

諮問番号：平成29年度諮問第2号

答申番号：平成29年度答申第4号

## 答申書

### 第1 審査会の結論

処分庁広島市長（以下「処分庁」という。）が審査請求人に対して行った広島市A区B〇番〇の土地（以下「B係争土地」という。）並びにこの土地所在の家屋番号〇番〇の〇の家屋（以下「B家屋1」という。）、家屋番号〇番〇の〇の家屋（以下「B家屋2」という。）及び家屋番号〇番〇の〇の家屋（以下「B家屋3」という。）に対する平成28年度分の固定資産税及び都市計画税（以下「固定資産税等」という。）の賦課決定処分（以下「本件処分1」という。）についての審査請求は、不適法であるから却下されるべきであり、広島市C区D〇番〇の土地（以下「D土地1」という。）、同〇番〇の土地（以下「D土地2」という。）、同〇番〇の土地（以下「D土地3」という。）及び同〇番〇の土地（以下「D土地4」という。）並びにこれらの土地（D土地1を除く。）所在の家屋番号〇番〇の家屋（以下「D係争家屋」という。）に対する平成28年度分の固定資産税の賦課決定処分（以下「本件処分2」という。）並びに本件処分1による税額を変更する平成28年度分の固定資産税等の賦課決定処分（以下「本件処分3」という。）についての審査請求は、理由がないから棄却されるべきであるという審査庁広島市長（以下「審査庁」という。）の判断は、妥当である。

### 第2 審査請求人の主張の要旨

本件処分1、本件処分2及び本件処分3について、次の理由から、処分の取消しを求める。

#### 1 本件処分1、本件処分2及び本件処分3に係る固定資産について

B家屋1及びB家屋3（以下「B係争家屋」という。）は、宗教法人Eがその「主たる事務所」である総本部事務所として使用しているため、「教団事務所」に該当する。また、審査請求人は、宗教法人Eの代表役員として、専従で、B係争家屋に居住し、その内部で宗教法人Eの事務を執っている。さらに、審査請求人は、B係争土地及びB係争家屋を無償で宗教法人Eに提供している。

D係争家屋は、宗教法人Eがその農園管理事務所として使用している。また、D土地1、D土地2、D土地3及びD土地4（以下これらをまとめて「D係争土地」という。）は、宗教法人Eがその農園として使用し、そこで栽培したにんにくをイザナミノミコトやアメツチノミオヤスメオオカミに供えているため、「神せん田」又は「修道耕牧地等」に該当する。審査請求人は、D係争土地及びD係争家屋を無償で宗教法人Eに提供している。

以上の利用状況から、B係争土地及びB係争家屋並びにD係争土地及びD係争家屋は、地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）第348条第2項第3号の規定により非課税適用されるものとする。

#### 2 本件処分1及び本件処分2に係る調査について

処分庁は、実地調査を行ったと主張しているが、いつ、誰が何をどのような形で調査をしたのか、また、その記録を残したかどうかが不明である。処分庁が主張するような外観から

の調査により、建物内部の利用状況が分かるわけがない。処分庁は虚偽の内容の弁明書を作成したことにより、刑法（明治40年法律第45号）に違反するものとする。善意の第三者が現地調査を行い新たな視点により判断してほしい。

### 3 B家屋1、B家屋2及びB家屋3に係る経年減点補正率等について

処分庁は、B家屋1、B家屋2及びB家屋3の評価額の算定に当たり、「倉庫」の経年減点補正率を適用しているが、「住宅」のものを適用するのが正しい。また、B家屋1は、建物の構造を維持する駆体であるため、固定資産税等が課税されるべきではない。

### 4 本件処分3に係る処分庁の説明責任について

処分庁は、本件処分3を行うに当たり、その積算根拠について説明責任を果たさなかった。

## 第3 審理員意見書の要旨

### 1 審理員意見書の結論

本件処分1についての審査請求は、不適法であるから行政不服審査法（平成26年法律第68号）第45条第1項の規定により却下されるべきであり、本件処分2及び本件処分3についての審査請求は、理由がないから同条第2項の規定により棄却されるべきである。

### 2 審理員意見書の理由

#### (1) 本件処分1の取消しを求める審査請求は適法であるかについて

##### ア 税額を増加させる賦課決定及び当初の賦課決定の関係について

(7) 賦課決定は、普通徴収の方法によって徴収する地方税の税額を確定する処分（法第17条の4第1項第1号）であり、税額を増加させる賦課決定は、税額を見直し、当初の賦課決定に係る税額を含めて全体としての税額を改めて確定した結果として税額を増加させる処分である。

(4) そして税額を増加させる賦課決定が行われると、当初の賦課決定は、増額の賦課決定の内容としてこれに吸収されて一体となり、独立の行政処分たる性質を失うことになる（過少申告加算税の賦課決定の金額を増額する変更決定が行われた場合に当初の賦課決定の取消しを求める訴えについて判断した大阪地裁平成4年9月4日判決参照）。

