

地方税に係る最近の争訟の概要と特色

—— 行政不服審査会の答申を素材として⁽¹⁾ ——

野一色 直 人

第1 はじめに

2014年6月13日、行政不服審査法（平成26年法律第68号）（以下、「行政不服審査法」又は「行審」という）、行政不服審査法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（平成26年法律第69号）、行政手続法の一部を改正する法律（平成26年法律第70号）が公布され、国税及び地方税の争訟を含む行政不服申立制度の全体が見直された。

上記の不服申立制度に係る改正は、①公正性の向上⁽²⁾、②使いやすさの向上、③国民の救済手段の充実・拡大という観点から行われ、地方税に係る処分に対する不服申立て（審査請求）に関しては、課税当局等（審査庁）の部内の審理員の審理を経るものの、基本的には、いわゆる第三者で構成される地方公共団体の執行機関の附属機関（行審81条）である行政不服審査会（以下、「行政不服審査会」又は「審査会」という。）への諮問

(1) 本稿の基礎となった研究報告については、日本税法学会第512回関西地区研究会（2018年9月15日）において、ご出席者の皆様から多くのご教示や示唆を得たことを記して感謝申し上げる。なお、本稿における理解の誤りや見解は、すべて筆者の責任であることを明記しておきたい。

(2) 行政不服審査法の1条（目的規定）において、「公正な」手続という文言が付加されていることが、不服手続における審理の客観性・公平性を確保することにより、国民の手続保障のレベルをこれまでより向上させる趣旨であることが示されているとの指摘（橋本博之ほか『新しい行政不服審査制度』（弘文堂、2014年）5頁）。

(3) 「行政不服審査法関連3法の概要（行政不服審査法（平成26年法律第68号）、行政不服審査法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（平成26年法律第69号）、行政手続法の一部改正する法律（平成26年法律第70号）」（総務省HP：http://www.soumu.go.jp/main_content/000297540.pdf【最終確認日：2019年4月25日】）。

(行審43条1項)が必要とされる。このような枠組みにおいて、原則、審査会が、実質的に審査請求に係る審理に関与することから、国税に関する基本的な不服申立ての枠組みと比較して、地方税の処分に関する不服申立制度の枠組み等が大きく変化したものと捉えることができるのではないかと考えられる

上記の改正後の地方税に係る不服申立てにおいて、改正の理念や目的が達成されているのか、あるいは、新たな課題が生じたのか等との点に関して、地方税法上の争訟手続を整理した上で、国税に係る不服申立制度等と比較しつつ、審査会の答申、特に、審査請求を認容した答申(以下、「認容答申」という。)を概観した上で、認容答申の特色等、あるいは、地方税法上の争訟手続に係る課題等の整理を試みる。

第2 地方税に係る争訟制度の概要⁽⁴⁾

地方税法(以下、「地方税法」又は「地税」という)は、国税に係る争訟手続と異なり、以下、税目の違い等により、2つの争訟手続を規定している。

1 固定資産台帳に登録された価格に対する不服申立て

固定資産評価審査委員会による特別の不服審査手続(地税423条等)が規定されている。固定資産台帳に登録された価格についての不服のある固定資産税の納税者は、固定資産の価格等の登録の公示の日から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(地税432条1項)。

また、固定資産評価審査委員会の決定に不服があるとき、その取消しの訴え(裁決の取消訴訟(行政事件訴訟法(以下、「行訴」という)3条3

(4) 確井光明「不服申立制度と行政訴訟制度との関係に関する総論的考察——租税事件にも留意して」自治研究95巻2号(2019年)13-17頁。

項))を提起することができる(地税434条⁽⁵⁾)。

なお、固定資産の価格に関する不服として、固定資産税の台帳登録価格、あるいは、路線価、地目、地積、価地形状の認定等が該当し、価格以外の事項に関する不服として、納税義務者、非課税・減免、住宅用地の認定等が該当するとされている⁽⁶⁾。

2 1 以外の賦課決定処分等に対する不服申立て⁽⁷⁾

固定資産台帳に登録された価格以外の地方税に係る賦課決定処分や滞納処分等に関して、地方税法に「特別の定め」(地税19条の2等)があるものを除き、行政不服審査法の定めにより審査請求によることとなる(地税19条⁽⁸⁾)。

行政不服審査法に基づき、賦課決定処分等に不服のある納税者等は、処分があったことを知った日の翌日から起算して3月以内に、地方公共団体の長(審査庁)に対して審査請求を行うことができる(行審18条等)。

審査請求に係る審理手続において、審査庁に所属する一定の職員が審理員として指名され、審理員による審理手続を経た上で、同手続の終了後、審理員意見書(審査庁が裁決すべき裁決に関する意見書)が作成される(行審42条等)。

また、審査庁は、審理員意見書の提出を受けたときは、一定の場合を除き、諮問機関である行政不服審査会等への諮問を要することとなる(行審43条等)。

さらに、国税と同様、地方税に係る賦課決定処分等や固定資産評価審査

(5) 本稿において、固定資産評価審査委員会における不服審査手続に係る法的問題等の検討は割愛する。

(6) 東辻社司「特集 初任者のための固定資産税の縦覧・閲覧、審査申出への対応」税72巻3号(2017年)10-11頁。

(7) 審査手続の流れ(全般)については、日本弁護士会連合会行政訴訟センター編『改正行政不服審査法と不服申立実務』(民事法研究会、2015年)36頁以下、南條友之「特集 新行政不服審査制度に地方税部門はどう備えるか」税71巻3号(2016年)10頁以下。

(8) 碓井光明「第6章 行政不服審査法改正と地方税に関する不服審査」日税研論集71号(2017年)160頁。

委員会の決定に不服があるとき、当該処分等の取消訴訟を行う上で、原則、審査請求に対する裁決を経る必要があること、つまり、不服申立前置主義（審査請求前置主義）が採用されている（⁽⁹⁾地稅 19 の 12）。ただ、国税に係る争訟手続と異なり、第 1 に、地方税法上、再調査の請求が設けられていないこと、第 2 に、地方税に係る賦課決定処分等に係る裁決を行う上で、基本的に審査会への諮問、審査会の答申を得ることが必要とされていること⁽¹⁰⁾、第 3 に、地方税に係る当該処分の審査請求手続に関与する審査会は、行政不服審査法上、国税不服審判所とは異なり、必ずしも、地方税に係る当該処分に対する不服申立てのみを審査する組織ではないとの点が地方税に係る争訟手続の枠組みの特色である⁽¹¹⁾。

なお、審査会の答申の内容は審査請求人の氏名等の不開示情報を除き、公表される（⁽¹²⁾行審 79 条）。

第 3 地方税に係る最近の不服申立ての概要等

1 地方税に係る行政不服審査会の答申の状況や特色等

2019 年 3 月 31 日時点において、地方税関係の答申は 531 ⁽¹³⁾件であり、このうち審査請求を認容（一部認容を含む）した答申は 12 件である。⁽¹⁴⁾⁽¹⁵⁾

