

《論 説》

宗教法人への固定資産税課税と社会通念

——宗教法人への社会通念を欠く固定資産課税ケースを素材に——

石 村 耕 治

●はじめに

固定資産税（および都市計画税を含む。以下同じ。）は、地方団体（以下「自治体」ともいう。）の税金としては、重要な地位を占める。宗教法人は、専ら宗教の用に供する目的で所有する境内建物や境内地には固定資産税が非課税（課税除外）とされ、税金がかからない。

しかし、自治体税務当局（課税庁）が、固定資産税の増徴に熱心なあまり、社会通念を欠くような不合理な課税実務が各地で報告されるようになってきている。その一つは、宗教法人が法人の建物や境内地を各種社会貢献目的に供することは目的外利用であるとし、その部分に対する非課税措置の適用を認めないような執行実務を強化してきていることである。宗教者や宗教法人が、被災者の一時滞在施設や備蓄品倉庫として宗教施設を提供しようとする。また、ホームレス支援用の炊出し用の鍋窯を境内地に保管するのは宗教者の務めであるとする。しかし、現実の税務執行においては、専ら宗教の用に供していないことになるから、非課税（課税除外）措置の適用を取り消すといった社会通念を欠くような行政指導をしてくる。このため、各種社会貢献に熱心な宗教法人と自治体税務当局（課税庁）との間で、固定資産税の課税か課税除外かの新たな線引きをめぐる争いが絶えない。

地方税法は、公益などを理由とするさまざまな税の減免措置を設けている。宗教法人が自治体税務当局（課税庁）との間で争いを避けるためには、各種社会貢献目的に供する境内建物や境内地に対する固定資産の減免の承認申請を行

うのも一案である。ただ、減免措置については、国（総務省）の指導もあり、各地方団体は、その適用に消極的な姿勢を強めており、「名ばかり地方自治」の姿を露わにしている。また、この面での各自治体の条例や規則も未整備である。

そこで、本稿では、東京都における税務当局（課税庁）による社会通念を欠くと思われる宗教法人に対する固定資産課税の非課税適用取消しや是正指導実例を素材に問題の所在を分析する。加えて、宗教法人の各種社会貢献活動に供する、あるいは他の社会貢献団体に使用させる宗教法人の境内建物や境内地への非課税や減免措置の適用のあり方についてもふれる¹⁾。

I 固定資産税の所在と東京都特別区での課税の特質

わが国の租税体系全体における固定資産税の所在を確認すると、次のとおりである。なお、固定資産税は、市町村税ではあるが、東京都23特別区においては、都（都税事務所）が固定資産税の徴収主体である点に留意する必要がある。

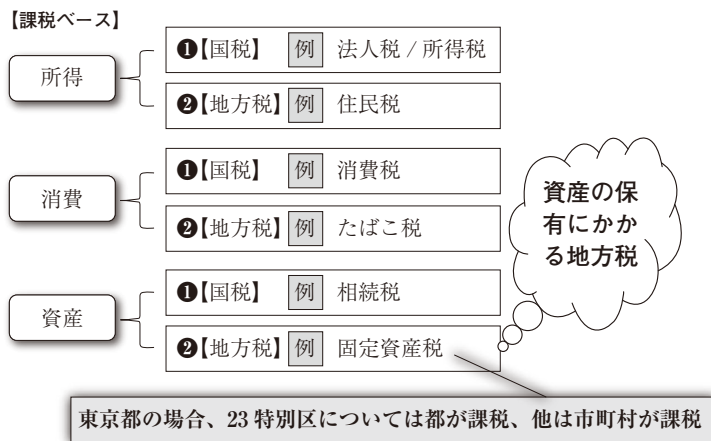
(1) 固定資産税の所在

一般に、課税ベースは、大きく、「所得」、「消費」および「資産」にわけることができる。また、わが国は、単一国家（unitary state）であり、租税体系は大きく「国税」と「地方税」からなる。

わが国の租税体系からみた場合、「固定資産税」の所在を図説すると、次のとおりである。ひとくちに資産にかかる地方税といってもさまざまな税目がある。固定資産税は、「資産（土地・建物・償却資産）」の「保有」にかかる租税である²⁾。

-
- 1) 本稿は、2019年11月29日に、東京代々木の神社本庁で開催された東京都宗教連盟主催の宗教法人運営実務研究協議会での講演資料「宗教法人への固定資産課税と社会通念」をもとに執筆したものである。わかりやすさを優先したことから啓蒙的な記述も多い。
 - 2) ちなみに、ここでは、財政学などの分野での分類に従い、「相続税」を「資産」に

【図表 1】 固定資産税の所在



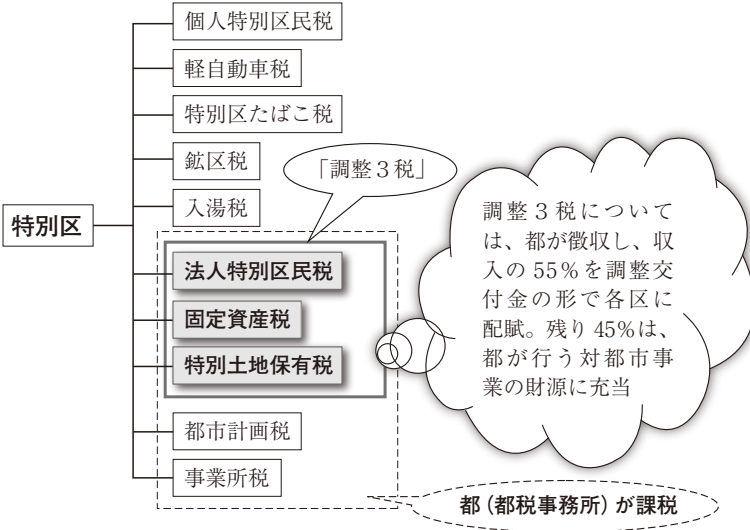
(2) 東京都特別区での固定資産課税の特質

東京都においては、「都区財政調整制度」(地方自治法282条)のもと、23特別区の「法人特別区民税」、「固定資産税」および「特別土地保有税」(以下「調整3税」という。)は、都(都税事務所)が租税を徴収、税収を配賦する仕組みになっている³⁾。

かかる租税と分類している。しかし、わが国の相続税法では、死亡を原因に被相続人の財産を取得した者(相続人)に課税する「遺産取得者課税方式」によっている。言いかえると、死亡した遺産にかかる租税「遺産税方式」によってはいない。このことから、税法学の分野では、相続税を「所得」にかかる租税、または所得にかかる租税を補完する租税と解されている。

