

固定資産税評価額の不服争訟の審理とその変容

山田二郎
(弁護士)

目 次

- | | |
|-------------------------------|------------------------|
| I はじめに | 3 審査決定と実額認定の可否 |
| II 評価額不服争訟の方式 | IV 審査決定取消訴訟の審理 |
| 1 評価に関する争訟制度とその改正 | 1 取消訴訟の審理の概要 |
| 2 審査申出前置主義と裁決主義の検証（裁決主義の機能不全） | 2 取消訴訟の訴訟要件 |
| III 審査手続の審理 | 3 取消訴訟の適法要件 |
| 1 固定資産評価審査委員会の位置づけと委員の構成 | 4 取消訴訟の審理の展開とその特殊性 |
| 2 審査手続の審理の方式とその展開 | 5 評価業務の外部民間業者への業務委託の可否 |
| | 6 審査決定取消判決とその拘束力 |
| | V 残された課題（総括に代えて） |

I はじめに

シャープ勧告により1951年（昭和26年）に大学法学部で税法の講義が開講され、その最初の講義を受講した⁽¹⁾。これが機縁となって税法に強い関心を持ち、裁判官・訟務検事として執務をしてからも税法の勉強を続け、その

後大学教員（税法担当）に転身し兼ねて税務に特化した弁護士業務に従事することにした。この間に、日本税法学会（創立7年目の1957年）や租税法学会（創立時の1972年）等に入会して学会で研究報告をしたり、直接にご教示を受けた先生方・上司の記念論集に寄稿をしていたところ⁽²⁾、1985年（昭和60年）4月に

- (1) シャープ勧告（『シャープ使節団日本税制報告書（復元版）』（日本税理士会連合会出版局，1979年）290頁、「同付録書」75頁）により、まず東京大学と京都大学で税法講義がスタートしている。京都大学では、汐見三郎先生が税法の講義を始められ、その講義は、汐見三郎＝松隈秀雄『税務読本』改訂版（東洋経済出版社，1962年。初版は1955年6月。）のような内容であった。
- (2) 記念論集への寄稿として、山田二郎「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」杉村章三先生古希祝賀『税法学論文集』（三晃社，1970年）、同「交際費課税をめぐる問題」田中二郎先生古希

記念『公法の理論（下II）』（有斐閣，1977年）、同「所得税法における所得の分類」末川博先生追悼『法と権利』（有斐閣，1978年）、同「青色更正の理由附記とその程度について」吉川大二郎先生追悼『手続法の理論と実践（上巻）』（有斐閣，1980年）、同「消費税をめぐる若干の問題」雄川一郎先生献呈『行政法の諸問題 上』（有斐閣，1990年）、同「不動産登記と登録免許税」香川保一最高裁判事退官記念『民法と登記 上』（テイハン，1993年）、同「固定資産評価審査委員会の機能とその審理手続」貞家克己最高裁判事退官記念『民事法と裁判 下』（きんざい，1995年）等がある。

鎌倉市西御門の谷戸に居住されていた文芸評論家の江藤 淳氏から受任して土地等の評価について鎌倉市固定資産評価審査委員会に審査申出を行い⁽³⁾、爾來35年以上にわたって北海道から沖縄まで多数の税務争訟を受任し、そして偶然にも2019年（令和元年）11月に鎌倉市鎌倉山の宅地の評価額を争う取消訴訟（横浜地裁令和2年（行ウ）第72号 固定資産評価審査決定取消請求事件）を受任して現在に至っている⁽⁴⁾。鎌倉に始まり鎌倉につながる納税者の保護に視点を置いた長い税務争訟の実践や最近までの裁判例、研究業績等⁽⁵⁾から学んだことを俯瞰し、ここでは、土地に係る固定資産税評価額の不服争訟に的を絞ってその審理と変容を、時間軸に沿い紙幅の許す範囲で検討をすることにしたい。

II 評価額不服争訟の方式

1 評価に関する争訟制度とその改正

固定資産税の評価に関する争訟制度は、昭和25年に地方税法（以下「地稅」という。）により制定され大きな改正がなく経過したが、平成9年法律第9号と平成11年法律第15号による改

正がされている。平成11年改正は、「地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書」⁽⁶⁾を踏まえた大きな改正となっている。

平成9年改正では、①固定資産評価審査委員会（以下「審査委員会」という。）の委員構成の変更、②条例による委員定数の増加、③審査委員会の共同設置（地方自治法252条の7第1項）を定めている。①は最も注目すべき改正点で、それまでは住民要件、納税者要件を委員の選任要件としていたが、「人口の少ない町村部を中心として委員としての適格者を選任することが困難な状況を勘案し、より幅広い角度から人材を求めることができるようにする。」というところで、学識経験者（学識経験者要件）を被選任資格として加え、これらの何れかの要件を満たせば足りることとした（地稅423条3項）。しかし、学識経験者の委員の数は、定数の3分の1を超えることはできないという制限をつけていた（旧同条4項）。この改正は、住民参加型の制度の後退であるが、住民参加型の制度を専門的知識を有する者による行政委員会型に変質したものという理解は、沿革に照らして正しくないと考えている。

平成11年改正では、根本的な改正がされて

(3) 鎌倉市固定資産評価審査委員会に対する審査申出事件の紹介とその記録をベースとして纏めたのが、山田二郎ほか『固定資産税の現状と納税者の視点』（六法出版社、1988年）である。

(4) この取消訴訟では、評価に精通している税理士とコラボし、若い弁護士に資料収集のサポートをしてもらい、個別依頼に係る鑑定意見書を提出して直接に評価額を争うという従来型の戦術にウエイトを置かず、固定資産評価基準が定めている格差率や画地計算法等の当てはめが適正に行われていないことを主張して評価額を争うという戦術を採り、評価額を違法としてその取消しを求めている。

(5) 私の固定資産税についての論稿として、「固定資産税における固定資産の評価」、『固定資産評価審

査委員会の機能とその審査手続』、「固定資産税の評価をめぐる若干の問題」、『固定資産税の課税構造を改革するための考察』、「固定資産税の評価替えをめぐる諸問題」、『固定資産税不服争訟の成果と残した課題』（いずれも『租税法の解釈と展開(2)』（信山社、2007年）所収）、判例評釈として、『租税法重要判例解説(1)』（信山社、2007年）所収のもの及びジュリ1542号142頁（2020年）がある。

(6) 碓井光明「固定資産評価の不服審判制度に関する考察」『行政不服審査機関の研究』（有斐閣、2016年）379頁〔初出、2000年〕、地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会（委員長 金子 宏）『地方税における資産課税に関する調査研究報告書』（自治総合センター、1999年）。

いる。①委員構成の抜本的な改正、②審査申出事項の限定、③審査申出期間の改正、④審査手続の改正である。①は、審査委員会の構成について、学識経験者の割合の制限を廃止したもので、これにより住民要件、納税者要件、学識経験者要件のいずれかを満たすことで足り、全員が学識経験者要件を満たすものであっても差し支えないこととされた。この改正理由は、人口の少ない町村部で委員適格者を確保しやすくする必要があることを配慮したものであるが、従来の審査委員会への住民参加手続の立法趣旨を失わせたものではないと解している。②は、最も大きな改正といわれているもので、審査申出事項を「固定資産の価格」に限定したことである（地税432条1項）。従来は、「固定資産課税台帳に登録された事項のうち土地登記簿または建物登記簿に登録された事項を除くもの」が広く審査申出事項とされていたので、審査申出事項の範囲がはっきりとせず混乱を招いていたので、改正により審査委員会に求められている審査機能に沿い明確化したものである⁽⁷⁾。この改正により審査申出事項から除外された事項は、本来の固定資産税の賦課処分に対する争訟手続の中で救済を求めることになる。③は、固

