

〔第三報告〕

アメリカ法における宗教法人の公益性

——宗教法人に対する非課税の観点から——

石 島 弘

(岡山大学)

御紹介頂きました岡山大学法学部の石島でございます。私は、宗教法の専門家ではありませんが、アメリカ税法に素材を求めながら税法を勉強していますことから、今日の報告のお誘いを受けたものと思います。お誘いを受けました時、アメリカにおける宗教法人に対する税法上の一般的議論に興味をもっていましたので報告をお引き受け致したわけですが、後に、この宗教学会の機関誌『宗教法』を取り寄せて見まして、私が報告対象として考えていた部分はおおむねすでに報告されていることを知りました。そこで今回は、すでに報告された研究を参考にしつつ、なるべく重複しないよう歴史的背景も概観しながらレジメに添って報告いたしたいと思います。

一 アメリカ社会と宗教

独立前のアメリカの一三州(邦)は、すべてイギリスの植民地でありましたから、その政治制度や法律制度等は

圧倒的にイギリスの影響を受けていましたが、植民地時代にすでにイギリス以外のヨーロッパからもアメリカに移住した人も多く、ヨーロッパの各地からそれぞれの宗教や風俗習慣等がアメリカ社会に持ちこまれました。

宗教の植民地における発展は、キリスト教諸派の多様性の拡大の歴史であつたようであります。南部植民地では、英国教会が公定の教会でしたが、そのほかにもクエーカー教等多数の宗派が共存していました。ヴァージニア以外の南部植民地では、必ずしも公定の英国教会が他の宗派より優位の社会的地位にあつたものではありません。メリーランドはカトリックの植民地として設立されたのですが、そこでは、人口の増加に伴い、新教の諸派が勢力を拡大して社会的に優位な地位を占めたようであります。ニューイングランド植民地では、会衆派が支配的でしたが、洗礼派・英国教会派・クエーカー派等も徐々に社会的に優位な地位を獲得しました。宗教の多様性は、特に中部植民地で顕著であつたようです。クエーカー教で有名なペンシルバニアには、特に多くの宗派が存し、それぞれが社会的地位を占めていたのであり、ニューヨークでは、統治者が何等かの宗教的統合を図つたにもかかわらず、ペンシルバニアにおけると同様に多数の宗派が存し、ニュージャージーやデラウェアでも中部型が多宗派社会が形成されたようであります。

各植民地は、このように、各々異なる宗教的伝統と宗派の多様性を持つていたのであり、このような宗教状況の中で、強力な一つの宗派の誕生は困難であつたのであり、宗教的統一は不可能でありましたから、各宗派は、自己の宗教的立場の正当性に対する確信を相対化し共存の必要性を受け入れざるを得なかつたのであります。

各宗派は、相互に宗教的寛容の精神でもって関係しあわざるをえない社会的状況があつたと思われまゝ。この宗派の多様性は、宗教的寛容を広め、アメリカに「宗教(信教)の自由」を育成する主要な要因になつたと思われるのであります。アメリカ社会におけるこの宗派の多様性あるいは宗教の多様性の認識は、マディソンが建国の

当初、独自の共和国観を構築したさいの礎石になったのであり、それはまた、宗教を秩序の要素として、「共通の価値」による社会的統合を思考した社会学者タルコット・パーソンズの秩序論にも裏打ちされています。

植民地で発展した宗教の特質は、教会の相対化でありますが、植民地にはそれでも公権力による宗教の獲得という伝統的な考え方があったのであり、各植民地には何等かのタイプの公定宗教が存在しました。しかし公定宗教が存在したからと言っても、それは必ずしも、公定宗教以外の宗教が公的財政援助を受けえなかったことを意味するものではありません。

「宗教（信教）の自由」の思想が高揚する中で、非公定宗教も、税負担の除外という意味で消極的な形での財政援助を受けたのであり、また、なかには、例えばコネチカットの一七二七年の非公定宗教援助法 (an Act for the Ease of such as Soberly Dissent) 等のように、制定法でもって公的な直接的財政援助を宗教に与える州もあったようであります。このような宗教に対する優遇措置は、宗教の多様化をさらに促進する要因になったと思われま

す。各植民地は、固有の歴史的経過をたどりながら宗教の発展をみたわけですが、宗教の問題が政治問題化することもしばしばあったのであり、宗教の政治問題化の傾向から、各植民地には、逆に「宗教（信教）の自由」、すなわち宗教に対する公的介入からの自由を求める意識も強く存したのであります。「宗教（信教）の自由」が革命原理の一環として唱道され、多くの支持を獲得したことは、各植民地の「宗教（信教）の自由」を定めた憲法条項によつても明白ですが、この指導的原理は直ちに政教分離に結びついたわけではないようです。例えば、マサチューセッツの公定宗教が廃止されたのは一八三三年であります。当時のアメリカにおいては、むしろ共和国の将来の発展に果たす宗教の重要性に大きく期待し、宗教を何等かの形で法的に保護する必要があると考えたようであります。アメリカの社会では、パーソンズが言いましたように「宗教に志向した社会」であつたと言えます。一

