

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。）に基づく不動産取得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 28 年 4 月 7 日付けで行った別紙 1 物件目録記載の建物（以下「本件建物」という。）及び附属建物（以下「本件附属屋」といい、本件建物と併せて「本件建物等」という。）の取得に係る不動産取得税賦課処分（別紙 1 処分目録記載のとおり。以下「本件処分」という。）について、その取消し又は変更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、本件処分は違法又は不当であるとする。

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るから、請求人の本件建物等の取得に係る不動産取得税については、本件非課税規定の適用により、その全額が非課税とされるべきである。

- 1 〇〇階廊下及び〇〇階ないし〇〇階の各廊下 1（以下併せて

「本件各廊下という。」) について

- (1) 本件各廊下は、〇〇階廊下に11基、〇〇階ないし〇〇階の各廊下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。
- (2) 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。
- (3) また、購入された永代使用权についてみると、全購入件数〇〇件のうち〇〇件が〇〇宗ではなかった者（他宗教、他宗派又は無宗教）であるが、そのうち〇〇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、〇〇件については納骨式を〇〇宗の形式で行っている。さらに、〇〇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宗の形式で行っており、〇〇件については本堂で行われている〇〇宗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。
- (4) （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。すなわち、毎朝、〇〇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。
- (5) 以上のとおり、本件各廊下は、〇〇宗の信徒が墓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、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

いうべきである。

2 MR 1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

(1) 本件建物の〇〇階ないし〇〇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。

(2) そして、上記1・(3)及び(4)で述べたとおり、本件各ロッカーは〇〇宗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。

(3) 以上のとおり、本件各ロッカーは、〇〇宗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 〇〇階ないし〇〇階の各倉庫（生花）（以下併せて「本件各生花倉庫」という。）について

(1) 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。

(2) 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 〇〇階納骨室（以下「本件納骨室」という。）について

(1) 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、〇〇宗の信徒が使用するものである。

また、本件納骨室には〇〇宗の〇〇が祀られており、本件納骨室においては〇〇宗の形式による納骨の儀式が行われている。

- (2) 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。
- (3) 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 〇〇階のうち「EV1」、「EV2」、「EV3」、「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。）

- (1) 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宗の教義、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、〇〇宗への改宗にもつながることなどから、本件各客殿は、〇〇宗の布教活動の一環の場所といふべきものである。

このほかにも、本件各客殿は、各法事の打合せにも使われている。

- (2) 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 〇〇階の「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

(1) 副本堂は、葬儀及び法事が重なったときに、〇〇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宗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、「〇〇」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。

(2) 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 〇〇階搬入室（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。

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29年12月4日	諮問
平成29年12月26日	審議（第16回第2部会）
平成30年1月24日	審議（第17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 法令等の定め

- (1) 法73条の2第1項は、不動産取得税は、不動産の取得に対し、当該不動産所在の道府県（法1条2項によって、都に準用される。）において、当該不動産の取得者に課することを規定している。

そして、法73条の4第1項柱書は、道府県は、同項各号に規定する者が不動産をそれぞれ当該各号に掲げる不動産として使用するために取得した場合は、当該不動産の取得に対して不動産取得税を課することができないとし、同項2号（本件非課税規定）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は、不動産取得税を課することができない旨規定しているが、納骨堂事業については、同条においては直ちに非課税とするとはされていない。

すなわち、納骨堂のうち、その実態が本件非課税規定に具体的に該当する場合は、不動産取得税が非課税になるものと解される。

- (2) 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している。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) 宗教法人法6条1項は、宗教法人は、公益事業を行うことが

できるとしており、また、同条2項は、その目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うことができるとしている。

- (4) 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は、固定資産税を課することができない旨規定（以下「固定資産税非課税規定」という。）している。

そして、固定資産税非課税規定における「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、固定資産税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（東京高等裁判所平成20年1月23日判決及び同年10月30日判決（いずれも裁判所ウェブサイト掲載））。

また、「宗教法人が専らその本来の用に供する」場合とは、宗教法人の役員が他の目的に使用するときはもちろん、宗教法人法6条所定の公益事業その他の事業の用に供する場合も含まれないとされている（東京地方裁判所昭和32年2月28日判決（行政事件裁判例集8巻2号283頁））。

