

固定資産税課税をめぐる争訟に関する事例研究（1）

Study on Litigation of municipal Property Tax（1）

東條 武治*

Takeji TOJO

要旨

本研究は、市町村・特別区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。本稿では、まずその研究の端緒として、最近の非課税規定の適用に関する裁判例を素材として考察し、非課税をめぐる問題点を明らかに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

I はじめに

地方税法によれば、地方団体（都道府県、市町村・特別区）は、地方税を賦課徴収することができる（2条）、市町村・特別区（以下「市町村」と略称する。）は、普通税として固定資産税を課することができる（5条2項2号）、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（342条1項）、固定資産の所有者に課する（343条1項）、標準課税は100分の1.4とする（350条1項）、賦課期日は当該年度の初日に属する年の1月1日とする（359条）、等と定められている。そして、固定資産税の徴収の方法は、賦課課税方式がとられているのである（364条）。

このように、固定資産税は、原則として固定資産の評価額（固定資産の価格の決定権等は市町村長にある。410条以下参照。）に標準税率の1.4パーセントを掛けて算出されることになるから、税額算出の方法・計算は単純計算になり、算出方法・計算をめぐる争いは

* 広島文化学園大学大学院 社会情報研究科

Graduate School of Social Information Science, Hiroshima Bunka Gakuen University

考えられないともいえるように思われる。しかし、現実には、固定資産税をめぐる争訟は、現在でも決して少なくないのである。すなわち、固定資産税額の算出方法・計算をめぐる争訟というよりも、たとえば、① 固定資産税の非課税をめぐる争訟をはじめ、② 固定資産税の前提となる固定資産の評価額をめぐる争訟、③ 固定資産税の減点補正をめぐる争訟、④ 固定資産税の特例の適用をめぐる争訟、⑤ 固定資産税の過誤納金の返還をめぐる争訟等を指摘することができる。

そこで、筆者は、固定資産税課税をめぐる争訟に関する事例研究を試みたいと考えている次第である。その端緒として、まず、本稿では、最近の固定資産税の非課税規定の適用に関する裁判例を素材として考察し、非課税をめぐる問題点を明らかにしたいと考えている。

II 固定資産税の非課税をめぐる事例

(1) 現行の非課税規定の概要

地方税法によれば、まず、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。地方税法上、市町村が固定資産税を課することができない非課税の範囲は、具体的な明文規定は同条のみである。なお、当該固定資産であっても、これを有料で借り受けた者が当該固定資産として使用する場合においては、当該固定資産の所有者に、固定資産税を課することになるのである。

ところが、つぎに、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。

たとえば、現行の京都市市税条例・施行細則においては、「固定資産税の課税免除」という見出しで、同条例 41 条において、「古都における歴史的風土の保存に関する特別措置法第 61 条第 1 項の規定により指定を受けた歴史的風土特別保存地区の区域内における土地及び家屋（地方交付税法施行令第 1 条各号に掲げるものの用に供する土地及び家屋を除く。）で、その所有者が使用するものに対しては、固定資産税を課さない」（1 項）、「前項に定めるもののほか、公益上その他の事由により市長が課税を不相当と認める固定資産に対して

は、固定資産税を課さない」(2項)と定められている。この条例の規定に基づく同施行細則4条の5においては、「・・・市長が課税を不相当と認める固定資産は、次の各号のいずれかに該当する固定資産とする。ただし、固定資産を有料で借り受けた者がこれを当該各号のいずれかに該当する固定資産として使用する場合には、この限りでない」(1項)と定められ、その各号とは、「(1)本市の区域内の一部の地域において専ら直接当該地域の公共の用に供される集会所又は公会堂その他の建物及びその敷地 (2)児童公園、児童遊園その他これらに類するもの(有料のものを除く。) (3)社会事業的収容施設その他の公共の用に供する固定資産 (4)公共用アーケード (5)学校法人以外の者がその設置する私立の特別支援学校又は幼稚園において直接保育又は教育の用に供する固定資産 (6)私立学校法第64条第4項に規定する法人がその設置する寄宿舎で学校教育法第134条第1項の各種学校に係るものにおいて直接その用に供する家屋及びその敷地 (7)消防法第21条第1項の規定により指定された消防水利の用に供する土地(消防水利の指定に伴い現実に使用収益することができない土地を含む。)及び償却資産並びに専ら消防団の用に供する固定資産 (8)労働組合が専らその本来の用に供する固定資産 (9)文化財保護法の規定により国宝又は重要文化財として指定されたもの(公開の用に供するものに限る。)の保管又は観賞の用に供する家屋及びその敷地並びにやま、ほこ、みこし及びこれらに付属するものの保管の用に供する家屋及びその敷地 (10)文化財保護法の規定により特別名勝又は名勝として指定された山林 (11)京都府文化財保護条例第7条第1項の規定により京都府指定有形文化財に指定され、又は京都市文化財保護条例第6条第1項の規定により京都市指定有形文化財に指定された家屋及びその敷地 (12)前各号に掲げるもののほか、市長が特に必要と認める固定資産」という列挙がこれである。このように、市長が課税を不相当と認める固定資産につき、一見具体的に列挙されているように見えるけれども、たとえば、第1号の「本市の区域内の一部の地域において専ら直接当該地域の公共の用に供される集会所又は公会堂その他の建物及びその敷地」とか、第12号の「前各号に掲げるもののほか、市長が特に必要と認める固定資産」など、市長の裁量を比較的広く認めているような抽象的なところもあると指摘することができる。

