

東京高等裁判所 平成●●年（○○）第●●号 法人税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国（札幌北税務署長）

平成25年4月25日棄却・確定

（第一審・東京地方裁判所、平成●●年（○○）第●●号、平成24年1月24日判決、本資料262号－9・順号11859）

判	決
控訴人	A
同代表者代表役員	甲
同訴訟代理人弁護士	山下 清兵衛
同	北村 美穂子
同	山下 功一郎
同	田代 浩誠
同	山崎 司平
同	柳楽 久司
被控訴人	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	札幌北税務署長
	中川 美千穂
同指定代理人	澁谷 美保
同	森本 利佳
同	滝澤 衆
同	柏樹 正一
同	谷地田 満
同	岡 直之
同	梶 昌広

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 札幌北税務署長が平成20年6月4日付けでした、控訴人の平成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。

- 3 札幌北税務署長が平成20年6月4日付けでした、控訴人の平成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。
- 4 札幌北税務署長が平成20年6月4日付けでした、控訴人の平成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。
- 5 札幌北税務署長が平成20年6月4日付けでした、控訴人の平成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。
- 6 札幌北税務署長が平成20年6月4日付けでした、控訴人の平成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。
- 7 訴訟費用は、第1、2審を通じ、被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

- 1 本件は、宗教法人である控訴人が、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の全てについて、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」及び「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。）の課税対象にならないものとして確定申告をしたところ、札幌北税務署長が、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、控訴人に対し、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、また、②永代使用料のうちの墓石及びカロートに係る部分、墳墓地、御廟及び納骨堂の管理料は、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。）をしたことから、控訴人が、被控訴人に対し、これらはいずれも課税対象にならないと主張し、本件各更正処分等の取消しを求める事案である。

原審は、永代使用料のうちの墓石及びカロートに係る部分は法人税法上の収益事業による所得

に該当し、墓石及びカロートに係る部分、墳墓地、御廟及び納骨堂の管理料は、消費税等の課税対象となるとして、控訴人の請求をいずれも棄却した。控訴人は、これを不服として控訴した。

2 本件における関係法令の定め等及び争いのない事実等は、原判決（ただし、平成24年2月15日に更正決定されたもの）「事実及び理由」欄の第2、1及び2に記載のとおりであるから、これを引用する（ただし、上記引用部分中、「原告」とあるのは「控訴人」と、「被告」とあるのは「被控訴人」と、「別紙」とあるのは「原判決別紙」と、「別表1」とあるのは「原判決別表1」と、「別表2」とあるのは「原判決別表2」とそれぞれ読み替える。以下の引用部分において同じ。）。

3 本件各更正処分等の根拠及び適法性についての被控訴人の主張は、原判決別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」記載のとおりであり、本件における争点及び争点に対する当事者の主張の概要は、当審における控訴人の補足主張を後記4のとおり加えるほかは、原判決「事実及び理由」欄の第2、4及び5に記載のとおりであるから、これを引用する。

4 当審における控訴人の主張

(1) 控訴人が行っている事業が非収益事業であることについて

ア 墓地と墳墓を物理的、機能的に一体として貸し付ける事業（以下「墳墓所貸付業」という。）

は、①遺骨を保管する場を提供して遺骨を預かり、その預かった遺骨を供養、管理するということを本質としている点で納骨堂貸付業と何ら変わるものでないこと、そして、②納骨堂貸付業そのものは従来から非収益事業と考えられており、そのため納骨堂の貸付けにあたって消費者から収受する永代使用料については、収益事業課税がされていなかったこと、③納骨堂貸付業が非収益事業とされているのは、納骨堂の経営が一般私企業に許可されておらず、一般私企業との競合を問題にする必要性が乏しいためであること、④一般私企業が墳墓所貸付業を行うことは墓地埋葬法の趣旨に反することになるから許されないのであり、墳墓所貸付業は、一般私企業が行う墓地販売事業とは競合するものでないことからすると、納骨堂貸付業が非収益事業と考えられるのと同様に、墳墓所貸付業も非収益事業であるとみるべきである。

