

論文

宗教法人が営む収益事業についての税法上の問題点

The Problem about Profit Business that a Religious Corporation Operated

中牟田 智朗
Tomoaki Nakamuta

Abstract:

The corporation profit tax doesn't tax the religious corporation as a principle. It's when profit business was managed, that the religious corporation taxes. There are various views about this profit business. I'd like to understand what profit business is by seeing a precedent. It's easiest to understand that profit business checks the precedent. When understanding profit business, the problem of religious corporation taxation can be settled. This paper treats a religious corporation, but the corporation profit tax is analyzed in the center. It's expected that a religious corporation is able to understand.

キーワード: 宗教法人, 収益事業, 法人税

Key Words: Religious corporation, Profit business, Corporate income tax

I はじめに

宗教法人をはじめとする公益法人は、明治29年に民法が制定されることを機に設立が認められるようになった。それは、「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する社団又は財団であつて、営利を目的としないものは、主務官庁の許可を得て、法人とすることができる。」(民法34条)とされた。設立に当たっては、いわゆる許可主義が取られていたが、明確な基準がなく主務官の恣意性が介入によることが問題とされていた。平成に入り、宗教法人が世間を騒がせた事件を連続して起こしたため、平成10年頃から宗教法人をはじめとする公益法人等の改革が行われるようになってきたところである。

ところで、宗教法人において絶えず問題となるのは、収益事業に対する課税問題である。しかし法人税法4条1項は、「内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。」としながらも、但書で「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。」として、原則非課税であるが、公益法人である宗教法人が収益事業を営んだ場合に限り法人税を課税しようというものである。

そこで本稿では、宗教法人の行う収益事業とはいかなるものかについて、初めて最高裁まで争われた事例で、「法人税額決定処分等取消請求事件」(宗教法人が営むペット葬祭業の収益性)を取り上げ、検討していきたい。

II 事例(「宗教法人が営むペット葬祭業の収益性」、最高裁平成20年9月12日判決)

平成20年9月12日に最高裁で判示された「法人税額決定処分等取消請求事件」を検討する。これは宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀、供養等を行う事業が収益事業(法人税法2条13号)に該当するか否かが争われた事案である。控訴審(名古屋高等裁判所、平成18年3月7日判決)および上告審(最高裁判所、平成20年9月12日判決)は、いずれも控訴および上告は棄却されたので、ここでは第一審(名古屋地方裁判所、平成17年3月24日判決)を中心に検討していきたい。

1. 事実の概要

(事業の内容)

原告は、某宗派の包括法人として設立された宗教法人であつて、その代表役員には、住職を兼任するAが就任している。以下の事業を行っている。

(1) ペット葬祭業

原告は、「B動物霊園」の名称で、約3000坪の境内にペット用の火葬場、墓地、納骨堂、待合室等を設置して、昭和58年頃からペット葬祭業を執り行っている。以下の通り。

・死体の引き取り

希望する飼い主に対し引取車を派遣し死亡したペットを

運搬する。

・葬儀

火葬場に隣接するペット専用の葬式場で、人間用祭壇を用い僧侶が読経して行う。

・埋蔵・納骨

境内に、ペット専用の墓地、納骨堂を設置し、飼い主らの希望に従って利用することができる。

・法要

毎月17日には、合同の法要がなされるほか、希望者には位牌をまつり、初七日法要や七七日法要を行う。

・その他

希望者には、塔婆、ネームプレート、位牌、骨壺、袋、石版および墓石を頒布している。

(2) 人間用の墓地管理等

原告は、愛知県蒲郡市で「C」という名称の霊園を設置して、利用者から管理料を収受し、また墓石の販売を行っている。

(課税処分から訴訟に至る経緯)

被告(課税庁)は原告(宗教法人)に対して、平成14年5月20日付けで、法人税決定処分及び無申告加算税賦課決定処分(このほかにも源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び重加算税賦課決定処分並びに源泉徴収に係る不納付加算税賦課決定処分があるが本訴の対象ではない)を行った。

