

令和6年11月22日

諮問番号：令和6年度諮問第1号

答申番号：令和6年度答申第1号

## 答申書

令和6年4月23日付け上行第15号をもって上尾市長から諮問があった「上尾市長が行った令和5年2月28日付けの平成30年度から令和4年度までの各年度分に係る固定資産税・都市計画税賦課決定処分（以下「修正処分」という。）及び上尾市長が行った令和5年5月1日付けの令和5年度固定資産税・都市計画税賦課決定処分（以下「令和5年度処分」という。）についての審査請求（以下「本件審査請求」という。）に係る事件」（審査請求人 ○○○○）について、次のとおり答申する。

### 第1 審査会の結論

本件審査請求をいずれも棄却することが適当であるとの審査庁の判断は妥当ではなく、本件土地（上尾市△△X番A、X番B及びX番C）に関する令和3年度から令和4年度までの各年度分に係る修正処分及び現所有土地（上尾市△△X番D）並びに本家屋に関する平成30年度から令和4年度までの各年度分に係る修正処分についての審査請求を却下し、本件土地に関する平成30年度から令和2年度までの各年度分に係る修正処分、並びに本件土地及び現所有土地に関する令和5年度処分についての審査請求を棄却するのが相当である。

### 第2 審査関係人の請求の趣旨及び主張の要旨

#### 1 審査請求人の請求の趣旨及び主張の要旨

##### （1）本件審査請求の趣旨

修正処分及び令和5年度処分について取消しを求める。

##### （2）審査請求人の主張の要旨

ア 処分庁は、本件土地について、平成8年度から令和2年度まで現所有土地と一体の宅地として住宅用地の特例を適用した固定資産税・都市計画税の賦課処分を行った。しかし、本件土地及び現所有土地の利用方法に変更がないにもかかわらず、処分庁は地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）第403条第2項に定められた納税者への質問も納税者とともに行う実地調査もせず、令和3年度固定資産税・都市計画税（以下「令和3年度処分」という。）において、本件土地及び現所有土地を一体

としてきたのは誤りとして、住宅用地の特例を適用せず、課税を求めた。なお、処分庁は、令和3年度処分時において、令和2年度までの賦課処分を誤りとしたにも関わらず、過去に遡って修正することはなかった。

処分庁は令和4年11月24日に実地調査を行い、当該調査により本件土地の地目認定に誤りがあったとして、修正処分を行った。令和3年度処分時には過去に遡って修正しなかった処分庁が、修正処分において追徴課税を行うのは整合性がない。

また、令和4年度固定資産税・都市計画税賦課決定処分（以下「令和4年度処分」という。）に係る審査請求の弁明書及び再弁明書で「本件処分は適法かつ正当」と弁明している最中に地方税法第417条第1項を処分庁の都合の良いように解釈して、「修正」という形式をとって、令和3年度処分及び令和4年度処分の存在をなくして、裁判で「訴えの利益」を消してしまおうとしたものである。

イ 処分庁は、法第403条第2項に基づく調査を令和3年度に行わなかったことを誤りと認めることで、請求人を油断させ、課税分割に法第417条第1項を適用して、修正処分として過去5年間に遡って請求人に追徴課税を求めた。これは詐欺的な行為による処分庁による行政権の濫用である。

ウ 処分庁は、11月24日の実地調査において、本件土地を宅地（非住宅用地）と雑種地に分割するために不可欠な調査を行わず、修正処分と同封された説明書及び課税分割の図面（以下「課税分割図」という。）①乃至⑥のとおり多くの誤りと虚偽の記載がある。

①課税分割の起点とされた道路（上尾市△△X番E）に本件土地は接していないため、公正な評価に値しない。

②課税分割図では、本件土地に存する家屋（以下「本家屋」という。）に隣接している物置及びタイヤラックが、宅地と雑種地の境に跨る位置に存している。

③宅地の認定に不可欠な水道施設を確認していない。

④本家屋の面積について、「8.75㎡」と課税分割図に記載されているが、実測面積と約1㎡異なり、誤りである。

⑤家屋評価の図面において、北東より南西方向へ「2m50cm」、南東より北西方向へ「3m50cm」と記載されているが、それぞれ実測値と異なり、特に北東より南西方向については、20cm短く、誤りである。

