

# 固定資産評価に関する事務取扱要領と 租税法律主義に関する一考察

遠藤 啓之／立花 俊輔

## 第1 はじめに

地方税としての固定資産税の賦課の前提となる固定資産評価について、固定資産評価基準の運用基準となる地方公共団体が固定資産評価に関して定める事務取扱要領（以下「固定資産評価事務取扱要領」という。）は、多くは公表されていない。本稿では、固定資産評価事務取扱要領の法的性質を検討し、租税法律主義との関係に関して考察する。課税庁である地方公共団体の納税者に対する説明責任と相まって、いくつかの地方公共団体が公表されている固定資産評価事務取扱要領を評価するにあたって、あるいは、具体的な課税評価が問題となった際に地方公共団体から開示されるであろう固定資産評価事務取扱要領を評価するにあたって一助となると望外の喜びである。

## 第2 租税法律主義について

### 1 租税法律主義における二つの主義

租税法律主義は、憲法第84条に基づき、全国民の代表者で構成される立法府たる国会が制定する法律なければ課税なしとの原則を示すものである<sup>(1)</sup>。その具体的な内容は、課税要件は法律によって定められなければならないという課税要件法定主義と法律によって

定められる課税要件が明確でなければならないことという課税要件明確主義である。

もし、課税要件が不明確で、課税庁の恣意的な解釈運用を許すとしたら、国民にとって課税に関する予測可能性を欠き、法的安定性が損なわれ、社会経済活動が混乱することになり<sup>(2)</sup>、また、国民の代表者によって構成される国会によって制定される法律によってしか課税できないという課税要件法定主義にも反することとなる。

### 2 租税法律主義に関する最高裁判例

租税法律主義は、憲法第84条に由来するところ、その意義について、最高裁はいわゆる旭川市国民健康保険条例事件において次のように述べている。

「憲法84条は、課税要件及び租税の賦課徴収の手續が法律で明確に定められるべきことを規定するものであり、直接的には、租税について法律による規律の在り方を定めるものであるが、同条は、国民に対して義務を課し又は権利を制限するには法律の根拠を要するという法原則を租税について厳格化した形で明文化したものである」というべきである。」<sup>(3)</sup>

### 3 課税要件明確主義

#### (1) 学説

租税法律主義は、課税要件法律主義とともに課税要件明確主義をその内容に含むところ、課税要件明確主義は、課税庁によるフリーハンドを与えないことがその内容である。この点、金子宏は、「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続きに関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない。みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙委任をするのと同じ結果になりかねないからである。」「租税法においては、行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは、原則として許されないと解すべきであり、また不確定概念（抽象的・多義的概念）を用いることにも十分に慎重でなければならない。」と説明する<sup>(4)</sup>。

ここで課税要件とは、納税義務の成立要件のことであり、①納税義務者、②課税物件、③課税物件の帰属、④課税標準、⑤税率から構成され、かかる五要件が充足されると課税義務が成立する<sup>(5)</sup>。したがって、これらの課税要件が法定されなければならない、また、課税要件法律主義からは、明確に定められなければならない。

課税要件明確主義は、租税においては、自由裁量が排除される、ということの意味する<sup>(6)</sup>。

どのような規定が課税要件明確主義に反するものであり無効であるかについては、金子宏は、「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、公権力の恣意や乱用をまねくおそれのあるものである。たとえば『公益上必要のあるとき』とか『景気対策上必要があると

き』というような、終局目的ないし価値概念を内容とする不確定概念が、それである。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る。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・目的にてらしてその意義を明確になしうるものである。したがって、それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であると解される。その必要性和合理性が認められる限り、この種の不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反するものではない、と解すべきであろう。」と説明する<sup>(7)</sup>。

#### (2) 判例

また、判例における課税要件明確主義の解釈についてみると、養老保険の満期保険金と所得税法第34条第2項との関係に関する最高裁判決（以下「平成24年最判」という。）<sup>(8)</sup>における須藤正彦裁判官の補足意見では、課税要件明確主義について、以下のように説明されている。

