

地方税賦課決定処分における理由の提示と 税条例のあり方

田 中 良 弘

はじめに

周知のように、行政手続法14条1項本文は「行政庁は、不利益処分をする場合には、その名あて人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない。」と規定して不利益処分に理由の提示を求めており、各地方公共団体の定める行政手続条例においても、同様の規定が設けられている。他方、課税処分については、行政手続法制定当時、課税処分の特殊性⁽¹⁾にかんがみて行政手続法の規定の適用を除外することとされ（平成23年改正前の国税通則法74条の2第1項、平成23年改正前の地方税法18条の4第1項）、各地方公共団体の定める税条例においても同様であった。

その後、平成23年の税制改革において、上記の国税通則法及び地方税法の規定について見直しがなされ、行政手続法の理由の提示に関する規定（同法8条、14条）については、国税通則法や地方税法の規定による適用除外の対象から外されることとなった（平成23年改正後の国税通則法74条の14第1項、平成23年改正後の地方税法18条の4第1項）。そして、多くの地方公共団体において、地方税法18条の4第1項の改正を受けて税条例が改正され、当該地方公共団体が行う課税処分についても、理由の提示が必要となった。

しかしながら、原則として申告納税方式を採用している国税については、各種の加算

(1) 行政手続法の立法過程において、大蔵省（当時）及び国税庁は、課税処分の特殊性として、①金銭に関する処分は事後的な手続で処理するのが適当であること、②申告納税制度のもとで各年又は各月ごとに反復・大量に行われること、③限られた人員によって法を適正に執行し公平な課税を実現する必要があること、④手続について個別法に手当てがなされているものがあること、の4点を挙げていた。行政手続法の立法過程における課税処分に関する議論と平成23年改正前の国税通則法74条の2第1項及び地方税法18条の4第1項の趣旨につき、高橋滋『行政手続法』（ぎょうせい、1996年）95頁参照。

税・過怠税や特殊な場合の関税・消費税についてのみ賦課決定が行われるにとどまり⁽²⁾、国税の中心を担う所得税や法人税、相続税等については、不利益処分（賦課決定処分）が存在しないため、納税額の確定にあたり理由の提示は必要とされない。これに対し、原則として賦課課税方式を採用している地方税については、賦課決定によって納付すべき税額が確定することから⁽³⁾、税条例において行政手続条例の理由の提示に関する規定の適用が除外されていない場合⁽⁴⁾、地方公共団体が行う地方税賦課決定処分についても理由の提示が必要になる⁽⁵⁾。

このように、国税と地方税とでは税額確定に係る法的仕組みが大きく異なることから、平成23年度税制改正大綱においても、国税に関する処分についてはすべて理由の提示を実施することとする一方で、地方税に関する処分については、軽油引取税に係る元売業者の指定取消し（地方税法144条の7第2項）等の総務大臣が行う特殊な処分については理由の提示を実施することとしつつ、地方公共団体が行う処分については、税条例において理由の提示の要否を定めることとされた⁽⁶⁾。しかしながら、前述のように、多くの地方公共団体において、平成23年改正後の地方税法18条の4第1項の規定に合わせる形で税条例

(2) 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）988頁。

(3) 金子・前掲注(2)988-989頁。

(4) 平成23年改正後の地方税法18条の4第1項により理由の提示が必要とされる「地方税に関する……処分」とは、国の行政機関（総務大臣）が行う処分を指し、地方公共団体が行う処分は含まれない（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）563頁参照）。したがって、税条例において、理由の提示に関する規定を含めて行政手続条例の適用を除外している地方公共団体においては、税条例に基づき行われる処分について、理由の提示は必要とされない。

(5) ただし、都道府県税のうち、個人の都道府県民税や都市計画税のように、市町村民税や固定資産税とあわせて賦課徴収を行なうこととされているもの（地方税法41条、702条の8参照）については、都道府県知事による処分が存在しないことから、都道府県の行政手続条例に基づく理由の提示の要否は問題とならない。

(6) 平成23年度税制改革大綱〔平成22年12月16日〕36頁。なお、総務省自治税務局が示している「市（町・村）税条例（例）」（昭和29年5月14日自乙市発第20号、最終改正令和3年3月31日総税市第13号）にも、行政手続条例の適用除外に関する規定は置かれていない（市町村税務研究会『令和3年度市（町・村）税条例（例）』（地方財務協会、2021年）参照）。

の改正が行われ⁽⁷⁾、その結果、東京都や熊本市などの一部の地方公共団体を除き⁽⁸⁾、条例に基づく地方税に関する処分についても、理由の提示が必要となっている。

以上のとおり、多くの地方公共団体において、条例に基づく地方税に関する処分について理由の提示が義務付けられているが、その一方で、年間2億件を超える⁽⁹⁾地方税賦課決定処分においては、課税通知において地方税法や同法施行規則の定める記載事項が示されるにとどまり、それとは別に、個別具体的な処分の理由が示されることは少ないように思われる。そこで、本稿においては、地方税賦課決定処分における理由の提示の要否について確認した上で（後述1.）、理由の提示の程度が問題となり得る具体的ケースとして、未登記の新築家屋に係る固定資産税賦課決定処分における理由の提示（後述2.）及び申告と異なる所得金額による住民税賦課決定処分における理由の提示（後述3.）について検討を行い、最後に、理由の提示に関する税条例の規定のあり方について若干の考察を行うこととしたい（後述4.）。

なお、本稿は、地方税賦課決定処分における理由の提示を主題とすることから、申請拒否処分については裁判例の紹介等に必要な場合を除き原則として取り上げず、不利益処分を中心に論じることとする。

