

# ペット供養課税処分取消訴訟判決と 宗教判断基準

櫻井 罔郎（東京基督教大学）

## 序

二十年来「ペット供養」を行って来た、愛知県春日井市所在の一寺院に、突然、所轄税務署から法人税賦課決定処分の通知が届き、驚いた住職が税務署に出向くと、「ペット供養は宗教活動ではなく、収益事業であるから」として、無申告加算税を含めて約七百万円の追徴を告げられた。納得できない住職は、税務署に異議申立を行い、国税不服審判所に審査請求をしたが、ことごとく棄却されたので、税務署を相手に行政訴訟を提起した。

名古屋地方裁判所・平成16年（行ウ）第4号・法人税額決定処分等取消請求事件で、原告は、比叡山延暦寺を本山とする天台宗の寺院で、宗教法人天台宗を包括宗教法人とする、愛知県春日井市に主たる事務所を定める宗教法人である慈妙院（代表役員兼住職・渡邊円猛）であり、被告は、愛知県小牧市の小牧税務署長である。先般（平成17年3月24日）、判決の言い渡しがあったので、その内容と問題点について報告する。なお、本件は、現在、名古屋高等裁判所に控訴中である（注：学会報告後の平成18年3月7日、控訴審判決があり、本稿執筆現在、上告中である。）。

## 第一章 判 決

### 一 主要事項

本件訴訟における原告の請求は、原告（慈妙院）に対して被告（小牧税務署長）が為した、平成14年5月20日付け法人税・無申告加算税賦課決定処分の取消であり、その内訳は次の通りである。

	所得	本税	加算税	
平成9年3月期	3,458,804円	933,600円	139,500円	
平成10年3月期	5,560,311円	1,501,200円	225,500円	
平成11年3月期	7,713,102円	1,928,200円	288,000円	
平成12年3月期	6,726,412円	1,479,700円	220,500円	
平成13年3月期	131,170円	28,800円	0円	
(小計)		5,871,500円	873,500円	
(合計)				6,745,000円

(ただし、異議申立・審査請求手続による変更後の金額)

これに対する判決主文は「1 原告の請求をいずれも棄却する。2 訴訟費用は原告の負担とする。」とし、いわゆる「全面的敗訴」の判決となった。

## 二 事案の概要

### (一) 裁判所の認定した事実

本判決において、裁判所が、「事案の概要」として、認定している事実は、要約すると、次の通りである。

#### 1 課税処分から起訴に至る経緯

- 平成14年5月20日 被告から原告に課税処分
- 平成14年7月19日 原告から被告に異議申立
- 平成14年10月18日 被告から原告に異議決定  
(一部取消、その余棄却)
- 平成14年11月15日 原告から国税不服審判所長に審査請求
- 平成15年10月28日 国税不服審判所長から原告に裁決  
(一部取消、その余棄却)
- 平成16年1月20日 原告が被告に対して、名古屋地裁に本訴提起

#### 2 ペット葬祭業等

##### (1) ペット葬祭業

- イ 施設 約3,000坪の境内に、ペット専用の火葬場・墓地・納骨堂・待合室を備える
- ロ 開始 昭和58年頃
- ハ 内容

- (イ) 死体の引取り 引取車を出し、ペットの死体をX施設まで運搬
  - (ロ) 葬儀 ペット専用葬式場で、僧侶が読経して
  - (ハ) 火葬
    - あ 合同葬 葬儀終了後、合同火葬場にて合同火葬
    - い 一任葬（個別葬） 葬儀終了後、個別火葬場にて単独火葬
    - う 立会葬 葬儀終了後、待合室で待機中に、個別火葬場にて単独火葬
  - (ニ) 埋蔵・納骨 合同墓地・個別墓地・納骨堂
  - (ホ) 法要
    - あ 毎月17日に合同の法要
    - い 希望者には、位牌を祀り、初七日法要・七七日法要
  - (ヘ) 頒布 希望者に、塔婆・ネームプレート・位牌・骨壺・袋・石板・墓石を頒布
- (2) 人間用墓地管理等
- イ 施設 愛知県蒲郡市に「岬霊園」
  - ロ 業務 利用者から管理料を受受
  - ハ 販売 墓石
- 3 関係法令等
- (1) 法人税法
- イ 納税義務者（4条1項）
    - (イ) 内国法人は法人税の納付義務
    - (ロ) 内国法人たる公益法人等については収益事業を営む場合に限る
  - ロ 収益事業（2条13号）
    - (イ) 継続して事業場を設けて営む、販売業、製造業その他政令で定める事業
    - (ロ) 政令5条1項（33の事業を定める＝特掲事業）
      - あ 物品販売業

- い 不動産貸付業（宗教法人の行う墳墓地の貸付業を除く。）
- う 倉庫業（寄託を受けた物品を保管する業を含む。）
- え 請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）