- 3) この仕組みのもと、都は、収入額の55%を、特別区財政調整交付金の形で特別区に配賦する。そのうえで、残りの45%は、都が行う大都市事業の財源に交付する。交付金には、普通交付金と特別交付金があり、総額の交付割合は、前者95%、後者5%である。特別区長会「都区財政調整制度の概要」参照。http://www.tokyo23city-kuchokai.jp/seido/gaiyo.html

【図表2】都区財政調整制度と「調整3税」の所在



この都区財政調整制度は、東京都の「都と特別区及び特別区相互間の財政調整の特例に関する条例⁴⁾」(1968(昭和43)年3月30日 税条例15号)および同条例施行規則⁵⁾を典拠に運用されている。この制度は、都と特別区および特別区相互間の財政の調整の均衡をはかることがねらいとされる。ただ、見方を変えると、調整3税について、特別区は、事実上課税自主権を制限されており、直接手を触れることができない構図になっている。

いずれにしろ、東京都における固定資産課税を議論するとする。この場合には、23特別区と、それ以外の例えば八王子市や小笠原村といった市町村とでは、徴収主体が異なる点に留意する必要がある。

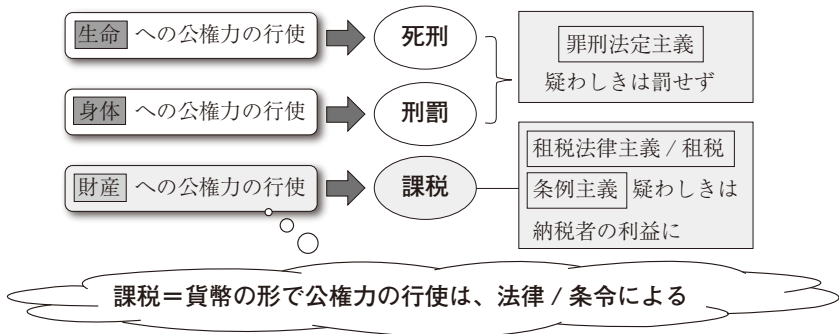
4) http://www.reiki.metro.tokyo.jp/reiki_honbun/g1010566001.html

5) http://www.reiki.metro.tokyo.jp/reiki_honbun/ag10105671.html

II 課税権（公権力）の所在と法解釈ルール

公権力の行使である課税、およびその典拠となる税法の適用解釈においては、生命や身体に対する公権力の行使である刑罰、およびその典拠となる刑事法の適用・解釈におけるルールと、以下のようにアナロジーにとらえることができる。すなわち、租税法律主義のもとでは、税法の解釈・適用において同一法令のもとで複数の見解が成り立つ場合には、「疑わしきは国庫の利益に反して (*in dubio contra fiscum*)」または「疑わしきは納税者の利益に」解されるべきといえる⁶⁾。

【図表3】課税権（公権力）の所在と法解釈ルール



III 政教分離原則と宗教法人非課税の意味

固定資産税は、固定資産の所有の事実と担税力（税金を負担する能力）に着眼して課税される租税である。固定資産税については、これを「財産税」とみる説と、「収益税」とみる説がある。いずれの説に立つにしろ、固定資産であっても、フローの経済的価値を生むものでない場合には、課税すべきかどうか

6) 北野弘久『税法学原論（第6版）』（青林書院、2007年）98頁以下参照。

問われてくる。また、仮にフローの経済的価値を生む場合であっても、政策的に課税しないこともある。

(1) 非課税と免税の違い

宗教法人が専ら本来の用に供する、宗教法人の宗教法人法3条にいう境内建物および境内地は非課税（以下「宗教法人の固定資産税非課税」ともいう。）とされる（地方税法348条2項3号）。

学問上、「非課税」は、「免税」（「減免」を含む。）とは、区別して取り扱われる。しかし、税法令や課税実務などでは、双方の言葉は、必ずしも厳格に区別して規定され、取り扱われているとはいえない。非課税にしろ、免税にしろ、結果的には税が課されないことになることから、双方を厳密に区分しないで「課税除外」という言葉が使われることが多い。

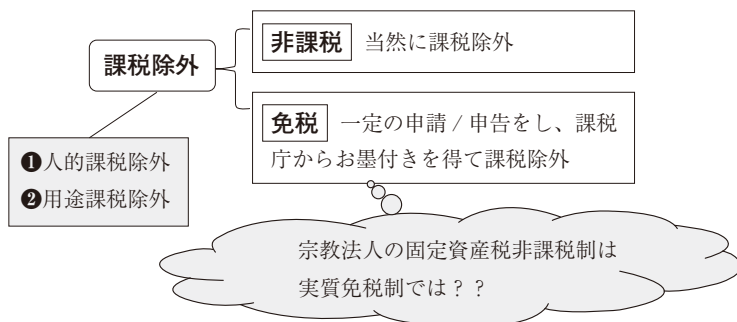
地方税法は、「非課税」という言葉を使っている。このことから、一般に「宗教法人の固定資産税非課税制」と言い慣わされてきている。国や地方団体など公法人の場合には、何の手續をしなくとも当然に固定資産税はかからない（地方税法348条1項）。まさに「非課税」取扱いになるといえる。

これに対して、私法人である宗教法人（学校法人などについても同じ⁷⁾。）の場合（地方税法348条2項3号）には、宗教用資産について非課税の取扱いを受けるためには、課税庁（例えば、東京23特別区については都税事務所）に申請（非課税申告書の提出）をし、承認を得るように求められる。このことから、実質的には、「免税制」にあたるとみてよい⁸⁾。

7) 学校法人等が設置する学校において直接保育又は教育の用に供する固定資産等（地方税法348条2項9号）

8) 免税の場合には、一般に政策的な見地から固定資産税などの租税を課さないとするものである。このため、非課税措置とは異なり、固定資産の価格が課税ベースに含まれ、一定の申告・申請手續を経たうえで課税除外となる仕組みである。

【図表4】学問上の「非課税」と「免税」の違い



課税除外は、大きく①人的課税除外と②用途課税除外とに分けることができる。人的課税除外とは、国や地方団体などに対する措置をさす。一方、用途課税除外とは、宗教法人を例にすると、その用途が専ら宗教用に供される境内建物や境内地であることが要件である（地方税法348条2項3号）。なお、この場合の課税除外は、その固定資産が誰に帰属するかを問わない。このことから、用途課税除外は、「物的課税除外」とも呼ばれる。

(2) 宗教法人の固定資産税非課税の根拠

宗教法人の固定資産税非課税規定は、長い歴史を有する。その根拠（理由）は、はっきりしない。しかし、日本国憲法では明定されている政教分離原則（20条）が一つの根拠であると解される。すなわち、課税権力を含む国家権力は宗教の結びつき、相互介入は厳しく戒められることから、宗教法人非課税制は、課税を通じた国家権力（課税権力）の宗教活動への介入を防ぐことがねらいとみることができる。言いかえると「宗教法人の布教活動の自由、関係する信者の信仰の自由を実質的の保証する」観点が取られていると理解されている⁹⁾。

