

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

- 【文献種別】 判決／大阪高等裁判所
【裁判年月日】 令和5年6月29日
【事件番号】 令和4年（行コ）第164号
【事件名】 固定資産税及び都市計画税賦課決定処分取消請求控訴事件
【裁判結果】 原判決変更
【参照法令】 地方税法 348条
【掲載誌】 判タ 1515号 30頁、裁判所ウェブサイト
◆ LEX/DB 文献番号 25595814

和歌山大学教授 片山直子

事実の概要

X（原告・控訴人）は、真宗本廟を本山とし、宗祖親鸞聖人の立教開宗の本旨に基づいて、教義を宣布し、儀式行事を行い、僧侶及び門徒を教化育成し、社会の教化を図ることを目的とする宗教法人であり、令和2年1月1日時点において、「68番5土地」を含む5筆の土地を所有していた。

Xは、68番5土地の西側の大阪市α区β◇丁目68番1及び同所67番の各土地（以下「西側隣地」という）も所有している。西側隣地は、本堂（古くからの呼び名に従い、以下「南御堂」という）や鐘楼堂等の宗教法人法3条1号所定の「境内建物」に該当する建物の敷地となっており、同法3条2号（境内建物の敷地）に該当する宗教施設として固定資産税等が課税されていない。68番5土地の東側は、大阪都心の主要街路である御堂筋（幅広い歩道を有する）である。

Xは、平成28年7月4日、訴外会社との間で、訴外会社を賃借人とし、堅固な建物の所有を目的とし、期間を平成29年10月1日から60年間とする68番5土地の定期借地契約（以下「本件借地契約」という）を締結した。本件借地契約で合意された賃料は、平成29年10月1日からの24か月（地上建物の建築に要する期間）は月額1292万6100円、令和元年10月1日以降は月額1723万4800円である。

訴外会社は、平成31年2月21日、68番5土地に建築予定の下記建物（以下「本件建物」という）の建築確認を受け、令和元年9月30日、本件建

物を新築した。

本件建物の1階から3階までの中央部は、西側隣地に通り抜けができるように、幅員21.76m、高さ約13mの空洞となっている（以下、68番5土地のうち、上記の通り抜けができる部分を「本件対象地」という）。

本件建物は賃貸用の商業施設であり、1階から3階までと4階の一部は店舗や事務所として建築され、本件建物の4階の一部と5階から17階まではホテルとして建築されている。Xも、本件建物の1階から4階までの一部（本件対象地の北側に位置する区画）を訴外会社から賃借している。

上記の空洞は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。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。本件対象地の地表面と上記の空洞の南北壁面及び天井によって形成された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ない。また、本件参道空間は、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4階から17階までが存在する部分（「建物存在区画」と本件建物が存在しない部分（「建物不存在区画」）がある。

処分行政庁は、令和2年4月1日、Xに対し、

本件 5 筆の令和 2 年度の固定資産税等の年税額を合計 3 億 1847 万 4000 円とする旨の本件賦課決定をした。そのうち、68 番 5 土地に係る令和 2 年度の固定資産税の計算額は 6260 万 0008 円、同年度の都市計画税の計算額は 1341 万 4287 円（合計 7601 万 4295 円）である。

X は、本件対象地は参道であって宗教施設に該当するため非課税とすべきであるとして、審査請求を経て、本件訴訟を提起した。原審（大阪地判令 4・11・17 裁判所ウェブサイト）が、X の請求を棄却したことから、X が控訴。

判決の要旨

原判決変更。

「土地について地方税法 348 条 2 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って、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っ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って決まることになる。」

「68 番 5 土地の場合、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、68 番 5 土地は、複数の用途に供されている土地といえることができる。」

「本件対象地を含む 68 番 5 土地全体が、本件建物の敷地として本件借地契約により訴外会社に賃貸されていることは明らかである。ただし、これは、平面的にみた場合であって、立体的にみた場合には異なる。賃貸されているのは、68 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。」

「借地人である訴外会社が本件参道空間の維持管理責任を負わず、かつ、一切の使用収益行為が禁止されていることからすれば、本件参道空間が本件借地契約の対象となっていると認めることは困難である。」