(9) 国税通則法と地方税法における不服申立前置主義の違いについて、今本啓介「租税争訟における不服申立前置主義～地方税争訟における場合を中心に～」税研 170 号（2013 年）92 頁。

(10) 審理員による審理手続と行政不服審査会に対する諮問を経由した上での裁決を二段階の審理体制であるとした上で、当該手続によって公正性と透明性を高めようとするとの説明（中村芳昭「地方税における不服申立制度の改正」税理 57 卷 15 号（2014 年）69 頁）。

(11) 不服申立ての審査における事件の専門性に関して考慮すべき事項の整理については、確井・前掲注（4）20 頁以下参照。

(12) 宇賀克也『行政不服審査法の逐条解説 第 2 版』（有斐閣、2017 年）308 頁。

(13) なお、課税処分に係る国税庁長官の諮問に対する答申は、平成 30 年度諮問第 22 号「法人税及び消費税の納税地指定処分に関する件」（平成 30 年 8 月 3 日）の 1 件である（総務省 HP（答申一覧）（http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/singi/fufukushinsa/toushin.html）〔最終確認日：2019 年 4 月 25 日〕）。

(14) 行政不服審査裁決・答申検索データベース（総務省 HP（<http://fufukudb.search.soumu.go.jp/koukai/Main>）〔最終確認日：2019 年 3 月 31 日〕）において「処分根拠法令」を

また、審査請求の対象とされた税目や処分等に関して、固定資産税・都市計画税関係が173件、差押処分、督促等の滞納処分関係が127件、市民税、県民税あるいは法人住民税等の住民税関係が78件、不動産取得税関係が58件、国民健康保険税関係が29件、自動車税関係が17件、軽自動車税関係が17件、延滞金の免除や加算金の賦課決定等に係る処分関係が15件、個人事業税関係が5件、事業所税関係が2件、ゴルフ場利用税関係が2件、入湯税関係が1件、鉦区税関係が1件、軽油引取税関係が1件である⁽¹⁶⁾。固定資産税関係に係る審査請求（答申）が多いことが大きな特色である⁽¹⁷⁾。ただ、例えば、「個人番号制度の活用により、国税の所得税は課税されないが個人住民税は課税される納税者が増加することも考えられる。それに対応して、これまで固定資産税を除いて、ほとんど不服審査を想定する必要のなかった市町村がこれまでより多数の不服審査案件を抱える事態も考えられる。」⁽¹⁸⁾との指摘に合致するように、固定資産税以外の住民税関係や滞納処分関係等に係る答申が一定数みられることから、審査会において、多様な税目や税務上の種々の処分に係る審査が必要とされていることも特色の一つであると考えられる。

、 「地方税法」又は「税条例」として、「並び順」を「掲載順」で検索した結果であり、整理の対象とした答申の答申日は、2016年8月25日から2019年3月29日である。

(15) 改正行政不服審査法前の状況に関して、地方公共団体における処理件数（平成26年度）1373件のうち、地方税関係452件であり、認容された102件のうち、地方税関係38件である（総務省『平成26年度における行政不服審査法等の施行状況に関する調査結果——地方公共団体における状況——』（平成27年12月）4-5頁（総務省HP（http://www.soumu.go.jp/main_content/000392311.pdf）【最終確認日：2019年4月25日】））。

なお、例えば、不服申立ての相手方である市町村長の名称等の具体的な情報は示されていないが、改正前の不服申立てに係る事例の紹介・解説として、自治体法務研究所『新地方税務争訟ハンドブック』（ぎょうせい、2012年）66頁以下。

(16) 検索結果として表示されるが、新座市等の4件の答申については、答申自体（PDF版）が公表されていないため、審査請求の対象とされた税目の内容等は不明である。

(17) 例えば、横浜市における地方税に係る平成29年度の審査請求申立件数（カッコ内が平成28年度の件数である）は、固定資産税・都市計画税関係が15件（3件）、市民税関係が20件（1件）、滞納処分関係が3件（2件）とされている（中村真由美『新行政不服審査法下における審理の実務～審理員の視点から 第1回 横浜市における行政不服審査制度の仕組みと実績』判自440号（2019年）101頁）。

(18) 碓井・前掲注（8）171頁。

2 行政不服審査会の審査の対象等

まず、審査請求を認容した答申の特色を検討する上で、答申の内容の整理等が必要である。行政不服審査法上、答申（答申書）に関して、答申書の写しを送付することや答申の内容を公表すること（行審79条）が規定されているが、公表する答申の内容については詳細に規定されていない。また、公表されている答申の内容、つまり、市民等に対して、審査会が説明すべき内容⁽¹⁹⁾である審査会が審査した対象や内容等について、次の二つの類型に区分されると考えられる。

第1の類型として、審査請求を棄却することが妥当であるか否かに係る審査会の判断を示した答申である。例えば、「本件審査請求については、審査請求人の主張に理由がないことから、行政不服審査法45条2項の規定により棄却されるべきである。」（京都市行政不服審査会2018年8月7日答申（平成29年度（2）答申番号5）⁽²⁰⁾）のように、審理員における審査に係る判断過程（審理手続）が適正であるか否かとの点に限定せず、審査請求自体が認容、棄却、あるいは、却下すべきかを審査会が独自の観点から判断したことを示したものである⁽²¹⁾。

第2の類型として、審理員の審理手続が適正であるか否かに係る審査会の判断を示した答申である。例えば、「・本件審査請求について、審理員の審理手続は適正に行われている。・本件審査請求を棄却するとした審査庁の判断は妥当である。」（神奈川県行政不服審査会2018年5月29日答申）のように、審理員の審理手続が適正であるか否かに関して、明確な判断に示すものである。

答申としていずれの類型が妥当であるのかについて、行政不服審査法上、必ずしも明らかではない。ただ、審査会の基本的役割等について、例えば、

(19) 小早川光郎編著『条解行政不服審査法』（弘文堂、2017年）366頁【濱西隆男執筆】。

(20) 本稿における答申の表記について、行政不服審査会名・答申日・答申番号（答申番号が付されている場合）とする。

(21) 例えば、後述する福岡県春日市行政不服審査会2018年9月14日答申のように、審理員意見書の内容が記載されていない場合、審理員における審理手続の妥当性が検討されるとは言い難い答申も示されている。

「審理員による事実認定、法解釈に誤りがないかを審査すること」⁽²²⁾や「審査庁から提出される諮問書の添付書類に基づいて調査審議を行うことが基本」⁽²³⁾と説明されていること、さらに、争訟の迅速な解決を図ることが求められていることから、審理員による審査において、審査請求人が争点とした事項が適切に判断されているか否かに関して、審査会における判断を答申に記載することは必要であると考えられる。⁽²⁴⁾

ただ、後述する答申にもみられるように、審理員による審理や調査が必ずしも十分ではないと考えられることは否定できないことから、審査会に独自の調査の権限（行審74条⁽²⁵⁾）が付与されていることも考慮すると、審理員の審査過程の妥当性のみ限定されないこと、つまり、第2の類型を包含する第1の類型が答申として適切ではないかと解される。

