

宗教団体課税制度に関する一考察

—宗教団体免税制度における審査基準の構築を中心に—

佐々木 浩規

論文要旨

宗教法人は宗教法人法の定めるところにより、布教活動等を目的として、同法 12 条以下に定める手続に則って設立される。ところが、これを現に存する宗教法人についてみると、憲法に定める信教の自由の原則（憲法 20 条 1 項前段・3 項）に基づき、健全な宗教活動を遂行する団体と、本来の宗教法人の趣旨を逸脱し健全性に欠ける団体とに大別できよう。

近年、社会通念に照らし、極めて不純な体質と構造を秘めているのではないかと疑念を生じさせる宗教団体が見受けられ、社会的にも健全な社会生活を営む市民の多くはそうした認識をいただいていると認められる。とりわけ、現行法人税法（法人税法 4 条 1 項・7 条等）上、宗教法人は他の法人と比較して課税上有利な立場にあることに着目し、本来の宗教活動を目的とするのではなく、営利を目的とする行動に傾斜し、財産の蓄積に努め、もって税の負担を免れることを意図する例も少なくないようである。こうした状況を放置することは、宗教法人本来の在り方に反することはもとより、税務行政の基本である公平な税負担の趣旨にも反することになる。

このように見てくると、宗教法人法に基づき主務官庁の認証審査により宗教団体が法人格を取得して宗教法人となると、それと同時に当然に非課税措置を享受できることは、社会的に見て妥当なことか疑問を生じてくる。その要因は、現行の宗教法人法に制度的欠陥がもともと内在しているのではないかという仮説が浮上してくるのである。宗教抑圧という歴史的経緯に鑑みれば、憲法における信教の自由、政教分離の原則（憲法 20 条 1 項後段・2 項、89 条前段）に基づいて宗教法人制度そのものに宗教団体の自主的・自律的要素が盛り込まれていることはうなずけることである。

しかし、その反面、宗教法人法が定める本来の趣旨から逸脱して、健全性に欠ける宗教法人は、本来の宗教活動を目的とせず、租税回避、または脱税にも等しい行動をもともと意図しているようにうかがわれる。そうした状態を放置することは、健全な宗教法人の保護育成に悪影響をもたらすことはもとより、特に税務行政の基本である租税公平主義にも反することになる。

そこで、本稿では宗教法人の設立手続とは別に、広く宗教法人につき課税を免除することが妥当か否かという観点から、免税措置の付与を審査する制度を国税庁の下に設置し、健全な宗教団体を保護育成するとともに、宗教法人制度を偽って利用するものについては課税対象とするのが相当であるという認識の上に、新たな制度の策定を提言しようとするものである。

その骨子は、免税団体の一般的範囲、免税要件、そして免税資格取消要件を定め、免税措置を申請した宗教団体が前記要件を充足するかを審査する際に、租税行政庁の恣意性を排除するために、租税行政庁による当該宗教団体に対する審査を、法規裁量行為と位置付ける。その上で、租税行政庁は免税資格を申請したところの宗教団体に対して、

免税資格要件に基づいて個別具体的に審査するという宗教団体免税制度を導入することを検討する。

こうした制度改革をし、健全な市民の視線から税務行政を捉えることによってはじめて、社会的共感を得ることができると考える。そうしてこそ、税務行政が信頼できるものとして、わが国の社会構造のなかに定着するものと認識する。そのような観点から、わが国における宗教団体に対しても、免税制度を導入することに合理的妥当性が存在することを実証し、その審査基準を策定し提言する。このような制度設計を実現することにより、宗教団体の免税資格審査に対する個別具体的妥当性のある処理を図ることが可能になるものと考ええる。

目 次

はじめに	1
第一章 公益法人と課税制度序説	2
第一節 公益法人と課税構造	2
第一款 公益法人の意義	2
第二款 わが国の公益法人法制とその税制の歴史の変遷	3
第一項 わが国の公益法人法制	3
第二項 わが国の公益法人税制	6
第二節 公益法人制度改革と課税政策の転換	9
第一款 法人法制改革の位置付け	10
第二款 公益法人制度改革に関する関係法の制度的基盤	11
第三款 税制における今後の展開	12
第二章 宗教法人と課税制度の史的素描	14
第一節 宗教法人制度の概要	14
第一款 宗教法人の歴史の変遷	14
第二款 宗教法人法による法人の設立と法人運営の透明性	17
第一項 宗教法人の設立	18
第二項 宗教法人運営の透明性	20
第二節 宗教法人の課税制度と政教分離の原則	25
第一款 宗教団体非課税法制の沿革	25
第二款 宗教団体非課税法制の理念	27
第三款 宗教団体非課税法制の妥当性とその再検討	28
第三節 宗教団体免税制度導入の可能性の検証	32
第三章 欧米主要国における宗教団体制とその課税制度の概観	
—アメリカ合衆国の宗教団体免税制度を中心に—	35
第一節 欧米主要国の宗教団体制・課税制度の比較検討	35
第一款 イギリス	35
第一項 宗教団体制	35
第二項 宗教団体税制	37
第二款 フランス	38
第一項 宗教団体制	38

第二項 宗教団体税制	41
第三款 ドイツ	42
第一項 宗教団体制	42
第二項 宗教団体税制	43
第四款 アメリカ	46
第一項 宗教団体制	46
第二項 宗教団体税制	47
第二節 アメリカの宗教団体における免税制度の考察	50
第一款 宗教団体免税制度の根拠とその法的基盤	50
第二款 宗教団体の免税資格審査の構造と展開	55
第三款 宗教団体の免税資格制度の運用と質問検査	59
第四章 宗教団体課税制度の比較制度論的検討—審査基準の合理性を求めて—	62
第一節 わが国の宗教法人非課税制度における問題の所在	62
第二節 わが国の宗教法人非課税制度とアメリカの宗教団体免税制度の比較 検討	65
第三節 わが国の宗教団体免税制度に対する審査基準の形成	72
む す び	75
参考文献 (巻末)	

はじめに

法律学とは、分類の学問である。法律学において宗教というものを取り扱う場合に考慮しなければならない問題は、信教の自由（憲法 20 条 1 項前段・3 項）、政教分離の原則（同法 20 条 1 項後段・2 項、89 条前段）、聖俗分離の原則（宗教法人法 18 条 6 項）とに分けて考えなければならないということである。宗教団体が宗教法人法により法人格を取得し宗教法人として活動する際に問題となるのが、宗教団体の宗教活動といった宗教的側面と財産などの管理・運営といった社会的側面を、どのように分類し考察を加えていくかということである。通常、宗教法人の宗教的側面は、憲法における信教の自由、政教分離の原則との関係により、国家が関与できない領域であるが、他方、その社会的側面は、宗教法人法により統制される領域とされている。本稿においては、この宗教的側面という縦軸と、社会的側面という横軸が交錯するところに焦点を当てるものである。

