

税法入門 (最終回)

第48回 動物の遺骨を収蔵保管している土地建物の課税関係

税務特別委員会委員 脇谷 英夫 (51期)

事案

東京都内にある宗教法人Xは、江戸時代前期に開創された寺院で、開創間もないころから諸動物の供養をしてきた由緒ある寺院であった。

Xの境内には、回向堂と供養塔があり、いずれもその建物の中央部分には仏像が安置され、それを囲むように諸動物の遺骨を安置するロッカーが配置されていた(後図参照)。

諸動物の遺骨を安置するロッカー部分はそれまで仏像安置部分と同様に課税されてこなかったが、都税事務所は平成16年6月1日付で、上記ロッカー部分は宗教施設に該当しないとして固定資産税を課税する処分を行った。

Xは、仏像安置部分・ロッカー部分が一体の宗教施設をなすものと主張して、課税処分の取消しを求めた。

第一審である東京地方裁判所はXの請求を棄却したが、Xはこれを不服として控訴した。

判旨

●東京高等裁判所平成20年1月23日判決 (裁判所ホームページ)

1. 結論

原判決を取り消す。

被控訴人が平成16年6月1日付で控訴人に対してした控訴人所有の原判決別紙物件目録記載の土地及び建物に係る平成16年度分の固定資産税及び都市計画税賦課処分を取り消す。

2. 理由

(1) 地方税法348条2項3号にいう非課税とされる境内建物及び境内地とは、宗教法人が、専らその本来の用に供し、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ために必要な当該宗教法人の

固有の境内建物及境内土地をいうものと解される。

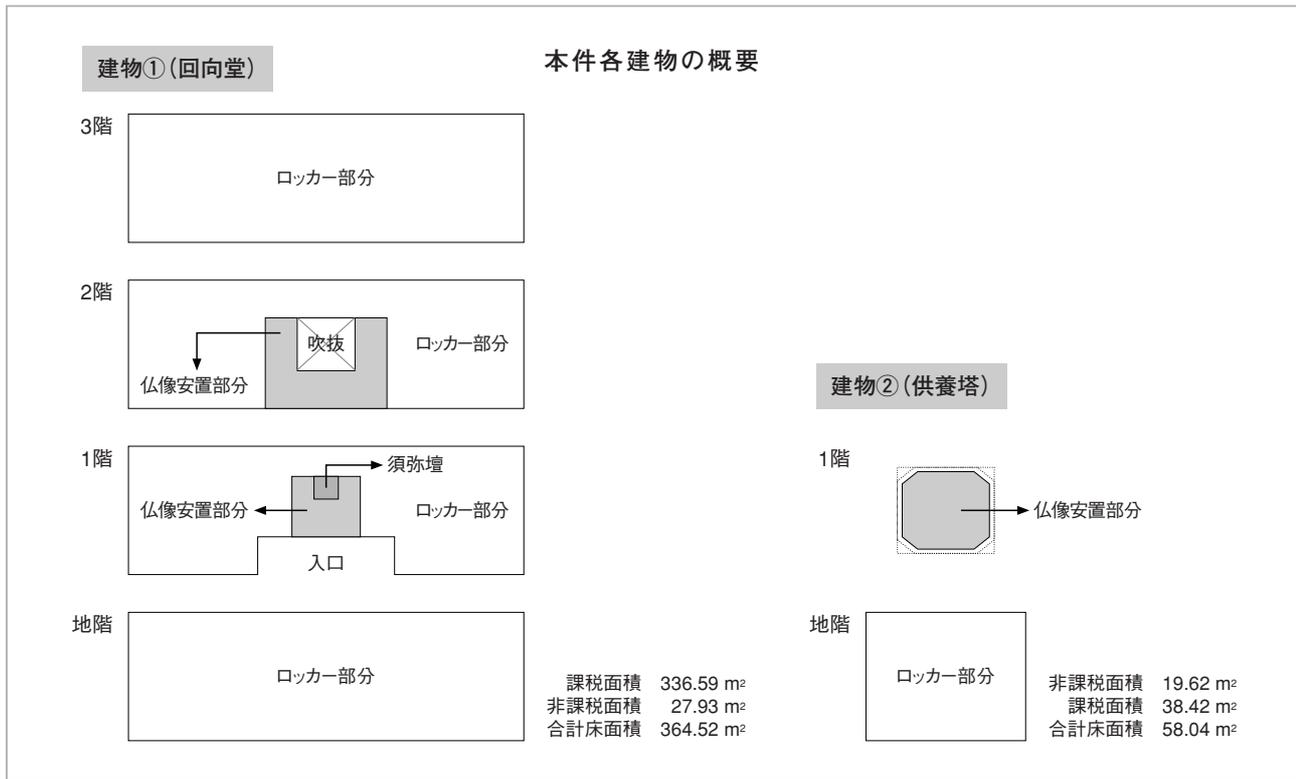
そして、当該境内建物及び境内地が、同号にいう「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内土地」に当たるかどうかについては、当該境内建物及び境内地の使用の実態を、社会通念に照らして客観的に判断すべきである。