##### イ 本件処分3が行われた後の本件処分1について

(7) 本件処分1は、審査請求人に対し、B係争土地並びにB家屋1、B家屋2及びB家屋3について、平成28年度分の固定資産税38万2000円及び都市計画税8万9900円を併せて賦課したものである。

(4) これに対し、本件処分3は、本件処分1による誤賦課の訂正として平成28年度分の固定資産税38万2900円及び都市計画税9万0100円を併せて賦課したものである。

(7) このように本件処分3は、本件処分1に係る税額を増加させる賦課決定として行われたものであり、このことを前記(1)のアに照らすと、本件処分1は、本件処分3の内容として吸収されて一体となり、独立の行政処分たる性質を失っている。

##### ウ まとめ

以上のとおり、本件処分1が独立の行政処分たる性質を失って審査請求の対象とはならなくなったため、本件処分1の取消しを求める審査請求は、不適法である。

(2) 本件処分3及び本件処分2に係る税額の算出について

ア 本件処分3に係る税額の算出について

(イ) B係争土地に係る課税標準額

a 固定資産税等の額の算出方法

- (a) 基準年度の土地に対して課する第二年度の固定資産税等の額は、基準年度に係る賦課期日における価格で土地課税台帳（法第341条第10号）に登録されたものを課税標準とし（法第349条第2項並びに第702条第1項及び第2項）、その額に税率（固定資産税は1.4%（広島市市税条例（昭和29年広島市条例第25号。以下「条例」という。）第62条）、都市計画税は0.3%（条例第124条））を乗じて算出する。
- (b) ただし、その一部を人の居住の用に供する家屋（地上階数5以上を有する耐火建築物で、その居住部分の床面積の当該家屋の床面積に対する割合が2分の1以上4分の3未満であるもの）の敷地の用に供されている土地については、当該土地の面積に0.75の割合を乗じて得た面積に相当する土地（地方税法施行令（昭和25年政令第245号）第52条の11第2項第2号ロ）は、固定資産税等の課税標準の特例の対象となる住宅用地とされる。そして、その面積が200平方メートル以下である場合、当該住宅用地に係る固定資産税の課税標準は、当該住宅用地に係る固定資産税の課税標準となるべき価格の6分の1の額となり（法第349条の3の2第2項第1号）、都市計画税の課税標準は、当該住宅用地に係る都市計画税の課税標準となるべき価格の3分の1の額となる（法第702条の3第2項）。
- (c) 一方で、住宅用地以外の宅地（商業地等。法附則第17条第4号）で、固定資産税等を賦課する年度の負担水準（法附則第17条第8号）が0.6以上0.7以下のものに係る固定資産税等の額は、前年度分の固定資産税等の課税標準額を当該年度分の固定資産税等の課税標準となるべき額とした場合における固定資産税等の額（法附則第18条第4項及び附則第25条第4項）となる。

b 課税標準額

(a) 住宅用地とされる部分

- ① B係争土地は、5階建ての耐火建築物であるB家屋1、B家屋2及びB家屋3の敷地の用に供されている土地である。
- ② B係争家屋は、人の居住の用に供されており、その床面積のB家屋1、B家屋2及びB家屋3の床面積に対する割合は2分の1以上4分の3未満（ $= (B家屋1の床面積 + B家屋3の床面積) \div (B家屋1の床面積 + B家屋2の床面積 + B家屋3の床面積) = 205.9 \text{ 平方メートル} \div 303.29 \text{ 平方メートル} \approx 0.679$ ）である。
- ③ B係争土地の面積に0.75の割合を乗じて得た面積に相当する土地の面積は、約76.0平方メートル（200平方メートル以下）である。
- ④ B係争土地に係る平成28年度の登録価格は2157万2651円であるから、その土地の面積に0.75の割合を乗じて得た面積に相当する土地に係る平成28年度の登録価格は1617万9489円である。

- ⑤ B係争土地の住宅用地とされる部分に係る平成28年度分の固定資産税の課税標準は、当該部分の課税標準となるべき価格1617万9489円の6分の1の額269万6581円である。
- ⑥ B係争土地の住宅用地とされる部分に係る平成28年度分の都市計画税の課税標準は、当該部分の課税標準となるべき価格1617万9489円の3分の1の額539万3163円である。
- (b) 住宅用地とされる部分以外の部分（商業地等の部分）
- ① B係争土地の住宅用地とされる部分以外の部分（商業地等の部分）に係る平成28年度の登録価格は、539万3162円である。
- ② B係争土地の住宅用地とされる部分以外の部分（商業地等の部分）の負担水準は0.6以上0.7以下（＝平成27年度の課税標準額÷平成28年度の課税標準となるべき価格＝375万8182円÷539万3162円≒0.69）であるから、その部分に係る平成28年度分の固定資産税等の課税標準は、平成27年度分の固定資産税等の課税標準額375万8182円である。
- (c) 合計
- ① B係争土地に係る平成28年度分の固定資産税に係る課税標準額は、645万4763円となる。
- ② B係争土地に係る平成28年度分の都市計画税に係る課税標準額は、915万1345円となる。
- (4) B家屋1、B家屋2及びB家屋3に係る課税標準額
- a 固定資産税等の額の算出方法
- 基準年度の家屋に対して課する第二年度の固定資産税等の額は、基準年度に係る賦課期日における価格で家屋課税台帳（法第341条第12号）に登録されたものを課税標準とし、その額に税率を乗じて算出する。
- b 課税標準額
- (a) B家屋1に係る課税標準額
- B家屋1に係る平成28年度分の固定資産税等の課税標準額は、登録価格と同額の582万0075円である。
- (b) B家屋2に係る課税標準額
- B家屋2に係る平成28年度分の固定資産税等の課税標準額は、登録価格と同額の661万1423円である。
- (c) B家屋3（4階部分）に係る課税標準額
- B家屋3（4階部分）に係る平成28年度分の固定資産税等の課税標準額は、登録価格と同額の756万3966円である。
- (d) B家屋3（5階部分）に係る課税標準額
- B家屋3（5階部分）に係る平成28年度分の固定資産税等の課税標準額は、登録価格と同額の90万2190円である。
- (e) 合計
- ① B家屋1、B家屋2及びB家屋3に係る平成28年度分の固定資産税に係る課税標準額の合計は、2089万7654円となる。

