

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。）の規定に基づく各不動産取得税賦課処分に係る各審査請求について、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

本件各審査請求は、いずれも棄却すべきである。

第2 審査請求の趣旨

本件各審査請求の趣旨は、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7日付けでした別紙1物件目録記載1ないし7の各土地（以下「本件各土地」という。）及び同目録記載8の家屋（以下「本件家屋」という。）に係る各不動産取得税賦課処分（以下「本件各処分」という。）の取消しをそれぞれ求めるものである。

第3 請求人の主張の要旨

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

(1) 本件家屋に係る不動産取得税の賦課処分について

ア(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ります。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不動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73条の4第1項3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。

さらに、〇〇カフェ及び〇〇ショップは、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あっ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。

本件美術館の〇〇は、食堂、喫茶のように調理、配膳の施設や人員を持っておらず、テーブルと椅子に手洗い場がある程度の区画である。当該施設は、会議スペースと変わらない程度の施設であって、福利厚生施設としての機能は従たるものであり、主たる機能は博物館の衛生保持、環境維持のため、執務及び資料保管スペースから食事場所を隔離するための区画である。当該施設は、処分庁が挙げている大阪高等裁判所平成19年6月26日判決に記載されている職員食堂、レストラン、喫茶等の施設とは、設置目的も物理的形態も異なり、同列に扱われるものではない。

イ 法73条の4第1項3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不動産に対しては、不動産取得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不動産」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不動産」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つては、「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不動産であると考えるのが妥当である。

ウ 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。当該返答は、固定資産税に係るものであるが、不動産取得税に関しても非課税の取扱いは同様である。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であり、同様の趣旨から不動産取得税も非課税と判断するべきものと考えらる。

エ(ア) 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。

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み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不動産取得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ことが考えられる。

(イ) 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、そのような〇〇カフェ及び〇〇ショップ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、「これらの団体の本来の事業の用に供されている」との記述が指す本来の事業とは、文理解釈上「当該団体の本来の事業」を指しているものであり、「博物館法の事業」を指しているものではない。当該団体の本来の事業とは、公益法人認定法5条1号において当該団体が公益目的事業を主たる目的とするものであることを公益認定の要件にしていることから、公益目的事業に認定される事業は当該団体の本来の事業でなければならない。そうすると、「これらの団体の本来の事業」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。処分庁は、前掲大阪地裁平成24年7月5日判決が判示する「その取得する不動産が直接これらの団体の本来の事業の用に供されている」ことを読み違えているといわざるを得ず、当該主張は失当である。

オ 上記のアからエまでの各論点を考慮すると、法73条の4第1項3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不動産とは、原則として、同法11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73条の4第1項3号に規定する不動産であると判断される。

(2) 本件各土地に係る不動産取得税の賦課処分について

処分庁が令和2年12月10日に行った固定資産税の賦課処分では、請求人の持分の土地は全部が非課税とされている。ところが、本件各処分では、請求人の持分の土地は一部が課税されている。

すなわち、同一の土地に対して、同一の趣旨で非課税規定が運用されるべき不動産取得税と固定資産税が、一方は一部が課税され、一方は非課税とされている。これは、土地に係る固定資産税に関しては、当該土地の請求人の持分が約10%であるのに対して、非課税用途で使用されている面積の割合が約27%であり、請求人の持分が非課税用途の面積割合を下回ることから、全部が非課税とされた。ところが、不動産取得税にあつては、このような考え方を採用せず、請求人の持分に、建物のうち請求人の専有部分に占める非課税とされた割合約94%を乗じて、非課税部分の不動産（土地）の算定がなされている。不動産取得税の非課税面積の比率は約9%となり、固定資産税の非課税面積の比率の約27%に比べて著しく低い。

条文上、法73条の4第1項3号に規定する「公益財団法人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不動産」と、法389条2項9号に規定する「公益財団法人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」とは、全く同一の規定ぶりである。よって、同一の用途の土地であれば不動産取得税も固定資産税も同一の非課税を受けられるはずである。このような相違が生じることは、実務上適切な按分手法が存在していないとの疑念がもたれる。

よって、請求人の持分が約10%であるのに対して、非課税用途で使用されている面積の割合が約27%であるとされるのであれば、土地の非課税部分に関して両税目で計算方式を統一するべきであり、請求人の持分が非課税用途の面積割合を下回っているので、土地に係る不動産取得税は全額が非課税とされるべきである。

