

令和6年5月16日判決言渡 同日原本交付 裁判所書記官

令和4年(行ウ)第26号 違法確認請求事件

口頭弁論終結日 令和6年2月1日

判 決

5 京都府向日市

原 告 水 島 雅 弘

京都府向日市

原 告 杉 谷 伸 夫

上記兩名訴訟代理人弁護士 折 田 泰 宏

10 同 浅 井 亮 子

同訴訟復代理人弁護士 柳 ケ 瀬 敦 子

京都府向日市寺戸町中野20番地

被 告 向 日 市 長 守

同 濱 田 和 哲

15 同訴訟代理人弁護士 青 木 晶 子

主 文

20 1 被告が、別紙1物件目録記載の仮換地(向日市森本東部地区土地区画整理事業、8街区1ないし29、同31及び32)の令和3年度及び令和4年度の固定資産税について、地方税法343条7項、向日市税条例54条6項に基づき、従前の土地の登記簿又は土地補充課税台帳に所有者として登記又は登録されている者を当該仮換地の所有者とみなして賦課決定することを怠る事実が違法であることを確認する。

2 訴訟費用は被告の負担とする。

25 事 実 及 び 理 由

第1 請求

## 本文同旨

### 第2 事案の概要

1 本件は、向日市の住民である原告らが、別紙1物件目録記載の仮換地（以下、  
あわせて「本件仮換地」といい、別紙1物件目録「対応する従前地の登記上の  
所在地と地番（ただし、うち一部のものもある）」欄記載の従前地をあわせて  
5 「本件従前地」という。）について、既に土地区画整理法上の使用収益開始の  
通知がなされ、本件従前地の所有者がビル建築工事を開始して使用収益を開始  
していることが明白であるから、被告は、令和3年度及び令和4年度の固定資  
産税を賦課するにあたり、地方税法343条7項、向日市税条例54条6項に  
10 基づき、本件仮換地を対象として、本件従前地の登記簿又は土地補充課税台帳  
に所有者として登記又は登録されている者を本件仮換地の所有者とみなして賦  
課決定処分（以下、当該課税処分につき「みなす課税」という。）をしなけれ  
ばならないにもかかわらず、これを違法に怠っていると主張して、地方自治法  
242条の2第1項3号に基づき、当該怠る事実が違法であることの確認を求  
15 める住民訴訟である。

### 2 関係法令等

本件に関連する法令の定め（要旨）は、別紙2「関係法令等」記載のとおり  
である（なお、同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとす  
る。）。

3 前提事実（証拠の掲記がない項は、当事者間に争いがないか、当裁判所に顕  
著である。）

#### (1) 当事者等

ア 原告らは、向日市の住民である。

イ 被告は、向日市の執行機関たる市長である。

25 ウ 向日市森本東部土地区画整理組合（以下「本件組合」という。）は、令  
和元年11月にその設立が認可された組合であり、向日市森本東部土地区

画整理事業（以下「本件土地区画整理事業」という。）の計画を策定した。本件土地区画整理事業は、全体を12の街区に分け（乙4）、街区ごとに工事計画を立てる方法で事業が進められており、その事業期間は、令和元年11月25日から令和5年3月31日（ただし延長される場合がある）とされていた（弁論の全趣旨【被告準1 p.21】）。

(2) 経緯

ア 令和2年1月1日、仮換地8街区に対応する従前地（本件従前地を含む）につき、それぞれの仮換地を8街区仮番地1から33までの各土地とする仮換地の指定がなされ（土地区画整理法98条1項参照）、同年5月1日、本件仮換地を含む8街区全体（仮番地1から33まで）について、使用又は収益を開始することができる日を令和2年5月11日とする使用収益開始の通知がなされた（土地区画整理法99条2項参照。乙75。以下、土地区画整理法99条2項に基づく通知を単に「使用収益開始の通知」といい、これにより定められた使用又は収益を開始することができる日を「使用収益開始可能日」という。）。

イ 仮換地8街区に対応する従前地（本件従前地を含む）の所有者である日本電産株式会社（現、ニデック株式会社）（以下「本件会社」という。）は、本件仮換地を含む8街区上に本件会社の第二本社機能、グループ会社の本社や技術開発センターなどを集約する新拠点となるビル（以下「本件社屋」という。）の建設を計画していたところ、令和2年12月4日、本件社屋の建設工事につき起工式を行い、令和3年1月1日時点において、8街区上において本件社屋の建設工事を開始していた（甲6）。

