

ビジネス類似の宗教行為の現状と固定資産税における課題

—財産税という性質による宗教法人への非課税制度の提案—

全 祐貴

【本稿の目的】

本稿は、宗教法人の境内地等におけるビジネス類似の宗教行為の現状と固定資産税における課題について、地方税法 348 条 2 項 3 号の規定から考察を行うものである。条文は「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地(旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。)」と規定されており、境内地等にかかる非課税について解釈が定まらず、問題を生じさせる理由として、規定されている「専ら」・「本来の用」・「供する」といった不確定概念が用いられているためであると考えられる。本稿における問いかけは、当該条文から宗教法人の境内地等からいかなる利用が非課税から除外され得るか、といった至ってシンプルなものである。

今日、ペットを吊る「ペット葬祭業」や、外注により業務の委託を行い、焼骨を収納する「納骨堂」、そして僧侶が酒である般若湯を振舞う「坊主バー」や「坊主カフェ」、そして 1 泊 100 万円にもなるという高額な「宿坊」、集客のためと窺われる巨大なエスカレーターを設置など、その他種々のビジネス類似の宗教行為が散見される。このようなビジネス類似の宗教行為であるが、「①一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)」、「②教信徒・非教信徒を問わないサービスの提供」、「③事業にかかる一定の外注(例えば外部民間事業者)を行ったもの」といった 3 つの特徴を有することを挙げることができるものと考えている。

まず、境内地等における固定資産税にかかる問題提起としてイコール・フットィングによる不公平が挙げられる。これは宗教法人について固定資産税にかかる租税法における紛争にて同様に争われる法人税と比較すると分かりやすい。固定資産税は財産税とされる性質上、イコール・フットィングについては否定されと見る見解が裁判例・学説からも多数を占めている現状がある。この現状から、固定資産税において、境内地等にて行われるビジネス類似の宗教行為について、同一の事業を行う民間事業者は課税されるが、宗教法人は課税されないこととなり得るのである。そのため、まず、「民間」対「宗教法人」という対立軸における不公平が挙げられよう。そして、法人税ではイコール・フットィングが適用され、固定資産税では適用されないならば、同一の事業であっても、国税である法人税は課税することが可能であるのに、地方税である固定資産税は課税できないという「国」対「地方」という対立軸における不公平も考えられる。これらの二重の意味で不公平を有するものといえるもので、極めて世俗的要素の強いビジネス類似の宗教行為が行われる境内地等が非課税とされてしまう恐れが高く危惧している。しかし、固定資産税においてもイコール・フットィングを容認する裁判例もあることから、実情としては、解釈が定まっておらず、法的安定性、予測可能性の観点からも未だに問題を有しているものと考えられる。

そして、固定資産税における財産税という性質上、宗教活動に用いられる土地・建物である境内地等について、本来は当該宗教法人の教信徒による喜捨等によって運営されていることから、本来の宗教活動による当該境内地等の利用において世俗的なフローが生じず、担税力を有する固定資産には当たらないというものであろう。これは、地方税法 348 条 2

項 3 号が条文に示す「専ら」・「本来の用」・「供する」場合において、本来の宗教活動に供する固定資産に該当したときには、そこから生ずるフロー自体あるものとは考えられる。しかしそのフローは、教信徒からの「喜捨」等、非世俗的なものによるフローであり、これを担税力として捉え、これを境内地等が有する「ちから」として課税を行うことは、宗教法人の有する「聖俗分離原則」の趣旨から反するものといえよう。この「本来の活動」を超えた用に利用される境内地等の利用から生ずるフローについては、当該固定資産に対しての非課税たる根拠を失うものと筆者は考えるものである。

本稿において筆者は厳格な解釈によって、ビジネス類似の宗教行為における特徴である、「①一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)」、「②教信徒・非教信徒を問わないサービスの提供」、「③事業にかかる一定の外注(例えば外部民間事業者)を行ったもの」から、固定資産税の性質における観点により、解釈論にて、いかなる境内地等が非課税から除外され得るか考察を行うものである。そして、解釈論から問題点を具体的に明らかにするものである。更に、憲法概念であり、租税法の根本的な原則ともいえる租税公平主義における課税の公平性の観点から、「課税の公平性を阻害してまで非課税措置を付与することは、これが拡大的に及ぶものではない」という立場において、立法論を含め考察を行うものである。

【構成】

第 1 章では、当該条文の考察の前提となる境内地等において行われる「ビジネス類似の宗教行為」について、これがいかなるものを示すのかについて論述を行った。そこで、「ビジネス類似の宗教行為」の特徴として、「①一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)」、「②教信徒・非教信徒を問わないサービスの提供」、「③事業にかかる一定の外注(例えば外部民間事業者)を行ったもの」といった旧来より行われてきた伝統的な宗教行為とは性質を異にした特徴を有することを確認した。

第 2 章では、問題の所在として、まず、ビジネス類似の宗教行為は、民間事業者とも競合する場合が散見されるものである。そこで、イコール・フッティングが採用されるならば、法人税と同様に課税することが可能であろう。しかし、採用されないとすれば、固定資産税は課税することができず、「法人税」と「固定資産税」、「民間事業者」と「宗教法人」との間で不公平が生じ得よう。更に、財産税という性質上、宗教法人の「本来の活動」を超えた用に利用される境内地等の利用から生ずるフローについては、当該固定資産に対しての非課税の根拠を失うものと考えたと指摘したものである。そして、条文における解釈が定まらない理由として、「専ら」・「本来の用」・「供する」という不確定概念が採用されていることに原因があることを指摘した。

第 3 章では、「宗教性」の存在が境内地等の非課税制にいかに関与し得るかについての考察を行った。これは、「宗教」という概念、そして、信仰・歴史といった「宗教性」というものが、固定資産税の非課税の判断に取り込まれるものか論述を行ったものである。「宗

教」については、宗教を公定することはできないものと指摘した。次いで、「宗教性」については、主観性が介入するおそれがあり、社会通念上、宗教性を帯びたと窺われる行為を行う境内地等であっても、それは非課税の構成要素とはなり得ず、条文が示す「専ら」・「本来の用」・「供する」に該当しなければ、非課税から除外され得るとした。

第4章では、条文に規定される「本来の用」について、いかなる境内地等が非課税から除外されるのかについてビジネス類似の宗教行為の定義から考察を行った。まず、宗教法人の有する性質として「排他性」について、「教信徒・非教信徒を問わないサービスの提供」からの指摘を行った。宗教法人は、他の公益法人における「不特定多数性」とは異なり、特定の構成員を対象としたサービスを提供する法人である。しかし、「一寺院と教信徒」、「教団と教信徒」といった「排他性」の関係に幅があることが分かった。次いで、「事業にかかる一定の外注(例えば外部民間事業者)を行ったもの」との定義の下、外部の運営事業者に委託して行われる境内地等の利用について、非課税から除外可能性について考察を行った。しかし、利用者募集等を外注にて行った境内地等利用につき、非課税除外可能性を有するものの、宗教法人に宗教行為の自主性がある場合など、委託の度合に幅があるものであった。更に、「一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)」という定義においては、条文上根拠とはならないものと指摘を行った。これらのように、解釈に幅があることから、ビジネス類似の宗教行為が非課税に入り込むおそれがあることが分かった。ここで、非課税の適用が「曖昧」となる場合が存在することから、筆者は財産税の性質に即した制度構築が必要であると指摘を行った。

第5章では、条文に規定される「供する」について、境内地等の「使用見込」・「移転」・「建替え」・「現に使用」にその境内地等の利用状況を区分し、いかなる状態が「供する」に該当するもので、その該当性において、ビジネス類似の宗教行為の非課税除外可能性についての考察を行った。その解釈上の状態から、境内地等を「現に使用」している場合を除き、非課税から除外されるものと指摘を行った。しかし、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込むことから、現に使用している場合においてもビジネス類似の宗教行為を行う境内地等が非課税となり得るのである。そのため、ビジネス類似の宗教行為を非課税から除外できないという問題を有するものとなった。

第6章では、「専ら」について、いかなる程度・範囲がこれに該当し、除外され得るか考察を行った。ここでは、非課税につき、財産税におけるフローの観点から、「利用価値」が制限された固定資産であるという観点から、「専ら」とは「本来の用」以外の用を排除する堤防の役割を果たす規定であると指摘を行った。しかし、こちらも、ビジネス類似の宗教行為の定義をも「本来の用」に含み得ることから、「本来の用」にビジネス類似の宗教行為が入り込んだ場合、非課税から「本来の用」以外の用を除外する「専ら」という堤防を越えて非課税とされるおそれがあるのである。

【結論と今後の課題】

第7章では結論として、第3章から第6章において行った考察から明らかになった問題点について、固定資産税の財産税としての性質からの制度提案による解決策を提供した。

この提案は、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等と、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、これらの違いを前提としたものである。筆者はこの違いが鮮明になったこととして、近年生じてきた「事業の外注」が挙げられると考えるものである。例えば、有名なものとして、「小さなお葬式」や「イオンのお葬式」といったこれらの外注による事業である。この事業は、宗教法人の境内地等においても宗教的サービスが執り行われるものであり、かつ、宗教家が宗教的サービスを提供するものである。しかし、全国的な宗教的サービスの利用者を獲得が可能であることから、境内地等において安定的なフローが見込まれるものである。この境内地等から生ずるフローについて、財産税の観点から、固定資産の時価である「収益価格」は高まるものであり、合わせて、境内地等である固定資産が種々の利用価値を有する状態であるといえるのである。

このような特徴を有する外部運営事業者への「外注」による境内地等の利用は、現状の非課税たる根拠法においては規定上、「本来の用」に入り込むおそれがあるものである。一方では、財産税における非課税の定義に当てはまらないものであることから、これを是正するための新しい制度提案を行ったものである。当該改正案の導入によって、外部運営事業者を介した境内地等の利用について、行為に主体性がある場合において、その行為自体を宗教法人の自主的な枠組みの中で行う境内地等の利用についても包括的に非課税から除外することが可能である。この改正案は、財産税を根拠として固定資産税の非課税から除外するために適した制度構築であると考えられるものである。

また、手続規定として、非課税申請時において、徴税吏員等による現地調査が行われるか否かについては、一律の定めがあるとはいえない。更に、境内地等の利用においても、それは変化を伴うものである。これらの理由から、境内地等が継続して本来の用途に利用されているという確証はないものと考えられるのである。そこで、地方税法上において、宗教法人が非課税申請を行った時、および、毎年において、定期的に徴税吏員等によって宗教法人の保有する境内地等の現況調査を行うことを提案するものである。この制度改正により、現地調査を定期的に行う旨、法定化することで、極めて世俗的要素の強いビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を固定資産税の非課税からの除外することが可能であると考えられる。

しかし、一方で、「外注」という特定の用に供する場合において、非課税から除外されることから、憲法概念である「政教分離原則」において問題が生ずるおそれはあるという評価も可能であることを留意する必要があるものと考えられる。また、手続面においては徴税吏員の事務的負担が増大するなど、今後の課題である。

【本稿の特徴・研究貢献】

本稿の特徴は、地方税法 348 条 2 項 3 号における宗教法人の有する境内地等の非課税措

置のうち、ビジネス類似の宗教行為に特化した非課税除外可能性について考察を行った点にある。ビジネス類似の宗教行為は、民間事業者と競合するものや、民間事業者と競合はせずとも、外部運営事業者に委託を行ったものなど、世俗的要素の極めて強い事業が存在する。このような事業の用に供されている境内地等をいかに非課税から除外し得るかについて、宗教法人に特有の「聖俗分離原則」において、「俗」の部分から論述を行ったものである。しかし、条文上、不確定概念が用いられていることもあり、課税庁における課税判断において、苦慮する場面も多分に存在したものと窺われる。その中で、解釈論として一定の非課税除外可能性を提供することで、その判断における一助になればと考える。

以上

【目次】

はじめに	1
第1章 ビジネス類似の宗教行為における課題	4
第1節 宗教法人における事業	4
第1項 ビジネス類似の宗教行為の現状	4
第2項 ビジネス類似の宗教行為の変化	6
第3項 ビジネス類似の宗教行為の意義	6
第4項 ビジネス類似の宗教行為の抱える課題	7
第2節 ビジネス類似の宗教行為の定義	8
第1項 ビジネス的視点における宗教活動の意義	8
第2項 ビジネス類似の宗教行為の定義	9
(1) 提供される宗教的サービスの構造	9
(2) 伝統的な宗教行為と宗教的サービス	10
(3) 宗教的サービスの特徴	10
① ビジネスモデルの基本構造	10
② 提供商品	11
③ 周知・広報	11
④ 事業運営・管理(運営規則等)	11
⑤ 利用手続き	11
⑥ 運営事業者と宗教法人の関係	11
第3節 小括	13
第2章 ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等が非課税とされ得る不公平	14
第1節 ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等に係る裁判例	14
第1項 最高裁判所平成20年9月12日判決(法人税に係るペット納骨堂事件)	14
(1) 事実の概要	14
(2) 判旨	15
第2項 東京高等裁判所平成20年1月23日判決(固定資産税に係るペット納骨堂事件)	16
(1) 事実の概要	16
(2) 判旨	16
第2節 イコール・フッティングからみる不公平	17
第1項 イコール・フッティング論	19
(1) 意義	19
(2) 検討理由	20
第2項 イコール・フッティングからの不公平という視点	22
第3項 イコール・フッティングは固定資産税にはそぐわない	22
(1) 学説	23
(2) 「収益税」・「財産税」・「収益税的財産税」による分類	24
① 収益税説	24
② 財産税説	25

③収益税的財産税説	25
④検討	26
(3)イコール・フッティングから見えてきた課題	28
第3節 地方税法348条2項3号の構成要素	30
第1項 根拠規定	30
第2項 境内建物及び境内地の定義	30
第3項 宗教団体の定義	32
第4項 宗教法人法からの借用概念	33
第5項 不確定概念の採用	34
(1)不確定概念の意義	34
(2)不確定概念の必要性	35
(3)境内地等非課税への適用	35
第4節 固定資産税の性質からの非課税除外可能性	37
第1項 固定資産税の制度の概要	37
(1)課税団体	37
(2)課税客体	38
(3)納税義務者	39
(4)課税標準	40
(5)評価および価格の決定	41
(6)非課税の手続き	43
第2項 応益税からの非課税とされる違和感	44
第3項 財産税という性質からみる担税力	47
(1)財産税からみるビジネス類似の宗教行為の違和感	47
(2)条文と財産税の性質は一致しない	51
(3)担税力に違いが生じた理由	53
第5節 問題を解決するアプローチ	54
第1項 検証方法	54
第6節 小括	56
第3章 宗教法人非課税制における「宗教」と「宗教性」	57
第1節 租税公平主義からみる不公平	57
第1項 憲法で禁止された不公平	57
第2項 租税公平主義	58
(1)租税公平主義の意義	59
(2)公平における基準	59
第2節 宗教の定義	61
第1項 宗教の語源	61
第2項 定義	62
第3節 宗教法人非課税制の意義	63
第1項 非課税にかかる学説	64
(1)政教分離説	64

(2) 公益説	64
第 2 項 宗教法人の固定資産税を前提とした非課税の根拠	65
(1) 宗教法人における公益性	65
(2) 政教分離との関係	66
第 4 節 宗教性の判断における非課税除外可能性	69
第 1 項 事例による比較	70
(1) ライフスペースの事例	70
(2) 法の華三法行の事例	70
(3) パナウェーブ研究所の事例	70
(4) 長い歴史を有する寺院の例	71
(5) 節税対策のために設立された宗教法人の例	71
第 2 項 境内地等の利用による学説	73
(1) 田中治の学説	73
(2) 櫻井圀郎の学説	73
第 3 項 非課税からの排除可能性	73
第 5 節 小括	75
第 4 章 「本来の用」からみる非課税から除外される事由の検討	77
第 1 節 教信徒・非教信徒を問わない境内地等利用の影響	78
第 1 項 「教信徒の教化育成」における宗教の「聖」の部分から見た排他性	79
第 2 項 他の公益法人との性質の違い	81
第 3 項 非営利法人の有する機能	82
第 4 項 宗教法人の有する排他性	84
第 5 項 排他性における具体的検討	85
(1) 教信徒と宗教施設の関係	85
(2) 排他性により非課税から除外され得るか	86
(3) 教信徒の範囲の曖昧さ	87
第 6 項 ビジネス類似の宗教行為の登場による影響	90
(1) ビジネス化された教信徒	90
(2) 宗教の教義をひろめることとの矛盾	92
(3) 固定資産税の性質による担税力の違い	94
第 2 節 事業の外注を行った境内地等の利用による影響	95
第 1 項 「儀式行事」の主体性	95
第 2 項 宗教法人の有する主体性	96
第 3 項 主体性の範囲	98
(1) 宗教法人に行為の自主性がある場合	100
(2) 宗教法人に行為の自主性がない場合	100
第 4 項 学説	101
(1) 忠岡博の学説①②	101
(2) 佐々木一憲の学説	102
第 5 項 外注における非課税除外可能性	103

(1) 解釈における非課税除外可能性.....	103
第 6 項 ビジネス類似の宗教行為の登場による曖昧な主体性.....	104
(1) ビジネス類似の宗教行為による「曖昧」な外注の範囲.....	104
(2) 宗教家が行う世俗的要素の極めて強い境内地等の利用.....	105
第 3 節 価格設定した事業が行われる場合の影響.....	107
第 1 項 固定資産税の性質における担税力が異なることとなった出来事...	107
第 2 項 解釈上価格設定により非課税から除外されない.....	108
第 4 節 小括.....	110
第 5 章 境内地等の「供する」状態から除外される場合の検討.....	111
第 1 節 「供する」につき争点となった裁判例.....	111
第 1 項 東京地方裁判所平成 25 年 2 月 6 日判決(学校法人の固定資産税非課税につき争われた事件).....	111
(1) 事実の概要.....	111
(2) 被告の主張.....	111
(3) 判旨.....	112
第 2 項 「供する」における問題点.....	112
第 2 節 「供する」から除外される段階.....	113
第 1 項 時点による比較.....	113
(1) 境内地等を建築中の場合.....	114
(2) 境内地等を移転中の場合.....	114
(3) 同一の境内地等内において境内建物を建替えの場合.....	114
(4) 現に宗教活動が行われている境内地等.....	114
第 2 項 減価償却資産における「供する」の時期.....	114
(1) タックスアンサーにおける国税庁の見解.....	114
(2) 建築中における判断.....	115
(3) 建築中の境内地等における非課税除外可能性.....	116
第 3 項 相続税における建築中における小規模宅地の負担軽減措置.....	117
(1) 制度の概要.....	118
(2) 根拠条文.....	118
(3) 法令解釈通達における取扱い.....	119
(4) 建築中における判断.....	120
第 4 項 固定資産税の性質からの非課税除外可能性.....	124
第 3 節 小括.....	125
第 6 章 「専ら」の非課税除外可能性における役割の考察.....	126
第 1 節 裁判例.....	126
第 1 項 東京地方裁判所判決平成 28 年 5 月 24 日(ビル型納骨堂事件).....	126
(1) 事実の概要.....	127
(2) 課税処分.....	127
(3) 争点.....	127
(4) 判旨.....	127
第 2 項 「専ら」における問題とされる事由.....	128

第2節	条文上「専ら」が付された理由	129
第3節	固定資産税の性質における「専ら」の解釈	130
第1項	優遇規定における「専ら」の前提	130
第2項	利用価値の制限された固定資産	132
第4節	他の租税法規における「専ら」の範囲	132
第1項	青色事業専従者給与における「専ら」の考え方	133
(1)	制度の概要	133
(2)	根拠条文	133
(3)	配偶者における取扱い	134
(4)	導き出される「専ら」の厳格さ	136
第2項	試験研究費における「専ら」の時間的概念	137
(1)	制度の概要	138
(2)	根拠条文	138
(3)	中小企業庁における取扱通知	140
(4)	試験研究費が示す要件	141
(5)	試験研究費が示す「専ら」の厳格な範囲	141
第3項	収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例における「専ら」の空間的概念	143
(1)	制度の概要	143
(2)	根拠条文	144
(3)	国税庁質疑応答	144
(4)	空間的概念における割合	147
第5節	固定資産税の性質からの根拠	148
第6節	小括	151
第7章	ビジネス類似の宗教行為を行う施設を非課税から除外する制度の提案	153
第1節	条文が抱える問題点の整理	153
第2節	固定資産税に適合した制度の検討	154
第1項	「専ら」を厳格にした制度の提案	154
(1)	改正案	155
(2)	制度改正の導入による影響	155
①	「本来の用」以外の用を行う境内地等を非課税から排除できる	155
第2項	「価格設定」を付した事業による利用を非課税から除外する制度の提案	155
(1)	改正案	156
(2)	制度改正による影響	156
(3)	「価格設定」を付した事業を非課税から除外することが困難な理由	160
①	現代社会の構造による視点	160
②	イコール・フッティングとの関係において	162
第3項	外部事業者への「外注」による利用を非課税から除外する制度の提案	163
(1)	改正案	164
(2)	制度改正による影響	165

①「外注」による事業を非課税から排除する裏付.....	165
②固定資産税の性質からの制度構築.....	168
第3節 小括.....	172
おわりに.....	173
参考文献.....	174

はじめに

今日、宗教とビジネスとが結びついたビジネス類似の宗教行為¹ともいえる活動が宗教法人の境内地等において行われている。境内地等において行うペットを弔う「ペット葬祭業」や焼骨を収納する「納骨堂」、そして僧侶が般若湯²を振舞う「坊主バー」や「坊主カフェ」、そして1泊100万円にもなるという高額な「宿坊」、集客のためと窺われる巨大なエスカレーターの設置など、その他種々のビジネス類似の宗教行為が散見される。また、境内地等に併設している車輛の駐車場において何らの宗教行為も行っていないにも関わらず、祈祷料として駐車料金を徴収していたことが問題となり、これが報道されるや否や駐車車輛に1台ずつ祈祷を行うことで課税を逃れようとするといったグレーゾーンともいえる行為を行う寺社も現れている。なお、当該寺社は当初駐車場のゲートのしめ縄をくぐることで祈祷を行っているとして主張していた。

このようなビジネス類似の宗教行為であるが、「①一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)」、「②教信徒・非教信徒を問わないサービスの提供」、「③事業にかかる一定の外注(例えば外部民間事業者)を行ったもの」といった3つの特徴³を有することを挙げられると考えている。

まず、境内地等における固定資産税非課税制度にかかる問題提起としてイコール・フットィングによる不公平が挙げられる。先の特徴述べるならば「①一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)」となるであろう。これは宗教法人について固定資産税にかかる租税法における紛争にて同様に争われる法人税と比較すると分かりやすい。固定資産税は財産税とされる性質上、イコール・フットィングについては否定されるとする見解が裁判例・学説からも多数を占めている現状がある。この現状から、固定資産税において、境内地等にて行われるビジネス類似の宗教行為について、同一の事業を行う民間事業者は課税されるが、宗教法人は課税されないこととなり得ることで「民間」対「宗教法人」という対立軸における不公平、そして、法人税ではイコール・フットィングが適用され、固定資産税では適用されないならば、同一の事業であっても、国税である法人税であれば課税することが可能であるのに、地方税である固定資産税は課税できないという「国」対「地方」という対立軸における不公平から二重の意味で不公平なものといえ、極めて世俗的意味合いの強いビジネス類似の宗教行為が行われる境内地等が非課税とされてしまうおそれが高く危惧している。

¹なお、本稿における用語の定義における、宗教とビジネスとが結びついた宗教行為について、「ビジネス類似の宗教行為」として呼称し、その他引用による場合の呼称は「宗教ビジネス」や「宗教的サービス」のように引用元の著者の用語を用いるものとし、また、適宜宗教行為に適合した用語を用いることに留意されたい。

²大辞林によると、「〔僧侶の隠語〕酒。」と説明がされている。大辞林(第4版)(三省堂、2019年)を参照のこと。

³佐々木一憲「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—」税大論叢(91)(2018年6月)、312-314頁。

しかし、固定資産税においてもイコール・フットィングを容認する裁判例もあることから、実情としては、解釈が定まっておらず、法的安定性、予測可能性の観点からも未だに問題を有しているものと考えらる。

そして、固定資産税非課税制度における財産税という性質上、宗教活動に用いられる土地・建物である境内地等について、本来は当該宗教法人の教信徒による喜捨等によって運営されていることから、本来の宗教活動による当該境内地等の利用において世俗的なフローが生じず、担税力を有する固定資産には当たらないというものであろう。しかし、果たして財産税を前提としたことにより、境内地等がそこからの世俗的なフローがなく、担税力を有しない固定資産であると言い切れるのであろうか。確かに、地方税法 348 条 2 項 3 号が条文に示す「専ら」・「本来の用」・「供する」場合においては、本来の宗教活動に供する固定資産に該当したときには、同 3 号の範囲に該当した固定資産に対して、そこから生ずるフローはあるものの、教信徒からの「喜捨」等、非世俗的なものによるフローを担税力として捉え、これを境内地等が有する「ちから」として課税を行うことは、宗教法人の有する「聖俗分離原則」の趣旨から反するものといえよう。この「本来の活動」を超えた用に利用される境内地等の利用から生ずるフローについては、固定資産の「利用価値」という面において、当該固定資産に対しての非課税たる根拠を失うものと筆者は考えるものである。

本稿は、宗教法人の境内地等におけるビジネス類似の宗教行為の現状と固定資産税における課題について、地方税法 348 条 2 項 3 号の規定から考察を行うものである。条文は「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地(旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。)」と規定されており、境内地等にかかる非課税について解釈が定まらず、問題を生じさせる理由として、規定されている「専ら」・「本来の用」・「供する」といった不確定概念が用いられているためであると考えらる。本稿における問いかけは、当該条文から宗教法人の境内地等から、いかなる利用が非課税から除外され得るかといった至ってシンプルなものである。特に筆者は、憲法概念であり、租税法の根本的な原則ともいえる租税公平主義における課税の公平性の観点から、「課税の公平性を阻害してまで非課税措置を付与するということは、これが拡大的に及ぶものではない」、という立場から厳格な解釈によって、条文上規定される「専ら」・「本来の用」・「供する」を各々に分解し、これらについて非課税から除外されるものの考察を行い、ビジネス類似の宗教行為における特徴である、「①一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)」、「②教信徒・非教信徒を問わないサービスの提供」、「③事業にかかる一定の外注(例えば外部民間事業者)を行ったもの」から、固定資産税の性質における観点について、解釈論において、いかなる境内地等が非課税から除外され得るか、そして、そこから問題点を具体的に明らかにすることで、宗教法人の境内地等について課

税がいかにあるべきかについて、包括的な考察を行う⁴。

⁴なお、本稿における用語の定義において、宗教法人の構成員に対する呼称として、宗教法人における信者一般については、「教信徒」として呼称し、その他特定の宗教法人に関して論じる場合、引用におけるときの呼称は、「檀信徒」・「檀家」・「信徒」・「信者」等のように各宗教の特性による呼称、引用元の著者の用語を用いるものとすることに留意されたい。

第1章 ビジネス類似の宗教行為における課題

本稿では、解釈論の視点においては、宗教法人における固定資産税の非課税規定である地方税法 348 条 2 項 3 号について、「ビジネス類似の宗教行為」を行う境内地等にかかる非課税からの除外可能性に論点を置くものである。まず、これを判断することが困難である事由についての前提となる「ビジネス類似の宗教行為」がいかなる行為を示すのか、について考察・問題提起を行い、非課税除外可能性についての課題を見出す。

第1節 宗教法人における事業

ここでは、宗教法人の行う事業について論述を行う。石村耕治の著書によると、宗教法人はいわゆる公益法人の枠組の中に存在する法人であるが、他の公益法人にはない法的性質として、宗教法人法 18 条 6 項に規定する「聖俗分離原則⁵」を前提とし、その活動に「聖」と「俗」の二面性を有するとされる。しかし、今日において、その宗教行為たる「聖」の部分について、ビジネスたる「俗」が介入したビジネス類似の宗教行為を境内地等にて行う宗教法人が散見されるのである。ここに、まず固定資産税の非課税規定である地方税法 348 条 2 項 3 号について、「ビジネス類似の宗教行為」を行う境内地等にかかる非課税からの除外可能性について、これを判断することが困難であると考えられる事例について述べるものである。

第1項 ビジネス類似の宗教行為の現状

他の公益法人と性質を異にした原則を前提として法人格を有して存する宗教法人であるが、聖俗分離における「聖」の部分において、「宗教」と「ビジネス」とが結びついたと考えられる事例が存在する。本稿の前提となる規定が地方税法 348 条 2 項 3 号であり、これは、宗教法人に対する固定資産税の非課税に関する事項の規定がされている条文であるが、この条文が要請するところ、「専ら」・「本来の用」に「供する」という文言が付されており、この漠然とした文言から、いかなる宗教行為を行う境内地等が非課税となり得ると考えられるだろうか。

墓地とは異なる遺骨の安置施設である「納骨堂(ウェブサイトにおける宣伝に加え、販売を請負った民間事業者によるバナー広告まで存在し、筆者がインターネットを閲覧する際においても度々登場する)」、宗教法人が自己として運営する、あるいは、外部運営事業者に運営委託を行う形式による「売店や食事施設(日本料理からイタリアン、カフェなど、そして僧侶がバーテンダーを行う坊主バーと呼ばれる般若湯を振る舞う施設、坊主カフェまで存在し、多岐にわたる)」において、特に、「お守り」等の宗教用品を販売している場合や、食事時に僧侶による説法などを取入れている場合、YouTube などのメディア媒体を

⁵石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』(法律文化社、2006年)、55頁。

介した布教・宣教活動を行うその収録地⁶、旅行代理店などの民間事業者を仲介とする「宿坊などの宿泊施設や修行体験施設(中には富裕層をターゲットとした一泊素泊まりで1人100万円ほどの高額な施設や、庫裏を改修した僧侶自体がいない無人の宿坊、ヨガ体験施設もあるという。）」、施設利用者の便益のために設置された「巨大なエスカレーター施設」など、前提となる条文から、そして宗教行為からかけ離れた、あるいは非課税の判断に苦慮するとも考えられる、また、宗教施設といえるものからはおおよそかけ離れたとも受け止めることが可能な施設も多分に存在する現状といえよう。

しかし、このような宗教とビジネスとが結びついたビジネス類似の宗教行為を行う宗教法人側において、「あくまでもこれらの事業は純粋な宗教行為である」と主張することで、聖俗分離について傾倒した特定の解釈を行うならば、これらが世俗的なビジネスとは無縁の宗教行為が行われている境内地等であるとされる危惧もあるところである。世間においては、宗教法人に固定資産税にかかる非課税規定が用意されていることも相まって、宗教の名の下、「坊主丸儲け」と言われかねない事業が展開されているということである。そして、このような危惧が現に具現化している。一の宗教施設内に併設、もしくは、存する都心一等地などに所在する有料「駐車場」において、駐車場ビジネスともいえるビジネス類似の宗教行為を行っていた宗教法人につき、何らの宗教行為も行っていないにも関わらず、祈祷料として駐車料金を徴収していたことが問題となり、これが報道されるや否や駐車車輛に1台ずつ祈祷を行うことで課税を逃れようとするといったグレーゾーンともいえる行為を行う寺社も現れている。なお、当該寺社は当初駐車場のゲートのしめ縄をくぐることで祈祷を行っているとして主張していた⁷。このような課税逃れのためにビジネス類似の宗教行為を行い、境内地を利用しているとも受け止めかねない事態まで発生しており、一定の非課税からの除外可能性を検討しなければならない現状がある。ビジネス類似の宗教行為の登場までは、例えば、宗教法人の営む駐車場経営やマンション経営などは、明らかに宗教とは関係のない事業であることから、非課税の範疇に入ることは想定されなかったものである。しかし、ビジネス類似の宗教行為の登場によって、課税・非課税を明らかにすることが可能でない場合等、非課税の中にビジネス類似の宗教行為が入り込み、非課税の適用が「曖昧」となる場合も存在するものと窺われる。

⁶なお、メディア媒体による布教活動の関連で述べるならば、約13億人のカトリック信徒を束ねるローマ教皇もTwitterを利用した情報発信をしているという。

⁷この駐車場ビジネスともいえるビジネス類似の宗教行為に関する事例は2000年代後半から2010年代初頭にかけて行われていた報道番組にて取り上げられていた事例である。これは訴訟となった事例ではなく、番組において課税庁における課税処分を公表するものでもなく、現在当該事例に関する資料は現存していないものと窺われ、立ち入ってはいけないう一種の宗教法人に対するタブーであると窺うものである。この報道から筆者は宗教法人に対する課税面での強烈な違和感を覚えたことを記憶している。

第2項 ビジネス類似の宗教行為の変化

上述したことは、あくまで個別の事例に過ぎない。しかし、このようなビジネス類似の宗教行為が何の前提もなく突如として現れることはない。いかなる行為についてもきっかけがあるはずである。これを具体的に紐解くならば、宗教とビジネスとが結びついた多様な事業が発生したことについて、第二次大戦後における、次のような宗教団体を取り巻く社会情勢の変化によるところであると考えている⁸。

- ①まず、わが国の宗教は旧来、農村農業を中心とする社会において、宗教団体は檀家制度を代表とする、地域社会における宗教活動が行われてきたものである。
- ②しかし、このような宗教活動が、第二次大戦後におけるインフレーションによる物価の上昇や、社会情勢の変化によって、宗教団体が宗教的資産を失ったこと、
- ③また、少子高齢化や地方の過疎化が進む中で、檀家の力が弱まったことによって、檀家制度が崩れたことなどにより、
- ④これらを合わせて、宗教団体の経済基盤がゆらぎ、宗教家が生計維持をするため、その活動に変化が生じてきた⁹ものと考えられる。

筆者は、この田代收が指摘する社会情勢の変化、そして宗教法人と教信徒の関係・結びつきの変化について、ビジネス類似の宗教行為の発生における重要な意味を有するものと考えている。

第3項 ビジネス類似の宗教行為の意義

そして、宗教法人と教信徒との関係が断ち切られて行く中、今日においては、産業構造の高度化から、旧来宗教団体が担っていた様々な役割を、宗教法人とは関係をもたないそれぞれの専門的職業人に分担し、これが人々の困った問題の解決にあたっており、宗教に対する社会の期待は、①「伝統的な社会慣習、儀礼に関する役割」と、これらに加えて、②「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」という面にある¹⁰といい、宗教に対して期待する役割が変化しているものと指摘でき、時代とともに社会のニーズの変化による宗教団体の担う役割が変化しているものと窺われる。

ビジネス類似の宗教行為は、様々な分野における専門家の台頭により、「社会が求めている宗教法人に対するニーズに応える」ということと、また、宗教団体にもよるが、「宗教法人の担える役割が減少した」こと、「檀家制度の崩壊」等により、経済面において弱体化する宗教法人の側における経済的なニーズが社会的ニーズとも一致し、「①伝統的な役割」と「②現代的な役割」とが合わさった、このような事業の変化がなされたものと考察する。

⁸田代收『宗教法人会計と税務』（同文館出版、1983）、35頁。

⁹田代收『宗教法人会計と税務』（同文館出版、1983）、35頁。

¹⁰田代收『宗教法人会計と税務』（同文館出版、1983）、36頁。

宗教団体の行う事業の性質の変化について、宗教学者の小原克博は、古いものに新しい意味を付し、そこで得られた新鮮な体験をテレビやインターネット等のメディアを介して情報化され、拡散していくプロセスの中に人々の好奇心を喚起するヒントを見出すことができる¹¹と指摘している。このような行為を経済的視点において鑑みるに、現代のニーズに応えるべく、広告宣伝による情報化に積極性を有する宗教法人は、その発信力からビジネス類似の宗教行為においても積極性を有するものと受け止められる。事実として、「②現代的な役割」が要求する社会・宗教法人のニーズに応えるべく、産業構造の高度化から、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ており、ホームページを開設している宗教団体と、そうでは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、情報格差が生じており、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る事実があり¹²、本節 2 項における田代收の指摘から、社会情勢の変化、そして宗教法人と教信徒の関係・結びつきの変化において、ビジネス類似の宗教行為の発生における重要な意味を有するものと考えたと述べたが、宗教法人の存続のため、境内地等を維持するため、宗教行為がビジネス的要素を帯びたものへと変容している現状を表しているものと窺われる。

そのため、今日において、「①伝統的な役割」と「②現代的な役割」との関係において、旧来より行われてきた宗教行為に、新たな要素が加えられ、異なる形式による宗教行為が展開されていることにつき、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を助長させる要因となり得よう。ただし、これら時代背景の変遷がビジネス類似の宗教行為を生じさせたといえど、すなわち境内地等にかかる非課税を是認させるものではないことはいうまでもない。では、このビジネス的要素を帯びた宗教行為がなぜ今問題とされ得るのか、について、次に指摘を行う。

第 4 項 ビジネス類似の宗教行為の抱える課題

社会・宗教に対するニーズの変化について、先に指摘した「②現代的な役割」を担う宗教法人が、宗教法人法が制定された昭和 26 年当初、そして、固定資産税という租税法規を前提に考察する本稿として、これが規定される地方税法が制定された昭和 25 年当初においては、ビジネス類似の宗教行為について、「檀家制度の崩壊」、民間事業者などの「外部の者を介したもの」や、「デジタル機器を駆使したもの」などの宗教法人による事業の変容が、社会の宗教に求めるニーズの変化から生ずることが想定されていなかったものといえよう。

¹¹小原克博『世界を読み解く「宗教」入門』（日本実業出版社、2018）、221 頁。

¹²石井研士「宗務行政百年と宗教法人」文化庁月報(540)

https://www.bunka.go.jp/pr/publish/bunkachou_geppou/2013_09/special_02/special_02.html (最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)

この社会の宗教に対するニーズの変化から、地方税法制定後 70 年ほど経過する現代において、時代の過渡期をむかえているものであり、地方税法 348 条 2 項 3 号において、宗教法人の境内地等にかかる非課税に関する条文の示すものを本稿にて考察する必要があると考えている。これは、問題として、議論すべき施設が地方税法 348 条 2 項 4 号に規定される所定の「墓地」である場合においては、立法論的視点を排除するならば「墓地、埋葬等に関する法律」における問題に留まるものであろう。

しかし、当該条文上加えて、「専ら」・「本来の用」に「供する」という文言が付されていることで、これらは一概に当該条文が示す内容・範囲を明瞭に確定させることに、あまりにも抽象的であり困難であり、これらは不確定概念に該当するものといえよう。そこで、広義の問題としては、不確定概念が生ずることにより、予測可能性の観点からみて、宗教法人の担う「現代的な役割」という新たな要素が加えられたことによる、従来とは異なる形式による宗教行為たる、ビジネス類似の宗教行為について、その非課税たる境内地等に関する解釈につき、これを明らかにする意義が生ずるものといえよう。

宗教法人法が制定された昭和 26 年当初、そして、固定資産税が規定される地方税法が制定された昭和 25 年当初において予定されていなかった、旧来より行われてきた宗教行為と異なる形式による宗教行為であるビジネス類似の宗教行為について、地方税法 348 条 2 項 3 号にかかる非課税たる境内地等について、現代的課題として、いかに解釈をすべきか、そして、その解釈から境内地等である宗教施設について、いかに非課税の判断がなされるべきか、あるいは、世俗的要素の強い、ビジネス類似の宗教行為が現行地方税法において、いかに非課税資産から除外され得るのかにつき、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為とは異なることについて明らかにする必要があると考えている。次節では、旧来より行われてきた宗教行為とは異なる形式による宗教行為であるビジネス類似の宗教行為について、本稿におけるその定義を確定する。

第 2 節 ビジネス類似の宗教行為の定義

宗教法人は、聖俗分離原則を前提とし、その活動に二面性を有するとされる法人である。しかし、今日、その宗教行為たる「聖」の部分において、先に述べたような世俗的要素であるビジネスが介入したビジネス類似の宗教行為を行う宗教法人が散見される。ここでは、このビジネスに類似した形式による宗教行為であるビジネス類似の宗教行為についてこれの定義を確定する。

第 1 項 ビジネス的視点における宗教活動の意義

宗教法人法 2 条は、「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」と、宗教法人における活動の目的が掲げられている。

渡辺充は、宗教活動の性質について、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¹³と述べ、宗教活動の性質について指摘した。しかし、この説からは、世俗的要素である「ビジネス」が付加された議論には触れられてはならず、また、これが含まれた概念であるかは明らかではなく、渡辺の述べた性質からは、ビジネスと宗教との関係を明らかにすることが困難な場面に遭遇すると窺われる。

佐々木一憲は、宗教活動について、ビジネスとしてみた議論として、「ビジネス類似の宗教行為」と「これ以外の宗教行為」とに区分した上で議論展開をしており、後者について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。)を事例として、宗教活動の意義を説明している。この宗教的葬儀は、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、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、宗教に対する社会一般の期待に応えるものをいう¹⁴と説明する。この宗教活動が示すところは、宗教法人法 18 条 6 項に規定する「聖俗分離原則」における、宗教法人の有する「聖」の部分に、ビジネスが介入していないものあり、これを「宗教活動」というものとして定義されており、この形態から異なった形態にて行われる行為がビジネス類似の宗教行為であり、後述を行う。

第 2 項 ビジネス類似の宗教行為の定義

佐々木一憲は、宗教的サービスと呼称し、ビジネス類似の宗教行為について、次のとおり定義している。これは、先に述べた宗教活動を根本に据えながらも異なる性質のものであり、この佐々木の先行研究から「ビジネス類似の宗教行為」の定義にかかる検討を行う。

なお、佐々木は、ビジネス類似の宗教行為の定義について、宗教法人にかかる法人税法施行令 5 条に規定する収益事業の該当性につき提唱したものであるが、考察するビジネス類似の宗教行為について、裁判においては固定資産税と法人税につき、同様に争われる場合もあることから、当該定義につき、宗教法人の有する固定資産に課税される固定資産税においてこの学説をもとに検討を行うものである。

(1) 提供される宗教的サービスの構造¹⁵

提供される宗教的サービスの構造として、従来、宗教的側面で行われてきた宗教行為を

¹³渡辺充「宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀等を行う事業が法人税法二条一三号所定の収益事業に当たるとされた事例」判例時報(2039)(判例時報社、2009年7月)、155頁。

¹⁴佐々木一憲「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—」税大論叢(91)(2018年6月)、311-312頁。

¹⁵佐々木一憲「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—」税大論叢(91)(2018年6月)、311頁。

商品化し、世俗的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「運営事業者」、そして、その事業を通じて「依頼者」に対して直接サービスを提供する「宗教法人」の三者を基本構造とし、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。また、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宗教的サービスとして商品化し、世俗的市場で行われている販売形態に馴染ませ、一定価格を設定した料金連動型サービスシステムを通じて販売する。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。

(2) 伝統的な宗教行為と宗教的サービス¹⁶

宗教家による宗教行為の提供や宗教的物品・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「宗教的葬儀」に関連するものを例として取り上げる。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の「読経等」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、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(ビジネス類似の宗教行為)では、次のような特徴がみられる。

(3) 宗教的サービスの特徴¹⁷

① 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。

¹⁶佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、311-312頁。

¹⁷佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、312-314頁。

②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。

③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举されている。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。

④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つ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。

⑤利用手続

依頼者は運営事業者の手続きに則って申込み、依頼者からの申し込みを受けて宗教家を選定し、依頼者が選択した条件に基づき選定した宗教家と意思確認を行った上で、再度、依頼者と具体的な日時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、金銭的負担の決済も運営規則の方法により行われる。

⑥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。この場合、

たとえばその手配等を怠った民法では、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るれば、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。

筆者においても、第1節にて、宗教法人における「伝統的な役割」と「現代的な役割」との関係において、旧来より行われてきた宗教行為に、新たな要素が加えられ、異なる形式による宗教行為が宗教法人の境内地等において展開されている旨の指摘を行った。佐々木一憲においては、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為であれば、檀家制度のもと、宗教行為が執り行われてきたものが、宗旨・宗派不問で檀家登録が任意であるものであること、そして、運営事業者が主体となって手続きを行うものであること等、まさに旧来より行われてきた伝統的な宗教行為とは性質を異にする宗教法人の行う行為につき、具体的に定義しているものとして評価するものである。

当該定義の特徴は次の3つに分類することができる。まず一つが、①従来、宗教的側面で行われてきた宗教行為を商品化し、世俗的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「運営事業者」、そして、その事業を通じて「依頼者」に対して直接サービスを提供する「宗教法人」の三者を基本構造とし、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り、また、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としている¹⁸ことから、宗教法人において、事業にかかる一定の外注を行ったものである。そして二つ目が、②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対象¹⁹とすることから、教信徒・非教信徒を問わないものである。そして最後に、③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宗教的サービスとして商品化し、世俗的市場で行われている販売形態に馴染ませ、一定価格を設定した料金連動型サービスシステムを通じて販売する²⁰ことを特徴とし、一定の価格を設定した事業が行われているものである。

¹⁸佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、311頁。

¹⁹佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、312頁。

²⁰佐々木一憲「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

この3つのビジネス類似の宗教行為は、宗教的葬儀を例に、外形上のみを鑑みるならば、伝統的な宗教行為のようにみえる。しかし、その内面における実際の態様は、檀家制度を代表とする、地域社会における宗教活動が行われてきた²¹という旧来より行われてきた伝統的な宗教行為とは異なるものである。また、ビジネス類似の宗教行為は、その特徴から、宗教法人において行われる行為自体は、伝統的な宗教行為であると窺われる場合においても、世俗的なビジネス的要素を含んだものと解することが可能であり、これが宗教法人の境内地等において行われているものである。

ここにビジネス類似の宗教行為の問題を述べるならば、前提として、宗教法人の保有する境内地等の非課税規定の構成要素において、「本来の用」との文言が付されており、この「本来の用」に該当する場合に非課税となる可能性が生ずるのであるが、旧来はビジネスと「本来の用」という宗教行為の棲み分けがされていたものが、ビジネス類似の宗教行為の登場により、例えば、宗教法人の営む駐車場経営やマンション経営などは、明らかに宗教行為ではないビジネスであることから、宗教行為である「本来の用」の範疇に入るとは想定されなかったものである。しかし、ビジネス類似の宗教行為の登場によって、「本来の用」に供していないと明らかにすることが可能でない場合等、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込み、非課税の適用が「曖昧」となる場合が存在することとなったのである。

第3節 小括

ビジネス類似の宗教行為は、時代の変化により「①伝統的な役割」と「②現代的な役割」との関係において、旧来より行われてきた宗教行為に、新たな要素が加えられ、異なる形式による宗教行為が展開されているものである。これの特徴として、①事業にかかる一定の外注(例えば外部民間事業者)を行ったもの・②教信徒・非教信徒を問わないサービスの提供・③一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)、ということに集約されるものと考えられる。このようなビジネス類似の宗教行為であるが、宗教法人の境内地等において行われ、非課税とされ得ることについていかなる問題が含まれているのであろうか。次章において提起する。

一」税大論叢(91)(2018年6月)、311頁。

²¹田代收『宗教法人会計と税務』(同文館出版、1983)、35頁。

第2章 ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等が非課税とされ得る不公平

ここでは、第1章において定義した「ビジネス類似の宗教行為」について、地方税法348条2項3号に規定する宗教法人にかかる固定資産税非課税制において、いかなる問題があり、いかなる理由により「ビジネス類似の宗教行為」が行われる境内地等を非課税から除外すべきであるのかについて論述を行う。

第1節 ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等に係る裁判例

本節では、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等につき、争点となった裁判例について、「固定資産税」にかかるもの、および「法人税」にかかるもの、それぞれについて述べる。ここで検討する裁判例は、ともに宗教法人の営むペット納骨堂にかかる事例であり、裁判所におけるそれぞれの判断の比較を行うもので、ビジネス類似の宗教行為の定義とも当てはめながら、「国税」および「地方税」そして、「民間事業者」および、宗教法人を含む「公益法人」との違いから現れる「不公平」をテーマとして、裁判例を窺う。

第1項 最高裁判所平成20年9月12日判決(法人税に係るペット納骨堂事件)

まず、法人税に係る事例について述べる。これは、宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀、供養等を行う事業が法人税法2条13号所定の収益事業に当たるとされ、課税庁の主張が認められた事例である。

(1) 事実の概要²²

愛知県春日井市に所在する宗教法人たる慈妙院(原告、控訴人、上告人X)は、昭和58年頃から、死亡したペットの葬儀や供養などを有料で行う事業である当該「ペット葬祭業」を、境内に専用の火葬場や墓地などを設置して営んできた。

当該ペット葬祭業の概要は、次のとおりである。Xはペットの「重さ」と、「合同葬」・「一任葬」・「立会葬」の3種の火葬の方法との組合せにより、料金表を用意しており、依頼者のほとんどは当該料金表に掲示された料金をXに支払っている。

火葬方法のうち、「一任葬」および「立会葬」においては、依頼者は火葬したペットの遺骨を無料の合同墓でなく、有料の納骨堂または単独墓に納骨することを選択することができるが、毎年の管理料を支払うと共に、3年の使用期間の更新3回目(9年目にあたる)には継続使用料を納入することが必要であり、更新を行わない場合や、管理料が3か月以上未納となった場合、遺骨は合同墓に埋蔵されることとなる。また、Xは、塔婆や位牌などの販売を行うほか、ペットの死体を斎場まで有料で運搬するサービスや、遺骨を納めた飼い主からの依頼に基づく有料の初七日法要や七十七日法要も行っている。このような状況にもかかわらず、Xは法人税の確定申告を行ってこなかった。

²²最高裁平成20年9月12日(平成18(行ヒ)177)

しかし、所轄税務署長(被告、被控訴人、被上告人 Y)は、当該ペット葬祭業は、法人税法施行令 5 条 1 項 17、9 号及び 10 号に規定する事業に該当し、法人税法 2 条 13 号所定の収益事業に該当するとして、平成 14 年 5 月 20 日付けで、平成 9 年から平成 13 年までの事業年度について、決定処分および無申告加算税賦課決定処分を行った。これに対し、X が、異議申立ておよび審査請求を経た上で、異議決定および審査裁決で取り消されなかった本件処分の取消しを求めて名古屋地方裁判所に出訴したのが本件である。

第一審の名古屋地方裁判所判決においては、X が行うペットの葬儀や供養などと、依頼者による金員の支払との間に対価関係が認められることに着目して、本件ペット葬祭業は請負業やその付随事業、倉庫業、販売業に該当するものと判断され、X の請求は棄却された。また、X の控訴を受けた控訴審の名古屋高等裁判所判決においても、純粋な宗教行為の部分は収益事業に当たらないとの X の主張に対して、「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い」との判断が加えられたほかは、第一審における名古屋地方裁判所の判決理由がそのまま引用され、X の控訴は棄却された。そこで、X は最高裁判所に上告受理申立てを行った。

(2) 判旨

当該ペット葬祭業は、外形的に見ると、請負業、倉庫業及び物品販売業並びにその性質上これらの事業に付随して行われる行為の形態を有するものと認められる。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の観点から、これを課税の対象としていることに鑑みれば、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。

また、当該ペット葬祭業においては、X の提供する役務等に対して料金表等により一定の金額が定められ、依頼者がその金額を支払っているものと解される。そのため、これらに伴う金員の移転は、X 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が行う葬儀等について宗教行為としての意味を感じて金員の支払をしていたとしても、いわゆる喜捨等の性格を有するものということとはできない。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、宗教法人である X 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、本件ペット葬祭業は、法人税法施行令 5 条 1 項 17、9 号及び 10 号に規定する事業に該当し、法人税法 2 条 13 号の収益事業に当たると解するのが相当であるとして、上告を棄却した。

第 2 項 東京高等裁判所平成 20 年 1 月 23 日判決(固定資産税に係るペット納骨堂事件)

「固定資産税・都市計画税賦課処分取消請求控訴事件」(原審・東京地方裁判所平成 17 年(行ウ)第 52 号)

この裁判例は、宗教法人所有の回向堂及び供養塔の各建物並びにその敷地のうち、動物の遺骨を収蔵保管している建物部分及びその敷地相当部分の土地は、地方税法 348 条 2 項 3 号及び同法 702 条の 2 第 2 項により非課税とされる境内建物及び境内地に当たらないとしてされた固定資産税及び都市計画税の各賦課処分が、違法とされた事例である。

(1) 事実の概要²³

東京都墨田区両国にある宗教法人たる回向院(原告、控訴人 X)が、動物の遺骨を収蔵保管している建物部分およびその敷地相当部分の土地は、非課税の対象となる地方税法 348 条 2 項 3 号規定の「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第 3 条に規定する境内建物及び境内地」に該当するにもかかわらず、これを課税対象とした東京都税務所長(被告、被控訴人 Y)の固定資産税および都市計画税賦課処分は違法であるとして、その取消を求めた訴訟である。Y は本件各不動産について現地調査を行い、昭和 37 年に建立された回向堂と昭和 57 年に建立された供養塔という建物いずれにも、建物の内部の中央部分には仏像が安置され、それを取り囲むように諸動物の遺骨を安置した本件ロッカー部分が置かれていることを確認した。その調査に基づき本件賦課処分を行ったところ、X は本件賦課処分について、訴外東京都知事に対して審査請求を行ったところ、X に対し本件審査請求を棄却する旨の判決を行ったため、本訴を提起したものである。

原審では、Y の主張が認容され、動物の遺骨の保管や供養を行うことと、人の墓地の設置や法要を行うことでは、社会通念上、宗教性についての評価には違いがあることと、民間業者の行う動物霊園業と類似することとを挙げ、X による動物の遺骨保管行為を固有の宗教目的と評することが困難であるとした。そして、本件ロッカー部分と仏像安置部分とを分け、非課税対象に該当しないと判断し、イコール・フッティングを理由として非課税該当性を排除しようとしたことに対し、X が控訴したのが本件である。

(2) 判旨

当該境内建物及び境内地が、地方税法 348 条 2 項 3 号にいう「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内土地」に当たるかどうかについては、当該境内地等の使用

²³東京高裁平成 20 年 1 月 23 日(平成 18(行コ)112)

の実態を、社会通念に照らして客観的に判断すべきである。これを本件についてみると、Xは、江戸時代の開祖以来動物の供養を行い、世間一般に広く受け入れられ庶民の信仰の対象となっており、回向堂及び供養塔において動物の遺骨を安置し、毎日勤行で動物の供養を行うほか、月1回あるいは年3回の動物供養の法要を行っており、これらの使用状況からみれば、回向堂及び供養塔は、本件ロッカー部分のみならず、その敷地部分も含めて全体が宗教法人であるXが専ら宗教目的に使用する施設であって、その宗教活動のために欠くことができないというべきである。したがって、回向堂及び供養塔は、その敷地部分も含めて、地方税法348条2項3号所定の境内地等に該当するものと認められ、上記使用実態に照らすと、回向堂及び供養塔における動物の供養については、客観的にみて、その宗教性について社会的な認知が得られているものということができる。

Yは、Xの動物の遺骨保管事業は、民間業者の動物霊園事業と類似しており、その料金が対価性を有するから、非課税の優遇措置を受けるべきではないと主張する。ところで、動物を埋葬する民間業者の実態としては、いずれも有料とされていること、霊園によっては、骨壺代や管理料を別途設定しているものも多いこと、ほとんどの霊園が「宗旨・宗派を問わない」としていること、民間業者は、宣伝に比較的積極的である。しかし、Xは、民間のペット霊園が多数開業する以前の昭和37年からロッカー形式による遺骨の安置を開始していたこと、檀家だけでなく、一般の動物愛好家の飼育していた諸動物の供養も受け入れているが、浄土宗以外の教義・作法による供養は行っていないこと、回向堂及び供養塔のいずれも馬頭観世音菩薩像がその中心に位置し、動物の遺骨を安置した本件ロッカー部分が仏像を取り囲むように配置され、その間に仕切りはなく、空間的には仏像と不可分一体の構造として設計されていること、基本的に合祀を勧めており、火葬の後、一年間遺骨を無償で預かり、気持ちの整理がつかず個別の安置を申し出た者につき、有料で遺骨の保管をするが、合祀については管理費等の費用はかからないこと、宣伝広告は一切しておらず、民間業者との相違が認められ、これらの事情を考慮すると、Xが年間5万円、3万5千円、2万円の三段階の年間定額制で動物の霊の供養料を徴収していることをもって、Xの動物の安置保管が、民間業者の行う霊園事業と同様の営利的なものとはいえず、原判決を取り消し、Xの請求を認容し、主文のとおり判決する。

第2節 イコール・フットィングからみる不公平

第1節において、「固定資産税」および、「法人税」について、それぞれの裁判例について述べたものであるが、これらは、税目における根拠法は異なるものの、争点となった対象はともに、宗教法人においてペット納骨堂を行う境内地等にかかる事例である点については共通している。しかし、当該事例においては、裁判所の判断は異なるものであった。法人税における判断においては、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るとして、「民間業者のペット霊園」と「宗教法人のペット霊園」におけるイコール・フットィング(経済的観察法)を理由として、課税庁の判断を支持するもの

であった。しかし、固定資産税にかかる事例においては、課税庁はイコール・フットイングを理由として非課税該当性を排除しようと試みたものの、裁判所はこれに異を唱える判断を下したものである。

