

宗教法人と課税権力

——現代宗教法人課税法の基本問題——

石村 耕治

(帝京大学)

はじめに

宗教法人については、課税政策上、非課税を原則としている。この非課税原則自体は、「政教分離」^{〔1〕}という憲法上の要請を確固たるものにする意味において、極めて重大な意義を有している。

近年、宗教法人の税金問題に対する関心がとみに高まっている。これまで、税金面ではさして問題とされてこなかった宗教法人が、ここにいたって、なぜ、このように世間の注目を浴びるようになったのであろうか。

その原因の一つは、現行の宗教法人非課税制の是非にある。もう一つは、こうした税制を機軸とした宗教法人の金銭・財産の管理運営のあり方にある。

宗教法人の非課税とされる範囲の「所得」とは、あくまでも、本来の「宗教活動」、その他「公益活動」にかかるものに限定される。この点についての認識不足が、宗教法人と課税権力との間での摩擦の多発につながっているように思われる。したがって、宗教法人の課税問題の多くは、宗教人による自浄作用を通じた金銭の支出や

財産の使用に関する法人と個人との区分の明確化、さらには、課税漏れ防止のための法定の税務調査の徹底等により解決できる。

ただ、財政需要の拡大に対処するために、宗教法人の本来の「宗教活動」等にも課税すべしとの見解もある。いわゆる、宗教活動課税論である。一般に、財政学の分野から主張される。この場合、立法政策上の問題とも深く関係してくる。つまり、現行の宗教法人税制が、格別の理由もなしに宗教法人を必要以上に優遇しているのかどうか。また、この結果、税負担の不公平を助長したり、不必要に法人規模の巨大化を促進したりしているのかどうか問題となる。

本来、「課税とは、貨幣形態による権力行使である」。この意味で、宗教法人にかかる租税立法政策上の問題と税務執行上の諸問題は、憲法の「政教分離」の視角から検討されないと問題の本質を見誤る恐れがある。

(1) わが国憲法二〇条及び八九条の淵源は、アメリカ合衆国憲法修正一条に見出すことができる。このため、「政教分離」原則の意義を理解する上で、アメリカ憲法学上の修正一条に関する解釈は参考になる。アメリカでは、修正一条を、宗教と政治とが相互に独立して共存するのを制度的に保障した規定として捉えている。このため、政治と宗教相互の「自由」と「分離」は、「一枚の硬貨の両面」のような一元的関係のもとで保障されなければならないとする。つまり、双方の「分離」は双方の「自由」を保障し、双方の「自由」は双方の「分離」を保障するという関係にあるとする。Pfeffer, "Freedom and/or Separation: The Constitutional Dilemma of the First Amendment," 64 Minn. L. Rev. 561 (1981).

一 宗教法人の法人格制度と非課税制

わが国においては、宗教活動を集団で行おうとする場合、法人格を取得するのが一般的である。しかし、宗教活動は、本来、法人でなければ行いえないというわけではない。人格のない団体でも十分できる。

宗教集団が法人格を取得を望む場合、宗教法人法により、所轄庁より認証を得ることになる。この場合、憲法二〇条は、「信教の自由」、すなわち「政教分離」、を制度的に保障していることから、所轄庁は、実質的に宗教活動を規制したり、信仰・教義等に対し指導・助言等を行うことはできない、というのが原則である。⁽²⁾この点、宗教法人法も、同法の性格を「宗教上の行為を行うことを制限するものと解釈してはならない。」(一条)とし、政治・行政権力が信仰上の行為 (spiritual matter) に対し介入しないように注意を促している。宗教法人法は、この意味で、宗教団体に対し法人格を認めるための法律であり、かつ、当該団体の管理・運営等の俗事 (secular matters) 処理の模範を示す法律であるといえる。

宗教法人法は、二条で、どのような団体が適格宗教法人たる主体となることができるか列挙する。したがって、この一覽の範囲内の団体であり、かつ、他の要件を充足するものは、等しく法人格を取得できる。これは、政教分離の原則からして、当然のことといえる。いずれにしろ、所轄庁の認証を得た宗教団体は、法人格を取得し、宗教法人法上の適格宗教法人となる。

わが国の場合、宗教法人法上の適格法人は、いわば自動的に各種国税法及び地方税法上の適格法人となる。したがって、宗教法人税法上の適格審査とは別途に、税法上の適格審査は行われない。

この点、たとえば、アメリカ法では、法人格取得のための手続とは別途に、税法上の個別の適格審査が行われている。⁽³⁾

わが国のように、自動的に課税除外が認められる制度を非課税制という。これに対してアメリカのように、申請等の特別の手続の結果をまつて、すなわち税法上の個別審査を経て、はじめて課税除外が認められる制度を免税制という。双方の制度とも、課税が除外されるという意味においては同じ効果が伴う。しかし、税法理論上、

非課税制においては、当初から納税義務が成立しないのに対し、免税制にあつては、いったん成立した納税義務を後に申告等の手続により除外するという違いがある。

すでに指摘したように、「課税とは、貨幣形態による権力行使」である。したがつて、宗教法人本来の「宗教活動」の自由を護るため、つまり、宗教と課税権力とを「分離」する意味で、現行の非課税制採用の意義は大きい。

(2) もちろん、たとえば、一夫多妻制を教義としたり、礼拝に麻薬を用いる等、「公序則」や刑法に反する場合には問題とならう。たとえば、アメリカでは、モルモン教(末日聖徒イエスキリスト教会)の複婚(polygamy)がかつて問題になったことがある。Arington & Britton, *The Mormon Experience* (1979) at 197.

(3) アメリカの審査制度や審査基準等については、石村耕治「アメリカの宗教団体に対する課税制度」、『宗務時報』(文化庁)六七号、六一頁以下に詳しい。なお、アメリカでは、法人格ある団体と法人格のない団体の双方に対して免税取扱いを認める。つまり、宗教団体免税制を採っている。この点、法人格ある団体に対してのみ課税除外(非課税)を認めるわが国とは異なる。

(一) 非課税の沿革

宗教法人に対する非課税制の歴史は、宗教法人が公益法人等という課税上のカテゴリーに入っていることから、公益法人課税の歴史でもあるといえる。⁴⁾

わが国での公益法人等に対する非課税措置は、歴史的には、社寺・墓地等に対する地租の取扱いにその端を発している。すなわち、この措置の淵源は、宗教団体に対するものにあつたといつてよい。

これは、わが国に近代的所得税・法人税が導入される以前、主要な租税は地租にあつたことによる。また、わが国における公益活動が、明治三十一年(一八九九)年の法施行後も、民間主導の形では必ずしも活発にならなかつたこと。したがつて、当時行われていた公益活動も、官庁主導の形で、極めて限定的なものであり、かつ、

社寺の活動がこの分野での中心的存在となっていたこと等による。

西欧諸国の影響のもとで、わが国へ本格的に近代法制が導入され、民法施行後の明治三十五（一九〇二）年に、帝国議會へ提出された「地租ヲ課セサル土地ニ関スル法律案」は、地租に関する非課税法人の範囲について、近代法的手法により明確にしようとしたものである。この法案は、究極的には成立に至らなかつた。しかし、内容的には、「御陵墓地」及び「神社建物アル遙拝所、寺社、仏堂及祠宇ノ境内地ニシテ借地ニ非サルモノ」に加え、「公益ノ為營利ヲ目的トセス直接ニ祭祀、宗教、教育、学芸、慈善ノ用ニ供スル土地ニシテ借地ニ非サルモノ但シ其ノ事業ノ管理又ハ監督ノ為ニ非スシテ住居ト共用スルモノハ此ノ限ニ在ラス」を非課税とする旨を明らかにしていた。

いずれにしろ、地租については、昭和十五（一九四〇）年には還付税、戦後の昭和二十（一九四五）年には府県税に改訂された。さらに、昭和二十五（一九五〇）年のシャウプ勧告に基づく税制改正を通じて、地租は固定資産税に統合され、現行の市町村税となったという経緯を有している。したがって、現行法上、とりわけ、地方税法上の公益法人等の資産に対する非課税措置の淵源は、この地租に求めることができるといえる。

