

第111回大会シンポジウム

最高裁租税判例をめぐる法的諸問題——判例における租税法律主義の『実相』——

固定資産税分野の最高裁判例の検討

—租税法律主義と裁量統制・立法裁量・司法的救済—

田中晶国

(九州大学大学院法学研究院准教授)

目次

- I はじめに
- II 行政裁量と固定資産評価基準
 - 1 適正な時価に関する裁量の有無
 - 2 評価基準の効果Ⅰ—推認
 - 3 評価基準の効果Ⅱ—手続法上の地位の保障
 - 4 評価基準の性質
 - 5 固定資産評価基準上の不確定概念—取扱要領
 - 6 固定資産評価基準・取扱要領にみる行政裁量の構造
 - 7 小括
- III 評価基準の解釈と適用
 - 1 評価基準の個別計算過程
 - 2 地目の認定
 - 3 標準宅地の適正な時価
 - 4 路線価付設
 - 5 小括
- IV 厳格な文理解釈
 - 1 租税法律主義と厳格な文理解釈
 - 2 台帳課税主義の例外
 - 3 登記・登録の具備時点
 - 4 小括
- V 立法裁量
- VI 司法的救済
 - 1 司法的救済の効率的機能
 - 2 違法事由の追加
 - 3 国家賠償請求と消滅時効
 - 4 小括
- VII おわりに

I はじめに

本稿の課題は、固定資産税分野の最高裁判例の検討を通じて、最高裁判例において、どのように租税法律主義¹⁾の理念・精神が実現されているかを示すことである。

ただし、固定資産税分野も含めて、直接に租税法律主義に言及する最高裁判例はそう多くはなく、その範囲も限定されている。したがって、租税法律主義に直接言及する判例のみをとりあげても、前記の課題を達成することは難しいものになるであろう。そこで、本

稿では、検討枠組として、谷口勢津夫による、租税法律主義の体系的整理に依拠することとしたい²⁾。

谷口は、租税法律主義について、「法律に基づく課税」を基本的な内容（根本原則）とし

(1) 租税法律主義の定義には論者によっても差異がある。たとえば、清永敬次『税法（新装版第3刷）』28頁、31頁（ミネルヴァ書房・2014）と金子宏『租税法（第23版）』78頁、81頁（弘文堂・2019）の記述を参照。

(2) 谷口勢津夫「租税法律主義（憲法84条）」日税77号243頁、292頁（2020）。

た上で、(i)立法に関する原則として、①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③遡及立法の禁止、④手続的保障原則、(ii)行政に関する原則として、⑤合法性の原則、(iii)行政及び司法に関する原則として、⑥納税者の権利保護、を個別的な内容（下位原則）として、「体系化」されているとの理解を示した。

その中で、上記(i)①、②、(ii)⑤が確立された経緯において、債務関係説から租税法律主義が再構成され行政裁量統制の徹底が図られたことを指摘し、要件裁量否定論を展開する⁽³⁾。この行政裁量統制の観点からみると、近年の固定資産税分野の最高裁判例や下級審裁判例には、特に固定資産評価基準との関わりにおいて、行政裁量統制を問い直すものがある。これらは租税法律主義が求める行政裁量統制を最高裁判例がどのように実現しているのかを分析するのに格好の素材となるであろう。

上記を中心的論点とした上で、さらに、本稿では、固定資産税分野の最高裁判例のなかでも近年のものを中心に、厳格な文理解釈に関するもの、立法裁量に関するもの、司法的救済に関するものにも触れることとする。これらも上記整理のうちでは(i)④、(ii)⑤、(iii)⑥に関係するものであり、租税法律主義に対する最高裁判例の動向を分析するには重要なものとなるであろう。

以上を踏まえて、本稿の構成は以下のとおりとする。

まずⅡでは、固定資産税分野の最高裁判例にみられる行政裁量と固定資産評価基準の関係性を分析する。Ⅲでは、Ⅱの総論的な分析を踏まえた上で、固定資産評価基準の具体的な適用における最高裁判例の動向を俯瞰する。Ⅳでは、行政・司法を統制する解釈原則であ

る文理解釈に係る最高裁判例に触れる。Ⅴでは、ⅡからⅣまでとの対比という意味で、租税法律主義と立法裁量の関係性に言及する最高裁判例についてみる。最後にⅥでは、納税者の司法的救済の実効性を確保する点において重要な意義を持つ最高裁判例に触れることとする。

Ⅱ 行政裁量と固定資産評価基準

1 適正な時価に関する裁量の有無

課税要件法定主義及び課税要件明確主義は、租税法律の規律密度を高めることで行政裁量（行政立法裁量と要件裁量）を統制する機能をもつ⁽⁴⁾。固定資産税分野では、地方税法の定める「適正な時価」（地税法341条5号）とそれを算定する総務大臣の定める告示である固定資産評価基準（以下「評価基準」という）との関連が行政立法裁量及び要件裁量に横断的に関わる問題点として顕出する。そこで、近時の判例における評価基準の捉え方に焦点を当てて、判例の立場を検討していくこととしたい。

「適正な時価」と評価基準の関係性について、要件裁量という観点から整理してみると、「適正な時価」は不確定概念といえるが、A説：「適正な時価」に要件裁量を認め評価基準を裁量基準とみる見解⁽⁵⁾と、B説：「適正な時価」に要件裁量を認めず評価基準を法定認定手続とみる見解がある⁽⁶⁾。なお、本稿では、固定資産の価格評価も証明の対象たる事実と理解し⁽⁷⁾、事実認定の行政裁量は認めない立場にたつ⁽⁸⁾。

(3) 同上257-260頁参照。

(4) 同上289頁。

この点、「適正な時価」とは、ある程度の幅を持つのが常態であることから行政庁に要件裁量が認められるとする理解も考えられる。しかしながら、最高裁は、同じくある程度の幅があるとも考えられる土地収用法上の補償金となる「相当な価格」に関する収用委員会の認定判断について、明示的に収用委員会の裁量を否定している⁹⁾。また、行政法学でも、価格評価の幅から行政裁量を認めるのは論理

の飛躍があるとされており¹⁰⁾、裁量権を肯定するためには、客観的な基準が想定されているかどうか、あるいは、裁判所と行政庁のいずれの判断を優先させるべきかを考慮することが必要となると考えられている¹¹⁾。裁判所の取り扱う事件としても、価格を評価する場面は多々あり、裁判所は一種の「決断」として金額を特定している¹²⁾。

このように、裁量を肯定するか否かは、評

- (5) 馬場陽「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—」税法学583号167頁、173頁、186頁（2020）。要件裁量の余地を認めるものとして、碓井光明「固定資産の評価に関する不服の審査—固定資産評価審査委員会及び裁判所」明治ロー14号169頁、203頁（2014）。要件裁量に親和的と考えられるものとして、岩崎政明「地方税法における要件事実論」伊藤滋夫・岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』456頁、483頁（青林書院・2016）。要件裁量否定論に対する問題提起として、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』8-9頁（ミネルヴァ書房・1995）。
- (6) 仲野武志「事実認定手続と判断前置審査—府中固定資産税判決を素材として—」同『法治国原理と公法学の課題』333頁、337頁（弘文堂・2018）〔初出2014〕。
- (7) 高橋宏志は、民事訴訟法の証明の対象を分類し、非上場株式の価値や適正な賃料額の算定などは、過去ないし現在の事柄ではあるが、存在した事実の再現ではない類型に当たると指摘し、それは「評価と呼ぶべきものであろう」（高橋宏志『重点講義民事訴訟法 下（第2版補訂版）』58-59頁（有斐閣・2014））、とする。そして、「証明度が観念さるうるのは事実の再現のばあいであり、評価においては証明度、心証の度合いは観念できない」、評価は、説得力の問題であると指摘する（高橋・同59頁参照）。高橋の指摘は正しいように思われるが、一般的に裁判例では両者を高橋のいうように厳密に区別して論じていないようにみえるので（たとえば、最判平成17年7月11日民集59巻6号1197頁の第一審（東京地判平成13年9月25日民集59巻6号1207頁）は、固定資産の価格を「一個の評価的

事実である」と述べている）、本稿では、価格評価も事実認定とみておく。

- (8) 行政庁の判断プロセスについて、稲葉馨ほか『行政法（第4版）』111頁（有斐閣・2018）参照。一般的に、裁判所の法解釈と事実認定が行政のそれに優越する（稲葉ほか・同頁）。ただし、塩野宏『行政法Ⅰ（第6版）』143-144頁（有斐閣・2015）は、伊方原発事件最高裁判決（最判平成4年10月29日民集46巻7号1174頁）が事実認定の行政裁量を認めたものとの理解を示す。他方で、宇賀克也『行政法総論（第7版）』356頁（有斐閣・2020）は、同事件に関して事実認定の行政裁量ではなく要件裁量を肯定したものとも理解できる旨を述べている。同事件の調査官解説である高橋利文「判解」最判解民事篇平成4年度399頁、417頁（1995）も事実認定の行政裁量ではないと理解しているように読める。ただ、塩野も、原発の安全性のような高度な科学技術的問題について事実認定の裁量を述べているのみであり、固定資産の価格評価はそのような高度な科学技術的問題とは言い難い。この点、究極的には、事実の認定か法の解釈適用かの区別は困難であるとの指摘がある（深澤龍一郎「行政判断の構造」芝池義一古稀『行政法理論の探求』287頁、293頁（有斐閣・2016）参照）。
- (9) 最判平成9年1月28日民集51巻1号147頁。稲葉ほか・前掲注(8)109頁参照。
- (10) 村上裕章「判批」塩野宏ほか編『行政判例百選Ⅱ（第7版）』430頁、431頁（2017）。
- (11) 同上。
- (12) 山本克己「自由心証主義と損害額の認定」松本博之・宮崎公男編『講座 新民事訴訟法Ⅱ』301頁、316-317頁（弘文堂・1999）参照。

価に幅があるか否かでは決定されず、終局的には「適正な時価」に対する裁判所の規範的判断によって定まる¹³⁾。そして、「適正な時価」の価格決定について、多数の最高裁判例があるが、これまで要件裁量が明示的に認められたことはなく、「裁量処分」が違法となる場合の判決文の表現である裁量の逸脱濫用と判示したものも見当たらない（行訴法30条参照）。