⑥家屋評価の図面において、「コンセントなし」の記載があるが、本家屋内にはコンセントがあるため、誤りである。

処分庁は、法第403条第2項の「納税者への質問」、「納税者とともに行う実地調査」等を求める意味を理解しない調査に終始し、公正評価の努力義務違反は明白である。

エ 11月24日の実地調査時と、令和3年度処分において令和3年1月18日に固定資産評価補助員が、本件土地を現所有土地と一体ではなく地目を利用雑地とした時の土地の現況及び利用目的に変わりはない。

何も変わらない本件土地を実地調査したという事実だけをもって法第417条第1項の「重大な錯誤の発見」として、追徴課税という詐欺的な方法に同法を利用したのである。

また、本家屋の評価額を決定したのは、11月24日の実地調査の翌日の11月25日であり、本件土地の評価額が決定したのは重大な錯誤の発見から3か月も経過した令和5年2月28日である。

よって、修正処分及びこれを前提とした令和5年度処分は法第417条第1項に定められた条件に違反していることは明らかである。

オ 本件土地及び現所有土地は、日常生活に欠かせない不可欠な生活空間として利用していた。本件土地の現況及び利用目的に照らすと、本件土地及び現所有土地は一体として宅地（住宅用地）と認定されるべきである。よって本件土地を宅地（非住宅用地）と雑種地に分割する修正処分及びこれを前提とした令和5年度処分は、法第403条第1項に反し、違法である。

カ 令和3年度処分、令和4年度処分、修正処分及びこれを前提とした令和5年度処分において、本件土地は宅地（住宅用地）との認定をされず、本件土地は住宅用地の特例の適用を受けることができなくなった。

一方で、区画整理地内に位置する土地は、自宅に駐車場を増やしたり、家庭菜園に利用したり、広い土地に「駐車場や物置」を設置しながら住宅用地の特例の適用を受けている。

審査請求人とこれらの土地の所有者では、日常的に一体として利用している状況に変わりがないにもかかわらず、物理的に少しでも土地が離れているということをもって、審査請求人が課税上の不利益を受けるのは租税平等主義及び憲法第14条に反し、違

憲・違法であり、処分庁は、本件土地を現所有土地と一体として宅地（住宅用地）として認定すべきである。

キ 処分庁は、平成8年3月11日の当初賦課処分を、同年6月11日に改め、本件土地と現所有土地を一体の宅地（住宅用地）として、住宅用地の特例を適用した固定資産税・都市計画税の賦課処分を行った。この賦課処分は、平成8年度から令和2年度まで、約27年間の長期間継続して行われた。

本件土地及び現所有土地について、処分庁より住宅用地としての課税を行うという見解の表示及びこれに基づく賦課処分があり、これまでの評価替えの際にも一切変更がなかったものであったことから、審査請求人はこのような処分庁の公的見解及び当該賦課処分が行われていることに対して信用し、本件土地に多額の金銭を投じ続けてきた。

しかし、本件土地及び現所有土地の利用方法に変更がないにもかかわらず、処分庁は本件土地の地目を変更し、審査請求人には本件土地に関し経済的な不利益が生じている。

このような審査請求人の信頼は保護されるべきであり、修正処分及びこれを前提とした令和5年度処分は審査請求人の信頼を裏切るものであって、信義則に反し違法である。

ク 本家屋は11月24日の実地調査が法第403条第2項の公正な評価義務を怠ったことにより、本家屋の面積の欄に記載された「8.75」は誤りであり、虚偽の記載である。また本家屋を中心に据えた前提で本件土地を宅地と雑種地に切り分けられている。よって、本家屋の面積の誤りは課税分割そのものの誤りを意味し、その課税分割に基づいた修正処分及びこれを前提とした令和5年度処分は誤りである。

修正処分は誤った本家屋の測量と、その測量に基づく面積及び最低限必要な施設等の確認を誤った課税分割によるものであり、固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号）の「一 土地評価の基本」に定められた「土地の地目の認定にあたっては、当該土地の現況及び利用目的に重点を置き、部分的に僅少の差異の存するときであっても、土地全体としての状況を観察して認定するものとする。」に明らかに違反しており、その誤った修正処分及びこれを前提とした令和5年度処分は無効である。