1. 地方税賦課決定処分における理由の提示

（1） 地方税賦課決定処分における理由の提示の要否⁽¹⁰⁾

納税義務は、法律や条例の定める課税要件が充足された時に成立すると考えられて

(7) 当時の資料等を見ると、少なくない地方公共団体において、地方税に関する処分の特殊性や平成23年改正後の地方税法18条の4第1項の趣旨を十分に検討することなく税条例の改正が行われたことがうかがわれる（田中・後掲注(10)710-711頁参照）。

(8) 令和4年1月時点において、全国の都道府県及び指定都市のうち、税条例において地方税に関する処分について理由の提示を不要としていたのは、東京都、山形県、群馬県、京都府及び熊本市の5団体のみであった（田中・後掲注(10)698-701頁参照）。

(9) 平成23年度税制改革に先立ち総務省が納税環境整備小委員会に提出した資料によると、平成20年度における地方税賦課決定処分は計約2億1,800万件であった（第7回納税環境整備小委員会〔2020年4月28日〕参考資料（地方税関係）6頁「地方税の主な不利益処分の件数」）。

(10) 地方税賦課決定処分における理由の提示の要否について、法律や各地方公共団体の条例、裁判例、行政不服審査会答申例を踏まえて論じたものとして、田中良弘「地方税賦課決定処分と理由の提示」水野忠恒先生古稀記念論文集『公法・会計の制度と理論』（中央経済社、2022年）695-713頁。

いるが、その内容が確定するのは、租税法規の定める手続が完了した時点であるとするのが通説的見解である⁽¹¹⁾。そして、地方税法の多くは、固定資産税や住民税に代表されるように賦課課税方式を採用しているから、これらの地方税については、賦課決定処分がなされた時⁽¹²⁾に納税義務が確定する。このように、地方税賦課決定処分は、相手方に所定の額の地方税の納税義務を確定させる行為であるから、行政手続法2条4号や行政手続条例が定める「不利益処分」に該当し⁽¹³⁾、法律又は条例に特別の定めがない限り、処分に際し理由の提示が必要となる。

前述のように、地方税法18条の4第1項は、「行政手続法……第3条又は第4条第1項に定めるもののほか、地方税に関する法令の規定による処分その他公権力の行使に当たる行為については、同法第2章（第8条を除く。）及び第3章（第14条を除く。）の規定は、適用しない。」と規定し、行政手続法の理由の提示に関する規定（8条及び14条）について、適用除外の対象から外している。しかしながら、地方公共団体の機関が行う処分のうち、「その根拠となる規定が条例又は規則に置かれているもの」については、行政手続法3条3項により、同法第2章から第6章までの規定の適用が除外されていることから、地方税賦課決定処分の根拠が税条例である場合には、当該処分に行政手続法14条1項は適用されないこととなる。

この点につき、地方税の賦課徴収の直接の根拠は地方税法にあるとする少数説も提

(11) 金子・前掲注(2)886頁、水野忠恒『大系租税法〔第3版〕』（中央経済社、2021年）40—41頁。

(12) 具体的には、課税通知が相手方の住所に到達したとき、すなわち相手方が了知し得る状態に置かれた時である（最判昭和29年8月24日刑集8巻8号1372号、最判昭和57年7月15日民集36巻6号1146頁、最判平成11年10月22日民集53巻7号1270頁）。ただし、相手方が所在不明である場合や、相手方が意思能力あるいは判断能力を欠く場合のように、住所への到達によって直ちに相手方が了知し得るとはいえない特段の事情があるケースについては、別途検討が必要である（前者のケースとして、最判平成11年7月15日集民193号469頁。後者の場合について問題提起をするものとして、北村喜宣「意思能力に欠ける者と行政法」政策法務Facilitator70号（2021年）1頁）。

(13) 地方税賦課決定処分について理由の提示が争点となった裁判例においても、地方税賦課決定処分が不利益処分に該当することについては、当然の前提とされている（東京地判平成28年12月20日LEX/DB25448818、東京地判平成29年1月24日判自433号11頁）。

唱されているが⁽¹⁴⁾、通説は、地方税法を「枠組み法」と位置づけ、地方税の賦課徴収の直接の根拠は税条例であると解している⁽¹⁵⁾。かかる通説の立場によると、地方公共団体が行う地方税賦課決定処分に行政手続法14条1項は適用されず、地方税に関する処分のうち同項が適用されるのは、総務大臣が地方税法に基づいて行う不利益処分に限られる⁽¹⁶⁾。ただし、税条例において、不利益処分について理由の提示を求める行政手続条例の規定の適用を除外していない地方公共団体においては、地方税賦課決定処分について、行政手続条例に基づく理由の提示が必要となる⁽¹⁷⁾。

ちなみに、地方税賦課決定処分における理由の提示が争点となった裁判例・答申例の多くは東京都が行った処分に関するものであるが、前述のように、東京都では、地方税に関する処分について、理由の提示に関する規定も含めて東京都行政手続条例第2章及び第3章の規定の適用を除外していることから（東京都都税条例12条の2第1項）、これらの裁判例・答申例においては、必要とされる理由の提示の程度について