そこで、判例理論を推測するほかないが、その際の観点として、審査方法に目を向けることが有益である。取消訴訟の審査方法の一般論として、行政処分に裁量があれば判断過程審査方式が採用され、裁量がなければ判断代置審査方式がとられる¹⁴⁾。この区分からは、最高裁が判断代置審査を行なっているかどうか、「適正な時価」に要件裁量を認めているかの判断指標となりうる¹⁵⁾。

(1) 平成17年最判

それでは、最高裁は「適正な時価」について判断代置審査を行っているだろうか。この点、裁判所が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を認定して審査決定の一部取消判決をすることができるかについて争いとなった最判平成17年7月11日民集59巻6号1197頁（以下「平成17年最判」という）は、「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、…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」〔傍点筆者〕として、一部取消判決を是認した。

平成17年最判の第一審¹⁶⁾（控訴審は第一審を引用）では、標準宅地の価格の認定を行った上で、評価基準に従った係争土地の価格（以下「評価基準価格」という）を算出しているが、平成17年最判は、控訴審の認めた評価基準価格を「客観的な交換価値」とし、当該価格を超える部分を取り消した。このように、平成17年最判は、明らかに裁判所が「適正な時価」を認定することを是認しており、この事件では、判断代置をしているようにみえる。このほかにも、たとえば、「適正な時価」につき「客観的な交換価値」との解釈を示した最判平成15年6月26日民集57巻6号723頁も具体的な土地の価格を認定して一部取消判決をしており、このような判例の態度からすると、行政庁の裁量を認めていないようにもみえる。

(2) 平成19年最判

他方で、各市町村は、評価基準上、「所要の

13) 仲野武志「行政法における違法概念の諸相（取消違法の構造）」仲野・前掲注(6)303頁、304頁参照。

14) 事実問題と法律問題の区別と判断代置審査と判断過程審査の整理につき、大橋洋一『現代行政法論 行政法Ⅱ（第3版）』140-142頁（有斐閣・2018）参照。なお、行政裁量の司法審査については「学説による整理が追いついていない」と評されており（村上裕章「行政裁量」法教465号76頁、81頁（2019））、論者によりその説明に差異がある

（たとえば、村上裕章『行政訴訟の解釈理論』235頁以下（弘文堂・2019）は司法審査の密度と司法審査の手法に分析している）。

15) 川神裕「判解」最判解民事篇平成9年度92頁、99-100頁（2000）は、「ここでの問題は、収容委員会の認定と裁判所の認定が異なるときに、…裁判所が判断したところをもって収用委員会の判断に代置することはできないと解すべきかどうかという点にあるというべきであろう」とする。

16) 東京地判平成13年9月25日民集59巻6号1207頁。

補正」が可能な点や評価基準が不明確な点などについて取扱要領・評価要領などの名称で基準を定めており、その内容は各市町村で異なっている¹⁷⁾。この状況を最高裁は特段否定しておらず、取扱要領に従うことを求めているように読めるものもある。また、取扱要領では計算過程において一定の減価率など具体的に定型的な数値が設定されており、一定の誤差は捨象されていると思われる。

このような各市町村の独自の取扱いが認められているのは、行政庁に要件裁量があるからこそ認められるとの理解もあり得よう。

たとえば、取扱要領に関するものとして、最判平成19年1月19日裁時1428号2頁（以下「平成19年最判」という）がある。同事件において最高裁は、公図上は公路に接していないが、自己所有地を通路として使用しこれによって公路に接続している無道路地に対して、固定資産評価基準における画地計算上上の通路開設補正率の適用を否定した。その際に、上記土地には通路開設補正率を適用しないとした取扱要領に触れている。

評価基準は、「無道路地」には「通路開設補正率」を乗じるとするが、「原則として」との留保を付けている。したがって、「無道路地」であっても、「通路開設補正率」を乗じない例外的取扱いを評価基準自体が許容していることは間違いない。しかしながら、その例外的取扱いがどのような場合かは示されていない。当該事例では、取扱要領により、その例外的取扱いがなされていたのである。

平成19年最判は、通路開設補正率は、「当該無道路地が公路に接続しない状態を解消するための通路を確保するのに必要な費用及び期間に着目した補正率であると解される。」とした上で、微妙な言い回しであるが、本件土地

のような場合、「新たにこれを公路に接続させる通路を確保するための費用及び期間を要しないのであるから、通路開設補正を適用しない取扱いをすることも許されるものと解するのが相当である。」〔下線・傍点筆者〕とする。

この下線部分の表現からは、その逆に、取扱要領によって通路開設補正率を適用する取扱いとすることも許されるようにも読める。そうであれば、平成19年最判は、「適正な時価」の認定に関する要件裁量を行政庁に認めているのではないかと。

近時の下級審判決には、要件裁量を明示的に認めるものがあり、たとえば、東京地判令和2年3月27日公刊物未登載は、「平成13年度評価基準は、当該建築設備の規模が減点補正率欄に記載された規模を超える場合の規模の補正係数の決定について、評価係数である市町村長（及び審査庁である固定資産評価審査委員会）に対し、一定の裁量権を付与したものと解される」と判示し、評価基準が行政庁に対し、一定の裁量権を付与する場合があることを明示する。

(3) 二つの理解

このように裁量について相反するようにもみえる判例の状況について、要件裁量を肯定する立場（A説）または否定する立場（B説）からは、以下のような説明が可能である。

A説からは以下のとおりととなる。「適正な時

17) 固定資産税務研究会編『固定資産評価基準解説（土地篇）』286-287頁（地方財務協会・2018）参照。価格影響要因について、一定の地域に亘るものについては標準宅地の鑑定評価の段階又は路線価付設の段階で反映され、価格影響要因が局地的である場合に、「所要の補正」が行われる（上江田捷朗「宅地の評価における市町村長の行う所要の補正について」地方税70巻2号96頁、97頁（2019））。

価」に行政庁の要件裁量は認められるものの、それは総務大臣の設定する裁量基準たる評価基準によって規律されており、「適正な時価」に関する要件裁量は、評価基準が、不確定概念を用いている部分（「所要の補正」など）に“収縮”¹⁸⁾する。評価基準の定める計算過程には、裁量が認められない部分と裁量が認められる部分とがある¹⁹⁾。平成15年最判や平成17年最判が、判断代置審査をしているのは、評価基準に対する裁量が認められない部分（標準宅地の評価）での争いだったからである。評価基準上の裁量に基づき、取扱要領は策定されており、その裁量は、たとえば、「所要の補正」として接面道路との高低差を勘案して補正するか否か、補正率として何%とするかといったところに現れる²⁰⁾。

B説からは以下のとおりとなる。先に示したような平成19年最判の読み方は誤っており、平成19年最判は、同事例に対して通路開設補正率を適用しないことが評価基準の正しい解釈・適用であると判断したものである。各市町村の「所要の補正」の実施状況の差異は、地域的要因を加味した結果の「所要の補正」の正しい解釈である。さらに、取扱要領によ

る定型的な取扱いについても、裁判所は「適正な時価」について判断代置審査できることを前提とした上で、行政判断を事実上尊重することもできるという「事実上の尊重」という法理を援用して説明可能である²¹⁾。

2 評価基準の効果 I —推認

それでは、次に、「適正な時価」を算出するための評価基準の効果について現在の到達点を確認しておこう。

近年の固定資産税に関する判例において最も重要と考えられる最判平成25年7月12日民集67巻6号1255頁（以下「平成25年最判」という）は、評価基準に二つの法律上の効果を判示している。ひとつは、評価基準による価格決定を受けるという手続法上の地位を実体法上の地位と対比するまでもなく保障していること、ひとつは、評価基準に従った評価基準価格から「推認」が行われるとして、立証対象の定式化を行った点である。まずは、推認についてみる。

(1) 「登録価格 ≤ 適正な時価」の推認

平成25年最判は、①登録価格 > 評価基準価

18) 山下竜一「裁量基準の裁量性と裁量規律性」法時85巻2号22頁、25頁（2013）参照。芝池義一『行政法総論講義（第4版）』294頁（有斐閣・2002）も参照。

19) 山村恒年「固定資産評価の審査と訴訟」山田二郎古稀『税法の課題と超克』687頁、711頁（信山社・2000）参照。碓井・前掲注(5)176頁参照。

20) 「所要の補正」では評価基準の裁量は要件裁量及び効果裁量として現れるが、そもそも両概念を分ける意味は乏しいことにつき、仲野・前掲注(13)304頁参照。

21) 「事実上の尊重」とは、「裁判所が行政法を解釈する際に、ある行政解釈を、唯一正しいもの、あるいは、同等に妥当と思われる複数の解釈のひとつ

つと考えると、その行政解釈をもって法律の解釈とする」ことができるという理解であり、最高裁が用いる裁量とは「理論的に、意味がまったく異なる」（中川丈久「判批」ジュリ1135頁32頁、34頁（1998）参照）。最判平成9年1月28日民集51巻1号147頁の調査官解説である、川神・前掲注(15)101頁も、「もちろん、不動産価格の評価に幅があることは当然であり、同種事案を多数処理する収用委員会の判断が合理的なものとして事実上尊重されることがあるのは、別論といえよう」とする。収用裁決の事例において、裁量権を否定しつつ、価格評価が誤差の範囲内ならば裁決は正当とするものとして、大阪高判平成3年6月27日判時1418号72頁がある。

格または②登録価格>適正な時価（客観的な交換価値）の場合に価格決定が違法となることを明示した。

ただし、②に関しては、従来の判例を引用し、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²²⁾、かつ、登録価格が評価基準価格を上回るものでない場合（以下「登録価格≤評価基準価格」と表現する）には、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の存しない限り²³⁾、登録価格は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（以下「登録価格≤適正な時価」と表現する）と推認される旨を判示した²⁴⁾。

この推認は、平成25年最判の表現からは、あくまで「登録価格≤評価基準価格」⇒「登録価格≤適正な時価」という大小関係の推認に限られるようにもみえるが、平成25年最判が引用する最判平成21年6月5日裁時1485号5頁は、「評価基準価格」⇒「適正な時価」との推認を認めている²⁵⁾。主観訴訟の場合、「登録価格=適正な時価」でなくとも「登録価格<適正な時価」であれば違法とならないが²⁶⁾、住民訴訟などの客観訴訟となれば、「登録価格<適正な時価」だけでは違法となる可能性が