ウ 令和4年7月4日、本件社屋が完成し、竣工式が実施された（甲18）。

(3) 本件仮換地及び本件従前地の固定資産税の課税状況

ア 被告は、8街区に関する令和3年度及び令和4年度の固定資産税について、仮換地8街区を対象としたみなす課税を行わず、8街区に対応する各

従前地を対象として課税を行った。その際、本件従前地については、田又は畑と評価し課税が行われた（争いが無い【訴状 p 3、答弁書 p 2】）。

イ 被告は、8街区に関する令和5年度の固定資産税について、本件仮換地を含む仮換地8街区を対象としてみなす課税を行った（弁論の全趣旨）。

5 (4) 住民監査請求及び本件訴訟提起

ア 原告らは、令和4年6月24日、向日市監査委員に対し、本件従前地について、これに対応する本件仮換地を対象としてみなす課税をすべきところ、これを怠り、これにより向日市は本来得られるはずの市税を得られておらず損失が生じているから、監査委員において、このような違法な状態を解消すべく適切な措置をとることを求める旨の住民監査請求をした（甲10。以下「本件監査請求」という。）。

イ 向日市監査委員は、令和4年8月23日、本件監査請求を棄却する決定をし、当該結果は同日、原告らに送付された（甲2）。

ウ 原告らは、令和4年9月21日、本件訴訟を提起した（顕著な事実）。

15 4 争点及び当事者の主張

本件の争点は、被告が、令和3年度及び令和4年度の固定資産税を賦課するにあたって、本件仮換地を対象としたみなす課税を怠る事実が違法であるか、具体的には、①令和3年度及び令和4年度の固定資産税の各賦課期日において、本件仮換地について、地方税法343条7項、向日市税条例54条6項の「使用し、又は収益することができることとなった」という要件（以下「本件要件」という。）の充足が認められるか（争点1）及び②令和3年度及び令和4年度の固定資産税を賦課するにあたり、本件仮換地について、みなす課税を行わないことが、被告の裁量権の範囲を逸脱し又はこれを濫用するものであり違法であるといえるかである。

25 (1) 令和3年度及び令和4年度の固定資産税の各賦課期日において、本件仮換地について、本件要件の充足が認められるか（争点1）

(原告の主張)

ア 本件要件に係る法解釈

以下の理由からすると、地方税法343条7項、向日市税条例54条6項の仮換地について「使用し、又は収益することができるとなった日」とは、使用収益開始の通知により通知された使用収益開始可能日をいうと解すべきである。

イ) 地方税法343条7項、向日市税条例54条6項は、「法令もしくは規約等の定めるところにより」仮換地の指定があった場合には、「当該仮換地等について使用し、又は収益することができるとなった日から」みなす課税をすることができる規定しており、仮換地における種々の手続は当該法令である土地区画整理法とこれに基づく規約等の定めるところによることを前提としている【原告ら準1p1～2】。

そして、地方税法343条7項を見ても、被告が主張するような解釈をすべきことを示唆する文言はなく、学説や実務において、被告が主張するように解釈すべきとする文献も見当たらない【原告ら準1p2】。

そうすると、使用収益の開始についても土地区画整理法上における使用収益の開始と区別する必要はなく、むしろ法令の定めるところにより、土地区画整理法上の使用収益の開始と同様に扱うべきである【原告ら準1p2】。

イ) 地方税法343条7項及び向日市税条例54条6項は、本件要件の充足が認められた場合に一律にみなす課税をしなければならぬと規定しているのではなく、「みなすことができる。」と規定しており、みなす課税をするか否かにつき市町村長の裁量にゆだねているのであるから、本件要件充足の有無につき、土地区画整理法上の使用収益開始の通知により通知された使用収益開始可能日の到来により形式的に判断したとしても、弊害は生じない。

むしろ、被告が主張する通常の使用に耐えうる状態になった時点、すなわち後記本件三要件の充足が認められなければ、本件要件充足が認められないとすると、本件のように実際に工事が開始できるような場合や、自社の都合のために着工を速めたような場合など、みなす課税をしなければ公平性を害するような事案でも一律にみなす課税ができなくなり、その弊害が大きい【原告ら準3p2】。

イ そして、本件仮換地においては、令和2年5月11日をその使用収益開始可能日とされているから、令和3年度及び令和4年度の固定資産税賦課期日において、本件要件を充足していたことが認められる。

10 (被告の主張)

ア 本件要件に係る法解釈

イ) 土地区画整理法99条2項により、仮換地の指定効力発生日とは別に使用収益開始可能日を定める場合、原則、仮換地が通常の使用に耐えうる状態になった時点、すなわち、①仮換地から支障物件が撤去されていること、②道路にライフラインが整備されていること、③側溝や舗装が完成していることの各要件(以下、あわせて「本件三要件」という。)をすべて充足した時点で使用収益開始可能日を別途通知し、例外として、

本件三要件を充足していない場合であっても、仮換地権利者が建物の着工を急いでいる等の事情がある場合には、その時点で使用収益開始可能日を定めて使用収益開始の通知を発する場合がある【準2p2～3】。

そして、地方税法343条7項(みなす課税制度)の趣旨は、仮換地の整備状況や使用実態に照らして適正な課税を実現することであり、具体的運用の際には、よく実態に即応した措置を取るよう配慮すべきであるとされているところ、この「実態に即応した措置」というのは、前記のとおり、土地区画整理法上は仮換地が通常の使用に耐えうる状態になっていないのに、使用収益開始の通知が発せられる場合があることから、

