

諮問番号：令和3年度諮問第44号

答申番号：令和4年度答申第4号

答 申 書

第1 審査会の結論

〇〇〇〇〇〇府税事務所長（以下「処分庁」という。）が審査請求人に対して平成27年9月1日付けで行った大阪府税条例（昭和25年大阪府条例第75号。以下「条例」という。）に基づく個人事業税賦課決定処分（以下「本件処分1」という。）及び平成28年8月1日付けで行った条例に基づく個人事業税賦課決定処分（以下「本件処分2」という。）の取消しを求める審査請求（以下「本件審査請求1」という。）は、却下すべきである。

また、処分庁が審査請求人に対して令和元年8月1日付けで行った条例に基づく個人事業税賦課決定処分（以下「本件処分3」という。）の取消しを求める審査請求（以下「本件審査請求2」という。）は、棄却すべきである。

第2 審査関係人の主張の要旨

1 審査請求人

個人事業税にかかる課税である本件処分1、本件処分2及び本件処分3（以下、併せて「本件処分」という。）について、過去5年にわたる課税処分が適切に行われず、処分庁は急場しのぎの恣意的な税務運営を行っており、租税法律主義を定めた日本国憲法に違反すると考えられ、本件処分の全てが無効であると考えます。

(1) 不動産貸付業について

ア 処分庁の所管区域内の所在地（以下「A市」という。）に所在する2階建倉庫（以下「本件倉庫」という。）及びA市に所在する店舗（以下「本件店舗」という。）に係る不動産貸付けについて、本件倉庫の1階部分の床面積528.2平方メートルについては審査請求外〇〇〇〇氏（以下「C氏」という。）が、それ以外は審査請求人が個別独立した貸主である。

イ また、アスベストに関する特約条項を追加した平成19年5月1日付け更新建物賃貸借契約書（以下「平成19年更新契約書」という。）では、過去の契約書の内容を踏襲（建物の登記簿上の面積を記載）したが、空気の逃げ場がなく滞留する空間（特に2階部分）の使用は控えること等の特約条項に関する契約内容の追加を口頭で行っている。

したがって、この契約更新以降は、1階部分のみを貸し付けているとの認識である。

以上より、審査請求人及びC氏は賃貸借を行っている建物の貸付総面積は600平方メートル未満であり、この事実を課税根拠にすべきである。

(2) 駐車場業について

ア A市に所在する駐車場（以下「本件駐車場」という。）の提供について、処分庁は、本件駐車場の事業認定に当たり、確定申告書に記載のある税理士本人（以下「代理人税理士」という。）ではなく、税理士事務所の職員かも定かではない者からの回答をもって認定した事実に基づく課税処理が、少なくとも5年以上にわたって行われている。

イ 処分庁は、確定申告書に電話番号の記載があるにもかかわらず事実を一番知っている審査請求人への連絡を怠った上、代理人税理士でもない第三者に聞き取りを行い、その回答をもって事実とする行為には、重大で明白な瑕疵がある。また、税理士事務所の職員に確認することは、表見代理が成立するので問題ない等とする処分庁の主張は適切ではなく、課税資料の確認手法について説明を求めたところ、およそ法に則ったものとは思えない回答があった。

ウ 本件処分のうち駐車場業に係る課税処理を見直すためには、過去の確定申告書の修正申告を行う必要があると処分庁より指導がなされたが、この指導のとおり修正申告を行えば新たに所得税に関する延滞税が発生し損害が生じることが確実である。もし処分庁の事実確認が代理人税理士もしくは審査請求人に行われていれば、その時点での修正申告によって延滞税が発生することなく、適正に納税することが可能であった。

エ 処分庁は、確定申告書のみで事実を確認できる根拠を「個人事業税に係る不動産貸付業及び駐車場業の課税の取扱いについて」（昭和57年1月18日課第511号大阪府総務部長通達。以下「本件通達」という。）としているが、確定申告書のみをもって事実確認ができるということが本件通達で認められていたとしても、それならば、なぜ税理士事務所に電話確認する必要があったのか。本件通達にはそのような定めはなく、処分庁が本件通達によらず独自に課税処理を行っていたことは明らかである。

オ 処分庁が本件通達にすら従わず、時には事実を捏造しており、その時々によって課税根拠の説明が変遷する事実から、本件処分が正しく行われたとは到底考えることはできない。また、本件処分は、調査権あるいは調査権を背景とした課税権限の濫用があり、課税要件の根幹をなす重大な瑕疵がある。

カ 本件駐車場については構築物が貸付駐車場なのか否かにより、課税対象

になるのか否か決定するケースであり、貸付駐車場と認定されなければ課税自体が行われないものである。

(3) 本件処分1及び本件処分2における審査請求期間の徒過について

ア 審査請求の対象となる各年度の処分があったことを知った年月日は本件処分1及び本件処分2については第一期分支払日である。

イ 審査請求期間内に審査請求をしなかったことについて、①審査請求人は処分庁から送達された質問書に対する回答をしていること、②処分庁から審査請求人に対する一切の連絡がなく、処分庁の下した決定は事実に基づき正しく行われていることに疑う余地がなかったことが、正当な理由である。

2 審査庁

本件審査請求1は、却下すべきである。また、本件審査請求2は、棄却すべきである。

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1は、却下されるべきである。また、本件審査請求2は、棄却されるべきである。

2 審理員意見書の理由

(1) 本件審査請求1の適法性について

本件処分1は平成27年9月1日に本件処分2は平成28年8月1日に、それぞれ処分庁により行われている。

そして、本件処分1及び本件処分2があったことを知った日は、審査請求書によれば、それぞれの第一期分支払日であったということであるので、本件処分1に係る税額については平成27年9月26日に、本件処分2に係る税額については平成28年8月31日に、それぞれ納付していることから、審査請求人は、遅くともこれらの日にそれぞれの処分があったことを知ったと認められる。

