

○ 主文

一 被告が平成三年五月八日付けでした別紙第一物件目録記載の土地に係る原告の特別土地保有税の納税義務を免除しない旨の処分を取り消す。

二 訴訟費用は被告の負担とする。

○ 事実及び理由

第一 原告の請求の趣旨

主文同旨

第二 事案の概要

本件は、原告が被告に対し、パチンコ店の付属駐車場に供する土地の取得に係る特別土地保有税の納税義務の免除を申請したが、これが許可されなかったため、右不許可処分の取消しを求めた事案である。

一 本件処分の経緯等について

1 特別土地保有税の免除の取扱い

(一) 地方税法（以下「法」という。）五八五条一項によれば、土地又はその取得に対し、その土地のある市町村（東京都の特別区にある土地については、都（法七三四条））は、当該土地の所有者又は取得者に、特別土地保有税を課するものとされているが、（1）工場施設、競技場施設その他の施設（建物、構築物その他の工作物及びこれらと一体的に利用されている土地により構成されているものに限る。以下「特定施設」という。）のうち、その整備状況、利用状況等が恒久的な利用に供される特定施設に係る基準として政令で定める基準（以下「恒久性の要件」という。）に適合するものの用に供する土地で、かつ、（2）当該土地の利用が当該市町村（都）に係る土地利用基本計画等の土地利用に関する計画に照らし、当該土地を含む周辺の地域における計画的な土地利用に適合する（以下「土地利用計画適合性の要件」という。）ものであることについて、市町村長（都においては、都知事の委任を受けた都税事務所長（法三条の二））が認定した場合には、市町村（都）は、当該土地に係る特別土地保有税の納税義務を免除するものとされる（法六〇三条の二第一項二号）。

なお、右の認定は、申告納付すべき日の属する年の基準日（ちなみに、本件については、平成二年七月一日）の現況によるものとされている（法六〇三条の二第七項、同五八六条四項）。

(二) そして、右の恒久性の要件について、地方税法施行令（以下「施行令」という。）五四条の四七第二項は、次のとおり定めている。

(1) その整備状況が同一又は類似の用途に供される施設について通常必要とされる整備の水準と同程度の水準に達しているものであること。

(2) その利用が相当の期間にわたると認められること。

(3) その効用を維持するため通常必要とされる管理が行われると認められること。

(三) 右免除の取扱いについては、昭和五三年四月一日自治固第三八号自治省税務局長通達「恒久的な建物、施設等の用に供する土地に係る特別保有税の納税義務の免除の取扱いについて」（以下「免除取扱通達」という。乙四号証）において、その解釈運用指針が定められている。

右通達によれば、特定施設の意義について、建物又は構築物の存する土地であっても、当該土地が単に建物又は構築物の敷地としてのみ利用されているものではなく、これに関連する用途にも利用され、当該建物又は構築物と一体となって一定の効用を果たしている場合には、これら全体を一の特定施設として把握すべきものとされる（第二一三一一）。

また、施行令で定める恒久性の要件について、次のとおり定められている（第二一三一一）。

(1) 特定施設について通常必要とされる整備の水準は、施設の種類、その存する地域の状況等に応じて判定すべきものであるが、その場合、当該特定施設の設置改良のために要した資金の状況を参考にすることが適当である。

(2) 利用の期間は、法六〇三条の二第一項一号に定める恒久的な利用に供される建物又は構築物に係る基準（（1）その利用とは、個別的具体的な用途を指すものではなく、建物又は構築物自体としての利用をいう。（2）相当の期間とは、当該建物又は構築物に係る通常の利用期間をいうものであるが、その認定に当たっては、所有者の利用意思、所有者による建物又は構築物の具体的な利用状況等を総合的に勘案して判定すべきである。）に準じて認定すべきであるが、土地の利用を主たる目的とする特定施設については、これらの基準に加えて使用頻度をもその認定

