

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(札幌北税務署長)
平成24年1月24日棄却・控訴

判 決

原告	A
同代表者代表役員	甲
原告訴訟代理人弁護士	山下 清兵衛 田代 浩誠 志賀 櫻 山崎 司平 柳楽 久司
原告訴訟復代理人弁護士	北村 美穂子
被告	国
同代表者法務大臣	小川 敏夫
処分行政庁	札幌北税務署長 山本 和雄
被告指定代理人	澁谷 美保 森本 利佳 滝澤 衆 柏樹 正一 谷地田 満 岡 直之 梶 昌宏

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 札幌北税務署長が平成20年6月4日付けでした、原告の平成16年1月1日から同年12月31日までの事業年度の所得に対する法人税の更正処分のうち、所得金額3410万7348円及び納付すべき税額750万3500円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分(ただし、いずれも審査裁決により一部取り消された後のもの)を取り消す。
- 2 札幌北税務署長が平成20年6月4日付けでした、原告の平成17年1月1日から同年12月31日までの事業年度の所得に対する法人税の更正処分のうち、所得金額4179万0462円及び納付すべき税額919万3800円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分(ただ

し、いずれも審査裁決により一部取り消された後のもの)を取り消す。

- 3 札幌北税務署長が平成20年6月4日付けでした、原告の平成18年1月1日から同年12月31日までの事業年度の所得に対する法人税の更正処分のうち、所得金額3381万2509円及び納付すべき税額743万8600円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分(ただし、いずれも審査裁決により一部取り消された後のもの)を取り消す。
- 4 札幌北税務署長が平成20年6月4日付けでした、原告の平成17年1月1日から同年12月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、納付すべき消費税額583万3700円及び納付すべき地方消費税額145万8400円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 5 札幌北税務署長が平成20年6月4日付けでした、原告の平成18年1月1日から同年12月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分のうち、納付すべき消費税額519万8600円及び納付すべき地方消費税額129万9600円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

宗教法人である原告は、平成16年1月1日から同年12月31日まで、平成17年1月1日から同年12月31日まで及び平成18年1月1日から同年12月31日までの各事業年度(以下、それぞれ「平成16年12月期」、「平成17年12月期」、及び「平成18年12月期」といい、これらを併せて「本件各事業年度」という。)において、その経営する霊園の墓地等の使用者から永代使用料等として収受した金員について、収益事業による収入には当たらないものとして会計処理をした。そして、原告は、本件各事業年度の法人税並びに平成17年1月1日から同年12月31日まで及び平成18年1月1日から同年12月31日までの各課税期間(以下、それぞれ「平成17年12月期課税期間」、「平成18年12月期課税期間」といい、これらを併せて「本件各課税期間」という。)の消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という。)につき、いずれも上記の会計処理に従い、永代使用料等の収入は課税対象にならないものとして確定申告をした。

これに対し、札幌北税務署長は、①永代使用料のうちの墓石及びカロート(墓石の基礎と一体となった骨壺等を収納するための設置物)に係る部分は、法人税法上の収益事業による所得に該当するなどとして、原告に対し、本件各事業年度における法人税についての各更正処分(以下「本件法人税各更正処分」という。)及び過少申告加算税の各賦課決定処分(以下「本件法人税各賦課決定処分」といい、本件法人税各更正処分と併せて「本件法人税各更正処分等」という。)をし、②永代使用料のうちの上記の墓石及びカロートに係る部分や、墳墓地、御廟及び納骨堂の管理費は、消費税等の課税対象となるとして、本件各課税期間における消費税等の各更正処分(以下「本件消費税等各更正処分」という。)及び過少申告加算税の各賦課決定処分(以下「本件消費税等各賦課決定処分」といい、本件消費税等各更正処分と併せて「本件消費税等各更正処分等」、本件法人税各更正処分等と本件消費税等各更正処分等を併せて「本件各更正処分等」という。)をした。

本件は、原告が、被告が課税対象とした上記各部分は、いずれも課税対象にはならないと主張し、本件各更正処分等の取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め等

- (1) 法人税法(平成18年法律第10号による改正前のもの。以下、別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」を除いて同じ。)

ア 内国法人とは、国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいい、公益法人等とは、法人

税法別表第二に掲げる法人をいう（2条3号、6号）。同別表に掲げられた法人の一つとして、宗教法人法に定める宗教法人がある。

イ 収益事業とは、販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて営まれるものをいう（2条13号）。

ウ 内国法人は、法人税法により、法人税を納める義務がある。ただし、内国法人である公益法人等については、収益事業を営む場合に限る（4条1項）。

エ 内国法人に対しては、各事業年度の所得について各事業年度の所得に対する法人税を課する（5条）。これに対し、内国法人である公益法人等にあつては、収益事業から生じた所得以外の所得については、各事業年度の所得に対する法人税を課さない（7条）。

オ 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする（22条2項）。

(2) 法人税法施行令（平成18年政令第125号による改正前のもの。以下、別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」を除いて同じ。）

ア 法人税法施行令5条1項は、法人税法2条13号に規定する政令で定める事業を、「次に掲げる事業（その性質上その事業に付随して行われる行為を含む。）とする」と規定し、その各号において、物品販売業（同条1号）、不動産販売業（同条2号）及び不動産貸付業（同条5号）等の事業を挙げている。

イ 法人税法施行令5条1項5号は、「不動産貸付業のうち次に掲げるもの以外のもの」を収益事業とする旨規定し、不動産貸付業のうち、宗教法人が行う「墳墓地の貸付業」（同号ニ）等を収益事業から除外している。

(3) 消費税法

ア 事業者とは、個人事業者（事業を行う個人）及び法人をいい（2条1項3号、4号）、資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう（同項8号）。

イ 国内において事業者が行った資産の譲渡等には、消費税を課する（4条1項）。

ウ 国内において行われる資産の譲渡等のうち、消費税法別表第一に掲げるものには、消費税を課さない（6条1項）。同別表に掲げられた資産の譲渡等として、土地の譲渡及び貸付けがある（別表第一の一）。

エ 課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額とする（28条1項）

2 争いのない事実等（証拠等により容易に認められる事実は、末尾に証拠等を掲記した。）

(1) 当事者等

原告は、昭和55年4月23日に設立された宗教法人であり、北海道石狩市内に主たる事務所を置き、「B霊園」との名称で霊園を経営している（以下、原告の経営に係る霊園を「本件霊園」という。）。

(2) 本件霊園の使用に係る契約等

ア 使用の申込み及び使用規定

本件霊園の使用等を申し込む者（以下「使用者」という。）は、「申込書」と題する書面（甲

8、乙5の1。以下「本件申込書」という。)の裏面に記載された「B霊園使用規定」(甲8の2枚目、乙5の2。以下「本件使用規定」という。)に定められた内容に同意した上で、本件申込書により本件霊園の使用等を原告に対して申し込み、永代使用料等を納付して、本件霊園の「墳墓所」の永代使用及び霊園施設の随時利用の権利を取得する。原告は、上記申込みに承諾した証として、本件使用規定が裏面に記載された「B霊園使用許可証」(甲7)を発行する。

本件使用規定には、次のような定めがある。

(ア) 第3条

本霊園は使用者に墳墓所の永代使用を実行し祭祀を行うことを主たる事業とし、必要に応じこれに附随する諸施設を設置して使用者の便益に供するものとする。使用者は別に定める使用料を支払い、墳墓所の永代使用及び附属施設を随時使用する権利を取得する。

(イ) 第4条

本霊園の墳墓所の使用を希望する者は、本申込書に従い申請をなし、本霊園の承諾後、所定の時期までに永代使用料を全額納付した後に、永代使用权を取得する。本霊園は承諾を証するため使用者に使用許可証を発行する。但し、申込後1年以内に墳墓を建立しなければならない。

(ウ) 第5条

墳墓所使用者は、霊園の維持管理に要する費用として、別に定める管理料を(12月末日迄に)、向後3年間分・6年間分・10年間分・一括永代分の契約により納入しなければならない。(中略)但し、使用权を取得する時点では、一括永代払分を除き、向後3年間分、6年間分、10年間分に契約年の残りの月数分を加えた管理料も前納しなければならない。(後略)

(エ) 第8条

既納の墳墓所使用料、管理料は理由の如何にかかわらず返還しない。

(オ) 第12条

墓所内の墳墓等の附属施設又は埋蔵物に損傷・損失があっても、管理者の重大なる故意過失によらない限り、本霊園は一切責任を負わない。

(カ) 第13条

墳墓所使用者が次の各号に該当する場合は、本霊園は何らの催告をせず使用を解除し、永代使用权を消滅させることができると共に、当該第三者に何等の責任を負わない。

(一) 1年間以上管理費の納入がないとき。

(二) 申込後、満1年を経過しても墳墓等の建物が成されないとき。但し、木標は墳墓と認めない。

(以下略)

(キ) 第14条

墳墓所使用者が永代使用权を放棄しようとするときは、その旨管理者に届出るものとし、その届出をもって永代使用权は消滅する。

(ク) 第15条

第13条・第14条により、永代使用权が消滅した場合は、当該墳墓所の処分権は、一切本霊園に帰属する。この場合墳墓所使用者は直ちに埋蔵焼骨を改葬移転し、墳墓及び附

属施設を撤収しなければならない。但し、墳墓所使用者において6か月以内に前項の作業を完了しない時は、管理者の自由な判断により墳墓所使用者の承諾、通知なく埋蔵焼骨を共同納骨施設に改葬収蔵し、墳墓等を撤去、廃棄処分にすることができる。それに要する費用は墳墓所使用者の負担とする。

(ケ) 第17条

墳墓所使用者は墳墓の建立、その他の附属工事につき、本霊園以外に申込みをすることができない。又、墳墓所の建立は、総金額の50パーセント以上の納金済でなければ建立することができない。また、霊園全体の景観を維持するため、(ア)墳墓の高さは地表面より3メートル以内 (イ)外柵の高さは地表面より1メートル以内 (ウ)墳墓の基礎は地表面より60センチメートル以内 (エ)樹木の高さは地表面より1メートル以内とし、樹木の高さが制限を超えた場合は当霊園側で制限内にする。(後略)

イ 永代使用料及び管理料

使用者は、本件使用規定3条に基づく「墳墓所」の永代使用及び霊園施設の随時使用の権利を取得するために負担する金銭(以下「本件永代使用料」という。)並びに本件使用規定5条に基づく本件霊園の維持管理に要する向後3年間分、6年間分、10年間分又は一括永代分の管理料(以下、これらの管理料を併せて「本件管理料」といい、一括永代分以外の有期の管理料を「本件有期管理料」という。)を原告に支払う。(乙2、乙6の1から3まで)

ウ 本件霊園の施設等

(ア) 墓石

原告は、墓石を組立て前の状態で仕入れ、使用者が申込金額の50パーセント相当額以上の金額を原告に支払った後に、墓石への使用者の家名及び建立者名等の字彫り、墓石の組立て及び墓所への設置並びに墳墓の附属施設(灯籠、墓誌、柵等をいい、以下墳墓と併せて「墳墓等」という。)の設置を業者に外注して行わせる。(甲24、乙2)

(イ) カロート

カロートとは、遺骨を納めるために墓石の下に設置されるコンクリート製の設置物で、墓石を設置するための基礎工事において、墳墓地ごとに深さ15センチメートル程度の穴を掘り、その部分にはめ込むようにして作られ、墓石と一体として使用されるものである。骨壺等の収納場所及び植栽場所には穴が開いており、土と接するようになっている(なお、カロートとは、墳墓における骨壺の収納のための空間のみを指すこともあるが、本件においては、これを含む墳墓の基礎部分全体を称することとする。)。原告は、上記(ア)の墓石の設置に際し、カロートの工事を業者に外注して行わせる。(甲9、11、24、乙2、弁論の全趣旨)

(ウ) 御廟及び納骨堂

本件霊園には、遺骨を安置して供養する施設として、御廟及び納骨堂が設置されている。御廟は、遺骨を永代供養するための施設で、その使用料は、一佛30万円、永代管理料10万円、永代供養料10万円の合計50万円とされている。一方、納骨堂は、遺骨を一時的に安置するための施設で、その使用料は、一壇50万円、年間管理費1万円とされている。(甲24、乙2、乙6の1から3まで)

(3) 原告による確定申告、本件各更正処分等及び不服申立ての経緯

ア 原告は、本件各事業年度の法人税について、原告が本件使用規定に基づき使用者から収受

した本件永代使用料は収益事業以外の事業収入金額であるなどとして所得金額等を計算した上で、別表1の「確定申告」欄記載のとおり、青色申告をした。また、原告は、本件各課税期間の消費税等について、上記永代使用料及び使用者から収受した本件管理料は、課税資産の譲渡の対価には該当しないものとして課税標準額等を計算した上で、別表2の「確定申告欄」記載のとおり、確定申告をした。(甲1の1から3まで、甲2の1及び2、乙1の1から3まで、乙3の1及び2、弁論の全趣旨)

イ 札幌北税務署長は、平成20年6月4日付けで、別表1の「更正処分等」欄記載のとおりの本件法人税各更正処分等をするとともに、別表2の「更正処分等」欄記載のとおりの本件消費税等各更正処分等をした。本件法人税各更正処分等の理由は、主として、原告が非収益事業として経理処理している本件使用規定に基づく本件永代使用料収入のうち墓石に係る部分は、墓石の販売収入と認められ、法人税法施行令5条1項1号の物品販売業に、カロートに係る部分は、土地の定着物であるカロートの販売収入と認められ、同項2号の不動産販売業による所得にそれぞれ該当するから、いずれも法人税法2条13号の収益事業による所得に該当するというものであった。また、本件消費税等各更正処分等の理由は、主として、本件永代使用料収入のうち墓石に係る部分、本件有期管理料、御廟の永代管理料及び納骨堂の年間管理料は、いずれも消費税法4条の課税資産の譲渡等の対価に該当するというものであった。(甲3の1から3まで、甲4の1及び2、甲5、6)

