

固定資産税課税をめぐる争訟に関する事例研究（3）

Study on Litigation of municipal Property Tax (3)

東條 武治*

Takeji TOJO

要旨

本研究は、市町村（東京都の特別区にあつては、地方税法734条1項の特例規定により、特別区ではなく東京都である。）に課税権がある固定資産税課税をめぐる争訟に関する事例研究である。固定資産税課税をめぐる争訟は、現在でも決して少なくない。続稿である本稿（3）では、固定資産税課税に対する非課税規定の適用の可否に係わる、最新の固定資産税賦課処分取消請求事件（控訴審）を素材として考察し、「公共の用に供する道路」該当性について検討したいと考えている。

キーワード

地方税法 市町村 固定資産税 固定資産 非課税規定

IV 固定資産税賦課課税処分の違法性をめぐる事例

(1) 地方税法上の固定資産税の非課税規定の概要—その2

地方税法によれば、その348条（同条に基づく施行令・施行規則等）において、固定資産税の非課税の範囲が定められている。すなわち、同条に基づく非課税の範囲は、人的な面からと物的な面からとにより、比較的具体的に列挙されている。もっとも、同条中には、たとえば「公用又は公共の用に供する・・・」、「公共の用に供する・・・」、「専らその本来の用に供する・・・」等の抽象的な文言を用いて定められているところもある。いずれにしても、地方税法上、固定資産税を課することができない非課税の範囲内の固定資産に対しては、市町村は固定資産税賦課課税処分をすることができないということになるのである。すなわち、市町村がこの非課税の範囲内にある固定資産にした賦課課税処分は、違法な課税処分ということになる。

* 広島文化学園大学大学院 社会情報研究科特任教授

Graduate School of Social Information Science, Hiroshima Bunka Gakuen University

そのほか、市町村の条例による非課税も考えられるのである。その地方税法上の根拠は、同法6条の「地方団体は、公益上その他の事由に因り課税を不相当とする場合においては、課税しないことができる」（1項）、「地方団体は、公益上その他の事由に因り必要がある場合においては、不均一の課税をすることができる」（2項）および3条によりそのための条例・規則の制定等に求められる。すなわち、法令に違反しない限りにおいて、市町村は、条例・規則等を制定して、固定資産税の非課税規定を定めることができることになるのである。この点、現行の福岡市税条例・規則等においては、特に同条例（第2節 固定資産税36条～58条）中にその種の規定は定められていないようである。

ところで、公共の用に供する道路該当性についてであるが、地方税法348条2項本文は、「固定資産税は、次に掲げる固定資産に対しては課することができない」として、その5号で、「公共の用に供する道路、運河用地及び水道用地」を定めている。そこで、この公共の用に供する道路の意義や、非課税規定の解釈のあり方を、比較的稀な最近の事例を素材として検討することとする。

（2）固定資産税賦課処分と公共の用に供する道路該当性をめぐる争訟（福岡市）⁽¹⁾

1 事実の概要

① ここで取り上げる事案は、本稿（1）と同じく固定資産税の非課税規定にかかわる事例であるが、本稿（1）が固定資産税等の賦課徴収を怠っていることが違法であることの確認を求めた住民訴訟であるのに対し、課税庁（福岡市中央区長）（控訴審では、「一審被告」と略称されているが、本稿では以下「課税庁」という。）から固定資産税の課税処分を受けた原告ら（株式会社A公社とB商業協同組合のことで、控訴審では、「一審原告ら」と略称されているので、以下これに従う。）が課税物件の一部が「公共の用に供する道路」で非課税規定に該当すると主張して課税処分の取消し等を求めたものであり、稀な最近の事例であるのでここで取り上げることにした。