ケ 処分庁が定める上尾市評価事務要領（以下「評価要領」という。）には、「評価は、課税客体の現況を的確に把握するため、必ず実地

調査を行った上で主観にとらわれることなく常に客観的に適正、かつ公平に行う。そのため、評価を行う際の算出過程、評価に影響を与える諸要素及び評価の結果等は、明瞭に表示し記録しておく。」とある。

処分庁は、重大な錯誤の発見から修正処分に至る過程を記録整理しなければならないが、修正処分に至るまでの経緯を裏付ける物件の多数が不存在であり、評価要領に違反している。

行政不服審査法は、審査請求をしたことで、不利益な処分をできないと定めるが、請求人は審査請求をしたことにより、追徴課税される不利益を被っている。

## 2 処分庁の弁明の趣旨及び主張の要旨

### (1) 弁明の趣旨

「本件審査請求を棄却する。」との裁決を求める。

### (2) 処分庁の主張の要旨

ア 令和3年度処分は法第410条第1項の規定による価格の決定であり、法第417条第1項による修正の処分ではない。令和3年度処分時では、法第417条第1項による修正ができていなかったところ、審査請求が出されたため、令和2年度以前の修正については当該審査請求の裁決が下りるまで保留していた。

また、修正処分を決定することについての決裁が下りたのは令和5年2月24日であり、その時点で修正処分をするという処分庁の意思決定がされたのであって、審査請求において意思を決定する前に主張を変えることは審理に混乱を招き相当ではないことから、令和4年11月24日の現地調査から修正処分の決裁日まで、令和3年度処分及び令和4年度処分は適法かつ適正である旨主張したことは整合性を失するものでも、法第417条第1項を恣意的に運用しているものでもなく、修正処分は行政権及び裁量権の濫用には当たらない。

イ 審査請求人の現地調査に係る①乃至⑥の事項について

①課税分割の起点とする接続道路の地番の記載は確かに間違っており、正しくは「上尾市△△X番F」であり、当該記載は誤記である。しかし、当該誤記は本件土地及び現所有土地の評価に影響を及ぼすものではない。

②土地に定着していない物置及びタイヤラックを考慮して一体

を成していると認められる部分を決定すると、それらの配置が変わると一体をなしていると認められる部分も変わることであり、評価が安定せず合理的ではないことから、本件土地及び現所有土地の評価に影響を及ぼすものではない。

③本件土地の雑種地と評価した部分について、土地の地目の認定に当たっては、当該土地の現況及び利用目的に重点を置き、部分的に僅少の差異が存するときであっても、土地全体としての状況を観察して認定するのであって、当該部分は家庭菜園や駐車場等として利用されているから雑種地と認定するのが相当である。水道施設の存在は、本件土地の評価に影響を及ぼすものではない。

④本家屋は未登記家屋であり、本家屋の実測面積は職員の実測によるものである。実測の結果で家屋を過大に評価し、所有者の不利にならないようにしているものであり、違法・不当になるものではない。

⑤本家屋は未登記家屋であり、本家屋の北東から南西方向の距離は職員の実測によるものである。実測の結果で家屋を過大に評価し、所有者の不利にならないようにしているものであり、違法・不当になるものではない。

⑥コンセンツの有無が直ちに本家屋の評価に影響を及ぼすものではないため、違法・不当になるものではない。

以上より、11月24日の実地調査は法第403条第2項に違反するものではない。

ウ 修正処分は、土地の現況を誤認したことに起因する課税地目の認定の誤りを修正したものであり、課税客体の現況誤認による地目認定の誤りは「重大な錯誤」に当たる。

法第417条第1項の「直ちに」とは、重大な錯誤の発見から価格等を決定し、又は修正して、これを固定資産課税台帳に登録することについて、合理的な理由なく遅延することは許されないと解すべきである。

令和4年11月24日に重大な錯誤を発見し、同年12月26日及び令和5年1月31日に審査請求人の理解を得るための説明を行った経緯があり、重大な錯誤の発見から修正処分までの期間を合理的な理由なく遅延した事実はない。

以上のとおり、修正処分は法第417条第1項に違反するものではない。

エ 固定資産の評価における一画地は、原則として、土地課税台帳又は土地補充課税台帳に登録された1筆の宅地によるものとするが、その例外として、1筆の宅地又は隣接する2筆以上の宅地について、その形状、利用状況からみて、これを一体と成していると認められる部分に区分し、又はこれらを合わせる必要がある場合においては、その一体を成している部分の宅地ごとに一画地とするものと固定資産評価基準別表第3の2「画地の認定」に定められている。

