

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。）342条1項の規定に基づく固定資産税賦課処分の取消しを求め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、令和3年7月9日付けで行った令和3年度の固定資産税賦課処分（課税標準額2,744,000円、税額38,400円。以下「本件処分」という。）について、その取消しを求めるというものである。

第3 請求人の主張の要旨

請求人は、おおむね以下の理由から、本件処分の違法性又は不当性を主張している。

- 1 本件償却資産は、〇〇がその経営する本件売店の用（教育の用）に供しているので、非課税の要件事実を満たす。

「固定資産税及び都市計画税課税事務提要 東京都主税局」は、法348条2項9号（以下「本件非課税規定」という。）により非課税とされる「学校法人等がその設置する」とは、「当該法人の経営に係るものであれば足り、当該法人以外（例えば私人等）が所有していても、当該法人以外の者が所有する資産を当該法人が無料で借り受け、その法人が直接保育又は教育の用に供していれば非課税

対象として差し支えない。」としている。

本件償却資産は、〇〇がその経営する本件売店の用に供するために、請求人が〇〇に無償で提供することが、委託契約書による契約締結の前提又は本件償却資産の設置の条件又は協議し決定された事項となっている。そして、民法５９３条に定める「使用貸借」とは、口頭での合意と無償での物の授受で契約が成立するところ、請求人と〇〇にとっては直接必要な文言ではないのであり、委託契約書にはそのような文言は直接記載されていないのは当然である。

そうすると、本件償却資産を誰が供しているかどうかは、当該使用貸借の相手方であり、本件償却資産が供される本件売店の経営の主体である〇〇が、本件償却資産を供しているというべきである。そして、本件売店は、〇〇がその設置する学校に設置したものであり、委託契約書の委託者である〇〇が主体として経営しているものである。

以上によれば、当該使用貸借の相手方である〇〇は、請求人との「使用貸借」により、本件償却資産を〇〇がその経営する本件売店の用（教育の用）に供しているといえることができる。

したがって、本件償却資産は、「固定資産税及び都市計画税 課税事務提要 東京都主税局」が掲げる非課税の要件事実を満たしており、本件非課税規定が適用されるべきである。

- 2 本件償却資産について、非課税の申告をしているにもかかわらず、具体的な理由を示さず本件処分をしたことは、裁量権の濫用である。

第４ 審理員意見書の結論

本件審査請求は理由がないから、行政不服審査法４５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 5 年 1 1 月 2 7 日	諮問
令和 6 年 1 月 1 9 日	審議（第 8 5 回第 2 部会）
令和 6 年 2 月 1 5 日	審議（第 8 6 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) 固定資産税の課税客体

法 3 4 1 条 1 号によれば、固定資産とは土地、家屋及び償却資産であるとされ、同条 4 号によれば、償却資産とは、土地及び家屋以外の事業の用に供することができる資産（鉱業権、漁業権、特許権その他の無形減価償却資産を除く。）で、その減価償却額又は減価償却費が法人税法又は所得税法の規定による所得の計算上損金又は必要な経費に算入されるもののうち、その取得価額が少額である資産その他の政令で定める資産以外のもの（これに類する資産で法人税又は所得税を課されない者が所有するものを含む。）をいうとされている。

(2) 固定資産税の納税義務者

法 3 4 3 条 1 項によれば、固定資産税の納税義務者は、固定資産の所有者であるとされ、同条 3 項によれば、同条 1 項の所有者とは、償却資産については、償却資産課税台帳に所有者として登録されている者をいうとされている。

(3) 固定資産税の非課税規定等

ア 法 3 4 8 条は、固定資産税の非課税の範囲を規定したものであるが、同条 1 項は、固定資産の所有者の性格からみて、特に非課税とすべきものを定めたものであり（人的非課税）、同条 2 項及び 4 項から 9 項までは、主として、その固定資産の性格

及びその固定資産が供されている用途にかんがみ、非課税とすべきものを定めたもの（物的非課税）とされている（「固定資産税逐条解説」（以下「逐条解説」という。）63～65頁参照。固定資産税務研究会編。財団法人地方財務協会刊）。

本件非課税規定が含まれているこの物的非課税については、「ここに、固定資産の用途に着目して非課税とされているものであってその所有者が誰であるかを問わないというのは、例えば、宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法3条に規定する境内建物及び境内地は・・・その宗教法人が自ら所有しているものはもちろん、その宗教法人が他人の所有の建物や土地を借り受けてこれを境内建物や境内地としての用途に供しているものであっても、固定資産税は非課税とされるということである。」とされている（前掲「逐条解説」参照）。