イ 控訴人は、墓地埋葬法及び同法に関する厚生省生活衛生局長の「墓地経営・管理の指針等について」と題する通知（甲20）が趣旨とする「管理の永続性」を全うすべく、約30年にわたって墓地のみならず墳墓についても貸付けを行ってきたものであり、①一貫して墳墓所を貸し付けた者からは、墓地の使用料と墳墓の使用料とを区別することなく一体の永代使用料として受領し、管理してきたこと、②控訴人と使用者との間の取引内容が墳墓所の貸付けであり、墓石や基礎部分等の所有権が控訴人にあることから、墓石や基礎部分の撤去費用は控訴人が負担していること、③使用者が墓石を他の墓苑に移すことを希望する場合には、控訴人から使用者に対し墓石代を請求していることからして、控訴人の事業実態は墳墓所の貸付事業に沿うものであって、控訴人が行う事業は墳墓所貸付業といえる。

ウ 以上のとおり、控訴人と使用者との間では墳墓所の貸付けということを前提とした実態上の処理が行われており、その取引には、墓石等の売買が行われ、墓石等の所有権が使用者にあるということを示すような実態は存在しないのであるから、控訴人が行っている墳墓所貸付業は、納骨堂貸付業と同様に非収益事業とみるべきである。

(2) カロート部分について収益事業課税を行うのは誤りであることについて

ア Cにおいては、「自然からいただいた肉体は寿命がきて必要がなくなったら、自然にお返

しする」という考えをとっていることから、「肉体を自然にお返しする」という意味を持つ「土へ返す」ということが非常に重要な意味を持っている。そして、この「土へ返す」ことを行うには、土を掘って遺骨用の空間を作るだけではなく、その作った空間が土の横圧によって崩壊しないよう擁壁を作ることが大切であり、その擁壁こそがカロートであるから、カロートの主たる機能は、掘った土地の形状を維持するところにある。カロートは構造的、機能的に墓地と一体となっているものであり、墓地の一部となっている。したがって、カロートを墳墓地の一部とせず動産とするのは誤りである。

イ 「規格（墓石付墓所）」の場合、予めカロート部分の工事まで行われた墓地を貸し付けるというのが取引の一般であり、カロート取引は、その一般的取引形態からみても、墳墓地の一部として貸し付けられているのであり、また、控訴人は、使用者から申し込みを受ける前から工事を多数行っているものであり、全てのカロートについて、申込みを受けてからでないとカロートを設置しないという誤った事実を根拠として、カロートを墓石と一体となるものとみるのは誤りである。

ウ しかしながら、控訴人が行っている事業が墓地と墳墓を一体として貸し付ける墳墓所貸付業とはいえず、墳墓地貸付業と墓石販売業とに分かれるとしても、カロートは動産ではなく墳墓地の一部となる不動産であるから、カロート部分に関する取引は墳墓地の貸付けであって、非収益事業であるから、これに収益事業課税をするのは誤りである。

(3) 消費税等の更正処分について

ア 控訴人は、墳墓所貸付業を行っているものであり、墓石及びカロートの物品販売業を行っているのではないから、墓石及びカロートについて物品販売であるとして「資産の譲渡等」（消費税法4条1項）の要件を充足すると判断することは誤りである。控訴人が行う墳墓所の貸付けは、それ全体が非課税取引である「土地の貸付け」（消費税法6条別表第1の1号）に該当する。

また、仮に、控訴人が行っているのが墓石の販売及びカロートの販売であるとしても、上記(2)のとおり、カロートは、あくまで墳墓地の一部となる不動産であるから、カロートの販売部分は、非課税取引である上記「土地の貸付」に該当する。

イ 控訴人は、控訴人施設への拝観料及び宗教活動への喜捨金として、本件管理料を収受しているものであり、これらはいずれも課税実務においては「喜捨金」として扱われるものであるから、本件管理料は、本件有期管理料も含めて「資産の譲渡等」によって収受した対価ということとはできず、本件管理料を収受する行為は、消費税法上の不課税取引となる。

ウ 控訴人は、御廟及び納骨堂において、遺骨すなわち仏を永代あるいは一時的に預かり、安置して供養するという宗教行為を行っており、御廟の永代管理料及び納骨堂の年間管理料は、この宗教行為に対する喜捨金として収受されているものである。これらが御廟や納骨堂の使用料とは別に収受されているからといって、維持管理のための対価として収受されているものではないから、「資産の譲渡等」による対価ではなく、非課税となるものである。

