

H18.5.19(金)

MJS 租税判例研究会レジュメ

法人税額決定処分等取消請求事件（棄却）

【ペット葬祭料の収益事業該当性】

（名古屋地裁 H17.3.24）

報告：成田 一正

寺院活動における課税対象の判断基準

本稿は、宗教法人の営むペット葬祭業等が法人税法第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か、について検討を加えることとする。

・寺院に対する課税

宗教法人に対しては、収益事業についてのみが課税対象となる。そこでまずは、公益法人に対する収益事業への課税を確認しておく。

1．収益事業の意義

法人税法上の収益事業は、「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(法人税法第2条13号)。

したがって、公益法人等及び人格のない社団等が営む事業が収益事業に該当するかどうかは、その事業が、収益事業の対象となる事業に該当すること、継続して営まれること、事業場を設けて営まれることの要件が満たされる必要がある。

2．収益事業の対象事業

(1) 特掲事業

収益事業課税の対象となる販売業、製造業その他の事業は、法人税法施行令第5条第1項において33の事業が特掲されており、いわゆる限定列挙の形式を採っている。

したがって、公益法人等がこれらの事業を行う場合には、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が課されることとなる(基通15-1-1)。逆にこれらの事業に該当しない場合には、法人税は課されないことになる。

(2) 付随行為の意義

法人税法上、収益事業に該当するのは特掲事業に限られているが、公益法人等がこれらの収益事業を営むに当たり、「その性質上その事業に付随して行われる行為(付随行為)」は収益事業に含まれることとなる(法令5 かっこ書)。ここでいう付随行為とは、通常その収益事業に係る事業活動の一環として、又はこれに関連して行われる行為をいうとされている(基通15-1-6)。

・本稿の論点

本件関しては、既に課税処分の取消を求める訴訟で判例が示されている(名古屋地裁平成16年(行ウ)第4号法人税額決定処分等取消請求事件)。公益法人が営む事業が、収益事業に該当するか否かが争われた事件はあまり多くなく、この事件は参考になるため、この判例で課税の留意点を検討し、もって寺院が行うペット葬儀への課税の留意事項の検討を行うこととする。

以下、被告とは国側、原告は寺院を、裁判所は名古屋地裁の解釈を示す。このうちの重要部分は双方の主張と裁判所の判断を比較する形式にしてある。どのような判断基準での乖離があるか、比べて検討する。

この後の平成18年3月7日に名古屋高裁の控訴審判決が下されたが、ほとんど原審が引用されており、棄却されている。

<名古屋地裁平成17年3月24日判決> 事実の概要

本件は、宗教法人である原告が、死亡したペット(愛玩動物)の飼主から依頼を受けて葬儀や供養等を行う(以下「ペット葬祭」といい、その事業を「ペット葬祭業」という。)などして、金員を受け取ったことに対し、被告から、ペット葬祭業は法人税法2条13号及び法人税法施行令5条1項各号所定の収益事業に当たるとして、法人税の決定処分等を受けたため、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同処分(ただし、異議決定及び審査裁決により一部取消後のもの)の取消を求めた抗告訴訟である。

原告は、嘉歴元年(1396年)ころ、慈妙上人によって開山されたと伝えられる古刹であり、昭和44年10月28日、比叡山延暦寺を総本山とする宗教法人天台宗を包括法人として設立された宗教法人であって、現在、代表役員には住職を兼任する渡邊円猛(以下「円猛」という)が就任している。円猛は、「慈妙院 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年ころから、ペット葬祭業を行っている。その概略は以下のとおりである。

死体の引き取り(希望する飼主に対し、引取車を派遣して死亡したペットをXまで運搬する)

埋葬(火葬場に隣接するペット専用の葬祭場で、人間用祭壇を用い僧侶が読経して行う

火葬(合同葬、-任葬、立会葬儀)

埋葬・納骨(Xの境内に、ペット専用の合同墓地、個別墓地、納骨堂を設置し、飼主らの希望に従って利用することができる)

法要(毎月17日には合同法要、希望者には、位牌を祭り、初七日法要や七七法要を行う)

その他(希望者には、搭婆、ネームプレート、位牌、骨壺、袋、石版、墓石を頒布している)を行っている。その他、人間用の墓地管理等として、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(ペット葬祭業「等」という)。

被告は、原告に対し、平成14年5月20日付けで、本件課税処分を行った。これに対し原告は、平成14年7月19日異議申立及び平成14年11月15日審査請求を経た上(裁決：平成15年10月28日F0-2-128)で平成16年1月20日、本訴を提起した。

争点

ペット葬祭業等が法人税法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か。

公益法人に対する課税制度

宗数的意義という公共性の有無や強弱、一般事業者との競争関係の有無や課税上の公平をどう考慮するか

1. 公益法人等に対する課税制度と宗教法人

そもそも宗教法人は公益性があるので、民間業者と同様な課税が行われるべきものではないという論点である。

寺院側は、宗教法人の宗教的意義を示し、利益は特定の個人に帰属するものでないとする。しかし法人税法では課税の論点は非営利法人であるか否か、収益事業を行っているかという点で規定されており、宗教法人だから課税がないという構成にはなっていない。宗教法人だけが特別である、という法律になっているわけではなく、収益事業に該当するか否かの問題であるので、この点はあまり争点にはならない。

