

## 答 申

審査請求人（以下「請求人」という。）が提起した、地方税法（以下「法」という。）及び東京都都税条例（昭和25年東京都条例第56号。以下「都税条例」という。）の規定に基づく固定資産税賦課処分及び都市計画税賦課処分に係る審査請求について、審査庁から諮問があったので、次のとおり答申する。

### 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 審査請求の趣旨

本件審査請求の趣旨は、東京都〇〇都税事務所長（以下「処分庁」という。）が請求人に対して令和2年12月10日付けでした別紙1物件目録記載の家屋（以下「本件家屋」という。）に係る令和2年度の固定資産税及び都市計画税（以下、併せて「固定資産税等」という。）の賦課処分（以下「本件処分」という。）の取消しを求めるものである。

### 第3 請求人の主張の要旨

請求人は、それぞれ以下のとおり主張して、本件処分の違法性又は不当性を主張している。

- (1)ア 博物館法3条1項は、「博物館は、前条第1項に規定する目的を達成するため、おおむね次に掲げる事業を行う」と規定していることから分かつとおり、同項に列記されている各事業は例示にすぎないものである。そうすると、本来は、

同法 2 条 1 項に規定する目的に即しているかを考慮して、当該施設が博物館の本来目的に必要なかどうかを判断するべきである。

この点、同法 2 条 1 項には、「歴史、芸術、民族、産業、自然科学等に関する資料を収集し、保管（育成を含む。以下同じ。）し、展示して教育的配慮の下に一般公衆の利用に供し、その教養、調査研究、レクリエーション等に資するために必要な事業を行い、あわせてこれらの資料に関する調査研究をすることを目的とする」と記載されている。すなわち、博物館の本来目的は、収集、保管、展示、教育及び調査研究に限られるものではなく、一般公衆の教養を高め、レクリエーション等に資することも含まれる。そうすると、本来は、博物館法 2 条 1 項に規定する目的に即しているかを考慮して、当該施設が博物館の本来目的に必要なかどうかを判断するべきである。〇〇カフェ及び〇〇ショップの事業は、来館者にくつろぎの場を与え、併せて芸術に親しみを持っていただくための施設である。博物館の本来目的は、収集、保管、展示、教育及び調査研究に限らず、一般公衆の教養を高め、来館者のレクリエーションについても目的とするのであるから、当該施設は博物館法に規定する本来目的に直接供している固定資産であると考えるのが適切である。

また、職員の福利厚生施設に関しては、7 階事務室に併設された〇〇が博物館事業の本来目的を達成するために必要なものと処分庁は主張する。しかしながら、従業員が健康に職務に従事するとともに、事務室内での不特定の場所で飲食が行われることによる衛生保持、美術館資料の棄損を防止する観点から、食事スペースは、事務室そのものと同様に博物館事業の本来目的を達成するために必要なものと考えられる。

イ 処分庁は、法348条2項9号に規定する「博物館において直接その用に供する」について、博物館法3条に規定する事業であるかどうかを判断基準として採用し、課税対象部分が同条に規定する事業に該当しないことを理由としている。

しかしながら、博物館法3条1項において「おおむね次に掲げる事業を行う。」とされていることから、同法2条1項に規定されている事業は、博物館の事業を限定列挙したものではなく、例示列挙したものにすぎない。条文上「おおむね」を前提として掲げられた事業をもって、あたかも博物館の本来事業を全て規定したものとし、事業範囲として限定することは、法解釈として誤謬がある。

ウ 処分庁は、〇〇カフェ及び〇〇ショップは、一般的なカフェ及びショップと何ら変わりなく、これらを直接博物館の用に供していると認めることはできないと弁明しているが、来館者以外の外部の不特定多数が利用することも可能であることについては、展示スペースへの入館者以外にも広く一般公衆に開放し、一般公衆と美術館との接点（間口）を増やすことにより、芸術の普及促進への寄与につながり、「一般公衆の教養、調査研究、レクリエーション等に資する」という本来目的に適合しているものである。

次に、〇〇ショップの販売内容については、文具や服飾雑貨、アクセサリなど多岐にわたるものではあるが、至近の事業年度において、博物館法3条6号に規定している図録等の頒布収益が〇〇ショップの収益の約35%を占めており（収益の内訳については別紙3）、これは当該〇〇ショップが単なる物販店ではなく、現に美術館と一体として博物館法に定める事業として機能している結果といえる。また、これだけの比率を占める図録等の頒布があるにもかかわらず、〇

○ショップを構成する固定資産の全部について非課税施設と認めず、部分的にも非課税施設として取り扱わないことも、処分庁が主張する博物館法3条に掲げる事業に該当していることに照らして、不相当な扱いといわざるを得ない。

さらに、○○カフェ及び○○ショップは、公益目的事業として行っているものであり、営利目的での運営はできない点が、一般的なカフェ及びショップと明白に異なる。当該施設を設けた財団の思いは、グッズの販売や食事の提供という物的な形態だけに注目するものではなく、遠く海外からわざわざ東京に来ていただいた来館者に対して、疲れたまま帰らせるのではなく、休憩とくつろぎの場を設けて、再度美術館に足を運び、我が国、そして東京に再度来訪してみたいと提供していただくことを目的とした施設である。当該施設は、国際交流の場としての機能も重視して設けていることも、十分に配慮いただきたい。