イ 法348条2項は、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とされている。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と規定する。

そして、同項9号として、「学校法人又は私立学校法第64条第4項の法人（以下この号において「学校法人等」という。）がその設置する学校において直接保育又は教育の用に供する固定資産（第10号の4に該当するものを除く。）、（以下略）」が挙げられている。

ウ なお、法348条2項9号が、学校法人等がその設置する学校において直接保育又は教育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趣旨は、学校法人等の有する公益的な性質及び学校教育において果たす重要な役割に鑑み、学校法人等が直接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、同号の非課税要件は、その文理に即して厳格に解釈されるべきであるとされている（東京地方裁判所平成２９年１月２４日判決。判例地方自治４３３号１１頁参照）。

(4) 固定資産税の賦課期日

法３５９条によれば、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日とされている。

(5) 償却資産の申告と登録

法３８３条によれば、固定資産税の納税義務のある償却資産の所有者は、総務省令の定めるところによって、毎年１月１日現在における当該償却資産について、その所在、種類、数量、取得時期、取得価額、耐用年数、見積価額その他償却資産課税台帳の登録及び当該償却資産の価格の決定に必要な事項を１月３１日までに市町村長（特別区の存する区域においては、東京都知事。以下同じ。）に申告しなければならないとされている。

また、法３８１条５項によれば、市町村長は、総務省令で定めるところにより、償却資産課税台帳に償却資産の所有者の住所、氏名又は名称並びにその所在、種類、数量及び価格を登録しなければならないとされている。

(6) 固定資産の価格等の決定及び登録

法４１０条１項によれば、市町村長は、固定資産の価格等を毎年３月３１日までに決定しなければならないとされている。そして、法４１１条１項によれば、法４１０条１項の規定によって固定資産の価格等を決定した場合においては、直ちに当該固定資産の価格等を固定資産課税台帳に登録しなければならないとされている。

(7) 固定資産税の課税標準及び税率

法３４９条の２によれば、償却資産に対して課する固定資産税の課税標準は、賦課期日における当該償却資産の価格で償却資産

課税台帳に登録されたものとされている。また、法３５０条１項によれば、固定資産税の税率は、１００分の１．４とされている。

２ 本件処分についての検討

(1) まず、固定資産税は原則として固定資産の所有者に課税されるものであり、この所有者とは、償却資産については償却資産課税台帳に所有者として登録されている者をいうところ（１・(2)）、令和３年度の固定資産税の賦課期日（同年１月１日）現在、請求人は、本件償却資産の所有者であり、所有者として償却資産課税台帳に登録されていることが認められる。

(2) 次に、本件償却資産に本件非課税規定が適用されるか否かについて検討すると、本件非課税規定には所有者要件は定められていないが、本件非課税規定が定める固定資産をその用途に供する主体は、学校法人等に限定されている。そして、上記１・(3)・ウのとおり、本件非課税規定の要件は、その文理に即して厳格に解釈されるべきであることからすれば、本件非課税規定が適用されるのは、学校法人等が自ら所有する固定資産を直接教育の用に供する場合のほか、学校法人等が他人所有の固定資産を借り受けて（有償の場合を除く。法３４８条２項ただし書）、これを直接教育の用に供するような場合に限られると解される（１・(3)・ア参照）。

これを本件についてみると、請求人は〇〇から委任を受けた〇〇から本件売店の運営業務（本件委託業務）を受託し、本件委託業務に係る業務委託費については、請求人の同委託業務の実施による売上金から請求人が支払った売上原価や費用を差し引いた利益がこれに充てられるとすることなど、請求人は本件委託契約における受託者として自己の責任と裁量において同委託業務を遂行していることが認められる。そして、委託契約書には、受託者である請求人が自ら準備、調達する物品について具体的な定めはないものの、本件償却資産は、請求人から提出された「令和３年度

償却資産申告書（償却資産課税台帳）」に記載されている以上、請求人の所有に係るものであり、請求人の負担で取得されたものといえるから、請求人が本件委託業務を遂行するために必要なものとして、その用に供するために管理する資産として取得したものと認められるものであり、本件償却資産をその用途に供している主体は請求人であると解される。

そうすると、本件非課税規定が定める固定資産をその用途に供する主体は学校法人等に限定されているのであるから、学校法人等に当たらない請求人がその用途に供する本件償却資産については、その用途が「直接教育の用に供する」（法３８４条２項９号）の要件に当たるといえるか否かにかかわらず、本件非課税規定を適用することはできないものである。