- ② B家屋1、B家屋2及びB家屋3に係る平成28年度分の都市計画税に係る課税標準額の合計は、2089万7654円となる。

(ウ) 税額

a 固定資産税の額

- (a) B係争土地並びにB家屋1、B家屋2及びB家屋3に係る平成28年度分の固定資産税に係る課税標準額の合計は、2735万2000円（1000円未満の端数切捨て（法第20条の4の2第1項））である。
- (b) (a)の課税標準額に税率（1.4%）を乗じると、固定資産税の額は、38万2900円（100円未満の端数切捨て（法第20条の4の2第3項））となる。

b 都市計画税の額

- (a) B係争土地並びにB家屋1、B家屋2及びB家屋3に係る平成28年度分の都市計画税に係る課税標準額の合計は、3004万8000円（1000円未満の端数切捨て）である。
- (b) (a)の課税標準額に税率（0.3%）を乗じると、都市計画税の額は、9万0100円（100円未満の端数切捨て）となる。

(エ) 小括

以上のとおり、B係争土地並びにB家屋1、B家屋2及びB家屋3に係る平成28年度分の固定資産税の額を38万2900円、都市計画税の額を9万0100円とする本件処分3は、前記(ウ)の額と同額である。

イ 本件処分2に係る税額の算出について

(ア) D係争土地に係る課税標準額

a 固定資産税の額の算出方法

- (a) 基準年度の土地に対して課する第二年度の固定資産税の額は、基準年度に係る賦課期日における価格で土地課税台帳に登録されたものを課税標準とし、その額に税率を乗じて算出する。
- (b) ただし、専ら人の居住の用に供する家屋の敷地の用に供されている土地については、固定資産税の課税標準の特例の対象となる住宅用地とされる。そして、その面積が200平方メートルを超え、その面積を当該住宅用地の上に存する住居の数（当該住居が、家屋のうち人の居住の用に供するために独立的に区画された部分又はその一部である場合には、当該部分の数（地方税法施行規則（昭和29年総理府令第23号）第12条の2第1項））で除して得た面積が200平方メートル以下である場合、当該住宅用地に係る固定資産税の課税標準は、当該住宅用地に係る固定資産税の課税標準となるべき価格の6分の1の額となる（法第349条の3の2第2項第2号）。

b 課税標準額

(a) D土地1

D土地1に係る平成28年度分の固定資産税の課税標準額は、登録価格と同額の2万5250円である。

(b) D土地2、D土地3及びD土地4

- ① D土地2、D土地3及びD土地4は、一体として、専ら人の居住の用に供す

る家屋であるD係争家屋の敷地の用に供されている一画地の土地である。

- ② 一画地の土地であるD土地2、D土地3及びD土地4の面積は、392.11平方メートルである。
- ③ しかし、その面積を当該住宅用地の上に存する住居の数（人の居住の用に供するために独立的に区画された部分又はその一部の数）で除して得た面積は200平方メートル以下となる。
- ④ D土地2に係る平成28年度分の固定資産税の課税標準は、D土地2の課税標準となるべき価格259万9868円の6分の1の額43万3311円である。
- ⑤ D土地3に係る平成28年度分の固定資産税の課税標準は、D土地3の課税標準となるべき価格300万3432円の6分の1の額50万0572円である。
- ⑥ D土地4に係る平成28年度分の固定資産税の課税標準は、D土地4の課税標準となるべき価格348万5808円の6分の1の額58万0968円である。

