

# 固定資産税の非課税規定の解釈

伊 川 正 樹\*

## 目 次

- I はじめに
- II 非課税規定の構造と解釈
- III 非課税規定と固定資産税の性格論との関係
- IV おわりに

## I はじめに

固定資産税の賦課徴収をめぐる訴訟が数多く提起され、昨今では地方団体側の敗訴が特に目立っている。しかし、そのような事案は固定資産税の評価をめぐる争いであり、その要因は固定資産評価基準が定める評価基準を十分に考慮せずに評価が行われたことを理由とするものであるといえる<sup>1)</sup>。

一方、固定資産税の非課税規定の適用の可否をめぐる争いも多く提起されているが、多くの事案において納税者側の主張が退けられている。そして、そのような判決の論理に、一定のパターンがみられる。例えば、東京地裁平成29年1月24日判決<sup>2)</sup>は、次のように述べて、地方税法348条2項9号の適用を否定している。やや長いが引用する（下線は筆者）。

---

\* いがわ・まさき 名城大学法学部教授

1) 高橋祐介「市町村、また負けたってよ——最高裁平成25年判決後の固定資産税事例を題材として——」税研211号（2020年）16頁、伊川正樹「固定資産税をめぐる紛争——固定資産税の性質に照らした検討——」税法学583号（2020年）285頁。

2) 判自433号11頁。

「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担税力を認めて課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するものであるところ（最高裁平成10年（行ヒ）第41号同15年6月26日第一小法廷判決・民集57巻6号723頁）、地方税法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、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』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、ここにいう『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が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。」

この判決に代表されるように、地方税法348条2項各号の解釈をめぐっては、固定資産税が財産税の性格を有すること、非課税規定が政策的な観点から例外的に置かれているものであること、納税義務の公平な分担等も考慮すると、厳格な文理解釈が求められること、さらに同条3項の規定に

照らして解釈すべきであること、という論理が展開されるのが一般的である。こうした論理構造について、次のような疑問が生じる。まず、一般的に、固定資産税が財産税の性格を有すると理解されているが、そこから非課税規定が政策的措置であり、例外的なものであるとする論拠は何であろうか。また、厳格な文理解釈をすべきという解釈自体は一般論として首肯できるとしても、非課税について定める地方税法348条2項各号の要件は統一的ではなく、「厳格な文理解釈」が求められるとすればそれぞれの文言を厳格に文理に照らして解釈が展開されるべきであるものの、裁判例をみる限り、個々の文言の具体的な意義が問われることは多くない。さらに、「納税義務の公平な分担等の観点」は、非課税規定を厳格に解釈する根拠になり得るのだろうか。

そして、こうした解釈の結果、上記の裁判例では、固定資産税の賦課期日時点において幼稚園園舎の建築中であった土地について、賦課期日における使用の実態に照らして、当該土地は非課税の要件を満たさないという結論が示されている。しかし、当該土地は、その数か月後には幼稚園園舎が完成することが見込まれており、賦課期日時点でも教育の用に供することが確実であり、その後、実際その通りに教育の用に供されたにもかかわらず、賦課期日時点での状況のみによって非課税要件を満たさないと判断することは、解釈論としてもあまりにも厳格に過ぎ、社会通念に照らしても、形式的判断との誹りを受けるのではないであろうか。

このような裁判例から、固定資産税の非課税規定の解釈・適用に関して、詳細に検討する必要性が浮かび上がってくる。しかし、この問題に関する従来の議論は、裁判例においては、固定資産税の性格を前提としつつ、2項各号の要件や文言に即した解釈が示されているものの、両者の関係を詰めて検討しているとはいえない状況である。要件の解釈に当たり税の性格を前提とする以上、要件の内容や両者の関係についてより詳細な検討を要するというべきだろう。

そこで本稿では、地方税法348条2項所定の非課税規定について、裁判

例がどのような解釈を行っているかを概観し、その特徴と問題点を探る。そして、同規定をどのように解釈すべきか、さらには固定資産税の性格との関係でどのように解釈すべきかについて検討する。なお、同項所定の固定資産税の非課税規定は多岐にわたるものであるため、そのすべてについて言及することができないことから、筆者の判断で特徴的な規定を取り上げて検討することとする。

## Ⅱ 非課税規定の構造と解釈

### 1 非課税の法的構造

本題に入る前に、課税要件論を前提として、非課税の法的構造について確認しておきたい。まず、一般に、課税要件とは、納税義務の成立のために必要とされる要件をいい、一般に、納税義務者、課税物件、帰属、課税標準および税率が挙げられる<sup>3)</sup>。これらの課税要件が充足されたときに、その者について納税義務が成立（発生）することになる（税通15条参照）。

固定資産税についてみると、納税義務者は固定資産の所有者であり（地税343条）、課税物件（地方税法上は、課税客体）は固定資産であること（地税342条）から、原則として固定資産の所有者について課税要件が充足し、納税義務が成立するところ、非課税規定に該当する場合には、「固定資産税を課することができない」と定めている。すなわち、非課税とは、納税義務を成立させないという効力をもつものである。これは、いったん発生した納税義務を免れさせる減免とは区別される（地税367条等<sup>4)</sup>）。

### 2 地方税法348条の概要

地方税法348条は固定資産税の非課税の範囲を定める規定である。まず

---

3) 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013年）65頁。

4) 石田直裕＝丹下甲一＝丸山淑夫＝原田淳志『地方税Ⅰ（地方自治総合講座12）』（ぎょうせい、1999年）75～76頁。

1項は、国、都道府県、市町村等に対しては、固定資産税を課することができないとして、人的非課税を定めている。

次に2項は、「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、用途による非課税を定めている<sup>5)</sup>。同項は1号から43号まで多岐にわたって非課税となる固定資産の種類を掲げている<sup>6)7)</sup>。そのすべてについて言及する暇はないが、各号の規定ぶりに着目してまとめると、次の3つのタイプに分けることができる。

### (1) 「直接」型

9号は、学校法人等が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」を掲げている。このような規定のしかたは、2号、2号の5、11号、11号の3、11号の4にもみられる。このように「直接〇〇の用に供する」という形式で非課税要件を定める類型を「直接」型と呼ぶ。

