

主文

1 被告が平成12年1月17日付けでなした別紙物件目録記載の不動産に係る平成11年度固定資産税賦課決定処分のうち、平成7年度相当分、平成8年度相当分、平成9年度相当分及び平成11年度相当分に係る部分を取り消す。

2 被告が平成12年5月1日付けでなした別紙物件目録記載の不動産に係る平成12年度固定資産税賦課決定処分を取り消す。

3 訴訟費用は被告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

主文同旨

第2 事案の概要

本件は、原告所有の別紙物件目録記載の不動産（以下「本件不動産」という。）につき被告が固定資産税賦課決定処分をしたのに対し、原告が同不動産は地方税法（平成11年法律第15号による改正前のもの。以下「旧地方税法」という。）348条2項10号にいう「社会福祉事業の用に供する固定資産」に該当するから固定資産税を課することはできないと主張して、上記処分の取消しを求めた事件である。

1 前提事実（争いのない事実及び証拠等により容易に認められる事実）

(1) 当事者

ア 原告は、昭和55年に社会福祉事業法に基づき認可を受けて設立された社会福祉法人であり、その事業の一環として、知的障害者更生施設、特別養護老人ホーム等を設立し、これを営んでいる。

イ 本件不動産は、老人保健法に基づく老人保健施設清溪苑（以下「本件老健施設」という。）の土地建物である。原告は、平成6年6月23日、大阪府知事から、本件老健施設において老人保健事業を行うこと及び同施設において無料又は低額老人保健施設利用事業を行うことに係る定款変更認可を受け、同月29日、同施設の開設許可を受けた。

(2) 被告による賦課決定等

被告は、本件不動産につき、平成12年1月17日、平成7年度から平成11年度相当分の平成11年度固定資産税賦課決定処分を行い、平成12年5月1日、平成12年度分の固定資産税の賦課決定処分を行った（以下併せて「本件処分」という。ただし、平成10年度相当分に係る処分の部分を除く。）。

原告は、平成12年3月16日、被告に対し、本件不動産の平成11年度固定資産税賦課決定処分につき異議申立てをしたのに対し、被告は、平成12年6月5日、同異議申立てを棄却した。

原告は、平成12年6月14日、被告に対し、本件不動産の平成12年度固定資産税賦課決定処分につき異議申立てをしたのに対し、被告は、平成12年7月13日、同異議申立てを棄却した。

(3) 関係法令及び通達

本件に関連する法令及び通達には以下のものがある。

ア 旧地方税法348条2項

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。

(1～9号 省略)

10 社会福祉事業法による社会福祉事業、・・・（中略）・・・の用に供する固定資産

(以下略)

イ 社会福祉事業法（平成9年法律第124号（平成12年4月1日施行）による改正前のもの）2条

1 この法律において「社会福祉事業」とは、第一種社会福祉事業及び第二種社会福祉事業をいう。

(2項 省略)

3 次に掲げる事業を第二種社会福祉事業とする。

(1～5号 省略)

5の2 生計困難者に対して、無料又は低額な費用で老人保健法（昭和57年法律第80号）にいう老人保健施設を利用さ

せる事業

ウ 昭和63年12月5日自治固第75号各道府県総務部長，東京都総務・税務局長宛自治省税務局長通知「第二種社会福祉事業に該当する老人保健施設に係る不動産所得税及び固定資産税の取扱について」（以下「自治省通達」とい

う。）
地方税法第73条の4第1項第4号又は第348条第2項第10号に規定する社会福祉事業の用に供する不動産又は固定資産のうち無料又は低額老人保健施設利用事業に係るものの認定については，別添の「社会福祉事業法第2条第3項に規定する生計困難者に対して無料又は低額な費用で老人保健法（昭和57年法律第80号）にいう老人保健施設を利用させる事業について」（昭和63年4月1日各都道府県知事あて厚生省社会，児童家庭局長通知）において示されている無料又は低額老人保健施設利用事業の基準によることが適当であると考えられるので，これらの規定の運用に当たって遺憾のないよう措置されたい。

