

宗教法人の土地の複合的利用と固定資産税の 非課税規定の課題

柴 由 花

- I はじめに
- II 固定資産税の性質
- III 宗教法人法と地方税法三四八条二項三号
- IV 地方税法三四八条二項三号の非課税要件該当性
- V 地方税法三四八条二項三号の非課税要件該当性の判断基準
- VI 土地の複合的利用と地方税法三四八条二項三号の非課税要件該当性
- VII まとめ——宗教法人の土地の複合的利用と非課税規定の課題

I はじめに

固定資産税は、固定資産の保有と市町村の行政サービスとの間にある応益関係に着目して、土地、家屋及び償却資産の価格を課税標準として課する応益税である。地域偏在性が小さく安定的な財源を確保することができる税源であることから、固定資産税の税収は、市町村の基幹税として重要な役割を果たしている。

地方税法は、一定の公共性、公益性の強い法人（宗教法人、学校法人、社会福祉法人、公益財団法人、公益社団法人など）が直接その本来の事業の用に供する固定資産、その他公共性、または公益性の強い一定の固定資産を固定資産税の対象から除外している（地方税法三四八条二項各号¹⁾）。地方税法は、特定の者又は物等に対して地方団体が課税することを禁止又は軽減し、あるいは地方団体の判断で税負担を免除又は軽減することを認めているが、それは、地方団体の自治権の一環として、地方団体に固有の課税権に基づいている²⁾。しかし、非課税は全国一律に適用され、地方団体に裁量の余地はない。

地方税法三四八条二項三号は、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地」に対しては固定資産税を課することができないと規定しているが、宗教法人が収益事業を行うことも近年増えており、ベット供養を行う寺院をはじめ、都心では、高層ホテル等を併設する宗教法人も増えてきた。そこで、本稿では、宗教法人の土地の複合的利用と固定資産税の非課税規定の法的課題について考えることとしたい³⁾。まず、固定資産税の性質について概観し（Ⅱ）、次に、宗教法人法と地方税法三四八条二項三号の関係について考察する（Ⅲ）。第三に、地方税法三四八条二項三号の非課税要件該当性を検討し（Ⅳ）、第四に、非課税規定の要件該当性に関する判断基準を検討し（Ⅴ）、最後に、宗教法人の土地の複合的利用と非課税規定の問題を検討する（Ⅵ）。

Ⅱ 固定資産税の性質

1 地方団体の課税権と固定資産税の負担軽減措置

地方団体の課税権は、地方自治に不可欠の要素であり、地方団体の自治権の一環として憲法によって直接に地

方団体に与えられている⁽⁴⁾。この考えによると、地方団体は、憲法上は、いかなる租税をいかなる課税要件のもとに賦課・徴収するかを自主的に決定することができる⁽⁵⁾。わが国の地方税法は、特定の者又は物等に対して地方団体が課税することを禁止又は軽減し、あるいは地方団体の判断で税負担を免除又は軽減することを認めているが、それは、地方団体の自治権の一環として、地方団体に固有の課税権に基づいている⁽⁶⁾。

他方、地方団体の課税権は、憲法によって与えられたものではなく、地方自治法二二三条及び地方税法二条によって与えられたものであるという考え方が⁽⁷⁾ある。しかし、これは、憲法の地方自治の保障の趣旨にそぐわないと考えられている⁽⁸⁾。

課税自主権とは、地方団体が地方税の税目や税率設定などについて自主的に決定し、課税することができる権利である。すなわち、課税自主権は地方団体が国の関与を受けずに税目や税率などの課税要件を決定できる権利である。課税自主権は、地方分権を進める観点から重要であり、地方団体が制度を活用しやすいう見直しを行い、拡充が図られてきた。

地方税法は、固定資産税の負担軽減措置として非課税、減免、課税免除、不均一課税について規定している。地方団体は減免や不均一課税など、課税自主権の活用により、一定の政策目的を果たすために、住民の税負担の全部または一部を消失させることができる⁽⁹⁾。

2 固定資産税の非課税規定の特徴

地方税法は、原則として固定資産の所有者について課税要件が充足し、納税義務が成立するところ、非課税規定に該当する場合には、「固定資産税を課することができない」と定めている。すなわち、非課税とは、納税義務を成立させないという効力をもつものである⁽¹⁰⁾。これは、いったん発生した納税義務を免れさせる減免とは区別

される。⁽¹¹⁾

地方税法は、地方団体が課税することのできない非課税についての定めをおいている。非課税規定は全国一律に適用され、地方団体に裁量の余地はないため、非課税措置は地方団体の課税権を制限することにつながる。⁽¹²⁾

固定資産税の非課税には所有者の性格に着目した人的非課税と、固定資産の用途、性格に着目した物的非課税がある。

人的非課税は所有者の公的な性格に着目したものであり、国、都道府県、市町村、特別区、これらの組合、財産区及び合併特例区に対して、固定資産税を課すことができない（地方税法三四八条一項）。ただし、国や地方団体であっても、その所有する固定資産が私人のそれと同様の状態で使用されている場合、非課税とすることは不合理であるので、当該固定資産を所有する国または地方公共団体から所在地の団体に対して交付金が交付されることになっている。

物的非課税は、固定資産の所有者ではなく、その固定資産税の用途、性格に着目して固定資産税を非課税とするものである。物的非課税として、国や地方団体等が公用または公共の用に供する固定資産、一定の公共性、公益性の強い法人（宗教法人、学校法人、社会福祉法人、公益財団法人、公益社団法人など）⁽¹³⁾がその本来の事業の用に供する固定資産、その他公共性、または公益性の強い一定の固定資産は固定資産税の対象から除外されている（地方税法三四八条二項各号）。