これに対して原告は、平成14年7月19日被告に異議を申し立てたところ、被告は同年10月18日、本課税処分のうち平成13年3月期の無申告加算税賦課決定処分の全部並びにそれ以外の法人税決定処分及び無申告加算税賦課決定処分の一部をそれぞれ取り消し、その余の審査請求を棄却する旨の裁決をした。

原告は、平成16年1月20日、本訴を提起した。

2. 被告の主張

(1) 収益事業該当性について

被告(課税庁)は、「原告の営むペット葬祭業は、法人税法2条13号、法人税法施行令5条1項各号所定の収益事業に該当する。」として理由を述べている。以下の通りである。

「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り法人税を納める義務があり(法人税法4条)、収益事業から生じた所得以外の所得及び清算所得は非課税とされる(法人税法7条)」としている。

そもそも公益法人等に対する課税制度の基本的な考え方は、「…元来、公益法人が営利目的事業を行うのは、その本来の目的たる公益事業を遂行するためのやむを得ない

手段たるべきであるにもかかわらず、それが本来の事業遂行を賄ってなお余りあるという段階に至れば、それは公益法人の行う営利目的事業としては行き過ぎであるといえる…。そして、そのことは「…一般の営利法人の行う事業との間に、一方は法人税が非課税であり、一方は課税されるという著しい不均衡を生ずる…」のである。しかし全てについて公共性の強弱を判定することは不可能に近いことから、「…シャウプ勧告を受けた昭和25年の法改正においては、すべての公益法人を一律非課税法人とし、その収益事業から生ずる所得のみ法人税を課税する…」としたのである。

そして、法人税法2条13号によれば、「…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とされているところ、その具体的内容は、施行令5条1項に物品販売業をはじめとする33の事業をもって収益事業とする(同項1号ないし33号。以下、同項に掲げられた各事業を「特掲事業」という。)。したがって「これは、公益法人等に対する課税制度の趣旨に則って、一般事業者…との競合関係に立つと思われる事業を特に掲げたものである。また、…その事業に付随して行われる行為は、それぞれの収益事業に含まれると規定している」と主張する。

(2) 特掲事業該当性について

(特掲事業該当性の判断基準)

被告は、本件の問題点を「原告が営むペット葬祭業等が、特掲事業に該当するか否かが問題となる」と確認した上で、「…問題となる当該事業が、法施行令5条1項各号に掲げる各事業の法的な定型的な特徴(この点については、民法や商法といった私法体系における理論が基礎に置かれる。)を備えたものでなければならぬことはいうまでもない…」と言いつつ、「税法独自の判断が必須であり、当該事業が一般事業者が営む事業との関連から課税対象とするにふさわしいものか否かという観点からの判断を欠くことができない。」と判断基準を示している。

a 葬祭について

ペット葬祭業について、被告が行うこの事業は、「…読経その他の供養・追悼の儀式、死体の焼却及び拾骨といった一連の労務・サービスの提供であるから、法的には、仕事の完成及びこれに対する報酬の支払を要素とする『請負』若しくは『準委任』として構成できる。」とし、それは、「その労務・サービスの性格は、国民の社会・文化的意識に照らしても、寺社がこれを取り扱うことにこそ価値があると一般に理解されているとはいえない。…ペット葬祭が一般事業者でも広く取り扱われていることから明らか

である。』。したがって、「原告の行うペット葬祭業は、請負業の特質を備えているばかりか、その事業形態は一般事業者が営むそれと極めて類似し、しかも、業務内容や態様等に照らして、賽銭や喜捨と同列に見るべき事情も存しないから、課税対象とするにふさわしいと評価できる。」としている。

また原告の主張に対しては、「原告は、読経、火葬、法要は僧侶自身の宗教行為又はその前提行為ないし付随行為にほかならず、仕事を完成させるために行うものではない旨主張するが、民法上の請負の目的である『仕事』は無形的なものでもよく、本件でも、儀式及び火葬等がつつがなく執り行われるという結果を生むことが前提となっているから、それを『請負』と構成することに何ら支障はないし、宗教行為であることを理由に、当該行為を請負業と構成することが妨げられるわけではない。」と反論している。

