

## 租税判例研究会 ジュリスト用原稿

## 宗教法人のペット葬祭事業が収益事業に該当するとした事例

名古屋地裁平成 17 年 3 月 24 日判決

(平成 16 年(行ウ)第 4 号、法人税額決定処分等取消請求事件、判例集未登載、  
控訴審名古屋高裁平成 18 年 3 月 7 日判決、平成 17 年(行コ)第 31 号)  
〔参照条文〕 法人税法 2 条 13 号、4 条 1 項、7 条、法人税法施行令 5 条 1 項

立教大学助教授 浅妻章如

## 事実

原告・X は 1326 年頃慈妙上人が開山した古刹であり天台宗に属す。昭和 44 年に宗教法人化した。X はペット用の火葬場、墓地、納骨堂、待合室等を設置してペット葬祭業を行っている。昭和 59 年頃から細々と始め、平成元年頃は年間 130 件程度であったが、現在は年間約 2000 件程度である。X はペット葬祭業にかかる金員について法人税を納付してこなかった。判決文には現れてないが、三木義一・立命館法学 2004 年 1715 頁によれば「先代住職は係官の方から『申告も納税もする必要がない。』と言われていた。」

平成 14 年 5 月 20 日、被告小牧税務署長・Y は、ペット葬祭業は法人税法 2 条 13 号及び同法施行令 5 条 1 項各号所定の収益事業に当たるとして、X に対し平成 9 年 3 月期から 13 年 3 月期について法人税決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をした。本件は、X がペット葬祭業は宗教的行為であって収益事業に当たらないなどと主張して、課税処分(異議決定及び審査採決により一部取消後のもの)の取消しを求めた抗告訴訟である。

## 判旨

請求棄却。(控訴も棄却)

別表第 2 に掲げられている公益法人等について「優遇措置が講ぜられている。」

「優遇措置については、公益法人等の活動における公益性にその存在理由を求めるのが一般的であるが、法人税法別表第 2 の定める公益法人等を概観すれば明らかとなり、その内実は、公共法人(法 2 条 5 項、別表第 1)に比肩すべきものから、単に構成員の福利や同業者間の相互扶助などを目的とするものまで、実に様々なものがあり、その有する公益性、公共性の強弱についても幅広いものがある。したがって、あえてこれらの共通点を探求するならば、せいぜい、営利を目的としない団体(非営利法人)としての性格を有する点を挙げ得るにすぎないとも指摘されている。」

「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(このことは、宗教法人においても例外ではない。)

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する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種類の(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(この意味で、一般事業者との競争条件の平等化を意味するイコール・フィッティング [原文ママ] 論が現行課税制度の根拠の一つとなっていることは否定できない。)

そうすると、法 2 条 13 号、施行令 5 条 1 項各号の定める収益事業の概念は、憲法 30 条の定める

租税法律主義の観点から、他の国法と整合する意味内容が与えられるべきことは当然であるものの、他方で、当該団体やその活動が高い公益性、公共性を有していることを理由に、制限的に解釈しなければならないものでないことも明らかである。」

「施行令5条1項の示す特掲事業は、これを通覧すれば明らかとあり、一方がある給付行為を行うのに対し、その対価として財貨を移転することを約することによって成立する類型の事業であるから、財貨移転行為が給付行為の対価として行われたい場合、すなわち給付行為の内容とは無関係に任意でなされる場合には、特掲事業の定型的な特徴を欠き、収益事業に該当しないというべきである。そして、人の葬儀における読経行為など、宗教行為の典型例とされているものにおいては、通常、かかる意味での任意性が存在すると考えられていることは公知の事実である」。

収益事業「該当性の有無は、当該事業の展開の手法、収受される財貨の額が定まるに至る経緯、その額と給付行為の内容との対応関係、例外の許容性などの具体的諸事情を総合的に考慮し、一般事業者が行う類似事業と比較しつつ、社会通念に従って、果たしてその財貨移転が任意になされる性質のものか、それとも一定の給付行為の内容に応じた債務の履行としてなされるものかを判断して決せられるべきものである」。

## 評釈

### 1. 本件の位置付けと従来 of 裁判例

宗教法人の収益活動該当性について論じた恐らく初めての事例である。

宗教法人に関しては、竇松院事件・東京高判平成7・10・19行集46巻10=11号967頁・東京地判平成7年1月27日行集46巻1号9頁が有名であるが、新たな賃貸借が収益事業に該当すること自体について争いはなく、借地権譲渡承諾料は「新たに設定された賃貸借関係に基因する」というだけで結論にとっては充分であったため、収益事業該当性の先例とは言い難い。

