

## 主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

## 事実及び理由

### 第1 原判決の主文の要旨及び控訴の趣旨

#### 1 原判決の主文の要旨

##### (1) 被控訴人の主位的請求について

ア 控訴人が被控訴人に対し平成8年9月18日付けでした原判決別紙目録2ないし6記載の土地に係る平成6年度固定資産課税台帳の登録価格についての審査申出に対する決定を取り消す。

イ 被控訴人のその余の請求を棄却する。

##### (2) 被控訴人の予備的請求について

被控訴人の原判決別紙目録記載1, 7, 8及び9の各土地に係る予備的請求を却下する。

(3) 訴訟費用は、これを9分し、その5を控訴人の負担とし、その余を被控訴人の負担とする。

#### 2 控訴の趣旨

(1) 原判決中の原判決別紙目録2ないし6記載の土地に係る部分を取り消す。

(2) 上記部分に係る被控訴人の請求を棄却する。

(3) 訴訟費用は、第1, 2審とも被控訴人の負担とする。

### 第2 事案の概要等

#### 1 事案の概要

(1) 本件は、原判決別紙目録記載の各土地（以下、個別に「本件土地1」、「本件土地2」等といい、全部の土地を指すときは「本件各土地」という。）を所有する被控訴人が、平成6年度の固定資産課税台帳登録価格に登録された本件土地の価格が「適正な時価」を上回るなどと主張して、控訴人に対し、平成6年4月11日、審査の申出をしたところ、控訴人が、平成8年9月18日付けで、本件土地9の登録価格を1億3873万3050円とし、本件土地1ないし8についての審査申出を棄却する旨の決定（以下「本件各決定」という。）をしたので、これを不服として、

ア 主位的に、上記審査申出に対する決定の取消し、

イ 予備的に、本件各土地の平成6年度の登録価格のうち、本件各土地の平成5年度の登録価格を超える部分についての取消し、

をそれぞれ求めた事案である。

(2) 被控訴人の主張する本件各決定の違法事由は、〔1〕固定資産課税台帳登録価格については、従前、地価公示価格の1割から2割程度が適正な時価として評定され、決定されてきたが、本件各土地についてされた平成6年度の固定資産課税台帳登録価格は、自治事務次官の『固定資産税評価基準の取扱いについて』の依命通達の一部改正について(平成4年1月22日自治固第3号。以下「7割評価通達」という。)により、法律又は条例に基づかず、地価公示価格の7割程度、すなわち前年度の登録価格の5倍ないし6倍に変更されたものであって、租税法律主義及び徴税の信義則に違反する、〔2〕長年地価公示価格の1, 2割を登録価格としてきたのを一片の通達で地価公示価格の7割をめどとして増額したことは納税者に不測の不利益を与えるもので、課税処分謙抑性の原則に反する、〔3〕地価公示価格は、バブル期の投機等の不正常要素を排除しきれず異常に高騰した取引価格に影響されており、これに基づいて評定され、決定された登録価格は、適正な時価を大幅に上回っている、〔4〕平成6年度の登録価格は、賦課期日である平成6年1月1日時点における価格でなければならないのに、控訴人は、平成4年7月1日を価格調査基準日とし、平成5年1月1日で時点修正した価格を基礎として評定し、賦課期日でない日の価格を登録している、〔5〕控訴人は、本件土地1ないし本件土地7については、鑑定評価価格を活用せず、地価公示価格又は地価調査価格のみを鵜呑みにして土地の価格を評定しており、鑑定評価価格の活用を命じた通達に違反している、〔6〕基準年度の第2年度及び第3年度の登録価格について、原則として基準年度の登録価格を据え置くものとしているので、基準年度の適正な時価は、第3年度までの値下がりやを考慮に入れた取引価格を意味するところ、本件各登録価格は、基準年度以降の時価の値下がりやを考慮しておらず、違法である、〔7〕本件各土地の登録価格は、それぞれの土地の「街路条件」、「交通接近条件」、「環境条件」及び「画地条件」等について比準表又は取扱要領に基づき評定したとされているが、比準表及び取扱要領に規定された基準が適正なものであることの具体的根拠は何ら明らかでないから、比準表又は取扱要領によっては、正常な取引条件の下での取引価格を適正に評定したことにはならない、〔8〕都市計画街路補正率は、本件各土地が他の土地に比べて6分の2以下の利用しかできないという制限を課せられていることを考慮すると、33パーセントを超えるものでなければ合理性を有しないところ、本件土地8を除いて、これを30パーセント以下としており、不合理である、〔9〕本件各土地の個別の評価についても、価格時点修正率、交通接近条件、間口狭小補正及び環境条件等に関し種々の違法があるなどというものである。