もう一つは、宗教法人の宗教活動に供される固定資産は、フローの経済的価値を生むものではないことから、あえて課税する必要がないとすることに根拠

9) 固定資産税務研究会編『固定資産税逐条解説』（地方財務協会、2010年）、80頁参照。

を見出すことができるのではないか¹⁰⁾。

Ⅳ 宗教法人に対する「非課税」の範囲と要件

宗教法人の非課税（課税除外）の範囲や意味は、税金の種類により、異なる。例えば、担税力を「所得」に求める法人税では、税務収益事業は課税対象とされても、所得がなければ宗教法人には税金はかからない。これに対して、消費税では課税売上があれば、原則として、宗教法人も納税義務を負う。また、宗教法人が専ら宗教の用に供する境内建物や境内地以外には固定資産税がかかる。ただ、それぞれの税目により、課税または非課税（課税除外）となる範囲や要件は異なる。

(1) 宗教法人に対する税務収益事業課税の範囲と要件

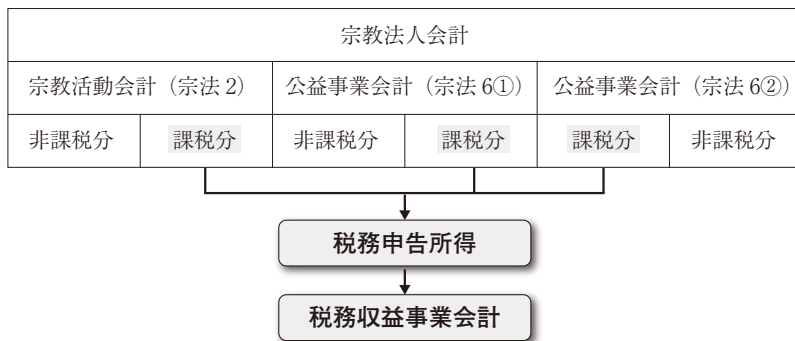
俗に「宗教法人には法人税がかからない」などといわれる。しかし、国税では、宗教法人の税務収益事業を、法人税の課税対象にしている。すなわち、法人税法は、宗教法人が、税務収益事業（現在34業種¹¹⁾）を行っている場合で所得があるときには、他の公益法人等と同じように、課税する（法人税法4条1

10) この課題は、本稿の射程外なので、深く立ち入らない。詳しくは、拙論「宗教法人非課税制の検討」〔石村編〕『宗教法人法制と税制のあり方』（法律文化社、2006年）30頁以下参照。

11) 税務収益事業課税は、一般に、公益法人等と営利企業/一般事業者との間での「イコールフットイング（equal footing）/競争条件の均等化」確保のための措置であると説かれる。しかし、イコールフットイング・ルールを税法の解釈・適用、さらには税務収益事業の課否にかかる不文の一般課税原則とみることについては、租税法律主義、課税要件法定主義の形骸化につながりかねないことから賛成できない。石村耕治編『宗教法人の税務調査ハンドブック』（清文社、2012年）26頁以下参照。また、税務収益事業該当性と判定基準としてのイコールフットイング・ルールについては、いわゆる「ペット葬祭」をめぐる、議論が展開されている。詳しくは、拙論「政教分離からみた宗教法人が行うペット葬祭の税務収益事業該当性」獨協法学88号参照。

項・7条・別表第2)¹²⁾。宗教法人の税務収益事業に対する課税は、やさしく図説すると、次のとおりである。

【図表5】法人税：宗教法人の区分会計（経理）と税務収益事業



(2) 宗教活動用固定資産税非課税の範囲と要件

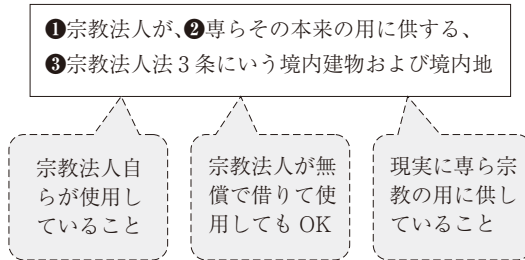
「宗教法人の（税務）収益事業用資産には固定資産税がかかる」といわれたりする。しかし、こうした言い方は正鵠を射ているとはいえない。なぜならば、法人課税/課税除外と固定資産課税/非課税の範囲と要件は、明らかに異なるからである。

地方税法では、固定資産税の非課税（課税除外）の範囲と要件について、簡潔にいうと、次のとおりである（地方税法348条2項3号）。

なお、本稿では、ペット葬祭施設にかかる固定資産税課税については、射程外である。詳しくは、服部宏・菅原万里子「ペット供養施設に対する固定資産課税の問題点」税理2008年10月号参照。

- 12) このほか、所得税においては、他の公益法人等と同様に、宗教法人が受け取る利子や配当は非課税となっている（所得税法11条1項・別表第1第1号）。

【図表6】宗教活動用固定資産税非課税の範囲と要件



地方税法は、固定資産税の非課税の範囲を宗教法人法3条に規定する「境内建物」および「境内地」に限定している。「境内建物」とは、「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」「教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成する」ために必要な当該宗教法人の固有の建物及び工作物（附属の建物及び工作物を含む。）をいう。例示なので、「牧師館」など名称が異なる建物であってもよい。

また、「境内地」とは、「①境内建物が存する一画の土地、②参道として用いられる土地、③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。）、④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、⑤歴史、古記等によつて密接な縁故がある土地、⑥前各号に掲げる建物、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」をいう。

なお、宗教法人が固定資産を有償で借りている場合は別として、無償で借りて宗教の用に供していても非課税の取扱いを受けられる（地方税法348条2項柱書）。これは、すでにふれたように、宗教法人の固定資産税非課税措置は、いわゆる「物的課税除外」であり、その固定資産は誰に帰属するかを問わないことになっていることによる¹³⁾。

13) 固定資産税の用途非課税について詳しくは、薄井光明「固定資産税の非課税制度と減免等」〔山田二郎ほか編〕『固定資産税の現状と納税者の視点』（六法出版社、

(3) 「専ら宗教の用に供していること」の意味

「専ら宗教の用に供していること」とは、宗教法人が、教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成する目的の用に専ら供することであるとされる¹⁴⁾。「専ら」の言葉の意味について、1965(昭和40)年3月29日付の自治省税務局長あての法制意見では、「『もっぱら』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のであるが、たまたま例外的に他の目的に使用することがあったという程度のことによって、ただちに『もっぱら』その用に供するといえないことにはならない」と解している。いわば、課税権力が過度に宗教に介入することにつながることなどの特別の事情を勘案して「取るに足らない目的外利用は問わない」とのスタンスである。こうした理解は、まさに社会通念に資するといえる¹⁵⁾。