(ハ) 法人税法基本通達

- あ 宗教法人のお守り・お札・おみくじ等の販売
  - (あ) 売価と仕入原価の差額が通常の販売業の売買利潤でないもの
    - A 実質は喜捨金と認められる場合
    - B 物品販売業に該当しない
  - (い) 例外 一般の物品販売業者が販売できる性質のもの
    - A 絵葉書、写真長、暦、線香、蝋燭、供花など
    - B 一般業者と概ね同様の価格で販売の場合
    - C 物品販売業に該当
- い 倉庫業
  - (あ) 手荷物・自転車等の預かり業を含む。
  - (い) 保護預り施設による物品等の預かり業を含む。
  - (う) 貸金庫・貸ロッカーは物品貸付業に該当する。
- う 請負業
  - (あ) 委託に基づく調査、研究、情報収集、手形交換、検査などを含む。
  - (い) 他の特掲事業に該当するかで収益事業の判定すべき時は該当しない。
  - (う) 他の特掲事業と一体不可分のものとして課税すべきときは該当しない。
- え 神前結婚式等
  - (あ) 神前結婚等挙式行為で、本来の宗教活動と認められるものは非収益事業
  - (い) 挙式後の飲食物の提供・衣装等の貸付・記念写真等は収益事業

(う) 挙式後の行為のための不動産貸付・席貸事業は収益事業

## (二) 判決表記上の問題点

判決は、「事実の概要」の初行において、「宗教法人である原告が、死亡したペット（愛玩動物）の飼い主から依頼を受けて葬儀や供養等を行う（以下「ペット葬祭」といい、その事業を「ペット葬祭業」という。）などして、金員を受け取ったことに対し、被告から、ペット葬祭業は法人税法2条13号及び同法施行令5条1項各号所定の収益事業に当たるとして、前掲各事業年度におけ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、ペット葬祭業は宗教的行為であって収益事業に当たらないなどと主張して、同処分の取消を求め……」とする。

この表記それ自体が、いわゆる「ペット供養」を、宗教活動ではなく、収益事業であることを印象づけるものであり、この初行において、判決の全趣旨が読み取れるような気がする。「ペット葬祭業」の「業」とは「事業」の意味であり、「事業」とは、法的には、単に、反復継続的に行われる何らかの活動を指称するものであるとしても、「一定の目的と計画とに基づいて経営する経済的活動」（『広辞苑』第3版）と解されるのが一般的であることに鑑みると不適切な表記と言わざるをえない。

ちなみに、宗教法人法は、「宗教団体が……その目的達成のための業務及び事業を運営する」（1条1項）、「宗教法人は公益事業を行うことができる」（6条1項）、「公益事業以外の事業を行うことができる」（同条2項）、「宗教法人の業務及び事業の適切な運営をはかり」（18条5項）、「宗教法人の事務」（同条2項、6項）と規定し、「業務」、「事業」および「事務」という3種類の用語を用いている。

宗教法人法において、「事業」とは、もっぱら公益事業および公益事業以外の事業（収益事業）を指し、「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」という、宗教団体（宗教法人）の目的たる活動（以下「宗教活動」という。）とは区別している。宗教活動のことを「業務」としているという説もあるが、「業務」として捉えられるのは宗教活動の一部であるものと考え

えられ、宗教活動の一部が業務であるものと解するのが適切であると思料する。なお、「事務」とは、宗教法人において処理されるべき世俗の事項を指している。このことを踏まえれば、判決の表記は、「宗教活動であつて、収益事業ではない」との原告の主張に対して、理由を付することなく、事実の問題として、宗教活動と公益事業および収益事業との区別を否定しているものと評さざるをえない。

さらに、判決は、「事業年度」という表記をなしているが、それは法人税法に依拠したものであつて、宗教活動に対して使用するのには適切ではない。この点でも、判決は、「宗教活動ではなく収益事業である」ということを前提になされているものであることが窺える。ちなみに宗教法人法においては、「会計年度」という表記をなしている。

### 三 被告の主張

#### (一) 税務署の主張

被告・税務署の主張は、当然のことながら、「原告の営むペット葬祭等は、法人税法2条13号および法人税法施行令5条1項各号所定の収益事業に該当する」というものである。

#### (二) 公益法人等への課税制度の基本的な考え方

被告・税務署は、原告の「ペット供養」が収益事業に当たるという根拠を示すため、公益法人等に対する課税制度の基本的な考え方について弁論し、これが判決の形成に大きく影響している。これを要約すると、次のようになる。

##### 1 公益法人の営利的事業

公益法人が営利的事業を行うのは、その本来の目的である公益事業を遂行するためのやむを得ない手段であるべきである。それにもかかわらず、公益法人の行う営利的事業が、その本来の事業遂行を賄ってなお余りあるという段階に至れば、それは公益法人の営利的事業としては行き過ぎであると言える。それでも、公益法人の営利的事業が非課税であるとする、課税されている、一般

の営利法人の事業との間に著しい不均衡を生じることになる。

そこで、公益法人に対する法人税の課税という問題が生じるが、その際の課税方法としては、個々の公益法人の事業の内容により、その事業の公共性が強いときには収益事業を行っても課税せず、逆に、公共性が乏しいときには事業全部に課税するということも考えられた。しかし、すべての公益法人について、その各事業を精査し、公共性の強弱を判定することは不可能に近いことから、シャープ勧告を受けた昭和25年改正法人税法において、すべての公益法人を一律非課税法人（判決原文：課税法人）とし、その収益事業から生ずる所得に対してのみ課税することとなったものである。

