あとを絶たない課税ミス 固定資産税の検証ポイントと 対応上の留意点

この記事のエッセンス

- 固定資産税の金額は、自治体が計算のうえ、納税者に通知をする。しかし、自治体が計算を誤り、過大徴収となる事案が相次いでいる。
- 過大に支払った固定資産税の全額が還付されるとは限らない。還付される期限はわずか5年にとどまる可能性がある。
- 過大徴収の大きな要因は、固定資産の評価ミスである。固定資産の評価は、「固定資産評価基準」に基づいて行うが、これをミスなく適用するのは非常に難しい。特に家屋を適正に評価するには、最低でも一級建築士に相当する建築に関する知見が必要である。
- 法人税や消費税の申告の際、税理士の力を借りるように、固定資産税についても外部専門家に助力を仰ぐ必要がある。固定資産税は固定費として発生するため、その適正性について納税者自らが検証することも十分検討に値する。

鳥飼総合法律事務所
弁護士

山田 重則

固定費として発生する 固定資産税

多くの企業が新型コロナウイルス感染症の拡大により、その業績を悪化させている。法人税等の所得に課す税金は、売上の減少とともに税額も減少する関係にあるが、固定資産税等の資産に課す税金は、売上の減少が税額に影響しない。中小事業者等については、令和3年度の償却資産および事業の用に供する家屋の固定資産税および都市計画税の負担が売上の減少に応じて2分の1または0となるが(地方税法附則61二)、この特例は大企業には適用されない。このように、固定資産税は基本的に景気に左右されないため、長年、自治体の安定的な財源となってきた。しかし、納税者にとっては業績が悪化した際の負担感が大きい。

そこで、本稿では、以前から問題となっている固定資産税の過大徴収をテーマとして取り上げ、過大徴収の要因や払い過ぎた固定資産税の還付の方法について解説を行う。本稿が、固定費として発生する固定資産税についてあらためて考え直す契機となれば幸いである。

相次ぐ固定資産税の 課税ミス

固定資産税は、自治体が納付すべき金額を計算して納税者に通知をする賦課課税方式の税金である。自治体が計算する以上、誤りなど起こり得ないようにも思えるが、実際には固定資産税の課税ミスは相次いでいる。

総務省は平成21年度から平成23年度までの課税ミスの件数等を調査し、その結果を公表した⁽¹⁾。この調査の結果、調査回答に応じた1、592市町村のうち97%の市町村において何らかの課税ミスがあったことが判明した。また、2018年度の東京23区と20政令指定都市(横浜市と広島市を除く)の固定資産税の還付実績(課税ミスにより事後に納税者に返還をした件数)は、14万4,500件、還付合計額は71億8,800万円に上り、2014年度以降、還付合計額は毎年70億円程度で推移している⁽²⁾。近年、新聞報道された個別の還付事案は、図表1のとおりである。

(1) 平成24年8月28日付け、総務省「固定資産税及び都市計画税に係る税額修正の状況調査結果」
(2) 平成31年12月2日付け、日本経済新聞朝刊「国

定資産税、過払い頻発―評価方式、煩雑でミス、18年度23区・政令市払い戻し14万件(エコノミストカス)

(図表1) 新聞報道された還付事案

報道年	市町村	概要	還付金等
2015年	静岡市	競輪場の駐車場の用途変更の際、路線価を誤認定。所有者109名から20年間の過大徴収 ⁽¹⁾ 。	約3億3,600万円
2016年	館山市	課税台帳に「539万円」と入力すべきところ、「1390万円」と誤入力。14年間の過大徴収 ⁽²⁾ 。	約1億4,000万円
2017年	武蔵野市	家屋全体を鉄骨鉄筋コンクリート造と誤認定。18年間の過大徴収 ⁽³⁾ 。	約2億6,000万円
2017年	印西市	鉄骨造ではなく、鉄骨鉄筋コンクリート造と誤認定。21年間の過大徴収 ⁽⁴⁾ 。	約3億円
2020年	大阪市	家屋の基礎部分の杭を違法に過大評価。約1万戸の家屋が対象になる見込み ⁽⁵⁾ 。	約71億円

(1) 平成27年10月31日付け朝日新聞朝刊
 (2) 平成28年11月26日付け千葉日報
 (3) 平成29年8月8日付け東京新聞朝刊
 (4) 平成29年11月14日付け朝日新聞朝刊
 (5) 令和2年6月30日付け大阪市報道発表資料「固定資産税・都市計画税に係る損害賠償請求訴訟の結果と今後の対応について(第2報)」

