

# 公益法人制度改革と宗教法人

田中 治 (大阪府立大学)

## 1. はじめに

本稿は、現在進行中の公益法人の制度改革の目的、内容等を概観するとともに、その改革が宗教法人に及ぼす影響、効果等に関し、主として租税法の視点から検討するものである<sup>1)</sup>。

検討の際に特に留意すべき点として、第一は、現在の公益法人制度改革が、規制緩和、行政改革推進の一環として取り組まれているということである。

第二は、公益法人制度改革は、税制のあり方、とりわけ、本来の公益活動については非課税、というこれまでの原理を大きく転換しようとしているということである。

後に述べるように、公益法人の改革の方向性は、「公益性」と「免税」と「規制強化」の3点セットとすることができる。本来、この三つの要素は、それぞれ別物であって、当然には結びつかないし、安易に結びつけるべきではない。

まず、本来の公益活動は非課税という原理は、どのような考え方から生じたのか、何ゆえに正当化されたのか、について、法人税法の原点に立って、改めて問わなければならない。当該非課税措置は、当該活動に公益性があることを理由に設けられたのであろうか。

次に、公益法人改革の大きな特徴の一つとして、公益活動については「免税」という考え方がある。「非課税」と「免税」とは意味が異なることに注意が必要である。免税という考え方は妥当かどうか、が問われなければならない。

さらに、今回の改革のもう一つの特徴である、認定公益法人（公益活動をす

ることの認定を受けた公益法人) に対する外部規制のあり方が適切かどうか、も問題となる。

第三は、公益法人制度の改革の背景には、平成7年のオウム真理教事件等を契機とした社会不安の高まりや治安強化への流れがあるということである。公益性の意味内容を国家が認定することは、多様な価値のあり方に対する抑制、否定につながりかねない。

今回の公益法人制度の改革においては、宗教法人は対象外である。しかしながら、今回の改革が、宗教法人を含んだ広義の意味の公益法人に関する改革の「基本型」と考えられる可能性は残る。今回の改革が直ちに宗教法人制度の改革を引き起こすとははいえないとしても、無関係だということは相当ではない。進行中の公益法人制度の改革は、宗教法人にとって対岸の火事ではない、というべきであろう。

## 2. 従来の公益法人制度と改革関連法の概要

### (1) 従前の公益法人制度

これまで、公益法人の明確な定義はない。一般には、①公益に関する事業を行うこと（積極的に不特定多数の者の利益を実現することを目的として事業を行うこと）、②営利を目的としないこと、などを特徴とするものと理解されてきた。

公益法人という文言は多義的でもある。狭義には、民法34条（平成18年改正前）に基づいて設立される社団、財団を指す。広義には、さらに、学校法人、宗教法人、社会福祉法人、医療法人、更生保護法人、特定非営利活動法人（NPO法人）などを含む。この広義の公益法人の範囲は、法人税法別表第二にいう「公益法人等」とかなりの程度重なるが、全く同じではない。本稿では文脈に応じて、広狭二とおりの使い方をせざるをえない。例えば、課税の一般論として、公益法人の本来の事業（非収益事業）はなぜ非課税か、といった議論の文脈においては、広義の用法による。

従前の民法34条に基礎を置く社団、財団は、主務官庁の許可によって設立される。総数で、2万6000を数える。他の学校法人、宗教法人などを含めた広義

の意味では、28万を数える<sup>2)</sup>。

なお、「非営利法人」の概念も多義的である。しばしば、「公益法人」と同義で使われることが多い。

## (2) 公益法人制度改革関連法の概要

平成18年5月26日に、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」(以下「認定法」という)等、公益法人制度改革関連3法が可決、成立し、6月2日に公布された。以下、その立法の経緯や改革法の特徴を概観する<sup>3)</sup>。