各者の主張を比較して示すこととする。

被 告（税務署）	原 告（寺院）	裁 判 所
<p>元来、公益法人が営利的事業を行うのは、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的事業としては行き過ぎであるといえるし、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権衡を生ずるに至る。</p> <p>…すべての公益法人についてその事業を精査し、公益性の強弱を判定することは不可能に近いことから、シャー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課税法人とし、その収益事業から生ずる所得に対してのみ法人税を課税することとなったものである。</p>	<p>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。</p> <p>公益法人のうち宗教法人については、まさにその宗教活動の宗教的意義を尊重した解釈・運用がなされていることからすれば、当該活動の宗教的意義の有無・程度に着目することなく、類似事業の有無や民間業者との競合の有無によって収益事業性を判断しようとする被告の主張は不当である。</p>	<p>公益法人等については、法2条6号により、「別表第2に掲げる法人をいう。」と定義されているから、これに該当する限り、その具体的活動内容などに関わりなく、法人税法上の公益法人等に当たることになる。</p> <p>…上記のような超自然的、超人間的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。</p>

大阪府立大学の田中治教授は以下のように述べている。

『判決は、問題の宗教法人が行うペット葬祭業の内容に関し、死体の焼却については請負契約が成立し、これは「請負業」に当たるといふ。利用者の依頼に応じて、ペットの遺骨を保管、管理することは、「倉庫業」に当たるといふ。

しかしながら、裁判所のこのような考え方が、公益法人に対する税法の考え方として、適切といえるかどうかは疑問である。

第一に、宗教法人などの公益法人を対象とした公益法人税制においては、本来の公益法人の活動から剰余金が生じたとしても、課税をしない。この措置は、現行の法人税が、個人所得税の前取りであるという建前から来るものである。

すなわち、公益法人は、もともと利潤を獲得することを目的とするものではなく、また、たとえ一定の剰余金が生じたとしても、それを個人には分配しない。公益法人の本来の活動に課税しないのは、課税の対象となる所得(最終的に個人に分配される所得)がないことからする当然の結果である。これは、

特権でも優遇措置でもない。

この点、裁判所は、宗教法人の本来の活動に対する非課税措置を「優遇措置」と捉えるとともに、この措置は、宗教法人が非営利法人であることを求められ、かつこれを担保するために所轄庁による監督に服しているためであるとする。

このような優遇措置という考え方は、上記のとおり、法人税の課税の論理からは導くことができない。また、宗教法人に対する監督、規制は、信教の自由の保障、政教分離原則と抵触しかねないことからすると、課税上の「優遇措置」が活動上の「規制」の見返りであるかのような安易な考え方には同意できない。』（納税月報 2005年 8月号より）

裁判所は、『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。』としているが、次項での検討のように本来の活動か否かで判断しようとしているものではないと思われる。

2. 収益事業概念の解釈の在り方

2番目の論点は、収益事業への課税は、課税の公平性という点から判断されなければならない、という点である。

収益事業に該当するか否かの判断で税務署は、一般事業者との競争条件の平等化を意味するイコール・フィッティング論が現行課税制度の根拠の一つとなっているとしており、裁判所もこれを指示している。この議論は、先に葬祭業を営んでおり、後から一般事業者が便乗してきたかということではなく、現実に一般事業者との競合という点で判断されることになる。その事業が宗教法人が行うペット葬儀が高い公益性、公共性を有しているからということで、課税を制限的に解釈することはない。

すなわち、他に事業者が相当程度存在し、競合する関係になることは、差別化という意味からも、収益事業に該当することに解釈されることになる。

被 告（税務署）	原 告（寺院）	裁 判 所
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。そのためには、問題とされる当該事業と一般事業者が行っている事業との類似性の有無・程度、明文の規定によって特掲事業から除外されていたり、また、特掲事業とし	原告がその教義に基づいてペット葬祭業を本来的宗教活動として行っていたところ、ペットブームに便乗した一般事業者が名前や形式等を宗教法人の活動に似せて葬祭業を行い始め、その結果、競合関係が生じているケースであり、現行法規が想定した事態と全く逆のケースであるが、このような場合にまで、一般事業者との類似性・競合性の有無を基準とするイコ	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（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・フィッティング論が現

<p>て掲げられていないため、非課税とされている事業との関係、当該事業で提供されるサービス・物品等の性質・態様等の諸般の事情を、国民の社会的・文化的意識を基礎とする社会通念に照らし、また課税の公平性という制度趣旨を勘案して、総合的に判断するのが相当である。</p>	<p>ール・フィッティング論に基づいて課税対象とするのは、立法趣旨に反し明らかに不当である。</p>	<p>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。</p>
--	--	---

3. 宗教行為と収益事業性の有無

3番目の論点は宗教的意義と、収益事業性の論点である。

寺院側は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、宗教行為のものには対価性はないものとしているのに対し、税務署は、公益法人等の収益事業に対する課税にあたっては、宗教的意義は関係ないとしており、裁判所も、「宗教的意義を感じさえすれば、直ちに当該行為の収益事業該当性が否定されるということの意味するものではない」としている。すなわち、収益事業性の有無の判断は宗教的意義とは切り離されている。

また、裁判所は「財貨移転行為が給付行為の対価として行われなかった場合、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。」として、対価を受けなければ収益事業には該当しないとしている。

収益事業性の有無について裁判所は、その額と給付行為の内容との対応関係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、としており、類似事業との比較を重要視している。

