

宗教法人に対する収益事業課税に関する一考察

—収益事業課税から使途に着目した課税制度への検討を中心に—

佐藤 直彦

【論文要旨】

宗教法人に対する収益事業課税に関する一考察
—収益事業課税から使途に着目した課税制度への検討を中心に—

産業能率大学大学院 佐藤 直彦

我々の日常には宗教に関する情報が溢れている。お墓参りや初詣はあまりにも身近で、御朱印集めは一時ブームとなった。さらに世界平和統一家庭連合（旧統一教会）の高額献金問題は日々報道されてきた。

そのような中、本稿では法人税法における宗教法人に対する収益事業課税を中心として取りあげ、収益事業課税の問題点を裁判例から洗い出し、日本国憲法が規定する「信教の自由」や「政教分離原則」が租税の分野において、どのようにかかわってくるのかを検討した。

公益法人制度改革関連 3 法が平成 20 年 12 月に施行された。法人税法上の公益法人等と括られる宗教法人であるが、この制度改革の対象から外れ、未だ改革の兆しはない。この改革の対象となった公益社団法人・財団法人については、「公益性」や「非営利性」が厳格に規定され、基準を満たし、それを維持しなければ税制の優遇を受けられない。これに対し、宗教法人における「公益性」や「非営利性」は、他の公益法人等と比べても税制の優遇を受けるために十分であるとは言い難い。宗教法人ごとに「公益性」を判定することは、憲法上、政教分離原則との関係が懸念される。そこで「非営利性」の観点から非課税制度を導くことを検討した。宗教法人に対し、課税の公平性から非営利型法人の要件である法人税法施行令第 3 条と同様に、剰余金の分配を行わない、解散時の残余財産についても国・地方公共団体や一定の公益的な団体に贈与することなどを規則に定める。この要件をクリアした宗教法人のみが「非営利性が徹底された宗教法人」として税制の優遇を受ける。それ以外の宗教法人は普通法人として課税するよう提言を行った。

宗教法人の収益事業課税について最初の最高裁判決であり、他の裁判の判旨にも数多く引用されているペット葬祭業事件では収益事業該当性の判断基準として、①役務等への対価性、②イコール・フッティング論（一般事業者との競争条件の平等化）の二つを示した。収益事業課税の判断基準について、財貨の移転が役務等の対価の支払なのか宗教的意味を持つ喜捨等の性格を有するのか、また特掲事業に含まれておらず非課税とされている事業ないし活動が、その後、その事業に一般事業者が参入したことで収益事業に該当するなどの問題点があり、先行

研究でも意見が分かれていた。このように収益事業と非収益事業の区分の困難性には、憲法が保障する政教分離原則という問題も絡む。

現行の収益事業課税では政令において収益事業の範囲を定め、その業種ごとに課税するものとししないものを詳細に定めている。このような詳細な規定は、特定の収益事業を制限的に列挙する課税方式の宿命である。いかに詳細な規定を設けても、経済取引が複雑・多様化し、新たな事業が創出される中では、適切に対応して課税の公平を図ることは困難である。

そこで本稿においては「非営利性が徹底された宗教法人」に対しては、現状の所得の源泉に課税する仕組みから、使途に着目した課税制度に舵を切り、法人税法上の宗教法人に対する収益事業課税の範囲については、既述のように問題点もあるが、現行制度の理念を踏襲し、収益の発生源泉により特掲 34 事業で判定し課税を行う。他方、宗教活動から得た利益と宗教法人自身が判断した所得に対しては、発生事業年度においては一時的に非課税とする。これを翌期以降に繰り越し、そして宗教活動による収益が費消されずに繰り越され 10 年経過後も残っている場合には課税する。このように、収益事業以外の事業によって財産の費消を義務付け、留保所得に対し課税を措置することで、宗教活動による所得について、即時非課税から課税の繰延措置に転換することになり、これに申告義務を課すことで、宗教法人の課税の適正化や透明性を確保することができると考える。

このような留保金課税を導入する場合には将来の大規模改修工事等を目的とした「特定費用準備資金」として非課税とするものを明確にする配慮も必要である。

このように本稿では宗教法人課税の在るべき姿として検討、提言した。政教分離原則により「宗教的側面」については、原則として関与・介入できないが、新たな課税制度を構築することが課税の公平性の観点から必要と考え、今回の提言に至った。

目次

はじめに	1
第1章 公益法人改革と収益事業課税	4
第1節 公益法人制度改革	4
第1款 公益法人の定義	4
第2款 公益法人制度改革関連法案までの経緯	7
第3款 公益法人制度改革	8
第2節 公益法人等に対する収益事業課税	17
第1款 法人への課税	17
第2款 公益法人への課税	22
第3款 公益法人等に対する収益事業課税	25
第2章 宗教法人制度と宗教法人に対する課税の現状	28
第1節 我が国における宗教の位置付けの変遷	28
第1款 宗教とは	28
第2款 宗教法人の性格	29
第3款 宗教を見る国民の目	30
第4款 宗教統計調査	30
第5款 宗教と税制の歴史	31
第2節 宗教法人法の基本的理念	37
第1款 信教の自由	38
第2款 政教分離原則	40
第3款 聖・俗分離の原則	42
第4款 自治の尊重と自律性への期待	43
第5款 性善説	43
第6款 宗教法人の管理運営上の諸問題	43
第3節 宗教法人制度	46
第4節 宗教法人に対する課税	48
第1款 宗教法人に対する課税制度の展開	48
第2款 宗教法人と法人税	49
第3款 公益法人等の法人税率	53
第3章 宗教法人に対する収益事業課税についての判例研究	55
第1節 ペット葬祭業事件	55
第1款 事案の概要	55
第2款 審級関係	57
第3款 争点	57
第4款 原告の主張	57

第 5 款	被告の主張	58
第 6 款	最高裁判所の判断	59
第 7 款	裁判例に対する評釈	59
第 2 節	墓石・カロート事件	69
第 1 款	事案の概要	69
第 2 款	審級関係	70
第 3 款	争点	70
第 4 款	原告の主張	71
第 5 款	被告の主張	72
第 6 款	判決の要旨	72
第 7 款	裁判例に対する評釈	74
第 3 節	評釈を通しての考察	75
第 1 款	ペット葬祭業事件	75
第 2 款	墓石・カロート事件	77
第 3 款	小括	79
第 4 章	宗教法人に対する収益事業課税についての問題点	80
第 1 節	宗教法人に対する管理・監督	81
第 2 節	収益事業と非収益事業の区分の困難性	84
第 1 款	対価 対 寄附（喜捨）基準について	84
第 2 款	イコール・フッティング論について	85
第 3 節	公益性について	88
第 1 款	公益法人制度の公益性	88
第 2 款	宗教法人の公益性	90
第 4 節	非営利性について	91
第 5 節	小括	93
第 5 章	宗教法人に対する収益事業課税制度についての提言	95
第 1 節	法人税法上の公益法人等の区分	95
第 1 款	公益社団法人・財団法人	95
第 2 款	非営利型一般社団法人・財団法人	95
第 2 節	法人税法別表第二「宗教法人」を「非営利性が徹底された宗教法人」へ	97
第 1 款	宗教法人課税の現状	97
第 2 款	「公益性」の観点から、宗教法人と他の法人税法上の公益法人等を比較する	98
第 3 款	「非営利性」の観点から、宗教法人と他の法人税法上の公益法人等を比較する	99

第4款 小括	100
第3節 宗教法人課税の在るべき姿	102
第1款 宗教法人の収益事業課税制度の限界	102
第2款 所得の源泉から使途に目を向けて	105
第3款 留保金課税制度を導入するための提言	109
おわりに	117
参考文献	119

はじめに

安倍元首相の襲撃事件を発端に、世界平和統一家庭連合（旧統一教会）と政治の関係が日々報道されてきた。世界平和統一家庭連合（旧統一教会）による高額献金いわゆる「霊感商法」の問題は、家庭崩壊や、二世信者問題を招き、宗教法人への関心が高まった。この団体に対しては、岸田文雄首相の指示を受けて、文部科学省は教団に対し、平成 8 年にこの規定が出来て以来、初めて、2022 年 11 月以降から 7 回にわたって、宗教法人法に基づく「報告徴収・質問権」を行使した。しかし、教団側から 100 項目以上で回答がなかったとして、行政罰の一つである 10 万円以下の過料を科すよう求める通知を東京地裁に提出した。文部科学省は学識者などによる宗教法人審議会を開催し、盛山文部科学大臣は教団の解散命令を裁判所に請求する方針を固めた。これには宗教法人法第 81 条 1 項 1 号及び 2 号前段¹の解散命令事由に該当するものと判断した、と述べている。行政機関が法令違反を根拠に請求するのはオウム真理教などに続いて 3 例目であるが、民法上の不法行為が根拠となるのは初めてである。解散命令請求をめぐり、宗教法人法における宗教団体への死の宣告と恐れられているのが、税制上の優遇措置を受けられる「宗教法人格」の剥奪である。宗教法人となるメリットの一つが法律上の能力を有する者になれること、それ以上に税制上の優遇措置を受けられることである。解散命令といえ、オウム真理教が起こした社会を震撼させた歴史的イベントも脳裏から離れない。そして、2023 年 10 月 13 日に文部科学省は東京地方裁判所に解散命令を請求した。

海外に目を向けても 2001 年 9 月 11 日に発生したアメリカ同時多発テロはイスラム国（IS）、アルカイダなど、「イスラム原理主義＝テロ組織」とのイメージをもたれがちだ。さらに「カルト」や「洗脳」、「マインドコントロール」という言葉も宗教団体や手法を想像させる。

かたや、このような宗教法人だけが存在するのではない。宗教行為は、それは本来、心の中に祈り、感謝し、思念する行為であるから内面の自由に共通する何物にも制限されない性質を有する。国民に寄り添い、精神の安寧を祈り捧げ、そして心から寄り添う宗教は多く存在し、宗教のなかに人生の指針としてのあるべき姿を人々に教える働きがあると考えられる。

¹ 宗教法人法 第八十一条（解散命令）

裁判所は、宗教法人について左の各号の一に該当する事由があると認めたときは、所轄庁、利害関係人若しくは検察官の請求により又は職権で、その解散を命ずることができる。

一 法令に違反して、著しく公共の福祉を害すると明らかに認められる行為をしたこと。
二 第二条に規定する宗教団体の目的を著しく逸脱した行為をしたこと

一例を挙げると、刑務所で受刑者の話を聞き、宗教儀礼や法話を提供する、^{きょうかいし}教誨師という方々がいる。2019年1月現在で、様々な宗教・宗派の1,840人の教誨師が活動をしている。獄舎から出られず、規則正しい生活を強いられ、様々な前科や性格を持った受刑者たちと一緒に暮らすストレスは大変なもので、そのような受刑者に対して読経などの宗教儀礼や法話など、集団での教誨活動をするのである。このような教誨師たちはほとんどが無償として活動している。政教分離原則に則り、刑務所という公的機関（そしてそれを管轄する法務省）から教誨師に給与は支払われない。法務省は「受刑者に対する釈放時アンケート」を毎年行っている。平成29年に2万1,814人を対象に行われたアンケートの集計結果によると、釈放された受刑者の26.5%が宗教教誨を受けしており、それが役に立ったかどうかという問いに対し、75.0%が役に立ったと答えている²。

このような常時的な活動もあれば、東日本大震災では被災にあった方への支援活動として、葬儀を挙げられない遺族が多い被災地で、僧侶たちがボランティアで火葬場に出向いて読経し、遺骨を預かっていることが「日本経済新聞」（2011年4月6日）で報じられるなど、宗教として公益的に社会貢献する姿も見られる。

日本人の大多数は本当に無宗教者なのかという問題があるが、確かに日本人の多くが無宗教者であることを肯定する統計がいくつもある。2008年読売新聞全国世論調査には、「あなたは何か宗教を信じていますか」という項目があったが、回答した1,837人のうち、信じていると答えた人は26.1%、他方、信じていないと答えた人は71.9%である。この結果から、3割弱の人が何らかの宗教を信じており、7割の人が無宗教者だといえる。ところが、これとは矛盾するように、上述の読売新聞全国世論調査において、例えば「次の宗教に関することの中で、あなたがしていることやしたことがあるものがあれば、いくつでもあげてください」という問いに対して「正月に初詣に行く」という人が73.1%おり、「盆や彼岸などにお墓参りする」人が78.3%、「しばしば家の仏壇や神棚などに手を合わせる」人が56.7%、となっている。そもそも、日本人は自身で思っている以上に、宗教と関わっており、あまりに身近に数多くあるので違和感をもっていないのかもしれない。これは「風習」「慣習」「伝統行事」などを行っているという感覚を持っているからであろう³。

² 岩田文昭、碧海寿広『知っておきたい 日本の宗教』147-152頁（ミネルヴァ書房・2020年10月）

³ 岩田文昭、碧海寿広『知っておきたい 日本の宗教』3-8頁（ミネルヴァ書房・2020年10月）

「坊主丸儲け」ではないが、とにかく宗教団体には儲かっているというイメージがついてまわる。宗教法人ゆえの税制優遇があることも、そのイメージの増幅に拍車をかけている部分があるだろう⁴。筆者はある宗教の説法で「儲」という字は「信者」と書くと聞いたことがある。このような宗教は願い下げだと感じた。宗教法人の税の申告漏れや脱税、不適切な収益事業の実施等による宗教法人の管理運営をめぐる批判的な報道が絶えない。このように国民の宗教法人を見る目はさらに厳しくなっている。

法人税法別表第二で公益法人等として、他の法人と同じように扱われる宗教法人は日本国憲法が規定する「信教の自由」や「政教分離原則」により租税の分野においてもどのようにかかわってくるのか。宗教法人については、税制上各種の優遇措置が定められており、制度の運用次第によっては社会的な不公平を一層拡大することになりかねないため、その在り方に対する社会的関心はとりわけ高い⁵。

公益法人制度改革により公益法人は法人格の取得を登記により設立できるものとし、公益性の判断基準を第三者機関により公益法人格を付与するという2段階の仕組みを構築した。他方、法人税法上で公益法人等と括られる宗教法人であるが、宗教法人は今回の改革から外れ、宗教法人法の規定に基づく所轄庁の認証を受けることで、税制の優遇が受けられる宗教法人格を取得できる。これは課税の公平の観点から、他の公益法人等と比較して、宗教法人には原則非課税となるだけの公益性や非営利性を持ち合わせているのか。また収益事業は課税されるが、本来の宗教活動については非課税のままでよいのか、「信教の自由」や「政教分離原則」といった観点も加味し、宗教法人課税について考察をすすめる、制度の見直しを検討し、提言していきたい。

⁴ 別冊宝島編集部『日本の新宗教 50 完全パワーランキング』19 頁（宝島社・2017 年 5 月）

⁵ 玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト 1081 号 16 頁（有斐閣・1995 年 12 月）

第 1 章 公益法人改革と収益事業課税

公益法人制度改革関連法は「官から民へ」という流れの中で、民間非営利部門の活動の健全な発展を促進するため、1896 年（明治 29 年）の民法制定以来続いてきた公益法人の設立許可を主務官庁の自由裁量により行う制度を改め、準則主義、すなわち登記をすることにより法人を簡単に設立することができる制度及びその中で公益性を認定する制度に変えるものである。

第 1 節 公益法人制度改革

この節においては、現行の公益法人制度に至る経緯や公益法人制度改革関連 3 法の趣旨、そして公益法人制度改革が施行され、民間が担う公益の在り方について検討する。

第 1 款 公益法人の定義

公益法人とは公益を目的とする事業を行う法人。不特定多数の人の利益を実現することを目的として学術、技芸、慈善などの公益に関する事業を行う、公益社団法人および公益財団法人のことを指す⁶。とあり、広く社会一般の利益になる活動をする法人である。

公益法人は公益の増進を図ることを目的として、法人の設立理念に則って活動する民間の法人であり、個人の価値観が多様化し、社会のニーズも多岐にわたる中で、行政部門や民間営利部門だけでは社会のニーズを満たし、課題に対応することが難しくなっており、このような状況に対応し、多様なサービスを社会に提供できる存在として民間非営利部門の役割は重要さを増していると考えられる。公益法人は民間非営利部門の一翼として様々な民間公益活動を担っており、社会を支える重要な役割を果たしている⁷。しかしその反面、公益活動の美名のもとに、税金逃れの隠れ蓑として公益法人制度を利用したり、公益活動よりも収益活動に専念したり、あるいは公益法人でもないのに世間の信用を得るために財団法人や社団法人の名を騙ったりするケースが出てきた。また、公益法人の中には、社会や経済の変化に対応できずに活動を停滞させるもの、いわゆる休眠法人も現れた⁸。

⁶ 『大辞泉』第二版上巻（小学館・2012 年）

⁷ 内閣府公益認定等委員会事務局「民間が支える社会を目指して～「民による公益」を担う公益法人～」2 頁（令和元年 5 月）
https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20190515_Pamphlet.pdf（最終閲覧日 2023 年 8 月 24 日）

⁸ 橋本徹、古田精司、本間正明『公益法人の活動と税制－日本とアメリカの財団社団－』19 頁（清文社・1986 年 10 月）

わが国の公益法人は 1896 年（明治 29 年）に民法が制定されて以来、その旧民法 34 条の「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する社団又は財団であつて、営利を目的としないものは、主務官庁の許可を得て、法人とすることができる。」という規定のもとで主務大臣の許可によって設立が認められてきた⁹。

この 1896 年（明治 29 年）制定の民法はその制作作業のときに模範とされたのはドイツ民法であり、公益法人制度も、もとよりドイツ式になっている。ドイツでは営利法人と非営利法人とに分け、この区別が社団と財団とに共通するものとされているのに対して、民法では営利法人と公益法人とに分けられ、しかも社団組織の営利法人を会社として認めるが、財団組織の営利法人を認めていない。したがって、財団としては公益法人しか認められない。さらに民法上、非営利かつ非公益のものは、法人として設立することができないなどの異同がある¹⁰。またこの民法に基づいて設立される社団法人または財団法人の 2 つの類型がある。

社団法人とは、一定の目的の下に結合した人の集合体であつて、団体として組織、意思等を持ち、社員とは別個の社会的存在として団体の名において行動するものに対して、民法の規定により法人格が与えられたものである。財団法人とは、一定の目的の下に拠出され結合されている財産の集まりであつて、公益を目的として管理運営されるものに対して、民法の規定により法人格が与えられたものである。

社団法人と財団法人との根本的な差異は、構成要素としての社員の有無である。社団法人においては、社員が存在し、社員の総会によって法人の意思が決定され、社員が出捐する会費をもって運営される。一方、財団法人においては、社員は存在せず、寄附行為によって定められた設立者の意思に基づき、基本財産の運用益をもって運営される¹¹。

この公益法人制度改革以前の民法上の社団法人・財団法人では、

- ① 主務官庁の許可による法人格の付与のため新規設立が難しい。
- ② 公益性の判断も各主務官庁の自由裁量のため公益性の判断基準が不明確である。
- ③ 営利類似のものなど公益とは言い難い法人が混在している。

⁹ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』459 頁（弘文堂・2021 年）

¹⁰ 田中實「公益法人制度の沿革と現況」ジュリスト 870 号 10 頁（有斐閣 1986 年）

¹¹ 総務省「公益法人に関する年次報告書」50 頁（2008 年）

などの問題点が指摘されていた。補助金や天下りの受け皿になっている等の公益法人の在り方に対する批判や、不適切な活動を行うなどの指摘が存在するの
もまた事実であった。

社団法人及び財団法人に加え、公益を目的とする法人の一つの類型として、
民法以外のその他の特別法に基づいて設立される法人をも含めて公益法人とい
うことがある。このように用いる場合、広義の公益法人という。その例とし
て、宗教法人（宗教法人法）等がある¹²。

【図表 1】

広義の公益法人の例

法人名	根拠法	法人数
学校法人	私立学校法 [昭和 24 年法律第 270 号]	7,884 法人 (平成 19 年 4 月 1 日現在)
社会福祉法人	社会福祉法 [昭和 26 年法律第 45 号]	18,634 法人 (平成 19 年 3 月 31 日現在)
宗教法人	宗教法人法 [昭和 26 年法律第 126 号]	182,868 法人 (平成 18 年 12 月 31 日現在)
医療法人	医療法 [昭和 23 年法律第 205 号]	41,720 法人 (平成 18 年 3 月 31 日現在)
更生保護法人	更生保護事業法 [平成 7 年法律第 86 号]	163 法人 (平成 20 年 4 月 1 日現在)
特定非営利活動法人 (NPO 法人)	特定非営利活動促進法 [平成 10 年法律第 7 号]	31,116 法人 (平成 19 年 3 月 31 日現在)
公益法人	民法 [明治 29 年法律第 89 号]	24,648 法人 (平成 19 年 10 月 1 日現在)

出所：総務省「公益法人に関する年次報告 平成 20 年
度」国立国会図書館デジタルコレクション 51 頁

<https://dl.ndl.go.jp/pid/509255>

(最終閲覧日 2023 年 8 月 25 日) より筆者作成

¹² 内閣府公益認定等委員会事務局「民間が支える社会を目指して～「民による公益」を担う公益法人～」2 頁（令和元年 5 月）
https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20190515_Pamphlet.pdf（最終閲覧日 2023 年 8 月 24 日）

この広義の公益法人のうち、旧民法第 34 条の規定に基づく公益法人の設立に当たっては、主務官庁の許可を受けることとされているのに対し、それ以外の法人の設立に当たっては、主務官庁の認可又は認証を受けることとされている¹³。これは公益法人特別法により、終戦後の法律制度の全面的変革により現われたものである。そして、特別法として新しく制定されたものは、それぞれ民法とは別に法人の設立・組織・管理等について特別規定をもち、民法による一般公益法人法に対する特別公益法人法を形成するものである。これらの特別法により設立される法人は、かつては民法に基づく財団法人または社団法人として法人化されていたのであるが、今日では民法から離れ、それぞれの特別法によって設立・運営されることとなった。この公益法人の準拠法である特別法により、相対的に民法にもとづく公益法人の数は減少することとなった¹⁴。

第 2 款 公益法人制度改革関連法案までの経緯¹⁵

第 1 款の①～③で掲げた指摘や批判を受け、政府は平成 7 年 3 月に「公益法人の設立許可について」を、平成 8 年 9 月に「公益法人の設立許可及び指導監督基準」及び「公益法人に対する検査等の委託等に関する基準」をそれぞれ閣議決定して、公益法人に対する行政上の監督を強化する方向に進んだ。そして、平成 12 年 12 月に閣議決定された「行政改革大綱」では、公益法人の中でも行政委託型公益法人をまず改革の対象とした。

しかし、平成 13 年 1 月に開始された国所管の公益法人の総点検を受けた同年 4 月の「行政委託型公益法人等改革の視点と課題（行政改革推進事務局）」では「抜本的な公益法人制度改革に向けた基本的方向を示すべく検討を進める」とし、行政委託型公益法人にとどまらず、公益法人制度全体の見直しが必要不可欠となった。

この後、平成 14 年 3 月に「公益法人制度の抜本的改革に向けた取組みについて」が閣議決定されたことにより、公益法人制度の抜本的・体系的な見直しが決定され、平成 15 年 6 月には公益法人制度の抜本的改革の基本的枠組み

¹³ 総務省「公益法人に関する年次報告 平成 20 年度」

国立国会図書館デジタルコレクション 51 頁

<https://dl.ndl.go.jp/pid/509255>（最終閲覧日 2023 年 8 月 25 日）

¹⁴ 田中實「公益法人制度の沿革と現況」ジュリスト 870 号 13 頁（有斐閣・1986 年）

¹⁵ 内閣委員会調査室 久保田正志「110 年ぶりの公益法人制度の改革～公益法人制度改革関連 3 法案」

https://www.sangiin.go.jp/japanese/annai/chousa/rippou_chousa/backnumber/2006pdf/2006042110.pdf（最終閲覧日 2023 年 8 月 25 日）

やスケジュール等を明らかにした「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」が閣議決定された。この基本方針では、公益性の有無にかかわらず準則主義（登記）により簡便に設立できる一般的な非営利法人制度を創設すること、公益性を有する場合の優遇措置の在り方については、特別法に基づく法人制度を含めた全体の体系の整合性に留意しながら、公益性の客観的で明確な判断基準の法定化や独立した判断主体の在り方等を含め検討すること等の改革の基本的な方針が示され、平成 17 年度末までに法制上の措置等を講ずることを目指すこととされた。そして、公益法人制度改革についての具体的な提案を行うため、行政改革担当大臣の下に「公益法人制度改革に関する有識者会議」が設置され、同会議は、平成 16 年 11 月に「報告書」を取りまとめた。同報告書を基に公益法人制度改革関連 3 法案は立案され、平成 18 年 3 月 10 日に国会に提出された。

第 3 款 公益法人制度改革

そして、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」（以下「一般社団・財団法人法」という）および「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」（以下「公益法人認定法」という）ならびに「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」（以下「整備法」という）の 3 法は、平成 18 年 5 月 26 日参院本会議において賛成多数により可決成立し、同年 6 月 2 日に公布された。これによりわが国の公益法人制度は大幅に改革された¹⁶。そして、平成 20 年 12 月に新しい公益法人制度が施行された。この公益法人制度改革関連 3 法の趣旨及び概要は次の通りである。

1、一般社団・財団法人法¹⁷

（1）趣旨

「剰余金の分配を目的としない社団及び財団について、その行う事業の公益性の有無にかかわらず、設立の登記をすることにより法人格を取得することができる一般社団法人及び一般財団法人に関する制度を創設し、その設立、組織、運営及び管理について」の規定を整備することにあるとされる。

¹⁶ 金子宏「新公益法人制度に実をもたせる公益法人税制の改革」都市問題 99 巻 12 号 62 頁（公益財団法人後藤・安田記念東京都市研究所・2008 年 12 月）

¹⁷ 石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』106・107 頁（法律文化社・2006 年）

（２）概要

一般社団・財団法人法については、「法人格の取得と公益性の判断を分離するという基本方針の下、営利（剰余金の分配）を目的としない社団と財団について、法人が行う事業の公益性の有無に関わらず、登記のみによって簡便に法人格を取得することができる法人制度である。これは一般社団法人及び一般財団法人が行うことができる事業に制限はなく、定款をもってしても、社員や設立者に剰余金や残余財産の分配を受ける権利を付与することはできない。また主務官庁制の廃止により、行政庁が一般社団法人及び一般財団法人の業務・運営全体について一律に監督することはない。ただし、法人の自主的、自律的な運営を確保するため、最低限必要な機関や透明性の向上に関する事項が法定されている¹⁸。」となっている。

２、公益法人認定法

（１）趣旨

「民間の団体が自発的に行う公益を目的とする事業の実施を促進して、活力ある社会を実現するため、社団法人及び財団法人の設立の許可及びこれに対する監督を主務官庁の裁量により行うこととしていた公益法人に関する制度を改め、公益社団法人及び公益財団法人としての認定及びこれらに対する監督を独立した委員会等の関与の下で内閣総理大臣又は都道府県知事が行う制度を創設する」ことにあるとされる¹⁹。

そこで公益法人の設立の許可及びこれに対する監督を主務官庁が行うとする民法の制度を改め、行政庁（内閣総理大臣または都道府県知事）が、民間有識者からなる合議制の機関の意見に基づき、一般社団法人または一般財団法人の公益性を認定するとともに、認定を受けた法人の監督を行う制度を創設することにより、民間部門での公益的活動を促進し、活力ある社会の実現に資することを目指したものが公益法人認定法²⁰である。

（２）概要

新しい公益法人制度では、一般社団・財団法人の中で公益事業を行うにふさわしい法人について公益認定を行い、税優遇等を受けられることとした。公益認定を受けられる法人は、公益目的事業（学術、技芸、慈善その他の公益に関

¹⁸ 法務省民事局「一般社団法人及び一般財団法人制度 Q & A」

<https://www.moj.go.jp/MINJI/minji153.html>（最終閲覧日 2023 年 9 月 4 日）

¹⁹ 石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』106-107 頁（法律文化社・2006 年）

²⁰ 新公益法人制度研究会『一問一答 公益法人関連三法』187 頁（商事法務・2006 年 12 月）

する 23 種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するもの) を行う法人であり²¹、以下の 23 事業が公益法人認定法第 2 条関係別表として挙げられている。

公益目的事業の種類は、以下の通りである。

- ① 学術及び科学技術の振興を目的とする事業
- ② 文化及び芸術の振興を目的とする事業
- ③ 障害者若しくは生活困窮者又は事故、災害若しくは犯罪による被害者の支援を目的とする事業
- ④ 高齢者の福祉の増進を目的とする事業
- ⑤ 勤労意欲のある者に対する就労の支援を目的とする事業
- ⑥ 公衆衛生の向上を目的とする事業
- ⑦ 児童又は青少年の健全な育成を目的とする事業
- ⑧ 勤労者の福祉の向上を目的とする事業
- ⑨ 教育、スポーツ等を通じて国民の心身の健全な発達に寄与し、又は豊かな人間性を涵養することを目的とする事業
- ⑩ 犯罪の防止又は治安の維持を目的とする事業
- ⑪ 事故又は災害の防止を目的とする事業
- ⑫ 人種、性別その他の事由による不当な差別又は偏見の防止及び根絶を目的とする事業
- ⑬ 思想及び良心の自由、信教の自由又は表現の自由の尊重又は擁護を目的とする事業
- ⑭ 男女共同参画社会の形成その他のより良い社会の形成の推進を目的とする事業
- ⑮ 国際相互理解の促進及び開発途上にある海外の地域に対する経済協力を目的とする事業
- ⑯ 地球環境の保全又は自然環境の保護及び整備を目的とする事業
- ⑰ 国土の利用、整備又は保全を目的とする事業
- ⑱ 国政の健全な運営の確保に資することを目的とする事業
- ⑲ 地域社会の健全な発展を目的とする事業
- ⑳ 公正かつ自由な経済活動の機会の確保及び促進並びにその活性化による国民生活の安定向上を目的とする事業

²¹ 内閣委員会調査室 久保田正志「110 年ぶりの公益法人制度の改革～公益法人制度改革関連 3 法案」
https://www.sangiin.go.jp/japanese/annai/chousa/rippou_chousa/backnumber/2006pdf/2006042110.pdf (最終閲覧日 2023 年 8 月 25 日)

②① 国民生活に不可欠な物資、エネルギー等の安定供給の確保を目的とする事業

②② 一般消費者の利益の擁護又は増進を目的とする事業

②③ 前各号に掲げるもののほか、公益に関する事業として政令で定めるもの

また、この特定の事業以外に一般社団法人あるいは一般財団法人は公益性があると認定されれば公益法人になれる。公益性の認定については、公益法人認定法において認定の基準が 18 基準（公益法人認定法第 5 条）、欠格基準として 6 基準（公益法人認定法第 6 条）が設けられている。公益認定を受けるためには、これらの基準のすべてに適合していなければならない。

【図表 2】

公益性の認定基準

「目的・事業」	・ 公序良俗に反する事業・社員、特定者への利益を図るなど共益的な事業を行わないこと、および、公益的事業として営利企業と競合的な事業を行わないこと。 ・ 公益目的事業が主であること。
「財務」	・ 公益目的事業が全事業の 50% 以上であること、および遊休財産額が一定額以上を超えないと見込まれること。 ・ 寄付の強要などを行わないこと。
「機関」	・ 同一親族およびその他の同一の団体の関係者が理事・監事の 3 分の 1 を超えないこと。 ・ 理事、監事、評議員に対する報酬が不当に高額でないこと。 ・ 社団では、社員資格や社員の意思表示などを不当に制限していないこと。
「財務等」	・ 適正な資産の維持。 ・ 法人の保有する財産について、他の団体の意思決定に関与することができる株式その他の財産を保有していないこと。 ・ 法令に準拠した収益の処理。 ・ 適正な内部留保の水準。 ・ 公益的事業を運営する経理的・技術的能力があること。 ・ 区分経理をし、かつ、収益事業収益は原則として公益的事業に充当・費消すること。 ・ 役員報酬等の適正性および金額の公表。

「公益的財産の 継承的処分・ 残余財産の帰 属等」	・ 認定取消しや合併により法人が消滅する場合に公益目的取得財産残額に相当する額の財産を類似の事業を目的とする公益法人等に贈与する旨の定款の定めがあること。 ・ 特例民法法人が一般社団法人、一般財団法人へ転換する場合には「公益目的支出計画」についての行政庁からの認可が必要。 ・ 合併、解散等について、行政庁への届出の義務づけ。 ・ 清算等の場合における定款等への残余財産の帰属を明記すること。
「欠格事由」	・ 認定取消しを受けた法人で 5 年の期間を経過していないもの。 ・ 滞納処分が終了後 3 年の期間を経過していない法人。 ・ 暴力団支配法人、法令違反等のあった法人、および役員が暴力団員、一定の犯歴がある役員を擁する法人である場合。

出所：石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』

111 頁（法律文化社・2006 年）より

筆者作成

公益認定は、2 以上の都道府県の区域内に事務所を設置する法人、2 以上の都道府県の区域内で公益目的事業を行う法人及び国の事務・事業と密接な関連を有する公益目的事業を行う法人については内閣総理大臣が、それ以外は主たる事務所の所在地の都道府県（都道府県知事）がそれぞれ行う。さらに申請法人が公益目的事業を行うことを主目的とすること、必要な経理的基礎及び技術的能力を有すること、公益法人の社会的信用を維持する上でふさわしくないものを行わないこと、公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれること等の基準に適合し、暴力団に関係する等の欠格事由に当たらなければ、行政庁は、当該法人について公益認定をするものとされる。

なお、公益認定に当たっての他の官庁の関与は、法人が事業を行うにあたり法令上行政機関の許認可等を必要とする場合に許認可を与える行政機関から意見聴取することに限られ、現行の主務官庁制度における自由裁量による認可のような関与形態はなくなる。

公益認定された法人は、公益社団法人又は公益財団法人の名称で公益法人としての事業を行うが、公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な

費用を償う額を超えないこと、公益目的事業比率が 100 分の 50 以上となること、遊休財産の額が一定額を超えないこと及び寄附の募集に関して一定の行為をしないことなどが義務付けられる。また、公益法人は、収益事業等ごとに区分経理し、役員等への報酬等の支給基準を公表するほか、毎事業年度ごとの財産目録の備置き・閲覧、行政庁への提出等の義務を負うなど、広く行政・国民への説明責任が求められている。

行政庁は、公益法人の事業の適正な運営を確保するために必要な限度において、公益法人に対して報告を求め、相当の理由のある場合は勧告を行い、法定の事由に該当する場合は公益認定を取り消すこととなっている。

公益認定、監督等については、第三者機関の役割が重要であるが、内閣総理大臣に係る公益認定は、内閣府に設置される公益認定等委員会（委員 7 人以内）が総理大臣からの諮問に答申等で関与する。なお、各都道府県にも公益認定に係る合議制の機関が置かれる。

公益法人の財産保有と財源たる収入においては、いくつかの制約がある。財産保有については、事業年度終了時において、何らの事業にも使用していない財産（遊休財産）を翌年度の事業を行うのに必要な分を超えて保有することを禁じている。また公益目的事業財産に関する規定で、公益法人が寄附を受けた財産や補助金、公益事業の対価として得た財産、収益事業の対価として得た財産の 100 分の 50 については公益事業を行うために使用し、処分しなければならない。そして法人が消滅する場合において、その残余財産を分配、返却することは許されず、他の公益法人等へと引き継ぐことが要請されている。

収入の面においては、公益目的事業の実施に要する適正な費用をまかなう以上の収入を得ることを禁じており（公益法人認定法第 14 条）、公益事業目的に支出される費用の割合も決められている。公益法人認定法第 17 条において、公益法人は寄附の募集において執拗であったり、迷惑を覚えさせたりするような勧誘を行うことを明確に禁止している²²。このように公益法人認定法は厳格に定められている。

3、整備法

（1）趣旨

この法律は、中間法人法を廃止するほか、民法その他の関連する諸法律の規定を整備するための法律である。約 2 万 6 千ある現行の公益法人について

²² 藤原究「公益法人制度改革と宗教法人税制のあり方に関する一考察」早稲田法学会誌第 60 巻 1 号 501-502 頁（早稲田大学法学会・2009 年）

は、法律施行後は「特例民法法人」として存続し、施行日から 5 年以内に、一般社団法人・一般財団法人への移行を希望する法人は、行政庁の認可を受けて登記により一般社団法人・一般財団法人となることができる。また公益法人認定法に規定する公益目的事業を行うものは、法施行日（法の公布日から 2 年 6 月以内）から起算して 5 年の間（移行期間）に、公益法人認定法による認定と同様の手続を経て、公益法人として登記することができる。一方、現在約 1,350 ある中間法人は、一般社団法人に移行することになる。特例民法法人は自らが望めば、5 年以内に解散・清算してもよい²³。

4、公益法人制度改革の範囲

ここに 1898 年（明治 31 年）の民法施行以来 110 年ぶりに主務官庁制を廃止し、法人の設立と公益性の判断を分離する大改革＝「公益法人制度改革」が行われた²⁴。ただし、公益法人制度改革といっても、今回の制度改革は、すべての種類の公益法人改革を意図していたわけではない。すなわち今回の改革は、民法 34 条の改正によって行われており、民法 34 条による公益法人から移行した特別法上の公益法人は、公益法人制度改革の対象外とされ、基本的にはその取扱いに何らの変更も加えられていない。したがってこれらの特別法上の法人については従来通り、公益法人等として取り扱われることになっている²⁵。この改革の対象は公益法人と中間法人であり、NPO（特定非営利活動）法人や宗教法人をはじめとする特別法上の公益法人は今回の改革の対象からは外れた。