また、課税地目の認定については、固定資産評価基準第1章第1節「土地の評価の基本」に規定されており、各地目の定義は不動産登記事務取扱手続準則に準じるものとされている。本件土地の3筆は隣接しており、各筆を明確に区分する境もない。

また、上尾市△△X番Aのうち半分強、X番B及びX番Cは家庭菜園として一体利用されている。また、X番Aには本家屋及び駐車場がある。以上の状況から、本件土地をそれぞれ別の一画地と認定することは評価の均衡を失し相当でない。

また、家庭菜園及び駐車場として利用されている部分の地目は雑種地と認定するのが相当であり、本家屋が所在する部分は宅地と認定するのが相当であるため、本件土地を一画地として認定することは土地の状況に則さず、評価の均衡を失し相当でない。

以上のとおり、本件土地及び現所有土地の一画地及び地目の認定は固定資産評価基準に基づいて行っており、法第403条第1項に違反するものではない。

オ 一筆の範囲を超えて宅地を合わせるべき「一体を成している宅地」とは、その形状や利用状況において連続していること、すなわち形状や利用状況を異にする他の土地によって隔てられていないことが必要であり、「一体を成している宅地」は「隣接する二筆以上の宅地」の上にもみ存在することに帰着する。

したがって、本件土地と現所有土地を一画地として認定できないこと及び本件土地に住宅用地の特例を適用することができないことは、憲法第14条に違反するものではない。

カ 租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお賦課処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて信義則の法理の適用の是非を考えるべきものである。

固定資産税については、3年に一度評価替えをする基準年度を設けているし、重大な錯誤を発見した場合には価格の修正をしなければならないと規定されている。賦課決定については、法定納期限の翌日から起算して5年を経過する前であればできるとされている。これらのことから、固定資産の評価の変更及びそれに伴う税額更正の賦課決定は地方税法の規定において想定されている措置である。

平成8年6月11日付けの名寄帳及び平成8年度から令和2年度まで継続した賦課処分によって、固定資産税の評価及びそれに伴う賦課について、保護すべき納税者の信頼の対象となる公式の見解が表明されたとはいえず、その他の事情と併せ考えても、本件賦課処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情の存在は認められない。

また、平成8年度から令和2年度までの賦課処分が、保護すべき納税者の信頼の対象となる公式の見解が表明されたものであるとしても、固定資産の評価は固定資産の用途を何ら制限するものではないから、審査請求人が本件土地を充実にするために金銭を投じたことと当該見解の表明との間には因果関係があるとはいえない。

以上から、信義則の法理の適用はないから、修正処分を信義則に反する違法なものとして取り消すことはできない。

キ 本家屋は固定資産評価基準第2章第2節三 比準による再建築費評点数の算出方法により評価を行ったものである。また、審理員意見書2 処分庁の主張(2)④のとおり、本家屋の床面積に違法又は不当な点はない。

本件土地及び現所有土地は、審理員意見書2 処分庁の主張(4)のとおり、固定資産評価基準に基づいて評価されたものである。また、審理員意見書2 処分庁の主張(2)②及び③のとおり、水道施設並びに物置及びタイヤラックは、本件土地及び現所有土地の評価に影響を及ぼすものではない。

以上のとおり、本家屋、本件土地及び現所有土地の評価は固定資産評価基準に違反するものではない。

### 第3 諮問に係る審査庁の判断

1 審査庁は、審理員意見書により本件審査請求を棄却することが適当であ



るとする。

## 2 審理員の意見の概要

### (1) 行政権の濫用について

修正処分は地方税法に則って行われた処分であり、審査請求人に対し、恣意的に害意を持って行われた処分であると認めるに足る事情がないことから、行政権の濫用には当たらない。

しかしながら、令和3年度処分において、令和2年度までの賦課処分を誤りであると処分庁が判断していたにも関わらず、法第417条第1項の規定に基づく価格の修正をしなかったことについては審理員としても疑義が残るが、修正処分とは別個の処分であるため、判断することができない。