立法の経緯は、時系列的にみると、大要次のようになる。

- ・2000年12月「行政改革大綱」を閣議決定
- ・2002年8月「論点整理」を内閣官房行政改革推進事務局が報告
- ・2003年6月「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」を閣議決定
- ・2004年3月「議論の中間整理」を有識者会議が公表
- ・2004年11月「公益法人制度改革に関する有識者会議報告書」
- ・2004年12月「今後の行政改革の方針」を閣議決定
- ・2005年6月「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」を政府税調基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキンググループが作成
- ・2005年12月「公益法人制度改革(新制度の概要)」を内閣官房行政改革推進事務局が発表
- ・2006年5月26日 公益法人制度改革関連3法が可決、成立

次に、改革関連法は、概ね次のような特徴をもっている。

第一に、一般に、非営利法人の設立自体は極めて容易にする。すなわち、剰余金の分配を目的としない社団および財団(一般社団法人、一般財団法人)は、その事業の公益性の有無にかかわらず、登記のみに基づいて設立することができる(準則主義)。これは、主務官庁による設立許可主義を廃止するとともに、民間の非営利活動を促進するための措置とされる。建物に例えて言えば、いわ

ば1階部分にはできるだけ多くの非営利法人を集める、と説明される。

もっとも、一般社団法人、一般財団法人のあり方は多様である。事業内容についても特段の制限がないため、実質的に営利法人と同様の事業を行うものも含まれる。この場合、株式会社との違いは、剰余金を配当するか否かの違いしかない、などといわれる。このようなことから、一般社団法人、一般財団法人は、会員からの会費の取扱いは別として、原則として、営利法人と同様に課税することが予定されている。

第二に、一般社団法人、一般財団法人のうちから、内閣総理大臣または知事（以下「行政庁」という）は、申請に基づき公益認定をする。公益性を認定された法人が、公益社団法人、公益財団法人である。その手続においては、民間有識者からなる合議制の機関（公益認定等委員会など）の意見に基づき公益を認定することになる。行政庁は、公益認定をするとともに、その後の監督権限をもつ。

公益認定を受けた法人は、特別の取扱いを受けることになる。いわば、建物の2階部分に、選別された公益認定法人を上げることになる。公益認定法人にとって特に大きいものは、「課税上の優遇」である。課税上の優遇が何を意味するかは、税制上の手当てが必ずしもはっきりしていないので不明な点があるが、基本的には、これまで同様に、本来的事業（非収益活動）によって剰余金が生じたとしても、それには課税しない、という取扱いを意味する。

ただ、これを従前どおりの非課税とみるか、それとも免税とみるかは現時点ではそれほど明確ではない。これまでの議論の流れでは、公益法人の本来的事業（非収益事業）はすべて非課税、という考え方ではなく、公益認定法人の本来的事業（非収益事業）は免税、という考え方に傾いているように思われる。例えば、「法人は、普遍的な国民の納税義務の下で、一般的に納税義務が課せられており、公益性を有するなど一定の場合に税制上の優遇措置が講じられている」（2003年6月の閣議決定）などの政府の文書の表現は、今回の改革が、公益性を理由とした政策的免税の方向を向いていることを示しているように思われる。

第三に、公益性の判断基準が一応示されている。公益目的事業を行う一般社

団、一般財団は、認定法の定める要件を満たせば、公益認定を受けることとなる。公益目的事業とは、「学術、技芸、慈善その他の公益に関する別表各号に掲げる種類の事業であつて、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいう」（認定法2条4号）。

公益認定の基準には種々のものがある。例えば、認定基準として、①公益的事業費が全事業費の半分以上であること、②同一親族が理事等の一定割合以上を占めないこと、③株式等を原則保有せず、必要な限度を超えた内部留保をしないこと、④事業計画、社員、役員名簿等を備え付け、プライバシーに配慮しつつ、一般の請求者に謄写・閲覧させること、⑤残余財産を国等に帰属させる旨を定款で定めていること、⑥欠格事由に当たらないこと（役員が暴力団員、一定の処罰歴）、などがある。

第四に、行政庁は、公益認定法人（公益社団法人と公益財団法人とを併せて公益法人という）に対して監督権限をもつ。公益法人の適正な運営を確保する限りにおいて、公益法人に対して必要な報告を求め、あるいは立入検査をすることができる。公益認定の基準に適合しないなどの疑いがあるときは、必要な措置をとるべき旨の勧告をすることができる。法定の欠格事由に該当するに至ったときなどにおいて、行政庁はその公益認定を取り消すことができる。