(2) 控訴人において動物を供養することが世間一般に広く受け入れられ庶民の信仰の対象となってきたこと、控訴人は、回向堂及び供養塔において動物の遺骨の安置をするとともに、毎日勤行で動物の供養を行うほか、月1回あるいは年3回の動物供養の法要を行っていることが認められるのであるから、これらの使用状況からみれば、回向堂及び供養塔は、本件ロッカー部分のみならず、その敷地部分も含めて全体が宗教法人である控訴人が専ら宗教目的に使用する施設であって、その宗教活動のために欠くことができないものであるというべきである。

(3) 人の墓地の設置や埋葬行為については、墓地、埋葬等に関する法律が制定されているのに対し、動物の遺骨及び埋葬については格別の法的な規制がされていない。そして、一般的に人が供養される場合と動物が供養される場合とで社会的な評価が異なることは否定できないところである。

しかしながら、(中略)控訴人においては、江戸時代の開創以来動物の供養が長年月にわたって行われてきたものであり、宗教活動が継続され、社会的にも定着して現在に至り、その間、地域住民からも動物供養の寺として厚い信仰の対象とされてきたこと、そして、動物を供養するための宗教施設として回向堂及び供養塔が建立されたことが明らかであるから、上記使用実態に照らすと、回向堂及び供養塔における動物の供養については、客観的にみて、その宗教性について社会的な認知が得られているものといえることができる。

また、控訴人の使用実態については、(中略)境



内地の客観的状況により明らかであり、特別に強制的な子細な調査を要せず、客観的に判断することができるものである。

(4) 被控訴人は、控訴人の動物の遺骨保管事業は、民間業者の動物霊園事業と類似しており、その料金が対価性を有するから、非課税の優遇措置を受けるべきではないと主張する。(中略)

控訴人の動物の安置・供養については、(中略)控訴人は、民間のペット霊園が多数開業する以前の昭和37年からロッカー形式による遺骨の安置を開始していたこと、檀家だけでなく、一般の動物愛好家の飼育していた諸動物の供養も受け入れているが、浄土宗以外の教義・作法による供養は行っていないこと、回向堂及び供養塔のいずれも馬頭観世音菩薩像がその中心に位置し、動物の遺骨を安置した本件ロッカー部分が仏像を取り囲むように配置され、その間に仕切りはなく、空間的には仏像と不可分一体の構造として設計されていること、控訴人においては、基本的に合祀を勧めており、火葬の後、一年間遺骨を無償で預かり、その後も合祀を勧め、それでも気持ちの整理がつかず個別の安置を申し出た者につき、有料で遺骨の保管をするが、合祀については管理費等の費用はかからないこと、宣伝広告は一切しておらず、レポートを伴う民間業者の紹介

にも応じていないこと等、民間業者との相違が認められ、これらの事情を考慮すると、控訴人が、年間5万円、3万5000円、2万円の三段階の定額制で動物の霊の供養料を徴収していることをもって、控訴人の動物の安置保管が、民間業者の行う霊園事業と同様の営利的なものとはまではないことができない。

コメント

1. 地方税法は固定資産税に関して「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地」を非課税としている(地方税法348条2項3号)。

本件は、諸動物の遺骨を安置するロッカー及びその敷地部分が上記の「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地」に該当するかが争われた事案である。

2. 本判決は、「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地」に当たるかどうかについて、当該境内建物及び境内地の使用の実態を、社会通念に照らして客観的に判断すべきであるとしている。