そうすると、いずれの処分についても法定の期間経過後になされたことは明らかであり、行政不服審査法（昭和37年法律第160号。以下「旧行審査法」という。）第9条第1項及び第14条第1項並びに行政不服審査法（平成26年法律第68号。以下「新行審査法」という。）第18条第1項及び第45条第1項のとおり、正当な理由又はやむを得ない理由がある場

合を除き、不適法なものとなる。

新行審法における「正当な理由」とは、処分の際に不服申立期間について教示がされず、又は誤って長期の申立期間が教示され、当事者が他の方法でも申立期間を知ることができなかつたような場合や、次に述べる天災その他審査請求をしなかつたことについてやむを得ない理由がある場合とされている。

また、旧行審法の適用下では、「やむを得ない理由とは、天災その他これに準ずるような事由で、審査請求人が審査請求をするについて、通常用いられると期待される注意をもってしても避けることができない客観的な事由を意味するもの」と解されている（東京地方裁判所昭和45年5月27日判決・訟務月報16巻7号767頁）。

本件処分1及び本件処分2について、法定の期間経過後に審査請求がなされたことは明らかであるところ、審査請求人が、審査請求期間内に審査請求をしなかつた理由は、前記第2の1（3）のとおりであるので、審査請求期間を経過した後に審査請求を提起する正当な理由又はやむを得ない理由があつたとは認められず、本件審査請求1については、不適法なものと言わざるを得ない。

なお、審査請求人は、本件処分には調査権あるいは調査権を背景とした課税権の濫用という重大な瑕疵があり無効であるとも主張しているが後記（2）で述べるとおり、本件処分3における調査及び課税処分には違法又は不当な点は認められないところ、本件処分1及び本件処分2においても処分庁による調査及び課税処分は同様の手法により行われているので、結局、本件処分のいずれにも違法又は不当な点は認められないことを申し添える。

（2）本件処分3の違法性又は不当性の有無について

ア 本件については、次の事実が認められる。

（ア）審査請求人は、平成31年3月13日に〇〇〇税務署（以下「D税務署」という。）へ平成30年所得分の確定申告書（以下「本件申告書」という。）を提出しており、地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）第72条の55の2第1項の規定により、同日付で個人事業税の申告が処分庁になされたものとみなされる。

（イ）本件申告書には、不動産所得5,440,176円（青色申告特別控除後の所得金額）が記載されている。

また、本件申告書とともに提出された平成30年分所得税青色申告決算書（不動産所得用）（以下「平成30年分決算書」という。）の不動産所得の収入の内訳の欄には、本件倉庫に係る賃貸料の年額が12,96

0,000円、本件店舗に係る賃貸料の年額が307,800円（合計で13,267,800円）であり、当該内訳の下段には「共有2分の1」と記載した上、これら賃貸料の合計の半分（6,633,900円）を減じて計算されているとともに、本件駐車場に係る賃貸料の年額が合計で1,562,160円であり、当該内訳の下段には「共有3分の1」と記載した上、合計の3分の1（520,720円）を減じて計算されている。

(ウ) 本件倉庫は、全部事項証明書によると、床面積が1階647.69平方メートル、2階627.59平方メートルである。また、平成2年5月9日相続及び平成15年10月15日相続を原因としてC氏が持分2分の1ずつを取得する移転登記が行われるとともに、平成26年1月9日売買を原因としてC氏の持分2分の1を審査請求人へ移転する持分移転登記が行われた結果、審査請求人とC氏が各々持分2分の1を共有している。

(エ) 本件店舗は、全部事項証明書によると、床面積が64.35平方メートルである。また、平成11年11月12日競売による売却を原因としてC氏が持分3分の1を取得する移転登記が行われるとともに、平成15年10月15日相続を原因として審査請求人が持分3分の2を、平成26年1月29日売買を原因として審査請求人の持分6分の1をC氏へ移転する登記がそれぞれ行われた結果、審査請求人とC氏が各々持分2分の1を共有している。

(オ) 処分庁は、審査請求人の行う本件倉庫及び本件店舗の貸付けに係る賃貸料収入が年1,000万円以上であり、かつ、貸付け総面積が600平方メートル以上であるものと認定し、本件申告書の不動産所得を個人事業税の賦課決定の対象となる所得金額として、これに基づいて税額を算定し、令和元年8月1日付けで審査請求人に対して本件処分3を行っている。

イ これに対し、審査請求人は、課税資料の確認手法が不適切であり、事実と異なる理由をもとに課税処分されていると主張しているため、この点について次のとおり検討した。

なお、本件処分3のうち駐車場業に係る部分については、審査請求人の修正申告が行われた結果、令和2年3月2日付けで、本件処分3に係る個人事業税の税額132,000円を96,200円とする減額処分（以下「令和2年減額処分」という。）により取り消されているため、本件審査請求2のうち当該部分については、処分の取消しを求める処分が現に存在していないことから、すでにその目的が消滅しており審査請求の利益がなく、

不適法なものであると認められるので、まず、不動産貸付業の認定について検討し、その次に、念のため駐車場業の認定についても検討する。

(ア) 不動産貸付業について

- a 貸付不動産が共有である場合について、判例では、「事業税は、事業の事実に着目し、(中略) 事業そのものを課税客体とする、いわゆる物税であるから、(中略) 貸付けの事実そのものに重点をおいて考えるのが立法趣旨に沿うものということができる」とし、「共有関係においては、各共有者は、共有物の全部につきその持分に応じた使用(収益)をすることができる(民法第249条)ことから、共有に係る不動産が貸し付けられている場合においては、共有者全員が共同で当該不動産の全部を貸し付けているというべきであり、言い換えれば、各共有者においても、その持分割合に応じた部分ではなく、当該不動産の全部を貸し付けているものと観念することができる」とされている(大阪高等裁判所平成10年7月28日判決・平成9年(行コ)第47号。以下「本件大阪高裁判決」という)。