エ 処分庁は、従業員の福利厚生施設に関して、「衛生保持、美術館資料の棄損を防止する観点から、食事スペースは事務室そのものと同様に博物館事業の本来の目的を達成するために必要である旨主張するが、そのことをもってしても直接博物館に供するため必要不可欠な施設であるとまで認めることはできない」と弁明している。

しかしながら、美術品及び美術館資料は、数百年、数世紀にわたって棄損を防止し、保持し、守らなければならないものである。ぞんざいな扱いは認められないことはもちろん、衛生上も最大限の配慮が必要である。寄生虫や微生物などによる資料の棄損を防ぐためには、湿度管理、温度管理、消毒、照明や断熱などあらゆる不断の努力が求められる。人類の宝を守り抜くためには、通常では計り知れない想像を超える努

力が求められているのであり、衛生管理施設に関して、博物館に不必要な施設であるとの判断をされる理由はない。単に従業員のための施設にすぎないと考えるのではなく、博物館という特性上、衛生管理、資料の棄損防止は事業の遂行に不可欠であるということも考慮すべきである。

また、処分庁は、〇〇と同じ事務室フロアにある便所については非課税としている。当該便所は、主として職員が使用するものであり、〇〇も、同様に主として職員が使用するものである。処分庁は同じフロアにある便所は非課税規定を適用して、〇〇は直接博物館の用に供してはいないとして非課税規定を適用しないとしている。

- (2) 法348条2項9号においては、公益社団法人又は公益財団法人（以下「公益財団法人等」という。）がその設置する博物館法2条1項の博物館において直接その用に供する固定資産に対しては、固定資産税を課することができない旨を規定している。

ここでいう「博物館において直接その用に供する固定資産」であるが、博物館法11条2項2号においても、博物館の登録の申請に添付する書面として、「直接博物館の用に供する建物及び土地の面積を記載した書面及びその図面」を規定している。法令上、「直接博物館の用に供する」との規定ぶりは、博物館法と法とで共通している。したがって、通常解釈をすれば、「博物館において直接その用に供する固定資産」というものは、博物館法に規定する博物館の申請として提出された、「直接博物館の用に供する建物及び土地の面積を記載した書面及び図面」に記載された建物及び土地を指すと考えなければならない。

請求人が、博物館法13条で東京都教育委員会に届け出た直接博物館の用に供する建物及び土地の面積を記載した書面及び図面にあっては、「添付の登記簿謄本のとおり」と記載されて

おり、当該登記簿謄本には〇〇カフェ、〇〇ショップ及び職員等の福利厚生施設に関しても、専用部分に含まれている。したがって、これらの施設は、博物館において直接その用に供する固定資産であると考えるのが妥当である。

(3) 他の公益財団法人について調べたことによると、東京都内においても、公益財団法人〇〇の博物館のショップに関しては、固定資産税が課税されていないとの口頭での返答があった。そうすると、「博物館において直接その用に供する固定資産」の解釈が東京都の各都税事務所の担当官の見解によりまちまちであり、課税か非課税かの判断が統一的な基準もなく行われているものと推測される。課税法定主義の観点から課税の公平性を確保し、恣意的な運用を排除することは課税官庁として順守すべき規範である。このような不明瞭な判断により、公平性を損なう課税方法は極めて不適切であり、そうであるならば請求人の〇〇ショップに係る固定資産税は非課税と判断するべきものと考えられる。

(4) 請求人の〇〇カフェ事業及び〇〇ショップ事業は、公益法人認定法4条に規定する公益目的事業として行われている。

大阪地方裁判所平成24年7月5日判決（裁判所ウェブサイト掲載）においては、法73条の4第1項（用途による不動産取得税の非課税）の趣旨について「このような場合には当該不動産が公益を目的とする用途に供されると考えられることから、同項はそのような場合に、政策的に不動産取得税を非課税とする趣旨であると解される」と説示する。また、福島地方裁判所平成26年6月24日判決は、「このような不動産の取得は、それによって他の一般国民の公共の利益に資するものであるから、これを非課税とし、そのような不動産の取得に係る経済的負担を軽減することによって当該法人の活動を推進し、ひいては国民の福利の増進

を図る政策的な目的を有するものと解することができる」と説示する。各説示によると、法73条の4第1項は、公益性の観点から政策的に非課税とする規定であると解される。博物館に関する固定資産税の非課税規定は、不動産取得税の当該規定と同様であり、上記の説示は固定資産税にあっても同一の根拠となる。

請求人の〇〇カフェ事業及び〇〇ショップ事業は、収益事業として営利を目的に行われている事業ではない。公益目的事業として内閣総理大臣に認定された事業であり、広く一般公衆に芸術とのふれあい、親しみを持っていただくという公益増進の趣旨から行われている。また、当該地区は東京都の都市再開発事業として、〇〇として芸術を普及する街づくりが図られている。このような地区に、カフェ機能、ショップ機能のない展示施設のための美術館を設置するよりも、より市民に親しんでいただくためには彩を添える程度の商業施設も必要と考えられる。このことに鑑みると、公益目的事業を政策的に普及し、推進する観点からは、〇〇カフェ及び〇〇ショップの固定資産税を非課税とすることが、立法目的との整合性及び法解釈の統一性も確保されると考えられる。

