

## 答 申

審査請求人（以下「請求人」という。）が提起した地方税法（以下「法」という。）342条1項の規定に基づく固定資産税賦課処分及び法702条1項の規定に基づく都市計画税賦課処分に係る審査請求について、審査庁から諮問があったので、次のとおり答申する。

### 第1 審査会の結論

本件審査請求は、棄却すべきである。

### 第2 審査請求の趣旨

本件審査請求の趣旨は、東京都〇〇都税事務所長（以下「処分庁」という。）が、請求人に対し、平成29年6月1日付けで行った別紙1物件目録記載の土地（以下「本件土地」という。）のうちの9.99㎡の土地（以下「本件課税土地」という。なお、平方メートルについては「㎡」と表記する。）及び本件課税土地上の同目録記載の建物（以下「本件家屋」という。）の未登記の附属家屋（木造スレート葺、地上1階建、床面積9.99㎡。以下「本件建物」といい、本件課税土地と併せて、「本件各固定資産」という。）に係る平成29年度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（内容は、別紙2処分目録のとおり。以下「本件処分」という。）について、法348条2項3号及び702条の2第2項の規定（以下併せて「本件非課税規定」という。）を適用して非課税とすべきであるとして、その取消しを求めるといふものである。

### 第3 請求人の主張の要旨

請求人の主張は、要するに、次のとおりであり、これらの点から本件処分は違法又は不当であると主張しているものと解される。

- 1 請求人のペット納骨堂（本件建物）は、〇〇の記念事業の一環として、〇〇の承認に基づき建立された、請求人檀信徒のペット限定の埋葬施設としての納骨堂であり、一般公募はしておらず、収益を目的とはしていない。春と秋に、ペットの合同永代供養を行い、墓参してもらう。納骨の際には法要（読経）をして、お布施をいただく。このように、請求人のペット納骨堂は、正に請求人における宗教行事を行うための施設である。
- 2 請求人のペット納骨堂の建立は、〇件余〇人を超える請求人檀信徒からの要望であり、自分達のお墓と同じ境内地の中に、檀信徒がかわいがっていたペットの遺骨を埋葬したい、という趣旨のもので計画されたものであり、請求人の立派な宗教活動である。
- 3 処分庁は、東京高等裁判所平成20年1月23日判決（裁判所ウェブサイト掲載。動物の遺骨を安置する納骨堂・ロッカー部分について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べからざるものと認定され、課税処分が取り消された事案。以下「回向院判決」という。）を根拠に、請求人のペット納骨堂については、「動物の供養活動を行ってきた期間、建立の経緯及び地域住民の信仰や世間一般の認識といった固有事情や使用実態に照らし、その動物供養が客観的にみて宗教法人における本質的な宗教活動であるとの社会的な認知が認められ」るか、から見て、本件非課税規定の適用は認められないとしている。

しかしながら、請求人は、〇〇年より宗教法人として布教活動を行っており、〇〇宗としては、江戸時代の初期より〇年に亘り存続している。また、上記2のとおり、請求人のペット納骨堂の建立は、檀信徒からの要望に基づくものであって、少なくとも、檀信徒にとっては、宗教活動なのである。

そして、回向院は、誰が飼っていたペットでも受け付け、重さに

より火葬料金が異なる上、合同か単独かでも料金が異なるとのことであって、合同の場合は、ペットの遺骨は廃棄物処理業者が引き取りに来るとのことである。このようにきちんと埋葬しているのかもわからない回向院を非課税にし、檀信徒限定できちんと法要をしている請求人のペット納骨堂に課税するのは、法の下での平等を著しく犯していると言わざるを得ない。