- (5) 不動産取得税と固定資産税は、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（石島弘著「不動産取得税と固定資産税の研究〔租税法研究第3巻〕」41頁）とされている。

したがって、上記(4)の固定資産税非課税規定における「宗教法人が専らその本来の用に供する」場合についての解釈については、本件非課税規定の適用においても同様に解されるべきものと認められる。

(6) そして、固定資産課税台帳に固定資産の価格が登録されていない場合の不動産に係る価格（課税標準）については、法73条の13第1項により「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され、この価格とは、適正な時価をいうとされている」（法73条5号）ことから、知事は、法388条に基づく本件評価基準によって、当該不動産に係る不動産取得税の課税標準となる価格を決定しなければならないとされている（法73条の21第2項）。

さらに、東京都の場合、東京都特別区に存する地域における家屋評価については、本件評価要領が定められ、これらに基づき評価対象の建物等についての具体的な評価を行ない、当該建物の固定資産の価格を決定した上で、不動産取得税を賦課徴収している。

2 本件処分について

(1) 本件納骨堂事業について

ア 請求人は、〇〇年〇〇月〇〇日に設立認可を受けた、〇〇宗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「この法人は〇〇を本尊とし〇〇中心の宗是に基づき、〇〇宗の教義をひろめ儀式行事を行い信者を教化育成し、〇〇を達成するための業務及びその他の事業を行うことを目的とする。」、包括団体の名称を「宗教法人〇〇宗」などとしていた（履歴事項全部証明書）。

イ そして、請求人は、〇〇年〇〇月〇〇日付けで東京都知事からその宗教法人規則の変更（以下「本件規則変更」という。）について認証を受けたことから、同月〇〇日、この旨登記している（宗教法人規則変更認証申請、規則変更認証書及び履歴事項全部証明書）。

本件規則変更の主な内容は、新たな事業として、事業名を

納骨堂「〇〇」、所在地を〇〇丁目〇〇番〇〇号とする公益事業（本件納骨堂事業）を行うこととし、同事業の会計については、一般会計とは別に特別会計として経理し、その収益を請求人のために使用するというものである（請求人規則）。

ウ なお、請求人は、〇〇年〇〇月〇〇日付けでその目的を変更し、「この法人は、〇〇を本尊とし、〇〇中心の宗是に基づき、〇〇宗の教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成し、〇〇を達成するため次の事業を行う。 納骨堂事業」としている（履歴事項全部証明書）。

エ また、請求人は、〇〇年〇〇月〇〇日付けで、〇〇保健所長から、〇〇条例の規定に基づき、名称を〇〇とし、所在地を〇〇丁目〇〇番〇〇ないし〇〇及び同〇〇番〇〇ないし〇〇、敷地面積を〇〇㎡、納骨堂の建築面積を〇〇㎡、同延べ床面積を〇〇㎡（納骨堂の床面積〇〇㎡）とする墓地経営許可を受けている。

オ その上で、本件納骨堂事業に伴う〇〇の永代使用権の販売等は、請求人住所と同一である株式会社〇〇が行っており、また、〇〇においては、宗教・宗派の制限はなされておらず、同事業による永代使用権を購入した他宗教・宗派の信徒（無宗教の者を含む）については、当該宗教・宗派の僧侶等による葬儀・法要についても、これを行うことができるとされている。

(2) 本件建物等について

ア 本件建物は、現況総床面積〇〇㎡、〇〇階、〇〇階の建物であり、各階は納骨・参拝施設のほか法要施設、住職の住居等からなり、各階の施設の状況は以下のとおりとなっている。

(ア) 〇〇階（〇〇㎡）

本件各客殿（客殿1（AないしG）ないし5及び控室）、

MR 1 及び 4、パントリー 1 及び 2、倉庫、EV 1 ないし 3、小荷物用 EV、EV ホール、廊下、サービス廊下、トイレ、洗面等

(イ) ○○階 (○○㎡)