### (2) 「専ら」型

3号は、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地」と定めている。このタイプの規定は35号にもみられるが、こうした規定を「専ら」型と呼ぶ。

### (3) 無限定型

上記(1)及び(2)以外の多くの規定では、「〇〇の用に供する」という表現が用いられている。例えば、5号は「公共の用に供する道路、運河用地及び水道用地」とされており、また10号は生活保護法に規定する「保護施設

---

5) この非課税規定の趣旨は、公共用地の確保という政策目的のためのものとする見解がある(千葉勝美「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成6年度(1997年)678頁)。

6) 以下、本稿においては、特に断らない限り、各号について号数のみで表記する。

7) 非課税規定全般について検討するものとして、確井光明「固定資産税の非課税制度と減免等」石島弘＝確井光明＝木村弘之亮＝山田二郎『固定資産税の現状と納税者の視点——現行制度の問題点を探る——』(六法出版社、1988年)150頁以下。

の用に供する固定資産」と定めている。これら以外にも、「保安林に係る土地」（7号）、文化財保護法の規定によって国宝、重要文化財等として指定された家屋又はその敷地（8号）などといった規定も存在する。これらの規定は、上記(1)及び(2)のように「直接」や「専ら」といった文言はなく、単に一定の用途に供する固定資産について定めていることから、無限定型と呼ぶ。

では、こうした規定のしかたは非課税となる対象の範囲に影響を与えるのだろうか。言い換えれば、規定のしかたによって非課税の範囲についての解釈が異なるのだろうか。そこで、上記の3つの類型の代表例として、学校法人が教育の用に供する固定資産（「直接」型、9号）、宗教法人が宗教活動の用に供する境内地（「専ら」型、3号）、公共の用に供する道路（無限定型、5号）のそれぞれについて、非課税に当たるかどうか争われた裁判例を検討し、その解釈方法を探るとともに、文言の違いが非課税対象の解釈に影響を与えているかどうかについて検討してみよう。

なお、地方税法348条2項本文が用途による非課税を定めているが、同項ただし書きでは、固定資産を有料で借り受けた場合には、当該固定資産の所有者に固定資産税を課することができる<sup>8)</sup>と定めている。このただし書きは「課することができる」と定めていることから、市町村の判断により、固定資産税を課することもできるが、非課税という措置をとることもできると解されている<sup>8)</sup>。また、「有料」の意義については、最高裁判平成6年12月20日判決<sup>9)</sup>が、「通常取引上固定資産税の貸借の対価に相当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」と述べて、「有償」という意義に解している。

また、同条3項は、2項に掲げる固定資産を各号所定の目的以外の目的に使用する場合には、固定資産税を課すると定めている。

---

8) 千葉・前掲注5)。

9) 民集48巻8号1676頁。

### 3 非課税規定の解釈をめぐる裁判例

#### (1) 学校法人が教育の用に供する固定資産（「直接」型）

前掲した東京地裁平成29年1月24日判決<sup>10)</sup>では、学校法人である原告が、幼稚園の園舎の用に供する本件土地が、9号所定の非課税規定に該当するかどうか争われた。同事案では、問題となった平成27年度の固定資産税等<sup>11)</sup>の賦課期日である平成27年1月1日において、原告が前年に取得し登記を得ていた本件土地は、本件幼稚園園舎の建築の工事中であった。その後、本件土地上に園舎が新築された旨の登記が平成27年2月25日に行われ、所轄都税事務局長は、同年3月13日に家屋課税台帳に同園舎を登録している。

判決は、固定資産税が財産税であることを前提としつつ、9号の趣旨について、「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」と述べている。それに加えて、「納税義務の公平な分担等の観点も考慮すると」、9号の要件は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、「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があるというのでは足りないものと解され、固定資産税の賦課期日における使用の実態に基づいて判断するのが相当としている。そして、本件土地については、賦課期日において工事中であったことから、非課税要件には該当しないと結論づけている。

また、上記の事案と類似の事実の下で争われた東京地裁平成25年2月6

---

10) 判自433号11頁。

11) 固定資産税に加えて都市計画税も賦課され、両税について非課税要件該当性が争われているが、本稿の目的に合わせて固定資産税についてののみ言及することとする。以下、同様。

日判決<sup>12)</sup>でも、同様の判断が示されている。そのほか、東京地裁平成25年2月8日判決<sup>13)</sup>では、学校用地として取得した土地につき、問題となった年度の固定資産税等の賦課期日においては更地の状態であったものの、教育の用に供する予定地として非課税要件該当性が争われている。同判決は、固定資産税が財産税であることを前提として、9号の趣旨やその解釈を上記判決と同様に解釈して、賦課期日時点で同土地が更地の状態であったことを理由として、非課税要件には当たらないと判示している。

そして、9号における「直接教育の用に供する固定資産」という要件に関して、3項が目的外使用の場合には課税する旨を定めていることと併せて解釈し、単に学校等の校地として所定の届出等がされているかによってではなく、当該固定資産の使用の実態に基づいて判断すべきであることも判示されている<sup>14)</sup>。

このように、9号の要件該当性が争われた裁判例では、概ね一致した解釈が示されている。そして、「直接教育の用に供する固定資産」については、賦課期日において実際に教育の用に供されていることを要するとの解釈が定着しているといえる<sup>15)</sup>。こうした解釈を前提にすると、「直接」型の非課税規定においては、その要件を厳格に解釈し、賦課期日において当該固定資産が実際に教育の用に供していない場合には、この要件には当たらないと判断されている。そして、非課税規定が政策的観点に基づく例外的なものであることを背景として、かかる厳格な文理解釈につながっていると考えられる。

---

12) 裁判所ウェブサイト。同判決の評釈として、阿部雪子「固定資産税の非課税要件該当性」税研178号（2014年）255頁。

13) 判例集未登載、LEX/DB 25510718。

14) 東京地判平成22年11月30日裁判所ウェブサイト、東京高判平成23年10月13日裁判所ウェブサイト（控訴審）。同事案では、そのような解釈に基づいて、広場が9号の非課税要件に該当しないと判示されている。

