

■ Article ■

固定資産価格審査申出棄却決定取消訴訟での主張追加
最高裁令和元年7月16日判決（平成30年（行ヒ）第139号）
（民集73巻3号211頁）

固定資産価格審査申出棄却決定取消請求事件

弁護士・税理士 坂田真吾

【事実の概要】

- 1 上告人Xは、鉄骨・鉄筋コンクリート造陸屋根地下1階付き9階建事務所（平成元年10月建築。以下「本件建物」という。）を所有していたところ、東京都知事によって決定され固定資産課税台帳に登録された本件建物の平成24年度の価格（6億8802万8700円。以下「本件登録価格」という。）について、5億8711万5400円を超える部分を不服として東京都固定資産評価審査委員会（以下「本件委員会」という。）に対して審査の申出をしたが、これを棄却する旨の決定（以下「本件審査決定」という。）を受けた。
- 2 東京都知事は、総務大臣の定める固定資産評価基準（地方税法388条1項）によって特別区の存する区域の固定資産の価格を決定しなければならない（同法403条1項、734条1項）。

本件建物の平成24年度の評価に適用される固定資産評価基準は、次のとおり定める。すなわち、①家屋の評価は、木造家屋及び木造家屋以外の家屋（以下「非木造家屋」という。）の区分に従い、各個の家屋について評点数を付設し、当該評点数を評点1点当たりの価額に乗じて各個の家屋の価額を求める方法によるものとし、各個の家屋の評点数は、当該家屋の再建築費評点数を基礎とし、これに家屋の損耗の状況による減点補正率を乗じて付設するものとする、②非木造家屋の損耗の状況による減点補正率は、通常の維持管理を行うものとした場合において、その年数の経過に応じて通常生ずる減価を基礎として定められた経過年数に応ずる減点補正率（以下「経年減点補正率」という。）によるものとする、③在来分の非木造家屋（当該年度において新たに課税の対象となる非木造家屋以外の非木造家屋をいう。以下同じ。）に係る再建築費評点数は、原則として、基準年度の前年度における再建築費評点数に再建築費評点補正率を乗じて算出するものとする、としている。

そして、在来分の非木造家屋である本件建物の再建築費評点数は、本件建物の建築当初の評価に適用される固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号。平成2年自治省告示第203号による改正前のもの）により算出される再建築費評点数について、その後の基準年度ごとに再建築費評点補正率による補正をすることにより算出されることとなる。同固定資産評価基準は、鉄骨、鉄筋及びコンクリートの使用量が明確な建物の主体構造部の再建築費評点数につき、単位当たりの各標準評点数にそれぞれ実際の使用量に乗じて算

出するものとする旨を定めている。

3 Xが、本件委員会に対する審査の申出において主張した理由は、本件登録価格（6億8802万8700円）は、本件家屋の構造を1棟単位で鉄骨鉄筋コンクリート造（以下「SRC造」という。）・鉄筋コンクリート造（以下「RC造」という。）と評価して決定したものであるところ、本件家屋1階の大部分及び2階から9階までは鉄骨造（以下「S造」という。）であるから、当該部分についてはS造の建物の経年限定補正率（これは、SRC造・RC造の建物の経年限定補正率よりも低い）を適用すべきである、すなわち1棟単位ではなく構造別に経年限定補正率を適用して固定資産評価基準上の評点数を算出すべきである（そうすると本件建物の平成24年度の価格は5億8711万5400円となる。）というものであった（以下、当該主張を「当初主張」という。）。当初主張については、本件審査決定、第一審判決（東京地裁平成29年3月17日判決・金商1581号34頁）、控訴審判決（東京高裁平成29年12月14日判決・金商1581号29頁）のいずれにおいても排斥され、後述のように最高裁の受理決定においても排除された。

