

論 説

固定資産の価格をめぐる攻撃防御の構造

— 行政裁量論の視点から —

馬場 陽
(弁護士)

目 次

はじめに

I 行政裁量論の概観

- 1 裁量とは
- 2 裁量の外枠
- 3 裁量行為と羈束行為の区別の相対性
- 4 羈束裁量
- 5 司法審査の手法
- 6 実体不審理
- 7 裁量基準
- 8 個別事情考慮義務

II 実定法にみる固定資産評価の裁量性

- 1 実定法の仕組
- 2 裁量の根拠

III 税法と裁量

- 1 税法学における裁量否定論
- 2 租税法主義と裁量否定論の関係

3 固定資産の価格の決定と裁量

4 裁量否定論への懐疑論

IV 最高裁判例にみる審理構造

- 1 最判平成15・6・26民集57巻6号723頁
- 2 最判平成15・7・18判時1839号96頁
- 3 最判平成17・7・11民集59巻6号1197頁
- 4 最判平成25・7・12民集67巻6号1255頁

V 攻撃防御構造の分析

- 1 攻撃防御構造の整理
- 2 攻撃防御構造の整理から見えてくるもの

VI その他の諸問題

- 1 2つの時価が論証された場合
- 2 R1ルートの展開可能性
- 3 立証責任論
- 4 勝訴判決の上限を画する訴訟行為

おわりに

はじめに

固定資産課税における価格の決定は、裁量行為であり⁽¹⁾、固定資産評価基準(昭和38年12月25日自治省告示第158号)(以下「評価基準」という)は、一種の裁量基準である。固定資産の価格をめぐる一連の最高裁判決が明らかにした判断枠組は、このことを暗黙の前提として思われる⁽²⁾。本稿は、このような視点から、固定資産の価格をめぐる攻撃防御の構造を分析する試みである。

検討の順序は、以下のとおりである。まず、Iで、行政法学における裁量論を概観する。次に、IIで、地方税法の規定を確認し、固定資産の評価において裁量が付与される理由を考察する。これをふまえて、IIIでは、固定資産の評価における裁量と税法学の通説である裁量否定論の関係を整理する。この整理の結

(1) シンポジウム「資産税の諸問題」租税法研究12号110頁〔阿部発言〕(1984年)参照。

(2) 田代滉貴「判批」法政研究82巻1号92-93頁(2015年)参照。

果、両者の間に衝突がないことが確認される。IVでは、固定資産の価格をめぐる一連の最高裁判決を概観する。そして、Vで、その攻撃防御の構造を整理する(V1)。その結果、固定資産の価格をめぐる一連の最高裁判決において裁量審査の審理構造がとられたことが確認される。このように、固定資産の価格の決定が裁量行為であるとすると、次に問題となるのは、最高裁が認める評価基準の拘束力と処分庁の個別事情考慮義務の関係である。これは、行政手続の文脈でいえば、処分庁は評価基準を離れて個別の価格形成要因をどこまで考慮することができ、あるいはしなければならぬか、という問題であり、訴訟の文脈でいえば、原告・被告は評価基準を離れて個別の価格形成要因をどこまで・どのような条件の下で主張立証できるのか、という問題である。この点について最高裁の態度を確認し、学説との分岐点を明らかにする(V2)。

最後に、VIで、派生する問題を取り上げる。

I 行政裁量論の概観

固定資産課税における価格の決定を裁量論の枠組で理解するためには、行政法学の成果を概観しておくことが有益である。裁量論は

行政法の基本問題であり、単純な整理を許さないが、議論の概要は、およそ次のとおりである。

1 裁量とは

立法府が行政府に認めた判断の余地を、裁量と言う⁽³⁾。裁量行使の場面に応じて、要件裁量・効果裁量の区別がある⁽⁴⁾。裁量を与えられた行政府には、「立法による基準の欠如している部分について案件ごとに必要な基準を補充しつつその判断を形成していく」⁽⁵⁾ことが期待される。

2 裁量の外枠

行政府の裁量を限界づけるものは、何よりも法律(根拠法)であるが、他にも、たとえば憲法がある⁽⁶⁾。また、裁量の枠内で法規命令が定立されたならば、法規命令は行政府を羈束する。このように、行政府は、法律の授権の範囲内においても羈束されることがある。この点を捉えて、裁量とは法の枠内における判断・行動の余地であるとか⁽⁷⁾、外部法の枠内で有する判断・行動の自由である⁽⁸⁾と説明される⁽⁹⁾。

(3) 宇賀克也『行政法概説I(第6版)』(有斐閣, 2017年)324頁参照。

(4) 宇賀・前掲注(3)327-328頁参照。

(5) 小早川光郎『行政法講義 下I』(弘文堂, 2002年)21頁。

(6) 山本隆司「日本における裁量論の変容」判例時報1933号13頁(2006年)は、特定の法規範を外側から羈束する典型として「基本権」を挙げる。もっとも、憲法(基本権)による制約は、法規範の内側の問題(解釈の問題)ということもできる(同14頁参照)。

(7) 阿部泰隆『行政法解釈学I』(有斐閣, 2008年)

362頁参照。

(8) 高木光「法規命令による裁量拘束」法学論叢172巻4・5・6号97頁(2013年)参照。

(9) 法律の枠外に行政権の自由な領域を想定できるか否かは1個の問題である。たとえば、法の「執行」と区別して「執政」という概念を認め、行政権にその全部又は一部を帰属させる見解があるが(野中俊彦ほか『憲法II〔第5版)』(有斐閣, 2012年)166頁[高橋和之]参照)、これと裁量の関係は不明である。宮田三郎『行政裁量とその統制密度(増補版)』(信山社, 2012年)4頁は、別物と整理する。

3 裁量行為と羈束行為の区別の相対性

裁量行為と羈束行為は概念上一応区別できるが、両者の間には「ただ程度の差異があるにすぎない」⁽¹⁰⁾。ほとんどの行政行為には裁量的側面と羈束的側面があり、裁量を論じる場合の真の問題は、「どのような点に裁量が認められるか、認められる裁量の広狭・程度はどのようなものかを、根拠法令の法的仕組みの個別具体的な解釈により明らかにすること」⁽¹¹⁾にある。

4 羈束裁量

立法府が行政府に判断を委ねているもののうち、「何が法であるかの裁量」を、羈束裁量と言う⁽¹²⁾。「何が法であるか」に関する行政府の判断は、通常、完全な司法審査に服する。羈束裁量は、司法審査の対象から除外される行政行為の範囲を特定するための技術的概念であったが⁽¹³⁾、現在では、あまり意味のないものとなっている⁽¹⁴⁾。

5 司法審査の手法

行政府の裁量行使について、裁判所は、裁量の逸脱又は濫用の有無を審査する（行政事件訴訟法30条）。その審査手法の中心にあるのが、判断過程審査である⁽¹⁵⁾。判断過程審査は、実体審査と区別されるもので、裁量処分に至る判断の過程に着目し、その合理性を審査する（審査手法の問題）。これと別次元に、審査密度の問題がある⁽¹⁶⁾。審査手法が論証主題の問題であるとすれば、審査密度は論証度の問題である⁽¹⁷⁾。

判断過程審査では、たとえば、処分庁が処分にあたり考慮すべき事項（価値）を適切に考慮したか、考慮すべきでない事項（価値）を過大に考慮していないか、それぞれの考慮要素を適正な重み付けをもって考量しているか、といった点が審査される⁽¹⁸⁾。

このような審査手法が選択されるのは、政策的・専門的・技術的問題については、「公益を実現するために関係する諸利益・知識・情報を決定にまとめあげる作業」⁽¹⁹⁾が必要だから

(10) 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957年）282頁。

(11) 櫻井敬子＝橋本博之『行政法（第6版）』（弘文堂、2019年）104頁。

(12) 櫻井＝橋本・前掲注(11)103頁。

(13) 田中・前掲注(10)284頁参照。

(14) 塩野宏『行政法Ⅰ〔第6版〕』（有斐閣、2015年）152-153頁、阿部・前掲注(7)366頁参照。

(15) 宇賀・前掲注(3)333頁、山本・前掲注(6)14-15頁参照。山本は、著しさの統制（いわゆる社会観念審査）も論証過程統制（判断過程審査）のヴァリエーションの1つと整理している。小早川光郎『行政法講義 下Ⅱ』（弘文堂、2005年）199頁も同じ。深澤龍一郎「裁量審査の密度と方法」法律時報90巻8号37頁（2018年）は、裁量行為のみならず羈束行為についてもこれが一般的審査方法ではない

かと述べる。

(16) 村上裕章「判断過程審査の現状と課題」法律時報85巻2号14頁（2013年）。深澤・前掲注(15)37頁も同旨か。

(17) 巽智彦「事実認定論から見た行政裁量論」成蹊法学87号107頁（2017年）参照。

(18) 東京高判昭和48・7・13行集24巻6・7号533頁（日光太郎杉事件）で注目され、最判昭和48・9・14民集27巻8号925頁（地方公務員分限処分事件）、最判平成8年3月8日民集50巻3号469頁（剣道受講拒否事件）、最判平成18・2・7民集60巻2号401頁等で確立された審査手法である。村上・前掲注(16)14頁は、判断過程審査の中にはこの他に合理性審査といわれる手法があるが、「両者の関係は不明確」とする。

(19) 山本・前掲注(6)12頁。

であるが、行政府も、専門的・技術的知見を外部から調達しており、能力的限界があることは議会や裁判所と変わらない²⁰⁾。そこで、これを役割分担と捉え、裁判所は処分庁の決定に対する監査機能を分担しているという考え方が、近時有力である²¹⁾。

6 実体不審理

判断過程審査によってある行政行為が取り消されたとしても、それは当該行政行為の結果が実体法上も違法であったことを意味しない。したがって、適切な判断過程をたどって同じ結論に達したならば、再度同一の処分を行うことは許される²²⁾。

7 裁量基準

裁量行使に当たり、裁量基準が存在する場合がある。裁量基準は処分庁が定めることもあれば、上級庁や他庁が定めることもある。かつて、最高裁は、最判昭和53・10・4民集32巻7号1223頁（マククリーン事件）において裁量基準の拘束力を否定したかに見えたが、裁量基準の拘束性を前提とするかのような判断も存在していた²³⁾。近時、最判平成27・3・3民集69巻2号143頁は、営業停止処分を受けた業者が営業停止の期間経過後に当該営業停