エ 仮に、本件有期管理料や御廟の永代管理料及び納骨堂の年間管理料が墓地や御廟及び納骨堂の維持管理のための費用であったとしても、一般に墳墓地や納骨堂の管理料は、墳墓地貸付けの付随業務に係る収入ということで収益事業認定はされず、非課税となっている。このこととの均衡上、消費税についても、「土地の貸付け」の付随業務にとどまる程度の管理と評価できるものについては、「土地の貸付け」に含まれるものとして、非課税とされるべき

である。そして、本件管理料や御廟の永代管理料及び納骨堂の年間管理料は、いずれも墳墓地や納骨堂の清掃といった墳墓地貸付けや納骨堂貸付けの付随業務にとどまる管理について、その管理料を収受しているにすぎず、これらはいずれも上記「土地の貸付け」による対価の収受とみるべきであるから、非課税となる。

(4) 本件各更正処分等が憲法31条に違反するものであることについて

ア 昭和59年夏ころ行われた控訴人に対する法人税に係る税務調査では、本件の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になっていたが、結局、その際には課税処分がされることはなかった。また、控訴人に対しては、それ以降も多数回の税務調査がされているが、墓石及びカロートの課税が問題となっていたという事実を把握しているはずの調査官が、その都度、控訴人に対し法人税は特に問題がない旨を告げていた。これらのことは、課税庁が、墓石及びカロートについては課税しない旨を公式見解として表明したといえるものであり、控訴人は、このような見解を信頼してこれまで確定申告を行ってきたのであるから、控訴人には本件の確定申告について何らの帰責事由も存在しない。

イ 控訴人は、消費税導入後、何度も消費税の調査を受けているが、その都度、税務署から派遣された調査官が、永代使用料や管理料等には消費税は課税されない旨を述べていたのであるから、課税庁は、永代使用料や管理料等について、消費税は課税されない旨の公式見解を表明したものである。したがって、永代使用料や本件有期使用料、御廟及び納骨堂の管理料については消費税は課税されないものと信頼して控訴人が消費税の申告納税を行ってきたことについて、控訴人には何らの帰責事由も存在しない。

ウ したがって、本件各更正処分等は、憲法31条のデュープロセスに反する違憲無効な処分である。

(5) 控訴人に「正当な理由」（国税通則法65条4項）が存在することについて

ア 納税者は、①適法に申告した者、②適法な申告を行おうとする相応の努力をしたにもかかわらず、結果として違法な申告をしてしまった者、③適法な申告を行おうとする相応な努力をせず、独自の勝手な見解に基づいて違法な申告をした者、という3つのカテゴリーに分かれるところ、過少申告加算税の趣旨は、適正な申告納税の実現を図ることにあるから、②と③の間に一定の差を設けた方が、適正な申告納税の実現に寄与するものであるし、②に対しては、加算税制度とは別の延滞税が課せられることからすると、②と③との差を設けることができる場面である過少申告加算税の運用においては、両者の取扱いに差を設けるべきである。

イ 憲法が納税の義務を定めた意義は、国民に納税義務を課すことを国が宣言することによって、翻って、国は、その納税環境の整備を本格的に行うことを自らに課すことにあるから、納税環境の整備が未熟であることによって、納税者が法律に従った申告をできなかった場合に、その納税者に過少申告加算税を課すということを憲法は許容していないといふべきである。

ウ 控訴人は、適法な申告を行うために自己の考えるところを意見書という形で文書にまとめて課税庁の判断を求めたり、資料一式を持参して税務署まで出かけて意見を聞くなど、相応の努力を行ってきたにもかかわらず、課税庁の職員に対する教育不足と納税環境の不整備によって、課税庁から誤った回答を受け、その結果、これを前提とした申告をすることになってしまったのである。したがって、ア及びイに照らせば、本事案は、過少申告加算税を課し

てはならない事案であり、さらにいえば、課税庁の職員が誤った指導をした場合、また、本来課税すべきものを課税してこなかったという課税庁の職員に不作為の違法がある場合には、過少申告加算税を課することはできないという運用をしないと、結局、誤った指導をした課税庁又は不作為の違法を行った課税庁が、何らの責任を問われないこととなってしまう、納税環境の整備、適法な課税を担保する機会を逸し続け、結果として、適正な申告税務の実現が不可能となってしまうという不都合な事態を招来することになってしまう。