わが国での伝統的な租税である地租と並行する形において、初めて法人所得税の原型が導入されたのは明治三十二年（一八九九年法律第一七号）である。すなわち、現行の公益法人等に対する法人税法上の非課税取扱いは、この明治三十二年改正所得税法（第一種所得税）五条四号において、「營利ヲ目的トセザル法人ノ所得」はこれを非課税とするとした時点にまで遡ることができる。この明治三十二年法は、後に、大正九（一九二〇）年及び十二（一九二三）年の改正所得税法に継承された。この大正十二年法は、「府県郡市町村其ノ他ノ公共団体、神社、寺院、祠宇、仏堂及民法第三十四条ノ規定ニ依リ設立シタル法人」と規定することにより、非課税法

人の範囲を明確にした。

昭和十五(一九四〇)年の法人税法の創設により、法人税は所得税より独立した。同法は、「神社及民法第三十四条ノ規定ニ依リ設立シタル法人ニ法人税ヲ課セス」とし、従前からの非課税制を維持した。なお、神社及び民法法人以外の特別法に準拠し設立された公益法人等については、各々の法律により非課税とする旨が規定された。

昭和二十(一九四五)年に、宗教学法人については、宗教団体が廃止され、新たに宗教学法人令(昭和二十年十二月二十七日勅令第七一九号)が公布された。これにより、宗教学法人の設立が、従前の認可制から届出制に変更されるとともに、収益事業を営む宗教学法人については、その収益事業から生ずる所得に法人税に課すこととした(宗教学法人令一六条)。すなわち、公益法人の収益事業課税の淵源は、この昭和二十(一九四五)年の宗教学法人に對する課税措置に見い出すことができる。

その後、シャウブ勸告⁽⁵⁾を受けて行われた昭和二十五(一九五〇)年の税制改正を経て、現行の公益法人課税制の原型、すなわち、収益事業所得等を除き、原則として非課税という形はほぼ完成した。

(4) 公益法人課税制の沿革については、若林孝三「公益法人税務(改訂版)」一〇頁以下。また、石村耕治「公益法人課税の現状と課題(四)」『旬刊・国税解説速報』(国税解説協会刊)九九九号、五頁以下参照。

(5) シャウブ勸告のうち、公益法人課税に関しては、シャウブ使節団「日本税制報告書」(第一編第六章B節)(一九四二年四月)参照。

(二) 宗教学法人非課税制の根拠

わが国における公益法人非課税制の沿革について検討を行ってきたが、その淵源は、地租及び初期の法人所得税法に求められることが理解できた。それでは、これら現行の国税法及び地方税法上の公益法人等に對する非課

税取扱いの原型となる法律や法案等においては、いかなる根拠に基づきこうした措置をとったのであろうか。⁶⁾ 以下においては、宗教法人に焦点を絞って検討してみる。

(1) 伝統的非課税の根拠

すでに指摘したように、わが国での公益法人等に対する非課税措置は、沿革的に、社寺・墓地等に対する取扱いを中心に展開されてきた。しかし、社寺等が、いかなる根拠に基づき非課税とされたのかは、必ずしも明確ではない。

ただ、すでに指摘した通り、わが国で初めて法人の所得に課税するとしたのが明治三十二(一八八九)年の所得税法改正である。この改正では、「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」を非課税とした。その理由、つまり立法事実、については、当時の議会の審議録の中に若干の記述が残されており、参考となる。

明治三十一(一八八八)年十二月十三日に開催された第十三回帝国議会衆議院所得税法改正にかかる審査特別委員会では、次のような質議応答が交されている。

「○齋藤英雄議員 五条四号『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、商業ナリ教育ト云フヤウナ事柄ニ就イテ、法人ヲ立ルコトカ出来ルト云フコトニナツテ居リマス、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テアリマスカラ、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、現ニト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フ目的テ立テ居ル法人タケニハ、課ケナイ方カ宜シイト云ウノテ、営利ヲ目的トセサル法人ノ

所得ハ、課税ノ範圍外ニ置キマシタ……。」

こうした議會での審議録から見る限り、わが国には、社寺等を含む非営利団体に対しては課税しないとする伝統があったことから、この「伝統」を議會が尊重した結果が非課税取扱いにつながったと推測できる。

もちろん、わが国の古社寺は、国家的あるいは公的な保護を受け、寺院については明治維新まで、神社についてはその後も(敗戦時まで)公的な法人として取扱われていたという事実も、ここでいう「伝統」尊重の一端に含まれる。

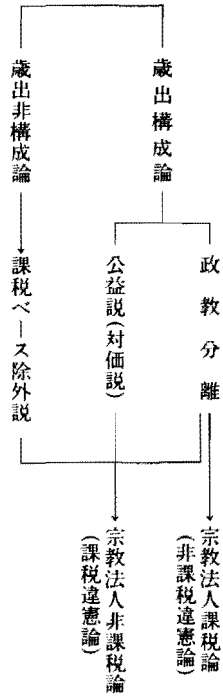
また、法人課税制度が成熟していなかった当時の情況から、この種の団体に課税しないとしても税収的には余り影響がない、という単純な発想に基づき非課税が妥当であると見たともいえる。

(2) 現代的非課税の根拠

わが国現行憲法は、二〇条及び八九条で、「宗教の自由」、「政教分離」を制度的に保障する。これは、本来的に、過去の不幸な宗教への国家権力の介入という経験に対処する意味合いが濃い。

近年、わが国においては、宗教法人に対する非課税措置が、これら憲法上の条項に基づき再検討されてきている。この場合、アメリカ法上の研究成果が参考とされている。これは、憲法二〇条や八九条が、アメリカ連邦憲法修正一条(国教公認禁止条項)の影響のもとで制定されたことにもよる。

税財政法学的視角から、宗教法人に対する非課税措置の根拠を、アメリカ法との比較において検討すると、次のように要約できる。



ところで、税財政法学においては、伝統的に、政府が特定の個人又は団体に対する補助や助成等を行う場合は、補助金等の「直接的支出」を通じて行うことのみをさすと理解されてきた。しかし、近年、この種の助成措置とは、ひろく租税上の特惠措置による租税の軽減免除、非課税等を通じて行われる「間接的支出」をも含むものと理解されている。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、「裏口歳出」(backdoor spending)とか「かくれた補助金」と呼ばれている。アメリカ税財政法学では、このような「かくれた補助金」を、一般に、租税上の特惠措置を通じて行われることから、「租税歳出」(tax expenditures)と呼んでいる。⁹⁾

近年、わが国においては、このようなアメリカ税財政法学上の租税歳出論の展開の影響もあり、公益法人等に対する非課税制を、租税歳出論的視角から再検討しようという機運が高まっている。¹⁰⁾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という視角から、議論が展開されている。

(i) 政教分離説

宗教法人非課税制の根拠を、憲法二〇条及び八九条の政教分離原則に求めようとする考え方である。すなわち、政教分離原則の建前から、国及び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するために、非課税制を採っているという考え方である。

この理論は、本来、アメリカで形成された。アメリカでは、宗教団体に対し免税制を採用するが、この措置については、連邦憲法修正一条及び各州憲法の同趣旨の条項にある政教分離原則を根拠に、合憲とする説と違憲とする説とが対立する。

この点に関し、アメリカにおけるリーディング・ケースは、ワルツ対ニューヨーク市課税委員会 (Waltz v. Tax Commission, City of New York) 事件である。⁽¹⁾ 本件においては、ニューヨーク州憲法一六条一項の規定(宗教用財産への課税除外)を受けて、同州固定資産税法(四二〇条)に盛り込まれた免税措置に従い、州が宗教団体をもっぱら宗教上の礼拝用に使っていた資産に対する固定資産税を免除したことが、連邦憲法修正一条の国教公認禁止条項に違反するとして争われた。

本件における連邦最高裁判所多数意見は、この免税措置を合憲としたが、判決理由の骨子は、次の通りである。

①免税措置は、教会に対する間接的支出又は助成につながり、政府が教会の活動を促進しているといえないこともない。

②しかしながら、課税措置を講じること自体も、宗教団体の宗教活動の実態把握のために、税務調査等を通じて政府が当該団体に関与することになる。

③このような前提のもとにあつて、憲法は、むしろ免税措置を講じることにより、必要最小限で宗教に関与する方を選択しているように見えるべきである。

以上のように、本件多数意見で用いられた判定基準は、免税と課税、いずれの場合に、政治と宗教との「かかり合い」を極小化できるか、といったものである。これは、「政教関与度基準」(entanglement test)といわれるものである。

