

## 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項の規定に基づく各固定資産税賦課処分及び法702条1項の規定に基づく各都市計画税賦課処分に係る各審査請求について、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

本件各審査請求は、いずれも棄却すべきである。

### 第2 審査請求の趣旨等について

#### 1 本件各審査請求の趣旨

本件各審査請求の趣旨は、東京都〇〇都税事務所長（以下「処分庁」という。）が請求人に対して行った、別紙1物件目録1記載の本件土地1ないし6の各土地（併せて「本件各土地」という。）並びに同目録2記載の建物及び附属建物（以下併せて「本件建物等」といい、本件各土地と併せて「本件各不動産」という。）に係る固定資産税及び都市計画税（以下「固定資産税等」という。）の賦課処分のうち、平成28年8月10日付けでした、本件土地5に係る平成26年度相当分の再変更処分（当初処分を再変更したもの。別紙2処分目録3のとおり。以下「本件処分1」という。）、並びに、同年7月8日付けでした、本件土地2に係る平成27年度相当分の再変更処分（当初処分を再変更したもの。別紙2処分目録6のとおり。以下「本件処分2」という。）及び平成28年度分の変更処分（当初処分を変更したもの。別紙2処分目録8のとおり。以下「本件処分3」といい、本件処分1及び本件処分2と併せて「本件各処分」という。）について、

法 348 条 2 項 3 号及び 702 条の 2 第 2 項（以下併せて「本件非課税規定」という。）を適用し、いずれも非課税とすべきであるとして、それぞれの取消しを求めるものである。

2 本件各処分に至る当初の各固定資産税等賦課処分及びその後の各変更処分について

- (1) 本件処分 1 は、処分庁が、本件各土地のうち本件土地 2 及び 4 に係る当初の平成 26 年度分の固定資産税等賦課処分（別紙 2 処分目録 1 のとおり。以下「処分 1-(1)」という。）に関し、（貸付地である本件土地 2 及び 4 を除く）本件土地 1、3、5 及び 6 の各土地について、本件非課税規定に基づき、いずれも非課税土地であるとし、固定資産税等を非課税としていたが、当該各土地の賦課期日（平成 26 年 1 月 1 日）における利用実態（利用状況、以下同じ。）に基づき検討した結果、同各土地についても一部課税に変更することとし、平成 28 年 3 月 10 日付けでこれを変更した（課税額の増）ところ（別紙 2 処分目録 2 のとおり。以下「処分 1-(2)」という。）、再度、本件土地 5 について、同賦課期日における利用実態に基づき、検討した結果、非課税部分を見直し（課税面積の増）、同年 8 月 10 日付けで、処分 1-(2)を再変更した（再度の課税額の増。別紙 2 処分目録 3 のとおり。）ものである。
- (2) 本件処分 2 は、処分庁が、本件各土地のうち本件土地 2 及び 4 に係る当初の平成 27 年度分の固定資産税等賦課処分（別紙 2 処分目録 4 のとおり。以下「処分 2-(1)」という。）に関し、（貸付地である本件土地 2 及び 4 を除く）本件土地 1、3、5 及び 6 の各土地について、本件非課税規定に基づき、いずれも非課税土地であるとして、固定資産税等を非課税としていたが、当該各土地の賦課期日（平成 27 年 1 月 1 日）における利用実態に基づき検討した結果、同各土地についても一部課税に変更

することとし（なお、併せて、本件建物等についても、新たにその一部を除き課税することとし）、平成28年3月10日付けでこれを変更した（課税額の増）ところ（別紙2処分目録5のとおり。以下「処分2-(2)」という。）、再度、本件土地2について、同賦課期日における利用実態に基づき、検討した結果、非課税部分を見直し（課税面積の増）、同年7月8日付けで、処分2-(2)を再変更した（再度の課税額の増。別紙2処分目録6のとおり。）ものである。

- (3) 本件処分3は、処分庁が本件各不動産に係る当初の平成28年度分の固定資産税等賦課処分（別紙2処分目録7のとおり。以下「処分3-(1)」という。）に関し、本件各不動産について、本件非課税規定に基づき、同各一部分を非課税としていたところ、本件土地2について、賦課期日（平成28年1月1日）における利用実態に基づき検討した結果、非課税部分を見直し（課税面積の増）、平成28年7月8日付けで、処分3-(1)を変更した（課税額の増。別紙2処分目録8のとおり。）ものである。

### 3 本件各不動産に対する固定資産税等の各賦課処分に係る各審査請求について

- (1) 請求人は、平成28年5月12日、審査庁東京都知事（以下「知事」という。）に対して、処分1-(2)の取消しを求める審査請求及び処分2-(2)の取消しを求める審査請求をそれぞれ提起したが、知事は、平成29年2月20日、処分庁により本件処分1及び本件処分2がなされたことから、いずれの審査請求も裁決により取り消されることによって回復される特段の法的利益が認められないとして、同各審査請求を却下する旨の裁決を行い、請求人に通知した。
- (2) また、請求人は、このほかに、平成28年9月2日、知事に