「憲法84条は租税法律主義を定めるところ、課税要件明確主義がその一つの重要な内容とされている。したがって、課税要件及び賦課徴収手続（以下では、本件に即して課税要件のみについて考える。）は明確でなければならない、一義的に明確な課税要件であればもちろんのこと、複雑な社会経済関係からしてあるいは税負担の公平を図るなどの趣旨から、不確定概念を課税要件の一部とせざるを得ない場合でも、課税庁は、恣意的に拡張解釈や類推解釈などを行って課税要件の該当性を肯定して課税する

ことは許されないというべきである。逆にいえば、租税法の趣旨・目的に照らすなどして厳格に解釈し、そのことによって当該条項の意義が確定的に明らかにされるのであれば、その条項に従って課税要件の当てはめを行うことは、租税法律主義（課税要件明確主義）に何ら反するものではない。」

「租税法律主義の下では、国民（納税者）は、現在の租税法規に基づく課税関係に依拠して経済活動等を行うものであるから、そこにおける法的安定性や予測可能性が保護されるべきところである。」

「法規より下位規範たる政令が法規の解釈を決定付けるものではないし、いわんや一般に通達は法規の解釈を法的に拘束するものではないが、同通達は上記のような趣旨に理解されるものであって、要するに、同施行令同号も、同通達も、いずれも所得税法34条2項と整合的に解されるべきであるし、またそのように解し得るものである。」<sup>9)</sup>

#### 4 まとめ

以上のように、租税法律主義については、「課税要件及び租税の賦課徴収の手續が法律で明確に定められるべきことを規定する」ものであり、より具体的には、「課税要件及び賦課徴収手續は明確でなければならず、一義的に明確な課税要件であればもちろんのこと、複雑な社会経済関係からしてあるいは税負担の公平を図るなどの趣旨から、不確定概念を課税要件の一部とせざるを得ない場合でも、課税庁は、恣意的に拡張解釈や類推解釈などを行って課税要件の該当性を肯定して課税することは許されないというべきである。」という原理を導き出すものである。

そして、かかる原理の根拠は、「租税法律主義の下では、国民（納税者）は、現在の租税

法規に基づく課税関係に依拠して経済活動等を行うものであるから、そこにおける法的安定性や予測可能性が保護されるべき」という納税者の法的保護にあるといえる。

したがって、納税者の法的安定性や予測可能性を害するような規定は、そもそも一義的に明確な課税要件を定めるものではなく、また、不確定概念として許されるとしても、課税庁が恣意的に拡張解釈や類推解釈などを行って課税要件の該当性を肯定して課税することは許されない、ということになる。また、法規より下位規範の通達のような行政規則は、法規の解釈を決定づけるものではなく、法規の拘束力の下にあり、法規の解釈の枠内で法規を解釈しうるものでなければならず、その枠内で法規を解釈しうるということになる。

### 第3 固定資産評価基準とその事務取扱要領について

#### 1 前提となる固定資産税について

固定資産税は、地方税法に基づく法定普通地方税であり、固定資産税における「適正な時価」について判示した最高裁判決（以下「平成15年最判」という。）<sup>10)</sup>は、「土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実には担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものである」と説明する。

固定資産税における課税の仕組みについてみると、課税客体である土地、家屋等の固定資産（地方税法第341条第1号）に対して、その基準年度の賦課期日における価格（基準年度の価格）を課税標準として課されるものである（地方税法第349条）。

この点、平成15年最判によると、「法（以

下判例の引用において「地方税」をいう。) 349条1項の文言からすれば、同項所定の固定資産税の課税標準である固定資産の価格である適正な時価が、基準年度に係る賦課期日におけるものを意味することは明らかである(り)、「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される。したがって、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、当該価格の決定は違法となる。」とされる。