多数判決は、この基準に従い、より関与度の少ない免税措置の方を選択し、現行制度を合憲とした。これは、結果的には、政教分離原則のもとにあつても、宗教団体への最小限度の「租税歳出」を合憲としたことをも意味する。

この多数意見に対し、ダグラス判事他が少数意見を述べている。その中で、免税、課税いずれの選択が、政府の宗教への関与度を最小にするかといった量的問題を論点として判断を下した多数意見を批判した。その上で、憲法にいう政教分離原則のもとで、政府は特定の宗教の信者と信者でない者に対し中立的でなければならぬ、という質的問題を論点として判断を下すべきであるとした。

少数意見は、この視角から、問題となつてゐるニューヨーク州固定資産税法を精査し、同法が信者と信者でない者とを分離し、結果的には信者に対してのみ租税上の恩典を与えることになつてゐるとし、違憲であると判断した。すなわち、特定の宗教又は信者に対してのみ付与される宗教団体税制上の「租税歳出」を違憲と判断した。

以上が、政教分離説を媒介とした考え方である。租税歳出論的視角からは、合憲説と違憲説とが対立してゐる。

(ii) 公益説(対価説)

宗教団体は、本来的には、国や地方公共団体(以下、国等)自身が給付すべきサービスであるが、憲法等の制約により給付できない性質のものを肩代わり給付している、あるいは、宗教団体のみが給付できる特殊なサービスを給付している。この結果、国等の負担を軽減せしめ、かつ、公共の安寧等の現象に見られるように、公益の増進にも貢献している。また、こうした活動は、今や社会にとり必要不可欠なものとなっている。

公益説、対価説は、こうした宗教団体の活動をより積極的に評価し、非課税措置を通じて、一種の対価支払を行おうという考え方である。

こうした考え方は、アメリカでは政府により古くから採られている。一九三八年の連邦議会下院歳入委員報告書では、次のように述べている。

「もっぱら慈善目的等で利用される金銭又は財産に対する課税を免除する措置は、次のような根拠に基づいて採られている。すなわち、政府は、「税の免除措置により」歳入の損失を被るが、その反面、「公益慈善団体の」肩代わりにより、自らが公的資金の充当により支払わなければならない財政負担を免れるに至っている。したがって、政府は、当該損失に対する補償を受けるに至っている。」

いずれにしろ、この考え方は、宗教団体に対する非課税措置を通じた実質的な対価支払は「租税歳出」にあたる、との前提に立っている。しかも、宗教団体の本来の活動に対しある種の公益性を認め、この「租税歳出」をその活動に対する当然の報償である、と見るところに特色がある。

(iii) 課税ベース除外説

宗教団体の宗教用の金銭や財産を課税ベースに入れないという考え方である。一般に、課税ベース除外説

(tax base approach) と呼ばれるが、正当化の根拠は、次の通りである。

宗教法人は、本来の事業会計上、法人税法にいう収入から支出を差引いて算定される課税の対象となるべき「純利益」をあげていない。また、法人税法上、法人所得に対する課税は、個人に対する配当に課される所得税の前取りであるという考え方があつた。しかし、宗教法人の場合、配当を受ける持分株主が存在しない。

このようにみると、宗教法人は、法人税法で課税の対象とする通常の意味での課税物件（所得）を実現し得ない。また、かりに、これを実現できるとしても、担税力に基づき税率を適用するという一般の課税原則になじまない。⁽¹³⁾

他方、地方税レベルでの資産課税についても、宗教用資産は固定資産税等の課税客体から除外されるべきであるとの考え方があつた。これは、本来、宗教用に用途が限定される資産は、用途が原則として自由な資産とは区別して課税取扱われるべきである、の理由に基づく。⁽¹⁴⁾

この考え方に従うと、礼拝施設を中心とした宗教用資産のように、利用価値が限定され、かつ、通常の資産のように市場価格で評価すべき性質でないものについては、固定資産税等の課税ベースから除外され、非課税となる。⁽¹⁵⁾

(6) この点については、石村耕治「公益法人課税の現状と課題(四)」注(4)、七頁以下に詳しい。

(7) 第十三回帝國議會衆議院明治三十一(一八九八)年十二月十三日審査特別委員会速記録(第一号)三十四頁。

(8) アメリカにおける宗教団体に対する免税の根拠については、石村耕治「アメリカ連邦宗教法人課税の現状(一)(二)」『民商法雑誌』八六卷二号、三号、同「アメリカ連邦宗教団体課税の現状」『宗教法』三号に詳しい。

(9) この点については、故サリー・ハーバード大学名誉教授による多くの著作が発表されている。Surrey, Pathway to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures (Harvard, U. P., 1973); Surrey & McDaniel, Tax Expenditures (Harvard U. P., 1985); Surrey & McDaniel, International Aspect of Tax Expenditures: A Comparative Study, (Kluwer, 1985). なお、石村耕治「アメリカ法における

る租税歳出理論の展開」(日本財政法学会編)『地方財政の諸問題(財政法叢書3)』一三六頁以下、同「租税歳出概念による租税特別措置統制の現状」(小林・北野編)『現代財政法の基本問題』(岩波書店)所収参照。

(10) たとえば、北野弘久「宗教法人への課税と政教分離問題」ジュリスト増刊『総合特集・現代人と宗教』二二号、一三四頁以下。

(11) 397 U.S. 664 (1970).

(12) H. Rep. No. 1860, 75th Cong., 3d Sess. (1939).

(13) Hansmann, "The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations from Corporate Income Taxation," 91 Yale L.J. 54, at 58 et seq. (1981).

(14) Swords, *Charitable Real Property Tax Exemption in New York State* (1981), at 200 et seq.

(15) この他に「公益信託類推説がある。これは「宗教法人を含む公益法人等の課税関係を、公益信託(Charitable Trusts)の法理に準じて考えよう」というものである。石村耕治「公益法人の金融収益非課税の法理」『公益法人』一五巻一〇号、六頁参照。

(三) 総合的検討

宗教法人非課税制正当化の根拠について検討してきたが、これらの根拠に対しては、様々な批判がある。

たとえば、公益説については、宗教法人の活動が一般の公益法人の活動と同質のものといえるのかどうかといった疑問である。すなわち、宗教法人における「公益」といっても、信者の内心に働きかけ、究極的には精神生活の浄化等を通じて極めて消極的に社会の安寧等に寄与しているといえる。これは、他の公益法人のように積極的に公益の増進を図る活動とは異なる。

この点に関し、多くの宗教団体は、単に宗教活動のみならず、社会福祉、教育、慈善等、多角的な公益活動を行っているとの反論もある。現行法制上、各々の法人設立準拠法が、社会福祉事業法、私立学校法、民法等に分化している。このため、宗教法人法に基づく宗教法人の活動が、自ずから限定されてしまいがちである。しかし、宗教集団総体としては、広範な公益活動を行っている例も多いことも事実である。¹⁶⁾

また、政教分離説に対しては、次のような批判がある。

憲法二〇条は信教の自由を制度的に保障し、その具体化措置として、「いかなる宗教団体も、国から特権を受け……てはならない」と規定する。また、この二〇条の理念を財政的側面から支え実効あるものとすべく、憲法八九条は、「公金その他公けの財産は、宗教上の組織若しくは団体の使用、便益若しくは維持のため……これを支出し又はこの利用に供してはならない」と規定し、宗教団体への公金・公財産の支出・利用を禁止する。したがって、非課税措置を通じた対価の支払は、ここにいう「支払」に該当し、憲法と抵触するという見方もできる。もちろん、条文にいう「特権」、「支出」という文言が、国又は地方公共団体からの直接的補助金等のみを指し、非課税措置あるいはこれを通じた間接的歳出を含まないと見ることもできる。

この点については、税法理論レベルの問題として、免税制とは異なり、非課税制のように、当初から納税義務が成立せず当然に課税除外となるものについては、直接的歳出を構成するとは考えにくいとの主張もある。⁽¹⁷⁾

