

土地の一部が地方税法 348 条 2 項 3 号所定の境内地に該当するか否かが争われた最高裁判決(最判令和 8 年 1 月 26 日)

April 2026

In brief

PwC 弁護士法人のタックスローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロフェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前照会支援、税務調査対応、税務争訟代理等)を提供しています。PwC Legal Tax Newsletter では、当法人のタックスローヤーが、企業の取引実務や税務上の取扱いに影響し得る裁判例・裁決例その他税法に関するトピックを取り上げて、その内容の紹介や解説をします。

今回は、土地の一部が地方税法 348 条 2 項 3 号所定の境内地に該当するか否かを巡って、固定資産税及び都市計画税(以下、併せて「**固定資産税等**」といいます。)の賦課決定処分¹の適法性が争われた最判令和 8 年 1 月 26 日裁判所 HP¹(以下「**本最高裁判決**」といいます。)をご紹介します。

In detail

1. 事案の概要

本件は、宗教法人である納税者 X(被上告人)が、その一部が参道として用いられていた土地(以下「**68 番 5 土地**」といいます。)について、その全部が地方税法 348 条 2 項 3 号所定の境内地に該当しないことを前提に、Y 市長より令和 2 年度の固定資産税等の賦課決定処分(以下「**本件賦課決定**」といいます。)を受けたことから、Y 市(上告人)を相手取り、68 番 5 土地の一部は地方税法 348 条 2 項 3 号所定の境内地に該当するなどとして、本件賦課決定の一部の取消しを求めた事案です。

以下、本件の理解に必要な範囲で、関係法令の定めと事実関係を概観します。

(1) 関係法令の定め

固定資産税は、固定資産に対し、当該固定資産所在の市町村において、当該固定資産の所有者に課されるものですが(地方税法 342 条 1 項及び同法 343 条 1 項参照)、地方税法 348 条 2 項柱書本文は、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ており、同

¹ <https://www.courts.go.jp/hanrei/95412/detail2/index.html>

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第三条に規定する・・・境内地」を掲げています。

そして、宗教法人法 3 条柱書は、同法の「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ており、同条 3 号は、「参道として用いられる土地」を掲げています。

また、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しています。

このように、地方税法上、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する・・・境内地」については、固定資産税等が非課税とされており、ここでいう「宗教法人法第三条に規定する・・・境内地」については、宗教法人法上、「参道として用いられる土地」が含まれることとされています。

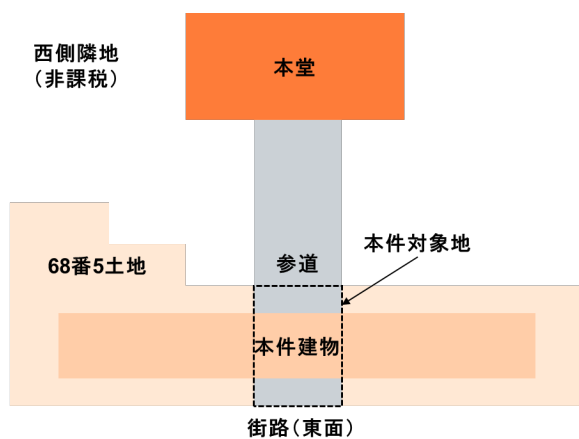
(2) 事実関係

本件の実事関係は次のとおりです。

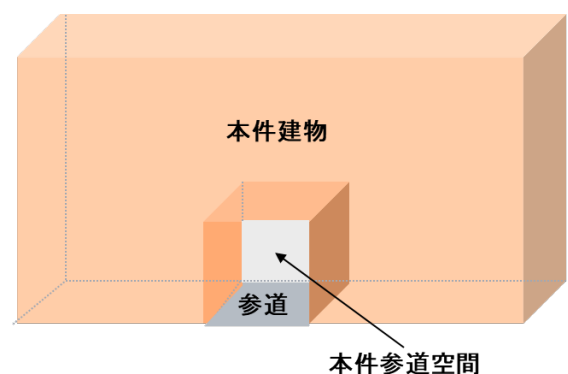
- ① 納税者 X は、令和 2 年度の固定資産税等の賦課期日である令和 2 年 1 月 1 日（以下「**本件賦課期日**」といいます。）当時、68 番 5 土地のほか、その西側に隣接する土地（以下「**西側隣地**」といいます。）を所有していました。なお、西側隣地は、納税者 X の本堂の敷地等となっており、地方税法 348 条 2 項 3 号所定の境内地に該当するものとして、固定資産税等が課されていませんでした。
- ② 納税者 X は、平成 29 年 10 月 1 日以降、68 番 5 土地を第三者（以下「**訴外会社**」といいます。）に賃貸していました（以下、当該賃貸に係る定期借地契約を「**本件借地契約**」といいます。）。そして、訴外会社は、令和元年 9 月 30 日、68 番 5 土地上に地下 1 階、地上 17 階建ての建物（以下「**本件建物**」といいます。）を新築していたところ、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した。
- ③ 本件建物は、68 番 5 土地の東側に隣接する Y 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ました。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、参道として用いられていました（以下、当該空洞部分を「**本件参道空間**」といい、68 番 5 土地のうち参道として用いられていた部分を「**本件対象地**」といいます）。