事務室、応接室、給湯室、本件搬入室 (小荷物用 EV)、ポーチ、エントランスホール、EV 1 ないし 3、EV ホール、トイレ、廊下 (参拝室)、階段室 1 及び 2、倉庫 (生花)、トイレ等

(ウ) ○○階 (○○㎡)

副本堂、ホール、本件納骨室、僧侶控室、MR 2 及び 5、EV 1 ないし 3、EV ホール、トイレ、廊下 1 (参拝室)、廊下 2、階段室 1 及び 2、倉庫 (副本堂側)、倉庫 (生花)、トイレ等

(エ) ○○階 (○○㎡)

本堂、ホール、納骨室、控室、EV 1 ないし 3、EV ホール、トイレ、廊下 1 (参拝室)、廊下 2、階段室 1 及び 2、倉庫 (本堂側)、倉庫 (生花)、トイレ等

(オ) ○○階 (○○㎡)

納骨室、MR 3 及び 6、EV 1 及び 2、EV ホール、トイレ、廊下 1 (参拝室)、廊下 2、階段室 2、倉庫 (納骨室側)、倉庫 (生花)、トイレ等

(カ) ○○階 (○○㎡)

玄関、洋間、居間、サービスルーム、納戸、住職室 (和室、洋室)、キッチン、浴室、トイレ、廊下、MR 3 及び 6、EV 2、EV ホール、階段室 2 (未登記部分) 等

イ 本件附属屋は、現況床面積○○㎡のリサイクルごみ置き場である。

ウ 本件建物の使用状況は、以下のとおりとなっている。

(ア) 請求人専用の部分

〇〇階の事務室、応接室及び給湯室は請求人の社務所として、2階の倉庫（副本堂側）は仏具の倉庫として、〇〇階の本堂及び納骨室には請求人の本尊である〇〇が祀られ、各種法要や講話、説法等、請求人専用で利用され、ホール、控室及び倉庫（本堂側）は本堂の付属施設であり、〇〇階の納骨室には合祀墓及び代々住職墓があり、倉庫（納骨室側）は納骨室の付属施設であり、〇〇階のE Vホール、玄関、洋室、居間、サービスルーム、納戸、住職室（和室）、住職室（洋室）、キッチン、浴室、トイレ及び廊下については、それぞれ請求人専用で利用する施設であると認められる。

(イ) 本件納骨堂事業の使用部分

〇〇階の本件各客殿（客殿1（AないしG）ないし5及び控室）、MR1及び4、パントリー1及び2、倉庫、小荷物用E V、E Vホール、廊下及びサービス廊下、洗面、トイレ、〇〇階の本件搬入室（小荷物用E V）、廊下（参拝室）及び倉庫（生花）、〇〇階の副本堂、ホール、本件納骨室、僧侶控室、MR2及び5、廊下（参拝室）、E V1ないし3、E Vホール、トイレ及び倉庫（生花）、〇〇階の廊下（参拝室）及び倉庫（生花）、〇〇階のMR3及び6、廊下1（参拝室）及び倉庫（生花）は、それぞれ本件納骨堂事業に使用されているものと認められる。

(ウ) その他の部分

上記(ア)及び(イ)を除く、〇〇階のE V1ないし3並びに階段室1及び2等、〇〇階のポーチ、エントランスホール、E V1ないし3、E Vホール、トイレ、階段室1及び2、〇〇階のE V1ないし3、E Vホール、トイレ、廊下2並

びに階段室 1 及び 2、〇〇階の E V 1 ないし 3、E V ホール、トイレ、廊下 2 並びに階段室 1 及び 2、〇〇階の E V 1 及び 2、E V ホール、トイレ、廊下 2 及び階段室 2、〇〇階の E V 2 及び階段室 2 並びにごみ置き場である本件附属屋は、それぞれ請求人専用の宗教の用に供する部分と本件納骨堂事業との共同で利用しているものと認められる。

(3) 本件非課税規定の適用について

ア 本件建物等の各施設の上記(2)の利用状況からみて、上記(2)・ウ・(ア)の部分については、いずれも請求人が、〇〇宗の教義に則り「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」ための請求人専用の施設であると認められることから、本件非課税規定の要件に該当するものと認められる（計〇〇㎡。以下、本件非課税規定が適用される部分を「本件非課税部分」という。別紙 2）。