止処分の取消を求めた訴訟において、処分基準の定めるところによれば当該業者が当該営業停止処分を受けたことによって将来不利益を受ける可能性があるとして、訴えの利益を肯定した。その中で、最高裁は、（行政手続法）「12条1項に基づいて定められ公にされている処分基準は、単に行政庁の行政運営上の便宜のためにとどまらず、不利益処分に係る判断過程の公正と透明性を確保し、その相手方の権利利益の保護に資するために定められ公にされるものというべきである。したがって、……当該行政庁が……当該処分基準の定めと異なる取扱いをするならば、裁量権の行使における公正かつ平等な取扱いの要請や基準の内容に係る相手方の信頼の保護等の観点から、当該処分基準の定めと異なる取扱いをすることを相当と認めるべき特段の事情がない限り、そのような取扱いは裁量権の範囲の逸脱又はその濫用に当たる」と判示し、一般論として裁量基準の拘束性を認めた。学説でも、マククリーン事件の先例的価値を否定し²⁴⁾、あるいは立法者意思の違いを理由に²⁵⁾、一般論としては裁量基準の拘束性を肯定するものが多い²⁶⁾。

裁量基準がある場合の司法審査は、裁量基準の合理性、裁量基準適用の合理性という二

20) 山本・前掲注(6)12頁は、諸利益・知識・情報のまとめ上げが「裁判所だけでなく行政機関にとっても困難である」ことを指摘する。

21) 山本・前掲注(6)12-13頁参照。「裁量統制は、行政機関と裁判所、さらには原告私人が、法（律）規範を具体化する論証過程を、協働して追試的に検証する手続と考えられる」（同17頁）。深澤・前掲注(5)36頁は、羈束行為であっても異なるはず、とする。

22) 山本・前掲注(6)17-18頁、村上・前掲注(6)13頁参照。山本隆司『判例から探求する行政法』（有斐

閣、2012年）259頁は、これが「行政裁量の標準的な統制方法」とする。判断過程審査において判断結果の妥当性をも考慮要素とすべきか否かは1個の問題である。川神裕「裁量処分と司法審査」判例時報1932号16頁（2006年）参照。

23) たとえば、最判平成4・10・29民集46巻7号1174頁（伊方原発事件）。

24) 阿部・前掲注(7)391頁、山本・前掲注(6)16頁参照。

25) 深澤龍一郎『裁量統制の法理と展開』（信山社、2013年）128頁参照。

段階の合理性審査を経るのが通常である²⁶⁾。たとえば、最判平成4・10・29民集46巻7号1174頁(伊方原発事件)は、「右の原子炉施設の安全性に関する判断の適否が争われる原子炉設置許可処分の取消訴訟における裁判所の審理、判断は、原子力委員会若しくは原子炉安全専門審査会の専門技術的な調査審議及び判断を基にしてされた被告行政庁の判断に不合理な点があるか否かという観点から行われるべきであって、現在の科学技術水準に照らし、右調査審議において用いられた具体的審査基準に不合理な点があり、あるいは当該原子炉施設が右の具体的審査基準に適合するとした原子力委員会若しくは原子炉安全専門審査会の調査審議及び判断の過程に看過し難い過誤、欠落があり、被告行政庁の判断がこれに依拠してされたと認められる場合には、被告行政庁の右判断に不合理な点があるものとして、右判断に基づく原子炉設置許可処分は違法と解すべきである」(下線は筆者)とした。

ここでは、裁量基準の設定段階における基準策定者の裁量行使と、裁量基準によって拘束される処分庁の裁量行使が別個に審査の対

象とされている²⁸⁾。

8 個別事情考慮義務

裁量基準がある場合でも、処分庁は、具体的事案に応じて個別の事情を考慮する義務がある²⁹⁾。裁判所も、処分庁が個別事情を適切に考慮していなければ、裁量行使を違法と判断する。その意味で、裁量基準とは、判断過程における考慮要素の1つであり、その拘束力の程度は、「根本的には、行政裁量を付与した立法者の意思による」³⁰⁾。

個別事情考慮義務を完全に排除し、一律に適用しなければならぬ基準があるとすれば、それは法規命令であり、その定立には法律の委任を要すると考えられる³¹⁾。拘束力のレベルとして次の段階に位置するものとして、一定の場合に個別事情を考慮することは禁止されないものの、原則として一律に適用することが要求され、一律に適用されている限り処分が違法とならない裁量基準が存在しうかが議論されている³²⁾。一般論としては、立法府が行政府に裁量を付与した趣旨が必ずしも一律的な行政活動を排除するものでない場合であって³³⁾、例外事由までを含めて必要な考慮事項

26) その場合でも、法規命令ほど強い拘束力はもたないと理解するものが多い(山本隆司「行政裁量の判断過程審査」行政法研究14号23頁(2016年)参照)。具体的な相違は、裁量基準であれば個別事情考慮義務が認められるのに対し、法規命令であればこれが認められないという形で現れる。

27) 常岡孝好「行政裁量の手続審査の実体(下)」判例評論638号2頁(2012年)参照。

28) 山下竜一「裁量基準の裁量性と裁量規律性」法律時報85巻2号28頁(2013年)は、裁量基準を策定する裁量を「基準裁量」、裁量基準によって拘束される処分庁の裁量を「処分裁量」と呼んでおり、本稿もこれに倣う。

29) 阿部・前掲注(7)393頁、小早川・前掲注(5)25頁、

深澤・前掲注(25)152頁参照。

30) 深澤・前掲注(15)41頁。

31) これに対し、裁量基準は行政規則であり、法律の委任を要しないと整理するのが通説である(塩野・前掲注(14)118頁、宇賀・前掲注(3)293頁参照)。法規命令は、裁量行使に当たって一切の逸脱が許されない「外枠」であり、これとの関係で行政府に裁量は認められないから、裁量基準とは別物と解されている。本稿注(26)も参照。

32) これらの問題を包括的に取り扱った論考として、船渡康平「行政決定における裁量基準の適用と個別化の要請」東京大学法科大学院ローレビュー11号176頁(2016年)がある。

33) 深澤・前掲注(25)125-126頁参照。

が適切に組み込まれた裁量基準が存在し得るならば、基準外の個別事情を考慮することなく一律に適用することが許されよう³⁴⁾。もっとも、そのような強い拘束力をもつ基準は、法規そのものではないにしても法規に限りなく近い存在であるから、その定立には法律の委任が必要であるという見解も存在している³⁵⁾。

II 実定法にみる固定資産評価の裁量性

それでは、固定資産の評価はいかなる意味で裁量行為であるといえるのか。IIでは、地方税法の規定から裁量の存在を読み取り、固定資産の評価について裁量が与えられるべき根拠を考察する。

1 実定法の仕組

固定資産税の課税標準は、「当該土地又は家屋の基準年度に係る賦課期日における価格」で、「土地課税台帳等」又は「家屋課税台帳等」（以下、併せて「固定資産課税台帳」という）に登録されたものである（地方税法349条1項）。この「価格」は、「適正な時価をいう」（地方税法341条5号）。時価とは客観的交換価値であるとするのが判例であり³⁶⁾、通説である³⁷⁾。

この「適正な時価」が理論上一点に定まるか、一定の幅を持ち得るかは難問である。お

よそ市場に存在する取引は、その時点で存在する全条件を前提として、両当事者の主観的動機に基づいて行われるから、特定の条件を排除した「正常な条件の下に成立する取引」というものがどこかに存在しているわけではない。したがって、時価（客観的交換価値）とは存在しない架空の取引の価格であり、それを発見することは原理的に不可能である³⁸⁾。そうすると、時価は一定の幅を持つ概念あるいは複数の解を持つ概念と理解するほかない³⁹⁾。

市町村長（東京都特別区においては都道府県知事）は、固定資産評価員が地方税法409条に定める方法で評価を行い作成した評価調書に基づいて固定資産の価格を決定し、これを固定資産課税台帳に登録する（地方税法410条1項、411条1項）。前記のとおり、時価については一定の幅ないし複数の解があり得るにもかかわらず、その決定を市長村長の権限に委ねるのは、一定の枠の中での選択権の付与であり、このような処分庁の判断の余地を、通常、裁量という。

このとき、「固定資産の評価に関する事務に従事する市町村の職員は、総務大臣及び道府県知事の助言によつて、且つ、納税者とともにする実地調査、納税者に対する質問、納税者の申告書の調査等のあらゆる方法によつて、公正な評価をするように努めなければならな

34) 深澤・前掲注(25)125-126頁、常岡・前掲注(27)13頁（注132）、船渡・前掲注(32)205頁参照。早い段階でこれを指摘していたのは、阿部泰隆『行政裁量と行政救済』（三省堂、1987年）18頁である。

35) 船渡・前掲注(32)205-206頁参照。問題提起として、塩野・前掲注(14)118頁参照。

36) 最判平成15・6・26民集57巻6号723頁（本稿IV）等。

37) 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）762頁参照。

38) シンポジウム「租税法の基礎理論」租税法研究11号162頁【確井発言】（1983年）参照。

39) IV 4 (3)で見える最判平成25・7・12の千葉補足意見がこの見解をとる。田中治「相続税制の再検討」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』（法律文化社、2003年）45頁は、「理念的にはただ一点に決まるべきものかも知れないが、時価概念に多義性、不透明性が残る限り、これを望むことはできない」とする。

い」(地方税法403条2項)。この努力義務も、裁量の存在を前提としている。

これに先立って、総務大臣は「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」(評価基準)を定めて告示しなければならない(地方税法388条1項)。市町村長は、特別な場合を除き、この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から(地方税法403条1項)、その裁量は評価基準によって拘束されている。

この「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」がいかにあるべきかについても、当然、複数の見解があり得る。したがって、評価基準の策定に当たっては、複数の評価方法の無数の組合せの中から最も適当と考える組合せを選択する他に方法はない。地方税法は、この決定を総務大臣の判断に委ねている。

そして、評価基準を定めようとするとき、総務大臣は、地方財政審議会の意見を聴かななければならない(地方税法388条2項)。この意見は、地方財政審議会の裁量に属し、総務大臣の裁量を制約する。

2 裁量の根拠

固定資産の評価は専門的知識を要するが、総務大臣や市町村長の専門性は、地方財政審議会や固定資産評価員から調達されている。

これと同じように、議会や裁判所も外部から専門性を調達することは可能であり、実際にも、民事訴訟で不動産の時価が算定されることは多い。このように、専門家の協力が得られる限り、時価の算定能力において国会や裁判所が総務大臣や市町村長に劣るということとはできない。

