

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

東京都練馬都税事務所長が平成27年6月1日付けで原告に対してした別紙物件目録記載1ないし3の各土地に係る平成27年度の固定資産税及び都市計画税の賦課決定処分（ただし、東京都練馬都税事務所長が平成27年7月10日付けでした処分により減額された後のもの）を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、学校法人である原告が、平成27年6月1日付けで、その所有する東京都練馬区内に所在する別紙物件目録記載1ないし3の各土地に対して東京都練馬都税事務所長から平成27年度の固定資産税及び都市計画税（以下「固定資産税等」という。）の賦課決定処分（ただし、平成27年7月10日付けで減額する旨の処分がされた。以下、その減額された後の賦課決定処分を「本件処分」という。）を受けたため、処分行政庁の所属する東京都を被告として、上記各土地は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」（地方税法348条2項9号）に該当し、これに対して固定資産税等を課することはできないから、本件処分は違法であるなどと主張して、その取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め

（1）都における固定資産税等の賦課について

ア 地方公共団体は、地方税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（地方税法2条）、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、当該地方公共団体の条例によらなければならない（同法3条1項）。

イ 都は、その特別区の存する区域において、普通税として、固定資産税（地方税法5条2項2号）を課するものとし、この場合においては、都を市とみなして同法第3章第2節（固定資産税）及び第8節（特別土地保有税）の規定を準用する（同法734条1項）。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（同法359条）。

ウ 都は、その特別区の存する区域において、目的税として、都市計画税（地方税法5条6項1号）を課することができ、この場合においては、都を市とみなして同法第4章（目的税）中市町村の目的税に関する部分の規定を準用する（同法735条1項）。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（同法702条の6）。

エ 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、東京都都税条例（昭和25年東京都条例第56号（乙1）。以下「都税条例」という。）の定めるところによる（都税条例1条）。

オ 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（都税条例3条3項2号）。

カ 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（都税条例3条4項2号）。

（2）固定資産税等の非課税要件について

ア 固定資産税は、学校法人又は私立学校法64条4項の法人（以下「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に対しては課することができない（地方税法348条2項9号）。

イ 東京都は、同法348条2項等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（地方税法702条の2第2項）。

（3）不利益処分に係る手続について

ア 行政手続法の定め

（ア）行政手続法第3章（不利益処分）中の同法14条は、行政庁は、不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならず（1項）、不利益処分を書面でするときは、上記の理由は、書面により示さなければならない（3項）と定めている。

（イ）行政手続法3条3項は、地方公共団体の機関がする処分（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限る。）については、同法第2章から第6章までの規定は、適用しないと定めており、同法14条の規定も適用除外とされている。

イ 条例の定め

（ア）東京都行政手続条例（平成6年東京都条例第142号（乙3）。以下「都手続条例」という。）第3章（不利益処分）中の同条例14条は、都の機関である行政庁が不利益処分をする場合の理由の提示について、上記ア（ア）（行政手続法14条1項、3項）と同旨の規律を定めている（同条例14条1項、3項）。

（イ）都税条例12条の2第1項は、都税条例に基づく処分その他公権力の行使に当たる行為については、都手続条例第2章及び第3章の規定は、適用しないと定めており、都手続条例14条の規定も適用除外とされている。

ウ 税法の定め

（ア）地方税法18条の4は、行政手続法3条又は4条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（8条を除く。）及び第3章（14条を除く。）の規定は、適用しないと定めている。

（イ）国税通則法74条の14第1項は、国税に関する法律に基づき行われる処分その他

公権力の行使に当たる行為については、行政手続法第 2 章（8 条を除く。）及び第 3 章（14 条を除く。）の規定は、適用しないと定めている。

2 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

（1）ア 原告は、「教育基本法及び学校教育法に従うとともに、仏教の済世利民の教旨に則り、学校教育を行うこと」を目的として昭和 62 年 5 月 1 日に設立された学校法人である。

イ 原告は、寿福寺幼稚園（以下「本件幼稚園」という。）及び寿福寺第 2 幼稚園を設置している。

ウ 別紙物件目録記載 1 ないし 3 の各土地は、練馬区 α × 丁目 × × × × 番 × の土地から平成 26 年 7 月 16 日に分筆されたものである（以下、分筆の前後を問わず、これらの土地を「本件各土地」という。）。

（2）原告は、本件幼稚園を移転する用地を確保するため、平成 26 年 1 月 30 日、東京あおば農業協同組合との間で、本件各土地に関する売買契約を締結し、同年 4 月 30 日、本件各土地について、同日付け売買を原因とする所有権の移転の登記がされた（以下「本件登記」という。）（甲 2 の 1、弁論の全趣旨）。

