

裁 決 書

審査請求人 ○○○○

処 分 庁 大阪市長

審査請求人が令和元年11月5日付けで提起した処分庁大阪市長（以下「処分庁」という。）による、令和元年10月18日付け平成28年度固定資産税及び都市計画税（以下「固定資産税等」という。）税額変更決定処分（以下「本件処分1」という。）、平成29年度固定資産税等税額変更決定処分（以下「本件処分2」という。）、平成30年度固定資産税等税額変更決定処分（以下「本件処分3」という。）、令和元年度固定資産税等税額変更決定処分（以下「本件処分4」といい、本件処分1から本件処分4と併せて「本件各処分」という。）に係る審査請求（令和元年度財第30号。以下「本件審査請求」という。）について、次のとおり裁決します。

主 文

本件審査請求を棄却します。

事 案 の 概 要

- 1 処分庁は、別紙物件目録記載の合筆前の土地の表示記載の土地（以下、別紙物件目録記載の合筆前の土地の表示1記載の土地を「旧○番土地」、同2記載の土地を「旧○番土地」という。）について、平成27年度以前より、一筆一画地評価の原則に従い、それぞれを一筆一画地として評価し、固定資産税等賦課決定処分を行っていました。
- 2 審査請求人は、旧○番土地と旧○番土地について、平成27年8月25日に二筆を一筆とする不動産登記法における合筆登記をしました（以下、別紙物件目録記載の合筆後の土地の表示記載の土地を「本件土地」という。）。
- 3 処分庁は、平成28年2月5日に調査のうえ、現況既存家屋の敷地であるとして、本件土地を一筆一画地として評価し、平成28年4月12日付けで、平成28年度固定資産税等賦課決定処分を行いました。
- 4 審査請求人が異議を唱えたところ、処分庁は、平成28年5月25日に本件土地の実地調査を行い、合筆前の利用状況と変更がないことを確認したとして、一筆を分割し二画地として評価した価格に修正のうえ、平成28年7月1日付けで、平成28年度固定資産税等税

額変更決定処分を行いました。

処分庁は、その後、本件土地について、令和元年度まで、一筆二画地の評価に基づく価格決定のうえ、固定資産税等賦課決定処分を行いました。

- 5 処分庁は、令和元年9月30日付けで、審査請求人を原告とし大阪市を被告とする、本件土地の固定資産税等に関する損害賠償請求訴訟（令和元年（ワ）第〇〇〇〇号、以下「本件別件訴訟」という。）が提起されたため、令和元年10月16日に本件土地の現地調査を行いました。その結果、処分庁は、本件土地の利用状況は一体として住宅の敷地の用に供されていることを確認したとして、令和元年10月18日付けで、平成28年度に遡って一筆一画地として評価した価格に修正（以下「本件各価格修正」という。）したうえで、本件各処分を行いました。
- 6 審査請求人は、令和元年11月5日、大阪市長に対して本件各処分の取消しを求めて審査請求をしました。

審理関係人の主張の要旨

1 審査請求人の主張

- (1) 本件各価格修正に正当性がないので、課税処分である本件各処分も取り消されるべきである。

本件各価格修正に正当性がない理由は、固定資産税は現況課税であり、土地の価格は現況によって決まるところ、土地の合筆と現況（利用状況）は関係がなく、本件土地の現況は合筆の前後で何ら変わっていないからである。

また、地方税法（以下「法」という。）は、納税者を不条理な課税から守ることを意図しているが、本件各処分は、処分庁のミス審査請求人に押し付けるもので、納税者の責めに起因するものではないことから、法第417条の適用はできない。

- (2) 本件各処分について、処分庁は、平成28年度まで遡って税額変更決定処分を行っているが、上記(1)の法の意図からすると、納税者の責めに起因するものではないことから、法第17条の5第5項の適用はできない。
- (3) 本件各処分は、審査請求人が提起した本件別件訴訟に対応するために行ったものであり、処分庁は本件別件訴訟において、令和2年1月14日「賦課決定が変更されたため原告の主張はその前提が無くなっているため無意味である」と主張した。本件別件訴訟がなければ、本件各処分はなかったものであり、本件各処分の目的に正当性がない。
- (4) 本件各処分は、処分庁の定める「税務行政の基本理念」の内容とされる適正な税務行政の点において、不条理な課税であるため違反しており、また、信頼される税務行