ただ、すでに検討したように、アメリカ税財政法学上の「租税歳出」概念に従うと、免税措置、非課税措置は双方とも、間接的歳出を行う手段として同等に取扱われることになる。

いずれにせよ、宗教法人に対する非課税措置は、憲法八九条にいう「支出」に該当するかどうかは別としても、租税特恵措置に相当するのは疑いのないところである。したがって、非課税という特恵措置が、憲法二〇条にいう「特権」に該当すると見ることは十分に可能である。

憲法は、本来的に、他の公益法人と区別する形で、格別宗教団体に⁽¹⁸⁾的を絞る形で特権付与禁止条項を設けている。したがって、非課税措置が「特権」に該当するという考え方に従うと、宗教法人に対する非課税措置については、憲法上の問題が生ずる。つまり、社会政策的観点から、公益性を理由に社会福祉法人や学校法人等に対

し非課税取扱いをするといった一般の公益法人等の例と、非課税取扱いそのものが憲法二〇条により禁止されており、かつ、本来的に私法人としての性格の濃い宗教法人の例は、同一の次元で考えるのは無理ということになる。究極的には、宗教法人に対する非課税措置の存置は、違憲の疑いが出てくる。

もつとも、こうした違憲論に対しては、すでに指摘したように、アメリカ判例法で採られた「政教関与度基準」により、比較考量論の視角からの反論も可能である。つまり、政教分離原則のもとにあって、非課税と課税、いずれの場合に、政治と宗教との「かかわり合い」を最小にできるか、といった観点から見た場合の功罪を点検すべきであるとの主張である。

すなわち、宗教法人の本来の活動に対し、広範に課税措置を講じること自体、個々の法人の実態把握のために、税務調査等を通じて公権力が宗教活動に介入する結果を招く。わが国の場合、過去の不幸な宗教への国家権力の介入という経験がある。また、特定の宗教団体の国家護持といった形で、憲法の空洞化を平然と主張する政治集団が歴然とした勢力を維持している状況がある。

このような経験、状況等を勘案すると、現行の非課税制は、単なる制度としての政教分離の保障を超えた、執行部（政府）による宗教法人への権力行使、つまり現実の税務行政における宗教への過度な権力介入、を防止する意味で、重要な意義を有している。したがって、憲法、課税政策が、非課税措置を選択しているとは十分可能である。

ただ、宗教法人非課税制を、政教分離の「防壁」に全的に依存した上で、まったく独自の立場から正当化することはできない。宗教法人は、税法上「公益法人等」の一つとして非課税とされている。これは、宗教法人の持つ独自の公益性や宗教の持つ特性が、非課税取扱いを受けるための本来の根拠とならなければならないことを意

味している。非課税措置の存在そのものが、宗教法人の設立・運営の主たる根拠となつているとすれば、本末転倒であるといわざるを得ない。

今後、宗教の重要性が強調されるに伴い、宗教法人の公益的存在性や社会的責任等について、これまで以上に強く求められてこよう。それに従い、現行非課税制について、公益説（対価説）の視角からの再点検を行おうという動きが強まろう。この場合、宗教法人の公益性を考えても、余りのある程の特典を付与する結果を招いていいのかどうか問題となろう。いずれにしろ、宗教法人が現行の「公益法人等」のわく内に留まろうとする限りにおいて、事業としての宗教、さらには宗教業界を形成し得るほどのインセンティブを享受する結果が生じないような税制が望まれるのは当然である。

(16) 現実に、宗教法人が公益事業（宗教法人法六条二項）として幼稚園を経営している等の例も多い。しかし、この場合でも、自治体からの助成金を受けるとなると、一般に学校法人経営であることを要件とされることが多い。このため、実際には、私立学校法に基づく学校法人で経営せざるを得ない。しかし、その経営方針は、あくまでも宗教法人の精神を基盤としていることが多い。その他、老人ホームやホスピス等についても、宗教法人の精神に基づき、医療法人や社会福祉法人の形態で経営されている場合も多い。

(17) たとえば、確井光明「宗教法人課税の現状と問題」ジュリスト増刊「総合特集・日本の税金」三三三号、一一九頁。しかし、免税措置は直接的歳出と同等に捉えられるとしても、非課税措置はそのように捉えられないとする考え方には疑問がないわけではない。つまり、わが税法に規定する宗教法人に対する各種の課税除外措置の中には、免税が非課税なのか明確でない、中間形態の措置に該当するものも数多くある。また、個々の課税除外措置を精査し、免税に相当するものは憲法八九条にいう「支出」との抵触問題が生じ、逆に、非課税に相当するものは、その問題が生じないということになる。このような事実や結果を捨象した解釈が、整合性があるといえるのか疑問が残る。

(18) 憲法は、宗教団体に対する特権の付与を禁じている。これは、法人格ある宗教法人のみならず、法人格のない財団・社団をも含むことを意味する。これに対し、わが税法は、法人格ある団体、つまり宗教法人法により認許を受けた通格宗教法人に対してのみ非課税取扱いをする。

(19) たとえば、津地鎮祭事件最高裁判決では、政教分離の原則の適用について、「国家が宗教とかわり合いをもつことを全く許さないと

するものではなく、宗教とのかかわり合いを持つ行為の目的及び効果にかんがみ、そのかかわり合いが……相当とされる限度を超えるものと認められる場合にこれを許さないもの」と判示する。最高裁判所昭和五十二(一九七七)年七月十三日大法廷判決「民集」三一巻五三三頁。

二 宗教法人と納税義務

憲法三〇条は、国民に納税の義務を負わせている。ここでいう「国民」には、自然人はもちろんのこと、法人も含まれる。他方、憲法八四条は、租税の賦課徴収は法律に従って行われなければならないとする(租税法主義)。

このような憲法構造のもとで、宗教法人は法律の範囲内で納税の義務を負う。もちろん、憲法二〇条は「信教の自由」を保障していることから、租税法主義のもとで認められる課税権の行使も、この自由を侵害しない限りにおいて許される。

(一) 信仰と納税義務

宗教人の税に対する考え方は、必ずしも一様ではない。各々の信仰又は本人の世俗的な意識により異なる。ただ、信仰から宗教人の納税意識の一端を知ろうとする場合の手掛りとなるのが聖書である。

聖書の「マタイによる福音書」二二章二一節は、「カエザルのものはカエザルに、神のものは神に返しなさい。」と説く。これは、キリスト教徒が、異教徒ローマ皇帝カエザルに税金を納めるべきか否か問いつたとき、のメインエスの返答である。ここで、「返す」とは、ギリシャ語では、ポテイドーミで、当然の義務として納め

る”を意味する。

キリスト教に関わる宗教人は、この聖書の教えに従う限り、たとえ世俗社会が非キリスト教徒（異教徒）に支配されているとしても、納税は当然の義務となる。

アメリカには、機械文明を一切忌避し、中世さながらの農耕中心の宗教共同生活を続けるアーミッシュ（Amish）の集団がある。⁽²⁰⁾アーミッシュは、世俗的なものを一切忌避し、原理的に解釈された聖書を唯一の規範とし、独自の「教会戒律」に従い共同生活をしている。

非アーミッシュ（異教徒）に支配された社会とは一線を画すために、参政権の行使、公的職責や行事等には一切関与しない。政府支給の年金や補助金等も一切受領しない。電気も高性能機械も拒否し、交通手段は馬車に限っている。絶対平和主義の立場から、良心的兵役拒否の態度を貫いている。義務教育も拒否し、⁽²¹⁾共同体の単級学校（one room school）と家族でアーミッシュ式の宗教教育を行っている。ところが、税金については、聖書の「カエザルのものはカエザルに」の教えに従い、異教徒へ返す（納める）ことにしている。

このように、キリスト教に関連する聖職者や団体等の信仰から導き出される納税意識は、他の宗教の団体や人の納税意識を比較する上で参考となる。⁽²²⁾

(20) アーミッシュは、プロテスタントの一派であるメソヂスト派から分裂したセクト的宗教集団で、十八世紀初頭に、ヨーロッパでの「異端」に対する迫害を避け、新大陸へ移動してきた。アーミッシュに関する研究としては、Hosteler, *Amish Society* (1968) が優れている。邦文の研究として坂井信生「アーミッシュの文化と社会」（ヨルダン社）参照。