これを本件についてみると、本件倉庫及び本件店舗はともに、前記ア(ウ)及び(エ)のとおり、審査請求人とC氏が共有している不動産(持分2分の1ずつ)であることから、審査請求人とC氏は本件倉庫及び本件店舗に係る貸付けを共同で行っているとみるべきであるので、審査請求人の行う事業が地方税法の施行に関する取扱いについて(道府県税関係)(平成22年4月1日総務大臣通知(以下「大臣通知」という。)第3章第1節第2の2の1(3)、個人事業税における不動産貸付業の認定について(昭和56年9月25日自治府第85号自治省税務局府県税課長通知(以下「課長通知」という。))、本件通達第1の1(1)エの認定基準に該当するかどうかの判定に当たっては、本件倉庫及び本件店舗に係る賃貸料収入額及び貸付床面積の全部により判断することが相当である。

- b そこで、審査請求人が本件申告書とともに提出した平成30年分決算書を見ると、前記ア(イ)のとおり、本件倉庫及び本件店舗に係る収入金額が合わせて13,267,800円と記載されており、審査請求人の建物の貸付けに係る賃貸料収入が年1,000万円以上であることが認められる。

一方、貸付面積については、平成30年分決算書にその記載はないが、前記ア(ウ)及び(エ)のとおり、全部事項証明書によると、本件倉庫の床面積は1階が647.69平方メートル、2階が627.59平方メートルであり、本件店舗の床面積の64.35平方メートル

ルと合わせると、審査請求人の貸付け総面積は600平方メートル以上であることが認められる。

なお、処分庁は、令和元年8月23日付け申立書（以下「本件申立書」という。）による審査請求人の申立てを受け、同月27日に本件倉庫について調査したところ、固定資産税等資料により、その床面積は1階が670.68平方メートル、2階が651.63平方メートルであることが確認されたが、いずれにしても合計すれば600平方メートル以上となる。

したがって、審査請求人の貸付不動産の規模は、大臣通知、課長通知及び本件通達の不動産貸付業に該当するものと認められる。

- c これに対し、審査請求人は、本件申立書において、平成19年更新契約書を締結した際に、アスベストの関係で本件倉庫の2階部分の使用を控えることなどの特約条項に関する契約内容の追加を口頭で行っていることから、本件倉庫は1階部分においてのみ賃貸が行われていると主張している。

たしかに、平成19年更新契約書に記載された1階部分（528.20平方メートル）についてのみの賃貸借であれば、本件店舗の床面積64.35平方メートルと合わせても、審査請求人の貸付け総面積は600平方メートル未満となる。

しかし、審理員が行った質問（令和2年11月25日付け質問書1（3）「口頭により2階部分の使用を控える旨の契約内容を追加したことによって、賃料の値下げ等の契約変更がありましたか。」）に対し、審査請求人は、賃料の値下げについて借主からの申し出はなかったと回答しているが、本件倉庫のおよそ半分が使用できなくなるにもかかわらず、賃料が変わらないことや契約変更が行われないことは、不自然であると言わざるを得ない。

この点を措くとしても、審査請求人は、平成30年分決算書において、減価償却費の計算欄で、本件倉庫全体の取得価額について、貸付割合を100%としてその償却費を必要経費に算入して申告していることからすると、減価償却資産とは、不動産所得の基因となり、又は不動産所得を生ずべき業務の用に供される建物その他の資産であるので（所得税法（昭和40年法律第33号）第2条第1項第19号）、この申告の時点では本件倉庫の全部を自らが行う不動産貸付業の用に供していると自認していたというべきであるが、上記の審査請求人の主張は、この審査請求人自身が申告している内容と矛盾している。

さらに、平成19年更新契約書の後に締結された平成21年2月1

3日付け事業用建物賃貸借契約（以下「本件契約書」という。）には、平成19年更新契約書と変わらず、賃貸借の目的物として本件倉庫の2階部分が記載される一方で、2階部分の使用制限についての記載は見当たらない。

そして、審査請求人は、本件申立書において、令和元年8月23日に借主は2階部分での作業をしていないことを不動産管理会社の立会いのもとで確認したと主張し、あわせて本件倉庫の内部の写真を提出しているが、その写真には2階部分の一部しか写っていない。

これに対し、処分庁から提出された「平成31年度 個人事業税に係る調査内容確認書」によると、処分庁が本件申立書の提出を受けて同月29日に実施した現地調査では、本件倉庫の2階への通路は閉鎖されておらず、賃借人が2階に大型土嚢を複数置いていること及びフォークリフトを使って2階で作業していることを確認した旨の記載がある上、そのときと同年10月11日に処分庁が本件倉庫を撮影した写真には、ともに2階に荷物等が置かれている様子が写っている。

したがって、これらを総合すると、本件倉庫は1階部分においてのみ賃貸が行われていると認めるには足りないと言わざるを得ず、審査請求人及びC氏は本件契約書の記載のとおり2階部分も含めた本件倉庫の全部を貸し付けているというべきであって、この点についての審査請求人の主張を認めることはできない。

d さらに、審査請求人は、平成21年（月日不詳）の覚書（以下「本件覚書」という。）を提出し、本件倉庫はC氏が1階部分を、審査請求人がそれ以外の部分を個別で賃借人と契約しているとも主張している。