政の点において、審査請求人に何の説明もなく、突然に処分したものであり、また、担当者によって評価方法を変更したものであり、信頼性に欠ける。

2 処分庁の主張

- (1) 本件各処分は、法第417条の規定により、平成28年度から令和元年度までの各年度の固定資産課税台帳に登録された価格を修正し、修正後の価格に基づいて、既に決定した課税標準額及び税額を増額させる賦課決定処分となる。

固定資産税等の賦課についての審査請求においては、法第432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等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（法第432条第3項及び第702条の8第2項）。

- (2) 法第417条では、重大な錯誤があることを発見した場合には、直ちに決定された価格を修正し、固定資産課税台帳に登録した上で、市町村長は、遅滞なく、その旨を当該固定資産に対して課する固定資産税の納税義務者に通知しなければならないとされており、納税者の責めに起因するか否かは要件とはならない。
- (3) 法第17条の5第5項は、固定資産税等に係る賦課決定は、法定納期限の翌日から起算して5年を経過した日以後についてすることができないという、更正、決定等の期間制限について規定している条文であるところ、本件各処分は同項の規定する期間制限内に行われた。
- (4) 審査請求人は、処分庁のミス審査請求人に押し付けるものであり、不条理な課税で正当性がないと主張しているが、上記のとおり、本件各処分は適正であり、課税標準額及び税額についても正当である。

理 由

1 本件審査請求に係る法令等の規定

- (1) 固定資産税等の課税標準及び税額について

ア 土地に対して課する固定資産税の課税標準は、土地課税台帳等に登録された価格とされています（法第349条）。

イ 土地に対して課する都市計画税の課税標準は、当該土地に係る固定資産税の課税標準となるべき価格とするとされています（法第702条第2項）。

ウ 固定資産税の税率は100分の1.4とし、都市計画税の税率は100分の0.3とするとされています（大阪州市税条例第83条及び第157条）。

エ 住宅用地とは、専ら人の居住の用に供する家屋又はその一部を人の居住の用に供する家屋で政令で定めるものの敷地の用に供されている土地で政令で定めるものをいい、

これに対して課する固定資産税の課税標準は、当該住宅用地に係る固定資産税の課税標準となるべき価格の3分の1（法第349条の3の2第2項に該当する住宅用地（以下「小規模住宅用地」という。）にあつては6分の1）の額とされており、また、これに対して課する都市計画税の課税標準は、当該住宅用地に係る都市計画税の課税標準となるべき価格の3分の2（小規模住宅用地にあつては3分の1）の額とされています（法第349条の3の2及び第702条の3）。

オ 土地に係る固定資産税等については、前年度課税標準額を当該年度分の課税標準となるべき価格で除して得た数値に応じた税負担の調整措置（以下「負担調整措置」という。）が設けられており、宅地等（農地以外の土地をいう（法附則第17条第2号）。以下同じ。）に係る当該年度分の固定資産税等額が、当該宅地等の当該年度分の固定資産税等に係る前年度分の固定資産税等の課税標準額に、当該宅地等に係る当該年度分の固定資産税等の課税標準となるべき価格（前記エの特例を適用して得た額）に100分の5を乗じて得た額を加算した額を当該宅地等に係る当該年度分の固定資産税等の課税標準となるべき額とした場合における固定資産税等額（以下「宅地等調整固定資産税等額」という。）を超える場合には、当該宅地等調整固定資産税等額とするとされています（法附則第18条第1項及び第25条第1項）。

(2) 固定資産の価格等の修正等について

市町村長は、法第411条第2項の規定による公示の日以後において登録された価格等に重大な錯誤があることを発見した場合においては、直ちに固定資産課税台帳に登録された類似の固定資産の価格と均衡を失しないように決定された価格等を修正して、これを固定資産課税台帳に登録しなければならない、この場合において、市町村長は、遅滞なく、その旨を当該固定資産に対して課する固定資産税の納税義務者に通知しなければならないとされています（法第417条第1項）。

(3) 価格に対する不服の申立てについて

ア 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とされています（法第432条第1項）。

イ 固定資産税等の賦課についての審査請求においては、法第432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等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ます（同条第3項及び第702条の8第2項）。