²³ 石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』111・112 頁（法律文化社・2006 年）

²⁴ 内閣府「公益法人制度改革の進捗と成果について－旧制度からの移行期間を終えて－」3 頁（平成 26 年 8 月）
https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/sintyoku_seika.pdf
（最終閲覧日 2023 年 8 月 21 日）

²⁵ 玉國文敏「非営利法人課税の課題－特別（法）法人等への課税関係を中心に－」税研 141 号 49 頁（日本税務研究センター・2008 年）

【図表 3】

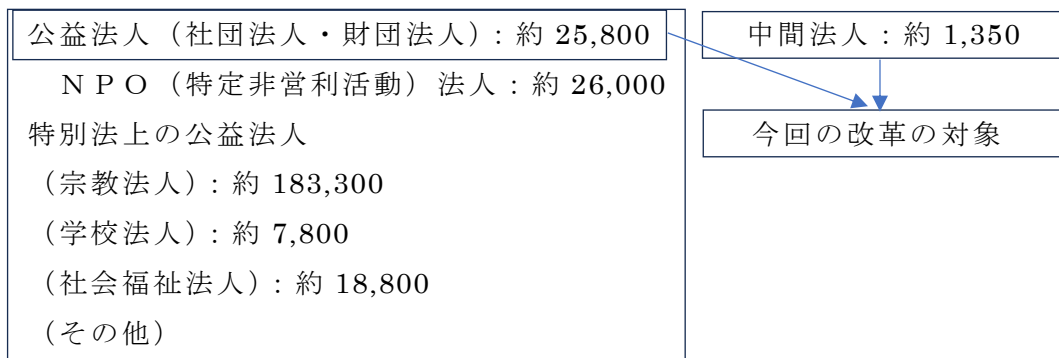
公益法人制度改革の対象

◆第一セクター（政府・公共部門）

◆第二セクター（営利企業部門）

株式会社：約 115 万社
 有限会社：約 188 万社
 その他

◆第三セクター（民間非営利公益部門）



出所：石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』102 頁
 （法律文化社・2006 年）より著者作成

5、新公益法人制度の特徴

公益法人は、従来の制度においては主務官庁の許可がなければ、その設立
 が認められなかった。その上、法人の設立が公益性の認定となっていたため、
 公益性の判断についても当該主務官庁の判断に委ねられることとなっていた。
 新公益法人制度においては一般社団法人・財団法人の設立は一定の要件を満た
 すことで、その設立が認められる準則主義（登記）が採用され²⁶、会社法上の
 会社と同様の扱いとなった。

ただし一般社団法人・財団法人は会社法上の会社とは違い、営利（剰余金
 の分配）を目的とした法人ではないため、定款の定めをもってしても、社員
 や設立者に剰余金や残余財産の分配を受ける権利を付与することはできず、
 これは持分権がないと考えられる。

このような特徴をもった一般社団法人・財団法人であるが、これら一般社
 団法人・財団法人のうち、有識者により構成された第三者委員会（公益認定

²⁶ 法務省民事局「一般社団法人及び一般財団法人制度 Q & A」
<https://www.moj.go.jp/MINJI/minji153.html>（最終閲覧日 2023 年 9 月 4
 日）

等委員会²⁷⁾の関与のもと、公益性があると認定すれば、公益社団法人・財団法人として税制上の支援措置を受けられることが柱となっている。いわゆる二階建ての法人制度である。二階に上がることができることにより、はじめて現行の公益法人と同じように扱われる²⁸⁾。

公益法人の認定を受けることで、公益社団法人・財団法人という名称を独占的に使用²⁹⁾できることにより、社会的信用を得るという効果が得られる反面、公益認定等委員会のガイドラインなどによると、二階に上がるのは容易ではない。それは、互助会や同窓会のほか、業界団体、同一資格者団体、学会など共益を目的とすると見られがちな法人にとってはまず、「不特定多数のため」という公益目的事業の条件が関門になる。さらに数字でクリアしなければならない大きなハードルがある。収支相償の原則³⁰⁾、公益目的事業の比率が50%以上、遊休財産の保有額の制限³¹⁾である。これは公益目的事業に半分以上の金を使い、大きな黒字を出してはならず、ため込んでもいけない³²⁾。公益社団法人・財団法人を維持することも大変である。その後の活動や運営組織の状況、提出が必要な会計帳簿も多岐にわたり、専門の職員が必要になる。

²⁷⁾ 国・都道府県公式公益法人行政総合情報サイト「公益法人 information」
https://www.koeki-info.go.jp/commission/pdf/koeki_towa20220422.pdf
(最終閲覧日 2023 年 9 月 8 日) 公益認定等委員会とは、公益法人の認定等を判断するため、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律に基づき内閣府に設置された機関。国会同意人事に基づき任命された7人の委員(任期3年)から構成されており、平成19年4月1日に発足した。委員会は、内閣総理大臣の諮問を受けて、公益法人の認定基準に関して審議し答申を行うと共に、一般社団・財団法人の公益認定申請等について審議し答申を行う。また委員会は、内閣総理大臣から委任を受け、公益法人等に対し報告を求め、公益法人等の事務所へ立入検査を実施するなど、法人の監督も行っている。

²⁸⁾ 石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』104頁(法律文化社・2006年)

²⁹⁾ 行政改革推進本部「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」
<https://www.gyokaku.go.jp/siryou/koeki/pdf/pamphlet.pdf> (最終閲覧日 2023 年 9 月 4 日)

³⁰⁾ 太田達男「公益法人制度改革の概要と今後の課題」税研141号28頁(日本税務研究センター・2008年)では、収支相償の原則とは、公益目的事業については、当該公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれるものであることが要件の一つとなっている。

³¹⁾ 太田達男「公益法人制度改革の概要と今後の課題」税研141号29頁(日本税務研究センター・2008年)では、前年度の公益目的事業費と同額(1年分)の額を超えて遊休財産を保有してはならない。遊休財産は純資産から控除対象財産を控除し資産に対応する負債を加算するという計算式になる

³²⁾ 辻陽明「民間活動は萎縮・天下りは温存の可能性」都市問題99巻12号89-90頁(公益財団法人後藤・安田記念東京都市研究所・2008年12月)

6、公益の在り方

今回の改革においては、不明確な公益概念をめぐる細かい議論をできるだけ避けて、公益性の判断も裁量を排除し、できるだけ客観的基準で判断するような制度設計が試みられている³³。公益法人認定法の別表で「学術、技芸、慈善その他の公益に関する」23種の事業を挙げており、その事業を全体に考察すると、今回の公益法人制度改革の基本である「公益」の思想なり、考え方なりが見えてくる。またこれらの事業に該当することと併せて、「不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与する」ことを条件とする。したがって「非営利」であっても共益的な団体などは、その範疇から排除される。

特別法上の公益法人の中には旧民法34条の挙げる公益目的を引き継ぎ、その目的を全うすることを意図して設立されるケースがある。例えば、旧民法34条が挙げていた「祭祀・宗教」の公益目的は宗教法人法に引き継がれており、同じく社会福祉法人は「慈善」目的に、学校法人は「学術・技芸」といったように目的にそれぞれ沿った旧来の制度である。特別法上の公益法人が掲げる公益目的は新公益法人制度が挙げる各事業の目的と多くのケースで共通している³⁴。表現の仕方こそ違えど、特別法上の公益法人の公益も一般的には現代に通じる公益性を有しているといえることができる。

第2節 公益法人等に対する収益事業課税

ここでは法人税法別表第二に掲げられている公益法人等に対する、収益事業課税について考察していきたい。法人税の課税根拠についての考え方がどのようなものか、またその考え方は公益法人等の課税にどのような影響を与えているのかを検討していく。

第1款 法人への課税

そもそも法人とは、自然人以外のもので権利義務の主体たる地位（資格）を有するものである。法人の成立は民法その他の法律の規定によってのみなされることを、民法第33条は一般的に規定しているが、民法が直接具体的に規定するものは公益法人に限られている³⁵。

³³ 玉國文敏「非営利法人課税の課題－特別（法）法人等への課税関係を中心に－」税研141号50頁（日本税務研究センター・2008年）

³⁴ 玉國文敏「非営利法人課税の課題－特別（法）法人等への課税関係を中心に－」税研141号50頁（日本税務研究センター・2008年）

³⁵ 林良平、前田達明『注釈民法（2）総則（2）』3頁（有斐閣・1974年12月）

1、法人擬制説と法人実在説

法人税の性質ないし課税根拠については、大別して2つの考え方がある³⁶。1つは、法人は出資者の集合体であるという「法人擬制説」に基づき、法人税は所得税の前払いであるとする考え方であり、1つは、法人は出資者から独立した一つの経済主体であるという「法人実在説」に基づき、法人税は法人の担税力に着目して課される独自の租税であるとする考え方である³⁷。

なぜ法人税が「法人の所得」に対して課される租税として構成されているかということ、それは法人の本質から導かざるを得ないことになる。法人税が法人の所得に対して、課される租税であることの意味するところは、「法人の所得」の計測方法が所得税における所得の計測方法と基本的に同じであることによる。

それでは、法人の実態は何であるか。また何ゆえ自然人以外の存在に権利能力を承認するのか、という法人に関する論争は、19世紀のドイツおよびフランスで論じられた私法学における最大の論点の一つであった。権利義務の主体は自由な意思主体である自然人に限るべきであるとし、自然人以外に権利義務の主体たりうるものは、法律の力によって自然人に擬制せられたものであるとの「法人擬制説」を取ったのはサヴィニー（ドイツのローマ法学者）である。一方、ギールケ（ドイツの法学者）は、団体は内部に秩序を有し、団体としての意思を有する有機体であるとの「有機体説」を主張し、法人格は元に実在する社会的存在に対して与えられたもので、擬制によるものではないと「法人実在説」を説いた³⁸。

わが国の企業会計は、法人は独立した経済主体として経済活動をし、その活動は永続的なものであるという「法人実在説」を前提としている。他方、わが国の法人税制度の基礎をなしているシャープ勧告は、法人は与えられた事業を遂行するために作られた個人の集団である、という「法人擬制説」の法人観から出発している³⁹。

酒井克彦氏は法人税と所得税の関係から、「法人擬制説」の立場から法人税はいずれ個人株主の段階で課税されるのにもかかわらず、法人税を課すということが二重課税を生じているとの理解に直結し、ひいては法人税を所得税の前払いとして捉える考え方に結びつきやすいとして、これを前払説（源泉徴収

³⁶ 金子宏『租税法〔第24版〕』331頁（弘文堂・2021年）

³⁷ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』14頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

³⁸ 兼平裕子「坂の上の雲の時代の税法 ―民法と所得税の交錯を中心に―」44-45頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2009年2月）

³⁹ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』15頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

説)としているのに対して、「法人実在説」の立場は別個独立した課税主体に対する課税であるから、何ら二重課税と捉える必要はないという考え方、分離独立説(独立説)に結びつきやすい⁴⁰⁾としている。

前払説(源泉徴収説)は、法人は対外的関係では、その構成員とは別個・独立の法主体として活動している。しかし対内的関係、すなわち構成員との関係では、法人は必ずしも構成員と別個・独立の存在ではない。少なくとも営利法人に関する限り、法人はその所有者である構成員のために利益を追求し、それを株主に分配することを目的として存在している。その意味では、法人の所得は株主のものであり、法人税は株主に分配されるべき利益を減少させるから株主の負担となっていると考えるべきである、とする考え方である⁴¹⁾。

分離独立説(独立説)は、法人は、究極的には個人の意思に基づいて作られたものであるとはいえ、とりわけ大法人の場合には、永続性を与えられた経済活動の主体として、一般に個人株主の意向とは無関係に経営方針や配当政策が決定される。また、我が国の法人の慣行においては、実際問題として法人税の負担は継続企業たる法人の負担となっており、配当に帰せられていないこと等を考えると、法人税を所得税の前払いと見る考え方を租税政策の基礎として採用することは適当でないとする考え方も成り立つ。この立場に立てば、配当に対して所得税を課税することと、別の実在である法人に対して法人税を課税することは二重課税とならないという考え方に結びつきやすい⁴²⁾。

金子宏氏は、「法人税の負担を負っているのは株主であると考えことは十分に可能であるから、それが所得税の前取りであると考えられるが、この考え方が、今日の高度に複雑化した経済社会においてそのまま妥当するかどうかは疑問であり、またこの「法人擬制説」と「法人実在説」の対立を法人税性質論に持ち込み、どちらが正しいのか、というように演繹的に論理を展開する傾向が強かった。しかし、法人本質論は、決め手のない問題であって、これを租税政策論の中に持ち込むのは議論を無用に混乱させるだけである⁴³⁾と注意を促している。

⁴⁰⁾ 酒井克彦『スタートアップ租税法〔第4版〕』85頁(財経詳報社・1991年6月)

⁴¹⁾ 酒井克彦『スタートアップ租税法〔第4版〕』86頁(財経詳報社・1991年6月)

⁴²⁾ 酒井克彦『スタートアップ租税法〔第4版〕』86・87頁(財経詳報社・1991年6月)

⁴³⁾ 金子宏『租税法〔第24版〕』332-333頁(弘文堂・2021年)
金子宏『所得課税の法と政策』409頁(有斐閣・1996年2月)

現在のわが国の法人税・所得税法においては、不完全ながら、配当所得に対する二重課税の控除制度を採っている。ゆえに、営利法人に対する法人税法の規定は擬制説的立場である。他方、非営利法人について法人税法第7条に規定する「公益法人等の非課税」の根拠についてのアプローチをまとめると、公益法人等が不特定多数の利益のための公益目的事業を会費・寄附金・助成金等を原資として行った場合、配当を行わないし、転嫁もできないのだから、法人擬制説に基づいても、法人実在説に基づいても課税の根拠は存在しないことになる。収益事業を行う場合についても、利益の分配をしないからと法人擬制説に基づくと課税の根拠はない。しかし法人実在説に基づくと、税負担をコストとして転嫁できるので、課税の根拠が成立することになる。同じように収益事業を営む普通法人と公益法人との公平性の確保から、課税の根拠を見出すことができ、公益法人等の所得のうち収益事業以外の所得から生じた所得で、無償で行う本来目的事業については、公益性ゆえに非課税となっているのではない。そもそも剰余金の分配ができない公益法人等に対しては擬制説であれ、実在説であれ、課税の対象となる所得がなく課税の根拠はないということになる⁴⁴。

自然人は、生まれながら、潜在的に納税義務がある。一方、法人も法人格という制度を利用する以上、様々な公共サービスを現実に受けている。権利能力も特別に与えられていることから、法人にも自然人同様、納税義務が生じるという考えに立つ。現実の法人税制は法人擬制説のみに立脚しているというより、法人が独立した納税主体であることに重点をおいて制度設計が行われているという立場である⁴⁵。

2、所得概念からのアプローチ

上述したように、金銭的分配の不存在をもって非営利法人原則非課税の根拠とするアプローチのほか、非営利法人課税を所得概念からアプローチすることも可能である。非営利法人課税のあり方を、所得課税の原則を適用して、「非営利法人非課税のあり方が公平に適うか」「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アプローチである⁴⁶。

⁴⁴ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』16頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

⁴⁵ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』17頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

⁴⁶ 兼平裕子「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人 ―収益事業課税と寄付金税制の検討―」税法学No.553 58頁（日本税法学会・2005年5月）

伝統的な所得概念には大別して、①「包括的所得概念」、②実物資産の消費をもって所得と捉える「消費型所得概念（支出税論）」、③税制改革による資産分配（効率性）と所得配分の変化を理論的問題とする「最適課税論」がある。現行所得課税の出発点はヘイグ及びサイモンズの定義による「一定期間における消費額と富の純増加額との和」（包括的所得＝消費＋純資産増加）という包括的所得概念⁴⁷である⁴⁸。

包括的所得概念に基づく所得課税のもと、非営利活動は「私人が、自らの支配する経済的資源を、自らが選ぶ（経済的利得以外の）目的に拠出し、最終的には当該目的の遂行にその資源を費消する（させる）」プロセスとして把握される。すなわち、非営利活動は、①私人の自発的関与、②私人の自由な活動目的（＝受益者）選定、③私人による物的・人的資源の投入（寄付・ボランティア）、④当該活動からの利益分配の禁止を特徴とする。つまり非営利活動は私人が経済財に対する支配権行使の一形態であるから、原則として課税される（当該支出が所得控除項目とならない）ことになる。非営利活動の場合、当該活動に拠出される経済財は、あらかじ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すぎず、受益者の自由裁量に委ねられたものではない⁴⁹。拠出者は「自らの資源提供によって、自らが価値を認める特定の消費活動を他者に行わせることが可能になる」。すなわち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、「利他的消費」として理解することができる。「利他的消費」の支出は影響力を行使する拠出者側の所得であり、受益者の所得ではないと考えることが適切ということになる⁵⁰。

⁴⁷ 金子宏『租税法〔第24版〕』196頁（弘文堂・2021年）

包括的所得概念が次の3つの理由から一般的な支持を受けていると金子宏氏は述べている。第1に、一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが、公平負担の要請に合致する。第2に、すべての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高めるゆえんである。第3に、所得の範囲を広く構成することによって、所得税制度のもつ景気調整機能が増大する。これらの理由に基づき、諸国の租税制度は、徐々に包括的所得概念の方向に動きつつある。

⁴⁸ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』17頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

⁴⁹ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト1265号126-127頁（有斐閣・2004年4月）

⁵⁰ 兼平裕子「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人 ―収益事業課税と寄付金税制の検討―」税法学No.553 59頁（日本税法学会・2005年5月）

非営利法人課税を「包括的所得＝消費＋純資産増加」の定義でいえば、非営利法人課税は純資産増加の問題ではなく消費の問題として理解されるべき⁵¹ということになり、「拋出者の消費活動に対する課税」として「原則課税」（控除なし）と捉える前記の考えに従うと、拋出者の所得を変化させず（原則として控除しないので拋出者の課税所得に含まれている）、受取非営利法人の所得にもならない。よって非営利法人において再び課税する必要はない。他方、収益事業に関しては経済的資産の増加を意味し、原則として課税されるべきとなる⁵²。

「包括的所得概念では、「経済財の支配権」の一部を強制的に国家に移転し、徴収された租税は議会を通じて民主的にその使途が決定される。しかし、個別具体的な公益活動の内容は私人が行うという選択も可能であり、当該経済財の使途の決定権限を私人に授権することも可能である。現行の公益法人税制は、金融所得を含む所得一般を課税から免除し、収益事業のみ課税するものであり、所得の源泉に着目して優遇を与えるものである。いまは非営利活動の多様性・柔軟性・新たな価値やニーズの発見が必要な時代である。このように考えると、非営利法人減免の判断基準は「公益に資するか」という使途にも着目すべきである。すなわち、所得の源泉ではなく、使途に着目した制度設計の方が合理的である⁵³」と兼平裕子氏は述べている。

第2款 公益法人への課税

1、公益法人課税制度の沿革

わが国での公益法人等に対する課税取扱を歴史的にみると、創設期においては、社寺・墓地等に対する地租の取扱にその端を発している。すなわち、この措置の淵源は、宗教に対するものにあった。わが国に近代的所得税、法人税が導入される以前、主要な租税は地租にあったことによる。また当時行われていた公益活動も、官庁主導の形の極めて限定的なものであり、かつ、社寺の活動がこの分野での中心的存在となっていたことなどによる⁵⁴。法人所得税の原型が導入されたのは1899年（明治32年、法律第十七号）である。すなわち、現行の公益法人等に対する法人税法上の非課税取扱は、この明治

⁵¹ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト1265号127頁（有斐閣・2004年4月）

⁵² 兼平裕子「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人 ―収益事業課税と寄付金税制の検討―」税法学No.553 59-60頁（日本税法学会・2005年5月）

⁵³ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』19-20頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

⁵⁴ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』18頁（成文堂・1992年）

32 年改正所得税法（第一種所得税）五条四号において「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」はこれを非課税とするとした時点にまで遡ることができる⁵⁵。

1920 年（大正 9 年）の所得税法の改正（大正 9 年、法律第十一号）により法人に対する課税制度が根本的に改正され、法人を独立した課税主体とするとともに、法人の種類によって課税の方法を異にしていた従来の制度を廃止し、法人はその種類の如何を問わず、すべて同様に課税することとされた。ただし、公益法人等については、依然として課税は行われなかった⁵⁶。

後に 1923 年（大正 12 年）の改正所得税法では「府県都市町村其ノ他ノ公共団体、神社、寺院、祠宇、仏堂及民法第三十四条ノ規定ニ依リ設立シタル法人」と規定することにより、非課税法人の範囲を明確にした。1940 年（昭和 15 年）の法人税法の創設により法人税は所得税から独立したが、「神社及民法第三十四条ノ規定に依リ設立シタル法人ニ法人税ヲ課セス」とし、従前からの非課税性を維持した⁵⁷。

1945 年（昭和 20 年）に、宗教法人については、日本の敗戦によって宗教団体法が廃止され、新たに緊急勅令で宗教法人令（昭和 20 年 12 月 27 日勅令第 719 号）が公布された。これにより宗教法人の設立が、従前の認可制から届出制に変更されるとともに、収益事業を営む宗教法人については、その収益事業から生ずる所得に法人税を課すことにした。すなわち、公益法人の収益事業課税の淵源は、この宗教法人に対する課税措置に見出すことができる。ちなみに同年には労働組合法（第 11 条）に基づき、収益活動から生じた所得に対しても課税が開始された⁵⁸。

2、シャウプ勧告

宗教法人及び労働組合以外の公益法人等に対し、収益事業課税が拡大される契機となったのは、1949 年（昭和 24 年）8 月のシャウプ使節団日本税制報告書（以下「シャウプ勧告」）に盛られた公益法人課税に関する勧告である。同勧告は、わが国における当時の法人に関する実態調査を行い、非課税法人の数が約三十万で、当時の法人総数の半分にも及んでいることを指摘している。そして、これら非課税法人の多くは、「収益を目的とする活動に従事し、一般法人並びに個人と直接競争している」ことに加え、その「利益金は、その活動をさらに拡張するかまたは饗宴のために費消されている」ことを指摘した。そして、このような状況に対処する意味でも、「非課税法人の収益事業

⁵⁵ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』19 頁（成文堂・1992 年）

⁵⁶ 若林孝三『公益法人の税務』4 頁（大蔵財務協会・2013 年）

⁵⁷ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』19 頁（成文堂・1992 年）

⁵⁸ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』20 頁（成文堂・1992 年）

によって得られるこの所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである」とした上で、これまでの非課税制に代え免税制を導入することを前提に、次のような勧告を行った⁵⁹。

- ① 租税法規は、まず法人が租税の全部又は一部を免除されて運営され得る目的及び趣旨を具体的に規定するよう改正されるべきである。
- ② 大蔵省は、法人がかかる法的免除を付与されるべきか否かを決定する唯一の権限を与えられるべきである。
- ③ 免税を要求しようとする一切の法人は、免税証明書の交付を大蔵省から受けることを必要とすることとすべきである。
- ④ 免税の資格は、3年ごとに審査すべきである。
- ⑤ 非課税法人を含むあらゆる法人は、毎年その一切の収入及び支出を網羅する申告書を提出すべきである。

一般法人企業や個人企業との競争、収益が公益目的以外すなわち収益事業拡充や享樂への使用という二点に着目し、アメリカの内国歳入庁の非課税団体課と同じものを作り、個別審査を勧告していたのである⁶⁰。

この1950年（昭和25年）の改正により、現行の公益法人課税制の原型はほぼ完成した。しかし、このことは逆に、シャープ勧告に盛られた非営利法人免税制を採用せずに、従前からの公益法人等非課税制を維持したことを意味する。これはすべての公益法人等についてその事業内容までを審査することは難しいので、各省庁において許認可を適正に行えばよいということである。すなわち、公益法人の設立・監督権と免税審査権を区分し、各々が独自の立場から審査するという、個別審査方式の採用は見送られたわけである⁶¹。

この制度の基本的な考え方は「戦後の急激な物価騰貴のため、多くの公益法人は従来程度の収入を得ていたのでは、本来の公益事業遂行の資金を賄うことが困難となったので、従来営利的事業を行わず、もっぱら一般の寄附金等によって事業を行っていた公益法人も新たに営利的事業を行うこととなり、また従来からの営利的事業も拡張する傾向が顕著になってきた。元来公益法人が営利的事業を行うのは、その本来の目的たる公益事業を遂行する上のやむを得ない手段たるべきであって、公益法人の行う営利的事業が本来の事業遂行を賄ってなお余りある段階に至ると、それは公益法人の行う営利的事業としては行き過ぎであるといえるし、一般の営利法人の行う事業との間に、一方は法人税が非課税であり、一方は課税されるという関係から著しい

⁵⁹ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』20頁（成文堂・1992年）

⁶⁰ 吉牟田勲「公益法人課税の基本的問題点」税経通信第48号No.2 通巻660号13頁（税務経理協会・1993年2月）

⁶¹ 若林孝三『公益法人の税務』6頁（大蔵財務協会・2013年）

不権衡を生じるに至った。そこで公益法人に対する法人税課税問題が擡頭するに至ったのであるが、その課税方法として、個々の公益法人の事業の内容により、その事業が、非常に公共性が強いときは、たとえ収益事業を行っても課税せず、また公共性の乏しいときは、その事業の全部に対し課税するという方法も考えられた。しかしすべての公益法人についてその事業を精査し、公共性の強弱を判定することは事実上不可能に近いので、改正税法においてはすべての公益法人を一律に課税法人とし、その収益事業から生じる所得に対してのみ法人税を課税することとし、次に掲げる法人をその範疇に取り入れたのである。」と説明されている⁶²。

「公益」を目的とし、「公共の福祉」に反しない限りにおいて、「非課税」措置と軽減税率の適用を受けることになった「公益法人」ではあるが、「公益」とは何かという問題を明確に規定した法律が何もないため、年々「公益法人」の行う「公益事業」が「収益事業」の範囲の見直しが行われるごとに、税務上は「収益事業」への移行を余儀なくされるという結果を招いている⁶³。これは「第3章 宗教法人に対する収益事業課税についての判例研究」を通して、課税の判定を含めて検討したい。

第3款 公益法人等に対する収益事業課税

法人税法第2条6項において、「公益法人等 別表第二に掲げる法人をいう。」とあり、別表第二には公益性の濃淡が多様な法人が掲げられている。

公益法人等が行う収益事業とは、法人税法施行令第5条1項（収益事業の範囲）法人税法第2条13号（収益事業の意義）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業⁶⁴（その性質上その事業に付随して行われる行為を含む。）とされる。

- ① 物品販売業
- ② 不動産販売業
- ③ 金銭貸付業
- ④ 物品貸付業
- ⑤ 不動産貸付業
- ⑥ 製造業
- ⑦ 通信業、放送業

⁶² 雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿』266頁（大蔵省主税局調査課・1955年3月）

⁶³ 清水雅人『宗教法人と税』185頁（ジャプラン出版・1989年1月）

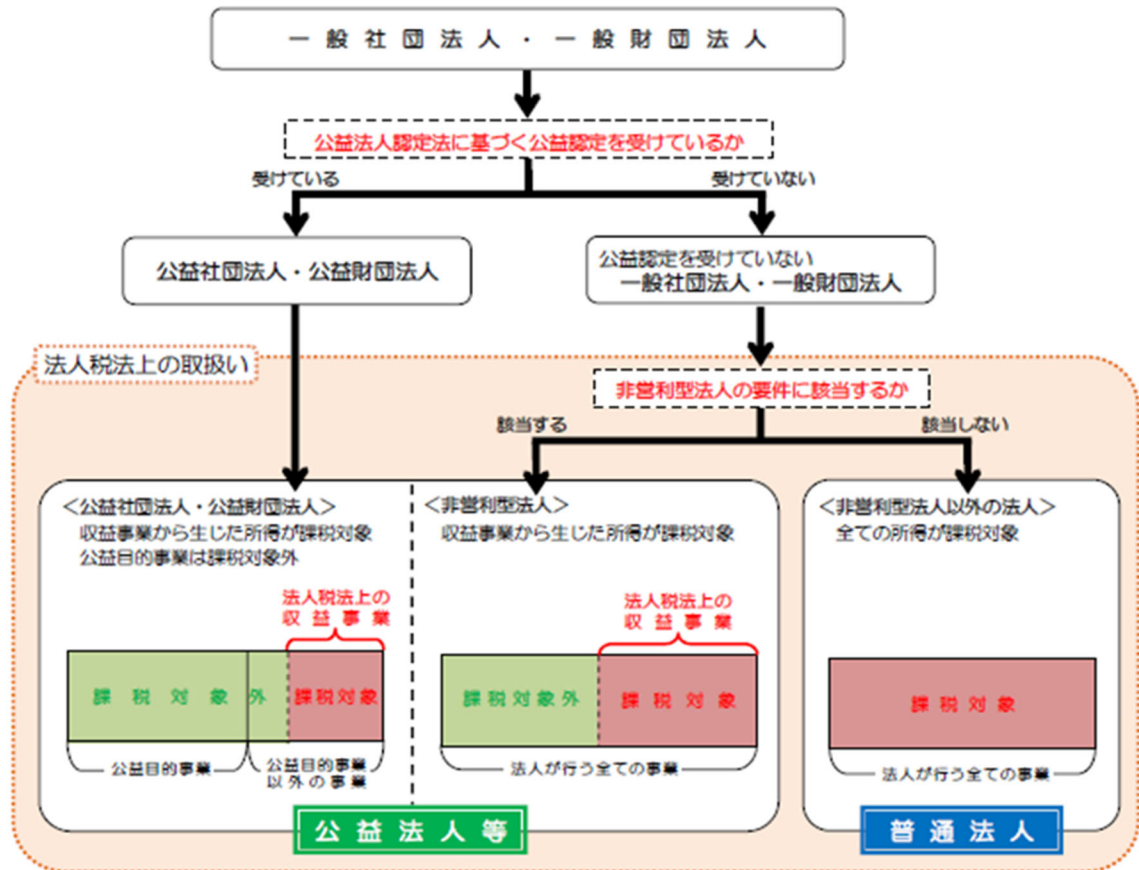
⁶⁴ 国税庁 令和5年版「宗教法人の税務」－源泉所得税・法人税・地方法人税・消費税・印紙税－ 12頁）

- ⑧ 運送業、運送取扱業
- ⑨ 倉庫業
- ⑩ 請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）
- ⑪ 印刷業
- ⑫ 出版業
- ⑬ 写真業
- ⑭ 席貸業
- ⑮ 旅館業
- ⑯ 料理店業その他の飲食店業
- ⑰ 周旋業
- ⑱ 代理業
- ⑲ 仲立業
- ⑳ 問屋業
- ㉑ 鉱業
- ㉒ 土石採取業
- ㉓ 浴場業
- ㉔ 理容業
- ㉕ 美容業
- ㉖ 興行業
- ㉗ 遊技所業
- ㉘ 遊覧所業
- ㉙ 医療保健業
- ㉚ 技芸教授業
- ㉛ 駐車場業
- ㉜ 信用保証業
- ㉝ 無体財産権の提供業
- ㉞ 労働者派遣業

このような 34 種類が特掲されている。これに該当しない事業は、たとえ収益を生じて法人税法上の収益事業とはならない。またこの 34 業種の中で問題となるのが付随行為（法人税基本通達 15-1-6）である。例えば出版業における講演会の開催は、付随行為で出版業になる。また旅館業を営む場合、その旅館の会議室を貸せば席貸業になるなど、これらの事業が付随行為に当たかどうかということをその都度、検討する必要がある。この 34 種類の特掲事業に該当する場合には、【図表 4】における公益法人等の法人税法上の収益事業として課税対象になる。

【図表 4】

一般社団法人及び一般財団法人に関する法律の規定による一般社団法人・一般財団法人の法人税法上の取扱い



(注)このパンフレットは、平成26年3月1日現在の法令に基づき作成しています。

出所：国税庁「一般社団法人・一般財団法人と法人税」1頁 平成26年3月

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/koekihojin/pdf/01.pdf>

(最終閲覧日 2023年12月12日) より

第2章 宗教法人制度と宗教法人に対する課税の現状

現行の法人税法上、宗教法人は「公益法人等」として位置づけられているが、この取扱いは、民法上の公益法人や特別法上の各種法人（宗教法人・学校法人・社会福祉法人・商工会議所など）を税制目的上、包括的に指すものに過ぎない。言葉を換えていえば、現行法にいう「公益法人等」とは、これら多くの非営利団体の性格を個別に考慮したうえで、統一的にとらえようとした観念ではない⁶⁵。この章において、宗教法人は宗教的事項と世俗的事項の二面の機能を合わせ持っている法人であり、宗教法人法の基本的理念や宗教法人制度を通して、これらを客観的な視点で見ることにより、宗教法人に対する課税の現状を検証していく。

第1節 我が国における宗教の位置付けの変遷

公益法人等に括られる宗教法人であるが、そもそも宗教的事項である宗教活動の概念や、世俗的事項にかかわる宗教法人法が我が国においてどのような法規定になっているのか、宗教法人制度の歴史にも触れ、どのような変遷を経てきたのか、さらに現代における宗教法人や税制とのかかわりについても検証し、宗教法人制度を探っていききたい。

第1款 宗教とは

大辞林によると宗教とは、①神仏などを信じて安らぎを得ようとする心のはたらき。また神仏の教え。②経験的・合理的に理解し制御することのできないような現象や存在に対し、積極的な意味と価値を与えようとする信念・行動・制度の体系⁶⁶と書かれている。また、宗教学研究の先駆者である岸本英夫氏はその著書「宗教學」の中で、「宗教」とは、人間生活の究極的な意味を明らかにし、人間の問題の究極的な解決に関わりをもつと人々によって信じられている営みを中心とした文化現象である⁶⁷と述べている。宗教には、その営みとの関連において、神観念や神聖性を伴う場合が多い。公益財団法人日本宗教連盟は宗教の概念として、①宗教は人類が歴史に登場して以来、国、社会、文化、言語が違って存在してきた、人類に不可欠のものである。②宗教は生きてゆくための知識と智慧の宝庫であり、しばしば道德の源泉となって、公共の福祉を担ってきた。③宗教は年中行事や通過儀礼として、わが

⁶⁵ 大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法学会誌 第22号 2003年11月 22-23頁（宗教法学会・2003年11月）

⁶⁶ 『大辞林』第四版（三省堂・2019年）

⁶⁷ 岸本英夫『宗教學』19-33頁（大明堂・1961年）

国の文化を豊かにしている。④宗教は人間の精神的な支柱であり、豊かな社会の形成に貢献している⁶⁸。と詳しく述べている。

第2款 宗教法人の性格

宗教法人は、国の統治権の作用を担当するものではないから公法人ではなく、私法人である。また、宗教法人は、公益を主目的とするから公益法人であって営利法人ではない。しかし、公益を主目的とするということは、公益事業を主目的とするという意味ではない。公益法人が公益事業を主たる目的とする法人とするならば、宗教法人は公益法人ではない。宗教法人は宗教活動を主目的とし、慈善、教育、博愛などの公益事業は従たる目的として行うことができるにすぎない⁶⁹。

宗教法人法第6条（公益事業その他の事業）に、宗教法人は公益事業を行うことができる、とある。また、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。ただし、事業を行うに当たっては、規則に事業の種類や管理運営に関する事項を規定しなければならない。本来、宗教法人の事業は宗教法人の公共的性格からいっても、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る。宗教法人法は、次のような規定を置いている。

「公益事業」とは、公共の利益を図る目的で営まれる事業であり、かつ営利を目的としない、たとえば教育、学術、社会福祉等に関する事業である。幼稚園、専修学校、霊園墓地、社会福祉事業などである。

宗教法人は、公益事業を行うことができるが、実際には、どのような公益事業も自由に行えるわけではない。その事業の関係法令に準拠して行うことが必要とされている。

「公益事業以外の事業」とは、本来の宗教活動や公益事業を推進するために必要な費用の補填をするために行われる。公益事業以外の事業は、宗教法人法第2条にいう宗教団体の主たる目的に反しない限り行うことができる。たとえば出版業や不動産賃貸業、旅行代理店業、保険代理店業などである。また目的に反する事業とは、宗教団体の主たる目的を達成するための業務としては認め難く、又はそれに支障を生じさせるものといえる。たとえば、①投機的性格を有するもの、②いわゆる風俗営業に該当するもの、③規模が宗教法人本来の状態に照らし過大又は不適当なもの等が考えられる。

⁶⁸ 「宗教法人実務研修会資料 2022 年度（令和 4 年度）」1 頁（公益財団法人日本宗教連盟・2022 年）

⁶⁹ 田代収『宗教法人会計と税務』19 頁（同文館出版・1983 年）

また「公益事業以外の事業」は、宗教法人の目的達成のために附随的に行われるものであるから、その収益の用途には制限が課される。その収益は必ず、①当該宗教法人、②当該宗教法人を包括する宗教団体、③当該宗教法人が援助する宗教法人、④当該宗教法人が援助する公益事業のために費消されなければならない。

第3款 宗教を見る国民の目

宗教法人の税の申告漏れや脱税、不適切な収益事業の実施等、宗教法人の管理運営をめぐる批判的な報道が絶えず、国民の宗教法人を見る目はさらに厳しくなっている。

文化庁が主催する「宗教法人実務研修会」資料によれば、「我が国の制度では、宗教法人は間違っても法律に違反したり、社会的規範に反したりするなどの非違行為はないという考え方から、一部非課税措置が講じられ、財産処分等についても、特段、所轄庁の許可を必要としない制度」になっている。

