

行政不服審査法（平成二十六年法律第六十八号）第八十一条第三項において準用する同法第七十九条の規定によつて、広島県行政不服審査会の令和五年度答申第十四号の内容について、別紙のとおり公表する。

令和六年五月七日

広島県知事 湯 崎 英 彦

諮問庁：A市長

諮問日：令和3年11月8日

(令和3年度諮問第8号)

答申日：令和6年3月7日

(令和5年度答申第14号)

答申内容

第1 広島県行政不服審査会（以下「審査会」という。）の結論

令和2年7月2日付けで審査請求人から提起のあったA市長（以下「処分庁」という。）が審査請求人に対して行った、地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）第342条及び第343条並びにA市税条例第〇条の規定による令和2年4月1日付け固定資産税の賦課処分（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。）は棄却されるべきであるとする審査庁（A市長）の判断は、妥当である。

第2 審査関係人の主張の要旨

1 基本的事項

(1) 本件審査請求に係る土地

ア A市B〇丁目山林部〇番〇—(2)（以下「本件土地」という。）

- | | |
|---------------|-----------------|
| ア) 登記地目 | 雑種地 |
| イ) 課税地目 | 宅地 |
| ウ) 課税地積 | 〇m ² |
| エ) 令和2年度評価額 | 〇円 |
| オ) 令和2年度課税標準額 | 〇円 |

イ A市B〇丁目山林部〇番〇—(1)（以下「関係土地1」という。）

- | | |
|---------------|-----------------|
| ア) 登記地目 | 雑種地 |
| イ) 課税地目 | 宅地 |
| ウ) 課税地積 | 〇m ² |
| エ) 令和2年度評価額 | 〇円 |
| オ) 令和2年度課税標準額 | 〇円 |

ウ A市B〇丁目山林部〇番〇（以下「関係土地2」という。）

- | | |
|-------------|-----------------|
| ア) 登記地目 | 雑種地 |
| イ) 課税地目 | 宅地 |
| ウ) 課税地積 | 〇m ² |
| エ) 令和2年度評価額 | 〇円 |

- (オ) 令和2年度課税標準額 ○円
- エ A市B〇丁目山林部〇番〇 (以下「関係土地3」という。)
- (ア) 登記地目 雑種地
- (イ) 課税地目 宅地
- (ウ) 課税地積 ○m²
- (エ) 令和2年度評価額 ○円
- (オ) 令和2年度課税標準額 ○円

(2) 本件審査請求に係る家屋

A市B〇丁目〇番〇 (以下「本件住宅」という。)

- ア 課税種類 居宅
- イ 構造 鉄骨造 (昭和58年建築)
- ウ 床面積 ○m²
- エ 令和2年度評価額 ○円
- オ 令和2年度課税標準額 ○円

2 審査請求人の主張の要旨

- (1) A市審理員 (以下「審理員」という。) による審理段階での審査請求人の主張について

令和3年10月11日付けで審査庁に提出された審理員意見書 (以下「審理員意見書」という。) の「審理関係人の主張の要旨」第2の1に記載のとおりである。

- (2) 令和5年4月4日付け主張書面 (以下「本件主張書面」という。) での主張について

- ア 本件処分は憲法第84条に違反する旨の主張について

A市固定資産 (土地) 評価要領 (審査会注: 以下「要領」という。) は平成9年8月11日に施行され、平成9年の本件土地に係る更正・決定処分もこれによってなされたものであると処分庁は弁明している。当該要領は課税要件を周知させるものであるから、議会の承認を受ける必要があると考えるがそれがされていない。最低でも議会で設置承認がされた固定資産評価員の決裁が必要であったはずである。しかるに、処分庁は長年において法令・条例に違反し固定資産評価員の選任を怠ってきた事実がある。租税法律主義の観点からすると、当該要領に沿って処分したとする処分庁の弁明及び審理員の意見は、一方的かつ自己都合のものであって、課税要件についてその前提手続が為されているものと、到底、言えるものではない。よって、憲法に規定する手続において重大な瑕疵のある処分であるから認めることはできない。

- イ 住宅用地の特例要件となる一画地の認定について瑕疵がある旨の主張について

本件処分が法第403条第1項に規定する固定資産評価基準 (審査会注: 法第388条第1項に規定する総務大臣が定める固定資産の評価の基準並びに評価の実施の

方法及び手続をいう。以下同じ。)の誤った解釈のもと作成された要領によって画地認定されたことに起因するものである。よって納税者は、この誤った処分により不当に高額な税負担をしてきたことになる。

(3) 令和5年10月27日に審査会が実施した口頭意見陳述手続(以下「審査会口頭意見陳述」という。)での主張について

ア 審査会口頭意見陳述には、審査請求人代理人及び補佐人が出席した。

イ 審査請求人代理人は審査会口頭意見陳述においてこれまでの主張の整理を主とする以下の陳述を行った。

(ア) 本件事案は、地目が雑種地の独立した小山の頂を宅地造成し、昭和58年、居住用建物を建築したことに始まる。A市は本件小山全体を宅地として認定し、平成8年までは住宅用地として課税してきたと証言している。