被 告 (税 務 署)	原 告 (寺 院)	裁 判 所
<p>公益法人等の収益事業に対する課税にあたっては、主として一般事業者との競争関係の有無や課税上の公平の維持などが考慮されるべきであって、宗教的意義といった公共性の有無やそ</p>	<p>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</p>	<p>当事者が当該行為に対して何らかの宗教的意義を感じさえすれば、直ちに当該行為の収益事業該当性が否定されるということの意味するものではなく、また、当該行為が宗教的な外形を</p>

の強弱だけで、その課税の是非についての判断が行われるものではないから、宗教的意義の有無等はその解釈に影響しない。

…ペット葬祭業は、その業務を全体としてみるならば、葬祭一般についての事務の取扱いと評価できるから、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。

…そして、原告の営むペット葬祭業の業務内容は、人の葬祭と異なり、読経その他の供養、追悼の儀式、遺体の焼却及び拾骨などを含む一体的なサービスであり、その事業形態は、一般事業者が営む葬祭業と極めて類似しているから、業務内容の一要素である供養の部分の宗教的意義を強調するのは、公益法人等に対する課税制度の趣旨に照らし、相当でない。

宗教法人が取り扱う事業は、読経等の供養のみとなるが、これについては、寺社等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おり、一般事業者による類似事業は存在しない。針供養・人形供養については、その供養に伴って金銭の授受を伴うことがあるため、これを外形的に見れば、ペット葬祭と同様に、「請負業」に該当する可能性があるが、一般的に、針供養等を事業として行っている一般事業者は見当たらないようであるし、これらについて授

としても、もともと、僧侶の供養は、布施という宗教行為の内の法施といわれ、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。

… 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。すなわち、布施の宗教的意義を度外視するとしても、ペットであっても愛するものを亡くし、家族を亡くしたのと同様な喪失感にさいなまれた飼い主は、僧侶による供養によって、ペットという愛する対象を亡くしたことを受容し、喪失感をいやし、感謝や哀悼の意を生ずるものであつて、これらの点においては、人が亡くなった場合の供養とペットが亡くなった場合の供養とで変わりはない。

呈していることや、主催者が宗教家ないし宗教法人であることによっても、上記該当性が否定されるべきではない。ある行為に宗教的意義を感じるか否かは、人によって大きく異なり得るし、宗教的な外形を呈しあるいは主催者が宗教法人であるからといって、財貨移転が任意のものであることの保障は何もなく、法人税法上も、このような要素を基準として収益事業性の有無を判断する規定を置いていないからである。

したがって、その該当性の有無は、当該事業の展開の手法、收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められるべきものである（前者と判断される行為をもって本来の宗教行為と定義するならば、原告の上記主張は正当というべきであるが、その趣旨が、当事者が本来の宗教行為と考えるものは前者と判断すべきであるというのであれば、採用できない。）そして、このことは、本件で問題となっているペット葬祭業だけに妥当するものではなく、針供養や人形供養、おみくじ等の頒布などの宗教的行為にも当て

<p>受される金銭についても、明確な料金設定はされていないことが多い。加えて、国民の社会・文化的意識に照らしても、針供養等は、ペット葬祭と異なり、古くから行われてきた宗教的習俗として確立しており、両者を比較することは相当でない。</p>		<p>はまるというべきである。</p>
--	--	---------------------

この点について、先の田中治教授は次のように述べている。

『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、教義に基づき、宗教行為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霊の鎮魂や飼い主への癒しとい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いいうほど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いない。

ペット専用の葬儀社は、多くの民間業者が手がけており、また、仏教寺院にあっても、別に会社組織を設けてこれを営んでいる例があるようである。とはいえ、別の宗派において、課税庁との無用な摩擦を避けるために、会社組織をあえて選ぶ場合があることも十分に考えられるところであって、そうであるからといって、宗教法人の形態で営むペット葬祭業をもって直ちに収益事業と断定することは相当ではない。

本件においては、まず事実として、問題の葬祭事業が宗教法人本来の活動に当たるか否かを冷静に判断することが求められる。対価性の有無や社会通念という一般的な判断基準を形式的に適用することには慎重であるべきである。(納税月報 2005年 8月号より)』

4. 請負業該当性の有無

次の論点は、請負業との同類としての関連である。

ペット葬祭業者は、式場の手配から一連の行事を行い、それに対しての「料金表」を設定しており、寺院側もこの一般事業者とほぼ同様の体系での料金を設定している。そこには、当然「依頼者は、寺院側がその支払う金員に対応する葬祭行為をするものと期待し、寺院側も、その提供する葬祭行為に対応する金員が支払われるものと期待しているというべきであるから、依頼者の支払う金員が任意のものであるとは到底解されず、両者の間に対価関係を肯認するのが相当である。」。ここでは、参考程度であり、目安ということとはできないのではないかと。