一般に、宗教法人は宗教法人法の定めるところにより、布教活動等を目的として設立されるところ、その手続については同法 12 条以下に定めるところによる。ところが、一旦設立されると、宗教法人には憲法に定める信教の自由の原則に基づき、健全な宗教活動を遂行する団体と、本来の宗教法人の趣旨を逸脱し健全性に欠ける団体とに大別できるように見受けられる。とりわけ、現行法人税法（法人税法 4 条 1 項・7 条等）上宗教法人は他の法人と比較して課税上有利な立場にあることに着目し、本来の宗教活動を目的とするのではなく脱税にも等しい行動に傾斜し、財産の蓄積に努めるものも少なくないようである¹。

こうした状況を放置することは、宗教法人本来の在り方に反することはもとより、税務行政の基本である公平な税負担の趣旨にも反することになる。そこで、公益法人制度と課税制度について、平成 18（2006）年に行われた公益法人制度の改革を踏まえ、全体的な考察をする。その上で、公益法人の一つである宗教法人に特化して、第二章以下において宗教法人と課税制度の諸問題につき、考察を進めることとする。

本稿においては、宗教法人の設立手続とは別に、広く宗教法人につき課税免除することが妥当か否かという観点から、審査する制度を国税庁の下に設置し、健全な宗教団体を保護育成するとともに、宗教法人制度を誤って利用するものについては課税対象とするのが相当であるという認識の上に立って、そのための審査基準を策定し提言しようとするものである。

¹ 日本弁護士連合会ホームページ <http://www.nichibenren.or.jp/>における意見書『反社会的な宗教的活動にかかわる消費者被害等の救済の指針』（日弁連総第 70 号 1999（平成 11）年 3 月 26 日）参照。同意見書は、文化庁長官、財団法人日本宗教連盟等に宛てたものである（日弁連広報課への照会に対する回答による）。また、弁護士の立場による論文として、山口広「宗教的逸脱行為をめぐる日本の実情」宗教法第 20 号（2001）1 頁以下参照。

第一章 公益法人と課税制度序説

平成 18（2006）年にこれまで民法に定められていた公益法人に関する制度につき、抜本的な改革が行われ、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」（平成 18（2006）6 月 2 日法律第 48 号）が制定された。民法の公益法人（旧民法 34 条）における制度改革が施行され、公益法人設立に関して大幅な改正が行われることとなった。そのことに鑑みて、本章では公益法人制度改革が行われた前後において区分けをし、改革前における時代の公益法人に関する法制とその税制を概観する（第一節）。そして、公益法人制度改革が行われた結果、どのように新たな制度が機能しているかを検討することとする（第二節）。

第一節 公益法人と課税構造

第一款 公益法人の意義

公益法人は本来、積極的に公益の増進をはかり、社会の発展に寄与するために設立される法人のことである。通常の法人とは違い、営利を目的としない法人であり、その意味においては非営利法人と考えられる。

公益法人設立に関しては、旧民法 34 条において、「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。」と規定していた。公益法人を設立する基本法は民法であるが、その他特別法として私立学校法、宗教法人法、社会福祉事業法などが規律されている。公益法人は、公益が不特定多数の者の利益を目的とし、社団にあつて単に社団員の利益を目的としていると、たとえその目的が営利でなくとも、公益を目的としているとはいえない。しかし、公益を目的とする法人が、その事業経営の資金を獲得するために、収益を目的とする事業を営んだとしても、公益を目的とする本質に反することにはならないとしている²。

これに対して、営利法人は、専ら構成員の私益を目的とし、団体の利益を何らかの形式で構成員に分配するものとしている³。

NPO（特定非営利活動）法人制度⁴並びに中間法人制度⁵が施行される前、ここにお

² 我妻栄『新訂 民法総則』（岩波書店，1972）136 頁。

³ 我妻・前掲注（2）137 頁。

⁴ NPO 法人制度に関する詳しい論文として、田中義幸「NPO 法人の現状と今後」税研 21 巻 4 号（2006）48 頁以下参照。

⁵ 法人税法の観点から中間法人制度を論じるものとして、山下徳夫「中間法人創設と法人課税の在り方」税務大学校論叢 40 号（2002）77 頁以下が挙げられる。また、法人の体系的理解のために役立つ文献として、森泉章『新・法人法入門』（有斐閣，2004）がある。なお、

る社団法人と営利法人の区別によれば、公益と営利の中間的な事業を目的とする団体は、特別法（消費生活協同組合法、農業協同組合法、水産業協同組合法、中小企業等協同組合法、労働組合法、森林組合法等）が存在していなかったため、法人格を取得できなかった⁶。

このように、公益法人の設立に関しては、旧民法 34 条及び特別法が存在し、公益と営利の中間的な事業を目的とする団体は、上記で述べた特別法によって設立される法人、NPO 法人並びに中間法人が主に挙げられる。こうした非営利法人は、現在、公益法人（社団法人・財団法人）で約 25,000、NPO 法人で約 31,000、特別法上における宗教法人においては約 183,200、学校法人で約 7,900、社会福祉法人においては約 18,500、そして、中間法人で約 1,350 となっている⁷。したがって、この数字からもわかるように、大半は宗教法人である。宗教法人は教団といわれるものであり、他の公益法人とは性格を異にしており、別個に考える方がよいとされている⁸。

以上のことを前提として、次の第二款において公益法人制度を法制面並びに税制面から検討することとする。

第二款 わが国の公益法人法制とその税制の歴史的変遷

第一項 わが国の公益法人法制

わが国の法制史上において、公益法人制度が明確に現われてくるのは、明治 29(1896)年制定の民法においてである。その制定作業において模範とされたのが、ドイツ民法（1888 年に公表された第一草案）であり、わが国の公益法人制度もドイツ式となっている。法人を社団と財団に区別しているところは共通しているが、法人の目的によって営利性を有するものと有しないものという区別をしている点において相違が見られる。具体的に対比させると、ドイツでは営利法人と非営利法人に分け、しかもこの区別が社団と財団とに共通するものである。それに対して、わが国においては営利法人と公益法人とに分けられ、しかも社団組織の営利法人を会社として認めているが、財団法人の営利法人は認めていない。したがって、財団としては公益法人としてしか認められておらず、非営利且つ非公益のものは法人として設立できない結果となっていた。わが国においては一律で明確な許可主義の原則がとられているが、ドイツでは必ずしも一律且つ明