処分庁は、前掲大阪地裁平成24年7月5日判決を引用し、本件非課税規定は本来の事業の用に供されていることを要件としている、そうすると、〇〇ショップ及び〇〇カフェは、一般的なカフェ及びショップと何ら変わりなく、そのような〇〇ショップ及び〇〇カフェを直接博物館の用に供していると認めることができない以上、公益目的事業として行われていることをもって本件非課税規定を適用することはできないと弁明している。しかしながら、上記の大阪地裁判決がいう「本来の事業」とは、公益目的事業として認定され、博物館と一体的に行う〇〇ショップ及び〇〇カフェを含むこととなる。

(5) 上記の(1)から(4)までの各論点を考慮すると、法348条2

項 9 号に規定する、公益財団法人等がその設置する博物館法 2 条 1 項の博物館において直接その用に供する固定資産とは、原則として、博物館法 1 1 条 2 項 2 号に規定する博物館登録の添付書類に記載された建物及び土地並びに当該建物の区域の上に存する償却資産と同一として取り扱うべきものと考えられる。また、公益財団法人がその設置する同法 2 条 1 項の博物館において直接そ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資産に制限を加えるに当たっては、公益目的事業の用に供していないかどうかを判断基準にすることは妥当であるが、例示列举にすぎない同法 3 条 1 項各号に掲げる事業を根拠にすることは不適切である。加えて、その都度主観的に課税判断が異なるような事業については、課税されるべき資産から除外することが、明瞭性、公平性の観点から適切である。

これらの根拠から、請求人の設置する本件美術館の〇〇ショップ、〇〇カフェ及び従業員の福利厚生施設のいずれについても、法 3 4 8 条 2 項 9 号に規定する固定資産であると判断される。

#### 第 4 審理員意見書の結論

本件審査請求には理由がないから、行政不服審査法 4 5 条 2 項の規定を適用して、棄却すべきである。

#### 第 5 調査審議の経過

審査会は、本件諮問について、以下のように審議した。

年 月 日				審 議 経 過
令和	4 年	5 月	9 日	諮問
令和	4 年	7 月	2 9 日	審議（第 6 8 回第 2 部会）



## 第 6 審査会の判断の理由

審査会は、請求人の主張、審理員意見書等を具体的に検討した結果、以下のように判断する。

### 1 法令等の定め

#### (1) 法について

法 2 条は、地方団体は、法の定めるところによって、地方税を賦課徴収することができる旨を定めており、法 3 条 1 項は、地方団体は、その地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について定めをするには、当該地方団体の条例によらなければならない旨を定めている。

#### ア 固定資産税について

(ア) 法 5 条 2 項 2 号は、市町村は、普通税として、固定資産税を課するものとする旨を定めており、同条 6 項は、市町村は、目的税として、都市計画税を課することができる旨を定めている。

法 7 3 4 条 1 項は、都は、その特別区の存する区域において、普通税として、法 4 条 2 項に掲げるものを課するほか、法 1 条 2 項の規定にかかわらず、法 5 条 2 項 2 号及び 6 号に掲げるものを課するものとする旨を定めており、この場合においては、都を市とみなして法第 3 章第 2 節及び第 8 節の規定を準用する旨を定めている。

(イ) 法 3 4 2 条 1 項は、固定資産税は、固定資産に対し、当該固定資産所在の市町村において課する旨を定めている。

法 3 4 1 条 1 号は、上記にいう「固定資産」とは、土地、家屋及び償却資産を総称するものである旨を定めており、同条 2 号は、ここにいう「土地」とは、田、畑、宅

地、塩田、鉱泉地、池沼、山林、牧場、原野その他の土地をいう旨を、同条3号は、ここにいう「家屋」とは、住家、店舗、工場（発電所及び変電所を含む。）、倉庫その他の建物をいう旨をそれぞれ定めている。

(ウ) 法343条1項は、固定資産税は、固定資産の所有者に課する旨を定めており、同条2項は、ここにいう所有者とは、土地又は家屋については、登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者（区分所有に係る家屋については、当該家屋に係る区分所有法2条2項の区分所有者）として登記又は登録がされている者をいう旨を定めている。

(エ) 法348条2項柱書き本文は、固定資産税は、同項各号に掲げる固定資産に対しては課することができない旨を定めており、同項9号は、公益社団法人若しくは公益財団法人又は宗教法人がその設置する博物館法2条1項の博物館において直接その用に供する固定資産を掲げている。

法348条3項は、市町村は、同条2項各号に掲げる固定資産を当該各号に掲げる目的以外の目的に使用する場合においては、同条2項の規定にかかわらず、これらの固定資産に対し、固定資産税を課する旨を定めている。

(オ) 法349条6項は、第三年度（令和2年度は第三年度である（法341条8号、6号参照）。）において新たに固定資産税を課することとなる土地又は家屋に対して課する第三年度の固定資産税の課税標準は、当該土地又は家屋に類似する土地又は家屋の基準年度の価格に比準する価格で土地課税台帳等又は家屋課税台帳等に登録されたものとする旨を定めている。