そして、法人税法において「収益事業」とは、物品販売業など33の事業をさすものとしているが、これは公益法人に対する課税制度の趣旨に則って、一般事業者（営利企業、民間企業）との競合関係に立つと思われる事業を特に掲げたものである（特掲事業）。なお、公益法人がこれらの収益事業を営むにあたり、その性質上、その事業に付随して行われる行為は、それぞれの収益事業に含まれるものとされる。

## 2 特恵事業該当性の判断基準

本件においては、原告・寺院が営む「ペット供養」（判決原文：ペット葬祭業等）が「特掲事業」に該当するか否かが問題になっているが、その判断は次の通りように行うべきである。まず、問題となっている事業が、民商法等私法体系における理論を基礎にして、特掲事業の定型的な特徴を備えたものであることが求められ、そのうえに、前記の趣旨により、税法独自の判断が必須であり、その事業が一般事業者の営む事業との関連から課税対象とするにふさわしいものか否かという観点からの判断を欠くことはできない。

そのために、①問題とされる事業と、一般事業者が行っている事業との類似性の有無・程度、②明文の規定によって特掲事業から除外されていたり、特掲事業として掲げられていないために非課税とされている事業との関係、③当該事業で提供されるサービス・物品等の性質・態様等といった諸事情を、国民の社会的・文化的意識を基礎とする社会通念に照らし、課税の公平性という制度

趣旨を勘案して、総合的に判断するのが相当である。

### (三) 原告のペット供養の特掲事業該当性

被告・税務署は、前記の公益法人等への課税制度の趣旨に従い、次の通り、原告・寺院の行う「ペット供養」が特掲事業に該当し、収益事業に当たる旨を主張する。

#### 1 原告のペット供養の分類

原告の「ペット供養」が特掲事業に該当するか否かを判断するために、原告・税務署は、まず、原告の「ペット供養」を、①葬祭(葬儀・火葬)、②法要、③遺骨処理とその管理(納骨堂・墓地管理)、④オプションとなる物品販売(塔婆・プレート・骨壺・袋・位牌・石板・墓石)、⑤ペットの死体の引取りという、5つの事業に分類する。そのうえで、①は「請負業」に、③は「倉庫業」および「請負業」に、④は「物品販売業」にそれぞれ該当し、②と⑤は付随事業であるとする。

#### 2 ペット供養の内容

原告は、境内に葬祭場、火葬場を設置して、ペットの火葬、葬祭業務を取り扱っているが、それには合同葬、一任葬、立会葬の3種類のメニューが用意されており、対象動物の大きさに応じて、一定額の料金を設定している。また、原告は、ペットの死体を引き取って斎場まで運搬するサービスを有料で提供し、毎月17日に法要を行うなどしている。

原告は、境内に墓地、納骨堂を設置して、「遺骨処理業務」を行っているが、墓地については合同墓地と個別墓地が用意されており、前者については無料とされているものの、後者については有料であり、墓石の購入も必要となる。納骨堂については、年間の管理費が必要である。さらに、原告は、ペット供養に関連して、塔婆、ネームプレート碑、位牌、骨壺、袋、石板、墓石の販売を行っている。

それらの料金は、次の通りである。



α 合同葬・一任葬・立会葬の料金（単位：円）

	合同葬	一任葬	立会葬
極小 小鳥・ハムスター等	8,000	12,000	20,000
小型 7Kgまで	10,000	16,000	25,000
中型 15Kgまで	15,000	20,000	30,000
中大型 22Kgまで	20,000	25,000	35,000
大型 30Kgまで	25,000	30,000	40,000
特大 30Kg以上	40,000	45,000	50,000

β ペットの死体の引取り 3,000円

γ 遺骨処理業務（墓地・納骨堂）

(α) 墓地

i 合同墓地 葬儀依頼者は無料

ii 個別墓地

(i) 管理費 年間2,000円

(ii) 継続利用料 9年（3年の使用期間の更新3回）ごとに10,000円

iii 墓石購入費

(β) 納骨堂

i 使用許可料（永代使用料）

(i) 小さめの納骨箱 35,000円

(ii) 大きめの納骨箱 50,000円

ii 管理費 年間2,000円

iii 更新 墓地と同様

(γ) 販売

i 塔婆 1,000円

ii 位牌 5,000円（位牌の預かり 年間5,000円）

iii ネームプレート・骨壺・袋・石板・墓石

(δ) 人間専用墓地「岬霊園」

i 管理料 年間3,000円

ii 墓石販売等

### 3 収益事業の定型的特徴の具備

原告のペット供養が特掲事業の定型的特徴を備えているとする、被告・税務署の主張は次の通りである。

#### (1) 葬祭

「ペット葬祭業」は、読経その他の供養・追悼の儀式、死体の焼却および拾骨といった一連の労務・サービスの提供であるから、法的には、仕事の完成およびそれに対する報酬の支払いを要素とする「請負」または「準委任」として構成できるとし、原告の業務内容は葬祭一般についての事務の取り扱いと評価できるから、その労務・サービスの性格は、国民の社会・文化的意識に照らしても、寺社が扱うことに価値があると一般に理解されているとは言えないとする。さらに、そのことはペット葬祭が一般事業者にも広く取り扱われていることから明らかであるとする。

