

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実

第1 当事者の求めた裁判

1 請求の趣旨

(1) 4号事件

ア 被告茨城県下館県税事務所長が原告に対し平成8年2月9日付けでした別紙物件目録記載の建物の取得に対する不動産取得税賦課処分のうち税額382万9200円を超える部分はこれを取り消す。

イ 訴訟費用は被告茨城県下館県税事務所長の負担とする。

(2) 5号事件

ア 被告茨城県知事が原告に対し平成8年12月11日付けでした不動産取得税賦課決定処分に対する原告の審査請求を棄却する旨の裁決はこれを取り消す。

イ 訴訟費用は被告茨城県知事の負担とする。

2 請求の趣旨に対する答弁

(1) 4号事件被告

ア 原告の請求を棄却する。

イ 訴訟費用は原告の負担とする。

(2) 5号事件被告

ア 原告の請求を棄却する。

イ 訴訟費用は原告の負担とする。

第2 当事者の主張（4号事件）

1 請求原因

(1) 原告は、平成7年10月30日、別紙物件目録記載の建物（以下「本件建物」という。）を建築し、同年11月に使用を開始した。

(2) 4号事件被告は、原告に対し、本件建物の取得につき、平成8年2月13日付け納税番号第957128116号納税通知書をもって、課税標準額1億0857万1000円、納付すべき税額434万2800円の不動産取得税を賦課する旨の処分（以下「本件処分」という。）を行った。

(3) しかし、本件建物の上記課税標準額は適正な時価（地方税法（以下「法」という。）

73条5号)を上回っていることから、上記金額を基礎とした本件処分は違法である。そして、適法に家屋の評価をした場合、本件建物の課税標準額は9573万2000円であるから、納付すべき税額は382万9200円となる。したがって、本件処分のうち382万9200円を超える部分は取り消されるべきである。

(4) 原告は、平成8年3月18日、5号事件被告に対して、行政不服審査法4条及び5条に基づき審査請求(以下「本件審査請求」という。)を行ったが、同年12月11日、5号事件被告は原告の請求を棄却する旨の裁決(以下「本件裁決」という。)をし、その裁決書はそのころ原告に到達した。

(5) よって、本件処分の税額382万9200円を超える部分の取消しを求める。

2 請求原因に対する認否及び4号事件被告の主張

(1) 請求原因に対する認否

請求原因(1)、(2)及び(4)は認めるが、同(3)は否認する。

(2) 4号事件被告の主張

ア 不動産取得税の課税標準額

本件処分は、新築建物の取得に対してなされた不動産取得税賦課決定であるから、その課税標準額は法73条の13第1項により、不動産を取得したときにおける当該不動産の価額である。

そして、固定資産課税台帳(以下「課税台帳」という。)に固定資産の価額が登録されている不動産については、課税標準額となるべき価額を当該価格によって決定し(法73条の21第1項)、課税台帳に固定資産の価額が登録されていない不動産(以下「台帳未登録不動産」といい、課税台帳に未登録の建物を「台帳未登録建物」という。)又は特別の事情があり当該固定資産の価格により難い不動産については、法388条1項の固定資産評価基準(昭和38年自治省告示第158号、以下「評価基準」という。)によって決定するものとされている(法73条の21第2項)。

イ 家屋の評価

評価基準によれば、家屋の評価方法は、再建築費評点数を基礎とし、これに各種増減値を施して決定するものとされているが、不動産取得税の評価は「不動産を取得したとき」を基準とするから、新築家屋については家屋の損耗の状況による減点はしないでこれを求める。

ウ 税額とその算出

本件建物は非木造家屋であり、平成7年10月30日に新築され、同年11月から使用が開始されていることから、そのときに取得されたものとみなされる(法73条の2第2項)。そして、平成7年度に取得された不動産に対しては平成6年を基準年度とする非木造家屋の評価基準が適用されることから、これを用いて算出したところ、再建築費評点数は9870万1213点となり、これに1点当たりの価額(1円×物価水準による補正率1.00×設計管理費等による補正率1.10)を乗じて得た評価額(1億0857万133

4円)から1000円未満を切捨てた額を課税標準額とし(法20条の4の2第1項本文)、これに税率(100分の4、法73条の15)を乗じ、100円未満を切り捨てる(法20条の4の2第3項本文)と、税額434万2800円となるから、本件処分は適法である。

3 4号事件被告の主張に対する認否及び原告の反論

(1) 4号事件被告の主張に対する認否

2(1)、(2)ア及びイについては認める。2(2)ウについては、本件処分が評価基準に従ったものであることは認めるが、その評価の基礎となる標準評点数については平成4年以降の建築物価の下落を反映しておらず、上記標準評点数は適正な数値とはいえない。