八七四年のマサチューセッツ州特別委員会報告は、「宗教は、個人にとつては目的であるが、州にとつてはその最高の遂行目的(価値)を実現するための手段であり、州は手段たる宗教を利用して州の発展を図らなければならぬ」としました。宗教は市民社会の秩序維持や社会福祉の促進にとつて必要であるとして、その重要性は広く認識されていたのであります。宗教には公益性と社会的ニーズがあつたわけであり、したがつて、このような価値の宗教を国家(州)にどう結びつけ社会発展のため利用するかが重要な問題であつたわけです。

## 二 一般課税法と宗教

ヴァージニア権利宣言は、一七七六年五月、つまり独立が宣言される直前に公布されましたが、この権利宣言の一六条は、宗教は「強制力や暴力によつてではなく、ただ理性と信念によつてのみ指示されるものである。故にすべての人は、良心の命ずるところに従つて自由に宗教を信仰する平等の権利を有する」と規定し、「宗教(信教)の自由」を宣言しました。しかしこの宣言によつて公定宗教の法的地位が、先に述べましたように、直ちに消滅したわけではありません。公定宗教に付与された特権が除去されるにはしばらく時間がかかりました。宗教上の差別はなお存続したのであります。

かかる状況を背景にジェファソンは宗教上の権利の宣言を实效ならしめる目的で、一七七七年に「宗教の自由を確立するための法案」(Bill for Religious Freedom)を起草しました。この法案は、一七八一年の州(邦)議会に上程されましたが、その会期中には通過しませんでした。逆に、一七八四年、パトリック・ヘンリーの強力な支持を得た国教派による、「キリスト教の教職者に対する手当の支給を定める法案」(a Bill establishing a Provi-

sion for Teachers of the Christian Religion) と称する「一般課税法案」が上程され、宗教をめぐる問題が大きな政治問題に発展しました。

当時の植民地社会は戦争によって大きな物的損害を蒙っていたのですが、それだけでなく、人々の宗教心の減退による市民的道德の退廃にともなう損害にも厳しいものがありました。そこで市民に対して宗教を擁護する義務を課すべきだとする主張が多くなりました。牧師はヴァージニアを去り、教区は衰退しました。人々は教区に対する献金等果たすべき社会的義務をおろそかにしているとパトリック・ヘンリーは、ヴァージニアの社会的状況を懸念したのであります。そこでヘンリーは、このような状況を改善する目的で「一般課税法案」(General Assessment) を起草し、宗教に対する財政援助を提案したのであります。

一般課税の問題は、宗教団体の法人化 (Incorporation of Religious Societies) をめぐる問題とともに、「宗教(信教)の自由法」の転機をもたらしたのであります。この一般課税法案は、キリスト教の全宗派を公の宗教として財政的に支援をしようとするものであり、宗派間の差別を排して、いわばキリスト教全体の公定宗教化を企図するものであったわけです。この法案は、しかし、マディソンの強力な反対にあい一七八五年に廃案になりました。マディソンの反対理由は、「他のすべての宗教を排除してキリスト教を国教となしうる権威は、また同様に、他のすべての宗教を国教とすることもできる」ことを意味すると言うことでした。この法案が成立すれば権力の乱用を認めることになり危険だと彼は警告し、「宗教課税に反対する請願と抗議」を起草しました。その結果、先にジェファソンが起草した「宗教の自由を確立するための法案」が再上程され、一七八六年に法律となったのであります。パトリック・ヘンリーとマディソンやジェファソンの間に、宗教と州(国)の関係のあり方について見解に違いはありましたが、アメリカ社会にとって宗教が必要であると解することで見解に不一致があつたわけ

はありません。当時も、また、多分、現在も、宗教はアメリカ社会に好ましい影響を与えるものと理解されており、その有用性・公益性は広く支持されていると思えます。

### 三 宗教団体の法人化問題と宗教

このように、宗教に対する社会的ニーズは強よかつたわけですが、問題は、宗教と州のかかわり方の点にあったのであります。「宗教団体の法人化」をめぐる問題はこの点にかかわってきます。

宗教団体の法人化の目的は、認可された宗派や教会の信徒に対し、教職者に対する手当の支給や礼拝所の維持を義務づけることであつたのであり、それはしたがって、宗教公定制にとつてきわめて重要であつたわけですから。それはまた公定宗教がない場合でも、宗教団体の財産管理や非課税制等に関し法的取り決めをしておく必要がありましたから、宗教の自由と深くかかわる法制であつたといえます。

