

〔投稿論文〕

固定資産税逐条解説に対する疑問 — 地方税法上、非課税とされる「墓地」は 墓地埋葬法の許可を受けたものに限られるのか —

海老名 富 夫

＜要 旨＞

江戸時代から続く個人墓地が墓地台帳に登録されておらず、そのために固定資産税が課税されていた。地方税法は単に「墓地」とのみ規定しているのに、固定資産税逐条解説は、墓地埋葬法による許可（墓地台帳への登録）を条件とし、裁判例もそれを追認しているからである。しかし、明治以来の墓地台帳は不正確であり、固定資産税逐条解説もある時点で理由も示さずにその内容を変更している。

本稿は、墓地法制と固定資産課税法の歴史、定義規定がない用語の拡張解釈の限界や借用概念の適用の可否等を最高裁判例等の資料により検討し、固定資産税逐条解説の妥当性を検証するものである。

はじめに

地方行政の現場においては、中央省庁により（少なくともその関与により）示された行政実例や逐条解説などの解釈に従うことが通例である。行政実例や逐条解説の解釈は立法当事者（国）のそれであり、大きな誤りは考えられず、仮にその解釈が誤りであると司法から指摘されても、行政執行時点での判断としては通説に従ったものとして、少なくとも行政内部においてその責任は問われないからとも言えようが、その根底は国と地方との関係に求められよう。

筆者もそのような認識で様々な行政執行を経験してきたことは否めない。しかし、公務から離れた現在、ある相談を受け、行政実例や逐条解説、そしてそれらを追認する裁判例に対して大きな疑問を持ったのである。

その契機については次のとおりである。

1 今回の具体的な事例

ある旧家の個人墓地があり、その所有者は多くの土地を所有しているので気付かなかったとのことであるが、その個人墓地の一部しか固定資産税の非課税とはされていなかった。その所有者もA市元職員であり、墓地は非課税と認識していたので調べたところ、3筆ある現況墓地のうち1筆のみしか墓地台帳に登載されておらず、現況は墓地であってもそれ以外は課税されていた。

現地は、墓地台帳登載の地番以外にも江戸時代からの墓碑があり、一体の墓地として所有者は管理をしている。

その事実をA市の資産税所管課に問い合わせたが、同課からは、墓地、埋葬等に関する法律（（昭和23年法律第48号）以下「墓地埋葬法」という。）による許可を受け、墓地台帳に登載されている地番のみが非課税になり、いわゆる「無許可墓地」は課税対象であり、その根拠は、A市「固定資産評価事務取扱要領」にあるとの回答があった。それに対して所有者は不服申立を行ったが棄却された。

その後、所有者は、墓地埋葬法所管課に、墓地台帳に登載されている地番以外にも江戸時代からの墓碑があり、一体として管理をしていると申し述べた。

それに対して、墓地台帳は平成になってから県から引き継いだもので、その過去の経緯はわからないものの、現況を確認したら申立てのとおりであるが、墓地台帳自体、法律的な裏付けのないものなので修正の方法がないので、便法として課税されている地番の地目を「畑」から「墓地」に変更し、合筆をすれば結果として墓地台帳に登載されている地番に含まれるという墓地埋葬法所管課の提案を受け、所有者は、登記所に申請し、登記官の現地確認の上、地目変更及び合筆が認められた。

その後、墓地埋葬法所管課から資産税所管課に、墓地台帳は不正確な面もあり、それを他の業務（課税業務）の要件、条件として使用しないことを文書で求めたが、次の評価年においても従前の課税部分について非課税とはされなかった。

所有者は再評価に対して再度不服申立を行ったが、それに対してA市の審理員の意見書が所有者に送付された。それは前回の棄却理由と同様に、墓地埋葬法による許可を受けていない土地は、現況が墓地であろうが非課税とは認定できないという資産税所管課の主張を認めたものであった。

2 「墓地」の法律上の位置づけ

墓地の設置に許可を必要とするようになったのは、明治6年10月23日太政官第355号布達「墓地設置禁止ニ関スル規則」であり、その下位法規である明治7年4月20日決判内務省地理局発議「墓地処分内規則」（以下「墓地処分内規則」という。）はその内容を明確にしている。

この規則では、「墳墓陳列一區画ヲ為シ政府ノ許可ヲ受ケ又ハ帳簿ニ記載スル者之ヲ墓地又ハ埋葬地ト称ス」とあり、「墳墓陳列一區画」、「政府ノ許可」又は「帳簿ニ記載」があることが「墓地」ということとしたが、「附寡数ノ墳墓田園間等ニ散在セルハ墓ト称スヘカラス」と、あくまでも一區画をなしていないものは「墓地」ではないとしている。

その後、明治17年10月4日太政官第25号布達「墓地及ヒ埋葬取締規則」（以下「旧墓地埋葬法」という。）が制定されている。（この布達により、前述の「墓地設置禁止ニ関スル規則」は廃止されている。）これは、我が国における最初の体系的な墓地法といわれ、その第1条には「墓地及ヒ火葬場ハ管轄庁ヨリ許可シタル区域ニ限ルモノトス」とあり、法律上は、墓地として許可を受けていない区域を墓地として使用することができないものとされている。

墓地埋葬法は、旧墓地埋葬法を廃止して制定され、現在に至っている。その第2条第5項において「墓地とは、墳墓を設けるために、墓地として都道府県知事（市又は特別区にあつては、市長又は区長。以下同じ）の許可を受けた区域」と定義し、第4条第1項において「埋葬又は焼骨の埋蔵は、墓地以外の区域に、これを行つてはならない。」、第10条第1項において「墓地、納骨堂又は火葬場を經營しようとする者は、都道府県知事の許可を受けなければならない。」と規定している。

3 無許可墓地とは

墓地埋葬法によれば、「許可」を受けていない区域は法律上「墓地」ではないことになるが、「許可」を受けていない区域であっても現状において墓地として利用されている数多くの土地が存在している。