(カ) 法350条1項は、固定資産税の標準税率は、100分

の 1. 4 とする旨を定めている。

(キ) 法 3 5 2 条 1 項は、区分所有に係る家屋に対して課する固定資産税については、当該区分所有に係る家屋の区分所有法 2 条 3 項に規定する専有部分に係る同法 2 条 2 項に規定する区分所有者は、法 1 0 条の 2 第 1 項の規定にかかわらず、当該区分所有に係る家屋に係る固定資産税額を区分所有法 1 4 条 1 項から 3 項までの規定の例により算定した専有部分の床面積の割合（専有部分の天井の高さ、附帯設備の程度その他総務省令で定める事項について著しい差違がある場合には、その差違に応じて総務省令で定めるところにより当該割合を補正した割合）により按分した額を、当該各区分所有者の当該区分所有に係る家屋に係る固定資産税として納付する義務を負う旨を定めている。

(ク) 法 3 5 9 条は、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 日とする旨を定めている。

#### イ 都市計画税について

(ア) 法 7 0 2 条 1 項本文は、市町村は、都市計画法に基づいて行う都市計画事業又は土地区画整理法に基づいて行う土地区画整理事業に要する費用に充てるため、当該市町村の区域で都市計画法 5 条の規定により都市計画区域として指定されたもののうち同法 7 条 1 項に規定する市街化区域（当該都市計画区域について同項に規定する区域区分に関する都市計画が定められていない場合には、当該都市計画区域の全部又は一部の区域で条例で定める区域）内に所在する土地及び家屋に対し、その価格を課税標準として、当該土地又は家屋の所有者に都市計画税を課することができる旨を定めている。

(イ) 法 7 0 2 条の 2 第 2 項は、市町村は、法 3 4 8 条 2 項か

ら5項まで、7項若しくは9項又は351条の規定により固定資産税を課することができない土地又は家屋に対しては、都市計画税を課することができない旨を定めている。

(ウ) 法702条の4は、都市計画税の税率は、100分の0.3を超えることができない旨を定めている。

(エ) 法702条の6は、都市計画税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の1月1日とする旨を定めている。

(オ) 法702条の8前段は、都市計画税の賦課徴収は、固定資産税の賦課徴収の例によるものとし、特別の事情がある場合を除くほか、固定資産税の賦課徴収とあわせて行うものとする旨を定めている。

## (2) 都税条例について

ア 都税条例1条は、東京都都税（以下「都税」という。）及びその賦課徴収については、法令その他に別に定めがあるもののほか、都税条例の定めるところによる旨を定めている。

イ 都税条例3条3項2号は、特別区の存する区域においては、都税として固定資産税を課するものとする旨を定めている。

ウ 都税条例118条1項前段は、固定資産税は、固定資産に対し、土地又は家屋にあっては土地課税台帳等若しくは家屋課税台帳等に登録された基準年度に係る賦課期日における価格又は法349条1項ただし書、3項ただし書、4項、5項ただし書若しくは6項に規定する当該価格に比準する価格を課税標準として、賦課期日現在における所有者に課する旨を定めている。

エ 都税条例3条4項2号は、特別区の存する区域においては、都税として都市計画税を課する旨を定めている。

同条例188条の26第1項は、都市計画税は、都市計画

法に基づいて行う都市計画事業又は土地区画整理法に基づいて行う土地区画整理事業に要する費用に充てるため、特別区の存する区域で都市計画法5条の規定により都市計画区域として指定されたもののうち市街化区域内に所在する土地及び家屋に対し、その価格を課税標準として、賦課期日現在における所有者に課する旨を定めている。

オ 都税条例122条は、固定資産税の税率は、100分の1.4とする旨を定めており、同条例188条の27は、都市計画税の税率は、100分の0.3とする旨を定めている。

### (3) 博物館法について

ア 博物館法2条1項は、同法において「博物館」とは、歴史、芸術、民俗、産業、自然科学等に関する資料を収集し、保管（育成を含む。）し、展示して教育的配慮の下に一般公衆の利用に供し、その教養、調査研究、レクリエーション等に資するために必要な事業を行い、あわせてこれらの資料に関する調査研究をすることを目的とする機関（社会教育法による公民館及び図書館法による図書館を除く。）のうち、地方公共団体、一般社団法人若しくは一般財団法人、宗教法人又は政令で定めるその他の法人（独立行政法人を除く。）が設置するもので同法第2章の規定による登録を受けたものという旨を定めている。