本件においては、過去の判例にこだわることなく、今の日本社会の現実・現状をきちんと見極めて、本件非課税規定の適用を検討していただきたい。

#### 第4 審理員意見書の結論

本件審査請求は理由がないから、行政不服審査法45条2項により、棄却すべきである。

#### 第5 調査審議の経過

審査会は、本件諮問について、以下のように審議した。

年 月 日	審 議 経 過
平成30年4月17日	諮問
平成30年5月22日	審議（第21回第2部会）
平成30年6月19日	審議（第22回第2部会）

#### 第6 審査会の判断の理由

審査会は、請求人の主張、審理員意見書等を具体的に検討した結果、以下のように判断する。

##### 1 固定資産税等に係る法令等の定め

##### (1) 固定資産税等の賦課期日

法359条によれば、固定資産税の賦課期日は当該年度の初日の属する年の1月1日とされており、また、法702条の6によれば、都市計画税についても同様とされている。

そして、固定資産税等の納税義務者、課税客体、課税標準等の課税要件は、賦課期日現在の状況によって確定されるものである。

(2) 固定資産税等に係る本件非課税規定

法348条2項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3条に規定する「境内建物」及び「境内地」（以下、併せて「境内建物等」という。）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、また、法702条の2第2項は、法348条2項の規定により固定資産税を課することができない土地又は家屋に対しては、都市計画税を課することができない旨規定している。

また、宗教法人法3条は、「境内建物」とは同条1号で掲げる「本殿、拝殿、本堂、会堂、僧堂、僧院、信者修行所、社務所、庫裡、教職舎、宗務庁、教務院、教団事務所その他宗教法人の前条に規定する目的のために供される建物及び工作物（附属の建物及び工作物を含む。）」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及び工作物をいい、「境内地」とは境内建物が存する一画の土地をいうものと規定する。そして、同法2条は、「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」を宗教団体の主たる目的としている。

(3) 上記各規定の解釈について、東京高等裁判所平成20年10月30日判決及び東京高等裁判所平成20年1月23日判決（いずれも裁判所ウェブサイト掲載）によれば、宗教法人法3条に規定する境内建物等との要件に別途付加された本件非課税規定の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り、本件非課税規定の要件該当性の判断は、当該境内建物等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されている。

なお、ここでいう「専ら」というのは、境内建物等を宗教法人の本来の目的のために限って使用する状態を指すものであるが、たまたま例外的に他の目的のために使用することがあったという程度のことによって、直ちに「専ら」その用に供するとはいえないということにはならない、とされている（「宗教法人に対する固定資産税の課税について（法制意見）」昭和40年3月29日自治省税務局長あて回答。以下「本件法制意見」という。）。

また、本件法制意見は、宗教法人が営むことがある公益事業（宗教法人法6条1項）及びその他の事業（同条2項）の用に供される建物等は、宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物等には含まれないと解すべきであるとしている。

- (4) 東京都においては、「固定資産税及び都市計画税の課税事務の取扱いについて（通達）」（平成28年1月29日付27主資固第243号主税局長通達）により、固定資産税等の課税事務の取扱いについては、「固定資産税及び都市計画税課税事務提要」（以下「事務提要」という。）によるものとされているところ、事務提要は、土地及び家屋を非課税とする場合についての認定並びに土地の具体的取扱いを、次のように定めている。