我が国における個人墓地は69万余、墓地の総数約88万の約8割を占めているといわれて

おり⁽¹⁾、墓地埋葬法では現在、例外を除き個人墓地を認めていない⁽²⁾ことから、そのほとんどは同法施行以前からのものと思われる。

そして、本稿の契機となった事案のように、許可を受けた可能性はあるものの墓地台帳の不備等からその立証ができないもの、又は明治時代以降の墓地行政の不徹底などにより許可を受けていなかったかもしれないものが数多く存在しているのが現状である。

このような現状の原因について、森謙二は、「多くの『慣習法上の墓地』が現在に至るまで放置されていることは、当該墓地の利用者に責任があると言うより（責任がない訳ではない）、都道府県や国に責任があると言わなければならない。」とした上で、都道府県の責任として、「近年に至るまで墓地新設との認可権をもちながら、『慣習法上の墓地』を放置したことである。また、どの墓地に許可を与えたかも公表してこなかった（隠してきた訳ではないが）ことである。常識的には許可墓地については『墓地台帳』に記載されるが、この墓地台帳そのものが存在しない墓地があるし、寺院墓地については記載のない地方もある。この大きな要因は墓地埋葬法に墓地台帳の位置づけがないことであり、市町村（行政）が特に寺院墓地について経営に関与してこなかったこともその要因となっている。」とし、国の責任としては、「墓地埋葬法の中に墓地台帳を位置づけていないことである。墓地を『許可』を受けた区域と定義しながら、国民の権利義務に関わる問題でありながら、墓地として許可を受けた場所がどこにあるかを公示する手段を持たなかったことである。」としている⁽³⁾。

本稿で論ずる「無許可墓地」の問題は、このような事実を背景にしている。

本稿で「無許可墓地」とは、墓地埋葬法制定以前から設置されているが、同法第26条の規定によるみなし許可の対象に該当しないもの（墓地台帳の不存在又は不正確さ等に起因するものを含む。）であり、現在も先祖供養等の祭祀の対象とされている「墓地」をいうものとする。

(1) 全日本墓園協会「墓地の経営・管理に関するFAQ」の2「個人墓地に関する問題」中のQ

4. http://www.zenbokyo.or.jp/h28kenkyu_faq/index.html 最終アクセス 2023年11月22日

(2) 昭和27年10月25日衛発第1025号（京都府知事あて厚生省公衆衛生局長回答）

(3) 森謙二「科学研究費助成事業 研究成果報告書 令和元年6月28日現在」3頁 <http://kmori.org/wp-content/uploads/2019/07/16K03266seika.pdf> 最終アクセス 2023年11月22日

4 墓地を非課税とする理由

墓地を非課税としている理由を固定資産税逐条解説や裁判例によりまとめると次のとおりであり、これらのことは、「無許可墓地」であっても当てはまるものと考えられる。

- ・ 死者を埋葬する神聖な場所といった点等（固定資産税逐条解説（平成22年版））
- ・ 死体や遺骨を埋葬しうる墓地としての現況を備え、公共の用に供することによって、使用収益の可能性がなくなり、資産価値を見出せないこと（さいたま地判平成19年6月27日裁判所HP参照（平成18年（行ウ）第53号））。
- ・ 公共施設の性格、事業の公益性等（名古屋地判平成3年2月27日裁判所HP参照（平成2年（行ウ）第40号））

なお、個人墓地に公共性はあるかという疑問が生じうるが、公共性をその目的としている墓地埋葬法が個人墓地もその対象としていること、及び神奈川県が示している次のような考え方⁽⁴⁾からも公共性は認められよう。

墓地への忌避感が生まれたのは古代にまで遡るが、墓地観や墓地形態は、その時々宗教、祭祀、社会状況に影響を受けてきた。それは「忌避すべき場」から「祭祀の場」、さらに「公共施設」と変化してきた。「公共施設」として、社会に位置付けられたのは、明治時代以降、日本社会が近代化されてからである。（中略）そして、今日「遺体を生活空間から切り離さなければならない」という価値観を多くの人々が有しており、「墓地」という空間的存在に「公益性」が付与されている。そこで本報告では、墓地を「空間性」「文化性」「公益性」を有する、「忌避すべき場」「祭祀の場」である「公共の施設」と考える。

(4) 岸本啓・眞坂伸代. 2012. 「墓地に関する政策研究」. 『かながわ政策研究・大学連携ジャーナル』No.3所収. 26頁 神奈川県

5 墓地を非課税とする法律の規定の変遷

(1) 規定の変遷

墓地に対する許可という墓地法制と、墓地に対する課税法制は、現在はそれぞれ墓地埋葬法と地方税法（昭和25年法律第226号）という別個の法律によって明確に規定されている。しかし、明治初期においては、墓地法制と墓地に対する課税法制は未分化であり、体系化されていなかった。

明治5年9月4日大蔵省第126号布達「地券渡方規則」第30条においては、「墓所地ハ従前ノ通無税地ト可致事」と規定され、「墓所地」は無税地とされている。そして、「従前ノ通」とあるように、それ以前から「無税地」とされていたのであろう。

注目すべきは前述の「墓地処分内規則」である。この規則は、「墓地設置禁止ニ関スル規則」の下位法規であり、「墳墓陳列一区画ヲ為シ政府ノ許可ヲ受ケ又ハ帳簿ニ記載スル者之ヲ墓地又ハ埋葬地ト称ス」（第2条）とし、「墳墓陳列一区画」、「政府ノ許可」又は「帳簿ニ記載」があることが「墓地又ハ埋葬地」として位置づけられるとしている。「帳簿」の詳細は不明であるが、本件においても重要なものとされ、この規則以降の墓地法制において規定されずに存在している「墓地台帳」につながるものかもしれない。

そして「附寡数ノ墳墓田園間等ニ散在セルハ墓ト称スヘカラス」とあるように、あくまでも一区画をなしていないものは「墓地」ではないので「墳墓ノ田圃中ニ散在セルモノハ甲戌三月租税寮伺定ニヨリ従前ノ通賦税スベキ」（第3条）とした上で、第4条において「墓地ノ一区画ヲ為ス者ハ一家獨有一村共有ノ別ナク甲戌三月租税寮伺定ニヨリ除税スベシ」とし、「墓地ノ一区画ヲ為」していれば、「一家獨有」（いわゆる「家族墓地」のことと思われる。）であっても非課税としているのである。

