

行政不服審査法（平成二十六年法律第六十八号）第八十一条第三項において準用する同法第七十九条の規定によつて、広島県行政不服審査会の令和五年度答申第十二号の内容について、別紙のとおり公表する。

令和六年四月四日

広島県知事 湯 崎 英 彦

諮問庁：A市長

諮問日：令和4年8月3日

(令和4年度諮問第6号)

答申日：令和5年12月27日

(令和5年度答申第12号)

答申内容

第1 広島県行政不服審査会（以下「審査会」という。）の結論

平成29年5月8日・同月22日・同年8月1日付けで審査請求人から提起のあった、A市長（以下「処分庁」という。）が審査請求人に対して行った平成29年4月1日付けの固定資産税及び都市計画税賦課決定処分等に対する審査請求（平成29年度審査請求第3号事案、平成29年度審査請求第4号事案及び平成29年度審査請求第5号事案。以下、それぞれ「3号事案」、「4号事案」及び「5号事案」という。）は、3号事案及び4号事案の審査請求は却下されるべきとする審査庁（A市長）の判断は、妥当である。5号事案の審査請求のうち、平成29年12月26日付け更正処分（以下「本件更正処分」という。）による一部減額に係る部分は却下され、その余は棄却されるべきであるとする審査庁の判断は、その結論において妥当である。

第2 審査関係人の主張の要旨

1 審査請求人の主張の要旨

令和4年7月15日付けで審査庁に提出された審理員意見書（以下「審理員意見書」という。）の「審理関係人の主張の要旨」の1項に記載のとおりである。ただし、同項(4)中「本件こども園」とあるのは「本件保育所」と、「地方税法第348条第2項第10号の4」とあるのは「地方税法第348条第2項第10号の3」と読み替える（後記第5の2(1)テのなお書きを参照）。

2 審査庁の主張の要旨

(1) 令和4年8月3日付け諮問説明書

ア 審査庁の考え

3号事案及び4号事案の審査請求を却下すべきと考える。

5号事案の審査請求のうち、本件更正処分による一部減額に係る部分を却下し、その余を棄却すべきと考える。

イ 考え方の理由

(ア) 認定事実

審理員意見書記載内容と相違ない。

(イ) 判断

審理員意見書記載内容と相違ない。

(ウ) 結論

前記(ア)及び(イ)のとおりであるので、3号事案、4号事案及び5号事案のうち本件更正処分による一部減額に係る部分は、いずれも不適法として却下すべきであり、5号事案のうち本件更正処分による減額が行われなかった部分については、理由がないから棄却すべきと考える。

(2) 審査会から審査庁に対する調査権限の行使について

ア 固定資産税非課税規定の適用通知に係る処分性の有無について

審理手続において処分庁が「処分」とは、A市長が行った上記2件の適用通知書（審査会注：平成29年2月23日付け「社会福祉事業施設における固定資産税非課税規定の適用通知書」及び同年5月8日に審査請求人に手交した同じ標題の適用通知書）による通知に係る処分である。この通知の内容である「非課税認定」は行政機関内部の行為であり、「認定通知」は、課税認定を名宛人に知らせる事実上の行為であって、いずれも名宛人に対して、何らの法的効果も及ぼさない」と主張していること（平成29年6月22日付け弁明書第1の1）について、審査会は、①「この「適用通知書による通知に係る処分」とは、平成29年4月1日付けで行った固定資産税及び都市計画税賦課決定処分を指すのか」②「非課税認定の内容を名宛人（審査請求人）に通知する行為がなぜ名宛人に何らの法的効果も及ぼさない事実行為といえるのか」について審査庁に対し令和5年7月26日付けで釈明したところ、同年8月10日付けで審査庁から、後記(ア)及び(イ)のとおり回答があった。

(ア) 前記①についての審査庁の回答について

処分庁は、審査請求人が主張する「適用通知書による通知に係る処分」とは、処分庁が行った平成29年2月23日付け「社会福祉事業施設における固定資産税非課税規定の適用通知書」による通知に係る処分であると認識している。

そのため、ここでいう「適用通知書による通知に係る処分」は、「固定資産税及び都市計画税賦課決定処分」そのものではないと考える。

(イ) 前記②についての審査庁の回答について

行政不服審査法（平成26年法律第68号。以下「行審法」という。）第1条第2項にいう「処分」とは、公権力の主体たる国または公共団体が行う行為のうちで、その行為により直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているものをいう（最高裁判所昭和37年（オ）第296号同39年10月29日第一小法廷判決民集18巻8号1809頁。以下「昭和39年判決」という。）。

審査請求人が主張する「適用通知書による通知に係る処分」は前述のとおり、処分庁による行政機関内部の「非課税認定」又は「認定通知」の行為であって、

さらに、「非課税認定の内容を通知する行為」はA市税条例（昭和〇年A市条例第〇号。以下「市条例」という。）をはじめとする関連法令には定めがおかれていないため、法律及び条例上の根拠がない以上、同通知によって、名宛人に対して、直接に権利義務を形成するなど何らの法的効果を及ぼすことはできないと考えている。したがって、当該名宛人に対して、直接に権利義務を形成するなど何らの法的効果を及ぼさない。非課税認定した結果で賦課決定し権利義務を発生させる行為は、平成29年4月1日付けで行った「固定資産税及び都市計画税賦課決定処分」、具体的には納税通知書の送達によって行われるものであると認識している。

イ 処分庁による現地調査の記録等について

審査会は前記アの釈明に併せて審査庁に対し、処分庁が審査請求人に対して実施した平成29年1月20日及び同年11月28日の本件土地での調査に係る記録・調査資料一式を提出するよう求めたところ、審査庁は、協議録のほか、本件土地の①位置図（公図）、②航空写真及び③現地写真を審査会に提出した。

第3 審理員意見書の要旨

1 審理員意見書の結論

3号事案及び4号事案については、不適法な審査請求であるため行審法第45条第1項の規定により却下すべきであり、5号事案については、本件更正処分による一部減額に係る部分については訴えの利益を欠き不適法であるから同項の規定により却下すべきであり、本件更正処分による減額が行われなかった部分については理由がないから同条第2項の規定により棄却すべきである。

2 審理員意見書における理由

(1) 3号事案及び4号事案について

審査請求人は、3号事案及び4号事案において、平成29年5月8日、処分庁が平成29年2月23日に審査請求人に対し送付した「社会福祉事業施設における固定資産税非課税規定の適用通知書」（以下「本件通知書」という。）における審査請求人の法人名等にかかる誤記載を訂正した平成29年2月23日付け「社会福祉事業施設における固定資産税非課税規定の適用通知書」（以下「別件通知書」といい、本件通知書と併せて「本件各通知」という。）を行政処分であると主張し、本件各通知の取消しを求めている。