第4 審理員意見書の結論

本件各審査請求にはいずれも理由がないから、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 4年 5月 9日	諮問
令和 4年 7月 29日	審議（第68回第2部会）
令和 4年 8月 26日	審議（第69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

ア 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。

法 4 条 2 項柱書き及び同項 4 号は、道府県は、普通税として不動産取得税を課することができる旨を定めている。

法 1 条 2 項は、同法中道府県に関する規定は都に準用する旨を定めるとともに、この場合においては、「道府県」、「道府県税」、「道府県民税」、「道府県知事」又は「道府県職員」とあるのは、それぞれ「都」、「都税」、「都民税」、「都知事」又は「都職員」と読み替えるものとする旨を定めている（以下においては、それぞれ読み替え後の規定内容を列挙する。）。

イ 法 7 3 条の 2 第 1 項は、不動産取得税は、不動産の取得に対し、当該不動産所在の都において、当該不動産の取得者に課する旨を定めている。

法 7 3 条 1 号は、ここにいう「不動産」とは、土地及び家屋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、住宅、店舗、工場、倉庫その他の建物をいう旨をそれぞれ定めている。

ウ 法 7 3 条の 2 第 2 項本文は、家屋が新築された場合には、当該家屋について最初の使用又は譲渡が行われた日において

家屋の取得があったものとみなし、当該家屋の所有者又は譲受人を取得者とみなして、これに対して不動産取得税を課する旨を定めている。

法 7 3 条の 2 第 4 項本文は、区分所有法 2 条 3 項に規定する専有部分の取得があった場合には、当該専有部分の属する家屋（同法 4 条 2 項の規定により同法 2 条 4 項に規定する共用部分とされた附属の建物を含む。）の価格を同法 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）により按分して得た額に相当する価格の家屋の取得があったものとみなして、不動産取得税を課する旨を定めている。

エ 法 7 3 条の 4 第 1 項柱書きは、都は、同項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旨を定めている。

同項 3 号は、公益社団法人又は公益財団法人がその設置する図書館において直接その用に供する不動産及び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不動産を掲げている。

オ 法 7 3 条の 1 3 第 1 項は、不動産取得税の課税標準は、不動産を取得した時における不動産の価格とする旨を定めている。ただし、法附則 1 1 条の 5 第 1 項は、宅地評価土地（宅地及び宅地比準土地）を取得した場合における当該土地の取得に対して課する不動産取得税の課税標準は、法 7 3 条の 1

3 第 1 項の規定にかかわらず、当該取得が平成 18 年 1 月 1 日から令和 6 年 3 月 31 日までの間に行われた場合に限り、当該土地の価格の 2 分の 1 の額とする旨を定めている。

カ 法 73 条の 15 は、不動産取得税の標準税率は、100 分の 4 とする旨を定めている。ただし、法附則 11 条の 2 は、平成 18 年 4 月 1 日から令和 6 年 3 月 31 日までの間に住宅又は土地の取得が行われた場合における不動産取得税の標準税率は、法 73 条の 15 の規定にかかわらず、100 分の 3 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 1 項 4 号は、都の全域において、都税として不動産取得税を課するものとする旨を定めている。

ウ 都税条例 4 1 条は、不動産取得税は、不動産の取得に対し、不動産を取得した時における不動産の価格（法 73 条の 14 又は法附則 11 条の規定の適用がある不動産の取得にあつては、それぞれこれらの規定により算定して得た額）を課税標準として、当該不動産の取得者に課する旨を定めている。

エ 都税条例 4 2 条は、不動産取得税の税率は、100 分の 4 とする旨を定めている。ただし、都税条例附則 5 条の 3 は、平成 18 年 4 月 1 日から令和 6 年 3 月 31 日までの間に住宅又は土地の取得が行われた場合における不動産取得税の税率は、都税条例 4 2 条の規定にかかわらず、100 分の 3 とする旨を定めている。