ただし、上位法の「墓地設置禁止ニ関スル規則」に基づく許可を前提にした規則であることから、無許可墓地は課税されていた。

その後、明治17年に、地租に関する法的整理を目的として制定された地租条例（太政官布告第7号）の制定と同時期に旧墓地埋葬法が制定され、墓地法制と課税法制は明確に分化された。

地租条例及びそれに続く地税法（昭和6年法律第28号）においても墓地は非課税とされている。その運用の詳細は不明の部分も多いが、墓地法制とその課税法制が分化

し、そのリンクが法律上なくなったとはいえ、課税地であった無許可墓地が非課税地に変更されたとは考えられない。なぜならば、未分化の時代に課税地であった無許可墓地は、現在の地方税法においても解釈により課税地とされており、そこに行政の連続性が見られるからである。

実務として、課税、非課税の別は、明治初期の地券から、土地台帳そして現在の固定資産課税台帳に連綿として引き継がれているのである。しかし、墓地法制と課税法制のリンクは前述のように失われ、許可を受けていない墓地は課税するという明治初期の法に裏付けられていた行政の意思は、その後の立法者が意図していなかった（気付かなかつた）にせよ、結果としてその裏付けを欠いたこととなり、法の規定と運用が乖離したまま現在に至っていると思われる。

（２） 地租条例以降の規定の推移

ア 地租条例

第四条 左ニ掲クル土地ニ付テハ其ノ地租ヲ免ス

四 墳墓地

イ 地租法

第二条 左ニ掲グル土地ニハ地租ヲ課セズ但シ有料借地ナルトキハ此ノ限ニアラズ

四 墳墓地

ウ 地方税法

第348条

2 固定資産税は、次に掲げる固定資産に対しては課することができない。ただし、固定資産を有料で借り受けた者がこれを次に掲げる固定資産として使用する場合には、当該固定資産の所有者に課することができる。

4 墓地

6 A市の審理員の判断及びその根拠について

本稿の契機となったA市の事案において、A市の審理員は、その判断及び根拠について次のように述べており、これは現在、多くの市町村に共通する無許可墓地を非課税としない理由であろう。

- (1) 市は、地方税法第388条第1項の固定資産評価基準によって固定資産の価格を決定しなければならないとされており、市は当該評価基準に基づいて固定資産評価事務取扱要領（以下「要領」という。）を作成している。この要領は、評価替えの年度に、市の判断で改正するが、国からの技術的助言や判例等の内容を反映するもので、市独自の見解に基づいて改正するものではない。
- (2) 要領において「固定資産税が非課税となる墓地の範囲は『墓地、埋葬等に関する法律』の規定により市長（平成23年度以前は県知事）の許可を受けた区域とする」とされており、裁判例（名古屋地裁平成3年2月27日判決）においても、「固定資産税の賦課事務が、大量・反復事務であることを考慮すれば、右事務を公平・迅速に行うためには、地方税法第348条第2項第4号の『墓地』に該当するか否かの判断は、客観的な基準により一律に行うことが相当であり、そのためには、墓地法による墓地として許可を受けた区域であるか否かによって判断するのが、最も簡明かつ客観的で、右の賦課事務を公平・迅速に行うのに適している。」とされている。
- (3) 地方税法第348条第2項第4号の「墓地」として、非課税とするためには、墓地埋葬法による墓地としての許可を受けた区域であること、現況が墓地であることの両方の要件を満たす必要があり、現況が墓地であることだけでは、地方税法第348条第2項第4号の墓地として、非課税とはならない。

以下、A市の審理員が根拠として挙げた固定資産評価事務取扱要領（以下、本稿においても「要領」という。）、判例、「国からの技術的助言」及び「判例等」の「等」と考えられる固定資産税逐条解説について確認し、その妥当性について検討する。

7 固定資産評価事務取扱要領について

(1) 要領の位置づけ

「資産の状況及びその評価の方法に関する調査研究等を行い、もって国、地方公共団体等の諸施策の推進に資すること」を目的とし、全国すべての市町村を会員として設立されている一般財団法人 資産評価研究センター（以下「資産評価研究センター」という。）の資料によると、要領の意義・目的は「各市町村の全評価ルール網羅」と「土地評価事務の円滑化、明瞭化」であり、その法的な位置づけは「地方税法、固定

資産評価基準の許容する範囲」であるとされている⁽⁵⁾。

前述したようにA市の審理員は、要領は「評価基準に基づいて」作成していると述べているが、「固定資産評価基準」（昭和38年自治省告示第158号 最終改正 令和2年11月6日総務省告示第322号）には、墓地に関する項目はない。「固定資産評価基準」はあくまでも「固定資産の評価」についてその基準を示すものであり、地方税法上非課税とされている「墓地」は課税価格評価の対象ではないからである。

だからといって要領はいわばその行政内部の事務マニュアルであるから、市の判断で非課税について記載していけないということではない。しかし、要領の「墓地」に関する部分は審理員が述べているように国の作成した「固定資産評価基準」を根拠としているものではなく、それ以外のものに根拠を持つことに留意する必要がある。それが固定資産税逐条解説である。

（2） 地方税法の許容する範囲内について

地方税法第348条第2項第4号は、「墓地」とのみ規定しており、A市の要領のように「墓地埋葬法の許可を受けた」とは規定していない。とするとこの要領は「地方税法の許容する範囲内」といえるのかを検討しなければならない。

「地方税法の許容する範囲内」とは、法律に明確に規定している場合はもちろんとして、その規定の妥当な解釈の範囲内ということであり、立法当事者である国の解釈や判例（裁判例）がその判断において重要なものとなる。A市の審理員が述べている「国からの技術的助言や判例等の内容を反映するもので、市独自の見解に基づいて改正するものではない。」ということは、このことを言っているのであろう。

