

2022年4月号 (Vol.6)

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)

宗教法人税制の概要——法人税を中心に (2)

I. はじめに

II. 宗教法人税制の概要

(以上前号)

III. 宗教法人に対する法人税の課税

1. 収益事業の意義

2. 収益事業該当性に係る具体例

IV. おわりに

(以上本号)

森・濱田松本法律事務所

弁護士 小田 大輔

TEL. 03 6266 8725

daisuke.oda@mhm-global.com

弁護士 城戸 賢仁

TEL. 03 5293 4910

takanori.kido@mhm-global.com

CULTURE & ARTS BULLETIN では、前号及び本号において、宗教法人税制の概要を取り上げています。[前号](#)では、宗教法人に課される税の全体像について説明しました。本号では、特に紛争に発展することの多い、宗教法人に対する法人税の課税について説明します¹。

III. 宗教法人に対する法人税の課税

前号の II.2. で説明したとおり、宗教法人の獲得する収益は、それが収益事業から生じたものである場合にのみ、法人税が課税されます（法人税法 4 条 1 項）²。宗教法人に対する法人税の課税について、以下に説明します。

1. 収益事業の意義

(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、同法施行令 5 条に列挙されています。同条の列挙する事業は、下表の 34 種

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。

² なお、宗教法人の収益事業に対して課される税率は、普通法人よりも軽減されており、年 800 万円以下の部分で 15%、年 800 万円超の部分で 19%です。

CULTURE & ARTS BULLETIN

類です³。

なお、下表に列挙された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。

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技芸教授業、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

(2) 収益事業該当性の判断基準

収益事業該当性の判断は、①外形的に法人税法施行令 5 条に列挙されている事業（上表）に該当するか、②一般事業者との競合関係が存在するか、という 2 段階で判断されます⁴。

そして、②の判断においては、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れば直ちに一般事業者との競合関係が存在すると判断されるわけではなく、(a) 当該宗教法人の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ます。）、(b) 当該宗教法人の事業に係るサービスの利用者が払うサービス利用料の対価性（利用料の額及びその決定方法等から判断されます。）、(c) 当該宗教法人の事業に係る広告宣伝の態様等を踏まえ、当該宗教法人の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得ると考えられます。

なお、上記判断基準については、[CULTURE & ARTS BULLETIN Vol.4（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\(4\)）](#)のⅧ.1.もご参照ください。

2. 収益事業該当性に係る具体例

具体的に、宗教法人が行うことの多い事業ごとに、その収益事業該当性について考えてみます。

(1) お守り、おみくじ等の販売

判断基準①について、お守り・お札・おみくじ等の販売は、外形的には物品販売業（法人税法施行令 5 条 1 項 1 号）に該当します。

³ 列挙されたの事業に係る事業活動の一環として、又はこれに関連して行われるいわゆる付随行為も収益事業に含まれます。

⁴ 最判平成 20 年 9 月 12 日参照。

CULTURE & ARTS BULLETIN

判断基準②について、国税庁は、「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⁵）をこれらの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。」という見解にたっています（法人税基本通達 15-1-10）。

上記国税庁の見解は、お守り、お札、おみくじ等は社会通念上崇敬の対象として認識されているため、これらの頒布行為は宗教的意義が強く、またこれらの売価は喜捨金と評価されるため対価性が否定されることを根拠に、これらの販売と一般事業者の物品販売業との競業関係を否定する見解と解することができます。

なお、国税庁は、線香やろうそく、供花等の頒布であっても、専ら参詣に当たって神前、仏前等にささげるために下賜するものは、例外的に収益事業には該当しないとしています（国税庁「令和4年版 宗教法人の税務」14頁）。国税庁は、上記場合の線香等が購入者が宗教行為を行うために必要な物品であり、当該物品に対する売価の支払は喜捨金としての性質を有しており、また、当該販売行為の宗教的意義は強いと評価できるため、他の一般事業者との競業関係が否定されるという見解にたっていると解することができます。

(2) 墳墓地の貸付け

不動産貸付業（法人税法施行令5条1項5号）のうち、「宗教法人…が行う墳墓地の貸付業」は、収益事業には該当しません（同号二）。上記「墳墓地の貸付業」には、その貸付期間に応じて継続的に地代等を徴収する形態と、貸付開始時に永代使用料等の金銭を一括して徴収し、それ以外には貸付期間に応じた地代等の定めがない形態の双方が含まれると解されます（法人税基本通達 15-1-8）。

