

売上税の廃案と宗教法人課税の動向

石村 耕治

(朝日大学)

はじめに

売上税の導入を中核とした中曽根税制改革は、ついに目の目を見るに至らなかった。抜本的改革は、政策課題として、今後の政権に委ねられたといえる。

こうした状況にあつて、今後の課題としては、第一に、現行税制上の不公平をいかに是正するかが採り上げられよう。つまり、土地・建物のような現物資産、利子や配当のような金融資産に対する課税強化策の実施である。この場合、当然に、宗教法人の保有する宗教用資産や金融収益、収益事業に対する軽減税率等が、再検討の課題とされよう。

また、直間比率の是正という観点から、消費やサービスに対する課税強化を、いかに行うかも問題となろう。現行の個別消費(間接)税に代つて、今回の売上税案のような一般消費税タイプの大型間接税の再登場も当然に予想される。この場合、宗教法人の収益事業は大きな影響を受ける。宗教活動自体についても、その対価性等が問われる結果にもなりかねない。

今回の報告では、こうした問題を踏まえて、今後の税制改革が宗教法人に与える影響について分析して見た。
い。

一 不公平税制の是正と宗教法人

近年の宗教法人課税制見直し論は、不公平税制是正の一環として検討されることが多い。すなわち、国家財政の赤字解消のため、課税ベース拡大は必須であるという観点から論じられている。したがって、これまでのように、補完課税としてではなく、税収入の確保を本来の目的として、宗教法人に課税すべきであるとの考えに立っている。

ここには、税収をあげるためには、これまで培われてきた宗教法人に対する課税法理論よりも、財源探しを優先させるといふ国庫主義的な考え方が強い。一般に、財政学レベルで受け入れられている主張である。

こうした主張に対応するためには、憲法二〇条の政教分離の原則を基調とし、再度、宗教法人の宗教活動収入に対する非課税制の根拠が認識されなければならない。¹⁾

(1) 宗教法人非課税制の根拠については、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)所収に詳しい。また、第十三回宗教学会個別報告「宗教法人と課税権力」、『宗教法』七号所収で、詳しく検討した。

(一) 不公平の是正と非課税制

一般に、直接税における公平とは、次のような状態が確保された税制をさす。すなわち、負担公平の観点から、税制は、「同じ所得については等しく課税される」という「水平的公平」を確保したものでなければならぬ。

い。また、応能負担の観点から、^①所得額に応じて課税される」という「垂直的公平」を確保したものでなければならぬ。さらに、単なる所得の量的担税力のみならず、質的担税力をも考慮したものでなければならぬ。^②ところで、わが税制下では、宗教法人を含む公益法人等に対して、法人税をはじめとして多くの税目にわたり、伝統的に、広く非課税制を採用してきた。もともと、物品税法のように、特殊用途別免税制を採っている例もある。

非課税制も免税制も、究極的に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、非課税制にあつては、課税庁への申請、審査なしに、要件に該当すれば当然に課税が除外される。これに対して、免税制にあつては、課税庁への申請、そこでの審査を経た上で、課税庁が認める場合に限り課税除外となる。

課税除外効果の濫用統制を容易にするという点では、免税制の選択が優れている。しかし、宗教法人のように、政教分離という憲法上の原則のもとで、宗教活動への課税権力の介入を抑制するという点では、非課税制が優れている。

しかし、近年、政府の租税政策に対する不満の拡大とともに、宗教法人を含む公益法人等に対する非課税措置を存置することに対し批判が高まっている。^③この措置に対しては、課税ベースの浸食という観点から、もつと立入って検討すべきであるとの主張が強くなってきている。その根底には、この措置が、形式的には補助金や助成金のような直接的な歳出にはあたらない、しかし、間接的ながら、実質的には歳出と同等である、との評価がある。

この種の間接的歳出を、アメリカ税法財政法では「租税歳出」(tax expenditures)と呼んでいる。^④この租税歳出の増大は、国や地方自治体の歳出損につながる。そして、究極的には、他の納税者への増税という結果を招

く。こうした考え方が、公益法人等、とりわけその全総数の約八割を占める宗教法人を、必要以上に優遇しているという理解につながっている。また、こうした非課税措置を通じて租税歳出をしているが、そうした「助成金」が本当に公益目的に使途されているのか、といった疑問にも結びついてくる。⁽⁵⁾

(2) なお、公平な税制の定義については、不公平な税制をただす会編「不公平税制とは何か」(労働教育センター)参照。

(3) たとえば、政府税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」(一九八三年十一月)、守永誠治「見直すべき公益法人課税制度」

『税理』三〇巻一号等。

(4) 石村耕治「アメリカ法におけ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)『現代財政法の諸問題』(岩波書店)所収を参照。

(5) この点の現状分析については、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に詳しい。

(二) 宗教活動収入と租税力

現行宗教法人課税制において、宗教法人は、税務収益事業収入を除き非課税の取扱いを受ける(法人税法二条六号、同法別表二)。このため、宗教活動収入、及び幼稚園や博物館等を経営している場合の公益事業収入は、ほぼすべてが課税の対象外となっている。⁽⁶⁾

こうした非課税制の根拠は、必ずしも明確ではない。ただ、わが国では、杜寺や墓地等を中心として、これらに対し伝統的に課税してこなかった。このため、近代的な税制の確立に際しても、議会がこのような伝統を尊重してきた結果ともいえる。⁽⁷⁾

ただ、こうした根拠だけでは、拡大し続ける宗教界の実情からして、非課税制を維持するための説得力に欠ける。そこで、近年、わが国では、アメリカ法での研究成果を参考としながら、非課税制の根拠が再検討されてきた。

これまでの伝統的根拠に対し、新しい根拠は、現代的根拠ともいえるのである。その骨子は、次の通りである。

① 政教分離説——宗教法人非課税制の根拠を、憲法二〇条、八九条の政教分離原則に求めようとするものである。すなわち、政教分離の建前から、国又は地方公共団体は、宗教活動への積極的にかかわりをできるだけ少なくするために、非課税制を選択しているとする考え方である。⁸⁾

② 公益説(対価説)——宗教法人は、本来的には、国又は地方公共団体自身が給付すべきサービスを肩代わりしている。非課税措置は、こうした公益的色彩の濃い活動に対する一種の「対価」支払と見る考え方である。⁹⁾