宗教団体の宗教活動には、諸種のものがあり、宗教団体が施主として執行するものだけでなく、祈祷、厄払い、地鎮祭、祝福、結婚式、葬儀、七五三、懺悔、入信式、灌頂、洗礼、病気平癒、癒し、悪霊払いなど、特定の信者の依頼に基づいて、特定の信者またはその関係者や関係者に関して行われる宗教活動も多く、多くの宗教団体においては、それらを日常的に行っている。その際、その宗教活動を、法的に理解しようとするなら、信者の依頼に基づいて行うものであるから、当該信者と宗教団体との間の関係は「請負または準委任」であると構成できよう。しかし、それらが「請負または準委任」であるからといって、宗教活動でないことになる訳でもなければ、特掲事業の「請負業」等に該当することになるものでもない。

また、収受する料金が労務・役務に対する対価的要素を有していること、料金体系が定められていること、一般事業者の料金と同様であること、「料金」等の表現をしていることなどから、「収益事業」性を主張している。しかし、如上のような宗教活動の場合には、依頼した特定の信者が宗教団体に支払う金員には対価的性質が認められるのは当然のことである。また、近時は、消費者団体からの頻繁な要求もあり、料金がわからないことから一般信者に不安がられることを慮って明瞭な料金体系を定める宗教団体も多く、それは近代社会におい

て宗教活動が円滑に行われるために、また信者の権利が不当に侵害されることがないためにも求められることであり、歓迎されるべきことである。宗教団体が信者から收受する金員を「料金」「お代」「代金」「〇〇料」等の表現をしたからといって、収益事業性が認められるものでもない。

この点に関して、原告は、読経・火葬・法要は僧侶自身の宗教行為・前提行為・付随行為であって仕事を完成させるために行うものではないと主張したとされ、利用者から受け取った金銭は「布施」であって対価性を欠くものである旨を主張したとされ、いずれも被告に退けられている。如上の通り、筆者は、宗教活動であることが請負的性格を否定するものではないし、法的には贈与に当たる、単純な「布施」「寄付」「喜捨」「献金」などは別段、宗教活動にともなう金銭の交付であっても、特定の信者の依頼に基づくものである限り、対価性を有するのはむしろ当然であるものとする。

## (2) 遺骨の処理

原告は、利用者の依頼に応じて、火葬したペットの遺骨を、原告の設置している納骨堂に保管・管理して一定額の経済的利益を得ているが、利用者の依頼により遺骨を納骨堂に保管して管理することは、寄託物の引き受けを業とする倉庫業に当たるとする。さらに、これに対して、①焼骨の永久保管が前提であり、②焼骨の出し入れは予定されておらず、③寄託期間に応じて費用が決定されているものではなく、④收受している管理費は「護持会費」であって対価性のない「喜捨金」であるとする原告の主張に対しては、①納骨堂の利用期間は9年とされており、更新料が継続利用の前提とされているから、永久保管ではなく、②物品の出し入れは寄託の要素でないこと、③護持会費は「請求しない」とされているとして、否定されている。

また、利用者の依頼に応じて、墓地を管理して一定額の経済的利益を得ているところ、人の遺骨の埋蔵は法人税法施行令5条1項5号ニの「墳墓地の貸付業」に当たり、収益事業には該当しないが、ペットの遺骨の処理は、人の遺骨のような高い公共性・公益性を見だし得ないから、「墳墓地の貸付業」には当たらず、収益事業に当たるとする。

### (3) 物品販売

塔婆・プレート・骨壺・袋・位牌・石板・墓石の販売は、売買という販売業の定型の特徴を有し、收受する金銭は対価の関係にある。

### (4) 法要・死体の引取り

「法要」は、葬祭のアフターケアの部分に属し、請負業である葬祭の付随的事業活動であるとする。筆者は、「ペット供養」全体が一つの宗教活動であるものと理解するが、仮に細分化されたとしても、「法要」は、一般事業者では絶対に行うことのできない、宗教団体に特有の独自の行為であり、これを収益事業と主張することは許されないものとする。この点、「法要」を収益事業の付随事業であって、収益事業の一環であるとする被告・税務署の主張には無理がある。

また、死体の引き取りは、葬祭の準備行為であって、請負業たる葬祭の付随的事業活動にあたるとする。

### (5) 人間用の墓地管理等

原告は、人間用の墓地を設置し、利用者の依頼に応じて管理して、その対価として所定の料金を得ているが、これは一般事業者の行う霊園墓地経営と同様であるから、「請負業」に該当するとする。しかし、人の遺骨の埋蔵は法人税法施行令5条1項5号ニの「墳墓地の貸付業」に当たり、収益事業には該当しないはずである。

## 4 原告の主張に対する反論

原告は、①宗教法人や僧侶の行う「ペット供養」は、人の葬祭と同様の宗教的意義を有し、対価性を欠き、②非課税とされる針供養や人形供養との均衡上、収益事業には当たらず、③もともと、宗教法人等が本来の公益事業として行って来た行為であっても、一般事業者が参入してきた場合には課税対象となるというのは不当であり、④墳墓地の貸付業の非課税を定めた通達や神前結婚式等の収益事業性を判断する通達から、一般事業者が同一・類似の事業をしているか否かや、競合関係に立つか否かではなく、本来の宗教活動の一部と認められるか否かを唯一の判断基準とすべきである旨主張した。