(4) 税額の変更について

更正又は決定は、法定納期限（随時に課する地方税については、その地方税を課することができることとなった日。）の翌日から起算して5年を経過した日以後において

は、することができず、固定資産税等に係る賦課決定は、法定納期限の翌日から起算して5年を経過した日以後においてはすることができないとされています（法第17条の5第1項及び第5項）。

2 本件土地に係る固定資産税等の課税標準及び税額について

土地に対して課する固定資産税等の課税標準は、上記1(1)のとおり、土地課税台帳等に登録された価格を固定資産税等の課税標準とすることとされており、また、住宅用地に対しては、住宅用地の特例及び負担調整措置が設けられています。

本件土地に係る固定資産税等の課税標準については、本件土地に係る土地課税台帳に登録されたものであり、本件土地上に存する家屋の建床面積で按分して求めた地積を敷地として認定し住宅用地の特例及び負担調整措置が適用されているところ、その適用にあたっては、法令等の規定に則ったものであり、本件土地に係る固定資産税等の税額の計算については課税標準額に税率を乗じ適正に算出されています。

3 本件各価格修正について

審査請求人は、本件各価格修正に正当性がないので、課税処分である本件各処分も取り消されるべきであると主張しています。

しかしながら、上記1(3)のとおり、固定資産税等の賦課についての審査請求においては、固定資産課税台帳に登録された価格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ことからすると、審査請求人の上記主張は、固定資産課税台帳に登録された価格についての不服であると解されるので、本件審査請求の理由とすることができません。

4 大阪市行政不服審査会（以下「審査会」という。）が認定している事実及び結論

(1) 審査会が認定している事実

ア 処分庁は、平成28年度固定資産税等賦課決定処分において、合筆により一筆一画地と評価したことに審査請求人が異議を述べたことを受けて、平成28年5月25日に本件土地の敷地内に立ち入って実地調査を行いました。その際、処分庁の調査担当者は、審査請求人から、合筆前の旧○番土地と旧○番土地について、旧○番土地の上には、家屋番号○の家屋のみが建っており、その家屋からは東側路地のみを日常的に利用しているとの説明を受けました。処分庁は、当該実地調査に基づき、本件土地は、合筆後も、二筆であった以前と同様に分割して利用されていると認定し、利用状況に変更がなく、合筆前の状況とするため、一筆二画地に分割評価すると判断し、法第417条に基づき、一筆二画地に価格を修正し、平成28年度固定資産税等税額変更決定処分を行いました（以下、一筆二画地に分割してする課税を「分割課税」という。）。当該実地調査の際、審査請求人が、処分庁の調査担当者の敷地内への立入調査を拒絶したことや、質問に対して、回答を拒絶したことなどの事実は

なかった。

イ 処分庁は、審査請求人の申出により、平成29年6月8日、本件土地の外周より実地調査を行い、地籍図の修正を行った結果、土地の位置や形状に変更が生じたため、本件土地に係る価格を前年度から変更したうえで平成30年度固定資産税等賦課決定処分を行いました。処分庁は、同日の調査において、外観からは変化が見受けられず、本件土地は、合筆前から、それぞれ別の家屋の敷地として利用されてきており、調査時点においても、その利用状況に変わりはなく、分割評価を継続すると判断した。

ウ 処分庁は、本件土地について本件別件訴訟が提起されたため、本件土地が分割課税されているのは誤りであるとの証拠を掴むために、令和元年10月16日に実地調査を行いました。処分庁は、実地調査において、本件土地上には、既存家屋が3棟存在するが、一体として利用されており、利用状況の相違、連続性の遮断はなく、分割課税を行う要件を満たしていないと判断しました。ただし、本件土地の利用状況が、平成28年1月1日以降、令和元年10月16日の実地調査の時点まで、同一の利用状況にあったと認めるに足る証拠は確認できない。

エ 本件土地を管轄する大阪市あべの市税事務所において、平成29年度から令和元年度までに、土地に係る固定資産税等に関して、過去に遡って遡及的に増額の課税処分が行われたのは、非課税認定の取消事案が2件確認されるのみである。

(2) 審査会の結論

租税法律関係においては、租税法律主義の原則が貫かれるべきであり、法の一般原理である信義則の法理の適用については慎重でなければならないが、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当該課税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な事情が存する場合は、そのような課税処分をすることは許されないものといえる（最高裁昭和62年10月30日判決、昭和60年（行ウ）第125号参照）。