### (2) 課税分割の適否について

課税分割については、価格の増減に関する事項であるから、本件審査請求の理由とすることができない。

よって、審理員は、修正処分及びこれを前提とした令和5年度処分のうち課税分割の適否について判断することができない。

### (3) 公正な評価のための納税者とともにする実地調査等について

法第403条第2項に定める職員の義務は、努力義務であると解され、また、これらの方法は公正な評価を行うための一例であり、仮にこれらの方法によらずに固定資産の評価を行ったとしても、違法を招来するものではない。

令和4年11月24日の実地調査に係る経緯を踏まえると、調査においてより詳細な調査や質問等をする必要があったものと考えられ、違法又は不当とまではいえないものの、不適切であったというべきである。

また、(2)のとおり課税分割については、価格の増減に関する事項であるから、本件審査請求の理由とすることができず、修正処分及びこれを前提とした令和5年度処分のうち課税分割の地積について判断することができない。

### (4) 法第417条第1項の違反について

法第417条第1項の規定中の「直ちに」という言葉には、明確な基準はない。

令和4年11月24日に実地調査で重大な錯誤が発見されたのち、同年12月26日と令和5年1月31日に処分庁は審査請求人に対し、修正内容について説明を実施した。

その結果、令和5年2月28日に修正処分がされたのであり、不当に

処分が遅れていたとはいえない。

(5) 住宅用地の特例の適用されないことによる平等原則の違反について

一筆の範囲を超えて宅地を合わせるべき「一体を成している宅地」とは、その形状や利用状況において連続している（同一所有者に属することまでは必要でない。）こと、すなわち形状や利用状況を異にする他の土地によって隔てられていないことが必要であり、それは「一体を成している宅地」は「隣接する二筆以上の宅地」の上にもみ存在することに帰着する。隣接する二筆以上の宅地と二筆以上の「飛び地」とでは土地取引における評価は大きく異なり、これを「部分的に僅少の差異」ということはできない。

審理員による検証の結果、本件土地及び現所有土地は、その形状や利用状況において連続しておらず、本件土地及び現所有土地を一画地と取り扱うことはできないことから、住宅用地の特例も本件土地には適用されない。

(6) 信義則の違反について

信義則の適用については、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に当該表示に反する賦課処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうかで判断される。

平成8年度から本件土地及び現所有土地が一体として住宅用地の特例の適用を受けていたことと、多額の金銭を投じてきたことに因果関係があったとは考えられない。

また、住宅用地の特例の適用がないことが、本件土地の利用を制限するものではないため、本件土地の書庫や家庭菜園等に金銭を投じてきたことは、経済的不利益を被ったとはいえない。

以上のとおり、信義則の適用はないことから、信義則に違反するものではない。

#### 第4 調査審議の経過

令和6年 4月23日 審査庁より諮問

令和6年 6月 3日 調査審議

令和6年 7月17日 調査審議

令和6年10月 7日 調査審議、答申に係る審議

#### 第5 審査会の判断の理由

##### 1 本件審査請求の適法性についての判断

(1) 取消しを求める利益の不存在

税額を改める処分がなされた場合における従前の処分との関係及び納税者がそれらの処分の取消しを求める利益について、判例は、税額を減少させる処分は納税者に有利な効果をもたらす処分であるから取消しを求める利益はない（最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁）としている。

本件土地に関する令和3年度から令和4年度までの各年度分に係る修正処分及び現所有土地に関する平成30年度から令和4年度までの各年度分に係る修正処分は税額を減少する処分であるから、取消を求める利益はない。よって、これらの修正処分についての審査請求は却下すべきである。

(2) 取消しを求める処分の不存在

税額を増加させる処分がなされた場合は、従前の処分はその効力を失って消滅し、税額を増加させた新たな処分のみが残存する。したがって、残存する新たな処分については取消しを求める利益がある（最判昭和42年9月19日民集21巻7号1828頁参照）が、従前の処分はもはや存在しないからこれを審査請求の対象とすることはできない。

本家屋に関する平成31年度から令和4年度までの各年度分に係る修正処分は、令和5年7月6日付けで課税標準が〇〇〇〇〇円から〇〇〇〇〇〇円へと増額修正されたことによって（いずれも免税点未満であるが）、その効力を失って消滅したものと解される。したがって、これらについては審査請求の対象となる処分が存在しない。よって、本家屋に関する平成31年度から令和4年度までの各年度分に係る修正処分についての審査請求は、却下すべきである。