それに対して、被告は、公益法人等の収益事業の課税に当たっては、①主と

して、一般事業者との競争関係の有無や課税上の公平の維持などを考慮すべきであり、②宗教的意義という公共性の有無や強弱で、課税の是非について判断するものではないから、③宗教的意義の有無等はその解釈に影響しないとする。この論理は、一般の公益法人等には妥当するとしても、「宗教」という特殊な領域に関する宗教団体や宗教法人には妥当しないといわなければならない。一般の公益法人等の場合には、公益事業と収益事業との区別であり、一定の事業が収益性を有するか公益性を有するかによって判断されるものであるが、問題となっている宗教法人の場合には、公益事業と収益事業の区別ではなく、宗教活動と収益事業の区別であり、税務当局が宗教活動を判断することは許されないからである。

また、原告は、「ペット供養」は、人の葬祭とは異なり、読経その他の供養、追悼の儀式、遺体の焼却および拾骨などを含む一体的なサービスであると主張するが、被告は、その事業形態は一般事業者の葬祭業と極めて類似しており、業務の一要素である供養の宗教的意義を強調するのは不当であるとする。

原告の主張する、針供養・人形供養など非課税事業との比較について、被告は、競合する一般事業者が見当たらず、古くからの宗教的習俗とするのが国民の社会的・文化的意識であるとして否定しているが、古くからの宗教的習俗とされる「牛馬供養」に対応するものが今日の「ペット供養」なのではなかろうか。

また、被告は、神前結婚式等についても、一般事業者との競合が当然の前提であるが、挙式という儀式については、国民の社会的・文化的意識から宗教的色彩を有するものと理解されるものであり、一般事業者の事業参入については、あくまでも一般事業者との競合事業についての税の公平上、課税対象とするものであって、従前の経緯如何に関らないものであるとする。この税務署の論理に従えば、宗教活動は宗教法人に限定されるものではなく、個人はもちろん、株式会社で行うことも可能であるから、今後「株式会社寺院」が生まれたら、「宗教法人寺院」と競合関係に立つことになるから、宗教法人課税も可能になることになるが、正当性を欠くものであることは明らかであろう。

#### 四 原告の主張

##### (一) 非収益事業性

原告は、当然のことながら、「ペット供養」は収益事業に該当するものではない旨を主張する。

##### (二) 公益法人課税制度

原告は、公益法人課税制度について、憲法84条・租税法律主義に基づき、課税は法律によるべきであって、法律によらない課税はできない旨を主張し、安易な類推解釈や拡大解釈は禁止されるべきであるとする。

##### (三) 被告の主張への反論

###### 1 競合業者との公平課税

原告は、被告の主張する、競合する一般事業者との課税の公平化という理論は実定法規を逸脱するものであると主張する。

###### 2 対価性の欠如

原告は、布施は宗教行為であり、対価性がないとし、対価性のない所得には収益事業の収入に該当せず、課税対象とされないと主張する一方、「一切衆生悉有仏性」や「六道輪廻」という大乘仏教の教理に照らし、ペットに対する読経等も宗教行為であるほか、「ペット供養」も「人間供養」と区別される根拠は存在しないとするのが社会通念であるとする。

また、葬祭は、通夜、告別式、読経、火葬、拾骨などを含めた全体として死を認識させ、鎮魂するものであって、本来、一体であるべきものであるから、一連の行為の中で読経等の供養が行われるのであり、供養には宗教的意義があるのであって、葬祭における供養の部分をクローズアップするのは当然であると主張する。

さらに、原告は、被告の主張する「料金表」の問題について、①「ペット供養」が国民の間に未定着であるため、布施の目安として定めたものであり、②依頼者の不安を除去するために、一般事業者の料金表を参考にした基準表であ

ると主張する。原告は、あくまでも、「布施」であって、料金表にこだわらずに支払われており、場合によっては大幅に安いこともあれば、無償のこともある旨を主張し、人の葬儀でも布施の目安を明示する寺院もあることを付言する。

### 3 一般事業者の参入を基準とすることの不当性

原告は、一般事業者のペット葬祭業と「ペット供養」とは、外形的に類似したところがあるが、それは一般事業者が宗教家の宗教行為を模倣した結果にすぎないのであり、宗教的意義を有する「ペット供養」と宗教的意義を有さない一般事業者のペット葬祭とは決定的に異なる旨を主張する。原告は宗教上の教義に基づいて、本来の宗教活動として、「ペット供養」を行っているのに対して、一般事業者のペット葬祭は、ペットブームに便乗して宗教活動に似せて行っているものであるとする。そのうえで、そもそも法が想定した事態は、一般事業者の行っている営業と同一・類似の事業を公益法人が行った場合であるが、本件場合はまったく逆である旨を主張する。

#### (四) 非課税事業との比較

原告は、人形供養や針供養など非課税とされる行為との比較について、被告が、人形供養や針供養などの場合にはそれを行っている一般事業者がいないからと言うが、人形供養については日本人形協会や多数の一般事業者も参入しており、代金も3,000円ないし5,000円が一般的であって、料金も明示されているから、両者を区別する根拠は存しない旨主張する。また、非課税とされる墳墓地の貸付業や神前結婚式等との比較について、宗教法人を非課税とするのはその宗教的意義を尊重した結果であるとし、宗教的意義に着目することなく、一般事業者との競合の有無によって収益事業性を判断するのは不当であるとする。

