

日本国憲法と宗教法人税制

大石 眞 (京都大学)

1 はじめに

(1) 数年前、財団法人「日本宗教連盟」は、金融資産収益にかかる非課税措置を維持すべきこと、収益事業を営まない宗教法人に対する収支計算書の提出義務付けを廃止すべきことなどを内容とする要望書を、自民党総裁あてに提出したことがある¹⁾。その当否について論ずることはここでの主題ではないが、その主張は、要するに、宗教法人に対する課税は信教の自由と政教分離原則に反するというものであった。

しかしながら、これは課税権力のあり方を問題にしようとするのであるから、むしろ、もっぱら信教の自由との関係で議論すべきであったのではないか、と思われる。このことは、宗教法人に対する課税をめぐる憲法上の論点、関係者の中で必ずしも的確には位置づけられていないことを示すものといえよう。

(2) そこで、ここでは、宗教法人に対する課税制度の問題について、税法学の観点あるいは現行税法の当否といった観点からではなく、憲法学の観点から、つまり宗教法人をめぐる憲法的枠組みを明らかにし、これと宗教法人課税制度との関係を原理論的に考察してみたいと思う。

その場合、宗教法人は、法人制度の枠組みとしては、いわゆる非営利法人の一つであるという認識に立つこととし、もっぱら宗教法人に焦点を絞って議論するのでなく、むしろ非営利法人全体の枠組みの中でそれを位置づけながら、検討を進めることにしたい。

2 信教の自由と政教分離原則

(1) 現行法による信教の自由への配慮

現行の日本国憲法は、信教の自由と政教分離の原則とを二大原理としている(20条・89条)。すなわち、まず、憲法第20条1項にいう「信教の自由」は、内心における信仰の自由のみならず、布教・集会などの外部的な宗教活動の自由を、さらには宗教団体を結成する自由や結成された宗教団体の組織・運営上の自由をも含むと考えられている。これをうけて現行法上も、そうした信教の自由に配慮した多くの定めが設けられている。

例えば、まず、宗教法人の特性及び慣習を尊重すべきこと(宗教法人法84条)、宗教に関する寛容の態度及びその社会生活における地位を尊重すべきこと(教育基本法9条)が、いずれも明文でうたわれている。このほか、寺院・教会などの宗教的建造物について用途地域内の建築規制が解除されること(建築基準法48条参照)はもちろん、刑法や税法その他に宗教的平穏・宗教的感情を保護する規定などが見られることも、この関係で注目されよう。

もう少し具体的に言えば、まず、仏堂・墓所その他の礼拝所に対して公然と不敬な行為をした者、説教・礼拝又は葬式を妨害した者は、礼拝所不敬罪に問われる(刑法188条)。これについて、権威的な刑法学者は、「宗教そのものは保護の客体ではない」と言いつつ、「一般的な宗教感情を社会秩序そのものの一部として保護することは、なんら憲法の精神に反するものでないばかりか、むしろ信教の自由の前提ともなるものと考えらるべきであろう」と説いている²⁾。そして、現に、墓所区域内における放尿行為を礼拝所不敬罪に問うた判決例も見られるのである(東京高判昭和27年8月5日)。また、仏像・位牌その他礼拝又は祭祀に直接供するため欠くことができない物は、差し押さえすることができないと定められていることも(国税徴収法75条、民事執行法131条)、この関係で記憶にとどめておくべきであろう。

このように、現行法上、信教の自由に配慮した多くの定めが設けられているが、誤解のないよう注意しておけば、これらの規定を挙げたのは、こうした法令の規定から憲法の意味を確定しようということではなく、あくまでもそれら

が憲法の趣旨を踏まえたものとみられるからである。

(2) 国家と教会との関係（政教関係）と政教分離の原則

他方、日本国憲法が採用している政教分離の原則に基づく国家と教会との関係は、とくに「政教分離制」といわれるが、これは、国教制度・公認宗教制度とならぶ伝統的な国家・教会関係の三大類型のうちの一つである。

このうち、国教制・公認宗教制は、一般に、単一又は複数の宗教団体が他の一般的な団体とは区別され、いわば国家的な公益をになう公的団体として処遇されるような制度をいう。これに対し、政教分離制の下においては、宗教団体は、国教型・公認宗教型の場合とは異なって、原理的に他の私的な団体と同様に取り扱い、組織・運営上の自由と自律性を保障されるが、その反面、公的な補助を受けることが原則的に禁止されるという点において、むしろ他の私的団体と異なった取扱いを受けることが当然視されている。

