

宗教法人に対する固定資産税非課税措置を めぐる紛争例

田 中 治

目 次

はじめに

I 固定資産税における境内地等非課税の意味

II 法人税における収益事業課税との区別

III 固定資産税非課税の可否をめぐる裁判例

おわりに

はじめに

本稿は、固定資産税において、宗教法人に対して境内地等を非課税とする取扱いに関して生じた紛争例を検討するものである。このような非課税措置は、都市計画税においても同様に設けられているが、以下においては、単に、固定資産税についてのみ述べることにする。

第一に、宗教法人の境内地等について、なぜ固定資産税は非課税なのか、が問われる。その上で、法人税における、公益法人の収益事業に対する課税（あるいは非収益事業の非課税）という取扱いと、固定資産税における境内地等非課税の取扱いとがどのような点で異なるかを確認する。

第二に、境内地等に係る固定資産税の非課税措置をめぐって特徴的と思われるいくつかの裁判例を検討し、当該非課税措置に関する判断基準や解釈のあり方に関して概観する。

なお、筆者は、かつて、「宗教法人と税制－課税がないことの法的意味」

という論考を公にしたことがある⁽¹⁾。本稿は、その中の記述の一部と重なるところがある点をお断りしたい。

I 固定資産税における境内地等非課税の意味

固定資産税は市町村が課する税である。固定資産税の非課税項目の一つとして、「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」(地方税法348条2項3号)が掲げられている。宗教法人法3条においては、境内地とは、同条2号から7号までに掲げるような宗教法人の同法2条に規定する目的のために必要な当該宗教法人に固有の土地をいうと定める。境内建物とは、本殿、拝殿、本堂等のような宗教法人の同法2条に規定する目的のために必要な当該宗教法人に固有の建物および工作物をいうと定める。宗教法人法2条は、宗教団体の目的として、「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ことを主たる目的とする」ことを掲げる。

固定資産税の境内地等非課税は、物的課税除外といわれるもので、固定資産の用途に着目して、非課税とされる。この用途に着目するということの意味は、当該固定資産が誰に属するかを問わないことを意味する。例えば、宗教法人が自ら所有するものはもちろんのこと、その宗教法人が他人所有の建物や土地を借り受けてこれを境内建物や境内地としての用途に供しているものであっても、宗教法人がその建物等の所有者に対して、家賃、地代等を払っている場合を除き、固定資産税は非課税とされる⁽²⁾。

このように、宗教法人が宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を

(1) 田中治「宗教法人と税制—課税がないことの法的意味」547頁以下(水野武夫先生古稀記念『行政と国民の権利』(法律文化社、2011年)所収)。

(2) 固定資産税務研究会編『固定資産税逐条解説』65頁(地方財務協会、2010年)。

教化育成するという目的を達成する等のために利用される固有の建物、土地については、固定資産税は課されない。その理由は、必ずしも明確ではないが、宗教の本来の用に供する建物や土地は、それを保有したからといって、それは担税力という点からみて十分なものではなく、また、それに対する課税は、政策上も適切ではないと考えられたためと思われる。またこのことは、憲法の定める信教の自由の保障につながるであろう。一般に、本規定は、宗教法人の布教活動の自由、関係する信者の信教の自由を実質的に保障する観点から定められたものと説明される⁽³⁾。

固定資産税の性質については、財産税説と収益税説との対立があるものの、それは、建物、土地等の固定資産を保有することに担税力を見出す税であり、基本的には財産税というべきものである⁽⁴⁾。とはいえ、それは、課税によって、固定資産の一部を現実に切り取ることを予定していない。それは、財産保有の背後に、一定の恒常的なフローとしての所得を想定し、財産の大きさに応じて負担を求めたとしても、その負担に対応する所得があることを見込んでいる（工場用地に対する課税は、当該事業から生じる所得を予定している、など）。その限りでは、固定資産税は収益税であるという説明も可能であろうが、他方、現実の収益の有無にかかわらず、財産の所有の事実に応じて課税されるという意味では、結局のところ、固定資産税の法的性格は基本的には財産税であるといわざるをえない⁽⁵⁾。要するに、一種のフィクションではあるが、その当否はともかく、固定資産を保有することは、その背後にその保有を維持し続けることを可能とする経済力が存在するはずだ、という前提で作られているものということができよ

(3) 同80頁。

(4) 金子宏『租税法（第22版）』693頁（弘文堂、2017年）。

(5) 北野弘久編『現代税法講義（5訂版）』218頁〔田中治執筆〕（法律文化社、2009年）。

う。

課税の論理において、財産保有の背後にその保有を支えるフロー（所得）の存在をみた上で、当該財産の保有に対する課税を宗教法人に対して貫くことは、宗教活動への抑制として働く可能性を否定できない。すなわち、宗教活動に用いられる建物や土地の保有に課税をするならば、その税負担をまかなうために、当該宗教法人は、一定の金員を信者等から恒常的に集めることを余儀なくされる。本来、信者の喜捨等によって運営されている宗教法人に対して、世俗の所得や収益を直ちに反映するものではない建物、土地を持っているからといって、その保有に対して課税をすることは、納税資金のために、宗教法人本来の活動の範囲を超えた負担を負わすことになる。宗教活動に用いられる土地等への非課税には、このような考慮、配慮が含まれているものと思われる。

このような境内地等への非課税措置は、宗教施設を保有することによる担税力が基本的に存在せず、また、それへの課税による宗教活動への過度の抑制を排除するという意味において、相当といってよいと考える。