次に、認容答申を概観し、これらの答申の特色等を整理する。

第4 認容答申の概要・特色等

1 認容答申の概要

2019年3月31日時点において、12件の認容答申が公表されている。認容答申において審査された税目や処分等としては、固定資産税・都市計画税関係が6件、不動産取得税関係が1件、市民税や県民税等の住民税関係が1件、滞納処分関係が2件、理由付記関係が2件である。また、処分が不当であるとした3件の認容答申が公表されている。⁽²⁶⁾

(22) 宇賀・前掲注(12)292頁。

(23) 小早川・前掲注(19)353頁【濱西隆男執筆】。

(24) 例えば、国税不服審判所における審理の範囲は、処分理由と切り離された税額の総額に及ぶものの、審判所における新たな調査は争点事項に限られ、争点外事項については、原則として改めて新たな調査を行わないこととされており、国税不服審判所の審理は「争点主義的運営」と説明されている（大野重國ほか『租税訴訟実務講座〔改訂版〕』（ぎょうせい、2005年）167頁、国税不服審判所編『国税不服審判所の現状と展望』（判例タイムズ社、2006年）21頁、91頁。）。

(25) 宇賀・前掲注(12)292頁。

(26) 税務上の処分を不当とした答申や裁決事例に係る検討については、別稿を予定している。

なお、審理員意見書と審査会の判断（結論）が同じもの、つまり、審理員の審査段階において、審査請求を認容（一部認容）する旨が示されたものが4件である。⁽²⁷⁾

次に、税目等に区分した上で、認容答申における論点や審査会が重視した事項等を整理する。

2 認容答申における論点等

(1) 固定資産税・都市計画税関係

ア 大阪市行政不服審査会 2017年1月13日答申（平成28年度答申第2号）（答申1）

特定の家屋に関して、地方税法348条（固定資産税の非課税の範囲）2項10号及び10号の6等に規定する保護施設及び障害者支援施設の該当性が争点とされた事例である。

具体的には、審理員意見書は、審査請求を棄却すべきとしていたが、審査会は、「許認可等を非課税要件としておらず、また、『現に』『直接』等の文言も付していない。」（平成28年度答申第2号8頁）とした上で、「許認可等を要件と相当することは相当ではなく、賦課期日現在の固定資産の現況において、保護施設及び障害者支援施設の用に供する実態を有するか否かに則して判断すべきである。」（同頁）とし、また、「賦課期日（平成28年1月1日）現在の現況において、特段の事情のない限り、近い将来、保護施設及び障害者支援施設としての目的に沿って使用されることが客観的に見て確実にいえる実態を有していたといえることができる。」（同答申9頁）として、問題となった処分が全部取り消されるべきとの結論を示した。

ㄨ ことから、本稿においては割愛する。

(27) 福岡県春日市行政不服審査会 2018年9月14日答申（答申8）において、審理員意見書の内容が記載されていないため、4件に含んでいない。

イ 千葉県館山市行政不服審査会 2017 年 1 月 26 日（平成 28 年度答申第 1 号）（答申 2）

特定の土地に関して、地方税法 349 条の 3 の 2（住宅用地に対する固定資産税の課税標準の特例）が適用されるか否かが争点とされた事例である。

まず、審理員意見書において、諸事情を総合的に斟酌して、住宅用地の特例を適用しないことは、地方税法の解釈を誤ってなされた処分であることが示された（平成 28 年度答申第 1 号 5 頁）。

具体的には、同意見書において、「本件土地には住宅が建っていないことから、住宅用地の特例を適用すべきはないこととなる」（同答申 3 頁）としつつも、「しかしながら……本件通知（筆者注：「住宅立替え中の土地に係る固定資産税及び都市計画税について」（平成 6 年 2 月 22 日付自治固第 17 号））⁽²⁸⁾を見てみると、5つの要件を満たす土地については、『住宅用地として取り扱って差し支えない』とされているのであって、当該 A～オの要件を満たさない土地に住宅用地の特例を適用してはならないということまでは言及していない……とあることから個々の事情を考慮すべきことが伺えるところである。」（同答申 4 頁）ことに言及した。また、従前の取り壊し日、工事着手日、住宅建築についての確認済証の発行日が 12 月 17 日（土木事務所の受付日が 12 月 22 日）、住宅の建築には数か月を要す

(28) 処分庁の説明によれば、5つの要件とは、『地方税法の取扱いについて』（平成 22 年 4 月 1 日総税市第 16 号各都道府県あて総務大臣通知）及び「住宅建替え中の土地に係る固定資産税及び都市計画税の課税について」（平成 6 年 2 月 22 日付自治固第 17 号。以下「本件通知」という。）によると、既存の住宅に代えて住宅を建設している土地に係る住宅用地の特例の適用には、

ア当該土地が、当該年度の前年度に係る賦課期日において住宅用地であったこと。

イ当該土地において、住宅の建設が当該年度に係る賦課期日において着手されており、当該住宅が当該年度の翌年度に係る賦課期日までに完成するものであること。

ウ住宅の建替えが、建替え前の敷地と同一の敷地において行われるものであること。

エ当該年度の前年度に係る賦課期日における当該土地の所有者と、当該年度に係る賦課期日における当該土地の所有者が、原則として同一であること。

オ当該年度の前年度に係る賦課期日における当該住宅の所有者と、当該年度に係る賦課期日における当該住宅の所有者が、原則として同一であること。を必要とする。」とされている（同答申 1-2 頁）。

ること、新年を迎えてから着手することがきわめて常識的であること（同頁）、賦課期日である平成28年1月1日において従来の住宅用地が明らかに他の用途に変更されたと認めることは困難であり、同日前に従前の住宅が取り壊されたことのみをもって住宅用地でないことと認定することは早計であると言わざるを得ない（同答申5頁）とした上で、「処分庁が『賦課期日である平成28年1月1日に住宅が建っていないこと』のみをもって住宅用地の特例を適用しないことは、地方税法の解釈を誤ってなされた処分であり、本件処分は取り消されるべきである。」（同頁）との結論を示した。

審査会は、「地方税法第403条2項にあるとおり納税者とともにする実地調査、納税者に対する質問、納税者の申告書等の調査等あらゆる方法によって、公正な評価をするように努めなければならなかった。」（同答申6頁）とした。また、「そして、処分庁は、本件通知にある5つの要件を満たさないため、本件土地について住宅用地の特例を適しなかったと主張するが、住宅建替え中の土地について住宅用地の特例を設けている政策の趣旨及び審理員意見書中の『本件土地にかかる諸事情』等を総合的に斟酌すると、本件土地について住宅用地の特例を適用させるべきである。」（同頁）とした上で、「住宅用地の特例を適用しなかった本件処分は不当な処分であり、取消されるべきであると判断する。」（同頁）との結論を示した。