「本件参道空間は、本件建物の中央部であり、御堂筋の幅広い歩道に面した路面部分を含んでおり、68 番 5 土地の所有権が及ぶ範囲のうち、最

も商業施設の空間としての利用価値が高い空間といえることができる。しかも、本件参道空間は、その容積率面積が 1403.61 平方メートル（建物存在区画 467.87 平方メートルの 3 階分）もあり、大きな店舗あるいは多数の店舗の収容が可能な空間である。そのような空間の使用収益ができないにもかかわらず、その使用収益の対価の支払が合意されていると考えることは困難である。本件参道空間についての賃料の支払は合意されていないとの趣旨を述べる控訴人と訴外会社間の令和 5 年 1 月 19 日付け覚書……は、裁判を有利に進めるため控訴審になって作成された内容虚偽の覚書ではなく、当然の前提として契約当事者が了解していた事項を明示的に確認する趣旨で作成されたものと考えられる。

したがって、本件借地契約の対価である月額 1723 万 4800 円は本件参道空間の使用収益の対価を含んでいないと認めるのが相当である。」

「68 番 5 土地の全部に対し固定資産税等を賦課する本件賦課決定は、課税用途と非課税用途の複数の用途に供されている 68 番 5 土地のうち、非課税用途（宗教施設の維持）に供されている部分に対してまで固定資産税等を賦課することになるから、当該部分に賦課する限度で地方税法 348 条 2 項に反することになる。」

なお、被控訴人は、最高裁に上告・上告受理の申立てをしている。

判例の解説

一 問題の所在

宗教法人である納税者 X は、令和 2 年 1 月 1 日時点において、大阪市 α 区 β \diamond 丁目 67 番、同 68 番 1、同 68 番 2、同 68 番 3、同 68 番 5 の各土地を所有していた。南御堂とは、X が、昭和 36 年 5 月頃、本件 67 番土地及び本件 68 番 1 土地上に建立した本堂である。本件 68 番 5 土地上に存在した旧御堂会館が老朽化したことなどから、本件借地契約の賃借人である訴外会社が令和元年 9 月 30 日、本件建物を新築した。本件建物は、大阪市の都心部をおおむね南北方向に縦断する主要な街路である御堂筋（古くから、その沿道に南御堂（東本願寺難波別院）と北御堂（本願寺津村別院）があることから、そのように名づけられたともいわれる¹⁾）に面する山門一体型の建物として注目を

集めた。本件建物の1階から3階までの中央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。このように、本件建物には、「立体的な構造で参道となっている空洞部分」²⁾が存在する。

第一審では本件対象地が、控訴審では本件参道空間が、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……境内地」に該当するか否かが争われた。本控訴審判決の意義は、「本来の用に供する境内地であること自体は異論がない参道……の上空に建物がある場合にも『専ら』その本来の用に供されている」³⁾旨、判示したことにある。

以下では、境内地等非課税の趣旨と、宗教法人の行う収益事業との関係についての検討をとおして、第一審と控訴審の結論が分かれた理由を中心に分析する⁴⁾。

二 境内地等非課税の趣旨と収益事業課税との関係

固定資産税は、固定資産に対し、当該固定資産所在の市町村が課する税である（地方税法342条1項）。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、原則どおり固定資産税が課される⁵⁾。

地方税法348条2項柱書き本文は、固定資産税は、同項各号に掲げる固定資産に対しては課することができない旨定め、同項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」を、非課税固定資産としている。宗教法人法3条柱書きは、同法において「境内地」とは、同条2号から7号までに掲げ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旨定める。そして、同法3条3号は、「参道として用いられる土地」を境内地を含めている。宗教法人法2条は、宗教団体の主たる目的は、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である旨定める。

このように地方税法348条2項3号は、固定資産が供されている用途にかんがみ、「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証するという観点から」、境内地等を非課税としている⁶⁾。

すなわち、これらの境内地等の保有に固定資産

税を課税するならば、「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、……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」をかけることになってしまうのである⁷⁾。

このように、固定資産税の境内地等非課税の趣旨は、宗教法人を含む公益法人の収益事業に対する法人税の課税根拠（基本的には競合性基準であると考えられる。ペット葬祭業事件〔最判平20・9・12 訟月55巻7号2681頁〕を参照）とは論理としては無関係である。したがって、たとえ、宗教法人が収益事業により所得を得ていたとしても、そのことから直ちに、境内地等の宗教施設について固定資産税を課されるということにはならない⁸⁾。