15) 阿部・前掲注12) 258頁。

(2) 宗教法人が宗教活動の用に供する境内地（「専ら」型）

動物埋葬用墓地が3号の「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第3条に規定する境内地」に当たるかどうか争われた東京高裁平成24年3月28日判決<sup>16)</sup>では、同号の要件について、「宗教法人が宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人固有の土地であって、当該宗教法人が専らその本来の用に供するもの」との解釈が示されている。

他の裁判例においても同様の解釈が示されているが、3号の趣旨についてはいくつかの見解がみられる。まず、東京地裁平成28年5月24日判決<sup>17)</sup>は、同号の趣旨を、「信教の自由や、宗教法人の持つ社会的意義を考慮したほか、上記の〔筆者注：3号所定の非課税対象となる〕固定資産については一般的にみて担税力を見出すことができないことをも勘案したもの」と述べている。また、東京高裁平成20年10月30日判決<sup>18)</sup>は、①当該宗教法人が宗教活動を行うために本来的に欠くことのできない土地であること、②宗教法人本来の目的である宗教活動に専ら使用される土地は、性質上、経済活動の基礎となって収益が生じることを通常期待できず、固定資産税の負担を期待することが可能な程度の担税力を実質的に認めることができないことを挙げている<sup>19)</sup>。同判決においても、憲法20条が保障する信教の自由と同89条における政教分離原則に適合するように、3号所定の要件を制限的に解釈すべきことが示されている。

また、東京地裁平成18年3月24日判決<sup>20)</sup>は、3号の非課税規定は宗教法

---

16) 判自372号11頁。東京地判平成23年12月13日判自372号12頁（原審）。同判決の評釈として、鳥飼貴司「非課税とされる『境内地（動物専用墓地）』」税務事例45巻4号（2013年）14頁。

17) 判自422号55頁。東京地判平成20年5月30日裁判所ウェブサイトも同旨。

18) 裁判所ウェブサイト。

19) 両判決は、3号の趣旨については異なる解釈を示しているが、問題となった土地が3号所定の非課税要件に該当しないという結論は一致している。

20) 裁判所ウェブサイト。

人の社会的意義に鑑みて定められたものであるが、特定の団体に対する優遇措置としての性格を有することから、租税の公平な負担という観点をも考慮すると、宗教活動に関連するとの理由で同号の適用が無限定に拡張されるような解釈をするのは相当ではないと述べて、社会通念に照らして客観的かつ限定的に解釈すべきとする態度を示している。

こうしてみると、3号の趣旨は、憲法が保障する信教の自由及び政教分離を前提として、宗教法人が宗教活動を行うために不可欠な固定資産であることにありと理解することができるが、上掲東京高裁平成20年判決が示した担税力の考慮という点が含まれると解するかどうかが問題となる。

もっとも、各裁判例において、非課税該当性の具体的判断においては、各事案の認定事実に基づき、当該宗教法人の宗教活動にとって「専らその本来の用に供する」といえるかどうかということについて判断を行っており、憲法論が中心的に展開されているわけではない。

なお、名古屋地裁平成4年6月12日判決<sup>21)</sup>は、3号に該当するための要件として、①宗教法人が専らその本来の用に供する土地であること、②宗教法人の宗教目的のために必要な土地であること、③当該宗教法人に固有の土地であることの三つを挙げている。そして、①の要件は、実際の使用状況からみて当該土地が専ら宗教目的に使用されていることをいうが、あまり狭く解するのは相当ではなく、例えば宗教施設が焼失して現在は当該土地上において宗教活動が行われていない場合であっても、当該土地上に宗教施設が復興されることが客観的に明らかであるようなときには、その焼跡地は、実際の使用状況からみて専ら宗教目的に使用されると解するのが相当であるとの解釈は注目される。

### (3) 公共の用に供する道路（無限定型）

「公共の用に供する道路」（5号）の該当性をめぐっては、多くの裁判例

---

21) 判時1458号29頁。

が存在する<sup>22)</sup>。同号の趣旨は、「公共の用に供されている固定資産の性格や用途に鑑み、当該固定資産に固定資産税を課するのは相当ではないことから、例外的に当該固定資産税を非課税とする」<sup>23)</sup>、「何ら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」<sup>24)</sup>などと解されている。そして、そのような趣旨に基づいて、「公共の用に供する道路」とは、現に広く不特定多数人の交通の用に供されている道をいうものと一般に解されており<sup>25)</sup>、所有者において何らの制約も設けていないことが要件とされている<sup>26)</sup>。

商店街の通路の土地が「公共の用に供する道路」に該当するかどうかが争われた事案において、第一審の福岡地裁平成26年3月7日判決<sup>27)</sup>は、この文言は専ら利用実態に着目したものであり、所有者において受益の可能性があるかどうかは、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解している。これに対して、控訴審である福岡高裁平成26年12月1日判決<sup>28)</sup>は、この要件について、①所有者において何らの制約も設けていないこと（開放性）、②広く不特定多数人の利用に供されていること（公共性）、③道路法にいう道路に準ずるもの（準道路性）を含むと解釈している。そして、道路法が適用される道路は、その構成

---

22) 裁判例を分析したものとして、石島弘「地方税法348条2項5号に規定する『公共の用に供する道路』について」税研172号（2013年）18頁。

23) 東京地判平成27年1月29日判例集未登載、LEX/DB 25524707、東京地判平成26年5月15日判例集未登載、LEX/DB 25519427。

24) 福岡高判平成26年12月1日判自396号23頁。東京地判平成24年2月3日判例集未登載、LEX/DB 25492217も同旨。なお、福岡高判平成26年12月1日の原審である福岡地判平成26年3月7日判自396号35頁は、「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」と述べており、高裁判決が述べる趣旨と軌を一にするのとみることができる。

25) 東京地判平成26年5月15日。

26) 東京地判平成24年2月3日。

27) 判自396号35頁。

28) 判自396号23頁。

する敷地等には私権を制限することができず（道路4条本文）、また建築基準法においても、原則として建築物を道路内または道路に突き出して建築してはならないとの制限（建基42条1項1号、44条1項）が課されていることから、準道路性（上記③）の判断に当たっては、当該道路に私権の行使（所有者としての使用収益）が制限されているか、また道路法等の規律に基づく道路としての機能が確保されているかという点も斟酌すべきと述べている。それに基づき、問題とされた通路の上空に建物が建築されていること等を理由として、同土地は道路法という道路としての制限を受けることにはならないため、準道路性を満たさず非課税とはならないとの判断を示している。