(3) 審査申出に係る事項に係る不服

地方税法は、登録価格に係る不服については固定資産評価委員会に対する審査申出及びその審査決定に対する取消しの訴えによってのみ争うことができる（法432条第1項、法434条第1項）と定めている。そして、固定資産税の賦課決定に対する審査及び取消しの訴えにおいては、審査申出をすることができる事項（登録価格を算出する要因となる事項を含む）に係る不服をその理由とすることができない（法432条第3項、法434条第2項）ものとされている（東京地判平成22年9月29日判時2108号38頁）。

本家屋に関する平成30年度分に係る修正処分について、本家屋の北東から南西方向の辺長、本家屋の面積、コンセントの有無を争う審査請求人の主張は、いずれも登録価格に関する不服を理由とするものであって、

審査請求の理由とすることができないものである。よって、本家屋に関する平成30年度分に係る修正処分についての審査請求は、却下すべきである。

#### (4) 小括

以上により、本件土地に関する令和3年度から令和4年度までの各年度分に係る修正処分及び現所有土地並びに本家屋に関する平成30年度から令和4年度までの各年度分に係る修正処分についての審査請求は却下すべきである。

これに対して、本件土地に関する平成30年度から令和2年度までの各年度分に係る修正処分及び令和5年度処分についての審査請求は適法であるから、以下、審査請求人が主張する取消しの理由の有無をそれぞれ検討する。

## 2 修正処分の違法性についての判断

### (1) 法417条第1項の違反について

#### ア 重大な錯誤の存否

処分庁は、平成30年度から令和2年度までの各年度分に係る固定資産税・都市計画税の賦課決定において本件土地及び現所有土地が一画地であると判断していたことが「重大な錯誤」（法417条第1項）に当たるとして、本件土地は現所有土地上の住宅の敷地の用に供されている土地ではないとの判断に基づいて修正処分を行った。そこで最初に、この「重大な錯誤」があったか否かを検討する。

固定資産評価基準は、「別表第3 画地計算法」において「一画地は、原則として、土地課税台帳又は土地補充課税台帳に登録された一筆の宅地によるものとする。ただし、…隣接する二筆以上の宅地について、その形状、利用状況等からみて、…はこれらを合わせる必要がある場合においては、その一体をなしている部分の宅地ごとに一画地とする。」と定めている。この「合わせる必要がある場合」とは、隣接する2筆以上の土地が一体利用されているということとどまらず、それらの土地を一体として取引の対象とするのが社会通念に照らして合理的であって、それらを区分したのでは各土地の適正な時価から乖離するような場合であることを要すると解される（高松高判平成23年12月20日 TAINS コードZ999-8291）。とりわけ隣接する2筆以上の土地の所有者が異なる場合は、それらの土地にまたがって建物が存在するなど外形上

一見明白に一体をなしていると認められる場合を除いて、土地課税台帳等に登録された1筆の土地をもって一画地とするのが相当である（東京高判平成19年9月27日及び東京地判平成19年2月8日裁判所ウェブサイト掲載判例参照）。

本件土地（上尾市△△X番A、X番B及びX番C）と現所有土地（上尾市△△X番D）は、第三者が所有する本件隣接地（上尾市△△X番G）の一部を介して隣接している。本件隣接地の所有者は、本件隣接地を同地上に存在する住宅の敷地の用に供しており、本件土地と現所有土地の間に挟まれた部分は、私道である本件隣接する共有地（上尾市△△X番F）に通ずる通路として使用している（以下、この部分を「通路部分」という）。そこで、本件隣接地の通路部分について審査請求人が自由に通行し横断することを本件隣接地所有者が許諾していたとしても、その利用状況等は比較的容易に変更しうるものであることから、本件隣接地が本件土地及び現所有土地と外形上一見明白に一体をなしているとはいえず、第三者が所有する本件隣接地と審査請求人が所有する本件土地及び現所有土地とを一体として取引の対象とするのが社会的に合理的とはいえない。したがって、本件隣接地の通路部分が本件土地・現所有土地とともに一画地を構成していると認めることはできない。そうすると、本件隣接地によって隔てられた本件土地及び現所有土地は互いに隣接しないから、本件土地と現所有土地を一画地と認めることもできない。