「それは制度上のみならず、国民の間でも、宗教法人は独立した法律上の能力を持つ社会的存在として、権利を有するのみならず、義務や責任を負い、法令や規則に従った適正な管理運営がなされることを社会から求められている」のである⁷⁰。

第4款 宗教統計調査

宗教法人数等については1949年（昭和24年）から調査し、宗教法人及び宗教団体の名簿（当該法人及び団体の概要の作成）等、宗務行政上の基礎的資料を得ることを目的とする⁷¹。

憲法に信教の自由・政教分離原則が規定され、自由な宗教活動を保証するために、政府は、宗教団体の法人格取得に関する法律の分野を除いて、宗教事情から手を引くこととなり、宗教事情に関しては、宗教団体の自発的協力なしには知り得ないこととなった。そして文部科学省文化庁宗務課が宗教団体の協力を得て、統計を取りまとめている。

【図表5】は2021年12月31日現在における、包括宗教法人、宗教法人を包括する非法人宗教団体及び単立宗教法人別、宗教系統別の宗教法人数である。これは全体の宗教法人数が18万法人を割っており、近年の減少傾向が図表に表れている。

⁷⁰ 佐藤芳博『宗教法人税制「異論」』34・35頁（北川フラム・2012年）

⁷¹ 文化庁HPより宗教統計調査_令和3年12月31日現在

https://www.bunka.go.jp/tokei_hakusho_shuppan/tokeichosa/shumu/index.html（最終閲覧日2023年7月31日）

【図表 5】
宗教統計調査

2021年12月31日現在

所属	区分	包括宗教法人	単位宗教法人	単位宗教法人	単位宗教法人	単位宗教法人	単位宗教法人	合計
			被包括宗教法人	被包括宗教法人	被包括宗教法人	単立宗教法人	小計	
			文部科学大臣所轄包括宗教法人に包括されるもの	都道府県知事所轄包括宗教法人に包括されるもの	非法人包括宗教団体に包括されるもの			
所属	系統	法人	法人	法人	法人	法人	法人	法人
文部科学大臣所轄	神道系	121	22	0	1	68	91	212
文部科学大臣所轄	仏教系	156	180	0	4	146	330	486
文部科学大臣所轄	キリスト教系	66	41	0	2	218	261	327
文部科学大臣所轄	諸教	26	38	0	0	64	102	128
文部科学大臣所轄	小計	369	281	0	7	496	784	1,153
都道府県知事所轄	神道系	6	81,964	137	108	2,016	84,225	84,231
都道府県知事所轄	仏教系	11	73,572	65	164	2,643	76,444	76,455
都道府県知事所轄	キリスト教系	7	2,764	33	26	1,681	4,504	4,511
都道府県知事所轄	諸教	1	13,208	0	8	385	13,601	13,602
都道府県知事所轄	小計	25	171,508	235	306	6,725	178,774	178,799
全体	合計	394	171,789	235	313	7,221	179,558	179,952

出所：文化庁HPより宗教統計調査_令和3年12月31日現在
https://www.bunka.go.jp/tokei_hakusho_shuppan/tokeichosa/shumu/index.html
 (最終閲覧日 2023年7月31日) より

第5款 宗教と税制の歴史

大石眞氏は歴史的な観点からこのように述べている。「およそ宗教的な組織や団体に対する租税減免制度は、古い歴史を持ち、国教制・公認宗教制・政教分離制といった政教関係のいずれであるかを問わず、等しく認められるものであり、このことはどういう制度であれ、宗教というものが人々の社会生活にとっても重要な意味をもち、十分に尊重されるべきことを示している⁷²⁾」

我が国においては、寺院や神社、神官僧侶に対して税金を免除する措置が古くから採用されている。そこで古代から宗教と税制との関係性について歴史的変遷を調べてみる。

⁷²⁾ 大石眞「宗教法人を取り巻くもの」文化庁月報No.441 2005.6 17頁（文化庁・2005年6月）

1、古代から近世

日本の文献に租税が初めて記されるのは、日本書紀においてである。調は農耕以外の産物（水産物、狩猟産物、手工製品）、役は労役奉仕、租は農地に課され、収穫の一部を徴収するものであるが、これが次第に租税の中樞を占めるようになった⁷³。

租税の減税についても、当時にその出発をみる。古事記によると、仁徳天皇は、高い山に登って四方の国を見わたし、「国のなかに^{けぶり}烟立たず、国みな貧し。いまより三年にいたるまで、人民の^た課・^み役を^{みづぎ}徐せ」と詔りたまわりました。三年後に再び国見をしますと、家々から^{えだち}烟が立ちのぼり、民は^{ゆる}富み栄えていた。そこで、また民に課役を命じたと古事記は誌している⁷⁴。

当時の宗教状況は、天皇や各氏族はそれぞれ固有の神々を祭り、これを守護神とし、始祖神・氏神としての信仰が捧げられ、仏教は伝来当初、聖徳太子により政府に採用され、以来国教として特別な保護を受けたため、全国に伝播した。大宝律令・養老律令下での田地に対する税では、寺田・神田に関する規定があり、令制下の田地はその性格によって区別され、田租を納める田地を輸租田、納めなくてもよい田地を不輸租田といった。寺田・神田は不輸租田であるが、これらが不輸租とされたのは、寺社が官寺・官社の性格を有していたがゆえである。さらに墾田永年私財法により、墾田は永久の私有が認められるようになり、それを利用して寺社はさらに田地を広げた⁷⁵。

奈良時代においては三世一身法が施行され、新たに用水をもうけて水田を開墾した者には、子・孫・曾孫の三代にわたってその地の領有を認めるものであったが、新田開発は多大の費用を必要とし、恩恵を受けるのは有勢者だけが利し、民政の貧困化は必然となった。民衆は偽籍や逃亡浮浪といった自衛策を案出するが政府も全くの無策ではないが、効果は上がらなかった。後期に入り政府はさらに無能になる。聖武天皇以降は厚く仏教に帰依するが、民衆の苦しみを救う対策が立てられなくなったことにもその一因があるように思われる。その上、仏教への信仰は造寺造仏の大流行となって、かえって農民の負担は増した⁷⁶。

⁷³ 竹内喜生「日本における宗教と税制の関係性 ―古代から近代まで―」中央学術研究所紀要 第45号 2016年11月 195頁（中央学術研究所・2016年11月）

⁷⁴ 丸山高満『日本地方税制史』23頁（ぎょうせい・1985年10月）

⁷⁵ 竹内喜生「日本における宗教と税制の関係性 ―古代から近代まで―」中央学術研究所紀要 第45号 2016年11月 195-196頁（中央学術研究所・2016年11月）

⁷⁶ 利光三津夫『日本古代政治史』101-104頁（慶應通信・1977年10月）

8世紀以降、律令制から荘園制への移行が進展し、統一国家としての実態がなく、鎌倉幕府に続いていく。この時期の社寺は、多くの荘園を領有した。荘園は私領であり、この社寺領の特権は不輸と不入があり、前者は年貢（税稲上納）と課役（公課）が免除されることであり、後者は検注のために国衛や守護が荘園の部内への立ち入りがいいことである。

室町幕府の宗教政策は前代の方針を踏襲したものであったが、社寺その他の荘園は南北朝の争乱に際して、幕府が戦費の調達的手段として、半済令により荘園の年貢の半分为幕府又は守護大名に徴収されることになった⁷⁷。

戦国時代を経て江戸時代になると、荘園制度は衰退して知行制度（領地所有制度）が公法的なものとして確立し、社寺は朱印領などの特典を享受した一方、幕府の強力な宗教統制策により、社寺その他の宗団は幕府法また藩法を遵守し、平穏裡に宗教活動を持続した。広大な所領を有した諸大寺はいまだ相当な勢力を有しており、宗教一揆に見られるように近世社会の確立に対しての障害となっていた。これらの勢力に対して、織田信長は徹底的な武力弾圧を加え、豊臣秀吉は全国的な検地により寺領の削減をはかり、徳川家康はこれらの仏教教団の独立性を奪い、幕府の支配機構中への改編を目して種々の方策を講じた。寺領などへの免税措置の観点から見ると、豊臣秀吉の検地の後に、改めて朱印状を下附して没収した寺領を寄進の形で安堵した⁷⁸。

江戸時代は、幕府領・旗本領・藩領・寺社領などに分かれており、税の種類や税率はそれぞれ異なっていた。江戸時代の税は、大きく年貢（＝本年貢、本途物成）と諸役（小物成・高掛物・夫役・国役など）に分かれ、年貢は田畑にかかる税で、小物成は田畑以外にかかる税であった。この他に、特定の仕事に課税される運上・冥加、また、臨時の事業や財政の穴埋めのために賦課される上納金もあったが、江戸時代の税の中心は年貢である⁷⁹。領主は、基本的に自分の領地のすべての土地を課税対象とすることができたが、寺社領には朱印地・除地があり、基本的に領主は年貢を課税できなかった。領主にとって定免

⁷⁷ 竹内喜生「日本における宗教と税制の関係性 ―古代から近代まで―」中央学術研究所紀要 第45号 2016年11月197頁（中央学術研究所・2016年11月）

⁷⁸ 竹内喜生「日本における宗教と税制の関係性 ―古代から近代まで―」中央学術研究所紀要 第45号 2016年11月198頁（中央学術研究所・2016年11月）

⁷⁹ 国税庁_税務大学校_租税史料_1.江戸時代の税
<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/tokubetsu/h12shiryokan/01.htm>（最終閲覧日 2023年10月30日）

法は、一定の年貢を確保できるものであるが、飢饉などで収穫高が落ち込んだ時には検見法に変更するなどして年貢を減免することもあった⁸⁰。

2、近代（戦前の国家神道）

（1）宗教法人法制定に至るまで

わが国の宗教活動は、古来から近年に至るまで、さまざまな宗教が存在しているが、明治初年まで統一的な制度はなかった。

1868年（明治元年）明治政府が誕生した。明治政府の打ち出した宗教政策の特色は、信仰活動に関しては祭政一致を掲げ、天皇制の権威を象徴する目的で神道国教化を打ち出した点が注目され、1945年（昭和20年）まで維持されるに至った⁸¹。かつては幕府の御用宗教であった仏教までが、神仏判然の令を契機として起こった廃仏棄釈の運動により猛烈な迫害を受けるようになった。こうして寺社、特に寺院がこれまで有していた種々の特権は、国家の税制確立のために剥奪されたが、明治政府は特権剥奪のみならず、さらに寺社すなわち宗教を利用する方針へと舵を切った。

1889年（明治22年）、大日本帝国憲法が發布され、第28条において「日本臣民は安寧秩序ヲ防ケス及ビ臣民タルノ義務ニ背カサルニ限ニ於テ信教ノ自由ヲ有ス」とし、表面上、信仰の自由を明らかにし、形式的には信教の自由・政教分離原則は一応確立したが、実質的には問題があった。同時に国家の祭祀と宗教とを分離する方策をとり、神社神道を国教とし、寺社教会などの他宗教の活動を制約する取扱いを次々に定めた⁸²。近代日本における政府の宗教政策に一貫してみられる特徴は、宗教を政治的・社会的に「利用」しようとする姿勢、また「利用」できなければ危険とみなし、その宗教を排除しようとする姿勢である。その中でも1939年（昭和14年）の宗教団体法案審議の際の荒木貞夫文相の発言にはこうした政府の姿勢が典型的に物語られている。政府にとって都合の良い方向利用するため「保護」し、都合が悪い方向に陥らないよう「監督」し、そもそも都合の悪い団体は「排除」しようとする、というのが近代日本政府に一貫して見られる方針であった⁸³。

⁸⁰ 国税庁_税務大学校_租税史料_5.課税の免除・減免

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/tokubetsu/h12shiryokan/05.htm>（最終閲覧日 2023年10月30日）

⁸¹ 斎藤力夫『宗教法人会計の理論と実務』1頁（中央経済社・1997年）

⁸² 斎藤力夫『宗教法人会計の理論と実務』2頁（中央経済社・1997年）

⁸³ 竹内喜生「日本における宗教と税制の関係性 ―古代から近代まで―」中央学術研究所紀要 第45号 2016年11月 200頁（中央学術研究所・2016年11月）

（２）宗教団体の制定

1939 年（昭和 14 年）明治政府以来、多年の念願であった宗教法案として「宗教団体の法」をようやく制定するに至った（昭和 15 年 4 月 1 日施行）。宗教団体の法により、宗教団体に対して初めて法人格の取得が認められた⁸⁴。それ以前においては、宗教団体が法人となるには、民法第 34 条の規定を適用することとされていた。

宗教団体の法の意図するところはおおむね次の三点にあった。第一は宗教法規の整備統一である。従前の法令を見ると断片的規定から成り、その間連絡を欠くものが多く、宗教行政の円滑な運営、宗教団体の健全な発展を期待することができなかった。第二は宗教法規の拡充確立である。宗教法規の不備不徹底を整備し、宗教団体の地位を明確にしなければならなかった。第三は宗教団体に対する保護・監督の強化である。宗教団体に対して、保護助長の道を強化すると同時に、公安を妨げ公益を害するような行為は、厳重に取り締まることが肝要であった⁸⁵。

宗教団体の法は神道教派、仏教宗派、キリスト教その他の教団および、これらに包括される寺院、教会を宗教団体と規定し、いわゆる非公認の類似宗教は宗教結社となり得る道を開いていた。宗教団体の設立については文部大臣または地方長官の認可を必要とし、その運営は管長、住職等が主管し、代表し、総代にこれを補佐させた。一方、文部大臣には監督、調査、認可取消し等の権限を与えた⁸⁶。またこの宗教団体の法では、税の不課減免については、従来寺院などに限られていた所得税の課税除外（後には法人税も）を宗教団体全般に及ぼさせ、寺院の境内地と教会の境内地には原則として地租を免除するなど、その条文中で規定した⁸⁷。

3、戦後の宗教法人

（１）宗教法人法の制定

宗教法人法は昭和 20 年 12 月 28 日に公布、施行された。宗教法人法は、宗教法人の設立については、いわゆる準則主義、登記主義により容易に設立す

⁸⁴ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』44 頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012 年 3 月）

⁸⁵ 文化庁文化庁宗務課『明治以降宗教制度百年史』203 頁（原書房・1983 年 4 月）

⁸⁶ 渡部 翫『逐条解説 宗教法人法＜第 4 次改訂版＞』5-6 頁（ぎょうせい・2009 年）

⁸⁷ 竹内喜生「日本における宗教と税制の関係性 ―古代から近代まで―」中央学術研究所紀要 第 45 号 2016 年 11 月 201 頁（中央学術研究所・2016 年 11 月）

ることが認められるところとなった。所定の規則を作成し、設立の登記をすれば宗教法人となることができ、所轄庁に対しては成立届を、規則、主管者の氏名、住所とともに届け出れば足りることとし、所轄庁の宗教法人に対する監督規程などはほとんど設けなかった。また同令は、宗教法人についてのみ適用され、宗教団体であっても宗教法人とならない限り、その対象とはしなかった。この宗教法人令では、宗教法人が一種の公益法人であり、国の保護特典も与えられていながら、その設立に主務官庁の許可も認可も必要としない。これは画期的なことであったが、容易に宗教法人となることができたため、激増するとともに、さらに宗教法人令第 16 条に規定された所得税・法人税の非課税をよいことに、脱税目的で宗教法人を設立するもの⁸⁸や、一部には教義や組織の点でいかがわしい団体まで現れ、これを濫用悪用する弊害を招くに至った⁸⁹。

宗教法人令は本則 18 条、宗教団体の本則 28 条に比べて、さらに 10 条も少ない。これは主として、信教自由の原則に照らして少しでも妨げとなる規定を削除していったからである⁹⁰。原則は、軍国主義的ないし極端な国家主義的思想の根絶、信教の自由の確立、政教分離の徹底であり、神社神道に対する国家管理制度の撤廃を厳しく指令した⁹¹。

（２）宗教法人法の施行

さらに 1951 年（昭和 26 年）に宗教法人令の不備を補い、わが国の複雑多様な宗教事情に即応し、宗教法人の特殊性と自主性を重んずる新たな宗教法人制度を規定する法律として宗教法人法が制定された。宗教法人法においては宗教法人の設立要件として、宗教法人法の規定に基づく所轄庁の認証を受けることが定められたため、旧宗教法人令による宗教法人の法人格については見直すものとされた。すなわち、旧宗教法人令による宗教法人については、一定期間内に所轄庁の認証を受けることが必要とされた⁹²。

⁸⁸ 井上順孝、孝本貢、津島路人、中牧弘允、西山茂『新宗教事典』484 頁（弘文堂・1990 年 3 月）

⁸⁹ 文化庁文化部宗務課『明治以降宗教制度百年史』292-293 頁（原書房・1983 年 4 月）

⁹⁰ 文化庁文化部宗務課『明治以降宗教制度百年史』288 頁（原書房・1983 年 4 月）

⁹¹ 渡部蒔『逐条解説 宗教法人法＜第 4 次改訂版＞』10-11 頁（ぎょうせい・2009 年）

⁹² 上松公雄「日税研論集第 60 号 非営利法人課税 学校法人、医療法人、宗教法人等の公益法人等（NPO 法人等を含む）」217-218 頁（日本税務研究センター・2011 年 3 月）

昭和 26 年の宗教法人法の制定以後、宗教法人法は、公益法人制度、行政一般などに関する法律の整備のなかで、いくたびか改正されたが、宗教法人制度そのものには大きな変更が加えられることなく施行されてきた⁹³。

（３）平成 7 年宗教法人法の改正

平成 7 年の宗教法人法の改正は、昭和 26 年の宗教法人法制定後およそ 45 年にして、はじめての実質的な制度改正であった。宗教法人法制定以後の社会状況や宗教法人の活動に大きな変化があり、宗教法人法に実態にそぐわない状況が生じ、オウム真理教の事件を契機として、宗教法人法を見直すべきであるとの声が高くなった。平成 7 年の宗教法人法の改正は、こうした状況やサリン等による人身被害の防止に関する法律（平成 7 年法律 78 号）が制定されるなかで、文部大臣の諮問機関たる宗教法人審議会の報告「宗教法人制度の改正について」を受け、宗教法人がその目的に沿って活動しているかどうか、また、その要件を備えているかなどを宗教法人の所轄庁が継続的に把握し、所轄庁としての責任を適正に果たすことができるようにするとともに、宗教法人の管理運営の民主制・透明性を高めるため、信教の自由と政教分離原則を尊重しつつ、必要最小限の改正は行ったものと説明される⁹⁴。

第 2 節 宗教法人法の基本的理念

宗教法人を研究するうえで、現行の日本国憲法における「信教の自由」と「政教分離原則」という二大原理を抜きに語れない。これは宗教法人税制の上で、どのように影響しているかはとても重要である。さらに第 3 章 宗教法人に対する収益事業課税についての判例研究においても重要な論点になるためここで取り上げる。さらに宗教法人の諸問題から現状を把握し、宗教法人に対する課税に展開していく。

「信教の自由」

第 20 条 信教の自由は、何人に対してもこれを保障する。いかなる宗教団体も、国から特権を受け、又は政治上の権力を行使してはならない。

2 何人も、宗教上の行為、祝典、儀式又は行事に参加することを強制されない。

⁹³ 渡部 蒔『逐条解説 宗教法人法＜第 4 次改訂版＞』13 頁（ぎょうせい・2009 年）

⁹⁴ 渡部 蒔『逐条解説 宗教法人法＜第 4 次改訂版＞』13・14 頁（ぎょうせい・2009 年）

- 3 国及びその機関は、宗教教育その他いかなる宗教的活動もしてはならない。

「公の財産の用途制限」

第 89 条 公金その他の公の財産は、宗教上の組織若しくは団体の使用、便益若しくは維持のため、又は公の支配に属しない慈善、教育若しくは博愛の事業に対し、これを支出し、又はその利用に供してはならない。

第 1 款 信教の自由

信教の自由とは大辞林第四版によると、日本国憲法の保障する基本的人権の一。何らかの宗教を信じる、または信じない自由。宗教的行為を行う自由、またはそれを強制されない自由、宗教団体を設立する自由などを含む。主として日本国憲法第 20 条によって保障されている。あらゆる精神的自由権を確立する推進力となった人権である⁹⁵。

憲法で保障された信教の自由は、全ての国政において尊重されなければならないという観点から、宗教法人法においても、法律の規定が個人や団体の宗教活動を制限するものと解釈してはならない（宗教法人法第 1 条 2 項）こと、また、政教分離原則についても、所轄庁等が宗教団体の宗教上の事項についてはいかなる形においても調停や干渉を行ってはならない（宗教法人法第 85 条）旨を明記している。

信教の自由とは個人にとって人間生活究極的な意味判断することの自由である、また人間の問題を究極的に解決するためにその方法を選ぶ事自由である。長い凄惨な歴史的教訓を経て、近代社会においては政治機構と宗教的価値体制とは分離した状態においた方が良いという見解が全般的に強くなっている⁹⁶。

近代的人権の成立には、西欧における宗教的な圧迫や対立を克服した歴史が重大な影響を与えていた。そのため市民革命期の憲法思想では、国家は宗教的に中立であることが求められ、西欧諸国の憲法では、精神的自由権のなかでも、とくに信教の自由が重視されてきた経緯がある⁹⁷。世界人権宣言が、宗教の自由は「その宗教又は信念を変更する自由ならびに単独に又は他の者と共同して、また公に又は私に、教育、行事、礼拝及び儀式執行によって、その宗教又は信念を表明する自由を含む」というものも、これと同じ意味である。信教の自由を保障するとは、公権力によって、これらの自由が、制限

⁹⁵ 伊藤真『武器になる「憲法」講座』99 頁（ソシム・2022 年 3 月）

⁹⁶ 岸本英夫『宗教學』128 頁（大明堂・1961 年 6 月）

⁹⁷ 辻村みよ子『憲法（第 7 版）』182 頁（日本評論社・2021 年）

されることがなく、また、それらを理由として、どのような不利益も与えられることがないことを意味する⁹⁸。

明治政権が成立したはじめには、徳川時代以来のキリスト教の禁止が続いたが、やがて近代的な宗教の自由の思想が強くなり、また、外国の圧力もあり、この禁止は解かれた⁹⁹。日本においても大日本帝国憲法第 28 条で信教の自由を定めていたが、法律によらず命令によって信教の自由を制限することも許されるという解釈を導くこととなり、神社神道が事実上の国教（国家神道）として国から特権を受け優遇され、その反面、キリスト教や大本教など他の宗教が弾圧されたり冷遇されたりした¹⁰⁰。

宗教法人法第 84 条（宗教上の特性及び慣習の尊重）において、国及び公共団体の機関は、宗教法人に対する公租公課に関係がある法令を制定し、若しくは改廃し、又はその賦課徴収に関し境内建物、境内地その他の宗教法人の財産の範囲を決定し、若しくは宗教法人について調査をする場合その他宗教法人に関して法令の規定による正当の権限に基く調査、検査その他の行為をする場合においては、宗教法人の宗教上の特性及び慣習を尊重し、信教の自由を妨げることがないように特に留意しなければならない。

信教の自由は内心における信仰の自由のみならず、布教・集会などの外部的な宗教活動の自由を、さらには宗教団体を結成する自由や結成された宗教団体の組織・運営上の自由をも含むと考えられている。これをうけて現行法上も、そうした信教の自由に配慮した多くの定めが設けられている。例えば、宗教法人の特性及び慣習を尊重すべきこと（宗教法人法第 84 条）、宗教に関する寛容の態度及びその社会生活における地位を尊重すべきこと（教育基本法第 9 条）、このほか寺院・教会などの宗教的建造物について用途地域内の建築規制が解除されること（建築基準法第 48 条）、仏堂・墓所その他の礼拝所に対して公然と不敬な行為をした者、説教・礼拝又は葬式を妨害した者は、礼拝所不敬罪に問われる（刑法第 188 条）仏像・位牌その他礼拝又は祭祀に直接供するため欠くことができない物は差し押さえすることができない（国税徴収法第 75 条・民事執行法第 131 条）と現行法上、信教の自由に配慮した多くの定めが設けられている¹⁰¹。

⁹⁸ 宮沢俊義『法律学全集 4 憲法Ⅱ（新版）』353 頁（有斐閣・1974 年）

⁹⁹ 宮沢俊義『法律学全集 4 憲法Ⅱ（新版）』347 頁（有斐閣・1974 年）

¹⁰⁰ 辻村みよ子『憲法（第 7 版）』182 頁（日本評論社・2021 年）

¹⁰¹ 大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法学会誌 第 22 号 2003 年 11 月 20 頁（宗教法学会・2003 年 11 月）

第 2 款 政教分離原則

国家と宗教との結合は宗教的迫害を生みがちであり、国民の信教の自由にとって危険であること、両者の結合は国家を破壊する危険があるとともにも宗教の墮落をもたらすことなどを指摘することが多い。この政教分離原則はほとんどの近代民主主義国家において当然の法理として憲法などに採用されている¹⁰²。これは国による宗教団体への干渉禁止のみならず、国による宗教団体の特権付与も禁止する趣旨がある¹⁰³。これは、国家の非宗教性ないし宗教的中立性を意味するものであり、制度的保障の規定と位置づけつつも、現実には国家と宗教との完全な分離は不可能に近く、また政教分離原則の貫徹は社会生活に不合理な事態を生じる¹⁰⁴。

日本国憲法は信教の自由を確実なものにするために、さらにその日本国憲法第 89 条において宗教団体に対する公金の支出の禁止を規定している。いわば財政面から「信教の自由」を保障しているわけである。この第 89 条の通説は、前段の宗教団体への規制と後段の「公の支配」関係への規制とは本質論的に異なった規範的意味をもつものである。それだけ宗教団体については第 89 条の公金支出の制限の要請が厳格にとらえられねばならない¹⁰⁵。

宗教団体は、本来、その構成員に経済的利益を配分することを目的としない点において、非営利団体の一つに数えられる。そして、政教分離制度の下では、宗教団体は宗教上の目的をもつ一般的な私的団体としての地位をもち、そういうものとして、宗教的な結社の自由（組織・運営上の自由）を与えられるが、その反面で、前記のように公的補助を受けることは原則的に禁止される¹⁰⁶。日本には先に述べたように、国家形成の初めから国家と宗教の関係ならびに信仰の保持、抑圧につき多くの経験がある。これらの貴重な経験を、有機的に生かすところに、歴史、文化、慣習、民族の特性に深く結びつく国家と宗教の関係を適切に理解する道が開かれる¹⁰⁷。

¹⁰² 横田耕一「日本における政教分離原則の意義」法律時報 58 巻 9 号 通巻 712 号 25 頁（日本評論社・1986 年 8 月）

¹⁰³ 丸山照雄、小林孝輔『宗教と税政－宗教法人課税問題の争点 宗教法人はなぜ非課税か 政教分離と税制』158 頁（新泉社・1985 年 10 月）

¹⁰⁴ 高橋祐介「日税研論集第 77 号 憲法と租税法 信教の自由と租税法（国家と宗教）（憲法 20 条）」48 頁（日本税務研究センター・2020 年 10 月）

¹⁰⁵ 北野弘久「政教分離原則と税制」法律時報 58 巻 9 号 通巻 712 号 37 頁（日本評論社・1986 年 8 月）

¹⁰⁶ 大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法学会誌 第 22 号 2003 年 11 月 21 頁（宗教法学会・2003 年 11 月）

¹⁰⁷ 熊本信夫「日本における政教分離原則の形成過程」法律時報 58 巻 9 号 通巻 712 号 32 頁（日本評論社・1986 年 8 月）

このように日本国憲法では政教分離原則をうたっている。宗教界もこの理念の大切さを十分に理解しているはずである。ただ、現在の自民党利益誘導型の政治が続く限り、宗教界が、税制上の既得権を守るために、政治と不即不離の状態を保つのは必要悪といえるかもしれない。宗教系議員あるいは文教族なるものが存在するのもうなずける。この意味では宗教界も財界やさまざまな業界と同じである。他の業界と違いがあるとすれば、宗教界には格段の政治力があるということだ。宗教界の資金力や集票能力ともにきわだって優れている¹⁰⁸。と石村耕治氏は著書で述べている。

そして上記の問題以外の問題として、例えば「靖国神社問題」は憲法が禁止している国及びその機関の宗教上の組織への干渉及びその便益・維持のための公金支出の問題であり、「創価学会・公明党問題」は宗教の政治権力の行使の問題であるといつてよい。つまり一つは政治の側からの宗教への接近の問題であり、もう一つは宗教の側からの政治への接近の問題である¹⁰⁹。

カルト宗教への対応という点では、昨今、靈感商法や高額献金の実態が明らかにになり、世間を賑わしている「世界平和統一家庭連合（旧統一教会）」の問題や、1995年に地下鉄サリン事件を実行し、宗教法人の解散命令が下された「オウム真理教」の問題もあった。「世界平和統一家庭連合（旧統一教会）」についても文科省は宗教法人法に基づく質問権を行使し、解散命令が下されるかの判断を迫られている。宗教法人法は、宗教法人に対する裁判所の解散命令について定めている。それによると、「法令に違反して、著しく公共の福祉を害すると明らかに認められる行為」（宗教法人法第81条1項1号）や「宗教団体の目的を著しく逸脱した行為」（宗教法人法第81条1項2号）があった場合に司法手続による宗教法人の強制的解散が認められる¹¹⁰。

これらの一連の対応は、公共の安全や個人の保護を目的として行われたものであるが、憲法的視点からは、宗教事項に対する国家の権限拡大であると捉えられる。その意味では、従来の宗教法制が前提としてきた宗教的自由と公共の福祉との間の伝統的なバランス関係にも必然的に影響が及んでいる¹¹¹。

¹⁰⁸ 石村耕治「宗教マネーの実態と非課税制度」エコノミスト第64巻23号通巻2680号54頁（毎日新聞社・1986年6月）

¹⁰⁹ 清水雅人『宗教法人と税』186頁（ジャプラン出版・1989年）

¹¹⁰ 井上武史「宗教団体規制の現況と課題－憲法の観点から」ジュリストNo.1585号32-33頁（有斐閣・2023年6月）

¹¹¹ 井上武史「宗教団体規制の現況と課題－憲法の観点から」ジュリストNo.1585号28頁（有斐閣・2023年6月）

第3款 聖・俗分離の原則

宗教法人は、宗教的事項と世俗的事項の二面の機能を合わせ持っている法人である。そして各宗教法人は聖・俗分離の原則のもと運営をしなければならない。聖・俗分離の原則は宗教法人法第18条6項で「代表役員及び責任役員の宗教法人の事務に関する権限は、当該役員の宗教上の機能に対するいかなる支配権その他の権限も含むものではない」と規定している。この規定により、聖・俗分離の原則を明確にしている。すなわち、宗教法人法及び法人規則が定める法人機関の権限は、社会的側面に及ぶものであり、宗教的側面には公権力の不要な介入を避けるという趣旨で、及ぶことがないことを確認している¹¹²。

そもそも宗教法人は宗教活動をすることを本来の目的としている。この核となる活動において、宗教法人は宗教上の教義を広め、儀式祭事を司り、かつ教信徒の教化・育成をする「宗教的側面」（または「聖」の側面）ここにこそ宗教の公益性があるといえ、この聖の面は「宗憲・教憲・教規・典範」などの自律規範・宗教規範によって運営する¹¹³。これに対して、宗教用の財産などの管理・運営をはじめとした様々な俗事を処理する「世俗的側面」（または「俗」の側面）にかかる事項との双方を取り扱う。宗教法人法は、憲法に規定された信教の自由、政教分離原則を最大限に尊重する立場から、宗教法人の「世俗的側面」についてのみ規定している¹¹⁴。さらに宗教法人法に則って各法人が定めた宗教法人規則によって運営される。

【図表 6】

宗教法人と他の公益法人等との違い

宗教法人	「宗教的側面」＋「世俗的側面」双方の事項を取り扱う法人
公益法人等	もっぱら世俗的事項を取り扱う法人

出所：石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』

6頁（法律文化社・2006年）より筆者作成

¹¹² 佐々木浩規「宗教団体課税制度に関する一考察 ―宗教団体免税制度における審査基準の構築を中心に―」20頁

¹¹³ 「宗教法人実務研修会資料 2022年度（令和4年度）」2頁（公益財団法人日本宗教連盟・2022年）

○「聖」の面…宗教的事柄：聖なる活動。宗教のもつ尊い不可侵の事柄

○「俗」の面…世俗的事柄：法人として行うべき事務や業務など。世俗法によって法人格を持った団体として果たすべき義務や、守るべき事柄。と説明している。

¹¹⁴ 石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』6頁（法律文化社・2006年）

所轄庁（国家）などが公権力を用いて宗教法人に関与・介入できるのは、あくまでも「世俗的側面」（公益事業＋収益事業＋宗教活動にかかる世俗的事項）に限られる。「宗教的側面」にかかる事項については、原則として関与・介入できない。ここに専ら世俗的事項のみを取り扱う他の公益法人等とは大きく異なる¹¹⁵。といえる。

第4款 自治の尊重と自律性への期待

宗教法人法は、宗教活動の自由を最大限に保障するため、必要最小限の規制しかしておらず、各宗教法人の自主的、自律的運営に委ねている面が多い。このため、役員の資格、任命、必要な機関の設置及び財産処分の方法等については、それぞれの宗教法人の特性に応じて自主的にその規則で規定することとされている。この必要最小限という点においても、信教の自由や政教分離原則を感じる事となる。

第5款 性善説

宗教は国民の道徳基盤を支えるものであり、特に青少年の道徳意識の向上に果たす役割には大きいものがある。したがって、宗教法人には間違っても非違行為はないという考え方から、財産処分等についても、特段、所轄庁の許可を必要としていない。また、宗教法人に対する税法上の優遇措置も、このような宗教法人の公益性に鑑みて講じられていると考えられる。

第6款 宗教法人の管理運営上の諸問題

1、会計経理に関する問題

宗教法人法は、会計処理に関して詳細な規定を置かず、特に監事といった監査機関の設置も義務付けていない。大規模な収益事業を行ったがうまくいかなかったとか、代表役員個人の経理と法人の経理とが混同されていたといった、監事などの監査機関の監査を受けていれば、未然に防げた事例も少なくない。また、宗教法人法で毎年作成を義務付けられている財産目録すら備えていない宗教法人も見受けられる。このような問題にも対応が必要であり、新たな制度を提言していきたい。

2、事業に関する問題

宗教法人法は、宗教法人が幼稚園、福祉施設などの公益事業を行うことができ、また、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

¹¹⁵ 石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』7-8頁（法律文化社・2006年）

旨を規定している。これらの事業を行う場合は、必ず規則に記載しなければならないにもかかわらず、記載していない（規則変更の手続きを怠っている）場合がある。また、税法上必要とされる事業開始に係る届出の手続きや区分経理を行っていない場合もあり、さらには、宗教法人としてふさわしくない内容の事業を行っている場合も見受けられる¹¹⁶。下記は税に関する世間を騒がせた記事を取り上げてみた。

事例① 休眠宗教法人を使った脱税

「ラブホテル宿泊料は「お布施」、宗教法人が 14 億所得隠し…国税指摘」
2009 年 6 月 9 日読売夕刊・日経夕刊・産経夕刊

長野県などでラブホテルを実質経営する宗教法人「宇宙真理学会」（香川県多度津町）が、ホテルの宿泊料など収入の一部を非課税のお布施と装って計上したなどとして、関東信越国税局から 2008 年 2 月期までの 7 年間に約 14 億円の所得隠しを指摘されていたことがわかった。

公益法人に当たる宗教法人で実質的な税率が低く、追徴税額は重加算税を含めて約 3 億円になる。同学会は異議を申し立てている。

関係者によると、宇宙真理学会は 1983 年に設立され、長野、群馬、静岡、岐阜、新潟の 5 県で 23 店のラブホテルを実質的に経営。宿泊料などの 6 割前後を売り上げとして計上し、残りは利用客からのお布施として収入から除外していたという。同国税局は、非課税となるお布施を装った法人税逃れの行為と判断したとみられる。

ラブホテル経営の実権を握っているのは長野県千曲市の食品加工会社会長（71）といい、同社社長（46）は「（売り上げの一部を）恵まれない子供がいる施設に送っているが、学会がラブホテルを経営しているわけではない。国税当局と主張に食い違いがあり、争っていく」と話している¹¹⁷。

脱税を指摘されたのは休眠法人だった宗教法人で、香川県の本部に職員の姿はなく、活動実態はなかったようである。宗教法人を所轄する県は、休眠状態の認識はなかったとし、宗教法人の売買については、宗教活動に関与できないので把握できないとしていた。宗教法人の売買については、そもそも

¹¹⁶ 『宗教法人実務研修会資料（令和四年度版）』2-4 頁（文化庁宗務課・2022 年）

¹¹⁷ 読売新聞「ラブホテル収入「お布施」計上、国税指摘 宗教法人が 14 億所得隠し」2009 年 6 月 9 日夕刊 14 頁（最終閲覧日 2023 年 12 月 9 日）

