

# 資産税課税目的による宗教性判断の是非

## — 回向院動物供養施設課税処分取消訴訟控訴審判決 —

櫻井 罔郎（東京基督教大学）

### 目次

- 一 問題の所在
- 二 事件の概要
- 三 控訴審判決
- 四 本判決の評価
- 五 資産税課税目的での宗教性判断の是非

### 一 問題の所在

宗教法人回向院（原告、控訴人。X）は、東京都墨田区両国二丁目において、本来の宗教活動であるという認識のもとに、動物供養施設を建立し、動物供養を行ってきたところ、東京都墨田都税事務所（被告、被控訴人。Y）は、「動物供養は本来の宗教活動ではない」として、動物供養施設に対して、固定資産税および都市計画税を課税してきた。

これに対して、Xは、Yの課税処分に対する異議を申し立てたが申し立ては棄却されたので、当該課税処分の取消を求めて、2005年、東京地裁に訴えを提起したものの、2006年3月、敗訴となったので、東京高裁に控訴し、2008年1月23日、勝訴判決を得るに至った。

本件においては、「動物供養」という、明らかに宗教活動と思われるものをYが「宗教活動でない」と判断して固定資産税および都市計画税の課税対象としているが、行政庁であり、課税庁であるYが、宗教法人・宗教団体の活動の

宗教性を判断することには疑義が感じられる。

なお、本報告の当時、Yは最高裁に上告中であったが、2008年7月17日、上告棄却の判決が言い渡されており、本件高裁判決が確定している。

## 二 事件の概要

### 1. Xの概要

Xは、東京都墨田区両国二丁目8番10号に主たる事務所を設置し、寺名を「諸宗山無縁寺回向院」とする浄土宗の寺院である。

Xの創建は、1657年の、いわゆる「明暦の大火」による焼死者10万8千人を、徳川家綱將軍の幕命により葬ったことに由来しており、当該焼死者を記念する「万人塚」が起源とされている。

大火による焼死者の供養が起源なのであるが、供養すべき遺体は大火で焼けてしまった死体であり、人間と家畜その他の動物との区別すらできないものであることから、人間と動物とを区別することなく葬ることとなったものである。

その後、Xにおいては、人間に関わらず、動物も生あるものすべてを供養することとなったと伝えられている。その結果、Xは、現在に至るまで、有縁・無縁を問わず、人間・動物にかかわらず、生あるすべてのものへの仏の慈悲を説いてきている。

現在、Xの境内には、次のような動物供養の施設が建立されている。

馬頭観音像	1657年建立。徳川家綱將軍の愛馬供養のために建立。
猫塚	1816年建立。「猫の報恩伝説」に由来。
唐犬八之塚	1866年建立。
オットセイ供養塔	1926年建立。
動物慰霊碑	1928年建立。
犬猫供養塔	1935年、邦楽器商組合により建立。
犬猫供養塔	1957年、義太夫協会により建立。
動物回向堂	1962年建立、昭和六三年再建。動物の遺骨を安置。
小鳥供養塔	1964年、飼鳥獣商協同組合により建立。

馬頭観音堂 1982年建立。動物の遺骨を保管・供養。

また、X境内においては、1781年以降、勸進相撲が挙行されることとなり、現在の相撲の起源となっている。その後、1909年（明治42年）に「両国国技館」が建設されるまで、Xで行われる勸進相撲が「回向院相撲」と呼ばれ、庶民に親しまれてきたといういわれもある。

## 2. 地方税法の規定

### (1) 固定資産税に関する規定

固定資産税について、地方税法においては、次のように規定されている。

341条1号 固定資産とは、土地、家屋、償却資産を総称する。

342条1項 固定資産税は、固定資産に対し、固定資産所在の市町村において課する。

343条1項 固定資産税は、固定資産の所有者に課する。

348条1項 国、都道府県、市町村、特別区などには、固定資産税を課することができない。

348条2項 固定資産税は、次の固定資産には課することができない。

3号 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および境内地

### (2) 都市計画税に関する規定

また、地方税法では、都市計画税について、次のように定められている。

702条1項 都市計画事業・土地区画整理事業の費用に充てるため、都市計画区域内の市街化区域内の土地・家屋に都市計画税を課することができる。

702条の2の2項 348条2項の土地・家屋には都市計画税を課することができない。

## 3. Yによる課税処分

Yは、Xの境内地・境内建物のうち、動物供養に関する部分は「非課税事由に当たらない」として（後述参照）、Xに対して、課税処分を下し、Xの異議

申し立てを棄却し、Xの提起した課税処分取消の訴えに勝訴している。

### 三 控訴審判決

#### 1. Xの主張

##### (1) 「専ら本来の用に供する」ということの意味

地方税法348条によれば、「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および境内地」（2項3号）には「固定資産税は課することができない」（2項柱書き）と規定されているところ、Yは「動物供養は本来の宗教活動ではなく、『専ら本来の用に供する固定資産』ではないから、同項の規定は適用されない」として、課税処分をしている。