ヴァージニア議会は、宗教団体法人化法案つまり宗教法人法案は、一般課税法案とは分離され独立に審議されたのですが、他の植民地では相互に関連するものとして同時に審議されたようであります。サウス・カロライナは、一七七八年の憲法で、ヴァージニアと同様にキリスト教全派の公定宗教を企図し、それを前提にして、神に対する礼拝、聖書を信仰実践の規範にする等、五項目の信条を認める宗教団体に対し法人格を付与しました。この宗教団体法人化法は、一七八四年にいったん成立しましたが、六年後には廃止されました。宗派の多様性と公定宗教の両立が困難であつたことを証明するものであります。宗派(教)の多様性は、必然的に、宗教の公定制の廃止、すなわち政教分離の原則の確立を導き出しました。

州政府が革命当初から慈善等に関する重要な政策決定に任じていたことから、宗教団体に対する人格付与の件に關しても州の専権事項になったのであり、従つて、宗教団体の法人化の件は、通常、州議會が定める特別法もしくは州憲法でもつて定められることになっていきます。

一七七六年のペンシルバニア憲法は、「宗教、教育の高揚もしくは慈善目的のために結合するすべての宗教集團もしくは人的結合に対し法人格を付与し、……その活動を奨励し保護するものとする」と規定しましたし、パーモント憲法も同旨の規定を採用しました。一七八〇年のマサチューセツツ憲法も、人道主義および一般的慈善活動の推進は議會または政府の任務であると規定して宗教団体に法人格を付与し、慈善活動を促進することとしたのであります。

#### 四 宗教団体の法人格制度

宗教団体は、宗教目的以外に、教育目的・慈善目的の活動に従事する私法人として法人格が付与されることになりますが、革命後、いくつかの州において慈善目的のための一般法人法が制定され、それに基づいて宗教団体に対する法人格が付与されました。ニューヨーク州においては、営利事業のための法人格付与法に先がけて、一七八四年に宗教目的のための一般法人格付与法が制定されています。ちなみに、営利事業のための一般法人格付与法 (General Incorporation Act) が制定された年は一八一一年です。その後、多くの州がニューヨーク州にならつて同様な法律を制定しました。

しかし、宗教法人法等の慈善法人に関する法律は、全国的に未発達であつたし、その内容もきわめて欠点の多

いものであったことから、その弱点をついて宗教法人に対する特典を悪用して税の負担を回避し蓄財につとめるなど宗教を悪用する法人が次第に増加し、社会的批判を受けるようになりました。このような不正に対処するため、裁判所や学者は、法の整備のための努力を払ってきましたが、現在においてもまだ充分な整備はなされていないようであります。この法制の不備には沿革的な要因があるようですが、この問題を解決するためには、基本的には単一法の整備だけでは不可能であり、信託法、契約法および会社法の統一的な研究による新しい法理論の探究が必要であると言われています。宗教法人法に適用すべき法理論は、単なる信託法、契約法あるいは会社法の法理論だけでは不十分であり、この三つの法分野を統合的に研究することを通して抽出される新しい法理論でなければならぬとされているわけです。

ニューヨーク州では、このような宗教法の理論的整備の必要が説かれる中で、非営利法人法(Not-for-Profit Corporation Act)が一九七〇年に制定され、ペンシルバニア州でも一九七三年に非営利法人法(Non-Profit Corporation Act)の抜本的改革作業が行なわれました。このような趣旨で、全国統一州法委員会は、一九七二年に「慈善基金の取扱いに関する法律の明瞭化を促進する法律」(the National Management of Institutional Fund Act)の制定を推進したようであります。

アメリカの宗教法人法については、このように不備が指摘され、また、その整備のための努力が払われているのであります。しかし、アメリカの宗教団体に対する法人格制度は、前述のように州の専属的立法事項ですので、各州がその宗教的伝統と歴史的経緯を背景にして法制化しているのでありその具体的内容は区々であります。

基本的には、多くの州において、宗教団体がその構成員の自主的意思に基づいて法人格を取得することを認めています。しかし州の中には教会等が法人格を取得することを憲法で禁じ、宗教法人の設立を禁じているところ

もありません。それは、教会が財産の蓄積を通して巨大化することを懸念したからであります。同じ趣旨で、ヴァージニア州やメリーランド州等は、教会の財産取得能力を制限し、その活動を貧民救済に限定しました。

州には、宗教団体に法人格の付与を認める州と法人格の取得を禁ずる州があるわけです。前者の場合には、宗教法人が当該宗教団体の財産の管理や運営の任にあたることとなりますが、後者すなわち宗教団体等の法人格取得を禁ずる州においては、宗教団体の構成員たる信徒に代わって事務を執る者として選任された一人または複数人の受託者 (trustees) が、財産の管理や運営等の世俗的事務をとることとされます。この場合の受託者は、宗教団体から独立して、信託 (trust) または受託者法人 (trustee corporation) となり、後者は法人格を取得することになります。宗教団体 (集団) と宗教法人は別個の存在であり、宗教団体は法人格を取得したからといってその存在がすべて法人に吸収され消滅するものではありません。道徳的精神的利益を目的とする教会と俗事処理を目的とする宗教法人が存在する基盤は異なるのでありますから、二つのエンティティーが同時に存在することになります。教会は自発的集団でありますから、その宗教行為は原則として、司法裁判所の支配を受けません。この点は、宗教の自由の中核的部分であり、きわめて重要であります。(宗教) 法人は、財産の取得が管理のために世俗の法律に基づいて設立される法人格でありますから、その行為は司法裁判所の支配を受けることとなります。