(3) 控訴人は、7割評価通達は法の正しい解釈に合致するものである、登録価格を評定するに当たり、不正常的な条件は取り除かれている、賦課期日から評価事務に要する一定期間を遡った過去の時点の時価を基準として、賦課期日における土地の価格を求めることは適法である、登録価格の評定に当たり鑑定評価を活用しなくても違法でない、適正な時価の決定に当たり第3年度までの値下がりやを考慮に入れる必要はない、比準表は、固定資産税評価のための格差率表として適正である、都市計画街路補正率の上限を3割としている

ことには合理的な理由がある、本件各土地の個別の評価についても違法はないなどと主張して、被控訴人の請求を争った。

(4) 原判決は、〔1〕土地の「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(以下「客観的時価」という。)をいうものと解すべきであり、賦課期日である当該年度の初日の属する年の1月1日における客観的時価をもって登録価格とすべきであって、第3年度までの値下がり を考慮に入れる必要はない、〔2〕適正な時価の算定基準日は、賦課期日である当該年度の初日の属する年の1月1日とすべきであるが、価格調査の基準日を1年半前に設定し、その基準日における調査結果に基づいて時点修正をし、適正な時価の算定基準日における客観的時価を算定することは許される、〔3〕公示価格の算定と同様の方法で評価した標準宅地の価格のおよそ7割をもって、その適正な時価として扱うことも、法が禁ずるものではなく、7割評価通達には合理性が認められ、これに従った評価を行ったことには違法がないのであり、7割評価通達を含む評価基準の定めを適用して算定された価格が賦課期日における客観的時価を上回らない限り、この点で、固定資産評価審査委員会が行った決定に違法があるとはいえず、また、平成5年度以前の評価額が時価に比して著しく低額であったとしても、そのような低い価格をもって「適正な時価」であると解することはできないから、7割評価通達に従った結果、評価額が従前の評価額を上回ることとなったとしても、租税法律主義又は徴税の信義則に違反するとは解されない、〔4〕適正な時価の算定に当たって、バブル期における土地の価額の高騰の影響を不正常的な条件として排除しなかったとしても不合理ではない、〔5〕評価基準における市街地宅地評価法は、全体として「適正な時価」への接近方法として合理的であって、法の委任の趣旨に従ったものであるということができ、また、取扱要領及び比準表の定めも、全体として客観的時価への接近方法として合理性を有するとした上、〔6〕本件各土地の賦課期日当時における客観的時価を算定し、本件土地2ないし6については、登録価額が賦課期日当時における客観的時価を上回ると認定し、上記各土地に係る本件各決定を全部取消し、本件土地1、7ないし9については、登録価額が賦課期日当時における客観的時価を上回ると認定し、上記各土地に係る被控訴人の主位的請求を棄却した。なお、原判決は、本件土地1、7ないし9に係る被控訴人の「控訴人が、被控訴人に対し、平成8年9月18日付けでした原判決別紙目録記載の各土地に係る平成6年度固定資産課税台帳の登録価格のうち、同目録の平成5年度欄記載の価額を超える部分を取り消す。」との予備的請求につき、上記のような一部分のみの取消しを求める訴えを認める余地はなく、このような訴えは不適法と解さざるを得ないとして、訴えを却下した。

(5) そこで、控訴人が控訴をした。したがって、当審における審理の対象は、本件土地2ないし6に係る本件各決定が違法であって、取り消されるべきものであるか否かである。

## 2 前提となる事実及び当事者双方の主張

前提となる事実及び当事者双方の主張は、下記(1)のとおり、原判決を訂正し、後記

(2) のとおり、当審における控訴人の主張を付加するほかは、原判決「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の1ないし5(ただし、本件土地2ないし6に関する部分に限る。)のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決の訂正