私見ではあるが、いずれもが同じくする「ペット納骨堂」という事業を行う境内地等において、一方(国税)においてはイコール・フットイングを根拠として課税され、他方(地方税)においては課税されないということについて、課税の公平の観点から不公平感を認めない。一方は課税されないということにつき、ビジネス類似の宗教行為自体を否定するものではないが、宗教法人が設立に対し「認証制」を採用している²⁴ことから、容易に設立することが可能であり、非課税という優遇を受けたいという不純な動機により当該事業を含むビジネス類似の宗教行為を活発にさせる要因となるのではないかと危惧するものである。ここに宗教法人における「認証制」について付言するならば、文部省宗務課長であった篠原義雄は昭和 26 年の第 10 回国会において、次のような答弁をしている。

【第 10 回国会 参議院 文部委員会 第 16 号 昭和 26 年 3 月 8 日²⁵】

本法で認証と申しておりますことは、第十四條にもありますように、当該団体が第二條に規定されているような宗教団体であり、又、規則や手続が法令の規定に適合しているものであることを所轄庁において確認する行為でありまして事実について認定して公の権威を以て宣言するにとどまり、それから如何なる効果が生ずるかは、専ら法律の定めるところによるのでありまして、その行為をした所轄庁の意思によるものではありません。この点、第三者の法律行為を補充してその効力を完成させる認可とは性質上の差違があると存するのであります。又、認証には、宗教そのものの正邪曲直、新旧大小の価値判断に亘るようなことは決して伴わないものであることはいうまでもありません。

認証につきましては、飽くまで慎重を期し、宗教団体の正当な利益が保護されるよう、宗教法人審議会の諮問その他慎重な手続に関する定めをするほか、再審査と訴願が第十六條及び第十七條規定せられておるのであります。

この篠原の答弁から、宗教法人の設立において、所轄庁の意思が反映するものではないとのことから、「認可制」とは異にするものであり、設立に際し体裁が整っている場合には設立が可能であるものと窺われ、渡部蒔においても、『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』において当該答弁を引用しており²⁶、宗教法人にかかる「認証制」については、この篠原の答弁における解釈がなされているものと考えられる。

²⁴岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、206 頁。

²⁵第 10 回国会 参議院 文部委員会 第 16 号 昭和 26 年 3 月 8 日

<https://kokkai.ndl.go.jp/#/detail?minId=1010151115X01619510308>(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)

²⁶渡部蒔『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、143-144 頁。

ここで、設立が容易な宗教法人におけるイコール・フットイングについて、不公平であるという観点に立脚することについて、ビジネス類似の宗教行為の定義を前提として述べるならば、「③一定の価格を設定した事業(対価性を有する行為)」についてであり、この価格設定にかかる対価性の有無と合わせて議論されるイコール・フットイングにいうところ、民間事業者との競合可能性からの視点が該当するものといえ、ここから問題点を見出す。

第1項 イコール・フットイング論

ここでは、イコール・フットイングの意義について述べるとともに、これを検討する理由について記述を行う。

(1)意義

酒井克彦によると、イコール・フットイング論とは、市場において、宗教法人と民間事業者との間において、競合関係にありながら、一方は、租税負担を負わず、他方においては、租税負担を負うということでは、中立で、公正な競争維持を妨げることとなるとする考え方²⁷であり、競争条件の平等の確保という見地に立った学説²⁸である。このイコール・フットイングについて、旧ドイツ租税調整法(Steueranpassungs-gesetz)1条2項において、「租税法律の解釈にあたっては、国民思想、租税法律の目的及び経済的意義、ならびに諸関係の発展を考慮しなければならない」と規定されており、この規定に現れている租税法律の解釈にあたっては、その経済的意義を考慮しなければならないという考え方は、一般に「経済的観察法」(wirtschaftliche Betrachtungsweise)と呼ばれ、租税法の解釈には、その文言にとらわれることなく、その規律対象たる経済事象に適合するように行わなければならないというもので、わが国でも「実質課税の原則(または実質主義)」の名のもと、同様の解釈が主張される²⁹ことがある。

また、兼平裕子によると、「不公正な競争」(unfair competition)原理による課税につき、宗教法人を含み、公益法人における収益課税の根拠³⁰となり得るものとも指摘しており、筆者においても、宗教法人において、ビジネス類似の宗教行為における不公正な競争により「坊主丸儲け」とも言われかねない事業が展開されていることを鑑みるに、租税における公平負担の原則の観点からも傾聴できるものと窺われ、固定資産税という資産課税への適用についても不公平の是正という点において検討の余地があるものとする。

当該議論においてイコール・フットイングを当てはめると、同一の「ペット納骨堂」と

²⁷酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』(財経詳報社、2011年)、196頁。

²⁸小塚真啓「収益事業の意義-ペット葬祭業事件」『租税判例百選(第6版)』(有斐閣、2016年)、95頁。

²⁹金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019年)、124頁。

³⁰兼平裕子「法人論の現代的機能-民法上の法人論から公益法人課税の根拠論へ-」愛媛法学会雑誌 38(1・2)(2012年1月)、77頁。

いう事業を行う境内地等でありながらも、「国税」たる法人税においては、民間との競合性を課税根拠として認められ、イコール・フットイングの適用により、法人税が課されることとなったものである。他方、「地方税」たる固定資産税においては、ビジネスとしての要素の極めて強い事業であり、民間との競合関係があるにもかかわらず、固定資産税が非課税となった。一方においては課税とされ、他方においては非課税とされる等、課税処分としてみた場合において、平等が確保されていないことは、不公平感を否めないと筆者は考える。更に、兼平の述べるように、このイコール・フットイングが公益法人における課税の根拠となり得るということは、ビジネス類似の宗教行為を非課税から除外するためにも重要な視点であるといえよう。ここに、解釈論として、固定資産税にイコール・フットイングを適用することが可能であるのか検討を行う。

(2) 検討理由

市場において、宗教法人と民間事業者との間において、競合関係にありながら、一方は、租税負担を負わず、他方においては、租税負担を負うということでは、中立で、公正な競争維持を妨げることとなる³¹と、イコール・フットイングの意義について述べたものである。藤谷武史は、このようなイコール・フットイングにつき、論ずる意味として次のように述べている。

所得課税の原則の問題関心は「官か民か」の対立軸とは異なる次元にある。確かに租税法関係は公権力関係の一典型であり、租税法はこの次元を重視してきた。しかし、実体法研究を旨とする租税法はこれにとどまらず、租税法立法過程に対する現実主義的理解に基づき、納税者集団相互間の利害の調整を図るための道具概念として、租税負担の公平を理論的に探究してきた。したがって、非営利活動に対する所得課税の原則の適用は、「国家」対「私人」の対立軸ではなく、非営利法人の課税(ないし非課税)のあり方が公平に適うか、すなわち、「非課税が他の納税者の相対的負担を増大させることを正当化できるか」という次元の問題として捉えるべきであることを強調しておきたい³²。

藤谷は、イコール・フットイングを論ずることにつき、租税法の問題関心について、納税者集団相互間の利害の調整を図ること、租税負担の公平を理論的に探究することであると指摘するとともに、非営利法人の非課税につき、他の納税者の負担を増大させることを正当化することができるか、という問題を設定し、イコール・フットイングを論ずることにかかる問題を提起している。納税者間における不公平という視点において、固定資産税と法人税では、税目間の課題は異なるものであるものの、やはり、一方においては課税

³¹酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』(財経詳報社、2011年)、196頁。

³²藤谷武史「非営利公益法人の所得課税・機能的分析の試み」ジュリスト(1265)(2004年4月)、124頁。

されず、他方においては非課税となることについて、不公平であるといえよう。

第1章2節2項におけるビジネス類似の宗教行為の特徴に立ち戻ると、①従来、宗教的側面で行われてきた宗教行為を商品化し、世俗的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「運営事業者」、そして、その事業を通じて「依頼者」に対して直接サービスを提供する「宗教法人」の三者を基本構造とし、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り、また、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としている³³ことから、宗教法人において、事業にかかる一定の外注を行ったものである。そして二つ目が、②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対象³⁴とすることから、教信徒・非教信徒を問わないものである。そして最後に、③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宗教的サービスとして商品化し、世俗的市場で行われている販売形態に馴染ませ、一定価格を設定した料金連動型サービスシステムを通じて販売する³⁵ことを特徴とし、一定の価格を設定した事業が行われているものである。

これらの定義のうち、特にイコール・フットィングとの関係において、密接なものが「対価性の有無」における「③価格設定」に集約されるものと考えられる。佐々木一憲は、宗教的サービスのうち、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ものについて、宗教法人が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³⁶と述べている。これは法人税に関するものを前提としているものの、「対価性の有無」について、この佐々木の定義から、イコール・フットィングに関係するものをみるに、宗教家によって行われる宗教的サービスであっても、対価性を有するものであるならば、民間事業者の性質に「対価」という面において同様の性質を有するものといえ、そこから、議論を民間事業者との競合可能性、つまりイコール・フットィングに移すことで、宗教法人非課税制からの除外可能性についての可能性を示した。

筆者においても、同一の事業につき、「喜捨ではなく、対価という面で民間事業者と同様の性質を有すること」、「運営事業者の運営規則等に則り事業を遂行し、広告宣伝まで行

³³佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、311頁。

³⁴佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、312頁。

³⁵佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、311頁。

³⁶佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、379頁。

っている」のならば、それは、積極的に民間事業者等、他との競合関係にあるとも見ることが可能であると同時に、当該事業について、宗教法人が主体的に境内地等を「本来の用」に供して宗教的事業を遂行しているのか、についても疑義が生ずることとなるもので、佐々木の学説に賛同するものである。ただし、昨今、商行為においては基本的に「価格設定」がなされていることから、宗教法人については、「価格設定」が一貫して許容されるものではないのか、という批判的な見地からの検討は要するものと考えられることは留意する必要はあろう。

筆者において、本章裁判例で示したように、同種の事業を行うにも関わらず、たとえ、後述する固定資産税の性質が財産税であったとしても、宗教法人においては固定資産税が「非課税」、他方、民間事業者においては「課税」とされることについて、競争条件の平等を阻害しているものと窺われ、ビジネス類似の宗教行為の特徴の一つでもある「価格設定」にかかる「対価性の有無」そして、「競合可能性の有無」であるイコール・フットィングの観点から不公平感を見出すにあたり、重要な視点であると考えている。

第2項 イコール・フットィングからの不公平という視点

先の裁判例で示したように、ビジネス類似の宗教行為について、「ペット納骨堂」という宗教法人が同様の事業を行った場合においても、「国税」たる法人税においては、対価性からイコール・フットィングにより課税されるにもかかわらず、一方では「地方税」たる固定資産税はこれが適用されず、加えて、民間事業者は原則として評価に応じ一律に固定資産税が課税されているにもかかわらず、宗教法人における固定資産税は非課税とされるならば、イコール・フットィングの観点から鑑みるに、「課税される民間事業者」・「税金を得られない地方団体」からすれば、不公平であるといわざるを得ず、競争条件の平等を阻害しているものである。そこで、固定資産税において、当該イコール・フットィングにつき、いかに判断され得るかにつき考察を進める。

第3項 イコール・フットィングは固定資産税にはそぐわない

以上より、同様の事業を行うにもかかわらず、イコール・フットィングを前提として、「民間事業者」対「宗教法人」との関係において、一方民間事業者においては、固定資産税が課されるのに対し、他方宗教法人においては、イコール・フットィングを課税根拠とはせず、固定資産税が課されないという不公平があると指摘してきた。

更に、「国税」対「地方税」との関係においても、一方国税においては、イコール・フットィングを課税根拠として法人税が課されるのに対し、他方地方税においては、イコール・フットィングを課税根拠とはせず、固定資産税が課されないという意味において二重の不公平があると指摘してきた。しかし、ここで立ち返るべきは、固定資産税においては、イコール・フットィングが課税根拠として成立しないのか、ということである。この問題について以下に考察を行う。

(1)学説

このイコール・フットィングについて、固定資産税にはそぐわないという、適用を否定する見解があり、忠岡博は、「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地」を固定資産税の課税対象から除外しているのは、担税力に着目してのことであり、法人税の非課税原則とはまったく趣旨が違うという³⁷。この趣旨の違いから、「対価性」があっても、それは、固定資産税の非課税の適否とは無関係であり、たとえ民間業者と競合関係にあっても、そのことが直ちに地方税法 348 条 2 項 3 号の非課税該当性を否定するものではない³⁸と指摘した。

また、伊藤嘉規は、収益事業該当性を判断する際に対価性の有無を重視する判断は是認できるものであるとしたうえで、それに対して、固定資産税の課税の是非においては、収益事業該当性を判断する必要はない³⁹という。その理由として、まず規定が違うと考えられるといい、加えて、課税を行う対象が違うとも考えられると指摘している⁴⁰。固定資産税は、固定資産(土地・家屋および償却資産)を課税物件として課される租税であり、固定資産の価格を課税標準として課されることになっていることから、それは、固定資産の保有の事実に着目して課される財産税の性質を有するといえるため、収益に着目する法人税とは課税対象が違うことから、収益事業該当性は固定資産課税を行う際には判断しなくてもよいことになると理由づけている⁴¹。この理由づけから、物的課税除外の規定として考えられる地方税法 348 条 2 項 3 号の規定「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第 3 条に規定する境内建物及び境内地」からは、収益事業該当性よりも当該固定資産の使用状況に基づいて判断するしかないことから、公益法人の収益事業に対する課税根拠として考えられるイコール・フットィング論等を持ち出すのは、必要性がない⁴²ものと考え

³⁷忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009年11月)、211頁。

³⁸忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009年11月)、211頁。

³⁹伊藤嘉規「〔判例評釈〕ペットの遺骨保管ロッカー及びその敷地部分が宗教目的に使用する施設とされ、固定資産税等の非課税規定に該当するとされた事例」富大経済論集 54(3)(2009年3月)、320頁。

⁴⁰伊藤嘉規「〔判例評釈〕ペットの遺骨保管ロッカー及びその敷地部分が宗教目的に使用する施設とされ、固定資産税等の非課税規定に該当するとされた事例」富大経済論集 54(3)(2009年3月)、320頁。

⁴¹伊藤嘉規「〔判例評釈〕ペットの遺骨保管ロッカー及びその敷地部分が宗教目的に使用する施設とされ、固定資産税等の非課税規定に該当するとされた事例」富大経済論集 54(3)(2009年3月)、320頁。

⁴²酒井貴子「ペット等の遺骨の保管施設が固定資産税等の非課税資産に当たるとされた事例」速報判例解説—TKC ローライブラリー租税法 No.7(2008年)(LEX/DB 文献番号【z18817009-00-130070185】)、302頁。

られる。

これらのそぐわないという説において、その前提として、固定資産税につき、「財産税」であることから担税力を有しないという理由により、イコール・フットィングにおける対価性について否定され得るという見解の特徴がある。そのため、ここで、固定資産税の法的性質の確認を行う。

(2) 「収益税」・「財産税」・「収益税的財産税」による分類

上述のとおり、固定資産税において、イコール・フットィングは非課税該当性について考慮を要しない、そぐわないとする見解において、固定資産税の有する法的性質によるものであるという意見がみられた。この意見から、ここで、固定資産税の性質について触れておく必要があると窺われる。この、固定資産税の性質は、「収益税」・「財産税」・「収益税的財産税」による分類に区別して論述する。これは、財の取得により使用にいたる過程において、どの段階において課税するか、ということに関しての区分⁴³であり、担税力の標識および、課税物件の相違を基準とする区分⁴⁴の方法である。

①収益税説

収益税とは、取得税(Einnahmesteuet)を前提とするもので、人が貨幣または、それに代わる経済価値の取得たる収入を得ているという事実に着目して課される租税⁴⁵である。これは、次の①、②に分類され、①ある人の総合的担税力の標識である所得を直接に対象として課される租税と、②ある人の所有する生産要素からもたらされる収益を対象として課される租税とに分類することができ、①を所得税(income tax、Einkommenstere)と呼び、②が収益税(duce tax、Ertragsteuer)と呼ばれる⁴⁶ものをいう。

恒松制治は、固定資産税は、資産の収益に対して課税されるもので、収益税である⁴⁸とし、収益税説を支持している。固定資産税においては、資本資産の収益といっても、課税対象となるものは、実現された収益ではなく、可能性としての収益であると指摘し、収益税が所得税とは異なった性格をもつのはこの点にあるといい、所得税は生産要素が実現した収益をとらえて課税するのに対して、収益税は生産要素があげうる収益力に課税する⁴⁹ものと説明する。これを具体的に示すと、同じ豊度および、同じ立地条件を有する農地が、その経営管理のよしあしによって異なる収益をあげた場合、もし固定資産税が実現した収

⁴³北野弘久『税法学原論〔第6版〕』(青林書院、2009年)、45頁。

⁴⁴金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019年)、16頁。

⁴⁵金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019年)、16頁。

⁴⁶金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019年)、16頁。

⁴⁷なお、収益税につき細分した概念として用いることも可能であるものの、本稿においては法人税の性質を論じる際には便宜上「収益税」の名称を用いて論述を行う。

⁴⁸恒松制治『地方財政論』(良書普及会、1975年)、165頁。

⁴⁹恒松制治『地方財政論』(良書普及会、1975年)、165頁。

益に課税されるとすれば、両者の負担には差が生ずることになり、明らかに不合理であることとなり、宅地については、もとより、その課税の根拠は、その資産が便益の供与という無形的な収益を生む点に求められる⁵⁰という。そのため、収益税が、実現の収益ではなく、収益可能性を課税対象とすることが合理的であることを示す⁵¹根拠となるとして、収益税説を支持している。

②財産税説

財産税とは、財産の所有という事実に着目して課される租税であり、課税の対象とされる財産の範囲によって、①一般財産税と②個別財産税に分けられ、①は、ある人の財産の全体または純資産を対象として課されるもので、②は特定種類の財産を対象として課されるものをいい、その性質を財産税説に依拠する場合には、固定資産税は②に属する⁵²ものとされる。また、②においては、財産の所有の事実に着目して課税するのか、あるいは、それがもたらすであろう収益を予想して課税するかにつき区分され、後者である場合、収益税の性質を有するもので、名目的財産税⁵³とと呼ばれる。

高村利世子は、固定資産税は、固定資産を課税客体としていること、その適正な時価たる価格を課税標準としていること、居住用財産・空地・空家等の非収益的資産に対しても課税されていること、赤字企業の資産にも課税されていること、市街化区域農地が土地の資産価値によって課税されていること、台帳上の所有者が納税義務者となること、応益的性格を有する税であること等により財産税である⁵⁵と考えられると述べた。

③収益税的財産税説

収益税的財産税とは、財産税のうち、名目的財産税的側面と収益税的側面の両面をもつもの⁵⁶をいう。

北野弘久は、現行固定資産税は、これを財産税と分類する場合には、実質的財産税ではなく、名目的財産税であり、固定資産の所有という事実によって推認される収益力を財産課税のかたちで捉えようとするものであって、収益税的財産税である⁵⁷と指摘した。

また、渡辺功においては、固定資産税は、土地・家屋・償却資産という特定の財産に対して負担を求めるもので、これらに限定して課税するという観点から個別財産税であると

⁵⁰恒松制治『地方財政論』（良書普及会、1975年）、165頁。

⁵¹恒松制治『地方財政論』（良書普及会、1975年）、165頁。

⁵²金子宏『租税法(第23版)』（弘文堂、2019年）、17頁。

⁵³金子宏『租税法(第23版)』（弘文堂、2019年）、17頁。

⁵⁴前者に該当する場合につき、実質的財産税とよばれる。

⁵⁵占部裕典監修『固定資産税の現状と課題』（信山社、1999年）、15頁。

なお、占部が監修した著書において高村が指摘した事項である。

⁵⁶北野弘久『税法学原論〔第6版〕』（青林書院、2009年）、46頁。

⁵⁷北野弘久『税法学原論〔第6版〕』（青林書院、2009年）、46頁。

したうえで、固定資産税の課税の根底には、財産が本来有する収益力というものに対する認識があることはどうしても否めない⁵⁸と述べている。しかし、収益税であるということ
を重視する場合には、個人の住宅については、収益は考えられないので課税すべきでない
等、極端な議論がなされると述べており、財産税・収益税につき、これらの議論の立脚点
は若干異なっているのであって、それは同じ平面とか同じ直線状に並べて議論をしていず
れが正しいかどうかというべきでない⁵⁹と指摘し、財産税・収益税の両論の交錯するところ
に意味を見出すことができる⁵⁹とし、収益税的財産税説を支持している。

④検討

固定資産税においては、イコール・フットィングが適用されない理由として、法的性質
につき、「財産税」であるからという見解が窺われ、「収益税説」・「財産税説」・「収益税的
財産税説」について、その意義および、学説について論述したが、固定資産税につき、イ
コール・フットィングを否定する根拠とされる財産税であるのか、あるいは、他のいかな
る性質であるのか、検討を行う。

金子宏は、収益税説について、財産の市場価値は、その収益力によって決定されるから、
財産の価格を課税標準として課される個別財産税は、収益力に担税力を見出して課される
場合も財産税であること、固定資産税が収益税であるならば、その収益還元価値をこえて
評価すべきでないという結論に結びつきやすく、農地のように市場価値と収益還元価値と
の間にかい離がある場合に市場価値に応じた税負担をもとめることが困難であること、そ
して、収益税であるという考えは、地租・家屋税との継続性の説明には役立つにしても、
現行の地方税法の規定とは整合性を持ちえない⁶⁰として、収益税説について批判している。

そして、田中二郎は、沿革的には地租及び家屋税に端を発するとはいえ、従来における
賃貸価格を課税標準とする純然たる収益税とはその性格を異にし、財産税的性格を有する
ものである⁶¹と批評した。

また、高村利世子においても、固定資産税の制度上の前身であった地租・家屋税が賃貸
価格を課税標準として課される収益税であったこと、固定資産税は、シャウプ勧告によっ
てつくられたものであるが、これが、課税標準たる土地・家屋の価格の計算の基礎として、
賃貸価格の見積額を用いたこと、土地の評価額は長年の間土地の価格を著しく下回る水準
に据え置かれたこと等、これらは収益税説の背景説明としては理解できるが、収益税説の
根拠として説得力を持たない⁶²と述べている。

⁵⁸渡辺功「固定資産税の当面の諸問題」地方税の諸問題 租税法研究第7号(有斐閣、1979年)、58-59頁。

⁵⁹渡辺功「固定資産税の当面の諸問題」地方税の諸問題 租税法研究第7号(有斐閣、1979年)、59-60頁。

⁶⁰金子宏「固定資産税の性質と問題点」税研(50)(1993年7月)、5頁。

⁶¹田中二郎『租税法(第3版)』(有斐閣、1990年)、591頁。

⁶²占部裕典監修『固定資産税の現状と課題』(信山社、1999年)、15頁。

田中・高村が示すように、固定資産税の前身とされる地租・家屋税との継続性において、今日における固定資産税の性質においても収益税的性質を有するという点について、否定的な見解が見受けられる。確かに、地租・家屋税の沿革から解釈するに、この性質を現行固定資産税に当てはめた場合、実現された収益ではなく、可能性としての収益を収益とすることにより課税されるとの指摘には傾聴することも可能である。しかし、農地における宅地並課税を例とするならば、現行固定資産税が収益還元価値を超えた課税を許容していないとは考え難く、筆者においても収益税説については否定的である。

また、収益税的財産税説について、金子宏は、当該学説を支持する根拠において、前提が固定資産税は形式的には財産税であるが、その実質ないし立法上の狙いが収益税であるとするならば、この見解については、収益税説に対する批判がそのままあてはまるとし、また、固定資産税の負担は、固定資産からの収益ないし予想収益の一定範囲内に止まる程度のものでなければならないという意味であるとしたら、理解はできるものの、それは固定資産の性質の問題ではなく、負担水準の問題である⁶³と批判している。

筆者においても、金子と同様に、収益税的財産税説においては、その根拠として収益税を前提としていることから、これに対する批判は収益税に対する批判と一致するものであり、収益力に担税力を見出して課税される場合も「財産税」に該当するものであり、筆者もこの金子における固定資産税が財産税であるという学説に賛同するものであり、後述する固定資産税の非課税制の問題点を考察するにあたりこの「財産税」であることから根拠付けられているものと窺うものである。

更に、現状解釈において、固定資産税において、イコール・フットィングが適用されない理由として、固定資産税の法的性質たる「財産税」によることのほか、法人税であれば、収益事業課税において限定列挙された事業につき、法人税が課されることとなるが、この際、この限定列挙された事業の範囲内において、民間事業者との競合可能性によって、イコール・フットィングが適用されるならば、いかなる事業が該当するかについて、予測可能性の観点から一定の予測がなされるものとも考えられる。しかし、後述する地方税法 348 条 2 項 3 号所定の宗教法人に対する固定資産税非課税制においては、この法人税のような、課税される事業についての限定列挙主義は採用されておらず、いかなる事業についてイコール・フットィングによって固定資産税の非課税から除外されるのかについて定かではなく、予測可能性の観点から適用が困難であるとも考えられ、現状としては、不公平であるという問題提起に留まるものであると窺われる。

ここまでにおいて、筆者においても、固定資産税の性質につき、「財産税」であるとの立場であることから、イコール・フットィングにつき、適用されないとの見解に相違ないように捉えざるを得ず、予測可能性の観点からも、イコール・フットィングが適用されるな

なお、占部が監修した著書において高村が指摘した事項である。

⁶³金子宏「固定資産税の性質と問題点」税研(50)(1993年7月)、6頁。

らば、解釈論の域を超えるものとなりかねないと考えられるものである。この「財産税」という性質から、法人税ではイコール・フットイングが適用され、固定資産税では適用されないならば、同一の事業であっても、法人税であれば課税することが可能であるのに対し、固定資産税は課税できないということで、世俗的な要素の極めて強いビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、固定資産税が非課税となる危惧があるものである。

(3)イコール・フットイングから見えてきた課題

ここまでにおいて、イコール・フットイングを課税根拠とすることで、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を固定資産税非課税制から除外することが可能であるかとの問題提起を行った。しかし、現状解釈論としては、イコール・フットイングは、固定資産税が財産税であること、法人税における収益事業課税のように限定列举主義が採用されていないこと、そして、収益事業該当性ではなく、固定資産の使用状況に基づいて判断するものであり、イコール・フットイング論等を持ち出すものではないとの指摘もあり、固定資産税における適用には困難があると指摘を行った。

田中治において、法人税との関係からも指摘しており、財産の保有の事実に応じて課税されるという意味では固定資産税の法的性格は基本的には財産税であるといわざるをえないであろうといい、課税の論理において、財産保有の背後にその保有を支える所得の存在をみた上で、当該財産の保有に対して課税することを宗教法人に対して貫くことは、宗教活動への抑制として働く可能性を否定できないという⁶⁴。すなわち、宗教活動に用いられる建物や土地の保有に課税をするならば、その税負担をまかなうために、当該宗教法人は、一定の金員を信者等から恒常的に集めることを余儀なくされる⁶⁵。本来、信者の喜捨等によって運営されている宗教法人に対して、世俗の所得や収益を直ちに反映するものではない建物、土地を持っているからといって、その保有に対して課税をすることは、納税資金のために、宗教法人本来の活動の範囲を超えた負担をさせることになり、このような境内地等への非課税措置は、宗教施設を保有することによる担税力が基本的に存在せず、また、それへの課税による宗教活動への過度の抑制を排除するという意味において、相当といってよいと考え、なお、固定資産税の非課税措置においては、民間との競合性等の有無は問題ではなく、法人税にいう収益事業であれば、当然にこの非課税措置が排斥されるという関係にはない⁶⁶と述べている。

この固定資産税が財産税であるという観点から、解釈論として、イコール・フットイン

⁶⁴田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011年)、556頁。

⁶⁵田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011年)、556頁。

⁶⁶田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011年)、556頁。

グの適用を否定することに、筆者も意見の相違がない。また、視点を変えて、イコール・フットイングの適用において、本章にて示したペット葬祭業にかかる裁判例においてもいえるものであるが、旧来より宗教法人が行っていた宗教行為を、後発の新規の民間業者との競合によるイコール・フットイングの適用には疑問視する声もあり、判断に苦慮する場面にも遭遇し得るものであり、法人税、固定資産税の租税の性質を超え、イコール・フットイングの適用自体につき、困難な要素が山積しているものと考えられる視点も存在する。

しかし、このイコール・フットイングを排除した場合、固定資産税において、境内地等にて行われるビジネス類似の宗教行為について、同一の事業を行う民間事業者は課税されるが、宗教法人は課税されないこととなり得ることで「民間」対「宗教法人」という対立軸における不公平、そして、法人税ではイコール・フットイングが適用され、固定資産税では適用されないならば、同一の事業であっても、国税である法人税であれば課税することが可能であるのに、地方税である固定資産税は課税できないという「国」対「地方」という対立軸における不公平から二重の意味で不公平なものといえ、極めて世俗的要素の強いビジネス類似の宗教行為が行われる境内地等が固定資産税について非課税とされてしまうおそれがあり危惧される。

例えば、宗教法人の営む飲食店などに対価を設定・僧侶を配置し、これを宗教行為であると主張されても、法人税であれば、イコール・フットイングの観点から「飲食店業」として非課税から排除され得るであろう。しかし、固定資産税は、イコール・フットイングを前提としないとするならば、この例のように、あたかも宗教家が行っているという事実だけの世俗的行為と窺われることさえも課税とされ得ず、「民間事業者」、「地方税」双方から不公平と捉えられても当然のこととなる。

しかしながら、このイコール・フットイングの適用について、少数意見ではあるが、裁判例においても、東京地方裁判所、平成 18 年 3 月 24 日判決における、ペット納骨堂にかかる固定資産税における判示においては、イコール・フットイングを理由とする課税処分を是認した事例⁶⁷も存在しており、その解釈において不確定なものであるということができ、解釈論として、租税法律主義における予測可能性や法的安定性の観点においても問題が含まれているといえよう。イコール・フットイングについても解釈が定まっていない不確定な判断が下される理由は、地方税法 348 条 2 項 3 号にかかる「専ら」・「本来の用」に「供する」という不確定概念が付されていることが要因であろう。当該規定において、「専ら」・

⁶⁷宗教法人所有の回向堂及び供養塔の各建物並びにその敷地のうち、動物の遺骨を収蔵保管している建物部分及びその敷地相当部分の土地は、使用実態に照らしてみると、宗教法人による動物の遺骨の保管行為は民間事業者の行っている動物霊園事業と異なる顕著な宗教的特徴を有しているとはいえ、同行為を固有の宗教目的活動と評価することは困難であるから、前記建物部分は、固有の宗教目的に供する部分には当たらず、地方税法 348 条 2 項 3 号及び同法 702 条の 2 第 2 項により非課税とされる境内建物及び境内地に当たらないとしてされた固定資産税及び都市計画税の各賦課処分が、適法とされた事例である。東京地裁平成 18 年 3 月 24 日(平成 17(行ウ)52)を参照のこと。

「本来の用」に「供する」という文言が付されていることで、これらは一概に当該条文が示す内容・範囲を明瞭に確定させることに、あまりにも抽象的であり困難であり、不確定概念に該当するものであるといえ、「専ら」については、いかなる程度を持ったものであるのか、「本来の用」とは何であるか、また「供する」とは一体どのような状態を示すのか、明らかではない。次節において、当該地方税法 348 条 2 項 3 号について、どのように構成されているのか、について確認を行う。

第 3 節 地方税法 348 条 2 項 3 号の構成要素

ここでは、条文上の問題を生じさせている「専ら」・「本来の用」に「供する」という不確定概念が付された、宗教法人における固定資産税の非課税規定である、地方税法 348 条 2 項 3 号にかかる規定についての構成要素につき、確認を行う。

第 1 項 根拠規定

地方税法 348 条 2 項 3 号および 4 号には固定資産税のうち、宗教施設における非課税に関する規定がされており、根拠条文は次のとおりである。

【地方税法 348 条】

第三百四十八条 市町村は、国並びに都道府県、市町村、特別区、これらの組合、財産区及び合併特例区に対しては、固定資産税を課することができない。

2 固定資産税は、次に掲げる固定資産に対しては課することができない。ただし、固定資産を有料で借り受けた者がこれを次に掲げる固定資産として使用する場合には、当該固定資産の所有者に課することができる。

(省略)

三 宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地(旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。)

四 墓地

同 4 号には「墓地」について、そして同 3 号には、宗教法人が「専ら」その「本来の用」に「供する」宗教法人法第 3 条に規定する境内建物及び境内地と規定されており、地方税法は 3 条にて当該規定に適合する「専ら」・「本来の用」に「供する」宗教施設について、非課税とすることを規定している。

次項では、当該条文に規定される宗教法人法 3 条についての確認を行う。

第 2 項 境内建物及び境内地の定義

更に、地方税法は、その 348 条 2 項 3 号につき詳解すると、当該、固定資産税が非課税

となる施設について、「宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地」であることを要請していることから、該当する宗教法人法の確認が必要であると考えており、本項において、同 3 条の確認を行う。

宗教法人法(昭和 26 年法律第 126 号)とは、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して制定された法律⁶⁸である。いわば、「聖俗分離原則」における「俗」の部分を規定した法律といえよう。同 3 条において宗教法人の境内建物および境内地の定義について定められており、次の規定がされている。

【宗教法人法 3 条】

第三条 この法律において「境内建物」とは、第一号に掲げるような宗教法人の前条(2条)に規定する目的のために必要な当該宗教法人に固有の建物及び工作物をいい、「境内地」とは、第二号から第七号までに掲げるような宗教法人の同条に規定する目的のために必要な当該宗教法人に固有の土地をいう。

一 本殿、拝殿、本堂、会堂、僧堂、僧院、信者修行所、社務所、庫裏、教職舎、宗務庁、教務院、教団事務所その他宗教法人の前条に規定する目的のために供される建物及び工作物(附属の建物及び工作物を含む。)

二 前号に掲げる建物又は工作物が存する一画の土地(立木竹その他建物及び工作物以外の定着物を含む。以下この条において同じ。)

三 参道として用いられる土地

四 宗教上の儀式行事を行うために用いられる土地(神 せ ん 田、仏供田、修道耕牧地等を含む。)

五 庭園、山林その他尊厳又は風致を保持するために用いられる土地

六 歴史、古記等によつて密接な縁故がある土地

七 前各号に掲げる建物、工作物又は土地の災害を防止するために用いられる土地

宗教法人法 3 条によれば、「境内建物」とは、同法 2 条に規定する目的のために必要な当該宗教法人に固有の建物及び工作物と定められている。続いて、同法 2 条の規定について確認を行う。

⁶⁸櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005年3月)、65頁。

第3項 宗教団体の定義

続いて、本項では、宗教法人法3条に規定される「境内建物」につき、いかなる目的による固定資産であるかにつき、同法2条の規定より確認を行う。

【宗教法人法2条】

第二条 この法律において「宗教団体」とは、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左に掲げる団体をいう。

- 一 礼拝の施設を備える神社、寺院、教会、修道院その他これらに類する団体
- 二 前号に掲げる団体を包括する教派、宗派、教団、教会、修道会、司教区その他これらに類する団体

宗教法人法2条について、『逐条解説宗教法人法』において渡部蒔によると、礼拝の施設を備える神社、寺院、教会、修道院等のいわゆる単位宗教団体を前提として、これは、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、および信者を教化育成するという3つの要件を有するもので、礼拝の施設を備えることを必要とされており、単に病気を治療することを目的とするものは宗教団体ではなく、また、仏堂の施設のみで宗教活動を行う団体がなければ宗教団体ではない⁶⁹といい、同法3条に規定する「境内建物」とは、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ために必要な当該宗教法人に固有の施設であり⁷⁰、田中治においては、先の渡辺の解説から、当該施設につき宗教法人の目的に、本来的に欠くことができないものという解釈基準⁷¹が採られているといい、その厳格性が窺われる。これは、同法3条に規定される「固有の」という文言につき、宗教の教義を広める等、を主たる目的とするそれぞれの宗教団体の存立に本来的に不可欠であるという趣旨⁷²からであるとされている。また、3つの要件について、相互間の均衡、強弱は本法の問うところではない⁷³といい、いずれもが重要な要件であり、「本来的に欠くことができない」という解釈基準が採られる一因であると考えられる。

これら規定につき換言すると、地方税法348条2項3号につき、宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法3条に規定する境内建物及び境内地であり、この宗教法人法3条に規定する境内地等とは、同法2条にいうところ、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ために必要な当該宗教法人に固有の本来的に欠くことのできない施設であること、ということが確認できる。更に、その用に使用している者が所有し

⁶⁹渡部蒔『逐条解説宗教法人法(第4次改訂版)』(ぎょうせい、2009年)、48頁。

⁷⁰碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988年)、159頁。

⁷¹田中治「宗教法人に対する固定資産税非課税措置をめぐる紛争例」近畿大学法学65(3・4)(2018年3月)、210頁。

⁷²田中治「TKC租税判例研究会結果報告2宗派を問わない納骨堂と固定資産税非課税措置」TKC税研情報28(3)(TKC税務研究所、2019年6月)、17頁。

⁷³渡部蒔『逐条解説宗教法人法(第4次改訂版)』(ぎょうせい、2009年)、49頁。

ている者であっても、または、それ以外の者が提供しているものであっても構わないとされており、宗教法人の宗教活動の用途に使われている固定資産であれば固定資産税等は課税されない⁷⁴ことになっている。

ここまで、地方税法 348 条 2 項 3 号の規定について、宗教法人法の条文を借用するかたちで構成されている旨の指摘を行った。そこで、同 3 号は租税法規であるにも関わらず、なぜ、他の法律の条文を借用しているのか。この疑問について、次項において考察を行う。

第 4 項 宗教法人法からの借用概念

地方税法 348 条 2 項 3 号の構成要素における特徴として、まず一点が宗教法人法の概念である借用概念が用いられている点が挙げられる。そして二点が、「専ら」・「本来の用」に「供する」という解釈に疑義を生じさせる不確定概念が用いられている点が挙げられよう。ここでは一点目に示した借用概念からの条文構成の考察を行う。当該条文は、「専ら」・「本来の用」に「供する」の文言を除き、宗教法人法の条文から借用している。この他の法分野から借用していることを借用概念⁷⁵と呼ぶ。この借用概念であるが、なぜこのような他の法分野の概念を借用するのか、につき問題となるだろう。

これは、租税法につき、私法との密接な関係を有している⁷⁶こと、そして、借用概念について、金子宏は、原則として、当該私法上の本来の法分野におけると同じに解釈されるとされており、合わせて法的安定性の観点から合致し⁷⁷好ましいものとされるためであるという。また、谷口勢津夫においては、租税法規の適用対象となる経済事象は広範であることから、経済的効果を課税の対象とする場合、租税法は自由主義という憲法の根本原理の中に位置づけられるべきものであり、その基礎にある私法上の法律関係によって把握する私法関係準拠主義により規律されていると解することは、租税法規によって借用概念が多用されていることを裏付けることとなる⁷⁸と指摘しており、金子の学説を裏付けている。

この借用概念について金子は、「当該私法上の本来の法分野におけると同じに解釈されるとされており」と指摘しており、更に谷口は「私法上の法律関係によって把握する私法関係準拠主義により規律されていると解することは、租税法規によって借用概念が多用されていることを裏付けることとなる」と述べており、これらの両学説から、当該地方税法 348 条 2 項 3 号においても、宗教法人法の条文を借用することで、宗教法人法上の概念を取り込み、借用元の意義と、租税法規上の意義とを一とすることで、法的安定性に寄与しており、これを実現すべく、借用元である宗教法人法と、地方税法における解釈の一致性

⁷⁴石村耕治「ペット葬祭をめぐる宗教法人課税事例の分析」白鷗法学 21(2)(2015 年 3 月)、256 頁。

⁷⁵金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、126 頁。

⁷⁶金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、126 頁。

⁷⁷金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、127 頁。

⁷⁸谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』(弘文堂、2018 年)、56-57 頁。

が問題となり得よう。

ここでは、いかにして、宗教法人法より借用しているかにつき述べたが、当該規定において、「専ら」・「本来の用」に「供する」という文言が付されていることで、これらは一概に当該条文が示す内容・範囲を明瞭に確定させることに、あまりにも抽象的であり困難であり、この不確定概念といえる「専ら」・「本来の用」に「供する」という文言が付加されているのかにつき、未だ検討を行っていないので、次に検討を加える過程で条文における問題点を見出す。

第5項 不確定概念の採用

本稿において論述する地方税法 348 条 2 項 3 号には「専ら」・「本来の用」に「供する」という不確定概念が付されているが、そもそもこれらの不確定概念が付されていないならば、条文上の問題・課題は主として宗教法人法における問題となり得よう。しかしながら、なぜ条文上の解釈を複雑なものとする不確定概念がいかなる理由により付されているのかを検証を行い、問題点を見出す。

(1) 不確定概念の意義

租税法における概念として、不確定概念が存在する。不確定概念とは、租税法に使用されている抽象的、多義的な概念をいい、条文上、少なからず用いられている⁷⁹ものである。この不確定概念の特徴として、①「抽象性」を有すること、②「経済環境の影響」を受けるものであること、③「多義性」⁸⁰を有するものであること、が挙げられる。①抽象性とは、租税法規上、個別的、具体的にすべてを規定することが困難であることから、個別性、具体性を捨象し、一般的に規定することをいい、②経済環境の影響とは、不確定概念において、各判断者の有する社会通念を介した経済環境が解釈に影響を及ぼすものをいい、③多様性とは、用語の抽象性や経済環境の影響から、個別的、具体的事実への適用において、多様性を有することをいい、一律に規定することができるものではない⁸¹ものをいう。

ここに、不確定概念の特徴における「③多様性」を例にみるならば、「専ら」を常用語としてみた場合、大辞泉によると、「他はさしおいて、ある一つの事に集中するさま。また、ある一つの事を主とするさま。」⁸²と解説されており、また、大辞林には、「そのことに集中するさま。それを主とするさま。」⁸³と解説されており、これらのニュアンスについて若干異なるものと窺われる。これらを程度について述べるならば、前者については、「一つの事に集中する」ということは、他の事は何もせず、限りなく 100%に近いようにも思われ

⁷⁹山本守之『新版検証税法上の不確定概念』（中央経済社、2015年）、19頁。

⁸⁰山本守之『新版検証税法上の不確定概念』（中央経済社、2015年）、19・20頁。

⁸¹山本守之『新版検証税法上の不確定概念』（中央経済社、2015年）、19・20頁。

⁸²大辞泉(小学館、2012年)

⁸³大辞林(第4版)(三省堂、2019年)

るし、また、後者であれば、あくまでも「主とする」ことに重きを置いて読み取るならば、前者よりも程度は低いようにも思われ、「専ら」が示す程度について、不明瞭であると窺われる。また、「供する」については、大辞泉によると、「神仏などに、そなえる。ささげる。」⁸⁴と解説されており、また、大辞林には、「食べてもらえるように差し出す。差し上げる。」⁸⁵と解説されており、これらの意味するところは、相手方に何らかの物等を提供するということであり、こちらは、おおよそ租税法規において用いられる「供する」とは意味を異にするものと窺われ、用語の多用性を有しているものと考えられる。

この不確定概念の特徴が示すに、地方税法 348 条 2 項 3 号にいうところ、「専ら」・「本来の用」に「供する」につき、一概に当該条文が示す内容・範囲を明瞭に確定させることに、あまりにも抽象的であり困難であろう。かつ、裁判例においても、解釈者の社会通念によるところもあり、不確定概念に該当するものであるといえよう。この用語の多様性を有する不確定概念であるが、これは課税庁・納税者それぞれにとって課税にかかる判断が「曖昧」となることと考えられるが、この不確定概念の必要性について考察を行う。

(2) 不確定概念の必要性

金子宏は、次のように不確定概念について、必要性を説明している。それは、中間目的ないし、経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らして、その意義を明確になし得るものであり、それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であり、その必要性と合理性が認められる限り、課税要件明確主義に反するものではない⁸⁶という。また、山本守之においても、金子の学説に同調しており⁸⁷、一定の要件が満たされれば不確定概念は許容されるという。このような許容されるという不確定概念であるが、なぜ、宗教法人非課税にかかる条文において「専ら」・「本来の用」に「供する」という文言が付されているのであろうか。

(3) 境内地等非課税への適用

宗教法人は、宗教法人法 2 条に規定する本来の目的事業を行うほかに、同法 6 条 1 項の規定により、公益事業を行うことができるとされており、かつ、その目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うこともできる⁸⁸。

⁸⁴大辞泉(小学館、2012年)

⁸⁵大辞林(第4版)(三省堂、2019年)

⁸⁶金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019年)、86頁。

⁸⁷山本守之『新版検証税法上の不確定概念』(中央経済社、2015年)、23-24頁。

⁸⁸田代收『宗教法人会計と税務』(同文館出版、1983)、22頁。

【宗教法人法 6 条】

第六条 宗教法人は、公益事業を行うことができる。

2 宗教法人は、その目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うことができる。この場合において、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ければならない。

この場合においては、同法 6 条 2 項の規定により、収益が生じたときは、これを、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ければならない、すなわち、宗教法人法上の公益事業と、その他の事業たる収益事業を行うことができる⁸⁹⁾のである。

これらが意図することは、宗教法人においては、本来の事業以外の事業についても行うことが許容されている、ということである。これらの事業が許容されていることから、地方税法 348 条 2 項 3 号の規定において、「専ら」・「本来の用」に「供する」という文言が付されている理由として、宗教法人が、本来の目的事業以外の事業についても行うことが可能であり、無条件に非課税を許容せず、「専ら」・「本来の用」に「供する」という非課税に関する一定の範囲を定めたものと考えられる。

更に筆者は、当該地方税法 348 条 2 項 3 号において、不確定概念たる「専ら」・「本来の用」に「供する」が付加され、かつ、これらが許容されている理由として、他方の視点が存在するものとする。それは、不確定概念の是非の問題を除くと、第 3 章 3 節にて述べる憲法に保障する「政教分離原則」の要請するところにあると考えている。この政教分離原則とは、憲法 20 条 1 項前段に規定する国家が特典を付与することを禁止する規定であり、つまり、不確定概念を用いず、一律して国家により非課税規定を具体的に規定することは、特定宗教に対して特典を付与しかねないことを意味するのである。そこで抽象的な範囲を定めることで、非課税に関して、解釈に幅を持たせたものと解される。

ここに、当該条文における広義な問題を設定すると、「専ら」・「本来の用」に「供する」という不確定概念が付加されていない場合には、主としてこれらを除く条文要素における借用元である宗教法人法上の問題にしかかなり得ないものと考えられよう。しかし、これらの不確定概念が付加されることにより、不確定概念が意味するところについて、租税法規上の問題が生ずることとなる。その問題が、解釈に幅を持たせていることによりビジネス類似の宗教行為が非課税たる境内地等に入り込むおそれがあるということである。

ここまでにおいて、固定資産税における宗教法人に対する非課税規定の確認を行ったものであるが、宗教法人法による借用された部分と、不確定概念により条文が構成されていることを確認した。続いて、当該条文は固定資産税にかかるものであることから、当該租

⁸⁹⁾田代收『宗教法人会計と税務』（同文館出版、1983）、22 頁。

税の有する性質からみた場合における、ビジネス類似の宗教行為にかかる非課税除外可能性についての指摘を行う。

第4節 固定資産税の性質からの非課税除外可能性

先に、宗教法人における課税処分について争われる事例において、固定資産税および、法人税において、同様の事業における境内地等の利用において、課税処分に不服のため争われたものが散見された。

しかし、これらの租税法規は、固定資産税であれば「境内地等の利用」によるものであり、そして、法人税であれば「境内地等の事業」について争われるものであることから、性質として前者を「財産税」と、後者を「収益税」とする違いがあるものと窺われる。ここでは、固定資産税の法的性質からみる、ビジネス類似の宗教行為に対する固定資産税が非課税とされる場合における違和感について指摘を行う。

第1項 固定資産税の制度の概要

ここでは、まず、固定資産税における制度の概要について説明を行い、具体的に法的性質からみる非課税における違和感について指摘を行う。

本項では、宗教法人について、原則において、いかなる課税処分を受けるのか、非課税規定を支えている、本則課税における制度・規定について、固定資産税の課税処分を論述するものである。

(1) 課税団体

ここでは、固定資産税の課税処分の前提となる課税団体について論述する。地方税における課税団体とは、課税権の主体である地方団体をいい、この地方団体とは、地方税法上、地方税法1条1項1号に定められる道府県または市町村をいい、地方自治法にいうところ普通地方公共団体に相当する⁹⁰。

【地方税法1条】

第一条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 地方団体 道府県又は市町村をいう。

地方団体が課税権の主体である固定資産税であるが、これは、同法342条1項の規定により、固定資産の所在地の市町村が課税団体であるとされており、また、東京都の場合に

⁹⁰固定資産税務研究会編『平成30年度版要説固定資産税』（ぎょうせい、2018年）、52頁。

は、道府県税に相当する税その他の税を都税として課する⁹¹ものとされている。

【地方税法 342 条 1 項】

第三百四十二条 固定資産税は、固定資産に対し、当該固定資産所在の市町村において課する。

このように、固定資産税は地方税に該当し、そして、地方税法の規定するところ、市町村税であることを確認した。次いで(2)においては、いかなる資産につき、固定資産税の課税対象とされるのか、課税客体について論述する。

(2) 課税客体

ここでは、固定資産税の課税客体について論述する。なお、当該論文の性質上、以降、固定資産の前提を「土地」および「建物」とするものとし、特段の事情がない限り、「償却資産」は含まないものとして論考を行う。

課税客体とは、課税の対象とされる物・行為または、事実のことで、納税義務が成立するための物的基礎をなすこと⁹²をいう。固定資産税の課税客体は、賦課期日(1月1日)現在に、課税団体の行政区域に所在するもの⁹³で、上述した条文と重複するが、地方税法 342 条 1 項の規定するところ、固定資産⁹⁴であるとされる。

そして、同法 341 条 1 号の規定によると、課税客体である固定資産とは、「土地」、「家屋」および「償却資産」を総称するもの⁹⁵であると規定される。

【地方税法 341 条】

第三百四十一条 固定資産税について、次の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。

一 固定資産 土地、家屋及び償却資産を総称する。

更に、当該固定資産税における「土地」とは、同法 341 条 2 号の規定によると、田、畑、宅地、塩田、鉱泉地、池沼、山林、牧場、原野その他の土地をいう⁹⁶ものとされており、このように条文上、個別具体的に地目を設定することは、土地の意義を積極的に規定する

⁹¹固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、52 頁。

⁹²金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、177 頁。

⁹³石島弘『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)、23 頁。

⁹⁴固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、10 頁。

⁹⁵固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、10 頁。

⁹⁶固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、10 頁。

に、あらゆる地目の土地を課税客体に含める⁹⁷ことを可能とすることを意味するとされる。

そして加えて、固定資産税の課税客体となる土地につき、旧土地台帳法または、不動産登記法にいう土地と同義であるとされており、土地登記簿に登録されるべき土地をいうもので、登記もれにより、現実に登記されていない土地も課税客体⁹⁸となる。

家屋については、同法 341 条 3 号の規定により、住家、店舗、工場、倉庫その他の建物をいう⁹⁹と規定されている。この規定が示すところ、土地におけるこの意義と同様、家屋の種類を列挙することによって、あらゆる用途の建物をその課税対象¹⁰⁰とすることを目的としている。

そして加えて、家屋においても、土地と同様に、不動産登記法の建物とその意義を同じくするものであるとされており、建物登記簿に登録されるべき建物をいう¹⁰¹とされる。

【地方税法 341 条】

第三百四十一条 固定資産税について、次の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。

(省略)

二 土地 田、畑、宅地、塩田、鉱泉地、池沼、山林、牧場、原野その他の土地をいう。

三 家屋 住家、店舗、工場(発電所及び変電所を含む。)、倉庫その他の建物をいう。

地方税法 341 条の規定のように、固定資産税の課税客体は、土地については、あらゆる地目を、そして、建物については、建物のあらゆる種類を列挙することにより、さまざまな固定資産を広く課税対象とする規定がなされている。

続いては、このような課税客体たる固定資産につき、いかなる者が納税義務を負うかにつき論述する。

(3) 納税義務者

ここでは、固定資産税の納税義務者について論述する。納税義務者とは、本来の納税義務の主体、すなわち、租税法律関係において租税債務を負担する者のことをいい¹⁰²、固定資産税は、地方税法 343 条 1 項の規定によると、原則として、固定資産の所有者に課税されるものであり、すなわちこれが示すところ、所有者課税主義¹⁰³がとられている。

⁹⁷石島弘『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988年)、23頁。

⁹⁸吉田隆一『知っておきたい固定資産税の常識〔第6版〕』(税務経理協会、2002年)、23頁

⁹⁹固定資産税務研究会編『平成30年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018年)、10頁。

¹⁰⁰石島弘『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988年)、24頁。

¹⁰¹占部裕典監修『固定資産税の現状と課題』(信山社、1999年)、37頁。

¹⁰²金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019年)、156頁。

¹⁰³固定資産税務研究会編『平成30年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018年)、37頁。

【地方税法 343 条 1 項】

第三百四十三条 固定資産税は、固定資産の所有者(質権又は百年より永い存続期間の定めのある地上権の目的である土地については、その質権者又は地上権者とする。以下固定資産税について同様とする。)に課する。

この同法 343 条 1 項に規定される所有者とは、同法 343 条 2 項によると、土地については、登記簿または、土地補充課税台帳に、そして、家屋については、登記簿または、家屋補充台帳に、それぞれ所有者として登記または登録されているもの¹⁰⁴をいう。

【地方税法 343 条 2 項】

第三百四十三条 2 前項の所有者とは、土地又は家屋については、登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者(区分所有に係る家屋については、当該家屋に係る建物の区分所有等に関する法律第二条第二項の区分所有者とする。以下固定資産税について同様とする。)として登記又は登録されている者をいう。この場合において、所有者として登記又は登録されている個人が賦課期日前に死亡しているとき、若しくは所有者として登記又は登録されている法人が同日前に消滅しているとき、又は所有者として登記されている第三百四十八条第一項の者が同日前に所有者でなくなっているときは、同日において当該土地又は家屋を現に所有している者をいうものとする。

わが国の固定資産税について、実質的な所有者に対しではなく、いわば形式的な所有者に対して課税がなされる制度である理由として、納税義務者を常に真実の所有者とする場合には、課税団体が複雑な民事の実態関係に介入せざるを得なくなり、また、賦課期日の関係もあり、事実問題において実質的な所有者に課税することは容易でなく、私法上の所有関係においても、所有関係はしばしば長期にわたっていずれとも決し難いこともあり、このような困難を除去するため、不動産の一般的な公示方法により公示されたところに従い、現に登記簿に所有者として登記されている者を納税義務者とし課税する¹⁰⁵ものである。

(4) 課税標準

ここでは、固定資産税の課税標準についての論述を行う。固定資産税の課税標準は、地方税法 349 条 1 項に規定するところ、固定資産の価格とされ、これは、総務大臣が告示した固定資産評価基準により市町村が決定したものでなければならないとされ、同基準等に

¹⁰⁴固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、37 頁。

¹⁰⁵固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、37 頁。

基づいて適正に評価された価格が固定資産の価格¹⁰⁶となる。

そして、ここでいう価格とは、同法 341 条 5 号に規定するところ、適正な時価をいう¹⁰⁷ものとされている。なお、この適正な時価とは、独立当事者間の自由な取引において成立すべき価格(正常な条件の下において成立する取引価格)をいう¹⁰⁸ものと解されている。

【地方税法 349 条 1 項】

第三百四十九条 基準年度に係る賦課期日に所在する土地又は家屋(以下「基準年度の土地又は家屋」という。)に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準は、当該土地又は家屋の基準年度に係る賦課期日における価格(以下「基準年度の価格」という。)で土地課税台帳若しくは土地補充課税台帳(以下「土地課税台帳等」という。)又は家屋課税台帳若しくは家屋補充課税台帳(以下「家屋課税台帳等」という。)に登録されたものとする。

【地方税法 341 条 5 号】

第三百四十一条 固定資産税について、次の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。

(省略)

五 価格 適正な時価をいう。

また、土地および家屋については、税負担の安定と行政事務の簡素化を図るため、原則として 3 年毎にその評価を行い、価格を決定することとされており、この評価を行う年を基準年度といい、その年に決定された価格を基準年度の価格¹⁰⁹という。この 3 年毎であることから、基準年度の翌年度(第 2 年度)および、翌々年度(第 3 年度)においては、原則として評価替えを行わず、基準年度の価格が据え置かれる¹¹⁰。ただし、地目の変換、家屋の改築等、特別の事情がある土地または家屋についてのみ、類似する土地または家屋の価格に批准する価格による¹¹¹評価替えを行うものとされている。

続いては、適正な時価につき、いかにして求められるのかについて、前提となる固定資産の評価、そして価格の決定についての概要を確認する。

(5) 評価および価格の決定

固定資産税の評価は、原則として、市町村に設置されている固定資産評価員の实地調査

¹⁰⁶固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、73 頁。

¹⁰⁷固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、73 頁。

¹⁰⁸金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、762 頁。

¹⁰⁹金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、763 頁。

¹¹⁰金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、763 頁。

¹¹¹固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、74 頁。

の結果に基づいて行われ、その評価の結果に基づいて、毎年 3 月 31 日までに市町村長が価格を決定する¹¹²とされている。

また、固定資産の評価とその価格の決定は、多分に専門的技術的な性質をもっており、固定資産税の評価について、地域的不均衡が生ずることは好ましくないことから、この点に関する種々の権限が総務大臣および都道府県知事に認められている¹¹³。