ウ 原告は、本件各更正処分等を不服として、平成20年7月23日に札幌北税務署長に対して異議申立てをしたところ、札幌北税務署長は、同年10月6日付けで、これらをいずれも棄却する旨の決定をした。(甲5)

エ 原告は、本件各更正処分等を不服として、平成20年10月30日に国税不服審判所長に対し、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成21年10月23日付けで、別表1の「裁決」欄記載のとおり本件法人税各更正処分等の一部を取り消す旨の裁決をするとともに、本件消費税等各更正処分等に係る審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。(甲6、乙2)

オ 原告は、平成22年4月8日、本件訴えを提起した。(当裁判所に顕著な事実)

3 被告の主張する本件各更正処分等の根拠及び適法性

被告の主張する本件各更正処分等の根拠及び適法性は、別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」記載のとおりである。

4 争点

- (1) 原告の永代使用料収入のうち墓石及びカロートに係る部分が、墓石及びカロートの販売の対価として、法人税法の課税対象である収益事業から生じた所得に該当するか否か。
- (2) 原告の永代使用料収入のうち墓石及びカロートに係る部分、本件有期管理料収入、御廟の永代管理料収入及び納骨堂の年間管理料収入が、消費税の課税対象である課税資産の譲渡等の対価に該当するか否か。
- (3) 本件法人税各更正処分及び本件消費税各更正処分につき、デュー・プロセス又は信義則違反による違法があるか否か。
- (4) 原告について、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」があると認められ、過少申告加算税を課すべきでないか否か。

5 争点に対する当事者の主張の概要

(1) 争点(1) (原告の永代使用料収入のうちの墓石及びカロートに係る部分が、墓石及びカロートの販売の対価として、法人税法の課税対象である収益事業から生じた所得に該当するか否か。) について

(被告の主張)

ア 法人税法上、公益法人等(宗教法人を含む。)については、各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得についてのみ法人税が課されることとされている(法人税法4条1項ただし書及び7条)ところ、ここでいう「収益事業」とは、販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて営まれるものをいう(同法2条13号)。したがって、公益法人等が法人税法上の収益事業に該当する事業を営んでいる場合には、たとえその営んでいる事業が当該公益法人等の本来の目的たる事業であるときであっても、当該事業から生ずる所得については法人税が課されることとなる。

そして、宗教法人が行う物品の販売等が収益事業に該当するかどうかについては、事業に伴う財貨の移転が物品の譲渡の対価として支払われる性質のものか、それとも物品の譲渡の対価でなく喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断するのが相当である(最高裁平成●●年(〇〇)第●●号・同20年9月12日第二小法廷判決参照)。

イ これを本件についてみると、原告は、中国から組立て前の石材を仕入れ、これを在庫として保有し、使用者の希望する石材の種類及び形状に応じて、外注業者等を利用するなどして、加工、字掘り等を施して墓石とし、本件霊園内の墳墓所において、基礎工事により設置したカロート上に、加工した墓石を設置するとともに、墳墓の附属施設の設置を行っていること、本件使用規定によると、使用者は、申込後1年以内に墳墓を建立しなければならず(4条)、同期間中に墳墓を建立しない場合には、原告は使用者の永代使用権を消滅させることができ(13条(二))、墳墓等に損傷や損失があっても、原告は原則として何らの責任を負わず(12条)、使用者の永代使用権が消滅した場合には、使用者は直ちに墳墓等を撤収しなければならず、使用者が6か月以内に墳墓等の撤収作業を完了しないときは、原告の判断により、使用者の費用負担で墳墓等を撤去、廃棄処分にすることができる(15条)とされていることからすると、墳墓等は、原告が建立して使用者に貸与するのではなく、使用者が自ら建立することを前提としていると認められるから、本件使用規定にいう「墳墓所の永代使用」(3条)とは墓所の永代使用のみを意味し、使用者が建立した墳墓の所有権は当然に使用者にあると認められる。また、本件使用規定17条が、使用者に対して、一定の制限に従って墳墓を建立することを求めていることからすれば、使用者が墳墓の建立を行うことを前提としているというべきであり、この点からも、墳墓の所有権が使用者にあるといえる。

以上のことを総合的に勘案すると、本件永代使用料のうち墓石及びカロートに係る収入は、原告が使用者に対して使用者の希望する形状及び材質の墓石に使用者の家名等を字掘りし基礎部分であるカロートとともに販売する物品の販売による収入であり、石材販売業を営む一般の事業者が行う墓石等の販売業と何ら異なることはない。

また、本件永代使用料を全額納付した後に永代使用権を取得するとされていること(本件使用規定4条)、墓石建立は、総金額の50パーセント以上を納金済みでなければならず(同17条)、建立後、全ての申込金完済後でなければ納骨することはできないこ

とからすると、本件永代使用料は、物品の販売の対価であり、喜捨等の性質があるとは認められない。

したがって、原告が使用者に墓石及びカロートを販売して墳墓を墓所に建立させる事業は、法人税法施行令5条1項1号に規定する物品販売業に該当するというべきである。

なお、通常、墓石及びカロートは機能的、構造的な一体性を有していることからすると、使用者にとっては、墓石及びカロートの全体を一体として墳墓として使用することを目的としているのであって、墓石とカロートを区分し、墓石を物品として、カロートを不動産としてそれぞれ区分して販売したとみるのは適当ではない。すなわち、本件永代使用料のうち墓石及びカロートの対価と認められる部分に係る取引の本質は、あくまでも墓石を購入し、これを墳墓として適切に使用することができる状態にすることであり、これに付随して墓石及びカロートの据付工事が行われているというべきである。このことは、原告においては、本件霊園から墳墓を撤去する際に、墓石だけでなく基礎部分も撤去していることから裏付けられる。

ウ これに対し、原告は、墳墓は土地に定着し、かつ、墳墓の所有権は原告にあるなどとして、本件永代使用料の収入のうち墓石及びカロートに係る部分の収入についても、宗教法人が行う墳墓地の貸付業に係る収入に該当するから、その全体が法人税の課税対象にはならないと主張する。

しかし、法人税法施行令5条1項5号ニが宗教法人が行う墳墓地の貸付業を収益事業である不動産貸付業から除外しているのは、法人税法が、公益法人等の所得のうち収益事業から生じた所得について、同種の事業を行うその他の内国法人との競争条件の平等を図り、課税の公平を確保するなどの観点からこれを課税の対象としているところ、墓地の経営は、いわゆる民間企業との競合を問題にする必要性が乏しく、また、社会通念上収益目的で行われる性格のものではないことによるものと解される。

そして、「墳墓地」の定義については、法人税法には規定がないが、そもそも、「墳墓地の貸付業」という文言が用いられている法人税法施行令5条1項5号は、収益事業たる不動産貸付業から除外される事業について規定したものであるから、「墳墓地の貸付業」が不動産貸付業の一種であり、「墳墓地」が不動産を意味することは当然である。また、これに墓石を含むとすれば、石材販売業等の同種の事業を行うその他の内国法人と実質的には競合しているにもかかわらず、「貸付業」との法形式を採用することによって非課税となり、競争条件の平等を図り、課税の公平を確保することはできないのであるから、「墳墓地」には墓石は含まれないと解すべきである。同様に、カロート部分についても、一般の石材販売業においては、墓石それ自体の販売のみならず、カロート部分も含めた墓石設置工事を実施しているのが通常であるから、「墳墓地」には、カロート部分も含まれないと解すべきである。

また、家名及び建立者名等を彫刻した墓石は、社会通念上他に譲渡、転用することができないものであり、カロートについても、墓石と一体となって墳墓を構成するものであり、ひとたび使用されたカロートを他に譲渡、転用することは考えられない上、前記のとおり、墓所内の墳墓等の附属施設に損傷、損失があっても原告は原則として一切責任を負わないとされ（本件使用規定12条）、墳墓等の修繕義務を負わない旨定められている（民法606条参照）ほか、永代使用権が消滅した場合は、使用者において、直ちに埋蔵焼骨を改葬移転し、墳墓及び附属施設を撤収しなければならず、使用者が約6か月以内に撤収しないときは、原

告が撤収、廃棄処分し、要した費用は使用者に負担させることとされている（本件使用規定15条）。以上を総合的に考慮すると、墓石及びカロートについては使用者が管理・処分権限についても有していると認められるというべきであって、墓石及びカロートの所有権は使用者にある。

以上のとおり、そもそも「墳墓地」に墓石及びカロートは含まれず、また、墓石及びカロートの所有権は使用者に認められ、原告が使用者に貸し付けるものではないのであって、墓石及びカロートに係る収入を墳墓地の貸付業に係る収入とみることはできない。

エ また、原告は、宗教法人が行う墳墓地の貸付業を非収益事業とする規定は、宗教法人の目的達成のための事業に該当するもので課税の対象とならないことを注意的に規定したものであるなどと主張するが、公益法人等に対する法人税課税制度の趣旨は、公益法人等が行う一般営利企業と競合関係にある事業について、課税の公平及び公正な経済競争を確保することにあるのであるから、ある事業が収益事業から除外される趣旨は、当該事業が一般営利企業と競合関係にないことや課税上の公平を維持するといった点に求められなければならない、原告の上記主張は失当である。

さらに、原告は、宗教法人が行う墳墓地の貸付業が収益事業から除かれている理由は、公益法人の本来の公益活動に対しては非課税とする意図で、墳墓地の貸付業は宗教法人の本来の公益活動に該当するなど主張し、厚生労働省の指針により、墓地、埋葬等に関する法律（以下「墓地埋葬法」という。）によって墓地の経営主体として許可を与えられるのは、地方公共団体以外には宗教法人又は公益法人等に限定されていることをその支えとする。しかし、上記指針は、墓地の永続的な安定した利用を可能とするため、墓地等の経営主体を限定することによって、墓地の運営管理の適正を図ることとしたものであるが、それを超えて、墓地経営者に税負担の軽減という恩恵まで与えようとしたものではなく、公益活動を行う者にいかなる税軽減措置を採るかは、租税制度の中で別に講ずべきものであるから、原告の上記主張には理由がない。

オ（予備的主張）

仮に、本件永代使用料が不動産貸付業の対価であるとしても、同使用料のうち墓石及びカロートに係る部分については、墳墓地、すなわち墳墓を設けるために区画された土地の貸付けの対価ではないから、当然に収益事業として課税の対象となり、その金額は、本件永代使用料のうち墓石及びカロートに係る収入を物品の販売の対価とした場合と同額となる。この場合も、使用者にとっては、墓石代金に相当する使用料を前払いし、それにより墓石を「永代に」使用することができるのであるから、実質的には墓石等の売買と変わらないというべきであり、原告と石材業者との間に競合関係があるのは明らかである。

（原告の主張）

ア 法人税法4条1項の規定からも明らかとおり、法体系上、公益法人は原則非課税とされているところ、その実質的理由は、①公益法人が、専ら公益を目的とする存在であり、それにより国等の財政支出を軽減していることから、公益法人を原則非課税とすることで公益活動の増進を図ることに大きな意義があるとともに、②公益法人が利益配当を行わない主体であるため、収益事業から生じる利益が特定の個人に帰属しないことから、個人所得の前取りという法人税の本質にも合わないことにある。また、公益法人等に対する課税制度の立法経緯からすれば、この制度は、そもそも公益法人等の公益的活動に課税面で配慮することも一

つの重要な立証趣旨とするものであり、一般事業者との競争条件の平等化を図るいわゆるイコールフィッティングのみを立法趣旨とする被告の主張は不当である。そして、同法4条1項及び法人税法施行令5条は、限定列举規定であるから、例外的な課税要件を定めた限定列举の意味ないし適用範囲は、厳格に解釈しなければならず、安易に、立法趣旨の一つを過大に強調して、課税要件を拡大解釈・適用することは、租税法律主義に違反するもので許されない。

イ 他方、法人税法施行令5条1項各号が収益事業から除外しているのは、いずれも公益法人等の行う公益的活動（公益法人の目的達成業務）及びこれと密接不可分な事業であり、これらの事情や上記アのとおり法体系等に鑑みれば、立法者は、技術的問題から収益事業を列举したことにより公益法人の公益的活動まで収益事業に含める体裁となってしまうことから、除外規定を置くことで、これら公益的活動を具体的に明示して非課税であることを注意的に定める意図であったと理解することができる。そして、同条1項5号ニが「宗教法人が行う墳墓地の貸付業」を収益事業から除外しているのは、国や公共団体が墓地の供給を行うべき公法上の責任を宗教法人に代行させるという墓地経営事業の高度の公共性、公益性を重視し、宗教法人が行う霊園事業に対して、政策上、特別の税法上の優遇を与えることで、社会的必要性和重要性を有する墓地の維持管理を宗教法人に安定的に供給させる趣旨を持つものと解すべきである。したがって、宗教法人による「墳墓地の貸付業」は、そもそも宗教活動及び公益的活動に該当して非課税であり、法人税法施行令はこれを明確にしたものである。

また、墓地埋葬法2条が「墳墓とは、死体を埋葬し、又は焼骨を埋蔵する施設」（4項）をいい、「墓地とは、墳墓を設けるために、墓地として都道府県知事の許可を受けた区域」（5項）をいうと規定していること、法人税法が「墳墓地の貸付業」を非課税とし、地方税法348条2項が「墓地」を非課税の固定資産としている（4号）ことを合目的的に解釈すれば、同法では、墳墓が固着していない墓地（墓石等が建立される前の敷地）も含めて、敷地部分を非課税の対象とする趣旨である一方、法人税法では、「墳墓地」の貸付け、すなわち「墳墓と墓地」の貸付けを非課税の対象とする趣旨であると解することができる。

