

【事案の概要】

本件は、別紙物件目録記載の各土地（以下「本件ゴルフ場」という。）の所有者として登記され、本件ゴルフ場に係る固定資産税の納税義務を負う原告が、固定資産課税台帳に登録された本件ゴルフ場の平成27年度の価格を不服として、裁決行政庁に対して審査の申出をしたところ、棄却の決定（以下「本件決定」という。）を受けたため、本件決定のうち、原告が適正な時価と主張する価格を上回る部分の取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

（1）地方税法（以下、単に「法」という。）の定め

ア 固定資産税は、固定資産に対し、当該固定資産所在の市町村において課する普通税であり（法5条2項2号，342条1項），納税義務者は固定資産の所有者（土地又は家屋については、原則として登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者として登記又は登録されている者）である（法343条1項，2項）。

固定資産税の課税標準は、賦課期日（当該年度の初日の属する年の1月1日）における固定資産の価格として、固定資産課税台帳に登録された金額（以下この登録された価格を「登録価格」という。）であり（法349条，349条の2，359条），この場合の価格とは「適正な時価」をいう（法341条5号）。

イ 固定資産のうち、土地と家屋については、原則として基準年度（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。なお平成27年度は基準年度である。）に評価を行い、決定された価格（以下「基準年度の価格」という。）が基準年度の翌年度（第2年度）及び翌々年度（第3年度）の課税標準の基礎となる（法341条6号，349条）。

ウ 固定資産の評価と価格の決定に当たっては、総務大臣は、地方財政審議会の意見を聴いて、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続（以下「固定資産評価基準」という。）を定め、これを告示しなければならない（法388条1項，2項），市町村長は、固定資産評価基準によって固定資産の価格を決定しなければならない（法403条1項）。

固定資産の価格は、固定資産評価員の評価調書に基づいて、市町村長が毎年3月31日までに決定し（法410条1項），市町村長が同決定したときは直ちに固定資産課税台帳に登録しなければならない（法411条1項）。また、市町村長は、固定資産課税台帳に登録すべき固定資産の価格等のすべてを登録した場合においては、直ちに、その旨を公示しなければならない（同条2

項)。

エ 固定資産税の納税者は、固定資産課税台帳に登録された価格（道府県知事又は総務大臣が決定し、又は修正し市町村長に通知したものを除く。）について不服がある場合は、固定資産の価格等の登録の公示の日から納税通知書の交付を受けた日後3月以内に、文書をもつて、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（法432条1項）。固定資産評価審査委員会は、審査の申出がなされたときは、直ちにその必要と認める調査その他事実審査を行い、その申出を受けた日から30日以内に審査の決定をしなければならない（法433条1項）。

（2）固定資産評価基準の定め（あ9）

ア 土地の評価は、土地の地目（田、畑、宅地、鉱泉地、池沼、山林、牧場、原野、雑種地）の別に、それぞれ、固定資産評価基準が定める評価の方法によって行い、土地の地目の認定に当たっては、当該土地の現況及び利用目的に重点を置き、部分的に僅少の差異の存するときであっても、土地全体としての状況を観察して認定する（固定資産評価基準第1章第1節一）。

イ 雑種地のうち、ゴルフ場、遊園地、運動場、野球場、競馬場及びその他これらに類似する施設（以下「ゴルフ場等」という。）の用に供する一団の土地（当該一団の土地のうち当該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を除く。以下「ゴルフ場等用地」という。）の評価については、当該ゴルフ場等を開設するに当たり要した当該ゴルフ場等用地の取得価額に当該ゴルフ場等用地の造成費（当該ゴルフ場等用地の造成に通常必要と認められる造成費によるものとし、芝購入費、芝植付費及び償却資産として固定資産税の課税客体となるものに係る経費を除く。）を加算した価額を基準とし、当該ゴルフ場等の位置、利用状況等を考慮してその価額を求める方法による。この場合において、取得価額及び造成費は、当該ゴルフ場等用地の取得後若しくは造成後において価格事情に変動があるとき、又はその取得価額若しくは造成費が不明のときは、附近の土地の価額又は最近における造成費から評定した価額による。（固定資産評価基準第1章第10節二）。

（3）平成11年9月1日自治評第37号自治省税務局資産評価室長通知「ゴルフ場の用に供する土地の評価の取扱いについて」（あ10。以下「ゴルフ場通知」という。）の定め