ア 土地及び家屋を非課税とする場合の認定（事務提要第2章第4節第3・1・(5)）

(ア) 課税部分と非課税部分とが、柵垣等や構造等により明確に区分できる場合は、当該区分に従って処理する。

(イ) 柵垣等や構造等により明確に区分できないが、総体的に課税と非課税の要素があり、具体的に区分して法を適用することが困難なものについては、次により処理する。

- ① 法第348条第2項第3号の規定にいう「専ら」とは、たまたま例外的に他の目的のために使用することがあったという程度のことをいう。

なお、この場合の判定については、利用の密度、期間等に十分留意し、慎重を期すること。

②（略）

イ 家屋が非課税となった場合の土地の具体的取扱い（事務提要第2章第4節第3・1・(6)）

(ア) 非課税家屋の敷地については、原則として、非課税とする。

なお、家屋の一部が非課税となった場合の非課税地積については、次の算式により認定する。

非課税地積＝当該家屋の敷地の地積×当該家屋の非課税部分床面積／当該家屋の総床面積

(イ) 一区画の土地に利用実態が異なる家屋が併存する場合の取扱いは、次によること。

① 原則として、それぞれの家屋の敷地を特定した上で、(ア)により非課税地積を認定する。

家屋の敷地の地積は、堀、垣根、フェンス等や利用実態により区分されている場合、その地積とする。

② それぞれの家屋の敷地が、利用実態からみても明確に区分されない場合は、利用状況を勘案し、次により非課税地積を認定する。

a 建築面積等により、当該家屋の敷地の地積を特定したうえで、(ア)により非課税地積を認定する。

b 建築面積や総床面積等によりあん分し、非課税地積を認定する。

なお、土地が家屋の敷地としてではなく、土地自体が非課税用途に供している場合もあるので、留意すること。

(5) 事務提要は、固定資産税等の課税事務運営に当たり、税法を正しく適用するために解釈の統一を図るためのものとして、一定の合理性を有するものと認められる。

(6) また、墓地、埋葬等に関する法律（以下「墓埋法」という。）

2条6項は、「この法律で「納骨堂」とは、他人の委託をうけて焼骨を収蔵するために、納骨堂として都道府県知事の許可を受けた施設をいう。」と規定し、墓理法施行令7条は、納骨堂の管理者は、納骨堂使用者の住所、氏名のほか死亡者の本籍、住所、氏名、性別、死亡年月日及び収蔵の年月日等を記載した帳簿を備えなければならないと規定している。

(7) そして、廃棄物の処理及び清掃に関する法律2条は、「動物の死体」を廃棄物と規定している。

2 以上を前提として、本件賦課期日（平成29年1月1日）現在における本件各固定資産（本件建物及び本件課税土地）の現況が、本件非課税規定の要件に該当するか否かについて、以下、検討する。

(1) 請求人から処分庁に提出された資料等によれば、おおむね以下の事実が認められる。

ア 請求人について

請求人は、〇〇年〇月〇日に設立された、「宗祖〇〇の立教開宗の本旨に基づきその教義をひろめ儀式行事を行い〇〇を教化育成し社会の強化を図りその他この寺院の目的を達成するための財務及び業務を行う」ことを目的とする宗教法人であって、主たる事務所を〇〇区〇〇〇丁目〇番〇号（本件課税土地を含む一帯の土地（以下「全体の敷地」という。））に置き、全体の敷地（9筆の土地、計1,397.51㎡。いずれも登記上の地目は境内地又は墓地）及び本件家屋（延べ床面積（現況）計820.22㎡。登記上の種類は本堂、庫裡。なお、附属屋として庫裡、納骨堂及び本件建物がある。）を所有し、また、このほかに全体の敷地内には、墓地及び駐車場等が存していること。

イ 本件各固定資産（本件建物及び本件課税土地）について

本件建物は、①平成〇年〇月〇日付で新築された、ペット用の1階建ての納骨堂であり、建築費は600万円であって、納

骨のために各壁面及び中心部には柵がそれぞれ設置され、南壁面の外側には祈祷のための祭壇が備えられていること、②本件建物の床面積及びその敷地(本件課税土地)の面積は、いずれも9.99㎡であること、③本件建物の利用は、請求人の檀信徒限定であって、利用に当たっての通知は、檀家宛てのみであること、④現在は、ペットの納骨堂としてペットの遺骨が安置されていること、⑤ペットの納骨時、春及び秋には供養のための法要が行われていること、⑥将来的には、人骨の納骨も考えられていること。

(2) 本件処分について

ア 上記(1)・イのことから、処分庁は、本件建物に対する本件非課税規定の適用について検討したところ、本件建物は、本件賦課期日現在、墓埋法2条6項が規定する人の焼骨を収蔵するための納骨堂には当たらないほか、回向院判決によるところの、動物の供養活動を行ってきた期間、建立の経緯及び地域住民の信仰や世間一般の認識といった固有事情や使用実態に照らし、その動物供養が客観的に見て、宗教法人における本質的な宗教活動であるとの社会的な認知の観点から、このような固有事情や使用実態があるものとしては認められないとした上で、本件課税土地についても同様であると認められることから、本件各固定資産については、いずれも本件非課税規定の対象とはならないと判断したことが認められる。