ウ 富山県高岡市行政不服審査会 2017年1月31日（平成28年答申第1号）（答申3）

特定の土地に対する固定資産税賦課決定処分に関して、当該土地が宅地であるのか否かが争点とされた事例である。

具体的には、審査会は、固定資産評価基準において「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っても、土地全体としての状況を観察して認定するものとする。」とした上で、「本件土地の現況及び利用目的により認定されるべき」との点に言及した（平成28年答申第1号2頁）。

また、「処分庁の主張は、本件土地の位置を特定したとするには不十分

である」(同答申2頁)とした上で、「土地の相隣関係を踏まえると、本件土地は宅地以外の可能性が認められる。」として、「上記のとおり、本件宅地以外の可能性が認められ、処分庁は本件土地を特定しているとは言えないことから、『土地全体としての現況を観察して認定するもの』とする固定資産評価基準に則っておらず、本件処分は不当であると判断する。」(同答申3頁)との結論を示した。

なお、審理員意見書の結論は、「本件土地が小学校の敷地内にある可能性はある。本件土地が宅地であることを否定する確定的な証拠がないことから、本件課税処分が不当であるとする判断には至らない。」(同答申2頁)として、処分の不当性を否定した。

エ 東京都国分寺市行政不服審査会 2017年3月29日答申(平成28年度答申第1号)(答申4)

私道部分の特定の土地に関して、公共の用に供する道路(地方税法348条)に該当するものとして、固定資産税等を賦課することができるか否かが争点とされた事例である。

具体的には、審査会は、分筆されていない私道に係る非課税申告に係る申告の期限等について、市の事務取扱要領で規定されていること(平成28年度答申第1号6頁)を指摘し、問題となっている私道の状況について、所有者からの申請により市が維持・管理されていることに着目した(同号7頁)上で、平成28年1月1日時点において、公共の用に供する道路に該当し、地方税法に規定する非課税の要件に該当することは明らかであることと、また、「当該非課税とする取扱いについて所有者等に申告を義務づける規定はない」(同頁)ことを重視した。さらに、内規にすぎない事務取扱要領自体を根拠として審査請求人に義務を課し、権利を制限することはできない(同頁)とした上で、結論として、事務取扱要領に規定する申告期限を徒過したことを理由として、原処分を維持すること、つまり、非課税の認定を行わず、固定資産税等の賦課処分を維持することは違法といわざるをえない(同頁)と判断した。さらに、私道の非課税申告の

取扱いについて、効果的な周知方法を工夫すべき旨の付言（同答申 8 頁）を示した。

オ 京都市行政不服審査会 2018 年 1 月 31 日答申（平成 28 年度（2）答申第 14 号）（答申 5）

特定の土地や家屋に係る固定資産税等の賦課決定処分に関して、地方税法 343 条 2 項等の規定に基づき、当該土地等を「現に所有している者」として、審査請求人が固定資産税の納税義務者となるか否かが争点とされた事例である。

具体的には、特定年度の賦課期日時点において、遺産分割協議が有効であれば、審査請求人が当該土地等を「現に所有している者」であったといえることができないことから、当該遺産分割協議の成立が有効であったか否かが争点とされた事例である。

まず、審理員意見書において、審査請求人からの提出資料等や審理員の調査に基づき、当該遺産分割協議の成立が有効であったとして、結論として、問題となった処分を取消すべきことが示された（平成 28 年度（2）答申第 14 号 8 頁）。当該審理員意見の結論や内容を踏まえ、審査会は、問題となった遺産分割協議の成立の有効性を再度検討し、「現に所有している者」については、同協議書に記載のとおり、審査請求人と言うことはできないとして、結論として、問題となった処分は違法とした（同答申 17 頁）。

カ 大阪市行政不服審査会 2018 年 9 月 12 日答申（平成 30 年度答申第 11 号）（答申 6）

特定の土地及び家屋に関して、地方税法 349 条の 3 の 2（住宅用地に対する固定資産税の課税標準の特例）が適用されるか否かが争点とされた事例である。

まず、審理員の審査段階において、審査請求人に対する質問の回答や審査請求人から提出された賃貸借契約書（平成 30 年度答申第 11 号 8 頁）等

に基づき、①問題とされた建物が構造上住宅に該当するとした上で、②3階建て建物の2階部分については、住宅の用に供されていると判断した(回答申8頁、9頁)。

また、審査会は、審理員意見書等を踏まえ、住宅用地の特例の該当性に関して、「人の居住の用に供する」とは、「特定の者が継続して居住の用に供すること」(回答申18頁)として、「審理員意見書のとおり、本件3階建て建物については構造上、住宅と認めることが相当である。」とした上で、「当該部分は構造上住宅と認められ、かつ、居住以外の用に供されるものでないと解されることから、『人の居住の用に供する』ものに該当すると認められるのが相当である」(回答申19頁)とした。結論として、審査会は、問題とされている土地の一部に対して住宅用地の特例を適用するとの審理員の判断については、結論において正当と是認できるものである(同頁)として、問題とされた固定資産税等の賦課決定処分の一部を取り消す旨の判断を示した。

(2) 他の税目に係る課税関係

ア 不動産取得税関係(京都府行政不服審査会2018年5月9日答申(平成30年答申第5号))(答申7)

共有物の分割に対する不動産取得税に関して、隣接しない土地を含む複数の共有物である土地の分割に関して、地方税法73条の7第2号の3に規定する形式的な所有権の移転等に対する不動産取得税の非課税が妥当するか否かが争点とされた事例である。

審査会は、「法文上、『共有物の分割』とあるのみであって、当該規定の適用について何ら限定されているものではないことから、『一筆の土地に係る共有』又は『隣接する複数の土地が一団の土地と認められるときの当該一団の土地に係る共有』に限定されると解釈することは、文理上困難である。」(平成30年答申第5号4頁)とした上で、「本件のように共有に係る複数の離れた土地を一体として分割することは普通に起こり得ることであることを踏まえると、処分庁のように解するのであれば、そのような場

合は除外する旨を明記するべきであり、そのような旨が規定されていないことからすると、本件のように共有に係る複数の離れた土地を一体として分割する場合も含めて当該規定の適用があると考えられる自然な解釈だといえる。」(同答申 4-5 頁) ことを示した。

結論として、「そうすると、審査請求人及び共有者は、本件土地及び審査請求外土地を合わせた 6 筆の土地を一体として共有物分割したのであるから、不動産取得税の課税に当たって、非課税となる共有物分割したのであるから、不動産取得税の課税に当たって、非課税となる共有物分割の対象を互いに隣接する本件土地に限定して法第 73 条の 7 第 2 号の 3 の規定を適用した、本件処分は妥当ではない。」(同答申 5 頁)、つまり、総務大臣通知⁽²⁹⁾に基づく、処分庁の判断は地方税法に係る解釈として、妥当ではないとの結論を示した。

