

○ 主文

- 一 原告の請求を棄却する。
- 二 訴訟費用は原告の負担とする。

○ 事実及び理由

第一 請求の趣旨

被告が平成四年一月五日付けで原告に対してなした別紙物件目録記載一の土地に係る特別土地保有税納税義務の免除を承認しない旨の処分を取り消す。

第二 事案の概要

本件は、原告が被告に対し、駐車場として使用することを目的として第三者に賃貸した土地の保有に係る特別土地保有税の納税義務の免除の認定を申請したが、これが承認されなかったため、その不承認処分の取消を求めた事案である。

一 特別土地保有税免除認定の取扱いについて

1 地方税法（以下、「法」という。）六〇三条の二第一項第二号は、特定施設のうち恒久的な利用に供するものとして定められた一定の基準に適合するもの（以下、「恒久性の要件」という。）の用に供する土地で、その利用が各市町村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土地について、当該市町村長が認定した土地については、当該土地に係る特別土地保有税の納税義務を免除する旨を規定している。

2 これを受けて地方税法施行令（以下、「施行令」という。）五四条の四七第二項は、恒久性の要件の基準につき、第一号において「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。」、第二号において「その利用が相当の期間にわたると認められること。」、第三号において「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。」と定めている。

3 施行令で定める恒久性の基準の取扱いについては、昭和三十五年四月一日付け自治省税務局長通達（以下、「通達」という。）において、施行令五四条の四七第二項第一号につき、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、当該特定施設の施設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り、第二号につき、利用の期間は、法六〇三条の二第一項第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（即ち（一）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い、（二）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との基準。）に準じて認定すべきであるが、土地自体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もその認定の基準とすることが適当であり、第三号につき、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ていることを要するものであるとされている。

4 法六〇三条の二第一項に該当する特別土地保有税納税義務免除については、同条第七項において準用する法五八六条第四項により基準日の現況によるものとされ、市町村長が法六〇三条の二第一項の認定をなす場合は、法六〇三条の二第四項の規定により市町村の特別土地保有税審議会の議を経なければならない。

二 本件不承認処分の経緯等についての争いのない事実

1 原告は、昭和三十九年三月一二日、別紙物件目録記載二の土地の、同六一年五月二九日、別紙物件目録記載三の土地の所有権を、それぞれ取得し、同六三年一月一六日、右両土地を合筆して別紙物件目録記載一の土地（以下、「本件土地」という。）とした。

2 A運輸荷役株式会社は、本件土地を碎石舗装し、その周囲を金網塀で囲み、照明設備を設け、本件土地を使用管理するA運輸荷役の事務所は本件土地の直近にあった。

3 原告は、平成四年五月一五日、本件土地について特別土地保有税の納税義務の免除認定を申請（以下、「本件申請」という。）した。

原告が被告に提出した本件免除認定申請書の別紙「利用の状況報告書」中の利用頻度等欄には、本件土地は専用駐車場、収容定数五〇台、大型トラック主体であり、その内訳は、営業用三〇台、来客用一〇台、従業員用五台との記載はあるが、ピーク時の駐車台数、具体的時間についての記載がなく、収容定数の概ね五割以上

のピーク時の駐車台数を示す写真の提出もなかった。被告は原告に対し、申請書の追完と駐車台数に関する資料の提出を求めたが、原告はこれに応じず、A運輸荷役に問い合わせをされたいと回答した。

4 本件申請にかかる特別土地保有税の納税義務免除認定の基準日は平成四年一月一日である。

5 被告は、本件申請に対し、平成四年一月五日付けで免除を承認しない旨の処分（以下、「本件不承認処分」という。）をした。

原告は、同年一月三〇日、被告に対し、本件不承認処分につき異議申立をしたが、被告は、同年二月二八日、本件土地は駐車場施設の用に供されているところ、その免除認定の要件として駐車場施設の利用が相当の期間にわたると認められることを要し、その判断基準として使用頻度につきピーク時において概ね五割以上の利用がなされていることが必要であるのに、本件土地の場合には駐車場として利用する駐車台数が僅少であるとして、これを棄却する旨の決定をし、同決定書は同月二九日原告に到達した。