ア 原判決5頁20行目の「通達」の次に「改正を加え」を加える。

イ 原判決18頁7行目の「4億6746万6804円」を「4億6746万6800円」に改める。

ウ 原判決30頁8行目の「施工令」を「施行令」に、同39頁16行目の「341条」を「341条5号」にそれぞれ改める。

エ 原判決42頁11行目の「地方税法」を「法」に改める。

オ 原判決45頁7行目の「鑑定評価活用」を「鑑定評価」に改める。

(2) 当審における控訴人の主張

ア 法349条1項は、「課税標準」を賦課期日における価格と規定し、「登録価格」を賦課期日における価格と規定しているわけではないのであり、登録価格を賦課期日における価格とすることは、同条項の文理に反して失当である。法により賦課期日における価格と一致することが求められているのは、評価基準による評価から所要の規定に基づいて算出された「課税標準」であり、法は、賦課期日における客観的時価をもって登録価格とするよう求めているものではない。

イ「適正な時価」の算定基準日は、以下のとおり、賦課期日から評価事務に要する一定期間を遡った過去の時点に求めれば足りるから、基準年度の賦課期日から評価事務に要する一定期間を遡った過去の時点の価格を土地課税台帳に登録した本件各土地の登録価格は「適正な時価」に当たる。

(ア) 法349条1項は、課税標準を「基準年度に係る賦課期日における価格で『土地課税台帳に登録されたもの』」と規定しているところ、これは、課税標準を、単に賦課期日における価格ではなく、賦課期日に「土地課税台帳に登録された」価格、すなわち、法の要求する種々の手続を履践したうえで賦課期日に課税台帳に登録することができる価格とする趣旨と解される。とすると、「適正な時価」を求めるにあたり、賦課期日を算定基準日とする必要はなく、種々の手続を履践して賦課期日に課税台帳に登録可能な時点を算定基準日とすることで足りることになる。

(イ) 法349条1項が、「適正な時価」の算定基準日を基準年度の賦課期日としていると解すると、一方で、法410条が、市町村長に、固定資産の価格を2月末日までに決定しなければならないとしているから、2か月間に、〔1〕標準宅地の鑑定評価を行い、〔2〕これに基づいて当該標準宅地に沿接する主要な街路に路線価を付設し、〔3〕これに比準して主要な街路以外の路線価を付設した上で、〔4〕画地計算法を適用して各筆の評点数を算出し価格を決定し、〔5〕基準宅地の適正な時価を調整する手続を経なければならないことになり、実務上到底不可能である。法は、不可能を強いることはないから、登録価格の算

定基準日を、賦課期日から評価事務に要する一定期間を遡った過去の時点に求めることを許容しているというべきである。

(ウ) なお、「不動産鑑定評価基準」は、将来の価格変動を鑑定評価の要因としていないのみならず、「不動産鑑定評価基準運用上の留意事項・総論」において、このような鑑定評価は行うべきではないとされていることからすれば、価格調査基準日における価格に、予め想定される価格下落率を折り込んで各土地の価格評定事務を遂行することは、相当でない。ウ 仮に、本件土地の固定資産税評価額が平成 6 年 1 月 1 日時点の「適正な時価」を超えないことを要するとしても、本件各土地の固定資産税評価額は「適正な時価」を超えない。すなわち、「適正な時価」とは、正常な条件の下における取引価格であるが、それはある一点を示す固定的なものではなく、10パーセントから20パーセント程度の幅を持った価格であるというべきである。そして、本件土地 2 ないし 6 につき客観的時価を超える部分の価格（下落率）は最大限に見ても 3.5パーセントにすぎないから、本件土地 2 ないし 6 の登録価額は、「適正な時価」の範囲内にあるといえることができる。

エ 仮に、本件土地の固定資産税評価額が「適正な時価」を上回るとしても、「適正な時価」を上回った部分のみを取り消すべきである。行政庁は、一部取消判決に基づいて、判決の判断内容を尊重した処分を行うことを求められている（行政事件訴訟法 33 条 1 項）から、一部取消判決がされても、その判断内容を尊重した新たな決定がされるのである。したがって、当初から一部取消の請求がされ、これが認容された場合に、その認容判決に基づいてされた新たな決定と訴訟の対象とならなかった決定の残部とが論理的に矛盾するという事態が生じることはあり得ない。逆に、裁決の一部取消しが認められないとすると、紛争が永続化し妥当性を欠くことになる。

