

アメリカ連邦宗教団体課税の現状

—わが国の税制との比較において—

石 村 耕 治

(帝京大学)

はじめに

近年、わが国では、宗教団体の課税についてのどのような形が望ましいのか議論されるようになっております。比較法的観点からわが国の現行制度を再検討するという意味からも、ここでは、アメリカの宗教団体の課税の現状の紹介を中心に話したいと思います。

現状分析ということもあり、あまり思想的・哲学的なものはありませんが、アメリカ法の特徴の紹介をも含めてお話ししたいと思います。

一 アメリカを動かす宗教団体

アメリカ連邦憲法修正一条は、「連邦議会は、・・・国教の樹立を規定し、もしくは信教上の自由な行為を禁止する・・・法律を制定してはならない」と規定し、信教の自由を保障しております。すなわち、具体的には、「国家は宗教に介入してはならない」という「宗教の国家からの自由」と、「宗教は国家に介入してはならない」という「国家の宗教からの自由」という二つの視点から、国家と宗教の相互独立、つまり、政教分離の原則を明確にしているわけであります。この信教の自由を政教分離の原則の確立により十分に保障しようというのは、一般に知られているように、基本的には、アメリカの建国が、プロテスタントを中心に行われ、伝統的にもプロテスタントが多数派となりかつ社会の支配層として絶大な力を持っているという状況において、カソリック、ユダヤ教や仏教その他の小教派である異教徒や無神論者が、プロテスタントという支配的宗教と国家との結合に対抗できるという意味で重要な意味を有しております。

近年、アメリカにおいても既成教団の衰退という現象がみうけられますが、我々日本人と比較して、信仰心の強いアメリカ人の社会にあつては、宗教又は宗教団体の社会的影響力は強大なものであります。したがつて、これらが、保守的であるにしろ革新的であるにしろ、これまでのアメリカ社会の形成及び改革の中で大きな推進力となつてきたことは否定できません。その反面、このような強大な影響力というものは、憲法の政教分離原則の存在にもかかわらず、毎年、連邦、州又は下部の地方団体（郡、市町村等）レベルで実施される数多くの選挙におきまして、候補者は宗教あるいは宗教団体の影響力を無視しては公職に就くことが非常に難しいという現実にもつながつているわけであります。

このように、選挙民の政治意識の形成や現実の政治過程に絶大な影響力を持ち、政治を左右する宗教及び宗教団体に對し、どのような課税取扱いをしているのか、税務当局は十分に対応できているのかどうか等を明らかにすることは、わが国の宗教法人課税を考える上でも、有益であるように思われます。

二 わが国の宗教法人の法人格制度と税制

宗教活動というものは、本来、集団でなければ行えないというものではなく、個人でも自由に行えるものであります。したがって、必ずしも団体でなければならないというものではありません。しかしながら、宗教活動を集団で行おうとする場合は、法人格を取得するのが一般的であります。この場合、わが国においては、現行の日本国憲法二〇条のもとで信教の自由、すなわち政教分離の原則を制度的に保障しておりますので、法律でもって実質的に宗教活動を規制したり、あるいは宗教団体の指導・監督を行うことはできない、というのが原則的考え方であります。この点について、宗教法人法一条は、この法律を「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」と規定し、歯止めをかけているわけであります。すなわち、宗教法人法は、宗教団体に法人格を与えるための法律でありかつ当該団体の管理・運営等の俗事処理の規準を示す法律であるといえるわけであります。

宗教法人法二条は、どのような団体が適格宗教法人たる主体となりうるのか列挙しております。すなわち、この一覽の範囲内の団体で、法定要件を充足するものは、等しく法人格を取得することになるわけです。これは、政教分離原則からして当然のことであります。したがって、所定の手続きを経て、所轄官庁の認証を得た宗教団体は法人格を取得することになります。

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、各種国税上及び地方税法上の適格法人となるわけです。

したがって、宗教法人法上の審査とは別途の税法上の審査は行われなわけであり。今回はアメリカの連邦税制との比較ということもありますので、わが国の国税レベルでのお話しに限定いたしますが、適格宗教法人は、法人税法上は、公益法人等として取扱われますので、収益事業から生じた所得のみに課税され、他はすべて課税除外とされるわけであり（法人税法二条六号）。すなわち、収益事業を行わない限り、法人税は課されないわけであり。これが、わが国の宗教法人非課税制の基本的な考え方であり。また、宗教法人が、収益事業を行う場合で所得があるときは、一般の株式会社等の営利法人が四二パーセントで課税されるのに対し、宗教法人を含む公益法人等に対しては二五パーセントの軽減税率で課税されます（法人税法六六条三項）。また、宗教法人が、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は、その支出は、収益事業所得計算上「寄付金」として取扱われます（法人税法三七条四項）。他方では、このような「寄付金」は、当該宗教法人の収益事業所得計算上、所得の三〇パーセントを限度として損金処理ができることになっております（法人税法施行令七三条一項三号）。したがって、宗教法人は、収益事業から生じた所得を非収益事業に寄付する場合、限度内まで課税されず、実効税率を、二五パーセントから一七・五パーセントへ引下げることができるわけであり。つぎに、所得税の場合をみますと、宗教法人の受ける利子や配当等の所得については、所得税が課されないことになっております（所得税法十一条）。したがって、支払の際には所得税の源泉徴収は行われなわけであり。さらに、個人レベルでの宗教税制であります。相統税法は、宗教を目的とした事業を行う者が、その事業に使われる財産を相統若しくは遺贈又は贈与によって取得した場合に非課税として（相統税法第二十一条の三第二号及び十二号三三）点も注目しに値します。