なお、これらの非課税規定に該当する固定資産は、それが誰の所有に属するかを問わずに、すなわち、その使用者の所有に属するかそれとも他の者の所有に属するかを問わず課税の対象から除外されるが、それを他の者から有料で借り受けて使用している場合は、その所有者に対して固定資産税を課すことができる（地方税法三四八条二項但書）。

一定の公共性、公益性の強い法人として、宗教法人がその本来の事業の用に供する固定資産は非課税とされるが、宗教法人への優遇措置については、消極的な意味での憲法八九条前段における「宗教上の組織若しくは団体の使用、便益若しくは維持のため」の公金の支出に該当する問題であり、憲法上疑義があるという指摘もある。

他方で、宗教法人に対する課税上の優遇措置は、憲法上許容されていると考えられている⁽¹⁴⁾。宗教法人は公益法人とは異なり、信者の獲得、信者からの寄附等による財源で行う私的な宗教活動の拡大など、あくまでも自己が掲げる宗教的利益を追求するものであり、公益法人以上に非課税の措置が採られていることの根拠に乏しいとの批判もある⁽¹⁵⁾。

3 固定資産税の性格

固定資産税の性質については、収益税説、財産税説、収益的財産税説の三つの考え方があり、財産税は財産の所有という事実に着目して課される租税で、課税の対象とされる財産の範囲によって、一般財産税と個別財産税に分類される⁽¹⁶⁾。

固定資産税の前身である地租と家屋税は、土地・家屋の賃貸価格を課税標準としていたため、明確に収益税としての性格を持っていた。

固定資産税は、固定資産を課税客体としていることから、固定資産税の課税標準は、固定資産の価格（地方税法三四九条一項・二項）であり適正な時価（地方税法三四一条五号）とされている。また、居住用財産・空地・空家等の非収益的資産に対しても課税されていること、赤字企業の資産にも課税されていること、市街化区域農地が土地の資産価値によって課税されていることから、応益的性格を有する税である⁽¹⁷⁾とされる⁽¹⁸⁾。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えよう。⁽¹⁹⁾

固定資産税を財産税と分類する場合、実質的財産税ではなく名目的財産税であり、固定資産の所有という事実によって推認される収益力を財産課税の形として捉えるものであり、収益的財産税であるとする考えもある。⁽²⁰⁾⁽²¹⁾

固定資産税を収益的財産税と考えることには一理ある。なぜなら、財産税の本質は、名目的財産税であつて実質的財産税でない、と考えられるからである。実際、固定資産税の課税にあつては、不動産登記のような対外的権限性を重視した課税が行われてきたのである。⁽²²⁾ 地方税法は固定資産税について課税台帳主義を採用しており、また、賦課期日課税を採用している。ただし、固定資産税の非課税については外観からは容易に判断しにくいことから、市町村長は、申告によつて、非課税にかかる情報を得ている。⁽²³⁾

Ⅲ 宗教法入法と地方税法三四八条二項三号

1 地方税法三四八条二項三号の沿革

宗教法人に対する固定資産税の非課税規定の沿革は、江戸時代に遡ることができる。領主は、基本的に自分の領地のすべての土地を課税対象とすることができたが、例えば、寺社領の朱印地・除地には、基本的に領主は年貢を課税できなかった。また、寺社の境内地をめぐつては、明治時代、社寺境内地はもともと国有であつたとされ、地租改正時に官有地へ編入されたという歴史がある。⁽²⁴⁾

シャウプ勧告に基づく税制改正に伴い、昭和二五年、新たに地方税法が制定され、地租は廃止され、固定資産税へと改組された。⁽²⁵⁾「宗教法人がその用に供する家屋及びその境内地又は構内地」にかかる固定資産税が非課税とされた(旧地方税法三四八条二項二号地方税法昭和二五年七月法第二二六号)⁽²⁶⁾。その後、宗教法入法(昭和二六年)

による変更を経て、地方税法三四八条二項三号に改正され、現在に至っている。地方税法三四八条二項三号は、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地」に対しては固定資産税を課することができないと規定しているが、改正前は「宗教法人がその用に供する」と規定されていた。「専らその本来の用に供する」と規定されたことで、改正前に比べ非課税の範囲はかなり制限されているといえよう。

2 地方税法三四八条二項三号の趣旨と担税力

東京高裁平成二〇年一〇月三〇日裁判所ウェブサイトに、「地方税法三四二条に規定する固定資産税は、土地、家屋等の資産価値に注目し、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と解される（最高裁昭和四七年一月二五日第三小法廷判決・民集二六卷一号一頁、最高裁昭和五九年二月七日第二小法廷判決・民集三八卷一二期一〇二八七頁参照）。もともと、このように固定資産税は所有という事実に担税力を認めて課する一種の財産税と解すべきではあるが、その課税客体たる固定資産自体を処分してその税負担をまかなうことが本来的なものとして予定されていると解することは困難であることにかんがみても、一般に固定資産を基礎として種々の経済的活動が行われ（直接に生産活動等に使用される場合もあれば、住居として使用されるなどして日々の生産活動を支える場合もある）、その結果収益が生じることを期待できることに注目して、そうして得られるであろう収益をもつて税負担をまかなうことが想定されているものと解すべきである。」とする。