イ 博物館法3条1項は、博物館は、同法2条1項に規定する目的を達成するため、おおむね次に掲げる事業を行う旨を定めている。

(ア) 実物、標本、模写、模型、文献、図表、写真、フィルム、レコード等の博物館資料（博物館が収集し、保管し、又は展示する資料（電磁的記録を含む。）をいう（博物館

法 2 条 3 項)。以下同じ。) を豊富に収集し、保管し、及び展示すること。

(イ) 分館を設置し、又は博物館資料を当該博物館外で展示すること。

(ウ) 一般公衆に対して、博物館資料の利用に関し必要な説明、助言、指導等を行い、又は研究室、実験室、工作室、図書室等を設置してこれを利用させること。

(エ) 博物館資料に関する専門的、技術的な調査研究を行うこと。

(オ) 博物館資料の保管及び展示等に関する技術的研究を行うこと。

(カ) 博物館資料に関する案内書、解説書、目録、図録、年報、調査研究の報告書等を作成し、及び頒布すること。

(キ) 博物館資料に関する講演会、講習会、映写会、研究会等を主催し、及びその開催を援助すること。

(ク) 当該博物館の所在地又はその周辺にある文化財保護法の適用を受ける文化財について、解説書又は目録を作成する等一般公衆の当該文化財の利用の便を図ること。

(ケ) 社会教育における学習の機会を利用して行った学習の成果を活用して行う教育活動その他の活動の機会を提供し、及びその提供を奨励すること。

(コ) 他の博物館、博物館と同一の目的を有する国の施設等と緊密に連絡し、協力し、刊行物及び情報の交換、博物館資料の相互貸借等を行うこと。

(サ) 学校、図書館、研究所、公民館等の教育、学術又は文化に関する諸施設と協力し、その活動を援助すること。

ウ 博物館法 10 条は、博物館を設置しようとする者は、当該博物館について、当該博物館の所在する都道府県の教育委員

会に備える博物館登録原簿に登録を受けるものとする旨を定めている。

同法11条は、同法10条の規定による登録を受けようとする者は、設置しようとする博物館について、設置者の名称及び私立博物館にあつては設置者の住所、名称及び所在地を記載した登録申請書を都道府県の教育委員会に提出しなければならない旨を定めている。同法11条2項は、同条1項の登録申請書には、私立博物館にあつては、当該法人の定款の写し又は当該宗教法人の規則の写し、館則の写し、直接博物館の用に供する建物及び土地の面積を記載した書面及びその図面、当該年度における事業計画書及び収支の見積りに関する書類、博物館資料の目録並びに館長及び学芸員の氏名を記載した書面を添付しなければならない旨を定めている。

同法12条は、都道府県の教育委員会は、同法11条の規定による登録の申請があつた場合においては、当該申請に係る博物館が同法12条各号に掲げる要件を備えているかどうかを審査し、備えていると認めるときは、同法11条1項各号に掲げる事項及び登録の年月日を博物館登録原簿に登録するとともに登録した旨を当該登録申請者に通知し、備えていないと認めるときは、登録しない旨をその理由を附記した書面で当該登録申請者に通知しなければならない旨を定めており、同法12条3号において、「第2条第1項に規定する目的を達成するために必要な建物及び土地があること。」を掲げている。

同法13条1項は、博物館の設置者は、同法11条1項各号に掲げる事項について変更があつたとき、又は同条2項に規定する添付書類の記載事項について重要な変更があつたときは、その旨を都道府県の教育委員会に届け出なければならない

ない旨を定めている。

(4) 公益法人認定法について

ア 公益法人認定法 1 条は、同法は、内外の社会経済情勢の変化に伴い、民間の団体が自発的に行う公益を目的とする事業の実施が公益の増進のために重要となっていることに鑑み、当該事業を適正に実施し得る公益法人を認定する制度を設けるとともに、公益法人による当該事業の適正な実施を確保するための措置等を定め、もって公益の増進及び活力ある社会の実現に資することを目的とする旨を定めている。

イ 公益法人認定法 2 条 2 号は、公益財団法人とは同法 4 条の認定を受けた一般財団法人をいう旨を定めており、同条は、公益目的事業を行う一般社団法人又は一般財団法人は、行政庁の認定を受けることができる旨を定めている。

同法 2 条 4 号は、公益目的事業とは、学術、技芸、慈善その他の公益に関する同法別表各号に掲げる種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいう旨を定めている。

ウ 公益法人認定法 11 条 1 項本文は、公益法人は、同項各号に掲げる変更をしようとするときは、行政庁の認定を受けなければならない旨を定めており、同項 2 号は、公益目的事業の種類又は内容の変更を掲げている。

同条 2 項は、同条 1 項の変更の認定を受けようとする公益法人は、内閣府令で定めるところにより、変更に係る事項を記載した申請書を行政庁に提出しなければならない旨を定めている。



## 2 本件処分 of 適法性、妥当性の検討

### (1) 法 3 4 8 条 2 項 9 号 所 定 の 「 博 物 館 法 第 2 条 第 1 項 の 博 物 館 において直接その用に供する固定資産」 の 意 義 について

法 3 4 8 条 2 項 9 号 は、公益財団法人等がその設置する博物館法 2 条 1 項 の 博 物 館 において直接その用に供する固定資産に対しては、固定資産税を課することができない旨を定めているところ、このような規定が法に設けられた趣旨は、公益財団法人等が設置する博物館の有する公的な性質及び国民の教育、学術及び文化の発展に寄与するという役割（同法 1 条 参 照）に鑑み、博物館の用に供する固定資産について、政策的な観点から、例外的に非課税とする点にあると解される。

このような非課税規定の趣旨を踏まえ、また、納税義務の公平な分担等も考慮すると、法 3 4 8 条 2 項 9 号 に いう 公益財団法人等がその設置する博物館において「直接その用に供する固定資産」については、「直接（中略）供する」との文理にも即して、その賦課期日における現況において（法 3 4 9 条、3 5 9 条 等）、博物館法 2 条 1 項 所 定 の 博 物 館 として利用されることを常態とする固定資産をいうものと解するのが相当である。