ア ゴルフ場通知は、「ゴルフ場の用に供する土地（以下「ゴルフ場用地」という。）の評価は、固定資産評価基準第1章第10節二に定めるところにより行うこととされていますが、その具体的な取扱いについて、参考までに一例を下記のとおりお示しします。」とした上で、次のとおり規定している。

イ ゴルフ場用地の取得価額の算定方法について

ゴルフ場を開設するに当たり要した土地の取得価額は、次の方法により算定した額によるものである。

(ア) 次の(イ)に該当するゴルフ場以外のゴルフ場

当該ゴルフ場用地の取得に要した費用の額（立木の価額，補償費（移転補償費，離作補償費等），登記に要する費用及び公租公課等を除く。以下同じ）に，「宅地の評価割合」を乗じて得た額

ここで「宅地の評価割合」とは，当該ゴルフ場所在市町村における宅地の評価額の売買実例価額等に対する割合をいうものである。なお，当該割合は宅地の評価額を基準としてゴルフ場用地の評価額を求めるために乗ずるものであり，平成6年度の評価替え以降，宅地の評価について当分の間地価公示価格等の7割程度を目途とするものと定められたことに伴い，当分の間7割となることに留意すべきものである。

(イ) ゴルフ場用地の取得後において価格事情に変動があったことにより，当該土地の取得に要した費用の額を用いることが適当でないゴルフ場又は，その取得に要した費用の額が不明なゴルフ場にあつては，以下のa又はbのいずれかの額。

a 次のbに該当するゴルフ場以外のゴルフ場にあつては，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「宅地の評価割合」を乗じて得た額。

b その周辺地域の大半が宅地化されているゴルフ場（以下「市街地近郊ゴルフ場」という。なお，市街化区域内に所在し，又は市街化区域に囲まれているゴルフ場については，原則として，市街地近郊ゴルフ場として扱うものである。）にあつては，「（ゴルフ場の近傍の宅地の単位地積当たりの評価額）×（ゴルフ場用地の地積）×（ゴルフ場用地を宅地に造成することとした場合において公共用地その他宅地以外の用途に供されることとなることが見込まれる土地以外の土地の地積の当該ゴルフ場用地の総地積に対する割合（以下「潰れ地以外の土地の割合」という。））－（ゴルフ場と同一規模の山林を宅地に造成することとした場合において通常必要とされる造成費（以下「山林に係る宅造費」という。））×（宅地の評価割合）」の算式により算定した額。

なお，「潰れ地以外の土地の割合」は，原則として，市町村において地域性，周囲の環境，当該市町村の宅地開発に係る指導要綱等から求めた割合を用いるものであるが，当該市町村における「潰れ地以外の土地の割合」が不明のときは，全国の平均的な「潰れ地以外の土地の割合」である5割程度を参考として市町村において求めた割合（実情に応じ，これと異なる割合となることもある。）を用いるものである。

また，「山林に係る宅造費」は，地域性，周囲の環境等により異なるもので

あるので、それらを考慮して、原則として、市町村において求めた額によるものであるが、当該ゴルフ場の造成後において価格事情に変動があるとき、又は山林に係る宅造費が不明のときは、山林に係る平均的宅造費（平成 27 年度の評価替えにおいては、8030 円／平方メートル程度（平成 26 年 8 月 8 日総税評第 29 号総務省自治税務局資産評価室長「ゴルフ場用地の評価に用いる造成費について」（あ 11））を参考として市町村において求めた額（実情に応じ、これと異なる額となることもある。）によるものである。

ウ ゴルフ場の造成費の算定方法について

（ア）ゴルフ場の造成費は、原則として、市町村において当該ゴルフ場のコースに係る造成費（設計費並びに直接工事費のうち伐採工事、伐根処理工事、表土採集敷均し工事、切盛土工事、造成工事（ティーグラウンド、フェアウェイ、ラフ、バンカー及びパッティング・グリーンに係る造成工事をいう。）、測量工事及びヘビー・ラフ整地工事に係る経費の合計額をいい、芝植付費及び償却資産として固定資産税の課税客体になるものに係る経費を除く。）に「宅地の評価割合」を乗じて求める。

（イ）上記（ア）の場合において、当該ゴルフ場の造成後において価格事情に変動があるとき、又は造成費が不明のときは、ゴルフ場のコースに係る全国の平均的造成費（平成 27 年度の評価替えにおいては、丘陵コースにつき 810 円／平方メートル程度、林間コースにつき 680 円／平方メートル程度（平成 26 年 8 月 8 日総税評第 29 号総務省自治税務局資産評価室長「ゴルフ場用地の評価に用いる造成費について」（あ 11））を参考として市町村において求めた額に「宅地の評価割合」を乗じて求める。