定資産課税台帳を縦覧する所有者は僅かで、納税通知書を受け取ってから初めて過大な評価がされていることを知る者が多いことから、納税通知書の交付を受けた日から30日まで審査申出ができることとしたもので（地税432条1項。30日（平成11年改正）→60日（平成14年改正）→3か月（平成27年改正）→現行）、救済の機会をわかりやすく広げたものとして歓迎されている。④は、審査委員会の審理手続の原則は、一般の行政不服審査の手続（行政不服審査法31条、旧法25条）と同様に書面審理方式によることを示し、例外として審査申出人から要求があれば口頭審理の手続によらなければならないことを定め（地税433条2項、6項）、市町村長に対し当該審査申出に係る主張に理由があることを明らかにするために必要な事項について書面で照会する権利を審査申出人に認めている（地税433条5項）。

2 審査申出前置主義と裁決主義の検証（裁決主義の機能不全）

固定資産税の課税客体のうち土地、家屋の課税標準は、基準年度の賦課期日である1月1日の価格（地税349条1項、359条）、すなわち適正な時価である（地税341条1項5号）⁽⁸⁾。

(7) 裁判例の混乱について、山田・前掲注(5)『租税法の解釈と展開』112頁。最判昭和44・3・11集民94-605は、課税台帳に所有者として登録された者が所有者であるかどうかについても審査事項になると解していた。

(8) 主な参考文献として、固定資産税務研究会編『固定資産税逐条解説』（助地方財務協会、2010年）、佐藤英明「固定資産税評価をめぐる判例の動向」資産評価情報150号43頁（2005年）、塚田 功『固定資産税の審査申出とその対応のすべて』（ぎょうせい、1999年）362頁。

評価の基準日は、基準年度の1月1日の価格（適正な時価）と定められているが、評価の実務では、

法律上の根拠がなく評価の基準日の前年の1月1日を価格調査基準日として評価を行っており（固定資産評価基準第3条第12節経過措置一）、その後7月1日までに価格が変動した場合には、半年間の変動率を評価額に反映させる措置をとることにしている（同経過措置二）。しかし、7月1日と評価の基準日との間に価格が変動していることが明らかになった場合には、この変動も評価額に反映させることになると考える。また、市場のない土地の評価について、評価の安全性を配慮して堅めの評価として7割評価とされ（同経過措置一）、土地に係る住宅用地や小規模住宅用地等のいろいろの負担調整措置が定められている。

市町村長は、固定資産評価基準（昭和38年12月25日自治省告示158号、以下「評価基準」という。地税388条1項）によって固定資産の価格を決定し（同法403条1項）、固定資産課税台帳にその価格を登録しなければならない（地税381条）。

市町村長が決定した評価額（課税台帳登録価格）に納税者が不服のあるときは、審査委員会に対して審査申出をすることになる（地税432条1項）。固定資産税の賦課処分に対する審査請求では、審査委員会に審査申出ができる事項について不服の理由とできないこと（地税432条3項）、審査委員会に審査申出ができる事項について不服があるときは、審査申出及び審査委員会の決定（審査決定）の取消訴訟によってのみ争うことができることが定められている（地税434条2項）。つまり、評価額の決定に不服があるときは、審査申出前置主義と審査決定主義（裁決主義）が採られている。固定資産税評価額の不服争訟は、「審査委員会に対する審査申出→審査決定（裁決）→審査決定の取消訴訟」に限られるという法の作りになって現在に至っている。

租税に関する法律に基づく処分は、①大量の処分が行われるということ、②行政過程において統一を図る必要があるということから、例外として審査申出前置主義がとられている（行政事件訴訟法（以下「行訴法」という。）8条1項ただし書、地税434条2項）。固定資産税評価額にかかる処分についてその審査機関である審査委員会の権限・運営の改善に多くの課題を残しているとしても、審査申出前置主義を採用していることには一応の合理性が認められるが、審査申出を経た固定資産税の評価額の決定（原処分）に不服がある場合に原処分に対して取消訴訟を提起するの

でなく、審査決定に対して取消訴訟を提起することにしているのは（審査決定主義（裁決主義）と審査申出理由の制限、地税19条の5、432条3項、434条2項）、以下のとおり不服争訟の手續上で審査委員会の権限・審査の範囲や納税者の救済（救済の長期化）等からいろいろと不具合を生じており、早急に改正の必要がある。他の租税に関する処分と同じように原処分主義に改めるべきである。

固定資産税の評価額に係る審査決定主義については、従来から、①審査委員会は評価額が評価基準に従って算定されているかどうかの範囲を超えて評価額（実額）を審査判断する責任と権限がないので（評価額がいくらであるかを決定する責任や権限をもっていないこと）、争訟手續上において評価額を認定・決定したり、審査決定取消訴訟の被告（処分行政庁）として適正な評価額を主張する制度設計となっていないこと、②課税台帳への登録は行政の内部的な行為であり、その前提となっている市町村長の評価額の決定もまた外部に通知されていない内部的な行為であり（評価額の決定と課税台帳の登録は一体として内部的な行為である。）、いずれも明確な「原処分」といえないので、外部に明確になる審査決定を「原処分」と位置づけて取消訴訟の対象としたものと解される。評価額は、課税台帳の縦覧により外部に開示されることによって処分性が付与されていると理解できるので、外部に開示される評価額の決定を原処分として審査決定取消訴訟の対象と位置づけるのが制度設計として整合性がとれるというべきである。いずれにしても審査決定主義を採用するには、審査委員会をそれに相応しい組織にするか、市町村長を被告（処分行政庁）とする原処分の取消しを求める制度（原処分

主義)に改めるかしなければならないといえよう⁽⁹⁾。

地方税法が固定資産税について審査決定主義を取入れているのは、課税台帳に登録される評価額を早期に確定するためであり、固定資産税の課税事務の大量性から必要な合理的な制度であるといわれてきているが、このような必要があるとしても、実務では以下のような不具合が生じている。

納税者が審査決定に対して取消訴訟を提起した場合に、後述するとおり、裁判所は納税者が上限を明示して審査決定の一部取消しを求めているときには、同一の訴訟手続の中で評価額(実額)を確定して固定資産の評価額をめぐる紛争を早期に解決し土地の価格を確定させようという観点から審査決定の一部取消しを認めている(最判平成17年7月11日民集59巻6号1197頁等)。これは、納税者が上限を明示して審査決定の一部取消しを求めている場合に限られることなく、裁判所がその審理の結果として評価額を確定することができ、審査決定の一部取消しが相当であると判断した場合には、審査決定の一部取消しを行うべきであるという見解によるものである。審査手続も評価額がいくらであるかを争う争訟手続であると理解すると、原処分主義を採らないと、審査手続の審理の対象や審査委員会の権限、争訟方式と調和がとれないことになっている。審査申出前置主義や審査申出理由の制限は抜本改革までそのまま存続させるとしても、審査決定主義の下で生じている疑義を解消するために、評価額についての審査決定主義を原処分主義に改めるべきである。このことについては、取消訴訟の審理の項目で改めて検討する。

Ⅲ 審査手続の審理

1 固定資産評価審査委員会の位置づけと委員の構成

審査委員会は、行政不服申立てを審理する他の審査機関とは異なり、審査機関を上級行政庁あるいは処分行政庁とせず(行政不服審査法4条1号)、第三者的な争訟裁断機関として位置づけている(地税423条、条例(準則)1条)。

このため、審査委員会の委員の構成(3名以上)についてその立法経過を辿ると、当初は建前としてその市町村の住民か市町村税(その税目は限定されていない。)の納税者の中から市町村議会の承認を得て市町村長が選任することにしてきた(旧地税423条2項、3項)。現在でも、①の要件として市町村の住民である者(住民要件)、②として市町村税の納税者である者(納税者要件)、③として①・②以外で固定資産の評価について学識経験を有する者(学識経験者)を委員選任の要件としていることは他に例のないことであり、単に第三者性を持たせているということだけでなく、納税者の代表に課税台帳の登録事項の見直しをさせようというのが立法意図であることがうかがえる。この立法趣旨から考えると、評価の専門家を委員の選任要件としようとしているものではないので、評価に詳しくても当該市町村職員のOBや当該市町村の工事等を受注した者は中立性に疑いが生じるので適任者ではないといえよう。一般の委員会の委員