そう考えると、やはり裁量の根拠は、「真の時価」の算定不可能性と「諸利益・知識・情報を決定にまとめあげる作業」の必要性に求めるべきであろう⁽⁴⁰⁾。固定資産の価格形成要因は個別の物件の実情により様々であるが、課税に当たっては、全国で評価の公平を保つ必要がある。そこで、どのようなときに何をどの程度考慮すべきか、多数の考慮要素に順位付けをしなければならない。その組合せは無数にあり、少なくとも現在の知見によって唯一の解を発見することは不可能である。そこで、地方税法は、この決定を行政府の裁量に委ね、複数の専門家組織・政府機関に権限を分散することによって、それぞれの恣意を抑制する仕組をとったものと考えられる⁽⁴¹⁾。

III 税法と裁量

固定資産の価格の決定が裁量行為であるとすると、税法学の通説である裁量否定論との関係が問題となる⁽⁴²⁾。

(40) 「諸利益・知識・情報を決定にまとめあげる作業」については、山本・前掲注(6)12頁参照。原田尚彦は、科学問題についても客観的に唯一の真正な結論があり、裁判官は極力実体判断を行うべきであるが、能力よりみて困難な場合があるという(原田尚彦「裁判と政策問題・科学問題」新堂幸司編代『講座 民事訴訟① 民事紛争と訴訟』(弘文堂、1984年)178頁参照)。これに対し、時価の算定は架空の取引における価格を割り出す作業であ

り、原理上「唯一の真正な結論」は存在しないというのが本稿の立場である。

(41) シンポジウム・前掲注(1)110頁〔阿部発言〕が裁量拘束という視点で固定資産の評価制度を整理する。確井光明「固定資産の評価に関する不服の審査」法科大学院論集14号176頁(2014年)も、評価基準は市町村長に一定範囲の裁量を認めているとする。

1 税法学における裁量否定論

たとえば、金子宏は、次のように述べて課税庁の要件裁量を否定する。

「不確定概念にも、2種類のものがあることに注意する必要がある。1つは、その内容があまりにも一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や濫用をまねくおそれのあるものである。……租税法規が、このような不確定概念を用いた場合には、その規定は課税要件明確主義に反して無効であると解すべきであろう。これに対し、いま1つは、中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確にしうるものである。したがって、それは租税行政庁に自由裁量を認めるのではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法の解釈問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であると解される」⁴²⁾。

また、金子は、次のように述べて課税庁の効果裁量を否定する。

「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減

免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。これを合法性の原則と呼ぶが、この原則は、租税法律主義の手続法的側面であり、わが国においても戦前から一貫して判例上承認されてきた」⁴⁴⁾。

2 租税法律主義と裁量否定論の関係

このように、税法学の通説は、課税庁の要件・効果裁量を否定してきたが⁴⁵⁾、これまでも、税務行政過程に一切の裁量が認められなかったわけではない。たとえば、下級審裁判例の中には、税の徴収の場面において課税庁の裁量を肯定したものが存在しており⁴⁶⁾、学説も、課税庁が法律の授權の範囲内において自らの判断で課税要件を定立することは禁止していない⁴⁷⁾。そうすると、個別の問題について裁量が認められるか否かを検討するには、裁量否定論の意味するところを明らかにし、その議論の射程を確認しておく必要がある。

これについては、裁量否定論の根拠とされる租税法律主義の内容から検討すべきである。

租税法律主義は、第1に、国民の税負担は国民が決めるという民主主義的要請として現れた。これは、すべて課税は法律に根拠を持たなければならないという課税要件法定主義

42) 田代・前掲注(2)93頁も、「租税法律主義、とりわけ課税要件明確主義を前提とすれば、課税処分要件規定において、行政の裁量の余地を認めることは原則として許されない。だとすれば、本判決のように評価基準を裁量基準かのように理解した場合、課税標準たる登録価格の算定にあたって市町村に裁量を認めることになり、租税法律関係の観点から問題だといえよう。」と指摘している。相続財産の評価について同様の問題意識を述べたものとして、田中・前掲注(39)55頁参照。

43) 金子・前掲注(37)86頁。

44) 金子・前掲注(37)87頁。

45) 岡村忠生ほか『ベーシック税法〔第7版〕』（有斐閣、2013年）33-34頁〔岡村忠生〕、谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）34頁参照。

46) 東京地判平成29・6・27判タ1462号74頁。金子・前掲注(37)85頁も、「租税手続法分野では、徴収緩和のために自由裁量を認める必要があることが少なくない」とする。

47) 金子・前掲注(37)82頁参照。

として具体化される。この観点からは、たとえば行政府に裁量を認めたとしても、それが（白紙的でない）法律の授権の範囲内にとどまる限り、租税法律主義への抵触を生じない⁴⁸。

租税法律主義は、第2に、国民の予測可能性の保障という自由的要請を含意する。これは、国民が自由に経済活動を行うためには、あらかじめ課税要件が明確にされていなければならないという課税要件明確主義として具体化される。この観点からは、たとえば行政府の裁量行使によって課税要件が決定されたとしても、それが明確であり、かつ公にされている限り、国民の予測可能性を害することはなく、したがって租税法律主義への抵触を生じない。

このようにして明確に定められた課税要件が充足されたとき、租税債務関係は、自動的かつ一義的に定まる。これは、租税法規の解釈と課税要件事実の認定が全面的に司法審査に服することに加えて、租税債務が法定債務であり、課税要件の充足によって法律上当然に成立することの帰結である（租税債務関係説）⁴⁹。このとき、課税庁は、租税債権の存否について判断の余地を持たず、また租税法規に羈束されるから、租税の減免についても判断の余地を持たない。これが、課税庁に裁量がないということの具体的な意味である⁵⁰。

3 固定資産の価格の決定と裁量

裁量否定論の意味がこのようなものである

とすれば、これは、課税要件が一義的に定まった後の税務行政を問題にしており、行政府が法律の授権の下で課税要件を明確化していく過程までを射程に収めてはいない。固定資産税の課税標準は、賦課期日における固定資産の価格であって、固定資産課税台帳に登録されたものである（地方税法349条1項）。時価が原理上一点に定まらない概念であるとするならば、登録価格の決定は、時価の中から一点を選択することによって課税標準を定める行為である。そうすると、選択された価格が地方税法にいう時価の範囲内にあり、かつ明確性が担保されている限り、伝統的裁量否定論は市町村長の判断余地を否定しないものと思われる。

4 裁量否定論への懐疑論

以上に対し、芝池義一は、租税法規の解釈・適用においても裁量否定論の妥当性を疑問視する⁵¹。芝池によれば、課税要件の充足によって租税債務が当然に成立するという発想は、課税庁の処分を介さずして税額が確定する制度と親和する。しかし、たとえば申告納税の場合でも、課税庁は納税者の申告を内部的に審査しており、これに誤りが無いことを認定する行政活動を行っている。申告に誤りが無い旨の通知をしないのは、手続の省略であり、適正手続に反する。そう考えると、租税債務関係説は制度の欠陥と結びついた理論である⁵²。このような思考から、芝池は、租税債務

48) 課税要件法定主義を補完するものとしての課税要件明確主義（「行政権による恣意的な課税を許さない程度に課税要件を明確に法律で定めなければならない」という要請）（佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）61頁参照）もここに含める。

49) 谷口・前掲注(45)30頁、13-14頁参照。

50) 谷口・前掲注(45)34頁、馬場陽「租税争訟における和解」税法学574号182頁（2015年）参照。

51) 芝池義一「税法と行政法」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）1頁参照。

を確定させる課税庁の権限を正面から認め、不確定法概念の解釈に当たっては、課税庁の政策的判断の余地を認めざるをえない場面があるのではないかと問題提起する⁵³。芝池の問題意識を共有できるか否かは、租税債務関係説への懐疑を共有できるか否かにかかっている⁵⁴。芝池説の当否を論じることは租税債務関係説の当否を論じることであり、筆者の能力の及ぶところではないので、本稿では、伝統的裁量否定論によっても固定資産評価における裁量是否定されないという点を確認するととどめ、論を先に進めることとする。

IV 最高裁判例に見る審理構造

固定資産の価格をめぐる一連の最高裁判決は、Iで見た裁量審査の枠組みを暗黙の前提としている。この点をVで論じる準備作業として、IVで、4つの最高裁判決を概観する。

1 最判平成15・6・26民集57巻6号723頁

最判平成15・6・26は、固定資産の「適正な時価」とは「正常な取引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」とした上で、「土地課税台帳等に登録された価格が賦課期日における当該土地の客観的な交換価値を上回れば、当該価格の決定は違法となる。」〔判旨I〕とした。また、同判決は、「評価基準に定める市街地宅地評価法は、標準宅地の適正な時価に基づいて所定の方式に従って各筆の宅地の評価をすべき旨を規定するところ、これにのっとって算定される当該宅地の価格が、賦課期日における客観的な交換価値を超えるものではないと推認することができるためには、標準宅地の適正な時価として評定された価格が、標準宅地の賦課期日における客観的な交換価値を

上回っていないことが必要である。」〔判旨II〕と述べて、対象土地の価格の決定の一部は違法であるとした（上告棄却）。

評価基準に定める市街地宅地評価法に一般的合理性があるときは、特別の事情がない限りこれによって算定した宅地の価格はその適正な時価を超えるものではないと推認される。これを前提に⁵⁵、〔判旨II〕は、「標準宅地の適正な時価」に基づく評価でない点で評価基準による評価とはいえない（したがって、上記推認が働かない）ことを述べている⁵⁶。

評価基準の意義については、〔判旨I〕と〔判旨II〕の間で次のように述べる。「法は、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を自治大臣の告示である評価基準にゆだね（法三八八条一項）、市町村長は、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と定めている（法四〇三条一項）。これは、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、固定資産の価格は評価基準によって決定されることを要するものとする趣旨であるが、適正な時価の意義については上記のとおり解すべきであり、法もこれを算定するための技術的かつ細目的な基準の定めを自治大臣の告示に委任したものであって、賦課期日における客観的な交換価値を上回る価格を算定することまでも

52) 芝池・前掲注(51)12-14頁参照。

53) 芝池・前掲注(51)7頁参照。

54) 馬場・前掲注(50)182頁（注50）参照。

55) 阪本勝「判解」最高裁判所判例解説 民事篇 平成15年度（上）（法曹会、2006年）374頁参照。

56) あるいは、「特別の事情」があることを述べたという読み方もできなくはない。

ゆだねたものではない。』

2 最判平成15・7・18判時1839号96頁

最判平成15・7・18は、評価基準に定める総合比準評価の方法が再建築費の算定方法として一般的な合理性があり、その評点一点当たりの価額も一般的な合理性に欠けるところはないこと、評価基準が定める経年減点補正率は、同種の家屋についての通常の維持管理がされた場合の減価の手法として一般的な合理性があることを認定した上で、「そうすると、伊達市長が本件建物について評価基準に従って決定した前記価格は、評価基準が定める評価の方法によっては再建築費を適切に算定することができない特別の事情又は評価基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情の存しない限り、その適正な時価であると推認するのが相当である。』〔判旨Ⅲ〕とした。