### 第 3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、本件土地 2 ないし 6 の登録価格が、賦課期日当時における客観的時価を上回るため、上記各土地に係る本件各決定を全部取り消すべきであると判断する。そのように判断する理由は、下記（1）のとおり、原判決を訂正し、後記（2）のとおり、当審における控訴人の主張に対する判断を付加するほかは、原判決「事実及び理由」の「第 3 争点に対する判断」（ただし、本件土地 2 ないし 6 に関する部分に限る。）のとおりであるから、これを引用する。

#### （1）原判決の訂正

ア 原判決 6 2 頁 3 行目の「時点修正を行うべき旨の」を「適正な時点修正を行うべき旨を示す指針である」に改める。

イ 原判決 6 9 頁 2 3 行目から 2 4 行目にかけての「可能とされている」の次に「(乙 4 4)」を加える。

ウ 原判決 7 0 頁 1 7 行目の「平成 7 年 9 月」を「平成 7 年 4 月」に改める。

#### （2）当審における控訴人の主張に対する判断

ア 控訴人は、法により賦課期日における価格と一致することが求められているのは、評価基準による評価から所要の規定に基づいて算出された「課税標準」であり、法は、賦課期日における客観的時価をもって登録価格とするよう求めているものではない旨主張する。

しかし、法 349 条 1 項は、「基準年度に係る賦課期日に所在する土地・・・に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準は、当該土地・・・の基準年度に係る賦課期日における価格で・・・土地課税台帳・・・に登録されたものとする。」と規定しており、土地の賦課期日の価格が土地課税台帳に登録されるべき価格であり、これが課税標準とされるべきことが明記されているというべきであり、また、法 341 条 5 号が「価格」を「適正な時価をいう。」と定義しているのみならず、資産の所有という事実に着目して課税される財産税であるという固定資産税の性質上も、「適正な時価」が「客観的時価」を意味すると解すべきことが当然であるから、法は、賦課期日における客観的時価をもって登録価格とするよう求めているといわなければならない。したがって、この点に関する控訴人の主張は、採用することができない。

イ 控訴人は、「適正な時価」の算定基準日は、賦課期日から評価事務に要する一定期間を遡った過去の時点に求めれば足りるから、基準年度の賦課期日から評価事務に要する一定期間を遡った過去の時点の価格である本件各土地の登録価格は「適正な時価」に当たる旨主張する。

しかし、法 349 条 1 項は、「基準年度に係る賦課期日に所在する土地・・・に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準は、当該土地・・・の基準年度に係る賦課期日における価格で・・・土地課税台帳・・・に登録されたものとする。」と規定し、法 341 条 5 号が「価格」を「適正な時価をいう。」と定義し、さらに、法 359 条が「固定資産税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の 1 月 1 日とする。」と定めているのであるから、法は、当該年度の初日の属する年の 1 月 1 日を、課税標準としての「適正な時価」の算定基準日と定めていることが明らかである。確かに、法 410 条が、市町村長に、固定資産の価格を 2 月末日までに決定しなければならないとしているので、当該年度の初日の属する年の 1 月 1 日から起算して 2 か月間に、「適正な時価」を算定することは、大量処理を前提とする実務の上では到底不可能であるから、賦課期日から評価事務に要する一定の合理的期間を遡った過去の時点の価格を調査の基準日と定めて、この時点の価格を一つの資料として、賦課期日における「適正な時価」を求めることは法も当然に許容しているというべきであるが、そのことから、賦課期日以外の時点、例えば、価格調査の基準日の「適正な時価」をもって、賦課期日における「適正な時価」とすることまで法が許容していると解することはできない。なお、控訴人は、「不動産鑑定評価基準」が、将来の価格変動を鑑定評価の要因としていないことなどを理由として、基準年度の賦課期日から評価事務に要する一定期間を遡った過去の時点の価格を登録価格とすることが許されると主張するが、鑑定手法の技術的制限に関する専門的知見をもって、法の定める賦課期日という「適正な時価」の算定基準日を変更することは本末転倒の議論といわざるを得ない。以上のとおり、上記