(9) 碓井・前掲注(6)413頁。2022年に行政不服審査法(行政不服審査制度)の見直しが検討されることになっているので(同法附則6条)、この問題が取り上げられるべきである。

についてもいえることであるが、委員選任のプロセスの透明さ（少なくとも予め委員候補者の開示）を図る必要があり、審査委員会の委員はその中に住民や納税者の代表を選任することになっているので、一層のこと委員選任のプロセスを透明にすることが必要である。

委員の兼職禁止（地税425号1項、2項）、委員の欠格事項（地税426条）、委員の罷免（地税427条）など、かなり厳しく委任の選任要件が定められている。会社の顧問弁護士が監査役（会社法335条）に就任するのと同様に、市町村の顧問弁護士が兼職することは違法ではないが（千葉地判昭和57年6月4日行集33巻6号1172頁）、公正さが疑われるので妥当ではない。市町村の主管部（固定資産課）の職員が審査委員会の事務局職員を兼務するのも、委員会の中立性を疑わせるものである。

学識経験を有する者として選任されている従来の事例を例示すると、以下のようである。

①不動産鑑定士、公認会計士、弁護士、税理士、建築士、土地家屋調査士、②金融機関、不動産会社等で不動産部門に従事した者、③大学教員等で、租税・不動産関係の研究をしている者、④都道府県または市町村の職員として固定資産の評価の実務経験のある退職者。

川崎市の委員の構成をみると、委員の構成は12人、令和2年度における内訳は、弁護士4名、不動産鑑定士4名、税理士又は公認会計士4名で構成し、3名で構成する合議体に1名ずつ配填し、近年大規模な家屋（特に事業用家屋）について審査申出が増えていることから、一級建築士を委員に加えることを検討していることが報告されている¹⁰⁾。

2 審査手続の審理の方式とその展開

審査委員会は、主管部（固定資産税課）か

ら独立した第三者的な争訟裁断機関と位置づけられているので、その機能を発揮するには準司法手続を採用して公正に審理を行うことが望ましい。

審査委員会の審理は、書面審理を原則としているが、審査申出人（納税者）が口頭審理の申立てをしたときは、口頭審理を行わなければならない、公開による口頭審理が定められている（地税433条2項、6項。平成11年度改正後においても、公開による口頭審理が定められている。）。)

審査委員会の審理は、書面審理を原則とし、口頭審理を例外として規定しているが、通常は審査申出人から口頭審理を求めているので口頭審理が行われている。法の仕組みでは、「審査のため必要がある場合においては、……口頭審理を行うことができる。」と定めているが（地税433条6項）、審査申出人が求めた場合には、不適法な審査申出であるときを除いて、「必要がある場合」として公開の口頭審理が行われている。公開の口頭審理をするということは、審査申出人が出席できるように日程を調整するということであり、マスコミの取材や傍聴を認めるということである。公開の口頭審理は、審理が公正に行われることを制度上保障するために要請されているものである（裁判の公開について、憲法82条1項）。行政不服審査の審理手続でも、審査請求人に口頭意見陳述の機会を与えなければならないことを定めているが（行政不服審査法31条）、公開の口頭審理手続は、固定資産税の審理手続の特色を示しているものである。口頭審理

(10) 井口一郎「川崎市における固定資産評価委員会の事務運営について」資産評価情報241号17頁(2021年)。

の申出があったのに、一方的に口頭審理の期日を指定したり、口頭審理を公開しないで行った審査決定は、手続違反の違法な決定となる。

口頭審理が開かれる場合の審理手続は、各市町村ごとにバラバラな運用がされている。口頭審理の方式は、準司法手続をとるべきだということになると、裁判のように対審構造を採り、審査申出人と原処分庁（市町村の主管課である固定資産税部門）が審査委員会の席で対峙して着席し、審査申出人と原処分庁が質問・応答して不明確な事項の釈明を求め、必要な資料（評価調書、地税409条4項）等の開示を求めて争点を整理し、また対席のもとで関係人の証言を聞き、双方が関係人に発問できる方式をとるべきである。その発問（尋問）方法も審査委員会の職権的な尋問方式ではなく、申立てをした者が主尋問をする当事者（交互）尋問方式をとるべきであると考えられる。

審理手続は、納税者の審査申出により始まる。審査委員会は、審査申出書を原処分庁（市町村長）に送付し、原処分庁から答弁書が提出されると、審査申出人からの弁白書、必要があれば原処分庁からの再答弁書、審査申出人からの再弁白書等の提出を求め、双方から提出された書面を検討して争点を整理し、原処分庁の行なった評価額の決定（課税台帳登録価額）が評価基準等を適正に適用して算定されているか、評価額が課税標準である適正な時価（地税349条1項）を上回る違法なものでないかを審理することになる。

審査申出人が評価額の決定が適正な時価を超える高い価格であることを主張しているときは、原処分庁は評価調書（地税409条4項）等の評価資料を提出して評価額の算定が適正に行われていることを説明し、審査申出人は

その算定方法や算定結果が適正でないことを反論し、反論を裏づける資料（書証）の調べや参考人等尋問を求めることになる。

原処分庁から提出している資料としては、対象宅地が路線価方式で算定されている通常の場合は、①「標準宅地」の鑑定評価書、②「主要な街路」の路線価算定表、③「その他の街路」の路線価算定表（格差率表）、④公図、⑤現地写真、⑥「対象宅地」の不動産登記簿、⑦固定資産評価基準、⑧A市固定資産評価事務取扱要領等が提出されており、これに対して審査申出人からは、①ゼンリン住宅地図、②現況平面図、③対象宅地の鑑定評価書等が提出され、参考人として原処分庁の評価担当者等の尋問が求められている。

審査申出人に不服事由を特定するのに必要な範囲で評価の方法、手順、根拠等を了知させることなく、また審査申出人に意見陳述や資料を提出する機会を与えない審査手続（評価の根拠等の了知措置義務違反の審査手続）は、公正さを欠き違法であると解されている（最判平成2年1月18日民集44巻1号253頁）。口頭審理をした場合には、原処分庁から自主的に提出された資料だけでなく、審査委員会が職権で資料を収集したものを含めて、すべての評価の根拠資料を開示することは、審査申出人に反論反証を提出するために不可欠なことであり、公正な審理手続を確保するために必要なことである。

しかし上記最判平成2年1月は、了知措置義務の範囲として、口頭審理外で行った職権調査の結果を判断の基礎として採用したときでも、職権調査の結果を口頭審理に上程することを要しないと解しているが（原審・大阪高判昭和61年6月26日判タ626号136頁は、口頭審理外で職権により収集した資料や調査結

果を口頭審理に上程しなかったことは、口頭審理制度の根幹にかかわる重大な瑕疵であると解している。同趣旨のもの、札幌高判昭和60年3月27日行集36巻3号413頁)、審査申出人が職権による検証に立会っていた上記最判のような事例を除いて、公正な口頭審理を確保することから、判断の基礎とする根拠資料はすべて開示することが必要であり、根拠資料を開示していない審査決定は、手続違反の違法なものとなると考える。

3 審査決定と実額認定の可否

審査委員会は、審査申出が提出期限など適法な申出である場合には、原処分庁がした評価額の決定(課税台帳登録価格)が適正な時価を上回らないものであるかどうかを審理(実体審理)し、適正な時価を上回るものであれば評価額の決定(原処分)を取り消し、適正な時価を上回るものでなければ審査申出を棄却する決定(審査決定)をすることになる。原処分庁は、固定資産の価格を評価基準によって決定しなければならないことになっているので(地稅403条1項)、審査委員会の審理は、まず原処分庁のした評価額の決定が評価基準によって適正に算定されているかどうかを審理し、加えてその評価基準によって算定された評価額(評価基準評価額)が課税台帳登録価格を上回るものでないかを審理することになる。評価基準評価額を適正な時価と推認してよいか(推認効)は、取消訴訟の審理の項目で検討する。評価額の決定が評価基準によって算定されていない場合や評価基準評価額が課税台帳登録価格を上回っている場合に、審査委員会が評価基準によって評価額の算定をやり直すことができるのか、また評価額がいくらであるのか(評価の実額)を認定