8 国からの技術的な助言及び固定資産税逐条解説について

（1） 国からの技術的な助言

地方自治法第245条の4に規定されているそれを指しており、また、地方税法第388条第4項においても総務大臣の義務として規定されており、いわゆる分権改革以前に

(5) 伊藤定幸・青芳功二, 2017. 「土地評価事務取扱要領の整備状況と関連する判例解説」（一般財団法人 資産評価研究センター）3－4頁

おいては、行政実例と言われていたものである。

地方税法第348条第2項に関する行政実例（国からの技術的な助言を含む。）をみると、同項第3号の宗教法人関係と第5号の公共の用に供する道路等に関するものはあるが、その間の第4号の墓地に関するものは確認できない。

（2） 固定資産税逐条解説

ア 概 説

A市の審理員が要領の根拠としている「判例等」の「等」の中には、前述の行政実例を含む技術的な助言と同等と正確には言い難いが、現実的にはそれと同等のものとして全国の自治体で理解されている固定資産税逐条解説があると思われる。

資産評価研究センターの元職員（元B市固定資産税担当職員）が、「地方税法の解釈について、市町村が依拠するのが『固定資産税逐条解説』です。市町村の立場として、逐条解説や判例と反する取扱いには現実的には無理だと思います。」と、筆者のヒアリングで述べているように、固定資産税逐条解説及び判例（裁判例）に従って、自治体の課税事務は執行されている。

イ 固定資産税逐条解説の執筆者と改訂

固定資産税逐条解説は、固定資産税を統括する当時の自治省税務局の職員により執筆され、昭和35年に自治省税務局編として初めて刊行された。

それ以降、昭和46年及び昭和61年は自治省固定資産税課編、最新版である平成22年は固定資産税務研究会編として改訂されている。

ウ 「墓地」に関する解説

各版の「墓地」に関する解説の内容は次のとおりである。

- 昭和35年「固定資産税逐条解説」（自治省税務局編 財団法人 地方財務協会刊）

「墓地 旧土地台帳法においては、墳墓地として人の遺骸又は遺骨を埋める土地をいうものとしているが、ここにいう墓地も、同様の意に解して差し支えないと考える。」

- 昭和46年「固定資産税逐条解説」（自治省固定資産税課編 財団法人 地方財務協会刊）

「墓地（第4号） 旧土地台帳法においては、墳墓地として人の遺骸又は遺骨を埋める土地をいうものとしているが、ここにいう墓地も、同様の意に解して差

し支えないと考える。」

- 昭和61年「固定資産税逐条解説」（自治省固定資産税課編 財団法人 地方財務協会刊）

「墓地（第4号）『墓地』とは、墓地、埋葬等に関する法律における墓地と同意義であり、墳墓（死体を埋葬し、又は焼骨を埋蔵する施設）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をいう。」

- 平成22年「固定資産税逐条解説」（固定資産税務研究会編 財団法人 地方財務協会刊）

「『墓地』とは、墓地、埋葬等に関する法律における墓地と同意義であり、墳墓（死体を埋葬し、又は焼骨を埋蔵する施設）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をいう。したがって、実際に墓石等が存在し、礼拝する場所として使用されている土地であっても、墓地として許可を受けていない土地については、本条の非課税措置は適用されないと解すべきである。」

エ 解説の変化について

A市の要領には、「固定資産税が非課税となる墓地の範囲は、『墓地、埋葬等に関する法律』の規定により市長（平成23年度以前は県知事）の許可を受けた区域とする。」とあり、その根拠は、筆者のヒアリングに対するA市職員の説明も併せて考えれば、昭和61年及び平成22年の固定資産税逐条解説に基づいているのであろう。

自治体職員にとって「バイブル」ともいうべき逐条解説が大きく変更されていることに注目する必要がある。

「墓地」とは、昭和35年版及び昭和46年版においては「旧土地台帳法の墳墓地」と同様の意、それ以降においては「墓地埋葬法の墓地」と同意義、とされているのである。この間に地方税法の当該部分の改正は何ら行われていないことから、その変更は法改正に伴うものではなく、更に、後述する名古屋地裁の判決前の昭和61年版からであることから、同判決により変更されたものでもないことが確認できる。そして、その理由は何ら説明されていない。

この理由として、昭和35年版及び昭和46年版の解説では地方税法と墓地埋葬法とのリンクの記述はなく、無許可墓地に対する課税の根拠を見出すことは困難であることから、そのリンクについての国の行政解釈を明らかにして、明治初期から連続として続く運用を守るために、説明もなく解説を変更した可能性を否定することはできない。

なお念のため述べるが、旧「土地台帳法」（昭和22年法律第30号）にも旧「土地台帳法施行規則」（昭和22年勅令113号）においても「墳墓地」が墓地法制とリンクする規定はなく、現行の不動産登記法においても同様である。だから本件においても前述したように、土地所有者の申請に基づき、登記官の現地確認を経て、課税とされている当該地番の墓地への地目変更が認められたのである。

9 名古屋地裁判決の概要とその評価について

(1) 判決の概要

名古屋地裁の判決は、平成3年2月27日平2年行（ウ）第2号と、平成3年9月18日平2年（行ウ）第40号があり、それらは同じ事案に対しての別件訴訟（争訟方法が異なるが双方の主張に大きな差はなく、判決理由も同旨である。）であり、A市の審理員は前者を使用しているが、その判決に対する学識者の評論はいずれも後者に対するものであることから、本稿では後者を利用する。本稿に係る部分は次のとおりである。

ア 固定資産税の賦課事務は大量・反復事務であるので、これを公平迅速に行うためには、法348条2項4号の「墓地」に該当するか否かの判断は、客観的な基準により一律に行うことが相当であり、墓地法による墓地として許可を受けた区域であるか否かによって判断するのが、最も簡明かつ客観的であって適当である。

イ 「経営」とは、広く墓地を設置し、管理し、運営することをいい、営利目的の有無を問わないと解され、自己所有地に自家用の墓地のみを設置したいいわゆる個人墓地であっても、同法10条の許可を要するのであるから、右許可を得ていない以上、墓地として使用されていないとみなす取扱いをしても、不合理であるとはいえない。

