2の4及び5（原判決15頁12行目～16頁2行目）に記載のとおりであるから、これを引用する。

（当審における当事者の主張）

本件各賦課決定処分の適法性（争点5）

（1）被告Bの主張

運用上のみなし方式により課税標準額及び税額を決定してされた本件各賦課決定処分における税額が、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、運用上のみなし方式を採用することが適法であるか否かにかかわらず、本件各賦課決定処分は適法である（総額主義）。

本件各土地と同一路線を正面路線とする土地は5つ存在するところ、この中から本件各土地の地目の変換等の前である令和3年度の負担水準が最も近い土地を類似土地として選定し、令和4年度及び令和5年度の課税標準額を算定した上、固定資産税額及び都市計画税額を算出し、本件各賦課決定処分の税額と比較すると、別紙「控訴審における被告Bの主張」のとおりとなる。このように、本件各賦課決定処分における税額は、地方税法附則17条7号に規定する類似土地を選定して比準課税標準額を算定し、これに基づき負担水準を算出した上で課税標準額を求める方式（以下「類似土地選定方式」という。）を用い

て算出された固定資産税額及び都市計画税額を上回らない。

(2) 原告Aの主張

総額主義は、国税通則法24条ないし29条をその根拠とするものであるが、地方税法である固定資産税等には、そのような根拠規定は存在せず、税の目的も全く異なるから、国税における総額主義の考え方を地方税である固定資産税等に適用すべきではない。

類似土地は、地目の変換等の後の本件各土地の画地の形状や接道状況、利用上の便等について、できる限り同様の土地を選定すべきであるところ、被告Bが選定した類似土地の形状等が明らかでない以上、本件では、類似土地として、別紙「控訴審における被告Bの主張」中の〔1〕の土地を選定する余地もある。そして、類似土地として同〔1〕の土地と同〔5〕の土地を選定した場合、別紙「控訴審における原告Aの主張」のとおり、本件各賦課決定処分における税額は、類似土地選定方式に基づいて算出された固定資産税額及び都市計画税額を上回ることとなるから、総額主義の考え方によったとしても、本件各賦課決定処分は違法である。

第3 当裁判所の判断

1 判断の骨子

当裁判所は、原判決と異なり、原告A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する。その理由は、後記2のとおり原判決を補正し、後記3のとおり当審における当事者の主張に対する判断を加え、後記4のとおり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（原判決16頁4行目～41頁18行目）に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 原判決の補正

(1) 27頁13行目～20行目を次のとおり改める。

「また、上記〔2〕については、土地価格比準表の手引きに記載されている無道路地の評価方法、すなわち道路に至る取付通路を想定した上で袋地に準じて評価額を定める方法が一般的に用いられているものであるとしても、評価基準の定める画地計算法においては、無道路地補正において実質的に取付通路を想定した評価が行われていると見るべきことは前記のとおりである。そうすると、これに加え、不整形地補正において道路に至る通路を想定して想定整形地を設定することは、評価基準上の無道路地補正と同趣旨の補正を二重に行うこととなって不合理であることは明らかであるから、土地価格比準表の手引きの記載をもって、本件不整形地補正の想定整形地の設定方法に合理性があるとの上記イの判断が左右されるものではない。」

(2) 34頁24行目の「地方税法17条7号」を「地方税法附則17条7号」と改める。

(3) 38頁11行目の「(なお、」から14行目の「不明というほかない。)」までを削除する。

(4) 39頁8行目～17行目を「以上のとおり、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。」と改める。

(5) 41頁8行目の「根拠があったといえる。」の後に、次のとおり加える。

「原告Aは、平成29年度固定資産税・都市計画税の賦課決定処分についての審査請求手続において、原告Aが、地目の変換等があった土地が、地方税法附則第18条の3第3項に規定する『類似用途変更宅地等』に該当しない場合には、いわゆる『みなし方式』を用いて比準課税標準額を算定する旨の法令の規定は存在しないとの総務省の見解がある旨主張したことにより、被告Bは、本件各土地につき『運用上のみなし方式』を採用して課税標準額及び税額を算定することが違法であることを容易に認識できたはずであると主張する。しかし、高槻市長が本件各賦課決定処分をした当時の裁判例や判決の動向、他の自治体の運用状況等を踏まえると、本件各土地の評価において『運用上のみなし方式』を採用する法令上の根拠がないことを認識していたとしても、それが違法であると認識することが容易であったとまでいうことはできないから、原告Aの上記主張は採用できない。」

