

諮問番号：令和5年度諮問第3号

答申番号：令和5年度答申第4号

答申書

第1 審査会の結論

処分庁広島市長（以下「処分庁」という。）が審査請求人に対して令和4年4月1日付けで行った広島市A区のa○番○号又はb○番○号に所在する審理員意見書第1の2(1)の表に掲げる各償却資産（地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）第341条第4号。以下「本件各償却資産1」という。）に係る令和4年度分の固定資産税（法第5条第2項第2号及び広島市市税条例（昭和29年広島市条例第25号。以下「条例」という。）第3条第1項第2号）の賦課決定処分（以下「本件処分1」という。）についての審査請求（以下「本件審査請求1」という。）並びに令和4年5月12日付けで行った本件各償却資産1に係る平成30年度から令和3年度までの各年度分の固定資産税の賦課決定処分（以下平成30年度に係るものを「本件処分2」、平成31年度に係るものを「本件処分3」、令和2年度に係るものを「本件処分4」及び令和3年度に係るものを「本件処分5」という。）及び広島市B区c○番○号に所在する審理員意見書第1の2(2)の表に掲げる各償却資産（以下「本件各償却資産2」という。）（平成30年度については本件各償却資産2の資産番号18の償却資産を除く。以下同じ。）に係る同年度から令和3年度までの各年度分の同税の賦課決定処分（以下平成30年度に係るものを「本件処分6」、平成31年度に係るものを「本件処分7」、令和2年度に係るものを「本件処分8」及び令和3年度に係るものを「本件処分9」という。）（以下これらの処分及び本件処分1を「本件各処分」と総称する。）についての審査請求（以下「本件審査請求2」という。）は、理由がないからいずれも棄却されるべきとの審査庁広島市長（以下「審査庁」という。）の判断は、妥当である。

第2 審査請求人の主張の要旨

本件各処分は、以下の理由から取り消されるべきである。

- 1 地方税法施行令（昭和25年政令第245号。以下「政令」という。）第49条の15第2項第6号は、社会福祉法人又は同条第1項第1号から第3号までに掲げる者が主体となって実施する社会福祉法（昭和26年法律第45号）第2条第3項第4号に掲げる認知症対応型老人共同生活援助事業若しくは老人デイサービス事業（以下「認知症対応型老人共同生活援助事業等」という。）の用に供する固定資産が非課税となる旨定めており、地方税法施行規則（昭和29年総理府令第23号。以下「総務省令」という。）第10条の7の3第1項第4号に規定する団体を実施

主体に掲げていない。これに対し、政令第49条の15第2項第9号は、社会福祉法人又は同条第1項第1号から第3号までに掲げる者のみならず総務省令第10条の7の3第1項第4号に規定する団体が主体となって実施する障害福祉サービス事業等の用に供する固定資産が非課税となる旨定めている。

社会福祉関係法令は介護保険法に基づくサービスを提供することにより相当する障害福祉サービスの提供に代えているところ、総務省令第10条の7の3第1項第4号に規定する団体が障害福祉サービスの用に供する固定資産は非課税となるのに同法に基づくサービスの用に供する固定資産は非課税とならないのは、平仄^{ひょうそく}が合わず明らかに不合理であるから、特定非営利活動法人（特定非営利活動促進法（平成10年法律第7号）第2条第2項。以下「NPO法人」という。）であって広島県知事が同号に規定する団体であることを証明した審査請求人が認知症対応型老人共同生活援助事業等の用に供する固定資産について、政令第49条の15第2項第6号又は第9号を（類推）適用して非課税とすべきである。

- 2 政令第49条の15第2項第6号は、総務省令第10条の7の3第1項第4号に規定する団体が実施主体となる場合を除外する限度において、平等原則に反し、用途の特質（公益性）に鑑み固定資産税を非課税とする法第348条第2項第10号の7の委任の範囲を逸脱した違法なものとして明らかに無効であるから、NPO法人であって広島県知事が総務省令第10条の7の3第1項第4号に規定する団体であることを証明した審査請求人が認知症対応型老人共同生活援助事業等の用に供する固定資産について、法第348条第2項第10号の7の規定により固定資産税を非課税とすべきである。
- 3 法令の文理解釈によれば審査請求人の事業の用に供されている固定資産は非課税にならないことになるが、このような非課税の対象について定めているのは、法律ではなく、その委任を受けた政令からさらに委任を受けた省令であり、これらは法令の解釈を補完するためのものであるから、非課税について定めた法第348条第2項第10号の規定の解釈が重要であり、当該規定の趣旨・目的を考慮すれば、公益性の認められる者として指定を受けている審査請求人の事業の用に供されている固定資産は非課税となる。
- 4 審査請求人が実施している日中一時支援事業は、社会福祉法第2条第3項第2号の定める一時預かり事業と同趣旨の事業であるから、NPO法人であって広島県知事が総務省令第10条の7の3第1項第4号に規定する団体であることを証明した審査請求人が日中一時支援事業の用に供する固定資産について、政令第49条の15第2項第9号を（類推）適用して、総務省令の定める範囲で固定資産税を非課税とすべきである。
- 5 審査請求人は償却資産申告書の備考に記載したように非課税申告書を求めたが、処分庁は聴取も訪問調査もせず一方的に本件各処分を行っており、本件各処分は、法第348条第2項第10号の7の規定に違反している。