(2) 原告の反論

ア 不動産取得税の課税標準額は、不動産を取得したときにおける不動産の価格(法73条の13第1項)であり、「価格」とは「適正な時価」(法73条5号)のことをいうとされているのであるから、たとえ、法が台帳未登録不動産について評価基準によることを求めている(法73条の21第2項、388条1項)としても、評価基準に委任されたのは「適正な時価」を算出する方法であって、評価基準によった評価を「適正な時価」とみなすものではない。したがって、評点式評価法は標準評点数が3年に1度のみ改正されるという性質上、建築物価が上昇しているか又は一定している限りにおいては合理性を有するが、建築物価が下降する場合にはその評価額が正常な条件のもとに成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的交換価値(以下「客観的時価」という。)を上回る事態が起こり得るから、たとえ評価基準によった評価であったとしても、それが当該不動産の客観的時価を上回る限度においては違法である。なお、原告は、再建築価額方式による評点式評価法が一般的に不合理であるとか、標準評点数が3年に1度のみ改正され、標準評点数の積算のためにある程度の期間を遡った時点における建築物価が基準とされることが一般的に不合理であるとも、評価基準が改定されるたびに基準となった日に遡って適用すべきと主張するものではない。

イ(ア) この理は、固定資産税について、東京地方裁判所平成8年9月11日判決(以下「東京地裁判決」という。)の述べることにそのまま不動産取得税にも当てはまることによるものである。以下、東京地裁判決に即して本件処分の違法性を主張する。

(イ) まず、「適正な時価」(法73条5号)の意義について、不動産取得税は不動産の取得という事実に着目して課税するものであるから、正常な条件のもとに成立する当該不動産の取引価格(客観的時価)をいうものと解すべきである。

(ウ) 次に、評価基準による評価と客観的時価との関係について、不動産取得税においては、適正な時価の意義を前記のように解すると、個々の建物について個別的、具体的に鑑定評価することが最も正確な方法ということになる。この点、法は台帳未登録不動産については評価基準によることを求めているが(法73条の21第2項、388条1項)、これは評価基準による価格を適正な時価とみなすとの趣旨ではない。あくまでも、法は、「適正な時価」の算出方法を自治大臣(現総務大臣、以下同じ)の作成する評価基準に委任した

ものにすぎず、評価基準による評価が客観的時価を下回ったとしても、それは課税処分の謙抑性の観点から、法の予定する「適正な時価」と解することができるが、評価基準による評価が客観的時価を上回る場合には、その限度において評価額は違法といわざるをえない。

(エ) 東京地裁判決は、登録価格の違法に関する判断について、〔1〕評価方法の選定、標準宅地の選定、標準宅地の価格と基準宅地との均衡及び標準宅地の評価価格から対象土地への比準の方式が評価基準及び市町村長の補正に関する基準（取扱要領等）に従ったものであるか（基準適合性）、〔2〕評価基準が一般的に合理性を有するかどうか（基準の一般的合理性）、〔3〕評価基準による評価の基礎となる数値、すなわち標準宅地の価格が賦課期日における適正な時価であるかどうか（標準宅地の価格の適正さ）が審理されるべきとした上で、〔1〕から〔3〕までの点が立証されたとしても、結果としての登録価格が賦課期日における対象土地の客観的時価を上回るときは評価基準等は当該土地の具体的な「適正な時価」の評定方法として機能せず、法が客観的時価の算定方法を委任した趣旨を全うしていないことになるから、登録価格が賦課期日における対象土地の客観的時価を上回る時はその限度で登録価格の決定は違法ということになるとする。さらに〔3〕の点について、課税対象とされた宅地の評点数を定めるに際して、その前提となる標準宅地の価格を賦課期日である平成6年1月1日の時点で算出した上で、平成5年1月1日から賦課期日までの価格変動が3割を超えることからすると、時点修正、7割評価を含めた評価基準等の一般的な合理性が肯定できるとしても、このことをもって、各標準宅地の価格が賦課期日における適正な時価であったと推認することはできないとする。

(オ) 本件において、原告は上記東京地裁判決の述べる〔1〕及び〔2〕の点については争わない。しかし、〔3〕の点について、家屋の評価についていえば、再建築価格方式による評点式評価法の基礎となる標準評点数が、賦課期日における価格を超えているならばそれは適正な評点とはいえないと解する。

そして、本件建物の評価に際して用いるべき適正な標準評点数については、本件建物は平成7年11月に使用が開始されたものであるから、本件建物の価格を評価すべき時点は同月であり（法73条の13第1項、73条の2第2項本文）、同月の建築物価水準から算定すべきことになる。そして、平成7年1月における建築物価水準は、平成9年度評価基準における標準評点数であるから、平成7年に新築された家屋について、平成6年度の評価基準による評価が平成9年度のそれを上回る場合には、その限度において違法である。本件建物について、本件処分をもとに平成9年度の評価基準における標準評点数を用いて計算し直してみると（なお、不明な点は本件処分で用いられている標準評点数をそのまま用いている。）、本件建物の評価は1億0132万4639円となり、平成6年度の評価基準による評価が平成9年度のそれを上回っているから、本件処分は違法である。

なお、東京地裁判決では、適正な時価の算定に際して公示価格が用いられているところ、公示価格という基準が存在したから標準宅地の評価が適正な時価を超えると判断できたわけではなく、時点修正及び7割評価によっても修正できない地価の下落が公示価格によつ

て認定されたにすぎず、評価基準による評価の基礎となる数値についても賦課期日における価格を超えてはならないという命題は、「適正な時価」の性質上、公示価格のない建物にも同様にあてはまるものである。