対して、処分庁が、同年7月8日、本件土地2について、平成27年度相当分の固定資産税等賦課処分の再変更処分である本件処分2を、同じく、平成28年度分の固定資産税等賦課処分の変更処分である本件処分3をそれぞれした（各課税額の増）ことから、これら各処分の取消しを求める各審査請求をそれぞれ提起した。

(3) なお、請求人は、平成28年9月2日、知事に対して、処分3-(1)の取消しを求める審査請求を提起したが、知事は、平成29年2月20日、処分庁により本件処分3がなされたとして、上記(1)と同一の理由により同審査請求を却下する旨の裁決を行い、請求人に通知した。

(4) さらに、請求人は、平成28年9月2日、知事に対して、処分庁が同年8月10日、本件土地5に係る平成26年度相当分の固定資産税等の賦課処分の変更処分（処分1-(2)）を再度変更する処分（本件処分1）をした（課税額の増）ことから、本件処分1の取消しを求める審査請求を提起した。

4 ところで、法上、同一の課税主体・客体間における同一年度分の同一税に係る賦課決定処分が複数存在し、それぞれの処分に対応する各審査請求が提起された場合には、これらを併合して審理することが望ましいと解されているところ（国税通則法104条1項、「平成25年改訂国税通則法精解」1061頁参照。）、上記3のとおり、本件において、知事は、併合が可能であったとも解される当該各審査請求について、いずれも却下の裁決をしている。

そのため、本答申では、請求人が取消しを求めていた本件各土地又は本件各不動産に係る平成26年度相当分ないし平成28年度分におけるその他の固定資産税等の賦課処分（各年度の各当初処分（処分1-(1)、処分2-(1)及び処分3-(1)）並びに各変更処分

(処分1-(2)及び処分2-(2))等)のほか、平成25年度相当分についても、必要な範囲で検討することとする。

### 第3 請求人の主張の要旨

請求人は、以下のことから、本件建物等はその全体が、宗教法人である請求人が専ら宗教的活動等の本来の用に供する境内建物であって、その全体は墓地に相当するものであるから、請求人の本件建物等に係る固定資産税等については、その全部について本件非課税規定が適用されるべきであり、固定資産税等の課税対象ではないとした上で、これらのことから本件各土地(本件土地2の貸付地部分を除く。)は、本件建物等のための境内地に当たるとして、本件各不動産に係る固定資産税等については、全て非課税とすべきであるから、本件各処分はいずれも取り消されるべきであると主張している。

(1) 1階廊下及び2階ないし4階の各廊下1(以下併せて「本件各廊下という。」)について

ア 本件各廊下は、1階廊下に11基、2階ないし4階の各廊下1に各10基の墓石及び墓石ごとの参拝室並びに各参拝室をつなぐ各廊下からなり、各墓石は御影石製で寺院墓地に用いられるものと外観は同一であり、その中央に後記(2)の本件各ロッカーから搬送された先祖、故人の遺骨並びに家名及び家紋が彫刻された御影石製の厨子が収納される仕組みとなっている。

イ これらのことから、本件各廊下は、その構造が墓そのものであり、その使用について墓と異ならない。また、各墓石には生花が供えられ、その使用者は、先祖、故人の遺骨が収納された墓石の前で礼拝を行っている。

ウ また、購入された永代使用权についてみると、全購入件数

284件のうち228件が〇〇ではなかった者（他宗教、他宗派又は無宗教）であるが、そのうち28件については請求人が戒名を授与していることから、これらについては改宗とみなすべきであり、また、116件については納骨式を〇〇の形式で行っている。さらに、67件については納骨式の後に一周忌、三周忌等の法事を〇〇の形式で行っており、27件については本堂で行われている〇〇の法要に参加している。

これらの法事、法要に参加するということは、永代使用权を信徒以外に開放したことによる布教の効果というべきである。

エ （納められた）全ての先祖、故人の御霊については、請求人により永代供養が行われている。すなわち、毎朝、3階の本堂において読経を行い、これらの御霊を供養している。

オ 以上のとおり、本件各廊下は、〇〇の信徒が墓として使用するものであり、（納められた）全ての先祖、故人の御霊については、請求人により永代供養が行われているのであるから、本件各廊下は、社会通念に照らして本件非課税規定に当たるといえるべきである。

(2) MR1号機ないし6号機（以下併せて「本件各ロッカー」という。）について

ア 本件建物の地下1階ないし地上4階の本件各ロッカーには、先祖、故人の遺骨が入った厨子が納められており、また、本件各廊下における礼拝の際に、本件各ロッカーから厨子が礼拝する墓石の中央に搬送され収納される仕組みとなっていることから、本件各ロッカーは本件各廊下と一体となり、墓の一部として利用されている。

イ そして、(1)ウ及びエで述べたとおり、本件各ロッカーは〇〇の信徒により利用されており、また、本件各ロッカー内の

各御霊に対しては、請求人による永代供養が行われている。

ウ 以上のとおり、本件各ロッカーは、〇〇の信徒が本件各廊下と一体となって、墓の一部として使用するものであり、納められたすべての先祖、故人の御霊については、請求人により永代供養が行われているのであるから、社会通念に照らして本件非課税規定に当たるといふべきである。