NPO 法人制度は現行においても存続しているが、中間法人制度に関しては、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」（平成 18（2006）年 6 月 2 日法律第 48 号）の施行に伴い、廃止となった。

⁶ 西野徹雄「公益法人税制と NPO 法案」国土館法学第 29 号（1997）69 頁参照。

⁷ 具体的な数字に関しては、総務省のホームページ <http://www.soumu.go.jp/>における『公益法人に関する年次報告』（2007）2 頁、中間法人については、公益法人協会におけるホームページ <http://www.kohokyo.or.jp/>参照。

⁸ 西野・前掲注（6）70 頁参照。この記述では述べられていないが、信教の自由並びに政教分離の原則からこのような記述をされていると考えられる。

確というわけではない。その理由は、政治体制において連邦制がとられているため、各州当局がかなりの権限をもっていることが理由として挙げられる⁹。

わが国において許可主義を採用したのには、ドイツの制度を受け入れたということもあるが、わが国において明治初期ごろから社寺・学校等については勅令や内務省通達等により、事実上形成されつつあった官僚主義の確認と定着をはかる点に意味があったという事情もある¹⁰。

民法が施行された明治 31（1898）年以降、公益法人制度は次第にわが国に定着し、多くの財団法人並びに社団法人が設立された。また、宗教・教育・社会福祉など公益的な非営利事業の展開にも寄与してきた。今日までの歴史的経緯のなかで、節目となる制度的な要点は、①官僚主導體制の確立、②許可監督権の地方庁移譲、③公益法人特別法の出現、④公益信託制度の実用化、⑤民法の一部改正があげられる。昭和 20（1945）年の終戦による社会的変革を境目とすると、①②が終戦前、③④⑤が終戦後になる。官僚主導體制の確立においては、公益法人制度を官僚主導體制の柱にすることにより、行政的コントロールを可能にするのみならず、国益優先原理の浸透をはかるものであった。許可監督権の地方移譲においては、昭和 16（1941）年に始まった太平洋戦争が激しくなるにつれて行政の簡捷化が必要になり、戦時行政の一環として中央官庁業務を可能な限り地方へ委譲することとなった。このようにして拡大された行政権限は、戦時体制における臨時応急措置によってもたらされたが、戦後は新しい憲法下に地方自治が大きく認められたこともあり、そのまま制度的に定着して今日に至っている¹¹。

公益法人特別法は、終戦後の法律制度の全面的変革により現われたものである。特別法として新しく制定されたものは、それぞれ民法とは別に法人の設立・組織・管理等について特別規定をもち、民法による一般公益法人法に対する特別公益法人法を形成するものである。具体的には、医療法（昭和 23（1948）年）、私立学校法（同 24（1949）年）、社会福祉事業法（同 26（1951）年）、宗教法人法（同 26（1951）年）などがあげられる。これらの特別法により設立される法人は、かつては民法に基づく財団法人または社団法人として法人化されていたのであるが、今日では民法から離れ、それぞれの特別法によって設立・運営されることとなった。この公益法人の準拠法である特別法により、相対的に民法にもとづく公益法人の数は減少することとなった。そして、その後現在に至ってその数は約 25,000 になっている。また、法人設立基準の構成も、許可主義から認可主義への移行がみられた¹²。民法における設立基準に関しては許可主義を原

⁹ 田中實「公益法人制度の沿革と現状」ジュリスト 870 号（1986）10 頁参照。なお、ドイツに関しては、本稿 42 頁第三章第一節第三款参照。

¹⁰ 田中・前掲注（9）11 頁参照。

¹¹ 田中・前掲注（9）12 頁。

¹² 民法の公益法人には、法人の法的設立基準として、六つ存在する。一つ目は、許可主義で、これは法人設立の許可を与えるかどうかを法定要件の充足に加え、主務官庁の自由裁量に委ねるものである。民法に基づく公益法人（社団法人・財団法人）が、これにあたる。

則としているが、各種公益法人を定める特別法においては、そのほとんどが法人設立について認可主義（宗教法人については認証主義）を採用している。なお、許可主義の原則を維持している民法においても、その実際は許可権をもつ主務官庁には許可申請の様式が既に定められ、その内容や許可基準もほぼ固定化され、その手続において裁量判断の余地は狭く、実質的には認可主義に近いものといえる¹³。

公益信託制度の実用化は、大正 11（1922）年制定の信託法の末尾の部分（66 条以下）に設けられた制度であり、法人設立・登記などの手間がかからず適当な受託者さえ得られれば簡便に利用でき、財団法人の簡易型として構成されたものといえる。ただし、この制度は、明確に公益目的の制度とされているところが特徴的である。また、民法の一部改正は、昭和 54（1979）年に民法及び民法施行法の一部改正が行なわれ、公益法人制度の合理化が少し進められた¹⁴。

このように、公益法人制度は、時に国家による管理統制をはかるために、また、太平洋戦争に突入したために中央官庁における負担を減らすという目的での地方への権限委譲、さらには、終戦後の法律制度の全面的変革などを経て今日に至った。

このような経過を経て、わが国における法人法定主義（旧民法 33 条〔現行においても民法 33 条〕）のもとにおいて、民法上、法人として公益法人と営利法人の二種類が認められ、旧民法 34 条に基づいて設立される公益法人は、「祭祀、宗教、慈善、学術、技芸其他公益に関する社団又は財団にして」とし、さらに「営利を目的とせざるもの」でなければならないとしていた。そして、民法は、公益法人の許可要件として「公益性」と「非営利性」の二つを定めていた。このように、わが国における民法が私法人を公益法人と営利法人とに分けたことにより、「公益性」に重きをおいていたのか、それとも「非営利性」に重点をおいていたのかという解釈上の問題を提起することとなった。また、公益とはなんであるかという公益概念も明確ではなかったもので、その後、これらの

二つ目は、認可主義であるが、これは一定の組織を備え、且つ、主務官庁の認可を受けなければ必ず成立するものである。要件を充足していれば主務官庁が必ず認可しなければならない点で、前記の許可主義とは異なる。私立学校、社会福祉法人、農業共同組合などの設立には、この主義が取られている。三つ目として、認証主義が挙げられる。これは、法人の設立に関して法定要件の充足に加え、主務官庁の認証を受ける必要があるものである。主務官庁は法定要件に適合しているかを審査するのみで、適合していれば必ず認証しなければならない。認証主義で設立される法人として、宗教法人、NPO 法人などがある。四つ目として、準則主義がある。これは、法律に定められた要件を充足し、そして、設立登記または登録をすれば成立する。具体的には、営利法人である株式会社や有限会社に加え、法人である労働組合、マンション管理組合法人、中間法人などが、この準則主義により法人の設立ができる。その他に強制主義と特許主義があるが、詳細は我妻・前掲注（2）141 頁・142 頁参照。