しかし、固定資産課税の現場では、「専ら宗教の用に供していること」の解釈をめぐるのは、納税者である宗教法人と自治体税務当局(課税庁)の間で、議論の絶えないところである。この言葉の意味をめぐるのは大きく、次のような見解にわかれる。

【図表7】「専ら宗教の用に供していること」の意味

① **機能的に区分して、個別的に課否判定すべきであるとする見解** 宗教法人が、専ら宗教の用に供しているかどうかは、機能的に区分して、個々の用途を精査して判定すべきであるとする。近年、この見解をとる課税庁も増えてきている¹⁶⁾。

1998年) 150頁以下参照。

14) 固定資産税務研究会編『固定資産税逐条解説』前掲・注9、82頁参照。

15) ちなみに、地方税法5条2項は、市町村は、固定資産税などの普通税を「課するものとする」と規定する。「課するものとする」の意味するところは、原則として課税するということである。コストパフォーマンスが悪いその他特別の事情がある場合は別ということである。この点について、同5条2項但書では、次のように規定する。「ただし、徴収に要すべき経費が徴収すべき税額に比して多額であると認められるものその他特別の事情があるものについては、この限りでない。」

16) 例えば、東京都主税局長通達「固定資産税及び都市計画税の課税取扱いについて」

② **概ね、全体的に課否判定をすべきであるとする見解** 全体的にみて、概ね専ら宗教の用に供しているかどうかを判定すべきであるとする。広い意味では、4分の3以上、80%以上、90%以上など形式的基準をもって課否を判定すべきであるとする見解も含む。

「専ら宗教の用に供していること」の意味については、②概ね、全体的に専ら宗教の用に供しているかどうかを持って判定すべきである¹⁷⁾。なぜならば、課税庁が、税務調査などを通じて過度に宗教活動に介入することは、政教分離原則からみても、好ましくないからである。加えて、宗教法人が収益事業を行い一定の所得を得ていたとしても、そのこと自体は、課税要件上、固定資産税の課否とは関係がないからである。

いずれにしろ、①機能的に区分して、個別的の課否判定をすべきであるとする見解が、宗教法人の対する社会通念を欠く固定資産課税の強化方針とリンクしている事実は否定できない¹⁸⁾。

(平成28年1月29日付 27主資固243号)。もっとも、「専ら」の縛りがある宗教法人の場合と、そういう縛りがない法人である労働組合(地方税法348条4項)や学校法人(地方税法348条2項9号)など他の非営利公益法人等の場合とは、異なる法の適用・解釈ができる。

17) 田中治「宗教法人に対する固定資産税非課税措置をめぐる紛争例」近畿大学法学 65巻3・4号185頁以下参照。

18) 自治体税務当局(課税庁)による社会通念を欠くような課税実務や行政指導がはびこる背景には、最高裁が、税法の非課税要件を定める規定については、租税負担公平の視点および不公平の拡大を広げない視点から、縮小解釈、厳格解釈を求めていることもある。最高裁判所平成元年11月30日判決・税務訴訟資料174号823頁参照。もっとも、租税負担公平の原則/イコールフットイング・ルールは、税法の適用・解釈原理にはなりえず、立法上の原理である。例えば、福岡地方裁判所平成21年1月27日判決・判例タイムズ1304号179頁、福岡高等裁判所平成21年7月29日判決・税務訴訟資料順号11251、最高裁判所平成24年1月13日判決・民集66巻1号1頁参照。また、石村耕治編『現代税法入門塾(第9版)』(清文社、2018年)160頁参照。

V 社会通念を欠く不合理な固定資産課税の指導ケース

地方税の固定資産税を徴収する自治体税務当局（課税庁）の職員が、固定資産税の増徴に熱心なあまり、一般住民、納税者の一般的な常識（コンセンサス）（以下、ここでは「社会通念」¹⁹⁾ともいう。）を欠くと思われる課税実務や行政指導が、散見される。宗教法人に関しては、とりわけ、固定資産税が非課税（課税除外）とされるその本来の用に供する境内建物や境内地に対する社会通念を欠くような不合理な賦課処分や是正指導が数多く報告されている。

(1) 宗教者が問う自治体税務当局による実例

宗教者・宗教法人の納税意識は、一般住民と変わらない。社会常識や感じ方も、あまり変わらない。以下の、宗教者、宗教法人からの聴き取りに基づき、自治体税務当局（課税庁）が行った宗教法人に対する社会通念を欠く不合理な固定資産課税にかかる非課税適用の取消または是正指導実例を、簡潔に一覧にすると、次のとおりである。

【図表8】社会通念を欠く不合理な固定資産課税実例

- ① 宗教法人の境内地内にある地上権が設定された電柱/電線があることを理由に、課税庁に固定資産税の非課税対象から外れると指摘されたケース
- ② 宗教法人の境内建物や境内地内に自販機が設置されていることを理由に、課税庁に固定資産税の非課税対象から外れると指摘されたケース
- ③ 宗教法人の境内建物や境内地内に町内会等の防災用機器などを保管する倉庫が置かれていることを理由に、課税庁に固定資産税の非課税対象から外れると指摘されたケース

19) 「社会通念 (reason and common sense)」とは多義的、かつ不確定な概念である。この言葉は使われ方によっては、納税者に不利益になる課税取扱いを正当化する論拠ともなりうる。このことから、タックスジャスティスに資する基準にはなりえない。税の実務、裁判例からみた社会通念について「特集：税務の社会通念」税務弘報2018年2月号参照。

- ④ 宗教法人の境内建物や境内地内に町内会等の神輿などを保管する倉庫が置かれていることを理由に、課税庁に固定資産税の非課税対象から外れると指摘されたケース
- ⑤ 宗教法人の境内建物や境内地内に一般住民が使用できる公衆トイレが設置されていることを理由に、課税庁に固定資産税の非課税対象から外れると指摘されたケース
- ⑥ 宗教法人の境内建物や境内地がボーイスカウトや神社スカウトの活動に供されていることを理由に、課税庁に固定資産税の非課税対象から外れると指摘されたケース
- ⑦ 宗教法人の境内建物や境内地が、社会貢献のためのホームレス救済活動や炊き出し用の鍋窯が保管されていることを理由に、課税当局に固定資産税の非課税対象から外れると指摘されたケース
- ⑧ 宗教法人の境内建物や境内地に、町内の道路標識が掲示されていることを理由に、課税当局に固定資産税の非課税対象から外れると指摘されたケース
- ⑨ 宗教法人の境内建物の黒電話借用者への料金箱が置かれていたことを理由に、課税当局に固定資産税の非課税対象から外れると指摘されたケース