アメリカの宗教団体の法人格制度については、この学会すでに帝京大学の石村耕治教授が研究報告をしておられ、その内容は本誌 (宗教法) 三号に収録されています。詳しくはそれを参照して頂きたいと思えます。

## 五 州の宗教法人に対する非課税制度

次に宗教法人に対する非課税制度について述べることにしますが、この点に関しても石村教授の報告がありませんので簡単に述べることにします。宗教に対する非課税制は歴史的事実であり、建国以前から維持されてきた法制であります。財産の所有に着目して課す財産税 (Property tax) はアメリカの州の最も古い税ですが、宗教に対する税制上の優遇措置で最も古いものはこの税の非課税に関するものであり、教会が所有する財産に対する財産税の非課税措置であります。この非課税制度は母国イギリスの法制の承継ですが、イギリスのこの法制は中世あるいはそれ以前からの慣行だと言われています。宗教所有財産に対する非課税制のルーツは、中世以前の實行に求めることができると言われるわけです。植民地時代のアメリカ社会には、前述のように、各地で何等かのタイプの公定宗教が存在していましたから、宗教財産は、公用財産と同様に当然に非課税とされていたわけです。この場合、「神にささげられた財産は、俗社会の支配を離れる」と言われました。

革命の後、宗教(信教)の自由を保障する規定が多くの州の憲法に設けられ、連邦憲法にも「宗教(信教)の自由」と「国教樹立禁止」を内容とする修正一条が追加されました。宗教に対する非課税制度は、宗教が果たす宗教的・道徳的文化の有価値性、文明の発達や社会福祉の振興、順法精神の高揚等を図るうえで公益性が認められていたのであります。この公益性の認識は、公衆の感情に添う普遍的なものとして植民地時代から現在まで中断されることなく人々の理解に存してきたと思われま

州の宗教的伝統の違いや宗教に対する期待の濃淡によって、各州の宗教に対する非課税の範囲に広い狭いの違

いがあります。州の非課税財産の範囲を分類すると、①宗教法人が「所有」する財産を非課税とする州、②宗教法人が宗教目的に「使用」している財産を非課税とする州、および③宗教法人が「所有」し、かつ、宗教目的の「使用」に供している財産を非課税とする州の三つの類型になります。さらに具体的に牧師館と教会建物に非課税を限定する州、礼拝および宗教目的に直接間接に関連する財産はすべて非課税とする州等があり、非課税財産の範囲の特定には、その州の宗教に対する期待が反映されているように思えます。ここで「財産」という時、通常、それは不動産を指しますが、それに動産を加える州、動産を除外する州と違いがあります。しかし非課税が認められる活動は、宗教目的のほかには教育目的、慈善目的等が通常併せて網羅的(catch-all)に規定されていますから、宗教団体の活動が仮に宗教もしくは宗教目的に合致しないと判定されても、多くの場合、他の非課税の活動目的に該当する可能性が多く、結局、結果的に非課税扱いを受けることになるようです。

宗教財産に対する非課税制度は、今述べましたように、その対象に広狭の差はありますが、現在、コロンビア地区を含む全州において採用されています。多くの州が財産税のほかに相続税、所得税、売上税等に関する非課税の措置を講じていますが、その内容は区々であり、ここで詳しくご報告することはできません。しかし後ほど、これらを集約した形で規定している連邦内国歳入法(典)の所得税(法人税)についての非課税制をみることにします。

## 六 政教分離

宗教に対する非課税は連邦憲法の国教樹立禁止条項に違反するのではないかとの疑問が、特に一九四〇年代以

降の人権意識の高揚期を経て、広く出されるようになりました。連邦憲法修正第一条は、「連邦議会の、国教を樹立し、または、自由に宗教上の礼拝を行なうことを禁止する法律……を制定してはならない」と規定しています。この規定は、修正一四条の適正手続条項を通して州にも適用されますが、宗教と国家(州)のあり方は、特に公立学校における宗教教育と関連して広く議論されてきました。政教分離に関してもこの学会ですでに北九州大学の瀧澤信彦教授による研究報告があり、本誌第二号に収録されていますから詳しくはそれを参照していただきたいと思えますので、ここでは簡単にみておくことにします。