以上によれば、本件においては、控訴人に国税通則法65条4項にいう「正当な理由」の存在が認められるべきである。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、当審における控訴人の主張に対する判断を後記2のとおり加えるほかは、原判決「事実及び理由」欄の第3に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 当審における控訴人の主張に対する判断

(1) 控訴人が行っている事業が非収益事業か否かについて

ア 控訴人は、控訴人と使用者との間では墳墓所の貸付けということを前提とした実態上の処理が行われており、その取引には、墓石等の売買が行われ、墓石等の所有権が使用者にあるということを示すような実態は存在しないのであるから、控訴人が行っている墳墓所貸付業は、納骨堂貸付業と同様に非収益事業とみるべきである旨主張する。

イ しかし、前記認定（原判決引用部分）のとおり、控訴人は、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、字彫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等を設置するとともに、墳墓所の附属施設の設置を行っていることが認められる。また、本件使用規定（乙5の2）によると、使用者は、申込み後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、控訴人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、控訴人は原則として何らの責任も負わず（12条）、使用者の永代使用権が消滅した場合には、墳墓所の処分権は控訴人に帰属するとされ、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、控訴人の判断により、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とされている（15条）。これらのことからすると、控訴人は、使用者が自ら墳墓等を建立することを前提として、控訴人が使用者との間で永代使用権を設定する事業のうち、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である土地そのものとは区別して、建立された墓石及びカロートの処分権限が使用者に帰属することを当然の前提としているというべきである。

そうすると、控訴人が行っている事業は、その全体が控訴人が主張するような墳墓所貸付業であるとはいえず、その事業のうち墓石及びカロートに係る部分は物品の販売に当たると解されるというべきである。そして、当該物品の販売における財貨の移転は、一般的な石材業者が行っている墓石等の販売と何ら変わることはなく、墓石等の販売において、控訴人と石材業者は競合するといえるから、控訴人が行っている事業のうち墓石及びカロートの販売に係る部分は、物品販売業に該当することとなる。

ウ したがって、控訴人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と墓石及びカロートの販売が含まれており、このうち、墳墓等の敷地に相当する部分の貸付けは、区画された土地の貸付けに当たり、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し、本件永代使用料のうち墳墓等の敷地に相当する部分の貸付けの対価に相当する部分は、非収益事業によるものといえるが、墓石及びカロートの販売は、物品の販売に当たり、同施行令5条1項1号に規定する物品販売業に該当し、本件永代使用料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、収益事業によるものであるというべきである。

控訴人が行っている事業が納骨堂貸付業とその本質において変わるものではないなどとして、その全体を非収益事業に該当するとする控訴人の主張は、控訴人が行っている事業に物品販売業に該当する部分が存していることからして、その前提において失当であって、採用できない。

エ 控訴人は、墓地の使用料と墳墓の使用料とを区別することなく一体の永代使用料として受領し、管理してきた、墓石や基礎部分の撤去費用は控訴人が負担している、使用者が墓石を他の墓苑に移すことを希望する場合には、控訴人から使用者に対し墓石代を請求しているという事業の実態からしても、控訴人が行っている事業は墳墓所貸付業といえる旨主張する。

しかし、上記イ、ウのとおり、控訴人が使用者との間で永代使用权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と墓石及びカロートの販売が含まれているところ、控訴人がこれまで本件永代使用料を区別することなく受領し、管理してきたからといって、これにより当該永代使用料の対象となる墳墓等の敷地と墓石及びカロートを使用者に一体として貸し付けていたことになるものではない。

また、前示のとおり、本件使用規定上、本件霊園においては、使用者が墳墓等の処分権限を有しているものであり、永代使用权が消滅した場合には、使用者の負担で墳墓等を撤去しなければならないとされているのであって、墓石や基礎部分の撤去費用を控訴人が負担したり、使用者が墓石を他の墓苑に移転させる場合に、控訴人から使用者に対し墓石代を請求していることがあるとしても、これらの事情は墓石及びカロートの所有権が控訴人にあることの根拠とはならない。