また、「地方税法三四八条二項三号が宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法三条に規定する境内地に対しては固定資産税を課することができない旨規定しているのは、①宗教の教義を広め、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人にとって本来的に欠くことのできない土地（同条の規定する境内地）であって、②専らその本来の用に供されるものは、宗教法人本来の目的である宗教活動に専ら使用される

ものであり、その性質上これが経済的活動の基礎となつて収益が生じることを通常期待できず、固定資産税の負担を期待することが可能な程度の担税力を実質的に認めることができないので、これを課税の対象から除外したものと解することができる。その結果、そうした境内地を有する宗教法人はこれに対する固定資産税の課税を免れ、その結果、宗教活動の基盤を維持しやすくなって、宗教法人の布教活動の自由、関係する信者の信教の自由の保障に資することになる」と判示している。同様に、東京地裁平成二八年五月二四日判タ一四三四号二〇一頁も、地方税法三四八条二項三号が、「固定資産について非課税としたのは、信教の自由や、宗教法人の持つ社会的意義等を考慮したほか、上記の固定資産については一般的にみて担税力を見出すことができなことをも勘案したものとして解される。」としている。

地方税法三四八条二項三号は、宗教法人の所有する土地や建物が、宗教法人本来の目的である宗教活動に専ら使用されることにより、収益が生じることが通常期待できず、担税力がないことから固定資産税を非課税としていと考えられる。⁽²⁷⁾

3 宗教法人法における「主たる目的」

地方税法三四八条二項各号の解釈をめぐっては文理解釈上、困難も少なくない。地方税法三四八条二項三号は「専らその本来の用に供する」という文言を「宗教法人法第三条に規定する境内建物および境内地」に付している。すなわち、「宗教法人法第三条に規定する境内建物および境内地」を単純に非課税としているのではなく、そのうちの「宗教法人が専らその本来の用に供する」部分のみを非課税としている。

まず、宗教法人法一条一項は、「この法律は、宗教団体が、礼拝の施設その他の財産を所有し、これを維持運用し、その他その目的達成のための業務及び事業を運営することに資するため、宗教団体に法律上の能力を与え

ることを目的とする。」と規定しており、「その目的」というのは、「宗教団体の目的と解すべきで、宗教上の目的は云うまでもなく、所謂副目的とも称すべき公益事業及びそれ以外の事業を行うこともともに目的の内容」とされている。宗教団体の主目的は言うまでもなく、いわゆる副目的とも称すべき公益事業およびそれ以外の事業を行うことも目的として考えられている。⁽²⁹⁾

次に、宗教法人法二条は、「宗教団体」とは、「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、および信者を教化育成することを主たる目的とする」団体をいうとしている。ここで「主たる目的」とは、「教義を広めるとか儀式行事を行うとか等は、宗教団体の宗教団体たる所以のものであるから、これらが、宗教団体の根本的な第一義的な目的である。宗教団体のうちには、この目的の外に公益事業とか公益事業以外の事業とか謂わば宗教団体の本来性に比し附随的な目的のために種々の活動をしている。そこでこの附随的な従たる目的もあることからして、本来の第一義的な目的を宗教法人法において『主たる目的』と規定して宗教団体の目的の明確化を図ったのである。⁽³⁰⁾」と解説されている。

宗教法人法三条は「境内地」とは、以下の二号から七号に掲げるような土地を宗教法人法二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としている。

- 二 前号に掲げる建物又は工作物が存する一画の土地（立木竹その他建物及び工作物以外の定着物を含む。）
- 三 参道として用いられる土地
- 四 宗教上の儀式行事を行うために用いられる土地（神せん田、仏供田、修道耕牧地等を含む。）
- 五 庭園、山林その他尊厳又は風致を保持するために用いられる土地
- 六 歴史、古記等によって密接な縁故がある土地

七 前各号に掲げる建物、工作物又は土地の災害を防止するために用いられる土地

そして、上記各号の土地は、宗教法人法二条に規定する目的、すなわち、宗教法人の主目的に必要なもので当該宗教法人にとって固有のものである⁽³¹⁾。

以上からすると、宗教法人法二条および三条における「主たる目的」とは、教義を広めるとか儀式行事を行う等の宗教団体の根本的な第一義的な目的を指すと考えられる。

ただし、宗教法人法一条一項は「副目的とも称すべき公益事業及びそれ以外の事業」をも宗教団体の目的に含んでいる。現在でも、宗教法人法一条一項でいうところの宗教団体の目的（その目的）は、「宗教団体の目的と解すべきで、宗教上の目的は云うまでもなく所謂副目的とも称すべき公益事業及びそれ以外の事業を行うこともともに目的の内容として考えられる⁽³²⁾」と解されている。そのため、宗教法人の主たる目的に使用される土地と主たる目的以外の事業に供される土地とに区分されることになる。

IV 地方税法三四八条二項三号の非課税要件該当性

1 「専らその本来の用に供する」の意義

宗教法人法三条における「主たる目的」とは、教義を広めるとか儀式行事を行う等の宗教団体の根本的な第一義的な目的を指すと考えられるから、「宗教法人法第三条に規定する境内建物および境内地」の意義もまた、教義を広めるとか儀式行事を行う等の宗教団体の根本的な第一義的な目的のために供される境内建物および境内地であると解される。