課税ミスが生じた場合のリスク

(1) 課税ミスの影響は単年度で済まない

自治体は、毎年、固定資産税の金額を計算する際、一から計算するのではなく、それ以前の計算結果、金額をベースに必要な修正を行う。これはいずれかの時点で固定資産税の計算を誤った場合、それ以降の計算においてもそのミスが引き継がれてしまうということを意味する。

前述の新聞報道された個別の還付事案においても長期にわたって課税ミスの事実が見過ごされてきた。自治体または納税者が課税ミスに気づかない限り、納税者は過度な固定資産税を毎年、負担し続けることになる。

(2) 過大に支払った固定資産税の全額が返還されるとは限らない

課税ミスの結果、過大に固

定資産税を徴収された場合、納税者としては当然、払い過ぎた固定資産税の全額が返還されると考えるであろう。しかし、法律上も実務上もそのような結論とはなっていない。

課税ミスの事実が判明した場合、地方税法では過去5年間に限って過大に支払った固定資産税が返還される(地方税法18の3)。それより以前に過大に支払った固定資産税の返還を求める場合、法律上は、自治体に対して国家賠償請求をするほかない。この場合、自治体職員の「過失」を納税者が立証しなければならず、しかも、最大でも過去20年間に過大に支払った固定資産税の返還を求めることができるにとどまる(国家賠償法4、民法724二)。

もつとも、自治体が一方的に課税ミスをしたにもかかわらず、納税者に立証責任を課すのは酷ともいえるため、多くの自治体では過去20年間に過大に支払った固定資産税相当額を返還する旨の要綱を定めている。

ただし、納税者が過去に固定資産税を納付したことを裏づける資料(たとえば、領収印の押された納税通知書)を提出しない限り、返還を認めない自治体もある。

以上のとおり、課税ミスが生じた

場合、地方税法に基づいて過去5年間に過大に支払った固定資産税が返付される。しかし、それを超える還付は、必ずしも認められるとは限らない。課税ミスが数十年にわたって続いていたとしても、わずか5年分の還付にとどまる可能性がある。

固定資産税の課税ミスの要因

固定資産税は、固定資産の価格に税率(標準税率1・4%)を乗じることで計算される。そして、固定資産の価格は、総務省の定める「固定資産評価基準」に基づいて決定される(地方税法403①)。

土地の固定資産税、家屋の固定資産税ともに最も多い課税ミスの要因は、固定資産の価格の評価ミスであり、図表2のとおり、課税ミスの総数の約3割を占める。そこで、次より土地、家屋の価格の評価ミスについて解説を行う。

土地の価格の評価ミス

(1) 土地の価格の計算方法

「固定資産評価基準」では、土地の

(図表2) 課税ミスの要因

	土地	家屋
① 課税・非課税認定の修正	7.5%	1.4%
② 新增築家屋の未反映	—	20.6%
③ 家屋減失の未反映	—	23.6%
④ 現況地目の修正	15.8%	—
⑤ 課税地積・床面積の修正	3.1%	2.9%
⑥ 評価額の修正	29.9%	29.7%
⑦ 負担調整措置・特例措置の適用の修正	22.9%	1.9%
⑧ 納税義務者の修正	15.2%	13.4%
⑨ その他	5.6%	6.4%

(出所) 平成24年8月28日付け、総務省「固定資産税及び都市計画税に係る税額修正の状況調査結果」より

地目(田、畑、宅地、鉱泉水地、池沼、山林、牧場、原野、雑種地)ごとに評価方法を定めている。このうち企業が保有する土地で、かつ、固定資産税が多額になるのは、市街地にある宅地(建物の敷地)であり、これは「市街地宅地評価法」に基づいて評価される。

「市街地宅地評価法」では、次のプロセスを経て各筆の宅地の価格(評

点数)を計算する。

- (1) 宅地を商業地区、住宅地区、工業地区、観光地区等に区分する。
- (2) 各地区を街路の状況、交通機関等の接近状況、家屋の疎密度等を考慮し、さらに小さな状況類似地域に区分する。
- (3) 状況類似地域ごとにその主要な街路に沿接する宅地から標準宅地を選定する。
- (4) 不動産鑑定士の鑑定をもとに標準宅地の適正な時価を定める。
- (5) 標準宅地の適正な時価をもとに主要な街路に路線価を付設する。
- (6) 主要な街路との価格形成要因、すなわち、街路条件、交通・接近条件、環境条件、行政的条件の相違に応じて、その他の街路の路線価を付設する。
- (7) 各筆の宅地について路線価を基礎に、「画地計算法」(固定資産評価基準第1章別表第3)を適用して評点数を付設する。