なお，貴管下市町村に対してもこの旨御連絡のうえよろしく御指導願いたい。

また，当該老人保健施設の事業が社会福祉事業に該当するかどうかの認定に際し，必要がある場合には，都道府県民生主管部局において，当該事業が社会福祉事業である旨の認定をする書面を交付するよう厚生省から各道府県民生，衛生主管部局長に指導されていることを申し添える。

エ 昭和63年4月1日社庶第109号各都道府県知事宛厚生省社会局長・児童家庭局長通知「社会福祉事業法第2条第3項に規定する生計困難者に対して無料又は低額な費用で老人保健法（昭和57年法律第80号）にいう老人保健施設を利用させる事業について」（以下「厚生省通達」とい

う。）
標記の事業（以下「無料又は低額老人保健施設利用事業」とい

う。）について，その基準は次のとおりであるので，貴殿におかれては，基準の趣旨，内容の普及，徹底を図るとともに，その実施に遺憾のないよう配慮されたい。

第1 無料又は低額老人保健施設利用事業の基準

無料又は低額老人保健施設利用事業を行う者は，次の項目を遵守すること。

1 生計困難者を対象とする費用の減免方法を定めて，これを明示すること。

2 利用料は，周辺の老人保健施設と比べて入所者等に対し，過重な負担とならない水準のものであること。

3 生活保護法による保護を受けている者及び無料又は施設療養に要した費用（利用料を含む。）の10%以上の減免を受けた入所者の延数が入所者の総延数の10%以上であること。

4 デイ・サービス事業又は老人保健施設デイ・ケアを実施すること。

5 家族相談室又は家族介護室を設け，家族や地域住民に対する相談指導を実施するための相談員を設置すること。

第2 留意事項

1 施設の経営主体は，無料又は低額老人保健施設利用事業を行うために必要な資産を有すること。

2 費用の減免は，おおむね次のような方法により行うこと。

(1) 施設は，生計困難者を対象とする費用の減免方法を関係機関と協議のうえ決定すること。

(2) (1)の実効を確保するためには，市町村社会福祉協議会，民生委員協議会，民生委員等の十分な協力が必要であると考えられるので，各関係機関に無料又は低額老人保健施設利用事業の内容について周知徹底を図り，その適正な運営を期するよう指導されたいこと。

第3 指導監督

1 無料又は低額老人保健施設利用事業を行う者について，少なくとも毎年1回その実施状況を調査し，その結果を別に定める

ところにより報告するほか、その適正な運営を期するため、必要な指導を行われたこと。

2 無料又は低額老人保健施設利用事業に係る社会福祉法人の設立又は定款変更認可は、将来にわたっての基準適合の見通し、立地条件等を総合的に判断して行うものであること。

3 無料又は低額老人保健施設利用事業を行おうとする定款認可申請又は定款変更認可申請については、あらかじめ当局に協議されたいこと。

オ なお、旧地方税法348条2項10号の規定は、平成11年法律第15号により改正された。改正後の規定のうち、本件に関連する部分の内容は、次のとおりである（同改正後の規定は、平成13年以後の年度分の固定資産税に適用される。）。

(ア) 地方税法348条2項10号の7第10号から前号までに掲げる固定資産のほか、社会福祉法人その他政令で定める者が社会福祉事業法第2条第1項に規定する社会福祉事業の用に供する固定資産で政令で定めるもの

(イ) 地方税法施行令49条の17第2項法第348条第2項第10号の7に規定する政令で定める固定資産は、次に掲げる固定資産とする。

(1～2号略)
3 社会福祉法人・・・(中略)・・・が実施する社会福祉事業法第2条第3項第5号の2に掲げる事業の用に供する固定資産で自治省令で定めるもの

(ウ) 地方税法施行規則10条の7の2第4項政令第49条の17第2項第3号に規定する自治省令で定める固定資産は、次に掲げる固定資産とする。

1 社会福祉事業法第2条第3項第5号の2に掲げる事業を実施する者の前事業年度を通じた入所者の総延数に対する生活保護法第15条の2第1項に規定する介護扶助のうち同項第4号に掲げる施設介護を受けた者及び無料又は介護保険法第48条第2項の規定により算定された額の10分の1に相当する金額以上を減額した費用により同条第1項第2号に掲げる介護保健施設サービスを受けた者の延数の割合（以下本項において「無料又は低額利用に係る入所者の割合」という。）が100分の10以上である事業の用に供する固定資産