墳墓地の貸付けに関連して、貸し付ける墳墓地上に設置する墓地・カロート⁶の販売事業が収益事業に該当するのかが問題となりますが、墓石等の販売事業は外形的に物品販売業（同項1号）に該当し（判断基準①）、石材店等の一般事業者の販売業と競業する（判断基準②）ため、基本的に収益事業に該当すると考えられます。この点について、東京高判平成25年4月25日は、宗教法人が墓石・カロートの設置も設置も含めて墳墓地の永代使用料を徴収していた事案において、当該事業の目的・内容・態様等を詳細に認定したうえで、永代使用料収入のうち墓石及びカロートに係る部分は収益事業による所得として法人税の課税対象となるとしました。

また、墳墓地の永代使用料とは別に、当該墳墓地の所在する霊園の維持・管理（共

⁵ 「宗教法人の税務」14頁によれば、上記「一般の物品販売業として販売できる性質を有するもの」には、数珠、集印帳、硯墨、文鎮、メダル、楯、ペナント、キーホルダー、杯、杓子、箸、陶器等も含まれます。

⁶ カロートとは、遺骨を納めるために墓石の下に設置されるコンクリート製の設置物のことを指します。

CULTURE & ARTS BULLETIN

用部分の清掃・草刈り・冬季の除雪や供え物の回収処分等)や、遺骨を永代供養するための御廟の維持・管理、遺骨を一時的に安置するための納骨堂の維持・管理のために管理料を徴収する場合、当該管理事業が収益事業に該当するのとも問題となります。上記のような管理事業について、国税不服審判所平成26年12月8日裁決⁷は、墳墓地の貸付業とは別個独立の事業であると両者の事業規模等を踏まえて認定したうえで、外形上請負業(同項10号)に該当し他の事業者の事業と競業するため収益事業に該当するとしました。もっとも、上記裁決例の事案とは異なり、管理料に係る収入が墳墓地の貸付けに係る収入に比して著しく低い場合等には、管理事業が墳墓地の貸付業の一部と認められ、管理事業の収益事業該当性が否定される可能性がありますと考えられます。

(3) 住宅用地の貸付け

不動産貸付業(法人税法施行令5条1項5号)のうち、「主として住宅の用に供される土地の貸付業」で、「貸付けの対価の額のうち、当該事業年度の貸付期間に係る収入金額の合計額が、当該貸付けに係る土地に課される固定資産税額及び都市計画税額で当該貸付期間に係るものの合計額に3を乗じて計算した金額以下である」ものは、収益事業には該当しません(同号へ・同法施行規則4条)。

この点、上記「貸付けの対価の額」には、敷金・礼金・更新料等は含まれないと解されます(法人税基本通達15-1-21(2))⁸。そのため、宗教法人が住宅用地の貸付けを行う際には、年間の地代を年間の固定資産税額及び都市計画税額の3倍以下に抑え、それを超える分を敷金・礼金・更新料等により賄うことも検討に値すると考えられます。

なお、国税庁は、「『主として住宅の用に供される土地』とは、その床面積の2分の1以上が居住の用(貸家住宅の用を含み、別荘の用を除く。)に供される家屋の敷地として使用されている土地のうちその面積が当該家屋の床面積の10倍に相当する面積以下であるものをいう。」としており(法人税基本通達15-1-20)、東京高判平成6年5月25日も、土地上の建物の2分の1を超える部分が事業用として使用されていることを理由に、当該土地が「主として住宅の用に供される土地」に該当しないとしました。

(4) ペット葬祭

判断基準①について、法人税法施行令5条1項10号の「請負業」には、「務処理の委託を受ける業」が含まれます(同号括弧書)。したがって、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(以下「ペット葬祭業」といいます。)は外形的に「請負業」に該当します。

判断基準②について、最判平成20年9月12日は、宗教法人のペット葬祭業の収

⁷ <https://www.kfs.go.jp/service/JP/97/09/index.html>

⁸ もっとも、住宅用地の貸付けが収益事業に該当する場合には、敷金・礼金・更新料等も、当該貸付事業から生じた収入として課税対象になる(法人税基本通達15-2-11)点に留意が必要です。

CULTURE & ARTS BULLETIN

益事業該当性が問題となった事案で、当該ペット葬祭業の目的、内容、料金の定め方、周知方法等を認定したうえで当該ペット葬祭業と一般事業者のペット葬祭業との競業関係を肯定し、当該ペット葬祭業の収益事業該当性を肯定しました。

なお、上記最判平成 20 年 9 月 12 日については、[CULTURE & ARTS BULLETIN Vol.4（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））](#)のⅧ.1.もご参照ください。

