

**山門一体型建物の下にある参道空間の非課税境内地該当性**

- 【文献種別】 判決／最高裁判所第二小法廷  
【裁判年月日】 令和8年1月26日  
【事件番号】 令和5年（行ヒ）第339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事件（南御堂事件）  
【裁判結果】 破棄自判  
【参照法令】 地方税法 348条2項3号  
【掲載誌】 裁判所ウェブサイト  
◆ LEX/DB 文献番号 25574751

広島修道大学教授 奥谷 健

**事実の概要**

宗教法人である被上告人X（原告・控訴人）は、令和2年1月1日時点において、大阪市内に67番、同68番1、同68番2、同68番3、同68番5の各土地（以下、地番に応じて「本件67番土地」などという。なお、本件68番5土地は、平成28年9月28日に錯誤を原因として本件68番1土地から分筆登記されたものである。）を所有していた。

本件67番土地及び本件68番1土地の上には、Xの本堂、鐘楼堂等が存在する。本件68番5土地の東側は、大阪市の都心部をおおむね南北方向に縦断する街路（御堂筋）に面している。そして、本件68番5土地の上には建物（以下、「本件建物」という。）が存在する。

本件建物は、本件68番5土地上に建設された、地下1階、地上17階建ての建物である。その一部については、4階ないし17階部分のみが存在し、1階ないし3階に相当する高さの部分に建物が存在せず空洞となっている。そのため、地表面を東西方向に通り返ることができる（以下、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土地へ向かって上記の通抜けができる部分を、「本件対象地」という。）。

Xは、平成28年7月4日、訴外A株式会社との間で、本件68番5土地に関し、本件事業者が本件建物を建設して所有することなどを目的とする定期借地契約を締結した。

大阪市長は、Xの所有する本件各土地に係る令和2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。）の賦課決定（以下、「本件賦課決定」という。）を行った。それに対してXは、68番5土地の一部は本堂に至る参道として用いられており、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」に該当するから、上記固定資産税等は当該部分につき非課税とされるべきであるなどと主張して、本件賦課決定の一部の取消しを求めた。

**判決の要旨**

破棄自判。

「……事実関係等によれば、68番5土地は、本件賦課期日当時、訴外会社に賃貸されてその全体が本件建物の敷地となっていたものである。68番5土地のうち被上告人の本堂への参道として用いられていた部分についても、同部分は、宗教法人法3条3号に掲げる土地として、同条に規定する境内地に該当するものといえるが、その上に賃貸用商業施設である本件建物の4階から17階までの一部が存在していたものである。そうすると、上記部分は、参道の用に供されていただけでなく、それ以外の用にも供されていたといふべきである。

したがって、68番5土地は、上記部分を含め、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』に該当するものということとはできない。」

## 判例の解説

### 一 問題の所在

本件 68 番 5 土地には、借地権が設定されており、Xはそれにより賃料を得ている。他方で、本件対象地は、御堂筋から本堂（南御堂）までの参道として用いられている。そのため、地方税法 348 条 2 項 3 号における「宗教法人が専らその本来の用に供する…境内地」に該当するかが問題になっている。

このような問題が生じている要因として、本件が、参道の上に立体的な構造で商業施設が存在することが挙げられる。つまり、建造物の立体化という土地利用の高度化に対して、固定資産税の非課税規定が対応できていないために本件のような問題が生じているといえる<sup>1)</sup>。

### 二 下級審の判断<sup>2)</sup>

第一審である大阪地判令 4・11・17<sup>3)</sup> は、「ある土地が宗教法人法 3 条に規定する『境内地』に当たるか否かについては、その名目ではなく、当該土地が上記のような境内地としての実質を有するか否かという観点から、社会通念に照らして客観的に判断すべきであり、地方税法 348 条 2 項 3 号の『宗教法人法第 3 条に規定する…境内地』についても、上記と同様に解するのが相当である」と示している。

そして、地方税法 348 条 2 項 3 号における「宗教法人が専らその本来の用に供する」については、「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ふべきである」と述べている。

その上で、「本件対象地の構造や外観、本堂との位置関係、宗教的行為との関連性等に照らせば、本件対象地は、客観的にみて、社寺に参詣（参拝）するための道、すなわち、宗教法人法 3 条 3 号の『参道として用いられる土地』の実質を有するといふべきであって、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ふ主たる目的のために必要な、原告