後の裁判例が示すように、固定資産税の課税、非課税の分岐点として、固定資産税の収益性の有無に言及されることがある。固定資産税に収益性があるとか、集客等によって収益を挙げることができるとかを根拠に、当該固定資産に担税力を認めて、課税すべきだとする見解があるが、この見解は、固定資産税の性格および固定資産税非課税の趣旨を正確に理解しているものではない。すでに述べたとおり、境内地等の宗教施設を非課税とする趣旨は、民間と同様の活動をするか、あるいは、それにより一定の収益を上げるか否かなどは無関係に、宗教法人の当該施設が、現実に専らその本来の用に供されている場合において、固定資産税を非課税とする趣旨のものである。この点において、法人税における収益事業課税の論理とは明確に区別する必要がある。

そこでまず、固定資産税における宗教法人の境内地等の非課税措置と法人税における公益法人（宗教法人もその一つである）の非収益事業の非課税措置との区別に関して、整理をする必要がある。

II 法人税における収益事業課税との区別

(1) 法人税の論理

上記のとおり、固定資産税は、固定資産の所有の事実に見出す税である。原則として、宗教法人等の公益法人は、明文の非課税規定がない限り、固定資産の所有を根拠に課税される。とはいえ、宗教法人が境内地等の宗教施設を保有したとしても、その保有の背後にフローとしての所得を観念することはできず、したがって担税力を持たないというべきである。このように、境内地等に対する固定資産税非課税措置は、担税力の見地から、例外的措置として法定されている。

他方、法人税は、法人が稼得した所得につき担税力を見出して課税する税である。法人税法は、宗教法人を含んだ公益法人等（法人税法別表第2に掲げる法人）が「収益事業を行う場合に限り」（法人税法4条1項）、法人税を課すこととし、非収益事業（本来の事業）については非課税とする。なお、現行法上、収益事業として、34の事業が特掲されている。

公益法人の行う非収益事業がなぜ非課税かについては、公益法人の事業の公益的性格を根拠とする説明がありうるものの、課税の論理からすれば、法人は個人株主の集合体であって、法人の所得は最終的には個人株主に行き着くのであるから、法人税は個人株主の所得税の前取りであるとする、いわゆる法人擬制説的な考え方を基礎とするものといえる⁽⁶⁾。

(6) 田中前掲・注(1)・552頁。

現行の法人税制の性格を法人擬制説な考え方で一義的に説明できるとまではいえないとしても、法人税制が受取配当益金不算入制度（法人税法23条）や法人所得の大小を問わない比例税率の仕組み（法人税法66条）を採用するなどしているところからは、我が国の法人税は、法人擬制説の考え方をなお基本的に維持しているといえる⁽⁷⁾。

課税との関係においては、公益法人と営利法人（株式会社等）とは鮮やかな対比をなしている。すなわち、法人税が、原理的には、法人の所得が配当等として個人に行き着くまでの所得税の前取りであるとするならば、公益法人は、所得の獲得やその個人への分配を予定しないのであるから、公益法人から所得税の前取りをすることは、制度の前提それ自体を欠くことになる。このように、公益法人の本来の事業について生じた剰余金に課税をしないのは、公益法人に対する優遇措置や特権ではなく、法人税の制度原理から生じた制約であるにすぎない。

次に、逆に、公益法人の行う収益事業から生じた所得はなぜ課税されるべきかが問題となる。いろいろな考え方があるが、ペット葬祭業に関する平成20年9月12日の最高裁判決は、問題の収益事業は、対価性（提供した役務に対する対価かどうか）および競合性（他の営利事業と競合するかどうか）があることを根拠とする⁽⁸⁾。とはいえ、収益事業は一般に対価を得るものではあるが、逆に、対価があることを根拠に当該事業が収益事業であるということとはできない（学校法人が学生等から収受する授業料がその例である）ことからすれば、法人税における収益事業該当性の正当化根拠は、基本的に競合性基準というべきである。

(7) 田中治「中小企業税制の現状と課題」26頁（日本租税理論学会編『中小企業課税』（財経詳報社、2016年）所収）。

(8) 最判平20・9・12集民228号617頁。田中治「宗教法人のペット葬祭業の収益事業該当性」税務事例43巻5号48頁（2011年）を参照。

結局のところ、法人税法の規定（4条1項）の仕方によれば、公益法人の非収益事業（本来の事業）は、もともと課税の対象とされておらず、例外的、限定的に、一般の営利事業との競合性を理由として収益事業課税が認められるにすぎない、と解するのが相当である。

（2）法人税の論理と固定資産税の論理との違い

以上みたとおり、第一に、固定資産税と法人税とは、何を担税力とみるか、何をもちて課税の根拠とするかにつき、それぞれ別個の論理を持っていることに注意が必要である。固定資産税は固定資産の所有の事実をもって担税力を認識し、他方で、法人税は個人所得税の前取りとして、法人による所得の稼得をもって担税力を認識している。

第二に、公益法人について収益事業課税をするということと、これに固定資産税の課税をするということとは、論理として無関係であって、これらを相互に関係づけることの法的根拠は存在しない。公益法人（宗教法人）について法人税の収益事業課税をするということは、主として競合性基準に基づき、一般営利企業との競争中立性確保の観点から、公益法人が特掲された34の事業に当たる事業をする場合に例外的に課税することを意味する。

他方、宗教法人について固定資産税の課税をするということは、宗教法人が専らその本来の用に供する境内地等の宗教施設を有していない場合には、原則に返って財産課税をすることを意味する。その課税はあくまでも当該資産の利用実態に着目して判断するものであり、当該宗教法人が収益事業をしているかどうか、収益事業によって一定の所得を得ているかどうかとは、およそ関係がない。