東京高裁平成二〇年一〇月三〇日裁判所ウェブサイトに次のように判示している。「宗教法人法が境内地を保護している趣旨は、宗教法人が宗教法人として存立する上で境内地が必要不可欠なものであるからと考えられ、そうすると、同法三条にいう『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』とは、宗教の教義を広め、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人にとって本来的に欠くことのできない土地を意味するものと解することができる。』。そして、宗教法人法三条に規定する境内地の要件は「①宗教の教義を広め、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために必要な当該宗教法人にとって本来的に欠くことのできない土地の意味と解すべきであるが、地方税法三四八条二項三号において別途付加された②専らその本来の用に供されるものとの要件は、宗教の教義を広め、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するという宗教法人の本質的な活動のために専ら使用されるものであることを意味するものと解すべきである」と判示している。

この東京高裁平成二〇年一〇月三〇日裁判所ウェブサイトの考え方によると、地方税法三四八条二項三号により固定資産税を課すことができない「境内建物および境内地」の意義は、宗教法人法三条に規定する「境内建物および境内地」の要件よりも狭く、かなり限定されたものになろう。

地方税法三四八条二項三号の「専らその本来の用に供する」については、①文言を一体として解する考え方と、②「専ら」と「その本来の用に供する」とを分けて解する考え方とがありえる。³³⁾ ①の解釈において、「専ら」という文言を独立的に解釈するのではなく、宗教活動のうち「専らその本来の用に供する」ものを非課税の対象にし、そのうちの非課税の対象となるものを明確化するために「専ら」といった文言が使用されていると考えられる。宗教法人は、収益事業を行うことも認められていることから、「本来の用に供され」ているものの中にも「専ら」の要件次第で非課税に該当しないという判断がなされることになる。

他方、②のように、「専ら」の意義を強調して解釈することも考えられるが、過度に強調する解釈(例えば、

「専ら」を一〇〇%の利用割合と考える等)は非課税制度の存在理由自体をなくすことになりかねない。⁽³⁴⁾

したがって、地方税法三四八条二項三号の「専らその本来の用に供する」については、上記①のように、文言を一体として解する考え方が妥当であろう。しかし、そうすると、「専ら」の意義、とりわけ宗教法人が「主たる目的」に利用する割合あるいは主たる目的以外の事業に利用する割合が問題となる。

2 主たる目的以外の事業と「専らその本来の用に供する」

宗教法人の主目的に必要な土地であっても、部分的には、主たる目的以外にも利用されることがあり得る。

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、その生身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」との要件を満たすと⁽³⁵⁾言える。⁽³⁶⁾

東京地裁平成二八年五月二四日判タ一四三四号二〇一頁は、地方税法三四八条二項三号は、宗教法人法三条に規定する境内建物及び境内地について、直ちに固定資産税の非課税対象とせず、さらに、「宗教法人が専らその本来の用に供する」ものであることを要件としているとし、「同号において、上記の境内建物及び境内地について、非課税とする範囲を『宗教法人が専らその本来の用に供する』ものに限定した趣旨は、上記の境内建物及び境内地は、宗教法人の主たる目的のために必要で、本来的に欠くことのできないものであるとはいえず、宗教法人は、主たる目的たる宗教的な活動を行うほか、公益事業を行うことができ、さらに、その目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うこともできることから(宗教法人法六条一項及び二項)、上記の境内建物及び境内地が、これらの事業の用に供されることがあり得ることを勘案したものと解される(なお、地方税法三四八条三項参照)」とする。そして、同号にいう「宗教法人が専らその本来の用に供する」とは、「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。」(傍線、筆者)とする。すなわち、宗教法人の主たる目的以外での使用の頻度等によっては非課税とならないとしている。

V 地方税法三四八条二項三号の非課税要件該当性の判断基準

1 外形的、客観的事実関係の重視

固定資産税は、そもそも財産税の性質を有しており、また、宗教法人の内部の活動に干渉することになれば、宗教法人に対する信教の自由を妨げることにもつながる。そのため、地方税法三四八条二項三号の非課税該当性の判断にあたり、外形的、客観的事実関係が重視されていると考えられる。

東京高裁平成二〇年一〇月三〇日裁判所ウェブサイトに、地方税法三四八条二項三号に規定する「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三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という」と解すべきであり、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。」と判断している。

また、東京高裁平成二〇年一〇月三〇日は、「外形的事実からはいかがい知ることのできない宗教法人内部の

主観的な意図にまで立ち入らないと地方税法三四八条二項三号の要件該当性が判断できないこととしたのでは、固定資産税の賦課を理由に、市町村及び都が宗教法人内部の活動に容かいする余地を生み出すことになり、宗教に対する圧迫、干渉等となるなど国家と宗教の過度のかかわり合いが招来されるおそれが強く、ひいては信教の自由を妨げることになりかねない。」とし地方税法三四八条二項三号の要件該当性の判断は、「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。」と判示している。

具体的には、「対象地の実際の使用状況について、賦課期日に加え、賦課期日以前の状態をも踏まえて認められる外形的、客観的事実関係に基づき、一般の社会通念に照らして、賦課期日現在において同号の要件が認められるか否かを判断すべきであり、また、そうすることをもって足りるものと解するのが相当である。」(傍線、筆者)と判示している。

2 物理的な区分と宗教的儀式の頻度

地方税法三四八条二項三号の非課税該当性の判断にあたり、外形的、客観的事実関係が重視されるとして、具体的には、物理的な区分が重視される場合がある。東京地判平成二三年一月二三日判例地方自治三七二号二二頁は、動物供養の土地が固定資産税の非課税にあたるか否か、問題となった事例である。動物専用墓地として使用している土地(無償で借り受けている土地)が地方税法三四八条二項三号の「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地」に該当するか否かが問題とされた。問題とされた土地は、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ある土地の部分とは、植栽などにより区別されていた。