4 ところで、Xは、控訴審において、当初主張に加えて、本件建物の再建築費評点数の算出の基礎とされた主体構造部の鉄筋及びコンクリートの使用量に誤りがある旨の主張を追加し（以下、当該主張を「追加主張」という。）、これに伴い本件決定のうち価格5億4727万8800円を超える部分の取消しを求めるとして請求の趣旨の変更をした。

控訴審判決は、上記のように、Xの当初主張を排斥し、追加主張については、固定資産課税台帳に登録された価格を不服として固定資産評価審査委員会に審査の申出をした者が、当該申出に対する同委員会の決定（審査決定）の取消訴訟において、同委員会による審査の際に主張しなかった事由を主張することは、同事由について審査を経ていない以上、そのことに正当な理由（行政事件訴訟法8条2項3号）があると認められる特別の事情がない限り、地方税法434条2項、行政事件訴訟法8条1項ただし書の趣旨に反し、許されないものと解するのが相当であり、本件では、主張追加に係る事由について本件委員会の審査決定を経ないことにつき正当な理由があるとは認められないから、上告人の訴えのうち本件請求の趣旨変更に係る部分は、審査請求前置の要件を充足せず、不適法であるとした。

5 Xは上告受理申立てを行い、上記の当初主張については排除決定がなされたが、追加主張については受理された。

【判旨】

破棄差戻し。

1 「(1)固定資産税の納税者は、その納付すべき当該年度の固定資産税に係る固定資産について固定資産課税台帳に登録された価格（以下「登録価格」

という。)に不服がある場合には、固定資産評価審査委員会に審査の申出をすることができ(地方税法432条1項)、同委員会に審査を申し出ることができる事項について不服がある固定資産税の納税者は、同委員会に対する審査の申出及び審査決定の取消訴訟によることによってのみ争うことができる(同法434条2項)とされている。上記審査は、納税者の権利を保護するとともに、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出るものであり、同委員会が、職権により、審査に必要な資料の収集等を行うことができるものとされていること(同法433条3項、11項、行政不服審査法(平成26年法律第68号による改正前のもの)27条、29条、30条)をも併せ考えると、同委員会は、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かと解すべきである。そうすると、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。」

- 2 「(2)以上によれば、審査申出人は、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というべきである。

そして、上記(1)で説示したところに照らすと、審査申出人が審査決定のうち一定の価格を超える部分に限定してその取消しを求める場合であっても、これは、裁判所が当該固定資産の価格を認定して審査決定を取り消す場合における勝訴判決の上限を画する訴訟行為としての意味を持つにすぎないところ、本件請求の趣旨変更は、本件主張追加に伴って上記上限を変更するにとどまるものであって、これが許されないと解すべき事情は存しない。」

- 3 「ところが、原審は、本件訴えのうち本件請求の趣旨変更に係る部分を不適法として却下するとともに、本件主張追加に係る事由によって、本件登録価格が平成24年度評価基準により決定される本件建物の価格を上回ることとならないか否かについて審理判断することなく本件決定を適法としたものであり、原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨はこれと同旨をいうものとして理由があり、原判決は破棄を免れない。」

【解説】

- 1 地方税に係る行政上の不服申立ては、国税(国税通則法75条以下)とは異なり、行政不服審査法が規律している。

ただし、固定資産税に係る固定資産の価格についての不服申立てについては特別の手續が用意されている。すなわち、地方税法423条は、固定資産課税台帳に登録された価格（登録価格）に関する不服を審査決定するために、市町村に、固定資産評価審査委員会を設置すると規定し、同法432条1項は、固定資産税の納税者は、登録価格について不服がある場合には、納税通知書の交付を受けた後、固定資産評価審査委員会に審査の申出をすることができる旨規定する。そして、同条3項は、固定資産の賦課についての不服申立てにおいては、登録価格についての不服を当該固定資産税の賦課についての不服の理由とすることはできない旨規定する（すなわち、固定資産税の徴収方法は普通徴収であり（地方税法364条1項）、賦課決定処分によって納税義務が確定し、納税者は当該賦課決定処分に対して不服申立て（審査請求等）をすることができるが、そこでは登録価格についての不服を違法理由として主張することはできない。）。