すなわち、明確な料金設定がなされており、ほとんどケースとしてそれを遵守している以上は、対価関係を生じ、請負業とみなされると思われる。

被 告 (税 務 署)	原 告 (寺 院)	裁 判 所
<p>原告の事業においては、一般事業者と同様、合同葬等の葬祭メニューや対象動物の大きさに応じた料金を設定しているが、かかる扱いは、労務ないしサービスの内容が料金に反映されていることの現れであり、また、設定された料金も、ほぼ一般事業者と同様であることからすれば、原告が行うペット葬祭業務につき授受される経済的利益は、原告が提供する労務・サービスに対する対価の性質を有すると解される。よって、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。</p> <p>…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。</p>	<p>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。本来、葬祭においては、一連の行為の中で読経等の供養がなされることにその本質があり、供養に宗教的意義があるのであるから、供養の部分をクリックアップするのは当然である。人の葬祭においては、式場の手配等は葬儀会社が、火葬は地方公共団体等が運営する火葬場が、読経等の供養は僧侶がそれぞれ担当するように分断されているが、これは、住宅事情や墓地法によって、分断されざるを得ないにすぎない。このような経緯からすれば、人の葬儀ないし供養とペットの葬儀ないし供養とを別のものと考えことは疑問である。また、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らない。そうすると、人の供養とペットの供養を区別する根拠は存在しない。そして、人の葬祭の場合やペット葬祭であっても宗教法人の僧侶が民間のペット葬祭業者の依頼により民間業者の施設に赴いて供養する場合には課税対象となっていないことと比</p>	<p>しかしながら、前記のとおり、法人税法上の特掲事業該当性は、当事者が当該行為に宗教的意義を見だし、あるいはその外形を取ることによって直ちに否定されるべきものではなく、これを取り巻く具体的諸事情をも総合的に考慮し、一般事業者の類似事業と比較しつつ、社会通念に従って、財貨移転が任意になされる性質のものか否かを判断して決せられるべきものである。しかるところ、原告のペット葬祭業は、前記認定事実ウないしオのとおり、「料金表」ないし「供養料」の表題の下に、3種類の葬儀内容と動物の重さの組み合わせに応じた確定金額から成る表を定め、ホームページにも同様の表を明示的に掲載していること、ペット葬祭依頼者のほとんどが、あらかじめホームページなどを通じ、あるいは依頼時に同表を示されるなどして同表の存在を認識し、実際にも同表に記載された金員を支払っていたこと、ペット葬祭を実施する民間業者が多数存在しており、その料金システムは原告のものと極めて類似していることなどに照らせば、原告のペット葬祭業においては、依頼者は、原告がその支払う金員に対応する葬祭行為をするものと期待し、原告も、その提供する葬祭行為に対応する金員が支払われるものと期待しているというべきで</p>

<p>較すると、原告のペット葬祭業に課税することは、課税の公平原則に反して不当である。</p> <p>「料金表」を問題とするところ、確かに、原告は、お布施額について、当該動物の種類・大きさによって一定の金額を定めている。しかし、これは、ペット葬祭が国民の間に一般化されるようになってまだそれほど年月が経っていないため、人の葬祭と異なり、一般的な目安がなく、ペット葬祭を依頼する人がどの程度の布施をすればよいか困惑することがあることから、一般事業者の基準表を基に一応の目安を設定することによって、金額が多くないときちゃんと供養してもらえないのではないかという不安を取り除くことができると考えたためであり（実際、人の葬儀においても、お布施の目安を明示するお寺も存在している。）また、火葬において要する燃料費などは大きさによって違いがあり、ペットの大きさに応じて金額を異にする必要があることから、一般事業者の料金表を参考に基準表を作成したにすぎない。現に、この金額にこだわらずにお布施を支払われる方もあり、逆にわずしかお金がないと言われる場合には目安を大幅に下回る金額（場合によっては全く無償）でもペット葬祭を実施している。</p>	<p>あるから、依頼者の支払う金員が任意のものであるとは到底解されず、両者の間に対価関係を肯認するのが相当である。</p> <p>原告は、さらに「料金表」を設けたのは、ペット供養が国民の間に一般化されるようになってまだそれほど年月が経っていないため、金額が多くないときちゃんと供養してもらえないのではないかという国民の不安を取り除くべく、一応の目安として設定したものにすぎない旨主張するが、国民が上記のような不安を抱いているということ自体、その裏返しとして、支払う金額の多寡に応じた葬祭行為（サービス）がなされることを当然視していると考えられる上、そもそも、前記「料金表」には、3種類の葬儀形式と6段階の重量等を組み合わせた18の確定金額が明示されており、また、パンフレットやホームページには、同表の金額が一応の目安にすぎない旨の注記が記載されていないことなどに照らすと、原告の上記主張は、到底採用できない。</p>
---	--

5 . 遺骨処理の倉庫業ないし請負業該当性の有無

次に遺骨処理についてを、倉庫業とされたことについてである。

寺院側はペットの霊の鎮魂することが主たる目的である旨を主張するが、これだけでは料金を取って保管する理由にはならない。

また、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、管理料や更新料の支払がない場合には、納骨堂の利用を拒絶されて、遺骨は合同墓地に改葬されることになっている。寄託期間や管理期間に応じて管理費が定められていること、などからすれば、業として行っているとみられてもやむを得ないのではないかと思われる。