東京地判平成二三年一月二三日判例地方自治三七二号二二頁は、「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三四八条二項三号の『宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三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³⁷ないと判示している(傍線、筆者)。

本判決は、本件課税土地が、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は出来ない、とするが、植栽などにより区分されていることが当然に一体的な利用がないことの証明たり得るのか³⁸という見解もある。

しかし、右記判決は、「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、その回数には年に二回程度にすぎず、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、その回数は年二〇回程度にすぎないこと、慰霊祭の際には、慰霊碑の壇上で住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、その回数は年二回にすぎないことが認められる。」とし、「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。」と判断している。さらに、「僧侶資格を有しない大泉寺の職員が埋葬の際に念仏を唱えたり、動物の元飼主が墓前で手を合わせて動物の冥福を祈ることが宗教法人法二条の儀式行事に該当する旨主張するが、同

条の儀式行事とは、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ず、同条の儀式行事に該当するとはいえない」ことから、「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、その機会は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三四八条二項三号の『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。」(傍線、筆者)と判断している。すなわち、物理的な土地の利用だけではなく、宗教的儀式の頻度により、主たる目的である宗教の教義をひろめ、信者を強化育成するために利用されていたかどうかによって非課税要件該当性が判断されている。

他方、江戸時代における開祖以来、動物供養を積極的にその宗教活動の本務の一つとして行ってきた宗教法人 X (原告、控訴人) が回向堂及び供養塔の一部に動物の遺骨を収容保管していたところ、地方税法三四八条二項三号により、固定資産税等が非課税とされるべきかが問題とされた。

東京地判平成一八年三月二四日裁判所ウェブサイトに、「世俗的な活動と異なる特徴をどの程度持っている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』にあたるかどうかを客観的に判断していく必要がある。」としたうえで、動物の遺骨の保管行為を固有の宗教目的の活動と評価することは困難であり、固有の宗教目的に供する部分には当たらず、地方税法三四八条二項三号の非課税対象には該当しないと判示した。

しかし、控訴審である東京高判平成二〇年一月二三日裁判所ウェブサイトに、「地方税法三四八条二項三号に

いう非課税とされる境内建物及び境内地とは、宗教法人が、専らその本来の用に供し、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ために必要な当該宗教法人の固有の境内建物及境内土地をいうものと解される。そして、当該境内建物及び境内地が、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土地』に当たるかどうかについては、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、「控訴人においては、江戸時代の開祖以来動物の供養を行ってきたこと、控訴人において動物を供養することが世間一般に広く受け入れられ庶民の信仰の対象となってきたこと、控訴人は、回向堂及び供養塔において動物の遺骨の安置をするともに、毎日勤行で動物の供養を行うほか、月一回あるいは年三回の動物供養の法要を行っていることが認められるのであるから、これら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」と判示している（傍線、筆者）。

この控訴審もまた、固定資産税等の非課税要件該当性の判断として、宗教的儀式の頻度を重視していると考えられる。

3 収益による区分

宗教法人に固定資産税課税を行うことは、当該資産の実際の利用の態様に注目して判断するものであり、当該法人が収益事業を行っているか否か、そして収益事業によって一定の所得を得ているか否かとの関係性はない。たとえ宗教法人が収益事業を行うことにより一定の所得を得ていたとしても、それは境内建物および境内地の宗教施設の固定資産税該当性とは無関係、と言われている。⁽³⁹⁾⁽⁴⁰⁾⁽⁴¹⁾⁽⁴²⁾

東京地判令和三年九月二一日判時二五三九号一九頁は、「境内建物に該当する建物が専らその本来の用に供されている限りは、宗教の教義を広め、儀式行事を行い、信者を教化育成するという宗教法人の目的のために供されるものとして、その性質上、これが経済的活動の基礎となって収益が生じることを通常期待できないため、これを課税の対象から除外したものと解される」として収益性のないことを非課税規定の趣旨と解している。

しかし、固定資産税の非課税措置の要件該当性について宗教法人の建物及び土地の実際の使用状況を外形的、客観的に判断する場合、収益が考慮要素になり得る場合がある。

東京高裁平成二〇年一〇月三〇日裁判所ウェブサイトに檀家以外が支払う施設使用料が目安となることがあり得ることに着目し、地方税法三四八条二項三号に規定する「宗教法人が専らその本来の用に供する」の解釈にあり、「本件納骨堂の使用者は、原告の檀家となることを前提としないものであり、檀家としての寄付等を求められない反面、本件建物において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を行う場合、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いることに照らすと、それが実施される場所となる本件非課税対象外部分については、少なくとも、a 宗を宗派とする原告が、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うべき」としている。また、「宗教法人法六条二項は、宗教法人は、その目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うことができるとしており、宗教的色彩の有無と収益事業該当性の有無とは必ずしも排斥し合うものとはいえないこと、施設の客観的性格とそこで行われる活動・事業の性格とを区別して検討すべき場合もあること等からすると、当該施設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、直ちに当該施設である土地等が地方税法三四八条二項三号の非課税土地等に該当することを否定すべきことにはならない。」と判断している。

名古屋地判平成二五年一月二七日 WestLaw2013WVLP1CA11276001 は、「宗教法人の営む温浴施設の固定資産

税の非課税が問題とされた事例である。本判決が「宗教法人が専らその本来の用に供するものであるか否かは、民間の公衆浴場業者が運営する入浴施設との類似性によってのみ決まるものではない」としながらも、「類似性が、当該固定資産の利用状況や使用目的を検討する際の判断材料となることは明らかである。」としていることから、いわゆるイコール・フッティング基準をより明確にした判断であるとの見解がある⁽⁴³⁾。しかし、固定資産税の非課税要件該当性の判断において、主たる目的と主たる目的以外の区分の基準として、収益が考慮されたものと考えられる。問題とされた温浴施設での使用の頻度が、いわゆる民間の温浴施設の利用と比べ遜色ないと考えられたことから、非課税には該当しないと判断されたと考えられる。

