

# アメリカの宗教法人税制の検討

## — 憲法の視点から —

田近 肇 (京都大学)

はじめに

- 一 アメリカ合衆国における宗教団体免税措置の概観
- 二 免税措置の憲法上の正当化
- 三 内国歳入庁による統制

おわりに

### はじめに

わが国の憲法学において宗教法人に対する税制上の優遇措置の問題は、あるいは「解決済み」の問題と考えられているのかもしれない。しかし、アメリカ合衆国における実質の意味での宗教法人法のうち、法人格付与法や寄附募集活動規制法の分野では、宗教団体の活動を構成員による統制や「思想の自由市場」の評価に委ねることによって、国家が前面に出ることが必ずしも必要ではないのに対し、租税法の分野では、国家は直接に宗教団体と対峙せざるをえない。実際、税制上の優遇措置は、一面では免税団体に経済的な利益を付与するものであるが、他面ではこれを通じて国家が免税団体の活動を統制するのを可能にするという機能を有する。では、国家は、税制度の上で宗教団体にどのように対応すべきなのだろうか。宗教的多元性が一般に望ましく、税制上の優遇措置がこの多元性を促進するものだとしても、問題の多い宗教団体を前にして、国家は無限定の多元性を許容できるわけではない。宗教法人に対する税制上の優遇措置は、憲法学では従来、政教分離原則に照らした合憲性の問題が論じられ

てきたにすぎないが、宗教的多元性を法制度上どこまで許容するのかという問題を含んでいることを考えるならば、決して「解決済み」の問題とは言えないように思われる。

## 一 アメリカ合衆国における宗教団体免税措置の概観

### 1 歴史的背景

「教会財産に対する免税措置は、租税そのものと同じくらい古い」と言われることがあり<sup>1</sup>、実際、アメリカにおいても、植民地の時代から、宗教団体に対して税制上の優遇措置がとられてきた。植民地時代および合衆国初期における優遇措置には、二種類のものがあつた。

その第一のものは、公法人としての宗教団体に対してなされたコモンロー上の免税措置である。当時は、いずれの邦においても、公認宗教団体が存在していた。それらの公認宗教団体は、課税権を有する公法人であるとされ<sup>2</sup>、公認宗教団体の財産に対してはこの公法人としての地位ゆえに免税措置がとられたのである<sup>3</sup>。このような公認宗教体制は、合衆国憲法修正1条の国教樹立禁止条項の制定後も各州で続いた。しかし、公法人としての宗教団体に対する免税措置は、各州で公認宗教体制が廃止され、かつての公認宗教団体が公法人としての地位を失ったことによって、その根拠を失わざるを得なかった<sup>4</sup>。

第二のものは、チャリティとしての宗教団体に対してなされるエクイティ上の免税措置である。この「チャリティ」という概念は、少なくともイギリスの1601年の公益ユース法にまでさかのぼることができる。その後、判例上「宗教の促進」もチャリティの目的となりうるものとされ<sup>5</sup>、このイギリス法の概念は、そのままアメリカにも受け継がれた。このエクイティ上の免税措置は、コモンロー上の免税措置とは異なり、公認宗教団体のみならず、すべての宗教団体に対して、さらにはあらゆるチャリティに対して及ぶものであつた。しかし、このチャリティとしての宗教団体に対する免税措置も、19世紀に入り、すべての財産は平等に課税されるべきであるという原則に対する例外である以上、これを認めるためには十分説得力のある理由がなければならないと考えら

れた。宗教団体財産に対する免税措置は、もはや自明のものではなくなり、新たな正当化を必要としたのである。

このような正当化の必要に応えるべく主張されるようになったのが、「公的利益（ないし公益）」論と「政府の負担軽減」論である。あるいは、チャリティが社会にとって有用な利益ないしサービスを提供していることから、チャリティに対する免税措置は、その利益ないしサービスの対価であると説かれ、またあるいは、チャリティは政府が提供すべきサービスを提供することによって、政府の負担を軽減しているのだから、免税措置が講じられるのは当然であると説かれた。

ともあれ、連邦レベルに目を向けると、現在の連邦所得税制度の基礎となる1913年歳入法において、「専ら宗教、慈善、科学又は教育を目的として組織され、運営されている法人又は団体であって、その純益のいかなる部分も私的利益のために用いられていないもの」に対する免税が定められた。1913年歳入法の免税規定は、大きな変更を加えられることなく、現在の内国歳入法典に受け継がれている<sup>6)</sup>。

アメリカ合衆国における宗教法人への税制上の優遇措置が以上のような歴史的背景を有するとして、それでは、現在、どのような優遇措置が行なわれているのだろうか。

## 2 連邦所得税

### (1) 法人所得税の免除 (IRC § 501 (c) (3))

連邦所得税上の優遇措置は、法人所得税上、宗教法人それ自体の収入について所得税を免除とするものと、個人所得税上、宗教法人に対して寄附をなした寄附者に対して寄附控除を認めるものという二つの局面に分けられる。

内国歳入法典 (Internal Revenue Code) 第501条(a)は、一定の非営利法人には連邦所得税を免除することを定め、第501条(c)(3)は、免税措置を受けることのできる非営利法人として、「もっぱら宗教、慈善、科学、公共安全の検査、文学若しくは教育を目的として [……] 組織され、かつ運営されている」非営利法人を挙げている。