地方税法 388 条 1 項の規定には、総務大臣は、固定資産にかかる評価の基準並びに、評価における実施の方法(これを固定資産評価基準という)および、手続を定め、告示しなければならないとされており、この固定資産評価基準は、固定資産税における評価および、価格の決定について、よるべき基準であり、同法 403 条 1 項の規定により市町村長が、その他道府県知事または、総務大臣が固定資産の価格を決定するにあたっては、これによる¹¹⁴ものとされている。なお、固定資産評価基準においては、基本的には、土地については売買実例価額、家屋については再建築価額を基準として評価を行う¹¹⁵ものとされているという。

【地方税法 388 条 1 項】

第三百八十八条 総務大臣は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続(以下「固定資産評価基準」という。)を定め、これを告示しなければならない。この場合において、固定資産評価基準には、その細目に関する事項について道府県知事が定めなければならない旨を定めることができる。

【地方税法 403 条 1 項】

第四百三条 市町村長は、第三百八十九条又は第七百四十三条の規定によつて道府県知事又は総務大臣が固定資産を評価する場合を除く外、第三百八十八条第一項の固定資産評価基準によつて、固定資産の価格を決定しなければならない。

なお、固定資産税の課税標準となるべき価格は、適正な時価とされており、固定資産評価基準は、適正な時価を求めるための手続き、方法を規定しており、固定資産評価基準が適正に運用されている限りにおいて、求められたものは適正な時価である¹¹⁶と考えられている。

¹¹²固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、226 頁。

¹¹³金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、771 頁。

¹¹⁴固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、226 頁。

¹¹⁵金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、772 頁。

¹¹⁶固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、226 頁。

ただし、この固定資産評価基準に基づく評価額には法的拘束力はないものとされており、この「適正な時価」の意義について、収益価格によるべきか、あるいは、取引価格(比準価格)によるべきか論争がなされるものである¹¹⁷。そして、この適正な時価について、最高裁判所平成15年6月判決において、「正当な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。」と判示したものであるが、ここで、この「客観的な交換価値」がどのような評価を示すのかが問題となるといい、この「適正な時価」とは、当該固定資産の長期的な収益力を考慮した収益価格によるべきものと解される¹¹⁸という。このことは、固定資産税非課税制にかかる検討材料となるもので、本節第3項にて具体的に考察を行う。

続いては、固定資産税においては非課税について一定の手続きが必要なものであるが、これについて記述を行う。

(6) 非課税の手続き

固定資産税の非課税による優遇を受けようとする場合には、次のとおり、一定の手続きを行うことを要するので確認を行う。

宗教法人の境内建物や境内地に対する非課税措置については、その固定資産の所在する自治体の税条例に基づき、市町村長や、東京都にあっては、都知事・都税事務所に、「固定資産税の非課税適用申請書」などを提出し、一定の審査を受ける必要がある。したがって、地方税法は「非課税」と言うてはいるものの、当然に課税除外になるわけではなく、審査を経る必要があり、こうした自治体に対する固定資産税非課税の伺い申請などを通じて、自治体の税務当局は宗教法人に介入する手段を維持している¹¹⁹。この申請から、各地方団体の条例に基づき、事前に申告を行い、非課税措置がなされることとなる。

しかし、地方税法3条1項によると、「地方団体は、その地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について定をするには、当該地方団体の条例によらなければならない。」規定されており、実際の賦課徴収については、各地方団体の裁量に委ねられていることから、宗教法人の有する境内地等にかかる非課税措置について、徴税吏員等による現地調査が行われるか否かについては、一律の定めがあるとはいえない状況である。また、この固定資産税非課税申請書であるが、審査といっても、これは地目や用途等を形式的に記載するものである。

¹¹⁷品川芳宣「固定資産税(土地・家屋)の評価・評価の仕組と問題点-」税研(127)(2006年5月)、50頁。

¹¹⁸品川芳宣「固定資産税(土地・家屋)の評価・評価の仕組と問題点-」税研(127)(2006年5月)、50-51頁。

¹¹⁹石村耕治「ペット葬祭をめぐる宗教法人課税事例の分析」白鷗法学 21(2)(2015年3月)、262-263頁。

第2項 応益税からの非課税とされる違和感

第1項において、固定資産税の課税処分にかかる制度の概要について説明を行ったが、ここでは、当該固定資産税の課税根拠たる性質におけるビジネス類似の宗教行為に対する違和感の指摘を行う。

租税の分類において、租税負担配分基準論があり、これは、租税負担をいかに国民に配分すれば、負担の公平に適合するか、ということにつき対立してきた¹²⁰学説である。この分類の一が固定資産税の性質とされる「応益税」である。この応益税とは、国家は、各人に対して与える利益に応じて租税負担を配分すべきであるという考え方である¹²¹。

松尾徹人・小林弘明・折笠竹千代・板倉敏和は、固定資産が受ける具体的な受益として、固定資産税は、固定資産の所在と市町村の行政サービスとの間に存する受益関係に着目し、課税される税であることから、具体的には、住宅や工場ができれば、市町村道や、上下水道の整備、ゴミ、し尿処理施設や幼稚園、学校などの教育施設の充実などが必要であり、より直接的には、これらの資産を火災等の災害から守るための消防活動の充実も必要となると説明し、様々な固定資産の存続に必要な行政サービスを受けることとなる¹²²といい、金子宏においてもこの説に同意している¹²³。また、松尾・小林・折笠・板倉において、このような応益税について、応益的財産税¹²⁴と評し、応益税と財産税のつながりを指摘しており、次項において、財産税からの議論を行うものである。

そして、この行政サービスの対価として租税を負担すべきであることについて、前川尚美、杉原正純は、固定資産税は、固定資産が、その所在する市町村から受ける利益に着目して、その受益の度合を表すと認められる固定資産の価格を課税標準とする応益原則に立脚した税である¹²⁵と指摘する。このことは、およそ地方団体、特に住民に直結した基礎的
地方団体である市町村は、住民の総意に基づいてその福祉と利益を増進しようとする団体であるので、企業も住民も市町村のあらゆる行政および、施設等の恩恵に浴しているのであって、住民はこれに対する反対給付として、市町村の行政に要する経費を税により負担することは当然であることから、地方税全体を通じていえる応益原則による¹²⁶ためであると述べている。

更に、固定資産税の課税対象が土地・家屋等に制限されている理由について、これらは、市町村の行う道路整備、上下水道の敷設、学校等の教育施設の充実などにより、固定資産の価値は増大するものであり、固定資産が所在することで、じんあい処理、し尿処理、清掃事業、消防事務、公害対策など、市町村の行政事務や公共施設の必要性を増大する原因

¹²⁰谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）、16頁。

¹²¹谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）、16-17頁。

¹²²松尾徹人ほか『自治行政講座11』（第一法規、1986年）、7-8頁。

¹²³金子宏「固定資産税の性質と問題点」税研(50)(1993年7月)、6頁。

¹²⁴松尾徹人ほか『自治行政講座11』（第一法規、1986年）、7頁。

¹²⁵前川尚美、杉原正純『地方税・各論Ⅱ』（ぎょうせい、1977年）、8頁。

¹²⁶前川尚美、杉原正純『地方税・各論Ⅱ』（ぎょうせい、1977年）、8頁。

となっているため、市町村の行政と密接な応益的因果関係にあるため¹²⁷であるという。応益関係において、所在市町村との関係を考えれば、固定資産税は、最も応益原則にかなった税であり、固定資産税の受益の度合を端的に表していると認められる¹²⁸という。固定資産が存在すれば、必然と行政サービスが生ずるというものといえよう。そして、市町村の行政サービスを享受することにより、固定資産がその効用なり収益力を継続的に発揮しているといい、他方、見方を変えれば、都市計画事業や、市町村道、上下水道などが整備されることにより、固定資産の価値が増加するという意味でも、市町村の行政サービスとの受益関係を認めることができる¹²⁹といい、行政サービスが、固定資産の価値の増大にも貢献しているもので、必要不可欠なものと考えられる。

これらの受益から、固定資産税は、積極的な意味でも消極的な意味でも市町村の行政サービスとの間に強い受益関係が認められ、固定資産に市町村の行政サービスの費用の一部を負担させるのが固定資産税であり、市町村税として最もふさわしい税とされるゆえんである¹³⁰と窺われる。

ここで、宗教法人の境内地等における固定資産税非課税制において考えなければならないことは、いかなる根拠をもって非課税たる境内地等に該当するのか、ということである。これは、根拠なくして租税を課することができないことと同様に、租税につき非課税とすることもできないということからの理由である。

そこで、応益税との関係において、宗教法人の所有する境内地等においては、一定の要件を満たした固定資産については固定資産税が非課税とされていることから、境内地等において、行政との受益関係において、行政サービスを一切受けていないということになるのか、ということである。まず、非課税ということは、行政サービスを一切受けていないことから、税が免除されているのか、ということである。これに対する応答は至ってシンプルであり、「否」ということとなるだろう。宗教法人の有する境内地等においても、当然に上下水道は整備されており、また境内地等の利用によって生じたじんあいは行政によって処理されるものであろうし、その他境内地等の保有によりさまざまな行政サービスを受けていることは当然のことといえ、行政サービス無くして境内地等を維持することは困難であろう。この行政サービスから、この応益税の原則からいうならば、境内地等においても、当然に固定資産税が課されるべくものといえよう。しかし、さまざまな行政との間において受益関係にあるにもかかわらず、一定の要件を満たすと非課税とされるのである。

この行政サービスを受けているにもかかわらず、一定の要件を満たす境内地等が非課税とされることにかかる違和感に対して総務省において、的を射た見解を示している。それは、総務省自治税務局において、固定資産税非課税制について限定的に講ずべきである根

¹²⁷前川尚美、杉原正純『地方税-各論Ⅱ』（ぎょうせい、1977年）、8頁。

¹²⁸前川尚美、杉原正純『地方税-各論Ⅱ』（ぎょうせい、1977年）、8-9頁。

¹²⁹松尾徹人ほか『自治行政講座 11』（第一法規、1986年）、7頁。

¹³⁰松尾徹人ほか『自治行政講座 11』（第一法規、1986年）、8頁。

拠を「応益原則に基づく税であるため¹³¹⁾」と説明したものである。筆者においてもこの総務省の見解に賛同するものである。宗教法人の保有する境内地等においてもさまざまな行政サービスの受益を受けているにもかかわらず、なおも固定資産税が非課税とされるには、おおよそ限定的な範囲とされて然りであると指摘するものである。

先に述べたイコール・フットイングとの関係において、これが適用されるものであるならば、民間事業者との競合関係をもって非課税を限定的に講ずることが可能であろう。例えば、宗教法人の営む飲食店などに対価を設定・僧侶を配置し、これを「本来の宗教行為」と主張されても、法人税であれば、イコール・フットイングの観点から「飲食店業」として非課税から排除され得るものと考えられよう。また、日本三禅宗の一つ黄檗宗における普茶料理に代表される精進料理を提供する場合においても、宗教行為とは考えられるものの、それは法人税であれば、先の理由から「飲食店業」として非課税から除外されるものであろう。一方で、「応益税」の原則の下、非課税を限定的に講ずべきといえど、固定資産税は、イコール・フットイングを前提としないとするならば、ここで示した例のように、あたかも境内地等において宗教家が行っているという事実のみの世俗的行為と窺われるものや、この普茶料理に代表される精進料理の例のように、宗教とビジネスとが結びついたビジネス類似の宗教行為を行う宗教法人側において、「あくまでも純粋な宗教行為である」と主張することで、聖俗分離について傾倒した特定の解釈を行うならば、これらが世俗的なビジネスとは無縁の宗教行為が行われている境内地等であるとされ得るもので、ビジネス類似の宗教行為を行う固定資産さえも非課税とされ得るおそれが生ずるもので筆者としては強烈的な違和感を覚えるものである。

これらの違和感に対する応答のように、筆者としては、固定資産税の応益税という性質上、行政サービスとの受益関係にある境内地等における非課税を限定的に捉えるべきであると指摘したが、筆者としては、より具体的にこの境内地等たる固定資産税を保有する「ちから」によって、課税関係に差異が生ずるのではないかと考えるものである。この固定資産税を保有する「ちから」を支えるものが、もう一つの固定資産税の性質である「財産税」という分類である。この分類は、担税力の標識および課税物件の相違を基準とする区分をいい¹³²⁾、固定資産を保有するための担税力を示す基準であり、この「財産税」という固定資産税の性質から、宗教にかかる非課税除外可能性について指摘する。

¹³¹⁾総務省自治税務局作成資料「固定資産税の性格」

<https://www.kantei.go.jp/jp/singi/road/dai15/15sanko6.pdf#search=%27%E7%B7%8F%E5%8B%99%E7%9C%81%E8%87%AA%E6%B2%BB%E7%A8%8E%E5%8B%99%E5%B1%80%E4%BD%9C%E6%88%90%E8%B3%87%E6%96%99+%E5%9B%BA%E5%AE%9A%E8%B3%87%E7%94%A3%E7%A8%8E%E3%81%AE%E6%80%A7%E6%A0%BC%27>

(最終閲覧日：2019年12月19日)

¹³²⁾金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019年)、16頁。

第3項 財産税という性質からみる担税力

ここでは、固定資産税の性質において、財産税であることから、ビジネス類似の宗教行為が非課税とされ得ることにかかる非課税除外可能性について指摘を行う。

(1) 財産税からみるビジネス類似の宗教行為の違和感

筆者は第2節において、固定資産税の法的性質として「財産税」である旨述べたものである。この「財産税」という性質は他方の性質である「応益税」という性質との関係において固定資産税の課税根拠として密接に関連するものといえる。これは、固定資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、資産価値に応じて毎年経常的に課税する財産税である¹³³ことから、行政サービスとの間において財産としての資産価値に関連するものといえよう。

ここで、ビジネス類似の宗教行為について、固定資産税がこの「財産税」であるが故に生ずる「不公平」にかかる非課税制の違和感を指摘しなければならない。これは、イコール・フットイングという「民間事業者」と「宗教法人」における同種の事業間における「不公平」に留まらず、固定資産税にかかる性質から見た場合における「財産税」のもつ法的性質である「財産の保有という事実」に着目して課される租税である¹³⁴ことにおける固定資産の有する「担税力」からみた指摘である。この財産税における担税力の根拠を支えているものは、財産保有の背後にその保有を支えるフロー(所得)の存在をみる¹³⁵ことであり、財産を所有するための「ちからの有無」をいうものといえる。この説明が、財産税における固定資産税の担税力を示すものと窺われ、当該固定資産が宗教法人であれば、境内地等が固定資産税を負担するだけの担税力をどれだけ有しているのかということであろう。この視点から、先のイコール・フットイングのみでは「不公平」における説明が困難な場面に遭遇するものである。イコール・フットイングは民間事業者と競合してはじめて「不公平」が表面化するものである。

ここで、宗教法人に対する非課税規定は当該地方税法 348 条 2 項 3 号のみに留まるものではないということを述べなければならない。同 4 号には「墓地」が規定されており、ここに「墓地」についてみてみると、現状、地方税法上、同 3 号に規定されず、墓地が限定列挙されて固定資産税が非課税とされている理由として、碓井光明は当該境内地等が収益を期待される土地ではないということ、そして、死者を埋葬する神聖な場所であることに求められる¹³⁶と指摘した。筆者においても、「墓地」については、旧来より行われてきた

¹³³「地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書-地方分権時代の固定資産税制度のあり方について-」(財団法人 資産評価システム研究センター、2000年)、15頁。

¹³⁴金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019年)、17頁。

¹³⁵田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011年)、556頁。

¹³⁶碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988年)、160頁。

伝統的な宗教行為において使用されてきた境内地等に該当することから、また、当該墓地が収益を発生させる固定資産ではないことから、これが非課税とされていることには確井の見解に同意するものである。

この死者を埋葬し神聖な場所である墓地については限定列挙によって課税から除外されているものであるが、墓地と類似した宗教的施設として「納骨堂」の存在が挙げられよう。この「納骨堂」についても、「墓地」と同様に、焼骨を安置する施設であるという点において共通する施設であるといえる。かつ、墓地を主たる土地とする霊園の一部において「納骨堂」を設置する施設も存在している。矛盾点として、外形上同様の性質を有するにもかかわらず、条文上、「墓地」のみが限定列挙として非課税とされていることから、この同4号「墓地」に「納骨堂」を含むべきではないのか、という見解も生ずることであろう。

ただし、この見解に対する応答として、まず、これらの「墓地」・「納骨堂」施設について租税法規上、現状の解釈としては、「墓地、埋葬等に関する法律」において、墓地と納骨堂とは明確に区分されているところから、根本的にこれらの施設の根拠法が異なるものといえる。この区分から、これらの施設を租税法規上において借用概念として取り入れているならば、地方税法348条2項4号にいう「墓地」には当然に「納骨堂」が含まれると解することはできない¹³⁷ものと考えることが相当であることから、筆者はこの確井の見解に同意する所以である。

しかし、仮説として、民間事業者と競合し得ないイコール・フットィングの範疇に存在しない「納骨堂」について、現状解釈においても、これを「納骨堂」という施設を租税法規上の「固有概念」として捉えた場合、同4号所定の「墓地」の中に「納骨堂」が含まれるという解釈も可能であろう。その解釈から、同3号に該当する場合には固定資産税が課されるおそれがあるにもかかわらず、旧来には無かった伝統的な宗教行為に該当しない世俗的要素の極めて強いビジネス類似の宗教行為であるコンピューター制御による「ビル型納骨堂」などの非課税を是認する抜け道が存在することとなり得るものと考えられる。

ここでは一例として「納骨堂」にかかる疑問点を述べたものであるが、このような違和感に対するアプローチとして固定資産税の法的性質である「財産税」であることからの解決策を探る必要があるように考える。固定資産税は応益負担の原則のもと、行政サービスとの対価として、課されているものと指摘したが、対価を受けてもなお、非課税とされるには、おおよそ、その範囲は限定的でなければならない。この点「財産税」である性質から非課税の限定性を考察するもので、境内地等が非課税とされる根拠として、田中治は次のように説明している。

【固定資産税非課税の根拠¹³⁸】

¹³⁷田中治「宗教法人に対する固定資産税非課税措置をめぐる紛争例」近畿大学法学 65(3・4)(2018年3月)、209頁。

¹³⁸田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化

課税の論理において、財産保有の背後にその保有を支えるフロー(所得)の存在をみた上で、当該財産の保有に対して課税することを宗教法人に対して貫くことは、宗教活動への抑制として働く可能性を否定できない。すなわち、宗教活動に用いられる建物や土地の保有に課税をするならば、その税負担をまかなうために、一定の金員を信者等から恒常的に集めることを余儀なくされる。本来、信者の喜捨等によって運営されている宗教法人に対して、世俗の所得や収益を直ちに反映するものではない建物、土地を持っているからといって、その保有に対して課税をすることは、納税資金のために、宗教法人本来の活動の範囲を超えた負担を負わすことになる。宗教活動に用いられる土地等への非課税には、このような考慮、配慮が含まれているものと思われる。

田中治の財産税である固定資産税における非課税の根拠には傾聴することができる。この田中は学説から、「世俗の所得や収益」という存在を財産税における担税力として捉えていることが窺われる。また、忠岡博においても、「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地」を固定資産税の課税対象から除外しているのは、担税力に着目してのことであり、法人税の非課税原則とはまったく趣旨が違ふと指摘しており¹³⁹、固定資産税は法人税とは趣旨が異なる旨、財産税を前提とした非課税の根拠を示した。

ここまでにおいて、固定資産税はまず、「財産の保有の事実」に着目して課税される財産税であることが分かった。そして田中・忠岡における非課税の根拠といえる学説においても表されているとおり、「世俗の所得や収益」という存在が、担税力を示すものであり、一方では、「世俗の所得や収益」を有しない状態が担税力を有しない状態が非課税となると考えられよう。

しかし、「世俗の所得や収益」といえど、具体的に何をもって担税力を示すかについて疑問が残る。そこで、境内地等が有する担税力についてここで詳解を行う。まず、この担税力を考察するに際し、固定資産の時価を論ずることを要するものとする。固定資産税の財産の価格について、「適正な時価」によるものとされているが、筆者はこれを本節 1 項において「客観的交換価値」によるものと述べたものである。そこで、この「客観的交換価値」について品川芳宣によると、地価公示法による「地価公示価格」とは同義であるといい、これは、国土交通省が定める不動産鑑定評価基準によって算定されるもので、同基準によれば、不動産の鑑定評価方式には、原価方式(原価法)、比較方式(取引事例比較法)及び収益方式(収益還元法)の 3 方式が挙げられ、それらの方式から算出される積算価格、比準価格(取引価格)及び収益価格を総合勘案して「正常な価格」を算定するものとしており、この算定方法は、家屋についても、何ら変わることはない¹⁴⁰という。

社、2011 年)、556 頁。

¹³⁹忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009 年 11 月)、211 頁。

¹⁴⁰品川芳宣「固定資産税における家屋の「適正な時価」判例時報(1855)(2004 年 7 月)、181 頁。

そして、これらを総合的に勘案し、「適正な価格」を算定するのであれば、固定資産税の「適正な時価」の解釈に当たっては 固定資産税の性格と課税構造をも吟味した上で、前述の不動産に係る 3 つの評価方法の長短を考慮しての総合的な判断が必要となり、すなわち固定資産税は、土地、家屋等の所有に対して毎年課せられるものであるから、同税が土地、家屋等の継続的所有を困難にならないような収奪的機能を有しているわけではなく¹⁴¹、ここに固定資産税の財産税として、収益税とは性質を異にする特徴があると筆者は考えるのである。

ここで、これらの 3 つの評価方法によるものと指摘したが、品川は、「適正な時価」が、究極的には「客観的交換価値」を意味するものであっても、当該固定資産の長期的な収益力を考慮した収益価格を重視した評価によるべきであり、この収益価格を重視した考え方は、最近の固定資産税にかかる裁判例においても採用される傾向にある¹⁴²という。筆者においても、固定資産税における時価という存在を、「収益価格」により、固定資産から生ずるフローを財産保有の事実にかかる担税力として着目する視点は、本項にて後述する財産税としての具体的な非課税制の根拠を考察することにおいて重要であると窺うものである。この品川の学説における固定資産の適正な時価につき、固定資産の「収益価格」によることについて、そこから生ずるフローに関する指摘として、忠岡博は以下引用においてより具体的に根拠を示している。

【固定資産の収益力による財産税の根拠¹⁴³】

本来、その担税力として想定していたものは、その固定資産が持っている収益力であろう。固定資産税は、土地・家屋などの固定資産というストックを保有していることに対して課税するのではあるけれども、そもそもは、そのストックがフローを生み出す力を持っているがゆえに、そのフローに担税力を見いだして、フローを生み出すストックの保有に対して課税しているものと思われる。つまり、保有するストックの大きさを測定することで、そのストックが生み出すフローの大きさを測定できるがゆえに、ストックである固定資産の価格を課税標準としているということができよう。

ここまで、財産税における課税根拠について、固定資産の保有の事実に着目して課税されることを述べた。この「保有の事実」について、田中の学説からは、「世俗の所得や収益」という存在が担税力を示すとしたものである。ここに示した忠岡の学説から、「世俗の所得

¹⁴¹品川芳宣「固定資産税(土地・家屋)の評価・評価の仕組と問題点」税研(127)(2006年5月)、50頁。

¹⁴²品川芳宣「固定資産税(土地・家屋)の評価・評価の仕組と問題点」税研(127)(2006年5月)、51頁。なお、裁判例として、東京高裁平成13年4月17日判決(平成13(行コ)1)、東京高裁平成14年10月29日判決(平成13(行コ)117)等を参照のこと。

¹⁴³忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009年11月)、206-207頁。

や収益」というものは固定資産から生ずるものであり、宗教法人を前提として述べるならば、固定資産を所有可能とする根拠として考えられることは、当該境内地等の利用をもってそこから生ずるフローを担税力として捉え、固定資産税を課税するものといえよう。

これは、碓井光明においても、先の「墓地」が非課税とされていることの根拠として、「当該境内地等が収益を期待される土地ではない¹⁴⁴」という指摘にも現れているものである。やはり、固定資産を保有するために支える担税力において、固定資産税の課税根拠を宗教法人における境内地等の保有の事実に着目する性質上、境内地等の利用をもって生ずるフローに担税力を見出すもので、特に境内地等の非課税を考える場合には、時価たる収益価格である境内地等の有する「収益力」による視点によるものと考えられる。

一方で、固定資産からの生ずるフローを担税力とする前提として、田中の指摘を鑑みるに、宗教活動に用いられる土地・建物である境内地等について、本来は当該宗教法人の教信徒による喜捨等によって運営されていることから、本来の宗教活動による当該境内地等の利用において世俗的なフローが生じず、担税力を有する固定資産には当たらないというものであろう。しかし、財産税を前提とし、境内地等がそこからの世俗的なフローがなく、担税力を有しない固定資産であると言い切れるのであろうか。

これは、条文から鑑みるに、原則として、同3号が条文に示す「専ら」・「本来の用」・「供する」本来の宗教活動に供する固定資産に該当した場合には、当該範囲に該当した固定資産として、そこから生ずるフロー自体はあるものの、教信徒からの「喜捨」等、非世俗的なものによるフローを担税力として捉え、これを境内地等有する「ちから」として課税を行うことは、宗教法人の有する「聖俗分離原則」の趣旨から反することを示すものといえよう。

上述のことから、田中の「納税資金のために、宗教法人本来の活動の範囲を超えた負担を負わずことになる¹⁴⁵。」という指摘からも、境内地等の利用として、逆からみた場合、理論上、ビジネス類似の宗教行為など、「本来の活動」を超えた用に利用される境内地等の利用から生ずる世俗的なフローについては、当該固定資産に対しての非課税たる根拠を失うものと解釈することが可能であろう。

(2) 条文と財産税の性質は一致しない

ここまでにおいて、固定資産税は「財産税」で、財産の保有の事実に基づいて課される租税であり、その保有の事実について、当該資産から生ずる収益力を財産保有の事実にかかる担税力として捉えるものであり、固定資産の時価である「収益価格」をもって固定資産税を課するものであるといえよう。更に、合わせて筆者は、宗教法人の「本来の活動」を超えた用に供される境内地等について述べるならば、当該固定資産に世俗的な「利用価

¹⁴⁴碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』（六法出版社、1988年）、160頁。

¹⁴⁵田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』（法律文化社、2011年）、556頁。

値」が存在する状態であり、財産税として固定資産税が課される状態であると考えられよう。しかし、ここである疑問が生ずるのである。それは、「本来の宗教活動」という存在と、世俗的なフローが制限された状態というものがイコールであるのか、ということである。

この疑問を解決すべく例えば、宗教法人の境内地等と同じく固定資産税が非課税とされる「公衆の用に供する道路(以下、「公衆用道路」という。)」に関する規定を考察と分かりやすい。この公衆用道路とは地方税法 348 条 2 項 5 号において「公共の用に供する道路、運河用地及び水道用地」と規定されたものである。一見するといかなる固定資産が非課税となるかにつき明瞭とはいえない。しかし、これは不特定多数の者が通行する道路を前提としたものであり、当該条文を背後から支える財産税の性質において、解釈上「不特定多数性」をもって¹⁴⁶、固定資産の時価である「収益価格」の観点から、財産保有の事実にかかる担税力である収益力において、当該道路の所有者による利用価値が制限された道路を示すものと考えられるのである。

この財産税の性質が条文の背後を支えているという視点は重要であり、このことを宗教法人の所有する境内地等について述べるものである。まず、条文上規定される「専ら」・「本来の用」という制限された用途において使用される境内地等が固定資産税にかかる非課税の前提として該当するものといえよう。そして、この条文を背後で支えているものが財産税としての性質である。この性質上、非課税たる境内地等は、フロー自体はあるものの、世俗的なフローが制限された状態を示すものといえる。これは、固定資産の時価である「収益価格」の観点から、境内地等という財産にかかる保有の事実について、担税力である収益力の観点において、固定資産の世俗的な利用価値の制限された状態を示すものであると考えられる。これらから、固定資産税の財産税という性質において、境内地等の非課税を根拠付けるならば、世俗的なフローともいえる担税力である収益力が制限された固定資産が、非課税とされるものに該当するものと考えられるのである。

ここまでにおいて、財産税の性質上、境内地等から生ずる担税力を有しない状態といえる世俗的なフローが制限された状態が、非課税たる根拠となると指摘を行った。しかし、ここで問題の本質として、地方税法 348 条 2 項 3 号の条文において、「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¹⁴⁷」という性質を有する世俗的なビジネス類似の宗教行為が条文上規定される「本来の用」の中に入り込むおそれがある¹⁴⁸ことから、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等が非課税となり得るということである。このこと

¹⁴⁶高野幸大「固定資産税の非課税対象となる「道路」の意義」税務事例研究(17)(1993年11月)、61頁。

¹⁴⁷佐々木一憲「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—」税大論叢(91)(2018年6月)、283頁。

¹⁴⁸ビジネス類似の宗教行為について、条文が規定する「本来の用」の中に入り込むおそれがあることについて、具体的に第4章にて考察を行う。

は財産税の性質における非課税の根拠と、条文との不一致が生ずるおそれがあるのである。

そのため、筆者は、条文が規定する「本来の用」において、財産税である固定資産税の時価である「収益価格」の観点から、境内地等の有する収益力を念頭に、固定資産の「利用価値」を前提とし、伝統的な宗教行為によって生ずるフローと、ビジネス類似の宗教行為によって生ずるフローとでは、境内地等における担税力の違いが生ずるものと考えるものであり、この観点から非課税制の考察を要するものと考えるのである。

(3) 担税力に違いが生じた理由

ここに例として再び先の「納骨堂」を例に目を向けるならば、当該施設においても、ビジネス類似の宗教行為の定義の一である非教信徒を含む「不特定多数の者」の焼骨を安置した施設は多分に存在する現状がある。かつ、これらの者に対しフローが生じ得る永代供養料や永代使用料、管理費等を徴収する施設や、利用者の募集を外注する場合も存在することから、極めてビジネス的要素の強い、ビジネス類似の宗教行為がなされている境内地等であるケースもある。このような施設が「本来の宗教活動」として、財産税における担税力を有しない固定資産であるといえるのか疑問を有するものである。「坊主バー」や「宿坊」など、さまざまなビジネス類似の宗教行為ともいえる事業を行う境内地等が存在するものであるが、これらのみならず、より広義において、その他のビジネス類似の宗教行為ともいえる事業を行う境内地等においても、財産税という性質において、財産保有の背後にその境内地等の保有を支える「ちから」ともいえる固定資産から生ずるフローがないといえるのであろうか。ここで問題提起として、境内地等の利用におけるフローとして、担税力は、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為と、ビジネス類似の宗教行為との間に境内地等より生ずる担税力は同様のものといえるのであろうかということを述べたい。この担税力の違いが生じた根本の出来事は何であらうか。

筆者は、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等と、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、これらの違いが鮮明になったこととして、近年生じてきた「事業の外注」が挙げられると考えるものである。例えば、有名なものとして、「小さなお葬式」や「イオンのお葬式」といったこれらの外注による事業は、宗教法人の境内地等においても宗教的サービスが執り行われるものであり、これらの特徴は価格を設定し、宗教家が宗教的サービスを提供するものであるが、全国的な宗教的サービスの利用者を獲得が可能であり、かつ、一般事業会社と同様の性質を有する利益の獲得を目的とした価格が設定されていることにより、境内地等において安定的なフローが見込まれることから、財産税の観点から、固定資産の時価である「収益価格」は高まるものであり、合わせて、固定資産が種々の利用価値を有する状態であるといえる。

しかし、一定の要件を満たした場合には、このような事業を行う境内地等についても、「専ら」・「本来の用」・「供する」非課税たる境内地等に該当するおそれはあるものである。

これら、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等において、固定資産の性質を度外視し

て宗教法人側における「本来の宗教行為」を行う旨をもって固定資産税が非課税となるならば、強烈な違和感を持たずにはいられない。筆者は、この担税力に違いがあり、またビジネス類似の宗教行為においては担税力を有するならば、解釈論において、あるいは、立法論において、厳格に非課税から除外する手当をする必要があるものとする。

第5節 問題を解決するアプローチ

ここまでにおいて、固定資産税について、宗教法人が非課税とされる根拠規定たる地方税法 348 条 2 項 3 号についての確認を行い、当該条文において、「専ら」・「本来の用」に「供する」という不確定概念が付されていることから、当該条文がいかなる境内地等を非課税とするのかにつき、その解釈が不確定なものとなり、これが広義の問題であることを指摘した。合わせて、換言するならば、いかなる境内地等が非課税から除外されるかについても明らかではないともいうことができ、「国税」および「地方税」、そして、「民間事業者」および「公益法人」との関係における課税の不公平からも、この点を明らかにする必要がある。加えて、固定資産税の性質において、応益税という観点から、非課税が拡大的に行われないこと、また財産税の観点から、条文が要請する範囲を超えたフローについては、非課税が及ぶべきではないこと、世間においては、宗教法人に固定資産税にかかる非課税規定が用意されていることも相まって、宗教の名の下、「坊主丸儲け」と言われかねない事業が展開されているということからも危惧しているところであり、ビジネス類似の宗教行為の登場により、多角度から不公平を感じるものとなっている。

ここに挙げた危惧から、本稿では、具体的に地方税法 348 条 2 項 3 号の条文に、ビジネス類似の宗教行為の定義を当てはめ、ビジネス類似の宗教行為にかかる非課税除外可能性についての考察を行うものである。

第1項 検証方法

地方税法 348 条 2 項 3 号には、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地(旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。)」と、規定されており、これが宗教法人の有する境内地等にかかる非課税を規定した条文であるが、当該条文においてビジネス類似の宗教行為の非課税除外可能性をいかにして解釈されるかが問題となる。

あらためてビジネス類似の宗教行為の定義を述べるならば、当該定義の特徴は次の3つに分類することができる。まず一つが、①従来、宗教的側面で行われてきた宗教行為を商品化し、世俗的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「運営事業者」、そして、その事業を通じて「依頼者」に対して直接サービスを提供する「宗教法人」の三者を基本構造とし、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り、また、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としている¹⁴⁹ことから、宗教法人において、事業にかかる一定の外注を行ったものである。そして二つ目が、②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対象¹⁵⁰とすることから、教信徒・非教信徒を問わないものである。そして最後に、③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宗教的サービスとして商品化し、世俗的市場で行われている販売形態に馴染ませ、一定価格を設定した料金連動型サービスシステムを通じて販売する¹⁵¹ことを特徴とし、一定の価格を設定した事業が行われているものである。

この3つのビジネス類似の宗教行為の特徴は、外形上のみをみるならば、伝統的な宗教行為のようにみえる。しかし、実際の態様は旧来より行われてきた伝統的な宗教行為とは異なるものである。ここに事例を挙げるならば、近年生じた「小さなお葬式」や「イオンのお葬式」といった、境内地等を利用した表面上は僧侶が司式を行い、死者を弔う伝統的な宗教行為ではあるものの、その実態は価格を設定したものであり、外注によるもので、かつ、非教信徒をも対象とした、定義の3つを満たすものが挙げられよう。また、僧侶によってスピリチュアル効果が得られるというサービスが提供される「坊主バー」のように、非教信徒を対象とし、価格を設定したような、この定義の一部を満たすものも考えられ、3つの定義がいかにか、条文上「本来の用」にかかる非課税除外可能性に貢献し得るか考察を行うものである。これは、宗教法人法2条の目的を行うことを示すものと考えられるが、ビジネス類似の宗教行為の定義によって、この宗教法人法の性質の一部を欠くものが、同2条における「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ために必要な当該宗教法人に固有の施設であり、当該施設につき宗教法人の目的に、本来的に欠くことができないもの」の要件を満たすものか疑義が生ずるものである。

地方税法348条2項3号には、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地(旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。)」と、規定されており、ここにいう「本来の用」とは、宗教法人法2条にいう、「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ために必要な当該宗教法人に固有の施設であり¹⁵²、当該施設につき宗教法人の目的に、本来的に欠くことができないもの」における用に供することを示し、3つの定義を有するビジネス類似の宗教行為が、この宗教法人法に規定する目的事業である地方税法348条2項3号の「本来の用」から除外され得るか解釈するとともに、そして、これが、条文の他の構成要素である「専ら」・「供する」に、このビジネス類似の宗教行為がどのように対応さ

¹⁴⁹佐々木一憲「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—」税大論叢(91)(2018年6月)、311頁。

¹⁵⁰佐々木一憲「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—」税大論叢(91)(2018年6月)、312頁。

¹⁵¹佐々木一憲「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—」税大論叢(91)(2018年6月)、311頁。

¹⁵²碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988年)、159頁。

れるか考察を行うことで検証を行う。

第6節 小括

以上本章では、当該地方税法 348 条 2 項 3 号における問題点について指摘を行った。この背景にあるものは、宗教法人における原則である「聖俗分離原則」において当該原則が示すように、宗教法人は他の公益法人とは性格を異にするものであり、これを前提とし、その活動に二面性を有するとされている。しかし、今日、その「聖」の部分において、極めてビジネス的な要素の強い、ビジネス類似の宗教行為を行う宗教法人が散見される現状にある。地方税法 348 条 2 項 3 号には「専ら」・「本来の用」に「供する」宗教法人法に規定する境内地等につき、非課税とすると規定されているが、裁判例においても、いかなるものにつき当該規定に該当し得るのか明らかとはいえない現状であり、その判断につき、予測可能性の観点から問題があるものと窺われる。

また、非課税の判断においても、「非信者等」に対する宗教的サービス、「外部委託」による宣伝行為等を伴う、ビジネス類似の宗教行為のような世俗的要素の強い宗教行為にまで、むやみに非課税措置を拡張する必要はないものと考えている。第3章においては、具体的に固定資産税における非課税からの除外可能性についての検討に先立ち、まず、宗教法人の性質、および、宗教法人が有する宗教性という存在について確認を行う。

第3章 宗教法人非課税制における「宗教」と「宗教性」

本稿は宗教法人にかかる非課税制について考察を行うものである。そして、この論述の前提となる「宗教法人」とはいかなる法人であるのか、についてまず理解する必要があるものとする。この理解を行うため、本章では、宗教法人とはいかなる法人であるのか、について、「宗教」とはどのような存在であり、これと付随した議論として「宗教性」とはいかなるものであるのか、について理解を深め、この「宗教」というものが、固定資産税非課税制に与える影響についての考察を行う。

更に、問題提起において指摘をしたものであるが、同様の担税力を有するにもかかわらず、特定の納税者に対して有利に取扱うものである非課税措置という優遇措置を付与することにつき、租税の公平負担の観点から適切であるとはいえないと考えているものである。なおこれは、宗教法人に限った特殊な事例というのではなく、種々の租税法規において非課税とされ得る宗教法人以外の公益法人であっても同様に一定の要件のもと課税されるものと考えていることから、この公平性に関する考え方についての確認を行う。そして、当該地方税法 348 条 2 項 3 号にいう「本来の用」に焦点を合わせ、どのようなビジネス類似の宗教行為を行う境内地等が非課税から除外され得るか議論を行うものである。

第1節 租税公平主義からみる不公平

ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、固定資産税の非課税から除外される場合には、宗教法人は公益法人であっても、その宗教行為を行う境内地等について担税力を有しないという状態からは除外されるものとする。つまり、非課税にかかる根拠において一定の該当性があることから非課税とされ得るものであり、この概念から除外されるものについては、当然に非課税から除外されるものといえよう。特に地方税法 348 条 2 項 3 号所定の現行固定資産税の非課税規定のように、不確定概念が採用されていることにも鑑みるに、解釈上拡大して非課税がなされるおそれがあるものと危惧しており、納税者間の公平が阻害される危険があると考えている。

ここでは、租税公平主義の観点から、各人の担税力という視点により、宗教法人の有する固定資産につき、非課税からの除外可能性についての検討を行う。

第1項 憲法で禁止された不公平

ビジネス類似の宗教行為は、「民間事業者」と「宗教法人」、そして、「法人税」と「固定資産税」といった関係において、一方は課税され、他方は課税されない、また、財産税としての性質上、担税力において、収益力の観点から境内地等の世俗的な「利用価値」が生ずる場合においても解釈上、地方税法 348 条 2 項 3 号が示す非課税規定に該当したときは、固定資産税が課税され得ないことも考えられる。ここで、憲法概念として不公平が禁止されているものであるが、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等につき、不公平とされる状態であることにつき、いかに検証されるべきであるか考察を行う。

憲法 14 条は、特定の者を不利益に取り扱うことを禁止するのみではなく、特定の者に合理的な理由なしに特別の利益を与えることをも禁止する趣旨である¹⁵³。内容的には、租税の「公平」(Gleichheit, equity)ないし、「中立性」(neutrality)を要請するもの¹⁵⁴であり、憲法 14 条は次のとおり規定されている。

【憲法 14 条】

第十四条 すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。

○2 華族その他の貴族の制度は、これを認めない。

○3 荣誉、勲章その他の栄典の授与は、いかなる特権も伴はない。栄典の授与は、現にこれを有し、又は将来これを受ける者の一代に限り、その効力を有する。

公平ないし、中立性の原則は、憲法 14 条に由来する「平等取扱原則」ないし「不平等取扱禁止原則」を内容とするもの¹⁵⁵であり、金子宏は、ここで問題となるのは、租税優遇措置は、かかる禁止に反し違憲であると解すべきかの問題である¹⁵⁶と指摘している。つまり、租税優遇措置は、同様の状況にあるにもかかわらず、税負担の上で、特別の利益を与えるものであるから、公平負担の要請に正面から抵触することが明らかである¹⁵⁷と強く断言する。ここに例えとして、利子所得の源泉分離選択制度について取り上げており、当該制度は、利子所得が他の所得の所得に比して低い担税力をもつわけではないにもかかわらず、それに対する税負担を軽減し、それを特別に優遇するものであるから、公平負担の観点から見て好ましくないもの¹⁵⁸と述べた。ただし、租税優遇措置が、憲法 14 条に反しているかについては、それが不合理な優遇であるかにかかっているといい、個々の租税優遇措置ごとになされるべき事項であり、政策目的が合理的であるか、当該目的を達する上でその措置が有効であるか、それによって公平負担がどの程度害されるか等¹⁵⁹、総合的に勘案する必要があり、公平性が阻害されることについての問題を指摘している。この憲法に要請される公平性であるが、これが租税法規において、どのように捉えられるものであるのかについて、次項にて考察を行う。

第 2 項 租税公平主義

租税は、国または地方団体のような公権力体の財政需要たる公的欲求を充足するために、

¹⁵³金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010 年)、83 頁。

¹⁵⁴金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010 年)、76 頁。

¹⁵⁵金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010 年)、76 頁。

¹⁵⁶金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010 年)、83 頁。

¹⁵⁷金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010 年)、83 頁。

¹⁵⁸金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010 年)、83 頁。

¹⁵⁹金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010 年)、83 頁。

国民経済の内部で生産された富の一部を国家の手に移すための手段であり、近代国家においては、国家は原則として財貨の生産と交換に従事せず、それは原則として私的部門で行われるから、国家がその財政需要を充足するためには、その資金の大部分を租税に依存するほかない¹⁶⁰。その意味で、租税は国家にとって必然的な現象であるが、ここで、問題は、税負担が国民の間にどのように配分されるべきか、ということとなり、税負担が公平に分配されなければならない¹⁶¹ことはいうまでもない。そこで、租税法における基本原則として、租税法律主義と並び、挙げられてきたものが、租税公平主義である¹⁶²。次に当該租税公平主義の意義について論述する。

(1) 租税公平主義の意義

租税公平主義における租税負担の公平は、原理的には、租税分野における租税正義の要請の一つである実質的正義としての配分的正義であり、これは、税法の内容の形成に当たって、常に考慮されるべき要素である¹⁶³。また、谷口勢津夫は、租税は、少なくとも、個別の具体的給付に対する反対給付たる対価ではなく、法律に基づく一方的な課徴金であることから、租税負担が、国民の間に公平に配分されない限り、課税について真に国民の納得や同意を得ることができるものではなく、この意味において、租税負担の公平は、租税法律主義の存立に不可欠な前提条件でもある¹⁶⁴と述べており、租税公平主義の重要性について指摘した。また、租税負担の公平という国政原理は、財政学においては、ずっと以前から租税原則の一つとして重視されてきており、憲法 14 条下では、租税公平主義として、客観的な憲法原則として確立されてきた¹⁶⁵ものである。

(2) 公平における基準

例えば、同所得を持つ 2 人の納税者について、他の事情が同一であると仮定すれば、同額の租税を負担すべき¹⁶⁶ということとなろう。もっとも、金子宏は、2 人の納税者の所得を比較して見た場合に、両者が同様の状況にあると見るべきか、それとも異なる状況にあると見るべきかについては、見解が分かれるものであり、所得税法における長期譲渡所得は同法 22 条 2 項の規定により、長期間にわたって生じてきた価値の増加が一時に実現したものであるという点を重視すれば、それは他の所得と異なる状況にあるため、何らかの平準化方式(averaging device)が必要であろうし、逆に、それは資産所得として高い担税力

¹⁶⁰金子宏「税制と公平負担の原則」ジュリスト(506)(1972年6月)、20頁。

¹⁶¹金子宏「税制と公平負担の原則」ジュリスト(506)(1972年6月)、20頁。

¹⁶²佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」『租税法の基本問題』(有斐閣、2007年)、55頁。

¹⁶³谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』(弘文堂、2018年)、18頁。

¹⁶⁴谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』(弘文堂、2018年)、19頁。

¹⁶⁵谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』(弘文堂、2018年)、19頁。

¹⁶⁶金子宏「税制と公平負担の原則」ジュリスト(506)(1972年6月)、20頁。

をもち、一般的には高所得者の手に集中しているという点を強調すれば、他の所得よりも特に有利に取り扱う必要はないこととなる¹⁶⁷と指摘した。このような公平の実現に関することを水平的公平といえよう。

しかし、公平の基準を何に求めるかについてはかねてから争いがある¹⁶⁸ものであり、今日の租税理論においては、租税負担が担税力に即して配分されなければならないことは、ほぼ一致して要請する¹⁶⁹ところである。これは、租税を納付することは、国民の当然の義務であり、租税負担は各人の担税力(Leistungsfähigkeit、ability to pay)に応じて配分されるべきであるという考え方が支配的であり、ここでいう担税力とは、各人の経済的負担能力、すなわち富裕度のことであり、担税力の指標として、所得・財産・消費をあげることが可能である¹⁷⁰という。

この租税の公平負担について、宗教法人に関して、大石眞は憲法 89 条にいう「政教分離原則」のもと、租税公平主義の意味について、次の学説を示した。

租税減免制度の歴史は古く、また、国家と教会との関係を考えても、国教制度や公認宗教制度をとる国ではもちろん、政教分離制度の下でも租税減免という制度は広く認められてきたし、今日でも認められている。それは、どのような制度であっても、宗教というものがわれわれの社会生活の上で重要な意味をもち、十分に尊重されるべきものと考えられているからであろう¹⁷¹。

その意味で、租税平等の原則(憲法 14 条)あるいは特権付与の禁止(同 20 条)との関係では、とくに問題視すべきものではなく、租税減免措置を合理的な根拠のない不当な優遇税制として批判するのは当たらない¹⁷²。むしろ、そうした制度をまったく否定したり、ほとんど否定するに等しいようなわずかな軽減措置しか認めなかったりすれば、日本はいわば文明国としての資格を疑われることになるであろう¹⁷³。

この大石の指摘において、「政教分離原則」のもと、宗教法人に対する租税の減免措置は公平性に反せず、容認されるものと指摘がある¹⁷⁴。しかし、この租税負担の公平という観点から、やはり、国民間において、公平に配分されない限り、課税について真に国民の納得や同意を得ることができるものではなく、不公平感が積もることとなり得よう。その

¹⁶⁷金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010年)、76頁。

¹⁶⁸金子宏「税制と公平負担の原則」ジュリスト(506)(1972年6月)、20頁。

¹⁶⁹金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010年)、77頁。

¹⁷⁰金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010年)、77頁。

¹⁷¹大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法(22)(2003年11月)、25頁。

¹⁷²大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法(22)(2003年11月)、25頁。

¹⁷³大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法(22)(2003年11月)、25頁。

¹⁷⁴この宗教法人がいかなる根拠によって非課税とされ得るかについては諸説あるものであり、本章第3節において詳解を行う。

ため、非課税にかかる根拠においても、租税の性質における担税力などの視点により非課税にかかる一定の該当性があることから、税制面の優遇を受け得るものであり、この概念から除外されるものについては、当然に非課税から除外され、他との間において公平に課税されて然りである。そして、不公平感からも、優遇措置である非課税規定については、より厳格に判断しなければならないものと考えるものである。しかし、公平を重んずるがあまり、法的安定性や予測可能性といった租税法律主義の要請もあるところ、これらを維持した解釈が要求されることから、いかに、文理解釈によって、条文が示す範囲内において解釈するかが重要となり得よう。

この租税の公平負担について、固定資産税の性質から向けると、固定資産税は応益税との関係において、宗教法人の有する境内地等においても、当然に上下水道は整備されており、また境内地等の利用によって生じたじんあいは行政によって処理されるものであろうし、その他境内地等の保有によりさまざまな行政サービスを受けていることは当然のことといえ、行政サービス無くして境内地等を維持することは困難であり、サービスの受益に応じ、公平に租税を負担すべきであろう。また、財産税としての性質において、宗教法人の有する境内地等利用によるフローにおいて、条文が規定する非課税の範囲から除かれる境内地等については、これを非課税とするならば、公平性が失われるだろう。しかし、大前提として、租税法律主義における解釈上の要請もあり、解釈論において、非課税からの除外可能性を論ずることは重要なテーマであると考えられるものである。

次節において、宗教法人に対する非課税処分に関する解釈の前提として、公平性を阻害してまで宗教法人に坊主丸儲けともいわれる「非課税措置」を付与されることについて、この非課税制度の背後を支えているのが、「宗教」という特殊性にあるものと窺われる。次に、公平性を阻害してまで非課税とされ得ることについて、その制度上の根底にある宗教法人の外形的な性質について確認を行う。

第2節 宗教の定義

ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について論ずるに際し、宗教法人が行う「本来の用」に供する宗教活動とは、いかなる行為であるかについて、前提となる「宗教」の定義がまず問題となり得るものであり、租税法に関する論文であれ、これを検討せずに「宗教」に関する論述を行うことはできず、まさに議論の基礎部分といえよう。この基礎部分の考察のため、本節では、「宗教」とはいかなるものを示すのか、につき議論を行い、ここに明らかになった問題について、以降で改めて考察を行う。

第1項 宗教の語源

宗教ということばが、全宗教的に用いられるようになったのは、明治期以後であるとされており、これは、西洋思想が移入された際、「religion」という語を翻訳するための字と

して、明治前から仏教において用いられていた「宗教」という語をあてた¹⁷⁵のものであった。仏教では、宗教を、「宗」と「教」に分け、それらで個別に意味を形成しており、まず「宗」とは、根本のことわり、究極の真理を意味するとされ、ことばでは説明のできないこと¹⁷⁶を示す。そして、「教」とは、「宗」を伝える手段としての教えを示す¹⁷⁷という。

第2項 定義

この仏教における用語を語源とし、「宗」および「教」ということばにおいて個別に意味を有する「宗教」ではあるが、裁判例において、宗教の定義について述べた昭和52年、津地鎮祭事件¹⁷⁸における最高裁判所の判決では、宗教とは、「超自然的、超人間の本質(すなわち絶対者、創造主、至高の存在等、なかんずく神、仏、霊等)の存在を確信し、畏敬崇拜する信条と行為」と定義付けた。この最高裁判所の判決によると、宗教とは、自然を「超えた」ものであり、人間を「超えた」ものであると指摘しており、租税関係の裁判例においては、宗教法人の営むペット葬祭業について、法人税法所定の収益事業該当性につき争われた事件¹⁷⁹においても一部、この津地鎮祭事件における最高裁判決の指摘を引用しているものではあるが、いかなる範囲のものが「宗教」に該当するかにつき、この定義から確認するに具体性に欠け不確定なものであり、かつ、解釈が困難であると窺われる。

この「宗教」につき、宗教学の視点における定義について一部の学説によると、宗教の定義について、井上順孝においては、「視点による分類」がされるものであるとして、「宗教」を二つの視点に分類することが可能であるといい、一つは「社会的な組織や制度あるいは文化の一種として捉える」視点と、そして、「人間の心のあり方の特質として捉える」視点とに分類できる¹⁸⁰と定義し、また、福島真人は定義について事例として、たとえば、経営コンサルタントの与える助言がその実質的な側面において、多くの宗教的な伝統が、観察してきた経験的な知識とそれなりに照合するとすれば、それは実は宗教という名を使

¹⁷⁵三友量順「「宗教」ということば」『世界「宗教」総覧』(新人物往来社、1993年)、26頁。

¹⁷⁶三友量順「「宗教」ということば」『世界「宗教」総覧』(新人物往来社、1993年)、26頁。

¹⁷⁷三友量順「「宗教」ということば」『世界「宗教」総覧』(新人物往来社、1993年)、26頁。

¹⁷⁸三重県津市で市立体育館建設の際に行われた地鎮祭をめぐり、日本国憲法第20条に定める政教分離原則に反するおそれにつき争われた事件である。最高裁昭和52年7月13日(昭和46(行ツ)69)を参照のこと。

¹⁷⁹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や供養等を行うなどして、金員を受け取ったことに対し、ペット葬祭業は法人税法2条13号及び同法施行令5条1項各号所定の収益事業に当たるとして、法人税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を受けたため、ペット葬祭業は宗教的行為であって収益事業に当たらないなどと主張して、同処分の取消しを求めた事件である。名古屋地裁平成17年3月24日(平成16年(行ウ)4)を参照のこと。

¹⁸⁰井上順孝『宗教』(ナツメ社、2003年)、14頁。

わなくとも、実質的な宗教である¹⁸¹と述べており、これら 2 名の学説は、内容においておおよそを異にする定義をしている。

これらのおおよそ異にする定義が示すように、昭和 36 年に発行の文化庁文化部宗務課『宗教の定義をめぐる諸問題』によると、宗教の定義とは、実に 104 に上るとされており、この数字が意味するところは、宗教について 104 の定義が存在する、ということではなく、文化庁により 104 の宗教の定義を確認できたというものが正確であり、宗教学者の数だけ宗教の定義がある¹⁸²という見方が可能であるという。

筆者として、ここで述べるべきは、「宗教」にかかる意味の定義を行い、地方税法に規定する固定資産税にかかる「本来の用」である宗教活動の前提となる「宗教」を解釈上確定することは、津地鎮祭事件における最高裁判所における判決においても示されているとおり、宗教を定義することについて、おおよそ不確定なものであり、解釈を確定することが困難であるということである。この津地鎮祭事件のような裁判所の判断について、石村耕治は、司法府(裁判所)が、「宗教」・「信仰」といった文言を具体的に定義することについて、特定宗教の国家保証(endorsement)ないし主流派宗教の公認などにつながりかねないことから、肯定的にとらえ難い¹⁸³ためであると指摘している。また、渡辺充においても、「宗教」を定義することはかなり難しい問題であり、そもそも租税法学者の手を離れる問題である¹⁸⁴として、租税法における議論の範疇を超えたものとの見解を示した。筆者もまた、津地鎮祭事件における最高裁判所による「宗教」の定義につき解釈が不確定であると窺う所以が、石村と同様に、特定宗教の国家保証ないし主流派宗教の公認などにつながりかねないことから、具体的な定義を回避したものと考える。しかし、宗教の定義については、このように不確定なものと認めるものであるが、定義することが困難な性質を有する宗教法人が、固定資産税においていかなる根拠をもって、宗教法人という理由により非課税とされ得るかについて、次節にて考察を行う。

第 3 節 宗教法人非課税制の意義

宗教法人は成立過程から、いわゆる公益法人という分類に存在はするものの、しかし、他の公益法人とされる法人とは性質を異にするものであるにもかかわらず、宗教法人について公平性を阻害してまでいかなる根拠をもって非課税とされ得るのかという疑問は未だ払拭することはできない。租税公平主義の観点から、外形上、同様の担税力を有するにもかかわらず、非課税の根拠なく納税者間において、その取扱いに差異が生ずることは甚だ

¹⁸¹福島真人「宗教 3 へのプログラム」『岩波講座宗教』(岩波書店、2003 年)、236 頁。

¹⁸²岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、21 頁。

¹⁸³石村耕治「ペット葬祭をめぐる宗教法人課税事例の分析」白鷗法学 21(2)(2015 年 3 月)、280 頁。

¹⁸⁴渡辺充「宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀等を行う事業が法人税法二条一三号所定の収益事業に当たるとされた事例」判例時報(2039)(判例時報社、2009 年 7 月)、155 頁。

問題であり、課税の公平性が阻害された状態となり得る。ここでは宗教法人がいかなる根拠によって非課税該当性が担保されているかにつき検討を行うが、しかし、換言するならば、非課税たるの当該根拠から除外されるビジネス類似の宗教行為については、その非課税制の根拠を失うものであり、担税力を有しないとされる状態から排除され、固定資産税非課税から除外されるものと解するものである。

第1項 非課税にかかる学説

ここでは、固定資産税において、宗教法人が、いかなる法的根拠によって非課税となされているかについて、各種の学説を述べるとともに、次いで、これら学説を前提として、宗教法人非課税制にかかる検討を行う。換言するならば、現状の解釈として本項において導き出された非課税にかかる枠組から除外されるものについては、非課税から除外されるものの前提となるものといえよう。