4 法的な意味での使用状況

大阪市の主要街路、御堂筋と本堂等の間に本件土地を有している宗教法人X（原告）は、旧会館を取り壊した上で、御堂筋から本堂等への唯一の参道として使用するため建物中央部分の一階から三階部分までを空洞とした一七階建ての賃貸用商業施設（以下、本件建物という。）を建設した。本件建物の一部は、空洞となっており、御堂筋から南御堂全体を見渡すことができる大きさに造られている（空洞部分の土地を本件対象地という）。そして、本件対象地の地表面と、これに続く本件対象地と同幅員の南御堂に至る土地部分（西側隣地の中央部）には、境目なしに、同じ色調（淡い色）と形状（長方形）の敷石が敷き詰められ、本件対象地から南御堂に続く広々とした参道になっている（「本件参道空間」という）。本件参道空間の南北壁面には本件建物への出入口がないため、本件参道空間は、南御堂に参拝するための参道としてしか利用することができず、南御堂に参拝するための唯一の参道となっている。本件対象地には、その上に本件建物の四階から一七階までが存在する部分と本件建物が存在しない部分がある。本件土地のうち参道部分（本件対象地）の固定資産税が非課税となる「境内地」であるか

否かが問題とされた。

大阪地判令和四年一月一七日裁判所ウェブサイト(南御堂参道事件)は、「宗教法人が専らその本来の用に供する」か否かの判断は、当該宗教法人の主観的な意図等ではなく、賦課期日時点の当該境内地等の実際の使用状況等の客観的な事実関係に基づき、社会通念に照らして客観的に判断すべきであり、上記判断の基礎となる客観的な事実関係には、外形的な使用状況だけではなく、法的な意味での使用状況、すなわち土地や建物の使用権に係る契約の有無及び内容等も含まれるというべきである。」(傍線、筆者)と判示し、本件対象地は参道として「境内地」に当たることが、本件対象地は参道としてだけではなく、Xの収益事業たる不動産賃貸業のために恒常的に使用されており、「宗教法人が専らその本来の用に供する」ものには当たらず、本件対象地を上空に建物が存在しない部分と存在する部分に分け、存在しない部分及び存在する部分の一七分の三(一七階建て建物床面積の一階から三階の空洞部分)を非課税とすることは、建物が存在しない部分と存在する部分が全体として賃貸されているため認められない、と判示した。

本判決は、「専らその本来の用に供する」の意義を判断する上で、「外形的な使用状況だけではなく、法的な意味での使用状況、すなわち土地や建物の使用権に係る契約の有無及び内容等も含まれる」と判示した点が重要である。もつとも、これまで固定資産税の非課税要件該当性を判断する際に主たる目的と主たる目的以外の目的との区分を判断するための一要素として、収益が考慮されてきた。収益の背景には、当然、何かしらの契約が存在するのであるが、それを明示した点に先例性があるといえよう。

VI 土地の複合的利用と地方税法三四八条二項三号の非課税要件該当性

1 「境内建物等」が複数階にわたる場合

納骨堂等（地上五階、地下一階の建物、以下、本件建物という。）を所有する宗教法人X（原告）は、本来の宗教法人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。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（納骨堂等）が、地方税法三四八条二項三号における「宗教法人が専らその本来の用に供する」「境内建物等」に該当するか否かが問題とされた。

東京地判平成二八年五月二四日判タ一四三四号二〇一頁は、「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。」とする。地方税法三四八条二項三号に規定する「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三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うと解すべきであり、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。」と判示した。

そして、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、地下一階及び三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二階参拝室部分及び三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、三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。さらに、「本件建物の四階客殿部分は、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、一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」ことを踏まえ、「上記の各部分（本件非課税対象外部分）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。」と判断している。

すなわち、本判決は、本件建物の各階の利用状況について、納骨堂等として使用されていると事実認定を行った上で、本件建物が、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で使用されているか否かという観点からさらに、建物の利用状況を判断し、「宗教団体としての主たる目的以外の目的による使用が例外的ではなく行われている場合」に該当するとして、非課税要件該当性を否定している。そして、本件土地については、本件建物の非課税床部分と課税床面積との割合で按分した課税処分を容認している。

2 建物の利用が複数階に分かれ、空洞部分がある場合

大阪高裁令和五年六月二十九日判タ一五一五号三〇頁（原審、大阪地判令和四年一月一七日裁判所ウェブサイト）は、原審とは異なり、部分的ではあるが参道部分の土地に地方税法三四八条二項三号の適用を認めた。

土地の用途の認定について、「土地について地方税法三四八条二項の適用の可否を検討するには土地の用途が何であるかを認定する必要があるが、土地の所有権は地盤と地上空間を支配する権能であつて、土地の用途は、その地上空間（又は地下地盤）がどのような用途に供されているかによつて決まることになる。地上空間に建物が存在する場合には、当該土地の用途は建物の用途によつて決まることになる。」とし、「土地所有権が及ぶ地上空間に、本件建物が存在する空間と存在しない空間があり、前者は課税用途（商業施設）に供され、後者は非課税用途（宗教施設）に供されているといえるから」、「複数の用途に供されている土地ということが出来る。」としている。