そして、本件覚書には、次の記載があることが認められる。

（以下、本件覚書より抜粋）

「平成21年2月13日付け賃貸借の原契約に基づいて借主は下記記載のとおり賃貸部分とすることを確認いたしました。

物件表示

○○○○○○○○○○○○○○○○番地（家屋番号○○○番）のうち
○○○○〔C氏〕 1階 床面積528.20平方メートル
○○○○〔審査請求人〕 2階 床面積649.60平方メートル・北西側附属建物

表示部分の賃貸料は○○○○〔C氏〕・○○○○〔審査請求人〕
（黒塗り）で賃貸額合計は原契約の金額の通りとしその他は従来通りの取り扱いといたします。」

これは要するに、本件倉庫の貸付けに関しては、審査請求人とC氏をそれぞれ個別独立した貸主として大臣通知、課長通知及び本件通達の認定基準を満たすかどうかの判断をすべきだと主張しているものと解される。

- e. そこで、本件覚書について検討すると、審査請求人は、処分庁より整えるよう指示のあったとおり本件覚書を作成したと述べるとともに、さらに、審査請求人から提出された令和2年12月11日付け回答書によると、本件覚書は遅くとも平成21年中に審査請求人と賃借人との間で合意していた内容であると述べている。

しかし、一方で、審査請求人らは、本件倉庫の全部事項証明書のとおり、審査請求人が平成26年1月29日売買を原因として本件倉庫の所有権（持分2分の1）を取得したとする持分移転登記を行っているところ、C氏が平成26年に行った平成25年分所得に係る確定申告では、平成25年分所得税青色申告決算書（不動産所得用）によると、本件倉庫の賃貸料年額12,600,000円の全額を自らの収入金額として申告している（なお、この賃貸料年額は、平成30年分決算書に記載された額(12,960,000円)とほぼ変わらない。).

このように、審査請求人らの行動は、遅くとも平成21年中に審査請求人とC氏が1階部分と2階部分を個別で契約していたとする本件覚書の内容を前提とするならば、不自然なものであると言わざるを得ない。

さらに、審査請求人らは、本件覚書中に記載されている「原契約」である本件契約書において、その賃貸人の欄には審査請求人及びC氏が連名で署名がされた上で、賃貸借の目的物の欄には契約対象面積として「1階 647.69平方メートル」「2階 627.59平方メートル」と記載していることが認められるが、一方で、審査請求人らが1階部分と2階部分を個別で契約していることを伺わせるような記載は見当たらない。

そして、審査請求人は、前記cで述べたとおり、平成30年分決算書において、減価償却費の計算欄で、本件倉庫全体の取得価額について、貸付割合を100%としてその償却費を必要経費に算入して申告していることからすると、この申告の時点では本件倉庫の全部を自らが行う不動産貸付業の用に供していると自認していたと言ふべきである。

また、本件倉庫の賃貸料に関して、審査請求人から提出された令和3年1月20日付け回答書によると、賃貸料の振込についてはC氏の

口座に一括振込とすることを審査請求人が承諾していたと述べている。

したがって、これらを総合すると、本件覚書を採用し、平成21年から本件倉庫についてC氏が1階部分を、審査請求人がそれ以外の部分を個別で賃借人と契約していたものと見ることはできない。

(イ) 駐車場業について

a 審査請求人は、本件申立書において、駐車場については賃貸借を行っている区画は9であり、「シャッター付きガレージ風の建物」については設置当時から自家用の収納庫として使用していると主張しているが、建築物でない駐車場については争いがないので、駐車場業の認定に係る争点は、「審査請求人が建築物である駐車場の提供を行っているか」である。

b まず、大臣通知第3章第1節第2の2の1(6)及び本件通達第1の2(1)の認定の基準に該当するかどうかを認定するための調査は、本件通達第3の1において、「所得税の確定申告書」及び「所得税青色申告決算書(不動産所得用)」又は「収支内訳書(不動産所得用)」により行うこととされているところ、審査請求人が提出した平成30年分決算書によると、本年中の収入金額として駐車場9台分の賃貸料が合計で1,562,160円であることが記載されているほか、減価償却費の計算の欄に「ガレージ」が計上され、耐用年数の欄に「19年」、本年分の償却費合計の欄に「13,042円」との記載が認められる。

ここで、減価償却資産とは、前記(ア)cで述べたとおり、不動産所得の基因となり、又は不動産所得を生ずべき業務の用に供される建物その他の資産をいう。また、その耐用年数は、国税庁が公表している「主な減価償却資産の耐用年数表」によると、金属造で車庫用のものが19年とされている。

したがって、審査請求人は、建築物の駐車場を自らが行う駐車場業の用に供しているというべきであるから大臣通知第3章第1節第2の2の1(6)及び本件通達第1の2(1)の認定の基準に照らすと、処分庁が認定したとおり、審査請求人が行う駐車場の提供は、駐車場業に該当するものと認めることが相当である。

さらに、処分庁が平成27年度に課税するに当たって作成した「個人事業税 賦課予定資料」には、調査区分には「1. 決算書」に○印を付け、貸付内容としては建物と青空の駐車場を合わせて13台と記載しているほか、「27. 8. 4 税理士へ架電 担当はB氏」「駐車場は屋根付きを含め13台程度収容可能とのこと」との記載があるが、

この処分庁が税理士事務所に電話して聞き取ったとする内容は、上記の処分庁の認定に沿うものと言える。

- c これに対し、審査請求人は、事実を一番知っている納税者本人に連絡を取らないことは過失に当たると主張する。

しかし、納税義務者が所得税の確定申告において税務代理の権限を与え、確定申告書に記載した税理士の事務所においては、その申告の内容を十分承知していると考えられることからすると、納税義務者本人に連絡しなければ申告内容の確認が必ずしもできないわけではないので、納税義務者本人に連絡しなかったことが直ちに過失に当たるとは言えない。