(イ) 平成9年の基準年度において、納税者が固定資産税が高いと思われる、再検討を申し出た。A市は見直しを行った結果、平坦地部分(審査会注:関係土地1、関係土地2及び関係土地3をいう。以下同じ。)には引き続き住宅用地特例を適用したが、従前は雑種地とされていた、がけ地部分(審査会注:本件土地をいう。以下同じ。)を切り分けたにもかかわらず、引き続き宅地として、A市の独自のがけ地の原価率0.1を乗じて、評価額を算出した。このがけ地補正は、一般の住宅に見られるように、一画地に行うものであり、がけ地部分が過半を占める本件の場合には、当てはまらない評価方法だと思ふ。

(ウ) また、利用方法に変更がないにも関わらず、一画地として評価していたものを、二画地に切り分けて評価することは、おかしい話であると思ふ。現状を観察するのに、小山の頂部分を造成した平坦地部分は宅地として、がけ地部分は従前の雑種地として、地目認定することが自然であると考えられる。しかし、がけ地部分の地目は、宅地のままとしながら、住宅用地の適用を外したところから、迷走が始まったと考える。

(エ) 固定資産税は課税であるから、法の規定は、納税者の権利を保護する趣旨のもとに定められていると解される。そして固定資産税の課税標準については、法第349条において定められ、その特例の一つとして、法第349条の3の2に住宅用地の特例が定められている。

また、課税台帳の登録については、法第384条第1項において、当該住宅用地について申告及び同条第2項において、変更の届をさせることができると定められている。住宅用地の特例は、納税者の選択によって適用されるものではないが、納税者に申告させることができるとされている。このことは、当該申告をもって、課税要件である課税標準を確定する手続であると解釈している。

しかし、本件において平成9年当時の書類は保存されていないという事実から、当該変更の申告はされていない。このことは、A市が前年まで住宅用地と

して課税していたものを、根拠もなく、住宅用地以外の宅地として課税したと
いうことを示している。

地目の認定において、家屋の効用を高める土地として、宅地認定したものを、
住宅用地変更の申告手続を取らず、自己都合的に住宅用地以外としたA市の処
分は、合理性に欠け、納税者の権利を侵害する不法行為と考える。

- (カ) A市は、法及び条例において設置を義務付けられている固定資産評価員の設
置を怠ってきており、私たちが当該設置義務違反を指摘して、ようやく令和元
年〇月に設置を市議会で承認されている。このことは、A市が行政手続を法律
に基づいて行っていない証拠の一つであると考ええる。

また、要領は、評価の基準であるから、納税者に周知させるため、議会の承
認を受けるのが本筋と考えるが、最低でも、固定資産評価員の承認を受けたも
のでなければ、納税者の権利を保護する手続が担保されないと考える。

しかし、固定資産評価員不在のときに策定された要領が、現在も独り歩きし
ている。本件もその一例であり、本件土地は本件審査請求以外の評価におい
ても、奥行補正、不整形地補正及び高低差補正などを適用しなければならないと
ころ、それがなされておらず、随分ずさんだ評価をされてきた。

- ウ 審査請求人代理人は審査会口頭意見陳述において本件土地に住宅用地特例が適
用されるべきとする以下の陳述を行った。

- (ア) 要領は宅地計算法の附表と、その他の宅地評価法の宅地基準表及びその他の補
正率と評価基準の補正率を列挙したものである。
- (イ) 評価基準が定めるがけ地補正とは、その前提として、一画地の土地を評価単位
として、画地計算法を用いて評価するときの補正の一つであり、その内容はがけ
地等で通常の用途に供することができないと認定される部分を有する画地に対す
る減価を補正として評価に加味するものである。要するに、一画地に対して、が
け地補正は適用されるものである。
- (ウ) 固定資産評価基準の第一章第三節二評点数の付設(一)市街地宅地評価法による宅
地の評点数の付設4各筆の宅地の評点数の付設及び(二)その他の宅地評価法による
宅地の評点数の付設5各筆の宅地の評点数の付設の末尾には、市町村長は宅地の
状況に応じ、必要があるときはその他の所要の補正をしてもよいと規定されてい
る。これはあくまで一画地としての補正のことあり、当該所要の補正は適用する
場合、要領に明瞭に記載されなければならないこととなっている。

A市の場合、この要領の1に市街地宅地評価法、そして2としてその他の宅
地評価法、3としてその他の補正と、いずれも補正率等を列挙している。そこに
示された、がけ地補正に、このたびの所要の補正なるものを記載して、本件事案
に適用したものである。

- (エ) 一画地の土地を二つに切り分けることを、補正とは言わないと思う。これは、

抜本的な評価単位の変更というものであって、評価基準に従えば、切り分けたがけ地部分の地目の認定から始めなくてはならないと考える。

- (ウ) 一画地としている平坦地と別画地としているがけ地に切り分けた場合、がけ地部分には住宅がない。そうなることを宅地として認定すること自体がおかしいということを審査委員会（審査会注：A市固定資産評価審査委員会をいう。以下同じ。）に申出をしている。がけ地部分についても、宅地で認定されているが、課税標準で住宅用地の特例の適用を受けずに、課税されている。