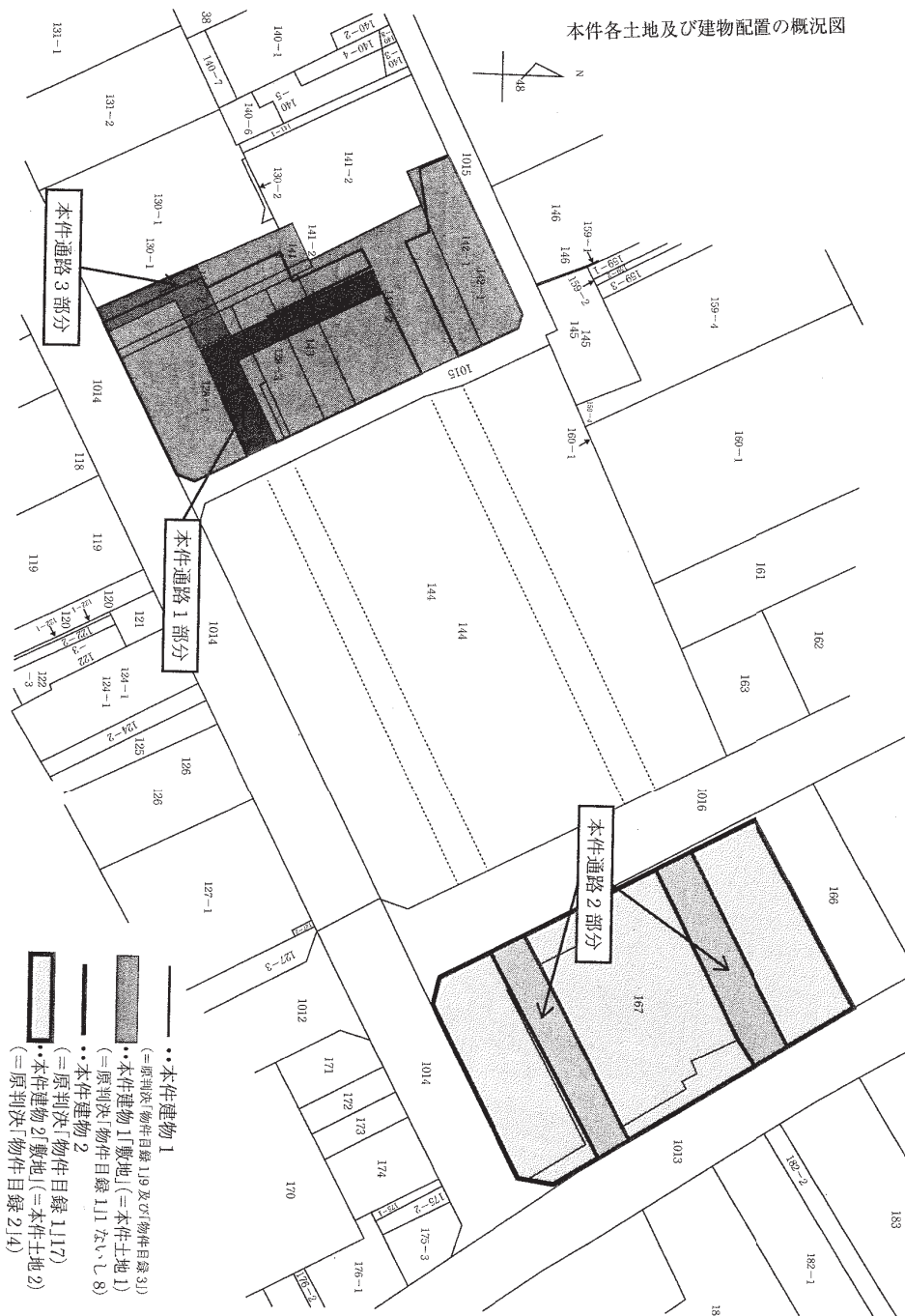
② 本件は、課税庁が、一審原告らが所有する不動産に係る平成23年度及び平成24年度の固定資産税・都市計画税賦課決定をしたところ、一審原告らが、当該賦課決定に非課税とすべき土地が課税対象にされているとして、当該賦課決定の取消しを求めるとともに、主位的に国家賠償法1条1項、予備的に不当利得返還請求権に基づき、平成23年度及び平成24年度までの過納金及びこれに対する遅延損害金又は法定利息の支払いを求めた事案である。

ところで、一審原告らが当該賦課決定につき非課税とすべき土地が課税対象とされていると主張する土地とは、控訴審が認定した事実によれば次のようである。すなわち、一審

⁽¹⁾ 福岡高裁平成26年12月1日判決、固定資産税賦課処分取消等請求事件、原判決取消・一審原告ら請求棄却・上告・上告受理申立、判例地方自治396号23頁（第一審、福岡地裁平成26年3月7日判決、判例地方自治396号23頁後掲35頁）。