## (2) 個人所得税上の寄附控除 ( § 170(a) (1) )

このような宗教法人自身の収入に対する免税措置に劣らず重要なのが、宗教法人に対して寄附をなした寄附者に認められる寄附金控除である。すなわち、同法典第 170 条(a)(1)は、課税標準を計算するに当たって、「租税年度内になされた公益寄附 (第 (c) 項で定義する) の支払いは、必要経費として控除するものと」し、同条 (c)(2) は、このような寄附金控除の対象となる公益寄附として、「もっぱら宗教、慈善、科学、公共安全の検査、文学若しくは教育を目的として [……] 組織され、かつ運営されている」法人に対する寄附を挙げている。

## (3) 聖職者に対する現物給与 ( § 107 )

以上のような公益的な非営利法人一般に対して行なわれる優遇措置のほか、内国歳入法典には、聖職者に対する個人所得税上の優遇措置がみられる。すなわち、通常、雇用者によって被用者に提供される住居の使用価値は当該被用者の総所得に含まれる (IRC § 61) のに対し、同法典第 107 条は、宗教法人からその聖職者に提供される牧師館 (parsonage) の使用価値は課税所得に含まないものと規定している。

## 3 州税 (カリフォルニア州の場合)

## (1) 個人所得税および法人所得税

多くの州では、州所得税および州法人税の制度は、基本的に連邦のそれに倣っている。カリフォルニア州歳入租税法典第 23701d 条も、内国歳入法典第 501 条 (c)(3) とほとんど同じ文言で、宗教法人に対する法人税の免税を定めている。そして、個人所得税法上の寄附控除については、州歳入租税法典第 17201 条は、内国歳入法典第 170 条をそのまま適用するものとしている<sup>7)</sup>。

## (2) 財産税

## ① 教会目的財産に対する免税 (Const. Art.13 § 3(f), Rev.&amp; Tax. Code § 206)

カリフォルニア州財産税における宗教団体への免税措置は、①教会目的財産に対する免税措置 (church exemption)、②宗教目的財産に対する免税措置 (religious exemption)、③福祉目的財産に対する免税措置 (welfare exemption) の三種類に分けられる。

教会目的財産に対する免税措置とは、純然たる宗教活動のために利用される宗教法人財産に対する免税措置である。そのような財産について、カリフォルニア州憲法第13条第3節(f)は、「専ら礼拝のために用いられる建物、その建物が存する土地及びその附属設備」については「財産税を免除する」との規定を置いて当然に財産税を免除するものとしており、このことは、歳入租税法典第206条でも確認されている。

②宗教目的財産に対する免税(Const. Art.13 § 4(b), Rev.& Tax. Code § 207)

宗教目的財産に対する免税措置とは、主として礼拝等の純然たる宗教活動のために利用されるが、同時に学校を設置するためにも利用される宗教法人財産に対する免税措置である。そのような財産は、当然に財産税が免除されるわけではないが、州憲法第13条第4節は、「専ら宗教、病院又は慈善の目的で利用される財産であって、(1) これらの目的のために組織及び運営され、(2) 営利を目的とせず、かつ、(3) その純益のいかなる部分も私的利益のために用いられない法人その他の団体が信託所有する財産」について「立法府は、財産税の全部又は一部を免除することができる」という形で、州議会が法律上免税措置を設けることを許容している。これを受けて歳入租税法典第207条は、専ら宗教活動のために利用される財産のほか、宗教法人によって所有・管理される財産であって、純然たる宗教活動以外に主として中等教育以下の学校のためにも利用される財産について、財産税を免除している。

③福祉目的財産に対する免税 (Const. Art.13 § 4(b), Rev.& Tax. Code § 214(a))

以上の免税措置は、主として礼拝等の純然たる宗教活動のために利用される宗教法人財産を対象とするものであるが、宗教法人は、純然たる宗教活動以外の非営利活動のために利用する財産について、他の世俗的な公益団体と同様に、福祉目的財産に対する免税措置を申請することができる。

(3) 販売税

カリフォルニア州では、有形動産(tangible personal property)を州内で販売する場合には小売業者に対し、6パーセントの販売税(sales and use tax)が課される。このことは、宗教法人が「小売業者」にあたる場合であっても原則として変わりはない。ただ、この販売税については1つだけ宗教団体に関する例

外規定が存在する。すなわち、歳入租税法典 6363. 5 条は、宗教団体が飲食物を「販売」する場合には一定限度で販売税を免除するものとしている。

## 二 免税措置の憲法上の正当化

### 1 Walz v. Tax Commission of City of New York

宗教法人に対して税制上の優遇措置を講ずることが国教樹立禁止条項に反しないという結論自体については、Walz v. Tax Commission of City of New York<sup>9)</sup>で決着済みの問題であるものの、実はその根拠は、明らかでない。このWalz判決の法廷意見が説くところを、後のLemon v. Kurtzman<sup>9)</sup>の分析枠組みに従って整理すれば、要するに、①本件免税措置は、国内のチャリティに対する免税措置の一環として行なわれているものであり、また、政府が課税権を通じて宗教を抑圧するのを防ぐために講じられたものであるから、その目的は世俗的であり、②免税措置は植民地時代から続いているものであるが、この免税措置が国教の樹立をもたらしたことはないから、その効果は世俗的であるといえるうえ、③宗教法人財産に対しては免税をした方がむしろ過度のかかわり合いを少なくすることができるというものであった。