本判決は、納税者が時価を立証するために提出した鑑定書（乙山鑑定書）について、次のように述べている。「乙山鑑定書が採用した評価方法は、評価基準が定める家屋の評価方法と同様、再建築費に相当する再調達原価を基準として減価を行うものであるが、原審は、乙山鑑定書の算定した本件建物の一㎡当たりの再調達原価及び残価率を相当とする根拠を具体的に明らかにしていないため、原審の前記説示から直ちに上記特別の事情があるということとはできない。そして、原審は、上記特別の事情について他に首肯するに足りる認定説示をすることなく、本件建物の適正な時価が2,606万円程度を超えるものではないと判断したものであり、その判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある」。

〔判旨Ⅲ〕の論理は、最判平成21・6・5裁

時1485号5頁でも確認されている。市街化区域農地、原野、雑種地の評価が争われた事案で、原審は、評価基準所定の評価方法は一般的な合理性を有するとしながらも、係争物件を含む区域は市街化区域としての実態を備えておらず、評価基準所定の評価方法によって評価することの合理性を維持できないとした。その上で、原審は、評価基準所定の評価方法により決定した価格はいずれも「適正な時価」を上回るとして、審査決定の取消を命じた。これに対し、最高裁は、「市街化区域農地に対して課する固定資産税の課税標準となるべき価格については、当該市街化区域農地とその状況が類似する宅地の固定資産税の課税標準とされる価格に比準する価格によって定められるべき旨を規定している」から、「評価基準所定の市街化区域農地の評価方法は、……市街化区域農地の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ということができ……評価要領……の定める市街化区域農地の評価方法は、評価基準の定めを具体化するものとして一般的な合理性があるということができる。」「そうすると、西宮市長が決定した本件各市街化区域農地の前記各価格は、評価基準及び評価要領に従って決定されたものと認められる場合には、それらの定める評価方法によっては本件各市街化区域農地の価格を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、その適正な時価であると推認するのが相当である。」と述べている（原野及び雑種地についても同様の枠組で判断をしている）。いずれも事例判断である。

3 最判平成17・7・11民集59巻6号1197頁

最判平成17・7・11は、登録価格が「適正

な時価」を上回るという原審の認定を前提に、審査決定を全部取り消した原判決を一部取消し、審査決定の一部取消を命じたものである。最高裁は、審査決定の実体法上の適法要件について、次のように述べている。

「土地課税台帳等に登録された基準年度の土地の価格についての審査決定の取消訴訟においては、審査決定の実体上の適法要件として、固定資産評価審査委員会の認定した価格が基準年度に係る賦課期日における当該土地の適正な時価又は評価基準によって決定される価格（以下、両者を併せて「適正な時価等」という。）を上回るものでないかが、審理され、判断される」〔判旨Ⅳ〕。

「土地課税台帳等に登録された基準年度の土地の価格についての審査決定の取消訴訟において、裁判所が、審理の結果、基準年度に係る賦課期日における当該土地の適正な時価等を認定し、固定資産評価審査委員会の認定した価格がその適正な時価等を上回っていることを理由として、審査決定を取り消す場合には、納税者が、審査決定の全部の取消しを求めているか、その一部の取消しを求めているかにかかわらず、当該審査決定のうちその適正な時価等を超える部分に限りこれを取り消せば足りるものというべきである」〔判旨Ⅴ〕⁶⁷⁾。

本判決は、固定資産評価審査委員会の認定した価格が「土地の適正な時価」を上回るという理由（最判平成15・6・26〔判旨Ⅰ〕）によって審査決定を取り消しているから、〔判旨Ⅳ〕のうち「評価基準によって決定される価格」を上回るものでないかが審理されると述べる部分は傍論である。

4 最判平成25・7・12民集67巻6号1255頁
前記1ないし3の最高裁判決の論理を総合

したのが、最判平成25・7・12である。

(1) 判旨

ア まず、最高裁は、「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」と解した上で、最判平成15・6・28の〔判旨Ⅰ〕を確認した。いわく、「土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格が同期日における当該土地の客観的な交換価値を上回れば、その登録価格の決定は違法となる」〔判旨Ⅵ〕。

イ 次に、最高裁は、最判平成17・7・11で傍論的に示されていた〔判旨Ⅳ〕を一般化し、「土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格が評価基準によって決定される価格を上回る場合には、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か否かにかかわらず、その登録価格の決定は違法となるものというべきである。」とした〔判旨Ⅶ〕。

ウ さらに、最高裁は、最判平成15・7・18で事例判断として示されていた〔判旨Ⅲ〕の論理を、次のように一般化した。「地方税法は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たものであること等からすると、評価対象の土地に適用される評価基準の定める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あり、かつ、当該土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格がその評価方法に従って決定された価格を上回るものでない場合には、その登録価格は、

⁶⁷⁾ 同様の見解は、すでに阪本・前掲注65373頁で示されていた。

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の存しない限り、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ものではないと推認するのが相当である。〔判旨Ⅷ〕

エ その上で、次のように総括している。「以上に鑑みると、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（上記イの場合）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（上記ウの推認が及ばず、又はその推認が覆される場合）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（上記アの場合）であるといえることができる。」〔判旨Ⅸ〕

このように述べた上で、本件敷地登録価格につき、原審が行った適正な時価との多寡についての審理判断とは別に、上記エ①②の場合に当たるか否かについての審理判断が必要であるとして、審理不尽により原判決を一部破棄し、審理を原審に差し戻した。

(2) 評価基準の意義

最判平成25・7・12は、評価基準について、次のように述べている。「地方税法は、固定資産税の課税標準に係る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を総務大臣（平成13年1月5日以前は自治大臣。以下同じ。）の告示に係る評価基準に委ね（388条1項）、市町村長は、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と定めている（403条1項）。これは、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、固定資産の価格は評価基準によって決定されることを要するものとする趣旨であると解され……、これを受けて全国一律に適用される評価基準として昭和38年自治省告示第158号が定められ、その後数次の改正が行われている。これらの地方税法の規定及びその趣旨等に鑑みれば、固定資産税の課税においてこのような全国一律の統一的な評価基準に従って公平な評価を受ける利益は、適正な時価との多寡の問題とは別にそれ自体が地方税法上保護されるべきものといえることができる。」

(3) 補足意見

同判決には、千葉勝美裁判官の補足意見がある。

「1 ……土地の所有名義人が、自ら独自に提出した鑑定意見書等に基づき、その時価となるべき価格を算出して（以下、この価格を「算出価格」という。）、法廷意見の述べる『特別の事情』（又は評価基準の定める評価方法自体の一般的な合理性の欠如）の主張立証を経ずに、上記の適正な時価を直接主張立証することにより、当該算出価格が評価基準の定める評価方法に従って決定された登録価格を下回るとして、当該登録価格の決定を違法とすることができるかが一応問題となろう。」

2 上記の『適正な時価』とは、正常な条件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が、これは評価的な概念であり、その鑑定評価は、

必ずしも一義的に算出され得るものではなく、性質上、その鑑定評価には一定の幅があり得るものである。したがって、鑑定意見書等によっていきなり登録価格より低い価格をそれが適正な時価であると摘示された場合、その鑑定意見書等による評価の方法が一般に是認できるもので、それにより算出された価格が上記の客観的な交換価値として評価し得るものと見ることができるときであったとしても、当該算出価格を上回る登録価格が当然に適正な時価を超えるものとして違法になるということにはならない。当該登録価格が、評価基準の定める評価方法に従ってされたものである限り、特別の事情がない限り（又はその評価方法自体が一般的な合理性を欠くものでない限り）、適正な時価であるとの推認が働き（……）、これが客観的な交換価値であることが否定されることにならないからである。

3 そもそも、このような算出価格が当該登録価格を下回る場合、それだけで、上記の適正な時価であることの推認が否定されて登録価格の決定が違法となるのであれば、課税を行う市町村の側としては、このようにして所有名義人から提出される鑑定意見書等が誤りであること、算出方法が不相当であること等を逐一反論し、その点を主張立証しなければならなくなり、評価基準に基づき画一的、統一的な評価方法を定めることにより、大量の全国規模の固定資産税の課税標準に係る評価について、各市町村全体の評価の均衡を確保し、評価人の個人差による不均衡を解消することにより公平かつ効率的に処理しようとした地方税法の趣旨に反することになる。

4 実際上、登録価格が算出価格を上回ることにより、登録価格が上記の客観的な交換価値を上回る場合というのは、評価基準の定

める評価方法によることが適当でないような特別の事情がある場合に限られる。このような特別の事情（又はその評価方法自体の一般的な合理性の欠如）についての主張立証をしないまま独自の鑑定意見書等を提出したところで、その意見書の内容自体は是認できるのであったとしても、それだけでは当該登録価格が適正な時価であることの推認を覆すことにはならないのであって、登録価格の決定を違法とすることにはならない。

（なお、実際上は、このような特別の事情の存否が争われている場合でも、評価基準の定める評価方法自体が不相当であるというのではなく、評価方法の当てはめの適否（……）の問題として処理すべきであることが多いものと思われる。また、仮にこのような特別の事情があると認められる場合には、課税を行う市町村の側としては、登録価格が適正な時価を超えていないことの主張立証をする必要が改めて生ずることになる……）

5 したがって、土地の所有名義人が、独自の鑑定意見書等の提出により適正な時価を直接主張立証し登録価格の決定を違法とするためには、やはり、その前提として、評価基準の定める評価方法によることができない特別の事情（又はその評価方法自体の一般的な合理性の欠如）を主張立証すべきであり、前掲最高裁平成15年7月18日第二小法廷判決もこの考えを前提にしているものと解される。」