¹³ 田中・前掲注（9）13 頁。

¹⁴ 田中・前掲注（9）13 頁・14 頁参照。なお、公益信託制度においては、平成 19（2007）年 3 月末までに、受託件数 558 件、信託財産残高は 682 億円となっている。社団法人信託協会「公益信託受託状況」（2007）<http://www.shintaku-kyokai.or.jp/>参照。

許可要件に基づいて設立された公益法人は、公益性を有する法人と、非営利性を有する法人とが混在する形となっていた¹⁵。

以上において、公益法人制度に関する法制面を概観してきたが、続いて、課税面から公益法人制度の歴史的変遷を辿ることとする。

第二項 わが国の公益法人税制

公益法人課税を歴史的変遷の中で捉える際に、昭和 25（1950）年のシャウプ使節団日本税制報告書（以下「シャウプ勧告」とする。）を節目として位置付けることができる。この勧告を皮切りに、現在の公益法人制度の基礎が確立されたと評価できる。したがって、まず、シャウプ勧告前の公益法人課税と、続いてシャウプ勧告の後にどのような制度改革が行われたかを時系列的に検討する。

わが国における近代的租税制度が始まったのは明治 20（1887）年の所得税法の制定からであり、この当時は、納税義務者は個人のみで、法人に対する課税はなかった。そして、法人に対する課税が始まったのは明治 32（1899）年の所得税法改正のことである。しかしながら、この明治 32（1899）年の所得税法 5 条 4 号における、「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」については、課税はされないこととされていた¹⁶。

その後、幾つかの改正は見られたが、大正の時代に入ると所得税法において抜本的な改正が見られた。それは大正 9（1920）年の所得税法改正であり、この改正により法人を独立した課税主体として認めると共に、法人の種類によって課税方法を異なっていた従来制度を法人の種類に関係なく課税することとしたのである。ただし、所得税法 17 条において、「神社、寺院、祠宇、仏堂、及民法 34 条ノ規定ニ依リ設立シタル法人ニハ所得税ヲ課セス」とし、公益法人等には依然として課税は行われなかった¹⁷。

昭和 15（1940）年に法人税法が創設され、法人税が独立した法律により課税されることとなったが、法人税法 11 条において、「神社及民法 34 条ノ規定ニ依リ設立シタル法人ニハ法人税ヲ課セス」として、この段階においても公益法人等に対しては、課税が

¹⁵ 森泉章「公益法人法制の現状とありかた」ジュリスト 870 号（1986）15 頁・16 頁、同「公益法人制度の課題」駿河台法学第 13 巻第 2 号（1999）72 頁以下参照。なお、「公益性」と「非営利性」に関して、どちらに重点をおいて解釈されているのかについては、学説の見解においても分かれていたところである。森泉章教授は、このことを踏まえた上で、わが国における民法が私法人を公益法人と営利法人とに分けたことは問題であり、諸外国の立法例に見られるように、私法人を営利法人と非営利法人とに分けて、学識経験者で構成する独立機関としての公益審査委員会を政府内に設置し、この委員会の公益認定によって資格があるとして認定を受けたものだけが、公益法人として認可されるようにすべきであることを提言されている。諸外国の立法として、具体的にイギリスにおけるチャリティ・コミッションを模範とすることを強調されている。

¹⁶ 公益法人課税制度の沿革については、若林孝三ほか『公益法人の税務』（ぎょうせい、1983）4 頁、並びに、武田昌輔「公益法人課税の歴史的経緯」月刊公益法人 18 巻 4 号（1987）4 頁参照。

¹⁷ 若林・前掲注（16）5 頁。

行われなかった¹⁸。

昭和 20 (1945) 年において、同年 12 月に宗教団体法が廃止され、宗教法人令 (昭和 20 (1945) 年 12 月 27 日勅令第 719 号) が制定され、宗教法人の設立に関して宗教団体法の認可主義から届出制、すなわち、準則主義に変更された。この理由は、終戦の昭和 20 (1945) 年までは宗教法人の設立に関して宗教団体法により厳しく規制され、これが宗教の自由に対する制約的立法であったため、ポツダム勅令により応急的立法として宗教法人令が制定され、宗教法人が自由に設立できるようになったからである。それにより、宗教法人の宗教活動が自由に行えるようになったため、税法の観点から、宗教団体における経済的活動に対する課税は必要であるという立場で、昭和 20 (1945) 年にはじめて宗教法人の収益事業に対して課税したのである¹⁹。

昭和 21 (1946) 年には、昭和 20 (1945) 年の労働組合法の改正に際して、収益事業を営む労働組合に関しても、その収益事業から生ずる所得に対して法人税を課税することとされたが、この理由も、上記宗教法人の収益事業に対する課税と同様の趣旨によるものである²⁰。

昭和 24 (1949) 年 8 月のシャープ勧告により、宗教法人及び労働組合以外の公益法人等に対して、収益事業課税が拡大される契機となった。同勧告は、「多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し、一般法人ならびに個人と直接競争している」とし、さらに、「このような非課税法人のあげる収益は、その活動をさらに拡張するかまたは交際費のために用いられていることが明らかにされている」と指摘し、「そのいずれもが非課税を正当化する目的を推進するためには、ほとんどあるいは全く無価値なものである。非課税法人の収益事業によって得られるこの所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである」²¹と述べて、次のような勧告を行った²²。

- ① 租税法規は、まず法人が租税を全部または一部免除されて運営され得る目的および趣旨を、明瞭かつ具体的に規定するよう改正すべきである。
- ② 大蔵省が、法人がかかる非課税措置を与えらるべきか否かに関する唯一の決定権者とされるべきである。
- ③ 非課税を要求しようとする一切の法人は非課税証明書の交付を大蔵省から受けることを必要とすべきである。
- ④ 非課税の資格は、当該法人の過去の活動が法律上非課税を認めらるべき理由があるかどうかを判定するために、少なくとも三年ごとに審査されることになる

¹⁸ 若林・前掲注 (16) 5 頁。

¹⁹ 若林・前掲注 (16) 5 頁、及び、武田・前掲注 (13) 5 頁参照。

²⁰ 武田・前掲注 (16) 6 頁。

²¹ 福田幸弘監修『シャープの税制勧告』(霞出版社, 1985) 142 頁参照。

²² 福田・前掲注 (21) 141 頁・142 頁参照。

であろう。

- ⑤ 法人税法第十八条は、宗教法人および労働組合の収益事業に関して申告し、その利益については納税をしなければならないことを規定している。この規定は、非課税法人を含むあらゆる法人が、毎年その一切の収入および支出を網羅する申告書を提出するよう、その適用範囲を拡張すべきである。