このような判断については、道路法の基準を厳格に解釈したものとする一方で、同事案における諸事情に即して法規の当てはめをすれば違う結論が導かれた可能性があることを指摘する見解がある<sup>29)</sup>。その当否はともかくとして、5号の要件は、道路法や建築基準法等、道路に関して規律する他の法律の規定も斟酌して解釈すべきとされている点に特徴がある。

#### 4 検 討

##### (1) 「直接」型と「専ら」型の規定の解釈

これまでみてきたように、「直接」型の9号および「専ら」型の3号については、概ね要件が制限的に解釈されている。

この点について、宗教法人に対する非課税等の免税措置が憲法89条における「特権」に当たるかどうかをめぐる憲法上の議論がある<sup>30)</sup>。これについては、非課税にしなければならないだけの十分な一般の公益性を有するといえるかを問わず、一律に宗教法人に対して非課税にすることは、一般納税者の犠牲の上において当該宗教法人に補助金を支出するのと同義であ

---

29) 本田裕章「非課税財産たる『公共の用に供する道路』の意義について」税研208号（2019年）119頁。

30) この議論は、固定資産税の非課税措置のみを対象とするものではなく、法人税法上の公益法人等に対する課税のあり方も含むものである。

るとして憲法上疑義があるとする見解<sup>31)</sup>がある一方、宗教法人だけを優遇するものでなく、公益法人、学校法人なども非課税としていることから「特権」には当たらないと解する見解が多数説となっている<sup>32)</sup>。また、3号の趣旨については、宗教法人の布教活動や信者の信教の自由を実質的に保障することと説明されている<sup>33)</sup>。

これに対して、9号の趣旨については、学校法人等が公益的な性格を有する法人であることが述べられるにとどまり<sup>34)</sup>、教育を受ける権利(憲法26条)や学校法人に対する公金の支出(憲法89条後段)などと関連付けて説明されることはない<sup>35)</sup>。

このように考えると、3号の規定は、非課税措置が宗教法人に対する公金の支出としての効果をもつものであるため慎重に対応すべきである一方、信者の信教の自由の保障との調和を図る目的から、非課税該当性の要件として「専らその本来の用に供する」(傍点、筆者)との制限を付しているものと考えられる<sup>36)</sup>。そして、その解釈も要件に沿って行われているが、「専ら」という文言を殊更に強調しているわけではなく<sup>37)</sup>、この規定の趣旨に従って解釈していると考えられる。

---

31) 北野弘久『憲法と税財政』(三省堂、1983年)292頁。

32) 芦部信喜『憲法学Ⅲ 人権各論(1) [増補版]』(有斐閣、2004年)155~156頁。

33) 固定資産税務研究会『固定資産税逐条解説』(地方財務協会、2010年)80頁。

34) 固定資産税務研究会・前掲注33)92~93頁。

35) 3号と9号の解釈について憲法上の制限も踏まえると、憲法89条は、その前段において、宗教法人に対しては政教分離原則を厳格に解する必要があるのに対し、学校法人は後段の問題として、あえて厳格にとらえる必要はないとする見解がある(伊藤正巳『憲法(第3版)』(弘文堂、1995年)486頁)。仮にこの見解に従えば、3号所定の宗教法人に対する非課税は厳格に解釈すべきであるのに対して、9号所定の学校法人については緩やかに解釈すべきことになりそうであるが、前記のように、裁判例は両号の解釈について特段の差異を示していない。

36) 「専ら」型に分類される35号の対象も、旅客鉄道会社等が所有する「専ら皇室の用に供する車両」とされている。

37) 3号における「専ら」の意義はその実態に基づいて判断すべきものと解されている(行実昭和34年12月3日自丁固発第86号参照)。

また、9号の要件については、特段、憲法上の保障や制限との関係は意識されず、学校法人等の公益性を理由としたものと解されているが、「直接」という文言については、地方税法348条3項が目的外使用の場合には非課税とはしないと定めていることと相まって解釈されている。すなわち、裁判例の解釈を前提とすると、まず9号の要件については、固定資産税の非課税措置が政策的であることから例外的なものであることを前提として、学校法人等が所有する固定資産に様々なものがあるため、非課税とされる対象を限定するために「直接」という要件が課されているものと考えられる。そして、この要件の解釈については、「直接」の意味をどのようにとらえるかによって非課税とされる範囲が異なるため、3項の規定と合わせて「教育目的のために直接使用されているか」という意味で理解されている。

かかる解釈ををするとしても、問題となるのは「直接」の意義である。前掲の各判決では、教育活動が実施されていることが常態といえることが「直接」の意義であって、それは賦課期日時点での使用実態に基づいて判断すると解している。しかし、この文言は3項の規定と相まって解釈すべきであり、単独で非課税対象を限定するものとして解するのは相当ではないというべきである。そのため、賦課期日時点で学校用地として使用されていなくても、それを目的として建築工事が進められ、数か月後には学校用地として使用されることが明らかな場合にまで、「目的外使用」とみて「直接教育の用に供されていない」と判断することは合理的ではなく、そのような公共の用に供することが明らかな場合には、「直接教育の用に供する固定資産」に当たると解釈すべきであろう。むしろ「直接」の意義を過度に強調する解釈は、非課税制度の存在理由を没却することになりかねない。

個別事案の判断の当否はさておくとしても、非課税規定における「専ら」や「直接」といった文言は、単独で非課税要件を限定するような効果をもつものと解釈すべきではなく、当該非課税規定の一部を構成するもの

として位置づけるべきである。そして、規定の解釈に当たっては、非課税対象となる固定資産およびその用途を重視して解釈すべきである。

## (2) 無限定型規定の解釈

無限定型の5号については、非課税の対象が「道路」と定められている。道路法上、「道路」とは「一般交通の用に供する道」と定義され(2条1項)、また建築基準法も道路法上の道路を前提として「道路」を定義している(42条1項)。地方税法上、「道路」について定義していない以上、道路法からの借用概念といえる。