もっとも、いわゆる政教分離の原則にはさまざまなイメージがあり、その中でも有神論的なものと無神論的なものとの間には大きな違いがある。したがって、その実像をよく知り、観念的な政教分離イメージの独り歩きに注意するとともに、無神論的な政教分離の原則 — これは結局のところ宗教の否定に導くことになる — の主張に対しては、十分に警戒する必要がある³⁾。

3 日本国憲法と宗教法人制度

(1) 非営利目的団体としての宗教法人

宗教団体は、本来、その構成員に経済的利益を配分することを目的としないという点において、非営利団体の一つに数えられる。そして、政教分離制度の下では、宗教団体は、宗教上の目的をもつ一般的な私的団体としての地位をもち、そういうものとして、宗教的な結社の自由（組織・運営上の自由）を与えられるが、その反面で、前記のように、公的補助を受けることは原則的に禁止される。

この宗教団体が法律上の権利義務の主体となる場面、つまり法人制度という面に着目すると、宗教法人は、政教分離体制の下では、一般に私法上の非営利

法人制度の一般的な枠組みにしたがうべき存在になる。その意味において、宗教法人が法人としての目的を大きく逸脱した場合や公共の福祉に反する違法な行為があった場合などは、その宗教法人の解散という厳しい措置を含めた、法人制度に当然にともなう一定の制裁が課されることになる（宗教法人法81条参照）。

また、宗教団体は、その目的に反しない限り、他の非営利法人と同様に収益事業もおこなうことができる。もっとも、その結果得られた収益の用途については、「当該宗教法人……又は当該宗教法人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」として法律上限定されており（宗教法人法6条2項）、これに違反する場合には事業停止命令を受けることがある（宗教法人法79条参照）。

（2） 宗教法人と「公益法人等」との違い

このように、宗教法人は、本来、広く非営利法人制度の枠組みの中で位置づけるべきものであって、その一つにすぎない「公益法人」それ自体と同一視することには、かなり問題を含んでいるように思われる。この点をより詳しく述べれば、以下のとおりである。

第一に、民法第34条に定める本来的な公益法人については、国家による公益性の認定・主務官庁による設立許可・行政上の監督（事業計画・収支予算の届出、事業報告などの義務づけ）といった、一連の制度的な枠組みの中で取り扱われ、行政側に大きな裁量が認められている。また、公益法人であるがゆえに、公的機関からの補助金も当然に受けることができるなど、公益法人と宗教法人との間には、無視できない決定的な違いがある。

したがって、一方で自由な私的団体であるという性格を強調しながら、他方で公益法人について言われるのと同じような公益性をそなえていると説き、これと同等の地位を主張しようとするのは、とうてい正当な考え方とはいえない。なぜなら、本来相容れない制度的な枠組みを無理に結合させようとするものだからである。

第二に、現行税法上、宗教法人は「公益法人等」として位置づけられている

が（法人税法2条6号、別表2参照）、この取扱いは、民法上の公益法人や特別法上の各種法人（宗教法人・学校法人・社会福祉法人・商工会議所など）を、税制目的上、包括的に指すものにすぎない。ことばを換えて言えば、現行法にいう「公益法人等」とは、これら多くの非営利団体の性格を個別に考慮したうえで、統一的にとらえようとした観念ではないのである。

実際、学校法人・社会福祉法人などは公的機関からの補助金を当然に受けることができるが、宗教法人はひとしく「公益法人等」と位置づけられてはいても、前記のように、公的補助を受けることは原則的にできないといった決定的な違いがある。

第三に、公益事業とのつながりということで言えば、宗教法人法第6条との関連も、考えられないではない。しかし、この規定は宗教法人が「公益事業を行うことができる」としているにすぎないのであって、宗教法人の活動が当然に公益性を有するとの前提に立ったものでは、決してないのである。

（3） 政教関係（国家・教会関係）との関連

国教制度や公認宗教制度をとる国では、宗教法人は、原則的に、公共法人あるいは公益法人といった位置づけを与えられる。現に、例えば公認宗教制度を採用しているドイツでは、カトリック教会・福音主義教会などの伝統的な大教会は、憲法上「公法上の団体」と位置づけられ、教会税徴収権まで与えられるが（連邦基本法140条に基づくヴァイマル憲法137条5項・6項）、さらに、公立学校では宗教教育を正課としておこなうことが定められている（連邦基本法7条3項参照）。

しかしながら、政教分離制下の宗教法人について、こうした国教制度・公認宗教制度の下におけるような位置づけをしたり、国家による公益性の認定といった仕組みをとったりすることは、原理的にできないと考えられる。というのも、そうした認定をすることは、ある宗教やその活動に対する国の特定のな評価を前提とするものであり、そのこと自体、宗教的中立性をそこなうものとして妥当でないからである。