三 争点

本件土地が法六〇三条の二第一項第二号の恒久性の要件のうち、施行令五四条の四七第二項第二号の基準を満たしているかどうかである。

1 原告の主張

（一）（1）特別土地保有税は、土地の有効利用の促進及び投機的な土地取引の抑制を企図したものである。そこで右趣旨に適合し弊害のない場合には、当事者の申請に基づく市町村長の認定により右税の納税義務が免除されるものである。

（2）原告は、平成三年一月ころ、B工業株式会社に対し、期間を同年一月二六日から二年間、賃料を一か月五五万円として本件土地を賃貸し、B工業は、その頃原告の承諾を得てA運輸荷役に対し、期間を同年一月一日から二年間、賃料を一か月一三万七千八百三十六円として本件土地を賃貸し、なお、A運輸荷役は砕石舗装等の費用二七〇〇万円を負担しており、原告はこのように本件土地を他人に賃貸し、適正な賃料を收受して全面的に利用しているのであって、土地の有効利用及び投機的な取引の抑制の趣旨を充たしている。

また、土地賃貸中においては、その土地の支配権は賃借人（転借人）であるA運輸荷役にあり、その土地の使用法に介入することはできない。原告はA運輸荷役に対し、本件土地の駐車台数が少ないとしてその台数を増やすように要求する権利も義務もない。

以上のとおり、原告は本件土地を最大限に有効利用しているから、特別土地保有税を課することによって達成しようとする法の意図は実現されているのであって、施行令五四条の四七第二項第二号の基準を充たすものである。したがって、納税義務免除の認定をしなかった本件不承認処分は法の適用を誤った違法がある。

（二）（1）仮に、右（一）の主張が認められないとしても、本件土地は、基準日である平成四年一月一日の前後において、A運輸荷役により、ピーク時において概ね五割以上の利用がなされていた。

（2）A運輸荷役が本件土地を駐車場として使用する態様は、同会社の保管する製品を集荷するために全国から来る運搬車の待機場場として使用するものである。そして、その待機車のピーク時は通常午後二時から同五時までの間であり、月単位では月末に多い。したがって、被告による調査が午前中、夜間あるいは平成四年一月一日前後に行われたとすれば、待機場場としての性質上、駐車車両が僅少であることは当然である。被告は原告側の右事情を踏まえずに駐車車両の僅少なときに調査をしており、合理的な調査とは言えない。

2 被告の主張

（一）被告は法、施行令、通達の趣旨を踏まえ、土地自体の利用を主たる目的とする特定施設である駐車場施設につき納税義務の免除を判定する基準（以下、「認定基準」という。）について、次のとおり取り扱っている。

（1）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施工されていること（施行令五四条の四七第二項第一号に対応するもの）。

（2）継続的に駐車場として利用されており、かつ、ピーク時における駐車台数が収容定数の概ね五割以上であること（施行令五四条の四七第二項第二号に対応するもの）。

（3）駐車場としての機能を果たすよう適切な維持管理がなされていること（施行令五四条の四七第二項第三号に対応するもの）。

(二) 本件不承認処分を経緯と根拠は次のとおりである。

(1) 被告は、平成三年一二月二六日午前一〇時ころ、本件土地が認定基準を充たしているかどうかについて現況調査をしたところ、本件土地は駐車場として利用するための施設整備はなされていたものの、その利用状況については、駐車車両が数台しか存しない有様であった。

(2) 原告は本件申請書の追完や写真等の資料の提出をせず、使用頻度の照会にも応じなかったため、被告は、やむなく、A運輸荷役に対し本件土地の利用状況について調査をしたが、A運輸荷役も確答しなかった。

被告はその後現況調査を行ったが、平成四年一〇月一二日午前一〇時ころの調査時には普通車十数台しかなく、同月一六日午後一時ころの調査時には駐車車両はなく、翌一七日午前九時二〇分から同一〇時までの調査時には普通車三台、トラック一台であり、いずれの調査時点においても駐車車両は著しく僅少な状況であった。

(3) 被告は、本件申請につき熊谷市特別土地保有税審議会に諮問した。同審議会は、同年一〇月二〇日午前一時に本件土地の現況調査をしたところ、駐車車両は普通車数台にすぎなかったため、被告が先に調査した状況も聴取のうえ、本件土地の利用状況からみて、被告の認定基準に適合していないとして本件申請を認めない旨の答申をした。