被 告 (税 務 署)	原 告 (寺 院)	裁 判 所
<p>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・管理の対価であることは明らかである。しかも、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、課税対象とするにふさわしいと評価できる。</p> <p>…納骨堂の利用期間である9年を経過すれば、更新料の支払がない限り合同墓地に改葬されるから、この更新料の支払が納骨堂の継続利用の前提条件となっていることは明らかであり、永久保管が前提であるとはいえないこと、管理費用も3年更新で年間2,000円とされていること、倉庫に預けられた物品の出し入れは、寄託契約の要素となっていないこと、原告のホームページで護持会費を請求しないと明言していることなどからすれば、上記主張はいずれも事実と異なる。</p>	<p>納骨堂で、ペットの遺骨をお預かりしているが、これは保管自体が目的ではなく、ペットの霊の鎮魂が目的である。</p> <p>…社会通念上、倉庫業は、寄託を受けた物を倉庫に保管する事業であるところ、寄託は寄託物の返還を当然に予定している。ましてや業として成立する場合には、頻りに寄託物の出し入れをすることを想定している(商法597条以下)。これに対し、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。</p> <p>なお、原告が受け取る管理費は、宗教法人である原告の維持発展のために護寺会費(ママ)として受け取っているものであり、管理費との名目は、説明の便宜上のものである。</p>	<p>典型的な倉庫業においても、保管期限を定めない契約形態は十分にあり得る上、本件において、仮に納骨堂利用者から遺骨の返還を求められれば、原告がこれを拒絶する理由は見当たらないばかりか、逆に管理料や更新料の支払がない場合には、納骨堂の利用を拒絶されて、遺骨は合同墓地に改葬されることになっているから、やは、倉庫寄託契約の類型に当たることの支障となるものではない。また、上記のとおり、寄託期間や管理期間に応じて管理費が定められていること、原告のホームページで護持会費を請求しないと明言していること(これに関する原告代表者の説明は理解し難い。)などからすれば、上記主張はいずれも採用できない。</p>

6. 墳墓地の貸付け

最後の論点は、人間とペットの法律的な相違である。

法人税法施行令5条1項5号ニは、「墳墓地の貸付け」が収益事業に該当しない旨定めているが、本件のような個別墓地におけるペットの遺骨の埋蔵がこれに該当しないことは明らかである、と裁判所は断じている。すなわち、税法上、「墳墓地」の意義は明定されていないが、墓地法は、2条4項で「死体を埋葬し、又は焼骨を埋蔵する施設をいう」と規定しているところ、ここにいう死体ないし焼骨が人間のそれを指すことは疑う余地がないから、「墳墓地」も人間に関するものに限られると解される上、実質的にも、墳墓地が、周辺住民の生活環境との関係で配慮が求められる一方、国民生活にとって必要な施設である(墓地法4条1項により、人の遺骨は墓地に埋蔵することが義務付けられている。)ことから、その持続性と非営利性を確保する必要性が高いのに対し、ペットの死体の処理については、現行法上、特段の規制はなく、法的には「廃棄物」として、市町村が処理すべき性質のものであるから、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からである。

つまり、法的な解釈からすれば、人間のものと違いがあるので、この解釈はやむを得ないことになると思われる。現行法の「廃棄物」としての解釈が問題なのであって、税の立場はそれを引用する立場であるので、そもそも論から解決を始めないと、税だけで解釈を変更することはむずかしい。

・検討

1. 非課税の根拠

これに関しては、立命館大学の三木教授が詳しく述べている(宗教法人によるペット供養の非収益事業性：三木義一教授立命館法学2005年6月)。

『公益法人が非課税とされてきた理由を今一度確認しておこう。昭和25年まで公益法人は非課税であったが、その中心的理由は、課税庁が主張しているように、「公益法人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その公益性」と、「たとえ収益事業を行ったとしても、それから生じる利益は特定の個人に帰属する性格のものでない」という点にあったといっている。

まず、公益法人が本来国や自治体が行うべき公益的活動を行い、そのことによって国等は本来支出すべき歳出の軽減がもたらされている、ということである。公益法人の活動によって、国や自治体が十分にまかなえない公益サービスが提供されることにより本来国等がなすべき財政支出が相当軽減されている。そうである以上、そのような団体を課税せずに、むしろ公益的活動の増進を図り、歳出の軽減を図ることにより積極的な意義があったからである。

次に、公益法人は法人税法の本質に関係している。法人税は、所得税法における配当控除が象徴するように(所得税法92条)、法人の利益は本来株主のもので、株主が配当として受け取る個人所得の前取りとして構成されている。これがいわゆる法人擬制説的法人税といわれ、法人間の受取配当益金不算入制度(法人税法23条)、比例税率(同法66条)などもこの現れである。

これに対して、宗教法人を含む公益法人は、民法第34条により主務官庁の許可を得て法人格を取得し、「営利ヲ目的トセサル」法人でなければならない。これは通常、事業によって得た利益を社員に分配することを目的としないことを意味するものと解されており、それ故、実務上、残余財産を社員に分配する旨の定款の規定は、公益法人の性質上無効であるとされ(昭和47年9月12日付け法務省民事局第四課長回答など)また、各社員の払込済出資額を限度として持分を各社員に払い戻すものとする定めを定款に置くことも、公益法人の性質上妥当でないとされてきた(昭和41年12月20日付け法務省民事局第四

課長回答)。財務省の「財務大臣の所管に属する公益法人の設立及び監督に関する省令」(平成15年3月20日財務省令第10号)に基づく残余財産の許可基準 (<http://www.shinsei.mof.go.jp/tetuduki/m02010/e000301.htm>) においても「特定の者の利益のために処分されないこと」とされている。

つまり、公益法人は利益を得ても、社員には配分することはなく、社員は公益法人活動から個人所得としての配当を受けることがなく、個人所得税の前取りとしての法人税の対象にする必要が本来ないのである。このことは、本件の解釈においても重要である。

つまり、公益法人も通常の営利法人同様本来課税されるべきであり、特例的に非課税にされているのであれば、非課税要件は厳格に解釈しなければならないであろう。しかし、本件は全く逆であり、本来的に非課税であるべきもの、後述のような背景により例外的に課税しようというものであるから、課税要件こそ厳格に解釈しなければならず、安易に立法趣旨を推定して、明文規定のない課税要件を創設して課税してはならないのである。この点をまず明確におさえておかなければならない。

