

### 三八 宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀等を行う事業が法人税法二条一三号所定の収益事業に当たるとされた事例

明治学院大学 渡辺 充 教

〔事案〕(1) 原告慈妙院は、嘉暦元年(一三二六年)ころ、慈妙上人によって開山されたと伝えられる古刹であり、昭和四四年一〇月二八日、比叡山延暦寺を本山とする宗教法人天台宗を包括法人として設立された宗教法人である。

原告は、「A動物霊園」の名称で、約三〇〇坪の境内に、ペット用の火葬場、墓地、納骨堂、待合室等を設置して、昭和五八年ころから、①死体の引取り(希望する飼い主に対し、引取車を派遣して死亡したペットを原告まで運搬する)、②葬儀(火葬場に隣接するペット専用火葬場、人間用祭壇を用い、僧侶が説経して行う)、③火葬(合同葬・葬儀終了後、その日のうちに原告により合同火葬場にて合同火葬される。ii 一任葬(個別葬・葬儀終了後、立会葬のない時間に原告により個別火葬場にて単独火葬される。iii 立会葬・葬儀終了後、飼い主らが待合室にて待機するうち、個別火葬場にて単独火葬される。)、④埋蔵・納骨(原告の境内に、ペット専用の合同墓地、個別墓地、納骨堂を設置し、飼い主らの希望に従って利用することができる。)、⑤法要(毎月一七日には合同法要がなされるほか、希望者には位牌を祭り、初七日法要や七日法要を行う。)、⑥その他(希望者には、塔婆、ネームプレート、位牌、骨壺、袋、石版及び墓石を頒布している。))といった「ペット葬祭業」を執り行ってきた。

ところで、被告課税庁は、死亡したペットの飼い主

が行う本件ペット葬祭業が、法人税法施行令五条一項一〇号の請負業等に該当するかどうかについては、「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。」とした。

次に、本件ペット葬祭業の特掲事業該当性については、「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するのが相当であり、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。」と判示し、収益事業に当たると解するのが相当であるとされた。

#### 【評釈】判旨に反対

##### 一 問題の所在

本件は、宗教法人への課税のあり方をどの観点から捉えるかにより、その結論が大きく異なるものと考える。すなわち、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置く考え方と、もっぱら法技術的な側面から、収益事業の課税要件にのみ力点を

から依頼を受けて葬儀や供養等を行い金員を受け取ったことに対し、本件ペット葬祭業は、法人税法二条一三号及び同法施行令五条一項各号所定の収益事業に当たるとして(2) ③は請負業、④は倉庫業、⑤は物品販売業、⑥は請負業の付随事業)、平成九年三月期から平成一三年三月期の各事業年度における法人税の決定処分ならびに無申告加算税賦課決定処分を行った。これを不服とした原告は、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(ただし、異議決定及び審査裁決により一部取消後のもの)の取消しを求めて本訴に及んだ。

(2) 本件は、具体的に、①公益法人に対する課税制度の趣旨、②ペット葬祭業の特掲事業該当性を争点とするが、第一審名古屋地裁平成一七年三月二四日判決(税資二五五号順号九九七三)は、原告の請求をいずれも棄却した。

すなわち、名古屋地裁は、①の公益法人に対する課税制度の趣旨に関して、「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ら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。))。したがって……本来の非営利活動については課税対象から除外することとするが、一般事業者が利益の獲得を目的とした収益に對しては、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」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・フィッティング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。))と判示した。

次に、②ペット葬祭業の特掲事業該当性については、「法人税法上の特掲事業該当性は、当事者が当該行為に宗教的意義を見いだし、あるいはその外形を取ることによって直ちに否定されるべきものではなく、これ

おくかの差異である。

本件で最高裁は、後者に力点を置く立場をとり、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・フィッティング論(一般事業者との競争条件)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が、筆者は、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するところであり、むしろ前者を重視する立場から、本件判旨に反対する。