3 当審における当事者の主張に対する判断

(1) 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、課税処分の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)。

国税通則法24条ないし29条等は、単一事業年度又は暦年については一つの租税債務の成立を認め、更正処分、再更正処分によってこれを確定することとしており、理由を異にする二つ以上の更正処分が同一年度に併存することは予定していないと解されることなどから、一般に、上記のような総額主義の考え方は、国税における法規の建前に調和的であるとされているところ、原告Aは、地方税法には、国税通則法24条ないし29条等と同様の規定が存在しない以上、地方税である固定資産税等に関し、総額主義の考え方を適用すべきではなく、争点主義(処分理由との関係における税額の適否を実体上の審理の対象ととらえる考え方)をとるべきであると主張する。

しかし、地方税法においても、固定資産税等の課税処分が、当該年度の課税標準額及び税額を決定することにより、当該年度における一つの納付すべき税額を確定する処分であるという点において、国税と異なるところはないというべきである。また、固定資産税等には、法律上、課税処分に際して理由附記が要求されていないことからしても、処分の具体的理由によって特定された税額の適否を審理の対象とする争点主義の考え方が相当であるとはいえない。

原告Aは、上記のほか、固定資産税等は、課税客体(不動産)と課税標準(評価額)が

厳密に紐づいているため、課税標準額の算出過程に誤りがある場合には、租税債権そのものの基礎が崩れることや、課税の公正・公平性担保の観点からは、評価の客観性・合理性が強く要請されるのであり、たまたま税額が正しかったという結果論により、評価過程の誤りを正当化することは許されないことなどを理由に、地方税である固定資産税等について、総額主義の考え方を採用すべきではないと主張するが、これらはいずれも、固定資産税等に特有の事情とはいえない。

したがって、固定資産税等について総額主義の考え方を採用すべきでないとする原告Aの主張は採用できない。

(2) 以上を踏まえ、運用上のみなし方式によって算定された本件各賦課決定処分における税額が、地方税法附則によって定められた類似土地選定方式によって客観的に定まっている税額を上回るかどうかにつき検討する。

ア 類似土地の選定

負担水準算定の前提となる比準課税標準額を算出するに当たり必要となる類似土地の選定に当たっては、類似土地の負担水準が、地目の変換等があった土地（当該土地）の負担水準算定の前提となることから、価格の推移ができる限り当該土地と類似している土地を選定するのが合理的である。この観点から、類似土地は、当該土地と同一の状況類似地域に存し、できる限り同一街路沿いに存する土地を選定することが望ましく、画地の形状や接道状況、利用上の便等についても、できる限り当該土地と類似する土地を選定することが重要であるとされるほか、類似土地自体の負担水準が、当該土地が存する地域における標準的な負担水準と大きく乖離していないことも確認する必要があるとされている（乙28・61～62頁）。

証拠（乙42～44）及び弁論の全趣旨によれば、本件各土地と同一路線を正面路線とする土地として5つの土地（以下の〔1〕ないし〔5〕）が存在し、本件各土地及び〔1〕から〔5〕の各土地の令和3年度における負担水準は、以下のとおり認められる。

（別表1）

これらのことからすると、令和4年度の比準課税標準額を算定するに当たっては、負担水準の近似性に鑑み、〔3〕の土地を本件住宅画地の類似土地として選定し、〔5〕の土地を本件駐車場画地の類似土地として選定するのが相当である。

また、〔1〕から〔5〕の各土地の令和4年度の負担水準は、令和3年度の負担水準と同一であり（乙45）、本件各土地についても、令和3年度から令和4年度にかけて負担水準が大きく変動したと認めるに足る証拠はないことから、令和5年度の比準課税標準額を算定するに当たっても、同様に、〔3〕の土地を本件住宅画地の類似土地として選定し、〔5〕の土地を本件駐車場画地の類似土地として選定するのが相当である。

これに対し、原告Aは、〔1〕の土地を本件住宅画地の類似土地として選定することも

あり得ると主張するが、〔1〕の土地は、その負担水準が、同一地域に存在する本件住宅画地や〔2〕及び〔3〕の土地のいずれとも大きく乖離していることから、類似土地として適切とはいえず、採用できない。