- 6 処分庁は、NPO法人であって広島県知事が総務省令第10条の7の3第1項第4号に規定する団体であることを証明した審査請求人が認知症対応型老人共同生活援助事業等の用に供する固定資産について、条例第71条第1項第2号又は第4号の規定により固定資産税を10割減免すべきである。

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及び本件審査請求2は、理由がないから、行政不服審査法（平成26年法律第68号）第45条第2項の規定によりいずれも棄却されるべきである。

2 審理員意見書の理由

(1) 本件各処分に係る税額の算出について

ア 固定資産税の額の算出方法

償却資産に対して課する固定資産税の額は、賦課期日における当該償却資産の価格（法第341条第5号）で償却資産課税台帳（同条第14号）に登録されたものを課税標準とし（法第349条の2及び条例第61条第7項）、その額に税率（1.4%（法第350条第1項及び条例第62条））を乗じて算出する。

なお、地方税の課税標準額を計算する場合においてその額に1000円未満の端数があるとき又は地方税の確定金額に1000円未満の端数があるときは、当該端数金額は切り捨てる（法第20条の4の2第1項及び第3項）。

イ 固定資産税の課税標準額

(ア) 本件各償却資産1

本件各償却資産1に係る平成30年度から令和4年度までの各年度分の固定資産税の課税標準額は、各年度の償却資産課税台帳に登録された本件各償却資産1の各価格（審理員意見書第1の3及び5(1)アからエまで）をそれぞれ合計した平成30年度分は〇円、平成31年度分は〇円、令和2年度分は〇円、令和3年度分は〇円、令和4年度分は〇円となる（1000円未満の端数金額切捨て）。

(イ) 本件各償却資産2

本件各償却資産2に係る平成30年度から令和3年度までの各年度分の固定資産税の課税標準額は、各年度の償却資産課税台帳に登録された本件各償却資産2の各価格（審理員意見書第1の5(2)アからエまで）をそれぞれ合計した平成30年度分は〇円、平成31年度分は〇円、令和2年度分は〇円、令和3年度分は〇円となる（1000円未満の端数金額切捨て）。

ウ 固定資産税の額

(ア) 本件各償却資産1

前記イ(ア)の各課税標準額に税率（1.4%）を乗じると、本件各償却資産1に係る平成30年度から令和4年度までの各年度分の固定資産税の額は、平成

30年度分は〇円、平成31年度分は〇円、令和2年度分は〇円、令和3年度分は〇円、令和4年度分は〇円となる（100円未満の端数金額切捨て）。

(イ) 本件各償却資産2

前記イ(イ)の各課税標準額に税率（1.4%）を乗じると、本件各償却資産2に係る平成30年度から令和3年度までの各年度分の固定資産税の額は、平成30年度分は〇円、平成31年度分は〇円、令和2年度分は〇円、令和3年度分は〇円となる（100円未満の端数金額切捨て）。

エ まとめ

以上のとおり、固定資産税の額について、本件各償却資産1に係る令和4年度分を〇円とする本件処分1、平成30年度分を〇円とする本件処分2、平成31年度分を〇円とする本件処分3、令和2年度分を〇円とする本件処分4及び令和3年度分を〇円とする本件処分5並びに本件各償却資産2に係る平成30年度分を〇円とする本件処分6、平成31年度分を〇円とする本件処分7、令和2年度分を〇円とする本件処分8及び令和3年度分を〇円とする本件処分9は、前記ウ(ア)及び(イ)の額といずれも同額であり、適正に行われていることが認められる。

(2) 本件各償却資産1又は本件各償却資産2が非課税となる固定資産に該当するといえるかについて

ア 法等の規定

(ア) 法第348条第2項本文は、固定資産が同項第10号の7の「社会福祉法人その他政令で定める者が社会福祉法第2条第1項に規定する社会福祉事業（同条第3項第1号の2に掲げる事業を除く。）の用に供する固定資産で政令で定めるもの」に該当する場合には固定資産税を課することができない旨規定している。