ウ 墓地が固定資産税の対象から除外されたのは、墓地の公共的施設としての性格、事業の公益性等に鑑み、税制上の優遇措置を与えたものであり、その解釈適用に当たって、公衆衛生その他の公共の福祉の見地から墓地等について規制する墓地法の許可を前提とすることには合理性がある。

(2) 肯定的な評価

判例タイムズ⁽⁶⁾には「同様の判示がされたものとして名古屋地判平3.2.27（本誌768号114頁）があるのでその本誌コメントを参照されたい。」とあり、768号には「行政実務を一応是認したものである。（中略）その基本的な考え方は明確に示されており、実務上参考になると思われる。」とした上で、参考文献として固定資産税逐条解説を挙げている。

また学識者の評論としては、「墓地の意義については、実務も同様の解釈にたっているが、公衆衛生上の観点から墓地法が個人墓地も規制の対象としていることからして、客観的かつ迅速に非課税対象を判断するためには、墓地法により採られている市長の許可という事前チェック型の規制手段を判断基準として用いることは妥当なものであろう。」とする高野幸大の評論⁽⁷⁾がある。

更に、柴由花もこの評論を引用した上、「非課税要件規定の解釈適用においては、狭義性、厳格性の要請は一層強調されてしかるべきとされてきたところであるが（「金属マンガン電気ガス税賦課決定事件」仙台高裁昭和50年1月22日訟月21巻4号837頁）、固定資産税の非課税については公益性が重視されるため、それらの要請は近時においても踏襲されていると考えられる。例えば、『墓地』の解釈に見るように、賦課期日における現況だけでなく、許認可等の法的要件をも充足していることが必要とされている」と付け加えている⁽⁸⁾。

(3) 否定的な評価

判旨に対する否定的な学識者の評論としては、「この判旨の掲げる三点は、墓地により（「墓地法により」の誤りか。（筆者注））『許可を受けた墓地』と定めていないにもかかわらず、解釈により許可を要件とすることが許される根拠を示している」と

(6) 判例タイムズ774号168頁

(7) 高野幸大. 2003. 「固定資産税に係る課税除外」. 『固定資産税の判例に関する調査研究 — 固定資産税の判例の分析に関する調査研究』所収. 78—79頁 財団法人 資産評価システム研究センター

(8) 柴由花. 2010. 「固定資産税に係る課税除外」. 『固定資産税制度に関する調査研究 — 固定資産税の判例の分析に関する調査研究』所収. 76—77頁、90頁 財団法人 資産評価システム研究センター

は言いがたいと思われる」とする碓井光明の評論⁽⁹⁾がある。

筆者も、碓井の判断を了とするとともに、次の観点からもこの判決を是認することはできない。

ア 地方税法第408条等からの検討

固定資産税の賦課事務は、膨大な筆数を対象とした事務であり、また開発行為や区画整理などによる大規模な土地改変などもあることから、一般論として大量・反復事務の面があることは否定しない。しかし、「市町村長は、固定資産評価員等に当該市町村所在の固定資産の状況を毎年少くとも1回実地に調査させなければならない。」と地方税法第408条は規定しており、その規定との関係に留意する必要がある。

この規定は行政実例⁽¹⁰⁾において訓示規定と解釈されているが、裁判例においてはそのように解釈するもの⁽¹¹⁾と効力規定と解釈するもの⁽¹²⁾に分かれている。

訓示規定との解釈を認めたとしても、墓地埋葬法の許可を受けているかどうかによって判断することは、あくまでも認定の一つの手段として認められるものであり、「墓地」としての実態が確認できれば、それを優先すべきことは当然である。これは、地方税法第403条第2項の「固定資産の評価に関する事務に従事する市町村の職員は、(中略)納税者とともにする実地調査、納税者に対する質問、納税者の申告書の調査等のあらゆる方法によつて、公正な評価をするように努めなければならない。」との規定からも明らかであり、少なくとも、土地所有者からの申立てがない時点でその手段による認定は認められるにしても、申立てがあった後は現地を確認する義務が生ずるといえよう。

また、固定資産税の評価は地方税法第403条第1項により固定資産評価基準に基づいて行われなければならない、その基準は「法的拘束力を有している」とされている⁽¹³⁾。そして、その地目の認定に当たっては、「土地の現況及び利用目的に重点を置き、部分的に僅少の差異の存するときであっても、土地全体としての状況を観

(9) 碓井光明「非課税固定資産たる『墓地』か否かの争訟方法および『墓地』の意義」ジュリスト1014号155頁

(10) 自治庁市町村税課長の回答(昭28・9・15自税市第228号)

(11) 佐賀地判平成19年7月27日(平成19年(行ウ)第1号)判例地方自治308号70頁

(12) 山口地判平成6年6月28日(平成3年(行ウ)第4号)判例地方自治137号28頁

(13) 最判昭和61年12月11日(昭和58年(行ツ)第55号)裁判所HP参照

察して認定するものとする。」⁽¹⁴⁾としている。課税対象地のすべてが墓地であると
その現況を確認できるならば、墓地として認定することは当然であろう。

イ 墓地埋葬法の許可を非課税の絶対要件としていること

墓地埋葬法による許可の有無の確認は、あくまでも墓地として認定するための一
つの手段に過ぎず、その手段が何故に非課税認定の絶対的な要件となるのであろう
か。

名古屋地裁はその疑問に対して、「墓地が固定資産税の対象から除外されたのは、
墓地の公共的施設としての性格、事業の公益性等に鑑み、税制上の優遇措置を与え
たものであり、その解釈適用に当たって、公衆衛生その他の公共の福祉の見地から
墓地等について規制する墓地法の許可を前提とすることには合理性がある。」と判
示しており、前述の柴 由花の評論も同様な立場に立っている。

しかし、碓井が批判するように「『許可を受けた墓地』と定めていないにもかか
わらず、解釈により許可を要件とすることが許される根拠を示しているとは言いが
たい」という問題は残る。法律に明確に定められていない要件を解釈によりどこま
で拡張することが許されるかについては、いわゆる武富士事件⁽¹⁵⁾を例として後述
する。

