

2021年11月号 (Vol.4)

森・濱田松本法律事務所 文化芸術プラクティスグループ

(編集責任者：弁護士 小田 大輔、城戸 賢仁)

宗教法人が不動産を宿泊施設として活用する際の法的留意点 (4)

- | | |
|---|--|
| I. はじめに | 森・濱田松本法律事務所 |
| II. 宗教法人の保有する不動産及び
宿泊施設の運営方法等の概要 | 弁護士 小田 大輔
TEL. 03 6266 8725
daisuke.oda@mhm-global.com |
| III. 宗教法人法上の留意点
(以上 Vol.1) | 弁護士 城戸 賢仁
TEL. 03 5293 4910
takanori.kido@mhm-global.com |
| IV. 業務委託契約と賃貸借契約の契約期間 | |
| V. 宿泊事業に関連して生ずるトラブル
(以上 Vol.2) | |
| VI. 宿泊事業を行うにあたって問題となる業法上の規制等 | |
| VII. 宿泊施設に供する建物が重要文化財等である場合に必要手続き
(以上 Vol.3) | |
| VIII. 宿泊事業から生ずる収益に対する法人税の賦課 | |
| IX. 宿泊事業に供する境内建物・境内地に対する固定資産税の賦課 | |
| X. おわりに
(以上本号) | |

CULTURE & ARTS BULLETIN では、[Vol.1](#) から、「宗教法人が不動産を宿泊施設として活用する際の法的留意点」を取り上げています。Vol.1 では、宗教法人法上の法的留意点等について (II・III)、[Vol.2](#) では、主に民法の領域に属する法的留意点等について (IV・V)、[Vol.3](#) では、行政法の領域に属する法的留意点等について (VI・VII) 説明しました。一連の連載の最終号となる本号では、税法の領域に属する法的留意点として、「宿泊事業から生ずる収益に対する法人税の課税」と「宿泊事業に供する境内建物・境内地に対する固定資産税の賦課」について説明します¹。

VIII. 宿泊事業から生ずる収益に対する法人税の課税

宗教法人の所得に対しては原則として法人税が賦課されず、例外的に、収益事業から生じた所得に対してのみ、法人税が賦課されます (法人税法 4 条 1 項・7 条)。収益事

¹ 本号で言及する裁判例・基準・指針・法令・通達等については、課税実務に関連するということもあり、異なった解釈も可能であること、また、税務当局と弊事務所との見解が相違する場合もあり得ること、その結果、本号で記載された税務上の取扱いと異なる取扱いが要求されることもあり得ることに留意下さい。

CULTURE & ARTS BULLETIN

業から生じた所得が課税の対象とされているのは、同種の収益事業を行う営利法人の競争条件を特に不利にしないためと解されます。

以下では、宗教法人がその保有する不動産を宿泊施設に活用する場合に、宿泊事業から生ずる収益に法人税が賦課されるのかについて、検討します。

1. 収益事業該当性の判断方法

(1) 法人税法の定め

収益事業とは、「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行われるもの」と定義されており（法人税法 2 条 13 号）、「政令で定める事業」は、法人税法施行令 5 条に列挙されています²³。

そして、法人税法施行令 5 条の列挙する事業以外の事業からの収益は、それが営利事業に当たる場合であっても、法人税の賦課の対象とされないと解されます⁴。

(2) 最判平成 20 年 9 月 12 日

最判平成 20 年 9 月 12 日（以下「平成 20 年判決」といいます。）は、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宗教法人の事業（以下「本件ペット葬祭業」といいます。）が収益事業に該当するか否かについて、まず、当該事業が外形的に請負業（法人税法施行令 5 条 10 号）等に該当すると認めたとうえで、それにとどまらず、次に、「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、」収益事業該当性については「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。」との規範を示しました。そして、本件ペット葬祭業への当てはめについて、ペットの葬祭を依頼する者が宗教法人に支払う金銭は「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…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