(イ) 政令第49条の15第1項各号は、法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める者として、それぞれ次の者を掲げている。

a 第1号 公益社団法人、公益財団法人、農業協同組合、農業協同組合連合会、消費生活協同組合及び消費生活協同組合連合会

b 第2号 健康保険組合、健康保険組合連合会、企業年金基金、確定給付企業年金法に規定する企業年金連合会、国家公務員共済組合、国家公務員共済組合連合会、国民健康保険組合、国民健康保険団体連合会、国民年金基金、国民年金基金連合会、商工組合（組合員に出資をさせないものに限る。）、商工組合連合会（会員に出資をさせないものに限る。）、石炭鉱業年金基金、全国市町村職員共済組合連合会、地方公務員共済組合、地方公務員共済組合連合会及び日本私立学校振興・共済事業団

c 第3号 医療法人

d 第4号 前記aからcまでに掲げる者以外の者で児童福祉法第27条第1項第3号の規定による委託を受けたもの

- e 第5号 前記aからcまでに掲げる者以外の者で児童福祉法第33条の6第1項の規定による委託を受けたもの
- f 第6号 前記aからeまでに掲げる者以外の者で総務省令で定めるもの
- (ウ) 政令第49条の15第2項各号は、法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める固定資産として、それぞれ次の固定資産を掲げている。
 - a 第1号 社会福祉法人又は政令第49条の15第1項第1号に掲げる者が実施する社会福祉法第2条第2項第1号に掲げる生計困難者に対して助葬を行う事業、同項第6号若しくは第7号に掲げる事業又は同条第3項第1号、第3号、第8号、第11号若しくは第13号に掲げる事業の用に供する固定資産
 - b 第2号 社会福祉法人又は政令第49条の15第1項第1号若しくは第6号に掲げる者（同号に掲げる者にあつては、総務省令で定めるものに限る。）が実施する社会福祉法第2条第3項第5号に掲げる介助犬訓練事業又は聴導犬訓練事業の用に供する固定資産で総務省令で定めるもの
 - c 第3号 社会福祉法人又は政令第49条の15第1項第1号に掲げる者（同号に掲げる者にあつては、総務省令で定めるものに限る。）で、道路交通法施行令第8条第2項の規定による国家公安委員会の指定を受けたものが実施する社会福祉法第2条第3項第5号に掲げる盲導犬訓練施設を営む事業の用に供する固定資産
 - d 第4号 社会福祉法人又は政令第49条の15第1項第1号若しくは第6号に掲げる者（同号に掲げる者にあつては、総務省令で定めるものに限る。）が実施する社会福祉法第2条第3項第9号に掲げる事業の用に供する固定資産で総務省令で定めるもの
 - e 第5号 社会福祉法人又は政令第49条の15第1項第1号若しくは第3号に掲げる者が実施する社会福祉法第2条第3項第4号の2に掲げる福祉ホームを営む事業、同項第5号に掲げる身体障害者福祉センター、補装具製作施設若しくは視聴覚障害者情報提供施設を営む事業又は同項第10号に掲げる事業の用に供する固定資産で総務省令で定めるもの
 - f 第6号 社会福祉法人又は政令第49条の15第1項第1号から第3号までに掲げる者が実施する社会福祉法第2条第3項第4号に掲げる老人居宅介護等事業、老人デイサービス事業、老人短期入所事業、小規模多機能型居宅介護事業、認知症対応型老人共同生活援助事業又は複合型サービス福祉事業の用に供する固定資産
 - g 第7号 社会福祉法人又は政令第49条の15第1項第1号から第4号までに掲げる者（同項第1号から第3号までに掲げる者にあつては、児童福祉法第27条第1項第3号の規定による委託を受けたものに限る。）が実施する社会福祉法第2条第3項第2号に掲げる小規模住居型児童養育事業の用に

供する固定資産で総務省令で定めるもの

- h 第8号 社会福祉法人又は政令第49条の15第1項第1号から第3号まで若しくは第5号に掲げる者（同項第1号から第3号までに掲げる者にあつては、児童福祉法第33条の6第1項の規定による委託を受けたものに限る。）が実施する社会福祉法第2条第3項第2号に掲げる児童自立生活援助事業の用に供する固定資産
 - i 第9号 社会福祉法人又は政令第49条の15第1項各号に掲げる者（同項第6号に掲げる者にあつては、総務省令で定めるものに限る。）が実施する社会福祉法第2条第3項第2号に掲げる障害児通所支援事業、障害児相談支援事業、放課後児童健全育成事業、子育て短期支援事業、乳児家庭全戸訪問事業、養育支援訪問事業、地域子育て支援拠点事業、一時預かり事業、病児保育事業、子育て援助活動支援事業若しくは児童の福祉の増進について相談に応ずる事業、同項第2号の3に掲げる事業、同項第4号の2に掲げる一般相談支援事業若しくは特定相談支援事業、同項第5号に掲げる身体障害者の更生相談に応ずる事業若しくは同項第6号に掲げる知的障害者の更生相談に応ずる事業の用に供する固定資産で総務省令で定めるもの又は同項第4号の2に掲げる障害福祉サービス事業、移動支援事業若しくは地域活動支援センターを運営する事業、同項第5号に掲げる身体障害者生活訓練等事業若しくは手話通訳事業若しくは同項第12号に掲げる事業の用に供する固定資産
- (エ) 総務省令第10条の7の3第1項各号は、政令第49条の15第1項第6号に規定する総務省令で定める者として、社会福祉法第68条の2及び第69条（それぞれ同法第74条の規定が適用される場合を含む。）の規定により都道府県知事に届出をした者であつて、それぞれ次の者を掲げている。
- a 第1号 宗教法人
 - b 第2号 政令第49条の15第2項第2号に規定する事業の実施について都道府県又は指定都市等（地方自治法第252条の19第1項の指定都市又は同法第252条の22第1項の中核市をいう。以下この号（中略）において同じ。）から委託を受けたものであることについて都道府県知事又は指定都市等の長が証明したもの
 - c 第3号 政令第49条の15第2項第9号に規定する事業の実施について都道府県又は市町村から委託を受けた者
 - d 第4号 認知症である老人、身体障害者、知的障害者若しくは精神障害者又はこれらの者、身体障害児若しくは知的障害児の家族その他の関係者により組織される団体（法人格のない団体を含む。）で営利を目的としない団体であることについて都道府県知事が証明したもの
- (オ) 総務省令第10条の7の3第2項は、政令第49条の15第2項第2号に規定する総務省令で定める者は総務省令第10条の7の3第1項第2号に掲げる