売買を想定していないとの理由から、法の趣旨には反するが、罰則規定はない¹¹⁸。

事例② 日光東照宮で申告漏れ

「日光東照宮など 5 億円申告漏れ、3 法人に国税指摘」

日光東照宮など栃木県日光市の 3 つの宗教法人が関東信越国税局の税務調査を受け、収益事業で得た所得を巡って 2009 年 3 月期までの 5 年間で計約 5 億円の申告漏れを指摘されていたことが 8 日、分かった。ほかに申告漏れを指摘されたのは、日光二荒山神社と輪王寺。宗教法人は宗教活動による公益事業から得た所得は原則非課税となるが、収益事業は課税対象となる。関係者によると、各宗教法人は駐車場経営や線香の売り上げなどで得た所得を収益事業として申告していなかったという。追徴税額は過少申告加算税を含めて計約 1 億円に上るとみられる¹¹⁹。この報道を目にして、日光東照宮という誰もが知っている宗教法人が脱税なのかと、しかも 5 億円もの多額の申告漏れであると感じた。しかし、「なぜ別々の宗教法人 3 法人が合わせて申告漏れと報道されたのか疑問である。収益事業の事業区分は、専門家の税理士でも難しい作業であり、そして過少申告加算税であった点から悪質な脱税ではなかったと判断できる¹²⁰。」と宗教法人の収益事業の判定が難しいことを上田二郎氏も述べている。

事例①については活動実態のない宗教法人を隠れ蓑にし、ホテルの宿泊料をお布施と装い、約 14 億円の所得を隠したのではないかと報道された。事例②は駐車場経営や線香の売上などの収益事業に適用されるか否かの事業判定に見解の相違があったと考えられ、仮装や隠ぺい等の悪意があったとは考えにくく、同じ宗教法人の税務に関する報道であったが、事例①と事例②では相違がある。しかし世間の反応としては、宗教法人が起こした脱税というイメージが植えつけられているのではないだろうか。

¹¹⁸ 上田二郎『税理士の坊さんが書いた 宗教法人の税務と会計入門』第三版 80-81 頁（国書刊行会・2022 年 7 月）

¹¹⁹ 日本経済新聞「日光東照宮など 5 億円申告漏れ、3 法人に国税指摘」2010 年 6 月 8 日夕刊 19 頁（最終閲覧日 2023 年 12 月 9 日）

¹²⁰ 上田二郎『税理士の坊さんが書いた 宗教法人の税務と会計入門』第三版 83-84 頁（国書刊行会・2022 年 7 月）

第3節 宗教法人制度

宗教法人とは1951年（昭和26年）制定の宗教法人法により、権利義務の主体たる法人と認められた宗教団体で、公益法人の一つとして、税制面でさまざまな特典が与えられている。

ここでは宗教法人法において、宗教法人税制を検討していく上で、根幹的な条文について検討する。

宗教法人法第1条（この法律の目的）

- 1 この法律は、宗教団体が、礼拝の施設その他の財産を所有し、これを維持運用し、その他その目的達成のための業務及び事業を運営することに資するため、宗教団体に法律上の能力を与えることを目的とする。
- 2 憲法で保障された信教の自由は、すべての国政において尊重されなければならない。従つて、この法律のいかなる規定も、個人、集団又は団体が、その保障された自由に基づいて、教義をひろめ、儀式行事を行い、その他宗教上の行為を行うことを制限するものと解釈してはならない。

と、この法律の目的を掲げ、法人格を与えている。

そして、宗教団体とは宗教法人法第2条において

宗教法人法第2条（宗教団体の定義）

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。

- 1 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
- 2 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

と定義されており、第2条1項については礼拝施設を備える団体として「単位宗教法人」といい、第2条2項についてはこれらを包括する団体として「包括宗教法人」という。

宗教団体が宗教法人法の要件を満たすことで「宗教法人」になることができる。宗教団体のうち「単位宗教法人」は礼拝施設を備えることを要件としており、宗教法人法第3条（境内建物及び境内地の定義）では、この法律において「境内建物」とは、第1号に掲げるような宗教法人の前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2号から第7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な土地をいう¹²¹。

¹²¹ 田代収『宗教法人会計と税務』17-18頁（同文館出版・1983年）

宗教法人法第3条（境内建物及び境内地の定義）

- 1 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。）
- 2 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。）
- 3 参道として用いられる土地
- 4 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。）
- 5 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
- 6 歴史、古記等によって密接な縁故がある土地
- 7 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

そして、これらの要件を満たすことにより、宗教団体は法人格を得ることができる。

宗教法人法第4条（法人格）

- 1 宗教団体は、この法律により、法人となることができる。
- 2 この法律において「宗教法人」とは、この法律により法人となった宗教団体をいう。

宗教法人法第6条（公益事業その他の事業）

- 1 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。

とあり、宗教法人は、本来の宗教活動のほか、公益事業および公益事業以外の事業を行うことができる。公益事業以外の事業は、宗教法人の目的に反しない限り行うことができるが、収益が生じた場合は、これを本来の宗教活動や公益事業のために使用しなければならないとされている。

また、公益事業、公益事業以外の事業を行っている場合、その事業に関する書類を事務所に備え付け、かつ、所轄庁に提出する義務が生ずる¹²²。

¹²² 斎藤力夫『宗教法人会計の理論と実務』41頁（中央経済社・1997年8月）

宗教法人法第 84 条（宗教上の特性及び慣習の尊重）

国及び公共団体の機関は、宗教法人に対する公租公課に関係がある法令を制定し、若しくは改廃し、又はその賦課徴収に関し境内建物、境内地その他の宗教法人の財産の範囲を決定し、若しくは宗教法人について調査をする場合その他宗教法人に関して法令の規定による正当の権限に基く調査、検査その他の行為をする場合においては、宗教法人の宗教上の特性及び慣習を尊重し、信教の自由を妨げることがないように特に留意しなければならない。

宗教法人に対しては原則として課税しないことになる。このため、税務当局も従来、宗教法人関係に対してはほとんど税務調査を行っていなかったように推察される。宗教法人関係の課税のあり方については、まず不公平税制・不公平税務行政の是正という視点から問題となるが、同時に税務当局による税務調査権の行使が特定の宗教団体や宗教家を弾圧する手段になってはならないことにも十分配慮されねばならない。税務調査権行使には一定の厳格な法理が存在するのであって、宗教団体や宗教家に対してはとりわけ、この法理が遵守されねばならないといえよう。税務調査権行使の法的限界を超える調査は違法となる¹²³。このように信教の自由を妨げることがないようにすることが条文にも見受けられる。

第 4 節 宗教法人に対する課税

宗教法人は、法人税法にいう「公益法人等」のカテゴリー（部類）に分類され、宗教活動、さらには公益事業について所得課税上、非課税の取扱いを享受している。現状の宗教法人における法人税法上の収益事業課税はどのようなものかを考察する。

第 1 款 宗教法人に対する課税制度の展開

宗教法人に対する課税の取り扱いについては、宗教団体法第 22 条 1 項において第一種所得税は非課税とされた。これに対して 1945 年（昭和 20 年）12 月に宗教法人令が制定されたことに伴い、宗教法人に対する課税制度が改められた。このように宗教法人令の制定を機に、宗教法人に対する課税制度を改められたのは、従前の宗教団体法においては宗教法人の設立が厳しく制限され、その活動についても監督されていたのに対して、宗教法人令はそもそも宗教的自由に対する制限除去を趣旨とするものであったことに基因する。すなわち宗教法人令においては、宗教法人の設立は準則主義・登記主義となり、また、その活動についても何らの規制も加えられないところとなった。

¹²³ 北野弘久『憲法と税財政』283 頁、290-291 頁（三省堂・1983 年）

それゆえ、宗教団体における経済活動、営利活動が活発に行われることも想定されたことから、宗教法人の収益を目的とする事業から生ずる所得に対しては法人税を課税するものとされたのである。

その後、宗教法人令による宗教法人は昭和 25 年度のシャウプ税制により、原則非課税・収益事業課税とされる公益法人等の範囲に含まれることとなったが、1951 年（昭和 26 年）に宗教法人令が廃止され、新たに宗教法人法が制定されたことに伴い、宗教法人法の認証を受けずに法人格を失った旧宗教法人令による宗教法人は、法人税法上の公益法人等の範囲から除外されることとなった。現在において宗教法人法による認証を持たない宗教団体も数多く存するが、これらの団体は、法人税の課税上は人格のない社団等として取り扱われるものと解される¹²⁴。宗教法人が宗教活動以外に収益事業を行い、その収益事業を行っていることで、確定申告をしている宗教法人数は全体（約 18 万法人）の 1 割にも満たない（平成 20 年度で法人税納税が 1 万 3,009 件、源泉所得徴収件数は 5 万 484 件¹²⁵）という現状になっており、そもそも多数の宗教法人は収益事業を行っていないといえる。この中には収益事業を行っており、申告義務が発生しているのにもかかわらず、無申告の宗教法人もある。

第 2 款 宗教法人と法人税

法人税法上、法人税の納税義務者は、公共法人、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等、普通法人の 5 種類に区分されている。この区分ごとに法人税の課税方式は異なり、宗教法人は公益法人等に該当し、課税方式は収益事業課税となる。したがって、①課税対象となる事業（個別に規定されている特掲事業）に該当すること、②継続して営まれていること、③事業場を設けて営まれていること、の三つの要件を満たすものをいう¹²⁶。

¹²⁴ 上松公雄「日税研論集第 60 号 非営利法人課税 学校法人、医療法人、宗教法人等の公益法人等（NPO 法人等を含む）」218-219 頁（日本税務研究センター・2011 年 3 月）

¹²⁵ 山田直樹『新宗教マネー 課税されない「巨大賽銭箱」の秘密』40-41 頁（宝島社・2010 年 3 月）

¹²⁶ 田中義幸、神山敏夫、繁田勝男、神山敏蔵『宗教法人会計のすべて－「宗教法人会計の指針」逐条解説と会計・監査・税務実務〔第 3 版〕』203 頁（税務経理協会・2018 年 3 月）

1、宗教法人が行う課税対象となる事業¹²⁷とは

法人税法施行令第5条1項（収益事業の範囲）法人税法第2条13号（収益事業の意義）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業（その性質上その事業に付随して行われる行為を含む。）とされる。第1章-第2節で列記した公益法人等が行う収益事業のうち、ここでは第3章-第1節 ペット葬祭業事件及び第2節 墓石・カロート事件で検討する特掲事業及び宗教法人が行う収益事業に該当するか、宗教活動とみなされるのかの判定が難しい特掲事業について掲げる。

① 物品販売業

一般的には卸売業及び小売業が含まれる。宗教法人におけるお守り、お札、おみくじ等の販売のように、その売価と仕入原価との関係からみて、その差額が通常の物品販売業における売買利潤ではなく、実質は喜捨金と認められる場合のその販売は、物品販売業に該当しないこととされている。ただし、宗教法人以外の者が、一般の物品販売業として販売できる性質を有するもの（例えば、絵葉書、写真帳、暦、線香、ろうそく、供花、数珠、集印帳、メダル、ペナント等）をこれらの一般の物品販売業者とおおむね同様の価格で参詣人等に販売している場合のその販売は、物品販売業に該当する（法人税基本通達15-1-10（1））。

⑤ 不動産貸付業

不動産貸付業とは、不動産をその用途、用法に従って他の者に利用させ、対価を得る事業をいう。また、法人税法施行令第5条1項5号ニ（非課税とされる墳墓地の貸付業）の規定により収益事業とされない墳墓地の貸付業には、宗教法人がいわゆる永代使用料を徴して行う墳墓地の貸付けが含まれることに留意する（法人税基本通達15-1-18）。したがって、墳墓地の分譲といわれる行為であっても、その契約内容が永代使用权の設定であれば、墳墓地の貸付に該当するが、墳墓地の区画に応じて、その敷地そのものを譲渡する形式による場合には、不動産販売業に該当することになる。国又は地方公共団体に対し、直接貸付られる不動産の貸付業は、収益

¹²⁷ 課税対象となる事業（特掲事業）については下記文献を参照

- ・ 国税庁 令和5年版「宗教法人の税務」－源泉所得税・法人税・地方法人税・消費税・印紙税－ 12-15 頁
- ・ 西尾祐男『宗教法人の税金相談（五訂版）』25-34 頁（ぎょうせい・1999年8月）
- ・ 田中義幸、神山敏夫、繁田勝男、神山敏蔵『宗教法人会計のすべて－「宗教法人会計の指針」逐条解説と会計・監査・税務実務〔第3版〕』207-219 頁（税務経理協会・2018年3月）
- ・ 鈴木清『宗教法人の経理と税務』147-154 頁（中央経済社・1997年11月）

事業には該当しない（法人税基本通達 15-1-19）。主として住宅の用に供される土地の貸付業で、その貸付の対価の額が低廉であるものは、収益事業にはならない。低廉とは、収入が固定資産税・都市計画税の 3 倍以下の金額である。この判定は貸付ごとに行い、権利金等の一時金は含まずに行う（法人税基本通達 15-1-21）。

⑨ 倉庫業（寄託物品の保管業を含む）

手荷物、自転車等の預り業及び保護預り施設による物品等の預り業（貸金庫又は貸ロッカーを除く。）もこれに該当する（法人税基本通達 15-1-26）。

⑩ 請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）

事務処理の委託を受ける業が含まれるから、他の者の委託に基づいて行う調査、研究、情報の収集及び提供、手形交換、為替業務、検査、検定等の事業は請負業に該当するが、農産物等の原産地証明書の交付等、単に知っている事実を証明するだけの行為はこれに含まれない（法人税基本通達 15-1-27）。34 業種のうち、最も範囲が広いのは、請負業である。この法人税法上の請負業の概念は、民法上の請負よりもその範囲が広く、委任や準委任を含みます。具体的には、他の法人等から依頼されて仕事を行えば、原則としてすべてこの請負業に該当する¹²⁸。

⑪ 旅館業

旅館業法による旅館業の許可の有無は関係しない。また、収入の名義が宿泊料であるかどうかを問わず、実質が宿泊料であれば収益事業となる。したがって宿泊施設を有し、信者または参詣人を宿泊させて料金を受ける場合は旅館業となる（法人税基本通達 15-1-39）。

ただし、信者の参籠所のような、主たる目的（宗教活動）に関連してなされる簡易な共同宿泊施設で、すべての利用者について 1 泊 1,000 円または 2 食付き 1,500 円以下の場合には、低廉な宿泊施設として収益事業に該当しない（法人税基本通達 15-1-42）。

⑫ 駐車場業

駐車場業には、時間を単位として不特定または多数の者に利用させるもののほか、例えば月極めや年極めのように相当期間にわたり継続して同一人に利用させるものが含まれる。駐車する自動車について、保管責任を有するかどうかは直接関係ない。また、駐車場所として利用することを目的とする土地の一括貸付は不動産貸付業ではなく駐車場業に該当する（法人税

¹²⁸ 都井清史「公益法人の課税・非課税の分岐点」税研 141 号 55-56 頁（日本税務研究センター・2008 年）

基本通達 15-1-68)。したがって、土地を国又は地方公共団体に直接貸し付ける事業は不動産貸付業には含まれなくても、当該土地を国又は地方公共団体に駐車場用として一括貸付する場合には、駐車場業として収益事業課税の対象になる。

③④ 労働者派遣業

労働者派遣業とは、自己の雇用する者その他の者を、他の者の指揮命令を受けて、当該他の者のために当該他の者の行う事業に従事させる事業をいい、労働者派遣法の労働派遣事業のほか、自己と雇用関係のない者を他の指揮命令を受けて、当該他の者の行う事業に従事させる事業が含まれる（法人税基本通達 15-1-70）。労働者派遣法の改正により、派遣できる業種が拡大されたこともあり、公益法人等においても労働者派遣事業を行っている実態があること、経済活動として類似する一面を有する請負業や周旋業が収益事業とされていることから、平成 20 年の税制改正により、労働者派遣業が収益事業に追加された。

34 業種ある特掲事業の中でも、収益事業に該当するか、それとも本来の宗教活動なのかの判定は難しい。①物品販売業に着目しても、お守りや、お札、おみくじ等の販売は喜捨金と認められる場合には該当しないが、絵葉書や写真帳、ろうそく、供花等は収益事業に該当する。そして、第 3 章・第 1 節 ペット葬祭業事件において、付随行為も収益事業に該当するとの判例もあるため、これらの事業が付随行為に当たるかどうかということとその都度、検討する必要があるだろう。ここで掲げた特掲事業のように、宗教法人が収益事業として行う事業の種類は限られる。しかし、宗教のマンパワーや資金を使えばいずれの事業も行うことは出来るはずである。そして、③④労働者派遣業のように、税制改正により収益事業に加わる業種が出てくることが考えられ、いちごっこは続くだろう。

2、継続して営まれているものとは

法人税基本通達 15-1-5（継続して行われるもの）

法人税法第 2 条 13 号《収益事業の意義》の「継続して……行われるもの」には、各事業年度の全期間を通じて継続して事業活動を行うもののほか、その全期間を通じて事業活動が行われないものであっても、その事業の性質上、全体として継続性があると認められる次のようなものも準備期間が相当長期にわたる事業であるため「継続して営まれる事業」に該当することとされている。販売等の事業活動が短期間しか行われないものであっても、

その事業活動に至るまでの準備期間が相当長期間にわたるものについては、その準備期間を含めたところで継続性を判断することになる¹²⁹。

また、次のようなものが含まれることに留意する。

- ① 例えば土地の造成及び分譲、全集又は事典の出版等のように、通常一の事業計画に基づく事業の遂行に相当期間を要するもの。
- ② 例えば海水浴場における席貸し等又は縁日における物品販売のように、通常相当期間にわたって継続して行われるもの又は定期的に、若しくは不定期に反復して行われるもの。

3、事業場を設けて営まれているものとは

法人税基本通達 15-1-4（事業場を設けて行われるもの）

法人税法第2条13号《収益事業の意義》の「事業場を設けて行われるもの」には、常時店舗、事務所等事業活動の拠点となる一定の場所を設けてその事業を行うもののほか、必要に応じて随時その事業活動のための場所を設け、又は既存の施設を利用してその事業活動を行うものが含まれる。したがって、移動販売、移動演劇興行等のようにその事業活動を行う場所が転々と移動するものであっても、「事業場を設けて行われるもの」に該当する。

このように、事業場とは具体的な施設ではなく、その事業を行う場合の拠点となる場所という考え方であり、事業を行う以上、その事業活動を行うためには何らかの拠点があるはずである。一般的には、事業を行っていれば、事業場を設けてその事業を行っていることになるものと考えられる¹³⁰。

第3款 公益法人等の法人税率

ここでは法人税法別表第二に掲げられている公益法人等の法人税率について考えたい。

法人税率については、公益性や非営利性の高い公益社団法人・財団法人また非営利型の一般社団法人・財団法人を含め他の公益法人等と比較しても、宗教法人は年所得800万円を超える法人税率が、学校法人や更生保護法人・社会福祉法人と同等の19%と低く、【図表7】でも税率上で優遇されていることが分かる。

¹²⁹ 田中義幸、神山敏夫、繁田勝男、神山敏蔵『宗教法人会計のすべて－「宗教法人会計の指針」逐条解説と会計・監査・税務実務〔第3版〕』206頁（税務経理協会・2018年3月）

¹³⁰ 田中義幸、神山敏夫、繁田勝男、神山敏蔵『宗教法人会計のすべて－「宗教法人会計の指針」逐条解説と会計・監査・税務実務〔第3版〕』205-206頁（税務経理協会・2018年3月）

【図表 7】

宗教法人と他の公益法人等との比較

公益法人などの主な課税の取扱い

	根拠法	課税対象	法人税率 (所得年800万円までの税率)
公益社団法人 公益財団法人	公益社団法人及び 公益財団法人の認定等 に関する法律	収益事業から生じた所得にのみ課税 ただし公益目的事業に 該当するものは非課税	23.2% (15%)
学校法人 更生保護法人 社会福祉法人	私立学校法 更生保護事業法 社会福祉法	収益事業から生じた所得にのみ課税	19% (15%)
宗教法人 独立行政法人 日本赤十字社 等	宗教法人法 独立行政法人通則法 日本赤十字社法 等	収益事業から生じた所得にのみ課税	19% (15%)
非営利型の 一般社団法人 一般財団法人 NPO法人	一般社団法人及び一般 財団法人に関する法律 (法人税法) 特定非営利活動促進法	収益事業から生じた所得にのみ課税	23.2% (15%)
一般社団法人 一般財団法人	一般社団法人及び一般 財団法人に関する法律	全ての所得に対して課税	23.2% (15%)

(注) 平成24年4月1日から令和7年3月31日までの間に開始する各事業年度に適用される税率

出所：財務省「公益法人などに対する課税に関する資料」

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c05.htm

(最終閲覧日 2023 年 12 月 12 日) より筆者作成

平成7年のオウム真理教事件に端を発し、宗教法人制度の見直しと宗教法人など公益法人に対する課税の強化が叫ばれた。平成7年当時の公益法人課税は、収益事業の所得に対する法人税率が27%であり、普通法人の37.5%（年所得800万円以下は28%）に比し低率であること、収益事業から宗教活動などの公益事業に対する寄付金の損金算入20%の特例（学校法人、社会福祉法人にあっては所得の50%または200万円のいずれか多い額の損金算入）として手厚く軽減されていることなどからみて、税率の引上げおよび収益事業の全面見直しなどについて平成8年11月の政府税制調査会の答申が行われた。しかし結果として宗教法人についての上記見直しは見送られる結果となった。

第3章 宗教法人に対する収益事業課税についての判例研究

第1節 ペット葬祭業事件

第1款 事案の概要

本件は、宗教法人である上告人が、死亡したペット（愛がん動物）の飼い主から依頼を受けて葬儀、供養等を行う事業に関して金員を受け取ったことについて、被上告人から、上告人の行う上記事業（以下「本件ペット葬祭業」という。）が法人税法施行令（別表記載のものをいう。以下同じ。）第5条1項1号、9号及び10号に規定する事業に該当し、法人税法第2条13号の収益事業に当たるとして、平成8年4月1日から同13年3月31日までの5事業年度に係る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、その取消しを求めている事案である。

原審の適法に確定した事実関係の概要は、次のとおりである。

上告人は、昭和58年ころから本件ペット葬祭業を行っており、現在は、「X動物霊園」の名称で、境内にペット用の火葬場、墓地、納骨堂等を設置し、引取りのための自動車を数台保有して、死亡したペットの引取り、葬儀、火葬、埋蔵、納骨、法要等を行っているほか、本件ペット葬祭業のあらましを写真入りで説明したパンフレットを発行し、ホームページを開設するなどして、その周知に努めている。

上告人によるペットの葬儀及び火葬は、ペット専用の葬式場において、人間用祭壇を用いて僧りょが読経した後、死体を火葬に付するというものであるところ、前記パンフレット及びホームページには、その料金につき、動物の重さ等と火葬方法との組合せにより8,000円から5万円の範囲で金額を定めた表が「料金表」等の表題の下に掲載されている。この表は、上告人の代表役員が、同様の事業を行う有限会社の料金表を参考にして作成したものである。また、上記ホームページには、「上記は一式全てを含む費用です（引取・お迎え費用等は別）」との記載がある。なお、上告人によるペットの葬祭を希望する者が上告人の自動車でペットの死体を引き取ってもらうときには、3,000円の支払を求められる。

上告人の保管している帳簿に記載されたペットの供養による収入金額は、いずれも「料金表」記載の金額又はこれに引取りの際の支払金額を加えた金額に合致している。

ペットの死体を境内のペット専用の墓地に埋蔵するに当たり、合同墓地を利用する場合には、上告人にペットの葬儀等を依頼した者であれば無料であるが、個別墓地を利用する場合には、年間2,000円の管理費のほか、3年の使用期限を3回更新した時に1万円の継続利用料の支払を求められる。また、納骨堂を利用する場合には、納骨箱の大きさに応じて3万5,000円又は5万

円の永代使用料、年間 2,000 円の管理費等の支払を求められる。前記ホームページには、「合同のお墓は上記費用にて無料でお使いいただけます。また、納骨堂・石墓地（個別墓）などのご利用の場合でもお手頃にご用意できます。」などと記載され、合同墓地、納骨堂、石墓地の説明と費用が示されている。さらに、上告人は、遺骨を納めた飼い主からの依頼に基づいて初七日法要や七七日法要を行う際に、あらかじめ定められた額の金員を受け取っている。このほか、上告人は、ペットの葬祭に関連して、塔婆、位はい、墓石等を希望者に交付し、あらかじめ定められた額の金員を受領している。

ペットの供養や葬祭を行うことは、我が国では昭和 50 年代くらいから広まり始めたとされている。このような事業を行う事業者の数は、平成 16 年現在、全国で 6,000 ないし 8,000 に及ぶとされ、仏教寺院によるものだけでなく、倉庫業、運送業、不動産会社、石材店、動物病院等によるものも見られる。上記事実関係によれば、本件ペット葬祭業は、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かんがみれば、宗教法人の行う上記のような形態を有する事業が法人税法施行令第 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。

前記事実関係によれば、本件ペット葬祭業においては、上告人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みられる。したがって、これらに伴う金員の移転は、上告人の提供する役務等の対価の支払として行われる性質のものとみるのが相当であり、依頼者において宗教法人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、宗教法人である上告人が、依頼者の要望に応じてペットの供養をするた

めに、宗教上の儀式の形式により葬祭を執り行っていることを考慮しても、本件ペット葬祭業は、法人税法施行令第5条1項1号、9号及び10号に規定する事業に該当し、法人税法第2条13号の収益事業に当たると解するのが相当である。

第2款 審級関係

第1審 名古屋地方裁判所 平成16年（行ウ）第4号

平成17年3月24日 判決

控訴審 名古屋高等裁判所 平成17年（行コ）第31号

平成18年3月7日 判決

上告審 最高裁判所第二小法廷 平成18年（行ヒ）第177号

平成20年9月12日 判決

第3款 争点

原告の営むペット葬祭業等が法人税法第2条13号、法人税法施行令第5条1項各号所定の収益事業に該当するか。

第4款 原告の主張

ペット葬祭業等は、法人税法第2条13号、法人税法施行令第5条1項各号所定の収益事業に該当しない。ペット葬祭業は宗教的行為であって収益事業にはあたらない。

公益法人である宗教法人については原則非課税であり、課税される収益事業は法人税法施行令第5条に限定列挙された33の特掲事業に限定されている。たとえ収益事業であっても特掲事業に該当しない限り課税の対象とならないと解すべきであり、その解釈・運用は厳格になされなければならない、安易な類推解釈や拡大解釈は許されない。

以上は法人税法が、公益法人が本来的な公益活動をする場合には課税しないという基本原則を採用していることの現れである。

- ① ペットに対する読経等も宗教的行為であり宗教的な意義がある。ペットとはいえペットを家族の一員として認識し、ペットの供養も寺院で行いたいとの強い要請のもと社会通念上もペットの供養と人の供養に違いはないというべき。
- ② 原告がその教義に基づいてペット葬祭業を本来的宗教活動として行っていたところ、ペットブームに便乗した一般事業者が似せて葬祭業を始め、その結果、競合関係が生じている。このような場合にまで一般事業者との類

似性・競合性の有無を基準とするイコール・フッティング論に基づいて課税対象とするのは、立法趣旨に反し明らかに不当である。

- ③ 墳墓地の貸付や神前結婚等の挙式に係る通達において宗教法人につき、宗教活動の宗教的意義を尊重した解釈・適用がなされていることからすれば、当該活動の宗教的意義の有無・程度に着目することなく、類似事業の有無や民間業者との競合の有無によって収益事業性を判断しようとする被告の主張は不当である。
- ④ ペットの読経、火葬、法要を事務処理であると評価することは、人の葬儀における読経、火葬、法要を評価することと同様、国民の社会・文化的意識に反すること、ペットの遺骨は永久に保管されることを予定しており、倉庫業の概念に該当しないことなどを反論した。

第 5 款 被告の主張

原告の営むペット葬祭業等は、法人税法第 2 条 13 号、法人税法施行令第 5 条 1 項各号所定の収益事業に該当する。

公益法人等の収益事業に対する課税に当たっては、主として一般事業者との競争関係の有無や課税上の公平の維持（課税の公平性）などが考慮されるべきであって、宗教的意義の有無等はその課税の是非についての解釈に影響しない。

- ① ペット葬祭業等は法人税法第 2 条 13 号、法人税法施行令第 5 条 1 項各号所定の収益事業に該当する。
- ② 本来の公益活動であっても、当該活動の公益性の有無・程度には着目することなく一般事業者と競合するような事業については税務の公平上課税するものである。
- ③ 以上のような前提の下、収益事業に該当するか否かは一般事業者の行う事業との類似性の有無・程度、非課税事業との関係、提供されるサービス・物品の性質・態様等の諸般の事情を、国民の社会・文化的意識を基礎とする社会通念に照らして判断すべきである。
- ④ 人の葬祭、針供養や人形供養の際に受ける金銭は、明確な料金設定がされてないことが多いことから、喜捨にあたり、収益事業に該当せず課税されないが、ペット葬祭業等は動物の重さ等と火葬方法との組合せにより 8,000 円から 5 万円の範囲で金額を定めた表が「料金表」等の表題の下に掲載されており、上記の基準に照らせば収益事業に該当する行為であるから課税されるべきものである。
- ⑤ したがって法人税法施行令第 5 条の収益事業該当性については、葬祭（葬儀や火葬、死体の焼却他）については労務・サービスの提供であり請負業

として、遺骨を納骨堂や墓地に管理することは倉庫業として、塔婆や墓石の販売については物品の販売であり物品販売業として収益事業に該当する。

第 6 款 最高裁判所¹³¹の判断

法人税法施行令第 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で踏まえた上で、当該の事業の目的、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。

事実関係によれば、本件ペット葬祭業においては、上告人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みられる。したがって、これらに伴う金員の移転は、上告人の提供する役務等の対価の支払として行われる性質のものとみるのが相当であり、依頼者において宗教法人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。

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、宗教法人である上告人が、依頼者の要望に応じてペットの供養をするために、宗教上の儀式の形式により葬祭を執り行っていることを考慮しても、本件ペット葬祭業は、法人税法施行令第 5 条 1 項 1 号、9 号及び 10 号に規定する事業に該当し、法人税法第 2 条 13 号の収益事業に当たると解するのが相当である。

第 7 款 裁判例に対する評釈

以下では、ペット葬祭業事件の最高裁判決に対する 15 名の論者の評釈を見ていくこととする。なお、各論者の後の《 》の表示は各評釈に対する筆者の見解を示す。

¹³¹ 最高裁判決 平成 20 年 9 月 12 日判決 TKC LEX/DB 文献番号 28141940

1、白鷗大学 石村耕治教授¹³²

現行法人税法は収益事業の範囲について、限定列举主義、特掲主義を採っている。このことから、収益事業に該当するかどうかは、あくまでも限定列举された事業に該当するか否かで判断されるべきである。法の拡張解釈により、課税庁の不意打ち課税取扱変更を容認したペット葬祭法人税課税判決には賛成できない。課税庁は「宗教活動とイコール・フッティング（競争条件の均等化）」、「対価 対 寄附（喜捨）基準」などを用いて法の拡張解釈を展開し、課税対象を広げる課税取扱をしてきている。司法がこうした法解釈に組することは課税要件法定主義や課税要件明確主義などを導き出す租税法律主義の原則や政教分離原則などから見た場合に問題がある。法人税法では、宗教法人を含む公益法人等は「収益事業」がある場合に限定して納税義務を負うことになっており、この規定を受けた法人税法施行令第5条は「法人税法第2条13号（収益事業の意義）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業とする」として、特掲34業種を列举し、「その他これらに類する事業」等の概括規定を設けていない。現行の法人税法は収益事業の範囲について、あくまでも限定列举主義、特掲主義を採っている。課税庁が主張したように、仮に「一般事業者との競合」が立法意思であったとしても、法人税法には「一般事業者と競合する事業」のような不確定概念を盛り込んだ条項を見出すことができないから、本件課税処分を容認することはできない。特掲事業に含まれておらず非課税とされている事業ないし活動が、その後その事業に一般事業者が参入したことをもって自動的に「収益事業」になると解することはできない。こうした拡張解釈を許すと、納税者の法的安定性・予測可能性を著しく害すことになる」と述べている。

《宗教法人は「聖」と「俗」をあわせ持った法人であり、「聖」の面を持たない他の公益法人等とは性格が異なり、宗教法人には憲法における政教分離原則から非課税措置を講じていると解し、「一般事業者と競合する事業」のような不確定概念を持ち出すことは、法的安定性・予測可能性の観点からも容認できず、さらに法源性を有しない通達で課税することは、租税法律主義の原則から派生する課税要件法定主義などの点からも問題であると、本判決には反対という立場を取っている。》

¹³² 石村耕治「ペット葬祭をめぐる宗教法人課税事例の分析」

https://hakuoh.repo.nii.ac.jp/?action=repository_action_common_download&item_id=1996&item_no=1&attribute_id=21&file_no=1（最終閲覧日2023年8月21日）

2、鵜飼総合法律事務所 窪澤朋子税理士¹³³

公益法人等であっても「収益」を上げていれば原則として課税するという課税庁のスタンスを読み取ることができる。この非課税とされるものの限定列举は特定の法人がその根拠法に基づいて行う特定の事業、つまり解釈の余地のない、明確に規定されたものが多いことに気付く。したがって公益法人等はその行う事業の課税事業該当性を判断するにあたり、「限定列举」であるはずの収益事業に該当するか否かではなく、実質的に「限定列举」された課税除外規定に該当するか否かの検討をしなければならない。本件を検討すると「料金表」に基づき対価を得て行っている原告のペット葬祭業は、原則として課税事業に該当し、墳墓地の貸付け等「課税除外規定」に該当しないため、課税されるということになる。しかし対価性があれば原則課税ということになると、宗教法人の本来事業である人の葬祭における読経や、収益事業とはされていない学校法人が行う教育事業も請負業には該当しないのか、という疑問が生じる。

裁判所は収益事業該当性の判断につき、「一般事業者が行う類似事業と比較しつつ、社会通念に従って」行うと判示しているが、「社会通念に従う」以上、収益事業の枠を明確に設定することは難しく、本件に類似した論点が再び司法の場で争点となることもあると思われる。

《収益事業該当性の判断にあたり、対価性の観点から課税除外規定に該当しないため、課税されるということになるが、対価性があっても収益事業とされない事業もあり、疑問を呈している。また社会通念に従って行うということは明確に設定することが難しいため、類似した論点が争点になると危惧しているが、明確には意思表示していないため、本判決には中立の立場とみる。》

3、明治学院大学 渡辺充教授¹³⁴

本件において、役務等への対価性こそが有力な判断基準であるとした、もっぱら法技術的な側面を重視することにより、かえって収益事業課税の範囲を拡張する解釈が行われ、宗教法人に対する課税の趣旨からしても、危険な判断基準が持ち込まれたのではないかと危惧している。

¹³³ 窪澤朋子「宗教法人によるペット葬祭業が収益事業に該当するとされた事例」税と経営第 1610 号 8-12 頁（税経・2007 年 2 月）

¹³⁴ 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十三号所定の収益事業に当たるとされた事例」判例時報第 2039 号 154-158 頁（判例時報社・2009 年 7 月）

収益事業該当性の判断基準として、①役務等への対価性、②イコール・フットイング論（一般事業者との競争条件の平等化）の二つを示した。この二つの基準を明確に示した点に本件最高裁判決の意義がある。しかし、イコール・フットイング論を逆手に非課税の根拠とし、請負業の範囲を超えて、何らかの非課税を創造しようとする尺度になってはならないものと促している。

2000年12月に施行された「動物愛護管理法」では愛護動物をみだりに殺傷し又は虐待した者及び遺棄した者に対する罰則規定の改正等が盛り込まれた。このことはいわゆる愛護動物が従来「物」として取り扱われ、その死体はまさに廃棄物として考えられていたものが「物」から「人」への接近が図られたことを意味する。もちろん動物が「人」と同様の権利・義務を有するものではないことも同時に明らかである。第一審判決では愛護動物は「人間社会において潤滑油に例えるべき」存在となっている。いまや社会通念はまさに伴侶動物の存在を是認する傾向にあり、その葬祭につき、宗教的意義を見出すことにより多くの市民の賛同を得られる。

宗教的意義が見出すことができれば、これは宗教法人の「事業」ではなく、また宗教法人が行う「公益事業」でもなく、まさに宗教法人の本来の宗教活動であり、この宗教活動の部分に対し収益事業課税を行うことは「人」の葬祭に対し、現行実務で課税が行われないことと矛盾し、国家の相当とされる宗教へのかかわりあいの限度を超えるものであると考える。

《渡辺氏は今回の判旨における宗教法人への課税の在り方を、ペットに対する葬祭を人のそれと同等・同質に捉え、宗教行為であるか否か、宗教性について社会的認知を得ているか否かに力点をおく考え方を重視する立場を取られ、役務等への対価性だけの判定では、片手落ちの判決と言わざるを得なく、これらの理由から本件判旨に反対するという立場を取っている。》

4、東京基督教大学 櫻井圀郎教授¹³⁵

法人税法上の「収益事業」と認定されたからといって、宗教法人法上の「収益事業」に当たるとは限らないものの、一方でのみ収益事業というのは、国民に誤解を招く。国民主権・税務の公正性・情報公開・説明責任等の視点から考えるに、相当の説明がなされる必要がある。宗教団体の宗教活動

¹³⁵ 櫻井圀郎「ペット供養課税処分取消訴訟判決と宗教判断基準」2006年6月

<http://religiouslaw.org/cgi/search/pdf/200606.pdf>（最終閲覧日 2023年8月21日）

につき、一つ一つの行為を、宗教団体の宗教活動から切り離して取り上げて、課税対象とするのではなく、全体として把握すべきではないか。課税・非課税の判断の前提に、宗教活動か否かの判断があり、宗教の判断主体が課税庁におかれており、その判断基準（基本通達）は一般事業者の営む事業との類似性を基準としており、宗教・宗教活動・宗教団体の活動を顧慮していないことにある。

