

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。）及び東京都都税条例（昭和25年東京都条例第56号）の各規定に基づく各不動産取得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

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、令和3年5月12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。）及び家屋（以下「本件家屋」といい、本件土地と併せて、以下「本件各不動産」という。）に係る各不動産取得税賦課処分（以下「本件各処分」という。内容は別紙2のとおり）について、それぞれの取消しを求めるものである。

第3 請求人の主張の要旨

請求人は、おおむね以下のとおり主張して、本件各処分の違法性又は不当性を主張している。

(1) 本件家屋が法73条の4第1項2号の規定する非課税要件に該当すること

ア 法73条の4第1項2号が定める不動産取得税の非課税要件は、前段の「宗教法人が専らその本来の用に供する」という要件と後段の「宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地」という要件から成り立っており、後段の要件に該当する物件を前段の要件で定める態様で使用していれば不動産取得税は非課税とされる。

イ 後段の要件について

宗教法人法3条は、境内建物及び境内地について、「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」土地、建物、工作物をいうと規定し、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主たる目的とする」団体を宗教団体とすると規定する。

したがって、後段の要件は、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当該宗教法人の主たる目的のために必要で、当該宗教法人に固有の土地、建物及び工作物を意味する。

本件家屋は、教義を広め、信者を教化育成するための出版機能を有するエリア、信者を教化育成する展示室、儀式行事を行う礼拝室等で構成されている。

以上から本件家屋は、全体として、請求人の宗教目的を実現するために必要であり、また固有のものであるから、「宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地」に該当する。

ウ 前段の要件について

「その本来の用に供する」とは、基本的に宗教法人の主目的（宗教法人法2条）のために用いることをいう。

請求人は、本件家屋を現に、専らその宗教目的のために実際に使用しているから、「専らその本来の用に供」しているといえる。

エ 以上によれば、本件家屋は、その全体が法73条の4第1項2号（以下「本件非課税規定」という。）に該当する。

(2) 処分庁が独自に作り出した新たな課税根拠は法の解釈を誤り逸脱したものであること

ア 処分庁は、本件非課税規定の該当性を「専らその本来の用に供している」「発行物」と認められるかという観点だけで判断している。

しかし、「専らその本来の用に供する」という文言は、文理上明白に「境内建物及び境内地」という文言に係っているから、「専らその本来の用に供する」かどうかは、「境内建物及び境内地」という不動産について見なければならない。

「専ら」の文言も当該施設の「使用の現状」により判断すべきことを定めたものと解すべきであり、現実の使用実態を離れて、当該施設で制作された媒体の新聞の紙面構成に基づい

て判断するという解釈は完全に誤っている。

処分庁が指摘する新聞広告、政治経済などの一般的な記事、テレビ欄の紙面制作のために使用している区画・部屋の「現実の使用実態」は、〇〇新聞の編集制作等を行っている全体の面積の10%にも満たない。このような観点からみても、新聞広告等の紙面を理由に「専らその本来の用に供する」に該当しないという判断は到底あり得ないというべきである。

処分庁の解釈は本件非課税規定の文言を無視ないし逸脱した解釈であり、租税法律主義の原則（憲法84条）に反する。このことは、請求人が提出した意見書（甲13号証など）からも明らかである。

イ 処分庁は、〇〇新聞の宗教的重要性について、関知しないと述べているが、それを認めてしまうと結果的に〇〇新聞が請求人の宗教活動のために必要不可欠な機関紙であることを否定できなくなるため、認否を有耶無耶にし、誤魔化そうとしているのである。〇〇新聞は、請求人の宗教目的を達成するために日々発刊している機関紙であり、請求人の信仰を社会に広げ、信者の教化育成に資する内容であることはその紙面内容からも明らかである。

しかし、処分庁は、〇〇新聞の宗教的重要性を看過し、日刊紙に掲載されて然るべき紙面（テレビ欄、一般的な記事、新聞広告）が一部にあるという短絡的かつ形式的な紙面構成論とでも呼ぶべき理由だけを根拠に、本件非課税規定は適用されないと判断している。

確かに、紙面の一部には、日刊紙であれば当然掲載されるニュース欄や広告、テレビ欄があるが、このような一般的な記事があるとの一事から、〇〇新聞の制作場所全てに固定資産税を課税することは許されない（意見書（甲16号証）参照。）。