（5）墨跡の揮毫

判断基準①について、依頼者の依頼に応じて墨跡を揮毫⁹する行為は、外形的には「請負業」（法人税法施行令 5 条 1 項 10 号）に該当します。

判断基準②について、墨跡を揮毫する行為は、宗教行為に該当する場合も多いと考えられ、揮毫の謝礼として信者等から金銭を受け取る場合でも、直ちに一般事業者との競業関係が認められるわけではないと考えられます。もっとも、例えば、墨跡の揮毫の単価をあらかじめ種類ごとに定め、一定の者から揮毫を多量に引き受け、宗教家ではない者にも揮毫を行わせている場合等には、書道家等の他の事業者との競業関係が認められると考えられます¹⁰。

（6）会館等の席貸し

法人税法施行令 5 条 1 項 14 号は、「不特定又は多数の者の娯楽、遊興又は慰安の用に供するための席貸業」、及び、その他の席貸業で国又は地方公共団体の用に供するためのもの以外のもの、を収益事業としています。そして、「席貸業」とは、いわゆる席料や利用料を徴収して座席、集会場等一定の場所を随時、時間や期間等を区切って利用させるために賃貸する事業をいうものと解されます。

したがって、宗教法人が、自らの会館・本堂・境内地等の施設を、不特定又は多数の者に対して、利用料等を徴収して利用させる事業は、原則として外形的に「席貸業」に該当し（判断基準①）、また、席貸業は基本的に他の一般事業者と競業すると考えられます（判断基準②）ので、収益事業に該当すると考えられます。

他方、会館等を檀家の葬儀等の自らの宗教行事に利用する場合は、宗教法人自らが当該会館等を利用していると評価できるため、当該葬儀等に際して当該会館等の利用料を徴収するとしても、外形的に「席貸業」に該当せず（判断基準①）、当該利用料は収益事業による所得とはならないと考えられます。

もっとも、宗教行事に利用すれば直ちに収益事業該当性が否定されるわけではなく、他者の宗教行事のために会館等を利用させる場合には、やはり「席貸業」に該当すると考えられる点に留意が必要です。この点、国税不服審判所平成 25 年 1 月 22 日裁決¹¹は、宗教法人が、檀家以外の者に係る葬儀等の行事のために会館を利用させ、

⁹ 「揮毫」とは、毛筆で文字や絵をかくことをいいます。

¹⁰ 墨跡の揮毫の収益事業該当性を肯定した裁決例として、国税不服審判所平成 4 年 2 月 18 日裁決 (<https://www.kfs.go.jp/service/JP/43/14/index.html>) が存在します。

¹¹ <https://www.kfs.go.jp/service/JP/90/15/index.html>

CULTURE & ARTS BULLETIN

当該宗教法人の僧侶が当該行事に出仕（＝葬儀等に出席して読経等すること）していない場合の、当該貸付事業について、外形的に「席貸業」に該当し（判断基準①）、かつ葬儀会社等が自ら運営する施設を葬儀会場として貸し付ける事業と競業する（判断基準②）として、収益事業に該当するとしました¹²。

(7) 宿泊施設の経営

判断基準①について、宿泊施設の経営は、外形的に旅館業（法人税法施行令 5 条 15 号）に該当します。

判断基準②について、国税庁は、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）以下となっているものを除き、旅館業に該当するという見解にたっています（法人税基本通達 15-1-42）。国税庁の上記見解は、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、一般事業者との競合性が否定されるという見解と解することができます。

宿泊し施設の経営の収益事業該当性について、詳しくは [CULTURE & ARTS BULLETIN Vol.4 \(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 \(4\)\)](#) のⅧ.2.をご参照ください。

(8) 墓石業者等からの仲介手数料等の收受

判断基準①について、「周旋業」（法人税法施行令 5 条 1 項 17 号）とは、他の者のために商行為以外の行為の媒介、代理、取次ぎ等を行う事業をいいます（法人税基本通達 15-1-44）。そのため、宗教法人が、墓石業者や仏壇業者等に対して顧客を紹介し、仲介手数料や謝礼金等を收受する場合、当該紹介事業は外形的に「周旋業」に該当します。

判断基準②について、上記紹介事業それ自体は宗教的意義を有さず、また、仲介手数料等の対価性は明らかであるため、他の一般事業者との競業性を否定することは困難と考えられます。

したがって、墓石業者等に顧客を紹介等し仲介手数料等を收受する事業は、収益事業に該当することが通常と考えられます¹³。

(9) 所蔵品等の展示

所蔵品等の展示は「興行業」（法人税法施行令 5 条 1 項 26 号）に該当しないかが問題となりますが、「興行業」とは、映画・演劇・音楽・スポーツ等を企画・演出し