政教分離の原則における「分離」の意味内容、つまり、宗教と国家(州)のあり方については、宗教学校に対する財政援助と公立学校における宗教教育もしくは宗教行事の憲法適合性の問題として議論されてきました。議論の中で示された見解を大別すると、両者の絶対的分離を説くもの、両者の協力的分離を説くもの、および両者の積極的協力を説くもの等に分けられます。絶対的分離は、納税者の宗教とのかかわり方の多様性を強調して、あらゆる宗教や宗派の信者、無信論者の支払う税金によって維持されている公立学校に対する公的財政援助はそれが非課税という形での間接的援助であつても違憲だとします。それに対して、積極的協力説は、絶対的分離説をアメリカの歴史・伝統・国民性を無視するだけでなく、法制や公の慣行に矛盾するとし、国教樹立禁止条項は政府と宗教の協働関係を否認するものではないと説きます。修正第一条は、特定の宗教・宗派を特別に優遇することを禁ずるに過ぎず、政府が市民の必要に応じて宗教にかかわることのできる柔軟性まで否定する趣旨のものでなく、政府(国家)と宗教の間には一定の相互関係が必要であるから、憲法は、国家(政府)と宗教が互いに敵対もしくは無関心(冷淡)であることを求めているのではないとする考え方があります。

アメリカ人の生活における宗教の重要性は、アメリカの歴史上一貫して認識されてきていると言えます。アメ

リカ社会は宗教を志向した社会であるとか、アメリカは宗教国であるとか言われるところであります。アメリカの宗教的伝統をふまえると、連邦最高裁のバーガー判事が言いましたように、憲法は、教会と国家の完全な分離を求めているのではなく、「それはあらゆる宗教に対する寛容であるのみならず、それらはすべてに便宜を図るよう積極的に命令し、かつ、いかなる宗教への敵対を禁じている」と理解し、国教樹立禁止条項もこのような趣旨で解釈することが妥当であるように思えます。

宗教団体に対する財産税の非課税の憲法適合性が直接争われたケースがあります。一九七〇年のワルツ対ニューヨーク市租税委員会(397 U.S. 664)がそれです。ワルツ判決は、宗教に対する非課税制度を合憲であると判断するに当たって、「非課税制度を植民地時代の単なる慣習の痕跡であるのではなく、合理的な租税政策で、かつ、なが年人々の承認を獲得してきたものである」としたうえで、宗教財産に対する非課税制度は、間接的な援助ではあるが、国の宗教に対する介入を排除するうえで優れた制度であり、憲法に違反するものではないと判示しました。宗教に対する必要最小限度の公的援助を是認するものであります。宗教に対する「直接援助」、あるいは、宗教に対する「課税」は、国家と宗教が定期的に交渉することを認めたことになるので、その間に政治的紛争をもたらず可能性があるし、また、宗教に対する援助手続や課税手続の過程で税務調査等様々な規制的介入を許容する余地を残すことになりました。したがってこの場合、国家が宗教に介入することを助長することになり、「宗教(信教)の自由」や「政教分離」の視点から妥当ではないと考えるのであります。宗教に対する直接援助および宗教に対する課税がこのように宗教に対する積極的介入をもたらずことになるのに対し、非課税制度は単なる受動的介入をもたらずに過ぎず、非課税制度を廃止すれば宗教の財政破綻をもたらし国家の宗教介入をもたらずことになります。このことを考えると憲法は、非課税制度を通して宗教に最小限度のかかわりを持つことを選んだも

のと思われます。

このようにして最高裁は、宗教財産に対する財産税 (property tax) の非課税の措置を合憲とし、政教分離の原則のもとにあつても必要最小限度の (間接的) 「財政援助」を合憲であると判示したわけです。ダグラス判事等の本件における少数意見は、課税・非課税の選択が国家の宗教に対する関与を最小限にするかといった量的なことが問題ではなく、国家で特定の宗教の信者と信者でない者に対し中立でなければならぬという質的なことが問題であるとし、宗教財産に対する非課税措置は宗教を持たない者を差別し、信者 (宗教を持つ者) に対してのみ租税上の恩恵を与える結果となつているから違憲であるとしました。この見解は、平等原則の適用を可能な限り拡大しようとするものですが、多数意見のように平等原則を「宗教」の中で適用し、宗教の自由を広範に認めるためには宗教概念を広く捉える必要があります。宗教概念は、一時期、有神論的に捉えて非課税の対象を有神論的宗教に限定していましたが、このような宗教概念によると、宗教 (信教) の自由条項、国教樹立禁止条項、平等保護条項等のかかわりで様々な不穏当な問題が生じたことから、その概念の拡大を図る必要が生じたのであります。宗教概念の中に非有神論的宗教を取り込むことよつて平等保護条項の広範な適用を可能にし、国教樹立禁止条項を宗教 (信教) の自由条項のレベルまで高めることができたのであります。宗教概念の拡大を通して宗教 (信教) の自由や平等原則の広範な適用を担保しうることになつたわけですが、同時に、非課税の特典を受けることのできる宗教の範囲を拡大することになつたのであり、また、この特典を受ける意図で設立される「宗教法人」の数も増加することになつたのであります。