その場合には、「実態に即応した措置」として、通常の使用に耐えうる状態になるまでみなす課税を適用しない措置をとる必要があることを指摘するものと解される。前記のとおり、土地区画整理法上の使用収益開始の通知が発せられたとしても通常の使用に耐えうる状態になっていない場合がある以上、使用収益開始の通知が発せられた理由を考慮することなく、単にその通知が発せられて使用収益開始可能日が到来したという事実のみをもって、本件要件を充足すると判断することは、通常の使用に耐えうる状態になっていない土地にも一律にみなす課税を適用することとなり、前記使用実態に照らして適正な課税を実現するという地方税法343条7項の趣旨に反する結果となり相当でない【被告準2p4～5】。

(イ) 向日市以外の自治体においても、「使用収益開始通知済の土地」と、「実質的に使用できるようになった土地」とを峻別した上で、使用収益開始通知済の土地であっても、実質的に使用されていない場合は、みなす課税をしないという取扱いをしており、また、建物建築中の場合、その完成後に初めてみなす課税を適用する取扱い、すなわち、単に建築中の状態では通常の使用に耐えうる状態でないことを前提にした取扱いをしている(乙72)【被告準2p6】。

(ウ) 以上のとおり、土地区画整理法上の使用収益開始可能日と、仮換地について「使用し、又は収益することができたこととなった日」(地方税法343条7項)とは区別して考える必要があり、後者については、仮換地が通常の使用に耐えうる状態になっているか否か、すなわち、本件三要件の充足の有無によって判断すべきである【被告準2p7】。

イ 本件については、令和3年度及び令和4年度の固定資産税の各賦課期日時点では、8街区の周辺道路の側溝や舗装は完成しておらず、ライフライソンの整備も未了であった。しかし、本件会社は、その事業計画として、令

和2年12月には本件社屋の建築工事に着工することを計画していたところ、使用収益開始の通知がされない限り、仮換地を底地とする建物の建築工事に着工することができないことから、本件組合は、本件会社が計画通りの時期に建築工事に着工することを可能とするために、令和2年5月11日を使用収益開始可能日として使用収益開始の通知を发出した。

すなわち、本件仮換地は、令和3年度及び令和4年度の固定資産税の各賦課期日において、いまだ通常の使用に耐えうる状態になっておらず、本件要件を充足していたと認められない。

ウ したがって、被告が、8街区に関して令和3年度及び令和4年度の固定資産税を賦課するに当たり、仮換地8街区を対象としてみなす課税を行わなかったことについて、違法はない。【被告準1p7～11、準2p7】

(2) 令和3年度及び令和4年度の固定資産税を賦課するにあたり、本件仮換地について、みなす課税を行わないことが、被告の裁量権の範囲を逸脱し又はこれを濫用するものであり違法であるといえるか(争点2)

(原告の主張)

以下のとおり、本件仮換地は、その使用実態として課税地目上の宅地(以下、特に断りのない限り「宅地」とは、課税地目上の「宅地」のことを指す。)として利用されており、さらに権利者の都合で使用を早められていること、物的二重課税の弊害は回避できたこと、みなす課税により得られる税収は大きいことに照らせば、本件においてみなす課税をしないことは、被告の裁量権の範囲を逸脱しており違法である。

ア 本件仮換地の使用実態をみると宅地として利用されていることなど

イ 本件従前地の地目は「田又は畑」であるが、令和3年1月1日時点において、本件会社は、本件仮換地において、既設の道路を用いて建物の建設を進めることができている(乙8)、本件仮換地は宅地として何らの問題なく使用することが可能な状態であり、この点、被告自身も同時



点で本件仮換地につき「更地」と評価していた(甲7)。すなわち、このように本件仮換地の使用形態は「田又は畑」と全く異なっており、明らかに「田又は畑」の実態がなくなっているのであるから、現状に合わせた「宅地」としての課税をすべきであり、かつ、その必要性が高いといえる【訴状p4、原告ら準3p5】。

(イ) また、本件会社が、道路等のインフラの整備を待たずに本件仮換地について使用収益を開始したのは、2030年度10兆円というグループ売上高目標の達成に向けて新拠点として本件仮換地を使用するためであった(甲18)のであり、このように権利者の都合で仮換地につき使用の開始を早めた場合にみなす課税をしないことは、公平とはいえない【原告ら準3p6】。

(ウ) 被告は他の自治体が同様の運用をしていると主張するが、被告が指摘する他の自治体において、本件のように建設が数年にわたるような施設が建設されることは想定されていないと思われ、同自治体の例をもって、本件における被告の判断が合理的であるといえることはできない【原告ら準3p4～5】。

イ 物的二重課税の弊害は回避でき、かつ、それは被告にとって過度の負担とならないこと

(ア) 被告は後記のとおり物的二重課税の弊害を主張するが、そもそも、本件において、物的二重課税の問題が生じる部分はそれほど多くなく、重なり合う部分の面積を割り出し、実態において使用収益できていない土地について減免するという措置をとることは、被告にとって過度な負担となるとはいえない【原告ら準1p6】。