仮に、宗教法人が収益事業を行い、一定の所得を得ていたとしても、そのことは、境内地等の宗教施設の固定資産税の課税該当性とは無関係であ

り、これらは直結する関係にはない。この点は特に重要であり、両者を混同することは法的には許されるものではない。

第三に、確かに、固定資産税については、非課税の適用対象となる固定資産を有料で借り受けた者が当該固定資産を使用する場合には、その所有者は課税を受ける旨の規定がある（地方税法348条2項柱書）が、この規定は、相当に限定的なものであることに留意する必要がある。例えば、宗教法人がその使用している土地等の所有者に対して、有料で、すなわち一定の料金を支払って借り受けているとしよう。この場合、当該土地等の所有者について、一般の用途に供されているものと比較して、その所有者の負担に関して別段の考慮をする必要がないことから、この場合には、原則に返って当該所有者に課税することとされるのである。この場合には、固定資産税が所有者課税であることから、課税をされるのはそれを借り受けている宗教法人ではなく、当該土地等の所有者ということになる。

固定資産税における宗教法人の境内地等の宗教施設該当性の判断において、法人税における宗教法人の事業の収益事業該当性の判断と関係づけてよいかどうかについては、以下にみるように、裁判例においては見解が分かれる。とはいえ、繰り返し述べたように、この両者の判断については明確に区別しなければいけないと考えるものである。

以下、宗教法人に係る固定資産税非課税措置をめぐる主要な裁判例を概観する。

Ⅲ 固定資産税非課税の可否をめぐる裁判例

1 名古屋地裁平成4年6月12日判決

まず、地方税法348条2項3号にいう境内地等の宗教施設該当性の判断基準は何か、が問題となる。この点で参考になるのが、名古屋地裁平成4

年6月12日判決である^⑨。

(1) 事実と判旨

本件においては、問題の土地が固定資産税非課税とされる「境内地」に当たるか否かが争われた。原告である宗教法人が境内地を移転し、本堂等を移築する作業を進めていたところ、被告である市長が、境内地移転のために新たに取得した当該土地のうち、仮本堂とその周辺の土地は境内地に当たるが、その余の部分は境内地に当たらないとして課税処分をした。その余の部分には、3棟の小屋が建てられており、それぞれ、解体した本堂の建築材（小屋A）、建具、仏具等（小屋B）、解体した客殿の建築材（小屋C）を収納している。本件裁判所は、次のような判断基準の下、納税者の請求を認めて、本件課税処分を取り消した。

裁判所は、次のように述べる。問題の土地が地方税法348条2項3号に該当するというためには、次の3要件、すなわち、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本殿等の存する一画の土地のように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が必要である。「そして、右の規定が固定資産の現実の用途によって非課税にするという特例を定めたものであることに照らすと、右三要件については、次のように解することができる。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。ただし、右の『実際の使用状況』を余りに狭く解するのは相当でない。例えば、堂宇その他の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、なお実際の使用状況からみて、専ら宗教目的に使用されていると解するのが

⑨ 名古屋地判平4・6・12判時1485号29頁。

相当である。②の要件は、①の要件と関連することであるが、当該土地が宗教目的のために必要なものであることをいい、『一画の土地』とは、いわゆる『雨だれ落ち』の内側の土地との対比を考慮して規定されたもので、当該建物又は工作物の周辺一帯の一区域の土地を意味し、建物等と土地との相互関係から一体的に考慮されるべき範囲の土地をいう。③の要件は、②の要件と関連することであるが、当該土地が当該宗教法人の宗教目的のために必要なもので、当該宗教法人の存立のために欠くべからざる本来的なものであることをいう。

「これを本件についてみるに、……このような実際の使用状況からみて、〔係争の〕土地は、仮本堂及び庫裏の敷地部分だけでなく、その全体が宗教法人たる原告が専ら宗教目的に使用する土地であって、その宗教目的のために必要であり、かつ、その宗教活動の本拠として原告の存立のために欠くことのできない本来的なものといえることができる。したがって、〔係争の〕土地は、全体として前記①ないし③の要件を充足する」。

(2) 検討

本件においては、宗教法人がその境内地を移転し、本堂、庫裡等の建築を進める過程において、どこまでが境内地として固定資産税が非課税となるかにつき課税庁との間で争いが生じたものである。裁判所は、問題の土地は、「その全体が宗教法人たる原告が専ら宗教目的に使用する土地であって、その宗教目的のために必要であり、かつ、その宗教活動の本拠として原告の存立のために欠くことのできない本来的なものといえることができる」と述べて、これを積極的に解し、納税者の請求を認容した。

上記判決によれば、固定資産税の非課税対象該当性に関する基準は、地方税法および宗教法人法の関連規定を解釈することによって次の三つであるとされる。すなわち、問題の土地が、①宗教法人の本来の用に供するも

のであること、②宗教目的（宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成する）のために必要なものであること、③宗教法人の存立のために欠くことができない本来的なものであること、である。

上記判決のいう三つの基準については、関連法令が明確な基準を定めていない状況下においては、非課税対象該当性に関する判断に当たり、十分参考になると思われる。とはいえ、これら三つの基準の相互の関係や優先性はそれほど明確ではない。特に、③の基準として掲げられている宗教法人の存立のために欠くことができない本来的なもの、という基準は、判決それ自体が述べているように、②の必要性の基準と相当程度重なるものと思われる。また、何が「本来的」かどうかは、これがかなり抽象的な文言であることもあり、論者によっては結論が分かれるかもしれない。少なくとも、上記判決のいう「本来的」かどうかという判断基準は、宗教目的の遂行のために必要なものとして用いられている宗教施設につき、さらに加えて、本来的なものと非本来的なものに分別することを意図した基準とはいえないであろう。

このように考えるならば、境内地等の宗教施設の非課税該当性の判断においては、当該施設が、宗教法人による宗教目的の遂行に必要であり、かつ、現にそのために用いられているという事実があるかどうかが基本的に問題とされるべきだといえよう。