（3）原告は、平成 26 年 9 月 2 日、東京都練馬都税事務所長に対し、本件各土地につき、用途を「幼稚園園舎敷地運動場」とし、非課税の用に供し始めた年月日を「26 年 4 月 30 日」とする固定資産税・都市計画税非課税申告書（甲 3（7 枚目）。以下「本件非課税申告書」という。）を提出した。東京都練馬都税事務所長は、本件非課税申告書に対し、本件処分以外に別途の処分をしたことはない（弁論の全趣旨）。

（4）平成 27 年度の固定資産税等の賦課期日である平成 27 年 1 月 1 日（以下「本件賦課期日」という。）において、本件各土地については、本件幼稚園新園舎の建築の工事中であった（弁論の全趣旨）。

（5）東京都練馬都税事務所長は、平成 27 年 3 月 13 日、別紙物件目録記載 1 の土地上に所在する園舎（家屋番号 × × × × 番 × の ×）が、平成 27 年 2 月 25 日を原因日として新築された旨の登記済通知書を東京法務局練馬出張所から受理し、家屋課税台帳に登録した（乙 11）。

（6）東京都固定資産評価員は、平成 27 年 3 月 31 日、本件各土地について評価を行い、東京都知事は、同日、その価格等を決定した（乙 12 の 1 ないし 3）。

（7）東京都練馬都税事務所長は、平成 27 年 3 月 31 日、東京都知事から委任を受け、本件各土地の価格等を固定資産課税台帳に登録し、同年 4 月 1 日、その旨を公示し、同日以降、固定資産課税台帳に登録された価格等を記載した土地価格等縦覧帳簿を縦覧に供した（乙 12 の 1 ないし 3、弁論の全趣旨）。

（8）東京都練馬都税事務所長は、平成 27 年 6 月 1 日付けで、本件各土地について、平成 27 年度の固定資産税を 451 万 4400 円、同都市計画税を 96 万 7300 円とする

旨の固定資産税等の賦課決定処分（以下「減免前本件処分」という。）をした。

（９）原告は、平成 27 年 6 月 18 日、東京都知事に対し、減免前本件処分について審査請求をした。

（10）東京都練馬都税事務所長は、平成 27 年 7 月 10 日、原告から、別紙物件目録記載 2 の土地を練馬区に寄付したことを原因とする固定資産税減免申請書が提出されたことを受け、同土地に係る固定資産税等を減免し、本件各土地について、平成 27 年度の固定資産税を 433 万 7600 円、同都市計画税を 92 万 9400 円とする旨の固定資産税等の賦課決定変更処分をした（同処分により減額された後の賦課決定処分が本件処分である。）。

（11）東京都知事は、平成 27 年 9 月 14 日、上記（9）の審査請求について、減免前本件処分のうち上記（10）の変更処分により減額された部分に係る審査請求を却下し、その余の部分（本件処分）に係る審査請求を棄却する旨の裁決をした。

（12）原告は、平成 28 年 3 月 10 日、本件訴訟を提起した（顕著な事実）。

3 争点

本件の争点は、本件処分の適法性であり、具体的には次のとおりである。

（1）本件各土地が本件賦課期日（平成 27 年度の固定資産税等の賦課期日である同年 1 月 1 日）において地方税法 348 条 2 項 9 号の非課税要件（「直接保育又は教育の用に供する固定資産」）に該当するか否か（争点（1））

（2）理由の提示に係る瑕疵の有無（争点（2））

4 争点に関する当事者の主張の要旨

（1）争点（1）（本件各土地が本件賦課期日において地方税法 348 条 2 項 9 号の非課税要件に該当するか否か）について

（被告の主張の要旨）

ア（ア）地方税法 348 条 2 項 9 号の非課税要件である「直接保育又は教育の用に供する固定資産」については、その文理にも即して、固定資産税の賦課期日である当該年度の初日の属する年の 1 月 1 日の時点で、当該固定資産を教育活動のために利用することを常態としている場合をいうものである。

また、「常態」については、当該固定資産において教科の履修その他学校教育の目的とする教育活動が「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」ものである。

（イ）これを本件についてみると、東京都練馬都税事務所長は、平成 26 年 12 月 9 日及び平成 27 年 2 月 16 日に本件各土地の現地調査を行い、施設が建設途中であることを確認し、また、平成 26 年 12 月 31 日撮影の航空写真によっても本件各土地が同月 9 日と同様に施設建設中の状況であることを確認した上で、本件賦課期日（平成 27 年 1 月 1 日）現在において、本件各土地は、教育活動のために利用することを常態としているという状