いうなれば、納税者と裁判所は宗教概念の拡大を図つたのであり、課税庁はそれに対して宗教概念を制限的に把えるなどして非課税特典の濫用を防止し、結果的に、宗教法人の公益性を担保する努力を続けたわけです。

## 七 宗教法人の公益性担保の立法措置

### 1 連邦の宗教法人に対する非課税制度

次に宗教法人の公益性の担保のための立法措置、つまり、宗教財産の非課税特典の濫用防止のための立法措置とその経緯について述べることにします。連邦税制における宗教財産に対する非課税制度には遺産税や贈与税に對するものもありますが、ここでは所得税（法人税）についての非課税措置について連邦内国歳入法五〇一条についてみることにしたいと思います。

この連邦規定は、各州の宗教財産に対する非課税制度を集約化した形の規定ですから、連邦政府の宗教とのかわり方、特典の濫用防止の沿革的立法措置等をみることでできると思っています。

この連邦内国歳入法五〇一条の(a)項は、一定の法人等を非課税法人と定めています。同条(3)号は、その対象として「もっぱら宗教的、慈善的……教育的目的……のために組織され、かつ、運営される団体……で、その純益のいかなる部分も私的株主もしくは個人の利益に帰することなく、かつ、いかなる公職の候補者のための選挙運動に参加しもしくは介入しないもの」と規定しています。この規定は、非課税の対象となる活動について広範な定めになっています。この規定が広範な規定になっていることから生ずる問題もありますが、その内容である「宗教、教育および慈善」の三つの活動目的は、それらが宗教団体の専権的活動領域であったもので、植民地時代にイギリス法から継受した古いものであります。公益法人の設立についてのわが国の民法三四条も同様な内容になっています。「宗教活動」にしばってこの規定を検討し、法人が非課税法人とされるための要件を簡単にみてお

くことにします。

## 2 非課税法人の要件

非課税法人のまず第一の要件は、それが「もっぱら宗教目的のために (exclusively for religious) 組織され且つ運営される団体」でなければならぬことです。「宗教目的要件」ということができます。次の要件は、「その純益のいかなる部分」も「私的株主もしくは個人の利益」に供してはならないこと、つまり、「私的流用禁止要件」であり、第三番目の要件は、その活動の実質的部分が「法律制度に影響を及ぼすための宣伝活動もしくはその他の活動を行なうものであつてはならない」こと、つまり、ロビー活動に専念する団体であつてはならないとする「ロビー活動禁止要件」であります。最後の要件は、その活動の実質的部分が「公職の候補者のための選挙運動への参加もしくは介入」に当たるものであつてはならないことです。「選挙運動禁止要件」ということにします。

以上四つの要件を備えた(宗教)団体は、非課税法人の地位が認められ税負担が除外されます。この規定のルーツである一八九四年の連邦所得税法には、二番目以下の要件は付されていませんでした。時間の経過とともに非課税特典を濫用する法人が増加し、それに伴い規制要件が追加されてきたわけです。それは課税庁が宗教に対し徐々に課税を強化してきた経緯、あるいは宗教の公益性を維持するための連邦議会の立法の経緯だということができます。納税者と課税庁の抗争の経緯ということができます。

最近のアメリカの宗教法人と課税庁の間の抗争にはきわめてきびしいものがあります。最近のアメリカでの政治の宗教への介入、および宗教の政治への介入は、一九二〇年代以来前例のないきびしいものであるといわれていますし、また、州においても、宗教に対し前記三番および四番目の要件にかかる定期的資料の提出がきびしく

要求されているようであります。例えば、カリフォルニアのソロノカウンティ (Solano County) では、非課税地位認定申請書の定期的提出を拒否したバプテスト教会がその非課税法人の地位を剝奪されて、教会敷地および建物の公売処分を受けたと報じられました。課税庁は、このようなきびしい処置を非営利法人全体を対象にとっているものであって、特に宗教法人をねらいうちしているのではないと言っていますが、教会側は、宗教を雑多な非営利法人のカテゴリーの中に取り込んで同一の扱いをすべきではないと主張し、また、定期的な申請書の提出強制は、課税庁と宗教の間に定期的交渉をもたせることによって宗教を破壊する意図をもったラディカルな戦術変更だと受けとめたようであります。そこで聖書に信仰の基礎を置く宗教団体は、この措置を憲法に違反するとして申請書の定期的提出を拒否することにしたようであります。先にみましたように、宗教に対する直接的財政援助や宗教に対する課税は、課税庁と宗教との間に定期的交渉をもたせることによって政府の宗教への介入を促進させることになり、憲法に違反するおそれがありますが、非課税措置の場合は、このような問題は生じないといふことでした。この場合の宗教団体も同旨の考えをもっているのであります。「宗教(信教)の自由」は目的であるが、「国教樹立禁止条項」は目的を実現するための手段であると解しているものと思われれます。