#### 二 政教分離原則と課税関係

葬祭業をめぐる比較的最近の事件に、(株)東京葬祭による脱税事件がある。これはペット葬祭業ではないが、(株)東京葬祭が、東京、千葉、神奈川にある宗教法人を買収等することにより実質的に支配下においていた上で、葬儀の統括の仕事を紹介した僧侶から受け取ったリベートを、買収した宗教法人にお布施などの名目で移し、非課税の所得に見せかけて税負担を免れていたというものである。宗教法人の本来の宗教活動を隠れ蓑とした悪質な事件である。このような事件が発覚すると、宗教法人への課税のあり方自体が再度問われることは否めない。

「宗教」とは何か。本件第一審判決では、「宗教とは、一般には、超自然的、超人間的の本質的存在を確信し、畏敬崇拜する心情と行為」と判示した。これを定義することはかなり難しい問題であり、そもそも租税法学者の手を離れる問題である。ただし、宗教行為については、実定法が規定する法の解釈の範囲内においてこれを整理すると、まず宗教団体については、宗教法人法二条に、「この法律において「宗教団体」とは、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成することを

を取り巻く具体的諸事情をも総合的に考慮し、一般事業者の類似事業と比較しつつ、社会通念に従って、財貨移転が任意になされる性質のものか否かを判断して決せられるべきものである。」とし、原告が「料金表」ないし「供養料」の表題の下に金額を明示的に掲載していることは、「原告のペット葬祭業においては、依頼者は、原告がその支払う金員に對応する葬祭行為をするものと期待し、原告も、その提供する葬祭行為に對應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。」と判示した。以下、判決では、請負業のみならず、倉庫業、物品販売業、請負業付随事業性との関係においてもいずれも対価性の存在を認め、本件ペット葬祭業は収益事業として特掲事業に該当すると判示した。

(3) 原告は第一審判決を不服として控訴したが、名古屋高裁平成一八年三月七日判決(TA IN S・Z 88-1079)は、控訴人が控訴審において、僧侶による統括等の行為は純粋な宗教行為であって収益事業に該当しないから、本件課税処分のうち少なくともこれらの行為に關しては受取られた金員に關する部分は取り消されるべきものであると主張した点につき、「宗教行為であるか否かによって、直ちに当該行為の収益事業該当性が左右されるものでなく、控訴人が行ったペットの葬儀、遺骨の処理等の行為は、僧侶による統括等を含め、いずれも収益事業に該当すると解されることは前記判示のとおりであるから、控訴人の上記主張は採用できない。」と判示し、本件控訴は理由がないものとして棄却した。

#### 【判旨】上告棄却

最高裁は、はじめに公益法人に対する課税制度の趣旨につき、「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」と判示し、第一審で示されたイコール・フィッティング論に現行課税制度の根拠を求めている。その上で、宗教法人現行課税制度の根拠を求めている。その上で、宗教法人主たる目的とする左に掲げる団体をいう。」と定義しており、法文上は、宗教の教義を広めることなどを主目的とする団体が、その目的に應じた行為を行う限り、およそそこに宗教行為が行われているものと解釈することができる。

ところで、その宗教法人が行った宗教行為に對し法人税が課税されるかどうかについては、不透明な部分が多い。憲法二〇条一項は、「信教の自由は、何人に対してこれを保障する。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。」と規定し、後段部分と同条三項ならびに八九条は、いわゆる政教分離の原則を謳っている。この政教分離の原則と課税関係については二説の対立がある。一つは、課税権者は宗教法人の宗教行為に積極的ににかかわりを持たないようになすべきであるので、宗教法人は非課税であるとする説と、もう一つは、逆に、宗教法人の宗教行為について非課税の特権を認めることはかえって憲法に違反するとい説である。