以上を図示すると、【**図 1**】及び【**図 2**】のとおりです²。

【**図 1**】



【**図 2**】



² 最高裁 HP に掲載されていた最高裁判所広報課作成の「固定資産税及び都市計画税賦課決定処分取消請求事件について」と題する資料記載の【**図 1**】及び【**図 2**】を基に、執筆者らにて一部改変の上作成。

2. 下級審の判断内容

本件の下級審では、第一審と控訴審とで一部判断が分かれる結果となっていました。すなわち、第一審である大阪地判令和4年11月17日裁判所HP³(以下「**本地裁判決**」といいます。)においては、納税者X(原告)は全部敗訴したものの、原審(控訴審)である大阪高判令和5年6月29日裁判所HP⁴(以下「**本高裁判決**」といいます。)においては、納税者X(控訴人)が一部勝訴するという経緯を辿っていました。

本地裁判決と本高裁判決の判断内容は、それぞれ次のとおりです⁵。

(1) 本地裁判決の判断内容

まず、本地裁判決は、「本件対象地は、客観的にみて、社寺に参詣(参拝)するための道、すなわち、宗教法人法3条3号の『参道として用いられる土地』の実質を有するというべき」などとして、本件対象地が「宗教法人法第3条に規定する…境内地」に当たることを認定しました。

次に、本地裁判決は、「本件借地契約においては、本件対象地を含む…68番5土地全体が借地権の設定範囲として図示されており…月額賃料も本件対象地を含む…68番5土地全体の坪数から算出されている…一方で、本件対象地を借地権の設定範囲から除く旨の特段の定めは見当たらないから、本件対象地を含む…68番5土地全体について…借地権が設定されたと認めるのが相当である」などと認定した上で、「原告は、本件対象地を含む…68番5土地全体に借地権を設定する対価として…賃料を受領しているのであるから…本件対象地は、その使用実態に照らせば、原告の境内地(参道)として用いられると同時に、原告の収益事業である不動産賃貸業のためにも恒常的に使用されているというべきである」としました。

そして、本地裁判決は、「本件対象地は、令和2年度の固定資産税等の賦課期日(令和2年1月1日)時点において、宗教団体としての主たる目的を実現するための境内地(参道)として使用されていた(本来の用に供していた)だけでなく、原告の収益事業である不動産賃貸業のためにも使用されていた(不動産賃貸業の用に供していた)と認められ(る)」などとして、「本件対象地は、『宗教法人が専らその本来の用に供する』ものには当たらないというべきである」と判断し、納税者Xの請求を棄却しました。

(2) 本高裁判決の判断内容

まず、本高裁判決は、68番5土地の用途について検討し、「68番5土地の場合、土地所有権が及ぶ地上空間に、本件建物が存在する空間と存在しない空間があり、前者は課税用途(商業施設)に供され、後者は非課税用途(宗教施設)に供されているといえるから、68番5土地は、複数の用途に供されている土地といえることができる」と認定しました。

次に、本高裁判決は、「土地所有権の及ぶ範囲のうち、一定範囲の地下や一定範囲の地上に限定した範囲を目的として物権を設定したり、賃借権を設定することは法律上も許されており、実際にも、鉄道会社が所有する高架軌道下の土地について、地盤面とその上部の高架軌道までの空間を目的として賃借権が設定される例は稀ではない。この場合、当該敷地は、立体的にみれば、土地所有権の及ぶ範囲のうち下部空間が建物存続のため、上部空間が高架軌道存続のため使用されていることになり、借地人が支払う賃料は当該下部空間の使用収益の対価として授受されていることになる」と述べた上で、本件参道空間と本件借地契約との関係について検討し、「本件対象地を含む68番5土地全体が、本件建物の敷地として本件借地契約により訴外会社に賃貸されていることは明らかである。ただし、これは、平面的にみた場合であって、立体的にみた場合には異なる」とした上で、「借地人である訴外会社が本件参道空間の維持管理責任を負わず、かつ、一切の使用収益行為が禁止されていることからすれば、本件参道空間が本件借地契約の対象となっていると認めることは困難であり、本件参道空間は本件賃貸借契約(執筆者ら注:原文ママ)の対象物件から除外されていると認めるのが相当

³ <https://www.courts.go.jp/hanrei/92305/detail5/index.html>

⁴ <https://www.courts.go.jp/hanrei/92323/detail5/index.html>

⁵ なお、本件において、第一審の段階では本件対象地が地方税法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た一方で、控訴審の段階では本件対象地の一部である本件参道空間が同号所定の境内地に該当するか否かが争われていたようです。