さらに、原告が主張する「利用者から受け取る金銭が『布施』であって、対価性を欠く(こと)」に対しては、「原告のパンフレットには、明確に『料金表』と表示され、一般事業者のものと同様、葬祭業務のメニューや動物の大きさに応じた金額が記載されているなど、その体裁が一般事業者によるものに酷似していること、料金表にそれが目安である旨の記載もないことなどからすれば、原告が提供する労務ないしサービスの対価であることは明らかである。」としている。原告が行う事業は、一般事業者が行う事業と同質であることを根拠とするものと考えられる。

b 遺骨の処理について

遺骨の処理についても、一般事業者との同質性を根拠にしている。それは、「原告は、火葬したペットの遺骨を、利用者の依頼に応じて、設置している納骨堂において保管・管理したり、墓地の利用者の依頼に応じて墓地を管理し、利用者から一定額の経済的利益を享受している。」ということである。そしてそれは、「利用者の依頼により物である『遺骨』を納骨堂に保管してこれを管理することは、寄託物の引受けを業とする倉庫業の典型的な特徴を備えているばかりか、原告においては、納骨堂の利用及び管理を利用するにつき一定の金額を設定しており、これが保管・管理の対価である…」として、上記の葬祭と同様に考えられるとする。したがって、一般事業者においても、原告と同様の遺骨の保管・管理業が営まれていることをも考慮すれば、原告の上記事業は、課税対象とするべきであると主張している。

また、人骨の埋葬とペットの遺骨処理について、「人の遺骨の墓地への埋蔵は、施行令5条1項5号ニの「墳墓地の貸付業」に当たり、収益事業には該当しないが、ペットの遺骨処理は、同号ニには当たらない。」としている。

その理由としては、「税法上『墳墓地』の意義は明定されていないが、墓地、埋葬等に関する法律…2条4項は、『死体を埋葬し、又は焼骨を埋蔵する施設をいう』と規定していることからすれば、施行令において、収益事業から除かれる墳墓地の貸付は、人間に関するものに限られると解されるし、ペットの遺骨処理においては、人の遺骨の埋蔵のような高い公共性・公益性を見出し難いからである。」として、人骨の埋葬とペットの遺骨処理が同質でないことを主張する。

3. 原告の主張

原告(納税者)は、被告(課税庁)と争う。それは、「原告の営むペット葬祭業等は、法人税法2条13号、施行令5条1項各号所定の収益事業に該当するものではない。」と。[公益法人に対する課税制度について]

(税法解釈・運用の在り方)

原告は租税法律主義を根拠としている。すなわち、「国民に義務を課し、その権利を制限することは国民の代表者によって構成される国会の定める法律によってのみ行われるべきであり、法律によらないで租税を課すことはできない(憲法84条の租税法律主義)」とし、これは、国家財政の負担者である国民が自らその内容を決定するという民主主義からの当然の要請である。」と述べている。

そして「…租税が賦課される対象は、原則として法律で明記される必要があり、その範囲を政令等や解釈・運用等で安易に拡張することは厳に慎まなければならない。」として、租税法律主義を根拠に当該事業が収益事業でない旨主張している。

(公益法人と収益事業)

原告は、「公益法人である宗教法人については、かつては宗教法人令が非課税としていたのと異なり、課税される法人とされたものの、原則は非課税」としている。そして、「(公益法人に)対する課税は収益事業すなわち施行令5条で限定列挙された33の特掲事業に限定されている(法人税法7条、2条)」としている。それは、「租税法律主義の趣旨からして、たとえ収益事業であっても33の特掲事業に該当しない限り課税の対象とならないと解すべきであり、その解釈・運用は厳格になされなければならない、安易な類推解釈や拡大解釈は許されない。」。さらに「…解釈の基準やペットに対する意識が社会通念に従わなければならないことは当然であるが、法令の解釈が社会通念に従うということは、宗教法人一般に対する非課税についての不公平感などの安易な感情によって規律されることを意味するものでないことも明らかである。」とする。

法人税法が、公益法人を課税しないことは、公益法人が

本来的に公益活動をすることを考慮して基本的に課税しないと述べている。すなわち、「そもそも、公益法人が原則的に課税されないのは、公益法人が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その公益性と、たとえ収益事業を行ったとしても、そこから生じる利益は、株式会社における株主に対する配当のように、特定の個人に帰属する性質のものではないことによる。」としている。