の基準とすることが適当である。

(3) 特定施設の効用を維持するため、当該特定施設について維持補修等の物的な管理が行われることのほか、管理施設の設置又は管理人の配置等人的な管理も行われることを要するものである。

(四) さらに、駐車場に係る恒久性の要件については、昭和五三年四月一日付け自治省税務局固定資産税課長内かん「恒久的な建物、施設等の用に供する土地に係る特別土地保有税の納税義務の免除の運用について」(以下「課長内かん」という。乙三号証)において、次のような運用指針が示されている(一—1)。

ア 一定の工作物により駐車場の範囲が特定され、かつ、駐車するために必要な舗装等の整備がされていること。

イ 継続的に駐車場として利用されており、かつ、適切な管理が行われていること。

ウ ピーク時における駐車台数が収容定数のおおむね五割以上であること。

なお、工事施設等の特定施設内の空地を駐車場として利用している場合は、特別の工作物が設けられていない場合でも、継続的に利用され、その利用の程度が上記ウの基準に達するものと認められるときは、当該特定施設の一部として対象とすべきものであること(以上、この部分を「なお書」という。)

2 本件土地取得の経緯等(適宜かつこ内に掲げる証拠によって認定した以外の事実については、当事者間に争いがない。)

(一) 原告は、遊技場の経営等を目的とする株式会社であるが、別紙第二物件目録一ないし五記載の土地(以下「A土地」という。)、同目録六及び七記載の土地(以下「B土地」という。)並びに別紙第三物件目録記載の建物(以下「A建物」という。)を所有している(甲五号証から同一一—号証まで、甲一三号証)。

原告は、昭和五〇年から、A土地上にあるA建物において、パチンコ店(以下「本件パチンコ店」という。)を営業しており、B土地を本件パチンコ店の来客専用の付属駐車場に供してきた。

また、原告は、昭和五一年から、A土地に隣接する別紙第二物件目録八記載の土地を賃借し、本件パチンコ店の来客専用の付属駐車場に供してきた。

(二) 原告は、右の付属駐車場を拡張するために、昭和五六年六月から、B土地に隣接する別紙第一物件目録記載の土地(合計二二八七・四一平方メートル、以下「本件土地」という。)を賃借していたが(甲一五号証)、平成二年六月一五日、その所有者である小倉誠から、本件土地を代金一六億五四四三万三六七〇円で買い受けた。

(三) 本件土地等の各不動産の位置関係は、別紙図面のとおりであり、本件土地は、B土地に隣接し、公道(幅員六・五メートル、車路二車線、本件土地側に幅員二・二メートル、A土地側に幅員二・三メートルの歩道を有する。)を隔ててA土地及びA建物に直面する位置にある。

また、本件土地及びB土地は、公道を除くその他の隣接地との境界を金網フェンスで画され、本件土地の取得前と同様に、引き続き共に本件パチンコ店の来客専用の付属駐車場に供されている(以下「本件駐車場」という。)

3 本件処分の経緯(この事実については、当事者間に争いがない。)

原告は、平成三年二月八日、被告に対し、本件土地に係る特別土地保有税納付申告書を提出するとともに、右納付義務の免除を申請した。

これに対し、被告は、平成三年五月八日、本件土地が免税対象土地に該当しないとして、納税義務免除の不許可決定(以下「本件処分」という。)をした。

そこで、原告は、平成三年六月三日、東京都知事に対し、本件処分の取消しを求める審査請求を提起したが、都知事は、平成四年九月一四日、右審査請求を棄却する旨の裁決をした。

二 本件の争点

本件においては、本件パチンコ店の付属駐車場に供されている本件土地が、特別土地保有税の免除対象土地に該当するか否かという点が争われているが、本件土地が土地利用計画適合性の要件を充足していることは、当事者間に争いがなく、また、A建物、A土地、B土地及び本件土地が一の特定施設を構成していることについても、当事者間に争いがない。すなわち、本件の争点は、特定施設内の付属施設に係る恒久性の要件としてどのようなものが必要であるかという点及び本件土地がこの要件を充足するか否かという点にあり、この点に関する当事者の主張の要旨は、次のとおりである。