なお、改革関連法は、原則として平成20年度中の施行を予定している。新制度への移行期間として5年を予定し、その間に現行の公益法人は、「公益認定法人」または一般の社団法人、財団法人への移行を申請することとされる。いずれの申請も認められない場合あるいは当該法人が申請をしない場合には、解散したものとみなされる。

### 3. 公益法人制度改革の問題点

#### (1) 公益法人に対する「原則課税論」

従前の公益法人に対する非課税制度は何ゆえか。その制度原理を置き換える必要があるかどうか。これは法人課税とは何か、個人課税と法人課税との関係をどのように理解するか、という問題である。

公益法人に対する課税は、法人課税の一部をなす。法人に対して、なぜ課税

をすべきか、が問題の出発点である。法人課税の根拠については、大別して二つの考え方の対立がある。一つは、法人の所得そのものに担税力を認めて課税する法人実在説の考え方である。他の一つは、法人は個人の集合体であって、法人の所得は最終的には個人（株主）に帰属するのであるから、法人課税は個人所得税の前取りである、とする法人擬制説の考え方である。

わが国の法人税制は、その依拠する考え方を含めていろいろ変遷をたどっているが、現行の法人税制は、基本的に、法人擬制説の考え方に立っているといえることができる<sup>4)</sup>。例えば、このような前取り課税によって、法人と個人との間で二重課税が生じることを是正するために、所得税の側においては配当控除制度が、また法人税の側においては受取配当等の益金不算入の制度がそれぞれ設けられている<sup>5)</sup>。

では、このような制度原理のもとで、公益法人の本来の事業（非収益事業）に対する非課税は、どのように説明されるのであろうか。

一見して分かるように、公益法人の非収益事業と営利法人の行う営利事業とは、際立った違いがある。非収益事業は、剰余金の発生を事業の目的とはしない。収入と支出は、互いに見合ったものであり、非収益活動によって得た収入は、その法人の本来の事業を遂行するための支出に充てられる。したがって、ごく単純化していえば、本来の事業を遂行する限り、会計上は、もともと、収入マイナス支出＝0円という結果になるはずである。たとえ剰余金が発生したとしても、それは基本的には、意図せざる結果であって、これを個人の利益として個人に分配することはできない。その剰余金は後の年度において、本来の事業の遂行に充てられる。

このように、公益法人の本来の活動については、その活動の性格上、もともと剰余金の発生を予定することはできない。まして、その剰余金が分配されて個人の所得となることなどおおよそ想定できない。このような理由によって、法人税法は、公益法人の本来の活動によって得た剰余金（および不足金についても）を課税の対象とはしていないのである。

もし、個人所得の前取りとして課税すべきものを非課税とするのなら、それは優遇措置である。しかし、公益法人の本来の活動に対する非課税措置は、課

税の対象となる個人への分配「所得」が存在しないことからくる当然の結果である。課税の対象がもともとない、ということと、課税の対象があるにかかわらず、これに課税しないということとは、たとえその結果が同じように見えたとしても、それぞれの意味するところは全く違う。

このように考えるならば、問題の非課税措置は、優遇措置でも特権でもない、というべきである。なお、例外的に、公益法人が33種の収益事業に相当する事業をした場合に課税をするのは、法人間における公正な競争の維持、課税の公平という視点に基づくものである。

上記のように考えた場合、平成17年6月の政府税調基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキンググループの「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」（以下「基本的考え方」という）が示す法人課税の基本的視点には理解しがたい点がある。