#### (五) 特掲事業該当性

原告は、特掲事業に該当するか否かの判断について、①一般事業者との競合を根拠にするのは本末転倒した議論であり、②納骨堂の遺骨預かりは保管が目

的ではなく、ペット霊の鎮魂が目的であり、遺骨の保管を倉庫業とするのは国民の社会的・文化的意識に反し、遺骨の保管は、物の返還を予定する寄託や倉庫業に該当しないし、管理費は名目であって目的は護持会費であり、③物品販売について、墓石・位牌・塔婆には宗教的意義があり、そのままでは、石・木などの単なる物質であり、墓地や仏壇に設置され、宗教的儀式・精入れの後、墓石・位牌となり、僧侶が仏文字を入れて塔婆になるものであるから、石材業者や仏壇業者の販売と同列に扱うのは不適切であり、④法要を付随事業と見ることにについて、読経等による供養が法要の本体であって、アフターケアではないし、死体の引き取りはペット供養に付随し、供養と一体となっているものであるから、請負業の付随事業ではない旨を主張する。

## 五 裁判所の判断

### (一) 収益事業の意義と判断基準

#### 1 宗教法人優遇税制の根拠

裁判所は、公益法人等の優遇税制について、公益法人等の活動の公益性に存在理由を求めるのが一般的であるとしながらも、法人税法別表第2に定める公益法人等を概観すれば、公共法人に比肩すべきものから、構成員の福利や同業者間の相互扶助を目的とするものまでさまざまであり、公益性・公共性の程度は一概には定まらないとし、共通点は「非営利」という点にあるに過ぎないとする。

そのうえで、宗教法人については、その具体的な教義や活動の内容が構成員や社会の利益を現実増進させることを要求するものではなく、そもそも公権力がそのような審査を行うことは信教の自由を侵害することになり、許されないものであるとしながら、宗教法人が公益事業以外の事業（収益事業）から収益を得た場合には当該宗教法人、包括宗教団体、援助宗教団体、公益事業のために使用しなければならないことから、宗教の公益性・公共性のゆえに税制上の優遇措置が認められているというよりは、非営利法人であり、そのことを担保するための所轄庁の監督に服しているという点が重視されているものと解されるとする。



## 2 収益事業の解釈

裁判所は、公益法人等に対する課税制度の経緯を検討したうえで、公益法人優遇税制の根拠は公共性・公益性を有する公益法人を国家が積極的に支援・育成すべきものと考えたからではなく、人間社会における潤滑油にたとえられる有用性をもつ非営利活動に一定の便宜を提供しようとするものと解するのが相当であるとする。

そのうえで、裁判所は、公益法人等であれば、いかなる活動から得た収益であろうと課税しないとする立場に立つものではなく、本来の非営利活動については非課税としつつも、一般事業者が利益の獲得を目的として行っている事業と同じ種類の事業から生じた収益については税制上の便宜を与える根拠がなく、課税の公平性という観点から課税するものとしているものと解されるとし、「収益事業」の概念は、租税法律主義の観点から、他の国法と整合する意味内容が与えられるべきであるのは当然であるが、当該団体やその活動が高い公益性や公共性を有していることを理由に、制限的に解釈しなければならないものではないとする。

## 3 宗教行為と収益事業性

裁判所は、仏教においては僧侶の行う法施と在家信者の行う財施は、いずれも宗教行為にあたる布施に当たり、対価関係に立たないから、本来の宗教行為である限り収益事業には当たらない旨の原告の主張に対して、法人税法施行令の特掲事業は、一方の給付行為に対して対価としての財貨移転を伴う種類の事業であるから、財貨移転行為が給付行為の対価として行われない場合には、特掲事業の定型特徴を欠き収益事業に該当しないと言うべきであるとする。人の葬儀における読経行為のように、宗教行為の典型例とされるものにおいては、任意性があり、世間相場はあっても法的拘束力はないとする。

しかしながら、そのことは、当事者が当該行為に対して何らかの宗教的意義を感じさえすれば収益事業該当性が否定されるということの意味するものではないとし、当該行為が宗教的な外形を呈していることや主宰者が宗教家や宗教法人であることによっても収益事業該当性が否定されるべきではないとする。

そのうえで、収益事業該当性の判断は、①当該事業の展開の手法、收受される財貨の額が定まるに至る経緯、その額と給付行為の内容との対応関係、例外の許容性などの具体的諸事情を総合的に考慮し、②一般事業者が行う類似事業と比較しつつ、③社会通念に従って、④その財貨移転が任意になされる性質のものか、一定の給付行為内容に応じた債務の履行としてなされるものかを判断して決せられるべきものであるとする。ここで、裁判所は、原告の主張に対して、財貨移転が任意になされる行為を宗教行為とするなら正当であるが、当事者が宗教行為と考えるものは財貨移転が任意の行為とするなら失当であるとし、宗教活動に関する金員の授受は任意でなければならないという立場を示した。