2 東京高裁平成20年1月23日判決

上記の平成4年6月12日判決の考え方に沿った判決として、後に検討する東京高裁平成20年1月23日判決⁽¹⁰⁾を挙げることができる。この平成20年の東京高裁判決は、「これらの使用状況からみれば、回向堂及び供養塔は、

(10) 東京高判平20・1・23判例集未登載 (LEX/DB 25400332)。

本件ロッカー部分のみならず、その敷地部分も含めて全体が宗教法人である控訴人が専ら宗教目的に使用する施設であって、その宗教活動のために欠くことができないものであるというべきである」と判示して、納税者の請求を認容した。他方、その原審である東京地裁平成18年3月24日判決⁽¹⁾は、控訴審において取り消されたとはいえ、控訴審とは全く異なる判断基準を用いて、納税者の請求を退けたという経緯がある。このように両者の判決は著しい対比を示している。

(1) 事実と判旨

本件は、回向院事件として知られている。本件においては、宗教法人所有の回向堂および供養塔の各建物ならびにその敷地のうち、動物の遺骨を収蔵保管している建物部分およびその敷地相当部分は、固定資産税の非課税対象ではないとしてなされた課税処分の適法性が争われたものである。

まず、本件地裁判決は、その判断基準として、租税の公平の観点から、宗教活動に関連するとの理由で非課税措置が無限定に拡張されるべきではなく、当該境内建物で行われている活動が、「世俗的な活動と異なる特徴をどの程度持っているのかといった点を勘案した上で、社会通念に照らし、当該境内建物が、同号にいう『宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地』に当たるかどうかを客観的に判断していく必要がある」と述べる。その後、同判決は、動物の遺骨の保管や供養を行うことと人の墓地の設置や法要を行うことでは、社会通念上その宗教性についての評価には違いがあり、また、原告の本件ロッカー部分の使用実態は、民間事業者の行っている動物霊園事業と異なる顕著な宗教的特徴を有しているとはいえ、結局のところ、原告による動物の遺骨の保管行為を固有の宗教目的活動と評価することは困難であり、したがって、本件ロッカー部分は原

(1) 東京地判平18・3・24判例集未登載 (LEX/DB 25400333)。

告の固有の宗教目的に供する部分には当たらない、と結論づけた。

これに対し、平成20年1月23日の上記控訴審判決は、地裁判決を取り消し、本件宗教法人の請求を認容した。控訴審判決は、「当該境内建物及び境内地の使用の実態を、社会通念に照らして客観的に判断すべきである」とした上で、本件宗教法人が、江戸時代の開祖以来動物の供養を行ってきたこと、本件宗教法人は動物供養の寺として厚い信仰の対象とされてきたこと、本件宗教法人は、動物の遺骨を安置するとともに、毎日の勤行あるいは月1回または年3回の動物供養の法要を行っていることなどの使用状況からみれば、「回向堂及び供養塔は、本件ロッカー部分のみならず、その敷地部分を含めて全体が宗教法人である控訴人が専ら宗教目的に使用する施設であって、その宗教活動のために欠くことができないものである」と判示した。また、本件宗教法人の遺骨保管事業につき、民間事業者の動物霊園事業との類似を強調する課税庁側の主張につき、本件宗教法人が一定の供養料を徴収していることをもって、本件動物の遺骨の安置保管が、民間の霊園事業と同様の営利的なものとまではいうことができないとし、これを退けている。さらに「なお、控訴人の動物の遺骨の安置保管については、これが法人税法上の収益事業に当たるものと認められるが、そのことが直ちに上記地方税法348条2項3号の非課税該当性を否定するものではない」とも述べている。

(2) 検 討

上記の控訴審判決の論理と結論が妥当と考える。

第一に、地方税法348条2項3号にいう境内地等の非課税の趣旨は、すでに述べたように、財産課税としての固定資産税の論理を貫くことによって、宗教活動への過度の抑制となることを避けるためと考えられる。宗教法人は、一般に、宗教活動をするために財産を保有するものであるが、本

来の宗教活動以外に、「公益事業」、あるいはその目的に反しない限り「公益事業以外の事業」をすることも可能である（宗教法人法6条）。このようなことを考えれば、「宗教法人が専らその本来の用に供する」場合に限り、固定資産税の非課税措置が適用されるというべきであろう。その判断において問われるべきは、境内地等の宗教施設の使用実態である。すなわち、問題の施設が、宗教法人による宗教目的の遂行に必要であり、かつ、現にそのために用いられているという事実があるかどうかが問題とされるべきである。動物供養の寺として長い歴史を持ち、信仰の対象として社会的に承認を受け、動物供養の教義と様式に従って宗教行事が継続されているなどの事実を前提とするならば、本件宗教施設は非課税の対象というべきであろう。この判断においては、法人税における収益事業該当性との関連はないというべきである。法人税において収益事業として課税される根拠（民間事業との競合性を考慮する）は、固定資産税の非課税規定の趣旨（財産として宗教施設を保有することに担税力ありとして課税するのは相当ではない）とは直接の関係はない¹²⁾。たとえ収益事業とされる事業の用に供されている宗教施設があるとしても、そのことをもって直ちに、当該施設は固定資産税の非課税対象に当たらないとすることは、法の解釈として相当ではない。

第二に、動物供養という宗教法人の行為が宗教目的を持つかどうかの判断は、本来、国の機関である課税庁や裁判所においてなされるべきものではないと考える。第一審判決は、動物の供養等と人の供養等とは「両者の宗教性に関する社会的評価が異なる」とするとともに、その実態がどの程

12) 奥谷健・判批・税務 QA 73号55頁（2008年）、酒井貴子・判批・速報判例解説—TKC ローライブラリー租税法 No.6, 4頁（2008年）、忠岡博・判批・税法学562号211頁（2009年）。なお、伊藤嘉規・判批・富山大学経済論集54巻3号731頁（2009年）も参照。

