

宗教法人によるペット供養の非収益事業性

三 木 義 一

はじめに

公益法人改革が様々な論議を呼んでいる。政府は、2004年12月24日に「今後の行政改革の方針」の一項目として「公益法人制度の抜本的改革」について閣議決定した。その内容は、同年11月に「公益法人制度改革に関する有識者会議」¹⁾より提出された報告書を要約したものであった。

改革をめぐる争点の一つが公益法人税制のあり方であり、現行のように原則非課税、収益事業に該当する33業種のみ課税するシステムの是非である。政府の方向は、公益法人設立を準則主義とし、公益法人は原則課税とし、公益性の高い特定の法人の事業のみを非課税としようという方向である。原則非課税から原則課税への180度の転換である。

これをめぐって、すでに様々な議論が展開されているが²⁾、実は、現行制度のもとでもすでに収益事業性の安易な認定による課税が浸透している。例えば、会員相互間の助け合いを前提としたボランティア活動としての介護活動について民間と競合することを理由に収益事業性を認定した流山事件などがその象徴である³⁾。

本稿では、このような傾向に基づいて、宗教法人が行っているペット供養を収益事業として課税をした事例を取り上げて、その法的問題点を検討してみたい。

第一章 事実関係

(1) 法人税額決定処分に至るまでの経緯

本件の原告は昭和59年頃からペット供養を始めた。当初は細々とやっていたペット供養も口コミで徐々に世間的に知られるようになり、平成元年頃にはある程度の数のペット供養をするようになり、お布施の金額も少しずつですが増えてきた。そこで、先代住職は管轄する税務署に申告・納税の必要がないかを確認しに行ったところ、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。

ところが、課税庁は、平成14年5月に「法人税額等の決定通知書及び加算税の賦課決定通知書」により5年分の法人税額を決定し、同時に無申告加算税を賦課した。

(2) 異議申立とこれに対する裁決

原告はこれを不服として、平成14年7月、被告に異議申立をなしたが、被告は、同年10月、平成12年4月1日から平成13年3月31日までの事業年度についての無申告加算税を賦課した処分及び一部の賦課処分は取り消す旨の異議決定（以下異議決定という）をなしたが、その余の取消はしなかった。原告は異議決定の取消が認められない部分につき不服であるため、同年11月、名古屋国税不服審判所に審査請求をなしたが、国税不服審判所は、平成15年10月、平成11年4月1日から平成12年3月31日までの事業年度の法人税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分の一部につき取消したが、その余の審査請求はいずれも棄却した。

しかし、被告の答弁の内容あるいは名古屋国税不服審判所の採決の理由はいずれも、「原告のペット供養は法人税法施行令第5条に規定する『収益事業』に該当する」という結論を述べるだけで、その結論に至る根拠も示さないため訴訟を提起した。

(3) 課税庁の主張の概要

課税庁は本件処分 of 適法性の論拠として、次のような点を上げていた。

宗教法人の事業に法人税が課税されるか否かは当該事業が法人税法施行令第5条1項各号に規定する「収益事業」に該当するかによる。

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、一般の私企業と競合するような事業については税務の公平上課税するものである。

上記の前提に立ち、「収益事業」に該当するか否かは 民間事業との類似性の有無・程度、非課税事業との関係、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総合的に判断する。

このような観点から、人に対する供養及び人形・針供養の際に依頼者から供養の謝礼として受ける喜捨は同基準に照らせば「収益事業」に該当しないから課税されないが、ペット供養、納骨供養料その他の事業は上記の基準に照らせば「収益事業」に該当する行為であるから課税されるべきものである。

そして、原告が実施しているペット供養のうち、「読経」「火葬」は「収益事業」の内の「請負業」に、ペットの遺骨を供養のため保管する行為は「倉庫業」に、塔婆・プレート・骨壺・位牌・石版及び墓石の販売は「物品販売業」に、ペットの死体の引取及び墓地管理を「請負業」に、それぞれ該当する。

第二章 公益法人非課税の法理⁴⁾

まず、本件を検討する前提として、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つてよい。

まず、は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、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を、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ないと、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ねばならない。

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、公益法人の本来的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、公益法人の本来的公益活動に含まれるにもかかわらず形式的に収益事業に含まれる可能性のある公益活動を確率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的公益・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。