③ 公益信託類推説——宗教法人の課税関係を、公益信託の法理に準じて考えようとするものである。この考え方に従うと、宗教法人は、受託者として、委託者たる出捐者から不特定多数の受益者を対象に、一定の公益目的で費消するように依頼を受けた金銭や財産等を、自己の名で運用するという関係にあることになる。

この場合、宗教法人は単なる「橋渡し機関」(conduit)となる。したがって、たとえ委託を受けた金銭や財産に関して運用収益が生じたとしても、それは、究極的に受益者に給付されるものである。したがって、法人側は非課税とされて当然である。法人税法上の課税主体とはなり得ない。¹⁰⁾

もっとも、宗教法人は、本来的に、特定人の集団とも考えられる。公益事業収入には、こうした考え方を適用できるが、宗教活動収入については若干難しいといえないこともない。

④ 課税ベース除外説——宗教法人は、本来の宗教活動会計上、法人税法にいう収入から費用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の考え

方がある。しかし、宗教法人のような公益法人等の場合は、配当を受ける株主が存在しない。

このようにみると、宗教法人は、法人税法の課税の対象とする通常の意味での課税物件を実現し得ない。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的課税原則にはなじまない。

また、資産税、つまり固定資産税等について、宗教法人の宗教用資産は、本来的にその課税客体から除外されるべきであるとの考え方も、この課税ベース除外説が基になっている。すなわち、宗教用資産のように、利用価値が限定されたものの場合、用途が原則として自由な資産とは區別して、課税取扱いがなされるべきである、との理由に基づき非課税とされる。⁽¹¹⁾

*

*

*

現行の非課税制は、以上のような現代的根拠が相関する中で、これまで維持されてきたと考えられる。⁽¹²⁾

伝統的に、わが国は、農業を中心とした社会であった。宗教人も、こうした地域社会と深い関わりを持ち、宗教活動を続けていた。今もって、多くの既成の杜寺は、こうした環境の中にあるのも事実である。したがって、宗教活動収入を、原則として非課税とする法理が妥当な社会環境は、今もって存在しているといえる。

ところが、檀家制度の崩壊等とともに、宗教法人の経済的基盤がゆらぎ、宗教人が宗教活動に専念できなくなってきたのも事実である。このため、いやおうなしに、収益事業の拡大、収入の財テク運用、ひいては兼業といったことも求められてきている。

他方、新宗教、新新宗教の誕生、それらの法人の規模の拡大という現象も目立ってきた。各地へ宗教施設を拡大し、余剰収入を財テク運用するという形で、現物資産、金融資産を殖し続ける巨大宗教法人も出現している。⁽¹³⁾

こうした現象が目だつに徒い、オースドックスな宗教法人課税法理論の視角からの根拠を盾に、いかなる場合にあつても宗教活動収入を非課税とする考え方に對し、批判が高まってきている¹³⁾。

一部で主張される宗教活動課税論は、現行の非課税制が、いわば「タックス・ヘイブン」(租税回避地)を提供しているとか、「財テクの道具」と化しているとの認識に基づく。したがつて、たとえば、巨大化し集金マシン化したような宗教法人には、十分な担税力があり、これに課税しないことは、根拠のない優遇措置である¹⁴⁾とみる。また、他の営利法人に對する「逆差別」(reverse discrimination)であり、課税における「水平的公平」を阻害するとみる。

このように、宗教活動課税論は、現行の非課税制を、不公平税制の一端と見て、是正の對象としている。

(6) なお、課税実務上の問題については、田代 収『宗教法人の課税と税務』(同文館)、若林孝三『公益法人税務(改訂版)』(きょうせい)、西尾祐男『宗教法人の税金相談』(きょうせい)等に詳しい。

(7) 石村、前掲論文・注(1) 参照。

(8) 石村、前掲論文・注(1) 参照。

(9) なお、宗教活動自体を、対価性の伴うサービスとみるべきかどうかは、注意深い検討を要する。とりわけ、サービスに對する課税強化が叫ばれる昨今、対価性を強調し過ぎると、宗教活動が間接税強化論の「標的」となる恐れがある。この意味で、宗教行為に對する「価格制度の導入」は、宗教活動課税論への根拠を提供することになる。あくまでも、自主的な「寄付」がでなければならぬ。宗教人も、「お布施、いくらが適當」(朝日新聞昭和六十二年(一九八七)年八月十日朝刊(東京版))とか、「金次第でよいのか、葬式」(朝日新聞昭和六十二年(一九八七)年九月十二日朝刊(東京版))とかが話題となる実情にも、もつと注意を払うべきである。

(10) 石村耕治「金融収益非課税の法理」、『公益法人』一五卷一〇号、六一七頁参照。

(11) 石村、前掲論文・注(1) 参照。

(12) 石村、前掲論文・注(1) 参照。

(13) 北野弘久「納税者の権利」(岩波新書)一四四頁以下、古田精司「公益法人課税の沿革と現状について」、『公益法人』一三卷九号、六頁

以下、林 修三「公益法人に対する課税のあり方を考える」、『税経通信』四〇巻一号、八頁以下等を参照。

(三) 免税制移行論

アメリカ的な「脱税は違法、節税は合法」という考え方が浸透してきている。これに伴い、宗教法人の間でも、タックスプランニング（節税対策）の重要性が認識されだした。

本来の事業収入非課税制は、収益事業に対する軽減税率の活用、みなし寄付金等とともに、こうしたタックス・プランニングの一環に組込まれているきらいもある。

こうした、「租税回避目的での宗教法人の活動の防止」を目的に、免税制への移行論が台頭してきている。これにより、真に宗教活動を行おうという法人にのみ課税除外の取扱いを認めようというものである。現に、アメリカでは、免税制を採っている。¹⁴⁾

この免税制移行論は、非課税制論、つまり、当初から納税義務が成立せずに当然に課税除外となる点を強調し、宗教法人に本来の事業収入については担税力なしとする税法理論上のアプローチ¹⁵⁾と対峙する考え方である。