原審である大阪地判令和四年一月一七日裁判所ウェブサイトは、法的な意味での土地の使用状況により非課税の要件を判断すると判示しており、本判決も同様の立場を採用していると考えられる。すなわち、本件参道空間と本件借地契約の関係について、「土地所有権の及ぶ範囲のうち、一定範囲の地下や一定範囲の地上に限定した範囲を目的として物権を設定したり、賃借権を設定することは法律上も許されており、実際にも、鉄道会社が所有する高架軌道下の土地について、地盤面とその上部の高架軌道までの空間を目的として賃借権が設定される例は稀ではない。この場合、当該敷地は、立体的にみれば、土地所有権の及ぶ範囲のうち下部空間が建物存続のため、上部空間が高架軌道存続のため使用されていることになり、借地人が支払う賃料は当該下部空間の使用収益の対価として授受されていることになる。」とした上で、立体的にみた場合には「賃貸されているのは、六八番土地の所有権が及ぶ範囲のうち、本件参道空間を除く部分だけであり、本件参道空間は賃貸されていないとい

うことができる」と判断している。

本件土地の上には、「課税用途に供されている空間（本件建物が存在する空間）と非課税用途に供されている空間（宗教施設として使用されている本件参道空間）が混在しており、かつ、後者の空間について賃料は授受されていないということになる。」として、「土地上に課税用途と非課税用途に明確に区分された建物が存在する場合と非常に良く似た状態であるから」、「非課税用途（宗教施設）に供されている部分に賦課された固定資産税等の計算は、土地上に課税用途と非課税用途に明確に区分された建物が存在する場合と同様に行うのが相当である。」と判示した。

本判決は、原審と異なり、固定資産税の非課税要件適用可否を判断する前提として、土地の用途は土地の地上空間（又は地下地盤）の用途によるとし、立体的に見た上で、「本件参道空間は賃貸されていないということができるとして、非課税該当性を肯定した。本件建物の容積率面積のうち、非課税用途に供されている本件参道空間の容積率面積は、非課税用途（宗教施設）に供されている部分に按分した部分とされた。

法的な意味での土地の使用状況により非課税の要件を判断することには、合理性があると考えられ、私法上の契約が重視されるべきではある。⁴⁴⁾ もっとも、契約により収益を除外することで担税力の喪失を創出することも可能であるため、問題がないとは言えないであろう。

Ⅶ まとめ——宗法人の土地の複合的利用と非課税規定の課題

固定資産税は財産税であり、収益は課税と無関係であると考えられているが、非課税要件該当性を考慮するにあたり、法的な観点も重要とされることから、収益や契約も考慮要素となり得る。とりわけ複合的な建物の場合

は、物理的な利用状況にとどまらず賃貸借契約の状況もまた、事実認定にとって必要となる。こうした固定資産税の非課税要件該当性の判断自体には合理性があると考えられるが、契約により恣意的に非課税部分を創出することもできないはない。

都市建造物の立体化・多様化は今後も増える傾向にあり、大阪高裁令和五年六月二十九日判タ一五一五号三〇頁の射程は固定資産税、都市計画税の非課税規定だけでなく、さらに、不動産取得税等の非課税の判断にも及ぶと考えられる。⁽⁴⁵⁾

固定資産税の非課税用途部分の算出方法について地方税法には特段の規定がないため、土地を立体的に捉えるならば容積率ではなく、実際の床面積で按分する方法も考えられる。⁽⁴⁶⁾ 非課税規定は全国一律に適用されるが、地方税法には複合的に利用された土地を非課税用途部分と課税用途部分に区分する規定がないことから、按分規定を明確にする必要がある。⁽⁴⁷⁾

(1) 金子宏『租税法 第二十四版』七八二頁(弘文堂、二〇二一)。

(2) 前田高志「固定資産税の減免措置のあり方について」『経済学論究』六六卷三三三頁(二〇二二)。

(3) 板橋都税事務所固定資産税課・佐藤英明「固定資産税における宗教施設に対する非課税の要件に関する一考察——裁判例から読み解くその現在地——」『東京税務レポート』五三九号五〇—五八頁(二〇二四)。田中治「清水誠吾・TKC税研情報三三三巻三三三—三三九号一六頁(二〇二四)。鹿田良美「固定資産税の非課税規定に関する一考察」三木義一先生古稀記念論文編集委員会編『現代税法と納税者の権利…三木義一先生古稀記念論文集』一三六—二〇七頁(法律文化社、二〇二〇)。