エ 位置・利用状況等による補正について

ゴルフ場用地の評価において考慮すべきこととされているゴルフ場の位置、利用状況等による補正は、当該ゴルフ場の年間の利用状況に応じ、他のゴルフ場の価額との均衡を失しないよう、必要に応じ、増価又は減価を行うためのものである。

2 前提事実（後掲証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

（1）本件ゴルフ場は、山口県下松市（以下「下松市」という。）内に所在する土地であり、塩田跡地であったところを昭和 59 年頃ゴルフ場の用地として造成され、現在、一体としてゴルフ場の用地として利用されている（あ 38、い 10、11、16）。

原告は、大正 10 年 6 月 10 日以降昭和 61 年 2 月 3 日頃までに、順次本件ゴルフ場の用地を取得し、原告を所有者とする登記をした。

（2）本件ゴルフ場は下松市の南西部に位置し、市街化区域内にある。本件ゴルフ場の大部分は都市計画法上の工業専用地域に指定され、本件ゴルフ場の北

側の一部は同法上の工業地域に指定されている。本件ゴルフ場、その南にある池沼及びその東から南東にかけての沿岸地域は、昭和34年頃までは塩田として利用されていたが、現在は工業専用地域や準工業地域、工業地域に指定され、発電所や工場等の用地として利用されるなどして、工業地域を形成している(あ38, い10, 11)。

(3) 下松市長は、平成27年度における本件ゴルフ場の固定資産としての評価に際し、固定資産評価基準にいう「当該ゴルフ場等用地の取得価額」又は「当該ゴルフ場等用地の造成に通常必要と認められる造成費」に関し、取得後若しくは造成後において価格事情に変動があるとき、又はその取得価額若しくは造成費が不明のときに該当すると判断し、「附近の土地の価額」又は「最近における造成費」から評定した価額によることとし、上記土地価額及び造成費について、不動産鑑定士であるD(以下「D鑑定士」という。)による不動産鑑定評価に依拠することとした(あ5の1)。

(4) D鑑定士による鑑定内容(あ5の2, い3ないし5)

ア D鑑定士は、本件ゴルフ場の土地課税台帳及び同付属図面を用いて、実地調査を行った上、平成26年3月6日、本件ゴルフ場につき、〔1〕「価格時点」を平成26年1月1日、〔2〕「鑑定評価の依頼目的」を「固定資産税評価額算定の基礎資料」、〔3〕「不動産の種別・類型」を「更地として」、〔4〕「価格の種類」を「正常価格」、〔5〕「評価条件」を「現況が建物・構築物等の敷地である場合には、当該建物等がなく、かつ使用収益を制約する権利が付着していないものとしての土地のみの独立鑑定評価」及び「ゴルフ場用地の開発を目的とした素地としての評価」として、不動産鑑定評価を行った(以下「本件不動産鑑定」という。)

イ D鑑定士は、本件ゴルフ場の最有効使用を「工場地」とした上で、「取引事例比較法」(多数の取引事例を収集して適切な事例の選択を行い、これらに係る取引価格に必要な応じて事情補正及び時点修正を行い、かつ、地域要因の比較及び個別的要因の比較を行って求められた価格を比較考量し、これによって対象不動産の価格を求める手法(不動産鑑定評価基準第7章第1節

〈3〉))を用いて、下記3つの取引事例を比較検討し、各事例の取引価格に事情補正、時点修正、建付減価の補正、事例地の個別的要因の標準化補正をそれぞれ行って推定価格を求めた上、本件ゴルフ場との地域要因の比較を行い、各事例の比準した価格を算出した。その上で、D鑑定士は、近隣地域と代替性の高い類似地域内の事例(後記事例1)から求めた試算値を標準に、他の試算値を勘案して、本件ゴルフ場の1平方メートル当たりの比準価格を2万0700円と決定した。なお、D鑑定士は、本件ゴルフ場の比準価格を決定するに当たり、近隣地域及びその周辺の類似地域において適切な取引事例が少なかった

ため、広域的な類似地域内の事例、取引時点の古い事例も採用した。

(ア) 事例 1

所在 下松市大字 α 字 β
地積 2329.39 平方メートル
取引時点 平成 23 年 9 月
取引価格 2 万 4 5 4 7 円
推定価格 2 万 1 9 0 2 円
比準した価格 2 万 0 7 0 0 円