しかしながら、行審法第1条第2項で審査請求の対象とされている「処分」とは、公権力の行使の主体たる国または公共団体が行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成し、またはその範囲を確定することが法律上認められているものをいう（昭和39年判決等参照）。そして、本件各通知が内容とする固定資産税に係る非課税認定は、いずれも行政機関の内部行為であることから、行政機関の内部行為である非課税認定を名宛人に知らせる通知は、事実上の行為に過ぎず、

名宛人に何らの法的効果も及ぼさない。よって、本件各通知は、名宛人たる審査請求人の権利義務を直接形成しまたはその範囲を確定することが法律上認められているものとは言えないことから、行審法第1条第2項にいう「処分」に当たらない。

したがって、3号事案及び4号事案は不適法であるから、その余の主張の適否を判断するまでもなく、却下されるべきである。

(2) 5号事案について

ア 訴えの利益について

審査請求人は、5号事案において、処分庁が平成29年4月1日に審査請求人に対し行った本件通知書の内容に従った固定資産税及び都市計画税賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）の全部の取消しを求めている。

しかしながら、処分庁は、平成29年12月26日、本件賦課決定処分について、園庭及びテラス（以下「本件園庭」という。）を「学校法人が就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律（平成18年法律第77号）第2条第6項に規定する認定こども園の用に供する固定資産」（地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）第348条第2項第10号の4）に該当するものと認定して非課税とし、審査請求人の所有するA市B町C〇番地の土地（以下「本件土地」という。）のうち、本件園庭以外の部分について、審査請求人が経営する平成〇年〇月〇日付けで広島県知事から児童福祉法（昭和22年法律第164号）第35条第4項の認可を受けた施設の名称をD保育園と称する保育所（以下「本件保育所」という。）及び子育て支援センター（以下「本件支援センター」という。）並びに診療所（以下「本件診療所」という。）が併存する、審査請求人の所有する複合建物（以下「本件建物」という。）及び薬局の建物（以下「本件薬局建物」という。）の課税対象とされる用途と非課税対象とされる用途の床面積の割合に応じて課税部分と非課税部分を算出し、本件更正処分を行っている。

したがって、5号事案は、本件更正処分によってすでに非課税認定がなされた部分については、訴えの利益を欠き不適法であるから、却下されるべきである。

イ 審査請求期間について

前記で述べたとおり、5号事案のうち本件更正処分によって非課税認定がなされた部分については、訴えの利益を欠き不適法であるから、以下は、5号事案のうち訴えの利益を有する部分について、判断する。

(ア) 審査請求人が本件賦課決定処分があったことを知った日について

審査請求人は本件賦課決定処分の通知が審査請求人に到達しなかった旨主張するが、処分庁提出の証拠によれば、処分庁が平成29年4月3日に本件賦課決定処分の通知を発送した事実が認められることから、当該通知書は、通常到達すべき時（法第20条第4項）である平成29年4月8日までに審査請求人に到達したものと推定される。

そして、審査請求人が提出した証拠及びA市審理員（以下「審理員」という。）の調査結果によっても、この推定が破られたと認めるに足る証拠は存在しないことから、審査請求人が本件賦課決定処分があったことを知った日は、平成29年4月8日であると認められる。

よって、5号事案の審査請求期間は、平成29年4月8日の翌日から起算して3か月以内であるから、5号事案は、行審法第18条第1項に定める審査請求期間を経過して申し立てられたものといえる。

(イ) 正当な理由の有無について

したがって、5号事案は、行審法第18条1項ただし書に定める「正当な理由」がない限り不適法であるため、以下、本件における「正当な理由」の有無について検討する。

a 正当な理由の解釈について

行審法第57条（審査会注：第82条の誤り。）は、行政庁は、不服申立てをすることができる処分をする場合には、処分の相手方に対し、不服申立てをすることができること、不服申立てをすべき行政庁及び不服申立期間を書面で教示しなければならない旨規定し、また、行政事件訴訟法（昭和37年法律第139号）第46条は、行政庁は、取消訴訟を提起することができる処分をする場合には、当該処分の相手方に対し、取消訴訟の被告、出訴期間及び審査請求前置主義が採られている場合にはその旨を書面で教示しなければならない旨規定している。

しかしながら、処分庁は、行政処分ではない本件各通知に、本件各通知が行政処分であり、これに対して審査請求及び取消訴訟を提起することができること、さらに、審査請求及び取消訴訟を提起する場合の被告、出訴期間及び審査請求前置主義が採られていることについて、教示文を記載し審査請求人に交付を行った。

この点、行審法第18条第1項が審査請求期間を定め、同期間経過後の審査請求を原則として不適法としたのは、行政法律関係を早期に安定させ、行政の円滑な運営に資するようにする趣旨のものと解されるから、同期間経過後の審査請求が例外的に許容される「正当な理由」とは、行政法律関係の早期安定確保という同項の目的を犠牲にしてまで審査請求者の保護を図るべき必要があるだけの事情をいうものと解される。そして、行政庁が誤教示をし、そのために審査請求者が請求期間を徒過した場合には、行政法律関係の早期安定確保という要請も審査請求者の保護の要請に譲歩すべき事情があるといえるから、「正当な理由」があると評価され得るものと解される。

また、行政処分にも様々なものがあり、ある行政処分を前提に第三者の権利関係等が形成されていくような場合には、行政法律関係の早期安定の要請

も強いものというべきであるが、本件賦課決定処分のような場合には、処分当事者以外には処分に関わる個別的利害関係を持つ者はおらず、処分により利益を得るのは行政庁側であり、不利益を受けるのは処分を受ける側であるという関係にある。そうすると、両者間のかかる行政法律関係の安定を早期に確保することは、行政庁の利益を保護することに帰結するものであるところ、行政庁が誤って本来行うべきでない教示を行ったためにかかる結果をもたらしたにもかかわらず、法的安定の名の下にその利益を保護する結果となることは、いかにも不合理といわざるを得ない。特に、本件賦課決定処分の取消訴訟のように審査請求前置主義が採られている場合には、審査請求が不合法となれば取消訴訟を提起する機会までもが失われることを考慮すると、不合理の程度は無視できないところであり、かかる場合において行政法律関係の早期安定の要請を当然に優先させるべきものとは解されない。

以上検討したところによれば、処分庁が審査請求につき誤教示をしたことが原因となって審査請求期間の徒過が生じた場合には、行審法第18条第1項にいう「正当な理由」があると解する余地があるものというべきである。

b あてはめ

そこで本件の事実関係を検討するに、前記(ア)のとおり、本件賦課決定処分に係る通知は平成29年4月8日までに審査請求人に到達したと認められるところ、当該通知には適法な教示文が記載されていた中で、審査請求人は当該到達日の翌日から起算して3か月以上経過後に5号事案を提起している。また、審査請求人らは、法律の専門家である弁護士を代理人として3号事案及び4号事案を提起しているところ、当該提起の時点では未だ本件賦課決定処分の審査請求期間内であったから、本件賦課決定処分の取消しを求める審査請求を申し立てることも可能な状況にあったと認められる。