なお、付言しておくとして、同条例41条・施行細則4条の5の各見出しが、「固定資産税の課税免除」となっているところから、あたかも「課税免除処分」が存在するかのように見える。この点につき、同条例・施行細則を一瞥したところ、いわゆる課税免除申請制度ともいうべき手続が定められていないのである。つまり、同条例・施行細則は、いわば市長(=課税庁)の不作為規定を定めたものと解されるところである。もっとも、仮に、同条例・施行細則中に課税免除申請手続が定められているとした場合においては、たとえば、固定資産の所有者が市長(=課税庁)宛に課税免除申請をして、当該申請に対し課税庁が免除等の決定をするなどし、当該決定等を申請人に通知するということになると考えられる。そして、その通知の到達により、行政処分が存在することになる。この場合、①課税免除を認めないという決定のときには、当該申請人が、当該行政処分の違法を理由にその

行政処分の取消訴訟を提起することができることになる。② 逆に、課税免除を認めるという決定のときには、当該市の住民が、地方自治法 242 条に基づき違法・不当に公金の賦課徴収を怠っていることを理由に住民監査請求をすることができ、さらに同 242 条の 2 に基づき住民訴訟を提起することができることになる。

(2) 固定資産税の課税免除をめぐる争訟（京都市）⁽¹⁾

1 事実の概要

ここで取り上げる事案は、「(1) の現行の非課税規定の概要」のところで紹介した、京都市市税条例 41 条・同施行細則 4 条の 5 に関するものである。

京都市民である原告の請求は、第一に、平成 20 年度及び平成 21 年度の固定資産税・都市計画税の課税免除措置の取消しを求め、第二に、特定の土地・建物に関する平成 20 年度及び平成 21 年度の固定資産税・都市計画税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のであり、以上の二点が争点である。

まず、第一の争点である、本件課税免除の行政処分性という『本案前の問題』について、原告の主張は、本件課税免除は地方団体がその地域における特殊事情や公益上その他の事由から、当該地方団体の条例により課税しないこととする特例的措置である点において、減免措置と同じであるという。そして、課税庁は、本件固定資産税等の賦課につき、条例 41 条に基づく課税免除措置によって免除されていると主張するのであるから、京都市長（課税庁）による格別の決定行為の有無にかかわらず、本件課税免除措置が観念されていることは明らかであるということができ、その措置の違法取消しを求めることができるはずであると主張したのである。

この主張に対して、課税庁は、原告が本件課税免除の措置の取消しを求めているが、行政処分が行政処分として有効に成立したといえるためには、行政庁の内部において単なる意思決定の事実があるかあるいは意思決定の内容を記載した書面が作成・用意されているのみでは足りず、意思決定が何らかの形式で外部に表示されていることが必要である。しかるに、本件課税免除は、地方税法 367 条に規定する減免とは異なる制度であって、本件施行細則 4 条の 5 各号のいずれかに該当し、いったん課税免除の対象となる固定資産であることが確認され、課税免除の措置をとったものについては、それ以降継続して固定資産税は課税されないこととなるから、その後の年度において固定資産税を課さないとする旨の決定行為は行っていないのである。したがって、課税庁において、本件課税免除の意思決定を外部に表示したことはなく、このような行政処分が存在していることはないから、取消しを求める行政処分自体存在せず、その請求に係る訴えは不適法なものとして却下されるべきである、と反論したのである。

