

尼崎市行政不服審査会答申
(答申第 1 3 号)

令和 7 年 1 1 月 6 日
尼崎市行政不服審査会

答申

第1 審査会の結論

令和6年度固定資産税・都市計画税の賦課処分（以下「本件処分」という。）に係る本件審査請求は棄却すべきであるとの審査庁の判断は、妥当である。

第2 事案の概要

1 関係法令等の定め

（1）固定資産税及び都市計画税について

固定資産税及び都市計画税（以下「固定資産税等」という。）は、地方税法（以下「法」という。）その他の法令の規定（法第348条、第702条の2等）により非課税とされている場合を除き、固定資産（都市計画税にあつては、都市計画法（昭和43年法律第100号）第7条第1項に規定する市街化区域等内に所在する土地及び家屋に限る。）について、原則として、その所有者に対して課することとされており（法第342条第1項、第343条第1項及び第702条第1項並びに尼崎市市税条例（以下「条例」という。）第36条第1項及び第107条第1項）、固定資産の所有者とは、原則として、固定資産税等を課する年度の初日の属する年の1月1日（賦課期日）時点において不動産登記簿に所有者として登記されている者をいうこととされている（法第343条第2項、第359条及び第702条第2項並びに条例第36条第2項、第44条及び第107条第2項）。

（2）固定資産税等の非課税について

固定資産税等が非課税とされる固定資産の一つとして、社会福祉法人（社会福祉法（昭和26年法律第45号）第22条に規定する社会福祉法人をいう。以下同じ。）が経営する保育所（児童福祉法（昭和22年法律第164号）第39条第1項に規定する保育所をいう。以下同じ。）その他の一定の児童福祉施設（児童福祉法第7条第1項に規定する児童福祉施設をいう。以下同じ。）の用に供する固定資産が挙げられている（法第348条第2項第10号の3及び第702条の2第2項並びに地方税法施行令（昭和25年政令第245号）第49条の12第2項）。

（3）固定資産税等の減免について

固定資産税の減免は、同税の賦課があつた場合において、天災その他特別の事情による納税義務者の担税力の減少、公益上の必要性等の減免要件を満たすときに限り、原則として納税義務者の申請に基づき行うが、公益上の必要性がある等一定の減免要件を満たすことが明らかな場合は、当該申請を待たずに行うことができる（法第367条及び条例第48条）。そして、固定資産税を減免したときは、当該納税義務者に係る都市計画税についても、当該固定資産税に対する減免額の割合と同じ割合に

よって減免されたものとする」とされている（法第702条の8第7項及び条例第113条）。

2 審査請求に至る経緯

- (1) 令和6年度分の固定資産税等の賦課期日である令和6年1月1日（以下「本件賦課期日」という。）時点において、審査請求人は、本件審査請求に係る土地（以下「本件土地」という。）の所有者として、不動産登記簿に登記されていた。
- (2) 処分庁は、本件賦課期日の数日前に、その補助職員に本件土地の現況を現地において確認させ、さらに、令和5年12月23日、処分庁の委託事業者が本件土地を含む尼崎市の区域について航空写真を撮影させた。
- (3) 令和6年3月31日、処分庁は、本件土地について、課税すべき固定資産として、法第388条第1項の固定資産評価基準に基づき、令和6年度分の評価額を決定し、当該評価額等、同年度分の課税標準額等を同年度分の固定資産課税台帳に登録した。
- (4) 処分庁は、本件土地に係る令和6年度分の固定資産税等（以下「本件固定資産税等」という。）について、固定資産税額を523,400円と、都市計画税額を112,100円とする令和6年4月1日付けの納税通知書及び課税明細書を審査請求人に送付し、本件処分を行った。
- (5) 令和6年4月30日付けで、審査請求人は、処分庁に対し、本件処分を不服として、その取消しを求めて審査請求（以下「本件審査請求」という。）をした。

第3 審理関係人及び処分庁の主張の要旨

1 審査請求人の主張

- (1) 審査請求人は、令和5年に尼崎市の認可保育所新設の運営事業者を選定され、本件土地で保育所建設を進めていたところ、資産税課より本件土地に対して本件固定資産税等が賦課処分された。本件土地については、使用目的として児童福祉施設に使用することがすでに決定しているため、「児童福祉施設の用に供する固定資産」（法第348条第2項第10号の3）と取り扱うべきである。
- (2) 審査請求人は、公共の利益を目的とした事業を実施するために設立された社会福祉法人であり、この点からも認可保育所運営事業は公共事業にあたるため、本件土地については令和5年10月13日の時点で公共事業の対象用地として使用収益ができない土地となり、仮に、非課税でないとしても、条例第48条第1項第5号の「公共事業実施のため使用収益することができなくなった土地」に該当し、固定資産税等の減免が行われるべきである。