度世俗的活動と異なる特徴を持つかという点に照らすと、民間事業者との顕著な違いはないとして、本件ロッカー部分は、本件宗教法人の固有の宗教目的に供するものとはいえないと結論づけた。しかしながら、裁判所が、ある宗教法人の活動が宗教目的を持たないという場合には、客観的で具体的な事実に照らして、説得力を持って示さなければならない。第一審判決においては、どのような事実をもって宗教性がないというのか、必ずしも十分な説明がなされていない。また論理として、仮に、動物供養と人の供養との間で宗教性に関する社会的評価に「違い」があったとしても、その違いがあることは、動物供養には宗教性が「ない」ことの証左とはなりえない。また、民間事業者との顕著な「違い」がないこともまた、当該事業に宗教性が「ない」ことを意味するものではない。

控訴審判決は、本件宗教施設の使用実態については、寺院作成のしおり、境内地の客観的状況により明らかであって、特別に強制的で子細な調査を要せず、客観的に判断できるとして、本件宗教施設は非課税措置を受けると結論するものである。事案如何に左右されるものではあるが、国による宗教性の認定における困難さ、信教の自由への抑制の恐れなどを考慮するならば、裁判所によるこのような謙抑的な姿勢は、一般的に望ましいものといえることができる。

3 東京高裁平成24年3月28日判決

本件で争われたのは、本件動物用専用墓地が固定資産税において非課税とされる境内地に当たるかどうかである。

(1) 事実と判旨

浄土宗を宗派とする宗教法人（西信寺）がその所有している土地を、同じ宗派の別の宗教法人である訴外法人（大泉寺）に無償で貸与していたところ、当該土地のうち、動物専用墓地等として使用されている部分につい

てなされた固定資産税の賦課処分の取消しが求められたが、この請求は退けられた。

東京地裁平成23年12月13日判決⁽³⁾は、大要次のように判示する。

本件土地が固定資産税が非課税となる境内地に当たるかどうかは、「当該境内地の使用の実態を、社会通念に従って客観的に判断すべきである」。「本件課税土地は、大泉寺が所有者である原告から無償で貸与を受けて使用しているものであるから、本件課税土地の使用の実態を判断する際も、大泉寺を基準として判断すべきことになる」。

「本件課税土地は、動物を埋葬するための専用の墓地として利用されており、慰霊碑や聖観音像の敷地とは植栽などにより区別されていることが認められるから、本件課税土地を慰霊碑や聖観音像の敷地と不可分一体のものとして利用されていると認めることはできない。したがって、本件課税土地の利用状態を判断するに際しては、慰霊碑や聖観音像の敷地が地方税法348条2項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条に規定する境内建物及び境内地』に該当するとして非課税とされていることを考慮に入れることはできず、この点に関する原告の主張には理由がない」。

「動物の元飼主から依頼があるときには、僧侶資格を有しない大泉寺の職員が動物の遺体を火葬又は埋葬するところ、その際、特に元飼主から依頼がある場合には、大泉寺の住職を兼務する原告の住職が立ち会って本件課税土地において読経が行われることがあるが、その回数は年に2回程度にすぎず、その他のときには、大泉寺の職員が立ち会うのみであること、四十九日や一周忌等の法要の際に動物の元飼主から依頼があった場合には、本件課税土地において大泉寺の住職による読経が行われることがあるが、

(3) 東京地判平23・12・13判例地方自治372号12頁。

その回数は年20回程度にすぎないこと、慰霊祭の際には、慰霊碑の壇上で往職による読経が行われた後、本件課税土地内の通路部分を僧侶が歩きながら供養を行うが、その回数は年2回にすぎないことが認められる。

そうすると、大泉寺が本件課税土地を浄土宗の儀式行事に利用するのは上記の機会に限られ、その余の多くの場合には、本件課税土地は大泉寺が行う儀式行事以外の目的で、専ら動物の火葬・埋葬を依頼した元飼主によって利用されているにすぎないことになる」。宗教法人法2条にいう「儀式行事とは、礼拝の対象に対する祈りや感謝のための当該宗教の教義及び様式等に従った儀礼的な式典であると解され、僧侶資格を有しない一般人が行う上記の行為は、宗教的な意味を有する行為ということではできても、同条の儀式行事に該当するとはいえない」。

結局のところ、「本件課税土地は、大泉寺により浄土宗の儀式行事を行う場として利用される機会はあるものの、その機会のごく限られたものにすぎないのであるから、本件課税土地が大泉寺の儀式行事というその本来の用に専ら供されている土地であると認めることはできない。そして、大泉寺が宗教の教義をひろめ、信者を教化育成するために本件課税土地を利用している事実を認めるに足りる証拠はないから、本件課税土地は地方税法348条2項3号の『宗教法人が専らその本来の用に供する境内地』には該当しないというほかない」。

なお、控訴審判決である東京高裁平成24年3月28日判決¹⁴⁾もまた、原判決を相当として、本件賦課処分を支持した。

(2) 検 討

本件地裁判決を読む限り、納税者の請求が当然に認められるべきだとま

(14) 東京高判平24・3・28判例地方自治372号11頁。

ではいえないとしても、他方で、判決の論理がそれほど十分な説得力があるとも思えない。

第一に、判決は、課税庁の主張を退けて、問題の土地において行われる活動が収益事業に該当することをもって、直ちに当該施設の非課税土地該当性を否定すべきことにはならない旨を明言している。すでに述べたように、固定資産税非課税の趣旨を考えると、これは当然の考え方であろう。

第二に、判決が、非課税該当性を排除する根拠は、それほど説得力を持つものとは思えない。例えば判決は、本件課税土地（動物専用墓地）が、慰霊碑や聖観音像の敷地とは植栽などにより区別されているから、本件課税土地を慰霊碑や聖観音像の敷地と不可分一体のものとして利用されていると認めることができないとするが、植栽などによる区分があるからといって、それは当然に一体的な利用がないことの証左になるのであろうか⁽¹⁵⁾。