それに対して、Xは、「専らその本来の用に供する」固定資産であるか否かは、「宗教の教義を広め、儀式行事を行い、信者を教化育成すること」（宗教活動）に供用するものであるか否かで判断すべきであると主張する。

また、Xは、1657年の創建以来、宗教活動の一環として動物供養を行ってきた旨を主張し、本件課税の対象とされている「回向堂」「供養塔」もその活動のために使用してきた旨を主張している。

##### (2) 納骨ロッカー部分

Yは、「回向堂」「供養塔」内の、仏像の安置部分を除いた、主として、動物の遺骨を納めるスペースであるロッカー部分を、不自然に切り分け、本件課税の対象としているが、「回向堂」「供養塔」は、仏像安置部分および納骨ロッカー部分を含め一体として設計されたものであり、専ら宗教活動に供用する施設として使用してきたものであるというのがXの主張である。

##### (3) イコール・フィッティング論

Yは、民間業者の行っている事業と同一または類似の事業については、民間業者と同列に競争させるために非課税規定は非適用となる旨主張するが、Xは、民間業者が宗教法人と類似の行為を行った場合にこの論理を適用するのは不適切であると主張した。

Xは、動物供養を、江戸時代から連綿として行ってきたものであるところ、民間業者は、近時になって、ペットブームに乗じて参入してきたもので

あり、それをもって「専ら本来の用に供する」に反するとするのは不合理であると主張した。

## 2. Yの主張

### (1) 「専ら本来の用に供する」の意味

Yは、固定資産税・都市計画税が非課税とされるのは本来の宗教活動に供される物に限定されるものであるところ、人の供養と動物の供養とでは社会的評価に顕著な差異があり、動物の供養は本来の宗教活動とは言えないと主張した。

また、仮に、動物供養にも宗教的意義があるとしても、民間業者の行う収益事業と同一または類似のものには適用されないと主張した。

さらに、Xの主張によれば、非課税の規定が適用されるか非適用となるかは宗教の教義や宗教団体の沿革・宗教活動の実施状況に依存することになるところ、課税対象となるか否かの調査のために行政庁がそれらを調査することは憲法20条の規定に抵触して許されないことであるから、社会通念に照らし客観的に判断せざるをえないものであると主張した。

そして、動物の遺骨保管行為は、心情的には宗教的であるとしながらも、地方税法の適用上は、本来の客観的宗教行為ではないと主張した。

### (2) 納骨ロッカー部分

Yは、「回向堂」「供養塔」内の、動物遺骨保管用ロッカー設置部分と仏像安置部分とは物理的に区別できるとし、Xの言うように、両者が不可分一体となっていて、区別して評価することはできないというような事情は認められないと主張した。

また、動物の遺骨と人の遺骨とは、宗教性において社会的評価が大きく異なるから、動物の遺骨を納骨する行為は宗教活動とは認められないと主張した。

### (3) イコール・フィッティング論

Yは、Xの行っている動物供養について、①民間業者の営む動物霊園事業と、施設・サービス・料金の点において類似しており、②Xの收受する料金

が対価性を有しており、③民間業者と同一または類似の事業において、宗教法人の行う事業の施設を非課税にすると、民間業者は不当に不利益な立場におかれてしまうから、非課税という優遇措置を受けるべきでない旨を主張した。

### 3. 裁判所の判断

#### (1) 非課税についての判断

裁判所は、固定資産税・都市計画税の非課税となるのは、宗教法人が専ら本来の用に供し、宗教活動をするために必要な固有の境内建物・境内地をいうとし、その使用の実態を社会通念に照らして客観的に判断するべきであるとした。