2 無料又は低額利用に係る入所者の割合が100分の5以上100分の10未満である事業の用に供する固定資産（無料又は低額利用に係る入所者の割合から100分の5を減じた割合に5を乗じた割合に100分の75を加えて得た割合に相当する部分に限る。）

3 無料又は低額利用に係る入所者の割合が100分の2以上100分の5未満である事業の用に供する固定資産（無料又は低額利用に係る入所者の割合から100分の2を減じた割合に15を乗じた割合に100分の30を加えて得た割合に相当する部分に限る。）

(4) 本件訴訟提起後の経過

ア 原告は、本件訴訟において、本件老健施設における各年度ごとの利用状況に関する資料を書証として提出した（各年度生保・減免者一覧表。甲5）。

イ ア記載の資料によると、本件老健施設において、平成6年から同11年までの間、生活保護法による保護を受けている者及び無料又は費用の10%以上の減免を受けた入所者の延数（以下「減免数」という。）並びに入所者の総延数（以下「総延数」という。）は、以下のとおり推移し、前者の后者に対する割合（以下「減免数割合」という。）が10%以上となったのは平成9年のみであった。

(ア) 平成6年度
減免数は1011人であるのに対して総延数は2万4014人。減免数割合は約4.2%。

(イ) 平成7年度
減免数は2458人であるのに対して総延数は3万3581人。減免数割合は約7.3%。

(ウ) 平成8年度
減免数は1788人であるのに対して総延数は3万2728人。減免数割合は約5.5%。

(エ) 平成9年度
減免数は3283人であるのに対して総延数は3万0924人。減免数割合は約10.6%。

(オ) 平成10年度
減免数は1298人であるのに対して総延数は2万5737人。減免数割合は約5%。

(カ) 平成11年度
減免数は2193人であるのに対して総延数は2万9274人。減免数割合は約7.5%。

ウ 前記のとおり、平成9年度に関しては、減免数割合が10%を超えていたため、被告は、平成10年度の分の固定資産税について、非課税とする更正決定をし、原告は、平成10年度分の固定資産税に関する取消訴訟(当庁平成12年(行ウ)第94号固定資産税賦課処分取消請求事件)を取り下げた。

2 争点

本件の争点は、本件不動産が旧地方税法348条2項10号にいう「社会福祉事業法による社会福祉事業の用に供する固定資産」に当たるかどうかであり、該当するためには厚生省通達にいう減免数割合が10%以上であることが必要かという点にある。

3 争点に関する当事者の主張

(被告の主張)

(1) 「社会福祉事業」の意義について

老人保健施設において、無料又は低額利用の「事業」が行われていると解するためには、その無料低額の利用が、それ自体、「事業」であるといえる程度に、反復継続して行われていることが必要であり、その基準としては、厚生省通達が定める減免数割合が10%を超えるものとするのが社会福祉事業法及び旧地方税法348条2項10号の解釈として妥当である。

少数の生計困難者を入所させることによって、施設の全体が非課税とされることは課税の平等の観点からいって極めて不合理であり、他方、通常の入所者からの収入で生計困難者に対する無料又は低額の入所に要する費用を償うという観点からすれば、社会福祉事業の認定に当たり、全入所者のうちの生計困難者の割合が高くなければ非課税施設と認められないとすれば、施設の経営に支障を来すという問題があるところ、減免数割合を10%とすることは、生計困難者に対して無料又は低額な費用で診療を行う事業についても同様の基準が取られており、また、平成11年の地方税法348条2項10号の改正においても同様の基準が採用されている。

(2) 「用に供する」の意義について

老人保健施設事業運営の実体に照らし、第二種社会福祉事業の用に供されているというために、総利用者の10%程度の無料低額の利用者がいなければならないと解することは相当であるというべきであり、適切な法解釈であるというべきである。