況にはないと判断し、非課税となる固定資産には該当しないものと認定したものであるから、本件処分は適法にされたものである。

イ 原告は、登録免許税及び不動産取得税の場合との不均衡を主張する。しかし、そもそも国税である登録免許税及び地方税である他の各税は、それぞれ固有の税制としての目的を有するものであり、さらに、各税について課税の趣旨、課税対象、非課税に係る要件などが当然に異なるのであるから、ある税につき非課税の扱いがされたとしても、単に条文上の文言が同様であることをもって、固定資産税等をも非課税とすることが基礎付けられるものではない。具体的にいえば、不動産取得税は、不動産の取得という行為の背後に担税力のあることを推定して課されるものであるから、不動産の取得時における使用目的が問題となるものであるのに対し、固定資産税は、不動産の所有という事実に着目して課されるものであるから、賦課期日現在の使用状況等が問題となるものであり、また、登録免許税は、納税義務が登記等の時点で成立し、納税者又は税務官庁の特別の行為を要することなく自動的に納付すべき税額が確定する税であるから、固定資産税とは当然に課税の趣旨及び対象等が異なることが明らかである。したがって、条文上非課税要件について同様の文言が使用されている場合に、各税ごとに異なる別の解釈を採用したとしても、法的安定性が害されることはなく、納税者の予測可能性を奪うことにもならないのであって、原告の主張は理由がない。

ウ 原告は、本件各土地は、新園舎建築工事開始までの期間において、第2園庭（運動場）として使用され、土公供作法の儀式が行われるなど、直接保育活動の用に供されていた旨主張する。しかし、本件各土地は、新園舎建築工事開始までの期間は単なる更地であり、土公供作法の儀式を執り行ったからといって直接保育又は教育の用に供する固定資産に該当するものではないから、原告の主張は理由がない。

（原告の主張の要旨）

ア（ア）被告は、地方税法348条2項9号の非課税要件である「直接保育又は教育の用に供する」の解釈について、「賦課期日である当該年度の初日の属する年の1月1日の時点で、当該固定資産を教育活動のために利用することを常態としている場合」を意味すると主張する。

しかし、学校法人が保育の用に供する固定資産を取得する場合、固定資産を取得した直後からこれを「当該固定資産を保育活動のために利用することを常態としている場合」に該当する状態にするのは不可能であって、上記解釈はこのような不可能を強いる不合理な結果を招くものであるから妥当ではない。したがって、土地を取得した後、土地の上に園舎を建築している期間についても、これを含めて、「学校法人（中略）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」（地方税法348条2項9号）に該当すると解釈しなければ不合理であり、上記の文言は、直接保育又は教育の用に供するために不可欠な準備行為を行っている期間もこれに該当するものとして解釈すべきである。

（イ）原告は、本件各土地の購入に際して、平成26年1月30日に売買契約を締結し、

同年4月30日に売買代金の全額を支払って所有権移転登記を経由した後、可及的速やかに新園舎建築のための建築確認の手續や建築請負契約の締結等の手續に進んで本件各土地上の新園舎建設に取り掛かっており、原告が本件各土地を空き地として放置したり、遊休地としていたという事情は存在しないから、原告は、本件賦課期日である平成27年1月1日の時点において、直接保育又は教育の用に供するために不可欠な準備行為を行っているものと認められる。また、本件各土地は、平成26年3月10日に園地変更届が受理されたことにより本件幼稚園の園地の一部に組み入れられていた。このような事情からすれば、本件各土地は、「直接保育又は教育の用に供する固定資産」(地方税法348条2項9号)に該当するというべきである。

イ 原告は、平成26年3月6日、練馬区長に対し、本件各土地の所有権移転登記について、登録免許税法4条2項により適用される別表第3の1「学校法人」における第3欄第2号「校舎等の敷地、運動場、実習用地その他の直接に保育又は教育の用に供する土地の権利(中略)の取得登記」に該当するとして、登録免許税の非課税証明書を発行するよう求めたところ、練馬区長は、平成26年3月10日、原告に対し、登録免許税の非課税に該当することを証明する旨の証明書を発行した。

また、原告は、本件各土地購入後の平成26年9月2日、練馬都税事務所長に対して不動産取得税非課税申告書を提出し、受理されており、練馬都税事務所長は、この不動産取得税非課税申告書について原告の申告を認めたことから、同申告書の提出から1年半以上経過した現在に至るまで、原告に対し、不動産取得税の賦課処分をしていない。