² 列挙されている事業は、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、⑧運送業、⑨倉庫業、⑩請負業、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芸芸教授業、㉛駐車場業、㉜信用保証業、㉝無体財産権の譲渡又は提供を行う事業、㉞労働者派遣業、の 34 種類です。

³ ㉞芸芸業授業の対象となる芸芸は、洋裁、和裁、着物着付け、編物、手芸、料理、理容、美容、茶道、生花、演劇、演芸、舞踊、舞踏、音楽、絵画、書道、写真、工芸、デザイン（レタリングを含む。）、自動車操縦若しくは小型船舶の操縦、です（法人税法施行令 5 条 1 項 30 号）。

⁴ もっとも、法人税法施行令 5 条の列挙する事業に該当しない事業は、容易には想定できません。

CULTURE & ARTS BULLETIN

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。」と判示して、本件ペット葬祭業の収益事業該当性を肯定しました。

(3) 収益事業該当性の判断枠組み

平成 20 年判決は、事業の収益事業該当性の判断において、①外形的に法人税法施行令 5 条の列挙する事業に該当するか、②諸般の事情を踏まえて実質的に収益事業に該当するか、という 2 段階の判断枠組みを採用しています。

そして、平成 20 年判決は、②の判断において、対価性、一般事業者との競合関係の有無、事業の目的・内容・態様等を考慮すべきとしています。これらの考慮要素の位置づけは必ずしも明瞭ではありません。もっとも、平成 20 年判決が、収益事業に対する課税の趣旨を、「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」ることとしていることからすれば、一般事業者との競合関係の有無が②の判断基準となると考えられ、平成 20 年判決以降の裁判例においても、一般事業者との競合関係の有無を②の判断基準としている裁判例が存在します⁵。

具体的には、宗教法人の事業と外形上同種の事業を一般事業者が行っている場合でも、(a) 宗教法人の当該事業の宗教的意義の強さ（サービス利用者が教義や作法の遵守を求められる程度、信者に限らずサービスを利用できるか否か、サービスの提供に際して宗教家以外の者が関与する程度等の事情から判断されると思われる）、(b) 対価性（サービス利用料の額及びその決定方法等から判断されると思われる）、(c) 広告宣伝の態様等を踏まえ、宗教法人の当該事業が一般事業者の類似事業とは社会通念上別種の事業であると評価できれば、一般事業者との競合関係が否定され、当該事業は収益事業には該当しない可能性があると考えられます。

2. 宿泊事業の収益事業該当性

1.で述べた判断枠組みに従って、宗教法人がその保有する不動産を活用して行う宿泊事業の収益事業該当性を検討すると、以下のようになると考えられます。

(1) 直営方式又は委託方式の場合

まず、①外形的に法人税法施行令 5 条の列挙する事業に該当するか、という点について、宿泊事業は、外形的に旅館業（法人税法施行令 5 条 15 号）に該当します。

次に、②諸般の事情を踏まえて実質的に収益事業に該当するか、という点について、国税庁は、法人税基本通達 15-1-42 において、宗教法人が所有する宿泊施設に信者や参詣人を宿泊させて宿泊料を受ける行為は、当該宿泊施設が宗教活動に関連して利用される簡易な共同宿泊施設で、かつ宿泊料の額が全ての利用者につき 1泊 1,000 円（食事を提供するものについては、2食付きで 1,500 円）以下となってい

⁵ 東京高裁平成 25 年 4 月 25 日。

CULTURE & ARTS BULLETIN

るものを除き、旅館業に該当するという見解を示しています⁶。国税庁の上記見解は、②に関して、施設が簡易で、かつ宿泊料が上記のような低廉な価格である場合に限り、宿泊料を喜捨金とみることができ、かつ、宗教活動としての参籠所の運営と評価することができるため、一般事業者との競争性が否定されるという見解と解することができます。