- (3) そして、本件処分における税額の算定については、処分庁が、償却資産課税台帳に登録された令和２年度に係る本件償却資産の価格に基づき、法２０条の４の２第１項の規定（課税標準額の計算においては千円未満の端数金額は切り捨てることを定めている。）を適用して、処分目録（別紙）記載の課税標準額に前記１・(7)の規定による税率（１００分の１．４）を乗じた上、法２０条の４の２第３項の規定（地方税の確定金額の百円未満の端数金額は切り捨てることを定めている。）を適用して、令和２年度に係る税額を定めたものであることが認められる。

- (4) そうすると、本件処分は、前記１の法令等の定めに則ったものであり、違法・不当な点は認められない。

3 請求人の主張についての検討

- (1) 請求人の主張（上記第３・１）について

請求人は、本件償却資産について、請求人と〇〇との間において、口頭による「使用貸借」を締結し、請求人が本件売店を経営する〇〇に無償で引き渡した上で、〇〇がその用途（教育の用）に供しているとして、「固定資産税及び都市計画税 課税事務提

要 東京都主税局」（以下を「課税事務提要」という。）が掲げる非課税の要件事実を満たしている旨を主張する。

課税事務提要は、法３４８条２項９号に関し、第２章・第４節・第２・１８により非課税とされるものとして、学校法人等が直接保育又は教育の用に供する固定資産、寄宿舍、幼稚園、図書館及び博物館を掲げ、「学校法人等がその設置する」とは、「当該法人の経営に係るものであれば足り、当該法人以外（例えば私人等）が所有していても、当該法人以外の者が所有する資産を当該法人が無料で借り受け、その法人が直接保育又は教育の用に供していれば非課税対象として差し支えない。」（課税事務提要の同・(1)・ウ）としている。

しかし、前記２・(2)で述べたとおり、請求人は〇〇から委任を受けた〇〇から本件委託業務を受託し、請求人はその責任と裁量において同委託業務を遂行し、請求人が同委託業務の用に供する必要があることから本件償却資産を自己の負担で取得し管理しているのであるから、請求人が本件委託業務の委託者である〇〇に本件委託業務に係る契約を委任した〇〇に対し本件償却資産を使用収益させる目的で使用貸借を締結してこれを引き渡す必要があるとは解することができず、請求人が主張する使用貸借の存在を認めることはできない。また、固定資産税を非課税（物的非課税）とするか否かは単なる名義や形式ではなく、その実態に着目してなされるべきものであることからすれば（逐条解説６５頁参照）、請求人が主張するように、本件売店の運営業務は請求人が受託しているが、その経営の主体は委託者である〇〇であるということができるとしたとしても、そのことをもって、本件非課税規定の適用において、〇〇が本件償却資産を直接その用に供しているということとはできない。

そもそも、法３８４条２項各号に定める固定資産について非課税（物的非課税）とされるのは、その性格及び用途に供すること

によって、所有者によるその他の使用収益の可能性がなくなり、ひいてはその資産価値を見出せないことによるものと解されるところ（さいたま地方裁判所平成19年6月27日判決・裁判所ウェブサイト掲載参照）、本件償却資産が〇〇の設置する本件売店においてその用に供されているものであるとしても、そのことにより請求人は本件償却資産を自己の事業の用に供し使用収益することができないものとなっているというより、むしろ本来の事業の用に供し資産価値を見出しているといえるものであって、同項の趣旨、納税義務の公平な分担等の観点を考慮すれば、請求人が所有する本件償却資産が非課税とされるべき理由はないものというべきである。

以上のとおりであって、請求人の主張を採用することはできず、本件償却資産につき、本件非課税規定を適用することはできない。

(2) 請求人の主張（上記第3・2）について

請求人は、本件償却資産について非課税の申告をしているにもかかわらず、具体的な理由を示さず本件処分をしたことは裁量権の濫用である旨を主張する。

しかし、処分庁による固定資産税の賦課処分については、行政手続法3条3項及び都税条例12条の2第1項により（1・(8)）、行政手続法及び行政手続条例が定める理由の提示に関する規定は適用されない。

また、固定資産税の徴収については普通徴収の方法によらなければならないところ（法364条1項）、普通徴収は、課税権者が納税通知書を当該納税者に交付することによって地方税を徴収する方法であるから（法1条1項7号）、非課税申告書は、処分庁が賦課決定をするために必要な参考資料にすぎず、その提出に対して、説明や理由を示すことが必須となるものではない。

なお、前掲東京地方裁判所判決（1・(3)）においても、固定資

産税の賦課処分については、理由の提示に関する規制は及ばない旨を判示している。

したがって、この点についての請求人の主張についても理由がないというほかはない。

4 請求人の主張以外の違法性又は不当性についての検討

その他、本件処分には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（略）