(1) 政教分離説

政教分離説は、宗教法人の非課税制、とりわけ、宗教活動非課税制の根拠を憲法 20 条および 89 条の政教分離原則に求める¹⁸⁵というものである。

政教分離原則を根拠に、宗教法人の活動を非課税とすることにより、課税権者である国や地方団体は、宗教活動に積極的にかかわらないように求めることができ、しかし、一方では、宗教活動に課税しないことは、宗教法人に対する国・地方団体による特権を受けるに等しいという見方もあり、憲法 20 条 1 項前段に規定する国家が特典を付与することを禁止する規定に抵触するという指摘¹⁸⁶も存在する。

(2) 公益説

公益説は、宗教法人非課税制の根拠を宗教法人の公益性に求めようとする説¹⁸⁷である。これは、宗教法人は、国や地方団体に肩代わりして、公益的活動を行うので、これらが、その活動に対して助成するというもの¹⁸⁸であり、宗教法人は、憲法等の制約があるため、国家が提供することのできない性質のサービスを代わりに提供しており、結果として、国家の負担を軽減し、かつ公共の増進に貢献しているとする¹⁸⁹考え方である。この非課税措置は、宗教法人のこうした公益性の高い活動に対し、税制を通じた国家による一種の対価の支払いであるとする見方¹⁹⁰である。この活動は、例えば天災等の大災害により住居・食

¹⁸⁵石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』（法律文化社、2006年）、42頁。

¹⁸⁶石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』（法律文化社、2006年）、42頁。

¹⁸⁷石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』（法律文化社、2006年）、44頁。

¹⁸⁸碓井光明「宗教法人課税の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集(33)(1984年1月)、128頁。

¹⁸⁹石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』（法律文化社、2006年）、44頁。

¹⁹⁰石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』（法律文化社、2006年）、44頁。

料の提供や、高齢者や障がい者に対する社会福祉サービスの提供など、公共団体の行うサービスに類似した行為が該当するものと筆者は考えている。

この考え方は、非収益事業に対して非課税措置を講じることは、実質的に「租税歳出」を構成するとしながらも、社会全体の利益の観点から課税をしないとするものであり、公益法人に対して非課税措置を正当化するための有力な根拠¹⁹¹といえる。

第2項 宗教法人の固定資産税を前提とした非課税の根拠

宗教法人非課税制にかかる各種の学説を第1項において確認をしたが、これを前提として、いかなる根拠によって、宗教法人が非課税とされ得るかにつき、その他、宗教法人以外の公益法人との比較を加えながら、検討を行う。

(1) 宗教法人における公益性

わが国の場合、宗教法人に対する税制上の取り扱い、他の公益法人と基本的に同様¹⁹²である。そして、このような公益法人に対して税制上の種々優遇措置が置かれていることについて、その理由の一つとして、公益法人が民間による公益活動の重要な担い手として期待されていることにより、公益活動を行う団体を保護し、その活動を促進することにある¹⁹³とされており、公益法人の有する公益性にその根拠があると考えられている。

公益性の判断について、水野忠恒は、「非営利法人の目的、事業等の公益性」、「不特定多数の利益の実現を図る」¹⁹⁴ことによって判断されると述べており、占部裕典においては、「不特定多数の利益(公益)に関する法人(団体)」¹⁹⁵であるか否かによると指摘している。これらの公益性における判断について、宗教法人における議論としては、石村耕治は、宗教法人における一般公益性の有無¹⁹⁶¹⁹⁷が問題となると指摘した。公益法人は、国家の事業の一部を分担して遂行する団体である¹⁹⁸といえる。しかし、宗教法人につき国家との分離

¹⁹¹石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』（法律文化社、2006年）、44頁。

¹⁹²玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト(1081)(1995年12月)、16頁。

¹⁹³玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト(1081)(1995年12月)、17頁。

¹⁹⁴水野忠恒「公益法人課税の方向」『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）、439頁。

¹⁹⁵占部裕典「公益法人税制の動向-その理論的背景と体系的位置づけの検討-」『非営利法人と税制』（有斐閣、2007年6月）、15頁。

¹⁹⁶営利法人である株式会社には公益性がないということではない。たとえば、株式会社が社会に提供する商品や役務によって、消費者の生活の質が向上するならば、公益性を有するということが可能であり、営利企業ではあるが、国民生活や安全に直結した電気・ガス・鉄道事業などは公益事業と呼ばれる。田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味」『行政と国民の権利』（法律文化社、2011年）、550頁。を参照のこと。

そのため、ここでいう公益性は、営利法人の行う活動は含まず、公益法人が積極的に公益の増進に寄与するために行う活動を示す。

¹⁹⁷石村耕治「アメリカ連邦宗教団体課税の現状(1)」民商法雑誌(86)(1982年5月)、252頁。

¹⁹⁸碓井光明「宗教法人課税の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集(33)(1984年1月)、128頁。

が要請されていること、かつ、宗教法人固有の活動は、積極的に公益の増進を図る民法に規定する公益法人や社会福祉法人等とは異なり、人々の内面・精神生活への働きかけに留まるものであり、他の公益法人とは、相当に性質を異にする¹⁹⁹といわざるをえないと考える。ただし、宗教法人においても、これが行う活動および、境内地等が、不特定多数の者に与える精神的な安らぎ効果は安定した市民生活の確保のために必要であるとも考えられ²⁰⁰、一般公益性を否定するものではない。しかし、筆者としては、精神的な安らぎを与えるといた、あくまでも目に見えない精神作用に依拠する前提は非課税としての根拠に乏しく、宗教法人の主たる目的が、このような広義に市民一般に安らぎ効果を提供することであるとも考え難く、これをもって直ちに一般的な公益性を有するという根拠には乏しいものと窺われる。加えて、公益社団・財団法人といった公益法人については、公益認定たる設立時・設立後についても、監督庁の監督権が行使される。しかし宗教法人は、宗教法人法 14 条²⁰¹の規定により、所轄庁による「認証」という行為を要するものの、宗教の内容にかかる価値判断は行われぬものである。この点においても、他の公益法人と同程度の公益性を備えた活動が成されているという保証はない²⁰²と考えるものであり、第 4 章に具体的に検証を行う「本来の用」におけるビジネス類似の宗教行為については、「公益説」を前提とした非課税が構成されるならば、現状の制度としてはおおよそその非課税から除外されることとなり得るもので、現実的な前提ではないと考える。

(2) 政教分離との関係

では宗教法人はいかなる根拠をもって非課税とされ得るのであろうか。これら、宗教法人にかかる一般公益性の有無について検討したが、北野弘久は、宗教法人における一般公益性の有無を前提とした議論の中で、「宗教法人を非課税にすることについて非課税にするだけの十分な合理性がないならば、公権力が宗教に対して公金を支出していることになる」

¹⁹⁹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)(1984年1月)、128頁。

²⁰⁰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)(1984年1月)、128頁。

²⁰¹(規則の認証)

第十四条 所轄庁は、前条の規定による認証の申請を受理した場合においては、その受理の日を附記した書面でその旨を当該申請者に通知した後、当該申請に係る事案が左に掲げる要件を備えているかどうかを審査し、これらの要件を備えていると認めるときはその規則を認証する旨の決定をし、これらの要件を備えていないと認めるとき又はその受理した規則及びその添附書類の記載によつてはこれらの要件を備えているかどうかを確認することができないときはその規則を認証することができない旨の決定をしなければならない。

- 一 当該団体が宗教団体であること。
- 二 当該規則がこの法律その他の法令の規定に適合していること。
- 三 当該設立の手續が第十二条の規定に従つてなされていること。

²⁰²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)(1984年1月)、128頁。

203と指摘しており、憲法 89 条等にかかる「政教分離」原則との関係における議論を要すると考える。憲法 20 条は「信教の自由」を規定し、これを保障しており、そして、これを具体化するために、同 20 条 1 項後段において、「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。」と規定し、同 89 条には、同 20 条 1 項後段の理念を財政面から支え実効あるものとするため、公金・公財産の宗教法人への支出・利用を禁止²⁰⁴するよう規定している。北野の議論と同様、公金支出という前提において問題視する学説として、石村耕治は、「租税上の特惠措置による税の軽減免除・非課税等は、その究極においては、議会のコントロールをうまく潜り抜けた「かくれた補助金」又は「かくれた歳出」を構成することになる」²⁰⁵と指摘し、更に、我が国においては、国及び地方団体双方のレベルで宗教団体に対する極めて広範な非課税措置を認めているが、このような非課税措置は税財政上の「特権」となる疑いが強く、憲法にある宗教団体への特権付与禁止原則との抵触が問題となる²⁰⁶と、政教分離原則における問題を指摘している。

しかし、この学説とは異にするものとして、碓井光明は、「全く同一事情にありながら、宗教法人が非課税措置の適用を受けることは、憲法 20 条 1 項にいう「特権」の付与にあたる可能性がある。」²⁰⁷とし、他の公益法人と同一の措置であれば、特権の付与に該当しないと指摘した。また、田中治においても、「非課税措置等は、宗教法人のみを取り上げて宗教法人の利益を特に考慮して作った税制ではない」²⁰⁸と述べており、「事実として、宗教法人だけに課税を強化したり、その反対に課税を優遇したりする制度はない。また、そのような制度を作ることは、憲法上(20 条、89 条等)許されない。」²⁰⁹と論述し、宗教法人に対する非課税措置の政教分離原則における合憲性を述べている。そして、大石眞は、宗教法人に関する税制上の取扱いは、憲法上の要求ではないが憲法上許容されたものとして合憲とみるべき²¹⁰と述べており、あくまでも必須の事由ではないものと示しており、宗教法人という特殊な法人についての的を射た適格な指摘であると考ええる。

北野・石村の見解には傾聴すべき点も含まれているが、筆者としては賛同するに至っていない。碓井光明は、憲法 89 条における政教分離原則との関係において、いったん国庫に帰属した公金を支出する場合と、非課税措置とを同一視する議論²¹¹について、否定的に

²⁰³北野弘久『憲法と税財政』（三省堂、1983 年）、292-293 頁。

²⁰⁴石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』（法律文化社、2006 年）、46 頁。

²⁰⁵石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』（法律文化社、2006 年）、41 頁。

²⁰⁶石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』（法律文化社、2006 年）、47 頁。

²⁰⁷碓井光明「宗教法人課税の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集(33)(1984 年 1 月)、129 頁。

²⁰⁸田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味」『行政と国民の権利』（法律文化社、2011 年）、549 頁。

²⁰⁹田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味」『行政と国民の権利』（法律文化社、2011 年）、548 頁。

²¹⁰大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法(22)(2003 年 11 月)、26 頁。

²¹¹碓井光明「宗教法人課税の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集(33)(1984 年 1 月)、129

捉えている。続けて田中治は、「憲法の規定の下で、課税をとおして、信教の自由を侵害し、政教分離原則を損なうこと、あるいは、課税の仕方により、特定の者を理由なく、不利または有利にとり扱うことが許されないのは明らかである。」²¹²と見解を示した。筆者においても、いったん租税等として、広く国民一般から徴収され、国庫に帰属した公金を、金銭等において給付する場合と、租税を非課税とする措置とは性質が異なるものであると考える。かつ、宗教法人における非課税措置が他の公益法人と同一のものであることから、これが特権の付与にあたるとはいえないものと窺われ、更に、大石のいうように、現状として宗教法人に対して非課税がなされていることについて、許容されているにすぎず、新たな制度構築という面において検討の余地を残した。

そして、一般公益性²¹³とは異なる宗教法人の有する公益性の下、憲法 20 条 1 項前段に規定する教信徒の信教の自由を保障すべく、同 89 条等に規定する政教分離原則によって非課税がなされているものと考えるものである。これを非課税の前提として「公益説」に置かならば、確かに宗教法人によっては阪神淡路大震災の時をはじめ、大災害の時に住居や食料の提供といった社会一般の公益に資する活動を行うものも見受けられたが、すべての宗教法人がこのような活動を行っているとは言い難く、「公益説」を根拠とするのは困難である。更に、「公益説」にいう不特定多数性を前面に出すことは、宗教法人法の目的とも不一致の場面に遭遇するため、「政教分離説」が固定資産税非課税制とも整合するものと考えられる。理由として、地方税法 348 条 2 項 3 号において、第 4 章において詳解するものであるが、当該条文に規定される「本来の用」について、これは宗教法人法 2 条の目的について借用されたものであるが、当該規定は「不特定多数性」のみを要請したものではないため、「公益説」を否定することについて、固定資産税非課税制とも整合するものである。

そして、憲法概念たる「政教分離原則」により非課税とされる根拠として、ここで、同

頁。

²¹²田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、548 頁。

²¹³ここで宗教法人の公益事業について言及するならば、宗教法人法 6 条において次のように規定されており、本来の目的事業とは性質が異なるものであると窺われる。

第六条 宗教法人は、公益事業を行うことができる。

2 宗教法人は、その目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うことができる。この場合において、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ければならない。

また、全日本仏教協会によると公益事業について、次のように説明をしている。

「不特定多数の人の利益をはかり、かつ営利を目的としない事業です。例として、教育・学術・技芸・医療・社会福祉に関する事業等のことで、具体的には幼稚園・保育園の経営、宗旨宗派を問わない霊園経営などが該当します。」

全日本仏教協会 寺院が知っておきたい法律知識

<http://www.jbf.ne.jp/assets/files/pdf/law/law10.pdf#search=%27%E5%AE%97%E6%95%99%E6%B3%95%E4%BA%BA+%E5%85%AC%E7%9B%8A%E4%BA%8B%E6%A5%AD%27>(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)を参照のこと。

3号の条文に立ち返ると、条文には、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地」と規定されていることから、あくまでも、当該宗教法人法3条に規定される境内地等に該当するという前提をもって固定資産税非課税措置が適用されるのであって、「政教分離原則」であるからすなわち非課税が適用されるのではなく、「政教分離原則」が固定資産税の非課税たる根底部分を支えているものであると考えるのである。「政教分離原則」は、非課税たる同3号の根拠条文を背後から支えている概念であると考えられるものであり、田中治においても、「宗教法人が専らその本来の用に供する」場合に限り、固定資産税の非課税措置が適用されるというべき²¹⁴と、「政教分離原則」と合わせて指摘しており、筆者もこの学説に賛同するものである。筆者はこの非課税概念の範疇から逸脱した世俗的要素の強いビジネス類似の宗教行為などを行う境内地等は、課税の公平性が阻害され、非課税の根拠が失われることとなり、課税されて然りであると考えていることから、非課税から除外されるケースをいかに判断すべきかは、租税法律主義のもと、租税法律の解釈によると解すべきである。そして、その解釈において、非課税の範囲からいかなる境内地等の利用が除外され得るかにつき、考察を行う必要が生ずるのである。租税公平主義との関係においても、当該非課税の根拠からは除外される事業を行う境内地等については、担税力を有しないという状態であるとはいえず、課税の公平性を担保すべく、非課税から除外すべき状態といえよう。

境内地等の利用において、いかなる解釈によって、固定資産税非課税から除外されるのか具体的に検証を行うものであるが、宗教法人とは、文字のとおり、宗教に関する行為・事業を行う法人である。そこで、この宗教ということばに類似したことばとして、「宗教性」という概念が、いかに租税法規において、そして「本来の用」にいかに入介され、非課税からの除外可能性に貢献し得るのか、について次節において検討を行う。

第4節 宗教性の判断における非課税除外可能性

第2節において、宗教の定義を行うことは困難であると指摘した。ここで、この宗教ということばに類似したことばとして、「宗教性」というものが挙げられる。問題提起として、宗教を背後から支える歴史的背景や信仰といった「宗教性」というものを判断することによって、「宗教性」という概念から除外されるものについて、非課税からの除外可能性があるのか、というもので、ここで、固定資産税の非課税資産からの除外可能性の検討を行う。

地方税法348条2項3号によると、「その本来の用に供する宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地」と定められているところ、宗教法人法3条における境内地等とは、同法2条に規定する目的のために必要な宗教法人に固有の土地等であるとされている。そして、当該同2条の目的とは、「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化

²¹⁴田中治「宗教法人に対する固定資産税非課税措置をめぐる紛争例」近畿大学法学65(3・4)(2018年3月)、198頁。

育成すること」と規定されており、ここから地方税法 348 条 2 項 3 号について、宗教法人法 2 条にかかる「宗教性」がいかに認定され、そして非課税から除外され得るか、にかかる問いである。

第 1 項 事例による比較

本項では、次の(1)・(2)・(3)の異なった事例、および(4)・(5)の例から、宗教法人の行う行為をもとに、事例による比較・検討を行う。

(1) ライフスペースの事例²¹⁵

千葉県成田市のホテルでミイラ化した死体が発見されたことから明るみに出た「ライフスペース」は、元税理士の高橋弘二が宗教指導者たるサイババの後継者であると主張し、「グル(指導者)」を名乗りながら、さまざまな科学論文を引用して、「科学」を主張し、「非宗教」を主張していた。これは、もともと高橋が経営するコンサルタント会社を変容して組織した団体であり、ミイラ化した死体を「生きている」と主張し、手のひらで頭部を軽く打つ「シャクティパット」という行為で治癒可能であると主張した²¹⁶。

(2) 法の華三法行の事例

足裏診断で有名になり、「天納金」は詐欺だという訴えを受けていた宗教法人「法の華三法行」も、宇宙エネルギー「天行力」を自由に操ることができ、病気治療もできるという福永法源を代表役員とする宗教法人でありながら、「宗教ではない」と言い、宗教を超えた「超宗」を主張した²¹⁷

(3) パナウェーブ研究所の事例²¹⁸

2003 年、福井県・岐阜県の山中で、電磁波調査を名目に、白装束に身を固めた者らが多数の白いワゴン車を駐車させて林道を占拠し、周辺の樹木・ガードレール・道路標識を白布で覆い尽くし、周辺住民との間でトラブルとなり、これが連日テレビで報道され、警察車両も多数出動する事態となった「白装束集団」の「パナウェーブ研究所」も「宗教ではない」との主張を繰り返した²¹⁹。

²¹⁵なお、当該団体は宗教法人ではないが、宗教法人であると仮定して考察を行う。

²¹⁶櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005年3月)、72頁。

²¹⁷櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005年3月)、72-73頁。

²¹⁸なお、当該団体は宗教法人ではないが、宗教法人であると仮定して考察を行う。

²¹⁹櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005年3月)、73頁。

この白装束集団の目的は千乃裕子を「電磁波攻撃」から防御することにあつた²²⁰。科学的な装いをして「宗教ではない」と主張するものの、天上界からの予言を語り、白い布や紙に書いた「くるくるマーク」で電磁波を遮断できると述べる一方、電磁波を大量に発生する携帯電話やデジタルカメラ・デジタルビデオ・自動車などを使用し続けるなど言動に矛盾がある団体である²²¹。

(4)長い歴史を有する寺院の例

当寺院は、江戸時代より続く由緒ある寺院であり、寺院の建立から今日に至るまで、境内地等において愛玩動物の「供養」および「埋葬」を行っている。当該行為は古くより地域社会に受け入れられているものであり、信仰対象となっている。なお、本例は第2章1節2項における由緒ある寺院における動物墓園の裁判例に対する評釈の意味も含む。

(5)節税対策のために設立された宗教法人の例²²²

「宗教法人聖豆腐教」は、櫻井圀郎による例であり、豆腐屋の店舗を「本殿」、カウンター部分を「社務所」、店舗裏の豆腐工場を「聖堂」、原料の大豆倉庫を「奥之院」と称し、店主を「教祖」、店主ほか豆腐製造に携わる者を「祭司」、販促担当の息子を「宣教部長」、店舗に立つ娘を「巫女」と位置づけ、顧客を「信者」、豆腐代金を「奉納金」と呼んだものである。聖豆腐教の教義によれば、大豆は「生命の源」から「生命の素」が注がれているものであり、そのことに開眼し、毎日朝昼夜の3度、「南無聖御豆様」と唱え、感謝の礼拝を献げることによって健康を保持でき、生命の源に従った秩序正しい生活が保障されると説く。また、祭司は毎朝3時に起きて身を清め、白装束(作業着)に身をまとって聖堂に入り、奥之院から聖御豆様の御神体を頂戴して、これを原料として、清潔を意味する白い聖豆腐を作り、御神体の御分身による御神饌として信者に下付する。信者は聖豆腐を毎日戴くことが求められる(定期購入)ほか、聖豆腐をもって伝道に回る(豆腐の販売)ことが求められている。一つでも多くの聖豆腐を配布すればそれだけ聖御豆様の功德を戴くことができ、この世では福を受け、来る世では高い地位に就くことができる。聖豆腐は商品ではなく御神体なので、粗末には扱えない聖物であり、聖豆腐の配布は宗教的義務なので、断じて商売(販売)ではないと主張する。

これらの示した事例について、比較すると、事例(1)・(2)・(3)については、いずれもがそ

²²⁰櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005年3月)、73頁。

²²¹櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005年3月)、73頁。

²²²櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005年3月)、71-72頁。

の当事者においては、宗教ではないとの主張であった。しかし、これらは、(1)は「ミイラに対するシャクティパットによる復活」や(2)は「宇宙エネルギーによる病氣治癒」そして、(3)は「白装束による電磁波遮断」など、私見ではあるが、あたかも宗教である、「宗教性」を帯びたものと窺わせる体裁を纏っているといえることができるものである。更に(4)については、江戸時代から続く由緒ある寺院であり、地域住民からの信仰対象となっていることから、歴史的背景を有し、端的に「宗教性」があると窺えよう。

対して、(5)の例によると、「聖豆腐教」は町の豆腐屋が節税のために、宗教法人化を図っただけのものであり、本質的に宗教としての動機があるわけではない。いわば商行為を宗教と言い換えているだけ²²³である。また、この(5)における例では、いかに宗教法人であるにせよ、「豆腐」という物品を販売していることから、法人税法においては、法人税法施行令 5 条に規定する 34 種の収益事業のうち、「物品販売業」に該当し、収益事業として法人税が課されることとされ、幾分の問題が生ずることはないであろう。しかし、当事者が「これはあくまで宗教行為であり、本来の用に供した境内地等である」と主張するならば、固定資産税が非課税とされ得る可能性も残されていよう。

このように、一方においては、当事者において「宗教ではない」と主張しながらも、外形上宗教のように窺われるものと、または、(4)の例のように「いかにも宗教性がありそう」なもの、他方、いかにも固定資産税の節税対策を主たる目的として設立したと窺われる宗教法人について、当事者が「宗教である」と主張するものなど、境内地等の利用において、さまざまなケースが想定される。

これらのケースにおいて、端的にいうならば、(1)・(2)・(3)・(4)については、宗教法人当事者の主張にかかわらず、社会通念上「宗教性」がありそうには見える。他方(5)については、当事者の主張にかかわらず、「宗教性」はないように映る。

第 2 章において示した東京高等裁判所平成 20 年 1 月 23 日判決(固定資産税に係るペット納骨堂事件²²⁴)においては、裁判所は、境内地等の使用の実態を、社会通念に照らして客観的に判断すべきであるとしたうえで、「これを本件についてみると、原告たる宗教法人は、江戸時代の開祖以来動物の供養を行い、世間一般に広く受け入れられ庶民の信仰の対象となっている」ことを非課税である根拠の一として判示したものである。そこで、「信仰」や「歴史的価値」といった「宗教性」を支えるものが、固定資産税において非課税制を判断し、「宗教性」というものを確定し、該当しないものを地方税法 348 条 2 項 3 号の規定から「本来の用」に供する境内地等から除外され、これを「宗教性」が欠くことを根拠として、非課税から除外され得るものであるか、あるいは、「宗教性」というものが、判断枠組において考慮され得ず、あたかも「宗教性」がありそうな宗教法人においても、非課税からの除外可能性があるのか、について学説をもとに検討を行うものである。

²²³櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005年3月)、71頁。

²²⁴東京高裁平成 20 年 1 月 23 日(平成 18(行コ)112)

第2項 境内地等の利用による学説

本項では、宗教法人が、いかなる法的根拠に基づく学説によって、「宗教性」というものを解釈上認定することで、この「宗教性」という概念から除外されるものについては、境内地等非課税から除外され得るのか、あるいは、「宗教性」の判断はできないもので、換言するならば、「いかにも宗教性がありそうなもの」についても、「宗教性」というものが判断されず、非課税の根拠とはなり得ず、非課税から除外される可能性があるのか、固定資産税のペット葬祭業を前提とした各種の学説を述べるとともに、検討を行う。

(1) 田中治の学説²²⁵

動物供養の寺として長い歴史を持ち、信仰の対象として社会的に承認を受け、動物供養の教義と様式に従って宗教行事が継続されているなどの事実を前提とするならば、本件宗教施設は非課税の対象というべきであろう。この判断においては、法人税における収益事業該当性との関連はないというべきである。

田中治は、宗教法人の有する歴史や、信仰といった「宗教性」と呼ばれるものが、宗教法人の固定資産税の非課税にかかる判断に関与するものとしたうえで、これは、法人税における収益事業の判断枠組とは異なるものであると指摘した。

(2) 櫻井圀郎の学説²²⁶

歴史や伝統の有無によって宗教団体・宗教法人の間に差異が生じることとなり、不適切である。判決は、客観的評価を標榜しているが、それでは客観的評価ということができず、主観的評価ということになってしまうのではなかろうか。

一方において、櫻井圀郎は、田中治とは異にする学説を唱えており、歴史や伝統といった「宗教性」に関する要素は、宗教法人の境内地等にかかる非課税制について、判断に関与しないものと指摘した。

ここで田中・櫻井のそれぞれの学説についての確認を行ったが、次項において、「宗教性」というものが非課税除外可能性においていかに判断され得るかについて考察を行う。

第3項 非課税からの排除可能性

第2項において、田中治・櫻井圀郎のそれぞれの学説についての確認を行ったが、田中

²²⁵田中治「宗教法人に対する固定資産税非課税措置をめぐる紛争例」近畿大学法学 65(3・4)(2018年3月)、198項。

²²⁶櫻井圀郎「資産税課税目的による宗教性判断の是非」宗教法(28)(2009年11月)、8項。

は固定資産税の非課税制において、「宗教性」というものが判断されるものと指摘した。一方において、櫻井については「宗教性」について、課税庁・裁判所において判断されるべきではないとの見解を示した。筆者は次のことから櫻井の学説に賛同するものである。櫻井の判断枠組について、この主観性の排除について、二つの意味が含まれるものとする。まず一つが、憲法 20 条後段等に規定されるとされる「政教分離原則」をその構成要素として考えられ、「宗教」にかかる判断枠組と同様のものと窺われる。そして、もう一つの意味として、その判断枠組としては、「主観性の排除」を述べており、法的安定性を重視したように捉えることが可能であり、その結論を導き出すアプローチとして二つの意味を見出すことができると考える。

筆者においては、まず一義的には「政教分離」による視点に傾聴することが可能であるとする。つまり、政教分離原則により、国が宗教的活動をするということは、実質的に国教的または、公認教的性格をもつ宗教の存在を認めていることとなり、それ以外の宗教の自由をおさえることになりかねず、信教の自由を完全に保障するためには、国は宗教に対し中立でなければならない²²⁷のである。この要請から、宗教に対する国の中立性が政教分離原則の内容であると一般に解されている²²⁸。この原則を前提とするならば、課税庁・裁判所によって、特定の宗教ごとにその宗教性を判断されることは、国の中立性がゆらぐ事態になりかねない。この国の宗教への中立性から、宗教性を公的に定義することや公的に枠付けすることはゆるされないことという結論が導き出されるのである。

この説を前提とするならば、先に示した事例について、本節では、(1)・(2)・(3)・(4)のようないかにも宗教であると窺われるものについても、あるいは(5)のような、いかにも節税対策のために宗教法人を設立したであろうと窺われるものであっても、いずれもが「宗教のようなもの」あるいは、「宗教っぽいもの」という判断で留まるものであり、公定されるべきものではなく、宗教性を判断することによって、「課税」・「非課税」の判断がされ得ないということとなる。ここに宗教法人の非課税について、外形的な判断では明らかにすることが困難な精神的な面によるところがあるものと考えられる。宗教法人は人々に精神的に寄与する²²⁹という性質を有するところから、これを判断することはおよそ困難なものであり、精神的な作用を持つ「宗教性」により判断することは困難であろう。この、「宗教性」は精神的な作用を持つことから、非課税除外可能性を検討するためには、客観的な立証方法により、これを明らかにするほかないともいえよう。筆者はこの「政教分離原則」による検証には同意するものである。

続けて、「聖俗分離原則」にいうところ「俗」の部分について規定した宗教法人法 2 条における「宗教法人の目的」について、これは、宗教団体の本来の活動によってもたらさ

²²⁷井上恵行『改定宗教法人法の基礎的研究』（第一書房、1972年）、118-119頁。

²²⁸井上恵行『改定宗教法人法の基礎的研究』（第一書房、1972年）、119頁。

²²⁹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—『現代宗教2017』（国際宗教研究所、2017年）、254頁。

れるものであり、この目的には具体性・客観性を要し、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²³⁰とされる。そして、この具体性・客観性を欠いた「聖」の部分である「宗教性」について、抽象的であって定量化が極めて困難なものとは考えられる。ここに、(4)の例における歴史的な要素について試みるならば、櫻井は、第2章において示した固定資産税の裁判例であるペット納骨堂事件について、その宗教性についての社会的な認知が得られているとしている点であり、「社会的な認知」が要件とされるとなれば、新規の宗教団体や宗教法人の活動には適用されないということになってしまいかねない²³¹と述べており、筆者としても、宗教法人の新旧によって、「宗教性」というものが判断されるならば、「いかなる経年が必要なのか」「なぜ新しい法人は該当しないのか」等、具体性・客観性を欠いたものとなり、法的安定性を欠如したものとなるものと考える。

筆者としては、この二つの視点のいずれについても、「宗教性」の判断について、境内地等にかかる固定資産税非課税に関して介入し得ないというものである。特に、宗教法人法は「聖俗分離原則」により、「俗」の部分にのみ規定したものであり、地方税法 348 条 2 項 3 号においても、宗教法人法 2 条の目的を借用していることから、当該目的を充足した境内地等について、「非課税」とされ得ることから、あくまでも、「俗」の部分から判断すべきであろう。更に、「聖」に関する部分に介入することで、具体性・客観性を欠くものとなり、法的安定性の観点からも問題があるものとする。これらの問題から、事例によって示したものであるが、(1)・(2)・(3)・(4)のように、「いかにも宗教性がありそうな施設」であったとしても、「宗教性」により、非課税から除外されるものではなく、あくまでも、地方税法 348 条 2 項 3 号に規定される境内地等に該当する場合に非課税とされるもので、これらの「宗教性を具備したようにみえる」施設であれど、非課税から除外される可能性はあるものである。そのため、「宗教性」という宗教法人の有する性質でもある「聖」の部分に介入する事項により非課税制を考察せず、あくまでも、「聖俗分離原則」における「俗」の部分から、いかに境内地等を利用しているか、により判断がされるべきであるとする。

ここまでにおいては、「宗教性」という議論のフレーム部分ともいえる外形的な判断要素において、非課税からの除外可能性の検討を行ったが、次節以降においては、ビジネス類似の宗教行為にかかる視点から、条文の解釈により、具体的に宗教法人のもつ「俗」の部分にかかる性質における施設利用から非課税からの除外可能性の検討を行う。

第5節 小括

ここまでにおいて、宗教とはなにか、そして、宗教法人が非課税とされる根底にある理由、「宗教性」という定義から、この定義から除外されるものについては固定資産税におけ

²³⁰佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、276頁。

²³¹櫻井圀郎「資産税課税目的による宗教性判断の是非」宗教法(28)(2009年11月)、8頁。

る非課税から除外することができるのか、について考察を行った。そこで、この「宗教性」とは、これを定義することについて、「政教分離原則」の要請、そして、法的安定性の観点から定義することは許容されず、社会通念上、いかにも「宗教っぽい」もの、「宗教性」がありそうなものであっても、これが非課税たる根拠とはならず、固定資産税が課税される可能性があることを指摘した。次章では、具体的に条文が示す「本来の用」について考察を行う。

第4章 「本来の用」からみる非課税から除外される事由の検討

地方税法 348 条 2 項 3 号につき、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第 3 条に規定する境内建物及び境内地」とあり、この宗教法人法 3 条に規定する境内地等とは、同法 2 条にいうところ、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ために必要な当該宗教法人に固有の本来的に欠くことのできない施設である。ここに、まさに条文が示す「本来の用」とは、借用元の宗教法人法が要請する「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ために必要な当該宗教法人に固有の本来的に欠くことのできない施設」であり、欠くことができないという基準から、当該目的に限定された厳格な規定となっている。

一方、ビジネス類似の宗教行為は、当該定義の特徴は次の 3 つに分類することができる。まず一つが、①従来、宗教的側面で行われてきた宗教行為を商品化し、世俗的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「運営事業者」、そして、その事業を通じて「依頼者」に対して直接サービスを提供する「宗教法人」の三者を基本構造としている²³²ことから、宗教法人において、事業にかかる一定の外注を行ったものである。そして二つ目が、②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対象²³³とすることから、教信徒・非教信徒を問わないものである。そして最後に、③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宗教的サービスとして商品化し、世俗的市場で行われている販売形態に馴染ませ、一定価格を設定した料金連動型サービスシステムを通じて販売する²³⁴ことを特徴とし、一定の価格を設定した事業が行われているものである。

第 1 章および 2 章では、宗教法人における固定資産税非課税にかかる問題の背景について述べるとともに、宗教法人の行う事業について、そのニーズが変化していることについて指摘を行うことで、地方税法 348 条 2 項 3 号の解釈上、旧来より行われてきた宗教行為と異なる形式による宗教行為であるビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、いかなる解釈を行うことにより非課税から除外され得るか、につき考察する必要があると論述した。

本章では、具体的に、地方税法 348 条 2 項 3 号に規定される「本来の用」についていかなる条件のもと、宗教法人の境内地等について、固定資産税の非課税から除外され得るか、について検討を行うものであり、この「本来の用」における「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ために必要な当該宗教法人に固有の本来的に欠くこ

²³²佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、311頁。

²³³佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、312頁。

²³⁴佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、311頁。

とのできない施設」について、宗教法人において要請される「聖俗分離原則」における「俗」の面から、宗教法人の性質を考慮し、ビジネス類似の宗教行為にかかる3つの定義が、条文が規定する「本来の用」にいかにか影響し、また、境内地等が非課税から除外され得るかにつき固定資産税非課税制に及ぼす影響の考察を行う。

第1節 教信徒・非教信徒を問わない境内地等利用の影響

津地鎮祭事件において、最高裁判所は憲法概念である「政教分離原則」について「一般に、政教分離原則とは、およそ宗教や信仰の問題は、もともと政治的次元を超えた個人の内心にかかわることがらであるから、世俗的権力である国家（地方公共団体を含む。以下同じ。）は、これを公権力の彼方におき、宗教そのものに干渉すべきではないとする、国家の非宗教性ないし宗教的中立性を意味するものとされている。²³⁵」といい、これを換言するならば、宗教側からみれば、国家との間において宗教法人は排他された関係にあるともいえよう²³⁶。ここに宗教は「政」と「教」の間に広義における排他的関係にある法人であると考えることが可能であると窺われる。そして、排他的な環境にある宗教は、更に、憲法において保障された「信教の自由原則」においても、「宗教を信じる自由」もあれば、また、「宗教を信じない自由」もあり、「信教の自由」という枠内においても、切り分けられた環境にあるといえ、先の「政」と「教」の間における排他的関係よりも、より狭義における排他性があるといえよう。更に細分化し、各宗教団体間においては、近代以降の日本に目を向けると、「宗教を信じる者」の中においても、排他的な構図が存在し、宗教学者の小原克博は、近代日本においてキリスト教は、一方で、仏教など、キリスト教と同様に「宗教」とされた対象との間では、たとえそれが「排他主義」的であったとしても、批判的な対話を交わすことができた²³⁷と指摘しているように、宗教間において他者を排他・批判する構図となっていたことが窺われ、宗教の本質には、「教信徒を教化育成する」場面において、「排他性」という性質があるものと窺われる。続いてまず、この宗教法人について、「聖俗分離原則」のもと、抽象的なものといえる「聖」の部分から宗教においていかに排他的な性質を有しているかについて記述を行う。

²³⁵最高裁昭和52年7月13日(昭和46(行ツ)69)

²³⁶この国家と宗教との間にある排他的関係において象徴される裁判例として「三田小学校施設使用損害代位請求事件」が挙げられよう。これは、三田市教育委員会教育総務部教育総務課課長が専決によりした市立学校施設の教育施設目的外使用許可が、住民訴訟の対象となる財務会計上の行為に当たらないとされた事例である。市教育委員会教育総務部教育総務課課長が神社の正遷宮行事の参加者休憩場所及び駐車場として学校施設の使用を許可し、その使用料を免除したことが違法であるとして、同課長個人に対してされた損害賠償請求が、棄却されたものであり、国家と宗教は常にその関係において緊張のあるものであることが窺われるものである。神戸地裁平成12年2月29日(平成10(行ウ)47)を参照のこと。

²³⁷小原克博「近代日本における「宗教間対話」-宗教概念の形成と政教分離を中心に-」基督教研究70(1)(2008年6月)、52頁。

ここでは、宗教の有する排他的な考え方を述べたものであるが、宗教法人は、教信徒を教化育成することを目的の一つとするが、この「排他性」といえるものが、境内地等の利用において、ビジネス類似の宗教行為の定義でもある「教信徒・非教信徒を問わない境内地等利用」における「本来の用」にかかる影響の考察を行う。

第1項 「教信徒の教化育成」における宗教の「聖」の部分から見た排他性

宗教法人は「聖俗分離原則」のもと、「聖」の面と「俗」の面の二面性を有する法人である。ここでは、「教信徒を教化育成」することにおける「排他性」という性質が、地方税法348条2項3号において非課税とされる「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ために必要な当該宗教法人に固有の本来的に欠くことのできない施設」においていかに影響を及ぼすものであるか、まず、「聖」の面から宗教法人の有する「排他性」について記述を行い、理解を深めるもので、ここで、「排他性」にかかる宗教学者の岩井洋の学説を述べる。

この「聖」の部分における排他性にかかる例として、わが国において、紀伊山地一帯には、修験道の修行場所が散在しており、これは、修験役行者によってはじめられたとされる宗教であり、山で修行をした修験者や山伏と呼ばれる人々を中心とした山岳宗教であり、日本に古代からある山への信仰と、仏教の中の密教と呼ばれる要素が結合し、さらに道教や神道などの要素もミックスされたもの²³⁸が挙げられる。ここで、何が排他的かみてみると、この修験道の修行場所には、「女人禁制」、つまり女性立入禁止の場所がいくつかあり、これは制度的には、1872年、政府により「女人禁制」というものは廃止されたものではあるものの、その後も伝統として残っている²³⁹。

この紀伊山地のような、「女人禁制」の宗教施設は日本のみに存在するものではない。宗教の排他性をより広く世界に目を向けると、この紀伊山地のほか、世界遺産に登録されている場所として、女人禁制をつらぬいているところがあり、ギリシアにあるギリシア正教の聖地アトス山が挙げられ、ここには、修道院が点在しており、現在も女性の立ち入りが禁止されており、ユネスコによると、長い議論の末、伝統に敬意をはらったことであり、いずれにしても、世界人口の半数が立入禁止の場所が存在するということとなり²⁴⁰、宗教における「聖」の面の排他性を有しているものといえよう。

宗教学者の岩井洋によると、宗教には、もともと様々な意味で差別や区別を生み出しやすい仕組みがあるということもたしかであり、さまざまな宗教で、「愛」・「慈悲」・「平等」といった言葉が使われるので、人種や民族、男女、貧富、身分に関係なく、救いはすべての人に平等に与えられるものだと思ってしまうものであるが、しかし、宗教の教えをよく

²³⁸岩井洋『宗教』（PHP 研究所、2003年）、121頁。

²³⁹岩井洋『宗教』（PHP 研究所、2003年）、121頁。

²⁴⁰岩井洋『宗教』（PHP 研究所、2003年）、122頁。

みてみると、必ずしもそのようには説いていない²⁴¹ことがわかるという。

たとえば、ユダヤ教はユダヤ人(ユダヤ民族)でなければ救われないと考えられており、「選ばれた民」だけが救われるという、いわゆる「選民思想」であり、これに対し、キリスト教は、一種の改革運動としてユダヤ人でなくとも、神の愛によって誰でも救われる²⁴²と教義がある。この流れは、「救済の限定性」(限られた人だけが救われる)から「救済の普遍性」(誰でもが救われる)へという言葉で表現できるものではあるが、しかし、救済の普遍性を売り物にしていたキリスト教であっても、中世になると法王をはじめとする聖職者が絶対的な権力をもつようになり、国王をもひざまずかせるようになり、そして、教会での祈り以外に救いはないという考えが広まると、教会は神と一般信者をむすぶ仲介業者のようになり、教会の権力はますます強大なものとなり、次第にキリスト教の内部にも、確実に救われる人間から救われない人間までの序列ができる²⁴³こととなった。

また、仏教においては出家して修行しなければ救われないとする部派仏教(釈迦の死後、教団分裂していった仏教)に対して、仏に祈ることによって、誰でも救われるとする大乘仏教が登場し、また、大乘仏教の中でも救われる者と救われない者の区別が生まれるという流れも、同じ理屈であり、宗教の基本は「信じる者は救われる」(信じない者は救われない)ということであり、信じる者と信じない者とのあいだに、まず区別が生じた、信じる者の中でも、聖職者が権力をもつようになると、おのずと何らかの序列が生まれる²⁴⁴という。これは、何もしないし、信者でもない人々を、救ってくれるなど気前のいい宗教は、残念ながらないといわざるを得ず、逆にいえば、「救われる」という条件とひきかえに信者になることから、このことは当然といえば当然である²⁴⁵という。宗教は本来的に区別や序列を生みやすい仕組みをもっており、そして、人々を区別する理屈に、男女や身分の上下関係といった、それぞれの時代や社会の見方・考え方が反映されるようになると、そこには差別が生まれやすくなる²⁴⁶性質を有しているのである。

この「聖」の部分における性質のように、「聖」の面において教信徒を教化育成するに際し、排他性を有する宗教法人であるが、これは、宗教法人にいう「聖俗分離原則」にいうところ、「俗」の部分と表裏一体の関係にあるといえるものと窺われる。「俗」の部分にいうところ、宗教法人法 2 条には、「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」と、宗教法人における「俗」の面における法律上の活動の目的が掲げられている。この宗教法人における目的の一つとして、排他的な関係

²⁴¹岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、126 頁。

²⁴²岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、126 頁。

²⁴³岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、126-127 頁。

²⁴⁴岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、127-128 頁。

²⁴⁵岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、56 頁。

²⁴⁶岩井洋『宗教』(PHP 研究所、2003 年)、128 頁。

にある宗教法人において、教信徒を対象に、当該宗教法人の教義に基づいて教信徒を教化育成することを「俗」の面から「聖」には関与せず、世俗的事項のみをもって、教信徒を教化育成することを法律上規定しているものといえる。宗教性という「聖」の面には関与せず、「俗」の面からいかに「排他性」を根拠付けるか考察について要するものであり、ビジネス類似の宗教行為の定義である、教信徒・非教信徒を問わない事業において境内地等を利用されている場合の影響の考察を要する。

ここまで、宗教法人の「聖」の部分からの排他的な性質について指摘を行ったが、この「排他性」について、ビジネス類似の宗教行為の定義において行った「非教信徒」を対象とした不特定多数性のあるものに関する議論によると指摘を行ったが、この不特定多数性について、宗教法人の有する「教化育成」という目的とは異なるものであると考えられる。この「教化育成」とは、『逐条解説宗教法人法』において渡部蒞によると、人をその宗教の教義・信条に帰依随順させることが「教化」であり、その度合いを増し、それを生活面に具現させるようにすることが「育成」である²⁴⁷といい、教信徒としての信仰生活を表しているものと窺われる。宗教法人法 2 条は、教信徒の信仰生活の規律として、「排他的」な、教信徒を教化育成することを目的としているのである。

ここでは、宗教法人が排他性を有する法人であるということについて、「聖俗分離原則」において宗教の教義という「聖」の部分における具体的な宗教行為の内容に対する排他性の考察ではない。「俗」の部分における、いかなる排他性を有する法人であるのかについて、固定資産税として、境内地等の利用において、いかなる者を境内地等の利用者とし、つまり、宗教法人の構成員として定め、いかなる者を受益者とするのか、について検討を行い、この視点において宗教法人がもつと考えられる性質として「俗の部分における「排他性」」についての前提をもとに、ビジネス類似の宗教行為につき、いかなる者が境内地等を利用するかにより、非課税の除外可能性が存在するか否かについて、条文の解釈上の検討を行う。換言するならば、「聖」の部分につき、宗教の有する排他性と捉えるならば、「俗」の部分においては、法人格としての宗教法人の有する排他性であるといえ、ビジネス類似の宗教行為の登場による影響を考察する。

第 2 項 他の公益法人との性質の違い

ここからは、ビジネス類似の宗教行為の登場により、条文が規定する「本来の用」における具体的な影響の考察を行うものである。公益法人における非課税制の根底には、宗教法人であれば、「政教分離説」によるもの、そして、他の公益法人であれば「公益説」によるもので、宗教法人は他の公益法人とは性質を異にするものと考えられる²⁴⁸。そこで、この違いから、検討に際し、宗教法人と他の公益法人の機能的分析における違いを見出すこ

²⁴⁷渡部蒞『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、52 頁。

²⁴⁸第 3 章 3 節に詳解しているので参照のこと。

とが、「俗」の面における宗教法人の有する「排他性」を見出すために分かりやすいように考えるものである。

非営利活動について、拠出者と受益者という関係性において「経済財への支配権の獲得と行使」という視角から捉えるならば、「私人(拠出者)が、自らの支配する経済的資源を、経済的利得以外の自らが選ぶ目的に拠出し、最終的には、当該目的の遂行に(受益者に対し)その資源を費消させる」プロセスとして把握され、これは、非営利活動の特徴が、①私人(拠出者)の自発的関与、②私人(拠出者)の自由な活動目的(受益者)選定、③私人(拠出者)による、寄附やボランティアによる物的・人的資源の投入、④当該活動からの利益分配の禁止、にあることを反映している²⁴⁹。

非営利公益活動の場合、「拠出者」から当該活動に拠出される経済財は、金銭などの無条件贈与などの、「受益者」の自由裁量に委ねられたものではなく、学校や美術館などの建設、衣料や食料の無償提供など、予め指定された範囲での消費を「受益者」が行うことを可能にするに過ぎない²⁵⁰ものである。「拠出者」は「自らの資源提供によって、教育を受ける権利など、自らが価値を認める特定の消費活動を他者(受益者)に行わせることが可能となる」ことを期待するからこそ、無償で物的・人的資源を提供することを意味し、つまり、非営利公益活動とは「拠出者が受益者に拠出者が望む消費を行わせる」ことであり、「拠出者」が「受益者」を通じて行う「利他的消費(拠出者が自己の利益よりも、受益者たる他者の利益を優先する消費の考え方)」として理解することができる²⁵¹といい、実体的消費を行うのは「受益者」であるが、希少な経済財を当該消費に供するという決定は、「拠出者」の意思によっている²⁵¹のである。

ここで、公益法人における「拠出者」および「受益者」の関係について述べたが、第3項にて後述する特定非営利活動法人など、通常公益法人においては、これらの関係において不特定多数性を有するものである。しかし、宗教法人においては、これら「拠出者」・「受益者」間の関係性において、不特定多数性を有しておらず、その一方で排他性を有しており、他の公益法人とは異なった性質を有しているものと考えることから、これについて、次以降に論述する。

第3項 非営利法人の有する機能

不特定多数性を有さず、宗教法人の有する排他性につき論ずるに際し、まず、非営利活動における「拠出者」および「受益者」の関係における機能を理解することが有用である

²⁴⁹藤谷武史「非営利公益法人の所得課税-機能的分析の試み」ジュリスト(1265)(2004年4月)、126頁。

²⁵⁰藤谷武史「非営利公益法人の所得課税-機能的分析の試み」ジュリスト(1265)(2004年4月)、127頁。

²⁵¹藤谷武史「非営利公益法人の所得課税-機能的分析の試み」ジュリスト(1265)(2004年4月)、127頁。

と考える。非営利活動は、その活動の目的・態様の多様性にかかわらず、非営利法人は、次の①～⑥の特徴を有するという²⁵²。

- ① 拠出者から経済的資源の無償の提供を受け、
- ② 有償の資源提供と①とを合わせて非営利活動目的の財・役務を生産し(有償提供者に適切な対価を支払う)、
- ③ 受益者に無償ないし有償で財・役務を提供するだけでなく、
- ④ 自己の名で剰余資産(内部留保)を所有し、
- ⑤ 必要に応じて本来目的事業に内部補助を行うとともに、
- ⑥ 収益事業資産ないし金融資産に投資して剰余資産の運用を行う。

これら①～⑥において、①～③の流れは、共同消費ないし利他的消費としての非営利活動に対応するものであり、他方、④～⑥は権利義務の帰属主体たる非営利法人格を用いることの帰結である²⁵³。これらを総合すると、非営利法人はその機能において「拠出者による共同消費、利他的消費の仕組みに資産・再投資機能を備えたもの」として理解される²⁵⁴という。

本稿において重要なことは、宗教法人の機能的特徴を挙げることにつき、①～③の流れについてである。通常、公益法人ではこれらの流れにおいて不特定多数性を有するが、宗教法人においては、①「拠出者」、および、③「受益者」について、基本的に共通して、当該宗教法人の教信徒であり、同一の者であるということがいえ、ビジネス類似の宗教行為の定義のように、「教信徒・非教信徒を問わない」という性質とは異なるものといえよう。これは、宗教法人の財産は信者(拠出者)の寄進・献金に基づくものであり、また、その財産は当該宗教団体の宗教目的のために献上されて、信者個人の主観的繋がりを絶ったものであると考えられ、財産を要素として財団構成をすることによって、それをより一元的に宗教団体本来の用途に用い、信者(受益者)の意図を実現するもの²⁵⁵という宗教法人の構造にも表れている。

このことは、続いて指摘を行う宗教法人における「排他性」にかかる具体的な検討からも捉えることが可能であると考ええる。この宗教法人の排他性とは相反するものとして、宗教法人と同じく公益法人とされる特定非営利活動法人(以下「NPO 法人」という。)が挙げられよう。NPO 法人は、特定非営利活動につき、不特定かつ多数のものの利益に寄与する

²⁵²藤谷武史「非営利公益法人の所得課税-機能的分析の試み」ジュリスト(1265)(2004年4月)、127頁。

²⁵³藤谷武史「非営利公益法人の所得課税-機能的分析の試み」ジュリスト(1265)(2004年4月)、127頁。

²⁵⁴藤谷武史「非営利公益法人の所得課税-機能的分析の試み」ジュリスト(1265)(2004年4月)、127頁。

²⁵⁵櫻井圀郎「宗教法人法の構造とその問題点」キリストと世界(7)(1997年3月)、124頁。

特定非営利活動を行うことを目的とする法人²⁵⁶であり、ここに「受益者」についても、不特定多数性が要求されるものである。加えて、公益社団・財団法人においても法人の目的を、積極的に不特定多数者の利益の実現を図ることとしており、NPO 法人の要件と類似したもの²⁵⁷であり、公益法人において一定の不特定多数性が要求されていることが分かる。対して、財の「拠出者」と、そのサービスの提供を受ける「受益者」たる構成員が同一である宗教法人について、他の公益法人にはない排他性を有しているものと考えており、排他性を有しない施設利用が、ビジネス類似の宗教行為における固定資産税の非課税除外可能性の要素となり得るものと窺われる。

第4項 宗教法人の有する排他性

公益法人は、その性質において、「不特定多数の利益(公益)に関する法人(団体)であって、その活動の結果得られた利益を構成員に配分することを目的としないもの」ということができ、ここに不特定多数の受益者²⁵⁸によってその団体が構成されていることが窺われ、非課税の根拠からいえば、これを第3章3節2項にて指摘を行った「一般公益性」というといえよう。この「一般公益性」を前提とするならば、「拠出者」および「受益者」双方の関係においても、ここに不特定多数性が考慮され得るものであると指摘を行った。これはいわば、例として大災害時の不特定多数の者に対する住居や食料の提供等がこれに当たるものと考えられる。公益法人において、この不特定多数の者に利益を配分することをもって、「公益性」という基準において、非課税とされ得ることが考えられるところである。しかし、宗教法人における非課税の根拠は、他の公益法人とは異なり、「政教分離原則」をも加味したうえで、「聖俗分離原則」のもと、固定資産税においては、宗教法人法の規定における「俗」の部分からの判断を要するとしたところである。

宗教法人法2条には、「この法律において「宗教団体」とは、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左に掲げる団体をいう。」と規定されており、宗教法人の法律上の目的が記されている。地方税法348条2項3号は、この宗教法人法における2条の目的を借用し、これを行う場合に限り非課税とされるものであり、この宗教法人法における目的は、外形上は「聖俗分離原則」にいう「俗」に関する規定であるといえるが、その中身に当たる行為自体は、宗教法人の「聖」の部分を示すといえ、これらは表裏一体の関係にあるものといえよう。

ここで宗教法人法の2条における目的から、境内地等の施設利用について指摘すべきは、

²⁵⁶ 「特定非営利活動法人(NPO 法人)制度の概要 NPO ホームページ」

<https://www.npo-homepage.go.jp/about/npo-kisochishiki/nposeido-gaiyou>(最終閲覧日：2019年12月19日)

²⁵⁷ 成道秀雄「非営利法人税制のゆくえ」税務弘報(20061)(中央経済社、2006年1月)、148頁。

²⁵⁸ 占部裕典「公益法人税制の動向-その理論的背景と体系的位置づけの検討-」『非営利法人と税制』(有斐閣、2007年06月)、15-17頁。

「聖俗分離原則」からその具体的宗教行為である「聖」に関する行為の内容については立ち入ることができないものであるが、この「聖」の部分における宗教法人の目的についていうならば、教信徒を「教化育成」することと関連して、これは礼拝等を行うことにかかる内容的事項といえることができる。

この目的について宗教法人法においては、「聖」の表裏部分である「俗」である事務的事項について規定しているものであるが、それが宗教法人法 2 条であり、「聖」の部分たる礼拝等につき、「俗」たる事務的事項として宗教法人の目的を考察するならば、これは、教信徒である構成員を前提として、行為のいかんを問わず、「対教信徒」に対する活動であり、不特定多数の者を宗教法人の構成員として捉えているのではなく、教信徒等、特定の当該宗教団体のメンバーともいえる構成員を「受益者」としてこれを範疇とした団体である、ということができ、特定の教信徒に対するサービスを提供する施設をいうものと考えられる。これを根拠付ける事項として以下、宗教法人の排他性について「俗」の部分から具体的な根拠について考察を行う。

第 5 項 排他性における具体的検討

境内地等の利用において、財の「拠出者」と「受益者」の関係を述べたが、ここでは具体的な事例に当てはめて検討を行い、非課税からの除外可能性を検証する。

(1) 教信徒と宗教施設の関係

宗教法人における排他性を具体的に検討するにつき、宗教法人について、「俗」の部分たる実際の形式的側面における運営方針を論述すると明らかになるものと窺われる。

この運営方針を寺院について前提とすると、寺院においては、当該宗教法人への入檀契約によって、檀信徒としての地位を取得し、権利義務を有することとなり、檀信徒は、一定の寺院に所属することで、その教旨を信奉し、寺院の経費を分担する義務を負う²⁵⁹ものとされている。ここに、経費の分担義務を負うことから、檀信徒の当該宗教法人への「拠出者」としての地位が明らかとなるものであろう。他方、権利については、布教または儀式に参列し、教化を受ける権利、あるいは葬式、追善その他の儀式を委託する権利を有している²⁶⁰。次に、檀信徒の寺院に対する権利として、寺院運営に参加する権利があり、宗派の規則や寺院規則には、住職(宗教法人法 18 条にいう代表役員)は、檀信徒のうちから衆望の帰するものを総代に選任し、代表役員以外の責任役員は、教師及び檀信徒総代のうちから、これも代表役員が選任する²⁶¹と定めているなど、構成員たる檀信徒はさまざまな「受益」を享受することができる。

そして、宗教法人における構成員たる受益者の最大の権利・利益は、葬式・追善供養の

²⁵⁹矢吹輝夫「寺院と檀信徒に関する若干の考察」宗教法(9)(1990年3月)、61頁。

²⁶⁰矢吹輝夫「寺院と檀信徒に関する若干の考察」宗教法(9)(1990年3月)、61頁。

²⁶¹矢吹輝夫「寺院と檀信徒に関する若干の考察」宗教法(9)(1990年3月)、61頁。

儀式の委託であると考えられ、先祖崇拜と関連して、寺院と檀信徒の結び付きを非常に強いものとしている理由²⁶²であるとされる。これは、檀信徒の地位を墓地使用という観点から、これとの関連付けで、実態に則した理論が展開されるべきもので、墓地使用权については、「固定性」、「永久性」、「財産性等の性質」があるので、容易に寺院と離権することはできず、寺院と檀信徒の結び付きというのもこの墓地を通じて関係性が維持されている²⁶³ものと考えられる。これは、檀家・非檀家を区別する強い排他性を有するもので、檀信徒にかかる「拋出者」と「受益者」という関係性を結びつける存在となっているものと考えられ、このような境内地等の「排他的」な利用について、固定資産税の非課税からの除外の根拠となり得るものであるかについて、次に考察を加える。