すなわち、「基本的考え方」は、「そもそも法人税は、事業の目的や利益分配の有無にかかわらず、収益及び費用の私法上の実質的な帰属主体である事業体とその納税義務者とされるものであり、この点は営利法人も非営利法人も同様である。こうした考え方の下、非営利法人に対する課税に係る具体的な課税ベースについては、各々の非営利法人に関する私法上の仕組み（残余財産の帰属の態様等）や事業目的、活動の実態等を総合的に勘案して適切に設定する必要がある」とする。しかしながら、この意味するところは判然としない。およそ法人税は、収益の分配の有無を問わず、事業体であればその剰余金はすべて課税されるべきだ、というのであれば、あるいは立法論としてはありうるかもしれない。しかし仮にそうだとした場合、この考え方は、法人税の現行の仕組みと論理に大きく対立するものであって、その正当化には十分な理由付けが必要である。今のところ、その十分な理由付けは示されていない。

このように考えるならば、公益法人の本来的事業（非収益事業）は、法人税の課税の論理からして、当然に非課税であるべきだといえる。

例えば、宗教法人という形態ではなく、個人で宗教活動を行い、一定の継続的収入を得ている場合には、たとえその宗教活動に公益性があるとしても、当該個人が事業所得を得たものとして所得税の対象となるであろう。戦後間もな

い頃の事件であるが、自宅に祭壇を設けて神道教師として活動し、常に信者の供物等を受け、占業による収入によって生活を維持していた者に対して課税がされた<sup>6)</sup>。この課税は、宗教活動の公益性を何ら否定するものではなく、特定の個人に排他的に帰属することとなる継続的な利得に担税力を認めたからにほかならない。仮に、この種の事業が法人形態で行われた場合において、たまたま剰余金が生じたからといって、単純な個人との対比においてこれに課税することは、課税の論理からは許されるべきものではない。

## (2) 公益性を理由とする免税制度

わが国の公益認定制度の大きな問題の一つは、公益性の維持を条件とした免税制度であるといえよう。これは、すでに述べたように、課税の対象がもともと存在しないから課税をしないというのではなく、所定の公益性の要件を満たし、かつそれを維持する限りにおいて、本来は課税すべきものを特別に課税しないでおく、とするものである。

非営利法人制度のもとで公益性判断を導入し、かつそれと課税のあり方とを結び付けようとする考え方は、基本的に、アメリカにおける公益法人への免税制度を参考にし、その導入を図ろうとしているように見える<sup>7)</sup>。アメリカの制度は、公益性判断を課税庁が行うものであり、公益性がないと判断されると免税という特権が失われるというものである。わが国で導入が考えられている仕組みがアメリカと同じではないとしても（中立的で第三者的な機関に公益性を判断させる）、基本的には、公益性を基準とした免税制度が想定されている。しかしながら、次のような理由により、わが国において、この種の免税制度を採用すべきではないと考える。

第一に、この種の免税制度は、公益法人の公益性に関する判断を、すべて第三者機関または行政庁（内閣総理大臣または知事）の手に委ねるものである。第三者機関の判断に十分な拘束力が付与されていない場合には、中立性は名ばかりのものとなる。認定法上の規定をみる限り、第三者機関には必ずしも十分な権限はなく、第三者機関はいわば行政庁の隠れ蓑的な存在になりかねない。

第二に、わが国において、何が公益かどうかの判断基準は、極めてあいまいであり、公益性の意味内容について、これまでのところ、共通した理解は存在



しないと思われる。

例えば、認定法にいう公益事業とは、「不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいう」とされるが、公益性をすべてこの基準で判断できるかどうかは疑問である。公益性の決定的要素は量ではなく質であるとする立場からは、その受益者が特定されていても、たとえ少数者であっても、公益性を認定すべきだということになる。もし「不特定かつ多数の者」という要件が程度問題だとすると、そこには相当の幅が生じ、行政庁の裁量の余地が広がることになる。

また、株式会社には公益性はないかという点、株式会社が提供する商品や財によって消費者の生活の質が向上することを考えると、十分な公益性があるということも可能である。公益法人と株式会社とを分けるのは、すべに述べたとおり、公益性の有無ではない。それぞれの法人が、事業をとおして、剰余金または所得を生み出そうとする明確で継続的な意思を持つかどうか、その剰余金または所得が個人に分配され、個人の所有に帰するかどうか、で判断すべきである。

