

答 申

第1 審査会の結論

本件審査請求は、棄却すべきである。

第2 審査請求の概要

本件は、令和2年度固定資産税賦課決定に関し、審査請求人が固定資産税非課税申請書及び固定資産税減免申請書を提出した（以下併せて「本件請求」という。）ことに対し、伊賀市長（以下「処分庁」という。）が却下決定（以下「本件処分」という。）を行ったところ、審査請求人が不服であるとして審査請求を行った事案である。

事案の経過については、以下のとおりである。

- 1 令和2年4月8日、審査請求人は、処分庁に対し、伊賀市〇〇〇〇字〇〇〇〇〇〇番及び〇〇〇〇番（以下「本件土地」という。）について、固定資産税非課税申請書及び固定資産税減免申請書を提出した。申請書の非課税の適用を受けようとする事由には、「上記2筆の土地は（〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇）の敷地内に組み込まれた参拝者専用の駐車場として利用するものであり外部からの利用出来ない無料専用駐車場であります。」と、減免を受けようとする事由には、「墓地参拝者駐車場（〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇）所在地四方は墓地」とそれぞれ記載されていた。
- 2 処分庁は、本件申請について本件処分を行い、令和2年7月15日付「令和2年度固定資産税の減免・非課税申請の却下について」を審査請求人に送付した。
- 3 令和2年10月14日、審査請求人は、本件処分について不服であるとして審査請求書を提出した。

第3 審理関係人の主張の要旨

1 審査請求人の主張

- (1) 本件土地は、固定資産税の非課税事由又は減免事由に該当するかについて
本件土地は、既存墓地を拡充するため購入したものであるが、現在、既存墓地には参拝者用の駐車場が無い。そのため、当面の間、参拝者用駐車場として整備したものである。
- (2) 本件土地に対する固定資産評価について
本件土地は、周囲（墓地に囲まれた土地）の状況等から、他の一般的な土地

と比較して評価は相当低いものである。

また、審査請求人が本件土地を購入後、急に固定資産評価額が高くなっているのは不当である。

2 処分庁の主張

(1) 争点①（本件土地は、固定資産税の非課税事由若しくは減免事由に該当するか）について

地方税法（昭和25年7月31日法律第226号。以下「法」という。）第348条第2項第4号に規定する「墓地」の解釈については、都道府県知事の許可を受けた区域であることが必要と考えられているところ、本件土地に関しては、三重県知事の許可を受けておらず、非課税事由に該当しない。

また、伊賀市市税条例（平成16年11月1日条例第109号。以下「条例」という。）第71条には、減免に関する規定が定められているが、本件土地は、同条第1項第1号から第5号までに規定するいずれの規定にも該当しない。第2号の「公益のために直接専用する固定資産」に関しても、墓地利用者のため等、一部の利用者の用に供するためのものは該当しない。

(2) 争点②（本件土地の固定資産評価は適切か）について

本件土地の評価は、伊賀市土地評価事務取扱要領（以下「要領」という。）を基に行っている。本件土地は、雑種地の評価上の分類において「比準雑種地」に該当する。また、本件土地が位置する地域は、伊賀市土地利用条例で規定する都市計画用途地域内であり、原則として宅地の100%で評価を行う地域となる。

この地域の路線価を算出するための基準値である〇〇〇字〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇の平成29年1月1日時点の鑑定評価額〇〇〇〇〇円に0.7を乗じて標準宅地単価を出し、要領で定められている補正值として、無道路地補正0.6、道路開設補正0.6、土地の形状による奥行価格補正0.83等、可能な補正係数を全て乗じ、単価を算出している。「周囲（墓地に囲まれた土地）の状況等」については、要領で下落させる補正率は設けていないので、この思料による補正を行うことができない。

また、固定資産税算出上の価格と実際の売買価格は異なるものであるうえ、審査請求人は、土地購入時において、登記簿上の畑で雑木が生い茂った要領分類上の「1. 山林及び農地（畑）並み雑種地」であったものを購入後整地し、舗装等を行ったものであるから、その価値は上昇して当然である。

第4 審理員意見書の要旨

1 審理員意見書の結論

本件審査請求は理由がないため、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、棄却されるべきである。

2 審理員意見書の理由

(1) 争点①（本件土地は、固定資産税の非課税事由若しくは減免事由に該当するか）について

ア 地方税法第348条に該当するか

法第348条は、固定資産税の非課税の範囲について規定している。同条第2項は、固定資産税を課することができない固定資産を定めており審査請求人が該当する可能性があるものは、第4号の「墓地」である。

「固定資産税逐条解説」（固定資産税務研究会編）によれば、「墓地」とは、墓地、埋葬等に関する法律における墓地と同意義であり、墳墓（死体を埋葬し、又は焼骨を埋蔵する施設）を設けるために、墓地として都道府県知事の許可を受けた区域であり、実際には墓石等が存在し、礼拝する場所として使用されている土地であっても、墓地として許可を受けていない土地については、非課税措置は適用されないと解すべき、とされている。