(4) 被告は、右答申を受け、原告に対し、同年十一月五日、本件不承認処分をしたものであり、本件土地は、施行令五四条の四七第二項第二号の基準を充たさないものである。

すなわち、右(一)(2)のとおり、同号の基準に該当するためには、当該土地全部を第三者に駐車場として賃貸するという意思のみでは足りず、駐車場としての最終需要、換言すれば、駐車場としての利用状況はピーク時における駐車台数が収容定数の概ね五割以上であることが必要であるが、本件土地の場合、右利用状況を充足していないので、納税義務の免除に該当しない。

(三) 本件免除認定申請書には、本件土地がA運輸荷役の倉庫内の製品を集荷するために全国から来る運搬車の待機場場として使用されていたとか、その待機車のピーク時が通常午後二時から同五時までの間で、月単位では月末に多いとの記載はなく、本件土地の利用状況に対する被告の照会にも原告は回答をしなかった。被告の調査が右事情を踏まえずに駐車車両の僅少なときに行われた合理性のない調査とであると争う。

しかも、原告は、本件不承認処分に対する異議申立手続においても本件土地のピーク時における駐車台数を主張していないのであるから、右のような事実に基づけば、原告が、本訴において、新たに本件土地の利用状況を主張することは信義則に反する。

三 争点に対する判断

1 先ず、法六〇三条の二第一項第二号所定の恒久性の要件について検討する。

(一) 特別土地保有税制度は、土地の投機的取引を抑制し、土地の有効利用を図ることを目的とするものであるところ、既に社会通念上相当程度の利用が行われ最終的な需要に供されている土地については、右のような特別土地保有税の目的に照らし課税することが適当でないことから、法六〇三条の二の規定は、このような場合に課税の適正を図るために右税の免除の制度を定めたものである。

尤も、或る土地につき社会通念上相当程度の利用が行われ最終的な需要に供されているか否かを個別的、実質的に認定することは困難であり、免除の制度を公平かつ公正に適用するためには、免除の対象を客観的、外形的な基準によって決めるのが適当であるから、このような観点から法六〇三条の二第一項各号において免除の客観的な要件が定められ、施行令五四条の四七各項において更にこれが具体化されているものと解される。

(二) ところで、本件においては、前記のように本件土地の利用状況が法六〇三条の二第一項第二号所定の恒久性の要件を充たしているかが争点であるところ、右恒久性の基準に関する施行令五四条の四七第二項には、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(第一号)、その利用が相当の期間にわたると認められること(第二号)、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(第三号)と定められていることは前記のとおりである。

そうして、右(一)のような特別土地保有税の免除の趣旨に鑑みると、右各基準のうち、第二号の「その利用が相当の期間にわたると認められること」とは、特定施

設としての利用が現に行われ、その利用が当該特定施設に係る通常の利用期間にわたると認められることと解すべきであり、その判断に当たっては、所有者の利用意思、特定施設の具体的な利用状況等を総合的に考慮すべきである。したがって、駐車場など土地自体の利用を主たる目的とする特定施設の場合には、土地の利用方法としてはその有効利用性が低く、また同地上に設置される工作物も通常恒久性の判断資料としての意義が必ずしも大きくないから、その駐車場等としての使用頻度も恒久性の判定要素として考慮することが必要である。

尤も、認定基準によれば、駐車場の場合における使用頻度は、ピーク時における利用率が概ね五割以上であることが必要とされているけれども、証拠（乙一）によれば、右認定基準は、昭和五三年四月一日に自治省税務局固定資産税課長が各道府県総務部長及び東京都総務・主税局長に宛て、特別土地保有税の免除制度の具体的運用に当たっての留意事項を指摘した内かんに基づくものと認められ、したがって、同基準は施行令五四条の四七第二項第二号の解釈基準を示したに止まるものであるから、右利用率のみを基準として同条第二号の該当性を決定することはできず、右認定基準の利用率も一の基準とした上、前記のような諸要素を考慮して、当該駐車場の利用が相当の期間にわたるかどうかを判断すべきである。