さらに、墓地は、墳墓の固着しない、いわば霊園全体を意味し、これに対し、墳墓地は、個々人ないし宗教法人が礼拝や畏敬の対象とするものであり、宗教上の慣習からすれば、土地部分と墓石等が一体となって初めて、個々人ないし宗教法人にとっての「礼拝の対象」となるといえるのであるから、宗教法人が土地部分と墓石等を永代に渡って管理することは、宗教行為として、当然のことであり、「墳墓地」とは、墓石等も含めて解釈するのが、法人税法の趣旨、宗教行為性及び宗教上の慣習からして適切である。

ウ そして、原告が使用者との間に交わした永代使用契約は、墓地とカロートや墓石を一体とした墳墓所を対象とするものであり、原告が申込者から受領する金員は「永代使用料」のみで、墓石等の販売代金や工事代金を受領しているわけではないから、原告が行っているのは、「宗教法人が行う墳墓地の貸付業」（法人税法施行令5条1項5号ニ）に該当し、法人税法2条13号にいう収益事業には当たらない。

課税庁は、私法上の契約関係を無視した法形式を主張して課税することは租税法律主義の下では許されないところ、原告の永代使用权を設定するという事業について、墓石部分を物品販売業、カロート部分を不動産販売業、敷地部分を墳墓地の貸付業に該当するとして課税

処分をしたことは、認められないというべきである。

エ(ア) これに対し、被告は、「墳墓地」とは人の遺骸又は遺骨を埋める土地を意味すると主張して、墓石等は含まれないと主張する。

しかし、カロートとは、納骨をする穴であり、墓本来の機能を果たす部分であり、土地を掘削してコンクリートを設置するが、底の部分は必ず大地に接していなければならないから、土地に完全に固着した構造となっており、単に土地を掘削してコンクリートで土地を固めた「空間」であり、土地と分離することは不可能である。

また、墓石は、一般に墓の中核部分としてカロートの上部に位置する下台石、中台石、上台石及び棹石で構成される場所、その総重量は1トン以上に及び、各台石の接着面には接着剤を使用してそれぞれを接着しているのであって、土地に施された基礎工事部分と一体となっている。また、宗教上の慣習からすれば、敷地（墓地）に固着した墓石等は、祭祀承継者によって一体として引き継がれるものであり、独立して取引の対象となることも予定されていない。

したがって、墓石及びカロートは、その土地の定着物であるから、「墳墓地」とは、墓として使用される部分の土地である墓地とその土地に建立されるカロート及び墓石などの墓としての機能を有する土地の定着物を含む一体のものといえる。このことは、墳墓地に対して設定される永代使用权は慣習法上の権利であり、宗教法人が設定するものは宗教的な信仰を基礎としたお参り場所の使用权であり、単なる土地の利用権ではないことから明らかである。なお、申込者が「自由墓石」を選んだ場合について、原告はパンフレットに「永代使用料（墓所のみ）」と記載しているが、これは、墓所を一定期間押さえるためのいわば手付けとして記載したものにすぎない。

そうすると、「墳墓地」の範囲に墓石及びカロートが含まれることは明らかであり、被告が主張するように、その範囲を解釈によって縮小することは、法律によらない課税として憲法84条に違反するというべきである。

(イ) また、被告は、「墳墓地」に墓石を含むとすれば、競争条件の平等を図り、課税の公平を確保することはできないと主張する。しかし、原告の墓苑事業は、墓石等の設置も含め、宗教法人である原告の宗教活動の中核にあり、宗教法人法にいう目的達成のための業務に該当するのであり、本件永代使用料は、原告の宗教活動の中核である墳墓地の管理を永続的・安定的に行うという公益目的のために使用されているのであるから、原告の墓苑事業は、宗教法人法にいう公益事業の側面も併せ持つ。他方、石材販売業者による墓石の販売には何らの宗教的意味はなく、かつ、販売業者が取得した利益が公益目的のために使用されることもない。したがって、原告と石材販売業者の行う事業の違いは、公益性と宗教行為性という根本にあるのであって、両者が実質的な競合関係にあると考えるのは誤りである。

さらに、被告は、使用者に墓石の所有権があると主張する。しかし、墓石に家名及び建立者名等の字彫りがされることは、宗教上の慣習から当然のことであって使用者に所有権があることを意味しないし、不用となった墓石は、その一部を削ったり、取り替えたりすることにより他への転用が可能である。本件使用規定が、墳墓等の附属施設に対する損傷損失について、原告の重大な故意過失によらない限り責任を負わない旨定めている（12条）ことも、宗教上の慣習に基づくものであって、所有権の帰属を左右するものではない。

永代使用権が消滅した場合に使用者に対して墳墓及び附属施設の撤収費用を負担させる旨の規定も、そもそも撤収費用を含めて永代使用料を設定していないため、一定の理由で永代使用権が消滅した場合には撤収費用を求めることがある旨注意的に規定しただけであり、使用者に所有権があることの根拠にはならない。なお、実際に墳墓等が撤去されたのは、過去30年間でわずか8例のみであり、その際には原告は使用者から数万円の撤去手続費用しか受領しておらず、原状回復費用は請求していないし、他の霊園へ移転を希望した事例1例では、原告は、撤去手続費用に加え、墓石の売買代金45万円を使用者から受領している。したがって、使用者は墓石等の所有権を有するものではない。

キ（被告の予備的主張に対する反論）

被告は、本件永代使用料が不動産の貸付業の対価であるとしても、墓石及びカロートに係る永代使用料は「墳墓地の貸付業」に該当しないから、当然に収益事業として課税の対象となる旨主張する。

しかし、石材販売業者は墓地と一体となった墓石及びカロートの貸付けを行うことはできないし、原告は、石材販売業者から墓石等を購入し、業者に墓地への設置を発注しているから、原告は石材販売業者と競合する者ではない。また、原告が本件霊園を運営するのは、宗教学法人がその目的を達成するための業務であり、また、墓石等を設置した墓地に対して永代使用権を設定することは、原告が永代にわたって管理し、供養することを意味するのであって、これは社会的要請にも合致するもので、墳墓地を永続的安定的に管理するという公益目的を有する。したがって、墓石及びカロートに係る収入は、「不動産貸付業」による収入には該当しない。

(2) 争点(2)（原告の永代使用料収入のうちの墓石及びカロートに係る部分、本件有期管理料収入、御廟の永代管理料収入及び納骨堂の年間管理料収入が、消費税の課税対象である課税資産の譲渡等の対価に該当するか否か。）について

（被告の主張）

ア 原告は宗教学法人であるところ、消費税法の規定によれば、原告が各課税期間に得た収益のうち消費税の課税標準となる課税資産の譲渡等の対価の額については、当該収益が、国内において対価を得て行う資産の譲渡及び資産の貸付け並びに役務の提供（以下「資産の譲渡等」という。）であり、かつ、非課税取引（資産の譲渡等のうち、同法6条1項の規定により消費税を課さないこととされるもの）以外のものであるか否かによって判断することになる。

イ(ア) 原告が使用者から収受する本件永代使用料のうち墓石及びカロートに係る収入については、原告が、使用者の申込みにより、本件霊園内の墓所に墳墓を建立することの対価であり、国内において行われる資産の譲渡及び役務の提供の対価であると認められ、非課税取引にも該当しないから、課税売上げとして原告の各事業年度の消費税の課税標準に含まれるべきものである。

なお、本件永代使用料のうち、本件霊園内の墓所の使用の対価と認められる部分については、国内における資産の貸付けの対価であるが、消費税法6条1項及び同法別表第一の一号に規定する土地の貸付けであることから、非課税取引に該当する。

イ(イ) また、原告が使用者から収受する御廟の使用料収入のうちの永代管理料及び納骨堂の使用料のうちの年間管理料については、御廟等を維持・管理するための役務の提供の対価であり、国内において行われる役務の提供の対価であると認められ、非課税取引にも該当

しないから、課税売上げとして原告の各事業年度の消費税の課税標準に含まれるべきものである。

(ウ) さらに、本件有期管理料（ただし、翌事業年度以後の事業年度に係る前受収益を除く部分。以下同じ。）については、永代使用権が付与されている墳墓所を除く本件霊園内の施設の維持管理及び本件霊園内の草刈り、ゴミ箱のゴミ処分、冬期の除雪、通路・トイレの清掃、お供え物の回収処分のための費用であり、本件霊園を使用する者の便益のための役務の提供の対価であると認められる。すなわち、本件有期管理料は、国内において行われる役務の提供の対価であると認められ、非課税取引にも該当しないから、課税売上げとして原告の各事業年度の消費税の課税標準に含まれるべきものである。

ウ したがって、墓石及びカロートの永代使用料、御廟等の管理料及び本件有期管理料は、消費税の課税対象である課税資産の譲渡等の対価に該当すると認められる。

エ 原告は、法人税法上収益事業から除外されている取引については、消費税法上も課税資産の譲渡等に当たらないとすべきであると主張するが、ある事業が消費税法上の課税資産の譲渡等に当たるか否かは、全く別の法律上の問題であるから、上記主張は独自の見解といわざるを得ない。

また、原告は、本件永代使用料は宗教的奉納金として支払われるものであり対価性がないだけでなく、役務提供との間に等価性と関連性がなく、非課税取引による収入に該当すると主張するが、本件永代使用料は、本件霊園内の墓所の使用の対価と墓所に墳墓を建立するための対価であると認められ、対価性のない宗教的奉納金であるとは認められないし、原告は使用者が申込金額の50パーセント以上の額を支払った後に、原告が外注した業者に墓石の字彫り、墓石の組立て及び墓所への設置を行わせていることからすると、本件永代使用料と、墳墓の建立に係る役務提供の間には、明らかな関連性及び対価性が認められる。

オ（予備的主張）

仮に本件永代使用料が不動産の貸付業の対価であるとしても、同使用料のうち墓石及びカロートに係る収入については、国内において事業者が行う資産の貸付けの対価であり、非課税取引にも該当しないから、課税資産の譲渡等の対価として原告の各課税期間の消費税の課税標準に含まれ、その金額は、本件永代使用料のうち墓石及びカロートに係る収入を物品の販売の対価とした場合と同額となる。原告は、墓石及びカロートは各墓地の定着物であり、これらを一体として貸し付ける対価として本件永代使用料を受領しているから、これを分離して個別に消費税を賦課することは許されないと主張するが、そのように解すると、同様に土地に定着する建物の貸付けというものをおよそ観念し得ないことになって不合理であるし、仮に、本件永代使用料が、墓地及び墳墓を一体として貸し付けたことによる不動産賃貸業の対価であるとするれば、本件永代使用料の全額が墳墓、すなわち施設の貸付けの対価にあたり、その全体が課税資産の譲渡等に該当することになるから、非課税取引となるということにはならない。

（原告の主張）

ア 消費税法6条1項は、別表第一において非課税となる「資産の譲渡等」を定めており、このうち6号以下の取引は特別の政策的配慮から非課税とされているものである。このように、消費税法が政策的配慮からある種の取引とすることを予定している以上、同様に、政策的配慮から法人税法上収益事業から除外されている取引については、消費税法上も「課税資産の

譲渡等」に当たらないとしなければならない。すなわち、法人税法等が「宗教法人が行う墳墓地貸付業」に関する収入について、課税対象の所得から除外しているのは、宗教的色彩のある霊園事業について、利用者が支払う対価は奉納金であり、実質的には土地の対価ではないからであり、「役務提供の対価」を課税対象とする消費税においても、本件永代使用料は対価性の要件を欠くもので、課税対象ではない。

また、本件墳墓地は、墓地にカロート及び墓石が定着されたもので、全体が土地（不動産）であるから、分離できないものであって、本件永代使用料は、全体として「土地の貸付け」の対価として非課税と解すべきである。

なお、処分庁及び国税不服審判所は、カロートについては、土地の定着物であるから消費税法上は非課税であると判断していたのであって、被告が、訴訟においてその認定を覆して課税権を主張することは、国家公務員倫理法に違反するとともに、納税者をいたずらに不安定な地位に陥れることとなり、正義なき国家を招来するものである。

イ また、原告は、御廟の使用料として、一佛30万円、永代管理料10万円、永代供養料10万円を、納骨堂の使用料として、一壇50万円、年間管理費1万円を収受しているところ、原告は、原告が所有する宗教施設を使用して原告の宗教活動の一つとして遺骨を安置し、供養しているのであって、御廟の永代管理料及び納骨堂の年間管理費は、宗教活動に対する喜捨金に相当するものであり、御廟等の維持管理といった役務の対価ではない。したがって、これらは消費税法2条1項8号に規定する資産等の譲渡の対価には該当しない。

ウ さらに、本件有期管理料は、原告の宗教施設一般を維持管理するという宗教活動全般に対するものとして収受しており、役務提供の対価ではないから、喜捨金に相当し、資産等の譲渡の対価には該当しない。

エ（被告の予備的主張に対する反論）

墓石及びカロートに係る収入は、墓石及びカロートは各墓地の定着物であり、原告は、これを一体として貸し付ける対価として本件永代使用料を受領しているのであるから、消費税を課税するためにこれらを分離し、個別に消費税を賦課することは許されない。被告は、施設利用の場合と同様であると主張するが、建物や野球場等の施設の利用の対価は、土地とは独立した施設の利用の対価であって、土地の使用は従属的・反射的なものにすぎないのに対し、墓石等は、独立した施設ではなく、土地を墓地として使用する際に付随的に設けられるものであるから、被告の主張は不当である。

(3) 争点(3)（本件法人税各更正処分及び本件消費税各更正処分につき、デュー・プロセス又は信義則違反による違法があるか否か。）について

（原告の主張）

租税の賦課・徴収は、処分庁による公権力の行使であり、その行使に当たっては、憲法31条のデュー・プロセス条項が適用されなければならないが、法の一般原理である信義則は、租税法律関係にも適用される。このようなデュー・プロセス条項及び信義則の法理からすれば、納税者が、公権力の行使の一環としてされた処分庁の行為を信頼し、社会経済活動を行った場合、その信頼は保護されるべきであり、信義則の適用に当たり、税法独自の厳しい適用要件を設けるべきではない。