(c) 合計

D係争土地に係る平成28年度分の固定資産税の課税標準の額の合計は、154万0101円となる。

(4) D係争家屋に係る課税標準額

a 固定資産税の額の算出方法

D係争家屋に対して課する第二年度の固定資産税の額は、基準年度に係る賦課期日における価格で家屋課税台帳に登録されたものを課税標準とし、その額に税率を乗じて算出する。

b 課税標準額

D係争家屋に係る平成28年度分の固定資産税の課税標準額は、登録価格と同額の298万6619円である。

(5) 税額

a 課税標準額の合計

D係争土地及びD係争家屋に係る平成28年度分の固定資産税に係る課税標準額の合計は、452万6000円（1000円未満の端数切捨て）である。

b 固定資産税の額

aの課税標準額に税率（1.4%）を乗じると、固定資産税の額は、6万3300円（100円未満の端数切捨て）となる。

(6) 小括

以上のとおり、D係争土地及びD係争家屋に係る平成28年度分の固定資産税の額を6万3300円とする本件処分2は、前記(5)の額と同額である。

(3) 本件処分3及び本件処分2に係る固定資産がその用途により非課税措置の対象となるかについて

ア 境内建物及び境内地に係る非課税措置についての法等の規定について

(7) 法の規定

- a 法第348条第2項第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（昭和26年法律第126号）第3条に規定する境内建物及び境内地については固定資産税を課することができない旨規定している。
  - b また、法第702条の2第2項は、市町村は、法第348条第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旨規定している。
  - c ただし、法第348条第2項ただし書は、固定資産を有料で借り受けた者がこれを同項各号に掲げる固定資産として使用する場合には、固定資産税を当該固定資産の所有者に課することができる旨規定している。
- (イ) 宗教法人法の規定
- a 宗教法人法第3条は、「境内建物」とは、同条第1号に掲げるような宗教法人の同法第2条に規定する目的（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こと）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旨規定している。
  - b また、宗教法人法第3条は、「境内地」とは、同条第2号から第7号までに掲げるような宗教法人の同法第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規定している。
  - c そして、宗教法人法第3条各号は、それぞれ次の建物、土地等を掲げている。
    - (a) 第1号 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第2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。）
    - (b) 第2号 第1号に掲げる建物又は工作物が存する一画の土地（立木竹その他建物及び工作物以外の定着物を含む。以下この条において同じ。）
    - (c) 第3号 参道として用いられる土地
    - (d) 第4号 宗教上の儀式行事を行うために用いられる土地（神せん田、仏供田、修道耕牧地等を含む。）
    - (e) 第5号 庭園、山林その他尊厳又は風致を保持するために用いられる土地
    - (f) 第6号 歴史、古記等によって密接な縁故がある土地
    - (g) 第7号 第1号から第6号までに掲げる建物、工作物又は土地の災害を防止するために用いられる土地
- (ウ) 非課税措置の対象となる境内建物及び境内地
- a まず、固定資産税（法第342条）は、土地、家屋等の資産価値に注目し、その所有という事実に担税力を認めて課する一種の財産税と解されている。これは、一般に固定資産を基礎として種々の経済的活動が行われ（直接に生産活動等に使用される場合や住居として使用されるなどして日々の生産活動等を支える場合）、その結果収益が生じることを期待できることに注目して、そうして得られるであろう収益をもって税負担をまかなうことが想定されているものである。
- これに対して、法第348条第2項第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第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しているのは、宗教法人本来の目的である宗教活動に専ら使

用されるものであり、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通常期待できず、固定資産税の負担を期待することが可能な程度の担税力を実質的に認めることができないので、これを課税の対象から除外したものと解されている（東京高裁平成20年10月30日判決）。

b 次に、前記(ア)及び(イ)の規定によると、法第348条第2項第3号により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、宗教の教義を広め、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び境内土地をいうものである（東京高裁平成20年1月23日判決）。

c そして、この「専らその本来の用に供」するとは、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であり、この要件該当性の判断は、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ものである（東京高裁平成20年10月30日判決）。

d また、この「固有の」とは、当該宗教法人の宗教目的のために必要なもので、当該宗教法人の存立のために欠くべからざる本来のものであることをいうものである（名古屋地裁平成4年6月12日判決）。

イ 非課税措置の対象となる境内建物及び境内地といえるかについて

前記アの(イ)の観点に基づき、本件処分3及び本件処分2に係る固定資産が平成28年度分の固定資産税等の賦課期日（平成28年1月1日。以下「本件賦課期日」という。）において、法第348条第2項第3号に規定する非課税措置の対象となる境内建物及び境内地といえるかについて検討する。

(ア) B係争家屋

a 審理関係人の主張及び証拠書類によると、本件賦課期日において次の事実が認められる。

(a) B係争家屋の所在地は、本件賦課期日当時、宗教法人「E」規則（以下「E規則」という。）に事務所の所在地として記載されていなかった。

(b) B係争家屋は、審査請求人が所有し、居住の用に供している。

(c) 審査請求人は、B家屋1において、にんにくを干して保管したり、冬用タイヤを置いたりしている。

(d) B家屋3は、住宅用の構造となっている。

b 次に、審査請求人の主張を法等の規定による要件に沿って整理すると、次のとおりと解される。

「 B係争家屋は、宗教法人Eが『主たる事務所』である総本部事務所として使用しているため、『教団事務所』として宗教法人法第3条に規定する境内建物に該当する。そして、審査請求人は宗教法人Eの代表役員としてB係争家屋に居住し、専従で宗教法人Eの事務を行っているため、これらの家屋は宗教法人Eが専らその本来の用に供するものに該当する。」