(2) 排他性により非課税から除外され得るか

ここでは、仏教寺院を前提とした宗教法人の構成員たる信者を例としたが、宗教法人の構成員は、「入檀契約」等により、当該団体の「受益者」たる地位を獲得し、「拋出者」として、経費負担等の義務を負う反面、宗教法人法 2 条に規定される目的にかかる役務の提供を受ける権利を有しているのである。そして、宗教法人の有する排他性を強く根拠づける事由として、檀家として、永久性のある当該寺院の教義に従う義務を有する地位として、「墓地」施設を有することにあるといえるであろう。加えて、地方税法 348 条 2 項 3 号の解釈基準において、該当の施設が「本来的に欠くことができない」施設とは、檀家など強く宗教法人と結びついた教信徒のための施設であり、入檀契約等により、構成員のための用に供する施設であるといえよう。渡部蒔においても氏子、崇敬者、檀徒、信徒等と呼ばれる存在は宗教法人法上、「信者」、「利害関係人」である²⁶⁴と述べており、教信徒という存在が、宗教法人において「拋出者」たる地位に加え、「受益者」という利害関係者であることを示されているものとする。

この教信徒を前提とすると、(宗旨宗派を問わない納骨堂を前提として)宗旨宗派がどうであれ、「納骨された全ての故人(非教信徒)の供養のために読経等をしていれば、当該土地等は当該宗教法人が「本来の用」に供していると考えべき」である²⁶⁵という学説や、動物墓地への埋葬または焼骨を埋蔵する施設について、遺された飼い主(ここでは、非教信徒であることを前提とする)が自らを癒すためという視点において、その宗教性に鑑みて、むしろ、非課税とされる「墓地」に該当すべきである²⁶⁶といった考えも存在している。しかし、ここに教信徒を教化育成しない活動において、「菩提寺」を有しない非教信徒に対する

²⁶² 矢吹輝夫「寺院と檀信徒に関する若干の考察」宗教法(9)(1990年3月)、61頁。

²⁶³ 矢吹輝夫「寺院と檀信徒に関する若干の考察」宗教法(9)(1990年3月)、61頁。

²⁶⁴ 渡部蒔『逐条解説宗教法人法(第4次改訂版)』(ぎょうせい、2009年)、133頁。

²⁶⁵ 田中治「宗教法人に対する固定資産税非課税措置をめぐる紛争例」近畿大学法学 65(3・4)(2018年3月)、208頁。

²⁶⁶ 石村耕治「ペット葬祭をめぐる宗教法人課税事例の分析」白鷗法学 21(2)(2015年3月)、263-264頁。

境内地等の利用との大きな性質の差異が生ずるものと考えられる。ペットに対する宗教類似の行為において、その根拠につき、飼い主(非教徒)の癒しという精神的作用を目的とした目に見えない「宗教性」のようなものによる境内地等の利用を根拠とし非課税を主張することは、宗教法人法 2 条において「俗」の部分の規定した事務的な目的とも一致するものではなく、「信者を教化育成すること」に該当せず、非課税を拡大させる解釈ではないだろうか。

この教徒における「排他性」の解釈においては、宗教法人法 2 条が法律上の「俗」の部分における宗教法人の目的を規定することから、宗教法人の「拠出者」であり「受益者」でもある教徒である構成員という一連の関係性から除外される者に対する境内地等の利用については、当該「排他性」という関係性から除外された関係性にあるビジネス類の宗教行為を行う境内地等については、同 2 条にかかる「本来の用」に供することを要請する固定資産税非課税制において、非課税から除外されるものと考えられる。

ここまでにおいて、宗教法人がその性質と有するものと考えられる「排他性」という存在が、固定資産税の非課税から除外される旨、指摘を行った。しかし、ここまでの指摘は主として仏教寺院にかかるものであり、この「拠出者」および「受益者」という構成要素は、同じく宗教法人法を根拠法とする宗教法人たる神社などの他の多神教にかかる宗教・キリスト教などの一神教にかかる宗教など、種々の宗教が存在するが、これらにおいても同様であるといえるのだろうか。また、ここまで指摘を行った仏教寺院を含め、真に教徒の範囲を明確にすることができるものであるのか、更に、教徒の範囲を拡大して解釈することも可能であるとも考えられることから、次に指摘を行う。

(3) 教徒の範囲の曖昧さ

条文が示す「本来の用」において、「排他性」を有しない施設利用によって、つまり不特定多数の者の施設利用によって、非課税からの除外される要素となり得ると指摘を行った。しかし、教徒の範囲において当該解釈からの「抜け道」ともいえる施設利用も想定されよう。ここに「抜け道」ともいえる考え方を示す。

この「抜け道」ともいえる考え方について、教徒の範囲が曖昧であることによる、宗教法人における「排他性」の範囲の「曖昧さ」が挙げられるものとする。筆者は、宗教法人と教徒間という排他的関係において、この関係から除外された関係にある場合において、地方税法 348 条 2 項 3 号の条文上、宗教法人の有する「排他性」という解釈上の性質において、固定資産税非課税規定から除外される旨指摘を行った。しかし、ここで、この「排他性」の範囲を広義に捉えた場合には、非課税の範囲が拡大した解釈も可能となり得るということである。つまり、例えば、日本で最大のキリスト教教団である日本基督教団の教規について目を向けると、次のように規定されている。

【日本基督教団教規】

第 134 条 信徒とは、教会または伝道所に所属し、その会員名簿に登録された者とする。
第 139 条 信徒がその所属教会を変更しようとするときは、所属教会の薦書を受け、新たに属しようとする教会に提出し、その承認を受けるものとする。

この日本基督教団の教規についてみると、134 条によると、信徒は各個教会に所属するものとされており、これは、先に示した仏教寺院における寺院と檀家との契約と同様の関係を示すものと考えられる。しかし 139 条に目を向けると、日本基督教団内の他の教会へ教会籍を移籍する場合には、所定の手続をもって移籍を行うもので、この枠組をみるに、広義においては、信徒は 2018 年度現在、1,685 か所²⁶⁷あるとされる日本基督教団という大きな教団という枠組の中で信徒という地位が担保されているとも捉えることが可能であるものと窺われる。このように指摘を行うことは、宗教団体の分類として単位宗教団体を包括する宗派・教団等を宗教団体の単位とする包括宗教団体という考え方²⁶⁸があり、この日本基督教団を例にすると、包括宗教団体を前提とした教信徒としての契約と考えるならば、「排他性」を鑑みるに教信徒の範囲を広く捉えることも可能となり得るのである。

また、排他性における「曖昧さ」という点において、神社における「氏子」制度が典型であると窺われる。神社本庁によると、氏子について、次のような説明を行っている²⁶⁹。

氏神さまは、私たちが住んでいる地域を守っている神社です。氏神さまは、鎮守さま、産土さまともいいます。氏神さまに対して、その地域に住んでいる人すべてを氏子といえます。たとえば、〇〇神社は××町の氏神、××町の住民は〇〇神社の氏子というような表現をします。

この神社本庁の説明から解するに、この「氏子」は制度上旧来、わが国に存在した宗門人別改帳²⁷⁰とも関連すると考えられるもので、一定の範囲に区切られた氏子地域に居住する者は、氏子に該当し、氏神を祀る神社の信徒に該当するとも捉えられ、当該区域に居住する者すべてが無条件に信徒とされ、「排他性」というものを広義に捉えることも可能となるおそれがある。

更に、この議論を発展させると、渡部蒔によると、本節における「信者を教化育成」することにおける教信徒とは、「抛出者」および「受益者」という関係における「利害関係人」

²⁶⁷統計 - 日本基督教団公式サイト

<http://uccj.org/organization/organization15>(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)

²⁶⁸渡部蒔『逐条解説宗教法入法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、48 頁。

²⁶⁹各地の神社 神社本庁 <https://www.jinjahoncho.or.jp/shinto/eachjinja>(最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)

²⁷⁰大辞林によると、宗門人別帳として、「宗門改の結果を記した帳簿。本来別のものではあった宗門帳と人別帳が合体されたもので、宗旨の記録であると同時に戸籍台帳の役割もつ。」と説明がされている。大辞林(第 4 版)(三省堂、2019 年)を参照のこと。

たる関係よりも広義である²⁷¹との解釈も可能であるとのことで、教信徒の範囲を広く捉えると、「本来の用」における非課税の範囲が広範となるという影響を及ぼすこととなり得る。そうすると、特定の宗教法人の教信徒であっても、例えば、仏教徒であれば、先の日本基督教団における事例よりも広義に、自身が檀家として籍を置く宗教法人以外の仏教寺院・宗派であってもそれは、仏教徒という広義における信者という範囲において、この広義の枠組内における「排他性」の概念には当てはまるおそれもあることと考えられよう。

このことが意味することは、特定の宗教法人に教信徒籍を置かずとも、広義な教信徒という意味を解するに、常用語における信者ということばについて、大辞林によると、「ある宗教を信仰している人²⁷²」と意味するものであり、ここに「信仰」についても述べるならば、「神仏などを信じ崇めること²⁷³」とされており、これらの意味するところ、個人が「信じる」という行為をもって、特定の寺院等たる単位宗教団体、これを包括する包括宗教団体に属さない、あるいは、これらの構成員たる地位に拠らない概念であるとも考えられるものであり、渡部の指摘する教信徒という存在が「利害関係人」たる関係よりも広義である²⁷⁴との解釈を前提とするならば、「排他性」における範囲は広義なものであり、その「曖昧さ」が窺われるのである。

このことを象徴することとして、第2章1節2項にて示した固定資産税におけるペット納骨堂事件においては、「一般の動物愛好家の飼育していた諸動物の供養も受け入れているが、浄土宗以外の教義・作法による供養は行っていないこと、回向堂及び供養塔のいずれも馬頭観世音菩薩像がその中心に位置し、動物の遺骨を安置した本件ロッカー部分が仏像を取り囲むように配置され、その間に仕切りはなく、空間的には仏像と不可分一体の構造として設計されていること²⁷⁵」から本来の用に供する境内地等に該当するものと判示し、「排他性」について広義に捉えられているものと窺われる。一方で、第6章1節1項にて後述するコンピューターによる電動式の室内納骨堂事件においては、「本件納骨堂の利用者については、宗旨宗派を問わないとされているのみならず、本件建物においては、X以外の宗旨宗派の僧侶等が主催する法要などの儀式行事が行われることが許容され²⁷⁶ている等の理由により本来の用に供する境内地等には該当しないものとして「排他性」について上記事件よりも狭義に捉えられたものと窺われる。これらからも「排他性」という範囲を渡部の指摘のように広義に捉えることも可能であることから、「排他性」における範囲の「曖昧さ」が窺われる。

また、「排他性」について狭義に捉えた場合においても、解釈上の「抜け道」ともいえ

²⁷¹渡部蒞『逐条解説宗教法人法(第4次改訂版)』(ぎょうせい、2009年)、134頁。

²⁷²大辞林(第4版)(三省堂、2019年)

²⁷³大辞林(第4版)(三省堂、2019年)

²⁷⁴渡部蒞『逐条解説宗教法人法(第4次改訂版)』(ぎょうせい、2009年)、134頁。

²⁷⁵東京高裁平成20年1月23日(平成18(行コ)112)

²⁷⁶東京地裁平成28年5月24日(平成27(行ウ)414)

る事業が想定される。それは、ビジネス類似の宗教行為の登場による「会員」という存在を、教信徒を見立てたビジネスも可能であると窺われるものである。また、固定資産税の非課税たる境内地等における根拠となる「信者を教化育成する」とこと、「宗教の教義をひろめる」ことにおける「排他性」にかかる矛盾について次項に指摘を行う。

第6項 ビジネス類似の宗教行為の登場による影響

ここまでの解釈論において、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等における非課税除外可能性について、「排他性」の有無による判断について指摘をしてきた。解釈上その範囲は「曖昧」なもので、かつ、程度に強弱はあるものの「排他性」を有しない境内地等の利用については、非課税とされる境内地等から除外可能性を有するものとした。しかし、排他性を狭義に捉えた場合においても、この「排他性」という部分における解釈からの「抜け道」ともいえる、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等も想定され得る。

また、宗教法人法2条から借用された地方税法348条2項3号において、固定資産税の非課税たる境内地等における根拠となる「信者を教化育成する」とこと、「宗教の教義をひろめる」ことにおける「排他性」にかかる矛盾も存在するのである。ビジネス類似の宗教行為の登場までは、例えば、宗教法人の営む駐車場経営やマンション経営などは、教信徒以外の者を対象とした事業であることから、「本来の用」の範疇に入ることは想定されなかったものである。

しかし、ビジネス類似の宗教行為の登場によって、「本来の用」に供していないと明らかにすることが可能でない場合等、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込むこととなったのである。そこで、世俗的要素の極めて強いビジネス類似の宗教行為が非課税とされ得る場面に関する影響を指摘するものである。これは、「排他的」な施設利用のみをもって「本来の用」に供する境内地等として、ビジネス類似の宗教行為を、非課税から排除できない場合が考えられるということであり、解釈上、「本来の宗教活動」にビジネス類似の宗教行為による施設利用が入り得るおそれがあるものであり、そのようなケースについて指摘を行う。

(1) ビジネス化された教信徒

次いで、例示ではあるが、近年「会員制ビジネス」が脚光を浴びている。これは、ある事業体の会員となることで、さまざまなベネフィットを受けることが可能となるもので、ホテルや飲食店、フィットネスクラブなど様々な事業体において、このようなビジネスは見受けられる。このさまざまな会員制ビジネスは、固定資産の有する時価の性質上、収益価格におけるフローが見込まれる以上、固定資産税の性質における「財産税」という観点において、課税から除外するための何らかの例外的な規定がない限り、当然に固定資産の保有の事実に着目し、これを背後から支えるフローの存在をみて、当該固定資産について、固定資産税が課されることとなるだろう。

会員制ビジネスによる固定資産の利用について、宗教法人において想定される事例として「排他性」という前提条件を付した場合において、宗教法人宇宙真理学会(香川県多度津町)におけるホテルビジネスが挙げられるのではないだろうか²⁷⁷。これは、宇宙真理学会が経営するホテルにおいて、自身は旅館業の経営許可を有していたわけではないが、ホテルには観音像や「宇宙真理学会」の看板が設置され、「世界の恵まれない子どもたちに喜捨をお願いします」などと喜捨を求める掲示がなされていたもので、利用者から得た宿泊料といった売上は、その一部が自身に計上され、その「約半分」を喜捨金として収益事業の収入から除外する会計処理がなされていた²⁷⁸ビジネス類似の宗教行為ともいえる施設利用により宗教法人の所有する固定資産が利用されたものである。

この事例においては、法人税における視点でいうならば、「排他性」等、筆者が指摘する宗教法人の固有の性質によらず、イコール・フッティングの関係から収益事業に規定される「旅館業」との競合関係から課税対象とされ得るものと考えられる。これを固定資産税に目を向けると、地方税法 348 条 2 項 3 号の「本来の用」にいう「排他性」における観点からの施設利用においては、教信徒に対する施設であることから、「排他性」を有する「本来の宗教活動」に供する固定資産であれば、解釈上、当該財産の保有に対して課税をすることは、宗教活動の抑制として働くおそれ²⁷⁹があり、そこから生ずるフローについては、宗教法人に対する固定資産税の担税力を構成するものとは考えないものということも可能であろう。これは、条文が示す「本来の用」にかかる「排他性」という部分のみの解釈においては、この「会員」という存在について「教信徒」として捉えるならば、「排他性」における条文が規定する「専ら」との関係²⁸⁰における程度にはよるものの、非課税とされ得る可能性があるのである。しかし、租税の公平負担の観点から、本項(3)にて後述する固定資産税の性質における納税者間の担税力の違いにおいて問題があるといえよう。

ここまでは、「本来の用」が示す教信徒を「教化育成」することにかかる解釈を行った。次に注目すべきは、「宗教の教義をひろめる」という規定である。ビジネス類似の宗教行為の登場までは、例えば、宗教法人の営む駐車場経営やマンション経営などは、教信徒以外の者を対象とした事業であることから、「本来の用」の範疇に入ることは想定されなかったものである。しかし、ビジネス類似の宗教行為の登場によって、「本来の用」に供していないと明らかにすることが可能でない場合等、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込み、非課税の適用が「曖昧」となる場合も存在することから、この「教信徒を教化育成する」という目的と合わせて、「宗教の教義をひろめる」という他方の目的から、この

²⁷⁷当該事業について、「会員制」であるという仮定のもと考察を行う。

²⁷⁸田近肇「宗教法判例のうごき〔平成 24 年・公法〕」宗教法(32)(2013 年 10 月)、245-246 頁。

²⁷⁹田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、556 頁。

²⁸⁰条文が規定する「専ら」については、第 6 章にて考察を行う。

ような場面に関する影響を指摘する。

(2) 宗教の教義をひろめることとの矛盾

地方税法 348 条 2 項 3 号は、当該条文に規定される「本来の用」を行う場合において、固定資産税が非課税とされ得るものである。そして、「本来の用」とは、宗教法人法 2 条に規定される目的である「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」が「本来の用」に該当するものである。ここで、宗教法人の有する「排他性」とは、この宗教法人法における宗教法人の目的にいうところ教信徒を「教化育成」することが該当するものといえよう。

この教信徒を「教化育成」することについて、「聖俗分離原則」にいう「俗」の部分から宗教法人を教信徒との関係をみた場合、「聖」の部分である礼拝等の内容について、「俗」たる事務的事項として宗教法人の目的を考察するならば、機能的分析において、行為の内容のいかんを問わず、その「排他性」の範囲は曖昧ではあるものの、「排他性」を狭義に捉えた場合には、教信徒を対象として、「対教信徒」に対する教化・育成する活動であり、不特定多数の者を宗教法人のメンバーである構成員として捉えているのではなく、教信徒等という限定された特定の当該宗教団体のメンバーともいえる構成員を「受益者」として、これを範疇とした団体である、ということがいえ、特定の教信徒に対するサービスを提供する法人であるとの解釈が可能であるとしたところである。

この「排他的」な宗教法人の部分を見るならば、ビジネス類似の宗教行為における「不特定多数の者」をサービスの対象とした事業については、固定資産税の非課税の範囲からは除外されると考えられるところではある。しかし、ここに、宗教法人法 2 条における目的において、宗教の教義をひろめることも合わせて要求されているのである。この「宗教の教義を広める」という行為は、「信者を教化育成」する行為とは性質を異にするものと考ええる。ここで、一般的な広めるという意味を辞書からみてみると、大辞林には、「広く知られるようにする」・「広く行われるようにする」・「キリスト教を広める」・「うわさを広める」と説明している²⁸¹。この説明から、まずいえることは、広く知られるようになるとは、ここに「不特定多数の者」に対する働きかけがあるということである。更には説明において宗教が例として挙げられており、一般的な用語としてみた場合、「信者を教化育成」する性質における「排他性」とは異なる性質を有するものであることが窺われる。

では、現に宗教法人において、この「宗教の教義をひろめる」ことをどのように捉えているのであろうか。この「宗教の教義をひろめる」ことについて、伝道活動や宣教活動と呼ばれる布教活動として捉えているようである。井上順孝は日本におけるキリスト教をひろめることについて次のように述べた²⁸²。

²⁸¹大辞林(第 4 版)(三省堂、2019 年)

²⁸²井上順孝『宗教』(ナツメ社、2003 年)、248 頁。

第二次大戦後の数年は、GHQ が布教に好意的であり、アメリカの教会の支援もあって教勢が伸びた。

また、櫻井圀郎はこの「宗教の教義をひろめる」活動について、次のような現状の説明をしている²⁸³。

日本宣教・日本人伝道の現場では、「宗教は信じていないが、信仰は持っている」とか「神は信じているが、宗教は嫌いだ」という人に出会うことがよくある。神との契約という信仰を基礎として宗教を考え、宗教と信仰を一つのことで捉える基督教の立場では理解困難な言明だが、日本人としては理解できる。日本人の中には、特定の宗教団体には属していないが個人的な信仰は持っており、一定の神を信じているという人もいれば、特別の信仰心があるわけでもないにもかかわらず特定の宗教団体に所属して、定期的に宗教活動に参加している人もいる。

これら井上・櫻井のいう「宗教の教義をひろめる」という活動について、これは「聖」の面からみた活動ということができるが、この活動について宗教性というものに関与せずその性質を「俗」の部分から考察すると、それは「不特定多数性」のある活動であるといえるものと考えるのである。これらの学説からも窺うことは可能ではあるが、渡部蒔において詳解しており、「教義」とは、一つの宗教、宗派、教派などが成立するところの教え、信仰内容の理念的体系であり、一般に神観、信条、戒律等をその内容とするが、形式的に必ずしも教典、経典等の形をとることを要しないものをいい、そして、「教義をひろめ」とは、特に未信者に対する布教活動を示す²⁸⁴といい、ここに「不特定多数性」が所在するものと考えられる。

地方税法 348 条 2 項 3 号においては、宗教法人法 2 条における目的を行う場合に限り非課税とされるものであるが、その目的において、「排他性」を有する「信者を教化育成」することと、「不特定多数性」を有する「宗教の教義をひろめる」ことと、相反する目的を有しているので、ビジネス類似の宗教行為にかかる固定資産税の非課税除外可能性へ影響を及ぼすものである。

この「不特定多数の者」に対する「宗教の教義をひろめる」ことを経て、教信徒を獲得することによって、「排他性」のある教信徒に対して「教化育成」というプロセスが宗教法人においてあるものと窺われるが、ここでビジネス類似の宗教行為に目を向けると、この教信徒を「教化育成」するまでのプロセスにおいてそこには「不特定多数性」が介入

²⁸³櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」キリストと世界(15)(2005年3月)、86-87項。

²⁸⁴渡部蒔『逐条解説宗教法人法(第4次改訂版)』(ぎょうせい、2009年)、47頁。

し得るということである。この前提に立脚するならば、例えば、宗教法人の営む駐車場経営やマンション経営などは、明らかに「宗教」ではなく、宗教行為ではないビジネスである事業であることから、「本来の用」の範疇に入ることは想定されなかったものである。しかし、この駐車場経営の場合においても、「不特定多数性」を有するそこに駐車する車輛に対して「祈祷」という宗教行為を付加した場合、その行為はいずれ教信徒として「教化育成」する対象となり得る行為であるならば、明らかに宗教ではなく、ビジネスであるとまでは断言することが困難となる場面に遭遇するのである。

当然にこの駐車場ビジネスともいえるビジネス類似の宗教行為のみならず、ビジネス類似の宗教行為の登場によって、「本来の用」に供していないと明らかにすることが可能でない場合等、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込み、非課税の適用が「曖昧」となる場合も存在し、世俗的要素の極めて強いビジネス類似の宗教行為が固定資産税の非課税の範囲に入り込むおそれがあるのである。

(3) 固定資産税の性質による担税力の違い

ここでは例として駐車場ビジネスにかかるビジネス類似の宗教行為を例示したものはあるが「沐浴施設」や「飲食店業」、「納骨堂」等、その他さまざまな施設における包括的な議論として、条文が示す「本来の用」にかかる「排他性」の部分からのビジネス類似の宗教行為における解釈上の「抜け道」が存在することが否定し得ない現状があるものと考えられる。この「排他性」というものを広義に捉えるならば、宗教と教信徒の関係が希薄なものとなり、世俗的要素の極めて強いビジネス類似の宗教行為に当てはまるサービスを受ける場合が多分に想定される。

「本来の用」における「排他性」を有する施設利用という解釈から、ビジネス類似の宗教行為のような外形上の「排他性」を有することのみをもって、非課税の構成要素を満たす固定資産と、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う固定資産との間に、固定資産税にかかる保有の事実をもって課される財産税としての性質上、境内地等利用における背後を支える担税力は、当該固定資産の利用にかかるフローの観点から明らかに異なるものと考える。この「排他性」における解釈としては、条文における文理解釈から、「排他性」を有する施設であるという観点において、「本来の用」の利用にかかる該当性における「排他性」は、ビジネス類似の宗教行為までもが非課税に該当し得るもので、非課税の範囲が「広く」かつ世俗的要素の極めて強い施設まで非課税に含みうる「曖昧」な概念であることが分かった。

更に、宗教法人の性質における「宗教の教義をひろめること」との関係においても、「不特定多数性」という性質として有することから、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込むおそれがあるのである。そこで、財産税という性質上、固定資産のフローを前提とした非課税制の制度構築の必要性をここで指摘するものである。

第2節 事業の外注を行った境内地等の利用による影響

ここでは、宗教法人の行うビジネス類似の宗教行為の特徴においても述べた、事業にかかる業務について、一定の委託や外注を行った施設利用の場合の非課税制における影響について考察を行う。ここで、施設運営の主体性に関して、宗教法人に、あるいは、事業を受託した民間事業者等に、いかなる者が有するかによって、境内地等の非課税における判断枠組に及ぼす影響、更に、固定資産たる境内地等から生ずる担税力における差異を有するのか、という観点において検討を行う。この複数の観点から、ビジネス類似の宗教行為を行う主体の所在によって、境内地等の非課税にかかる除外可能性が存在するか否かについて、ビジネス類似の宗教行為の登場による影響にかかる考察を行うものである。

ビジネス類似の宗教行為の登場までは、例えば、宗教法人の営む駐車場経営やマンション経営などは、明らかに宗教行為とはいえない事業であることから、条文が規定する「本来の用」の範疇に入ることは想定されなかったものである。しかし、事業の外注によるものなど、ビジネス類似の宗教行為の登場によって、「本来の用」に供していないと明らかにすることが可能でない場合等、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込み、非課税の適用が「曖昧」となる場合も存在することから、このような場面に関する影響を指摘するものである。

そこで、本節ではビジネス類似の宗教行為の定義である「外部運營業者の仲介を通じての募集」を前提とした施設の利用について、境内地等の固定資産税非課税除外可能性において、ビジネス類似の宗教行為の登場による影響をいかに解釈・判断すべきか考察を行う。

第1項 「儀式行事」の主体性

この事業の主体性を前提と捉え、ビジネス類似の宗教行為について、佐々木一憲は、次の点において、考察する必要性を述べている。例えば、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が、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」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²⁸⁵と指摘した。

この指摘は、「①伝統的な役割」である宗教的葬儀と、「②現代的な役割」である新たな

²⁸⁵佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、354頁。

価値観との関係において、旧来より行われてきた宗教行為①に、新たな要素②が加えられ、①とは異なる形式による宗教行為が展開されていることに対して疑問を投げかけたものと窺うものである。ここに、現代的な新たな価値観において考えられることは、宗教行為において、旧来は行われてこなかった事業の外部事業者を仲介とした募集や、契約業務につき、外部運営事業者に委託している場合、業務の外注などが挙げられよう。そこで、固定資産税においては、ここに指摘した新たな価値観における用に供する施設にかかる非課税除外可能性について、一義的に解釈論により、いかにあるべきか考察を要するものである。

この新たな価値観である「①伝統的な役割」と「②現代的な役割」とが合わさった、ビジネス類似の宗教行為による境内地等の利用について、社会通念は固まっておらず、法的安定性の観点から、不安定なものといわざるを得ない。根拠条文である地方税法 348 条 2 項 3 号にかかる「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地（旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。）」につき、借用元である宗教法人法の概念が要求する目的と対応した施設利用に該当し得るのか、について、検証する必要があるのである。

第 2 項 宗教法人の有する主体性

宗教法人は「聖俗分離原則」のもと、「聖」の面と「俗」の面の二面性を有する法人である。本項では、事業の外部への委託という性質が、地方税法 348 条 2 項 3 号において非課税とされる「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ために必要な当該宗教法人に固有の本来的に欠くことのできない施設」において、いかに影響を及ぼすものかについて、まず、「聖」の面から宗教法人の有する「主体性」について記述を行い、理解を深めるものである。ここで、固定資産税にかかる宗教法人非課税制において条文が要求する「儀式行事を行う」という観点から、宗教の有する「主体性」にかかる一例として、宗教学者の岩井洋の学説を述べる。

宗教の布教について、日本における新興宗教における天理教の教祖回心物語が挙げられる。これは、天理教の創始者である中山みきが、息子の足が痛くなったのをきっかけに、神がかりな経験をするとというものであり、信者集団が形成される過程において、教団化が進むにつれて、この出来事が教団の創始に関わる重大な出来事と変わっていき、教祖物語が形成される²⁸⁶というプロセスと辿るものである。

この「儀式行事」を行うということの意義について、渡部蒔は、礼拝の対象にする祈り、感謝などのための儀礼的式典、威儀・荘厳を重視する盛儀を儀式、その軽いものについて、

²⁸⁶岩井洋『宗教』（PHP 研究所、2003 年）、106-107 頁。

行事を示す²⁸⁷といい、つまり宗教法人の行う行為を示すものと考えられる。

これは、宗教の「教義をひろめること」・「教信徒を教化育成すること」におけるプロセス、そして、「儀式行事を行うこと」という行為について、岩井の示した学説における宗教団体のほか、他の宗教団体でも同様のものと考えられるが、宗教法人の儀式について、ここでは教信徒集団の形成を例に挙げたが、宗教法人の儀式は、当該教団の教信徒が信仰をもって、「儀式行事」という活動を行うものと考えられるのである。

ここに、宗教の有する行為の「主体性」について、「聖俗分離原則」のもと、「俗」の部分から、宗教法人法における要求を鑑みるに、宗教法人を所管する文化庁において、次のように指摘している。文化庁によると、宗教法人の「儀式行事」ともいえる事業について、宗教法人の有する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²⁸⁸とされているという。ここに、宗教法人の行う事業につき、その宗教法人法の主務官庁から主体性が求められていることが窺われ、主体的ということについて、宗教家が自ら境内地等における施設運営を行わなければならないことを示しているものと考えられる。また、このような宗教法人にかかる考え方につき、地方税法 348 条 2 項 3 号において、宗教法人法 2 条における宗教法人の目的にかかる条文を借用することで、宗教法人法上の概念を地方税法 348 条 2 項 3 号における境内地等の非課税制に取り込み、借用元の意義と、租税法規上の意義とを一とすることで、法的安定性に寄与していることを鑑みて考察を行わなければならない。この文化庁のいう「主体性」について、厚生省(現「厚生労働省」)は次のような通知を行っている。

【墓地経営・管理の指針等について(平成 12 年 12 月 6 日)(各都道府県知事・各指定都市市長・各中核市市長あて厚生省生活衛生局長通知)】(抄)²⁸⁹

特に宗教法人の墓地経営を許可する場合には、宗教法人の名を借りて実質的に経営の実権を営利企業が握るいわゆる「名義貸し」の防止に留意することが必要である。この「名義貸し」については…次のような場合が考えられる。まず寺院(宗教法人)に対して石材店等の営利企業(仮に A 社とする。)が墓地経営の話を持ちかけ、この寺院は A 社より資金その他について全面的なバックアップを得て墓地経営の許可を受ける。ところが当の寺院は墓地販売権を始めとした墓地経営については実質的に関与しない取り決めが A 社との間で交わされている。そして A 社は墓地使用权とともに墓石を販売して多大な収益を得るが、これは一部を除いて寺院の収入とはならない。しかしながら、使用者とのトラブルについては、最終的な責任者は寺院にあるとして A 社は責任を回避する。そして、運営の安定性を欠いたままで、後には資金力のない寺院と墓地だけが残る…こうした事例で最も被害が

²⁸⁷渡部蒔『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、47 頁。

²⁸⁸文化庁『宗教法人運営のガイドブック』(文化庁文化庁宗務課、2010 年)、29 頁。

²⁸⁹文化庁「宗教法人の管理運営」(文化庁、2018 年)、26 頁。

及ぶのは墓地利用者である…宗教法人の側も、自らが墓地経営の主体であることを十分に認識して事業に着手することが重要である。

この通知は、墓地に関するものではあるが、宗教法人の営む事業に対する「主体性」について指摘したもので興味深いものである。これを固定資産税非課税制について述べるならば、「儀式行事」にかかる境内地等の施設運営について、宗教法人の目的において、宗教家が自らに主体性のある施設利用を要請しているものと窺われるものである。この通知について渡部蒔においても、当該通知から宗教法人法において、事業における主体性が求められている旨²⁹⁰指摘をしている。

宗教法人の固定資産税非課税規定にかかる借用元である宗教法人法における同 2 条には、宗教団体の目的が規定されており、「宗教団体」とは、「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」とされている。この文化庁による通知、および渡部の解釈からも明らかなことが、宗教団体における目的(ここでは墓苑の経営が目的)にかかる行為の主体が宗教法人にあることを要求しているものと考えるのである。ただし、主体性における範囲に関する疑義、または、ビジネス類似の宗教行為の定義という外注による事業が示す「主体性」の有無は境内地等における非課税制には考慮を要しないという学説も存在することから、このことについても後述により検証する。

第 3 項 主体性の範囲

宗教法人法において、「儀式行事」を行うことについて、宗教法人にかかる主体性が要求されていることを指摘した。そこで、宗教法人法を借用した地方税法 348 条 2 項 3 号においても、同じく行為の主体性が求められるものと考えられるが、固定資産税において、事業の主体性について、いかなる程度による主体性が求められ、境内地等の利用を示すものか疑義が生ずるのである。宗教法人の行為にかかる事業の外部事業者を仲介とした募集や、契約業務につき、外部運営事業者に委託している、業務を外注している場合の程度によって、いかなる者が行為の主体となり、借用元である宗教法人法における同法 2 条に規定される所定の「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」にかかる目的の内容につき、実現する施設利用に供しているかが問題となるものであろう。

次の事例は宗教法人ではないものの、公益法人である NPO 法人たる「流山ユー・アイネット」における裁判例²⁹¹において、裁判所は事業の主体性の認定について、援助サービ

²⁹⁰渡部蒔『逐条解説宗教法人法(第 4 次改訂版)』(ぎょうせい、2009 年)、90-91 頁。

²⁹¹ 税務署長が、特定非営利活動促進法別表 1 号所定の保険、医療又は福祉の増進を図る活動を行う同法 2 条 2 項所定の特定非営利活動法人に対してした法人税の更正につき、家事、介助、介護等の提供を希望する同法人の会員に対し、他の会員の協力を得て、前記サービスを提供する同法人の事業は、一定の役務を提供して対価を受けるものであって、法人税法施行令 5 条 1 項 10 号にいう請負業に該当するから、前記事業は法人税法 7 条、2 条 13 号所定の収益事業に該当するとして、前記更正を適法とした事例である。

ス利用の申し出方法、手順、利用手続き、サービスの内容、負担額、決裁方法、支払額、時間預託制度、苦情処理の方法などを流山ユー・アイネットが主体になって進めることが運営細則によって定められており、実際の運用も流山ユー・アイネットが主体となっていて行われていることから、サービス提供の主体は流山ユー・アイネットであると判断し²⁹²、「主体性」について一定の判断を下したものである。

この判断から、あくまで事例判決に過ぎないとの評価も可能であろう。しかし、主体性について、「援助サービス利用の申し出方法」・「手順」・「利用手続き」・「サービスの内容」・「負担額」・「決裁方法」・「支払額」・「時間預託制度」・「苦情処理の方法」といった事項について、いかなる者に帰属するかによって、その主体性の所在を明らかにしており、一定の厳格な範囲が判断枠組として設定されていることが窺われる。宗教法人の行う行為の主体性について、当該「流山ユー・アイネット」の事例から、佐々木一憲は「主体性」について、次のような見解を述べた²⁹³。

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「流山ユー・アイネット」事件において、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い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ず、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。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。

佐々木は、宗教法人の行う行為の「主体性」について、法人の運営細則の定め、運営実態に基づき、実質的に公益法人自らが行う行為であるか否かにある旨述べた。ここに佐々木における指摘から、次の問題提起が成立するように窺われる。

東京高裁平成 16 年 11 月 17 日(平成 16(行コ)166)

原審につき、千葉地裁平成 16 年 4 月 2 日(平成 14(行ウ)32)を参照のこと。

²⁹²小野晶子『「有償ボランティア」という働き方-その考え方と実態-』(独立行政法人 労働政策研究・研修機構、2005 年)、20-21 頁。

²⁹³佐々木一憲「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-」税大論叢(91)(2018 年 6 月)、366 頁。

筆者においても主体性の程度について疑義を有することを指摘したが、固定資産税における宗教法人の非課税において、宗教法人法における目的において「主体性」を要請していることから、借用元である宗教法人法の要請にいかにより一致し得るかが問題であろう。この問題に対して、次の二つ性質の異なるビジネス類似の宗教行為を列挙し、いかに解釈として対応すべきか検討を行う。

(1) 宗教法人に行為の自主性がある場合²⁹⁴

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おり行われていると認められる場合。

(2) 宗教法人に行為の自主性がない場合²⁹⁵

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が、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場合。

これら、(1) および (2) の事例においては、いずれの場合も宗教行為にかかる事業の契約業務につき、外部運営事業者に委託している点においては相違がないところであろう。しかし、宗教行為にかかる儀式については、(1)の事例においては、宗教家によるサービスが一定の行為の自主性のもとに行われているのに対して、(2)の事例については、儀式形式まで外部の運営事業者の定める形式に従って宗教行為を行い、宗教法人の行為に自主性がない点において異なるものである。

宗教法人法から借用された地方税法において、いずれもが、運営事業者が事業の管理を行っているものではあるが、(1)の事例から、「宗教家が行う行為における「主体性」の有無が非課税除外可能性に影響を及ぼすか否か」という視点において、宗教法人の行為の自主性が、解釈上主体性にいかに対応すべきか、この関係性を述べた学説について、次に述べるとともに、合わせて(2)の事例と関連して、「外注の有無が非課税除外可能性に影響を及ぼすか否か」という視点において、境内地等における非課税制の判断において、「主体性」自体を要しないという学説にも触れ考察を行う。

²⁹⁴佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、375頁。

²⁹⁵佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、375頁。

第4項 学説

ここからの考察は、ビジネス類似の宗教行為の定義でもある、事業を外注した場合における研究課題といえる影響について、学説をもとに考察を行うものである。なお、この考察については二つの視点が存在するものとする。まず一つが、①外注の有無が非課税除外可能性に影響を及ぼすか否か、ということである。そして二つが、②外注している場合において、宗教家が行う行為における「主体性」の有無が非課税除外可能性に影響を及ぼすか否か、ということである。この二つ目に問題提起したことは、本節第3項において、外部の運営事業者に業務の委託を行った場合において、宗教法人の行う行為自体における自主性の有無により判断が異なり得るのか、これは、外部運営事業者の仲介であっても、宗教法人の行う行為について、主体性がある場合には、いかに判断すべきか、というアプローチであり、これらの①・②を念頭に置き、学説をもとに検討を行う。

特に視点として、地方税法348条2項3号における固定資産税における非課税規定における「本来の用」は、宗教法人法から借用されたものであり、同2条における宗教団体の目的に落とし込み、地方税法が要請する「本来の用」に対応する施設利用であるかにつき、考察することが重要であると考えている。

(1) 忠岡博の学説①²⁹⁶②²⁹⁷

①(ペット葬祭業事件を前提として)回向堂および供養塔についての利用を促す広告宣伝を大々的に行ったり、料金表を明示したりして、民間業者が行う霊園事業とまったく変わらない運営をしていたとしても、それでもなお地方税法348条2項3号に規定する固定資産税の非課税該当性は否定されないであろう。いくら民間業者と競合関係にあっても、文字どおり(1)宗教法人であること、(2)本来の用に供していること、(3)宗教法人法3条に規定する境内建物または境内地であることを満たしていれば、固定資産税の非課税該当性は十分に保証されているのである。

②(ビル型納骨堂事件を前提として)たとえ訴外会社(外部運営事業者)が営業活動として使用者の募集を行っていたとしても、あくまでこの建物の所有者である宗教法人が本件建物をどのように使用しているかによって判断すべきであろう。

忠岡の学説①においては、利用を促す広告宣伝を行ったとしても、これは暗に外部の事業者による広告の場合も含まれているものとするところであり、主体性が外部にあった

²⁹⁶忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009年11月)、211-212頁。

²⁹⁷忠岡博「宗教法人の「宗派を問わない納骨堂」と固定資産税」月刊税理60(14)(2017年11月)、182頁。

としても、これによる非課税該当性は否定され得るものではなく、条件さえ満たせば、固定資産税の非課税該当性は十分に保証されると結論付けている。

更に、この学説②によると、外注による外部運営事業者において、募集の主体性があること自体をもって、宗教法人の固定資産税における「課税」・「非課税」に影響を及ぼさないと結論付けている。

(2) 佐々木一憲の学説²⁹⁸

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。

佐々木は、事業にかかる行為の主体について、外部運営事業者の運営規則等に宗教行為に関してまで規定されている場合には、宗教法人にその行為に主体があるとはいえないと、その主体性を否定した。また、宗教行為について、宗教法人自らの裁量と判断によって行われる場合においても、主体性につき、「強いものといえなくもない」とし、これについて宗教法人の主体性の有無について断定はされず、懐疑的な側面も残す見解を示した。

ここまでに、宗教法人に主体性がある状態、そして、忠岡および、佐々木両学説について記載したものであるが、これら学説はあくまで、宗教法人における事業について、主体性の有無を述べたに留まるものであり、この「主体性」について、固定資産税として、境内地等の利用においていかに非課税除外可能性に貢献し得るかについて述べてはおらず、この境内地等の利用という観点において、ビジネス類似の宗教行為において、いかに解釈上判断すべきか検討を行う。

²⁹⁸佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、283-284頁。

第5項 外注における非課税除外可能性

ここでは、主体性の判断における学説から、解釈上において、外注によるものなど、宗教法人における事業の主体性の有無によって、境内地等の固定資産税非課税制において、非課税から除外され得るかについて考察を行う。

(1) 解釈における非課税除外可能性

忠岡博の学説について、外注の有無という大きな判断枠組における、外部運営事業者において、募集の主体性があること自体をもって、宗教法人の境内地等の利用において、固定資産税における「課税」・「非課税」に影響を及ぼさず、どのように使用しているかによって判断すべきであるとの指摘は筆者においては賛同することができない。

当該地方税法 348 条 2 項 3 号につき、「専ら」・「本来の用」・「供する」という規定部分を除き、宗教法人法から借用された条文である。かつ「本来の用」につき、当該宗教法人法と密接な関係があるものである。この借用元において、「儀式行事」を行うということについて、宗教の有する「主体性」という性質について、「聖俗分離原則」のもと、「俗」の部分から、宗教法人法における要求を鑑みるに、宗教法人を所管する文化庁において次の指摘を行っている。文化庁は、宗教法人の「儀式行事」ともいえる事業について、宗教法人の有する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²⁹⁹とされているといい、また、渡部蒔においても宗教法人法において、事業における主体性が求められている旨³⁰⁰指摘をしている。これらの指摘は、宗教家による「主体性」が要請されているものと考えられ、忠岡の学説は当該解釈を為していないものとして、筆者としては疑義を有さざるを得ないのである。

この疑義は、解釈上、宗教家が自らをもって施設運営を行い、境内地等を利用することが求められているものと考えられるためである。この解釈から、地方税法 348 条 2 項 3 号の規定を忠実に解釈する境内地等の利用には、「専ら」・「本来の用」・「供する」について、借用元の宗教法人法の概念と一とすべく、法的安定性を担保するためには、境内地等の利用において、外注の有無という大きな枠内においては、事業のうち、一定のものを外注しての境内地等の利用からは、固定資産税非課税からは除外される可能性があるものと窺われる。

筆者は本節冒頭において、宗教の「教義をひろめること」・「教信徒を教化育成すること」におけるプロセス、そして、「儀式行事を行うこと」という行為について、宗教法人の儀式について、ここでは教信徒集団の形成を例に挙げたが、聖俗分離原則のもと、「聖」の部分において宗教法人の儀式は、当該教団の教信徒が信仰をもって、「儀式行事」という活動を行うものと考えられるものと指摘した。そして、これを宗教法人の「俗」の側面から見た

²⁹⁹文化庁『宗教法人運営のガイドブック』（文化庁文化庁宗務課、2010年）、29頁。

³⁰⁰渡部蒔『逐条解説宗教法人法(第4次改訂版)』（ぎょうせい、2009年）、90-91頁。

場合、宗教家や教信徒が宗教法人における「主体」であり、宗教行為の「主体」は、これもまた宗教法人の構成員たる宗教家、あるいは教信徒にその所在があるものとするものである。そこで、事業の外部事業者を仲介とした募集や、契約業務につき、外部運営事業者に委託している場合には、これらの者は、宗教法人の主体には該当せず、外部の者に主体性がある場合には、非課税から除外されるものと考えられ、外注の有無という広義においては非課税から除外される可能性があると考えるのである。

更に述べるならば、「主体性」が求められる前提において、外部事業者等に外注を行わない場合において、宗教法人が「儀式行事」を行うことについて、自ら雇用した者が主体となって、ビジネス類似の宗教行為が行われる場合においても、当該雇用された者が宗教法人の教信徒でない場合には、非課税たる境内地等の利用において求められている「宗教の教義をひろめること」・「信者を教化育成すること」と合わせて、これらは宗教法人の教信徒が教義に則った信仰をもって、「儀式行事」という活動が行われるものであることから、宗教法人が主体的に境内地等を利用しているとはいえないものと解するべきであろう。

第6項 ビジネス類似の宗教行為の登場による曖昧な主体性

事業の外部事業者を仲介とした募集や、契約業務につき、外部運営事業者に委託している場合には、これらの者は、宗教法人の主体には該当せず、外部の者に主体性がある場合には、非課税から除外されるものと考えられ、外注の有無という広義においては非課税から除外される可能性があると考えるとした。しかし、ビジネス類似の宗教行為において、その課税・非課税の判断に苦慮する場面に遭遇するものである。

(1) ビジネス類似の宗教行為による「曖昧」な外注の範囲

ここまでにおいて、条文が要請する「本来の用」について、「主体性」をもとにした事業が行われる境内地等であることの必要性を述べてきたことにより、まず、宗教家が行うという「主体性」を必要とすることを確認した。少なくとも、ビジネス類似の宗教行為において、外注を行うことで、非課税からの除外可能性が生ずるということである。

そしてここに、未だ佐々木の学説から、二つの課題が残っている。一つ目の課題は、宗教法人の主体性の有無に関して、外注を行っているものの、宗教行為について、宗教法人が自らの裁量と判断によって行われる場合についてである。この場合、募集に関しては、外部に委託を行っているときは、「主体性」につき、「強いものといえなくもない」とし、解釈として、外部運営事業者に業務を委託し、事業を行う施設については非課税から除外され得ると指摘を行ったものの、しかし、この佐々木の指摘した場合における「行為の自主性」の有無につき、「主体性」の所在について断定はされず、懐疑的な側面も残す見解が示され、「主体性がある」、あるいは「主体性がない」とまでは断言されていないことから、境内地等の利用における解決しなければならない問題提起であると考える。

この募集等は外注しているものの、宗教法人に裁量があるような形態は、募集等の業務

は外部に委託しているものの、宗教行為に関する自主性は一定程度担保されている状態を示すものとも窺うことが可能であろう。例えば、近年生じてきた「事業の外注」が挙げられると考えられ、有名なものとして、「小さなお葬式」や「イオンのお葬式」といったこれらの外注による事業が境内地等において行われるものが考えられよう。先の流山訴訟事件における主体性の判断枠組みにおいても、法人の運営細則の定め、運営実態に基づき、実質的に公益法人自らが行う行為であるか否かにあるとの指摘から、「援助サービス利用の申し出方法」・「手順」・「利用手続き」・「サービスの内容」・「負担額」・「決裁方法」・「支払額」・「時間預託制度」・「苦情処理の方法」といった事項から「主体性」を判断するとしたところであるが、佐々木が提示した「外部運営事業者を介した事業であっても、行為に主体性がある場合」においては、その行為自体を宗教法人の自主的な枠組みの中で行う行為を示すものと考えられる。

ここで、ビジネス類似の宗教行為のような世俗的事業を行う境内地等を非課税から排除するには、非課税制を広く、広義に解釈するのではなく、課税の公平性を犠牲にしてまで非課税制がなされていることから、非課税を広義に解釈することは相当でないと考えるものである。しかし、解釈上、この「主体性」という非課税制の判断材料において、「サービスの内容」に関する決定権を宗教法人が有する場合などは、非課税からの除外可能性に疑問を有する場面も想定されよう。つまり、非課税への該当性が生じ得るということであり、解釈上、外部運営事業者への「外注」による境内地等の利用というビジネス類似の宗教行為が非課税たる「本来の用」に入り込むおそれがあるのであるのである。宗教家が自らの運営により境内地等が利用されていたとしても、外部運営事業者が募集等を行っている場合における非課税除外可能性には、いかにして非課税から除外され得るか、ビジネス類似の宗教行為の登場により、課税・非課税の判断に苦慮するものが考えられ、条文が示す「本来の用」における範囲の「曖昧さ」が窺われる。

(2) 宗教家が行う世俗的要素の極めて強い境内地等の利用

更に二つ目の課題として、外部に事業の委託を行わず、宗教法人に行為の自主性があり、主体性のある事業を行う境内地等については、非課税からの除外可能性が存在しないのか、という疑問も生ずることとなる。つまり、極めて世俗的要素の強いビジネス類似の宗教行為を行う施設までもが、宗教法人の性質である「儀式行事」を行うという行為について自主的な事業を行っている場合には、条文の解釈上、非課税とされる境内地等に該当し得る可能性があるということであり、「本来の宗教活動」にビジネス類似の宗教行為が入り得るおそれがある。例えば、境内地等において、僧侶等聖職者が宗教色のない世俗的要素の極めて強い「飲食店業」を「主体性」をもって行っている場合においても、「主体性」があるという理由をもって非課税とされ得ることへの危惧等がこれに当たろう。

また、筆者は宗教法人の目的である「宗教の教義をひろめること」・「信者を教化育成すること」・「儀式行事を行うこと」という3つの要件について、相互間の均衡、強弱は本法

の問うところではない³⁰¹との指摘を行った。そこで、いずれかの要件が優り、また劣後するという関係ではなく、ここまでに於いて、これらの3要件について、ビジネス類似の宗教行為との関係において論じてきたものである。これらの要件について、宗教行為について、非教信徒を教信徒とする行為においては「宗教の教義を広めること」と「儀式行事を行うこと」に關与するものと考えられるが、いずれの行為においてもビジネス類似の宗教行為が介入するおそれがあるものであり、例として、仏教寺院が精進料理を境内地等にて対価を得て提供する場合に、宗教法人において、「これは精進料理に内在する宗教の教義をひろめる」行為であると主張するならば、「宗教の教義を広めること」と「儀式行事を行うこと」から、非課税とされ得ることも考えられよう。また、教信徒を対象とした行為であれば、これは、「信者を教化育成すること」と「儀式行事を行うこと」に關与するものと窺われるが、これについてもビジネス類似の宗教行為が介入するおそれがあり、3つの要件の優劣に関わらず、「本来の用」においてビジネス類似の宗教行為について非課税から除外することは困難であるものと考える。

しかし、一つ目の外注にかかる事業における課題については、外部運営事業者に事業を委託して、行為の自主性のみを担保されたビジネス類似の宗教行為を行う境内地等と、非教信徒を含めサービス提供の対象とした外部運営事業者に事業の委託を行わず、教信徒を対象とした伝統的な宗教行為を行う境内地等とでは、財産税をその課税の法的性質として捉える固定資産税において、「収益価格」という時価の観点から、その境内地等を利用することにより生ずるフローは明らかに異なるものであるということである。更に二つ目の課題についても同様に、行為に自主性を有するものの、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等と、行為に自主性を有し、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等との間においては、これについても、「収益価格」という時価の観点において、その境内地等を利用することにより生ずるフローは明らかに異なるものであるということである。

この財産税を前提とした、「収益価格」という時価の観点において、境内地等の「利用価値」にかかるフローについて、立法論を視野に入れて、外部運営事業者に業務を委託する場合や、宗教家が自ら主体的に事業を行う場合などにおいて、財産税である固定資産税の性質を前提とした担税力という視点により、一定の基準を設けて、非課税除外規定の構築が望まれるものと考える。

筆者は特に、これら二つの境内地等における事業にかかる視点の中でも、第2章において、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等と、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、これらの違いが鮮明になったこととして、本節のテーマでもあり、近年生じてきた「事業の外注」が挙げられると考えるものである。これは、本項においても例示したとおり、有名なものとして、「小さなお葬式」や「イオンのお葬式」といった、これらの外注による事業は、宗教法人の境内地等においても宗教的サービスが執り行

³⁰¹渡部蒞『逐条解説宗教法人法(第4次改訂版)』(ぎょうせい、2009年)、49頁。

われるものであり、これらの特徴は価格を設定し、宗教家が宗教的サービスを提供するものであるが、全国的な宗教的サービスの利用者を獲得が可能であり、かつ、一般事業会社と同様の性質を有する利益の獲得を目的とした価格が設定されていることから、境内地等において安定的なフローが見込まれ、財産税の観点から、固定資産の時価である「収益価格」は高まるものであり、合わせて、固定資産が種々の利用価値を有する状態であるといえ、この外注による事業における考察から、やはり、担税力という視点による非課税除外規定の構築が望まれるものと考えるのである。

ここで価格設定ということにも触れたが、ただし、第2章2項における、高等裁判所におけるペット納骨堂事件における判示では、「年間5万円、3万5千円、2万円の三段階の年間定額制で動物の霊の供養料を徴収していることをもって、Xの動物の安置保管が、民間業者の行う霊園事業と同様の営利的なものとはいえず³⁰²」ないとして、価格設定による非課税除外性を排除したのであるが、筆者としては、裁判所の地方税法348条2項3号の解釈から、ビジネス類似の宗教行為の定義でもある価格設定というものが、非課税の判断枠組にいかに関与するかの解釈上考えられるか考察を要するものと考えられる。

第3節 価格設定した事業が行われる場合の影響

第4章においては、ここまでビジネス類似の宗教行為の定義の三つのうち、宗教法人において、教信徒・非教信徒を問わないものであること、そして、事業にかかる一定の外注を行ったものであること、について論述を行った。最後に、このビジネス類似の宗教行為の定義である、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宗教的サービスとして商品化し、世俗的市場で行われている販売形態に馴染ませ、一定価格を設定した料金連動型サービスシステムを通じて販売する³⁰³ことを特徴とし、一定の価格を設定した事業であることについて、この事業が行われる境内地等において、この「価格設定」というものが、宗教法人の保有する境内地等にかかる非課税除外可能性に与える影響について考察を行う。

第1項 固定資産税の性質における担税力が異なることとなった出来事

境内地等の利用におけるフローとして、固定資産の保有にかかる担税力は、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為と、ビジネス類似の宗教行為との間に境内地等より生ずる担税力は同様のものといえるのであろうかという疑問が生ずるものである。では、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等と、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等の間において、租税を負担する力である担税力の違いが生じた根本の出来事は何であろうか。筆者は、これらの境内地等の違いが鮮明になったこととして、近年生じてきた「事

³⁰²東京高裁平成20年1月23日(平成18(行コ)112)

³⁰³佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、311頁。

業の外注」が挙げられると考えるものである。

例えば、有名なものとして、「小さなお葬式」や「イオンのお葬式」といったこれらの外注による事業は、宗教法人の境内地等においても宗教的サービスが執り行われるものであり、特徴は価格を設定し、宗教家が宗教的サービスを提供するものであるが、全国的な宗教的サービスの利用者を獲得が可能であり、かつ、一般事業会社と同様の性質を有する利益の獲得を目的とした価格が設定されていることから、財産税としての固定資産税にかかる時価について、「収益価格」であることを前提とし、境内地等において安定的なフローが見込まれることから、財産税の観点において、固定資産の時価である「収益価格」は高まるものであり、合わせて、固定資産が種々の利用価値を有する状態であるものである。また、価格設定の議論に付随して、「本来の用」からは明らかに除外される宗教法人の営む駐車場経営やマンション経営などは、明らかに宗教とは関係のない事業であり、これらの事業は価格が設定されて境内地等が利用されているという特徴を有することである。

ここにキーワードを二つ並べるならば、「事業の外注」と「価格設定」が挙げられよう。しかし、本章第1節・2節までの「本来の用」に関する解釈において、非課税たる境内地等に該当するおそれがある場合には、このようなビジネス類似の宗教行為を行う境内地等についても、非課税たる境内地等に該当し得るとした。筆者として、ここで特に強調すべきことは、ビジネス類似の宗教行為は「価格設定」がされているということである。この「価格設定」というものが、解釈上の構成要素であるならば、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、固定資産税の非課税から除外する可能性が高まるものとする。ここにこの「価格設定」について、「事業の外注」のみならず、宗教家自らがビジネス類似の宗教行為を行う場合においても効果を発揮するものと考えられるのである。では、このビジネス類似の宗教行為の定義でもある「価格設定」というものが、解釈上非課税に関する構成要素となり得るか、について考察を行う。

第2項 解釈上価格設定により非課税から除外されない

田中治において、財産税としての性質からの指摘として、宗教活動に用いられる建物や土地の保有に課税をするならば、その税負担をまかなうために、一定の金員を信者等から恒常的に集めることを余儀なくされ、本来、信者の喜捨等によって運営されている宗教法人に対して、世俗の所得や収益を直ちに反映するものではない建物、土地を持っているからといって、その保有に対して課税をすることは、納税資金のために、宗教法人本来の活動の範囲を超えた負担を負わすことになり、宗教活動に用いられる土地等への非課税には、このような考慮、配慮が含まれているものと思われる³⁰⁴といい、宗教法人の運営は本来喜捨によって行われるべきものであると述べている。更に忠岡博によると、もともと、信者