このように、登録価格の不服は、固定資産評価審査委員会への審査の申出（地方税法432条1項）及び審査の決定（同433条1項）に対する取消しの訴え（同434条1項）によってのみ争うことができる。

そして、本件のように、固定資産評価審査委員会に対する審査の申出において主張していなかった事由を取消しの訴えによって主張することが許容されるか（あるいは禁止されるか）は明文の規定がないところ、固定資産評価委員会による審査の対象が何であるのか（審査対象は何か）という問題に遡って検討する必要がある。

- 2 一般的に、審査請求手續における審査の対象は、処分の当否を判断するのに必要な範囲全部に及ぶとされ、処分の具体的理由の当否とは解されていない。租税争訟の審判対象（訴訟物）についても、①総額主義（審判対象は、課税処分によって確定された税額（租税債務）の適否であるとする考え方）、②争点主義（審判対象は、課税処分の処分理由との関係における税額の適否であるとする考え方）に整理されており¹、審判の対象となる処分の同一性という見地から言えば、総額主義は確定された税額の同一性をもって捉え、争点主義は、処分理由（課税庁が処分時に主張した事実及び法解釈）の同一性をもって捉えるということになる。両説の違いは、課税処分が、Aという理由で行われたとき、争訟段階で、Aという理由が成り立たないが、別のBという理由が成り立つことをもって当該処分が適法となるかという理由の差換えが許されるかという場面で現れる（原則的に、総額主義からは許容され、争点主義からは許容されない）。租税実体法の解釈としては、たとえば所得税については単一年度に一個の租税債務が成立する。課税処分は、客観的、抽象的に既に成立している租税債務を具体的に確定させる処分であるから、仮に、争点主義のように具体的処分理由ごとに処分が存すとなれば、単一年度に複数の処分（確定行為）による租税債務が併存することになってしまう。

このような見地から判例は総額主義を採用していると解される²。

- 3 上記のとおり、登録価格の不服は、固定資産評価審査委員会への審査の申出（地方税法432条1項）及び審査の決定（同433条1項）に対する取消しの訴え（同434条1項）によってのみ争うことができる。

当該委員会の審査の対象が、審査申出人が審査の過程で主張した事由に限定されるというのであれば（争点主義）、本件では審査の決定は当初主張（経年限定補正率を1棟単位ではなく構造別に適用すべきか否か）の適否についてしか判断の対象としておらず、本件審査決定の取消訴訟では追加主張（本件建物の再建築費評点数の算出の基礎とされた主体構造部の鉄筋及びコンクリートの使用量に誤りがあるか否か）は本件審査決定を取り消すべき違法事由とならず、追加主張に係る価格（5億4727万8800円）を超える部分の取消しを求める旨の請求の趣旨の変更は不適法であるという帰結になる（審査申出人は、あらためて、追加主張に基づいて本件委員会に審査の申出をすべきことになる）。控訴審判決はこのような理解を前提にしたものと解される。

しかし、本判決は、地方税法、行政不服審査法の規定から、固定資産評価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、とした。上記の総額主義と同趣旨の考え方であり、そうすると、追加主張についても、本件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主張することができることとなる。

- 4 本判決は、固定資産評価委員会による審査の対象、審査決定に対する取消訴訟で審査の際に主張しなかった事由を主張することの許否について、一般の審査請求手続と同じように考えることを明らかにしたものと言えよう。

【検討課題】

建築当初の再建築批評点数の誤り（本件建物の再建築費評点数の算出の基礎とされた主体構造部の鉄筋及びコンクリートの使用量の誤り）を後続の基準年度の評価において主張することができるか。

以上

¹ 金子宏『租税法（第24版）』1098頁

² 最高裁昭和56年7月14日判決・民集35巻5号901頁に係る調査官解説442頁参照