(イ) 事例 2

所在 山口県周南市大字 γ 字 δ
地積 9917.99 平方メートル
取引時点 平成 22 年 1 2 月
取引価格 2 万 9 6 0 0 円
推定価格 2 万 3 9 6 2 円
比準した価格 2 万 0 5 0 0 円

(ウ) 事例 3

所在 山口県周南市 ϵ
地積 18284.51 平方メートル
取引時点 平成 22 年 3 月
取引価格 2 万 4 1 7 3 円
推定価格 1 万 9 5 0 8 円
比準した価格 2 万 1 2 0 0 円

ウ さらに、D鑑定士は、公示（基準）価格を規（比）準とした価格 1 平方メートル当たり 2 万 0 3 0 0 円を算出し、この値と前記イで決定した本件ゴルフ場の 1 平方メートル当たりの比準価格の値を踏まえて、本件ゴルフ場の標準価格を 2 万 0 4 0 0 円と決定した。この標準価格に、本件ゴルフ場の高低差（1 m 程度）をなくす整地の必要があることによる 12% の減価として、個別的要因に基づく格差率 88% を乗じて、本件ゴルフ場の鑑定評価額を 1 平方メートル当たり 1 万 8 0 0 0 円、本件ゴルフ場全体では 4 6 億 5 0 0 0 万円と算定した（以下「本件不動産鑑定評価額」という。）。

(5) 下松市長は、本件不動産鑑定評価額をもって、本件ゴルフ場の「取得価額」とし、本件ゴルフ場の形状等からして造成費を加算する必要はないとして、本件不動産鑑定評価額に宅地の評価割合である 7 割を乗じ（固定資産評価基準第 1 章第 1 2 節一「経過措置」）、時点修正を施した上で、本件ゴルフ場の登録価格（総額 3 2 億 0 9 3 3 万 8 6 0 7 円、1 平方メートル当たり 1 万 2 4 3 6 円）を本件ゴルフ場の登録価格とした（以下「本件登録価格」とい

う。) (あ5の1)。

(6) 下松市長は、平成27年5月1日付けで平成27年度固定資産税・都市計画税納税通知書を交付した(甲2, 3)。

(7) 原告は、同年6月29日、下松市固定資産評価審査委員会に対し、地方税法432条1項に基づき、審査の申出をしたところ、同委員会は、同年11月25日、原告の審査請求を棄却する旨の本件決定をした(あ4, 7)。本件決定に係る決定書は同年11月30日付けで原告宛てに発送され、同年12月1日に到達した(あ8)。

(8) 原告は、平成28年5月20日、山口地方裁判所に対し、本件訴訟を提起した(顕著な事実)。

【争点及び当事者の主張】

1 本件登録価格は、本件ゴルフ場に適用される固定資産評価基準の定める評価方法に従って決定されたものといえるか(争点1)

(1) 被告の主張

ア 評価の枠組み

本件ゴルフ場については、実際の取得価額や造成費が不明である上、原告による取得及び造成から相当期間が経過し、価格事情の変動がある場合に該当する。

そこで、下松市は、本件ゴルフ場の取得価額を評定するため、D鑑定士に対し、本件ゴルフ場について、土地の現状を前提に、ゴルフ場用地の開発を目的とした素地としての価格を求めよう依頼した。本件ゴルフ場は、造成される前の塩田跡地の形状や造成工事の内容が不明であるから、土地の現状を前提とした鑑定評価を行うことが、本件ゴルフ場の価格を求めるのに最も妥当な方法である。

原告は、本件ゴルフ場の「取得費用」は「元の土地」(塩田跡地)の価格でなければならないと主張するが、これを厳密に求めることは困難である。そして、理論上、「元の土地」の価格は、「現状の土地」の価格から、元の土地にするまでの「造成費」を控除したものとなる。この「造成費」は「元の土地」(塩田跡地)をゴルフ場として使える状況に造成する費用、すなわち固定資産評価基準における「造成費」と同じ値となる。そうすると、下松市は、鑑定評価額から評定した取得費用に、重ねて造成費を加算することなく評価額を決定しているのであるから、何ら固定資産評価基準に違反するものではない。

なお、上記のとおり、本件ゴルフ場の本件登録価格は、ゴルフ場通知に従って算出したものではないが、ゴルフ場通知は、固定資産評価基準の定める「附近の土地の価額又は最近における造成費から評定した価額」を算出する場合の