(3) 1階ないし4階の各倉庫（生花）（以下併せて「本件各生花倉庫」という。）について

ア 本件各生花倉庫は、本件各廊下の各墓石に供える生花を置くための倉庫であり、墓である本件各廊下及び本件各ロッカーの従たる施設として利用されている。

イ したがって、本件各生花倉庫は、社会通念に照らして本件非課税規定に当たるといふべきである。

(4) 2階納骨室（以下「本件納骨室」という。）について

ア 本件納骨室は、本件各ロッカーに先祖、故人の遺骨を納める場所であり、本件建物に御霊を納める場所であって、〇〇の信徒が使用するものである。

また、本件納骨室には〇〇の〇〇が祀られており、本件納骨室においては〇〇の形式による納骨の儀式が行われている。

イ そして、本件納骨室における納骨式により本件建物に納められた、先祖、故人の各御霊に対しては、請求人による永代供養が行われている。

ウ したがって、本件納骨室は、社会通念に照らして本件非課税規定に当たるといふべきである。

(5) 地下1階のうち「E V 1」、「E V 2」、「E V 3」、「階段室1」及び「階段室2」を除く部分について（以下「本件客殿等」という。）

ア 本件客殿等のうち客殿1（AないしG）ないし5及び控室

(以下併せて「本件各客殿」という。)は、法事の際の控室及びお斎の場所として、また、葬儀の会場として使用されているほか、納骨式、四十九日法要、一周忌法要及び三周忌法要等の法事のためにも使用されている。

また、これらの法事は、そのほとんどが〇〇の教義、形式に従って行われている。

そして、本殿各客殿が法事等で使用されていないときには、永代使用権等の購入希望者との打ち合わせに使用されているが、これは墓を購入し、請求人の永代供養を受ける権利の購入することを意味し、〇〇への改宗にもつながることなどから、本件各客殿は、〇〇の布教活動の一環の場所というべきものである。

このほかにも、本殿各客殿は、各法事の打合せにも使われている。

イ したがって、本件各客殿を含む本件客殿等は、社会通念に照らして本件非課税規定に当たるといふべきである。

(6) 2階の「副本堂」、「ホール」及び「僧侶控室」(以下併せて「本件副本堂等」という。)について

ア 副本堂は、葬儀及び法事が重なったときに、3階本堂だけでは対応できないために設けられた施設である。

そして、副本堂には、葬儀及び法事の際に〇〇の祭壇を設置できるよう「仏壇」の箇所が設けられている。

また、副本堂では、「お寺でヨガ」が7回開催されており、レッスン前やレッスン後に請求人の僧侶による法話が行われるなど、これらは、将来の信徒獲得の端緒になるものである。

イ したがって、本件副本堂等は、社会通念に照らして本件非課税規定に当たるといふべきである。

(7) 1階搬入室(以下「本件搬入室」という。)について



本件搬入室は、本件建物に荷物等を搬入するために使用されており、本件建物の従たる箇所であるから、社会通念に照らして本件非課税規定に当たるといふべきである。

(8) 反論書において追加された主な主張

ア 請求人は、〇〇保健所から本件建物等における納骨堂経営許可を受けるにあたり、同保健所からの事前指導として請求人の規則変更、すなわち、納骨堂事業を公益事業に位置付けることを求められたことから、東京都（生活文化局都民生活部）に対し、規則変更の申し出を行い、上記規則変更が認められたものであるが、その際、固定資産税等の賦課処分があることについて、一切の示唆もなかった。あくまでも、請求人は、〇〇保健所からの指導により、規則変更を行ったものである。

納骨堂事業を公益事業としたことで、固定資産税等が賦課される可能性があるとして理解していたならば、請求人は、規則変更を行っていなかった。

このような、法令によらない〇〇区及び東京都の指導の結果による、本件建物等に対する固定資産税等の賦課処分は、適正手続に基づかないものであって、租税法律主義に反し、違憲なものである。

また、請求人の納骨堂事業の会計は、一般会計とは区別されておらず、特別会計となっていない。あくまでも、請求人の規則上、そのように位置付けたただけであって、そのような取扱いはしていない。

このため、納骨堂事業を公益事業とし、特別会計に位置付ける規則の部分は、近く改正の予定である。

イ 本件建物等（の課税部分）について、処分庁は、請求人規則、納骨堂使用契約約款、パンフレット、ホームページ及び

諸経費一覧表等から想定した仮想の使用実態に基づき、専らその本来の用に供する建物（の部分）とはいえないとしているが、処分庁が、弁明書で引用する「回向院判決」は、実際の使用状況に基づき判断すべきとしているのであるから、処分庁は、自ら同判決の判断基準を恣意的に書き換えていることになる。よって、処分庁の本件各処分における判断は、合理的な理由を欠くものである。

さらに、請求人の属する〇〇においては、〇〇の教えに則り、〇〇の山内にある墓地の埋葬にも他宗派・他宗教の者を排除していない。したがって、本件納骨事業における他宗派・他宗教の者の利用を認める取扱いは、宗教の目的に反するどころか、むしろ、宗教の目的に沿った行いであるといえる。また、本件納骨堂で行われた272件の法事のうち、仏教式のものが267件なのであるから、これを回向院判決の基準に当てはめるべきである。