イ しかしながら、上記(2)・ウ・(イ)の部分については、いずれも本件納骨堂事業のための施設であり、本件納骨堂事業に伴う施設利用は、上記(1)・イないしオのとおり、宗派・宗教を問わず可能であって、また、神道、キリスト教を含む他宗派・宗教による法要等も行われていると認められることから、これらの本件納骨堂事業のための施設は、本件非課税規定の要件には該当しないものと認められる（計〇〇㎡。以下、これら本件非課税規定が適用されない部分を「本件課税部分」という。別紙 2）。

ウ また、上記(2)・ウ・(ウ)の部分については、いずれも本件非課税部分と本件課税部分の共用施設に当たる部分であると認められる（計〇〇㎡。以下、これらの部分を「本件共用部分」という。別紙 2）。

エ そして、本件共用部分については、本件非課税部分と本件

課税部分の面積の按分により、これを本件非課税規定の対象とするか否かを区分するのが適当であると認められるから、本件共用部分は、以下のとおり、それぞれの面積の按分により算出された面積により、非課税部分又は課税部分に区分されるべきものと認められる。

(7) 本件共用部分のうち非課税部分に当たる面積の算出

$$\begin{aligned} & \text{本件非課税部分} \div (\text{本件非課税部分} + \text{本件課税部分}) \\ & \times \text{本件共用部分} = \text{〇〇 m}^2 \end{aligned}$$

(イ) 本件共用部分のうち課税部分に当たる面積の算出

$$\begin{aligned} & \text{本件課税部分} \div (\text{本件課税部分} + \text{本件非課税部分}) \\ & \times \text{本件共用部分} = \text{〇〇 m}^2 \end{aligned}$$

オ 以上のことから、本件建物等に係る本件非課税規定の適用対象となる非課税部分の面積は、別紙2の非課税部分の合計に記載された〇〇m²（〇〇m²＋〇〇m²）であって、本件非課税規定が適用対象とならない課税部分の面積は、別紙2の課税部分の合計欄に記載された〇〇m²（〇〇m²＋〇〇m²）とすべきであると認められる。

(4) 本件処分について

ア 本件建物等の価格及び税額について

審理員の調査によれば、本件建物等が新築された時点（〇〇年〇〇月〇〇日）において、本件建物等に係る固定資産課税台帳に価格が登録されていなかったため、処分庁は、〇〇年〇〇月〇〇日、上記1・(6)の法令等の規定に基づき、本件建物等のうち本件非課税規定が適用となる部分（本件非課税部分）を上記(3)により算定し、同規定が適用されない部分について、その価格を決定し（不動産取得税賦課決定調書（家屋原始）及び家屋調査票）、同価格を本件建物等の各固定資産課税台帳に登録した上で、同各台帳に登録された価格（計

〇〇円。ただし、〇〇㎡のうち課税部分〇〇㎡に係る価格)に基づき、本件建物等に係る課税標準額(364,754,000円)を決定した上で、税額(14,590,100円)を算定し、本件処分を行ったものと認められる(別紙3)。

したがって、前述(2)及び(3)のとおり、本件建物等の取得について、処分庁が、本件課税部分(共用部分のうち按分の部分〇〇㎡を含む。以下同じ。)に対して本件非課税規定を適用せずに、算定した本件建物等の価格は本件建物等の「適正な時価」と認められ、違算等も認められないことから、これにより算出された税額に基づきなされた本件処分に、違法又は不当な点を認めることはできない。

イ 請求人の主張について

請求人の主張は要するに、本件非課税規定の対象とされなかった部分(本件課税部分)、すなわち、本件各廊下、本件各ロッカー、本件各生花倉庫、本件納骨室、本件各客殿等、本件副本堂等及び本件搬入室は、請求人が専ら宗教的活動の本来の用に供する境内建物であり、その使用実態等からみて、社会通念に照らして、いずれについても本件非課税規定が適用されるべきであるというものである。

しかし、請求人のこれらの主張にはいずれも理由がなく、本件処分が違法又は不当でないことは上記(2)及び(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処分の取消理由と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ないし3 (略)