具体的一例を技術的助言として通知したものであり、ゴルフ場通知に従わないことが直ちに固定資産評価基準に反することになるわけではない。ゴルフ場通知は、山林を開発して造成されたゴルフ場を念頭にしたものであるところ、本件ゴルフ場は、塩田跡地の平坦な土地を利用して作られたゴルフ場であって、密集した樹木群も大きな標高差もない土地である。このような土地についてゴルフ場通知を用いると、実在しない「山林の価格」が求められることになり、かえって不合理・不公平な結果を招くことになる。

イ 本件不動産鑑定の妥当性

本件不動産鑑定においては、本件ゴルフ場の最有効使用を工場地とし、近隣の工場地の取引事例をもとに本件ゴルフ場の取得価額を評価している（取引事例比較法）。取引事例比較法は、宅地であれば住宅地、商業地、工場地のいずれかに分類して同一の種別についての取引事例を採取することで価格を導く方法であるため、当該土地の最有効使用が工場地と判断されるのであれば、塩田跡地ではない工場地の取引事例と比較することは是認される手法である。

本件ゴルフ場は、下松市の海岸沿いの工業地域内にあり、都市計画法上の用途地域としては北側の一部が工業地域、それ以外は工業専用地域に指定されている。東側にはE、F、Gなどの大規模工場がある。本件不動産鑑定では、本件ゴルフ場の立地、法的規制などの条件は前記大規模工場とほぼ同一であり、本件ゴルフ場を含む地域の一般的使用が大規模工場地であると認められることや大規模工業地の方がそれ以下の規模の工業地よりも生産性の面で有利であることなどに照らして、本件ゴルフ場の最有効使用を大規模工業地と判断したのであり、何ら不合理な点はない。

(2) 原告の主張

ア 評価の枠組み

本件は、納税者が私的鑑定を根拠に固定資産評価基準に基づく登録価格の違法性を主張する事案ではなく、登録価格が最大となるような恣意的な不動産鑑定に依拠して決定された登録価格に対し、納税者たる原告が固定資産評価基準に基づく評価を求めるという事案である。

つまり、固定資産税の課税においては、全国一律の統一的な固定資産評価基準に従って公平な評価を受けること自体に法的に保護される利益があり、ゴルフ場用地の評価については、その具体的な取扱いを示したゴルフ場通知が発出されており、他の市町村においては、塩田跡地を利用したゴルフ場について、ゴルフ場通知に拠るか、少なくとも、同通知の趣旨を反映した事務要領等に従って評価をしており、特段問題なく運用されていることから、ゴルフ場通知によらない不動産鑑定に従って決定された本件ゴルフ場の本件登録価格は、固定資産評価基準に従ったものではない。

本件ゴルフ場についてもゴルフ場通知によって評価することができ、ゴルフ場通知に従って本件ゴルフ場を評価すると、近傍の宅地として国の定める工業専用地域の地価調査価格である1万9300円/平方メートル(あ17)により、別紙計算書のとおり、4億1549万0124円と算出することができるので、これを超える本件登録価格は違法である。

イ 本件不動産鑑定の妥当性

ゴルフ場用地の評価において、ゴルフ場通知に拠ることなく、不動産鑑定士による鑑定評価を利用することが直ちに違法でないとしても、固定資産評価基準に適合しない不動産鑑定評価を利用することは違法である。

固定資産評価基準では、ゴルフ場等用地の評価に当たり、価格事情に変動があるとき若しくはこれらの「取得価額」又は「造成費」が不明のときは「附近の土地の価額」又は最近における造成費から評定した価額によるものとされているところ、同基準が「附近の土地の価額」から評定しようとする「取得価額」は、賦課期日において当該土地を造成前の状態で取得する場合の客観的時価としての「取得価額」であるから、「附近の土地」とはゴルフ場等の開設を予定し得るものであるとともに、ゴルフ場用地たる当該土地と価格形成要素を共通にするものであり、将来における期待価格を含まないものとして理解すべきであり、仮に、これらの条件を満たす「附近の土地」が存在しないときは、「附近の土地」として選定された土地の価額について、これらの条件を評定の過程において考慮して適切な補正を加えるべきものである。