もちろん、明らかに反社会的な活動をおこなった宗教法人について、前記の

ような法人制度それ自体に由来する法的制裁が加えられることは、当然であろう。しかし、そういう意味での評価を下すことは、いわば法人制度に内在するしくみであって、ここで問題とするような、国家の側からする宗教団体に対する公益性の認定といった制度を採用するかどうかの問題とは、何ら関係がない。

4 宗教法人非課税制の位置づけ

(1) 現行税法上の非課税措置と憲法問題

宗教法人に対する各種の租税減免措置をめぐることは、まず、その実質的な根拠が問題となるが、これについては、大別すると、(a)宗教又は宗教法人の公益性を理由とするものと、(b)政教分離の原則を理由とするものとの二つが考えられる。

しかし、まず、後者の考え方については、そうした措置は前記のような教会・国家関係のいずれにあっても見られること、そして課税権力のあり方はむしろ信教の自由の問題に属することなどを考えると、決して妥当でないように思われる。他方、前者の立場は、とくに国教制度や公認宗教制度については当てはまるものの、政教分離の原則を採用しているところでは、前記のように、宗教法人の公益性を租税減免措置の理由とすることは、必ずしも十分な説得力をもちえないように思われる。

次に、宗教法人に対して各種の減免措置を講じている現行税法の規定については、しばしば「優遇税制」という批判が浴びせられる。したがって、当然に、憲法との関係も論議されることになるが、この問題については、憲法違反とみる立場（違憲説）と必ずしも違憲ではないとする立場（合憲説）とが考えられるが、どちらかといえば合憲説が学界の多数説とあってよい。

その内容については後に述べるが、いずれにしても、そうした憲法的評価をおこなう場合に、とくに問題視されるのは、①租税平等の原則（憲法14条）あるいは特権付与の禁止（同20条）との関係、そして②公金支出あるいは補助金交付の禁止（同89条）との関係である。この問題を以下で取り扱うことにしよう。

(2) いわゆる優遇税制論と租税平等の原則

およそ租税減免制度の歴史は古く、また、前記のような国家と教会との関係を考えても、国教制度や公認宗教制度をとる国ではもちろん、政教分離制度の下でも租税減免という制度は広く認められてきたし、今日でも認められている。それは、どのような制度であっても、宗教というものがわれわれの社会生活の上で重要な意味をもち、十分に尊重されるべきものと考えられているからであろう。

その意味で、先に示した①、つまり租税平等の原則（憲法14条）あるいは特権付与の禁止（同20条）との関係では、とくに問題視すべきものではなく、租税減免措置を合理的な根拠のない不当な優遇税制として批判するのは当たらない。むしろ、そうした制度をまったく否定したり、ほとんど否定するに等しいようなわずかな軽減措置しか認めなかったりすれば、日本はいわば文明国としての資格を疑われることになるであろう。

もっとも、そのように言うことは、租税の種別によって具体的な税率などがある程度変更することまで認めないという意味では、決してない。そのことも、ここに付言しておきたい。例えば、宗教法人がおこなう収益事業課税における税率を変更したり、非課税制度に替えて軽減税率を採用したりすること自体は、前記のように、租税免除制度の趣旨をないがしろにするようなものでない限りは、一概に不当とはいいたくないように思われる。

私としては、宗教法人が、私法上の非営利法人制度という枠組みの中で、各法人のもつ特性に応じた、いわば広義の公益性に仕えるものとして、いわゆる優遇税制を受けること自体にはとくに問題はなく、前に記した現行憲法の基本的立場を踏まえるならば、むしろ宗教法人は租税減免措置を受けてしかるべきものと考えている。

(3) 宗教法人に対する非課税措置の憲法的位置づけ

これについては、まず、前記のように、(a)憲法上許容されたものとみるか（合憲論）、(b)憲法上禁止されたものとみるか（違憲論）という大きな対立があるが、このほか、さらに、(c)憲法上の要求とみる立場からの合憲論も考えられな

いではない。学界では、このうち、(b)説のような違憲論は少数であって、(a)説からの合憲論が多数を占めているように思われる。しかし、このタイプの合憲説によって具体的に説かれる内容は決して一様ではなく、同一待遇説・偶然利益説・宗教尊重説ともいうべき考え方に大別することができる⁴⁾。