憲法における政教分離原則の意義につき明らかとしたものに、津地鎮祭違憲訴訟大法廷判決(昭和五二年七月三日)があるが、最高裁は、「宗教は、信仰という個人の内心的な事象としての側面を有するにとどまらず、同時に極めて多方面にわたる外部的な社会事象としての側面を伴うのが常であって、この側面においては、教育、福祉、文化、民俗風習など広汎な場面で社会生活と接触することになり、そのことからくる当然の帰結として、国家が、社会生活に規制を加え、あるいは教育、福祉、文化などに関する助成、援助等の諸施策を実施するにあたって、宗教とのかかわり合いを生ずることを免れないこととなる。したがって、現実の国家制度として、国家と宗教との完全な分離を実現することは、實際上不可能に近いものといわなければならない。」と判示した。要するに、

国家は実際上宗教とある程度のかかり合いをもたざるをえないことを前提としており、これを租税法の関係で整理すると、国家は宗教に課税もそのいっさいのかかりを遮断することはできず、宗教とのかかり合いをもたず行為の目的及びその効果にかんがみ、課税・非課税のかかり合いを持つことは可能で、課税することあるいは課税しないことを租税法が定めること自体は政教分離原則に抵触しないものと考えられる。ただし、そのかかり合いが相当とされる限度を超えるものと認められる場合は、これを許さないと解すべきであり、今回の蕙妙院事件の最高裁判決には、その点の説示がない。

三 現行法人税法の規定と収益事業課税の趣旨

現行法人税法は、宗教とのかかり合いについて、宗教の社会全体への貢献を評価する立場から、宗教法人を「公益法人等」として別表第二に掲げ、収益事業を行う場合に法人税の納税義務者とし（法人税法四三條）、収益事業から生じた所得以外の所得及び清算所得については非課税であるとしている（法人税法七七條）。それでは、宗教法人における収益事業以外の事業とはどのような事業であろうか。まず宗教法人法は、二条柱書において、①「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」ことを本来の宗教活動とし、②六条一項で公益事業を行うことができるものとし、③同条二項で公益事業以外の事業（収益事業）もできる旨を規定している。すなわち、宗教法人法を読むと、①の本来の宗教活動と②の公益事業は、③の収益事業と区分されているのである。

ところで、法人税法は収益事業から生じた所得以外の所得を非課税とするので、課税対象となる収益事業を法文上明らかにすべく、収益事業の定義につき、「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行われるものをいう。」（法人税法二二條）と規定し、さらに具体的には、法人税法施行令五五條に三四の事業を掲げている。

掲げている。この収益事業が課税の対象となった趣旨については、沿革的にいえばシャープ勧告に遡るが、同勧告は、「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……このような非課税法人の上げる利益金は、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」（第六号法人B部非）と指摘し、ここではイコール・フィッティング論が重要な要素となつてゐる。したがって、公益法人等に対し課税上一定の軽減措置等が設けられているのは、その公益性、公共性由来するものではなく、「イコール・フィッティング論」「非営利活動」をキーワードとすることが、現在の収益事業課税のエッセンスと見受けられる。ちなみに、法人税基本通達一五一一一は、公益法人等の本来の事業であつても、法人税法施行令五五條に特掲されている収益事業に該当する場合は、これに課税するものと定めてゐる。

なお、本件の先行研究である三木論文は、「本件の場合は……公益法人が非課税を奇貨として民間企業と競争関係になる事業を行ったのではなく、民間企業が宗教活動に似せて葬祭事業を行つてゐるのであり、現行法規が想定した事態とは全く逆のケースである。このような場合にまで、イコール・フィッティングの理論を盾に課税対象にするのは立法趣旨にも反してゐる」と指摘する。ただ、イコール・フィッティング論はどちらかが先行している場合の論理ではなく、あくまで現状の競争関係を対象とするもので、筆者はむしろ課税におけるイコール・フィッティング論は、競争条件平等化の中で必ずしもその解消を意図することではなく、異なる性格を持つ供給主体間（公益法人等と営利法人）にどの程度の格差を残すことに課税上の眼目を置くかの論理であり、イコール・フィッティ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