に固有の土地（宗教法人である原告が本来的に有する性質に伴い、当然に必要とされる土地）であるといふべきである」と判断している。

しかし、本件対象地については、「宗教団体としての主たる目的を実現するための境内地（参道）として使用されていた（本来の用に供していた）だけでなく、原告の収益事業である不動産賃貸業のためにも使用されていた（不動産賃貸業の用に供していた）」と認められ、この収益事業のための使用は、一時的・単発的なものではなく恒常的なものであって、例外的な使用の程度を超えるといふべきである。また、不動産賃貸業は一般的に宗教的な意味合いの乏しい事業であるといえるし、本件建物はカフェやホテル等として使用されている商業施設であって、宗教法人としての主たる目的と事業の内容との間に特段の関連性や同質性はないといえる。したがって、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いふべきである」と示し、Xの訴えを退けている。

これに対して、控訴審である大阪高判令 5・6・29<sup>4)</sup> では、「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」と述べた上で、「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」と示している。

そして、「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ふことができる」と認定している。その上で、「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」いることから、後者の部分については非課税となると判断し、面積按分によりその部分の固定資産税賦課決定処分を一部取り消すかたちで原判決を変更している。

### 三 本判決と意見

このように下級審で判断が分かれている中、最高裁は 68 番 5 土地が参道として用いられていた

ことを認めつつ、その上にある本件建物の4階から17階には商業施設が存在していることを認定している。つまり、参道の用に供されていただけでなく、それ以外の用にも供されていたと認定しているのである。その上で、68番5土地は「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…境内地」に該当するものということではできないと判断している。

また、「土地の所有権は、その土地の上下に及び（民法207条）、空間のみを所有権の目的とすることはできないから、法令に特別の定めがない以上、空間ごとに地方税法348条2項3号を適用することはできないというべきである」と述べて、原判決が空間ごとに土地所有権をとらえていたことを否定している。

これに対して、1つの補足意見と、1つの反対意見が付されている。

このうち、補足意見では、「宗教法人法3条3号は、建物や工作物の敷地としての用途ではなく、当該土地自体の用途に着目して、『参道として用いられる土地』が、宗教法人の宗教目的のために必要な当該宗教法人に固有のものとして、これを境内地と定めるものと解され、68番5土地のうち本堂に続く参道として用いられている部分は、同号の境内地に当たる。

そして、境内地は、宗教法人が専らその本来の用に供する境内地に当たる場合に固定資産税等を課されないものであり、境内地の上空に高層の商業施設が存在しているときは、『専らその本来の用に供する』に当たらないことは明らかであると述べられている。

これに対して、反対意見は、「本件対象地は、参道として使用されていた部分は本件規定により非課税としつつ、本件建物部分の敷地となっていた部分は課税扱いとするのが合理的である」と示している。そして、「具体的には、本件対象地のうち、参道として境内地の用途（以下「非課税用途」という。）に供されていた土地部分と賃貸用商業建物の敷地としてそれ以外の用途（以下「課税用途」という。）に供されていた土地部分の割合を計算し、課税用途に供されていた土地部分の割合に応じて固定資産税等を課税すれば足りると解する」と述べている。

#### 四 非課税要件としての「専ら」

本件で問題となっている固定資産税の非課税については、「専らその本来の用に供する…境内地」に該当するか、が検討されなければならない。

この点、第一審は、本件対象地が境内地に該当することを認めつつ、「境内地（参道）として使用されていた（本来の用に供していた）だけでなく、原告の収益事業である不動産賃貸業のためにも使用されていた（不動産賃貸業の用に供していた）と認められるが、『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いうべきである」と判断している。それに対して、控訴審では、土地の用途を、「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」と示し、複数用途に供されていることを認定し、「専らその本来の用に供する…境内地」に該当する部分があることを認めている。本判決の反対意見も同様のものと考えられる。

それに対して、本判決は、同様に複数用途に供されていることを認め、そのために「専ら」本来の用に供されていたとはいえないと判断している。

このように、本件対象地について、土地が複数の用途に供されていることから、「専ら」に該当しないと判断し、全体又はその一部の非課税要件該当性を否定していると考えられる。