者とする旨規定している。

- (カ) 総務省令第10条の7の3第5項は、政令第49条の15第2項第4号に規定する総務省令で定める者は総務省令第10条の7の3第1項第1号に掲げる者とする旨規定している。
- (キ) 総務省令第10条の7の3第9項は、政令第49条の15第2項第9号に規定する総務省令で定める者は総務省令第10条の7の3第1項第3号及び第4号に掲げる者とする旨規定している。

イ 判断の枠組み

法は、第348条第2項本文において固定資産税を課することができない固定資産について規定し、同項第10号の7において同税を課することができない固定資産として、社会福祉法人その他政令で定める者が社会福祉法第2条第1項に規定する社会福祉事業（同条第3項第1号の2に掲げる事業を除く。以下同じ。）の用に供する固定資産で政令で定めるものと規定している。したがって、法第348条第2項第10号の7に掲げる固定資産に該当するもの（①当該固定資産を事業の用に供する者が社会福祉法人又は同号に規定する政令で定める者に該当すること及び②当該固定資産が同号に規定する政令で定める固定資産に該当することのいずれの要件も満たすもの）は、非課税となる固定資産である。

ウ 本件各償却資産1又は本件各償却資産2の法第348条第2項第10号の7該当性

本件各償却資産1又は本件各償却資産2の一部又は全部が平成30年度から令和4年度までの各年度分の固定資産税の賦課期日（当該各年度の初日の属する年の1月1日（法第359条及び条例第66条）。以下「本件各賦課期日」という。）において法第348条第2項第10号の7に掲げる固定資産に該当するかどうかを以下検討する。

(ア) 社会福祉法人又は法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める者

- a 法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める者について、政令第49条の15第1項は、同項各号に掲げる者（同項第6号の「前各号に掲げる者以外の者で総務省令で定めるもの」は、社会福祉法第68条の2等の規定により都道府県知事に届出をした者で総務省令第10条の7の3第1項各号に掲げる者）とする旨規定している。したがって、固定資産を事業の用に供する者が社会福祉法人又は法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める者に該当するというためには、当該者が社会福祉法人又は政令第49条の15第1項各号（第6号については総務省令第10条の7の3第1項各号）のいずれかに該当する者（以下「社会福祉法人等」という。）であることが認められなければならない。

- b 本件各賦課期日において本件各償却資産1及び本件各償却資産2を事業等

の用に供していた審査請求人は、政令第49条の15第1項第6号に掲げる者として、広島県知事から総務省令第10条7の3第1項第4号に規定する団体であることを証明された者である旨主張し（前記第2の1等）、その証拠資料として審理員に対し提出した令和4年9月14日付けの「証明願」と題する書面には、審査請求人が同号に規定する団体であることを広島県知事が同月15日付けで証明した旨の記載があることが認められる。当該記載から、審査請求人が広島県知事から同日において同号に規定する団体であったことを証明されたことが確認できるものの、同日よりも前の本件各賦課期日においても同号に規定する団体であったことを証明されたといえるかどうかは判然としないが、仮に証明されたといえるとすると、審査請求人は、本件各賦課期日において同号に該当する社会福祉法人等であることが認められるから、法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める者に該当していたことになる。

c なお、本件各賦課期日において、審査請求人が社会福祉法人等（総務省令第10条の7の3第1項第4号に掲げる者を除く。）に該当していた事実は認められないし、審査請求人以外の者で社会福祉法人等に該当する者が本件各償却資産1又は本件各償却資産2の一部又は全部を事業の用に供していた事実も認められない。

(4) 法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める固定資産

a 法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める固定資産について、政令第49条の15第2項は、同項各号に掲げる固定資産とする旨規定している。そして、同項各号のうち同条第1項第6号に掲げる者が実施する事業の用に供する固定資産に係る規定は同条第2項第2号、第4号及び第9号であり、これらにおいてはいずれも同条第1項第6号に掲げる者にあつては当該者に該当する総務省令第10条の7の3第1項各号に掲げる者のうち特定のものに限って実施する事業の用に供する固定資産とする旨規定しており、審査請求人が該当するとして主張する同項第4号に掲げる者が実施する事業の用に供する固定資産に係る規定は政令第49条の15第2項第9号のみである（総務省令第10条の7の3第2項、第5項及び第9項）。