本件土地に関してみると、三重県知事の許可を受けた事実はない。したがって、本件土地は非課税措置の適用される「墓地」には該当しないというべきである。

審査請求人は、本件土地が同条第3号に該当する旨主張するが、同号は「宗教法人が専らその本来の用に供する…境内建物及び境内地」と規定しており、有限会社である審査請求人の所有する本件土地が同号に該当する余地はない。

したがって、審査請求人の主張は採用できない。

イ 伊賀市市税条例第71条に該当するか

法第367条は、固定資産税の減免について定めており、「市町村長は、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、貧困に困り生活のための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。」と規定している。

税制は、「公平・中立・簡素」であることを基本原則としているところであるが、減免とは、発生した納税義務について、各市町村が自らの判断により納税者の担税力等の事情を考慮し当該義務を免除する例外的な措置である。

公平の原則という観点から、基本的には徴収の猶予や納期限の延長を行っ

たととしてもなお納税が困難である者に対する救済措置として適用することを想定しているものと解される。

法第367条を受け固定資産税の減免を規定した条例第71条第1項には、第1号から第6号までが挙げられており、本件について該当する可能性があるのは第2号と第6号である。

(ア) 第2号の該当性について

条例第71条第1項第2号は「公益のために直接専用する固定資産税（有料で使用するものを除く）」のうち、「市長において必要があると認めるもの」について行うこととされているところ、かかる規定の仕方等に照らせば、市長が、ある固定資産について、公益のために無償で直接専用されているか否か、仮にそれが肯定される場合に減免の必要性があるか否かを認定することについては、当該固定資産税の減免という手段によって達成しようとする行政目的の下において行使される市長の合理的な裁量に委ねられているというべきであって、条例第71条第1項による固定資産税減免申請の許否に係る市長の処分が違法とされるのは、その裁量権の行使に逸脱又は濫用があったと認められる場合に限られるというべきである。

これを本件についてみると、公益性があるというためには、当該不動産が不特定多数の者の利用に供されること、換言するならば広く一般市民に開放されていることが必要である。本件土地は、確かに、使用者から利用料をとっているわけではない。しかし、専ら特定の墓地利用者が車両を駐車するために利用されているものであり、それ以外の者が使用することはないのであるから、広く一般市民に開放されているとはいえない。

よって、墓地利用者のため等一部の利用者の用に供するためのものは条例第71条第1項第2号に該当しない、とした処分庁の認定に裁量権行使の逸脱又は濫用があるとはいえない。

(イ) 第6号の該当性について

条例第71条第1項第6号「前各号のほか、特別の理由あるもの」の該当性について、法第367条の税の減免が、法令及び条例の定めるところにより市町村がいったん課税権を行使して地方税債権が発生した後にこれを放棄するものであることや、減免し得る事由を天災や貧困その他特別の事情に限定していることなどに照らすと、同条及びこれを受けた条例第6号に基づく固定資産税の減免は、原則として徴収猶予や納期限の延長等によっても納税が困難であるなど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に行われることが予定されているというべきである。

これを本件について考えると、審査請求人は有限会社として事業を営む者であるところ、客観的に見てその担税力が著しく減少していると認められる事情は認められないし、仮に審査請求人の行う当該事業が、結果的に利益が発生しないものであったとしても、その収益性を完全に否定することは困難であるから、租税負担の公平性の観点からみても、「特別の理由」がないとした処分庁の認定に裁量権行使の逸脱又は濫用があるとはいえない。

(2) 争点② (本件土地の固定資産評価は適切か) について

固定資産税における固定資産(土地)の評価及び価格の決定は法第388条第1項の規定に基づいて定められた固定資産評価基準(昭和38年自治省告示第158号)によらなければならないとされており(法第403条第1項)、処分庁では、評価基準の適用に当たっての取り扱いが要領によって定められている。

固定資産評価基準は全国一律的に評価の基準を規定するものではなく、市町村長は必要に応じて評価基準別表の比準表や画地計算法の附表等々について、各市町村の実情に適合するよう所要の補正をし、または作成してこれを適用できるものとしている。これを受け、処分庁では、土地の評価の適正化と均衡化を確保することを目的とし、固定資産評価基準を基礎としつつ、当該評価基準の許容する範囲内で固定資産税における土地の評価事務の基本的事項を定めた要領が設置されている。

処分庁は、要領に従い、本件土地について地目の分類や標準値の選定、所要の補正を行った上で、審査請求人に納税の告知及び本件処分を行っている。

「周囲(墓地に囲まれた土地)の状況等」については、要領で下落させる補正率は設けていないし、そもそもこのような不明確・不明瞭な事情での補正率を設けることは、租税の公平性・中立性を損なうこととなるから、土地の評価の適正化と均衡化を確保しようとした要領の趣旨に反するものである。よってこの思料による補正を行うことは認められないというべきである。

以上のことから、処分庁は、固定資産税評価基準及び要領等の規定に基づき、適正に納税の告知及び本件処分を行ったことが認められる。

また、審査請求人は、固定資産税の評価額が急に6、7倍も上がり、購入した価格とあまりに違う旨主張する。しかし、土地の売買価格は、土地の特性や流通量、当事者それぞれの事情等様々な要因によって決まるものであるから、固定資産税算出上の価格と一致するものではない。その上、審査請求人は、土地購入後に、購入者自ら整地し舗装等を行ったものであるから、その価格は上昇して当然である。