判決はまた、動物の元飼主の依頼により大泉寺の住職を兼務する原告の住職が立ち会って本件課税土地において読経がなされる回数が年に2回程度であるとか、動物の元飼主の依頼によって、本件課税土地において大泉寺の住職によってなされる読経の回数が年20回程度にすぎないとかを理由に、大泉寺が「本件課税土地を浄土宗の儀式行事に利用するのは上記の機会に限られ、その余の多くの場合には、本件課税土地は大泉寺が行う儀式行事以外の目的で、専ら動物の火葬・埋葬を依頼した元飼主によって利用されているにすぎない」として、非課税該当性を排除する。しかしながら、本件土地上における読経の回数の多寡によって、「宗教法人が専らその本来の用に供しているかどうか」が左右されるのであろうか。法要に際して元飼主の依頼に応じて読経等を本件土地上で行うことは、宗教法人からす

(15) 鳥飼貴司・判批・税務事例45巻4号18頁（2013年）。

れば、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成する以外の何物でもないであろう。判決は、本件に関して、何回以上の読経等がなされればそれは非課税に当たるかの目安、基準を明示していない。それをすることなく、読経等の回数が少ないということのみを根拠に非課税該当性を排除することは余りにも感覚的で、説得力に欠ける。

判決は、随所で、僧侶の資格のない者が宗教法人の儀式行事を行うことはありえない、仮にそうであるならば、当該宗教法人の儀式行事を執り行う土地や建物の非課税措置は認められないといわんばかりの論理を示しているが、これは妥当か。そもそも宗教法人法は、宗教団体の事業を円滑に遂行するために法律上の能力を与えることを目的とするものである。それは、宗教法人の設立や活動に際して、僧侶等の一定の宗教上の資格を持つ者の存在を要件としていない。宗教法人法上は、宗教の教義をひろめること等を主たる目的とする所定の団体であることが求められているにすぎない。宗教法人法にいう境内地の定義は、宗教法人の目的のために「必要な」当該宗教法人に固有の土地をいうとするにとどまる。

このように考えると、宗教法人が、教義をひろめる等の目的のために必要な土地建物を持ち、あるいはその利用を働きかけた結果として、「僧侶資格を有しない一般人」が多数参集し、これを利用することは、宗教法人の本来的目的の達成でこそあれ、宗教法人の目的に違背するものではない。そうだとすれば、本件土地について、「大泉寺が行う儀式行事以外の目的で、専ら動物の火葬・埋葬を依頼した元飼主によって利用されているにすぎない」として否定的に捉えることが適切かどうかは、慎重に検討されるべきであろう。

また、もし、一般命題として、宗教法人が僧侶や神職等の宗教上の一定の資格者を有しない限り、宗教活動の基礎となる土地や建物は固定資産税の非課税該当性を排除されるとするならば、その与える効果は相当のもの

になる。その結果、宗教団体のかなりの範囲にわたって、非課税措置の現状が見直されることになりかねない。判決がこのようなことを意図していないのであれば、一般命題として、このような基準ないし見解は、決して適切とはいえない。

第三に、判決は、「大泉寺が宗教の教義をひろめ、信者を教化育成するために本件課税土地を利用している事実を認めるに足りる証拠はない」とするが、その判断基準が何かが問題となる。すでに述べたように、宗教法人法における「境内地」等の定義が示すように、固定資産税の非課税措置は、当該宗教法人が宗教の教義をひろめること等の目的のために「必要な当該宗教法人に固有の」ものかどうかによって左右される。問われるべきは、問題の土地が、当該宗教法人の目的のために「必要」かどうかである、これについて、個別具体的な検証が求められる。事実を基礎とした「必要性」の判断によれば、あるいは結論は異なるかもしれない。本件判決は、必ずしもこの点において十分な議論を尽くしているようには思えない。

4 東京地裁平成28年5月24日判決

本件は、宗教法人が納骨堂として使用している土地および建物が、固定資産税が非課税となる「境内建物及び境内地」に当たるかどうか争われたものである⁽⁶⁾。

(1) 事実と判旨

原告は、曹洞宗を宗派とする宗教法人である。原告が、その目的の達成に資するため、公益事業として霊園事業および納骨堂事業を行うことをその目的に加えた後、本件建物（地上5階、地下1階の建物）において納骨堂を運営していたところ、東京都知事から権限の委任を受けた処分行政庁

(6) 東京地判平28・5・24判タ1434号201頁。

(課税庁)は、①寺務所、本堂、庫裏等は非課税としたが、②参拝室、納骨庫、客殿等に加えて、これに対応する土地面積相当分とを併せた本件非課税対象外部分につき固定資産税を課税する旨の賦課決定処分をした。課税庁は、地方税法348条2項3号にいう「宗教法人が専らその本来の用に供する」との文言につき、これは境内建物等を宗教法人の本来の目的（必須的宗教目的）のために限って使用する状態を指すものであって、宗教法人が営む公益事業その他の事業の用に供される建物等はこれに含まれないと主張した。

裁判所は、大要次のように述べる。

地方税法348条2項3号にいう「宗教法人が専らその本来の用に供する」とは、関連規定を総合すると、「当該宗教法人が、当該境内建物及び境内地を、専ら、その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という宗教団体としての主たる目的を実現するために使用している状態にあることをいい、上記の目的以外の目的による使用が例外的にではなく行われている場合には、上記要件を満たさないと解することが相当である」。