むしろ、社会通念に従えば、ペット供養を宗教行為と考えない方がおかしい。これらの問題の解決に、宗教・宗教活動の判断基準が必要である。「100人の宗教学者がいれば100の定義がある」と言われるように、宗教について画一的な定義をすることは不可能であるから、宗教団体の活動という側面から、客観的に規定する必要があるように思われる。

《収益事業該当性の判断基準として、一定の給付行為内容に応じた債務履行としてなされるものかを判断して決すると、対価性について言及しているが、事実上、一般事業者との類似性（イコール・フッティング論）を基準として判断しているように思われる。櫻井氏が最も疑問とされているのが、人の供養は宗教活動でペットの供養は宗教活動ではないのかという点である。この点については筆者もペットの鎮魂を願い、ペットへの感謝を伝えたいという飼い主（人）の行為であると考える。このように宗教・宗教活動の判断の観点から、判旨に対しては反対の意見である。》

5、新潟大学 今本啓介准教授¹³⁶

収益事業該当性について、①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ているか（対価性）、②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か（競合可能性〔イコール・フッティング論〕）等の観点から、③社会通念に照らして総合的に判断すべきとしており、対価性を絶対的な条件としていない点に特色がある。

上記①の対価性であるが本件では料金表等で一定の金額が定められていることから、たとえ依頼者が宗教行為として支払をしても喜捨等の性格を有するということとはできないとして、対価性の概念を広く解釈している。本判決は対価性を収益事業性判断の絶対的な基準とはしていない。②競合可能性であるが、ペットの供養や葬祭が仏教寺院のみならず、倉庫業、運送業等によっても行われていることから、本件事業が収益事業に該当すると解して

¹³⁶ 今本啓介『収益事業の意義－ペット葬祭業事件』別冊ジュリスト 207号 94-95頁（有斐閣・2011年）

いる。本件事業は供養等の宗教的な要素を含んだものを伴うものであるが、このような要素よりも全体としてのペット葬祭業の枠組みに着目して競合可能性を判断しているところに特徴があると述べる。③社会通念であるが「宗教上の儀式の形式により葬祭を執り行っていることを考慮しても」という形で、本件事業の宗教性について考慮している。本判決は収益事業が宗教法人の本来の目的たる事業であっても、特徴として社会通念により法人課税が行われうることを明らかにした点を指す。

《平成 20 年改正で公益社団法人・財団法人の行う公益目的事業に該当する収益事業は非課税とされたが、本件で問題となった宗教法人等については依然として収益事業課税主義が取られているので、収益事業該当性の問題は今後残ることとなると示唆しており、判旨に対し中立的とみる。》

6、忠岡税務会計事務所 忠岡博税理士¹³⁷

公益法人等に対して本来は非課税が大原則であるものを、収益事業については例外的に課税するのであるから、課税要件は厳格に解釈しなければならない。判決では、公益法人等に対する法人税の非課税を公益法人等に対する優遇措置であるかのように述べ、収益事業に該当するかどうかの判断に対価を得ているかどうかという基準をすべて一律に、ほぼ画一的に当てはめ、事業の宗教的意義の有無や強弱などは無関係であるとしている。たとえペットの葬祭に関して、料金表を作成していたとしても、本質的には人の葬儀の場合のお布施と何ら差異はないというべきであり、人の葬儀の場合のお布施は非課税で、ペットの葬祭の場合は課税と判断するのは説得力に欠ける。

もともと仏教の教義に基づいて宗教行為として行っているのであり、愛するペットを亡くし、家族を亡くしたのと同様の喪失感に苛まれた飼い主の心を癒すために、僧侶が教義に基づいてこれを行っているのであれば、当然これは宗教行為ということになるであろう。

《対価性の有無という曖昧な判断基準は持ち出すべきではない。競合可能性についても、宗教法人が行う宗教行為と、営利法人が行う宗教ビジネスは本質的に異なり、競合関係にあるといえない。そして、収益事業とみなして法人税を課すことを判示した本件判決は、けっして妥当とはいえない、と判旨に反対の意見を唱えている。》

¹³⁷ 忠岡博「宗教法人が行うペットの葬祭の収益事業該当性」税法学No.554 115-124 頁（日本税法学会・2005 年 11 月）

7、岡山大学 小塚真啓准教授¹³⁸

宗教法人に対する所得課税の有無および範囲は、34の収益事業（本事件当時は33）がどのように解釈され、収益事業の遂行の有無および範囲がどのように理解されるかによってのみ決まるものである。そして最高裁は、収益事業からの所得を課税する主たる趣旨は「その他の内国法人との競争条件の平等」の確保にあるとの理解を前提として、①事業の目的、内容、態様などの諸事情が社会通念に照らして考慮されるべきであるもの、②対価関係の有無、③宗教法人以外の法人が行う事業との競合関係の有無にも着目すべきとしている。実際②対価関係や③競合関係が存在すれば、宗教上の儀式の形式により葬儀を執り行っていようと、非該当との判断に繋がらないと明言されたと解釈している。

《社会通念からみた、本件ペット葬祭業の宗教的意義の強弱を正面から論じない最高裁の姿勢には問題があったといわざるをえない。対価関係の有無を独立したものではなく、またイコール・フッティング論の有無の判定をするための補助的な基準とみるべきと主張している。判旨については本判決の判断基準に対しては解説に重点を置き、賛成反対の意見は見受けられないため中立と理解する。》

8、立教大学 浅妻章如助教授¹³⁹

判旨は公益法人等の共通点として非営利性しかなく、公益性・公共性（宗教法人の場合は宗教性）が重要なのではない、とするも、宗教性を優遇の根拠としないのは、憲法20条との関係でも頷けると述べ、本件判旨は、①税制上の便宜を提供すべき根拠がないこと、②課税の公平性の確保（競争条件の平等化＝イコール・フッティングはその一要素。但し他にどのような要素が考えられているかは不明である）を理由とする。②に関連して、現に一般事業者が参入したら宗教法人にも課税というのはおかしいという議論には賛成である。現実の参入ではなく一般事業者との競合の可能性の有無ならば基準たりうるが、本件判旨はそれにも着目せず、主に対価性の有無に着目している。また、人の供養のみならず針供養や人形供養の場合も任意支払である一方、ペット供養の場合は対価支払である点に強烈的な違和感が残る。こうし

¹³⁸ 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7版〕別冊ジュリスト253号100-101頁（有斐閣・2021年6月）

¹³⁹ 浅妻章如「租税判例研究会 第414回 宗教法人のペット葬祭事業が収益事業に該当するとした事例」ジュリストNo.1328号162-164頁（有斐閣・2007年2月）

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

《浅妻氏は任意か対価かの区別という宗教性の観点からは反対の意思は見受けられるが、全体的には判決に賛成されている。収益事業を限定列举した立法意図には沿わないものの、租税法律主義に照らしても不当な拡張解釈とは言いにくく、33 業種を通覧して対価という共通性を見出すが、任意の場合に除外規定に意味があると述べ、任意支払と対価支払の違いに違和感を覚える点には共感する。》

9、立命館大学 三木義一教授¹⁴⁰

収益事業の範囲は納税者の予測可能性にも考慮して、限定列举している。民間企業との競合が立法意図にあったとしても、これを拡張解釈することは租税法律主義に照らしても許されない。限定列举された事業に該当するか否かで判断されるべきであり、民間と競合しているからといって自動的に収益事業になるわけではない。立法論を解釈論に持ち込み、現行法の解釈としての限界を超えており、立法で解決すべき問題を安易な拡大解釈で適用することは問題である。

《本件判旨については、特掲事業である 33 業種に含まれない事業でも、民間が参入することで、収益事業に変質するかのような解釈をしている。ペット供養の宗教性にも言及し、本件処分については法人税法に違反するとし、反対の意見を貫いている。》

10、永島公孝税理士¹⁴¹

請負業の範囲に事務処理委託が含まれていることで課税範囲が広がっているが、そのうえに「対価」の要件を持ち出している。しかし、「対価」の意味の統一的な解釈はなく、もともと「対価」の用語は課税要件には含まれてい

¹⁴⁰ 三木義一「宗教法人によるペット供養の非収益事業性」立命館法学 2004 年 6 号 298 号 406-417 頁（立命館大学法学部・2004 年 6 号）

¹⁴¹ 永島公孝「収益事業課税に関する裁判例を踏まえた法人税法上の収益事業と課税要件の問題整理」非営利法人研究学会誌 VOL.18 2016 51-59 頁（非営利法人研究学会・2016 年 3 月）

ない。さらに、その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、が二要件とされており、現状、収益事業の判断について、法的な根拠としては曖昧なままで、見方によっては拡大解釈しているように見える。

《このような判旨は、収益事業の概念が曖昧となり、競合・課税の公平を斟酌することにより、収益事業が課税庁によって恣意的に収益事業を判断することも許容することになる。結果的に自由な公益活動を阻害してしまっていると考えられており、判旨には反対とみる。》

11、成蹊大学大学院 上松公雄講師・税理士¹⁴²

公益法人等に対する現行法人税制を優遇税制と位置づけており、これは結論を導くための前提が誤っているものといわざるを得ない。本判決はこのよう誤った前提から、収益事業の範囲が不当に拡大されたものと解される。イコール・フッティング論についても元々、民間営利法人が展開している事業分野に公益法人等が進出する場合に生ずる競合関係を前提としたものであると考え、営利法人が後から進出してきた場合の競合関係を、収益事業課税の根拠に含めることに関しては慎重な検討が必要であるとしている。

《対価性やイコール・フッティング論に言及しているが、収益事業該当性の判断に、宗教的活動であるか否かに重点が置かれた前例がある。したがって、本件ペット葬祭業の収益事業該当性の判断に当たっても当該事業が宗教的活動に該当するかどうかについて判断を示すべきであった。全体を通して反対の意見である。》

12、龍谷大学大学院法学研究科修士課程 入江政勝氏¹⁴³

競合可能性及び対価性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。そして収益事業に該当するかの判断を、事業ごとに分けて検討している。葬儀の請負業の判断は妥当とし、遺骨処理の倉庫業ないし請負業の判断も妥当、物品販売の判断も妥当とみている。租税法律主義の観点や予測可能性の観点等から、その判断基準

¹⁴² 上松公雄「宗教法人が営むペット葬祭業は収益事業に該当するとされた事例」税務事例 Vol.38 号 No.2 21-25 頁（財経詳報社・2006年2月）

¹⁴³ 入江政勝「公益法人等における収益事業の範囲についての一考察 ―宗教法人が営むペット葬祭業の事例を中心として―」龍谷大学大学院法学研究 No.13 19-33 頁（龍谷大学大学院法学研究編集委員会・2011年7月）

には曖昧な点が見受けられたとあり、納税者にとって理解の得やすい判断基準であるとはいえない。

《事業ごとの判断では妥当でも、ペット葬祭業を一の事業としてみる必要があるではないか。また課税対象を限定列挙するのではなく、非課税となる項目を限定列挙する方式の方が、シンプルで納税者にとって理解の得やすい基準である。全体的には論点を擲き上げており、中立的な意見である。》

13、同志社大学 田中治教授¹⁴⁴

公益法人の本来の事業がなぜ非課税なのかについて、課税の論理として下級審判決では十分に検討しておらず、また最高裁判決では全く検討していないということがある。そして、ある事業が宗教法人の本来の事業に当たるか否かの判断は、必ずしも当該事業が、対価か喜捨かの基準で割り切れるものではない。対価概念による宗教活動の収益事業への取り込みは、対価の意味が漠然としたものであるところから、公益法人の本来の活動を意識的に切り縮める方向に作用するものであり相当ではない。

《法人税の規範的意味をどのように理解するかを明示することなく、社会通念などに依拠して、公益法人の本来の事業に対価性があれば、それは収益事業にあたり、法人税の課税対象となることは妥当性を持ち得ないとして、判決には全体を通して反対意見である。》

14、大阪府立大学 酒井貴子准教授¹⁴⁵

役務の対価性および民間業者との競合という 2 つの要素をもつことから、収益事業に該当すると述べ、宗教活動におけるペット供養の宗教的意義を重視することなく、収益事業該当性を判断した。租税実務の基本的な立場も、同様と解されている。しかし、現行ルールにおける判断基準の曖昧さが指摘できよう。よって予測可能性や法的安定性を確保するために、現実的には、立法の整備が必要であると考えられる。

¹⁴⁴ 田中治「宗教法人のペット葬祭業の収益事業該当性」税務事例 Vol.43 No.5 48-56 頁（財経詳報社・2011 年 5 月）

¹⁴⁵ 酒井貴子「宗教法人のペット葬祭事業が法人税法上収益事業に該当すると判断された事例」法学セミナー増刊 速報判例解説 vol.5 295-298 頁（日本評論社・2009 年 10 月）

《収益事業該当性の判断にあつては、これら役務の対価性、民間業者との競合という判断基準に拘泥し、形式的に適用することは慎重でなければならぬと主張されたが、ペット供養の宗教性には多言しなかったことから、中立的な意見とする。》

15、税務大学校 佐々木一憲教授¹⁴⁶

宗教的意義のある行為の性質は、営利性や一般的な公益性に対して異質である。最高裁においては、政教分離原則と課税関係において公的に、宗教ないし宗教活動を定義づけることが適當ではないことを考慮した。宗教的意義を認めながらも、請負業等に該当すると判断したのは、一定価格が設定された料金連動型サービスシステムによる周知・広報等の形態が、外形的に営利法人の行う事業形態に酷似し、さらに事業の形態から競合可能性の判断により裏付けされた。これは伝統的な宗教活動に対しては同質といえず、請負業等と判断したのは妥当なものであると述べた。

《課税上、「対価性」のみで明確にすることは厳しいものと考えられ、少なくとも宗教的サービスのような新たな事業形態によって、「対価性」に「競合可能性」を個別判断要素に据えた本判決の意図にも妥当するものと、本判決に対しては賛成に分類できる。》

第2節 墓石・カロート事件

第1款 事案の概要

本件は、宗教法人である控訴人が、平成16年1月1日から同年12月31日まで、平成17年1月1日から同年12月31日まで及び平成18年1月1日から同年12月31日までの各事業年度（以下、それぞれ「平成16年12月期」、「平成17年12月期」及び「平成18年12月期」といい、これらを併せて「本件各事業年度」という。）において、その経営する霊園の墓地等の使用者から永代使用料等として収受した金員の全てについて、本件各事業年度の法人税並びに平成17年1月1日から同年12月31日まで及び平成18年1月1日から同年12月31日までの各課税期間（以下、それぞれ「平成17年12月期課税期間」及び「平成18年12月期課税期間」といい、これらを併せて「本件各課税期間」という。）の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の課税対象にならないものとして確定申告をしたところ、札幌北税務

¹⁴⁶ 佐々木一憲「宗教ビジネスをめぐる一考察 ―法人税法上の収益事業の該当性を中心として―」税大論叢 第91号 348-356頁（税務大学校論叢・2018年6月）

署長が、①永代使用料のうちの墓石及びカロート（墓石の基礎と一体となった骨壺等を収納するための設置物）に係る部分は、法人税法上の収益事業による所得に該当するなどとして、控訴人に対し、本件各事業年度における法人税についての各更正処分（以下「本件法人税各更正処分」という。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件法人税各賦課決定処分」といい、本件法人税各更正処分と併せて「本件法人税各更正処分等」という。）をし、また、②永代使用料のうちの墓石及びカロートに係る部分、墳墓地、御廟及び納骨堂の管理料は、消費税等の課税対象となるとして、本件各課税期間における消費税等の各更正処分（以下「本件消費税等各更正処分」という。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件消費税等各賦課決定処分」といい、本件消費税等各更正処分と併せて「本件消費税等各更正処分等」、本件法人税各更正処分等と本件消費税等各更正処分等を併せて「本件各更正処分等」という。）をしたことから、控訴人が、被控訴人に対し、これらはいずれも課税対象にならないと主張し、本件各更正処分等の取消しを求める事案である。原審は、永代使用料のうちの墓石及びカロートに係る部分は法人税法上の収益事業による所得に該当し、墓石及びカロートに係る部分、墳墓地、御廟及び納骨堂の管理料は、消費税等の課税対象となるとして、控訴人の請求をいずれも棄却した。控訴人はこれを不服として控訴した。

第 2 款 審級関係

第 1 審 東京地方裁判所 平成 22 年（行ウ）第 171 号

平成 24 年 1 月 24 日 判決

控訴審 東京高等裁判所 平成 24 年（行コ）第 84 号

平成 25 年 4 月 25 日 判決

第 3 款 争点

本件は、宗教法人である原告が、その経営する霊園の墓地等の使用者から永代使用料等として収受した金員のすべてを、収益事業による収入には当たらず課税対象にはならないものとして確定申告をしたところ、札幌北税務署長が、①永代使用料収入のうち墓石及びカロートに係る部分は法人税法上の収益事業による所得に該当するとして、法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ない、②永代使用料収入のうち墓石及びカロートに係る部分のほか墳墓地、御廟及び納骨堂の管理費は消費税等の課税対象となるとして、消費税等の更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分を行ったため、それらの処分の取り消しが求められた事例である。本件霊園については、次のような事実関係があった。原告に本件霊園の永代使用を申し込んだ

者は、原告の承諾を受け、永代使用料の全額を納付した後に永代使用权を取得する。永代使用料には、墓所と墓石の料金を含んだ「規格（墓石付墓所）」のものと、墓所の料金のみで墓石の料金を含まない「自由墓所」のものがある。使用者は、自由墓所の使用者であっても、墓石の建立及び附属工事については原告に申し込まなければならない、他の業者に申し込むことはできない。使用者が支払うべき総金額の50%以上を支払ったときは、原告は、業者に外注して基礎工事や墓石の設置等を行わせる。本件霊園の永代使用权が消滅したときは、使用者は直ちに墳墓等を撤収しなければならない、6カ月以内に撤収されないときは、原告は使用者の負担で墳墓等を撤去できるものとされていた。

本件永代使用料収入のうち墓石及びカロートに係る部分が法人税法上の収益事業から生じた所得に該当するか否かという争点は、厳密に言えば、①本件の永代使用契約は墓地の敷地と墓石及びカロートとが一体となった「墳墓地」の貸付を内容とするものとみるべきか（このように解すれば、本件永代使用料収入はすべて収益事業からの所得に該当しないことになる）、それとも敷地の貸付と、墓石及びカロートの販売という2つの内容が合わさったものと見るべきか、②本件永代使用契約が敷地の貸付と、墓石及びカロートの販売という2つの内容から成るものとする場合、墓石及びカロートの販売は物品販売業（法人税法施行令第5条1項1号¹⁴⁷）として収益事業に該当するかという、2つの争点に分けて考えることができよう¹⁴⁸。

第4款 原告の主張

請求人は、次のとおり、本件永代使用料を収受することにより墓所を一体として本件申込者へ貸し付けたものであるから、墓石を動産として物品販売業、カロートを独立した物体（土地の定着物として）不動産販売業と認定した本件法人税各更正処分は違法である。①墓石及びカロートは、墓所に設置された施設であり、墓石は動産には該当せず、カロートはその周囲を墓石で囲んだものであって、納骨する空間であり独立した物体ではない。②請求人は、本件申込者から本件永代使用料を収受後、「〇〇霊園使用許可書」を交付

¹⁴⁷ 法人税法施行令第5条（収益事業の範囲）1項1号

一 物品販売業（動植物その他通常物品としないものの販売業を含むものとし、国立研究開発法人農業・食品産業技術総合研究機構が国立研究開発法人農業・食品産業技術総合研究機構法（平成十一年法律第百九十二号）第十四条第一項第四号（業務の範囲）に掲げる業務として行うものを除く。）

¹⁴⁸ 田近肇『判例紹介 宗教法判例のうごき』平成24年公法242-243頁（宗教法学会誌 / 宗教法学会 編・2012年）

し永代使用権を与えているが、本件申込者は墓所の所有権を有していない。そして墓石は使用者に永代使用権を付与することにより、家名等の彫刻を認めたものであり、永代使用権消滅の際には、請求人は墓石の一部を削るか、切り替えることにより他への転用が可能である。③墓石とカロートが一体となって初めて墳墓としての施設となるものであり、墓石を物品、カロートを土地の定着物と分離した課税客体とするのは自己矛盾である。

第5款 被告の主張

墓石及びカロートの永代使用料は、次の事実を総合してみると、実質的に請求人が本件申込者に対し販売した対価と認められ、墓石に係る分は物品販売業、カロートに係る分は不動産販売業に該当するから、本件法人税各更正処分は適法である。①墓石は、販売した後に墓所に設置するものであって、販売した時点においては動産に該当し、カロートは墓所の地面を掘り下げ、碎石・玉石・砂・土の順に埋め戻し、その埋め戻した箇所四方を囲んで造った納骨する施設であり、土地に定着していることから不動産に該当する。②墓石には、使用者の家名や建立者名が彫刻されており、またカロートは墓石と一体として使用されるものであり、墓石及びカロートは、本件使用規定により永代使用権が消滅した場合、使用者に撤収させていることから、請求人が墓石の一部を削る等などして当該墓石を他に譲渡または転用することはできない。③墓石とカロートは、一体として使用することにより効用を発揮するものではあるものの、物体としては別個に認識できるものである。

第6款 判決の要旨

東京地裁平成24年1月24日判決¹⁴⁹

「宗教法人などの公益法人等について、法人税法上、原則として法人税を課さないこととし、収益事業を行う場合にのみ課税することとされているのは、公益法人等は専ら公益を目的として設立され、営利を目的としないという公益性を有する一方で、収益事業を行う場合には、一般の私企業と競争関係にあることから、課税の公平性という観点からもそのような収益事業から生じた所得についてまで、公益性を理由に非課税とするのは相当でないためであると解される、と判示した。

そして、法人税法第2条13号は「収益事業」は販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて営まれるものをいうと定め、法

¹⁴⁹ 東京地裁判決 平成24年1月24日判決 TKC LEX/DB 文献番号 25481398

人税法施行令第5条1項は、上記「政令で定める事業」として・・・33の事業を掲げているところ、上記のとおり公益法人等に対する法人税の課税の趣旨に照らせば、同項に掲げる事業を行う公益法人等については、たとえその事業が当該公益法人等の本来の目的たる事業であるときであっても、当該事業から生ずる所得については法人税を課すことになるかと解するのが相当である。（法人税法基本通達15-1-1参照）」

「原告は公益法人等の行う収益事業であっても、公益的活動及びこれと密接不可分な事業については非課税とされるのであって、一般事業者との競争条件の平等を図る（いわゆるイコール・フッティング）という論拠を持ち出すのは不当である旨の主張をする。

しかし、公益法人等が社会的に有用な非営利活動を行うことを主たる目的とすることは否定できないことから、その範囲では税制上の便宜を提供することとはするものの、他の個人事業者や法人と同様に収益を生ずべき事業を行っている場合が少なくないことから、そのような事業から生じた収益に対しては、これらに税制上の便宜を提供すべき根拠がなく、また、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、課税の対象としているものと解するのが相当であり、その意味では、一般事業者との競争条件の平等化を図ることもまた上記の課税制度の根拠の一つとなっているというべきである。」

「墓石及びカロートの販売は、外形的に法人税法施行令第5条1項1号に規定する物品販売業であるものと認められるだけでなく、その事業に伴う財貨の移転は、まさに墓石及びカロートという物品の移転とその設置に伴って行われる行為の対価の支払として行われるものであり、当該事業は、一般的に石材店等の宗教法人以外の法人が行っている墓石等の販売業と競合するものであるといえるから、原告が行う墓石及びカロートの販売事業は、社会通念に照らしてみても、実質的に法人税法施行令第5条1項1号に規定する物品販売業に該当するというのが相当である。したがって、本件永代使用料のうち墓石及びカロートの販売等の対価に相当する部分は、法人税法にいう収益事業による所得として、法人税の課税対象となるというのが相当である¹⁵⁰⁾」

¹⁵⁰ 酒井克彦『三訂版 裁判例からみる法人税法』51-52頁（大蔵財務協会・2019年11月）

東京高裁平成 25 年 4 月 25 日判決¹⁵¹

「(永代使用権を設定する事業のうち) 墳墓等の敷地に相当する部分の貸付けは、区画された土地の貸付けに当たり、法人税法施行令第 5 条 1 項 5 号ニ¹⁵²に規定する宗教法人が行う墳墓地の貸付業に該当し、本件永代使用料のうち墳墓等の敷地に相当する部分の貸付けの対価に相当する部分は、非収益事業によるものといえるが、墓石及びカロートの販売は、物品の販売に当たり、同施行令第 5 条 1 項 1 号に規定する物品販売業に該当し、本件永代使用料のうち墓石及びカロートの販売の対価に相当する部分は、収益事業によるものであるというべきである。」

第 7 款 裁判例に対する評釈

原告が主張するように、法人税法上、公益法人等の公益的活動について非課税とされている趣旨に鑑みれば、収益事業であっても、公益的活動及びこれと密接不可分な事業については非課税とされると考えるべきであろうか。原告の主張は法人税法の建付けからして理論的に無理のないもののようにも思われるが、本件東京地裁は、公益法人等の活動であっても、収益事業に対しては、これらに「税制上の便宜を提供すべき根拠」がないとしている。

この点、原告は、一般事業者との競争条件の平等を図って収益事業性を判断すべきとするイコール・フッティング論は妥当ではないと主張しているが、ペット葬祭業事件は、その目的、内容、料金の定め方、周知方法等の点において、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として収益事業該当性を判断し、この判断枠組みが本件でも採用されているといえる。

なお、私法上の契約関係を無視した法形式に基づく課税は租税法律主義に反するとして、宗教法人が永代使用権を設定するという事業について敷地部分と墓石及びカロート部分に分けて課税処分をすることは認められないと原告は主張したが、本件東京地裁は、かかる主張も否定している。収益事業部分と非収益事業部分とを一体契約する取引形態を採用しさえすれば、収益事

¹⁵¹ 東京高裁判決 平成 25 年 4 月 25 日判決 TKC LEX/DB 文献番号

25502691

¹⁵² 法人税法施行令第 5 条 (収益事業の範囲) 1 項 5 号ニ

五 不動産貸付業のうち次に掲げるもの以外のもの

ニ 宗教法人法 (昭和二十六年法律第二百二十六号) 第四条第二項 (法人格) に規定する宗教法人又は公益社団法人若しくは公益財団法人が行う墳墓地の貸付業。とある。これは宗教法人の行う墳墓地の貸付業は収益事業から除かれていることである。

業が非課税として扱われると解することは不合理であるから、この点の説示は妥当であると思われる¹⁵³。

第3節 評釈を通しての考察

第1款 ペット葬祭業事件

第1節-第7款において、15名の先行研究者の評釈を研究した。この裁判例は租税判例百選にも取り上げられ、宗教法人の収益事業課税についての最初の最高裁判決であり、他の裁判の判旨にも数多く引用されている有名な事件である。最高裁平成20年9月12日判決と古く、多数の判例研究がある。

この最高裁判決は宗教法人が行った活動が、宗教活動なのか収益事業なのか、次の4つの収益事業該当性の判断基準をあげている。①外形的にみて、請負業等の事業に付随行為となるか、②収益事業から生じた所得について、競争条件の平等・課税の公平の確保をする観点から判断する、③当該事業が宗教法人以外の一般的に行う事業等と競合するものか否かの観点から判断する、④最後に実社会において収益事業として位置付けられるか否かを当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に判断する。

これらの判断基準についても、どれを重視するのかで学説も分かれ、非常に興味深い結果になった。最高裁の判決に対して、各学説は賛成しているのか、反対の意見を持っているのか、又、最高裁の判旨に対し、賛否の強度が弱いものを中立的と判断した。これは筆者が感じた強弱である。

15人の学説の内、最高裁判旨に賛成の立場を取っている方は2名、反対の意見を持っている方が8名、中立的な方は5名であった。学説の取り上げが偏っているのかもしれないが、このうちの賛成意見としては各判断に対して、妥当であるという言い回しに近かった。逆に判決自体に明確な反対の意思を示す方が多かった印象である。対価か喜捨かといった判断を、違和感を覚えるといった違法性までを問わない弱い反対の方もいた。そしてこの研究者方の争点に係る問題点としては次のようになる。法人税法第2条13号では、「収益事業」とは「政令で定める事業（34の特掲事業）で、継続して事業場を設けて営まれるもの」とされている。これは、戦後に来日したシャウプ博士を団長とする使節団の「指摘」により、昭和25年に改正された法人税法において、「公益法人等の収益事業から生じた所得に対しては、法人税を課する」とこととされ、さらに「収益事業」は政令で定めるとされたことによるが、この「収益事業課税」は下記のような問題がある。

¹⁵³ 酒井克彦『三訂版 裁判例からみる法人税法』52頁（大蔵財務協会・2019年11月）

- ① どのような事業が「収益事業」に該当するのかを一般国民が容易に判断することができないことが問題である（予測可能性に欠ける）。
- ② 法人税法施行令第5条1項（収益事業の範囲）については、昭和25年から33業種に限定され、平成20年の税制改正で「労働者派遣事業」が1業種のみ追加された経緯があるが、そもそも「限定列举」された事業について最高裁の判決をもって判断されること自体が問題である（租税法主義に反する）。
- ③ 公益法人等は「営利事業」（＝配当することができる事業）を行うことはできないにもかかわらず、「営利事業」を行うことができる一般の営利法人とのイコール・フッティング論（競争時条件の平等化）を単純に根拠の一つに挙げていることが問題である（租税公平主義の解釈→合理的な差別）。
- ④ 法人税法施行令第5条1項10号「請負業」について、「請負業」の文言に続けて「(事務処理の委託を受ける業を含む。)」と規定されているが、この文言をもって「一定の役務を提供することにより対価を得る事業を広く含む」と解釈することに問題がある（租税法の拡張解釈）。

ペット葬祭業が行う事業が、法人税法施行令第5条1項の公益法人等が課税される収益事業33事業に該当するかについて、ペット葬祭業が行う事業のうち、特掲事業に該当するとして、①葬祭は請負業、②法要は請負業の付随事業、③遺骨処理とその管理は倉庫業及び請負業、④塔婆位牌などの物品販売は物品販売業、⑤ペットの死体引き取りの各事業は請負業の付随事業と判断された。ペット葬祭業を宗教活動全体という視点で見ると、一つ一つの行為を宗教活動から切り離して事業と見るのか。一つ一つの行為を事業とみなしたとしても、①のうち読経や、②法要、③遺骨の墓地管理は「ペット」とはいえ本来の宗教活動として収益事業には該当しないと判断してもよいのではない。また、櫻井氏も「ペット供養」の問題点を考察するとペットの供養である以上、ペットが中心に立つのは当然であり、ペットのための宗教行為となってしまうが、そもそも「ペット供養」は飼い主が死去したペットのために行う、飼い主の行為であると考えられるべきであろうと考察されている。

筆者も宗教性の観点から、人の供養とペットの供養は供養の対象が異なるが、供養の本質的な意味は亡くなった人やペットへの哀悼を通じて、遺されたものの苦痛の軽減や（別れの機会）を図ることである。供養としての意味に違いがあるわけではなく、だからこそ人はペットの場合も宗教性を重んじているのである。ペットが人間の生活をどれだけ豊かにしてくれているかと

考えたときに、人と同位ではないが、ペットが死去したときに葬儀を行い、弔いたいと思うのは人間の心情であると感じている。

お守りやお札、おみくじは価格の表示はあり、対価性があるといえるが、これらは喜捨金であり課税されない。佐々木一憲氏も「請負業等に該当すると判断したのは、一定価格が設定された料金連動型サービスシステムによる周知・広報等の形態が、外形的に営利法人の行う事業形態に酷似し、さらに事業の形態から競合可能性の判断により裏付けされた。これは伝統的な宗教活動に対しては同質といえない¹⁵⁴。」と述べているが、今回のペット葬祭業においても、上記システムを使うことは現代の商取引を行う上で必要な事である。また、日本においては無宗教の方が多く、葬儀を経験することも少なくなり、お布施や喜捨といっても、いくら払ったらよいのか分かりにくい現状である。今回のペット葬祭においても、表示した金額以上に支払われる方も存在し、無償で行っている場合もあるのであれば、あくまで参考価格を提示しているだけではないのかと考える。

第2款 墓石・カロート事件

争点は、墓地の墓石、カロートの代金が永代使用料に含まれており、これが法人税の収益事業の物品販売業、不動産貸付業にあたるかが争われた訴訟である。本判決はペット葬祭業事件の判決を引用した判例である。

第1審の東京地裁では、収益事業について「当該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、様態等の諸事情を社会通念に照らして総合的に判断するのが相当」とイコール・フッティング論を前提に、ペット葬祭業事件で示された2要件¹⁵⁵に基づいて判断すべきとした。原告が行う墓石及びカロートの販売事業は一般的に石材店等の宗教法人以外の営利法人が行っている墓石等の販売業と競合するものであり、社会通念上、収益事業として規定する物品販売業に該当するというのが相当であるとして、販売等の対価として相当する部分は法人税法にいう収益事業による所得として、法人税の課税対象となると判示された。家名および建立者名等を彫刻した墓石は、社会通念上、他に譲渡、転用することが

¹⁵⁴ 佐々木一憲「宗教ビジネスをめぐる一考察 ―法人税法上の収益事業の該当性を中心として―」税大論叢 第91号 348-356頁（税務大学校論叢・2018年6月）

¹⁵⁵ ペット葬祭業事件で示された2要件は、対価性の要件とイコール・フッティングの要件である。

できないが、カロートは、墓石を設置するための基礎部分を含むものであるとしても、納骨のために作られた土地の定着物であると認められることから、社会通念上、他に譲渡、転用することができない。また永代使用权が消滅した場合、本件申込者に原状回復費用の実費相当額を収受できないことがあるとしても、基本的には本件使用規定のとおり墓石及びカロートを撤収させ、本件申込者に墓所を更地の状態に原状回復させていることが認められる。墳墓が建立されるまでの間は請求人が管理責任を負うものの、墳墓の建立後は本件申込者に処分権限があることから、墓石及びカロートの所有権は本件申込者にあると認めるのが相当である。このような点から考えると、墓石については物品販売業、カロートについては不動産販売業に該当すると認められている。

現行法人税は収益事業の範囲について、限定列举主義、特掲主義を採っている。このことから、収益事業に該当するかどうかは、あくまでも限定列举された事業に該当するか否かで判断されるべきものである。34 特掲事業に含まれていなかったのにもかかわらず、一般事業者が参入してきたからといって、不確定な「対価 対 寄附（喜捨）基準」を用いて、宗教法人がそれまで宗教活動として行ってきた業務であっても税務収益事業として 5 年に遡って課税できると解するのは予測可能性の観点からも極めて不合理である。図子善信氏は収益事業とされる 34 業種を業種の分類で参考となる日本標準産業分類（平成 21 年 3 月 23 日総務省告示第 175 号）と比較している。もちろん産業分類と一致するものではないが、34 業種は、全産業の中で典型的な営利事業と認められる業種を限定的に掲げるものであり、広範な業種が収益事業に含まれていないと述べている。さらに図子氏は法人税法第 7 条が収益事業から生じた所得以外の所得については、法人税を課さないと定めていることから明らかで、収益事業以外の事業では公益法人等は非課税であり、競争条件の不平等が許容されている。よって、競争条件の不平等が許容するか否かは、収益事業に該当するか否かによって決定する。これは競争条件の不平等を許すか否かの判断基準に、イコール・フッティング論を用いることは、論理的にありえないと述べている¹⁵⁶。たしかに一般的な営利法人との競争条件の平等や課税の公平を確保するという観点からは合理性を否定できないが、宗教法人の非課税制度そもそもの趣旨を見失わせているように見える。東京地裁が示唆するように公益法人等の行っている「社会的に有用な非営利活動」を促進することに非課税制度の趣旨があるのだとしたら、その「社会的

¹⁵⁶ 図子善信「宗教法人の行為の収益事業該当性」新・判例解説 Watch vol.15 211-212 頁（日本評論社・2014 年 10 月）

に有用な非営利活動」からの収入に課税することは本末転倒ではないか。その意味で、法人税法上の収益事業の該当性をイコール・フッティング論の観点だけで判断することが適切なのか、考え直す必要があるように思われる¹⁵⁷。また凶子氏は付随行為についても、「事業に付随行為を含むとは、付随行為が非収益事業であっても主たる事業に含めて収益事業とするものであるのであれば、非収益事業に付随して行われる行為が収益事業に該当する行為であったとしても、その行為は非収益事業に含まれると解すべきであり、墓石及びカロートの所有権を移転する行為が売買であったとしても、それが非収益事業たる墳墓地貸付業の性質上付随する行為に該当しないかという点が問題である¹⁵⁸。」と疑問を呈している。

第3款 小括

本章では宗教法人に対する収益事業課税についての判例研究として、ペット葬祭業事件、墓石・カロート事件を取り上げた。これらの事件において、収益事業課税を34の特掲事業に該当するか否かを中心に検討を進めたが、判断すべき基準は曖昧で、多くの問題点を抱える。