したがって、控訴人が行っている事業が墳墓所貸付業であるとする控訴人の主張は採用できない。

オ 以上のとおり、控訴人が使用者との間で永代使用权を設定する事業が全て非収益事業であるとは認められず、墓石及びカロートに係る部分は収益事業であるというべきである。

(2) カロート部分について収益事業課税を行うことが誤りか否かについて

ア 控訴人は、カロートの主たる機能は、掘った土地の形状を維持するところにあり、カロートが構造的、機能的に密接な一体性を有しているのは墓石ではなく墓地であるから、カロートを墳墓地の一部とせず動産とするのは誤りである旨主張する。

しかし、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空間という機能的な一体性を有し、カロートの上部に定着して連結するように墓石が立てられていて、両者は構造的に一体性を有しているものであることは控訴人も自認するところであり（訴状第2の1(3)）、使用者は、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というべきであって、墓石とカロートがそれぞれ区別して取引されるものと捉えることは相当ではない。本件永代使用料のうち墓石及びカロートの販売の対価に相当

する部分に係る取引の本質は、墓石及びカロートを購入し、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。また、本件霊園においては、霊園から墳墓等を撤去する際に、墓石だけではなく基礎部分（カロート）を併せて撤去させていることからしても（甲17、24）、取引通念上、カロートが墓地と一体となるものとみるより、墓石とカロートが一体性を有するとみるのが自然かつ合理的である。

イ 控訴人は、「規格（墓石付墓所）」の場合、予めカロート部分の工事まで行われた墓地を貸し付けるというのが取引の一般であるから、カロート取引は、その一般的取引形態からみても、墳墓地の一部として貸し付けられているものである旨主張するが、本件霊園には「自由墓所」と「規格（墓石付墓所）」の2種類の墓所があり、「規格（墓石付墓所）」では、墳墓等の規格が詳細に定められているのであるから（乙6の1ないし3）、これらの規格に合わせて使用者の申込みを受ける前に予めカロートの工事がされていたとしても、墓石及びカロートが機能的、構造的に一体として墳墓として使用されることに変わりはなく、この点においても、カロートが墓地と一体となるものとはいえない。

ウ したがって、カロートが動産ではなく墳墓地の一部となる不動産であることを前提として、カロート部分に関する取引は墳墓地の貸付けであって非収益事業であるとする控訴人の主張は、その前提に誤りがあり、採用できない。

(3) 本件消費税等各更正処分の当否について

ア 控訴人は、墳墓所貸付業を行っているものであり、墓石やカロートの物品販売業を行っているのではないから、墓石やカロートについて物品販売であるとして、消費税法上の「資産の譲渡等」の要件を充足すると判断することは誤りであり、控訴人が行う墳墓所の貸付けは、全体が非課税取引である「土地の貸付け」に該当し、仮に、控訴人が行っているのが墓石の販売及びカロートの販売であるとしても、カロートは、墳墓地の一部となる不動産であるから、カロートの販売部分は、消費税法上の非課税取引である「土地の販売」に該当する旨主張する。

しかし、控訴人が使用者との間で永代使用权を設定する事業に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が含まれていることは前示のとおりであり、控訴人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、本件霊園の墓所に墳墓等を建立することによる墓石及びカロートの販売に係る対価であるというべきであるから、これは控訴人が行った「資産の譲渡等」による対価というべきである。

イ 控訴人は、本件管理料は、本件有期管理料を含めて、控訴人施設への拝観料及び宗教活動への喜捨金として、本件管理料を収受しているのであり、これらを「資産の譲渡等」によって収受した対価ということとはできず、本件管理料を収受する行為は消費税法上の不課税取引となる旨主張する。

しかし、本件有期管理料を含む本件管理料は、本件使用規定5条により、墳墓所使用者が霊園の維持管理に要する費用として支払うものとされており、使用者が墓参の際に通常使用する霊園施設の施設管理及び墳墓所を除く本件霊園内の草刈り、ごみ処分、冬季の除雪、通路やトイレの清掃、供え物の回収処分等をするための費用として支払われているものと解されることからすると、これは使用者の便益のための役務提供の対価というべきであり、控訴