そうすると、本件ゴルフ場の取得価額を「附近の土地の価額」から評定する場合、本件ゴルフ場の造成前の状態である塩田跡地の時価をもとに取得価額を求めなければならないが、その「附近の土地」となりうるのは、ゴルフ場の開設を予定し得る塩田跡地となる。ところが、被告が依拠する本件不動産鑑定は、本件ゴルフ場の最有効使用を工場地とし、ゴルフ場の開設を予定しえない、しかも価格形成要素の異なる近隣の工場地を選定し、同土地の取引事例と比較する取引事例比較法によって本件ゴルフ場の評価額を算出しており、固定資産評価基準の規定する「附近の土地の価格」から評定したことにはならない。

仮に、塩田跡地の売買実例価額等が存在しないために、価格形成要素を異にする工場地を「附近の土地」として、本件ゴルフ場の取得価格を評定せざるを得ないとしても、価格形成要素の相違点を評定の過程において考慮して適切な補正をしなければならないが、下松市長は何ら補正をしていない。

また、原告提出の私的鑑定(あ38)からわかる通り塩田を造成するためには多額の造成費が必要となるにもかかわらず、本件登録価格の決定にあたって造成費は考慮されていないことや、私的鑑定では、原価法の手法を用いて本件ゴルフ場の鑑定も行われているが、その結果と本件登録価格には大きな差があ

ることなどからすると、被告が本件ゴルフ場の取得価額として採用した本件不動産鑑定はゴルフ場の造成前の塩田跡地を取得する場合の客観的時価としての取得価額ではなく、すでに工場地として利用が可能なように埋め立てが完了した状態の土地の取得価額である。

そのため、本件不動産鑑定は、固定資産評価基準の枠組みに沿っておらず、本件不動産鑑定に依拠した本件登録価格は違法である。

2 本件登録価格は客観的な交換価値を上回るか（争点2）

（1）原告の主張

地方税法は、全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するために、固定資産税の課税標準に係る適正な時価を算定するための技術的かつ細目的な基準の定めを総務大臣の告示に係る評価基準に委任しているところ、固定資産評価基準には、「附近の土地の価額」をどのように算定するのか、同価額からいかにして取得価額を評定するのかについて技術的かつ細目的基準が定められていないことや、ゴルフ場通知によって具体的な取扱いを定めなければ市町村長が評価を行えないような抽象的な定めになっていることに照らすと、固定資産評価基準は委任の趣旨に反している。そのため、固定資産評価基準は一般的合理性を有しない。

原告において本件ゴルフ場の価値について私的鑑定（あ38）を行ったところ、本件ゴルフ場の客観的な交換価値は13億8000万円であることが明らかになった。したがって、これに宅地の評価割合7割を乗じた9億6600万円を超える部分は違法である。

被告は、原告の私的鑑定が本件ゴルフ場の最有効使用を「中規模工場地」としたことを非難するが、D鑑定が最有効使用を大規模工場地としたことこそ大いに疑問がある。

（2）被告の主張

固定資産評価基準のゴルフ場用地の規定に拠ったとしても一般的な合理性を有するとの推認が働かないとの原告の主張は、原告独自の主張にすぎない。

原告の私的鑑定は、本件ゴルフ場の最有効使用を「大規模工場地」とすべきところを「中規模工場地」と判定するなど、その内容に疑義があり、同私的鑑定をもって、本件処分が違法とは判断できない。

【争点に対する判断】

1 土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格の決定が違法となるのは、当該登録価格が、〔1〕当該土地に適用される固定資産評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回るときであるか、あるいは、〔2〕これを上回るものではないが、その評価方法が適正な時価を算定する方法として

一般的な合理性を有するものではなく、又はその評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情が存する場合であって、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るときであるということが出来る（最高裁平成24年（行ヒ）79号同25年7月12日第二小法廷判決・民集67巻6号1255頁参照）。

これを前提とすると、本件登録価格が、固定資産評価基準の定める評価方法に従って決定されたものではなく、かつ、固定資産評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回る場合には、本件登録価格の決定は違法となる。

2 本件登録価格は、本件ゴルフ場に適用される固定資産評価基準の定める評価方法に従って決定されたものといえるか（争点1）

（1）固定資産評価基準では、ゴルフ場等用地の評価について、当該ゴルフ場等を開設するに当たり要した当該土地の取得価額に当該ゴルフ場等の造成費を加算した価額を基準にする評価方法を採用しているところ、「取得価額」及び「造成費」は、当該土地の取得価額又は造成費が不明な場合や取得後若しくは造成後に価格事情が変動した場合、「附近の土地の価額又は最近における造成費から評定した価額による」と規定し、ゴルフ場通知においては、その具体的な取扱いが示されている。