宗教法人に限定しなければ、流山事件・東京高判平成16・11・17判例地方自治262号74頁・千葉地判平成16・4・2訟月51巻5号1338頁で特定非営利活動法人の福祉サービスが収益事業(請負業)に該当するとした例があり、対価か贈与・自然債務かという区別に拠っていると読むことができる。本件判旨と類似するが、不思議なことに本件では流山事件への言及がない。

### 2. 公益法人等の課税取扱はそもそも優遇か？

公益法人等の課税取扱が優遇であるか否かについて、本件判旨は優遇であるとしているが、理由は述べられていない。

先行評釈では、そもそも優遇ではないという意見も目立つ(前掲三木論文、田中治・納税月報2005年8月号6頁以下等参照)。非営利法人について利益分配を受ける個人が想定されていないので、法人税が個人所得税の前取りであるという論理に照らし、課税対象とすべき所得がない、というのである。

しかし、シャープ勧告が饗宴を懸念していたように、法人の留保利益が利益分配以外の経路によって個人に帰着することもある。また、宗教法人の場合、財政が安定することにより信徒が宗教サービスを受けることが可能となるという経路もある。優遇といってよかろう(包括的所得概念に関連し藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析(1-4・完) 政策税制の租税法学的考察」国家学会雑誌117巻11・12号1021頁、118巻1・2号1頁、3・4号220頁、5・6号487頁参照)。

### 3. 公益法人等の共通点と宗教性への配慮の有無

公益法人等の共通点として非営利性しかないことを判旨は述べ、公益性・公共性(宗教法人の場合は宗教性)が重要なのではない、とする(尤も、「遺骨処理の倉庫業ないし請負業該当性の有無」を論ずる中で、「人についての墳墓地と同様の公共性、公益性は見出し難い」と述べており、理由にならないとした筈の公益性・公共性に言及してしまっている)。宗教性を優遇の根拠としなかった論理は、憲法20条との関係でも頷ける。

#### 4. 公益法人等課税優遇の理由

公益法人等課税優遇の理由として国家の活動の代替であるからとする議論がありうるところ、本件判旨はそれを否定している。そして、公益性・公共性ではなく、社会の潤滑油となる非営利活動に法は着目した、とする。通常、非営利は組織形態に着目した用語であり、非営利活動という用語はないところ、公益法人等の共通点としての非営利性という組織形態に着目しているのか、活動に着目しているのか、判旨は混乱しているように見受けられるが、恐らく活動に着目しているであろう。

非営利法人は営利法人と異なり資本を集めにくいので、資本形成援助という理由が課税優遇を正当化しうるとする議論がある。しかし判旨は「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する立場に立脚するものではない」と述べており、この議論を否定するであろう。

#### 5. 収益事業課税の理由：イコール・フットイング？

本件判旨は、税制上の便宜を提供すべき根拠がないこと、課税の公平性の確保(競争条件の平等化 = イコール・フットイングはその一要素。但し他にどのような要素が考えられているかは不明である)を理由とする。

に関連して、現に一般事業者が参入したら宗教法人にも課税というのはおかしい、という議論には頷ける(三木義一・木村直義・税経通信 60 巻 9 号 217 頁参照)。現実の参入ではなく一般事業者との競合の可能性の有無ならば基準たりうるが、本件判旨はそれにも着目せず、主に対価性の有無に着目しているように読める。

を巡る学説は大変に入り組んでいる(知原信良「非営利組織の課税問題」ジュリスト 1261 号 175 頁、中里実「論文紹介 ~ Henry Hansmann, Unfair Competition and the Unrelated Business Income Tax, 75 Va. L. Rev. 605-35 (1989)」アメリカ法 1990 年 259 頁参照)。について決定打は見出しがたく、言えるのみではなかろうか。

法人税は収入 - 費用 = 利潤に課されるものであり、法人税率の高低が直ちに価格競争に影響するとは限らず、経済学の標準的な議論によれば直接的に影響するのは内部留保を利用した成長スピードについてである。収益事業課税が公益法人等の成長を鈍らせるためとは考えがたい。