(4) 金子、前掲注(1)、九九頁。

- (5) 同右、九八頁、脚注 1 参照。
- (6) 前田、前掲注(2)、六五頁。
- (7) 東京地判平成二年二月二〇日判時一三七五号五九頁。前橋地判平成八年九月一〇日判タ九三七号一二九頁。
- (8) 金子、前掲注(1)、九八頁。
- (9) 前田高志「課税自主権と地方税の減免」経済学論究第六四卷第三号一一四頁(二〇一〇)。前田、前掲注(2)、六五頁。
- (10) 非課税となる固定資産の種類は(1)「直接」型、(2)「専ら」型、(3)無限定型の三つのタイプに分けることができる。伊川正樹「固定資産税の非課税規定の解釈」立命館法学三九三・三九四号一九—二〇頁(二〇二〇)。
- (11) 同右、二一—二三頁。
- (12) 福岡地判昭和五年六月五日判時九六六号三頁。藤谷武史「地方税法上の非課税措置と自主財政権」小幡純子、齋藤誠、飯島淳子編『地方自治判例百選(第五版)』一八九頁(有斐閣、二〇一三)。
- (13) 金子、前掲注(1)、七八二頁。
- (14) 樋口陽一ほか『注解法律学全集 1 憲法 I』三九六頁(青林書院、一九九四)。
- (15) 地方自治体の議会は、公益に関する事件について意見書を国会もしくは関係行政庁に提出することができる(地方自治法九九条)。川崎市議会議員「公平な税制の観点から宗教法人への税制優遇の見直しを国に求める意見書案の提出に(ごう)」意見書案第一三三号(二〇二四) (<https://www.city.kawasaki.jp/980/cmsfiles/contents/0000166/166487/ikensyov13goupd.pdf> 最終閲覧日二〇二四年一月一日)。同意見書のごうでは、川崎市議会にて否決された。
- (16) 金子、前掲注(1)、一五頁。
- (17) 占部裕典監修・全国婦人税理士連盟編『固定資産税の現状と課題』一五頁(信山社、一九九九)。
- (18) 高村利世子「固定資産税の現状と理論」前掲注(17)、八頁参照。
- (19) 北野弘久編『現代税法講義(五訂版)』二二八頁(田中治執筆)(法律文化社、二〇〇九)。
- (20) 北野弘久『税法学原論(第六版)』四六頁(青林書院、二〇〇七)。
- (21) 渡辺功「固定資産税の当面の諸問題」『地方税の諸問題』租税法研究第七号五九—六〇頁(有斐閣、一九七九)。

- (22) 周知のように固定資産税においては、台帳課税主義が採用されている。
- (23) 市町村長は、前年度に非課税規定の適用を受けた固定資産で、新たに固定資産税を課することとなるものがある場合には、課税台帳への価格等の登録後遅滞なく納税義務者に通知するように努めなければならない（地方税法三四八条一〇項）。
- (24) 大石眞「国有境内地処分問題の憲法史的展望」宗教法学会誌三二号一六七—一九〇頁（二〇一二）。
- (25) 水野忠恒『大系租税法』（第4版）一一六七—一一六八頁（中央経済社、二〇二三）。
- (26) 北野弘久『税法問題事例研究』三七八頁（勁草書房、二〇〇五）。宗教は、人々の「精神生活の豊かさ」、「心の平安」の確保などの高度の公共性・公益性の機能を担う。また、そうした人々の精神生活の領域には原則として徴税権力が介入しないこととしたほうが良い。この点を含めて、本来、宗教というものの持つところの公共性・公益性から非課税とされた、と説明されている。
- (27) 田中治「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」近畿大学法学六五卷三・四号一八五—二二二頁（二〇一八）。
- (28) 篠原義雄『宗教法人法の解説』二七頁（中央法規出版、一九五一）。
- (29) 同右、二七—二八頁。
- (30) 篠原、前掲注（28）、三三—三四頁。
- (31) 篠原、前掲注（28）、三六頁。
- (32) 渡部翁『逐条解説宗教法人法（第4次改訂版）』二七頁（ぎょうせい、二〇〇九）。
- (33) 安室榮・剣持宏「実務者対談！ 宗教法人の固定資産税課税」税七八卷一号三二頁（二〇二三）。
- (34) 同右、三三頁。
- (35) 田中、前掲注（27）、一八五頁。
- (36) 櫻井罔郎「資産税課税目的による宗教性判断の是非——回向院動物供養施設課税処分取消訴訟控訴審判決」宗教法二八号一二頁（二〇〇九）。
- (37) 鳥飼貴司「批判」税務事例四五卷四号一八頁（二〇一三）。

- (38) 田中・前掲注(27)一九九—二〇四頁。
- (39) 田中治「宗教法人のベツト葬祭業の収益事業該当性」税務事例四三卷五号四八頁(二〇一一)。
- (40) 田中・前掲注(27)、一九一—一九二頁。
- (41) 法人税法上、収益事業かどうかについて争われた、いわゆるベツト葬祭業事件において、最判平成二〇年九月一二日判時二〇二二号一頁は、「宗教法人の行う上記のような形態を有する事業が法人税法施行令五条一項一〇号の請負業等に該当するか否かについては、事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断するのが相当である。」とした。
- (42) 地方税法三四八条二項三号の「宗教法人が専らその本来の用に供する」の要件について、法人税法に関して収益事業に該当するとされた事業が行われる場所であるとしても、直ちに固定資産税等に関する非課税措置の対象とならないとはいえないとするものに、最判平成二〇年九月二二日判タ一二八一号一六五頁以下。
- (43) 西山由美「宗教法人の『沐浴道場』と固定資産税」名古屋地裁平成二五年一月二七日判決」WJ判例コラム二二号(二〇二四)。
- (44) 向笠太郎「租税分野における私法関係(契約関係)の重要性——南御堂参道事件を題材に——」T & A master 一〇二六号一頁(二〇二四)。片山直子「南御堂への参道空間が非課税固定資産に該当するかが争われた事例」TKCローライブラリー新・判例解説 Watch 租税法一八八(二〇二四)。
- (45) 南御堂事件の場合、Xが土地を賃貸したものの参道を空洞で残す形で建物が建てられた点でかなり特殊であり、控訴審判決の直接的影響は限定的であるとする見解として、高橋祐介「山門一体型建物下にある参道の非課税境内地該当性——南御堂事件」ジュリスト一五九二号一頁(二〇二三)。
- (46) 同右。
- (47) 渋谷雅弘「複合的な用途・構造の不動産と固定資産税」税務事例研究二〇一四号四二頁(二〇二四)。