あり、「評価基準価格」⇒「適正な時価」の推認も重要な意味を持つと考えられる。

(2) 推認の意味

「登録価格≤評価基準価格」（前提事実）から「登録価格≤適正な時価」（推定事実）への推認は、どのような意味を持つものだろうか²⁷⁾。可能性としては、①事実上の推定、②法律上の推定（または暫定真実）、③擬制が考えられる。

まず、評価基準が経過措置として7割評価を定めていることからすると、「評価基準価格≤適正な時価」という事実上の推定が可能かもしれない。ただし、それは適正な時価を下回るだけで、平成25年最判が含意する「評価基準価格」⇒「適正な時価」の推認とはならないであろう。そこで、平成25年最判の判示をみると、「推認」について、「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」という根拠付けをしている。この判示からは、経験則として語らず、地方税法上の評価基準への委任を「推認」の主たる根拠としているように読める。とすると、裁判所の自由心証の結果としての

22) これは事実ではなく法解釈の問題であり主張立証責任の対象ではない（徳地淳「判解」最判解民事篇平成25年度337頁、352頁参照）。

23) 特別の事情が納税者の主張立証する再抗弁となる（同上348頁参照）。さらに、徳地淳は、「特別の事情とは、抽象的には、評価基準を正しく適用したとしても当該土地の適正な時価を適切に算定することができないことを基礎付ける具体的な事情をいうものと解されよう」とする（同上）。

24) そして、この推認から、登録価格>適正な時価となる前提として、評価基準が一般的合理性を有しない、または特別の事情が存する場合（上記の

推認が及ばず、又はその推認が覆される場合）であることを求めている。

25) 最判平成19年3月22日判自290号74頁は、不動産取得税の事案であるが、家屋について同様の推認を認める。

26) 阪本勝「判解」最判解民事篇平成15年度（上）361頁、379-380頁（2006）参照。この場面では、適正な時価を下回ることになるとも考えられる評価基準における7割評価が、法の委任の範囲内といえるかが重要な問題となる。

27) 仲野・前掲注(6)336-338頁参照。

①事実上の推定ではなく、②・③のいずれかではないかと考えられる。

②か③かの違いは、推定事実（「登録価格≦適正な時価」）について、納税者が、評価基準の一般的合理性または特別の事情を争わずに、直接に鑑定評価書などによって、その推認を覆すことが可能か、という点で変わってくる。

平成25年最判の原審破棄部分からは、少なくとも行政庁側は、評価基準の一般的合理性の不存在または特別の事情が認められない限り、「登録価格≦適正な時価」を直接に鑑定評価書などで立証することはできないと考えられる。さらに、納税者側についても、平成25年最判の千葉勝美裁判官補足意見（以下「千葉補足意見」という）は「登録価格>適正な時価」を鑑定評価書などによって直接立証することに否定的な理解を示しており、調査官解説も千葉補足意見に同調している²⁸。

そうだとすると、納税者は鑑定評価書等で直接に推定事実たる「登録価格≦適正な時価」の推認を覆すことができないのであるから、

これは④「擬制」となる²⁹。

その根拠を求めるとすれば、地方税法が市町村長に評価基準「によって」価格を評価することを義務付けている点であろう（地税法403条1項）³⁰。なお、地方税法403条1項の条文の名宛人は行政庁であるが、そのことをもって納税者に拘束力がないとは解されない³¹。

他方で、判例は単に「推認」と言っているに過ぎないのに、実質的な意味として「擬制」として取り扱っていると理解するのはいかにも判例の選択した文言との相性が悪い（法文上は、擬制の場合、「みなす」が用いられる³²）。仮に、判例が、納税者による鑑定評価書を用いた直接の立証を、証拠価値の観点から無意味だと考えているのみで³³、法的には封じていないのだとすると、「推認」の意味は②ということになる³⁴。

3 評価基準の効果Ⅱ—手続法上の地位の保障

行政法一般の議論として、行政手続に違法があった場合に、それが当該行政行為の効力

28 徳地・前掲注②347頁。この理解からは、納税者による鑑定評価書による立証について、あくまで「特別の事情」を推知させる一事情としてのみ考慮され得るか、固定資産評価基準における「あてはめの適否」に影響を持ちうるという限度で意味を持つに過ぎないものと捉えることになる（同上354頁参照）。

29 仲野・前掲注(6)338頁参照。仲野は、原告にとって、前提事実と推定事実の双方の不存在の証明活動が必要となる点で、法律上の事実推定よりも厳格であるばかりではなく、「擬制」よりも厳格な判示をするものと理解する。

30 具体的な地方税法の趣旨として、平成25年最判は、「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」と述べる。

31 占部裕典『租税法と行政法の交錯』354頁（慈学社出版・2015）参照。

32 伊藤眞『民事訴訟法（第6版）』383頁（有斐閣・2018）参照。

33 千葉補足意見の述べる根拠は、鑑定評価書という証拠資料の心証形成に寄与する証拠価値・証明力の問題に過ぎないようにも考えられる。徳地・前掲注②354頁注15も同様である。なお、千葉補足意見は、鑑定評価に「一定の幅」がありうるということとどまり、「適正な時価」に一定の幅があるとは述べていない（仲野・前掲注(6)342頁参照）。証拠価値の問題に過ぎない場合、千葉補足意見の考え方からも、鑑定評価書による「点」の立証は無意味かもしれないが、たとえば納税者が多数の鑑定評価書などで「幅」を直接に立証し、登録価格がその「幅」以外にあれば価格決定が違法となる可能性が考えられる。

にどのような影響を及ぼすのかという問題がある。行政手続の瑕疵は当然には行政行為の取消判決に結び付くわけではないが、行政手続法の制定された現在においては、「制度の根幹に関わる手続違反、重大な手続違反、主要な手続違反が認められる場合には、行政手続の違反は行政行為の違法をもたらすといった考え方が確立している」³⁴⁾といわれる。

固定資産税の価格決定の場合も、評価基準に従うことは市町村長の法律上の義務ではあるが（地税403条1項）、その違反が取消事由となるかは考え方による。評価基準価格を上回っても、実体的な価格要件といえる「適正な時価」を上回らない場合（以下「実体的価格要件」という）は考えられるから（評価基準価格<登録価格≤適正な時価）、取消事由までにはならないとの理解もあり得た。

しかしながら、平成25年最判は、「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」、登録価格が評価基準価格を上回る場合には、価格決定は違法となる旨を判示している。既述のとおり、これは納税者の評価基準に従った評価を受けるという手続法上の地位を保障したものである³⁵⁾。

行政法一般に目を広げると、比較できるものとして、裁量処分に関してではあるが、公表された処分基準に初めて一種の拘束力を認めた最判平成27年3月3日民集69巻2号143頁（以下「平成27年最判①」という）がある。同事件では、行政手続法12条1項の規定により定められ公にされている「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」と判示している³⁶⁾。

このように、平成27年最判①は、処分基準に従っていない場合には、「特段の事情がない限り」、裁量権の範囲の逸脱又はその濫用に当たるとする³⁷⁾。これに対して、平成25年最判は、例外を認めず、登録価格が評価基準価格を上回る場合には違法になるとしている。明確ではないが平成25年最判の判示からすると、仮に、評価基準に一般的合理性がないかまたは特別の事情があったとしても、登録価格が評価基準価格を上回れば違法となるように読める。

この違いは、端的には、法律上の根拠の有無にあり、平成27年最判①の処分基準は、行

34) 行政庁は、「登録価格≤評価基準価格」・「登録価格≤適正な時価」の双方を主張・立証しなければならないのであり、「登録価格≤評価基準価格」が主張立証されれば、「登録価格≤適正な時価」が推認されるという構造は、強いていうならば、ある要件事実から別の要件事実を推定する暫定真実に類似している（暫定真実の意義につき、伊藤・前掲注32385頁参照）。

35) 大橋洋一『現代行政過程論（第4版）』239頁（有斐閣・2019）。

36) 仲野・前掲注(6)335頁参照。

37) 最判平成27年3月3日民集69巻2号143頁。審査基準についても、東京地判平成15年9月19日判時1836号46頁がある。平成27年最判①は、その判示

からすると法の一般原則から拘束力を導出している。他方で、平成25年最判はその判示からすると地方税法自体から拘束力を導出している。

38) 深澤龍一郎「裁量基準の法的性質と行政裁量の存在意義」同『裁量統制の法理と展開—イギリス裁量統制論—』120頁（信山社・2013）〔初出2003〕は、法治主義の理念からすると、行政機関は、①法令に従って、②機械的に活動することが望ましいはずであることを前提に、裁量を行政機関に付与する場合には、黙示の立法者意思として、個別の行政決定において、個別事情考慮義務が妥当し、裁量基準を一律に適用することは許されないことになる旨を論じる。ここでの特段の事情とは、個別事情考慮義務を加味したものと考えられる。

政規則に過ぎないが、評価基準は法規命令であるからと説明できる。地方税法は、総務大臣に評価基準の設定を義務付け、市町村長には評価基準に従うことを義務づけている。これらのことからすると、納税者は評価基準によって価格決定を受ける「手続的権利」³⁹⁾を有しているとみるのである。平成27年最判①の事例における処分基準は、評価基準と同様の法的根拠は存在していない⁴⁰⁾。

このようにみると、評価基準に関する納税者の手続法上の地位の保障を明確にした平成25年最判は、租税法律主義による行政裁量統制の徹底を手続法上の観点から達成したものと評価が可能である。

4 評価基準の性質

評価基準を法規命令とみるべきかどうかについては争いがあるが⁴¹⁾、評価基準に依拠する上記二つの法律上の効果について、いずれも裁判所の判断を拘束するものと最高裁が見ていることは明らかである。評価基準には法律の授權が存在しており、かつ、判例も以上のような法律上の効果を認めていることからすると、前述のとおり告示である評価基準を法

規命令に分類しても問題はなさそうではある⁴²⁾。ただし、通常、法規命令は、全面的・画一的拘束性が認められる⁴³⁾。したがって、一般的合理性を有しないか特別の事情がある場合に、評価基準からの離脱が許されている点を踏まえて、評価基準を「純然たる委任立法と捉えることはできない」とも評価される⁴⁴⁾。