ウ 処分庁が弁明書で引用している、「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。）の「宗教法人が専らその本来の用に供する」の「専ら」とは、例外を許容したものであるから、本件非課税規定の「専ら」という要件を狭く解する理由とはならないと解するのが、租税法律主義に適うものといえる。

したがって、本件各処分において、本件法制意見をもって、本件建物等（の課税部分）が専らその本来の用に供する建物とはいえないとして本件非課税規定の適用を否定した点で、本件各処分の判断に合理的な理由があるとは、到底いえない。

エ 処分庁は、弁明書において、平成27年7月17日最高裁判決（以下「本件最高裁判決」という。）中の「租税法規は

みだりに規定の文言を離れて拡張解釈や類推適用すべきものではない」を引用して、本件建物等の一部に本件非課税規定を適用せずに固定資産税等を賦課している理由としている。

しかし、本件最高裁判決が判示したのは、租税の賦課・徴収、すなわち、国民の財産権の侵害へ向かってなされる場合であって、本件のような、租税の賦課・徴収を許さない、つまり、財産権を保護する方向に向かっている場合について判断したものではない。

よって、処分庁の判断は誤りというべきである。

オ 本件建物等については、墓地の準用ないし類推適用が認められるべきである。

すなわち、法（宗教法人法を含め）は、「大規模な納骨堂」という遺骨の収容形態を想定していない。

また、納骨堂が、境内地上に存在する建物であることに着目すれば、納骨堂は境内建物の一つということになる。そして、納骨堂が墓地の代替物であることに、誰にも異論のないところである。

そして、境内建物も墓地も用途の特質に鑑みて非課税とされており、さらに、墓地については、無条件に非課税の対象とされているのであるから、納骨堂においても遺骨が収納され、永きにわたって遺族の礼拝の対象となる場所である点においては、墓地と同様であり、その用途の特質は、墓地と異なるものではない。

#### 第4 審理員意見書の結論

本件各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、いずれも棄却すべきである。

## 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
令和2年11月20日	諮問
令和2年12月24日	審議（第50回第3部会）
令和3年1月14日	審議（第51回第3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 法令等の定め

#### (1)ア 固定資産税等の賦課期日について

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、当該賦課期日現在の状況によって確定されるものである。

#### イ 固定資産税等の課税標準について

土地又は家屋に対して課する固定資産税等の課税標準は、基準年度（法341条6号）における賦課期日における価格で当該土地課税台帳若しくは土地補充課税台帳又は家屋課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に登録されたものとされている（法349条、702条）。

#### ウ 固定資産の価格等の決定等について

法410条は、市町村長（以下、法734条1項の規定による準用の趣旨に沿い、以下、本項及び次項においては、「市町村長」を「都知事」と読み替える。）は、固定資産の価格等

を毎年3月31日までに決定しなければならないと定める（同条1項）。

そして、法411条は、都知事は、固定資産の価格等を決定した場合においては、直ちに当該固定資産の価格等を固定資産課税台帳に登録しなければならないこと（同条1項）、前項の規定によって固定資産課税台帳に登録すべき固定資産の価格等のすべてを登録した場合においては、直ちに、その旨を公示しなければならないことを定める（同条2項）。

さらに、法416条は、都知事は、固定資産税の納税者がその納付すべき当該年度の固定資産税に係る土地について土地課税台帳等に登録された価格と当該土地が所在する特別区内の他の土地の価格とを比較することができるよう、毎年4月1日から4月20日又は当該年度の最初の納期限のいずれか遅い日以後の日までの間、指定する場所（本件においては東京都〇〇都税事務所）において、土地価格等縦覧帳簿又はその写しを当該特別区内に所在する土地に対して課する固定資産税の納税者の縦覧に供しなければならないと定める。

#### エ 固定資産の価格等の修正について

法417条1項は、都知事は、法411条2項の規定によって公示の日以後において固定資産の価格等の登録された価格等に重大な錯誤があることを発見した場合においては、直ちに決定された価格等を修正して、これを固定資産課税台帳に登録しなければならない。この場合においては、都知事は、遅滞なく、その旨を当該固定資産に対して課する固定資産税の納税義務者に通知しなければならないと定めている。

#### オ 固定資産税等の税率について

法350条は、固定資産税の標準税率は100分の1.4と定め、法702条の4は、都市計画税の税率は100分の

0.3を超えることができないと定めている。

法の各規定を受けて、条例122条は、固定資産税の税率を100分の1.4と定め、条例188条の27は、都市計画税の税率を100分の0.3と定めている。

(2) 本件非課税規定について

ア 法348条2項3号（本件非課税規定）によれば、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とされ、また、法702条の2第2項によれば、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とされている。なお、同条同項4号によれば、「墓地」に対しても同様とされている。

イ 宗教法人法3条によれば、「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、庫裏、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うとされ、「境内地」とは境内建物が存する一画の土地をいうものとされている。そして、同法2条によれば、「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」が宗教団体の主たる目的とされている。

(3) 上記(2)の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、本件法制意見によれば、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。