このように、シャープ勧告の骨子はこれまでの非課税制を変更し、アメリカ型の非営利法人免税制の採用を示唆しているものと解される²³。

昭和 25（1950）年の法人税法の改正により、現行の公益法人等に対する公益法人課税制度が創設された。このときにおいて、現行の公益法人課税制度のほぼ原型が出来上がることとなる。しかしながら、シャープ勧告においては、公益法人等を個別に審査した上で免税資格が付与されることが勧告されていたが、個別審査方式による免税制度を採用せず、従前からの非課税制度を維持することになった²⁴。

税法上における公益法人等とされているものは、旧民法 34 条における「祭祀、宗教、慈善、学術、技芸その他公益に関する社団又は財団にして営利を目的とせざるもの」という規定に基づいて、主務官庁の許可により設立される公益法人である社団法人や財団法人の外に、特別法に基づいて設立される宗教法人、学校法人並びに社会福祉法人などが含まれていた。こうした公益法人等は、税法上において、収益事業を営む場合に限り、納税の義務を負い（法人税法 4 条 1 項但書、同条 2 項但書）、各事業年度の所得のうち、収益事業から生じた所得に対してのみ法人税を課され、収益事業から生じた所得以外の所得及び清算所得に対しては、法人税を課されないこととなっていた（法人税法 5 条・7 条）。すなわち、収益事業から生じた所得以外の所得は非課税であるから、寄附金や基本財産を公社債、預貯金等の形で保有する場合の利子や株式の形で保有する場合の配当等の金融収益があったとしても、法人税は課されないこととなっていた。また、公益法人等は、本来の公益事業目的達成のために、資金源を獲得することを目的とした収益事業を営むことを認められていた。したがって、収益事業から生じた所得の 30%（公益法人等のうち、学校法人又は社会福祉法人に関しては、50%又は年 200 万円のうちいずれか多い額）を公益事業に繰り入れた場合、税法上は寄附金扱いとなり、損金算入を認めていた²⁵。

²³ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』（成文堂，1992）21 頁。アメリカの免税制度についての詳細は、本稿 49 頁第三章第二節参照。

²⁴ 実際問題として、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不可能であり、また、各省庁において公益法人等の許認可を適正に行えばよいということがあったようである。若林・前掲注（16）6 頁参照。

²⁵ 泉美之松「公益法人の税制」ジュリスト 870 号（1986）21 頁参照。なお、収益事業の範囲並びに税率の改正に関しては、若林・前掲注（16）6 頁以下、また、税率の詳細な推移に関して、泉・前掲書 24 頁以下参照。さらに、中間法人制度及び NPO 法人制度を含めた

昭和 25 年（1950）年の改正以降は、公益法人課税における改正は、主に収益事業の範囲及び税率の改正が中心となっており、現在（平成 19〔2007〕年）では、公益法人等とは、民法 33 条 2 項における「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」と規定されたように、特別法により設立されるところの法人を指し、物品販売業など 33 業種（法人税法施行令 5 条）に該当する収益事業から生じる所得に関してのみ課税され（法人税法 4 条 1 項・7 条）、その税率は営利法人の 30%と比較して、22%という軽減税率が適用されている（法人税法 66 条 3 項）。また、公益法人等が、税法上は収益事業の収入を収益事業以外の事業のために支出した場合、これを収益事業部門からの寄附金とみなして（法人税法 37 条 4 項）収益の 20%（学校法人や社会福祉法人は、収益の 50%又は 200 万円）まで損金算入が認められている。さらに、公益法人等が銀行等に預けた預金等から生じるところの利子に関しては、非課税の扱いとなっている（所得税法 11 条 1 項）。

第二節 公益法人制度改革と課税政策の転換

前節までにおいて、公益法人制度における法制面と税制面について論じてきたが、平成 18（2006）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」及び「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」（以下「整備法」という。）の公益法人制度改革関連 3 法が、第 164 回国会において可決・成立し、同年 6 月 2 日、法律第 48 ないし 50 号として公布された。公益法人制度改革における課題は「法人法制」と「税制」に分けられる。そして、今回成立したのは「法人法制」に関してだけである。この改革の注目すべき点は、今までの公益法人制度において基本となっていた許可主義を、準則主義に変更するところにある。そして、この準則主義によって設立された法人は一般社団法人・一般財団法人となり、その後、公益認定を主務官庁並びに第三者委員会の審査を受けて、その基準を満たした一般社団法人・一般財団法人だけが公益社団法人・公益財団法人となれるのである²⁶。

そこで、今回の公益法人制度改革を検討する。

非営利組織の枠組で課税に関する問題を述べたものとして、知原信良「非営利組織の課税問題」ジュリスト 1261 号（2004）175 頁以下参照。

²⁶ <http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/contents-yushiki.html> の行政改革推進事務局ホームページにおける、公益法人制度改革に関する有識者会議『報告書』〔以下「有識者会議報告書」という。〕（平成 16（2004）年 11 月 19 日）1 頁、石村耕治編著『宗教法人法制と税制のあり方』（法律文化社、2006）101 頁〔石村〕、梅澤敦「公益法人制度改革関連 3 法」ジュリスト 1323 号（2006）88 頁参照。

第一款 法人法制改革の位置付け

今回の公益法人制度改革の背景には、健全な公益活動を行っている公益法人と、本来の公益法人の趣旨を逸脱し、健全性に欠ける法人とを選別しようとする流れがあったものと考えられる。このような社会的背景と財政的に逼迫しているわが国の現状を鑑みると、自ずと税制面で優遇されているとみられている公益法人に対して制度改革が行われるのは、自然な流れともいえる。また、行政部門と民間部門の役割を見直し、民間部門における活発な公益活動と、簡素で効率的な行政部門の実現が求められているのも事実である。さらに、個人の価値感覚が多様化し、社会のニーズも幅広い範囲に及び、行政部門や民間部門だけでは対応することが困難であるため、民間部門に支えられた今後の社会的公益活動が期待されている。そういった中で、今回の改革対象となったのが公益法人と中間法人である²⁷。