二点指摘しておく。

第一に、既述のとおり、平成25年最判の判示からは、「登録価格≦評価基準価格」が必要となる手続的な価格要件（以下「手続的価格要件」という）において離脱は想定されていないように読める。とすれば、全面的・画一的拘束性が認められているということであり、この側面からは評価基準を法規命令ということに特に障害はない。

第二に、実体的価格要件における「推認」（行政庁側に対する主張順序の制限も含む）という効果の側面では離脱が許されるが、これは評価基準が法律の委任の範囲を逸脱して効力を持たない場面と理解できる⁴⁵⁾。地方税法は、「適正な時価」を算出できるように総務大臣に、「一般的合理性」を有した評価基準の設定を委任していると考えべきである。この

39) 常岡孝好「裁量権行使に係る行政手続の意義」磯部力ほか編『行政法の新構想Ⅱ 行政作用・行政手続・行政情報法』235頁、259頁（有斐閣・2008）は、「私人の法益を保護することを意図した手続が法令上要求されている場合など、当該手続が適切に行われなかった瑕疵があるとき、私人は手続的権利の侵害を受けていて、この権利侵害は回復される必要がある」ことを根拠に、このような手続的瑕疵があれば、それだけで行政決定は取り消されるべきとする。

40) 行政の自己拘束論がその根拠となりうる（常岡孝好「判批」民商151巻6号527頁、538頁（2015））。

41) 固定資産評価基準の法的性質については、法規命令及び裁量基準という二義的な性格を有すると

の理解（田代滉貴「判批」法政82巻1号81頁、93頁（2015））、一種の法規とする理解などがある（金子・前掲注(1)772頁）。法規命令か否かは、そもそもの「法規」概念にも動揺があり（原田大樹「行政立法と行政基準」法教449号60頁、65頁（2018）参照）、いかなる「法規」の定義をとるかによる側面もある。

42) 一般論として、告示にも法律の委任があれば法規範性を認める余地が生まれる（芝池・前掲注(18)15頁）。

43) 常岡孝好「行政立法の法的性質と司法審査(2)」自研90巻11号3頁、17頁（2014）。

44) 田代・前掲注(41)92頁参照。

45) 大橋・前掲注(35)133頁参照。

意味で、「一般的合理性」の点は法律の委任の範囲を逸脱したかどうかという委任命令に関する典型的な論点と位置付けることができる⁴⁶⁾（なお、最高裁は、これまで評価基準全体ではなく、具体的事例に適用する算定方法毎に一般的合理性を認めてきている⁴⁷⁾）。

次に、「特別の事情」がある場合に離脱が許される点についても、具体的事案に対して評価基準の適用によって「適正な時価」を算定できないのであれば、当該評価基準を同事案に適用するのは法の委任の趣旨に反するといえる。とすると、租税法規の限定解釈⁴⁸⁾の援用によって当該事案には評価基準は適用されないと理解できよう。

5 固定資産評価基準上の不確定概念—取扱要領

(1) 取扱要領の位置付け

それでは、各市町村が設定している取扱要領・評価要領はどのような位置付けになるであろうか。少なくとも、これらは、地方税法に基づく法律の授權がないことから、平成25年最判が判示した評価基準と同じ法的効力を持つと理解することには無理がある⁴⁹⁾。

穏当な理解としては、取扱要領等は、あく

までも評価基準に依拠して、その適用の際の解釈基準を定めたものと理解できる。すなわち、裁判所が評価基準の解釈として正しい取扱要領であると判断した場合には、その内容は評価基準に取り込まれ、取扱要領の内容が評価基準を介して平成25年最判の示した二つの効果を有する裁判規範たり得る⁵⁰⁾。また、裁判所が評価基準の解釈として取扱要領が正しくないと判断した場合には、取扱要領は裁判所を拘束しないので、当然に取扱要領から離れて判断を下すことができる（信義則などの法の一般原則を介在して法的拘束力が生じうる場面は勿論あり得る）。B説からは取扱要領は全面的にこのタイプと理解することになる。

さらにA説からは、評価基準には裁量が認められる部分があるとの理解となるが⁵¹⁾、同部分についての取扱要領は裁量基準としての性質を持つ。この場面では、行政規則としての裁量基準と同様の効果を持つはずである⁵²⁾。

(2) 判例と取扱要領

さらに、判例の取扱要領に関する理解をみてみよう。既述の平成19年最判のほかにも、以下のような最高裁判例がある。

まず、最判平成21年6月5日裁時1485号5

46) 徳地・前掲注(2)352頁。近年の告示に対する委任が問題となった事例として、最判令和2年6月30日裁時1747号1頁。同事件における委任の範囲に関する判断枠組として、渡辺徹也「新しいふるさと納税制度と命令への委任—泉佐野市ふるさと納税事件最高裁判決を中心に—」法政87巻3号431頁、441-447頁（2020）。

47) たとえば、家屋の総合比準評価・鉄骨造りの店舗等の経年減点補正率について、最判平成15年7月18日裁時1344号1頁。市街化区域農地については、平成21年最判。

48) 金子・前掲注(1)140頁。

49) 匿名記事「判批」判自439号26頁、29頁（2018）

参照。原田・前掲注(4)64-65頁（2018）は「裁判所を拘束する規範を定立できるのは議会だけのはずであり、法規命令に法律と同じ裁判規範性が認められるのは、法律が規範定立の授權をおこなったからである」と説明する。

50) 高橋祐介「判批」名法283号235頁、250頁注12（2019）は、取扱要領の内容を無理矢理評価基準に読み込むと、「裁量の外枠であるべき評価基準が骨抜きになる可能性もある」との危惧を示す。

51) 同上251頁注15参照。

52) 裁量基準と司法審査につき、芝池・前掲注(18)87-88頁。

頁をみてみよう。同事件は、市街化区域農地に関する評価において、評価基準上の「通常必要と認められる造成費」が争われた。最高裁は「評価要領は、…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えることができる。」とした上で、「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。」〔傍点筆者〕とした。

傍点部分の表現からは、同判決が、評価基準だけでなく、評価要領も適正な時価の「推認」過程に取り込んでいることは明らかである⁵³。法律の授權がある評価基準については法律上の効果としての「推認」を認めることは可能と考えられるが、法律の授權がない評価要領に平成25年最判の認めた「推認」の一部を担わせることができるのか。

まず、A・B両説ともに、「通常必要と認められる造成費」に裁量はなく、評価要領は正しい解釈基準または「事実上の尊重」ができ

る程度の解釈基準との判断を前提とした判示であるという理解があり得る。そうであれば、評価要領にも言及するのはおかしいことではない。

次に、評価基準は「通常必要と認められる造成費」に裁量を認めており、評価要領の具体的金額はその裁量基準であるという理解の場合にはどうか。この場合には、以下のような理解が可能である。同事件の場合、評価基準に従った価格であるか否かは、「通常必要と認められる造成費」如何による。裁量がある場合、裁判所の審査方式は、その判断過程に過誤があるかという判断過程審査を経ることとなる。さらに、判断過程審査において、判例は、合理的な裁量基準が存在しその裁量基準に従った判断がなされている場合には基本的に違法にならないとする立場をとっているとの理解がある⁵⁴。そうだとすると、合理的な評価要領に従った造成費が算出されていれば、それは「通常必要と認められる造成費」の判断として違法とはならない。とすれば、評価要領に従っている場合、評価基準に従った価格となり⁵⁵、その効果として「推認」が生じる。

いずれにせよ、平成21年最判は、評価要領

53 近時の下級審判決には同様の理解と思われるものが複数ある。東京地判令和2年2月6日公刊物未登載、東京地判平成30年10月26日公刊物未登載、東京高判平成19年6月7日公刊物未登載。他方で、取扱要領から離れた判断をしたものとして、東京地判平成30年12月20日公刊物未登載。

54 個人タクシー事件最高裁判決（最判昭和46年10月28日民集25巻7号1037頁）につき、常岡孝好「行政裁量の手続的審査の実体（上）一裁量基準の本来的拘束性」判評636号148頁、155頁（2012）参照。伊方原発訴訟最高裁判決（最判平成4年10月29日民集46巻7号1174頁）につき、常岡孝好「行政裁量の手続的審査の実体（中）一裁量基準の本

来的拘束性」判評637号148頁、150頁（2012）参照。

55 阪本・前掲注26380頁は、裁量を前提とするわけではないが、「要領等の内容が、評価基準を具体化したものとして合理性を有する場合には、これらの要領等に従った評価は、評価基準によったものといえることができる」とする。この理解は、処分基準に関する平成27年最判①とも整合的である。ただ、行政手続法上の規律を受ける平成27年最判①の処分基準と、同法の規律を受けない地方税に関する取扱要領を同一視することには慎重な検討が更に必要であり、行政手続条例如何によっては、取扱要領の拘束力には差異が生じる可能性がある。

を「推認」の根拠としたのではなく、評価要領に従っていることが、評価基準に従っていることに結び付くことから、評価要領への言及を行ったと理解できる。

次に、最判平成30年7月17日裁時1704号1頁（以下「平成30年最判」という）をみてみよう。平成30年最判は、評価基準の適用に関して、土地に接する街路が建築基準法42条1項3号所定の道路（以下「3号道路」という）に該当することを前提とする価格の決定が手続的価格要件から違法とされた事例である。最高裁は、控訴審が当該街路について3号道路該当性を法的に判断せずに判示した点に過誤があることを理由に破棄差戻しをした。3号道路該当性が評価基準価格に影響するかどうかは、評価基準には定められておらず、評価要領に定められていた。したがって、最高裁はその判示として、評価要領への適用の過誤を指摘し得る可能性はあったが、そうせずに、評価基準から直接に3号道路該当性の問題を導き出し⁵⁶⁾、評価基準に違反することを理由に原審の判断を違法としている⁵⁷⁾。この態度からは、あくまで手続法上の地位の保障としての「法規」は評価基準であり、評価要領で

はないとする最高裁の考え方がうかがえる⁵⁸⁾。つまり、最高裁は、評価要領に従った評価を受ける手続法上の地位の保障にまでは踏み込まなかった。

以上の判断には、3号道路を斟酌するかどうかに評価基準上の裁量はないとする判断が前提にあるものと考えられるが（後述Ⅲ4参照）、この考え方はA・B両説ともに矛盾するものではない。