（被告の主張に対する反論）

原告の反論は以下の通り。

被告は、『『本来の公益活動であっても、当該活動の公益性の有無・程度には着目することなく、一般事業者と競合するような事業については税務の公平上課税すべきものである』という理論（イコール・フィッティング論）を前提にして、〔1〕一般事業者の行う事業との類似性の有無・程度、〔2〕非課税事業との関係、〔3〕提供されるサービス・物品の性質・態様等の諸般の事情を、国民の社会・文化的意識を基礎とする社会通念に照らして判断すべきである…』と主張する。

しかしながら、「上記主張は、実定法規の冷静な分析を怠ったまま独自の理念のみを強調し、公益法人課税見直しの議論に依拠するものであって、立法論的主張を解釈論の中に混在させているとの批判を免れない。」と反論する。

・宗教行為における対価性の欠如

「宗教法人については、対価性のない所得については収益事業収入に該当せず、課税対象とされていない。」

その理由としては、「喜捨・布施・お礼が外形的には読経等の行為に対する対価のように見受けられるとしても、もともと、僧侶の供養は、布施という宗教行為のうちの法施といわれ、僧侶あるいは寺院に対する財物の施しは布施のうちの財施に当たり、いずれも宗教行為そのものであり、しかも、法施・財施は相手の財施・法施とは無関係になされるものである上、これらは魂の救済を目的とし、利益の追求を目的とするものではないから、両者の間に対価性を肯定することができないからである。」とのことである。

また、「ペットは単なる愛玩動物ではなく、伴侶動物であるとの認識が国民の間に一般化しており、そのような認識を背景として、ペットの供養も寺院で行いたいとの強い要請があり、それ故にこそ、一般事業者も宗教法人をまねて葬祭業を営んでいることからすれば、社会通念上も、ペットの供養と人の供養との間に差異はない」というべきである。

そして、「そもそも、葬祭は、通夜・告別式・それらにおける読経・火葬・拾骨を含めた全体として、死というものを認識させ、喪失感を慰め、鎮魂するものであって、一体たるべきものであり、だからこそ、火葬に際しても読

経による供養がなされ、拾骨・納骨にも僧侶が関与する…」のである。したがって、「人に対する供養はもちろん、ペットの供養も、僧侶が行うことにこそ価値があると一般にとらえられており、この点についてもペットの供養と人の供養とは異なる。」としている。

・一般事業者の事業参入を基準とすることの不当性

原告のペット葬祭業については、「原告のペット葬祭業においては、火葬前、火葬時、拾骨、納骨という一連の葬儀過程において読経による供養を行って」おり、「…かかる一連の行為が宗教的意義を有しているからこそ、ペットの霊の鎮魂と飼い主の喪失感のいやしになっているものであり、これらの宗教的意義を有しない一般事業者のペット葬祭業とは決定的に異なる。」と反論している。

・葬祭について

被告に対して原告は、「伴侶動物ととらえられているペットの読経、火葬、火葬後の法要を事務処理であると評価することは、人の葬儀における読経、火葬、火葬後の法要を請負業と評価することと同様、国民の社会・文化的意識に反する。」としている。

・遺骨の処理について

被告は、遺骨を倉庫業として単なる保管と捉えているが、「ペットの遺骨は永久に保管されることを予定しており、寄託・倉庫業の概念に該当しない。また、ペットの遺骨の保管は、保管すること自体が目的ではなく、保管した上で読経等の供養をすることが主たる目的であるから、やはり保管すること自体を主たる内容とする倉庫業の概念には当てはまらない。」としている。

・法要及び死体の引取りについて

法要は、「一定の期日に読経等によって供養することにより故人や亡くなったペットを追悼し、鎮魂することであり、供養こそ法要の本体であって、アフターケアなどではないから、葬祭の付随的業務活動に当たらない。」とする。

また、「ペットの遺体の引取りは、ペット葬祭に付随するものであり、供養行為と一体として考えるべきであって、これに伴って受け取る金員については実費以上の何ものでもない。」と反論する。