(イ) 他の市区町村の土地区画整理事業において、物的二重課税が生じるような状況にあっても(使用収益の開始が一部であっても)、重なり合う部分を適切に処理した上で、みなす課税を実施している(甲9～11)

【原告ら準1p7～8】。

(ウ) 特に、本件についてみると、被告は、本件仮換地につき、令和5年度においてのみなす課税を行っているところ、その際に、物的二重課税の弊害を避けるために条例を整備し、本件仮換地についてのみなす課税をした場合に重なり合いが生じる従前地につき、その全体を対象として、令和5年度の固定資産税を全額免除するという措置を講じている。この手法の妥当性は置くとしても、本件においては、令和3年度及び令和4年度と、令和5年度とを比較して、物的二重課税の問題が生じる土地に変化はなかったのであるから、令和5年度に上記措置をとることができるのであれば、令和3年度及び令和4年度においても同様の措置を講じ、物的二重課税の弊害を回避できたといえる【原告ら準4p1～2】。

(エ) 以上によれば、物的二重課税の弊害が生じること及びこれを回避するための対策を講じなければならぬということは、のみなす課税を行わなかったことを正当化する事情にはならない。

ウ みなす課税を行っていた場合に得られた税収が大きいこと

(ア) 本件において、8街区全体に実際に課された固定資産税額の概算額は、令和3年度及び令和4年度は約 万円（いずれの年度も8街区に対応する従前地を対象とした課税を実施）、令和5年度は約 万円（8街区を対象のみなす課税を実施）であり、その差額約860万円が、令和3年度及び令和4年度にのみなす課税をしていればそれぞれ得られたであろう金額であるといえる【原告ら準4p4】。なお、令和3年度及び令和4年度において、側溝や舗装が未整備の状態であることは固定資産の評価に大きな影響を与えるものではない【原告ら準5】。そして、本件仮換地につき令和3年度及び令和4年度の各年度にのみなす課税を行っていた場合に1年間で得られたであろう税収約860万円は、向日市の土地の固定資産税の0.54～0.56パーセント（約180分の1）

となるところ、その得られた税収の割合の大きさを考えると、令和3年度及び令和4年度の固定資産税を賦課するにあたり本件仮換地につきみなす課税をしないことは看過しがたいと言わざるを得ない【原告ら準4 p 4～5】。

(イ) 加えて、本件において被告が行った令和5年度の固定資産の評価については、以下のとおり問題がある。すなわち、令和4年度の固定資産(土地)標準地価格等一覧(甲13)によると、8街区周辺の宅地の評価額は1平方メートルあたり9万3100円や6万2370円となっている(甲13～15の2)。さらに、令和3年度及び令和4年度の向日市における固定資産税の課税標準額の統計によると、法人が所有する宅用地以外の宅地の平方メートルあたり平均価格は、令和3年度において8万9623円、令和4年度において8万9974円であった(甲19の1、19の2)。これに対し、8街区に所在する宅地の評価額は1平方メートル当たり3万7823.86円となっており、極めて低いものとなっている。前記周辺土地と同水準の評価額で計算すれば、みなす課税をしたことよって得られていたであろう税収はさらに大きくならない。【原告ら準2 p 1～3、準3 p 6】

(被告の主張)

以下のとおり、本件仮換地は、令和3年度及び令和4年度の固定資産税の各賦課期日においても通常の使用に耐えうる状態になっておらず、加えて、物的二重課税が生じる状態であったことからすると、本件においてみなす課税をしなかったことについて、被告の裁量権の範囲の逸脱又はその濫用はない。

ア 令和3年度及び令和4年度の固定資産税の各賦課期日において、通常の使用に耐えうる状態になかったこと

前記(イ)被告の主張アのとおり、地方税法343条7項(みなす課税制度)

の趣旨は、仮換地の整備状況や使用実態に照らして適正な課税を実現することにあるところ、同イのとおり、本件仮換地は、令和3年度及び令和4年度の固定資産税の各賦課期日において通常の使用に耐えうる状態になっていない。したがって、本件仮換地の使用実態からして、そもそもみなす課税をするべきではなかった【被告準2p7～10】。

イ みなす課税を行った場合、物的二重課税の弊害が生じることについて  
土地区画整理事業が複数の街区に分かれて行われる場合、計画や工事の進捗によっては、仮換地の使用収益の開始時期が街区によって区々となる場合がある。このような場合において、特定の街区についてみなす課税をした場合、同一の課税物件（土地）について二重課税が発生する（すなわち、同一の土地についてAとBという別の課税主体に賦課される）場合がある（以下、このような二重課税を「物的二重課税」という。）。

固定資産税の賦課に関する文献によると、物的二重課税の弊害を避けるためにみなす課税は施工区域全体に対して行う事が望ましく、施工区域内でみなす課税を行う街区と行わない街区が生じることは避けるべきとされている（乙12、13）。また、向日市が固定資産税に関する調査及び技術支援委託業務を委託している研究所の実施報告書においても同旨の記載がある（乙14の1）。