（2）原告は、本件登録価格がゴルフ場通知の取扱いに沿っていないことをもって、本件登録価格が固定資産評価基準に従っていないと主張するところ、ゴルフ場通知の法的性質は、固定資産評価基準第1章第10節二に規定されている「取得価額」及び「造成費」を算出する場合の具体的一例を示した地方自治法245条の4第1項等に基づく「技術的助言」であると解され、固定資産評価基準に従った唯一の算出方法を示したものではないため、ゴルフ場通知に規定された算式によらずに取得価額又は造成費を算出した場合であっても、固定資産評価基準の定める枠組みに沿ったものであれば、固定資産評価基準の定める評価方法に従って決定された価格といえる。

前記前提事実によれば、本件ゴルフ場については、用地の取得後において価格事情に変動があり、その取得に要した費用の額も不明であるところ、その周辺地域の大半が宅地化されているゴルフ場に該当することから、ゴルフ場通知を適用する場合には、同通知の「市街地近郊ゴルフ場」として算定することになり、市街地近郊ゴルフ場について取得価額を評定する算式は、前記のとおり、近傍の宅地の評価額を基準としつつ、山林を宅地に造成するための造成費を差し引くなど所定の計算を行うこととなる。このようなゴルフ場通知の定めは、ゴルフ場を造成する場合、山林を転用するのが一般的であることから、市街地近郊ゴルフ場の場合には、近傍の宅地の評価額を基礎としつつ、そこから

山林としての取得価額を求める趣旨のものとは解される。

そうすると、塩田跡地を利用して作られた本件ゴルフ場の取得価額を評定するにあたって、ゴルフ場通知の算式を使用しなかったことにも相応の理由があるといえ、下松市長がゴルフ場通知を適用しなかったことだけで直ちに本件登録価格の決定が違法となるものとは認められない。

(3) そこで、本件不動産鑑定を利用した本件登録価格が、固定資産評価基準に従ったものであるかについて検討する。

前記のとおり、固定資産評価基準におけるゴルフ場等用地の評価の方法は、ゴルフ場等を開設するに当たり要した当該土地の「取得価額」とゴルフ場等への「造成費」との合算額を基準とし、これらの変動し又は不明となった場合には、附近の土地の価額又は最近の造成費用から評定した価額によるものであるところ、「取得価額」にゴルフ場等への「造成費」を加算するという基準の定め方からすれば、附近の土地の価額から評定する「取得価額」はゴルフ場等への造成前の素地の「取得価額」と解される。

そうすると、本件ゴルフ場について固定資産評価基準に従って評価する場合、附近の土地の価額から評定すべき「取得価額」は、本件ゴルフ場として造成される前の素地としての塩田跡地の基準年度における客観的時価をいうものと解すべきである。

しかし、前提事実(4)及び証拠(あ5の2, い3ないし5, 7)によれば、D鑑定士は、本件不動産鑑定に当たって、本件ゴルフ場の最有効使用を工場地として標準価格を求めた上で、標準的画地として観念した工場地は高低差のないフラットな状態に整地したものと想定し、本件ゴルフ場の高低差が1メートル程度あることから、整地による減価を標準価格の12パーセント相当と見込み、個別的要因の格差率として88/100を乗じて本件不動産鑑定評価額を定めたことが認められ、かかる事実からすれば、本件不動産鑑定評価額は、本件ゴルフ場が工場地として使用可能な程度に整地された土地の価額であり、本件ゴルフ場が造成される前の素地としての塩田跡地の客観的時価ではない。また、D鑑定士は、下松市から本件ゴルフ場について、ゴルフ場に造成される前の素地の価格の鑑定依頼を受け、本件ゴルフ場を一つの画地として、本件ゴルフ場の最有効利用を工場地とし、かつ、取引事例比較法を用いて「取得価額」を算出したことが認められ、かかる鑑定手法では、本件ゴルフ場が造成される前の素地としての塩田跡地の客観的時価を求めることはできないといえる(あ12(356頁), い7(23から27頁まで)参照)。

そうすると、下松市長が、本件不動産鑑定の鑑定評価額に宅地の評価割合である7割を乗じて決定した本件登録価格は、その余の点について判断するまでもなく、固定資産評価基準が定める方法に従ったものではないということにな