たとえば、財政学者を中心に組織された公益法人税制研究会は、「公益法人をめぐる税制改正に関する提言」(以下、「提言」)の中で、「法人の設立認可と免税資格の承認分離」が必要との方針を明らかにしている。¹⁶⁾これは、公益法人税制につき、現行の非課税制を廃止し、アメリカ型免税制への移行を提言したものである。制度的には、免税資格の承認、定期的な事後審査を中核としている。この場合、事前審査を第三者的な審議会、事後審査を課税庁で行うものとしている。

この『提言』は、本来、民法三四条法人、つまり社団法人や財団法人、を対象としたものである。しかし、現行税法は、法人税法を例としても、「公益法人等」として、民法三四条法人、学校法人、労働組合、社会福祉法人等と宗教法人とを、同等に取扱っている。この点に注目すれば、この『提言』の問題点が浮かびあがる。憲法上の「学問の自由」の保障を受ける大学等の学校法人、憲法上の労働三権の保障を受ける労働組合、憲法上の「宗教の自由」の保障を受ける宗教法人というように、免税制への移行は、憲法上の自由や権利への介入の可能性の拡大という面で、その運用次第では大きな危険が伴う。わが国の歴史的教訓を踏まえるならば、この『提言』に対し無条件には賛成できない。

免税制を採用するアメリカでは、事後審査にあたり、①営利企業化、②私物化、③政治団体化の有無といった視角から、資格継続の適否を審査している¹⁷⁾。この結果、課税庁が、審査権を通じて、宗教団体の政治的言動を抑制したり¹⁸⁾、大学での学生や教授陣の政治活動に介入したりしている¹⁹⁾。また、市民団体の活動へも、免税資格の取消をちらつかせて介入し²⁰⁾、「政治的審査」による「リベラルいじめ」、「異端の放逐」、「反体制派狩り」等で問題となっている。課税権力の「一人歩き」や「政権による利用」が問題となっている。

ちなみに、現在のわが国審議会の人選や運営の現状、課税庁の権力的体質等を見るにつけ、前記『提言』への疑問はますます深まる。

いずれにしろ、前記『提言』は、財政論主導のものであり、税法理論的には憲法論の欠如を指摘せざるを得ない。また、かりに、この『提言』が民法三四条法人に主眼を置いておれば、現行の「公益法人等」の定義自体の再検討が必要となってくる。政教分離の原則のもとで、宗教法人のみに現行の非課税制を継続するとすると、結果的には、全公益法人等の約八割が現行通りということになる。精査を要する論点である²¹⁾。

(14) 石村耕治「公益法人課税の現状と課題——アメリカの実情との比較において——」(一)、『旬刊・国税解説速報』九九三号、一〇八〇号に詳しい。

(15) たとえば、碓井光明「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。

(16) この「提言」は、一九八六年三月に公表されている。なお、橋本・古田・本間編『公益法人の活動と税制』(清文社)三〇八頁以下に収録されている。

(17) ①営利企業化とは、収益事業という程度を超えて、団体の活動の「実質的」部分が営利行為に転化している場合をさす。②私物化とは、団体の資産や収入を個人的に流用する場合をさす。③政治団体化とは、団体が立法活動や選挙運動を行っている場合をさす。なお、アメリカの宗教団体の例を中心とした分析としては、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、六七頁以下参照)。

(18) 石村耕治「アメリカ連邦宗教団体課税の現状」(二)、『民商法雑誌』八六卷三三三、四二六頁以下参照。

(19) 石村耕治「公益法人課税の現状と課題」(二二)・(二三)、『旬刊・国税解説速報』一〇二六号、一〇二八号参照。

(20) 石村耕治「公益法人課税の現状と課題」(九)、『前掲・注』(19)、一〇一五号参照。

(21) わが国は、各種法人の設立率提法は、国レベルで一元的に統一されている。アメリカのように、各州がまちまちであるという状況にはない。したがって、アメリカのように、連邦税法上の免税制を通じて全国的レベルでの活動の平準化を行うといった必要性は、わが国にはない。なお、シャープ勧告では、免税制の採用を求めている。シャープ使節団『日本税制報告書』一編六章B参照。

(四) 収益事業課税制度の見直し

わが国での公益法人等に対する収益事業課税制度の淵源は、昭和二十(一九四五)年の宗教法人税により、収益事業を営む宗教法人に対し当該事業から生じた所得に法人税を課すことにした時点に求められる(同令一六条)。その後、昭和二十一(一九四二)年には、労働組合の収益事業にも課税された。

このように、わが国の収益事業課税は宗教法人に対するものから始まった。しかも、当初は、ごく限られたカテゴリーの公益法人に課税された。⁽²²⁾

現行の収益事業課税制度は、「公益法人等」に広く課税する。これは、戦後のシャープ勧告⁽²³⁾及びそれに基づく昭和二十五(一九五〇)年の法人税法改正により確立されたものである。昭和二十五(一九五〇)年当初は、公益法人等と普通法人に対しては、同じ税率(三五%)が適用された。しかし、その後、双方間の税率の格差は拡大していった。昭和六十二(一九八七)年現在で、その格差は一五%となっている。

宗教法人を標的とした公益法人税制見直し論の中では、こうした収益事業所得に対する軽減税率の適用の是非が問題とされている。つまり、優遇税率を適用する立法的根拠はあるのか、また、不公平税制是正の観点から問題はないのか等、の再検討が行われてきている。

(1) 収益事業課税制度存置の理由

現行の収益事業課税制度存置の理由は、大蔵省主税局より公表されている立法事実に関する資料に求めることができる。そこでは、この制度は、税収入をあげることを本来の目的としていたのではなく、一種の補完課税⁽²⁴⁾の考え方に立って構築されたことが明らかにされている。すなわち、公益法人等の行う収益事業活動に、一般の営利法人の行う事業活動とは異なった特別の役割を認めようという前提のもとで、過度な収益事業を行う法人に対しては、これを抑制する意味での課税が必要との理由であった。いわば、「抑制的補完課税」ともいえる考え方のもとにあった。

これに対し、シャープ勧告では、公益法人等の行う収益事業は、実質的には、営利法人の行う営利事業と同じであるとの認識に立つ。したがって、自由市場を前提とした経済構造下においては、公正な競争の確保の観点から、双方に対し同一に課税すべきであるとする⁽²⁵⁾。つまり、市場競争政策的意義を、この課税制度存置の根拠とす