これについていえば、まず、国教制度や公認宗教制度をとる場合は別として、政教分離原則の下では、宗教団体も基本的に他の私法上の団体と同じという出発点に立つ以上、宗教法人に対するそうした税制上の取扱いについて、(c)説のように憲法上の要求とまでみることはできない。また、(b)説のように、非営利法人のうち、とくに宗教法人については非課税措置が憲法上禁止されると考えるのは、宗教の尊重という前記のような現行法全体を貫く精神と合致しないばかりか、そうした取扱いが国教制度・公認宗教制度・政教分離制度が区別なく存在することの基本的な意味を無視しているきらいがある。

他方、(a)説のうち、同一待遇説と偶然利益説に基づく合憲論は、いわば宗教法人の特性から目をそらした議論であり、問題を直視しようとし点において、決して妥当とは思われない。とくに同一待遇説は、前記のように、現行税法上の「公益法人等」は種々雑多なものを含んでいるのに、すべて常に同一に取り扱わなければならないという不当な帰結をもたらすであろう。また、偶然利益説は、「公益法人等」とされる団体の大多数が実は宗教法人で占められている、という制度運用の実態をほとんど無視した議論といわざるをえない。

以上のように考えると、宗教法人に関する税制上の取扱いは、憲法上の要求ではないが憲法上許容されたものとして合憲とみるべきであって、その説明としては宗教尊重説が適切であろう。すなわち、日本国憲法は、欧米諸国の憲法と同様に、宗教というものがわれわれの社会生活において十分に尊重されるとの前提に立っているものと解されるが、これを税制上どう位置づけるかについては、そうした宗教の尊重という根本精神を踏まえた、適切な立法政策に委ねられると考えられる。そして、立法政策の問題としては、法人格取得の問題と税制上の地位とを分離することも当然にありうることであって、現行法のような非課税制度でなく、これに替えていわゆる免税制度を採用することも、憲法上は可能だと考えられる。

(4) いわゆる租税支出論について

先に掲げた議論のうち、公金支出あるいは補助金交付の禁止(同89条)との関係を問題視するのは、租税減免措置を公金の支出や補助金の交付と同一視する議論であるが、これについてはどう考えるべきであろうか。

そもそも、公金支出あるいは補助金交付の場合は、それにとまなう「公の支配」、すなわち公的規制にしたがうことが求められる。また、個別法規による行政上の監督のほか、補助金適正化法や補助金交付規則などによる規制にも服することになる。これに対して、租税減免措置の場合は、そうした監督や手続に服することはありえないのであって、宗教と国家とのかかわり方はまったく異なっている。

したがって、租税減免措置を公金支出や補助金交付と同一視することはできないというべきである。もちろん、その措置は、むしろ租税平等の原則(憲法14条)や特権付与の禁止(同20条)との関係で問題となりうるが、すでに論じたように、租税減免措置は、教会・国家関係のいかんを問わず、欧米諸国のあり方とも共通する一般的な制度なのである。そうだとすれば、そうした措置について、宗教尊重の立場に立っている現行憲法の下で、平等原則に違反するとか許しがたい特権だとか考えることは、できないように思われる。

(5) 非課税制と免税制度との間

租税免除制度それ自体の問題については前に述べたが、さらに宗教法人に対する非課税制度を採用していることの問題がある。これについては、とくに過剰な税務調査が行われる危険があることに着目して採用されたものと理解する論者も、ないではない⁵⁾。

しかし、過剰な税務調査という問題は、とくに宗教法人に限ったものではないし、純粹に経済的な事項について、税務職員が、必要な場合に、例えば銀行預金の調査をおこなったり、帳簿書類の提出を求めたりすること自体には、何ら問題はないはずである。さらに、他の法人と比べていろいろな利益や特典を享受しているとすれば、それに見合うだけの取扱いを求められることは、ある意味で当然というべきであろう⁶⁾。

さて、前記のように、現行憲法は宗教尊重の精神に立っているが、その下で宗教法人を租税政策上どのように処遇するかは、租税平等の原則や適正手続の要求といった憲法から導かれる諸原理に反しない限りで、基本的には、立法政策の範囲に属すると考えられる。その意味で、宗教団体について、法人格の取得と課税上の地位とをどういう形で結びつけるか、つまり非課税制度をとるか免税制度を採用するかは、国会が判断すべきことがらというべきであろう。

さらに付言するなら、この点については、以前から「多くの論者は、法人格の取得とは切り離して、免税特権ないしは税法上の特典付与を考えるべきことを提唱している」⁷⁾と言われることも、議論の全体の流れを知る上で注意しておきたいところである。

この点については、しばしば反論されるように、免税制度を採用すれば、課税庁の権限が必ず拡大するというわけではないことにも、注意を促しておきたい。それは、すでに述べた非営利法人の取扱いの問題とも密接に関連しており、現にアメリカ型の免税制度にあっても、膨大な数の非営利団体を対象とするために、結局のところ、少なくとも伝統的な宗教団体については、内国歳入庁の承認なしに自動的に免税され、かつ税額控除の対象となる寄付を受け付けることができ、申告義務も免除されるので、実態としては、非課税制度と変わらない、と言われるのである⁸⁾。