このような解釈は、請求人の宗教活動の自由、信者の信教の自由の保障と政教分離の原則（憲法20条、89条）に反する不当なものである。

ウ 仮に処分庁の立場に立ったとしても、従来から処分庁が採用している課税・非課税の区画・部屋ごとの部分的認定の取扱い

を踏まえれば、新聞広告、一般的な記事、テレビ欄の紙面を作成するために使用している区画・部屋以外の部分は非課税とされるべきである。

- (3) 本件各処分は「課税ありき」の姿勢に基づいてなされた不当な処分であること

処分庁が突如、文献も従前の裁判例・行政実例等にもない独自の解釈を新たに作り出して本件各処分を行ったこと、課税根拠に対する明確な説明がされなかったこと等からすれば、本件各処分は、不動産取得税の期間制限を徒過しないようにするために「課税ありき」の姿勢でなされた不当な処分であると考えざるを得ない。

第4 審理員意見書の結論

本件各審査請求にはいずれも理由がないから、行政不服審査法45条2項の規定を適用して、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、以下のとおり審議した。

年 月 日	審議経過
令和5年6月27日	諮問
令和5年7月11日	請求人から主張書面等を收受 請求人から口頭意見陳述申立書を收受
令和5年7月19日	審議（第80回第3部会）
令和5年8月2日	請求人へ口頭意見陳述を実施しないこと の通知を発出
令和5年8月22日	審議（第81回第3部会）
令和5年10月12日	審議（第82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) 不動産取得税の課税要件について

不動産取得税は、不動産の取得に対し、当該不動産所在の都道府県において、当該不動産の取得者に課される（法73条の2第1項。法1条2項の規定により、道府県に関する規定は都に準用される。以下同じ。）。

(2) 不動産取得税の課税標準について

不動産取得税の課税標準は、不動産を取得した時における不動産の価格とし（法73条の13第1項）、その価格とは「適正な時価」をいう（法73条5号）。

同様に、東京都都税条例41条においても、不動産取得税は、不動産の取得に対し、不動産を取得した時における不動産の価格を課税標準として、当該不動産の取得者に課するとされている。

(3) 不動産取得税の税率について

法73条の15によれば、不動産取得税の標準税率は、100分の4とされている。ただし、法附則11条の2は、平成18年4月1日から令和6年3月31日までの間に住宅又は土地の取得が行われた場合における不動産取得税の標準税率は、法73条の15の規定にかかわらず、100分の3とする旨を定めている。

法の規定を受けて、東京都都税条例42条は、不動産取得税の税率は、100分の4とする旨を定めている。ただし、同条例附則5条の3は、平成18年4月1日から令和6年3月31日までの間に住宅又は土地の取得が行われた場合における不動産取得税の税率は、同条例42条の規定にかかわらず、100分の3とする旨を定めている。

(4) 本件非課税規定について

ア 法73条の4第1項2号（本件非課税規定）によれば、宗教法人が、不動産を、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として使用するために取得した場合には、当該不動産の取得に対しては、不動産取得税を課することができないとされている。

イ 宗教法人法3条によれば、「境内建物」とは、同条1号に掲げられる「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ものとされ、「境内地」とは、境内建物が存する一面の土地など宗教法人の同法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。

ウ 本件非課税規定と同様に、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に対して固定資産税を課することができない旨を規定するが、その解釈について、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、固定資産税に係る当該規定の文言のうち、「宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地」との要件に付加された「宗教法人が専らその本来の用に供する」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、そ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。

エ なお、同じく固定資産税に係る法348条2項3号についての「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）によれば、同号にいう「専ら」とは、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つて、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。

オ 不動産取得税と固定資産税とは、観念的に一体的租税であり、法文上、一体的に理解しなければならない場面を有しているものであるから（石島弘『不動産取得税と固定資産税の研究〔租税法研究第3巻〕』（信山社、2008年）41頁参照）、上記ウ及びエの解釈は不動産取得税にも妥当するものと解すべき

である。

- (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及び土地の具体的取扱いを、次のように定めている（上記(4)同様、不動産取得税にも妥当すると考える。）。