そして、本件についてみると、本件土地区画整理事業においては、令和3年度及び令和4年度の固定資産税の各賦課期日において、全街区の使用収益が開始された状態になく、仮に、本件仮換地についてみなす課税を行った場合、多岐にわたる土地について物的二重課税が生じる状態にあった。具体的に、本件において物的二重課税が生じる土地については、別紙3

「物的二重課税が生じる範囲について」の記載のとおり、別紙4図面（乙74）の8街区上の赤色塗りつぶし部分である【被告準1p11～16、準2p10～19、準3p2～8】。

以上のとおり、令和3年度及び令和4年度の固定資産税の各賦課期日において、本件仮換地についてみなす課税を行うべきではない状態にあった。

ウ みなす課税を行った場合とこれを行わなかった場合の課税額に差があることは、本件裁量の逸脱濫用の判断における考慮要素にはならないこと

5 地方税法343条7項（みなす課税制度）の趣旨が、使用の実態に即した課税をすることにあることからすると、単に徴収できる税額の増加が見込めることを理由に、市町村長の裁量により未だ通常の使用に耐えうる状態に至っていない仮換地にみなす課税を実施するとなれば、当該仮換地の所有者とみなされた者は、仮換地を通常使用できないにもかかわらず、みなす課税適用によって過大な税負担をさせられることになり、前記趣旨を大きく没却する。すなわち、みなす課税実施の可否、是非の判断に当たって、上記税額の差異は何ら意味をもつものではない【被告準6p8～9】。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 認定事実

15 本件においては、前記前提事実に加え、後掲の各証拠及び弁論の全趣旨から以下の事実が認められる。

##### (1) 経緯

ア 令和2年1月1日、仮換地8街区に対応する従前地（本件従前地を含む）につき、それぞれその仮換地を8街区仮番地1から33までの各土地とする仮換地の指定がなされた（土地区画整理法98条1項。争いが無い）。  
20 なお、本件従前地は、仮換地8街区に対応する従前地のうち、令和3年度及び令和4年度の固定資産税の賦課に当たり、田又は畑と評価されて課税された土地である（争いが無い）。

イ 京都府知事は、令和2年2月26日、本件従前地につき、その所有権を本件会社に移転し、農地以外のものにするこの許可をした（甲3）。  
25

ウ 本件組合は、令和2年5月1日、8街区に対応する従前地（本件従前地

を含む)の所有者である本件会社に対し、本件仮換地を含む8街区全体(仮番地1から33まで)について、使用収益開始可能日を令和2年5月11日とする使用収益開始の通知をした(土地区画整理法99条2項参照。乙75。)

エ 本件会社は、本件仮換地を含む8街区上に本件会社の第二本社機能、グループ会社の本社や技術開発センターなどを集約する新拠点となる本件社屋の建設を計画していたところ、令和2年5月12日、被告に対し開発基本計画届を提出した(甲6、争いが無い【訴状p2、答弁書p2】)。

オ 令和2年11月13日、本件仮換地を含む8街区上に本件社屋を建てるための建築確認がなされ、確認済み証が交付された(甲5、乙76)。

なお、本件社屋の底地となるのは8街区18番から33番であり、8街区1番から17番は、調整池が設けられる予定であった(甲5、弁論の全趣旨【被告準3p10】)。

カ 本件会社は令和2年12月4日、被告も出席の上で、本件社屋の建設工事につき起工式を行い(甲6)、令和3年1月1日時点において、本件仮換地を含む8街区において、本件社屋の建設工事が開始されていた(争いが無い)。

キ 令和4年7月4日、本件社屋が完成し、本件社屋について竣工式が実施された(甲18、争いが無い)。

(2) 令和3年度及び令和4年度の本件仮換地及び本件従前地の固定資産税の課税状況

被告は、8街区に関する令和3年度及び令和4年度の固定資産税について、仮換地8街区を対象としたみなす課税を行わず、8街区に対応する各従前地を対象として課税を行った。その際、本件従前地については、田又は畑と評価し課税が行われた(争いが無い)。

(3) 向日市税条例71条の改正及び令和5年度におけるみなす課税について

5 ア 被告は、令和5年2月21日、改正前の向日市税条例71条1項4号につき、改正後の向日市税条例71条1項4号へ改正する議案を向日市議会へ提出し、向日市議会は、令和5年3月、これを全会一致で可決し、同改正がなされた（以下「本件改正」という。）。これにより、被告において、「地方税法343条7項の規定により所有者とみなされた者に対して課税した仮換地と重なり合う従前の土地について減免する」という措置、すなわち、物的二重課税を回避するための減免措置をとることが可能となった（甲12、弁論の全趣旨【被告準4p2】）。