原告らは、その所有する土地建物上にある商店街を管理運営し、その商店街周辺には西鉄福岡駅や地下鉄天神駅があり、商店街にある通路がこれらに通じており、商店街通路に沿って商店街店舗が立ち並び、同店舗の利用者でなくても自由に当該通路を通行してもよいとされているようである。

なお、本件土地・通路等の状況は、下図のようであり（判例地方自治396号34頁）（下図の本件通路1部分・同2部分・同3部分を以下「本件各通路」という。）、特に争点の核心は、本件各通路が地方税法348条2項5号にいう「公共の用に供する道路」に該当するか否かであるので、本稿では、この論点に限定して若干の検討をすることとする。



③ 裁判所で認定された事実によれば、一審原告らは、本件課税処分の違法性につき、第一審・控訴審でほぼ次のような主張をしたようである。

ア．固定資産税は、収益税ではなく、財産税であり、固定資産の所有という事実課税するものであって、収益の有無にかかわらず、評価額に対して課税され、受益の可能性を予測して課税するものではない。

イ．地方税法348条2項5号の「公共の用に供する道路」とは、i) 所有者において一般利用について何らの制約を設けず（＝開放性）、ii) 広く不特定多数人の利用に供するものであって（＝公共性）、iii) 原則として道路法にいう道路をいい、i 及び ii の要件を充足すれば、「道路法にいう道路に準ずるもの」と認められ、当該道路に包含される。その場合、所有者による私権行使の制限の有無や所有者による受益可能性は問題とはならない。

ウ．本件各通路は、いずれも、A商店街の一部としてA商店街所在の店舗の営業時間外も終日解放されており、一般人の通行の用に供されている。

エ．なお、本件各通路上において、可動式のワゴン等によって商品等が陳列されているが、これは顧客勧誘のためのものであり、本件各通路が「公共の用に供する道路」に当たるかどうかという問題とは全く別の問題である。

オ．本件各通路は、全体が通路として利用され、商品展示によって通路としての機能が一部失われているとはいえないから、原判決の通路上の商品の展示に係る判断は失当である。

ほぼ以上のような主張をして、本件各土地に対する平成23年度から平成24年度までの賦課課税額のうち、本件各通路に係る課税額部分は、非課税とすべき土地に課税したものであるから違法であり、本件各賦課決定はその限度で取り消されるべきであるなどと主張したのである。

④ この主張に対して、課税庁は、本件各通路に対する課税は適法であるとして、次のような主張をし反論したようである。

ア．固定資産税は、資産価値を有する土地、家屋等を所有し、自由に使用、収益、処分をすることができる機能を有する事実に基づき所有者に課されるものであり、固定資産を基礎にして経済的活動が行われ、その結果生じる収益をもって税負担を賄うことが想定されている。

イ．地方税法348条2項5号により、「公共の用に供する道路」が非課税とされるのは、「公共の用に供する道路」に該当する土地は、所有者において自由に使用収益できず、受益可能性がないということによるものと解される。

ウ．「公共の用に供する道路」とは、原則として道路法の適用を受ける道路であるが、i) 所有者において一般利用について何らの制約を設けず（開放性）、ii) 不特定多数人の利用に供されており（公共性）、iii) 「道路法にいう道路に準ずるもの」と認められるもの（準道路性）も含まれると解される。もっとも、「道路法にいう道路に準ずるもの」と認められるためには、所有者による私権の行使が制限され、自由に使用収益することができず、受益の可能性がないことを要するというべきである。

エ. そこで検討するに、・・本件各通路は、i（開放性）、ii（公共性）の要件を充足しておらず、また、本件各通路について私権の行使は全く制限されておらず、一審原告らは本件各通路を含む本件各土地を使用収益しているから、（準道路性）の要件も充足せず、「公共の用に供する道路」に該当しないというべきである。

2 裁判所の判断

（第一審）（一部認容・一部棄却）（本件各通路は「公共の用に供する道路」として非課税にすべきかについて、次のように判示した。なお、本稿では、その他の争点は取り上げないこととする。）