(21) *Wisconsin v. Yoder*, 406 U.S. 205 (1972) は、アメリカ連邦最高裁判所が、一定の要件の充足を前提に、宗教集団の自治権（rights to group autonomy）を尊重し、信徒の子女に対する州の義務教育の忌避を認めた判決である。なお、この前提要件とは、①世俗社会からの忌避が、教会の信徒を規律する信仰の要であること、及び、②教会が、こうした忌避を保障するに足るだけの統治能力を有してい

ることである。

(22) この点、仏教や神道等、わが国での伝統的な宗教における信仰に基づく納税意識が、いかなるものか必ずしも明らかにされていない。この点の究明は、今後の重要な課題である。

(二) 宗教法人の納税義務の範囲

法人税法は、適格宗教法人を公益法人等として取扱っている(法人税法二条六号、同法別表二)。公益法人については、収益事業から生じた所得のみを法人税の課税対象としている(法人税法七条)。したがって、宗教法人のもとで法人格を取得した団体は、収益事業からの所得が生じない限り法人税を課されない。すなわち、宗教法人の非収益事業所得は、非課税が原則となっている。

また、宗教法人は、収益事業を行いかつ所得がある場合、一般の営利法人が四三・二(昭和六十三年二月現在では、四二%)の税率の適用を受けるのに対し、他の公益法人と同様に二八(同二七)%の負担に留まる。さらに、宗教法人は、その収益事業用の資産を当該宗教法人の非収益事業のために支出する場合、当該支出は、収益事業所得計算上「寄付金」としての取扱いを受ける。他方、当該寄付金は、宗教法人の収益事業所得計算上、所得の三〇%を限度として損金計上が認められる(法人税法三七条四項)。これら法人税法上の取扱いに加え、所得税法は、宗教法人が受ける利子、配当等の所得については非課税としている(所得税法一条)。したがって、支払い側での源泉徴収の対象とならない。

また、国税レベルでの非課税の考え方は、地方税では道府県民税(地方税法二五条)、市町村民税(同二九六条)、事業税(同七二条の一)や事業所税(同七〇一条の三四第二項)等にも継承されている。さらに、登録免許税(登録免許税法四条二項、同法別表三)、固定資産税(地方税法三四八条二項三項)や都市計画税(同七〇

二条の二第二項）等についても、宗教法人に対しては広範に課税除外特典が与えられている。

なお、所得税法は、特定の所得の支払者に対し、その支払の際に、所得税を源泉徴収し納付させる制度を設けている。いわゆる源泉徴収制度である。したがって、宗教法人は、その役員、職員等の内部者はもちろんのこと、弁護士、税理士、講演者等の外部者に対して支払う給与（退職金や一定の現物給与等を含む）、報酬、料金等については、源泉所得税を徴収し、それを納付する義務を負う（所得税法六条、一八一条以下）。また、地方税法は、所得税法上の源泉徴収義務者に対し、特定の所得の支払の際に、一定税額を徴収し、納付することを義務づけている（地方税法一条十号、同三二一の四第一項）。このため、宗教法人は、その内部者に対する給与等の支払に関し、個人住民税の特別徴収義務を負う。²³⁾

(23) 宗教法人課税一般については、制度分析をも含め、田代 収「宗教法人の会計と税務」（同文館）等が参考になる。

（三） 通達課税の問題点

法人税法は、宗教法人の行う収益事業からの所得についてだけ課税する。しかし、現実には、宗教法人法二条にいう宗教活動に該当し、法人会計上、宗教活動会計に記入されている場合、そこから生じた所得は全て非課税であることを意味しない。つまり、宗教活動に該当し、それから生じた所得にも課税されることがあり得る。

こうした宗教法人本来の宗教活動から生じた所得に対する課税が、実は、税法律で行われてはいない。税務通達で行われている。

法人税法基本通達一五一一一（公益法人等の本来の事業が収益事業に該当する場合）が、それである。この通達は、昭和五十六（一九八一）年十一月の「法人税法基本通達等の一部改正」により新設されたものである。

この通達によると、宗教法人が「収益事業の範囲」(法人税法施行令五条一項)に掲げる事業のいずれかに該当する事業を営む場合には、たとえその営む事業が当該宗教法人の本来の目的たる事業にあたる時であつても、当該事業から生ずる所得については法人税が課税される、とする。したがつて、經典、生花等の販売(物品販売業)、参籠宿泊(旅館業)、經典、法話集等の出版(出版業)、料理や飲食物等の提供(料理店業、飲食店業)のような事業については、格別に非課税となる要件に該当しない限り、法人税の対象となる。

法人税法本法の規定は、極めて抽象的である。このため、細目については、法人税法施行令(政令)や法人税法施行規則(省令)に委ねる形が一般的である。さらに、政令、省令でもカバーできない事項や個別事例の解釈等については、「通達」で一定の基準が示されている。

憲法八四條の租税法律主義の原則のもとで、憲法三〇條でいう「納税の義務」は、本来、税法に従つて負わされることになっている。したがつて、法人税法基本通達一五一一一のように、新たな納税義務の創設を「通達」で行うことは、憲法八四條に抵触する。

本通達(一五一一一)は、本来、公益法人等一般を対象に出されたものである。しかし、課税庁からから一方的に出される通達は、画一的で、各種法人の個別的事情に十分な配慮がなされていない。結果として、宗教活動の自由と課税権力の介入との関係について、宗教界と課税庁側との間で十分な検討が行われないまま、課税が行われている。

憲法三一條「法定手続の保障」のもと、納税者の利害に深く関わる通達等の制定にあたっては、当該納税者及び利害関係者の事前に「聴聞を受ける権利」を保障するのは当然である。前記基本通達一五一一一の制定に関して、日本宗教連盟は、国税庁長官宛に見解書を提出し、本通達の廃止を求めるとともに、「税務行政の実施に

あたつては、宗教法人の意見を十分に聴取」するように求めた。²⁴⁾

憲法八四条のもと、通達課税ば回避されるべきはもちろんのこと、憲法二〇条のもとで保障を受ける宗教法人の本来の活動に対する課税は十分に慎重でなければならぬ。

この点、学界からの「公益法人等のある活動・行為が法人税法上の収益事業に該当するかどうかは、当該法人等の性格、目的、規模等によつて異なってくる。もし、通達によつて実務の基準を示そうというのであれば(略)、画一的、抽象的な基準ではなく、法人等の類型ごとに当該類型の実態に適合した具体的な認定基準を示すべきであろう。」²⁵⁾との指摘は、正鵠を得たものである。

また、民間の納税者団体である「不公平な税制をただす会」も、本通達の問題点について、次のような指摘を行っている。²⁶⁾

「一、納税義務の消長に影響を与える重要な改廃については、事前に関係者や学識経験者等の意見を聴取するなど公正な手続に基づいて行うべきであります。

(略) 今回(一九八一年)の通達改正は、労働組合、宗教団体、文化団体、その他広範な団体に重大な影響を及ぼすものであるにもかかわらず、その制定にあつては、これらの関係団体等に何等の事前の意見の聴取もなされませんでした。

(略) 納税者のコンセンサスを得た公正な税務行政の執行のためにも、(略) 民主的な手続をふんだんで、通達の改廃を行うべきだと考えます。」

いずれにしろ、通達の新設・改廃は、納税者に対し大きな影響を及ぼす。宗教活動に介入する形で課税が行われる結果を招く等の場合、憲法三二条の趣旨に沿い、利害関係者である宗教界、宗教人の意見を、事前に十分

聴取する必要がある。⁽²⁷⁾

(24) 日本宗教連盟「法人税基本通達等の一部改正についての見解」(一九八二年五月二十九日) 参照。

(25) 北野弘久「サラリーマン税金訴訟」(税務経理協会) 三三一九頁参照。

(26) 不公平な税制をたぐす会「公益法人等の収益事業に対する課税について申入書」(一九八二年九月、国税庁長官宛) 参照。

(27) アメリカの命令・通達制定聴聞制度の分析も含め、石村耕治「公益法人課税の現状と課題」(十八)、「旬刊・国税解説速報」一〇四二号に詳しい。

三 宗教法人と税務調査

宗教法人は、礼拝、布教、その他信仰及び宗教上の行為 (spiritual or ecclesiastical matters) を行う集団のために、礼拝施設その他の資産の所有、維持・管理等の俗事 (secular matters) を処理する団体である。

