

諮問番号：令和3年度（処分）諮問第1号

答申番号：令和4年度（処分）答申第1号

## 答 申 書

### 第1 審査会の結論

審査請求人が令和3年3月31日に提起した処分庁大子町長による平成28年度分、平成29年度分、平成30年度分及び令和元年度分の固定資産税の各更正処分並びに令和2年度分及び令和3年度分の固定資産税の各賦課処分についての審査請求（以下「本件審査請求」という。）については、棄却されるべきであるという審査庁の判断は妥当である。

### 第2 審査関係人の主張の要旨

#### 1 審査請求人の主張

(1) 処分庁（町税務課）は、当初、〇〇〇〇〇〇〇〇（以下「本件建物」という。）に係る平成28年度分、平成29年度分、平成30年度分及び令和元年度分の固定資産税の各更正処分（以下「過年度の更正処分」という。）をしない旨を表明した上で、令和2年度以降に限って固定資産税を課税する意思を町の見解として正式に通知したが、その後、根拠もなく撤回した。今回の処分は、先の表示を専ら町の事情で翻して行った処分であり、町の表示を信頼して行動した審査請求人に何ら責に帰すべき事由はない。したがって、過年度の更正処分は、禁反言の法理ないしそれを含む信義誠実の原則（民法第1条第2項）に反し、違法無効である（判例：最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決）。

(2) □□□□□□（以下「□□□」という。）の◇◇◇◇事業と△△△△△△（以下「△△△」という。）の誘致達成を担保するため、〇〇〇〇の土地が□□□に所有権移転が完了しない場合、本件建物の寄附を採納しないものとする旨の「寄附に関する覚書」（以下「覚書」という。）の提出がないまま約3年が経過した点については、土地の売買に関して□□□側の債務不履行によりその交渉が長期化したというやむを得ない理由があった。処分庁は、その事情を理解した上で、過年度の更正処分を行わなかったものである。

- (3) 過年度の更正処分は、大子町税条例（昭和32年大子町条例第11号。以下「税条例」という。）第7条（課税もれ）の規定の適用がない。
- (4) 処分庁において、過年度の更正処分について当初は賦課しないとの判断に至った法的根拠、令和2年になって再度賦課処分を行うと判断を変更することの法的根拠、また、それらの決裁手続が不明確である。処分庁は、「非課税」ではなく「課税を一時保留としていた」と主張するが、固定資産税の課税処分は原則として羈束行為であり、かつ、日本国憲法上、租税法律主義を採用しているから、また、地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）上の根拠がないのであるから、処分庁が法律上の根拠のない違法な課税保留をするとは考え難く、処分庁の主張は信用性がなく、また、およそ一般の納税義務者が理解できるような内容ではない。
- (5) 処分庁が従来からの判断を変更して、過年度の更正処分をするに至った真の動機は、△△△の誘致に失敗したためである。
- (6) 処分庁は、過年度の更正処分に係る固定資産税を歳入予算の「収入」としては認識しておらず、租税債権自体が不存在と考えていたか、又は課税しないことを決定していたかのいずれかになる。よって、法第6条第1項を根拠として、公益上その他の事由（本件建物の寄附に向けた準備行為等）により課税免除を認めたと考えるべきである。処分庁が審査請求人に発送した固定資産税土地・家屋課税明細書にも「非課税」との記載がある。
- (7) 処分庁が審査請求人に対し過年度の更正処分の可能性を何ら示唆することなく、突然、令和2年12月3日の意向表明によりこれまでの言を翻した行為は、不利益処分にほかならない。処分庁は、不利益処分をしようとする前に、審査請求人に対して告知聴聞の機会を一切付与しなかったのであるから、行政手続法第13条第1項及び第14条第1項本文の規定に違反し、かかる違法を前提としてなされた過年度の更正処分もまた違法無効である。
- (8) 過年度の更正処分とあわせて令和2年度分及び令和3年度分の固定資産税の各賦課処分（以下「本件処分」という。）は、◇◇◇◇事業の開始に向けた準備が進み、審査請求人が所有する不動産の所有権が移転した後になされたものであり、そもそも〇〇〇〇としての用途は不可能である。また、本件建物は、〇〇〇〇閉鎖後、長らく利用されておらず、令和元年東日本台風も含めた風雨にさらされた結果、現状では損壊も甚だしい状況である。本件処分は、本件建物の課税標準額が不当に高額