したがって、総務省令第10条の7の3第1項第4号に掲げる者が実施する事業の用に供する固定資産が法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める固定資産に該当するというためには、当該固定資産が政令第49条の15第2項第9号に掲げる事業の用に供する固定資産（前記ア(ウ) i）に該当することが認められなければならない。

b 本件各賦課期日において、本件各償却資産1又は本件各償却資産2の一部又は全部が政令第49条の15第2項第9号に掲げる事業の用に供する固定資産に該当していた事実は認められない。

- c この点、審査請求人は、実施している日中一時支援事業は政令第49条の15第2項第9号の社会福祉法第2条第3項第2号の定める一時預かり事業と同趣旨の事業であるから、本件各償却資産1及び本件各償却資産2のうち日中一時支援事業の用に供する償却資産は政令第49条の15第2項第9号の一時預かり事業の用に供する固定資産に該当するとして当該償却資産に係る固定資産税は非課税とされるべきである旨主張する（前記第2の4）。
- d 審査請求人が審理員に対し証拠資料として提出した平成19年1月31日付け「広島市日中一時支援事業の実施に関する協定書」（広島市と審査請求人が同日付けで協定を締結したもの）には、審査請求人は事業所Cにおいて広島市日中一時支援事業実施要綱第3条に規定するサービスを提供する旨が記載されている（同協定書第1条及び第3条第1項）。そして、同要綱において、「この要綱は、地域生活支援事業として実施する日中一時支援事業（中略）について必要な事項を定めるものとする。」（同要綱第1条）、「この要綱における用語の意義は、障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律（平成17年法律第123号（中略））の例による。」（同要綱第2条）及び「市長は、指定短期入所事業所、障害者支援施設その他の市長が定める施設において障害者（児童）を一時的に預り、見守る等のサービス（中略）に要する費用（中略）について日中一時支援給付費を支給する日中一時支援事業を行う。」（同要綱第3条）等と定められている。また、同法において、市町村は障害者等が自立した日常生活又は社会生活を営むために必要な事業を行うことができる旨規定されており（同法第77条第3項）、「市町村任意事業実施要領」（平成18年8月1日付け障発第0801002号「地域生活支援事業等の実施について」（厚生労働省社会・援護局障害保健福祉部長通知）の別紙1「地域生活支援事業実施要綱」の（別記1-11）において、市町村等は障害者等が自立した日常生活又は社会生活を営むために必要な事業の一つとして日中一時支援事業（同要領1(4)）を実施することができる旨定められている。これらの規定等から、審査請求人が実施していると主張する日中一時支援事業は、同法の規定及び広島市日中一時支援事業実施要綱等の定めに基づき、事業者から障害者支援施設等において障害者等を一時的に預かり、見守る等のサービスの提供を受けた障害者等に対し、その費用について広島市（長）が日中一時支援給付費を支給するという日中一時支援事業に係るサービスの提供であると考えられる。
- e そして、審査請求人が日中一時支援事業と同趣旨の事業であると主張する政令第49条の15第2項第9号の社会福祉法第2条第3項第2号に掲げる一時預かり事業は、児童福祉法（昭和22年法律第164号）第6条の3第7項に規定する家庭において保育を受けることが一時的に困難となった乳児又は幼児について内閣府令で定めるところにより主として昼間において保育

所、認定こども園その他の場所において一時的に預かり必要な保護を行う事業であり、日中一時支援事業とは根拠法令及び趣旨が異なるものである。

f よって、日中一時支援事業に係るサービスの用に供する償却資産は、政令第49条の15第2項第9号の一時預かり事業の用に供する固定資産に該当しないから、審査請求人の主張は理由がない。

g 以上のとおり、本件各償却資産1及び本件各償却資産2は、本件各賦課期日において、仮に審査請求人が総務省令第10条の7の3第1項第4号に掲げる者に該当していたとしても、いずれも政令第49条の15第2項第9号に掲げる事業の用に供する固定資産に該当することが認められないから、法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める固定資産に該当しない。

(ウ) まとめ

以上のことから、本件各償却資産1及び本件各償却資産2は、いずれも法第348条第2項第10号の7に掲げる社会福祉法人その他政令で定める者が社会福祉法第2条第1項に規定する社会福祉事業の用に供する固定資産で政令で定めるものに該当しない。

(3) 賦課決定処分の期間制限について

ア 固定資産税の賦課決定処分の期間制限について、法第17条の5第5項は、法定納期限の翌日から起算して5年を経過した日以後においてははすることができない旨規定している。

イ 本件処分1は令和4年4月1日付けで、本件各処分（本件処分1を除く。）は同年5月12日付けで行われているところ、本件各処分の固定資産税の法定納期限は、本件処分2の同税及び本件処分6の同税は平成30年5月1日、本件処分3の同税及び本件処分7の同税は令和元年5月7日、本件処分4の同税及び本件処分8の同税は令和2年4月30日、本件処分5の同税及び本件処分9の同税は令和3年4月30日、本件処分1の同税は令和4年5月2日であり、本件各処分はいずれも同税の法定納期限の翌日から起算して5年を経過する日以前に行われていることが認められる。

