

《判例研究》

政教分離からみた宗教法人が行う ペット葬祭の税務収益事業該当性

石 村 耕 治

はじめに

I 事案の概要

- 1 争点
- 2 当事者の主張
 - (1) Xの主張
 - (2) Yの主張の概要
 - (3) Yの主張に対するXの反論要旨
- 3 裁判所の判断
 - (1) 第1審の判断および控訴審の判断要旨（双方はほぼ同旨・棄却）
 - (2) 最高裁の判断（上告棄却・確定）

II 解説

- 1 宗教法人課税・非課税をめぐる論点分析
 - (1) 宗教法人に対する法人税課税の基本
 - (2) 宗教法人非課税制の根拠
 - (3) 現代的な非課税の根拠の検討
 - (4) 政教分離と非課税措置の意義
- 2 ペット葬祭の「宗教性」に関する公的判断の是非
 - (1) 司法判断と政教分離
 - (2) 「宗教」等を公的に定義することがゆるされるか
- 3 イコール・フッティング論と租税法律主義
 - (1) イコール・フッティング論は立法上の原理
 - (2) 租税法律主義と拡張解釈
 - (3) 宗教活動とイコール・フッティング
- 4 対価 対 寄附基準

むすび

- ・名古屋地裁平成17年3月24日判決（棄却・原告控訴）・税務訴訟資料 第255号-92（順号9973）
- ・名古屋高裁平成18年3月7日判決（控訴棄却）・税務訴訟資料 第256号-78（順号10338）
- ・最高裁平成20年9月12日判決（上告棄却・確定）・税務訴訟資料 第258号-165（順号11023）、訟務月報55巻7号2681頁、判例タイムズ1281号165頁、判例時報2022号11頁

はじめに

宗教法人は、法人税法上、「公益法人等」としての課税取扱いを受けている。「公益法人等」は、非営利型の一般社団法人・一般財団法人（以下「一般法人」という。）などとともに、法令に掲げた34【本件係争時は33】業種の特掲事業についてのみが、税務収益事業として、法人税の課税対象となる。

本件係争後に公益法人制度改革（平成20年以降）が行われた。これに伴い、法人税法上、それまでの社団法人・財団法人（以下「旧民法法人」という。）は特例民法法人として「原則非課税」の取扱いを受けるのに対して、新たに創設された一般法人は「原則課税」の取扱いを受ける。そして、一般法人のうち、公益認定等委員会を嚆ませた特定行政庁の認定を得た公益社団法人・公益財団法人（以下「公益法人」という。）および課税庁の認定を受けた非営利型一般法人などは、税務収益事業以外の事業が「免税」の取扱いを受けることになった。これに対して、公益法人制度改革の枠外にあった宗教法人や、学校法人、社会福祉法人、特定非営利活動（NPO）法人などは、法人税法上、依然として原則非課税の取扱いを受けている〔詳しくは、拙論「NPO・非営利公益法人等への支援税制」石村耕治編『現代税法入門塾〔第6版〕』（清文社、2012年）786頁以下参照〕。したがって、宗教法人は、法人税法上、従来どおり「原則非課税」の取扱いを受けている。

ちなみに、「非課税」も「免税」も、課税除外になるということでは同じ結果になる。ただ、学問上、非課税では、当然に課税除外になるのに対して、免税では、一定の政策的な見地から課税を除外とするもので、申請、認定、申告など一定の手続が必要になると解されている。

本件では、飼主からの依頼を受けて葬儀や供養等（以下「ペット葬祭」という。）を行っていた宗教法人が、従来は税務収益事業課税の対象とされていなかったにもかかわらず、いきなり課税対象とされ、課税処分を受けたことから、訴訟に及んだ事案である。

宗教団体は宗教法人法に基づいて所轄庁の認証を受け、登記したうえで宗教

法人になることができる。宗教法人は、①宗教活動に加え、②公益事業、③収益事業を行うことができる。宗教法人は、「世俗的側面」と「宗教的(聖的)側面」を兼ね備えた法人である。世俗的側面より持ち合わせていない他の公益法人等とは性格を異にする。宗教法人に対しては、憲法が制度的に保障した「信教の自由」、これを実質的なものにするための政教分離原則や公定宗教の禁止原則などが適用になることから、課税を含む公権力の行使に当たっては他の公益法人等とは異なり慎重な取扱いをしなければならないことも少なくない。本件を通じて真摯に精査しなければならないことは、宗教法人の「宗教的(聖的)側面」、すなわち宗教活動に対して、課税(貨幣形態による公権力の行使)が抑制的に行われているかどうかである。

司法・立法・行政のすべての面で、「宗教」「宗教活動」などを公的に定義したりすることは極力回避するように求められる。したがって、課税庁が「宗教」「宗教活動」であるかどうかなどについて、定義付けその他特定の認識や見解を示すことは抑制される。特定の公的認識や見解を示すことは、場合によっては「公定宗教」を示唆することにつながり、政教分離原則とぶつかるおそれも出てくる。このため、税法令では宗教法人が行うどのような物品やサービスの提供が宗教活動に当たり法人税の課税除外とされるのかについて明定していないことも多い。結果として、本件で問われたように、「人の葬祭」は法人税が非課税となる宗教活動に当たるのかどうか、逆に「ペット葬祭」は非課税の宗教活動に当たらないのかどうかについては、明確な典拠を見出すことが困難な法環境にあることは否定できない。

こうした法環境の不足を補うこともあって、課税庁や裁判所は、課否判定に基準として、不文の「民間企業との競争条件の対等化論」、すなわち「イコール・フットイング(equal footing)論」や「対価対寄附基準」のような概括基準、さらには、「拡張解釈」により、課税の適正化を図ろうとする傾向を強めている。

しかし、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る(憲法84条)。この原則は、端的に言えば、税法は侵害規範であることから、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。この原則の下、税法の領域においては不確定概念、概括条項、概括

基準等を用いて課税することは禁止されると解される。また、通説的な理解では、法的安定性・予測可能性を高めるねらいから、税法はその文言にそくして「文理解釈」によるべきであるとされる。したがって、本件判決で採られたように、課税範囲を拡大するために「拡張解釈」を用いる手法には根強い批判がある。また、本来、立法上の原則であるイコール・フッティング論を、税法の適用・解釈に持ち出すことは、あたかも「租税負担公平の原則」などを用いて課税処分をするのも認めるに等しく適切ではないとの批判も強い。

I 事案の概要

宗教法人X(原告、控訴人、上告人)は、天台宗の古寺である。昭和58年頃から死亡した愛玩動物(以下「ペット」という。)について、飼主からの依頼を受けて葬儀や供養等(以下「ペット葬祭」という。)などをして金員を受け取っていた。Xは、自己のペット葬祭は、法人税法上非課税となる宗教活動であり、税務収益事業には当たらないとして法人税の申告を行っていなかった。

ちなみに、課税処分当時、Xは、約3000坪の境内に、ペット用の火葬場、墓地、納骨堂、待合室等が設置していた。ペット葬祭の形態は、死体の引取り、動物の重さ等により8,000円から5万円までの定額料金表が存在し、合同墓地は無料であるが個別墓地は年間2,000円の管理費等がかかり、希望者には位牌や骨壺、墓石の頒布を行っていた。

税務署長Y(被告・被控訴人・被上告人)はXの行うペット葬祭が税務収益事業にあたるとして、平成8年4月1日から平成13年3月31日までの5事業年度にかかる法人税の決定処分および無申告加算税の賦課決定処分(以下「本件課税処分」という。)を行った。これに対して、Xは、平成14年7月19日にYに異議申立てを行った。Yは、同年10月18日に、本件課税処分のうち、平13年3月期の無申告加算税賦課決定処分の全部ならびにそれ以外の法人税決定処分および無申告加算税賦課決定の一部をそれぞれ取り消したほかは、Xの申立てを棄却する異議決定をした。そこで、Xは、平成14年11月15日に審査請求を行った。国税不服審判所長は、平成15年10月28日に、平成12年3月期の法人税決定

処分および無申告加算税賦課決定処分の一部を取消したほかは、Xの審査請求を棄却する旨の裁決を行った。そこで、Xは、自己の行うペット葬祭は、宗教活動であり、法人税法上の税務収益事業に当たらないとして、本件課税処分の取消を求め抗告訴訟を提起した。

1 争点

Xの行うペット葬祭等は、法人税法2条13号、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か否かである

2 当事者の主張

本件課税処分をめぐる当事者の主張は、次のとおりである。

(1) Xの主張

納税者X(原告・控訴人・上诉人)は、本件課税処分の違法の論拠として、次のような点をあげた。

① 税法解釈・運用の在り方

国民に義務を課し、その権利を制限することは国民の代表者によって構成される国会の定める法律によってのみ行われるべきであり、法律によらないで租税を課すことはできない(憲法84条の租税法律主義)。これは、国家財政の負担者である国民が自らその内容を決定するという民主主義からの当然の要請である。したがって、その一内容として、租税が賦課される対象は、原則として法律で明記される必要があり、その範囲を政令等や解釈・運用等で安易に拡張することは厳に慎まなければならない。