前記のプロセスのイメージは、たとえば、東京都主税局作成の「宅地の評価方法」が参考になる。また、一般財団法人資産評価システム研究センターは、各地域の路線価を「全

(図表3) 減価されることの多い宅地

① 接面道路との高低差のある宅地
② 接面道路の幅員の狭い宅地
③ 接面道路と土地との間に用排水路等のある宅地
④ 接面道路に歩道橋が設置されている宅地
⑤ 新幹線、在来線、空港、高速道路等に近隣する宅地
⑥ 土砂災害防止法等の規制区域内の宅地
⑦ 地下鉄、公共下水道等の地下阻害物のある宅地
⑧ 建築基準法上の規制のある宅地
⑨ 高圧線下の宅地
⑩ 都市計画予定地を含む宅地

国地価マップ」にてウェブ上で公開している。

(2) 評価ミスの起こりやすい宅地

評価ミスは、特殊な形状、要因のある宅地で起こりやすい。

宅地の形状が不整形な土地、道路に接していない土地、間口(道路に接する部分)が狭い土地、奥行(道路からの距離)が長い土地、傾斜が急なため通常の利用ができない部分を含む土地については、一定の減価が

行われる(固定資産評価基準第1章別表第3「画地計算法」7)。

また、図表3のような特殊な要因のある土地については、実務上、「所要の補正」として一定の減価がされることが多い⁽³⁾。ただし、減価要因は自治体ごとに異なるため、図表3のような要因があっても減価されないこともあり、また、図表3以外の要因によって減価されることもある。

このような特殊な形状、要因のある宅地については、それ以外の宅地に比べ、評価ミスが起こりやすい。ある年を境に、ある宅地について、このような減価要因が生じることがあるが(たとえば、土地の合筆、分筆による宅地の形状変更、周辺施設の開発、都市計画決定など)、自治体がそのような減価要因の発生に気づかず、または気づいたものの、宅地の価格に反映することを怠り、本来すべき宅地の減価がなされないことがある。

この場合、その分だけその宅地は本来の価格よりも高く評価されてしまうため、固定資産税の税額も過大となる。

自治体は、毎年、無数にある宅地の周囲の環境状況、法令の適用状況を確認のうえ、これを宅地の価格に反映させなければならぬ。しかし、これをミスなく行うのは相当困難であると思われる。

(3) 固定資産税務研究会編『固定資産評価基準解説(土地篇)』(地方財務協会、2018年)第2章第4節V(286)~(287頁)

(3) 評価ミスの検証方法

宅地の減価要因は、自治体ごとに異なるため、この点は宅地の所在する自治体に確認する必要がある。自治体によっては、ホームページで公開している場合もあれば、「土地評価事務取扱要領」といった資料を作成し、内部で運用するにとどめている場合もある。

自治体による現在の宅地の評価結果は、その所有者が自治体に対して宅地の「評価調書」(地方税法40⁹)^④を請求することで確認することができる。「評価調書」を得ることで、現在、自治体が採用している減価要因を把握することができる。

自治体が本来、採用すべき減価要因、現在の宅地の評価結果、宅地の状況(周囲の環境、法令等)を突き合わせることで、適正に土地の評価がなされているかを検証することができ

(図表4) 単位当たり標準評点数

評点項目		標準評点数
鉄骨(1トン当たり)		228,580
鉄骨(1トン当たり)(錆止め塗装がなされているもの)		247,390
鉄骨(1トン当たり)(亜鉛めっき加工がなされているもの)		294,580
耐火被覆(1平方メートル当たり)	特 塗装工法	11,200
	上 成形板張工法	3,570
	中 巻付工法	2,050
	並 吹付工法	940
鉄筋(1トン当たり)		244,100

～以下略～

(出所) 固定資産評価基準第2章(家屋)別表12の2をもとに筆者作成

(図表5) 躯体積算細目内訳書(一部抜粋)