公益法人等への寄附が支払者側で損金算入され受領者側で益金不算入であるとする、収益事業課税の下でも、営利企業を作ってそこから公益法人等に寄附させるなどの形で、非課税で公益法人等の本来活動を拡張することは可能である(現行法下でも既に法人税法 37 条 5 項・みなし寄附金の取扱がある)。寄附優遇に照らすと、本来活動の拡張は良しとされているのであろう。こう考えてくると、公益法人等が収益事業を営んでいても利益を本来活動に充てている限り、優遇の趣旨から外れない、といえそうである。他方、資金の元手が自身の収益事業であれ他者からの寄附であれ、公益法人等が収益事業の拡張に資金を使い始めれば、それは当該収益事業の市場に非効率をもたらさう(更に饗宴のように消費に向けられる可能性もある)。このように考えてくると、資金の源泉よりも資金の使われ方が制度趣旨に照らした真の着眼点となるべきなのであろう(但し本件判旨は資金の使われ方に着目する考え方を採用していない)。

ところで、資金の使われ方、ひいては活動に着目した優遇を考える際、非課税という優遇ではなく直截に補助金を与えるという選択肢も想起されるが、一般に、補助金による場合の政府の失敗が懸念される。更に、資金の使われ方を重視すべきであるとしても、公益法人等の資金が本来活動に向けられているか収益事業の拡張に向けられているか(或いは消費に流れていないか)をチェックするのは困難であろう。

資金の使われ方ひいては活動に着目した優遇が元々の趣旨であるとしても、その趣旨に直接的に対応する優遇の付与が執行上難しいため、組織の性質や収入の性質に着目した制度設計とならざるをえなかった、という根源的な捻れを抱えており、収益事業課税についての議論は収束しにくい。若干悲観的ながら以上が学説状況の整理である。また、こうした制度論が、解釈論において収益事業の範囲を画す際の指針を与えるかどうか、不分明である(みなし寄附金が適正に作用すれば収益事業の範囲が広く解されても不都合はない、といってしまうのは乱暴であろうか)。

## 6. 対価か任意かという基準

従来の学説では、一般事業者との競合やイコール・フットイングに着目することが多かったようである。しかし、本件判旨は、財貨移転の性質が対価か任意かという区別を基準にしており、流山事件と類似した思考様式といえる。裁判例がまだ少ないとはいえ、一般事業者との競合ないしイコール・フットイングが意味を持つのは収益事業課税の趣旨説明においてだけであり、具体的な活動が収益事業に当たるか否かの認定においては対価か任意かという基準に拠る、という流れができてきつつあるように見受けられる。

対価か任意かという基準以前に、条文構造に照らすと33業種該当性が問われなければならないが、大抵の活動は33業種のどれかに該当させうる状況にあり、収益事業を限定列挙した立法意図には沿わないものの、租税法律主義に照らしても不当な拡張解釈とはいえない。なお、本件判旨は33業種を通覧して対価という共通性を見出しているが、実際には任意の場合に収益事業でないことに意味があるように見受けられる。

では対価か任意かという基準は説得的であろうか。任意が優遇の必要充分条件であるかにつき疑問は残るものの、他に有意な基準が学説で提示されている訳でもない。また、任意支払の場合に優遇することは、社会の潤滑油(潤滑油という表現は、政府の失敗及び市場の失敗を補うもの、という認識の表れであろうか)的な活動に着目することと、接合しやすい。本来活動であるかどうかを度外視する現在の条文構造に照らしても、宗教性等を度外視することは頷ける。

しかし、本件判旨によれば、人の供養のみならず針供養や人形供養の場合も任意支払である一方、ペット供養の場合は対価支払である、とされているところに、強烈な違和感が残る。

## 7. 収益事業該当性と宗教は無関係か

現行実務の扱いの数々(供養のみならず、結婚式やおみくじも非課税)を見ると、対価か任意かというよりも、宗教的か否か(或いは本来活動か否か)で区別していると説明された方がずっと胸に落ちやすい。これは、本来活動か否かを度外視する条文構造に沿わないが、収益事業に該当しないとされているものは創設的にそうなっているのではないか、という理解も芽生えてくる。

理屈で考えると、宗教法人のサービスとカウンセラーのサービスとの間に差は見出し難い。現在の実務は、非合理的な区別を敢えて行なっているのではないか。そしてそれは宗教勢力が課税を押しつけるような権威を保持し続けていることの表れではなからうか。

こうした考察は憲法論に及ぶものであり、評釈の範囲を超える恐れがある。人・針・人形の供養等の課税取扱は法律論を超えた特別なものであって、それらと均衡を保ちつつ収益事業該当性を法律論として論ずるのは無理なのではないか。人形供養等との不均衡が違和感を残すもののその不均衡を無視できるとすれば、本件の論理展開にも結論にも頷ける。