

諮問番号:令和元年度諮問第1号

答申番号:令和元年度答申第1号

答 申 書

桜井市行政不服審査会

第1 審査会の結論

審査請求人が令和元年7月13日に提起した処分庁 桜井市長による平成31年度固定資産税賦課処分及び都市計画税賦課処分についての審査請求は、棄却されるべきである。

第2 審理関係人の主張の要旨

1 審査請求人の主張

(1) 本件審査請求の対象となっている土地(以下「本件土地」という。)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。)における仮称「〇〇〇〇〇〇」(以下「本件建物」という。)の工事出来高は全体の約36.6%であった。

なお、建設に当たっては、神社社報及び〇〇〇〇〇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、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平成31年度分の固定資産税及び都市計画税(以下「固定資産税等」という。)の賦課処分(通知書番号〇〇〇。以下「本件処分」という。)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) 行政不服審査法第 76 条に基づく主張書面について

ア 審査請求人は東京高裁平成 20 年(行コ)第 250 号事件の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について、本件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ことを根拠として同判決の趣旨に照らし、判断しなければならないと主張する。

また、高等裁判所の判決は下級審である地方裁判所の判断を拘束し、場合によっては最高裁判所への上告受理理由ともなる程に実務上重視されているもので、同判決が他の事件の判断に影響を与えない等という審理員意見書の内容は誤りであることを主張する。

イ 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と主張する。

ウ 審理員意見書は、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という主張に触れることなく結論を下すものであり、審査請求人の主張に対する見解を怠っており理由に不備があり、宗教行為に対する審理員の見解が示されないことにより、今後の宗教法人に対する予期せぬ課税がなされるのではないかという不安を感じると主張する。

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、賦課期日において、本件建物は建築途上であったことから、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上であったことから、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と主張している。

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と主張している。

第 3 審理員意見書の要旨及び審査庁の諮問に係る判断

1 審理員意見書の結論

本件審査請求には理由がないため、棄却されるべきである。

2 審理員意見書の理由

(1) 本件処分に係る法令等の規定について

ア 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。)

イ 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されている。

ウ 「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。」とされている。

エ 固定資産税実務提要では、「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」としていることから登記簿上は境内地となっても、その実態が専らその本来の用に供すると認められないものについては、非課税とはならないものとされていること、「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。」こと、「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。」とされている。

(2) 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

ア 本件賦課期日現在、本件土地は、登記簿上は境内地であり、そこには宗教施設が建設中である。現在建設中の本件建物が境内建物に該当しうるものであるとしても、本件賦課期日現在において完成していない場合、社会通念上、本件賦課期日現在において、いまだ宗教の教義を広め、儀式行事を行い、及び信者を教化育成することに専ら使用しているということとはできないから、「専ら本来の用に供する」土地であるとして認定することはできない。

また、処分庁が、総務省自治税務局固定資産税課に「外形的、客観的に何を建設しているかが明らかになっている場合の建築行為自体が宗教の用に供しているとして非課税になるか。」と問い合わせたところ、そのような事例はないとの回答を得ている。

したがって、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。

イ 審査請求人は、宗教法人法第3条第1項の境内建物とは、賦課期日において完成した建物のみならず、宗教活動として建物建設がなされ、完成が確実に見込まれていると認められる場合には、未完成の建物を含み、かつ、地方税法第348条第2項第3号にいう専ら宗教の用に供されているという要件については、宗教活動として建物が建設されている場合を含むとし、本件土地は非課税であるにもかかわらず、本件処分がなされたことには納得できない旨を主張する。

上記の根拠として、東京高裁平成20年(行コ)第250号事件の判例は、「境内地」に該当しないとして賦課処分が適法とされた事例であるが、裁判要旨の中で、「境内地」というためには、(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宗教法人にとって本来的に欠くことのできない土地であって、(2)当該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するところ、かかる要件該当性の判断は、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、本件賦課期日現在において地方税法第348条第2項第3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とし、この判例の基準により非課税とされるべきと主張する。

また審査請求人は、この判例は、工事の完成を前提としておらず、本件建物は外形的・客観的に宗教施設と判断できる状態で建設されており、そこで

宗教活動以外の活動が行われることは通常ありえないことから、事業収益が上げられないと判断できるにもかかわらず、そこに担税力を見出し固定資産税等の賦課処分をすることは適切でないと主張する。

しかし、上記判例は裁判例の1つにすぎず、同様の趣旨の裁判への拘束力も少ないと考えられる。また、処分庁が通常業務において賦課処分を行う際は、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、広く用いられている評価基準に基づき賦課処分をしているところである。

基本的に固定資産税等は課税が原則であり、特例として非課税の規定があるのであって、本件賦課期日において本件建物が完成しており、そこで宗教活動が行われていることを確認したうえで非課税が適用されるものであり、本件土地はその要件を満たしていなかったことから本件処分となったところである。

したがって、本件処分に係る平成 31 年度における固定資産税等は、本件賦課期日現在の現況において課されるものであり、そして、本件賦課期日現在、本件土地が、非課税対象となる「宗教の用に供する境内地」に該当する状況になかったことは前記 第 3、2、(2)アのとおりであるから、本件土地は非課税であることについて述べる請求人の主張は、本件処分の取消しを求める理由としては、採用することはできない。

3 審査庁の意見

審理員意見書のとおり、棄却が適当である。

第 4 調査審査の経過

当審査会は、本件審査請求について、次のとおり調査審議を行った。

年 月 日	経 過
令和元年 11 月 18 日	審査庁から諮問書を受理
令和元年 12 月 5 日	審査請求人から主張書面を受理
令和元年 12 月 17 日	審議
令和 2 年 1 月 27 日	審議
令和 2 年 2 月 17 日	審査請求人及び補佐人の意見陳述
令和 2 年 2 月 17 日	審議

第5 審査会の判断の理由

1 審理員による審理手続きについて

本件審査請求に係る審理員による審理手続きについて、適性に行われたものと認められる。

2 本件処分について

(1) 法令等の規定について

上記第3、2、(1)に記載の通りと認められる。

(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って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、将来的に土地上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、現実には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」と言えるのが社会通念にも一致し、妥当である。

以上の点から、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 行政不服審査法第 76 条に基づく主張書面について

- (1) 東京高裁平成 20 年(行コ)第 250 号事件の判例は、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、判決は分かれるため、東京高裁平成 20 年(行コ)第 250 号事件の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。

- (2) 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、当該処分を適法化する根拠とはならないと主張する点については、上記の東京高裁平成 20 年(行コ)第 250 号事件の判決後、総務省から処分庁等自治体に対して実務的な運用の変更等に関する通知がなされた事実もない。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。

- (3) 審理員意見書は、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あるにもかかわらず、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という主張に触れることなく結論を下すものであり、審査請求人の主張に対する見解を怠っており理由に不備があり、宗教行為に対する審理員の見解が示されないことにより、今後の宗教法人に対する予期せぬ課税がなされるのではないかという不安を感じると主張する点については、建設行為は前記 第 5、2、(2)の通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前記 第 5、3、(2) の通り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。

4 結論

処分庁が本件土地に対して本件処分を行ったことについて何ら違法又は不当な点は認められないとした審理員の判断は妥当である。

以上の内容を踏まえると、本件審査請求人の主張に理由がないことから、当審査会は、第1記載のとおり判断するものである。

令和2年3月5日

桜井市行政不服審査会

会 長 堀井 利明

委 員 藤次 芳枝

委 員 細田 昌孝