

宗教ビジネスを巡る一考察

—法人税法上の収益事業の該当性を中心として—

佐々木 一 憲

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

法人税法上、宗教法人は公益法人等に該当し、法人税法 2 条 13 号所定の収益事業を行う場合に限って、法人税の納税義務を負うこととされる一方、宗教活動によって献納される喜捨金などを収入する行為は、その収益事業に当たらないと解される。ところで、最近の報道等によると、葬祭を仲介する民間業者等による宗教行為の商品化という動きが見受けられる。たとえば、僧侶紹介サービス、永代供養寺院紹介サービスなどの葬祭関係（当該サービスの運営は、葬儀社紹介サイト運営事業者）では、宗旨・宗派不問とした上で、「お布施」の名の下に価格設定するなど、そのウェブサイト上での販売窓口開設による宣伝効果もあいまって、益々多様な状況にある。このような宗教ビジネスについて、それらが、法人税法上の収益事業に該当しないとされる行為に対してどのような位置にあるのか、宗教法人に新たな課税上の問題を生じさせるものなのかなど、宗教法人法など関係法令を踏まえた検証の必要がある。

本研究は、社会情勢の変化や個人的価値観の多様化などの要請によって生み出されたビジネスモデルの下、宗教的相談をもつ依頼者へ販売・提供される宗教的なサービスについて、その収益事業該当性の検討を目的とする。

2 研究の概要

（1）宗教ビジネス

イ 宗教法人と公益性

我が国の公益法人制度は、明治 29（1896）年制定の民法の中に明文の規定をもって公益法人制度が形成されたといえる。これ以前、明文規定をもたないその前史において、最も古く著しい公益活動の事例は寺院や神社とされる。これらの宗教団体は、宗法や宗儀により独立的な組織として運営され、宗教的行事のほかにも社会的ニーズに応える活動を

行っていたようである。

そして、現在、聖俗分離の原則からその活動に二面性を有する宗教法人については、その根拠法において、礼拝の施設を備える団体（単位団体）とこれらの団体を包括する団体（包括団体）とに大別され、この両者に共通する性質として、「①宗教の教義の宣布、②儀式行事の執行、③信者の教化教育を主目的とする」ことが定められている（宗教法人法 2 条）。目的ということばの意味からすれば、これら宗教団体の本来の活動によってもたらされる高次な目的が考えられるところ、法律上の目的としては、具体性・客観性を必要とするのでこれらを主目的としたものであり、要するに宗教団体の行為であり活動そのものである。このように解されるものをここでは宗教性と呼ぶこととするが、それは、一般的な公益性とは異質と解される一方で、宗教団体の性質上、宗教団体の利益、構成員の利益と見なされやすいという背景もある。

このような宗教法人の行う事業については、その主たる目的に沿って行われることを前提とした上で、その公共的性格からいって、それにふさわしい内容・方法とともに適正な規模であることが期待されており、そして当然、宗教法人が主体的に行うことを大原則としたものでなければならないと考えられる。

ロ 宗教ビジネスによって提供される宗教的サービス

ここでいう宗教ビジネスとは、営利性のあるビジネスモデルであって、宗教的相談をもつ依頼者（以下、「依頼者」という。）、宗教ビジネスのモデル構築・運営を行う事業者（以下、「運営事業者」という。）、そして、その事業を通じて依頼者に対して直接サービス提供する宗教家の三者を基本構造としつつ、これに販売窓口としてポータルサイト運営事業者が加わるなど、いわば一連のサービス提供システムである。宗教ビジネスでは、原則として依頼者へ提供すべき行為は宗教家が主体となって執り行われ、その行為以外のすべてを運営事業者が行うことを基本に、宗教的側面で行われてきた宗教行為と外見上同様のものを商品化（以下、「宗

教的サービス」という。)し、世俗的市場で行われている販売形態に馴染ませた、一定価格を設定した料金連動型のサービスシステム(以下、「料金連動型サービスシステム」という。)を通じて販売する。

このような宗教的サービスについて概括的にいうと、「伝統的に宗教的側面で行われてきた行為(宗教活動)がその特徴の一部を欠く新たな形態や営利性のある事業と一体を成して、世俗的市場に登場したもの」であり、料金連動型サービスシステムによってその依頼者が行う財貨移転行為の任意性に疑義が生じているものである。

なお、「宗教人は、その属する宗教法人が行うその事業、すなわち宗教活動によってうる収入は、すべてその属する宗教法人に帰属するものであることに留意すべきであり、わたくしすべきものでないのである。」このような考えに基づき、本稿でいう「宗教家」とは、宗教法人又は僧籍等が確認されている宗教法人に所属する僧侶等をいうものとする。

(2) 宗教的サービスの法的性質に着目した収益事業判定と問題点

イ 法令解釈

公益法人等については、法人税法上、収益事業から生じた所得についてのみ納税義務を負うとされ、非収益事業から生じた所得に対しては課税しないこととしている(法法4①、7)。また、ここでいう公益法人等は、法人税法2条6号で定義する法人税法別表第二に掲げられているところ、その法人格の成立要件については非営利性を建前とする。その制度趣旨について、沿革的にはシャープ勧告に基づくところ、その一つとして「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これを課税の対象としている」。

その収益事業の範囲については、法人税法2条13号の委任を受け、現在、政令に34の事業種として限定的に列挙されている(法令5①。以下、「特掲事業」という)。それぞれの事業の意義及び範囲については、必ずしもその本質を明確に定められているとはいえ、その解釈に当たっては個別的に合理的な解釈に委ねることとなるが、そこでは法人税

法 2 条 13 号及び同法 7 条の趣旨をも斟酌した上で、その文言を解釈すべきと解されている。

たとえば、法人税法上、法人税法施行令 5 条 1 項 10 号の収益事業である「請負業」について、ここでの請負は法人税法及び関係法令に特に定義規定がなく、その範囲をどのように解すべきかという点がしばしば問題とされてきた。法人税法上の「請負業」は、「事務処理の委託を受ける業」を含むと規定されていることから、民法 632 条所定の請負を反復継続して業として行うものに限定されず、委任（民法 643 条）あるいは準委任（民法 656 条）を反復継続して業として行うものをも含み、その範囲は広義のものと解される。

また、契約とは、通常、一方の当事者からの申込みに対してそれに対応すべき承諾がなされて合意成立という形をとる。請負契約は双務契約であるから、双務契約による債務の一方が金銭債務である場合、一方の仕事の内容は確定されていても、その対価たる報酬につきまったく取り決めない場合は、請負契約は未成立となる。つまり、その契約の成立要件は、金額の確定まではされていなくとも、対価の支払の確定的合意の有無によって決せられるものと解されるから、一方の当事者からの仕事の結果に対してその相手方がその報酬を支払うことを約することとなる。したがって、その成立要件を充足すると解されるものは、外形的に「請負業」に該当するものと考えられる。

ロ 宗教的サービスの法的性質に着目した収益事業判定

宗教ビジネスにおいて、運営事業者の運営規則等に列挙されているサービス等商品に対して設定される一定価格については、その支払い方法等が示されていることからみて、当該商品に対する対価という趣旨で定められていると解することが自然であり、また、依頼者が負担する金銭等については、運営事業者の管理の下、依頼者と宗教家の間の自由な意思によってその負担の有無や金額の多寡等を決められないことなどから、宗教家が行う行為を受けることを含む対価として依頼者から運営事業者

に対して支払われたものとみるのが合理的であると考え。このように依頼者が金銭を負担して手に入れた「宗教的サービスを受ける権利」は、他の私法上の明示された権利にも該当しないことから、第一義的には当事者間の契約に基づく債権と解される。さらに、依頼者と運営事業者との間で結ばれているその契約は、上記(1)ロから、運営事業者が料金連動型サービスシステムによって広く一般に依頼を募り、依頼者からの申込みに対して、運営事業者と宗教法人との委託等の合意が前提となっている売買の形式とみることができる。

以上のことから、このようなビジネスモデルにおける運営事業者と宗教法人との関係については、前記イにおける請負等契約の成立要件を充足し得るものであって、民法上の請負又は準委任の性質と何ら変わらない。したがって、宗教法人が宗教的サービスを提供して金員を収入する行為は、その料金連動型サービスシステムによって反復継続的に行われる事業であり、請負業又は事務処理の委託を受ける業として法人税法上の「請負業」に該当するものと考えられる。

ハ 問題点

(イ) 宗教行為に対する財貨移転行為の建前と本音

宗教的サービスについて、その法的性質に基づいて収益事業該当性を判断する場合、当事者の一方（依頼者）の財貨移転行為の性格やその行為と相手方（宗教家）の行為との関係性などに着目するも、これを非収益事業の側へ傾け得る確定的な要素は見当たらない。また、宗教行為に対する建前に立った場合、宗教的理念に基づく喜捨が単なる外形的な価格の無表示にあらず、金員の多寡によらない不特定多数に対する一般的な公益性とは異質な宗教性の実現にあるとすれば、依頼者の行う財貨移転行為が金銭的債務とみられる宗教的サービスについては、確かにその部分を欠いているのかもしれない。

他方、宗教法人においてもその組織（集団）の維持・存続のためには、変化する社会情勢や多様化する個人的価値観にまったく無関係で

いることは厳しく、そこには伝統的、典型的なものが形成された時点とは異なった事情が察せられる。そして、人の供養などにおいても相場が存在し、通常はこの相場の金額を「出さざるを得ない」と考えて宗教家に手渡し、宗教家もまたこの相場の金額が支払われるものと期待しているのが現実と思われ、それは社会一般の認識ないし本音にも妥当するものと考えられる。宗教的サービスのようない定価格の設定されたものについて、直ちに伝統的な宗教行為と区分し、課税上、その法的性質に従って営利行為と判断すべきかどうかは見解の分かれるところでもある。

(ロ) 公益法人等が行う行為の公益性や宗教性と課税上の取扱い

「公益」自体の定義もあいまいであるところ、宗教法人を含めた公益法人等の公益性に関しては、一律の仕組み又は規律はなく、相対的に濃淡があるものとなっている。しかし、公益性や宗教性といった抽象的であって定量化が極めて困難なものについては、実務上も主観性が入り込む余地が見込まれるなど、税制上の優遇措置を与えることの基礎とはし得ないものと解される。もっとも、法人税法 2 条 13 号所定の収益事業の概念からは、その団体やその活動が高い公益性や宗教性を有していることを理由に、直ちに収益事業該当性が否定されるものではない。その結果として、宗教的意義のある行為として公知の事実である「人の葬儀」や「読経等」というものであったとしても、法人税が非課税となる宗教活動に当たるのかどうかについては、「明確な典拠を見出すことが困難な法環境にある」ことも否定できない。

このように考えてくると、宗教的サービスのようない定宗教的意義を否定し得ず、かつ、環境変化が生み出す新たな形態の事業については、その法的性質に基づいて判断することに一定の合理性はあつて妥当なものであるとも考えられる。

(3) 判例理論とその射程

公益法人等が行う行為の収益事業判定について、現在の判例理論を整理

すれば、①外形的判断、②実質的判断における基底的枠組み及び③その個別判断要素で構成されるものと解される。最高裁平成 20 年 9 月 12 日第二小法廷判決（いわゆるペット葬祭業事件。以下、「平成 20 年最高裁判決」という。）では、収益事業課税制度の趣旨について、「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これを課税の対象としている」という一般的な解釈を前置として、「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」（以下「本件事業」という。）の収益事業該当性について、まずは①法律的取扱いを行う特掲事業の形態を有するものの外形的な括り出しがあり、その特掲事業に当たるかどうかの実質的判断において、通常、②「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総合的に検討し判断すべき」という基底的な枠組みがあって、その行為が「課税の公平を確保するなどの観点からこれを課税の対象としている」ものに該当するかどうかについて、③具体的な判断要素として「対価性」、「競合可能性」が存在し、それぞれを個別独立に判定しこれを踏まえるものと判示した。

ところで、宗教的サービスについて、その法的性質に基づいて収益事業該当性を判断する場合、宗教法人の行う行為に一定価格の設定があるものや価格相場があるものなどが存在するという「宗教行為に対する財貨移転行為の建前と本音」（上記(2)ハ(i))に問題を残していた。宗教法人の行う行為に一定価格の設定があるものや価格相場があるものなどについては、平成 20 年最高裁判決において、原審及び第一審の判断を指示しつつも、「競合可能性」を個別判断要素に加えた判断枠組みを示しているところからみて、課税上の説明として、宗教法人以外の課税法人が行う同種の事業との違いを「対価性」のみで明確にすることは厳しいものと推察される。このような事案を例として、公益法人等の行う行為の課税上の判断を巡る争いにおいては、その行為を客観的にみれば、公益的や宗教的な側面とは別に営利法人と競合している側面があって、争点の中核にはそのいずれを重視するかという点があったとみられる。平成 20 年最高裁判決においても、

原告たる宗教法人は争いのある行為が有する宗教的側面の性質をとらえこれを重視したのに対し、本件最高裁は、宗教法人の行う行為がその性質上宗教的意義のある行為であること自体は否定せず、事案に即して個別具体的にその行為の競合可能性について判断しこれを重視したものとみられる。

したがって、少なくとも宗教的サービスのような依頼者が行う財貨移転行為の任意性に疑義が生じているものの収益事業該当性の判定においては、本件最高裁が判示した判断枠組みが当てはまるものと解され、「競合可能性」を個別判断要素に据えた意図にも妥当するものと考えられる。このような理解に立てば、宗教的サービスについて仮に収益事業性非該当と判定されるならば、その理由は伝統的な宗教行為とは別なものであるとも考えられる。

(4) 宗教ビジネスを巡る収益事業課税に関する考察

イ 実質的な経済活動を重視した課税上の取扱い

宗教的サービスは、もともと「伝統的に宗教的側面で行われてきた行為（宗教活動）がその特徴の一部を欠く新たな形態や営利性のある事業と一体を成して、世俗的市场に登場したもの」であることから、宗教ビジネス上にあってもその行為の実質的な性格が「伝統的に宗教的側面で行われてきた行為」と変わらないものであるならば、社会通念上も崇敬の対象として認識されている本来の宗教活動の一部として、営利性や一般的な公益性に対しても異質であると判断され得るものと考えられる。しかし、「本来の宗教活動の一部」という基準は、観念的に理解できるものであったとして、課税上の基準という意味では客観性が十分とはいえないところ、たとえば宗教的意義のある葬儀（以下、「宗教的葬儀」という。）の中核にある読経等は無体なものであり、その本質を判断すべきという要請に対して、これまでのメルクマールの単純な適用は難しい場面が想定される。このように考えてくると、公益性や宗教性とは無関係とする課税上の判断とはいえ、宗教的サービスであっても法人税が非課税となる本来の宗教活動の一部とその本質が変わらないものと解される場

合においてまで、運営事業者と宗教法人との間の委託等の法的性質の有無が課税の要否に影響を与えるとするならば、課税の公平維持の観点からは問題がないとはいえないのではなかろうか。

宗教ビジネスでは、依頼者と宗教法人の間には料金連動型サービスシステムが介在し、それぞれが運営事業者と結ぶ契約によって間接的に結びついている。宗教的サービスについて、その登場に至った背景などは別としても、「伝統的に宗教的側面で行われてきた行為（宗教活動）がその特徴の一部を欠く新たな形態や営利性のある事業と一体を成して、世俗的市場に登場したもの」であることから、一定価格の設定による財貨移転行為の任意性の有無のみをもってその収益事業性を判断することは必ずしも適当とはいえず、むしろ、一定価格の設定を含めた料金連動型サービスシステムを手段として、何が行われているか、宗教法人にもたらされる効果はどのようなものかなど、その経済的実質に基づく検討が必要と考える。

たとえば上記(1)ロを具体例とすると、依頼者の金銭的負担の決済は運営事業者が指定する方法のみによって行われ、運営事業者が具体的な日時・場所等を調整して商品内容の確認票を作成発行し、これに基づいて宗教家による宗教的サービスが依頼者に対して提供されるなど、本件事業におけるサービス提供に伴う手続はすべて運営事業者が主体となって行われていると認められる。その一方で、依頼者に施される行為自体は、一定の範囲において宗教法人の裁量と判断で行われるものであるならば、運営事業者から委託されるものというよりも、むしろ宗教法人自らが行うものという性質が強いものといえなくもない。

これに対して、たとえば運営事業者が定める運営規則等にその行為に関して儀式形式等まで一方的に定められ、これに従って宗教法人がサービス提供するものなどについては、その行為が宗教家によって行われるものであっても、その行為の主体にあるとはいえず、宗教法人が自ら行う宗教的意義のある行為と同質のものとは考え難い。なお、仮にそのよ

うな外見上の類似性のみを有する宗教的なサービスがあったとするならば、その事業は、先に概観してきた宗教活動の沿革や宗教法人の根拠法からみて、宗教法人の行う事業としてふさわしいかどうかという問題とは別としても、課税上の判断において非課税とされる本来の宗教活動の一部とは異なる需要に対して提供されるものと判断され得ると考える。

ロ 特殊性の考慮

公益法人等の行う事業が法人税法上の収益事業に該当するかどうかは、その制度趣旨の一つであるイコール・フットィング論に基づき判断がなされてきたところである。

たとえば、宗教法人の行う物品頒布行為は、一般的な物品販売との形態的な特徴の類似性により法人税法上の「物品販売業」として収益事業課税の対象となり得るところ、その売価利潤等からみて実質的におさい銭や喜捨金と同質のものと認められるものは、課税実務上、「物品販売業」に該当しないものとして取り扱うことが明らかにされている。このような判断については、その基準とすべきものとして販売価格や売買利潤などの財貨移転行為に着目していることからみて対価性に重心を置いた判断の枠組みにおいて許容しているものと考えられなくもないが、他方において、外形的に法人税法上の「物品販売業」の形態的な特徴を有するものについてその実質的な経済活動を重視した判断の枠組みにおいて競合可能性を個別要素に加え総合勘案された結果とも矛盾しないものと考えられる。

ところで、「請負業」と他の特掲事業との関係において、公益法人等の行う事業が委託等の性質を有するものであっても、その実質的な性格が「請負業」以外の他の特掲事業として収益事業の判定をなすべきものであるときは、課税実務上、その事業は「請負業」には該当しないものとする旨の取扱いを明らかにしている。そこで、たとえば宗教的サービスとして提供される読経等のケースを本取扱いに当てはめてみると、宗教法人が依頼者に対して行う読経等が、運営事業者からの委託等によってなさ

れる世俗法的な性質のものであったとしても、宗教法人自らが行う読経等と実質的に同じ性格と解せるならば、「請負業」以外の特掲事業に該当するかどうかにより判定をなすべきものであることから、その読経等は「請負業」に該当しないものとして、収益事業性非該当と判定されなければならないこととなる。すなわち、「依頼者に提供する宗教的サービス（読経等）」を「宗教法人自らが行う宗教的意義のある行為（読経等）」と解せるか否かの判断は、その委託等の法的性質への着目とは別に行わなければならないこととなる。

以上のことから、宗教的サービスが仮に収益事業性非該当とする判断に傾くとすれば、その理由は、喜捨という通常事業とはいわないものに該当する以外に、法人税法上の「請負業」との外形的類似性をもつ事業の収益事業判定の実質的な判断枠組みにおいて「競合可能性」に重心を移して明らかにされるものと考えられる。この場合、その実質的な判定によって法的性質のみに着目した収益事業判定を行う意義は失われるものと解される。

ハ 料金連動型サービスシステムが当事者に生じさせる実質的効果

宗教的サービスの収益事業該当性の判定においては、宗教ビジネスの下、依頼者と宗教法人を結び付ける料金連動型サービスシステムに着目し、当事者に生じさせる実質的な効果を検討すべきと考える。具体的には、運営事業者と宗教法人との間の取り決め内容を分析し、宗教的サービスにおいて宗教法人が行う行為の目的・内容・態様等から判断する必要がある。

i 目的

宗教法人の行う行為は、それが公序良俗に反せず、他の強行法規に抵触するものでなければ、「法文上は、宗教の教義を広めることなどを主目的とする団体が、その目的に応じた行為を行う限り、およそそこに宗教行為が行われているものと解釈することができる」。

一方、宗教的サービスにおいて前段の目的は維持されつつもその宗

教的な特徴の一部を欠くことに至った理由について、前述のようなものがその背景にあったとしても、営利性を求めたビジネスモデルの構築又は活用目的等のみによって説明されるものであるとすれば、本来の宗教活動の一部がもつ特殊性と営利性との取捨選択であったと考えられる。したがって、その行為の実質的な目的として加わった営利性が問題となる。

ii 内容

宗教的サービスは、もともと「伝統的に宗教的側面で行われてきた行為（宗教活動）がその特徴の一部を欠く新たな形態や営利性のある事業と一体を成して、世俗的市場に登場したもの」であることから、運営事業者と宗教法人がその事業上の役割を明確に分けているものと考えられる。たとえば、運営事業者が依頼者に対して宗教家を派遣する又は手配する等のケースにおいて、運営事業者はその事業に関する提携者である宗教法人に対して、その契約範囲内で直接依頼者による指示を受けながら宗教的サービスを提供することの包括的な委託とみることができる場合、基本的に宗教法人は儀式等の主体であって独立的に行われるものと推察される。他方、運営事業者が依頼者に対して宗教家による宗教的サービスを請負うようなケースについては、宗教家の行う行為の外見上は前記ケースと同じに見えるとしても、宗教家は、一般的に運営事業者を債務者としてその補助にあたる役割とみるのが自然であるところ、運営事業者と宗教法人との間に雇用関係がないとすると、運営事業者の債務について履行補助者として行為にあたる等、原則として、運営事業者の指示に従い、その管理の下にサービス提供に協力しているものと考えられる。つまり、宗教家が運営事業者の指示を受けずに、全く独立の立場でサービス提供を行っているとは認められないと判断され得る。

iii 態様等

運営事業者の行う事業が宗教法人にもたらす実質的な効果について、

具体的には、依頼者と宗教法人との結び付け、依頼者の金銭等負担額及び支払手段等の決定経緯、そして、その周知・広報等のしかたなどを検討すべきと考える。すなわち、料金連動型サービスシステムによって、課税上の問題と考えられるのは、具体的には一定価格の設定というより、むしろ、運営事業者によって行われる周知・広報等のしかたによる依頼者獲得又は事業拡張手段が営利法人の本質に極めて類似していると考えられることなど、諸点において宗教法人にもたらされる営利性に近接する実質的効果にあると考える。

3 結論（まとめ）

一定価格の設定がなされた料金連動型のビジネスモデルによって提供される宗教法人が「宗教の教義の宣布、儀式行事の執行、信者の教化教育」を目的に行う行為が特掲事業に該当するかどうかは、対価性及び競合可能性の観点での検討を踏まえた上で、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総合的に検討し判断すべきところ、対価性が否定し得ない場合、本稿においてはその該当性は基本的に競合可能性に重心を移して判断されるものと解すべきとの立場を採り、その行為の宗教的意義は、事業の性質としてその対価性および競合可能性の判断に取り込まれ、すなわち、宗教法人以外の法人が行う外見上同種の事業に対するその行為の異質性の判断に解消するものとの考えに至った。

たとえば宗教的サービス（読経等）が法人税が非課税となる宗教法人自らが行う読経等と実質的に同じ性格と解せるかどうかは、その法律的取扱いを行う特掲事業として括り出されたものについて、料金連動型サービスシステムによる実質的効果に着目し、主として以下の影響を考慮した上で判断する必要があるといえる。

- i 宗教法人の行う宗教的意義のある行為の独立性（個別性）の保持
- ii 運営事業者によって行われる周知・広報・販売等のしかたによってもたらされる営利性に近接する効果

目 次

はじめに	291
第 1 章 公益法人法制と宗教ビジネス	293
第 1 節 宗教法人と公益性	293
1 信教自由と政教分離原則	293
2 公益法人法制	296
3 宗教法人制度と公益性	298
第 2 節 宗教ビジネス	305
1 宗教法人の事業と会計処理	305
2 宗教法人と社会の高度化	309
3 宗教ビジネスによって提供される宗教的サービス	311
4 伝統的な宗教行為と宗教的サービス	311
第 3 節 小括	314
第 2 章 宗教法人に対する課税制度	316
第 1 節 沿革	316
1 創設期	316
2 現行制度の創設	319
第 2 節 現行制度の概要	324
1 公益法人等の納税義務及び課税所得の範囲	324
2 収益事業の意義及び範囲	324
第 3 節 聖俗二面性をもつ行為と収益事業課税	333
1 世俗法的な性質に着目した収益事業判定	333
2 問題点	334
第 4 節 小括	336
第 3 章 収益事業該当性が争われた裁判例	339
第 1 節 裁判例からみた収益事業該当性	340
1 東京高裁平成 16 年 3 月 30 日判決【裁判例①】	340