³⁰⁴田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』（法律文化社、2011年）、556頁。

が金員を喜捨したり、献金したりするのは、あくまで宗教行為であって、課税されることを予定したものではなく、担税力のあるフローではない³⁰⁵と説明しており、この「喜捨」というものが、固定資産税における境内地等にかかるフローを有しないものであると指摘している。更に、この「喜捨」というものがいかなる存在のものであるかを述べる必要がある。ここに、固定資産税の性質として、喜捨による運営がなされている境内地等について、その担税力にかかるフローが制限されていることを理由に、境内地等が非課税とされる根拠の一つとして位置づけられていることがわかり、キーワードとして、担税力にかかるフローが制限された状態を示すことが窺われる。

しかし、ここで、地方税法 348 条 2 項 3 号の条文に目を向けると、宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地(旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。)と規定されており、この「本来の用」とは、宗教法人法 2 条にいう、同法 3 条に規定する「境内建物」とは、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ために必要な当該宗教法人に固有の施設であり、当該施設につき宗教法人の目的に、本来的に欠くことができないものとされている。

この条文構成の前提において、固定資産税の性質から鑑みると、財産税として担税力にかかるフローが制限された状態を示すことはわかるものの、しかし、条文上、その所在について、「価格設定」というものが、担税力にかかるフローが制限された状態を示すとは窺うことはできない。一方において、2 章 1 節 2 項にて示したペット納骨堂事件の裁判例において、「年間 5 万円、3 万 5 千円、2 万円の三段階の年間定額制で動物の霊の供養料を徴収していることをもって、X の動物の安置保管が、民間業者の行う霊園事業と同様の営利的なものとはいえず³⁰⁶」と判示しており、筆者としては、当該判示は、固定資産税の性質に触れたものではなく、判断に不十分なものとも受け止めることも可能であるとは考える。

しかし、この「価格設定」ということについて、佐々木一憲によると、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」という³⁰⁷指摘も存在するということである。続けて、これは、現代社会の構造において、一定価格の設定がなされた上で、提供や販売する行為は、通常、商行為とみなされるが、その一方で、世俗的市場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³⁰⁸という評価

³⁰⁵ 忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009年11月)、207頁。

³⁰⁶ 東京高裁平成20年1月23日(平成18(行コ)112)

³⁰⁷ 佐々木一憲「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—」税大論叢(91)(2018年6月)、369頁。

³⁰⁸ 佐々木一憲「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

も可能であるということである。

この「価格設定」という要素を排除する旨、条文において明確になってはいないことから、非課税からの除外可能性の根拠とはならず、世俗的要素の極めて強いビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、立法により、「価格設定」を構成要素としたビジネス類似の宗教行為の包括的な非課税除外規定の構築が必要なものと指摘することもできよう。

しかし、「価格設定」というものを全面的に非課税から除外することによる弊害も有するのである。それは、佐々木の指摘からも解するに、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為においても、「価格設定」がなされたものが存在するということである。これは一方において、宗教的サービスを受ける側においても価格の明瞭性が担保されているとの評価も可能であろう。

筆者においても佐々木の指摘のように、一律に「価格設定」という要素を除外することには危惧するものであり、租税の公平負担の実現において、「財産税」・「応益税」といった固定資産税の性質からの提案が求められるものと考えられる。

第4節 小括

ここまでにおいて、条文上規定される宗教法人に欠くことのできない「本来の用」とはいかなるものを示すかについて、ビジネス類似の宗教行為の定義に当てはめて考察を行った。教信徒・非教信徒を問わず境内地等が利用されている場合や、事業を外注している場合において、宗教法人については、他の公益法人とは異なる根拠のもとに非課税措置がなされているものであり、「排他性」および、宗教法人における宗教行為の「主体性」を有した施設利用である必要であることを指摘した。そこで、これらの性質から除外される事由については、条文が要請する「本来の用」という構成要素においては、非課税から除外されるものとしたものである。しかし、現状の解釈としては、「本来の用」の利用にかかる該当性における「主体性」・「排他性」には、ビジネス類似の宗教行為までも含みうるもので、非課税に該当し得る「広く」かつ「曖昧」な概念であることがわかった。

そして、ビジネス類似の宗教行為の定義である「価格設定」について、これは、旧来から行われてきた伝統的な宗教行為とは異なる性質を有するという評価が可能であるとの指摘を行った。しかし、地方税法 348 条 2 項 3 号の規定において、借用した宗教法人法 2 条の条文から「価格設定」の有無を規定していることは考えられないことから、非課税たる根拠とはなり得ないものとした。

そこで筆者は立法によって、固定資産税の性質に基づいた非課税除外規定の構築が必要であると指摘した。

一」税大論叢(91)(2018年6月)、369頁。

第5章 境内地等の「供する」状態から除外される場合の検討

第4章においては、地方税法348条2項3号が要請する宗教法人における「本来の用」について考察を行った。続いて、本章では先の「本来の用」に対して、これも条文が要請する「供する」とはいかなるものを示すのか、について検討を行い、そして、これから除外されるものの検証を行う。これは、条文上規定される「本来の用」の中に、ビジネス類似の宗教行為という世俗的要素の極めて強い事業が入り込むおそれがあり、これが境内地等において行われる場合において、「供する」が示す範囲によっては、広く非課税たる境内地等とされ得ることに対する危惧によるものである。

第1節 「供する」につき争点となった裁判例

「供する」を議論するに際し取り上げる裁判例は、宗教法人に関するものではないものの、宗教法人と同様に公益法人とされる学校法人の有する固定資産につき非課税資産に該当するか否かにつき争われた事例である。これは、建設中の建物につき非課税の要件である「供する」状態にあったか否かが争点となったもので、宗教法人非課税制においても条文上「供する」との文言が付加されていることから、当該裁判例から非課税除外可能性を見出すことが可能であると窺われることから、当該事件につき取り上げるものである。

第1項 東京地方裁判所平成25年2月6日判決(学校法人の固定資産税非課税につき争われた事件)

(1) 事実の概要³⁰⁹

原告(X)は、保健医療福祉に関する指導者及び専門従事者の育成等を目的とする学校法人であり、平成22年3月19日、隣接する土地を新病院建設用地として購入した。その所有する東京都港区内に所在する新病院につき、固定資産税賦課期日(平成23年1月1日)においては建築工事中であった。

これに対して被告たる東京都港都税事務所長(Y)から平成23年度の固定資産税及び都市計画税(以下「固定資産税等」という。)の賦課決定処分を受けたXが、本件土地は地方税法(以下「法という。’)348条2項9号にいう、学校法人等がその設置する学校において「直接保育又は教育の用に供する固定資産」に該当し、これに対して固定資産税等を課することはできないのであって、本件処分は違法であると主張して、その取消しを求めた事件が本件である。

(2) 被告の主張

処分庁職員は、土地上に完成した家屋が存在しない場合であっても、賦課期日現在の現

³⁰⁹東京地裁平成25年2月6日(平成24(行ウ)426)

況が、教育の用に供していると認められる場合には、同号を適用することがあるとの一般論を説明したものにすぎず、法令上、自己所有かつ同一土地での建替えであることのみをもって、非課税となるような定めはないし、そのような扱いをする実務運用もない。実際の非課税認定に当たっては、個々の案件の賦課期日現在の現況の勘案、すなわち、賦課期日現在の利用実態が教育の用に供している(非課税用途に供している)と認められるか否かの事実認定をして判断する。

本件賦課期日において、教育実習施設を含む新病院を建築中であったが、本件賦課期日において、本件土地の実際の使用状況が X による教育活動のために利用することを常態としているものではなかった以上、「直接(中略)教育の用に供する固定資産」には該当しない。

(3) 判旨

法 348 条 2 項 9 号にいう学校法人等がその設置する学校において「直接(中略)教育の用に供する固定資産」とは、固定資産税の賦課期日における現況において、当該学校において教科の履修その他学校教育の目的とする教育活動が実施されることを常態としている固定資産をいうものと解すべきところ、これを本件についてみると、本件土地については、平成 23 年度の固定資産税等の賦課期日(本件賦課期日。同年 1 月 1 日)において、新病院の建築の工事中であって、この状態はその前年度の賦課期日から継続していたというのであり、本件において X の主張するところによっても、本件賦課期日における本件土地の使用の実態に照らし、それがその当時の現況において上記の活動が実施されることを常態とするものに当たるものではなかったことは明らかというべきである。よって、X の請求を棄却する。

第 2 項 「供する」における問題点

当該裁判例において、前提は学校法人であり宗教法人についてのものではないが、非課税たる根拠は異なるものの、両者ともに広義においては公益法人という枠組みにある法人であり、かつ両者とも一定の要件のもと固定資産税が非課税とされることには相違がない。この前提のもと、学校法人の所有する固定資産について一定の用に「供していた」かにつき争点となった裁判がなされたものである。なお、この事件は、移設中の段階で固定資産税が非課税となり得るかという特殊性を帯びたものといえるが、建築という行為を順に追うならば、未完成の段階から完成の段階へ、どの段階において非課税たる境内地等に該当するかという議論を展開することが可能であろう。この段階を示すため、本章において、①「未完成」の段階・②「移設」、③「建て替え」という特殊な事例、そして、④「完成後」の段階とに区分し、それぞれにおいて「供する」の非該当性について考察を行う。なお、この検証を行うについて、次によるアプローチにより行うものとする。

本稿のテーマでもある、宗教法人に対する固定資産税の非課税から除外され得る事由に

ついて、地方税法 348 条 2 項 3 号における「専ら」・「本来の用」に「供する」という不確定概念につき論考するものであるが、現状として当該条文の先行研究が盛んに行われているとはいえない状況であると窺われる。かつ、筆者のアプローチのように、宗教施設について「課税すべきである」、という角度・視点における解釈・検証は活発に議論がなされていないものと窺われる。その研究が活発ではない中、特に本章にて論ずる条文上の「供する」のみならず、第 6 章にて論述する「専ら」といった固定資産税に固有の文言ではない、他の租税法規においても用いられている文言については、それら他の租税法規と比較しながらの論述を要する現状であると考えている。この現状により、「他の租税法規における意味内容」および「他の租税法規における通達等」を研究材料として含めて議論を展開する。

第 2 節 「供する」から除外される段階

まず、常用語としての意味における「供する」について、大辞泉によると、「神仏などに、そなえる。ささげる。」³¹⁰と解説されており、また、大辞林には、「食べてもらえるように差し出す。差し上げる。」³¹¹と解説されており、これらの意味するところは、相手方に何らかの物等を提供するということであり、おおよそ租税法規において用いられる「供する」とは意味を異にするものと窺われる。つまり、次に述べることによって異にすることを窺うことが可能であると考えている。田中治は地方税法 348 条 2 項 3 号の評釈において、「専ら本来の用に供する」ことにつき、「専ら宗教目的に使用する」³¹²と説明しており、租税法における解釈上、「供する」とは、「使用する」と同様の意味を有するものと解され、常用語における供するとは意味を異にするものである。

固定資産税は、賦課期日(1 月 1 日)現在に、課税団体の行政区域に所在するものにつき、固定資産税の課税客体として固定資産税が賦課されることとなる。ここに、供するという使用する状態とは、当該期日において、現に使用している状態であるのか、あるいは、使用しようとしている状態までも含まれる概念であるのか、またはその他の状態を示すのか、この文言からは明らかであるとはいえない。ここに、いかなる状態を示すのかにつき疑義が生ずるのである。この疑義を考察するため、ここでは、「供する」が示す範囲を明らかにすることを目的とする。

第 1 項 時点による比較

ここに時点における比較として、(1)「未完成」の段階・(2)「移設」という特殊な事例、そして、(3)「建て替え」・(4)「完成後」の 4 つに区分し、具体的な事例(なお、いずれの事例においても、現在×10 年 1 月 1 日とする)を述べるとともに、この前提をもとに、第 2

³¹⁰大辞泉(小学館、2012 年)

³¹¹大辞林(第 4 版)(三省堂、2019 年)

³¹²田中治「宗教法人に対する固定資産税非課税措置をめぐる紛争例」近畿大学法学 65(3・4)(2018 年 3 月)、194 頁。

項・第3項・第4項において具体的に検証を行う。

(1) 境内地等を建築中の場合

・宗教法人 A は、×9年2月に所轄庁より認証を受けた法人で、同月より購入済みの境内地等にて建築を進めている。なお、×10年1月1日現在においても建築中であるが、該当地において宗教行為を×10年中に行う見込みである。

(2) 境内地等を移転中の場合

・宗教法人 B は、×1年に所轄庁より認証を受けた法人で、×2年より現在の境内地等にて継続して活動を行っているが、×9年に境内地等の移転が決定(×9年中に購入)し×10年1月1日現在、当該境内地等の建築が進められている。なお、移転後には移転先の境内地等にて宗教行為が×10年中に行われる見込みである。

(3) 同一の境内地等内において境内建物を建替えの場合

・宗教法人 C は、×1年に所轄庁より認証を受けた法人で、×2年より現在の境内地等にて継続して活動を行っているが、×9年に老朽化した境内建物の建替えが決定し同年取り壊し、×10年1月1日現在、当該境内地等の建築が進められている。なお現在は他所に所在する仮本堂にて宗教行為が行われており、完成後にはもとの境内地等にて宗教行為が×10年中に行われる見込みである。

(4) 現に宗教活動が行われている境内地等

・宗教法人 D は、×1年に所轄庁より認証を受けた法人で、×2年より現在の境内地等にて継続して宗教行為を行っており現在に至っている。

第2項 減価償却資産における「供する」の時期

ここでは、国税庁におけるタックスアンサーを検討材料とし、法人税の判断における、「供する」から検討を行う。なお、本項で取り上げるタックスアンサーは「減価償却資産」についてであり、対象とするものは、「固定資産」あるいは「償却資産」に関するものであり、これは本稿のテーマの前提となる固定資産に合致するもので、収益税とされる法人税と、財産税である固定資産税との違いはあるものの、法的安定性の観点からも検討を行うものである。なお本項では第1項事例における「(1)境内地等を建築中の場合」を前提として検討を行う。

(1) タックスアンサーにおける国税庁の見解

ここでは、法人税を前提とした減価償却資産について、国税庁はタックスアンサー【事

業の用に供した日】において、いかなる場合を「供する」ものとの見解を示したのかについて、次に記述し、これを検討材料として考察を行う。

【No.5400-2 事業の用に供した日³¹³】

[平成 31 年 4 月 1 日現在法令等]

減価償却資産とは、法人税法施行令第 13 条に掲げるもので、事業の用に供しているものをいいますが、資産を事業の用に供したか否かは、業種・業態・その資産の構成及び使用の状況を総合的に勘案して判断することになります。

「事業の用に供した日」とは、一般的にはその減価償却資産のもつ属性に従って本来の目的のために使用を開始するに至った日をいいますので、例えば、機械等を購入した場合は、機械を工場内に搬入しただけでは事業の用に供したとはいえ、その機械を据え付け、試運転を完了し、製品等の生産を開始した日が事業の用に供した日となります。

なお、事業の用に供した日とは、資産を物理的に使用し始めた日のみではなく、例えば、賃貸マンションの場合には、建物が完成し、現実の入居がなかった場合でも、入居募集を始めていれば、事業の用に供したものと考えられます。

(2) 建築中における判断

ここでは、法人税における減価償却について、資産の供用開始時期が論点となった国税庁のタックスアンサーについて例示し、これを検討材料として考察する。ここにいう減価償却によって償却される資産のことを減価償却資産と呼び、これは固定資産のうち、建物、構築物、機械および装置、船舶、車両および運搬具、工具および備品、鉱業権その他の資産で、償却をすべきものと定義されており、この意義として、法人の事業に供され、その用途に応じた本来の機能を発揮することによって収益の獲得に寄与するもの³¹⁴と解されるという。この法人税においては、減価償却は法人の収益獲得過程で消費されるもの³¹⁵であり、収益を減少させる効果を有するものである。特に法人税の性質として、人が貨幣または、それに代わる経済価値の取得たる収入を得ているという事実に着目して、これを担税力として課される租税³¹⁶であり、収益税であると考えられる。

一方で固定資産税は、財産の保有という事実に着目して、これを担税力として課される租税であることから財産税とされる性質を有している。これらの性質から、固定資産という存在が、法人税においては収益税における所得にいう「収益を減少」させる効果を有す

³¹³No.5400-2 事業の用に供した日 | 国税庁

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5400-2.htm> (最終閲覧日：2019年12月19日)

³¹⁴谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』(弘文堂、2018年)、424頁。

³¹⁵谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』(弘文堂、2018年)、427頁。

³¹⁶金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019年)、16頁。

るものであり、固定資産税においては、固定資産から生ずる収益力を財産保有の事実にかかる担税力として捉える存在であるという視点から、「収益力³¹⁷を生ずる」ものといった表裏の関係にあるものといえよう。

この前提のもと、当該タックスアンサーについて検討を行うものであるが、この事例においては、事業に供した日として、「例えば、機械等を購入した場合は、機械を工場内に搬入しただけでは事業の用に供したとはいえず、その機械を据え付け、試運転を完了し、製品等の生産を開始した日が事業の用に供した日」であるとの見解を示しており、この状態は、所得課税であれば、固定資産という存在が「収益を減少」させる効果を有するものであるものの、生産を開始していない状態においては、未だに資産の減価が認められないものと解されよう。

一方、この建築中という状態を固定資産税でいうならば、固定資産から生ずる収益力を財産保有の事実にかかる担税力として捉える存在であると指摘を行ったが、しかし、生産を開始していない状態においては、収益力を生ずる状態ではなく、未だに固定資産の「利用価値」において、フローが生じない状態を示すものといえる。この状態について境内建物の場合をいうならば、早くとも固定資産の「利用価値」がある、フローが生ずる状態である完成以後の状態を示すものと解される。では、この「完成後」の状態について、「利用価値」がある、フローが生ずる状態であると指摘したが、建築中の境内地等について、固定資産税の非課税から除外され得るのか、について考察を行う。

(3) 建築中の境内地等における非課税除外可能性

固定資産税は台帳課税主義のもと、毎年1月1日を賦課期日として、その日に市町村の区域内に所在する固定資産について所有者に対して課されるものである。そのため、各地方団体に対して非課税について一定の審査を受けた場合においても、この賦課期日における固定資産の現況についていかに解釈するかによって、課税・非課税について判断することとなり得よう。

まず、固定資産税の課税における構成要素として、賦課期日たる当該事業年度の初日の属する1月1日現在において、固定資産として存在していることが必要である³¹⁸ことは、先にも述べたものであるが、これは、境内建物が建築中であっても、そこに土地の所有者が存する場合には、土地については、所有者課税主義の原則のもと、所有者たる宗教法人は固定資産税の納税義務を負うこととなりえよう。このことは、例えば、存じていた建物が、賦課期日直後において、火災等によって家屋が焼失した場合においても、期日の現況により課税されることから、この場合には原則として土地および建物のいずれもが課税対象となり、反面、賦課期日直後に建築された建物はその年分の固定資産税は課税されず、

³¹⁷品川芳宣「固定資産税(土地・家屋)の評価・評価の仕組と問題点-」税研(127)(2006年5月)、51頁。

³¹⁸固定資産税務研究会編『平成30年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018年)、10頁。

土地のみが課税対象となる³¹⁹ものと考えられよう。非課税たる境内地等の規定の適用を受けるには、この賦課期日である 1 月 1 日において建築中の境内地等について、当該期日において、当該境内地上にて宗教法人法が要請する「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を強化育成する」ことに使用されているかを判断しなければならない³²⁰だろう。

そうすると、賦課期日現在において、境内建物が建築中という段階について、そこで、将来信者を育成するための布教活動を予定している場合や、宗教施設を建築中であるにすぎない場合においては、現況によって判断されることから、あくまで見込みである場合、宗教の教義をひろめ、儀式を行い、及び信者を強化育成することに使用しているとはいえない³²¹と解することが相当であろう。

これは、固定資産税を財産税としてみた場合、当該固定資産の「利用価値」があり、フローが生ずる状態が「供する」状態に該当するのであり、境内地等の非課税規定を受ける場合においても、「利用価値」が制限された状態を示すとはいえず、「本来の用」における宗教活動による非課税たるフローが生ずるものである³²²。これらの、固定資産の「利用価値」という判断枠組から、「利用価値」が生ずる状態が「供する」を示す状態であり、建築中という固定資産の「利用価値」が現に生じない状態は、地方税法 348 条 2 項 3 号の条文において、非課税を受けるには、「供する」ことを要求していることから、非課税たる境内地等には該当しないと見え、「(1) 境内地等を建築中の場合」のようなケースは非課税からは除外され、境内地等について、固定資産税が課税されるものと考えられる。

では、建築中については非課税から除外され得ると考えられるものではあるが、事例として、境内建物の老朽化から元あった宗教施設が他の場所等に移設して、続けて宗教行為が行われること、同一の境内地において建替えを行うことも想定されることだろう。このような場合についても非課税から除外され得るのかについて、固定資産税と同じく財産税とされる³²³相続税から考察を行う。

第 3 項 相続税における建築中における小規模宅地の負担軽減措置

相続税は、地方税である固定資産税とは異なり国税である。しかし、固定資産税と同じく財産に対して課される³²⁴ものであり、財産税とされる租税である。そして、相続税では、

³¹⁹固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』（ぎょうせい、2018 年）、10-11 頁。

³²⁰「布教活動予定や施設建築中にすぎない場合、境内地には該当せず」週刊税務通信 (3021)(税務研究会、2008 年 6 月)、11 頁。

³²¹「布教活動予定や施設建築中にすぎない場合、境内地には該当せず」週刊税務通信 (3021)(税務研究会、2008 年 6 月)、11 頁。

³²²財産税としての性質における非課税の根拠については、第 2 章 4 節 3 項にて詳解しているので参照のこと。

³²³なお、相続税について、財産税であるという学説のほか、所得税の補完税であるとする学説も存在する。金子宏『租税法(第 23 版)』（弘文堂、2019 年）、17 頁。を参照のこと。

³²⁴金子宏『租税法(第 23 版)』（弘文堂、2019 年）、671 頁。

相続時における税制面における負担軽減措置の一つとして、「小規模宅地の特例」がある。ここに、この特例を受けるための要件として、相続人において当該資産を一定の「供する」状態にあることが要求されており、どのような状態を示すのかについて考察を行う。なお本項においては第 1 項事例の「(2)境内地等を移転中の場合」・「(3)同一の境内地等内において境内建物を建替えの場合」を前提として検証を行う。

(1) 制度の概要

昭和末期からのバブル期における地価の高騰によって相続税の負担が過重になったため、事業の承継に支障が生ずるおそれがあり、あるいは相続人が同一の宅地に居住を続けることが困難な場合がある、という問題に対処するため、相続開始の直前において被相続人または被相続人と生計を一にしていたその親族が事業または居住の用に供していた宅地等について、一定の面積までは、その評価額の一定割合のみを相続税の課税価格に算入することとされており、これを、小規模宅地の負担軽減措置といい³²⁵、相続が発生した場合に建築中であっても当該軽減措置を受けることができ、当該条文上、「供する」旨の文言が付されていることから、かつ、国税ではあるものの、固定資産税と同じく財産税に該当する租税であることから、ここに「供する」とはいかなる状態を示すかにつき検証を行う。

(2) 根拠条文

相続における建築中の宅地にかかる小規模宅地の負担軽減措置について、租税特別措置法において、その 69 条の 4 にて、次のとおり規定されている。

【租税特別措置法 69 条の 4 (小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例)】

第六十九条の四 個人が相続又は遺贈により取得した財産のうち、当該相続の開始の直前において、当該相続若しくは遺贈に係る被相続人又は当該被相続人と生計を一にしていた当該被相続人の親族（第三項において「被相続人等」という。）の事業（事業に準ずるものとして政令で定めるものを含む。同項において同じ。）の用又は居住の用（居住の用に供することができない事由として政令で定める事由により相続の開始の直前において当該被相続人の居住の用に供されていなかった場合（政令で定める用途に供されている場合を除く。）における当該事由により居住の用に供されなくなる直前の当該被相続人の居住の用を含む。同項第二号において同じ。）に供されていた宅地等（土地又は土地の上に存する権利をいう。同項及び次条第五項において同じ。）で財務省令で定める建物又は構築物の敷地の用に供されているもののうち政令で定めるもの（特定事業用宅地等、特定居住用宅地等、特定同族会社事業用宅地等及び貸付事業用宅地等に限る。以下この条において「特例対象宅地等」という。）がある場合には、当該相続又は遺贈により財産を取得した者に係る全て

³²⁵金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、695 頁。

の特例対象宅地等のうち、当該個人が取得をした特例対象宅地等又はその一部でこの項の規定の適用を受けるものとして政令で定めるところにより選択をしたもの（以下この項及び次項において「選択特例対象宅地等」という。）については、限度面積要件を満たす場合の当該選択特例対象宅地等（以下この項において「小規模宅地等」という。）に限り、相続税法第十一条の二に規定する相続税の課税価格に算入すべき価額は、当該小規模宅地等の価額に次の各号に掲げる小規模宅地等の区分に応じ当該各号に定める割合を乗じて計算した金額とする。

一 特定事業用宅地等である小規模宅地等、特定居住用宅地等である小規模宅地等及び特定同族会社事業用宅地等である小規模宅地等 百分の二十

二 貸付事業用宅地等である小規模宅地等 百分の五十

(3) 法令解釈通達における取扱い

上述相続税にかかる租税特別措置法における小規模宅地の負担軽減措置において、居住用宅地および、事業用宅地それぞれにおいて、被相続人がそれぞれの用に「供する」と認められる宅地について、負担軽減を行う旨の規定であるが、これらについて法令解釈通達において、運用に関する解釈が示されている。なお、考察については宗教法人について境内地等は基本的に事業用として営まれることから「事業用宅地」を前提とする。

【69 の 4-5 (事業用建物等の建築中等に相続が開始した場合)³²⁶】

被相続人等の事業の用に供されている建物等の移転又は建替えのため当該建物等を取り壊し、又は譲渡し、これらの建物等に代わるべき建物等（被相続人又は被相続人の親族の所有に係るものに限る。）の建築中に、又は当該建物等の取得後被相続人等が事業の用に供する前に被相続人について相続が開始した場合で、当該相続開始直前において当該被相続人等の当該建物等に係る事業の準備行為の状況からみて当該建物等を速やかにその事業の用に供することが確実であったと認められるときは、当該建物等の敷地の用に供されていた宅地等は、事業用宅地等に該当するものとして取り扱う。

なお、当該被相続人と生計を一にしていたその被相続人の親族又は当該建物等若しくは当該建物等の敷地の用に供されていた宅地等を相続若しくは遺贈により取得した当該被相続人の親族が、当該建物等を相続税の申告期限までに事業の用に供しているとき（申告期限において当該建物等を事業の用に供していない場合であっても、それが当該建物等の規模等からみて建築に相当の期間を要することによるものであるときは、当該建物等の完成後速やかに事業の用に供することが確実であると認められるときを含む。）は、当該相続開

³²⁶ [措置法第 69 条の 4 《小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例》 関係] 国税庁 https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/sozoku/sochiho/080708/69_4/01.htm (最終閲覧日：2019年12月19日)

始直前において当該被相続人等が当該建物等を速やかにその事業の用に供することが確実であったものとして差し支えない。

【69 の 4-8 (居住用建物の建築中等に相続が開始した場合)³²⁷】

被相続人等の居住の用に供されると認められる建物（被相続人又は被相続人の親族の所有に係るものに限る。）の建築中に、又は当該建物の取得後被相続人等が居住の用に供する前に被相続人について相続が開始した場合には、当該建物の敷地の用に供されていた宅地等が居住用宅地等に当たるかどうか及び居住用宅地等の部分については、69 の 4-5((事業用建物等の建築中等に相続が開始した場合))に準じて取り扱う。

(4) 建築中における判断

飯塚武は相続税における小規模宅地の負担軽減措置について、これらの解釈通達から、まず、事業用宅地については、被相続人等の事業の用に供されていた建物等を取り壊し、これに代替するため、事業場の移転又は建替えのための宅地が該当し、そして、居住用宅地については、事業用宅地の場合に加え、被相続人等の居住の用に供されると認められる建物の建築中に、移転等に触れずに解釈されていることから、新規建物の建築中であっても負担軽減措置を受けることが可能であると解される³²⁸と述べている。なお、考察については事業用宅地を前提とするものである。続けて、ここでいう建築中とはいかなる状態を示すかについて、工事請負契約を締結し、居住用建物の敷地として使用されることが客観的に明らかであるという時点においては認められるものではなく、あくまで建築工事に着手していることをもって、建築中である³²⁹という。

この飯塚の解釈通達における理解でいうならば、相続税法にいう小規模宅地の負担軽減措置において、「供する」とは、まず、相続開始時において、移転又は建替えにより、若しくは新規建物の建築中をも建築工事に着手しているのであれば、当該軽減措置事由に含まれるものとされると窺われ、いずれにせよ、建築中の段階において優遇措置を受けられるということとなる。

また、この通達による申告期限における取扱いは、相続開始直前における被相続人等の準備行為の状況から、事業の継続性を判定する場合には、単に被相続人等の事業継続の内心の意思の有無だけでは足りず、例えば、建築中の工場の操業を前提として受注又は原材

³²⁷ [措置法第 69 条の 4 《小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例》 関係] 国税庁 https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/sozoku/sochiho/080708/69_4/01.htm (最終閲覧日：2019年12月19日)

³²⁸ 飯塚武「居住の用に供したとは？」税務弘報(2003.3)(中央経済社、2003年3月)、138頁。

³²⁹ 飯塚武「居住の用に供したとは？」税務弘報(2003.3)(中央経済社、2003年3月)、138頁。

料の仕入れを行っている事実や、建築中の建物の新規入居者と賃貸借契約を締結している事実、不動産仲介業者に入居者の募集を依頼している事実等、具体的な準備行為の状況によって客観的に確認できることが必要である³³⁰とされる。

この解釈の前提となったものは、租税法の解釈に関する通達、すなわち法令解釈通達であり、これは、上級行政庁の下級行政庁への命令であり、行政組織内では拘束力を有するものではあるが、国民に対して拘束力を持つ法規ではなく、裁判所も通達に拘束されるものではないため、通達は租税法の法源ではない³³¹。これは、法律に対する解釈の一つとしての位置づけとして論ずるところではあるが、筆者においては、当該法令解釈通達を前提として、境内地等における固定資産税非課税を検討するについて、これを額面通りに受け取ることが困難であると考えている。

その理由として、仮にこの解釈通達を前提とした場合において、矛盾が生ずるものと考えているためである。その矛盾にかかる理由として、当該規定が相続税法による規定ではなく、租税特別措置法によるものということが挙げられる。金子宏は、ここでいう、租税特別措置は、担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、なんらかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減することを内容とするもの³³²であるという。この金子の指摘するように、租税の公平性を犠牲にしてまで、政策実現のために優遇される租税特別措置法は、やや特殊な性格を有するものであり、これは、各国税に関する租税特別措置を定めた法律であり、その規定は個別租税法の規定に対する特例の性質をもっているもの³³³であり、この小規模宅地における負担軽減措置については、租税特別措置法によって、後述する相続税の財産税という性質とは異なる、政策的見地において制定されたものといえる。

では、この政策的見地という観点においてみるならば筆者が指摘した矛盾が明らかになるものと考えられる。小規模宅地の建築中の特例において事業または居住の用に「供する」ことについて、ここに相続前後における「継続性」を要求しているものと解することができるのである。この「継続性」について類似したものとして、所得課税にかかる事業所得における「継続性」を挙げることはできないのではないだろうか。この事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他「対価を得て継続的に行う事業」から生ずる所得をいうとされており、対価を得て継続的に遂行される営利活動のことを示す³³⁴という。そして、事業において一定の継続性が担保されている場合には、事業場の移転等を含め、また、期間営業等、常時営業がなされていない場合も含まれるものと考えられる。

しかしながら、このような「継続性」が要件とされることにつき、財産税である相続税

³³⁰橋本守次『ゼミナール相続税法』（大蔵財務協会、2015年）、1054頁。

³³¹金子宏『租税法(第23版)』（弘文堂、2019年）、115-116頁。

³³²金子宏『租税法(第23版)』（弘文堂、2019年）、93頁。

³³³金子宏『租税法(第23版)』（弘文堂、2019年）、110-111頁。

³³⁴谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）、276頁。

に整合するのか、という問題が生じ得る。つまり、相続税は財産の「所有」の事実に着目して課税がなされる「財産税」である。対する所得税は、経済価値の取得たる収入を得ているという事実に着目して課される租税である「収益税」とされ、そこには収益を上げるための「継続性」が要求されるものと考えられ、所得課税とは性質の異なる相続税において、「継続性」が強調されるものではないと考えられ、「継続性」が含まれる規定がなされていることについて、当該規定は、相続税法ではなく、租税特別措置法によって定められているものである点が挙げられ、この特殊な事情によって優遇された規定であることから、当該小規模宅地の特例制度は、租税特別措置法上の特例制度である³³⁵と考えるものである。

この租税特別措置との対比として考えた場合、本章裁判例においても地方税法 348 条 2 項が「建替えであることのみをもって、非課税となるような定めはないし、そのような扱いをする実務運用もない。」と指摘していることから、租税公平主義の観点から建築中という段階において、公平性を侵害せず、拡大的に解釈を行い固定資産税が非課税とされることが困難であると窺われる。かつ、財産税の観点から、建替えという段階において土地利用によるフローは生じ得ないだろう。相続税と同じく財産税であると考えられる固定資産税ではあるが、地方税法の本則における非課税規定において、建築中の状態について拡大的に非課税が及ばないものとするものである。

一方、本稿のテーマである固定資産税においても、相続税における「小規模宅地の特例」と同様、「建て替え中の住宅の敷地にかかる固定資産税の住宅用地特例」が存在する。これは地方税法 349 条 3 の 2 第 1 項を根拠とする住宅用地に対する固定資産税の軽減措置であり、条文は次のとおり定められている。

【地方税法 349 条 3 の 2 第 1 項】

第三百四十九条の三の二 専ら人の居住の用に供する家屋又はその一部を人の居住の用に供する家屋で政令で定めるものの敷地の用に供されている土地で政令で定めるもの（前条（第十二項を除く。）の規定の適用を受けるもの及び空家等対策の推進に関する特別措置法（平成二十六年法律第二百二十七号）第十四条第二項の規定により所有者等（同法第三条に規定する所有者等をいう。）に対し勧告がされた同法第二条第二項に規定する特定空家等の敷地の用に供されている土地を除く。以下この条、次条第一項、第三百五十二条の二第一項及び第三項並びに第三百八十四条において「住宅用地」という。）に対して課する固定資産税の課税標準は、第三百四十九条及び前条第十二項の規定にかかわらず、当該住宅用地に係る固定資産税の課税標準となるべき価格の三分の一の額とする。

なお、当該条文上建替え中における住宅用地の特例についての言及はなされておらず、この取扱いについては自治省による通知（個通平成 6 年自治固 17 一）「住宅建替え中の土地

³³⁵橋本守次『ゼミナール相続税法』（大蔵財務協会、2015 年）、1040 頁。

に係る固定資産税及び都市計画税の課税について」に記されており、以下概要である³³⁶。

- ・ア その土地が、前年度に係る賦課期日において住宅用地であったこと。
- ・イ 住宅の建設がその年度に係る賦課期日において着手されており、翌年度に係る賦課期日までに完成するものであること。
- ・ウ 住宅の建替えが、建替え前の敷地と同一の敷地において行われるものであること。
- ・エ 前年度に係る賦課期日におけるその土地の所有者と、その年度に係る賦課期日におけるその土地の所有者が、原則として同一であること。
- ・オ 前年度に係る賦課期日におけるその住宅の所有者と、その年度に係る賦課期日におけるその住宅の所有者が、原則として同一であること。

この通知のように、固定資産税においても、建替え中のために賦課期日において建物が存しないために住宅の敷地でない土地であっても、特例の対象となり³³⁷、居住用地と同様の固定資産税の軽減措置を受けることができる。なお、この規定においてその軽減の範疇となるものは、先の相続税における特例とは異なり、事業用地は対象とされず、居住用地のみに限定されている。これは、評価額の上昇に伴う住宅用地の負担の増加を課税標準の特例によって緩和するという趣旨によるものであり、住宅政策上の必要性から生じた³³⁸ものといえる。この住宅用地にかかる特例であり、まず、この前提から住宅用地ではない宗教法人の境内地等について、政策上の必要性があるものではなく、この規定が適用されるとは考え難いものと窺われる。この優遇措置は、通知において、居住用地のみを対象とすることを明らかにしているのである。

更に、明らかにしているはといえ、この建替え中における住宅用地の特例について、具体的に法律上の条文において示されているものではない。その取扱いについては「その土地が、前年度に係る賦課期日において住宅用地であったこと。」・「住宅の建設がその年度に係る賦課期日において着手されており、翌年度に係る賦課期日までに完成するものであること。」・「住宅の建替えが、建替え前の敷地と同一の敷地において行われるものであること。」という旨の通知によるところである。

また、この通知の示すことについて疑義がないと仮定した場合においても、あくまでも当該住宅用地に対する限定された軽減措置を確認にするに留まり、極めて制限された範囲において適用されるものであり、宗教法人の非課税にこれが及ぶものではないと考えられ、現に「供する」境内地等を除き、非課税からは除外されるものと窺われる。

³³⁶小林磨寿美「固定資産税等の特例」税務弘報(2011.4)(中央経済社、2011年4月)、142頁。

³³⁷小林磨寿美「固定資産税等の特例」税務弘報(2011.4)(中央経済社、2011年4月)、143頁。

³³⁸碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988年)、184頁。

ここに示した理由から、「(2)境内地等を移転中の場合」・「(3)同一の境内地等内において境内建物を建替えの場合」のようなケースは非課税から除外され、「(4)現に宗教活動が行われている境内地等」に示す現に宗教活動が行われている境内地等のみが非課税とされるものとする。しかし、当該境内地等において現に活動が行われている場合においても、その現況をいかにして証明すべきであろうか。非課税制といった課税の公平性を阻害してまで納税者を有利にする規定においては、ここに境内地等の利用における客観的な事実を明らかにする必要があると考える。

第4項 固定資産税の性質からの非課税除外可能性

ここまで、地方税法348条2項3号における「供する」という状態についての解釈を行った。その中で「現に供している」状態を示すと考察を行ったが、「現に供している」状態において、ビジネス類似の宗教行為が行われている境内地等をいかなる根拠をもって非課税たる境内地等から除外し得るのであるか。そこで、固定資産税の性質である財産税という視点から考察を行うものである。

地方税法348条2項3号が要請する「供する」について、境内地等において行われる教信徒に対する人間の葬儀や供養といった旧来より行われてきた伝統的な宗教行為については、現状解釈として、現にそのような用途として境内地等が利用されているならば、そこに「本来の用」に「供する」つまり、使用されているということがいえるものと窺われる。

しかし、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等といった、世俗的要素の極めて強い、その非課税か否かの判断に苦慮するような施設の場合においても、「本来の用」において述べたとおり、解釈上、「本来の用」に供するものと含まれ得る事業を行う境内地等であれば、非課税たる境内地等とされる可能性があると指摘した。

例えとして、「聖俗分離原則」からいうならば、境内地等において、宗教法人の営む「飲食店」などに対価を設定し、宗教家である僧侶を配置はしているものの、実質的には商目的と窺われる事業を挙げる。この事業は、現に僧侶という宗教法人の宗教家が「主体性」をもって境内地等を供していることを根拠として、宗教法人において、当該事業を「商行為」ではなく、これをあくまでも「宗教行為」とであると主張されたとしたならば、法人税であれば、イコール・フットィングの観点から収益事業として限定列举された「飲食店業」として非課税から排除され得るものと考えられよう。また、当該事業において、精進料理の提供という宗教行為が付加される場合においても、それは法人税であれば、先の理由から「飲食店業」として非課税から除外されるものであろう。

しかしながら、固定資産税においては、課税根拠についてイコール・フットィングを前提としないとするならば、飲食店のように、あたかも宗教家が行っているという事実だけで、これを宗教行為とはいいい難い、また、第4章にて指摘したが、精進料理を提供しているものの、その実態は飲食店である行為など、世俗的行為と窺われるビジネス類似の宗教行為という、極めて世俗的要素の強いものさえも「本来の用」の中に入り込むことで、こ

れを現に「供している」場合には、非課税たる境内地等に該当するおそれがあるのである。

本章において、解釈論においては、現に「供する」状態、境内地等を現に使用している状態から除外される場合には、非課税から除外されることを理解することができた。しかし、「供する」において、「本来の用」と合わせたビジネス類似の宗教行為における解釈上の「抜け道」が存在することが否定し得ない現状があるものと考えられるのである。筆者は、「本来の用」における「排他性の有無」、そして、「主体性の所在」と合わせて、ビジネス類似の宗教行為のような外形上の非課税該当性を有することのみをもって、非課税の構成要素を満たす固定資産と、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う固定資産との間に、当該境内地等を現に使用している場合において、固定資産税にかかる保有の事実をもって課される財産税としての性質上、境内地等利用における背後を支える担税力は、当該固定資産の利用にかかるフローの観点から明らかに異なるものとする。

しかし、解釈としては、条文における文理解釈においては、ビジネス類似の宗教行為が含まれ得る「本来の用」に「供する」場合において、「本来の用」にビジネス類似の宗教行為までもが入り込み、現に境内地等を使用していれば非課税に該当し得るもので、非課税の範囲が「広く」かつ世俗的要素の極めて強い施設まで非課税に含み得る「曖昧」な概念である。そこで、財産税として、非課税制にかかる資産の有する担税力の観点から、ビジネス類似の宗教行為を包括的に非課税から除外すべく、固定資産税の性質に即した厳格な規定の構築が望まれるものとする。そして、条文が示す「供する」から、立法において、宗教法人の有する「俗」の面からのアプローチにおいていかに非課税から除外するかが課題といえよう。そうでなければ、固定資産税における宗教法人非課税制にかかる紛争は途絶えることはないだろう。

第3節 小括

本章では地方税法 348 条 2 項 3 号に規定される「供する」について、いかなる状態を示すかについて考察を行った。そこで①「未完成」の段階・②「移設」、③「建て替え」という特殊な事例、そして、④「完成後」という段階に区分することで、④「完成後」以外の状態については「供する」に当てはまらず、非課税から除外されるものとした。しかし、完成後現に使用している境内地であっても、世俗的行為と窺われるビジネス類似の宗教行為という、極めて世俗的要素の強いものさえも「本来の用」の中に入り込むことで、これを現に「供している」場合には、非課税たる境内地等に該当するおそれがあるのであり、非課税から除外することは困難であると指摘した。このビジネス類似の宗教行為が入りこむことから、不確定概念を除去すべく、宗教法人非課税制において、一定の包括的な非課税からの除外規定の構築が求められるものとする。ここまで、条文が示す「本来の用」・「供する」についての解釈を行ったが、次章では、「専ら」にかかる解釈を行うものである。

第6章 「専ら」の非課税除外可能性における役割の考察

まず、常用語としての意味における「専ら」について、大辞泉によると、「他はさしおいて、ある一つの事に集中するさま。また、ある一つの事を主とするさま。」³³⁹と解説されており、また、大辞林には、「そのことに集中するさま。それを主とするさま。」³⁴⁰と解説されている。これらのニュアンスについて若干異なるものと窺われる。これらを程度について述べるならば、前者については、「一つの事に集中する」ということは、他の事は何もせず、限りなく100%に近いようにも思われる。また、後者であれば、あくまでも「主とする」ことに重きを置いて読み取るならば、前者よりも程度は低いようにも思われ、常用語として捉えた場合においても、「専ら」が示す程度について、不明瞭であるといえよう。

この「専ら」について、碓井光明は、地方税法348条2項3号にかかる固定資産税における租税法規上の解釈として、たまたま例外的に他の目的のために使用することがあったという程度において「専ら」の要件に欠けることとならない³⁴¹と述べた。そして、この前提を基に、固定資産税における程度について、伊藤嘉規はその程度について「8割」程度³⁴²であるとの見解を示した。しかしながら、碓井の解釈から、その程度についてすぐさま8割程度と導き出されることについては、強引な印象が窺われ、その程度について明らかであるとはいえない。筆者としては、伊藤の指摘はおおよそ非課税につき門戸の広い解釈であるとも捉えているもので、いかなる要件のもと、「専ら」から除外されることで、非課税から除外され得るか、また、不確定概念である「専ら」がなぜ条文上付されているかにつき検討を要する。そこで、この条文上規定される「専ら」という文言が、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等にいかなる影響を及ぼすかについて考察を行うものである。

第1節 裁判例

ここで検証する裁判例は、宗教法人の有する「ビル型納骨堂」につき、固定資産税の賦課の可否につき争点となった事件である。特にこの裁判例から「専ら」について、その程度、そして役割につき焦点を当て論述を行い、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等が「専ら」によっていかなる影響を及ぼすかについて考察する。

第1項 東京地方裁判所判決平成28年5月24日(ビル型納骨堂事件)

以下、裁判例について記述するとともに、「専ら」とはどのような役割を条文上示しているのか、について検討を加える。

³³⁹大辞泉(小学館、2012年)

³⁴⁰大辞林(第4版)(三省堂、2019年)

³⁴¹碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988年)、160頁。

³⁴²伊藤嘉規「〔判例評釈〕ペットの遺骨保管ロッカー及びその敷地部分が宗教目的に使用する施設とされ、固定資産税等の非課税規定に該当するとされた事例」富大経済論集54(3)(2009年3月)、324頁。

(1) 事実の概要³⁴³

宗教法人である(X)が、課税庁である東京都港都税事務所長(Y)から、X所有の各土地(以下「本件各土地」という。)及び、建物(以下「本件建物」という。)に係る、平成26年度の固定資産税及び都市計画税の各賦課処分を受けたことに関し、本件建物において、Xは納骨堂(地上5階、地下1階)を運営しており、本件各土地はその納骨堂の敷地であることからすれば、地方税法348条2項3号所定の「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法に規定する境内建物及び境内地」に該当し、固定資産税及び都市計画税を賦課することはできないと主張してYに対し、各賦課処分の取消を求めたのが本件である。

(2) 課税処分

地方税法348条2項3号は、固定資産税は、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法3条に規定する境内建物及び境内地に対しては課することができない」旨規定する。

Xは、本件建物において納骨堂(以下「本件納骨堂」という。)を経営している。本件建物は総床面積845.59㎡であるところ、Yは、非課税部分を169.75㎡、非課税外部分を496.56㎡、共用部分を179.75㎡と認定した上で、共用部分の面積については、非課税部分と非課税対象外部分との割合で按分し、これにより本件建物全体の非課税床面積及び課税床面積を決定した。

(3) 争点

本件の争点は、Yが認定した非課税対象外部分が地方税法348条2項3号所定の「宗教法人が専らその本来の用に供する」宗教法人法3条に規定する境内建物及び境内地に該当するか否かである。

(4) 判旨

地方税法348条2項3号に規定する「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法3条に規定する境内建物及び境内地」とは、①当該宗教法人にとって、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成するという主たる目的のために必要な、本来的に欠くことのできない建物、工作物及び土地であり、かつ、②当該宗教法人が、当該境内建物及び境内地を、専ら、宗教団体としての主たる目的を実現するために使用している状態にあるものをいうと解すべきであり、当該要件該当性の判断は、当該建物及び土地の実際の使用状況について、一般の社会通念に基づいて、外形的、客観的にこれを行うべきである。

本件建物の非課税部分はXにとって、その教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化

³⁴³東京地裁平成28年5月24日(平成27(行ウ)414)

育成するという主たる目的のために必要な、本来的に欠くことのできない建物の一部で、本堂、庫裏、教団事務所のようなものであるということができ、また、Xは、上記の各部分を専ら、宗教団体としての主たる目的を実現するためにその礼拝の施設等として使用している状態にあるということが出来るから、上記の各部分については、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法3条に規定する境内建物及び境内地」に当たる。

これに対し、本件建物の非課税対象外部分の使用状況を、一般の社会通念に基づいて外形的、客観的にみると、Xは、その教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成するという主たる目的のために必要な、本来的に欠くことのできない建物の一部であると評価することにはやや困難がある。また、仮にそのような評価が可能であるとしても、本件納骨堂の使用者については、宗旨宗派を問わないとされているのみならず、本件建物においては、X以外の宗旨宗派の僧侶等が主催する法要などの儀式行事が行われることが許容され、その場合、使用者はXに対して施設使用料を支払うこととされ、実際にも、それが例外的とはいえない割合で行われており、Xは上記のような使用者を広く募集していることに照らすと、Xが本件建物の非課税対象外部分を、専ら、宗教団体としての主たる目的を実現するために使用している状態にあるとは認められない。

以上によれば、本件建物の非課税対象外部分は、「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法3条に規定する境内建物及び境内地」に当たるということはできない。

裁判所は以上のとおり判断し、Xに対する賦課決定処分は適法であるとして、Xの請求を棄却する。

第2項 「専ら」における問題とされる事由

当該宗教法人のビル型のコンピューターによる電動式の室内納骨堂というビジネス類似の宗教行為に対して、裁判所の判断は、非課税対象外部分の使用状況を、それが例外的とはいえない割合で、一般の社会通念に基づいて外形的、客観的に捉えた上で、その教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成するという主たる目的のために必要な、本来的に欠くことのできない建物には該当しないとして、宗教法人側の訴えを退けたものである。まず、現状の解釈論として、「社会通念」によることについては宗教法人という特殊な性質を有する法人であることから、特に憲法の要請する「信教の自由」・「政教分離」各原則も鑑みるに、事業における事実認定によるところが生ずることは避けることが困難であろう。

この事件では、「本来の用」に該当しないビジネス類似の宗教行為について、「専ら」という堤防により、非課税から除外することが可能であった。そこで、問題提起として大切なことは、一つは、条文上規定された「専ら」が、「本来の用」に対していかなる役割を果たし得るか、ということである。そして二つが、「専ら」は、「本来の用」の範囲から除外されたものを非課税とはしないための堤防の役割を有するものである。しかし、「本来の用」は、ビジネス類似の宗教行為をも含みうる概念である。そうすると、ビジネス類似の宗教行為も「専ら」に含まれ得ることから、この「専ら」に含まれ得るビジネス類似の宗教行

為を立法論も視野にいかにかに非課税から除外し得るかという問題提起である。

そこで筆者は、租税公平主義の観点から、納税者への有利規定である非課税措置につき、より厳格に判断すべきであるとの視点から、他の租税法規における「専ら」の程度等も比較し、固定資産税の宗教法人非課税制における堤防である「専ら」がいかなる役割をもって「本来の用」に該当しないものを除外し得るかについて考察を行う。

第2節 条文上「専ら」が付された理由

地方税法348条2項3号には「専ら」という不確定概念が規定されている。ここで、なぜ、このような「専ら」という文言が付されたかについて考察を行うことは、固定資産税非課税から除外されることについて検証するに重要な議論であると考えられる。条文上「専ら」が付されたことについて考えられることは、宗教法人法の規定との関連によるものと窺われる。宗教法人は、宗教法人法2条に規定する本来の目的事業を行うほかに、同法6条1項の規定により、公益事業を行うことができるとされており、かつ、その目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うこともできる³⁴⁴。

この場合においては、同法6条2項の規定により、収益が生じたときは、これを、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ければならない、すなわち、宗教法人法上の公益事業と、その他の事業たる収益事業を行うことができる³⁴⁵のである。この宗教法人法が意味することは、「本来の用」ともいえる本来の目的事業のほかにも、宗教法人の目的に反しない限りにおいて他の事業を行うことが可能であることを示し、「本来の用」に専ら利用することが可能な土地を示すものと考えられる。

例えば、条文上「専ら」が付されず、「本来の用に供する」境内地等との規定であれば、僅少であっても境内地等を利用して「本来の用」以外の事業を行うならば、非課税たる境内地等に該当しないという解釈となるものと考えられよう。

また反対に、濱田洋によると、納税者有利に捉えるならば、少しでも「本来の用」に供していれば全体が非課税となるとも考えられる³⁴⁶という。ここに、「専ら」と規定されることにより、「本来の用」以外の用にも境内地等を利用することが可能であるものと考えられるが、しかし、一方で、この「専ら」という堤防が付されたことで、「本来の用」以外の事業を非課税から除外することが可能となったものとも考えられるが、この「専ら」が条文上付されたことによって、解釈に苦慮するものである。

ここで、固定資産税の性質からみる場合、当該土地の有する担税力という視点において、例えば、境内地等において旧来より行われてきた伝統的な宗教行為が行われる境内の上階に建設された居住用マンションはどうであろうか。また、境内地等において併設される駐

³⁴⁴田代收『宗教法人会計と税務』（同文館出版、1983）、22頁。

³⁴⁵田代收『宗教法人会計と税務』（同文館出版、1983）、22頁。

³⁴⁶濱田洋による修士論文指導による。

車場経営の土地はどうであろう。これらの施設は「専ら」・「本来の用」に「供する」境内地等に該当するのだろうか。これに対する応答としては、「否」というべきであろう。ではなぜ、これら施設は「専ら」・「本来の用」に「供する」境内地等とはいえないのであろうか。まず、これらは宗教行為でないことから、「本来の用」に該当せず、根本的に非課税の対象となる境内地等ではないことが挙げられる。更に、これらの境内地等において、固定資産税の財産税という性質において、財産保有の背後に、その保有を支えるフロー(所得)が存在する³⁴⁷状態であるといえ、マンションであれば、居住用資産、あるいは、事業用資産としての「利用価値」があり、そして、駐車場経営であれば、「駐車する」という受益を受けることが可能という世俗的で宗教とは関係を持たない「利用価値」が存するものと窺えよう。これらの当該境内地等は、境内地等に存するものであっても、世俗的要素の極めて強い、一般事業会社と同様の性質を有する利益を獲得することが可能であり、資産価値を増加させる利用価値を有する資産であるといえよう。

ここで、では非課税となる境内地等は、いかなる土地・建物等であることが考えられるだろうか。それは、宗教法人法 2 条の目的に従った、当該目的にのみの「利用価値」に制限された境内地等、いわば「ゼロ評価」たる固定資産のように、制限的な利用に基づく境内地等を示すものと考えられる。この「利用価値」の制限された境内地等において、「専ら」がいかに解釈され、「専ら」にビジネス類似の宗教行為がいかに影響を及ぼすか考察を行う。

第 3 節 固定資産税の性質における「専ら」の解釈

非課税たる境内地等の該当性について、「専ら」においては、利用価値の制限された境内地等の利用であることが要請されることを指摘した。ここでは、固定資産税の性質上、いかに「本来の用」以外の用を非課税から除外する効果を持つ「専ら」という堤防を判断すべきか考察を行う。この検討に際し、地方税法 349 条の 3 の 2 に規定される「専用住宅」の課税標準の特例、および、同 348 条 2 項 5 号に規定される「公衆用道路」の非課税規定から、これらの規定についても考慮される「専ら」から、いかなる性質を有するものであるのか、について共通点、解釈における判断枠組を導き出すものである。

第 1 項 優遇規定における「専ら」の前提

まず検討を行うものが、「専用住宅」の課税標準の特例についてである。地方税法 349 条の 3 の 2 において、住宅用地について、課税標準の特例措置がある。これは、専ら人の居住の用に供する家屋の敷地の用に供されている土地については、固定資産税における課税標準の特例措置がなされるものであり、当該土地に該当した場合には、課税標準が、価格の 3 分の 1(小規模住宅用地については、6 分の 1)とされる³⁴⁸ものである。これは、いわ

³⁴⁷田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011 年)、556 頁。

³⁴⁸固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、117

ゆる「専用住宅」とよばれるものであり、これの用語の解説としては、「居住の目的だけに建てられた住宅で、店舗、作業場、事務所など業務に使用するために設備された部分がない住宅³⁴⁹。」と説明されており、また、これが住宅に該当するか否かについて、通常は、その構造によって判断することになるが、たとえ構造上住宅に該当する家屋であっても、これを店舗や工場として使用している場合等はもちろん住宅とはならず、展示用のモデルハウス等も構造上住宅と何ら変わらなくとも、住宅とは認められない³⁵⁰といい、この住宅用地にかかる課税標準の特例における「専ら」にかかる要件は、相当程度の厳格な範囲が規定されていることが窺われる。また、この特例措置は、採用されたのが、昭和 48 年度からであり、評価額の上昇に伴う住宅用地の負担の増加を課税標準の特例によって緩和するという趣旨によるものであり、住宅政策上必要な措置³⁵¹として導入されたものであったという。この規定は、住宅用地について、居住目的にかかる用地のみを対象とした特例措置であり、固定資産の利用価値という前提においては、「居住」という、そこで生産的な何らかの経済活動が行われるという、一般事業会社と同様の性質を有する利益の獲得を目的とした固定資産ではないということが出来るものとする。財産税として捉えた場合において、当該土地におけるフローは制限されたものとなり、課税標準を減額することによる一定程度の合理性を見出すことが可能と窺われる。