- (14) 秋田周「地方税の課税の根拠 — 地方税法と地方税条例」日本財政学会編『現代財政学の基本課題』（学陽書房、1995年）296頁以下。この立場を採用した裁判例として、東京地判平成2年12月20日判時1375号59頁。なお、この立場を採った場合、行政手続法3条3項による適用除外はなく、同法14条1項については、地方税法18条の4第1項による適用除外もされないことから、地方公共団体が行う地方税に関する処分についても、行政手続法14条1項が適用されることとなる。固定資産税の更正処分について行政手続法14条1項の適用を肯定した裁判例として、津地判平成27年11月12日LEX/DB25544708。
- (15) 塩野宏『行政法概念の諸相』（有斐閣、2011年）74頁。この立場を採用した高裁判例として、仙台高裁秋田支判昭和57年7月23日行集33巻7号1616頁。なお、金子・前掲注(2)99頁は「準則法」、碓井光明『地方税の法理論と実際』（弘文堂、1986年）6頁は「枠づけ立法」とあるとするが、いずれの見解も地方税の賦課徴収の直接の根拠が税条例にある点では共通している。端的に地方税の賦課徴収の根拠が税条例にあることを指摘するものとして、渋谷雅弘「租税法規による他の法令への準拠」中里実＝藤谷武史編『租税法律主義の総合的検討』（有斐閣、2021年）51頁、田中治「地方税における課税自主権の確立と広域的税務行政」同『租税手続法の諸相と論点』（清文社、2021年）495頁。
- (16) 固定資産税の賦課決定処分について行政手続法14条1項の適用を否定した裁判例として、東京地判平成28年12月20日・前掲注(13)及び東京地判平成29年1月24日・前掲注(13)。なお、総務省自治税務局も、この立場を採用しているものと思われる（地方税務研究会編・前掲注(4)563頁参照）。
- (17) 税条例において理由の提示に係る行政手続条例の規定の適用が除外されていないことから、固定資産税の賦課決定処分に、行政手続条例に基づく理由の提示（不利益処分の理由の提示）が必要であることを明示的に指摘した答申例として、新潟市行政不服審査会答申令和4年3月31日（令和3年度答申第5号）。

検討するまでもなく、理由の提示に係る違法はないと判断されている⁽¹⁸⁾。

(2) 条例に基づく不利益処分において求められる理由の提示の程度

上述のように、地方税賦課決定処分の根拠を税条例に求める通説の立場を採用した場合であっても、地方税法18条の4第1項の平成23年改正を受けて税条例を改正した多くの地方公共団体においては、地方税賦課決定処分に、行政手続条例に基づく理由の提示が必要となる。そこで、まず、地方税賦課決定処分にどの程度の理由の提示が必要となるかを検討する前提として、行政手続条例に基づく不利益処分の理由の提示にどの程度の記載（提示）が必要となるかについて、一連の最高裁判例を踏まえて検討する。

理由の提示に関するリーディングケースである最判昭和38年5月31日民集17巻4号617頁は、旧所得税法45条1項（現所得税法155条2項）に基づく理由付記について、「処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たものであるから、その記載を欠くにおいては処分自体の取消を免かれぬものといわなければならない」と判示し、さらに、「どの程度の記載をなすべきかは処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきである」と判示した上で、当該事案においては、処分の具体的根拠が明確にされているとはいえないとして、東京国税局長がした審査決定（更正処分に係る審査請求を棄却する決定）を取り消した。

また、青色申告承認取消処分に関する最判昭和49年4月25日民集28巻3号405頁は、旧法人税法29条9項（現法人税法127条2項）に基づく理由付記について、「要求される附記の内容及び程度は、特段の理由のないかぎり、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたのかを、処分の相手方においてその記載自体から了知しうるものでなければならず、単に抽象的に処分の根拠規定を示すだけでは、それによって当該規定の適用の原因となった具体的事実関係をも当然に知りうるような例外の場合を除いては、法の要求する附記として十分でないといわなければならない」と判示し、処分の根拠条文のみを通知書に付記してなされた青色申告承認取消処分を取り消した。

(18) 東京地判平成28年12月20日・前掲注(13)、東京地判平成29年1月24日・前掲注(13)、東京都行政不服審査会答申平成29年9月5日、東京都行政不服審査会答申令和元年6月11日。これらの裁判例及び答申例につき、田中・前掲注(10)704-705頁参照。

上記の各最高裁判例は、所得税法や法人税法といった個別法に基づく理由付記についてのものであるが、行政手続法14条1項に基づく理由の提示の程度について判示した最判平成23年6月7日民集65巻4号2081頁も、上記の昭和38年最判や昭和49年最判の判示を前提としていることから、行政手続法に基づく不利益処分に対する理由の提示についても、昭和38年最判及び昭和49年最判の示した上記の判例法理は妥当するものと考えられている⁽¹⁹⁾。そして、地方公共団体は、行政手続法3条3項において同法第2章から第6章までの規定を適用しないこととされた処分等に関する手続について、同法の規定の趣旨にのっとり、行政運営における公正の確保と透明性の向上を図るため必要な措置を講ずるよう努めなければならない（同法46条）、これを受けて、各地方公共団体において行政手続条例が制定されていることからすれば、行政手続条例に基づく不利益処分についても、行政手続法に基づく不利益処分と同様に、理由の提示に関する上記の判例法理が妥当するということができよう。

以上より、行政手続条例に基づく不利益処分の理由の提示についても、特段の理由のない限り、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたのかを、処分の相手方においてその記載自体から了知しうるものでなければならず、そのような理由の提示を欠く場合、処分自体の取消を免れないと解すべきであろう。

（3） 課税通知等の記載との関係

行政手続条例に基づく理由の提示についても上記の判例法理が妥当するとしても、地方税賦課決定処分にどの程度の理由の提示が求められるかは、当該処分の性質を踏まえて検討する必要がある。この点につき、争訟事案において理由の提示が争点となった場合、課税庁から、地方税賦課決定処分については、処分に係る納税通知書やその添付書類（以下、まとめて「課税通知」という。）において、「その賦課の根拠となった法律及び当該地方団体の条例の規定、納税者の住所及び氏名、課税標準額、

(19) 古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成23年度(下)517頁は、昭和38年最判や昭和49年最判が示した判例理論を整理した上で、平成23年最判につき、「不利益処分一般を対象として理由の提示を求める同条〔行政手続法14条〕の解釈においても基本的に上記の判例理論が妥当することを明らかにするとともに、……同法の制定に合わせて深化させ」たものであると位置づける。北島周作「判批」別冊ジュリスト235号『行政判例百選Ⅰ〔第7版〕』243頁も参照。