る。いわば「市場競争的補完課税」ともいえる考え方がその根拠となっている。

(2) 収益事業課税率の推移

昭和二十五(一九五〇)年の収益事業課税制度創設時、公益法人等と営利法人の税率は、同一の三五%であった。この意味では、当初、シャープ勧告にあったような市場競争政策的補完課税の考え方に基づいて、制度創設が行われたとみてよい。しかし、その後、公益法人等に対しては軽減税率が適用されたことから、抑制的補完課税の考え方を強めたと見てよい。なお、双方の間での税率及びその格差の推移は、次の通りである。

	昭和(西暦)	公益法人等(%)	普通法人(%)	実質差(%)
	二十五(五〇)年	三五	三五	〇
	二十七(五二)年	三五(改正なし)	三五↓四二	七
	三十(五五)年	三五↓三〇	四二↓四〇	一〇
	三十三(五八)年	三〇↓二八	四〇↓三八	一〇
	四十六(六五)年	二八↓二六	三八↓三七	一一
	四十一(六六)年	二六↓二三	三七↓三五	一二
	四十五(七〇)年	二三(改正なし)	三五↓三六・七五	一三・七五
	四十九(七四)年	二三(改正なし)	三六・七五↓四〇	一七
	五十六(八一)年	二三↓二五	四〇↓四二	一七
	五十九(八四)年	二五↓二六	四二↓四三・三	一七・三
	六十八(八五)年	二六↓二八	四三・三三(改正なし)	一五・三
	六十二(八七)年	二八↓二七	四三・三三↓四二	一五

(3) 軽減税率正当化の根拠

わが国では、抑制的補完課税の考え方を基調として、収益事業所得に対し軽減税率を適用してきている。その根拠はいかなるものなのであろうか。

①公益説——正当化の根拠を、「稼得所得の究極的用途」が公益事業あるいは本来の事業の推進にある、という点に求めようとする考えである。すなわち、宗教法人を含む公益法人等のあるべき収益事業所得は、元来、究極的には公益目的に使途されることを予定して稼得される所得は、純粹に営利目的で稼得される所得とは厳密に区分し、できるだけ低い税率で課税されるべきであるという結論に行き着く。

この考え方を厳密に通すと、用途が公益目的である所得は無税、それ以外の所得は通常税率で課税すべきであるということになる。

②折衷説——法人の稼得した所得に対し法人税が課される所得税の前取りであるという前提に立ち、宗教法人を含む公益法人の場合、この配当を受ける持分株主が存在しないことから、収益事業所得には法人税を課すべきではないとする考え方がある。

他方、こうした公益法人の行う収益事業は、形式的に営利法人の行う営利事業となら変るところがない。また、法人は、持分株主の存在とは無関係に独立して存在する。したがって、公益、営利の双方に対し、同一税率で課税すべきであるとする考え方もある。

この二つの両極端な考え方のあることを認めたと上で、双方を折衷させるためには、軽減税率で課税すべきであるというのが、この理論である。

③市場競争確立説——軽減税率の適用を、一定規模以下の収益事業活動又その事業所得に限定した上で、その正当化の根拠を公正な市場競争の確保に求めようとする考え方である。

一般に、自由市場経済構造下における「実質的意味での自由競争」を確立するためには、非営利部門内部での関係、営利部門内部での関係及び非営利部門と営利部門相互の関係について精査してみる必要がある。

第一の非営利部門内部での関係においては、各々の団体が稼得する収益事業所得の量と質に注目することが重要である。すなわち、収益事業規模の大きい又は当該所得の多い団体は、それが小さい又は少ない団体に比べ相対的に担税力が大であるとみることが出来る。したがって、前者に対して後者よりも高い税率を課すことが妥当といえる。この点について、営利部門内部での関係においても、現行法人税上、営利法人で一定規模以下であり、かつ、所得額が少ないものについては、通常税率よりも低い税率で課税されている点に注目すべきである。以上は、非営利部門内部での関係における量的側面にかかわる問題である。

また、この関係における質的側面の問題としては、宗教法人を含む公益法人等の本来の事業と収益事業との事業割合をどう見るかが重要となる。すなわち、収益事業比率が必要以上に高く、実質的には「営利法人化」していると見られる場合には、できるだけ営利法人と同率で課税するのが公平の理にかなうといえる。

次に、非営利部門と営利部門相互の関係においては、各々の部門に属する団体が稼得する所得の量及び質の双方に注目することは重要である。すなわち、課税特典を受けて事業活動を行う団体とそうでない団体とは、その事業及び所得の規模(量)が同じであるとすると、自由経済市場のもとでは公正な競争を確保することは難しい。この場合、営利法人の事業規模が非営利法人の収益事業規模より小さいときはなおさらである。

他方、公益法人等の行える収益事業の範囲は、法令や所轄庁の指導・助言に制限される形となっている。た

たとえば、宗教法人法六条二項は、「宗教法人は、その目的に反しない限り」収益事業を行うことができるとしている。また、私立学校法は二六条は、学校法人は、「その設置する私立学校の教育に支障のない限り」収益事業を行うことができるとしている。しかも、事業の種類は、所轄庁が、一定の審議会の意見を聴いて定め、公告することになっている。このように、公益法人等の事業活動が、自由市場経済構造のもとで営まれながらも、実質的には、公益性の確保という観点から、通常の法人に比べ質的に不利な状況に置かれている。

以上のような点を総合勘案し、市場競争確立説の立場に立ち、実質的意味での自由競争を確保するために、現行のように一律に軽減税率を適用するという制度は妥当性を欠くといえる。むしろ、収益事業所得活動又は所得を、量的及び質的に評価する制度を採り入れる必要がある。その上で、実質的に営利法人に近い法人は、できる限り営利法人に対すると同様の税率で課税するのが望ましい。

(4) 軽減税率の是非

抑制的補完課税の考え方を基調し、公益説あるいは折衷説を根拠に、軽減税率の適用を正当化する現行の収益事業課税制度には強い批判がある。

こうした批判は、現行の軽減税率の適用は優遇措置にあたり、税負担の公平を阻害していると説く。したがって、課税における「水平的公平」確保の観点から、営利法人と同一の税率で課税されるべきであるとする。