（カ）なお、評価基準第2章第3節24（2）は、標準評点数は東京都（特別区の区域）における物価水準により算定した工事原価に相当する費用に基づいて、その費用につき1円を一点として表しているものであるところ、各市町村の単位当たりの工事費用等の実態から見て特に必要があるものについては、その実態に適合するように所要の補正をして適用するものとし、物価水準による補正について一定の裁量があることを示しているから、4号事件被告には標準評点数の適用について一定の裁量が認められており、平成4年度以降の建築物価の下落に鑑み、適切な補正ができたはずである。

ウ 本件処分における課税標準額は、平成4年1月以降も、バブル崩壊によって建築費が大幅に下落し続けたにもかかわらず、同月に基づく評点数によって平成7年11月時点における建築費を評価しようとしたことにより、同月における客観的時価を上回るようになったものである。

具体的には、本件建物の評価は平成4年1月現在の東京都における物価水準により算定した工事原価に相当する費用に基づき定められたものであるが、原告が建設省（現国土交通省）建設経済局調査情報課発行の建築統計年報から算出した平成4年から同7年までの建築物価水準は、別紙のとおり、平成7年と同4年を比較すると、〔1〕全体において1平方メートル当たりの工事費が、11.0パーセント、〔2〕建築主別では、26.5パーセント、〔3〕用途別では39.6パーセント、〔4〕構造別のうち鉄骨造では11.8パーセントの減少となっており、本件建物についてあてはまるどの基準を用いても、本件建物が完成した時の建築物価水準は、本件処分に用いられた評価基準が作成された時の建築物価水準と比べ大幅な減少となっており、このような例外的な場合には、評点式評価方法は、その性質上客観的時価を上回る結果となり、その限度において、その評価基準は法が客観的時価の算定方法を委任した趣旨を全うしていないことは明らかである。

したがって、本件建物の客観的時価の算出方法は、評点式評価法によって算出した額に、平成4年から平成7年までの間の建築物価の変動を加味したものとされるべきである。具体的には、評点式評価法が建物の構造による区分を設けてその算出方法を分けていることからすると、上記〔1〕ないし〔4〕の建築物価水準のうち、〔4〕構造別の建築物価水準の変動を加味して考慮すべきであり、鉄骨造における平成7年度の建築物価水準を同4年のそれと比べて算出されるべきである。本件処分における評価額に上記比率を乗じると、以下のとおりである。

1億0857万1334円×14万3204円÷16万2410円＝9573万2094円

上記9573万2094円の1000円未満を切り捨てたものに（法20条の4の2第1項）、税率100分の4（法73条の15）を乗じて、100円未満を切り捨てると（法20条の4の2第3項）、原告が納付すべき不動産取得税は382万9200円となる。

よって、本件処分は、上記382万9200円を上回っている限りにおいて違法であり、その限度において取り消されるべきである。

エ なお、原告が提出した不動産鑑定人Aによる不動産鑑定評価書（以下「A鑑定」という。）によれば、平成7年9月1日時点における本件建物の客観的時価は1億0178万4000円であり、この点からしても本件処分における課税標準額は高額に過ぎ、本件処分は違法である。

4 原告の主張に対する認否及び4号事件被告の再主張

（1）原告の主張に対する認否

原告の主張はいずれも否認する。

（2）4号事件被告の再主張

ア 法73条の21第2項は、台帳未登録不動産については、法388条1項の評価基準によって当該不動産に係る不動産取得税の課税標準となるべき価格を決定するものとしており、不動産取得税の課税標準額は、当該不動産を取得若しくは建築するにあたって実際に要した費用をいうものではない。

イ 法349条1項ないし3項の規定により、固定資産税の課税標準額は、基準年度においては、その年度の賦課期日現在における価格で課税台帳に登録されたものとし、第2年度及び第3年度においては原則として新たな評価を行わず、その基準年度の固定資産税の課税標準額となった価格で課税台帳に登録されたものとされている。さらに、同条4項及び6項の規定により第2年度及び第3年度に新たに固定資産税を課することとなる固定資産税の課税標準額は、基準年度の価格に比準する価格で課税台帳に登録されたものとするとしている。すなわち、課税事務の簡素化を図る見地から、土地及び家屋については、その課税標準額である価格を3年間据え置くこととされているのである。

したがって、固定資産税及び不動産取得税に係る評価基準の標準評点数も基準年度に改訂され、第2年度及び第3年度においてもこれによっているのであり、評価基準の標準評点数が第2年度及び第3年度において実態を反映していないものとなる事態が生じたとしても、そのことは法の容認するところであって、これをもって、直ちに評価基準が法に違反しているとはいえない。

ウ また、鑑定の結果によれば、本件建物の評価額は1億0947万円であり、本件処分の課税標準額である1億0857万1000円を上回っていることから、本件処分の課税標準額は適正な時価であると評価しうることは明らかである。

エ 原告が参考としている東京地裁判決は土地に関するものであり、本件処分とは事案が異なる。土地については毎年公示価格が公表されており、客観的時価の判断基準となっているために、課税標準額が公示価格と著しく異なっていることが判明し、その結果一部が取り消されたのである。また同判決は、地価公示法でいう「正常な価格」と地方税法でいう「適正な時価」とは同一の価格を志向する概念ということができるとして、平成5年1月1日の公示価格と平成6年1月1日の公示価格とを比較し、これを踏まえて適正な時価