#### (2) Xの供用状況

裁判所は、①Xが江戸時代の開祖以来、動物供養を行ってきたこと、②Xの動物供養が世間一般に広く受け入れられ、庶民の信仰の対象となってきたこと、③Xが「回向堂」「供養塔」に動物遺骨を安置し、毎日の勤行、月1回・年3回の法要を行ってきたことを認め、「回向堂」「供養塔」の全体が専ら宗教目的に使用する施設であり、宗教活動に欠くことのできない施設であると認め、地方税法により非課税とされる固定資産に該当するとした。

#### (3) 人の供養と動物の供養の社会的評価の差異

裁判所は、Yの主張に対して、①人には墓地埋葬法が定められているが、動物にはなく、一般的に両者の評価は異なることを認めながら、②Xにおける動物供養が、江戸時代以来、長年月にわたって行われ、宗教活動が継続されてきて、社会的にも定着して現在に至っているとし、③その動物供養の宗教施設として「回向堂」「供養塔」が建立されたことは明らかであるとし、④客観的に見て、宗教性について社会的な認知が得られているとし、⑤使用状況については、葉の記載や境内地の客観的状況から明らかであって、強制的な調査は不要であるとした。

#### (4) イコール・フィッティング論

裁判所は、民間業者の動物霊園事業と類似であり、料金に対価性があるか

ら、非課税の例外は非適用であるとするYの主張に対して、まず、民間業者の実態は、①料金については霊園によって相違し、骨壺代・管理料が必要な霊園もあり、②「宗旨・宗派を問わない」とする霊園がほとんどであり、③宣伝に積極的であるが、料金等の詳細は問い合わせを求めているとする。

そのうえで、Xの状況について、①ペット霊園が多数開業する以前の昭和37年からロッカー形式の納骨を開始していること、②檀家以外の諸動物の供養も受け入れているが、浄土宗のみによる供養を可としていること、③施設の中心に安置された馬頭観音像を取り囲んで納骨ロッカーが設置されていて、その間に仕切りなく、不可分一体の構造であること、④火葬後1年間、無償で遺骨を預っており、個別納骨は有料であるものの、合祀なら無償であること、⑤宣伝広告は一切していないこと、⑥リポートを伴う民間業者の紹介には応じていないことを認定した。

以上の点から、裁判所は、Xの動物供養について、①Xの動物供養は民間業者の事業と相違するとし、②有料の供養があったとしても、民間霊園と同様の営利的なものであるとは認められないとし、民間業者と類似の事業であるから非課税の規定が非適用であるとするYの主張は採用できないとした。

## 四 本判決の評価

### 1. 積極的評価

本判決については、三つの点で、積極的な評価をすることができる。まず、地方税法348条2項3号の「専らその本来の用に供する（固定資産）」を、宗教活動に必要な施設を指すと解し、それに該当するか否かは社会通念により客観的に判断するべきであるとした点である。

次に、第二点として、「回向堂」「供養塔」を、全体が専ら宗教目的に使用する施設であるとし、宗教活動に欠けない施設であると認めた点があげられる。そして、第三に、堂内における、中央の馬頭観音像と周囲の納骨ロッカーを、不可分一体の構造であるとした点である。

## 2. 消極的評価

しかし、次の四点については、問題がある。第一に、Xの動物供養が江戸時代以来、長年月にわたって行なわれてきていて、世間一般に広く受け入れられ、庶民の信仰の対象となっているとしている点である。

そうだとすると、Yの言うように、歴史や伝統の有無によって宗教団体・宗教法人の間に差異が生じることとなり、不適切である。判決は、客観的評価を標榜しているが、それでは客観的評価ということができず、主観的評価ということになってしまうのではなかろうか。

第二に、第一点と関連することであるが、Xの動物供養については、その宗教性についての社会的な認知が得られているとしている点である。「社会的な認知」が要件とされるとなれば、新規の宗教団体や宗教法人の活動には適用されないということになってしまいかねないからである。

第三に、これも第一点と関連するが、Xの場合、ペット霊園が多数開業する以前の昭和37年からロッカー形式の納骨を開始したという点を評価していることについてである。そうだとすると、民間業者の後から始めたら非適用になるのかという疑義が生じる。

本来、同じ動物供養であっても、民間業者が行なえば営利事業となり、宗教団体が行なうなら宗教活動に当たることになるのではなかろうか。宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成するという、本来的な宗教活動であっても、株式会社が行なうなら営利事業となり、宗教団体・宗教法人が本来的に行なう場合に限って宗教活動となるものであろう。