連邦の所得課税法に「二番目の要件、つまり、利益の私的流用禁止要件が追加されましたのは、一九〇九年の法人税法 (the Corporation Excise Tax of 1909) によってであります。この要件は、宗教法人が稼得した純益を私的に供してはならないとするものでした。準公共法人と認識される宗教法人が私的利益追求のために働くのであれば、それに公益性は認めえないこととなりますから、非課税法人としてその税負担を除外する理由は存しないこととなります。

宗教法人も、一定の範囲で収益事業を行なうことはできるのであります。しかし、その成果である純益のほ

とんどすべてを私的株主もしくは個人に分配されるとすれば、それは営利法人というべきであり、「もっぱら宗教的目的」のために組織・運営されている法人とはいえなくなり得ます。このような法人は、もはや、不特定多数の利益のために存在するものとは言えず、その公益性は存しなくなり得ますから非課税法人の地位も消滅することになります。現在のわが国の状況にもある宗教法人の営利法人化の問題であります。

三番目の要件のロビー活動禁止要件は、一九三四年 (Revenue Act of 1934) に設けられたものです。宗教法人は、特定の団体の利益につながる法律の制定のためにその本来の活動の実質的部分を尽くしてはならないということ、つまり、一部の者の利益になるような立法に影響を与える活動を禁ずる制約であります。

四番目の要件は、宗教団体の選挙運動および選挙介入を制限するものであり、ロビー活動禁止の要件とともに宗教団体の政治活動を制限しようとする趣旨で、一九五四年の税制改正法 (Revenue Act of 1954) によって追加されたものであります。

非課税法人の地位を享受しうるのは、「もっぱら宗教目的のために組織され運営されている団体」であり、したがって、「宗教団体」がその活動の実質的部分を営利活動もしくは政治活動にあたっているとすればそれはむしろ政治団体というべきであり、非課税法人には該当しないことになるから、税負担は除外されなくなります。

宗教法人は、連邦の課税庁との関係では、税負担を回避するためにこれら四つの要件(制限)に服するか、その地位を放棄して宗教活動以外の活動も行なうかの選択をしなければなりません。宗教団体の宗教以外の活動の問題は、基本的には税法の問題ではなく宗教法人法の問題であります。アメリカの宗教法人法は州レベルの法律であり、連邦レベルには在りません。宗教法人法の理論的不備が、宗教法人の数の増加、宗教法人による不当な税負担の回避や財の蓄積をもたらす等の原因になっていることについては先に述べたとおりであります。

宗教法人は、これまで述べてきましたように、連邦内国歳入法五〇一条が定める四つの要件に従うのであれば非課税法人として連邦所得税（法人税）の負担を除外されることとなります。

私は、これまでこの規定に関してあえて「非課税」という用語を使ってきましたが、この規定が非課税制度を定めていると解するか、免税制度を定めているものと解するかあるいは、その中間的な性質を有するものと解するかについて見解が対立があります。講学上、非課税と免税（もしくは免除）は異なる概念であります。免税は、いったん成立した納税事務が税務行政庁の行政処分（行為）等により後に解除されることであり、非課税は、ある者をはじめから納税義務者の範囲から除外し、また、ある項目をはじめから課税物件の範囲から除外することであると理解されています。したがって、内国歳入法五〇一条を非課税制度を定めるものとみるか免税制度を定めるものとみるかの違いは、宗教と国家（連邦）の関係の捉え方に違いをもたらすこととなります。この規定を免税制度を定めるものと解すれば、それは理論的には少なくとも非課税制度よりは行政の宗教に対する介入の余地を広く認めることとなります。

宗教法人は、当然に内国歳入法において非課税法人として税負担が除外されるものではありません。後に述べますように、非課税法人に該当することの認定を受ける必要があります。認定申請書を提出し内国歳入庁の認定を受けなければなりません。しかし法定の非課税要件を充足する団体は、理論的には当然に非課税法人になると思えます。宗教団体の非課税法人の認定を求める申請書が適時に提出され、それが非課税要件に合致していると認定されれば、非課税の効果は法人の設立時に発生しているのでありますから、すでに税負担をしておれば還付請求ができることになると思われます。

## 八 連邦所得税規則の判定基準

連邦内国歳入法五〇一条(a)項は、(c)項が定めている要件を充足する法人に対し非課税法人の地位を与え、それを納税義務者から除外し、その税負担を解除しているわけですが、その非課税法人の地位の判定基準については連邦所得税規則 (Income Tax Regulations) が詳しく定めています。同規一・五〇一(a)―以下の規定は、次のような内容の定めであります。