つてはならないものと考えられる。その意味で、二〇〇八年度税制改正において第三四業種目として「労働者派遣業」が収益事業に追加されたが、その背景として労働者派遣業には多くの営利法人が参入しており、公益法人等においても労働者派遣事業を行つてゐる実態があること、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して課税されていることから、その法整備として追加されたのであり、収益事業を特掲する方式の現行法令の成立構造からすると、三木論文の指摘は当たらないものと考えられる。

四 収益事業該当性の判断基準としての「役員等への対償性」  
非営利活動とは何かを定義することは、また難しい問題であるが、本件第一審判決は、「一般事業者が利益の獲得を目的として行つてゐる事業」を営利活動と位置づけ、「同じ類型の（収益）事業から生じた収益」は、イコール・フィッティング論で課税するものとしている。したがって、利益の獲得を目的とする活動、すなわち本件でいえば、請負業としての「役員等への対償性」があれば、公益法人等の本来の事業であつても、収益事業該当性は否定できない（ただし、二〇〇八年度税制改正による公益目的事業非課税制度は注目される）。

この論理は、たとえば、本件と事案は異なるが、有償ボランティア活動とNPO法人の収益事業課税が争われたいわゆる「流山訴訟」（東京高判平成一六）においても採用されている。流山訴訟では、有償ボランティアに伴うふれあい切符の授受が、労働の対価があるいは単なる謝礼かという点が収益事業の判定上争われている。本件でいえばベットの葬祭業に対する金員の支払いが、対価か喜捨金かといった区分にあたる。流山訴訟の結論は、NPO法人にひとたび少額な謝礼程度の金銭の授受があり、これがいわば家政婦業と競争する内容であれば、その剰余金に対してNPO法人に課税関係が生ずるものとし

た。筆者は、この流山訴訟判決に対し、立法論はともかく、現行制度枠内において役員等への対償性がある以上は課税は免れないものと評釈した。すると本件において、脚注1に示したとおり「料金表」が定められ、それに従つた金員の授受は、役員提供に対する対償性が強いものとして、収益事業課税が是認されても差し支えないように思われる。

しかし、本件の特殊性は、やはり宗教法人への課税のあり方そのものにあり、単なる「役員等への対償性」だけでは明確な基準たり得ないところである。たとえば、宗教活動といわゆる宗教ビジネスの関係である。法人税基本通達一五一一七二は、神前結婚等の場合の収益事業の判定につき、「宗教法人が神前結婚、仏前結婚等の挙式を行う行為で本来の宗教活動の一部と認められるものは収益事業に該当しないが、挙式後の披露宴における飲食物の提供、挙式のための衣装その他の物品の貸付け、記念写真の撮影及びこれらの行為のあつせん並びにこれらの用に供するための不動産貸付け及び席貸しの事業は収益事業に該当することに留意する。」と定めてゐる。この場合課税庁は、宗教法人が神前結婚等の挙式を行う行為で神事等、本来の宗教活動の一部と認められる行為については、外形的には役務の提供に対する対償性があつたとしても、政教分離の原則から、そのかかわりあいの程度として、「本来の宗教活動の一部」という基準を重視し、宗教法人に対する固有の取扱いを定めたのである。同様に、法人税基本通達一五一一一〇は、宗教法人におけるお守り、お札、おみくじ等の取扱いを定めてゐるが、これらのものは金額が明確に確定しているにもかかわらず、実際の販売益は喜捨金としての任意性を重視するものとし、結局は宗教行為として實際上課税の対象とされていないのであり、明らかに対償性以外の別の基準の存在を認識することができるのである。

ところで、本件とは別件であるが、「本来の宗教活動」といった点が争点となつた事件に、「回向院事件」（最高裁判三〇年一月二日）がある。この回向院事件は、本件の解釈においても重要な示唆を与える。すなわち、回向院事件は、ペットの遺骨保管施設が、固定資産税の非課税対象となる「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第三三條に規定する境内建物及び境内地」（地方税法三三條）に該当するか否かが争われた事件であるが、第一審東京地裁は、「動物の遺骨の保管や供養を行うことと人の墓地の設置や法要を行うこととは、社会通念上、その宗教性についての評価には違いがあることも否定し難い。」とし、両者のもつ宗教性に関する社会的評価に課税の根拠の相違を見いだし、「原告による動物の遺骨の保管行為を固有の宗教目的活動と評価することは困難であり、したがつて、本件ロッカー部分は、原告の固有の宗教目的に供する部分には当たらず、法三四八条二項三号及び法七〇二条の二第二項の非課税対象には該当しないと解するのが相当である」と判示した。