なお、以上のような特別土地保有税並びにその納税義務免除制度の各趣旨、及び右免除の基準に照らすと、或る土地を駐車場として利用する場合に、その区画割をし、個別的に利用させるか或いは全体を一括して使用させるかに拘わりなく、その実際の最終需要の有無及びその程度が免除の可否を決定する要素となるというべきであるから、右のような利用の態様の違いによって前記免除の基準の適用に差異を生ずることはないと解すべきである。

(三) (1) そこで、本件について検討すると、前記のように、A運輸荷役は本件土地を碎石舗装し、その周囲を金網塀で囲み、照明設備を設けたものであり、本件土地を管理するA運輸荷役の事務所は本件土地の直近にあり、証拠（甲五、一〇、証人C、同Dの各証言）によれば、原告は、平成三年一月ころ、B工業に対し、期間を同年一月二六日から二年間、賃料を一か月五五万円、使用目的を駐車場又は資料置場として本件土地を賃貸し、B工業は、その頃原告の承諾を得て、A運輸荷役に対し、期間を同年一月一日から二年間、賃料を一か月一三万七、八三六円、使用目的を駐車場として本件土地を転貸し、A運輸荷役は、右碎石舗装等の費用二七〇〇万円を負担し、B工業は原告の代表者Eが一〇〇パーセント出資した会社であり、右各賃貸借契約には更新を可能と定めがあり、B工業とA運輸荷役との賃貸借契約には六年経過前にB工業がA運輸荷役に対し立ち退きを求めたる場合にはB工業において残年数に応じた駐車場造成費用を負担する旨の約定があることが認められるので、これら事実によれば、原告にはA運輸荷役に利用させる態で本件土地を駐車場として利用する意思があったと認められる。

(2) そこで、本件土地の利用状況を検討すると、証拠（証人Dの証言）によれば、A運輸荷役は倉庫業を営んでおり、本件土地はその所有の自動車及び取引先の自動車の駐車場として使用し、平成四年一月当時は月末の午前一〇時から正午ころ及び午後二時から五時ころに駐車車両が多く、ピーク時にはトラックが三〇台から五〇台駐車していたと認められる如くである。

しかしながら、前記のように、本件土地の面積が約七五一〇平方メートルであることは争いがなく、証拠（乙二、三、五、一〇、一一の二、一四、一二、一三、証人F、同Dの各証言）によれば、本件土地にはトラックを一〇〇台位駐車させることが可能であるところ、本件申請の免除認定申請書添付の写真によれば、本件土地には普通乗用自動車等が二台駐車しているだけであり、被告が平成三年一月二六日午前九時から同一二時までの間に本件土地の現況調査を行ったときもライトバン等が数台駐車してあったにすぎず、その後も被告は平成四年一月二日午前一〇時ころ、同年同月一六日午後一時ころ、同年同月一七日午前九時二〇分頃から同一〇時まで本件土地の駐車状況を調査し、同年同月二〇日午前一時には熊谷市の特別土地保有税審議会の委員が右状況の調査を行ったが、これらの調査によっても、多くとも普通車が十数台駐車してただけで、また、同年四月二三日午前八時三四分、同年六月一日午後二時三五分、同年八月一〇日午後二時ころに各撮影された本件土地付近の航空写真においても本件土地には数台程度の駐車車両しか認められないのであり、しかも、被告が本件土地の駐車場としての使用頻度状況について照会したのに対し、原告及びA運輸荷役は明確な回答をしなかったことが認められる。そこで右事実を照らすと、ピーク時には三〇台から五〇台の駐車があったとの前記証人Dの証言はにわかに採用できず、むしろ、本件土地は実際に駐車場と

しての利用は殆どなされていなかったといわざるをえないから、このような利用状況及び使用頻度に鑑みると、本件土地の駐車場としての利用が相当の期間にわたると認めることはできない。ちなみに、証拠（証人D、同Cの各証言）によれば、B工業とA運輸荷役の間の転貸借契約は一年間で中途解約され、その後は本件土地は駐車場として賃貸されていないものである。

したがって、本件土地は、施行令五四条の四七第二項第二号の基準を充たしておらず、引いて法六〇三条の二第一項第二号の恒久性の要件を欠くものというべきである。

2 よって、原告の請求は、その余の点を判断するまでもなく理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

（裁判官 大喜多啓光 高橋祥子 中川正充）

別紙物件目録（省略）