② 公益法人等と収益事業課税

宗教法人(宗教団体)は、かつては宗教法人令で非課税としていたのと異なり、現在は、法人税法で公益法人等の一つとして原則非課税の課税取扱いを受けている。法人税法によれば、例外的に課税対象とされるのは、収益事業すなわち法人税法施行令5条で限定列举された33【現在34】の特

掲事業に限定されている(法7条、2条)。そして、租税法律主義の趣旨からして、たとえ収益事業であっても33【現在34】の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。また、解釈の基準やペットに対する意識が社会通念に従わなければならないことは当然であるが、法令の解釈が社会通念に従うということは、宗教法人一般に対する非課税についての不公平感などの安易な感情によって規律されることを意味するものでないことも明らかである。

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。すなわち、そもそも、公益法人が原則的に課税されないのは、公益法人が専ら公益を目的として設立され、営利を目的としないというその公益性と、たとえ収益事業を行ったとしても、そこから生じる利益は、株式会社における株主に対する配当のように、特定の個人に帰属する性質のものではないことによる。

だからこそ、法人税法は、公益法人の本来的な公益活動に含まれ得るにもかかわらず形式的に収益事業に含まれる可能性のある公益活動を確認的意味で課税対象から排除しているし(例えば、法税法施行令第5条各号)、人についての葬祭のように本来的な公益・宗教活動といえる事業については、収益事業に含めていないのである。

(2) Yの主張の概要

課税庁Y(被告・被控訴人・被上告人)は、本件課税処分の適法性の論拠として、次のような点をあげた。

①宗教法人Xが営むペット葬祭業等は、法人税法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、a)一般事業者

の行う事業との類似性の有無・程度、b) 非課税事業との関係、c) 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このような観点から、人の葬祭、針供養や人形供養の際に依頼者から受ける金銭は、明確な料金設定がされていないことが多いことから、喜捨にあたり、「収益事業」に該当しないから課税されないが、ペット葬祭その他の事業は上記の基準に照らせば「収益事業」に該当する行為であるから課税されるべきものである。

⑤したがって、Xが実施しているペット葬祭のうち、「読経」「火葬」は「収益事業」の内の「請負業」に、ペットの遺骨を供養のため保管する行為は「倉庫業」に、塔婆・プレート・骨壺・位牌・石版及び墓石の販売は「物品販売業」に、ペットの死体の引取及び墓地管理を「請負業」に、それぞれ該当する。

(3) Yの主張に対するXの反論要旨

この点について、Xは、①宗教法人や僧侶の行うペット葬祭は、非課税とされる人の葬祭と同様の宗教的意義を有し対価性を欠く、②非課税とされる針供養や人形供養との比較からも、ペット葬祭を収益事業として取り扱うことは許されない、③もともと、宗教法人等が本来の公益事業として行ってきた行為であっても、一般事業者がビジネスチャンスと見て参入した場合に課税対象となるのは不当である、④墳墓地の貸付業の非課税を定めた法人税基本通達15-1-18や、神前結婚式等の場合の収益事業の判定に係る法人税基本通達15-1-72に照らせば、法は、収益事業の判定に当たって、「一般事業者が同一ないし類似の事業をしているか」や「競合関係に立つか」などを考慮することなく、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していると解される。

3 裁判所の判断

(1) 第1審の判断および控訴審の判断要旨(双方はほぼ同旨・棄却)

①法人税法等が公益法人等に対して種々の優遇措置を講じているのは、必ずしも、それら全部が、本来は国家が行うべきほどに公共性、公益性の高い活動

を担っており、国家としてもかかる団体を積極的に支援、育成すべきと考えられたからではなく、少なくとも、人間社会において潤滑油に例えるべき一定の有用性を持った非営利活動を行うとされていることに着目し、国家としても、その限りにおいて税制上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（このことは、宗教法人においても例外ではない。）。

②法人税法は、およそ公益法人等であれば、どのような活動によって得た収益であろうと課税しないとする立場に立脚するものではなく、これらの法人等も納税義務者とした上で、本来の非営利活動については課税対象から外すこととするが、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類型の（収益）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、また課税の公平性の確保の観点から、低率ではあるものの、課税対象としていると解される（この意味で、一般事業者との競争条件の平等化を意味するイコール・フィティング【原文ママ】論が現行課税制度の根拠の一つとなっていることは否定できない。）。

③法人税法2条13号〔定義〕、法人税法施行令5条1項〔収益事業の範囲〕各号の定める収益事業の概念は、憲法30条の定める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ことは当然であるものの、他方で、当該団体やその活動が高い公益性、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。

④法人税法施行令5条1項〔収益事業の範囲〕の示す特掲事業は、一方がある給付行為を行うのに対し、その対価として財貨を移転することを約することによって成立する類型の事業であるから、財貨移転行為が給付行為の対価として行われない場合、すなわち給付行為の内容とは無関係に任意でなされる場合には、特掲事業の定型的な特徴を欠き、収益事業に該当しないというべきである。そして、人の葬儀における読経行為など、宗教行為の典型例とされているものにおいては、通常、かかる意味での任意性が存在すると考えられていることは公知の事実である。

⑤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、直ちに当該行為の収益事業該当性が否定されるものではなく、また、当該行為が宗教

的な外形を呈していることや、主宰者が宗教家ないし宗教法人であることによっても、上記該当性が否定されるべきではない。収益事業該当性の有無は、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、一般事業者が行う類似事業と比較しつつ、社会通念に従って、果たしてその財貨移転が任意になされる性質のものか、それとも一定の給付行為の内容に応じた債務の履行としてなされるものかを判断して決せられるべきものである。そして、このことは、ペット葬祭業だけに妥当するものではなく、針供養や人形供養、おみくじ等の頒布などの宗教的行為にも当てはまるというべきである。

⑥Xが行うペットの合同葬、一任葬及び立会葬は、いずれも、Xがペットの葬儀を執り行い、ペットの死体を焼却することを約し、他方、ペット供養希望者が「料金表」ないし「供養料」の表題が付された金額表に記載された金員を交付することを約しているのであるから、死体の焼却については請負契約、それ以外については準委任契約の成立要件を充足する。

⑦Xのペット葬祭業は、「料金表」ないし「供養料」の表題の下に、葬儀内容と動物の重さの組み合わせに応じた確定金額からなる表を定め、ホームページにも同様の表を明示的に掲載していることなどに照らせば、Xのペット葬祭業においては、依頼者は、Xがその支払う金員に対応する葬祭行為をするものと期待し、Xも、その提供する葬祭行為に対応する金員が支払われるものと期待しているというべきであるから、依頼者の支払う金員が任意のものであるとは到底解されず、両者の間に対価関係を肯認するのが相当である。

⑧Xは、火葬したペットの遺骨を、利用者の依頼に応じて、設置している納骨堂内の納骨箱において保管し、その使用許可料及び管理費の支払を受け、使用期限が到来した際は、更新料の支払がなされればそのまま保管を継続するが、そうでない場合は、合同墓へ改葬するとしているのであるから、倉庫寄託契約の成立要件を満たすと解され、また、個別墓地についても、その利用者の依頼に応じて墓地を管理し、利用者から一定額の管理費の支払を受け、使用期間が経過すれば、納骨堂の使用とほぼ同じ取扱いをするというのであるから、報酬

支払特約付きの事務委託契約の成立要件を満たすというべきである。

⑨法人税法施行令5条1項1号(収益事業の範囲)の「物品販売業」とは、動産である物品を有償かつ継続して販売することを意味すると解されるところ、Xは、ペット葬祭業に関連して、塔婆、骨壺等を交付し、これに対して、あらかじめ定められた一定額の金員を受領しているのであるから、これらの行為は、物品を有償かつ継続して販売しているものに該当する。

⑩Xは、ペット葬祭を依頼した者の希望によって、ペットの死体の引取りを行い、これに対して、あらかじめ定められた金員の支払を受けているところ、この行為は、ペットの葬儀を執り行うに先立って、その準備行為として行われることが明らかであるので、請負業に付随する事業活動に該当すると解される。

⑪Xは、ペットの合同供養については、志以外の金員を受け取っていないものの、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は、あらかじめ定められた金員を受領しているところ、このような行為は、請負業に該当すると解される。

以上の理由から、Xのペット葬祭業は、法人税法施行令5条1項1号、9号及び10号に規定する事業に該当し、法人税法2条13号の収益事業に当たると解するのが相当である。Xの請求を棄却する。

(2) 最高裁の判断(上告棄却・確定)

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。

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2条13号の収益事業に当たると解するのが相当である。

II 解説

1 宗教法人課税・非課税をめぐる論点分析

わが国では久しく宗教団体ないし宗教法人に対する法人所得課税については、免税制ではなく、非課税〔当然に課税除外〕制、言い方をかえれば、「原則非課税」制を採用してきている。したがって、収益事業をする場合等に限って納税義務を負うことになっている（法人税法4条1項）。すなわち、宗教法人を含む公益法人等に対する収益事業課税とは、本来的に非課税であるものを例外的に一部の事業（活動）に対して課税するものである。