しかし、このWalz判決をどのように理解すべきかについては、連邦最高裁判官の間でも意見が一致していない。これが明らかになったのが、Texas Monthly, Inc. v. Bullock<sup>10)</sup>である。

### 2 Texas Monthly, Inc. v. Bullock

#### (1) Walz判決が残した問題

Walz判決で明らかでなかったのは、連邦最高裁は免税措置がどのような世俗目的のためのものだと判断したのかという点である。最高裁は、免税措置がチャリティ一般に対してなされるものであり、それらのチャリティのもつ公益性を促進することが世俗目的だと考えたのだろうか。それとも、政府の課税権による宗教の抑圧を防ぐということが免税措置の世俗目的だと考えたのだろうか。実際には宗教法人に対する免税措置はチャリティ一般に関する免税措置の

枠内でなされることが多いから、Walz 判決にみられるように、両者の区別はあまり意識されることがないが、後者の立場からすれば、宗教法人だけに免税措置を講じることも憲法上許容されることになる。

そのような免税制度が問題とされたのが、Texas Monthly 判決である。テキサス州では、物品の販売には販売税が課され、出版物の販売もその対象とされていたが、宗教団体が発行する宗教的な出版物には、販売税が免除されていた。この免税制度の合憲性が争われた本件に対する連邦最高裁判官の意見は、4つに分かれているが、ここでは、Brennan 裁判官による相対多数意見と Scalia 裁判官による反対意見について検討する。

## (2) Brennan 裁判官の相対多数意見

Brennan 裁判官による相対多数意見は、Walz 判決において決定的だったのは、免税措置を享受しうる団体の範囲が十分に広範であったことであると言う。つまり、「財産税の免除を与えるに当たって、州がある特定の教会または宗教団体、あるいは教会一般を選別したのでなく、むしろ、公的な性格を有する (quasi public) 非営利法人が所有する財産という広いクラスの中で、礼拝のためのすべての建物に対し免除を与えている」ことこそが、Walz 判決の結論を導いたというのである<sup>11)</sup>。

免税措置を享受しうるのが宗教法人だけではないがゆえに免税措置が正当化されるというこの論理が一定の説得力をもつのは、これが英米法における「チャリティ」の概念を背景にしているからである。Walz 判決で争われたニューヨーク州財産税法の規定と類似した内国歳入法典第 501 節 (c)(3) について、連邦最高裁は、Bob Jones University v. United States において、「さまざまな所得税法にみられるチャリティへの租税免除と寄附控除の条項の形式と歴史は、連邦議会が公益信託 (charitable trust) に関する判例法によって導かれたことを表している」と述べ<sup>12)</sup>、租税法に列挙されている各種団体は、いわば例示列挙であって、すべて「チャリティ」という概念に包括することができるとしている。つまり、各種租税法は宗教法人に対して免税地位を付与しているのではない。免税地位を付与されているのはチャリティなのであって、宗教法人は、チャリティに含まれるがゆえに結果的に免税地位を享受しているにすぎ

ないのである。

この「チャリティ」という概念は、「連邦議会が一般に受け入れられた意味で『公益的 (charitable)』という語を用いるときは、[……] 租税法によって定義されていなくとも、その語を用いたということだけで、その法的概念を採用したとすることができる」ほど<sup>13)</sup>、アメリカ法に深く根付いていることを考えると、このチャリティの概念を背景にした相対多数意見の論理は、少なからぬ説得力をもつことになる。

しかし、この考え方に対しては、理論上の説得力はともかく、現実の法制度を説明できないという批判がなされる。反対意見を書いた Scalia 裁判官によれば、「少なくとも 45 の州においては、宗教団体への免税措置は、他の型の非営利組織に対する類似の免税措置を有していない<sup>14)</sup>」。免税措置がチャリティ一般に対するものであることを理由とする立論からは、これらの免税措置が合憲であるとの結論を導き出すのは困難であろう。そこで、反対意見にみられるような「立法上の配慮 (legislative accommodation)」論が説かれることになる。もともと、相対多数意見も、「立法上の配慮」という考え方自体を否定しているわけではない。問題は、本件の免税措置がこの「立法上の配慮」に含まれるかどうかであった。

ところで、この相対多数意見の考え方の背後には、免税措置を補助金の交付と同視するいわゆる租税歳出論の影響がある。しかし、当初、連邦最高裁は、Walz 判決においてこのような考え方を明確に否定していた。すなわち、Walz 判決の法廷意見は、「免税措置を認めることは、資金提供 (sponsorship) ではない。なぜなら、政府は、教会に対して国家を支援するよう求めていないというだけで、その税収の一部を譲渡しているわけではないからである」と述べていたのである<sup>15)</sup>。

しかしその後、この租税歳出論は、Bob Jones University 判決において黙示的にはあるが、連邦最高裁に受け入れられるに至った<sup>16)</sup>。つまり、政府が免税措置や租税控除を認めることは全ての納税者に影響し、他の納税者は間接的に免税団体に対する寄附を強制されるのと同じ結果になるのだから、免税措置は、政府が納税者から集めた資金を交付する補助金と同じであると考えられ