がけ地補正というのは、一画地を補正するものであるが、そこに「切り分け」という文言が入って、最後にはその平坦地とがけ地を足して評価額とするとされている。そして、がけ地補正については、0.1を適用して最小の係数で示しているが、その判断基準が全く示されていない。これは審査請求人に対して、0.1ということを示すために作られたものとしか考えられず、議会に諮っているわけでもなく、固定資産評価員が承認しているわけでもない。結果的に課税標準になると、それは住宅用地の特例の適用にならないから課税額が上がることになる。

- (カ) 法第384条第2項で住宅用地の変更があった場合は、納税者に申告させることができるという点について書面を持っていれば、課税要件を充足することになるとは思うが、その書面も処分庁が持っていない。評価基準の趣旨から言えば、処分庁が勝手に二つに切り分けるようなことは書いてはいけなくはざだが、平坦地部分とがけ地部分を足して評価額としている。一画地にしか、住宅用地の特例が適用にならないということを盾に、がけ地部分を宅地認定しながら、住宅用地の特例を適用しないとしている。

- (キ) 塀による区分については、自治省通知（審査会注：平成9年4月1日付け自治固第13号自治省税務局固定資産税課長通知。以下「平成9年自治省固定資産税課長通知」という。）において、塀をもって画地の認定をすることができる旨が書かれている。これは住宅の隣地を貸駐車場等として利用収益している場合と、一般的に塀を設けて隣地と住宅利用地との境を明確にする場合があるが、使用収益している土地にまで、住宅用地の特例を適用することは、当該特例の趣旨にそぐわないから、塀をもって当該特例の適用面積を決定する、ということを知っていると考える。

そのため、塀があるから、その塀で分けていいという簡単なものではなく、利用状況を勘案した上で、塀をもって適用する面積を決めることを通知は示していると解釈しないとイケないと思う。

本件土地を観察すると、がけ地部分下部の全周にわたって公衆道路に接面していること、平坦地部分は当該道路から最大10メートルぐらい高所に位置しているため道路の安全確保及び落下物防止のためには平坦地全周にわたって塀が必要であることが明白であることから、本件における塀は、当該住宅用地とそれ以外に

区分するために設けたものと解しては、誤りであるとする。

(ク) 以上、評価はたとえ分かれたとしても、がけ地補正を適用している以上、これらは一画地として、処理されなければいけない。また、塀の有無については、利用状況を区分けする塀ではない。この二点で、本件土地についても、住宅用地特例が適用されるべきだと思う。

(4) 審査会口頭意見陳述後の令和5年11月16日付けで審査請求人から提出された書面（以下「11月16日付け書面」という。）について

ア 11月16日付け書面は、「審査請求人の不服と類似する事案に係る裁判例の提出」という題名で作成されており、以下イに記載する審査請求人の主張とともに、それを根拠付けるとされる東京地方裁判所平成27年（行ウ）第421号固定資産税等賦課処分取消請求事件及び東京高等裁判所平成29年（行コ）第6号固定資産税等賦課処分取消請求控訴事件（以下、両事件を併せて「引用裁判例」という。）が記載されたものである。

イ 審査会口頭意見陳述後提出書面に記載された審査請求人の主張について

審査請求人は、審査会口頭意見陳述後提出書面記載の裁判例について、「評価において二画地であっても、法が規定する住宅用地の要件を満たす限り、これを一画地として認定することが相当であるとの主旨である。」と主張する。

その上で、(ア)審査会口頭意見陳述後提出書面記載の裁判例と本件審査請求に係る事案の類似性について、審査会口頭意見陳述後提出書面記載の裁判例は、複数の土地の合計面積のうち、駐車場に係る面積を住宅用地以外の画地として画地計算法（固定資産評価基準別表第3）により評価し、当該部分の画地には住宅用地特例を適用しなかった事案であるとする、(イ)この事案は、本件審査請求における不服の内容と極めて類似性を有しているとする、(ウ)なお、本件土地と関係土地1は、専用住宅の敷地の用に供するものであって、その合計面積は地方税法施行令（昭和25年政令第245号。以下「施行令」という。）第52条の11に規定する当該家屋の床面積の10倍の範囲内であると主張している。

また、審査会口頭意見陳述後提出書面として提出された裁判例に係る処分庁の土地評価は固定資産評価基準別表第3 画地計算法 2 画地の認定に従って、住宅用地と住宅用地以外のそれぞれに切り分け、一画地の宅地ごとに画地計算法を用いて評価を行っているはずであるとした上で、これは、本件土地1と関係土地1に切り分けた状況と同じであると主張している。

3 審査庁の主張の要旨

(1) 令和3年11月8日付け諮問説明書

ア 審査庁の考え

本件審査請求を棄却すべきと考える。

イ 考え方の理由

(ア) 認定事実

審理員意見書第1の1のとおり事実があったと認定する。

(イ) 判断

審理員意見書第3の2の(1)から(3)までのとおり判断する。

(ウ) 結論

前記(ア)及び(イ)のとおりであるので、審査請求人の本件審査請求に係る主張には理由がない。

(2) 審査会の調査権限行使に対する審査庁の回答について

ア 令和5年5月8日、審査会は、審査請求人が本件土地と関係土地1、関係土地2及び関係土地3（以下「本件隣地」という。）について、審査委員会に対して行った申出の内容及び審査委員会の審議の経過若しくは内容が分かる資料を審査庁に求めたところ、審査庁は同月17日付で①令和4年10月4日付けの審査委員会による決定書の写し、②処分庁が審査委員会に提出した弁明書及び③審査請求人が審査委員会に提出した反論書を審査会に提出した。