⁽¹⁾ 京都地裁平成 24 年 2 月 24 日判決、課税免除処分取消等請求事件、一部認容・一部却下・確定、判例地方自治 369 号 51 頁。

つぎに、第二の争点である、本件課税免除が地方自治法 242 条の 2 第 1 項 3 号にいう「怠る事実」の違法性という『本案の問題』について、原告の主張は、地方税法 6 条 1 項に基づく課税免除の制度は、各種の政策目的、税負担の均衡等に着目して、画一的に一定の範囲のものに課税しないものとする特例的な措置であり、集会所のように個別的な使用実態についての毎年の調査を必要とするものを、市長の裁量によって認定し、個々の家屋等に係る固定資産税の課税免除を行うことを予定するものではなく、本件条例 41 条 2 項は、市長の裁量によって個別の不動産に対する固定資産税の課税免除を定めているが、これが地方税法 6 条 1 項の趣旨を逸脱していることは明らかであり、当該条項は違法・無効であるため、同条項に基づく本件課税免除も違法・無効であると主張したのである。つまり、本件各施設に係る納税義務者に対し固定資産税等を賦課徴収しないことは、違法であるというのである。

この主張に対して、課税庁は、地方税法 6 条 1 項の趣旨は全国画一的に非課税とすべきものではなくても、各地域において公益上その他の観点から課税すべきでない場合には課税しないことを地方団体の判断に委ねたものであり、条例にいう非課税措置ともいえるべきもので、全国的に課税すべきでないとされる固定資産の非課税措置については同法 348 条などにおいてその要件が定められているところであるほか、同条 2 項において一定の用途に供される種々の固定資産に係る非課税措置が定められているが、これらの固定資産についても用途が変更され同項の規定に該当しなくなった場合には固定資産税を課税する必要が生じることからすれば、各年度の固定資産税の賦課期日における当該固定資産の客観的な使用実態に照らして非課税措置の対象となるか否かが判断されるべきものである。毎年の調査が必要なものについて、非課税免除を行うことは予定されていないなどという原告の主張は当たらない。したがって、本件条例 41 条 2 項が違法・無効であるとはいえず、同規定に基づく本件課税免除が違法であるとはいえない、と反論したのである。

そして、地方税法 6 条 1 項を受けて、京都市においては、本件条例 41 条 2 項で「前項に定めるもののほか、公益上その他の事由により市長が課税を不相当と認める固定資産に対しては、固定資産税を課さない」と定められているところ、京都市長は、どの固定資産を課税免除の対象とするか否かにつき裁量を有している。当該裁量は、租税法律主義の観点から、自由裁量ではないが、京都市長は、ある固定資産に課税しないことに「公益上その他の事由」が認められるか否かの判断の範囲において裁量を有しており、その範囲内において、政策目的から固定資産税の課税免除を行うことができるのであり、本件各施設についての課税免除は適法に行っており、原告が主張するような裁量権の逸脱は認められない、などとも反論したのである。

2 裁判所の判断（第一審・確定）

判旨 ①

「地方自治法 242 条の 2 第 1 項 2 号の取消しの訴えは、行政処分限定されている。

・・・これに対し、原告は、本件課税免除が特例的な非課税措置である点において、税の減免とは変わりなく、本件課税免除についても行政処分性は肯定される旨を主張する。しかし、税の減免は、いったん発生した納税義務の全部又はその一部を地方団体の一方的な債権放棄によって消滅させる行政処分であるのに対し、課税免除は、一定の範囲のものに課税しないものとするのであり、無理にこれらを同列に論じる特別の必要もないから、原告の主張は採用できない。」

判旨 ②

イ. 『本件条例 41 条 2 項の「公益上その他の事由により市長が課税を不相当と認める」とは、当該固定資産の納税義務者に固定資産税を負担させることが、直接、広く住民一般の利益を阻害することとなる場合（換言すれば、固定資産税を課さないことが、直接、広く住民一般の利益を増進することとなる場合）をいうものと解するのが相当であり、本件規則（一本件判決は、京都市市税条例施行細則を「本件規則」と略称しているので以下これに従う一東條註。）4 条の 5 各号もこのような場合を個別具体的に列挙したものと解される。そして、租税法律主義や租税公平の原則に照らせば、市長は、本件条例 41 条 2 項及び本件規則 4 条の 5 第 1 号の該当性判断につき自由裁量を有するものではなく、本件条例 41 条 1 項及び本件規則 4 条の 5 各号に準ずる「公益上の事由」がある場合に限り、課税免除の措置をとることができるというべきである。』