いうまでもなく、こうした軽減税率廃止論は、シャウプ勧告にあったように、自由市場における公正競争の確保という市場競争政策的考え方に強い影響を受けている。言い換えれば、その目的は、公益、営利双方に対する公平な税率適用による「公正競争の排除」にある⁽²⁷⁾。

しかし、こうした軽減税率廃止論に対しては、課税における「水平的公平」を重視する余り、稼得された所得の特性に対する配慮を欠いているとの反論が可能である。

たとえば、宗教法人法は、宗教法人に収益事業を行うことができる一方、「収益が生じたときには、これを当該宗教法人、当該宗教法人を包括する宗教団体又は当該宗教団体が援助する宗教法人若しくは公益事業のために使用しなければならない」(六条二項)としている。また、私立学校法も、学校法人は「その収益を私立学校の経営に充てるため」(二六条一項)に、収益事業を行うことができるとしている。

このように、その究極的用途が、「公益、非営利」にある収益事業所得は、株主や出資者たる投資家に究極的に分配されることになる営利企業の所得とは、性質が異なる。したがって、その量的担税力に着目し、公益と営利双方を無条件で同一に取扱おうとする見解は、正鵠を得ているとはいえない。

こうした軽減税率廃止論に対する反論は、公益説を基調とし、所得の質的担税力に着目すれば、当然の帰結といえる。

さらに、軽減税率廃止論は、その正当化の根拠を、「市場競争政策的補完課税」の考え方に求めている。しかし、収益事業税率の高低が、必ずしも常に「不正競争」の原因になるとは限らない。²⁸⁾

すなわち、軽減税率廃止論は、その論拠として、「不正競争」の防止・排除をあげる。これは、①宗教法人を含む公益法人等の収益事業が無税であるとすれば、有税の営利形態に比べ、低い価格で物品の販売やサービスの給付等ができる。②したがって、内部留保が容易であり、かつ、より急早に事業拡大ができる、²⁹⁾という考えからくる。

しかし、収益事業課税制度がないとすれば、必然的に「不正競争」が生じるとの考え方は、市場経済理論的

には誤りである。「不公正競争」の存在・不存在は、市場が、完全な競争状態にあるのか、寡占状態にあるのか、あるいは独占状態にあるのか等の状態により異なる。また、「不公正競争」が存在し、それにより被害が生じているのかどうかは、個別的に判定される必要がある。

さらに、問題といえるのは、この「不公正競争」の存在・不存在の判定については、本来、独占禁止法が対処すべきではないかという点である。つまり、公正取引委員会が対処すべき事項といえる。税法が対処すべきであるとしても、課税庁が公正取引委員会と同様の調査機構や調査能力を有していなければならない。これがないとすると、逆に、不公正を助長することになりかねない。⁽³⁰⁾

以上が、軽減税率廃止による課税強化論に対する反論である。

いずれにしろ、現在のような抑制的補完課税論を基調に、軽減税率で課税するという考え方から出て、市場競争政策的補完課税論を基調に、通常税率で課税するという考え方に転換する場合、「不公正競争」の存在による被害を立証した上で課税する必要が出てくる。収益事業が、あくまでも本来の事業のために行われているという前提が守られている限り、「不公正競争」の防止・排除の目的と税率の問題とを単純に結び付けるのは難しいように思われる。逆に、収益事業所得は、それが本来の事業へ充当される限りは無税でよいとの考え方もある。⁽³¹⁾あるいは、本来の事業へ充当されない場合に限り課税されるべきであるとする考え方もある。

(5) 制限列举主義から実質的関連原則への転換の是非

わが法人税法では、「収益事業」とは、販売業、製造業等、政令で定める事業で、継続的かつ事業所を設置して営まれるものをいう。したがって、課税の対象となる「収益事業」の種類は、限定列举されている。つまり、

制限列举主義を採る。現在、特掲事業は三三種である。⁽³²⁾

これに対して、アメリカ税法のもとでは、課税事業なるかどうかは、列举主義によらず、公益団体の本来の事業との実質的関連の有無により判断することになっている。すなわち、公益団体の行う取引や事業は、本来の事業と実質的関連性 (substantial relatedness) がないと判断される場合に課税の対象となる。この場合、この取引又は事業から生じた所得は、非関連事業所得 (unrelated business income) として課税を受ける。逆に、実質的関連性があると判断された場合には課税除外となる。⁽³³⁾

税法 (内国歳入法典) は、非関連事業になる場合の判定基準として、次のような要件を定めている。

- ① 本来の事業目的と実質的関連性を有しないこと。
- ② 取引又は事業を営んでいること。
- ③ 継続的に営んでいること。

一九五〇年に創設されたこの「非関連事業所得課税制度」の目的は、第一に、同一の種類の事業を有税で展開する営利企業と、無税で展開する公益・非営利団体との間に生じている競争政策上の不公平を、課税条件を同一にすることにより是正することにあつた。

第二に、これまでの稼得された「収益の用途」 (destination of income) が公益目的にあたる場合は課税できなとする判例の立場を、制定法により基本的に変更する目的があつた。すなわち、この課税制度は、「収益の源泉」 (source of income) に着目し課税しようとするものである。したがって、収益の「源泉」が、非関連事業であるとするれば、その収益がいかに本来の事業に使われたとしても、つまり「用途」が本来の事業であつても、課税することにしたわけである。⁽³⁴⁾

公益法人税制研究会『提言』では、わが国の収益事業課税制度を、現行の制限列举主義から、このアメリカ型の実質的関連原則への転換を提案している³⁵⁾。

この転換は、単なる制度改正ではない。むしろ、現行制度を根本的に変革するものである。したがって、その実現に多大な困難が伴うのは必至である。なお、前記『提言』では、宗教法人を含む公益法人等の本来の事業についての現行の非課税制から免税制への移行をも含めて、この転換を提案している。したがって、このアメリカ型の制度が導入されれば、非関連事業をやり過ぎ、実質的に営利法人化していると判定された場合、本来の事業に対する免税適格も取消される事例も出てくる³⁶⁾。こうした改革が、わが税制上必要かどうかは精査を要する。