(1) 宗教法人に対する法人税課税の基本

まず、本件の解説をすすめるに先立ち、宗教法人法が定める法人の活動や事業とそれらに対する法人税法などの課税取扱いがどのようになっているのかに

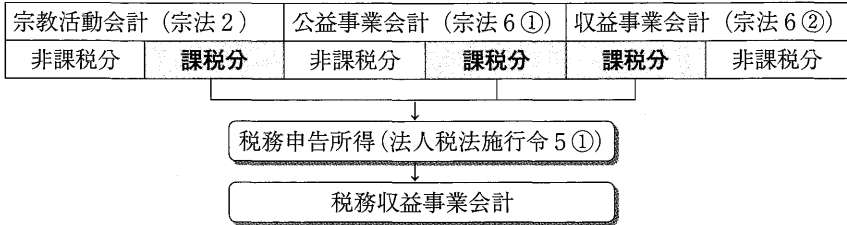
ついてふれておく。

宗教法人法は、宗教法人の活動や事業を、①「宗教活動」、②「公益事業」および③「収益事業」の三つに区分して取り扱っている（2条、6条1項、6条2項）。したがって、宗教法人会計は、①宗教活動会計、②公益事業会計、③収益事業会計の三つに区分される。なお、通例、①「宗教活動」および②「公益事業」と③「収益事業」とを区別して、①・②をまとめて「非収益事業」という（宗教活動に加え幼稚園など公益事業を行っている場合には、当該公益事業を含めて「本来の事業」という場合もある。）。

法人税法上、宗教法人は「非収益事業」は非課税とされている。言い換えると、「収益事業」には課税される。ただ、宗教法人法に従って作成される宗教法人会計における収益事業と税法上の収益事業とは必ずしも内容が一致しない。法人税法における収益事業（以下「税務収益事業」ともいう。）とは、「収益事業、販売業、製造業その他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。」としている（法人税法2条13号）。法人税法は、どのような事業が課税対象となるかについては「限定列举主義」「特掲主義」を採用している。現在、34業種が特掲されている（法人税法施行令5条）また、宗教法人が昔から宗教活動として行ってきた業務であっても、税務収益事業に当てはまれば、法人税がかかる（法人税基本通達15-1-1、15-1-10等）。反面、収益事業にあたる場合であっても、墳墓地の貸付け（法人税基本通達15-1-18）や宗教法人の有する宿泊施設に信者や参詣人を1泊1,000円（2食付きで1,500円）以下の料金を宿泊させる場合には税務収益事業（この場合は旅館業）に当たらないとし（法人税基本通達15-1-39、15-1-42）、法人税がかからないこともある（法人税法施行令5条1項各号）。こうした課否判定は、実務的には、国税庁長官が発遣する法人税法基本通達に全面的に依存して行われている。しかし、通達は、対納税者間では必ずしも法的拘束力を有しない、したがって、法源性を欠くことから、租税法律主義の要請に対する大きなインパクトになる。

宗教法人会計と税務収益事業会計との関係を一覧にしてみると、次のようになる。

◆宗教法人の区分会計（経理）と税務収益事業



本件下級審判決では、公益法人税制について、「法人税法が公益法人等に対して種々の優遇措置を講じている」、あるいは公益性の高い活動を担っているものに限り「税制上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」と判示する。言い換えると、裁判所は、宗教法人を含む公益法人等については、一般の営利法人（普通法人）並みの課税が原則（いわゆる「原則課税」）であり、一部特恵的に課税除外にされているに過ぎないかのような見解を示している。しかし、宗教法人に対する現行の課税取扱いは、本件下級審判決での理解とは真逆で、収益事業をする場合等に限って納税義務を負うことになっている（法人税法4条1項）。すなわち、わが国では宗教団体ないし宗教法人に対する法人所得課税においては、免税制ではなく、久しく非課税〔当然に課税除外〕制を採用してきた。言い換えると、宗教法人を含む公益法人等に対し収益事業課税は、本来的に非課税であるものを、例外的に課税しようというのが、立法趣旨（立法事実）である。この点は、Xも最高裁への上告受理申立理由書で指摘している。

本件下級審判決における課税史認識をただす意味合いもかね、以下においては、わが国の宗教法人非課税制の変遷や非課税制の理論的根拠などを精査してみる。

(2) 宗教法人非課税制の根拠

宗教法人非課税制の根拠は、多角的に考察することができる。宗教団体ないし宗教法人に関する制度（宗教団体会法・宗教法人令・宗教法人法）の変遷を織

り込んだ上で、大きく「伝統的な非課税の根拠」と「現代的な非課税の根拠」に分けて精査することができる。また、現行の宗教法人法の下での非収益事業（宗教活動・公益事業）の内容などを織り込んで、大きく「宗教活動の非課税の根拠」と「公益事業の非課税の根拠」に分けて精査することもできる。この場合、後者の「公益事業の非課税の根拠」は、民法その他の法律に基づいて設立される公益法人等（公益社団法人・公益財団法人など）が行う公益事業の非課税の根拠と基本的にはほぼ同じと考えてもよい。

このような考察手法や分析の視点があることを念頭に置いた上で、ここでは、「伝統的な非課税の根拠」と「現代的な非課税の根拠」に分けて点検する〔詳しくは、石村耕治編著『宗教法人法制と税制のあり方』（法律文化社、2006年）第2章参照、拙論「非営利公益団体課税除外・公益寄附金税制の根拠をさぐる」〔日本租税理論学会編』『市民公益税制の検討〔租税理論研究叢書21〕』（法律文化社、2011年）所収参照〕。

(a) 伝統的な非課税の根拠

さきにふれたように、わが国における非課税措置は、沿革的には、社寺・墓地など宗教用資産に対する地租の取扱いにその端を発する。しかし、こうした措置を講じた背景にいかなる根拠があったのかは定かではない。

一方、わが国で初めて法人の所得（第1種所得税）に課税するとしたのが、1899〔明治32〕年の所得税法改正（1899〔明治32〕年法律17号）である。この改正では、「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」は非課税とされた（5条4号）。その根拠、すなわち立法事実、については、当時の帝国議会の審議録に若干の記述があり、参考になる。

1898〔明治31〕年12月13日に開催された第13回帝国議会衆議院所得税法改正に係る審査特別委員会では、次のような質疑応答が交わされている。

〔○齋藤安雄議員 5条4号『営利ヲ目的トセサル法人ノ所得』〕

○政府委員（若槻礼次郎）『営利ヲ目的トセサル法人』ト伝ヒマスノハ、今日民法ノ総則ニアリマス、商業ナリ教育ト云ウヤウナ事柄ニ就イテ、法人ヲ立ルコト出来ルト云フコトニツイテ居リマス、サウ云ウノハ固ヨリ教

育トカ慈善トカ商業トカ伝フ目的テ、法人ニナツテ居ルモノモアリマスカ
ラ、ソレ等カラシテ此所得税ヲ取ルト伝フコトハ、此課税ノ上ニ於テ余リ
喜フヘキコトテハアリマスマイ、現ニコノ法律ニ於テモ商業ニ供スル建物
或ハ土地ナトニ於テハ、免税ニナツテ居リマスカラ、所得税モ矢張り、サ
ウ云ウヤウナ慈善トカ教育トカ商業トカ伝ウ目的ニ立テ居ル法人タケニ
ハ、課ケナイ方カ宜シト云ウノテ、営利ヲ目的トセサル法人ノ所得ハ、
課税ノ範囲外ニ置キマシタ……。」〔審査特別委員会速記録(第1号)
3～4頁〕。

以上のように、公益法人等に対する非課税取扱いの淵源となる法案につい
ての議会での審議の際の議論を見た限りでは、非課税の根拠は定かではない。
また、わが国の民法制定時に範とした西欧諸国の近代法制の影響も考えられ
ないでもない。しかし、これについても確たる裏付け資料は見出せない。

あるいは、わが国には、古くから社寺・墓地などの資産に対しては課税し
てこなかったことから、近代的な税制の確立に際して、議会がこの非課税の
伝統を尊重した結果ではなかったかとも推測できる。すなわち、極めて不確
実ではあるが、当初の公益法人等に対する非課税措置は、特定の根拠があつ
てのことではなく、むしろ、議会は、営利を目的としていないこの種の法人
には課税すべきではないといった単純な理由に基づいて採られたようにも見
える。

また、わが国における公益活動は久しく政府支配ないし官庁主導のもとで
培われてきていることから、公益法人等を準公共法人のような存在とみて、
課税上は公共法人に準じた課税取扱いにしたとも考えられる。すなわち、公
共法人である国家が同じく公共性・公益性のある法人などに課税すること
になることから、いわゆる「重複課税(redundant taxation)」を回避する意味
合いがあつたものとも推測できる。