るようになったのである。

Texas Monthly 判決の相対多数意見も、租税歳出論をとることを明示的に述べているわけではないが、本件免税措置は「非受益者に対し、宗教的出版物の購読者に与えられる利益を相殺するのに必要な金額の分だけ余分に税の負担を課す」ことになると指摘していることから<sup>17)</sup>、Bob Jones University 判決と同一の考え方に立脚しているように思われる。相対多数意見が、本件免税措置を立法上の配慮だと考えることができなかつたのは、免税措置を補助金の交付と同視する租税歳出論的な前提があったからであろう。

### (3) Scalia 裁判官の反対意見

Scalia 裁判官による反対意見は、Walz 判決は免税措置がいわゆる「立法上の配慮」に当たるものであることを認めた判決であると理解する。一般に「宗教への配慮」は、例えば、「宗教を信じる個人または宗教団体が妨げられることなく宗教活動を行なうことができるようにするため、宗教を特別に考慮する政府の施策」であると定義され<sup>18)</sup>、信教の自由によって要請される「憲法上の配慮」と、立法部が裁量的に行なう「立法上の配慮」とを観念することができる。ただ、ここで問題となるのは、「立法上の配慮」である。

連邦最高裁は、宗教に対する立法上の配慮を、宗教に対する積極的な利益の付与と区別して、憲法上許容されるものであると判断してきた。Corporation of Presiding Bishop of the Church of Jesus Christ of Latter-Day Saints v. Amos<sup>19)</sup> は、宗教団体の運営する非営利事業の雇用関係について、公民権法第703条(宗教による差別の禁止)の適用を除外する同法第702条が国教樹立禁止条項に反しないかどうか争われた事例である。この Amos 判決で連邦最高裁は、「宗教団体によるその任務の定義・遂行に対する政府の著しい干渉を緩和することは許された立法目的」であり、宗教団体が宗教を促進することができるよう配慮することは禁止された「効果」を有するものではないとして、立法上の配慮が憲法上許容されることを認めている<sup>20)</sup>。もちろん、宗教への配慮は、宗教を信じる個人または宗教団体のみに利益を与えるものであるが、「自由な宗教活動にとって負担となる規制を取り除くという正当な目的で政府が行為している場合には、当該免除が世俗団体に対する利益を伴っていることを要

求する理由はない<sup>21)</sup>」。

このように、「立法上の配慮」そのものは判例上確立された考え方であるが、問題は、Texas Monthly事件で争われた免税措置が宗教に対する配慮なのか、宗教に対する積極的な利益付与なのかである。相対多数意見は租税歳出論的な発想にたつて免税措置を積極的な利益付与であると捉えているのに対し、Scalia 裁判官は、明確に租税歳出論的な考え方を斥けている。すなわち、「免税措置は、国家助成と同様の経済的効果を有するが、国教樹立禁止条項の目的では、そのような『間接的な経済的利益』は〔国家助成とは〕大いに異なったもの」なのである<sup>22)</sup>。

このようにして、Scalia 裁判官は、Walz 判決に依拠しつつ、免税措置は、補助金の交付とは異なり、宗教に課された負担を取り除くことによって自由な宗教活動を可能にするための措置であると理解している。政府の課税権は宗教を経済的に抑圧するために用いられることもあることから、憲法および法律の起草者は、宗教法人への課税に内在する潜在的な危険をとりのぞくために免税措置を定めてきた<sup>23)</sup>。「免税措置は、この危険をとりのぞくための合理的で釣り合いのとれた試み」なのである<sup>24)</sup>。

このように、宗教法人への免税措置の正当化には、宗教法人がチャリティの一つであることを理由とする見解と、免税措置が宗教的自由を促進することを理由とする見解とがありうる。この二つの見解は、見方を換えれば、宗教の公益性ないし公共性を強調する見解と、信教の自由ないし宗教的多元性を強調する見解だとみることでもできよう。この見解の違いは、公益に反すると考えられる宗教団体が存在するときに、いかに対応すべきかの違いとなって現れることになる。

### 三 内国歳入庁による統制

#### 1 内国歳入庁による監視

##### (1) 免税資格承認申請制度

内国歳入法典第 501 条 (c)(3) に定める免税団体を所轄するのは、内国歳入庁

である。連邦所得税法上の免税措置をうけようとする団体は一般に、財務長官又はその代理人（通常、所轄の税務署長）に対し書面で「様式1023」の免税資格承認申請書を提出しなければならない（IRC § 508(a)）。さらに、「様式 1023」には、定款等の写し、寄附募集活動の計画、構成員勧誘のための文書の写しといった文書が添付されなければならない<sup>25)</sup>。

ある団体が免税資格団体に該当すると判断されるためには、その団体の設立目的に関する組織基準と、その団体の活動に関する運営基準との両方を充たしていることが必要である<sup>26)</sup>。すなわち、免税資格団体であるとされるためには、第一に、定款において、免税目的のいずれかがその団体の設立目的として特定されていなければならない（組織基準）<sup>27)</sup>。第二に、その団体が主として法典 501 条 (c)(3) に掲げられた免税目的のいずれかを達成するための活動を行なっていなければならない（運営基準）<sup>28)</sup>。ただ、何が「宗教」であるかという定義は、税法上も未だ与えられていない。これは、「宗教」の語を厳密に定義し、適用することが修正 1 条に反するのではないかとの懸念に基づく。したがって、内国歳入庁も裁判所も、宗教法人の免税地位を剥奪する場合には、当該団体が宗教活動を行っていないことを根拠とするよりは、むしろ、それ以外の根拠、とりわけ構成員間で利益分配が行なわれていることを挙げる傾向があるようである<sup>29)</sup>。