1 被告の主張

当該土地が免除対象土地と認定されるためには、外形的、客観的に判断して、基準日において、恒久的な特定施設の用地としてすでに社会通念上相当の水準の利用がなされていることが必要である。

そして、特定施設が主たる構成要素である建物等（以下「本体施設」という。）とこれと一体的に利用される駐車場等の付属的な施設（以下「付属施設」という。）からなる場合に、当該付属施設が、当該本体施設と公道を挟んで分離され、外形的、客観的に独立して設けられていると認められるときは、右付属施設については、独自に付属施設としての恒久性の要件を充足しているか否かを判断すべきであり、その場合、付属施設に係る恒久性の要件は、本体施設の恒久性の要件と同等の整備及び管理の水準であることを要するものと解すべきである。そうでなければ、付属施設に供されている土地は、整備及び管理が全く行われていない場合であつても、本体施設と付属施設が一体的に利用されているというだけで免除対象土地に該当することになり、最終的な需要に供されている土地のみを免除対象土地にしようとする免除制度の趣旨を没却するおそれがあるからである。

ところで、恒久性の要件については施行令五四条の四七第二項に定めており、課長内かんは、施行令の定める要件を期間の点を除いて注意的に示したものであるから、付属施設としての付属駐車場は、課長内かん一―1のアないしウに定める恒久性の要件を充足していることが必要であるというべきである。課長内かんのなお書は、工場施設等の敷地内に存する狭小な空地部分を、たまたま駐車場として利用しているような場合に適用される規定にすぎないものと解すべきであり、付属駐車場について右アないしウの要件を緩和したものではない。

そうすると、本件駐車場は、単に砂利を敷いただけで舗装されておらず、地表の所々に陥没があり雨水の滞留が見られ、地表の陥没の補修が十分なされておらず、管理事務所の設置や管理人の配置もないなど物的、人的管理状況が不十分であつて、恒久性の要件を充足していない。

2 原告の主張

特定施設が本体施設と付属施設からなる場合、これらは一体として一の特定施設を構成するものであるから、恒久性の要件を充足しているか否かは、特定施設全体について判断されるべきであつて、付属施設を別個の施設であるかのように、両者の関連性を無視して右要件の該当性を判定するのは誤りである。

確かに、具体的な判断のプロセスは、本体施設と付属施設とについて個々に検討していくことになるとしても、恒久性の要件のうち、整備及び管理の基準については、両者が同一ではあり得ない。すなわち、本体施設に係る恒久性の要件は、施行令五四条の四七第二項及び免除取扱通達に定めるものであるのに対し、付属施設に係る恒久性の要件は、付属施設が本体施設に従属してその効用を補完することによってこれと機能的に一体をなすものであることにかんがみ、付属施設としての効用を維持するものと通常認められる程度の整備及び管理の水準であれば足りるものと解すべきである。

この点について、課長内かん一―1のアないしウは、独立した特定施設としての駐車場に係る恒久性の要件を規定し、なお書は、特定施設内の付属施設としての付属駐車場に係る恒久性の要件を規定したものであると解すべきであり、付属駐車場に係る恒久性の要件は、もつばら利用度が基準とされているというべきである。

そうすると、本件駐車場は、長期間にわたつて、高度に利用されているから、恒久性の要件を充足しているといえる。

第三 争点に対する判断

一 恒久性の要件について

1 特別土地保有税は、土地保有に伴う費用の増大を通じて投機的な土地取引を抑制し、併せて投機的に保有されている土地の放出を促すことを目的にして設けられたものであるが、法六〇三条の二に定める納税義務の免除は、右の課税目的に照らし、すでに社会通念上相当程度の水準に達した利用がなされ、最終的な需要に供されている土地については、税負担を求めることが適当でないという趣旨にかんがみ、課税の適正化を図るための措置として設けられた制度であるとされる。ただ、実際に免除の可否について判断するに当たり、最終的な需要に供されている土地であるか否かを実質的に判定することには困難を伴うことから、法六〇三条の二第一項各号において客観的な要件を定め、この要件を充足する土地を免除の対象とすることとしたものであると解される。