とされており、法第349条第2項第1号に違反する違法無効な処分であるとして、その取消しを求める。

## 2 処分庁の主張

- (1) 法においては、固定資産税は固定資産の所有者に課するとされ、また、税条例においても、その所有者に課すると定められており、課税に違法性は認められない。過年度の更正処分は、法や税条例のいかなる非課税事由に該当するものではなく、寄附受入れを前提に課税を「一時保留」としていたものであり、手続においても内容においても何ら違法・不当な点はない。したがって、本件審査請求は理由がないから、速やかに棄却されるべきである。
- (2) 平成27年12月16日の寄附申込書の提出以降、町からの再三の求めにも関わらず覚書の提出がなく、また、□□□との交渉や民事調停の進捗状況等についての定期的な報告も行なわず、約3年が経過してしまった事実を踏まえれば、審査請求人に対し不信の念を抱くことは当然のことであり、不当に課税を逃れてきたといわざるを得ない。
- (3) 審査請求人としても、覚書の提出がなければ寄附の採納もなくなり課税が再開されることについて承知していたはずであり、このことについては相談記録からも明らかである。寄附の採納はないと決定した以上、課税保留とする理由がなく、法律・条例に基づいて該当期間の課税を再開することは当然である。このような状況に至った経緯としては、誠実な対応をとらず、課税を逃れてきた審査請求人が招いたものであり、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には該当しない。
- (4) 令和2年1月29日の協議において、予定していた本件建物の活用が消滅したため寄附は受けられない旨をお伝えしたことから、法第17条の5及び第343条並びに税条例第54条の規定を根拠に過年度の更正処分を行ったものである。
- (5) 町は、寄附申込書に加え、覚書の提出がない場合は寄附の採納を行なわないと当初から表明しており、審査請求人に対しては口頭での催促のほか、平成29年3月22日には書面にて催促している。これまでに寄附の採納に至った事実はない。
- (6) 過年度の更正処分の根拠となった稟議書、決定文書等（当該建物の名称及び数量並びに徴収しない、賦課しない記載のあるもの）については不存在である。
- (7) 過年度の更正処分の課税保留は、法令上の制度ではない。そもそも本件建物の寄

- 附については審査請求人の意向により協議等が開始されたもので、審査請求人からの覚書の提出遅延が主な原因として、課税保留を繰り返すこととなったものである。
- (8) 過年度の更正処分に当たり処分庁から告知聴聞の機会の付与が一切なかったとする審査請求人の主張については、相談記録からも寄附の採納がなければ課税が再開されることを審査請求人としても承知していたはずであり、また、本件審査請求により審査の機会は付与されていることから、手続に違法性はない。
- (9) 町が△△△の誘致に失敗したこととする審査請求人の主張については不知
- (10) 令和2年分及び令和3年分の本件建物に係る固定資産税については、非課税及び課税を保留すべき事由に該当がなく、当然に課税するものである。
- (11) 本件処分において、課税標準額の基礎となる評価額については、法の規定により総務大臣が定める固定資産評価基準に基づいて算定しており、不当に高額であることから違法無効な処分であるとの指摘は当たらない。また、当該主張については、本件審査請求の審査対象外である。

### 第3 審理員意見書の要旨

#### 1 審理員が検討した事項

##### (1) 本件建物に係る寄附の採納について

ア 町においては、本件建物に係る寄附の受入れのため、覚書を作成し、審査請求人にその履行を求めたが、審査請求人からは履行がなされなかった。覚書の締結について、町では、審査請求人に対して、口頭での催促のほか、書面にて催促している。また、現在は、建物の老朽化が著しく進み、△△△の誘致も立ち消えとなり、既に用途がなくなっているとしている。