2	東京高裁平成 16 年 11 月 17 日判決【裁判例②】	343
3	最高裁平成 20 年 9 月 12 日第二小法廷判決【裁判例③】	348
4	東京高裁平成 23 年 2 月 24 日判決【裁判例④】	356
第 2 節	小括	359
第 4 章	宗教ビジネスを巡る収益事業課税に関する考察	361
第 1 節	一般的な事業分類と法人税法上の収益事業	361
1	事業分類等の齟齬	361
2	実質的な経済活動を重視した収益事業判定	370
第 2 節	宗教的サービスの「請負業」該当性	373
1	宗教的サービスの特殊性	373
2	「請負業」との境界線	376
3	料金連動型サービスシステムが当事者に生じさせる実質的效果	377
4	小括（まとめ）	379
	結びに代えて	381

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

《法令等》	《略称》
法人税法	法法
法人税法施行令	法令
法人税基本通達	法基通
所得税法	所法

はじめに

法人税法上、宗教法人⁽¹⁾は公益法人等に該当し、法人税法 2 条 13 号所定の収益事業を行う場合に限って、法人税の納税義務を負うこととされる一方、宗教活動によって献納される喜捨金などを収入する行為は、その収益事業に当たらないと解されている。元来、伝統的に行われてきた宗教行為については、宗教団体によってのみ提供されるものと観念的には理解されてきた。

ところで、最近の報道等によると、葬儀を仲介する民間業者等によって宗教行為が商品化されているという動きが見受けられ、一般的に宗教ビジネスとも呼ばれる。たとえば、僧侶紹介サービス、永代供養寺院紹介サービスなどといった葬祭関係サービスでは、宗旨・宗派不問とした上で「お布施」の名の下に価格設定するなど、提供する事業体やサービス提供方法など諸点において伝統的な宗教行為と認識されてきたものとは異なる特徴がみられ、そのウェブサイト上での窓口開設による宣伝効果もあいまって、益々多様な状況にある。このような宗教ビジネスについて、それらが法人税法上の収益事業に該当しないとされる行為に対してどのような位置にあるのか、宗教法人に新たな課税上の問題を生じさせるものなのかなど、宗教法人法など関係法令を踏まえた検証の必要がある。

本稿構成は、第 1 章において、宗教法人の活動について、その沿革や公益法人等に関する法制面を中心に探る。また、本研究で取り扱う宗教ビジネスとはどのようなものをいい、伝統的な宗教活動に対してどのような位置にあるのかなどを考察する。次に第 2 章では、宗教法人に対する現行課税制度の概要と沿革について概説した後、宗教法人の行う宗教的なサービスの収益事業判定において具体的に問題となるような場面を挙げる。さらに第 3 章では、裁判例からみた収益事業判定において課税上、公益性や宗教性などはどのように取り扱わ

(1) 宗教法人とは、布教活動等を主たる目的とする（宗教）団体が宗教法人法所定の手続に則って設立されたものをいい、具体的には都道府県知事若しくは文部科学大臣の認証を経て法人格を取得したものである。

れるものであるのか、宗教法人の行う行為の収益事業該当性が争われた平成 20 年最高裁判決⁽²⁾を中心に代表的な裁判例からの検証を試みる。そして、第 4 章では、前章までの考察により得られた結果から、宗教ビジネスによって提供される宗教的なサービスについて、その収益事業判定において問題となる事項に考察を加えた後、これを踏まえた収益事業該当性を検討する。

(2) 最二小判平成 20 年 9 月 12 日裁判集民 228 号 617 頁(いわゆるペット葬祭業事件)。

第 1 章 公益法人法制と宗教ビジネス

本章では、公益法人及び宗教法人に関する法制面を概観するとともに、公益活動の歴史的沿革などから公益性の意義や社会的な位置づけなどを探る一方で、近年登場した宗教ビジネスとはどのようなものをいい、伝統的な宗教活動に対してどのような位置関係にあるのかなどを考察する。

第 1 節 宗教法人と公益性

1 信教自由と政教分離原則

(1) 信教自由

イ 意義

現行憲法では、「信教の自由は、何人に対してもこれを保障する。いかなる宗教団体も、国から特権を受け、又は政治上の権力を行使してはならない」(憲法 20 条 1 項)と定めた上、「何人も、宗教上の行為、祝典、儀式又は行事に参加することを強制されない」(同 20 条 2 項)。美濃部達吉博士は、「信仰は各人の心識の作用で、それが単に心の内部の働きに止まり外部的行為として発表されない間は、如何なる権力を以ても性質上之を強制し得べきものでない。併し心の中の信仰は必ず何等かの形に於いて外に現われないものはない為に、その外に現われた行為によって心の信仰を推定し、以て心の信仰まで圧迫禁制せんとした歴史に外ならぬ」⁽³⁾と述べられている。つまり、「憲法でいう『信教の自由』とは、個人個人の内心の信仰の自由を保障することを目的とし、この目的を達成するための外部行為、すなわち外部の宗教行為を対象として、その行為の自由を保障するということになる。」⁽⁴⁾

(3) 美濃部達吉『逐条憲法精義』393 頁(有斐閣、1927)。

(4) 田代收『宗教法人会計の税務』10 頁(同文館出版、1983)。

ロ 制限

「信教の自由が天賦の前憲法的権利であること、したがって、内在的制約としての公共の福祉による制約と濫用の禁止とによって制限されるものであること……すなわち、信教の自由は、濫用の禁止と公共の福祉による制約とによって制限する法律以外の法律は、制定することができないと解すべきである」⁽⁵⁾とされる。

しかし、このことは、一般の法令を宗教上の活動ないし団体に適用することまでも禁止することを意味するものではなく、たとえば、境内建物について、建築基準法などによる制限を受けたりすることは、「心の中の信仰は必ず何等かの形に於いて外に現われないものはない為に」⁽⁶⁾、宗教活動は同時に他の一般の社会的活動としてあらわれることから当然とされる。また、みだりに吉凶禍福を説いて人心を惑わしたり、神符神水の類を授与して医療を妨げたり、公序良俗を乱したり、暴力革命を宣伝する宗教をひろめたりなど、社会に害毒を流すようなことをも容認するものでもなく、これら公共の福祉に反する行為を取り締まることは、治安の維持や公衆衛生などの立場から制限するものであって許されるべきものであり、それは治安維持・公衆衛生などの立場からの制限であって、宗教政策の見地から信教の自由自体に加えられる制限ではないと解すべきとされている⁽⁷⁾。

(2) 政教分離原則

イ 意義

「政教分離」という文言は旧憲法にも現行憲法においてもみられないが、一般に現行憲法は政教分離の原則を採用しているといわれる。そして、この原則が明文化されている規定は、「いかなる宗教団体も、国

(5) 井上恵行『宗教法人法の基礎的研究』90-91頁（第一書房、1969）。

(6) 前掲注(3)。

(7) 井上恵行・前掲注(5)90-92頁。同旨として、法学協会『註解日本国憲法』上巻296頁、田中二郎『日本における信教の自由』16頁、大石義雄『日本国憲法の法理』217-218頁他。

から特権を受け、又は政治上の権力を行使してはならない。」(憲法 20 条 1 項後段)、「国及びその機関は、宗教教育その他いかなる宗教的活動もしてはならない。」(同 3 項)、「公金その他の公の財産は、宗教上の組織若しくは団体の使用、便益若しくは維持のため、……これを支出し、又はその利用に供してはならない。」(同 89 条前段)であると考えられている⁽⁸⁾。このうち、憲法 89 条前段は、同 20 条 1 項後段の趣旨から生じる財政面についての規定であることから、現行憲法における政教分離原則とは、①国が宗教団体に特権を与えることの禁止(特権供与の禁止)、②宗教団体が政治上の権力を行使することの禁止、③国およびその機関が宗教的活動をすることの禁止、と理解されている⁽⁹⁾。

ロ 宗教法人に対する税の不課減免

特権供与の禁止と宗教法人に対する税の不課減免との関係については憲法学の視点から諸説存在するところ、狭い見識しかもたない筆者は言及する立場にないが、既に存在する現行税制上の規定と税の不課減免との関係をみる限りにおいては、「法人税法が、公益法人や、社会福祉法人や、学校法人とならべて宗教法人につき、その所得で収益事業から生じた所得以外の所得に対して、法人税を課さない、と定めているのは、特に宗教団体としての性格に着目して、宗教法人を免税したわけではなく、一般に各種の非営利的な法人の一定の所得に対して免税しようとした結果、宗教法人もその恩恵に浴したにすぎない」⁽¹⁰⁾と解されることからすると、憲法 20 条にいう特権供与にはならないという説⁽¹¹⁾が当てはま

(8) 参考文献多数。例えば、鶴飼信成『憲法』76 頁(岩波全書、1956)、宮沢俊義『憲法Ⅱ—基本的人権—(新版)』348 頁(有斐閣、1959)、井上・前掲注(5) 118 頁など。「政教分離制のもとでは国家は、すべての宗教を平等に扱わなくてはならない(中立性の原則)。また、国家は宗教に対して保護や干渉・介入することは禁じられている(世俗性の原則)」(平野武「憲法と宗教法人法」ジュリスト 1081 号 6 頁(1995))。

(9) 井上・前掲注(5) 118 頁参照。

(10) 宮沢・前掲注(8) 32 頁。

(11) 宮沢・前掲注(8) 349 頁。

る⁽¹²⁾ように考えられる。

2 公益法人法制

(1) 公益法人法制の創設期

我が国の公益法人制度は、明治 29 (1896) 年の民法 (以下「明治 29 年制定民法」という。) が制定されたとき、その中の明文規定をもって制度化されたものである。これ以前、明文規定をもたないその前史においても「十分に公益法人としての実績をもって、いろいろな団体や組織が、事実上、何ほどこ公益活動を行っていた。内容的には、宗教、教育、慈善などを目的とするものであり、その活動は社会的な慣習として定着していたようである。最も古く、著しい事例は、やはり寺院、神社であろう。……宗教団体は、宗法や宗儀により独立的な組織として運営され、田畑・山林などの所有、支配を認められていたし、」金銭や宗教的資産改装時の建築資材などによる寄付を受けることもあったとされる。これらの宗教団体は、宗教的行事のほかにも社会的ニーズに応える活動を行っていたようであり、たとえば、徳川期のいわゆる寺小屋は、もちろん寺院の本堂などを主な教場としたために生じた俗称であるが、實際上、寺の住職を含む知識人により教育活動が行われたことは、我が国の教育の普及に多大の貢献し、明治以降における日本文化のエネルギーを準備したものといえよう⁽¹³⁾。このように、公益活動は、その沿革において宗教ないしその活動が基礎となっていたものとみられる。

そして、民法が施行された明治 31 (1898) 年以降、公益法人制度は次第に我が国に定着し、結果として、多くの財団法人並びに社団法人が設立されるに至り、同時に、宗教・教育・社会福祉など公益的な非営利事業の展開に貢献してきた。なお、明治 29 年制定民法では、公益法人に対する行政的コントロールを認めており、「一律かつ明瞭な許可主義の原則が示さ

(12) 井上・前掲注(5) 153 頁。同旨として田代・前掲注(4)他。

(13) 田中實『公益法人と公益信託』4・5 頁 (勁草書房、1980)。

れてい[た]」が、その理由としては、模範とした外国の制度に由来することのほか、当時の国内事情に目を向けると、事実上形成されつつあった官僚主義の確認と定着をはかる点に意味があったことも看過できない⁽¹⁴⁾。

(2) 非営利法人制度の創設

我が国では、従来の民法が採用する法人法定主義（旧民法 33 条）⁽¹⁵⁾のもと、旧民法上では公益法人と営利法人の 2 種類の法人の成立（法人格の付与）が認められており、公益法人は「祭祀、宗教、慈善、学術、技芸其他公益ニ関スル社団又ハ財団ニシテ」とし、加えて「営利ヲ目的トセサルモノ」（旧民法 34 条）でなければならないとしていた。すなわち、旧民法上の公益法人は、「其他公益ニ関スル」（公益性）と「営利ヲ目的トセサルモノ」（非営利性）をその成立要件とされていた⁽¹⁶⁾が、ここでいう公益性についての定義は規定されておらず、民法の起草段階では公益性と非営利性のいずれに重心をおいたのか判然としない。そのような中、寺院などに関しては特別法を制定する予定があったことから、民法施行法では「民法中法人ニ関スル規定ハ当分ノ内神社、寺院、祠宇、及ヒ仏堂ニハ之ヲ適用セス」（民法施行法 28）と規定されていた⁽¹⁷⁾。

-
- (14) 田中實「公益法人制度の沿革と現況」ジュリスト 870 号 11-12 頁 (1986)。なお、明治 29 年の民法制定作業は、旧民法を土台としつつ、時宜にかなうようにして発表されたドイツ民法典の第一草案（1888 年公表）を主に、多くの諸外国の民法典も参考としながら進められた（我妻榮=有泉亨=清水誠=田山輝明『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—〔第 4 版〕』37 頁（日本評論社、2016）参照）。
- (15) 現在の民法 33 条 1 項。なお、現在の民法 33 条 2 項は、公益を目的とする法人、営利事業を営むことを目的とする法人その他の法人の設立、組織、運営及び管理については、民法その他の法律の定めるところによる旨を規定し、その趣旨を更に明確にしている。
- (16) 通説では「営利を目的としなくても単に特定多数の利益を目的とするものであれば、公益を目的とするものではないと考えている。」（橋本徹=古田精司=本間正明『公益法人の活動と税制—日本とアメリカの財団・社団』23 頁（清文社、1986））
- (17) 井上・前掲注(5) 212 頁。その後、「明治 32 年、社寺などに対する法人化を狙いとした特別法が宗教法案として提出された。しかしながら、この法案は、仏教側による強い反対により廃案となった。その理由は、歴史的に国家と関係が深く、宗教としての影響力の強い仏教を、日の浅いキリスト教と同格に取り扱うという趣旨の法案であったためである。その後、昭和 2 年、昭和 4 年、昭和 10 年と、宗教法案が提出されるも、どれも成立には至っていない」（同）。

(3) 公益法人特別法の出現

公益法人特別法は、終戦後に行われた法律制度の全面的変革により新しく制定され、それぞれ民法とは別に法人の設立・管理等について特別規定をもつことから、民法による公益法人とは異なる特別法法人を成立させる。これら特別法法人の設立に関しては許可主義が採られる中、その許可・不許可の処分は行政庁の自由裁量に委ねられた一方で、主務官庁の許可基準が明定されていなかったことから、親睦団体のような公益性の希薄な団体までがその法人として設立された⁽¹⁸⁾。なお、従来の公益法人制度は、許可主義を原則とする民法においてもその実質は認可主義に近似したものであった⁽¹⁹⁾ことなど、指摘される諸問題に適切に対処する観点から、平成 20 年公益法人制度改革によって現行の公益法人制度へと移行した。

3 宗教法人制度と公益性

(1) 宗教法人制度

イ 沿革⁽²⁰⁾

宗教法人制度とは、「宗教団体に法人格を与え、宗教団体が自由で自主的な活動を行うための財産や団体組織の管理の基礎を確保するための制度」⁽²¹⁾とされる。我が国において、宗教団体は、昭和 14 年の宗教団体法⁽²²⁾（昭和 14 年法律第 77 号）によって、最初にその法人格の取得が可

(18) 森泉章「公益法人法制のありかた」ジュリスト 870 号 19 頁（1986）。

(19) 田中・前掲注(14) 12-13 頁。

(20) この点に関しては、井上・前掲注(5) 212 頁・237 頁以下、平野・前掲注(8) 6 頁、雨宮眞也「改正宗教法人法解説」駒澤大学法学部法学論集 53 巻 1-36 頁、総務省「公益法人行政推進史概説」8 頁（2007）、文化庁「日本の宗教行政」文化庁月報 540 号（2013）（www.bunka.go.jp/pr/publish/bunkachou_geppou/2013_09/special_03/special_03.html：平成 29 年 12 月 12 日最終閲覧）参照を参考とした。

(21) 文化庁「宗務時報」116 号 16 頁（平成 25 年 10 月）。

(22) 「この法律の重要な意義は、従来、[旧]民法 34 条による宗教に関する社団又は財団は、実際には、教派、宗派、寺院、教会所等の維持を目的とする財団若しくは社団に限られ、教義の宣布、儀式の執行を目的とするものは許可されたことがなかったのに対し、同法による特別法人としての設立が可能となって点にある。」（確井光明「宗教法人課税の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集 33 巻『日本の税金—「公平と負

能とされた。宗教団税法では、設立認可主義が採られ、その後の監督も行われていたところ、課税上の特典として、宗教団体には命令に定めるところにより、所得税、法人税、地租、並びに地方税の非課税措置（同法 22 条）がなされた。

戦後、連合国軍最高司令官総司令部（GHQ）発出の覚書⁽²³⁾により、政教分離の観点から政府も宗教活動に規制を加えないこととするとともに、昭和 20 年 12 月に宗教団税法は廃止され、これに代わり、宗教法人令（昭和 20 年 12 月 27 日緊急勅令第 719 号）が制定されている。宗教法人令では、信教の自由の妨げとなる規定をほとんど削除し、従来の宗教法人制度は徹底的に簡素化、自主化され、宗教法人の設立に関しては準則主義を採用し、行政庁に許認可権はなく、宗教法人設立後の届出を受理する程度の権限（宗教法人令 2 条・3 条）しか与えなかった。しかし、準則主義による簡易な法人格取得は税制の優遇を濫用悪用されるなど新たな課題⁽²⁴⁾が見え始め、同令は廃止されることとなり、昭和 26 年に制定された宗教法人法⁽²⁵⁾（昭和 26 年法律第 126 号）では準則主義に代わり「宗教についての規制がやや強まっている」所轄庁による認証主義が採用されている。このような経験を経て成立した宗教法人法は、今日でも過去の経緯を踏まえた位置づけをしなければならない一方で、その後

担の水準を考える』126 頁（1984）。

- (23) 昭和 20 年 10 月 4 日、連合国軍最高司令官総司令部（GHQ）は、日本政府あてに「政治的、社会的及宗教的自由ニ対スル制限除去ノ件」とする覚書を発出した（文化庁・前掲注(20)）。
- (24) 宗教法人令では、宗教法人の登記後 2 週間以内に規則、主管者を所轄庁に届出させているにすぎず、当時、我が国の宗教の状況（「神々のラッシュアワー」と呼ばれた宗教乱立）のもと宗教団体としての実体がないものまでが法人格を得ていた（平野・前掲注(8)5-6 頁参照）。
- (25) 法律案の提出時、衆議院文部委員会において、「この法律の目的といたしますところは、宗教団体に法人格を与え、宗教法人が自由で、かつ自主的な活動をするための物的基礎を獲得させることであります。これがためには、あくまでも信教の自由と政教分離の原則を、基本としなければならないと考えます。それとともに、宗教法人の責任を明確にし、かつその公共性に配慮を払うこともまた忘れられてはならないのであります」（第 10 回国会・昭和 26 年 2 月 28 日衆議院文部委員会における政府の提案理由説明）と説明されている。

において多様な宗教団体の存在と生活環境の変化は従来あまり考えられていなかった社会問題を生み出したことも事実である。いわゆる「宗教法人法改正問題」として、宗教界のみならず政界や一般社会も巻き込んだ論争となり、なお改正の余地を残しながらも、平成 7 年 12 月 8 日衆議院において可決・成立し、現在に至っている。

ロ 宗教法人の意義と成立

宗教法人は、営利目的で設立されず、また、利益が生じた場合でもその構成員（信者）に経済的利益を分配しない構造（非営利法人）という意味において、公益法人等の一つとして位置付けられているが、政教分離原則の下、宗教団体は信教の自由により、宗教上の目的をもつ一般的な私的団体としての地位を有する一方で、公的補助を受けることは禁止されていることなど、他の公益法人等とは異なり、宗教的事項と世俗的事項の二面を取り扱う法人である。そして、前記のとおり、宗教法人法はもっぱら後者についてのみ規定する。

宗教法人法は、聖俗分離原則の下、同法でいうところの宗教団体が、礼拝の施設その他の財産を所有し、これを維持運用し、その他その目的達成のための業務及び事業を運営することに資するため、宗教法人たる法律上の能力を与えることを目的とするもの⁽²⁶⁾であって、宗教法人の宗教活動の自由を最大限に保障するため、性善説をその理念とし、宗教法人の自治の尊重⁽²⁷⁾と自立性の期待とともに世俗的事項に関してのみ規

(26) 宗教法人法は、「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成することを主たる目的とする」（宗教法人法 2 条柱書）同法のいう（宗教）団体に対して法人格付与を目的とする。宗教法人法は、「宗教団体が、礼拝の施設その他の財産を所有し、これを維持運用し、その他その目的達成のための業務及び事業を運営することに資するため、宗教団体に法律上の能力を与えることを目的とする。」（宗教法人法 1 条 1 項）

(27) 宗教法人法 1 条 2 項において、「憲法で保障された信教の自由は、すべての国政において尊重されなければならない。従って、この法律のいかなる規定も、個人、集団又は団体が、その保障された自由に基づいて、教義をひろめ、儀式行事を行い、その他宗教上の行為を行うことを制限するものと解釈してはならない。」と規定する一方、「宗教」ないし「宗教活動」といった定義規定は置かれていない。

定しており、実質的な運営についてはそれぞれの宗教法人の特性に応じた自主的、自律的運営に委ねている。

つまり、宗教法人とは、法文上、宗教の教義を広めることなどを主目的とする団体であるならば、同法所定の事項を具備した規則の申請によって、所轄庁（都道府県知事又は文部科学大臣）の認証⁽²⁸⁾を得た後（宗教法人法 12、14）の設立登記によって成立する（宗教法人法 15）。なお、宗教団体は、法人格をもつ場合、法律上の権利義務の主体となれるなど一定の利便はあるものの、法人格を取得するかどうかを含め、個人や団体で活動することも自由である。

（2）宗教法人の公益性

イ 公益法人制度における公益性

「公益」について、民法では、法人の成立等に関して「学術、技芸、慈善、祭祀（し）、宗教その他の公益を目的とする法人、営利事業を営むことを目的とする法人その他の法人の設立、組織、運営及び管理については、この法律その他の法律の定めるところによる」と規定している（民法 33②）が、その定義規定は置かれておらず、他の法令においても直接その定義を置いているものは見当たらない⁽²⁹⁾。

平成 20 年、公益法人制度改革の検討に当たって、内閣官房において公益法人制度についての問題意識を整理した際、主な問題点として、①「公益」の範囲、「公益性」の判断、②公益法人に対する税制が挙げられていた⁽³⁰⁾。①については、公益に関する事業を行うはずの公益法人が、

(28) ここという認証とは、「宗教団体性と規則や手続きが法令に適合しているかどうかを審査して確認する行為とされている。規則の内容については、刑法に触れるものや公序良俗に反するものを含んでいる場合は認証されないことはいうまでもない。」（平野・前掲注(8)6頁）。

(29) 法律の本則において規定されている主な用例は以下のとおり。

（法令上の用例）消費税法、所得税法、法人税法、租税特別措置法、相続税法、地方税法等上の「(特定) 公益信託」、その他の法律上では、「公益法人／公益事業」、「公益に関する～」、「公益を目的とする～」、「公益的施設／公共公益施設」、「公益（性）の～」、「公益との調整」、「一般公益」、「公益上の理由／必要」など。

(30) 内閣官房行政改革推進事務局（内閣官房行政改革推進事務局「公益法人制度の問

国民の眼から見て必ずしも公益とは言い難い事業を行っているものもあり、その判断を厳格に行うべきであるとし、②については、法人の事業目的とする公益性の概念が時代の変遷とともに変わったことにより、公益法人本来の趣旨を失って収益事業のウェイトが高くなっている場合もあるのではないかなどの指摘があるとして、そのような公益法人の活動が営利法人の事業活動と大差なく、課税の公平性の観点から問題視している。また、共益的な活動を行う法人の中にも、おおよそ税制上の優遇措置を受けるにふさわしくない非公益的な活動をしている法人にまでその適用があるのではないかなど、同様の問題があると指摘している。このような問題は、課税上にその問題は存在するものの、公益法人の存在自体に関するものとして、おそらく国民からも厳しい眼差しが注がれるものではなからうか、そして同時に、特別法人の問題でもある⁽³¹⁾ことは論をまたない。

ここでいう「公益」について、次のような説明がある。

- i 「公益法人は非営利かつ公益的な事務・事業を行うこととされていることから、その性格上、中には行政代行的事務・事業や国から補助、委託等を受けた事務・事業を行っているものも見られ、特に近年そのような公益法人の数は増加する傾向にある」⁽³²⁾。
- ii 「民法制定時と比較して社会の構造は大きく変化し、また、個人の価値観も大きく変化し多様化したため、『公益』という言葉が指し示す意味・内容は極めて多様なものとなっている。そのような中であって、法人設立の決め手となる『公益性』の判断を官庁のみが自由裁量で行