そして、原告は、処分庁から表明された見解を信頼して、その後も同様の形態で永代使用料を収受して霊園を運営し、確定申告を続けてきたのであるから、そのような信頼は、デュー・

プロセス及び信義則の観点からは、保護されるべきである。

また、消費税についても、原告は、消費税導入時に、処分庁の消費税の係から、明確に、消費税の対象外であるとの回答を得て、これを信頼して、確定申告を行ってきたのであり、そのため、原告が発行するパンフレットにも、「消費税がかからない」ことを掲載してきたのである。仮に、真実消費税の課税対象となるのであれば、原告は、墳墓所や御廟等の申込者に対してその旨を説明して、最終消費者から消費税を預かることができたにもかかわらず、そのような機会を喪失したのであり、信頼は保護されるべきである。本件の争点は、過去において課税庁と納税者間で協議・和解済みのものであり、この条件を変更するにしても、遡及変更は租税法主義に違反する。

以上のとおり、原告の信頼は保護されるべきであり、処分庁が原告に対して遡って法人税及び消費税の更正処分をすることは、デュー・プロセス及び信義則に違反して違法である。

(被告の主張)

法の一般原則である信義則の法理の適用については、最高裁判所昭和62年10月30日第三小法廷判決が「租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理（信義則の法理）の適用の是非を考えるべきものであり、「右特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。」と判示しているところ、本件において、課税庁の職員が、これまでに原告の事業のうち墓石及びカロートに係る部分が「墳墓地の貸付業」あるいは「土地の貸付け」に該当するとの見解を示した事実は認められないが、仮に、原告が主張するように、課税庁の調査担当者ないし消費税の係の者による申告指導とみられる回答があったとしても、租税法規に適合する課税処分に対する信義則の適用にあたり、信頼の対象たる公的見解の表示には該当しないというべきである。したがって、本件法人税各更正処分及び本件消費税等各更正処分に対して、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存するとはいえず、信義則の法理が適用される余地はないから、原告の主張には理由がない。

(4) 争点(4) (原告について、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」があると認められ、過少申告加算税を課すべきでないか否か。) について

(原告の主張)

ア 国税通則法65条4項が規定する「正当な理由」については、真に納税者の責めに帰することのできない事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者にそれを賦課することが不当又は酷になる場合をいうとされているところ、納税者は、課税庁の実務上の解釈運用や税務調査時に調査官が納税者に示した内容を信頼し、後の申告実務に反映させているから、過去の税務調査において、課税庁の見解が明確となり、納税者がこれを信頼して申告をした場合は、「正当な理由」があると認められなければならない。そうでなければ、

税務調査は、適切な申告を推進するものとしての存在意義を失い、課税庁に対する信頼は低下し、善意の納税者に対して多大なリスクだけを負担させるものとなり、ひいては申告納税制度の阻害となるからである。

イ ところで、昭和59年頃、札幌北税務署が原告に対して行った法人税の税務調査において、原告の墓苑事業のうち墓石等に係る部分が収益事業に該当するか否かが問題となったところ、原告からの上申書を持ち帰った調査官は、1週間ほどして原告方を訪れ、「非課税で結構です。税金はかかりません。」と明言し、その後申告の是正を求められたり課税処分がされたりしたことはなかった。なお、その後の平成9年の税務調査では、「墳墓地の貸付」が印紙税法上納税義務を生ぜしめるかが問題となり、原告が提出した意見書には、原告の墓苑事業が「墳墓の設置」と「墳墓及び墓地の貸付」を一体として行うものであることが記載されているが、その後も確定申告の是正を求められたり課税処分がされたりしたことはなかった。これらの事実は、処分行政庁が、原告の墓苑事業に関しては、墓石等に係る部分も含めて「墳墓地の貸付業」に該当すると認定し、原告がこれを信頼して20年以上にわたって確定申告を続けてきたことを意味する。

また、消費税に関しては、消費税導入時に、原告の代表役員である甲が札幌北税務署を訪れ、本件消費税に係る更正処分の対象となっている取引に課税されるか否かを質問したところ、担当者は、非課税であると回答した。また、原告の顧問税理士が同様の質問をした際にも、担当者は非課税取引であると回答した。それ以後、原告は、長年にわたって、非課税取引としての申告を行ってきた。

ウ 上記イのような事情にもかかわらず、処分行政庁は、平成18年の税務調査において突然その見解を覆し、墓石等に係る部分は「墳墓地の貸付業」には該当しないとして、本件各課税処分をしたものであり、原告には、「正当な理由」がある。

なお、被告は、課税庁の職員が、これまでに墓石及びカロートに係る部分が「墳墓地の貸付業」あるいは「土地の貸付け」に該当するとの見解を示した事実は認められないとか、上申書によっても、課税庁が原告の墓苑事業を全体として「墳墓地の貸付業」に該当することを是認してきたとはいえないなどと主張するが、処分庁が昭和59年当時に墓石及びカロートに係る部分について「墳墓地の貸付業」に該当すると判断したことは、原告から上申書が提出され、かつ、課税処分がされなかったことのみをもってしても、経験則により容易に推認できるところである。また、課税庁は、税務調査を行った場合、決裁権限を有する税務職員が、調査官から報告を受け、課税処分の要否等を最終的に判断するのであって、本件のように争点が明確にされ、原告から上申書が提出されている場合には、決裁権者の決裁を経ずに、非課税であることが結論付けられることなどあり得ない。

(被告の主張)

これまで原告に対する過去の税務調査や課税庁の回答を通じて、原告の墓苑事業が墓石等を含んだ一体の貸付けであるということや原告の墓苑事業が全体として「墳墓地の貸付業」に該当することを課税庁が是認していたことはない。原告作成の上申書(甲18、19)が課税庁に対して提出されていたことがあったとしても、そのことのみによって課税庁が原告の墓苑事業が全体として「墳墓地の貸付業」に該当することを是認してきたということにならないことはいふまでもない。原告の主張は、結局、過去の税務調査において本件永代使用料収入を収益事業に係る収入金額に含めない処理が見過ごされてきたというものにすぎず、そのような事実

が真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情に当たるとはいえず、過少申告加算税の趣旨に照らして、原告に対して過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるとは到底いえない。

したがって、原告に国税通則法65条4項所定の「正当な理由」があったとは認められない。

第3 当裁判所の判断

- 1 争点(1) (原告の永代使用料収入のうちの墓石及びカロートに係る部分が、墓石及びカロートの販売の対価として、法人税法の課税対象である収益事業から生じた所得に該当するか否か。)について

(1) 公益法人等に対する法人税の課税の仕組みについて

ア 法人税法4条1項は、内国法人は、同法により法人税を納める義務があるが、内国法人である公益法人等については、収益事業又は退職年金業務等を行う場合に限る旨を定め、同法7条は、内国法人である公益法人等の各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得以外の所得については、各事業年度の所得に対する法人税を課さない旨を定めており、宗教法人法に定める宗教法人は、法人税法にいう公益法人等であるとされている(同法2条6号、別表第二)。

以上の規定によれば、内国法人である宗教法人がある事業年度の所得に対する法人税の納税義務を負うのは、当該宗教法人が当該事業年度において収益事業を行う場合において、当該収益事業から生じた所得がある場合ということになる。このように、宗教法人等の公益法人等について、法人税法上、原則として法人税を課さないこととし、収益事業を行う場合にのみ課税することとされているのは、公益法人等は、専ら公益を目的として設立され、営利を目的としないという公益性を有する一方で、収益事業を行う場合には、一般の私企業と競争関係にあることから、課税の公平性という観点からも、そのような収益事業から生じた所得についてまで公益性を理由に非課税とするのは相当でないためであると解される。

そして、法人税法2条13号は、「収益事業」とは、販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて営まれるものをいうと定め、法人税法施行令5条1項は、上記「政令で定める事業」として物品販売業(1号)、不動産販売業(2号)、不動産貸付業(5号)など33の事業を掲げているところ、上記のとおり公益法人等に対する法人税の課税の趣旨に照らせば、同項に掲げる事業を行う公益法人等については、たとえその事業が当該公益法人等の本来の目的たる事業であるときであっても、当該事業から生ずる所得については法人税を課すことになるかと解するのが相当である(法人税法基本通達15-1-1参照)。

イ これに対し、原告は、公益法人等について原則として法人税を課さないこととしているのは、公益法人等の公益的活動に課税面で配慮することとしたものでもあり、公益法人等の公益的活動については、非課税とする趣旨であるから、公益法人等の行う収益事業であっても公益的活動及びこれと密接不可分な事業については非課税とされるのであって、一般事業者との競争条件の平等を図る(いわゆるイコールフィッティング)という論拠を持ち出すのは不当である旨の主張をする。

しかし、従前、公益法人等については、その行う事業が収益を生じるものであるか否かを問わず非課税とされていたものが、シャープ勧告を経て、公益法人等が行う収益事業から生じた所得については課税の対象とすることを原則とし、例外的に法人税法2条13号が委任

する法人税法施行令5条1項に列挙された事業から生じた所得についてのみ課税しないこととしたのは、公益法人等が社会的に有用な非営利活動を行うことを主たる目的とすることは否定できないことから、その範囲では税制上の便宜を提供することとはするものの、他の個人事業者や法人と同様に収益を生ずべき事業を行っている場合が少なくないことから、そのような事業から生じた収益に対しては、これらに税制上の便宜を提供すべき根拠がなく、また、同種の事業を行うその他の内国法人との競争条件の平等を図り、課税の公平を確保するなどの観点から、課税の対象としているものと解するのが相当であり（最高裁平成●●年（○）第●●号同20年9月12日第二小法廷判決・裁判集民事228号617頁参照）、その意味では、一般事業者との競争条件の平等化を図ることもまた上記の課税制度の根拠の一つとなっているというべきである。

そして、このような公益法人等に対する課税制度の趣旨に照らせば、公益法人等が行う収益事業が、当該公益法人等の本来の目的の一部をなし、あるいは本来の目的と密接に関連するものであっても、そのことから直ちに当該事業から生じた収益が非課税となるものではなく、当該事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に判断するのが相当である（上記最高裁判決参照）。

したがって、原告の上記主張は採用できない。

(2) 本件永代使用料収入の一部が収益事業による所得に該当するか否かについて

そこで、上記(1)のような観点に基づき、本件永代使用料収入のうち、墓石及びカロートに係る部分が、原告が行う収益事業から生じた所得といえることができるか否かについて検討する。

ア 前記争いのない事実等（第2の2）及び証拠等（括弧内に掲記のもの）によれば、本件永代使用料及びこれに関連する事情について、次の事実が認められる。

(ア) 墓は、墳墓を設けるために区画された土地である墓所に設けられた墓石、納骨場所としてのカロート及び外柵とその他の附属品から構成されるものであるところ、その工事においては、まず、納骨場所及び外柵を含むコンクリートによる基礎工事をし、これに墓石を接着させて設置し、その他の附属品を設置する方法で行われるのが一般的であり、墓石及びカロートは、構造的に一体を成している。また、墓石はその墓に祀られる人を示し、カロートはその人の遺骨を安置する穴及びその周辺の基礎部分であり、機能的にも一体性を有している。そして、墓石は、石材店などで一般に販売されているが、石の種類や大きさ、デザインなどにより様々な種類があり、また、それを墓所に設置する際には基礎工事を行ってカロートを設置することになるが、そのカロートにも大きさ、深さ、材質などにつき様々な種類があることから、一般に、購入者は、墓石を設置する際には、墓石及びカロートについてその種類を選択することとされている。（甲11、12、乙6の1から3まで、乙8、22、弁論の全趣旨）

(イ) 原告に本件霊園の永代使用を申し込んだ者は、原告がこれを承諾し、本件永代使用料の全額を納付した後に永代使用権を取得する（本件使用規定4条）。使用者が支払う本件永代使用料には、墓所と墓石の料金を含んだ「規格（墓石付墓所）」のものと、墓所の料金のみで墓石の料金を含まない「自由墓所」のものがある。「規格（墓石付墓所）」の永代使用料は、墓所の広さや墳墓の形状によって異なり、82万円から365万円までであ

る。また、「自由墓所」の永代使用料は、1平方メートル当たり10万円である。本件永代使用料の具体的な額は、別表6のとおりである。(乙2、乙6の1から3まで)

(ウ) 使用者は、墓石の建立及び附属工事については、原告に申し込まなければならない、他の業者に申し込むことはできない。そして、墓石を建立することができるのは、使用者が支払うべき総金額の50パーセント以上を支払った後に限られている。また、規格(墓石付墓所)の使用者は、申込み後1年以内に、自由墓所の使用者は、申込み後3年以内に、それぞれ墓石を建立しなければならないとされている(本件使用規定17条、甲24、乙6の1から3まで、弁論の全趣旨)

(エ) 原告は、あらかじめ中国から仕入れておいた組立て前の石材を在庫として保有しておき、墓石付きの規格墓所の申込みがあり、上記(ウ)の支払がされたときは、在庫の石材を加工し、正面文字、建立年月、建立者名及び家紋の字彫り等を行って墓石にすることや、基礎工事により設置したカロート上に、加工した墓石を設置するとともに、附属施設を設置することを、業者に外注して行わせている。他方、自由墓所の申込みがあり、上記(ウ)の支払がされたときは、原告は、使用者の希望に沿った形の墓石の設計及び施工を業者に外注し、同様に基礎工事及び墓石の設置等も業者に外注して行わせる。自由墓所の場合は、墓石代は、上記(ウ)に記載した永代使用料とは別に支払う必要があるが、原告は、まず、上記(ウ)記載の金額を収受し、その後、墓石代等を収受しており、これら全体を本件永代使用料として扱っている。(甲24、乙6の1から3まで、弁論の全趣旨)

(オ) 申込者が前記(ウ)の期間内に墓石を建立しないときその他の事情があるときは、原告は、何らの催告をせず使用権を消滅させることができるものとされている。(本件使用規定13条(二))