公益法人に対する課税制度は、昭和25年に創設された。それ以前は、公益法人は、収益の獲得を目的とするものではないとして、法人税の課税はなされなかった。シャープ勧告においては、公益法人の個別審査と免税資格の付与方式が提案されたが、事業を精査し、公共性の強弱を判定することは事実上不可能に近いとして、その制度化は断念され、収益事業から生ずる所得に対してのみ課税するという現行制度が採用された<sup>8)</sup>。これに対し、今日では、個別的公益性判断を基礎とした免税制を導入しようとしているが、現在ではもはやそのような困難性は克服されたのであろうか。公益性の判断において合理的かつ実行可能な基準と体制が備わっているといえるのであろうか。

第三に、免税制度は優遇措置である。なるほど、国家が、税制を活用して、公益目的にかなった事業、活動を育成するねらいをもつことは、税制本来の利用法ではないとはいえ、あながち否定されるものではないであろう。そこにおいては、免税制度は、優遇措置だと考えられる。つまり、本来の事業活動をする限りは、課税を行わないが、それは公益目的を逸脱しない限りとするのであ

る。このように、アメリカ型の免税制度は、課税上の利害を圧力とした団体の行為規制という、税制にとっては副次的でしかない規制効果を重視するものである。また、それは、法人固有の担税力を想定し、関係する個人との関係を切断了た税制である。公益法人の剰余金の存在をもって、直ちに法人固有の担税力を認識する考え方に立つものといえる。もし導入が示唆されている免税制度がこのようなものであるならば、わが国の課税の原理の主要な部分について、大きな改変を迫るものである。しかしながら、現行の課税制度にはそれなりの合理性がある以上、免税制度を導入することは、税制の制度設計としても、賢明な策とはいえないであろう。

税制を梃子とした、国による積極的な政策誘導が強まることも否定できないであろう。公益性の内容は必ずしも明確ではなく、その内容の充填は国によってなされうるからである。

さらに、免税は、非課税とは異なり、機能的、実質的には、当該免税分だけ、国家が課税をとおして補助金（負の補助金）を与えていることになり、その意味では、公の財産の支出、利用ということになる。仮に、将来において、このような免税制度が宗教法人に及ぶようなことがあれば、当該措置は、宗教団体への公金の支出を禁じる憲法89条に違反することになりかねない。そのような事態を避けるためには、宗教法人については、剰余金が生じた場合は課税することになるが、他の公益法人との現実的均衡を考えると、このような結果は妥当とはいえない。

### （3）規制強化とその根拠

認定法は、行政庁（内閣総理大臣また知事）による検査権限、勧告命令権限、認定取消権限などを定めている。このような権限がなぜ、どこまで認められべきかについては、必ずしも十分な説明はない。おそらく一般的には、民間非営利部門を発展させ、その公益的な活動を促進していくために必要だと説明されるのであろう。しかし公務員ではない者に公務（の一端）を担わせる根拠はそれほど明確ではなく、また、公務員がそのような民間組織を指揮監督する正当性はどこから生じるかも定かではない。民間が、その本来の存在理由である利潤獲得活動を抑制してでも公益に尽くしたいというのであれば、文字どおり、

民間の自発性に依拠し、行政組織はこれに協力し、連絡を取り合うにとどめる、という組立てをなぜとらないのか、とれないのか、は興味ある論点の一つである。

認定公益法人に対する外部規制で、余り注目されていないが重要と思われるものに、公益法人の財産目録等に対する閲覧、謄写の規定がある。公益法人は、財産目録、役員等名簿、理事等の報酬支給基準を記載した書類等を事務所に備え付けることが義務づけられる。また、「何人も、公益法人の業務時間内は、いつでも、〔事業計画書、収支予算書、財産目録、役員等名簿、理事等への報酬支給基準を記載した書類〕、定款、社員名簿及び一般社団・財団法人法第129条第1項に規定する計算書類等について、次に掲げる請求をすることができる。この場合においては、当該公益法人は、正当な理由がないのにこれを拒んではならない」と定められている(認定法21条)。名簿の閲覧請求に対しては、個人の住所に係る記載を除外することができる。公益法人はまた、上記の財産目録等を行政庁に提出することを義務づけられ、行政庁は、これらの文書に対して閲覧または謄写の請求があった場合は、これに応じなければならない、とされる(同22条)。