「以上のとおり、地方税法348条2項3号に規定する『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』とは、①当該宗教法人にとって、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成するという主たる目的のために必要な、本来的に欠くことのできない建物、工作物及び土地で、同条各号に列挙されたようなものであり、かつ、②当該宗教法人が、当該境内建物及び境内地を、専ら、宗教団体としての主たる目的を実現するために使用している状態にあるものをいって解すべきであり、当該要件該当性の判断は、当該建物及び土地の実際の使用状況について、一般の社会通念に基づいて外形的、客観的にこれを行うべきである」。

認定事実のとおり、「原告は、釈迦牟尼佛を本尊とし、曹洞宗の教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成し、その他この寺院の目的を達成するための業務及び事業を行うことを法人の目的としているところ、原告は、本件建物を新築してこれを所有した上、本件建物の5階本堂部分に、本尊が安置された礼拝施設を設け、ここにおいて、日々の読経を行うほか、原告の教義に則り、納骨された故人の法要や合同法要を行っており、さらには、戒名授与式などを通じて檀家の獲得を図っていることが認められ、これらの業務及び事業のために、原告は、5階寺務所部分、5階庫裏部分及び1階寺務所部分を使用していることが認められる。

以上の点に照らすと、本件建物の上記の各部分（本件非課税部分）は、曹洞宗を宗派とする原告にとって、その教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成するという主たる目的のために必要な、本来的に欠くことのできない建物の一部で、本堂、庫裏、教団事務所のようなものであるということができ、また、原告は、上記の各部分を、専ら、宗教団体としての主たる目的を実現するためにその礼拝の施設等として使用している状態にあるということが出来るから、上記の各部分については、非課税要件を満たすものということが出来る。

他方、本件非課税対象外部分については、「本件納骨堂事業において、本件納骨堂の使用権は、宗旨宗派を問わず、また、原告の檀家となることなく、取得することができるものとされ、使用権を取得した者は、地下1階及び3階の納骨庫部分に保管された遺骨収蔵厨子を本件建物の2階参拝室部分及び3階参拝室部分を使用して参拝することができるほか、一定の施設使用料を支払うことにより、3階副本堂部分等を使用して、原告以外の宗旨宗派の僧侶等が法要等の宗教的儀式を執り行うことが認められていること」、「本件建物の4階客殿部分は、法要前の待合、会食、僧侶控室、セミナー、参拝後の休憩・雑談の場などに使用されるものであり、また、

1階のパントリーやダムウェイターの部分は飲食物の配膳や運搬のために使用されるものであること」などの事実が認められる。

本件非課税対象外部分の「使用状況を、一般の社会通念に基づいて外形的、客観的にみると、原告は、本件非課税対象外部分につき、曹洞宗の教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成するという主たる目的のために使用していないとはいえないが、当該目的のために必要な、本来的に欠くことのできない建物の一部であると評価することにはやや困難がある。また、仮にそのような評価が可能であるとしても、本件納骨堂の使用者については宗旨宗派を問わないとされているのみならず、本件建物においては、原告以外の宗旨宗派の僧侶等が主宰する法要などの儀式行事が行われることが許容され、その場合、使用者は原告に対して施設使用料を支払うこととされ、実際にも、それが例外的とはいえない割合で行われており、原告は、上記のような使用者を訴外会社を通じて広く募集していることに照らすと、原告が、上記の各部分（本件非課税対象外部分）を、専ら、宗教団体としての主たる目的を実現するために使用している状態にあるとは認められないといわざるを得ない」。

(2) 検 討

第一に、本判決は、固定資産税が非課税となる境内地等に当たるか否かの判断基準として、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を育成するという主たる目的のために「必要な、本来的に欠くことのできない」土地、建物等をいうとする。判決は、課税庁のいう、問題の土地等を必須的宗教目的のために限って使用する状態であって、公益事業等に用いられている場合はこれに含まれないという極めて限定的な解釈を排斥している。

とはいえ、判決のいうように、地方税法にいう「専らその本来の用に供する」という文言につき、これを「本来的に欠くことのできない」土地等

と解するのは、解釈の範囲を狭めているように思われる。地方税法の定める要件は、少なくとも文言上は、土地等が当該宗教法人の本来の用に供することを求めているのであって、それが本来の用にとって不可欠かどうかを求めているものではないといえることができる。それを限定する解釈は、論理としてはありえないわけではないが、その場合、その根拠と限界を明確にする必要がある。判決の採用したこのような限定的な解釈は、裁判においてしばしば援用される一般の「社会通念」（その意味内容や範囲は必ずしも明確ではなく、また判決においてそれが具体的に示されないことは問題である）と相まって、非課税対象該当性を理由なく限定することを正当化しかねない。

判決は、本件土地等につき、「主たる目的のために使用していないとはいえないが、当該目的のために必要な、本来的に欠くことのできない建物の一部であると評価することにはやや困難がある」ともいう。しかし、判決が明言しているとおり、本件においては、宗旨宗派がどうであれ、原告等が納骨された全ての故人の供養のために読経等をしているのであるから、これらの土地等は当該宗教法人が専らその本来の用に供していると考えらるべきであろう。また、原告以外の宗旨宗派等による法要の割合が約15%であることをもって直ちに「例外的」と評価することができるかどうかについても見解が分かれうるし、訴外会社が納骨堂に関して営業活動をし、使用者の募集をしたとしても、問われるべきは、本件宗教法人が本件土地等をどのように利用しているかである⁽⁷⁾。

第二に、これは、上記の「本来的に欠くことのできない」ものかどうかの判断基準によったことの帰結と思われるが、本件建物のうち、1階の寺務所部分および5階の本堂部分、庫裏部分、寺務所部分は非課税に該当す