V 攻撃防御構造の分析

1 攻撃防御構造の整理

上記各最高裁判決から読み取ることができ、攻撃防御の構造は、次のようなものである。

(1) 処分の適法要件

取消訴訟の訴訟物は処分の違法性一般である。固定資産の評価を争う取消訴訟の場合は審査決定の違法性一般であり（一部取消を求める場合も同じ）⁵⁸⁾、これと表裏の関係にある審査決定の適法要件は、〔Ⅰ〕「登録価格が賦課期日における適正な時価を上回らないこと」（判旨Ⅰ・Ⅳ・Ⅵ参照）、〔Ⅱ〕「登録価格が評価基準によって決定される価格を上回らないこと」（判旨Ⅳ・Ⅶ参照）の2点である⁵⁹⁾。原告が請求原因において特定すべき審査決定の違法性も、上記〔Ⅰ〕〔Ⅱ〕に対応する。固定資産の評価を争う取消訴訟においては被告が処分の適法性を論証する責任を負うとの理解を前提とすれば⁶⁰⁾、最初に設定される論証主題は、処分の適法要件〔Ⅰ〕〔Ⅱ〕である。

〔判旨Ⅷ〕が述べるのは、適法要件〔Ⅱ〕を満たせば、「評価基準に定める……評価法の一般的な合理性を媒介として」⁶¹⁾適法要件〔Ⅰ〕の充足が推認される、ということである。したがって、被告は、抗弁の中で適法要件〔Ⅱ〕を基礎付ける事実を主張立証し、同時に、（〔Ⅱ〕を〔Ⅰ〕へと媒介する）「評価基準の一般的な合理性」を基礎付ける事実を主張立証することによって、適法要件〔Ⅰ〕の論証を果たすことになる。

〔判旨Ⅸ〕によれば、適法要件〔Ⅰ〕を基礎付けるに当たり「評価基準の一般的な合理性」に依拠することができないとき（評価基準に定める「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）、被告は、当該登録価格が「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」らないことを主張立証することによって、適法要件〔Ⅰ〕を基礎付けることができる。その場合でも、処分の適法要件は〔Ⅰ〕と〔Ⅱ〕であるから、被告は、〔Ⅱ〕を基礎付ける事実を同時に主張立証しなければならない。

(2) 抗弁以下の整理

抗弁以下の攻撃防御構造は、以下のようになる⁶²⁾。

被告は、抗弁（E1）として、次の①②をいづれも論証しなければならない。①当該登録価格が、当該固定資産に適用される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（適法要件〔Ⅱ〕）、②上記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こと（適法要件〔Ⅰ〕）。

原告は、再抗弁（R）として、①ないし③のいづれかを論証する。（R1）①当該登録価格が、当該固定資産に適用される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こと（適法要件〔Ⅱ〕に対応）、（R2）②上記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しないものであること（適法要件〔Ⅰ〕に対応）、（R3）③上記評価方法によっては適正な時価を適切に算定

58) 増田稔「判解」最高裁判所判例解説 民事篇 平成17年度（下）（法曹会、2008年）353頁参照。

59) 阪本・前掲注55)373頁。

60) 貝阿彌亮「地方税（固定資産の登録価格に係る不服の訴訟）」定塚誠編『行政関係訴訟の実務』（商

事法務、2015年）203頁参照。

61) 阪本・前掲注55)374頁参照。

62) 以下の整理は貝阿彌・前掲注60)特に203-211頁に負うところが大きい、整理の結果は必ずしも同一でないこととお断りしておく。

することのできない特別の事情が存すること（適法要件〔I〕に対応）。

このとき、原告は、②又は③の論証に加えて、④当該登録価格が当該固定資産の客観的な交換価値を上回ること（適法要件〔I〕に対応）を論証する必要があるか⁶³。一見すると、〔判旨Ⅸ〕は、これを肯定しているかのように読める⁶⁴。しかし、被告が処分の適法要件〔I〕〔II〕を論証しなければならないとすれば（前記(1)参照）、②又は③の論証によって適法要件〔I〕の推認が崩れているときに、さらに原告に④の論証を要求する理由はない。したがって、原告は、②又は③をそれぞれ単独で論証すればよく、②又は③が認められるときは、被告において、③当該登録価格が当該固定資産の客観的な交換価値を上回らないこと（適法要件〔I〕）を論証しなければならないと解すべきである（千葉補足意見4の括弧書も参照）。このルートが顕れるのは、通常、原告が②又は③の論証に成功した場合である。しかし、理論上は、被告が（E1）で②の論証を断念し、②又は③の論証があることを前提として③の論証に入ることも許される⁶⁵。

それでは、この被告の③の論証を、抗弁と整理すべきか、再々抗弁と整理すべきか。千葉補足意見を要約すれば、原告は、まず「評価基準の定める評価方法によることが適当でないような特別の事情」（②・③）を論証しな

ければならないが、これは③の論証に入る前の被告にも当てはまる。というのも、評価基準は、他の誰でもなく処分庁の裁量を拘束するから、評価基準によらない評価を正当化しようとするのであれば、先に被告がその必要性を論証しなければならないと考えられる⁶⁶。したがって、原告が②・③の論証を迂回できないように、被告もまた、②・③を迂回して③を論証することは許されない。そのように考えると、被告は、③を論証する前提として、評価基準によることができない事情、すなわち②又は③を根拠づける事実を自ら主張立証しなければならない。このように、原告も被告も②・③の論証を迂回することが許されないとすれば、③を②・③に続く再々抗弁と見る余地も十分ある。この場合、③は②・③の効果を覆滅し、（E1）（①+②）の効果を復活させるものと理解することになる。しかし、①+②の効果はあくまでも適法要件〔I〕（「登録価格が賦課期日における適正な時価を上回らないこと」という法的評価の推定⁶⁷（ないし擬制⁶⁸）である。これに対し、③は①+②からの推定（ないし擬制）を前提とせず、直接に適法要件〔I〕を論証する攻撃防御方法である。極めて微妙な問題ではあるが、③は、②と必ずしも両立せず、①+②とは独立に処分の正当性を基礎付ける主張と解すべきである。そこで、本稿では、③を（E1）とは別の抗弁の構成要素と整理する。その場合の要

63 その場合、（R2）の要件事実は②+④、（R3）の要件事実は③+④となる。

64 この整理は、裁量審査においては原告が裁量の逸脱・濫用を基礎付ける事実を主張・立証しなければならないという理解（後記Ⅵ3(1)参照）と親和的である。

65 貝阿彌・前掲注60)204頁参照。

66 最判平成27・3・3民集69巻2号143頁参照。

67 今出川幸寛「法律上の評価推定」伊藤滋夫編『商事法の要件事実』（日本評論社、2015年）242頁、伊藤滋夫『要件事実の基礎〔新版〕』（有斐閣、2015年）112頁参照。

68 山本克己「事案解明義務」法学教室311号92頁（2006年）参照。

件事実は、(E2) ①+②+③, (E3) ①+③+③である⁶⁹。

被告が③の論証に成功した場合、原告は、④当該登録価格が当該固定資産の客観的な交換価値を上回ることを論証する。①+②+③を抗弁(E2), ①+③+③を抗弁(E3)とする直前の整理に従えば、これは再抗弁(R)となる。

(3) 規範的要件

原告が①について、被告が①について、文字通り「主張立証する」⁷⁰ことが可能であるとすれば、①と①は両立する主張である(だからこそ、抗弁・再抗弁の関係に立つ)。このような整理が可能であるためには、①と①はいずれも規範的要件であり、評価根拠/障害事実を要件事実と考える必要がある。②と②、③と④についても同じである。

時価の評価は事実認定であると言われるが、時価は事実として存在しているわけではなく、

人の評価として存在する⁷¹。また、登録価格が時価より「高いか」「低い」も、評価の問題である。したがって、(i)当該登録価格が、当該固定資産に適用される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かどうか(上回るかどうか)、(ii)上記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かどうか(有しないかどうか)、(iii)当該登録価格が当該固定資産の客観的な交換価値を上回らないかどうか(上回るかどうか)は、いずれも規範的要件である⁷²。弁論主義が適用されるのもこれらの事実についてであり、裁判所は、当事者が主張する時価には拘束されない。

(4) ブロック・ダイアグラム

以上をブロック・ダイアグラムに整理すると、図表のとおりである⁷³。

69) ③を再々抗弁と整理した上で、②・③の摘示を要件事実の「せり上がり」と整理することも考えられる(財産評価基本通達との関係で、今村隆「税法における『価格』の証明責任」石島弘ほか編『納税者保護と法の支配』[信山社, 2007年] 324頁がそのような説明を試みる)。しかし、「せり上がり」の本来の意味は、ある攻撃防御方法Aの主張が同時にAに対して抗弁的に働く攻撃防御方法Bの主張を含む場合に、さらに再抗弁的に働く要件事実CをAの内容として主張せざるを得なくなることを言う(司法研修所編『増補 民事訴訟における要件事実 第一巻』[法曹会, 1989年] 62-64頁参照)。たしかに、②・③は、(E1)に対して抗弁的に働く攻撃防御方法Bに当たるといえることはできるが、(E1)の主張が同時に②・③を内包するわけではなく、③を主張するためには②・③を主張せざるを得ないというに過ぎない。「せり上がり」はこれと反対で、②・③の存在が必然的に明らかになるために③までを主張せざるを得ないと

いうものである。したがって、仮に③を再々抗弁と整理する場合でも、これは厳密な意味での「せり上がり」ではない。②を構成する各事実がそれだけで評価基準の一般的合理性を基礎づけ得ないときは、(E1)は主張自体失当である(司法研修所編・前掲書36頁参照)。このとき、被告が③を主張しなければならないのは、②が論証できないからであり、①+②に②が内包されている(再抗弁が成り立つ)からではない。もちろん、②の論証失敗と②の論証成功が意味するところは本来同じであると考え、この場合も含めて「せり上がり」を定義し直すことは、可能であろう。