(カ) 本件霊園の永代使用権が消滅した場合は、当該墳墓所の処分権は、一切原告に帰属し、この場合、使用者は直ちに埋葬焼骨を改葬移転し、墳墓等を撤収しなければならない、使用者が6か月以内に墳墓等の撤収作業を完了しないときは、原告の判断により、使用者の費用負担で墳墓等を撤去、廃棄処分することができるものとされている。(本件使用規定15条)

イ 上記アで認定した事実によれば、墓石とカロートは、構造的にも機能的にも一体性を有するものであり、墓石の販売は、一般に石材業者において業務として行われているところ、墓石を設置する基礎工事を行う際にはカロートの設置が必要であり、墓石及びカロートにはそれぞれ様々な種類があることから、一般に、石材業者は、購入者の希望に応じた墓石及びカロートを設置していることが認められる。また、そもそも、墓石、納骨場所としてのカロート及び外柵その他の附属品からなる墳墓は、故人の遺骨を埋葬し会葬の対象とすることに建立の目的があることや、その建立に当たって墓石に家名等の字彫りをする事等からすれば、個々の墳墓ごとに個性のあるものであって、通常は、墓石等を他の者が使用したり他の用途に流用したりするようなことは想定し難いものである。

そして、本件霊園についてみるに、①永代使用にも、墓所と墓石の料金を含んだ「規格(墓石付墓所)」のものと、墓所の料金のみで墓石の料金を含まない「自由墓所」のものがあり、規格のものは申込み後1年以内に、自由墓所のものは3年以内に墳墓を建立しなければならない、墓石の建立及び附属工事については、本件霊園の使用とは別に原告に申し込まなければならないとされ、また、②永代使用権が消滅した場合は、使用者は直ちに墳墓等を撤収しな

ければならず、6か月以内に撤収作業を完了しないことにより原告が撤去、廃棄処分にするときもその費用負担は使用者とされているのであって、これらによれば、墓石及びカロートについては、墳墓等の敷地に相当する部分の土地とは別の対象物として認識されると共に、建立された墓石及びカロートの処分権原は使用者に帰属しているものとして認識されているものと解するのが相当である。

また、本件霊園においても上記ア(エ)のとおり、墓石に使用者の家名等を字彫りしてカロートに設置しており、そもそも社会通念上、墓石は、墓地を使用する者が、誰かから借用して利用しているというのではなくそれを所有して祭祀や墓参等の対象として用いているものと考えられているものと解されることに鑑みれば、本件霊園において、使用者が建立した墓石及びカロートについて、原告に処分権原が帰属したまま、使用者がただその使用権だけを取得していると解するのは困難である。

そして、墓石及びカロートは、上記のとおり、構造的にも機能的にも一体性を有しており、一般に、それぞれについて様々な種類があつて使用者の選択に応じた物が設置されるのであり、証拠(乙8、22)及び弁論の全趣旨によれば、墓石の建立を業者に依頼する場合には、墓石本体の費用にカロートの費用を加え、さらに工事費用を加算した金額を支払うものであることが認められる。

以上によれば、本件霊園においても、使用者が原告に対して墓石建立及び附属工事の申し込みをすることに応じて、原告から使用者に対して、墓石及びカロートが一体のものとして販売され、それに伴ってその墓石及びカロートの処分権原が使用者に移転すると解するのが相当である。

そうすると、原告が使用者との間で永代使用権を設定する事業には、個々の墳墓等の敷地に相当する部分の貸付けに係る部分と墓石及びカロートの販売に係る部分とが含まれていると解すべきことになる。

ウ そして、墳墓等の敷地に相当する部分の貸付けは、土地の貸付けであり法人税法施行令5条1項5号ニに規定する宗教法人が行う墳墓地の貸付業に該当することは明らかであるから、本件永代使用料のうち上記貸付けの対価に相当する部分は、法人税の課税対象とはならない。

これに対し、墓石及びカロートの販売は、外形的に法人税法施行令5条1項1号に規定する物品販売業であるものと認められるだけでなく、その事業に伴う財貨の移転は、まさに墓石及びカロートという物品の移転とその設置に伴って行われる行為の対価の支払として行われるものであり、当該事業は、一般的に石材店等の宗教法人以外の法人が行っている墓石等の販売業と競合するものであるといえるから、原告が行う墓石及びカロートの販売事業は、社会通念に照らしてみても、実質的に同号に規定する物品販売業に該当するというのが相当である。したがって、本件永代使用料のうち墓石及びカロートの販売等の対価に相当する部分は、法人税法にいう収益事業による所得として、法人税の課税対象となるというのが相当である。

エ(ア) これに対し、原告は、法人税法施行令5条1項5号に規定する「墳墓地の貸付業」とは、墳墓と墓地の貸付けを意味するものであり、本件永代使用料は、墳墓と墓地の貸付けの対価であるから、非課税となる旨主張する。

a そして、原告は、「墳墓地の貸付業」の意義に関する上記主張の根拠として、①宗教

法人による墳墓地の貸付業が収益事業から除外されているのは、宗教法人が行う霊園事業に対して、政策上特別の税法上の優遇を与えることで、墓地の維持管理を宗教法人に安定的に提供させる趣旨であること、②墓地埋葬法や地方税法の規定と法人税法施行令の規定とを合目的的に解釈すれば、墳墓と土地部分の貸付けを非課税とする趣旨であること、③宗教上の慣習からすれば、土地部分と墓石等が一体となって初めて礼拝の対象となるから、宗教法人が土地部分と墓石等を永代にわたって管理するのは、宗教行為として当然であることを挙げる。

しかし、原告が根拠とする上記①については、法人税法及び法人税法施行令が公益法人等に対する税制上の優遇措置を設けた趣旨は、前記(1)のとおり、公益法人等が社会的に有用な非営利活動を行う範囲では税制上の便宜を提供することとはするものの、他の個人事業者や法人と同様に収益を生ずべき事業を行っている場合に当該事業から生じた収益に対しては課税することとしたというものであって、墓地の維持管理の安定的供給を目的としたものとはいえない。また、原告が根拠とする上記②については、墓地埋葬法が墳墓及び墓地の定義規定を置いているからといって、法人税法施行令にいう「墳墓地」がその両者を併せたものになるというものではないし、地方税法が墓地を非課税の固定資産をしているからといって、法人税法が墓地と墓石等の貸付けの両者を非課税とする趣旨であると解することができないことはいうまでもない。さらに、原告が根拠とする上記③についても、宗教法人が土地部分と墓石等を一体として管理しているとしても、貸し付けている土地部分と販売した墓石等を一体として管理することは何ら矛盾するものではなく、一般に、石材業者から購入した墓石等を宗教法人から借り受けた墓地に設置するような場合であっても、当該宗教法人は、当該墓石等も一体として管理しているといえるのであって、管理の形態から、課税の対象が決まることにはならない。したがって、これらはいずれも原告の上記主張を基礎付けるものとはいえない。

そして、確かに、法人税法施行令5条1項5号ニに規定する「墳墓地」の意義について定めた規定はなく、その意義は明確であるといい難いものの、同号が不動産貸付業のうち、収益事業に該当しないものについて規定したものであることからすれば、「墳墓地の貸付業」とは、不動産の貸付業の一部であると解するのが合理的であり、そうであるとすれば、「墳墓地」とは、墓石及びカロートを設置するために区画された土地の部分だけを指すと解するのが相当であって、原告の上記主張は採用できない。

- b また、原告は、本件永代使用料の対価が、墓地と墳墓の「貸付け」の対価であり、墓石の所有権が移転する販売が行われているものではないことの根拠として、①墓石に字彫りがされることは宗教上の慣習から当然のことであって、不用となればその一部を削ることなどにより他への転用が可能である、②永代使用权が消滅した場合に使用者に対して撤収費用を負担させる旨を規定しているのは、撤収費用を含めて永代使用料を設定していないため、注意的に規定しただけである、③実際に墳墓等が撤去された際には、数万円の撤去費用しか受領しておらず、原状回復費用は請求していないし、他の霊園への移転を希望した例では、墓石の売買代金として45万円を使用者から受領しているなどと主張する。

しかし、原告が根拠とする上記①については、不用となった墓石の一部を削るなどし

て転用することが可能であるとしても、それは、いったん売却された墓石について、その所有権が放棄されるに至ったような場合にも生じ得るのであるから、転用可能性があり得るからといって、そのことをもって所有権が移転していないことの証左になるとはいえない。また、原告が根拠とする上記②については、本件永代使用料に撤収費用が含まれていないとしても、撤収費用を使用者の負担とすることには変わりがないのであって、そのことから墓石の所有権が原告にあることが根拠付けられるものではない。さらに、原告が根拠とする上記③についてみると、確かに、証拠（甲13、14、15の1及び2、甲16、17、24）及び弁論の全趣旨によれば、原告は、永代使用权を失った使用者から3万円から10万円程度の支払を受ける一方、墓石の撤去作業を行う石材店に対し上記金額又はこれを数万円上回る費用を支払い、さらに、基礎工事解体業者に対し12万円から25万円の費用をそれぞれ支払っている例があること、墓石を他の霊園に移すことを希望した使用者からは、墓石等の買取額及び手数料と称して合計49万8000円の支払を受けた例があることがそれぞれ認められる。しかし、墓石の撤去費用や基礎工事の解体費用の一部を使用者からの支払を受けずに原告が負担していることがあるからといって、それによって、墓石及びカロートの所有権が原告にあったことにはならないし、墓石の移転をした際に墓石代と称する支払を受けていた例があるとしても、それだけをもって、一般的に原告が墓石の所有権を有しているということとはできない。むしろ、前記のとおり、本件使用規定15条は、本件霊園の永代使用权が消滅した場合に、使用者は墳墓等を撤収しなければならず、使用者が6か月以内に墳墓等の撤収作業を完了しないときは、原告の判断により、使用者の費用負担で墳墓等を撤去、廃棄処分にすることができる旨規定しているのであって、これは、本件霊園においては、一般に使用者が墳墓等の処分権原を有することを前提とするものであり、原告の上記主張に与することはできない。

- c なお、本件法人税各更正処分並びにその後の異議に対する決定及び審査請求に対する裁決では、いずれも、カロートについては、土地の定着物であるから不動産であり、本件永代使用料のうち、カロートの販売の対価に相当する部分は、不動産販売業の対価であるとされている（甲5、6、乙2）。確かに、前記ア(ア)のとおり、カロートは、コンクリート工事により土地に設置されると土地に固着して容易に分離できないものとなるものである。しかし、前記イのとおり、墓石とカロートは構造的にも機能的にも一体性を有するものであり、一般的な石材販売業者と購入者との間の契約において、墓石、カロート及びこれらの設置工事も含めて一体として取引がされている実態があることが認められるのであり、原告は、設置工事が終了し、土地に定着した状態となったカロートを使用者に販売しているのではなく、加工された墓石の設置に伴うカロートを含む基礎工事をするを前提としてこれらの工事に前に墓石及びカロートの販売がされ、その後一体として設置工事がされたというべきである。したがって、墓石の販売部分とカロートの販売部分を区分し、カロートについては不動産の販売であるとみるのは相当でない。
- (イ) また、原告は、課税庁は、私法上の契約関係を無視した法形式を主張して課税することは租税法律主義の下では許されないから、原告が永代使用权を設定するという事業について、敷地部分と墓石及びカロート部分に分けて課税処分をすることは認められない旨の

主張をする。

しかし、前記1(1)のとおり、法人税法は、公益法人等が行う収益事業から生じる所得は課税の対象となるとし、宗教法人が行う墳墓地の貸付業は収益事業に該当しないものとして、宗教法人に対する優遇措置を設けているところ、宗教法人が本来収益事業に該当する物品販売業に相当する事業を墳墓地の貸付業と一体となる契約の形式をとることによって、本来収益事業であるべきものが非収益事業となって課税対象とならなくなるということは、納税義務の公平かつ平等な分担という観点からおよそ許されるべきでないというべきであり、かえって租税法律主義に反することにもなりかねない。そして、そもそも原告が行う永代使用権を設定するという事業は、前記アないしウのとおり、墳墓地の貸付業に係る部分と墓石及びカロートの販売に係る部分とを合体したものとみるべきであり、上記の本件使用規定を見ても、当事者の合理的な意思解釈としては、そのような内容の契約であったと解するのが相当であるから、原告の上記主張は採用できない。

2 争点(2)(原告の永代使用料収入のうちの墓石及びカロートに係る部分、本件有期管理料収入、御廟の永代管理料収入及び納骨堂の年間管理料収入が、消費税の課税対象である課税資産の譲渡等の対価に該当するか否か。)について

(1) 消費税の課税対象について

消費税法4条1項は、国内において事業者が行った資産の譲渡等には、消費税を課するものと定め、同法2条1項8号は、資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいうとされており、同法6条1項は、資産の譲渡等のうち、別表第一に列挙されているものについては、消費税を課さないものとしている。

ところで、原告は宗教法人であり「事業者」に該当する(同法2条1項4号)から、本件永代使用料収入のうちの墓石及びカロートに係る部分並びに本件有期管理料収入が消費税の課税対象となるか否かについては、上記の定めを照らして判断することになる。

(2) 墓石及びカロートに係る収入について

ア 前記1(2)のとおり、本件永代使用契約に係る事業は、土地部分の貸付けに係る事業と墓石及びカロートの販売に係る事業からなるところ、墓石及びカロートの販売が原告の事業として対価を得て行われる資産の譲渡であり、消費税法2条1項8号にいう「資産の譲渡等」に該当することは明らかであって、同法別表第一に掲げる取引のいずれにも当たらないから、本件永代使用料収入のうち、墓石及びカロートの販売の対価に相当する部分は、原告の各事業年度の消費税の課税標準に含まれるべきものであると認められる。