ところで、公益法人課税制度については、非課税措置が乱用されていたことから、昭和25年の改正で公益法人については原則非課税としつつも、「収益事業」該当するものは課税対象に含めることとなった。この収益事業課税はその経緯からしても、また原則非課税を維持した上で「収益事業」を限定列挙している規定のしかたからしても、公益法人の本来の公益活動そのものに課税するのではなく、非課税を利用した公益活動そのものではない「収益活動」に限定して課税しようとするものであったことは明らかであろう。だからこそ、公益法人の本来の公益活動に含まれうるにもかかわらず形式的に収益事業に含まれうる可能性のある公益活動を確信的意味で排除しているし(例えば令5条3号2など)、人の供養のように本来の公益・宗教活動としかいいようのない事業については収益事業に含めず、実務もそのように解してきたのである。』

2. 収益事業

「収益事業」とは、いかなる内容かについて明確な定義がなく、法人税施行法令で33業種を列挙する以外は、特に内容の定めはない。

これについて、千葉地裁平成14年(行ウ)第32号法人税更正処分取消請求事件(棄却)(原告控訴)【いわゆる流山訴訟/特定非営利活動法人の福祉サービスは収益事業(請負業)】では、以下のように裁判所は判断している。

『法人税法7条が、公益法人等の所得のうち収益事業から生じた所得を課税対象としている趣旨は、公益法人等が、営利法人等と同様に営利事業を営んでこれと競合する場合に、この所得について非課税とすると課税の公平が失われることから、これを是正することにあると解される。同法2条13号は、同法にいう「収益事業」を、「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。」と定めて、販売業、製造業以外については、具体的な収益事業の範囲の定めを政令に委任しているが、前記のとおり公益法人等の収益事業による所得に対する課税の趣旨を勘案すれば、同号が、具体的な収益事業の範囲の定めを政令に委任した趣旨は、公益法人等の事情実態や営利法人等との事業の競合関係が、社会状況や経済情勢の変化に伴って変化することに鑑みて、その変化に対応して機動的かつ適切に収益事業の範囲を定め、課税上の公平の維持を図ることにあると解されるから、同号の委任を受けて、収益事業の範囲を定める法人税法施行令5条1項の解釈をするにあたっては、このような法人税法7条及び2条13号の趣旨をも斟酌して、その文言を合理的に解釈すべきである。』

3. イコールフットイング論拠と租税法律主義

「収益事業」課税の趣旨は、イコールフットイング（民間企業との競争条件の平等化）のみから説明することは、本来の趣旨とは違うものではないか。この点については前掲の三木教授は次のように述べている。

『実定法規の冷静な分析を怠ったまま理念のみを強調し、公益法人課税見直しの議論に安易に依拠したため、被告の主張はあたかも民間と競合すればそれ自体で「収益事業」になるかのような拡大解釈に陥り、立法論的主張を解釈論の中に混在させているように思われる。……したがって、まず確認しなければならないのは、仮に被告主張のように「民間企業との競合」が立法意図にあったとしても、条文上に「その他民間企業と競合する事業」等の一般条項が規定されているわけではなく、法は収益事業の範囲をあくまでも限定列挙した、ということである。民間企業との競合という基準は、33業種を選定するときの一つの基準にすぎず、一般条項を規定しなかったことから推測される立法意図からすれば、あくまでも33事業に限定する趣旨であると解されるのであり、これを拡張解釈することは租税法律主義に照らしても許されないといわねばならない。従っ

て、収益事業に該当するかどうかは、あくまでも限定列挙された事業に該当するか否かで判断されるべきものであり、民間と競合しているからといって自動的に収益事業になるわけでもないし、前記のように、令5条が制定された当時限定33業種に含まれていなかった各種公益的事業が、その後民間が参入することによって自動的に「収益事業」と解されることになるわけではない、ということに留意しなければならない。これに対し、被告の主張は立法趣旨を根拠にこの規定を安易に拡大解釈し、公益団体が行ってきた本来的活動で33業種に本来含まれない活動であっても、民間が参入することによって、その本来的活動が「収益事業」に変質しうるかのように解釈している。このような解釈姿勢が通達15-1-1等にも反映しているものと思われる。しかし、現行法の解釈として問われるべきことは、あくまでも限定列挙された事業の要件を満たしているか否かである。』

4. ペット供養と宗教性

宗教法人の本来の活動とペット供養とはどのように関わり合いがあるのであろうか。

裁判所は、ペットの死体の処理については現行法上、特段の規制はなく、法的には「廃棄物」として、市町村が処理すべき性質のものであるから、人についての墳墓地と同様の公共性、公益性は見出しがたいからである、としている。

また、課税庁では昭和50年代より、この判別は「人」にかかるものか否かで判断がなされてきているようである（宗教法人関係税務会計質疑応答集）点からすると、「人」とペットとは区別されるべきものではないかと考えられる。

この点については、三木教授は、以下のように人についてすら収益事業に該当する可能性があるからとしている。

『なお、民間との競合のみに着目している被告の主張からすれば、現時点では宗教法人の本来的活動である「人の供養」も「収益事業」として課税すべき事態になっていることにも留意すべきであろう。なぜならば、人の供養自体すでに民間企業の営業対象となっているからである。（<http://www.eternal-p.com/e01.html>（筆者注：お墓がなくても大丈夫！心のこもった自宅供養を実現する『エターナルプレート』）