(b) 求められる現代的な非課税の根拠

ある意味では、宗教法人に対する非課税措置は、その根拠がさして深く問
われることのないままに、法人制度の発展とともに、久しくその適用を広げ

てきたともいえる。

今日、わが国における民間非営利・公益セクターは、大きく開花し、政府セクター（第1セクター）や営利セクター（第2セクター）と十分に対峙できる規模にまで成長を遂げている。あるものは、営利・課税法人顔負けの規模にまで成長し、本件において課税庁や裁判所が指摘するように、民業圧迫とも批判される規模の公益法人も出現してきている。ときには、ガバナビリティ（法人の統治能力、管理運営能力）やアカウンタビリティ（説明責任）あるいはディスクロージャー（情報公開）などの面で問題を指摘される法人がマスコミをにぎわす。こうした背景には、非課税措置あるいは免税措置の存在があるのではないかとの指摘がしばしばなされる。

一方、宗教法人について見ても、今日まで幾度ともなくアカウンタビリティの問題を問われてきた経緯がある。また、あるものは巨大化し、現実の政治をも左右する存在にまでなっている。こうした背景には、非課税措置を含む広く課税除外措置の存在があるのではないかとの認識も国民・納税者の間に広がりつつあるのも否定できない。

(3) 現代的な非課税の根拠の検討

近年、わが国においては、宗教法人に対する現代的な非課税措置の根拠をアメリカ法に求める機運が高まっている。これは、わが国の憲法20条や89条が、アメリカ連邦憲法修正1条〔国教公認禁止条項/Establishment clause〕の影響を受けて制定されたことが理由であろう。すなわち、宗教活動に対する非課税措置の根拠やその是非については、日米双方とも、政教分離原則を機軸として、公益法人等一般と区別するかたちで論じなければならないという共通の法的基盤ができたことによる。ちなみに、アメリカ連邦法人所得課税においても、宗教団体の行う宗教活動については、連邦憲法修正第1条の国教公認禁止条項を実質的なものにするための政教分離原則（separation of church and State）原則のもと、非課税（tax exclusion/full tax exemption）の取扱いを受けている。他の非営利公益法人が行う公益事業が免税（tax exemption）取扱いを受けているのとは対照的である。

税財政法学において、伝統的に、政府が特定の個人や団体に対する補助ないし助成などを(以下「補助等」という。)行うこととは、補助金ないしは助成金(以下「補助金等」という。)の「直接的支出」を指すものと理解されてきた。しかしながら、今日では、この種の補助金等とは、広く税法上の特惠措置による租税の軽減免除や非課税などを通じて行われることから「間接的支出」も理解されるようになってきている。一般に、この種の間接的支出は、議会の議決を経ないで行われる歳出に相当することから、「かくれた補助金(hidden subsidies)」と呼ばれる。とりわけ、アメリカ税財政法学においては、このような「かくれた補助金」が、一般に、税法上の特惠措置を通じて行われることから「租税歳出(tax expenditures)」と呼ばれている〔詳しくは、石村耕治「租税歳出概念による租税特別措置の統制」『アメリカ連邦税財政法の構造』(法律文化社、1995年)14頁以下参照〕。

わが国においても、こうした租税歳出論の展開の影響を受けて、宗教法人を含む公益法人等に対する課税除外制が歳出論的な観点から再検討されてきている。とりわけ、宗教法人については、非課税措置による租税歳出を、憲法の政教分離原則に照らして、いかに理解すべきかを中心に理論が固められてきている〔アメリカにおける憲法の政教分離原則からみた非課税措置の分析について詳しくは、See, Johnny R. Buckles, "Does the Constitutional Norm of separation of Church and State Justify the Denial of Tax Exemption to Churches that Engage in Partisan Political Speech," 84 Ind. L.J 447 (2009)〕。

宗教法人に対する非課税措置の根拠は、さまざま考えられる。以下に、税財政学上の観点に立って、現代的な根拠を提供している理論を精査してみる。

(a) 政教分離説

宗教法人非課税制を支える「政教分離説」とは、端的にいえば、宗教活動非課税制の根拠を憲法20条や89条が制度的に保障する「信教の自由」およびそれを実質化するための政教分離原則に求めようとする考え方である。

政教分離原則は、二つの不可分の側面を持つことから、あたかも一枚の硬貨のようなものともされる。すなわち、一方は、国家は宗教に介入してはな

らないという「宗教の国家からの自由」の側面である。そして、もう一方は、宗教は国家に介入してはならないという「国家の宗教からの自由」の側面である。このように、宗教と国家が相互に不介入の立場で自立して共生できはじめて政教分離の障壁は堅固なものになり、ひいては「信教の自由」も積極的に保障できる〔なお、グローバルな視角からの政教分離の類型分析については、拙著『イングランド国教会法の研究』（白鷗大学法政策研究所、2010年）358頁以下参照〕。

政教分離原則を根拠に宗教法人の行う宗教活動を非課税とすることにより、課税権者である国や地方公共団体は、宗教活動に積極的にかかわらないように求めることができる。その一方で、宗教活動に課税しないことは、宗教法人に対する国や地方公共団体から特典を受けるに等しいという見方もある。したがって、憲法20条1項後段にいう国家が特典を付与することを禁止する規定に抵触するのではないかとの指摘もある。

国教を禁止するとともに、国家と宗教との間の障壁をできるだけ高くしようとする憲法を持つという意味では、わが国とアメリカとは似たような法環境にあるといってよい。そのアメリカにおいても、政教分離原則を根拠に宗教団体の宗教活動を非課税とすることの是非については、連邦最高裁判所が合憲の判断を下したことで〔Walz v. Tax Commission of New York, 397 U.S. 664 (1970)〕司法的にはすでに決着をみている。しかし、学問的にはまだ合憲論と違憲論が対立している〔こうした議論について詳しくは、See, Kenneth C. Halcom, "Taxing God," 38 McGeorge L. Rev. 729 (2007)〕。

思うに、宗教法人に対する非課税措置は、宗教活動を間接的に支援・補助することにつながり、国家は宗教団体とかかわりを持つことになる。しかし、一方で、宗教活動に課税することも、宗教活動の実態把握などのための税務調査などを通じて国家が宗教法人にかかわりを持つことになる。このような前提にあって、政教分離説にあっては、憲法は、むしろ宗教活動を非課税とすることにより国家は最小限で宗教にかかわる方を選択しているとみるのが妥当であるとする。

政教分離説によると、宗教法人（宗教団体）に対する非課税措置は、税法

により付与される「特惠(特典/legislative grace)」ではなく、憲法が制度的に保障する「信教の自由」を淵原とすることになる。すなわち、実体税法上の非課税措置(statutory tax exclusion)ではなく、憲法上の非課税措置(constitutional tax exclusion)となる。

(b) 結社の自由保障説

「結社の自由保障説」とは、宗教法人非課税制、とりわけ宗教活動非課税制、の根拠を、憲法の結社の自由あるいは宗教的結社の自由に求めようとする考え方である。

憲法は、「集会、結社及び言論、出版その他一切の表現の自由は、これを保障する」(21条)と定める。つまり、国民には「結社の自由」ないしは「結社権」が保障されている。国民は、宗教はもちろんのこと、政治的ないしはその他福祉の増進、環境の保全、人権の擁護、平和の推進など、多様な非営利・公益活動をする目的で団体を結成し、さらには法人を設立する権利を有している。このように法人の構成員の結社権を守ることは、憲法上の要請である。

とりわけ、宗教法人の場合、法人自体が、「信教の自由」を享有すると見るのは自明のところである。宗教法人の宗教活動に対し課税措置を講じることは、当該事業に対する課税事務を口実に公権力を有する課税庁が、常時信徒の「宗教的結社の自由」に介入するおそれもでてくる。やはり、信徒の結社の自由を守り、信教の自由を保障するためには、宗教活動を当然に課税除外にするように求められる。このような論拠に基づき宗教活動を非課税とするように求める考え方は、「結社の自由保障説」と呼んでよい。

ちなみに、この結社の自由保障説は、広義においては、前記政教分離説に含めて考えてもよい。

(c) 公益説(対価説)

「公益説(対価説)」とは、宗教法人非課税制の根拠を宗教法人の公益性に求めようとする考え方である。

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〔井上恵行『宗教法人法の基礎的研究〔改訂版〕』（第一書房、1972年）354頁以下参照〕。非課税措置は、宗教法人のこうした公益性のある活動に対し、税制を通じた国家からの一種の“対価”に支払であるとする考え方がある。〔碓井光明「宗教法人の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集33号『日本の税金』（有斐閣、1984年）129頁参照〕。こうした見解は、「公益説」ないし「対価説」・「代償説」と呼んでもよい。