一般に、5号にいう「公共の用に供する道路」とは、道路法の適用を受ける道路であると解釈されている<sup>38)</sup>。道路法上の道路は公共性をもつものであり、同法4条は道路に対する私権の行使を制限している。こうした道路法上の道路の意義に照らして5号を解釈すると、同号の非課税規定の趣旨は、①道路が公共性をもつこと、および②固定資産に対する私権の行使が制限されていることに求められる。①については、「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」ことと解されており、同号の趣旨として一般的に言及される理解である<sup>39)40)</sup>。また②については、土地が建物の敷地とされている場合には、仮に当該土地が、不特定多数人が制約なく通行できる状態であるとしても、私的財産としての利益を享受しているとして5号の要件を満たさないと判示されている<sup>41)</sup>。5号の趣旨について①のように判示する裁判例では、対象となる固

---

38) 東京地判平成24年2月3日、福岡高判平成26年12月1日、行実昭和26年9月14日地財委税第456号。

39) 東京地判平成24年2月3日、固定資産税務研究会・前掲注33)85頁。

40) 「公共の用に供する」という同様の文言が用いられている6号(「公共の用に供する用悪水路、ため池、堤とう及び井溝」)についても同様に解釈されている(大阪地判平成20年2月29日判タ1281号193頁。控訴審である大阪高判平成20年11月25日裁判所ウェブサイトも同様。)

41) 東京地判平成24年2月3日、福岡高判平成26年12月1日。

定資産が「不特定多数人の利用に供されている」かどうかのみが争われており、②の事案のように建築用地に用いられているような事実はない。

このようにみると、無限定型の5号については、当該規定の要件である「道路」という固定資産の性質について、道路法等の内容を踏まえ、事案の内容によって①および②の点を考慮して解釈されている点を指摘することができる。このように解釈する根拠は、「道路」が借用概念であり、道路法等の意義と同義に解釈するという点に見出すことができる。法的安定性の観点からすれば、借用概念は借用元と同義に解する統一説が原則とされていることから<sup>42)</sup>、これまでの裁判例において示されている解釈はこれに沿うものといえる。かかる解釈は、道路法と非課税規定の目的を統一的にとらえることにより、上記①および②の両面を考慮して非課税該当性を判断するものである。そして、この判断は、所有する固定資産が不特定多数人の利用に供されているとしても、建築のための敷地利用という利益の享受が認められれば非課税として扱わないというものであるが、一方では利用制限を受けながらも、他方で別の形で受益がある場合には非課税とはならないということを意味する。

もっとも、借用概念は必ずしも常に統一説を採用することが妥当であるとも限らず、解釈の妥当性を踏まえてどのような解釈をすべきかを検討する必要がある<sup>43)</sup>。そこで、5号の解釈に当たって、道路法上の道路の意義をそのまま非課税規定の解釈に当てはめるのではなく、公共性（上記①）のみに基づいて判断すべきか<sup>44)</sup>、当該固定資産が利益を享受するか（上記②）という点を考慮する必要があるかについて検討する余地がある。これは、5号の要件をどのように理解するかという点に関わる問題である。

上記②の点も含めて解釈すべきとする考え方は、地方税法348条2項本文ただし書きにおける「有料」の意義の解釈と軌を一にするものと考えら

---

42) 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019年）127頁。

43) 参照、谷口勢津夫『税法基本講義（第6版）』（弘文堂、2018年）49頁。

44) このように判示したものとして、福岡地判平成26年3月7日。

れる。同ただし書きは、固定資産を有料で貸し付けている場合には一定の収入を得ることから、所有者の負担について特別配慮する必要がないことから非課税とは扱わないという規定である<sup>45)</sup>。すでに触れたように(Ⅱ 2(3)), 最高裁平成6年12月20日判決<sup>46)</sup>は、通常取引価格に満たないような金額であるとしても、固定資産の使用に対する代償であればこれに当たるとの解釈を示している。こうした理解は、固定資産税の性格を財産税とした上で、固定資産を所有しているという事実に基づいて課税するのが固定資産税の趣旨であり、所有者が何らかの利益を受ける場合には非課税と扱う必要がないということになる。そのため、固定資産の利用が制限される場合には非課税とされるものの、仮に利用制限を受けても別の形で利益を受ける場合には、非課税として扱う必要はない、と理解することになるだろう。なお、かかる解釈は、地方税法348条2項1号の「公共の用に供する固定資産」が非課税とされる根拠として、国または地方公共団体等が当該固定資産を公共の用に供することによって、その所有者による使用収益の可能性がない状態にあることに見出されるとして、受益の可能性が制限されるとの指摘にも見出すことができる<sup>47)</sup>。

このように、現行法の解釈を前提とした場合、5号の解釈に当たって上記②の点、すなわち固定資産が受ける利益の有無を踏まえることは妥当であるといえよう。ただし、この点は固定資産税の性格論と併せた整理が必要となる。この点は後述する(Ⅲ 2(2))。

### (3) 現に事業の用に供されているかどうかの判断

2項各号に定める固定資産に該当するかどうかの判断とは別に、固定資産税の賦課期日時点において事業の用に供することを予定していながら、

---

45) 原田淳志=内藤尚志=平井伸治『地方税Ⅱ(地方自治総合講座13)』(ぎょうせい、1999年)234頁、碓井光明『要説地方税のしくみと法』(学陽書房、2001年)181頁。

46) 民集48巻8号1676頁。

47) 福島地判平成11年11月28日判自214号53頁。

現実にはその時点で使用されていない固定資産について、非課税要件に該当するかどうか争われている事案においては、一定の共通点がみられる。

10号および10号の6（無限定型）に関して、大阪地裁平成30年9月26日判決<sup>48)</sup>では、社会福祉法人が保護施設および障害者支援施設の用に供する固定資産に当たるかどうかの判断において、かかる規定が設けられた趣旨は、社会福祉事業の公益性の性質にあり、そうした政策的観点から例外的に非課税とするものであることに加え、納税義務の公平な分担等をも考慮して、文理解釈を行うべきとしている。その結果、賦課期日時点で現に事業に使用されていないことから、両号の要件にはいずれも該当しないと判断されている。この事案で問題とされているのは、当該固定資産の要件該当性ではなく、賦課期日時点において非課税要件に該当するような使用が行われているかどうかである。そのため、各号所定の非課税要件の文言や趣旨に触れることなく、固定資産税の性格および非課税規定である2項の趣旨に照らして判断を行っているという特徴を見出すことができる。