より具体的には、「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(現「総務大臣」、以下同じ。)の告示である評価基準にゆだね(法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(法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ゆだねたものではない。」とする。

## 2 固定資産評価基準について

地方税法の委任を受けて総務大臣が定める固定資産税評価基準の法的効力についてみると、固定資産税課税審査棄却取消請求事件の最高裁<sup>(11)</sup>は、「市町村長は、固定資産評価基準に従った評価をなすべく義務づけられてい

るものと解するのが相当である。その意味で、固定資産評価基準は、法的拘束力を有しているものといわなければならない。」とする原審(福岡高裁昭和58年3月23日判決)・原々審(福岡地裁昭和57年3月30日判決)の判断を維持しており、市町村長が固定資産の価格評価をするにあたり、固定資産評価基準に法的に拘束されるのは当然のことである。

そして、固定資産税における課税公平主義は、「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」であるところ、法が総務大臣の告示である固定資産評価基準に委任したのは、かかる趣旨に反しない範囲での固定資産評価を算定するための技術的かつ細目的な基準を定めることである。また、市町村長は、かかる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が、市町村長が価格決定をするにあたり、固定資産評価基準に反することは許されないのは、当然である。

## 3 市町村長の定める固定資産評価基準事務取扱要領について

固定資産の価格の評価は、市町村長が固定資産評価基準に基づいて行うところ、市町村長による固定資産評価基準に基づく固定資産の価格の評価は、各市町村によって定められた固定資産評価事務取扱要領(各市町村により名称が異なるが、以下総称として「固定資産評価事務取扱要領」という。)に従ってなされる<sup>(12)</sup>。

固定資産評価事務取扱要領の法的性質についてみると、市町村の固定資産評価員が固定資産評価基準に則って固定資産の評価を行い、市町村長がこの評価に基づいて市町村の事務

としての固定資産の価格等を決定する<sup>(13)</sup>ための事務手続を規定した準則である。そこで、固定資産評価事務取扱要領は、市町村が定める行政内規であり、行政法学上、行政規則であるといえる<sup>(14)</sup>。行政規則であっても、法律に基づく行政、地方自治法及び地方税法を含む法律の範囲内での地方自治であるから、固定資産評価事務取扱要領が憲法の定める租税法律主義はもとより、法律に反することはできないのは当然である。

したがって、固定資産評価事務取扱要領は、固定資産評価基準に従って、各市町村に所在する固定資産を適正に評価するための事務取扱について定められるものであるから、固定資産評価基準、ひいては、地方税法、憲法の定める租税法律主義の規律の下にあることはもとより当然のことである。平成15年最判の調査官解説においても、「各市町村は、評価基準の内容を具体化する要領等を定めている。これらの要領等の内容が、評価基準を具体化したものとし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が、これらの要領等の内容が不合理であり、評価基準を具体化したものといえない場合には、これらの要領等に従った評価がされたからといって、評価基準によって登録価格が決定されたということとはできないと思われる。」と指摘されている<sup>(15)</sup>。

市町村長は、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、固定資産の価格を固定資産評価基準によって決定しなければならず、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ことができないような不明確で評価に関与する者の主観的評価を

招来するような内容の固定資産評価事務取扱要領を定め、それに基づいて固定資産評価を行うことは固定資産評価基準、ひいては租税法律主義という課税要件明確主義に反することになる。

#### 4 固定資産評価事務取扱要領における課税要件明確主義について

固定資産評価事務取扱要領は、行政規則として法令に違反しない限りにおいて法的効力を有するところ、租税法律主義の規律に服する。そして、固定資産評価基準に基づく固定資産の価格の評価については、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が生じないようにしなければならない。言い換えれば、納税者にとって、法的安定性、予測可能性が担保されていなければならない。なお、最高裁は、より端的に、「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。」としている<sup>(16)</sup>。