ともあれ、以上のようにして、財務長官又はその代理人が、その団体を免税資格団体として承認する場合には、免税資格承認決定通知書 (determination letter) を交付する。また、その団体の名は、内国歳入庁が発行する「免税団体リスト (Cumulative List of Organizations)」に登載される。

## (2) 年次財政報告書制度

免税地位を取得した法人は、年次財政報告書を提出することが義務付けられる（IRC § 6033(a)）。この報告は、「様式 990」および「別表 A」を提出することによってなされる。その記載事項は、①総収入額、②経費、③免税目的のための支出、④積極財産、消極財産および純資産、⑤総寄附収入額等、⑥高額の報酬を受けている職員の氏名、住所および報酬等、⑦前年度報告書で報告されなかった活動の詳細、⑧定款等の変更、⑨直接・間接に公職の候補者のために用

いられた金額、⑩会計担当者の氏名および電話番号、⑪役員・理事等の氏名、住所、その報酬額および勤務時間数、⑫団体外の者に資金を抛出する場合の基準といった事項である<sup>30)</sup>。

### (3) 宗教団体に関する特例

しかし、「教会、その附属団体(integrated auxiliary)、及び教会の協定又は連合」は、承認申請書を提出しなくてもよいものとされ(IRC § 508(c)(1)(A))、年次財政報告書の提出も免除されている (§ 6033(a)(2)(A)(i))。もっとも、承認申請書に関しては、承認決定通知書の交付を受けることや、免税団体リストに登録されることは、その宗教法人への寄附が寄附控除の対象となることを対外的に示すことができ、寄附を募る際に有利であることから、実際には法律上は承認申請書を提出する必要のない宗教法人であっても、自発的にこれを提出することが多いようである<sup>31)</sup>。

## 2 教会税務調査手続法

また、内国歳入法典は、内国歳入庁が「教会」または「教会の協定もしくは連合」(IRC § 7611(h)(1)) に対して税務調査を行なう場合には、税務調査を行なう際一般的に充たすべき手続的要件に加え、「教会税務調査手続法」とも呼ばれる第 7611 条が定める特別な手続に従うよう要求している。これは、国家が税務調査の名を借りて宗教団体の宗教活動に不当な介入を行なうことのないよう、特別に厳正な手続を規定したものであると説明される<sup>32)</sup>。

この第 7611 条によれば、「教会及び教会の協定又は連合」に対する税務調査が許されるのは、①当該団体が同法典第 501 節 (a) による免税地位を有しない、または②当該団体が免税目的とは無関係な収益事業を行なっていると合理的に信じることができる場合のみである (§ 7611(a)(2))。さらに、税務調査を行なう場合でも、いきなり会計帳簿、理事会議事録、構成員・寄附者の名簿といった宗教団体の文書やその団体の活動を調査することは許されない。まず、税務調査としての「質問 (inquire)」を開始する旨の質問通知書を当該宗教団体に送付したうえで質問を行ない、その質問だけでは不十分な場合に、「検査 (examination)」を開始する旨の検査通知書を送付して初めて、内国歳入庁は宗

教団体の文書や活動を調査することができるものとされている（§7611(a), (b)）。

### 3 宗教団体への特例制度の検討

これらの特例制度が設けられているのは、すでに触れたように、信教の自由および政教分離原則に対する考慮のゆえであるが、このような特例制度を設けることが憲法上の要請なのかは問題である。

連邦最高裁は、一方では、これらの特例制度がなかったならば行なわれるであろう文書提出制度や税務調査が「過度のかかわり合い」に該当するかのような示唆をしている。すでにみたように、Walz 判決は、宗教法人財産に対しては免税をした方がむしろ、課税した場合の政府による課税評価や強制執行といった過度のかかわり合い (involvement) を少なくすることができると述べていた。そして、Lemon 判決以降、ある制度の実施に伴って生じる、書類提出義務や立入り検査といった宗教団体と国家とのかかわり合いは、「行政上のかかわり合い (administrative entanglement)」として問題視されてきた。Lemon 判決では、宗教系私立学校への補助金交付制度について、そのような制度は、補助金が宗教教育に用いられないことを確保するため、必然的に「国家による包括的で継続的な監視」を必要とし、「過度のかかわり合い」をもたらすとして違憲であるとされている。その際、考慮要素として、「学校の支出に対する毎年の監査、その支出の政府による分析」が挙げられているが<sup>33)</sup>、この「支出に対する毎年の監査」や「支出の政府による分析」という要素は、先に挙げた免税資格承認申請書や年次財政報告書の場合にも存在するという見方もできよう<sup>34)</sup>。

しかし、他方で、宗教団体に対し課税するときには、当然、所得の申告や所有財産の評価を伴い、必要な税務調査も行われるはずで、そうすると宗教団体への免税措置が憲法上要求されるということになりそうであるが、連邦最高裁は、決してそのようには考えていない。

例えば、宗教法人による出版物の販売に対して州販売税を課すことが争われた、Jimmy Swaggart Ministries v. Board of Equalization of California<sup>35)</sup>でもやはり、販売税賦課に伴う税務調査が行政上の過度のかかわり合いをもた