今回は、国税レベルのお話しを中心としておりますので、地方税について詳しく紹介するのは避けたいと思います。ただ、現状がどうかであるのかについて知ってもらふ意味で列挙いたしますと、宗教法人には、道府県民税、市町村税、

事業税、事業所税、登録免許税、国定資産税及び都市計画税等につき広範に非課税制が採られているわけでありませう。

三 アメリカの宗教法人の法人格制度と税制

これまで、わが国の宗教法人の法人格制度及び税制について概括的に検討してきましたので、これからは、これに対応するアメリカの制度について検討してみたいと思います。

はじめに、アメリカの宗教法人の法人格制度について若干の検討を行ってみたいと思います。ただ、ここで断りしておきたいことは、アメリカの非営利法人法制、とりわけ宗教法人法制が、州の専属立法管轄事項であるということもあって、各州でまちまちであります。また、わが国の英米法学者によるこの分野の研究も必ずしも十分ではない現状にあります。したがって、私自身、比較税法を中心として専攻しております関係上、ここでの検討はかなり断片的なものにならざるを得ない点をあらかじめ断りしておきます。

(一) 宗教法人法制の特質

わが国においては、宗教法人法という国レベルでの法律で宗教団体の法人格制度について規定しております。これに対して、アメリカでは、宗教団体の法人格制度について、国、すなわち連邦レベルで規律する法律は存在しておらず、州レベル、すなわち各州法で規律しているわけでありませう。したがって、アメリカにおいては、宗教団体の法人格制度は、各州の専属立法管轄事項となっているわけでありませう。事実、各州の宗教法人を含む非営利法人法制は千差万別であります。近年、一九六四年に、アメリカ法曹協会(ABA)が作成した「模範非営利法人法」(Model Non-Profit Corporation Act)に準じて、全米規範での統一化が行われてきてはおりますが、模範法自体に対する批判も多く、事実、カリフォルニア州やニューヨーク州においてでさえも、模範法とはまったく異った方針で非営利法人法

の新訂や改正を行っております。また、州によっては、一般法人法 (General Corporation Law) という名称で、営利法人と非営利法人とを厳密に区別せずに規律する州も多いわけであります。さらに、ウエスト・ヴァージニア州やアーカンソー州のように宗教団体に対しては法人格を認めないといった州もあります。このように、各種の法人格制度が存在するわけですが、ここで確認しておきたいのは、アメリカ法のもとでは、宗教法人を世俗法人 (secular corporations)、すなわち俗事処理専任団体として捕えるのが特徴であるということであります。したがって、各州の宗教法人法たる市民法 (civil law) の支配の対象となるものは俗事処理団体としての宗教団体であります。宗教集団の教義・信仰等の宗教上の行為 (spiritual matters) については、各々の宗派又は単立団体の宗教法 (ecclesiastical law) の支配に服する⁽²⁾ ことになるわけであり、公序 (public policy) 原則に反する等の特別の場合を除いて、宗教上の行為は市民法、すなわち司法裁判所の支配を受けません。したがって、ここでいう宗教法人とは、あくまでも俗事処理専任団体についての各州の法人格制度についてであります。このような前提のもとで、各州の千差万別の宗教法人法制をみると、次のように二つに大別することができます。

第一は、宗教集団自体は法人格を取得できないとする州であります。この考え方のもとにある州では、俗事については、宗教集団の構成員たる信徒に代って事務を行う一人又は数人の受託者 (trustee or trustees) を選任しその事務を一任する方法を採ります。この場合、受託者は、宗教集団から自立して、「信託」 (trust) 又は「受託者法人」 (trustee corporation) となり、後者のときは法人格を取得することになります。

第二は、宗教集団は、これ自体で、俗事処理という限定された目的で法人格を取得できるとする州であります。この場合、わが国と同じ形式の「宗教法人」 (religious corporation) の設立が認められます。したがって、宗教集団の構成員である信徒は、設立発起人 (incorporators) となり、第一の例でいう受託者に相当する者は法人の役員

(officers) となるわけであり、現在、宗教集団に対し法人格を認めない州や受託者法人制を採る州は数が限られております。もっとも、どの州にあつても、「人格なき宗教集団」(unincorporated religious society) の場合にあつては、その集団の財産の管理・運営等にあたつて、委託者たる信従は、その中から受託者を選任した上で、その集団を受益者とする信託(trust) 制度を利用するのが一般的であります。また、受託者法人を認める州にあつては、法人の設立・運営について、その州の非営利法典の中の受託者法人関連条項又は独立した受託者法典によるのが一般的であります。第二の方式による州、すなわち、俗事処理専任機関又は団体という意味での「宗教目的」(religious purpose) を持った宗教法人の設立を認める州が大多数なわけであり、たとえば、ニューヨーク州法は、単位又は単立団体としての宗教団体の法人格の得喪変更に対処する目的で、単独の宗教法人法(Religious Corporation Act) を持つております。また、カリフォルニア州は、同州の法人法典(Corporate Code) 中にある非営利法人法(Non-Profit Corporation Law) の第四部に非営利宗教法人(Nonprofit religious corporations) に関する条項を置いております。

法人格の得喪変更の手續きについて、一般には、単位又は単立団体の礼拝施設等の財産の所在する州の法律に従つて、規則(articles of incorporation) 及び付随規則(by-laws) を作成し、その他必要書類を添付し州当局へ提出し、州務長官の認証(certification) を受けることとなります。ついで、認証を受けた後に、当該法人所在地を管轄する地方団体(郡、市町村等) の権限ある当局へ設立の届出をするという手續きによることになっております(たとえば、カリフォルニア州非営利法人法九二二一条)。