このように、登録免許税については、練馬区長によって非課税要件を満たすものと認められており、不動産取得税についても、東京都練馬都税事務所長によって非課税要件を満たすものと認められているところ、登録免許税及び不動産取得税を非課税とするための要件(「直接」「保育又は教育の用に供する」)は、固定資産税及び都市計画税を非課税とするための要件と文言上全く同じである。そうであるとすれば、固定資産税及び都市計画税のみを別異の取扱いとする理由は全く見だし難い。租税法律主義によれば、課税要件は納税者に予測可能な形で法律において明確に定められている必要があり、仮に、固定資産税及び都市計画税の非課税要件についてのみ、法令の文言が全く同じであるのにもかかわらず、登録免許税及び不動産取得税の非課税要件とは異なる別の解釈を採用するのであれば、法的安定性を害し、納税者の予測可能性を奪うものであるといわざるを得ない。

ウ 仮に被告の法解釈が適切であるとしても、本件処分には事実誤認があり、本件は固定資産税等の非課税要件に該当する。

すなわち、平成26年4月30日から新園舎建築開始までは、原告は本件各土地を更地の状態で第2園庭として使用しており、同年7月9日には、本件各土地において宗教的教義に基づく教育活動の一環として寿福寺幼稚園移設地土公供作法の法要を行うなど、本件各土地は「直接保育又は教育の用に供する」土地に該当していた。

平成27年1月1日の時点においては、本件各土地上に新園舎を工事中ではあったが、

工事中であっても、保育時間中に園児を連れて本件各土地付近まで出掛けていき、園児たちとともに、新しい園舎での生活に思いを馳せたり、あるいは、特に男児たちは、物珍しいブルドーザーやコンクリートミキサー等の工事車両等に目を輝かせるような場面もあった。

このように本件各土地は新園舎建築工事開始までの期間において直接保育活動の用に供されていた事実があることに鑑みれば、仮に本件賦課期日において工事中であったとしても、その利用実態に鑑みて「直接保育又は教育の用に供する固定資産」(地方税法 3 4 8 条 2 項 9 号)に該当するものというべきである。

(2) 争点 (2) (理由の提示に係る瑕疵の有無) について

(被告の主張の要旨)

ア 行政手続法 3 条 3 項により「地方公共団体の機関がする処分(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限る。)」は同法に定める不利益処分に関する規定が適用されないこととされているところ、地方税の賦課徴収に係る処分については、地方公共団体は課税権を有し、賦課徴収の定めをするには条例によらなければならない(地方税法 2 条, 3 条 1 項)ことから、条例が地方税の課税の根拠となるのであり、地方税の賦課徴収に係る処分の根拠となる規定が条例に置かれていることは明らかである。

地方税法 1 8 条の 4 第 1 項においては、行政手続法 3 条又は 4 条 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 1 4 条を除く。)の規定は、適用しない。」と定められているが、これは、地方税に関して国が行う処分については行政手続法の規定が一部適用されるというにすぎない。

地方公共団体における不利益処分の理由の提示の実施については、そもそも法において各地方公共団体の適切な判断に立法政策上委ねているところ、本件処分が根拠とする都税条例においては、同条例に基づく処分その他公権力の行使に当たる行為については、都手続条例第 2 章及び第 3 章の規定は適用しない(都税条例 1 2 条の 2 第 1 項)ものとされているから、都税条例に基づく本件処分について、都手続条例に定める不利益処分に関する規定は適用されない。

したがって、本件処分に手続上の瑕疵があるとする原告の主張は理由がなく、また、上記法令及び条例の定めるところに照らして、国税通則法 7 4 条の 1 4 第 1 項及び地方税法 1 8 条の 4 第 1 項による手続規制を遵守することが当然求められるとする原告の主張も理由がない。

イ 原告は、本件非課税申告書により申告をしたにもかかわらず、それに対して理由を提示した不利益処分を行わないまま、本件処分を行ったことについて違法を主張する。しかし、固定資産税等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、普通徴収は課税権者が租税債権の内容を具体的に確定させる行政処分を行うことによって徴収する方法であるから、本件非課税申告書は、東京都練馬都税事務所長が賦課決定をするた

めに必要な参考資料となるにすぎず、その提出に対して別途の処分を要するものではない。
(原告の主張の要旨)

