

下「本件処分」という。)を行い、同日付けで審査請求人に通知した。

- 4 令和元年7月13日、審査請求人は桜井市長に対し、本件処分の取消しを求める審査請求をした。

審理関係人の主張の要旨

1 審査請求人の主張

- (1) 本件土地は、賦課期日以前に登記地目を「境内地」に変更し、本件処分に係る賦課期日(平成31年1月1日。以下「本件賦課期日」という。)における本件建物の工事出来高は全体の約36.6%であった。

なお、建設にあたっては、神社社報及び●●●●●等で氏子崇敬者に幾度となく進捗状況等を紹介しており、本件建物が宗教の用に供する建物であることは誰もが知るところであった。

また、建設中の本件建物は宗教法人の目的のために必要な建物であり、奉賛活動を前提として建設を進めているもので奉賛活動及び奉賛活動の結実である建設行為自体が宗教行為であり、本件土地を専ら宗教法人の本来の目的に現に使用中であることに他ならないことから、地方税法第348条第2項第3号にいうところの宗教法人が専らその本来の用に供する境内地であり非課税の対象となるべき土地であるにもかかわらず、本件賦課期日において専らその本来の用に供していないという理由で本件土地に係る本件処分がなされたことは法の適用を誤ったものであり、違法であるとしてその取消しを求める。

- (2) 東京高裁平成20年(行コ)第250号事件の裁判例における境内地への固定資産税の賦課が制限されている理由として、土地が宗教の用に供される場合、そこで営利活動が行われないが故に固定資産税の担税力を見出すことができないことを理由として、客観的・外形的に見て宗教施設が建設されている場合は、既に担税力を見いだすことができないからその完成の有無を問うことなく非課税とすべきとしているため、本件土地についても同判決の趣旨に照らし、判断しなければならない。
- (3) 行政庁は裁判所の判断に拘束されるのであり、総務省から処分庁への回答内容により処分庁がそれに従ったとしても、法的には行政内部の事実上のやり取りに従ったに過ぎず、本件処分を適法化する根拠とはならない。
- (4) 本件建物は奉賛活動を前提として建設を進めているもので、奉賛活動及び奉賛活動の結実である建設行為自体が宗教行為である。

2 処分庁の主張

本件土地は、平成 30 年 12 月 12 日に登記地目を「境内地」に変更されているが、本件賦課期日において、本件建物は建築途中であったことから、固定資産評価基準(昭和 38 年自治省告示第 158 号(以下「評価基準」という。))に基づき登記簿上の地目にかかわらず、現況の地目により「宅地」と認定し、賦課処分を行った。

また、審査請求人が審査請求書中で述べている「奉賛会の起ち上げ」等の行為は直接的な宗教活動とはなり得ず、間接的かつ一時的な準備行為に過ぎず、本件建物において「直会」等直接的な宗教活動を行うためには、賦課期日において建築途中であったことから、本件土地を宗教の用に供することは不可能な状況であり、本件処分は、法令の規定及びその解釈に従い適正になされたものであり、何ら違法又は不当な点は存在しない。

また、「固定資産実務提要(固定資産税務研究会編集)」第一編固定資産税第一章通則 4 非課税の範囲では、「賦課期日において社会福祉施設等が建設中の土地については、非課税としない。」とあり、同様に教育施設についても、「建設途中であって、将来、直接保育又は教育の用に供することが客観的に認定される場合であっても、賦課期日において、現実に保育又は教育の用に供することとなるまでは、課税の対象となる。」とある。よって、その目的や用途は異なるが、施設建設中の土地が「固定資産税の非課税の範囲」に該当するかの判断要件は、上記の例示でも記したような社会福祉施設等、教育施設と同様に宗教法人にもあてはまる。

理 由

1 本件処分に係る法令等の規定について

- (1) 地方税法第 348 条第 2 項第 3 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 3 条に規定する境内建物及び境内地については、固定資産税を課することができない旨規定している。(地方税法第 702 条の 2 第 2 項の規定により都市計画税についても同様である。)
- (2) 宗教法人法第 3 条は、境内建物とは、同条第 1 号に掲げるような宗教法人の前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及び工作物をいい、境内地とは、同法第 3 条第 2 号ないし第 7 号に掲げるような宗教法人の同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ものと規定している。
- (3) 「固定資産評価基準解説」第一章通則第三節地目Ⅲ地目認定の基本では、「土地の評価は、登記簿上の地目にかかわらず、現況の地目によって行うものである。」としている。

(4) 固定資産税実務提要は、「宗教法人の境内地について、登記簿上の地目のいかんを問わず、実態に基づいて認定の上その可否を決定すべきである」としている。また、「賦課期日において社会福祉施設等が建設中の土地については、非課税としない。」としている。更に、「建設途中であって、将来、直接保育又は教育の用に供することが客観的に認定される場合であっても、賦課期日において、現実に保育又は教育の用に供することとなるまでは、課税の対象となる。」としている。