2 処分庁の主張

- (1) 固定資産税の非課税要件である法第348条第2項第10号の3の「児童福祉施設の用に供する固定資産」とは、その文理に即して厳格に解釈されるべきであり、

固定資産の使用の実態に基づき、固定資産税の賦課期日において現に児童福祉施設として使用されている固定資産をいうものと解するのが相当である（大阪地裁平成30年9月26日判決、東京地裁平成29年1月24日判決、東京地裁平成25年2月6日判決に同趣旨の言及あり）。確かに、審査請求人は、社会福祉法人であり、尼崎市法人保育園施設整備事業（以下「本件事業」という。）の対象者として選定されたことから本件土地上に保育所を建築しようとしていたことは認められるが、本件土地については、航空写真のとおり令和5年12月23日時点において更地であったため、その数日後である本件賦課期日時点においては、何らかの建物ですら建築されておらず、およそ現に児童福祉施設として使用されていたとは認められないため、固定資産税の非課税を定める法第348条第2項第10号の3に該当していなかったというべきである。

- (2) また、固定資産税等の減免制度は、賦課処分が適法に行われた後に、天災その他特別の事情による納税義務者の担税力の減少、公益上の必要性等に着目し、その税額の全部又は一部を免除するものであるから、減免処分を行わないこと自体は、賦課処分である本件処分の違法性又は不当性を基礎づける事情とはならない。本件事業は、尼崎市が、保育環境の改善や待機児童の解消を図ることを目的として、児童福祉法第35条第4項の設置認可を受けて保育所を整備し、及び運営する事業（以下「保育所整備運営事業」という。）を行おうとする法人を公募し、その施設整備に要する費用の一部を当該法人に対して補助する事業であるところ、審査請求人は、自らの判断で、本件土地を確保したうえで本件事業の対象者となるよう応募し、その選定を受けたことにより、交付される補助金を活用して自ら保育所整備運営事業による使用収益を行っていくのであるから、本件事業により審査請求人の意に反して本件土地の利用が制限されているわけでもなければ、使用収益が一切できなくなったわけでもない。本件土地は、条例第48条第1項第5号の「公共事業実施のため使用収益することができなくなった土地」に該当せず、本件固定資産税等の減免要件に該当しない。

第4 審理員意見書の要旨

審理員は、本件土地については固定資産税等の非課税要件・減免要件に該当しないものであり、本件処分は適法かつ妥当であるから、本件審査請求は棄却されるべきであるとしている。

第5 審査庁の判断

審査庁は、本件審査請求を棄却すべきと考えており、その理由は審理員意見書と同旨である。

第6 審査会の判断

本件審査請求を棄却すべきであるとの審査庁の判断は妥当であり、その理由は次のとおりである。

1 法第348条第2項第10号の3の非課税要件該当性について

(1) 法第348条第2項において、「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。」と定められており、同項第10号の3において、「社会福祉法人その他政令で定める者が児童福祉法第7条第1項に規定する児童福祉施設の用に供する固定資産で政令で定めるもの」と定められているので、本件土地が同号の定める「児童福祉施設の用に供する固定資産」にあたり、固定資産税等の非課税要件に該当するか否かが問題となる。

(2) 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15年6月26日第一小法廷判決）、法第348条第2項第10号の3が、児童福祉施設の用に供する固定資産に対し、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、児童福祉施設の有する公益的な性質及び保育において果たす重要な役割に鑑み、児童福祉施設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、法第348条第2項第10号の3の非課税要件である「児童福祉施設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ることから、現に遊戯や食事その他児童福祉法の目的とする保育活動又は養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、法第348条第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第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（東京地裁平成25年2月6日判決、東京地裁平成29年1月24日判決、大阪地裁平成30年9月26日判決参照）。

(3) これを本件についてみると、本件土地は、賦課期日である令和6年1月1日の数日前である令和5年12月23日時点で更地であり、児童福祉施設の建物を建設中であってまもなく完成する見込みであるといった状況でもなかった。