ア 行政手続法その他の法令等による行政手続規制は、憲法 36 条の適正手続保障や憲法 84 条の租税法律主義に由来するものであるところ、国税及び地方税に関する処分については、不利益処分の理由の提示を義務付ける行政手続法 14 条が適用されることが法律で定められている（国税について国税通則法 74 条の 14 第 1 項、地方税について地方税法 18 条の 4 第 1 項参照）。

そして、憲法 94 条において、各地方自治体が定める条例は「法律の範囲内」においてこれを制定することができる定められているから、地方税の賦課徴収に係る手続について条例を定めるに当たっても、その内容が各地方公共団体の自由裁量に委ねられるということはある得ず、上記の国税通則法及び地方税法で定められた手続規制を遵守することが当然に求められる。

したがって、都税条例において、同条例に基づく処分について都手続条例の適用が除外されていることは相当ではなく、本来であれば、都税条例に基づく処分について、不利益処分の理由の提示を義務付ける都手続条例 14 条が適用されるよう、都税条例は改正されるべきであった。

イ 本件では、原告は、関係行政庁に対し、既に本件各土地を取得する以前の段階から、本件各土地を購入して新しい園地とすることを計画していることを明らかにしており、本件各土地を取得した後も、練馬都税事務所に対し、速やかに固定資産税等の非課税規定の適用を求める申告をしている。それにもかかわらず、練馬都税事務所は、これに対して理由を提示して不利益処分を行ったという事情は一切ないままに、原告に対し、本件処分を行ったものである。

そうであるとすれば、課税処分について不利益処分の理由の提示を義務付ける行政手続法 14 条の適用がある旨を定める国税通則法 74 条の 14 第 1 項及び地方税法 18 条の 4 第 1 項の趣旨に照らして、処分行政庁は、本件処分を行うに当たり、遵守すべき手続規制を遵守していないものと評価すべきであるから、本件処分は違法である。

第 3 当裁判所の判断

1 認定事実

前記前提事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

(1) 原告は、平成 26 年 3 月 6 日、練馬区長に対し、本件各土地について、本件幼稚園の園地として増加する旨の届出を行うとともに、登録免許税法 4 条 2 項に基づき、本件各土地が、同法別表第 3 の 1 (学校法人)における第 3 欄第 2 号(校舎等の敷地、運動場、実習用地その他の直接に保育又は教育の用に供する土地)に該当するとして、登録免許税の非課税証明書を発行するよう求めたところ、練馬区長は、同月 10 日、原告に対し、本件各土地は登録免許税の上記非課税要件に該当することを証明する旨の証明書を発行した

(甲 3 (24 枚目))。

(2) 本件各土地は、平成 26 年 5 月 7 日の時点において、全体として土が敷かれ、一部において雑草が生えている状態であり、木製の支柱及びロープにより道路との境界が示されていた (甲 9)。

(3) 本件幼稚園における平成 26 年 5 月の指導計画書には、主な経験や活動として、「新園庭に散歩に行き、遊ぶ (以後継続)」旨の記載がある (甲 16 の 1 ないし 3)。

(4) 本件幼稚園における保育日案には、以下のとおり記載がある (甲 10 ないし 15)。
ア 「新園舎予定地に着くと子ども達は、広い園庭で楽しむ姿があった。」 (平成 26 年 5 月 2 日)

イ 「新園舎の予定地に遊びに行った。雑草の中の虫を探したり、草を摘んだりして楽しんだ。」 「新園舎の庭で子ども達は、初めての場所に戸惑いながらも、追いかっこなどし、園舎の完成に期待を膨ましていた。」 (平成 26 年 5 月 7 日)

ウ 「新しい幼稚園の建設現場にも寄った。多くの資材が置かれている様子に驚く子ども居た。」 (平成 26 年 6 月 23 日)

エ 「第 2 幼稚園へ移動中のバスの中から新園舎の敷地を見学した。現在何もない所に園舎が建つという話を聞き興味深く見る子もいた。」 (平成 26 年 9 月 12 日)

オ 「第 2 幼稚園への移動の際にはバスから新園舎を見ることが出来た。工事の様子や園舎の形を見て新園舎への期待が高まっているようであった。」 (平成 26 年 9 月 24 日)

カ 「散歩で、新園舎の横を通り工事中の様子や園舎の完成に期待する声が聞かれた。」 (平成 26 年 10 月 3 日)

(5) 東京都練馬都税事務所長は、平成 26 年 5 月 9 日、本件各土地について本件登記がされた旨の登記済通知書を東京法務局練馬出張所から受理し、土地課税台帳に登録した (乙 4)。