なお、本件処分は、基準年度の翌々年度である第三年度に当たり、審査申出ができる事項が制限される場所、審査請求人が審査委員会に対して行った審査請求は却下され、本件処分についての具体的判断が示されなかったため、参考として令和3年度固定資産税賦課処分について審査請求人が審査委員会に対して行った審査請求に係る前記決定書の写し等が提出された。

イ 令和3年3月12日付けの再弁明書2(6)の説明資料として添付された資料（以下「令和3年3月12日再弁明書資料9」という。）におけるがけ地補正と住宅用地特例の適用関係について、審査会は、処分庁の考え方及び現在の評価方法をとる理由について審査庁に回答を求めたところ、審査庁は以下のとおり回答した。

がけ地を含む宅地の評価には、要領の「7. がけ地補正」に記載のとおり二通りの評価方法がある。

一つは、本件土地に適用している「(1)がけ地部分と平坦地部分の地積が、いずれも測量により明確な場合」である。この補正方法により、税額を算出したものが令和3年3月12日再弁明書資料9の上段に記載している「評価分割（現在の方法）」で、本件土地と本件隣地を別画地として評価し、本件隣地にのみ住宅用地特例を適用するものである。

もう一つは、「(2)(1)以外の場合」であり、この補正方法により税額を算出したものが令和3年3月12日再弁明書資料9の下段に記載している「一画地評価（全てを一画地とする場合）」で、全ての土地（本件土地及び本件隣地）を一画地と認定し、総地積に対するがけ地地積の割合に応じたがけ地補正を全ての土地に適用し、全ての土地に対して住宅用地特例を適用するものである。

住宅用地特例の適用には、当然のことながら住宅用地として認定されなければ

ならないが、住宅用地の認定に当たっては、令和2年9月18日付けの弁明書（以下「令和2年9月18日弁明書」という。）5法令の定め等(1)法令及び条例等ウに記載のとおり「一画地の土地」である必要がある。

処分庁は、本件土地と本件隣地を別画地として評価し、本件土地を住宅用地として認定していない。審査請求人が主張する本件土地を住宅用地と認定するためには、全ての土地（本件土地及び本件隣地）を一画地として評価する以外にない。

しかしながら、審査請求人の主張は、本件土地と本件隣地を別画地として評価したにもかかわらず、全ての土地（本件土地及び本件隣地）に対し、住宅用地特例を適用すべきというもので、「地方税法第349条の3の2の規定における住宅用地の認定について」（平成9年自治省固定資産税課長通知）に反するものであり、到底認めることはできない。

なお、本件土地と本件隣地を別画地として評価したことについては、審査委員会が令和4年10月4日付けの決定書のとおり、適当であるとしている。

また、本件土地と本件隣地を別画地とする現在の評価方法を採用の理由は、(1)令和2年9月18日付けの弁明書7のとおり、本件土地と関係土地1の地積が明瞭なこと、塀によって区分できるため及び(2)令和2年9月18日付けの弁明書6のとおり、平成8年度までは本件土地と本件隣地を一画地として評価していたが、納税義務者からの申出により、評価を見直したところ、現在の評価評価方法である別画地として評価する方が、令和3年3月12日再弁明書資料9のとおり、納税義務者に有利になると判断したためである。

第3 審理員意見書の要旨

1 審理員意見書の結論

本件審査請求には理由がないから、行政不服審査法（平成26年法律第68号。以下「行審法」という。）第45条第2項の規定により、棄却されるべきである。

2 審理員意見書における理由

(1) 本件審査請求に至るまでの経緯

本件審査請求は、審査請求人が、本件処分が違法又は不当であると主張して、その取消しを求めた事案である。

本件審査請求に至るまでの経緯として、次の事実が認められる。

ア 昭和58年、甲氏、乙氏及び丙氏の3名を共有名義とする本件住宅が、専ら人の居住の用に供する家屋として、本件土地、関係土地1、関係土地2及び関係土地3の上に建築された。

イ 昭和59年度から平成8年度までの間、処分庁は、本件土地、関係土地1、関係土地2及び関係土地3の課税地目を「宅地」として認定し、これらの各土地を合わせて「一画地」と判断して、法を適用していた。

しかし、平成9年度、処分庁は、納税義務者側からの申出により、A市B〇丁

目○番○の一筆の土地について、本件土地は「非住宅用地」と認定してがけ地補正を適用し、関係土地1は関係土地2及び3と合わせて「一画地」を形成する「住宅用地」と認定して住宅用地特例を適用した上で、減額更正を行った（以下「平成9年度更正」という。）。

ウ 本件土地、関係土地1、関係土地2及び関係土地3のそれぞれ3分の1の持分を所有する乙氏の死亡（平成8年8月17日）による相続を原因として、同人の所有権が子である審査請求人に全部移転された。