①『固定資産税は、家屋等の資産価値に着目し、その所有という事実により担税力を認めて課税する一種の財産税である（最高裁昭和59年12月7日第2小法廷判決・民集38巻12号1287頁参照）。

そして、法348条2項は、公用、公共用等に供されている固定資産について、その性格、用途に鑑み、例外的に固定資産税を非課税とすべき旨定めているところ、この制度の趣旨は、所有者の犠牲により公用、公共用等に供されている固定資産について政策的目的から非課税とするものである。したがって「公共の用に供する道路」に該当するか否かは、固定資産の現況が、現に所有者の犠牲において、公用、公共用等に供されているか否か、すなわち、所有者が何らの制約を設けず、不特定多数人の利用に供されているか否か、という観点から判断すべきであると解される。

もっとも、単に不特定多数人の利用に事実上供されている道路を全て「公共の用に供する道路」とすると、当該道路の主たる機能が所有者による受益のためにある場合でも非課税となり、財産税である固定資産税の趣旨を没却する事態も生じかねない。一方、単に不特定多数人の利用に供されているのみならず、「専ら」不特定多数人の利用に供されているといえるような場合には、その不特定多数人の利用が当該道路の主たる要素であって、所有者による受益の可能性は副次的な要素に過ぎず、これを非課税としても、固定資産税の趣旨を没却することはないというべきである。

・・そうすると、「公共の用に供する道路」とは、所有者が一般的な利用について何らの制約を設けず解放されている状態であることに加えて、当該道路への連絡状況、周囲の土地の状況等からみて、専ら、不特定多数人の用に供される性格を有するものをいうと解すべきである。

これに対して、被告は、所有者が当該道路から受益する可能性が全くない場合でなければ、「公共の用に供する道路」とはいえない旨主張するが、「公共の用に供する」という文言は専らその利用の実態に着目した文言であり、「受益の可能性がない」ことがその要素であるとまでは解することができず、受益の観点は、専ら不特定多数人の用に供されているか否かを判断するにあたって考慮すれば足りるというべきである。』

②『本件各通路は、A商店街の通路の一部であるところ、原告らは、車両の通行を除いて、

歩行者の通行について何等の制限も設けていないのであるから、一般的な利用について何等の制約を設けず開放されている状態であると認められる。

・・本件各通路を含むA商店街内の通路は、商店街の客ではない歩行者も相当程度利用しており、不特定多数人の利用に供されていることが認められる。そして、A商店街の周辺には、主要な鉄道駅、多数の店舗が存在していることからすれば、これらの駅や店舗の利用者が本件各通路を含むA商店街の通路を、単に目的地に向かうだけに利用することも多いと認められる。

さらに、原告らが、昭和61年頃、被告に対し、A商店街内の通路を非課税にするよう申し入れ、本件各通路を除く通路部分は、非課税とされているところ、これは、A商店街内の通路が、商店街内の店舗を利用する者以外の一般の歩行者の通行の用に広く供されてきた実態があったことを裏付けるものといえることができる。

このような、本件各通路の連絡状況、周囲の土地の状況や、A商店街内の通路に対する課税の歴史的経緯に照らせば、本件各通路は、専ら、不特定多数人の用に供されているものと認められる。・・よって、本件各通路は「公共の用に供する道路」に該当するというべきである。』

③ 『もっとも、証拠・・及び弁論の全趣旨によれば、本件各通路には、本件各通路に接する店舗により商品が展示され、さらに、これらの商品を展示できる範囲の目安として赤色様の丸い点が本件各通路上に描かれていると認められることからすれば、これらの点は、原告らが、商品の展示を許可した幅を示すものであると認められる。

そして、原告らが商品の展示を許可した範囲において、各店舗は自由に商品を展示できるのであるから、その範囲は、広く一般に開放されているとは言い難いので、「公共の用に供する道路」として非課税となる範囲から除外すべきである。』

（控訴審）（原判決取消・一審原告らの請求棄却・上告・上告受理申立）（本件各通路は、「公共の用に供する道路」として非課税にすべきかについて、①「公共の用に供する道路」の意義、②「公共の用に供する道路」該当性につき、次のように判示した。）