さらに、審査請求人は、処分庁の行った調査手法は本件通達にはどこにも記載されていないとも主張するが、個人事業税の事業性の認定に係る調査に当たって必ず納税義務者本人に連絡すべきとする法令等の定めもないので、審査請求人の主張を採用することはできない。

(ウ) まとめ

以上のとおり、審査請求人の行う事業は不動産貸付業に該当すると認められるところ、個人事業税は、法第72条の50第1項ただし書及び第4項並びに法第72条の50第2項に規定される例外に該当する場合を除き、当該個人が税務官署に申告又は税務官署が更正等した所得税の課税標準を基準として課税することとされている。

このように所得税の課税標準を基準とすることとしているのは、個人事業税の課税標準の算定方法が所得税の所得の計算方法と同じであることから、所得税における所得金額をそのまま基準として事業税を算定することによって、納税者に対する二重の税務調査の煩雑さを回避するなど、課税庁及び納税者の事務手続の簡略化を図る趣旨であるとされている。

これを本件についてみると、審査請求人について上記の例外に該当すると認められるような事実は見当たらないので、処分庁が自らの調査により個人事業税の課税標準である所得を決定する場合には当たらない。すなわち、審査請求人は、前記ア（ア）のとおり本件申告書を提出しているので、本件申告書により申告した不動産所得を基準に、個人事業税が課されることとなる。

そして、本件申告書には、前記ア（イ）のとおり、不動産所得5,440,176円が記載されており、処分庁は、当該不動産所得を個人事業税の賦課決定の対象となる所得金額とし、これに基づいて税額を算定しているので、本件処分3は、法令に基づいて適正に行われた

と認められる。

ウ 次に、審査請求人は、確認手法について説明を求めたところ、処分庁の説明はおよそ法に則ったものとは言えず、これら職員が行った課税処理は適切に行われていないと主張している。

しかし、課税処分をするに当たって被処分者に対し、説明を義務付ける法令の規定は存在せず、また、説明を怠った場合には、課税処分が違法となる旨の法令の規定も存在しないので、仮に処分庁による説明に対して審査請求人の理解が得られなかったとしても、審査請求人の主張する理由によって本件処分3が違法又は不当であると言うことはできない。

また、審査請求人が説明を求めた確認手法とは、処分庁が税理士事務所あてに架電したことについてであるが、これは駐車場業の認定に関するものであるので、この是非が本件審査請求2における不動産貸付業の認定に係る判断を直接左右するものではない。

さらに、審査請求人は、確認手法が不適切であったことに起因する適正な申告を行った場合に所得税の延滞税が発生し損害を被ると主張するが、納税申告をどうすべきかは納税義務者の判断と責任に任されているというべきであって、審査請求人も、本件申立書において、「確定申告書の減価償却にこの建物の記載があることについては修正を行い、今年度の確定申告時には項目として記載いたしません。」と述べているように、審査請求人自身が行った申告の内容に誤りがあったのであるから、審査請求人の主張は失当である。

エ その他、本件処分3に違法又は不当な点は認められない。

第4 調査審議の経過

令和4年2月22日	諮問書の受領
令和4年2月25日	審査関係人に対する主張書面等の提出期限通知 主張書面等の提出期限：3月11日 口頭意見陳述申立期限：3月11日
令和4年3月15日	第1回審議
令和4年4月12日	第2回審議
令和4年5月19日	第3回審議

第5 審査会の判断の理由

1 法令等の規定

- (1) 個人が行う事業に対する事業税は、個人が行う第一種事業、第二種事業及び第三種事業に対し、当該年度の初日の属する年の前年中における所得を課税標準としてその個人に課する（条例第38条第3項（法第72条の2第3項参照））。
- (2) 不動産貸付業及び駐車場業は、第一種事業として、課税対象とされている（法第72条の2第8項第4号及び第13号）。
- (3) 個人が行う事業に対する事業税の課税標準は、当該年度の初日の属する年の前年中における個人の事業の所得による（法第72条の49の11第1項）。
- (4) 前記（3）における個人の事業の所得は、所得税の課税標準である所得につき適用される所得税法に規定する不動産所得及び事業所得の計算の例によって算定する（法第72条の49の12第1項）。
- (5) 個人が行う事業に対し事業税を課する場合においては、道府県知事は、所得税の課税標準である所得のうち不動産所得及び事業所得について当該個人が税務官署に申告し、若しくは修正申告し、又は税務官署が更正し、若しくは決定した課税標準を基準として、事業税を課するものとする（法第72条の50第1項）。
- (6) 個人事業税の納税義務者が前年分の所得税につき確定申告書を提出し、又は道府県民税につき個人の道府県民税の申告書を提出した場合には、その確定申告書等が提出された日に、事務所又は事業所所在地の道府県知事に個人事業税の賦課徴収に関する申告がされたものとみなす（法第72条の55の2第1項）。
- (7) 不動産貸付業とは、継続して、対価の取得を目的として、不動産の貸付けを行う事業をいうものであり、不動産貸付業に該当するかどうかの認定に当たっては、所得税の取扱いを参考とするとともに、①アパート、貸間等の一戸建住宅以外の住宅の貸付けを行っている場合においては居住の用に供するために独立的に区画された一の部分の数が、10以上であるものについては、不動産貸付業と認定すべきものであり、②住宅用土地の貸付けを行っている場合においては、貸付け契約件数が10件以上又は貸付総面積が2,000平方メートル以上であるものについては、不動産貸付業と認定すべきものであり、③一戸建住宅とこれ以外の住宅の貸付け又は住宅と住宅用土地の貸付けを併せて行っている場合等については、①又は②との均衡を考慮して取り扱うことが適当である（大臣通知第3章第1節第2の2の1（3））。
- (8) 不動産貸付業に該当するか否かは、貸付不動産の規模、賃貸料収入の状況、貸付不動産の管理の状況等を総合的に勘案して認定すべきものであり、住