する権限があるのか前述したとおり疑義があり明確でないが、原則として評価額の決定(原処分)の全部を取り消し、評価基準評価額の認定をやり直す審査決定をすることになると考える。

いくつかの審査委員会の審理を検討すると、審査手続の段階で原処分庁が仮価格(課税台帳登録価格の前提となっている評価額と異なる修正評価額)を主張したり、原処分と異なる正面街路(評価基準が定める市街地宅地評価法にいう「その他の街路」と異なる街路)の主張をしているが(例、後掲「三号道路事件」の取消訴訟の審理や差戻後の審査委員会の審理)、評価内容や評価手法を改めるような主張をすること(評価額の決定をやり直さずに審査手続で修正評価額等の主張や認定をすること)は違法であり、そのような主張がされても原処分の合法性を補強できるものではないと考える。

審査申出手続は、納税者のための救済手続であり審査委員会は救済機関であるので、審査申出をしたらかえって不利に取扱われたり、評価内容や評価手法を改めて評価額の認定を補強するような納税者に不利な決定をすることはできない(不利益変更の禁止)。

審査委員会は必要な審理を終えたときは、審理手続を終結して審査決定をする(地稅433条11項、行政不服審査法41条)。審査決定について理由附記が必要であり(地稅433条11項、行政不服審査法50条1項)、その理由附記の程度は、評価の方法及び評価の算定根拠を具体的に明らかにしたものでなければならない(東京高判昭和45年5月20日行集21巻5号813頁等)。

IV 審査決定取消訴訟の審理

1 取消訴訟の審理の概要

審査決定取消訴訟の訴状では、審査決定に至る経緯と評価額の決定が概括的に違法であるという主張がされ、審査決定の写しが甲号証として添付される。これに対して被告（市町村）は、答弁書で通常の場合は本案前の主張（取消訴訟が訴訟要件を欠く不適法な場合に限る。）と訴状記載の請求の趣旨及び原因に対する簡単な認否を行い、改めて被告第1準備書面で評価額の決定（原処分）が適法でこれを是認している審査決定は適法であること（実体要件を充足している適法な審査決定であること）が主張される。原告は、被告第1準備書面に対して認否を行い、審査決定のどの点を違法として争うのかを原告第1準備書面で主張して争点を明確にし、争点の整理が行われて、審理が進行する。

上述したとおり、評価額を争う審査決定取消訴訟においては、通常の課税処分取消訴訟と同様に、被告は、審査決定が適法であること、すなわち評価額の算定が適法でこれを是認している審査決定が適法であることについて主張・立証責任を負っている。その訴訟物は、審査決定の取消原因として違法性一般であり、手続上及び実体上のすべての面における違法であると解されている。実際の訴訟手続では、被告は、まず審査決定に至る経緯と審査決定の内容に沿って審査決定が適法であることを主張し、争点が明らかになったところで、争点項目について適法性を裏づける証拠を提出することが行われている。

「原告が行うべき証拠の申出」という表題で、国税通則法116条と同じ内容の規定が地方

税法19条の14にも置かれていて、この規定は審査決定取消訴訟にも適用になるが、同条は、審査決定の適法性を裏づける根拠事実についての被告の主張責任、立証責任そのものについて格別影響を与えるものでなく、「時機に後れて提出する主張・立証（民事訴訟法（以下「民訴法」という。）157条1項）を規制するもの」と解されている¹¹⁾。

平成16年行訴法改正により追加された行訴法23条の2には、民訴法149条及び151条の特則として、裁判所の釈明処分を規定している。裁判所は訴訟関係を明瞭にするため必要があるときは、「①被告である公共団体に所属する行政庁又は被告である行政庁に対し、処分又は裁決の内容、処分又は裁決の根拠となる法令の条項、処分又は裁決の原因となる事実その他処分又は裁決の理由を明らかにする資料であって当該行政庁が保有するものの全部または一部の提出を求めること、②処分についての審査請求に対する裁決を経たのちに取消訴訟の提起があったときは、被告である公共団体に所属する行政庁又は被告である行政庁に対し、当該審査申出事件に係る記録であって当該行政庁が保有するものの全部又は一部の提出を求めること」を定めている。釈明権の行使は、裁判所の権能であるが、適正・公平な裁判を可能にするために裁判所のなすべき責務であり、釈明義務であると解される¹²⁾。行政事件訴訟では、適正・公平な裁判を求める要請が強いので、釈明権の行使は裁判所の

(11) 泉 徳治ほか『租税訴訟の審理について』（第3版）（2018年、法曹会）150頁。

(12) 行為規範としての釈明義務について、昭和40年代に入って判例に積極的に釈明義務違反が現れていることを指摘しているものとして、新堂幸司『新民事訴訟法 第6版』（弘文堂、2019年）500頁。

なすべき責務と位置づけるべきである。原告は、裁判所に対して民法149条等に定める釈明権の行使のほかに行訴法23条の2に定める釈明処分を求める申立てをすることができる。

また、行訴法24条には職権証拠調べを規定しているが、審査決定取消訴訟においても実際に職権証拠調べが行われることはほとんどない。裁判所が法の仕組みのとおりもっと積極的に必要な釈明権を行使し、職権証拠調べを行うことが必要でないかと考える。裁判所の積極的態度が欠けているように考える。

平成14年改正税理士法2条の2により税理士補佐人制度が導入されているが、審査決定取消訴訟においても税理士が弁護士とコラボして訴訟に関与する事例が増加している。この訴訟においては、補佐人税理士にも証人等の尋問権を認めるべきである。

2 取消訴訟の訴訟要件

取消訴訟の審理においてまず検討されるのは、訴訟要件の具備である。訴訟要件を具備していないと「不適法な訴え」として、実体審理に入ることなく却下されることになる。

(1) 訴えの対象と被告適格

固定資産税の納税者は、固定資産の評価額に不服があるときは審査委員会に審査申出をすることによってのみ争うことができ（審査請求前置主義，地税434条2項），また評価額を争うときは，審査決定取消訴訟を提起して争うことに限定されている（争訟方式を特定した審査決定主義，地税434条）。つまり，課税処分を含む行政処分では一般に原処分主義が採られ，原処分の違法を争う場合に審査請求前置主義によるときも原処分を対象として争うことになっているが（行訴法10条2項），

固定資産税の争訟では評価額の適否を早期に確定させるために，争訟方法を，①評価額の違法を争うものと，②その他の課税処分（賦課処分）の内容の違法を争うものに二分し，評価額の違法を争うものは，審査申出とその審査決定の取消訴訟を通じて争うことに争訟方法を限定し，課税処分の取消訴訟では，評価額の違法を取消理由として主張できない仕組みとなっている。

審査決定取消訴訟の処分行政庁は審査委員会であるが，被告適格者は権利の帰属する市町村であり（行訴法11条1項2号），審査委員会は市町村を代表することになる（同条6項）¹³。平成16年行訴法改正により，被告適格を有する行政庁を特定する原告の負担を軽減する等のために，行政庁主義から行政主体主義に変更され，組織的な帰属を基準として被告適格者が規定されている。

行政主体が被告となるといっても，実際には行政主体の機関（審査決定取消訴訟では，審査委員会）が裁判上の行為をすることになるので，審査委員会が市町村のために裁判上の一切の権限を有することが規定されている（行訴法11条6項）。

審査決定取消訴訟において審査委員会は裁判上の一切の権限を有することになっているが，前述したとおり訴訟手続上で原処分と異なる評価方法（例，標準宅地の変更）や仮価格（修正価格）を主張ができるかはその組織