題意識一抜本改革に向けてー」全 6 頁（平成 13 年 7 月）参照。

- (31) 公益性が不明確な法人を含めて、法人税法上の公益法人に当たれば一律に税制上の優遇措置が適用されることには問題があるとして、「民法上に明確に規定がない公益法人の収益事業についても、純粋に公益を目的とする法人がその事業目的を達成するために行いうる収益事業の範囲・限度を明らかにしておく必要がある。」（橋本=古田=本間・前掲注(16) 33 頁）
- (32) 内閣官房行政改革推進事務局・行政委託型公益法人等改革推進室「行政委託型公益法人等改革の視点と課題」1 頁（平成 13 年 4 月）。

うという仕組みは、必ずしも今日の時代にふさわしいものとはいえない」⁽³³⁾。

このような問題に関して、平成 20 年の公益法人制度改革では、法人設立のあり方としてその設立を不要に妨げる可能性のある「主務官庁の自由裁量」から「準則主義」へ移行を主とする新たな制度として答えを出しており、一定の理解が得られているものと考えられる。他方、「公益」の定義についていえば、ここでいう狭義の公益法人に限っても社会的な要請などにより多様化するその活動に妥当すべきものを明示することはさらに難しくなったといえる。

ロ 宗教法人と公益性

聖俗分離の原則からその活動に二面性を有する宗教法人の公益性とは、どのようなものであろうか。

宗教法人については、その根拠法において、礼拝の施設を備える団体（単位団体）⁽³⁴⁾とこれらの団体を包括する団体（包括団体）とに大別され、この両者に共通する性質として、「①宗教の教義の宣布、②儀式行事の執行、③信者の教化教育を主目的とする」ことが定められている⁽³⁵⁾（宗教法人法 2 条）。この三つの主目的は、要するに宗教団体の行為であり活動そのものである。「目的」ということばの意味からすれば、これら宗教団体の本来の活動によってもたらされる社会の福祉等、社会一般の期待にも沿う高次な目的が考えられるところ、法律上の目的としては、具体性・客観性を必要とするので、これらを主目的としたものと解され

(33) 内閣官房行政改革推進事務局・前掲注(32) 4 頁。

(34) 「宗教団体のうち、単位団体にあつては『礼拝の施設』を備えることを要件としている。……『礼拝の施設を備える』ということは、礼拝の施設を所有することを意味しない。……要は、そうした物的施設を中心として宗教活動が行われていることである。」（井上・前掲注(5) 315・316 頁）。

(35) したがって、「これらの条件のうち一つでも欠く団体は、たとえ社会通念上・宗教学上または憲法上の宗教団体であっても、法人法上の宗教団体ではない」（井上・前掲注(5) 313 頁）。

ている⁽³⁶⁾。これらを主目的として活動する宗教法人の公益性について、文化庁文化部宗務課においては、「宗教は国民の道徳基盤を支えるもの」⁽³⁷⁾、「宗教は、多くの公益活動において先駆的、指導的役割を果たしてきた」⁽³⁸⁾ことなど、宗教ないし宗教団体が具体的な社会活動等を通じて、人々に与えてきたその精神的側面への寄与などと捉えているようである⁽³⁹⁾。

また、「宗教法人固有の活動は、積極的に公益の増進を図る公益法人の活動とは異なり、人々の内面・精神生活への働きかけにとどまるものであるから、民法の公益法人や社会福祉法人とは相当に性質を異にしているといわざるをえない」⁽⁴⁰⁾。このように宗教法人の公益性は、いわば宗教性として一般的な公益性とは異質なものと解されている。しかしながら、既述のとおり、我が国における公益活動ないしその制度は、明文規定すら存在しない制度前史における宗教的思想を背景に発展してきた経緯からみても、「宗教法人の活動又は宗教法人の所有する境内建物や境内地が不特定多数の人々に与える精神的安らぎの効果は、安定した市民生活の確保のために無視しえないと思われる」⁽⁴¹⁾。他面において、このような宗教性は、「(旧)民法 34 条において、宗教即公益と宣示的に示されているが、宗教団体の性質上、宗教団体の利益、構成員の利益と見な

(36) 井上・前掲注(5) 313 頁。

(37) 袖山禎之「第一章 宗教法人制度とその管理運営について はじめに」(『宗教法人実務研修会資料(平成 20 年度版)』文化庁文化部宗務課、2008 年)、1-2 頁。

(38) 『宗教年鑑昭和 62 年版』文化庁、1988 年、23 頁。

(39) 学説における宗教法人の公益性について、「人々に精神的に寄与すること、社会貢献活動、不特定多数の人々のニーズにこたえること、新たな価値を創造し提示する役割を果たす点にあるとするもの、など、基本的には宗教そのものがもつ機能そのものが公益であることはほぼ共通している」(竹内喜生『宗教法人の公益性』をめぐる研究の現状—公益概念を中心に—(公財)国際宗教研究所『現代宗教 2017』247 頁)。

(40) 碓井・前掲注(22) 127 頁。

(41) 碓井・前掲注(22) 127 頁。玉国文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト 1081 号 18 頁(1995)も同旨。

されやすい」⁽⁴²⁾という背景もある。

なお、宗教法人法の審査・認証基準（目的、関連組織名、代表等の権限、財産とその管理等）に限っていえば、そこには特に公益性の判定に繋がるものはみられない。

第 2 節 宗教ビジネス

1 宗教法人の事業と会計処理

(1) 宗教法人の事業

宗教法人法において、宗教法人は、宗教の教義を広めることなどを主目的とすることと定められている一方、主たる目的以外には触れておらず、その目的に沿ったものであるならば、宗教法人法でいうところの公益事業や収益事業を行うことも可能とされている。その事業について、同法では、①宗教法人の目的に反するものであってはならず、また、②収益事業などから収益を生じたときは、これを当該宗教法人、当該宗教法人を包括する宗教団体又は当該宗教法人が援助する宗教法人若しくは公益事業のために使用しなくてはならない（宗教法人法 6②）と定めている。たとえば、「公益事業が主目的で、宗教活動が副目的であったりする団体は、〔宗教〕法人法にいう宗教団体ではない。したがって、この法律によって法人となることはできない（〔宗教法人法〕 4 条 1 項）」⁽⁴³⁾。このように、本来、宗教法人の事業は、その公共的性格からいって、それにふさわしい内容のものであり、適正な規模であることが期待されており、そして当然、宗教法人が主体的に行うものでなければならない⁽⁴⁴⁾とされている。

(42) 竹内・前掲注(39) 247 頁。宗教法人の公益性が「学校法人や社会福祉法人等の公益法人等のもつ一般的・普遍的な公益性とは本質論的に異なる」ことから、宗教法人に対する優遇税制を不合理な不公平税制と評価されることもある（北野弘久「政教分離原則と税制」法時 58 卷 9 号 36 頁）。

(43) 井上・前掲注(5) 315 頁。

(44) 文化庁「宗教法人運営のガイドブック」 29 頁。

他方、宗教法人にふさわしくない事業とはどのように考えられるのであろうか。この点に関して、宗教法人法には何らの規定も設けられていないが、昭和 33 年、宗教法人の改善方策の答申に関する特別委員会の審議過程において、同委員長は「宗教法人にふさわしくない事業」を次のように報告している⁽⁴⁵⁾。

- ① 投機的性格を有するもの
- ② いわゆる風俗営業に該当するもの
- ③ 規模が宗教法人本来の状況に照らし、過大または不適當なもの
- ④ 宗教法人の業務に支障のあるもの
- ⑤ その他宗教法人としてふさわしくない方法で経営されるもの

すなわち、その主たる目的に沿って行われる宗教法人の行う事業は、その公共的性格からいって、それにふさわしい内容・方法とともに適正な規模であることが期待されており、そして当然、宗教法人が主体的に行うことを大原則としたものでなければならぬと考えられる。

(2) 宗教法人法における会計処理

イ 宗教法人の会計処理

宗教法人法では、宗教法人の会計処理について、自らの規定内で定めなければならないものとしてその大綱を示しているだけであり、企業会計原則にあたるものやその具体的方法等を定めた指針となるべきものはない⁽⁴⁶⁾。このことは、「古い伝統をもつわが国の複雑多岐、千差万別の宗教法人の特殊性を考慮し、宗派、教団等の自主性、自浄作用を重んず

(45) 田代・前掲注(4) 23 頁。

(46) 宗教法人が会計を実践する上においては、他の公益法人とは異なった宗教法人独自の会計領域が存在するのではないかと考えられる。たとえば、宗教法人の会計の場合、普通法人の会計のようにすべての事象を世俗的価値（貨幣的尺度）で評価し、測定することに適しない多くの宗教的資産ないし宗教的意義のある金員の移転（財施）などを含んでいることが挙げられる。そして、「宗教活動は、本来対価性を持つものでなく、そのような本来の宗教活動によって得た収入を企業会計と同じテーブルに乗せること自体、宗教活動の本質を変えてしまうことにもなりかねない」（齊藤稔「宗教法人に対する税務調査の現状と宗教法人の会計」宗教法 21 号 36-37 頁（2002））。

るがゆえにあえて具体的に定めなかったと考えられる」⁽⁴⁷⁾。

たとえば、収支計算書の作成に関して、すべての宗教法人に一定期間内の作成を義務づけている（宗教法人法 25①）が、「当分の間、宗教法人は、第 6 条第 2 項の規定による公益事業以外の事業を行わない場合であって、その一会計年度の収入の額が寡少である額として文部科学大臣が定める額の範囲内にあるときは、第 25 条第 1 項の規定にかかわらず、当該会計年度に係る収支計算書を作成しないことができる。」（宗教法人法附則 23 項）として、大きな例外を設けている⁽⁴⁸⁾。

ロ 宗教活動と収入

宗教活動については、必ずしも宗教法人の名称や宗教家の役職名をもって行われるものでもなく、例えば A 寺住職や B 教会の牧師などとして行われていることからみて、壇信徒を含む宗教的相談をもつ依頼者（以下、「依頼者」という。）は宗教法人であるか、単なる宗教団体であるかの区別を要すことなく、信仰心、あるいは、教義を信ずることによって生ずる心の平安を媒体として喜捨を行うと考えられる。このことは、宗教活動は不特定多数の人を対象として、民衆のなかに踏みこむことによって、宗教活動が成り立つとあってよいのである⁽⁴⁹⁾。すなわち、宗教法人の公益性について、既述の表現を使えば、心のつながりによる宗教活動を通じて「人々に与えてきたその精神的側面への寄与」と捉えることにも整合する。

他方において、一般的に宗教的相談者による喜捨や供養などは、宗教

(47) 田代・前掲注(4) 28-29 頁。

(48) ただし、「従来収支計算書を作成していなかった収入規模の小さな宗教法人について直ちにその作成を義務づけることは、その事務負担などから困難が予想されるため」であって、これを作成しないことを推奨するものではないとしながら、今日までこの経過措置は継続されている。また、収支計算書の提出が免除される条件のうち年間収入額がいくら以下であるかについては、文部大臣があらかじめ宗教法人審議会に諮問してその意見を聞いたうえで定めるものとされており、その額は平成 8 年 9 月 2 日付「宗教法人の一部を改正する法律（平成 7 年法律第 134 号）の施行について」（文部事務次官通知）によれば、8000 万円以下とされている。

(49) 田代・前掲注(4) 160 頁。

団体に属する個々の宗教家に対して行われがちであることから、そのような宗教団体の性質上、宗教家の個々の収入と錯覚されがちである。しかしながら、「壇信徒が『信仰する』とは、宗教人に対してではなく、宗教の教義に対するものであり、宗教人は、信仰の媒体または仲介者ともいえるのである。すなわち、信仰とは人の心と心のつながりと、心の平安をうる心ともいえるのである。したがって、宗教人は、その属する宗教法人が行うその事業、すなわち宗教活動によってうる収入は、すべてその属する宗教法人に帰属するものであることに留意すべきであり、わたくしすべきものでないのである」⁽⁵⁰⁾。このような考えに基づき、本稿でいう「宗教家」とは、宗教法人又は僧籍等が確認されている宗教法人に所属する僧侶等をいうものとする。

ハ 所轄庁の質問権等

宗教法人法上、宗教団体が宗教法人であるためには、宗教活動を目的とする団体でなければならず、その設立後、これに疑がある場合には所轄庁の報告請求（徴求）権及び質問権の対象となる（宗教法人法 78 の 2①二）。また、宗教法人は、宗教法人法でいう収益事業等も行うことができるが、前記した事業の目的や収益の使用（宗教法人法 6 条②）などに反する疑がある場合も同様に質問権等の対象となる（宗教法人法 78 の 2①一）。ただし、宗教法人の設立に際して所轄庁が行う審査において、その規則が宗教法人法の定めにも適合しているかどうかなどを確認することは可能であっても、その教義・経典等の内容や信仰のあり方など宗教の内容にわたる価値判断を行うことは許されないものと考えられている⁽⁵¹⁾。

(50) 田代・前掲注(4) 160-161 頁。

(51) 「宗教法人の中に理論的に公益法人と同じ程度の公益性を有するものはありえよう。」しかしながら、宗教法人については、公益法人のしくみとは異なり、「設立時には、『認証』という所轄庁の行為を必要とするものの（〔旧〕宗教法人法 14 条）、宗教の内容にわたる価値判断を行うことは許されないと考えられている。……その意味で、民法の公益法人に關すると同程度の公益性を備えた活動が現実になされるという保証はない。」（確井・前掲注(22) 127 頁）。

2 宗教法人と社会の高度化

社会情勢や個人的価値観の変化と共に、現代における宗教活動の範囲とその意味も大きく変化しているとされる。このことは、すなわち、わが国の宗教はもともと農村農業を基盤とする社会であり、宗教団体はそれら地域社会となんらかのかかわりを有していたのは既述のとおりである。しかしながら、戦後の混乱期における改革やインフレ等によって宗教的資産を失い、檀家制度が崩れたことなどにより、その経済基盤がゆらぎ、宗教家が生計維持のために、収益事業を行わざるをえなくなり、そのため宗教活動に専念できた時代から宗教活動を最小限に行う時代へと変化し、いきおい、宗教家が兼業、兼職をする例が多くなったとされる。そして、その原因は、社会の変容に対応できなかったこと、また、激しく変化しつつある現代社会が求めているものに対処できなかったことによる宗教団体の弱体化にあったとされている⁽⁵²⁾。

現在、一般社会は、高度情報化や個人的価値観の多様化など大きな変化を遂げている中、宗教ないしその活動に対してはどのような社会一般の期待が考えられるのであろうか。この点に関して、田代收氏は「一般社会においては、産業構造の高度から、それぞれの専門的職業人が、人々の困った問題の解決にあたっている（中）、……宗教に対する社会の期待は、伝統的な社会慣習、儀礼に関しての役割と、現代の価値混迷の社会で人間がどのように生きがいを求めていくかの面にある」⁽⁵³⁾と述べられている。

他方、前記のような社会の変容や激しく変化しつつある現代社会が求めているものは、宗教法人において組織の維持・存続やその活動にどのような変化を与えているものであろうか。たとえば、ICT⁽⁵⁴⁾によって高度化された

(52) 田代・前掲注(4) 35 頁。そのような理由から、「宗教活動は、その宗教性から、もともと生産性とは無関係であるにもかかわらず、一般社会の生活のレベル・アップに対応する形で宗教人もその所得の増大を図る必要に迫られ、収益事業、兼業などに走らざるをえなかったのである。」(同)。

(53) 田代・前掲注(4) 36 頁。

(54) ICT (Information and Communications Technology:情報通信技術)。

社会では、特に近年においてコミュニケーション手段が多様化され、物理的な市場で行っていた取引の手続き部分をネット空間で実現することで、物理的な店舗等を設けることなく物品の販売やサービス提供を行う事業形態はもはや特殊なものではない。

このような点に関して、石井研士教授が述べられており、参考となることから以下にやや長文となるがそのまま掲載する。

「宗教法人の格差の増大は、情報化や高度消費社会によっても助長されています。一気に進展した情報化によってホームページを開設する宗教団体が増加しました。ホームページを開設している宗教団体とそうでない宗教団体との間で、本当に宗教団体の情報化が必要かどうかを別にして、情報格差が生じています。極端な事例では、ホームページをはじめとしたデジタル機器の利用によって、従来とは異なった信者の獲得や存続の道を歩み始めた教団が見られます。ホームページ上での情報発信が一般化した現在、宗教団体の情報を外部に向けて迅速かつ正確に提供していくことが、日本人の宗教団体に対する理解に繋がることになるはずですが、しかしながら、ホームページで公開されている情報は、きわめて一般的な内容が大半で、公知の事項とされることも掲載されていないのが実情であります。情報公開が社会の望ましい方向であるとすれば、宗教法人の情報公開に関わる問題は重大です。何をどこまで誰に向けて公開するのか検討の必要性を感じます。また、情報開示は宗教法人の公益性とも大きくかかわることになるでしょう。宗教法人の公益性について近年関心が高まっています。阪神・淡路大震災や東日本大震災での熱心で継続的な宗教団体の活動は、残念ながらあまり知られていません。具体的で目に見える社会貢献だけでなく、宗教団体の活動が身近な情報として認知されるようになることが、宗教団体の社会的意味を増すことになると考えます。宗教団体の活動が継続的に維持されることは、我が国の宗教文化を維持する上で欠くことができません。」⁽⁵⁵⁾

(55) 石井研士「【寄稿】宗務行政百年と宗教法人」文化庁月報 540 号（文化庁、2013）
(http://www.bunka.go.jp/pr/publish/bunkachou_geppou/2013_09/special_07.html、

3 宗教ビジネスによって提供される宗教的サービス

ここでいう宗教ビジネスとは、従来、宗教的側面で行われてきた宗教行為を商品化し世俗の市場に登場させた営利性のあるビジネスモデルであって、依頼者、その事業を運営する事業者（以下、「運営事業者」という。）、そして、その事業を通じて依頼者に対して直接サービス提供する宗教法人の三者を基本構造としつつ、これに販売窓口としてポータルサイト運営事業者等が加わるなどして形成される、いわば一連のサービス提供システムである。宗教ビジネスでは、原則として依頼者へ提供すべき行為は宗教家が主体となって執り行われ、その行為以外のすべてを運営事業者が行うことを基本に、宗教的側面で行われてきた宗教行為と外見上同様のものを商品化（以下、「宗教的サービス」という。）し、世俗的市場で行われている販売形態に馴染ませた、一定価格を設定した料金連動型のサービスシステム（以下、「料金連動型サービスシステム」という。）を通じて販売する。

このような宗教的サービスについて概括的にいうと、「伝統的に宗教的側面で行われてきた行為（宗教活動）がその特徴の一部を欠く新たな形態や営利性のある事業と一体を成して、世俗的市場に登場したもの」であり、料金連動型サービスシステムによってその依頼者が行う財貨移転行為の任意性に疑義が生じているものである。

4 伝統的な宗教行為と宗教的サービス

宗教ビジネスで取り扱われている宗教家による宗教行為の提供や宗教的物産（資産）の販売（貸付け）など多様化する中、ここでは伝統的に宗教的側面で行われてきた宗教的意義のある葬儀（以下、「宗教的葬儀」という。）に関連するものを取り上げる。

宗教的葬儀は、少なくともその儀式形式等の中核にある読経や法話など（以下、「読経等」という。）については、①宗教法人が主体となって「宗教上の

儀式の形式により葬儀を執り行っている」ことに宗教的意義が強く感じられるとともに、②その依頼者が行う財貨移転行為の任意（喜捨）性をもって客観的にも宗教的意義の存在が推認され、③その行為がもつ宗教的理念に基づく伝統的や典型的といった事情から、前記 2 の宗教に対する社会一般の期待に応えるものであるなど、宗教活動であることは公知の事実である。

他方、宗教的葬儀に関する宗教的サービスでは、次のような特徴がみられる。なお、ここで想定する宗教ビジネスモデルないし宗教的サービスについては、実際に当事者間で用いられている契約内容等は基本的に公開されておらず、一定の想定の下で仮定し、これを前提とせざるを得ない部分があることに留意願いたい。

i ビジネスモデルの基本構造

依頼者、運営事業者、そして、その事業を通じて依頼者に対して直接宗教的サービスを行う宗教家の三者を基本構造としつつ、これに販売窓口としてポータルサイト運営事業者等が加わるなど、いわば一連のサービス提供システムを形成する。

ii 提供商品

提供するサービスの種類は、法事・法要、葬儀一式など多岐に渡っているが、いずれも宗教家によって行われる宗教的サービスである。なお、サービスの内容については、①単に宗教家の紹介を行う、または、②法事・法要等の場へ宗教家の手配等を行う、③宗教家による宗教行為の請負などが考えられる。

iii 周知・広報

提供商品は、その一定価格の設定とともに、運営事業者の運営規則等に例示列挙されている。なお、サービスの利用にあたっては、宗旨・宗派不問、檀家登録の任意等が明記される一方、菩提寺のない依頼者を原則としている。

iv 事業運営・管理（運営規則等）

サービスの利用、提供、依頼者の金銭等負担額及びその履行の具体的な

手続、サービスの提供に対する苦情処理等事業の遂行に必要なすべての手続も、運営事業者が主体となって手続を進める形で、運営事業者の運営規則等に定められている。

v 利用手続き

依頼者は運営事業者へ所定の手続きに則って申込み、運営事業者は依頼者からの申し込みを受けて宗教家を選定し、依頼者が選択したサービスとその指定条件に基づき選定した宗教家と調整・意思確認を行った上で、再度、依頼者と具体的な日時・場所等を調整して商品内容を確定させ、後日、これに基づいて宗教家による宗教的サービスが提供される。また、依頼者の金銭的負担の決済も運営規則の定める方法のみによって行われる。

vi 運営事業者と宗教法人の関係

運営事業者と宗教法人との関係については、基本的に宗教家は運営事業者の選定等によって依頼者と結び付けられ、依頼者に対して提供される宗教家の行為は運営事業者の定める運営規則等に従うものとみられることなどから、宗教的サービスの基本形態として次のように整理される。

① 宗教家の紹介

運営事業者は依頼者に対して宗教法人を紹介し、当該宗教法人はその利用者の相談を有償又は無償で受けることのみを承諾する。つまり、依頼者が運営事業者に対して金銭を支払って得た権利に宗教家による儀式等の行為は含まれておらず、宗教家の紹介後、依頼者の宗教的相談に対して宗教家の行う行為は本事業とは無関係に行われる。

② 宗教家の派遣又は手配等

運営事業者は、依頼者との契約に基づき、その指定条件（日時、場所等）どおりに宗教家の行為を受けることができるように手配等を行う債務を負うものと考えられる⁽⁵⁶⁾。この場合、たとえばその手配等を怠った

(56) 民法では、雇用、請負、委任及び寄託の4つが役務型の典型契約である。ここでいう手配等によって負う債務の性格については、運営事業者と宗教家の間が雇用関係にないものとすれば、その契約内容によって、請負的又は委任的な性格を帯びている

場合の運営事業者の債務不履行責任（民法 415）などを除き、手配等完了後に宗教家の行う行為の履行責任は宗教法人にあると考えられるものである。

③ 宗教家による宗教的サービスの提供

運営事業者は依頼者との契約に基づき宗教家の行う宗教的サービスを提供する債務を負う一方、宗教家は運営事業者とともにそのサービス提供にあたる。この場合、本事業の履行責任は、宗教家の行為も含めて、運営事業者にあると考えられるものである。

第 3 節 小括

宗教法人については、聖俗分離の原則からその活動に二面性を有することから宗教法人以外の公益法人等と同種ではないとする一方で、その機能を維持していくための集団や資産等の必要性は世俗的な団体と同様であるとの理解に無理はないところである。このような宗教団体の意味・内容の複雑性や多様性が宗教法人の性格にも反映するものとみられる⁽⁵⁷⁾。

公益法人は非営利であり、かつ、国民の眼から見て公益的な事業等を行うものと捉えられている。他方、宗教法人の活動について、その意義・範囲の具体的な答えを求めて探るべきものは、法制度からなのか宗教というある種の機能によるものなのかは別としても、これを私益目的とみなさない限りは営利性とは異なる「宗教法人の公益性」はあるとしても、「一般的な公益性」に対しては異質なものと理解されている。

このように宗教法人の行う事業は、その公共的性格からいって、それにふさわしい内容のものであり適正な規模であることが期待されており、そして当然に、宗教法人が主体的に行うものでなければならないことから、投機的性格を有するものやいわゆる風俗営業などを具体例とするほか、宗教法人の業務に支

ものと考えられる。

(57) 井上・前掲注(5) 335 頁。

障のあるものや方法で行われているものなどは、宗教法人にふさわしくないものと考えられている。

近年登場した宗教ビジネスとは、依頼者に提供すべき行為は宗教家が主体となって執り行われ、その行為以外のすべてを運営事業者が行うことが基本的な形態であり、外見上、宗教的側面で行われてきた宗教行為と同様のものを商品化し、「料金連動型サービスシステム」にこれを組み込むことで、世俗的市場で行われている販売形態に馴染ませたものといえる。