なお、歴史的に、アメリカ宗教法人法制は、上位団体を持たない自治・独立型の会衆派(congregational church) の考え方を基調として形成されたこと、また、これまでみてきたように、連邦法ではなく州法が宗教法人設立の準拠

法となっていること等の理由から、多州間にわたるようなネット・ワークの基地としての上位団体 (parent organization) 又は包括団体 (umbrella organization) に対しては法人格を認めるにいたっておりません。したがって、たとえば、連邦税法上の課税団体としてのローマ・カソリック教会 (the Roman Catholic Church—大文字のCに注意) は、理論上存在しないわけでありませう。

以上のような説明で、アメリカの宗教法人の法人格制度の特質のようなもの的一端がお分りいただけただかと思ひます。

〔宗教団体と税制〕

アメリカの大多数の州においては、宗教団体が適格宗教法人 (qualified religious corporation) となるためには、その団体の所在する州において認証を受けなければいけません。しかしながら、このような認証、すなわち法人格の取得が同時に免税資格の取得につながりません。つまり、はじめに紹介したわが国の税制——法人格の取得が自動的に課税除外特典の賦与につながるという宗教法人非課税制——をアメリカは採用していないわけでありませう。

日米比較税制になじみの薄い方もいらっしゃるかも知れないと思われませう。そこで、若干の補足説明をさせていただきます。はじめに、免税制と非課税制の違いについてであります。双方ともに、課税が除外されるという同じ効果が伴うわけですが、免税制にあっては、申告等の特別の手続きを待ってはじめて課税除外となるのに対し、非課税制にあっては、当初から納税義務が成立せずに、原則として申告等の手続きなしに自動的に課税除外となる方式であります。もう一つは、アメリカは連邦所得税といつて、法人所得税と個人所得税を統一的にとらえて法律としております。この点、わが国は、個人所得税を所得税、法人所得税を法人税と区別して立法を行っております。したが

って、以後、連邦所得税という場合で、特に断りのないときには、わが国の法人税に相応すると考えていただきたいと思ひます。

さて、アメリカ法が宗教法人免税制を採っているということは、連邦所得税法上の、さらには各州の地方税法上の、免税資格付与のため審査基準と、認許のためのそれとは各々異なっており、個別の審査が行われるということでもあります。したがって、アメリカにおいては、ある宗教団体が、州の宗教法人関連法上は適格法人であるとしても、連邦所得税法上若しくは州の地方税法上、又は双方の税法上免税資格を持っていないということもあり得ることを意味します。事実、宗教団体が宗教法人関連法上は適格法人であるのにもかかわらず、連邦所得税法上又は州の地方税法上は適格性が得られないという事例が多く報告されております。また、免税資格取得のための審査に加え、その後の年次又は定期的審査もあり、その時点で目的外行為——この場合は宗教目的の以外ということになります——を行ってゐる等の理由によつて、法定要件に合致しなくなつてゐるときは、免税取扱いの取消し処分が行われます。

③ 連邦宗教団体税制の概要

アメリカは、内国歳入法典 (Internal Revenue Code of 1954) において連邦税に関する一切のことを総体的に規定しております。すなわち、わが国のように各租税ごとの個別立法方式によるのではなく、単一法典方式を採つてゐるわけでありませう。この内国歳入法典 (以下法典) 五〇一条 (a) は、一定の適格非営利法人 (qualified non-profit corporations) に対して連邦所得税を免除すると規定しております。また、法典五〇一条 (c) (3) は、これら免税団体として、「もっぱら宗教、慈善、学術、公共安全の検査、文学若しくは教育上の目的で、又は児童若しくは動物の虐待防止の目的で設立されかつ運営されている」非営利法人を挙げております。したがって、教会等の法定の宗教団体は、免税団体としての取扱いを受けることとなります。適格免税団体と認められると、非関連事業所得 (un-

related business income)、すなわちわが国の収益事業所得に相当するものを除いて、課税を免除されることとなります。なお、収益事業を行っている場合で所得があるときは、わが国のような軽減税率の適用はなく、通常の法人税率で課税されます。また、これら適格宗教団体に対する寄付は、連邦所得税法上、所得控除の対象となります。すなわち、当該団体に対する現金の寄付は、法人の場合は課税所得の五パーセント以内まで、個人の場合は、原則として総所得から必要経費等の控除を差し引いて算出された調整所得額の五〇パーセントまで、それぞれ控除できることになっています。限定的ではありますが、財産の寄付も控除の対象となっております。さらに、連邦遺産税法は、遺産総額の範囲内で、宗教、教育及び慈善目的で設立されかつ活動している団体への無税の遺贈を認めております。また、連邦贈与税法も同じように、そのような団体に対する贈与について全額を控除できるとしています。

以上のような課税取扱いは、後に述べるような一定の消極要件に合致する限りにおいて認められるものであります。すなわち、適格宗教団体が、もっぱらその本来の目的、つまり、宗教目的に沿って運営されている限りにおいて認められるものであります。

ところで、どのような団体が連邦所得税法にいう適格免税団体となるのでありましょうか。この点について、法典五〇一条(c)(3)は「教会、その完全な付属団体及び教会の協議会又は協会並びに修道院」を挙げていますが、具体的には、政令・通達等によっています。

(四) 適格審査

宗教団体から免税資格申請があった場合、内国歳入庁―わが国の国税庁と考えるもたらよいかと思われまします。はじめに、当該団体がその名称に沿った組織があるのかどうかについて形式的審査を行うことになっております。続いて、実質的審査に入り、当該団体が「宗教目的」に奉仕する団体であるかどうか調査することになります。