らすという原告側の主張は斥けられている。連邦最高裁によれば、「販売税を徴取するためには、原告と国家のいくらかの接触が必要となる」が、そのような接触のすべてが違憲となるわけではなく、「国教樹立禁止条項に反するとされる類いの過度のかかわり合いは、中立的な法の執行から生じる程度の接触よりもはるかに侵害の度合いの高いもの<sup>36)</sup>」なのである。そして、本件州税上の登録・報告義務や税務調査は、原告の「日常的な活動」に対する継続的な検査ではないとして、原告の主張を斥けている。

このように、宗教団体に対して課税し、そのために書類提出義務を課し、一定の税務調査を行なうことが「過度のかかわり合い」に該当しないのだとすれば、免税措置を受ける宗教団体に対し、世俗的な免税団体の場合と同じように、書類提出義務を課し、税務調査を行なったとしても、本来は、憲法上の障害を生じないとみるべきであろう。それゆえ、この宗教団体に対する特例制度もまた、立法上の配慮の一つとして理解するほかないであろう。

#### 4 内国歳入庁による統制

##### (1) 利益分配の禁止

内国歳入法典第 501 条 (c)(3) は、連邦所得税の免除を受ける団体がその純益を構成員間で分配することを禁止している。これは、実際には、理事の忠実義務違反行為を抑制するための手段として利用されることが多いようであるが、本来は、非営利団体という団体の性格に由来する要件である。

##### (2) 政治活動の禁止

内国歳入法典第 501 条 (c)(3) は、連邦所得税上の免税措置を受ける法人について、「その活動の実質的部分が立法に影響を与えるためのプロパガンダを行い若しくは立法に影響を与えようとし、又は公職の候補者のための政治的キャンペーンに参加し若しくは関わっている」ものであってはならないことを要求している。寄附者の寄附控除について定めた第 170 条もまた、第 501 条 (c)(3) に定める政治活動の禁止によって免税地位を享受しえない法人に対する寄附は寄附控除の対象とならないものとしている (IRC § 170(c)(2)(D))。

この要件の立法理由について「教会と国家との分離の壁が高く堅固なもので

あることを確保する」ことだと判示した裁判例があるが<sup>37)</sup>、この要件は、免税地位を享受するあらゆるチャリティに適用されるから、これを政教分離原則から説明するのは、困難である。むしろ、この立法理由は、免税団体が私的利益を追求するために政治活動を行なうことを禁止するところにあるのであろう<sup>38)</sup>。ただ、宗教法人が特定の政党や候補者を支援するというのであれば、「私的利益の追求」だということもできるのかもしれない。しかし、宗教法人が公益的であることを要求するとしても、宗教法人に「共同体の文化および道徳の向上<sup>39)</sup>」、あるいは「意見の多元化」への貢献を期待するのであれば、宗教法人が公的な問題について発言すること、あるいは「草の根ロビイング」までも禁止する理由が何であるのかは分からないことになる<sup>40)</sup>。

### (3) 「確立した公的政策」違反の禁止

#### (イ) Bob Jones University v. United States (461 U.S. 574 [1983])

では、免税措置を受ける宗教法人の活動が公益ないし公的政策に反し、免税団体としてふさわしくないと考えられる場合にはどうだろうか。

Bob Jones University事件は、宗教系私立大学が異人種間の婚姻等を禁止していることを理由になされた免税地位剥奪決定を、大学側が自由な宗教活動条項を根拠として争った事件である。結果的に最高裁は、教育における人種差別の撤廃というやむにやまれぬ政府利益を認めて大学側の主張を却けている。

問題は、ここで免税措置を受けるためには、その団体は「確立した公的政策」に反してはならないとされた点である。この公益性要件は、まさしく免税団体がチャリティであることから導き出されている。すなわち、「内国歳入法典第170条と第501条(c)(3)の二つを制定することによって、連邦議会は、チャリティへの税制上の優遇措置を規定し、有益な公的目的に奉仕し又は同種の国家施設を補完し若しくはこれに代わる私的団体の発展を促進しようとした<sup>41)</sup>」のであり、「この公益原理のコロラリーとして、チャリティの目的は違法であってはならず、確立した公的政策に違反してはならないということが要求されるのである<sup>42)</sup>」。このように、連邦最高裁は、先に触れた「公的利益論」から逆に、免税資格を有する団体は公益に反するものであってはならないという結論を導いている。

確かに、本判決が説くように、教育の場面における人種差別の撤廃は「確立した公的政策」であり、人種差別的な教育機関は免税団体としてふさわしくないであろう。しかし、Bob Jones University判決が採用した公益性要件は、何が「確立した公的政策」ないし「公益」に当たるのか明らかではなく、教育における人種差別の撤廃を超えてはるかに広く及ぶ可能性がある<sup>43)</sup>。

#### (ロ) 公益性要件と宗教団体の多元性

公的利益論は、先にみたようにすでに 19 世紀に唱えられた考え方である。しかし、Walz 判決は、「教会が教区民その他の者に対して行なう社会福祉サービスや『善行』に基づいて免税措置を正当化することは不必要である」として、この考え方を明確に拒絶していた<sup>44)</sup>。宗教団体の「善行」を強調することは、政府による評価をもたらすことになるからである。

