

# 裁 決 書

審査請求人

住所 ○○○○○○○○○○○○○○○

氏名 ○○ ○○

処分庁 上尾市長 畠 山 稔

審査請求人が令和4年7月6日に提起した処分庁上尾市長による令和4年度固定資産税・都市計画税賦課決定処分（以下「本件処分」という。）に係る審査請求（以下「本件審査請求」という。）について、次のとおり裁決する。

## 主文

本件審査請求のうち、固定資産税の税額○○○○○円を超える部分及び都市計画税の税額○○○○○円を超える部分の取消しを求める部分を却下し、その余の部分については棄却する。

### 第1 事案の概要

1 令和4年4月27日、処分庁は、審査請求人に対し、本件処分を行った。

本件処分が行われたことにより、審査請求人は、上尾市△△X番A、B及びC（以下「本件土地」という。）に係る令和4年度分の固定資産税として○○○○○円、都市計画税として○○○○○円（合計○○○○○円）を納付する義務を負うことになった。

2 令和4年7月6日、審査請求人は、審査庁である上尾市長に対し、本件処分を不服として、本件処分の取消しを求める本件審査請求をした。

3 令和4年11月24日、処分庁は、審査請求人立会いの下、本件土地について実地調査を行った。

4 令和5年2月28日、処分庁は、審査請求人に対し、本件処分の固定資産税・都市計画税の額等を修正するための令和4年度固定資産税・都市計画税賦課決定処分（以下「本件修正処分」という。）を行った。

本件修正処分が行われたことにより、本件処分に係る固定資産税の額は〇〇〇〇〇円、都市計画税の額は〇〇〇〇〇円減少し（すなわち合計〇〇〇〇〇円減少して）、審査請求人は、本件土地に係る令和4年度分の固定資産税として〇〇〇〇〇円、都市計画税として〇〇〇〇〇円（合計〇〇〇〇〇円）を納付する義務を負うことになった。

なお、本件修正処分を行ったことについて、令和5年3月3日付けで処分庁から審査庁に対し通知があり、同月7日付けで審査庁から審理員に対し通知があった。

## 第2 審理関係人の主張の要旨

### 1 審査請求人の主張

#### (1) 本件審査請求の趣旨

本件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 前年度審査請求に係る審理員意見書を踏まえた対応の怠り

令和3年7月22日に審査請求人が提起した処分庁による令和3年4月28日付けの令和3年度固定資産税・都市計画税賦課決定処分（以下「前年度処分」という。）についての審査請求（以下「前年度審査請求」という。）に係る手続において、当時の審理員から「前年度処分を取り消すことが相当である」旨の審理員意見書が提出されたにもかかわらず、前年度処分と同内容の本件処分を行った。処分庁は、この審理員意見書の内容を重く受け止め、「行政不服審査会の結果を待つ」受け身の姿勢ではなく真摯に調査をすべきであるが、これを怠っている。

イ 公正な評価のための納税者とともにする実地調査等の怠り

処分庁は、前年度処分と同様、本件処分における本件土地の評価に当たり「納税者とともにする実地調査」や「納税者への質問」等を怠っており、「あらゆる方法」によって公正な評価をするよう努めなければならないとする地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）第403条第2項に違反している。

ウ 土地全体としての状況を観察しない地目の認定

上尾市△△X番D（以下「現所有土地」という。）と一体的に利用している本件土地は、日常生活に欠かせない土地であるにもかかわらず、処分庁は、隣接するか否かに固執して土地全体としての状況を踏まえないで地目を認定しており、これにより日本国憲法第14条の規定に基づく法の下での平等を害している。

エ 賦課の根拠をもたない「利用雑地」等の課税地目

処分庁が送付した納税通知書の課税資産明細において、本件土地の課税地目は「利用雑地」と記載されているが、当該地目は固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号。以下「評価基準」という。）第1章第1節1や不動産登記事務取扱手続準則（平成17年2月25日付け法務省民二第456号法務省民事局長通達）第68条に規定されておらず、法令上の根拠を欠いた違法なものである。

オ 事実でない造成費の計上

前年度審査請求に係る手続において閲覧・謄写した「令和3年度土地評価調書兼課税（補充）台帳」には、事実でない造成費4,800円が計上されており、この虚偽の数値を基に前年度処分が決定されていたことが判明した。前年度処分と同額の課税を求める本件処分は、虚偽の事実を含んで行われたものであり、刑法（明治40年法律第45号）第156条（虚偽公文書作成等）に抵触するものである。

カ 本件審理手続中に行われた本件修正処分

本件審査請求に係る審理手続（以下「本件審理手続」という。）において、処分庁は弁明書及び再弁明書により「本件処分が適法かつ正当な処分である」旨の主張を行ってきた。それにもかかわらず、令和5年2月28日付けで本件修正処分を行っており、これまでの本件審理手続における主張と矛盾している。