これと同様の論点が争われたのが、前掲の東京地裁平成29年1月24日判決<sup>49)</sup>である。同事案では「直接保育又は教育の用に供する固定資産」（9号）の該当性が争われている。すなわち、「直接」型の規定の解釈であるが、同判決は、固定資産税の財産税としての性格を前提として、9号が学校法人の公益性の性質に鑑みた政策的かつ例外的な規定であることから、「直接」という文言を厳格に解釈して判断を示している。非課税規定について、2項全体の趣旨か9号の趣旨について触れるかの違いはあるものの、論理構成および規定の趣旨の理解のしかたは共通している。

この判決の結論に対する批判はすでに述べたが（II 4）、それはさておき、これらの裁判例において共通しているのは、現に事業の用に供されているかどうかを判断する過程で、固定資産税の性格および「納税義務の公

---

48) 判自450号24頁。

49) 判自433号11頁。

平な分担等の観点」を根拠として厳格な解釈を展開している点である。果たしてこのような論理構成は、固定資産税の非課税規定の解釈としてどのような意味をもつのだろうか。次章で検討する。

### Ⅲ 非課税規定と固定資産税の性格論との関係

#### 1 固定資産税の性格

##### (1) 性格論概説

固定資産税の性格をめぐることは、資産価値に着目し、その所有という事実にも担税力を認める財産税説、固定資産税の収益を課税の根拠とする収益税説、現実の収益ではなくその潜在的な収益力に課税の根拠を結びつける収益税的財産税説がみられる<sup>50)</sup>。

判例・通説は財産税説をとる。例えば、最高裁平成15年6月26日判決<sup>51)</sup>は、「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も担税力を認めて課する一種の財産税」であると判示している。これに対して、固定資産がもたらす収益を課税対象とする収益税説<sup>52)</sup>や、「固定資産税の課税標準である『適正な時価』は、値上がり益や将来の収益の現在価値を含まない、当該年度の収益を基準に資本還元した価格によって算定されねばならない<sup>53)</sup>」と述べて、収益税的財産税説をとる見解もある。固定資産税の前身である地租および家屋税は、課税標準を資産の賃貸価格としていたことから収益税と理解されていた。しかし、現行の固定資産税は、固定資産の価格すなわち「適正な時価」(地税341条5号)を課税標準としていることから(地税349条、349条の2)、その使用収益の実

---

50) 石島弘『不動産取得税と固定資産税の研究』(信山社、2008年)320頁、原田ほか・前掲注45)212頁。

51) 民集57巻6号723頁。

52) 長崎地判昭和42年2月14日行集18巻10号1375頁。

53) 東京高判平成14年10月29日判時1801号60頁。また、福岡地判昭和57年3月30日シュトイエル254号17頁。

態いかんを問わず所有の事実を根拠として課税を行うものといえ、財産税として位置づけられている<sup>54)</sup>。そして、このことから、固定資産税は納税義務者たる所有者を担税力に結びつけない物税であるとされている<sup>55)</sup>。

もっとも、こうした固定資産税の性格論は、課税標準たる「適正な時価」の意義をめぐって論じられることがあるが、前者から後者の内容が直接導かれるわけではないとの指摘がある<sup>56)</sup>。

では、固定資産税の性格論は、非課税規定の解釈にどのような影響を与えうるのであろうか。固定資産税における「適正な時価」の意義、すなわち課税標準たる価格の適法性をめぐっては、固定資産評価基準（地稅388条1項）に定められている要素を適切に考慮しているかどうかによって判断が行われており、固定資産税の性格は規範的意味合いをもつものではないと考えられる<sup>57)</sup>。他方、非課税規定の解釈にあたっては、すでにみたように、裁判例は、固定資産税が財産税であり、非課税規定は政策的な観点から例外的に置かれているものであることから、厳格に文理解釈をすべきとの論理に基づいて、個々の解釈が行われている。このような解釈を素直に読めば、非課税規定の解釈にあたっては固定資産税の性格論が強い影響を与えていると理解できるが、そのような解釈は妥当といえるのだろうか。また、そのように解釈する根拠はどこにあるのだろうか。

## （2）裁判例の論理の分析

判例・通説は、「財産税」とは、財産の客観的価値に着目して、その所有という事実に担税力を認めて課される税と理解している<sup>58)</sup>。こうした理解は、財産からもたらされる収益に担税力を見出す収益税と対比されるも

---

54) 石島・前掲注50) 321頁。

55) 石島・同上。固定資産税の性質が物税であることを明示するものとして、最判昭和47年1月25日民集26巻1号1頁。

56) 石島・前掲注50) 265頁。

57) 伊川・前掲注1) 305頁。

58) 参照、金子・前掲注42) 17頁。

のである。そのため、固定資産税の性格を財産税と位置づけるということは、当該固定資産を所有しているという事実があればその所有者に対して課税を行うということであることから(地税343条参照)、固定資産を所有しているにもかかわらず非課税をとするということが例外的な扱いということになる。

次に、固定資産税は「物税」の性格を有するということが一般的に理解されている<sup>59)</sup>。物税とは、物的な側面に着目して課される税であり、納税者の人的事情を考慮しないという性質のものである<sup>60)</sup>。通常、人的事情の考慮という場合には、所得税のように納税者本人や扶養親族等の最低生活費の保障といった要素を考慮するという意味で用いられるが、固定資産税は資産価値に着目して課されるものであるため、物税と位置づけられている。さらに、資産価値そのものに担税力を見出すという性質を突き詰めれば、その資産がどのような用途に用いられるかについては課税上考慮しないことを意味する。そのため、当該資産の用途については基本的に考慮しないということも、物税という性格から導かれるであろう<sup>61)</sup>。

こうした理解を前提とすれば、用途の性質に基づいて非課税扱いとするのは、固定資産税の本来的な性格に合致しないものであるといえ、専ら政策的な観点に基づくものと位置づけられることになる。

多くの裁判例において共通的に示される内容を紐解けば、以上のように理解することができるだろう。すなわち、「政策的な観点から、例外的に」非課税とされているため、非課税要件は文理に即して厳格に解釈することが求められるとの解釈の定式が示されているのは、こうした固定資産税の