(2) 宗教者・住民と自治体税務当局との間の意識の乖離

住民は、宗教者や宗教法人に社会貢献活動に積極的にかかわるように切望している。ほとんどの宗教者や宗教法人も、そうした非営利・社会貢献活動に積極的な参加を求める住民の声に応えることには、異論がないはずである。

ところが、自治体の税務当局（課税庁）は、宗教法人の対する硬直した社会通念を欠く固定資産課税の賦課処分や行政指導を強めてきている。宗教法人は、住民参加・主導の運動会や催事に宗教用施設や境内地を使わせると、「専ら宗教の用に供していない」として、自治体の税務当局から非課税取扱いの承認が取り消されるおそれが出てくる。これでは、宗教法人は、災害時などに自己の檀信徒以外の住民を社寺や境内地に迎え入れる計画に参加することなどに躊躇したとしても、無理はないと思う。

Ⅵ 公益性を理由とする「課税免除」と固定資産税の「減免」

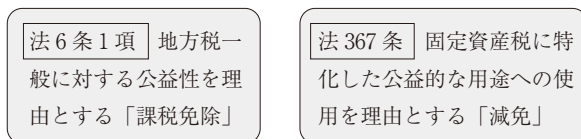
自治体の税務当局（課税庁）は、硬直した社会通念を欠く固定資産課税実務や行政指導であっても、「法律・条例による行政」のたまものであると言い張

るかも知れない。租税法律主義ないし租税条例主義の支配のもとでは、法令や条例に根拠のない「宥恕」はゆるされない、とする考えもある。とすれば、いわば「法令や条例に基づく宥恕」を志向するのも一案である²⁰⁾。

(1) 「課税免除」と固定資産税の「減免」

地方税法上の税の軽減措置は、大きく①「課税免除(および不均一課税)」(地方税法6条1項)、と②「減免」(地方税法367条)にわけることができる。それぞれの目的を、簡潔に図説すると、次のとおりである。

【図表9】「課税免除」「減免」規定の目的



①公益等による課税免除の規定ぶり

「公益等による課税免除」は、地方税一般に対する公益性を理由とする措置である。例えば、自治体が誘致した企業が取得した固定資産にかかる固定資産税などの地方税を時限的に課税免除または不均一課税するといった形で採られることも多い²¹⁾。地方税法においては、次のように規定する。

(公益等による課税免除) 地方税法6条1項 地方団体は、公益上その他の事由に因り課税を不適當とする場合においては、課税をしないことができる。

20) 「宥恕」という言葉は、法律用語として一般化していない。法律や条例に基づく税の免除や減免などは、広い意味での宥恕措置と解させる。詳しくは、北野弘久「税法における宥恕規定の意義と認定基準」『税法解釈の個別的研究I』(学陽書房、1979年)20頁以下参照。

21) ほかに、固定資産税については、新たに設けられる事業所の床面積等が一定以上の場合に、補助金対象となる資産について納付した固定資産税の額の2分の1に相当する奨励金を数年間交付するという奨励金・補助金がある。

ちなみに、公益等による課税免除措置は、それを受ける企業などにはわかりやすい。固定資産税でいえば、取得した固定資産に対して新たに固定資産税が課されることとなった年度から免除となるからである。また、早期に支援を受けられるというメリットはある。その一方で、その自治体の歳出予算に計上されることはない。このために、市民・納税者には見えにくいというデメリットもある。

②固定資産税の「減免」の規定ぶり

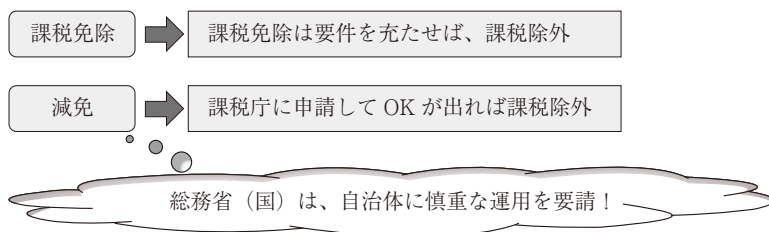
固定資産税の「減免」について、地方税法では、次のように規定する。

(固定資産税の減免) 地方税法367条 市町村長は、天災その他特別の事情がある場合において固定資産税の減免を必要とすると認める者、貧困に困り生活のため公私の扶助を受ける者その他特別の事情がある者に限り、当該市町村の条例の定めるところにより、固定資産税を減免することができる。

(2) 「課税免除」と「減免」の違い

手続的には、「課税免除」は要件を充たせば課税除外となる。これに対して、「減免」は自治体の税務当局（課税庁）に申請または申告をして認められれば課税が一部または全部除外される。「課税免除」も「減免」も、課税除外になると点では結果は同じとみてよい。

【図表10】「課税免除」と「減免」の違い

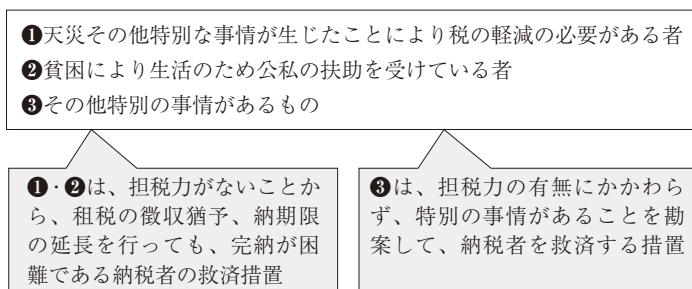


(3) 地方税の「減免」の法的性格

地方税の減免は、地方団体が税条例の規定に基づき課税権を行使した結果、発生した納税義務を、納税者の申請に基づき、担税力の減少その他の事情に着眼して、課税権者である地方団体が自らの租税債権を全部または一部を放棄し、消滅させる処分により、納税義務を解除するものである。

地方税法は、税金の種類ごとに減免の規定を定めている。その規定ぶりは、一般に次のとおりである。

【図表11】地方税の「減免」の一般的な規定ぶり



ちなみに、宗教法人が非営利の社会貢献活動に境内建物や境内地を供することを理由に固定資産税の減免を受けたいと、地方税法367条の③「その他特別な事情があるもの」を根拠に申請をすることになるのではないかと。裁判例によると、③「その他特別な事情があるもの」を根拠とする減免申請においては、担税力の有無は問われないとしている²²⁾。