加えて、国税庁の定める上記要件を満たさない場合であっても、1.で述べた判断枠組みに従い、宿泊者が信者等に限定され、宿泊者は教義・作法を遵守し儀式・行事へ参加しなければならない場合等、宗教的意義の強い宿泊事業であれば、(対価性や広告宣伝の態様にもよりますが、)一般事業者の行う宿泊事業とは社会通念上別種の宿泊事業である(すなわち収益事業該当性が否定される)として、法人税が賦課されないと解することが可能な場合もあると思われ⁷ます。

(2) 賃貸方式の場合

まず、①外形的に法人税法施行令 5 条の列挙する事業に該当するか、という点について、ホテル事業者等に不動産を貸し付けて賃料を収受する行為は、外形的に、不動産賃貸業(法人税法施行令 5 条 5 号)に該当します。

次に、②諸般の事情を踏まえて実質的に収益事業に該当するか、という点について、賃借人であるホテル事業者等が、国税庁の定める上記要件を満たす態様で宿泊施設の運営を行ったとしても、当該ホテル事業者等に不動産を貸し付けて賃料を収受する宗教法人の事業自体は、一般事業者が行っている不動産賃貸業と別種のものといえ、基本的には、一般事業者との競争性を否定することは困難と考えられます。

よって、賃貸方式の場合、その具体的態様にかかわらず、原則として賃料収入には法人税が賦課されると考えられます。

3. 宿泊施設で修行体験提供事業等を行う場合

宗教法人がその保有する不動産を活用して宿泊事業を行う場合、その運営方法にかかわらず、宿泊者に対して、座禅や滝行等の修行や儀式・行事等を体験できるサービスを提供する事業(以下「修行体験等提供事業」といいます。)を、宗教法人が主体となっていくことが考えられます。

このように、宗教法人の関係する宿泊事業においては、修行体験等提供事業についても、収益事業該当性が問題となる場合があると考えられるため、以下では、修行体験等提供事業の収益事業該当性について検討します。

⁶ 国税庁「令和 3 年版 宗教法人の税務」14 ページにも同様の見解が示されています。

⁷ もっとも、訴訟において事後的に収益事業該当性を争うことには大きなリスクが伴うため、法人税基本通達 15-1-42 の要件を満たさない場合には、宿泊事業の収益事業該当性を否定し得ると解されるときであっても、税務当局に事前確認を行うのがよいと考えられます。

CULTURE & ARTS BULLETIN

(1) 修行体験提供事業等のみを非収益事業として区分する可能性

法人税基本通達 15-1-72 では、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一方、挙式後の披露宴における宴会場の席貸し、飲食物の提供、衣装等の物品の貸付け、記念写真の撮影又はこれらの行為のあっせん等は、収益事業に該当するとされています。上記通達では、結婚に係る一連の事業について、収益事業に該当する部分と収益事業に該当しない部分が存在することが前提とされているといえます。

このことから、宿泊事業の収益事業該当性にかかわらず、修行体験等提供事業自体の収益事業該当性が否定されれば、当該修行体験等提供事業から生じた収益については、法人税が賦課されないと考えられます。

(2) 修行体験等提供事業の収益事業該当性

修行体験等提供事業等は、外形的には、請負業（法人税法施行令 5 条 10 号）等に該当すると考えられます（①）ので、一般事業者との競合関係の有無（②）が問題となります。

競合関係の有無は、1. (3) で述べたとおり、(a) 修行体験提供事業等の利用者が教義や作法の遵守を求められる厳格さの程度、信者以外の者がサービスを利用できるか否か、僧侶等の宗教家自身が修行等の体験を提供しているか等の事情から判断される宗教的色彩の強さ、(b) サービスの価格やその決定方法から判断される対価性（例えば、利用者が任意の額のサービス利用料を支払うこととすれば、喜捨金と評価されやすくなると思われます）、(c) 広告宣伝の態様（広範に宣伝を行えば行うほど、一般事業者の種々の体験事業と同種の事業と判断されやすくなります）等を踏まえ、社会通念上一般事業者が行う体験事業とは別種の事業と評価できるかによって決されます。