宅以外の建物の貸付けを行っている場合については、独立家屋にあっては5棟以上であるものが不動産貸付業と認定して差し支えないものである。

一戸建住宅、一戸建住宅以外の住宅、住宅以外の建物、住宅用土地等種類の異なる不動産の貸付けを併せて行っている場合については、当該貸付不動産のうち一の種類不動産について認定すべき基準以上のものがある時を除き、当該貸付不動産の室数、棟数又は貸付契約件数の合計が10以上であるものは、不動産貸付業と認定して差し支えないものである（課長通知1及び2）。

(9) 不動産貸付業の認定の基準に係る取扱いについて、不動産の貸付けの態様が前記(7)の大臣通知及び前記(8)の課長通知による認定の基準に該当しない場合であっても、その賃貸状況等からみて課税しないこととすれば著しく他との均衡を失うと考えられるものについては、不動産貸付業と認定することとされ、①建物の貸付け総面積が600平方メートル以上のもの、②建物の貸付けに係る賃貸料収入が年1,000万円以上のものいずれにも該当するときは、特段の事情がない限り、不動産貸付業と認定して差し支えない（本件通達第1の1(1)エ）。

(10) 駐車場業とは、対価の取得を目的として、自動車の駐車のための場所を提供する事業をいうものであり、その具体的な認定に当たって建築物である駐車場業を除き、駐車台数が10台以上である場合には、駐車場業と認定すべきものである（大臣通知第3章第1節第2の2の1(6)）。

また、駐車場を提供している場合において、当該駐車場の提供が、①建築物である駐車場、②建築物である駐車場以外の駐車場で駐車台数が10台以上のもののいずれかに該当するものを駐車場業として認定する（本件通達第1の2(1)）。

(11) 処分についての審査請求は、正当な理由があるときを除き、処分があったことを知った日の翌日から起算して3か月以内にしなければならない、処分があった日の翌日から起算して1年を経過したときはすることができない（新行審法第18条第1項及び第2項）。

また、処分についての審査請求が法定の期間経過後にされたものである場合その他不適法である場合には、審査庁は、裁決で、当該審査請求を却下する（新行審法第45条第1項）。

(12) 新行審法が施行された平成28年4月1日前にされた行政庁の処分については、旧行審法の規定が適用される（新行審法附則第3条）。

また、当該処分についての審査請求は、天災その他審査請求をしなかったことについてやむを得ない理由がある場合を除き、その処分があったことを知った日の翌日から起算して60日以内に提出してしなければならない、

審査請求期間経過後になされたものであるとき、その他不適法であるときは審査庁は、裁決で、却下する（旧行審査第14条第1項及び第40条第1項）。

2 認定した事実

審査庁から提出された諮問書の添付書類（事件記録）によれば、以下の事実が認められる。

(1) 処分庁は、審査請求人に対し、審査請求人の行う事業は不動産貸付業及び駐車場業に該当するものと認定して、平成27年度分（平成26年所得分）個人事業税については、平成27年9月1日付けで本件処分1を、平成28年度分（平成27年所得分）個人事業税については、平成28年8月1日付けで本件処分2を行った。

(2) 平成31年3月13日、審査請求人は、税務官署に本件申告書を提出した。本件申告書には不動産所得5,440,176円と、本件申告書とともに提出された平成30年分決算書の不動産所得の収入の内訳の欄には、①本件倉庫に係る賃貸料の年額は12,960,000円、本件店舗に係る賃貸料の年額は307,800円と、当該内訳の下段には「共有2分の1」と記載した上、これら賃貸料の合計の半分（6,633,900円）を減じて計算されており、②本件駐車場に係る賃貸料の年額は合計で1,562,160円であり、当該内訳の下段には「共有3分の2」と記載した上、合計の3分の1（520,720円）を減じて計算されている。

また、平成30年分決算書の減価償却費の計算の欄には、本件倉庫について、貸付割合100%と記載されている。

(3) 本件倉庫に係る登記記録に記録されている事項の全部を証明した書面（以下「全部事項証明書」という。）において、床面積の欄には、1階が647.69平方メートル、2階が627.59平方メートルと記載されている。

また、本件倉庫に係る全部事項証明書の権利者その他の事項の欄には、平成26年1月9日以降は、審査請求人とC氏が各々持分2分の1を共有していることが記載されている。

(4) 本件店舗に係る全部事項証明書の床面積の欄には、64.35平方メートルと記載されている。

また、本件店舗に係る全部事項証明書の権利者その他の事項の欄には、平成26年1月29日以降は、審査請求人とC氏が各々持分2分の1を共有していることが記載されている。

(5) 令和元年8月1日付けで、処分庁は、審査請求人に対し、審査請求人の行う事業は不動産貸付業及び駐車場業に該当するものと認定して令和元年度

分（平成30年所得分）の個人事業税である本件処分3を行った。

- (6) 令和元年8月23日、審査請求人は、処分庁に対して、本件申立書を提出した。

本件申立書には、本件倉庫について、平成18年に本件倉庫にアスベスト（石綿）の使用が認められたため、建物の改修工事を行うべく、平成19年に石綿に関する特約条項を追加した平成19年更新契約書を締結した旨、契約書上は過去の契約書の内容を踏襲したが、2階部分の使用を控えるなど、特約条項に関する契約内容の追加を口頭で行っている旨、本件倉庫の貸付面積は600平方メートル未満である旨が記載されている。