行政庁に対する財産目録等の提出および公開についてはともかく、「何人も」、「公益法人の業務時間内は、いつでも」事務所に備え付けられた財産目録を閲覧等することができ、公益法人は正当な理由なくこれを拒んではならないと定めることの理由は定かでない。人はなぜそのような資料を閲覧する権利性をもつのであろうか。認定法のこの考え方は、行政情報については「何人も」その公開を求めうるとする、行政情報公開の考え方に類似している。なるほど、公益法人は、公益目的事業を行うことを主たる目的とするものではあるが、公務を担う行政組織ではなく、もともとその事業のあり方が「何人」に対しても開かれているとは考えられない。

当該公益法人とは直接の関係をもたない者が、ある日その事務所を訪れ、財産目録等の閲覧等を求める正当かつ実質的な根拠は何か、が問われなければならない。それを、国民による一般的な監督権で正当化することは余りにも漠としたものであり、相当とは思えない。

また、免税を理由として、当然に外部からの監督に服すべきだというのも、的はずれである。この理屈でいえば、租税特別措置によって利益を受けている営利法人に対して、何人も、一定の書類の閲覧、謄写をすることが可能となるが、そのようなことが許されてよいものではない。課税上の利益の享受の有無と外部からの規制の強化の是非とは全く次元の異なる問題である。

#### (4) 3点セットの問題性

今回の公益法人制度改革、とりわけその中心にある認定公益法人の制度は、その組立てとして、公益性の存在、税負担の免除、規制の強化、という三つの要素を組み合わせて考えているように思われる。

しかしながら、これら三つはもともと別物である。

公益性があるから公益法人の本来的事業（非収益事業）に課税しない、という論理は、すでにみたとおり、法人税を個人所得税の前取りと考える伝統的な法人課税の論理には適合しない。公益性の主張は、結局のところ、法人課税の論理からする非課税措置を後から理由付け、正当化するための一つの説明の仕方というべきであろう。まして、公益法人が非課税となっているのはその公益性ゆえだと理屈付け、その公益性と社会的責務を担保するために、当該団体への外部規制を強めるべきだ、などと主張することは、強引にすぎる。

公益性の有無、課税の是非、規制の当否は、それぞれ別に考慮すべき問題である。これらの要素を恣意的に結びつけることは許されない。

#### (5) 非営利法人と公益法人

公益法人制度改革の一環として、関連する諸法令が改正されたが、特に民法34条の改正は興味深い。

従前の民法34条は、「公益法人の設立」という見出しのもと、「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する社団又は財団であつて、営利を目的としないものは、主務官庁の許可を得て、法人とすることができる」と定めていた。これに対し、新規定は、「法人の成立等」と題する33条の第2項において、「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益を目的とする法人、営利事業を営むことを目的とする法人その他の法人の設立、組織、運営及び管理については、この法律その他の法律の定めるところによる」と定める。

確かに、新規定は、従前の、主務官庁による公益法人の設立許可主義の廃止を反映するものではある。しかしながら、新旧の規定の文言を注意深く読むと、いくつかの問題が浮かび上がってくる。

一つは、新規定では、法人は、①公益を目的とする法人、②営利事業を営むことを目的とする法人、③その他の法人、と区分される。しかしながら、この並列関係は、いかにも不自然である。「公益を目的とする法人」と対比させるのであれば、「公益を目的としない法人」、というべきである。「営利事業を営むことを目的とする法人」と対比させるのであれば、「営利事業を営むことを目的としない法人(非営利事業を営むことを目的とする法人)」、というべきである。

次に、このように区分した場合は、学術、技芸等の「公益を目的とする」法人が非営利法人の典型または中心であって、学術、技芸等の事業を内容とするが公益を目的としない法人(あるいは、公益を目的としないと認定された法人)は、脇に置かれているように見える。