なお、「地積によってではなく原則どおり固定資産税評価額を基に課税額を算出すべきものと考えられる。」(同答申 5 頁) との点にも言及した。

イ 市民税や県民税等の住民税関係 (給与所得等に係る市民税・県民税特別徴収税額変更処分)(福岡県春日市行政不服審査会 2018 年 9 月 14 日答申)(答申 8)

市民税・県民税に係る特別徴収税額変更処分に関して、地方税法 292 条 1 項 8 号 (扶養親族に該当する要件) の適用上、利害関係人と子の扶養関

(29) 総務大臣通知 (平成 22 年 4 月 1 日) は、「複数の共有地で互いに隣接し、その共有者が同一で、かつ、持分割合が同じである場合において、合筆することなく当該隣接する複数の共有地を一体としてとらえて当該持分に応じた分割をしたと認められるときは、一の共有物を分割した場合に準じて非課税として取り扱って差し支えないこと」(同答申 2 頁)とされている。同答申 4 頁において、審査会は、「総務大臣通知の内容は、地方税法 73 条の 7 第 2 号の 3 の規定の適用場面に含まれるよう注意的に記載したものと解している。」として、当該通知の内容に共有物の分割に係る不動産取得税が非課税となることが限定されるものではないことに言及した。

なお、地方自治の尊重の観点から当然との見解が考えられるが、地方税法上、審査請求の過程において、総務大臣通知と異なる地方税法に係る解釈を審査庁が示す場合に関して、国税通則法 99 条 (国税庁長官の法令の解釈と異なる解釈等による裁決) のような特別な手続は設けられていない。

係が認められるか否かが争点とされた事例である。

具体的には、審査会は、「子が利害関係人の扶養親族であることは認められない」(2018年9月14日答申4頁)とした。また、地方税法292条1項8号の扶養親族の定義に用いられる「生計を一にする」⁽³⁰⁾の意味を「生計に関する負担の継続性、金額等を考慮し、日常生活の資として当てにできる程度の負担が認められるかにより判断すべきもの」(同答申3頁)であることを示した。さらに、審査会の調査において、生活費の送金等の状況に関して、「常に生活費等としての送金があったことが認められるか」との点について「日常生活の資と言えだけの継続性を認めることはできない」(同答申3頁)とした上で、また、「同一の生活共同体に属して日常生活の資を共通にしていたことが認められるか」との点について、「利害関係人と子が同一の生活共同体に属して日常生活の資を共通していたものとは、認められない」(同答申4頁)と判断した。

結論として、審査会は、子が審査請求人の扶養家族であると判断し、審査請求は認容されるべきとした(同答申5頁)。なお、同答申において、審理員意見書の内容は公表されていない。

(3) 滞納処分関係

ア 大分県佐伯市行政不服審査会2017年5月31日答申(平成29年度答申第1号)(答申9)

市県民税に係る滞納に関して、普通預金口座に係る払戻請求権に係る差押処分が国税徴収法76条(給与の差押禁止)の規定に該当するか否かが争点とされた事例である。

問題となった差押処分等⁽³¹⁾に関して、審査会は、「本件審査請求に係る処

(30) 例えば、「生計を一にする親族」(所得税法56条)とは、「有無相扶けて日常生活の資を共通にしていた」(最判昭和51年3月18日訟月22巻1659号)や「消費段階において同一の財布のもとで生活していること」(高松高判平成10年2月26日税資230号844頁)とされている。

(31) 答申上、処分の根拠規定は、明記されていないが、市民税に係る滞納処分については、交付要求等、地方税331条1項から5項まで規定するものその他市民税に係る滞納処分は、

分については●●●●円を超える部分は、その違法性を前提としての対応を検討すべきであり、審査庁の本件審査請求は棄却するのが相当である旨の諮問に係る判断は妥当とはいえない」との結論を示した。

当該答申の結論に至る上で、「本件預金口座には他者からの振込入金はなく本件預金の原資は全て給与であること」、「入金当日のうちにカードで払出していること」（平成 29 年度答申第 1 号 9 頁）といった事実関係を整理した上で、「本件差押処分は、まさしく給与を狙い撃ちしたと評価しうる案件であると言い得るものである。」（同答申 11 頁）、「実質的にはなお給与債権の属性を完全に失ってはならず給与債権自体を差押えたのと何ら変わりがないものと評価して、それに関する差押禁止条項に則して取扱いがなされるべきである。」（同頁）として、「国税徴収法第 76 条第 1 項による差押可能額は、入手された資料により結果●●●●円であることが判明しているから、本件差押処分は、●●●●円を超える部分は違法という外なく、違法な本件差押処分後の取立金による本件配当処分も形式上は別処分であるとしても違法と言わざるを得ない。」（同答申 12 頁）ことを示した。

ただ、差押債権の取立てにより差押処分の法的効力が消滅していること、配当処分が取消された場合でも、審査請求人が滞納していることから、直接に審査請求人に返還されることにはならないことに言及し、本件配当処分の取消しによって回復すべき法律上の利益も存しないと解さざるを得ないこと（同頁）、また、「本件処分の違法性についての法的処理は別途講じるのはともかく、」（同頁）としつつも、差押処分は、差押債権の取立てによりその目的を達してその法的効力は既に消滅したものと解される等により、本件差押処分の取消しによつての直接的な回復すべき法律上の利益は存しないと解さざるを得ないこと（同頁）に言及した。

上記の点等を踏まえ、審査会は「以上を前提とすると、本件処分の違法性についての法的処理は別途に講じるのはともかく、本審査手続にはなじ

ㄨ 国税徴収法に規定する滞納処分の例によることとされている（地稅 331 条 6 項）。

まないものと思料される。」とした上で、冒頭のような結論を示した。

イ 大阪市行政不服審査会 2017 年 9 月 27 日答申（平成 29 年度答申第 6 号）（答申 10）

特定の不動産の贈与がされたことに伴い、特定の不動産に係る第二次納税義務の各納付告知処分及び差押処分に關して、地方税法 11 条の 8（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）の該当性が争点とされた事例である。

具体的には、審査会は、「本件各根抵当額の被担保債権額において既に、本件不動産の価額を大きく上回るものであったと解される。」（平成 29 年度答申第 6 号 11 頁）とした上で、「未だ確定していない本件各贈与時点における債権現在額ではなく、本件各根抵当権の極度額を基準とするべきであるところ」（同答申 12 頁）、「本件各贈与がなければ本件滞納税について徴収不足が生じなかったとの事実が認められないから、主たる納税者が審査請求人らに対して行った本件各贈与と徴収不足との間に基因性は認められないものと解される」（同頁）との点を示した。このような解釈等を踏まえ、「本件各告知処分は、基因性の要件を満たさない違法なものである」（同頁）とした上で、結論として「これに伴って審査請求人らに対して行われた本件差押処分についてもその前提を欠く違法な処分となるから、いずれも取り消されるべきである。」（同頁）との判断を示した。