以上のように、被告の主張は立法論を解釈論に持ち込み、現行法の解釈としての限界を超えている。本件供養は現行法の下では本来の宗教活動に含まれる活動であり、これを民間企業との競合のみに目を

奪われて行われた本件処分は法人税法に違反し、このような解釈方法は租税法律主義の予見可能性を著しく損なう。

なお、仮に、社会的に見て当該活動が真に収益事業性があり、課税するにふさわしいものだとしたら、立法的手当をすべきであり、現在審議されている公益法人課税改革論議の中で決着づけられるべき問題である。』（前掲書）

この点は、宗教法人が本来の活動に当たるか否かの判断のメルクマールはどこにあるのか、外形的な基準は何もなくてよいのか、という点からは、宗教法人だけは別であるとする考え方は指示することはできない。

名古屋高裁の判決もこのような方向性になっている。

『当審における控訴人の主張に対する判断

控訴人は、僧侶による読経等の行為が純粋な宗教的行為であって収益事業に該当しないから、本件課税処分のうち少なくともこれらの行為に関して收受された金員に関する部分は取り消されるべきものであると主張するが、宗教行為であるか否かによって、直ちに当該行為の収益事業該当性が左右されるものではなく、控訴人が行ったペットの葬儀、遺骨の処理等の行為は、僧侶による読経等を含め、いずれも収益事業に該当すると解されることは前記判事のとおりであるから、控訴人の上記主張は採用できない』

5．寺院が行うペット葬儀

今回検討の題材とした、名古屋地裁の判決は、ほとんどそのまま名古屋高裁で指示されることになった。今後、寺院が行うペット葬儀について、収益事業としない方法があり得るのか・・・。

上記の各論を検討したところであるが、まずは、収益事業性は総合的に判断されるということである。そして、一番の弱点は、料金システムにあるのではないかとと思われる。この点で一般事業者との類似性が比較され、そして料金システムに相応の葬祭行為が行われるものと期待されることは、単に目安であるというには厳しいのではないかと。本来の宗教活動に連動しているにしても、収益事業となる大きな要素ではないかと思われる。

また、この料金表にもあるように、ペット葬祭業は、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り、その業務を全体としてみるならば、葬祭一般についての取扱いであり、寺社がこの全般を取り扱うことは、一般事業者と同一に並んでしまうのではないかとと思われる。

現在の法律では、ペットの死体は、「廃棄物」として認識されることになっているが、この点の改善を図るとともに、供養等の儀式を行う部分とその他のサービスを区分して行うなどの工夫も必要になるかもしれない。

なお蛇足ではあるが、ペット供養に供している不動産は固定資産税も課せられることになる。

ペットの供養に供している土地・建物等が、固定資産税・都市計画税を課税できない「境内建物、境内地」かどうか争われた裁判の判決が平成18年3月24日、東京地裁であり、納税者が敗訴した。「境内建物、境内地」とは地方税法で、宗教法人が専らその本来の用に供する建物、土地のこと。

争っていたのは、徳川将軍ゆかりの寺院で、江戸時代より、檀家のものだけでなく広く一般に、動物供養も積極的に宗教活動として行ってきたという宗教法人で、問題になったのは、動物の納骨施設である供養塔等のロッカー部分とその敷地。

東京都は、平成15年に現地調査を行い、供養塔などに、仏像が安置されているほか、動物の遺骨を

保管するロッカー部分があることを確認。宗教法人が動物供養による供養料を収益として法人税の申告をしていたため、収益事業に供される土地、建物は宗教法人本来の用に供されているとはいえ、固定資産税等を非課税にできないと判断。仏像がある建物、敷地を除いた部分について課税したことから紛争となった。寺院側は、供養塔等の土地、建物がこの寺院に特有の宗教目的に使用される等の要件を満たすため、固定資産税等のかからない境内建物、境内地になると主張。さらに法人税法上、収益事業として申告しているからといって、そのことを境内建物等の当否判断に持ち込むのは誤りだと反論した。

これに対し裁判所は、専ら宗教法人の本来の用に供される「境内建物及び境内地」の解釈について、教義を広める等「宗教法人法第2条の宗教目的の用に供される境内建物及び境内地」に限定されると判示し、非課税措置に優遇措置としての性格があるため、宗教活動に関連するとの理由で非課税の「適用が無限定に拡張されるような解釈は相当でない」とした。

その上で、境内建物等の当否の判断について裁判所は、「使用実態がどのようなものであり、そこで行われている活動が、世俗的な活動と異なる特徴をどの程度持っているのかといった点を勘案し社会通念に照らし……客観的に判断していく必要があるものと解される」とした。

具体的な検討では、使用実態は、ロッカー部分と仏像安置場所を物理的に区分でき、両者が一体不可分となって区分して評価することができない特別の事情はなく、ロッカー自体も普通のものと同じで、寺院が行っている遺骨保管行為は、民間事業者等と異なる顕著な宗教的特徴を有しているとはいえないとして、東京都の課税処分を支持している（出典：ペット供養施設にも税金「東京地裁 固定資産税の課税を支持」TACT MAIL SERVICE 184 2006/4/24）。

・公益法人の課税について

1. 法人税と公益法人課税

(1) 法人税の性格（日本税務会計学会訴訟部門永島公孝氏平成18年4月3日より）

法人擬制説 所得の前取りであるとする考え方

法人実在説 法人の担税力に着目して課される独自の租税であるとする考え方

収益事業を営む場合、公益法人等が収益事業によって利益を獲得しても利益分配する株主はいない。個人に対する所得税の前取りとして、法人税、すなわち法人税という名の所得課税は理論的に説明できない。