ところで、法六〇三条の二第一項二号は、恒久的な利用に供される特定施設に係る基準として施行令で定める基準に適合する特定施設の用に供する土地を免除対象の

土地として定めているが、右の特定施設とは、建物等及びこれと一体的に利用されている土地により構成されているものをいい、当該土地が当該建物等と地理的、機能的に一体となって一定の効用を果たしている場合には、これら全体が一の特定施設を構成しているものと解すべきであって（なお、免除取扱通達第二一三一一も、同様の解釈を前提として定めているものと解される。）、右特定施設についての特別土地保有税の免除の要件の有無を判断するに当たっては、右建物等と右土地とによって構成される特定施設全体を一体のものとして捉えた上で、これが免除の要件を充足しているか否かを判断すべきものと解するのが相当である。そして、特定施設が本体施設と付属施設とによって構成されている場合には、付属施設は、本体施設と地理的、機能的に一体となって、その効用を補完するものであるから、特段の事情のない限り、本体施設が恒久性の要件を充足していれば、これと一体の関係にある付属施設も含めて、特定施設全体について右の要件を充足するものと解すべきである。換言すれば、付属施設については、本体的施設との地理的關係、利用に至る経緯、利用状況等に照らして、本体施設との一体的利用関係及び付属施設としての利用関係が肯認される限り、本体施設に対して要求される恒久性の要件を独立して備えることを要しないものというべきである。免除取扱通達において、特定施設の意義を前記のとおり定め（第二一三一一）、特定施設の用に供する土地の範囲について、道路、塀等の地理的指標のほか、付属施設の利用状況を考慮して認定すべきであると定め（第二一三一一三）、また、課長内かんにおいて、免除対象土地の認定について、特定施設内の空地を駐車場として利用している場合（すなわち、付属施設としての駐車場の場合）は、継続的な利用と一定の利用程度が認められるときは、特定施設の一部として免除対象土地と認定すべきであると定めている（一―1なお書）のは、右と同じ趣旨に立つものというべきである。

2 これに対し、被告は、付属駐車場に係る恒久性の要件は、当該付属駐車場が本体施設と公道を挟んで分離され、外形的、客観的に独立して設けられている場合には、駐車場が独立した特定施設をなしている場合と同程度の整備及び管理の水準であることが要求されるべきであり、課長内かんのなお書は、特定施設内に存する狭小な空地部分をたまたま駐車場として利用しているような場合を想定した規定にすぎないとして、付属駐車場の恒久性の要件として舗装がなされていることが必要であると主張する。

しかし、特定施設の意義、特定施設が本体施設と付属施設によって構成される場合における恒久性の要件の判断については、前記のとおり解すべきものであるところ、被告の右主張は、付属施設と本体施設の一体性、すなわち、それらが一の特定施設を構成することを肯認する一方で、その特定施設の恒久性の判断に当たって、外形的、客観的な位置関係のいかんによっては、本体施設と付属施設を別個独立なものとして判断すべきであるとするものであって、付属施設と本体施設との一体性の問題と特定施設の恒久性の要件との関係を正しく捉えたものとはいいい難いし、本体施設に従属してその効用を補完するにすぎない付属施設に対して厳格にすぎる要件を要求するものであって相当ではないというべきであるから、右主張を採用することはできない。

また、課長内かんの一―1のアないしウは、独立した特定施設としての駐車場に係る恒久性の要件を定め、なお書は、付属施設としての駐車場に係る特定施設の対象とすべき基準要件を定めたものであると解されるところ、被告の主張は、課長内かん（乙三号証）における資材置場（一―2）並びにスポーツ施設及びレジャー施設（一―3）に関する同種の規定等に照らすと、課長内かんの解釈としては明らかに文理に反するものといわざるを得ないから、これを採用することはできない。