そして、ここにいう「常態」については、当該固定資産において上記のような活動が不断に実施されている場合に限られるものではないが、間接的又は一時的にそのような活動の用に供されることがあるというのでは足りず、また、それにおいて実施される活動の主たるものが上記のような活動であることを要するものと解するのが相当であるとされる（法 3 4 8 条 2 項 9 号 に いう 「 学 校 法 人 等 が 其 の 設 置 す る 学 校 にお いて 『 直 接 （ 中 略 ） 教 育 の 用 に 供 す る 固 定 資 産 』 」 の 意 義 について判示したものと して、東京地裁平成 2 5 年 2 月 6 日 判 決 ・ 裁 判 所 ウ ェ ブ サ イ ト 掲 載 参 照）。

(2) 本件非課税規定へのあてはめ

ア 本件カフェ部分では来館者に飲食を提供する事業が行われているところ、かかる事業は、博物館法2条1項にいう歴史、芸術、民俗、産業、自然科学等に関する資料の収集、保管、展示、一般利用ないし調査研究を行う事業のいずれにも該当しない。その上、本件カフェ部分は、本件美術館の展示スペース等がある3階以上の部分に入場することなく利用できる場所に設置されており、本件美術館の展示スペース等に入場するためには、原則として事前に予約をした上で、学生など一部を除き入館料を支払う必要があるのに対し、「〇〇カフェ」を利用するために事前の予約や入館料の支払は必要なく、その利用に特に制限は設けられていない。このような本件カフェ部分の客観的な使用状況からすると、本件カフェ部分は、博物館資料に係る調査研究等のために本件美術館に来訪した者であるか否かにかかわらず、広く一般に飲食を提供する店舗として設置されたものであり、博物館事業が行われている部分から相当程度に独立して運営されていると評価することができる。

そうすると、本件カフェ部分において実施されている活動の主たるものが、博物館法2条1項が定める博物館の事業であるとは評価し難いから、本件カフェ部分は、本件処分に係る賦課期日において、博物館法2条1項所定の博物館として利用されることを常態としていたとは認められず、本件非課税規定は適用されない。

イ また、「〇〇ショップ」では、本件美術館の収蔵品に係る図録、展示会関連書籍及び複製画といった図書が販売されていることがうかがわれ、請求人によると、これらの図書の販売による収益は、令和2年度における「〇〇ショップ」にお

ける販売収益の約35%を占めていたとする。これらのことを前提とすると、本件ショップ部分では、博物館法3条1項6号が掲げる「博物館資料に関する案内書、解説書、目録、図録、年報、調査研究の報告書等を作成し、及び頒布する」事業を一定程度行っていることが認められる。

もっとも、その一方で、「〇〇ショップ」では、上記のような各図書以外に、本件美術館の展示品をモチーフにした文房具を販売しているほか、Tシャツ、トートバッグといった服飾雑貨や、眼鏡等のアクセサリ類も相当程度の品数及び売場面積をもって販売されていることがうかがわれ、また、請求人の主張を前提としても、博物館資料に関する図書以外の販売による収益は、令和2年における「〇〇ショップ」の収益の約65%を占めていたことがうかがわれる。加えて、本件ショップ部分は、本件家屋の2階部分に設置され、本件美術館の展示スペース等があるフロアとは別のフロアに設置されており、「〇〇ショップ」を利用するために来館者が入館料を支払う必要は必ずしもない。

これらのことからすると、本件ショップ部分は、広く本件家屋の来館者一般に対して、博物館資料に関する図書や学習に必要な文房具に限らず種々の物品を販売し、もって収益を得るとの用に供されていると評価することができるから、請求人が主張する収益の状況等を前提としても、本件ショップ部分において実施されている活動の主たるものが、博物館法2条1項所定の博物館事業であるとまでは認められない。したがって、本件ショップ部分は、本件処分に係る賦課期日において、博物館法2条1項所定の博物館として利用されることを常態としていたとはいえず、本件非課税規定は適用されない。

ウ 次に、本件福利厚生施設部分は、本件美術館に勤務する職員が食事や休憩を取る際に利用している施設である。

このような施設は、本件美術館に勤務する職員らに働きやすい環境を提供し、その限りにおいて間接的に博物館の事業に資するとは評価し得たとしても、それ自体において博物館資料の収集、保管、展示又は調査研究といった博物館法の事業が行われている施設ではないのであるから、本件福利厚生施設部分で実施される活動の主たるものが、博物館法が定める博物館の事業であると評価することは困難である。したがって、本件福利厚生施設部分は、本件処分に係る賦課期日において、博物館法2条1項所定の博物館として利用されることを常態としていたとはいえず、本件非課税規定は適用されない。

エ また、本件課税共用部分についてみると、前記アないしウで検討したとおり、本件カフェ部分、本件ショップ部分及び本件福利厚生施設部分についてはいずれも本件非課税規定が適用されないと解するのが相当であるから、請求人が有する本件家屋の専有部分には、固定資産税等の課税対象となる用途と本件非課税規定の対象となる用途が混在しているといえる。このような場合には、当該共用部分については、家屋の専有部分を、課税対象となる床面積と非課税対象となる床面積の割合に応じた比率で按分した上で、後者の床面積についてのみ本件非課税規定を適用することが相当であるから、本件課税共用部分に対して、本件非課税規定が適用されると解することはできない。