ア 家屋に対する非課税の対象の認定は、構造的又は機能的な区画ごとにすること（事務提要第2章第4節第3・1・(5)）。

イ 家屋が非課税となった場合の土地についての具体的な取扱いは次によること（同・(7)）

(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) 略

なお、事務提要は、課税事務運営に当たり、税法を適正に適用するために解釈の統一を図るものである。

2 本件各処分についての検討

- (1) 請求人は、本件土地について、平成28年6月17日売買を原因として所有権を取得し、令和元年9月6日、本件土地上に本件家屋を新築していることが認められる。

そのため、本件各不動産は不動産取得税の対象となるものであるが、請求人が宗教法人であり、本件各審査請求において、本件非課税規定が適用されるかが争点となっていることから、以下、本件非課税規定の適用の可否について検討する。

- (2) 本件非課税規定にいう「宗教法人が専らその本来の用に供する」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（上記1・(4)・ウ）。

そして、本件非課税規定にいう「専ら」とは、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と解される（同・エ）。

さらに、課税部分と非課税部分とを明確に区分できる場合は、当該区分に従って処理するとともに、家屋の一部が非課税となった場合には、その敷地についても、当該非課税の割合を考慮して、敷地の非課税地積を算出することが妥当である（上記1・(5)）。

- (3) これを本件についてみると、処分庁は、現地調査等により、本件家屋のうち、〇〇新聞の編集・制作のために使用していると判断される部分（本件新聞使用部分）を確認し、本件新聞使用部分については、〇〇新聞の紙面に新聞広告や一般的な記事、テレビ欄が掲載されているという発行物全体としての内容に照らして、宗教法人が「専ら」その本来の用に供しているとはいえないとして、本件非課税規定を適用しないとしていることが認められる。

これについて、例えば、ある宗教法人がその所有する建物の一部において制作した出版物が、一般の社会通念に照らすと、およそ宗教団体の本来の目的に沿って発行されたものとは認められない場合、当該建物のうち、当該出版物の制作・発行に使用している部分は、当該宗教法人が専らその本来の用に供しているものとはいえないことは明らかである。そうすると、宗教法人が新聞等の出版物を発行している場合、その出版物の紙面内容を考慮することは、「専らその本来の用に供する」ものかを判断する上で、必要になると考えるべきである。

そして、〇〇新聞の紙面には、新聞広告や一般的な記事、テレビ欄が掲載されているわけであるから、このような新聞の編集・制作のために使用している部分（本件新聞使用部分）は、一般の社会通念に基づいて外形的、客観的に判断すると、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しているということとはできない。

なお、本件処分は、〇〇新聞の紙面内容がどのような割合で構成されているかについて検討・判断したものではないが、本件各

審査請求において提出された〇〇新聞を基に紙面内容を確認すると、別紙４のとおりであって、新聞広告が紙面全体の３０％を超え、一般的な記事及びテレビ欄を加えると紙面全体の約６０％、さらに投稿・体験談等の記事を加えると紙面全体の７０％を占めることが認められる。このような割合は、本件各審査請求に提出された他の号においても、同様の傾向がみられる。

以上によれば、処分庁が、本件新聞使用部分について、宗教法人が専らその本来の用に供しているとはいえないことを理由に、本件非課税規定を適用しないと判断したことに不合理な点はなく、これを違法又は不当ということとはできない。

- (4) そして、処分庁は、課税部分と非課税部分とを明確に区分できる場合は、当該区分に従って処理するとともに、家屋の一部が非課税となった場合には、その敷地についても、当該非課税の割合を考慮して、敷地の非課税地積を認定することとし（上記１・(5)）、本件家屋については、別紙３のとおり、共用以外の部分について、部屋・区画ごとに課税・非課税を区分してそれぞれの面積を合算し、課税・非課税を明確に区分できない共用部分（廊下等）については、共用以外の部分における課税・非課税の面積比率により、課税・非課税面積を算定し、本件家屋の課税床面積を認定しており、このようにしてなされた税額算出方法は、合理的であると認められる。

また、本件土地のうち、来館用駐車場として使用している部分については、本件家屋の敷地に当たらないから全て非課税とし、残りの部分については、本件家屋の敷地として本件家屋の非課税割合により非課税地積を認定し、課税地積を認定しており、このようにしてなされた税額算出方法も、合理的であると認められる。