¹² 国税不服審判所平成 2 年 5 月 10 日裁決も同様の判断を行っています。

¹³ このような事業の収益事業該当性を肯定した裁決例として、国税不服審判所平成 3 年 7 月 4 日裁決があります。

CULTURE & ARTS BULLETIN

て陳列し、これを不特定又は多数の者に観覧させることを内容とする事業を意味しており、宗教法人が単にその所蔵している文化財や美術品等の物品（保管の委託を受けたものを含みます。）を常設の宝物館等において観覧させるだけの行為は、「興行業」には該当せず、収益事業にも該当しないと解されます（法人税基本通達 15-1-52（注））。

（10）茶道、生花等の教授

判断基準①について、宗教法人が茶道教室や生花教室等を開設し、茶道・生花等の法人税法施行令 5 条 1 項 30 号に列挙されている技芸¹⁴を教授する事業は、外形的に「技芸…の教授…を行う事業」（同号）に該当します。

判断基準②について、同号に列挙されている技芸を享受する事業は、他の多くの一般事業者によって行われている事業であり、また、当該技芸が宗教活動に該当することも少ないように思われます。そのため、少なくとも入会金や月謝等をあらかじめコース等に応じて決定するような態様で行っている限り、一般事業者との競争性が否定できる場合は容易には想定できません。

したがって、宗教法人による茶道、生花等の教授は、収益事業に該当することが通常と考えられます。

なお、上記「技芸…の教授」には、免許、卒業資格、段位、級、師範等の一定の資格、称号等のみを付与する行為も含まれると解されます（法人税基本通達 15-1-66）。

（11）駐車場の経営

判断基準①について、境内地その他の土地の一部を時間決め等で不特定又は多数の者に随時駐車させる事業や、月極め・年極め等で相当期間にわたり継続して同一人に駐車場所を提供する事業等、駐車に適する土地を駐車場所として提供する事業は、外形的に「駐車場業」（法人税法施行令 5 条 1 項 31 号）に該当します。

判断基準②について、宗教法人が（参拝者等の便宜のために提供するのとは別に、）その所有等する土地を駐車場所として提供する事業と、他の一般事業者の駐車場業との競争関係が否定される場合は容易には想定できません。

したがって、宗教法人による駐車場の経営は、収益事業に該当することが通常と考えられます。

（12）婚式場の経営

国税庁は、「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」との見解にたっています（法人税基本通達 15-1-72）。対価性等の要素に関係なく一律に収益事業該当性を否定する上記国税庁の見解は、上記「宗教法人が神前結婚、仏前結婚等の挙式を行う行為で

¹⁴ 法施行令 5 条 1 項 30 号に列挙されている技芸は、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。）、自動車操縦もしくは小型船舶の操縦、です。

CULTURE & ARTS BULLETIN

本来の宗教活動の一部と認められるもの」が、宗教行為である以上、外形上法人税施行令5条1項各号のいずれにも該当しないという見解と解されます¹⁵。

他方で、国税庁は、「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っ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」としています。これは、飲食物の提供は「飲食店業」（法人税法施行令5条1項16号）、挙式のための衣装その他の物品の貸付けは「物品の貸付業」（同項4号）、記念写真の撮影は「写真業」（同項13号）、これらの行為のあっせんは「周旋業」（同項17号）又は「仲立業」（同項19号）、不動産貸付けは「不動産貸付業」（同項5号）、席貸しは「席貸業」（同項14号）に外形的に該当し（判断基準①）、飲食物の提供等それ自体は宗教的意義を有さず対価性も否定しがたいため、他の一般事業者との競業関係が認められる（判断基準②）という見解と解することができます。

IV. おわりに

以上、2回に分けて、宗教法人税制の概要について説明しました。上記で説明したとおり、宗教法人には一定の優遇措置が適用されるところ、優遇措置を上手く活用すれば、効率的な法人経営を行うことが可能です。他方で、優遇措置を活用しようとする際に、優遇措置の内容・範囲等に関する解釈を誤った場合には、加算税等を負担しなければならないリスクも存在します。優遇措置の活用のためには、宗教法人税制に関する適切な理解、及び、必要に応じた弁護士・税理士等の専門家の関与等が重要で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

¹⁵ 依頼者の要望に応じて神前結婚式を行う行為は、事務処理の受託である以上、外形的には「請負業」（法人税法施行令5条1項10号）に該当すると解さざるを得ないと思われることに加え、最判平成20年9月12日は、宗教活動であることは否定しがたい事案でありながらペット葬祭業の収益事業該当性を肯定しており、国税庁の見解の理論的正当性は必ずしも明らかではないように思われます。