- (22) 石村耕治「公益法人課税の現状と課題(一六)」、『旬刊・国税解説速報』一〇三五号参照。
- (23) シェーブ使節団『日本税制報告書』一編第六章B節。
- (24) 大蔵省主税局調査課『所得税・法人税制度史草稿』(一九五五年)二六六頁参照。
- (25) シェーブ使節団、前掲・注(23)参照。
- (26) 以下、石村、前掲論文・注(22)参照。
- (27) たとえば、政府税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」(昭和五十八(一九八三)年十一月)。
- (28) 政府税制調査会、前掲・注(27)参照。
- (29) アメリカでの収益事業課税制度の創設にあたっては、こうした理由があげられた。H. R. Rep. No. 2319, 81st Cong., 2d Sess. at 579-80 (1950)。
- (30) こうした議論は、コロンビア大学アッカーマン教授により展開されている。Ackerman, "Unfair Competition and Corporate Income Taxation," 34 Stan. L.R. 1017 (1982). なお、アメリカでは、営利、非営利双方につき同一税率で課税している。同教授は、「不正競争」の防止・排除を理由に立法化されたアメリカの現行収益事業課税制度は、立法事実論的に問題があることから、廃止すべきであると述べている。この点については、石村耕治「公益法人課税の現状と課題(二三)」、『旬刊・国税解説速報』一〇六九号に詳しい。

(31) 倉橋幸夫「公益法人の税制と問題点」『公益法人』一五卷一〇号、一〇頁。

(32) 細目については、たとえば、若林孝三「公益法人税務（改訂版）」（ぎょうせい）参照。また、石村耕治「公益法人課税の現状と課題（一七）」『旬刊・国税解説速報』一〇二八号参照。

(33) アメリカの収益事業課税制度については、石村、前掲論文（二二）―（二四）・注（32）、一〇五九号―一〇八〇号に詳しい。継続掲載中である。

(34) 石村、前掲論文・注（33）参照。

(35) 注（16）参照。なお、同「提言」の解説として、古田精司「日本の法人税制と公益法人税課税」（橋本他編）『公益法人の活動と税制』（清文社）所収参照。

(36) こうした転換が、税収的にとどのような影響が出るのかは定かではない。したがって、税収の確保を目的としたとはいえない。むしろ、その本来の目的は、収益事業課税の徹底にあると見るべきである。

(五) 金融収益課税問題の所在

宗教法人を含む公益法人等のあげる「金融収益」は、厳密にいえば、収益事業部分から生ずるものと、本来の事業部分から生ずるものとで構成される。

現行法上、公益法人等は、収益事業から生ずるものに対してのみ課税される（法人税法四条一項但書）。すなわち、本来の事業から生ずるものは非課税となつて⁽³⁷⁾いる。

近年、この金融収益に対する課税が問題となつている。たとえば、政府税制調査会は、昭和五十八（一九八二）年十二月の「今後の税制のあり方についての答申」の中で、本来の事業にかかる金融収益課税の可能性を示唆し、次のように述べている。

「公益法人等の資産の運用から生ずる果実ともいふべき金融収益は、現在収益事業とされている事業から生ずる収益と経済的価値において基本的異なることはないこと、厳しい財政事情の下で税負担の公平を確保する

ことが一段と重要になってきていること、諸外国においても課税の例がみられること等の事情もあり、公益事業に属する金融収益に關し応分の税負担を求めることについて、検討を行うべきである。」

また、昭和六十一年(一九八六)年八月八日の政府税調第三部会でも、この本来の事業にかかる金融収益課税を行うべきとの見解が示された。⁽¹⁸⁾

(1) 「金融収益等」の意義

一般に、「収益」、「所得」とは、積極的な事業活動を通じて稼得されるもの (active income) と、それ以外の受益的なもの (passive income) とに区分される。

この受益的収益は、一般に「投資収益」(investment income) と呼ばれる。配当、利子、ロイヤルティ(使用料)、賃料、キャピタル・ゲイン(譲渡益)及びこれらに類似する性格のものをさす。

これら「投資収益」のうち、わが国で「金融収益等」と一般に言い慣わされているのは、預貯金の利子、有価証券等からの配当、有価証券や先物取引等にかかる売買益や為替差益等をさすものと思われる。換言すれば、「金融資産等」から生ずる収益といえる。

この「金融収益等」が、宗教法人をはじめとする公益法人等の運営上極めて重要になってきた理由は様々考えられる。とりわけ、財テク(財務を効率化するためのハイテクノロジー)の時代といわれる⁽¹⁹⁾ 昨今、単に貯蓄する時代から利殖の時代に入り、法人資金の運用方法が一般に大きく変わったことを見逃すわけにはいかない。

(2) 「金融収益等」非課税の根拠

現行の公益法人税制が施行された昭和二十五(一九五〇)年当時は、たしかに、公益法人等の保有する金融資

産等が、現在の規模にまで膨張するとは予想されていなかったといえる。この意味では、立法事実論的に、現行の非課税措置が、本来の事業から生ずる「金融収益等」までカバーしたもののなかのどうかという疑問も生じよう。この種の収益等が、財テク・税テクにより生み出されている場合は、とりわけである。

ただ、わが国において、本来の事業にかかる「金融収益等」が、これまでも非課税とされてきた根拠を探る上で、助成財団、表彰財団等の例が参考となろう。つまり、これらの財団の運営は、一般に、出捐された「金融資産等」の運用益たる「金融収益等」を、ほぼ唯一の収入源として行われてきた。

一般に、本来の事業収入自体に対する非課税に加え、本来の事業に関し生ずる「金融収益等」（運用収益等）に課税しない根拠は、「稼得収益の究極的用途」(Destination of income)が本来の事業目的にあるという点に求めることができる。すなわち、公益法人等の本来の事業に関し生ずる運用収益等は、それがいかなる性質の収益にしろ、究極的には当該公益法人等の公益目的に沿った本来の事業に充当されることを予定して稼得されている。したがって、この「稼得収益の究極的用途」基準のもとで、このような公益目的達成のために使途されることを予定して得られた運用収益等は、他の目的で稼得される収益、たとえば、収益事業部分から生ずる金融収益等、とは厳密に区別されるべきである。つまり、本来の事業収入と同様に、非課税として取扱われるべきこととなる。⁽⁴⁾