よって、平成30年度から令和2年度までの各年度分に係る固定資産税・都市計画税の賦課決定において本件土地及び現所有土地を一画地であると判断していたことは、「重大な錯誤」に該当するといえるべきである。

#### イ 価格等の修正・登録の時期

法417条第1項は、重大な錯誤を発見した場合においては「直ちに」価格等を修正して固定資産課税台帳に登録しなければならないと定めている。しかるに処分庁は、令和3年度処分時において上記の「重大な錯誤」を発見しながら、令和5年2月28日に至って修正処分を行っている。そこで、修正処分が「直ちに」行われなかったことをもって法417条第1項に違反するとして取り消すべきものであるかを検討する。

同条が「直ちに」修正することを命ずる趣旨は、処分内容の適法性を担保するためというよりは、法の適正な執行や他の納税者と

の間の租税負担の公平を図るために、正しい処分内容の基礎を発見したからには(修正によって税額が増加する場合も含めて)直ちに修正すべきであるとしたものと考えられる。そうすると、「直ちに」修正しなかったことを理由にいったん処分を取り消して改めて処分をさせるのでは規定の趣旨に反することになるし、逆に、取消後に改めて処分することが許されなくなると解するのでは賦課権の除斥期間を5年と定めていることと整合しない。したがって、当該納税者との関係で取消の原因とはならないと解すべきである。

よって、修正処分が「直ちに」行われなかったことをもって法417条第1項に違反するものとして取り消すべきものとはいえない。

#### ウ 小括

以上により、本件修正処分は、法417条第1項に違反し取り消すべきものであるとは認められない。

#### (2) 公正な評価のための納税者とともにする実地調査等について

前記のとおり、審査請求人が所有権を有する本件土地及び現所有土地との間には、第三者所有にかかる本件隣接地の通路部分がある。そして、それらの土地の上にまたがって建物が存在するなど、それらの土地全体が外形上一見明白に一体をなしているとか、所有者を異にするにも関わらずそれらの土地を一体として取引の対象とすることが社会的にみて合理的であるといった評価を基礎づける事実は存在しない。

それらの事情は、平成30年基準航空写真(平成29年12月29日撮影)・平成31年基準航空写真(平成30年12月29日撮影)、令和2年基準航空写真(令和元年12月29日撮影)、固定資産評価補助員が令和2年度から令和4年度の各年度に地方税法第408条に基づき行った現地調査、審査請求人の立会いのもと固定資産税課担当者が令和4年11月24日に行った現地調査によって確認できた。

そうすると、これらの調査方法によって、本件土地・現所有土地・本件隣接地の通路部分が一画地をなしてはないとの判断を基礎づけるに十分な事情を確認できたのであるから、法403条2項に例示されている「納税者とともにする実地調査、納税者に対する質問」などの調査方法をとらなかったとしても、違法であるとはいえない。

#### (3) 住宅用地の特例が適用されないことによる平等原則の違反について

固定資産評価基準が宅地について定める画地認定法は、土地の適正な時価に接近することを目的として現実の利用状況等によって2筆以上の土地を一画地とする余地を認めつつ、現実の利用状況等による画地の認

定をすべての土地について網羅的に行うことは行政実務上極めて困難であるため（前掲東京地判平成19年2月8日裁判所ウェブサイト掲載判例参照）、隣接する土地は一体として利用されうるといふ蓋然性を基礎において「隣接する」ことをその要件としたものと解される。それは合理的な区別の基準であるといふことができるから、固定資産評価基準が定める画地認定法は平等原則に違反しない。

また、処分庁が殊更に区画整理の対象外とされた土地を不利に扱う意図をもって画地認定をしたものではないから、本件修正処分が平等原則に反するということもできない。

#### （４）信義則の違反について

この点に関する審理員の意見及び理由は妥当である。

審査請求人が費用を投じて書庫やカーポートを建設したことで本件土地の経済的効用が高められたと考えられるが、住宅用地の特例が適用されなくなったことでそれらの経済的効用が失われたり、それらの経済的効用を上回る税負担が生じたりしたとはいえない。したがって、信義則に違反する処分庁の行為によって経済的不利益を受けたという審査請求人の主張は、その前提を欠く。