10 さいたま地裁の裁判例に対する見解

前述したさいたま地裁判決は、非課税の「墓地」の要件として、墓理法の許可を受けた
区域であるとともに、「死体や遺骨を埋葬し得る墓地としての現況を備えていることが必
要である」と判示している。

無許可墓地の中には、埋葬施設の老朽化、狭隘化等により新たな埋葬ができないものも
多く、前記要件に照らすと、許可の問題以前に「墓地」と言えないのではないかとの指摘
もあろう。しかし、そのような「墓地」であっても、墓域の中に過去の墓碑が存在し、墓
地台帳に登載されていることにより、墓地埋葬法の許可を受けたものとみなされているも
のは、非課税とされているのである。

(14) 昭和38年自治省告示第158号「固定資産評価基準」第1章第1節

(15) 最判平成23年2月18日（平成20年（行ヒ）139号）裁判所HP参照

しかし、この要件を当てはめた場合、現在非課税とされているそれらの「墓地」は、「墓地」ではないとされてしまうのである。

この裁判例は、許可を得ていたが、固定資産税の賦課期日においてまだ工事途中であり、墓地としての形態がなかった事案に対しての必要な要件を示しているのであり、普遍的なものではなく、その射程範囲は、墓地埋葬法以前の無許可墓地を対象とする本稿の問題には及ばないと考えられる。

11 墓地埋葬法における定義の再確認

社会通念上の「墓地」の定義は、単に「墳墓（死体を埋葬し、又は焼骨を埋蔵する施設）を設けるための区域」で十分であるのに「墓地として都道府県知事（市又は特別区にあつては、市長又は区長。以下同じ。）の許可を受けた」を加えているのは、墓地埋葬法の内部的な問題からであろう。

例えば、第4条は、「埋葬又は焼骨の埋蔵は、墓地以外の区域に、これを行つてはならない。」と規定しているが、この「墓地」が一般名詞だとすれば「許可」を受けていない「墓地」にも「埋葬又は埋蔵」を認めているような解釈の余地を残してしまい、取締法規でもある墓地埋葬法の根幹に関わることとなる。

このように、定義規定とは、その法律において必要とされているから規定されているものであり、その定義に反する解釈を他の法律の同じ用語について許容すれば、法体系全体の安定性に関わる等の問題が生ずる場合にその普遍性が認められるのであり、それは、後述する借用概念論の根拠とされるものである。

この点について碓井も「墓地法は、墓地外への埋葬の禁止、管理者の義務付け等の取締目的のために、『許可を受けた区域』としているにとどまり、これにより一般社会に通用している墓地の観念自体が変更されたとは言いがたいと思われる。」と述べている⁽¹⁶⁾。

さらに碓井は「墓地」の定義における問題点を、「墓地法が、墓地としての許可を受けたものを『墓地』としているということは、墓地法も、一般社会に通用している墓地の観念を前提にしていることを示すもの⁽¹⁷⁾と指摘している。その指摘を更に進めれば、「墓

(16) 碓井・前掲注(9) 155頁

(17) 碓井・前掲注(9) 155頁

地」の定義の中に「墓地として」という一般名詞を含み、いわゆる循環定義又はそれに類するものとなっていることをも指摘することができ、それは法制執務上、問題とされる規定とも言える。

具体的に第11条中の「墓地」をその定義（下線部）に置き換えてみると「都市計画事業として施行する墓地（墓地として都道府県知事の許可を受けた区域）（中略）の新設」となり、都道府県の許可を要さないための規定であるのに意味が通じないものになってしまう。ここでの「墓地」は定義による「墓地」ではなく、一般名詞の「墓地」として理解すべきなのだろう。

同じ法律の中でもこのような問題が生ずるのであるから、複数の法律で定義がなく同じ用語が規定されている場合、後述する借用概念と理解して、定義のある他法と同意義と理解するのか、一般名詞として理解するのかについては、慎重な検討が必要である。

12 地方税法の「墓地」は墓地埋葬法の「墓地」と同意義とすることの問題点

（1）租税法律主義からの検討

ア 法の規定の不備の可能性

「明治17年太政官布達第25号『墓地及び埋葬取締規則』1条により、墓地は、管轄庁により許可を受けた区域に限るものとされていたので、許可を受けていない土地について、実態が墳墓地であるという理由で免租地又は無租地として扱うことは、立法者の念頭になかったのかも知れない。」⁽¹⁸⁾と碓井が言っているように、地租条例や地租法には旧墓地埋葬法とのリンクはないにもかかわらず、実態が墳墓地であっても無許可のものは非課税とはしない運用が続いていたことは前述したとおりである。

明治初期においては、墓地法制と課税法制は未分化の状態であったために許可と課税は法的にリンクされていたと言えるが、墓地法制と課税法制が分化した地租条例以降、現在の地方税法に至るまで、運用上のリンクはともあれ、法的なリンクは、それこそ「立法者の念頭になかった」のであろう。地租条例から現在の地方税法に

(18) 碓井・前掲注(9) 155頁

続く法の規定の不備の可能性が考えられるのである。

イ 武富士事件の最高裁判決補足意見

租税法律主義の厳格な解釈の下、法の規定の不備から、定義のない税法の「住所」は、民法の「住所」の借用概念であるとして、1330億円の追徴課税処分を取り消した前述の武富士事件が想起される。この最高裁判決の補足意見は、次のように述べている。

納税は国民に義務を課するものであるところからして、この租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。そして、厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって（現に、その後、平成12年の租税特別措置法の改正によって立法で決着が付けられた。）、裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない。

この補足意見は、本稿の問題について重要な論点を示すものであり、特に「租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求される」という指摘に留意しなければならない。このことについて、谷口は、次のように詳述している⁽¹⁹⁾。

税法の解釈についての基本的な原則を一般的に述べることはかなり困難であるが、税法の解釈、特に租税実体法の解釈においては一般的に法文からはなれた自由な解釈は許されないと考えるべきであろう。もし法文からはなれた

(19) 谷口勢津夫、2021、「税法の文理解釈における『一般人の理解』の意義と限界」（谷口教授と学ぶ「税法基本判例」【第7回】）。『Profession Journal』No.442 2021年10月28日 インターネット有料記事 最終アクセス 2023年11月22日 <https://profession-net.com/professionjournal/tax-article-420/>