## (二) 「ペット供養」の収益事業性

裁判所は、大乘仏教においては「一切衆生悉有仏性」や「六道輪廻」という教義によって、すべての存在に仏性があり、畜生道にいるものも、徳を積むことで、天上界・人間界に転生できると考えられ、人間以外の動物に対する供養も否定されないとしながら、原告の「ペット供養」の実態を概観し、日本における動物（特に家畜）供養は古くからあるが、ペット供養は昭和50年代頃から全国的に広まり始めたものであるとし、現在では、ペット専用の葬儀社は全国で6,000～8,000社あるとされるとき、埼玉県所沢市・狭山湖動物霊園、山梨県都留市・有限会社富士犬友社、東京都世田谷区・株式会社大蔵社（日蓮宗妙法寺が母体）、岐阜県土岐市・有限会社三仙院、愛知県豊田市・有限会社三河動物愛護協会について考察したうえで、原告の「ペット供養」が特掲事業に該当するか否かを判断する。

まず、原告の行う「合同葬」、「一任葬」、「個別葬」の請負業該当性の有無について、いずれも原告がペットの葬儀を執り行い、ペットの死体を焼却することを約し、ペット供養希望者が「料金表」「供養料」に啓示された金員を交付することを約しているのであるから、死体の焼却については請負契約、それ以外については準委任契約の成立要件が充足するとする。

この点について、宗教行為であって対価性を欠くとの原告の主張に対して、

いずれも有償双務契約であるから対価関係に立っているのは明白であるとし、特掲事業該当性は当事者が宗教的意義を見だし、宗教的な外形をとることにより否定されるものではなく、一般事業者の類似事業と比較し、社会通念に従って判断すべきものであるとする。

次に、原告の行う遺骨処理の倉庫業・請負業該当性の有無について、倉庫業とは、業として、他人のために、物品を保管することを意味するとし、利用者の依頼により納骨堂に保管し、料金を収受するのは、倉庫寄託契約の成立要件が充足するとし、個別墓地の管理は報酬支払特約付き事務委託契約の成立要件を満たすとする。

この点について、①永久保管が前提となっており、②出し入れが予定されておらず、③寄託期間に応じて費用が決定されていないし、④管理費は「護持会費」であるからとして倉庫業に該当することを否定する原告の主張に対して、典型的な倉庫業においても保管期限を定めない契約はありうるし、本件の場合、原告が利用者から遺骨の返還を求められれば拒絶する理由は見当たらないし、料金の支払がないと納骨堂の利用を拒絶し、合同墓地に改葬するというのであるから、採用できないとする。

なお、法人税法施行令で収益事業に当たらないとされる「墳墓地の貸付」は、人間の墳墓地であることを疑う余地がないから、ペットの遺骨の埋蔵が該当しないことは明らかであるとし、ペットの死体は、法的には廃棄物として処理できるから、人間の墳墓地のような公共性・公益性は認められないからであるとする。

そして、物品販売業該当性の有無について、塔婆・ネームプレート・位牌・骨壺・袋・石板・墓石の有償交付は物品販売業に該当するとし、墓石・位牌・塔婆の交付はそのままでは単なる石・木であり、宗教的儀式を経て墓・位牌・塔婆となるのであって、極めて宗教性が強く、一般事業者の販売と同視することはできないとする原告の主張に対して、法人税法は宗教的意義の有無や強弱を特掲事業該当性の判断基準とする立場を採用していないとし、予め定められた金額の支払以外の道の選択はできないのであるから、任意の支払ではなく、対価性が認められるとする。

さらに、死体の引き取り・法要の請負業付随事業該当性の有無について、死体の引き取りはペット葬儀の準備行為であることが明らかであり、原告は供養行為と一体である旨を主張するが、3,000円の確定金額は対価性が明瞭であるとし、初七日法要・七七日法要についても予め定めた金員を受領しており、請負業に該当するとする。

最後に、人間用墓地管理の請負業該当性の有無について、人間用の墓地を設置し、予め定めた料金を収受する行為は、通常の霊園墓地経営と同様であり、請負業に該当するとする。

## 第二章 判決の問題点

### 一 収益事業の判断基準

判決が、被告・税務署の主張をそのまま採用し、宗教法人の行う「事業」についても、一般事業者が営利活動として行っているもの同一または類似のものであるなら、それを収益事業（特掲事業）に該当するとしているが、次の諸点から見て疑問がある。

判決は、収益事業該当性の判断基準として、当該事業の展開の手法、収受される財貨の額が定まるに至る経緯、その額と給付行為の内容との対応関係、例外の許容性などの具体的事情を総合的に考慮し、一般事業者が行う類似事業と比較し、社会通念に従って、その財貨移転が任意的な性質か、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言っているが、事実上、一般事業者との類似性を基準として判断しているように思われる。

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。なるほど、インターネットで検索すると、多くの人が宗教法人非課税に不当性を感じており、税務署の課税処分に賛成の意見を掲載してはいる。しかし、一般の人が宗教法人非課税に不当性を感じているのは、宗教法人が収益事業を営んでいながら非課税であるということに対してではなく、「喜捨」、「布施」、「献金」など、宗教活動によって大きな収入を得ていながら非課税であるという点にある。

本件税務署の課税処分は、そのような一般の人の不公平感を払拭しようとして、宗教活動の中から収益事業に当たりそうなものを摘出し、収益事業として課税してきたのではなかろうか。