しかしながら、本件各通知には当該通知自体に処分性があることを前提とした教示文が明確に記載されており、また、審理員の調査結果によれば、その後の処分庁の職員と審査請求人及び代理人とのやり取りにおいても、本件各通知について不服がある場合は審査請求ができる旨口頭で案内がなされていた事実が認められる。かような事情を考慮すれば、審査請求人及び代理人が、本件各通知に処分性があり、これに対する審査請求を行えば本件賦課決定処分の取消しを求めることができると誤信したことは、一定程度やむを得ない面があると言わざるを得ない。

したがって、本件は処分庁の誤教示が原因となって審査請求期間の徒過が生じた場合に当たり、「正当な理由」（行審法第18条第1項ただし書）があるというべきである。よって、5号事案は適法である。

ウ 本件賦課決定処分の違法性について

(ア) 本件各通知にかかる手続の違法について

審査請求人は、本件各通知の手続に虚偽有印公文書作成罪及び同行使罪に該当する重大な瑕疵があるため、本件各通知を先行処分とする本件賦課決定処分は取り消されるべきである旨主張する。

しかしながら、両当事者から提出された証拠及び審理員の調査結果によっても、審査請求人の主張するような虚偽有印公文書作成罪及び同行使罪に該当する事実を認めるに足る証拠はない。

また、審査請求人は、本件各通知の交付に際しての処分庁の担当職員の対応や説明等についてもるる不服を述べるが、審査請求人が主張するような事実関係があったことを認めるに足る証拠はなく、加えて、仮に審査請求人の主張どおりの事実関係が認められたとしても、そのことによって本件賦課決定処分における法の適用が変わるわけではない。

したがって、手続の違法に関する審査請求人の主張には、理由がない。

(イ) 本件薬局建物と本件建物に面した駐車場（以下「本件駐車場」という。）の「認定こども園の用に供する固定資産」の該当性について

a 法第348条第2項第10号の4の非課税要件の意義について

土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実にもとづいて課税する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものであるところ（最高裁判所平成10年（行ヒ）第41号同15年6月26日第一小法廷判決・民集57巻6号723頁。以下「平成15年判決」という。）、法第348条第2項第10号の4が、認定こども園等の用に供する固定資産に対して固定資産税を課することができない旨を定めている趣旨は、認定こども園等の有する公益的な性質及び保育や教育において果たす重要な役割に鑑み、認定こども園等が保育又は教育の用に供する固定資産について、政策的な観点から、例外的に固定資産税を非課税とすることにあると解される。

このような規定の趣旨に加え、納税義務の公平な分担等の観点も考慮すると、法第348条第2項第10号の4の非課税要件である「認定こども園の用に供する固定資産」に該当するか否かは、賦課期日現在の固定資産の現況において、認定こども園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。

b あてはめ

審査請求人は、本件賦課決定処分のうち、処分庁が本件駐車場を非課税資産として認定することなく固定資産税を算出した点について、本件駐車場は、学校法人Eが平成29年〇月〇日付けで、本件保育所のあった場所に設置した認定こども園（以下「本件こども園」という。）の用に供する固定資産であ

るから、非課税資産として扱うべき旨主張する。

しかしながら、本件賦課決定処分が行われた当時、本件駐車場は、本件診療所が併設されている本件建物や本件薬局建物の面前にあり、物理的に本件こども園の利用者のみが利用できるような構造にはなく、また、本件薬局建物の裏側に別の駐車場が存在するとはいえ、当該別駐車場は本件駐車場と地続きでつながっていたのであるから、本件診療所又は本件薬局建物の利用者が利用することも十分想定されたところである。そして、各当事者が提出した証拠及び審理員の調査結果によっても、審査請求人が主張するような、前記別駐車場が本件診療所と本件薬局建物の利用者の専用駐車場であったこと及び実際に本件駐車場が本件こども園の利用者のみに利用されていたことを認めるに足る証拠はない。

したがって、本件駐車場は、認定こども園の用に供する実態を有していたとは認められないことから、法第348条第2項第10号の4の非課税要件である「認定こども園の用に供する固定資産」には該当しない。

よって、審査請求人の主張は採用できない。

(3) 前記以外の違法性又は不当性についての検討

他に本件賦課決定処分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

1 審査庁から審査会へ諮問（令和4年8月3日）

2 第1回審議（令和5年7月13日）

(1) 審査請求に係る審議を行った。

(2) 行審法第81条第3項の規定により準用する行審法第74条の規定による調査権限の行使が必要と認めたため、行政不服審査法施行条例（平成28年広島県条例第2号）第10条第6項の規定により、当該調査を行うための決議を行った。

3 第2回審議（令和5年8月24日）

(1) 審査庁から前記2(2)の調査に対して、前記第2の2(2)のとおり回答があったため、当該回答について、審査会事務局から委員に対して報告を行った。

(2) 前記(1)の回答内容も踏まえ、審査請求に係る審議を行った。

4 第3回審議（令和5年9月20日）

(1) 答申案を検討した。

(2) 行審法第81条第3項の規定により準用する行審法第74条の規定による調査権限の行使が必要と認めたため、行政不服審査法施行条例第10条第6項の規定により、広島県知事（税務課）に対し当該調査を行うため、決議を行った。

5 審査会から広島県知事（税務課）に対する調査権限の行使について

令和5年10月5日付けで審査会は広島県知事（税務課）に対し、①「本件土地の取得に対する審査請求人への不動産取得税の賦課決定処分において、どのような判断、

経緯等により法第73条の4第4号の3を本件駐車場に適用したのか」、②「一般的な県税における法第73条の4の用途非課税の判断はどのようになされるのか」について照会した。これに対して、同月18日付けで同知事から、①については「不動産取得税に関する個別案件については法第22条により回答できない」、②については「一般的に非課税の範囲を拡大解釈せず、非課税要件に該当する事業の用に供する不動産について非課税としている。実務上では、現地調査や利用実態の聞き取り等を行い判断するが、用途の明確な区分けがなく、課税面積又は非課税面積が混在する場合は、面積按分等を行う場合もある。」と回答があった。

6 第4回審議（令和5年10月27日）

前記5の広島県知事の回答内容も踏まえ、審査請求に係る審議を行った。

7 第5回審議（令和5年11月30日）

答申案を検討した。

8 第6回審議（令和5年12月27日）

答申案を検討し、答申を決議した。

第5 審査会の判断

1 法令等の規定

(1) 法

第20条

4 通常取扱いによる郵便又は信書便により第1項に規定する書類を発送した場合には、この法律に特別の定めがある場合を除き、その郵便物又は民間事業者による信書の送達に関する法律第2条第3項に規定する信書便物（第20条の5の3及び第22条の5において「信書便物」という。）は、通常到達すべきであつた時に送達があつたものと推定する。