また、本件申立書に添付された平成19年更新契約書には、物件表示の欄には1階528.20平方メートルと、2階689.61平方メートルと記載されている。

- (7) 令和元年10月25日付けで、審査請求人は、本件処分の取消しを求め、る本件審査請求1及び本件審査請求2（以下、併せて「本件審査請求」という。）を行った。

- (8) 令和元年12月27日、審査請求人がD税務署に対して、平成30年所得分の確定申告について、駐車場業に係る減価償却費の計算において、「ガレージ（耐用年数19年）」を計上していたが誤りであったとして、その全部を削除する内容の修正申告書を提出した。これに対して処分庁は、令和2年3月2日付けで本件処分3の税額のうち、駐車場業に係る個人事業税部分を取り消し、税額132,000円を96,200円とする令和2年減額処分を行った。

3 判断

- (1) 本件処分1及び本件処分2について

審査請求人は、本件処分1及び本件処分2を審査請求期間内に審査請求しなかったことについて、①処分庁から送達された質問書に対する回答をしていること、②処分庁から審査請求人に対する一切の連絡がなく、処分庁の下した決定は事実に基づき正しく行われていることに疑う余地がなかったことを挙げ、正当な理由がある旨主張する。

しかしながら、旧行審法においては、審査請求期間内に審査請求しなかったやむを得ない理由とは、天災その他これに準じるような事由で、審査請求人が審査請求するについて、通常用いられると期待される注意をもってしても避けることができない客観的な事由を意味するものと解され、新行審法においては、審査請求期間内に審査請求しなかった正当な理由とは、処分の際に不服申立期間について、教示がされず、又は誤って長期の申立期間が教示

され、当事者が他の方法でも申立期間を知ることができなかつたような場合を言うものであると解されていることから、審査請求人の主張はいずれも審査請求期間を徒過した正当な理由又はやむを得ない理由とは認められない。

したがって、本件審査請求1のうち本件処分1については、前記1(12)の旧行審法第14条第1項及び第40条第1項により、本件審査請求1のうち本件処分2については、前記1(11)の newRow 審法第18条第1項及び第2項により、いずれも不適法な審査請求である。

(2) 本件処分3について

本件審査請求2の判断事項である本件処分3は、不動産貸付業及び駐車場業に係る賦課決定処分であることから、以下、それぞれ検討する。

ア 不動産貸付業に係る部分について

(ア) 不動産貸付業とは、前記1(7)のとおり、継続して、対価の取得を目的として、不動産の貸付けを行う事業とされており、不動産貸付業の認定の基準等は、前記1(9)のとおり、①建物の貸付け総面積が600平方メートル以上のもの、②建物の貸付けに係る賃貸料収入が年1,000万円以上のもののいずれにも該当するときは、特段の事情がない限り、不動産貸付業と認定して差し支えないこととされている。

また、共有に係る不動産が貸し付けられている場合においては、共有者全員が共同で当該不動産の全部を貸し付けていると言うべきであり、言い換えれば、各共有者においても、その持分割合に応じた部分ではなく、当該不動産の全部を貸し付けているものと解される(本件大阪高裁判決参照)。

(イ) 本件についてみると、賃貸料収入については、前記2(2)のとおり、平成30年分決算書の不動産所得の収入の内訳の欄には、本件倉庫に係る賃貸料の年額が12,960,000円、本件店舗に係る賃貸料の年額が307,800円(合計で13,267,800円)と記載されており、当該内訳の下段には「共有2分の1」と記載した上、これら賃貸料の合計の半分(6,633,900円)を減じて計算されている。

また、前記2(3)のとおり、本件倉庫は、全部事項証明書によると、床面積が1階647.69平方メートル、2階627.59平方メートルであり、本件店舗は、全部事項証明書によると、床面積が64.35平方メートルであり、それぞれ審査請求人とC氏が各々持分2分の1を共有していることが記載されている。

(ウ) そうすると、本件倉庫及び本件店舗は、共有に係る不動産であることが認められるところ、共有に係る不動産については、共有者全員が共同で当該不動産を貸し付けているものと解され、不動産貸付業の認定基準

に該当するか否かは、賃貸料収入額及び貸付床面積の全部により判断することが相当である。

そして、処分庁は、審査請求人の行う本件倉庫及び本件店舗の貸付けに係る賃貸料収入は年1,000万円以上であり、かつ、貸付け総面積が600平方メートル以上であるものと認定し、本件申告書の不動産所得を個人事業税の賦課決定の対象となる所得金額として、これに基づいて税額を算定し、本件処分3を行ったことが認められる。

(エ) これに対して、審査請求人は、本件申立書において、平成19年更新契約書を締結した際に、アスベストの関係で本件倉庫の2階部分の使用を控えることなどの特約条項に関する契約内容の追加を口頭で行っていることから、本件倉庫は1階部分においてのみ賃貸が行われている旨主張する。

たしかに、平成19年更新契約書に記載された1階部分は528.20平方メートルと記載されており、この部分のみの賃貸借であれば、本件店舗の床面積64.35平方メートルと合わせても、審査請求人の貸付け総面積は600平方メートル未満となる。

この点について、審理員が審理手続において行った質問（令和2年11月25日付け質問書1（3）「口頭により2階部分の使用を控える旨の契約内容を追加したことによって、賃料の値下げ等の契約変更がありましたか。」）に対し、審査請求人が、賃料の値下げについて借主からの申し出はなく行っていないと回答していることについて、審理員は本件倉庫のおよそ半分が使用できなくなるにもかかわらず、賃料が変わらないことや契約変更が行われないことを不自然であると言わざるを得ない旨意見する。しかしながら、そもそも2階を含めた全体を賃貸していた際の賃料が地域の相場と比較して格段に低価額であった等の事情があれば、2階の使用を制限して1階のみの使用に変更したとしても、賃料を変更しない旨賃借人と賃貸人が合意することは十分考えられるため、賃料の値下げを行わなかったとしても直ちに不自然であるとは言えない。