この「専ら」の解釈については、「専ら」という文言を重視し、対象を限定するという考え方がある。また、「専ら」という文言によって限定する必要はないとの考え方もあり得る<sup>5)</sup>。そして、この点について裁判例では、例えば東京地判令3・9・21<sup>6)</sup>において、「地方税法348条2項3号が『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』について固定資産税を課することができないものとしているのは、同条の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」と固定資産税非課税の趣旨を示した上で、「宗教法人が所有する建物が地方税法348条2項3号の適用対象たる境内建物に該当するか否かを判断するに当たっては、①

まず、宗教法人法3条に規定する境内建物に該当するかにつき、同条1号に例示的に列挙された建物（本堂等）に当たるか否かのほか、当該宗教法人の教義・信条や宗風・伝統等に照らし、当該宗教法人にとって、当該建物を用いることが、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を達成するために必要なもので、当該建物につき宗教法人法に定める規律にかからせることが適当なものといえるか否かという観点から検討した上、②当該建物が宗教法人法3条の境内建物に該当するとした場合には、これが専らその本来の用に供されているか否かを検討すべきである」と述べている。そして、その「検討に当たっては、信教の自由の保障及び国家の宗教的中立性の確保等の観点に照らし、外形的事実からはう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るのではなく、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」と示している<sup>7)</sup>。つまり、収益目的に利用されず、当該宗教法人の目的達成のために使用されているかを客観的に判断するという基準が示されている<sup>8)</sup>。このような基準は他の裁判例でも採用されている<sup>9)</sup>。

そして本判決も、この基準に従い、客観的に使用されている状況に基づいて判断しているといえる。この点は第一審判決とも共通していると考えられる。しかし、第一審が、収益事業のための使用が一時的・単発的なものではなく恒常的なものであることを根拠としているのに対して、本判決は、土地の所有権がその土地の上下に及ぶことを前提として、その用途に基づいて一体的に判断している。また、控訴審でも、土地の用途を、その地上空間（又は地下地盤）の利用状況をもとに判断している<sup>10)</sup>。ただし、収益を考慮要素として非課税要件該当性を一部認めるにとどまっているといえる。

### 五 非課税要件該当性の面積按分

このように、本判決では客観的な使用状況に基づいて本件対象地全体が非課税要件に該当しないと判断している。それに対して、控訴審では、本件土地が複数の用途に供されていることから、面積按分によって、非課税要件該当性を判断している。このような面積按分については、本判決の反対意見でも示されている。土地の客観的な利用状

況によるのであれば、このような考え方には合理性があるとも考えられる<sup>11)</sup>。それに対して、空間としてとらえるのであれば、体積など他の方法も考え得るとの指摘もある<sup>12)</sup>。

しかし、このような按分計算によって一部ののみ非課税として認めることについては、その根拠規定がない<sup>13)</sup>。他方で、客観的な利用実態に即して判断するのであれば、控訴審や反対意見が示すような面積按分のような考え方に合理性があるといえる。そうすると、本件のような場合に、非課税要件該当性を判断するには厳格な文理解釈を行うのか、実態に即した判断を行うのか、が重要になると考えられる。

なお、立法論的には、建造物の立体化という土地利用の高度化に対して、固定資産税の非課税規定の対応が求められているとも思われる。

#### ●—注

- 1) 柴由花「山門一体型建物下にある参道の非課税境内地該当性」ジュリ1608号（2025年）138頁。
- 2) 高裁までについては、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」新・判例解説 Watch（法セ増刊）36号（2025年）199頁。
- 3) 裁判所ウェブサイト。
- 4) 裁判所ウェブサイト。
- 5) 柴・前掲注1）138頁、田中治「本堂への参道として用いられている商業ビルの敷地の一部の境内地該当性（南御堂事件）」TKC 税研情報 34 卷 3 号（2025年）25頁。
- 6) 裁判所ウェブサイト。
- 7) 本件控訴審判決（東京高判令4・6・29 裁判所ウェブサイト）も同旨。
- 8) 田中・前掲注5）28頁。
- 9) 例えば、東京地判平28・5・24 裁判所ウェブサイト、東京高判平24・3・28 裁判所ウェブサイト。このほかの裁判例については、柴・前掲注1）138頁参照。
- 10) 柴・前掲注1）139頁、田中・前掲注5）28頁。
- 11) 田中・前掲注5）29頁。
- 12) 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」ジュリ1592号（2024年）11頁、田中・前掲注5）29頁。
- 13) 田中・前掲注5）27頁、29頁。