このWalz判決の懸念にもかかわらず、Bob Jones University判決で再びこの理論が登場したのは、おそらく租税歳出論を採用したことの意図せざる帰結であったであろう<sup>45)</sup>。先に述べたように、「政府が免税措置や租税控除を認めることは全ての納税者に影響し、まさにその事実から、他の納税者は間接的で身代わりの『寄附者』であると言うことができる」のであって、それゆえに「チャリティへの免税措置は、当該免税団体が公益を提供しているということによって正当化され」なければならなかったのである<sup>46)</sup>。

そして、Bob Jones University判決の法廷意見は、宗教法人が現実的に公益性であることを要求するところから、内国歳入法典の条文上は存在しない公益性要件を導き出している。しかし、この「確立された公的政策」ないし公益は、その具体的な内容が明らかではなく、解釈によってその具体的な内容を確定することを必要とする概念である。そして、法廷意見は、内国歳入庁がこの「公益」の内容を確定し、適用する第一次的な権限を有することを承認している。この公益性要件を説く見解は、おそらく論者の意図したところとは異なって、内国歳入庁という行政機関が公益性要件を通じて免税宗教法人に許される活動、言い換えれば許容される多元性を統制することを承認するという帰結をもたらすことになる。

## (ハ) 立法上の配慮論と宗教団体の多元性

これに対し、宗教法人への免税措置を「立法上の配慮」によって正当化する場合、宗教への負担を取り除くというところに主眼があるのだから、宗教が公益性を有するかどうかは決定的な問題ではないことになる。もちろん、宗教法人が「共同体の文化および道徳の向上」や「観点および事業の多元化」への寄与という抽象的な公益を有しているであろうことは否定できない。ただ、そのような抽象的な公益から宗教法人への免税措置が論理必然的に正当化されるわけではない。宗教法人に対する免税措置は、あくまでも立法者が「立法上の配慮」——もちろん、立法上の配慮が行なわれるのは、立法者が宗教法人のそのような公益を評価しているからであろうが——を行なった結果にすぎないのである。

この見解によれば、宗教法人に対する免税措置については、議会の意思が決定的である。それゆえ、議会は、どのような団体が免税地位を承認されるのにふさわしいのかを判断し、そのような団体と認められるための要件を租税法に規定することができる。このような前提の下に現行制度を振り返ったとき、どのような行為が免税団体の活動としてふさわしくないのかについて、連邦所得税法上、連邦議会は利益分配と政治活動を禁止しているにすぎないのだから、この二つを行なわない限り免税地位を承認するというのが議会の意思なのである<sup>47)</sup>。

しかし、「立法上の配慮」を正当化の根拠とする見解も、免税団体の活動を「公益」や「公的政策」に従わせることを一切認めず、無限定の多元化を容認しているわけでは決してない。議会は、例えば人種差別的な宗教法人に対しては免税地位を認めるべきでないと考えるのであれば、租税法に新たな要件を定めることによって、そのような宗教法人には免税地位を与えないことができる<sup>48)</sup>。この見解が反対しているのは、免税を受ける宗教法人がチャリティであるというところから「公益性」という抽象的な要件を導き出し、この要件を解釈する権限を内国歳入庁に与えることである。つまり、この見解は、免税宗教法人に許される活動の範囲、言い換えれば許容される多元性の範囲を「公益性」という抽象的な要件についての内国歳入庁の解釈によってではなく、議会の立

法によって決定すべきだとする見解であると言うことができよう。

## おわりに

冒頭に宗教法人に対する税制上の優遇措置の問題は、わが国の憲法学においては「解決済み」の問題なのかもしれないと述べたが、わが国でも問題の多い宗教団体の存在を前に、この優遇措置に対する批判のあることは周知の通りである。とすれば、税制上、どのような活動を宗教法人の活動として許容し、どのような活動を許容しないのかという問題は、わが国でも生じる問題だということになる。

わが国では、宗教法人に対する非課税措置が「公益法人や、社会福祉法人や、学校法人とならべて[……]一般に各種の非営利的な法人<sup>49)</sup>」についてなされるものであることを正当化の理由をして挙げる見解が圧倒的に有力であり、また、この非課税措置を補助金の交付と同視する租税歳出論的な見方が有力だといってよい。しかし、アメリカにおいてみられたように、この二つが、抽象的な「公益性」要件についての租税当局の解釈によって宗教法人の活動の制約をもたらすおそれがあることは、もっと意識されてもよいのではないか<sup>50)</sup>。その際に、小嶋和司教授に代表されるような、「立法上の配慮」論<sup>51)</sup>によって優遇措置を正当化する考え方は、もう一つの選択肢として見直されるべきであるように思われる。

## 注

- 1) LEO PFEFFER, CHURCH, STATE AND FREEDOM, 210 (Revised ed. 1967)
- 2) CARL ZOLLMAN, AMERICAN CIVIL CHURCH LAW, 38-43 (1917).
- 3) ZOLLMAN, *supra* note 2, at 239.
- 4) この公認宗教体制がすべての州で廃止されたのは、1833年のことである。PFEFFER, *supra* note 1, at 141.
- 5) John W. Whitehead, *Tax Exemption and Churches: A Historical and Constitutional Analysis*, 22 CUMB. L. REV. 521, 532 (1992).
- 6) Herman T. Reiling, *Federal Taxation: What Is a Charitable Organization?*, 44 A.B.A.J. 525, 525 (1958).