(4) 東京都都税条例での規定ぶり

地方税法376条（固定資産税の減免）を受けて、東京都都税条例134条は、次

22) 東京地方裁判所平成5年7月16日判決・判例地方自治120号24頁。本件においては、「特別な事情(事由)がある者」について、担税力が低下している者に加えて、公益上必要がある者も含まれるとしている。

のように規定する²³⁾。

【図表12】 都税条例134条【固定資産税の減免】 規定

(固定資産税の減免)

第134条 次の各号のいずれかに該当する固定資産であつて、知事において必要があると認めるものに対する固定資産税の納税者に対しては、当該固定資産税を減免する。

1号 生活保護法により生活扶助を受ける者の納付すべき固定資産税に係る固定資産

2号 公益のために直接専用する固定資産（固定資産の所有者に課する固定資産税にあつては、当該所有者が有料で使用させるものを除く。）

3号 災害等により、滅失し、又は甚大な損害を受けた固定資産で規則で定めるもの

4号 前各号に掲げるものの外、規則で定める固定資産

第2項 前項の規定は、当該年度分の税額のうち、次項の申請があつた後初めて到来する納期限に係る分からこれを適用する。ただし、知事が別に定める場合においては、この限りでない。

第3項 前二項の規定によつて固定資産税の減免を受けようとする者は、次に掲げる事項を記載した申請書にその事由を証明すべき書類を添付して、これを知事に提出しなければならない。

1号 住所及び氏名又は名称

2号 土地にあつてはその所在、地番、地目、地積及び価格

3号 家屋にあつてはその所在、家屋番号、種類、構造、床面積及び価格

4号 償却資産にあつてはその所在、種類、数量及び価格

5号 減免を受けようとする事由

6号 前各号に掲げるものの外、知事において必要があると認める。

第4項 第1項及び第2項の規定によつて固定資産税の減免を受けた者は、その事由がやんだときは、直ちにその旨を知事に申告しなければならない。

23) 地方税法2条は、「地方団体は、この法律の定めるところによって、地方税を賦課徴収できる」とする。そのうえで、地方税法3条1項は、「地方団体は、地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について定をする場合には、当該地方団体の条例によらなければならない」とする。こうした構図のもと、地方税の賦課徴収の直接の典拠は地方団体の条例にあると解すべきとされる。東京地方裁判所平成27年9月10日判決・判例体系D1-Law.com)。

ちなみに、東京都都税条例施行規則（固定資産税の減免）31条は、2項で、減免の対象には「その他特別の事情があると知事が認める固定資産」を含めて規定し、3項で「前項に規定する固定資産に対する固定資産税の減免は、当該事情を考慮して知事の認めるところにより減免する。」と規定する。

(5) 条例に基づく固定資産税減免申請も一案

宗教法人が、災害時などに自己の檀信徒以外の住民を社寺や境内地に迎え入れるなど、社会貢献活動の宗教用非課税固定資産を供したいとする。この場合、東京都23特別区に所在する宗教法人については、都税条例134条に基づき都知事に固定資産税減免申請をするのも一案である。

この点に関して、東京都は、災害発生に備えて帰宅困難者対策条例を定めている。加えて、民間施設や事業者を対象に、帰宅困難者のための一時滞在施設（原則3日間受け入れる施設）や備蓄倉庫支援事業を実施している。この事業では、補助金交付に加え、協力した23区内の施設・事業者に対して、都税条例134条1項4号等を典拠とした「帰宅困難者のための備蓄倉庫に対する固定資産税、事業所税及び都市計画税の減免要綱」（平成25年10月1日付 25主税第230号。以下「減免要綱」という。）に基づき、固定資産税（都税条例134条1項4号、都税条例施行規則31条2号）に加え、都市計画税（都税条例188条の23第1項）や事業所税（都税条例188条の30、都税条例施行規則36条の3第23号）の減免申請を受け付けている²⁴⁾。減免申請があった場合、都税事務所（課税庁）は、帰宅困難者のための備蓄倉庫に対する固定資産税等の減免に係る現地調査実施要項（31総防管第1272号、令和元年9月4日。以下「現地調査実施要項」という。）に基づいて備蓄倉庫について現地調査を行い、その結果を申請者に通知する仕組みになっている。なお、減免の割合は、固定資産税や都市計画税については10割、事業所税については、資産割の10割である（減免要綱第3）。

ちなみに、この東京都の災害発生に備えた帰宅困難者対策事業に関しては、

24) 東京都市税局帰宅困難者のための備蓄倉庫に対する固定資産税、事業所税及び都市計画税の減免<http://www.tax.metro.tokyo.jp/shisan/info/kitakukonnansya.html>

一見するだけで、いくつかの問題点を指摘できる。まず、担当局長が発出した減免要綱や、当該減免要綱に準拠して発出した現地調査実施要項に基づく租税の減免や行政調査の実施である。こうした「要綱」を典拠に行う租税の減免や行政調査(現地調査)は、課税/非課税要件や調査手続は条例に基づかなければならないとする租税条例主義(地方税法3条1項)に抵触するおそれが強い。加えて、この災害発生時の帰宅困難者支援事業に協力する施設や事業者に対して、備蓄倉庫に対する租税の減免について申請するように求め、かつ、当該倉庫への現地調査を実施するという都主税局がつくった仕組みの構築の仕方自体にも違和感がある。「公権力むき出し」のようにも見える²⁵⁾。ボランティア精神

25) ちなみに、かつて東京都武蔵野市が定めた住宅開発指導要綱が問われた。同要綱は、中高層建築物の建設について住民の同意を得ること、教育施設負担金を同市に寄附することを建設業者に求め、従わない場合には市は上下水道などに敷設に協力しないという内容であった。建設事業者Aは、東京都に集合住宅建設申請をして確認を得たうえで建設を開始し、武蔵野市に給水契約の申し込みをしたが同意は受理しなかった。このため、武蔵野市長は、水道法15条1項〔給水義務〕違反を理由に起訴された。東京地裁八王子支部は同市長を罰金10万円に処した(昭和59年2月24日判決・判例時報1114号10頁)。東京高裁は市長の控訴を棄却した(昭和60年8月30日判決・判例時報1166号41頁)。最高裁は市長の上告を棄却した(平成5年11月8日判決・判例時報1328号16頁)。別のケースで、建設事業者Bは、武蔵野市内に3階建の賃貸集合住宅の建設を計画した。武蔵野市は、同市の住宅開発指導要綱に基づきBに教育施設負担金の寄附を要請した。Bは、不本意ながらリベンジをおそれ、同市に教育施設負担金を寄附した。そのうえで、この寄附は脅迫によるものであるとして、意思表示の取消しを主張したうえで、同市に当該寄附相当額の返還を求めて提訴した。東京地裁八王子支部はBの請求を棄却した(昭和58年2月9日判決・民集47巻2号603頁)。東京高裁もBの請求を棄却した(昭和63年3月29日判決・民集47巻2号610頁)。これに対して、最高裁は、Bの主張のうち、脅迫に主張を退けたが、国家賠償請求については、破棄差戻判決をくださった(第一小法廷平成5年2月18日・民集47巻2号574頁)。判旨の要約は次のとおりである。①行政指導として建設事業者寄附を求めることは、任意である限り、違法とはいえない。②しかし要綱を読むと、その金額を含め教育施設負担金は極めて詳細かつ具体的で、事業者の義務・納付を命じるような規定ぶりであり、任意の寄附金と解するのは困難である。③事業者が、要綱に