である」などと認定し、「本件借地契約の対価・・・は本件参道空間の使用収益の対価を含んでいないと認めるのが相当である」としました。

そして、本高裁判決は、「68番5土地の上には、課税用途に供されている空間(本件建物が存在する空間)と非課税用途に供されている空間(宗教施設として使用されている本件参道空間)が混在しており、かつ、後者の空間について賃料は授受されていないということになる」とした上で、「68番5土地の全部に対し固定資産税等を賦課する本件賦課決定は、課税用途と非課税用途の複数の用途に供されている68番5土地のうち、非課税用途(宗教施設の維持)に供されている部分に対してまで固定資産税等を賦課することになるから、当該部分に賦課する限度で地方税法348条2項に反することになる」と述べ、本件賦課決定の一部を取り消しました。

なお、本高裁判決は、本件賦課決定の一部を取り消すに当たり、「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から、68番5土地のうち非課税用途(宗教施設)に供されている部分に賦課された固定資産税等の計算は、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同様に行うのが相当である」とした上で、68番5土地の所有権の及ぶ範囲全体に賦課された固定資産税等の額を、本件建物(課税用途)と本件参道空間(非課税用途)のそれぞれの容積率に係る面積(建築基準法の容積率の計算の基礎となる床面積)の割合比率により按分することで、68番5土地のうち、非課税用途に供されている部分に賦課された固定資産税等の額を算定しています。

3. 本最高裁判決の判断内容及び検討

本高裁判決に対しては、Y市(上告人)から上告受理の申立てがなされることとなり、本最高裁判決は、納税者X(被上告人)を逆転敗訴させました。

本最高裁判決の判断内容は次のとおりです。

「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階までの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とはできない。」

また、本最高裁判決は、次のとおり述べ、本高裁判決を批判しています。

「原審の・・・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¹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。」

本最高裁判決の結論自体は、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」という文言に沿うものであり、この点において妥当であると考えられます。

もっとも、上記のとおり、本最高裁判決は、「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・・・は・・・その上に賃貸用商業施設である本件建物の4階から17階までの一部が存在していたものである」としていますが、【図1】に示したように、68番5土地のうち参道として用いられていた部分(本件対象地)については、厳密には、その上に本件建物が存在しない区画(本件対象地の東西の各一部)が

あったようであり、この点に関する本最高裁判決の言回しには、少し誤解を招く嫌いがあるように思われます。

このように、本件対象地にはその上に本件建物が存在しない区画もあったことを踏まえると、本件において、本件対象地の全体が地方税法 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」に該当しないと判断された理由については、土地の上に本件建物が存在していたこと自体が重視されたとみるのではなく、そもそも本件対象地を含む 68 番 5 土地については、本件賦課期日当時、その全体が本件建物の敷地として訴外会社に賃貸されていたことが重視されたとみる余地があるように思われます。

The takeaway

本件において、本地裁判決は、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」という文言の意味内容につき、「当該宗教法人が、当該境内地等を、専ら、その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宗教団体としての主たる目的を実現するために使用していることをいう」と解した上で、「宗教法人が公益事業(宗教法人法 6 条 1 項)やその他の事業(当該宗教法人の目的に反しない公益事業以外の事業。同条 2 項)のためにもこれを使用している場合には、〔1〕その範囲や頻度等に照らして、その程度が例外的な使用の程度を超えないときや、〔2〕宗教法人としての主たる目的と当該事業の内容との関連性等に照らし、専らその主たる目的のために使用していると評価し得るときでない限り、『宗教法人が専らその本来の用に供する』とはいえないと解するのが相当である」と述べ、その判断は、「当該宗教法人の主観的な意図等ではなく、賦課期日時点の当該境内地等の実際の使用状況等の客観的な事実関係に基づき、社会通念に照らして客観的に判断すべきであり、上記判断の基礎となる客観的な事実関係には、外形的な使用状況だけではなく、法的な意味での使用状況、すなわち土地や建物の使用権に係る契約の有無及び内容等も含まれるというべきである」としていました。

これに対し、本最高裁判決は、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」という文言の意味内容を明らかにすることなく、68 番 5 土地について同号所定の境内地該当性を否定しています。

そのため、本最高裁判決は、飽くまで事例判断として位置付けられるにすぎないものではありませんが、本最高裁判決は、地方税法 348 条 2 項 3 号所定の境内地該当性を巡る争点について最高裁として初判断を示したものであり、また、傍論ではあるものの、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の判断を示している点において、実務上参考になると思われます。

なお、本最高裁判決には、三浦守裁判官の補足意見及び高須順一裁判官の反対意見が付されていますが、このうち、高須順一裁判官の反対意見では、「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と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」との問題意識とともに、本件では、本件対象地のうち、参道として境内地の用途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に供されていた土地部分の割合を計算し、後者の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の見解が示されています(具体的には、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されています。)

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 弁護士法人 第一東京弁護士会所属

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1-1-1 大手町パークビルディング

電話 : 03-6212-8001

Email: jp_tax_legal-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/legal

- PwC ネットワークは、世界 100 カ国以上の拠点に約 4,000 名以上の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan グループ全体のクライアントのニーズに応えていきます。
- PwC Japan グループは、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、及び税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から法務サービスを企業のみなさまに提供します。

税務チーム／執筆者

パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

michito.kitamura@pwc.com

弁護士

村島 大介

弁護士

山中 雄太

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2026 PwC Legal Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.