ところが、本件被告は「収益事業」課税の趣旨をイコール・フィッティング(民間企業との競争条件の平等化)のみから説明し、本件処分の合理化を試みている。

より具体的に言うと、被告は、第1準備書面において、本件「ペット供養」が収益事業に該当することを次のような論理で説明している。

「公益法人等に対する課税制度は、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、一般の私企業と競合するような事業については税務の公平上、課税の対象とするというものであるのだから、法施行令5条1項各号の事業該当性の判断をなすに当たっては、上記のような趣旨に応じた税法独自の判断が必須となる。つまり、上記33種類の事業類型の該当性の判断においては、……、当該事業が一般私企業が営む事業との関係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かすことができないと解される。」（9頁）

このような一般的理解に基づいて、本件「ペット供養」について、その収益事業性について次のような理由を挙げている。

「本件で問題となる原告のペット葬祭業の業務内容は読経のみならず、追悼の儀式や死体の焼却及び拾骨といった業務が広く含まれており、それゆえ、その業務を全般としてみるならば、葬祭一般についての事務の取扱いと評価でき、したがって、原告がペット葬祭事業として提供している労務・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ものと一般にとらえられているとはいえないと解される。そして、前述したように、ペット葬祭事業一の事業として成り立っていることは、その証左といえる。

ウ また、前記のように、ペット葬祭は一般事業者でも広く取り扱われている事業となっており、原告が営むペット葬祭業は、一般事業者が営む葬祭業と業務及びサービスの内容において極めて類似している。このことは、原告と同様、東海地方に存在するペット葬祭業を営む次のような一般事業者の業務形態を例にとってみても、十分裏付けられる。」（12～13頁）

以上のように、被告の論拠の中核をなしているのは民間企業との競争条件の平等化の確保を図るイコール・フィッティング論といわれているもの

である。しかし、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。以下では、この点に絞って、本件課税処分 of 違法性を示していきたい。

第三章 立法論としてのイコール・フィッティングと 解釈論の混乱

被告の主張は、上記のように、現行法規が導入された当時の立法意図の一部のみを強調し、そこから民間との競合を「収益事業」を解釈するための重要な要件とし、「民間業者がペット供養を始めている」= 本件事業もペット供養 = 収益事業、という主張になっている。被告の主張は、宗教法人税制を租税回避的に利用する風潮に対する社会的批判を前提とすれば一般的には共鳴されやすい主張であるように思われる。

(1) 立法趣旨にも合致しない主張

しかし、被告の主張は立法趣旨にも合致しない主張なのである。被告自身が自己の課税を正当化するために認めているように、現行規定は、公益法人が資金をまかなうために営利活動をやり出し、それが民間企業と競合するようになったことを規制するために導入されたものである。こうした立法趣旨で導入された収益事業規定を本件の場合にそのままあてはめられるであろうか。本件の場合、ペット供養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民間業者が名前や形式等を宗教法人の活動に似せて葬祭事業を行いはじめ、その結果、競合関係が生じているケースである。つまり、公益法人が非課税を奇禍として民間企業と競合関係になる事業を行ったのではなく、民間業者が宗教活動に似せて葬祭事業を行っているのであり、現行法規が想定した事態と全く逆のケースである。

このような場合にまで、イコール・フィッティングの理論を盾に課税対象にするのは立法趣旨にも反していることにまず留意する必要がある。

（2）イコール・フィッティングと租税法律主義

次に、当然のことであるが、税法における課税問題は租税法律主義という憲法上の原則に基づき、法律が規定した課税要件が充足されたときのみ納税義務を負うのであり、かかる観点から被告の主張の妥当性を冷静に検討しなければならない。

まず、法人税法は第4条において「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又は第84条第一項に規定する退職年金業務等を行う場合に限り」と明記している。本件原告も含まれる公益法人等は「収益事業」がある場合に限定して納税義務を負うことが明記されているのである。

さらに、法はこの「収益事業」の範囲を「製造業、販売業その他の政令で定める事業」のうち、「継続して事業所と設けて営まれるもの」に限定している。この規定を受けた施行令5条は「法第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附随して行なわれる行為を含む。）とする」として、33業種を列挙し、「その他これらに類する事業」等の概括的規定を設けていない。つまり、法人税法の基本的スタンスは、公益法人等の場合は例外的に限定列挙された「収益事業」を行った場合にのみ課税し、この収益事業の範囲は納税者の予測可能性にも考慮して限定列挙しているのである。

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の事業が、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の活動で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、その本来の活動が「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。