① 『ア． 固定資産税は、固定資産の資産価値に着目し、その所有という事実と担税力を認めて課する一種の財産税であるところ（最高裁昭和59年12月7日第二小法廷判決・民集38巻12号1287頁参照）、地方税法348条2項本文各号の規定内容に鑑みると、同条2項本文は、公用又は公共の用等に供する固定資産について、その性格、用途に鑑み、当該公用又は公共の用等に供する固定資産の確保という政策目的のために、例外的に当該固定資産を非課税とする趣旨のものであると解される。

イ． そうすると、地方税法348条2項5号が、私有地であっても「公共の用に供する道路」について、・・当該土地が「公共の用に供する道路」として、何らの制約なく不特定多数のいわゆる一般公衆の利用に供され、公の行政目的が達成されている場合にまで、財産税である固定資産税を賦課徴収するのは適当ではないということにあると解される。

そして、道路法において「道路」は、「一般交通の用に供する道」であるとされ（同法2条1項）、後記ウのとおり、道路の公的機能の確保から様々な制限ががされていることに照らし、「公共の用に供する道路」とは、原則として道路法が適用される道路を意味し、所有者において何らの制約も設けず（開放性）、広く不特定多数人の利用に供されている（公共性）ものをいうが、道路法による道路でなくても、それに準ずる土地であって、何らの制約なく一般公衆の利用に供されているものを別異に解する理由もないから、「道路法にいう道路に準ずるもの」と認められるもの（準道路性）を含むと解すべきである。

ウ. ところで、道路法が適用される「道路」については、道路を構成する敷地等については、所有権の移転並びに抵当権の設定及び移転を除き、「私権を行使することができない」とされており（同法4条本文）、建築基準法において、原則として建築物を道路内又は道路に突き出して建築してはならないとされている（同法42条1項1号、44条1項）。この道路内建築制限は、道路が、交通、防火、避難の確保という機能に加えて、道路の上空を開放空間として確保することにより、日照、採光、通風等の環境を確保し、都市機能の維持向上を図る機能をも有しており、仮に、道路内建築物を建築することが認められるとすれば、道路の上記機能が果たせなくなるということに基づく。

このように、道路には、様々な制限が定められていることに照らすと、ある土地が「道路法にいう道路に準ずるもの」と認められるかどうかを判断するに当たっては、当該土地について、私権の行使（所有者としての使用収益）が制限されているか、また、上記のような道路の機能が確保されているか、という点も斟酌するのが相当である。』

② 『本件各通路（すくなくとも原審認定道路部分）は、道路の機能のうち、一般交通を確保するという機能を果たしているといえるものの、現に建物の敷地として利用されているほか、一審原告らによって、いつでも制約され得る状況にあり、実際にも、本件各通路の上空は、一審原告会社によって利用され、本件各通路が何らの制約なく開放されているとはいいい難く、日照、採光、通風等の環境を確保し、都市機能の維持向上を図るとい道路の機能を十分に果たしているということも困難である。そして、・・・本件各通路は、本件各建物の敷地として利用されており、一審原告らにおいて、本件各通路を所有資産として使用収益し、利益を享受しているものと認められる。

・・・以上によれば、本件各通路は、「道路法にいう道路に準ずるもの」と認めることはできない。また、本件各通路については何らの制約なく一般公衆の利用に供され、公の行政目的が達成されているとはいいい難いのであって、地方税法348条2項5号が「公共の用に供する道路」について非課税とした趣旨にも妥当しないというべくである。

したがって、本件各通路は、「公共の用に供する道路」に該当するとはいえない。』

3 若干の検討（控訴審判決の結論に賛成）

本稿では、本件各通路が、地方税法348条2項5号の「公共の用に供する道路」に該当するか否かを中心に、参考になると考えられる先例最高裁判決を一瞥して、「公共の用に

供する道路」の解釈のあり方につき若干の検討をすることとする。

① まず、本件裁判所の判断で、第一審も控訴審も判断の冒頭に引用しているのが、先例最高裁判決の「固定資産税は、固定資産の資産価値に着目し、その所有という事実には担税力を認めて課する一種の財産税である（最高裁昭和59年12月7日第二小法廷判決・民集38巻12号1287頁参照）」という判示である。固定資産税に関するこの基本的な判示からは、直截に解すれば、固定資産からの収益の有無とか多寡などは明らかに関係が全くないと考えられるところであり、筆者は、そのような解釈は説得力があると解したいところである。