一般に、立法手続には二つの途がある。一つは議員提出法案による方法であり、国会議員が提案して法律を策定するものである。もう一つは内閣提出法案によるものであり、これは多くの場合行政機関が審議会等の意見を聴き、そして、法案をまとめ内閣を通じて国会に法案を提出して法律を策定する方法である。今回の公益法人制度改革では、後者の政府立法における形式で検討が行われた。すなわち、法人法制に関して、内閣府と法務省等が討議し、内閣を通じて国会に提出されて成立したものといえる²⁸。

今回の改革により、これまで行われていた許可主義により設立される公益法人制度を廃止し、且つ平成 14（2002）年に施行された中間法人制度も廃止となる。そして、新たに登記だけで法人になれる一般社団法人・一般財団法人の制度を設けて、公益法人と中間法人を吸収する形となる。すなわち、準則主義により法人格を取得できる制度となったのである。その上で、この手続により法人格を取得した一般社団法人・一般財団法人は、第三者委員会（有識者からなる公益認定等委員会）が諮問・答申を行ない、内閣総理大臣又は都道府県知事が、公益性があるものと認定することによってはじめて、公益社団法人・公益財団法人として税制上の支援を受けられる形となっている。すなわち、二層構造の法人制度であり、二層に上がってはじめて現行の公益法人と同等に扱われるのである²⁹。

それでは、公益法人制度改革関連 3 法における内容を、第二款において確認していくこととする。

²⁷ NPO 法人は、発言力が強いこともあり、今回の改革対象からははずされたようである。石村・前掲注（26）102 頁。

²⁸ 石村・前掲注（26）103 頁。

²⁹ 有識者会議報告書・前掲注（26）4 頁、石村・前掲注（26）104 頁、梅澤・前掲注（26）88 頁・91 頁参照。

第二款 公益法人制度改革に関する関係法の制度的基盤

一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（以下「法人法」という。）は、「一般社団法人及び一般財団法人の設立、運営及び管理については、他の法律に特別の定めがある場合を除くほか、この法律の定めるところによる」と規定されている（法人法1条）。この趣旨は、民法に定める公益法人に関する制度を改め、剰余金の分配を目的としない社団又は財団に関して、その事業性における公益性の判断に関する有無にかかわらず設立し、機関などを定めることにより、準則主義により設立登記することで法人格を取得することができる制度を創設したものである³⁰。

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「公益法人認定法」という。）においては、目的として、「内外の社会経済情勢の変化に伴い、民間の団体が自発的に行う公益を目的とする事業の実施が公益の増進のために重要となっていることにかんがみ、当該事業を適正に実施し得る公益法人を認定する制度を設けるとともに、公益法人による当該事業の適正な実施を確保するための措置等を定め、もって公益の増進及び活力ある社会の実現に資すること」と規定している（公益法人認定法1条）。そこで問題となるのが、公益認定の判断を行う公益認定等委員会がどのように構成されるのかということである。上記でも触れたが、公益性の認定に関しては有識者からなる委員会の関与の下、内閣総理大臣及び都道府県知事が統制する形となっている。したがって、公益認定等委員会は、行政庁から完全に独立性が確保されているとはいえない³¹。そして、上記において述べた機関により公益性があると認定されてはじめて、公益法人として成立するのである³²。

³⁰ 梅澤・前掲注（26）88頁参照。なお、一般社団法人・一般財団法人に関する規定は、条文を参照。

³¹ 専門的には、「委員会」は大きく二つに分けられる。国の形を設計している国家行政組織法の下、同法3条に従いおくことのできる委員会は、一般に、「3条委員会」または「独立行政委員会」などと称される。具体的には、公正取引委員会、労働委員会、選挙管理委員会、国家公安委員会、自治体の教育委員会などがあり、政治的中立性等の理由により、一般の役所から独立して設置される合議制機関である。審判など準司法的権能、規則制定などの準立法権能をもつものが多い。他方、同条8条に従いおくことのできる組織は、一般に「8条委員会」あるいは「審議会」と称される。この8条委員会を機能的に分析してみると、①政策提言型審議会（例えば、政府税制調査会）、②不服審査型調査会（例えば、情報公開・個人情報保護審査会）、③事案処理型審査会（例えば、国税審議会）の3つに分けられる。そして、公益認定の判断を下す公益認定等委員会は、8条委員会の中における③事案処理型審査会と位置付けられている。ところで、公益認定等委員会は、最初の段階ではイギリスのチャリティコミッション（公益委員会）をモデルとする話があった。このチャリティコミッションは、独立性の強いわが国でいうところの「3条委員会」に該当するものである。石村・前掲注（26）107頁・108頁参照。また、イギリスのチャリティコミッションに関しては、本稿35頁以下第三章第一節第一款参照。

³² 公益法人になるためには、定款に書かれた法人目的が公益法人認定法第2条の関連別表に当てはまる必要がある。また、公益の認定基準については、公益認定法第5条に規定されている。

整備法は、中間法人法を廃止し、その他の民法の関連する諸法律の規定を整備するためのものである。およそ 25,000 ある現行の公益法人は、法律施行後に「特例民法法人」として存続し、施行日から 5 年以内に一般社団法人・一般財団法人への認可申請、または公益社団法人・公益財団法人の認定申請を行い新制度への移行を図る。他方、およそ 1,350 ある中間法人は、一般社団法人に移行することになる。特例民法法人は、同法人が希望すれば、5 年以内に解散・清算することができる³³。ここで問題となるのが、特例民法法人から一般社団法人・一般財団法人に移行するときである。公益認定の取消しなど（公益法人認定法 29 条以下）の場合に、公益目的取得財産残額に相当する額の財産を定款の定めに従い、類似の事業を目的とする公益法人等（公益法人認定法 5 条 17 項・18 項）に贈与するように求められる（公益法人認定法 30 条）。また、特定民法法人から一般社団法人・一般財団法人に転換（整備法 45 条）ないしは解散または清算において、公益目的財産残額を類似する事業を目的とする公益法人等（整備法 119 条 2 項 1 号ロ）に移転する公益目的支出計画を策定し、行政庁に申請し認可を受ける。このような措置は、公益認定を受けて公益法人となった法人が一般社団法人・一般財団法人になった際に、課税上の支援を受けたその期間中に蓄えた財産を内部者で分配し、不当に吸収してしまうことを避けるための措置である³⁴。

以上のように、公益法人改革関連 3 法における法制面を確認してきたが、次款において税制面に関する今後の展開を概観することとする。

第三款 税制における今後の展開

以上においても確認したように、この公益法人制度改革により、非営利法人は準則主義によりその法人の設立に関する登記をし、一般社団法人・一般財団法人となることができる。その上で、公益性が高い法人は、第三者機関である委員会による関与の下、内閣総理大臣又は都道府県知事による公益認定を受けて、公益認定法人となることができる。ところで、政府の税制調査会が、平成 17（2005）年 6 月 17 日に、「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な考え方」（以下「政府税調案」という。）と題する中間報告書をまとめている。この中において、公益法人の本来の事業には当然に課税されないとされていたことが原則として課税されることとなり、公益認