イ これに対し、原告は、法人税法等が宗教法人が行う墳墓地の貸付業に係る収入について、課税対象の所得から除外しているのは、宗教的色彩のある霊園事業について利用者が支払う対価は奉納金であり、土地の対価ではないからであり、消費税においても、本件永代使用料は対価性を欠くなどと主張する。しかし、本件永代使用料のうち墓石及びカロートに係る部分は、墳墓地の貸付業に係る収入とはいえないことは前記1(2)のとおりである上、法人税法が墳墓地の貸付業に係る収入を非課税としている趣旨も前記1(1)のとおりであって、対価性を有しないためではないのであるから、仮に、本件永代使用料が全体として墳墓地の貸付業による所得であったとしても、そのことのみによって、直ちに消費税の課税対象とならないものではなく、原告の上記主張は失当である。確かに、本件永代使用料収入のうち、墓地の貸付けに係る部分は、消費税の課税対象とならないが、これは、法人税法にいう墳墓地

の貸付けに該当するからではなく、消費税法別表第一の一に定める土地の貸付けに該当し、同法6条1項により消費税の課税対象とはならないからにすぎない。

なお、原告は、処分行政庁及び国税不服審判所がカロートについては土地の定着物であるからカロートに係る部分は消費税法上非課税と判断していたのに、本件訴訟に至って被告がこれを課税対象であると主張することは、国家公務員倫理法違反である旨主張するが、被告が、課税根拠を再度検証し直して従前と異なる主張をすることは、何ら妨げられるものではないというべきである。

(3) 本件有期管理料について

ア 前記争いのない事実等（第2の2(2)イ）のとおり、原告は、使用者から、本件永代使用料とは別に有期の管理料として本件有期管理料の支払を受けているところ、これは、本件使用規定5条からも明らかなように、霊園の維持管理に関する費用として支払を受けているものであって、使用者が本件霊園を使用する便益のための役務の提供の対価であると認められ、社会通念上役務の提供の対価と認めるのが相当であって、消費税法別表第一に掲げる取引のいずれにも当たらないから、これらは、原告の各事業年度の消費税の課税標準に含まれるべきものであると認められる。

イ 原告は、これも喜捨金であり役務の提供の対価ではない旨主張するが、霊園の管理のための草刈り、ゴミ処分、清掃等の作業は、宗教的意味を有することはあっても、使用者が霊園を使用するための便益のための作業という側面が強いというのが相当であって、本件有期管理料は、その対価として支払われるものということができるから、社会通念上喜捨金に相当するものではないというべきであって、原告の上記主張は採用できない。

(4) 御廟の使用料収入のうちの永代管理料及び納骨堂等の使用料収入のうちの年間管理料について

ア 前記争いのない事実等（第2の2(2)ウ(ウ)）のとおり、原告は、遺骨を永代供養するための御廟の永代管理料として10万円の支払を、遺骨を一時的に安置するための納骨堂の年間管理費として毎年1万円の支払を、それぞれの使用者から受けているところ、これらは、御廟や納骨堂の使用料そのもの（御廟につき30万円、納骨堂につき50万円）や永代供養料とは別途支払われるもので、御廟や納骨堂を維持管理するための対価と認められ、社会通念上役務の提供の対価と認めるのが相当であって、消費税法別表第一に掲げる取引のいずれにも当たらないから、これらは、原告の各事業年度の消費税の課税標準に含まれるべきものであると認められる。

イ これに対し、原告は、御廟の永代管理料及び納骨堂の年間管理費は宗教活動の喜捨金に相当するから役務の提供の対価ではないと主張するが、原告は、上記アのとおり、喜捨金に相当するものとは別途「管理」のための費用としてこれらの金銭の支払を受けていることや、御廟及び納骨堂は、宗教活動を行うためであっても、その維持や管理に相当の費用を要するものであると考えられることからすれば、これらの御廟の永代管理料及び納骨堂の年間管理費は、宗教活動に対する喜捨金であると解することはできず、原告の上記主張は採用できない。

3 争点(3)（本件法人税各更正処分及び本件消費税各更正処分につき、デュー・プロセス又は信義則違反による違法があるか否か。）について

(1) 原告は、課税庁から表明された見解を信頼して、法人税及び消費税の確定申告をしてきた

のであるからは、そのような信頼は、デュー・プロセス及び信義則の観点からは保護されるべきであり、本件各更正処分は違法である旨主張する。

(2) ところで、租税法規に適合する課税処分について、法の一般法理である信義則の法理の適用により、上記課税処分を違法なものとして取り消すことができるのは、租税法規の適用における納税者の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合でなければならず、上記の特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に上記表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることとなったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の上記表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点を考慮しなければならないというべきである（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁参照）。

(3) これを本件についてみるに、証拠（甲18、19、24）及び弁論の全趣旨によれば、①法人税について、昭和59年夏頃、原告に対する法人税に係る税務調査が行われ、本件永代使用料収入のうち墓石及びカロートに係る部分に対する課税が問題となったこと、原告の顧問弁護士が同年9月13日付けで、法人税法施行令5条1項5号ニにいう「墳墓地の貸付業」が「墳墓・墓地の貸付業」であって、原告の運営する霊園事業は、収益事業には該当せず非課税であると思料する旨の上申書を作成して担当調査官に交付したが、その上申書は1週間ほど後に返却されたこと、その後、原告は、本件永代使用料収入のうち墓石及びカロートに係る部分は非課税であることを前提として確定申告をしてきたが、本件法人税各更正処分がされるまでは、更正処分がされることはなかったこと、平成9年の税務調査では、墳墓地の貸付けが印紙税法上納税義務を生じさせるものであるかが問題となり、原告の弁護士が「墳墓地の貸付」事業が印紙税の課税対象とならない旨の意見書を作成し、その中に法人税法にいう「墳墓地の貸付」は、「墳墓の設置」と「墳墓及び墓地の貸付」が一体であることが記載されていること、②消費税について、消費税が導入されることとなった頃、原告代表者が札幌北税務署に相談に行き、パンフレットなどを示して永代使用料や管理料を受領していることを説明したところ、係官が「宗教法人が行う宗教行為に伴うものですので、消費税はかかりません。」と答えたことが、それぞれ認められる。

しかし、上記のような事情があっても、課税庁が原告に対して公式な見解を示したとは認められないのであって、原告が課税庁の公式な見解を信頼して行動したとはいえず、本件において、他に信義則の法理の適用によりその効力を否定すべきような前記特別の事情は認められないというべきである。したがって、これと異なる原告の主張は採用することはできない。

なお、原告は、デュー・プロセス違反により本件各更正処分が違法となる旨の主張もするところ、本件各更正処分について、手続上の違法があったと認めるに足りる証拠はないから、原告の上記主張は採用できない。

4 争点(4) (原告について、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」があると認められ、過少申告加算税を課すべきでないか否か。) について

(1) 原告は、これまで法人税についても消費税についても課税対象とならないと課税庁が説明し、原告もそれを前提に非課税として申告をしてきたのであるから、本件においては、国税通

則法 6 5 条 4 項に規定する「正当な理由」がある旨主張する。

(2) ところで、過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。この趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として国税通則法 6 5 条 4 項に定めた「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同 1 8 年 4 月 2 0 日第一小法廷判決・民集 6 0 卷 4 号 1 6 1 1 頁、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号、第●●号同 1 8 年 4 月 2 5 日第三小法廷判決・民集 6 0 卷 4 号 1 7 2 8 頁参照）。

(3) これを本件についてみるに、前記 3 (3) に認定したとおり、原告が課税庁に対し、上申書や意見書を提出したことは認められるものの、それを受領した課税庁がこれまで何らの処分もしてこなかったからといって、課税庁がそれを是認したものとまでは認められないのであるし、前記 3 (3) に認定したとおり、消費税に関し、係官が「宗教法人が行う宗教行為に伴うものですので、消費税はかかりません。」と回答したことは認められるものの、これは、原告の説明に対して、原告の宗教行為については消費税がかからないと回答したものにすぎないと解され、本件永代使用料や本件有期管理料には一切消費税の課税対象とならない旨を確定的に答えたものとは認められないのであって、これらの事情をもって、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があるということとはできない。

したがって、本件における過少申告は、国税通則法 6 5 条 4 項が定めた「正当な理由があると認められる」場合に当たるといえることはできず、これに反する原告の主張は採用できない。

5 本件各更正処分等の適法性について

これまでに述べたところ及び弁論の全趣旨によれば、原告の本件各事業年度の所得につき原告が納付すべき法人税額は別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」1 記載のとおりであると認められ、本件法人税各更正処分における原告の納付すべき法人税額（ただし、審査裁決により一部取り消された後のもの）は、いずれもこれを下回るものであるから、本件法人税各更正処分は適法であるというべきである。また、原告の本件各課税期間の原告が納付すべき消費税等の額は別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」3 記載のとおりであると認められ、本件消費税等各更正処分における原告の納付すべき消費税等の額は、いずれもこれを下回るものであるから、本件消費税等各更正処分は適法であるというべきである。

他方、原告の本件各事業年度の法人税に係る過少申告加算税の額は、別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」5 記載のとおりであると認められるところ、本件法人税各賦課決定処分における過少申告加算税の額（ただし、審査裁決により一部取り消された後のもの）は、これと同額であるから、本件法人税各賦課決定処分は適法であるというべきである。また、原告の本件各課税期間の消費税等に係る過少申告加算税の額は、別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」6 記載のとおりであると認められるところ、本件消費税等各賦課決定処分における過少申告加算税の額は、これと同額であるから、本件消費税等各賦課決定処分は適法であるというべきである。

第 4 結論

よって、原告の請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、訴訟費用の負担について、行政事件訴訟法 7 条、民事訴訟法 6 1 条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第 3 8 部

裁判長裁判官 定塚 誠

裁判官 小林 邦夫

裁判官 澤村 智子

課税の経緯（法人税）

（単位：円）

区分		確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
平成 16年 12月期	年 月 日	平成17年2月17日	平成20年6月4日	平成20年7月23日	平成20年10月6日	平成20年10月30日	平成21年10月23日
	所 得 金 額	34,107,348	544,668,853	34,107,348	棄却	34,107,348	542,289,793
	納付すべき税額	7,503,500	119,826,900	7,503,500		7,503,500	119,303,500
	過少申告加算税	—	16,472,500	—		—	16,394,500
年 月 日	平成18年2月13日	平成20年6月4日	平成20年7月23日	平成20年10月6日		平成20年10月30日	平成21年10月23日
平成 17年 12月期	所 得 金 額	41,790,462	463,717,274	41,790,462	棄却	41,790,462	459,243,112
	納付すべき税額	9,193,800	102,017,700	9,193,800		9,193,800	101,033,400
	過少申告加算税	—	13,463,500	—		—	13,315,000
	年 月 日	平成19年2月14日	平成20年6月4日	平成20年7月23日		平成20年10月6日	平成20年10月30日
平成 18年 12月期	所 得 金 額	33,812,509	375,598,998	33,812,509	棄却	33,812,509	369,956,413
	納付すべき税額	7,438,600	82,631,500	7,438,600		7,438,600	81,390,300
	過少申告加算税	—	10,906,500	—		—	10,720,500

課税の経緯（消費税等）

（単位：円）

区分		確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
平成17年12月課税期間	年 月 日	平成18年2月13日	平成20年6月4日	平成20年7月23日	平成20年10月6日	平成20年10月30日	平成21年10月23日
	課税標準額	194,575,000	908,871,000	213,013,000	棄却	194,575,000	棄却
	納付すべき消費税額	5,833,700	21,303,900	6,571,300		5,833,700	
	納付すべき地方消費税額	1,458,400	5,325,900	1,642,800		1,458,400	
	納付すべき消費税等の額	7,292,100	26,629,800	8,214,100		7,292,100	
	過少申告加算税	—	2,535,000	92,000		—	
年 月 日	平成19年2月14日	平成20年6月4日	平成20年7月23日	平成20年10月6日		平成20年10月30日	
平成18年12月課税期間	課税標準額	175,053,000	804,693,000	187,867,000	棄却	175,053,000	棄却
	納付すべき消費税額	5,198,600	21,224,900	5,711,100		5,198,600	
	納付すべき地方消費税額	1,299,600	5,306,200	1,427,700		1,299,600	
	納付すべき消費税等の額	6,498,200	26,531,100	7,138,800		6,498,200	
	過少申告加算税	—	2,679,500	64,000		—	

本件各更正処分等の根拠及び適法性

1 本件法人税各更正処分の根拠

(1) 平成16年12月期

ア 所得金額（別表1-1順号8）

5億6991万2714円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算し、(ウ)の金額を減算した金額である。

(ア) 申告所得金額（別表1-1順号1）

3410万7348円

上記金額は、原告が札幌北税務署長に対して平成17年2月17日に提出した、平成16年12月期の法人税の確定申告書（以下「平成16年12月期法人税確定申告書」という。）・別表一(二)・1欄に記載された所得金額である。

(イ) 所得金額に加算すべき金額（別表1-1順号4）

14億1755万1366円

上記金額は、次のaの金額及びbの金額を合計した金額である。

a 収益事業の収入計上漏れ額（別表1-1順号2）

8億8174万6000円

上記金額は、原告が非収益事業に係る収入として経理処理した墓石料収入のうち、墓所（本件霊園敷地の土地を造成した上で区画整理し墳墓を建立する者に貸与する土地をいう。以下同じ。）、御廟（墳墓を建てても継承する者がいない者のために建てられた合祀墓をいう。以下同じ。）及び納骨堂（以下、御廟と併せて「御廟等」という。）の使用料を除く、墓石及びカロートの販売の対価であり、法人税法施行令5条1項1号（平成17年政令第99号による改正前のもの）に規定する物品販売業の対価として、益金の額に算入されるべき金額である。

b 寄附金の損金不算入額（別表1-1順号3）

5億3580万5366円

墓石及びカロートの販売収入を収益事業と認定したことにより、寄附金の額が増加し（6億7412万1349円：下記(ウ)bの金額）、これに伴って寄附金の損金不算入額も増加した。上記金額は、寄附金の損金不算入額を再計算した後の金額であり、次の(a)の金額から(b)の金額を差し引いた金額である。