ウ よって、本件各処分は、いずれも法第17条の5第5項が規定する賦課決定処分をすることができる期間内に行われている。

(4) 審査請求人の主張について

審査請求人の主張（前記第2）のうち、同(4)の主張については前記(2)ウにおいて述べたとおりであり、その余については以下のとおりである。

ア 審査請求人の前記第2の1の主張について

(ア) 審査請求人の主張

審査請求人は、社会福祉関係法令は介護保険法に基づくサービスを提供することにより相当する障害福祉サービスの提供に代えているところ、政令第49

条の15第2項第6号及び第9号の規定によれば総務省令第10条の7の3第1項第4号に規定する団体であることについて都道府県知事が証明した者が障害福祉サービスの用に供する固定資産に係る固定資産税は非課税となるのに同法に基づくサービスの用に供する固定資産に係る同税は非課税とならないこととならないのは平仄^{ひょうそく}が合わず明らかに不合理であるから、NPO法人であって広島県知事から同号に規定する団体であることを証明された審査請求人が認知症対応型老人共同生活援助事業等の用に供する固定資産に係る同税は、政令第49条の15第2項第6号又は第9号の規定を類推適用して非課税とされるべきである旨主張する。

(イ) 審査請求人の主張に対する判断

「憲法は、国民は法律の定めるところにより納税の義務を負うことを定め（30条）、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要としており（84条）、それゆえ、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要である」。「そして、このような租税法律主義の原則に照らすと、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」（最高裁平成27年7月17日第二小法廷判決（裁判所WEB））。「中でも特則・例外規定たる非課税要件規定については、租税負担公平の原則から不公平の拡大を防止するため、解釈の狭義性、厳格性が要請される」（大阪高裁昭和62年（行コ）第19号昭和63年10月26日判決）から、政令第49条の15第2項第6号又は第9号の規定を類推適用して、認知症対応型老人共同生活援助事業等の用に供する固定資産に係る固定資産税を非課税とすることはできない。よって、審査請求人の主張は理由がない。

イ 審査請求人の前記第2の2の主張について

(ア) 審査請求人の主張

審査請求人は、政令第49条の15第2項第6号は、総務省令第10条の7の3第1項第4号に規定する団体が実施主体となる場合を除外する限度において、法第348条第2項第10号の7の委任の範囲を逸脱した違法なものとして明らかに無効であるから、NPO法人であって広島県知事から総務省令第10条の7の3第1項第4号に規定する団体であることを証明された審査請求人が認知症対応型老人共同生活援助事業等の用に供する固定資産に係る固定資産税は、法第348条第2項第10号の7の規定に基づき非課税とされるべきである旨主張する。

(イ) 審査請求人の主張に対する判断

本件審査請求1及び本件審査請求2における処分庁及び審査庁（行政不服審査法第9条第1項の審査庁をいう。）である広島市長は、行政機関であり、現行の法令を所与のものとし、これにのっとりて処分や審査請求に対する判断を

行うものであり、本件各償却資産1及び本件各償却資産2が法第348条第2項第10号の7に掲げる非課税となる固定資産に該当しないことは前記(2)ウにおいて述べたとおりであるから、審査請求人の主張は採用することができない。

ウ 審査請求人の前記第2の3の主張について

(7) 審査請求人の主張

審査請求人は、法令の文理解釈によれば審査請求人の事業の用に供されている固定資産に係る固定資産税は非課税にならないことになるが、この非課税の対象について定めているのは政令及び総務省令であり、これらは法の解釈を補完するためのものであるから、非課税について定めた法第348条第2項第10号(の7)の規定の解釈が重要であり、当該規定の趣旨及び目的を考慮すれば、審査請求人の事業の用に供されている固定資産に係る同税は非課税となる旨主張する。

(4) 審査請求人の主張に対する判断

前記ア(4)で述べたとおり、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、中でも特則・例外たる非課税要件規定については、租税負担公平の原則から解釈の狭義性、厳格性が要請される。そして、「文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に初めて、規定の趣旨目的に立ち戻って、その意味内容を明らかにするという目的的解释が行われる」(東京高裁平成19年11月1日判決(裁判所WEB))ところ、本件各償却資産1及び本件各償却資産2は、法令の文理解釈によれば法第348条第2項第10号の7に掲げる非課税となる固定資産に該当しないことは前記(2)ウにおいて述べたとおりであり、このことについては審査請求人も前記(7)のとおり自認しており、本件は、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合には当たらないから、審査請求人の主張は理由がない。

エ 審査請求人の前記第2の5の主張について

(7) 審査請求人の主張

審査請求人は、審査請求人が非課税申告書を求めたにもかかわらず処分庁は聴取も訪問調査もせず一方的に本件各処分を行っており、本件各処分は法第348条第2項第10号の7の規定に違反している旨主張する。