第22条 地方税に関する調査（不服申立てに係る事件の審理のための調査及び地方税の犯則事件の調査を含む。）若しくは租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（昭和44年法律第46号）の規定に基づいて行う情報の提供のための調査に関する事務又は地方税の徴収に関する事務に従事している者又は従事していた者は、これらの事務に関して知り得た秘密を漏らし、又は窃用した場合には、2年以下の懲役又は100万円以下の罰金に処する。

第73条の4 道府県は、次の各号に規定する者が不動産をそれぞれ当該各号に掲げる不動産として使用するために取得した場合には、当該不動産の取得に対しては、不動産取得税を課することができない。

四の三 社会福祉法人その他政令で定める者が児童福祉法第7条第1項に規定する児童福祉施設の用に供する不動産で政令で定めるもの（次号に該当するものを除く。）

第348条

2 固定資産税は、次に掲げる固定資産に対しては課することができない。ただし、固定資産を有料で借り受けた者がこれを次に掲げる固定資産として使用する場合には、当該固定資産の所有者に課することができる。

十の三 社会福祉法人その他政令で定める者が児童福祉法第7条第1項に規定する児童福祉施設の用に供する固定資産で政令で定めるもの（次号に該当するものを除く。）

十の七 第10号から前号までに掲げる固定資産のほか、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

第359条 固定資産税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の1月1日とする。

(2) 児童福祉法

第7条 この法律で、児童福祉施設とは、助産施設、乳児院、母子生活支援施設、保育所、幼保連携型認定こども園、児童厚生施設、児童養護施設、障害児入所施設、児童発達支援センター、児童心理治療施設、児童自立支援施設及び児童家庭支援センターとする。

第35条

4 国、都道府県及び市町村以外の者は、内閣府令の定めるところにより、都道府県知事の認可を得て、児童福祉施設を設置することができる。

第39条 保育所は、保育を必要とする乳児・幼児を日々保護者の下から通わせて保育を行うことを目的とする施設（利用定員が20人以上であるものに限り、幼保連携型認定こども園を除く。）とする。

(3) 行審法

第1条

2 行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為（以下単に「処分」という。）に関する不服申立てについては、他の法律に特別の定めがある場合を除くほか、この法律の定めるところによる。

第18条 処分についての審査請求は、処分があったことを知った日の翌日から起算して3月（当該処分について再調査の請求をしたときは、当該再調査の請求についての決定があったことを知った日の翌日から起算して1月）を経過したときは、することができない。ただし、正当な理由があるときは、この限りでない。

第82条 行政庁は、審査請求若しくは再調査の請求又は他の法令に基づく不服申立て（以下この条において「不服申立て」と総称する。）をすることができ

る処分をする場合には、処分の相手方に対し、当該処分につき不服申立てをすることができる旨並びに不服申立てをすべき行政庁及び不服申立てをすることができる期間を書面で教示しなければならない。ただし、当該処分を口頭でする場合は、この限りでない。

(4) 地方税法施行令（昭和25年政令第245号）

第49条の12 法第348条第2項第10号の3に規定する政令で定める者は、次に掲げる者とする。

三 前2号に掲げる者以外の者で児童福祉法第35条第4項の規定による認可を得たもの

2 法第348条第2項第10号の3に規定する政令で定める固定資産は、次に掲げる固定資産（こどもの国協会の解散及び事業の承継に関する法律（昭和55年法律第91号）第1条第3項に規定する指定法人が経営する児童福祉法第40条に規定する児童厚生施設の用に供する固定資産にあつては、事務所その他の管理施設、宿舍及び駐車施設の用に供する固定資産を除く。）とする。

三 社会福祉法人又は前項各号に掲げる者が経営する児童福祉法第36条に規定する助産施設で総務省令で定めるもの、同法第39条に規定する保育所又は同法第44条の2第1項に規定する児童家庭支援センターの用に供する固定資産
第49条の15 法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める者は、次に掲げる者とする。

六 前各号に掲げる者以外の者で総務省令で定めるもの

2 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は、次に掲げる固定資産とする。

九 社会福祉法人又は前項各号に掲げる者（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六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

(5) 市条例

第〇条 法第348条第2項第10号から第10号の10までの固定資産について同項本文の規定の適用を受けようとする者は、土地については第1号及び第2号に、家屋については第3号及び第4号に、償却資産については第5号及び第6号に掲げる事項を記載した申告書を市長に提出しなければならない。この場合において、当該固定資産が同項第10号から第10号の10までに規定する事業又は施設（以下この条において「社会福祉事業等」という。）を經營する者の所有に属しないものである場合においては、当該固定資産を当該社会福祉事業等を經營する者に無料で使用させていることを証明する書面を添付しなければならない。

- (1) 土地の所在、地番、地目及び地積並びにその用途
- (2) 社会福祉事業等の開始若しくは設立及び当該社会福祉事業等の用に供する土地の区域変更の年月日
- (3) 家屋の所在、家屋番号、種類、構造及び床面積並びにその用途
- (4) 社会福祉事業等の用に供し始めた時期
- (5) 償却資産の所在、種類、数量及びその用途
- (6) 社会福祉事業等の用に供し始めた時期

(6) 地方税法施行規則（昭和29年総理府令第23号）

第10条の7の3 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は、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次に掲げる者とする。

三 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

- (7) 以上の法令等の規定を前提に、3号事案、4号事案及び5号事案において、違法又は不当な点があるかについて2以下で検討する。

2 理由

(1) 認定事実

一件記録によれば、次の事実が認められる。

ア 平成〇年〇月〇日、審査請求人が本件建物の表示登記を行った（平成〇年〇月〇日新築 家屋番号〇番）。

イ 平成〇年〇月〇日、審査請求人が設置する本件保育所は、広島県知事から指令家支第〇号で児童福祉法第35条第4項の規定により認可された。当該指令書には、本件保育所の定員が〇名となっていることが認められる。

ウ 平成〇年〇月〇日、審査請求人は、本件土地を購入し、同月〇日に所有権移転登記を行った。

エ 平成29年1月1日、固定資産税賦課期日現在における、平成29年度固定資産税の納税義務者となる所有者が審査請求人に確定した。

オ 平成29年1月20日、処分庁が本件土地及び本件建物に対する現地調査を実施し、審査請求人と協議した。

カ 平成29年1月31日、審査請求人は、郵送により、社会福祉事業施設における固定資産税非課税規定の適用申告割（以下「本件申告書」という。）を処分庁に対し提出した。本件申告書には、償却資産のみが申告されており、「土地」及び「家屋」の欄が空白であることが認められる。