つぎに、本稿の（1）でも取り上げた事例であるが、最高裁平成6年12月20日判決（破棄自判）（判例タイムズ871号76頁）で、同判決は、地方税法348条2項但し書の有料で借り受けた場合の金額の多寡と課税とに関して判断を示している。すなわち、『法348条2項は、そのただし書において、固定資産を有料で借り受けた者がこれを同項各号所定の固定資産として使用する場合には、本文の規定にかかわらず、固定資産税を右固定資産の所有者に課することができるとしているところ、ここでいう「固定資産を有料で借り受けた」とは、通常取引上固定資産の貸借の対価に相当する額に至らないとしても、その固定資産の使用に対する代償として金員が支払われていたときには、これに当たるものというべきである』という判断である。この判断に対して、筆者は、かねてから、特に租税法関係の規定はできるだけ納税者にとって理解しやすいように明快で、しかも課税庁にできるだけ裁量の余地がないように規定されるべきであると説いてきているところであるので、この最高裁の法解釈を評価しているところである。特に、最高裁の法解釈の場合、有料・無料にかかわる金額の多寡は、固定資産税の課税とは関係がないと解されている点である。もっとも、固定資産税は、固定資産を有していることに着目して課税されるものであり、当該固定資産の使用者による使用収益や受益可能性は非課税と直接関係ないものと解されることである。

②-1 つぎに、「公共の用に供する道路」の解釈のあり方について検討することとする。一審原告らは、地方税法348条2項5号の「公共の用に供する道路」とは、（i）何らの制約も設けないという意味の開放性、（ii）広く不特定多数人の利用に供するという意味の公共性を前提に、この（i）と（ii）の2要件を充足すれば、道路法にいう道路に準ずるものに該当し、地方税法348条2項5号の道路に包含され、非課税固定資産となるという解釈論を展開している。これに対して、課税庁は、「公共の用に供する道路」とは、原則として道路法の適用を受ける道路であることを前提に、（i）・（ii）は一審原告と同じく開放性・公共性を挙げ、（iii）「道路法にいう道路に準ずるもの」と認められるもの（準道路性）も含まれると解している。つまり、3要件の充足の必要との解釈を採り、しかも（iii）の要件が認められるためには、所有者による私権の行使が制限され、自由に使用収益することができず、受益の可能性がないことを要すると解している。

ところで、地方税法348条2項によれば、「固定資産税は、次に掲げる固定資産に対し

ては課することができない」として、その5号で「公共の用に供する道路」と定められているが、その定義ないし例示などにつき一切定められていないようである。そこで、道路法にいう道路に準じるものとか、原則として道路法の適用を受ける道路・・・と主張されているので、道路法関係を一瞥することになると、道路法によれば、2条で『この法律において、「道路」とは、一般交通の用に供する道で次条各号に掲げるものをいい、トンネル、・・・道路用エレベーター等道路と一体となってその効用を全うする施設又は工作物で当該道路に附属して設けられているものを含むものとする』と定められ、次条の3条で「道路の種類は、・・・1 高速自動車道 2 一般国道 3 都道府県道 4 市町村道」とする旨定められている。そして、4条で「道路を構成する敷地、支壁その他の物件については、私権を行使することができない。但し、所有権を移転し、又は抵当権を設定し、若しくは移転することを妨げない」旨定められている。そのほか、5条・7条・8条で路線の認定について、13条（国道）・15条（都道府県道）・16条（市町村道）等で管理などについて比較的詳細に定められている。そのほか、建築基準法においても道路の定義がある。同法の第三章の都市計画区域及び準都市計画区域内に限りの適用で、その42条によれば、『「道路」とは、次の各号の一に該当する幅員四メートル・・・以上のもの・・・をいう』として、その1号で道路法による道路、2号で都市計画法による道路等と定義され、同43条で敷地と道路との関係について定められている。