この判定のためのポイントは、次の三つであります。

第一に、政治活動 (political activity) の存否についてであります。すなわち、一般に、「行動」 (action) 団体といわれているように、宗教団体の「実質的」 (substantial) 活動部分が、「法律制定に影響を及ぼすための宣伝活動若しくはそれを試みようとする」と、又は公職への候補者のための政治運動への参加若しくは介入することにある場合 (法典一七〇条 (C) ② (C) 及び (D)) には、免税資格を認めないか、認められているときには取消される可能性がでできます。ここにいう政治活動とは、簡単にいいますと、立法活動 (lobbying) と選挙運動 (electing) の双方を指しています。

第二は、宗教団体が私物化されていないかどうかについてであります。すなわち、法典五〇一条 (C) ③ は、いわゆる「私的流用禁止条件」 (noninurement condition) を置いて、「純収益のいかなる部分」も「個人持分主又は個人の利益」に供されないように求めているわけであります。

第三は、営利法人化していないかどうかについてであります。すなわち、連邦所得税法は、一定の収益事業活動を認めるが、団体の「実質的」活動部分が、営利事業活動に転化している場合、言い換えると、収益行為が当該団体の中心的活動となつている場合で、それに対する特別の理由が見出しえないときには問題となるわけであります。

四 連邦宗教団体課税の実際

近年、わが国においても、宗教団体に対する課税が厳しくなつていくことが指摘されております。アメリカにおいても同様であり、とりわけ、一九六九年の租税改革法による非営利法人の課税環境整備の一環として、宗教団体に対する課税は飛躍的に強化されました。具体的には、免税団体監視のための連邦・州相互協力体制の確立や申告書提出

義務の強化等をあげることができます。いずれにせよ、課税庁の対応は免税特典の濫用統制という観点からとられており、具体的には、非関連所得、つまり収益事業課税の強化に加え、免税資格の事前及び事後審査の強化を通じて実施されました。

(一) 課税措置による政治活動の規制

アメリカの宗教団体は、免税条件として政治活動——すなわち、立法活動及び選挙運動の双方——を禁止されていることについては、すでに指摘いたしました。したがって、たとえば、免税適格ある宗教団体が、優生保護法の廃止運動、つまり立法活動、を行うとか、特定の公職への特定候補者の支持や票集め、つまり選挙運動、を行うと免税資格の取消しという可能性がでてきます。もっとも、アメリカで実質的政治活動を行っている宗教団体のほとんどは、「ダウンネル団体」として、連邦税法上、政治活動が認められている「社会福祉団体」(——ただし、わが国のそれとは性格が異なりますが——)を別途に設立し、その団体を通じて政治活動を行っているのが一般的であります。また、まれに、政治活動が問題となっても警告で終わるのが普通であります。

アメリカにおいて、連邦所得税法上、政治活動禁止条件に違反したことを理由に免税特典の取消しを受け、かつ法廷で争われた例は一九六〇年代末から七〇年代初期のクリスチャン・エコーズ教団事件(Christian Echoes National Ministry Inc. v. U. S., 470 F.2d 849 (1972))が唯一であります。この事件は、課税措置による政治活動の規制という意味での好例であり、紹介してみたいと思います。

この事件で問題となった教団は、レベレント・ハーゲス牧師とその反共キリスト教運動グループにより、オクラホマ州タルサに創立された団体であります。このクリスチャン・エコーズ教団は、その憲章の中で、聖書の強い信念に基づいて、世界の宗教の撲滅や転覆をたくらんでいるあらゆる「無神論勢力」と戦うことをうたっております。ハー

ゲス牧師は、この憲章に沿って、伝道、日曜礼拝その他の会合、さらには教団の発行する雑誌や宗教放送を通じて、共産主義、社会主義及び政治的リベラリズムに対して挑戦するような説教を続けていました。すなわち、説教の内容は、「無神論勢力の撲滅」とか、「偏向テレビ報道に議会はメスを」といったものであったわけであります。また、正式推薦の形ではなかったが、公職への特定の選挙候補者の支持を表明したりもしておりました。

一九六二年に、内国歳入庁は、この教団が実質的政治活動を行っていたことを理由として免税資格を取消す処分を行ったのであります。クリスチャン・エコーズ教団自体は、一九五二年に免税資格を認められており、それ以来十年以上も同様の政治的説教を繰り返してきていたのにもかかわらず、何ら問題とされたことはなかったわけであります。事実、内国歳入庁の中央庁自らが介入してくるまでタルサ地区税務署は、一貫してこの教団が免税資格を有しているとの判断を下していたのであります。いずれにせよ、中央庁の免税資格剥奪の理由は、同教団が、(a)もっぱら宗教目的で活動していないこと、(b)実質的に立法促進活動を行っていたこと、及び(c)選挙運動に参加・介入していたことにあります。これに対して、教団側は、政治活動を行っていたとみなされた年度までさかのぼって法人税を完納した上で、免税取消し処分の取消しと後納納税額の還付を求めて訴訟を提起したのであります。

第一審の連邦地方裁判所は、同教団が法令にいう「教会」であると認めた上で、次のような判断を下したのであります。すなわち、問題とされた活動は、「原告(教団)の宗教上の信念からくるものであり、それは、・・・布教に付随するものであった。・・・さらに、原告の活動全体からみるとささいなものであった」。さらに続けて、「原告の行った『その日の時事問題』についての見解表明は、禁止されている政治活動又は立法活動への参加にあたる行為ではない」とし、教団側勝訴との判断を下したのであります(No. 67-C-114, N.D. Okla. (1971))。