人が行った「資産の譲渡等」による対価というべきである。

控訴人は、本件管理料を控訴人施設への拝観料としても収受している旨主張するが、本件使用規定10条では、使用者は随時霊園内に自由に入園し、拝観等の宗教行為を行うことができる」と規定しており、控訴人は、使用者に対して本件霊園への自由な入園を認め、使用者から別段に拝観料を収受していないのであるから、本件管理料は拝観料とは認められない。

ウ 控訴人は、御廟及び納骨堂において、遺骨すなわち仏を永代あるいは一時的に預かり、安置して供養するという宗教行為を行っており、御廟の永代管理料及び納骨堂の年間管理料は、この宗教行為に対する喜捨金として収受されているものであるから、これらの管理料は「資産の譲渡等」による対価ではなく、不課税となるものである旨主張する。

しかし、御廟の永代管理料及び納骨堂の年間管理料は、それぞれ御廟や納骨堂の使用料（御廟につき30万円、納骨堂につき50万円）や御廟の永代供養料10万円（乙6の1ないし3）とは別に、御廟や納骨堂の維持管理のための費用として受領するものであるから、これは使用者の便宜のための役務提供の対価であり、「資産の譲渡等」による対価というべきである。

エ さらに、控訴人は、仮に、本件有期管理料や御廟の永代管理料及び納骨堂の年間管理料が墓地や御廟及び納骨堂の維持管理のための費用であったとしても、法人税法上、一般に墳墓地や納骨堂の管理料は、墳墓地貸付の付随業務に係る収入ということで、収益事業認定はされず非課税となっていることとの均衡から、消費税についても、「土地の貸付け」の付随業務にとどまる程度の管理と評価できるものについては、「土地の貸付け」に含まれるものとして、非課税とされるべきである旨主張する。

しかし、法人税法と消費税法とは目的の異なる法律であり、それぞれ課税物件又は課税の対象を定めているところ、消費税法では、国内において事業者が行った「資産の譲渡等」、すなわち、事業として対価を得て行われる資産の譲渡又は貸付け並びに役務の提供を課税の対象としているのであるから、付随業務に係る収入が、法人税法上の特定の事業における収入に含まれるか否かにかかわらず、消費税法上は、その付随業務自体が「資産の譲渡等」に該当するか否かにより課税の対象を判断すべきこととなる。そして、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、控訴人の非収益事業に付随するものであるとしても、本件霊園の維持管理のための費用又は使用者の便宜のための役務提供の対価というべきであるから、これらが消費税法上の「資産の譲渡等」による対価であることは明らかである。

オ 以上のとおり、控訴人の主張はいずれも採用できない。

(4) 本件各更正処分等が憲法31条に違反するか否かについて

控訴人は、課税庁が、昭和59年以降、控訴人に対する法人税に係る税務調査において、墓石やカロートについては課税の問題はない旨を告げ、墓石やカロートについて課税しない旨を公式見解として表明し、消費税についても、同税の導入後、控訴人に対する調査の際に、税務署の調査官が、永代使用料や管理料には消費税はかからない旨を述べ、永代使用料や管理料等について消費税を課税しない旨の公式見解を表明していたことから、これらの公式見解を信頼し、それに基づいて申告納税を行ったことにつき、控訴人に帰責事由は存在せず、したがって、本件各更正処分等が憲法31条に違反する違憲無効な処分である旨主張し、この主張は、その内容に照らし、税法上の信義則違反による違法の主張を含むものと解せられる。

しかし、本件各更正処分等において憲法31条に違反するものと評価されるような手続上の

違法があったと認めるに足る証拠はない。また、税務法規に適合する課税処分について、信義則の法理の適用により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させ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、この特別の事情が存するか否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かどうか、また、納税者が税務官庁の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が不可欠である。そして、上記の税務官庁の公式見解とは、少なくとも税務署長その他の責任ある立場にある者の正式見解であることが必要であるというべきところ、一般に調査担当職員による申告指導等は、その前提となる調査に関わる担当者の人数、調査時間などに限りがあることから、必ずしも十分な精度をもって行われるとは限らない上、これに基づいて修正申告がされたとしても、それ自体は税額を絶対的に確定する性質を有しているものではなく、課税の範囲について税務官庁としてその時点で有している一応の判断を示すにすぎないものであるから、税務官庁は、国税通則法70条所定の除斥期間内であれば、再度調査を行い更正等の課税処分をすることができるのであり、このような事情に照らして考えれば、調査担当職員による申告指導等は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。