この規定は、民法の一般規定であるので、宗教法人との関係でいえば、基本型としては、宗教法人についても、当然に「公益(そこにいう公益が何かの問題であるが)を目的とする法人」であることが前提されているように見える。しかしながら、そこにいう公益が何かは、どこにも定義はない。当該部分は、①学術、技芸、宗教などそれ自体が公益であるとも読めるし、②学術等に関係があるだけではだめで、学術等を明確に目的としなければならないとも読めるし、③学術等にかかわる法人のうち、公益を目的とするものに限るとも読める。仮に認定法にいう公益が類推されるようなことにでもなれば、「不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するもの」か否かが重要な判別の基準になりかねない。しかしながら、宗教における公益性をそのような形で定義できるのか、そのような基準が適切か否かは、慎重に議論すべき問題である。旧規定においては、学術、技芸等の公益に「関する」社団又は財団、という文言が用いられていたことを想起する必要がある。

このように考えるならば、公益を「目的とする」法人、という新規定は、営利を目的としない多様な法人の活動を、国の意図する公益目的の実現という方向に誘導または規制することを支える役割を果たすかもしれない。しかしなが

ら、この規定が、国に対して、そのような誘導または規制の根拠を与えたと解釈するのは考えすぎであろうし、またそのような解釈は許されるものではない。

立法技術としては、学術等の「非営利事業を営むことを目的とする法人」、あるいは学術等の「公益に関する法人で営利を目的としないもの」とでも表現することが可能であったし、そうすべきであったと思われる。

#### (6) 行政改革の論理と公益法人制度改革

今回の公益法人制度改革においては、民間活力論、規制緩和論を背景としつつ、同時に、行政の責任の縮小論、公益判断を基礎とした官による規制強化論を前面に押し出している。行政の負うべき責務とは何か、国の守備範囲は何か、「民」とは何か、本来的に対価原理で動いている民間に対して、公的契機をなぜ、どこまで組み込むことができるかなど、理論的に整理すべき課題は多い。

このような原理的考察を欠いたままで、民間非営利活動を促進するために租税の優遇制度を設けよう、わが国に寄付文化を作ろう、などと主張することは、行政の責任の縮小ないし放棄を安易に認めることになりかねない。また、公益性の維持という名目によって、行政による規制強化が強まることへの緊張感を失ってはならないであろう。

### 4 公益性の議論と宗教法人

今回の公益法人制度改革が、長期的な視点で考えた場合、宗教法人に対してどのような影響を与えるかに関し、公益性の議論を中心に、若干の検討をする。

公益性に対する宗教法人の側の反応として、種々のものがある。一例としては、宗教法人には十分な公益性があるから、剰余金が生じても課税はされないであろう、とする考え方がある。しかしこれに対しては、これまで宗教法人の本来的事业(非収益事業)が非課税であったのは、課税の論理によるものであって、公益性の有無とは直接の関係がない、ということが出来る。

現在の改革は非課税の方向ではなく、免税の方向を向いている。国の定める

公益性の内容如何によっては、特定の宗教法人は、その活動の効果の及ぶ範囲が狭いことを理由に、公益性がないということになりかねない。国の定める公益性の要件を満たし、免税の特典を得るために、宗教本来のあり方が歪められ、あるいは、国家による宗教統制に向かうおそれがないわけではない。

また近時の裁判例においては、宗教法人における公益性を重視しないものもある。この事件では、天台宗の寺院が行うペット葬祭事業につき、収益事業として課税することができるかどうか争われた。課税庁は、ペットの葬祭は「請負業」に、その遺骨の保管は「倉庫業」にそれぞれ当たるなどとして、課税処分にした。裁判所は、当該課税処分は違法ではないとして、課税庁の主張を全面的に認めている<sup>9)</sup>。

裁判所は、現行法上の課税優遇措置は、宗教法人の活動が公益性、公共性をもつがゆえというよりも、「宗教法人が非営利法人であることを求められ、しかも、そのことを担保するために所轄庁による監督に服している点が重視されていると解することができる」、「人間社会において潤滑油に例えるべき一定の有用性を持った非営利活動を行うとされていることに着目し、国家としても、その限りにおいて税制上の便宜を提供しようとするものと解するのが相当である（このことは、宗教法人においても例外ではない）」、などとする。