(4) 審査請求人の主張に対する判断

市長は非課税申告書の送付の求めがあった場合に聴取又は訪問調査をしなければ固定資産税の賦課決定処分を行ってはならない旨を定めた法等の規定は見当たらず、本件各償却資産1及び本件各償却資産2が法第348条第2項第10号の7に掲げる非課税となる固定資産に該当しないことは前記(2)ウにおいて述べたとおりであるから、審査請求人の主張は理由がない。

オ 審査請求人の前記第2の6の主張について

(7) 審査請求人の主張

審査請求人は、NPO法人であって広島県知事から総務省令第10条の7の3第1項第4号に規定する団体であることを証明された審査請求人が認知症対応型老人共同生活援助事業等の用に供する固定資産に係る固定資産税は条例第71条第1項第2号又は第4号の規定に基づき10割減免されるべきである旨主張する。

(イ) 審査請求人の主張に対する判断

本件各処分は、普通徴収の方法によって徴収する地方税の税額を確定する処分である賦課決定処分であるところ（法第17条の4第1項第1号参照）、審査請求人が主張する10割減免は、法律及び条例の定めるところによって課税権を行使した後、納税者の申請によって、その税額の全部を免除するものであり（「令和3年度版要説固定資産税」（固定資産税務研究会編、株式会社ぎょうせい発行）209ページ参照）、10割減免されることにより賦課決定処分が取り消されたり、違法又は不当なものとなるわけではない。よって、審査請求人が認知症対応型老人共同生活援助事業等の用に供する固定資産に係る固定資産税が10割減免されるべきであるかどうかは本件各処分に影響を与えないから、審査請求人の主張は理由がない。

第4 審査庁の裁決に対する考え方の要旨

本件審査請求1及び本件審査請求2は、審理員意見書のとおり、いずれも棄却されるべきである。

第5 調査審議の経過

| | | | |
|------|-----|-----|---------------|
| 令和5年 | 7月 | 7日 | 審査庁から諮問書を受領 |
| 令和5年 | 7月 | 31日 | 第1回合議体会議 調査審議 |
| 令和5年 | 9月 | 25日 | 第2回合議体会議 調査審議 |
| 令和5年 | 10月 | 23日 | 第3回合議体会議 調査審議 |

第6 審査会の判断の理由

1 本件各処分に係る税額の算出について

本件各償却資産1に係る令和4年度分の固定資産税の額並びに本件各償却資産1及び本件各償却資産2に係る平成30年度から令和3年度までの各年度の固定資産税の額については、審理員意見書のとおり法等の規定に基づき算出されており、適正に行われていることが認められる。

なお、本件各処分がいずれも法第17条の5第5項が規定する固定資産税の賦課決定処分をすることができる期間内に行われていることは審理員意見書のとおりである。

2 本件各償却資産1又は本件各償却資産2が非課税となる固定資産に該当するといえるかについて

(1) 判断の枠組み

法第348条第2項本文及び同項第10号の7の規定から、固定資産を事業の用に供する者が社会福祉法人又は同号に規定する政令で定める者に該当すること及び当該固定資産が同号に規定する政令で定める固定資産に該当することのいずれの要件も満たすものが非課税となる固定資産である。

そこで、本件各償却資産1又は本件各償却資産2の一部又は全部が本件各賦課期日においてこれらの要件を満たし、固定資産税を課することができない固定資産に該当するかどうかを以下検討する。

(2) 社会福祉法人又は法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める者への該当性について

固定資産を事業の用に供する者が社会福祉法人又は法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める者に該当するというためには、当該者が社会福祉法人等であることが認められなければならない。

この点、本件各賦課期日において、審査請求人が社会福祉法人等（総務省令第10条の7の3第1項第4号に掲げる者を除く。）に該当していた事実等は認められない。

そして、審査請求人が社会福祉法人等である総務省令第10条の7の3第1項第4号に掲げる者に該当するかについて、審査請求人は令和4年9月14日付けの「証明願」と題する書面を提出しており、当該書面には審査請求人が広島県知事から同月15日付けで同号に規定する団体であることを証明された旨の記載があることが確認できる。これにより同日よりも前の本件各賦課期日においても同号に規定する団体であることを証明されたといえるかどうかは判然としないが、仮に証明されたといえるとする、審査請求人は、社会福祉法人等であることが認められ、法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める者に該当していたことになる。

(3) 法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める固定資産への該当性について

仮に審査請求人が総務省令第10条の7の3第1項第4号に掲げる者に該当するとした場合、同号に掲げる者が事業の用に供する固定資産が法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める固定資産に該当するというためには、当該固定資産が政令第49条の15第2項第9号に掲げる固定資産に該当することが認められなければならないところ、本件各賦課期日において、本件各償却資産1又は本件各償却資産2が同号に掲げる固定資産に該当していた事実が認められないことについては、審理員意見書のとおりである。