この考え方は、非収益事業に対して非課税措置を講じることは、実質的に租税歳出を構成することになるとしながらも、社会全体の利益の観点から課税をしないとするものである。宗教法人の非収益事業（宗教活動＋公益事業）に対する非課税措置を正当化するための有力な根拠といえる。もっとも、公益説は、後にふれるように、論理構成の仕方によっては、「宗教」ないし「宗教活動」自体に対して公益性を求めることになりかねず、政教分離の視角からは問題なしとはしない。

(d) 非営利・課税ベース除外説

「非営利・課税ベース除外説（tax base approach）」とは、宗教法人（宗教団体）の宗教活動用の金銭や実物資産は、法人所得課税や資産課税理論において課税対象とされる「課税ベース」には入らないことを根拠に非課税とすべきとの考え方である。この非営利・課税ベース除外説は、宗教法人（宗教団体）の宗教活動用の金銭や実物資産に対する非課税措置は、租税歳出には当たらないとことを基礎に展開されている。

宗教法人は、宗教活動会計上、さらには公益事業会計上、法人税にいう収益（益金）から費用（損金）を差し引いて算定され、課税の対象となる「純利益」（所得）をあげていない。また、現行税法は、法人所得に対する課税は、持分主に対する税金の前取りであるという考え方を一部なりとも採用してい

る。しかし、宗教法人の場合、「非営利」「非分配」であり、配当を受ける持分主が存在しない。このようにみると、非営利の宗教法人が行う宗教活動、さらには公益事業については、法人税において課税の対象とする課税物件(所得)を生み出し得ない。したがって、こうした非営利の活動や事業を、法人税の課税ベースから除外するのは合理的といえる。

ちなみに、本件原告Xは、こうした見解にそった主張をしている。

一方、この課税ベース除外説に従うと、地方税、とりわけ固定資産税や特別土地保有税など(以下「固定資産税等」という)の課税において、宗教法人(宗教団体)が宗教活動や公益事業目的で保有する実物資産を、課税客体(課税ベース)から除外するのも合理的といえる。この考え方は、「課税客体除外説」と呼んでもよい。

宗教法人が保有する固定資産税等に課税するにあたっては、その資産が毎年生み出す利用収益にも着目して課税ベースを算定する必要がある。ところが、非営利の宗教法人が保有する礼拝用施設など宗教用実物資産の場合には、商業的な利用収益はなく、しかも、課税客体を市場価額で測定することにもなじまない。このことから、当該固定資産税等を課税ベースから除外するのは理にかなっている

(e) 公益信託類推説

「公益信託類推説」とは、宗教法人(宗教団体)を含む公益法人等の課税関係を“公益信託”の法理に準じて考えようとするものである。この考え方によれば、宗教法人を、受託者とみることになる。すなわち、宗教法人は、委託者である信徒などから、宗教ないし公益目的で費消するように依頼を受けた金銭や財産などを、自己の名で管理、不特定かつ多数の受益者を対象に給付する存在であるとみなすものである。この関係において、宗教法人(宗教団体)は、単なる「橋渡し機関(conduit)」であり、宗教法人サイドでは非課税とされて当然であるとする。また、この種のサービス給付に課税すべきであるというのであれば、そのサービス給付を受けた信徒を含む受益者サイドで課税すべきであるとする。

この場合に、受益者サイドで、この種の給付に課税するか、非課税とするかは、租税政策の選択の問題となる。受託者で供給サイドにある宗教法人は、課税とは直接に関係がないことになる。したがって、宗教法人(宗教団体)に帰属するこうした金銭や財産等について、法人所得課税上は、課税客体とはなりえない〔See, Bittker & Rahdert, "The Exemption of Non-Profit Organizations from Federal Income Taxation," 85 Yale L. J 299, at 314 *et seq* (1976)〕。ちなみに、この考え方は、法人擬制説的な潮流と軌を一にするとの見方もある〔山下徳夫「中間法人創設と法人課税のあり方」税務大学校論叢40号(1993年)185頁以下参照〕。

(4) 政教分離と非課税措置の意義

宗教法人(宗教団体)に対する非課税措置を正当化するための根拠はさまざまである。これらの根拠の是非については、抽象的な法政策的な理論からだけでなく、現実の法解釈などを踏まえて議論する必要である。

(a) 政教分離を根拠とする非課税措置

公益説(対価説)によって宗教法人の非課税措置を支えるとなると、宗教団体の宗教活動は一般の公益法人の活動と同質のものとして、法人の公益性ではなく、「宗教」ないし「宗教活動」に対する公益性、つまり不特定かつ多数の人たちに向けて積極的に公益の増進を図ることを求めることが正当化されうる。仮に宗教ないし宗教(聖的)活動に公益性を求めることが正しいとした場合、(もちろん著者は正しいとは思わないが)この面での「公益性」といっても、信徒の内心に働きかけ、精神生活の浄化などを通じて極めて消極的に社会の安寧に寄与しているといった性格のものであることに注目する必要がある。ある意味では、選抜された特定者を入学させ教育サービスを提供し、社会貢献、公益性を有するとするとの理由で教育事業に対し非課税措置を享受する私立学校と似てくる。いずれにしろ、宗教法人は、他の公益法人等とは異なり、不特定かつ多数の人たちに向けて積極的に公益の増進を図ることを前提に宗教活動を行っているとはいえない。

視点をかえ、宗教法人（宗教団体）に対する非課税措置の根拠を政教分離原則に求めた場合はどのような論理展開ができるのであろうか。

宗教法人に対して非課税措置を認めることは、宗教活動を間接的に支援することや補助することにつながり、その結果、国家は宗教法人（宗教団体）とかかわりを持つことになる。しかし、逆に、宗教活動に課税することも、宗教活動の実態把握などのための税務調査などを通じて国家が宗教法人にかかわりを持つことになる。

政教分離説では、このような前提を認めただうえで、憲法や租税政策は、国家（公権力）は宗教法人（宗教団体）に課税することにより深く宗教活動にかかわるよりは、むしろ非課税とすることにより最小限で宗教活動にかかわる方を選択していると解するのが妥当であるとみる。この考え方によると、宗教法人（宗教団体）に対する非課税措置は、憲法が制度的に保障する「信教の自由」を根拠とした「憲法上の措置」となる。各実体税法により付与される特惠（特典）ではないとされることから、宗教法人（宗教団体）を優遇することや他の公益法人を逆差別するような措置でないことになる。

宗教法人は、「世俗的側面」と「宗教的（聖的）側面」を兼ね備えた法人である。社会福祉法人や公益社団法人・公益財団法人のような世俗的側面より持ち合わせていない他の公益法人等とは性格を異にする。宗教法人には、憲法が制度的に保障した「信教の自由」、これを実質的なものにするための政教分離原則や公定宗教の禁止原則などが適用になることから、政教分離説によれば、宗教法人の「宗教的（聖的）側面」、すなわち宗教活動に対する課税（貨幣形態による公権力の行使）はゆるされないことになる。まさに、非課税措置は、憲法を淵源とし、宗教活動に対する公権力の行使を抑制する仕組みとして機能していることになる。

(b) 宗教活動に「公共性」「公益性」を問えるのか

本件下級審判決では、「公共性」と「公益性」の文言を同質化して使っている。また、宗教法人の特性に配慮することなく他の公益法人と同等に、宗教法人が「公共性」や「公益性」があることを理由に課税除外措置が認められ

ているかのような判断をしている。しかし、こうした判断は、宗教ないし宗教活動自体に対する公共性、公益性を求める方向につながりかねず、政教分離の視点から問題なしとはしない。

まず、法人税法上は、「公益性」と「公共性」の文言は区別して使われている。すなわち、公益法人は、収益事業に対して課税されるのに対して（法人税法2条6号別表第二）、公共法人は人的課税除外であり収益事業を含めて非課税取扱いとなっている（法人税法2条5号別表第一）。

とりわけ、公権力が「宗教」に「公共性」を求めるということは、かつて国家が特定の宗教を別格（神社非宗教）として扱った〔別格の存在には宗教団体法は不適用、公共法人の一部とした〕時代につながりかねないことをも意味する。憲法が制度的に保障する「信教の自由」およびそこから派生する政教分離原則からして、司法を含む公権力は、宗教法人関連事案に関して、軽々に「公共性」に論及してはならないはずである。

加えて、公権力は、宗教法人関連事案に関して、「宗教」の「公益性」について論じてはならない（もっとも、宗教法人が公益事業を行っている場合には当該事業に対して公益性を求めることは是認されるものと解される。）。なぜならば、国家やその機関が、この宗教は公益性がある、あるいはこの宗教は公益性がないとの認識を示すことは、政教分離原則、公定宗教禁止原則に抵触することになりかねないからである。現行憲法は、こうしたかたちでの公権力の行使を明文で禁止している〔政教分離原則のわが国での展開については、中根孝司『新宗教法人法』（第一法規、1996年）123頁以下参照〕。