平成11年法律第15号による地方自治法348条2項10号の改正は、無料低額入所者の割合が10%以上であることが、非課税の要件であるとの従前の同条の解釈を前提として、この要件が年ごとに可変的なものであり、そのわずかな不充足によって全額課税となる措置についての在り方を検討した結果、著しい税負担の変動を緩和するとともに、無料又は低額な費用で老人保健施設を利用させる事業等を促進する方向での改正をあらかじめ行うこととし、無料又は低額入所者の割合に応じて対象施設を定めることとしたものである。

したがって、改正前の年度分の固定資産税に関しては、無料又は低額の利用者が10%以上の施設に限り、非課税となるものと解すべきである。

原告の主張では、第二種社会福祉事業として届出をしていれば非課税とすべきであるということになるが、そうすると、社会福祉事業として

の実態を備えておらず、事業の内容が通常の老人保健施設と何ら変わらない施設も非課税とすべきことになり、地方税法の非課税の範囲を不当に拡大するものであって、妥当でない。

通達による課税が租税法律主義に違反するか否かについては、通達の内容が法の正しい解釈に合致するものである以上、法の根拠に基づく処分と解するに妨げがないとした最高裁昭和33年3月28日第二小法廷判決によれば、当該通達の内容が法令の正しい解釈の範囲内であるか否かによって決せられるというべきである。

本件で原告が問題とする厚生省通達は、社会福祉事業法及び旧地方税法の相当な解釈を示したものであるから、本件処分は、原告が本件老健施設において営んでいる事業が社会福祉事業に該当しないとして、旧地方税法に基づいて行われたものであって、通達を法的根拠として行ったものではない。

(原告の主張)

(1) 「社会福祉事業」の意義について

「社会福祉事業」に当たるためには、生計困難者に対して無料又は低額な費用で本件老健施設を利用させるため、第二種社会福祉事業としての届出を行っておれば足りる。

本件不動産上にある本件老健施設は、老人保健法にいう老人保健施設であり、生計困難者に対して無料又は低額な費用で本件老健施設を利用させており、本件老健施設の事業は、社会福祉事業に当たる。

厚生省通達は、当該事業が第二種社会福祉事業に当たるか否かを区別する基準ではなく、老人保健施設での社会福祉事業はかくあるべしという指導指針を監督官庁に対して示したものにすぎず、その効果は行政指導の域を出ないというべきである。

仮に厚生省通達が社会福祉事業の基準であるとするのならば、社会福祉事業には都道府県知事による監督が及んでるところ、減免数割合が10%を超えるか否かによって年度ごとに都道府県知事による監督が及ばないことになって妥当でない。

(2) 「用に供する」の意義について

無料低額利用者の割合の多寡に関わらず、利用の対象となるのは、その割合に応じた一部ではなく、その施設全体であることからすると、同一施設において、無料低額で利用させる事業以外の事業が行われていたとしても、利用に供されているのが一部とするのは不合理である。

また、社会福祉事業に供せられる固定資産が税の免除を受ける理由は、社会福祉事業という社会全体に資する公益的業務に供される不動産については、税の負担を軽減することで、社会全体で負担をすることにある。第二種社会福祉事業を行うものとして施設を開設している者は、無料低額利用者の利用の申込みがあった場合には、可能な限りこれを拒むことはできないし、入所者が途中で減免の申請を行う場合においても、基準を満たしている限り、減免を認めることになるが、このように、年次的な実際の無料低額利用者の数の変化に関わりなく、将来的、潜在的需要に応えるために施設を維持していることによってこそ社会全体に貢献しているものである。したがって、当該社会福祉法人が第二種社会福祉事業としての届出を行い、潜在的に無料低額利用が行われる態勢を維持する限り、当該事業の施設は社会福祉事業の「用に供されている」ものとして、非課税の扱いを受けるべきである。

被告は、固定資産税を非課税とするか否かの基準を厚生省通達の基準によるべきとしているが、これは、旧地方税法上非課税となる社会福祉事業に供する財産を、法律に基づかない通達によって制限することに他ならないから、本件処分は、憲法84条に定められた租税法律主義に違反し、違憲、違法な処分である。

第3 当裁判所の判断

1 「社会福祉事業」の意義について

前記のとおり、被告は、老人保健施設において、無料又は低額老人保健施設利用の「事業」が行われていると解するためには、その無料又は低額の利用が、それ自体、「事業」であるといえる程度に、反復継続して行われていることが必要であり、その基準としては、厚生省通達が定める減免数割合が10%