- 7) また、牧師館の提供に関するIRC § 107もまた、CAL. REV. & TAX. CODE § 17131でカリフォルニア州所得税法上も適用されるものとされている。
- 8) *Walz v. Tax Commission of City of New York*, 397 U.S. 664 (1970).
- 9) *Lemon v. Kurtzman*, 403 U.S. 602 (1971).
- 10) *Texas Monthly, Inc. v. Bullock*, 489 U.S. 1 (1989).
- 11) *Texas Monthly*, 489 U.S., at 12 (citing *Walz*, 397 U.S., at 673).
- 12) *Bob Jones University v. United States*, 461 U.S. 574, 588 n.12 (1983).
- 13) Reiling, *supra* note 6, at 526.
- 14) *Texas Monthly*, 489 U.S., at 31(Scalia J., dissenting).
- 15) *Walz*, 397 U.S., at 675.
- 16) Whitehead, *supra* note 5, at 558.
- 17) *Texas Monthly*, 489 U.S., at 18 n.8.
- 18) Michael W. McConnell, *Accommodation of Religion: An Update and a Response to the Critics*", 60 GEO. WASH. L. REV. 685, 688 (1992).
- 19) Corporation of Presiding Bishop of the Church of Jesus Christ of Latter-Day Saints v. Amos, 483 U.S. 327 (1987).
- 20) *Amos*, 483 U.S., at 335-337.
- 21) *Amos*, 483 U.S., at 338.
- 22) *Texas Monthly*, 489 U.S., at 34 (Scalia J., dissenting).
- 23) See *Walz*, 397 U.S., at 673.
- 24) *Texas Monthly*, 489 U.S., at 36 (Scalia J., dissenting) (citing *Walz*, 397 U.S., at 673).
- 25) Sharon L. Worthing, Note, *The Internal Revenue Service as a Monitor of Church Institutions: The Excessive Entanglement Problem*, 45 FORDHAM L. REV. 929, 937 (1977).
- 26) TREAS. REG. § 1.501(c)(3)-1(a).
- 27) TREAS. REG. § 1.501(c)(3)-1(b).
- 28) TREAS. REG. § 1.501(c)(3)-1(c). なお、内国歳入法典では「専ら(exclusively)」の語が用いられているが、免税団体が非関連事業を行なうことそれ自体は承認されていることから、この「専ら」という語は文字通りの意味ではなく、「主として(primarily)」の意味だと理解されている。BRUCE R. HOPKINS, THE TAX LAW OF TAX-EXEMPT ORGANIZATIONS, 61 (7th ed. 1998).
- 29) HOPKINS, *supra* note 28, at 191-208.
- 30) Worthing, *supra* note 25, at 935.
- 31) Worthing, *supra* note 25, at 937 n.70.
- 32) 石村耕治・アメリカ連邦税財政法の構造 (法律文化社、平成7年) 324頁。

- 33) See *Tilton v. Richardson*, 403 U.S. 672, 688 (1971).
- 34) *Worthing*, *supra* note 25, at 945. なお、レモン・テストの第一要件および第二要件については、これらの制度の目的が世俗的であり、世俗的な効果を有すると考えてよいであろう。 *Worthing*, *supra* note 25, at 944.
- 35) *Jimmy Swaggart Ministries v. Board of Equalization of California*, 493 U.S. 378 (1990).
- 36) *Jimmy Swaggart Ministries*, 493 U.S., at 394-396.
- 37) *Christian Echos National Ministry, Inc. v. United States*, 470 F.2d 849 (10th Cir. 1973), *cert. denied*, 414 U.S. 864 (1973).
- 38) *HOPKINS*, *supra* note 27, at 476.
- 39) *Texas Monthly*, 489 U.S. 1, 12 n.2.
- 40) 石村・前掲注(32)334頁も、このChristian Echos判決を例外的な事例と位置付けている。実際、多くの宗教団体によるロビイングが公然と行なわれている。
- 41) *Bob Jones University*, 461 U.S., at 588.
- 42) *Bob Jones University*, 461 U.S., at 591.
- 43) *HOPKINS*, *supra* note 28, at 96.
- 44) *Walz*, 397 U.S., at 673.
- 45) See also Erika King, *Tax Exemption and the Establishment Clause*, 49 SYRACUSE L. REV. 971, 999 (1999).
- 46) *Bob Jones University*, 461 U.S., at 591
- 47) *Bob Jones University*, 461 U.S., at 617 (Rehnquist, J., dissenting).
- 48) *Bob Jones University*, 461 U.S., at 622 (Rehnquist, J., dissenting).
- 49) 宮沢俊義・憲法Ⅱ〔新版〕(有斐閣、昭和46年)356頁。また、芦部信喜・憲法Ⅲ人権各論(1)〔増補版〕(有斐閣、平成12年)155頁。
- 50) もちろん、合衆国の制度についての議論は免税制を前提とした議論であって、非課税制をとるわが国には当てはまらないという批判は可能である。ただ、わが国でも免税制を採用すべきとする主張があることに留意すべきである。
- 51) 小嶋和司・憲法学講話(有斐閣、昭和57年)206頁。また、大石眞・憲法と宗教制度(有斐閣、平成8年)274頁。