税率、税額」⁽²⁰⁾等（地方税法1条1項6号）のほか、課税標準額や税額算定の基礎となる各種の額（固定資産税評価額や所得金額等）が示されることから⁽²¹⁾、「いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたのかを、処分の相手方においてその記載自体から了知しうる」という主張がなされることが考えられる⁽²²⁾。

たしかに、処分の相手方が納税義務者であることや課税標準額の算定の基礎となった各種の額に争いがない場合、上記のような課税通知の記載から、「いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたのかを、処分の相手方においてその記載自体から了知しうる」ということができる可能性は否定できない。しかしながら、①土地や家屋について登記がされておらず、固定資産税の納税義務者が明白でない場合や、②住民税について、課税庁が納税義務者の申告した額と異なる所得金額を認定する場合については、処分の相手方は、課税通知の記載からは、課税庁がいかなる事実関係に基づいて当該地方税賦課決定処分に係る事実認定を行ったのかを了知することは困難である。そして、賦課決定処分の前提となる事実認定についても、「処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える」必要性はあるから、上記①②のような場合については、課税通知の記載のみをもって直ちに理由の提示として十分である

(20) ただし、個人住民税について特別徴収の方法によって徴収する場合は、納税通知書は交付されず、特別徴収額決定通知書が交付されるにとどまり、かつ、当該通知書には、課税の根拠規定は記載されないことが多いようである（地方税法321条の4第1項及び地方税法施行規則第3号様式別表参照）。なお、納税通知書においては「賦課の根拠となった法律及び当該地方団体の条例の規定」を記載することとされているが（地方税法1条1項6号）、納税義務者に関する根拠規定のみを記載する運用や、条文の概要を記載する一方で根拠法条を明記していない運用も存在する（後者について改善を求めるものとして、新潟市行政不服審査会答申令和4年3月31日・前掲注(17)）。

(21) 例えば、個人住民税（市町村民税及び都道府県民税）については、納税通知書又は特別徴収額決定通知書において、課税標準額や税額の算定の基礎となる所得金額や所得控除額、税額控除額が記載され（地方税法施行規則第1号の3様式及び同規則第3号様式別表参照）、また、固定資産税については、課税明細書において、当該固定資産に係る課税台帳の記載や軽減税額が記載される（地方税法施行規則第25号の2様式）。

(22) 新潟市行政不服審査会答申令和4年3月31日・前掲注(17)参照。なお、本稿執筆に先立ち筆者が地方公共団体の課税部門の職員に行ったヒアリングにおいても、そのような見解が多数を占めた。

ということではできないように思われる⁽²³⁾。以下、これらの場合において必要とされる理由の提示の程度について、具体的なケースを想定して検討する。

2. 未登記の新築家屋に係る固定資産税賦課決定処分における理由の提示

(1) 固定資産税の納税義務者に関する法令の規定

地方税法（以下、単に「法」という。）343条1項は、固定資産税について、当該固定資産の所有者（質権又は100年より永い存続期間の定めのある地上権の目的である土地については質権者又は地上権者）を納税義務者と定めている。同項の「所有者」とは、土地又は家屋については、原則として登記簿又は補充課税台帳に所有者として登記又は登録がされている者をいい（同条2項前段）、賦課期日である1月1日（法359条）に所有者として登記又は登録がなされていない場合であっても、固定資産税賦課決定処分時までに賦課期日時点の所有者として登記又は登録がなされた者は、固定資産税の納税義務を負う⁽²⁴⁾。なお、固定資産の所有者以外の者を所有者とみなすことができる場合もあるが（法343条4項以下）、本稿では取り上げない。

土地又は家屋について登記がなされている場合、登記簿に所有者として登記されている者が当該土地又は家屋の真の所有者と異なる場合であっても、賦課期日時点において所有者として登記されている者は当該年度の固定資産税の納税義務を負い⁽²⁵⁾、

(23) 地方税賦課決定処分については、①極めて反復・大量に行われる処分であること、②法令で定められた算定式により納税額が算出されることから、行政庁の裁量の余地が少なく恣意的な判断のおそれが少ないこと、③処分の相手方において課税の基礎となる具体的事実関係を当然に知りうる場合が多いことを、特徴として挙げることができる。しかしながら、④については、法律や条例により行政手続法の適用を除外する理由にはなり得るとしても、立法者があえて適用除外の対象から外したものについて、課税通知等の記載以上の理由の提示が不要であると解することの根拠としては弱いと考えられること、⑤については、裁量の余地が少ない処分であっても、処分の前提となる事実認定について処分庁（課税庁）の判断の慎重・合理性を担保する必要性は、他の不利益処分と同様に認められること、⑥本文中で挙げた①②のケースのような事案においては、処分の相手方において課税の基礎となった具体的事実関係を当然に知ることはできないことから、そのような地方税賦課決定処分については、課税通知の記載のみをもって直ちに理由の提示に欠けるところはないということは困難であると思われる。

(24) 最判平成26年9月25日民集68巻7号722頁。

(25) 福岡高判昭和56年8月24日行集32巻8号1455頁。

事後的に真の所有者に対して不当利得返還請求をすることができるにとどまる⁽²⁶⁾。これに対し、未登記の土地や家屋について補充課税台帳に所有者として登録された者は、固定資産税賦課決定処分に対する不服申立てやその後の取消訴訟において、自らが納税義務者であることを争うことができると解されている⁽²⁷⁾。

(2) 未登記の新築家屋に係る固定資産税賦課決定処分と課税通知の記載

未登記の土地や家屋については、補充課税台帳登録に関する届出がなされた場合を除き、課税庁は、調査の結果等から明らかになった事実関係（間接事実）に基づき、所有者を認定して補充課税台帳に登録した上で、当該所有者に対し、固定資産税を賦課することとなる（法343条1項・2項）。