を判断した。

しかしながら、家屋については、構造や使用する材料等が全て個別に異なっているので、土地における公示価格のような統一かつ合理的な基準となるべき価格ないしは、法の「適正な時価」と同一の価格を志向する概念となるべき価格は存在しない。そして、法は家屋の適正な時価を再建築価格方式により自治大臣の示す評価基準に従い積算して算出することとしており、不動産鑑定評価があってもこれを客観的時価として採用する法的根拠はない。オ 原告は、物価水準が変動していることの根拠として、建築統計年報を引用しているが、この建築統計年報は、建築基準法に基づく都道府県知事への届出等をもとに、工事費についてはその予定額に基づいて作成されているものである。工事費の予定額は、追加工事や変更した箇所がある場合など、建築基準法に基づいた届出後の状況変化を反映しておらず、あくまで予定額であって工事が竣工する前は不確定要素のある価格である。したがって、この価格を基礎に一定のルールを確立する考え方には合理的根拠がない。

また、原告は本件建物は平成7年11月に使用を開始したから、本件建物の価格と評価すべき時点は同月であることを認めながら、本件建物についての適正な標準評点数は平成4年1月から同7年1月までの建築価格の変動が考慮されている平成9年度評価基準における標準評点数を適用すべきであると主張する。しかし、本件建物の使用が開始された平成7年度には平成9年度の評価基準は存在せず、平成9年度から適用される評価基準が示されたのは、平成8年10月24日である。したがって、4号事件被告が平成6年度の評価基準に基づいて評価を行うことは当然であり、新たな評価基準が示された時点まで課税処分を遷延させることはできない。まして平成9年度から適用する評価基準を平成7年度まで遡及させて適用する法的根拠はない。

カ 評価基準における物価水準の補正については、自治大臣が別に指示する「物価水準による補正率」がある。これは、平成5年11月22日付け都道府県知事あて自治省税務局長通達において、「評点一点あたりの価額の算定に用いる自治大臣が別に指示する金額については、現行どおりであること」とし、現行は昭和53年11月16日付け都道府県知事あて自治省税務局長通達で、非木造家屋については「物価水準の補正率」は全市町村を通じ、1.00とされている。したがって、非木造家屋の物価水準の補正については裁量の余地がない。また、昭和38年12月25日付け自治事務次官依命通達「評価基準の取扱について」の第1通則二(二)においても、非木造家屋については「非木造家屋にかかる『物価水準による補正率』は、東京都(特別区の区域)を1.00として指定市及び指定市以外の市町村長を通じて東京都(特別区の区域)と同一の率とするものであること」とされている。よって、物価水準による補正について裁量はない。

第3 当事者の主張(5号事件)

1 請求原因

(1) 第2の1の(1)、(2)及び(4)と同じ。

（２）行政不服審査法 4 1 条 1 項が裁決には理由を付さなければならないとしている趣旨は、審査請求人の不服の事由に対応してその結論に到達した過程を明らかにして、決定機関である審査庁の判断を慎重ならしめ、審査決定が審査機関の恣意に流れることのないようにその公正を保障することにある。したがって、審査請求人の不服事由がたとえ簡単なものであったとしても、審査庁は本件裁決を正当とする理由を明らかにする必要がある。すなわち、単に理由らしきことを書くというのでは足りず、各争点毎の判断及び結論に至る総合判断について、相当に詳細で十分に具体的な理由付けの記載がなされなければならない（最高裁昭和 3 7 年 1 2 月 2 6 日第 2 小法廷判決・民集 1 6 卷 1 2 号 2 5 5 7 頁、最高裁昭 3 8 年 5 月 3 1 日第 2 小法廷判決・民集 1 7 卷 6 号 6 1 7 頁）。

ところが本件裁決は、「本件処分における課税標準額は、検証における課税標準額を下回っているところから、審査請求人の主張には理由がない。」とするだけで、なんら理由を示しておらず、同条項に反する違法な裁決である。

（３）よって、本件裁決の取消しを求める。

2 請求原因に対する認否

（１）請求原因（１）については認める。

（２）同（２）については否認する。

3 5号事件被告の主張

原告は、本件審査請求において、本件処分における課税標準額が、原告の所有する他の店舗の例における実質取得額と課税標準額との割合に比して高額であることを理由とするだけで、なんら具体的な争点の主張をしなかった。

したがって、本件裁決において示した理由で十分な理由が示されているというべきであり、本件裁決は適法である。

4 5号事件被告の主張に対する認否

5号事件被告の主張は否認する。

理 由

第1 4号事件

1 請求原因（１）、（２）及び（４）については当事者間に争いがない。

2 そこで、本件処分の適法性について検討する。

（１）家屋の評価方法、その価格の算出及び税額について

〔証拠略〕によれば、以下の事実が認められる。

ア 家屋の評価は、木造家屋及び非木造家屋の区分に従い、各個の家屋について評点数を付設し、当該評点数に評点一点当たりの価格を乗じて各個の家屋の価額を求める方法によるものとする。

評価額＝評点数×評点一点当たりの価額

このように、評価基準においては、家屋の価値の評価及び表現は直接価額に結びつけることを避け、まず全て評点数によってこれを行い、別に定める評点一点当たりの価額を乗じてその価額とする建前としている（評点式評価方法）。