c しかしながら、審査請求人の主張は採用することができない。その理由は、以下のとおりである。



(a) まず、宗教法人の「主たる事務所」は、その所在地を規則に記載しなければならないとされている（宗教法人法第12条第1項第3号）。

しかし、E規則に記載されている事務所の所在地は、「広島県F町（現F市）○番地の○」であってB係争家屋の敷地（B係争土地）とは異なっている。

したがって、B係争家屋が宗教法人Eの「主たる事務所」であるとはいえない。

(b) また、「専ら」その本来の用に供するといえるかについては、その使用状況を見て、外形的、客観的に判断すべきものであるところ、B係争家屋は、審査請求人が居住の用に供している。

そのため、審査請求人がその内部で宗教法人Eの事務を行っているとしても、B係争家屋は、宗教法人Eが専らその本来の用に供するものに該当するとはいえない。

なお、審査請求人は、自ら専従で宗教法人Eの事務を行っている旨主張するが、その主張は、外形的な事実関係ではなく主観的な意図に基づいて判断することを求める主張であるため失当である。

d したがって、B係争家屋は、法第348条第2項第3号に規定する非課税措置の対象となる境内建物とはいえない。

(イ) B係争土地

a 審理関係人の主張及び証拠書類によると、B係争土地は、本件賦課期日においてB係争家屋の敷地及び賃貸駐車場として使用されていると認められる。

b まず、前記(ア)で述べたとおり、B係争家屋は、宗教法人Eが専らその本来の用に供する境内建物とはいえない。そのため、B係争土地も、B係争家屋が存する土地であることを理由として宗教法人Eが専らその本来の用に供する境内地であるとはいえない。

c また、審査請求人は、B係争土地を賃貸駐車場とし、賃借人から賃料を得ているところ、そのような土地は、宗教法人法第3条に規定する境内地に該当しない。

d したがって、B係争土地は、法第348条第2項第3号に規定する非課税措置の対象となる境内地とはいえない。

(ウ) D係争家屋

a 審理関係人の主張及び証拠書類によると、本件賦課期日において次の事実が認められる。

(a) D係争家屋の所在地は、本件賦課期日当時、E規則に事務所の所在地として記載されていなかった。

(b) D係争家屋は、審査請求人が所有している。

(c) D係争家屋は、住宅用の構造となっている。

b 次に、審査請求人の主張を法等の要件に沿って整理すると、次のとおりと解される。

「 D係争家屋は、宗教法人Eが農園管理事務所として使用しているため、宗教法人法第3条に規定する境内建物に該当する。 」

c この点については、そもそもにんにく畑の管理棟であることをもって宗教法人法の「事務所」に該当するかという疑問もあるが、その点を置いて判断するとしても、

審査請求人の前記主張は採用することができない。その理由は、以下のとおりである。

- (a) まず、宗教法人法上、宗教法人の「事務所」には「主たる事務所」と「従たる事務所」が存在し、宗教法人が「従たる事務所」を設ける場合も、主たる事務所と同様、その所在地は規則に記載されることとされている（同法第12条第1項第3号）。

しかし、E規則によると、従たる事務所の所在地は記載されていない。

このように、D係争家屋が宗教法人Eの「従たる事務所」であるとはいえないため、「事務所」であることを理由に境内建物に該当する旨の主張は失当である。

- (b) また、そもそも境内建物であるというためには、前記アの(ウ)で述べたとおり、その建物が宗教法人Eの「固有」の、つまり宗教法人Eの宗教目的のために必要なもので、その存立のために欠くべからざる本来的なものであることが必要であるところ、審査請求人からこれを証するものは提出されておらず、これに該当すると認めることはできない。

- (c) したがって、D係争家屋は、法第348条第2項第3号に規定する非課税措置の対象となる境内建物とはいえない。

(エ) D係争土地

- a 審理関係人の主張及び証拠書類によると、D係争土地は、本件賦課期日において畑、雑種地ないしD係争家屋の敷地として使用されていると認められる。

- b 次に、審査請求人の主張を法等の要件に沿って整理すると、次のとおりと解される。

「 D係争土地は、宗教法人Eがイザナミノミコトやアメツチノミオヤスメオオカミに供えるためのにんにくを栽培している畑であるため、『神せん田』又は『修道耕牧地等』として宗教法人法第3条に規定する境内地であり、また、その管理事務所の敷地であるため、宗教法人Eが専ら本来の用に供するものに該当する。」

- c しかしながら、審査請求人の前記主張は採用することができない。その理由は、以下のとおりである。

(a) D係争土地のうち、D係争家屋の敷地部分

前記(ウ)で述べたとおり、D係争家屋は、宗教法人Eが専らその本来の用に供する建物とはいえない。そのため、D係争土地も、D係争家屋が存する土地であることを理由として、宗教法人Eがその本来の用に供する境内地であるとはいえない。