オ 以上のことから、本件課税対象部分は、いずれも博物館法2条1項所定の博物館として利用されることを常態とする固定資産とは評価できないから、法348条2項9号所定の

「博物館法第2条第1項の博物館において直接その用に供する固定資産」に該当しない。

なお、本件美術館が「〇〇美術館」として開館し、「〇〇ショップ」及び「〇〇カフェ」が営業を開始した日は令和2年1月18日であり、本件処分に係る賦課期日（同月1日）の以後であったことがうかがわれるが、当該賦課期日頃においては、既に上記の各用途に供するべく開業準備が行われていたと合理的に認められるから、本件美術館の開館等が賦課期日以後であったことは、前記アないしエで検討した本件家屋の用途に関する認定判断を左右しない。

### (3) 本件処分の適法性、妥当性（結論）

以上のことから、本件課税対象部分は、いずれも法348条2項9号にいう「博物館法第2条第1項の博物館において直接その用に供する固定資産」に該当するとはいえない。

そして、本件家屋について、法が定める他の非課税規定の要件に該当する事情は見当たらず、また、税額の算定にも誤りがあることも認められないから、本件課税対象部分について固定資産税等を課す旨の本件処分に違法、不当があることは認められない。

## 3 請求人の主張について

(1) 請求人は、本件カフェ部分及び本件ショップ部分は博物館法に規定する本来目的に直接供しており、またその本来目的達成に必要な施設であるとして、これらの部分を課税対象とした本件処分に違法、不当がある旨を主張する。

しかしながら、本件カフェ部分と本件ショップ部分が、請求人において博物館事業に資する施設とすることを意図して設置したものであり、また博物館事業に間接的に資する施設ではあったとしても、そのことをもって、これらの部分において実施

されている活動の主たるものが博物館法2条1項所定の博物館としての事業であると認めるに足りるものではないから、請求人が指摘する点をもって、前記2の認定判断が左右されるとはいえない。

また、請求人は、「〇〇ショップ」を構成する固定資産の全部について非課税施設と認めず、部分的にも非課税施設として取り扱わないことは不相当な扱いといわざるを得ない旨を主張するが、当該固定資産が非課税用途に使用されているか否かに係る判定は、原則として物理的に区画された部分ごとに行うことが相当であるから、博物館事業に係る図書頒布による収益が約35%であったからといって、直ちに、これに相当する割合の床面積について非課税とするべき根拠が法に存在するとはいえない。

したがって、請求人の主張は、採用することができない。

(2) 請求人は、本件福利厚生施設部分(〇〇)は、本件美術館の衛生保持、収蔵品の棄損防止を考慮して設置した施設であり、博物館の本来目的を達成するために必要な施設であるとして、当該部分に本件非課税規定の適用がないとした本件処分が違法、不当である旨を主張する。

しかしながら、前記2(2)で検討したとおり、〇〇は職員の福利厚生に供されている施設であり、その部分において博物館法2条1項所定の博物館としての事業が行われているものではない以上、請求人において本件美術館の衛生保持、収蔵品の棄損防止等を考慮して設置したものであるとしても、そのことをもって、当該部分において実施されている活動の主たるものが博物館としての事業であると認めるに足りるものではない。

したがって、請求人の上記主張は、採用することができない。

(3) 請求人は、処分庁が、〇〇と同じ本件家屋の7階に設置され

ている便所については本件非課税規定が適用されると判定したことについて、当該便所は主として職員が使用するものであり、〇〇も同様に主として職員が使用するものであるにもかかわらず、便所については本件非課税規定を適用し、〇〇については本件非課税規定を適用しないと判断したことには違法又は不当がある旨を主張する。

しかしながら、本件家屋の7階には、本件福利厚生施設部分のみならず、事務室、倉庫、会議室、役員室等の各施設が設置されており、これらの施設は、博物館事業の遂行と密接に関連する施設であるといえるところ、これらの施設と同じフロアに設置されている便所は、これらの施設と不可分一体的な施設であるといえ、当該便所を利用する者が主として本件美術館に勤務する職員であったとしても、本件非課税規定を適用することが相当であるといえる。これに対し、〇〇は、主として職員の福利厚生のために供されている施設であり、本件美術館に係る博物館事業と不可分一体的な施設であるとまではいえないから、請求人において本件美術館の衛生保持や博物館資料の保全に配慮する意図で設置したものであったとしても、そのことをもって、〇〇部分において、博物館法2条1項所定の博物館として利用されることを常態としているということとはできない。

このように、〇〇部分を上記の便所部分と同様に評価することは困難であり、本件非課税規定の適用の可否について上記の各施設で結論を異にしているとしても違法、不当があるということとはできないから、請求人の上記主張は、採用することができない。

(4) 請求人は、「〇〇カフェ」及び「〇〇ショップ」を設置、運営する事業は、内閣総理大臣から公益法人認定法が定める公益目的事業として認定されているとして、本件カフェ部分及び本件ショップ部分には本件非課税規定の適用がある旨を主張する。