各個の家屋の評点数は、当該家屋の再建築費評点数を基礎とし、これに家屋の損耗の状況による減点を行って付設するものとする。

評点数＝再建築費評点数×損耗の状況による減点補正率

なお、新築建物の場合、損耗の状況による減点補正率は適用されない。

非木造家屋の再建築費評点数は、当該非木造家屋の構造の区分に応じ、非木造家屋について適用すべき非木造家屋評点基準表によって求めるのが原則である。

すなわち、非木造家屋評点基準表によって非木造家屋の再建築費評点数を求める場合には、各個の非木造家屋の構造の区分に応じ、当該非木造家屋について適用すべき非木造家屋評点基準表によって当該非木造家屋の各部分別の標準評点数を求め、これに補正項目について定められている補正係数を乗じて得た数値に、計算単位の数値を乗じて算出した部分別再建築費評点数を合計して求めるものとする（部分別評価法）。そして、標準評点数は、基準年度の賦課期日の属する年の 2 年前の 1 月現在の東京都（特別区の区域）における物価水準により算定した工事原価に相当する費用に基づいて、その費用の 1 円を一点として表しているものである。

再建築費評点数の算出方法は以下のとおりである。

〔1〕 家屋の構造等の区分に応じて適用すべき評点基準表を決める。

〔2〕 〔1〕によって決めた評点基準表の各部分別区分ごとに、家屋の部分別の施工状況によって該当する評点項目について標準評点数を求める。

〔3〕 〔2〕によって求めた標準評点数のそれぞれに、補正項目について定めている補正係数をそれぞれ乗ずる。

〔4〕 〔3〕によって求めた補正後の標準評点数のそれぞれに、計算単位の数値を乗じて各部分別の再建築費評点数を求める。

〔5〕 〔4〕によって求めた各区部分別の再建築費評点数を合算して家屋の再建築費評点数を求める。

以上を算式で表すと、以下のようになる。

再建築費評点数＝各部分別の評点数（標準評点数）×補正係数×計算単位の合計

イ また、評点一点当たりの価格は、自治大臣が別に指示する金額を基礎として評点一点当たりの価額を市町村長が定めるとする経過措置が取られており、「自治大臣が別に指示する事項について」との通達によれば、自治大臣が別に指示する金額は 1 円に「物価水準による補正率」と「設計管理費等による補正率」を相乗じて得た金額とされ、非木造家屋に係る「物価水準による補正率」は全市町村を通じ 1. 0 0 であり、「設計管理費等による補正率」は、全市町村を通じ 1. 1 0 とされている。

以上を算式で表すと、以下のとおりとなる。

評点一点当たりの価格＝1円×物価水準による補正率×設計管理費等による補正率

（2）当事者間に争いのない事実によれば、本件建物は新築の非木造家屋であり、かつ平成7年11月に取得されたものであるから、平成6年を基準年度とする非木造家屋の評価基準が適用され、これを用いて算出すると、再建築賛評点数は9870万1213点となり、これに一点当たりの価額を乗じて得た評価額は1億0857万1334円となることが認められる。そして上記の金額の1000円未満を切り捨てた金額（法20条の4の2第1項本文）が課税標準額（1億0857万1000円）となり、これに税率（100分の4、法73条の15）を乗じ、100円未満を切捨てる（法20条の4の2第3項本文）と、税額は434万2800円となる。

3（1）法73条5号の「適正な時価」の意義

本件処分について、原告は、本件建物に対する課税標準額は、「適正な時価」（法73条5号）を上回り違法であると主張していることから、「適正な時価」の意義が問題となる。

不動産取得税は、財産の移転、流通という事実に基づき不動産の取得者に税負担能力があるとして課税が行われる流通税の一種であるが、不動産取得税と固定資産税の課税標準額である不動産の価格は、「適正な時価」をいうとして同一の文言となっていること（法341条5号、73条5号）、不動産取得税の課税対象となる土地及び家屋と固定資産税の課税対象となる土地及び家屋（発電所及び変電所を除く。）とは同一であること（法341条2号、3号、73条1号ないし3号参照）、不動産取得税はその沿革から固定資産税の前取りの性格を有する租税であると解されていること、法73条の21において不動産取得税の課税標準額である不動産の価格を定めるに当たっては原則として課税台帳の登録価格によることとして、両税間の不動産の評価方法が統一されていることから、両税の「適正な時価」の意義は統一的に解することが可能である。

しかるに、固定資産税は不動産の収益等に着眼して課税されるのではなく、不動産の所有という事実に着目して課税する財産税であること、時価とは通常正常な取引条件の下に成立する当該不動産の取引価格を意味することから、「適正な時価」とは、正常な条件の下に成立する当該不動産の取引価格、すなわち客観的時価をいい、現実の取引価格から正常な条件とはみられない主観的特殊な条件を捨象して得られる、その資産自体の本来の価値を正確に反映した価格であると解される。

したがって、不動産取得税における「適正な時価」も、正常な条件の下に成立する当該不動産の取引価格、すなわち客観的時価と解すべきである。

（2）評価基準による評価と客観的時価との関係

ところで、台帳未登録不動産についての不動産取得税の課税標準額は、評価基準によることとされている（法73条の21第2項、388条1項）ところ、この規定の趣旨は、〔1〕不動産取得税が全国各地に多数存在する不動産の大量の取引の度に課税されるものであることから、取引対象とされている不動産の課税標準額を取引の都度、その不動産ごとに、