自由な解釈が許されるとするならば、それは帰するところ法律によらない課税を容認することになって、租税については法律でこれを定めるとする租税法律主義の原則が税法の解釈を通じてくずれていくことになるからである。この意味において、税法の解釈、殊に租税実体法の解釈においては、基本的には厳格な解釈が要請されることになる。この場合、法規の法文や文言がまず重視されることになる。税法においてはある法条においてどのような文言が用いられているかが重要なのである。法規の文言や法文を通常用語例よりも拡張したりまた縮小したりする拡張解釈や縮小解釈、また類推解釈は、原則として許されないと考えられる。(中略)税法の解釈においても、法解釈一般におけると同様、まずは、法規の法文及び文言を重視しなければならない。しかもそれが日本語という自然言語で書かれている以上、その「通常の意味」ないし「普通の常識的な意味」を「一般人の理解」に従って解明しなければならない。そうすることで、税法の規定の意味内容について、広く納税者の間に共通の理解が成立し、しかも解釈の「客観化」や予測可能性・法的安定性の保障にも資することになる。

更に、この補足意見で述べられている「立法によって解決を図る」ことは、地方税法の「墓地」を一般名詞として理解する場合に生ずる問題、すなわち確井が述べている「全く新たに墓地に充てるために土地を造成し無許可で遺骨を埋め碑を立てている場合、(中略)許可制度に正面から衝突する行為がなされたにもかかわらず非課税にしなければならないのか」⁽²⁰⁾という問題の解決においても必要なことであろう。

ウ 借用概念について

借用概念とは、既に他の法律(借用先)において用いられている用語と同じ用語をそれ以外の法律(借用元)において定義がなく用いている場合において、法体系全体の安定性に関わる等の問題が生ずる場合、その用語は、借用先の法律における概念と同じ概念と捉えることをいい、税法と私法の間においての問題とされることが多い。

武富士事件は、「住所」という用語をどのように理解するかについて争われた訴

(20) 確井・前掲注(9) 156頁

訟である。その用語は、所得税法や相続税法をはじめとする様々な法律において用いられており、それを様々な解釈ができるとすれば法体系全体の安定性に関わるとして、民法の借用概念として理解しなければならないと判断したものである。

本稿の問題においても、定義のない地方税法の「墓地」は固有概念でないことに疑いはないことから、墓地埋葬法の「墓地」の借用概念としてそれと同意義と理解することは可能性としてはあり得ることである。

しかし、本稿で扱っている問題は、地方税法（公法）と墓地埋葬法（公法）の関係である。この点について、谷口は「近時は、税法が他の（本来の）法分野といっても私法ではなく行政規制法令から概念を借用することが借用概念論において議論される場合が、増えてきているように思われる。」とした上で、「行政規制法令からの概念借用枠組みはそのような伝統的・本来的な借用概念論との関係ではその形式的外縁にあるとはいえ実質的にはその射程外にある」⁽²¹⁾としている。

更に、借用概念に関する数多くの論考は、税法上の用語は「固有概念」又は「借用概念」のいずれかであるということをも前提としていると思われるが、そのいずれでもない概念があるとする考えが、今村隆によって次のように提唱されている⁽²²⁾。

一般的な社会通念で解釈すべきとする趣旨である場合や当該租税法規の立法趣旨からみて借用概念にも固有概念にも当たらない場合は、「その他の概念」に分類すべきである。このような考え方に基づくると、借用概念とは、「当該租税法規が借用先（民商法）の本来の意義で解釈すべきとの趣旨で規定している概念」であり、固有概念とは、「当該租税法規が租税法独自の観点で解釈すべきとの趣旨で規定している概念」であり、「その他の概念」は、借用概念でも固有概念でもないものであり、一般概念（当該租税法規が社会通念で解釈すべきとの趣旨で規定している概念）も含まれるが、そのほか借用概念及び固有概念のいずれにも当たらない概念があると考えられる。

(21) 谷口勢津夫. 2022. 「借用概念論の伝統的・本来的意義とその形式的外縁」（谷口教授と学ぶ「税法基本判例」【第12回】）. 『Profession Journal』No.463. 2022年3月31日インターネット有料記事 最終アクセス 2023年11月22日 <https://profession-net.com/professionjournal/tax-article-433/>

(22) 今村隆. 2011. 「借用概念論・再考」『税大ジャーナル 16』所収. 51頁

そしてこのような考え方に立脚した裁判例として東京高裁 平成14年2月28日 裁判所HP参照（平成13（行コ）136号）が挙げられよう。この裁判例は、租税特別措置法に定義がされずに規定されている「改築」という用語は、建築基準法に定義されている「改築」の借用概念かどうかについて争われたものである。

その判決は、「措置法41条の『改築』が建築基準法の『改築』と同義であることが法文上明確であるとはいえず、また、建築基準法の『改築』の概念を措置法41条が借用する実質的な理由もない」とした上で、「税法中に用いられた用語が法文上明確に定義されておらず、他の特定の法律からの借用概念であるともいえない場合には、その用語は、特段の事情がない限り、言葉の通常の用法に従って解釈されるべきである。なぜなら、言葉の通常の用法に反する解釈は、納税者が税法の適用の有無を判断して、正確な税務申告をすることを困難にさせる。そして、さらには、納税者に誤った税務申告をさせることになり、その結果、過少申告加算税を課せられるなどの不利益を納税者に課することになるからである。」と判示している。

武富士事件判決やこの東京高裁判決は、借用概念を採用したかどうかの別はあるが、税法に定義がなく規定されている用語をそれぞれの場合に、どのように理解すべきなのかを示している。