宗教法人法は、「宗教」ではなく、「宗教法人」が世俗的な側面で公益性ないし公器性を有していることの証として、透明性を確保し、法に定める適正なガバナンス（管理運営、法人統治）の責務を果たすように求めている。具体的には、宗教法人の管理運営をするために、代表役員、責任役員、代務者等の機関を設けること（12条1項5号）に加えて、役員・代務者の善管義務・法令遵守義務（18条5項）、聖俗分離原則の徹底（18条6項）、役員・代務者の利益相反行為の禁止（21条1項・2項）、任意機関設置によるガバナンスの確保（12条1項1号6）などを求めている。一方、宗教法人がアカウントビリティ（説明

責任)ないしディスクロージャー(情報開示)の責務を果たす方法については、公告制度(23条)、登記制度(52条以下)、事務所備付資料の閲覧(25条3項)などを定めている〔詳しくは、渡部嶸『逐条解説 宗教法人法(第4次改訂版)』(ぎょうせい、2009年)参照〕。

繰り返しになるが、宗教法人は、「世俗的側面」と「宗教的(聖的)側面」を兼ね備えた法人である。こうした適正なガバナンス、アカウンタビリティないしディスクロージャーを求める宗教法人法の規定は、「宗教」、つまり、宗教法人の「聖的側面」に公益性を求めたものではなく、「宗教法人」の「世俗的側面」についての公益性ないし公器性を担保することにねらいがある。

(c) 小結

宗教法人に対する現行の法人所得課税取扱いは、本件下級審判決における理解とは真逆で、収益事業をする場合等に限って納税義務を負うことになっている(法人税法4条1項)。すなわち、わが国では宗教団体ないし宗教法人に対する法人所得課税においては、免税制ではなく、久しく非課税〔当然に課税除外〕制を採用してきている。言い換えると、宗教法人に対する収益事業課税は、本来的に非課税であるものを例外的に課税する構図になっている。

こうした課税取扱いは、歴史的な経緯もさることながら、非営利性やある種の公益性・公器性を備えた宗教法人(宗教団体)の特性を考慮して採られている措置であると解される。

宗教法人非課税制あるいは税務収益事業課税を考える場合には、課税処分に名をかりた宗教活動への公権力の不要な介入がないようにするためにも、非課税制が重要な機能を発揮していることに目を向ける必要がある。言い換えると、現行の非課税制は、政教分離原則を基礎とした憲法秩序に根ざしたものである点にも十分に留意する必要がある。

本件下級審判決では、宗教法人に対する税務収益事業課税にあたっては、一般事業者との外見的類似性や他の公益法人等との均等な課税取扱いなど、イコール・フットイング(equal footing)の視点がしきりと強調されている。

しかし、このことは裏返すと、本件下級審判決は、憲法上の理由から法人税法上非課税である宗教法人と実定法に基づき課税除外の取扱いを受ける他の公益法人等との違い、さらには一般の営利法人（普通法人）との違いに対する配慮に欠けるきらいがある。司法には、現行憲法秩序のもとでの宗教法人（宗教団体）の位置づけをしっかりとしたうえで、税務収益事業課税実務へ裁断を下すように求められる。

2 ペット葬祭の「宗教性」に関する公的判断の是非

憲法は、「思想及び良心の自由は、これを侵してはならない。」(19条)と規定している。また、「信教の自由は、何人に対してもこれを保障する。」(20条1項)と規定している。さらに、「集会、結社及び言論、出版その他一切の表現の自由は、これを保障する。」(21条1項)と規定している。

憲法が保障する「信教」すなわち「宗教」「信仰」について、宗教法人法は、特段の定義規定を置いていない。これは、こうした文言を公的に定義することが政教分離原則とぶつかることを避けるためと解される。その一方で、宗教法人法は、「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してはならない」(1条2項)と規定し、かさねて信教の自由を尊重する旨を確認している。さらに、文部科学省内に置かれた宗教法人審議会(71条1項)についても、「宗教団体における信仰、規律、慣習等宗教上の事項について、いかなる形においても調停し、又は干渉してはならない。」(71条3項)と規定し、宗教法人(宗教団体)の「宗教的(聖的)側面」への公権力の不介入を明確にしている。

加えて、宗教法人法は、84条〔宗教上の特性及び慣習の尊重〕で、「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。」と規定している。また、85条〔解釈規定〕で、「この法律のいかなる規定も、文部科学大臣、都道府県知事及び裁判所に対し、宗教団体における信仰、規律、慣習等宗教上の事項についていかなる形においても調停し、若しくは干渉する権限を与え、又は宗教上の役職員の任免その他の進退を勧告し、誘導し、若しくはこれに干渉する権限を与えるものと解釈してはならない。」と規定している。

(1) 司法判断と政教分離

憲法がその自由を保障する「信教」すなわち「宗教」「信仰」とは何かを具体的に定義することについては、行政機関（行政庁）はもちろんのこと、司法機関（裁判所）も、消極的であるように求められる。いわゆる「津地鎮祭事件」において、裁判所は、「憲法でいう宗教とは『超自然的、超人間の本質（すなわち絶対者、創造主、至高の存在等、なかんずく神、仏、霊等）の存在を確信し、畏敬崇拜する心情と行為』」との見解を示している〔名古屋高裁昭和46年5月14日判決・行集22巻5号680頁〕。また、本件地裁判決でも一部この定義を引用している。しかし、これには疑問を感じる。

たしかに、世俗裁判所が、「宗教」「信仰」といった文言を定義することについては、「国家〔政府〕の言論の法理（government speech doctrine）」【国家は、自らの言動活動において、中立的な見解を維持するように求められないとする理論である。ただし、国家の言論が、個人の言論の自由や政教分離原則などとぶつかる場合には問題となる。】から許容されるとの見方ができないわけではない。しかし、特定宗教の国家保証（endorsement）ないし主流派宗教の公認などにつながりかねないことから、政教分離原則の視点、とりわけ「公定宗教の国教化禁止（establishment of official religion）」の視点からは肯定的にとらえ難い〔See, Samuel J. Rascoff, “Establishing Official Islam? The Law and Strategy of Counter-Radicalization,” 64 Stan. L. Rev. 125 (2012)〕。

いずれにしろ、憲法は「信教」すなわち「宗教」「信仰」の自由を制度的に保障すると定めていることから、立法・司法・行政を問わず、こうした自由権に対する公権力の行使は極力抑制されなければならないことは自明のところ

ある。

この点につき、本件地裁判決では、「そもそも、公権力がそのような審査を行うことは、信教の自由を保障した憲法20条に違反するおそれがあり、現に宗教法人法1条2項、25条5項、84条などは、公権力が、その事務を遂行する上で、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、特に留意すべき旨を定めている。」とし、自戒の念を表している。正鵠を射ている。

思想の表明や教義(宗教・信仰)をひろめる活動には、仮に異論があったとしても、自立した自由であることから、「公序」「公共の福祉」などを根拠にして公権力が介入することはゆるされない〔佐藤幸治『憲法〔第3版〕』(青林書院、1995年)491頁以下参照〕。言い換えると、対面のみならず、動画、雑誌、新聞、ラジオ、テレビ、インターネットなどの媒体を通じた「純粋な言論(mere speech)」、「純粋な説教(pure religious preach)」ないし「純粋な宗教活動(pure religious activity)」に対する公権力の介入は人権侵害になりうる。もっとも、宗教法人(宗教団体)の「宗教的(聖的)側面」への公権力介入禁止のルールは、宗教的言論、説教などが、殺人や放火のような世俗法上の犯罪や、納税拒否のような受忍義務の不履行を教唆するような、いわゆる「スピーチ・プラス(speech plus)」に当たる場合には、「やむにやまれない国家の利益(compelling State interest)」をはかることなどを理由に、例外的に公権力の介入が是認されることもあり得るものと解される。〔See, Amos N. Guiora, "Religious Extremism: A Fundamental Danger," 50 S. Tex L. Rev. 734 (2009); Gregory P. Proseus, "Reconciling Religious Free Exercise and National Security: Triumph of the Ultimate Compelling Governmental Interest," 18 Wm. & Mary of Woman & L. 363 (2012)〕。ただ、この場合であっても、信仰に基づく良心的兵役拒否や良心的納税拒否などのときには、寛容の精神に基づき世俗法による信者の信仰を保護する国家の対応の可否を含め難しい判断が求められる〔拙論「信教の自由と平和基金指定納税制」〔石村耕治編〕『宗教法人法制と税制のあり方』前掲・126頁以下参照〕。

(2) 「宗教」等を公的に定義することがゆるされるか

政教分離原則のもとでは、いわゆる「国教」ないし「公定宗教」を認められない。このため、行政機関や裁判所などは、教団の教えや見解が「宗教」にあたるのか、あるいは「宗教」とは何かなどについて判断しないように自制を求められる。言い換えると、純粋な宗教活動に公権的な規制を加えるねらいから、「宗教」「宗教性」「宗教活動」などを公的に定義することや公的に枠付けすることはゆるされない。宗教団体に法人格を付与することを目的とする宗教法人法も「宗教」を定義する規定を置いていない。