¹³ 固定資産評価審査決定取消請求事件で，当事者の表示は，「原告（審査申出人）X」，「被告 Y市，上記代表者兼審査決定行政庁 Y市固定資産評価審査委員会，上記委員会代表者委員長 A」と記載されており，Y市から審査委員会に出向しているY市職員が委任弁護士と共に審査委員会の共同訴訟代理人に指名され，取消訴訟に関与している。

や権限がそれに相応したものになっていないので、組織等からいって疑義がある。このことはあとで検討する。

(2) 出訴期間

審査決定の取消訴訟は、審査決定を知った日から6か月以内または審査決定の日から1年以内に訴訟を提起しなければならない(行訴法14条3項。平成16年改正で3か月→6か月)。

3 取消訴訟の適法要件

(1) 取消訴訟の実体上の適法要件

審査決定取消訴訟で審査決定が適法であるというには、評価基準やこれを受けた各市町村の評価事務取扱要領(以下「取扱要領」といい、両者を「評価基準等」という。)による評価額の決定(評価基準評価額すなわち課税台帳登録価格)が適法であること、つまり、評価基準評価額が実体上の適法要件を充足していなければならない。

固定資産税の課税標準は、基準年度に係る賦課期日における適正な時価であるので(地税法349条1項、341条5号)、被告は、審査決定取消訴訟において、評価基準評価額が適正な時価を算出していることを具体的に主張・立証しなければならない。

「適正な時価」の意義について、土地に係る裁判例はこれまで2つのアプローチを示している。

その1のアプローチは、「適正な時価とは、正常な条件の下で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。」ことを前提として、「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、当該価格は違法とな

る。」(最判(第一小法廷)平成15年6月26日民集57巻6号723頁)というものであり、評価基準との関係については、「(評価基準は、)全国一律の統一的な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との趣旨であるが、適正な価格の意義については上記のとおり解すべきであり、……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、これにのっとり算定される当該土地の価格が、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。」(最判平成15年6月)としている。

その2のアプローチは、適正な時価と評価基準によって決定される価格(評価基準評価額)の関係について、「地方税法は固定資産税の評価基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、その評価方法によって適正な時価を算定することができない特別の事情が存しない限り、同期日における当該土地の客観的な交換価値として適正な

時価を上回るものでないと推認するのが相当である。」(最判(第二小法廷)平成25年7月12日民集67巻6号1255頁。同判決は、参照として、同じ第二小法廷の最判平成15年7月18日民集210号283頁、最判平成21年6月5日民集231号57頁を引用。)としている。この2のアプローチについて、最判平成25年7月は最判平成15年6月と同様の判断枠組みを基礎とするものであるという判例解説がみられるが¹⁴⁾、最判平成25年7月は、判断の順序として課税台帳登録価格が評価基準によって決定された価格(評価基準評価額)を上回っていないかどうかの判断を先行して求めているものである。適法要件の判断にあたって、評価基準が法的基準性を有するものとして、評価基準に定める評価方法に従って評価額が決定されていると、その価格は評価基準が定める評価方法によって算定できない特別の事情の存しない限り適正な時価と推認されるとしている。この特別の事情とは具体的にどのような場合をいうのか、時価とどのくらい乖離していることをいうのかは明らかにされていない。この判断枠組みは、評価の不均衡を解消するということを命題として掲げるものであり、現行の評価基準が一般的合理性を有するものとし、評価基準に従って決定された価格は、適正な時価と推認されるという判断枠組みを採るものである。つまりその2のアプローチは、評価基準が法的基準性をもつものとし、評価基準に従って評価額が決定されていれば、その価格は適正な時価を上回るものでないと推認されるとしている。この判断枠組みによると、評価額の決定が違法となるのは、①評価基準に従って評価額を決定していないときか、②評価基準によって適正な時価を算定できない特別の事情があるとき(評価基準が対

象土地のような立地条件の土地を想定していない場合を含む。)であるということになる。

前述した判断枠組みのもとでは、評価額の決定が違法であるという原告の主張が取上げられるには、独自の鑑定意見書を提出して直接に評価額の決定が違法であることを主張しても、それでは評価額の決定を違法とすることはできず、①評価額の決定が評価基準の定める評価方法によって算出されていないこと、②評価基準の定める評価方法によることのできない特別の事情があること(評価基準に定める評価方法によっても適正な時価を算出できない特別の事情のあること)を主張すべきことになる¹⁵⁾。

最判平成25年7月という評価基準による「推認(事実の推定)」は「事実上の推定」であり「法律上の推定」ではないが¹⁶⁾、評価額が評価基準によって算定されている場合には、特別の事情を原告が主張・立証しないかぎりその推認を覆せないとしていることから、実務上では「法律上の事実の推定」のようになり強力に作用している。

推認を覆す特別の事情とは具体的にどのような場合をいうのか裁判例では明らかでないが、評価基準が想定していない地理状況であるとき(最判平成30年7月17日民集259号1頁(三号道路事件)の事例のように宅地が道路に沿接せず建築確認を取得できないような事例)や評価基準によって算定された価格と個別の鑑定評価書の価格との間に相当額以上の価格

(14) 阪本 勝「判解」平成15年度最判解民事篇(上)373頁、徳地 淳「判解」平成25年度最判解民事篇351頁。

(15) 個別の鑑定評価書による納税者の直接の評価の違法性の主張・立証を否定しているもの、最判平成25年7月の千葉勝美裁判官の補足意見。

差のあるとき（適正な時価には許容される価格幅があるが、この価格幅を超えるような価格差のあるとき）が証明された場合をいうものといえよう。

最判平成25年7月は、個別の鑑定評価書によって直接に評価額を争うことができないとしているので、実務上では特別の事情の主張・立証はかなり高いハードルとなっているが、課税標準は適正な時価であるので、評価基準による公平な評価を受ける利益を優先保護すべきであるとしても、個別の鑑定評価書により評価基準評価額が適正な時価と相当額以上に乖離していることが明らかにされた場合には、特別の事情があるものとして評価基準評価額を違法とする救済回路を塞がないようにすべきである。

固定資産税の評価が点評価（ピンポイント評価）でなく面評価（スポット評価）の性質をもっているとしても、評価基準による推認は高度なものと位置づけるべきではなく、個別の鑑定評価書等によって評価基準評価額の相当性の検討を許容すべきである。

このことは、最近の相続税の事件で、東京地判令和元年8月27日TAINS：Z888-2271は、財産評価基本通達に定める路線価により評価することが著しく不相当であるとして、同通達6項を適用して個別の鑑定書評価額に

よって評価した更正処分を適法としているが、この事件の通達評価額は鑑定書評価額の約25%であり、通達評価額により形式的な平等を貫くことがかえって租税負担の実質的な公平を害することが明らかな特別の事情のある場合（同通達にいう「著しく不適当と認められる場合」）に当たり、個別の鑑定評価書等の合理的な方法によって評価することが許されるとしている。評価基準と評価通達とは、委任命令と通達でその法的効力に違いはあるが、裁判例はいずれも一般的合理性を有するとして法的基準性を認めているので、形式的平等と実質的平等の間の優先価値判断や特別の事情の有無等を考えるにあたって、視座は異なるが、その判断枠組みは参考になるものと考ええる。

(2) 審査決定の手續上の適法要件

審理の順序は、論理的に手續上の適法要件の審理が先行するが、審理手續では、実体上の適法要件の審理と手續上の適法要件の審理に優先関係がなく審理が行われ、手續上の適法要件を欠くと判断される場合は、実体上の適法要件の具備についての判断に立ち入ることなく違法な審査決定であるということ、その全部取消しの判断が示されることになる。

審査決定の手續上の適法要件を欠く場合と

16) 新堂・前掲注12) 619頁、長谷部由紀子『民事訴訟法 第3版』（岩波書店、2020年）252頁、司法研修所編「民事訴訟における事実認定」（法曹会、2013年）、同「事例で考える民事事実認定」（法曹会、2014年）。新堂前掲書では、「推定とは、あることから他のことを推認することであるが、事実上の推定とは、自由心証主義の下で裁判官が経験則を用いて、証拠から事実を推認したり、ある事実から別の事実を推認することをいい、これに対して法律上の推定とは、法律上の規定に基づいて、