イ 以上のことから、処分庁は、本件各固定資産(本件建物及び本件課税土地)については、いずれも、境内建物等(境内建物及び境内地)には当たらないものであるとして、本件各固定資産に係る固定資産課税台帳の各登録価格に基づき、本件処分を行ったものと認められる。

そうすると、本件処分は、上記1の法令等の規定に基づきなされたものであって、違算等も認められないことから、これ



を、違法又は不当なものであるとすることはできない。

### 3 請求人の主張について

- (1) 請求人は、第3・1及び2のとおり主張し、それらのことから本件処分が違法、不当であるとしている。

しかしながら、請求人の主張するような各事実が認められるとしても、それらのことをもって、本件建物を本件非課税規定の対象となる建物であると解釈することは、本件建物がペット用の納骨堂であるにもかかわらず、これを宗教法人法が規定する境内建物と同様に取り扱うこととなり、また、その敷地である本件課税土地についても、同様に宗教法人法が規定する境内地と同様に取り扱うこととなる。すなわち、請求人の主張を認めるとなると、法の特例規定である本件非課税規定の趣旨に反して、非課税の適用範囲を不当に拡大することになるから、そのような取扱いをすることはできない。

また、請求人は、社会の現実・現状をきちんと見極めよと主張するが、そもそも行政機関である処分庁は、現行の法令の規定を所与のものとした上でこれに則って処分を行い、また、同じく行政機関である審査庁においても、現行の法令を所与のものとした上で、審査請求に対する判断を行わざるを得ないものであって、請求人の主張は立法論・政策論の問題というほかなく、請求人の主張をもって、本件処分を違法又は不当と判断することはできない。

- (2) さらに、請求人は、第3・3において、回向院判決を引用し、回向院の実態と請求人の実態とを比較した上で、本件各固定資産（本件建物及び本件課税土地）について、本件非課税規定が適用されるべきであると主張する。

しかしながら、上記2の認定事実からすれば、本件が回向院判決の事案と同じであるということとはできず、上記(1)で検討したとおり、本件各固定資産については、いずれも本件非課税規定の規

定する専らその本来の用に供されているものとの要件に該当しないと判断されることからすれば、請求人の主張には理由がないというほかない。

そうすると、請求人の主張を前提としても、①本件建物を本件非課税規定の「宗教法人が専ら本来の用に供する」境内建物、すなわち、宗教法人法3条1号が規定する「本殿・拝殿・・・その他宗教法人の前条に規定する目的のために供される建物及び工作物（附属の建物及び工作物を含む）」と同様のものと解することは、困難であると言わざるをえず、したがって、②本件課税土地についても、本件課税土地を本件非課税規定の「宗教法人が専ら本来の用に供する」境内地、すなわち、同条2号が規定する「前号に掲げる建物及び工作物が存する一画の土地」同様のものと解することは、困難であると言わざるをえない。すなわち、本件固定資産を本件非課税規定の対象とすることはできないというほかない。

(3) よって、請求人の主張をもって、本件処分の取消理由とすることはできない。

3 請求人のその他の主張は、いずれも法令の解釈を誤るものか、請求人独自の見解ないし、本件処分の取消理由とすることのできない主張にすぎないものであって、これらを採用することはできない。

4 請求人の主張以外の違法性又は不当性についての検討

その他、本件処分に違法又は不当な点は認められない。

以上のとおり、審査会として、審理員が行った審理手続の適正性や法令解釈の妥当性を審議した結果、審理手続、法令解釈のいずれも適正に行われているものと判断する。

よって、「第1 審査会の結論」のとおり判断する。

(答申を行った委員の氏名)

近藤ルミ子、山口卓男、山本未来

別紙 1 及び別紙 2 (略)