4. 第一審の判断

「法人税法4条1項は、法人税の納税義務者について、『内国法人は、この法律により、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又は人格のない社団等については、収益事業を営む場合…に限る。』と定め、法7条は、公益法人等の非収益事業所得等について、『内国法人である公益法人等又は人格のない社団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、第5条（内国法人の課税所得の範囲）の規定にかかわらず、それぞれ各事業年度の所得に対する法人税…を課さない。』とそれぞれ規定している。」と述べている。

これは法人税法4条1項により、内国法人は原則的に法人税の納税義務者であるが、公益法人等は収益事業を営む場合に限り納税義務を負う旨規定しているが、法人税法5条は公益法人等の非収益事業所得等については法人税を課さない旨規定するのである。

さらに 施行令5条1項柱書は、「第2条第13号（収益事業の意義）に規定する政令で定める事業は、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。」と定め、1号から33号において、物品販売業、不動産販売業を含む33業種から成る特掲事業を掲げている。

したがって、この33業種に該当しない限り、公益法人等はその行う事業から得た収益に対して法人税は一切課税されないことになる。

ところで裁判所は宗教法人について、「歴史的に見れば、近代社会においては国家が責任を持つべきものとされている社会福祉、教育の相当部分を宗教団体が担ってきたといわれているが、法人税法上は、宗教法人法…に基づいて設立された宗教法人をいうと定義されている…」としました、「宗教法人法上、宗教法人は、公益事業以外の事業から収益を得たときは、当該宗教法人、包括宗教団体又はそれが援助する宗教団体若しくは公益事業のために使用しなければならず、所轄庁は、これに違反する事実がある場合には、当該宗教法人に対して報告を求め」ることができる。そして「上記の事務が適正に行われることを担保するため、宗教団体は、毎会計年度終了後に財産目録及び収支計算書を作成して、これらを所轄庁に提出しなければならない」とされる。そのことから、「そうすると、上記のような超自然的、超人間的の本質の存在を確信などする心情そのものが、人の精神に安らぎを与え得ることは否定できないものの、現行法上は、かかる意味での公益性、公共性を高く評価しているが故に税制上の優遇措置が講ぜられているというよりも、宗教法人が非営利法人であることを求められ、しかも、そのことを担保するために所轄庁による監督に服している点が重視されていると解することができる。」としている。

以上のことより、「法人税法等が公益法人等に対して種々の優遇措置を講じているのは、必ずしも、それら全部が、本来は国家が行うべきほどに公共性、公益性の高い活動を担っており、国家としてもかかる団体を積極的に支援、育成すべきと考えられたからではなく、少なくとも、人間社会において潤滑油に例えるべき一定の有用性を持った非営利活動を行うとされていることに着目し、国家とし

ても、その限りにおいて税制上の便宜を提供しようとするものと解するのが相当である。」としている。

したがって、「法人税法は、およそ公益法人等であれば、どのような活動によって得た収益であろうと課税しないと立場に立脚するものではなく、これらの法人等も納税義務者とした上で、本来の非営利活動については課税対象から外すこととするが、一般事業者が利益の獲得を目的として行っている事業と同じ類型の（収益）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、また課税の公平性の確保の観点から、低率ではあるものの、課税対象としていると解される。」と述べている。

そこで、これらをもとに判断すると、請負については、「原告が行う合同葬、一任葬及び立会葬は、いずれも、原告がペットの葬儀を執り行い、ペットの死体を焼却することを約し、他方、ペット供養希望者が「料金表」ないし「供養料」の表題が付された金額表に記載された金員を交付することを約しているのであるから、死体の焼却については請負契約、それ以外については準委任契約の成立要件を充足すると解される。」としている。

倉庫業についても、「原告は、火葬したペットの遺骨を、利用者の依頼に応じて、設置している納骨堂内の納骨箱において保管し、その使用許可料及び管理費の支払を受け、9年の使用期限が到来した際は、更新料の支払がなされればそのまま保管を継続するが、そうでない場合は、合同墓へ改葬するとしているのであるから、倉庫寄託契約の成立要件を満たすと解される。また、個別墓地についても、その利用者の依頼に応じて墓地を管理し、利用者から一定額の管理費の支払を受け、9年の使用期間が経過すれば、納骨堂の使用とはほぼ同じ取扱いをするというのであるから、報酬支払特約付きの事務委託契約の成立要件を満たすというべきである。」とし、また「上記のとおり、原告の行うものとされている給付行為と金員の支払との間の対価性も優に認められる…」と判示する。