エ 令和2年度固定資産税の賦課期日である令和2年1月1日（以下「本件賦課期日」という。）時点において、本件土地と関係土地1との間には塀が存在していた。

オ 令和2年2月25日、甲氏が死亡した。

カ 令和2年4月1日、処分庁は、法第342条第1項並びに条例第○条、第○条及び第○条第○項の規定に基づき、甲氏外2名を納税義務者として、本件土地及び本件隣地に対して、同日付けで本件処分を行った。

なお、本件処分においては、平成9年度更正後と同様、処分庁は、本件隣地に住宅用地特例を適用し、本件土地には住宅用地特例は適用しなかった。

キ 令和2年7月2日、被相続人甲氏の相続人の一人である審査請求人は、本件処分に関し、同日付けで審査請求書を審査庁であるA市長に対し提出し、同月30日付けで審査請求書の補正を行った。

(2) 本件処分に係る関係法令等の規定について

ア 固定資産税の賦課期日について

固定資産税の賦課期日は、「当該年度の初日の属する年の1月1日」とする（法第359条）。

イ 住宅用地特例について

住宅用地特例が適用される住宅用地とは、「専ら人の居住の用に供する家屋はその一部を人の居住の用に供する家屋で政令に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、当該住宅用地に対して課する固定資産税の課税標準は、その土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（住宅用地でその面積が200㎡以下であるもの等にあつては、6分の1）の額とする（法第349条の3の2第1項及び第2項）。

ウ 住宅の敷地の認定について

法第349条の3の2の規定における住宅用地の敷地の具体的な認定については、次のとおりとする（平成9年自治省固定資産税課長通知 三 敷地の認定(1)及び(2)）。

(ア) 住宅の敷地の用に供されている土地とは、当該住宅を維持し、またはその効用を果たすために使用されている一画地の土地という。

(イ) 一画地の土地は、道路、塀、垣根、溝等によって他の土地と区分して認定するものとするが、明確な境界がない場合においては、土地の使用の実態によって認定する。この場合、住宅の敷地に使用されている土地が一筆の土地の一部である場合は、当該部分をもって一画地とし、数筆の土地にわたり一個の住宅が存する等、数筆の土地が一体として利用されているような場合には、数筆にわたって一画地を認定する。

エ 価格に対する不服申立てについて

(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においては、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、文書をもって、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（法第432条第1項本文）。

(イ) 固定資産税の賦課についての審査請求においては、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（法第432条第3項）。

(3) 本件土地に対し住宅用地特例が適用されるか否かについて

ア 住宅用地特例については、法第349条の3の2第1項及び第2項に規定されているとおり、住宅用地（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）に対して適用される。

ここでいう住宅用地、すなわち住宅の敷地の用に供されている土地とは、平成9年自治省固定資産税課長通知 三 敷地の認定(1)のとおり「当該住宅を維持し、またはその効用を果たすために使用されている一画地の土地」とされ、また、当該一画地の土地の認定に当たっては、平成9年自治省固定資産税課長通知 三 敷地の認定(2)に記載のとおり「道路、塀、垣根、溝等によって他の土地と区分して認定するもの」とされている。

イ これを本件についてみると、本件賦課期日時点においては、本件土地と関係土地1は塀によって客観的に区分されている現況にあったことから、平成9年自治省固定資産税課長通知に照らし、本件土地と、関係土地1を含む本件隣地とを「道路、塀、垣根、溝等によって区分して認定」した処分庁の判断は妥当である。

そうすると、本件土地は本件隣地とは別の独立した一画地の土地であり、本件土地上に住宅は存在しないこととなるから、本件土地が住宅の敷地の用に供するということとはできない。

したがって、本件土地に住宅用地特例を適用しないこととした本件処分は、法令の規定及び平成9年自治省固定資産税課長通知に従い適正になされたものであり、処分庁の判断について違法又は不当な点は認められない。

ウ なお、審査請求人は、本件土地の利用目的（状況）は、平成9年度更正前後で

変化が生じていないにもかかわらず、従前において本件土地に適用されていた住宅用地特例を適用しないと処分庁が判断することは課税の整合性がとれていないと主張する。

しかし、本件処分に係る固定資産税は、本件賦課期日時点の現況において課されるものであり、そして、本件賦課期日時点における本件土地の現況は、本件隣地とは別の独立した一画地の土地であって、住宅用地特例の要件を備えていないから、過去に住宅用地特例が適用されていたこと等について述べる審査請求人の主張は、本件処分の取消しを求める理由としては、採用することができない。

(4) 土地の評価について

ア 審査請求人は、処分庁の誤った土地の評価を基に計算された課税標準額は違法である旨を主張している。

イ しかしながら、固定資産税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。この審査を申し出ることができる事項とは、固定資産課税台帳に登録された価格及び価格の算出に影響を及ぼすような事項をいい、具体的には、土地の地目、地積、画地形状の認定等に関する不服とされているところである。

ウ したがって、土地の地目、画地等の認定に係る不服は、固定資産税の賦課についての審査請求の理由とすることができず、審査請求人の当該主張は採用することができない。

(5) その他の違法性又は不当性について

本件処分において、前記以外にも特段違法又は不当な点は認められない。

第4 調査審議の経過

1 審査庁から審査会への諮問（令和3年11月8日）

2 第1回審議（令和5年4月24日）

(1) 本件審査請求に係る審議を行った。

(2) 行審法第81条第3項の規定により準用する行審法第74条の規定による調査権限の行使が必要と認められたため、行政不服審査法施行条例（平成28年広島県条例第2号）第10条第6項の規定により、当該調査を行うための決議を行った。