各地方公共団体において定められる固定資産評価事務取扱要領は、かかる課税要件明確主義に基づき、固定資産の価格の評価について、詳細な点数評価に関する基準を設け、評価者の個人差に基づく評価の不均衡が生じないように留意して定められなければならない。また、全国一律の統一的な評価基準による評価が求められるのであるから、地域差の名の下に、恣意的な基準が設けられてはならない。そこで、評価基準が評価者の恣意に基づくことがなく、一義的に明確な規定がなされなければならない。

これを具体的に見ると、原則的規定におい

て例外を設ける場合には、原則的基準が明確であること、例外に該当する場合の基準について明確な基準が設けられていること、例外に該当する場合に原則的規定とは異なる一義的に明確な基準によって判断されることが示されていなければならない。そうでなければ、納税者は、評価者の恣意によって原則的取扱いを受けるのか、例外的取扱いを受けるのか予測不可能となり、また、例外的規定による場合、なぜ例外的規定によるべきなのか判断不能となるからである。

また、市町村における固定資産の評価者は、固定資産評価事務取扱要領に基づいて第一次的に固定資産の評価を行うのであり、固定資産の評価を受ける固定資産の所有者からの指摘を受けて固定資産の評価基準を変えることは許されないと解される。さもないと固定資産の所有者は固定資産の評価者の拠るべき基準を知りえず、法的安定性、予測可能性を欠くからである。そこで、固定資産評価事務取扱要領には、個々の固定資産の評価者の恣意を許さないようにし、固定資産税を課される固定資産評価者にとって法的安定性及び予測可能性が保護されるように、一義的かつ明確な規定がなされなければならない。

## 5 固定資産評価事務取扱要領に基づく固定資産の評価とその違法性について

固定資産評価事務取扱要領は、そもそも総務大臣が定める固定資産評価基準に従って固定資産の評価事務を行うためのものであるから、固定資産評価基準に従ったものであれば、固定資産評価事務取扱要領の基づく固定資産の評価は、一般的な合理性があると評価される<sup>(17)</sup>。

そこで、市町村長が評価に基づいて土地課税台帳に登録する土地の価格である登録価格の違法性についての判断は、「第一に、評価方法

が評価基準（引用者注：固定資産評価基準）及び市町村長の取扱要領等（引用者注：固定資産評価事務取扱要領）に従ったものであるかどうか（基準適合性）、第二に、右評価基準等が一般的に合理性を有するかどうか（基準の一般的合理性）、第三に、評価基準による評価の基礎となる数値（たとえば、宅地に該当するものであれば標準宅地の価格）が賦課期日における適正な時価であるかどうか（すなわち、標準宅地の価額の適正さ）が審理される」ことになる<sup>(18)</sup>。

固定資産評価事務取扱要領がそもそも固定資産評価基準やその上位規範である地方税法や憲法の定める課税要件明確主義に反する場合、違法無効となり、それに基づく評価も当然、違法無効なものとなる。

## 第4 まとめ

以上のように、憲法第84条に規定する租税法律主義は、課税要件は法律によって定められなければならないという課税要件法定主義と法律によって定められる課税要件が明確でなければならないという課税要件明確主義をその内容とするところ、課税要件明確主義は、法的安定性、予測可能性を法的保護に値するものとして保護するものであることは判例からも明らかである。そして、課税要件明確主義からは、課税庁による恣意的解釈、自由裁量を認める規定を設けることは許されず、固定資産税の評価基準のような課税標準を含む課税要件は、一義的かつ明確に定められなければならない。