- (5) 以上によれば、本件各処分は、上記１の法令等の規定に基づき適正になされたものであって、税額の算定において違算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いうこととはできない。

3 請求人の主張についての検討

- (1) 請求人は、第３・(1)のとおり、本件家屋は全体として本件非課税規定の要件に該当する旨主張する。

しかし、本件新聞使用部分については、本件非課税規定が適用

されないと解すべきことは、上記 2・(3)で述べたとおりである。

したがって、請求人の主張を採用することはできない。

- (2)ア 請求人は、第 3・(2)・アのとおり、処分庁が本件非課税規定の該当性を「専らその本来の用に供している」「発行物」と認められるかという観点だけで判断し、新聞広告、一般的な記事、テレビ欄の紙面制作のために使用している区画・部屋が、〇〇新聞の編集制作等を行っている全体の面積の 10%にも満たないという現実の使用実態を離れて、当該施設で制作された媒体の新聞の紙面構成に基づいて判断するという解釈は、租税法律主義の原則（憲法 84 条）に反する旨主張する。

しかし、宗教法人が境内建物等において出版物を制作し、発行している場合、その出版物の紙面内容を考慮することは、当該宗教法人が当該境内建物等を「専らその本来の用に供する」ものかを判断する上で、当然必要になると考えるべきであることは、上記 2・(3)で述べたとおりである。そうすると、出版物の全体をみて、当該出版物の編集・制作のために使用されている当該宗教法人の当該境内建物等が「専らその本来の用に供する」ものかを判断することは合理的である。本件非課税規定の該当性を判断するに当たって、このような解釈が排除されるべきであるということとはできない。

したがって、請求人の主張を採用することはできない。

- イ 請求人は、第 3・(2)・イのとおり、処分庁が〇〇新聞の宗教的重要性を看過し、テレビ欄、一般的な記事、新聞広告が一部にあるという理由だけを根拠に、本件非課税規定は適用されないと判断していることは、請求人の宗教活動の自由や政教分離の原則（憲法 20 条、89 条）に反する旨主張する。

しかし、処分庁は、本件非課税規定の適用に当たり、一般の社会通念に基づいて外形的、客観的に判断するとの立場から、〇〇新聞の紙面には新聞広告や一般的な記事、テレビ欄が含まれているという発行物の全体をみて、請求人が本件各不動産のうち本件新聞使用部分を「専ら」その本来の用に供しているとはいえないと判断したものであって、請求人がいかなる意図をもって〇〇新聞を制作・発行しているかに直接踏み

込んで判断しているわけではない。

したがって、請求人の主張を採用することはできない。

ウ 請求人は、第3・(2)・ウのとおり、処分庁が採用している課税・非課税の部分的認定の取扱いを踏まえれば、本件新聞使用部分のうち、新聞広告、一般的な記事、テレビ欄以外の紙面を作成するために使用している区画・部屋の部分は非課税とされるべきである旨主張する。

しかし、処分庁は、〇〇新聞の紙面には新聞広告や一般的な記事、テレビ欄が掲載されているという発行物の全体をみて、請求人が本件各不動産のうち本件新聞使用部分を「専ら」その本来の用に供しているとはいえないと判断しているものである。このように判断する帰結として、記事ごとではなく、媒体としての〇〇新聞について、（その使用部分が）課税の判断の対象となることになる。そして、処分庁のこのような判断方法が違法又は不当であるとはいえないことは既に述べたとおりである。

したがって、請求人の主張を採用することはできない。

(3) 請求人は、第3・(3)のとおり、本件各処分は「課税ありき」の姿勢に基づいてなされた不当な処分である旨主張する。

しかし、本件非課税規定の適用に係る処分庁の判断に不合理な点が認められないことは上記2・(3)で述べたとおりであり、本件各処分に至る経緯に鑑みても、これを不当な処分ということはできない。

(4) なお、請求人より、令和5年7月10日付けで、審理員意見書に対する主張書面が提出されたため、審査会として慎重に吟味したが、これまでの判断を覆すに足るものと認めることはできない。

4 請求人の主張以外の違法性又は不当性の検討

その他、本件各処分にいずれも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)

羽根一成、加々美光子、青木淳一

別紙1ないし別紙4(略)