

令和5年（行ヒ）第339号 固定資産税及び都市計画税賦課決定処分取消請求事件

令和8年1月26日 第二小法廷判決

主 文

- 1 原判決中、上告人敗訴部分を破棄する。
- 2 前項の部分につき、被上告人の控訴を棄却する。
- 3 控訴費用及び上告費用は被上告人の負担とする。

理 由

上告代理人元氏成保、同濱和哲、上告復代理人徳山慶太の上告受理申立て理由について

1 本件は、宗教法人である被上告人が、その所有する第1審判決別紙1物件目録記載の各土地（以下「本件各土地」という。）につき、大阪市長から令和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。）を受けたため、上告人を相手に、その一部の取消しを求める事案である。本件においては、上記物件目録記載5の土地（以下「68番5土地」という。）の一部が地方税法348条2項3号所定の境内地に該当するか否かが争われている。

2 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。
(1) 地方税法348条2項柱書き本文は、固定資産税は同項各号に掲げる固定資産に対しては課することができない旨を規定し、同項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条に規定する境内地を掲げる。

地方税法702条の2第2項は、市町村は、同法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に対しては、都市計画税を課することができない旨を規定する。

宗教法人法3条柱書きは、同法において「境内地」とは、同条2号から7号まで

に掲げるような、宗教法人の宗教の教義を広め、儀式行事を行い、及び信者を教化育成する目的（同法2条）のために必要な当該宗教法人に固有の土地をいう旨を規定し、同法3条3号は、参道として用いられる土地を掲げる。

(2) 宗教法人である被上告人は、令和2年度の固定資産税等の賦課期日である令和2年1月1日（以下「本件賦課期日」という。）当時、本件各土地のほか、68番5土地の西側に隣接する土地（以下「西側隣地」という。）を所有していた。西側隣地は、被上告人の本堂の敷地等となっており、地方税法348条2項3号所定の境内地に該当するものとして、固定資産税等が課されていなかった。

(3) 68番5土地は、被上告人から積和不動産関西株式会社（現商号積水ハウス不動産関西株式会社。以下「訴外会社」という。）に賃貸され、令和元年9月30日、訴外会社により、同土地上に地下1階、地上17階建ての建物（以下「本件建物」という。）が新築された。本件建物は、4階の一部と5階から17階まではホテルとして、その他は店舗や事務所として建築された賃貸用の商業施設である。

(4) 本件建物は、68番5土地の東側に隣接する大阪市中心部の主要街路から68番5土地を経て西側隣地上の本堂に続く参道の一部をまたぐ形状となっている。すなわち、本件建物は、地上1階から3階までに相当する中央の部分が、東西方向に通り抜けが可能な幅員21.76m、高さ約13mの空洞となっており、当該空洞部分は、上記参道として用いられている。68番5土地（地積2589m²）のうち上記参道として用いられている部分の面積は587.10m²であり、このうちその上に本件建物の4階から17階までの一部が存する上記空洞部分の面積は467.87m²である。

(5) 大阪市長は、令和2年4月1日、被上告人に対し、68番5土地の全部が地方税法348条2項3号所定の境内地に該当しないことを前提に、本件各土地の令和2年度の固定資産税等の税額を合計3億1847万4000円とする本件賦課決定をした。

3 原審は、上記事実関係等の下において、要旨次のとおり判断し、被上告人の

請求を一部認容した。

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事になる。

68番5土地の上には、参道として使用されている、地方税法348条2項3号所定の境内地の用途に供されている空間と、訴外会社に賃貸されて商業施設の用途に供されている空間とが混在しているから、68番5土地の全部について固定資産税等を賦課する本件賦課決定は、上記境内地の用途に供されている部分についてまで固定資産税等を賦課する限度で同項に反する。

4 しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

(1) 前記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みても、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うべきである。

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はできない。

(2) なお、原審の上記判断は、参道として用いられている空間が地方税法348条2項3号所定の境内地に該当するとの判断を前提とするものと解される。しかしながら、土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、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であって、その所有者に対して課するものであるところ、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。

5 以上と異なる原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。上記の趣旨をいう論旨は理由があり、その余の論旨について判断するまでもなく、原判決中上告人敗訴部分は破棄を免れない。そして、前記事実関係等の下においては、本件賦課決定にその他の違法事由も見当たらず、上記部分に関する被上告人の請求を棄却した第1審判決は結論において正当であるから、上記部分につき被上告人の控訴を棄却すべきである。