(4) 理由付記關係

ア さいたま市行政不服審査会 2018 年 2 月 20 日答申（平成 30 年答申第 2 号）（答申 11）

国民健康保険税に係る延滞金の減免申請に対する棄却処分に關して、減免事由の存否、処分に係る理由付記の適法性が争点とされた事例である。

実質的には、通知書の決定理由の記載（「さいたま市市税条例施行規則第 11 条第 1 項各号及びさいたま市国民健康保険税条例施行規則第 4 条の要件に該当しないため。」（平成 30 年答申第 2 号 2 頁））の妥当性が争点と

された。

まず、審理員意見書及び審査会答申の判断において、当該減免申請が条例に規定する延滞金の減免事由には該当しないとされた（同答申3頁、同答申7-8頁）。

ただ、理由付記の適法性に関して、まず、審理員意見書において、さいたま市税4条（さいたま市行政手続条例の適用除外）により、さいたま市行政手続条例（処分の理由の提示等）の適用が除外されていることから、法令で理由の提示が義務づけられていない以上違法ということとはできないが、申請者に対する配慮を著しく欠いた不当なものといわざるを得ないとの判断（同答申3-4頁）が示された。また、審理員意見書を踏まえ、審査会は、「これに対して（筆者注：地方税法に関する法令に基づき行う処分等については、行政手続法に基づき処分理由の提示が義務づけられていること（同答申6頁参照）、本件市税条例第4条第1項は、この条例又は規則による処分については、本件手続条例第2章及び第3章の規定は、適用しない旨規定し、同項が本件除外規定のような規定を置いていないことから、本件市税条例又は本件市税規則により行われた処分等については、それが不利益処分等であったとしても、処分理由を提示する明文上の義務はないことになる。」（同答申7頁）としつつも、通知書の決定理由欄には、問題となった棄却処分に当たり、処分庁がどのような事実関係に基づき、どのような基準によって処分を行ったかについては、一切記載されておらず、本件処分に係る通知書の理由付記は、行政手続法の趣旨に沿ったものということとはできない点（同答申9頁）に言及した。

このような説明等を踏まえ、処分の適法性に関して、問題とされた処分が直ちに違法であるということができない（同答申9頁）としつつも、地方税法18条の4第1項の改正に関連して必要とされる、さいたま市条例（市税条例）の改正（処分等の理由の提示を義務付ける条例等の改正）が行われていないこと（同頁）を明示した。さらに、①行政手続法の趣旨、②納税環境整備の一環として行われた地方税法18条の4第1項の改正の趣旨に加え、③市規則の基準によっても延滞金の減免処分に係る市長の

裁量権の範囲はなお広いことを踏まえ、処分名宛人の不服申立ての便宜を与えるためには、延滞金減免の処分に当たっては十分な理由提示を行うことが求められること（同頁）に言及した上で、結論として、「申請者に対する配慮を著しく欠いた不当なものというだけでなく、処分庁の判断の慎重・合理性を欠く、極めて不十分なものであったと言わざるをえない」として、処分を取り消すことが相当であるとの判断を示した（同頁）。

なお、審査会は、行政運営における公正の確保と透明性の向上、納税者の予見可能性の確保、市民の権利利益の保護の観点から、実情を踏まえて総合的に勘案した上で、本件に関連する市税条例の改正の検討が望まれるとの付言（同答申10頁）も示した。

イ 長野県松本市行政不服審査会 2018年11月27日答申（事件番号：平成28年（行審）第3号）（答申12）

審査請求人の固定資産税・都市計画税減免申請に対する不承認決定処分が松本市の減免取扱基準に合致するか否かが争点とされた事例である。

具体的には、地方税法367条に基づき、市町村長は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かとされているが、審査会は減免申請に対する不承認処分自体に関して、当該申請が条例に規定する減免要件に該当しないことを示した上で、問題とされた減免申請を却下した処分庁の決定に違法性や不当性は認められないと判断した（平成28年（行審）第3号5頁）。

ただ、審査会は、「松本市市税条例第65条第1項第1号から第5号までの規定のいずれにも該当しないため」（同号3頁）と記載された理由付記の適法性に関して、最判昭和60年1月22日民集39巻1号1頁を引用した上で、「理由付記は具体的な根拠というには足りず、不服申立てに便宜を与えるには不十分である。」（同答申5頁）として、「本件不承認決定処分についても取り消した上で、改めて具体的な理由付記をした新たな処分をすべきである。」（同頁）との判断を示した。

3 認容答申の特色等の整理等

審査請求を認容した答申の類型やその特色等については、次の3つに区分することができると考えられる。

第1の類型として、審理員の調査を是認することや審査会の調査に基づき、処分庁が認定した事実とは異なる事実、あるいは、新たな事実等を審査会が認定した上で、処分を取消すべきとの結論に至った答申である。具体的には、答申3、答申5、答申6及び答申8の4つの答申がこの類型に該当すると思われる。

これらの答申に係る税目に関して、例えば、固定資産税の賦課に係る調査に関して、地方税法上、固定資産の状況を毎年少なくとも1回実地に調査することが規定されている（地税法408条）。ただ、当該規定に関して、すべての固定資産について個別の実地調査を命じたものではなく、適正な評価を準備するための準備として全体の状況変化を把握しておくことを命じた規定との見解や地目の変換、家屋の改築がないかどうか等の状況を調査するものであり、毎年評価替えのための調査をすることまで求められるものではないとして、処分庁における調査等に制約が伴う状況に関しては、一定の理解が示されていると考えられる⁽³²⁾。ただ、課税要件に該当する事実が発生すれば、課税要件が充足され、その結果として納税義務の成立という法律効果が生じるとの課税に係る基本構成⁽³⁴⁾を踏まえると、審理員や審査会の調査等により把握された新たな事実等に基づき、処分の一部を取消すべきとした答申6等は当該基本構成に沿った妥当なものであると言える。また、このような答申によって、審査請求に係る審査会等の調査権限は、課税要件に係る処分庁の調査を再検討する役割として、機能しているのではないかと解される。

さらに、第1の類型の答申に係る整理等を通じて、今後の類似の審査請求に係る事例等の審査や地方税法等に基づく課税処分を行う上で、審理員

(32) 碓井光明『要説 地方税のしくみと法』（学陽書房、2001年）201頁。

(33) 原田淳志ほか『地方税Ⅱ〈地方自治総合講座13〉』（ぎょうせい、1999年）265頁。

(34) 谷口勢津夫ほか『基礎から学べる租税法 第2版』（弘文堂、2019年）3頁。

や処分庁が把握すべき事実関係に係る要点が示されているのではないかと考えられる⁽³⁵⁾。

第2の類型として、地方税法の規定等に関して、今後参考となると考えられる解釈を示した答申である⁽³⁶⁾。

具体的には、答申1（地方税法348条（固定資産税の非課税の範囲）2項10号及び10号の6等に規定する保護施設及び障害者支援施設の該当性を判断する上で、許認可等を要件とするのではなく、当該施設等が保護施設等の用に供する実態を有するか否かに即して判断すべきとの解釈）、答申2（住宅建替え中の土地について住宅用地の特例の適用（地方税法349条の3の2（住宅用地に対する固定資産税の課税標準の特例））について、諸事情を勘案し、住宅が取り壊されたことのみをもって住宅用地でないと認定することは不当であるとの解釈）、答申4（公共の用に供する道路（地方税法348条）に該当する私道に関して、内規である事務取扱規定に違反することを理由として、固定資産税を賦課することはできないとの解釈）、答申7（特定の不動産の分割が共有物の分割による不動産の取得（地方税法73条の7（形式的な所有権の移転等に対する不動産取得税の非課税）第2号の3）に該当するとの解釈）、答申9（特定の差押処分が地方税法331条6項（国税徴収法76条（給与の差押禁止））に該当する差押処分）に該当するとの解釈）、答申10（特定の不動産の贈与が「基因すると認められるとき」（地方税法11条の8（無償又は著しい低額の譲受人等