(3) 本来的宗教活動とイコール・フィッティング

ところで、現行令五条は三三業種に該当しかねない場合であっても、公益性の高いものについては明文で非課税にしている(例えば、大学の委託研究。令五条1項10号2, など)。これに対して、宗教団体が行う供養等については明文の非課税規定がない。そうすると、被告が本件で主張しているように供養等の本来的宗教活動も法的に理屈づけるならば、本件33業種に類似しているともいえ、明文の非課税規定がない以上課税対象に含まれる余地がある。ところが、現行実務では課税されておらず、被告もそのことを「一般業者との競合も存在しない」ことを理由に正当化している。しかし、現行令5条には33業種のどこにも「民間と競合しない場合は除く」等の非課税を合理化する根拠はないのである。つまり、被告は立法趣

旨の一部を強調し、そこから現行法規に当該立法趣旨を担保するような規定があるかのような解釈をしているのである。しかし、現行令は前述のような経緯で33業種に限定し、民間との一般競合規定も設けずに、かつ、宗教法人の本来的活動を非課税としてきたのである。

このことは、宗教活動の本来の事業は個々を取り出してみれば33業種に類似する場合があっても、それらの「収益事業」とは別個の活動と解していることの証左であろう。したがって、本件課税処分の適否はペット供養も宗教法人の本来的活動に含まれるか否かという点である。

(4) ペット供養と宗教性

被告の本件課税処分には、以上のような誤った条文解釈が前提にあり、かつ、次のような誤った現状認識がある。被告は準備書面1において次のように断じている（12頁）。

「原告がペット葬祭事業として提供している労務・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ものと一般にとらえられているとはいえないと解される。」

この認識は正しいのだろうか？ 被告の認識が正しいなら、どうして乙16号証の有限会社三河動物愛護協会が動物菩提寺・妙法寺と提携しているのだろうか。さらに、乙第17号証の有限会社三仙院霊園が「三仙院」などという名称を用い、僧侶の服装をした人がHPに大きく掲載され（1頁）、動物達の菩提寺（2頁）などと表記されているのだろうか⁵⁾。

被告は人の供養とペットの供養は供養の対象が異なることもあげているが、供養の本質的な意味は亡くなった人やペットへの哀悼を通じて、遺された者の苦痛の軽減を図ることである。その点では供養としての意味に変化があるわけではなく、だからこそ人はペットの場合も宗教性を重んじているのである。もし、民間業者がペット供養を物の処理として機械的に行うのであれば、依頼者は激減するであろうし、そうであるからこそ民間業

者も宗教性を装っているのである。

このことは、ペット供養も伝統的な宗教法人の本来的活動に含まれていることをむしろ端的に示しているように思われる。

(5) イコール・フィッティングの限界

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⁶⁾

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。

おわりに

本稿はペット供養問題を一例に、公益法人に対する安易な課税傾向とそれに対する批判を行った。公益法人の一部に乱用がみられることは事実であり、適切な規制や課税は必要であるが、立法で解決すべき問題を安易な拡大解釈と適用でなし崩していくのはやはり問題であることを最後に強調して本稿を終えておきたい。

(荒川先生の退職にあたり、これまでいろいろご教示頂いたことに、改めて御礼申し上げるとともに、今後もご教示頂けるように願っております)

宗教法人によるベツト供養の非収益事業性（三木）

- 1) 具体的内容については <http://www.gyokaku.go.jp/news/h16/news1119.html> を参照。
- 2) 公益法人側からは、堀田力・山田二郎・太田達男編『これでよいのか政府の構想』（公益法人協会，2004年），雨宮孝子「公益法人課税をめぐる改革論議の行方と展望」税理46巻12号（2003.9）23頁以下，等。また，この問題を検討したのものとしては田中治「公益法人制度改革の問題点 租税法の視点からみて」経済研究（大阪府立大学経済学部）50巻1号（2004.12）221頁以下，石村耕治「アメリカにおける公益法人の営利転換法制の展開 課税除外法人から課税法人への転換に伴う「公益的資産の継承的処分」の必要性」白鷗法学23号（2004.5）1頁以下，藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 機能的分析の試み」ジュリスト1265号（2004.4.1）123頁以下，等の研究も示されている。
- 3) 東京高裁平成16年11月17日判決（タイムズ Z888-0899）。この事件については，渡辺充「有償ボランティア活動と NPO 法人の収益事業課税 いわゆる流山訴訟」月刊税務事例37巻1号（2005.1）1頁以下，堀田力「流山訴訟が問う NPO・公益法人課税の根拠とあり方」T & A master 95号（2004.12.20）13頁以下，三木義一「収益事業における『請負業』の意義」税務 Q & A 2004年6月号60頁，などを参照。
- 4) 以下の部分は筆者が原告代理人から依頼されて書いた意見書をベースにしている。
- 5) <http://www.sanzenin.jp/index.html> 参照。
- 6) <http://www.eternal-p.com/e01.html> 参照。