この観点から、「墓地」という用語がどのような法律に、どのように用いられているかについて調査をした。その結果は次のとおりである。

エ 「墓地」という用語を規定している他の法律

① 解釈上、墓地埋葬法の墓地と考えられるケース

● 行旅病人及行旅死亡人取扱法（明治32年法律第93号）

第7条

2 墓地若ハ火葬場ノ管理者ハ本条ノ埋葬又ハ火葬ヲ拒ムコトヲ得ス

「其ノ所在地市町村」が無許可墓地に埋葬等を依頼するとは想定できないので、墓地埋葬法の「墓地」と解してよいと思われる。

● 土地収用法（昭和26年法律第219号）

第3条 土地を収用し、又は使用することができる公共の利益となる事業は、次の各号のいずれかに該当するものに関する事業でなければならない。

32 国又は地方公共団体が設置する公園、緑地、広場、運動場、墓地、市場
その他公共の用に供する施設

「国又は地方公共団体が設置する」との修飾語を付しているので、墓地埋葬法

の「墓地」と解せられ、その他、国有財産法も同様である。

● 地方税法（昭和25年法律第226号）

第73条の4

4 道府県は、公共の用に供する道路の用に供するために不動産を取得した場合における当該不動産の取得又は保安林、墓地若しくは公共の用に供する運河用地、水道用地、用悪水路、ため池、堤とう若しくは井溝の用に供するために土地を取得した場合における当該土地（中略）の用に供するために土地を取得した場合における当該土地（中略）の取得に対しては、不動産取得税を課することができない。

新規に墓地の用に供するため土地を取得した場合の規定であり、「逐条解説 不動産取得税」には、「一定の公益的性格を有する用途に供されるものであること。この場合は、所有する者は誰であってもよい」⁽²³⁾と解説され、墓地埋葬法とのリンクは記載されていない。県税担当者へのヒアリングによれば、運用として、墓地埋葬法の許可を前提としているとのことであるが、これは、新規の土地取得であることから当然のことであろう。

② 一般名詞と考えられるケース

● 厚生労働省設置法（平成11年法律第97号）

第4条 厚生労働省は、前条第1項及び第2項の任務を達成するため、次に掲げる事務をつかさどる。

25 埋葬、火葬及び改葬並びに墓地及び納骨堂に関すること。

厚生労働省は墓地埋葬法を所管していることから、この規定は墓地埋葬法の「墓地」とも解せられるが、そのように解釈すると「都道府県知事の許可を受けた墓地」が所管とされ、無許可墓地はその所管から外れることとなる。したがって、一般名詞と解することが妥当であろう。

● 屋外広告物法（昭和24年法律第189号）

第3条 都道府県は、条例で定めるところにより、（中略）次に掲げる地域又は場所について、広告物の表示又は掲出物件の設置を禁止することができる。

5 公園、緑地、古墳又は墓地

(23) 「逐条解説 不動産取得税」. 『地方税』所収. 141頁（コピーしか入手できなかったため掲載号不明。連載は、昭和54年10月から61年3月と確認） 財団法人 地方財務協会

並列して規定されている古墳は一般名詞であり、公園、緑地及び墓地には、前記の土地収用法では付されている「国又は地方公共団体が設置する」という修飾語がないことに照らしても一般名詞である。ただし、「条例で定めるところにより」とあるので、必要があれば「国又は地方公共団体が設置する」や「墓地埋葬法に規定する」と条例で規定することは、可能であろう。その他、土地改良法、鉱業法、採石法、土地区画整理法等も一般名詞との並列と考えられる。

③ 墓地埋葬法の「墓地」であることを明示しているケース

● 地価税法（平成3年法律第69号）

第6条

5 別表第1に掲げる土地等に該当するものについては、地価税を課さない。

別表第1（第6条関係）

24 墓地、埋葬等に関する法律（昭和23年法律第48号）第2条第5項（定義）に規定する墓地又は同条第7項に規定する火葬場の用に供されている土地等

既に存在している墓地を対象としており、墓地埋葬法の墓地のみが非課税と明示しているので、無許可墓地は課税対象である。しかし、1000㎡までの土地は非課税であり、更に平成10年以降、同法の執行は停止されている。

オ 総括

複数の法律において「墓地」という用語が使用されているが、明確に「墓地埋葬法の墓地」と規定しているものは一例のみであり、その他は、それぞれの法律の文脈の中で解釈しうる（すべき）ものであり、武富士事件の「住所」のように、同意義のものとして一律に理解しなければ法体系の安定性に問題が生ずるというものではない。

このように、固定資産税非課税の「墓地」を墓地埋葬法に定義されている「墓地」の借用概念として捉えることは困難であり、逆に同じ税法である地価税法において、「墓地埋葬法に規定する墓地」と明確に規定していることとの対比において捉えることが重要である。

固定資産税非課税対象の「墓地」は、その定義規定を持たず、他の非課税項目には限定的修飾語を付してあるのに対して、「墓地」にはその限定的修飾語はない。借用概念でもなく、定義もなく、限定的修飾語も付されていない「墓地」という用語の「通常の意味」ないし「普通の常識的な意味」を「一般人の理解」に従って理

解すれば、それはあくまでも一般名詞であり、社会通念上の墓地としてしか認識できないことは明らかであろう。

(2) 租税公平主義からの問題

固定資産税逐条解説が、「墓地」は墓地埋葬法の「墓地」と同意義と解している結果、墓地埋葬法のみなし許可を受けている墓地と実態も形態も同様なのにもかかわらず、行政の過誤とも言える墓地台帳の不存在、不正確等により無許可墓地との間には、課税、非課税という大きな差が生じているのである。

このような状況は、租税公平主義の観点からも問題があろう。

おわりに

以上のように、地方税法において非課税と規定されている「墓地」は、墓地埋葬法の「墓地」と同意義であるとの解釈について、様々な角度から検討を進めてきた。

同意義ということについて、固定資産税逐条解説は何らの理由も示さずにおり、裁判例も検討が不十分なまま、その行政解釈を追認していることを明らかにできたと思う。

地方行政の世界において逐条解説や行政実例、そして裁判例はいわば絶対的な地位を占めているとあって過言ではないが、やはり行政執行を行う各自治体、各職員が自ら考え、国に疑問を呈していくことが重要であることを、自らの反省とともに再認識した次第である。

(えびな とみお 元川崎市会計管理者)

キーワード：無許可墓地／固定資産税逐条解説の妥当性／法律における借用概念／墓地法制と固定資産税法制の歴史