イ 以上のことから、未だ覚書が締結されておらず、町として本件建物を受け入れる意思がないことから、本件建物に係る寄附が採納されているとはいえないと考える。

##### (2) 過年度の更正処分の法的根拠について

ア 一連の経過を見た場合、本件建物につき、町において寄附を採納する理由がなくなり、そして、本件建物が公益のために使用されていたという事情もない。審査請求人の担税力に関する点については、何ら資料がある訳ではない。ほかに、固定資産税の減免を認める事由は、資料からは明確ではない。減免要件の判断に

課税主体の裁量の余地がある場合でも、その判断は厳格に行うべきであるという点からしても、過年度の更正処分において、税条例第71条に定める固定資産税の減免のための要件を充足したものと認めるに足る事情や資料はないと考える（判例：千葉地裁平成12年12月20日判決、東京高裁平成20年4月23日判決）。

また、過年度の更正処分では、本件建物の所有者である審査請求人から、税条例第71条第2項に基づく申請がなされている訳でもない。

イ 上記アでは、税条例第71条第1項第4号の「特別の事情」があると認められるかという問題があるが、本件建物の町への寄附がなされておらず、町においても寄附を受け入れる理由がなくなり、また、本件建物が現に公益的な目的で利用されている訳でもない状態のみを見れば、本件建物について、固定資産税の減免の対象とするに足るだけの特別の事情が存在するとは認められないと考える（判例：浦和地裁平成13年3月26日判決）。

ウ 税条例第71条には文言上、固定資産税の「減免」であることが明示されていること、及び税条例の規定全体の中に占める同条の位置関係から、同条は法第367条の規定を受けた税の減免に関する規定であることが明らかであり、法第6条に基づく課税免除を包含した規定ということとはできない。税条例は、このような場合に、法第6条に基づき課税をせず、又は不均一課税をすることができる旨の規定を設けていないから、処分庁が法第6条を直接の根拠法条として裁量により本件建物の固定資産税につき、全部又は一部の課税免除をすることはできないと考える。

エ 上記1のとおり本件建物が町に寄附された形になっていないことから、本件建物に係る固定資産税につき、法第348条に該当するものではないと考える。

オ 一方、過年度の更正処分については、固定資産税の減免や課税免除がなされている訳ではなく、単に固定資産税の賦課決定がなされていないだけと判断され、さらに、平成28年度以降の固定資産税につき賦課決定をできる期間が経過していないとして考えることができる（判例：高松高裁平成14年3月28日判決）。

(3) 令和2年度分及び令和3年度分の本件建物に係る固定資産税の賦課徴収について

ア 税条例第71条第2項で、固定資産税の減免は、納期限までに申請書等を提出することが求められている。そのため、減免を求める場合、毎年度ごとに申請書

等を提出した上で、減免の要件充足につき、審査の必要があると考えられる。

イ 上記2も踏まえると、処分庁においては、将来に向かって、令和2年度以降の固定資産税について賦課徴収することは当然と考える。

(4) 信義則や禁反言の法理の適用について

ア 処分庁から審査請求人に対して、納税通知書において非課税とされてきたこと、及び過年度の更正処分を行わないとされてきたことは、それを信頼した審査請求人の保護を認める方向に働く事情といえるが、処分庁と審査請求人との話し合いの状況なども影響すると考える（判例：最高裁昭和62年10月30日判決、東京高裁昭和41年6月6日判決）。

イ 処分庁では、一連の交渉過程の中で「処分庁としては、町が正式に本件建物に係る寄附を採納していないので、課税を保留している状態である。町が寄附の採納をしなければ、課税を再開しなくてはならなくなる。」と説明している。

また、上記1から本件建物につき、最終的に町に寄附がなされなかったことについては、審査請求人にも問題があるとも考えられる。

ウ 過年度の更正処分において、それを信頼して審査請求人がそれに基づいて何等かの行為をし、課税処分によって審査請求人が経済的不利益を受けることになったのかどうか、審査請求人の責めに帰すべき事由の有無といった点を考慮する必要があるが、受領した資料からは明確ではない。