ところで、新築家屋（建物）の所有者については、①注文者が材料の全部又は主要部分を提供した場合、建物の完成と同時に原始的に所有権が注文者に帰属するが⁽²⁸⁾、②請負人が材料の全部又は主要部分を提供した場合は、完成した建物の引渡しによってはじめて所有権が注文者に移転する⁽²⁹⁾という材料提供者基準説を基本としつつ、請負人が材料の全部又は主要部分を提供した場合であっても、③注文者に所有権を帰属させる旨の特約がある場合や⁽³⁰⁾、④注文者が代金の全額を支払っていた場合⁽³¹⁾、⑤棟上げ時まで全工事代金の半額以上が支払われ、その後も工事の進行に応じて代金が逐次支払われてきた場合⁽³²⁾については、建物完成と同時に注文者に所有権が帰属す

(26) 大阪地判昭和51年8月10日行集27巻8号1455頁参照。真の所有者に対する不当利得返還請求を認容した最高裁判例として、最判昭和47年1月25日民集26巻1号1頁。

(27) 金子・前掲注(2)779頁参照。

(28) 大判昭和7年5月9日民集11巻824頁。

(29) 大判明治37年6月22日民録10輯861頁、大判大正3年12月26日民録20輯1208頁。

(30) 特約による引渡前の所有権移転を認めたものとして、大判大正5年12月13日民録22輯2417頁。特約により建物完成と同時に注文者が所有権を取得することを認めたものとして、最判昭和46年3月5日判時628号48頁。なお、下請人が材料を提供した場合であっても、注文者と元請人との間の特約により出来形部分の所有権は注文者に帰属すると判示したものとして、最判平成5年10月19日民集47巻8号5061頁。

(31) 大判昭和18年7月20日民集22巻660頁。ただし、「特別ノ事情ナキ限り該家屋ノ所有権ハ工事完成ト同時ニ注文者ニ帰属スヘキ暗黙ノ合意アリタルモノト推認スルヲ相当トス」としており、特約の存在を推認するという構成をとっている。

(32) 最判昭和44年9月12日判時572号25頁。なお、同最判は、建物完成と同時に所有権が原始的に注文者に帰属すると判示する。また、大判昭和18年7月20日・前掲注(31)と異なり、特約の存在を推認するという構成をとっていない（このことを指摘するものとして、吉原節夫「判批」判評125号128頁及び匿名コメント・判時572号26頁）。

るとするのが判例の立場である。また、民法学説上は、請負契約の趣旨から所有権は注文者に原始的に帰属するという見解も有力に主張されている⁽³³⁾。

このように、新築家屋の所有権の帰属については複雑な判例法理が存在し、かつ、学説上、判例の立場に反対する見解も有力に主張されている。そのため、未登記の新築家屋については、所有者が一義的に明らかでなく、前提となる事実関係等によって所有権の帰属に関する判断が異なり得ることから、所有者の認定に関する課税庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する必要性は高い。また、未登記の新築家屋について固定資産税賦課決定処分を受けた相手方は、課税庁がいかなる事実関係に基づきいかなる法的構成で自らを当該家屋の所有者であると認定したのかを知ることができなければ、不服を申し立てるか否かを判断することは困難であり、また、不服を申し立てた場合にいかなる主張で課税庁の認定を否認するかを十分に検討することができないから、処分の相手方に課税庁の認定の根拠となった事実関係や法的構成を示して不服申立ての便宜を図る必要性も高い。そうすると、少なくとも未登記の新築家屋に係る固定資産税賦課決定処分における理由の提示については、課税庁がいかなる事実関係に基づきいかなる法的構成で当該固定資産の所有者を認定したのかを、処分の相手方においてその記載自体から了知しうるものでなければ、条例の要求する理由の提示として不十分であると思われる⁽³⁴⁾。

しかしながら、固定資産税の課税通知には、納税義務者の記載はなされるものの（法1条1項6号）、課税庁がいかなる事実関係に基づいて当該処分の相手方を納税義務者、すなわち当該固定資産の所有者と認定したのかについて記載することは想定されていない（法1条1項6号及び地方税法施行規則第25号の2様式参照）。そのため、地方税賦課決定処分について理由の提示を必要としている地方公共団体においては、課税通知の記載に加えて、上記の事実関係や法的構成を処分の相手方に提示しな

(33) このことを指摘するものとして、曾野裕夫「判批」別冊ジュリスト238号『民法判例百選Ⅱ〔第8版〕』141頁。学説の整理につき、大橋弘「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成5年度（下）901頁以下。

(34) 記載すべき事実関係の例として、注文者が材料の全部を提供したこと（前頁本文①に対応）、完成建物の引渡し（前頁本文②に対応）、注文者に所有権を帰属させる旨の特約の存在（前頁本文③に対応）、代金全額の支払（前頁本文④に対応）、棟上げ時まで全工事代金の半額以上が支払われ、その後も工事の進行に応じて代金が逐次支払われてきた事実（前頁本文⑤に対応）が考えられる。また、法的構成の例としては、注文者帰属説を採用して所有者を認定したと記載することが考えられる。

ければ、当該処分は行政手続条例の求める理由の提示を欠き違法であるとして、争訟取消しの対象となる余地があると思われる。

3. 申告と異なる所得金額による住民税賦課決定処分における理由の提示

(1) 個人住民税の所得割の課税標準に関する法令の規定

個人住民税には、都道府県民税と市町村民税とがあり、それぞれ均等割と所得割がある。均等割は、納税義務者に均等の額を課するものであるのに対し（法23条1項1号、法292条1項1号）、所得割は、納税義務者の所得に応じた額を課するものである（法23条1項2号、法292条1項2号）。以下、個人の市町村民税に焦点をあてて検討する。

個人の市町村民税の所得割は、前年の所得について算定した総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額を課税標準とし（法313条1項）、法令に特別の定めがある場合を除き、それぞれ所得税における総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額の計算の例によって算定される（同条2項）。これらの所得金額は、原則として納税義務者の申告に基づいて認定されるが（法315条1号本文）、その金額が過少であると認められる場合や（法315条1号ただし書）、納税義務者が申告を行わない場合等（同条2号）は、当該市町村が自ら調査を行い、その結果に基づいて認定される。