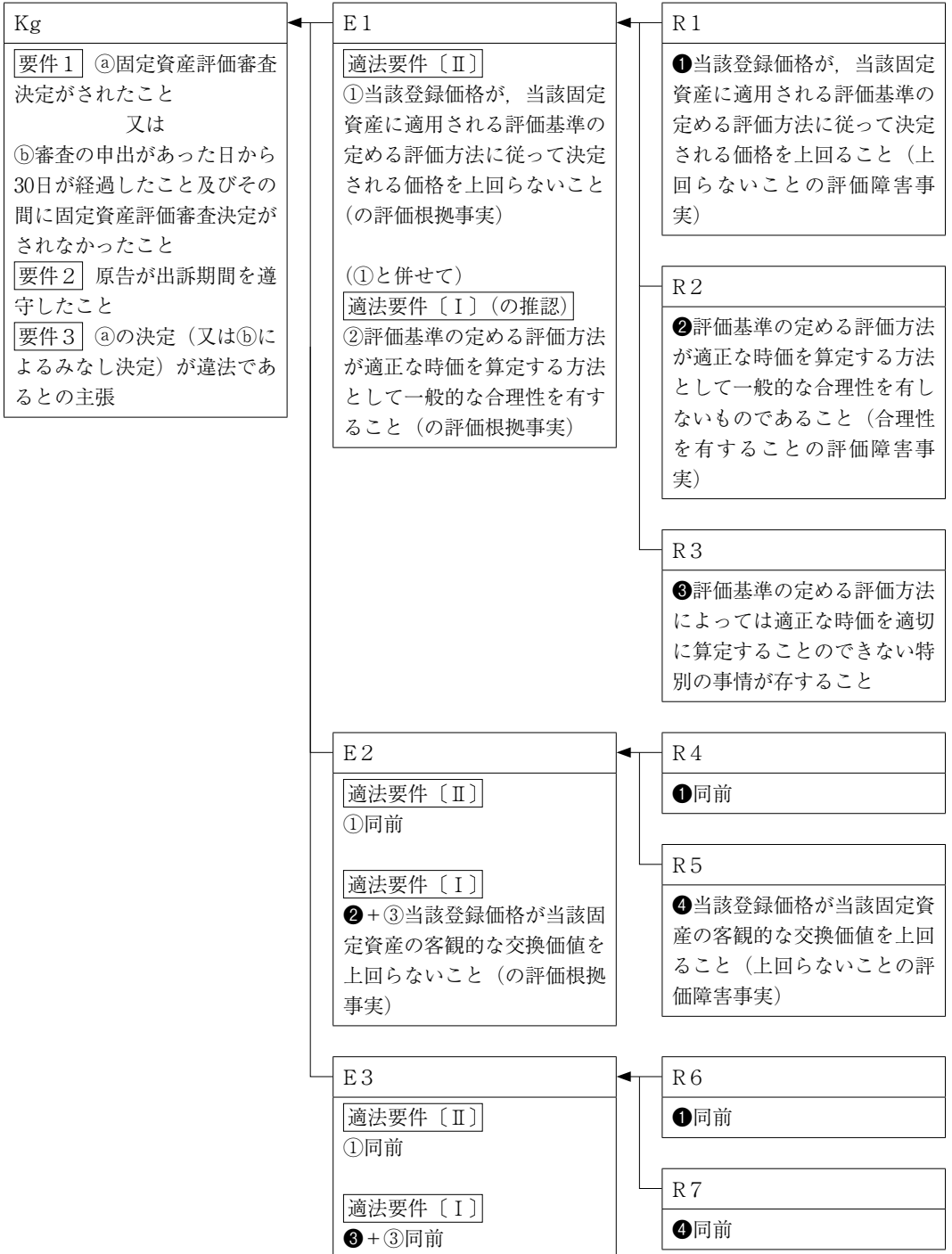
70) 貝阿彌・前掲注(60)203頁, 208頁。

71) 「正常価格は、基礎となるデータに一定の方法を適用した結果でてくる数値であるから、純粋な意味での事実ではなく、事実の評価である」。岡村忠生「税務訴訟における主張と立証」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』(ミネルヴァ書房, 1995年) 303頁。

図表

(ブロック・ダイアグラム)

訴訟物：固定資産評価審査決定の違法性一般



(5) 各判決の位置づけ

Ⅳの各判決は、次のように整理できる。最判平成15・6・28は、原告が①の論証に成功した事例（被告が①の論証に失敗した事例）である。そこでは、評価基準へのあてはめが問題となった。最判平成15・7・18では、適法要件〔Ⅰ〕の存否が争われた。原告は④を主張立証し、原審はこれを認めたが、最高裁は、②・③の論証がないとして原審を破棄した。最判平成21・6・5も同じく適法要件〔Ⅰ〕が争われた。原審が③の論証ありとしたのに対し、最高裁は、③の論証が足りないとして原審を破棄した。最判平成17・7・11も適法要件〔Ⅰ〕を争う事案であったが、判決は、傍論ながら適法要件〔Ⅱ〕の存在に言及した。以上を総合する役割を果たしたのが最判平成25・7・12である。同判決は、一般論と

して処分が適法であるためには適法要件〔Ⅰ〕〔Ⅱ〕が必要であることを明言し、その論証として（E1）（E2）（E3）の3ルートが存在することを明らかにした。

なお、近年の最高裁判決として、最判平成30・7・17判時2391号10頁、最判平成31・4・9判時2423号17頁がある。両判決は、いずれも評価基準へのあてはめの誤りを捉えて「固定資産の評価に関する法令の解釈適用を誤った違法がある」とした上で、「登録価格が評価基準によって決定される本件各土地の価格を上回らないか否か」について更に審理が必要とした。①①のステージで決着をつけており、最判平成25・7・12千葉補足意見4の括弧内に示された考え方をとったものと思われる。

(72) 最判平成25・7・12の千葉補足意見も、時価を「評価的な概念」とする。時価を規範的要件と整理する研究として、小柳誠「税務訴訟における立証責任」税務大学校論叢50号（2006年）361頁がある。反対、今村・前掲注69320-321頁。今村は、①価格が理論上一義的に認定されるべきものであることから、これを事実についての判断とする。また、②たとえば基準によりがたい特別の事情はそれのみで再抗弁として抗弁の効果を覆滅するが、これは抗弁との総合判断ではないし、③基準によりがたい特別の事情に対してさらに「他に合理的な評価方法があること」や「客観的交換価値」が再々抗弁となるが、これは規範的要件の構造とは異なるとする。しかし、①は前提が疑問である。②も、たとえば賃借権譲渡と賃貸人の承諾（民法612条1項）のように、単独の攻撃防御方法として類型化されているものであっても本質的には（背信性の）評価根拠/障害事実の一種と理解できるものがあるから（伊藤・前掲注67292-294頁参照）、ある再抗弁が単独で抗弁の効果を覆滅することは抗弁が規範的要件でないことの論拠としては十分でない。③も、それらの攻撃防御方法が抗弁と両立しない事実の主張を含む可能性を理論上排除で

きないことから、再々抗弁ではなく別の抗弁と整理すべきである。

さらに、「適正な時価」を規範的要件と整理するほうが現在の民事裁判実務とも整合的である。たとえば、地代等増減額請求訴訟において地代等の増減額を主張する者は、当該物件の地代等としてある金額aが相当になったことを主張立証しなければならないが、これは規範的要件とされ、当事者は、aが相当となったことを基礎付ける具体的事実を主張立証しなければならない（司法研修所編『民事訴訟における要件事実 第二巻』（法曹会、1992年）70頁参照）。適正な地代等と適正な交換価値とで考え方を変える合理性はないから、民事裁判実務を前提とする限り、適正な時価や基準価格との比較を伴う要件は、規範的要件と整理すべきであろう。

なお、規範的要件の範囲を拡大することに批判的な見解として、他に弘中聡浩「租税証拠法の発展」金子宏『租税法の発展』（有斐閣、2010年）472頁がある。

(73) 請求原因につき、岡口基一『要件事実マニュアル4〔第5版〕』（ぎょうせい、2017年）255-256頁参照。記号等は適宜変更した。

2 攻撃防御構造の整理から見えてくるもの

(1) 裁量審査との親近性

「裁量の逸脱」と「時価からの逸脱」は、ともに法的評価であるから、原則として、それらの評価を基礎付ける評価根拠/障害事実が主張立証の対象となる⁽⁷⁴⁾。ところが、一定の拘束力を備えた裁量基準がある場合、裁量基準を中心に要件事実が組み直され⁽⁷⁵⁾、主張立証責任の振り分けが行われる⁽⁷⁶⁾。それが、裁量審査で一般的にとられている「二段階の合理性審査」である⁽⁷⁷⁾。

固定資産の価格をめぐる訴訟において、処分基準への適合性(①)と基準の合理性(②)が論証主題となる点は、この「二段階の合理性審査」そのものである。また、②・③といった一定の事情が認められる場合には当該基準を離れ、判断過程において適切な考慮事項が考慮されたかどうかを審査する点も、「裁量基準が設定されている場合における行政

処分の司法審査の態様と、まさに合致する」⁽⁷⁸⁾。

このように、一連の最高裁判決において、評価基準は拘束力のある裁量基準として機能しているように読める⁽⁷⁹⁾。

(2) 個別事情の考慮と「時価の論証」

ア ②・③を経由しない「時価の論証」の否定

それでは、この評価基準の拘束力と処分庁の個別事情考慮義務の関係をどう理解すべきか。最判平成25・7・12を千葉補足意見と併せ読むならば、最高裁は、原告が②・③の論証を迂回し、原告のイニシアチブで時価の論証に入ることにに対しては否定的と見るべきである⁽⁸⁰⁾。そうすると、(E1)に対し、原告が再抗弁として④を論証する展開は想定されていない。これは、①+②の要件を満たす場合、③を除いて(納税者側からも)個別事情を論ずる余地がなくなることを意味している。

(74) 反対、藤山雅行「行政事件と要件事実」伊藤滋夫=長秀之編『民事要件事実講座 第2巻』(青林書院、2005年)336頁(注28)。

(75) 規範的要件の評価根拠/障害事実の中にこのようなものが存在することについて、伊藤・前掲注(67)292-294頁参照。

(76) 「行政機関が裁量権をいかに行使すべきかについての『模範』が、一定の要件事実との対応において裁量権の範囲を一義的に定める『法』へと接近し、裁量権濫用についての逸脱審査が、法適用事項についての判断代置へと接近し、したがってまた、裁量権の範囲内でいかなる行動をとるべきかという裁量問題が、あたかもそれ自体として法律問題であるかのごとく扱われるに至る、という可能性が存在することは事実上否定しえない」(小早川光郎「裁量問題と法律問題」法学協会編『法学協会百周年記念論文集 第二巻』(有斐閣、1983年)343頁)。

(77) 常岡・前掲注(7)2頁参照。

(78) 田代・前掲注(2)92-93頁。他にも、最判平成15・6・26について、『客観的な交換価値』という外枠が地方税法の解釈上存在し、その外枠をはみ出していないかどうかを裁判所が審査できるし、また審査しなければならない、という考え方をとったという評価がある(増井良啓「判批」法学協会雑誌122巻9号167頁(2005年))、法が定める「枠」からの逸脱を審査する判断枠組は、まさに裁量処分の司法審査である。同様に、最判平成25・7・12について「評価基準が定める評価方法に従ったものであるかどうかという算定過程」の考慮を要求したと評されるが(伊川正樹「判批」税務QA2014年4月号99頁(2014年))、これも判断過程審査との親和性を感じさせる。