エ 以上のことから、審査請求人が保護されないとされる可能性もあり、信義則や禁反言の法理の適用については断定できないと考える。

(5) 過年度の更正処分に係る行政手続法に定める不利益処分の該当性について

過年度の更正処分は、行政手続法第3条第3項により、同法の手続規制の適用が除外され、同法第13条や第14条の適用はないと考える（判例：東京地裁平成29年1月24日判決）。

(6) 本件建物の課税標準額に関する不服について

本件建物の課税標準額に関する不服については、法第432条に基づき、文書に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るため、本件審査の対象外になると考える。

## 2 審理員の結論

上記のとおり、本件審査請求には理由がないから、行政不服審査法第45条第2項の規定により、棄却されるべきである。

## 第4 調査審議の経過

- 令和4年2月 4日 諮問書の受理
- 令和4年2月10日 審査請求人及び処分庁に対し主張書面又は資料の提出依頼
- 令和4年2月18日 第1回審議
- 令和4年2月24日 審査請求人から主張書面受領
- 令和4年3月15日 第2回審議
- 令和4年3月21日 処分庁に対し資料の提出依頼
- 令和4年3月28日 処分庁から資料受領
- 令和4年4月11日 第3回審議

## 第5 審査会の判断の理由

### 1 審査会が検討した事項

#### (1) 本件建物に係る寄附の採納について

町は、審査請求人に対して、平成27年12月16日の寄附申込書の受領時から、当該申込書に加え、覚書の提出がない場合は寄附の採納を行なわないと表明しており、口頭での催促のほか、平成29年3月22日には書面にて催促している。また、令和2年1月29日の協議において、予定していた本件建物の活用が消滅したため今後寄附は受けられない旨を伝えている。よって、町が寄附を採納する旨の承諾又は意思表示がなく、現時点において所有権の移転もされていないことから、本件建物に係る寄附の採納は成立していない。

#### (2) 過年度の更正処分の法的根拠について

ア 過年度の更正処分が法又は町条例のいずれの条項に該当するのか検討を行った。

##### ①公益等による課税免除及び不均一課税（法第6条）

町では予定していた本件建物の活用が消滅したとし、本件建物が法第6条に規定する「公益上その他の事由」の用途で利用された事実はなく、また、同条に基づく町条例（太子町過疎地域における固定資産税の課税免除に関する条例、

大子町産業活動の活性化及び雇用機会の創出のための固定資産税の特別措置に関する条例)にも該当する要件は見当たらない。

②固定資産税の非課税の範囲(法第348条)

上記(1)のとおり寄附の採納が成立していないことから、法第348条に規定する「市町村が公用又は公共の用に供する固定資産」には該当しない。

③固定資産税の減免(法第367条、税条例第71条)

法第367条の規定において、「天災その他特別の事情がある場合において固定資産税の減免を必要とすると認める者、貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者その他特別の事情がある者に限り、当該市町村の条例の定めるところにより、固定資産税を減免することができる。」とし、同条に基づき税条例第71条第1項第2号に「公益のために直接専用する固定資産(有料で使用するものを除く。）」、第3号に「町の全部又は一部にわたる災害又は天候の不順により、著しく価値を減じた固定資産」、第4号に「町長が特別の事情があると認める固定資産」と具体的な減免要件が定められている。

第2号については、上記①のとおり該当しないのは明らかである。第3号については、本件建物に係る寄附申込書の受領時、固定資産税の減免に配慮すべき主要な構造部分の著しく損傷などは確認されておらず、また、審査請求人からの申し出もなかった。「令和元年東日本台風も含めた風雨にさらされた結果、現状では損壊も甚だしい状況」を生み出したのは、災害又は天候の不順によるものではなく、その後の審査請求人による管理不備に起因するものである。第4号については、課税主体の裁量に委ねているが、判例では、その場合でも、その判断は厳格に行うべきとし、また、法第367条の規定は「客観的にみて納税義務者の担税力が著しく減少している場合」、「租税負担の公平の観点からみて減免を相当とする程度の強い公益性がある場合」に限り適用すべきとしている。この場合において、担税力の著しい減少については〇〇〇〇の閉鎖による収益の減少が想定されるが受領した資料から明らかでなく、また、審査請求人から固定資産税の減免申請もなされていない。一方で、受領した資料から◇◇◇事業に伴う土地の売却収入が予定されていたことが確認できる。公益性については前述のとおりであり、特別の事情が存在するとは認められない。