また、処分庁は、本件倉庫の貸付面積を固定資産税等資料から1,322.31平方メートルと判断した旨主張するが、不動産貸付業において必ずしも建物全体を賃貸するとは限らず、その一部を賃貸借することもあり得ることから、固定資産台帳に記載された面積をもって、直ちに貸付面積となるとは言えない。

しかしながら、前記2（2）のとおり、審査請求人は、平成30年分決算書において、減価償却費の計算の欄で、本件倉庫について、貸付割

合を100%としてその償却費を必要経費に算入して申告していることからすると、この申告の時点では本件倉庫の全部を自らが行う不動産貸付業の用に供していると自認していたと見るべきであるから、本件倉庫の2階部分は賃貸していないとの審査請求人の主張は、審査請求人自身が申告している内容と矛盾すると言わざるを得ない。

また、平成19年更新契約書の後に締結された本件契約書には、平成19年更新契約書と変わらず、賃貸借の目的物として本件倉庫の2階部分が記載される一方で、2階部分の使用制限についての記載は見当たらない。

さらに、審査請求人は、本件申立書において、令和元年8月23日に借主は2階部分での作業をしていないことを不動産管理会社の立会いのもとで確認したと主張し、あわせて本件倉庫の内部の写真を提出しているが、その写真には2階部分の一部しか写っていない。これに対し、処分庁から提出された「平成31年度 個人事業税に係る調査内容確認書」によると、処分庁が本件申立書の提出を受けて同月29日に実施した現地調査では、本件倉庫の2階への通路は閉鎖されておらず、賃借人が2階に大型土嚢を複数置いていること及びフォークリフトを使って2階で作業していることを確認した旨の記載がある上、同年10月11日に処分庁が本件倉庫を撮影した写真には、ともに2階に荷物等が置かれている様子が写っていることが認められる。

そうすると、本件倉庫は1階部分においてのみ賃貸が行われているとは認められず、審査請求人及びC氏は本件契約書の記載のとおり2階部分も含めた本件倉庫の全部を貸し付けていると言うべきであるから、本件倉庫の貸付面積は、大臣通知、課長通知及び本件通達の不動産貸付業に該当するものである。

(オ) さらに、審査請求人は、審理手続において、本件契約書の作成後の平成21年中に作成したことが認められる本件覚書を提出し、本件倉庫は、C氏が1階部分を、審査請求人がそれ以外の部分を個別で賃借人と契約しているとも主張する。

しかしながら、審査請求人及びC氏は、本件覚書中に記載される「原契約」である本件契約書において、その賃貸人の欄には審査請求人及びC氏が連名で署名がされた上で、賃貸借の目的物の欄には契約対象面積として、1階は647.69平方メートルと、2階は627.59平方メートルと記載していることが認められる一方で、両人が1階部分と2階部分を個別で契約していることを伺わせるような記載は見当たらない。

そして、前記（エ）のとおり、審査請求人は、平成30年分決算書において、減価償却費の計算の欄で本件倉庫の貸付割合を100%としてその償却費を必要経費に算入して申告していることを併せ考えると、この申告の時点では本件倉庫の全部を自らが行う不動産貸付業の用に供していると自認していたと言ふべきである。

加えて、本件倉庫の賃貸料に関して、審査請求人から提出された令和3年1月20日付け回答書に添付された「承諾書」によると、賃貸料の振込についてはC氏の口座に一括振込とすることを審査請求人が承諾している旨が記載されている。

したがって、本件覚書の記載内容を採用し、平成21年から本件倉庫についてC氏が1階部分を、審査請求人がそれ以外の部分を個別で賃借人と契約していたものと見ることはできない。

(カ) なお、本件倉庫と本件店舗の賃貸の状況が、本件通達における不動産貸付業に該当しない特段の事情に相当するような事情は見当たらない。

(キ) 以上のことから、審査請求人の主張はいずれも採用できず、本件処分3のうち不動産貸付業に係る部分については、処分庁の判断に違法又は不当な点は認められない。

イ 駐車場業に係る部分の取消しを求める利益について

前記2(8)のとおり、本件審査請求後、審査請求人がD税務署に対して、平成30年所得分の確定申告について、駐車場業に係る減価償却費の計算において、「ガレージ(耐用年数19年)」を計上していたことが誤りであったとして、その全部を削除する内容の修正申告書を提出したところ、処分庁は、本件処分3のうち、駐車場業に係る個人事業税部分を取り消す内容の令和2年減額処分を行ったことが認められる。

不服申立てにおいては、処分が取り消された場合に、現実にその利益の回復が得られる状態にあること、つまり不服申立ての利益を有することが必要とされる所、本件処分3のうち駐車場業に係る部分については、納税義務者である審査請求人が、自身の行った申告内容を修正申告し、これに基づいた処分庁による令和2年減額処分により既に存在しなくなったことが認められる。

そうすると、審査請求人が求める本件処分3のうち駐車場業に係る部分の取消しについては、これを争う不服申立ての利益はもはやないと言わざるを得ない。

ウ 以上により、本件処分3のうち現存する部分に取り消すべき違法又は不当はないと言える。

(3) まとめ

以上のとおり、本件審査請求のうち本件審査請求1は、不適法であって却下すべきであり、また、本件審査請求のうち本件審査請求2は、棄却すべきである。

大阪府行政不服審査会第1部会

委員（部会長） 谷口 勢津夫

委員 西上 治

委員 濱 和哲