以上の法律関係の一瞥からではあるが、「道路」については、明確な定義規定があり、一般によくいわれることのある「私道」なる道路は存しないことが確認できるように思われる（一もつとも、道路といえば、社会一般的には、さしあたり、国・公道等と私道があると観念されているように思われる。そのような観念が肯定されるとすれば、さしあたり「公共の用に供する道路」とは、国・公道等を指し、それに道路としての認定を受けた私道を指すものと思われるところかも知れない）。

②-2 地方税法348条2項5号の「公共の用に供する道路」という法文の定義については、同法中に定義がないほか、道路法や建築基準法等の規定の中にもないので、その意義を考えなければならないこととなる。道路法によれば、まず「道路とは、一般交通の用に供する道・・・」と定められ（2条1項）、3条で種類も掲記され（高速自動車国道・一般国道・都道府県道・市町村道）、その道路の敷地一部に私有地が道路と認定され得ることのあることを前提に、4条で私権の行使を制限しているものと解される（但し、所有権の移転や抵当権の設定・移転を妨げない）。このように、道路法2条にいう道路については、「一般交通の用に供する道」という比較的一義的な明文で定められているように思われる。これに対し、地方税法348条2項5号にいう「公共の用に供する道路」については、「公共の用に供する・・・」という抽象的な文言を用いて定められ、例示も関連規定もないように思われる。

本件事案では、公共の用に供する道路の解釈をめぐる論点となっているのである。さしあたり直截に考えれば、「公共の用に供する道路」とは、道路法にいう道路であるとするな

らば、「公共の用に供する」は「一般交通の用に供する」と同義ということになり、「道路」は「・・道」で道路法3条に当たるものということになる。この地方税法348条2項5号の「公共の用に供する道路」の意義について、一審原告らは、所有者において一般利用について何ら制約を設けず、広く不特定多数人の利用に供し、これらを充足すれば道路法にいう道路に準ずるものに当たり、道路法にいう道路に包含されると解して、本件各通路は道路に当たるとしている。これに対し、課税庁は、同「公共の用に供する道路」とは、原則として道路法の適用を受ける道路で、所有者において一般利用について何らの制約を設けず、不特定多数人の利用に供され、道路法にいう道路に準ずるもの（＝所有者による私権の行使が制限され、自由に使用収益ができず、受益の可能性のないもの）と認められると解して、本件各通路はこの要件を充足していないとしている。

②-3 当事者の主張に対し、第一審の判断は、先述紹介したように、「公共の用に供する道路」とは、所有者が一般的な利用について何らの制約を設けず開放されている状態に加えて、当該道路への連絡状況、周囲の土地の状況等からみて、専ら不特定多数人の用に供される性格を有するものをいうと解し、受益の可能性がないことがその要素であるとまで解することができないとあって開放性を重視して、本件各通路に接する店舗による商品のスペースは開放されているとはいえないとこの部分を除外して、本件各通路の当該道路性を認定した。この第一審の判断に対して、控訴審の判断は、先述紹介したように、「公共の用に供する道路」とは、原則として道路法が適用される道路を意味し、所有者において何らの制約も設けず、広く不特定多数人の利用に供されているものをいい、「道路法にいう道路に準ずるもの」を含むと解している。そして、道路法にいう道路でなくても、何らの制約もなく一般公衆の利用に供されているものを「道路法にいう道路に準ずるもの」としてこれを含むと解している。しかし、「道路法にいう道路に準ずるもの」という観念は、道路法や関係法にない独自の見解であるように思われる。筆者は、結論的に控訴審判決に賛成であるけれども、その理由については全面的に賛成というわけではない。というのは、公共の用に供する道路については、道路法が適用される道路をいうと解して、一般交通の用に供する道と同義であると解するのが直截的な解釈ではないかと考えられるからであり、現行法の下では「道路法にいう道路に準ずるもの」という観念は適切ではないと考えられるからである。また、地方税法中に明文で一義的な規定で非課税の対象となる範囲や「公共の用に供する道路」の定義規定を設けるなどの対応も考えられるなど、可能な限り課税庁に裁量の余地のないようにすべきものと考えられるところである。

いずれにしても、最も重要なことは、租税法律主義・租税公平主義という憲法原則の下、課税も非課税も法律上明文で一義的な規定により納税者に可能な限り分かりやすいように定められなければならないのであり、そして、可能な限り課税庁に裁量の余地のないように定められることが必要であると考えられる。