鑑定評価等により評価し算出するのは極めて煩雑であり、費用も莫大なものになるため、これを回避し、かつ簡易・迅速に課税処分を行う必要があること、〔2〕評価基準に形式的にあてはめて課税標準額を算出することとすれば、評価人や不動産の所在地の違いに左右されない平等かつ統一的な価額を算出することができること、〔3〕不動産取得税は固定資産税の前取りの性格を有するために評価基準を使用することが妥当であること等によるものと解される。

しかし、家屋の場合でいえば、評価基準は、多種多様に存在する個々の資材や施工の態様等のうち、標準的な構造・資材・施工量等を基準として決定されているものであり、建物の「適正な時価」を算出するために考慮すべき要素や条件を全て含むものではない。したがって、評価基準による評価が鑑定による評価に比べ正確性を欠くため、客観的時価からある程度解離していても、法が原則として課税標準額を評価基準により算出することとしている以上やむを得ないというべきであり、評価基準による評価と客観的時価とが一致しない場合も法律上当然予定されているものと考えられる。

以上によれば、「適正な時価」を客観的時価と解すると、評価基準による評価は鑑定による評価に比べ正確性を欠くことから、一義的に定め得る客観的時価と一致しない事態が生ずることとなり、そのような場合は、評価基準による評価は「適正な時価」とはいえないこととなる。しかし、課税処分の謙抑性の観点からは、評価基準による評価が「適正な時価」を下回る場合には納税者の利益となるから、これを違法とする必要まではないものの、「適正な時価」を上回る場合には、課税処分の謙抑性に反することとなり、法が評価基準に対し「適正な時価」の算定方法を委任した趣旨を全うしていないことになるから、評価基準による評価が客観的時価を上回る限度でこれを違法とせざるを得ない。

（3）課税標準額の違法性の判断

ア 上記2（1）のとおり、家屋の不動産取得税の課税標準額は、評価基準に基づき算出するものであるから、課税標準額が適法であるか否かは、〔1〕対象家屋の評価が評価基準に従って行われたか否か、〔2〕評価基準が一般的合理性を有するか否か、〔3〕評価基準による評価の基礎となる数値、すなわち標準評点数が賦課期日における適正な時価であるか否かにつき判断する必要がある。

なお、上記3（2）のとおり、評価基準による評価は、客観的時価と必ずしも一致するものではないものの、評価基準による評価が客観的時価を下回る場合には違法ではないが、客観的時価を上回る場合には、上記アの〔1〕ないし〔3〕が立証されたとしても、評価基準は法が「適正な時価」の算定方法を委任した趣旨を全うしていないことになるから、評価基準による評価が客観的時価を上回る限度で違法となる。

イ 以上を本件に則して検討するに、〔1〕上記2で認定したとおり、本件処分においては、本件建物の評価は平成6年度評価基準に従って行われたものと認められる。

また、〔2〕上記3（2）のとおり、評価基準は徴税事務の簡易、迅速、低廉の要請、各評価人の評価の均衡の要請、市町村間の評価の均衡の要請から統一的な基準を定めたもの

であるから、評価基準は制度として一般的合理性を有するものといえる。

さらに、〔3〕標準評点数が賦課期日における適正な時価であるか否かについて、原告は、平成7年度に取得した本件建物の評価に際して用いるべき適正な標準評点数は、同年1月の建築物価を基準として算出された平成9年度評価基準の標準評点数であり、平成6年度の評価基準による評価が平成9年度の評価基準による評価を上回る場合には、その限度において違法である旨主張する。

しかし、法349条1項ないし3項によれば、固定資産税の課税標準額は、基準年度においてはその年度の賦課期日における価格で課税台帳に登録されたものとし、第2年度及び第3年度の評価基準も、原則として基準年度の台帳登録価格とするとし、また、同条4項及び6項によれば、第2年度及び第3年度に新たに固定資産税を課することとなる固定資産税の課税標準額についても、基準年度の価格に比準する価格で課税台帳に登録されたものとするとしており、以上の規定の趣旨は徴税事務の簡易化、徴税額の安定化の点にあると解されることからすると、法は、原則として基準年度の課税標準額である価格を3年間据え置くこととしており、第2年度ないしは第3年度に新築された家屋についても、基準年度の評価基準を用いることとしているというべきである。そして上記2（1）で認定した事実によれば、ある基準年度の標準評点数は、当該基準年度の賦課期日の属する年の2年前の1月現在の東京都（特別区の区域）における物価水準により算定した工事原価に相当する費用に基づき算出されているため、第2年度以降は、次の基準年度における評価基準の方が客観的時価に近似しているということができるとしても、法は、適用されるべき基準年度の次の基準年度の標準評点数を、もともと適用されるべき基準年度の標準評点数に代替して、第2年度以降の課税標準額を算出するとの規定はないから、法がそのような取扱をすることまで求めているものとは解されない。

また、家屋は土地と異なり、土地公示価格のような客観的時価と同一の価格を志向する価格を算出する別個の制度はないため、標準評点数が賦課期日における客観的時価を超えているか否かは、第2及び第3年度の賦課期日においては判明しないから、第2及び第3年度においても基準年度の標準評点数を基礎として課税標準額を算出するより他に方法はない。