(35) 地方税に係る処分ではないが、例えば、生活保護法に係る処分に対する審査請求における留意等の整理として、中村真由美「新行政不服審査法下における審理の実務～審理員の視点から 第3回 生活保護法78条に基づく生活保護費用徴収金決定処分に対する審査請求実務①——『収入』と『収入認定』」判官442号（2019年）99頁。

(36) 地方税の賦課徴収の直接の根拠は法律ではなく、条例である（いわゆる地方税条例主義）が、条例が地方税法に準拠している等の現状（渋谷雅弘「租税法規による他の法令への準拠」フィナンシャル・レビュー129号（2017年）87頁以下）を考慮すると、地方団体における地方税の賦課徴収に係る法的問題を整理する上で、地方税に係る規定の解釈に係る議論の一つとして、認容答申における地方税法の規定等の解釈に係る整理等は必要な作業の一つではないかと思われる。なお、本稿において、地方税法と条例との関係に係る議論の整理等は割愛する。

の第二次納税義務))に該当しないとの解釈)が該当するものと考えられる。

確かに、答申9に類似する裁判例⁽³⁷⁾⁽³⁸⁾において、地方税法の規定に係る一定の解釈が示された事例もあることから、上記答申の全てが地方税法等の解釈上、着目すべきものとは直ちには言い難いと思われる。ただ、地方税法等の規定の解釈に係る公表される裁判例等の多くが特定の税目(固定資産

(37) 実質的に給与自体を差し押さえることを意図して、差押処分を行ったものと認めるべき特段の事情があるというべきであるとして、問題となった各差押処分は、いずれも地方税法331条6項等が準用する国税徴収法76条1項に反する脱法的な差押処分として違法であるといわざるを得ないと判断した裁判例(前橋地判平成30年1月31日判タ1453号161頁)。

答申9が言及している裁判例(広島高裁松江支判平成25年11月27日金商1432号8頁)は、差押処分・配当処分に対する取消訴訟を却下したが、「児童手当の支給を受ける権利は、譲り渡し、担保に供し、又は差し押えることができない。」(児童手当法15条(受給権の保護))との規定を踏まえ、「児童手当によって大部分が形成されている本件預金債権を差し押さえた本件差押処分は、本件児童手当相当額の部分に関しては、実質的には本件児童手当を受ける権利自体を差し押さえたのと変わりがないと認められるから、児童手当法15条の趣旨に反するものとして違法である」として、結論として、不当利得返還請求を容認した。上記の判断に関して、配当処分の取消しの審査を行い、その中で差押処分に係る行政裁量の逸脱濫用の有無を判断すべき(中野妙子「判批」ジュリスト1485号(2015年)133頁)とした上で、預金の原資の識別・特定が容易であった当該事例において差押処分を違法とした判旨には賛成との整理(同134頁)。

なお、答申9の審査会(「違法性を前提としての対応」)が審査庁(佐伯市長)に対して、具体的にどのような措置を求めるものであるのか必ずしも明確ではないと解される。答申9が、例えば、徴収された税額に関して、市は返還要綱等を別途設け、徴収された金額に相当する金額の返還を一旦行うべきことを求めているのではないかと考えられるが、付言においても、求めている具体的な対応の内容は明らかではないことから、「違法性を前提としての対応」の方向性等に関して、言及(説明)する必要があったのではないかと考えられる。

(38) 答申7に類似する事例として、隣接する共有地となっていない土地を含む土地の分割に係る不動産取得税の賦課処分に関して、地方税法73条の7第2号の3にいう「共有物の分割」の意味について、民法上の理解を踏まえ、共有物である複数の不動産を一括して分割の対象とし、現物分割、代金分割及び価格賠償の各種方法を適宜織り交ぜて行われる共有物の分割もまたこれに含まれるものとして規定されているものと解するのが相当であるとして、不動産取得税は非課税となるというべきであるから、問題とされた処分は違法な処分として取消しを免れないと判断された裁判例(東京地判平成28年11月30日判タ1441号100頁)がある。地方税法73条の7第2号の3の「共有物の分割」は借用概念であり、民法における共有物分割と同義であるとの判示との指摘(堀招子「第83回 最新判例・係争中事例の要点解説」税経通信72巻9号(2017年)176頁)。

税)⁽³⁹⁾であることを考慮すると、不動産取得税等の固定資産税以外の税目等に関する地方税法等の規定に係る解釈を示した答申は、審査請求等の争訟における参考とすべき事例のみならず地方税制度に係る検討を行う上で参考とされる例証として活用され得るのではないかと考えられる。

また、地方税法に関する法令の規定に基づく処分に係る理由付記の実施は、地方自治への配慮の観点から、行政手続法の適用を受けるものではなく、各地方団体の行政手続条例に基づくものであり、各地方団体の判断に基づくものとされている(地税18条の4)⁽⁴⁰⁾ことから、どのような理由付記が違法となるか否か等に係る判断基準を考察した答申(答申11及び答申12)は、今後、地方税の賦課徴収処分に係る理由付記の記載を検討する上で、着目すべき具体的な事例であると思われる。

なお、当該答申において、行政手続法の趣旨等に着目した上で、問題となった処分に係る理由付記の妥当性が判断されていることから、基本的には、国税の処分における理由付記に係る裁決等の考え方(判断枠組み)と

(39) 例えば、林仲宣他『平成30年分 地方税判例年間』税74巻3号別冊付録(2019年)において、取り上げられている10事例(国家賠償請求事件等も含む)のうち、4事例が固定資産税関係であり、内山忠明「地方自治体をめぐる判例の動き——本誌427号から439号までを回顧して——」判自443号(2019年)5頁において、取り上げられている税務に係る15事例のうち、12事例が固定資産税関係であり、3事例が滞納処分関係である。佐藤英明「租税法判例の動き」ジュリスト1531号(平成30年度重要判例解説)(2019年)190頁で紹介されている地方税に係る裁判例は固定資産税関係のみである。