非課税固定資産に該当するかを判断するに当たっては、いわゆる回向院事件の東京高判平20・1・23（裁判所ウェブサイト）が参考になるため、以下で引用しておこう。

「地方税法348条2項3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。」

さらに、同控訴審は、「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」とも指摘する。すなわち、法人税法上の収益事業に当たるからといって、必然的に固定資産税も課されることにはならないとしているのである。

三 第一審判決の論理の妥当性

本件対象地（本件68番5土地のうち、御堂筋から本件建物の下を通過して本件68番1土地へ向かって通り抜けができる部分）について、第一審は、「本

堂に参拝しようとする者に参道として日常的に使用され、また、原告の宗教的行事等にも使用されている土地であるから、宗教法人である原告が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を実現するために使用されている状態にある土地であるなどと述べて、本件対象地が宗教法人法3条に規定する境内地に該当すると認めた。しかし、「宗教法人が専らその本来の用に供する」といえるかどうかについては、Xが、「本件対象地を含む本件68番5土地全体に借地権を設定する対価として、本件事業者から月額1723万4800円の賃料を受領して」おり、本件対象地が、Xの「収益事業である不動産賃貸業のためにも恒常的に使用されている」こと、本件建物が、「カフェやホテル等として使用されている商業施設」であること等から、本件対象地は、「宗教法人が専らその本来の用に供する」ものには当たらないとした。

しかし、このような第一審の論理が、上記の境内地等非課税の趣旨から明快に導かれるものであるのかについては疑問なしとしない。なぜなら、上述のように、法人税法の収益事業性と固定資産税の課税該当性とを混同すべきではないからである⁹⁾。これに対して、控訴審は、納税者の収益事業性については特に指摘していない。

四 控訴審の判断方法

上述のように、「当該境内建物及び境内地が、……『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」（東京高判平20・1・23裁判所ウェブサイト）であり、本件参道が宗教施設に該当するかどうかを判断するに当たっても、その使用の実態を重視すべきである。

この点につき、控訴審は、まず、「土地の用途の認定」について述べた上で、「本件参道空間と借地契約の関係」について検討している。控訴審は、前者については、土地所有権が地上空間等を支配する権能であるとし、68番5土地全部が商業施設の敷地となっているとの被控訴人の主張については「土地所有権を平面的にしか把握しない」ものであると批判している。また後者については、土地所有権の及ぶ範囲のうち、一定範囲の地上等に限定した範囲を目的として物権や賃借権を設定

することは法律上許されていることなどを指摘して、敷地を立体的にとらえている。かかる控訴審の判断は、土地所有権の法的性質を立体的にとらえた上で、本件借地契約の当事者である納税者Xと事業者である訴外会社の合意内容の検討をおとして、境内地等の使用の実態を重視するものであるといえ、妥当であるといえよう。

それでは、本件参道空間の使用の実態について見てみよう。まず、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、また、南御堂に参拝するための唯一の参道である。次に、本件借地契約における合意内容についての控訴審の検討によれば、借地人である訴外会社は、「本件参道空間の維持管理責任を負わず、かつ、一切の使用収益行為が禁止されてい」というのである。とすると、「最も商業施設の空間としての利用価値が高い」本件参道空間の使用収益ができないにもかかわらず、「その使用収益の対価の支払が合意されていると考えることは困難」である。これらのことから、控訴審が、「本件参道空間は賃貸されていない」と結論付けたことは妥当である。なぜなら、そのような内容の借地契約を、大阪市の主要な街路である御堂筋の沿道の土地上で、借地人として締結するなどということは、特段の事情がない限り、通常は考え難いからである。

●—注

- 1) 樋口節夫「御堂筋」日本大百科全書(ニッポニカ) <https://japanknowledge.com/psnl/display/?lid=1001000222292> (2024年8月15日閲覧)。
- 2) 無署名「判批」判タ1515号(2024年)31頁。
- 3) 高橋祐介「判批」ジュリ1592号(2024年)11頁。
- 4) 本件の第一審判決と控訴審判決とを比較するものとして、小西敦「判批」税78巻11号(2023年)127~141頁も参照。
- 5) 田中治『田中治税法著作集(第4巻)』(清文社、2021年)469頁(初出、2018年)参照。
- 6) 固定資産税務研究会『固定資産税逐条解説』(地方財務協会、2010年)80頁。
- 7) 田中・前掲注5)466頁。
- 8) 田中・前掲注5)468~469頁参照。
- 9) 田中・前掲注5)469~470頁参照。