また、実際、平成9年度評価基準が完成したのは、本件処分後である平成8年10月24日であり（弁論の全趣旨）、本件処分時には平成9年度評価基準によることは不可能であったから、本件処分の適法性につき平成9年度の評価基準に基づいて検討することは相当ではないというべきである。

ウ さらに、原告は、本件建物の客観的時価の算出方法について、評点式評価法によって算出した額に、その間の建築物価水準の変動を加味したものとされるべきである旨主張する。しかし、法は、原則として「客観的時価」を評価基準に基づき算出することとしており（法73条の21第2項、388条1項）、評価基準とは全く別個の制度である建築物価水準の変動を加味するといった算出方法は、原告独自の見解であり、また建築物価水準は、

家屋建設前の予定額であって、客観的時価を正確に反映するものともいえないから、そのような価格を基準として課税標準額を算出することに特段の合理性は見出し得ず、原告の主張は採用できない。

エ また、原告は、物価水準による補正を一例として4号事件被告には標準評点数の適用について一定の裁量が認められており、建築物価の下落に鑑みて補正が可能であった旨主張する。しかし、法は課税標準額を評価基準に従って算出すべきとし、また上記2(1)イで認定したとおり物価水準による補正も通達により一義的に定められており、その他に建築物価の下落に鑑み個別的に標準評点数の補正を可能とする規定はないから、原告の同主張も採用できない。

(4) 本件建物の適正な時価について

ア 上記第1の3(3)イのとおり、本件処分が評価基準に従ったものであることが認められるが、課税標準額が客観的時価を上回る場合には本件処分は違法となるので、この点につき検討するに、本件建物の客観的時価は、鑑定の結果によれば、1億0947万円であることが認められ、これを覆すに足る証拠はないから、上記価格が本件建物の適正な時価であると認められる。

イ なお、原告は、鑑定の結果について争い、その中でも石及びタイル工事並びに土工事及び屋根工事の評価について争うので、以下この点について検討する。

(ア) 石及びタイル工事について

〔証拠略〕によれば、本件建物の石及びタイル工事においては、中国産御影石(花崗岩)が使用されていることが認められる。そして、鑑定の結果によれば、御影石貼りの評価は、〔1〕材料費が1平方メートル当たり8000円ないし1万円、〔2〕石工1人の1日の人件費が運搬費用、交通費等諸費用を加えて2万5000円ないし3万円、石工の1日当たりの施工面積が4ないし5平方メートルであることから1平方メートル当たりの貼り手間は5000円ないし7000円となり、〔3〕材料費と貼り手間を合わせた費用(工事単価)は、1平方メートル当たり50センチ角のもので1万6000円、60センチ角のもので1万5500円とされている。

これに対し、原告は、本件建物の工事において実際に要した費用等は、〔1〕材料費は1平方メートル当たり6500円、〔2〕石工1人当たりの1日の施工面積は10ないし20平方メートル、1平方メートル当たりの貼り手間は6500円、〔3〕工事単価は1平方メートル当たり1万2500円であった(〔証拠略])から、上記鑑定の結果は不当に高価であると主張し、これに沿う〔証拠略〕もある。

しかし、まず、〔1〕材料費については、証人Aは、本件建物建設当時は、原告以外に中国産御影石を輸入していた者がいなかったため、その価格は不明であるが、最近では国内で使用されるようになったため単価は6000円どころか4000円を切る状態になっている旨証言していること、材料費の記載のある工事契約書又は見積書のうち日付けの記載のあるものの日付けは(〔証拠略])、いずれも平成11年ないし13年のものであることか

らすると、上記契約書等の価格は、いずれも平成 11 年ないし 13 年における中国産御影石の材料費を示すものと認められ、これに上記証人 A の証言を合わせて考慮すると、本件建物の建築当時（平成 7 年）の中国産御影石の価格は平成 11 年ないしは 13 年の価格より高価であったことが推認される。そして原告は、本件建物の建築当時、中国産御影石を他の輸入業者等を利用せず自己輸入し、施工会社に卸しており、本件建物の建築に使用された中国産御影石もその一部であるが（〔証拠略〕）、海外から輸入された建築資材の価格には、輸入業者及び販売業者の利益が加算されるため、直接自己輸入した場合の単価より高額になることが通常であり、そうすると本件建物の建設に使用した中国産御影石の単価は客観的な時価よりも安価であったことが推認される。したがって、本件建物の建築当時、輸入業者及び販売業者を介した場合の卸値、すなわち客観的な時価は、8000 円ないし 1 万円であると評価するのが相当である。また、〔2〕貼り手間については、鑑定の結果によれば、1 平方メートル当たり 5000 円ないし 7000 円であるが、本件建物の建築において実際に掛かった費用も 6500 円であり、両者に有意な差異は認められない。

以上によれば、本件建物の石及びタイル工事における御影石貼りの価格については、鑑定の結果の方が適正な時価であると認められる。

（イ）土工事及び屋根工事について

原告は、土工事及び屋根工事につき、公共工事に用いられ、民間の建設物価より高価であると一般に評価されている建設物価や、本件建物の建設に実際に要した費用を基準にして、鑑定の結果が上記建設物価や建築費用より高いことから不当であると主張する。