10 イ 被告は、本件仮換地を含む8街区について、令和5年度の固定資産税を賦課するにあたり、みなす課税を行った。その際、みなす課税を行った仮換地8街区と重なり合う部分のある従前地（具体的に重なり合いが生じる範囲は、別紙3「物的二重課税が生じる範囲について」の記載のとおり、別紙4図面の8街区上の赤色塗りつぶし部分である。）については、令和5年度の固定資産税について、改正後の条例71条1項4号に基づき、当該従前地全体を対象として全額免除した（弁論の全趣旨）。

15 なお、本件仮換地を含む8街区においては、令和3年度、令和4年度の固定資産税の各賦課期日と令和5年度の固定資産税の賦課期日において、上記物的二重課税が生じる範囲について変化はない（弁論の全趣旨）。

20 2 争点1（令和3年度及び令和4年度の固定資産税の各賦課期日において、本件仮換地について、本件要件の充足が認められるか）について

(1) 本件要件に係る法解釈

25 ア まず、地方税法343条7項及び向日市税条例54条6項の記載を見ても、本件要件充足の有無の判断につき、市町村長に何らかの裁量があることを読みとることや、本件要件充足の有無について、被告が主張する「通常の使用に耐えうる状態にあるか否か（本件三要件を満たしているか否か）」によって判断すると読みとることができる文言の記載はない。

また、本件要件充足の有無の判断につき、被告が主張するような解釈を示した文献の記載や判例、裁判例は見当たらない。

イ この点、土地区画整理法上、従前の（土地区画整理法上の）宅地について権原に基づき使用し、又は収益することができる者は、使用収益開始可能日を別に定めることとしない場合には仮換地指定の効力発生日から、使用収益開始可能日を別に定める仮換地指定を行った場合には使用収益開始の通知により定められた使用収益開始可能日から、仮換地について、従前の（土地区画整理法上の）宅地について有する権利の内容である使用又は収益と同じ使用又は収益をすることができることとなり（土地区画整理法98条1項、5項、99条1項、2項）、仮換地について権原に基づき使用し又は収益していた者は、新たにその土地を仮換地として指定された者にその使用収益することができる地位を譲るものとされている（土地区画整理法99条3項）。

すなわち、本件のように、使用収益開始可能日を別に定める仮換地指定を行った場合には、従前地の所有者は、使用収益開始の通知により定められた使用収益開始可能日から、仮換地について権原に基づき使用し収益していた者を排除し、仮換地を使用し、又は収益することができるようになるのである。

ウ 以上に照らせば、土地区画整理法上の使用収益開始可能日と、地方税法343条7項、向日市税条例54条6項の仮換地を「使用し、又は収益することができることとなった日」は同一の日となると解するのが相当である。

(2) 被告の主張について

ア この点、被告は、使用収益開始の通知が発せられていたとしても、通常の使用に耐えうる状態になっていない場合がある以上、使用収益開始の通知が発せられた理由を考慮することなく、単にその通知が発せられたという事実のみをもって、本件要件充足の有無を判断することは、通常の使用



に耐えうる状態になっていない土地にも一律にみなす課税を適用することとなり、使用実態に照らして適正な課税を実現するという地方税法343条7項（みなす課税制度）の趣旨に反する結果となり相当でないなどと主張する。

5           しかし、地方税法343条7項及び向日市税条例54条6項は、本件要件充足性が認められた場合に、必ずみなす課税をしなければならないとは規定していない。同項は、「所有者とみなすことができる」と規定しているとおり、みなす課税をするか否かの判断につき市町村長にその裁量を認めている。そして、市町村長にその裁量を認めた趣旨は、仮換地の使用の実態は、あるものについては従前からの所有者がなお依然として使用を継続している等、その状況がまちまちである場合が考えられるので、このような場合に、仮換地等の指定があったことに基づいて、指定のあった日から一挙にこの規定を適用することは、かえって不合理を招くこととなるので、具体的な運用については、よく実態に即応した措置を執るよう配慮すべきであるから、その適用について市町村の選択にゆだねるところにあると解される（Z5）。

15           以上のとおり、使用収益開始可能日の到来をもって、本件要件充足の有無を判断しても、市町村長はその裁量によりみなす課税を行わないこともできるのであるから、必ずしも被告が主張する不利益が生じるという結果にはならず、被告の上記主張は射るものとはいえない。

20           イ また、被告は、「八戸駅西土地区画整理区域内の土地における「みなす課税」Q&A」において「Q：みなす課税が適用される土地はどのような土地ですか。A：①平成30年度～平成32年度（令和2年度）まで 使用収益開始通知済の土地のうち、基準日である1月1日現在で、実質的に使用されている土地（建物がある、駐車場として使用しているなど）に適用となります。」（Z72）という記載があることをもって、他の自治体