国側は、この判決を不服として控訴を行ったのであります。連邦控訴裁判所は、第一に、現行の政治活動の禁止を

条件とする宗教団体免税制の憲法適合性について判断を下し、この制度によって制限される信教の自由は免税取扱いを行う限りにおいてであり、現実には、この制度は政治と宗教とを分離する意味で大きな役割を果しているとみただけであります。ついで、同裁判所は、クリスチャン・エコーズ教団の問題となった活動の審査に移り、一連の説教は、政治的主張そのものであったこと、さらには、公民権立法や核兵器禁止条約等に反対するといった特定の政治的立場に立つ主張であったとし、免税資格条件に明らかに違反するとし、国側を逆撃訴訟に導く判断を下したのであります（470 F.2d 849, at 855-7）。教団側は、この憲法判断を不満として、連邦最高裁判所の判断を求めようとしたが、上告は認められなかったのであります（404 U. S. 561 (1972)）。

このような政治活動を理由とする免税適格の取消しといった厳しい処分は、連邦税レベルでは、クリスチャン・エコーズ教団が唯一であります。こういった厳しい処分が行われた背景には、一九六〇年代のケネディ政権下での「イデオロギー団体摘発計画」があったためといわれております。すなわち、クリスチャン・エコーズ教団の創設者であるハーゲス牧師は、ケネディのほか、当時のリベラルな政治家をさかんに中傷していたことから、政治的リベラリズムのスケープゴートにされたと一般には信じられております。

なお、一九七六年の税制改革以来、宗教団体を除く、他の非営利団体については、法定許容限度額内で、立法活動に対して、免税特典を喪失することなしに、支出を行うことが認められるようになりました。もともと、公職への特定候補者のための選挙運動に対する支出は、従来どうり禁止されております。これは、この一九七六年の改正の際に、宗教団体側が、宗教団体はいかなる政治活動をも制限されるべきではないという観点から、政治活動の禁止条件そのものの徹底を主張し、妥協案を受け入れなかったことによります。したがって、現在も宗教団体は従来通り、いかなる政治活動も禁止されているわけでありませう。

(二) 宗教団体の私物化と課税

すでに指摘したように、アメリカ法は免税条件として、免税団体の収益の私的流用を禁止しております。もつとも、宗教法人が、その規則又は報酬規程等に従って、牧師又は司祭及び役員・職員等に対して適正な額の給与や退職金等の支払いをなすことは問題にはなりません。しかしながら、宗教法人が、適正な報酬等以外の利益供与を行う場合、すなわち役員等に対する過大給与を支払ったり、教団所有資産の私用を黙認する場合、さらには教団財産の分配——ただし、清算の例を除く——又は繰越金の分配を行うことは禁じられております。この私物化を理由に免税資格が与えられなかったり、後に取消された事例は数多くあります。

たとえば、チャーチ・オブ・デバイン・ルールという教団は、教主が「清貧の誓い」をした上で自らの全財産を法人に寄付しました。その上で、教主がその教団の経理を握り、抛出した基金の中で教主の生活費をまかなっております。さらに、同教団では定期的礼拝が行われていないばかりでなく、信者がどれ位いるのかについての記録や満足な教義や教典すらないといった有様でした。裁判所は、問題の教団は宗教団体に値いせず、免税特典も与えられないと判示しました。(CCH Dec. 37, 346 (M), 41 TCM 204 (1980))

また、ファウンディング・チャーチ・オブ・サイエントロジーという教団は、その創設者は、給与の他に謝礼や交際費等の名目の各種支出に対する支払金の形で教団から金銭を受け取っております。このような給与以外の利益供与は四年間で十萬ドルにも達していたために、過大報酬であると認定されました。また、創設者の家族による教団所有自動車の私用及び教団資金の無利子利用等も問題とされました。課税庁は、教団の利益がその特定の構成員及びその家族の私用に供されたとして、「私的流用禁止条件」に違反すると判断し、同教団の免税資格を取消したのであります。裁判所もこの課税庁の処分を支持しました (Founding Church of Scientology v. U. S., 412 F. 2d 1197.)。

(三) 営利団体化と課税

アメリカにおいては、宗教団体が、他の非営利団体と同様に、多かれ少かれ、収益事業を行っているのはごく一般的にみられることであります。宗教団体を含む非営利団体一般の収益事業から生じたに課税すべきかどうかは、どちらかといえば租税政策上の問題であるといえます。従来、アメリカにおいては、こういった収益事業から生じた所得に対しては課税していなかったのですが、私立ニューヨーク大学ロースタールの後援団体が、ロースタールの資金作りを目的として、営利法人であった大規模なマカロニ製造会社を買収して非営利法人化をはかったということが連邦議会で問題となったのが、収益事業課税の契機となりました。一九五〇年代のことであります。一九五〇年及び一九六九年の税制改正によって、こうした収益事業所得に対して課税することになったわけですが、五年間の据え置き期間があったのために、実際には一九七四年から課税されました。利子や配当といった一定の投資所得を除き、事業収益に対しては、通常の法人税率で課税されるわけです。

収益事業課税政策上の問題はこれ位にして、アメリカ法の、免税適格のある宗教団体に収益事業を行うことが認められているとしても、収益行為が、実質的に当該団体の中心的活動に転化してしまっている場合の課税取扱いについてお話しいたします。一般に、この場合は、免税資格の取消しにつながります。本来的に非営利団体である宗教団体の営利法人化があったとして課税措置を講ずるわけであります。たとえば、ファウンデーション・フォー・ディバイン・メディテーション (Foundation for Divine Meditation) という教団は、創立者の著作を発行し、これをネズミ講 (Pyramid Club) 式の販売方法で販売を行っていたために、商業上の利益を得ることが当該教団の目的となつているとし、免税資格が取消されました。また、教団の出版局の活動も常に問題とされる点であります。