(79) 財産評価基本通達について同じ読み方を提案するものとして、山田麻未「判批」民商法雑誌153巻6号1024-1025頁(2018年)がある。

(80) 人見剛「判批」ジュリスト1466号[平成25年度重要判例解説]59頁(2014年)参照。

イ 個別事情考慮義務とストレートな「時価の論証」

しかし、一般論として言えば、評価推定を含む抗弁に対し、推定された評価の評価障害事実⁸¹⁾ないし反対評価を基礎づける評価根拠事実⁸²⁾は再抗弁になる。(E1)は要件①+②から構成されており、①か②のどちらかが評価不能に陥れば、適法要件〔I〕(②の場合)または〔I〕〔II〕(①の場合)が崩れるのであるから、②・③の論証がなくとも、何らかの方法で適法要件〔I〕の不存在がダイレクトに論証されたならば、処分の違法性は否定し得ないようにも思われる⁸³⁾。

これを裁量論として見れば、裁量基準があったとしても処分庁は法の趣旨を汲み取り個別事情を考慮しなければならないはずである。処分の適法性の「推認」を妨げ、あるいは違法性を基礎づける事実、まさに個別事情そのものである。①+②の効果として、②・③を除き反対評価(個別事情)の論証が一切許されなくなると解するのは、個別事情考慮義務の観点からも行きすぎではないか。このように考えると、②・③を経由せずとも登録価格が「ストレートに違法となりうる場合」⁸⁴⁾を認める見解が成り立ちそうである。

この見解が千葉補足意見よりも説得力を持

ち得るか否かは、①+②の論証(=適法要件〔I〕の推定)を覆す事情として、②・③の他に具体的に何をあげられるかにかかっている。そのような事情が現実に存在し得るならば、この立論によって、E1ルート上に再抗弁として④を論証するルートが拓かれる。

ウ 幅のある「時価」概念と実体審査の要件
前記イの見解は、地方税法の規定の中に「理念上の時価」⁸⁵⁾を想定し、そこへの接近を試みるアプローチであるが⁸⁶⁾、おそらく、最高裁は、別の前提をとっている。その前提とは、地方税法は「最適解」の追求を要請しておらず、一定の幅の中での合理的かつ一律的な解決を求めている、というものである⁸⁷⁾。

立法府が行政府に裁量を付与する理由は様々であり、処分庁のきめ細かな調整を期待するものもあれば、一定の枠内での画一的処理を期待するものもある⁸⁸⁾。固定資産の評価において各行政府に裁量が付与される根拠は、「客観的交換価値」が架空の取引の価格であり、評価方法には無数の組合せがあり得るといふ点にある。そこでは、一定の幅の中で「時価」をどのようにして求めるかという選択、決断をしなければならず、判例は、そこに「評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡」(最判平成25・7・12)⁸⁹⁾が入り込むこと

81) 伊藤・前掲注67)113頁参照。伊藤は、評価推定の前提事実の主張立証は評価根拠事実の主張立証に代わるものであるという理解の下、評価推定の効果を打ち消す攻撃防御方法の要件事実を当該評価の評価障害事実と整理している。

82) 今出川・前掲注67)244-245頁参照。

83) 田中治「判批」判例評論665号32-33頁(2014年)参照。

84) 渡辺徹也「判批」別冊ジュリスト228号〔租税判例百選〔第6版〕〕186頁(有斐閣、2016年)187頁。仲野武志『法治国原理と公法学の課題』(弘文

堂、2018年)341頁も時価の論証に好意的で、千葉補足意見も審理の順序まで明言していないと読む。

85) 田中・前掲注83)29頁。

86) たとえば、田中・前掲注83)33頁は、一定の幅の中で「適正な時価を個別具体的に追求することには十分な理由がある」とする。

87) このような2種の裁量概念がありうることにつき、小早川光郎編『行政手続法逐条研究』ジュリスト増刊246-247〔塩野宏発言〕(1996年)、船渡・前掲注32)180-181頁参照。

88) 高木・前掲注(8)100頁参照。

を警戒している。

千葉補足意見の根底にあるのも、「適正な時価」が「評価的な概念であり、その鑑定評価は、必ずしも一義的に算出され得るものではなく、性質上、その鑑定評価には一定の幅があり得る」⁸⁹⁾という認識である。千葉補足意見によれば、時価に一定の幅がある以上、「鑑定意見書等によっていきなり登録価格より低い価格」が「適正な時価であると摘示された場合」であっても、「当該算出価格を上回る登録価格が当然に適正な時価を超えるものとして違法になるということにはならない」⁹⁰⁾。なぜなら、この場合には、登録価格も鑑定意見書の価格もどちらもあり得べき解の中の1つに過ぎず、当然に鑑定意見書の価格だけが適正な時価であるということにはならないからである。①+②による「推認」が破られない限り、登録価格は適正な時価の範囲内にあるから、適法要件〔I〕は崩れない。

このとき、①+②による「推認」は、法的評価の推定を超えて「評価の擬制」へと接近する⁹¹⁾。原告は、前提事実のみを争うことができ、擬制された評価を直接争う途は封じられるからである。

エ 評価基準の法規性と個別事情考慮義務の否定

さらに進んで、評価基準を法規命令とみる

ならば⁹²⁾、その内容が委任の趣旨に適う合理的なものである限り、処分庁も裁判所もこれに羈束され、これを一律に適用しなければならない⁹³⁾。この場合、処分庁は、評価基準に定めのない個別事情を考慮できず、評価基準の枠外で価格の決定をすることも許されないことになる⁹⁴⁾。

しかし、そうだとすると、③の要件を説明できない。③の要件は、極めて限定的ながらも、処分庁が評価基準の外の事情を考慮し、評価基準を逸脱しなければならない場合があることを前提としている。そうすると、最高裁は、やはり法規命令とは区別されたものとして評価基準を理解していると読める⁹⁵⁾。

オ 小括

以上のとおり、最高裁判決の読み方としては、前記イないしエのうち、ウの理解をとったと見るのが素直である。原則として一律適用される評価基準は、その拘束力の点で「裁量基準とはいえ、根拠法に限りなく近い存在に転化している」⁹⁶⁾が、特別の事情(③)がある場合にはそこから逸脱が許される点で、なお処分庁を完全に羈束する法規とは一線を画している、と読むのである。

とはいえ、処分庁を完全に羈束する法規命令も、信義則等の法の一般原則により適用が許されない場合がある。信義則の適用は、処

89) 民集72巻6号1259頁。

90) 民集72巻6号1262頁。

91) 民集72巻6号1262-1263頁。

92) 仲野・前掲注84338頁参照。

93) 金子・前掲注37772頁、碓井光明『要説 地方税のしくみと法』(学陽書房、2001年)188頁は、一種の委任立法とする。

94) 山本・前掲注2623頁、船渡・前掲注32203頁、常岡孝好「行政裁量の手続的審査の実体(中)」判例評論637号150-151頁(2012年)参照。

95) そのような最判平成25・7・12の読み方があり得ることについて、人見・前掲注8059頁、塩野・前掲注(4)112頁注(1)参照。

96) 田代・前掲注(2)92頁参照。もっとも、そのような「特別の事情」はほとんどありそうにないともいわれている。碓井・前掲注(4)183頁、199頁、(家屋について)澁谷雅弘「判批」民商法雑誌129巻6号153頁(2004年)参照。

97) 常岡・前掲注27159頁(注132)参照。

分が法規の枠内で行われていることを前提に、当該法規の適用自体を否定するものである。これに対し、個別事情考慮義務は、法規を適用することの要請であるから、両者は次元を異にしている⁹⁸。しかし、憲法による制約が根拠法の内部の問題〔＝解釈問題〕に解消できるのと同じように⁹⁹、およそ法規は信義則に反して適用できない（それが「法律による行政」の求めるところである）のだとすれば、信義則の問題（法規の適用が許されない場合）と根拠法の解釈問題（裁量基準の一律適用が許されない場合）は、実は、ほとんど違いがないのかもしれない¹⁰⁰。「特別の事情」の中に前者を含めて読むことが許されるならば、最高裁の判断枠組によっても評価基準の法規性は否定されていないことになる。

VI その他の諸問題

以下では、残された若干の問題を検討する。

1 2つの時価が論証された場合

時価は「評価的な概念」であり、性質上、鑑定評価には一定の幅があり得るとすれば、原告・被告が論証する時価も、これを受けて裁判所が認定する時価も、あり得べき複数の解の中の1つに過ぎないことに変わりはない。それにもかかわらず、②又は③が論証された場合に限って、何ゆえ特定の1つの値を時価

と同定し、これと登録価格の高低を比較することができるのか。おそらく、②又は③の論証をもって登録価格が「適正な時価」の枠内にあるとの推定が崩れる結果、他に比較すべき「適正な時価」が存在しなくなるからであろう。

それでは、②又は③に続いて原告が③で登録価格より低い時価を、被告が④で登録価格より高い時価をそれぞれ論証した場合はどうなるか。裁判所がどちらの値も「一定の幅」の中にあるとの心証を形成したならば、登録価格は時価の範囲に納まっていることになる。この場合、④の論証が足りない（③が崩れない）から、原告の請求は棄却される。

2 R1ルートの展開可能性

適法要件〔Ⅱ〕について、再抗弁（R1）①が認められた場合に、再々抗弁以下の攻撃防禦方法が存在しないのかは不明である。②・③を前提としない③の論証は許されず、被告が③の論証に成功したとしても①の論証によって（E2）（E3）の効果が覆滅されるとすれば、（R1）①に対して被告が③を論証するルートを設定するのは無意味である。したがって、現時点で（R1）に続く攻撃防禦方法は想定されていないと考えられる。

⁹⁸ 前者が「合法性の原則」の後退であるのに対し、後者は「合法性の原則」の貫徹である。

⁹⁹ 山本・前掲注(6)14頁参照。

¹⁰⁰ 最判平成19年2月6日民集61巻1号122頁は、被告（県）による消滅時効の主張を信義則に反するとしたが、藤田宙靖裁判官の補足意見では、当該事案について地方自治法上の適用除外要件に準ずる事情があったと説明されている。また、民法学者の石田穰によれば、立法者が予想しなかった事

件については制定法が欠缺しており、欠缺を補充して制定法を解釈すれば当該制定法は本来その問題に適用されないことがわかるが、この欠缺の補充こそが信義則の適用であるという。制定法の適用範囲を立法者意思によって限定する特定の法解釈方法論を前提としており、応用できるかは検討を要するが、興味深い整理である。石田穰『民法総則』（信人社、2014年）89-90頁参照。