(6) 原告は、平成 26 年 7 月 1 日、株式会社松下産業との間で、工期を同日から平成 27 年 3 月 10 日までの予定として、本件各土地上に新園舎を建築することを内容とする工事請負契約を締結した。なお、園庭工事は上記工事には含まれておらず、同年 3 月以降に別途行うことが予定されていた。(甲 3 (25 枚目), 乙 21)

(7) 原告は、平成 26 年 7 月 9 日、本件各土地において、寿福寺幼稚園移設地土公供作法 (地鎮祭) の法要 (以下「本件法要」という。)を行った。本件法要は真言宗の教義に基づく行事であり、原告代表者、本件幼稚園の職員及び本件各土地の近隣の関係者等が出席して行われた。(甲 3 (28, 29 枚目), 弁論の全趣旨)

(8) 富士建築センター株式会社は、平成 26 年 7 月 15 日、原告に対し、本件各土地上に新園舎を建築する旨の建築計画について、建築基準関係規定に適合していることを証明する建築基準法 6 条の 2 第 1 項の規定による確認済証を交付した (甲 3 (30 枚目))。

(9) 原告は、平成 26 年 9 月 2 日、東京都練馬都税事務所長に対し、本件非課税申告書及び本件各土地を平成 26 年 4 月 30 日に取得したことに係る不動産取得税非課税申告書

(地方税法 7 3 条の 4 第 1 項 3 号に規定する不動産 (学校法人 (中略) 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不動産) を取得したことを理由とするもの) を提出した。東京都練馬都税事務所長は、上記不動産取得税非課税申告書に係る申告の内容を踏まえ、原告に対し、不動産取得税の賦課処分をしていない。(甲 7, 弁論の全趣旨)

(10) 原告及びその代理人は、平成 26 年 9 月 5 日、東京都練馬都税事務所を訪れ、平成 26 年 4 月 30 日を変更時期とする園地変更届を練馬区が受理しており、本件各土地については登録免許税非課税証明書が発行されているから、本件各土地は「直接保育又は教育の用に供する固定資産」(地方税法 3 4 8 条 2 項 9 号) に該当する等と主張した (甲 4, 5)。

(11) 東京都練馬都税事務所職員は、平成 26 年 12 月 5 日及び同月 9 日、本件各土地の現地調査を行い、本件各土地において新園舎の建築工事中であることを確認した (乙 8, 9 の 1 ないし 3)。

(12) 東京都練馬都税事務所長は、平成 27 年 2 月 17 日、本件各土地について、平成 27 年度の賦課期日 (本件賦課期日) において、地方税法 3 4 8 条 2 項 9 号に定める「学校法人 (中略) 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」には該当しないものと認定した (乙 9 の 1 ないし 3, 弁論の全趣旨)。

(13) 本件幼稚園の新園舎は、平成 27 年 3 月頃に完成し、富士建築センター株式会社は、同月 3 日、原告に対し、本件各土地上新園舎について、建築基準関係規定に適合していることを証明する建築基準法 7 条の 2 第 5 項の規定による検査済証を交付した (甲 3 (31 枚目), 弁論の全趣旨)。

2 争点 (1) (本件各土地が本件賦課期日において地方税法 3 4 8 条 2 項 9 号の非課税要件に該当するか否か) について

(1) 地方税法 3 4 8 条 2 項 9 号の非課税要件の意義について

ア (ア) 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関連し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税するものであるところ (最高裁判平成 10 年 (行ヒ) 第 41 号同 15 年 6 月 26 日第一小法廷判決・民集 57 卷 6 号 723 頁)、地方税法 3 4 8 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、地方税法 3 4 8 条 2 項 9 号の非課税要件である「直接保育又は教育の用に供する固定資産」は、その文理に即して厳格に解釈されるべきであり、現に遊戯や食事その他学校教育の目的とする保育活動又は教育活動が実施されることが常態とされている固定資産をいい、ここに

う「常態」とは、当該固定資産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にあるというのでは足りないものと解するのが相当である。そして、地方税法 348 条 2 項各号所定の固定資産であっても、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、固定資産税の賦課期日における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。

(イ) 原告は、直接保育又は教育の用に供するために不可欠な準備行為を行っている期間も含めて「直接保育又は教育の用に供する」ものに該当するとして解釈すべきである等と主張する。