そうすると、本件における課税庁の対応は、前記認定（原判決引用部分）のとおりであって、控訴人主張事実が認められるわけではないが、仮に課税庁の調査担当者等が控訴人主張のような発言をした事実が存在したとしても、当該発言は、信義則の適用に当たり、信頼の対象たる公的見解の表明には該当しないというべきであり、本件においては、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課税処分に係る課税を免れさせ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な事情が存するとはいえず、信義則の法理が適用されることはない。

したがって、控訴人の主張は、いずれも採用することができない。

(5) 控訴人に国税通則法65条4項所定の「正当な事由」の存在が認められるか否かについて

ア 控訴人は、納税者について、①適法に申告した者、②適法な申告を行おうとする相応の努力をしたにもかかわらず、結果として違法な申告をしてしまった者、③適法な申告を行おうとする相応の努力をせず、独自の勝手な見解に基づいて違法な申告をした者に分類されたとした上で、過少申告加算税の趣旨は、適正な申告納税の実現を図ることにあり、②に対しては、加算税制度とは別の延滞税が課せられることからすると、②と③との差を設けることができる唯一の場面である過少申告加算税の運用において、両者の取扱いに差を設けるべきである旨主張する。

しかし、過少申告加算税は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときに、すなわち、過少な申告をしたことを要件として課せられるのに対し（国税通則法65条1項、2項）、延滞税は、期限内申告書の提出をした場合において納付すべき国税をその法定納付期限までに完納しないとき、あるいは、期限後申告書若しくは修正申告書を提出し、又は更正若しくは決定を受けた場合において、期限後申告等による納付すべき国税があるとき等に、すなわち、納付すべき税額が所定の期限までに納付されなか

ったことにより課せられるのであり（同法60条1項）、過少申告加算税と延滞税は、いずれも附帯税として課せられるのではあるが、両者は、その目的が異なり、それぞれの課税要件に応じて課せられるべきものである。そして、過少申告加算税は、国税通則法65条5項所定の場合のほか、同条4項所定の「正当な理由」があると認められる事実に基づく部分について課税されないとされている以外は、すべて課税対象とされているのであって、その課税要件は、控訴人主張の②と③を区別していないことが規定上明らかであり、また、控訴人主張の②の要件を満たしていても、それだけでは同条4項あるいは5項に該当することにならないことも明らかである（なお、控訴人に同条4項の所定の「正当な理由」があると認められないことは、前記認定判断（原判決引用部分）及び後記イのとおりである。）。以上要するに、延滞税が課せられるか否かは、過少申告加算税の賦課決定において考慮すべき事情とはいえないから、控訴人の主張を採用することはできない。

イ 控訴人は、憲法が納税の義務を定めた意義は、国がその納税環境の整備を本格的に行うことを自ら課することにあるとした上で、控訴人自身は、適法な納税を行おうと自己の考えるところを意見書という形で文書にまとめて課税庁の判断を求めたり、資料一式を持参して税務署まで出かけて意見を聞くなど、相応の努力を行ってきたにもかかわらず、結果として違法な申告をしてしまったのは、納税環境の不整備によるものであるから、本事案は過少申告加算税を課してはならない事案であり、控訴人には国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があると認められるべきである旨主張する。

しかし、過少申告加算税の趣旨は、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過少申告加算税を課すことによって、当初から適法に申告し納税した納税者と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と解されるところ、国税通則法65条4項所定の「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、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されるところ、本件においては、控訴人の主張を前提としても、税務官庁が控訴人の事業を全体として「墳墓地の貸付業」に該当することを是認していたとまではいえず、控訴人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いえるような事情は、本件全証拠によるも認めるに足りない。

ウ したがって、控訴人に国税通則法65条4項所定の「正当な事由」があるとは認められない。

3 以上のとおりであるから、控訴人の請求をいずれも棄却した原判決は相当であり、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第24民事部

裁判長裁判官 三輪 和雄

裁判官 松村 徹

裁判官小池喜彦は、差支えのため署名押印することができない。

裁判長裁判官 三輪 和雄