6 固定資産評価基準・取扱要領にみる行政裁量の構造

それでは、今までにみてきた判断構造を課税要件法定主義・課税要件明確主義が求める規律密度との関係で整理しておこう。

ここでは、高木光による行政裁量の整理に依拠する。高木は、行政裁量を「行政権が、（行政立法を除く）外部法の枠内で有する判断・行動の自由<余地>）」というとし、「立法権との関係における行政裁量」・「司法権との関係における行政裁量」に区分する。

高木の比喩と図式に従い⁵⁹⁾、仮の数値を用いて固定資産税の価格決定に関する行政裁量の構造をみてみよう。

A説

法律の規律 60%	（「適正な時価」）	
評価基準の規律 30%		
行政処分 の裁量 10%	取扱要領	5%
	行政庁 の裁量	5%

B説

法律の規律 60%	（「適正な時価」）	
評価基準の規律 30%		
隠れた委任 10%	司法権による具体化	10%

56) 高橋・前掲注50)250頁参照。

57) 渡辺徹也「判批」判時2424号180頁, 183頁(2020)参照。

仮に、「適正な時価」の規律密度が60%だと
して、評価基準により30%の規律密度が追加
されたとする。この例でいうと、地方税法が
「適正な時価」を規定した段階では、「立法権
との関係における行政裁量」は、40%（行政
立法裁量+要件裁量）であるが、その40%の
うちの30%を総務大臣が評価基準を設定する
ことで行使したという理解となる⁶⁰。

そして、A説からすると、行政庁に認めら
れた要件裁量は、地方税法及び評価基準によ
る規律密度が90%の状況にあるから、残され
た10%となる。さらに、A説の場合、取扱要
領は、「行政規則による自己拘束」等の法理に
より取扱要領に外部効果を認められ、10%の
うち、5%の規律がなされると見ると、残さ
れた5%が「司法権との関係における行政裁
量」となる。

B説の場合、地方税法+評価基準による規
律密度が足りない残りの10%部分は、不確定
概念における法適用機関への隠れた委任であ
るといえるが、行政権ではなく司法権が最終
的決定権限を担い具体化することで⁶¹、要件裁
量はなくなると理解することになる。取扱要
領は評価基準の解釈として正しい場合にはそ
の具体化として用いられる。

7 小括

ここまで、固定資産税分野の最高裁判例を

素材にして行政裁量統制に関して総論的に検
討を加えてきた。租税法律主義から歴史的に
発展してきた要件裁量否定論について、固定
資産税分野において下級審裁判例では明示的
にそれを破るものが出てきたが、最高裁判例
ではいまだ明示的に「適正な時価」に要件裁
量を肯定するものは見当たらない。これまで
の検討からは「適正な時価」に要件裁量を否
定しつつ、最高裁判例を説明することも可能
である。

仮に、要件裁量を認めるのだとすると、そ
れは地方税法が、固定資産税の価格評価につ
いて、一定の範囲において、裁判所の判断よ
りも行政庁の判断を優先させるべきと考えて
いることを意味する。一般論として、行政裁
量が認められる根拠にはいくつかあるが、こ
の場面で考えられるのは、地域的特性⁶²の点で
ある。しかしながら、地方税条例主義の下で
は、この根拠は説得力に乏しい。法的根拠の
ない取扱要領ではなく、条例で定めることで
首長に対する統制とともに⁶³、地域的特性の配
慮は達成されるからである。

価格評価であることを主たる理由に要件裁
量を認めるのだとすると、それは固定資産税
にとどまらない影響力をもつ可能性がある。
最高裁判例の立場は明らかではないが、仮に
今後、争点として顕出し、判断を下す必要が
出てきた場合には、歴史的に形成されてきた

60) 匿名記事「判批」判自439号26頁、29頁（2018）
参照。

61) 高木光『行政法』481頁（有斐閣・2015）を参考
にした。

62) 行政立法裁量権が行政行為について権限を有す
る地方自治体の機関から国の機関に吸い上げられ
ている現象がみてとれるが、このような構造は少
なくない（芝池・前掲注18）70-71頁参照）。委任の
範囲内で評価基準が設定されたのかという観点か

らは、残された裁量の範囲内での総務大臣の行政
立法裁量と市町村長の要件裁量との割り振りが法
律の趣旨に反していないかも問題となりうる（高
木・前掲注59）479頁参照）。

63) 同上479-480頁参照。

64) 宇賀・前掲注(8)352頁。

65) 谷口勢津夫「固定資産税の法的課題」日税46号
187頁、201-206頁（2001）は、取扱要領による実
務上の取扱いについて、民主的統制を問題視する。

行政裁量統制の徹底という立場を否定してまで、「適正な時価」に要件裁量を許容することに意義があるのかを真に問うべきであろう。

Ⅲ 評価基準の解釈と適用

1 評価基準の個別計算過程

Ⅱの理解を踏まえた上で、ここからは個別的に評価基準の解釈と適用について、最高裁判例がどのような態度をとっているのかをみていこう。ここでは、土地に関する評価基準について、評価基準上の各計算過程において、最高裁判例がどのような審査をしているかを中心にみていくこととする。

2 地目の認定

最判平成31年4月9日裁時1721号1頁（以下「平成31年最判」という）は、商業施設の敷地に隣接する調整池用の土地について、評価基準上の土地の地目認定について「宅地」に該当するかが争点となり、平成25年最判を引用し、手続的価格要件から価格決定を違法とした。同判決は、地目の認定について、評価基準は、「当該土地の現況及び利用目的に重点を置き、土地全体としての状況を観察して認定することとしている。」と指摘した上で、評価基準上の「宅地」には、「建物の敷地のほか、これを維持し、又はその効用を果たすために必要な土地をも含むものと解される。」と判示している⁶⁴。

このように、平成31年最判は、評価基準の文言である「宅地」を解釈し、その該当性に関する規範を定立している。そして、原審のした「宅地」に該当するとしたあてはめにおける理由付けを否定して、差戻しを行っている。

最高裁のこのような判示からは、評価基準の解釈においても、法律・政令と同様に評価基準の文言解釈を行うことを求めていると指摘できる（通達における文言解釈とは意味が異なる、最判令和2年3月24日判タ1478号21頁参照）。評価基準を法規として位置付ける立場からすると、このような最高裁の態度は妥当なものといえる。また、この判示からは「宅地」に該当するかどうかについて、判断代置審査を行っていると考えられる。

3 標準宅地の適正な時価

(1) 下落率の認定

最判平成15年6月26日民集57巻6号723頁（以下「平成15年最判」という）では、標準宅地の適正な時価が争点となった。処分庁は、標準宅地甲については、平成4年7月1日の不動産鑑定価格から時点修正通知に従い時点修正し、かつ、7割評価をしていた。標準宅地乙については平成5年1月1日時点の公示価格を7割評価していた。つまり、評価時点から賦課期日平成6年1月1日までの間の下落率が3割までならば、標準宅地の価格が適正な時価を上回ることはならなかったはずである。しかしながら、裁判所は、標準宅地甲・乙の平成5年1月1日から平成6年1月1日までの下落率が3割を超えていることを認定し、7割評価で解消できない価格変動分があることを認めた（具体的には甲32%、乙33.75%）。標準宅地の評点に関する算定基準時を賦課期日である平成6年1月1日とした以上は、妥当な帰結であったといえる。

このように、最高裁は、「標準宅地の適正な

⁶⁴ 同判決以前に、「宅地」の意義について判断した最高裁判例は見当たらない（匿名記事「判批」判タ1461号12頁（2019）参照）。

時価」について、具体的な下落率を認定することを通じて、判断代置を行っている。標準宅地については評価基準上、宅地の売買実例価額から評定するものとされ、地価公示価格及び不動産鑑定士又は不動産鑑定士補による鑑定評価から求められた価格等を活用するとされている。そして、通常の民事訴訟においても、裁判所は、鑑定評価書等を参考に、事例毎にそれを採用又は排斥して、独自に不動産の評価を行っている⁶⁵。評価基準がこのように定めている以上は、標準宅地の適正な時価に、裁量を認める積極的理由は特段見当たらず、判断代置を行っている最高裁判例の態度は首肯しうるものである。

(2) 一団地の住宅施設による制限

平成25年最判の差戻後控訴審⁶⁶も標準宅地の評価が問題となった。都市計画法11条1項8号により都市計画に定められる都市施設である「一団地の住宅施設」を構成する建築物の敷地であることから、建ぺい率及び容積率(20%及び80%)という制限(以下「本件制限」という)がなされている点について、「標準宅地の適正な時価」の減価要因として考慮されおらず違法と判示した⁶⁷。

差戻後控訴審は、本件制限を考慮にいたした

結果、審査決定を取り消した。そこでは本件制限による減価要因として減額幅を認定することはせず、審査決定を全部取り消している。この判断を差戻後上告審は維持した⁶⁸。

疑問があるのは、なぜ全部取消をしたのかということである。この点、「標準宅地の適正な時価」について、裁量を認めたとの理解もありえるが、既述の平成15年最判で指摘したように、最高裁は「標準宅地」の適正な時価について裁判所による具体的な価格の認定を認めており、そうとは捉えにくい。判決文からは、平成21年度の価格決定の際に府中市長が依拠したF鑑定士によるF鑑定、平成24年度の価格決定の際に府中市長が依頼したH鑑定士による第一H鑑定、当該訴訟においてF鑑定の妥当性を立証するためにH鑑定士に依頼して作成された第二H鑑定が証拠として提出されていることが伺える。その中で、F鑑定は本件制限を考慮しておらず、第一H鑑定及び第二H鑑定は本件制限によりマイナス10%の補正をしているが、同時に住環境によりプラス10%の補正をしている。そして、これらの鑑定を、差戻後控訴審は斥けている。このような証拠関係から推測すると、本件制限による具体的な減価がどの程度になるかを支える鑑定がなかったことから、全部取消と

65) 不動産鑑定の裁判実務上の取扱いとして、加藤新太郎・中野琢郎「鑑定結果の証拠価値」塩崎勤・澤野順彦編『新・裁判実務大系 不動産鑑定訴訟法 I』17頁(青林書院・2002)。

66) 東京高判平成26年3月27日判自385号36頁。

67) 実は、差戻前控訴審も、本件制限について3割を減ずる減価要因として考慮に入れている。ただし、差戻前控訴審は、評価基準価格ではなく、直接に適正な時価を認定しているから、評価基準価格の場合にはなされる評価基準に基づく7割評価を考慮していないようである。そして、本件制限