第四点として、判決は、「有償イコール営利事業」という観念を持っているのではなかろうかと思われる点である。宗教活動は無償でなければならないというものではないし、対価性を有してはならないというものでもないからである。



## 五 資産税課税目的での宗教性判断の是非

### 1. 「境内建物」「境内地」の意味

本件において課税対象（非課税対象）とされているものは「宗教法人法3条に規定する境内建物および境内地」であるが、「境内建物および境内地」とは、宗教法人法3条には次のように規定されている。

まず、「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前条に規定する目的のために供される建物および工作物（附属の建物および工作物を含む。）のような、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、および信者を教化育成するという目的のために必要な当該宗教法人に固有の建物および工作物をいう。

次に、「境内地」とは、①境内建物が存する一画の土地（立木竹その他建物および工作物以外の定着物を含む。）、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これらの建物、工作物または土地の災害を防止するために用いられる土地のような、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、および信者を教化育成するという目的のために必要な当該宗教法人に固有の土地をいう。

したがって、「境内建物」「境内地」とは、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成するという目的（以下「宗教活動」という。）のために必要な当該宗教法人に固有の建物（工作物を含む。以下同じ。）・土地をいうのであり、宗教活動の用に供しない建物や土地は「境内建物」や「境内地」ではないことになる。

当然、境内建物・境内地とは、本来、宗教団体・宗教法人が、一体として、宗教活動の用に供する施設なのであり、宗教活動の場でもあり、宗教活動の媒体ともなるものであるはずのものであり、その全体をいうのであって、その一部や部分ではありえないものである。

地方税法は、「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および境内地」と規定し、あえて「宗教法人法3条に規定する」と断っているのであるから、叙上の事実は覆しようがない。

Yは、Xの「回向堂」「供養塔」の納骨ロッカー部分は「宗教法人が専らその本来の用に供する」ものではないとして、非課税の例外は適用されず、課税対象となるとしているが、適正を欠く解釈だと言うほかない。

「境内建物・境内地」とは、宗教活動のために必要な建物・土地なのであるから、地方税法の「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物・境内地」とは、Yが解するように、「境内建物・境内地」の内「専ら本来の用に供する」部分という意味（「専らその本来の用に供する」<「境内建物・境内地」）ではなく、「専らその本来の用に供する」固定資産である「境内建物・境内地」という意味（「専らその本来の用に供する」＝「境内建物・境内地」）であると解するほかない。

言い替えれば、「専らその本来の用に供する」のでない建物・土地は「境内建物・境内地」ではないのであって、「専らその本来の用に供する」のでない「境内建物・境内地」は存在しないのである。

この不適切な法律解釈の原因は、地方税法の「専らその本来の用に供する」という文言にあるが、宗教法制に習熟していないために陥った誤解であると考えほかない。

仮に、地方税法が「専らその本来の用に供する建物・土地」と規定しているのであれば、各個の建物・土地について「専らその本来の用に供する」ものであるか否かの判断が求められることとなり、事情によっては、一個の建物・土地の部分については是非判断もありうるかもしれない。

しかしながら、地方税法の規定は、宗教法人法3条を引用して「専らその本来の用に供する境内建物・境内地」と定めているものであって、宗教法人法3条の規定によって明らかなように、境内建物・境内地は宗教活動のための施設であるから、その一部またはその部分について、事を云々する余地はないのである。

地方税法にいう「専らその本来の用に供する」とは、誤解を招きやすい表現

ではあるが、非課税の例外となる「境内建物・境内地」を説明した語句と解釈するのが適切であろう。

仮に、Yの主張するような趣旨であるとするなら、地方税法348条2項3号は、通常法律条文の規定の仕方に従えば、①「宗教法人法3条に規定する境内建物および境内地のうち宗教法人が専らその本来の用に供するもの」、②「宗教法人法3条に規定する境内建物および境内地（宗教法人が専らその本来の用に供するものに限る。）」、③「宗教法人法3条に規定する境内建物および境内地（宗教法人が専らその本来の用に供するものでないものを除く。）」というような規定となったはずである。

それでも、「宗教法人法3条に規定する」というのは障害となるし、「境内建物」「境内地」というのも抵触するおそれがあるから、「宗教法人が専らその本来の用に供する建物および土地」という規定となったに違いない。