修行体験等提供事業において利用者が体験する修行等は、社会通念上、（非宗教的行為とは区別された）宗教的行為であるとの認識が生じやすい行為であるように思われ、そうだとすれば、修行体験等提供事業は、一般事業者の提供する種々の体験サービス事業とは社会通念上別種の事業である（すなわち収益事業該当性が否定される）として、法人税が賦課されないと解することが可能な場合も少なからずあると考えられます⁸。

IX. 宿泊事業に供する境内建物・境内地に対する固定資産税の賦課

宗教法人が境内建物・境内地を「専らその本来の用に供する」場合、当該境内建物・境内地には固定資産税が賦課されません（地方税法 348 条 2 項 3 号）。固定資産税が賦課されない趣旨は、境内建物等が宗教活動に専ら使用される場合には、境内建物等が経

⁸ なお、修行体験等提供事業の収益事業該当性を否定し得ると解される場合であっても、税務当局に事前確認を行うのがよいと考えられることは注 7 と同様です。

CULTURE & ARTS BULLETIN

済的活動の基礎となって収益が生じることを通常期待できず、固定資産税の負担を期待することが可能な程度の担税力を実質的に認めることができない点にあると解されま
す⁹。

以下では、宗教法人がその保有する境内建物・境内地を宿泊施設に活用する場合に、
当該境内建物・境内地に固定資産税が賦課されるのかについて、検討します。

1. 「その本来の用に供する」の意味

地方税法 348 条 2 項 3 号にいう「その本来の用に供する」とは、「宗教活動¹⁰に使用
する」という意味と解されます¹¹。

この点、宗教的色彩の有無と収益事業該当性の有無は排斥しあうものではないと解
され¹²、「宗教活動に使用する」か否かと、法人税法上の収益事業か否かは、別個に判
断されます。つまり、境内建物・境内地が法人税法上の収益事業に供されている場合
でも、当該収益事業が宗教活動の一環なのであれば、「宗教活動に使用する」ものと
して「その本来の用に供する」に該当し、固定資産税は賦課されないこととなります。

そして、宗教法人の行う事業が宗教活動か否かは、教義や作法に沿わない行動を許
容する度合いのみならず、対価の有無及び多寡、宣伝広告の有無・態様等をも踏まえ
て、社会通念に従って判断されると考えられます。

2. 「専ら」の意味

地方税法 348 条 2 項 3 号にいう「専ら」の意味について、宗教目的以外の目的によ
る使用が例外的にではなく行われている場合には、「専ら」の要件と満たさないとし
た裁判例が存在します¹³。この裁判例に従えば、境内建物・境内地を宗教目的ではな
い事業に使用する場合でも、当該使用が、当該境内建物・境内地の使用状況全体から
みて、例外的な使用にとどまるのであれば、固定資産税は賦課されないこととなりま
す。

「例外的」の具体的な意味については、上記裁判例が、宗教目的ではない事業に使用
する割合が全体の約 15%である事実等を認定し、例外的とはいえない割合と評価
している点が参考となります。もっとも、上記裁判例は、当該宗教目的ではない事業
の収益や広告の態様にも言及しており、境内建物・境内地に対する固定資産税の非課
税に係る上記の趣旨も踏まえると、問題となっている事業の宗教的意義の有無・程度

⁹ 東京高判平成 20 年 10 月 30 日。

¹⁰ 本号を含む一連の連載では、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、「宗教活動」と定義しています（Ⅱ1. (1) をご参照ください）。

¹¹ 東京高判平成 20 年 10 月 30 日・東京地判平成 28 年 5 月 24 日参照。

¹² 東京高判平成 20 年 1 月 23 日は、Ⅷ1. (2) で述べた最判平成 20 年 9 月 12 日における本件ペット葬祭業に係る、動物の遺骨を収納保管していた建物部分及びその敷地相当部分の土地について、「専らその本来の用に供する」境内建物・境内地であると認め、さらに、最高裁は、上記東京高裁判決に対する上告を棄却しました。