また、本件修正処分は、法第417条第1項に定める手続を適正に経ておらず、本件審理手続を妨げる違法な処分であり、無効である。

2 処分庁の主張

(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 審理員意見書は、審査請求の手続の過程で示される審理の結果にすぎないものであり、裁決が行われるまでは処分の取消しの妥当性は判断できない。また、令和4年度は第2年度に当たり、本件土地について、令和4年度の価格は、法第349条第2項の規定により、前年度処分において処分庁が決定した基準年度（令和3年度）の価格で評価することとなるから、違法又は不当な点はない。

イ 法第403条第2項に掲げる「納税者とともにする実地調査」や「納税者への質問」は、公正な評価をする上で採用すべき方法の一例にすぎず、単にこれらの方法を採用していないからといって本件処分が直ちに違法となるものではない。

また、本件土地について、法第408条の規定に基づく実地調査と航空写真を活用した調査により、法第349条第2項各号に掲げる「地目の変換、家屋の改築又は損壊その他これらに類する特別の事情」及び「市町村の廃置分合又は境界変更」のいずれにも該当し

ないことを確認している。

ウ 第2(2)ウの審査請求人の主張は、本件処分の違法性ではなく評価基準自体の違法性を述べたものであり、処分庁が弁明できる事項ではない。

また、本件土地及び現所有土地は、隣地人の土地（上尾市△△X番Eをいう。）及びこれらの土地の東側に所在する道路により明確に境界が区分されている。このような所在状況を踏まえ、評価基準別表第3の2の項の規定により本件処分を行ったものであり、現行制度上違法又は不当な点はない。

エ 「利用雑地」は、処分庁が定める「上尾市評価事務要領（土地）」（以下「上尾市評価要領」という。）において雑種地の一種として定めた地目であり、最高裁判所の判例では、評価基準の定めを具体化した評価要領について一般的な合理性があることを示している。

オ 市街化区域内の利用雑地の評価は、近傍地比準方式を採用し、近傍の宅地単位地積当たり評価額から造成費相当額を差し引き、単位地積当たり評価額を算定している。

なお、造成費相当額については、総務省から発出された通知に基づき、「畑」の造成費と同額の4,800円を適用している。

カ 処分庁は、前年度審査請求に係る令和4年10月26日付けの裁決書及び当該裁決に関する審理員意見書を受け、地目認定等に再度調査が必要であると判断し、同年11月24日に審査請求人立会いの下で本件土地の現地調査を行った。調査の結果、地目認定に誤りがあると判断し、本件土地を課税上分割してその地目を「宅地（非住宅）」及び「雑種地」とし、同年12月26日及び令和5年1月31日に審査請求人に対し法第417条第1項の規定により価格等の修正を行う旨の説明を行った上で、同年2月28日付けで価格の

修正及び本件修正処分を行った。

### 第3 理由

#### 1 本件審査請求の適法性についての判断

行政処分について不服があるものとは、「当該処分について不服申立をする法律上の利益がある者、すなわち、当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者」であるとされている（最判昭和53年3月14日民集32巻2号211頁）。

そして、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、判例の立場は次のとおりである。①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、従前の処分はもはや消滅しているから重ねて取り消す余地はなく、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）。②税額を減少させる処分がなされた場合は、従前の処分は減少した税額に係る部分が取り消されたことになる（その部分は重ねて取消しを求める利益はない）ものの、その余の部分については効力を失わない。したがって、従前の処分のうちその余の部分については取消しを求める利益がある。税額を減少させる処分は納税者に有利な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）。

本件事案は税額を減少させる処分がなされた場合に該当するから、本件処分のうち税額の減少に係る部分は重ねて取り消す余地はなく、その余の部分については取消しを求める利益があるというべきである。よって、税額〇〇〇〇〇円を超える部分の取消しを求める部分は不服申立てをする法律上の利益がないため不適法であるから却下し、その余の部分については適法な審査請求であるから本件処分の違法性の有無を判断しなければならない。

## 2 本件処分の違法性についての判断

### (1) 「前年度審査請求に係る審理員意見書を踏まえた対応の怠り」について

法は、登録価格（固定資産課税台帳に登録された価格）に係る不服については、固定資産評価審査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（法第432条第1項、第434条第1項）。土地の地目は、登録価格を算出するための要因となり価格の評価に影響を及ぼすものであるから、固定資産の価格の評価に関する事項として審査申出をすることができる事項に含まれる。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に係る不服をその理由とすることができない（法第432条第3項、第434条第2項）ものとされる（東京地判平成22年9月29日判時2108号38頁）。