死体引き取り及び法要の請負付随事業該当性の有無については、次のようにとおりである。すなわち、「原告は、ペット葬祭を依頼した者の希望によって、ペットの死体の引取りを行い、これに対して、あらかじめ定められた料金の支払を受けているところ、この行為は、ペットの葬儀を執り行うに先立って、その準備行為として行われることが明らかであるので、その付随的事业活動に該当する…」と述べている。

5. 控訴審・上告審の判断

控訴審も同様の理由で控訴を棄却した。そして上告申立を行ったが、上告棄却となった。その理由は次のとおりで

ある。

最高裁は、「…事実関係によれば、本件ペット葬祭業は、外形的に見ると、請負業、倉庫業及び物品販売業並びにその性質上これらの事業に付随して行われる行為の形態を有するものと認められる。」としている。そして法人税の課税については、「法人税法が、…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…」、宗教法人が行う同種の事業に対して課税するものであると判断している。

さらに裁判所は、宗教法人の行う事業が、収益事業であるかどうかの判断については、「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」と述べている。

これを踏まえて本件について、「…本件ペット葬祭業においては、上告人の提供する役務等に対して料金表等により一定の金額が定められ、依頼者がその金額を支払っているものとみられる。」として一般事業との類似性を指摘する。そして、「これらに伴う金員の移転は、上告人の提供する役務等の対価の支払として行われる性質のものともみることが相当であり、依頼者において宗教法人が行う葬儀等について宗教行為としての意味を感じて金員の支払をしていたとしても、いわゆる喜捨等の性格を有するものということはできない。」とする。

また「本件ペット葬祭業は、その目的、内容、料金の定め方、周知方法等の諸点において、宗教法人以外の法人が一般的に行う同種の事業と基本的に異なるものではなく、これらの事業と競合する」としている。

以上より本件について、「宗教法人である上告人が、依頼者の要望に応じてペットの供養をするために、宗教上の儀式の形式により葬祭を執り行っていることを考慮しても、本件ペット葬祭業は、法人税法施行令5条1項1号、9号及び10号に規定する事業に該当し、法人税法2条13号の収益事業に当たると解するのが相当である。」として、宗教法人が行う本件ペット事業が収益事業に該当する旨判断したものである。

Ⅲ 検討

本件第一審判決は、収益事業と宗教活動を画一的に区分している。その基準としては、事業の「競合性」（民間事業との類似性）と金員支払いに対する「対価性」をあげている。第一審は、ペット供養に宗教性があることを認めながらも、対価性の有無で請負業としての収益性があるとの

判断である。それは「請負契約であれ報酬支払の特約付き準委任契約であれ、いずれも有償双務契約たる性質を有する…」とし、「…これらの契約が成立するためには、報酬支払債務と仕事を完成させる債務ないし事務を処理する債務とが対価関係にあることを要することは明らかである。」と述べている。

このように、もし宗教性を認めながら「対価性の有無」で請負としての収益性があるとするならば、宗教法人の本来の活動と請負業の区分が定まらないものと考えられる。すなわち、本来の宗教法人の活動とされる「読経その他の供養」についても、「お布施」の額の相場というのが存在しており、その意味では収益事業でいう「対価性」と混同する可能性もある。もしこの混同が生じれば、宗教法人の活動が収益事業とされ、その範囲が徐々に狭くなっていくことになる。宗教活動自体を収益活動と見做してしまう恐れが生ずる。

本件における判決では、ペット供養は宗教活動であることは否定しないが、対価性があるので収益事業にしていることになる。不明確さが残る。

また上告審では、「対価性」に加えて、「競合性」、「社会通念」を総合的に判断することを基準にしている。すなわち、

- (1)「本件ペット葬祭業は、外形的に見ると、請負業、倉庫業及び物品販売業並びにその性質上これらの事業に付随して行われる行為の形態を有するものと認められる。」こと
- (2)「宗教法人の行う…事業が法人税法施行令5条1項10号の請負業等に該当するか否かについては…役務等の対価の支払として行われる性質のものか」
- (3)「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」