2 本件処分に係る本件土地が「専ら宗教の用に供する」要件に該当するか否かについて

固定資産税等は原則が課税で、特例として非課税規定がある。その非課税規定の1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」があり、税の公平性からして非課税規定は厳格に捉えるべきである。

審査請求人は、奉賛会を起ち上げて氏子崇敬者など信者に本件建物工事の内容を周知して浄財を集め、建設工事の進捗状況を神社社報等で報告していることにより本件土地に本件建物が建つことが明らかであると主張するが、賦課期日現在、本件土地には、本件建物の基礎等がなされているだけの状態であるため、「専ら宗教の用に供する境内地」であることが明らかであると客観的外形的に見て判断ができない。

また、将来的に土地に宗教施設が建設されることが予定されているとしても、その後建設工事が完了せず未完成の状態のまま、現実には「宗教の用に供されない」場合等も想定されるため、建築目的によって課税の例外を認めることは、判断基準が不明瞭となり妥当でない。建物が完成して、現実に宗教行為等に利用されることを基準とした判断は、客観的で明確であり、税の公平性に資するといえる。

次に、建設行為自体が宗教行為であるという審査請求人の主張は、一般的な社会通念とはかけ離れており、建設行為は宗教の用に供するための準備行為に過ぎず、宗教行為そのものとはいえない。建物が完成して、儀式や参拝等の宗教活動が建物において行われていることが客観的に見ても明らかな状態になって初めて「専ら宗教の用に供する」と言えると考えるのが社会通念にも一致し、妥当である。

以上の点から、本件賦課期日における本件土地は、登記簿上は境内地であるが、本件建物は建設中で未完成であり、社会通念上、その土地において、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専ら使用しているということできないから、「専ら宗教の用に供する」土地であるとは認められない。

3 東京高裁平成 20 年(行コ)第 250 号事件の裁判例について

東京高裁平成 20 年(行コ)第 250 号事件の裁判例は、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非課税要件が認められるか否かを判断すべきであり、そうすることをもって解するのが相当であり、賦課期日現在は工事現場の一角に過ぎず、それ以上に将来どのような目的で使用されるかが外形的・客観的に判然とする状態にあったと認められず、固定資産税等賦課処分は適法とされたものであるが、この判決で外形的・客観的に判然とする状態がどこまでの状況かという点については明確ではない。

一方で、処分庁の弁明書にある証拠書類(2)の平成 28 年(行ウ)第 111 号事件の裁判例は、賦課期日現在に登記地目が「学校用地」に認定され保育活動及び教育活動を行っていたが、その活動内容が「一時的な使用であり、当該地において常態となっていない。」として地方税法第 348 条第 2 項第 9 号の非課税と認められず、宅地として賦課処分になった事例である。この裁判例において、地方税法第 348 条第 2 項第 9 号の非課税要件である「直接保育又は教育の用に供する固定資産」は厳格に解釈されるべきであり、地方税法第 348 条第 2 項各号所定の固定資産であっても、当該各号に掲げる目的以外の目的に使用する場合においては、固定資産を課する旨を定める同条 3 項の規定に照らすと、そのような固定資産に該当するか否かは、固定資産税の賦課期日における当該固定資産の使用の実態に基づいて判断するのが相当であるとのことである。

このように、地方裁判所や高等裁判所の様々な裁判例があり、東京高裁平成 20 年(行コ)第 250 号事件の裁判例に基づき判断していないのが誤りであるとする審査請求人の主張は、認めることができない。

4 本件処分について

処分庁は通常業務において市民への公平性を確保するため一定の統一の見解が求められることから、総務省からの回答内容を含め、広く用いられている評価基準に基づき賦課処分を行ったものである。

また、建設行為は、前記理由2のとおり宗教行為とはいえず、また処分庁は市民への公平性を確保するため一定の統一の見解により判断するため宗教法人だからといって予期せぬ課税がなされるものではない。

5 結論

以上のとおり、本件処分に違法又は不当な点は認められず、本件審査請求は理由がないことから、行政不服審査法第 45 条第 2 項の規定により、主文のとおり裁決する。

令和2年3月18日

審査庁

桜井市長 松井 正剛

(教 示)

- 1 この裁決については、この裁決があったことを知った日の翌日から起算して6か月以内に、桜井市を被告として(訴訟において桜井市を代表する者は桜井市長となります。)、裁決の取消しの訴えを提起することができます。
ただし、この裁決の取消しの訴えにおいては、不服申立ての対象とした本件処分が違法であることを理由として、裁決の取消しを求めることはできません。
処分の違法を理由とする場合は、この裁決があったことを知った日の翌日から起算して6か月以内に、桜井市を被告として(訴訟において桜井市を代表する者は桜井市長となります。)、処分の取消しの訴えを提起することができます。
- 2 ただし、上記の期間が経過する前に、この裁決があった日の翌日から起算して1年を経過した場合は、裁決の取消しの訴えや処分の取消しの訴えを提起することはできなくなります。なお、正当な理由があるときは、上記の期間やこの裁決があった日の翌日から起算して1年を経過した後であっても裁決の取消しの訴えや処分の取消しの訴えを提起することが認められる場合があります。