本件土地について、処分庁は、分割課税の要件に該当するかどうかについて、上記（1）アのとおり、平成28年5月25日に、審査請求人の協力を得て、本件土地の敷地内に立ち入って実地調査を実施し、その結果、公的見解として、本件土地の利用状況については、合筆前と変更なく、分割利用されていると認定して、一筆二画地に分割して価格を修正のうえ、平成28年度固定資産税等の分割課税を行い、上記（1）イのとおり、平成29年6月8日に実施した外観からの実地調査においても、別の家屋の敷地として利用している状況に変わりなしとして分割課税を継続し、令和元年度固定資産税等賦課決定処分に至るまで、分割課税が継続された。このように、処分庁は、本件土地について分割課税が相当かどうかの確認を含む実地調査を2度も実施し、分割課税との判断を

継続していた。そのことについて、審査請求人が調査や回答を拒絶したなどといった事情は見受けられない。また、上記（１）ウのとおり、処分庁が、令和元年 10 月 16 日に実地調査を行い、平成 28 年度に遡って、本件土地が一体利用されていたと分割課税の判断を変更したきっかけは、審査請求人が本件別件訴訟を提起したことによるものであること、上記（１）エのとおり、大阪市あべの市税事務所において、土地に係る固定資産税等に関して、直近 3 年間のうち過去に遡って遡及的に増額の課税処分が行われたのは 2 件のみであり、その案件も、非課税認定の争点について処分庁が把握できていなかったことによるものであるという事情がある。これらの事情を総合的に勘案すると、本件土地について、将来にわたって価格を修正し、課税することは妨げられないとしても、平成 28 年度に遡ってなされた本件各価格修正処分に伴う本件各処分は、租税法律主義における合法性の原則を犠牲にしてもなお、納税者の信頼を保護すべきものとして、少なくとも不当な処分であり、取り消されることが相当である、と審査会は判断しています。

5 当審査庁の判断

（１）本件各処分にかかる違法性又は不当性について

本件土地については、平成 28 年度分について当初課税として平成 28 年 4 月 12 日付けで一筆を一画地とする課税を行ったが、審査請求人の申出を受け実地調査のうえ、一筆二画地として価格を修正し、同年 7 月 1 日付けで税額変更処分が行われました。その後令和元年度になってから再度、画地認定に係る実地調査を行った結果、再び一筆を一画地とする画地認定を理由に法第 417 条に基づく価格修正が行われ、それに基づいて令和元年 10 月 18 日付け本件各処分が行われているものの、1（４）のとおり固定資産税等に係る賦課決定は、法定納期限の翌日から起算して 5 年を経過した日以後においてはすることができないと規定されているのみで、5 年を経過する日以前について税額変更が必要となった理由が処分庁にあるか否かについての記述はなく、また、税額変更すること裁量があるとも解せないことから本件各処分については、違法性又は不当性はありません。

（２）信義則の法理と租税法律関係について

租税法律関係においては、租税法律主義の原則が貫かれるべきであり、法の一般原理である信義則の法理の適用については慎重でなければなりません、「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当該課税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」においては、そのような課税処分をすることは許されないものと判示され、「特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、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、のちに当該表示に反する課税処分が行われ、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かどうか、また、納税者が税務官庁の表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて、納税者の責に帰すべき事由がないかどうかという点の考慮が不可欠」であるとされています（最高裁昭和 62 年 10 月 30 日判決、昭和 60 年（行ウ）第 125 号参照）。

上記の「特別の事情が存する場合」とされる適用要件を本件審査請求に当てはめて検討すると、たしかに、本件土地については画地認定についての処分庁判断が変遷している事実はあるものの、本件各処分の結果、審査請求人は本来納税すべき義務のある税金を納税することになったものであり、本件各処分により審査請求人が経済的に不利益を受けたと解するような事実はありません。

よって、本件各処分において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当該課税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とは認められません。

また、審査請求人のその他の主張について、本件各処分の違法性または不当性に係る判断とは関係のないものであり採用することはできません。

6 結論

以上のとおり、本件各処分に違法又は不当な点は認められず、本件審査請求は理由がないことから、行政不服審査法第45条第2項の規定により、主文のとおり裁決します。

令和2年11月9日

大阪市長 松井 一郎

別紙物件目録 省略