しかしながら、上記 (ア) において説示したとおり、地方税法 348 条 2 項 9 号の趣旨は、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のであり、固定資産税の賦課決定は賦課期日を基準としてされるものであることも考慮すれば、賦課期日において、当該固定資産の使用の実態としていまだ保育活動又は教育活動が常態として行われていない場合には、同号の適用を受けるものではないと解すべきであり、当該固定資産において上記活動の準備行為が行われていることや当該固定資産が当該学校の用地に組み入れられていること等によってその結論が左右されるものではない。したがって、原告の上記主張は採用することができない。

イ 原告は、本件各土地について、登録免許税及び不動産取得税については法律上同じ文言の非課税要件を満たすものと認められているのであるから、固定資産税及び都市計画税についても別異の取扱いをすべきではない等と主張する。

しかしながら、登録免許税法において、学校法人が自己のために受ける校舎等の敷地、運動場、実習用地その他の直接に保育又は教育の用に供する土地の権利の取得登記については、登録免許税を課さない旨が規定されているところ（同法 4 条 2 項により適用される別表第 3 の 1 「学校法人」における第 3 欄第 2 号）、登録免許税は、登記によって受ける利益に着目して、その背後に予想される流通取引と担税力を較量して課税されるものであり、その登記の時点で納税義務が成立するものである（国税通則法 15 条 2 項 12 号）から、上記の規定により非課税となるか否かは、当該登記の時点における当該土地の使用の目的により判断されるべきことは当然である。また、地方税法において、学校法人等が不動産を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不動産として使用するために取得した場合には、不動産取得税を課することができない旨が規定されているところ（同法 73 条の 4 第 1 項 3 号）、その文言（「直接保育又は教育の用に供する不動産として使用するために取得した場合」）からすれば、不動産取得税が非課税とされるか否かは、当該不動産を取得した時点における当該不動産の使用の目的により判断されるべきものであることが明らかである。

このように、不動産の登記に係る登録免許税及びその取得に係る不動産取得税の非課税要件は、それぞれ登記及び取得の時点における使用の目的により一律にその該当性の有無を判断されるべきものであり、各年度の初日の属する年の1月1日である賦課期日の時点における使用の常態により個別に該当性の有無を判断されるべき不動産に係る固定資産税及び都市計画税の非課税要件とは、法文の一部の形式上の文言は同様であっても、当該各税の性質の相違を踏まえて判断の基準となる時点や指標等の枠組みを実質的に異にするものであるから、本件各土地の登記に係る登録免許税及びその取得に係る不動産取得税が上記各規定によって非課税とされるからといって、直ちに本件各土地に係る特定の年度の固定資産税及び都市計画税が地方税法348条2項9号によって非課税とされるべきものとなるとはいえず、この点に関する原告の上記主張は採用することができない。

(2) 本件各土地に係る地方税法348条2項9号の非課税要件該当性について

ア 前記前提事実(4)によれば、本件各土地は、本件賦課期日において新園舎の建築の工事中であったことが認められるから、本件処分の賦課期日において、本件各土地が現に遊戯や食事その他学校教育の目的とする保育活動及び教育活動が実施されることが常態とされている固定資産に該当すると認められないことは明らかである。

イ 原告は、平成26年4月30日以降、新園舎の建築の工事が開始されるまでの間、本件各土地は第2園庭として使用されており、本件各土地において教育活動としての本件法要も執り行われたから、当該期間においては直接保育活動の用に供されていたのであり、また、新園舎の建築の工事中にも、本件幼稚園の園児が本件各土地を訪れることがあった等と主張する。

しかしながら、前記認定事実(2)及び(6)のとおり、平成26年5月7日の時点において、本件各土地と道路との境界は木製の支柱及びロープという簡易なもので示されるのみであり、同年7月に新園舎の建築の工事が開始される以前には、園庭として使用するための整備工事もいまだ行われておらず、同月に新園舎の建築の工事が開始された後も、その工事に含まれていない園庭工事は、平成27年3月以降に別途行うことが予定されており、平成26年12月の時点でも本件各土地においてはなお新園舎の建築工事が継続中であつたこと等からすれば、平成27年1月1日の賦課期日の時点において、本件各土地が園庭として使用される状態にあつたものと認めることはできない。また、前記認定事実(3)、(4)及び(7)のとおり、本件各土地において真言宗の教義に基づく行事である本件法要が執り行われたこと及び新園舎の建築の工事の開始の前後を通じて園児らが散歩等の一環として時折本件各土地に行くことがあつたことは認められるものの、これらはいずれも一時的な保育活動又は教育活動が行われていたことを示すものにすぎず、これらをもって本件各土地において保育活動又は教育活動が実施されることが常態であつたと評価することはできない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