しかしながら、公益法人認定法は、公益事業を適正に実施し得る公益法人を認定する制度を設けるとともに、公益法人による当該事業の適正な実施を確保するための措置等を定め、もって公益の増進及び活力ある社会の実現に資することを目的とする法律である（1条）のに対し、法は、地方団体の課税権及び徴収権を定めることを目的とする法律であり、公益法人認定法と法はそれぞれ目的を異にする法律である上、法が、本件非課税規定の適用対象を「公益目的事業に直接供されている固定資産」ではなく「博物館法第2条第1項の博物館において直接その用に供されている固定資産」と定めていることも踏まえると、公益法人認定法が定める公益目的事業が行われているか否かと、本件非課税規定の適用があるか否かは、異なる観点から判断されるものといえる。したがって、公益法人認定法が定める公益目的事業として認定された事業が実施されている固定資産であるからといって、論理必然に当該固定資産に本件非課税規定の適用があるという結論が導き出されるものではない。

そして、当該家屋に本件非課税規定が適用されるか否かについては、賦課期日における当該家屋の使用状況を客観的にみて判定する必要があるが、本件家屋の使用状況を客観的に検討すると、本件課税対象部分に本件非課税規定の適用があるとはいえないことは、前記2で検討したとおりである。

したがって、請求人の上記主張は、採用することができない。  
(5) 請求人は、請求人が博物館法13条に基づき東京都教育委員会に届け出た直接博物館の用に供する建物の面積を記載した書面及び図面には本件課税対象部分も含まれているから、これらの施設は、博物館において直接その用に供する固定資産であると考えるのが妥当である旨を主張する。

しかしながら、法348条2項各号所定の固定資産であって



も、同項各号に掲げる目的以外の目的に使用する場合には固定資産税を課する旨を定める同条3項の規定に照らすと、そのような固定資産に該当するか否かは、単に博物館の建物として所定の届出等がされているかによってではなく、当該固定資産の使用の実態に基づいて判断するのが相当である（東京地裁平成22年11月30日判決・裁判所ウェブサイト掲載参照）。

そして、本件課税対象部分の使用の実態からすると、本件非課税規定が適用される固定資産に該当しないことは前記2で具体的に検討したとおりであるから、博物館法所定の図面が本件課税対象部分を含めた内容で届け出られ、博物館の用に供する建物として認定されていたとしても、その一事をもって上記の結論が左右されるとはいえない。

したがって、請求人の上記主張は、採用することができない。

(6) 請求人は、博物館法3条が掲げる博物館の事業は限定列举ではなく例示列举であり、本件カフェ部分では、同法2条にいう「レクリエーション等に資する」活動が行われているとして、本件カフェ部分には本件非課税規定の適用がある旨を主張する。

しかしながら、本件非課税規定の適用を受けるためには、その固定資産が「その設置する博物館法第2条第1項の博物館において直接その用に供する固定資産」であることを要するところ、ここにいう「博物館法第2条第1項の博物館」とは、「歴史、芸術、民俗、産業、自然科学等に関する資料を収集し、保管（育成を含む。）し、展示して教育的配慮の下に一般公衆の利用に供」する「事業」を行う機関であり、同項にいう「その（引用者注・一般公衆の）教養、調査研究、レクリエーション等に資するために必要な事業」というのも、同項の文理からすれば、歴史、芸術、民俗、産業、自然科学等に関する資料を収

集し、保管し、展示して教育的配慮の下に一般公衆の利用に供する事業がこれに該当すると解される。

そうすると、博物館法3条が掲げる博物館の事業が例示列举であると解されるとしても、一般公衆のレクリエーション等に資する事業であれば直ちに博物館法にいう博物館事業に該当すると解することはできないのであり、本件非課税規定の適用を受けるためには、当該固定資産において、博物館法2条1項にいう「歴史、芸術、民俗、産業、自然科学等に関する資料の収集、保管、展示、一般利用、調査研究」に供されていることを常態としている必要があるというべきである。

しかるに、本件カフェ部分及び本件ショップ部分では、いずれも「歴史、芸術、民俗、産業、自然科学等に関する資料を収集し、保管し、展示して教育的配慮の下に一般公衆の利用に供」する事業が常態として行われているとはいえないことは前記2で検討したとおりであるから、請求人の上記主張は、採用することができない。

- (7) 請求人は、東京都内においても、公益財団法人〇〇の博物館のショップに関しては、固定資産税が課税されていないとの処分庁から口頭での返答があったとして、本件美術館における本件ショップ部分についても本件非課税規定を適用するべきである旨を主張する。

しかしながら、本件非課税規定が適用されるか否かは、賦課期日における固定資産の使用状況等を個別具体的に検討し判定すべきものであるから、他の美術館においては店舗を設置している部分に本件非課税規定が適用された事案が存在したとしても、その一事をもって、本件ショップ部分についても、当然に本件非課税規定を適用するべきであるとの結論が導き出されるものではない。

したがって、請求人の上記主張は、採用することができない。

#### 4 請求人の主張以外の違法性又は不当性の検討

その他、本件処分に違法又は不当な点は認められない。

以上のとおり、審査会として、審理員が行った審理手続の適正性や法令解釈の妥当性を審議した結果、審理手続、法令解釈のいずれも適正に行われているものと判断する。

よって、「第1 審査会の結論」のとおり判断する。

(答申を行った委員の氏名)

後藤眞理子、山口卓男、山本未来

別紙1ないし別紙3 (略)