(3) 課税事務上の取扱いについて

処分庁においては、「不動産取得税の課税事務の取扱いにつ

いて」（平成22年4月1日付21主資固第145号）により定められた「不動産取得税課税事務提要」（以下「事務提要」という。）により不動産取得税の課税事務を行っているところ、事務提要第2の2(4)ウは、家屋の敷地に対する非課税の認定に当たっては、当該専有部分に対応する敷地の持分に、当該専有部分の床面積の合計に対する当該専有部分の取得に係る非課税区画の床面積に共用通路区画及び共用管理区画の非課税相当床面積を加算した床面積の合計の割合を乗じて得た持分相当の取得を非課税の対象とするとの取扱いを定めている。

(4) 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を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っては設置者の住所、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、私立博物館にあっては、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った場合においては、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、備えていると認めたときは、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たときは、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ったとき、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ったときは、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旨を定めている。

(5) 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。

同法 11 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 本件各処分 of 適法性、妥当性の検討

(1) 法 73 条の 4 第 1 項 3 号所定の「直接その用に供する不動産」の意義について

法 73 条の 4 第 1 項 3 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不動産について、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 7 3 条の 4 第 1 項 3 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不動産」については、「直接（中略）供する」との文理にも即して、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する不動産をいうものと解するのが相当である。

ここにいう「常態」については、当該不動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とされる（固定資産税について定めた法 3 4 8 条 2 項 9 号にいう「学校法人等がそ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）。

そして、公益財団法人等が当該不動産を取得した時点で非課税用途に使用する目的を有していたか否かという主観的要件の充足性については、当該不動産の取得に係る契約書、事業計画書、当該不動産の取得者の財産状況等不動産取得までに生じた事情のほか、取得後に現実にその用に供したという客観的事実

など諸般の事情を考慮して判断することになる（前掲大阪地裁平成24年7月5日判決参照）。

(2) 本件非課税規定へのあてはめ

ア 請求人は、請求人においてした理事会の決議に基づき、株式会社〇〇との間で、令和元年6月21日、請求人が本件家屋を新築により、本件各土地を交換によりそれぞれ取得すること等を内容とする「不動産取引に関する契約書」を締結し、同年7月1日に引渡しを受けた。上記の契約書には、請求人が所有する本件家屋の用途を「美術館」とすることが記載されている。そして、平成30年12月には請求人において公益認定の変更申請をし、令和元年6月にはその旨が認定されているところ、令和元年の請求人の事業計画には「新美術館開館準備」として「ショップやカフェ等の充実による多様な体験を提供すると共に、金属探知機の導入等の警備体制刷新により安全で快適な美術館を目指す。」と記載されている。これらのことからすると、請求人は、本件家屋を取得した時点において、本件家屋を、本件美術館及び本件課税対象部分の用に供する目的で取得したことが認められる。

イ 次に、取得後における本件家屋の現実の使用状況を検討するに、本件美術館の開館後、本件カフェ部分では、実際に来館者に対して飲食を提供する事業が行われていることが認められるところ、このような事業は、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実際の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に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、博物館法2条1項所定の博物館として使用することを常態とするために取得されたものとは認められず、本件非課税規定は適用されない。

ウ 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、このことからすると、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。

このような取得後の使用状況等からすると、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等に限らず多様な物品を販売し、もって収益を得ることを目的として請求人において取得したものと評価することができるから、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、博物館法2条1項所定の博物館として使用することを常態とするために取得されたものとは認められず、その取得に本件非課税規定は適用されない。

エ 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は認められず、その取得に本件非課税規定は適用されない。

オ また、本件課税共用部分についてみると、前記イないしエで検討したとおり、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の取得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、不動産取得税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、後者の床面積に係る取得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、本件課税共用部分の取得に対して、本件非課税規定が適用されると解することはできない。

カ 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することを常態とする不動産として請求人が取得したものとは認められないから、法73条の4第1項3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不動産」に該当しない。

(3) 本件各土地に対して不動産取得税を課すことの適法性、妥当性について

処分庁は、本件において、事務提要が定める取扱いに即して本件各土地に請求人が有する持分のうち、本件課税対象部分に応ずる割合の面積については不動産取得税の課税対象となると判定して、本件各処分をしたことが認められる。

この点、請求人は、交換により本件各土地の持分を取得したものであるところ、交換による不動産の取得については原則として法に基づき不動産取得税が課される（東京地裁昭和38年12月28日判決・行政事件裁判例集14巻12号2184ページ参照）一方で、法73条の4第1項柱書きは、同項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旨を定めている。