第 2 章 宗教法人に対する課税制度

本章では、宗教法人を含む公益法人等に対する現行課税制度の概要と沿革について概説した後、課税上、公益性や宗教性はどのように取り扱われるものか、宗教法人の行う宗教的なサービスの収益事業判定において具体的に問題となるような場面はないかなどを考察する。

第 1 節 沿革

1 創設期

我が国における所得課税制度は、明治 20 (1887) 年に制定された所得税法 (明治 20 年 3 月 19 日勅令第 5 号) によって創設され、この当時の納税義務者は個人のみであり、法人に対する課税はなかった。その後、法人に対する所得課税は明治 32 (1899) 年の所得税法改正でのことであり、同法 5 条 4 号において「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」とされ、公益法人については所得税が課税されないこととされていたが、その根拠として明らかな記録等は見当たらない⁽⁵⁸⁾。当時、帝国議会衆議院所得税改正法律案審査特別委員会にて質疑応答した記録 (原文ママ) に、この「営利ヲ目的トセサル法人」について言及した部分が残されており、次のとおりである。

「政府委員 (岩槻禮治郎君) 営利ヲ目的トセザル法人ト云ヒマスノハ、今日民法ノ総則ニアリマス、商業ナリ教育ト云フヤウニ事柄ニ就イテ、法人ヲ立ルコトガ出来ルト云フコトニナツテ居リマス、サウ云フノハ固ヨリ教育トカ慈善トカ商業トカ云フ目的デ、法人ニナツテ居ルモノデアリマスカラ、

(58) 武田昌輔「公益法人課税の歴史的経緯」同『詳解公益法人課税〔新訂版〕』373-374 頁 (全国公益法人協会、2000)、若林孝三『公益法人の税務』(ぎょうせい、2013) 4・7 頁参照。この「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」とは、必ずしも民法上の財団法人や社団法人に限られることなく、その範囲については広義に解されており、「神社、寺院等については非課税であったが、相互保険会社、会員組織の取引所のごときものについては解釈上疑義があった」(武田・同 374 頁) とされる。

ソレ等カラシテ此所得税ヲ取ルト云フコトハ、此課税ノ上ニ於テ余リ嘉スベキコトデアルマイ、現ニドノ法律ニ於テモ商業ニ供スル建物或ハ土地ナドニ於テハ、免税ニナツテ居リマスカラ、所得税モ矢張り、サウ云フヤウナ慈善トカ教育トカ商業トカ云フ目的デ立テ居ル法人ダケニハ、課ケナイ方ガ宜シト云フノデ、営利ヲ目的トセザル法人ノ所得ハ、課税ノ範囲外ニ置キマシタ（後略）」⁽⁵⁹⁾（下線は引用者）。このような記録も含めて、当時、公益法人に対する所得課税について、事業の目的や内容について言及したものは見受けられないが、下線部をひいた部分に着目してみると、いわば漠然と「教育とか慈善とか商業とか」を目的とした法人に課税すべきではないという考え方であったようにも窺える。

さらに遡ると、我が国における租税の中で最も古い沿革を有するものに「地租」がある。明治 6（1973）年の太政官布告「地所名称區別」により、神地（宗廟山陵及び官国幣社、府県社の在る所）及び除税地（郷社寺院の類は当分これに入るとされた）には地券を発行しないとされ、翌明治 7（1974）年改正では、神地（伊勢神宮・山陵・官国幣社・府県社及び民有にあらざる社地）、官有地第四種（寺院で民有地でないものはこれに含まれる）及び民有地第三種（官有にあらざる墳墓地等）は非課税とされた。その後、明治 8 年に民有地第三種は「官有ニ非サル郷村社地及墳墓地」に改められ、明治 17 年、「公立学校地、郷村社地、墳墓地、……ハ地租ヲ免ス」の規定によって免租地とした⁽⁶⁰⁾。このようにみてくると、これら免租地の周辺にある活動にも課税すべきではないとする同様の理由があったとみられ、沿革的に宗教ないし宗教団体の活動がこれら周辺にあったとされることに重ねることで、宗教法人が非課税とされる根拠が導出されるものなのであろうか。この点に関して、石村耕治教授が述べられているように、公益法人等に対する非課税措置の明確な根拠はなお不明としながら、「わが国には古くから社寺・墓地などの資産に対する非課税措置があったことから、近代的な税制の確立に際して、

(59) 第 13 回帝国議会議院所得税法改正法律案審査特別委員会速記録（第一号）4 頁。

(60) 確井・前掲注(22) 126 頁。

議会在この伝統を尊重した結果ではなかったかとも推測できる。すなわち、きわめて不確実ではあるが、当初の公益法人等に対する非課税措置は、特定の根拠があつてのことではなく、むしろ、議会は、営利を目的としていないこの種の法人には課税されるべきではないといった単純な発想に基づいて採られたようにもみえる⁽⁶¹⁾とするのが沿革的説明としては限界かもしれない。

次いで大正 2 年、同法において法人に関する非課税対象を「府県都市町村其ノ他ノ公共団体、神社、寺院、祠宇、仏堂及民法三十四條ノ規定ニ依リ設立シタル法人」と改められ、公共団体も含めた厳密な範囲が規定された⁽⁶²⁾。

その後、公益法人等の収益事業に課税するという立場を採り始めたのは、昭和 20 年の宗教法人に対する収益目的事業への課税からとなる⁽⁶³⁾。宗教団体法の廃止と宗教法人令の施行に伴って、宗教活動の名の下、当時、宗教法人の行っていた出版等⁽⁶⁴⁾その他自由な経済活動に対して、税制上、何らかの規制が必要であるとし、「宗教法人令第 16 条第 1 項及第 2 項ノ規定ニ依ル所得税、法人税及地租ノ免除等ニ関スル件」(昭和 20 年 12 月 28 日大蔵省令第 109 号) 第 1 条において、「宗教法人ノ所得ニシテ収益ヲ目的トスル事業ヨリ生ジタルモノ以外ノモノニ付テハ宗教法人令第 16 条第 1 項ノ規定ニ依リ所得税及法人税ヲ課セズ」として、宗教法人の行う収益事業に対して課税する

(61) 石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』40 頁(法律文化社、2006)。

(62) 橋本=古田=本間・前掲注(16) 46 頁。その後も、大正 9 年の所得税法改正(大正 9 年 7 月 31 日法律第 11 号)では、「神社、寺院、祠宇、仏堂、及民法 34 条ノ規定ニ依リ設立シタル法人ニハ所得税ヲ課セス」(所法 17)とされ、また、昭和 15 年の法人税法の創設(昭和 15 年 3 月 29 日法律第 25 号)時は、「神社及民法第 34 条ノ規定ニ依リ設立シタル法人ニハ法人税ヲ課セズ」(法人税法 11)として、ここまでの間、公益法人等に対する課税は行われていなかった(若林・前掲注(58) 4・5 頁参照)。

(63) 宗教法人令による容易な設立は、「宗教法人の中には非課税を不適当とするようなものが生ずると予想された(吉牟田勲「公益法人課税の基本的問題点」税経通信 48 巻 2 号 14 頁(1993))」ため、宗教法人についてもその収益事業に対して課税することとされた。

(64) 当時、宗教法人が行う収益事業としては、物品販売業の一部、出版、宿泊事業、結婚式場業務等が考えられていたとされる(市丸吉左エ門「戦前の法人課税制度の沿革」吉国二郎・大島隆夫・市丸吉左エ門・武田昌輔『戦後法人税制史』13-14 頁(税務研究会、1996))。

立場を明らかにした⁽⁶⁵⁾。

宗教法人に対する収益事業課税の開始に関しては、「宗教法人が何等の規制もなく自由に活動することとなると活発に営利活動を行うこともあるものと想定されたので、宗教法人の収益を目的とする事業から生ずる所得に対しては法人税を課税し、その他の所得に対しては法人税を免除することとしたのである（令 16、大蔵省令 109 号）。これは、公益法人に対する法人税の課税の始まりであるが、当時は公益法人の収益事業に対し何等かの課税を行うべきであるとの意見が醸成されていたが他省庁所管の法律改正が必要となるのでなかなか実現できなかつた。それが宗教団体の法の改正の際に漸くその一部が実現したのである」⁽⁶⁶⁾。この説明によると、公益法人に対する課税については、当時、既に公益法人の行う事業の目的として、収益事業に課税するという方向性にはあったとされるとともに、「ここで、収益事業の所得と非収益事業の所得との区別という法人税制の重要なメルクマールが登場したのである。」⁽⁶⁷⁾

2 現行制度の創設

(1) シャウブ勧告

シャウブ勧告では、当時の我が国における公益法人等について、現地調査の結果をもとに、次のように述べている。

「多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し、一般法人並びに個人と直接競争している……現地調査によると、このような非課税法人の上げる利益金はその活動を更に拡張するかまたは饗宴のために消費されていることが明らかにされている。而してそのいずれもが免税を正当化するためには、極めて薄弱乃至全く無価値なものである。」そして、公益法人と営利法人との間で競合している状況について、「株主が所得税と法人税を

(65) 武田・前掲注(58) 375 頁。

(66) 市丸・前掲注(64) 13 頁。

(67) 確井・前掲注(22) 127 頁。

統合し、課税される内国法人から受けた配当の 25% を課税所得から控除することを認められるべきことが勧告されて[おり、]……結果においては、課税における差別的取扱いは比較的小さなものとなる」ことを理由として、「もし利益がなかったとすれば、または非課税法人がその利益を全部分配したとすれば、非課税法人の収益事業は、さして重要な問題とはならない」としている。

他方、当時の我が国の非課税法人数が全法人のほぼ半数を占めている事態について、その原因を多くの法律により安易に法人設立ができるが、設立許可を与えた主務官庁が、その後の法人の諸活動を審査していないという点を指摘している。このように、「公益法人の認可に際して、税の見地が入らない仕組みになって[おり]」、きわめて営利性の強い事業を行っている場合にあっても、「法人税非課税による他との不公正な競争上の利益を与えられている実情にある」ことを問題とし、「公益法人等の営む収益事業による所得に対して、法人税を課すべきである」としている⁽⁶⁸⁾。

さらにこれを是正するため、①大蔵省（当時）は、公益法人等が法的免除を付与されるべきか否かを決定する唯一の権限を与えられるべきであり、②免税を要求しようとする一切の法人は、大蔵省（当時）から免税証明書の交付を受けることとし、③その免税の資格は、3年ごとに審査すべきであるなど、「一般法人企業や個人企業との競争、収益が公益目的以外すなわち収益事業拡充や享楽への使用という 2 点に着目し、アメリカの内国歳入庁の非課税団体課と同じものを作り、個別審査を勧告してい（る）」⁽⁶⁹⁾。

（2）昭和 25 年税制改正

昭和 25 年税制改正において、公益法人等が行う収益事業から生じる所

(68) 大蔵省主税局『シャープ使節団日本税制報告書』第 1 巻 114-118 頁 (1949)。なお、「ここにおいて注目すべきことは、改正地方税法第 63 条は法人税を免除されている一切の法人には事業税を免除しているが、収益を目的とする事業からの収入は、これを免除していないことである。この所得に対しては事業税が賦課されるのである」(同)と付言している。

(69) 吉牟田・前掲注(63) 13 頁。

得に対して課税することとされた。当時、大蔵省から制度創設の経緯とともに次のような説明が為されている。「戦後の急激な物価騰貴のため、多くの公益法人は従来程度の収入を得ていたのでは本来の公益事業遂行の資金を賄うことが困難となったので、従来営利的事業を行わず、もっぱら一般の寄付金等によって事業を行っていた公益法人も新たに営利的事業を行うこととなり、また従来からの営利的事業も拡張する傾向が顕著になってきた。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上のやむを得ない手段たるべきであって、公益法人の行う営利的事業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ると、それは公益法人の行う営利的事業としては行過ぎであるともいえるし、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関係から著しい不権衡を生ずるに至った。そこで公益法人に対する法人税課税問題が台頭するに至ったのであるが、その課税方法として、個々の公益法人の事業の内容により、その事業が非常に公共性が強いときはたとえ収益事業を行っても課税せず、また公共性に乏しいときはその事業の全部に対し課税するという方法も考えられた。しかしすべての公益法人についてその事業を精査し、公共性の強弱を判定することは事実上不可能に近いので、改正税法においてはすべての公益法人を一律に課税法人とし、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し[た]」⁽⁷⁰⁾。

このように、収益事業課税制度について、立法当局である大蔵省主税局はシャウブ勧告を受けて、「課税を免除する場合を特定する」方式を模索するも、立法及び執行上も技術的に無理であること、また、各省庁において公益法人等の許認可および監督を適正に行えばよいとの判断から、個別審査方式は採用されず、「課税対象となる収益事業を特定し限定列举する」⁽⁷¹⁾

(70) 大蔵省主税局調査課『所得税・法人税制度史草稿 調査資料』266頁(1955)。

(71) 具体的には、主として一般営利企業との競合関係にあると思われる事業を特掲するという考え方から、旧営業税法において課税対象とされていた 29 事業種が、ほぼ

方式とされた。したがって、公益法人等に対する非課税措置は、公益社団法人及び公益財団法人にあっては行政庁の公益認定によって、他方、宗教法人を含めた特別法人にあっては所轄庁の法人格付与によって、税制上の判断は関与せずに自動付与される仕組みになっている。

(3) 制度創設後の改正

昭和 25 年の制度創設後、各省庁において公益法人等の許認可および監督を適正に行えばよとの判断から採用された「課税対象となる収益事業を特定し限定列挙する」方式は、現行制度においてもその原型は保たれたままとされている。その一方で、収益事業の範囲については、主として一般営利企業との競合関係にあると思われる事業を特掲するという考え方から、既に廃止されていた旧営業税法において課税すべき事業として特掲されていたものとほぼ同様の業種が規定された後、現在に至るまで幾度となく見直され改正が行われてきている。近年では、平成 20 年度改正で労働者派遣業が追加されたが、これは、労働者派遣事業の適正な運営の確保及び派遣労働者の就業条件の整備等に関する法律（労働者派遣法）その他の法律における扱いとともに、「多くの営利企業が参入し……公益法人等においても同様に労働者派遣事業を行っている実態が見受けられる」（営利企業との競合性）状況について、経済活動として類似する一面を有していると考えられる請負業や周旋業が収益事業の対象とされていることとのバランスを考慮したことが背景にある⁽⁷²⁾。

(4) 公益社団法人又は公益財団法人が行う公益目的事業

平成 19 年に関連する政令府令の公布によって現行の公益法人制度が整

そのまま法人税法に限定列挙されることとされた。なお、旧営業税法において課税対象とされていた 29 事業種とは、①物品販売業、②金銭貸付業、③物品貸付業、④製造業、⑤無線電話放送事業、⑥運送業、⑦運送取扱業、⑧倉庫業、⑨請負業、⑩印刷業、⑪出版業、⑫写真業、⑬席貸業、⑭旅館業、⑮料理店業、⑯周旋業、⑰代理業、⑱仲立業、⑲問屋業、⑳両替業、㉑鉱業、㉒砂鉱業、㉓土石採取業、㉔湯屋業、㉕理容業、㉖演劇興行業、㉗よせ業、㉘遊技所業、㉙遊覧所業である。

(72) 財務省「平成 20 年度税制改正の解説」321 頁。

うのを受けて⁽⁷³⁾、平成 20 年税制改正において、法人税法を主とした改正が行われた。その改正内容は、公益法人等の行う「課税対象となる収益事業を特定し限定列举する」方式を基本としつつも、公益社団法人又は公益財団法人の行う公益目的事業（公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律 2 四）から生ずる所得は、法人税法上の収益事業に当たったとしてもその範囲から除外されることから、実質的に収益事業として課税される範囲は狭められたといえる。これは、現行の公益法人制度の特徴の一つである「公益性の強弱」を意識した制度設計⁽⁷⁴⁾が、そのまま税制上にも反映された結果である⁽⁷⁵⁾。一方で、一般社団法人及び一般財団法人のうち一定要件を満たさない営利型法人に対しては全所得課税が導入されるなど、課税ベースが拡充されている⁽⁷⁶⁾。

なお、宗教法人を含めた特別法法人はこの限りではなく、それぞれの法律に変更がない限りはその課税関係は従前と変わらないこととなる。この点に関しては、新旧の法人類型の課税関係を整理⁽⁷⁷⁾した際、当面、特別法

-
- (73) 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律 58 条では、「公益法人が行う公益目的事業に係る活動が果たす役割の重要性にかんがみ、当該活動を促進しつつ適正な課税の確保を図るため、公益法人並びにこれに対する寄附を行う個人及び法人に関する所得課税に関し、所得税、法人税及び相続税並びに地方税の課税についての必要な措置その他所要の税制上の措置を講ずるものと」されている。
- (74) その根拠は、公益法人認定法上、収支相償の基準（公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えてはならないとするもの）が適用され、公益目的事業による収支差額が恒常的には生じ得ない収支構造が制度上確保されているという点とされる。
- (75) たとえば、みなし寄附金（法法 37⑤）についての損金算入額限度額が拡充される一方、軽減税率が廃止されたことも、事実上、「公益性の強弱」を反映した結果である（尾上選哉「公益法人税制における一般社団法人課税に係る一考察」税研 164 号 86-90 頁（日本税務研究センター、2012）参照）。
- (76) 新公益法人制度の下、新たに認可を受けた公益社団・財団法人に対しては、普通法人と同じ税率を適用することとされ、これは「一見したところ、公益法人に対する課税の強化のように見えるが、公益法人は収益事業について民間の営利事業と競争関係に立っているから、競争条件の攪乱を防止するために必要な措置である（最判平成 20 年 9 月 12 日裁判集民 228 号 617 頁、東京地判平成 24 年 1 月 24 日判時 2147 号 44 頁）」（金子宏『租税法〔第二十二版〕』424 頁（弘文堂、2017））。
- (77) 平成 17 年 6 月税制調査会基礎問題小委員会非営利法人課税ワーキング・グループ「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」

に基づく公益法人等の取扱いを私法上の位置付けのままとして、税務上の取扱いは見直されなかった。今後、特別法に基づく公益法人等については、私法上の対応状況や公益性の有無などを改めて検討した上で他の公益法人等との課税上のバランスなどから、課税の在り方を検討することが必要とされている⁽⁷⁸⁾。

第 2 節 現行制度の概要

1 公益法人等の納税義務及び課税所得の範囲

公益法人等に対する所得課税について、法人税法上、収益事業から生じた所得についてのみ納税義務を負うとされ、非収益事業から生じた所得に対しては課税しないこととしている（法法 4 ①、7）。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行われるもの」（法法 2 十三）をいい、政令において、具体的な 34 事業種が限定的に列挙されている（法令 5 ①各号）。また、ここでいう公益法人等とは、法人税法 2 条 6 号で定義する法人税法別表第二に掲げる法人をいい、宗教法人法を準拠法とする宗教法人は、その一つとして掲げられており、法人税法で定める収益事業から生ずる所得がない限り法人税が課税されないこととなる。

2 収益事業の意義及び範囲

(1) 収益事業の意義

法人税法は、同法において規定する事業体が稼得する所得に対して課税する法律であるから、同法に、特に事業の意義・種類といった規定は置かれていないが、収益事業が定義されていることからみて、法人税法上の事業の概念は収益事業以外の事業（非収益事業）を含むものと解されるから

（<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/170617.html>：平成 29 年 6 月 20 日最終閲覧）参照。

(78) 税制調査会＝第 5 回法人課税ディスカッショングループ（平成 26 年 5 月）資料「公益法人等課税」3 頁。

当然ではあるがその事業の範囲は収益事業より広範であ⁽⁷⁹⁾る⁽⁸⁰⁾。

ところで、法人税法上、収益事業の定義にある「継続して事業場を設けて」(法法 2 十三) という文言は、昭和 32 年、人格のない社団等に対しての法人税の課税に伴って加えられている。当時の参議院大蔵委員会において、塩崎大蔵省主税局税制一課長は、その改正趣旨について、「その収益事業は、すでに公益法人の収益事業として課税している物品販売業その他 28 業種とした上で、人格なき社団等の収益事業は、事業場を設けて継続的にこれらの収益事業を行うものであって、原始産業は含まず、また、出版業などで単に会員に出版物を頒布しているような場合も含まないという考え方であ[る]」⁽⁸¹⁾と説明している。このような発言も踏まえ、「継続して事業場を設けて」が基礎的な要件とされているのは、課税することがふさわしくないものとして、零細であったり、限定的に会員のみを対象とするものなど、いわゆる「事業」とはいえないものは収益事業の範囲から除かれていると考えられており⁽⁸²⁾、「継続企業から生じた所得、すなわち事業所

(79) 吉牟田・前掲注(63) 21 頁においては、収益事業の範囲を考えるに当たっては、①普通法人や個人企業と競争的に行われる事業は収益事業に追加するが、その所得が相当額となり、公正な競争を阻害するほどの量に達するということが条件となる、②公益法人等の資金運用で、事業として、顧客を奪い合う形の競争として行われるものではないもの(利子や配当の収入)、公益法人等でなければ行えない種類のもの(基礎的研究の受託研究費)は、公益法人等の健全な資金運用、公益的事業費用の自己調達といった観点から非課税所得として確保しておく必要がある、③機動的に収益事業の業種追加ができるようにして社会的公正の確保を図る必要がある、を基準とするべきであると指摘している。

(80) 一般的に事業とは、「一定の目的をもって反復継続的に遂行される同種の行為の総体」をいい、必ずしも営利性を要するものではないとされている(内閣法制局法令用語研究会編『法令用語辞典』565 頁(有斐閣、1993))。

(81) 第 26 回 国会参議院大蔵委員会議録第 6 号(昭和 32 年 2 月 21 日開会)。

(82) 武田昌輔名誉教授は、「収益事業というのは、『事業』たる性格を有するものであることが必要である。言い換えれば、『事業』という以上は、継続し、反復するほかに、その規模からみて、いわゆる業といえないものについては、これを『収益事業』とみるべきではない」(武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』646 頁(第一法規、加除式))と述べられている。ここでいう「業」については、渡辺淑夫名誉教授が次のように述べられている。「収益事業の場合の『何々業』というのは『業務』に近い概念ではないか、つまり手広くやっているという必要は必ずしもない。継続的に行われている限りは、これを収益事業として取り込まないと、むしろアンバランス

得について課税するという趣旨」⁽⁸³⁾であると解される。

所得税法 27 条所定の事業所得とは、各種の事業から生ずる所得をいい、具体的な事業については政令に委任している。所得税法施行令 63 条では、事業所得を生ずべき事業である 11 業種を定めるとともに、このほかとして「対価を得て継続的に行なう事業」が一般条項として設けられていることから、これら 11 業種は例示的であるといえる。所得税法及び関連法令に、「対価を得て継続的に行なう事業」についての規定は見当たらないが、金子宏名誉教授は事業所得の意義を述べられる中において、「事業とは、自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動」⁽⁸⁴⁾と仰られている。また、事業所得の該当性が争われた事例では、裁判所は給与所得との区分において、「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をい [う]」と判示している⁽⁸⁵⁾。

法人税法上の収益事業は対価性を要件としており、公益法人等が対価を得ずに行う事業は課税対象とはならないと解されている。前述のとおり、収益事業とは収益性のある事業として当初から計画され、そのような目的をもって反復継続される経済活動であるから、その目的・計画について「ある程度客観的に判断すべきである。当初の計画が収益性を無視したとい

が出てくるのではないかという理解です。したがって、[たとえば] 不動産貸付業につきましても、1 社だけに貸すものも、それが継続している限りは不動産貸付業と……いわざるを得ないのではないか、こういう考え方で整理してい [る]。』(税務弘報 30 卷 3 号 (1982))

(83) 小原一博編『法人税基本通達逐条解説 [八訂版]』1270 頁 (税務研究会出版局、2016)。

(84) 金子・前掲注(76) 227 頁。

(85) この点に関しての裁判例として、弁護士業を行う者が会社と顧問契約を結び、その契約に基づく法律相談によって得た顧問料の所得区分が争われた事例 (最二小判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 卷 3 号 672 頁) において、事業所得と給与所得との区分におけるメルクマールとして示された。

ても、客観的に見て収益性が見込まれるものは、この要件を満たす⁽⁸⁶⁾ものと解されている。また、これとは反対に、収益の出ない構造、つまり、原価にも満たない対価を得ているような場合の対価性の判断についても、その要件に所得の安定性を有していることまでを含め解釈することはや難があるとも考えられるが、その行為が収益性をもった目的で計画され反復継続して行われているかどうかなど、客観性を有した判断が為されることは前段と同様と考えられる⁽⁸⁷⁾。

(2) 収益事業の範囲

法人税法上、収益事業の範囲については、現在、法人税法 2 条 13 号の委任を受けた政令に 34 の事業種として限定的に列挙されており（法令 5 ①各号。以下、「特掲事業」という。）、「その列挙からもれている事業からの収益は、それが営利事業に当たる場合であっても、課税の対象とされない⁽⁸⁸⁾こととなる。それぞれの事業の意義及び範囲については、必ずしもその本質を明確に示しているわけではなく、その解釈に当たっては個別的に合理的な解釈に委ねることとなる。