(3) 審査請求人から行審法第81条第3項の規定により準用する行審法第75条第1項の規定による口頭での意見陳述を求める旨の申立てがあったため、行政不服審査法施行条例第10条第6項の規定により、意見を陳述する機会を与える旨の決議を行った。

3 第2回審議（令和5年6月7日）

(1) 処分庁から前記2(2)の調査に対して、前記第2の3(2)のとおり回答があったため、当該回答について、審査会事務局から委員に対して報告を行った。

(2) 行審法第81条第3項の規定により準用する行審法第75条の規定により、前記2(3)

のとおり決議を行った審査会口頭意見陳述の実施予定であったが、審査請求人側からの申出により延期となった。

(3) 本件審査請求に係る審議を行った。

4 第3回審議（令和5年10月27日）

(1) 行審法第81条第3項の規定により準用する行審法第75条の規定により、前記2(3)のとおり決議を行った審査会口頭意見陳述を実施した。審査会口頭意見陳述における審査請求人の主張は前記第2の1(3)に記載のとおりである。

(2) 審査会（委員）より審査請求人の主張のうち、土地の「評価計算はがけ地補正を適用するため別画地として計算したとしても、それはあくまで評価の問題であって、必ずしも課税標準の画地とは一致しないことは明白である」（令和2年7月2日付けの審査請求書別紙2）という部分について、なぜ明白といえるかについて質問した後に、この主張の根拠となる通達や裁判例を示すことを求めた。

(3) 本件審査請求に係る審議を行った。

5 第4回審議（令和5年11月30日）

(1) 前記4(2)記載の求めに対して、審査請求人から令和5年11月16日付けで前記第2の2(4)記載の審査会口頭意見陳述後提出書面の提出があったため、その内容について審査会事務局から委員に対して報告した。

(2) 本件審査請求に係る審議を行った。

6 第5回審議（令和5年12月27日）

本件審査請求に係る審議を行った。

7 第6回審議（令和6年2月7日）

本件審査請求に係る審議を行った。

8 第7回審議（令和6年3月7日）

答申案を検討し、一部修正後、答申を決議した。

第5 審査会の判断

1 法令等の規定

(1) 固定資産税等の賦課期日

法第359条及び条例第〇条は、「固定資産税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の1月1日とする。」と規定する。

(2) 住宅用地に対する固定資産税の課税標準の特例

法第349条の3の2第1項は、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住宅用地とし、当該住宅用地に係る固定資産税の課税標準は、一定の場合を除いて、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の額（同条第2項に該当する住宅用地に当たる場合は6分の1の額）とする旨を規定している。

(3) 固定資産課税台帳に登録された価格に関する審査の申出

法第432条第1項は、固定資産税の納税者は、その納付すべき当該年度の固定資産税に係る固定資産について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においては、一定の期間内に文書で、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旨を規定し、同条第3項は、固定資産税の賦課についての審査請求においては、固定資産評価審査委員会に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旨を規定する。

(4) 固定資産評価基準

固定資産評価基準は、第1章土地第1節通則一土地の評価の基本において、「土地の評価は、次に掲げる土地の地目の別に、それぞれ、以下に定める評価の方法によつて行うものとする。この場合における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の存するときであつても、土地全体としての状況を観察して認定するものとする。」と規定する。

また、別表第3画地計算法2画地の認定において、「各筆の宅地の評点数は、一画地の宅地ごとに画地計算法を適用して求めるものとする。この場合において、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、一筆の宅地又は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、これを一体をな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、その一体をなしている部分の宅地ごとに一画地とする。」と規定する。

(5) 平成9年自治省固定資産税課長通知

法第349条の3の2の規定における住宅用地の敷地の具体的な認定は以下のとおりとされる。

三 敷地の認定について

- (1) 住宅の敷地の用に供されている土地とは、当該住宅を維持し、またはその効用を果たすために使用されている一画地の土地をいう。
- (2) 一画地の土地は、道路、塀、垣根、溝等によって他の土地と区分して認定するものとするが、明確な境界がない場合においては、土地の使用の実態によって認定する。この場合、住宅の敷地に使用されている土地が一筆の土地の一部である場合は、当該部分をもって一画地とし、数筆の土地にわたり一個の住宅が存する等、数筆の土地が一体として利用されているような場合には、数筆にわたって一画地を認定する。

(6) 要領

I 市街地宅地評価法

7 がけ地補正

(1) がけ地部分と平坦地部分の地積が、いずれも測量により明確な場合
がけ地部分 (b) と平坦地 (a) を補充で分け、次の評価を行う

(a) に係る単価 × (a) の地積 = c

(a) に係る単価 × (0.1~0.3) × (b) の地積 = d

c + d = 評価額

(7) 以上の法令等の規定を前提に、本件処分が違法又は不当であるかについて2以下で検討する。

2 理由

(1) 認定事実

一件記録によれば、次の事実が認められる。

ア 本件審査請求までの経緯について

(ア) 昭和58年、甲、乙及び丙の3名を共有名義とする本件住宅が、専ら人の居住の用に供する家屋として、本件土地及び本件隣地の上に建築された。

(イ) 昭和59年度から平成8年度までの間、処分庁は、本件土地及び本件隣地の課税地目を「宅地」として認定し、全ての土地（本件土地と本件隣地）を合わせて「一画地」と判断して、法を適用していた。