(a) 寄附金の額

6億7912万1349円

上記金額は、次の α の金額に β の金額を加算した金額である。

α 平成16年12月期法人税確定申告書・別表十四(一)・26欄に記載されたその他の寄附金額

500万円

β 墓石及びカロートの販売収入を収益事業と認定したことによって増加した寄附金の額（下記(ウ)b）

6億7412万1349円

(b) 寄附金の損金算入限度額

1億4331万5983円

上記金額は、次の α の金額に β の割合を乗じた金額である。

α 寄附金支出前所得金額

7億1657万9919円

上記金額は、次の (α) の金額に (β) の金額を加えた金額である。

(α) 所得金額仮計額

3745万8570円

上記金額は、①原告の確定申告書における所得金額3410万7348円（平成16年12月期法人税確定申告書・別表一(二)・1欄）、②欠損金の当期控除額335万1222円（同・別表四・36欄）及び③「寄附金の損金不算入額」以外の項目で、原告の申告所得金額に加算される金額8億8174万6000円（別表1-1順号2）を加算した金額から、④所得金額から減算される金額8億8174万6000円（別表1-1順号7）を差し引いた金額である。

(β) 寄附金の額

6億7912万1349円

上記金額は、上記(a)の金額である。

β 損金算入割合

100分の20

上記の割合は、法人税法施行令73条1項3号ロ（平成18年政令第125号による改正前のもの。以下同じ。）に規定する損金算入割合である。

(ウ) 所得金額から減算すべき金額（別表1-1順号7）

8億8174万6000円

上記金額は、次のaの金額及びbの金額を合計した金額である。

a 計上漏れ収益事業の原価等の額（別表1-1順号5）

2億0762万4651円

上記金額は、前記(イ)aの墓石及びカロートの販売収入に係る原価の額として、損金の額に算入されるべき金額である。

b 寄附金の損金算入額（別表1-1順号6）

6億7412万1349円

上記金額は、前記(イ)a及び前記(ウ)aの墓石及びカロートの販売収入に係る利益につき、法人税法37条5項（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）の規定により寄附金とみなされる金額である。

イ 所得金額に対する法人税額（別表1-1順号9）

1億2538万0600円

上記金額は、前記アの所得金額（国税通則法（以下「通則法」という。）118条1項の規定に基づき1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）に法人税法66条3項（ただし、平成18年法律第10号による廃止前の経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律16条1項の規定を適用した後のもの。以下同じ。）に規定する税率を乗じて算出した金額である。

ウ 既に納付の確定した法人税額（別表1-1順号10）

750万3500円

上記金額は、平成16年12月期法人税確定申告書・別表一(二)・16欄に記載された納付すべき法人税額である。

エ 差引納付すべき法人税額(別表1-1順号11)

1億1787万7100円

上記金額は、前記イの金額から前記ウの金額を控除した金額である。

(2) 平成17年12月期

ア 所得金額(別表1-2順号10)

4億7892万9984円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算し、(ウ)の金額を減算した金額である。

(ア) 申告所得金額(別表1-2順号1)

4179万0462円

上記金額は、原告が札幌北税務署長に対して平成18年2月13日に提出した平成17年12月期の法人税の確定申告書(以下「平成17年12月期法人税確定申告書」という。)・別表一(二)・1欄に記載された所得金額である。

(イ) 所得金額に加算すべき金額(別表1-2順号4)

13億3813万5972円

上記金額は、次のaの金額及びbの金額を合計した金額である。

a 収益事業の収入計上漏れ額(別表1-2順号2の金額)

8億2446万2250円

上記金額は、原告が非収益事業に係る収入として経理した墓石料収入のうち、墓所及び御廟等の使用料を除く、墓石及びカロートの販売の対価であり、法人税法施行令5条1項1号(平成18年政令第125号による改正前のもの)に規定する物品販売業の対価として、益金の額に算入されるべき金額である。

b 寄附金の損金不算入額(別表1-2順号3)

5億1367万3722円

墓石及びカロートの販売収入を収益事業と認定したことにより、寄附金の額が増加し(6億2340万6217円:下記(ウ)bの金額)、これに伴って寄附金の損金不算入額も増加した。上記金額は、寄附金の損金不算入額を再計算した後の金額であり、次の(a)の金額から(b)の金額を差し引いた金額である。

(a) 寄附金の額

6億3340万6217円

上記金額は、次の α の金額に β の金額を加算した金額である。

α 平成17年12月期法人税確定申告書・別表十四(一)・26欄に記載されたその他の寄附金額

1000万円

β 墓石及びカロートの販売収入を収益事業と認定したことによって増加した寄附金の額(下記(ウ)b)

6億2340万6217円

(b) 寄附金の損金算入限度額

1億1973万2495円

上記金額は、次の α の金額に β の割合を乗じた金額である。

α 寄附金支出前所得金額

5億9866万2479円

上記金額は、次の (α) の金額に (β) の金額を加えた金額である。

(α) 所得金額仮計額

△3474万3738円

上記金額は、①原告の確定申告書における所得金額4179万0462円（平成17年12月期法人税確定申告書・別表一(二)・1欄）に、②「寄附金の損金不算入額」以外の項目で、原告の申告所得金額に加算される金額8億2446万2250円（別表1-2順号2）を加算した金額から、③所得金額から減算される金額9億0099万6450円（別表1-2順号9）を差し引いた金額である。

(β) 寄附金の額

6億3340万6217円

上記金額は、上記(a)の金額である。

β 損金算入割合

100分の20

上記の割合は、法人税法施行令73条1項3号ロに規定する損金算入割合である。

(ウ) 所得金額から減算すべき金額（別表1-2順号9）

9億0099万6450円

上記金額は、次のaないしdの各金額を合計した金額である。

a 計上漏れ収益事業の原価等の額（別表1-2順号5）

2億0105万6033円

上記金額は、前記(イ)aの墓石及びカロートの販売収入に係る原価の額として、損金の額に算入されるべき金額である。

b 寄附金の認容額（別表1-2順号6）

6億2340万6217円

上記金額は、前記(イ)a及び前記(ウ)aの墓石及びカロートの販売収入に係る利益につき、法人税法37条5項の規定により寄附金とみなされる金額である。

c 租税公課の損金算入額（別表1-2順号の7）

2509万6900円

上記金額は、札幌北税務署長が平成20年6月4日付けでした平成17年12月課税期間に係る消費税等の更正処分により新たに納付すべきこととなる消費税等の額である。

d 事業税の損金算入額（別表1-2順号8）

5143万7300円

上記金額は、平成16年12月期の法人税の更正処分によって新たに納付すべきこととなる事業税の金額である。

イ 所得金額に対する法人税額（別表1-2順号11）

1億0536万4300円

上記金額は、前記アの所得金額（ただし、通則法118条1項の規定に基づき1000円未満

の端数を切り捨てた後のもの)に法人税法66条3項に規定する税率を乗じて算出した金額である。

ウ 既に納付の確定した法人税額(別表1-2順号12)

919万3800円

上記金額は、平成17年12月期法人税確定申告書・別表一(二)・16欄に記載された納付すべき法人税額である。

エ 差引納付すべき法人税額(別表1-2順号13)

9617万0500円

上記金額は、前記イの金額から前記ウの金額を控除した金額である。

(3) 平成18年12月期

ア 所得金額(別表1-3順号10)

3億9039万2615円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算し、(ウ)の金額を減算した金額である。

(ア) 申告所得金額(別表1-3順号1)

3381万2509円

上記金額は、原告が札幌北税務署長に対して平成19年2月14日に提出した平成18年12月期の法人税の確定申告書(以下「平成18年12月期法人税確定申告書」という。)・別表一(二)・1欄に記載された所得金額である。

(イ) 所得金額に加算すべき金額(別表1-3順号4)

11億4839万4906円

上記金額は、次のa及びbの金額を合計した金額である。

a 収益事業の収入計上漏れ額(別表1-3順号2の金額)

7億2389万9500円

上記金額は、墳墓地永代使用料収入のうち墓所及び御廟等の使用料を除く、墓石及びカロートの販売の対価であり、法人税法施行令5条1項1号(平成19年政令第83号による改正前のもの)に規定する物品販売業の対価として、益金の額に算入されるべき金額である。

b 寄附金の損金不算入額(別表1-3順号3)

4億2449万5406円

墓石及びカロートの販売収入を収益事業と認定したことにより、寄附金の額が増加し(5億1364万432円:下記(ウ)bの金額)、これに伴って寄附金の損金不算入額も増加した。上記金額は、寄附金の損金不算入額を再計算した後の金額であり、次の(a)の金額から(b)及び(c)の各金額を差し引いた金額である。

(a) 寄附金の額

5億2364万0432円

上記金額は、次の α の金額に β の金額を加算した金額である。

α 平成18年12月期法人税確定申告書・別表十四(二)・24欄に記載されたその他の寄附金額

1000万円

β 墓石及びカロートの販売収入を収益事業と認定したことによって増加した寄附金の額(下記(ウ)b)

5億1364万0432円

(b) 寄附金の損金算入限度額

9759万8153円

上記金額は、次の α の金額に β の割合を乗じた金額である。

α 寄附金支出前所得金額

4億8799万0768円

上記金額は、次の (α) の金額に (β) の金額を加えた金額である。

(α) 所得金額仮計額

△3564万9664円

上記金額は、①原告の確定申告書における所得金額3381万2509円（平成18年12月期法人税確定申告書・別表一(二)・1欄）から、②同確定申告書における寄附金の損金不算入額154万6873円（同・別表四・23欄：下記(c)の金額）を減算して算出した所得金額仮計3226万5636円に、③「寄附金の損金不算入額」以外の項目で、原告の申告所得金額に加算される金額7億2386万9500円（別表1-3順号2）を加算した金額から、③所得金額から減算される金額7億9181万4800円（同・別表1-3順号9）を差し引いた金額である。

(β) 寄附金の額

5億2364万0432円

上記金額は、上記(a)の金額である。

β 損金算入割合

100分の20

上記の割合は、法人税法施行令73条1項3号ロに規定する損金算入割合である。

(c) 確定申告書に記載された寄附金の損金不算入額

154万6873円

上記金額は、平成18年12月期法人税確定申告書・別表四・23欄に記載された寄附金の損金不算入額である。

(ウ) 所得金額から減算すべき金額（別表1-3順号9）

7億9181万4800円

上記金額は、次のaないしdの各金額を合計した金額である。

a 計上漏れ収益事業の原価等の額（別表1-3順号5）

2億1025万9068円

上記金額は、前記(イ)aの墓石及びカロートの販売収入に係る原価の額として、損金の額に算入されるべき金額である。

b 寄附金の損金算入額（別表1-3順号6）

5億1364万0432円

上記金額は、前記(イ)a及び前記(ウ)aの墓石及びカロートの販売収入に係る利益につき、法人税法37条5項の規定により寄附金とみなされる金額である。

c 租税公課の損金算入額（別表1-3順号7）

2595万0000円

上記金額は、札幌北税務署長が平成20年6月4日付けでした平成18年12月の課税期

間に係る消費税等の更正処分により新たに納付すべきこととなる消費税等の額である。

d 事業税の損金算入額（別表1-3順号8）

4196万5300円

上記金額は、平成17年12月期の法人税の更正処分によって新たに納付すべきこととなる事業税の金額である。

イ 所得金額に対する法人税額（別表1-3順号11）

8588万6200円

上記金額は、前記アの所得金額（通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）に法人税法66条3項に規定する税率を乗じて計算した金額である。

ウ 既に納付の確定した法人税額（別表1-3順号12）

743万8600円

上記金額は、平成18年12月期法人税確定申告書・別表一(二)・16欄に記載された法人税額である。

エ 差引納付すべき法人税額（別表1-3順号13）

7844万7600円

上記金額は、前記イの金額から前記ウの金額を控除した金額である。

2 本件法人税各更正処分の適法性

被告が本訴において主張する原告の平成16年12月期ないし平成18年12月期の納付すべき税額は、それぞれ、

平成16年12月期 1億2538万0600円（上記1(1)イ）

平成17年12月期 1億0536万4300円（上記1(2)イ）

平成18年12月期 8588万6200円（上記1(3)イ）

であるところ、本件法人税各更正処分における原告の納付すべき法人税額は、別表1に記載のとおり、それぞれ、

平成16年12月期 1億1930万3500円

平成17年12月期 1億0103万3400円

平成18年12月期 8139万0300円

であり、いずれも被告が本訴において主張する原告の納付すべき法人税額を下回るから、本件法人税各更正処分はいずれも適法である。

3 本件消費税等各更正処分の根拠

(1) 平成17年12月課税期間

ア 平成17年12月課税期間の消費税に係る更正処分の根拠

(ア) 課税標準額（別表3-1順号6）

11億1045万9000円

上記金額は、次のa及びbの各金額を合計した金額（ただし、通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

a 確定申告における課税売上高（別表3-1順号1）

1億9457万5420円

上記金額は、原告が札幌北税務署長に対して平成18年2月13日に提出した平成17年12月期の消費税等の確定申告書（以下「平成17年12月課税期間消費税等確定申告書」

という。)・付表2「課税売上額(税抜き)」欄(①欄)に記載された金額である。

b 課税標準額に加算される課税資産の譲渡等の対価の額の合計額(別表3-1順号5)

9億1588万4339円

上記金額は次の(a)ないし(c)の各金額の合計額である。

(a) 墓石及びカロートの永代使用料収入に係る課税売上げの計上漏れ額(別表3-1順号2)

7億8520万2142円

上記金額は、墓石及びカロートの永代使用料収入の額8億2446万2250円(前記1(2)ア(イ)a)から消費税法28条1項の規定に基づき、同金額に含まれる消費税等に相当する金額を控除した金額であり、課税資産の譲渡等の対価の額に該当すると認められるものである。

(b) 御廟等の管理料収入に係る課税売上げの計上漏れ額(別表3-1順号3)