なお、内山忠明「地方自治体をめぐる判例の動き——本誌414号から426号までを回顧して——」判自430号(2018年)6頁において、取り上げられている税務に係る13事例(国家賠償請求事件等も含む)のうち、10事例が固定資産税関係であり、林仲宣他『平成29年分 地方税判例年間』税73巻3号別冊付録(2018年)において、取り上げられている10事例(国家賠償請求事件等も含む)のうち、9事例が固定資産税関係である。

(40) 地方税務研究会編『地方税法総則逐条解説』(地方財務協会、2017年)561-564頁

(41) 例えば、「原処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という趣旨目的を充足する程度に具体的に更正の根拠を明示したとは評価できない」として、白色申告書に係る更正処分の理由の記載が一部不備と判断した裁決事例(国税不服審判所裁決平成26年9月1日裁決事例集96集)や「更正処分をする際は当該更正通知書自体に処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与えるという法の要求にかなう程度に理由を示す必要がある」として、理由付記が一部不備とした裁決事例(国税不服審判所裁決平成26年12月10日裁決事例集97集)を挙げることができる。また、課税処分等に係る理由付記に係る裁判例の特徴として、「判断過程」を明らかにすることが求められているとの見解(佐藤英明、

共通するものがあるのではないかと考えられる。⁽⁴²⁾

第3の類型として、処分を不当と判断した答申（答申2、答申3及び答申11）である。⁽⁴³⁾これらの答申は、処分に係る不当性の有無を判断する過程において、考慮すべき事情等を整理する上で参考になると解される。

ただ、例えば、答申3に関して、総務大臣の定める固定資産評価基準は一種の委任立法であり、補充立法（一種の法規）であることから、市町村長との関係で一定の法的拘束をもつとの整理を踏まえると、⁽⁴⁴⁾固定資産評価基準によらない特定の不動産に係る評価や認定等は、⁽⁴⁵⁾地方税法403条等の規定に反するものではないかとも解されることから、審査請求の対象となった処分は違法な処分であるとの判断が、⁽⁴⁶⁾地方税法上の解釈としては妥当ではないかと考えられる。

また、⁽⁴⁷⁾課税処分等の不当性の有無は、行政不服審査法上、審査庁（審理

「行政手続法により課税処分求められる理由附記の程度」税務事例研究144号（2015年）38頁。

(42) 例えば、答申11は理由付記の趣旨と地方税法18条の4の趣旨とされる地方自治への配慮との2つの点を十分に考慮したものと考えられる。

(43) 改正前の当・不当の問題の審査について、処分庁や上級庁が審査機関である場合には、行政のメンツもあって、不当を理由とする裁決はなるべく避けてきたものと推測されるとの見解（確井・前掲注（4）9頁）。なお、不当を理由として処分を取消した国税の裁決事例としては、青色申告の承認取消処分が不当な処分であるとして取り消された事例（国税不服審判所裁決平成22年12月1日裁決事例集81集）がある。

(44) 金子宏『租税法 第23版』（弘文堂、2019年）772頁。

(45) 谷口勢津夫「固定資産税の法的課題」日税研論集46号（2001年）198頁。例えば、固定資産評価基準と土地の価格の関係については、「土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格が評価基準によって決定される価格を上回る場合には、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るか否かにかかわらず、その登録価格の決定は違法となるものというべきである。」（最判平成25年7月12日民集67巻6号1255頁）とされている。

(46) 答申3は問題となった処分を違法と判断すべきではないかとの整理等は、日本税法学会第512回関西地区研究会（2018年9月15日）での報告に係る質疑応答において、参加された先生方からのご質問やご教示等を得たことによるものである。研究会におけるご質問やご教示等に感謝を申し上げます。

(47) 税務上の不当な処分については、拙稿「国税通則法の基本 第52回 税務争訟に係る手続（13）」税務QA200号（2018年）58頁で整理したが、国税の裁決事例との比較等、答申に係る検討等については、今後の課題としていきたい。

員)や審査会において審査の対象である(行審1条)が、裁量権等の濫用を除き(行訴30条)、裁判所において審査の対象外とされていることから、処分の不当性を理由とする認容答申等について、地方税を含む税務上の処分に係る重要な先例や判断枠組みを示すものとなり得るかとの点に関しては、建設的な検討が必要であると考えられる。

第5 おわりに(今後の課題等)

例えば、答申4の整理や分析を通じて、「新たな救済制度としての第三者機関によるチェックが有効に機能していることを示したものと評価することができます。」との見解⁽⁴⁸⁾が示されているように、改正後の行政不服審査法における審査会(答申)に対して肯定的な評価が示されることがある。

このような見解に関して、審査会等の独自の調査等に基づき、処分庁等の判断とは異なる結論である答申が示されていることを考慮すると、審査会(認容答申)は、公正な手続の下、納税者等の権利救済に寄与しているものと評価できるのではないかと考えられる。

また、これまでの裁判例において示されなかった地方税法等に係る具体的な解釈を示した認容答申は、国税不服審判所の裁決事例と同様、地方税法等に係る解釈や地方税に係る制度設計の方向性を考察する上で、重要な拠り所となる材料として、一定の意義を有すると解される。

ただ、行政不服審査法等において、答申を踏まえた認容裁決に係る事例については、裁判所による審査の対象とされないことから、例えば、処分を不当とした認容答申の判断の枠組みや判断の理由等に関して、検討や議論が今後必要とされると考えられる。

なお、審査請求の棄却の旨を示した答申に関しても、昨今の経済活動の変化等に審査会等の審理や地方税法等の規定が十分に対応できているのか

(48) 青木文「税金裁判の動向 第187回 事務取扱要領上の期限後に提出された固定資産税等の非課税申告書の効力」税務QA198号(2018年)83頁。

との点から、今後整理や検討が必要ではないかと思われる。

また、答申の最後等に記載されることがある、いわゆる「付言」の評価等について、例えば、「行政の適正な運営を確保すること」（行審1条1項）に寄与するものとして肯定的に評価するの⁽⁵⁰⁾か、あるいは、行政庁の処分等に対する審査請求についての客観性・公正性を高めるため、第三者の立場から、審理員が行った審理手続の適正性や法令解釈を含め、判断の適否を審査する機関としての審査会⁽⁵¹⁾の役割を逸脱する場合があるとの批判も考えられることから、このような点についても今後の検討課題の一つとしたい。

※本研究は JSPS 科研費 JP16K03308 の助成を受けたものです。

※脱稿後、佐藤麻子「新行政不服審査法下における審理の実務～審理員の視点から 第6回 税金に関する処分に対する審理実務」判自446号(2019年)92頁に接した。

(49) 例えば、国際化と地方税の賦課等に係る事例として、毎年、賦課期日に国外に転出届出の手續を行っていた個人に対する市民税等の賦課の妥当性が争点とされた事例（金沢市行政不服審査会2017年10月31日答申（平成29年度答申第1号））がある。

(50) 行政運営の適正化の上で、「付言」の果たす機能は大きいとの見解（碓井・前掲注（4）13頁）。

(51) 橋本・前掲注（2）201頁。