なお、農業、林業、漁業などの第一次産業に関する事業は、零細であることが多いことを理由（前記(1)）に収益事業として掲げられていない⁽⁸⁹⁾ほか、収益事業に該当する場合でも一定のものについては政策的事由などにより収益事業から個別に除かれている（法令 5 ②）。

(86) 武田昌輔『詳解公益法人課税〔新訂版〕』29 頁（全国公益法人協会、2000）。また、「結局のところ『事業』の概念は抽象概念の域を出るものではなく……最終的には『社会通念』によって『事業』に該当するか否かを判断する」（武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』1041 頁（第一法規、加除式））ことになるものと考えられている。

(87) 公益法人等が本来の目的に従って、無償のサービス提供を行うことは必然的であって、本件のビジネスモデルとは明らかに異なるものである。したがって、「その事業の全部を無償で行うことが当初から予定されているのであれば、基本的には、その事業は収益事業には該当しないので、その事業の損失を他の収益事業と通算することは認められない」（若林・前掲注(58) 77-78 頁）と解されている。

(88) 金子・前掲注(76) 426 頁。

(89) 武田・前掲注(86) 34-35 頁。

(3) 非課税事業の分類と考察

現行の公益法人等の課税制度では、様々な理由で課税対象から除かれている事業がある。これら非課税事業を分類し、具体的に宗教法人の行う行為がどのように取り扱われているか考察することによって、収益事業の本質を探ることとする⁽⁹⁰⁾。

イ 法令上、収益事業に当たらないことが明らかなもの

(イ) 事業とはいわないもの

- a 継続して事業場を設けて行われていないもの
- b 寄附金・補助金⁽⁹¹⁾等を受ける対価性のない行為

前記(1)のとおり、法人税法上の収益事業は対価性を要件としており、公益法人等が対価を得ずに行う事業は課税対象とはならないと解されている。たとえば、法人税法上、公益法人等が寄附金などを受け入れた場合、あるいは宗教法人について檀信徒や参詣人などから賓銭や喜捨金などの献納があったからといってその行為自体は事業とはされない(対価性がない)ものであって、特掲事業のいずれにも該当しないものと解されている。

(ロ) 法人税法施行令 5 条 1 項各号所定の収益事業に掲げられていない事業

- a 第一次産業(農業、林業、漁業、畜産業)

前記(1)のとおり、これらの事業は、一般的にいえば零細であることから、収益事業に掲げられていないとされる。

- b 共済給付事業

(90) 若林・前掲注(58) 76-83 頁。

(91) 収益事業を行う公益法人等が国、地方公共団体等から交付を受ける補助金、助成金等については、①固定資産の取得又は改良に充てるために交付を受ける補助金等の額は、たとえ当該固定資産が収益事業の用に供されるものである場合であっても、収益事業に係る益金の額に算入しない、②収益事業に係る収入又は経費を補填するために交付を受ける補助金等の額は、収益事業に係る益金の額に算入する、といった課税実務上の取り扱いがなされている(法基通 15-2-12)。

(ハ) 収益事業に該当していても立法政策上その対象から除外されているもの

a 個別の特掲事業から除外されているもの

個別の特掲事業から除かれているものについては、「限定列举規定によるものであるから、その範囲について類推解釈することは認められない」⁽⁹²⁾と解される一方、少なくともその規定が置かれている特掲事業の範囲にあるのだから、収益事業の範囲を探る上では重要である。

(a) 特別法によって設立された法人がその法律に基づいて行う本来の業務であって、法人の設立目的及び業務の性格などから、課税することが適当でないと認められるもの

(b) 公的性格を有する法人が行う事業で、実質的に地方公共団体の行う事業と同一であると認められるもの

(c) 事業の内容が教育又は学術の振興、社会福祉への貢献に寄与しているなど、公益性が高いと認められるもの

(d) その法人の性格上、その行う特定の事業につき公益性が高いと認められるもの

(e) 国又は地方公共団体から委託を受けて行っている事業で、収益事業として課税することが適当でないと認められるもの

(f) その事業が収益的性格を有しないと認められるもの

例) 宗教法人又は公益社団法人若しくは公益財団法人が行う墳墓地の貸付業 (法令 5①五二)

(g) 社会的弱者 (低所得者等) に対するサービスの提供であり、課税することが適当でないと認められるもの

例) 住宅用地の貸付業で、その貸付けの対価の合計額がその貸付期間に対応する固定資産税額及び都市計画税額の合計額の 3 倍

(92) 若林・前掲注(58) 78 頁。

以下となる低廉なもの（法令 5①五へ、法規 4）は、主として低所得者層に対する低廉な住宅用地の貸付けであるため、その公益性に着目して非課税規定が設けられたもの⁽⁹³⁾であり、例えば、宗教法人等がこのような低廉住宅用地の貸付けを行っている場合には他に営利法人との競合等の問題は少ないことからみても、あえて収益事業として課税しなくても弊害がない⁽⁹⁴⁾とされる。

b 収益事業全体から除外されているもの

一定要件を満たす公益法人等が行う次の事業は、その公益への貢献度が特に高いことを考慮し、収益事業には含まれないこととされている（法令 5②）。

例) 公益社団法人又は公益財団法人が行う公益目的事業（法令 5②一）

ロ 課税実務上の取扱いが示されているもの

(イ) 物品頒布を伴う行為の取扱い

宗教法人の行うお守り、お札、おみくじ等の物品を頒布する行為については、一般的な物品販売との形態的特徴の類似性により法人税法上の「物品販売業」として収益事業課税の対象となり得るところ、その売価利潤等からみて実質的におさい銭や喜捨金と同質のものと認められるものは、課税実務上、「物品販売業」に該当しないものとして取り扱うことが明らかにされている⁽⁹⁵⁾。これに対して、たとえ宗教法人の行う行為であったとしても、一般的に物品販売業においても販売しているとか、通常、実用品または装飾品などとしても使用できるような物品を同様の販売価格で販売する場合、「物品販売業」として課税の

(93) 小原・前掲注(83) 1298 頁。

(94) 国税庁『昭和 49 年改正税法のすべて』100 頁（1974）。

(95) 法基通 15- 1- 10(1)前段。

対象として取り扱うこととされている⁽⁹⁶⁾。

このような取扱いを例として、収益事業該当性を判断すべき宗教法人の行う行為について、①一方（檀信徒や参詣人）の行う財貨移転行為に着目した任意性（喜捨性）、②もう一方（宗教法人）の頒布する物品に着目した個別性（独立性）に着目し、その販売価格や売買利潤等（①）や頒布する物品の種類（②）などのメルクマールによって、一般的な物品販売として行われる場合を比較の対象としたその行為の異質性が浮き彫りにされるものと解される。

(ロ) 「挙式」等無体な行為の取扱い

宗教法人が神前結婚や仏前結婚等の挙式を行う場合、社会通念上も崇敬の対象として認識されている本来の宗教活動の一部と考えられる⁽⁹⁷⁾「挙式」であるならば、それ自体は課税の対象としないこととされている。他方、その他の行為については、社会的又は宗教的に一体とみられるかどうかは別として、課税上は宗教活動とは区別して取り扱うことを明らかにしている。したがって、結婚式等の場合、通常、挙式その他を一連のサービス等提供事業として行われることが多いが、仮に宗教法人がこれら全体を取り扱った場合には、一般的に結婚式場業などとして行われているものとの競合可能性が考えられる⁽⁹⁸⁾。

このような取扱いに宗教的葬儀の例を当てはめてみると、「葬儀」自体は本来の宗教活動であるから、これについて通常課税関係は生じないが、儀式に使う祭壇の飾付け、その他の付属品の貸付けは、宗教活動とは無関係に活動する一般事業者（典礼業者）でも行えることから、

(96) 法基通 15-1-10(1)後段。

(97) 「宗教法人が本来の宗教活動として行う種々の神事、すなわち地鎮祭や御祓いなどのほか、神前や仏前等において種々の儀式を執り行う行為は、現行税法上特掲されている収益事業のいずれにも該当しないと考えら〔る〕」（渡辺淑夫『公益法人課税の理論と実務〔5訂版〕』183頁（財経詳報社、1994））。

(98) 「その趣旨は、公益法人等に対する課税の本来の趣旨からくるもので、一般の営利法人との間に競合関係が生ずるものは、収益事業とな〔るであろう〕」（武田・前掲注(86) 64頁）。

法人税法上の「物品貸付業」などとして課税の対象となり得るもの⁽⁹⁹⁾と考えられる。他面において、文理上、「宗教法人が…」とその行為の主体において固有的取扱いを明示しているところからみて、営利法人はもとより宗教法人以外の公益法人等が神前結婚等を執り行った場合、その挙式部分も含めて法人税法上の「請負業」などとして収益事業に該当するものと解される。したがって、「宗教法人が神前結婚、仏前結婚等の挙式を行う行為で本来の宗教活動の一部と認められるもの」は、宗教活動とは無関係に行われる外見上の類似性を有するものに対して異質なものとして、法人税法施行令 5 条 1 項所定の収益事業のいずれにも掲げられていないと考えられている。

すなわち、このような例を前提に、社会的又は宗教的には一体とみられる行為であっても、課税上の判断として、法人税が非課税となる本来の宗教活動の一部と、宗教活動とは無関係に行われるものの間には、一体性ないし付随の関係はないものとして取り扱うと解される。

(ハ) 実費弁償的に行われている事業

事務処理の受託としての性質を有する業務が、法令の規定、行政官庁の指導等に基づき実費弁償方式により行われるものである場合、一定の期間（おおむね 5 年以内）を区切って所轄税務署長の確認を受けることにより、収益事業から除外することができる⁽¹⁰⁰⁾。

この規定の趣旨は、実質的に所得の発生が見込まれないような仕組みになっているものについてまで、収益事業である「請負業」として課税の対象にすることはない⁽¹⁰¹⁾ためとされ、公益社団法人又は公益財団法人が行う公益目的事業（法令 5 ②一）が政策的に収益事業から除外されている理由の一つでもある。なお、宗教法人の根拠法である宗教法人法に実費弁償に該当するような規定は見当たらない。

(99) 武田・前掲注(86) 64 頁。

(100) 法基通 15-1-28。

(101) 小原・前掲注(83) 1307 頁。

第 3 節 聖俗二面性をもつ行為と収益事業課税

前章で考察したとおり、元来、世俗的市場とは異なる場において行われてきた伝統的な宗教行為については、その行為の外見は宗教的側面で行われてきたものと同様とみられる一方、その典型的な特徴の一部を欠いているとみられる新たな形態や営利性のある事業と一体を成して世俗的市場に登場した。このように世俗的市場に場を移して行われる宗教的サービスについて、税務上の取扱いを検討する上では、それが世俗法においてどのような性質を有するかを確認しておく必要がある。

前章第 2 節のとおり、宗教法人はその根拠法によって成立する一方、これら法律が本来の目的である行為自体を直接規定しているわけではなく、この点において宗教的サービスは、あくまで私人間の行為として行われているものと解される。したがって、本節では、宗教的サービスについて、当事者間においてどのような契約形態が用いられているか、また、その法的性質についてはどのように解すべきかを考察した後、その収益事業該当性を検討することとする。

1 世俗法的な性質に着目した収益事業判定

宗教ビジネスにおいて、運営事業者の運営規則等に列挙されているサービス等に対して設定される一定価格については、その支払い方法等が示されていることからみて、当該商品に対する対価という趣旨で定められていると解すことが自然であり、また、依頼者が負担する金銭等については、運営事業者の管理の下、依頼者と宗教家の間の自由な意思によってその負担の有無や金額の多寡等を決められないことなどから、宗教家が行う行為を受けることを含む対価として依頼者から運営事業者に対して支払われたものとみるのが合理的であると考えられる。ところで、民法 175 条において、「物権は、この法律その他の法律に定めるもののほか、創設することができない」と規定されており、民法その他の法律によって明示されている権利以外その法律の定める効力等を変更することに当事者が合意したとしても物権とは認められ

ない⁽¹⁰²⁾。つまり、他の私法上の明示された権利にも該当しない「宗教的サービスを受ける権利」は、第一義的には当事者間の契約に基づく債権と解される⁽¹⁰³⁾。さらに、前章第 2 節 4 iii・vi を例として、宗教ビジネスを通じた依頼者と運営事業者との間で結ばれているその契約は、運営事業者が料金連動型サービスシステムによって広く一般に依頼を募り、依頼者からの申込みに対して、運営事業者と宗教法人との一定の契約（取引）が前提となっている商品売買の形式とみることができる。

以上のことから、このようなビジネスモデルにおける運営事業者と宗教法人との関係については、表面上、請負等一定の契約成立要件を充足し得るのであって、民法上の請負又は準委任の性質と何ら変わらない。したがって、宗教法人が宗教的サービスを提供して金員を収入する行為は、料金連動型サービスシステムによって反復継続的に行われる事業であり、請負業又は事務処理の委託を受ける業として法人税法上の「請負業」に該当するものと考えられる。

2 問題点

(1) 宗教行為に対する財貨移転行為の建前と本音

宗教的サービスについて、その法的性質に基づいて収益事業該当性を判断する場合、当事者の一方（依頼者）の財貨移転行為の性格やその行為と相手方（宗教家）の行為との関係性などに着目するも、これを非収益事業の側へ傾け得る確定的な要素は見当たらない。

また、宗教行為に対する建前に立った場合、宗教的理念に基づく喜捨が

(102) 我妻=有泉=清水=田山・前掲注(14) 354 頁。

(103) その債権とは、特定の者（債権者）が他の特定の者（債務者）に対して一定の行為（給付）を請求し受領することを内容とし、原則として、訴求することのできる権利である。物権が物に対する直接の支配を内容とし排他性を有する関係であるのに対し、債権は特定の人に対してある行為を要求する権利であって排他性を有しない関係である（我妻=有泉=清水=田山・前掲注(14) 687-688 頁）から、公序良俗に反せず、他の強行法規に抵触するものでなければ、契約自由の原則により、当事者間でその権利の内容を設定することができる。

単なる外形的な価格の無表示にあらず、金員の多寡によらない不特定多数に対する一般的な公益性とは異質な宗教性の実現にあるとすれば、依頼者の行う財貨移転行為が金銭的債務とみられる宗教的サービスについては、確かにその部分を欠いているのかもしれない。

他方、宗教法人においてもその組織（集団）の維持・存続のためには、変化する社会情勢や多様化する個人的価値観にまったく無関係でいることは厳しく、そこには伝統的なものや典型的なものが形成された時点とは異なった事情が察せられる⁽¹⁰⁴⁾。そして、人の供養などにおいても相場が存在し、通常はこの相場の金額を「出さざるを得ない」と考えて宗教家に手渡し、宗教家もまたこの相場の金額が支払われるものと期待しているのが現実と思われ、それは社会一般の認識ないし本音にも妥当するもの⁽¹⁰⁵⁾と考えられる。宗教的サービスのような一定価格の設定されたものについて、直ちに伝統的な宗教行為と区分し、課税上、その法的性質に従って営利行為と判断すべきかどうかは見解の分かれるところでもある⁽¹⁰⁶⁾。

(2) 公益法人等の行う行為の公益性や宗教性と課税上の取扱い

「公益」自体の定義もあいまいであるところ、宗教法人を含めた公益法人等の公益性に関しては、一律の仕組み又は規律はなく、相対的に濃淡があるものとなっている⁽¹⁰⁷⁾。しかし、公益性や宗教性といった抽象的であって定量化が極めて困難なものについては、実務上も主観性が入り込む余地が見込まれるなど、税制上の優遇措置を与えることの基礎とはし得ないもの

(104) 前掲注(55)。

(105) 署名なし「判解」判タ 1281 号 166 頁 (2009)。

(106) 「宗教法人が行っている事業に対価性が認められる場合、通常は営利法人の事業との競合可能性が認められるであろうから、結局は、課税実務の取扱いと同様、対価性の有無が重要になると考えるべきではなからうか」(武藤政男「判解」訟月 55 巻 7 号 2687 頁 (2009)) など。

(107) 「公益」の概念が明確でない上に、許可主義による制度の運用上、公益性や宗教性の判断は税務のしくみとは無関係になされ、結果、公益法人や宗教法人の名にふさわしくない団体が、公益法人や宗教法人として設立される可能性は大いにある(森泉章「公益法人制度の問題点と課題(上)」ジュリスト 610 号 86 頁、同・前掲注(18) 15 頁)。

と解される。ただし、法人税法上、同法のいう収益事業の概念からは、その団体やその活動が高い公益性や公共性、そして宗教性を有していることのみを理由に、直ちに収益事業の該当性が否定されるものではないし、そのような明文規定があるわけではない⁽¹⁰⁸⁾。まして、政教分離原則によって特権供与が禁止されているところ、宗教性ゆえに宗教法人に対する税を減免するなどするのは政教分離原則と課税関係において適当とはいえない。

このように、宗教法人として認証を受けることで自動的に税制上の非課税措置も受けることができる我が国の制度ではあるが、課税上の判断と根拠法とは直接の繋がりをもたない。現行制度上、特掲事業は、その制度趣旨に基づき営利法人との競合関係や課税上の公平維持などの観点から、「専ら税法固有の理由から収益事業として規定されているものであ〔ることから、〕……一般私法上ないしは行政上における公益性の有無判断と、税法における収益事業課税の必要性の判断とは、全くその判断の尺度が異なる」⁽¹⁰⁹⁾のである。その結果として、宗教的意義のある行為として公知の事実である「人の葬祭」や「読経等」というものであったとしても、法人税が非課税となる宗教活動に当たるのかどうかについては、「明確な典拠を見出すことが困難な法環境にある」⁽¹¹⁰⁾ことも否定できない。

第 4 節 小括

宗教法人に対する非課税措置の理由について、これを制度沿革に求めたところで免租地規定にみられるような宗教的資産の周辺にあった伝統にその消極的な根拠を得るに留まるとみられ、いずれにしても、一般的な公益性のみをもって説明することは難しいものと考えられる。

(108) 武田・前掲注(86) 45 頁。

(109) 渡辺・前掲注(97) 36 頁。

(110) 石村耕治「政教分離からみた宗教法人が行うペット葬祭の税務収益事業該当性」獨協法学第 88 号 140 頁 (2012)。

現行法人税法は、宗教法人を含む公益法人等も一律に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外としつつも、課税の公平を確保するという観点から、公益法人等以外の課税法人が行う営利目的事業と同種の事業、つまり、同法でいうところの収益事業から生じた所得に対しては課税対象としている。そして、宗教法人の行う行為が法人税法上の収益事業に該当するか否かは、宗教法人法 6 条 2 項でいう収益事業であるかどうかは影響させずに、法人税法 2 条 13 号及び同法施行令 5 条 1 項所定の収益事業に当たるかどうかによって判断することとなり、「税法上の収益事業に該当する限りは、その事業が公益法人等の本来の目的事業であるか、それとも付随事業として営利目的で行われている事業であるかに関係なく、すべて課税対象になる」⁽¹¹¹⁾とされる。

しかしながら、法人の種類や事業の性質などから収益事業として課税することがふさわしくないものも存在していることは公知の事実であり、現行の公益法人等の課税制度では、様々な理由で課税対象から除かれている事業があり、前章のとおり、制度創設期より具体的に存在していた宗教法人の行う収益事業としては、物品販売業の一部、出版、宿泊事業、結婚式場業務等が考えられていた⁽¹¹²⁾ところ、これら事業と伝統的な宗教的意義のある行為との外形的な類似性から課税実務上の取扱いとしてその境界が明らかにされている。このようなことから収益事業として掲げている事業は、もっぱら税制固有の理由から課税対象として規定されているものであるとされ、必然的に他の法令における事業区分等とは必ずしも一致するものではない。

他方、宗教ビジネスによって提供される宗教法人の行う行為（宗教的サービス）を概括的にいうと、「伝統的に宗教的側面で行われてきた行為（宗教活動）がその特徴の一部を欠く新たな形態や営利性のある事業と一体を成して、世俗的市場に登場したもの」であり、その行為の外見は宗教的側面で行われてきたものと同様とみられる一方、一定価格を設定した料金連動型のビジネスモデルによって、当事者一方の行う財貨移転行為の喜捨性に疑義が生じているもので

(111) 渡辺・前掲注(97) 36 頁。

(112) 市丸・前掲注(64) 13-14 頁

ある。

従来、当然に公共性や公益性を有していると考えられていた事業について、その公共や公益という言葉が指し示す意味・内容は、民法制定時と比較して社会の構造、個人の価値観の変化によって多義性を帯びてきている中、営利法人の行う事業との違いが不明確になってきている現状に対しては、裁判例の蓄積も少ないなど法的安定性に欠けることは歪めないところである。このようなことを前提に、宗教的サービスのような宗教的意義を否定し得ず、かつ、環境変化が生み出す新たな形態の事業については、執行の安定性などの観点からは、その法的性質に基づいて判断することに一定の合理性はあって妥当なものであるとも考えられる。

第 3 章 収益事業該当性が争われた裁判例

法人税法上の収益事業は、その制度趣旨に基づきもっぱら税法固有の理由から収益事業として規定されているところ、その本質は必ずしも明確に示されてはおらず、他の法令等における公益性の有無判断と「法人税法上の収益事業の概念との間に存在する齟齬が問題」⁽¹¹³⁾となり、その範囲を巡ってはしばしば争いのあるところである。

既述のとおり、宗教法人として認証を受けることで自動的に税制上の非課税措置も受けることができる我が国の制度ではあるが、課税上の判断と根拠法とは直接の繋がりをもたない。しかし、課税上の判断と根拠法とは直接の繋がりをもたないことは、「公益性」「宗教性」を全く考慮しないということなのだろうか。たとえば、宗教法人の行う行為の場合、必ずしも一般的な公益性を有しているとは限らないものの、そもそも宗教法人以外の法人が行う事業と競合関係に立つものではないとする見解⁽¹¹⁴⁾は、宗教的意義を帯びた行為がもつ、営利性や一般的な公益性などに対する異質性を根源とする。

このように収益事業の範囲を巡っては様々な問題を抱えているところ、本章では、宗教法人の行う行為の収益事業該当性について最高裁で争われた初めての事例である最高裁平成 20 年 9 月 12 日第二小法廷判決を中心に、宗教ビジネスと関連する議題を含む代表的な裁判例を取り上げ検討したい。

(113) この点に関して、田近教授は、「税法上の収益事業の概念は税法固有の論理に従って定義されるべきだというのは、そうかもしれない、税法が法人格付与法上の概念とまったく無関係であれば、それでも問題を生じないのかもしれない。しかし、法人税法上公益法人等について優遇措置が採られている趣旨ないし根拠は、『一般私法上ないしは行政上における公益性の有無判断』とは無関係なのだろうか。税法上の収益事業の概念を法人格付与法と無関係に定義することは、一般私企業との競争条件の平等や課税の公平を確保するという観点からは合理性を否定できないものの、反面で、非課税制度のそもそもの趣旨を見失わせているようにみえる」(田近肇「宗教法判例のうごき [平成 24 年・公法]」宗教法 32 号 242-245 頁 (宗教法学会、2013 年)) と述べられている。

(114) 「宗教法人が行う宗教行為としての事業と営利法人が行う宗教ビジネスは本質的に異なり、両者の間に競合関係はないというべきである」(忠岡博「判批」税法学 554 号 122 頁 (2005)。田中治「判批」税務事例 43 巻 5 号 55 頁 (2011) も同旨)。

第 1 節 裁判例からみた収益事業該当性

1 東京高裁平成 16 年 3 月 30 日判決⁽¹¹⁵⁾【裁判例①】

(1) 事案の概要

本件は、課税庁が、医学部、附属病院、薬学部等の医療機関が付設されている学校法人（控訴人・原告。以下「本件学校法人」という。）に対し、本件学校法人が製薬会社等の委託に基づいて行う治験、委託研究等に起因して受領した寄附金による収入は、治験、委託研究等の対価であって、請負業に係る収入に該当することなどを前提に、これらの収益事業収入による所得等が申告されていなかったとして、法人税の更正処分及び無申告加算税の賦課決定等（以下、「本件更正処分等」という。）を行ったのに対し、本件学校法人がこれを不服として、前記更正処分等の取消しを求めている事案である。

(2) 裁判所の判断

本件学校法人は、その根拠法である私立学校法（昭和 24 年法律第 270 号）に基づいて設置され、法人税法上、公益法人等とされるところ、本件学校法人はこれに該当する。また、法人税法上、学校法人は、公益法人等として収益事業を営む場合等に限り、法人税の納税義務を負い、その収益事業の一つとして法人税法 5 条 1 項 10 号所定の請負業が規定されている一方、「医療保険業」は法人税法施行令 5 条 1 項 29 号所定の収益事業とされているが「私立学校法第 3 条に規定する学校法人が行う医療保健業」は除かれている（同号ハ）。したがって、本件治験等の行為の収益事業該当性については、①まずは製薬会社等から寄附金名目で受領した金員の性格が検討され、次いで②たとえ治験等の対価として支払われたものであるとしても本件行為が「医療保険業」として判断すべきものに当たるのかどう