(b) D係争土地のうち、畑及び雑種地部分

- ① まず、宗教法人法第3条各号の例示の規定から考えてみたとき、その中で検討すべきものは、第4号の「宗教上の儀式行事を行うために用いられる土地（神せん田、仏供田、修道耕牧地等を含む。）」である。このうち、「神せん田、仏供田」は神社又は寺院の祭神又は本尊に供するための農耕産物の生産の用に供する田畑であり、「修道耕牧地」はキリスト教（特にカトリック教団）の修道僧が苦行や宗教上の行事をしながら生産を行う土地である。

- ② D係争土地では、修道僧による苦行や宗教上の行事が行われていると確認できないため、「修道耕牧地」やこれに類する土地には該当しない一方で、審査請求人の主張と単純に比較すると、D係争土地は、「神せん田」に該当するようにもみえる。
- ③ この「神せん田」は、その土地の上で現実に宗教活動それ自体（礼拝や儀式）が行われるという慣例等を踏まえて宗教法人法第3条第4号に規定されたという経緯があるとされている（第10回国会衆議院文部委員会宗務課長答弁（同委員会議録13号4頁。国立国会図書館ホームページ掲載）及び第10回国会参議院文部委員会宗務課長答弁（同委員会議録24号13頁。国立国会図書館ホームページ掲載）参照）。
- ④ そのため、審査請求人が提出した証拠書類（昭和27年3月19日地財委税第281号地方財政委員会事務局市町村税課長回答）でも、法第348条第2項第3号の非課税物件について判断する際の「神せん田、仏供田とは神社又は寺院の祭神又は本尊に供するための農耕産物の生産の用に供する田畑をいう」とした上で、「神せん田及び仏供田にあつては、一般に信者により御田植祭等の儀式、行事が執行せられるのを通例とするが、神社又は寺院の規模、伝統、慣習、縁故等考慮の上、前記の目的に供せられると認められる田畑について認定すべきである。」とされている。
- ⑤ これらつまり、「神せん田」は、祭神に供するための農耕産物の生産の用に供する田畑であるというだけでなく、その土地において御田植祭等の儀式、行事が執行せられることも重要な部分を成しており、さらに、これに該当するかは神社又は寺院の規模、伝統、慣習、縁故等考慮の上判断されるものなのである。
- ⑥ これを本件についてみると、D係争土地において祭神に供するための農耕産物としてにんにくを栽培していたとの主張はあるが、それ以外に御田植祭等の儀式、行事が執行せられているとの主張はなく、それを裏付ける証拠資料も提出されていない。むしろ審査請求人の主張によると、宗教法人Eの宗教活動は、一義的には被包括宗教法人を指導、管理することであつて、儀式行事を行うことではないようである。
- ⑦ そのため、D係争土地は、宗教法人法に例示される「神せん田」に該当するとは直ちにいえぬ。
- ⑧ また、そもそも境内地であるというためには、前記アの(ウ)で述べたとおり、その土地が宗教法人Eの「固有」の、つまり宗教法人Eの宗教目的のために必要なもので、その存立のために欠くべからざる本来的なものであることが必要であるところ、審査請求人からこれを証するものは提出されておらず、これに該当すると認めることはできない。

d したがって、D係争土地は、法第348条第2項第3号に規定する非課税措置の対象となる境内地とはいえない。

(4) 本件に係る調査について

ある固定資産が境内建物や境内地として非課税措置の対象となるかの判断は、一般の社

会通念に基づいて外形的、客観的に行うべきものである（前記(3)のアの(ウ)のc）ところ、本件審査請求では、審査請求人及び処分庁の間で争いがない事実によって判断を行うことができるため、調査についての審査請求人の主張について、審理員として判断する必要はない。

(5) B家屋1、B家屋2及びB家屋3の経年減点補正率等に係る主張について

ア(ア) 法によると、家屋等の固定資産の価格は、固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号）によって決定しなければならないこととされており（法第403条第1項）、この評価基準によると、家屋の原則的な評価方法は、当該家屋の再建築費評点数に経年減点補正率を乗じて評点数を算出し、当該評点数に評点一点当たりの価額を乗じるとされている。

そして、価格等が決定されると、それを固定資産課税台帳に登録しなければならないとされている（法第411条第1項）。

そうすると、審査請求人の経年減点補正率に係る主張は、B家屋1、B家屋2及びB家屋3の登録価格に係る主張といえる。

(イ) 登録価格についての不服申立て等に係る法の規定は、以下のとおりである。

a 法第432条第1項は、固定資産税の納税者は、その納付すべき当該年度の固定資産税に係る固定資産について固定資産課税台帳に登録された価格（登録価格）について不服がある場合においては、固定資産評価審査委員会に審査の申出をすることができる旨規定している。

b 一方、法第432条第3項は、固定資産税の賦課についての審査請求においては、aにより審査を申し出ることができる事項についての不服を当該固定資産税の賦課についての不服の理由とすることができない旨規定している。また、法第702条の8第2項は、都市計画税の賦課徴収に関する審査請求等については、固定資産税の賦課徴収に関する審査請求等の例による旨規定している。