ところが、控訴審では逆転し、納税者勝訴となつた。すなわち、東京高裁は、「控訴人においては、江戸時代の開祖以来動物の供養を行つてきたこと、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つてきたこと、控訴人は、A堂及び供養塔において動物の遺骨の安置をすることともに、毎日勤行で動物の供養を行うほか、月一回あるいは年三回の動物供養の法要を行つてゐ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、A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つて、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。」と判示したのである。本件は課税庁により上告されたが、最高裁はその上

告を棄却した。  
なお、この回向院事件で注目すべき点は、ペットの遺骨保管事業そのものについては、回向院自らが法人税法上の収益事業に該当するものと申告しており、その点は争われていないことである。東京高裁も、「控訴人の動物の遺骨の安置保管については、これが法人税法上の収益事業に当たるものと認められるが、そのことが直ちに上記地方税法三四八条二項三号の非課税該当性を否定するものではない。」と判示している。

固定資産税の非課税の趣旨と、法人税の収益事業課税の趣旨は異なるところであり、法の解釈としても、地方税法三四八条二項三号は「専らその本来の用に供する」と規定し、文理解釈上、本来の宗教活動という点が直接、課税・非課税の判断要因となつてゐる。したがつて、回向院事件で最高裁は原審の判断を維持しただけにとどまり、ペット葬祭に関する一般的な基準も示しておらず、一つの事例判断が示されただけに過ぎないとの見解も成立しようが、筆者はむしろ、ペット葬祭に対する社会通念は、いまやこれを宗教行為と捉えることが是認された事件であると位置づける。

五 「物」と「人」のはざまにおいて  
二〇〇〇年二月に施行された「動物の愛護および管理に関する法律」（いわゆる動物愛護法）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（二七条）規定の改正等が盛り込まれた。すなわち、動物愛護管理法では、「愛護動物をみだりに殺し、又は傷つけた者は、一年以下の懲役又は一〇〇万円以下の罰金に処する。」（二七条）、「愛護動物を遺棄した者は、三〇万円以下の罰金に処する。」（二七条）と明記されている。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が、法的には、物と人とはさまにおいて、一段昇格した存在にたつたことは否定できない。

このように単なる「物」から法的にも一歩前進したペットは、まさに「伴侶動物」として愛護の対象となり、「人間社会において潤滑油に例えるべき」(判決)存在となっている。本件最高裁は、いみじくも「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。」と判示しているが、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、宗教的意義を見いだすことに多くの市民の賛同を得られるものと筆者は考える。すると、宗教的意義を見いだすことができれば、これは宗教法人の「事業」(ビジネス活動)ではなく、また宗教法人が行う「公益事業」でもなく、まさに宗教法人法二条柱書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わりあいの限度を超えるものであると考える。

「社会通念」という用語は便利な用語で、租税事件においてしばしば裁判官が使用する用語である。しかし、法の解釈を第一次的に行うのは納税者であり、その解釈の根本は常識であり、社会の道理である。しかし、「社会通念」とは、裁判官が自分の根拠のない判断を判決で正当化するための特製の裁判用語であると批判的にこの用語をとらえる見方もあり、裁判官がなぜ判決の中でこの用語を積極的に使用したかの吟味が必要である。本件において最高裁は、何ら社会通念を説明することなく、安易に当該用語を使用することにより、宗教法人への課税のあり方への明確な判断をさげ、いかにも合理的

な判決を下したかのような姿勢をとるが、換言すれば、宗教活動に対する課税問題を棚上げにして、別な基準を提示することにより目眩ましとし、重大な判断をさせたものとしか考えられない。