名称	規格・仕様	数量	単位	単価	金額
4.躯体					
4.1基礎躯体					
4.1.1鉄筋					
異形鉄筋		100	t	55,000	5,500,000
運搬費		100	//	1,000	100,000
加工組立		100	//	40,000	4,000,000
4.1.2コンクリート					
基礎コンクリート		500	m ³	13,000	6,500,000
コンクリート打設手間		500	m ³	500	250,000
ポンプ圧送		1	式	300,000	300,000

きる。

家屋の価格の評価ミス

(1) 家屋の価格の計算方法

「固定資産評価基準」では、家屋の評価は再建築価格方式によって行うものとしている。再建築価格方式とは、評価時において当該家屋を再度、建築したと仮定した場合に通常必要となる建築費を求め、これに建築時

からの経過年数、損耗の程度等による減価を考慮して評価を行うものである。企業が通常、保有する非木造家屋(鉄骨鉄筋コンクリート造、鉄筋コンクリート造、鉄骨造等)については、次の部分ごとに建築費を計算する(固定資産評価基準第2章第3節二一三)。

- ① 躯体(主体構造部、基礎工事、外周壁骨組、間仕切骨組)
- ② 仕上(外壁仕上、内壁仕上、床仕

上、天井仕上、屋根仕上)
③ 設備等(建具、特殊設備、建築設備、仮設工事、その他工事)

たとえば、家屋の主体構造部(基礎、柱、梁、壁体、床版、小屋組、屋根版、階段等、家屋の主体となる構造部分)は、当該家屋に使用されている資材の種類と数量を図表4に於てはめることで、その建築費(評点数)を算出する。

当該家屋に使用されている資材の

種類と数量を把握するために有用な資料が「内訳書」である。家屋を建築する際には、あらかじめその建築コストを把握するため、「建築数量積算基準」に基づいて各工事に必要な部材の種類と数量を計算し、これをもとに「内訳書」という文書が作成される。たとえば、部分別内訳書では躯体部分について図表5のような記載がなされる。

また、建築費を計算する際には、内訳書だけでなく、各種の図面の読み取りも必要になる。たとえば、空調設備や防災設備の建築費を計算するためには、これらの設備が効用を及ぼすと想定される範囲の床面積を把握する必要がある。これは主として設備関係の竣工図から確認することができる。

以上のとおり、非木造家屋の建築費は、内訳書や各種図面から当該家屋に使用されている資材や設備等の種類、数量、使用面積を把握し、これを固定資産評価基準にあてはめることで算出される。

(2) 評価ミスの起こりやすい家屋

評価ミスの起こりやすい家屋は、次の要件をいずれも満たす家屋と考

えられる。

- ① 建物の種類…オフィスビル、ホテル、ショッピングモール、工場、倉庫など
- ② 建築コスト…1棟当たり10億円以上
- ③ 建築年度…昭和56年以降

まず、オフィスビル、ホテル、ショッピングモール、工場、倉庫などは、構造や設備の点で施工者の意向が強く反映された1点ものの建物になる傾向が強い。この場合、自治体が当該家屋の評価を行う際、いわゆる評価の「お手本」になる家屋が他に存在しないため、資材や設備を資料から読み取る際にミスが生じやすい。

また、1棟当たりの建築コストが10億円を超えるような大規模な家屋となると、使用されている資材や設備の種類、数量も格段に増える。それに伴い、内訳書や各種図面も複雑化し、分量それ自体も増えるため、資材や設備を正確に読み取ることがさらに難しくなる。

そして、現行の「固定資産評価基準」と同等の評価基準は昭和56年頃に整備されたため、「固定資産評価基

準」に基づく評価ミスの指摘は、基本的に昭和56年以降に建築された家屋に限ってすることができる。

(3) 評価ミスの検証方法

内訳書や各種図面から当該家屋に使用されている資材や設備等の種類、数量、使用面積を把握し、自治体の判断と相違ないかを確認する。自治体の判断は、当該家屋の所有者が、自治体に対して家屋の「評価調書」（地方税法409④）を請求することで確認することができる。もつとも、内訳書や各種図面から、当該家屋に使用されている資材や設備等の種類、数量、使用面積を正確に把握するためには、最低でも一級建築士に相当する建築に関する知見が必要である。