この点、審査請求人は、実施している日中一時支援事業は政令第49条の15第2項第9号に規定する社会福祉法第2条第3項第2号の一時預かり事業と同趣旨の事業であるから、本件各償却資産1及び本件各償却資産2のうち日中一時支援事業

の用に供する償却資産は非課税とされるべきである旨主張するが、一時預かり事業と日中一時支援事業は根拠法令及び趣旨が異なるものであるから、審査請求人の主張は理由がない。

よって、本件各償却資産1及び本件各償却資産2は、本件各賦課期日において、いずれも政令第49条の15第2項第9号に掲げる事業の用に供する固定資産に該当することが認められないから、法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める固定資産に該当しない。

(4) まとめ

以上のことから、本件各償却資産1及び本件各償却資産2は、いずれも固定資産税を課することができない固定資産に該当しない。

3 審査請求人の主張について

- (1) 審査請求人は、社会福祉関係法令は介護保険法に基づくサービスを提供することにより相当する障害福祉サービスの提供に代えているところ、政令第49条の15第2項第6号及び第9号の規定によれば総務省令第10条の7の3第1項第4号に規定する団体について、障害福祉サービスの用に供する固定資産に係る固定資産税は非課税となるのに介護保険法に基づくサービスの用に供する固定資産に係る同税は非課税とならないのは平仄が合わず明らかに不合理であるから、同号に規定する団体に該当する審査請求人が認知症対応型老人共同生活援助事業等の用に供する固定資産に係る同税は、政令第49条の15第2項第6号又は第9号の規定を類推適用して非課税とされるべきである旨主張する。

しかしながら、「租税法律主義の原則に照らすと、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」（最高裁平成27年7月17日第二小法廷判決）とされ、「中でも特則・例外規定たる非課税要件規定については、租税負担公平の原則から不公平の拡大を防止するため、解釈の狭義性、厳格性が要請される」

（大阪高裁昭和63年10月26日判決）ものであり、政令第49条の15第2項第6号等の規定を類推適用して認知症対応型老人共同生活援助事業等の用に供する固定資産を非課税とすることはできないから、審査請求人の主張は理由がない。

- (2) また、審査請求人は、政令第49条の15第2項第6号は、総務省令第10条の7の3第1項第4号に規定する団体が実施主体となる場合を除外する限度において、法第348条第2項第10号の7の委任の範囲を逸脱した違法なものとして明らかに無効であるから、総務省令第10条の7の3第1項第4号に規定する団体に該当する審査請求人が認知症対応型老人共同生活援助事業等の用に供する固定資産は、非課税とされるべきである旨主張する。

しかしながら、審査請求人の主張をもってしても直ちに政令第49条の15第2項第6号が法の委任の範囲を逸脱した違法なものとはまではいえず、処分庁及び審査庁（行政不服審査法第9条第1項の審査庁をいう。）である広島市長は、行政機関であり、現行の法令を所与のものとし、これにのっとりて処分や審査請求に対する

判断を行うものであり、本件各償却資産1及び本件各償却資産2が法第348条第2項第10号の7に掲げる非課税となる固定資産に該当しないことは前記2において述べたとおりであるから、審査請求人の主張は採用することができない。

- (3) さらに、審査請求人は、法令の文理解釈によれば審査請求人の事業の用に供されている固定資産は非課税にならないことになるが、この非課税の対象について定めている政令及び総務省令は法の解釈を補完するためのものであるから、非課税について定めた法第348条第2項第10号の7の規定の解釈が重要であり、当該規定の趣旨・目的を考慮すれば、審査請求人の事業の用に供されている固定資産は非課税となる旨主張する。

しかしながら、前記(1)で述べたとおり、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、中でも特則・例外たる非課税要件規定については、租税負担公平の原則から解釈の狭義性、厳格性が要請され、「文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に初めて、規定の趣旨目的に立ち戻って、その意味内容を明らかにするという目的的解释が行われる」（東京高裁平成19年11月1日判決）ところ、本件各償却資産1及び本件各償却資産2は、法令の文理解釈によれば非課税となる固定資産に該当しないことは前記2において述べたとおりであり、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に当たらないから、審査請求人の主張は理由がない。

- (4) 加えて、審査請求人は、条例第71条第1項第2号又は第4号の規定に基づき審査請求人が認知症対応型老人共同生活援助事業等の用に供する固定資産に係る固定資産税を10割減免することなく行った本件各処分は違法又は不当である旨主張するが、固定資産税の賦課決定処分を行うに当たり減免について考慮する旨を定めた法等の規定は見当たらず、減免は、法律及び条例の定めるところによって課税権を行使した後、納税者の申請によって税額の全部又は一部を免除するものであるから、審査請求人の主張は理由がない。

- (5) 審査請求人が述べているその他の主張については、本件各処分の適法性又は妥当性に影響を与えるものではなく、取消しを行うべき理由にはならない。

4 結論

以上の次第であるから、本件各処分に違法性・不当性は認められない。

広島市行政不服審査会合議体

委員（合議体長） 門田 孝、 委員 福永 実、 委員 木村 文子