しかるに、同項各号が掲げる非課税用途に使用する目的で取得した部分が家屋の一部である場合には、当該家屋の取得には、不動産取得税を課税すべき部分と非課税とするべき部分が混在していることとなり、その家屋の敷地となる部分についても、非課税となるべき使用目的と課税となるべき使用目的が混在していることとなるから、上記のような法の規定に照らせば、当該敷地の取得について、その全部について課税又は非課税の対象とすることは相当でない。そうすると、敷地に係る土地の取得に対する本件非課税規定の適用については、家屋における課税部分と非課税部分の構成割合に応じた比率で按分してその適用の可否を決するという処分庁の取扱いは、当該不動産の取得目的を検討して課税又は非課税を決するという法の趣旨に沿った、合理的なものといえる。

これを本件についてみると、本件家屋（床面積合計 11,986.38 m²）には、本件課税対象部分（707.56 m²）と本件非課税規定を適用して非課税と判定された部分（11,278.82 m²）がそれぞれ存在するから、その敷地である本件各土地の取得に対して不動産取得税を賦課するに当たっては、本件各土地について請求人が有する持分に係る価格を、上記のような本件家屋に係る取得目的の割合に応じて按分して、非課税となるべき価格を決定するのが相当であり、このような価格の算定方法に誤りがあることは認められないから、請求人が有する本件各土地の持分について不動産取得税を賦課する旨の本件各処分に違法、不当があるとはいえない。

(4) 本件各処分の適法性、妥当性（結論）

以上のことから、本件課税対象部分及びこれに対応する本件各土地の持分は、いずれも法73条の4第1項3号にいう「博

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不動産」に該当するとはいえない。

そして、本件家屋及び本件各土地の持分の取得について、法が定める他の非課税規定の要件にも該当する事情は見当たらず、また、税額の算定に誤りがあることも認められないから、これらについて不動産取得税を課す旨の本件各処分に違法、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が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各処分に違法、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。

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。

(2) 請求人は、本件福利厚生施設部分は、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、本件福利厚生施設部分に本件非課税規定の適用がないと判断した本件各処分の適法性を左右するとはいえないから、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、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るから、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用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と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不動産」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不動産」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不動産であるからといって、論理必然に当該不動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、当該家屋の取得目的を客観的にみて判定する必要があり、これ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不動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、前記 2 で検討したとおり、公益財産法人等が当該不動産を取得した時点で非課税用途に使用する目的を有していたか否かという主観的要件の充足性については、当該不動産の取得に係る契約書、事業計画書、当該不動産の取得者の財産状況等不動産取得までに生じた事情のほか、取得後に現実にその用に供したという客観的事実など諸般の事情を考慮して決せられるべきものであって、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、認定されたことによって、課税団体において当該不動産の取得が非課税用途に供せられるとの認定を必ずしなければならないものではない。

そして、本件課税対象部分の取得目的を検討すると、当該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り、請求人が指摘する点をもって、このような認定判断が左右されるとはいえないから、請求人の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

の不動産が「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不動産」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、当該不動産が、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」に供されることを常態とする不動産であ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、不動産取得税についても

これと同様に、本件ショップ部分についても本件非課税規定を適用す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、当該不動産の取得目的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が適用され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。

(8) 請求人は、固定資産税等の賦課処分では本件各土地の全部が非課税とされているのに対し、不動産取得税については本件各土地の一部につき課税されているところ、土地の非課税部分に関して両税目で計算方式を統一すべきであり、請求人が有する本件各土地の持分が非課税用途の面積割合を下回っているので、本件各土地に係る不動産取得税は、固定資産税等と同様に全額が非課税とされるべきである旨を主張する。

しかしながら、区分所有建物の敷地の用に供されている土地の持分に対して課する不動産取得税については、固定資産税について定めた法352条の2に相当する規定が法に存在しないのであり、そうである以上、不動産取得税の課税標準額や税額は当該不動産の取得ごとに決するほかないから、本件非課税規定の適用の有無についても、固定資産税とは異なり、当該取得ごとに判定するほかない。

したがって、処分庁が本件各処分を行うに当たり、本件非課税規定のいわゆる集約適用をしなかったことに違法又は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 請求人の主張以外の違法性又は不当性の検討

その他、本件各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及び別紙2(略)