キ 平成29年2月23日、処分庁が審査請求人へ本件通知書を送付した。

本件通知書は、「平成29年1月31日付けで申請されました社会福祉事業施設における固定資産税非課税規定の適用について、次のとおり承認しましたので通知します。」として、適用欄に「対象となる土地」、「対象となる家屋」、「対象となる償却資産」が記載され、対象となる土地について「B町C〇 〇㎡のうち〇㎡部分」と、「当該資産はD保育園の認定保育園（審査会注：保育所の誤記載）又はD〃保育園（審査会注：D保育園の誤記載）子育て支援センターの地域子育て支援拠点事業として利用されているため、地方税法に基づき固定資産税については非課税とします。」と記載がある。加えて、本件通知書には「注」として、「この通知に係る処分について不服がある場合には、行政不服審査法第2条及び第4条の規定により、この処分があったことを知った日の翌日から起算して3か月を経過する日までの間に、A市長に対して書面により審査請求をすることができます。」と処分性があることを前提とした教示文が記載されていることが認められる。

ク A市長は、平成29年〇月〇日付け〇第〇号「児童福祉施設（保育所）廃止承認通知書」により、審査請求人に対し本件保育所の廃止を承認し、同年〇月〇日付けで本件保育所は廃止された。

ケ 学校法人Eは、平成29年〇月〇日付け〇第〇号により、A市長から就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律第17条第1項の規定による認可を受け、本件保育所があった場所に本件こども園を設置し、同年〇月〇日から事業を開始した。処分庁は、同日付けで本件建物及び本件土地を対象とする本件賦課決定処分を行った。

コ 平成29年4月3日、処分庁は、平成29年4月1日付け「平成29年度 固定資産税・都市計画税 納税通知書」をF郵便局から普通郵便にて発送した。当該納税通知書には、「固定資産の価格以外の事項について不服がある場合は、行政不服審査法第2条及び第4条の規定により、この納税通知書の交付を受けた日の翌日から起算して3か月を経過する日までの間に、A市長に対して審査請求をすることができます。」との教示文が記載されていた。

サ 平成29年5月8日、審査請求人の取締役G氏（以下「取締役」という。）及び代理人が処分庁と協議を行っており、審査請求人は、同日付けで本件通知書の取

消しを求める審査請求（3号事案）を提起した。

なお、審査請求人の「行政不服審査法の審査請求の窓口はどこか」という問いかけに対し、処分庁の職員の「窓口は、H課（I係）である」との発言が認められる。

シ 前記サの協議を受け、同日中に処分庁は、本件通知書の審査請求人の法人名及び前記キの誤記載を訂正した別件通知書を、本件通知書の差し替えとして審査請求人に手交した。その際、処分庁は、誤記載のある本件通知書の返還を求めた。

なお、別件通知書は、誤記載以外の適用欄の内容は本件通知書と同様で、本件通知書と同様の教示文が記載されていた。

ス 平成29年5月22日、審査請求人は、処分庁が手交した別件通知書の取消しを求める審査請求（4号事案）を提起した。

セ 平成29年7月3日、審理員は、3号事案及び4号事案の審理手続を併合した。

ソ 平成29年7月7日、審査請求人は審理員に対し、3号事案及び4号事案において、提出を求める物件の名称及び数量を「（処分庁が平成29年4月1日付けで行ったとされる）固定資産税及び都市計画税賦課決定処分に係る文書及びその到達を証する文書その他これらに関連する物件」とし、提出を求める理由を「処分が審査請求人に到達していないので、審査請求人は、同処分の内容を知ることができないため」とした物件提出請求申立書を提出した。

タ 平成29年7月25日、処分庁は前記ソにより求められた物件として「平成29年度 固定資産税・都市計画税 納税通知書（口座振替者用） 様式見本」を審理員に提出した。

チ 平成29年8月1日、審査請求人は、前記タの写しを証拠書類として、「平成29年度 固定資産税・都市計画税 納税通知書（口座振替者用）」に係る処分（処分庁は、当該通知書の白地サンプルを示してきたため、審査請求人に対する処分として、特定できていないが、当該サンプル様式で処分が行われたものと仮に善解する。）とした審査請求（5号事案）（以下「本件審査請求」という。）を提起した。

ツ 平成29年11月28日、処分庁は、広島県J県税事務所K分室L課に同行して本件土地、本件建物に対する現地調査を行った。

テ 平成29年12月26日、処分庁は審査請求人に対し、同月19日付け「固定資産税・都市計画税 更正調書」（以下「本件更正調書」という。）により、「現地調査による地目・画地の変更」を理由として、本件賦課決定処分について、本件園庭部分を法第348条第2項第10号の3に該当するものと認定してその全体を非課税とし、本件土地の総面積から本件園庭部分の面積を除いた残りであるその他の部分（以下単に「その他の部分」という。）について、本件建物及び本件薬局建物の課税対象とされる用途と非課税対象とされる用途の床面積の割合に応じて課税部

分と非課税部分を算出し、本件更正処分を行った。また、同日付け「現地調査の結果について」事務連絡（以下「本件事務連絡」という。）において、本件各通知で通知している固定資産税非課税規定の適用について、変更内容等を説明している。

なお、審理手続において審理員は、本件更正処分について、法第348条第2項第10号の4に基づき行われたものとするが、同手続において処分庁が審理員に提出した資料（平成29年12月19日付けでA市M課長が審査請求人に宛てた「現地調査の結果について」と題する事務連絡等）によると、正しくは同号の3により行われたものであって、前記審理員の事実認定は誤りといわざるを得ない。なお、審査庁は、本事案に関する自らの事実認定について「審理員意見書記載内容と相違ない」とするが（前記第2の2(1)イ(ア)参照）、後記第5のとおり、本件更正処分による一部減額に係る部分は却下されるべきとする審査庁の判断は結論において妥当である。

ト 令和4年5月9日、審理員は、3号事案、4号事案及び5号事案の審理手続を併合した。

(2) 判断の枠組み

ア 「正当な理由」について

行審法第18条第1項ただし書の「正当な理由」とは、行政事件訴訟法第14条に規定する「正当な理由」と同義であると解されている（一般財団法人行政管理研究センター編「逐条解説行政不服審査法」117頁参照）。また、行政事件訴訟法第14条に規定する「正当な理由」とは、出訴期間内に出訴しなかったことについての社会通念上相当と認められる理由を意味するものと解されており、具体的な事案においては、処分等の内容・性質、行政庁の教示の有無及びその内容、処分等に至る経緯及びその後の事情、処分当時及びその後の時期に原告が置かれていた状況、その他出訴期間徒過の原因となった諸事情を総合勘案して判断することにならざるを得ないものと解される（南博方原編著「条解行政事件訴訟法」（第四版）393頁）。