(ウ) 本件審査請求は、固定資産税等の賦課についての不服申立てであるため、登録価格について不服の理由とすることはできない（法第432条第3項及び第702条の8第2項）。

(エ) そうすると、この点についての審査請求人の主張は、登録価格についてのものであって、固定資産評価審査委員会に審査の申出ができる事項に係る主張であるから、固定資産税等の賦課についての審査請求である本件審査請求においては、不服の理由とすることができないものである。

イ 審査請求人は、B家屋1は建物の構造を維持する躯体であるため固定資産税等が課税されるべきではない旨主張する。

しかし、固定資産税の課税客体となる家屋とは、住家、店舗、工場（発電所及び変電所を含む。）、倉庫その他の建物をいうものとされており（法第341条第3号）、不動産登記法（平成16年法律第123号）における建物とその意義を同じくするものである。したがって、課税客体となる家屋とは、登記簿に登録されるべき建物である（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日付け総務省令第16号総務大臣通知）第3章第1節第1の2）。

また、賦課期日の現況が家屋であるか否かは、個々の建物の現況に応じて判定しなけ

ればならないところ、一般的には、土地に定着して建造され、屋根及び周壁又はこれに類するものを有し、独立して雨風をしのぎ得る外界から遮断された一定の空間を有し、居住、作業、貯蔵等の用途に供し得る状態にあるものをいうと解されている。

この点、B家屋1については、平成10年2月7日の新築を原因として同月16日に登記されており、本件賦課期日当時において変更されていない。また、B家屋1は、5階建ての建物の2階部分であり、審査請求人の主張から判断すると、独立して雨風をしのぎ得る外界から遮断された一定の空間を有し、にんにくを干して保管したり、冬用タイヤを置いたりして使用し得る状態にあるものであって、固定資産税の課税客体となる家屋に当たらないとはいえないため、審査請求人の前記主張は採用することはできない。

(6) 本件処分3に係る処分庁の説明責任について

ア 審査請求人は、処分庁が本件処分3を行うに当たり、その積算根拠について説明責任を果たさなかった旨主張する。

イ この点、処分庁の平成28年12月5日付けの「平成28年度価格等の決定（修正）通知書兼固定資産税・都市計画税納税通知書」（以下「本件納税通知書」という。）には賦課の根拠規定、納税者の住所及び氏名、課税標準額、税率、税額、納期、納付場所並びに滞納処分等についての説明及び不服申立て等についての説明が、「土地・家屋変更内訳書」（以下「本件変更内訳書」という。）にはB家屋1、B家屋2及びB家屋3の所在、家屋番号、種類、構造、床面積及び価格が、それぞれ記載されている。これらは、納税通知書（法第1条第1項第6号）や課税明細書（法第364条第3項第2号）の記載事項に相当するため、処分庁は、審査請求人に対し、法が求める説明を行っているものと解される。

ウ その上で、説明が行われたかどうかについて審査請求人と処分庁の主張が異なるのは、いわゆる住民サービスとして行うべき説明の程度について両者の認識が一致していないということと解されるため、この点は本件処分3の違法性・不当性とは異なるものである。

#### 第4 審査庁の裁決に対する考え方の要旨

本件審査請求は、審理員意見書のとおり、本件処分1に係るものは却下、本件処分2及び本件処分3に係るものは棄却されるべきである。

#### 第5 調査審議の経過

平成29年	6月20日	審査庁から諮問書を受領
平成29年	7月10日	第1回合議体会議 調査審議
平成29年	7月27日	処分庁への調査依頼
平成29年	8月7日	第2回合議体会議 調査審議
平成29年	9月11日	第3回合議体会議 調査審議
平成29年	9月28日	処分庁への調査依頼
平成29年	10月16日	第4回合議体会議 調査審議

#### 第6 審査会の判断の理由

1 本件処分1の取消しを求める審査請求は適法であるかについて

本件処分1については、審理員意見書の理由のとおり、本件処分3が行われたことにより、本件処分3の内容としてこれに吸収され一体となり、独立の行政処分としての性質を失うので、審査請求の対象とはならない（大阪地裁平成4年9月4日判決参照）。

したがって、本件処分1の取消しを求める審査請求は不適法であるとする審査庁の判断は、妥当である。

2 本件処分3及び本件処分2に係る税額の算出について

B係争土地、B家屋1、B家屋2及びB家屋3並びにD係争土地及びD係争家屋に係る平成28年度分の固定資産税等の額については、審理員意見書の理由のとおり法等の規定に基づき算出されており、適正であると認められる。

3 本件処分3及び本件処分2に係る固定資産がその用途により非課税措置の対象となるかについて

(1) 本件処分3に係る固定資産について

ア 審査請求人は、B係争家屋について宗教法人Eがその「主たる事務所」である総本部事務所として使用しているため「教団事務所」に該当すること、自らが宗教法人Eの代表役員として専従で居住しその内部で宗教法人Eの事務を執っていること等から、B係争家屋及びB係争土地は、法第348条第2項第3号により非課税適用される旨主張する。