¹³ 東京地判平成 28 年 5 月 24 日。

CULTURE & ARTS BULLETIN

や営利性の有無・程度等も踏まえ、例外的であるか否かを判断することになると考えられます。

3. 建物・土地の一部を営利目的で使用している場合の取扱い

「専らその本来の用に供する」（地方税法 348 条 2 項 3 号）該当性は、登記上 1 つであるの境内建物・境内地全体について一括して判断するわけではなく、その一部のみを「専らその本来の用に供」している場合には、当該一部についてのみ、固定資産税が非課税となります。

そして、境内建物・境内地の一部が非課税対象とされる場合、当該一部に対する固定資産税の賦課額は、当該境内建物・境内地の床面積・現況地積に対する当該一部の床面積・現況地積の割合に基づき決定されます。

4. 境内建物・境内地を宿泊事業に供した場合の固定資産税賦課の有無

1～3.の検討を踏まえると、境内建物・境内地を宿泊事業に活用した場合における、当該境内建物・境内地に対する固定資産税の賦課の有無は、以下のようになると考えられます。

(1) 直営方式又は委託方式の場合

直営方式又は委託方式の場合、宿泊者に宗教上の修行・儀式等を体験させたり、宿泊者に宗教上の作法の遵守を求める等して、宗教的色彩の強いものとして運営し、宿泊事業の目的が、営利ではなく、宿泊体験を通じた布教・伝道・教化であると評価されれば、当該境内建物・境内地に固定資産税は賦課されないとの整理も可能となり得ます。

また、宿泊事業が営利目的と評価される場合でも、当該境内建物・境内地を宿泊事業のために使用する割合が、宗教目的で使用する割合と比べて例外的であれば、当該境内建物・境内地に固定資産税は賦課されないと考えられます。

もっとも、宿泊事業が宗教目的と評価できるか否か、宿泊事業のための使用が例外的と評価できるか否かは、具体的な事実関係に即して個別に判断されますので、単発の宿泊イベントを開催するに過ぎない場合等の例外的な場合を除き、「専ら」及び「その本来の用に供する」の要件に該当するか否かについては、慎重に検討することが必要となると考えられます。

(2) 賃貸方式の場合

賃貸方式の場合、宗教法人が直接行っているのは境内建物・境内地の貸付事業であり、これを宗教目的と評価することは困難な場合が多いと思われます。

他方で、一定の短い時期のみホテル事業者等に境内建物を賃貸し、当該期間のみ

CULTURE & ARTS BULLETIN

宿泊施設の営業を認めている等の事情があり、当該境内建物の賃貸が例外的な範囲にとどまると評価できる場合等には、当該境内建物に固定資産税が賦課されない可能性があると考えられます。そして、賃貸が例外的な範囲にとどまるか否かの判断にあたっては、賃料収入の額や、借入人の使用態様として宗教上の教義や作法を遵守させる程度等も考慮されると考えられます。

X. おわりに

以上、Vol.1 から 4 回に分けて、宗教法人がその保有する不動産を宿泊施設として活用する場合の法的留意点について説明しました。宗教法人の保有する不動産を活用した宿泊事業は、宗教法人の財政再建や信者獲得のみならず、これを起点とする地域社会の活性化にも繋がり得ると考えられ、地方の過疎化が進行する日本社会において大きな社会的意義を有すると考えられます。他方で、信者を無視した宿泊事業は、宗教法人としての信用を損ねる危険も孕んでいると考えられます。今回の一連の連載では、主に法的な観点から留意すべき点について説明しましたが、宗教法人がその保有する不動産を宿泊施設として活用する場合には、宗教法人経営の継続性・持続可能性やレピュテーション・リスク等の観点も含め、様々な観点から注意を払って進めていく必要があると考えられます。

(当事務所に関するお問い合わせ)
森・濱田松本法律事務所 広報担当
mhm_info@mhm-global.com
03-6212-8330
www.mhmjapan.com