ある事実から別の事実を推定したり、ある事実から権利を推定することをいう。前者は、法律上の事実推定と呼ばれ、後者は、法律上の権利推定と呼ばれる。」という趣旨の説明がされているが、最判平成25年7月にいう「推認」とは、「事実上の事実の推定」をいうものと解され、この場合に利用される経験則には、高度の蓋然性をもつ場合もあればそうでない場合もあるが、同判決では評価基準による評価額はかなり高度の蓋然性をもつ証明度の高いものと位置づけている。

して、審査決定の理由附記に不備があるとき（地税433条11項、行政不服審査法50条1項、最判昭和37年12月26日（少数意見）民集16巻12号2557頁等）、審査申出人から申立てがあつたにもかかわらず口頭で意見を述べる機会を与えていないとき（地税433条2項）、原処分庁から提出された書類その他の物件の閲覧又は写しの交付を認めていないとき（地税433条11項、行政不服審査法38条）が挙げられる。

手続法上の適法要件について、学説は大別すると、①手続の違法は審査決定の違法事由とならないとするもの、②手続の違法は程度の著しいときに限り審査決定の違法事由となるとするもの、③手続の違法は当然に審査決定の違法事由となるとするものに分かれており¹⁷⁾、これまでの裁判例の傾向は、課税処分についての税務調査手続の違法を含めて重大なものでない限り違法事由とならないと解しているが、手続の公正さは適正な処分を保障するという法的手続の保障原理（憲法31条）や手続規定が制定された立法趣旨に照らすと、手続順守・手続違反はもっと厳格に考えるべきである。

4 取消訴訟の審理の展開とその特殊性

(1) 取消訴訟の審理の特殊な展開

取消訴訟の核心は、課税台帳登録価格の適否、すなわち評価基準評価額の適否であり、それは、まず評価基準が定めている評価の順序、評価方法に従って評価がされているかどうかについて審理が進められる。

税法でいう価格の評価とは、資料で測定された財産の経済的価値を金額で評定することであり、固定資産税や相続税のような不特定当事者間の取引価格の評定と特定当事者間の取引価格の評定とは異なるものである。時価の評価は、裁量行為ではなくデータに基づくその価値の金額による判断行為（評定）である¹⁸⁾。

評価基準は、不特定当事者間の取引の適正な時価を算定する評価方法を定めることを目的にしており、最判平成25年7月等では、評価基準の定める評価方法は一般的合理性を有するものとされている。宅地について評価基準が定める評価方法である市街地宅地評価法（路線価方式）をみると、①地区の区分、②状況が相当に相違する地域（状況類似地域）の

17) 越山安久「判解」昭和50年度最判解民事篇255頁。平成5年11月に行政手続法が制定され（施行、平成6年10月1日）、適正手続四原則（告知・聴聞、理由の提示、文書閲覧、審査基準の設定・公表）が行政庁の行為義務として定められたことから、適正手続四原則違反は、処分の違法理由となるという考え方が定着しつつあると解されている（塩野 宏『行政法I 第6版』（有斐閣、2016年）348頁）。

18) 評価を裁量行為であるとするもの、馬場 陽「固定資産の価格をめぐる攻撃防衛の構造——行政裁量論の視点から」税法学583号167頁（2020年）。

伊藤滋夫『事実認定の基礎 裁判官による事実判断の構造 改訂版』（有斐閣、2020年）11頁では、事実と評価の区別が論ぜられている。事実認

定とされるものの中に、生の事実の問題と評価の問題があるとされ、例えば、契約の事実認定において、まず意思表示が合致しているかという生の事実の問題があり、次に合致した意思表示つまり契約が賃貸借契約かどうかの性質決定をする評価の問題があるとし、どのような場合にも生の事実の認定とそれに対する評価とがあり、裁判官はそれを判決において明確に判示しなければならず、その点を不明確にしたまま事実認定（要件事実の事実認定）を行うと、生の事実の認定が不正確となり、法的評価も検討が不十分となると判断構造を論ぜられている。財産の評価についていうと、調査によるデータは生の事実であり、時価がいくらであるかという判定（価値判断）は評価であるといえよう。

区分、③主要な街路の選定、④標準宅地の選定、⑤標準宅地の適正な時価の評定、⑥主要な街路の路線価の付設とその他の街路の路線価の付設（格差率の認定）、⑦画地計算法の適用の順序によって、各筆の評価額の算出作業を進めることを定めている。

宅地に係る審査決定の取消訴訟では、通常の場合、被告は、評価基準に定めている評価方法の順序によって評価が行われ、評価基準評価額は適正な時価と推認されるものであることを主張・立証し、原告は、これに対して評価基準が定める評価方法が一般的合理性を有するとしても、評価基準の当てはめが適正にされていないこと、評価基準評価額は適正な時価と推認されない特殊な事情のあることを主張・立証（立証は反証）する。

争われていることの多い争点としては、以下のものがある。①標準宅地の選定原則（標準宅地の適格四原則¹⁹⁾）に適合しているという標準宅地について、その評価額を不動産鑑定士の鑑定評価書によって算定したことが主張・立証され（鑑定評価書の作成者である不動産鑑定士の氏名は開示されることに改められている。²⁰⁾）、鑑定評価書で取上げられている取引事例（通常は、3事例）について、時

点修正、個別化要因の標準化補正（画地条件の補正）、地域要因の比較（街路条件、環境条件の比較）等を行って標準宅地の鑑定評価額を算出していることが主張されているが、その時点修正や標準化補正の合理性等が争われている。また、②その他の街路の路線価の付設は、主要な街路の路線価とその他の街路の路線価の比準（格差率の認定）によって行われ、それは、国土庁土地局地価調査課監修「土地価格比準表」に示されている土地価格比準表²¹⁾を適用して個別の路線価算定表を作成したことが主張されているが、その内容である街路条件、交通・接近条件、環境条件、行政的条件等の個別の地域的価格形成要因の格差の認定の適否、高低差のある宅地の格差や住環境（自然環境、生活上の利便等）の格差の認定の適否、マイナスの価格形成原因が複合している場合の格差の認定の適否、画地計算法の適用の適否（不整形地や大規模宅地の減額補正等²²⁾）等が争われている。

(2) 原告の追加主張の可否

審査申出人（原告納税者）が審査の段階で主張しなかった違法事由を取消訴訟において主張できるかについて、最判令和元年7月16

19) 鎌倉市では、標準宅地の適格四原則として、①利用状況による選定基準（同一用途か、上物である家屋の規模、程度等が標準的と認められる宅地か）、②位置状況による選定基準、③個別の状況による選定基準（接面街路が標準的と認められる宅地か）、④価格状況による選定基準（価格整合性のとれている宅地か）の選定基準を設定している。

20) 標準宅地に係る不動産鑑定士の氏名の公開や路線価の付設に係る評価資料の公開は、審査手続における評価資料の閲覧・写の交付と共に、評価の透明化に取り組んだ固定資産税不服争訟等の税務争訟の地味な成果といえる。

21) 国土庁土地局地価調査課監修、地価調査研究会

編著『土地価格比準表 六次改訂』（住宅新報社、1994年）、地価調査研究会編著『土地価格比準表の手引き 六次改訂』（住宅新報社、1996年）、（財）日本不動産研究所編「固定資産税のシステム評価その理論と実務のすべて」（ぎょうせい、1999年）、固定資産税務研究会『固定資産評価基準解説（土地篇）』（財）地方財務協会、2018年）。

22) 井田多加子ほか『土地に関する調査研究——画地規模に応じて不整形地補正率表を修正する場合の検討手法に関する調査研究』（資産評価システム研究センター、平成29年3月）、小西 敦「地積規模の大きな土地の評価——大阪地裁令和2年6月18日判決——」資産評価情報242号3頁（2021年）。