また、原告Aは、地目の変換等前である令和3年度の本件各土地と比較して、負担水準が最も近い土地を類似土地として選定するという方法は適切ではないとも主張する。しかし、地目の変換等によって、本件各土地の負担水準が大きく変動することをうかがわせる事情は見当たらないことに加え、少なくとも、同一地域に存在する他の土地と負担水準が大きく乖離する〔1〕の土地が、本件住宅画地の類似土地として適切でないことはすでに説示したとおりである。また、類似土地を選定する趣旨、目的からすると、特別の事情がない限り、同一街路沿いの土地を類似土地として選定することが適切であるところ、

〔3〕の土地は、本件住宅画地と同一街路沿いにあり、負担水準も本件住宅画地に最も近く、かつ当該街路沿いの他の土地ともおおむね同水準であるから、これを本件住宅画地の類似土地として選定するのが相当である。したがって、原告Aの上記主張は、類似土地の選定に関する上記判断を左右するものではない。

イ 類似土地選定方式によった場合の税額

〔3〕及び〔5〕の土地を本件各土地の類似土地として選定し、令和4年度及び令和5年度の課税標準額を算定した結果は、別紙「控訴審における被告Bの主張」別紙1【類似土地選定方式に基づく課税標準額の計算について】に記載のとおりであり、それぞれ以下のとおりであると認められる（課税標準額の計算方法については、当事者間に争いが無い。）。

なお、本件各賦課決定処分における税額と類似土地選定方式の定める方法によって算定される本件各土地の税額を比較するほか、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と類似土地選定方式の定める方法によって算定される全体の税額を比較するため、本件各土地とともに賦課決定処分の対象となっている■の各土地の課税標準額（甲3、4）についても記載した。

（別表2）

そして、令和4年度及び令和5年度について、類似土地選定方式によった場合の課税標準額に基づき、別紙「控訴審における被告Bの主張」別紙2【類似土地選定方式に基づき算定された税額との比較】に記載のとおり計算して求めた全体としての固定資産税額、都市計画税額及びこれらを合算した年税額、土地ごとの固定資産税額、都市計画税額及び年税額の明細、並びに令和4年度及び令和5年度の各固定資産税等賦課決定処分における固定資産税額、都市計画税額及び年税額（甲3、4）は、それぞれ以下のとおりである（なお、税額の計算方法については、当事者間に争いが無い。）。

(別表3)

(3) 以上のとおり、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A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。

4 補足説明

(1) 原告Aは、評価基準及び事務取扱要領の制定の趣旨、経緯、租税公平の原則及び租税法律主義の手續保障的側面からすれば、被告Bは、特別の事情がない限り、評価基準及び事務取扱要領に拘束され、これらの規範に従って適切に固定資産の価格を決定する義務を負うのであって、地方税法に基づき委任された「所要の補正」も、租税法律主義（課税要件明確主義）の適用を受けるとした上で、被告Bが本件訴訟において主張する想定整形地の設定方法は、行政不服審査段階で主張していた設定方法と異なっており、このような主張を許すことは、行政庁に一般的、白紙的委任をするのと同じ結果になりかねず、納税者の予測可能性を害するから、租税法律主義に反すると主張する。

また、原告Aは、被告Bの主張が上記のとおり変遷していることは、事務取扱要領における想定整形地の設定方法が、高槻市内部においても明確に認識されておらず、統一的な運用による課税ができないことを意味するから、事務取扱要領が一般的な合理性を有しないことは明白であり、この点からも租税法律主義に違反すると主張する。

しかし、無道路地については評価基準上の不整形地補正の適用がないと解すべきことは、前記引用に係る原判決の説示するところであり、原告Aの主張が、そもそも事務取扱要領における所要の補正としての不整形地補正をすべきでないという趣旨であれば、事務取扱要領に基づき不整形地補正をして決定された本件各登録価格が、不整形地補正をせずに決定される価格を上回らないことは明らかであるから、そのような主張は失当である。また、原告Aの主張が、被告Bが行政不服審査段階で主張していた想定整形地の設定方法を前提として、令和4年度登録価格及び令和5年度登録価格の決定が違法であるかどうかを審理すべきことをいう趣旨であるとしても、被告Bが不服審査段階で主張していた想定整形地は、被告Bが本件訴訟において主張する想定整形地と比べて蔭地割合が小さいことが認められ（弁論の全趣旨）、これにより算定される価格は本件登録価格を下回らないことが明らかであるから、やはり係る主張は失当である。

(2) 原告Aは、本件不整形地補正の方法（想定整形地の設定方法）は、事務取扱要領に記載されていないから、租税法律主義に違反する上に、方法としても合理性を欠くと主張する。