なお、納税義務者には市町村民税に係る申告義務が課せられているが（法317条の2第1項本文）、所得税の確定申告をした場合には、当該確定申告書の提出をもって市町村民税の申告書が提出されたものとみなされ（法317条の3第1項）、当該確定申告書の記載に基づいて所得金額が算定される（同条2項）。また、給与所得以外の所得がない者については市町村民税の申告義務が免除されており（法317条の2第1項ただし書）、給与の支払をする者から提出される給与支払報告書によって所得金額が算定される。

(2) 申告と異なる所得金額を認定した住民税賦課決定処分と課税通知の記載

前述のとおり、所得金額は納税義務者の申告に基づいて算定されるのが原則であるから、そのような場合においては、納税義務者は自らの所得金額の算定の基礎となっ

た事実関係について当然に知りうるといえる。他方、例外的に課税庁が自ら調査を行い、その結果に基づいて所得金額を認定する場合については、納税義務者は自らの所得金額の算定の基礎となった事実関係について当然に知りうるということとはできない。

そして、所得金額については一義的に明らかであるとはいえず、前提となる事実関係（課税庁の調査結果）によって算定額が異なり得ることから、所得金額の認定に関する課税庁の判断の慎重・合理性を担保する必要がある。また、処分の相手方である納税義務者は、課税庁がいかなる事実関係に基づき所得金額を認定して住民税賦課決定処分を行ったのかを知ることができなければ、当該処分について不服を申し立てるか否かを判断することは困難であり、かつ、不服を申し立てた場合にいかなる主張で課税庁の認定を否認するかを十分に検討することもできないから、処分の相手方に課税庁の認定の根拠となった事実関係を示して不服申立ての便宜を図る必要性も高い。そうすると、申告と異なる所得金額による住民税賦課決定処分における理由の提示については、課税庁がいかなる事実関係に基づき納税義務者の申告と異なる所得金額を算定したのかを処分の相手方においてその記載自体から了知しうるものでなければ、条例の要求する理由の提示として不十分であるといえよう。

しかしながら、住民税の課税通知（特別徴収の場合は特別徴収額決定通知）には、所得金額や課税標準額、所得割額等の各金額、税額の算定方法等は記載されるが、課税庁がいかなる事実関係に基づいて当該所得金額を認定したのかを記載することは想定されていないから（地方税法施行規則第1号の3様式、同規則第3号様式別表参照）、処分の相手方である納税義務者は、課税通知の記載から、課税庁がいかなる事実関係に基づき当該所得金額を認定し、住民税賦課決定処分を行ったのかを了知することができない。そうすると、地方税賦課決定処分について理由の提示を必要としている地方公共団体においては、納税義務者の申告と同額の所得金額を認定する場合は別として、そうでない場合には、課税通知の記載に加えて、所得金額の認定根拠となった事実関係（課税庁の調査結果等）を処分の相手方に提示しなければ、当該処分は行政手続条例の求める理由の提示を欠き違法であるとして、争訟取消しの対象とな

る余地があると思われる⁽³⁵⁾。

4. 税条例の規定のあり方に関する若干の考察

(1) 税条例の規定の再検討の必要性

これまで論じてきたように、地方税法の平成23年改正を受けて、地方税に関する処分について理由の提示を必要とする旨の税条例の改正を行った地方公共団体においては、地方税賦課決定処分についても理由の提示が必要となった。しかしながら、実務においては、地方税法及び税条例において定められている課税通知の記載に加えて、地方税賦課決定処分の前提となった事実関係について個別具体的に理由の提示を行う運用はなされておらず、条例の求める理由の提示を欠き違法である処分がなされているおそれがある。

もとより「処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える」という理由の提示の趣旨は重要であるが、条例において理由の提示を求める一方で、運用において理由の提示が適切になされなければ、恣意抑制や不服申立便宜を図るという理由の提示の趣旨を実現できないだけでなく、条例に違反する違法な処分を増やすことになりかねない。地方税法18条の4第1項の改正を受けて税条例の改正を行った地方公共団体においては、同項の対象となる総務大臣の処分と異なり、税条例における行政手続条例の適用除外規定の対象となる処分には膨大な数の地方税賦課決定処分が含まれることに留意

(35) 納税義務者の申告と異なる所得金額を認定したことが問題となった事例として、新潟市行政不服審査会答申令和2年9月29日（令和2年度答申第2号）がある。当該事案は、給与支払者が、提出した給与支払報告書の記載に誤りがあったとして、あらためて給与支払報告書を提出したところ、課税庁が、給与支払報告書の訂正を追加と誤認し、二重に給与所得を計上して住民税賦課決定処分を行ったという事案である（ただし、納税義務者から指摘を受けて課税庁が行った減額更正処分に対する審査請求であったため、審査請求の利益がないとして却下相当の答申がなされている）。当該事案においては、納税義務者が申告（所得税の確定申告）を行っており、算定された所得金額が納税義務者の申告した額と異なることから課税庁の過誤が発覚したようであるが、このようなケースは、納税義務者が申告を行っていない場合でも起こり得る。恣意抑制機能と不服申立便宜機能という理由の提示の趣旨に照らせば、地方税賦課決定処分について理由の提示を必要としている地方公共団体においては、申告がなされていない場合を含め、複数の給与支払報告書に基づいて所得金額を算定する場合には、課税通知に加え、給与支払者ごとの当該給与支払者からの給与所得額を記載して示す必要があると思われる。