日裁判所サイト²³は、「固定資産評価審査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づける具体的な主張は、単なる攻撃防御方法に過ぎないから、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……許されるというべきである。」と判示している。

この事件の控訴審判決（東京高判平成27年9月24日裁判所サイト）は、「審査委員会の審査時に主張しなかった事由を訴訟時に主張するのは、審査申出制度及び審査請求前置主義の趣旨から認められない。」と判示したが、これまでの下級審判決の流れやこの最判令和元年7月は、審査段階で主張しなかった違法事由を訴訟段階で主張しても地方税法434条2項等の趣旨に反するものでないとしている。この判決は、審査申出制度等は納税者の権利の保護と固定資産税の賦課に係る行政の適正な運営の確保を図る趣旨によるものであり、審査申出制度が納税者の権利を制約するように機能すべきでないことを判示している。

(3) 被告の追加主張の可否

被告が審査段階や訴訟段階で原処分段階と異なる評価方法や評価額（修正評価額）を主張できるかについて、最判平成30年7月（三号道路事件）やこれまでの裁判例を検討してみると²⁴、被告が訴訟段階で修正評価額を主張

（予備的主張）している事例が稀有ではなく、裁判例もこの被告の主張を違法としているものは見当たらない。しかし、被告（処分行政庁）として対応する審査委員会が原処分庁の修正評価額の決定を前提としないで修正評価額や評価方法の変更を訴訟段階（前述したとおり、審査段階でも同じことが問題になる。）で主張できるのか、前述したとおりその組織や権限からいって疑義がある。審査委員会の権限等からいって原処分庁の修正評価額の決定を前提としないで修正評価額を主張することはできず、審査委員会が修正評価額を主張するにはそれが予備的な主張であっても、原処分庁の修正評価額の決定を前提とすべきであると考える。

5 評価業務の外部民間業者への業務委託の可否

固定資産税の評価業務について、平成6年頃からアクリーグ(株)、朝日航洋(株)、アジア航測(株)、(株)SBS情報システム、(一財)MIA協議会、国際航業(株)、(株)ゼンリン、(株)ダイシヨウ、大和不動産鑑定(株)、ニッセイ情報テクノロジー(株)、日本土地評価システム(株)、(株)パスコ、(株)両備システム等の測量を主な事業としている民間会社等に業務委託をして、評価業務のIT・GIS（地理情報システム）等によるシステム化が図られてきている²⁵。

弁護士法23条の2に基づく照会に対する回答として開示されたK市を発注者、民間業者を受注者とする「固定資産評価資料作成業務委託契約者」によると、業務委託による受注

²³ 高橋祐介「固定資産税に関する最近の最高裁判決の動向」租税研究841号88頁（2019年）。

²⁴ この点を指摘しているもの、山田・前掲注(5)144頁。

²⁵ 野上 哲「固定資産の土地評価における不動産鑑定業者への外部委託の変遷」(一)資産評価情報202号9頁（2014年）、同(二)同情報203号18頁（2014年）。

者は固定資産評価資料である「用途・状況類似地域の区分資料」,「標準宅地の選定資料」,「路線価公開資料」,「土地価格比準表データ」等の評価資料を成果品として納品することが定められており,契約ごとにかなり高額報酬金が支払われている。

行政作用は,権力行政と非権力行政に分類され,これに対応して規制行政と給付行政に分類されている。給付行政については,最近の新型コロナの経済対策であるG o T oトラベル事業にもみられたように,民間業者に業務委託するには法律の根拠がなくても行うことができると解されているが,規制行政については,権利を制限したり義務を課したりすることになるので法律の根拠を必要とするものと解される。もっとも,公権力の行使である税務行政については,上述の行政作用の分類では把握できない行政分野であるとも説かれているが²⁶⁾,納税者の財産権を侵害し納税者に義務を課するものであり,徴税権限は課税主体の固有の権限であるので,資料の収集の範囲を超えて税務行政の一環である課税・評価の業務を外部民間業者に業務委託をすることには制約があるというべきである。宅地の市街地宅地法による評価にあたり,標準宅地の時価を国家資格をもつ不動産鑑定士に依頼して鑑定評価書の作成を求めることは想定されているといえるが(平成6年度の評価替から制度上実施されているが,「課税主体との間の調整作業」の透明化が求められている。),評価業務は課税主体である市町村の職員の中から選任された固定資産評価員(地税404条)の職務として定められているので,評価基準が定めている状況類似地域区分,主要な街路の選定,標準宅地の選定,主要な街路の路線価の付設,その他の街路の路線価の付設,画

地計算法の適用(間口補正,不整形補正等)等の宅地の評価業務を,民間業者に業務委託することは想定されていないことであり,課税行政の重要な一部を構成している評価業務を外部委託することには制約があると考えられる。

平成19年3月30日総税固第33号各道府県総務部長・東京都総務・主税局長あて総務省自治税務局固定資産税課長通知「固定資産評価における民間委託及び民間有識者等の活用について」によると,「固定資産の実地調査及びそれに基づく評価は公権力の行使である固定資産税の賦課処分と一体をなす業務である。これらは審査申出の対象となるなど課税等としての説明責任が生ずるものであるほか,実地調査については罰則によって担保された質問検査権に裏打ちされて実施するものであることから民間委託になじまないものと考えられる。ただし,これらに関連する補助的な事務については民間に委託することは可能である。なお,民間委託が可能な事務の例として,次のようなものが考えられるので参考としていただきたい。」として,評価計算ソフトの作成,標準宅地の鑑定,街路の状況や公共施設等の接近状況などのデータ収集,路線価等の比準表に係る資料の作成等9種類の事務を取り上げている。

評価業務を外部委託することが評価業務のシステム化を図るために必要であるというのであれば,まずその法的根拠を明確にし,そしてなによりも評価プロセスを検証可能なように透明化する体制を整えることが不可欠である²⁷⁾。

²⁶⁾ 塩野・前掲注(17)10頁。

6 審査決定取消判決とその拘束力

(1) 審査決定と実額認定の可否

審査決定が適法であるには、実体上の適法要件（評価基準評価額が適正な時価を上回らないこと）を具備しているものであること、最判平成25年7月の判断枠組みによると評価基準評価額が課税台帳登録価格を上回るものでないことと、手続上の適法要件を具備していなければならない。換言すると、審査決定が実体上の適法要件や手続上の適法要件を具備しないときには、審査決定が違法なものとして取り消されることになる。

裁判所は、審査決定が実体上の適法要件を具備していない違法なものとしたときは、審査決定の全部を取り消して審査手続のやり直しを求めるのが原則であるが、最判平成17年7月11日民集59巻6号1197頁は、固定資産の評価額をめぐる紛争を早期に解決しようとする観点を重視し同一の訴訟手続のなかで土地の価格を確定させようとして、原告（審査申出人）が上限を明示して審査決定の一部取消しを求めている場合や裁判所が実額（適

正な時価がいくらか具体的な価格）を認定できる場合には、審査決定の一部取消しができるかと解している。この最判平成17年7月は、一部取消判決の可否について下級審で見解が分かれていた重要な論点について決着をつけたものと位置づけられており²⁸、裁判所が審査決定取消訴訟において評価額がいくらであるのかの実額の認定権限があることを明らかにしたものと解されている。

もっとも、裁判所が審理の結果において審査委員会の認定した価格が賦課期日における適正な時価を上回っていると判断をするに至ったが、具体的な価格までは認定できない場合については、最判平成17年7月の射程は及ぶものでなく、審査決定の全部を取り消すほかないものと解している²⁹。

固定資産の評価額をめぐる紛争を早期に解決しようという観点を重視するのであれば、職権探知主義まで認めるものでないとしても、事実関係解明のために裁判所の権能・責務として求められている釈明処分（行訴法23条の2）や職権証拠調べの規定（行訴法24条）等を活用し、もっと積極的に裁判所が審査決定