³³ 石村・前掲注（26）111 頁・112 頁参照。

³⁴ 石村・前掲注（26）112 頁・113 頁、梅澤・前掲注（26）98 頁参照。また、特例民法法人から一層の一般社団法人・一般財団法人に移行又は解散・清算する際は、設立時から蓄えられた部分の寄附・贈与が対象となり、他方、二層の公益社団法人・公益財団法人となった法人が、一層に転落した際には、二層から一層に落ちた期間において蓄えられた部分についての寄附・贈与が対象になる。本稿では、この問題に関して、必要な限度で言及することとし、問題の所在を指摘するに止める。詳しくは、石村耕治「アメリカにおける公益法人の営利転換法制の展開（1）～（4）」公益法人 32 巻 4 号～7 号（2003）、石村耕治「アメリカにおける公益法人の営利転換法制の展開―課税除外法人から課税法人への転換に伴う『公益的資産の継承的処分』の必要性」白鷗法学 23 号（2004）1 頁以下参照。

定を受けることができた法人に限り非収益事業が例外的に特典として非課税となる方向性を示している。すなわち、今までの公益法人における「原則非課税」制から非営利法人「原則課税」制、「免税」制³⁵へと転換されたことを意味する。また、公益社団法人・公益財団法人に関しては、現行の公益法人等の課税と同じように、収益事業を行っている場合にその収益事業から生じた所得に対してのみ課税する。そして、これ以外の一般社団法人・一般財団法人は、株式会社等の普通法人と同様の課税が行われることになる。ただし、会員の会費によって行われている事業におけるその会費は、非課税所得としている³⁶。

以上のように、税制面においてはまだ確定はしていないものの、政府税調案の内容を検討すると、設立登記して一般社団法人・一般財団法人になったとしてもこの段階では税制上の非課税措置は受けられず、その法人が第三者機関による公益認定を受けた後に公益社団法人・公益財団法人となり、非課税措置を受けられる。すなわち、この課税除外措置は、免税制度として位置付けられるものである。

第一章において、公益法人における法制とその税制について明治 29（1896）年まで遡って述べてきたが、その中でも、法制面における今回の公益法人改革関連 3 法は、今までの許可主義を準則主義に変更するものであり、また、税制面に関しては、政府税調案の内容を確認するかぎりにおいては、非課税制から免税制への転換という歴史的に見ても大改革として位置付けられるものである。このような社会状況の中で、本稿の主題である宗教法人の課税制度に関しても、免税制度が妥当か否かを、審査基準を踏まえた上で検討していくこととする。

³⁵ 課税除外について、学問上において非課税と免税は異なった概念である。非課税は、法人になると当然に非収益事業は課税除外となる考え方である。他方、免税は、法人になっても当然に非収益事業は課税除外にならない。別に、第三者機関等による公益認定基準を通過してはじめて、課税除外となる考え方である。石村・前掲注（26）116 頁参照。

³⁶ 石村耕治「公益法人制度改革法を検証する（下）」税務弘報 54 卷 11 号（2006）76 頁・78 頁、武田昌輔「新公益法人制度と税制の考え方」税理 50 卷 8 号（2007）81 頁参照。なお、今回の政府税調案の枠にとらわれず、営利法人を中心とした営利セクター税制と公益法人等を中心とした非営利セクター税制という二つの柱を想定しながら、公益法人課税が理論的にどのように位置づけられるのかを、公益法人課税の理論的な枠組みで検討した論文として、占部裕典「公益法人税制の動向—その理論的背景と体系的な位置づけの検討—」租税法研究第 35 号（2007）1 頁以下参照。

第二章 宗教法人と課税制度の史的素描

本章においては、まず宗教法人法制について歴史的にどのような経緯を経て現在に至ったのかを検証する（第一節）。また、健全性を欠いた宗教団体による相次ぐ不祥事などが契機となって、平成 7（1995）年に宗教法人法が改正されたが、この改正によって設立された宗教法人の運営とその透明性はどのように図られているのかを確認する。他方、宗教法人の税制に関しても歴史的変遷を辿りながら非課税の根拠を探る（第二節）。そして、現行の課税制度がどのような根拠に基づいて非課税となっているのかを考察する中で、宗教法人に対する免税制度における審査基準構築のための根拠を見出すことができないかを検討することとする。

第一節 宗教法人制度の概要

宗教団体に対してはじめて法人格の取得を認めたのは、昭和 14（1939）年に制定された宗教団体法による。この法律以前には、宗教団体に法人格を認めるものは存在していなかった。そこで、第一款では、封建制度を打破して近代国家を樹立しようとした明治維新（明治元（1868）年）から、大日本帝国憲法（明治 23（1890）年）、日本国憲法（昭和 22（1947）年）と変わるなかで、宗教団体法制の変遷を追っていくこととする。もとより、宗教法人は、公益法人等における特別法により設立されるものなので、公益法人法制と重複するところが出て来る。しかしながら、ここにおいて宗教法人の歴史的経緯を確認することは、本稿でこの後に展開される宗教法人の課税制度における非課税の根拠の明確化に資するものと考え、改めてここにおいて検討するものである。

第一款 宗教法人の歴史的変遷

明治維新は、封建制度を打破して近代国家を樹立しようとする運動が最高潮に達したものではあるが、それでもなお、従来の封建的保守的なものとの妥協の上に成立した関係上、地方分権を排し、強力な統一政権を建前とするものであった。そのため、思想上においても、統一原理として神道国教主義によらなければならなかった。その結果として、上代の神祇制度が復活して祭政一致の政策がとられた。したがって、かつては幕府の御用宗教であった仏教までが、神仏判然の令を契機として起こった廃仏棄釈の運動により猛烈な迫害を受けるようになったのである³⁷。

³⁷ 井上恵行『改訂宗教法人法の基礎的研究』（第一書房，1980）2頁、文化庁文化部宗務課『明治以降宗教制度百年史』（原書房，1983）9頁参照。奈良時代以降にわたり行われてきた神仏習合の風潮である神仏同体・本地垂迹の説に伴い、仏体を霊代とし、社内に仏教的