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。

さらに、租税法の非課税要件を定める規定については、租税負担公平の原則から、不公平の拡大を防止するため、解釈の狭義性、厳格性が強く要請されている（最高裁判所平成元年11月30日判決・税務訴訟資料174号823頁、その原審大阪高等裁判所昭和63年10月16日判決・税務訴訟資料166号358頁）。

- (4) また、法の規定全般の解釈・適用に関する地方自治法245条の4第1項の規定に基づく技術的な助言として、「地方税法の施行に関する取扱いについて（市町村税関係）」（平成22年4月1日付総税市第16号総務大臣通知）があり、これによれ

ば、本件非課税規定に関し、「宗教法人の所有する庫裏、社務所等は、専ら宗教の用に供するものと認められるので、他人の止宿の用に供している等その使用の内容が明らかに宗教の用以外の用に供しているものと認められるものを除いては、非課税として取り扱うものであること。」とされている（第3章第1節第3・13）。

- (5) 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。

a 法第348条第2項第3号にいう「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。

b（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。

(6) 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である。

2 以上を前提として、本件各不動産のうち、本件非課税規定の対象となるべき当該各部分（本件各土地及び本件建物等それぞれのその各一部ないし全部）について、本件各処分の各賦課期日（平成26年ないし平成28年の各1月1日）現在における、当該各部分それぞれの利用実態に基づき、本件非課税規定の要件に該当

していたか否か、また、該当した場合について、その各割合（面積）の算定及び各当該固定資産税課税台帳の価格の修正手続等がいずれも適正であったか、さらに、それらの上で、本件各処分に関し、各当該年度の各固定資産課税台帳登録価格に基づく税額の各算定（変更及び再変更）等が適正であったか否かについて、以下、検討する。

なお、本件各処分に至る経過等も含めて検討する関係から、平成25年度相当分の固定資産税等の賦課処分（変更分等を含む）についても必要な範囲で触れていく。

(1) 本件においては、以下の各事実が認められる。

ア 請求人は、昭和28年に設立認可を受けた、〇〇を宗派とする宗教法人であり、主たる事務所を請求人の所在地とし、目的等を「〇〇」、包括団体の名称を「〇〇」とするなどとしていた（履歴事項全部証明書）こと。

イ 従前、請求人は、本件土地5上に存した本件旧本堂を境内建物として、同土地の一部（本件旧墓地）について墓地として、また、本件土地1、3、5（本件旧墓地部分を除く）及び6の各土地を境内地として、さらに、本件土地2及び4の各土地を宅地（貸付地）として、それぞれ所有していたこと（ただし、請求人が本件土地2を取得したのは、平成24年6月12日である。）。

そして、本件土地1、3、5及び6の各土地の登記上の地目はいずれも境内地であり、本件土地2及び4の地目はいずれも宅地であったこと。

そのため、処分庁は、本件旧本堂は境内建物として、本件旧墓地部分は墓地として、本件旧墓地部分を除くその余の本件土地5の部分のほか、本件土地1、3及び6の各土地については、いずれも境内地であるとそれぞれ認定して、これら

の各土地及び建物については、本件非課税規定に基づき、固定資産税等をいずれも非課税とし、また、本件土地2及び4の各土地については、いずれも宅地であると認定した上で、固定資産税等を賦課していたこと。そして、本件土地1、3、5及び6の各土地に対するこの取扱いについては、各当初の平成25年度分ないし27年度分の固定資産税賦課処分においても同様であったこと。

ウ 平成24年10月26日、本件旧本堂が取り壊され、同年11月15日、従前、請求人代表者が、本件土地5上に有していた建物を請求人に寄付したことにより、同建物については、同月16日からは、本件旧本堂に代わる仮本堂（本件仮本堂）となっていたこと。

また、平成25年1月4日に撮影された、本件各土地を含む周辺の航空写真によれば、本件各土地においては、本件旧墓地、本件旧本堂及び本件住宅2はいずれも存在せず、本件住宅1及び本件仮本堂が存するのみであって、これらの敷地部分を除き、ほぼ更地の状態であったこと。

エ 平成25年2月25日、本件建物等（本堂・納骨堂等、以下同じ）の建築工事が開始されたこと。

オ 平成25年5月1日、〇〇保健所長により、本件旧墓地の廃止が許可されたこと。

カ 平成25年6月3日、処分庁は、請求人に対し、本件土地2及び4の各土地について、同各土地に係る土地課税台帳に登録された価格等に基づき各課税標準額を算定した上で、当初の平成25年度分の固定資産税等の賦課処分を決定し、請求人に納税通知書を送付したこと。

