

令和6年3月28日

諮問番号：令和5年度諮問第1号

答申番号：令和5年度答申第2号

答申書

令和5年10月4日付け上行第244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4年4月27日付けの令和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

本件審査請求を却下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

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のにもかかわらず、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、本件処分における上尾市△△X番A、B及びC（以下「本件土地」という。）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ぬとする地方税法（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 審理員意見書は、審査請求の手續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F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）」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実地調査を行った。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 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却下することが適当であるとするとする。

2 審理員の意見の概要

(1) 本件処分の違法性について

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

本件処分は、前年度処分とは別個の処分であることから、仮に前年度審理員意見書の内容を踏まえずに行ったとしても、そのこと自体をもって直ちに違法を招来するものではない。

しかしながら、この前年度処分に対し、前年度審査請求に係る手続が裁決に至っていない段階とはいえ、処分庁の見解と異なる判断が審理員から述べられたことを踏まえると、処分庁の職員は、法第403条第2項の規定によりできるだけ速やかに公正な評価をするための実地調査や質問等をする必要があったものと考えられる。前年度審理員意見書の提出日から実地調査を行うまでに約9か月の期間が経過しており、市民からの信頼を確保する姿勢の観点から踏まえると、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。

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

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、努力義務であり、「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、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。

しかしながら、法第403条第2項において列挙される方法が納税者との協力を踏まえたものである趣旨に鑑みれば、本来はこれらの方法を納税者の理解を得ながら行っていくことが望ましい。

加えて、審査請求人は、本争点について前年度審査請求から引き続き同様の主張をしていた。処分庁は、前年度審査請求について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と主張しているが、前年度処分と本件処分は別個の行政処分であり、また、法第417条第1項の規定により重大な錯誤を発見した場合には決定された固定資産の価格等を修正することができるのであるから、裁決を待たず納税者とともに実地調査をする等の方法を主体的に行うべきであったと言わざるを得ない。

ウ 土地全体としての状況を観察しない地目の認定

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。

審理員による検証の結果、本件土地については、土地の西側の一部に果樹が栽培され、北東部側には書庫、南東部側にはカーポートが設置されていた。また、現所有土地については、審査請求人の住宅及び駐車場として利用されていることを確認した。

加えて、本件土地及び現所有土地は、審査請求人を含めた近隣住民で共有している上尾市△△X番E（以下「本件隣接する共有地」という。）を介すことで隣接していることを確認した。

本件隣接する共有地は、形状が著しく細長く、舗装がなされており、また共有者も近隣住民らであって、隣接する建物の立ち並びの物理的状況からも明らかなように、近隣住民が利用する主に交通の用に供する私道であることから、本件土地及び現所有土地と同様の利用状況であると判断することはできない。

よって、本件土地及び現所有土地は、本件隣接する共有地と隣接している状況にあるものとはいえ、これら3つの土地が一体をなし、一画地であると取り扱うことはできない。

以上のとおり、評価基準の解釈を誤った違法も、平等原則に違反する違法もないと判断する。

エ 賦課の根拠を持たない「利用雑地」等の課税地目

法第364条第1項の規定により、固定資産税の徴収については、普通徴収の方法によらなければならないとされている。

また、法第364条第3項の規定により、市町村は、土地又は家屋に対して課する固定資産税を徴収しようとする場合には、課税明細書を当該納税者に交付しなければならない。なお、課税明細書は、同項第1号の規定により、土地に対して課する固定資産税の場合にあっては、当該土地について土地課税台帳等に登録された所在、地番、地目、地積及び当該年度の固定資産税に係る価格を記載しなければならないこととされている。

一方、評価基準第1章第1節1の規定により、土地の評価は、次に掲げる土地の地目の別に、それぞれ定める評価の方法によって行うものとされている。

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。

本件処分の場合、土地課税台帳等に登録された地目は「利用地」、実際に名寄帳及び納税通知書に記載された地目は「利用雑地」であり、評価基準第1章第1節1に掲げる地目のいずれにも該当しない。