(115) 税資 254 号順号 9615。本件については、訟月 51 卷 7 号 1911 頁、伊藤義一「治験等に起因して受領した寄附金の収益事業該当性」ジュリスト 1288 号 165 頁(2005)等の判例批評があり参考とした。

かが問題となる。

これに対し本件第一審判決⁽¹¹⁶⁾は、次のとおり判示した。

- i 治験は、製薬会社にとっては、治験が新薬の製造、販売において重要な意味を持ち、他方、それを行う立場の医療機関にとっては、重大な責任と実施の困難さ等が必然的に伴う。そのような状況の下においては、①治験の実施に係る契約書の中に、製薬会社等から本件学校法人に研究費等として金員を支払う旨が定められている場合には、当該金員は本件学校法人による治験の実施に係る役務提供の対価という趣旨で定められているものと解するのが自然であり、さらに、②治験の実施に係る契約書において金員の支払に関する定めがない場合であっても、本件学校法人と製薬会社等との間において、本件学校法人が無償で治験を実施することとされていたのではなく、治験の対価として金員を支払うことが想定されているものと考えることが合理的である。なお、これは、③治験の委託に際し、契約書が作成されていない場合であっても、製薬会社等の担当者が、治験に係る役務提供の対価という認識の下に金員を支払っている事実が存在することからも裏付けられるというべきである。

また、個々の寄附金の支払が治験等の対価の性格を有するか否かを判断するに当たっては、いかなる名目であるかなど形式的な面だけでなく、当該寄附の起因、目的、経緯、金額、寄附を行った者、寄附の受入先及び寄附を行った者との関係、役務の内容、役務提供の有無等、当該寄附に関する諸般の事情を総合考慮して判断することが相当というべきである。

- ii 治験の実態に照らせば、治験には、患者に対する治療の一環としての臨床試験を実施する側面と、臨床試験の結果に関する資料を整理、収集して製薬会社等に報告する側面があるとした上で、製薬会社等に対する治験に係る役務の提供と、患者に対する医療行為には、医療機関の行為

(116) 東京地裁平成 15 年 5 月 15 日判決（税資 253 号順号 9343）。

として事実上重複する側面はあるものの、両者は、その債権者、対象、目的、性格、役務の内容等を異にしているというべきである。

- iii そして、製薬会社等が医療機関に対し治験に係る役務の提供の対価として金員を支払う場合、医療機関が治験の実施に係る契約に基づき、治験薬に係る臨床試験を行ったうえで、その試験成績に関するデータを収集、整理し、製薬会社等に報告することの対価として支払われるものというべきである。また、法人税法施行令 5 条 1 項 10 号所定の「請負業」には「事務処理の委託を受ける業」も含む旨規定しており、民法上の請負契約に基づく事業のほか、他の者の委託に基づいて行う調査、研究、情報の収集及び提供等の事業も含まれるものと解される。したがって、医療機関が行うこのような治験等に係る行為は、施行令 5 条 1 項 10 号に規定する請負業に該当するものと解するのが相当である。

なお、本件控訴審においては、上記本件第一審判決を引用し、ほぼ同様の理由によって、その控訴を棄却している。

(3) 検討

イ 名目上寄附金として受領する金員の実質的性格の判断

寄附金や喜捨金などとして支払われた金員については、その名目上は事業とはいわないものとみられるところ、たとえば物品の対価か請負の対価かなど、実質的な性格の事実認定が難しい事例は少なくない。このような事例の事実認定に当たっては、寄附金等の名目にかかわらず、当該寄附の起因、目的、経緯、金額、寄附を行った者、寄附の受入先及び寄附を行った者との関係、役務の内容、役務提供の有無等、当該寄附に関する諸般の事情を総合考慮して判断することが相当である（判旨 i）として、当該金員が支払われた実質的な理由等も検討すべきとした。

ロ 二面性のある行為に関する個別性と一体性

製薬会社の委託に基づいて行う治験の性格について、患者に対する医療行為とその結果報告とが一体となったものであって、両者は不可分であり、その性格は医療行為であるとする治験一体不可分的な考え方があ

る一方、治験の持つ対象、目的、性格、役務内容等が医療行為とは違うという治験の性格の二面性に着目するという考え方もある⁽¹¹⁷⁾。本件判決においては、治験と医療行為について、それぞれ金員の授受に明確な区分があるのだから両者を区別することは可能であって一括で請け負ったものではないとした上で、「製薬会社等に対する治験に係る役務の提供と、患者に対する医療行為には、医療機関の行為として事実上重複する側面はある」ことは認めつつも、治験のもう一つの側面である「治験の実施に係る契約に基づいて、臨床試験を実施し、その試験結果を収集、整理して提供する」（判旨 iii）行為に着目すると、両者はその債権者、対象、目的、性格、役務の内容等の諸点において異にするもの（判旨 ii）とされた。このような考え方から、社会的に一体性をもつとみられるものであっても、それら行為の実施（活動）レベルにおいて現出する一体性のみに着目することなく、それぞれの行為に至った本来の目的等にも着目し、両者の関係性の合理的な評価、裏付けによって、その個別性又は一体性を判断する必要があると解される。

2 東京高裁平成 16 年 11 月 17 日判決⁽¹¹⁸⁾【裁判例②】

(1) 事案の概要

本件は、特定非営利活動法人（以下、「NPO 法人」という。）であり、法人税法 7 条所定の内国公益法人に該当する、法人税について課税庁に対し更正の請求をした NPO 法人が、その後課税庁が当該更正の請求の一部についてのみ理由があるとして NPO 法人に対してした法人税の減額更正につき、同減額更正は、NPO 法人が行う有償ボランティア事業は法人税

(117) 署名なし「判解」税務事例 35 卷 9 号 31 頁（2003）。

(118) 税資 254 号順号 9820。本件については、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 卷 1 号 1・7 頁（2005）、大森健「特定非営利法人における収益事業の問題点」鹿児島大学法学論集第 40 卷第 2 号（2006 年）95-96 頁、永橋利志「NPO 法人の提供する『ふれあいサービス』事業は収益事業たる請負業に該当するとされた事例」月刊税務事例 38 卷 2 号 17 頁以下（2006）等の判例批評があり参考とした。

法 7 条、2 条 13 号所定の収益事業に該当しないにもかかわらず、これに該当するとして同事業から生じた所得に対しても法人税を課したものであるから違法であると主張して、課税庁に対し、前記減額更正の一部取消しを求めた事案である。

(2) 裁判所の判断

本件第一審⁽¹¹⁹⁾の争点は本件事業の収益事業該当性であるが、両者主張からその中心的論点は、①法人税法施行令 5 条 1 項 10 号の「請負業」の範囲、②事業の主体性、③利用会員負担額の対価性であった⁽¹²⁰⁾。

これに対し第一審の裁判所は、次のように判示した。

- i 法人税法 2 条 13 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、公益法人等の事業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。

法人税法施行令 5 条 1 項 10 号の文言からすれば、同号にいう「請負業」は、民法 632 条所定の請負を反復継続して業として行うものに限定されず、委任（民法 643 条）あるいは準委任（同法 656 条）を反復継続して業として行うものをも含むことが、文理上明らかとすべきであり、また、公益法人等が委任あるいは準委任を業として行って収益を上げる場合に、同種の委任あるいは準委任を業として営む営利法人等との間に競合関係が生じることからすれば、このような解釈は、法人税法 7 条及び 2 条 13 号の趣旨にも適うものである。

(119) 千葉地裁平成 16 年 4 月 2 日判決（税資 254 号順号 9617）。

(120) 「根源的には、法人税法上、NPO 法人に対する課税制度さらには、ボランティア活動に対する課税制度がいかにあるべきかが問われた事例である。」（永橋・前掲注 (118) 19 頁）。

- ii ①本件事業によって提供されるサービスは、炊事や洗濯といった一定の仕事の完成を目的とするものだけでなく、話し相手になる、相談に応じる等の、一定の仕事の完成を目的としない事務処理まで多岐にわたるものであるが、②提供するサービスの種類は、NPO法人の運営細則に例示列挙されており、また、③サービスの利用、提供、利用会員の金銭的負担の額及びその履行の具体的な手続、サービスの提供に対する苦情処理等の本件事業の遂行に必要な手続も、全て、NPO法人が主体となって手続を進める形で、NPO法人の運営細則に定められており、④現実にも、運営細則の定めどおりに、サービス利用の申し込みは会員からNPO法人の事務局に対して行われ、⑤同事務局による協力会員の選定、具体的な日程調整及び訪問予定表の作成発行に基づいて協力会員の協力を得てサービス提供が行われ、利用会員の金銭的負担の決済方法等、本件事業におけるサービス提供に伴う手続は全て、NPO法人が主体となって行われていることが認められる。
- iii サービスの提供を受けた会員の負担については、あらかじめNPO法人の運用細則で定められており、利用会員が、自らの意思でその負担点数（負担額）を変更したり、現金で協力会員に支払ったりする等の事態を許容しているとは認められないことなどを総合し、利用会員が運営細則の定めに基づいて負担するふれあい切符の点数は、NPO法人が提供したサービスの対価として、NPO法人に支払われるものであると認めるのが相当である。したがって、本件事業は、NPO法人が、会員に対し、一定の役務を提供して対価の支払を受けるものであって、法人税法施行令5条1項10号にいう請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）に該当するというべきである。

本件控訴審判決では、「提供に協力する会員は、ボランティア活動として、……そのような意図の下でなされる控訴人の会員の援助サービスは極めて貴重なものである」として、本件事業がボランティア活動の意義を有していることを認めつつも、「この精神的交流は援助サービスのいわば究

極の目的とされているものと理解すべきであって、……そのサービスを法人税法施行令 5 条 1 項 10 号所定の事務処理の委託を受ける業を含む請負業と解するのが相当である」と、第一審とほぼ同様の理由によって控訴を棄却した。その一方で、裁判所は、NPO 法人が「このような課税がボランティアのインセンティブを喪失させ、社会が必要としている活動を障害する」と主張したことについて、「立法論としては傾聴すべきである」と説示している。

(3) 検討

イ 法人税法施行令 5 条 1 項 10 号の「請負業」の範囲

法人税法上、収益事業である「請負業」には事務処理の委託を受ける業を含むとされる（法令 5 ⑩）。ここでいう請負について、法人税法及び関係法令に特に定義規定はないことから、「請負業」をどのように解すべきかという点がしばしば問題とされてきたところ、本件裁判所は、法人税法施行令 5 条 1 項 10 号（収益事業の範囲）の文言からすれば、同号にいう「請負業」は、民法 632 条（請負）所定の請負を反復継続して業として行うものに限定されず、委任（民法 643 条）あるいは準委任（同法 656 条）を反復継続して業として行うものをも含む広義のものであることが、文理上明らかであることが確認的に示されている（判旨 i）。

ロ 事業の主体性

本件事業によって利用会員に提供されるサービスはいずれも直接的には協力会員を通じて実現されるものとみられるが、第一審の裁判所は、NPO 法人の①事業内容、②周知・広告、③管理（運営細則）、④運営実態及び⑤業務遂行など諸点における具体的検討（判旨 ii）から、NPO 法人が当該事業を管理・運営・遂行している事実を認定し、自ら会員にサービスを提供している主体であるとした。

他方、NPO 法人と雇用関係にない協力会員については、次のような本件事業の実態から実質的な性格が検討されている。

NPO 法人が定める運用細則によって、本件事業におけるサービス提

供に伴う手続のすべてにおいて NPO 法人が主体となって行われていること（判旨 ii）、協力会員の行動、利用会員の金銭的負担の任意性を制限していることなど（判旨 iii）からすれば、協力会員は、NPO 法人からサービス内容の変更等について広範で包括的な権限を与えられているとはいえ、原則として、NPO 法人の指示に従い、その管理の下、サービス提供に協力しているものと認められるのであって、NPO 法人の指示を受けずに全く独立の立場で独自にサービス提供を行っているとは到底いえず、サービス提供の履行補助者であるとしている。

ハ 利用会員の負担する金員の性格

第一審裁判所は、本件事業で使用するふれあい切符の性格は「1 点当たり 100 円相当の換金性のあるサービス利用券である」とした上で、利用会員が一定の点数を負担する行為の性格について、その行為が謝礼ないし寄附という贈与であれば、これを行うかどうか及びどのような内容でこれを行うかは当該会員の自由な意思決定に委ねられるなど任意性が存在すべきものであるところ、NPO 法人の運営細則では謝礼及び寄附という文言を用いてはいるものの、その規定ぶりからは任意性は認め難く、NPO 法人が提供したサービスの対価として NPO 法人に支払われるものであると認定している。

したがって、判示内容のとおり、当該事業の収益事業たる「請負業」に該当するとの判断は妥当であると考ええる。その一方で、控訴審の裁判所は、NPO 法人の「社会が必要としている活動を障害する」との主張に対して「立法論としては傾聴すべきである」と付言していることから、本件事業のように、昨今、曖昧となってきている多様化する公益法人等の活動と民間企業の行う公益的な活動の境界にあるものについては、非課税とすべきものであるならば法的な例外的措置等の必要性を検討すべきものと解される。

3 最高裁平成 20 年 9 月 12 日第二小法廷判決⁽¹²¹⁾【裁判例③】

(1) 事案の概要

本事案は、宗教法人（上告人・控訴人・原告。以下「本件宗教法人」という。）が、死亡したペット（愛がん動物）の飼い主から依頼を受けて葬儀、供養等を行う事業（以下「本件ペット葬祭業」という。）に関して金員を受け取ったことについて、課税庁から、本件ペット葬祭業が法人税法施行令 5 条 1 項各号の事業に該当し、法人税法 2 条 13 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、その取消しを求めた事案である。

宗教法人は、昭和 58 年頃から「A 動物霊園」の名称で、境内にペット用の火葬場等を設置し、本件ペット葬祭業を行っているほか、引取りのための自動車を数台保有して、死亡したペットの引取り、本件ペット葬祭業を説明したパンフレット発行及びホームページ開設などにより、その周知に努めていた。

具体的には、①宗教法人によるペットの葬儀及び火葬は、ペット専用の葬式場において、人間用祭壇を用いて僧侶が読経した後、死体を火葬に付するというものであるところ、前記パンフレット及びホームページには、その料金につき、動物の重さ等と火葬方法との組合せにより 8000 円から 5 万円の範囲で金額を定めた表が「料金表」等の表題の下に掲載されており、ホームページには、「上記は一式全てを含む費用です（引取・お迎え費用等は別）」との記載がある。この表は、宗教法人の代表役員が、同様の事業を行う有限会社の料金表を参考にして作成したものである。なお、②宗教法人によるペットの葬祭を希望する者が宗教法人の自動車でペットの死体を引き取ってもらうときには、3000 円の支払を求められる。これら宗教法人の保管している帳簿に記載されたペットの供養による収入金額は、いずれも「料金表」記載の金額又はこれに引取りの際の支払金額を加えた金

(121) 裁判集民 228 号 617 頁（いわゆるペット葬祭業事件）。

額に合致している。さらに宗教法人は、③ペット専用墓地等の提供や、④飼い主からの依頼に基づいて法要を行っているほか、ペットの葬祭に関連して、⑤位はい、墓石等の宗教的物品を希望者に交付し、それぞれにおいて、あらかじめ定められた額の金員を受領している。

なお、「ペットの供養や葬祭を行うことは、我が国では昭和 50 年代くらいから広まり始めたとされている。このような事業を行う事業者の数は、平成 16 年現在、全国で 6000 ないし 8000 に及ぶ」とされ、宗教法人以外の法人によるものも見られる。

(2) 裁判所の判断

本件第一審の裁判所⁽¹²²⁾は、財貨移転行為が給付行為の対価として行われない場合、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と前置きした上で、本件宗教法人が行う合同葬、一任葬及び立会葬は、いずれも、本件宗教法人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だから、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ことから、宗教法人の行う火葬は特掲事業である「請負業」に、その他行為も特掲事業にそれぞれ該当するところ、宗教法人の行う事業が特掲事業のいずれかに該当するのであれば、そこからの収益は課税対象となるのであり、当事者が当該行為に対して何らかの宗教的意義を感じているか否か、当該行為が宗教的な外形を呈しているか否か等によってその収益事業性が左右されるべきではない、などとして宗教法人の請求を棄却した。また、原審判決⁽¹²³⁾においても第一審判決と同様の理由によって控訴棄却としている。

本判決においては、次のとおり判示し上告を棄却している。

(122) 名古屋地裁平成 17 年 3 月 24 日判決（税務訴訟資料 255 号順号 9973）。

(123) 名古屋高裁平成 18 年 3 月 7 日判決（税務訴訟資料 256 号順号 10338）。

- i 本件ペット葬祭業は、外形的に見ると、請負業（①）、倉庫業（③）及び物品販売業（⑤）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（②、④）の形態を有するものと認められる。法人税法が、公益法人等の所得のうち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観点からこれを課税の対象としていることにかんがみれば、宗教法人の行う上記のような形態を有する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、事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか、また、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。
- ii 本件ペット葬祭業においては、宗教法人の提供する役務等に対して料金表等により一定価格が定められ、依頼者がその金額を支払っているものとみられる。したがって、これらに伴う金員の移転は、宗教法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みるのが相当であり、依頼者において宗教法人の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とはできない。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ものといわざるを得ない。前記のとおり、本件ペット葬祭業が請負業等の形態を有するものと認められることに加えて、上記のような事情を踏まえれば、宗教法人が、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、これと同旨の原審の判断を是認、宗教法人の請求をいずれも棄却した。

(3) 検討

本事例については、第一審判決後から社会的、宗教的な話題性もあいまって注目度が高く、その判決に多くの評釈があることから、これらを参考⁽¹²⁴⁾としつつ、宗教法人の収益事業該当性の判定において重要と考える法律的取扱いをする収益事業の括り出し、そして、宗教法人のみがもつ宗教的意義の考慮を中心に考察する。

イ 原審及び第一審判決

本件第一審判決では、宗教法人に対する課税、非課税の原則について、その行為が「特掲事業のいずれかに該当するのであれば、そこからの収益は課税対象となる」と前置し、当事者の宗教的意義、当該行為の宗教的外形等によってその収益事業性が左右されるべきではなく、本件行為の収益事業該当性の有無は、「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」という先の裁判例②で示されたものとほぼ同様の判断枠組みに当てはめ、宗教法人の行為と依頼者が支払う金員との間に対価性が認められることを重視した判断がなされている。

ロ 判定理論と事案の特殊性

(イ) 判定理論

本判決においては、収益事業課税制度の趣旨について、「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これを課税の対象としている」という一般的な

(124) この点については、次の文献を参考にした。

渡辺充「判批」判評 605 号〔判時 2039 号〕11 頁、藤谷武史「判批」税研 148 号 122 頁（2009）、小塚真啓「判批」租税判例百選〔第 6 版〕94 頁（2016）。

解釈を前置として、「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」（以下「本件事業」という。）の収益事業該当性について、①まずは法的取扱いを行う特掲事業の形態を有するものの外形的な括り出しがあり、その特掲事業に当たるかどうかの実質的判断において、通常、②「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総合的に検討し判断すべき」という基底的な枠組みがあって、その行為が「課税の公平を確保するなどの観点からこれを課税の対象としている」ものに該当するかどうかについて、③具体的な判断要素として「対価性」、「競合可能性」が存在し、それぞれを個別独立に判定しこれを踏まえるものと判示した。

(ii) 事案の特殊性

裁判例②では、収益事業該当性を検討する事業に「有償ボランティア」を認めた上で、これを法人税法上の収益事業と判定している。他方、平成 20 年最高裁判決（裁判例③）では、検討すべき事業が宗教法人の行う本来の宗教活動であるかどうかの判断はせず、これを収益事業と判定している。もっとも、公益法人等の行う行為の公益性や宗教性といったものの有無強弱が収益事業該当性の判定に全く影響しないのであれば、そのような観点での判断は要しない。

しかしながら、公益法人等の行う行為について、営利法人の行う事業に対する特殊性は公益性や宗教性にあつて、制度趣旨の一つとしてイコール・フッティング論を理解しこれを検討する上で、その特殊性は外見上の類似性のみでは判断できない。このような考えに立つと、裁判例①・②に対する平成 20 年最高裁判決事案（裁判例③）の特殊性は、宗教法人の行う行為というにはかならない。

宗教法人が行う行為は、それが公序良俗に反せず、他の強行法規に抵触するものでなければ、根拠法の「法文上は、宗教の教義を広めることなどを主目的とする団体が、その目的に応じた行為を行う限り、およそそこに宗教行為が行われているものと解釈することができ

る」⁽¹²⁵⁾。そのような宗教的意義のある行為の性質は、既述のとおり、営利性や一般的な公益性に対して異質であると考えられる。

ところで、宗教ないし宗教活動とはどう定義されるものなのであるうか。本件第一審の裁判所において、宗教とは、一般には「超自然的、超人間の本質の存在を確信し、畏敬崇拝する心情と行為」と広く解されていると説示していたが、本件最高裁においてはこの点に触れておらず⁽¹²⁶⁾、政教分離原則と課税関係において公的に宗教ないし宗教活動を定義づけることが適当ではないことなどを考慮したものとみられる⁽¹²⁷⁾。このことは、法人税法上に宗教性のみを根拠に課税・非課税と明示することも同様と解されるから、必然的に「明確な典拠を見出すことが困難な法環境」とならざるを得ないと考えられるのである。

(ハ) 特殊性の考慮

現行制度上、特掲事業は、その制度趣旨に基づき、「専ら税法固有の理由から収益事業として規定されているものであ〔ることから、〕……一般私法上ないしは行政上における公益性の有無判断と、税法における収益事業課税の必要性の判断とは、全くその判断の尺度が異なる」⁽¹²⁸⁾のである。このように、課税上の判断と根拠法とは直接の繋がりをもたないことは、先の考察から確かに法人税法上に公益性や宗教性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

(125) 渡辺・前掲注(124)9頁。

(126) 地方自治体が主催し挙行した市体育館の起工式が憲法 20 条 3 項に違反するか否かをめぐって争われた事案において、その原審に憲法にいう宗教について、「超自然的、超人間の本質（すなわち絶対者、造物主、至高の存在等、なかんずく神、仏、霊等）の存在を確信し、畏敬崇拝する心情と行為」をいうとしている（最大判昭和 52 年 7 月 13 日民集 31 卷 4 号 533 頁、同判タ 350 号 204 頁）。本件第一審判決では、宗教の一般的理解としてこれを引用したものとみられる。

(127) 宗教を一般抽象的に定義することの困難さは、本件において宗教法人の主張が、一般的に宗教活動と認識されている事例（本件行為において、特に宗教的意義が強いものとして「本来の宗教活動の中核である読経を中心とした供養」にまで課税することは不当である旨主張している）を挙げること、又はその典型的なものと同件行為との対比に留まっていることから思慮される。

(128) 渡辺・前掲注(97) 36 頁。

ないが、公益性や宗教性をもつものの特殊性を全く考慮しないというより、あくまで「その判断の尺度が異なる」のである。では、課税上の判断において、宗教法人の行う行為の特殊性はどのように考慮されるものであろうか⁽¹²⁹⁾。

たとえば宗教的葬儀について考えてみると、少なくとも宗教的葬儀の中核にある読経等については、具体的には、「宗教上の儀式の形式により葬儀を執り行っている」ことに宗教的な事情が推察されるとともに、依頼者の行う財貨移転行為の任意性をもって客観的にも事業性がないものと判断され得る。このような判断は、その行為が伝統や典型といった事情によって支えられている場合、当該行為に対する一般人の宗教的評価にも反しないものと考えられる一方、観念的理解や一般人の宗教的評価などを拠り所とすることは、「新たな価値観に対応する事業が公益法人等によって行われた場合、社会通念自体が固まっておらず、安定的かつ妥当な事案処理の基準を提供するものとはならない」⁽¹³⁰⁾ことから、法的安定性の機能という意味では疑問視せざるを得ない。

この点に関して、本件原審及び第一審の判決では、その行為の宗教的意義の程度を課税上の判断に影響させておらず、依頼者の行う財貨移転行為の任意性が否定された時点でその宗教的意義は解消されたもの⁽¹³¹⁾と考えられるところ、たとえば宗教的サービスについて、その

(129) (参考) 憲法 20 条 3 項にいう宗教的活動の意義が示された裁判例（最大判昭和 52 年 7 月 13 日）では、ある行為が〔憲法 20 条 3 項〕にいう「宗教的活動」に該当するかどうかを検討するに当たっては、当該行為の外形的側面のみにとらわれることなく、当該行為の行われる場所、当該行為に対する一般人の宗教的評価、当該行為者が当該行為を行うについての意図、目的及び宗教的意義の有無、程度、当該行為の一般人に与える効果、影響等、諸般の事情を考慮し、「社会通念」によって総合的考量すべきである（民集 31 卷 4 号 533 頁参照）と判示しており、宗教活動に対する一般人の宗教的評価の観点として参考になるものと考えられる。