よって、信義則違反を理由に本件修正処分を取り消すべきものとはいえない。

#### （５）行政不服審査法第48条の違反について

この点に関する審理員の意見及び理由は妥当である。

行政不服審査法第48条は、審査庁が審査請求人に不利益に原処分を変更することを禁止する規定である。本件修正処分は、処分庁が法417条第1項に基づいて税額を増額する処分を行ったものであり、審査庁が平成30年度から令和2年度までの各年度分に係る賦課処分を変更したものであるのではない。

よって、行政不服審査法第48条により本件修正処分を取り消すべきものとはいえない。

#### （６）行政権の濫用について

審査請求人は、処分庁が令和3年度処分時において平成30年度から令和2年度までの各年度分に係る賦課処分について「重大な錯誤」を発見しながら修正処分を行わず、かつ、令和3年度処分に際して「納税者とともにする実地調査、納税者に対する質問」をしなかったことが誤りであると認めながら、令和4年11月24日に審査請求人とともに行った実地調査によって平成30年度から令和2年度までの各年度分に係る賦課処分の税額を増額する修正を行ったことが、処分庁の詐欺的な行為による

行政権の濫用に当たると主張している。

しかし、重大な錯誤を発見してから「直ちに」修正処分を行わなかったことが審査請求人との関係で違法の事由を構成しないことは前記の通りであり、行政権の濫用の理由にもならないと考えられる。また、令和4年11月7日及び同月14日の電話において処分庁が「納税者とともにする実地調査、納税者に対する質問」をしなかったことが誤りであると認めしたのは、課税分割の適否を調査するための測量と未登記家屋の評価が必要であるという説明の一環として告げたものである。その際、本件土地（3筆）の全体を雑種地とする評価を改めて課税分割を行う可能性については言及していたが、令和3年度処分に対する審査請求事件の裁決（令和4年10月26日）にも関わらず処分庁が令和3年度処分を自ら取り消して再び住宅用地の特例を適用する旨の修正処分を行うことをほのめかしたのではない。したがって、処分庁が詐欺的な行為をなしたと認めるに足りる事実はない。

よって、行政権の濫用を理由に本件修正処分を取り消すべきものとはいえない。

(7) 課税分割の適否について

この点に関する審理員の意見及び理由は妥当である。

課税分割の適否は審査申出をすることができる事項であるから、審査請求において取り消しの理由とすることができない。

(8) 評価要領の違反について

この点に関する審理員の意見及び理由は妥当である。

評価要領は処分庁の内規であって法令には当たらないから、評価要領の違反は処分の違法性を基礎づけるものではない。

3 令和5年度処分の違法性についての判断

(1) 公正な評価のための納税者とともにする実地調査等について

本件土地と現所有土地とを一画地とは認めないとする判断についての調査において「納税者とともにする実地調査、納税者に対する質問」を行わなくても違法とはいえないことは前記の通りである。

本件土地のうち上尾市△△X番A-1を宅地、同X番A-2及び同X番B並びにX番Cを一画地として雑種地とする判断についての調査は、令和4年11月26日、審査請求人とともにする実地調査や審査請求人に対する質問も含めて行われたのであり、法403条に違反する調査方法であったとはいえない。

(2) 課税分割の適否について



本件土地のうち上尾市△△X番A-1を宅地、同X番A-2及び同X番B並びにX番Cを一画地として雑種地とする判断を行ったことについて、審査請求人は、本家屋の北東から南西方向の辺長、本家屋の面積、宅地部分と雑種地部分とに跨って物置とタイヤラックが存在すること、雑種地部分上のカーポートに水道設備が存在することをもって争っているが、それらは審査申出をすることができる事項に係る不服であるから、審査請求において不服の理由とすることはできない。

(3) 住宅用地の特例が適用されないことによる平等原則の違反について  
これについては前記の通りである。

(4) 評価要領の違反について  
これについても前記の通りである。

(5) その他

審査請求人が主張する法417条違反、行政権の濫用、信義則違反などの事項は、いずれも修正処分に対する不服であるから、本件土地及び現所有土地に関する令和5年度処分に対する不服の理由を構成しない。また、上記の各主張が修正処分の取消理由にならないことは、前記のとおりである。

答申に関与した委員

上尾市行政不服審査会

木村 裕二

布施 俊輔

飯島 宏之