ロ. 「このような観点から、本件課税免除の違法性につき検討するに、そもそも、本件各施設は、いずれも T 総連京都府本部又は支部（分会を含む。）によって使用されている施設であり、T 総連は、北 T と一体の関係にあつて、専ら北 T の国益やその所属構成員である在日 T 人の私的利益を擁護するため活動するなどしており、そのような団体が使用する本件施設に対し課税免除することが広く住民一般の利益を増進するものであるかどうかは、客観的な裏付けをもって厳格に判断すべきである。」

ハ. 「しかるところ、京都市は、本件課税免除の前後（平成 19 年 8 月及び平成 21 年 9 月）において、本件各施設の実地調査を行っているが、・・・平成 19 年の実地調査では本件各施設の写真撮影こそ実施されているものの、使用実態を具体的に裏付ける資料は確認されていないし、また、平成 21 年の実地調査の結果によれば、そもそも本件各施設の中には外形的にみて集会所に当たるかどうか疑問のある施設が複数存在することが判明している。本件各施設の中には写真撮影を断られ、内部の確認すらできなかった施設もあるほか、使用状況については T 総連の職員からの口頭調査のみによって集会所等と認定されている例も相当数あり、これらについては、その使用状況につき十分な調査ができていないといわざるを得ない。」

ニ. 「京都市は、（イ）多目的に利用することができる空間を備えた部屋で、必要に応じて移動又は収納が容易な椅子、机等の設備を具備していること、（ロ）定期講座、講習会、体育、レクリエーション等に関する集会や住民の集会等の開催及び準備に使用されるものであることを基準に、本件各施設が集会所等に該当するとの判断をしているが、結局のと

ころ、本件各施設が多目的に利用できる状態にあったというだけで、それ以上に具体的にどのように利用されていたかにつき客観的な裏付けをもって確認していないといわざるを得ない。また、・・・本件各施設につきT総連の構成員に限らず、地域住民のコミュニティ活動のために利用できることを裏付ける証拠として、T総連京都府本部の担当者及び各支部の支部委員長作成の陳述書を提出するが、その記載内容はいずれも具体性に乏しい上、前示のとおり、その記載を裏付ける客観的な資料が欠けているか、あったとしてもそのみでは集会所等として使用されていたことを認めるに足りないものであって、採用の限りではない。」

ホ. 「そうすると、本件課税免除については、被告区長らが、その職務権限を適正に行使すれば固定資産税等を賦課徴収し得るにもかかわらず、法令の解釈適用を誤り、課税し得ないものと解して賦課徴収をしないものであって、違法に公金の賦課徴収を怠る事実にあたるというべきである。」

3 若干の検討

本件事例の検討をするにあたり、筆者は、判旨の結論に賛成であるので、① 課税免除の行政処分性、② 税務訴訟と住民訴訟、③ 自由裁量という用語の使い方、④ 京都市市税条例等の課税免除規定という論点を設定して、若干の解説・検討をすることとしたいと考えている。

(なお、上述の判旨 ②-ホで「被告区長」とあるのは、京都市市税条例1条の2・同施行細則2条に基づいて、市長の権限の一部が所轄区長に委任されているからである。)

まず、① の課税免除の行政処分性についてであるが、原告の主張には無理があるように思われる。民法の原則は、意思主義であると解されるが、行政関係の原則は、とりわけ行政処分は、行政庁の意思が名宛人に到達することによって、その効力が発生する、という表示主義であると解される。この点に関する課税庁の主張は、「行政処分が・・・有効に成立したといえるためには、行政庁の内部において単なる意思決定の事実があるかあるいは意思決定の内容を記載した書面が作成・用意されているのみでは足りず、意思決定が何らかの形で外部に表示されることが必要である」というのであるから、妥当というほかはない。