イ 「処分」について

行審法第1条第2項において審査請求の対象とされる「処分」とは、公権力の主体たる国又は公共団体が行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているものをいうとされている（昭和39年判決）。

(3) 判断

ア 3号事案及び4号事案について

審査請求人は、処分庁が審査請求人の支払うべき固定資産税の額を本件各通知の内容に従って決定することは確実であり、決定されたのであるから、本件各通

知は審査請求人の権利義務を確定する公権力の行使に当たり、「公権力の主体たる国または公共団体が行う行為のうち、直接審査請求人の権利義務を形成しまたはその範囲を確定することが法律上認められているもの」であるから処分性を有すると主張する。

一方処分庁は、本件各通知について、一連の弁明において「通知に係る処分」の解釈を誤った上での教示の記載であるとし、「非課税認定」は、行政機関の内部の行為であり、「認定通知」は、課税認定を名宛人に知らせる事実上の行為であって、いずれも名宛人に対して、何らの法的効果も及ぼさないとし、非課税認定及び認定通知は、直接審査請求人の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているものとはいえないこと、「非課税認定の内容を通知する行為」は市条例をはじめとする関連法令には定めが置かれていないため、法律及び条例上の根拠がない以上、同通知によって、名宛人に対して、直接に権利義務を形成するなど何らの法的効果を及ぼさないことから、行審法第1条第2項の「処分」に当たらないと主張する。

このことについて、東京地方裁判所昭和38年（行）第44号同40年5月26日判決によれば、ある固定資産が固定資産税の課税対象から除外されるかどうかは、法律によって当然に定まるものであって、この点につき行政庁がとくに判断を表示すべきことの根拠法規もなく、また行政庁が非課税とする旨の決定をしても、なんら法的効果を生ずるものではないから、行政庁の決定を行政処分と解する余地はないと判示し、同控訴審である東京高等裁判所昭和40年（行コ）第28号同41年6月6日判決においても、非課税取扱いの決定（処分）を規定した根拠法規はないので、かような決定通知があっても、それにより免税その他何らの法的効果を生ずるものでなく、これを行政処分と解する余地のないこと原判決理由の説示するとおりとしている。

この場合、「非課税認定」は、行政機関の内部における行為であり、当該認定は固定資産税の賦課決定処分をする前提での非課税の範囲の認定を成すものに過ぎない。そして、固定資産税の賦課処分において非課税となる範囲は、法により定まる上、「認定通知」は、非課税の範囲を審査請求人に知らせる事実行為であって、非課税の範囲を審査請求人に知らせるべき法及び市条例の規定がないから、非課税認定及び認定通知が直接審査請求人の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているものに該当するということはできない。

よって、処分庁が行った非課税認定及び認定通知は行政処分には当たらないというべきである。したがって、本件各通知は、行審法第1条第2項にいう「処分」に該当しないから、3号事案及び4号事案は、不適法であるため却下されるべきである。

なお、審査請求人は、本件各通知に係る手続に、虚偽有印公文書作成罪及び同

行使罪に該当する重大な瑕疵があるため、本件各通知を先行処分とする本件賦課決定処分は取り消されるべきである旨主張するが、一件記録によれば、審査請求人の主張するような事実を認めることはできない上、審査請求人の処分庁の対応等の不服に係る様々な主張が、本件各通知の処分性の判断に影響を及ぼすものではない。

イ 5号事案について

(ア) 本件審査請求は審査請求期間を徒過して申し立てたといえるかについて

審査請求は、正当な理由がある場合を除き、処分があったことを知った日の翌日から起算して3月を経過したときは、することができないとしている。

審査請求人は、5号事案について平成29年8月1日に審査請求を提起しており、本件審査請求が適法であるというためには、正当な理由がある場合を除き、審査請求人が、同年5月1日以降に本件賦課決定処分があったことを知ったことが必要となる。

法第20条第4項は、「通常の見取りによる郵便又は信書便により第1項に規定する書類（審査会注：地方公共団体の徴収金の賦課徴収又は還付に関する書類）を送付した場合には、この法律に特別の定めがある場合を除き、その郵便物又は民間事業者による信書の送達に関する法律第2条第3項に規定する信書便物…は、通常到達すべきであつた時に送達があつたものと推定する」と規定されている。郵便法（昭和22年法律第165号。郵便法及び民間事業者による信書の送達に関する法律の一部を改正する法律（令和2年法律第70号）による改正前のもの。）第70条第3項第4号及び郵便法施行細則（平成15年総務省令第5号）第32条第4項の規定によれば、郵便物は、発送日から日曜祝日等を除く3日以内に送達するものとされている。

処分庁が審理員に提出した証拠によれば、処分庁は、前記(1)コのとおり平成29年4月3日にF郵便局において、納税通知書を普通郵便により差し出していることが認められる。同日は月曜日であり、納税通知書は宛先が同一市内で普通郵便として発せられていることから、審査請求人には遅くとも同月6日以前には到達があつたものと推定される。よって、少なくとも、同年5月1日より前に、納税通知書が審査請求人に到達し、審査請求人は本件賦課決定処分の存在を知つたものと認めるのが相当である。

また、処分庁の平成29年9月12日付け弁明書において、審査請求人の住所地区を送付先とする「平成29年度 固定資産税・都市計画税 納税通知書」において返戻が1件もなく、審査請求人からも納税通知書が届いていないことにつき問い合わせがなかったとの事実が認められる。審査請求人においては、納税通知書を受領していないことを主張するのみで、前記推定を覆す事情等の説明も

ない。

よって、審査請求人は、審査請求期間を徒過して本件審査請求を提起したとすることができる。

(イ) 正当な理由があるときといえるか否かについて

本件審査請求については、前記(ア)のとおり審査請求期間を徒過していることが認められるものの、行審法第18条第1項の「正当な理由」が認められる場合には形式的な要件を満たすことになることから、当該「正当な理由」があるといえるかについて検討する。

審査請求人は、審査請求期間を経過後に本件審査請求を行った理由として、行政庁の誤った教示によって、先行処分に係る審査請求の認容裁決には拘束力が生ずることから（行審法第52条）、本件通知等に係る処分を先行処分として争えば足り、本件賦課決定処分を別途争う必要がないと過失なく信じていたとし、あくまで処分庁の本件各通知の教示を信じたため、本件賦課決定処分に対する審査請求をすることができず、かつそうしなかつたのであるとする。さらに審査請求人は、本件各通知に処分性が認められず、本件賦課決定処分に係る納税通知書が審査請求人に届いた事実が認められ、審査請求期間を経過して申し立てられたと認められた場合であっても、本件各通知に誤った教示文が掲載されていたことから、本件賦課決定処分の取消しを求めるには、本件通知等を先行処分として審査請求を提起すれば足りると信じていたと主張する。