---

59) 最判昭和47年1月25日。

60) 金子・前掲注42)16頁。

61) その例外は、次にみる地方税法349条の3の2が定める住宅用地に対する課税標準の特例である。この規定の趣旨について、東京地判平成20年6月13日判自349号78頁は、「居住者の日常生活において、居住用家屋の敷地が最小限度必要と考えられることなどから設けられたもの」としており、固定資産の所有者の人的事情を考慮するという趣旨が含まれると解釈している。

性格論に基づくものといえるであろう。

しかし、ある規定が政策的観点に基づいて定められており、例外的であるからといって、必ずしも厳格な文理解釈が常に求められるわけではない。例えば、住宅用地特例（地稅349条の3の2）の適用に関する最高裁判平成23年3月25日判決<sup>62)</sup>は、居住用家屋の「敷地の用に供されている土地」の要件の解釈について、「当該年度の固定資産税の賦課期日における当該土地の現況によって決すべき」としつつ、居住用家屋であった旧家屋の取り壊し後に、その所有者を建築主とし、新家屋の建築工事が賦課期日においても進行中であることが客観的にみて取れる状況にあったことを理由として、同要件に該当することを認めている。そして、そのような現況下では、新家屋の建築工事が中断し、建築途中の新家屋とともに本件土地が訴外会社に譲渡されるという事態が生じたとしても、遡って賦課期日において本件土地が「敷地の用に供されている土地」でなかったことになるものではないと述べている。

この判決は、賦課期日における具体的事実がこの特例の要件に該当することを示していることから、固定資産税の賦課期日の現況によって同特例の適用を判断し、事後の事実を考慮することによってその適用を否定すべきではないと判示した点に意義が認められると解されている<sup>63)</sup>。この具体的事実の評価において、同事案の第一審判決<sup>64)</sup>および控訴審判決<sup>65)</sup>が示し

---

62) 判自349号70頁。同判決の評釈として、浅妻章如「固定資産税等の賦課期日における土地の現況のみを考慮した例」ジュリスト1426号（2011年）104頁、濱谷直子「固定資産税等における住宅用地特例の適用要件」民商法雑誌144巻6号（2011年）816頁、高野幸大「家屋建替中の期間における住宅特例適用の可否」ジュリスト1440号〔平成23年度重判〕（2012年）219頁、関子善信「固定資産税の課税における住宅用地の認定について」新・判例解説 Watch 10号（2012年）211頁、黒河元次「住宅用地特例措置取消による賦課処分取消請求事件」法学セミナー685号（2012年）28頁、佐藤孝一「住宅用地に対する固定資産税の課税標準の特例の適用要件である『居住の用に供する家屋の敷地の用に供している土地』の判断基準」税務事例45巻4号（2013年）20頁等。

63) 浅妻・前掲注62) 105頁、高野・前掲注62) 220頁。

64) 東京地判平成20年6月13日。

65) 東京高判平成21年1月29日判自349号76頁。

たように、同特例の適用に当たっては、同特例規定の文言及び住宅政策上の見地から設けられた特例という趣旨に照らし、現実に居住用家屋の敷地として利用されているか否かという外形的及び類型的な事実から判断すべきであり、家屋を建替中の土地は同要件には該当しないという評価も可能である。しかし、最高裁判決は、賦課期日における客観的状況から、単に同期日において家屋が存在しないというだけで「敷地の用に供されている土地」という要件に該当しないとは判断しなかったのである。すなわち、政策的観点から設けられた規定であっても、そのことを理由に厳格な文理解釈によって判断するのではなく、客観的状況を踏まえて合理的な判断を行ったものとみることができる。そして、住宅用地特例と非課税規定とは要件の違いこそあれ、固定資産税の賦課期日における現況を踏まえて要件該当性を判断し、その適用の可否を決するという法構造は共通している。

政策的措置であるがゆえに例外的な規定であるため厳格な文理解釈をすべきという解釈態度はしばしばみられるものの、租税法律主義を基本原理とする税法においては、規定の文言に沿った解釈が求められるというべきである<sup>66)</sup>。したがって、固定資産税の性格および地方税法の構造から、固定資産税の非課税規定が政策的措置に基づく例外的なものと位置づけることはできるが、それを直接の根拠として、その文言を厳格に文理解釈して要件該当性を判断するのは妥当とはいえない。そのため、解釈上重要となるのは、地方税法348条2項各号所定の要件について趣旨を踏まえて合理的に解釈することである。

## 2 応益原則との関係

### (1) 応益原則

一般的に、地方税は応益原則が妥当するといわれる。応益原則とは、地

---

66) 地方税の場合には地方税条例主義が妥当するが、非課税は法律自体で納税義務を成立させないものであるため、枠法である地方税法の解釈が問われることになる。

方団体からの受益に応じて各人に配分されるべきとする原則と理解されている<sup>67)</sup>。これは応能原則と対置され、地方税のキーワードとされるものであるが、地方税においても納税者の負担能力に配慮しなくてよいことを意味するものではないため<sup>68)</sup>、課税の根拠論としては妥当するものの、租税負担の配分基準としては妥当しえないと解すべきである<sup>69)</sup>。

固定資産税の性格について、応益原則に基づいて理解する見解も存在する。例えば、大阪地裁平成11年2月26日判決<sup>70)</sup>は、「固定資産税は、土地その他の固定資産が市町村による行政サービスから受ける受益に着目して、その受益の度合を表すと認められる固定資産の価格を課税標準とする応益原則に立脚した財産税としての性質を有する」（傍点、筆者）と述べている。

固定資産税の非課税規定の解釈において、応益原則ないし応益性という固定資産税の性格はどのような影響があるのであろうか。

## (2) 非課税規定における「受益」のとらえ方

非課税規定のすべてが受益について考慮しているわけではないが、5号の「公共の用に供する道路」の解釈に当たっては、当該固定資産の公共性の考慮と併せて、その所有者の当該固定資産からの受益の可能性をどの程度斟酌するかが問題とされている。

前掲福岡地裁平成26年3月7日判決<sup>71)</sup>は、「『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は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」（傍点、筆者）として、非課税規定該当性の判断に