## 二 宗教法人の収益事業

宗教法人は、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成することという、主たる目的たる宗教活動のほか、公益事業を行うことができ（宗教法人法6条1項）、その目的に反しない限りにおいて収益事業を行うことができるものとされている（同条2項前段）。しかし、その場合には、その種類および管理運営について規則に定め（12条1項7号）、所轄庁（都道府県知事または文部科学大臣）の認証を受け（13条以下、26条以下）、登記しなければならない（52条2項1号）という規制を受けている。

また、収益事業から得た収益については用途が限定されており（6条2項後段）、収益の処分方法については、規則で定め（12条1項7号）、所轄庁の認証を受けなければならない（13条以下、26条以下）し、これに違反する事実が認められた場合には、所轄庁による事業の停止命令が出されうる（79条）のであって、安易に宗教法人の特定の活動を収益事業であると判断するべきではない。

なるほど、税務官庁には税務官庁なりの解釈がありうるし、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（公益事業以外の事業）」に当たるとは限らないものの、一方で収益事業とされながら、他方で収益事業でないと言うのは、好ましいことではないのみならず、国民に誤解を招くことであろう。したがって、同じ国の機関で見解を異にするべきではなく、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ろう。税務官庁の説明責任である。

## 三 法人税法の特掲事業通達（法人税法基本通達）

収益事業とされる33の事業についての基本通達である「法人税法基本通達」にしたがえば、多かれ少なかれ、ほとんどの宗教団体において、複数の収益事業に該当する活動が行われているのではなかろうか。また、結婚式や葬式を、

宗教団体がすべて行うところは少なくないように思われる。

この基本通達には、宗教活動に関しては、いくつかの問題点が見られる。まず、個々の活動を、宗教団体の宗教活動全体という視点から見るのではなく、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、「事業」と称し、あたかも、それらが独立した事業であるかのように表現するのは、一種の論理上のトリックのようであるように感じられる。これらは、宗教団体の活動の実態を踏まえたものではなく、活動の実態に反するものであるように思われる。

「ペット供養」の場合について言及すれば、宗教団体である寺院は、「ペット供養」として、一つの宗教活動を行っているのであって、「請負業」＋「倉庫業」＋「物品販売業」＋「宗教活動」を行っているのではないはずである。

今回、課税対象にされているものではないが、多くの宗教団体の場合、それ以外にも、①供養後の飲食の「席貸業」、「飲食店業（仕出しでも適用される）」、②記念撮影の「写真業」、③遺体の搬送・参列者の送迎の「運送業」、④案内状・プログラムの印刷の「印刷業」、⑤記念誌の発行の「出版業」、⑥所要品の貸出の「物品貸付業」などが該当する。

これらそれぞれを分割し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。

#### 四 「ペット供養」の宗教活動性

最も疑問とされるところは、なぜ人の供養は宗教活動でペットの供養は宗教活動でないのかという点である。その根底には、宗教を人中心にする考えがあるからではなからうか。確かに、信教の自由が認められているのは人に対してであり、宗教活動の主体は人である。しかし、「私権の主体は人、物は権利の客体」が、宗教にも妥当するのであろうか。

それでは、葬儀の主体は何であろうか。判決では、死者・死ペットが葬儀の主体ということであろうか。判決では、葬儀の主体に宗教団体はありえないということであろうか。葬儀と喪主との関係は如何であろうか。筆者は、葬儀は喪主の宗教的行為であると捉えるのが妥当であるものと考えているが、その際に

は、宗教団体の立場は如何であろうか。

葬儀における宗教団体の立場は、葬儀の請負であろうか。請負に違いはないが、宗教的行為としての請負と考えるべきであろうか。あるいはまた、喪主の願いで発動される宗教団体の行為と捉えるべきであろうか。また、国葬・公葬・社葬・団体葬などの場合には国・地方公共団体・会社・団体などが葬儀主宰者となり、葬儀はそれらのものの行為ということになるだろうか。

以上の点を踏まえて、「ペット供養」の問題点を考察すると、ペットの中心性が見えてくる。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るが、それがペットの成仏のための行為であるとする、ペットが主体となってしまう、ペットの宗教行為となり、ペットのための宗教行為となってしまう。

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。それは、ペットのための行為ではなく、ペットへの感謝の意を表し、ペットの鎮魂を願う、飼い主の行為である。それなら、ペットの宗教行為ではなく、人間の宗教行為である。

原告は、大乘仏教の「一切衆生悉有仏性」や「六道輪廻」という教義を持ち出し、判決もそれについて言及しているが、それらを法廷の場に引き出すことが適切であろうか。「一切衆生悉有仏性」について考えるに、動物植物まで含めて、真の意味で「衆生」と言えるのであろうか。仮に、「衆生」に当たるとしても、それは、毘盧遮那仏（大日如来）から生まれた物ということを用だけの意味なのであり、すべての物が救われるということではないのではなかろうか。そうでないなら、人間の救い・信心・宗教も意味がないからである。また、「六道輪廻」を供養論の根拠にするのは問題ではなかろうか。本件の場合、ペット中心に考えているから生じたことではなかろうか。

最後に、法人税法と宗教の判断基準について考察すると、①宗教活動であれば非課税、②宗教活動でなければ、公益事業か収益事業、③特掲の33業種の収益事業なら課税とするのが、大原則である。

問題点は、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、しかも、宗教の判断主体が徴税庁におかれており、さらに、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。その結果、宗教活動を細分化し、事業認定をするということになっている。

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。