(7) 忠岡博・判批・税理60巻14号182頁（2017年）。

るとしつつ、本件建物の他の部分を非課税対象外としたことの当否が問題となる。問題は、本件土地等が全体として「専らその本来の用に供」しているか否かであり、そうでない場合は、その全てを非課税該当性の要件を満たさないとすべきである。土地等の一部につき、宗教目的かそれ以外かに分けるのは相当の困難を伴うものであり、またその判断如何によっては信教の自由の保障、国家の宗教的中立性の要請を損ないかねないからである。なお、宗教法人の本来の活動といえども、信者をはじめ生身の人間の関与や参加が当然に予定されるものであり（生身の人間の存在しない宗教活動はありえないであろう）、その人間としての必要を満たすための付随的な諸施設（自動販売機、公衆電話機等）の敷地部分も、「専らその本来の用に供する」との要件を満たすものと解すべきであろう¹⁸⁾。

第三に、固定資産の非課税対象として、「納骨堂」は明文上定められていない。いわゆる墓地法において、墓地と納骨堂とは明確に区分されているところから、地方税法348条2項4号にいう「墓地」に当然に「納骨堂」が含まれると解することはできないであろう。納骨堂と墓地との機能に大きな違いはないと考えられること、その取扱いについては地方団体間で必ずしも同一でないこと¹⁹⁾などを考えると、立法論としては、規定を改めて、「墓地」とともに「納骨堂」も非課税にすることが考えられてよい。

おわりに

本稿における考察を以下要約する。

第一に、宗教法人の境内地等を非課税とするための要件該当性について

(18) 櫻井圀郎「資産税課税目的による宗教性判断の是非」宗教法28号12頁（2009年）。

(19) 日本経済新聞2017年9月23日朝刊。

は、なぜ、それを非課税とするかの理由、趣旨に立ち返る必要がある。固定資産の保有に担税力をみる固定資産税の論理からすれば、宗教法人がその本来の用に供している土地、建物等は、本来宗教目的に使うものであって、基本的に担税力を示すものではないからである。一般に、宗教活動それ自体は納税資金の原資を獲得するための活動とは異なる。問題の境内地等の非課税措置は、宗教団体が保有する土地、建物の背後に、その保有を支えるフローとしての経済力を観念し、その保有を根拠に固定資産税を課税することによって、宗教活動への抑制や信教の自由の侵害が生じるのではないように特段の配慮をした結果といえることができるであろう。

第二に、判決においては、「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」に該当するか否かの判断基準として、宗教目的のために「必要」かどうかという基準とともに、「存立のために欠くことのできない本来的なもの」かどうか（平成4年の名古屋地裁判決）、「本来的に欠くことのできない建物」等かどうか（平成28年の東京地裁判決）を掲げる。本来的かどうかという基準は、明文の規定にはなく、少なくとも慎重に取り扱うべきである。宗教法人法3条は、境内地とは、宗教の教義をひろめる等の宗教法人の「目的のために必要な当該宗教法人に固有の土地をいう」と定めているところからすれば、宗教目的のために「必要」かどうかは基本的に問われるべきである。地方税法348条2項3号の規定は、宗教法人が専らその本来の用に「供する」ことを要件として求めているところからすれば、その供すること自体が「本来的に欠くことができない」かどうか、という縛りをつけることは、必要以上に限定的な解釈を導きかねず、このような解釈基準は適切とはいえない。また、本来的に欠くことができないという解釈基準は、境内地等を機能的に切り分けて、宗教的施設かそうでないかを区分して、後者を排斥する方向を導くことになりかねない。しかしながら、宗教法人が保有する土地等の

上では、人の生活の一部として信者等の各種の生活が随伴するものであり、これを切り分けることは、宗教活動の範囲を余りにも狭く解するものであって、適切ではない。土地等をできる限り一体的なものとして理解し、その全体について、非課税該当性を判断すべきである。

第三に、固定資産税非課税の論理とその判断基準は、当該宗教法人が専らその本来の用に供するものかどうかに関わるものである。その際には、その土地等の上で、当該宗教法人によって法人税法上の収益事業が行われているか、公益事業が行われているか、民間の業者が関与しているかどうかなどは、全く別物というべきである。これらの事実を根拠に固定資産税非課税該当性を排除することは法の予定するところではないというべきである。

第四に、社会の変化に対応した固定資産税非課税該当性に係る解釈や仕組みを整備する必要がある。一つは、納骨堂に係るものである。墓地に対する非課税措置は地方税法上定められているが、納骨堂については明文の規定はない。今後、納骨堂への需要がより拡大するとするならば、制度上、墓地と同様に納骨堂を非課税とすることが求められるであろう。もう一つは、ペットの葬祭に関するものである。今後、人の生活におけるペットの位置や比重はますます大きくなるものと思われ、そうであるとするならば、人間の死と家族同然に暮らしてきたペットの死との区別は、ますます小さくなるであろう。動物専用墓地に対する固定資産税の課税の有無と人間の墓地に対するそれとの違いをどのように考えるか、両者を基本的に同じにすべきかどうかは、検討すべき課題の一つとなるであろう。また、宗教上の教義に基づいてペットの死と人の死に区別を設けず、宗教上の儀式に基づきペットに関して葬祭をするような例については、狭い「社会通念」のみに基づいて判断することは相当ではない。宗教の教義の多様性や寛容性に対する十分な配慮が必要となると考える（とりわけ、我が国の仏教はこ

のような性格が強いといってよいであろう)。宗教法人の教義の内容は多様であり、場合によっては世俗の常識的理解を超えることがあるかもしれない。世俗の考え方や価値観を覆す新たな精神的価値の胎動があるかもしれない。法解釈においても、そのような想像力が求められるであろう。境内地等の非課税該当性の判断においては、当該宗教法人に、宗教法人の教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成するという目的がそれなりに存在し、その宗教目的の遂行に当該土地等を「供する」という事実がある限り、基本的にそれを認めるという対応が求められるであろう。