よって、裁判官高須順一の反対意見があるほか、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。なお、裁判官三浦守の補足意見がある。

裁判官三浦守の補足意見は、次のとおりである。

私は、多数意見に賛同するものであるが、補足して意見を述べる。

1 近年、社会経済の発展とともに、土地の利用における建物や工作物の立体化、重層化が進展し、それらに対する固定資産税等の課税の在り方は重要な課題であるが、それをどのように規律するかは、基本的に、各分野における土地利用の実情や関係者及び公共の利益等の諸事情を踏まえた立法政策の問題である。この点に関する法令も、他の租税法令と同様に、課税要件及び賦課徴収の手続が法律で明確に定められる必要があり、法令の解釈は、これらを前提として行うべきものである。

2 固定資産税等が非課税となる対象については、「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又は境内地」と規定されており（地方税法348条2項3号、702条の2第2項）、このうち、境内地については、「第2号から第7号までに掲げるような宗教法人の前条（宗教法人法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。」と規定され（同法3条柱書き）、同条2号から7号までの規定による区別を基本としている。

そして、宗教法人法3条2号は、境内建物が、宗教法人の同法2条に規定する目的（以下「宗教目的」という。）のために必要な当該宗教法人に固有の建物又は工

作物であることから（同法3条柱書き、1号）、境内建物が存する一画の土地も、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る。本件建物は境内建物に当たらないから、本件建物の敷地である68番5土地について同号の境内地に当たる余地はない。

これに対し、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。

このように、宗教法人が専らその本来の用に供する境内地に当たらないにもかかわらず、当該境内地の上空及び地下を含む立体的な範囲の中で、その本来の用に供されている一部の部分について、他の用途に供されている他の部分との割合に応じて非課税となるものと解すべき法令上の根拠はなく、その割合の具体的な算定方法を定める規定もない。

3 原審は、68番5土地について、課税用途に供されている空間と非課税用途に供されている空間が存在しており、土地上に課税用途と非課税用途に明確に区分された建物が存在する場合と「非常に良く似た状態である」として、固定資産税等の計算は、この場合と同様に行うのが相当であるとしている。

宗教法人法3条2号は、境内建物が存する一画の土地を要件とするから、建物のうち客観的に区分される一部が境内建物に当たるときは、当該建物が存する一画の土地の一部が同号に当たるか否かなど、その敷地の取扱いが問題となり得る。

他方、宗教法人法3条3号は、「参道として用いられる」という土地自体の用途を要件とするものであり、この要件を満たす土地の上空又は地下の一部が他の用途

に用いられているとしても、当該土地の全部が同号の境内地に当たるものと解される。この場合、地方税法348条2項3号の適用に関しては、宗教法人が専らその本来の用に供する境内地に当たるか否かが問題となるが、これは、宗教法人法3条2号の適用に関する上記敷地の取扱いとは、別個の要件に関する異なる問題といわざるを得ない。

原審の判断は、これらの規定の適切な解釈適用に基づくものとはいえない。

裁判官高須順一の反対意見は、次のとおりである。

私は、多数意見とは異なり、本件賦課決定をそのまま維持することはできないと考えるが、原判決にも非課税とすべき固定資産税等の算定方法に問題があるので、原判決中上告人敗訴部分を破棄し、同部分について審理を尽くさせるため、本件を原審に差し戻すのが相当であると考える。以下その理由を述べる。

1 68番5土地には参道として使用されている587.10m²の土地部分（以下「本件対象地」という。）が存在する。このうちの467.87m²の土地部分の上空には本件建物の4階から17階までの一帯（以下「本件建物部分」という。）が存在するものの、1階から3階までに相当する部分は空洞となっており、本件賦課期日当時、正に参道として使用されていた。

2 多数意見は、空間ごとに地方税法348条2項3号の規定（以下「本件規定」という。）を適用することができないことを理由に、これらを一体として「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」であるか否かを判断する。しかしながら、このような解釈を採ると、参道の上部あるいは下部に建物部分が存在するなどして空間としてみた場合に複数の用途に供されている土地については、常に本件規定の適用を否定せざるを得ないことになる。このような解釈はいたずらに非課税の余地を狭める点において妥当性を欠くというべきである。

現代社会においては、土地利用形態も多様化しており、不動産の所有という事実に担税力を認めて課する財産税であるところの固定資産税等の課税実務、そしてそ

の根拠となる地方税法上の諸規定の解釈適用も、このような土地利用形態の多様性に応じたものであることが求められる。

私は、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考える。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。