したがって本件事案においても、審査庁は、登録価格を算出するための要因となり価格の評価に影響を及ぼすべき地目の認定を処分庁が誤ったことを理由として賦課処分の取消しを裁決することができない。そうすると、審査請求の裁決に関する審理員の意見は地目の認定に関して法的拘束力のある判断を示すものではあり得ないから、処分庁に対して、本件処分において前年度審理員意見書の内容どおりに価格の決定を行うことを義務づけ、あるいは本件処分に先立って納税者とともにする実地調査や納税者に対する質問を直ちに行うことを義務づける効力はない。

一方、前年度審理員意見書を契機としつつ、前年度処分に先立って行った調査方法が利用形態の特殊な土地の調査方法として適切であったかについて処分庁が自ら疑義をもったという事情に基づいて、より適切な方法による調査を適切な時期に行う義務が生じうるとしても、前年度審理員意見書が提出された令和4年2月21日から本件処分を行うまでの間に、納税者とともにする実地調査や納税者に対する質問を行う義務が生じていたとまでは認められない。

以上により、前年度審理員意見書に基づき、またはこれを契機とす

る手続上の違法が本件処分についてあったとは認められない。

(2) 「公正な評価のための納税者とともにする実地調査等の怠り」について

法第403条第2項に定める職員の義務は、「努めなければならない」と規定されていることから、努力義務であると解される。

そして、「納税者とともにする実地調査、納税者に対する質問、納税者の申告書の調査等のあらゆる方法」と規定されていることから、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と解される。

よって、本件処分において、納税者とともに実地調査を行っていなかったり、納税者に対して質問を行っていなかったりしたことは、違法を招来するものではない。

(3) 「土地全体としての状況を観察しない地目の認定」について

評価基準は、「隣接する二筆以上の土地について、その形状、利用状況等からみて、…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」（評価基準別表第3の2の項）と定めている。「隣接する」ことを統一的な基準とすることは、主観的な評価による不均衡を生じさせないようにするという合理性があり、平等原則には反しない。

本件土地、現所有土地及び上尾市△△X番Fの土地は全体として「隣接する二筆以上の土地」であるが、上尾市△△X番Fの土地はその形状、利用状況等から見て共有者である近隣住民らが交通の用に供している私道であるから住宅用地として「一体をなしている」とはいえない。また、上尾市△△X番Fの土地を除外して観察したとき、本件土地及び現所有土地は「隣接する土地」には当たらない。そこで、本件土地を現所有土地と一体をなしている「住宅用地」には当たらないとしたことに違法はない。したがって、本件土地について住宅用地に対する課税標準の特例に係る地方税法の規定を適用しなかったこと



にも違法はない。

(4) 「賦課の根拠を持たない「利用雑地」等の課税地目」について

ア 賦課処分の法的根拠

固定資産の価格は評価基準によって決定すべきところ（法第403条第1項）、評価基準を適用するに当たり、各市が定めた「評価事務取扱要領」「評価要領」等（以下「評価要領」という。）を用いる例がみられる。市の評価要領が評価基準に記載のない評価方法を定めているとしても、それが評価基準の定める評価方法の合理性を基礎づける事情に照らしてみたととき評価基準に反するとはいえない場合（最判平成19年1月19日民集223巻35頁）や、評価基準の定めを具体化するものとして一般的な合理性があると認められる場合（最判平成21年6月5日民集231号57頁）には、評価基準に基づく適法な処分であることが認められている。これを本件事案についてみると以下のとおりである。

評価基準は、土地の地目を(1)田、(2)畑、(3)宅地、(4)削除、(5)鉱泉地、(6)池沼、(7)山林、(8)牧場、(9)原野、(10)雑種地、とし（評価基準第1章第1節1）、地目別に定める評価の方法のうち「雑種地」の評価方法については、ゴルフ場用地及び鉄軌道用地以外の雑種地は「雑種地の売買実例価額から評定する適正な時価によつてその価額を求める方法によるものとする。ただし、市町村内に売買実例価額がない場合においては、土地の位置、利用状況等を考慮し、附近の土地の価額に比準してその価額を求める方法によるものとする」と規定している（評価基準第1章第10節）。

上尾市評価要領は、「固定資産評価基準に基づいて定めた」（上尾市評価要領第1章第1節1）ものであり、上尾市内には存在しない鉱泉地・牧場を除く(1)田、(2)畑、(3)宅地、(4)池沼、(5)山林、(6)原野、(7)雑種地、について「地目別に本要領に定める評価の方法によつて行う」とする（上尾市評価要領第1章第2節2）。雑種地の評価方法については、まず雑種地を「ア．鉄道敷地・鉄道用地（鉄軌道用地）」「イ．ゴルフ場」「ウ．公衆用道路・道路敷」「エ．そ