で備蓄の場の提供や役務の寄附をして任意に協力する企業などが委縮し、事業参加に消極的になりかねない。役所ファーストの発想を、都民ファーストに転換する必要があるのではないか。

(6) 宗教法人の社会貢献活動にかかる固定資産の減免申請

東京都23区にある宗教法人は、東京都が企画した災害時の帰宅困難者のための民間一時滞在施設や備蓄倉庫事業に参加して参加し、境内建物や境内地を檀信徒以外の住民に提供することができる。

ただ、宗教法人が、帰宅困難者支援事業に参加し、境内建物、境内地を備蓄倉庫に提供したとする。この場合、当該倉庫に供した境内建物、境内地に対する非課税取扱いはどうなるのであろうか。従来からの社会通念を欠いた都税事務所による固定資産課税実務からすると、当該境内建物、境内地のうち該当する部分に対する非課税適用は取消しになる可能性も出てくる。あるいは、新たに備蓄倉庫部分に対する固定資産税の減免申請をすることで、違法行為は治癒され、当該境内建物、境内地に対する非課税承認は継続すると解することができるのであろうか。

宗教法人が自主的に、境内地内に町内会等の神輿や祭り用具を保管するための倉庫を置いたとする。あるいは、宗教法人が、境内地内のホームレス支援の炊出し用の鍋窯を保管する倉庫を置いたとする。これらの場合に、当該法人は、非営利の公益活動ないし社会貢献活動に宗教用非課税固定資産を供していると解される。にもかかわらず、課税庁が目的外利用を指摘し、社会通念を欠いた課税実務を強要してきたとする。この場合、宗教法人は、都税条例134条1項4号等に基づき当該部分に対する固定資産税の減免を申請し、この申請が認められることを前提に、境内建物や境内地全体に対する非課税取扱いを維持できると解してよいのではないか。

従わない場合に執るとされる給水契約の拒否という制裁措置は、水道法上違法である。^④行政指導の限度を超えるものであり、違法な公権力の行使といわざるをえない。ちなみに、武蔵野市の要綱の全文は、武蔵市百年史編さん室編『要綱行政が生んだ日照権－宅地開発等に関する指導要綱の記録』（ぎょうせい、1997年）。

ちなみに、都税条例134条関係の固定資産税減免申請書(146号様式サンプル)は、次のとおりである。

【図表13】固定資産税減免申請書

第146号様式(条例第134条関係)

固定資産税減免申請書					
年 月 日 都税事務所長 あて 住 所 納税義務者 (フリガナ) 氏名(名称) 電 話					㊟
次のとおり減免を受けようとする理由を証明する書類を添付して申請します。					
土 地	所在地	地番	地目	地積・価格	用途
					円
					円
					円
減 免 を 受 け よ う と す る 具 体 的 な 理 由	不働化地区における老朽住宅		《除却した住宅について》		
	除却後の土地を適正に管理しているため。		① 物件所在:		
			② 家屋番号:		
			③ 減失年月日:		

(日本産業規格A列4番)

Ⅶ 社会通念を欠く不合理な課税処分や指導に対応するルート

宗教法人が、境内建物内で就業する者や参詣者の利用上必要な飲料を提供するために自動販売機を設置しているとする。ところが、自治体税務当局/課税庁(例えば、都税事務所)から、自販機の設置は、固定資産税の非課税要件に違反し、目的外利用にあたることを理由に、その部分への非課税認定を取り消し、固定資産税(および都営計画税)の賦課処分を受けたとする。この場合には、どのように争ったらよいのであろうか。同じような状況のもと、自治体税務当局(課税庁)から非課税承認の取消し、賦課処分は受けなかったものの、自販機を撤去するように指導を受けたとする。この場合には、どのように争っ

たらよいのであろうか。

(1) 非課税承認の取消し、固定資産税等の賦課処分を受けた場合

課税庁（例えば、都税事務所）が宗教法人に対する固定資産税の非課税承認を取り消し、固定資産税の賦課処分（地方税法342条1項²⁶⁾を行ったとする。この場合、当該宗教法人は、賦課処分に対して行政不服審査法に基づく不服申立て（審査請求）をし、それが棄却された場合、当該処分の取り消しを求めて裁判所へ提訴することになる。

東京都においては、納税者から知事に審査請求が行われた場合で、審査庁が審理員意見書の提出を受けたときは、一定の場合（行政不服審査法43条1項各号）を除き、審査庁は、東京都行政不服審査会（以下「審査会」という。）に諮問することになっている²⁷⁾。審査会は、結論を答申する。知事は、答申を受けて、裁決/決定をする²⁸⁾。審査請求人は、知事の採決/決定に不服な場合、3カ月たっても裁決/決定がない場合には、東京地方裁判所に提訴できる。

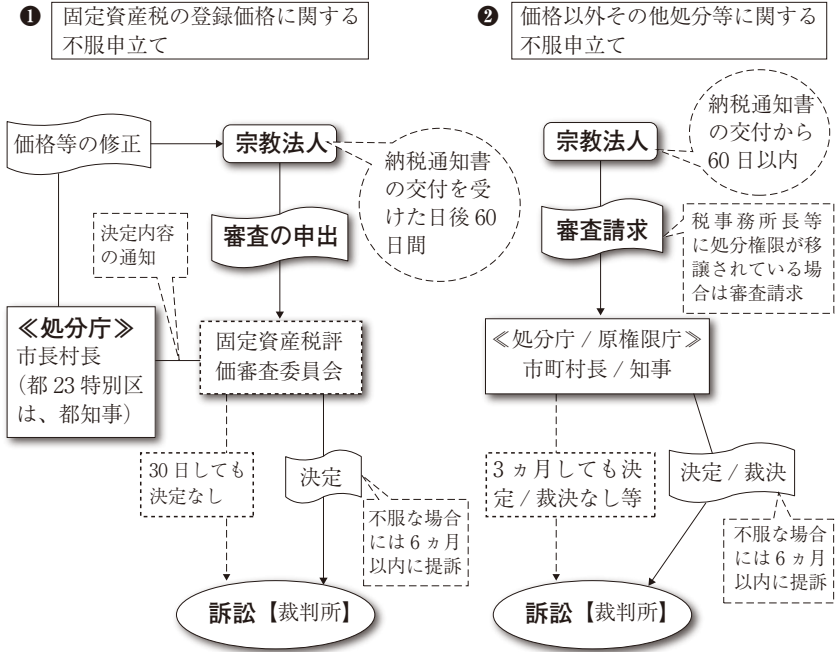
ちなみに、固定資産税にかかる不服申立ては、①固定資産税の登録価格の関する不服申立てと、②価格以外その他処分等に関する不服申立てのルートに分けられる。固定資産税の賦課処分については、②のルートにより争うことになる。