る。

これに対し、被告は、本件ゴルフ場は取得価格及び造成費ともに不明であり、元の塩田跡地の状況も不明であるから、土地の現状を前提とした鑑定を行うことが、当該土地の価格を求めるのに最も妥当な方法であると主張するが、前記判示した固定資産評価基準においてゴルフ場等用地の取得価格の評定方法と反し、山林の時価をもとにゴルフ場用地の取得価額を求める具体例を示したゴルフ場通知において、山林に係る宅造費やゴルフ場の造成費が不明の場合であっても、土地の現状を前提とするのではなく、平均的宅造費や平均的造成費を利用して算出することとしていることと相反するものであるから、被告の主張は採用できない。被告は、不動産鑑定の方法に従って塩田跡地の価額を求めることは困難である旨主張するものであるが、それは、被告において、ゴルフ場通知によらずに、不動産鑑定評価基準に従って本件ゴルフ場を評価しようとしたことの帰結であるから、前記判断を左右するものではない。

3 本件登録価格が、固定資産評価基準の定める評価方法に従って決定される価格よりも上回るか

本件登録価格の決定の適法性を基礎付ける事実について被告が立証責任を負い、被告において、本件登録価格が、固定資産評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回らないことの立証責任を負うと解される。

この点、被告は、固定資産評価基準の定める評価方法と異なる方法による場合を前提とした主張はしていないものの、本件登録価格は、本件不動産鑑定評価額に造成費を加算していないことから、「現状の土地」を前提とした本件不動産鑑定評価額と固定資産評価基準に基づく評価は一致すると主張している。つまり、被告の主張によれば、理論上、「元の土地」の価格は「現状の土地」の価格から、元の土地を現状の土地にするまでの「造成費」を控除したものとなり、この造成費は、「元の土地」（塩田跡地）をゴルフ場として使える状況に造成する費用、すなわち固定資産評価基準における「造成費」と同じ値となるはずのものであるから、造成費がいくらであっても、足し引きの結果ゼロとなり、本件不動産鑑定評価額は、固定資産評価基準による場合と同様になるというのである。

そこで検討するに、被告が依拠した本件不動産鑑定評価額は、前記判示のとおり、本件ゴルフ場が工場地として使用可能な程度に整地された価額であることから、被告の主張する理論を前提とすると、塩田跡地に塩田跡地から工場地として使用可能に整地された状態とするための造成費が加算された価額とみることができる一方、固定資産評価基準の定めるゴルフ場用地の評価に当たっての造成費は、塩田跡地からゴルフ場にするために要する造成費であり、実際にその価額が一致するのか俄かには明らかでない。また、本件不動産鑑定評価額

は、固定資産評価基準に適合しない鑑定手法で算出されたものである以上、固定資産評価基準に基づく評価とは具体的な算出方法が異なるのであるから、被告が主張するように理論的側面だけから価額が一致するといえるのか疑問である。さらに、原告は、塩田跡地を工場地に造成する場合には、工場建物の荷重が掛かっても地盤沈下に耐えうるための地盤改良なども必要であり、塩田跡地を工場地としての使用に耐えるような状態にする造成工事とゴルフ場として利用するための造成工事は次元が異なるものであり、その費用は当然に差が生じる旨主張するところ同主張を排斥するに足りる証拠はない。

これに加え、そもそも、本件ゴルフ場の評価について、前記のとおり、ゴルフ場通知とは異なる方法で算定することが直ちに違法ではないとしても、本件ゴルフ場について、ゴルフ場通知に従って算定することができないことまで、被告が主張立証しているわけではなく、原告が主張するように、固定資産評価基準に適合するゴルフ場通知に従って算定した場合には、本件登録価格を下回る可能性が排除できない。

そうすると、下松市長が、本件登録価格を決定するに当たって、本件不動産評価額に造成費用を加算しなかったことを踏まえても、本件登録価格が、固定資産評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を超えていないと認めることはできない。

したがって、本件不動産鑑定の具体的内容の適否等について、より子細に検討するまでもなく、固定資産評価基準の定める評価方法に違反した本件不動産鑑定に依拠した本件登録価格は違法である。

4 以上のとおり、本件登録価格は違法であるが、本件ゴルフ場の評価に当たっては、ゴルフ場通知によるのか、固定資産評価基準の評価方法として許容されるそれ以外の方法によるのか、それぞれの場合にどのように算定するのかについて、改めて裁決行政庁の合理的判断に委ねるのが相当であるから、本件決定の全部を取り消すのが相当である。

【結論】

よって、原告の請求は理由があるから、主文のとおり判決する。

山口地方裁判所第1部

裁判長裁判官 福井美枝 裁判官 道場康介 裁判官 定松祐太郎