判決の理解には相当の問題があるが、ここで詳述する余裕はない。少なくとも、本判決は、一連の課税上の優遇措置は、宗教法人を含んだ公益法人のもつ公益性、公共性を国家が高く評価したからではなく、宗教法人が規制に服している見返りであるとか、便宜を図ったものであるにすぎないとかの理解を示していることに注意する必要がある。このような理解が裁判所の共通の理解とまではいえないとしても、宗教法人に関する公益性の認識はそれほど強くはないように思われる。

## 5 おわりに

第一に、課税の制度原理としては、公益法人の本来的事業は、前取りをすべき、個人の利益に行き着く分配所得がないのであるから、当然に非課税というべきである。

第二に、公益性、税の軽減(免税)、規制強化、の3点セットは強引な論理とすべきである。課税は、負担能力に応じた税負担の配分を目指すものであって、公益性がないから課税をしたり、公益性があるから税を免除したりするものではない。

第三に、公益性の意味内容は極めて曖昧である。公益性の判断は極めて困難とすべきである。公益性を、不特定多数の利益、効果の広がり、といった指標で図る傾向にあるが、それで公益性を包括できるのか。公益性の認定が、税収の増減と連動するようになる、そのような公益性とは何なのか。公正性や実行可能性をもあわせて考えると、新たな仕組みは相当の問題がある。

例えば、宗教法人の側が、宗教活動に「公益性」があると主張する場合の公益性の意味は何か。そのことと、法律で宗教に「公益性」を強制することとは全く別である。課税において「公益性」を求めることはさらに別の意味をもつ。このように、公益性については、論理の次元を明確に区別して議論すべきである。

第四に、現在の改革は、宗教法人、NPO法人等を対象とはしていない。しかし、早晚、他の特別法によって設立された公益法人(広義)をも含む形で、制度の見直しがされる可能性がある。NPO法人等の他の公益法人との連携が必要となる。

第五に、今回の公益法人制度改革の影響、余波は相当のものがある。宗教法人の側においては、信教の自由、政教分離原則を基礎に据え、国家との間で適度な緊張感をもつ必要がある。

#### 注

- 1) 一般に、田中治「公益法人制度改革の問題点—租税法の視点からみて」大阪府立大学経済研究50巻1号221頁(2004年)。
- 2) 公益法人の現状については、若林孝三『公益法人の税務』8頁(大蔵財務協会、2004年)、市川満ほか『公益法人制度改革と新たな非営利法人制度』52頁(財経詳報社、2005年)などを参照。
- 3) 立法の内容については、横田信孝「公益法人制度改革関連三法について」公益法人35巻7号2頁(2006年)、範揚恭「公益法人改革関連法の概要」金融法務事



情1776号17頁(2006年)。

- 4) 清永敬次『税法(第6版)』119頁以下(ミネルヴァ書房、2003年)。
- 5) 武田昌輔『立法趣旨・法人税法の解釈』70頁以下(財経詳報社、1998年)。
- 6) 東京地判昭27・8・2行集3巻8号1669頁。
- 7) アメリカの宗教団体を対象に、公益法人の免税制度を検討するものとして、石村耕治『アメリカ連邦税財政法の構造』292頁以下(法律文化社、1995年)を参照。石島弘「アメリカ法における宗教法人の公益性」宗教法6号122頁以下(1987年)も参照。
- 8) ある解説書は、「すべての公益法人等について個々にその事業内容を審査することは、事実上不可能であり、また、課税と非課税の一線を画することは技術的にも難しく、さらに、各省庁において公益法人等の許認可および監督を適正に行えばよいということもあり」、個別審査方式は採用されなかったとする。武田昌輔監修『DHC コメントール法人税法』921頁(第一法規、加除式)。
- 9) 名古屋地判平17・3・24タイムズZ888-0975、名古屋高判平18・3・2タイムズZ888-1079。田中治「宗教法人が行うペット葬祭事業」納税月報58巻8号6頁(2005年)。