しかし、上記建設物価は一般的な工事規模における建設費用の定価を示したものであり（〔証拠略〕）、本件建物の評価に当たり考慮されるべき施工量の多寡、異なる施工方法の採用等特殊な事情などは含まれていないと解されるので、これのみを基準として価格の高低を考えることは相当でない。また、「適正な時価」とは、上記のとおり、現実の取引価格から正常な条件とはみられない主観的特殊な条件を捨象して得られた価格であるところ、仮に原告の主張するとおり、仕様及び延床面積がほぼ共通である原告の店舗が全国に 360 余りあるとすると、本件建物の工事については、地域の事情に特に精通した地元の建設業者や原告から多数回請け負っていることから特に大幅な値引きが可能となるような建築業者が請け負ったものとも推認される（〔証拠略〕）。したがって、土工事及び屋根工事に実際に要した費用が鑑定の結果より安価であるとしても、それは上記のような原告固有の特殊な条件によるものである可能性もあるから、鑑定の結果が適正な価格ではないとは認められない。

ウ 以上によれば、本件建物の賦課期日における客観的な時価は 1 億 0947 万円であることが認められ、本件処分における課税標準額は 1 億 0857 万 1000 円であって、客観的な時価を下回ることが明らかであるから、本件処分は適法であり、他に同認定を覆すに足る証拠はない。

第2 5号事件

1 請求原因(1)については、当事者間に争いがない。

2 (1)原告は、本件裁決が理由不備であり違法であると主張するので、この点について検討する。

(2)争いのない事実及び証拠によれば、以下の事実が認められる(事実を認定するための証拠は適宜掲記したとおりである。)

原告が5号事件被告に提出した平成8年3月18日付け審査請求書([証拠略])には、審査請求の理由として、原告の営業店舗数は現在368店舗であり、その店舗の仕様及び延床面積はほぼ全店共通の仕様であり、課税標準額と実質取得額とは全店で0.8対1程度に推移していたが、本件処分においては課税標準額(1億0857万1000円)が実質取得額(9035万2543円)と逆転していることから、処分庁が評価した課税標準額が法的に算定されたものか非常に疑わしく、また、時価そのものが原告の購入価格であるという事実を踏まえ再審査を請求する旨の記載がある。

また、裁決書([証拠略])によれば、理由の1において事実関係の記載があり、理由の2において審査請求人の主張として、本件処分における本件建物に係る課税標準額は、審査請求人における本件建物の取得価格を大幅に超えており、法的に算定されたものかどうか非常に疑わしく納得できない、したがって本件処分は妥当性のある適正なものとは考えられないと記載され、理由の3において審査庁の判断として、(1)で新築建物の不動産取得税の課税標準額となるべき価格の決定に至る法的根拠が記載され、(2)において審査請求人は、本件処分における課税標準額は、審査請求人における本件建物の取得価格を大幅に超えており、法的に算定されたものかどうか非常に疑わしく課税標準額が過大であると主張するので、当審査庁において本件建物の検証を行ったところ、その結果は次のとおりであるとされ、本件処分と検証における評価額、課税標準額及び納付すべき税額、本件処分と検証との評価額、課税標準額及び納付すべき税額の増差額が一覧表にして記載され、最後に、本件処分における課税標準額は、検証における課税標準額を下回っていることから、審査請求人の主張には理由がない、と記載されている。

なお、本件裁決を行うに際しては、5号事件被告が、その職員をして、原告立会のもと、検証(行政不服審査法29条1項)を行っている。検証とは、審査庁が行う証拠調べ方法の一つであり、上記検証においては、審査庁である5号事件被告の職員が、本件建物を現地調査し、評価基準に基づき再度本件建物の課税標準額を算出しており、上記裁決書にその結果が記載されている([証拠略])。

(3)行政不服審査法41条1項において、裁決書に理由を付記することが要求されているのは、処分庁の判断の慎重、合理性を担保して、その恣意を抑制するとともに処分の理由を相手方に知らせて不服申立の便宜を与える趣旨にでたものと解されるから、その理由としては、請求人の不服の事由に対応してその結論に到達した過程を明らかにしなければならないものと解される(最高裁昭和37年12月26日第2小法廷判決・民集16巻1

2号2557頁、最高裁昭38年5月31日第2小法廷判決・民集17巻6号617頁）。

そこで検討するに、上記認定事実によれば、原告は審査請求の理由として、本件処分における課税標準額が、本件建物の取得価格を大幅に超えており、法的に算定されたものであるか疑わしく、課税標準額が過大であると主張していることが認められ、一方で裁決書には、検証の結果に基づき評価基準により再度算出した課税標準額が示されていることが認められる。したがって、裁決書においては、本件処分における課税標準額は検証の結果に基づき算定した課税標準額を下回っていることが明らかにされており、課税標準額が法的に算定されたものであり、かつ過大ではないことが示されており、原告の不服の事由に対応してその結論に到達した過程が明らかにされているというべきである。したがって、本件裁決の理由付記は十分であると認められ、裁決固有の瑕疵があるとは認められず、他に同認定を覆すに足りる証拠はない。

第3 結論

以上により、原告の本件請求は理由がないから、いずれも棄却することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法7条、民訴法61条を適用して主文のとおり判決する。

（裁判長裁判官 仙波英躬 裁判官 山口和宏 松本千恵子）