本件課税処分を精査して見ると、課税庁Yは、原告Xがペット葬祭事業として提供している労務・サービスの性格は、国民の社会・文化的意識に照らしても、寺社がこれを取り扱うことにこそ価値があるものと一般にとらえられているとはいえないと解される、と論駁している。すなわち、人の葬祭とペットの葬祭は異なると判断している。しかし、すでにふれたところからも分かるように、行政機関であるYは、「宗教」性の有無を軽々に論じることについては、憲法上の政教分離原則からして、問題なしとはしない。Yが、人の葬祭には宗教性があり、一方ペットの葬祭には宗教性がないとするような認識を示すことは、「公認宗教」を認めない現行憲法秩序に抵触するおそれがある。言い換えると、Yは、「宗教」かどうか、あるいは「宗教性」の有無について公的基準を設定したうえで課否判定をすることは避けなければならない。

この点について、本件原告Xは、供養等葬祭の本質的な意味は、亡くなった人やペットへの哀悼・宗教的儀式などを通じて、遺された者の苦痛の軽減を図ることにあるのであり、その点では人の供養等とペットの供養等との意味に違いがあるわけではないと認識を示している。これは、ペットの供養等を宗教法人に依頼するには、ペットを単なるモノとして廃棄処分することを望んでいないとの認識に根ざしたものであろう。この点は、ペット葬祭の依頼者にもならず大衆に共通する認識ではないかと思う。とすれば、課税庁Yは、一方的にペット葬祭には宗教性がないかのような慈愛に欠ける公的見解を表明し、Xの主張に論駁することは政教分離の原則からして問題といえる。

最高裁判決は、この点について、ペット葬祭も、人の葬祭と同じく宗教行為

の一環と見られるとしたうえで、別の理由から本件課税処分を合法と裁断している。結論には異論があるものの、論理の立て方は正鵠を射ている。

3 イコール・フットイング論と租税法律主義

課税庁Yは、「ペット葬祭が一般事業者でも広く取り扱われていることから明らかである。加えて、Xの事業においては、一般事業者と同様、合同葬等の葬祭メニューや対象動物の大きさに応じた料金を設定しているが、かかる扱いは、労務ないしサービスの内容が料金に反映されていることの現れであり、また、設定された料金も、ほぼ一般事業者と同様であることからすれば、Xが行うペット葬祭業務につき授受される経済的利益は、Xが提供する労務・サービスに対する対価の性質を有すると解される。」と主張する。

このようなYの主張の中核をなしているのは「民間企業との競争条件の対等化」、つまり「イコール・フットイング (equal footing)」【課税庁Yの主張や下級審判決では「イコール・フィッティング (equal fitting)」という文言を用いているが、「イコール・フットイング」の誤りである。】の論理である。

諸外国においても、市場原理をベースとした非営利公益法人税制のあり方、政策論議において、イコール・フットイング論がしばしば登場する。しかし、あくまでも立法政策上のことである、税法の適用・解釈に、イコール・フットイング論を持ち出している例はないものと思われる。

ちなみに、イギリスにおける公益法人等 (charities) の収益事業 (trading activities) に対する法人税課税においては、「収益の用途基準 (destination of income test)」、つまり、本来の事業に充当する限りにおいて、その源泉 (source) を問わず、収益を課税除外として取扱う。ただし、収益事業の規模が大きい場合には子会社 (trading subsidiary company) を設立し、その収益のすべてを無税で親である公益法人等の本来の事業へ寄附・充当することを認める [See, The Buzzacott Charity Team, *Charity Accounting and Taxation* (5th ed., Buzzacott, 2010) at Chap. 8]。これは、わが税制に照らして見ると、実質的に「みなし寄附金率100%」の制度を採用することに等しい。

一方、アメリカの非営利公益法人等に対する収益事業課税においても、従来

は、判例法により収益の用途基準を採用していた。しかし、収益の用途基準の不適切な活用が問われ〔See, *Trinidad v. Sagrada Orden de Predicadores*, 263 U.S. 578, at 581 (1924)〕、その後、イコール・フッティング論の視点を採りいれて、課否基準が見直された。現行連邦税法（内国歳入法典513条a項）は、課否判定に「源泉基準 (source test)」を採用し、その収益の源泉を「本来の事業に関連するもの」と「本来の事業に非関連なもの」に区分して、前者は課税除外、後者は課税とする「非関連事業所得課税制度 (UBIT=Unrelated business Income Tax)」を採用する〔See, Brace R. Hopkins, *The Tax Law of Unrelated Business for Nonprofit Organizations* (Willey, 2005) at 15 *et seq.*拙著『日米の公益法人課税法の構造』(成文堂、1992年) 8章参照〕。

(1) イコール・フッティング論は立法上の原理

アメリカの収益事業課税制の変遷からも分かるように、イコール・フッティング論は、立法上の原理 (principle for legislative resolution) 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」、ないし税法の解釈・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。

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る。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。

租税法律主義の原則からすると、一般事業者がペット葬祭の分野へ参入してきたから、税法に定めがないにもかかわらず、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にするというのは納得がいかない。

もっとも、本件では、課税庁Yも裁判所も、一般事業者の宗教法人と競争条件が著しく不合理な状態にいたっているとの確たる証拠に基づいて本件課税処分を合法とする結論を導き出すにはいたっていない。後述のように、むしろ、対価性の有無を判断の根拠としている。

いずれにしても、税法の適用・解釈に、イコール・フッティング論を持ち出す

のは、「経済的観察法」を用いて課税処分をするのも認めるに等しく適切ではないことを指摘しておきたい。

(2) 租税法律主義と拡張解釈

今日の「税法の解釈」に関する通説・判例等の考え方は、法的安定性・予測可能性を高めるねらいから、税法は原則として、その文言にそくして解釈、いわゆる「文理解釈 (literal interpretation)」すべきであるとされる〔例えば、金子宏『租税法〔第17版〕』(弘文堂、2012年)110頁、北野弘久『税法学原論〔第6版〕』(青林書院、2007年)223頁など参照)。一方で、課税庁の立場を支えるため、“税の軽減を主たる目的とする規定の解釈・適用においては「厳格解釈 (narrow interpretation)」ないし「目的論的解釈 (purposive interpretation)」、一方、租税回避をねらいとした行為の規制には「拡張解釈 (expanding interpretation)」も許される”という主張も見うけられる〔例えば、川田剛『租税法入門〔5訂版〕』(大蔵財務協会、2009年)93頁参照)。

下級審判決では、公益法人税制について、「法人税法等が公益法人等に対して種々の優遇措置を講じている」、あるいは公益性の高い活動を担っているものに限り「税制上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」と判示する。言い換えると、裁判所は、宗教法人を含む公益法人等については、一般の営利法人(普通法人)並みの課税が原則であり、一部特恵的に課税除外にされているに過ぎないと解しているようにみえる。ところが、すでにふれたように、立法的な経緯からみても、宗教法人を含む公益法人等に対する収益事業課税が行われる理由は真逆で、本来的に非課税であるべきものを、例外的に課税しようというところにある。したがって、非課税要件は厳格解釈すべきであるとの見解は成り立たないといえる。むしろ、逆に、宗教法人を含む公益法人等の収益事業に課税する場合、課税要件は厳格に解釈しなければならない。この意味では、下級審の裁断には納得がいかない。立法事実を捨象し、安易に行政府や裁判所が不確定な概括基準を創設し課税してはならないといえる。憲法上の要請である租税法律主義〔つまり、課税庁(行政府)や裁判所(司法院)は、国会(立法府)の専権事項である“法創造作用”を勝手に担ってはならな

いとされる三権分立のルール]の“原点”を見据えて、認定事実等に対する法の解釈・適用を行うように求められる。

法人税法は4条において「内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、内国法人である公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を営む【現在「行う」に改正されている。】場合又は第84条第1項に規定する退職年金業務等を行う場合に限り」と規定している。本件X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いる。

また、法人税法はこの「収益事業」の範囲を「製造業、販売業その他の政令で定める事業」のうち、「継続して事業所と設けて営ま【現在「行わ】れるもの」〔傍点引用者〕に限定している（2条13号）。この規定を受けた法人税法施行令5条は「法第2条第13号（収益事業の意義）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業（その性質上その事業に附随して行なわれる行為を含む。）とする」として、係争時特掲33業種【現在34種】を列挙し、「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。すなわち、法人税法は、公益法人等の場合は例外的に限定列挙された「収益事業」を行った場合にのみ課税するスタンスにある。言い換えると、現行の法人税法は収益事業の範囲について、あくまでも限定列挙主義、特掲主義を採っているといえる。したがって、仮にYが主張するように「一般的事業者との競争」が立法意思であったとしても、法人税法には「一般的事業者と競争する事業」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ことから、本件課税処分を容認することはできない。

収益事業に該当するかどうかは、あくまでも限定列挙された特掲事業に該当するか否かで判断されるべきものである。

Yが主張するように、法人税法施行令5条に掲げられた33業種【現在34業種】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。これでは、納税者の法的安定性・予測可能性を著しく害することになる。したがって、宗教法人の宗教活動について、解釈を変えれば容易に税務