(四) 条件付き免税制度の意義

以上のように、アメリカにおいては、宗教団体の免税取扱いにあたり厳格に対処しているわけであります。免税資格がなくなると、収益事業に対する課税はもちろんのこと、信者からの献金等、宗教団体の本来の行為にかかる収入に対しても課税されます。また、献金者側の所得控除や損金算入も否定されます。遺産税法及び贈与税法上の無税の取扱いも否認されることになりました。

このような条件付免税制度をおいている政策的意図はどこにあるのかということについて疑問を持っている方もいると思われまます。まず、政治活動の規制については、宗教団体の政治活動を否定することが政策上の主眼となつていくというよりも、——もちろん、政教分離の壁を高めるといふ意図もあるわけですが——むしろ、政治活動は、それを本来の目的とする政党や政治団体を通じて行われるべきであること。したがって、宗教人又は宗教団体が政治的主張を行いたいと思う場合には、自らとは完全に別途の政治団体を組織し、その政治団体が免税取扱いを受けなければよいということでもあります。

また、私物化の規制については、宗教団体に免税特典が認められるのは、当該団体が社会的責任を全うできる限りにおいてであるということを明確にしているといえます。つまり、宗教団体が、実質的に特定の者にのみ奉仕する私的団体に転化している場合にまで免税特典を認めることはないと考え方に基づいているといえます。

最後に、営利団体化の規制に関しては、収益事業のすべてを否定するというのではなく、営利行為が本業に転化してしまっている宗教団体については、不公平な課税を回避するという意味でも、一般の営利会社と同一の課税取扱いをしなければならぬという考え方に基づいているといえます。すなわち、非営利団体である宗教団体と営利会社と同一の条件で課税することによって、公正な競争を維持しようとするものであるといえます。

いずれにせよ、このような条件は、必ずしも憲法上の政教分離の要請にのみ基づいているというよりも、——とり

わけ、私物化や営利団体化の規制についてはそうであるといえますが——、「信仰心は課税を免れるための弁解たりえない」という観点から、宗教の名のもとでの免税特典の濫用を防止することを目的としているといえるのではないかと思います。アメリカ法上、免税取扱いは、権利 (rights) ではなく特権 (privilege) であると理解されていることも注意すべきであります。

なお、課税庁が、免税審査を通じて強大な権限を持ち過ぎていないかとの批判も高まっているのも事実であります。

五 政教分離と財政的援助

アメリカにおいては、さきに指摘したように、免税取扱措置を特権又は特典と理解しているわけです。アメリカにおいても、この免税措置を通じての宗教団体への特権の付与が、憲法上の政教分離と財政援助という観点からどのように理解されるべきであるのか、久しく議論されております。

近年、わが国においても、税財政法学の立場から、単に直接的助成金の支出等の場合のみならず、非課税制といった税制上の措置を通じて間接的支出をどのように捕えるべきか議論されてきております。

まず、わが国での議論の展開の現状を紹介します。日本国憲法二〇条は、信教の自由を制度的に保障し、その具体化として、「いかなる宗教団体も、国から特権を受け……てはならない」と規定しております。また、この厳格な政教分離を想定した二〇条の理念を財政的側面から支え、かつ実効のあるものとするために、八九条は「公金その他の公けの財産は、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」と規定しております。これは、国——もちろん地方公共団体も含みます——が、宗教団体へ「特

権」を付与したり、公金を「支出」することを禁止する趣旨であるが、これらの意味を、税財政法学上はいかに理解すべきであるのかが問題となってくるわけであります。

ところで、租税上の特惠措置による税の軽減免除・非課税等は、その究極においては、財政における議会中心主義と抵触する、つまり議会のコントロールをうまくぐり抜けた「かくれた補助金」又は「かくれた歳出」であるとの指摘が従来からなされております。このような主張の骨子とするところは、非課税や免税の措置が、単に「歳入」にかかわることであるばかりではなく、むしろそれが「かくれた補助金」という、すぐれて「歳出」の問題として把握されなければならないという点にあります。したがって、税財政法学レベルの意味で宗教団体の活動を助長しかつ奨励するということは、国又は地方公共団体が、補助金や経費支出等の形で行う直接的歳出のみならず、宗教団体等に対する減免税や非課税措置等、租税上の特惠措置による間接的歳出を行うことを含むこととなります。

すでに指摘したように、わが国においては、国及び地方団体双方のレベルで、宗教団体に対し広範な非課税措置を認めております。このような非課税措置は、税財政法学上は「特権」と理解できるものであり、憲法にある宗教団体への特典付与禁止原則との抵触が問題となります。各種の非課税措置のうち、何が具体的に「特権」を構成することになるかについては、個別的に検討していく必要があります。しかしながら、憲法が本来、他の公益法人等と区別する形で、格別に宗教団体に目的を絞る特典付与禁止条項を設けた趣旨を、第一に理解する必要があるといえます。すなわち、社会政策的観点から公益目的で学校法人に対する非課税措置を認めるとい一般公益法人等の例と、非課税措置そのものの合理性を考える以前に、憲法二〇条によって非課税措置自体の付与が禁止されている、本来的に私法人である宗教団体の例と同一の次元で考えることに問題はないかということであります。厳格に解釈すれば、宗教団体に対する間接的助成となる非課税措置自体が違憲であるということも可能であります。