処分庁は、「利用雑地」及び「利用地」は「雑種地」の一種であると主張するが、その取扱いについては処分庁が内部で定めた「上尾市評価事務要領（土地）」のみに記載されており、実際に課税明細書の交付を受けた納税者からは「利用雑地」や「利用地」が雑種地の一種であることを把握することができない。

また、その内容や取扱いについては、市ホームページや納税通知書に説明が掲載されているわけではなく、十分な説明がされおらず、誤解や疑念を与えかねない。

課税明細書は、納税者自身が課税内容をチェックするため極めて重要な役割を果たしており、課税に対し納税者が理解し、納得の上での納税を期待する意図から法をもって納税通知書及び課税明細書に記載すべき事項を明示している。

よって、当該文書の記載に不備があった場合には、違法な行政処分であると評価せざるを得ず、本件処分はこれに該当する。処分庁においては、速やかに課税地目の取扱いについて見直す必要があ

る。

オ 事実でない造成費の計上

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ず、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。

カ 本件審理手続中に行われた本件修正処分

本件修正処分は、本件処分とは別個の処分として行われたものであり、その不服についても、行政不服審査法第2条の規定に基づき、本件審査請求とは別に審査請求をすることができる。

以上のとおり、法第417条第1項に定める手続の適法等の本件修正処分に関する不服については、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、本件修正処分の不服について判断することができない。

(2) 本件修正処分による本件審査請求の目的の消滅

本件処分は、処分庁が令和5年2月28日付けで本件修正処分を行ったことにより、実質的に取り消され、行政不服審査法に基づく審査請求の前提たる処分が存在しないこととなった。

よって、本件審査請求は、その目的が消滅しており、審査請求として成立する要件を欠くこととなるため、不適法となる。

第4 調査審議の経過

令和5年10月 4日 審査庁より諮問

令和5年11月30日 調査審議

令和6年 2月 5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) 判断の順序及び前提となる事実

本件審査請求が適法であるか否かは審査請求の理由の有無を判断すべきか否かの前提問題となるから、本件審査請求の適法性について先に判断する。前提となる事実関係は以下の通りである。

ア 処分庁は、令和4年4月27日、本件土地に対し審査請求人に令和4年度固定資産税及び都市計画税を賦課することとし、同日付けの納税通知書及び課税明細書を審査請求人に送付した。本件処分がなされたことにより、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。

イ 審査請求人は、令和4年7月6日、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申し立てた。

ウ 処分庁は、令和5年2月28日、本件処分に係る固定資産税及び都市計画税の額を減少させる処分をすることとし（以下「本件修正処分」という。）、同日付けの納税通知書及び課税明細書を送付した。本件修正処分がなされたことにより、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）、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。

(2) 審査請求の適法性について

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1

828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を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

事実関係は以下の通りである。

ア 前年度処分を不服として申立てた審査請求の裁決に関し、令和4年2月21日、当時の審理員が同日付けの審理員意見書（以下「前年度審理員意見書」という。）を審査庁に提出した。その要旨は以下の通りである。

(ア) (結論) 本件土地のうち上尾市△△X番Aの土地は、書庫の敷地部分は宅地、菜園部分は雑種地と認定すべきである。前年度処分は土地の評価単位及び地目の認定を誤った違法があるから、これを取り消すのが相当である。

(イ) (付言) 処分庁が前年度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行わなかったことは違法とまではいえないが、土地の利用形態の特殊性が一見して認められるから、それらの調査方法をとるべきであった。

イ 処分庁は、令和4年3月31日、固定資産評価員から受領した評価調書に基づいて固定資産の価格等を決定し、これを固定資産課税台帳に登録して、令和4年4月27日、本件処分を行った。

以上の事実関係の下で、処分庁が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する義務を負ってい

たかを検討する。

地方税法は、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（432条1項、434条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（432条3項、434条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

これに関する審理員意見書の結論及び理由は妥当である。「納税者とともにする実地調査」「納税者に対する質問」（403条2項）は例示であるから、これらを行わなければ常に違法になるとは言えない。