そもそも「限定列举」された事業について最高裁の判決をもって判断されること自体が租税法律主義に反し問題であり、一般の営利法人とのイコール・フッティング論（競争時条件の平等化）を単純に根拠の一つに挙げていることは租税公平主義の解釈を誤っており、税務上も合理的な区別は許容されるべきと考える。また、「請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）」と規定されているが、「一定の役務を提供することにより対価を得る事業を広く含む」と拡張解釈することに問題があるなど、今後も収益事業該当性の問題は増えていくであろう。そもそも、宗教性といった観点を課税の世界に持ち込むことは政教分離原則に反すると考えられ、宗教法人がある自身の活動（例えば、ペット葬祭）を宗教活動と認識しているのであれば、税務上もその認識を尊重することとして、その宗教活動による収益が宗教活動に使われずに他の用途に流用されることの方をむしろ問題視すべきではないか。換言すれば、今後の課税の方向性を所得の源泉に課税するだけでなく、使途に着目した制度へ転換することが、問題点を解消し、政教分離原則の視点からも、さらには営利法人や他の公益法人等にも課税の公平性という観点から妥当であると導きたい。

¹⁵⁷ 田近肇『判例紹介 宗教法判例のうごき』平成24年公法244-245頁（宗教法学会誌 / 宗教法学会 編・2012年）

¹⁵⁸ 凶子善信「宗教法人の行為の収益事業該当性」新・判例解説 Watch vol.15 212頁（日本評論社・2014年10月）

第4章 宗教法人に対する収益事業課税についての問題点

これまで、宗教法人に対する収益事業課税について、二つの裁判例を通して、信教の自由や政教分離原則とどのように関わり、影響を受けるのかを検討した。この関係を和らげるためには、今までのように所得の源泉に課税するのが良いのか、また所得の源泉以外に課税をする方が良いのかを検討したい。

田中治氏は「宗教法人と税制との関係をみる場合、必ずしも事実上または法律上の基礎を持たない、感覚的ともいえるべき極端な二つの考え方があることに注意する必要がある。一つは、宗教法人はその内部にもうけを溜め込んでおり、これに課税しない、あるいはこれを優遇する措置は不公平であるとする考え方である。他方、これと対照的に、およそ宗教活動に課税することは、政教分離原則に反し許されないとする考え方もある。これらの両極端な考え方は、宗教法人と税制との関係を正確に理解しないものである。事実と制度を基礎として、宗教法人と税制との関係を考察する場合、少なくとも次のような視点が重要と思われる¹⁵⁹⁾。」という両面からのアプローチをされている。

さらに「この宗教活動は、必ずしも宗教法人という法人形態による必要はない。個人でも法人でも宗教活動をすることはできる。宗教法人になる意味は、権利、義務の主体として法律上の能力を持つということを意味するにすぎない。宗教法人は所轄庁による認証によって設立されるが、当該認証は、当該宗教法人に対する国によるお墨付きではなく、また課税上の何らかの地位を約束するものでもない。また、宗教法人だけに課税を強化したり、反対に課税を優遇したりする制度はない。そのような制度をつくることは憲法上許されない。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、不利または有利に取り扱うことが許されないのは明らかである。課税をするということは、社会全体で支えるべき公共事務を、各人の担税力に応じて負担をするということを意味する。税をかけることは、その者に対する社会的制裁を意味しない。税をかけることが、漠然とした不公平感に基づく単純な怒りの発露であってはならない¹⁶⁰⁾。」と述べ、課税制度の強化または優遇することが、信教の自由を侵害し、政教分離原則を損なうことに成りかねず、憲法上の解釈においても許されることではないということである。

¹⁵⁹⁾ 田中治「宗教法人と税制 ―課税がないことの法的意味―」行政と国民の権利水野武夫先生古稀記念論文集 547 頁（法律文化社・2011 年 12 月）

¹⁶⁰⁾ 田中治「宗教法人と税制 ―課税がないことの法的意味―」行政と国民の権利水野武夫先生古稀記念論文集 547-548 頁（法律文化社・2011 年 12 月）

第1節 宗教法人に対する管理・監督

公益法人は狭義には旧民法 34 条に基づいて設立された社団、財団を指す。これらの法人の設立には、①公益に関する事業を行うこと、②営利を目的としないこと、③主務官庁の許可を得ること、の 3 つの要件を満たすこととされた。とはいえ、たとえ旧民法 34 条に当てはまる法人でも、特別法の制定により、学校法人、社会福祉法人、宗教法人、特定非営利活動法人などとして設立されてきた。これらの法人の設立は、認可、認証の方式がとられており、主務官庁の裁量は相当の制約を受けている。広義には、これら特別法によって設立された法人を含めて公益法人と呼んできた。宗教法人の設立は、後者のタイプに属する。宗教法人は宗教法人法に基づき、認証により設立されるものである。今日においては、宗教法人は約 18 万を数え¹⁶¹、広義の公益法人において最も大きな割合を占めている¹⁶²。

これらの宗教法人の主務官庁は文部科学省文化庁である。そして文化庁の中でも宗務課が、①宗教法人に関する認証等に関すること、②宗教に関する専門的、技術的な指導及び助言を行う。しかしこの宗務課の人員は、今回の世界平和統一家庭連合（旧統一教会）問題が起こり質問権の行使等により他省庁等からの応援を受けることになった 2022 年（令和 4 年）11 月 1 日までは 8 名であった¹⁶³。そしてこの度の問題に対応するべく 38 名に増員した。宗教団体は、広範な地域にわたっていることから、それらのすべての宗教法人の管理事務の掌握について文部科学大臣が行うことは困難であるため、包括宗教法人（他の都道府県内）以外は、機関委任として都道府県が所轄することとされていた。しかしながら、宗教法人法制定時に比し、広域的に宗教活動を行う団体が増加した点からみて、所轄庁の区分の見直しの必要性に迫られ、下記のように改正するに至った。

（文部科学大臣所轄宗教法人）

- ① 他の都道府県内に境内建物を備える宗教法人（包括宗教法人、被包括宗教法人、単位宗教法人を問わない）
- ② ①により文部科学大臣所轄となる被包括宗教法人を包括する宗教法人
- ③ ①および②以外で、他の都道府県内にある被包括宗教法人を包括する包括宗教法人

¹⁶¹ 2022 年度宗教統計調査において、宗教法人数総括表の内、宗教法人数は 179,558 となっており、若干減少している。

¹⁶² 田中治「宗教法人と税制 ―課税がないことの法的意味―」行政と国民の権利水野武夫先生古稀記念論文集 549・550 頁（法律文化社・2011 年 12 月）

¹⁶³ 文部科学省 「永岡桂子文部科学大臣記者会見録」令和 4 年 11 月 1 日 https://www.mext.go.jp/b_menu/daijin/detail/mext_00314.html（最終閲覧日 2023 年 11 月 12 日）

- ④ 旧宗教法人令第 2 条の教派、宗派、教団で宗教法人法の附則により宗教法人となったもの

(都道府県知事所轄宗教法人)

- ① 主たる事務所の所在地である都道府県内にのみ境内建物を備える被包括宗教法人および単位宗教法人
- ② 包括宗教法人で、同一都道府県内にのみ被包括宗教法人があり、かつ、それ自体およびその被包括宗教法人が他の都道府県内に境内建物を備えないもの
- ③ 包括宗教法人で、その包括するものが法人格のない宗教団体のみのものとなっている¹⁶⁴。

「宗教法人法の規定により都道府県の総務部が担当部署となる。この部の中で宗教法人認証に関わる職員はわずかである。担当者には定期的に異動もあり、宗教団体の違法行為や不正会計を見抜く力量は皆無であろう。これで認証から提出書類の確認まで行う。これではチェックの目が行き届くはずがない¹⁶⁵。」そして、産経新聞は 2022 年末に所轄庁の文化庁と 47 都道府県に宗教関連業務に関しアンケートを実施した。このアンケートによると「宗教関連業務を直接担当する職員数は 153 人、このうち宗教だけを担当する専従職員は 35 人にとどまり、残る 118 人は私立学校や社会福祉法人といった公益法人に関する事務などを兼務していた。東京都は 5,962 法人を 5 人で、5,563 法人の京都府は 4 人の専従職員を置く一方、4,798 法人ある福島県は兼務の職員が 1 人で担当している¹⁶⁶。」これは文化庁の担当者も都道府県の人員が増えてほしいと願っているが、ある県の担当者も「宗教法人とは別の業務も抱えており、法人側に書類の提出を電話で督促することすら容易ではない。解散命令はおろか、不活動法人の調査ですら今の職員数では難しい」と現状を語る状況である。これはまさしく、文部科学省文化庁や都道府県が管理するには宗教法人数が多過ぎるのではないではないか。このような宗教法人上の手続きは所轄庁として文化庁や都道府県が役割を果たすが、後述する宗教法人に申告義務を課すことによって、財務書類のチェックや不活動宗教法人では

¹⁶⁴ 斎藤力夫『宗教法人会計の理論と実務』15-16 頁（中央経済社・1997 年 8 月）

¹⁶⁵ 山田直樹『新宗教マネー 課税されない「巨大賽銭箱」の秘密』145-146 頁（宝島社・2010 年 3 月）

¹⁶⁶ 産経新聞「宗教法人 18 万所管 専従 35 人 国と都道府県」2023 年 2 月 14 日大阪朝刊総合 1 頁（最終閲覧日 2023 年 12 月 9 日）宗教関連業務には、法人設立や解散の手続き、役員名簿や財務書類など、法人に毎年提出を義務づける「事務所備（そなえ）書類」の写しの確認、宗教活動の実態がないため解散命令の対象となる「不活動宗教法人」の整理、などがある。

ないかということを経税庁に託すことはできないだろうか。そして経税庁の調査力を大きな武器に宗教法人に対する情報を共有することが大切である。これは政教分離原則が宗教と国家と厳格な分離を要求しているが、このような最低限の義務を課すことは、宗教法人として本来の域を逸脱したものではないという証明になるのではないか。

明治憲法は、「安寧秩序を妨げず」及び「臣民としての義務に反しない」限りにおいて認めるという条件つきで、「信教の自由」を保障した¹⁶⁷。しかし、それは国家が公認した「宗教」を信じる自由であった。現代では「宗教」と考えられているものの、この時代にはそうでなかったものが二種類ある。一つは、「神社神道」である。神社は特定の「宗教」ではなく、全国民が尊崇すべきものとされた。この考え方を「神社非宗教論」という。伊勢神宮や明治神宮などの全国の神社に参拝することは、「宗教」的行為ではないと位置づけられたのである。宗教でないもののもう一つは、近代文明にふさわしくないとされた「民間信仰」である。民間信仰のなかには時代の要請に合うように再編成され、「宗教」として公認されたものもあったが、そうでないものは、合理的な思考に反する迷信のようにみなされたのである。ところが日本の敗戦後、新しい憲法が公布され、信教の自由が徹底され、政教分離の考えが明確にされた。そして、公認宗教制度が廃止され、神社神道も「宗教」とされた。伊勢神宮も明治神宮も一「宗教」施設となったわけである¹⁶⁸。政治が特定の宗教と結びつくと、それ以外の宗教を信じる少数派の信教の自由を侵害する。明治憲法下では神社神道は国教（国から特権を受ける宗教）と扱われて優遇された反面、キリスト教や神道系であっても新宗教である大本教などは弾圧された。では、どこまでの関わり合いを認めるのか。最高裁判所は日本国憲法第 20 条 3 項が禁止する「宗教的活動」とは、国などが宗教と関わり合いをもつ行為のうち、①その行為の目的が宗教的意義をもち、②その効果が宗教に対する援助、助長、促進又は圧迫、干渉になるような行為に限定している。日本国憲法の政教分離原則の趣旨は、何より明治憲法において「神社神道を国教と扱った」ことへの反省にある¹⁶⁹。このことは国による介入を控える傾向に向かったと考えられる。

¹⁶⁷ 丸山照雄、小林孝輔『宗教と税政－宗教法人課税問題の争点 宗教法人はなぜ非課税か 政教分離と税制』157 頁（新泉社・1985 年 10 月）

¹⁶⁸ 岩田文昭、碧海寿広『知っておきたい 日本の宗教』7 頁（ミネルヴァ書房・2020 年 10 月）

¹⁶⁹ 伊藤真『武器になる「憲法」講座』100-104 頁（ソシム・2022 年 3 月）

第2節 収益事業と非収益事業の区分の困難性

第2節では収益事業の該当性について考えたい。そもそも、公益法人等の本来の事業か、それとも収益事業かの区別をすることは容易ではない¹⁷⁰。永島公孝氏は収益事業該当性を誰が判断するかという点を指摘する。第一に、納税者自ら行う事業が収益事業に該当すると認識する場合である。新たに収益事業を開始した場合には、その開始した日以後2か月以内に、所定の事項を記載した「収益事業開始届出書」に必要な書類を添えて、これを所轄の税務署長に提出しなければならない。所定の事項として、法人は、納税地、事業の目的、収益事業の種類、開始した日を記入する。第二に、課税庁が税務調査によって、公益法人等が行っている事業で収益事業と認識していない非収益事業を収益事業と認識する場合である。この場合が訴訟で表出してくる場合である。課税庁は、法人が行っている事業で、非収益事業と認識しているものを、収益事業に該当しているとして、どのように認識したのであろうか。大きくは、通達によって解釈をしているであろうが、法律の条文の解釈として具体的にどのような場合が法人税法施行令第5条にあるどの業種に該当しているか、という当てはめをしたのであろうか、これが収益事業該当性の問題である¹⁷¹。と提起している。

宗教活動か収益事業か、収益事業にあたるとすればこれら34業種のいずれにあてはまるのか、の課否を問われたときに課税庁は、不文の概括基準や概括原則を適用する傾向を強めている。こうした基準や原則を適用することにより、「宗教活動」に対する課税権の行使を積極化させている。こうした基準や原則のうち主なものとしては、「対価 対 寄附（喜捨）基準」や「イコール・フッティング論」を挙げることができる¹⁷²、と石村耕司氏は述べている。

第1款 対価 対 寄附（喜捨）基準について

宗教法人は、「宗教的側面」ないし「聖」の面と、「世俗的側面」ないし「俗」の面をあわせ持った法人である。憲法が保障する政教分離原則のもと、宗教法人の宗教活動、つまり「聖」の面に対する課税権の行使は抑制されなければならない。宗教活動非課税制は、そうした趣旨で採られている仕組みである。しかし、従来から税務収益事業の課否判定においては、「宗教活

¹⁷⁰ 三木義一『日本の税金（第3版）』83頁（岩波書店・2018年9月）

¹⁷¹ 永島公孝「公益法人改革前後の制度、税務調査の動向、裁判例をめぐって」税務事例49号No.3 35頁（財経詳報社・2017年3月）

¹⁷² 石村耕治『宗教法人の税務調査対応ハンドブック ～宗教法人税制と法制の解説を含めて～』16頁（清文社・2012年12月）

動」に係る物品やサービスであっても、それが「対価」の支払において提供されたのか、あるいは「任意の寄附金・喜捨金」なのかを基準に判断する傾向を強めている。

「対価 対 寄附（喜捨）基準」のような不文の概括基準は、具体的には、ペット葬祭業事件といったケースで課否判定に適用されている。課税庁は、この基準を適用することにより、実質的に「宗教活動」、「聖」の面に対する課税権の行使を積極化させているわけである。言い換えると、税法の執行（税法の適用・解釈）において安易に、「対価 対 寄附（喜捨）基準」を持ち出して課税することについては、宗教活動非課税制をないがしろにするにつながるのみならず、租税法律主義、その派生的な原則である課税要件明確主義にも抵触すると解される¹⁷³。

第2款 イコール・フッティング論について

課税庁は「宗教活動」に対する課税権の行使を積極化させるため、民間企業との競争条件の対等化、つまり「イコール・フッティング」の論理を持ち出すようになっている。

ペット葬祭業事件において問われたケースで課税庁は、宗教法人の活動が民間事業者と同じである以上、イコール・フッティング論に基づき、民間事業者と同等に課税されるべきであると主張している。

不文の概括基準の一つであるイコール・フッティング論は、本来、立法上の原理である。税務執行や司法の場において税法の適用・解釈上この論理を持ち出すことは、あたかも同じく立法上の「租税負担公平の原則」、あるいは税法の解釈・適用上の原理とされる不文の「実質課税の原則」などを持ち出すに等しいわけである。税法における基本原則は、憲法に定められた租税法律主義であり、この原則は、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならないというルールである。一般事業者がペット葬祭の分野へ参入してきたからといって、税法に明確な定めがないのにもかかわらず、イコール・フッティング論を根拠に、宗教法人にも一般事業者と同様に課税することは、あまりにも乱暴である。税法の執行（税法の適用・解釈）においてイコール・フッティング論を持ち出すことについては、宗教活動非課税制をないがしろにすることにつながるのみならず、租税法律主義から導き出される課税要件明確主義に反すると解される¹⁷⁴。

¹⁷³ 石村耕治『宗教法人の税務調査対応ハンドブック ～宗教法人税制と法制の解説を含めて～』16-17頁（清文社・2012年12月）

¹⁷⁴ 石村耕治『宗教法人の税務調査対応ハンドブック ～宗教法人税制と法制の解説を含めて～』17-18頁（清文社・2012年12月）

石村耕治氏は収益事業課税の問題点を次のように掲げている。

課税庁において、不文の概括基準である「対価 対 寄附（喜捨）基準」やイコール・フッティング論を用いた税務通達により収益事業の課否判定を自在に行っている。こうした課否判定の典拠となっている法人税法基本通達は、国税庁長官が発遣している。法的な性格は、国税庁長官が国税局や税務署およびその職員の職務に対して、法令の解釈や執行・運営方針などを指示・徹底するために出す文書である。したがって、対納税者間では必ずしも法的拘束力（法源性）を有しないものである。ところが、現場の税務職員はこの税務通達に従って仕事をするために、納税者も間接的に通達に縛られる。税務通達は法源性を欠くことから、通達課税は、租税法律主義の要請に対する大きなインパクトになる。つまり、「課税は法律に基づいて行う」という憲法の租税法律主義の原点に立ち返って精査する必要がある、憲法が保障する政教分離原則のもと、宗教法人の「宗教的側面」、「聖」の面、つまり“「宗教活動」に対する課税権の行使は抑制されなければならない”という原点に立ち返って精査される必要があるのである¹⁷⁵。公益法人等の収益事業所得に対する課税は、形式的には法人税法に基づいて行われている。しかしながら、これまでみてきたように、現実には命令及び通達－すなわち、法人税法施行令（政令）、法人税法施行規則（省令）及び法人税法基本通達等－により具体的な課税を行う態勢ができ上がっている。

いうまでもなく、税法領域における最高の指導原理は憲法第 30 条・第 84 条にうたわれた租税法律主義¹⁷⁶である。したがって税法の法源は議会の制定する法律に限られる。また、現行憲法の許容する命令は委任命令に限られる。もっとも、この場合であっても課税関係についての一般的・包括的な命令への委任は、租税法律主義に違反する。さらに、国税庁の発する通達は、あくまでも課税庁内部における規範であり法源を構成しない。以上のように、租税構成

¹⁷⁵ 石村耕治『宗教法人の税務調査対応ハンドブック ～宗教法人税制と法制の解説を含めて～』18-19 頁（清文社・2012 年 12 月）

¹⁷⁶ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』によると、租税法律主義の意義について、租税は公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行わなければならない。換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。三木義一『よくわかる税法入門〔第 15 版〕』では租税法律主義の原則を、納税者の代表で構成される議会の同意＝法律なくしては課税できないというもので、その目的は恣意的な課税を防ぐことにある。また、増井良啓『租税法入門』においても、政令の場合は法律に比べてルールの変更が容易であり、時の政権が恣意的に施行令を変えてしまえば、不意打ちにより、予測可能性を害する可能性は高まると述べている。

要件はできるだけ具体的・客観的に法律で詳細に規定されなければならないという租税法律主義の要請があることを考えると、現在のように、「収益事業の範囲」について、包括的な委任命令および基本通達に全的に依存する態勢には問題がある¹⁷⁷。課税庁の内部規範たる通達は、形式的には納税者や裁判所などを拘束する力を有しない。しかしながら、税務職員は通達に拘束されることから、究極的には納税者を拘束することとなる。税務行政の統一的遂行という観点からみる限りにおいて、通達自体の持つメリットは否定できない。したがって、いわゆる通達課税の名においてその弊害が問題となるのは、通達が単に税務行政の統一的遂行という枠を超えて法創造的機能を果たす場合である。したがって、速やかに国会の審議を経た上で、法人税法の本文として条項化されるべきである¹⁷⁸。

昭和 38 年 12 月の税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申¹⁷⁹」において、公益法人課税について取り上げ、①公益法人の収益事業から生ずる所得に対する税率の提案や、②資産の譲渡所得等発生事例が多いものについては、課税所得に含める方向での検討、そして、③収益事業の範囲についての提案があり、その後改正が行われた。不動産販売業の追加が昭和 40 年改正、不動産貸付業の範囲に工場倉庫などを加える改正及び駐車場業の追加が昭和 43 年改正、不動産貸付業を原則としてすべて課税として除外するものを限定列举する改正が昭和 46 年改正、信用保証業の追加が昭和 51 年改正、公開模擬試験や着物着付けの技芸教授業が昭和 53 年又は 56 年改正で、旅館業への簡易宿泊所営業の追加とともに行われている。さらに、昭和 59 年改正では工業所有権又は著作権の譲渡又は提供が収益事業に加えられ、席貸業、技芸教授業の範囲の見直しも行われている。このように収益事業と非収益事業の区分については、普通法人や個人企業と競争的に行われる事業については収益事業に追加する。ただし、その所得が相当額となり、公正な競争を阻害するほどの量に達するということが条件となろう。そして機動的に収益事業の業種追加ができるようにして、社会的公正の確保を図る必要がある¹⁸⁰。

¹⁷⁷ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』224 頁（成文堂・1992 年）

¹⁷⁸ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』226 頁（成文堂・1992 年）

¹⁷⁹ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」65-66 頁 昭和 38 年 12 月

https://hakuoh.repo.nii.ac.jp/?action=repository_action_common_download&item_id=1996&item_no=1&attribute_id=21&file_no=1（最終閲覧日 2023 年 11 月 19 日）

¹⁸⁰ 吉牟田勲「公益法人課税の基本的問題点」税経通信第 48 号 No.2 通巻 660 号 15-16 頁、21 頁（税務経理協会・1993 年 2 月）

第3節 公益性について

昨今、日本の宗教法人は公益性を巡る論議の中で大きく揺れ、公益法人改革に対して、大いに危機感を持っている。この改革では宗教法人は直接の対象にはなっていないが、果たしてそれで良いのだろうか。この節では宗教法人の公益性について考えたい。

阿南成一氏は「一般に宗教法人の公益性については、その中身は実にきわめて曖昧である。宗教団体の税制上の特権は宗教団体としてではなく、他の公益団体と同じ公益性のゆえであり、公益団体であることの反射的効果だとするものである。この公益性は「不特定多数の人々への利益の増進に寄与することを目的とするもの」と言われるが、これは他のすべての公益法人にも当てはまる共通の事柄であり、しいて宗教法人に特徴的なことといえば、その利益が精神的なものということにあるであろう¹⁸¹。」と宗教の公益性の曖昧さを指摘している。第5章において、法人税法別表第二に掲げられている公益法人等の中で、公益性について比較する。果たして公益性とはどのようなものか、その概念について述べたい。

第1款 公益法人制度の公益性

平成13年7月内閣官房行政改革推進事務局において公益法人制度改革の問題意識を取りまとめられた中、主な問題点として「公益」の範囲や「公益性」の判断、そして公益法人に対する税制も問題点として挙げられた¹⁸²。この中で内閣官房行政改革推進事務局は「公益の内容は多種多様であり、全国統一的な基準を設けたり、行政が一律の基準で判断したりすることは、現実的には難しくなっているが、公益に関する事業を行うはずの公益法人が、国民の眼から見て、必ずしも公益とは言い難い事業を行っているものもあり、その判断を厳格に行うべき」と問題視している。また、公益法人が公益性という観点から離れて非公益的な収益事業を行い、営利法人が行う事業と大きな差がないにもかかわらず税の恩恵を受けるのは、課税の公平性の観点からも不公平ではないだろうか。

公益法人に対しては税制上の優遇措置が置かれているが、公益法人は民間による公益活動の重要な担い手として期待されており、そのような団体を保護し

¹⁸¹ 阿南成一『宗教法人と税 ―宗教法人と課税―』50-52頁（ジャプラン出版・1989年1月）

¹⁸² 内閣官房行政改革推進事務局「公益法人制度の問題意識 ―抜本的改革に向けて―」平成13年7月
<https://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki/gutaika/mondai.html>（最終閲覧日 2023年11月6日）

て、その活動を促進することが、まさに公益に合致すると考えられているからであろう¹⁸³。兼平裕子氏も公益法人課税の対象たる公益法人等の把握はそれぞれの根拠法に依拠しているが、それらの私法における「公益性」とは「不特定多数の利益となること」を意味するに過ぎず、公益事業とは不特定多数の者の利益を目的とし、剰余金の獲得を目標としない事業を指す。しかし、いかなる法人が公益に合致し、または公益性が薄いかについては、論者の主観的立場によって左右されることが多く、客観的な判定は、実務上かなり困難と思われる。税制優遇の根拠を曖昧な「公益性概念の機能」に求めると、議論は不毛な結果にならざるを得ない¹⁸⁴。と述べている。

ただし、公益法人を観念する場合、何に着目するかによって、定義の仕方が異なることになる。公益性と非営利性との関係は、それぞれ着眼点が異なるため、非営利法人は公益性が高い、営利法人は公益性が低いということは必ずしもいえない。これは営利企業であるが国民の生活や安全に直結した電気、ガス、鉄道事業などは一般に公益事業と呼ばれている。このように公益性と非営利性とは直ちに連動するものではない¹⁸⁵。しかし、非営利性は公益法人の基本的な性格を示すものというべきである。これは公益法人認定法第14条¹⁸⁶において収支相償原則を定めるとともに、その見込みがあることを公益認定の基準の1つに掲げている（公益法人認定法第5条6号¹⁸⁷）。ただし、宗教法人法は、このような収支相償原則を定めてはいないのである。次に宗教法人の公益性について検討する。

¹⁸³ 玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト 1081号 17頁（有斐閣・1995年12月）

¹⁸⁴ 兼平裕子「公益法人制度改革後の宗教法人税制への一提言 ―政教分離原則と宗教の役割の変容からのアプローチ―」愛媛大学法文学部論集総合政策学科編第24号 2008年2月 55-61頁（愛媛大学法文学部・2008年2月）

¹⁸⁵ 田中治「宗教法人と税制 ―課税がないことの法的意味―」行政と国民の権利水野武夫先生古稀記念論文集 550頁（法律文化社・2011年12月）

¹⁸⁶ 公益法人認定法 第十四条（公益目的事業の収入）

公益法人は、その公益目的事業を行うに当たり、当該公益目的事業の実施に要する適正な費用を償う額を超える収入を得てはならない。

¹⁸⁷ 公益法人認定法 第五条（公益認定の基準）

行政庁は、前条の認定（以下「公益認定」という。）の申請をした一般社団法人又は一般財団法人が次に掲げる基準に適合すると認めるときは、当該法人について公益認定をするものとする。

六 その行う公益目的事業について、当該公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれるものであること。

第 2 款 宗教法人の公益性

宗教法人の公益性については、宗教法人が本来、公益に資する役割を果たしているという性善説に立っての配慮をした結果であるといえよう。文化庁宗務課は、「宗教は国民の道徳基盤を支えるものであり、特に青少年の道徳意識の向上に果たす役割には大きいものがある¹⁸⁸。」と述べている。

平成 7 年 第 134 回国会（衆議院）において、宗教法人の公益性について議論された。

与謝野馨衆議院議員は

「そこで、宗教法人というのは、私は多分公益法人だと思うのですが、公益法人じゃないという議論もあるのですよ、公益法人ではないと。大乘的な立場に立つと公益なんだけれども、小乗的な立場に立つと、これは専ら個人の幸せを願うのだから公益ではなくて個人の私益であるという議論もある。しかし、私は、広く宗教が果たしている役割を考えれば、これは公益法人だと思います。そこで、その公益法人が、例えば民法の原則によって設立された社団法人、財団法人、あるいは法人が私立学校法というような法律によって設立された、あるいは社会福祉法人という法人の形態もあります。いろいろな形態がありますが、宗教法人が公益法人であるという根拠は一体どういうふうに説明するのですか。」

という質問に対して、当時の文化庁次長である、小野元之政府委員は

「御承知のように、宗教法人は、宗教の教義を広め、儀式行事を行う、及び信者を教化育成するということが主たる目的であるわけでございます。こういった目的、こういった活動を通じまして、人の心を安定させる、あるいは人々の精神を安定させ、あるいは文化の向上を図るということでございますれば、そういったことの中身からして公益に資するものであると私どもは考えているわけでございます。

なお、先生御承知のように、民法三十四条でも「祭祀、宗教、」云々で公益法人という規定があるわけございまして、一般的には宗教法人は公益法人であるというふうに私どもは考えております¹⁸⁹。」

と国会で議員からの質問に対し、宗教法人の公益性について所轄庁の担当次長が応答された。

¹⁸⁸ 『宗教法人実務研修会資料（令和 4 年度）』2 頁（文化庁宗務課・2022 年）

¹⁸⁹ 第 134 回国会 衆議院 「宗教法人に関する特別委員会」 第 3 号 平成 7 年 11 月 2 日

<https://kokkai.ndl.go.jp/simple/detail?minId=113404445X00319951102>

（最終閲覧日 2023 年 11 月 5 日）

発言当時の原文で、改正前の民法であり、現在は三十三条。

しかし公益の概念自体が明確でない上に、許可主義による制度の運用上、公益性や宗教性の判断は主務官庁にまかされているため、宗教法人の名に相応しくない団体が宗教法人として設立される可能性は大いにある。たとえ一部にせよ、反社会的ないしは反公益的活動に走ったり、自己の利益追求が目に見える現象が生じているとすれば、宗教法人の公益性に対する疑問が投げられたり、現行の課税取扱いに対して見直しを要求する声が出てくることは当然予想される。但し従来の考え方を基礎とする限り、宗教活動の公益性を全面的に否定することは實際上困難であるし、また不適切でもあろう¹⁹⁰。宗教法人は、憲法等の制約から国家が提供することのできない性質のサービスを肩代わりして提供している。言い換えると、宗教法人のみが提供できる特殊のサービスを提供している。その結果、国家の負担を軽減せしめ、かつ、公共の安寧など公益の増進に貢献しているとする考え方をする¹⁹¹。

宗教法人の場合の公益性というのは、具体的なものよりも理念的なところで、どれだけ社会に対し規範を提示しているかどうかというところで、本来ははかれるべきものである。今の日本の宗教活動というのは、一般的に公益性に乏しいとみえる。戦後、一つ一つの宗教団体をみても、私生活を営む場所であるという側面が強くなってきて、真に社会の財産であり社会の利益のために存在しているという側面がなかなか実感されない¹⁹²。これは公益性というものが、公共の利益や、社会全体にもたらされる恩恵というような概念性のものであり、手に取って分かるものとは言い難いが故のことであり、この公益性ということだけをもって、税制の優遇の根拠にすることは難しいと考える。

第4節 非営利性について

もう一方の比較論点として非営利性を挙げる。これは、公益法人は営利を目的としてはならない。すなわち「非営利」であることが要件となっているからである。非営利性の基準は、非営利法人として利益分配を会員や出資者にしないことである。その意味するところは、非営利法人が営利活動をしないうわけではなく、得られた利益分配を目的としないことにある¹⁹³。これは「公益」とは社会全般の利益をさすことから、特定の個人又は法人が自己の

¹⁹⁰ 玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト 1081号 17-18頁（有斐閣・1995年12月）

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

¹⁹² 丸山照雄『宗教と税政－宗教法人課税問題の争点』76-81頁（新泉社・1985年10月）

¹⁹³ 望月正光「公益法人等に対する法人税課税のあり方」税研 206号 55頁（日本税務研究センター・2019年7月）

利益をはかることを目的に公益法人を設立、運営することを防止する趣旨である¹⁹⁴。

法人に対する所得課税は 1899 年（明治 32 年）より開始されたが、当時の所得税法第 5 条 4 号において「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」に対しては課税しないこととされ、非営利法人には所得課税は行われなかった。この考え方は 1950 年（昭和 25 年）前まで続き、同年の法人税法の改正により、公益法人等については、原則として非課税とされるものの、収益事業を行う場合には、その収益事業に係る所得に対して課税すべきものとされた¹⁹⁵。

私法上の社团は、一般にまず、営利社团と非営利社团とに大別される。もちろんこの場合、宗教団体が株式会社・有限会社などの営利社团と異なっており、その構成員への利益分配を目的としない非営利社团の一つとして位置づけられる¹⁹⁶。宗教団体は本来、その構成員に経済的利益を配分することを目的としないという点において、非営利団体の一つに数えられる。そして、政教分離制度の下では、宗教団体は、宗教上の目的をもつ一般的な私的団体としての地位をもち、宗教的な結社の自由（組織・運営上の自由）を与えられるが、その反面で、公的補助を受けることは原則的に禁止される¹⁹⁷。

米国では、営利団体と非営利団体とを分け、後者のうちでも宗教、慈善、科学、文学、教育、アマチュア・スポーツの育成、児童や動物虐待の防止などの具体的な公益活動に従事する団体や法人に対してのみ、免税団体としての資格を与えている。内国歳入法典第 501 条 C 項 3 号は、免税団体としての資格を得る条件として「専ら免税目的の為、組織され、運営されなければならない」と明記しており、個々の非営利団体が列挙された具体的な公益目的に照らして適正に活動し、租税優遇資格を得ているか否かを個別的に審査する権限を課税庁に委ねている。このような米国の制度は、制度運用にあたっての公正さや実質的な公益目的活動の育成を意図したものであり、シャープ勧告の基本的な狙いもそこにあったと思われる¹⁹⁸。

平成 20 年度公益法人税制改正により、剰余金の分配をしない一般社団法人・財団法人に対し原則課税となった。非営利法人に対する課税の根拠を法

¹⁹⁴ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』105 頁（成文堂・1992 年）

¹⁹⁵ 上松公雄「日税研論集第 60 号 非営利法人課税 学校法人、医療法人、宗教法人等の公益法人等（NPO 法人等を含む）」216-217 頁（日本税務研究センター・2011 年 3 月）

¹⁹⁶ 大石眞「宗教団体と宗教法人制度」ジュリスト 1081 号 13 頁（有斐閣・1995 年 12 月）

¹⁹⁷ 大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法学会誌 第 22 号 2003 年 11 月 21 頁（宗教法学会・2003 年 11 月）

¹⁹⁸ 玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト 1081 号 19 頁（有斐閣・1995 年 12 月）

人擬制説に求めることは困難になった。一般社団法人・財団法人も公益社団法人・財団法人も、ともに公益活動を行うことができる。その差異は公益認定に値するか否か、すなわち公益性の量的規模や質的差異だけである。この公益性を、法人税法別表第二に掲げる公益法人等に通底する公益性として理解することは困難である。となると、公益法人等に対する優遇税制の根拠は「社会の潤滑油としての一種の公益性を合わせ持つ非営利性」に求めるしかないのではないか¹⁹⁹。と兼平裕子氏は述べている。

一般社団法人・財団法人においては、社員の持ち分が否定され、営利目的が禁止されている。にもかかわらず、全所得が法人課税の対象となるのは、公益認定を受けるレベルの公益性を持ち合わせていないという官のお墨付きの有無による。今後、特別法による公益法人等に対する税制改革も射程に入れると、宗教法人における「公益」についても議論する必要がある。税制優遇を受けるに値する公益性を持つか否かにつき、それぞれの公益法人ごとに厳格に具体的に判断する必要がある²⁰⁰。

第5節 小括

この第4章においては、宗教法人に対する収益事業課税についての問題点を探った。まずは、宗教法人と税制との関係からアプローチを始めたが、これは、宗教活動に課税することは、信教の自由を侵害し、政教分離原則を損なうことからくる憲法上の解釈という高い壁があることを認識した。この宗教法人は現状、宗教法人法に基づき認証により設立される。公益法人等の中では最も大きな割合を占めるが、この宗教法人を管轄する官庁や都道府県では数える程度の職員しかおらず、十分な管理が行えていないと見受けられる。そこで宗教法人は財務書類を作成し、文化庁や都道府県に提出しているのであれば、法人税の申告義務を課し、申告を通して課税庁からも資料やデータを共有し、不活動宗教法人の洗い出しや、脱税や申告漏れを防ぐことができるのではないかと提案した。しかし、これも信教の自由や政教分離原則の問題が立ちはだかるであろうと考えられる。

第2節では、第3章において判例研究を行った中で、収益事業の該当性について判例から考察した。ここでは、収益事業か否かの区別をすることが容易ではないということである。そして収益事業該当性を判断する上で「対価対 寄附（喜捨）基準」や「イコール・フッティング論」といった不文の概括

¹⁹⁹ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』31頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

²⁰⁰ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』31-32頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

基準を課否判定に多用することは、課税要件はできるだけ具体的・客観的に法律で詳細に規定されなければならないという租税法律主義の要請があることを考えると、現在のように、「収益事業の範囲」について、包括的な委任命令および基本通達に全的に依存する態勢には問題があるというべきである。

第3・4節においては「公益性」とは、「非営利性」とは、という観点から検討した。これは第5章により宗教法人に対し課税方法を提言する上で公益法人等として規定される内、①公益社団法人・財団法人、②非営利型一般社団法人・財団法人、③上記①、②以外の公益法人等として宗教法人を含む特別法に基づいて法人格取得したもの、として大きく3つに分類するが、この「公益性」・「非営利性」という観点からの比較を通じて、宗教法人への課税の在り方を提言できるか検討する。