キ 平成25年12月30日に撮影された、本件各土地を含む周辺の航空写真によれば、本件各土地においては、本件住宅

- 1 及び本件仮本堂の部分を除き、本件建物等が建築工事中であったこと。
- ク 平成26年4月8日付けで、本件仮本堂が取り壊されたこと。
- ケ 平成26年6月2日、処分庁は、請求人に対し、本件土地2及び4の各土地について、同各土地に係る土地課税台帳に登録された価格等に基づき各課税標準額を算定した上で、当初の平成26年度分の固定資産税等の賦課処分（処分1-(1)）を決定し、請求人に納税通知書を送付したこと。
- コ 平成26年6月11日、本件建物等が新築され、同日付けでこの旨登記されたこと。また、同日付けで、本件土地2及び4の各土地の各地目がそれぞれ宅地から境内地に変更登記されたこと。
- サ 平成26年12月16日、担当者らが本件各不動産について現地調査を行い、以下の各事実を確認したこと。
- (ア) 本件各土地（ただし、本件土地2のうち貸付地部分を除く、本項において以下同じ。）上には、本件旧本堂及び本件旧墓地に代わり、新たに建築された本件建物等が存していたこと。
- (イ) 本件各土地は、本件建物等の敷地又は利用者用の駐車場等として使用されていたこと。
- (ウ) 本件建物等については、その利用実態からみて、本件非課税規定の対象となる境内建物に相当する部分（非課税の部分）は、その一部に限られ、その余の部分は、固定資産税等の課税対象とみられたこと。
- シ 同日、請求人から処分庁に対し、本件非課税申告書が提出されたこと。
- ス 平成27年1月2日に撮影された本件各土地を含む周辺の

航空写真によれば、本件各土地の状況は、上記サ・(ア)及び(イ)と同じであったこと。

セ 平成27年4月14日、担当者は、不動産の評価を担当する職員と同行し、本件建物等及びその敷地（本件各土地）について、現地調査を実施し、請求人から本件建物等に係る関係資料の提出を受けたこと。

ソ 平成27年6月1日、処分庁は、本件土地2及び4の各土地について、同各土地に係る各土地課税台帳に登録された価格に基づき各課税標準額を算定した上で、当初の平成27年度分の固定資産税等の賦課処分（処分2-(1)）を決定し、請求人に納税通知書を送付したこと。

タ 平成28年1月1日に撮影された本件各土地を含む周辺の航空写真によれば、本件各土地の状況は、上記スと同じであったこと。

チ 平成28年1月19日、処分庁は、本件各土地に係る当初の平成25年度ないし27年度分の固定資産税等の各賦課処分において、境内地又は墓地に当たるとして非課税としていた本件土地1、3、5及び6の各土地について、平成25年度ないし27年度の固定資産税等の各賦課期日（各1月1日）における同各土地の利用実態からみて、その各一部分を除き、境内地又は墓地には当たらないとして、上記各処分を変更する（新たに課税対象とする）こととし、同月25日付けで、所管課長名により、請求人に対し、この旨通知したと。

また、処分庁は、本件建物等に関しては、その利用実態に基づき、境内建物に当たる部分についてのみを非課税とし、その余の境内建物に当たらない部分について、新たに平成27年度分の固定資産税等を課税する旨を、上記所管課長名の

通知書において併せて通知したこと。

ツ 平成28年2月29日、知事は、本件評価基準及び本件評価要領に基づき、本件建物等の価格を決定し、処分庁は、同価格等を本件建物等に係る固定資産課税台帳に登録したこと。

また、知事は、本件土地1、3、5及び6の各土地について、法417条1項の規定及び平成25年度ないし27年度の固定資産税等の各賦課期日（各1月1日）における利用実態に基づき、同各相当年度の同各土地の価格等をそれぞれ修正（変更）し、処分庁は、修正後の同各価格等を各当該相当年度の同各土地に係る各固定資産課税台帳にそれぞれ登録した上で、同各土地及び本件建物等について、同日付けの平成25年度ないし27年度相当分の各固定資産価格等決定通知書及び各固定資産価格等修正通知書により（ただし、本件建物等については、平成27年度分の固定資産価格等決定通知書のみ）、請求人にそれぞれ通知したこと。

テ 平成28年3月10日、処分庁は、上記ツ及び修正後の本件土地1、3、5及び6の各土地並びに本件建物等に係る各固定資産課税台帳の各登録価格等に基づき、同各土地及び本件建物等に係る当初の平成25年度ないし27年度分の各固定資産税等の各賦課処分について、それぞれ変更（増額）する旨の処分（処分1-(2)、処分2-(2)等、ただし、本件建物等については、処分2-(2)により平成27年度分から新たに賦課すること）を決定し、請求人に各納税通知書を送付したこと。

ト 平成28年6月1日、処分庁は、本件各不動産について、本件各不動産に係る各固定資産課税台帳に登録された価格に基づき各課税標準額を算定した上で、当初の平成28年度分の固定資産税等の賦課処分（処分3-(1)）を決定し、請求人に納税通知書を送付したこと。