これは、主観的事情を考慮しないという点では

妥当であろう。

しかしそれを超えて「使用実態を客観的に判断する」という点を外観上外形上専らその本来の用に供する建物土地か否かを判別できない場合を排除するという趣旨を含むとなれば問題である。それは必要な調査を省略して課税することを正当化する結果となるからである。

3. 本事件で、東京都は課税の正当性に関してイコール・フットイング（本判決は「イコール・フットイング」と表記している）を根拠とする主張を展開したようである。

イコール・フットイング（equal footing）とは競争条件を同等にすることを意味し、税制に限らず、補助金などの優遇措置が存する領域や規制緩和に関連して用いられている用語である。

イコール・フットイングの根拠は税制の観点に限れば課税の公平性に求められると思われる。

都側は、Xの活動が民間事業者の事業と同じである以上、イコール・フットイング論に基づき民間事業者と同等の課税が課せられるべきであると主張していたようである。

しかし、本判決は、Xと民間業者との相違点を重視して、都側の主張を排斥した。

民間事業者の供養施設が自由競争の下に宗教団体の供養施設に取って代わることはありえず、両者に競争関係が成立するとは思われず、民間事業者の供養施設事業と宗教団体のそれとは質的に明らかに異なるものであって、両者の間に競争原理を機能させる必要はないと思われる。

また、宗教団体が行っている儀式等について、同様の儀式等を一般事業者が参入して行いだしたら、競争条件を同等にするため、儀式等について宗教法人にも課税をするということは、おかしいであろう。

東京都のイコール・フットイングの主張については、訴訟のためのとってつけた感があると強く感じる。

4. 第一審は、人に対する供養と動物に対する供養とは社会的評価を相違するものとして、Xの行為を固有の宗教目的活動ではないと認定していたが、本判決は、その相違があることを前提としつつ、Xの固有の事情（建立の経緯、動物供養の期間、地域住民の認識等）を基にして、宗教性を認定した。

本判決は、Xの過去帳などの記載などを基にXの事情を認定しているため、X以外の寺院について本判決と同様の結論が出ることは難しいのではないと思われる。

ただ、供養は、亡くなった存在のためだけでなく、残された者のためにも行うものであることを考えると、人に対する供養と動物に対する供養とで質的違いを強調して、その取扱いを大きく異なるようにすることは、残された者の信仰心を害することになるのではないだろうか、この点も含め、なお検討の余地はあろう。

5. ところで、本件については、その後、東京都が上告及び上告受理の申立てをしたが、最高裁は平成20年7月17日に上告棄却及び上告不受理決定をした。そのため、本件は本判決をもって確定した。

最高裁は、その後、平成20年9月12日、宗教法人のペットの葬祭活動を収益事業（法人税法2条13号、同施行令5条1項各号）にあたるという判決を言渡し、宗教法人のペットの葬祭活動に法人税が課せられることを容認した。

ここで最高裁は認定事実から当該宗教法人のペット葬祭活動が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らずこれらの事業と競合すること、当該宗教法人に支払われる金員が喜捨等の性格を有することはできないことなどを根拠として収益事業にあたることを判示している。

6. 最高裁の立場は、ペット供養と課税問題について一見矛盾した態度をとったかのようにも思えるが、

法人税法と固定資産税に関する地方税法とでは、課税要件、課税客体、非課税措置の趣旨に違いがあること、また、2つの事件の事情にも差異があったことを考慮すれば、最高裁の態度は矛盾しているとは言い切れない。

宗教法人に対する法人税の課税は、それが宗教的色彩を帯びるかどうかに関係なく、法人税法施行令5条各号の定める「収益事業」の範囲に含まれるか否かで決まるとすれば、事情によっては収益事業に供されている建物・土地が、地方税法上は、宗教性を基礎とする「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地」の要件に該当すると判断される余地はあるのかもしれない。

そういう意味では、本件の判決も、上記最高裁の判決も、事例判決の側面が強く、この判決を先例として活用するためには、その事案に関する詳細な調査と分析が必要不可欠といえよう。

参考文献

(固定資産税関係)

○服部弘・菅原万里子「ペット供養施設に対する固定資産税課税の問題点」税理2008年10月号

(法人税関係)

○最高裁判決 判例時報2022号11ページ

○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」宗教法2006年11月号99ページ