したがって、本件土地は、本件賦課期日において、現に児童福祉法の目的とする保育活動又は養育活動が実施されることが常態とされているとは到底評価できず、

- 法第348条第2項第10号の3の定める「児童福祉施設の用に供する固定資産」にはあらず、固定資産税等の非課税要件に該当しないと解するのが相当である。
- (4) 以上によれば、本件処分に違法又は不当な点は認められず、本件審査請求には理由がない。

2 意見

- (1) 審査請求人は、条例第48条第1項第5号において、「公共事業実施のため使用収益することができなくなった土地又は建物」について固定資産税を減免すると定められていることから、本件土地が上記固定資産税の減免要件に該当することも、本件処分の違法・不当性の根拠として主張していると思われる。

しかしながら、本件審査請求は、本件処分に對してなされたものであるところ、上記条例の定める固定資産税の減免制度は、本件処分である固定資産税の賦課処分が適法に行われた後に、その減免要件の有無が判断されるものであるから、本件処分が、上記条例の減免要件に該当しないことを根拠の一つとして行われたものでないことは明らかである。したがって、仮に本件土地が上記の減免要件に該当するとしても、本件審査請求に対する本審査会の結論を左右するものではないが、審査請求人の言及するところであるので、次のとおり本件土地が条例の上記減免要件に該当するかどうかについての本審査会の意見を記載する。

ア 条例第48条第1項において、「次の各号のいずれかに該当し、市長において必要があると認めるときは、固定資産税を減免する。」と定められており、同項第5号において、「公共事業実施のため使用収益することができなくなった土地又は建物」と定められているので、本件土地が同条項の定める「公共事業実施のため使用収益することができなくなった土地」にあたり、固定資産税等の減免要件に該当するか否かが問題となる。

イ 条例第48条第1項第5号において、「公共事業実施のため使用収益することができなくなった土地又は建物」について固定資産税を減免すると定めている趣旨は、同項第3号及び第4号に掲げる場合と同様に公益上の必要性から、公共事業の実施により、所有者が使用収益することができなくなった土地又は建物については、税の負担の公平性の観点から、減免の対象としたものと解される。そして、同項第5号が、減免という固定資産税課税の例外的な場合を定めていることに照らすと、減免の要件もまた、その文理に則して厳格に解釈されるべきである。

したがって、「公共事業実施のため使用収益することができなくなった土地又は建物」とは、「公共事業」すなわち国や地方公共団体が主体となって公共の利益や福祉のために行うインフラ整備事業等の実施により、同項第3号及び第4号に掲げる場合と同程度に、その所有者が使用収益することができなくなった土地又は建物を意味すると解するのが相当である。

ウ これを本件についてみると、本件土地は、審査請求人が、本件土地において、

自らが応募した尼崎市の保育所整備運営事業に則り、審査請求人自身が保育所を経営し、使用収益を上げていくのであるから、条例第48条第1項第5号の「公共事業」にはあたらないし、同項第3号及び第4号に掲げる場合と同程度に所有者が使用収益することができなくなったと評価することもできない。

したがって、本件土地は、条例第48条第1項第5号の定める「公共事業実施のため使用収益することができなくなった土地」にはあらず、固定資産税等の減免要件には該当しないと解するのが相当である。

- (2) また、審査請求人は、本件土地に係る不動産取得税及び登録免許税は非課税となることが予定されており、事実関係が同様である以上、不動産取得税及び登録免許税と固定資産税等の取扱いが異なることは法の趣旨にそぐわない旨主張していると考えられる。

しかしながら、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に該当するかどうかについては、それぞれの税の内容・性質・趣旨によって判断されるべきものであって、固定資産税等の非課税要件に該当するかどうかの判断基準が登録免許税等の非課税要件のそれと異なるからといって、法の趣旨にそぐわないものではないと解される。

第7 付言

審理員による審査の過程において審査請求人から審理員に提出された反論書によれば、処分庁の弁明書の提出について、審理員が指定した期限から遅延し、結果、審査請求人が本件に係る対応に時間を要した旨の指摘がある。この点、処分庁によれば、事務処理に係る時期の集中等によることが主な要因とのことであるが、処理の遅延により審査請求人の対応に負担をかけたことは誠に遺憾である。処分庁は、今後、このようなことがないように留意されたい。

(参考)

審査の経過	
令和7年7月 29日	諮問書を受理（諮問第13号）
令和7年10月 8日	第1回審議
令和7年10月29日	第2回審議
令和7年11月 6日	答申

尼崎市行政不服審査会委員		
氏名	現職	備考
白井 俊美	弁護士	会長
海道 俊明	関西大学大学院法務研究科教授	会長職務代理者
岡本 英子	弁護士	