161万9047円

上記金額は、墓石代収入に含まれる御廟等の管理料収入の額170万円から消費税法28条1項の規定に基づき、同金額に含まれる消費税等に相当する金額を控除した金額であり、課税資産の譲渡等の対価の額に該当すると認められるものである。

(c) 資産管理料に係る課税売上げの計上漏れ額(別表3-1順号4)

1億2906万3150円

上記金額は、墳墓所の管理料収入の額1億3551万6309円から消費税法28条1項の規定に基づき、同金額に含まれる消費税等に相当する金額を控除した金額であり、課税資産の譲渡等の対価の額に該当すると認められるものである。

(イ) 課税標準額に対する消費税額(別表3-1順号7)

4441万8360円

上記金額は、前記(ア)の金額に、消費税法29条に規定する100分の4の税率を乗じて算出した金額である。

(ウ) 控除対象仕入税額(別表3-1順号10の金額)

1850万7136円

上記金額は、消費税法30条に基づき算出した金額で、次のa及びbを合計した金額である。

a 課税売上げにのみ要する課税仕入れに係る税額(別表3-1順号8)

599万3809円

上記金額は、平成17年12月課税期間消費税等確定申告書・付表2⑧欄に記載された課税仕入れに係る支払対価の額5116万6646円に前記1(2)ア(ウ)aに係る計上漏れ収益事業の原価等の額のうち、墓石取得支出1億0617万0852円(別表2-2順号5)を合計した額1億5733万7498円につき、消費税法30条2項1号イの規定に基づき105分の4を乗じて算出した金額である。

b 課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れに係る税額(別表3-1順号9)

1251万3327円

上記金額は、課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れに係る支払対価の額4億0669万3242円(別表4-1順号8)につき、消費税法30条2項1号ロの規定に基づき105分の4を乗じ、更に平成17年12月課税期間における課税売上割合0.8

07672303（別表5-1順号19）を乗じて算出した金額である。

(エ) 納付すべき消費税額（別表3-1順号11）

2591万1200円

上記金額は、前記(イ)の金額から前記(ウ)の金額を控除した金額（通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

(オ) 既に納付の確定した消費税額（別表3-1順号12）

583万3700円

上記金額は平成17年12月課税期間消費税等確定申告書・⑨欄に記載された納付すべき消費税額である。

(カ) 差引納付すべき消費税額（別表3-1順号13）

2007万7500円

上記金額は、前記(エ)の金額から前記(オ)の金額を控除した金額である。

イ 平成17年12月課税期間の地方消費税に係る更正処分の根拠

(ア) 地方消費税の課税標準となる消費税額（別表3-1順号14）

2591万1200円

上記金額は、前記ア(エ)の金額と同額である（地方税法72条の82）。

(イ) 納付すべき譲渡割額（別表3-1順号15）

647万7800円

上記金額は前記(ア)の金額に、地方税法72条の83に規定する100分の25の税率を乗じて算出した金額（ただし、地方税法72条の4の2第3項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

(ウ) 既に納付の確定した譲渡割額（別表3-1順号16）

145万8400円

上記金額は平成17年12月課税期間消費税等確定申告書・⑩欄に記載された納付すべき譲渡割額である。

(エ) 差引納付すべき譲渡割額（別表3-1順号17）

501万9400円

上記金額は、前記(イ)の金額から前記(ウ)の金額を控除した金額である。

(2) 平成18年12月課税期間

ア 平成18年12月課税期間の消費税に係る更正処分の根拠

(ア) 課税標準額（別表3-2順号6）

9億8908万1000円

上記金額は、次のa及びbの金額の合計額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

a 確定申告における課税標準額（別表3-2順号1）

1億7505万3146円

上記金額は、原告が札幌北税務署長に対して平成19年2月14日に提出した平成18年12月期の消費税等の確定申告書（以下「平成18年12月課税期間消費税等確定申告書」という。）・付表2「課税売上額（税抜き）」欄（①欄）に記載された金額である。

b 課税標準額に加算される課税資産の譲渡等の対価の額の合計額（別表3-2順号5）

8億1402万8606円

上記金額は次の(a)ないし(c)の各金額の合計額である。

- (a) 墓石及びカロートの永代使用料に係る課税売上げの計上漏れ額 (別表3-2順号2)

6億8942万8095円

上記金額は、墓石及びカロートの永代使用料収入の額7億2389万9500円(前記1(3)ア(イ)a)から消費税法28条1項の規定に基づき、同金額に含まれる消費税等に相当する金額を控除した金額であり、課税資産の譲渡等の対価の額に該当すると認められるものである。

- (b) 御廟等の管理料収入に係る課税売上げの計上漏れ額 (別表3-2順号3)

219万0476円

上記金額は、墓石代収入に含まれる御廟の管理料収入の額230万円から消費税法28条1項の規定に基づき、同金額に含まれる消費税等に相当する金額を控除した金額であり、課税資産の譲渡等の対価の額に該当すると認められるものである。

- (c) 資産管理料に係る課税売上げの計上漏れ額 (別表3-2順号4)

1億2241万0035円

上記金額は、墳墓所の管理料収入の額1億2853万0538円から消費税法28条1項の規定に基づき、同金額に含まれる消費税等に相当する金額を控除した金額であり、課税資産の譲渡等の対価の額に該当すると認められるものである。

- (イ) 課税標準額に対する消費税額 (別表3-2順号7)

3956万3240円

上記金額は、前記(ア)の金額に、消費税法29条に規定する100分の4の税率を乗じて算出した金額である。

- (ウ) 控除対象仕入税額 (別表3-2順号10の金額)

1360万4603円

上記金額は、消費税法30条に基づき算出した金額で、次のa及びbを合計した金額である。

- a 課税売上げにのみ要する課税仕入れに係る税額 (別表3-2順号8)

571万9093円

上記金額は、平成18年12月課税期間消費税等確定申告書・付表2⑧欄における課税仕入れに係る支払対価の額4734万1749円に前記1(3)ア(ウ)aに係る計上漏れ収益事業の原価等の額のうち、墳墓地代(別表2-3順号5)1億0278万4461円を合計した額1億5012万6210円につき、消費税法30条2項1号イの規定に基づき105分の4を乗じて算出した金額である。

- b 課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れに係る税額 (別表3-2順号9)

788万5510円

上記金額は、課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れに係る支払対価の額2億6479万4686円(別表4-2順号8)につき、消費税法30条2項1号ロの規定に基づき105分の4を乗じ、更に平成18年12月課税期間における課税売上割合0.781717560(別表5-2順号19)を乗じて算出した金額である。

- (エ) 納付すべき消費税額 (別表3-2順号11)

2595万8600円

上記金額は、前記(イ)の金額から前記(ウ)の金額を控除した金額（通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

(オ) 既に納付の確定した消費税額（別表3-2順号12）

519万8600円

上記金額は平成18年12月課税期間消費税等確定申告書・⑨欄に記載した金額である。

(カ) 差引納付すべき消費税額（別表3-2順号13）

2076万0000円

上記金額は、前記(エ)の金額から前記(オ)を控除した金額である。

イ 平成18年12月課税期間の地方消費税に係る更正処分の根拠

(ア) 地方消費税の課税標準となる消費税額（別表3-2順号14）

2595万8600円

(イ) 納付すべき譲渡割額（別表3-2順号15）

648万9600円

上記金額は前記(ア)の金額に、地方税法72条の83に規定する100分の25の税率を乗じて算出した金額（ただし、地方税法72条の4の2第3項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

(ウ) 既に納付の確定した譲渡割額（別表3-2順号16の金額）

129万9600円

上記金額は平成18年12月課税期間消費税等確定申告書・⑩欄に記載された納付すべき譲渡割額である。

(エ) 差引納付すべき譲渡割額（別表3-2順号17）

5190万0000円

上記金額は、前記(イ)の金額から前記(ウ)の金額を控除した金額である。

4 本件消費税等更正処分の適法性

被告が本訴において主張する原告の平成17年12月課税期間及び平成18年12月課税期間の納付すべき消費税及び地方消費税の額は、それぞれ、

平成17年12月課税期間 2591万1200円及び647万7800円

平成18年12月課税期間 2595万8600円及び648万9600円

であるところ、本件消費税等各更正処分における原告の納付すべき消費税及び地方消費税の額は、別表2に記載のとおり、それぞれ、

平成17年12月課税期間 2130万3900円及び532万5900円

平成18年12月課税期間 2122万4900円及び530万6200円

であり、いずれも被告が本訴において主張する原告の納付すべき消費税額及び地方消費税額を下回るから、本件消費税各更正処分は適法である。

5 本件法人税各賦課決定処分の根拠及び適法性

(1) 本件法人税各賦課決定処分の根拠

本件法人税各更正処分が適法であることは、前記2において述べたとおりであるところ、被告が本訴において主張する原告の平成16年12月期ないし平成18年12月期の法人税に係る各過少申告加算税の額は、通則法65条（平成16年12月期及び平成17年12月期については平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）の規定に基づき、本件法人税各更正処分に

より新たに納付すべき税額を基礎として算出した次のアないしウの各金額である。

ア 平成16年12月期

1639万4500円

上記金額は、①通則法65条1項の規定に基づき、平成16年12月期の法人税の更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額1億1180万円（ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。以下同じ。）を基礎となる税額とし、これに100分の10の割合を乗じて算出した金額1118万円と、②通則法65条2項の規定に基づき、上記更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額1億1180万円のうち、期限内申告税額に相当する金額（750万3500円）を超える部分に相当する税額1億0429万円を基礎となる税額とし、これに100分の5の割合を乗じて算出した金額521万4500円との合計額である。

イ 平成17年12月期

1331万5000円

上記金額は、①通則法65条1項の規定に基づき、平成17年12月期の法人税の更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額9183万円を基礎となる税額とし、これに100分の10の割合を乗じて算出した金額918万3000円と、②同条2項の規定に基づき、上記更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額9183万9600円のうち、期限内申告税額に相当する金額（919万3800円）を超える部分に相当する税額8264万円を基礎となる税額とし、これに100分の5の割合を乗じて算出した金額413万2000円との合計額である。

ウ 平成18年12月期

1072万0500円

上記金額は、①通則法65条1項の規定に基づき、平成18年12月期の法人税の更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額7395万円を基礎となる税額とし、これに100分の10の割合を乗じて算出した金額739万5000円と、②同条2項の規定に基づき、上記更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額7395万1700円のうち、期限内申告税額に相当する金額（743万8600円）を超える部分に相当する税額6651万円を基礎となる税額とし、これに100分の5の割合を乗じて算出した金額332万5500円との合計額である。

(2) 本件法人税各賦課決定処分の適法性

被告が本訴において主張する原告の平成16年12月期ないし平成18年12月期の法人税に係る各過少申告加算税の額は、それぞれ

平成16年12月期 1639万4500円（上記(1)ア）

平成17年12月期 1331万5000円（上記(1)イ）

平成18年12月期 1072万0500円（上記(1)ウ）

であるところ、本件法人税各賦課決定処分における過少申告加算税の額は、別表1に記載のとおり、いずれも被告が本訴において主張する過少申告加算税の額と同額であるから、本件法人税各賦課決定処分はいずれも適法である。

6 本件消費税等各賦課決定処分の根拠及び適法性

(1) 本件消費税等各賦課決定処分の根拠

本件消費税等各更正処分が適法であることは、前記4において述べたとおりであるところ、被告が本訴において主張する原告の平成17年12月課税期間及び平成18年12月課税期間の消費税等に係る各過少申告加算税の額は、通則法65条（平成17年12月課税期間については平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）の規定に基づき、本件消費税等各更正処分により新たに納付すべき税額を基礎として算出した次のア及びイの各金額である。

ア 平成17年12月課税期間

253万5000円

上記金額は、①通則法65条1項の規定に基づき、平成17年12月課税期間の消費税等の更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額1933万円（ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。）を基礎となる税額とし、これに100分の10の割合を乗じて算出した金額193万3000円と、②通則法65条2項の規定に基づき、上記更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額1933万7700円のうち、期限内申告税額に相当する金額（729万2100円）を超える部分に相当する税額1204万円を基礎となる税額とし、これに100分の5の割合を乗じて算出した金額60万2000円との合計額である。

イ 平成18年12月課税期間

267万9500円

上記金額は、①通則法65条1項の規定に基づき、平成18年12月課税期間の消費税等の更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額2003万円を基礎となる税額として、これに100分の10の割合を乗じて算出した金額200万3000円と、②同条2項の規定に基づき、上記更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額2003万2900円のうち期限内申告税額に相当する金額（649万8200円）を超える部分に相当する税額1353万円を基礎となる税額として、これに100分の5の割合を乗じて算出した金額67万6500円との合計額である。

(2) 本件消費税等各賦課決定処分の適法性

被告が本訴において主張する原告の平成17年12月課税期間及び平成18年12月課税期間の消費税等に係る各過少申告加算税の額は、

平成17年12月課税期間 253万5000円（上記(1)ア）

平成18年12月課税期間 267万9500円（上記(1)イ）

のとおりであるところ、本件消費税等各賦課決定処分における過少申告加算税の額は、別表2に記載のとおり、いずれも被告が本訴において主張する過少申告加算税の額と同額であるから、本件消費税等各賦課決定処分はいずれも適法である。

別表 1 - 1 ~ 6 省略

平成●●年（〇〇）第●●号

更 正 決 定

原告 A

同代表者代表役員 甲

被告 国

同代表者法務大臣 小川 敏夫

上記当事者間の当庁平成●●年（〇〇）第●●号法人税更正処分取消等請求事件につき、平成24年1月24日当裁判所が言い渡した判決に明白な誤りがあったので、職権により、次のとおり決定する。

主 文

別表1-1の次頁に、別表1-2及び別表1-3を加える。

平成24年2月15日

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 定塚 誠

裁判官 小林 邦夫

裁判官 澤村 智子

別表 1 - 2 · 1 - 3 省略