26) 通例、固定資産税賦課処分に加え、都市計画税の賦課処分（地方税法702条1項）が行われる。

27) 東京都行政不服審査会は、行政不服審査法81条及び行政不服審査法施行条例3条に基づき、知事の附属機関として設置された第三者機関である。行政不服審査会は、裁決の客観性や公正性を高めるため、第三者の立場から、審理員が行った審理手続の適正性や審査庁の判断の適否を審査するとされている。<http://www.soumu.metro.tokyo.jp/12houmu/toushinnaiyou31.html>

28) 東京都行政不服審査会の一連の答申を概観してみると、国税不服審判所の場合と同様に、住民/納税者の「名ばかり権利救済機関」であると感じるのは、筆者だけではないのではないのか。

【図表14】固定資産税にかかる不服申立ての仕組み



(2) 課税庁から行政指導を受けた場合

宗教法人が、地元町内会からの要請を受けて神輿や祭具などを境内建物内または境内地に保管するとする。ところが、課税庁(例えば、都税事務所)から、固定資産税の非課税要件に違反し、目的外利用にあたることを理由に、その部分への非課税認定の取消し、賦課処分は受けなかったものの、神輿や祭具等を撤去するように指導を受けたとする。この場合には、どのように争ったらよいのであろうか。

自治体(ここでは、東京都)は、所管する事務の範囲内において、一定の行政目的を実現するための特定の人に対して指導、勧告、助言等(以下「行政指導」

という。)を行うことが多い²⁹⁾。行政指導は、本来、処分や公権力の行使に当たらない行為をさす。したがって、一般論としては行政争訟で争うことは難しい。

境内建物または境内地に保管する町内会の神輿や祭具の撤去の行政指導を受けたのにもかかわらず、宗教法人が、それに従わなかったとしても、不利益な取扱いを受けることはない。また、東京都は、行政指導を行う場合は、宗教法人に対して、当該行政指導の趣旨、内容、責任者を明確にするように求められる。さらに、行政指導が口頭で行われた場合で、宗教法人が書面の交付を求めたときには、行政指導に携わる者（ここでは都税事務所）は、これを交付しなければならない。

仮に、自治体税務当局（ここでは都税事務所）による行政指導、あるいは勧奨が、極めて威圧的、強権的で、宗教法人が非権力的な指導の域を超えると感じたとする。この場合には、国家賠償請求訴訟（国賠訴訟）を活用するの一案である。

●むすび

固定資産税非課税（課税除外）の取扱いについては、「専ら」の縛りがある宗教法人の場合と、そのような縛りがない法人である労働組合（地方税法348条4項）や学校法人（地方税法348条2項9号）など他の非営利公益法人等の

29) 国の行政手続に関しては行政手続法が定められている。行政手続法は、自治体の条例または規則に基づいて実施する処分および届出、ならびに行政指導については適用除外とされている（3条3項）。この部分については、各自治体の行政手続条例が適用になる。東京都は、東京都行政手続条例（平成6年12月22日 条例142号）を定め、第4章（30条～35条）で「行政指導」についてのルールを規定している。国税上の行政指導を射程にしたものであるが、税務行政指導の法的性格の分析については、内藤見由「税務行政指導の法的性格と運用課題について」税務大学校論叢39号（2002年）参照。また、税務調査手続要件を回避する不当な税務行政指導を批判するものとしては、日弁連「税務調査の手続要件を回避する税務行政に関する要請書」（2015年2月20日）参照。

場合とは、異なる法(条例)の適用・解釈をすべきである。一般に、宗教法人が専ら本来の用に供する境内建物や境内地を固定資産税を非課税とする根拠は、政教分離原則、すなわち課税権力が過度に宗教法人に介入するのを抑止し、「宗教法人の布教活動の自由、関係する信者の信仰の自由を実質的に保証する」観点が取られているについてはすでにふれた³⁰⁾。

宗教法人が非課税固定資産を専ら宗教活動に供しているのにもかかわらず、一部非営利の社会貢献活動などに使用するまたは使用させていることを理由に、自治体税務当局(課税庁)が問題視し、社会通念に反する不合理な課税取扱いは行政指導を行うのは、宗教活動への公権力(課税権力)の過度な関与につながり、憲法(20条1項)や宗教法人法(1条2項)などにふれる。宗教者や宗教法人の側にも、宗教施設や境内地を博愛または人道的な視点から非営利の社会貢献に資する活動に供しているのに、なぜ固定資産課税非課税取扱いが問われるのか、といった素朴な疑問が生じている。

自治体税務当局の介入の仕方によっては、不合理、かつ、違法な課税につながるおそれもある。非生産的で、徴税額とコスト比較(コストパフォーマンス)の面でも法の趣旨にふれるのではないか(地方税法5条2項但書)。また、「疑わしければ納税者の利益」の税法の適用・解釈ルールともぶつかる。「専ら」という言葉の適用・解釈で対応できないとすると、問題視された部分への固定資産税の「減免」措置の活用など、他の対応を検討せざるを得なくなる。

宗教界は、市民/納税者の常識に訴える広報(PR)活動を強化するとともに、課税庁(ここでは、都主税局、生活文化局管理法人課など)とのねばり強い折衝を続ける必要がある。東京都の帰宅困難者支援事業のケースなどを参考に、減免要綱の制定ないし条例改正を求め、社会通念を欠くと思われる税務当局(課税庁)の行政指導や非課税承認の取消し・賦課処分の回避をはかるのも一案である。もちろん、社会通念を欠くと思われる理由で非課税承認の取消し・賦課処分が行われた場合には、当該宗教法人は不服申立て(審査請求)や訴訟のルートを活用することができる。

30) 固定資産税務研究会編『固定資産税逐条解説』、前掲・注9、80頁参照。