しつつ、地域の実情に応じて、合理的実現可能性の観点から⁽³⁶⁾、条例によって理由の提示を義務付けることの是非について、あらためて検討すべきであろう⁽³⁷⁾。

他方、東京都や熊本市のように、平成23年度税制改革後においても税条例を改正しなかった地方公共団体においては、地方税賦課決定処分のみならず、地方税に係る差押え（法331条、法373条等）や各種の加算金の賦課決定処分（法328条の11、法328条の12等）についても理由の提示が義務付けられておらず、地方税賦課決定処分以外の不利益処分についても、行政の恣意抑制や不服申立便宜を図るという理由の提示の趣旨や、公正の確保と透明性の向上という行政手続条例の目的の実現が制度上担保されていない。しかしながら、地方税賦課決定処分以外の不利益処分については、地方税賦課決定処分と比べて大幅に件数が少ないと考えられることから、両者を区別せず一律に理由の提示に関する行政手続条例の規定の適用を除外することが妥当といえるか、あらためて検討する必要があると思われる。

そこで、以下、理由の提示に関する税条例の規定のあり方について、若干の考察を加えることとしたい。

（2） 行政手続条例の理由の提示に関する規定の適用除外の可否について

理由の提示に関する税条例の規定のあり方について検討する前提として、まず、税条例において行政手続条例の理由の提示に関する規定の適用を除外することが許容されるのかについて確認しておきたい。

平成23年度税制改正大綱において、地方税に関する処分のうち、税条例に基づく処分については、地方公共団体の実情に応じて、税条例において理由の提示の要否を定めるという考え方が示されたことは既に述べた。これに対し、地方税法18条の4第1項の改正を受けて税条例を改正した地方公共団体においては、同項の改正により、地

(36) 注(1)において指摘したように、行政手続法の制定時に国税の賦課徴収に関する処分について同法の適用が除外された理由の一つとして、反復かつ大量に行われる処分であることが挙げられたが、平成28年税制改革に先立ち総務省が提出した資料によると、平成20年度の国税に係る不利益処分が全体で約328万件であるのに対し、同年度における地方税賦課決定処分は約2億1,800万件に上る（注(9)参照）。

(37) 田中・前掲注(10)713頁。なお、平成23年税制改革大綱36頁は、地方税に関する処分のうち地方自治体が行う処分の理由の提示については、「全地方自治体に同様の対応を一律に義務付けるのではなく、各地方自治体において適切に対応することができるよう、国税における取扱いについて情報提供を十分に行います。」と記載するとともに、各地方公共団体において、その要否を判断して対応することとしていた。

方公共団体が行う課税処分についても、理由の提示が義務付けられたと受け止めた担当者も存在したようである⁽³⁸⁾。

しかしながら、地方公共団体が行う処分のうち、その根拠となる規定が条例又は規則に置かれているものについては、行政手続法第2章から第6章までの規定は適用されないから（同法3条3項）、地方公共団体が行う課税処分の根拠は当該地方公共団体の制定する税条例にあるとする通説・判例の見解によると、地方税法18条の4第1項の規定にかかわらず、不利益処分に理由の提示を求める行政手続法14条1項が地方公共団体の行う処分に適用される余地はない。また、地方税法が「枠組み法」であるというのは、税制が地方公共団体によって異なったり、国民の税負担が著しく不均衡となったりすることを防ぐために、地方公共団体の課税権について法律で統一的な基準や枠を設けることを意味する⁽³⁹⁾から、税制や国民の税負担と直接的に関係のない事項については地方公共団体に委ねられており、地方税法18条の4第1項は、総務大臣の行う処分に対する行政手続法の規定の適用の有無について定めているにとどまり、同様の規定を税条例に設けることを地方公共団体に義務付けるものではないと解すべきである⁽⁴⁰⁾。

したがって、税条例において、地方公共団体の行う地方税に関する処分について、当該地方公共団体の実情に応じ、行政手続条例の理由の提示に係る規定の適用を除外することは許容されるといえよう⁽⁴¹⁾。

(3) 不利益処分の理由の提示に関する税条例の規定のあり方について

理由の提示に関する税条例の規定については、現在、多くの地方公共団体がすべての不利益処分について一律に理由の提示を必要としている一方で、一部の地方公共団体は、すべての不利益処分について一律に理由の提示を不要としている。しかしながら、税条例を根拠とする不利益処分であるからといって、理由の提示について一律に扱う論理的必然性はない。国と地方公共団体、あるいは地方公共団体間において、理

(38) 新潟市議会総務常任委員会平成24年6月26日における新潟市税制課長（当時）発言参照。なお、筆者が実施したヒアリングにおいても、課税部門の職員から、地方税法の規定と異なる規定を税条例に設けることが許されるのか、という問題提起がなされた。

(39) 塩野・前掲注(15)74頁、金子・前掲注(2)99頁。

(40) 地方税務研究会編・前掲注(4)564頁も同旨。

(41) 平成23年の地方税法の改正後も税条例において理由の提示に関する行政手続条例の規定の適用を除外している地方公共団体が複数存在することにつき、注(8)参照。

由の提示に関する行政手続法ないし行政手続条例の規定の適用を除外するか否かについて異なる取扱いをすることが認められる以上、同一の地方公共団体において、不利益処分の性質に応じて、理由の提示の要否について異なる取扱いをすることも可能であるといえよう⁽⁴²⁾。

このような考え方を前提とすると、まず、地方税に係る不利益処分を地方税賦課決定処分とそれ以外の処分とに区別し、前者については合理的実現性の観点から理由の提示を不要としつつ、それ以外の不利益処分については、理由の提示の趣旨や行政手続条例の目的の実現を図る観点から、国税における不利益処分と同様に、理由の提示を必要とすることが考えられる⁽⁴³⁾。また、地方税賦課決定処分について一律に理由の提示は不要とするのではなく、地方税賦課決定処分の中でも典型的に理由の提示の必要性が乏しいものについては理由の提示を不要としつつ、それ以外の処分（典型的に理由の提示の必要性がある地方税賦課決定処分及び地方税賦課決定処分以外の不利益処分）については、理由の提示を必要と定めることもあり得よう。この場合、通常の賦課決定処分については理由の提示を不要とした上で、本稿3.及び4.で検討したように、課税通知の記載に加えて、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたのかを処分の相手方において了知しうる程度の理由を提示しなければ、「処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える」ことができないようなケースについては理由の提示を義務付けることも、必要性に応じた柔軟な税条例のあり方とし