このような按分による割合的な固定資産税等の課税をする扱いは、境内建物が存する一画の土地としての境内地（宗教法人法3条2号）に係る固定資産税等の課税において、当該建物に非課税用途に供されている部分と課税用途に供されている部分のあるような場合に一部実務で見られるところである。また、固定資産評価基準2章1節五は、一棟の家屋に固定資産税の課税部分と非課税部分とがある場合に、床面積の割合等の基準によって按分してそれぞれの部分の価額を求める旨を明文で定めており、建物に係る固定資産税の非課税措置が割合的に適用可能なものであることを当然の前提としている。現代社会における高度化、複雑化した土地利用形態の実相に鑑みると、参道部分と課税用途建物の敷地部分が存する同条3号の境内地の扱いについても、非課税用途と課税用途の各建物部分からなる建物の敷地土地に関する同条2号の境内地の上記扱いと同様に、按分計算による固定資産税等の割合的な算定を認めることが肝要である。

以上のとおり、68番5土地のうち、本件対象地について、参道の用途に供されていた部分の割合に応じ、本件規定に基づき非課税とすべきというのが私の意見である。

3(1) 68番5土地について賦課すべき具体的な固定資産税等の額の算定方法について、原審は、68番5土地の状態は土地上に課税用途と非課税用途に明確に区

分された建物が存在する場合と非常に良く似た状態であるとして、固定資産税等の計算もこれと同様に行うのが相当であるとする。そして、参道として使用されている本件建物の地上 1 階から 3 階までに相当する中央の空洞部分について、その物理的な形状から 1 階から 3 階までの建物部分が存在しているものと取り扱い、建築基準法の容積率の計算の基礎となる床面積（以下「容積率面積」という。）を基準に、同部分を含む本件建物全体の容積率面積に占める同部分の容積率面積の割合で 68 番 5 土地に係る固定資産税等を按分し、非課税とすべき固定資産税等の税額を 484 万 4400 円と算定した。

(2) 私も本件の解決に当たり、課税用途と非課税用途に区分された建物が存在する場合の取扱いと平仄を合わせるべきとする点では原審と同様の意見を持つものである。しかしながら、原審のように実際には建物が存在しない上記空洞部分について建物が実在する場合と同様に 1 階から 3 階までの床面積を想定し容積率面積を算定することは、租税法律主義の観点からも疑問が残るようと思われる。

私は、参道として使用されていた本件対象地の面積と、本件対象地上の本件建物部分の床面積及び本件建物の地階が本件対象地の地下部分にも存在する場合にはその床面積についても合算し、これに占める本件対象地の面積の割合を計算し、68 番 5 土地に係る固定資産税等の税額のうち本件対象地に割り付けられる税額を同割合により按分して、非課税額を算定することが適当と思料する。

(3) 原審認定事実によれば、以下の事実が明らかになっている。すなわち、68 番 5 土地に課された令和 2 年度の固定資産税等の額は 7601 万 4295 円である。そして、68 番 5 土地の地積は 2589 m² であり、そのうちの本件対象地の面積は 587.10 m² であるから、本件対象地に係る固定資産税等の割付額は 1723 万 7541 円（7601 万 4295 円 × [587.10 / 2589]）となる。この 1723 万 7541 円を基準として、本件対象地の面積と本件建物のうち本件対象地の上下に存する部分の床面積の合計値に占める本件対象地の面積の割合を乗じることで非課税とすべき額が算出されるというのが私の意見である。本件建物が

地上17階地下1階の建物であることは原審の認定する事実であるが、その詳細は明らかではない。そこで、上記計算に当たっては、本件対象地の地下に本件建物の地階部分が存在するか否か、存在していた場合の同部分の床面積、用途等を明らかにする必要があるから、非課税額を具体的に算定し、本件賦課決定について取消しを命じる範囲の審理を尽くさせるために、本件を原審に差し戻すのが相当と考える。

4 以上のとおりであるから、原判決中上告人敗訴部分を破棄し、非課税額を具体的に算定し、本件賦課決定について取消しを命ずる範囲について審理を尽くさせるため、同部分につき本件を原審に差し戻すべきと考える。

(裁判長裁判官 高須順一 裁判官 三浦 守 裁判官 岡村和美 裁判官
尾島 明)