この俗事については、宗教集団の内部法 (internal law) たる個々の宗教戒律や宗教法 (ecclesiastical law) はもちろんのこと、外部法 (external law) たる世俗法 (civil law)、つまり、憲法を頂点に、民法、宗教法人法、税法等、一定の議会制定法の支配を受ける。⁽²⁸⁾

これら世俗法のうち、いわば「宗教法人基本法」といえるのが宗教法人法である。同法二条(宗教団体の定義)は、単位団体に「礼拝の施設を備える」ことを求めている。同法三条は、この礼拝施設として、「境内地」、「境内建物」の定義に該当する一定の種類の不動態を列挙する。このように、「境内地」、「境内建物」を明確にする目的は、宗教活動用資産とその他の事業用資産とを区分しようとするためである。この点に関連して、同法六条が、法人会計を、本来(宗教活動)会計、公益事業会計及び収益事業会計に区分した上で処理するように求め

ているのも、軌を一にする。また、同法一二条八項は、法人規則で、「基本財産、宝物その他の財産の設定、管理及び処分（略）、予算、決算及び管理その他財務に関する事項」を明確にするように求めている。さらに、同法二五条では、宗教法人に、その設立時及び毎会計年終了後三月以内に財産目録を作成すること、並びに、この財産目録に加え、貸借対照表又は収支計算書を作成している場合には、それを法人事務所に具備するように求めている。

なお、これら財務書類の作成方法や会計の処理方法等について、宗教法人法は格別の規定を置いていない。また、宗教法人については、民法上の財団・社団、学校法人等、他の公益法人等とは異なり、標準的な会計基準も制定されていない。これは、個々の法人が持つ教義上の特性を尊重しようという理由に基づくものと思われる。したがって、宗教法人は、いわば「グーイング・コンサーン（永続的団体）」として、一般的に公正かつ妥当と見られる方法で財務・経理処理を行えば、問題はない。

このように、宗教法人法は、極めてゆるやかな形で、法人の財務・経理内容の明確化を求めている。こうした世俗法の要請については、それがいかにゆるやかな形であろうとも、宗教の自由を侵すのではないかとの声もある。しかし、この本来の目的は、世俗の法や会計基準等により、教義や信仰に規制を加えようとするところにあるのではない。むしろ、宗教用財産の維持・管理状況や宗教法人の活動状況を、計数的に明確にしようとするところにあるわけである。

宗教法人は、宗教活動に専念できる、というのが理想であろう。しかし、現在、宗教法人の多くは、収益事業を行ったりして、その経済的基盤固めの努力を必要としている。こうした世俗化が進展する状況下において、財務・経理内容を明確にすることは、宗教法人の「公益的存在性」主張のための当然の義務ともいえる。²⁷⁾

すでに、指摘したように、宗教法人は、法律の定めるころに従い納税義務を負う。この場合、自己の納税義務の範囲は、法人会計上の数値を基に、税法の規定に従い確定する。一般には、すでに指摘したように、税務収益事業にかかる法人税、源泉所得税、その他本来の活動に関係しない資産にかかる各種の租税等を納付することになる。もちろん、宗教法人によっては、税務収益事業を一切行っていないことから、源泉徴収義務者として源泉所得税だけの納付義務を負うという例もあろう。

いずれにしろ、税法は、こうした宗教法人の納税義務を正確に確定することを目的に、課税庁の職員へ調査権を付与している。この調査にあたっては、法人の会計記録が信頼に足るものであるかどうか、深く立入って調査が行われることも多い。このため、宗教活動に対する課税権力の介入ではないかと問題になることがある。

こうした疑念に対処するためには、宗教法人に対する税務調査権の行使と法人側の受忍の限界を、憲法二〇条に保障された「信教の自由」との関連において、法理論的に明確にしておく必要がある。

(28) なお、この点に関しては、一般に、宗教事業に対する司法権行使の限界の問題として論じられている。この分野での研究は、アメリカ法上の研究が参考となる。たとえば、Elihan, "Driven from the Tribunal: Judicial Resolution of Internal Church Disputes," 88 Calif. L.R. 1378 (1981)。また、わが国でも、こうしたアメリカ法上の成果を参考とした研究が行われている。たとえば、池田光晴「裁判所は宗教教義の審査ができるか」、『創価法学』六巻二号、松本保三「宗教事項と裁判所の司法審査について」、『創価法学』六巻二号、桐ヶ谷 章「宗教法の事項と法律上の争訟」、『宗教法』五号。

(29) 宗教法人経理の実態については、田代 収「宗教法人経理の現状」(丸山編)『宗教と税制』(新泉社)所収に詳しい。

(一) 現行税務調査法制の実情

税法は、課税庁職員に対し様々な調査権を付与している。こうした調査権は、現行法上、三つの類型に大別できる。一つは、所得税法、法人税法等、個別税法に規定されたものである。これは、一般に、実体税法上の調査

権」と呼ばれている。この他、税金滞納者の財産の把握を目的に行われる「滞納処分のための調査権」(国税徴収法一四二条以下)、脱税等の裏付け資料収集を目的に行われる「国税犯則取締法上の調査権」がある。³⁰⁾

これらの調査のうち、宗教法人にとり、最も一般的なのが、第一の実体税法上の調査権の行使であろう。実務上も、課税処分を行うための調査とは、通常、この種の調査権の行使をさす。

課税処分を行うための調査について、各個別税法は、次のように極めて簡潔に規定する。

「所得税法二三四条(当該職員の質問検査権) 国税庁、国税局又は税務署の職員は、所得税に関する調査について必要があるときは、次に掲げる者に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査することができる。」

ただ、この調査権について、法は、「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」(たとえば、所得税法二三四条二項)としている。つまり、性格的には、日常の行政目的で行われる調査である。したがって、この種の調査は、被調査者の同意のもとで許される任意調査である。

ところが、現行法は、この種の調査権行使に不協力な者を、「一年以下の懲役又は二十万円以下の罰金に処する」(たとえば、所得税法二四二条)ことにしている。法にいう不協力者とは、「職員の質問に対して答弁せず若しくは偽りの答弁をし、又は(略)検査を拒み、妨げ若しくは忌避した者」(同二四二条八号)、及び「検査に関し偽りの記載をした帳簿書類を提供した者」をさす。

このように、現行の課税処分目的での調査は、罰則により強制される「間接強制の伴う任意調査」となっている。しかも、場合によっては、この種の調査が、刑事責任を問う調査や手続につながることも考えられる。

ところが、本来的に、この種の調査は行政調査であること、また、憲法三五条(令状主義)、同三八条(黙秘

権)等は刑事処分に係わるものであることを理由に、法制上は必ずしも積極的な憲法上の保障が与えられるに至っていない。

このように、現行の実体税法上の調査に関する法制は、納税者の権利擁護といった側面からは多くの問題をはらんでいる。とりわけ、一般法としての「税務調査手続法」のような法律もないことから、憲法三一条〔法定手続の保障〕の限界を超えた調査が横行する原因ともなっている。現状では、こうした不当な調査に歯止めをかけるためには、憲法を機軸とした法解釈論の展開によらなければならない。⁽³⁰⁾

(30) 税務調査権一般については、北野弘久編『質問検査権の法理』(成文堂)が参考となる。

(31) 最高裁判所昭和四十七(一九七二)年十一月二十二日大法院判決(判例時報)六八四号、一七頁)は、現行税務調査法制を合憲とした。しかし、憲法三一条、三五条一項、三八条一項の保障は、行政手続、行政調査等にも基本的には及ぶとの判断を示した。

(二) 税務調査と受忍の限界

宗教法人に対する税務調査については、次のような憲法上の制限が伴う。

① 宗教法人は、憲法二〇〔宗教の自由〕の保障のもとにある団体である。したがって、宗教活動に介入する形での税務調査は許されない。

② 憲法八四条〔租税法主義〕のもとで、税務調査のような課税権力の行使にあたっては、税法律の強い拘束を受ける。この場合、法の執行、法の解釈、法の不備等については、憲法三一条〔法定手続の保障〕の法理に基づいて行われなければならない。