(ウ) 平成9年度、処分庁は、本件土地と本件隣地とを別画地とし、本件土地を「非住宅用地」と認定してがけ地補正を適用し、本件隣地を「住宅用地」と認定して住宅用地特例を適用し、減額更正を行った。

(エ) 平成8年8月17日に本件土地及び本件隣地について持分を有する乙の死亡による相続を原因として、同人の所有権が子である審査請求人に移転した。

(オ) 令和2年2月25日に本件土地及び本件隣地について持分を有する甲が死亡した。審査請求人は甲の相続人の一人である。

イ 本件処分について

令和2年4月1日、処分庁は、法第342条第1項並びに条例第○条、第○条及び第○条第○項の規定に基づき、甲外2名を納税義務者として、本件土地及び本件隣地に対して、同日付けで本件処分を行った。

ウ 本件審査請求について

審査請求人は、本件処分に関し、令和2年7月2日付けで審査請求書を審査庁であるA市長に対し提出し、同月30日付けで審査請求書の補正を行った。

(2) 判断

ア 住宅用地の特例の適用について

(ア) 審査請求人は、処分庁は、本件土地の課税地目を「宅地」と認定している以上、「専ら人の居住の用に供する家屋を維持し又はその効用を果たすために使用されている土地（住宅用地）」を認めたことになるから、本件土地にも住宅用地特例を適用すべきである旨を主張している。

(イ) 住宅用地特例が適用される住宅用地については、「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の規定の適用を受けるもの」をいうと規定される（法第349条の3の2第1項）。住宅の敷地の用に供されている土地の具体的な認定については、「当該住宅を維持し、またはその効用を果たすために使用されている一画地の土地」（平成9年自治省固定資産税課長通知 三 敷地の認定（1））とされる。

そして、一画地の土地の認定については「道路、塀、垣根、溝等によって他の土地と区分して認定するもの」とされ、「明確な境界がない場合においては、土地の使用の実態によって認定する」（平成9年自治省固定資産税課長通知 三 敷地の認定（2））とされる。

(ウ) 本件処分に係る本件賦課期日時点において、本件土地と関係土地1は塀によって客観的に区分されている現況にあったことが認められる。そうすると、本件土地と関係土地1を含む本件隣地について画地認定をするに当たっては、「道路、塀、垣根、溝等によって他の土地と区分して認定する」場合に当たるとして、塀によって区分された別画地と認定した処分庁の判断は平成9年自治省固定資産税課長通知に照らし、妥当である。

この場合、前記のとおり、本件住宅が存在する本件隣地とは別の画地と認定された本件土地上には、住宅が存在しないこととなるから、住宅を維持し、またはその効用を果たすために使用されている土地とはいえ、住宅用地の特例の適用対象ではない。

したがって、本件土地に住宅用地の特例を適用しないとした本件処分に違法又は不当な点は認められない。

イ 画地認定について

(ア) 審査請求人は、土地の評価計算は、がけ地補正を適用するため別画地として計算したとしても、それはあくまで評価の問題であって、必ずしも課税標準の画地とは一致しないことは明白である旨を主張し、第2の2(4)に示した引用裁判例について、「評価において二画地であっても、地方税法が規定する住宅用地の要件を満たす限り、これを一画地として認定することが相当であるとの主旨である。」と主張している。

また、審査請求人は、本件土地の利用目的が、住宅用地である関係土地1の利用目的と異にせず、また、平成9年度の更正前後で変化がないことから、たとえ2つの土地の間に塀があったとしても、従前どおり本件土地と関係土地1を合わせて一画地と認定すべきである旨を主張する。この点について、審査請求人は主張書面等において、本件処分が法第403条第1項に規定する固定資産評価基準の誤った解釈の基に作成された要領によって画地認定された

ことに起因するものであり、納税者は、この誤った処分により不当に高額な税負担をしてきたことになる旨の主張を追加している。

- (イ) a このことに関し、課税標準額を算出するに際し、固定資産の評価段階における画地認定とは別に画地認定を行わなければならないとする法令等の規定は見当たらない。また、引用裁判例は、駐車場が法第349条の3の2第1項に定めるいわゆる併用住宅（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に該当するといえるためには、当該駐車場が当該併用住宅である家屋を維持し、又はその効用を果たすために使用されている一画地の土地に含まれていれば足り、専ら当該住宅の居住者のための施設であることや専ら居住者自らが利用する施設であることを要しないという点を主な判示事項とするものであり、審査請求人が主張する「評価において二画地であっても、地方税法が規定する住宅用地の要件を満たす限り、これを一画地として認定することが相当である」とする判断が示されているものとは認められない。