3 立証責任論

(1) 立証責任の分裂

固定資産の評価を裁量処分と解する場合、立証責任の所在をどう考えるか。

課税処分取消訴訟においては被告が処分の適法性を主張立証しなければならないというのが裁判実務であり、通説である⁽¹⁰¹⁾。しかし、これは課税要件の存否が争われる場面を想定しており、課税要件の設定が争われる場面を必ずしも射程に収めていない。

取消訴訟一般の立証責任について通説を見出すことは難しいが、裁量審査について言えば、「行政処分の違法を主張する者が、裁量権の逸脱、濫用について証明責任を負うとするのが判例の考え方である（最大判昭53・10・4民集32・7・1223，最判昭和63・7・14集民154・273）」⁽¹⁰²⁾とされる。伊方原発事件の最高裁判決も、同旨を述べる。固定資産の評価を争う訴訟でも同じ判断過程審査が行われているとすれば、被告が価格の決定の適法性を基礎づける事実について主張立証責任を負うとの理解⁽¹⁰³⁾を、どこまで維持できるか。

(2) 立証責任論への懐疑

1つの切り口として、行政訴訟では真偽不

明の状態を生じないよう適切に求釈明が行われており⁽¹⁰⁴⁾、立証責任の所在を論じることに意味はない、というものが有り得る。たとえば、伊方原発事件最高裁判決は、建前として原告の立証責任を認めながらも、「被告行政庁の側において、まず、その依拠した前記の具体的審査基準並びに調査審議及び判断の過程等、被告行政庁の判断に不合理な点のないことを相当の根拠、資料に基づき主張、立証する必要がある、被告行政庁が右主張、立証を尽くさない場合には、被告行政庁がした右判断に不合理な点があることが事実上推認されるものというべきである。」とする。これは、義務違反を媒介として「何らかの不合理な点がある」という法的評価を擬制したものである⁽¹⁰⁵⁾。そうだとすると、最判平成25・7・12との間に大きな違いはないように見える。

また、裁量権の逸脱濫用という法的評価についてはそもそも立証責任を観念することができないところ⁽¹⁰⁶⁾、さらに論を進めて、評価根拠/障害事実の存否についても同様に解する有力な見解もある。そこでは、ある評価根拠/障害事実について「ある程度の心証」が得られたとき、裁判官は「ある程度の心証」を前提に法的評価をすればよく、客観的証明責任は適用されないと説明される⁽¹⁰⁷⁾。

(101) 泉徳治ほか『租税訴訟の審理について（第3版）』（法曹会，2018年）172-186頁，南博方ほか編『条解行政事件訴訟法〔第4版〕』（弘文堂，2014年）252-266頁〔岩崎政明〕，最判平成22・6・3民集64巻4号1010頁の金築誠志裁判官補足意見参照。

(102) 南ほか編・前掲注(101)245頁〔鶴岡稔彦〕。体系書として、原田尚彦『行政法要論（第7版補訂2版）』（学陽書房，2012年）420頁参照。

(103) 貝阿彌・前掲注(60)203頁参照。

(104) 藤田宙靖『行政法総論』（青林書院，2013年）480頁参照。

(105) 垣内秀介「判批」別冊ジュリスト226号〔民事訴訟法判例百選〔第5版〕（有斐閣，2015年）133頁参照。

(106) 藤山雅行「行政訴訟の審理のあり方と立証責任」藤山雅行＝村田斉志編『新・裁判実務大系25 行政訴訟〔改訂版〕』（青林書院，2012年）410-413頁，阿部泰隆『行政法解釈学Ⅱ』（有斐閣，2009年）227頁参照。民事訴訟法学の分野でも、規範的要件の成否は法的評価であるから立証責任を観念できないとされる。伊藤・前掲注(67)320頁，巽・前掲注(47)111頁参照。

たしかに、原告も被告も裁判所の評価を獲得するため評価根拠/障害事実の主張立証を尽くさなければならないのだとすると、主張立証責任を論ずる意味は大きくないのかもしれない。

(3) 本稿の立場

しかし、これらの場面でも、評価不能のリスクを誰が負担すべきかという問題は残る(その意味で、「論証責任」と呼ぶのが適切である)。昭和25年当時の通路の幅員が問題となった前掲最判平成30・7・17は、まさにそのような事案であった。また、評価根拠/障害事実Aの存否についても、「ある程度の心証」が得られた場合、裁判官は、「ある程度の心証」のまま評価を行なっているというより、「Aの存否についてある程度の蓋然性が認められるような状況a」の存在を認定していると考えようが理論的には一貫する⁽¹⁰⁷⁾。

このように、前記(2)の懐疑論に与することなく両説を整合的に理解しようと努めるならば、事案の違いや根拠法令の仕組から論証責任の区別を導くのが素直である。たとえば、

根拠法令の違い、審査基準か処分基準か、行政庁の政策的判断が求められるか否か⁽¹⁰⁸⁾、原告が行政行為の名宛人か否か、原告に対する具体的権利侵害があったか否か、といった点である。しかし、上記各要素を取り出してみても、論証責任の分裂を合理化する決定的要素は見出し難い。

両説における論証責任の分裂を合理化できないとすれば、これまでの説明のどこかが破綻していることも考えられる。これについて、筆者は、「裁量権の踰越・濫用にあたる事実は原則として原告側が立証責任を負う」⁽¹⁰⁹⁾という定式に問題があると考え。行政法学の成果によれば、羈束行為と裁量行為の区別は相対的であり⁽¹¹⁰⁾、裁量基準は暫定的にであれ行政庁を羈束する。そうであるとすれば、裁量基準の合理性及び処分の基準適合性の第一次的な論証責任を、羈束行為のそれと区別する理由はない。このように考えると、原則として被告に処分の適法性の論証責任を負わせ、裁量行為も同様とする見解が有力な選択肢として浮上する⁽¹¹¹⁾。その上で、被告が何をどこまで論証すれば原告に論証責任が移るのかを個

(107) 高橋宏志『重点講義 民事訴訟法 上〔第2版補訂版〕』(有斐閣, 2013年)524頁, 山本和彦「総合判断型一般条項と要件事実」同『民事訴訟法の現代的課題』(有斐閣, 2016年)275-276頁, 巽・前掲注(47)109-111等。たとえば、評価根拠事実abcについて、{a (90%), b (70%), c (60%)}の心証があり、評価障害事実defについて{d (80%), e (50%), f (0%)}の心証が形成されたときに、客観的証明責任のルールを適用すれば、{a (100) + b (0) + c (0)} {d (100) + e (0) + f (0)}ということになる。しかし、この場合、むしろcは六分四分、eは五分五分という心証のまま総合判断を行うべきではないか、という議論である。実務家の発言として、賀集唱ほか「〔座談会〕証明責任とその周辺」判タ350号47頁, 52頁〔賀集唱発

言〕, 52頁, 54頁〔倉田卓次発言〕(1977年)。

(108) 伊藤・前掲注(67)323-327頁参照。

(109) 原発の安全性判断は社会がどこまでのリスクを許容できるかという政策的判断を含まざるを得ない。高橋利文「判解」最高裁判所判例解説 民事篇平成4年度(法曹会, 1995年)419頁, 原田・前掲注(40)182-183頁, 高木光「判批」判例評論414号32頁(1997年), 山本・前掲注(6)13頁参照。これに対し、いかなる評価方法によって定められたものが「適正な時価」であるかは、民主主義によって決めることではない。

(110) 原田・前掲注(102)420頁。

(111) 田中・前掲注(10)282頁参照。審理構造の点から「二分法」を否定するものとして、深澤・前掲注(45)37頁参照。

別に探求していくのが生産的であろう⁽¹¹²⁾。固定資産の評価をめぐる一連の最高裁判決は、そのような試みの1つと評価できる⁽¹¹³⁾。

4 勝訴判決の上限を画する訴訟行為

最判平成17・7・11が〔判旨V〕で述べるように、被告は、「適正な時価」の主張立証により請求の一部棄却（決定の一部取消）の結論を導き得る。とすれば、抗弁（E2）及び（E3）における③の主張立証は、同時に「勝訴判決の上限を画する訴訟行為としての意味を持つ」⁽¹¹⁴⁾。

同最判は、「審理の結果、基準年度に係る賦課期日における当該土地の適正な時価等を認定した場合には」、[「納税者が、審査決定の全部の取消しを求めているか、その一部の取消しを求めているかにかかわらず」一部取消しをすれば足りる、と述べており〔判旨V〕、原告

において取消の範囲（＝適正な時価）を論証することまでは要求していない。したがって、登録価格の適法性の論証が不十分であり、かつ、適正な時価が認定できないとき、裁判所は、原則として処分を全部取消すことになる⁽¹¹⁵⁾。「勝訴判決の上限を画する訴訟行為」としての時価（を基礎づける評価根拠事実）の主張立証責任は、被告が負うと解すべきである。

おわりに

以上、本稿では、固定資産の価格を争う訴訟の審理構造を裁量論の視点から分析してきた。取り上げた論点はいずれも新しいものではないが、固定資産の評価をめぐる従来の論点と行政法理論及び要件事実論との関連を、多少なりとも明らかにできたのではないかと考える。

(112) 王天華「行政裁量の観念と取消訴訟の構造（五・完）」国家学会雑誌120巻7・8号46頁（2007）、宮崎良夫『行政訴訟の法理論』（三省堂、1984年）291-292頁、小早川光郎「調査・処分・証明」成田頼明他編『行政法の諸問題 中』（有斐閣、1990年）262頁、272-273頁、藤山・前掲注(106)408頁、塩野宏『行政法Ⅱ〔第6版〕』（有斐閣、2019年）174頁、阿部・前掲注(106)226頁、芝池義一『行政救済法講義〔第3版〕』（有斐閣、2006年）91頁等。

(113) 王・前掲注(112)76-81頁参照。

(114) 最判昭和63・7・14集民154号273頁も、主務官

庁の裁量行使に一応の合理性がある場合に原告が論証責任を負うとする。ここでの最初の論証主題は、あくまでも裁量行使の合理性である（それが「一応」で足りるのは、論証度の問題である。小早川・前掲注(112)278頁（注47）参照）。

(115) 増田・前掲注(58)353-354頁。

(116) 評価基準の定める評価方法の一部について合理性が認められないときは、その部分について被告が③の論証を補充しなければならないと解すべきであろう。