しかし、「所要の補正」は、宅地の状況に応じて、市町村長が個別に行う補正であり、その性質上、事務取扱要領に、想定整形地の設定方法等、補正の方法を網羅的に記載する

ことは困難であるから、本件不整形地補正の方法（想定整形地の設定方法）が、事務取扱要領に記載されていないことを理由に、租税法律主義に反するとする原告Aの主張は採用できない。

そして、「所要の補正」としてされた補正は、それが、評価の均衡確保の観点から合理性があるといえるものである限り、評価基準に従ったものと評価することができる。ところ、高槻市長が行った本件不整形地補正の方法（想定整形地の設定方法）は、無道路かつ不整形の土地の特別の価格事情による影響を踏まえ、評価の均衡を確保するものとして合理性があること、原告Aの主張する想定整形地の設定方法は、評価の均衡を失するもので合理性が認められないことは、いずれも、上記引用に係る原判決が説示するとおりであるから、本件不整形地補正の方法が合理性を欠く旨の原告Aの主張は採用できない。

（３）原告Aは、事務取扱要領に記載された「間口」についての定義のうち、「道路に直接接しない土地については、利用形態に関わらず、評価上使用する路線に対し最有効利用となる部分」の意味が不明確であり、これを、「評価対象画地のうち評価上使用する路線に最も近い部分」と解釈することは、一般の納税者には不可能であるから、そのような解釈を許容することは、租税法律主義に反して違法であると主張する。

しかし、上記定義は、「道路に直接接しない土地」の間口は、「評価上使用する路線に対し最有効利用となる部分」とするのみで、その定義の中に、「道路に直接接しない土地」以外の土地を示す文言が存在しないことからすると、上記「最有効利用となる部分」とは、「道路に直接接しない土地」の一部を指すと解するのが自然な解釈であるから、一般納税者が、上記定義を「評価対象画地のうち評価上使用する路線に最も近い部分」と解することが不可能であるとはいえない。

また、上記（２）で述べたとおり、事務取扱要領の性質上、補正の方法に係るあらゆる事項について、一義的に規定することは困難といわざるを得ないから、事務取扱要領上の「間口」の定義が、一定の解釈の余地を残すものであったとしても、そのことをもって、直ちに租税法律主義に反するとまでいうことはできない。

そして、「所要の補正」としてされた補正は、それが、評価の均衡確保の観点から合理性があるといえるものである限り、評価基準に従ったものと評価することができる。ところ、高槻市長が行った本件不整形地補正の方法（想定整形地の設定方法）は、無道路かつ不整形の土地の特別の価格事情による影響を踏まえ、評価の均衡を確保するものとして合理性があることは、上記引用に係る原判決の説示するとおりであるから、その前提となる上記「間口」の解釈が違法であるということとはできない。

したがって、原告Aの上記主張は採用できない。

（４）原告Aは、評価基準は、奥行価格補正割合法において、「その一方においてのみ路線に接する画地について」奥行価格補正を適用すると規定しながら、路線に接しない無道路地についても奥行価格補正を適用しているのであるから、「固定資産評価基準解説（土地篇）」に「不整形地とは、路線に一辺又は数辺が接する多辺整形の画地である」と記載

されていることは、無道路地に評価基準上の不整形地補正の適用がないと解する理由にはならないと主張する。

しかし、「固定資産評価基準解説（土地篇）」には、「無道路地の特例（通路開設補正及び無道路地補正）を除き、路線に接する全ての画地にあつては、奥行価格補正率及び該当条件のある場合には、原則として、それに応ずる全ての補正（側方路線影響加算、二方路線影響加算等）を適用するものである」として（乙49・219頁）、無道路地補正が適用される場合には、奥行価格補正割合法は適用されない旨が記載されているから、原告Aの上記主張は前提を欠くものであって、採用することができない（なお、評価基準上、無道路地についても別表第3附表1の奥行価格補正率表を適用して奥行価格補正を行うものとされているが、これは、無道路地補正として行われるものであって、奥行価格補正割合法を適用する趣旨でないことは明らかである。）。

第4 結論

以上のとおり、原告Aの請求はいずれも理由がないから棄却すべきであり、被告Bの控訴は理由があるから、これに基づき、原判決中被告B敗訴部分を取消して、同部分に係る原告Aの請求をいずれも棄却し、原告Aの控訴は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第2民事部

裁判長裁判官 谷口安史 裁判官 大川潤子

裁判官菊地浩明は、転補のため署名押印することができない。

裁判長裁判官 谷口安史