ついで、「公衆用道路」の非課税規定についてであるが、先の「専用住宅」に関して、固定資産の他の用途への「利用価値」の制限という特徴を見出すことができたものであるが、この前提に立脚し「公衆用道路」についても考察を行う。この他の用途への利用価値が制限される固定資産として、道路等のうち、国又は地方団体所有のものは、地方税法 348 条 1 項の規定により、これは固定資産税が非課税とされる規定があるが、ここでは、この国等所有の道路ではなく、同 2 項 5 号に規定される「公共の用に供する道路、運河用地及び水道用地」という規定から、「専ら」における厳格な程度の妥当性について検証を行うものである。この同 5 号の規定について、当該道路に該当すれば、固定資産税が非課税とされるものであるが、これは、いわゆる私道等であっても、所有者から何等の制約を設けず、広く不特定多数の利用に供されている場合は「公共の用に供する道路」に該当するものとして扱われる³⁵²こととなっている。ビジネス類似の宗教行為が行われる境内地等の利用についていえば、「公共の用に供する道路」の条文において問題となるのは、いかなる性質の利用をもって、利用価値が制限された「公共の用に供する道路」に該当するかといえよう。

この「公共の用に供する道路」の解釈において、専ら不特定多数の者が利用することを

頁。

³⁴⁹「平成 20 年住生活総合調査結果」(国土交通省住宅局、2008 年)、9 頁。

³⁵⁰固定資産税務研究会編『平成 30 年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018 年)、119 頁。

³⁵¹碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)、184 頁。

³⁵²碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988 年)、161-162 頁。

要件とするもので、これを所有者の「使用収益の可能性が排除」されている³⁵³状態を示すものと考えられるという。この使用収益が排除された状態を示すということについて、これは相当強く用途を制限された状態といえるもので「利用価値」の制限にある状態と窺われ、非課税たる境内地等においては、使用収益が排除された状態ではないものの、しかし、非課税該当性における「本来の用」という「利用価値」の制限における相当強く用途を制限された状態と同様の性質を有するものと窺われる。

第2項 利用価値の制限された固定資産

専らに該当する固定資産について、前者であれば、「居住の用」にのみ利用される一般事業会社と同様の性質を有する利益の獲得が制限された宅地であること、後者であれば、そこに「不特定多数性」を要求されることにより使用収益が排除されていること、これらの用に供することが「専ら」において、他の用途への「利用価値」が制限される固定資産であることが窺われる。

この「利用価値」が制限されたということから、宗教法人においては、「専ら」が付されることによって、非課税は、「本来の用」という利用価値が制限された境内地等の利用について対象として及ぶものと考えられる。つまり、「専ら」が付されたことにより、宗教法人の保有する境内地等について、「利用価値」が制限された状態を示すという、一定のメルクマールとなるものと考えられる。しかし、ここで、非課税たる境内地等について、いかなる程度をもってこの「専ら」に該当する「利用価値」が制限された状態に該当するか、について検討を要するものと考えられる。なぜならば、ここまでに於いて、固定資産の利用価値が制限された状態であることは分かったが、「公衆用道路」についてもいえるが、「不特定多数性」が「専ら」における利用価値が見込めない固定資産であるが、いかなる程度をもって当該事由に該当するのかが不明確なものといえよう。そこで、境内地等における「専ら」について、いかなる固定資産の「利用価値」が制限された状態を示すのか考察を行うものであるが、具体的に「利用価値」の制限をいかにして立証することが可能であるか、また、「専ら」の有する性質について、他の租税法規から検証を行い、法的安定性の観点からも、安定した解釈を導き出すものである。

第4節 他の租税法規における「専ら」の範囲

「専ら」とは、「本来の用」以外の用を非課税から除外するため、他の用途への利用価値が制限された境内地等を示すと指摘を行った。ここで、解釈における予測可能性・法的安定性の観点から、他の租税法規における「専ら」の範囲について検討を行い、この範囲から除外されるもの、つまり、非課税から除外される境内地等について見出す。ここに(1)

³⁵³高野幸大「固定資産税の非課税対象となる「道路」の意義」税務事例研究(17)(1993年11月)、61頁。

所得税法 57 条 1 項に規定する「青色事業専従者控除」、(2)租税特別措置法施行令各条に規定する「試験研究費」、そして、(3)租税特別措置法施行規則第 14 条 5 項 3 号イ「収用等に
伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」の 3 つを主として、固定資産税の有する性質
も考慮に加えながら比較し、利用価値が制限された境内地等とはいかなるものを示すかに
ついて検討を行う。

第 1 項 青色事業専従者給与における「専ら」の考え方

はじめに、所得税における事業専従者に対する控除をもとに考察を行う。この事業専従
者に対する控除は、事業主の事業において、その者と生計を一にする家族従事者について
一定の範囲内において控除を認めるという規定である。この控除は、条文上当該事業に「専
ら」従事している者に限定されている。この規定からは、具体的にどのような事象を要求
しているかについては明らかとはいえないが、「専ら」が要求する範囲の限定性について明
らかになるものと窺われ、他の「専ら」を含む条文の議論の前提となるものであるため、
まずこの規定から検証するものである。

(1) 制度の概要

前提としては、親族が納税者の事業に雇用され、または納税者に金銭その他の資産を貸
し付けた場合に支払を受ける給与または利子・賃料がこれにあたり、家族構成員の間に所得
を分割して税負担の軽減を図ることを防止することを目的とする制度³⁵⁴である。ただし、
その結果、個人企業の税負担が法人成りした企業の税負担に比して重くなるため、この間
の負担の公平を図る意味で、納税者と生計を一にする親族で、「もっぱら」当該納税者の営
む事業に従事する者が支払を受ける給与については、一定の範囲で、必要経費に算入する
ことが認められており、これを専従者控除という³⁵⁵。

そして、青色申告の承認を受けている納税者と生計を一にする配偶者その他の親族で専
らその納税者の営む事業に従事する者(青色事業専従者)の受ける給与については、一定の
書類の提出および一定の基準をみたすことを要件として、当該納税者の必要経費への算入
および当該青色事業専従者の給与所得の収入とすることが認められている³⁵⁶。続いて、こ
の青色事業専従者給与における事業専従者控除を前提としてこれにかかる根拠条文につい
て記述する。ここで青色申告に限定する理由として、制度創設時は青色申告者のみを対象
としたものであり、創設時の規定の趣旨から「専ら」を検証する意図があるためである。

(2) 根拠条文

青色事業専従者給与に関する根拠条文は次のとおりである。

³⁵⁴金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、318 頁。

³⁵⁵金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、318 頁。

³⁵⁶金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、318 頁。

【所得税法 57 条 1 項】

第五十七条 青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者と生計を一にする配偶者その他の親族（年齢十五歳未満である者を除く。）で専らその居住者の営む前条に規定する事業に従事するもの（以下この条において「青色事業専従者」という。）が当該事業から次項の書類に記載されている方法に従いその記載されている金額の範囲内において給与の支払を受けた場合には、前条の規定にかかわらず、その給与の金額でその労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、その事業の種類及び規模、その事業と同種の事業でその規模が類似するものが支給する給与の状況その他の政令で定める状況に照らしその労務の対価として相当であると認められるものは、その居住者のその給与の支給に係る年分の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上必要経費に算入し、かつ、当該青色事業専従者の当該年分の給与所得に係る収入金額とする。

(3) 配偶者における取扱い

この青事業専従者に対する控除について、現在の制度としては配偶者を含む親族で「専ら」事業に従事する者について控除される規定であるが、当該規定の創設当初においては配偶者については当該控除の適用除外であった。これは、政策的見地を排除した当時の時代背景において、家事により配偶者は事業に「専ら」従事できない、といった視点に立ったものであり、このことについて、昭和 28 年 7 月 23 日の参議院大蔵委員会での当時大蔵省(現「財務省」)主税局長であった渡辺喜久造の答弁に関する記録があり、「専ら」を考察するうえで有益なものとなると考えるため、これを記述する³⁵⁷。

配偶者を排除したということにおきましては、結局配偶者はその家庭にありましてどうしてもやはり家事を見るということがあるのじやないだろうか。完全に家事を放擲して、そして全部専従ということもこれはちよつと考えられない形ではないだろうか。かような意味におきまして妻は除く、これが息子さんでありますとか娘さんであれば、これはもう一応奥さんが別におりますから、全部専従という姿になりますが、奥さんであればちよつとそれは無理な姿ではないか。ただその代りというのは少し語弊があると思いますが、といつて奥さんが相当働くということも考えられますので、これはまあ勤労者の場合にも、給与所得者についても考えられる問題でございますが、いろいろ御議論も伺いました結果としまして、扶養控除の中につきましては最初の扶養家族ですね、一人については従来の二

³⁵⁷ 「第 16 回国会 大蔵委員会会議録 第 24 号」、11 頁。

<https://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/sangiin/016/0284/01607230284024.pdf> (最終閲覧日：2019 年 12 月 19 日)

万円を三万五千円に上げる。まあこういうことで、一応いろいろな御議論につきましても御尤もな点については十分考慮した結論としまして、最初の一人は三万五千円、六万円に比べますと多少そこにまだ開きはございますが、そういう措置によりまして幾分でもそうした意味の御不満をなくすということを考えたらどうだろうか、かように考えておる次第でございます。

渡辺の答弁にもあるとおり、制度創設時においては、配偶者は専従者控除の対象とはされず、父の跡を継ぐ子等の家族従業者が、主な対象者として想定されており、これは、家業の跡を継ぐ子が労働可能時間のほとんどをつぎ込んで、父と共に労働しても、それが相続時の相続税を含め税務上正当に評価されない、という問題意識が背景にあった³⁵⁸とされる。この創設時点では、配偶者及び 18 才未満の者については雇用関係を推定することが実情にそぐわないとして専従者として認めないこととされ、配偶者については、渡辺も述べているとおり、家事があることから「専ら従事」できないとも説明しており³⁵⁹、このことから「専ら」についていかなる程度・事象を表しているかについては不明ではあるものの、時間的制限における「量的」に相当の厳格な制限を設けていたことが窺われる。

しかし、その後の昭和 29 年の所得税法改正において、配偶者は家事をしているので、専心専従することはないと取り扱ってきたが、家事に従事していれば従事しているなりに別途考えながら専従者控除の中に入れれば、税の理屈を壊さない範囲で、青色申告普及のための恩典になるとして、青色申告の普及策として配偶者が青色申告控除の対象に加えられる³⁶⁰こととなり、その適用範囲が広められることとなった。この配偶者が含められたことについて作田隆史は、専心専従していなくても、家事分を除いて給与の額を考えればよいという意味と思われるが、この時に、家事がある場合の「専ら従事」の条件は、これまでと異なり、かなり緩められたものと考えられるが、そこから、一般的に「専ら」の程度自体が緩められたと解するのは適当ではない³⁶¹と述べている。筆者においても、この青色事業専従者給与に配偶者が含められたことは当時の政策的見地によるものであり、かつ、以前よりも「専ら」の範囲が緩められるということは法的安定性の観点から問題を有するといわざるを得ないと考える。加えて、今日においては配偶者のライフスタイルはより多様化していることから、この配偶者が含められた後の制度については、「制度論」的な要素を帯びるものであり、本稿におけるここでの「専ら」の解釈論からは離れた議論となると

³⁵⁸作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら」の要件について」税大ジャーナル(14)(2010年6月)、82頁。

³⁵⁹作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら」の要件について」税大ジャーナル(14)(2010年6月)、82頁。

³⁶⁰作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら」の要件について」税大ジャーナル(14)(2010年6月)、84頁。

³⁶¹作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら」の要件について」税大ジャーナル(14)(2010年6月)、84頁。

考えている。この解釈論の下、青色事業専従者給与における「専ら」からその範囲について見出すには、その政策的見地による議論を除外して検証する必要があるのである。

(4) 導き出される「専ら」の厳格さ

その「配偶者」が除かれた前提のもと、「専ら従事」の条件により認められる青色事業専従者給与は、雇用類似の関係に基づく給与とみなされるのであり、この「専ら従事」の条件によって、「家族間の相互扶助」でなく、「雇用類似の関係」にあることのスクリーニングをしていることになると考えられるといい、この点からは、「専ら従事」とは、従事時間による「量的」な条件にみえるものの、実はその裏に、「質的」な要件を含んでいる可能性がある³⁶²といえる。つまり、単に時間的拘束のみで、家族が家計扶助のため事業の手伝いをしているという程度のものではなく、例えば、「住居併設の小売店の店頭で家事を並行しながら物品販売を行う等」は想定されず、実質的に客観的な労使関係にあるものといえよう。この関係から、完全には労働時間面のみの時間という量的要件というものではなく、量的要件に質的な要件、つまり、労働が提供される環境という要件を併せ持っている可能性があり、例えば、当該事業主の指揮命令下で、空間的・時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があること、あるいは、それに近い状況にあることが必要とも考えられる³⁶³のである。

ここで述べた「専ら」の性質は所得課税にかかるものを前提としたものではあるが、「専ら」の性質において的を射たものであると筆者は考える。これを宗教法人における固定資産税非課税制を前提に考察するならば、条文上規定される「本来の用」という「質的」な条件について、「専ら」における「量的」条件を付加することにより非課税該当性が生ずるものであり、該当の空間に「教信徒が単にだけ」という状態は「専ら」には含まれず、「専ら」という空間的・時間的拘束という「量的」な条件のもと「質的」な条件ともいえる「本来の用」にかかる、何らかの宗教行為を提供した状態を要するということであり、「専ら」とは「本来の用」と綿密な関係があるものと考えられる。

なお、作田隆史によると、青色事業専従者給与においては、「専ら」を考察するにあたり、こうした質的要件が含まれるとして、それがどこまで時間という量的な面を離れた独自の要件で、どの程度が量的要件に代替されているのかは、規定からは不明であるが、少なくとも、現在では、家族間であっても、量的にかなりの労働が提供される状況であれば、そこには雇用類似の関係があると、つまり質的な条件もクリアしているとみなして問題ないといい、現在では、一応、「専ら従事」を量的要件としてとらえ、このスクリーニングをクリアすれば、質的要件は特に事情のない限り、問題にされないのだと理解することが許

³⁶²作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら」の要件について」税大ジャーナル(14)(2010年6月)、82頁。

³⁶³作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら」の要件について」税大ジャーナル(14)(2010年6月)、82頁。

され得る³⁶⁴という。

しかし、宗教法人に対する境内地等非課税規定においては、この作田の学説とは異なるものと考えられ、「質的」な条件ともいえる「本来の用」が欠く場合には、固定資産税が非課税とはされ得ず、ここに青色事業専従者給与における優遇規定ともいえるものと、固定資産税にかかる非課税規定との考え方の違いがあると筆者は考察する。

そして、作田の学説から考えるに「質的」な要件とは、境内地等の利用においては、おおよそ「本来の用」にかかる宗教行為における「質的」な要素を含むものと筆者は窺うが、ここでいうならば、「専ら」については、「量的」な側面による考察が重要と考える。

この青色事業専従者給与による「専ら」から、その意味内容において、これに該当するには「量的」な要件と「質的」な要件が並列関係において求められており、これらの要件が具体的にどの程度を要求しているかは不明ではあるものの、「専ら」とは、相当程度の「量的」において「空間的」・「時間的」拘束、そして、「質的」な拘束を受ける厳格な概念であることが分かった。この「専ら」を固定資産税非課税制について述べるならば、固定資産の「利用価値」において、時間的にも空間的にも制限された概念であることが窺われ、この概念から除外される事象については「専ら」から除外する働きがあることを理解できた。

これら「専ら」について本項では概念的理解に留まるものであり、より具体的にいかなる事象を示すのかについて他の規定である(2)「試験研究費の特別控除」、そして(3)「収容等の課税の特例」から検証を加えるが、これら議論には一貫性があるものであり、「青色事業専従者給与」における「専ら」の意味内容をより具体的に示すものと考えている。

第2項 試験研究費における「専ら」の時間的概念

個人や法人において試験研究活動である技術開発や一定の設備投資を行う場合において、当該プロジェクトに参加した者について一定の要件のもと、その人件費について控除することができる制度である。特に中小・零細企業等人員に余裕のない組織である場合には、一人の従業者について試験研究活動とその他の業務との「兼務」がなされているケースも想定され得るだろう。ここに当該試験研究費における控除要件として、地方税法 348 条 2 項 3 号と同じく「専ら」が要件とされており、「専ら」試験研究活動に従事していることが要請されている。

この試験研究費における「兼務」について、宗教法人の有する境内地等においても、本来の目的事業、公益事業、収益事業を合わせて行うことができるため、同様の形態であると窺われる。更に、ビジネス類似の宗教行為が合わせて行われる境内地等においても同様のケースが想定されよう。先の青色事業専従者控除においても指摘したが、配偶者控除においては、「専ら」について相当程度の「質的」な拘束、そして「量的」な「時間的」・「空

³⁶⁴作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら」の要件について」税大ジャーナル(14)(2010年6月)、82-83頁。

間的」拘束を受けるものであったが、試験研究費における「専ら」の解釈から、この「専ら」という文言の持つ厳格さについて、本項においては、「時間」を前提とした検証を行う。

(1) 制度の概要

この制度は、法人等における技術開発や、一定の設備への投資を奨励するため、試験研究費の一部および、一定の設備の取得費の一部を税額から控除することが認められている³⁶⁵ものであり、この控除のうち、試験研究活動において「専ら」に従事する一定の人件費につき控除することができるものである。以下がこれにかかる根拠条文である。

(2) 根拠条文

試験研究費において、試験研究業務に「専ら」従事する場合、当該支出は試験研究費の額に算入することができる。なお、試験研究費における「専ら」にかかる根拠条文は所得税に関するもの、法人税に関するもの、そして、連結事業年度の連結所得に対する法人税に関するものに分類される。以下、それぞれについての根拠条文である。

(所得税に関するもの)

【租税特別措置法施行令 5 条の 3】

第五条の三 法第十条第一項の規定による控除をすべき金額は、その年分の所得税法第九十二条第二項に規定する課税総所得金額に係る所得税額から控除する。この場合において、当該所得税額から控除をすべき同条第三項に規定する配当控除の額があるときは、まず当該配当控除の額を控除し、次に法第十条第一項の規定による控除をすべき金額を控除する。
(省略)

7 法第十条第七項第一号に規定する政令で定める費用は、次の各号に掲げる試験研究の区分に応じ当該各号に定める費用とする。

- 一 製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究 次に掲げる費用
- イ その試験研究を行うために要する原材料費、人件費（専門的知識をもつて当該試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限る。）及び経費

(法人税に関するもの)

【租税特別措置法施行令 27 条の 4】

第二十七条の四 法第四十二条の四第七項第一号に規定する政令で定める金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される同項に規定する特別試験研究費の額のうち当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される第十八項第一号、第二号、第六号及び第七号に掲げる試験研究に係る同条第八項第十号に規定する特別試験研究費の

³⁶⁵金子宏『租税法(第 23 版)』（弘文堂、2019 年）、447 頁。

額に相当する金額（以下この項において「特別試験研究機関等研究費の額」という。）とし、同条第七項第二号に規定する政令で定める金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される同項に規定する特別試験研究費の額（当該特別試験研究機関等研究費の額を除く。）のうち当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される第十八項第三号及び第九号に掲げる試験研究に係る同条第八項第十号に規定する特別試験研究費の額に相当する金額とする。

(省略)

3 法第四十二条の四第八項第一号に規定する政令で定める費用は、次の各号に掲げる試験研究の区分に応じ当該各号に定める費用とする。

- 一 製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究 次に掲げる費用
- イ その試験研究を行うために要する原材料費、人件費（専門的知識をもつて当該試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限る。）及び経費

(各連結事業年度の連結所得に対する法人税に関するもの)

【租税特別措置法施行令 39 条の 39】

第三十九条の三十九 法第六十八条の九第七項第一号に規定する政令で定める金額は、当該連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される当該連結親法人及びその各連結子法人の同項に規定する特別試験研究費の額の合計額のうち当該連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される当該連結親法人及びその各連結子法人の第十七項第一号及び第五号並びに第二十七条の四第十八項第一号及び第六号に掲げる試験研究に係る法第六十八条の九第八項第八号に規定する特別試験研究費の額の合計額に相当する金額（以下この項において「特別試験研究機関等研究費の額」という。）とし、同条第七項第二号に規定する政令で定める金額は、当該連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される当該連結親法人及びその各連結子法人の同項に規定する特別試験研究費の額の合計額（当該特別試験研究機関等研究費の額を除く。）のうち当該連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される当該連結親法人及びその各連結子法人の第十七項第二号及び第七号に掲げる試験研究に係る同条第八項第八号に規定する特別試験研究費の額の合計額に相当する金額とする。

(省略)

3 法第六十八条の九第八項第一号に規定する政令で定める費用は、次の各号に掲げる試験研究の区分に応じ当該各号に定める費用とする。

- 一 製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究 次に掲げる費用
- イ その試験研究を行うために要する原材料費、人件費（専門的知識をもつて当該試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限る。）及び経費

(3) 中小企業庁における取扱通知

これらの根拠条文についての確認を行ったが、試験研究費において、いかなる場合が「専ら」に該当するかについて、中小企業庁が国税庁へ質疑を行うという形式³⁶⁶において、次のような法令解釈にかかる通知が国税庁によってなされており、宗教施設における「専ら」を解釈するに際し、その判断を行うに際し有益なものと考え、これを取り上げ検討を行う。

【人件費に係る「専ら」要件の税務上の取扱いについて³⁶⁷】

試験研究費税額控除制度における人件費に係る「専ら」要件の考え方

租税特別措置法施行令第5条の3第12項第1号(現、5条の3第7項第1号)、第27条の4第9項第1号(現、第27条の4第3項第1号)及び第39条の39第10項第1号(現、第39条の39第3項第1号)に規定される「専門的知識をもって当該試験研究の業務に専ら従事する者」とは、試験研究部門に属している者や研究者としての肩書を有する者等の試験研究を専属業務とする者や、研究プロジェクトの全期間中従事する者のほか、次の各事項のすべてを満たす者もこれに該当する。

① 試験研究のために組織されたプロジェクトチームに参加する者が、研究プロジェクトの全期間にわたり研究プロジェクトの業務に従事するわけではないが、研究プロジェクト計画における設計、試作、開発、評価、分析、データ収集等の業務(フェーズ)のうち、その者が専門的知識をもって担当する業務(以下「担当業務」という。)に、当該担当業務が行われる期間、専属的に従事する場合であること。

② 担当業務が試験研究のプロセスの中で欠かせないものであり、かつ、当該者の専門的知識が当該担当業務に不可欠であること。

③ その従事する実態が、おおむね研究プロジェクト計画に沿って行われるものであり、従事期間がトータルとして相当期間(おおむね1ヶ月(実働20日程度)以上)あること。この際、連続した期間従事する場合のみでなく、担当業務の特殊性等から、当該者の担当業務が期間内に間隔を置きながら行われる場合についても、当該担当業務が行われる時期において当該者が専属的に従事しているときは、該当するものとし、それらの期間をトータルするものとする。

³⁶⁶試験研究費税額控除制度における人件費に係る「専ら」要件の税務上の取扱いについて(通知)| 国税庁 <https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/031225/01.htm> (最終閲覧日: 2019年12月19日)

³⁶⁷試験研究費税額控除制度における人件費に係る「専ら」要件の税務上の取扱いについて(通知)| 国税庁 <https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/031225/01.htm> (最終閲覧日: 2019年12月19日)

④ 当該者の担当業務への従事状況が明確に区分され、当該担当業務に係る人件費が適正に計算されていること。

(4) 試験研究費が示す要件

試験研究費について、国税庁は先のとおり「専ら」にかかる見解を示したが、これらについて①～④の各項ごとに内容についての精査を行う。

まず、①の要件については、一定の期間当該社員が、その研究開発プロジェクトの当該社員の担当業務に従事していれば、当該社員の人件費も試験研究費に該当するということであり、この要件については、特に研究開発の専属部署に所属していなくても、設計や製造を担当している専門的知識を有した社員が、研究開発プロジェクトに一時的に参加しても、その期間に該当する当該社員の人件費については、試験研究費として取り扱われる³⁶⁸ということである。ここにおける一定期間については③に具体的に示されている。

そして、②に関しては、専門的知識を有しない者が研究開発プロジェクトに入る事は、基本的にはあり得ないが、その研究開発プロジェクト全体を管理する管理責任者については、研究開発プロジェクト自体の詳細な専門的知識は無くとも、試験研究のプロセスの中では、予算も含めた管理責任者は必要であり、進捗や予算管理に関する専門的知識に関しても、当然必要である。ここで言われている「担当業務が研究開発のプロジェクトの中で欠かせない」かつ「専門的知識を有する」ということに関して。この管理責任者の人件費も当然試験研究費に含まれている³⁶⁹ものである。

③については、研究開発プロジェクトに参画する期間について、おおむね 1 か月(実動 20 日程度)以上となっており、更に、連続していなくとも、研究開発プロジェクトの開始から終了までの間、専従した期間³⁷⁰と解せる。

最後に④のに関しては、研究開発プロジェクトの進行管理表や工程表などを作成し、客観的に当該者の人件費を研究開発プロジェクトに配賦する³⁷¹ことを要求している。

(5) 試験研究費が示す「専ら」の厳格な範囲

当該試験研究費の運用から、まず、「専ら」の範囲について、青色事業専従者給与において述べた区分に試験研究費において示した番号を用いて当てはめるならば、「量的」な概

³⁶⁸長谷川次郎「人件費における「専ら」の意義」税務弘報(2009.11)(中央経済社、2009年11月)、80頁。

³⁶⁹長谷川次郎「人件費における「専ら」の意義」税務弘報(2009.11)(中央経済社、2009年11月)、81頁。

³⁷⁰長谷川次郎「人件費における「専ら」の意義」税務弘報(2009.11)(中央経済社、2009年11月)、81頁。

³⁷¹長谷川次郎「人件費における「専ら」の意義」税務弘報(2009.11)(中央経済社、2009年11月)、81頁。

念に該当するものとして、空間に対する「①帰属性」、時間における「③期間性」が挙げられる。そして「質的」な概念に該当するものとして「②不可欠性」の区分に分類することができるものと考える。特に「量的」な概念に該当するものについて、運用において一定の程度を示しているという点は注目するものである。

なお、④は、研究開発プロジェクトの進行管理表や工程表などの作成という研究開発プロジェクトに従業者がいかに関与したかという一定の事実認定に関する論点であり、本章における「専ら」の議論とは性質を異にするものと窺われ、ここでの議論は空間に対する「①帰属性」、時間における「③期間性」、そして「質的」な概念に該当するものとして「②不可欠性」に集約される。

議論として、まず一つは、「②不可欠性」についてであり、ここに控除され得るには、当該業務が試験研究活動に欠くことができないものであることが要求されており、これを宗教施設について換言するならば、「本来の用」として欠くことができないものといえることができるもので、その固定資産税非課税制における概念との類似性を指摘できるものである。これは、第1項にて論述した青色事業専従者給与に関する規定における「質的」要件とも同様の性質であるといえ、「専ら」と「本来の用」における相互の関連を窺われる。この関連から、「専ら」にかかる質的要件である「不可欠性」とは「本来の用」との間で並列関係にあるものといえよう。そこで、更に④の議論除外に加え、②にかかる議論を除き、ここで議論すべきは「専ら」にいう「量的」な概念に集約されるものと考えられる。

そして、「専ら」の要件として①については、専属的に従事することが要求されているが、大辞林によると「専属」とは、「ある一つの会社・団体だけに所属し、他とは関係をもたないこと。」³⁷²と解説されている。この解説から「量的」観点において、当該研究開発業務にのみ従事するというを示すものと解することができ、他の業務への制限がなされているものといえよう。この前提として、従事する内容は欠くことができないという「質的要件」から、その者が専門とする業務に関するものに限られているが、その要求される期間においては当該業務に「量的」に先に示した「専属」の概念から、すべて拘束されるものであり、「質的」にも「量的」にも相当限定されたものと解される。ここまで、青色事業専従者において考察を行ったことと併せて、「専ら」とは、相当程度の「量的」な「空間的」・「時間的」拘束を受ける性質を有しており、かつ、「専属」に類似した「質的」においても「量的」においても範囲が厳しく限定されたものと解することができよう。

そして更に「量的」概念のうち、「時間的」性質につき詳解を行うと、①における「専属」的な従事については、これは「時間的」要素である「③期間性」という面からより具体的に要求されているものと考えられる。ここに「③期間性」により1月あたり、おおよそ20日程度の「専属」的な従事を要求されているものといえよう。しかし、この程度についての解釈は困難な場面に遭遇する。つまり、1月において、事業所によって例えば毎週2日の休

³⁷²大辞林(第4版)(三省堂、2019年)

日を設けている場合もあれば、毎週 1 日の休日を定めている場合も想定され、これらではその程度に差異が生ずるということである。

しかし、いずれにせよ、「専ら」の有する「時間的」概念において、この試験研究費における人件費にかかる「専ら」から想定されることが、その者が専門とする業務には、その場面に遭遇した場合にはその業務のみを行うことを要求されているといえると考える。そして、その業務が 20 日程度を下回る場合には「専ら」から除外されるものであり、「専ら」という文言が規定されていることにより、試験研究費にかかる優遇措置からの除外可能性の一助を担っていることに相違はないものと窺われる。

この定義を宗教法人の境内地等の利用による非課税制に当てはめるならば、「専ら」の有する「③期間性」にいう時間的概念において、20 日という、一定の割合に換算することも可能な数値において、境内地等においては、「本来の用」にかかる宗教行為が、空間的に①にいう「専属」的な厳格な程度を持って行われるものであり、「本来の用」以外の用に供する境内地等の利用の場合においては、非課税たる境内地等から除外される可能性が生ずるもので、この試験研究費の特別控除の規定からも、「専ら」とは相当程度厳格な範囲を示した規定であるといえよう。

続いては、固定資産税に関するものではないものの、固定資産に関する優遇措置に関するもので、「専ら」が有する「空間的」概念においていかに用いられているか考察を行う。

第 3 項 収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例における「専ら」の空間的概念

当該規定は、「収用等の課税の特例」のうち社会福祉法人が収用等の課税の特例を受ける場合における規定であり、同一の土地において、課税の特例を受けることができる「特掲事業」と「非特掲事業」とを営んでいる場合において、課税の特例の適用関係がいかなるものとなるか、についての国税庁への質疑応答を記載し、「専ら」が有する「時間的」・「空間的」概念のうち、「空間的」概念から「専ら」に関する考え方の検討を行う。ここでは「特掲事業」と「非特掲事業」という混在に関する論点であり、条文上「専ら」が付されたことにより、「空間的」にいかなる「利用価値」の制限がなされるかについて、より具体的に明らかにするために検証を行うものである。

(1) 制度の概要

収用等による課税の特例とは、土地収用法等に基づく収用等によって、強制的に譲渡が行われた場合において、その補償金等で代替資産を取得したときは、代替資産の取得に要した金額の範囲内で、選択により譲渡はなかったものとみなされる³⁷³。なお、納税者が代替資産を取得しなかった場合、あるいは先の選択をしなかった場合には、特別に 5,000 万

³⁷³金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、293 頁。

円の多額の控除が認められている³⁷⁴。次に示す収用等に関する条文は、以下「国税庁質疑応答」にかかる根拠条文である。

(2) 根拠条文

【租税特別措置法施行規則第 14 条】

第十四条 施行令第二十二條第三項に規定する財務省令で定めるところにより計算した金額は、同項に規定する超える金額を同項に規定する譲渡に要した費用の金額に按あん分して計算した金額とする。

(省略)

5 法第三十三條第五項(法第三十三條の二第三項において準用する場合を含む。)に規定する財務省令で定める書類は、次の各号の区分に応じそれぞれ当該各号に定める書類(法第三十三條第二項において準用する同條第一項の規定の適用を受ける場合には、当該書類並びに同項に規定する取得をする予定の同項に規定する代替資産についての取得予定年月日及び当該代替資産の取得価額の見積額その他の明細を記載した書類(次項において「代替資産明細書」という。))とする。

(省略)

三 次に掲げる資産(当該資産の収用に伴い消滅する法第三十三條第一項第五号に規定する権利を含み、第一号に掲げる資産を除く。以下この項において同じ。)当該資産の買取り(使用を含む。)をする者の当該資産が次に掲げる資産に該当する旨を証する書類

イ (省略)第二十三号(国、地方公共団体又は社会福祉法人の設置に係る社会福祉法(昭和二十六年法律第四十五号)第二条第三項第四号に規定する老人デイサービスセンター及び老人短期入所施設並びに同項第四号の二に規定する障害福祉サービス事業の用に供する施設(障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律(平成十七年法律第百二十三号)第五条第六項に規定する療養介護、同條第七項に規定する生活介護、同條第十二項に規定する自立訓練、同條第十三項に規定する就労移行支援、同條第十四項に規定する就労継続支援及び同條第十七項に規定する共同生活援助の用に供するものに限る。)並びに同号に規定する地域活動支援センター及び福祉ホーム並びに社会福祉法第六十二条第一項に規定する社会福祉施設並びに児童福祉法第四十三條に規定する児童発達支援センター(省略)

(3) 国税庁質疑応答

ここに挙げる国税庁の質疑応答事例は、収容等の課税の特例を受けようとする社会福祉法人が、同一土地において、課税の特例を受けることができる「特掲事業」と、受けることができない「非特掲事業」を併設して営んでおり、控除にかかる適用関係がどのようになるか、にかかる質疑である。なお、条文上においては、「専ら」との文言には言及されて

³⁷⁴金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019 年)、293 頁。

いないものの、質疑応答事例における特掲事業への割合について「専ら」の文言を付し言及して説明していることから検討を行うものである。

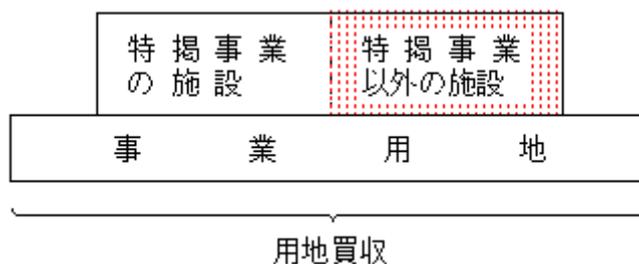
【特掲事業の施設と特掲事業以外の施設が併設される場合³⁷⁵】

【照会要旨】

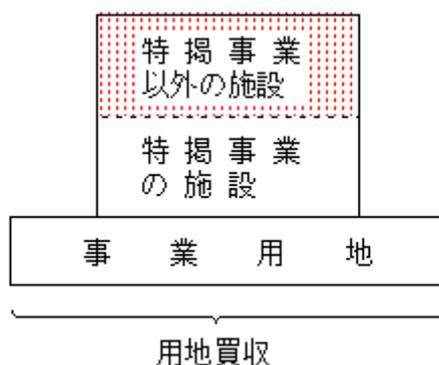
社会福祉法人が、土地収用法の事業認定を受けない場合でも収用等の課税の特例の対象となる老人デイサービスセンターと、事業認定を受けなければ特例の対象とならない他の社会福祉事業の施設を併設する場合のように、同一の事業施行者が、特掲事業(租税特別措置法施行規則第14条第5項第3号イ該当事業)の施設と特掲事業以外の施設を併設する場合において、これらの事業用地として買収された土地についての収用等の課税の特例の適用関係はどうなりますか。

また、施設が併設される場合としては、次のような事例が考えられますが、事例1と事例2とでは、これらの施設の敷地となる土地の譲渡について特例の適用関係に違いはありますか。

〔事例1〕



〔事例2〕



³⁷⁵特掲事業の施設と特掲事業以外の施設が併設される場合 | 国税庁
<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/joto/14/47.htm>(最終閲覧日：2019年12月19日)

【回答要旨】

1 照会の場合のように、同一の事業施行者によって特掲事業と特掲事業以外の事業が施行され、これらの事業の施設が併設される場合の態様としては、1 いずれの事業についても事業認定を受けるケース、2 いずれの事業についても事業認定を受けないケース、3 特掲事業以外の事業についてのみ事業認定を受けるケースの3通りが考えられますが、土地収用法の事業認定は、二つの事業の施設が併設される場合には、その一部分のみについて受けることはできないこととされていますから、3のケースは想定されないことになり、1及び2のケースについて特例の適用関係の検討を要することとなります。

2 そこで、まず、1のケースのように、特掲事業と特掲事業以外の事業のいずれについても事業認定を受ける場合には、収用等の課税の特例を適用することについて特に疑問は生じません。

次に、2のケースのように、特掲事業と特掲事業以外の事業のいずれについても事業認定を受けない場合には、併設される施設のうち特掲事業の施設に係る事業用地についての収用等の課税の特例の適用関係が問題となります。すなわち、特掲事業以外の事業に係る事業用地については特例を適用する余地がないことから、仮に、特掲事業の施設に係る事業用地について特例の適用があるとした場合、特掲事業の施設の敷地となる土地を特定することができれば、その土地の譲渡について特例の適用を認めることとなるのか、あるいは、特定できない場合(事例2が典型)には、併設施設の床面積の按分割合により特掲事業の施設の敷地面積を算出して、この部分について特例の適用を認めることとなるのか、といったような問題が生じます。

この点については、施設が併設される場合に、仮に、その一部の敷地が特定できたとしても、同一の事業施行者に譲渡したにもかかわらず、併設施設の構造(位置)の違いだけで特例の適用の有無に差異が生ずることになり、地権者にとってみれば不合理となるケースが想定されること、また、特定できない場合に、併設施設の床面積の按分割合を基として特例の適用を認めることとするようなことは、(一つの土地に対して収用権が割合で及んでいるということであり、)そもそも、収用権を背景にした買取りといえるのか、といった疑問が生ずることから、特掲事業の施設に係る事業用地について特例を適用することには、問題があるといわざるを得ません。

そして、特掲事業について、事業認定を受けない場合でも収用等の課税の特例の適用対象事業とされているのは、「いずれ事業認定が行われることが確実と認められるもの」であることによるものであり、二つの事業の施設が併設される場合の事業認定は、その一部分について受けることはできないことからすれば、2のケースについての特掲事業の施設の事業用地の買取りは、事業認定が受けられることを前提としたものとはいえず、「資産について買取りの申出を拒むときは土地収用法の規定に基づいて収用されることとなる場合」には該当しないこととなります。

3 したがって、併設される施設の敷地となる土地の譲渡について、収用等の課税の特例

を受けるためには、特掲事業も含めて事業認定を受ける必要があるということになり、照会の事例 1 と事例 2 とで適用関係に違いはありません。

なお、併設される施設の大部分が専ら特掲事業の施設の用に供されると認められる場合(おおむね 90%以上)には、事業認定を受けない場合であっても、当該併設施設の事業用地の買取りについては、収用等の課税の特例を適用して差し支えありません。

(4)空間的概念における割合

この、「専ら」とは「量的」にいかなる程度を示すのか、について、「時間的」・「空間的」に制限された概念であることはまず青色事業者控除における「専ら」での議論において指摘を行った。そして、前項試験研究費における議論においては「時間的」概念としての「専ら」の論述を行い、そして、本項では、「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」から、「空間的」な制限からの考察を行うものである。

本章にて示したビル型納骨堂事件の判旨において、「実際にも、それが例外的とはいえない割合で行われており、(省略)・・・専ら、宗教団体としての主たる目的を実現するために使用している状態にあるとは認められない。」と判旨されているが、「専ら」という文言を「空間的」概念において、これを割合としてみた場合、この「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」において、どのような厳格な割合を有しているのか、ここに確認を行う。本項における国税庁の質疑応答事例によると、その「空間的」に「混在」した場合における「専ら」特例該当性に関する特掲事業の施設の用に供される割合は 90%以上であると応答したものである。更に、当該優遇措置のみならず、種々の租税法規において、程度を示す場合において「90%」以上を優遇するものが見受けられるのである。例えば、個人が自分の居住の用に使っている家屋とその敷地を売却し、一定の要件に当てはまるときは 3,000 万円の特別控除の特例などが受けられる所得税上の優遇措置において、家屋には居住用と店舗用が一緒になっている店舗併用住宅も想定され、この場合、特別控除の特例を受けることができるのは、店舗併用住宅のうち自分の居住の用に使っていた部分に限られるとされるが、居住の用に使っていた部分が全体の 90%以上であるときは、全体を居住の用に使っていたものとしてこの特例を受けることが可能である³⁷⁶との運用がされているものも見受けられる。当該優遇措置についていえることは、90%以上という割合が、法律上規定されているものではないものの、この「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」においても、または他の場合においても運用レベルではあるが、「90%」という割合が、課税上の一定の基準とされているものとは考えられる。

この「専ら」にかかる程度について、本章冒頭にて碓井光明は、固定資産税における租税法規上の解釈として、たまたま例外的に他の目的のために使用することがあったという

³⁷⁶No.3452 店舗併用住宅を売ったときの特例 | 国税庁

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/joto/3452.htm>(最終閲覧日:2019年12月19日)

程度において「専ら」の要件に欠けることとならない³⁷⁷とし、この前提を基に、伊藤嘉規はその程度について「8割」程度³⁷⁸であるとの見解を示した。しかし、確井の解釈から、その程度についてすぐさま8割程度と導き出されることについては、「専ら」に該当する境内地等が「本来の用」以外の用における「利用価値を制限」する効果を有するものであるならば、伊藤から導き出された程度は強引な印象が窺われるものである。また、その程度について、いかなるプロセスを経て導き出されたか明らかであるとはいえず、かつ、筆者としては、これはおおよそ非課税につき門戸の広い解釈であるとの指摘を行った。

「専ら」について、伊藤のようにその程度についてゆるやかに解釈する見解が存在する。しかし、境内地等においては、「専ら」が「本来の用」以外の用への「利用価値」を制限する効果を有することからも、納税者間の公平性を阻害してまで非課税を行うということは、「専ら」についての「専属」に類似した程度、割合についても90%以上という、一定の厳格性が求められるものと解するべきであると考ええる。ただし、この90%以上という基準においても、先の伊藤における80%以上との基準と同様に、これらの割合は法定化されているものではない。この法定化されていないことから、概していずれの割合が正しいとはいえないことは筆者においても理解をしているところである。しかし、あくまで運用レベルではあるものの、特に、この割合が導き出された「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」においても、宗教法人にかかる固定資産税非課税制と同様に、納税者に対する優遇規定であるという点で一致するものであり、「専ら」が、条文が要求する用以外の用途を除外することにかかる厳格さという意味においては、「他の用途への利用価値がない状態」について、課税庁において90%以上というメルクマールとしたのであると考えられ、「専ら」という堤防が相当程度厳格に他の用を除外する解釈が可能であるものと窺われる。続いて、このことを固定資産税の性質に立ち返り考察を行う。

第5節 固定資産税の性質からの根拠

ここまでにおいて他の租税法規からの検討も含めて「専ら」の範囲について考察を行った。まず青色事業専従者控除においては、「専ら」が「空間的」・「時間的」制限における「量的」に相当の制限を設けた概念であることが分かった。そして、試験研究費においては、原則として「専ら」とは「専属」に類似した厳格な程度を有するものであり、従業員が「兼務」している場合においては、「時間的」な制限において1月あたり20日程度の従事が要求されているとした。最後に、「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」については、「空間的」制限において、特掲事業に「90%」以上の利用、そして、所得税にお

³⁷⁷確井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』（六法出版社、1988年）、160頁。

³⁷⁸伊藤嘉規「〔判例評釈〕 ペットの遺骨保管ロッカー及びその敷地部分が宗教目的に使用する施設とされ、固定資産税等の非課税規定に該当するとされた事例」富大経済論集54(3)(2009年3月)、324頁。

いて、個人が自分の居住の用に使っている家屋とその敷地を売却し一定の要件に当てはまるときは 3,000 万円の特別控除の特例については、「空間的」に「90%」以上の割合で居住用として利用を要するという量的な「空間的」な制限が求められることが分かった。

しかし、この「時間的」・「空間的」な制限について、試験研究費の規定であればその時間的な日数、そして、収容等の特例および、居住用財産の特別控除であれば、その空間的な割合は実際に法律上規定されているものではなく、かつ固定資産にかかる措置も含まれてはいるものの、固定資産税にかかるものではなく、更に、地方税法 348 条 2 項 3 号は「非課税規定」であるが、これら先に示した規定は「優遇規定」にかかるものであり、これらの多く異なる点を有することから、「90%」という割合による空間的制限や、「20 日」という時間的制限を額面通りに受け入れることは困難といえよう。しかし、ここまで示した他の租税法規における「専ら」の性質について、条文が要請する「行為」・「用途」以外のものを「専ら」により除外する性質を有することには相違がないものであり、かつ、本節 3 項にて示した事例はいずれもが固定資産に関するもので、一定の固定資産の他の用途への「利用価値」を制限したのものに対する優遇措置という点においては注目すべき点であると窺われる。これらの他の租税法規における「専ら」の有する性質という点においては、その程度には疑義があるものの、総括として、「時間的」・「空間的」制限を設けることで、他の用あるいは用途を排除すべく、一定の厳格なメルクマールが要求されていることは窺うことが可能であると考えられる³⁷⁹。ここでこの「専ら」にかかるメルクマールについて、冒頭に立ち返り、具体的に固定資産税の非課税制を根底から支える「財産税」という性質における考察を行うものである。

固定資産税において「専ら」が、「時間的」・「空間的」といった他の用途への「利用価値」の制限について、非常に制限されたメルクマールが導き出される理由として、これを根拠付ける理由は、固定資産税における性質上、「財産税」を前提としたものであることが考えられる。筆者は地方税法 348 条 2 項 3 号に規定される「専ら」について、非課税を受けるには、「本来の用」以外の用への「利用価値」が制限された境内地等であることが求められると指摘したことは既述のとおりである。このことは、固定資産税の性質上、「財産税」であるという観点から、「財産税」は財産の保有の事実に基づいて課される租税であり、当該資産から生ずる収益力を財産保有の事実にかかる担税力として捉えるものであり、固定資産の時価である「収益価格」をもって固定資産税を課するものであり、固定資産からフローが制限された状態を「専ら」という条文上の構成要素により「時間的」・「空間的」と

³⁷⁹本章では他の租税法規を含め「専ら」についての考察を行った。ここで法的安定性の観点から、「専ら」の役割を、租税以外の他の法規から確認を行う。ここに事業法である電気通信事業法 164 条 1 項に規定される「専ら一の者に電気通信役務を提供する」とは、電気通信役務の提供先が 1 人又は 1 社に限られている場合をいい、租税法規における性質と同様に、他の用を制限する役割を有していることが分かる。なお、総務省「電気通信事業参入マニュアル [追補版]」（総務省 2019 年 10 月）、8 頁。を参照のこと。

いった要素から固定資産の「利用価値」の制限を求めているものとする。

この財産税の性質から、先の「公衆用道路」について、固定資産の時価である「収益価格」の観点から、収益力において、これを担税力の制限として述べるならば、専ら不特定多数の者が利用することを要件とするもので、これを所有者の「使用収益の可能性が排除」されている³⁸⁰状態を示すものといえよう。この使用収益が排除された状態を示すということについて、これは相当強く用途において、固定資産から生ずるフローが制限された状態を示し、固定資産の「利用価値」が制限された状態であるといえよう。

更に、「専用住宅」の規定についても、住宅用地について、居住目的にかかる用地のみを対象とした特例措置であり、固定資産の「利用価値」という前提においては、「居住」という、そこで生産的な何らかの経済活動が行われるという利益の獲得を目的とした固定資産ではないということが出来るものと考えられ、同様の理由により「利用価値」が制限された状態を示すものと考えられる。

このことを宗教法人の所有する境内地等について述べるならば、「本来の用」以外の用への利用が制限された用途であるものと考えられる。この状態を、「専ら」との関連において、いかに判断するかについて述べるならば、まず、ここまでの解釈から、「専ら」の有する性質という点において、「時間的」・「空間的」といった制限を設けることで、「時間的」・「空間的」に境内地等の「利用価値」が制限された状態を示すものと筆者は考えるものである。そして、この制限された状態を根拠付けるものが、財産税という固定資産税の性質が根底において支えているのである。これは、財産税として、固定資産の時価である「収益価格」の観点から、財産保有の事実にかかる担税力である境内地等の収益力において、「本来の用」以外の用への種々の「利用価値」を「専ら」という構成要素によって制限し、非課税から除外しているのである。これらから、宗教法人の境内地等について、財産税の観点から、固定資産税の性質から非課税を根拠付けるならば、収益力が制限された固定資産が非課税とされるものに該当するものである。

ここまで「専ら」の性質について論じたが、「専ら」について、固定資産税が財産税であることから、「利用価値」が制限された固定資産について、その性質から優遇を受けることの根拠を見出したものである。ここで、この優遇の立証として、合わせて他の租税法規における性質についても検討も行い、そこから「専ら」の有する性質として、「時間的」・「空間的」制限により、「専ら」から除外する性質を有するものであると指摘を行った。これらの共通項は概して、他の行為・用途に対する利用等を排除しているということである。

ここでビジネス類似の宗教行為の登場による影響に目を向ける。固定資産税は財産税における担税力の根拠を支えている財産保有の背後にその保有を支えるフロー(所得)が存在³⁸¹することから、これを根拠として課税を行うものである。そこで、ビジネス類似の宗教

³⁸⁰高野幸大「固定資産税の非課税対象となる「道路」の意義」税務事例研究(17)(1993年11月)、61頁。

³⁸¹田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化

行為が登場するまでは、条文上、「専ら」が付されていることから、境内地等を「本来の用」以外の用に供する場合においては、本来の宗教行為とは固定資産から生ずるフローにおける「利用価値」が異なることから、「専ら」という構成要素により、「時間的」・「空間的」といった制限のもと、非課税から除外することが可能であったのである。しかし、ビジネス類似の宗教行為が「本来の用」に入り込むこととなったことから、財産税としての性質からも、そして、現状の条文において対応ができないこととなったのである。

では、本章において示した裁判例においては、いかなる解釈が可能であろうか。裁判例において、「それが例外的とはいえない割合」において行われていることから非課税から除外されると判示したものであるが、確かに、ここまでの解釈において、非課税規定を受けるには、相当の固定資産の「利用価値」の制限が要求されるとしたが、それが厳密にいかなる割合・程度を示すかについては明確ではないものの、碓井光明のいう同3号にかかる固定資産税における租税法規上の解釈として、たまたま例外的に他の目的のために使用することがあったという程度において「専ら」の要件に欠けることとならない³⁸²との指摘からも「専ら」は境内地等の「利用価値」が制限された厳格なメルクマールによるものであり、つまり、「専ら」は境内地等が、「利用価値」が制限された「本来の用」以外の用に供される場合において、「空間的」制限、そして「時間的」制限を用いて、相当程度厳格に非課税から除外する規定であることが分かる。

しかし、最も問題とすべきは、ビジネス類似の宗教行為の定義をも「本来の用」に含み得ることから、「本来の用」にビジネス類似の宗教行為が入り込んだ場合、「専ら」という厳格な堤防を越えて非課税とされるおそれがあるのであるということである。いくら「専ら」が厳格であっても「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が含まれた場合、非課税から排除できないのである。このことから、立法によって、ビジネス類似の宗教行為を非課税から除外する規定について制度構築が必要であるものである。なお、新たな制度の検討にあたり、現代社会の構造を考慮しながらの制度構築が求められるものであろう。

第6節 小括

ここまでにおいて、「専ら」についていかなる状態を示すのかについて、「青色事業専従者給与」、「試験研究費」にかかる規定、そして、「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」といった他の租税法規を含め考察を行った。固定資産税は財産税として、非課税に該当する境内地等は、「専ら」の性質による「時間的」・「空間的」といった制限のもと、便益を有しない、利益の獲得を目的としない、世俗的なフローを排除した土地を示すものと考えられると指摘を行った。そして、非課税たる優遇を受けるには、相当厳格な範囲が求められることを要求しているものと考えられ、ビジネス類似の宗教行為を排除した

社、2011年)、556頁。

³⁸²碓井光明『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988年)、160頁。

「利用価値」が制限された境内地等であることが分かった。

しかし、「専ら」がいかにかに厳格な規定であっても「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が含まれた場合、非課税から排除できないものであり、立法による手当が必要なものと考える。

第7章 ビジネス類似の宗教行為を行う施設を非課税から除外する制度の提案

本稿において、これまで固定資産税にかかる宗教法人非課税制における解釈、そして条文が抱える問題点について指摘を行った。しかし、境内地等のビジネス類似の宗教行為の「非課税からの除外可能性」について、ビジネス類似の宗教行為のような、非課税除外可能性について現行制度の範囲内において、いかに厳格に解釈を行った場合においても、解釈上の問題が残されることとなった。

この残された課題の解決に当たり、まず、ここまでににおける議論の整理を行うと、本稿において、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、非課税からの除外可能性についての考察を行ったものである。この議論として、地方税法 348 条 2 項 3 号における条文を「専ら」・「本来の用」・「供する」に区分し、それぞれについて解釈論において、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を非課税からの除外可能性についての考察を行った。ここに、条文が抱える問題点を整理し、そして問題点を排除する制度の提案を行う。

第1節 条文が抱える問題点の整理

まず、条文が示す「本来の用」においては、これは宗教法人法 2 条における目的に沿った事業が行われることが求められる旨解釈を行い、これにビジネス類似の宗教行為の定義の三つを当てはめて考察を行った。まず、一つが、「①教信徒・非教信徒を問わない事業」という定義であり、これは、「排他性」のある境内地等の運営がなされていることが要求されるとした。そして、二つが、「②事業にかかる一定の外注を行ったものである」という定義であり、外注などにはよらず、「主体性」をもった利用が要求されるとした。そして、「③一定の価格を設定した事業」であるという定義においては、条文からはこの定義を当てはめることは困難であるとした。

これらの定義の問題点について、まず、「①排他性」という性質においては、教信徒の範囲の「曖昧さ」や、「②主体性」であれば、外注を行う事業であっても外形上は旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を装うものもあり、こちらもその範囲の「曖昧さ」が見受けられ、かつ、「③価格設定」は条文上考慮されないことから、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込む条文となっており、これを非課税から除外できないという問題を有するものとなった。

そして、「供する」については、境内地等の「使用見込」・「移転」・「建替え」・「現に使用」にその境内地等の利用状況を区分し、いかなる状態が「供する」に該当するもので、その該当性において、ビジネス類似の宗教行為の非課税除外可能性についての考察を行った。その解釈上の状態から、境内地等を「現に使用」している場合を除き、非課税から除外されるものと指摘を行った。しかし、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込むことから、現に使用している場合においてもビジネス類似の宗教行為を行う境内地等が非課税となり得るのである。

最後に、前章である「専ら」について、いかなる程度・範囲がこれに該当し、除外され

得るか考察を行った。ここでは、財産税におけるフローの観点から、「利用価値」が制限された固定資産であるという観点から、「専ら」とは「本来の用」以外の用を排除する堤防の役割を果たす規定であると指摘を行った。しかし、こちらにも、ビジネス類似の宗教行為の定義をも「本来の用」に含み得ることから、「本来の用」にビジネス類似の宗教行為が入り込んだ場合、非課税から「本来の用」以外の用を除外する「専ら」という堤防を越えて非課税とされるおそれがあるのである。

これらの条文における課題が残されたものであるが、いかなる制度を構築すれば、ビジネス類似の宗教行為を「本来の用」から除外し、そして、非課税の範囲から排除できるかについて考察を要するものである。続いて、具体的にいかなる制度構築が求められるか、について考察を行う。

第2節 固定資産税に適合した制度の検討

オウム真理教事件以降、これを受け宗教法人法の改正について、主管官庁において、宗教法人に対し一定の介入が可能となったことで、宗教法人にかかる制度改正が行われた³⁸³ものである。なお、この介入は宗教法人の「聖」に関する事項ではなく、あくまで「俗」の部分に留まるものであることから、筆者としては、「聖俗分離原則」の観点からは制度改正は許容されるものとするものである³⁸⁴。

ここでは、租税法規上、宗教法人の有する「俗」の部分への介入に留まる制度構築の検討としていかなるものが考えられるかについて考察を行う。ここに3つの制度構築が検討できるものとする。一つが、①「専ら」をより厳格なものとする制度である。そして「本来の用」について一定の制限を設けるというもので、二つは、②「価格設定」を行った事業による境内地等の利用を非課税から除外するというものである。最後に③外部事業者に「外注」を行った事業による境内地等の利用を非課税から除外するというものである。これらの制度構築を検討する。

第1項 「専ら」を厳格にした制度の提案

地方税法 348 条 2 項 3 号の規定上、「専ら」という不確定概念が付されていることによる「曖昧」な範囲のためにビジネス類似の宗教行為が非課税とされ得るという視点から、本項ではその「専ら」を条文から排除する制度の提案を行う。

³⁸³当該制度改正について詳解している論文として、桐ヶ谷章「改正点をめぐる諸問題—宗教団体に対する管理の要素の導入—」宗教法(16)(1997年11月)を参照のこと。

³⁸⁴なお、宗教法人法の改正について、制度改正は許容されるとした学説を論じた論文として、棚村政行「宗教法人法改正への視点」法律時報 68(1)(1996年1月)が挙げられる。一方、許容されないとした学説を論じた論文としては、桐ヶ谷章「改正点をめぐる諸問題—宗教団体に対する管理の要素の導入—」宗教法(16)(1997年11月)が挙げられ、それぞれ参照のこと。

(1) 改正案

地方税法 348 条 2 項 3 号におけるビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を固定資産税の非課税から除外するために、「専ら」を条文から排除することで、境内地等においては、「本来の用に供する」場合にのみ非課税とされることとなる。

【地方税法第三百四十八条二項第三号(改正案)】

三 宗教法人が完全にその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地(旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。)