27) 2021年5月12日付日本経済新聞によると、10月にも500拠点を超える国税庁や税務署でNTTデータが開発したシステムを業務連携により利用を始め、税金の滞納などが発覚した場合に資産状況の調査に年間600万件に及ぶ依頼を予定しており、NTTデータはシステム販売の拡大に弾みを付け、問い合わせ1件当たり数百円程度の利用料を得る考えだという。

資料や情報の収集にシステムの利用が増えてくるが、税務行政の資料の収集等の民間委託について、その法的根拠の整備が必要である。固定資産税の路線価について、その付設プロセスの根拠資料の開示を求めることができるようになったのは、税務争訟により評価の透明化・公正化を実現したものである。国税庁ではコストを削減するために、

2021年から土地の価格が大きく変わらない地域を選んで固定資産税評価額（路線価）を活用する方式に切り替え、大字単位ごとに一定の倍率を固定資産税評価額に乗じる仕組みを進めている。固定資産税評価額は、相続税・贈与税の家屋の評価（財産評価基本通達89）、不動産取得税（地稅73条の13、同73条の21）・登録免許税（登録免許税法10条、同附則7条）等の課税標準の算定で借用されているだけでなく、その重みが増加してきている。借用がされている場合は、根拠法の存否を問わず、その評価額は各領域で適否を争うこと（所謂「争訟の蒸し返し」）ができるかと解すべきである。

28) 増田 稔「判解」平成17年度最判解民事篇（下）356頁。

29) 増田・前掲注28）352頁，359頁。

取消訴訟において実額を認定するようにすべきではないかと考える。現状では、最判平成30年7月（三号道路事件）等に見られるように、固定資産の評価額をめぐる紛争は、審査決定主義（裁決主義）による障害と重なり余りにも解決が遅滞してしまっており、その改革が急務とされている。

(2) 審査決定取消判決の拘束力

審査決定の全部又は一部を取り消す判決は、その事件について処分又は裁決をした行政庁その他の関係行政庁を拘束する効力がある（行訴法33条1項）。この取消判決の拘束力とは、取消判決が確定した場合に關係行政庁に当該判決の趣旨に従う行為義務を負わせる法的効果をもつものである。最判平成4年4月28日民集46巻4号245頁では、取消判決の拘束力は判決主文を導き出すのに必要な事実認定及び法律判断にわたるものと判示している。

地方税法は、審査委員会の審査決定に基づき市町村長が登録価格を修正することについては規定を置いているが（地税435条）、審査決定を取り消す判決が確定した場合の修正手続については規定がない。しかし、地方税法の規定がなくても、全部取消判決が確定したときも一部取消判決が確定したときも、価格の認定に誤りがあると判断された場合には、取消判決の拘束力の規定に従い改めて審査委員会による審査決定がされることを前提とせず、取消判決に基づき市町村長が修正手続（課税台帳登録価格の修正を含む。）をしなければならぬものと解される。

V 残された課題（総括に代えて）

固定資産税評価額の不服争訟の審理についてこれまで実践を通じて勉強してきたことを

整理したが、多くの課題が残されていることを痛感した⁸⁰。

何といたっても一番大きな課題は、固定資産税評価額の不服争訟の審理が長引き納税者が期待している救済制度として機能していないことである。その解決策としては、まずADR（Alternative Dispute Resolution）としての審査委員会の構成の充実と権限の明確化を図り、評価額に係る審査決定主義を原処分主義に改めることを検討し、審査決定取消訴訟の審理において、評価基準評価額の適否、課税対象物件の価格の実額（基準日の適正な時価がいくらであるかという価格）の判断ができることを明確にするように制度を整合的に見直すことが必要である。現状では、審査委員会が法律に従って形だけ組織されて審査申出前置主義が履踐されているが、審査委員会の審理や審査決定取消訴訟の審理は、納税者が期待するように納税者に寄り添う救済制度として機能しているとはいえない。裁判所も、価格の実額について判断権があることを認識したうえで釈明権、職権証拠調べの権限等を積極的に行使し、評価額に係る審査決定取消訴訟で固定資産評価額をめぐる紛争が早期に解決できるように意識して審理にあたるようにすべきではないかと考える。評価額の不服争訟が継続的な紛争の種を抱えているといっても、その解決に10年近くもかかっている事例が稀でないのは異常であり、評価額の不服争訟の遅滞は救済がないのに等しいといえよう。

最判平成25年7月及び累次の最高裁判決では、適正な時価の多寡を争う究極の審理の判

⁸⁰ 石田和之「固定資産税の課題とあり方」税研215号47頁（2021年）。

断に辿り着く前のチェックポイントとして、全国一律の統一的な評価基準による評価によって公平な評価を受ける利益を保護すべきことを強調し、評価基準の定める評価方法は一般的な合理性を有し評価基準評価額は適正な時価と推認されるとし、台帳登録価格が違法となるのは、①当該登録価格が評価基準評価額を上回るとき、②これを上回るものではないが、その評価基準評価額を算定してい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ないとき、またはその評価方法によっては適正な時価を算定できない特別の事情があるときとする高いハードルを設けている。評価基準評価額を適正な時価と推認するという推認効は、事実上の推認ではあるが、原告（納税者）にとってこの推認を覆す特別の事情の主張立証は、必要な救済を阻むようなかなり高いハードルとなっている。個別の鑑定評価書等により評価基準評価額と適正な時価との間にどの程度の乖離があることを明らかにすれば、評価基準に定める評価方法が一般的合理性を有しないことになるのか、また特別の事情の存在の主張・立証として成功するのか、評価額の不服争訟の成否の要諦となっている。土地の評価額の不服争訟は、評価基準が定める評価方法自体の合理性を争うものでなく、その評価方法の当てはめをめぐって争われるものが多く

（例えば、地目の認定の適否、状況類似地域の区分の適否、標準宅地の時価の評定と主要な街路の付設路線価の適否、その他の街路の付設路線価（格差率の認定）の適否、画地計算法の適用の適否等）、取消事例が多くみられている³¹⁾。

最判平成30年1月では、対象宅地が建築基準法42条1項3号に定める道路に沿接し建築確認を受けることができる宅地であるかどうか（三号道路該当性）が争われ、同判決では、道路に沿接していることが明らかでないとしたうえで、評価基準やこれを受けた市町村の取扱要領では42条道路に沿接していない宅地はその利用上の制約の程度に応じた補正をすべきこととしているのに、この補正をしていないのは、「固定資産の評価等に関する法令の解釈適用を誤った違法がある」としている。具体的に適用を誤った法令が何であるかは指摘されていないが、評価基準や取扱要領を法令の中に含めて減額補正を適正に行っていない場合は、法令の解釈適用の誤りであると判断しているものと理解できる。土地に係る評価額の不服争訟は、今後はこの判決等を重要な手掛かりとして、評価基準や取扱要領が定めている評価方法の妥当する範囲や評価基準等の解釈適用の可否をめぐって争いが深化されていくことになる。

本稿では、裁判例の詳しい紹介は割愛した。

31) 評価基準等が定めている土地の評価方法の一般的合理性についてこれを否定するものは見られないが、評価基準等が道路に沿接していない宅地などの評価方法を網羅しているとはいえない。他方、評価基準が定める家屋の評価方法（再建築価格法）は、家屋の資材・建築方法の進歩に追隨できていないだけでなく、評価担当者でも適用が難しい複雑な内容であり、早急に取得価格方式に評価方法

を改めるべきである（家屋の評価と「在来家屋の評価の蒸し返し争訟の可否」について、最判令和2・3・24民集74-3-292、佐藤英明「固定資産税における家屋の評価をめぐる法的諸問題」租税研究804号210頁（2016年）、渋谷雅弘「家屋の評価に関する研究ノート」ジュリ1282号197頁（2005年）等を参照）。

土地に係る評価額の不服争訟の審理についてこれまでいろいろと改善されその成果はみられるが、最近は土地のほか家屋の過大な評価額についても納税者の不服は少なくないので、

簡便に救済するネットワーク網を構築するなど、未だ残されている大事な課題に挑み続けることが求められている。