このような厳格な解釈によらずに、宗教法人と学校法人に対する非課税措置を同一のものとして考える場合、現行の非課税制が、信者と信者でない者を区別し、信者に対してのみ租税上の恩恵を与える構造になっておりますから、租税負担の公平という憲法一四条の要請を犠牲にして特定の納税者にのみ特恩を与えることを是認できる立法事実、つまり合理的差別であると立証できる事実がなければなりません。一般に、わが国では、これまで必ずしもこのように十分に検討が行われてきておりません。この点とも関連し、宗教団体を公益法人の一種であるとする以上、非課税の根拠となる一般公益性があるかどうかという点は、きわめて重要な点であるといえます。一般公益性があるということが現行の宗教団体非課税制を全面的に肯定することにはつながりませんが、有力な根拠とはなりうると思います。

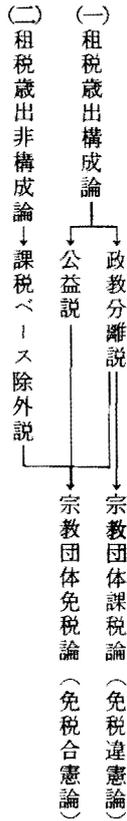
近年、わが国の宗教団体、とりわけ巨大宗教法人が、乱脈経理、不正蓄財又は一部幹部による私物化等の面から、さらにはその不当な政治的影響力の行使という面で社会的批判にさらされてきております。一般公益性の有無という面から考えた場合、きわめて重大な問題であるといえます。アメリカ型の条件付免税制は、国家の宗教への介入という歴史を有するわが国においては必ずしも妥当であるといえないまでも、現行の非課税制のもとで課税除外特典の濫用を十分にコントロールできないとなると、一般公益性をいかに確保していくかアメリカ型の制度導入も含め検討しなければなりません。

六 宗教団体免税制の根拠

わが国の場合、宗教団体がいかなる根拠に基づいて課税除外とされているか、必ずしも十分に検討されているとはいえないところです。この点、アメリカにおいては、宗教団体免税制の是非及び理由について、連邦税及び州の地方

税——とりわけ固定資産税——の双方について十分といえないまでも、わが国に比べるとかなり明確なものが示されており、わが国においても、憲法学のレベルで若干、アメリカ宗教法との関連において研究されておりますが、断片的なものが多いように感じております。したがって、ここで、とりわけ税財政法学レベルからみた、アメリカにおける免税制の根拠について検討してみたいと思います。なお、この問題は、連邦のみならず州の地方団体の免税措置についても共通する事がありますので、州の地方税についても触れることにします。

アメリカの連邦・州双方の議会や裁判所で示された根拠並びに学者や法律家の見解を総合勘案すると、次のような図式に要約できます。



ところで、ここで、税財政法学上特有の概念について若干の説明を加えておきたいと思っております。税財政法学において、政府が特定の個人又は団体に対する助成を行う場合とは、伝統的に、補助金等の「直接的支出」を通じて行うもののみをさすと理解されてきたという点については、すでに指摘しました。しかしながら、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及び非課税等を通じて行われる「間接的支出」をも含めて理解されるようになってきております。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、「かくれた歳出」(backdoor spending)とか「かくれた補助金」と呼ばれております。このような「かくれた歳出」が租税上の特惠措置を通じて行われることから、アメリカ税財政法学においては、「租税歳出」(tax

expenditures)と呼んでいるわけがあります。

現代のアメリカにおいては、宗教団体に対する免税取扱いについて、この「租税歳出」概念を中心に、すなわち、「租税歳出」に相当するのかどうかを機軸として検討されております。

(一) 租税歳出構成論

宗教団体に対する免税措置は「租税歳出」になるとする考え方があり、一般的には、「租税歳出構成論」(tax expenditure approach)と呼ばれております。この考え方のもとでは、連邦憲法修正一条及び各州憲法の同趣旨の条項にいう政教分離原則を根拠として、実際には、免税措置を違憲又は合憲とする考え方が対立しております。

この考え方のリーディング・ケースともいえるワルツ対ニューヨーク市課税委員会 (Walz v. Tax Commission of City of New York, 397 U. S. 664 (1970)) 事件においては、ニューヨーク州憲法一六条一項の規定を受けて同州の固定資産税法(四二〇条)に盛られている免税措置に従って、宗教団体もつばら宗教上の礼拝用に使用している財産に対して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のであります。この事件における連邦最高裁判所多数意見の骨子は、免税措置が教会に対する間接的支出又は助成につながり、したがって、政府が教会の活動を促進する面もあることを認めながらも、課税措置を講ずること自体も、その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とかかわることになるとし、憲法はどちらかといえば免税措置により最小限度で宗教とかかわる方を選択していると判断し、現行の宗教団体に対する固定資産の免税措置を合憲としたのであります。すなわち、政教分離原則のもとでの必要最小限度の「租税歳出」は合憲であるとしたわけでありませう。

この多数意見に対して、ダグラス判事他の本件少数意見は、免税措置又は課税措置の選択が、政府の宗教に対する

関与度をいかに最少のものにするかといった量的なことが論点ではないとした上で、憲法の政教分離原則とは、政府が特定の宗教の信者と信者でない者に対して中立でなければならぬという質的なことが論点であると判断しました。その上で、同州の固定資産税法が、信者とそうでない者とを分離し信者に対してのみ租税上の恩恵を与える結果になっているとし、違憲であると判断しました。すなわち、少数意見では、特定の宗教又は信者に対してのみ付与されることになる宗教団体固定資産税上の「租税歳出」を違憲すると結果となっているわけであり、以上が、政教分離説を媒介とする理論の概要であります。