(130) 藤谷・前掲注(124) 122 頁。

(131) また、本判決について「宗教的意義については、対価性の判断に解消され、独立の収益事業の判断要素とはならない」（武藤・前掲注(106) 2687 頁）と整理される見

法的性質に基づいて収益事業該当性を判断する場合、「宗教行為に対する財貨移転行為の建前と本音」に問題を残していた。

このような問題に対して、本件最高裁の判断は、「依頼者において宗教法人の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……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」(判旨 ii) と付言していることから、本件判定すべき行為に宗教的意義のあることは否定せず(認めつつ)もその有無強弱を判断する理論構成は採られておらず⁽¹³²⁾、収益事業該当性の基本的判断は、対価性から競合可能性へ重心を移して行われるものと解される⁽¹³³⁾。このことから、その宗教的意義は当事者の一方の行う財貨移転行為の性格判断のみに解消することなく、「宗教行為に対する財貨移転行為の建前と本音」に妥当するものと考えられる。すなわち、「そのような事情の存在により収益事業該当性の判断が非該当の側に傾き得ることを承認している」⁽¹³⁴⁾と解されるから、「宗教上の儀式の形式により葬儀を執り行っている」ことなどが収益事業性非該当とする判断に直結しない一方、財貨移転行為の任意性が認められないからといって収益事業であるとも言い切れないのである。

本件最高裁判決では、本件ペット葬祭に宗教的意義を認めながらも、「請負業」等に該当すると判断したのは、一定価格の設定がなされた料金連動型サービスシステムによる周知・広報等の形態が、外形的に営利法人の行う事業形態に酷似し、サービスを受受する依頼者の宗教的意義の感じ方などは別としても、その財貨移転行為の対価性によって合理的に説明され、さらに事業の形態から競合可能性の判断により裏付けされ

解もある。

(132) 「最高裁は、人とペットの区分論に代えて、当該宗教法人が提供する役務等の対価という関係があれば、たとえ宗教行為として意味を感じて金員の支払いがあってもそれを喜捨ということはできないと結論する。」(田中・前掲注(114) 54 頁)。

(133) 収益事業判定すべき事業の「宗教的意義を競合関係の判定上の要素の 1 つに取り込んだように読める」(藤谷・前掲注(124) 122 頁) と整理される見解がある。

(134) 小塚・前掲注(124) 94 頁。

たものと解される。したがって、このような判断の枠組みにおいて、本件ペット葬祭は、伝統的な宗教活動に対しては同質とはいえ、「請負業」等と判断したのは妥当なものとする。

ハ 本判決の射程

本判決は、具体的事例を通じて法技術的な視点から収益事業該当性の判断に至ったものであるから、「事例判断にすぎない」とされる。しかしながら、この判定理論について本件最高裁は、原審及び第一審の判断を指示しつつも、このような実質的判断の枠組みを示しているところからみて、課税上の説明として、宗教法人以外の課税法人が行う同種の事業との違いを「対価性」のみで明確にすることは厳しいものと考えられるところ、宗教法人の行う行為に一定価格の設定があるものや価格相場があるものなどが存在するという「社会一般の認識ないし本音」を念頭に汎用性をもたせたもの⁽¹³⁵⁾と推察される。したがって、少なくとも宗教的サービスのような新たな事業形態によって依頼者が行う財貨移転行為の任意性に疑義があるものの収益事業該当性の判定においては、本件最高裁が判示した判断枠組みが当てはまるものと解され、「競合可能性」を個別判断要素に据えた本判決の意図にも妥当するものとする。

4 東京高裁平成 23 年 2 月 24 日判決⁽¹³⁶⁾【裁判例④】

(1) 事案の概要

本件は、課税庁が、財団法人（控訴人・原告。以下「本件財団法人」という。）がA公社に対して行っていた局舎の提供に係る業務（以下「本件業務」）は、法人税法施行令5条1項5号に規定する「不動産貸付業」に該当し、財団法人がA公社から局舎の賃貸借料として支払を受けた金員は、収益事業から生じた所得に含まれ法人税の課税対象となる等として、財団法人の本件各事業年度の法人税について、更正処分及び過少申告加算税賦課

(135) 小塚・前掲注(124) 94 頁。

(136) 税資 261 号順号 11624。

決定処分又は更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分をしたことに対し、財団法人が、本件業務における局舎の提供は、賃貸借契約に基づくものではなく、財団法人の退職給付事業における投資とその回収として行われたもので、同事業と不可分一体を成すから、「不動産貸付業」に当たらない等と主張して、それらの取消しを求めた事案である。

(2) 裁判所の判断

本件第一審の裁判所⁽¹³⁷⁾は、次のとおり判示した。

- i 法人税法施行令 5 条 1 項 5 号所定の「不動産貸付業」とは、基本的には、不動産の「賃貸借契約」に係る民法 601 条（賃貸借）の「賃貸借」と同義、すなわち、「当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にかせることを約し、相手方がこれに対してその賃料を支払うことを約する」契約を締結して行う事業をいうものと解される。
- ii 本件業務に係る契約（以下「本件契約」という。）の契約書の文言に沿った内容に従って検討した上で、本件契約における合意の内容は、財団法人が局舎に係る不動産を A 公社に対して使用させる義務を負い、A 公社がこれに対する対価としての金員を支払う義務を負うというものと認められるから、本件契約は、賃貸借契約であると解するのが相当であり、本件業務は不動産貸付業に該当する。
- iii 法人税法施行令 5 条 1 項各号に規定する各種の収益事業に該当するかどうかは、営利法人が一般的に行う事業と競合するか否かの観点を踏まえて判断すべきものと解される⁽¹³⁸⁾。
- iv 本件業務は、法令上、財団法人にしかできないものとはされておらず、また、実際にも財団法人以外の多数の民間人等が A 公社に対して局舎に係る不動産の貸付けをしている実態からすると、営利法人との競合という点を勘案したとしても、本件契約による不動産の貸付けに係る事業を収益事業から除外する実質的な理由はないといわざるを得ず、本件業務

(137) 東京地裁平成 22 年 4 月 22 日判決（税資 260 号順号 11426）。

(138) 最高裁平成 20 年 9 月 12 日第二小法廷判決（裁判集民事 288 号 617 頁）参照。

が市場における競争原理とは無縁のスキームで行われていると認めるに足りる証拠もないとして、本件業務が法人税法 2 条 13 号及び法人税法施行令 5 条 1 項 5 号所定の収益事業に該当すると判示している。

なお、本件控訴審においては、上記本件第一審判決を引用し、ほぼ同様の理由によって、その控訴を棄却している。

(3) 検討

イ 本件行為の外形的特掲事業該当性

法人税法施行令 5 条 1 項 5 号所定の「不動産貸付業」とは、不動産についての民法上の「賃貸借契約」（民法 601 条）契約を締結して行う事業をいうものと解される（判旨 i）。そして、本件業務については、契約が締結され明確な契約書が存在することから、「その文言に沿った内容に従って検討」したところ、その契約書の中に、財団法人が局舎に係る不動産を A 公社に対して使用させる義務を負い、A 公社がこれに対する対価としての金員を支払う義務を負う旨が定められている（判旨 ii）ことから、「当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対してその賃料を支払うことを約する」という賃貸借契約の典型的な特徴がみられる。そうすると、A 公社から財団法人への金員移転については局舎の不動産賃貸借契約の対価という趣旨で定められているものと解するのが自然であることから、本件業務は外形的には法人税法上の「不動産貸付業」に該当するとしている。

ロ 本件行為の競合可能性

本判決は、平成 20 年最高裁判決を引用し、「施行令 5 条 1 項各号に規定する各種の収益事業に該当するかどうかは、営利法人が一般的に行う事業と競合するか否かの観点を踏まえて判断すべきものと解される。」

（第一審判決引用）としながらも、本件業務について、「法令上、原告[本件財団法人]しかすることができないものとはされておらず」、また、「実際にも原告[本件財団法人]以外の多数の民間人等が A 公社に対して局舎に係る不動産の貸付けをしている」事実が認められることによって、営

利法人との競合という点を勘案したとしても、その収益事業性を否定するに至らなかったと判断されている。

すなわち、本件業務について、外見上、営利法人が行う同種の事業との関係において、財団法人が「およそ市場における競争原理とは無縁のスキームで行われていた」とするその異質性の主張に対して、本件裁判所は、本件事業が外形的に該当する「不動産賃貸借契約」の締結によって行われる一般的な不動産貸付に対して、異質であることに繋がり得る諸事情も見当たらないとして、その主張を排斥している。

第 2 節 小括

公益法人等の行う行為の収益事業判定について、現在の判例理論を整理すれば、①外形的判断、②実質的判断における基底的枠組み及び③その個別判断要素で構成されるものと解される。

平成 20 年最高裁判決は、宗教法人の行う行為について、料金表による一定価格の設定などから対価性を判断し、直ちに収益事業に該当するとしているわけではない。そのような一定価格の設定がある行為は、依頼者が明示されている金額を支払っていることを推察されるものであることから、宗教的意義のある行為の建前である喜捨性に疑義が生じていることを問題とし、原則課税をその基礎としつつ、制度趣旨に配意し、競合関係を個別判断要素に加えた実質的判断によって、本件ペット葬祭の事業形態が宗教法人以外の法人の行う事業との類似性から収益事業に当たると判断している。

収益事業課税制度において、その公益性が高いものについては、立法的解決によって一定の配慮をおこなっているものと考えられるところ、宗教性のみを理由とした例外規定はなく、また、その収益事業判定すべき事業を収益事業から除外する明文の規定もない場合、平成 20 年最高裁判決が示した実質的判断の枠組みによってその収益事業性は決せられるものと解される。

宗教法人の行う行為の課税上の判断を巡る争いにおいては、その行為を客観

的にみれば、収益事業判定すべき事業に公益的や宗教的な側面と営利法人と競合している側面があって、争点の中核にはそのいずれを重視するかという点があったとみられる。平成 20 年最高裁判決においても、原告たる宗教法人は、争いのある行為が有する宗教的側面の性質をとらえこれを重視した宗教法人の主張に対し、宗教法人の行う行為がその性質上宗教的意義のある行為であること自体は否定せずも、その行為の競合関係について事案に即して個別具体的に判断し、これを重視したものとみられる。

第 4 章 宗教ビジネスを巡る収益事業課税に関する考察

宗教法人の行う宗教的サービスについては、第 2 章第 3 節 1 のとおり、その法的性質を重視して収益事業判定を行うならば、「事務処理の委託を受ける業」として法人税法上の「請負業」に該当するものと考えられる。しかしながら、昭和 25 年の法人税法改正までその事業が非課税とされてきた公益法人に対して、収益事業課税を行うに至った理由が公益法人等と他の営利企業との競争条件の平等化、つまり、課税の公平性確保であったことを踏まえれば、収益事業の判定に際しては、公益法人等の行う事業の実質的な活動がどのようなものであるのが重視されてしかるべきであるところ、宗教的サービスの特殊性は他にはみられない宗教性にあり、第 2 章第 3 節 2 における問題点を残している。

そこで、本章では、一般的な事業分類と法人税法上の収益事業について若干の考察を加えた後、宗教的サービスの収益事業該当性を検討することとする。なお、当事者間の契約関係は基本的に非公開とされる中、本稿においては一定の想定・仮定を前提とせざるを得ないことから、下記の結論はその典型的な取扱いを示したに過ぎず、実際に結ばれる個々の取引契約等に基づいた事実認定によってこれら結論と異なる場合があることに留意願いたい。

第 1 節 一般的な事業分類と法人税法上の収益事業

1 事業分類等の齟齬

法人税法上、公益法人等の行う事業について、収益事業課税の対象となるかどうかは、法人税法施行令 5 条 1 項各号所定の特掲事業のどれかに該当することを基礎的な要件としている。公益法人等の行う行為の収益事業判定については、前章で考察したとおり、現在の判例理論が、①外形的判断、②実質的判断における基底的枠組み及び③その個別判断要素で構成されることを踏まえると、まずは外形的に特掲事業のどれかに当たっている必要がある。

したがって、社会的や宗教的な分類あるいは一体とみられている行為から、課税上、法律的取扱いをする特掲事業としてどのように括り出されるかという外形的な判断は最も重要と考えられるところ、特掲事業個々の本質が必ずしも明確に示されておらず、その範囲についてしばしば争いがあるのは既述のとおりである。

前章第 1 節の裁判例をみると、宗教法人の行う行為の収益事業該当性が争われる場合、その行為が法人税法施行令 5 条 1 項所定の収益事業、つまり特掲事業に該当するか否かが争点とされるどころ、その根本的な問題は、特掲事業 34 種は一般的な事業分類や公益法人等の根拠法における事業区分などと必ずしも一致せず、「法人税法上の収益事業の概念との間に存在する齟齬」⁽¹³⁹⁾として収益事業判定をわかり難くしているように思われる。たとえば平成 20 年最高裁判決では、宗教法人が一括で請負う事業について、宗教的には一体とみられるものとも考えられるところ、外形的に特掲事業である「請負業」等の形態を有するものと認められる旨判示しているがその理由は特に述べられていない⁽¹⁴⁰⁾。

このような問題意識に基づき、宗教的サービスが課税対象である場合に該当するであろう法人税法上の「請負業」とは何か、また、その外形的な該当性判断について考察を加えることとする。

(1) 法人税法施行令 5 条 1 項 10 号の「請負業」

法人税法施行令 5 条 1 項 10 号の「請負業」の範囲については、前章第 1 節の裁判例②のとおり、その性質上、「不当に拡大解釈が行われると、販

(139) 前掲注(113)。

(140) この点について、前章の裁判例③の第一審裁判所では、「財貨移転行為が給付行為の対価として行われない場合、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」と前置きした上で、「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」と判示している。

売業等のような明確なものは別として、ほとんどがこれに含まれることになるという懸念があ[る]」⁽¹⁴¹⁾など、その広狭をどのように解すべきかは問題である。そこで、今一度、「請負業」の意義・範囲を確認しておくとともに、その契約成立に関する要件を整理することとする。

イ 意義及び範囲

法人税法上の収益事業として「請負業（事務処理の委託を受ける業を含む）」が掲げられている（法令 5⑩十）ところ、同法及び関係法令等において、特に請負の定義規定は設けられていないことから、ここでいう請負については民法上の請負と解される。民法上の請負は、「当事者の一方がある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対してその報酬を支払うことを約することによって、その効力を生ずる」（民法 632）と規定されており、仕事の完成を目的とする契約形態をいうのであって、特に取り扱うものが有体であるか無体であるかの別は問わない⁽¹⁴²⁾。また、法人税法上の「請負業」には、「事務処理の委託を受ける業を含む。」と規定されている。この文言については、昭和 38 年度の税制改正⁽¹⁴³⁾によって付け加えられたものであり、当時の改正趣旨として「請負業については、従来から建築請負業に限らず、広く請負等一般について含まれるものとして取り扱っていたのであるが、この点疑問なしとしないので、この際事務処理の委託を受ける業も含まれることを明らかにしたのである。したがって、ある行為が請負か委任かの問題もこれによって解決されてすべて請負業に含まれることとなる」⁽¹⁴⁴⁾と説明さ

(141) 武田・前掲注(86) 30 頁。これに続けて、武田昌輔氏は私見としながら「できるだけ厳格に解すべきであり、課税の必要が生じた場合には、これを特掲することが望ましいと考える」（同）と述べられている。

(142) 民法上の請負とは、「雇用・委任とともに…有形であると無形であるとを問わず」、また、委任とは、「一定の事務の処理を委託すること、つまり統一した労務を目的とする点に特色を有する…事務は法律行為とそうではない行為がある。後者を特に準委任と呼ぶ」とされる（我妻栄=有泉亨=川井健『民法 2 債権法〔第 3 版〕』357、364 頁）。

(143) 旧法人税法（昭和 22 年法律第 28 号）。

(144) 「昭和 38 年 4 月改正税法総解（国税速報臨時創刊号）」27 頁（大蔵財務協会、1963）。

れている。このことは、前章第 1 節の裁判例②においても、民法 632 条所定の請負を反復継続して業として行うものに限定されず、委任（民法 643 条）あるいは準委任（民法 656 条）を反復継続して業として行うものをも含むと確認的に示されている。

ところで、特掲事業 34 種は、第 2 章第 2 節のとおり、法人税法上、限定的に列挙したものであって、その個々の事業の範囲には非課税規定も置かれている。前述のとおり、「請負業」については、その性質上、他の特掲事業の範囲と重なる部分も少なくないところ、仮に「請負業」を除く他の事業の該当性を判定した後に「請負業」として再度判定を行うのでは、そもそも収益事業を限定的に列挙した意味も個別の特掲事業ごとに置かれた非課税規定の意味もないこととなる。そのため、収益事業該当性を検討する際には、「請負業」と他の特掲事業との関係において、請負等の性質を有するものであっても、その事業がその性格からみて、「請負業」以外の特掲事業に該当する場合、課税実務上、その事業は「請負業」に該当しないものとして取り扱うこととされている⁽¹⁴⁵⁾。加えて「請負業」と特掲すべき事業種との関係も考慮することが制度趣旨からも望まれるものと考えられ、具体的にはその行為が課税すべきものである場合、「請負業」として判断し課税するものなのか、新たに特掲すべき事業種として立法措置によって課税すべきものであるのかという判断も含まれるものと解される。

ロ 請負等の成立

民法上の請負とは、仕事の完成を目的とする契約であり（民法 632）、諾成・有償・双務契約である⁽¹⁴⁶⁾。また、民法上の委任とは、当事者の一方（委任者）が法律行為をなすことを相手方（受任者）に委託し、受任者がこれを承認することによって成立する契約であり（民法 643）、そ

(145) 法基通 15-1-29。

(146) 我妻=有泉=清水=田山・前掲注(14) 1183-1184 頁。なお、『『仕事』とは、労務によって結果を生じさせることである。』（同）。

の法的性質は無償であることを原則とする無償・片務契約であるが、特約によって有償とする場合には有償・双務契約となる⁽¹⁴⁷⁾。これとは別に、法人税法上の「請負業」に含まれる事務処理の委託とは、委託者が法律行為以外の事務をなすことを相手方に委託し、受任者がこれを承諾することによってその効力を生ずる、民法上の準委任契約であり（民法 656）、その法的性質は委任の規定が準用される。

契約とは、二者以上の法的人格による 2 個以上の相対立する意思表示の合致（合意）であって、その効力として債権債務を発生させる法律行為である⁽¹⁴⁸⁾。その契約の中核的要素は意思表示の合致であることから、「契約」と「合意」は、しばしば同一の意味で用いられる。契約成立には、特別な方式を必要としないのが原則であるが、その基本的要件は申込みと承諾の合致であり、複数当事者の相対する意思表示が合致することを要する。通常は、一方の当事者からの申込みに対してそれに対応すべき承諾がなされて合意成立という形をとる。

請負契約は双務契約であるから、双務契約による債務の一方が金銭債務である場合、一方の仕事の内容は確定されていても、その対価たる報酬につきまったく取り決めがない場合、請負契約は未成立となる⁽¹⁴⁹⁾。すなわち、その契約成立の要件は「相手方がその仕事の結果に対してその報酬（対価）を支払うことを約すること」と解されるところ、その対価については支払の確定的合意の有無によって決せられるものと解される。

（2）一般的に一体とみられる行為の課税上の取扱い

イ 行為の主体性

第 1 章考察のとおり、宗教法人法上、宗教法人の行う事業は、その公

(147) 双務契約とは、当事者の双方に対価的な関係のある債務が発生する契約で、売買がその典型である。他方、片務契約は、当事者の一方のみに債権が発生する契約で、贈与がその典型である。

(148) 我妻=有泉=清水=田山・前掲注(14) 964 頁。

(149) 東京地判昭和 48 年 7 月 16 日判時 726 号 63 頁。

共的性格からいってそれにふさわしい内容・方法とともに適正な規模であることが期待されており、そして当然に、その主たる目的に沿って行われるものであって宗教法人が主体的に行うことを大原則としたものでなければならぬと考えられる。

ところで、課税上、宗教法人の行う行為の主体性とは、どのように判断されるものなのであろうか。NPO 法人が自らの会員（利用会員）に対し他の会員（協力会員）の協力を得て家事等のサービスを提供する事業の収益事業該当性が争われた前章第 1 節の裁判例②において、裁判所は、当該 NPO 法人の運営細則の定め及び運営実態に基づき、会員に対して行う当該事業におけるサービス提供に伴う手続のすべてにおいて当該 NPO 法人が主体となって行われていること、協力会員の行動や利用会員の金銭的負担の任意性を制限していることなどから、当該 NPO 法人がその事業全体の主体であると判断している。一方、協力会員については、当該 NPO 法人の指示に従い、その管理の下、全く独立の立場で独自にサービス提供を行っているとはいえ、実質的にはサービス提供に協力しているものと認められるとしている⁽¹⁵⁰⁾。このような事案を例として、ここでいう主体性とは、「実質的に当該公益法人等自らが行う行為」であるかどうかによるものであって、たとえば宗教家によってその儀式が司式されるものかどうかというような外見上の類似性のみ限定されない実質的な判断によるものと解される。

以上のことから、宗教法人の行う行為であっても、その主たる目的に沿っていないものや行為の主体性を欠くものは、宗教法人の行う行為として「ふさわしくないもの」であって、その根拠法による支えを失わせるようなものと考えられる。さらに、そのような「ふさわしくないもの」については、その外見上の類似性のみにとられることなく、営利性は

(150) なお、公益法人等が委託契約等によって他の者に行わせる行為についても、実質的に公益法人等自らが行う行為として取り扱うことが、課税実務上も明らかにされている（法基通 15-1-2）。

もとより一般的な公益性に対しても異質であるとされる法人税が非課税とされる本来の宗教活動の一部とは異なる需要に対して提供されるものと解すべきではなかろうかと考えられる。

ロ 行為の独立性

前記第 1 節の裁判例③の控訴審において、宗教法人は、本件行為のうち宗教家による読経等の行為が純粋な宗教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する対価とした金員収入部分は取り消されるべきものである旨を予備的に主張している。これに対して、裁判所は、「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なく、原告〔本件宗教法人〕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」⁽¹⁵¹⁾として前記主張を排斥しており、宗教的意義の有無強弱とは別に、一括で請け負ったすべての行為を課税対象とした⁽¹⁵²⁾。

この点に関して、既述のとおり、宗教法人の行う本来の宗教活動の一部と認められる行為を含む結婚式等の場合、その行為の中核にある挙式等が非収益事業として切り分けされ、これと一体であるものを除き、その挙式等の周辺にある他の行為については、課税上、宗教活動とは區別して考えることが明らかにされている⁽¹⁵³⁾。つまり、一見すると一体性

(151) 名古屋高判平成 18 年 3 月 7 日税資 256 号順号 10338。

(152) 他方、宗教法人が永代使用权を設定するという行為の収益事業該当性が争われた事例（東京高裁平成 25 年 4 月 25 日判決（税資 263 号順号 12209））において、その行為の私法上の契約関係を無視して、敷地部分と墓石及びカロート部分に分けて課税処分をすることは認められないとする宗教法人の主張に対して、第一審の裁判所は「宗教法人が本来収益事業に該当する物品販売業に相当する事業を墳墓地の貸付業〔（非収益事業）〕と一体となる契約の形式をとることによって、本来収益事業であるべきものが非収益事業となって課税対象となくなるということは、納税義務の公平かつ平等な分担という観点からおおそ許されるべきでない」（東京地判平成 24 年 1 月 24 日（税資 262 号－9 順号 11859））としてその主張を排斥しており、非収益事業との一体性などを理由に直ちに収益事業該当性が否定されるものではないものと解される。

(153) 法基通 15－1－72。

があるかのようにみえる行為であっても、そこに事業性のない宗教活動と世俗的行為がある場合、法人税法上、その概念にかんがみてこれらが一体性をもつことはなく、また、付随して行われた行為ともみられないものと解される。そうすると、前述事例の場合、宗教的意義のある行為の中核ともいえる読経等については、法人税が非課税とされる本来の宗教活動の一部として括り出されるという判断も可能であるようにみえる。しかしながら、裁判所は、本件行為に宗教的意義の存在は認めつつも、その販売のしかたなど宗教法人以外の法人の行うサービス提供事業との類似性を問題としている。

すなわち、たとえ僧侶等による読経等を含むものであっても、一定価格を定める料金表等によるシステムによって一体性を有するものとして提供（販売）されるものは、その行為の一部の宗教的意義のみをもって直ちに非収益事業として括り出すことには疑義が生じており、一体のものとして課税上の取扱いをしたものと解される。