したがって、審査請求人の主張は採用できない。

第5 審査会の判断の理由

1 争点についての審査会の判断

(1) 争点①（本件土地は、固定資産税の非課税事由若しくは減免事由に該当するか）について

ア 地方税法第348条に該当するか

固定資産税の非課税の範囲は法第348条に規定されており、本件土地に関して該当する可能性があるものは、同条第2項第3号の「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地」、または第4号の「墓地」である。

宗教法人法第3条において境内建物及び境内地の定義がされているが、本件土地には建物及び工作物は存在せず、同条第2号から第7号に規定される土地にも該当しないため、「境内地」には該当しない。

また、固定資産税逐条解説によれば、この「墓地」は、墓地、埋葬等に関する法律における「墓地」と同義と解されており、墳墓を設けるために、墓地として都道府県知事の許可を受けた区域と定義される。

固定資産税の賦課事務が、大量反復事務であり公平・迅速な処理が求められること、また、本件処分申請却下時の通知文書において、都道府県知事の許可があれば非課税として認定できる旨記載しているにも関わらず、本件処分に関し審査請求人から都道府県知事の許可を受けた旨の主張がないことを考慮すれば、都道府県知事の許可を受けておらず、したがって法第348号第2項第4号に規定する「墓地」に該当しないとした処分庁の判断は妥当である。

イ 伊賀市市税条例第71条に該当するか

固定資産税の減免について規定した条例第71条第1項と本件土地の状態を鑑みるに、本件について該当する可能性があるのは審理員意見書のとおりの第2号と第6号である。

(ア) 第2号の該当性について

条例第71条第1項第2号の規定によれば、減免の要件として「公益のために専用する固定資産（有料で使用するものを除く。）」のうち、「市長において必要があると認めるもの」について減免を行う旨規定していることから、減免においては市長にある程度の裁量権が与えられていると考えるべきであり、市長の処分が違法であるとするには、その裁量権の行使に逸脱又は濫用があったと認められる場合に限られると解すべきである。

ある固定資産について公益性があるというためには、広く一般に開放されている必要がある。しかし、本件土地については、墓地利用者という特定の者の

利用に供されているに留まり、広く一般に開放されているとはいえない。そのため、本件土地について公益性はないと判断した処分庁の認定に裁量権行使の逸脱又は濫用があるとは認められない。

(イ) 第6号の該当性について

減免事由について、市は条例第71条第1項の第1号から第5号で具体的な例示を行い、その他に第6号で「前各号のほか、特別の理由あるもの」と規定している。そして、市の第6号による減免運用事例を確認したところ、「伊賀市公共事業に係る固定資産税の取扱内規」と、心身障がい関係の取り扱いを定めた「固定資産税の取扱内規」の2つが確認できた。「伊賀市公共事業に係る固定資産税の取扱内規」は市が直接又は間接的に事業地として利用している場合、「固定資産税の取扱内規」は担税力が著しく欠けている場合として第6号に該当する事例として運用している。担税力が著しく欠けている場合は条例第71条第1項第1号に準ずる事例、市が直接又は間接的に事業地として利用している事例は条例第71条第1項第2号に準ずる事例であり、その事例について特別の理由を認めて減免を運用しているものである。従って、市は第6号の運用として、条例第71条第1項第1号から第5号に直接は該当しないものの、それに準ずる事例を想定している。

本件土地についてみてみると第1号から第5号のいずれにも準ずる事例とは認められず、減免事由に該当しないと判断した処分庁の認定に裁量権行使の逸脱又は濫用があるとは認められない。

(ウ) まとめ

以上のことから、本件土地は審査請求人の主張する非課税又は減免事由に該当しない。

(2) 争点②（本件土地の固定資産評価は適切か）について

法第432条第1項によれば、固定資産税の納税者は、その納付すべき当該年度の固定資産税に係る固定資産について固定資産課税台帳に登録された価格（以下「登録価格」という。）について不服がある場合においては、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旨規定している。

また、同条第3項は、固定資産税の賦課についての審査請求においては、第1項より審査を申し出ることができる事項についての不服を当該固定資産税の賦課についての不服の理由とすることができない旨規定している。

これらの規定から、本争点における審査請求人の主張は登録価格に対する主張であり、本件審査請求の理由とすることはできない。

2 審理員の手続きの適正性

本件審査請求に係る審理員の審理手続については、適正に行われたものと認められる。

3 結論

よって、本審査会は「第1 審査会の結論」のとおり答申する。

審査会の経過

年 月 日	内容
令和3年3月10日	審査庁からの諮問書を受理
令和3年3月10日	審査請求人へ審査開始の通知
令和3年3月25日	審査関係人へ主張書面等の提出期限を通知
令和3年5月28日	調査審議
令和3年7月9日	調査審議
令和3年9月10日	調査審議
令和3年11月26日	答申

伊賀市行政不服審査会