による減価をしたとしても、登録価格が差戻前控訴審の認定する「適正な時価」よりも下回っていたので違法ではないとした。差戻後控訴審はあくまで評価基準価格を求めているから、評価基準に基づく7割評価をしており、それを前提にさらに本件制限を考慮すると「実際に府中市長によって決定された本件敷地登録価格よりも下回るものとなるはず」として、取消しをしたのである。

68) 最決平成26年9月30日公刊物未登載(上告棄却・上告不受理決定)。

したのであろう⁶⁹⁾。

以上の動向からすると、最高裁は、「標準宅地」の時価評価について、裁量を認めておらず、判断代置審査をするとの立場をとっていると考えられる（近年の下級審判決として、東京地判令和2年2月6日公刊物未登載がある）。

(3) 標準宅地と係争土地の評価方法の差異

このように、標準宅地の適正な時価が争われている場面では、最高裁判例は行政庁の鑑定評価書の相当性を直接に問うている。そうであれば、納税者も標準宅地については鑑定評価書による直接の証明活動を行うことも許容されるのであろう。

これは係争土地の価格について、平成25年最判が原則的には鑑定評価書による直接の立証を否定した態度をとっていると考えられることからすると対照的である。この点での両者の違いの理由は、評価基準からは明確である。評価基準は、標準宅地については、鑑定評価等を参考にして算定される建前となっており、係争土地については、標準宅地の適正な時価を基礎にして付設した路線価から算定される建前となっているからである。このようにみると、係争土地について鑑定評価書による直接の立証を否定すべき本質的な理由は、千葉補足意見のように、「鑑定評価には一定の幅があり得るものである」ということではなく、評価基準が、当該地域の基準となる標準宅地については鑑定評価等により認定をした上で、その周辺土地については、路線価による概括的な計算方法を採用しているところにあるように考えられる。

4 路線価付設

既述の平成30年最判も、平成25年最判を引用し、手続的価格要件に違反するとして違法と判断した。建築基準法42条1項3号所定の道路該当性が問題となったが、最高裁は「評価基準は、土地の価額の算出に当たり、接道義務に関する当該土地の利用上の制約の有無及び程度を反映するため、これが街路に接しているか否か、接している場合には当該街路が42条道路に該当するか否かについても考慮すべきこととしているものと解される。」と判示した。

本判決の要点は、建築物の建築可能性の認定であるが、控訴審判決は、42条道路該当性自体の判断を避けて、事実上の可能性を検討した。これに対して、最高裁は、本件道路が法的に42条1項3号道路に該当するか否かの判断をすることを求めて、原判決を破棄して差し戻している。このことからすると、平成30年最判は、評価基準の路線価を付設する際の考慮事情として挙げられている「宅地の利用上の便等」の解釈には、法的な42条1項3号道路該当の是非が含まれており、評価基準に従った価格となるためには、事実上の可能性ではなく、法的に必ずその判断を経なければならぬものと捉えていると考えられる。すなわち、行政庁には、この点を考慮しないという裁量はない。

評価基準の文理上は、路線価付設について、「宅地の利用上の便等」の相違を総合的に考慮するものとしており、建築基準法上、42条道

⁶⁹⁾ 具体的な価格まで認定することができない場合には全部取消がなされる（増田稔「判解」最判解民事篇平成17年度（下）345頁、359頁注12（2008）参照）。

路に接しない土地の上への建築物の建築については、原則として建築確認を受けることができないという厳しい制約が課される。したがって、3号道路か否かでその街路のみに接する「宅地の利用上の便」は大きく影響を受ける。このことからすれば、3号道路の該当性は当該街路に対する路線価の付設について考慮すべき事項となることは評価基準の文理解釈としても首肯しうる。

5 小括

以上みてきた最高裁判例を、評価基準上の裁量の有無という観点からみると、①地目の認定、②標準宅地の適正な価格の認定、③路線価付設における「宅地の利用上の便等」に3号道路該当性があたるか否かには裁量がない⁷⁰⁾。平成25年最判以降、上記で触れた平成30年最判、平成31年最判と納税者の主張が認められた最高裁判決が続くが、いずれも平成25年最判の明示した手続的価格要件が問われ、評価基準の判断代置審査が行われた箇所であることに鑑みると、平成25年最判により、評価基準の「法規」性が明確に認められたことにより、それを前提として、評価基準自体の文理解釈に議論の重点が移行し、かつ、裁判所が評価基準のあてはめについて判断代置審査をすることで、行政庁側に厳しい結論がでているようである。平成25年最判は、わずか7年前の事件であるが、TKC法律情報データ

ベースによると既に60件近くの裁判例で引用されており⁷¹⁾、その影響の大きさがうかがわれる。

今後も、固定資産税の価格に関する争いは、平成25年最判の影響から、実体的価格要件ではなく、手続的価格要件が中心となり、法規としての評価基準の解釈・適用が中心となることが想定される⁷²⁾。租税法においても、評価基準上の文理に着目し、解釈論を積極的に展開することがこれまで以上に重要になってくるものと考えられる。

IV 厳格な文理解釈

1 租税法律主義と厳格な文理解釈

租税法の解釈は、厳格な解釈が要請され、法文や文言がまず重視される。原則として拡張解釈や縮小解釈、また類推解釈は許されない。もっとも文言だけからは決め手を導き出せない場合等においては、当該法条の趣旨・目的を参酌して解釈をしなければならない⁷³⁾。

このような厳格な文理解釈の原則について⁷⁴⁾、近年の固定資産税に係る判例である最判平成27年7月17日裁時1632号4頁（以下「平成27年最判②」という）は、「租税法律主義の原則に照らすと、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないというべきである」とし、租税法律主義を根拠にして導出されることを明示した。同判決は、先

70) そのほかにも最判令和2年3月19日民集74巻3号227頁では、不動産取得税の事案で、一画地とされた各筆の宅地の評点数の配分方法が争われた。配分方法について評価基準には何ら定めがないが、最高裁は、評価基準の解釈から地積による按分を導出した。ここでも、配分方法について裁量を認めていない。

71) 2021年1月31日時点で平成25年最判は58件引用されていた。

72) 渡辺徹也「固定資産評価と裁判例—最高裁判決を中心に—」資産評価情報234号別冊6頁、13頁(2020)も評価基準の「解釈」が重要になってきている点を指摘する。

73) 以上につき、清永・前掲注(1)35頁参照。

例として、最判昭和48年11月16日民集27巻10号1333頁（以下「昭和48年最判」）と最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁の二つの判例を引用するが、いずれも、租税法律主義を文理解釈の原則を導出する根拠としては摘示していなかった。平成27年最判②により、判例においても、租税法律主義を根拠として厳格な文理解釈の原則が導出されていることが明示された。以下では、法解釈の技法が問題となった二つの固定資産税分野における最高裁判例についてみていくこととする。

2 台帳課税主義の例外

まずは、前記の平成27年最判②である。同事件は、登記簿の表題部の所有者欄に「大字西」などと記載されている同市内の土地について、堺市長が固定資産税等の徴収を違法に怠ったとして住民訴訟が提起された事例である。争点として、地方税法343条2項後段により同土地の固定資産税の納税義務者に同土地を現在管理している自治会又は町会が該当するかが争いとなった。

原審は、歴史的には、「大字西」などによって表章される旧村あるいは水利団体等の地縁団体が「所有あるいは使用、管理してきたことが推認される」としながらも、従前の地縁団体は敗戦後に解散しており、現在の関係自治会と地縁団体との間は断絶しており、関係

自治会は地縁団体を包括承継しているというには疑問が残るとした。ただし、関係自治会は本件土地等を「管理・処分する権限を有する団体として取り扱われ、実質的な所有者と評価される」として、『「大字某」』『共有地』によって表章される地縁団体は、実体としては消滅しているのと同視し、地方税法343条2項後段を類推適用して、上記町会・自治会を『当該土地を現に所有している者』として、これらの土地の固定資産税等の納税義務者とするのが相当である」と判示した。

これに対して、最高裁は、文理解釈の原則を宣言した上で、原審は、固定資産税等の賦課期日におけるその所有権の帰属を確定することなく類推適用した点で違法であり、また、原審の認定した事実では、「本件固定資産税等の賦課期日においてその所有権が関係自治会等に現に帰属していたことを基礎付けることはできない」と判示した。

関係自治会は係争土地を「現に所有」していないから、この場面に地方税法343条2項後段を適用するのは、法の欠缺補充であって、類推⁷⁴である。そして、最高裁は、類推適用を否定する際に、先ほどみた「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないというべきである」との判示をしている。

このように、平成27年最判②は原審の行った類推適用を否定したのであるが、これまで

(74) 法解釈の主な技法には、狭義の法解釈（文理解釈、体系的解釈、歴史的解釈、目的論的解釈）、法の欠缺補充（類推、反対解釈、勿論解釈）、制定法に反した法形成（制定法の訂正）がある（田中成明『法学入門（新版）』155頁（有斐閣・2016）参照）。法解釈の技法を租税法の観点から整理するものとして、首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税78号1頁（2020）。

(75) 田中・前掲注(74)157頁は「類推とは、ある事案

を直接に規定した法規がない場合に、それと類似の性質・関係をもった事案について規定した法規を間接的に適用することである」とする。また、田中は、「解釈」を「法規の文理的意味の枠内で行われるのに対して、類推は法の欠缺の存在を前提として、法規を間接推論によって適用する補充的作業であるから、両者は法理論的には区別されるべきである」（同上）とする。

の最高裁判例は類推を完全に否定しているわけではない。最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁は、借地権設定に対する対価たる権利金のうち「経済的、実質的には、所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質をもつもの」に対して、不動産所得ではなく、譲渡所得に当たるものと類推することを許容する（そのほかにも類推という言葉は使用していないが、実質的に類推を認めたものと評価されるものとして最判平成20年10月24日民集62巻9号2424頁⁷⁶⁾、最判平成19年1月23日判時1961号42頁⁷⁷⁾）。

すなわち、最高裁判例は、拡張解釈や縮小解釈、また類推などによって、「規定の文言を離れる」ことを常に否定するわけではなく、「みだりに」離れる場合と、正当に離れる場合とに区別して考えている。ただし、その境界線は明らかでない。類推がどのような場面で許されるかは、一般的には、各法分野の性質に即して検討されることであるが、「抽象的に言うと、両者に同一の法律効果を認めることが適正か否かについての目的論的判断と相関的に、両者の性質・関係の類似性の有無を認定して決めることになる」⁷⁸⁾とされている。