これらの観点を踏まえて、「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。」としている。

この最高裁の判断基準は、「収益事業が外形」を有すること、対価性、「宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合」することを、「社会通念に照らして総合的に検討して判断する」こととした。

一般の事業との外形類似性、また対価性に加えて競合性を判断基準とする。これらは、宗教法人としての宗教的意義を考慮していない。また、仮に本来の宗教活動と類似する事業を一般事業が参入してきた場合には、その宗教活動はその参入により収益事業として取り扱われるようになるのであろうか。

本件の事案の場合、料金表が有り、それに基づいて死亡

したペットの引き取り、葬儀、仮葬、埋蔵、納骨、法要等を行っている、これは人が死亡した場合に行われる一連の葬祭等と何ら変わりはない。この一連の業務を課税庁と裁判所は、請負業に当てはめている。また、人の場合は宗教活動であるが、ペットの場合は収益事業とされる。

この点について、田中治教授は、「基本的に問われるべきは、問題のペット葬祭事業は当該宗教法人の本来的な活動の一環としてなされているかどうかである。これが肯定されれば、営利法人との競合の問題は基本的には生じない。これは、対価関係の有無によって直ちに結論が出るものではない。一般に、宗教上の教義や様式に基づいて魂の鎮魂や飼い主への癒しと言う事実があるかどうかが決定的である。また、ペットの遺骨の管理につき、営業ベースの倉庫業と言いつつの実態にあるかどうかの検証も必要である。判決はこれらの問いに正面から答えてない」と述べている。

裁判所は、この収益事業と宗教活動を客観的かつ画一的に処理することに重きを置いたものと考えられる。そのために、宗教活動と収益活動が重なり合い、宗教活動の方を競合性をいう基準により狭めたものと考えられる。その客観性が支配すると、事実に沿った判断の妨げになる場合の一つのケースかもしれない。

IV むすび

宗教法人の収益事業に対する課税の問題をみてきた。取り上げた事例でも分かるように、課税局や裁判所の収益事業を判定する基準が客観的・画一的であるため、なかなか実態を捉えた判断ができない場合が生じている。

これに対して、田中治教授が指摘される「宗教法人の本来的活動の一環として行われたかどうか」が最も実態を考慮した判断となるのは理解できる。ただ、訴訟で争っている場合にはこの論理は素直に適合できそうであるが、日常的な税の実務において、果たして有効な基準となり得るのか。課税局が、収益性、競合性などの基準を採用する背景には、巨大な国税庁の組織を統一の見解を浸透させるにはこの方法が実行可能性が高いことによるのかもしれない。今後も継続して研究課題としたい。

【参考文献】

- ・石村耕治『宗教法人法制と税制のありかた』法律文化社 2006. 11
- ・石村耕治『宗教法人の税務調査対応ハンドブック』清文社 2012. 12
- ・田中治『宗教法人のペット葬祭業の収益事業該当性』税務事例43巻5号 2011. 5
- ・中野百造『宗教法人の収益事業に掛かる収入の範囲』別

冊ジュリスト (no.178)

- ・金子宏『租税法 [第22版]』弘文堂 2016. 4
- ・永島公孝『公益法人改革前後の制度、税務調査の動向、裁判例をめぐって』税務事例49 巻3号
- ・藤谷武史『非営利公益法人の所得課税』ジュリスト1265 2004. 4
- ・品川芳宣『公益法人等に対する課税の現状と課題』税経通信1996. 3
- ・井上恵行『改訂宗教法人法の基礎的研究』第一書房、1995. 4
- ・武田昌輔『詳解 公益法人課税 [新訂第1版]』2000. 9
- ・渡辺充『宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀等を行う事業が法人税法2条13号所定の収益事業に当たるとされた事例』判例時報2039号、2009. 7
- ・酒井貴子『宗教法人のペット葬祭事業が法人税法上収益事業に該当すると判断された事例』法学セミナー増刊5号、2009. 10