- ナ 平成28年6月13日、処分庁は、本件各不動産に係る変更後の平成27年度相当分及び当初の28年度分の固定資産税等の各賦課処分（処分2-(2)及び処分3-(1)）のうち、本件土地2の各非課税面積について、固定資産税等の各賦課期日における利用実態からみて、算定の誤りがそれぞれ認められたとして、それぞれの処分における本件土地2の各非課税面積の部分を修正（再変更及び変更であって、課税分面積の増修正及び課税額の増額変更。）することとし、同月15日付けで、所管課長名により、請求人に対し、この旨、及び同年7月8日に各納税通知書を送付することを通知したこと。
- ニ 平成28年6月30日、知事は、法417条1項の規定及び上記ナに基づき、平成27年度相当分及び平成28年度分の本件土地2の各価格をそれぞれ修正（変更）し、処分庁は、修正後の同各価格等を本件土地2に係る平成27年度相当分及び平成28年度分の各固定資産課税台帳にそれぞれ登録した上で、同日付けの各固定資産価格等決定通知書及び各固定資産価格等修正通知書により、請求人にそれぞれ通知したこと。
- ヌ 平成28年7月8日、処分庁は、上記ニ及び再度修正後の本件土地2に係る平成27年度相当分及び平成28年度分の各固定資産税課税台帳の登録価格等に基づき、本件土地2に係る変更後の平成27年度相当分及び当初の28年度分の各固定資産税等の各賦課処分（処分2-(2)及び処分3-(1)）について、それぞれ増額する旨の各変更処分（本件処分2及び本件処分3）を決定し、請求人に各納税通知書を送付したこと。
- ネ 平成28年7月13日、処分庁は、本件土地1、3、5及び6の各土地に係る変更後の平成25年度相当分の固定資産税等の賦課処分並びに変更後の平成26年度相当分の固定資

産税等の賦課処分（処分1-(2)）のうち、本件土地5の各非課税面積の算定について、いずれも固定資産税等の各賦課期日における利用実態からみて、算定の誤りが認められたとして、それぞれの処分における本件土地5の各非課税面積の部分を修正（平成25年度相当分は、課税分面積の減修正及び課税額の減額の変更（修正）であり、平成26年度相当分はいずれも増の変更（修正）である。）することとし、同月22日付けで、所管課長名により、請求人に対し、この旨、及び同年8月10日に納税通知書を送付することを通知したこと。

ノ 平成28年7月29日、知事は、法417条1項の規定及び上記ネに基づき、平成25年度相当分の本件土地1、3、5及び6の各土地に係る価格等並びに平成26年度相当分の本件土地5に係る価格等について、再度、それぞれ修正（変更）し、処分庁は、修正後の同各価格等を同各土地に係る平成25年度及び平成26年度相当分の各固定資産課税台帳にそれぞれ登録した上で、同日付けの各固定資産価格等決定通知書及び各固定資産価格等修正通知書により、請求人にそれぞれ通知したこと。

ハ 平成28年8月10日、処分庁は、上記ネ及び再度修正後の平成25年度相当分の本件土地1、3、5及び6の各土地に係る固定資産税課税台帳の各登録価格等に基づき、同各土地に係る変更後の平成25年度相当分の固定資産税等の賦課処分並びに本件土地5に係る再度修正後の平成26年度相当分の本件土地5に係る固定資産税課税台帳の登録価格等に基づき、同土地に係る変更後の平成26年度相当分の固定資産税等の賦課処分（処分2-(2)）について、それぞれ増額する旨の各再変更処分（平成26年度相当分について本件処分1）を決定し、請求人に各納税通知書を送付したこと。



ヒ　そして、東京都では、従前、固定資産税等の賦課処分において、法の規定（本件非課税規定を含む）に基づき、非課税家屋の敷地又は空地に当たるとして非課税の土地と認定していた土地については、固定資産税等の直後の賦課期日において非課税家屋が建替中又は建築中の場合であっても、当該賦課年度においては、引き続き非課税とするとの取扱いをしていたこと。

(2) 本件各処分等について

ア　本件処分 1 について

上記(1)のとおり、本件処分 1 は、処分庁が、当初の平成 26 年度の固定資産税等賦課処分（処分 1 -(1)）において、本件各土地のうち本件土地 1、3、5 及び 6 の各土地をそれぞれ非課税の土地とし、本件土地 2 及び 4 のみを課税対象としていたところ、当該賦課期日（平成 26 年 1 月 1 日）における利用実態に基づき、本件土地 1、3、5 及び 6 の各土地には、それぞれ非課税部分及び課税部分が認められたとして、当該各土地について本件按分に基づき非課税部分及び課税部分をそれぞれ見直したことにより、同各土地に係る固定資産税等を追加課税するとしてこれを変更した処分（処分 1 -(2)）を、本件土地 5 の同賦課期日における利用実態に基づき、再度、同土地の非課税部分及び課税部分を見直したことに伴い、同土地に係る固定資産税等を再度、追加課税するとして変更（再変更）した処分であると認められる。

イ　本件処分 2 について

また、本件処分 2 は、処分庁が、当初の平成 27 年度の固定資産税等賦課処分（処分 2 -(1)）において、本件各土地のうち本件土地 1、3、5 及び 6 の各土地をそれぞれ非課税の土地とし、本件土地 2 及び 4 のみを課税対象としていたところ、

当該賦課期日（平成27年1月1日）における利用実態に基づき、本件土地1、3、5及び6の各土地には、それぞれ非課税部分及び課税部分が認められたとして、当該各土地について本件按分に基づき非課税部分及び課税部分をそれぞれ見直したことにより、同各土地に係る固定資産税等を追加課税するとしてこれを変更した処分（処分2-(2)）を、本件土地2の同賦課期日における利用実態に基づき、再度、同土地の非課税部分及び課税部分を見直したことに伴い、同土地に係る固定資産税等を再度、追加課税するとして変更（再変更）した処分であると認められる。