このことについて、前記(2)アの判断の枠組みのとおり、「正当な理由」とは、審査請求期間内に審査請求しなかつたことについての社会通念上相当と認められる理由を意味するものといえ、処分等の内容・性質、行政庁の教示の有無及びその内容、処分等に至る経緯及びその後の事情、処分当時及びその後の時期に審査請求人が置かれていた状況、その他審査請求期間徒過の原因となった諸事情を総合勘案して判断することになる。

本件については、前記(1)キ及びシのとおり、本件各通知には処分性があることを前提とした教示文が掲載されていたこと、前記(1)サのとおり、処分庁の職員が、審査請求人に対し本件各通知について不服がある場合は審査請求ができる前提で審査請求先である窓口を案内していることは事実である。そうすると審査請求人が本件各通知に処分性があるものとして教示文を信じ審査請求をすることができると考え、誤信を深めることにつながった可能性は否定できない。そして、現に不服があったため、3号事案及び4号事案に係る審査請求を行っているのである。

よって、本件各通知に処分性があることを前提とした教示があったこと、処分庁の職員が審査請求人に対して審査請求の窓口の案内をしたこと的事实を総合的に判断すると、審査請求人が本件各通知を処分性があるものとして争うこ

とにより、自身の主張が認められれば、本件賦課決定処分を別途争う必要がなくなると信じたことから、本件各通知のみを争えば足りると信じ、不服申立てを審査請求期間内に行わず、結果として審査請求期間を徒過したことは、行審法第18条第1項ただし書の正当な理由があるときに当たるといえることができる。

(ウ) 訴えの利益について

本件各通知に係る非課税認定の方法について、処分庁は、法第348条第2項第10号の3の固定資産税の非課税の範囲の認定に当たり、家屋の課税対象とされる用途と非課税とされる用途の床面積の割合に応じて本件園庭及び本件駐車場を含む土地全体がそれぞれの用途に使用されていると判断し、家屋の非課税部分床面積を本件土地に所在する全ての家屋の総床面積で除して求めた割合を、本件土地面積に乗じて得た土地面積を非課税適用面積としたと主張する。これに対し、審査請求人は本件賦課決定処分の全部の取消しを求めているものの、前記(1)テのとおり、5号事案は、本件更正調書により、「現地調査による地目・画地の変更」を理由として本件更正処分が行われていることが認められる。本件事務連絡には、「変更後」の項目内に「…①園庭1 (〇㎡) 及び②テラス (〇㎡) 部分は、保育の用に供されている部分と認定して非課税規定を適用することとし、それ以外の部分を建物の区分状況に応じて按分して非課税規定を適用する。」と記載され、本件事務連絡別紙資料によれば、本件園庭部分を非課税と認定し、その他の部分について、本件建物の総床面積及び本件薬局建物の床面積のうち課税対象とされる用途と非課税とされる用途の床面積の割合に応じて按分して非課税適用面積を求め、課税対象となる面積を求めている（「本件建物の非課税部分床面積」を「本件土地に所在するすべての家屋の総床面積（未登記の本件薬局建物の床面積を含む。）」で除して求めた割合をその他の部分に乗じて非課税適用面積を求めている。）。

したがって、5号事案のうち、本件更正処分によって既に非課税認定がされた部分については、訴えの利益を欠き不合法であるから、却下されるべきである。このため、以下は5号事案のうち訴えの利益を有する部分について、判断する。

(エ) 処分庁の本件駐車場の法第348条第2項第10号の3の適用の判断に違法又は不当な点があるかについて

a 審査請求人は、本件園庭及び本件駐車場について法第348条第2項第10号の3の規定に該当し非課税であるから、本件土地の全体の面積から本件園庭の面積及び本件駐車場の面積を控除したのに対し、本件土地上に存在する本件建物の全体の床面積に占める課税部分の床面積の割合を乗じたものだけが課税の対象とされるべきと主張するものの、前記(ウ)のとおり本件園庭部分については、本件更正処分によりその全体が非課税適用面積となり、本件

土地の全体の面積から控除されており、結果としてこの部分についての審査請求人の主張が認められることとなったから、審査請求人の主張のうち残りの本件駐車場についての法第348条第2項第10号の3の適用が争点となる。

- b 土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実により担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものであるとされている（平成15年判決）。そして、法第348条第2項第10号の3は、固定資産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児童福祉法第7条第1項に規定する児童福祉施設の用に供する固定資産で政令で定めるもの」と規定し、このうち、「政令で定める者」については地方税法施行令第49条の12第1項第3号が「児童福祉法第35条第4項の規定による認可を得たもの」と規定し、「児童福祉施設」については児童福祉法第7条第1項が保育所が含まれるものと規定し、「固定資産で政令で定めるもの」については、地方税法施行令第49条の12第2項第3号が「…同法（審査会注：児童福祉法）第39条に規定する保育所…の用に供する固定資産」と規定していることから、法第348条第2項第10号の3所定の固定資産税を課することができない固定資産とは「保育所の用に供する固定資産」を指すこととなる。
- c ところで、平成27年（行コ）第117号同28年3月10日大阪高等裁判所判決において、租税法規は侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くことからすれば、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりにその規定の文言を離れて解釈すべきではないとされる。

この点、法第348条第2項第10号の3については、同項に列挙された他の非課税固定資産と比較して「直接」、「専ら」等の頻度を示す用語が使用されておらず、単に「用に供する」という用語が使用されていることから、児童福祉施設に駐車場が存する場合、当該駐車場が非課税となるためには必ずしも児童福祉施設の専用であることまでは要しない。しかしながら、固定資産は本来であれば課税対象であるにもかかわらず、法第348条第2項第10号の3が児童福祉施設の用に供する固定資産を非課税としたのは、児童福祉施設自体に公益的性格があることに鑑みて、これの用に供する固定資産は課税の対象から除外した趣旨に出たものと解される。このような趣旨からすると、法第348条第2項第10号の3にいう「児童福祉施設の用に供する固定資産」、すなわち「保育所の用に供する固定資産」に該当する駐車場とは、固定資産税の賦課期日において、保育所の保護者送迎用として反復・継続的に使用されていることが外形的・客観的に認められるなど、社会通念上、保育所の保護者送迎用として現に使用されていることが認められるものを指すと解すべきである。

以上の観点から、本件駐車場が法第348条第2項第10号の3により非課税とされている「保育所の用に供する固定資産」に当たるか否かを以下で順次検討し、処分庁による本件駐車場への同号の3を適用した判断に違法又は不当な点があるかについて判断する。

- d 賦課期日に近い平成29年1月20日の現地調査における現地写真（以下「1月現地写真」という。）により、以下、本件駐車場の使用実態を確認し、順次検討することとする。

まず、本件駐車場については、本件保育所の目前にあること、処分庁においても本件保育所の保護者送迎用としての駐車場の存在自体は認めており、1月現地写真においても送迎用として利用している実態を確認していることが認められることから、本件保育所の保護者が送迎用として利用していることは認められる。