-
- (42) 地方税務研究会編・前掲注(4)564頁が「地方団体における理由附記の実施については、国税の取扱いを踏まえた各地方団体の適切な判断に委ねられている」としているのも、このような取扱いが可能であることを前提として理解すべきであると思われる。
- (43) この場合、現在の「市税に関する条例又は規則の規定による処分その他公権力の行使に当たる行為については、〇〇市行政手続条例第2章（第8条を除く。）及び第3章（第14条を除く。）の規定は、適用しない。」といった地方税法18条の4第1項と同様の条文に代えて、「市税に関する条例又は規則の規定による処分その他公権力の行使に当たる行為については、〇〇市行政手続条例第2章（第8条を除く。）及び第3章（第14条を除く。）の規定は、適用しない。ただし、以下の各号に該当するものについては、第14条の規定の適用はないものとする。」と規定した上で、各号において根拠条文ごとの賦課決定処分を掲げることが考えられる。

て検討されるべきと思われる⁽⁴⁴⁾。

おわりに

本稿においては、多くの地方公共団体において、地方税に関する処分について行政手続条例に基づく理由の提示が必要とされている現状を前提に、まず、①地方税賦課決定処分の根拠は税条例にあるとする通説・判例の見解によると、地方税賦課決定処分についても多くの地方公共団体において行政手続条例に基づく理由の提示が必要であり、かつ、求められる理由の提示の程度は、特段の理由のないかぎり、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたのかを、処分の相手方においてその記載自体から了知しうるものでなければならないことを指摘した。次に、課税通知の記載のみでは理由の提示に欠けるおそれがある具体的なケースとして、②未登記の新築家屋に係る固定資産税賦課決定処分がされる場合や、③申告と異なる所得金額により住民税賦課決定処分がされる場合について、法令の定める課税要件や課税通知の記載内容の具体的な分析を行い、これらのケースにおいては、課税通知の記載に加えて処分庁の認定判断の根拠となった具体的な事実関係を処分の相手方に提示しなければ、条例の求める理由の提示に欠けるおそれがあることを明らかにした。そして、これらの分析結果を踏まえ、④理由の提示に関する税条例の規定のあり方について若干の考察を行い、従来の税条例のような地方税に関する処分について、一律に理由の提示を求めるか、それとも求めないかの二者択一の規定ではなく、理由の提示の趣旨に照らして必要性の乏しいものについては理由の提示を不要としつつ、典型的に、課税通知の記載に加えて、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたのかを処分の相手方に提示する必要性が高いケースについては条例に基づく理由の提示を義務付けることを可能とする税条例の規定について検討を試みた。

(44) 具体的には、「市税に関する条例又は規則の規定による処分その他公権力の行使に当たる行為については、〇〇市行政手続条例第2章（第8条を除く。）及び第3章の規定は、適用しない。ただし、以下の各号に該当するものについては、同条例第14条を適用するものとする。」と規定した上で、各号において、①地方税賦課決定処分以外の不利益処分や、②未登記家屋に係る固定資産税賦課決定処分、③課税庁が算定した所得金額等が納税義務者の申告と異なる個人住民税賦課決定処分、④その他特に理由を提示する必要があると認められるもの等を掲げることなどが考えられる。

地方税の賦課徴収手続に関する先行研究は極めて少なく⁽⁴⁵⁾、中でも、地方税賦課決定処分における理由の提示に焦点をあてた研究はこれまで行われてこなかったように思われる。他方において、地方税賦課決定処分に関する訴訟や審査請求において、原告や審査請求人が理由の提示の不備を主張するケースが増えつつある⁽⁴⁶⁾。そして、近時、付言において地方税賦課決定処分における理由の提示に関する運用改善を求める答申例⁽⁴⁷⁾や、不利益処分に関する事案ではないものの、理由の提示に不備があるとして地方税に係る申請拒否処分を取り消した答申例⁽⁴⁸⁾も現れている。しかしながら、平成23年改正後の地方税法18条の4第1項に合わせる形で税条例の改正を行った地方公共団体の担当者が、それにより地方税賦課決定処分についても理由の提示が必要となることを十分に認識して改正を行ったかについては、疑問の余地がある。本稿が、各地方公共団体の担当者において、あらためて理由の提示に関する税条例の規定のあり方について検討する契機となれば幸いである。

(たなか よしひろ 立命館大学法学部教授)

【付記】

本稿は、JSPS科研費（課題番号22H00783）による研究成果の一部である。

キーワード：理由の提示／税条例／地方税法／賦課決定／行政手続

(45) 地方税の賦課徴収手続に関する先行研究として、確井・前掲注(15)125-159頁。課税処分における理由の提示に関する先行研究として久保茂樹「納税者の手続的権利と理由附記」芝池義一ほか『租税行政と権利保護』（ミネルヴェ書房、1995年）137-168頁。

(46) 地方税賦課決定処分その他の地方税に関する処分における理由の提示が争点となった裁判例・答申例につき、田中・前掲注(10)702-708頁参照。

(47) 付言において、固定資産税に係る納税通知について根拠法条の記載を求めた答申例として、新潟市行政不服審査会答申令和4年3月31日・前掲注(17)。

(48) 松本市行政不服審査会答申平成30年11月27日は、松本市長がした固定資産税及び都市計画税の減免申請不承認処分につき、決定通知書に記載された「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」という理由は、理由の提示の不服申立便宜機能に照らして不十分であるとして、同処分を取り消した。