## 2. 行政庁による宗教性判断の危険性

Yは、課税庁として、その事務の執行のために必須不可欠な行政事務の一環としての地方税法の解釈という手法を用いながら、Xが宗教活動として行っている活動に言及し、その宗教性を否定するという決定を為しているが、宗教法上、由々しい問題である。

そもそも「宗教とは何か」とは難問であり、如何なる法律においても規定されておらず、歴史的社会的な事実・現象・行為として理解され、社会慣習や社会常識的に想起され、社会通念的に把握されてきたものである。

「百人の学者いれば百の定義が生まれる」と言われてきたように、「宗教」についての客観的定義は（少なくとも日本においては）不可能である以上、「宗教であると主張するものは宗教であり、宗教ではないと主張するものは宗教ではない」とする主観的定義論によらざるをえない（筆者の見解）。

Xの動物供養を見るに、その施設は、一見して誰もが宗教性を疑わないはずであり、「社会通念上、宗教性が認められない」などということはありません。動物供養に対するXの目的・意向も、それに対する信者・施主・依頼者の思惑も、宗教性抜きには考えられない。

法律上は、動物の遺骸は廃棄物にすぎず、地方公共団体の廃棄物処理に頼めば無料または低額の料金の処理可能であるところ、施主は、それよりはるかに高額のコストを負担して葬儀を行ない、納骨するなどしており、その根拠は「宗教」ということを抜きにしては考えられない。

このように、明らかに宗教性を有する施設・活動を「宗教ではない」とすることの不当性はもとより、そもそも行政庁が宗教性を判断することは許されることでないのみならず、きわめて危険なことであると言わざるをえない。

### 3. 宗教法人課税に関する現実の問題

東京都は、X以外にも、多数の宗教法人に対して、実態調査をして、宗教性を否定した上で、『「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および境内地」ではない』として、固定資産税（および都市計画税）の課税対象となる旨の通知を行ない、課税処分を行なっているが、総体として問題である。

極端な事例としては、清涼飲料水の自動販売機の設置部分について「清涼飲料水の自動販売機の設置は物品販売業であるから宗教活動ではない」とし、公衆電話機の設置部分について「公衆電話の設置は通信業であって宗教活動ではない」としているが、多分に疑義がある。

当該都税事務所にも、都庁にも、清涼飲料水の自動販売機が設置され、公衆電話が設置されているが、その趣旨・目的は都が物品販売業や通信業を営んで収益を上げることにあるのではなく、都民や来庁者らに対するサービスの一環であろう。収益事業を目的として設置している場合は別として、宗教法人の場合も同様に解するのが道理であろう。

一方、宗教法人の側にも問題がある。というのも、異議申立や訴訟をしているより、税金を払った方が安いし、問題がないからである。

特に、施設の限られた一部に対する固定資産税であるなら、その額は低廉であって（公衆電話機や自動販売機の設置部分であれば、実質非課税となるか、せいぜい数百円から数千円にすぎない。）、弁護士や税理士に相談する手間・費用に比して、はるかに安価となるからである。

Xの場合も、「税金を納めた方が安く済むし、争わなくて済むので、そうしようかと思ったが、将軍様からの歴史と伝統があり、信者や都民の方々の信仰や信頼の場でもあるので、そのまま受ける訳にいかないと考え、異議を申し立てることにした」(副住職の弁)というように、相当の決意が求められている。

Xの場合は、歴史のある有名寺院であり、規模も大きく、訴訟も維持することが可能であるが、他の小さな一般寺院やその他の弱小宗教団体の場合には、そうもいかない事情がある。弁護士との知り合いがないのみか、税理士さえ依頼したことがなく、相談できる行政書士や司法書士を知らない所が大部を占めているからである。

小さな宗教法人では十分な対処ができず、結果的に、行政庁の言うままになってしまわざるをえない。各個の宗教法人が個別に対処するのではなく、宗教界全体の問題として、事に当たる必要性を痛感する。

その上でも、宗教法の研究および周知・普及が不可欠であり、宗教学会の意義は重大である。

なお、本報告では、「行政庁による宗教性判断の是非」を問題としたので、触れていないが、最後に、本件課税の憲法上の問題を指摘しておきたい。

第一に、租税法律主義に反する課税ではないかということである。

第二に、信教の自由に反する処分ではないかということである。

この点については、別の機会に論じることしたい。