第5章 宗教法人に対する収益事業課税制度についての提言

第4章において「公益性」「非営利性」の概念について考察した。これは宗教に対し、信教の自由・政教分離原則は憲法の最重要な原理の一つである。そのような信教の自由や政教分離原則を確保しながら、宗教団体に法人格を与えること、そのため、宗教に対し国家は最小限度の関与にとどまるといのが宗教法人法の基本精神である。税制上の優遇措置を受ける宗教法人は、法人税法上の公益法人等という範疇にあるが、他の公益法人等と比較することで、どのような特徴を有しているのかを検討し、宗教法人への課税制度の在るべき姿を提言したい。

第1節 法人税法上の公益法人等の区分²⁰¹

法人税法上において、法人税法別表第二における公益法人等として規定される法人は、大きく次の3つに分類することができる。

- ① 公益社団法人・財団法人
- ② 非営利型一般社団法人・財団法人
- ③ 上記①、②以外の公益法人等として宗教法人を含む、特別法に基づいて法人格取得したもの

である。この①～③を比較し、宗教法人に対して課税の提言をする。

第1款 公益社団法人・財団法人

公益社団法人・財団法人とは、一般社団法人・一般財団法人のうち、公益目的事業を行うことを主たる目的とするなど一定の基準に適合し、行政庁から公益法人認定法（第2条1号・2号、第4条、第5条）に基づく公益認定を受けた公益社団法人・財団法人である。課税上の取り扱いとしては、第1章-第1節-第3款公益法人制度改革で掲げた23種類の公益目的事業については非課税となる。（法人税法施行令第5条2項1号）

第2款 非営利型一般社団法人・財団法人

非営利型一般社団法人・財団法人とは、公益認定を受けていない一般社団法人・財団法人のうち、次の「非営利性が徹底された法人」及び「共益的活動を目的とする法人」に該当するもの（それぞれの要件の全てに該当する必要がある）は、特段の手續を踏むことなく公益法人等である非営利型法人になる（法人税法第2条9号2、法人税法施行令第3条）。なお、この非営利型

²⁰¹ 国税庁「一般社団法人・一般財団法人と法人税」1-3頁 平成26年3月
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/koekihojin/pdf/01.pdf>（最終閲覧日2023年12月12日）

法人が、その要件のうち、一つでも該当しなくなったときには、特段の手続を踏むことなく普通法人となる。

【図表 8】

非営利型一般社団法人・財団法人の要件

類 型	要 件
非 営 利 性 が 徹 底 さ れ た 法 人 法人税法第2条9号2イ、 法人税法施行令第3条1項	1 剰余金の分配を行わないことを定款に定めていること。
	2 解散したときは、残余財産を国・地方公共団体や一定の公益的な団体に贈与することを定款に定めていること。
	3 上記1及び2の定款の定め違反する行為（上記1、2及び下記4の要件に該当していた期間において、特定の個人又は団体に特別の利益を与えることを含みます。）を行うことを決定し、又は行ったことがないこと。
	4 各理事について、理事とその理事の親族等である理事の合計数が、理事の総数の3分の1以下であること。
共 益 的 活 動 を 目 的 と す る 法 人 法人税法第2条9号2ロ、 法人税法施行令第3条2項	1 会員に共通する利益を図る活動を行うことを目的としていること。
	2 定款等に会費の定めがあること。
	3 主たる事業として収益事業を行っていないこと。
	4 定款に特定の個人又は団体に剰余金の分配を行うことを定めていないこと。
	5 解散したときにその残余財産を特定の個人又は団体に帰属させることを定款に定めていないこと。
	6 上記1から5まで及び下記7の要件に該当していた期間において、特定の個人又は団体に特別の利益を与えることを決定し、又は与えたことがないこと。
	7 各理事について、理事とその理事の親族等である理事の合計数が、理事の総数の3分の1以下であること。

出所：国税庁「一般社団法人・一般財団法人と法人税」2頁 平成26年3月

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/koekihojin/pdf/01.pdf>

（最終閲覧日 2023年12月12日）より筆者作成

このように、「非営利性が徹底された法人」とは、その行う事業により利益を得ること、またはその得た利益を分配することを目的としない法人であって、その事業を運営するための組織が適正であるものとして政令で定めるものをいう。「共益的活動を目的とする法人」とは、その会員から受け入れる会費により会員に共通する利益を図るための事業を行う法人であって、その事

業を運営するための組織が適正であるものとして政令で定めるものをいう。これらを非営利型一般社団法人・財団法人と呼んで公益法人等の範囲に含めている。したがってその行う事業については、本来の事業のために受け入れる寄附金や会費収入（共益的活動を目的とする法人）は非課税となる²⁰²。

次節では、③特別法に基づいて法人格取得したもののうち、宗教法人について、上記①公益社団法人・財団法人、②非営利型一般社団法人・財団法人と比較を通して論点をまとめたい。

第2節 法人税法別表第二「宗教法人」を「非営利性が徹底された宗教法人」へ

第1款 宗教法人課税の現状

現在の宗教法人制度は、宗教法人法と税制の二本柱となっているが、宗教法人法自体には税率に関する規定がなく、税法と宗教法人法は切り離されて規定されている。税率等の問題はすべて法人税法の規定に従い、法人税法別表第二に掲げる法人として約18万ある宗教法人は原則非課税の取り扱いを受けている。すなわち、宗教法人法による法人格の取得が即、税法上の優遇措置につながっている。これは、法人格取得は認証主義（宗教法人法第14条²⁰³：法律の要件を満たしていれば必ず許可が与えられる）によるので、宗教団体は法令の規定に適合していれば認証を受け、税制上の優遇措置を受けられる²⁰⁴。オウム真理教事件に端を発した宗教法人問題は、宗教法人法の改正が議論される中で、真に実効ある規制は、課税制度の見直しであるべきということで、にわかには課税制度の見直しも提案された。結果的には「宗教法人だけを他の公益法人等から切り離して課税上厳しい取り扱いをすることは、現行の法体系上困難で

²⁰² 金子宏『租税法〔第24版〕』463頁（弘文堂・2021年）

²⁰³ 宗教法人法 第十四条（規則の認証）

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た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た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。

²⁰⁴ 兼平裕子「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人 ー収益事業課税と寄付金税制の検討ー」税法学No.553 57頁（日本税法学会・2005年5月）

あり、また主要諸外国においても、その例はない²⁰⁵。」ということで宗教法人だけを抜き出すことは見送られた。しかし多くの論者は、法人格の取得とは切り離して、免税特権ないしは税法上の特典付与を考えるべき事を提唱している。

第2款 「公益性」の観点から、宗教法人と他の法人税法上の公益法人等を比較する

第1款において、宗教法人課税の現状を述べた。これは、法人税法第2条6項において「公益法人等 別表第二に掲げる法人」として括られる法人の中には「公益性」や「非営利性」の観点から見ると、実に様々な法人が混在している。

そこで、まずは「公益性」という観点から、大きく3つに分類した、①公益社団法人・財団法人及び、②非営利型一般社団法人・財団法人、そして③として宗教法人を比較していきたい。

はじめに、①公益社団法人・財団法人についてであるが、公益法人制度改革関連3法が施行され、原則非課税となるためには、公益法人認定法に基づき、有識者により構成された第三者委員会（公益認定等委員会）の関与のもと「公益性」の認定を受ける必要がある。公益認定を受けられる法人は、公益目的事業（学術、技芸、慈善その他の公益に関する23種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するもの）を行う法人であり、公益認定の基準も18基準、欠格基準も6基準設けられている。特に後段で述べる財務等の公益認定の基準の中には「適正な内部留保の水準」という公益認定基準も備えている。そして、これらのように苦勞して獲得した「公益性」であるが、維持することが大変である。このように、①公益社団法人・財団法人は「公益性」が高いといえるだろう。

次に、②非営利型一般社団法人・財団法人についてである。この非営利型一般社団法人・財団法人は、①公益社団法人・財団法人のような公益認定は受けない。この点において「公益性」という観点からは、税制の恩典が付与されるほどの「公益性」はないと考えられる。

最後に、③宗教法人である。これは第4章-第3節-第2款の宗教法人の公益性で述べているが、文化庁宗務課は「宗教は国民の道徳基盤を支えるものであり、特に青少年の道徳意識の向上に果たす役割には大きいものがある。」
「人の心を安定させる、あるいは人々の精神を安定させ、あるいは文化の向

²⁰⁵ 品川芳宣「公益法人等に対する課税の現状と課題」税経通信第51号No.3
通巻708号17頁（税務経理協会・1996年3月）

上を図るということでございますれば、そういったことの中身からして公益に資するものである。」と評している。そして石村耕治氏は「憲法等の制約から国家が提供することのできない性質のサービスを肩代わりして提供している。言い換えると、宗教法人のみが提供できる特殊のサービスを提供している。その結果、国家の負担を軽減せしめ、かつ、公共の安寧など公益の増進に貢献しているとする考え方をする」といったように具体的なものではないが、理念的なもので、宗教法人の「公益性」を述べている。しかし一方で、兼平裕子氏は「宗教法人は法人税法上の公益法人等の一つではあるが、宗教法人に「不特定かつ多数の利益の増進に寄与する」という意味での公益性があるとは言い難い。というのも、宗教とは、一般には「超自然的、超人間の本質の存在を確信し、畏敬崇拜する心情と行為」というようにファジーに解され、その具体的な教義や活動内容が、その構成員やその属する社会の利益を現実にもせしめるものであることは必ずしも要求されていない²⁰⁶」と指摘されており、「公益性」については低いという意見も多く見受けられる。このように公益性と一口でいっても、不特定かつ多数の利益を、社会全体としての視点でみるか、それとも一人ひとりの国民の視点からみるかによっても変化する。しかし、少なくとも税制の上では、①公益社団法人・財団法人に対しては公益性について優位あるいは同等であるとは言い難い。

第3款 「非営利性」の観点から、宗教法人と他の法人税法上の公益法人等を比較する

第2款では「公益性」という観点で、大きく3つに分類した、①公益社団法人・財団法人及び、②非営利型一般社団法人・財団法人そして、③として宗教法人の比較を試みたが、第3款では「非営利性」という観点から比較する。

「非営利性」については、そもそも、①公益社団法人・財団法人は「非営利」であることが要件となっており、基準として利益分配を会員や出資者にしない。また、公益法人認定法第5条18項では、「清算をする場合において残余財産を類似の事業を目的とする他の公益法人若しくは前号イからトまでに掲げる法人又は国若しくは地方公共団体に帰属させる旨を定款で定めているものであること」とあり、①公益社団法人・財団法人については厳格な「非営利性」が求められている。

²⁰⁶ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』
50-51 頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

次に、②非営利型一般社団法人・財団法人について検討する。第1節-第2款において、「非営利性が徹底された法人」及び「共益的活動を目的とする法人」は法人税法第2条9号、法人税法施行令第3条で規定される、全ての要件に該当する必要がある。剰余金については、「非営利性が徹底された法人」では、剰余金の分配を行わないことを定款に定め、また「共益的活動を目的とする法人」については、定款に、特定の個人又は団体に剰余金の分配を行うことを定めていないことが要件となる。さらに解散時の残余財産についても「非営利性が徹底された法人」では国・地方公共団体や一定の公益的な団体に贈与することを定款に定めることが必要となり、「共益的活動を目的とする法人」では、やはり特定の個人又は団体に帰属させることを定款に定めてはいけない。このように、②非営利型一般社団法人・財団法人についても「非営利性」はかなり厳格に徹底されている。

最後に、③宗教法人についてであるが、わが国の宗教法人制度の下で、宗教団体はその構成員（信者）に経済的利益を分配することを目的としないという意味において、「非営利性」を有すると考えられる。しかし、解散した場合の残余財産の処分については、宗教法人法第50条において、次のように定められている。

宗教法人法第50条（残余財産の処分）

- 1 解散した宗教法人の残余財産の処分は、合併及び破産手続開始の決定による解散の場合を除くほか、規則で定めるところによる。
- 2 前項の場合において、規則にその定がないときは、他の宗教団体又は公益事業のためにその財産を処分することができる。
- 3 前二項の規定により処分されない財産は、国庫に帰属する。

このように、③宗教法人では、残余財産の処分を行う場合については、定款に代わる規則に定めることによって、住職や神主等の個人に対して帰属させることも可能である。これは、①公益社団法人・財団法人及び、②非営利型一般社団法人・財団法人に対しても、少なくとも「非営利性」の面では大きな差があると見受けられる。

第4款 小括

本節においては、法人税法別表第二において公益法人等として規定される法人を大きく3つに分類した上で、「公益性」「非営利性」の観点から比較し、③宗教法人課税についての提言へのアプローチを検討した。

兼平裕子氏は「そもそも公益法人が原則非課税とされる根拠として、「非営利性」（収益の分配ができないこと）や「公益性」（本来、国や自治体が行うべき公益活動を行い、それによって国等が本来支出すべき歳出の経験がもた

らされている）が挙げられる。しかし、こと宗教法人に関しては、これらは非課税の根拠になり難いように思われる²⁰⁷。」と、この第2節で取り上げた「公益性」や「非営利性」の観点からも、非課税の根拠となるまでの要件を充たしていないと考えている。さらに続けて「普通法人と同じように宗教法人にも課税するとなると、課税当局が宗教団体の中に立ち入って活動内容を調査することになる。それに伴い、信教の自由、政教分離原則を侵す危険性が生じるのを回避したがるあまり、宗教法人は非課税が望ましいとされたのが実情であろう²⁰⁸。」と述べ、宗教法人が持つ「公益性」や「非営利性」によって非課税となっているのではないと論じている。

この、③宗教法人は、公益法人制度改革の対象外とされ、未だ見直しの動きはない。望月正光氏は「これら特別法に基づく宗教法人についても、「非営利性」の基準及び「公益性」の基準を基本として法人課税のあり方が再検討される必要があると思われる²⁰⁹。」と述べ、特別法である、③宗教法人についてはその規律のほとんどが民法をベースとした規定であり、情報公開や運営ガバナンスの点でも問題が多いとされている²¹⁰。このような現状の中、宗教法人を、①公益社団法人・財団法人並みに、現行の公益法人制度において把握しようとするのであれば、宗教法人ごとにその公益性を判定することで、税制上の優遇を与えるかどうかを決定するのが、内閣府の公益認定等委員会などとなり、憲法上の理由から政教分離原則との関係が懸念される。

そこで考えられるのが「非営利性」の観点から非課税制度を導くことである。②非営利型一般社団法人・財団法人については、法人税法第2条9号、法人税法施行令第3条で規定されているように、剰余金の分配を行わないことや、解散時の残余財産についても、国・地方公共団体や一定の公益的な団体に贈与することを定款に定めることが必要となる。これを、③宗教法人に当てはめ、宗教法人法第50条に定められた残余財産の処分について、②非営利型一般社団法人・財団法人（非営利性が徹底された法人及び共益的活動を目的とする法人）のような要件を充たすことで、はじめて税制の優遇を受けることが、憲法に定められた租税法律主義のものの課税の公平に繋がると筆者は考える。

²⁰⁷ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』

47-48 頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012 年 3 月）

²⁰⁸ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』48 頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012 年 3 月）

²⁰⁹ 望月正光「公益法人等に対する法人税課税のあり方」税研 206 号 60-61 頁（日本税務研究センター・2019 年 7 月）

²¹⁰ 太田達男「公益法人制度改革の概要と今後の課題」税研 141 号 30 頁（日本税務研究センター・2008 年）

具体的には、非営利型法人の要件である法人税法施行令第3条と同様の要件をクリアした宗教法人のみが、「非営利性が徹底された宗教法人」として法人税法別表第二に掲げる公益法人等となり、それ以外の宗教法人は法人税法上、一般社団法人・財団法人と同様に普通法人として課税されることとなる。

第3節 宗教法人課税の在るべき姿

現行の収益事業課税では、政令において収益事業の範囲を定め、その業種ごとに課税するものと課税しないものを詳細に定めているが、このような詳細な規定は、特定の収益事業を制限的に列挙する課税方式の宿命である。しかも、いかに詳細な規定を設けるとしても、経済取引が複雑・多様化し、新たな事業が創出される中では、それらに適切に対応して課税の公平を図ることは困難であると考えられる。品川芳宣氏は、「どのような課税方式が望ましいかといえ、結論的には「収益事業」を制限列挙する方式を廃止し、公益法人等の設立の目的とされている「公益事業」以外の事業から生じる所得については、包括的に課税すれば足りるものと解される。そうすれば、例えば、宗教法人におけるお守り、お札、おみくじ等の販売は非課税であるが、線香、ろうそく、供花等の販売は課税とする、といったように、あまり意味のないような区分も不要になり、課税関係は明確化されよう。そして、現行とは逆に、真に公益の見地から非課税とすべき事項については、限定列挙して非課税とすれば足りるものと考えられる²¹¹⁾と現状の課税方式に異を唱えている。

第1款 宗教法人の収益事業課税制度の限界

清水雅人氏は「宗教法人の本来の事業すなわち宗教活動であっても、収益事業として課税される事業が含まれ、公益事業についても同様のことがいえる。また一般事業会社の収益事業で課税されるものであっても、宗教法人に対しては非課税とされているものが含まれている。このように税制上の特典が与えられているのである。宗教法人と税制問題は、宗教法人の行う宗教活動・公益事業・収益事業のうち、収益事業の範囲を見直し、それを課税対象とするという行為を通して、本来の宗教活動の範囲をも、租税立法主義に違背して、行政主導で狭めていくものである²¹²⁾。」と述べている。

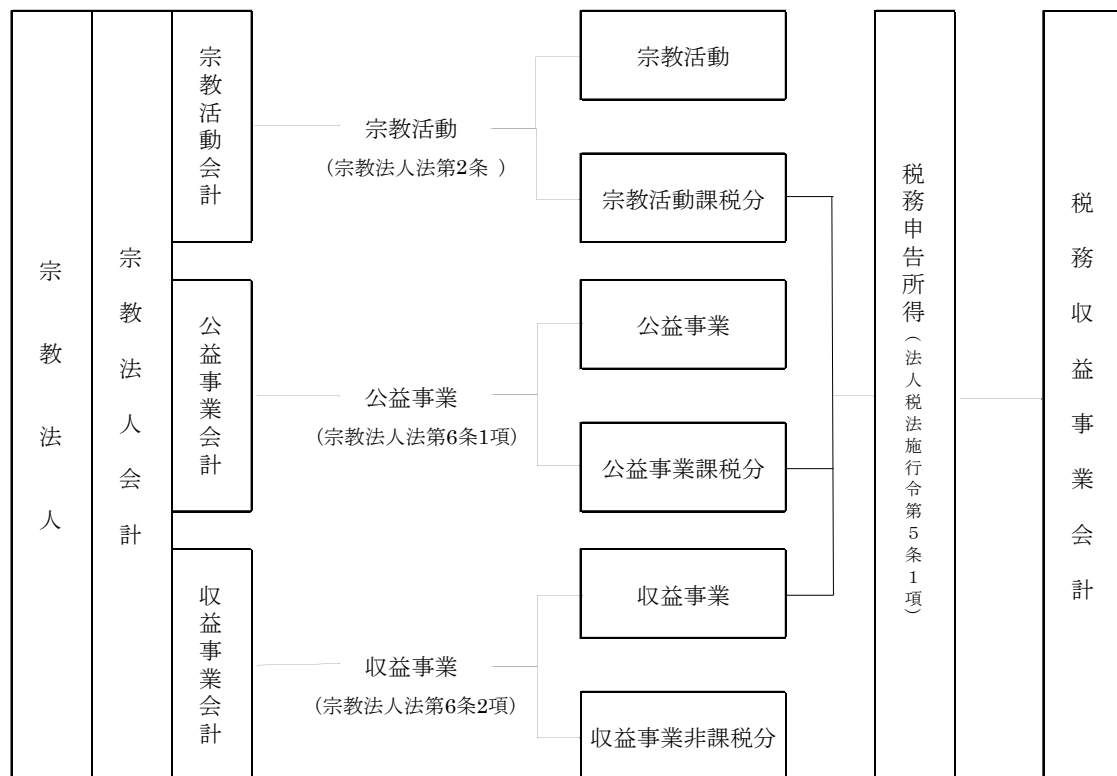
²¹¹⁾ 品川芳宣「公益法人等に対する課税の現状と課題」税経通信第51号No.3通巻708号21頁（税務経理協会・1996年3月）

²¹²⁾ 清水雅人『宗教法人と税』186頁（ジャプラン出版・1989年1月）

【図表 9】については現状の宗教法人会計を事業別に分類し、本来の宗教活動、公益事業、収益事業を体系的に表したものである。活動の中に課税分、非課税分に分かれており、課税分については税務収益事業として区分経理を行う。

【図表 9】

宗教法人の会計の区分と法人税法上の収益事業の関係²¹³



出所：田代收『宗教法人会計と税務』

281 頁（同文館出版・1983 年）より筆者作成

兼平裕子氏は「宗教法人への優遇は、広大な不動産の保有・利用・譲渡に対する優遇、民間事業者と同じ事業を行ないながらも課税から除外するといった優遇を定めている通達実務に起因しているのではないかと²¹⁴」と述べている。実際の宗教法人に対する課税は、第 2 章・第 4 節で述べた通り、約 1 割にも満たない宗教法人が収益事業を行う等の理由によって法人税の申告をしている。さらに「実際のところ約 18 万ある宗教法人に対し、法人税の税務調査が入る件数は少なく、また調査が入っても、不正脱漏所得金額は社団・財団

²¹³ 田代收『宗教法人会計と税務』281 頁（同文館出版・1983 年）

²¹⁴ 兼平裕子「公益法人制度改革後の宗教法人税制への一提言 ―政教分離原則と宗教の役割の変容からのアプローチ―」愛媛大学法文学部論集総合政策学科編第 24 号 2008 年 2 月 70 頁（愛媛大学法文学部・2008 年 2 月）

法人や学校法人と比べても決して多いわけではない。にもかかわらず、宗教法人がタックス・ヘイブンとされているのは、現行の除外規定の多い収益事業課税の方法や通達の運用方法に問題がある²¹⁵⁾」と兼平裕子氏は述べている。これらについては、法人税法施行令や法人税基本通達で一応の解釈基準が定められているがグレーゾーンが存在し、問題点は収益事業に該当するかどうかの境界線が曖昧であり、ケース・バイ・ケースのこともありうる。法人税法施行令第5条に列記された34業種の特掲事業に、多くの除外項目を設ける方式は、公平性にも中立性にも、さらに簡索性にも欠ける点が指摘されている。重ねて、兼平氏は「収益事業課税を、①収益事業課税のあり方が法人形態によって異なっていることの根拠につき、理論的整合性が取れないこと、②限定列举方式の収益事業課税が複雑化し、時代に合わなくなってきたこと、③特別法と法人税法のリンクの仕方に不備があること、の三点に集約される。収益事業課税の適正化、使途に着目した課税方法を考慮することにより、公平に適う課税のあり方を採用するべきではなかろうか²¹⁶⁾。」と結論付けている。

兼平裕子氏は宗教法人が行う、「聖」なる本来の宗教活動や「俗」なる収益事業への課税に対して、次のように述べている。「宗教法人にはオーナーがない。実際は住職や神主等が経営をしているが、宗教者としてのミッションを自覚する限りは本務にいそしむべきである。従って、本来の宗教活動に対しては優遇を与えるべきと考える。しかし同時に、宗教法人の行う収益事業に対する過度の優遇は撤廃すべきであろう²¹⁷⁾。」と、続けて「宗教法人の維持・運営に関し、全て信者の寄進だけでは難しいという反論に対応するためには、収益事業から本来事業へのみなし寄附金制度（法人税法第37条4項）の範囲の見直し、寄付者側の寄進を寄付金控除の対象となる特定寄付金（所得税法第78条、所得税法施行令第217条）の範囲に含めるといった対処が必要となろう²¹⁸⁾。」といった意見を述べられた。兼平氏は本来の「聖」なる宗教活動には優遇を与え、収益事業に対しては優遇を撤廃すべきといった対処が

²¹⁵⁾ 兼平裕子「公益法人制度改革後の宗教法人税制への一提言 ―政教分離原則と宗教の役割の変容からのアプローチ―」愛媛大学法文学部論集総合政策学科編第24号2008年2月70頁（愛媛大学法文学部・2008年2月）

²¹⁶⁾ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』37-38頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

²¹⁷⁾ 兼平裕子「公益法人制度改革後の宗教法人税制への一提言 ―政教分離原則と宗教の役割の変容からのアプローチ―」愛媛大学法文学部論集総合政策学科編第24号2008年2月72頁（愛媛大学法文学部・2008年2月）

²¹⁸⁾ 兼平裕子「公益法人制度改革後の宗教法人税制への一提言 ―政教分離原則と宗教の役割の変容からのアプローチ―」愛媛大学法文学部論集総合政策学科編第24号2008年2月72頁（愛媛大学法文学部・2008年2月）

必要である、と述べられたが、本来の「聖」なる宗教活動に課税することは、果たしてタブーなのだろうか。もちろん信教の自由や政教分離原則による宗教団体への過度の踏み込みは出来ない。しかし冒頭に述べた、世界平和統一家庭連合（旧統一教会）は不正献金に苦しむ元信者らへの補償に充てるため、特別供託金として国に最大 100 億円を供託することを提案した²¹⁹が、全体の資産（内部留保）については公表されていない。土地等の固定資産については、都心の一等地を始め、広大な敷地を擁している。このような資産を抱えられる宗教法人に課税は出来ないのだろうか。

第 2 款 所得の源泉から使途に目を向けて

宗教法人における真に実効ある規制は、課税制度の見直しであるべきということは先に述べた。藤谷武史氏は「非営利法人課税を抛出者の消費活動に対する課税と捉え、非営利法人課税の減免は、当該消費活動に対する課税を減免する根拠（当該活動促進の公益性）によって正当化されねばならない。したがって、租税利益の付与も、公益活動の量的・質的拡大に対応し、これを促進するものであることが望ましい。そして多様な源泉から所得を得て（最終的には）公益活動にこれを支出する仕組みである非営利法人についてその所得を免税とする現行公益法人税制は所得の源泉に着目して優遇を与えるものであり、公益活動促進の手段としては間接的である²²⁰。」と指摘している。

これに対し、苅米裕氏が「新たな公益法人税制が公益目的事業について、公益認定の基準による収支相償要件の下で事業規模を臨機応変に制御する運営を捉えて、法人税を非課税としているところに通ずる見解を論じている。そして、この指摘は公益法人制度が非営利活動により財産を費消することを前提として収入を稼得しているのに対し、収益事業課税が収益事業以外の事業による収益の発生源を捉えて非課税としていることについて、非営利活動を推進させる観点において、間接的な配慮で、かつ、便宜的な対応であると評価しているものである²²¹。」さらに、「非課税の金融所得等が収益事業に

²¹⁹ NHK NEWS WEB「旧統一教会トップ謝罪へ最大 100 億円国に」2023 年 11 月 7 日

<https://www3.nhk.or.jp/news/html/20231107/k10014249431000.html>（最終閲覧日 2023 年 12 月 8 日）

²²⁰ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト 1265 号 128 頁（有斐閣・2004 年 4 月）

²²¹ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」34 頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第 27 回入賞作品（2018 年）

投入される場合には、課税前所得による投資となり、競争上の不均衡を生じる。したがって、所得の源泉ではなく使途に着目した制度設計の方が合理的である²²²。」として、営利活動との課税の均衡を図る意味においても、財産の費消を捉えた課税制度の設計を推奨されている。

そして藤谷氏は「財政が逼迫する法人が収益事業所得を公益活動の内部補助に用いている場合には課税されず、公益活動を行わず内部留保だけを増大させる法人には課税がなされることになり、現行制度よりも實際上妥当な結果を導く²²³」と述べられ、「公益認定の基準が、公益法人認定法第16条（遊休財産額の保有の制限）で定められ、内部留保の問題を解消していることに對し、非営利公益法人について収益事業課税が収益事業以外の事業による所得が非課税となって蓄積することを容認し、その余剰財産の使途を非営利法人に依存していることについて²²⁴」問題視しているが、これは、③宗教法人についても、宗教活動による収入を、本来の宗教活動に費消し、それ以外においては課税すべき、といった観点から有意ではないだろうか。

藤谷氏の考察の帰結については、公益法人課税制度の提案をもって、新たな課税制度の視点への移動を感じさせながら、「非営利公益法人に対する課税免除の機能を分析し、2つの異なる税制優遇－公益活動支出の免税－と－内部留保の免税－に分解されること、それぞれ異なる正当化根拠（公益性）が必要であることを明らかにした²²⁵」ことである。この考察は収益事業以外の事業により非課税となった所得及びその所得が蓄積された内部留保を非営利活動によって費消過程を監視する必要性を唱えるものであり、法人税法上の非営利型法人に対する優遇税制の綻びを繕う必要性を示唆することに繋がる²²⁶と、苅米氏は述べている。そして筆者は、藤谷氏の「公益活動支出の免税」と「内部留保の免税」の論点²²⁷を応用し、③宗教法人に対しても収益事業課税の補完機能の課税手法として提案していく。

²²² 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税　－機能的分析の試み－」ジュリスト 1265号 129頁（有斐閣・2004年4月）

²²³ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税　－機能的分析の試み－」ジュリスト 1265号 129頁（有斐閣・2004年4月）

²²⁴ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」34頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第27回入賞作品（2018年）

²²⁵ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税　－機能的分析の試み－」ジュリスト 1265号 129-130頁（有斐閣・2004年4月）

²²⁶ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」35頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第27回入賞作品（2018年）

²²⁷ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税　－機能的分析の試み－」ジュリスト 1265号 130頁（有斐閣・2004年4月）

苅米裕氏は、「本来公益法人税制の機能は、公益目的の用途により財産の費消を捉えて非課税とすること、及び非課税所得を内部留保しているものであれば課税対象とすることが、公益法人制度の理念に適合するものといえ、そして、収益事業課税は、公益法人制度が公益社団法人・財団法人の公益目的事業財産及び移行法人の公益目的財産額を費消することを前提としていることから、法人税の視点において所得金額が生じて一過性の余剰といえるのであり、収益事業以外の事業が公益目的事業及び実施事業等と合致していなくても、法人税法の課税根拠の下で収益事業の範囲を判断することにより、その機能を果たすことができよう²²⁸」と述べている。しかし宗教法人は、収益事業以外の事業の所得金額が一過性の余剰であることの検証ができない。苅米氏は「収益事業課税の収益事業の範囲は、ペット葬祭業事件の上告審によっても、個々の事業に対する事実認定が必要であることから、法令解釈に基づく判定基準を当てはめても、すべての事業について総意を得られるとは限らない²²⁹。」と述べ、グレーゾーンが存在する。

さらに、「現行制度は金融所得を含む所得一般を課税から免除し、収益事業所得を軽減税率で課税する。この区別は不公正競争の防止という観点から正当化されている。しかし、収益事業所得がすべて公益活動に支出され、収益事業に再投資されない場合、収益事業所得非課税が非営利法人の事業に不当な競争上の利益を与えると考えにくい。逆に非課税の金融所得等が収益事業に投入される場合には、課税前所得による投資となり、競争上の不均衡を生じる。したがって、所得の源泉でなく用途に着目した制度設計の方が合理的である²³⁰。」と藤谷武史氏は課税の均衡を図るために、財産の費消を捉えた課税制度を推奨している。

この制度を藤谷氏は、「非営利法人の全所得を課税所得に含めた上で、促進すべき用途（公益活動支出）を即時償却扱いとする課税方法がある。（これは特定の投資活動を促進するための租税特別措置と同じ仕組みである）²³¹。」と例を挙げた上で、「この方法の下では、公益活動の促進と租税利益の付与が直

²²⁸ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」55頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第27回入賞作品（2018年）

²²⁹ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」55頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第27回入賞作品（2018年）

²³⁰ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト1265号129頁（有斐閣・2004年4月）

²³¹ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト1265号129頁（有斐閣・2004年4月）

接対応する²³²。」と述べられた。公益法人制度改革の収支相償要件下での費消による理念と課税制度を連携させた課税の形の提案である。

この提案に対して苅米氏は「その効果について異論はないが、外部経済をもたらす非営利法人が営利法人と同様の全所得課税方式であることを前提としていることから、非営利法人の課税根拠を欠き、導入部分で受け入れることができない²³³。」と全所得課税を前提とした条件に異論をはさみながらも、藤谷氏の「財政が逼迫する法人が収益事業所得を公益活動の内部補助に用いている場合には課税されず、公益活動を行わず内部留保だけを増大させる法人には課税がなされることになり、現行制度よりも實際上妥当な結果を導く²³⁴。」これは、収益事業課税が収益事業以外の事業による所得が非課税となって蓄積することを容認する。また、その余剰財産の使途を非営利法人に依存していることについて、本来の課税すべき機能を果たす点において有意である²³⁵と効果を述べている。

ここで藤谷氏は、内部留保の増加に課税されることになった場合に「非営利法人の内部留保は、いずれ公益目的に支出されるのであり、内部留保への課税は税制優遇による公益活動促進の目的を損なう」という反論に対しての修正案を掲げている。「技術的修正としては、公益目的支出が現実になされた時に過去に支払った税額を上限に還付を行う仕組みが考えられる。…これが税務行政上不可能であれば合理的な期間内での支出計画の承認に基づく非課税の積立金制度を設けることも可能である²³⁶。」とするものである。この意見に対し、苅米氏は「この対応策は、課税制度として実務上の適用場面において、収益事業課税を根本から転換することになることから、課税庁に対し公益法人制度改革関連 3 法の適法性（実施事業等による費消など）を判断させることが障壁となろう²³⁷。」と述べている。

²³² 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト 1265 号 129 頁（有斐閣・2004 年 4 月）

²³³ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」34 頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第 27 回入賞作品（2018 年）

²³⁴ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト 1265 号 129 頁（有斐閣・2004 年 4 月）

²³⁵ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」34 頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第 27 回入賞作品（2018 年）

²³⁶ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト 1265 号 129 頁（有斐閣・2004 年 4 月）

²³⁷ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」35 頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第 27 回入賞作品（2018 年）

なお、同様の視点から、兼平裕子氏は「いま問題なのは、収益事業に該当するか否かの境界線や、収益事業の要件が曖昧なこと。もうひとつは法人税法施行令第5条に列記された33業種の見直しが必要なことである。公益法人等が原則非課税となっているのは、歴史的にみると、法人理論や所得概念による理論的帰結というより、公益目的ゆえに非課税という側面が強い。…ゆくゆくは使途に着目した課税方式へと、33業種の限定列举方式や別表第二の公益法人等の二段階方式を見直すべきではなかろうか²³⁸。」と述べている。兼平氏も収益事業課税の問題点から、使途に着目した制度への転換へ。そして公益法人制度改革の理念を宗教法人の課税制度に注入すべきとする本稿の論点に通ずる。

第3款 留保金課税制度を導入するための提言

ここで公益法人の公益目的事業は、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与し、公益目的事業に係る収入がその活動に必要な費用を超えることはなく、収益事業等による余剰を公益目的事業財産として費消することが求められる。他方、移行法人は、公益目的支出計画に基づき公益目的財産額を実施事業等により費消することが求められる。このように、公益社団法人・財団法人の非営利活動には、公益目的の使途により財産を費消させ、報告することを義務付けているのに対して、非営利型一般社団・財団法人の収益事業課税には、収益事業以外の事業の非課税所得に係る財産の費消について、非営利法人に依存し何ら監視機能を有していない²³⁹。これは収益事業を行っている宗教法人に対してはもちろんのこと、宗教活動のみを行っている宗教法人に対しても同様といえる。これは戦前の宗教弾圧を経て、戦後において信教の自由に対する過度の配慮がなされ、宗教法人に対する優遇が続いた結果といえよう。

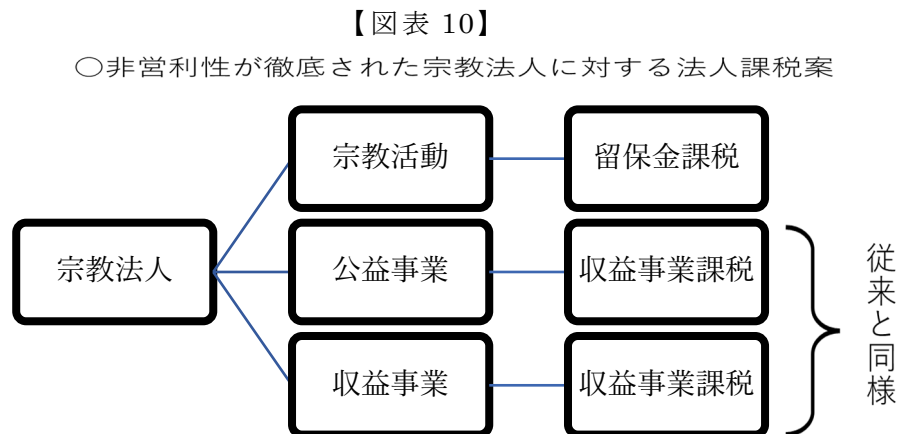
第2款からの考察の上、収益事業課税も有効に機能させるために、法人税法上の宗教法人に対する収益事業課税の範囲については、今までの既述のように問題点もあるが、現行制度の理念を踏襲し、収益の発生源泉により34特掲事業に該当するかで判定する。そして、宗教法人が本来行う宗教活動から

²³⁸ 兼平裕子「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人 ―収益事業課税と寄付金税制の検討―」税法学No.553 67-68頁（日本税法学会・2005年5月）収益事業課税の収益事業の範囲は、平成20年度の税制改正で「労働者派遣業」が加わったことにより34業種となっている。