つぎに、② の税務訴訟と住民訴訟についてであるが、税務訴訟といえば、通例、租税法の適用関係条項の解釈をめぐる争いを中心とするものであると考えられるけれども、本件事例は、当該地方団体のいわゆる公益を守るために、当該地方団体の住民が、課税庁の課税免除をめぐり、課税免除という課税権の不行使を違法であるとして、民衆訴訟の一種である住民訴訟を提起してその違法性の裁判を求めるという訴訟である。この種の訴訟は、地方団体の財務会計上の行為についてのみ定められており、国税に関してはこの種の訴訟は定められていない。すなわち、この種の訴訟は、法律で定められている限りにおいてのみ提起することができるのである(行政事件訴訟法42条)。

また、③の自由裁量という用語の使い方についてであるが、現在でも、租税法の分野において、しばしば法規裁量・自由裁量という使い方がなされているように思われるので、若干付言しておくこととする。というのは、自由裁量という用語は旧憲法下の遺物ともいうべきであるといえるのであるが、あたかも現在でも意味があるかのように使われているようにも思われるからである。すなわち、旧憲法下においては、行政庁の裁量に関する行為に対して、裁判所の審理の対象との関係で、裁量行為を法規裁量と自由裁量に分け、前者が審理の対象になる、と解する考え方が説かれたのである。これが、日本国憲法下でも説かれていたところに問題の発端があったともいえる。いうまでもなく、日本国憲法の下では、特に行政事件訴訟法の制定施行により、その30条で、「行政庁の裁量処分については、裁量権の範囲をこえ又はその濫用があった場合に限り、裁判所は、その処分を取り消すことができる」と定められ、範囲をこえているかどうか、濫用があったかどうかという点から実質的に裁判所の審理が及ぶことになるといえるのである。ともかくも、現在では、自由裁量という用語の使い方は不適切というほかはないと考えられる。

さらに、④の京都市市税条例等の課税免除規定にふれておくこととする。もっとも、前述「(1) 現行の非課税規定の概要」のところで概略紹介したところであるが、いわゆる固定資産税は、一般的に市町村の主要な自主財源の一つである。京都市では、地方税法6条に基づく非課税規定につき比較的多様な形で定められていることがうかがわれ、その上、市長（課税庁）による裁量権につき、41条2項で「公益上その他の事由により市長が課税を不相当と認める固定資産に対しては、固定資産税を課さない」と定め、この趣旨を明確にするために定められたと考えられる条例施行細則（＝施行規則）4条の5でも、「公共の用に供される集会所又は公会堂その他の建物及びその敷地」（1号）、「その他の公共の用に供する固定資産」（3号）、さらに列挙の最後に、「前項各号に掲げるもののほか、市長が特に必要と認める固定資産」（12号）等と定められている。京都市のこのような定め方は、特に、市税条例を実施するために定められる細則的性質をもついわゆる施行規則が、そのネーミングを「施行細則」としながらも、その実質は幅広い裁量権を市長（課税庁）に賦与するという授権規則となっているともいえるように思われる。特に、4条の5第12号の規定は、条例施行の判断基準ともいべき細則において、条例の趣旨を超えて広く裁量権を市長に賦与する根拠となっているようにうかがわれるのである。しかも、その明確で具体化された判断基準など予めまったく明らかにされているとはいえないように思われるのである。租税法主義（租税条例主義）の趣旨に則った見直しが必要であるように考えられる。

(3) 非課税固定資産の課税をめぐる争訟（東村山市）⁽²⁾

⁽²⁾ 最高裁平成6年12月20日判決、損害賠償請求事件、破棄自判、判例タイムズ871号76頁（第一審、東京地裁平成4年3月19日判決、判例タイムズ791号139頁・控訴審、東京高裁平成4年10月7日判決、同803号220頁）。

1 事実の概要

ここで取り上げる事案は、地方税法348条2項但書にいう「固定資産を有料で借り受けた」場合の解釈をめぐる争点をもつ裁判例である。もっとも、同法348条2項の非課税規定に列挙された固定資産に該当しても、当該固定資産につき但書の「有料で借り受けた」場合に当たるときは、固定資産税課税の対象になるからである。つまり、この裁判例は、「固定資産を有料で借り受けた」場合に当たるか否かは固定資産税課税の対象になるかないかに関係し、この点でリーディングケースともいえる事例である。