すでに指摘したように、アメリカの収益事業課税制度（非関連事業所得課税制度）は、一九五〇年に開始された。この立法趣旨は、課否の基準を、これまでの「所得の用途」基準から「所得の源泉」基準に変更することにあつた。しかし、この新基準の適用は、あくまでも積極的な事業活動から生じた収益 (active income) に限定された。つまり、受益的収益 (passive income) である「投資収益」については、借入金により收受されるも

の等を除き、原則として、旧基準である「所得の用途」基準により課否判定される。したがって、アメリカでは、わが国でいわれる「金融収益等」に対しては、原則として課税していない。

こうした「投資収益」を課税除外とした理由は、次の通りである。すなわち、収益事業課税制度は、本来、競争政策的観点から補完課税しようとするのが立法趣旨である。これに対して、受益的収益である「投資収益」は、これに課税しないとしても、営利企業との間に、競争政策上「不公平」は生じないとの考えに基づく。なお、アメリカ税法は、「投資収益」の用途が本来の事業に対するものである場合、非収益（関連）事業及び収益（非関連）事業の双方から生じた受益的収益を、原則として課税除外としている。^①

このように、アメリカの例を参考としてみても分かるように、税法理論的に、少なくとも本来の事業にかかる金融収益等が非課税となる結論については、十分根拠があるといえる。

(3) 宗教法人と「金融収益等」

助成財団や表彰財団のように、原資から生ずる果実たる「金融収益等」に課税されることは、本来の事業活動へ及ぼす影響は大きい。しかし、宗教法人の場合はどうであろうか。地方の小規模な社寺のように、檀家や氏子等からの「信施収入」も少なく、法人の管理・維持費用も満足に捻出できない例も少なくない。他方、大規模な新宗教の教団のように、次々に規模拡大をはかり、「信施収入」も巨額にのぼるところもある。

「金融収益等」に対する課税の是非が問題となっているのは、明らかに後者の例である。

現在、宗教界の動かす非課税の「金融資産等」が、どの程度なのか十分に把握されていない。一説では、全体で三〇兆円にも達するともいわれる。これをすべて年五%で運用したとしても、年一兆五〇〇〇億円の利子、つ

まり「金融収益等」を生む。これに、二〇％で課税すれば、三〇〇〇億円程度の税収を生む。

近年、宗教法人に勝るとも劣らない勢いがあるのが、大学等を中心とした学校法人である。たとえば、国際基督教大学は、「金融収益等」で学校法人經常収入の二五％近くを捻出するという。学生、その親族の経済的負担軽減に役立つことが分かる。

こうした学校法人の場合、公認の「校法人会計基準」に従い会計処理が行われ、かつ、所轄庁への会計収支報告が義務づけられていることからして、「金融収益等」の内訳、使途等を把握するのは、比較的容易である。⁽¹²⁾これは、民法三四条法人や社会福祉法人等の場合も同じであるといえる。

これに対し、宗教法人の場合、宗教界の動かす「金融資産等」の全容を把握するのは難しい。これは、第一に、憲法にいう「宗教の自由」を守る建前から、所轄庁とてみだりに介入できないことにある。また、公認の会計基準が制定されていないため、税法上の「公益法人等」の枠内にある法人としては、経理や財務内容の公開が最も遅れているカテゴリーに宗教法人があることにもよる。

こうした状況にあつて、今、宗教界に求められていることは、本来の事業にかかる「金融収益等」の内訳、使途等を明らかにすることである。また、「金融収益等」に課税された場合の宗教活動への影響をも明らかにする必要がある。これによつて、国家財政の赤字解消を理由に、本来の事業にかかる「金融収益等」に課税しようとする考え方の是非を点検する際の資料が得られる。「金融収益等」の支払の際に源泉課税を行うという手段もあることから、単に、憲法にいう「宗教の自由」を盾とし形では、この課税に反対するのは難しいといえる。⁽¹³⁾

(37) 現行の制度分析については、石村耕治「公益法人課税の現状と課題（一九）」旬刊・国税解説速報 一〇四四号に詳しい。

(38) 朝日新聞昭和六十一（一九八六）年八月九日朝刊（東京版）九面参照。

- (39) 現状分析については、石村「公益法人課税の現状と課題(一九)、(二〇)(二二)」前掲・注(37)、一〇四四号、一〇五四号参照。
- (40) 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。なお、日本の助成財団・表彰財団における運用資金等の現状については、公益法人協会編「日本の助成型財団要覧」(一九八五年版)に詳しい。
- (41) Galloway, 'The Unrelated Business Income Tax, (1982) at 57 et seq.
- (42) なお、学校法人税制研究会「学校法人に対する金融収益課税等に関する意見」(一九八四年九月十日)。
- (43) なお、宗教法人の「金融収益等」の実態と問題点分析については、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に詳しい。小林・山本・石村「鼎談・宗教法人と税制(前)(中)(後)」、『旬刊・国税解説速報』一〇一七号、一〇一八号、一〇一九号においても、単なる税込確保を至上とする宗教法人課税強化論に対し、批判を加えている。いずれにしろ、課税理論上は、単なるイコール・ファイティング(平等な課税取扱い)論の視角から、営利企業の収益とこの種の「金融収益等」とを同一に取扱い課税しようというのは、「収益」の持つ特性、つまり質的租税力、を無視した考え方であるといえる。

二 直間比率の是正と宗教法人

課税理論上、直接税とは、納税義務者と担税者(つまり、実際の税金の負担者)とが同一となる租税をいう。これに対して、間接税とは、双方が一致しない租税をいう。⁽⁴⁴⁾

近年、税制改革の必要性がしきりと叫ばれている。その論議の中では、直接税からの財政収入を低め、代わりに間接税からの財政収入を高める必要があるとの主張が強力に行われている。いわゆる、直間比率是正論の台頭である。

廃案となった売上税法に見られるような大型(新型)間接税導入をめぐる攻防は、「宗教と税制」について、今後、直接税のみならず、間接税をも含めた形で検討されなければならないことを示唆している。