人と伴侶動物の葬祭の差を、人と物との違いといった物差しで図ることはもはや法的にも説得力を欠く議論で、宗教法人への課税のあり方にまで踏み込んだ判決を下さず、一方的な、しかも現行の課税実務を説明できない「役務等への対価性」だけのスケールでは、片手落ちの判決といわざるを得ない。その意味で筆者は、少なくとも納税者の控訴審における主張を支持し、本件最高裁判決に賛成できない立場をとった。

なお、いわゆる公益法人制度改革三法が二〇〇八年一月一日に施行され、これを受けて二〇〇八年度税制改正も行われているが、宗教法人、学校法人、社会福祉法人、NPO法人等の特別法人は、今回の公益法人制度改革の対象外となっている。公益社団法人・公益財団法人に関しては公益目的事業が非課税となるなど、非営利事業に課税をしないという観点に立つ抜本的な改革が行われている。宗教法人に対する課税については、今回の判決を踏まえたところで、さらなる議論が必要である点を最後に掲言したい。

(一) 料金表(単位:円)

	合同葬	一任葬	立会葬
極小	八〇〇〇	二〇〇〇	二〇〇〇
小鳥・ハム			
スタフ等			
小型	一〇〇〇〇	一六〇〇〇	二五〇〇〇
七kg迄			
中型	一五〇〇〇	二〇〇〇〇	三〇〇〇〇
一五kg迄			
中大型	二〇〇〇〇	二五〇〇〇	三五〇〇〇
二二kg迄			
大型	二五〇〇〇	三〇〇〇〇	四〇〇〇〇
三〇kg迄			
特大	四〇〇〇〇	四五〇〇〇	五〇〇〇〇
三〇kg以上			

(2) 二〇〇六年三月六日読売新聞夕刊「お布施扱い所得隠し」

### 三九一 不法行為による損害賠償請求権を法人の収益として計上すべき事業年度

#### 二 従業員の詐欺により損害を被った法人が当該従業員に対して取得する損害賠償請求権の額は、法律上当該請求権が発生した事業年度ではなく、当該法人が損害及び加害者を知った事業年度の益金に計上すべきであるとされた事例

拓殖大学 教授 阿部雪子

【事実】 Xは、昭和五一年八月に設立されたビル総合清掃業務及び建物等の警備保安業務等を営む法人であるが、平成一六年四月一四日、Y税務署長のXに対する税務調査の過程で、Xの従業員(経理部長) Aが、平成九年九月期から平成一五年九月期までの各事業年度において架空外注費を損金計上し、その架空外注費の額をXから詐取していたことが判明した。

その後、Y税務署長は、税務調査で判明した外注費の架空計上につき、詐取行為により損害を被った法人において、損害発生と同時に、かつ、法律上当然に加害者に対する損害額と同額の損害賠償請求権を取得するのであるから、同損害賠償請求権の同一事業年度の

中の実現が事実上不可能であると客観的に認められな

い限りは、同損害賠償請求権を、当該法人の資産を増加させたものとして、同法人の法人税の計算上、損害を生じた事業年度と同じ事業年度の益金に含めるべきである(最高裁昭和四三年一月一七日第一小法廷判決裁判集民事九二号六〇七頁参照)として、平成一六年一〇月一九日付けで、Xの平成九年九月期から平成一五年九月期までの各事業年度について法人税の更正処分及び加重算税の賦課決定処分を行った。

これに対して、Xは、益金に算入すべき収益の発生如何は、その権利の性質、内容、権利発生に具体的事情等に基づき、経済的実質的観点から納税者に担税力の増加があったといえるか否かによって判断されるべきであるところ、犯罪者に対する損害賠償請求権は、①加害者とその額等について争う場合が多く、②加害者の無資力により回収可能性が典型的に極めて低く、③その犯罪行為が発覚するまでの間、法人が権利を行使し現実損失を回復させることを到底見込めないものであるから、当該事業年度において、加害者が損害額について争わずに債務を承認し、かつ、十分な資力を有しているなどの特段の事由がない限り、これを益金に計上すべきではないと主張して、その取消を求めた。