収益事業に変質しうるかのように導く主張には大きな疑問符が付く。このような課税庁の解釈姿勢が、法人税基本通達15-1-1〔公益法人等の本来の事業が収益事業に該当する場合〕のような概括条項の発遣につながっているのかも知れない。

ちなみに、公益法人等に対する収益事業課税の分野では、とりわけ顕著な通達課税（法人税基本通達15-1-1以下）が行われている〔詳しくは、品川芳宣『租税法律主義と通達課税』（ぎょうせい、2003年）参照〕。本稿では問題の指摘にとどめるが、こうした通達課税は、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視点から厳しい批判にさらされてきている〔拙論「通達課税とは何か」『現代税法入門塾〔第6版〕』前掲・99頁以下参照〕。

(3) 宗教活動とイコール・フットイング

現行法人税法施行令5条は、特掲33業種【現在34種】に当てはまる場合であっても、公益性の高いものについては法人税法施行令や法人税基本通達で非課税取扱いにしている〔法人税法施行令5条各号、法人税基本通達15-1-1以下参照〕。これに対して、宗教法人が行う葬祭については明文の非課税規定がない。もちろん、これは、「宗教」「宗教性」「宗教活動」のような文言を公的に定義することあるいはその範囲を法定することが、憲法に制度化された「宗教の自由」やそこから派生する政教分離原則、公定宗教禁止原則に抵触することになることを回避するためとも取れる。しかし、このために、課税庁Yが本件で主張しているように、葬祭といった典型的な宗教活動も現象的には税務収益事業のいずれかの類型にあてはまる可能性が出てくることになる。

この点については、現行実務では人の葬祭の宗教活動は課税対象とされておらず、Yもそのことを「一般業者との競合も存在しない」ことを理由に正当化しており、論理矛盾を感じないわけではない。いずれにせよ、本件では、Xが久しく不文律で課税除外とされ宗教行為の一環として行ってきたペット葬祭がいきなり税務収益事業の対象とされたわけであるが、問題は、こうした法的安定性・予測可能性を害する突発的な課税がどのような論拠に基づいて正当化されているかである。

4 対価 対 寄附基準

最高裁は、本件において、ペット葬祭において宗教法人が提供する役務等に対して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と認められると事実認定をした。そのうえで、その金員の移転は宗教法人が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であるとともに、依頼者が宗教行為としての意味を感じて金員の支払いをしていたとしても、いわゆる喜捨(寄附金)等の性格を有することはできないと裁断した。

また、ペット葬祭業の目的、内容、料金等の決め方、さらに周知方法等からも、宗教法人以外の法人によって一般的に行われる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言わざるを得ないとした。

これらの事実を斟酌したうえで、ペット葬祭のために宗教上の儀式の形式によって葬祭を行っていることを考慮しても、法人税法上の収益事業に当たると解釈して、宗教法人Xの上告を棄却した。

従来から税務収益事業の課否において、学説では、一般事業者との競合性、つまりイコール・フットイング論に着目することが多かったようである。しかし、すでにふれたように、イコール・フットイング論が、税法の適用・解釈あるいは税務収益事業の課否の一般原則と見ることについては、批判も少なくない〔例えば、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号参照〕。

この点、本件においては、物品やサービスが「対価 (compensation)」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 (voluntary donation)」なのかどうかを基準 (以下「対価 対 寄附基準」という。) で判断を下した。

「宗教法人の物品販売」が収益事業に当たるか否かの認定においては、すでに、この対価 対 寄附基準が採用されている。法人税基本通達15-1-10〔宗教法人、学校法人等の物品販売〕では、「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ものとする。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、供花等）をこれら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。」(15-1-10(1))と規定している。

この結果、宗教法人が、仕入原価1,000円のツボを2,000円で販売すると物品販売業に当てはまる。一方、仕入原価1,000円のツボを100万円で販売(?)すると喜捨金に当たり、収益事業課税の対象から外れることになる。もちろん、課税取扱いの視点を離れて考えると、状況によっては喜捨の「任意性」が問われるケースもあるものと思われる。

また、線香や供花等は、見方によっては、宗教活動に必須の物品のように取れる。しかし、課税現場では否応なしに、この税務通達に基づいて課否判定が行われており、実質的に法令と同じく機能している。

いずれにしろ、課税の現場では、実質的に概括基準のように機能している対価対寄附基準を、法源性を欠く税務通達で発遣しているところに、わが国での「通達課税」の深刻さを感じざるを得ない。この点は、Xも、最高裁への上告受理申立理由書で指摘している。

この対価対寄附基準は、他の「請負業」に当たるか否かの判定にも使われている。特定非営利活動(NPO)法人の福祉サービスの仲介は収益事業(請負業)に当たるかどうか争われた「流山訴訟(NPO法人流山ユー・アイネット事件)」において、裁判所は、この対価対寄附基準に基づいて「請負業」に当たるとした課税庁の処分を支持した〔千葉地裁平成16年4月2日判決(棄却・原告控訴)・税務訴訟資料 第254号-110(順号9617)、東京高裁平成16年11月17日判決(控訴棄却・確定)・税務訴訟資料 第254号-313(順号9820)〕。流山訴訟の分析として、益子良一「公益法人(NPO法人)課税」〔松尾・益子編『新訂 民法と税法の接点』(ぎょうせい、2007年)65頁以下参照〕。

いまだ十分な判例に積み重ねはないが、宗教法人、さらには公益法人等の具体的な活動が収益事業に当たるか否かの認定においては、対価対寄附基準に傾斜する方向が定まりつつあるように見える。もちろん、この対価対寄附基

準は、現行法人税法施行令5条は特掲33業種【現在34種】にあてはまることを前提に用いることになるものの、通達課税の氾濫も相まって、租税法律主義の原則にぶつかる拡張解釈につながるのではないかの懸念は払しょくできない。

とりわけ、本件下級審判決においては、人の葬祭とは区別する形で、ペット葬祭の場合のみならず、針供養や人形供養の場合のような宗教的行為についても、この対価対寄附基準で判断すべきであることを示唆するように読める。この点、本件最高裁判決では、これらを宗教的行為と認めながらも、実際の課税判定にあたっては、「人の葬祭」を非課税、「それ以外の葬祭」は課税と練引きしたが、その根拠ははっきりしない。

むすび

宗教法人は、「世俗的側面」と「宗教的(聖的)側面」を兼ね備えた法人である。世俗的側面より持ち合わせていない他の公益法人等とは性格を異にする。宗教法人の「宗教的(聖的)側面」、すなわち宗教活動に対して非課税措置を講じているのは、憲法上の理由からであると解される。したがって、宗教活動に課税(貨幣形態による公権力の行使)することは、政教分離原則の抵触することになる。

加えて、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。それにもかかわらず、公益法人等に対する収益事業課税分野では、とりわけ顕著な通達課税(法人税基本通達15-1-1以下)が行われている。通達の発遣は、改変の激しい課税実務に即応すると意味では、納税者サービスに資すると言えなくもない。しかし、課税庁の法解釈や適用を一方的に発遣した通達が独り歩きし、実質的に「課税強化ツール」として機能するのは好ましいとはいえない。また、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視点からも問題である、そのあり方については、常に精査が必要である。

また、すでにふれたように、税法の解釈に関する通説的な考え方では、法的安定性・予測可能性を確保するねらいから、税法は、原則として、その文言に

そくして文理解釈 (literal interpretation) されるべきであるとされる。それにもかかわらず、本件において課税庁Yは、課税の均等化の視点からしきりとイコール・フッティング論を強調する。しかし、イコール・フッティング論は、本来、立法上の原理であり、税法の適用・解釈に、イコール・フッティング論を持ち出して課税処分を認めることは、「経済的観察法」を用いた課税処分の是認にもつながりかねず、租税法律主義の観点から適切とはいえない。

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ものである。係争時特掲33業種【現在34業種】に含まれていなかったのにもかかわらず、一般事業者がペット葬祭に参入してきたからといって、不確定な対価 対 寄附基準を用いて、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極めて不合理である。とりわけ、それまでの課税取扱いをいきなり法の拡張解釈で不利益変更し、営利事業者のような価格設定を用いてペット葬祭事業をしていることを理由に宗教法人に課税することにするのは、租税法律主義の原則からしてゆるされない。この場合、課税処分のもととなった税法の規定 (法人税法2条13号) の宗教法人 (本件ではX) に対する適用の仕方が、憲法84条などの「適用違憲」を構成する可能性も否定できない。仮にこうした課税を正当化したいというのであれば、法的安定性・予測可能性を確保する視点からも、その根拠を示して立法手続を踏んだうえで課税すべきである。もちろん、この場合には、「宗教」「宗教活動」への課税の回避、さらにはこうした文言の公的定義につながらないように細心の注意が必要である。法の拡張解釈により、課税庁の不意打ち課税取扱い変更を容認した本件判決には賛成できない。