ウ 本件処分3について

そして、本件処分3は、処分庁が、当初の平成28年度の固定資産税等賦課処分（処分3-(1)）において、本件各不動産に係るそれぞれの課税部分を課税対象としていたところ、本件土地2の当該賦課期日（平成28年1月1日）における利用実態に基づき、再度、同土地の非課税部分及び課税部分を見直したことに伴い、同土地に係る固定資産税等を追加課税するとして変更した処分であると認められる。

エ ところで、本件においては、①本件土地2及び本件土地4の非課税部分及び課税部分の各算定において、平成25年度及び26年度相当分の取扱いと平成27年度相当分及び28年度分との取扱いに差異（平成25年度及び26年度相当分は同各土地の全てを課税とし、平成27年度相当分及び28年度分は本件按分に基づき算出された本件土地2（貸付地部分65.94㎡を除く）について面積19.63㎡及び本件土地4について26.95㎡を非課税とし、各その余を課税とする。）が認められるところ、これらは、本件建物等の完成日（平成26年6月11日）直後の固定資産税等の賦課期

日（平成27年1月1日）前後の各賦課期日の同各土地の利用状態に応じたものと認められ、また、②本件土地5の非課税部分及び課税部分の算定において、平成25年度相当分の取扱いと平成26年度相当分の取扱いに差異（平成25年度相当分は、本件土地5の面積から本件旧墓地部分108.77㎡及び本件仮本堂部分24.79㎡の小計133.56㎡を控除した後の606.44㎡に本件按分に基づき算出された面積120.17㎡に同小計分を加算した合計253.73㎡とし、平成26年度相当分は、本件土地5の面積から本件旧墓地部分108.77㎡（を課税土地とした上で）及び本件仮本堂部分24.79㎡の小計133.56㎡を控除した後の606.44㎡に本件按分に基づき算出された面積120.17㎡に本件仮本堂部分24.79㎡を加算した合計144.96㎡とし、各その余を課税とする。）が認められるところ、これは、従前、非課税の土地であった本件旧墓地部分について、平成25年5月1日付けで当該墓地が廃止となったことによるものと認められる。

そして、処分庁のこれらの各取扱いについては、いずれも、上記(1)・ヒに基づくものと認められることから、違法、不当なものとするのはできない。

また、念のため、本件各不動産に対する各課税対象該当部分の平成25年度相当分ないし平成28年度分の各変更後の最終的な各固定資産税等の賦課状況を見ても、処分庁は、いずれも、当該各賦課期日（平成25年1月1日ないし平成28年1月1日）現在の同各土地及び本件建物等について、各利用実態による課税部分及び非課税部分の割合（本件按分）に基づき算出された各面積（床面積）に対して、本件非課税規定に基づき、それぞれ非課税土地（床）の部分を認定し、

その余の課税対象部分の各土地の面積（床面積）部分に対して、当該各相当年度の同各土地及び本件建物等に係る各固定資産課税台帳の各登録価格等に基づき、各固定資産税等をそれぞれ適正に賦課しているものと認められる。

- (3) 以上のとおり、本件各処分は、その経過はさておき、いずれも、変更後の本件土地5に係る平成26年度相当分の固定資産税賦課処分（処分1-(2)）並びに変更後の本件土地2に係る平成27年度相当分の固定資産税賦課処分（処分2-(2)）及び当初の平成28年度分の固定資産税等賦課処分（処分3-(1)）について、当該各土地の非課税面積の算定に誤りがそれぞれ認められたため、各修正後の本件土地2又は本件土地5に係る当該各相当年度の各固定資産課税台帳の各登録価格等に基づき、当該各処分における固定資産税等の各賦課額を変更（再変更）したものであって、結果として、いずれも上記1の法令等の規定に基づき適法になされた処分であると認められ、また、各賦課税額の算定において違算は認められない（各固定資産税税額計算書及び都市計画税税額計算書による。）。

よって、本件各処分に、いずれも違法又は不当な点を認めることはできない。

#### 4 請求人の主張について

請求人の主張（第3）は要するに、本件建物等については、その全ての部分が本件非課税規定の対象となる境内建物であることから、その敷地である本件各土地（ただし、貸付地部分を除く。）はいずれも、同非課税規定の対象となる境内地に該当する。よって、本件各処分の対象となっている本件土地2のうち貸付地部分を除く本件各不動産について、固定資産税等を賦課している本件各処分はいずれも、違法、不当であるというものと解される。

しかし、本件各処分は、いずれも上記1の法令等の規定により、

再修正（修正）後の当該各土地に係る当該各相当年度の各固定資産課税台帳に登録された価格等に基づき、各固定資産税賦課額等を変更（増額）したものと認められ、各賦課税額の算定に誤りは認められず、また、本件各処分が違法又は不当でないことは上記3のとおりであるから、請求人のこれらの主張をもって、本件各処分の取消理由とすることはできない。

5 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、本件各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）

外山秀行、渡井理佳子、羽根一成

別紙1及び別紙2（略）