イ 上記のとおり法又は町条例に基づく固定資産税の課税免除や非課税、減免のい

ずれにも該当する要件がなく、その手続もとっていないとすれば、処分庁が主張する「課税を一時保留」としていたことは、判例も踏まえて、単に固定資産税の賦課決定がなされていないだけと解釈でき、また、平成28年度以降の固定資産税につき賦課決定をできる期間が経過していないとして、過年度の更正処分を行ったものと解釈できる。

- (3) 令和2年度分及び令和3年度分の本件建物に係る固定資産税の賦課徴収について上記(2)のとおり、固定資産税の課税免除や非課税、減免のいずれにも該当する要件がなく、租税法の基本原則に照らし合わせても、当然に課税すべきものである。

- (4) 信義則や禁反言の法理の適用について

処分庁から審査請求人に対して、納税通知書において非課税とされてきたこと、及び過年度の更正処分を行わないとされてきたことは、それを信頼した審査請求人の保護を認める方向に働く事情といえるが、処分庁と審査請求人との協議状況なども影響すると考える。一連の相談記録から平成29年4月12日及び平成30年2月13日の協議において、「処分庁としては、町が正式に本件建物に係る寄附を採納していないので、課税を保留している状態である。町が寄附の採納をしなければ、課税を再開しなくてはならなくなる。」と審査請求人が説明を受けていることが確認できる。また、町では、本件建物の寄附については審査請求人の意向により協議等が開始されたもので、その底地の分筆登記に係る費用を予算計上するなど、本件建物に係る寄附申込書が提出された後、速やかに所有権移転されることを想定していた。しかし、覚書の提出がないまま約3年が経過し、審査請求人は□□□との交渉が長期化していたとするが、その間、その事情を処分庁に説明した事実は受領した資料から確認できない。よって、審査請求人がその表示を信頼し、その信頼に基づき行動したとはいえず、審査請求人にも帰責事由があると言わざるを得ない。

また、過年度の更正処分により、審査請求人がいかなる経済的不利益を受けたかは受領した資料から明らかでなく、信義則や禁反言の法理の適用に係る主張には理由がない。

- (5) 過年度の更正処分に係る行政手続法に定める不利益処分の該当性について

過年度の更正処分については、税条例を根拠とするものであり、行政手続法第3条第3項により、同法の手続規制の適用が除外され、同法第13条や第14条の適用はない。よって、審査会では、過年度の更正処分について、不利益処分かどうか

の判断を行わないものとする。

(6) 本件建物の課税標準額に関する不服について

本件建物の課税標準額に関する不服については、法第432条に基づき、文書に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るため、本件審査の対象外になる。よって、審査会では、課税標準額の算出方法について、適正であるかの判断を行わないものとする。

2 審査会の結論

上記のとおり、審査会は、審査請求人の主張、処分庁の主張、審理員意見書等を具体的に検討した結果、本件審査請求は棄却されるべきとした審理員の意見書は妥当であると判断する。

3 付言について

処分庁として、覚書が締結されていないにもかかわらず、「非課税」と記載された納税通知書の送付や当時の賦課決定に係る決裁文書の不存在などの行政手続の不備が認められた。これをもって、課税免除、非課税、減免の要件に該当しないことは明らかであるが、今後の納税行政に対する納税者の信頼を損ねることになり得るので、賦課決定に係る事務処理の適正化、そのチェック体制の確立及び職員の意識改革など必要な是正措置を求める。

太子町行政不服審査会

会長 仲 野 栄

委員 飯 村 由美子

委員 渡 邊 和 行

委員 大 蔵 由 雄

委員 石 井 幸 子