の他の雑種地」に種別し、このうち「エ. その他の雑種地」は①利用雑地、②宅地介在雑地、③純雑種地、④墓地・墳墓地、⑤学校用地・境内地・公園、⑥上記以外の雑種地、に分類して、それぞれの評価方法を定めている（上尾市評価要領第2章第2節1）。それらは評価基準にいう「土地の位置、利用状況等を考慮し、付近の土地の価額に比準してその価額を定める方法」を具体化するものとして一応の合理性があると認められる。

したがって、本件処分は、本件土地の「地目」は評価基準所定の「雑種地」であることを前提に、雑種地に関する評価基準所定の近傍土地比準方式を具体化した上尾市評価要領に定める「エ. その他の雑種地」「①利用雑地」に対する「評価方法」を適用したものとして、評価基準に基づく適法な処分であると認めることができる。

#### イ 課税明細書の記載の不備

ところで、評価基準には上記の(1)乃至(10)（実質9種類）の地目をさらに細分化した地目を設けることを想定する記述はない。固定資産の価格を評価基準によって決定すべきものとした趣旨は、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ことにある。この趣旨からすると、各市ごとの評価要領において評価基準に定める地目をさらに細分化した独自の「地目」を設けることはできないというべきである。

したがって、上尾市評価要領における「利用雑地」は、ひとつの「評価方法」の呼称として記述されているから評価基準に反しないと解しうることは前記の通りであるけれども、「利用雑地」をひとつの「地目」として解釈・運用することは、評価基準に反すると言わざるを得ない。そうすると、本件処分において課税資産明細書に記載する「地目」（法第364条第3項第1号）は「雑種地」とすべきであったから、これについて記載の不備があったことは否定できない。

ただし、本件修正処分がなされたことに基づく令和5年2月28

日付「課税資産明細」では、本件土地のうち△△X番Aの1の土地の課税地目は「宅地」、同Aの2、同B、同Cの土地の課税地目は「雑種地」と、評価基準に定める地目に記載を統一するように修正されている。これによって記載の不備という手続上の瑕疵は治癒されたから、この点に関する不服主張の利益は消滅した。したがって、本件処分の取消し理由には当たらない。

(5) 「事実にない造成費の計上」について

法第432条第1項の規定により、固定資産課税台帳に登録された価格について不服がある場合は、納税通知書の交付を受けた日後3月を経過する日までの間において、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こととされている。

また、法第432条第3項の規定により、固定資産税の賦課についての審査請求においては、同条第1項の規定により審査を申し出ることができる事項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ができないとされている。

以上のとおり、造成費の取扱いについては、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、本裁決では、本件処分のうち造成費の取扱いの適否について判断することができない。

(6) 「本件審理手続中に行われた本件修正処分」について

審査請求人は、本件修正処分は法第417条第1項に反する違法があり、かつ、「本件処分そのものをなくす」ことによって本審理を妨げる違法な処分であると主張している。

しかし、本件修正処分が法第417条第1項に違反したか否かは、本件処分に対する不服の理由にはならない。また、前記（第3の1）のとおり、本件修正処分は本件処分のうち税額の減少に係る部分を取り消したが、本件処分のうちその余の部分についてはなお存在しているから、「本件処分そのものをなくす」効果はない。これも本件処分に対する不服の理由にはならない。

#### 第4 結論

以上のとおり、第3の2(5)「事実でない造成費の計上」についてにおいて判断することができないとした部分を除き、本件審査請求は、固定資産税の税額〇〇〇〇〇円を超える部分及び都市計画税の税額〇〇〇〇〇円を超える部分の取消しを求める部分については不服申立てをする法律上の利益がないため不適法であり、その余の部分については理由がないから、行政不服審査法（平成26年法律第68号）第45条第1項及び第2項の規定により、主文のとおり裁決する。

令和6年6月4日

審査庁 上尾市長 畠山 稔

#### 教示

- 1 この裁決については、この裁決があったことを知った日の翌日から起算して6か月以内に、上尾市を被告として（訴訟において上尾市を代表する者は上尾市長となります。）、裁決の取消しの訴えを提起することができます。

ただし、この裁決の取消しの訴えにおいては、不服申立ての対象とした処分が違法であることを理由として、裁決の取消しを求めることはできません。

処分の違法を理由とする場合は、この裁決があったことを知った日の翌日から起算して6か月以内に、上尾市を被告として（訴訟において上尾市を代表する者は上尾市長となります。）、処分の取消しの訴えを提起することができます。

- 2 ただし、上記の期間が経過する前に、この裁決があった日の翌日から起算して1年を経過した場合は、裁決の取消しの訴えや処分の取消しの

訴えを提起することはできなくなります。なお、正当な理由があるときは、上記の期間やこの裁決があった日の翌日から起算して1年を経過した後であっても裁決の取消しの訴えや処分の取消しの訴えを提起することが認められる場合があります。