(44) なお、従来から、間接税は「税の転嫁」を予定している租税であり、直接税とはこれが予定されていない租税である、との定義が行わ

れてきた。しかし、現実には、直接税も、物品やサービスの対価（価格）に転嫁されることがあり、また、逆に、間接税でも転嫁できないことも多い。このため、「税の転嫁」の有無という観点からの直接税、間接税の定義は余り意味がないといえる。なお、北野弘久「直接税と間接税」（岩波ブックレット・一〇五）が参考になろう。

(一) 廃案となった売上税の特質

わが国の直接税と間接税の比率は、約七対三である。政府は、この比率を、将来的には、六対四程度にしたい意向のようである。⁽⁴⁵⁾

こうした直間比率は正論の立場から、間接税増徴の方法として考えられるのは、次の二つである。

① 現行の個別消費（間接）税の拡大——現在、わが国の間接税制は、物品税、酒税、入場税といった個別消費（間接）税で成り立っている。すなわち、様々な個別税法で指定した特定の課税品目、サービス等にあたる場合にのみ課税する。したがって、仏具や法衣、社寺の建設費等は、税法で課税するといっていないので、非課税である。また、拝観料や入園料等も、国の税法や条例で課税するといっていない限り、非課税である。間接税増徴の方法としては、こうした個別消費（間接）税を、課税品目・サービスの追加という形で、拡大することが考えられる。

② 新型の一般消費（大型間接）税の採用——現行の個別消費（間接）税を廃止し、法令で特に「非課税」品目、サービス等に指定されない限り、網羅的に課税される、という一般消費（大型間接）税の採用が考えられる。

この場合、仏具や法衣等はもちろんのこと、社寺の建設費等にも課税される。また、布施収入、奉納収入等の「信施収入」についても、対価性が強いということであれば、理論的には課税できる。

今回、廃案となった売上税法案は、こうした現行の個別消費(間接)税を原則的に廃止し、新型の大型間接税を導入するといふものであった。⁽⁴⁶⁾

ところで、大型間接税(広義の売上税)には、五つの種類がある。つまり、①取引高税(turnover tax、たとえば、アメリカのハワイ州)、②製造者売上税(manufacturer's sales tax、たとえば、カナダ)、③付加価値税(value added tax、たとえば、EC諸国、韓国、台湾、ニュージーランド)、④卸売売上税(wholesale sales tax、たとえば、オーストラリア)、⑤小売売上税(retail sales tax、たとえば、アメリカの諸州)である。これらのうち、今回廃案となった売上税は、分類上、③付加価値税にあたる。

(45) 政府税制調査会「昭和六十年度の税制改正の答申」での、「従来のように個別の税について改正を論議することはもはや限界に達している。」「直接税、間接税を含めて抜本的な税制改正を行う必要がある。」との異例の答申が、直間比率是正論が台頭する萌芽となった。

なお、この問題を含め、今後の動向については、「石村耕治「公益法人税制の方向をさぐる」、「公益法人」一六巻八号に詳しい。

(46) なお、この廃案となった売上税の宗教法人に対する影響としては、「石村耕治「売上税と宗教法人(一)」「(五)」仏教タイムス昭和六十二年(一九八七)年二月二十五日号―四月五日号に詳しい。また、「石村耕治「公益法人と売上税(上)(中)(下)」、『旬刊・国税解説速報』一〇七六号、一〇七七号、一〇七八号が参考となろう。

(二) 宗教法人と間接税

宗教法人が間接税とかかわる場合とは、二つ考えられる。一つは、物品税のように、宗教法人が担税者となる場合、もう一つは、廃案となった売上税のように、宗教法人自らが納税義務者となる場合である。

一般に、宗教法人が担税者となる場合には、購入物品やサービスの対価の中に租税が上乘せされているために、憲法上の政教分離原則との抵触問題は余り生じない。これに対して、今回廃案となった売上税に見られるよ

うに、税務収益事業を行う場合、免税事業者（年間課税売上高一億円以下）とならない限り、宗教法人自らが納税義務者となるため、法律構成の仕方によっては、政教分離原則との抵触問題が出てくる恐れがある。

今回の売上税法案では、宗教法人の「信施収入」は、学校法人への寄付金等とともに、課税対象外取引とされた。しかし、宗教法人を含む公益法人等の行う本来の事業取引にも課税すべきであるとの動きが強まってきている。これは、裏を返せば、宗教法人の「信施収入」に対する消費課税につながることを意味する。

「布施が読経サービスの対価」という認識が宗教人の中にも強い。「信施収入」を間接税の課税対象としようという動きは、実は、こうした宗教人の考え方も影響しているといえる。また、宗教法人の運営資金を収益事業の拡大により確保しなければならぬ実情も、こうした間接税とのかかわりを深める一因となっている。

課税権力を必要以上に宗教活動へ介入させないために、宗教法人はいかにあるべきか。これは、これまで、直接税について語られた課題であった⁽⁴⁶⁾。しかし、直間比率の是正を旗がしらに間接税の増徴が叫ばれる昨今、間接税についてもあてはまる課題である。

(47) 長谷川正浩・石村耕治「対談・税制改革と宗教法人（二）・（三）」仏教タイムス昭和六十二年五月五・十五日号、五月二十五日号、六月五日号参照。

(48) この点については、石村耕治「宗教法人と課税権力―宗教法人課税法の基本問題」（第一三回宗教学会個別報告）『宗教法』七号所収を参照されたい。また、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）所収にも詳しい。

む す び

宗教法人課税制を検討するにあたり、重要なことは、第一に、執行（税務行政）上の問題と立法政策上の問題

とを、厳密に区別して考えなければならないという点である。すなわち、課税漏れや所得隠し等の例は、税務行政上の問題であり、法律の手続に従った厳格な執行上の対応が必要なことはいうまでもない。他方、立法政策上の問題は、こうした執行上の問題とは区別して、宗教法人課税法理論の原点に立つて検討されなければならない。

売上税の流産後、不公平税制の是正あるいは直間比率の是正の観点から、様々な角度から宗教法人課税のあり方が再検討されてきている。しかし、いずれにしろ、新財源探しの観点からこれを論じるのは誤りである。

また、課税制度上の検討は、宗教法人法や宗教上の特性等を尊重し、かつ、宗教界の意見を十分に聴いた上で行われなければならない。この意味で、宗教界自体も、今後の税制改革に備え、直接税、間接税双方の視角から、宗教法人課税のあり方を十分に点検しておく必要がある。