宗教法人は、利潤追求のために組織され運営されるべきものではありません。宗教法人は宗教法人であるという理由だけで申告義務がなくなるのではなく、実際に税負担を除外されるためには当該法人が内国歳入法五〇一条の定める非課税法人に該当するとの行政庁の認定を受けなければなりません。非課税法人の地位を享受するためには法人は、自ら非課税対象法人であることを立証し、その認定を受けなければならないのです。そのためには法人は、認定を求める申請書 (Application Form) を資料や説明書を添えて提出し、内国歳入庁長官もしくは国税局長の認定を受けなければならないこととなります。国税局長は、随時、必要に応じ正しい認定をするに必要資料等の追加提出を求めることができます。以上のような趣旨の規定がまず付されています。このような規則の定めから、宗教法人は、現実には、内国歳入庁からの非課税法人認定の通知を受けるまでは税負担は除外されないことがわかります。しかし理論的には、法定の非課税法人の要件を充足する団体はもともとあらかじめ納税義務者から除外されているのであり、非課税法人認定のための申請書が適時に提出されそれが要件を充足する限り課税除外の効果は法人の設立時に及ぶと考えられます。

同五〇一条三項三号の非課税法人とされるためには、同項が規定している宗教・教育・慈善等の活動を目的として「組織」され「運営」されているでなければなりません。そこで同規則は、組織上の判定基準(organizational test)と運営上の判定基準(operational test)を設定し、この二つの判定基準に基づいて非課税法人の認定を行なうこととしています。この二つの基準のうち前者は、組織上の形式的要件を求める次のようなものであります。

1 (宗教法人の場合)宗教活動を目的にして組織され運営されるべきことが定款等に明記されていること、つまり、①「目的の限定」および②活動の実質部分が(宗教)目的外になされないよう「活動の限定」を加えるよう当該法人の定款等に規定されていること、

2 当該法人の活動目的が同五〇一条(c)項三号に示されていること、

3 当該法人の「目的の限定」規定が抽象的であるために目的外活動をなしうる余地を残してはならないこと、

4 当該法人の活動目的が同五〇一条(c)項三号の定めより広くないこと、

5 活動目的についての詳細な文書を提出していること、  
等であります。

運営上の判定基準については、ロビー活動禁止要件および選挙運動禁止要件に関して規定し、さらに、宗教目的要件と利益の私的流用禁止要件について詳しい認定基準を定めています。そして利益の私的流用禁止要件に関連する基準を設定し、当該法人の解散時の資産が非課税対象活動に従事する法人、連邦、州、地方公共団体等の公共団体に寄付される旨規定されていることを基準としています。

さらにまた、当該法人は、その活動目的がもつぱら特定の法律の制定に影響を与え、公職への立候補者の選挙

運動に直接間接に介入するような活動団体 (Action Organization) であつてはならない旨規定しています。以上のような判定基準を設定して、非課税制度を濫用してなす税負担の不当な回避、財の不当な蓄積、ロビー活動、政治活動等を防止し宗教の公益性を担保しようとしています。

## 結 び

宗教は、これまで述べてきましたように、アメリカ人の生活において歴史上きわめて重要な役割を一貫して演じてきました。アメリカ社会は宗教に志向した社会であるなどと言われてきたわけであり、植民地時代の頃から宗教に対して様々な租税の優遇措置を講じてきました。この租税上の宗教に対する好意的措置は、宗教の多様性をアメリカ社会にもたらす一因になったと言えますが、宗教の多様性は、宗教(宗派)間に宗教的寛容をもたらし、「宗教(信教)の自由」に対する意識の高揚に寄与しました。それはまた、裁判所による憲法の宗教(信教)の自由条項や平等保護条項等のリベラルな解釈適用とあいまって、宗教概念の拡大をもたらしました。現在、連邦および各州におきまして宗教に対する幅広い租税上の優遇措置が講じられていますが、宗教概念の拡大はいわゆる「宗教」法人の不当な税負担の回避をもたらし、非課税特典の濫用を通して税負担の回避を通して財蓄に専念する等の「宗教」法人を増加させ、宗教の公益性に疑念を抱かせる要因になったのであります。宗教の公益性の担保については、本来、宗教法人法において考慮されるべきものと思われませんが、これまで述べてきましたように、連邦内国歳入法五〇一条等の租税法でもその機能を果たしているのであり、非課税要件を徐々に加重することによって非課税特典の濫用統制がなされていると言えます。勿論、ここでの本来の目的は、税負担の不当な

回避の防止であります。そこで税負担の公平を図る観点から、宗教に対する現行の非課税の原則を課税の原則に改めるべきとする見解がわが国にもあります。アメリカでは、宗教と課税庁との間に定期的な交渉の場を設定することは行政（国家）の宗教に対する介入を助長することになり、憲法が定める国教樹立禁止条項に反し、そして「宗教（信教）の自由」という基本的人権を侵害するおそれがあると言われているのであります。そして宗教に対する非課税特典の濫用に対しては、非課税要件とその判定基準を設定して対処することとしています。そして、さらに、宗教法人法の理論的整備や、この報告ではまったくふれませんでした。宗教法人の会計基準の公定、宗教法人の金銭・財産の管理・運営の公開等の問題についても検討がなされているのであります。