5 おわりに — 最近の非営利法人制度の基本的動向

(1) 前記のように、最近の動きとしては、いわゆるNPO法(特定非営利活動促進法)に続いて、中間法人法(平成13年6月法律49号)が制定されたことが注目される。これは、明治以来長い間、一般的な非営利団体法が定められず、民法典によるもののほか、宗教法人法・学校法人法などの特別法によって限られた団体のみが法人格を取得することができたにすぎなかった従来状況からすると、大きな進歩だと考えられる。

しかしながら、この中間法人法の制定については、両議院の委員会における附帯決議をみても、公益法人のあり方について厳しく見直すべきことだけが言われ、とくに結社の自由・信教の自由に着目した配慮は見られない。この点は、

NPO法の制定の場合に、「この法律の施行及び運用に当たっては、憲法に規定する信教、結社及び表現の自由が侵害されることのないように配慮」することを求めた決議がおこなわれたことと比べて、注意する必要がある。こうした動向をみる限り、これまで往々見られたように、公益法人に引き付けた議論をするのは、むしろ問題が多いのではないかと思われるのである。

(2) いずれにしても、このような一般的な非営利団体法制への展開という大きな流れを念頭に置くと、宗教法人も非営利法人の一つである以上、法人という地位と課税上の地位を切り離すような政策が執られるとしても、必ずしも不当とはいえないように思われる。

現に、その後、政府部内では、狭義の公益法人、中間法人及び特定非営利活動法人を包括した統一的な非営利法人制度が構想されているようである。すなわち、2003年(平15)6月27日に閣議決定された『公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針』は、「新たな非営利法人」制度への移行を展望して、次のように記している。

(1) 一般的な非営利法人制度の創設

現行の公益法人制度は法人格の取得と公益性の判断や税制上の優遇措置が一体となっているため、様々な問題が生じている。このため、法人格を一定の優遇措置と分離し、公益性の有無に関わらず新たに非営利法人制度を創設する。この非営利法人制度は、民間の非営利活動を促進するため、準則主義(登記)により簡便に設立できるものとし、そのガバナンスについては、準則主義を採る現行の中間法人や営利法人を参考にしつつ、法制上の在り方を検討する。(以下省略)

(2) 非営利法人における公益性

公益性を有する場合の優遇措置の在り方については、特別法に基づく法人制度を含めた全体の体系の整合性に留意しながら引き続き検討する。その際、①公益性の客観的で明確な判断基準の法定化、独立した判断主体の在り方、②ガバナンス、残余財産の在り方、情報開示、プライバシーの保護等、を含め検討する。

私は、こうした新たな非営利法人制度構想を基本的に支持する立場をとる。

これと並行するかたちで、政府の税制調査会も、非営利団体について、原則的に課税対象となる非営利法人格の取得の問題と、原則非課税となる登録法人の範囲の問題とを区別した、法人税制案を検討していることが伝えられている。いずれについても、今後の動きを注意ぶかく見守りたいと思う⁹⁾。

注

- 1) 平成10年9月24日付「平成11年度税制改正に関する要望書」
- 2) 団藤重光『刑法綱要 各論』創文社、1964年、299頁。
- 3) 大石眞「政教分離原則の再検討」ジュリスト1192号、2001年、93頁以下参照。
- 4) その詳細については、大石眞『憲法と宗教制度』有斐閣、1996年、274頁以下参照。
- 5) 例えば、益田英敏「宗教法人課税論の問題点を検証する」潮1995年4月号、362頁以下。
- 6) 玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト1081号、1995年、20頁参照。
- 7) 玉國・前掲論文18頁。
- 8) 田中善幸「第15回 宗教と税制シンポジウム」日宗連通信、1999年、4頁参照。
- 9) なお、この構想に対しては、例えば、財団法人「助成財団センター」などから、登録法人認定における「社会的貢献性のある事業の領域」の内容は、第三者機関で検討すべきだ、財団法人の基本財産など資産運用の利子及び配当所得は非課税とすべきだ、といった提言が出されている。

[付記]

本稿は、2002年（平14）3月30日に青山学院大学で行われた宗教学学会「第20回・賛助会員のための宗教法制研究会」において報告した内容を基礎とし、その後の動向について必要な加筆を施したものである。同研究会の席上、質疑及びコメントをくださった各位に篤く感謝を申し上げたい。