²³⁹ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」55頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第27回入賞作品（2018年）

得た所得に対しては、発生事業年度においては非課税とする。これは課税を繰り延べるために一時的に非課税とする。

以上をまとめると「非営利性が徹底された宗教法人」に対する法人課税は次のようになる。



しかしこの制度を行うためには宗教法人が収支計算書及び決算書、申告書を作成せねばならない。

宗教家である岩谷宗圓氏は、自らの著書で、「収益事業課税等も含めて、宗教法人自らが課税について課税庁から適正な対応を受けられるような状況を作り出す必要があり、課税上問題視される宗教法人につき、帳簿・書類の整備、法人財産と個人財産の峻別、宗教法人規則の整備等を徹底する必要がある。宗教法人は、いかに信教の自由で保障されている面があるとはいえ、社会活動をする以上は、租税との関わりにおいて、事務的な努力も必要とされるのは当然のことである。またその責務を果たすことが、宗教法人自身の利益になる（「坊主丸儲け」などという揶揄を受けなくなる）と信じる。財産目録も収支計算書の作成もなく、現金の流れが専ら不明では、私的に支配していると認められても、致し方ないところであろう。収支計算書は年収 8,000 万円以下の法人についてはその作成が免除されているとはいえ、本来は作成すべき、または、するのが望ましいことはいうまでもなく、宗教法人として社会的に努力しなければならない性質のものである²⁴⁰。」と述べている。また、日本公認会計士協会は宗教法人会計の指針を作成し、宗教法人の会計という点からも改善を促している。

²⁴⁰ 岩谷宗圓「宗教法人に対する贈与と相続税法 66 条 4 項」2005 年 1 月
https://www.nouzeikyokai.or.jp/files/pdf/ronbun/2005_1/1-3.pdf（最終閲覧日 2023 年 12 月 5 日）

宗教法人会計の指針

平成 13 年 5 月 14 日

日本公認会計士協会

宗教法人会計の指針について²⁴¹

平成 7 年の宗教法人法改正により、宗教法人の計算書類等の作成、備え付け、閲覧及び提出の見直しが行われた。それまで、宗教法人は財産目録を作成し備え付ける必要はあったが、貸借対照表又は収支計算書については、作成している場合には備え付けることとされていたが、改正による宗教法人法第 25 条第 4 項の定めにより、一定の小規模法人を除き、決算日以後 3 ヶ月以内に収支計算書を作成し備え付けることとされた。また、これらの備付け書類を毎年所轄庁に決算日以後 4 ヶ月以内に提出することとなった。貸借対照表についても、宗教法人が作成していれば提出することが必要になった。さらに、これらの書類について信者等の利害関係者が閲覧請求をすることができることとなった。

宗教法人が自らの会計に係る情報を充実させ、本来の活動や事業の運営に役立てることは、宗教法人の社会性を確保する上で必要かつ重要なことである。かねてより関係各位から、それらを適切に実行していくため、会計の指針となるものが要望されてきた。

このような動向を踏まえ、日本公認会計士協会では、宗教法人の会計について自主的に検討を進められてきたが、このたび「宗教法人会計の指針」として取りまとめたものである。

宗教法人においては、法人の規模や内容も様々であり、また、宗教法人の運営の自主性と自律性を重んじる宗教法人法の趣旨に照らしても、会計処理の方法や計算書類の作成方法について一律の基準を示すことには困難な面がある。その中で、本指針は現下の制約に捕らわれず、将来に向けて、宗教法人における会計処理及び計算書類作成の指針を提案するものである。したがって、本指針では、宗教法人法に規定された会計に係る書類の範囲に止まらず、会計の体系を保持する上で必要と考えられる書類の作成についても言及している。

本指針が多くの宗教法人における実務の便宜に供されることを期待するとともに、宗教法人の会計に関わる多くの方々の批判、意見を通じて、宗教法人の会計実務の発達に役立つことを願うものである。

²⁴¹ 田中義幸、神山敏夫、繁田勝男、神山敏蔵『宗教法人会計のすべて－「宗教法人会計の指針」逐条解説と会計・監査・税務実務〔第 3 版〕』278-279 頁（税務経理協会・2018 年 3 月）

この収支計算書及び決算書、申告書により把握した所得金額を翌期以降に当該所得金額を繰り越し、収益事業以外の事業によって財産の費消を求めることにより、事実上課税の繰延措置に転換するべきである。

これを実際の収益事業を行っている宗教法人に当てはめると、まず、宗教法人が行う収益事業については、明らかに法人税法第2条13号に規定する収益事業として34特掲事業が掲げられている収益事業に該当するものは、当該年度において即時課税をする。そして、34特掲事業に該当するかの判定が曖昧な他の収益事業に対しては、宗教法人が宗教活動と判断し、この段階では当該事業を非課税として、これを収支計算書及び決算書、申告書に記載する。そしてこの所得金額は、発生事業年度から一定期間内に本来の宗教活動に費消することを義務付け、当該期間内に費消が出来ずに内部留保とみなされた未使用分である繰越所得金額を益金の額に算入して課税する制度を講ずるべきである。

宗教法人については「聖」なる宗教活動と「俗」なる収益事業が内包されている。収益事業に該当するか否かの判定については困難を極めるため、明らかに収益事業に該当する場合は宗教法人の判断により申告する。これは非課税と判断したとしても、課税の繰延措置で本来の活動に費消しなかった場合は一定期間の時間をおいて、内部留保とみなして課税措置に入る。

これらのように収益事業課税と宗教活動非課税をベースにし、宗教活動から得た繰越所得金額を申告させ、一定期間を経過した繰越所得に課税することにより適正な課税を確保すべきである。また税務行政への設立届を提出し、管理体制を充実させ、利害関係者への閲覧、収支計算書の作成だけではなく、決算書を作成し、そして申告書の提出まで義務化することにより納税意識が上がる。

ここで、内部留保についての検討である。第20回公益法人制度改革に関する有識者会議²⁴²において、内部留保に係る規律が話し合われたが、この内部留保は会計専門家でも、何が内部留保かを明快に示すのは困難であり、内部留保の適正な水準ということも難しい。運用収入以外に収入のない財団でどの程度内部留保が必要か試算したところ、例えば、10年間同じ金額の事業を継続するためには事業費・管理費の3年分程度が必要という結果が出た。また、内部留保に係る規律を考える際には、①正味財産額とその成り立ち、②毎年の収支余剰額、③毎年の事業費・管理費、④貸借対照表上の資金の使用

²⁴² 内閣官房行政改革推進本部事務局「第20回公益法人制度改革に関する有識者会議議事概要」2004年9月
<https://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/dai20/20gaiyou.html>（最終閲覧日 2023年12月8日）

状況、⑤将来の収入減や費用増の可能性、⑥公益的な事業の性格といったものを総合的に判断すべきである。内部留保を留保してはいけないというより、支出しないといけないこととすべきである。

公益法人には「特定費用準備資金²⁴³」が公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則第18条に定められている。これは、将来の特定の事業費、管理費に特別に支出するために積み立てる資金で、新規事業の開始、既存事業の拡大、数年周期で開催するイベントや記念事業等の費用が対象となる。また、既存事業を維持する場合であっても、将来において見込まれている収支の変動に備え、法人が自主的に積み立てる資金（基金）や専ら法人の責に帰すことができない事情により将来の収入が減少する場合に積み立てる資金（基金）も、「特定費用準備資金」となる。このように宗教法人に留保金課税を導入する場合は「特定費用準備資金」を認めるべきである。寺院仏閣の中には文化財保護法の下、数多くの信仰対象物が文化財²⁴⁴として所有されている。世界遺産と認定されるような建造物を所有する宗教法人もあれば、地域を守る小さな神社仏閣もある。去年の法隆寺²⁴⁵のように資金の集

²⁴³ 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則 第十八条（特定費用準備資金）

特定費用準備資金は将来の特定の活動の実施のために特別に支出する費用（事業費又は管理費として計上されることとなるものに限るものとし、引当金の引当対象となるものを除く）に係る支出に充てるために保有する資金をいう。そして第三項の規定に準ずることとし、すべてを満たすものでなければならない。

- 一 当該資金の目的である活動を行うことが見込まれること。
- 二 他の資金と明確に区分して管理されていること。
- 三 当該資金の目的である支出に充てる場合を除くほか、取り崩すことができないものであること又は当該場合以外の取崩しについて特別の手續が定められていること。
- 四 積立限度額が合理的に算定されていること。
- 五 第三号の定め並びに積立限度額及びその算定の根拠について法第二十一条の規定の例により備置き及び閲覧等の措置が講じられていること。

²⁴⁴ 木村良勢「文化財と宗教の関係性について」中外日報 2019年6月19日 <https://www.chugainippoh.co.jp/article/ron-kikou/ron/20190619-001.html>（最終閲覧日 2023年12月8日）日本における文化財とは「我が国の長い歴史の中で生まれ、はぐくまれ、今日まで守り伝えられてきた貴重な国民的財産です」と文化庁の説明にある

²⁴⁵ 朝日新聞デジタル「「予想を超える支援」法隆寺クラファン終了 1億5千万円超集まる」2022年8月2日 <https://www.asahi.com/articles/ASQ8171NFQ81POMB00D.html>（最終閲覧日 2023年12月8日）世界遺産・法隆寺（奈良県斑鳩町）が延べ7,453人から1億5697万5千円が集まった。収入の柱は拝観料であったが、コロナ下での減収を受け、境内整備費などの支援を募り始めた。目標額2千万

まる文化財の修復や境内の整備費には「特定費用準備資金」のような仕組みは必要ないのかもしれないが、大方の宗教施設はこのようなわけにはいかない。将来の大規模改修工事を含め、留保金として課税すべきものと「特定費用準備資金」として非課税とするものを明確にすべきである。ただし、これらの費用は目的以外に使えないこと、また未使用分があれば留保所得課税の対象とする。これら内部留保から「特定費用準備資金」を差し引いた所得金額が留保金課税の繰越分として、収支計算書及び決算書、申告書に記載することとなる。

次は一定期間としていた繰越期間についてである。これは先行研究である苺米氏は非営利型一般社団・財団法人を対象とした上で、次のように提言している。具体的に収益事業以外の事業から生じた所得金額について、その発生事業年度から5年以内に収益事業以外の事業に費消することを義務付け、当該期間内に費消ができずに内部留保とみなされた繰越所得金額に相当する部分の金額を益金の額に算入して課税する制度を講ずるべきと、これを国税通則法第70条（国税の更生、決定等の期間制限）第1項に規定する更正決定等の期間制限5年に準じたもの²⁴⁶と述べている。本稿の検討対象である宗教法人に対する留保金課税について、この期間に対しては10年の期間を設けたい。これは法人税法第57条（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）第1項に規定する欠損金の繰越控除期間10年に準じたものである。これは宗教法人に対して申告義務を課すことにより、事業年度において青色申告書である確定申告書を提出し、かつ、その後の各事業年度について連続して確定申告書を提出している法人という対象に適用すると考えるためである。

そして、留保金課税を導入することにより、今まで課税されてこなかった「聖」なる宗教活動から得た所得金額に課税することは、いくら10年という長い繰越期間を設定しているとはいえ、収支相償の原則のない宗教法人にとっては、寝耳に水とを感じるだろう。まさしく負担がないとはいえない。そこで本稿では宗教法人にも他の公益法人や学校法人、社会福祉法人のように、みなし寄附金の損金算入限度額を、現行の所得金額の20%から引き上げて、①所得金額の50%か、②年200万円のいずれか多い金額に適用することを提言したい。もちろん公益法人制度改革後の公益法人や認定NPO法人、一般社団法人等の法人税率より軽減されてはいるが、小規模の宗教法人は本来の

円の5倍に当たる1億円が集まっていた。法隆寺は境内整備費のほか、一時的に止まっている未指定文化財の修理などにも充てるという。

²⁴⁶ 苺米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」56頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第27回入賞作品（2018年）

宗教活動しか行っていないケースが大半である。いくら、みなし寄附金の損金算入限度額を上げて、小規模の宗教法人にとっては得られるものは少ない。これは収益事業を行っている場合であれば課税上の負担が少なくなるが、本来の宗教活動しか行っていない宗教法人にとっては、留保金課税の負担を背負うと考えられる。

【図表 11】

公益法人等のみなし寄附金制度

公益法人などの主な課税の取扱い

	根拠法	みなし寄附金	損金算入限度額
公益社団法人 公益財団法人	公益社団法人及び 公益財団法人の認定等 に関する法律	あり	次のいずれか多い金額 ①所得金額の50% ②みなし寄附金額のうち 公益目的事業の実施に 必要な金額
学校法人 更生保護法人 社会福祉法人	私立学校法 更生保護事業法 社会福祉法	あり	次のいずれか多い金額 ①所得金額の50% ②年200万円
宗教法人 独立行政法人 日本赤十字社 等	宗教法人法 独立行政法人通則法 日本赤十字社法 等	あり	所得金額の20%
非営利型の 一般社団法人 一般財団法人 NPO法人	一般社団法人及び一般 財団法人に関する法律 (法人税法) 特定非営利活動促進法	なし	—
一般社団法人 一般財団法人	一般社団法人及び一般 財団法人に関する法律	なし	—

(注) 収益事業に属する資産のうちから収益事業以外の事業（公益社団法人及び公益財団法人にあっては「公益目的事業」）のために支出した金額（事実を隠蔽し又は仮装して経理することにより支出した金額を除く。）について寄附金の額とみなして、寄附金の損金算入限度額の範囲内で損金算入

出所：財務省「公益法人などに対する課税に関する資料」

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c05.htm

（最終閲覧日 2023 年 12 月 12 日）より筆者作成

これらにより宗教法人に留保所得課税を措置することは、収益事業以外の事業の所得について、即時非課税から課税の繰延措置に転換することになり、申告義務が課されることで、法人税法上の宗教法人の宗教活動の透明性

を確保することができ、また収益事業以外の事業の範囲についても課税庁と宗教法人との間で、判断の相違が生じたとしても、所得金額の費消による非課税又は残額による課税を宗教法人の運営に委ねることで、結果として課税関係が完結することになるから争訟を回避することができるというメリットも生まれることになる。

おわりに

本稿では、宗教法人に対する 2 つの裁判例を中心に、収益事業課税の問題点を洗い出し、これからの宗教法人の在るべき姿を検討してきた。

裁判例に対しては多数の先行研究がなされており、収益事業課税の評釈は多岐にわたった。

憲法に定められた租税法律主義のもと、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行うように求められる。しかし、収益事業課税は法源性を有しない通達課税が行われており、課税要件法定主義などの視点から問題である。また収益事業課税が複雑化し、宗教活動とみなされるのか、収益事業に該当するかの判定は難しい。この判定を課税庁が行うことは政教分離原則に干渉するのではないかと懸念する。

公益法人制度改革関連 3 法が平成 20 年 12 月に施行された。法人税法上、公益法人等と括られる宗教法人であるが、この制度改革の対象から外れ、未だ改革の兆しはない。この改革は公益性や非営利性を厳格な基準としており、基準を満たし、それを維持しなければ税制の優遇を受けられない。

他方、宗教法人は「宗教的側面」ないし「聖」の面と、「世俗的側面」ないし「俗」の面をあわせ持った法人である。憲法が規定する政教分離原則により「宗教的側面」にかかる事項については、原則として関与・介入できない。ここに専ら世俗的事項のみを取り扱う他の公益法人等とは大きく異なる。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、不利または有利に取り扱うことが許されないのは明らかである²⁴⁷。

社会を賑わした宗教法人の事件も取り上げた。社会的な視線は宗教法人に対して懐疑的であり、今まで「聖」の面は課税されてこなかった。

本稿では、公益法人制度改革の対象となった非営利型一般社団法人・財団法人の要件である法人税法施行令第 3 条と同様の要件をクリアした宗教法人のみが「非営利性が徹底された宗教法人」として、別表第二に掲げる公益法人等となり、それ以外の宗教法人は法人税法上、一般社団法人・財団法人と同様に普通法人として課税されることを提案した。

²⁴⁷ 田中治「宗教法人と税制 ―課税がないことの法的意味―」行政と国民の権利水野武夫先生古稀記念論文集 547-548 頁（法律文化社・2011 年 12 月）

さらに「非営利性が徹底された宗教法人」の行う宗教活動以外の事業については、収益事業課税の範囲については問題点もあるが、現行制度の理念を踏襲し、収益の発生源泉により 34 特掲事業で判定し課税を行う。他方、宗教活動から得た利益だと宗教法人自身が判断した所得に対しては、発生事業年度においては一時的に非課税とする。これを翌期以降に繰り越し、10 年経過後も費消されない場合は課税する。このように、収益事業以外の事業によって財産の費消を義務付け、課税の繰延措置に転換する。宗教法人はこの制度を機能させるために収支計算書及び決算書、申告書を作成することにより、納税意識が高まり、かつ、宗教法人が行う財務の透明性を確保することに繋がる。

このような留保金課税制度は宗教法人に対する原則課税による課税強化ではなく、宗教法人課税の在るべき姿としての課税の適正化を目的として検討し、提言した。

最後に本研究の残された課題としては、約 18 万法人ある大小さまざまな宗教法人に留保金課税制度を導入した場合の影響が図れなかったことである。

本稿で提言した宗教法人課税の在るべき姿は課税の適正化の一端であるが、もしこのような課税制度を宗教法人から積極的に提言することがあれば、宗教団体の透明性をアピールすることができ、宗教を身近に感じ、一人でも多くの心の支えとして活動され、宗教に対する不信の一端を取り払い、イメージアップに繋がることで社会全体の宗教を見る目が変わるであろう。これからも重要な社会基盤として機能されることを願い、本稿を終わる。

参考文献

書籍

- ・『大辞泉』第二版上巻（小学館・2012年）
- ・『大辞林』第四版（三省堂・2019年）
- ・『宗教法人実務研修会資料（令和四年度版）』2-4頁（文化庁宗務課・2022年）
- ・阿南成一『宗教法人と税－宗教法人と課税－』50-52頁（ジャプラン出版・1989年1月）
- ・石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』6-8頁、44頁、102頁、104頁、106-112頁（法律文化社・2006年）
- ・石村耕治『宗教法人の税務調査対応ハンドブック～宗教法人税制と法制の解説を含めて～』16-19頁（清文社・2012年12月）
- ・石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』18-21頁、105頁、224頁、226頁（成文堂・1992年）
- ・伊藤真『武器になる「憲法」講座』99-104頁（ソシム・2022年3月）
- ・井上順孝、孝本貢、津島路人、中牧弘允、西山茂『新宗教事典』484頁（弘文堂・1990年3月）
- ・岩田文昭、碧海寿広『知っておきたい 日本の宗教』3-8頁、147-152頁（ミネルヴァ書房・2020年10月）
- ・上田二郎『税理士の坊さんが書いた 宗教法人の税務と会計入門』第三版 80-81頁、83-84頁（国書刊行会・2022年7月）
- ・金子宏『租税法〔第24版〕』77-88頁、196頁、331-333頁、463頁（弘文堂・2021年）
- ・金子宏『所得課税の法と政策』409頁（有斐閣・1996年2月）
- ・兼平裕子『民法と税法の交錯－フラットな社会を構築するために－』14-17頁、19-20頁、31-32頁、37-38頁、44頁、47-48頁、50-51頁、74-75頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）
- ・岸本英夫『宗教学』19-33頁、128頁（大明堂・1961年6月）
- ・北野弘久『憲法と税財政』283頁、290-291頁（三省堂・1983年）
- ・斎藤力夫『宗教法人会計の理論と実務』1-2頁、15-16頁、41頁（中央経済社・1997年8月）
- ・酒井克彦『スタートアップ租税法〔第4版〕』85-87頁（経経詳報社・1991年6月）
- ・酒井克彦『三訂版 裁判例からみる法人税法』51-52頁（大蔵財務協会・2019年11月）
- ・佐藤芳博『宗教法人税制「異論」』34-35頁（北川フラム・2012年）
- ・清水雅人『宗教法人と税』185-186頁（ジャプラン出版・1989年1月）

- ・新公益法人制度研究会『一問一答 公益法人関連三法』13 頁、187 頁（商事法務・2006 年 12 月）
- ・鈴木清『宗教法人の経理と税務』147-154 頁（中央経済社・1997 年 11 月）
- ・田代収『宗教法人会計と税務』17-19 頁、281 頁（同文館出版・1983 年）
- ・田近肇『判例紹介 宗教法判例のうごき』平成 24 年公法 242-245 頁（宗教法学会誌 / 宗教法学会 編・2012 年）
- ・田名網宏『古代の税制』72-73 頁（至文堂・1965 年 7 月）
- ・田中義幸、神山敏夫、繁田勝男、神山敏蔵『宗教法人会計のすべて－「宗教法人会計の指針」逐条解説と会計・監査・税務実務〔第 3 版〕』203 頁、205-206 頁、207-219 頁、278-279 頁（税務経理協会・2018 年 3 月）
- ・辻村みよ子『憲法（第 7 版）』182 頁（日本評論社・2021 年）
- ・利光三津夫『日本古代政治史』101-104 頁（慶應通信・1977 年 10 月）
- ・西尾祐男『宗教法人の税金相談（五訂版）』25-34 頁（ぎょうせい・1999 年 8 月）
- ・橋本徹、古田精司、本間正明『公益法人の活動と税制－日本とアメリカの財団・社団－』19 頁（清文社・1986 年 10 月）
- ・林良平、前田達明『注釈民法（2）総則（2）』3 頁（有斐閣・1974 年 12 月）
- ・文化庁文化部宗務課『明治以降宗教制度百年史』203 頁、288 頁、292-293 頁（原書房・1983 年 4 月）
- ・別冊宝島編集部『日本の新宗教 50 完全パワーランキング』19 頁（宝島社・2017 年 5 月）
- ・増井良啓『租税法入門』8 頁（有斐閣・2014 年 3 月）
- ・丸山高満『日本地方税制史』23 頁（ぎょうせい・1985 年 10 月）
- ・丸山照雄『宗教と税政－宗教法人課税問題の争点』76-81 頁（新泉社・1985 年 10 月）
- ・丸山照雄、小林孝輔『宗教と税政－宗教法人課税問題の争点 宗教法人はなぜ非課税か 政教分離と税制』157-158 頁（新泉社・1985 年 10 月）
- ・三木義一『よくわかる税法入門〔第 15 版〕』16 頁（有斐閣・2021 年 3 月）
- ・宮沢俊義『法律学全集 4 憲法Ⅱ（新版）』347 頁、353 頁（有斐閣・1974 年）
- ・山田直樹『新宗教マネー 課税されない「巨大賽銭箱」の秘密』40-41 頁、145-146 頁（宝島社・2010 年 3 月）
- ・雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿』266 頁（大蔵省主税局調査課・1955 年 3 月）
- ・若林孝三『公益法人の税務』4 頁、6 頁（大蔵財務協会・2013 年）

- ・渡部 蒨『逐条解説 宗教法人法＜第4次改訂版＞』5-6頁、10-11頁、13-14頁（ぎょうせい・2009年）

雑誌・論文

- ・国税庁 令和5年版「宗教法人の税務」－源泉所得税・法人税・地方法人税・消費税・印紙税－ 12-15頁
- ・浅妻章如「租税判例研究会 第414回 宗教法人のペット葬祭事業が収益事業に該当するとした事例」ジュリストNo.1328号 162-164頁（有斐閣・2007年2月）
- ・石村耕治「宗教マナーの実態と非課税制度」エコノミスト第64巻23号 通巻2680号 54頁（毎日新聞社・1986年6月）
- ・井上武史「宗教団体規制の現況と課題－憲法の観点から」ジュリストNo.1585号 28頁、32-33頁（有斐閣・2023年6月）
- ・今本啓介「収益事業の意義－ペット葬祭業事件」租税判例百選〔第5版〕別冊ジュリスト 207号 94-95頁（有斐閣・2011年12月）
- ・入江政勝「公益法人等における収益事業の範囲についての一考察－宗教法人が営むペット葬祭業の事例を中心として－」龍谷大学大学院法学研究 No.13 19-33頁（龍谷大学大学院法学研究編集委員会・2011年7月）
- ・上松公雄「宗教法人が営むペット葬祭業は収益事業に該当するとされた事例」税務事例 Vol.38号 No.2 21-25頁（財経詳報社・2006年2月）
- ・上松公雄「日税研論集第60号 非営利法人課税 学校法人、医療法人、宗教法人等の公益法人等（NPO法人等を含む）」216-219頁（日本税務研究センター・2011年3月）
- ・大石眞「宗教団体と宗教法人制度」ジュリスト 1081号 13頁（有斐閣・1995年12月）
- ・大石眞「宗教法人を取り巻くもの」文化庁月報No.441 2005.6 17頁（文化庁・2005年6月）
- ・大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法学会誌 第22号 2003年11月 20-21頁、22-23頁（宗教法学会・2003年11月）
- ・太田達男「公益法人制度改革の概要と今後の課題」税研 141号 28-29頁、30頁（日本税務研究センター・2008年）
- ・金子宏「新公益法人制度に実をもたせる公益法人税制の改革」都市問題 99巻 12号 62頁（公益財団法人後藤・安田記念東京都市研究所・2008年12月）
- ・兼平裕子「公益法人制度改革後の宗教法人税制への一提言－政教分離原則と宗教の役割の変容からのアプローチ」愛媛大学法文学部論集総合政策学科編

- 第 24 号 2008 年 2 月 55-61 頁、70 頁、72 頁（愛媛大学法文学部・2008 年 2 月）
- ・ 兼平裕子「坂の上の雲の時代の税法 ―民法と所得税の交錯を中心に―」44-45 頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2009 年 2 月）
 - ・ 兼平裕子「非営利法人制度改革と N P O 法人・宗教法人 ―収益事業課税と寄付金税制の検討―」税法学 No.553 57-60 頁、67-68 頁（日本税法学会・2005 年 5 月）
 - ・ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」34-35 頁、53 頁、55-56 頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第 27 回入賞作品（2018 年）
 - ・ 北野弘久「政教分離原則と税制」法律時報 58 巻 9 号 通巻 712 号 37 頁（日本評論社・1986 年 8 月）
 - ・ 窪澤朋子「宗教法人によるペット葬祭業が収益事業に該当するとされた事例」税と経営第 1610 号 8-12 頁（税経・2007 年 2 月）
 - ・ 熊本信夫「日本における政教分離原則の形成過程」法律時報 58 巻 9 号 通巻 712 号 32 頁（日本評論社・1986 年 8 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 7 版〕別冊ジュリスト 253 号 100-101 頁（有斐閣・2021 年 6 月）
 - ・ 酒井貴子「宗教法人のペット葬祭事業が法人税法上収益事業に該当すると判断された事例」法学セミナー増刊 速報判例解説 vol.5 295-298 頁（日本評論社・2009 年 10 月）
 - ・ 佐々木一憲「宗教ビジネスをめぐると一考察 ―法人税法上の収益事業の該当性を中心として―」税大論叢 第 91 号 348-356 頁（税務大学校論叢・2018 年 6 月）
 - ・ 佐々木浩規「宗教団体課税制度に関する一考察 ―宗教団体免税制度における審査基準の構築を中心に―」20 頁
 - ・ 品川芳宣「公益法人等に対する課税の現状と課題」税経通信第 51 号 No.3 通巻 708 号 17 頁、21 頁（税務経理協会・1996 年 3 月）
 - ・ 岡子善信「宗教法人の行為の収益事業該当性」新・判例解説 Watch vol.15 209-212 頁（日本評論社・2014 年 10 月）
 - ・ 高橋祐介「日税研論集第 77 号 憲法と租税法 信教の自由と租税法（国家と宗教）（憲法 20 条）」48 頁（日本税務研究センター・2020 年 10 月）
 - ・ 竹内喜生「日本における宗教と税制の関係性 ―古代から近代まで―」中央学術研究所紀要 第 45 号 2016 年 11 月 195-203 頁（中央学術研究所・2016 年 11 月）

- ・ 忠岡博「宗教法人が行うペットの葬祭の収益事業該当性」税法学No.554 115-124 頁（日本税法学会・2005 年 11 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 水野武夫先生古稀記念論文集 547-550 頁（法律文化社・2011 年 12 月）
- ・ 田中治「宗教法人のペット葬祭業の収益事業該当性」税務事例 Vol.43 No.5 48-56 頁（財経詳報社・2011 年 5 月）
- ・ 田中實「公益法人制度の沿革と現況」ジュリスト 870 号 10 頁、13 頁（有斐閣・1986 年）
- ・ 玉國文敏「非営利法人課税の課題―特別（法）法人等への課税関係を中心に―」税研 141 号 49-50 頁（日本税務研究センター・2008 年）
- ・ 玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト 1081 号 16-19 頁（有斐閣・1995 年 12 月）
- ・ 辻陽明「民間活動は萎縮・天下りは温存の可能性」都市問題 99 巻 12 号 89-90 頁（公益財団法人後藤・安田記念東京都市研究所・2008 年 12 月）
- ・ 都井清史「公益法人の課税・非課税の分岐点」税研 141 号 55-56 頁（日本税務研究センター・2008 年）
- ・ 永島公孝「公益法人改革前後の制度、税務調査の動向、裁判例をめぐって」税務事例 Vol.49 No.3 35 頁（財経詳報社・2017 年 3 月）
- ・ 永島公孝「収益事業課税に関する裁判例を踏まえた法人税法上の収益事業と課税要件の問題整理」非営利法人研究学会誌 VOL.18 2016 51-59 頁（非営利法人研究学会・2016 年 3 月）
- ・ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト 1265 号 126-130 頁（有斐閣・2004 年 4 月）
- ・ 藤原究「公益法人制度改革と宗教法人税制のあり方に関する一考察」早稲田法学会誌第 60 巻 1 号 501-502 頁（早稲田大学法学会・2009 年）
- ・ 三木義一「宗教法人によるペット供養の非収益事業性」立命館法学 2004 年 6 号 298 号 406-417 頁（立命館大学法学部・2004 年 6 号）
- ・ 望月正光「公益法人等に対する法人税課税のあり方」税研 206 号 55 頁、60-61 頁（日本税務研究センター・2019 年 7 月）
- ・ 横田耕一「日本における政教分離原則の意義」法律時報 58 巻 9 号 通巻 712 号 25 頁（日本評論社・1986 年 8 月）
- ・ 吉牟田勲「公益法人課税の基本的問題点」税経通信第 48 号No.2 通巻 660 号 13 頁、15-16 頁、21 頁（税務経理協会・1993 年 2 月）
- ・ 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十三号所定の収益事業に当たるとされた事例」判例時報第 2039 号 154-158 頁（判例時報社・2009 年 7 月）

その他

- ・ 石村耕治「ペット葬祭をめぐる宗教法人課税事例の分析」
https://hakuoh.repo.nii.ac.jp/?action=repository_action_common_download&item_id=1996&item_no=1&attribute_id=21&file_no=1（最終閲覧日 2023 年 8 月 21 日）
- ・ 岩谷宗圓「宗教法人に対する贈与と相続税法 66 条 4 項」2005 年 1 月
https://www.nouzeikyokai.or.jp/files/pdf/ronbun/2005_1/1-3.pdf（最終閲覧日 2023 年 12 月 5 日）
- ・ 木村良勢「文化財と宗教の関係性について」中外日報 2019 年 6 月 19 日
<https://www.chugainippoh.co.jp/article/ron-kikou/ron/20190619-001.html>
（最終閲覧日 2023 年 12 月 8 日）
- ・ 櫻井圀郎「ペット供養課税処分取消訴訟判決と宗教判断基準」2006 年 6 月
<http://religiouslaw.org/cgi/search/pdf/200606.pdf>（最終閲覧日 2023 年 8 月 21 日）
- ・ 行政改革推進本部「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」
<https://www.gyokaku.go.jp/siryoku/koueki/pdf/pamphlet.pdf>（最終閲覧日 2023 年 9 月 4 日）
- ・ 国・都道府県公式公益法人行政総合情報サイト「公益法人 information」
https://www.koueki-info.go.jp/commission/pdf/koueki_towa20220422.pdf（最終閲覧日 2023 年 9 月 8 日）
- ・ 国税庁_税務大学校_租税史料_1. 江戸時代の税
<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/tokubetsu/h12shiryokan/01.htm>（最終閲覧日 2023 年 10 月 30 日）
- ・ 国税庁_税務大学校_租税史料_5. 課税の免除・減免
<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/tokubetsu/h12shiryokan/05.htm>（最終閲覧日 2023 年 10 月 30 日）
- ・ 国税庁「一般社団法人・一般財団法人と法人税」1-3 頁 平成 26 年 3 月
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kouekihojin/pdf/01.pdf>（最終閲覧日 2023 年 12 月 12 日）
- ・ 財務省「公益法人などに対する課税に関する資料」
https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c05.htm（最終閲覧日 2023 年 12 月 12 日）
- ・ 「宗教法人実務研修会資料 2022 年度（令和 4 年度）」1-2 頁（公益財団法人 日本宗教連盟・2022 年）
- ・ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」65-66 頁 昭和 38 年 12 月

- https://hakuoh.repo.nii.ac.jp/?action=repository_action_common_download&item_id=1996&item_no=1&attribute_id=21&file_no=1（最終閲覧日 2023 年 11 月 19 日）
- ・ 総務省「公益法人に関する年次報告 平成 20 年度」国立国会図書館デジタルコレクション 51 頁
<https://dl.ndl.go.jp/pid/509255>（最終閲覧日 2023 年 8 月 25 日）
 - ・ 第 134 回国会 衆議院 「宗教法人に関する特別委員会」 第 3 号 平成 7 年 11 月 2 日
<https://kokkai.ndl.go.jp/simple/detail?minId=113404445X00319951102>（最終閲覧日 2023 年 11 月 5 日）
 - ・ 内閣委員会調査室 久保田正志「110 年ぶりの公益法人制度の改革 ～公益法人制度改革関連 3 法案」
https://www.sangiin.go.jp/japanese/annai/chousa/rippou_chousa/backnumber/2006pdf/2006042110.pdf（最終閲覧日 2023 年 8 月 25 日）
 - ・ 内閣官房行政改革推進事務局 「公益法人制度の問題意識 ―抜本的改革に向けて―」平成 13 年 7 月
<https://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki/gutaika/mondai.html>（最終閲覧日 2023 年 11 月 6 日）
 - ・ 内閣官房行政改革推進本部事務局「第 20 回 公益法人制度改革に関する有識者会議議事概要」2004 年 9 月
<https://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/dai20/20gaiyou.html>（最終閲覧日 2023 年 12 月 8 日）
 - ・ 内閣府「公益法人制度改革の進捗と成果について ―旧制度からの移行期間を終えて―」3 頁（平成 26 年 8 月）
https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/sintyoku_seika.pdf（最終閲覧日 2023 年 8 月 21 日）
 - ・ 内閣府公益認定等委員会事務局「民間が支える社会を目指して ～「民による公益」を担う公益法人～」2 頁（令和元年 5 月）
https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20190515_Pamphlet.pdf（最終閲覧日 2023 年 8 月 24 日）
 - ・ 文化庁 H P より宗教統計調査_令和 3 年 12 月 31 日現在
https://www.bunka.go.jp/tokei_hakusho_shuppan/tokeichosa/shumu/index.html（最終閲覧日 2023 年 7 月 31 日）
 - ・ 法務省民事局「一般社団法人及び一般財団法人制度 Q & A」
<https://www.moj.go.jp/MINJI/minji153.html>（最終閲覧日 2023 年 9 月 4 日）

- ・文部科学省 「永岡桂子文部科学大臣記者会見録」 令和 4 年 11 月 1 日
https://www.mext.go.jp/b_menu/daijin/detail/mext_00314.html （最終閲覧日 2023 年 11 月 12 日）
- ・最高裁判決 平成 20 年 9 月 12 日判決 TKC LEX/DB 文献番号 28141940
- ・東京地裁判決 平成 24 年 1 月 24 日判決 TKC LEX/DB 文献番号 25481398
- ・東京高裁判決 平成 25 年 4 月 25 日判決 TKC LEX/DB 文献番号 25502691
- ・神戸地裁判決 平成 17 年 5 月 25 日判決 TKC LEX/DB 文献番号 28111246
- ・朝日新聞デジタル「「予想を超える支援」法隆寺クラファン終了 1 億 5 千万円超集まる」 2022 年 8 月 2 日
<https://www.asahi.com/articles/ASQ8171NFQ81POMB00D.html> （最終閲覧日 2023 年 12 月 8 日）
- ・NHK NEWS WEB「旧統一教会トップ謝罪へ最大 100 億円国に」 2023 年 1 月 7 日
<https://www3.nhk.or.jp/news/html/20231107/k10014249431000.html> （最終閲覧日 2023 年 12 月 8 日）
- ・産経新聞「宗教法人 18 万所管 専従 35 人 国と都道府県」 2023 年 2 月 14 日
大阪朝刊総合 1 頁（最終閲覧日 2023 年 12 月 9 日）
- ・日本経済新聞「日光東照宮など 5 億円申告漏れ、3 法人に国税指摘」 2010 年 6 月 8 日夕刊 19 頁（最終閲覧日 2023 年 12 月 9 日）
- ・読売新聞「ラブホテル収入「お布施」計上、国税指摘 宗教法人が 14 億所得隠し」 2009 年 6 月 9 日夕刊 14 頁（最終閲覧日 2023 年 12 月 9 日）
- ・総務省 e-Gov 法令検索 <https://elaws.e-gov.go.jp/>
- ・TKC ローライブラリー <https://www.lawlibrary.jp/>
- ・国税庁 WEB サイト <https://www.nta.go.jp/>