宗教法人に対する課税処分のための調査権の行使は、こうした限界を超える場合、違法(又は違憲)となる。

うした限界を超えた調査に対しては受忍義務を負わない。したがって、検査拒否等の罪（たとえば、所得税法二四二条八号、法人税法一六二条二号）、刑法上の公務執行妨害罪（刑法九五条）等は成立しない。³²

(i) 宗教の自由と税務調査

宗教法人の「宗教活動収入」とは、法人本来の活動にかかる収入をさす。信施収入、負担金・会費収入、参詣収入、寄付金収入、拝観料収入等が、これらにあたる。法人税法は、これら全てを非課税としているわけではない。とりわけ、法人税法基本通達一五一一一（公益法人等の本来の事業が収益事業に該当する場合）は、宗教活動収入であっても課税される場合もあるとしている。この通達の適否は別として、本来の事業に対しても課税される場合が出てくる。

また、法人税法基本通達一五一一一四（公益法人等の確定申告書の添付書類）では、確定申告にあたっては、収益事業に係る部分の計算書類に加え、「収益事業以外の事業に係る」部分の計算書類の提出も求めている。³³

もちろん、こうした通達は、本来、「税法」ではなく、単なる課税庁内部の規則に過ぎない。宗教法人を直接に拘束するものではない。しかし、現場の課税庁職員はこの通達に拘束される。このため、現実には、「税務収益事業を行っている法人が、求められれば、宗教活動にかかる部分の書類提出を拒むのは難しい。」³⁴

こうした通達の趣旨に沿って、税務調査が宗教活動の内部にまで深く立入って行われる場合、憲法二〇条との抵触問題が生ずる。

また、宗教法人が、「税務収益事業を行っていない場合であっても、源泉所得税に関し、税務調査が本来の事業内容にまで立入ることが考えられる。」たとえば、過去帳をみなければ、法人の所得や住職の所得を正確に把握で

きない等の場合である。この場合、宗教人側からすれば、課税庁に対する不合理、不必要な開示は憲法二〇条との抵触とともに、刑法一三四条二項にいう「正当な理由なき秘密漏泄」の罪になる恐れもある。⁽¹⁵⁾

宗教法人法八四条は、こうした問題が起ることを回避する立場から、次のように規定する。

「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ある法令を制定し、若しくは改廃し、又は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な権限に基く調査、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のないように特に留意しなければならない。」

以上のように、わが法制のもとでは、税務調査にあたっては、憲法二〇条にいう信教の自由に抵触してはならないことが大前提であることが分かる。さらに、憲法九九条は、公務員に憲法尊重義務を課していることから、調査にあたる課税庁職員も、当然にこの前提に従わなければならない。

現行の税務調査法制は極めて簡潔である。これは、裏返すと手続的に不備であることを意味する。このため、税務調査は、そのやり方次第では、「信教の自由」を始めとした憲法上の諸法理に抵触し、結果的には運用違憲となる可能性が出てくるといえる。

(ii) 客観的必要性の要件

現行法上、宗教法人に対する税務調査は、「調査について必要のあるとき」に行役できる（たとえば、所得税法二三四条、法人税法一五三条、同一五四条）。つまり、「必要」性の要件を充足して初めて調査を行うことができる。

この「必要」性について、最高裁判所判決は、「当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等、諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性」(引用者傍点)がある場合と判示する。つまり、調査の客観的必要性がある場合であり、課税庁側の一方的な必要性でもって調査はできない。

宗教法人に対する調査も、この「必要」性の要件のもとで、客観的第三者からみても「合理的な理由」があると認めざるを得ない程の必要性がある場合にのみ行使できる。とりわけ、調査が、法人の宗教活動にかかわる場合は、厳格な「必要」性が求められる。これは、宗教人の「正当な理由」のない秘密漏泄が刑事罰(刑法一三四条二項)の対象となることからすれば当然である。

また、本来の事業についてはもとより、その他の事業についても、この「必要」性の要件のもと、概括的に必要と思われる調査は許されない。

宗教法人に対する税務調査は、法人税に関するものも多い。しかし、現実には、税務収益事業や公益事業を行っている法人も多いことから、神主、住職、司祭、牧師等の聖職者や法人役員、使用人等の個人の源泉所得税に関するものが一般的である。これは、国税通則法上、源泉徴収義務者たる宗教法人は、源泉徴収した所得税の納付、還付、不服審査等の手続き面で納税者(当事者)として取扱われることにもよる(国税通則法二条五号、一五条等)。また、源泉徴収した税額は、原則として、徴収した日の属する月の翌月十日までに納付することになっている。(ただし、受給者が常時十人未満の場合は、六ヶ月毎(年二回)の特例の適用を受けることができる。)

この源泉所得税に関する調査についても、客観的「必要」性が存在しなければならない。したがって、毎月調

査が可能であると解することはできない。被調査者である宗教法人に対し、調査の受認について納得できるだけの客観的「必要」性が示されなければならぬ。

(iii) 事前通知・調査理由の開示

課税処分を行うための税務調査は、性格的には行政調査である。刑事責任を問うことを目的とする捜索ではない。したがって、調査権の行使に先立って事前に被調査者たる宗教法人に通知し、協力を求めなければならぬ。この場合、被調査者たる宗教法人は、延期を申し出ることまでできる。これは、調査拒否にはあたらない。

また、被調査者たる宗教法人に対し調査権を行使するにあたり、調査理由を開示しなければならぬ。この場合、調査の客観的必要性はもちろんのこと、その範囲や期間等を具体的に被調査者に対し開示しなければならぬ。

以上、事前通知、調査理由の開示は、憲法三一条上の当然の要請といえる。また、憲法三五条、三八条との抵触回避のためにも当然の要請である。⁽³⁶⁾

(32) さらに、違法な調査に対しては、国家賠償法による請求も可能である。たとえば、北野弘久「質問検査権行使と受認の限界」、『税法解釈の個別的研究Ⅲ』（学陽書房）一四三―一四四頁参照。

(33) なお、基本通達一五―一四に対しては強い批判がある。宗教界からのものとしては、日本宗教連盟『法人税基本通達等の一部改正についての見解』（一九八二年五月二十九日）参照。

(34) 課税庁からの将来的な不利益取扱いの可能性を回避すること、専門知識の不足等の動機が考えられる。

(35) なお、この守秘義務は、被調査者たる宗教人のみならず、課税庁職員にも課される（所得税法二四三条、法人税法一六三条）。

(36) 昭和四十八（一九七三）年七月十日判決、『判例時報』七〇八号、一八頁。

(37) 北野・注（32）、二四一頁、新井隆一「税務調査権の法的限界」、『税法学』一三三―一三六頁、金子宏「租税法」（弘文堂）三七五頁、鶴見祐策「課税処分のための質問検査権」（北野編）『日本税法体系』（学陽書房）三巻、二九三頁。

(38) 北野、注(32)、二四一—三頁。なお、その他、反面調査、税理士や第三者の立合請求権等の問題もある。実務家の立場から書かれたものとして、全国青年税理士連盟「税務調査における納税者の権利」(改訂新版)が参考となる。

(三) 法定外照会文書

税法は、納税者に対して様々な書類の提出を求めている。しかし、こうした法定書類だけでは、具体的な取引実態を把握できないことも多い。このため、課税庁が、納税者に対し、「業務内容等についてのお尋ね」、「申告内容についてのお尋ね」、「源泉所得税チェック表」等を送付又は配布することがある。こうした「お尋ね」は、必ずしも税法上の具体的根拠規定に基づいていないことから、一般には、「法定外照会文書」と呼ばれている。⁽³⁹⁾

宗教法人に対しても、昭和五十六(一九八一)年の法人税法基本通達的大幅改正を契機として、この「法定外照会文書」が全国的に送付された。⁽⁴⁰⁾ 内容的には、所轄庁により若干異なるものの、一般的に、収益事業と源泉所得税に限定した形で、文書提出を求めている。

しかし、最近送付されているものでは、本来の事業たる宗教活動に深く立入って照会を求めている例も多い。たとえば、檀信徒の戸数、戒名料の件数や金額、法会の回数等、宗教活動に深く踏み込むもの、非課税の宗教活動収入やその預け入れ先等の情報提供を求めたものがめだつ。⁽⁴¹⁾