平成27年最判②は、租税法では、租税法分野の特色として、租税法律主義を根拠にして類推は限定的にしか用いることはできないことを前提に、類推が許される場面ではなかったと判断した。最高裁判例は、固定資産税の本質を「所有という事実」に担税力を認めて課する一種の財産税⁷⁹⁾と理解するから、関係自

治会に「所有という事実」がない以上、類推の基礎もないとの理解が背景にあるのではないかと考えられる。

3 登記・登録の具備時点

次にみるのは、最判平成26年9月25日民集68巻7号722頁（以下「平成26年最判」という）である。同判決は、「土地又は家屋につき、賦課期日の時点において登記簿又は補充課税台帳に登記又は登録がされていない場合において、賦課決定処分時までには賦課期日現在の所有者として登記又は登録されている者は、当該賦課期日に係る年度における固定資産税の納税義務を負うものと解するのが相当である」と判示した。

控訴審⁸⁰⁾では、賦課期日後に登記を備えても足りるという解釈を「課税要件を法の文言を離れて多義的・便宜的に解釈したり、法の定めていない要件を付加して解釈適用することは許されない。」と指摘していた。

これに対して、最高裁は、法が「登記又は登録がされるべき時期につき特に定めを置いていない」ことを指摘する。確かに、最高裁の指摘するとおり、343条2項には賦課期日時点における登記・登録の具備を要するかは規定されていない。したがって、文理からはいずれであるかはっきり分からない。

問題は他の諸規定との整合性である。最高裁は、地方税法368条を指摘し、「法が、当該賦課期日に係る年度中に所有者が固定資産税の納税義務を負う不足税額が存在を前提とす

76) 鎌野真敬「判解」最判解民事篇平成20年度542頁、555頁（2011）。吉村典久「租税法における類推—最判平成19年1月23日の分析—」木村弘之亮古稀『公法の理論と体系思考』37頁、38頁（信山社・2017）。

77) 吉村・前掲注76)39頁。

78) 田中・前掲注74)157頁。

79) 最判平成15年6月26日民集57巻6号723頁。

80) 東京高判平成24年9月20日判自389号15頁。

る定めを置いて」と判示する。同条は賦課期日時点において登記・登録を具備しない納税者についての固定資産税の「不足税額を発見」した場合なので、賦課期日に登記・登録の具備がなくとも課税されることを前提にしているように読める。控訴審は、368条を登記義務の期間を経過した者に対してのみ機能する規定と理解するようである。しかしながら、控訴審の理解に沿うと、同条は登記義務の期間を懈怠した者に対して登記・登録の具備が賦課期日時点になくとも課税可能となる新たな課税根拠規定という位置づけになるが、同条の「不足税額を発見し」という文言とは齟齬がある。

このように、他の諸規定との整合性からすると、最高裁の理解の方が、348条2項の解釈として明らかに適切といえる⁸¹⁾。最高裁は、ここでは法解釈の手法として、体系的解釈を重視している。

4 小括

以上のように、平成26年最判は、法の解釈として、体系的解釈⁸²⁾を重視して結論を導いているが、348条2項の文理上明確でない点についての解釈であり、規定の文言から離れたものではない。平成27年最判^②は、343条2項後段には文理上明らかに含まれない事例であり、控訴審では法の欠缺補充として類推適用が行われたが、最高裁はそれを否定した。このよ

うに、近年の固定資産税分野の最高裁判例では⁸³⁾、自らが判示した文理解釈の原則に忠実であると評価できる。

租税法律主義との関係において、Iで触れた分類に、厳格な文理解釈の原則を位置付けると、この解釈原則は、行政庁だけでなく裁判所に対しても、原則として、拡張解釈や縮小解釈、また類推を許さないものとして、(iii)行政及び司法に関する原則の一つとして位置付けられると考えられる。

V 立法裁量

ここまでは主として行政裁量統制をみてきたが、それとの対比として、ここで固定資産税分野の判例が大きな影響力をいまだに有している立法裁量について若干触れておこう。台帳課税主義の合憲性が問われた最大判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁（以下「昭和30年最判」という）である。最高裁は、以下のように判示している。

されば日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手續はすべて前示のとおり法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委せられていると解すべきである。それ故地方税法が地租を廃して土地の固定資産税を設け、そして所有権の変動が頻繁でない土地の性

81) 占部裕典「租税法における文理解釈の意味と判例の状況」日税78号39頁、85頁（2020）は、本判決を「文理解釈の前提となる立法者意思を関係法令との整合性により明らかにしたとも解される判決」と評する。

82) 文理解釈と論理解釈そして、目的論的解釈と体系的解釈の関係性について、首藤・前掲注(74)6-12頁。

83) 最高裁は、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」としながらも、「厳格な文理解釈よりも、規定の趣旨に照らした目的論的解釈や解釈結果の妥当性を考慮した規定の文言にこだわらない柔軟な解釈をすることも稀ではない」との評価もされている（吉村・前掲注(76)46頁参照）。

格を考慮し、主として徴税の便宜に着眼してその賦課期日を定めることとしても、その当否は立法の過程において審議決定されるところに一任されている…

つまり、あくまで立法裁量として問題ないとするのであるが、立法裁量を広く認める前提として、租税法律主義に触れる論理展開は、大嶋訴訟最高裁判決（最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁）においても踏襲されている。この点、宍戸常寿は、本判決は、課税が「財産権等の制約に該当するが公共の福祉により正当化されるという論理ではなく、租税法律主義の下での立法政策の問題である」⁸⁴と考えているとの指摘を加えている。中里実も「課税は財産権を侵害」しないとの立場を表明するが⁸⁵、昭和30年最判もそのような立場に立っているのかもしれない⁸⁶。

この昭和30年最判及び大嶋訴訟最高裁判決は、租税法上の各種制度が憲法違反でないかが争点となった多数の最高裁判決において、憲法違反でないことは当該判例の「趣

旨に徴して明らかである」というように引用されている。大嶋訴訟最高裁判決後でも、租税法における立法裁量を持ち出す際に双方共に引用しているものが多い⁸⁷。ただ、最高裁は、両判決の区別として、所得税以外の法人税や租税手続（所得税の場面を含む）が争点となる場合には、昭和30年最判のみを引用しているようである⁸⁸。

ここまでみてきたように（Ⅲ・Ⅳ）、最高裁判例において、租税法律主義は、行政権・司法権に対する統制として現実的に機能をしている。しかしながら、立法権との関係においては、最高裁は憲法が明文では租税法律主義のみ定め、租税法律の具体的内容を定めていないことを根拠にして⁸⁹、広範な立法裁量を認めている。すなわち、最高裁は、租税法律主義を、立法権に対する統制に対しては、消極的に働く理由にしている。

たとえば、最判平成13年6月28日税資250号順号8934は、所得税法が居住者の提出した青色申告書以外の申告書に係る更正通知書にその更正の理由を付記しなければならないこと

84 宍戸常寿「租税立法の合憲性審査の基準」日税77号221頁、226頁（2020）。

85 中里実「財産権と課税」日税77号169頁、206頁（2020）。

86 小山剛『「憲法上の権利」の作法（第3版）』155頁-156頁（尚学社・2020）は、29条1項の保障する具体的財産権が、法律に従属した権利であり、法律に対抗しうる権利ではないことを示唆し、法律に基づきすでに取得している具体的財産権に対しては、法改正により事後に規制が加えられた場合には、既得の財産権に対する制限となる旨を述べる。租税法規の遡及的変更に関する著名な最判平成23年9月22日民集65巻6号2756頁では、財産権の内容の事後の変更の判断枠組を援用するが、あくまで憲法84条の問題として議論されており、憲法29条の財産権の侵害としては位置付けていない。

87 最判平成16年2月24日税資254号順号9570、最判平成6年11月24日税資204号3177頁、最判平成3年7月19日税資185号851頁、最判平成3年4月11日税資183号66頁、最判昭和61年7月10日税資153号27頁、最判昭和61年4月22日税資152号79頁、最判昭和61年2月18日税資150号325頁。憲法14条に関する主張については大嶋訴訟のみを引用し、立法政策については昭和30年最判を引用するものとして、最判平成3年12月5日税資187号259頁、最判平成3年10月17日訟月38巻5号911頁。

88 最判平成13年6月28日税資250号順号8934、最判平成10年3月13日税資233号928頁、最判平成8年1月26日税資215号170頁、最判平成元年4月13日税資170号14頁、最判昭和63年6月17日税資164号953頁。

89 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁参照。

を規定していないことが憲法違反でないことが、昭和30年最判の「趣旨に徴して明らかである」としている。租税法律主義の一内容である手続保障原則からすると、理由附記は極めて重要である。しかしながら、立法裁量論によりそれを簡単に斥けているところを見ると、固定資産税分野の最高裁判例における租税法律主義からの立法権への統制は不十分なものと言わざるを得ない。

VI 司法的救済

1 司法的救済の効率的機能

租税法律主義にとっては、違法な租税の賦課・徴収に対して、納税者が司法的救済を求めることができ、それが効率的に機能することが不可欠である⁹⁰。最後に、司法的救済に関わる近年の固定資産税分野の二つの最高裁判例をみていこう。

2 違法事由の追加

最判令和元年7月16日民集73巻3号211頁（以下「令和元年最判」という）は、審査申出人が、固定資産評価審査委員会による審査の際に主張しなかった事由であっても、審査決定の取消訴訟において、その違法性を基礎付ける事由として、これを主張することが許されるか否かが問題となった。

この点につき、同最判は、固定資産評価委員会は、審査申出人の主張しない事由についても審査の対象とすることができるの理解

を前提に、「同委員会による審査の対象は、登録価格の適否を判断するのに必要な事項全般に及ぶというべきであり、審査決定の取消訴訟においては、同委員会による価格の認定の適否が問題となるのであって、当該価格の認定の違法性を基礎付ける具体的な主張は、単なる攻撃防御方法にすぎないから、審査申出人が審査の際に主張しなかった違法事由を同訴訟において主張することが、地方税法434条2項等の趣旨に反するものであるとはいえない」として、違法事由の追加を認めた。