二 本件土地の免除対象土地該当性について

1 本件駐車場の位置関係等については、前記のとおりであるが、本件駐車場の利用状況等については、次の事実が認められる。（この事実については、当事者間に争いが無い。）

（一） A建物、昭和五〇年以降、本件パチンコ店として利用されてきたが、その営業の必要に応じて、右パチンコ店の来客専用の駐車場が拡張されてきており、その拡張の一環として、原告は、昭和五六年六月に本件土地を賃借して、来客専用駐車場として利用し始めた。

（二） 原告が本件土地を取得した平成二年当時、本件パチンコ店の来客による本件駐車場の利用は、利用ピーク時（午後三時ないし同八時ころまで）には、駐車可能台数である一六〇台分が、ほぼ満車になる状態であった。

(三) 平成二年七月当時、本件駐車場は、アスファルト、コンクリート等による舗装はなされておらず、地表には所々陥没があり、雨水の滞留があるものの、砂利が敷き詰められ、駐車区画がロープで仕切られていた。また、本件駐車場には、特に専用の管理室はなく、管理人も置かれていないが、本件パチンコ店の従業員が必要に応じてフェンスや区画ロープの補修、駐車場の清掃等を行っていた。

2 右の事実及び前記第二、一、2の事実によれば、本件駐車場は、A建物と道路を挟んで隣接する本件パチンコ店の付属駐車場として長期間にわたって利用されてきており、その整備と管理の態様はごく簡易なものではあったが、本件パチンコ店の来客による利用度は極めて高く、このことからすれば、免除認定の基準時である平成二年七月一日当時、本件駐車場は、本体施設であるA建物と一の特定施設を構成し(この点については、当事者間に争いがない。)、本体施設であるA建物との一体的利用関係があり、また、その付属施設としての利用関係があったものと認められる(課長内かんの前記なお書に定める基準要件をも充足していたものと認められる。)

そして、本体施設であるA建物が恒久性の要件を備えていることについては、当事者間に争いがなく、また、前記の特段の事情も認められないことからすれば、本件駐車場は、特定施設の一部として恒久性の要件を充足するものと認められ、右駐車場の用に供されている本件土地は、特別土地保有税の免除対象土地に該当するものというべきである。

三 結論

よって、原告の本件請求は理由があるから、これを認容することとし、主文のとおり判決する。

(裁判官 秋山壽延 小池 裕 森田浩美)

別紙

第一物件目録

一 東京都足立区<地名略>

地目 雑種地

地積 一、九二二平方メートル

二 右同所 <地名略>

地目 宅地

地積 三六五・四一平方メートル

第二物件目録

一 東京都足立区<地名略>

地目 宅地

地積 六五七・八七平方メートル

二 右同所 <地名略>

地目 宅地

地積 七四七・一〇平方メートル

三 右同所 <地名略>

地目 宅地

地積 三四七・一〇平方メートル

四 右同所 <地名略>

地目 宅地

地積 一九八・三四平方メートル

五 右同所 <地名略>

地目 宅地

地積 一〇九・〇九平方メートル

六 右同所 <地名略>

地目 宅地

地積 九二・五六平方メートル

七 右同所 <地名略>

地目 宅地

地積 三九六・六九平方メートル

八 右同所 <地名略>

地目 雑種地

地積 一、八九九平方メートル

但し、この内 八三一平方メートル

第三物件目録

東京都足立区<地名略>、四〇一番地一、四〇一番地二、三九九番地
家屋番号 四〇〇番一
構造 鉄筋コンクリート造陸屋根三階建
用途 遊技場、事務所、店舗、駐車場
面積 一階ないし三階共
各一三七四・七三平方メートル
別紙図面