(3) 小括

以上によれば、本件各土地が、本件賦課期日（平成 27 年度の固定資産税等の賦課期日である同年 1 月 1 日）において、地方税法 348 条 2 項 9 号の非課税要件である「直接保育又は教育の用に供する固定資産」に該当するということとはできない。

3 争点（２）（理由の提示に係る瑕疵の有無）について

（１）地方税法は、地方公共団体が同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規定する（２条）とともに、地方公共団体がその地方税の税目、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、当該地方公共団体の条例によらなければならないと規定している（３条 1 項）ところ、地方公共団体は自主財政権に基づき自治課税権を有しているから、地方税法は課税に係る標準的な規範を定めるものにとどまり、地方公共団体による地方税の賦課徴収は、上記各事項を具体的に定めた地方公共団体の条例を直接の根拠とするものと解される。したがって、地方税の賦課徴収に関する処分は、「地方公共団体の機関がする処分（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限る。）」として、行政手続法の手続規制（第 2 章から第 6 章まで）の規定の適用が除外される（行政手続法 3 条 3 項）から、地方税の賦課に関する処分である本件処分について、行政手続法の手続規制の規定が適用されることはなく、本件処分の手続については専ら条例の定めによる規制を受けるものというべきである。上記のような行政手続法の定めは、地方公共団体の自治課税権に基づく地方税の賦課徴収に関する処分等の条例を根拠とする地方公共団体の機関の処分に係る手続については、地方自治の本旨（憲法 94 条）に沿った地方公共団体の自治的権能を尊重し、条例による規律に委ねる趣旨に出たものと解される。

そして、都税条例は、12 条の 2 第 1 項において、同条例に基づく処分その他公権力の行使に当たる行為については、都手続条例第 2 章及び第 3 章の規定は適用しない旨を定めているところ、都手続条例第 3 章には不利益処分の理由の提示に関する同条例 14 条の規定が含まれており、本件処分は都税条例に基づく処分であるから、本件処分には不利益処分の理由の提示に関する都手続条例 14 条の規定は適用されない。

したがって、本件処分についてその理由を提示すべきことを定めた法令上の定めがあるとは認められない。

（２）原告は、各地方自治体は、法律の範囲内においてのみ条例を制定することができるのであるから、地方税の賦課徴収の手続に関して条例を制定するに当たっては、不利益処分の理由の提示を義務付ける行政手続規制（行政手続法 14 条及び都手続条例 14 条等）を遵守することが求められるのであり、理由の提示なくされた本件処分は違法である旨主張する。

しかしながら、上記（１）のとおり、行政手続法 3 条 3 項及び都税条例 12 条の 2 第 1 項の規定によれば、所論の行政手続法 14 条及び都手続条例 14 条の規定が本件処分に適用される余地はないところ、〔１〕国税ではなく地方税の賦課処分である本件処分について所論の国税通則法による規制が及ばないことは明らかであり、また、〔２〕所論の地方税法

18条の4第1項は、「行政手続法…3条又は4条1項に定めるもののほか、」と規定しており、行政手続法3条3項の規定により行政手続法の手続規制（第2章から第6章まで）の規定の適用が包括的に除外される「地方公共団体の機関がする処分（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限る。）」は、その適用の対象外であると解されるから、上記の処分に該当する本件処分についてその適用はなく、本件処分について地方税法18条の4第1項に基づいて行政手続法14条の手続規制が及ぶと解する余地もないというべきであり、〔3〕他に地方税の賦課徴収に関する処分の手続に係る条例の定めを規制する法令の定めがあるとは認められず、このように法令及び条例の根拠を欠いた状態で当該地方公共団体の所轄行政庁に実定法上の手続規制である理由の提示が憲法上義務付けられるということもできない。したがって、原告の上記主張は採用することができない。

（3）以上によれば、本件処分について、理由の提示に係る瑕疵があるとは認められない。

4 以上のとおり、本件処分の対象とされた本件各土地は地方税法所定の非課税要件に該当するものではなく、本件処分について理由の提示に係る瑕疵があるとも認められから、本件処分は適法というべきである。

第4 結論

以上によれば、原告の請求は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第51部

裁判長裁判官 岩井伸晃 裁判官 武見敬太郎 裁判官 藤野真歩子

（別紙）物件目録

- 1 所在 練馬区α×丁目
地番 ××××番×
地目 宅地
地積 1674.60平方メートル
- 2 所在 練馬区α×丁目
地番 ××××番×
地目 宅地
地積 60.23平方メートル
- 3 所在 練馬区α×丁目
地番 ××××番××
地目 宅地
地積 24.42平方メートル

以上