イ この点、法第348条第2項第3号により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、宗教の教義を広め、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び境内土地をいうものと解されている（東京高裁平成20年1月23日判決）。そして、この「専らその本来の用に供」するとは、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であり、この要件該当性の判断は、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ものであると解されている（東京高裁平成20年10月30日判決）。

ウ これを本件についてみると、B係争家屋については、その所在地がE規則に記載されている「主たる事務所」の所在地とされていないこと、また、一般の社会通念に基づいて外形的、客観的にみると、関係証拠によればB係争家屋は審査請求人の居住の用に供されていることが認められる。よって、B係争家屋は、専ら宗教法人の本来の用に供し、宗教法人Eの教義を広め、儀式行事を行い、及び信者を教化育成するために供されている建物であるということとはできないことから、法第348条第2項第3号に規定する境内建物とはいえない。

エ また、B係争土地については、前記ウのとおり境内建物とはいえないB係争家屋の敷地であること、賃貸駐車場として使用されておりそもそも宗教法人法第3条に規定する境内地に該当しないことから、法第348条第2項第3号に規定する境内地とはいえない。

(2) 本件処分2に係る固定資産について

ア 審査請求人は、D係争土地については、宗教法人Eがその農園として使用し、お供え用のにんにくを栽培しており「神せん田」等に該当すること、また、D係争家屋につい

ては、宗教法人Eがその農園管理事務所として使用していることから、それぞれ法第348条第2項第3号により非課税適用される旨主張する。

イ この点、「神せん田」は、祭神に供するための農耕産物の生産の用に供する田畑であるというだけでなく、その土地において御田植祭等の儀式、行事が執行せられることも重要な部分を成しており、さらに、これに該当するかは神社又は寺院の規模、伝統、習慣、縁故等考慮の上判断されるものと解されている。

しかし、D係争土地において御田植祭等の儀式行事が執行せられているといったことは、審査請求人において何ら主張・立証されていない。また、法第348条第2項第3号により非課税とされる境内建物及び境内地は、前記(1)のイのとおり当該宗教法人に固有の境内建物及び境内地である必要があり、この「固有の」とは、当該宗教法人の宗教目的のために必要なもので、当該宗教法人の存立のために欠くべからざる本来的なものであることをいう（名古屋地裁平成4年6月12日判決）とされているところ、審査請求人においてこれらの点について何らの主張・立証もされていない。よって、D係争土地は、法第348条第2項第3号に規定する境内地とは認められない。

ウ また、D係争建物については、E規則に「従たる事務所」の所在地の記載がないことから、宗教法人Eの事務所とはいえない。さらに、審査請求人において当該建物が宗教法人Eの宗教目的のために必要なもので、宗教法人Eの存立のために欠くべからざる本来的なものである旨の主張・立証がなされていない。よって、D係争建物は、法第348条第2項第3号に規定する境内建物とは認められない。

#### 4 本件に係る調査について

審査請求人は、処分庁の行った実地調査について、いつ、誰が何をどのような形で調査をしたのかが不明である、また、外観からの調査により建物内部の利用状況が分かるわけがない等主張する。

しかし、当審査会で確認をしたところ、処分庁は、法第348条第2項第3号の非課税事由への該当の有無の観点から、B係争家屋については平成26年12月22日、平成28年2月23日及び同月25日に、D係争家屋及びD係争土地については平成27年2月19日、同年12月28日、平成28年1月4日及び同年3月30日にそれぞれ調査を行っていることが、また、B係争家屋については、利用状況を確認する必要があるため全て建物内部の調査を行っていることが認められる。

したがって、この点についての審査請求人の主張には理由がない。

#### 5 B家屋1、B家屋2及びB家屋3の経年減点補正率に係る主張等について

審査請求人は、B家屋1、B家屋2及びB家屋3に係る経年減点補正率は「倉庫」ではなく「住宅」のものを適用するのが正しい旨主張する。しかし、この経年減点補正率に係る主張は、審理員意見書の理由のとおり、B家屋1、B家屋2及びB家屋3の登録価格についての不服であり、固定資産税等の賦課についての審査請求においては不服の理由とすることはできない。

また、審査請求人は、B家屋1は建物の構造を維持する躯体であるため固定資産税等が課税されるべきではない旨主張する。しかし、B家屋1は登記されており、その使用状態からすれば、固定資産税の課税客体となる家屋に当たらないとはいえない。

#### 6 本件処分3に係る処分庁の説明責任について

審査請求人は、処分庁が本件処分 3 を行うに当たり、その積算根拠について説明責任を果たさなかった旨主張する。しかし、本件納税通知書及び本件変更内訳書には、法第 1 条第 1 項第 6 号及び法第 3 6 4 条第 3 項第 2 号が要求する記載事項が明記されており、法が求める説明は行っているから、当該主張には理由がない。

広島市行政不服審査会合議体

委員(合議体長) 大久保 隆志、 委員 廣田 茂哲、 委員 福永 実