したがって、引用裁判例をもって、処分庁が固定資産の評価段階で別画地と認定した本件土地と本件隣地について、住宅用地の特例の適用が検討される課税標準額の算出段階で一画地として認定し直し、課税標準額を算出しなければならないとまではいえない。

- b ここで、固定資産税の賦課についての審査請求においては、法第432条第1項の規定により固定資産評価審査委員会に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（法第432条第3項）とされている。

固定資産評価審査委員会に審査を申し出ることができる事項とは、固定資産課税台帳に登録された価格及び価格の算出に影響を及ぼすような事項をいう。

画地形状の認定は、評価単位を定めるものであり、固定資産課税台帳に登録された価格及び価格の算出に影響を及ぼすような事項に当たり、画地の認定に係る不服は固定資産税等の賦課についての審査請求である本件審査請求の理由とすることはできない。

- c したがって、審査請求人の主張は採用することができない。

ウ 地目の認定について

- (ア) 審査請求人は、正しい評価は、土地の評価分割を行った後の100パーセントがけ地である本件土地の地目を認定すべきであったが、処分庁はこれを欠いている旨主張する。

- (イ) 地目の認定は、前記イ(イ) b で示した固定資産課税台帳に登録された価格及

び価格の算出に影響を及ぼすような事項に当たるから固定資産評価審査委員会に申し出ることができる事項である。

- (ウ) したがって、地目の認定に係る不服は、固定資産税等の賦課についての審査請求である本件審査請求の理由とすることはできず、審査請求人の前記主張は採用することができない。

エ かけ地補正の適用について

- (ア) 審査請求人は、かけ地補正は、市街地宅地評価法において評価の過程で適用される補正であって、適用できるかけ地は、平坦地部分とかけ地部分が一体となっている宅地（一画地）であることが前提であるが、本件の場合、平坦地部分がない全てがかけ地である本件土地にかけ地補正を適用しており、その補正係数も要領に基づかない値を用いている旨主張する。
- (イ) かけ地補正の適用は、前記イ(イ) bで示した固定資産課税台帳に登録された価格及び価格の算出に影響を及ぼすような事項に当たるから固定資産評価審査委員会に申し出ることができる事項である。
- (ウ) したがって、かけ地補正の適用の認定に係る不服は、固定資産税等の賦課についての審査請求である本件審査請求の理由とすることはできず、審査請求人の前記主張は採用することができない。

オ 要領の内容不備について

- (ア) 審査請求人は、内容に不備がある要領を基に土地の評価がなされている旨主張する。この主張に関連して、審査請求人は、主張書面において要領は平成9年8月11日に施行され、平成9年度更正もこれによってなされたものであると処分庁は弁明しているが、当該要領は課税要件を周知させるものであるから、議会の承認を受ける必要があると考えるがそれがされておらず、最低でも議会で設置承認がされた固定資産評価員の決裁が必要であったはずである旨主張し、処分庁は長年において法令・条例に違反し固定資産評価員の選任を怠ってきた事実があること、租税法律主義の観点からすると、当該要領に沿って処分したとする処分庁の弁明及び審理員の意見は、一方的かつ自己都合そのものであって、課税要件についてその前提手続がなされているものと、到底、言えるものではないことを理由に憲法に規定する手続において重大な瑕疵のある処分であるから認めることはできない旨主張している。

また、本件処分が法第403条第1項に規定する固定資産評価基準の誤った解釈の基に作成された要領によって画地認定されたことに起因するものであり、納税者は、この誤った処分により不当に高額な税負担をしてきたことになる旨を主張している。

- (イ) 本件審査請求の対象は本件処分に関するもののうち、審査委員会に申し出ることができる事項以外の違法又は不当の有無の判断であり、要領自体の制定

手続等に関する違法又は不当を対象とするものではない。

(ウ) したがって、本件処分が要領に基づいてなされていることが認められる以上、審査請求人の前記主張は採用することができない。

カ 平成9年度更正前後での課税の整合性について

(ア) 審査請求人は、本件土地の利用目的（状況）は、平成9年度更正前後で変化が生じていないにもかかわらず、従前において本件土地に適用されていた住宅地特例を適用しないと判断した平成9年度更正は、固定資産評価基準が示す「土地の現況及び利用目的に重点を置き認定する」点において課税の整合性が取れていない旨主張する。

(イ) 固定資産税は、賦課期日時点の現況において課されるものであるため、本件土地について平成9年度更正前には住宅用地特例を適用していたことが、本件処分においても本件土地に住宅用地特例を適用しなければならないという理由にはならず、審査請求人の前記主張は、採用することができない。

3 結論

以上のとおり、本件処分には取り消すべき違法又は不当な点は認められず、審理員の審理手続も適正なものと認められるから、本件審査請求を棄却すべきとした審査庁の判断は妥当である。よって第1のとおり答申する。

広島県行政不服審査会第1部会

委員（部会長）	酒 井	朋 子
委員	横 藤 田	誠
委員	岩 元	裕 介

※ 行政不服審査会は、諮問に対する答申をしたときは、答申の内容を公表するものとされているが（行審法第81条第3項で準用する同法第79条）、本件答申書には、審査請求人の個人情報等、一般に公表することが適当でない部分が含まれるため、答申書そのものではなく、「答申の内容」を公表するものとする。