(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

審査請求人は、本件土地は、上尾市△△X番D（以下「現所有地」という。）の土地と一体利用している「住宅用地」（349条の3の2第1項）であって、本件土地と現所有地を一画地と認めないことは評価基準の適用を誤った違法があり、本件処分におい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は誤りであると主張している。これは登録価格そのものの算定要因ではなく、登録価格を前提とした上での課税標準の特例の適用の可否の問題であるから、審査申出をすることができる事項には当たらない。審査庁はこれに対する不服の理由の有無を判断することができる。

これに関する審理員意見書の結論及び理由は妥当である。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」（同別表第3.2）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。

本件土地及び現所有地及び上尾市△△X番E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E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Eの土地を除外して観察したとき、本件土地及び現所有地は「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) 「賦課の根拠をもたない『利用雑地』等の課税地目」について

令和4年4月27日付「課税資産明細」では、本件土地の課税地目を「利用雑地」と記載している。しかるに、評価基準にも不動産登記事務取扱手続準則にも「利用雑地」なる地目の定めはなく、「上尾市評価事務要領（土地）」（以下、「上尾市評価要領」という）に「利用雑地」に関する規定があるに過ぎない。そこで「ア」審査請求人は、本件処分は法令上の根拠を欠く違法な賦課処分であると主張し、「イ」審理員意見書は課税明細書の記載に不備があるから違法な処分であるとして

いる。以下、それぞれについて検討する。

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403条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節一）、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（同第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節第1.項）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（同第1章第2節第2項）。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（第2章第2節第1項）。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364条3項一号)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。

なお、この記載の不備の問題は、末尾の「付言」において補足して論ずることとする。

(5) 「事実でない造成費の計上」について

これに関する審理員意見書の結論及び理由は妥当である。造成費の計上は、登録価格の算出要因であるから審査申出をすることができる

事項に当たる。審査庁はこの点の違法を理由に本件処分を取り消す裁決をすることができないから、答申にあたっては判断の対象としない。

(6) 「本件審査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41条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」ことによって本審査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417条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5の1(2))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6 付言

結論は以上のとおりであるが、本件処分の事実経過等に鑑み、以下のとおり付言する。

前記(第5の2(4)イ)で述べたとおり、課税資産明細書の課税地目欄に「雑種地」と記載しなかったことは記載事項の不備であるが、記載事項の存否及びその内容は、もっぱら課税明細書に記載した文言のみによって形式的に判断すべきものとまでは解されず、当該記載の趣旨や他の記載事項との関連等を考慮し、当該記載を実質的に解釈したうえで認定すべきものである(東京地判令和2年3月27日判例地方自治475号11頁参照)。これを本件についてみると以下の通りである。

処分庁は、利用雑地は「雑種地」の一種であるとの理解のもとに、「利用雑地」との記載によって「雑種地」であることも表示させるという趣旨であった。また、課税明細書における地目の記載は、同書面の他の記載事項及び納税通知書の記載とともに固定資産税及び都市計画税を賦課する処分の理由の提示すなわち税額の計算過程を示すための一要素であるところ、「利用雑地」との記載によっても、それが提示する処分の理由すなわち税額の計算過程は同一である。したがって、本件においては課税資産明細の課税地目欄に記載の不備はあったが、記載事項が「欠けていた」とまではいえず、本件処分の取消理由にはならない。

このように「利用雑地」との記載を善解すれば、違法ではないと一応は言うことができる。しかし、上記のような理解は上尾市評価要領の開示を受けてはじめて可能になるのであって、一般の納税者が納税通知書および課税明細書の記載から知ることは困難である。本件では課税資産明細の記載を「雑

種地」と改めたことによってたまたま不服主張の利益が消滅したのであるが、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上記以外の雑種地などを「課税地目」として表記する運用を続ける限り、同種の紛争が多数繰り返されることが懸念される。もしそうなれば、課税明細書における記載が理由の提示として現実に機能していないと評価されて、上記のような善解すら成り立たなくなるものと考えられる。したがって、課税地目の取扱いについては見直す必要がある。

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