評価ミスをみつけた場合の対応方法

(1) 交渉

自治体に対して評価ミスを指摘し、固定資産の価格の修正および過去に過大に支払った固定資産税の還付を求める交渉を行う。その際には、評価ミスを裏づける証拠の提出が必

要となる。

(2) 審査申出

交渉が功を奏しない場合には、各自治体に設置された「固定資産評価審査委員会」に対し審査申出を行うことを検討する。ただし、審査申出は、基本的には3年に1回の固定資産の評価替えの年で、かつ、納税通知書の交付を受けてから3カ月以内に行う必要がある（地方税法432①）。次回の評価替えの年は2021年である。

(3) 訴訟

審査申出の結果、「固定資産評価審査委員会」から棄却の決定を受けた場合には、当該決定があったことを知った日から6カ月以内に当該決定の取消を求めて出訴することができる。裏を返すと、3年に1度の審査申出を経なければ、固定資産の価格について訴訟を提起することはできない。

なお、審査申出および決定の取消訴訟を経ずとも、過大に支払った固定資産税相当額を損害として、国家賠償請求訴訟を提起することも可能である（最高裁平成22年6月3日判決）。しかし、納税者が自治体職員

の「過失」を立証しなければならないというハードルがある。

外部専門家への相談

土地、家屋の評価ミスの検証方法や評価ミスを見つけた場合の対応方法については前記のとおりであるが、納税者自身がこれを行うのは困難といわざるを得ない。法人税や消費税の申告の際、税理士の力を借りるように、固定資産税についても外部専門家に助力を仰ぐ必要がある。外部専門家に助力を仰ぐ際に留意すべき点は次のとおりである。

(1) 誰に助力を仰ぐべきか

家屋の評価ミスの有無を検証するには、最低でも一級建築士に相当する建築に関する知見が必要である。このようなニーズを踏まえ、一級建築士が主体となって、家屋の評価ミスの検証を事業として行う会社がある(以下、「調査会社」という)。

調査会社のなかには、家屋だけでなく、土地の評価ミスの検証も事業として行っている会社もある。土地や家屋の評価ミスを裏づける事実の調査については、一般的には、専門の調査会社が長けている。

他方で、自治体に対して納税者を代理して固定資産税の課税ミスを描し、過大に支払った固定資産税の還付を求める行為は、法律上、弁護士または税理士しか行うことができな(弁護士法72、税理士法52)。また、自治体との交渉や審査申出、訴訟を進める際には、地方税法や行政法、過去の固定資産税に関する判例を踏まえる必要がある。そこで、調査会社に加え、弁護士または税理士に助力を仰ぐことも必要になる。

(2) 追徴課税のリスクへの対応

自治体から過小に評価されている土地、家屋も存在する⁽⁴⁾。過小に評価されている土地、家屋に関し、自治体に対して「評価調書」の請求を行うなどの対応を行えば、評価ミスに気づいた自治体が過去5年分の追徴課税をする可能性もないとはいえない。そこで、外部専門家に相談する際には、追徴課税のリスクを最小化するためにどのような方策をとっているか確認する必要がある。

(4) 前掲注(1)

(3) 報酬体系

すべての土地、家屋が過大に評価されているわけではないため、外部

専門家に助力を仰いだものの、固定資産税の還付という結論とはならないこともある。そこで、外部専門家について確認する必要がある。自治体から固定資産税の還付があった場合に限り、報酬が発生する成功報酬体系を採用するところが多いが、還付の有無にかかわらず一定の報酬が必ず発生するところもある。

総括

現行制度上、固定資産の価格の計算過程は納税者が請求しない限り、納税者に知らされることはない。固定資産税においては、法人税等の申告税のように納税者と課税庁の双方が確認するというしくみが採用されていないため、納税者も自治体も長期間、課税ミスの事実に気づかないことも多い。

また、課税ミスの事実気づいたとしてもそれまでに過大に支払った固定資産税の全額が返ってくるとは限らない。しかし、近年、裁判所の判断も増えてきたこともあり、納税者が自治体から払い過ぎた固定資産税を取り戻せる土壌がようやく整ってきたように感じられる。

新型コロナウイルス感染症の拡大による業績悪化に直面し、費用の削減に迫られている企業としては、これを契機として、固定費として発生する固定資産税の適正性について、納税者自らが検証することも有効な選択肢であると考えられる。

山田 重則(やまだ・しげのり)
鳥飼総合法律事務所 弁護士
一橋大学法学部卒業、早稲田大学大学院法務研究科修了。
企業が過大に支払った固定資産税の還付請求業務に従事、自治体との交渉や審査申出、取消訴訟の代理を行っている。