以上であるものとするのが社会福祉事業法及び旧地方税法 348条2項10号の解釈として妥当であると主張するので、この点につき判断する。

社会福祉事業の定義については、前記のとおり、社会福祉事業法2条3項5号の2が「生計困難者に対して、無料又は低額な費用で老人保健法にいう老人保健施設を利用させる事業」が第2種社会福祉事業に当たる旨規定しているが、同規定には、社会福祉事業に該当するためには減免数割合が10%以上であることが必要であるとする旨の文言はない。

もっとも、厚生省通達は、無料又は低額老人保健施設利用事業の基準の一つとして、減免数割合が10%以上であることを掲げている。しかし、同通達は、無料又は低額老人保健施設利用事業を行う者が遵守すべき事項及び留意すべき事項を定め、指導監督権限を有する都道府県知事に対してその周知徹底を求めたものであり、同通達の示す「基準」は、無料又は低額老人保健施設利用事業を行う者が遵守すべき事項を示したものと解される。したがって、同基準を満たさないからといって、当該事業が社会福祉事業の一つである無料又は低額老人保健施設利用事業に該当しないというものではない。

更に、平成11年法律第15号による改正後の地方税法348条2項10号の7は、非課税要件として「社会福祉事業法 第2条第1項に規定する社会福祉事業の用に供する固定資産で政令で定めるもの」と規定し、これを受けて、地方税法施行令及び同法施行規則では、減免数割合が10%未満でも一部非課税となる場合を規定しており、減免数割合が10%未満の社会福祉事業の用に供する固定資産の存在を前提としていることが認められる。

以上によれば、確かに、被告の主張するとおり、「事業」というためには、一定の規模を備えて反復継続して無料又は低額入所者の利用が行われることが必要であり、単に届出をただけで社会福祉事業に該当するものではないが、減免数割合が10%以上でなければ社会福祉事業に該当しないと解すべき合理的根拠を認めることはできない。一定の規模で反復継続して無料又は低額入所者の利用があり、社会通念上「事業」と認められるものであれば、社会福祉事業に該当するというべきである。前記のとおり、本件老健施設においては、平成6年度から平成11年度まで、平成9年を除き減免数割合は10%に満たないものの、継続して相当数の無料又は低額入所者の利用が行われてきており、社会福祉事業に該当すると認められる。

2 「用に供する」の意義について

前記のとおり、被告は、老人保健施設事業運営の実体に照らし、第二種社会福祉事業の用に供されているというためには、総利用者の10%程度の無料又は低額の利用者がいなければならないと解することは相当であり、旧地方税法348条 2項10号の適切な法解釈であるというべきであると主張するので、この点につき検討する。

(1) 旧地方税法348条2項10号は、社会福祉事業の公益的性格にかんがみ、社会福祉事業の用に供する固定資産に対して 固定資産税を課さないこととしたものと解され、専ら社会福祉事業のためにのみ用いられている不動産につき同号を適用して非課税とすることについては異論のないところと考えられる。しかし、本件不動産は、本来は老人保健事業の用に供される老人保健施設であり、生計困難者に対して無料又は低額の費用で利用させることにより社会福祉事業に当たるとされるものであり、社会福祉事業と他の事業のために併存的に利用されているということが出来る。このような不動産に対する固定資産税の課税の在り方については、①併存的であっても、社会福祉事業の用に供され、公益的性格が認められるから一律に非課税とする、②当該不動産が社会福祉事業の用に供される割合が一定以上のものについてのみ、非課税とするにふさわしい公益的性格を有するものとして、非課税とする、③社会福祉事業の用に供される割合に応じて、固定資産税の全部又は一部を非課税とする、などの取扱いが考えられるところであり、課税に関する立法政策としては、いずれも相応の合理性を有するものということが出来る。