(2) 制度改正の導入による影響

制度を改正することにより生ずるものと考えられる影響について記述する。

① 「本来の用」以外の用を行う境内地等を非課税から排除できる

宗教法人における境内地等においては、固定資産の「利用価値」が制限された、非課税制にかかる「本来の用」の利用における極めて厳格なメルクマールが求められるものと窺うものである。しかし、この極めて厳格なメルクマールが、厳密にいかなる割合・程度を示すかについては明確ではないと筆者は考え、立法による一定の手当が必要な状態であると窺われる。濱田洋によると、「専ら」について、これが条文上付されていない場合、納税者有利に捉えるならば、少しでも「本来の用」に供していれば全体が非課税となるとも考えられる³⁸⁵といい、「専ら」が「本来の用」以外の用に供した場合において非課税からの除外における堤防となっているものといえる。ただし、「曖昧」な一面も有していることから、条文から「専ら」を厳格とすることによって、「本来の用」に供する場合に限り、宗教法人の固定資産税が非課税となることから、一括してビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を非課税から除外することが可能である。

しかし、当該改正は大きなデメリットが存在する。それは、「専ら」という規定は「本来の用」以外の用を排除する規定ではあるが、しかし、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為の定義が入り込むことから、いくら「専ら」を超えて厳格な規定としても、ビジネス類似の宗教行為を非課税から排除することができないのである。本稿における目的は、ビジネス類似の宗教行為を本来の用から除去することが目的であることから、この改正では対応ができないものである。

第 2 項 「価格設定」を付した事業による利用を非課税から除外する制度の提案

筆者はかねてより本稿において、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が含まれ得ることを指摘した。そこで、地方税法 348 条 2 項 3 号において、「価格の設定」がなされ

³⁸⁵濱田洋による修士論文指導による。

た上で、境内地等が一定の用に供される場合には、非課税から除外される旨、規定すべきであるとする。

(1)改正案

改正後の条文は次のようなものとなると窺われる。ここに「境内地等において金員を得て用を供する場合には、価格の定めのない喜捨によるときに限り当該規定を適用する。」と加えることで、ビジネス類似の宗教行為の定義において示した「価格設定」というものを非課税から除外することが可能となる。

【地方税法第三百四十八条二項第三号(改正案)】

三 宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地(旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。)

三の一 境内地等において金員を得て用を供する場合には、価格の定めのない喜捨によるときに限り当該規定を適用する。

(2)制度改正による影響

ここでは、制度改正によって、条文上「価格設定」を付した事業を行う境内地等を固定資産税の非課税から除外することによる影響についての考察を行う。

筆者は制度改正の趣旨として、財産税としての性質により、固定資産税にかかる時価について、「収益価格」であることを前提とし、収益力という財産保有の事実にかかる担税力の観点から「利用価値」の制限された固定資産が、非課税たる境内地等の根拠となるものと考えるものである。これは、ビジネス類似の宗教行為の登場までは、現行法において、法改正を行わなくとも、喜捨にはよらない、世俗的な「利用価値」を有する担税力のあるマンション経営や駐車場経営といった事業は「本来の用」に含まれるものでないため、これらのような事業を行う境内地等は課税され、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為は「本来の用」に該当し、課税と非課税の棲み分けがなされてきたものとする。

しかし、ビジネス類似の宗教行為が登場したことにより、これを財産税という性質上、これは固定資産の収益力を財産保有の事実にかかる担税力として捉えるものであり、「利用価値」が制限された境内地等が非課税たるの根拠を有するものと考えられるものの、ビジネス類似の宗教行為が「本来の用」という非課税規定に入り込むこととなり、固定資産税の性質と根拠法の条文との間に不一致という矛盾が生ずることとなり、これを是正する必要があると筆者は考えるのである。そこで、この制度改正案における提案により「価格設定」というものを非課税から排除する旨、条文上加えることで、固定資産税の性質と、根拠法の条文との間に生ずる不一致を是正することが可能であるのか、また、制度改正を行うことができるのかについて考察を行うものである。

地方税法 348 条 2 項 3 号の条文に目を向けると、ここに規定される「本来の用」とは、宗教法人法 2 条にいう、「宗教の教義をひろめること」、「儀式行事を行うこと」、そして、「信者を教化育成する」ことを目的とする、同法 3 条に規定する「境内建物」である。しかし、これらの目的からは「価格設定」がなされた境内地等を非課税から排除する旨の要求がされていないのである。問題提起としては、「価格設定」を排除する旨、条文において明確になっていないことから、解釈論においては非課税からの除外可能性の根拠とはならない。そこで、世俗的要素の極めて強いビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、「価格設定」との文言を付加することで、非課税から排除することにある。

ここで、いかなる根拠を持って立法論にて「価格設定」という要素につき、「本来の用」に含まれるビジネス類似の宗教行為を非課税から排除するかが問題となる。田中治において、宗教活動に用いられる建物や土地の保有に課税をするならば、その税負担をまかなうために、一定の金員を信者等から恒常的に集めることを余儀なくされ、本来、信者の喜捨等によって運営されている宗教法人に対して、世俗の所得や収益を直ちに反映するものではない建物、土地を持っているからといって、その保有に対して課税をすることは、納税資金のために、宗教法人本来の活動の範囲を超えた負担を負わすことになり、宗教活動に用いられる土地等への非課税には、このような考慮、配慮が含まれているものと思われる³⁸⁶といい、ここで、田中の指摘した固定資産税の境内地等非課税たる根拠につき「喜捨」という性質に焦点を当て考察を行う。

この「喜捨」によるということは、宗教法人法 2 条における目的である「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」とは直接的なつながりを有するものではないと窺われる。しかし、「喜捨」は宗教の有する性質ではあると考えられる。更に「喜捨」にかかる指摘において忠岡博によると、もともと、信者が金員を喜捨したり、献金したりするのは、あくまで宗教行為であって、課税されることを予定したものではなく、担税力のあるフローではない³⁸⁷と論述しており、この「喜捨」というものが、固定資産税における境内地等にかかるフローを有しないものと指摘している。ここに、この「喜捨」というものがいかなる意味を有するものであるかを述べる必要があると考える。

大辞林によると、喜捨とは、「功德を積むため、あるいは宗教的な戒律にしたがって、金銭や物品を寺社や困っている人に差し出すこと。「浄財を一する」³⁸⁸」と解説がされている。「喜捨」は宗教行為の一つであり、「喜捨」の解説において、価格の設定されたものであるとの説明はされていない。また、佐々木一憲によると、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、例えば、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

³⁸⁶田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』（法律文化社、2011年）、556頁。

³⁸⁷忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009年11月)、207頁。

³⁸⁸大辞林(第4版)(三省堂、2019年)

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、提供する事業者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³⁸⁹ると指摘している。この常用語における意味、そして特に佐々木の学説から、お布施、すなわち「喜捨」とは、価格設定のない任意の存在を示すと考えられ、筆者もこの「喜捨」の価格設定を有さない任意性について同意するものである。

そして、このような、「喜捨」の名の下に価格設定を行うことについて、「本来の宗教活動」ではないとの理由により、仏教界において反発が起きた事例がある。この事例における根拠として、次に示す公益財団法人日本仏教協会による「小さなお葬式」の運営会社に対する要望書は、全文長くはなるものの、この「喜捨」の価格設定における排除を前提としたものとして興味深いものである。

【全日本仏教教会の要望書³⁹⁰】

「葬儀本.com」掲載のお布施の価格表示について

謹 啓

慈光のもと益々ご清祥のこととお慶び申し上げます。突然のお便りをご容赦頂きたく存じます。

まずは、本会組織を説明させていただきます。財団法人 全日本仏教会は全国 58 の伝統教団諸宗派、36 の都道府県仏教会、8 つの仏教系諸団体が加盟する伝統仏教界唯一の総連合体で、加盟団体に所属する寺院・教会等は 75,000 を超えております。また、神道・キリスト教・新宗教の連合体と共に、(財)日本宗教連盟を構成し、仏教界を代表して他宗教との連絡や政官界との折衝にも当たっております。それに加えて世界 164 の地域センターが加盟している WFB（世界仏教徒連盟）に唯一の日本センターとして加盟し、世界の仏教界の窓口にもなっております。

標記の件について、御社のホームページを閲覧しますと「小さなお葬式の法事予約サービス御布施総額全国統一 55,000 円」「100 名までのお葬式お布施額とお勤め内容」さらには「お布施全国統一金額」と称してお布施の金額が価格として一覧表示されております。

「お布施」の金額を料金体系として一覧表示する御社は、各伝統仏教宗派の教義や歴史的経緯をご理解されていないと考えます。また葬送儀礼において、一大事とされる授戒の意義、意味、作法等については各伝統仏教宗派独自の伝統があり、お布施への配慮なき料金

³⁸⁹佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、291頁。

³⁹⁰「「葬儀本.com」掲載のお布施の価格表示について」(公益財団法人日本仏教協会、2011年)<http://www.jbf.ne.jp/pdf/yunikuesuto.pdf#search=%27%E3%80%8C%E8%91%AC%E5%84%80%E6%9C%AC.com%E3%80%8D%E6%8E%B2%E8%BC%89%E3%81%AE%E3%81%8A%E5%B8%83%E6%96%BD%E3%81%AE%E4%BE%A1%E6%A0%BC%E8%A1%A8%E7%A4%BA%E3%81%AB%E3%81%A4%E3%81%84%E3%81%A6%27>(最終閲覧日：2019年12月19日)

体系化を標榜することは、授戒の意義尊厳を損ね、仏教の宗教性に対する越権行為と考えます。

葬儀は故人が仏弟子となる深い法儀と、故人を縁として残された者たちが仏法に出遭う厳粛な儀礼であり、施主の布施行もまたその一環であります。たとえ社会の風潮が「商品化、価格化」のような傾向になり、布施が金銭化され形骸化されたとしても、喜捨の精神を蔑ろにするお布施の料金表示及び体系化を容認することはできません。

全日本仏教会は、株式会社 ユニクエスト・オンラインが運営する「葬儀本.com」に記載されている、すべてのお布施の金額及び料金体系の表示の削除を強く要望致します。

一方で、お布施の料金体系化は、伝統仏教界に警鐘を鳴らす意味を持っていると考えます。我々僧侶は、一般の方々が持つておられるお布施に対する不満と不安に耳を傾けてこなかったことに対して、強く反省しなければなりません。核家族化が進行したことによる寺檀関係の希薄化を修復するにあたり、各寺院と宗派の関係、各寺院と都道府県仏教会の関係を繋ぎ合わせて、一般の方々が持つておられる不満・不安に対応していかなければなりません。

そして、我々僧侶のみで対応を考えるのではなく、関係団体と共に問題を共有し、檀信徒や地域の方々と信頼関係を構築し、時代に応じて変わりゆく告別式と、変わらざる葬儀を認識し合う、共生の縁を築いていかなければならないと思っております。

御社の葬儀・法要事業の全国展開において、お布施の金額については、各地方や宗派毎に異なる慣行を重視され、施主と寺院、施主と僧侶の信頼関係を構築されるよう十分な配慮をお願い致します。

全日本仏教会と致しましては、御社と対話の場を設ける用意があることを申し上げます。

ご隆昌を祈念しております。

合 掌

この要望書は、ウェブサイトを通じて葬儀の手配を行う事業について、日本仏教協会が、仏教に対する宗教性への越権行為であるとして批判を行ったものである。その批判としては、料金体系化することにより、「商品化、価格化」に対する批判であり、「喜捨」の性質と異なるものであるとして、料金体系化の削除を求めるものであった。筆者としても、この要望書における「喜捨」の性質についての的を射たものであると考える。

筆者は、この「価格設定」がなされた事業による境内地等の利用について、固定資産税非課税から除外するという制度構築について、次の視点によるものである。

①まず前提として、一般事業会社はその性質上、利益を得ることを主たる活動としているので、利益が不確定となる「価格設定」を付さない事業は通常行わないものと考えられる。

②そこで、「喜捨」という金額に不確定な事業を排除してきた宗教法人について、条文が要請する「本来の用」について、価格設定がなされたものを非課税から除外することによって、一般事業会社と同様の性質の事業を行う宗教法人の境内地等について、非課税から排除する作用を有するものと考えられる。

この一般事業会社と同様の性質である、「価格設定」という構成要素を非課税から除外することで、固定資産の「利用価値」を高めると考えられる種々のビジネス類似の宗教行為を幅広く非課税から除外することが可能となるものと考えられる。

しかし一方では、「価格設定」のある事業をすべて非課税から除外することについて、問題も有している。それは、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為までもが非課税から除外されるおそれがあること、また、一般事業会社と同様の性質というものを非課税から排除することが固定資産税の性質において許容されるのか、といった、当該制度改正が困難な側面もあることから、次に指摘を行う。

(3) 「価格設定」を付した事業を非課税から除外することが困難な理由

「価格設定」を行った事業による境内地等の利用を固定資産税の非課税から除外することについて、一定の評価を行うことは可能であるとは考えられる。しかしながら、一方において、二つの意味において制度改正が困難な場面に遭遇するものと窺われる。一つが、①旧来より行われてきた伝統的な宗教行為までもが、非課税から除外されるおそれがあること、そして二つが、②固定資産税の性質において「価格設定」による非課税からの除外が困難であることが挙げられる。これらの視点から、「価格設定」を行った用に供する境内地等を固定資産税非課税から除外することが困難である指摘を行う。

①現代社会の構造による視点

まず一つは、現代社会の構造において、宗教法人の行う行為は、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」という³⁹¹指摘が存在している。これは、一定価格の設定がなされた上で、提供や販売する行為は、通常、商行為とみなされるが、その一方で、現代社会の構造として、世俗的市場に存在するものは、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³⁹²という評価も可能であるということである。

³⁹¹佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、369頁。

³⁹²佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、369頁。

この現代社会の現状に関して、上述した「「葬儀本 com」掲載のお布施の価格表示について」においても、「価格設定」は現代社会のニーズによるものである旨、表されているものと考えられる。その該当箇所について、次に再掲する。筆者としては、この要望書について、「喜捨」を「価格設定」することへの反対に加え、一方においては、「価格設定」を現代社会のニーズへの応答といった二面性を有したものであると考えるのである。

【全日本仏教教会の要望書³⁹³】

お布施の料金体系化は、伝統仏教界に警鐘を鳴らす意味を持っていると考えます。我々僧侶は、一般の方々が持つておられるお布施に対する不満と不安に耳を傾けてこなかったことに対して、強く反省しなければなりません。核家族化が進行したことによる寺檀関係の希薄化を修復するにあたり、各寺院と宗派の関係、各寺院と都道府県仏教会の関係を繋ぎ合わせて、一般の方々が持つておられる不満・不安に対応していかなければなりません。

この要望書における文言において、宗教界における布施ともいえる「喜捨」に対して、金員が不明瞭であったという反省が含まれたものと解すことができよう。その結果として、宗教的サービスにかかる「価格設定」というものがむしろ、教信徒に対する、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である宗教的葬儀を含め、宗教的サービスを受ける者に対する金員の明瞭化がなされたとの評価も可能であるといえる。

そうすると、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」という³⁹⁴指摘が存在するところ、条文上「価格設定」を非課税から除外する旨の文言が付加されることによって、ビジネス類似の宗教行為のみならず、宗教的葬儀など、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等についても、固定資産税の非課税から除外されるおそれがあるもので危惧するものである。

この理由から、非課税除外可能性にかかる問題の所在について、「価格設定」によるのではなく、固定資産税非課税制として、財産税・応益税という租税の有する性質から検討を行うことが必要であるものである。

³⁹³ 「「葬儀本.com」掲載のお布施の価格表示について」（公益財団法人日本仏教協会、2011年）<http://www.jbf.ne.jp/pdf/yunikuesuto.pdf#search=%27%E3%80%8C%E8%91%AC%E5%84%80%E6%9C%AC.com%E3%80%8D%E6%8E%B2%E8%BC%89%E3%81%AE%E3%81%8A%E5%B8%83%E6%96%BD%E3%81%AE%E4%BE%A1%E6%A0%BC%E8%A1%A8%E7%A4%BA%E3%81%AB%E3%81%A4%E3%81%84%E3%81%A6%27>（最終閲覧日：2019年12月19日）

³⁹⁴ 佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、369頁。

②イコール・フットイングとの関係において

そして二つが、筆者は本項冒頭において、固定資産税の性質に基づいた制度改正案の呈示が必要である旨指摘を行ったことは既述のとおりである。そこで、本項にて検討を行う「価格設定」という存在について論述を行うものであるが、これは、「対価性の有無」という文言を用いて、イコール・フットイング論において議論されるものとの評価ができよう。

筆者は第2章において、固定資産税の非課税制については、イコール・フットイングはそぐわない旨の立場を表明した。次にそぐわないという理由を述べるものである。

このそぐわない理由の前提として、イコール・フットイングは概して固定資産税に対して適用されるものではなく、法人税において用いられることが挙げられる。そこで、「対価性の有無」を具体的に課税庁における、法人税にかかる課税処分に当てはめるならば、ここに「対価」対「寄附」(喜捨)基準にかかる収益事業該当性において、「請負業」にあたるか否かの判定に使われた事件を例に挙げ論述を行う。この事件は、NPO法人の福祉サービスの仲介は、収益事業(請負業)に当たるかどうか争われた「流山訴訟(NPO法人流山ユー・アイネット事件)」において、裁判所は、「対価」対「寄附」基準に基づいて、「請負業」にあたるとした課税庁の処分を支持した³⁹⁵事例であり、ここに一部判旨を記載する。

【流山訴訟事件における判旨の一部抜粋³⁹⁶】

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。

これは「対価」対「寄附」(喜捨)基準による判断において、裁判所は事業にかかる「対価」を受けるものとして、法人税が課されるとした事件である。しかし、「対価性」を有するとして課税されたといえど、当該裁判例は固定資産税にかかるものではなく、法人税にかかる事例である³⁹⁷。

更に、民間事業者との競合可能性ともいえるイコール・フットイングは固定資産税にはそぐわないという学説も存在するもので、この記述を行う。忠岡博の学説によると、「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地」を固定資産税の課税対象から除外

³⁹⁵石村耕治「ペット葬祭をめぐる宗教法人課税事例の分析」白鷗法学 21(2)(2015年3月)、277頁。

³⁹⁶千葉地裁平成16年4月2日(平成14(行ウ)32)

³⁹⁷税務署長が、特定非営利活動促進法別表1号所定の保険、医療又は福祉の増進を図る活動を行う同法2条2項所定の特定非営利活動法人に対してした法人税の更正につき、家事、介助、介護等の提供を希望する同法人の会員に対し、他の会員の協力を得て、前記サービスを提供する同法人の事業は、一定の役務を提供して対価を受けるものであって、法人税法施行令5条1項10号にいう請負業に該当するから、前記事業は法人税法7条、2条13号所定の収益事業に該当するとして、前記更正を適法とした事例である。

東京高裁平成16年11月17日(平成16(行コ)166)

原審につき、千葉地裁平成16年4月2日(平成14(行ウ)32)を参照のこと。

しているのは、担税力に着目してのことであり、法人税の非課税原則とはまったく趣旨が違ふことから、「対価性」があっても、それは、固定資産税の非課税の適否とは無関係であり、たとえ民間業者と競合関係にあっても、そのことが直ちに地方税法 348 条 2 項 3 号の非課税該当性を否定するものではない³⁹⁸と指摘している。筆者においても、固定資産税の非課税制において、このイコール・フッティングが適用されないことについては、第 2 章において同意しているものであり、かつ、この忠岡の学説に同意しているものである。

ここに挙げた裁判例・学説について、いずれもが概して法人税にかかる判断に適用されるものとの指摘であり、固定資産税において適用されるものではないと解される。筆者においても、これらは固定資産税における非課税制の根拠とは異なるものと理解しており、財産税であると考えられる固定資産税と収益税であると考えられる法人税では、租税における性質が異なることから、「価格設定」を前提とした制度の導入は困難なものとする。そこで、やはり固定資産税の財産税・収益税といった性質からの制度改正案を示す必要があるものとする。

筆者は第 4 章 3 節において指摘を行った境内地等の利用におけるフローとして、固定資産の保有にかかる担税力は、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等と、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等と同様のものといえるのであろうかという問題提起を行った。そこで、筆者は、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等と、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、財産税である固定資産税の性質から、固定資産の時価である「収益価格」において、財産保有の事実にかかる担税力である収益力について、異なることとなった出来事として、これらの違いが鮮明になったこととして、近年生じてきた「事業の外注」が挙げられると考えるものとする。

そこで、次項において、本項において考察を行った「価格設定」に焦点を置くのではなく、第 4 章 3 節において本項「価格設定」と合わせて考察を行った「事業の外注」に焦点を移し、非課税除外可能性にかかる制度改正案について考察を行うものである。

第 3 項 外部事業者への「外注」による利用を非課税から除外する制度の提案

筆者は第 4 章 2 節における「事業の外注を行った境内地等の利用による影響」において、宗教家が自らの運営により境内地等が利用されていたとしても、「外注」により、外部運営事業者を利用して宗教的サービスの利用者の募集等を行っている場合が想定される旨指摘した。そして、この「外注」による募集における非課税除外可能性については、宗教法人の有する事業の「主体性」という性質の観点から、いかにして非課税から除外され得るか考察を行ったものである。そして、この外部運営事業者への「外注」といったビジネス類似の宗教行為の登場により、宗教法人における事業の「主体性」について、課税・非課税の判断に苦慮するケースが考えられることを指摘するとともに、条文が示す「本来の用」

³⁹⁸忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009年11月)、211頁。

における範囲の「曖昧さ」が窺われる旨の指摘を行った。

そこで、解釈上の「曖昧」な要素を除外すべく、地方税法 348 条 2 項 3 号において、外部運営事業者に事業の「外注」がなされた上で、境内地等が一定の用に供される場合には、非課税から除外される旨、規定すべきであるとする。

(1) 改正案

改正後の条文は次のようなものとなると窺われる。ここに「境内地等において外部の者に外注を行い用を供する場合には、当該規定の適用から除外する。」と加えることで、ビジネス類似の宗教行為の定義において「曖昧」であった外部運営事業者への「外注」というものを包括的に非課税から除外することに対応することが可能となる。更に後述する固定資産税の性質にも適応した制度提案であると考えるものである。

【地方税法第三百四十八条二項第三号(改正案)】

三 宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三条に規定する境内建物及び境内地(旧宗教法人令の規定による宗教法人のこれに相当する建物、工作物及び土地を含む。)

三の一 境内地等において外部の者に外注を行い用を供する場合には、当該規定の適用から除外する。

また、手続面においても、厳格性を確保することによって、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を非課税から除外することが可能となる制度の提案を行う。

【地方税法第三百五十三条(改正案)】(徴税吏員等の固定資産税に関する調査に係る質問検査権)

市町村の徴税吏員、固定資産評価員又は固定資産評価補助員は、固定資産税の賦課徴収に関する調査のために必要がある場合においては、次に掲げる者に質問し、又は第一号若しくは第二号の者の事業に関する帳簿書類(その作成又は保存に代えて電磁的記録(電子的方式、磁気的方式その他の人の知覚によつては認識することができない方式で作られる記録であつて、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。)の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。次条第一項第一号及び第二号、第三百九十六条第一項、第三百九十六条の二第一項第六号並びに第三百九十七条第一項第一号及び第二号において同じ。)その他の物件を検査し、若しくは当該物件(その写しを含む。)の提示若しくは提出を求めることができる。

- 一 納税義務者又は納税義務があると認められる者
- 二 前号に掲げる者に金銭又は物品を給付する義務があると認められる者
- 三 前二号に掲げる者以外の者で当該固定資産税の賦課徴収に関し直接関係があると認め

られる者

(省略)

第三百五十三条第七項 市町村の徴税吏員、固定資産評価員又は固定資産評価補助員は、固定資産税の賦課徴収に関する調査のために第三百四十八条第二項第三号において、非課税の規定を受けようとする者に対し、非課税の規定を受けようとする時、及び毎年質問し、その他の物件を検査し、若しくは当該物件(その写しを含む。)の提示若しくは提出を求めなければならない。

(2) 制度改正による影響

ここでは、制度改正によって、条文上「外注」による事業を行う境内地等を固定資産税の非課税から除外することによる影響についての考察を行う。

① 「外注」による事業を非課税から排除する裏付

宗教法人の行う事業について、宗教家による宗教行為の「主体性」が求められるものと述べてきた。この「主体性」は、第4章2節において、地方税法348条2項3号の借用元である宗教法人法においても要請されていると考えられるもの³⁹⁹との指摘を行った。宗教行為について宗教家が行うという「主体性」を必要とすることの確認を行ったのである。そこで、「主体性とは性質を異にする外部運営事業者へ「外注」を行うことで、少なくとも、ビジネス類似の宗教行為について、解釈論において非課税からの除外可能性が生ずるといふことの論述を行った。これは、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場合⁴⁰⁰については、宗教法人に「主体性」がないものとして、解釈論において、「主体性」の有無という大きな枠内では、境内地等において行われる事業のうち、一定のものを外注しての境内地等の利用については、固定資産税非課税から除外される可能性があるとの指摘であった。

しかし、宗教法人における宗教行為の「主体性」の有無に関して、宗教的サービスの利用者募集に関する業務や広告宣伝を「外注」にて行っている事業ではあるものの、執り行われる宗教行為については、宗教法人が自らの裁量と判断によって行われているという場合も考えられる。この募集等は「外注」しているものの、宗教法人に宗教行為の裁量があるような形態は、募集等の業務は外部に委託しているものではあるが、宗教行為に関する自主性は一定程度担保されている状態を示すものとも窺うことが可能であり、宗教法人における「主体性」の有無について判断が困難とされるケースが考えられ、解釈論において解決が困難な場面に遭遇するのである。

³⁹⁹渡部蒔『逐条解説宗教法人法(第4次改訂版)』(ぎょうせい、2009年)、90-91頁。

⁴⁰⁰佐々木一憲「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—」税大論叢(91)(2018年6月)、375頁。

例えば、これは近年生じてきた「事業の外注」にかかるものが挙げられると考えられる。有名なものとしては、「小さなお葬式」や「イオンのお葬式」といった、これらの外注によって宗教的サービスの利用者を募集する事業が境内地等において行われるものが考えられよう。この境内地等の利用は、「外部運営事業者を介した事業であっても、行為に主体性がある場合」について、その行為自体を宗教法人の自主的な枠組みの中で行う行為を示すものと考えられるという指摘が存在するもので、宗教法人における「主体性」の有無について判断が困難とされるケースである。

この宗教法人に行為の自主性があるケースについて、第4章2節において示した佐々木一憲の学説においては、「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⁴⁰¹。」と指摘している。この佐々木の指摘において、「宗教行為の自主性」の有無につき、「主体性」の所在について断定まではされず、懐疑的な側面も残す見解を示しており、「自主性がある」、あるいは「自主性がない」とまでは断言されていないことから、「外注」による境内地等の利用が条文が示す非課税たる「本来の用」に入り込むおそれがあり、境内地等の利用における解決しなければならない問題提起であると考えているものである。

これらの条文における問題提起から筆者としては、ビジネス類似の宗教行為のような、「聖俗分離原則」のもと、「聖」たる宗教行為の中に「俗」たるビジネスが介入した事業を行うことにより生ずる問題であり、「外注」での利用による境内地等を非課税から排除することが必要であると考えている。そこで、非課税制を広く捉えるのではなく、課税の公平性を犠牲にしてまで非課税制がなされていることから、租税の公平負担を前提とし、新しい制度提案を行う必要があるものとするのである。ここに、いかにして新しい制度の提案を行うかについて、財産税・応益税といった固定資産税の有する性質から、「外注」による境内地等の利用を制度改正において非課税から除外すべく、提案を行うことが必要であると考える。

では、種々の問題を有する条文ではあるものの、なぜ「外注」による事業を問題視するかについてここに表明しなければならない。それは、現行の地方税法 348 条 2 項 3 号の規定につき、固定資産税の性質である財産税として性質における非課税除外可能性において、「外注」という事業に対応ができていないことが挙げられよう。まず、固定資産税は、財産税としての性質により、固定資産税にかかる時価について、これを「収益価格」であることを前提とし、固定資産の収益力という財産保有の事実にかかる担税力の観点から「利用価値」の制限された固定資産が、非課税たる境内地等の根拠となるものとするものである。ここに、固定資産税の財産税としての性質における非課税の根拠である田中治の学

⁴⁰¹佐々木一憲「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－」税大論叢(91)(2018年6月)、283頁。

説について再掲する。

【固定資産税非課税の根拠⁴⁰²】

課税の論理において、財産保有の背後にその保有を支えるフロー(所得)の存在をみた上で、当該財産の保有に対して課税することを宗教法人に対して貫くことは、宗教活動への抑制として働く可能性を否定できない。すなわち、宗教活動に用いられる建物や土地の保有に課税をするならば、その税負担をまかなうために、一定の金員を信者等から恒常的に集めることを余儀なくされる。本来、信者の喜捨等によって運営されている宗教法人に対して、世俗の所得や収益を直ちに反映するものではない建物、土地を持っているからといって、その保有に対して課税をすることは、納税資金のために、宗教法人本来の活動の範囲を超えた負担を負わすことになる。宗教活動に用いられる土地等への非課税には、このような考慮、配慮が含まれているものと思われる。

これは第2章4節にて示したものであるが、田中が指摘しているとおり、宗教活動に用いられる土地・建物である境内地等について、本来の宗教活動による当該境内地等の利用において世俗的なフローが生じず、担税力を有する固定資産には当たらないというものであろう。また忠岡博においても同様に、「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地」を固定資産税の課税対象から除外しているのは、担税力に着目してのこと⁴⁰³と指摘しており、フローが制限されたものという視点において同様の学説を示している⁴⁰⁴。

これは、ビジネス類似の宗教行為の登場までは、現行法において、法改正を行わなくとも、事業用資産としてフローを生ずる、担税力を有するマンション経営や駐車場経営といった事業は「本来の用」に含まれるものでないため、これらのような世俗的ともいえる事業を行う境内地等は課税されるものである。一方では、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等については、固定資産から生ずる担税力を担うフローは制限されたものであることから、「本来の用」に該当し、課税と非課税の棲み分けがなされてきたものと考えられる。

しかしながら、ビジネス類似の宗教行為が登場したことにより、「本来の用」の中にビジネス類似の宗教行為が入り込むこととなったものである。そこで、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等と、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、固定資産税の性質において、これらの違いが鮮明になったこととして、近年生じてきた「事業の外注」が挙げられると考えられるものである。

⁴⁰²田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』（法律文化社、2011年）、556頁。

⁴⁰³忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009年11月)、211頁。

⁴⁰⁴財産税としての性質における非課税の根拠については、第2章4節3項にて詳解しているので参照のこと。

固定資産税は、財産税という性質上、固定資産税の時価である「収益価格」について、固定資産の収益力を財産保有の事実にかかる担税力によって捉えるものであり、固定資産の「利用価値」が制限された境内地等が非課税たるの根拠を有するものと考えられるものであり、②で後述するが、「外注」による事業は、当該定義に当てはまらないのである。「事業の外注」というビジネス類似の宗教行為が条文に示される「本来の用」という非課税規定に入り込むこととなり、固定資産税の性質と、非課税の根拠法の条文との間に不一致という矛盾が生ずることとなっており、これを是正する必要があると筆者は考えるのである。

ここで、制度提案として、固定資産税において外部運営事業者への「外注」による事業を非課税たる境内地等から除外する裏付として、固定資産税の性質における「財産税」であるという観点から、固定資産における時価である「収益価格」において、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為と、ビジネス類似の宗教行為との境内地等の利用による担税力からみる「利用価値」の違いから制度構築の根拠を示すものである。

②固定資産税の性質からの制度構築

筆者は宗教法人の境内地等にかかる固定資産税の非課税制度について、地方税法 348 条 2 項 3 号の規定について、これを財産税という性質上、固定資産税の時価である「収益価格」について、固定資産の収益力を財産保有の事実にかかる担税力として捉えるものであり、固定資産の「利用価値」が制限された境内地等が固定資産税の性質としての非課税たるの根拠を有するものと考えられるとした。

ここに、固定資産税の財産税という性質を根拠とした非課税の事例を「公衆用道路」および「専用住宅」の規定から確認を行う。まず、「公衆用道路」における規定であるが、これは、「公衆の用に供する道路」の解釈において、専ら不特定多数の者が利用することを要件とするもので、これを所有者の「使用収益の可能性が排除」されている⁴⁰⁵状態を示すものと考えられ、この使用収益が排除された状態を示すということについて、固定資産税の財産税という性質上、時価である「収益価格」について、固定資産の収益力を財産保有の事実にかかる担税力によって捉えるものであるが、これは固定資産の使用収益が排除されたことによって、固定資産の「利用価値」において、相当強く用途を制限された状態といえるものと窺われる。

更に、同様に固定資産税にかかる「専用住宅」における規定についても、住宅用地について、居住目的にかかる用地のみを対象とした特例措置であり、固定資産の「利用価値」という前提においては、「居住」という、そこで生産的な何らかの経済活動が行われるという一般事業会社と同様の性質である利益の獲得を目的とした固定資産ではないということが出来るものとする。固定資産税の財産税という性質上、時価である「収益価格」につ

⁴⁰⁵高野幸大「固定資産税の非課税対象となる「道路」の意義」税務事例研究(17)(1993年11月)、61頁。

いて、固定資産の収益力を財産保有の事実にかかる担税力によって捉えるものであるが、当該固定資産におけるフローは厳格に制限されたものとなり、課税標準を減額することによる一定程度の合理性を見出すことが可能と窺われ、こちらも固定資産の「利用価値」において、相当強く用途を制限された状態といえるものと窺われる。

これらの「公衆用道路」および「専用住宅」の規定から、固定資産税の性質から非課税たるの根拠において、固定資産の「利用価値」について、相当強く用途を制限された状態といえるものと理解ができた。続いては、この「財産税」という性質における非課税の根拠にかかる指摘において、宗教法人の境内地等を前提として考察を行う。

固定資産税は財産税における担税力の根拠を支えている財産保有の背後にその保有を支えるフロー(所得)が存在⁴⁰⁶することから、これを根拠として課税を行うものである。一方で非課税を前提として、これを宗教法人の境内地等において述べると、地方税法 348 条 2 項 3 号の規定「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地」は、非課税とされる根拠として、境内地等自体に世俗的なフローがなく、担税力を持たないことが理由であることと考えられる。この境内地等自体に世俗的なフローがなく、担税力を持たないことを非課税たる根拠として、ビジネス類似の宗教行為が登場するまでは、境内地等を「本来の用」以外の用に供する場合においては、マンション経営や駐車場経営といった宗教行為とは異なる境内地等の利用については、時価である「収益価格」において、この財産税における担税力の根拠を支えている財産保有の背後にその保有を支えるフロー(所得)が存在⁴⁰⁷する状態といえる。そのフローを有することについて、条文において「専ら」という「本来の用」以外の用を非課税から除外する堤防の役割を果たす規定が付されていることによって、世俗的な「利用価値」のある状態であるマンション経営や駐車場経営といった事業を行う境内地等については、非課税から除外することが可能であったのである。

しかし、「外注」による境内地等の利用というビジネス類似の宗教行為が「本来の用」に入り込むこととなったことから、現状の条文において対応ができないこととなったことで、非課税における問題が生じていることについて、当該改正を行うことによって、固定資産税の性質からの是正を行うことが可能であるのである。次に固定資産税の財産税としての性質上、「外注」による境内地等の利用が、当該財産税非課税の定義に当てはまらないことにかかる記述を行う。

ここに具体的に宗教法人の境内地等にかかる非課税制の是正について財産税の性質において述べるものである。固定資産税の時価である「収益価格」について、境内地等たる固定資産の収益力を財産保有の事実にかかる担税力として捉えるものであり、固定資産の「利用価値」が制限された境内地等が非課税たるの根拠を有するものと考えられるとした。

⁴⁰⁶田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』（法律文化社、2011年）、556頁。

⁴⁰⁷田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』（法律文化社、2011年）、556頁。

そこで、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為と、ビジネス類似の宗教行為との間に境内地等より生ずる収益力という財産保有の事実にかかる担税力は同様のものといえないとすることについて、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為を行う境内地等と、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等について、固定資産税の性質と、非課税の根拠法の条文との間に不一致という矛盾が生ずることとなった違いが鮮明になったこととして、近年生じてきた「事業の外注」が挙げられるものと考えられるのである。

ここに、外部運営事業者におけるウェブサイトにおいて掲載されている宗教法人に対する提携メリットを「小さなお葬式」から記述することで、具体的に外部運営事業者へ宗教的サービスの「外注」による利用者の募集について、財産税における非課税の定義に当てはまらないことにつき明らかになるものと考える。

【小さなお葬式提携メリット⁴⁰⁸】

・圧倒的な集客力

おかげさまで、小さなお葬式のてらくるは、累計8万件もの法要のご依頼をいただけるようになりました。

私たちは、WEB サイトでの集客はもちろん、NHK ほか数々のメディアでも取り上げていただいております、これらの大きな反響をいただきまして、2016 年度にいたっては 14,000 件を超えるご依頼をいただきました。

これに伴い、寺院様へのご出仕の依頼もとても増えてきております。寺院様にとっても、たくさんのご縁を紡いでいただける良いきっかけにさせていただきます。

これは、「小さなお葬式」や「イオンのお葬式」といった、これらの外部運営事業者への「外注」による事業は、宗教法人の境内地等においても宗教的サービスが執り行われるものである。そして、これらの特徴は「宗教家が宗教的サービスを提供するものであるが、全国的な宗教的サービスの利用者を獲得が可能であり、そのことにより、境内地等において安定的なフローが見込まれることから、財産税における担税力の根拠を支えているものは、財産保有の背後にその保有を支えるフロー(所得)の存在をみる⁴⁰⁹ことであることから、固定資産の時価である「収益価格」は高まるもので、合わせて、「専ら」という堤防を越えた固定資産が種々の利用価値を有する状態であるといえる。

このような特徴を有する外部運営事業者への「外注」による境内地等の利用は、現状の

⁴⁰⁸提携をご希望・ご検討の寺院様へ | 法事・法要なら「てらくる」

<https://www.osohshiki.jp/terakuru/partner/>(最終閲覧日：2019年12月19日)

なお、「小さなお葬式」のウェブサイトにおいて葬儀社向けの提携案内には、式場の稼働率アップなどより具体的に提携の効果が記載されている。<https://www.osohshiki.jp/partner/>(最終閲覧日：2019年12月19日)を参照のこと。

⁴⁰⁹田中治「宗教法人と税制-課税がないことの法的意味-」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011年)、556頁。

非課税たる根拠法においては規定上、「本来の用」に入り込むおそれがあるもので、一方では、財産税における非課税の定義に当てはまらないものであることから、これを是正するための新しい制度提案を行ったものである。

筆者において、固定資産税の財産税という性質から、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為と、ビジネス類似の宗教行為とでは、ここに示した違いが生ずるものとするものである。当該改正案の導入によって、外部運営事業者への「外注」というビジネス類似の宗教行為を行う境内地等につき、外部運営事業者を介した境内地等の利用について、行為に主体性がある場合において、その行為自体を宗教法人の自主的な枠組みの中で行う境内地等の利用についても包括的に非課税から除外することが可能であることから、財産税を根拠とする固定資産税の非課税から除外するために適した制度構築であるとするものである。

更に、固定資産税の有する性質である「財産税」と合わせて、「応益税」という性質上、宗教法人の保有する境内地等においても、当然に上下水道は整備されており、また境内地等の利用によって生じたじんあいは行政によって処理されるものであろうし、その他境内地等の保有によりさまざまな行政サービスを受けていることは当然のことといえ、行政サービス無くして境内地等を維持することは困難であろう。この行政サービスにおいて、「応益税の原則」からいうならば、境内地等においても、当然に固定資産税が課されるべくものといえ、行政との間において受益関係にあるにもかかわらず、拡大的に非課税が解釈されることは法の要請からは逸脱したものであると考えられる。財産税による視点とあわせて、固定資産税の性質からの制度改正には合理性があるものとする筆者は考えるものである。

そして、手続面においても規定することで、「外注」によるビジネス類似の宗教行為を非課税から除外することについて、より効果を発揮するものとする。地方税法3条1項によると、「地方団体は、その地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について定をするには、当該地方団体の条例によらなければならない。」規定されており、実際の賦課徴収については、各地方団体の裁量に委ねられている。この規定から、宗教法人の有する境内地等にかかる非課税措置において、非課税申請時において、同348条2項3号による用に供されているかにつき、徴税吏員等による現地調査が行われるか否かについては、一律の定めがあるとはいえない状況であるといえよう。

更に、境内地等の利用において、それは一刻と変化を伴うもので、固定資産税の課税客体は、賦課期日(1月1日)現在に、課税団体の行政区域に所在するもの⁴¹⁰であることから、当初同3号所定の用途に供されると認められる境内地等においても、継続して当該用途により利用されているという確証はないものと考えられ、一刻と変化する現況により判断すべきものとする。そこで、地方税法上において、宗教法人が非課税申請を行った時、および、毎年において、定期的に徴税吏員等によって宗教法人の保有する境内地等の

⁴¹⁰石島弘『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988年)、23頁。

現況調査を行うことで、極めて世俗的要素の強いビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を固定資産税の非課税からの除外可能性が向上するものと考え、メリットであると考える。

また、筆者は「外注」による事業に供する境内地等を非課税から除外することについて、外部の運営事業者に事業を委託した場合において、非課税から除外される旨、制度改正にかかる指摘を行ったものである。この制度改正案は、租税法規上、宗教法人の有する「聖」の内容に関する事項ではなく、あくまで「俗」の部分に留まるものであることから、「聖俗分離原則」の観点からは許容されるものとするのである。しかし、一方において弊害を有する一面も存在する。それは、当該改正は、条文に規定される不確定概念を厳格化することを意味することから、宗教法人特有の問題に直面し得るということを示す。その弊害は、「外注」という特定の用に供する場合において、非課税から除外されることから、憲法概念である「政教分離原則」において問題が生ずるおそれがあることという評価も可能であることを留意する必要があるものと考えられる。この問題から、国家における宗教的中立性の確保⁴¹¹が要求され、当該改正が対応できないおそれがあるのである。

そして、手続面において、定期的に境内地等の審査を行うことについて、この質問検査にかかる規定を地方税法上定めることは、宗教法人の有する特徴である憲法概念たる「政教分離原則」および「信教の自由原則」の観点から問題を有さないとはいえないものとも考えられる。更に徴税吏員の事務的負担が増加することも考えられよう。これらの理由から、質問検査に関する規定を制定する場合には、慎重な判断が要されるといことを述べておくものである。

第3節 小括

本章では、地方税法 348 条 2 項 3 号に規定する「専ら」・「本来の用」・「供する」という条文における解釈論から解決に至らなかった「本来の用」という不確定概念について、これが「曖昧」なものであるため、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を非課税から除外することが困難な場面に遭遇することから、この解決策について考察を行った。そこで、「本来の用」について外部運営事業者への「外注」がされた事業の用に供することを排除する旨加えることで、「本来の用から」広くサービス利用者を募集することが可能であるビジネス類似の宗教行為を排除し、非課税たる境内地等から除外する制度改正の提案を行った。「本来の用」から「外注」によるビジネス類似の宗教行為が除外されたことにより、「専ら」・「供する」からも、除外することが可能な制度を提案したものである。

⁴¹¹井上恵行『改定宗教法人法の基礎的研究』（第一書房、1972年）、119頁。

おわりに

本稿では、地方税法 348 条 2 項 3 号を前提とし、宗教法人における固定資産税非課税の除外可能性について考察を行った。宗教法人の境内地等において行われるビル型納骨堂、外部運営事業者に外注をした葬儀など、さまざまなビジネスたる「俗」と宗教行為たる「聖」とが合わさったビジネス類似の宗教行為がなされている。このビジネス類似の宗教行為について、条文が示す「専ら」・「本来の用」・「供する」という不確定概念を検証することで、非課税からの除外可能性を考察し、納税者における予測可能性および、非課税から除外されるものを検討することによる、課税の公平性の向上を目的として執筆した。

条文が示す「本来の用」においては、これは「排他性」を有する概念であり、かつ「主体性」をも有する概念であるとした。その上で、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為と、新たな需要に対する世俗的要素の極めて強いビジネス類似の宗教行為を行う境内地等の間には、財産税を前提とした固定資産税において、固定資産の「利用価値」の面において違いがあるものと指摘を行った。

更に、「専ら」・「供する」について、非課税除外可能性において、一定の範囲を見出すことは可能ではあるものの、しかし、「本来の用」においても、ビジネス類似の宗教行為が該当し得るものであると考えられることから、ビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を立法論において非課税から除外することを要したものである。

立法論においては、固定資産税の性質に基づいた提案を行った。固定資産税は財産税であり、固定資産の「利用価値」が制限された境内地等について、非課税とされると指摘を行い、旧来より行われてきた伝統的な宗教行為と、ビジネス類似の宗教行為との間にある違いについて、「外注」による事業の存在を指摘した。この外部運営事業者への「外注」というものを非課税の構成要素から除外することで、広くサービス利用者を募集可能なビジネス類似の宗教行為を行う境内地等を非課税から除外することが可能であるとした。更に固定資産税は応益税であるところ、宗教法人においても当然にさまざまな行政サービスたる受益を受けているものであり、非課税たるの範囲を限定して捉えるべきであると指摘を行った。これは宗教法人の「聖俗分離原則」の下、宗教法人における「俗」の面から課税庁において課税優遇措置からの除外を判断することが可能となる制度であり、ビジネス類似の宗教行為といった、世俗的要素の強い事業について固定資産税を課税し、課税の公平性の向上に寄与するものとするものである。

なお、本稿は固定資産税の財産税という性質に基づき立法論として「外注」による事業を非課税から除外する制度を提案した。しかし、世俗的な要素の強いビジネス類似の宗教行為は「外注」による事業に留まるものではないだろう。そこで、今後の課題として「財産税」という性質による非課税除外可能性について、この「外注」による事業に留まるものではない」という事由の研究を進めることで、課税の公平性を向上させることを要するものとする。

参考文献

【書籍】

- ・石島弘ほか『固定資産税の現状と納税者の視点』(六法出版社、1988年)
- ・石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』(法律文化社、2006年)
- ・井上恵行『改定宗教法人法の基礎的研究』(第一書房、1972年)
- ・井上順孝『宗教』(ナツメ社、2003年)
- ・岩井洋『宗教』(PHP研究所、2003年)
- ・占部裕典監修『固定資産税の現状と課題』(信山社、1999年)
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010年)
- ・金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019年)
- ・北野弘久『憲法と税財政』(三省堂、1983年)
- ・北野弘久『税法学原論〔第6版〕』(青林書院、2009年)
- ・固定資産税務研究会編『平成30年度版要説固定資産税』(ぎょうせい、2018年)
- ・小原克博『世界を読み解く「宗教」入門』(日本実業出版社、2018)
- ・酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』(財経詳報社、2011年)
- ・総務省「電気通信事業参入マニュアル〔追補版〕」(総務省2019年10月)
- ・大辞泉(小学館、2012年)
- ・大辞林(第4版)(三省堂、2019年)
- ・田代收『宗教法人会計と税務』(同文館出版、1983)
- ・田中二郎『租税法(第3版)』(有斐閣、1990年)
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』(弘文堂、2018年)
- ・恒松制治『地方財政論』(良書普及会、1975年)
- ・橋本守次『ゼミナール相続税法』(大蔵財務協会、2015年)
- ・文化庁『宗教法人運営のガイドブック』(文化庁文化部宗務課、2010年)
- ・文化庁「宗教法人の管理運営」(文化庁、2018年)
- ・前川尚美、杉原正純『地方税-各論Ⅱ』(ぎょうせい、1977年)
- ・「平成20年住生活総合調査結果」(国土交通省住宅局、2008年)
- ・松尾徹人ほか『自治行政講座11』(第一法規、1986年)
- ・山本守之『新版検証税法上の不確定概念』(中央経済社、2015年)
- ・吉田隆一『知っておきたい固定資産税の常識〔第6版〕』(税務経理協会、2002年)
- ・渡部蒞『逐条解説宗教法人法(第4次改訂版)』(ぎょうせい、2009年)

【論文・記事】

- ・飯塚武「居住の用に供したとは？」税務弘報(2003.3)(中央経済社、2003年3月)
- ・石村耕治「アメリカ連邦宗教団体課税の現状(1)」民商法雑誌(86)(1982年5月)
- ・石村耕治「ペット葬祭をめぐる宗教法人課税事例の分析」白鷗法学21(2)(2015年3月)

- ・伊藤嘉規「〔判例評釈〕 ペットの遺骨保管ロッカー及びその敷地部分が宗教目的に使用する施設とされ、固定資産税等の非課税規定に該当するとされた事例」 富大経済論集 54(3)(2009年3月)
- ・碓井光明「宗教法人課税の現状と問題」 ジュリスト増刊総合特集(33)(1984年1月)
- ・占部裕典「公益法人税制の動向-その理論的背景と体系的位置づけの検討-」『非営利法人と税制』(有斐閣、2007年06月)
- ・大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」 宗教法(22)(2003年11月)
- ・小野晶子『「有償ボランティア」という働き方-その考え方と実態-』(独立行政法人 労働政策研究・研修機構、2005年)
- ・金子宏「税制と公平負担の原則」 ジュリスト(506)(1972年6月)
- ・金子宏「固定資産税の性質と問題点」 税研(50)(1993年7月)
- ・兼平裕子「法人論の現代的機能-民法上の法人論から公益法人課税の根拠論へ-」 愛媛法学会雑誌 38(1・2)(2012年1月)
- ・桐ヶ谷章「改正点をめぐる諸問題-宗教団体に対する管理の要素の導入-」 宗教法(16)(1997年11月)
- ・小塚真啓「収益事業の意義-ペット葬祭業事件」『租税判例百選(第6版)』(有斐閣、2016年)
- ・小原克博「近代日本における「宗教間対話」-宗教概念の形成と政教分離を中心に-」 基督教研究 70(1)(2008年6月)
- ・小林磨寿美「固定資産税等の特例」 税務弘報(2011.4)(中央経済社、2011年4月)
- ・酒井貴子「ペット等の遺骨の保管施設が固定資産税等の非課税資産に当たるとされた事例」 速報判例解説-TKC ローライブラリー租税法 No.7(2008年)(LEX/DB 文献番号【z18817009-00-130070185】)
- ・作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら」の要件について」 税大ジャーナル(14)(2010年6月)
- ・櫻井圀郎「宗教法人法の構造とその問題点」 キリストと世界(7)(1997年3月)
- ・櫻井圀郎「宗教の判断基準-行政と「宗教」の問題-」 キリストと世界(15)(2005年3月)
- ・櫻井圀郎「資産税課税目的による宗教性判断の是非」 宗教法(28)(2009年11月)
- ・佐々木一憲「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-」 税大論叢(91)(2018年6月)
- ・佐藤英明「租税法主義と租税公平主義」『租税法の基本問題』(有斐閣、2007年)
- ・品川芳宣「固定資産税における家屋の「適正な時価」」 判例時報(1855)(2004年7月)
- ・品川芳宣「固定資産税(土地・家屋)の評価-評価の仕組と問題点-」 税研(127)(2006年5月)
- ・高野幸大「固定資産税の非課税対象となる「道路」の意義」 税務事例研究(17)(1993年11月)

- ・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—」『現代宗教2017』(国際宗教研究所、2017年)
- ・忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」税法学(562)(2009年11月)
- ・忠岡博「宗教法人の「宗派を問わない納骨堂」と固定資産税」月刊税理 60(14)(2017年11月)
- ・田近肇「宗教法判例のうごき〔平成24年・公法〕」宗教法(32)(2013年10月)
- ・田中治「宗教法人と税制・課税がないことの法的意味」『行政と国民の権利』(法律文化社、2011年)
- ・田中治「宗教法人に対する固定資産税非課税措置をめぐる紛争例」近畿大学法学 65(3・4)(2018年3月)
- ・田中治「TKC 租税判例研究会結果報告 2 宗派を問わない納骨堂と固定資産税非課税措置」TKC 税研情報(28-3)(TKC 税務研究所、2019年6月)
- ・棚村政行「宗教法人法改正への視点」法律時報 68(1)(1996年1月)
- ・玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト(1081)(1995年12月)
- ・成道秀雄「非営利法人税制のゆくえ」税務弘報(2006.1)(中央経済社、2006年1月)
- ・長谷川次郎「人件費における「専ら」の意義」税務弘報(2009.11)(中央経済社、2009年11月)
- ・「布教活動予定や施設建築中にすぎない場合、境内地には該当せず」週刊税務通信(3021)(税務研究会、2008年6月)
- ・福島真人「宗教3へのプログラム」『岩波講座宗教』(岩波書店、2003年)
- ・藤谷武史「非営利公益法人の所得課税・機能的分析の試み」ジュリスト(1265)(2004年4月)
- ・水野忠恒「公益法人課税の方向」『租税法の基本問題』(有斐閣、2007年)
- ・三友量順「「宗教」ということば」『世界「宗教」総覧』(新人物往来社、1993年)
- ・矢吹輝夫「寺院と檀信徒に関する若干の考察」宗教法(9)(1990年3月)
- ・渡辺功「固定資産税の当面の諸問題」地方税の諸問題 租税法研究第7号(有斐閣、1979年)
- ・渡辺充「宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀等を行う事業が法人税法二条一三号所定の収益事業に当たるとされた事例」判例時報(2039)(判例時報社、2009年7月)

【参考 URL】

- ・石井研士「宗務行政百年と宗教法人」文化庁月報(540)
https://www.bunka.go.jp/pr/publish/bunkachou_geppou/2013_09/special_02/special_02.html (最終閲覧日：2019年12月19日)
- ・各地の神社 神社本庁 <https://www.jinjohoncho.or.jp/shinto/eachjinja> (最終閲覧日：2019

年 12 月 19 日)

・試験研究費税額控除制度における人件費に係る「専ら」要件の税務上の取扱いについて(通知)| 国税庁 <https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/031225/01.htm>(最終閲覧日: 2019 年 12 月 19 日)

・全日本仏教協会 寺院が知っておきたい法律知識
<http://www.jbf.ne.jp/assets/files/pdf/law/law10.pdf#search=%27%E5%AE%97%E6%95%99%E6%B3%95%E4%BA%BA+%E5%85%AC%E7%9B%8A%E4%BA%8B%E6%A5%AD%27>(最終閲覧日: 2019 年 12 月 19 日)

・「「葬儀本.com」掲載のお布施の価格表示について」(公益財団法人日本仏教協会、2011 年)
<http://www.jbf.ne.jp/pdf/yunikuesuto.pdf#search=%27%E3%80%8C%E8%91%AC%E5%84%80%E6%9C%AC.com%E3%80%8D%E6%8E%B2%E8%BC%89%E3%81%AE%E3%81%8A%E5%B8%83%E6%96%BD%E3%81%AE%E4%BE%A1%E6%A0%BC%E8%A1%A8%E7%A4%BA%E3%81%AB%E3%81%A4%E3%81%84%E3%81%A6%27>(最終閲覧日: 2019 年 12 月 19 日)

・総務省自治税務局作成資料「固定資産税の性格」
<https://www.kantei.go.jp/jp/singi/road/dai15/15sanko6.pdf#search=%27%E7%B7%8F%E5%8B%99%E7%9C%81%E8%87%AA%E6%B2%BB%E7%A8%8E%E5%8B%99%E5%B1%80%E4%BD%9C%E6%88%90%E8%B3%87%E6%96%99+%E5%9B%BA%E5%AE%9A%E8%B3%87%E7%94%A3%E7%A8%8E%E3%81%AE%E6%80%A7%E6%A0%BC%27>
(最終閲覧日: 2019 年 12 月 19 日)

・[措置法第 69 条の 4《小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例》関係] 国税庁 https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/sozoku/sochiho/080708/69_4/01.htm
(最終閲覧日: 2019 年 12 月 19 日)

・「第 16 回国会 大蔵委員会会議録 第 24 号」
<https://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/sangiin/016/0284/01607230284024.pdf>(最終閲覧日: 2019 年 12 月 19 日)

・第 10 回国会 参議院 文部委員会 第 16 号 昭和 26 年 3 月 8 日
<https://kokkai.ndl.go.jp/#/detail?minId=1010151115X01619510308>(最終閲覧日: 2019 年 12 月 19 日)

・提携をご希望・ご検討の寺院様へ | 法事・法要なら「てらくる」
<https://www.osohshiki.jp/terakuru/partner/>(最終閲覧日: 2019 年 12 月 19 日)

・提携をご希望・ご検討の葬儀社様へ | 葬儀・葬式なら小さなお葬式
<https://www.osohshiki.jp/partner/>(最終閲覧日: 2019 年 12 月 19 日)

・統計 - 日本基督教団公式サイト
<http://uccj.org/organization/organization15>(最終閲覧日: 2019 年 12 月 19 日)

・「特定非営利活動法人(NPO 法人)制度の概要 NPO ホームページ」
<https://www.npo-homepage.go.jp/about/npo-kisochishiki/nposeido-gaiyou> (最終閲覧日: 2019 年 12 月 19 日)

- ・ 特掲事業の施設と特掲事業以外の施設が併設される場合 | 国税庁

<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/joto/14/47.htm>(最終閲覧日 : 2019 年 12 月 19 日)

- ・ No.5400-2 事業の用に供した日 | 国税庁

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5400-2.htm>(最終閲覧日 : 2019 年 12 月 19 日)

- ・ No.3452 店舗併用住宅を売ったときの特例 | 国税庁

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/joto/3452.htm>(最終閲覧日 : 2019 年 12 月 19 日)