公益法人等が収益事業を営んで課税を受けない

課税の公平

営利法人課税からいって不公平

税率同じでない不公平さ貫けない

軽減税率どう考えるか

公益法人等が収益事業で獲得した利益は、公益事業で使う

みなし寄付金

公益事業に使わず蓄積したら、公益法人指導監督基準

内部留保30%基準

公益法人等の自己防衛、役員退職金 担税力あり

課税の強化

公益事業、収益事業の区分

以上のような現行税制の流れが、今後はどのような方向性を持って進んでいくかということである。

2. 公益法人制度改革法案

(1) 現在の動き（ニュースP R O 496）

現行の社団・財団を廃止し、登記で設立可能へ

公益法人制度改革法案（一般社団法人及び一般財団法人に関する法律案（仮称）及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律案（仮称））が、明らかとなっています。同法案は、現行の公益法人制度と中間法人制度を廃止し、新たに準則主義（登記）により簡便に法人格を取得できるというもの。内閣府等に設置される第三者機関が公益性を認定した場合には、公益社団法人、公益財団法人として税制上の優遇措置を受けることができる。政府は3月10日の閣議決定を目指しましたが、自民党内での調整が難航しており、法案の提出時期はずれ込んでいる。なお、施行日は公布の日から起算して2年6月を超えない範囲内において政令で定める日とされており、具体的には、平成20年度中の施行を予定している。

一般社団等は公益性の有無は関係なし

まず、今回の対象は、社団法人及び財団法人（約2万6,000件）、中間法人（約1,200件）、学校法人、社会福祉法人、宗教法人は対象外となっている。また、特定非営利活動法人（NPO法人）についても、対象から除外されている。

法案によると、第一段階として、一般社団法人及び一般財団法人については、行う事業の公益性の有無にかかわらず、準則主義（登記）により法人格を取得することができる。

第二段階として、公益目的事業を行う一般社団法人及び一般財団法人については、行政庁（内閣総理大臣又は都道府県知事）の認定を受けることができる。この公益認定を受けた一般社団法人及び一般財団法人をそれぞれ、公益社団法人、公益財団法人とし、税制上の優遇措置（原則非課税や寄附金税制の対象など）を受けられることになる。

別表に掲げた20の公益目的事業

公益認定については、内閣府及び都道府県に有識者7人からなる合議制の公益認定等委員会を設置して判断する。また、公益認定の基準については、まず、学術、技芸、慈善その他の公益に関するものとして別表に掲げた20の公益目的事業であることが必要になる。

加えて、法人の財務について、公益目的事業比率が50%以上であること及び遊休財産額（いわゆる内部留保）が一定額以上を超えないこと、同一親族等が理事又は監事の3分の1を超えないこと、一定の基準に達しない場合を除き、会計監査人を設置していること、理事、監事、評議員に対する報酬について不当に高額なものとならないよう支給基準を定めていることなどが要件となっている。

現行の社団・財団は5年間の経過措置

現行の社団法人及び財団法人については、施行日から5年間は特例民法法人として存続する。その後、認定を受ければ公益社団法人、公益財団法人として税制上の優遇措置を受けることができるが、それ以

外は一般社団法人、一般財団法人として存続するか、解散することになる。

別表に掲げた20の公益目的事業とは以下のとおり

ただし、この別表では、分かりにくいとの声が自民党から挙がっており、法案を含め、多少の手直しが加えられる方向だ。

<別表>

- 一 学術の振興を目的とする事業
- 二 文化及び芸術の振興を目的とする事業
- 三 障害者若しくは生活困窮者又は事故、災害若しくは犯罪若しくは犯罪による被害者の支援を目的とする事業
- 四 高齢者の福祉の増進を目的とする事業
- 五 勤労意欲のある者に対する就労の支援を目的とする事業
- 六 公衆衛生の向上を目的とする事業
- 七 児童又は青少年の健全な育成を目的とする事業
- 八 勤労者の福祉の向上を目的とする事業
- 九 国民の心身の健全な発達又は豊かな人間性の涵養を目的とする事業
- 十 犯罪の防止又は治安の維持を目的とする事業
- 十一 人種、性別その他の事由による不当な差別又は偏見の防止及び根絶を目的とする事業
- 十二 思想及び良心の自由又は表現の自由の尊重又は擁護を目的とする事業
- 十三 事故又は災害の防止を目的とする事業
- 十四 国際相互理解の促進を目的とする事業
- 十五 地球環境の保全又は自然環境の保護を目的とする事業
- 十六 国政の健全な発展を目的とする事業
- 十七 地域社会の健全な発展を目的とする事業
- 十八 公正かつ自由な経済活動の機会の確保及び促進による国民生活の安定向上を目的とする事業
- 十九 一般消費者の利益の擁護又は増進を目的とする事業
- 二十 前各号に掲げるもののほか、公益に関する事業として政令で定めるもの

3. 今後の税制の対応

公益財団法人・公益社団法人への課税への変更にあたり、立法論としては明確化することが要求されるのではないか。

参考文献：

宗教法人によるペット供養の非収益事業性：立命館大学三木義一教授立命館法学2005年6月

宗教法人が行うペット葬祭事業：大阪府立大学田中治教授納税月報2005年8月号

判例研究：日本税務会計学会平成18年4月3日永井公孝氏