においても本件要件充足の有無につき被告と同旨の解釈をしているなど主張する。

しかし、上記記載の後には「②平成33年度（令和3年度）以降 実質的に使用されている又はされていないにかかわらず、使用収益開始通知済の土地すべてに適用となります。」という記載がある。かかる記載によれば、八戸駅西土地区画整理事業において、平成33年度（令和3年度）以降にみなす課税をするか否かについては、使用収益開始通知済か否かという点のみによって判断していると解され、すなわち、かかる記載も併せて読むと、同事業においても、使用収益開始の通知による使用収益開始可能日の到来をもって、本件要件の充足自体は認められると解釈しており、被告が指摘する記載は、本件要件の充足を認めた上で、令和2年度までは、みなす課税をするか否かの市町村長の裁量判断として、実質的に使用されていない土地にはみなす課税を行わない措置をとっているに過ぎないと読むのが素直である。

以上によれば、被告の上記主張は採用することはできない。

(3) 以上のとおり、本件要件充足性が認められるか否かは、使用収益開始の通知による使用収益開始可能日が到来しているか否かによって判断すべきであり、本件においては、使用収益開始の通知がなされ、令和2年5月11日から本件仮換地につき使用し又は収益を開始することができることとなったのであるから（前記1(1)ウ）、令和3年度及び令和4年度の固定資産税の各賦課期日（各年の1月1日時点）において、本件要件を充足していたといえる。

3 争点2（令和3年度及び令和4年度の固定資産税を賦課するにあたり、本件仮換地について、みなす課税を行わないことが、被告の裁量権の範囲を逸脱し又はこれを濫用するものであり違法であるといえるか）について

(1) 使用実態を考慮したみなす課税の必要性・相当性等についての検討  
ア 地方税法343条7項（みなす課税制度）の趣旨は、仮換地において台

帳課税主義を徹底することによる課税上の不均衡を是正し、課税を実態に即せしめることにあると解され(乙5)、その適否について市町村長に裁量を認めた趣旨は、前記2(2)アに記載したとおりである。加えて、前記2(2)イに記載したとおり、八戸駅西土地区画整理事業においても、少なくとも令和2年度までは実質的に使用されている土地(建物がある、駐車場として使用しているなど)にみなす課税を行っていたこと(乙72)や、茨城県結城市においても「区画整理事業の事業進捗率(事業費ベース)、幹線道路の進捗率等を判断の基準にし、区域内の宅地等の使用収益の実態を総合的に勘案し判断して、みなす課税を実施した方が従前地課税を継続するより課税の均衡上、適切であると思われるときに、みなす課税を実施することとしている」こと(甲10)など、他の市町村の対応も踏まえると、みなす課税の適否の判断において、使用実態を考慮することは不合理といえないと考えられる。

そこで、令和3年度及び令和4年度の固定資産税の各賦課期日(各年の1月1日時点)における本件仮換地の使用実態について検討する。

イ この点、前記1(認定事実)のとおり、本件会社は、その事業計画として、本件仮換地に本件会社の第二本社機能、グループ会社の本社や技術開発センターなどを集約する新拠点として、本件社屋を建設することを計画していたところ(前記1(1)エ)、本件従前地につき令和2年2月26日に農地転用許可を受けるとともにその所有権を取得し(前記1(1)イ)、同年5月12日に、被告に対し開発基本計画届を提出し(前記1(1)エ)、同年11月13日に、建築確認を受け(前記1(1)オ)、同年12月4日には、本件社屋の建設工事につき起工式を実施し(前記1(1)カ)、令和3年1月1日時点において、本件仮換地を含む8街区において、本件社屋の建設工事が開始されていた(前記1(1)カ)ことが認められる。

これら事情に照らせば、本件仮換地を含む8街区について、令和3年1

月1日時点において、将来的に完成する本件社屋用地として使用されることが確実に見込まれる状態にあったといえる。すなわち、同時点における本件仮換地を含む8街区の使用実態をみると、同時点において、本件社屋用地として使用されていると評価するのが相当であったといえる（なお、8街区1番から17番については調整池用地であるが、それも含めて本件社屋の建設が計画され、実施されており、そのことは上記評価を左右するものではない。）。

ウ 上記判断に対し、被告は、本件仮換地を含む8街区につき周辺道路の側溝や舗装は完成しておらず、ライフラインの整備も未了であったから、通常の使用に耐えうる状態になっておらず、みなす課税をするべきではなかったと主張する。しかし、仮にそうであったとしても、前記イで指摘した事情に照らせば、令和3年1月1日時点において、本件仮換地を含む8街区が、将来的に完成する本件社屋用地として使用されることが確実に見込まれる状態にあったといえることには変わりはなく、被告の指摘する事情は上記判断を左右するものではない。

エ 以上のとおり、本件仮換地の使用実態に照らせば、本件仮換地は、令和3年度の固定資産税の賦課期日において、本件社屋用地としての使用を前提に課税をすべきであったといえ、令和4年度の固定資産税の賦課期日においても同様である（なお、調整池用地についても池沼若しくは雑種地等であり、少なくとも田畑とはいえない。）。

(2) 物的二重課税の弊害について  
次に、被告は、みなす課税を行わなかったことに裁量権の範囲の逸脱又は濫用がないことの理由として、物的二重課税の弊害を主張するため、以下、検討する。