ところで、老人保健施設の制度は、昭和61年の老人保健法の改正（昭和63年施行）により創設されたものであるが、前記の厚生省通達が同制度の導入直後の昭和63年4月1日に、自治省通達が老人保健施設に対する最初の固定資産税の課税が行われる直前の同年12月5日に出されているという経緯からしても、両通達は、無料又は低額老人保健施設利用事業の用に供される老人保健施設に対する固定資産税の課税につき、前記②の考え方に基づいて一定の基

準を示すことを意図した通達であると認められる。そして、大阪府下の原告以外の老人保健施設に対する調査嘱託の結果によれば、大阪府下における課税実務は、若干の例外を除いて、両通達の示した基準にほぼ依拠して行われていることが認められる。

(2) しかし、以下の理由からすれば、旧地方税法348条2項10号にいう「社会福祉事業の用に供する固定資産」の要件として、減免数割合が10%以上であることが必要であると解することはできないというべきである。

ア まず、旧地方税法348条2項10号は、単に「社会福祉事業の用に供する固定資産」と規定するのみであり、当該固定資産において営まれている老人保健施設において、社会福祉事業としての利用の頻度や割合につき何らの限定を付していないし、また、利用の頻度、割合等について基準を定めるための政令等に対する委任もされていない。

イ また、旧地方税法348条2項に列挙された他の非課税固定資産と比較しても、例えば、同項9号は、学校法人等が設置する学校の施設につき、「直接保育又は教育の用に供する固定資産」を非課税とする旨規定しており、「直接」という規定の文言から、学校の施設であっても教育の用に使用される回数が極めて少なく、他の目的に利用される頻度の高いものは同号に該当しないという解釈をすることが可能である。これに対し、同項10号には「直接」、「主として」など、社会福祉事業としての使用の頻度、割合を規定する文言がないのであって、同号の解釈として、減免数割合が10%以上必要であるとの厚生省通達の基準を読み込むことには無理があるといわざるを得ない。

ウ 更に、前記のとおり、平成11年の改正後の地方税法348条2項10号の7は、非課税となる固定資産について、「社会福祉事業の用に供する固定資産で政令で定めるもの」と規定し、地方税法施行令、同法施行規則において、減免数割合に応じて全部又は一部を非課税とする旨規定していることからすると、改正後の地方税法348条2項10号の7の「社会福祉事業の用に供する」固定資産とは、減免数割合に関わりなく、社会福祉事業のために使われている固定資産をいうものと解される。

そして、同一の法令における文言の意義については、特段の定めのない限り、改正の前後を通じて同一に解すべきことはいうまでもないことからすると、改正前の地方税法348条2項10号の解釈に当たっても、社会福祉事業のために使われておれば、減免数割合が10%以上であるか否かに関係なく、「用に供する」に当たると解すべきである。

(3) 以上のとおり、減免数割合が10%以上であることを要件とする自治省通達は、旧地方税法348条2項10号の正当な解釈として是認できるものではなく、この基準によって非課税対象を制限し固定資産税の課税をすることは、租税法律主義に違反するものといわざるを得ない。前記のとおり、本件老健施設では、各年度において、実際に社会福祉事業が行われ、本件不動産はその用に供されていたものであるから、本件不動産について固定資産税を課税した本件処分は違法であり、取り消すべきである。

3 結論

以上によれば、原告の請求は全部理由があるから認容することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第7民事部

裁判長裁判官 山下 郁 夫

裁判官 山 田 明

裁判官 畑 佳 秀

別紙
物件目録

1 所在 大阪府茨木市 a

	地番	b 番 c
	地目	山林
	地積	1 3 9 8 平方メートル
2	所在	大阪府茨木市 a
	地番	b 番 d
	地目	山林
	地積	7 0 平方メートル
3	所在	大阪府茨木市 a
	地番	b 番 e
	地目	山林
	地積	4 9 5 平方メートル
4	所在	大阪府茨木市 a b 番地 c, b 番地 d, b 番地 e
	家屋番号	b 番 c
	種類	老人保健施設
	構造	鉄骨造陸屋根 5 階建
	床面積	1 階 5 8 0 . 5 2 平方メートル
		2 階 8 8 2 . 4 0 平方メートル
		3 階 7 7 2 . 5 7 平方メートル
		4 階 7 7 2 . 5 7 平方メートル
		5 階 7 7 2 . 5 7 平方メートル