67) 原田ほか・前掲注45) 209頁。

68) 碓井・前掲注45) 33頁。

69) 田中治「住民税の法的課題」日税研論集46号99頁以下（2001年）106頁。

70) 判タ1026号114頁。

71) 判自396号35頁。

においては受益の可能性を考慮する必要がないことを明示している。そして、「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等の制約を設けず開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」と解している。

この見解は、348条2項所定の非課税制度について公益性の観点から理解するものである。そして、当該固定資産からの受益については、非課税規定の解釈において重視する姿勢を示していない。

一方、同判決の控訴審である福岡高裁平成26年12月1日判決<sup>72)</sup>は、5号の趣旨については原審とほぼ同様の見解を示しながらも、同号における「道路」が道路法上の道路を指し、同法の規制を受けることを根拠として、私権の享受（所有者としての使用収益）が制限されるか、また道路の機能が確保されているかという点も斟酌すべきと述べている。この事案で争点となったのは、非課税とされるかどうか争われた本件各通路の上空に建物が建築されており、同建物の敷地として利用されている事実をどのように評価するかという点であった。同高裁判決は、このような状況について、本件各通路は建物の敷地として自由に使用、収益できることから利益を享受している点を指摘して、道路法にいう道路としての制限を受けることがないとして、非課税とは認められないと判示している。

高裁判決がいう「受益」とは、建物の敷地として利用する利益を指しているが、他方で同判決も、本件各通路が一般的な利用に開放されている状態にあり、不特定多数人の利用に供されていることは認めている。すなわち、受益という観点からみた場合、当該固定資産は、不特定多数人の利用に供されていることから、使用に対する一定の制限を受けているものの、建物を建築するための敷地として利用されるといふ利益を受けていると判断しているのである。受益のとらえ方に注目した場合、原審判決との違い

---

72) 判自396号23頁。

は、固定資産が不特定多数人の利用に供されているために受益を制限されることが非課税とされる根拠になりうるのか、それだけでは足りず、その他の使用収益の可能性も含めて、受益が完全に制限された状態でなければ非課税として認められないのか、という点に見出すことができる。

後者の考え方は、すでに述べたように、地方税法348条2項本文ただし書きにおける「有料」の意義の解釈と軌を一にするものと考えられる。仮に利用制限を受けても別の形で利益を受ける場合には、非課税として扱う必要はない、と理解することになるだろう。

このようにみても、固定資産税においては、課税の根拠としての「受益」と、非課税の根拠としての「受益」とを区別して理解する必要があることになる。前者は、市町村が提供する公共サービスを固定資産の所有者が受けるという意味での「受益」であり、固定資産税の課税根拠として一般的に認識されているものである。一方、後者の意味での「受益」とは、所有者がその所有する固定資産を排他的に利用する利益のことを指し、それが不特定多数人の利用に供されることによって制限を受けることを根拠として非課税とされるのである。固定資産税を応益原則に基づいて理解する場合、市町村による公共サービスの利益を受けることを課税の根拠とすることになるが、非課税規定の場合には、そのようなサービスを享受できなくなることを根拠とするのではなく、当該固定資産の所有者が所有物である固定資産から得られる利益が妨げられることを根拠として考える。これは、固定資産の所有権の行使に対する制限の問題であり、課税の根拠に関する「受益」とは意味合いが異なる。

このような理解に基づいて非課税制度の根拠を考えれば、所有する固定資産に対する権利行使に制限が課せられることという意味で「受益」に対する制限が認められることとすることができるだろう。こうした理解によれば、固定資産税の性格を財産税として理解する場合には、所有物の使用が制限されたとしても、財産を所有していることには変わりがないため、非課税とすることは政策的かつ例外的なものとして位置づけられる。一方、所

有物の使用が制限されるということは、市町村が提供する公共サービスの享受を間接的に妨げられることになるかと理解すれば、非課税の根拠は、課税の根拠である応益原則と結び付けて考えることもできる。しかし、市町村からの公共サービスの効果は必ずしも固定資産の価値に直結するわけではないことからすると<sup>73)</sup>、非課税の根拠と課税の根拠は区別して考えることも合理的といえよう。いずれにせよ、非課税の効力は納税義務を成立させないことであるが<sup>74)</sup>、その根拠を政策的なものとするか、固定資産の私権の行使に対する制限と位置づけるかによって、非課税規定の解釈態度(厳格に解釈するかどうか)に影響が及ぶと考えられるだろう。

#### IV おわりに

以上、本稿で検討した内容をまとめる。

まず、固定資産税の非課税規定が政策的観点に基づく例外的なものであると解される根拠は、固定資産税の財産税としての性格に関係がある。しかし、非課税規定において用いられている「専ら」や「直接」といった要件はそれ自体単独で解釈されるべきではなく、当該規定が対象としている固定資産の性質や趣旨に沿って解釈されるべきである。

また、固定資産税における「受益」の意義は、課税の根拠論と非課税制度の根拠とで異なる意義であると解されるが、固定資産税の性格との関係でどのように位置づけるかによって、解釈態度が異なり得る。

ところで、冒頭でみたように、固定資産税の非課税規定の解釈において、常に「納税義務の公平な分担等の観点」から非課税規定を厳格に解釈すべきとの見解が示されている。この表現が意味するところは何であろうか。「納税義務を公平に分担」するのは誰との間なのか。課税される納税

---

73) 各種の補助金や社会保障給付などは、必ずしも固定資産の価格形成に直結するとはいえない。

74) 本稿II 1参照。

者と比較して非課税規定の適用を考えるならば、その判断は厳格にすべきという結論が導かれやすいだろう。そうすると、この公平論は、非課税規定の解釈を厳格な方向へ誘導するための論理であり、むしろ非課税を否定することの正当化根拠にすぎないものである。換言すれば、非課税規定の解釈においてこうした公平論が持ち込まれることが、過度に厳格な解釈を誘引し、冒頭で述べたような社会通念に反するような帰結をもたらしている原因であるといえる。したがって、非課税規定の文言および趣旨に照らして客観的な判断を行うべきであり、「納税義務の公平な分担等の観点」を解釈に持ち込むべきではなく、そうするのであれば、その内容を明らかにしなければならない。