こうした例からも分かるように、現実には、法定の手続を通じては行えないような実質的意味での「調査」を、「法定外照会文書」で行っている傾向がある。もちろん、こうした文書提出は形式的に「任意」であり、納税者の意思に委ねられている。しかし、問題は、「任意」という形式により、課税庁が実質的に「脱法行為」を行うことも可能になっている点である。⁽⁴²⁾

たしかに、「法定外照会文書」は、納税者が課税庁へ書類持参で出頭する手間を省き、かつ、税務行政の効率化に役立つ面もある。しかし、未回答法人に対しては、ただちに実地の税務調査に切り替えるとか、出頭していただくこともある。あるいは、「何月何日までにご解答下さい」というように、将来的な不利益を明示、暗示して、心理的圧力をかけている例も多く、課税権力の不当又は違法な行使にあたる場合も見うけられる。こうした照会の仕方は、憲法八四条の租税法主義及び憲法三一条の法定手続の保障の法理に反する^⑧。

もちろん、税務行政の適正な執行上、納税者の協力は不可欠である。また、この協力の一環として、納税者への照会も必要なことであろう。

ただ、こうした照会が、法律に基づかない単なる事実行為に留まるためには、その作成・送付等にあたり細心の注意が必要である。

まず、照会内容は客観的、必要性のある事項に限定した形で、照会の諾否を被照会者の任意とし、かつ、将来的不利益のないことを、文書に明記する必要がある。この場合、照会の客観的必要性の証拠を提示し、かつ、実質的な税務調査でないことを明らかにしなければならない。このために、照会の対象となる事項に関し、照会理由とともに、課税庁の持つ被照会者の個別情報の有無、及び、有るときはその内容を文書に開示する必要がある。

次に、こうした照会文書は、宗教法人に対するものである場合、憲法二〇条のもとで、政教分離原則と抵触する内容のものであってはならない。また、宗教法人法八四条の趣旨のもと、宗教法人の特性に十分配慮したものでなければならぬ。

いずれにしろ、現在、宗教法人に対して行われている照会の多くは、こうした点への配慮に欠けている。中には、法定の税務調査で行うと、明らかに違憲・違法と判断される情報を、手続的に不備な照会によって入手しよ

うとしてゐる例も見られる。

もちろん、「法定外照会文書」の乱発・乱用は、ひとり宗教法人のみならず、納税者全般に対する問題となっている。したがって、このあり方については、被照会者に対する適正手続き保障の観点から、一般的に、早急な検討を要する課題でもある。⁽⁴⁴⁾

(39) 必ずしも明確な形で一般的には定義されていない。

(40) これは、すでに指摘した基本通達一五一一―「公益法人等の本来の事業が収益事業に該当する場合」、同一五二―一四「公益法人等の確定申告書の添付書類」の新設に呼応するものである。

(41) たとえば、長谷川正浩編著「お寺と税務調査」(文化書院刊)一〇九―一〇頁では、長野県小諸市、埼玉県浦和市の宗教法人へ送付された「お尋ね」の内訳を紹介している。

(42) たとえば、群馬県前橋税務署管内で、宗教人集会で頒布された「事業内容等についてのお尋ね」が、その例である。この「お尋ね」では、「宗教法人の経理全般にわたる調査を実施」することが目的であると、「税務調査等に際して相互の手数を省略するため、事前にその内容等を承知したい」(二頁、引用者傍点)とうたっている。これは、税務調査法制の禁止する「事前調査」に相当する性格を持った照会であることを意味する。

(43) 法定外文書による照会は、形式的には法的効果を生まない事実行為とみることができ。しかし、間接的にしろ強制が伴っている場合には権力行為とみるべきである。こうした権力行為が、何らの法的な根拠もなく行われることは、憲法八四条(租税法律主義)に反する。また、客観的必要性等の理由開示等もまったくなされていないことから、憲法三二条にも反する。

(44) こうした点の検討は、従来から実務家の間で細々と行われてきているに過ぎない。たとえば、全国青年税理士連盟、注(38)、五一―二頁。なお、課税庁職員の宗教法人の特性についての認識不足や人権感覚不足により、混乱を招いている例も多い。なお、宗教法人の乱脈経理や課税漏れ等の報道も多く、自戒自浄が求められることは当然である。したがって、こうした不正を支持する気は毛頭ない。ただ、こうした問題と、課税にあつての手続的適正を尽すという課題とは次元が異なる。

むすびにかえて——宗教法人側での必要な対応

現行の宗教法人課税法制においては、宗教活動に対する課税権力の介入を抑制するために非課税制が採られている。しかし、逆に、こうした制度を「隠れみの」として、法人収入の私物化をはかる例も跡をたたない。これでは、せっかくの制度を宗教人自らで崩壊させようとしているに等しい。非課税制は、宗教人に対する措置ではなく、宗教法人に対する措置である。したがって、いかなる形にしる、宗教活動からの収益や給付が宗教人個人に帰属する場合には、課税問題が生ずる。

税務調査や「法定外照会文書」等をめぐり、宗教人と課税権力との間で生じている軋轢の原因は、課税庁の宗教法人の特性に関する無知もさることながら、一部宗教人の納税モラルの低さや宗教法人意識の希薄さにもある。少なくとも、憲法論レベルでの宗教法人課税制のあり方を検討するには、宗教界全体の納税モラルが世俗的にも高いと評価されるようになってなければならない。⁽⁴⁵⁾

また、巨大化し続ける一部教団に対する批判も強い。この場合、現行の非課税制が、いわば「タックス・ヘイブン」の役割を演じているとか、「財テクの道具化」しているとの指摘もある。⁽⁴⁶⁾ こうした点は、本来の宗教活動にかかる金融収益にも課税しようという動きが出てくる原因ともなっている。⁽⁴⁷⁾ さらに、宗教施設の拡大を生み出す税制とみられ、本来の事業への課税をという声を高める原因ともなっている。⁽⁴⁸⁾

宗教の時代といわれる現代において、こうした批判に応え、開かれた宗教法人を確立し、かつ、その公益的存在を示すために、財務・経理内容を積極的に公開していくことは重要である。また、税問題に対する一般納税者の誤解を招いたり、課税権力の不要な介入を招いたりしないためにも、宗教人及び宗教法人が自浄を重ね、納税モラルの向上に努めなければならない。⁽⁴⁹⁾

(45) これは、宗教法人の公益性・社会性の問題として捉えられる。なお、石村耕治「宗教法人の公益性と税制問題」(丸山編)「宗教と税制」(新泉社)一三七頁以下。

(46) 石村耕治「宗教マネーの実態と非課税制度」『エコノミスト』一九八六年六月三日号。収益事業に対する軽減税率の適用及び金融収益課税の問題点の分析として、石村耕治「金融収益非課税の法理」『公益法人』一五巻一〇号、同「公益法人税制の問題点を総点検する」

(公益法人管理者セミナー・テキスト)「役員職務権限と公益法人税制」(財)公益法人協会・一九八七年十月六日)所収を参照。

(47) 政府税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」(一九八三年十二月)参照。

(48) 一般に、財源拡大論者による議論は、憲法論を捨象した形で、課税ベース拡大の視角から展開されている。(たとえば、政府税調での

論議、日本経済新聞一九八八年二月六日朝刊(東京版)三三頁)こうした論法は、一般納税者の支持を受け易いことから、宗教界としても十分な注意を要する。石村耕治「宗教法人課税問題の動向と対応策の検討」『新宗連宗教法人研究会講演録』(一九八六年八月)参照。なお、規模の大きい法人の中には、出版部門、物産調達や販売部門を営利法人(株式会社)化する傾向が見られる。これは、課税権力が、収益事業活動に対する税務調査を名目に、宗教活動に介入するのを防止する意味合いが濃い。また、将来的には、軽減税率(現二七%)が通常税率(現四二%)まで引上げられる可能性も強いことから、先取的な対応ともいえる。

(49) なお、(財)日本宗教連盟は、一九八四年以来、毎年「宗教と税制シンポジウム」を開催し、納税モラルの向上のための啓蒙運動を行っている。たとえば、一九八七年度のテーマは「宗教法人の公益性と税」であった。(財)日本宗教連盟「宗教法人の公益性と税」『第四回宗教と税制シンポジウム報告書』(一九八七年十一月)参照。