の控訴人の主張は採用の限りでない。

ウ 控訴人は、「適正な時価」とは、正常な条件の下における取引価格であるが、それはある一点を示す固定的なものではなく、10パーセントから20パーセント程度の幅を持った価格であるというべきところ、本件土地2ないし6につき客観的時価を超える部分の価格（下落率）は最大限に見ても3.5パーセントにすぎないから、本件土地2ないし6の登録価額は、「適正な時価」の範囲内にあるといえる旨主張する。

しかし、租税の徴収は、国民の権利に深く係わるものであるため、課税要件の法定が要求される（憲法84条）とともに、課税要件が、できる限り一義的、かつ、明確にされることが要求されており、法も、「地方税の税目、課税客体、課税標準、・・・について定をするには、当該地方団体の条例によらなければならない。」と定めて（法3条1項）その趣旨を明らかにしているところ、「適正な時価」を10パーセントから20パーセント程度の幅を持った価格であると解することが許されるとすれば、その幅の範囲内において、徴税機関に「適正な時価」の認定についての裁量権をもたせることになるのであって、これが課税要件の法定と課税要件の明確化を要求している上記憲法及び法の趣旨に反することはいうまでもないところであるから、「適正な時価」を10パーセントから20パーセント程度の幅を持った価格であると解することは到底できない。

したがって、控訴人の上記主張も採用することができない。

エ 控訴人は、仮に、本件土地の固定資産税評価額が「適正な時価」を上回るとしても、「適正な時価」を上回った部分のみを取り消すべきである旨主張する。

しかし、原判決が判示するように、固定資産台帳に登録された価格に関する不服審査において判断される価格は、基準年度に係る賦課期日における当該固定資産の適正な時価という一個の評価的事実であるから、法は、この価格を可分なものであるとして、その一部に関する部分のみを取消訴訟の対象とすること、又は、全部につき提起された取消訴訟において、そのうちの一部に関する部分のみを取り消すことは、いずれもこれを予定していないというべきである。また、固定資産評価審査委員会の決定が不可分であると解しても、原告において、裁決の違法事由の一つとして価格の不当を主張することが許されるのはいうまでもないし、同委員会が認定した価格が「適正な時価」を上回るとして同委員会の決定を取り消す旨の判決がされ、その理由中で「適正な時価」が具体的に認定判断されているときには、同委員会は、行政事件訴訟法33条2項により、上記判断に示された価格を上回る認定をすることができないとの拘束を受けた上で、改めて決定を行うことになるから、裁決の一部取消しが認められない条件の下では紛争が永続化するという懸念も当たらないし、裁決の一部取消しが認められないと解することによって、裁決の取消しを求めた原告側の不服申立ての利益が不当に奪われるという結果が当然に生じるということもできないのである。かえって、審理の結果、係争部分の具体的な価格について真偽不明との判断がされ、係争部分が取り消された場合、固定資産評価審査委員会がいかなる処理をすることができるのかについて疑問が残るものである。以上のような判断を総合すると、「適正

な時価」を上回った部分のみについての取消しを認めないことが違法、不当であるとまでいうことはできず、控訴人の上記主張も採用の限りではない。

2 以上のとおり、本件各決定は、本件土地2の価格を1億2299万7880円を上回る1億2708万5320円と、本件土地3の価格を8619万2040円を上回る8932万6290円と、本件土地4の価格を7613万2980円を上回る7890万1450円と、本件土地5の価格を9754万6680円を上回る1億0109万3830円と、本件土地6の価格を4億5106万4460円を上回る4億6746万6800円とそれぞれ認定した点において、いずれも違法というべきであり、被控訴人の主位的請求は、本件土地2ないし6に係る平成6年度固定資産課税台帳の登録価格についての審査申出に対する各決定を取り消すことを求める限度で理由があるからこれを認容し、その余は理由がないから棄却すべきところ、これと同旨の原判決は、正当であり、本件控訴は、理由がないから棄却することとし、控訴費用の負担につき行政事件訴訟法7条、民事訴訟法67条1項、61条を適用して、主文のとおり判決する。

(東京高等裁判所第9民事部)