つぎに、宗教団体に対する免税措置が、実質的に「租税歳出」となるとしながらも、宗教団体の持つある種の公益性を認める、いわゆる「公益説」(public benefit theory)を媒介として、このような歳出を合憲とする考え方があります。この「公益説」の骨子は、宗教団体が他の非営利団体と同様に、社会の安寧に寄与している点に着限し、免税による税収の損失は、実は、本来的には政府が供給すべきサービスであっても憲法上の制約やそのサービスの性質上からそれができないため、宗教団体が政府に代って供給していること、その結果として、政府の重荷を軽減しかつ公益の増進に寄与しているとみることにあります。したがって、免税は、宗教団体のこうした活動に対する一種の対価支払いとみる考え方があります。「代償説」とも呼ばれております。

(二) 租税歳出非構成論

以上のような考え方は、免税措置は「租税歳出」を構成するという前提にたつたものであります。これに対して、宗教団体に対する免税措置は「租税歳出」にならないとする、租税歳出非構成論(non-tax expenditure approach)ともいえる考え方があります。この考え方のものでは、とりわけ法人所得課税について、宗教団体は、収益事業にかかるともいえる等特別なものを除き、測定可能な純所得をあげていないとみます。したがって、法人税法上の課税物件、つ

まり所得を構成しないとみるわけであります。また、課税の対象となるような通常の意味での所得を実現しえないとするわけです。さらに、たとえその種の所得を実現しえるとしても、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と考えるわけであります。したがって、究極的には、法人税の課税ベース——わが国の課税標準に相応すると考えてもいいと思いますが——から除外されることになりました。

他方、地方税レベルでは、とりわけ固定資産税に関して、この租税歳出非構成論のもとで、宗教用財産は、本来的に固定資産税の課税客体から除外されるとする、いわゆる課税客体除外説ともいえる考え方が有力であります。また、宗教用財産のように利用価格（*use value*）も低いものは課税ベースから除外するのは当然であるという考え方もあります。

いずれにせよ、法人税及び固定資産税の双方ともに、課税ベースに入れないという意味で、課税ベース除外説（*tax base approach*）とも呼ばれております。

公益説や課税ベース除外説は、宗教団体免税制合憲論を機軸として展開されております。

以上ですが、このような根拠付けの作業は、今後、わが国においても重要な課題となるように思われます。

むすび

最後に、アメリカ法との比較において、わが国の今後の宗教団体課税の政策的課題について若干の検討を加えてみたいと思います。

第一に、現行の非課税制の問題であります。課税除外特典の濫用を防止するという意味では、アメリカ型の条件付免税制への移行ということも考えられます。しかしながら、一党支配が長く続き、またかつては国家の宗教への介入

という苦い経験を有するわが国にあっては、課税庁に個別の審査権限を持たせることにはにわかには賛成しかねます。また、免税制への移行は、宗教団体のみならず、学校法人をはじめとする他のすべての公益法人等の問題に関係してきます。宗教団体については、とりわけ政教分離の建て前からも、たとえば宗教界と学識経験者で構成する独立した機関が審査を行うといった保障がない以上、個別審査制度の導入は危険だといえます。

つぎに、私物化の問題です。本来の宗教活動との関連で、教団の私物化の問題に対処するのは必ずしも容易なことではないのが現実かと思われれます。ただ、ここで考えられるのは、財政的に教団を私物化していることに對しては、アメリカ法のような対処の仕方もあるわけであります。ただし、現行の非課税制のもとでは、規制といっても限界があるようにも思えます。また、収益事業課税については、現行の二五パーセントという軽減税率の適用の是非を一般の営利法人との公正な競争という観点から再検討してみる必要があります。この点、アメリカ法は通常の営利法人と同一の税率で課税しております。

最後に、政治活動の禁止と税制上の対応についてであります。確かに、宗教団体が宗教上の免税資産としての取扱いを受けている場所で、公職への特定立候補者の支援活動を行うことになると、一般納税者、つまり信者でない者の犠牲において特定の政党や政治家を資金面で支援することにもつながり、問題があるといえます。他方では、宗教団体の教義や信仰に基づく一定のロビー活動、とりわけ世界平和のための核兵器廃絶運動とか墮胎禁止運動のように、広く一般大衆を対象とする啓蒙運動や広報活動のような間接的ロビー活動は認めて行く必要があります。したがって、一口に政治活動といっても広く、ここでは公職への候補者のための選挙運動や優生保護法の改正といった直接的法律・条例制定促進活動といったもののみを規制して行く必要があるように思われます。

以上のような課題を、アメリカのような条件付免税制という、いわば課税権力の介入を通じて解決すべきであるの

か、あるいは、宗教人又は宗教団体独自の努力で解決しうるのか、今のところは明らかではありません。いずれにせよ、宗教団体課税制度がどうあるべきかは、単に課税強化論の観点から検討されるべきではなく、比較的研究成果を踏まえた上で、宗教団体の慣習及び意見を尊重した上で、信教の自由の保護を機軸に検討されなければならないといえます。

以上が私の報告であります。

〔主な参考文献〕

- 石村耕治「アメリカ連邦宗教団体課税の現状」(一)・(二)『民商法雑誌』八六卷二号・三号
- 石村耕治「アメリカにおける租税歳出概念による租税特別措置の統制」『税理』二二卷一号
- 石村耕治「租税歳出の統制による自治体財政権の拡充——宗教団体等への非課税措置の分析を中心として」『法と民主主義』一四一号
- 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・国家・政治と宗教』二三四頁以下。
- Zollman, American Church Law (1933)
- Swords, Charitable Real Property Tax Exemptions in the New York State (1981)
- Surry, The Tax Expenditure Budget: Pathways to Tax Reform (1973)
- Religious Corporations Law (Consolidated Laws of New York Annotated, Book 50) & 1982-83 Supplement
- Corporations Code : West's California Codes (1982 ed.)