固定資産税は、総務大臣の定める固定資産評価基準に従って、市町村長が決定した固定資産の価格を課税標準として課される。かかる固定資産の賦課徴収手続においても課税要

件法定主義及び課税要件明確主義を内容とする租税法律主義は妥当する。また、固定資産の価格の決定にあたり行われる固定資産の評価事務について各市町村において定められる行政法学上の行政規則ないし行政基準としての固定資産評価事務取扱要領は、地方税法の委任を受けて総務大臣が定める固定資産評価基準の解釈適用基準として私人への課税という不利益を与えるものであるから、固定資産評価事務取扱要領の内容も租税法律主義による規律を受ける。課税庁である市町村が制定する固定資産評価事務取扱要領があいまいな文言によって規定されているとしたら、固定資産評価を受ける私人は、予測可能性を欠き、その有する固定資産に課税がなされるか否か、また、その金額の多寡を事前に算定し、予測することができなくなるからである。地方自治による各地方公共団体の自主性の尊重を前提としても、本来全国一律に公平に課税されるべき固定資産税が不均衡に課税されることとなり、納税者間の公平を著しく害することになる。なお、固定資産評価事務取扱要領は、ほとんどの地方公共団体において非公開とされており、そもそも固定資産税の課税要件である固定資産評価の前提となる固定資産評価事務取扱要領が行政規則であるとの理由で、一般私人、とりわけ課税される固定資産を保有している私人に対して公開されていないこと自体、大問題である。

したがって、固定資産評価事務取扱要領は、

課税庁による恣意を排除するべく、課税要件明確主義に基づいて、一義的に明確に定められなければならない、法的安定性や予測可能性を欠くような規定ぶりや、課税庁の自由裁量を認める規定を設けることは許されず、そのような規定は、平成15年最判が求める「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」という規範に反するものであり、総務大臣の定める固定資産評価基準はもとより、租税法律主義にも反するものである。

したがって、そのような違法無効な固定資産評価事務取扱要領に基づく固定資産評価もまた違法無効の瑕疵を帯びることとなり、そのような資産評価によって得られた価額を課税標準としてなされる賦課課税処分も違法無効となる。

各地方公共団体が地方税である固定資産税の賦課徴収にあたってその前提となる固定資産評価をする基準である固定資産評価事務取扱要領については、租税法律主義、とりわけ課税要件明確主義の見地から、その内容が一義的に明確に定められ、法的安定性や予測可能性を欠くような規定ぶりや、課税庁の自由裁量を認める規定ぶりになっていないかが厳しく問われることになる。

#### (注記)

- (1) 金子宏『租税法〔第2版〕』（弘文堂、2017年）79～80頁。
- (2) 金子宏東京大学名誉教授も、租税法律主義の機能として「国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることにありと考えてよいであろう。」と指摘している（同

前）。

- (3) 最高裁大法廷平成18年3月1日判決民集60巻2号587頁。
- (4) 前註1。
- (5) 水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、2015年）8、9頁。

- (6) 前註9頁。
- (7) 前註1、80、81頁
- (8) 最高裁平成24年1月13日判決民集66巻1号1頁
- (9) 平成24年最判のこの部分に関する補足意見の判示は、補足意見ながら、差戻審である福岡高裁平成25年5月30日判決においてもそのまま引用されている。
- (10) 最高裁平成15年6月26日判決民集57巻6号723頁。
- (11) 最高裁昭和61年12月11日判決集民149号283頁。
- (12) 多くの市町村において固定資産評価基準に基づいて定められた固定資産（土地）評価事務取扱要領によって土地の価格が決定されているところであるが、課税庁においてはそのようなものは住民に公表されていない、と指摘するものとして、占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（大学図書、2013年）729頁。実際に、住民向けに法規集等で公開している地方公共団体は限られている。
- (13) 固定資産税務研究会編『平成28年度版要説固定資産税』（ぎょうせい、平成28年）224頁。
- (14) 櫻井敬子・橋本博之『行政法 [第5版]』（弘文堂、2016年）55頁、58～60頁。なお、最近の行政法学説では、法規命令や行政規則といった従来の概念を止揚して、行政基準という概念を用いて説明する場合がある。
- (15) 平成15年最高裁判所判例解説民事篇（上）380頁注10（阪本勝）。
- (16) 最高裁平成25年7月12日判決民集67巻6号1255頁。
- (17) 最高裁平成21年6月5日判決集民231号57頁。
- (18) 前註12、781頁。