(3) 財貨移転行為の性格

第 2 章の考察のとおり、法人税法上の収益事業は対価性を一つの要件としており、換言すれば、前章第 1 節の裁判例③における第一審判決説示のとおり、「財貨移転行為が給付行為の対価として行われない場合、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」から、法人税法上、対価性を推察できない寄附金や喜捨金を収入するだけの行為など、いわゆる事業とはいわないものは収益事業から除かれているものといえる。

ところで、宗教法人はその活動において「お布施」の名称とお布施以外の供養料等の名称が使用されているものがみられる。利用者が一定の金員等を負担する行為について、前章第 1 節の裁判例②では、その性格が謝礼ないし寄附という贈与であれば、これを行うかどうか、どのような内容でこれを行うかは当該利用者の自由な意思決定に委ねられるなどの任意性が存在すべきものであるとしてところからみて、通常、その名目や収入方法

を変えてみたところで実質的な性格までを変えるものではないと解される。つまり、課税上の判断においては、その名目を「お布施」とした場合には喜捨性が肯定され、これを「料金」などの名称を付すことによってそれが否定されるという、単なる名目や支払方法等の形式的な問題ではないし、さらに公益性や宗教性なども無関係とされる。その一方で、前記のとおり、対価性の有無についてその財貨移転行為の喜捨性に着目する判断は宗教的理念に基礎を置いたものといえなくもない。そして、宗教法人の行う行為について、その喜捨性を失った行為の宗教性は損なわれるというのは宗教的理念に基づく論理と考えられるところ、昨今、宗教法人において一定価格が設定された宗教行為が行われていることは「社会一般の認識ないし本音である」とされる。換言すれば、一定価格の設定が為された上でこれを提供（販売）する行為は、通常、商行為とみなされる、その一方で、世俗的市场に存在するものはほぼ料金設定がなされている中、宗教法人だけがその理念に基づく形態を維持するのは、現実的には非常に難しい場面もあるのではなかろうかと察せられるのは既述のとおりである。

また、収益事業該当性を判断すべき事業の外形的判断において、財貨移転行為の性格はどう反映されるものなのかであろうか。公益法人等が民間業者の委託に基づいて行う治験行為の収益事業該当性が争われた前章第 1 節の裁判例①では、患者に対する医療行為と製薬会社等に対する結果報告とが一体とも考えられるところ、それぞれの金員移転の目的によって、医療行為と治験の実施に係る契約に基づく提供行為に区分けられ、それぞれ収益事業性の有無の判断がなされている。一方、前章第 1 節の裁判例③では、判定すべき事業について、第一審の裁判所は、一定価格を定める料金表等によるそのシステムで行われるその行為は直ちに喜捨性を有するとはいえず、外形的に「請負業」等として括り出した上でそれぞれ収益事業判定がなされている。このような事案を例として、収益事業該当性を判断すべき事業の外形的判断においては、必ずしも対価性の有無まで確定させることは要せず、特掲事業の定型的な特徴である「財貨移転行為が給付行為

の対価として行われること」を推察させるような金員移転の目的や料金システム等がもたらす営利性に近接する効果を問題としているものと解される。

2 実質的な経済活動を重視した収益事業判定

第 2 章のとおり、公益法人に対して収益事業課税を行うに至った理由が公益法人等と他の営利企業との競争条件の平等化であったことを踏まえれば、収益事業の判定に際しては、公益法人等の行う事業の実質的な活動がどのようなものであるのかが重視されてしかるべきである。

したがって、公益法人等の行う事業の特殊性を考慮すべきところ、宗教的サービスの特殊性は他にはみられない宗教性にある。しかし、宗教ないし宗教活動の一般的定義も不明確な中、たとえ課税上の問題であってもその宗教性の有無強弱を判断することは、「明確な典拠を見出すことが困難な法環境」の下、多分に主観的判断に頼らざるを得ないことから、「宗教的意義を軽視し、その効果を過小に評価するおそれがある」⁽¹⁵⁴⁾など、信教の自由及び政教分離原則に照らしても適当とは言えず、平成 20 年最高裁判決においても黙示されている。

ところで、外形的に特掲事業該当性を有する事業の実質的な判断に当たっては、対価性及び競合可能性の観点での検討を踏まえた上で、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ことが重要となる。そして、この判断基準により特掲事業のいずれかに該当する場合、たとえ公益法人等の本来の目的たる事業であったとしても、当該

(154) 泉徳治「政教分離—最高裁判例を読み直す—」判時 2344 号臨時 93 頁 (2017)。宗教法人に一般的な公益性が求められるのは世俗的側面のみであることから、本来の宗教活動は必ずしもその公益性には含まれない異質なものであるとしたら、結果として「宗教意識において敏感さを有するとはいえない我が国の一般人の目を基準とすると、宗教的意義を軽視し、その効果を過小に評価するおそれがある」(同)。これは、憲法で保障する信教の自由について、宗教的少数者の視点に立って判断すべき事情があった場合に、いわゆる多数の論理をもっては見失ってしまう可能性があり得ることを十分に認識する必要があるものと理解される。

事業から生ずる所得は課税対象となることに留意しなければならない。このことは、宗教法人の行う事業についても例外ではない。

前章第 1 節の裁判例①・②における判断の枠組みでは、単独要素として対価性を重視する一方、競合可能性は特掲事業に該当する具体的事実として判断がなされたものと解される⁽¹⁵⁵⁾。宗教法人の行う行為に限っていえば、対価性を重視した判断がなされる場合、第 2 章第 3 節のとおり、当事者一方の行う財貨移転行為の任意性に疑義が生じるものは宗教的サービスに限らず、神前結婚等の挙式やおみくじ等の宗教的物品を販売する場面などにおいても課税上の問題が指摘され得るところである。

これに対して、平成 20 年最高裁判決では、外形的に周知・料金設定等のシステムによって依頼者がその明示されている金額を支払っていると推察されることを問題とし、その推察どおりに金員の移転が行われている事実認定に基づき、依頼者における宗教的意義の感じ方などは別に、その財貨移転行為の法的性質を「提供する役務等の対価の支払として行われる性質」ものであると判断している⁽¹⁵⁶⁾。もっとも、この判断は、その事例に基づき、個別具体的に判定した結果であるから、その問題視された料金表等によるシステムを含む「販売のしかた」を前提としたものと解されるところである。

このような「販売のしかた」は、一般的な商行為に照らしてみた場合、依頼者に対してその料金にふさわしいサービス享受を期待させるものである一

(155) 酒井教授は、法人税法施行令 5 条 1 項 10 号でいう『「請負業」等の要件事実には収益事業性が持ち込まれたことになるように思われる』（酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第 4 版〕－要件事実と主張・立証責任を理解する－』238-239 頁（財経詳報社、2015））と述べられている。

(156) 「価格に任意性があることは、反対給付といえるかどうかの判断基準にはなりえないであろう。たとえば一般の市場における物品の売買においても定価が存在せずに売り手と買い手の合意によって価格が決定することは十分にありうることである。」（忠岡博「宗教法人が行うペットの葬祭の収益事業該当性」税法学 554 号 121 頁（2005））。また、田中治「判批」税務事例 43 卷 5 号 55 頁（2011）は「宗教法人が行う宗教行為としての事業と営利法人が行う宗教ビジネスは本質的に異なる」ものであり、たとえ、外観が同様であり、対価性を否定できないものであっても、宗教法人の行為は営利法人のそれとは異質であると述べられ、しかるに対価性の有無のみをもって直ちに収益事業と判断することはできないとされる。

方、宗教法人も提供するサービスに見合った金員の受領を期待しているものとみるのが「社会一般の認識ないし本音にも妥当する」ものであろう⁽¹⁵⁷⁾との見方から、依頼者からの申込みに対してそれに対応すべき承諾がなされて合意成立という法形式が用いられていると解することができる。すなわち、たとえ依頼者に対して宗教法人の提供するものが読経等の宗教的意義のある行為と外見上の類似性をもつものであっても、その一定価格の設定について、依頼者の金員負担行為と宗教法人の提供する行為とを結び付けている単なる目安に過ぎないとして、典型的な宗教活動がもつ喜捨と同じ性格とみて直ちに非収益事業性を肯定することはやや厳しいのではなかろうか。この点に関して、同判決で示された判断の枠組みにおいては、宗教法人の行う行為について、「料金表による一定価格の設定」などによって財貨移転行為の対価性を認めたものの、直ちに収益事業に該当すると判断しているわけではないし、公益性や宗教性を判断要素とする論理構成にもなっていない。

現行の収益事業制度においては、既述のとおり宗教法人の行う行為が他の公益法人の行為すべてに対して異質であるとしているわけではないとする一方、既述のとおり外見上同種の行為が行われているからといってこれらすべてが競合関係に立つものとも言い切れない。しかしながら、たとえば宗教行為としての、「礼拝」としての結婚式と、ホテルなどで形式だけをまねて行っている「チャペル結婚式」を同じものであるとは考えがたいだろう⁽¹⁵⁸⁾、外見的に宗教家の行う読経等に似せることができたところで、それは本質的な部分から宗教法人の行う読経等とは異なるものではないだろうか。つまり、営利性や公益性に対して異質とされる宗教的意義のある行為は、宗教法人にしか為し得ないものであって、他の公益法人等によっても提供できないものと考えられる。

そのような考えに立つとするならば、平成 20 年最高裁判決の判断枠組みも、多様性を帯びてきた公益活動や宗教法人がもつ複雑性が反映するその活

(157) 前掲注(105)。

(158) 忠岡・前掲注(114) 121-122 頁。

動と「法人税法上の収益事業の概念との間に存在する齟齬」という問題に対して、対価性と競合可能性を互いに独立の判断要素とすることで「汎用性をもたせたもの」⁽¹⁵⁹⁾とみられる。

第 2 節 宗教的サービスの「請負業」該当性

1 宗教的サービスの特殊性

(1) 宗教法人の行う行為の特殊性

宗教ビジネスを通じた依頼者の宗教的相談は、依頼者の宗教的意義の感じる意味や程度とは無関係に、金員負担義務の履行によって一律の債権に置き換わる一方で、依頼者に対して宗教家による宗教的サービスの提供を約した運営事業者の債務となる。そうすると、宗教法人の行う宗教的サービスについては、その行為の宗教的意義の有無強弱に関係なく、宗教法人は運営事業者から委託されたことを行っていることにすぎず、委託の性質を有するものと解されることから、その点のみに着目して収益事業判定を行うならば、第 2 章第 3 節のとおり、宗教ビジネス上のサービスとして行われる宗教法人の無体な行為の多くは、「事務処理の委託を受ける業」として法人税法上の「請負業」に該当するものと考えられる。しかしながら、それら行為の法的性質は、私法上の権利及び履行義務が誰に帰属するかという意味を持つものではあるが、宗教法人の行う行為の実質的な性格を判断する場面においては決定的な要素とまでは言い切れないのではなかろうか。

そこで、財貨移転行為に疑義のある宗教法人の行う行為の本質を判断する具体的、客観的な基準を求めると、おみくじなどの宗教的物品を頒布する行為の場合、その宗教的意義とは無関係に外見上同種の有体物を販売する場合の販売価格又は売買利潤等との比較が考えられる。このようなメル

(159) 前掲注(134)。

クマールによって、宗教法人以外の法人が行う同種の事業に対しての異質性が浮き彫りにされ、依頼者が宗教的物品を入手する行為の本質は、一定価格の設定がなされていることのみをもってお賽銭などと別異に解すべきではないとの判断に繋がり得る。

したがって、宗教法人の行う行為であっても、物品販売や委託等の形態によって対価を得るものである限り、一般的な物品販売との形態的特徴の類似から法人税法上の「物品販売業」や「請負業」等として収益事業課税の対象となり得るところ、その行為の実質的性格が明らかに宗教法人以外の法人が行う同種の事業に対して異質である場合にまで、法形式に従って一律に課税の対象とすることは適当とはいえない。

(2) 特殊性の考慮

宗教的サービスは、もともと「伝統的に宗教的側面で行われてきた行為（宗教活動）がその特徴の一部を欠く新たな形態や営利性のある事業と一体を成して、世俗の市場に登場したもの」であることから、宗教ビジネス上にあってもその行為の実質的な性格が「伝統的に宗教的側面で行われてきた行為」と変わらないものであるならば、社会通念上も崇敬の対象として認識されている本来の宗教活動の一部として、営利性や一般的な公益性に対しても異質であると判断され得るものと考えられる。しかし、「本来の宗教活動の一部」という基準は、観念的に理解できるものであったとして、課税上の基準という意味では客観性が十分とはいえないところ、たとえば宗教的葬儀の中核にある読経等は無体なものであり、その本質を判断すべきという要請に対して、これまでのメルクマールの単純な適用は難しい場面が想定される。このように考えてくると、公益性や宗教性とは無関係とする課税上の判断とはいえ、宗教的サービスであっても法人税が非課税となる本来の宗教活動の一部とその本質が変わらないものと解される場合においてまで、運営事業者と宗教法人との間の委託等の法的性質の有無が課税の要否に影響を与えるとするならば、課税の公平維持の観点からは問題がないとはいえないのではなからうか。

宗教ビジネスでは、依頼者と宗教法人との間には料金連動型サービスシステムが介在し、それぞれが運営事業者と結ぶ契約によって間接的に結びついている。宗教的サービスについて、その登場に至った背景などは別としても、「伝統的に宗教的側面で行われてきた行為（宗教活動）がその特徴の一部を欠く新たな形態や営利性のある事業と一体を成して、世俗的市場に登場したもの」であることから、一定価格の設定による財貨移転行為の任意性の有無のみをもってその収益事業性を判断することは必ずしも適当とはいえ、むしろ、一定価格の設定を含めた料金連動型サービスシステムを手段として何が行われているか、宗教法人にもたらされる効果はどのようなものかなど、その経済的実質に基づく検討が必要と考える。

第 1 章第 2 節 4 の宗教ビジネスモデルを具体例とすると、依頼者の金銭的負担の決済は運営事業者が指定する方法のみによって行われ、運営事業者が具体的な日時・場所等を調整して商品内容の確認票を作成発行し、これに基づいて宗教家による宗教的サービスが依頼者に対して提供されるなど、本件事業におけるサービス提供に伴う手続はすべて運営事業者が主体となって行われていると認められる。その一方で、依頼者に施される行為自体は、一定の範囲において宗教法人の裁量と判断で行われるものであるならば、運営事業者から委託されるものというよりも、むしろ宗教法人自らが行うものという性質が強いものといえなくもない。

これに対して、たとえば運営事業者が定める運営規則等にその行為に関して儀式形式等まで一方的に定められ、これに従って宗教法人がサービス提供するものなどについては、その行為が宗教家によって行われるものであっても、その行為の主体にあるとはいえ、「宗教法人が自ら行う宗教的意義のある行為」と同質のものとは考え難い。なお、仮にそのような外見上の類似性のみを有する宗教的なサービスがあったとするならば、その事業は、先に概観してきた宗教活動の沿革や宗教法人の根拠法からみて、宗教法人の行う事業としてふさわしいかどうかという問題とは別としても、課税上の判断において非課税とされる本来の宗教活動の一部とは異なる需

要に対して提供されるものと判断される得ると考える。

2 「請負業」との境界線

公益法人等の行う事業が法人税法上の収益事業に該当するかどうかは、その制度趣旨の一つであるイコール・フッティング論に基づき判断がなされてきたところである。

たとえば、宗教法人の行う物品頒布行為は、一般的な物品販売との形態的な特徴の類似性により法人税法上の「物品販売業」として収益事業課税の対象となり得るところ、その売価利潤等からみて実質的におさい銭や喜捨金と同質のものと認められるものは、課税実務上、「物品販売業」に該当しないものとして取り扱うことが明らかにされている。このような判断については、その基準とすべきものとして販売価格や売買利潤などの財貨移転行為に着目していることからみて対価性に重心を置いた判断の枠組みにおいて許容しているものと考えられなくもないが、他方において、外形的に法人税法上の「物品販売業」の形態的な特徴を有するものについてその実質的な経済活動を重視した判断枠組みにおいて競合可能性を個別要素に加え総合勘案された結果とも矛盾しないものと考えられる。

ところで、前記第 1 節 1 (1)イのとおり、「請負業」と他の特掲事業との関係において、公益法人等の行う事業が委託等の性質を有するものであっても、その実質的な性格が「請負業」以外の他の特掲事業として収益事業の判定をなすべきものであるときは、課税実務上、その事業は「請負業」には該当しないものとする旨の取扱いを明らかにしている⁽¹⁶⁰⁾。そこで、たとえば宗教的サービスとして提供される読経等のケースを本取扱いに当てはめてみると、宗教法人が依頼者に対して行う読経等が、運営事業者からの委託等によってなされる世俗法的な性質のものであったとしても、宗教法人自らが行う読経等と実質的に同じ性格と解せるならば、「請負業」以外の特掲事業に該当する

(160) 法基通 15-1-29

かどうかにより判定をなすべきものであることから、その読経等は「請負業」に該当しないものとして、収益事業性非該当と判定されなければならないこととなる。すなわち、「依頼者に提供する宗教的サービス（読経等）」を「宗教法人自らが行う宗教的意義のある行為（読経等）」と解せるか否かの判断は、その委託等の法的性質への着目とは別に行わなければならないこととなる⁽¹⁶¹⁾。

以上のことから、宗教的サービスが仮に収益事業性非該当とする判断に傾くとすれば、その理由は、喜捨という通常事業とはいわないものに該当する以外に、法人税法上の「請負業」との外形的類似性をもつ事業の収益事業判定の実質的な判断枠組みにおいて「競合可能性」⁽¹⁶²⁾に重心を移して明らかにされるものと考えられる。この場合、その実質的な判定によって法的性質のみに着目した収益事業判定を行う意義は失われるものと解される。

3 料金連動型サービスシステムが当事者に生じさせる実質的効果

宗教的サービスの収益事業該当性の判定においては、宗教ビジネスの下、依頼者と宗教法人を結び付ける料金連動型サービスシステムに着目し、当事者に生じさせる実質的な効果を検討すべきと考える。具体的には、運営事業者と宗教法人との間の取り決め内容を分析し、宗教的サービスにおいて宗教法人が行う行為の目的・内容・態様等から判断する必要がある。

i 目的

宗教法人の行う行為は、それが公序良俗に反せず、他の強行法規に抵触するものでなければ、「法文上は、宗教の教義を広めることなどを主目的とする団体が、その目的に応じた行為を行う限り、およそそこに宗教行為が

(161) 竹本英孝「指定管理者制度に関する一考察－法人税法上の収益事業判定を中心として－」税大論叢 82 号 234-235 頁を参考としている。

(162) 平成 20 年最高裁判決では、競合可能性を有するものはすべて収益事業であるという理論構成にはなっておらず、外形的に該当した個別事業について当たるか否かは、イコール・フッティング論に基づき判断されていると解される。

行われているものと解釈することができる」⁽¹⁶³⁾。

一方、宗教的サービスにおいて前段の目的は維持されつつもその宗教的な特徴の一部を欠くことに至った理由について、前述のようなものがその背景にあったとしても、営利性を求めたビジネスモデルの構築又は活用目的等のみによって説明されるものであるとすれば、本来の宗教活動の一部がもつ特殊性と営利性との取捨選択であったと考えられる。したがって、その行為の実質的な目的として加わった営利性が問題となる。

ii 内容

宗教的サービスは、もともと「伝統的に宗教的側面で行われてきた行為（宗教活動）がその特徴の一部を欠く新たな形態や営利性のある事業と一体を成して、世俗的市場に登場したもの」であることから、運営事業者と宗教法人がその事業上の役割を明確に分けているものと考えられる。たとえば、運営事業者が依頼者に対して宗教家を派遣する又は手配する等のケース（第 1 章第 2 節 4 「②宗教家の派遣又は手配等」）において、運営事業者はその事業に関する提携者である宗教法人に対して、その契約範囲内で直接依頼者による指示を受けながら宗教的サービスを提供することの包括的な委託とみることができる場合、基本的に宗教法人は儀式等の主体であって独立的に行われるものと推察される。他方、運営事業者が依頼者に対して宗教家による宗教的サービスを請負うようなケース（第 1 章第 2 節 4 「③宗教家による宗教的サービスの提供」）については、宗教家の行う行為の外見上は前記ケースと同じに見えるとしても、宗教家は、一般的に運営事業者を債務者としてその補助にあたる役割とみるのが自然であるところ、運営事業者と宗教法人との間に雇用関係がないとすると、運営事業者の債務について履行補助者として行為にあたる等、原則として、運営事業者の指示に従い、その管理の下にサービス提供に協力しているものと考えられる。つまり、宗教家が運営事業者の指示を受けずに、全く独立の立場

(163) 渡辺・前掲注(124)9頁。

でサービス提供を行っているとは認められないと判断され得る。

iii 態様等

運営事業者の行う事業が宗教法人にもたらす実質的な効果について、具体的には、依頼者と宗教法人との結び付け、依頼者の金銭等負担額及び支払手段等の決定経緯、そして、その周知・広報等のしかたなどを検討すべきと考える。すなわち、料金連動型サービスシステムによって、課税上の問題と考えられるのは、具体的には一定価格の設定というより、むしろ、運営事業者によって行われる周知・広報等のしかたによる依頼者獲得又は事業拡張手段が営利法人の本質に極めて類似していると考えられることなど、諸点において宗教法人にもたらされる営利性に近接する実質的な効果にあると考える。

4 小括（まとめ）

一定価格の設定がなされた料金連動型のビジネスモデルによって提供される宗教法人が「宗教の教義の宣布、儀式行事の執行、信者の教化教育」を目的に行う行為が特掲事業に該当するかどうかは、対価性及び競合可能性の観点での検討を踏まえた上で、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総合的に検討し判断すべきところ、対価性が否定し得ない場合、本稿においてはその該当性は基本的に競合可能性に重心を移して判断されるものとの解すべきとの立場を採り、その行為の宗教的意義は、事業の性質としてその対価性および競合可能性の判断に取り込まれ、すなわち、宗教法人以外の法人が行う外見上同種の事業に対するその行為の異質性の実質的な判断に解消するものとの考えに至った。

たとえば宗教的サービス（読経等）が法人税が非課税となる宗教法人自らが行う読経等と実質的に同じ性格と解せるかどうかは、その法律的取扱いを行う特掲事業として括り出されたものについて、料金連動型サービスシステムによる実質的な効果に着目し、主として以下の影響を考慮した上で判断する必要があるといえる。

- i 宗教法人の行う宗教的意義のある行為の独立性（個別性）の保持
- ii 運営事業者によって行われる周知・広報・販売等のしかたによってもたらされる営利性に近接する効果

結びに代えて

近年、宗教ないし宗教活動を取り巻く様々な環境変化は著しいとされ、宗教法人の財務状況は公開されておらず詳細は不明ながら、その収入の大部分は主に葬式と祭祀、墓地経営などが含まれる葬祭関係とも言われる一方で、その葬儀・法事（法要）などの簡略化に歯止めが掛からない状況にあるとされる。例えば通夜・葬儀等の儀式を行わない形態（直葬）のようなものまで含め、それが宗教行為かどうか、そもそも葬祭なのかどうかなど、筆者に判断する見識はない。そのような中、葬祭関係（葬式・祭祀）のサービスについては、社会ないし個人的な要請によって多様な形が提示され、おおよそのものはインターネット上から申し込むことができる時代ようになってきた。宗教とビジネスの融合などと言葉にするのは容易であるが、他方において、ビジネスとは経済であり世俗的市場における営利活動であって、よもや伝統的な宗教行為がその対極的關係ともいえるビジネスと融合することは想定されていなかったのではなからうか。

社会情報の変化や個人的価値観の多様性などによって、宗教的にまったく新たな要請などに基づき登場するものは、まだ見ぬものとして裁判所が示している判断の枠組みにおいて、社会通念によって判断され得るものと考えられる。しかしながら、そのようなものに対する社会一般の通念も安定していない時期においては、法的性質に基づく判断の合理性はより高まるであろうし、その課税・非課税の判断において課税すべきものが課税されず、課税することが必ずしもふさわしくないものが課税対象とされてしまう場合、立法的措置も要することとなる。

本研究では、宗教法人の行う財貨移転行為の任意性に疑義が生じているものについて収益事業該当性判定の外枠的な結論を得るに留まっているのは、ひとえに筆者の力量不足からであり反省している。ただ、宗教法人の行う行為については、その正面に立って課税・非課税を法令上に定めることも宗教性を問うことも適切ではない場面は多く、判例の積み重ねの必要性を感じる。そのよう

な意味において、先の宗教法人の行うペット葬祭等事業の事例は、実務上において重要であるとともに、非常に難しい時期にあったと察せられる。

最後に、宗教法人を含めた公益法人法制と非課税措置の関係において、税務のしくみとは無関係にその法人格は付与される場所、宗教法人の行う行為の公益性に関しては、近年、その議論は始まったばかりと認識しているが、あくまで自律規範等に基づく究極的な目的に向かう活動によって達せられるものと理解されるが、社会的要請などによってその活動にどのような変化が生じているのか、課税上の問題として今後とも注視していく必要がある分野と考える。