裁判所で認定された事実によれば、東村山市は、市民の利用に供するテニスコート、少年野球場及びゲートボール場を設けるため、それらに必要な各土地（以下「本件土地」という。）をその所有者から提供を受けて確保することを企図し、そのため、本件土地所有者に対し、土地の提供を受けた場合にはその固定資産税を非課税とする旨の見解を示した。そして、本件土地につき、3.3平方メートル当たり1か月50円の割合の金員を支払う旨を提案して協力を求めた結果、本件土地所有者から提案内容についての了解を得て本件土地を借り受けた。そして、東村山市長は、合意に従って本件土地につき昭和60年度の固定資産税を賦課しない措置を採った、というのである。

なお、通常取引上、本件土地を建物所有以外の目的で貸借する場合の賃料額は、3.3平方メートル当たり1か月500円ないし1373円ということであり、また、本件土地に課される固定資産税は、3.3平方メートル当たり換算すると1か月100円ないし200円であって、本件土地についての賃料額は、固定資産税額・報償費の合計額よりもはるかに高額なものになるといわれる。

したがって、以上の事実関係におけるここでの争点は、本件土地に対する報償費が「固定資産を有料で借り受けた」場合に当たるか否かということになり、その他の争点は本稿では取り上げないこととする。

2 裁判所の判断（上告審）

最高裁は、上述の争点につき、第一審の判断を支持した原審である控訴審の判断を是認できるとして、つぎのように判示した。

地方税『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るときには、これに当たるものというべきである。

また、市税条例40条の6にいう「固定資産を有料で借り受けた」も、これと同趣旨であると解すべきである。』

3 若干の検討

ここで取り上げた事例は、平成6年12月20日の最高裁第三小法廷判決であるからすでに種々の意見の出尽くしたところと思われるが、「固定資産を有料で借り受けた」場合における有料（賃貸料）は、いわば金額の多寡や利益の有無に関係ないという第一審・控訴審・上告審の判断は一義的ですしきりとしたわかりやすい法解釈であると思われる。

ところで、東村山市の主張によれば、①「固定資産を有料で借り受けた」とは、賃貸借契約のような有償契約に基づいて固定資産を借り受けたことを意味するものと解すべきである、②使用貸借契約に基づいて本件土地を借り受けていたに過ぎないから、本件固定資産税を賦課しなかったことは適法である、③本件土地を借り受ける際に固定資産税は非課税となる旨の見解を示していたので、その後に課税することは禁反言の法理（「現代行政という信頼保護の原則」—東條註）に反するから許されない、等を理由に固定資産税を徴収しなかったことに違法はないというにあった。そして、上告理由において、特に上述市主張の①については、つぎのような解釈論を展開している。すなわち、地方税法348条2項但書の場合については、固定資産を、それに課せられる固定資産税額よりも高額の使用料をもって借り受けた場合をいうものであり、その使用料をもって固定資産税等を負担することができるので、所有者に固定資産税を負担させても所有者に特別の不利益を課すことにならないから、土地所有者の負担能力について特別の配慮をする必要がないからである。したがって、ここでいう「有料で借り受けた」とは、当該所有者が固定資産税等を負担するに足るだけの使用料すなわち固定資産税等より高額の使用料を支払って借り受けた場合を意味すると解すべきである。そして仮に、所有者が固定資産税等の額より低額の使用料しか得ていない場合に固定資産税等を課したとすると、その収入をもって固定資産税等を賄うことができないのであるから、所有者はその所有資産を公共目的のために提供したにもかかわらず、金銭的に赤字を出すことになる。これではまことに不合理というほかはない。この点は、所有者が全く使用料を得ていない場合と何ら変わりはない、などの解釈論を展開して、地方税法348条2項但書・東村山市市税条例40条の6のいう「有料で借り受けた」とは、固定資産をその固定資産に課すべき固定資産税の額より高額で借り受けた場合のみを指すと解すべきであるというのである。

上述の上告人の主張である法解釈を評価する見解もあることと思われるが、筆者は、かねてから、法令上できるだけ具体的かつ明快で納税者にわかりやすく、できるだけ課税庁に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ので、本件事例における裁判所の法解釈を評価したいと考えている。特に、最高裁の法解釈の場合、有料・無料は金額の多寡と無関係であるし、また固定資産税等は予め試算できるであろうし、その点を勘案して使用料を設定することできるなど、上告理由で展開された点についても運用面で対応できるようにも考えられるなど、さらに課税庁に裁量の余地がないなど租税法律主義（租税条例主義）の面からも妥当な解釈といえるように思われる。