固定資産課税台帳に登録された価格に係る不服については、固定資産評価審査委員会の裁決を経る裁決主義が採られている。そして、固定資産評価審査委員会の手続には、行政不服審査法が準用されている（地税19条）。他方で、行政不服審査法上の審査請求手続における審理の対象は、処分の当否を判断するのに必要な事項全般に及ぶことから、訴訟において新たな事由を主張立証することは、審査請求前置主義及び裁決主義の趣旨に反するものではなく、実質的証拠法則が採用されている場合などを除き、許容されている⁹⁰。

したがって、法理論的にみて、一般的な審査請求と比べて固定資産の価格に関する争いの場合にのみ、違法事由の追加を認めない理由は無い⁹²。また、実質的にみても、納税者に違法事由の追加を認めない場合、行政庁に柔軟な理由の追加・変更が認められている実態と比較すると、当事者の立場が極めて不均衡となる⁹³。租税法律主義が要請する司法的救済

⁹⁰ 谷口・前掲注(2)290頁参照。

⁹¹ 高橋滋ほか編『条解行政事件訴訟法（第4版）』272-273頁（弘文堂・2016）。特許無効の抗告審判で審理判断されなかった無効原因を審決取消訴訟において新たに主張することは許されないとした

最大判昭和51年3月10日民集30巻2号79頁と本件との差異につき、高瀬保守「判解」曹時72巻12号211頁、219頁（2020）。

⁹² 原審の論理に難がある点につき、田中啓之「判批」ジュリ1539号10頁、11頁（2019）参照。

の効率的機能という観点からみても、原審は、それに逆行するものであるといえ、最高裁により適切に是正がなされている。

3 国家賠償請求と消滅時効

最判平成22年6月3日民集64巻4号1010頁（以下「平成22年最判」という）は、誤った固定資産税等の賦課決定がされていた場合における国家賠償請求の余地を認めた。同事件では、取消訴訟の排他性及び地方税法の定める争訟手続の潜脱にならないかが問題となったが、取消訴訟と国家賠償請求とが、異なる法理に基づき、また要件も異なることからすると⁹³、明文上の根拠もなく納税者の権利救済の途を閉ざすことは許されないと解すべきであろう。このこと自体、租税法主義の求める司法的救済の効率的機能という原理に沿ったものと評価ができる。

そのような国家賠償請求に関して、近時の最判令和2年3月24日裁時1745号1頁（以下「令和2年最判」という）は、消滅時効の起算点について判断を下したことが注目される。同事件は、納税者が、家屋の建築当初である昭和58年に行われた本件家屋の評価等に誤りがあったことから、その後の各年度において過大な固定資産税等が課されたなどと主張して、国家賠償法1条1項に基づき、固定資産税等の過納金等の損害賠償を求めたものであ

る。この損害賠償請求権について、同法4条、旧民法724条後段所定の除斥期間が経過したか否か、具体的には、その起算点である「不法行為の時」がいつであるかが争われている（なお、新民法の適用事例においても、起算点についての解釈は旧民法の解釈が妥当するとの見解もあり⁹⁴、本件は新民法が適用される場面でも影響を有する可能性がある）。

控訴審は、課税の仕組みから、昭和58年の再建築費評点数の誤りによって、その後の各年度の具体的な課税行為にも当然誤りが生ずる状態が形成されていることを主たる根拠として、それ以降の各年度の固定資産税等の過納金相当額等に係る損害賠償請求権についても、「不法行為の時」は当初の評価時点の昭和58年時点であるとし、平成15年時点で除斥期間の経過により消滅したと判断した。

これに対して、最高裁は、その後の手続において処分庁の判断等により当該誤りが修正される可能性や所有者に変更が生じる可能性があるなど、損害は「不確定」であるとして、所有者に具体的な納税義務を生じさせる「賦課決定等を単位として」みるべきであるとし、「不法行為の時」を「賦課決定の効力が及んだ時点、具体的には納税通知書の交付がされた時点」と判示した。

控訴審の理解は、最高裁が否定したように唐突な理解であることは否めない。租税法理

⁹³ 海道俊明「判批」判評743号142頁、147頁（2021）。

⁹⁴ 中川文久「判批」中里実ほか編『租税判例百選（第6版）』228頁、229頁（2016）。

⁹⁵ 橋本佳幸ほか『民法V（第2版）』247頁（有斐閣・2020）参照。なお、旧民法下では、除斥期間と解されてきたが、新民法（724条2号）では消滅時効とされていることから、香川崇「判批」WATCH 27号73頁、76頁（2020）は、本判決はあくまで旧民法下の除斥期間としての理解であり、

新民法下での消滅時効としての理解からは、起算点は納税義務の履行時となとする。財賀理行「判批」ジュリ1554号84頁、87頁（2021）は、改正後民法に、本件「判示が直ちに当てはまるものではないと解される」との理解を示す。2020年4月1日までに20年が経過していれば旧民法の適用となり（民法の一部を改正する法律（平成29年法律第44号）附則35条）、それ以後は新民法が適用される。

論上、固定資産税の納税義務は、賦課期日に成立し、賦課決定し、これが納税通知書をもって通知することにより確定するものとされている⁹⁶。賦課決定による確定を経て後に初めて納付されることになることからすると、最高裁の判示はごく妥当なものである。

除斥期間の起算点に関する判例理論においても、原則を加害行為時としながらも、被害者保護の要請から損害発生時とする場合を認めるなど柔軟に解している⁹⁷。控訴審の理解は、20年経過後の具体的な損害発生時には既に除斥期間が過ぎているという帰結であり、被害者保護の流れにも逆行するものでもある。

また、前記の平成22年最判の場合も、港区長が倉庫建築時の評価において経年減点補正率の適用を冷凍倉庫用ではなく一般倉庫用としたことが問われた事案であり、当初の経年減点補正率の適用表の誤りが後年度にも影響を及ぼしていた。したがって、仮に控訴審の立場にたつならば、当初の評価時点を起算点とし除斥期間が経過していると解される可能性のある事例であったが、平成22年最判は除斥期間に触れずに、国家賠償請求の余地を認めている⁹⁸。

以上のような点を考慮すると、令和2年最判が控訴審判決を是正したことは適切な判断

であったといえるであろう。

4 小括

司法的救済に関する近年の二つの最高裁判例をみたが、いずれも納税者の主張を認めなかった控訴審判決の理由付けは、一般的な租税法理論から外れるものである。これまで納税者の司法的救済が形式論理によって制限されることが問題視されてきたが⁹⁹、いずれの控訴審判決も、形式論理からしても救済されるべき納税者の救済を否定した点において、さらに問題のある判決であった。このような主張を一時なりとも裁判所が認めたことは納税者の権利救済を適切に確保しなければならない裁判所の責務としては看過し難いものである。ただし、令和2年最判及び令和元年最判は、それらの判決を是正しており、最高裁判所が担う租税法主義の理念・精神の実現という任務を適切に果たしたものと評価できる。

Ⅶ おわりに

本稿では、固定資産税分野の最高裁判例を検討することを通じて、最高裁判例において、どのように租税法主義の理念・精神が実現されているかを示すことを課題として検討を行ってきた。

⁹⁶ 丸山高満『地方税の基礎知識』110頁、119頁（良書普及会・1981）参照。

⁹⁷ 「不法行為の時」の解釈について、最判平成16年4月27日民集58巻4号1032頁は、①「加害行為が行われた時に損害が発生する不法行為の場合」は「加害行為の時」が起算点となるとし、例外的に②「不法行為により発生する損害の性質上、加害行為が終了してから相当の期間が経過した後に損害が発生する場合」には、「当該損害の全部又は一部が発生した時」が起算点となると判示していた。財賀・前掲注⁹⁵87頁は、本判決につき、除斥期間の

起算点として加害行為時とみるか損害発生時とみるか双方からの説明が可能であることを示唆する。

⁹⁸ 同事件で処分庁は、明示的には除斥期間を争っていないが、除斥期間について判例（最判平成元年12月21日民集43巻12号2209頁）は、裁判所は当事者の主張がなくとも除斥期間の期間経過により請求権が消滅したものと判断すべきであるとの立場である。

⁹⁹ 岸田貞夫「請求の利益」山田古稀・前掲注(19)431頁、447頁。谷口・前掲注(2)291頁。

「適正な時価」と評価基準・各市町村が定める取扱要領・評価要領の関係性について、これまでの最高裁判例をみると評価基準上の裁量を認めているかにみえるものもあり、行政裁量統制に動揺がみられる。他方で、最高裁判例において、「適正な時価」についての裁量を明示的に認めたものはまだ見当たらず、本稿での検討からは、「適正な時価」に要件裁量を否定しつつ、これまでの最高裁判例も説明することは可能である。今後、最高裁判例において裁量が明示的に争点となる場面が出てくるとも予想される。評価基準上の裁量について、行政裁量統制の徹底という立場を否定してまで認める意義を問う必要がある。

また、評価基準に一種の「法規」性を認めた平成25年最判の登場により、評価基準を租税法規の一般的な解釈態度である文理解釈によって解釈・適用する事例が増えており、今後も、固定資産税の価格に関する争いは、評価基準の解釈・適用による価格が正しいかが中心となることが想定される。そこで、重要になるのは、厳格な文理解釈の原則である。

この点、厳格な文理解釈の原則は、租税法主義から導出されることが確認され、近年の固定資産税分野の最高裁判例も、この原則に依拠しているとの評価が可能である。

他方で、行政権・司法権への統制に対する対比として立法権に対する統制をみると、最高裁判例では、立法裁量を広く認める根拠づけとして租税法主義に言及しており、立法統制という側面では不十分な面は認めない。

司法的救済に関する近年の二つの最高裁判例では、いずれも租税法理論上及び納税者の権利救済上、問題の多い控訴審判決をいずれも最高裁判決が是正をしており、最高裁判所が担う租税法主義の理念を実現するという任務を適切に果たしたものと評価できる。

以上のように、固定資産税分野の最高裁判例の動向としては、学説において議論されてきた租税法主義の理念・精神を基本的には実現する方向性にあるとの評価が可能であると考えられるが、特に行政裁量統制・立法裁量の側面では懸念も残る。

近年の立法権と行政権との接近からは、多数派に対する少数派の権利保護を担う裁判所の役割は極めて重要となってきた。最高裁判所に対する租税法学からの租税法主義に関する理論的支援が求められている。

[本研究は科研費20K13318の助成を受けたものである。]