ア まず、前記1(3)イのとおり、8街区に関し、令和3年度及び令和4年度の固定資産税の賦課にあたりみなす課税を行った場合、物的二重課税が生

じる土地（このうち、具体的に重なり合いが生じる部分は、別紙3「物的二重課税が生じる範囲について」の記載のとおり、別紙4図面の8街区上の赤色塗りつづ部分である。）が複数存在していたことが認められる。

5 もっとも、上記物的二重課税の生じる部分について、令和3年度、令和4年度及び令和5年度の各賦課期日において、変化はない（前記1(3)イ）。

10 そして、前記1(3)アのとおり、向日市議会は、令和5年3月に、みなす課税をした場合に当該みなす課税をした仮換地と重なり合いが生じ物的二重課税が生じる従前地について、固定資産税を減免することができるよう  
15 に条例を改正し（改正後の向日市税条例71条1項4号参照）、被告は、本件仮換地を含む8街区について、令和5年度にみなす課税を実施しているところ、その際、改正後の向日市税条例71条1項4号イに基づき、8街区と重なり合っており物的二重課税が生じる従前地につき、実際に重なり合いが生じている部分につき測量し、課税面積を算出して、重なり合いが生じている部分の固定資産税のみ減免するという方法ではなく、一部重なり合いが生じている従前地につき、その全体を対象として令和5年度の固定資産税を全額免除するという措置をとった。

20 そうすると、上記免除措置につきその方法の適否は置くとしても、同方法によれば、本件における物的二重課税の弊害を除去するにあたり、被告や向日市職員において、仮換地8街区と従前地とで重なり合いが生じる部分につき測量をして課税面積を算出するという、相応な負担を要する煩雑な作業をする必要はない。

25 加えて、改正後の向日市税条例71条1項4号については、被告が令和5年2月21日に議案を提出し、その後令和5年3月に議会による承認がなされて公布、施行されているが（前記1(3)ア）、その附則による経過措置として、令和5年度以降の年度分の固定資産税について適用されること、すなわち、令和5年度の固定資産税の賦課期日は令和5年1

月1日であるが、前記改正後の条例につき遡って令和5年度の固定資産税につき適用するとされていること（前記第2の2関係法令等の定め2(4)参照）、他方、本件会社は、令和2年5月12日に、被告に対し開発基本計画届を提出し（前記1(1)エ）、同年11月13日には、建築確認がなされ（前記1(1)オ）、同年12月4日には、被告も出席の上で、本件社屋の建設工事につき起工式が実施され（前記1(1)カ）、令和3年1月1日時点において、本件仮換地を含む8街区において、本件社屋の建設工事が開始されていた（前記1(1)カ）ことからすると、被告において、令和3年度の固定資産税を賦課するにあたり、令和5年度と同様に条例を改正する時間的余裕は十分あったと認められる。

イ 以上の事情に照らすと、被告において、8街区に関し令和3年度及び令和4年度の固定資産税を賦課するにあたり、令和5年度と同様に、物的二重課税の弊害を除去するために条例を改正し、本件仮換地にみなす課税をすることにより物的二重課税の問題が生じるこれと重なり合う従前地については、令和5年度と同様にその固定資産税を全額免除するという措置をとることにより、同措置の適否は置くとしても、物的二重課税の問題が生じないようにすることは可能であり、かつ、このような措置をとることは被告及び向日市職員に過度な負担を強いるものではなかったと認められる。

(3) 加えて、本件仮換地についてみなす課税がなされた場合は、本件社屋用地であることを前提として固定資産税が付加されることになると考えられるが、そうすると、本件従前地につき田、畑と評価しての課税を行った場合と比較して、課税額が上がることは確実であり、すなわち、みなす課税がなされない場合、本件会社は、本件仮換地を実質的に本件社屋用地として使用しているにもかかわらず、前記増額分につき課税を免れていることとなる。

(4) 以上のとおり、本件仮換地を含む8街区は、令和3年度及び令和4年度の固定資産税の各賦課期日において、その使用実態をみると、本件社屋用地と

評価される使用状態にあり、かつ、被告において、物的二重課税の弊害を避けるための措置をとることが可能であり、かつ、同措置をとることが過度の負担とならないことからすると、租税公平の観点及び前記地方税法343条7項（みなす課税制度の趣旨）からして、もはや、本件仮換地にみなす課税を行わない合理的な理由を見出しがたい。

したがって、被告が、本件仮換地について、令和3年度及び令和4年度の固定資産税につきみなす課税による再賦課決定を行わないことは、被告の裁量権の範囲を逸脱するものとして違法である。

#### 第4 結論

以上の次第で、原告らの請求は理由があるから認容することとし、主文のとおり判決する。

京都地方裁判所第3民事部

裁判長 裁判官

植田智彦

裁判官村松教隆及び裁判官高橋侑子は、転補につき、署名押印することができない。

裁判長 裁判官

植田智彦