なお、本件は、当事者間において、詐取行為による損害の額を、Xの各事業年度の法人税の計算上、損金に算入すべきこと及び当該損害の額に対応する外注費の架空計上の額を損金から控除すべきことについて争いはなかった。

【判旨】 「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定した時の属する事業年度の益金に計上すべきものと考えられる(最高裁平成五年一月二五日第一小法廷判決・民集四七巻九号五二七八頁参照)。」

「もつとも、企業会計における収益認識の基本原則と

(3) 三木義一「宗教法人によるペット供養の非収益事業性」立命館法学二九八号(二〇〇四)四二二頁  
 (4) 渡辺充「有償ボランティア活動とNPO法人の収益事業課税—いわゆる流山訴訟—」税務事例Vol.37 No.1(二〇〇五)一七七頁  
 (5) 浅妻章如「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(二〇〇七)一六二一—一六四頁は、法人税法が公益法人課税を行う上で本来活動であるかどうかを度外視する現在の条文構造に照らすと、宗教性等を度外視することは領けるところながらも、「しかし、本件判旨によれば、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いである一方、ペット供養の場合には対価支払いである」とされているところに、強烈な違和感が残る(一六四頁)と指摘している。  
 (6) この点につき忠岡論文は、いわゆるチャペル結婚式の例をあげ、「宗教法人のキリスト教会であっても結婚式の際の感謝献金の相場はある程度決まっておき、もし、本件の判決のような「対価性」の基準を機械的に当てはめるならば、ホテルなどが行う「チャペル結婚式」も、教会が執り行う結婚式も、いずれも対価性があるとみることが十分に可能である」と指摘している(忠岡博「宗教法人が行うペットの葬祭の収益事業性」税法学五五四号(二〇〇五)一一二頁)。  
 (7) 社団法人中央調査社の二〇〇六年三月の「ペットに関する調査」(全国の二〇歳以上の男女一三四一人対象 <http://www.ctr.or.jp/>)によると、ペットを飼う理由の約一六%が「心の支えになる」と回答している。  
 (8) 長谷川正安「憲法判例と社会通念」法律時報52巻5号(一九八〇)一九九頁参照

\* 本稿は、四月二日にご逝去された恩師新井益太郎成蹊大学名誉教授に捧げます。

されている実現原則、すなわち財貨やサービスが実際に市場で取引されたときに収益があったと認識する原則は、収益計上の確実性及び客観性を確保するための原則であるとされており、また、法人税に係る所得の金額の計算上益金の額に算入すべき収益の額は、そこから生じる経済的利益に担税力があること、すなわち、当該利益に現実的な処分可能性のあることが必要であると考えられることからすると、収益に係る権利の確定時期に関する会計処理を、純粹に法律的観点から、どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならぬと考えるのは相当ではなく、現実的な処分可能性のある経済的利益を取得することが客観的かつ確実なものとなったかどうかという観点を加えて、権利の確定時期を判定することが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものというべきである。

「そして、一般に、詐欺等の犯罪行為によって法人の被った損害の賠償請求権についても、その法人の有する通常の金銭債権と同様に、その権利が確定した時の属する事業年度の益金に計上すべきものと考えられるが、不法行為による損害賠償請求権の場合には、その不法行為時に客観的には権利が発生するとしても、不法行為が秘密裏に行われた場合などには被害者側が損害発生や加害者を知らないことが多く、被害者側が損害発生や加害者を知らなければ、権利が発生していてもこれを直ちに行使することは事実上不可能である。この点、民法上、一般の債権の消滅時効の起算点を、権利を行使することができる時としている(一六六条一項)のに対し、不法行為による損害賠償請求権については、これを、被害者又はその法定代理人が損害及び加害者を知った時としている(七二四条)のも、上記のような不法行為による損害