なお、一件記録から本件建物の裏側に本件保育所の従業員専用駐車場があることは、認められる。

本件建物は、本件支援センター及び本件診療所が2階に併設されているのであって、本件薬局建物の壁面に、「N小児科 当院駐車場は薬局裏です。」と記載され、矢印が掲載された看板（以下「看板①」という。）が掲げられていることが確認でき、本件診療所の利用者に対し、本件診療所の専用駐車場（以下「本件別駐車場」という。）を利用するよう誘導していることが認められる。本件薬局建物については、本件別駐車場と本件駐車場はフェンスで区切られており、本件駐車場側に設置されていること、本件薬局建物専用の駐車場の看板等がないことが認められる。このことから、本件支援センターを利用する者及び本件診療所を利用することなく本件薬局建物のみを利用する者が本件駐車場を利用する実態があるといえる。

ここで、看板①の下に「整骨院〇」の看板が掲げられていることが確認できる。整骨院〇（以下「整骨院」という。）について1月現地写真以外で詳細な内容が確認できないことから、審査会において整骨院のホームページを確認したところ、住所地が本件土地と同一であって「D保育園2階（N小児科奥）」とあり、審査請求人が関係する、Pグループであることが確認できた。そして、当該ホームページが新規に公開されたのが平成27年7月となっており、整骨院の場所について「右側D保育園の2階（駐車場有り）」との記載及び本件建物入口への誘導矢印が本件駐車場側から本件建物の入口に伸びている画像が確認できた。1月現地写真と当該画像を突合すると本件建物と本件駐車場の位置関係に変更がないことが認められることから、賦課期日において本件建物内に整骨院があり、整骨院の利用者が本件駐車場を利用する実態があったことが推認できる。

e 前記dのとおり、実際の使用状況について、賦課期日における外形的、客観的事実関係を確認したところ、本件駐車場は、本件保育所の保護者以外にも、本件支援センターの利用者、本件薬局建物を単独で利用する者及び整骨院の利用者が利用できるといえ、これらの者が賦課期日時点において混在して本件駐車場を利用している実態があったと考えるのが相当である。

審査請求人においては、本件薬局建物に看板①を掲げ、殊更本件診療所の利用者に対し本件別駐車場の場所を指示・指定する一方、本件駐車場には、本件保育所の保護者送迎専用駐車場の看板等を掲げておらず、本件駐車場内において各施設の専用の駐車区分を設けていないことから、本件保育所の保護者送迎専用駐車場の場所を特段指示・指定していないことが分かる。本件駐車場の駐車可能台数については、一件記録から〇台であり、本件保育所の定員〇名に照らすと余裕がある駐車可能台数となっている。これらのことからすると、本件診療所の利用者以外の者であって本件建物又は本件薬局建物を利用する者は、本件駐車場を利用することが可能であると認識し、利用するのであるから、本件駐車場は必然的に混在した利用実態を有することとなるというべきである。

f もっとも、本件駐車場については、固定資産税の賦課期日において、混在して利用されている実態が認められるものの、本件保育所の保護者送迎用としての使用実態に着目すると、本件保育所の目前にあって、社会通念上、保育所の開所日には朝夕を中心に反復、継続的に使用されていることは認められる。したがって、本件駐車場のうち、現に保育所の用に供されている部分があるということ是可以する。

このことについて、審査請求人は、本件駐車場について専ら本件保育所の用に供する固定資産であることが明らかであるとして本件駐車場全体が非課税である旨主張する。確かに、法第348条第2項第10号の3の規定から、本件駐車場を本件保育所の保護者送迎用のためにのみ用いているのであれば、審査請求人の主張のとおりその全体を非課税とすることについては異論のないところと考えられる。しかし、本件駐車場は、本件保育所の保護者以外にも混在して利用されている実態があり、このような実態を有する本件駐車場全体を本件保育所の保護者送迎用として法第348条第2項第10号の3「保育所の用に供する固定資産」に該当するとして非課税規定を適用することは、租税の公平性の観点から不相当であると言わざるを得ない。すなわち、本件駐車場については、法第348条第2項第10号の3の「保育所の用に供」しているとして要件を満たす非課税部分と、「保育所の用に供」していない課税部分が混在するといえるものである。

すると、本件駐車場は、本件建物及び本件薬局建物の利用のためにあるの

であって、処分庁は本件駐車場の利用実態を踏まえ、前記(ウ)のとおり、本件更正処分により、本件駐車場を含むその他の部分を本件建物の総床面積及び本件薬局建物の床面積のうち課税対象とされる用途と非課税とされる用途の床面積の割合に応じて按分して非課税適用面積を求め、課税対象となる面積を求めているのであるから、審査請求人の本件駐車場全体が法第348条第2項第10号の3「保育所の用に供する固定資産」に該当し非課税であるとの主張は、採用することができない。

g よって、処分庁の本件駐車場の法第348条第2項第10号の3「保育所の用に供する固定資産」の適用の判断は妥当であり、特段の違法又は不当な点は見受けられない。

(4) その他

ア 本件各通知に係る手続の違法について

審査請求人は、手続の違法性について様々主張するが、本件各通知は、決裁権者の決裁を経た上で審査請求人に通知又は手交されていることが認められる。本件各通知に係る手続が審査請求人の主張する虚偽有印公文書偽造罪に当たるか否かにかかわらず、そもそも行政機関の内部の決定の内容を審査請求人に知らせる行為は、法及び市条例に規定がない事実行為であるから、当該行為は行政処分には当たらない上、本件賦課決定処分に直接影響するものでもない。このことをもって本件賦課決定処分の違法又は不当の主張に当たるとすることはできない。

イ 前記のほか、一件記録を見分したところ、処分庁の本件賦課決定処分が違法又は不当であることを推認させる事実又は根拠は見受けられない。

3 結論

以上のとおり、本件各通知は行審法第1条第2項にいう「処分」に該当せず、本件賦課決定処分には取り消すべき違法又は不当な点は認められない。また、審理員の審理手続も適正なものと認められる。よって、3号事案及び4号事案については、いずれも不適法として却下すべきとした審査庁の判断は、妥当である。5号事案については、本件更正処分による一部減額に係る部分については不適法として却下し、その余は理由がないから棄却すべきとした審査庁の判断は、その結論において妥当である。

よって第1のとおり答申する。

広島県行政不服審査会第1部会

委員(部会長)	酒井	朋子
委員	横藤	田誠
委員	岩元	裕介

※ 行政不服審査会は、諮問に対する答申をしたときは、答申の内容を公表するものと

されているが（行審法第81条第3項で準用する法第79条）、本件答申書には、審査請求人の個人情報等、一般に公表することが適当でない部分が含まれるため、答申書そのものではなく、「答申の内容」を公表するものとする。