明治元（1868）年に神祇官を再興し、明治 2（1869）年には宣教使を置き、明治 3（1870）年において大教宣布の詔を下すなどしたが、宣教使はいわゆる官員であり、その最も盛んであった時代でさえも、神道国教主義を定着させることはできなかった。そこで、平素庶民と関係が深く、一定の施設をもっている僧侶を動員し、民心に浸透している仏教思想を利用して人心を統括しようと試み、明治 5（1872）年に神祇省及び宣教使を廃止して教部省を設け教導職を置いた。政府は皇道宣布運動の徹底をはかるため、教院を設けて神仏合同布教を行わせた。維新当初、神仏判然の方針を採っていた政府ではあるが、数年ならずして再び神仏合併の教院を設けたのである。素朴な単一神道中心の政策が、広く仏教・教派神道をも含めた総合的な皇道中心の政策に置き換えられた後も、仏教は単なる神道布教の一組織として利用されたにすぎず、仏教独自の教義を説くことは許されていなかった³⁸。

明治 8（1875）年、宗教界内部における対立や分裂などにより、宗教に対する政府の態度が自由放任の方向に進み、祭政一致を建前とする教部省もその存在理由を失った。明治 10（1877）年、教部省は廃止され、その事務は内務省に移されて社寺局で取り扱われることとなった³⁹。

明治 17（1884）年、太政官布達第 19 号により教導職が廃止され、神仏各教宗派ごとに管長一人が置かれた。そして、明治 23（1890）年に明治憲法（大日本帝国憲法）が發布され、同憲法第 28 条において、「日本臣民ハ安寧秩序ヲ妨ケス及臣民タルノ義務ニ背カサル限ニ於テ信教ノ自由ヲ有ス」として、信教の自由の原則が明らかにされた。この憲法により形式的には信教自由・政教分離の原則は一応確立したが、実質的には問題があった。この時代、行政上において宗教とは神道（神社神道を除く）・仏道・キリスト教をいい、しかも、そのうち神仏道とは教派（神道）または宗派（仏道）の成立を公認されたものだけを指したようである⁴⁰。そして、神仏基三教以外の宗教と神仏道の系統でも教宗派の成立を公認されなかった宗教とを、類似宗教として別個に処遇した。このように、神道には教派を、仏道には宗派を公認し、各教宗派に管長一人ずつを置き

施設・調度を置いて神のための仏事とすることに疑惑が生じたので、改革の必要性から、神仏判然の令は下されたものである。文化庁・前掲書 9 頁・10 頁参照。なお、第一款の宗教法人の歴史的変遷については、主として以下のものに依拠している。阿部美哉「宗教法人法の成立と GHQ」宗教法第 11 号（1992）3 頁以下、洗建「宗教法人法の沿革」宗教法第 16 号（1997）1 頁以下、竹田盛之輔「宗教団体と宗教法人」民事月報 44 巻 9 号（1989）7 頁以下、平野武「宗教団体と法—今日の問題について—」宗教法第 16 号（1997）109 頁以下、ロコバント・エルンスト「国家神道の発展と機能—現代の国家と宗教の分離制度の背景として—」宗教法第 9 号（1990）41 頁以下参照。

³⁸ 井上・前掲注（37）2 頁から 5 頁、文化庁・前掲注（37）54 頁から 59 頁参照。

³⁹ 井上・前掲注（37）17・18 頁。なお、社寺局は明治 33（1900）年、神社局・宗教局に分かれるまで、神社・寺院その他の行政を一括して所轄した。文化庁・前掲注（37）4 頁。

⁴⁰ 井上・前掲注（37）31 頁参照。同書においても、その直接の論拠は示されていない。その他この点を直接根拠づける資料を見出すことはできない。

それぞれの教宗派を統括させ、国家はその上に立ってこれを監督した。また、キリスト教に対しては、教会そのものを単位として国家がこれを監督した⁴¹。

天皇の神格の根拠たる神社神道に対しては、国教的性格を与えることが必要と考えられていた。そのため、仏教やキリスト教など神社神道以外の宗教を認めながらも、神社に対しては特別な取り扱いをしていた。この考えに基づき、明治 33（1900）年、宗教行政とともに内務省社寺局の所管であった神社行政は、神社局と宗教局の二局とし、大正 2（1913）年、宗教局を内務省から文部省に移した。昭和 15（1940）年、神社局は廃止され、その事務は神祇院に移管された⁴²。

一方で、明治 31（1898）年に施行された民法は、第 34 条において、「祭祀、宗教、慈善、技芸其他公益ニ関スル社団又ハ財団ニシテ営利ヲ目的トセサルモノハ主務官庁ノ許可ヲ得テ之ヲ法人ト為スコトヲ得」と規定しているが、民法施行法の第 28 条において、「民法中法人ニ関スル規定ハ相当ノ内神社、寺院、祠宇、及ヒ仏堂ニハ之ヲ適用セス」と規定していた。それは、寺院などに関する特別法を制定する予定であったからである⁴³。

明治 32（1899）年、社寺などに対する法人化を狙いとした特別法が宗教法案として提出された。しかしながら、この法案は、仏教側による強い反対により廃案となった。その理由は、歴史的に国家と関係が深く、宗教としての影響力の強い仏教を、日の浅いキリスト教と同格に取り扱うという趣旨の法案であったためである。その後、昭和 2（1927）年、昭和 4（1929）年、昭和 10（1935）年と、宗教法案が提出されるも、どれも成立には至っていない⁴⁴。

わが国において、宗教団体に対してはじめて法人格の取得を認めた法律が宗教団体法であり、それは昭和 14（1939）年に制定され、翌年の昭和 15（1940）年において施行された。同法は、第 2 条 1 項で、「教派、宗派及教団並ニ教会ハ之ヲ法人ト為スコトヲ得」とし、同条 2 項において、「寺院ハ之ヲ法人トス」と規定していた。ただし、この当時、神社神道は宗教にあらずの建前により、信教の自由とは明らかに矛盾するものではあったが、神社には宗教団体法の適用はなかった。この法律の下、宗教団体を設立しようとする際、宗教団体は包括団体たる教派・宗派・教団にあつては文部大臣の認可を必要とし、非包括団体である寺院・教会は、地方長官の認可を受けなければ設立、規則の変更、法人となること、合併、解散をすることができないとされていた（宗教団体法 3 条・5 条 1 項・6 条・11 条 1 項）。それに対して、宗教結社を組織する場合は、地方長官に届出をするものであった（同法 23 条）。宗教団体法では、宗教の教義の宣布・

⁴¹ 井上・前掲注（37）29 頁から 31 頁、渡辺菟『最新 逐条解説宗教法人法』（ぎょうせい、2005）135 頁参照。

⁴² 井上・前掲注（37）33・34 頁、山口輝臣『明治国家と宗教』（東京大学出版会、1999）263 頁・264 頁参照。

⁴³ 井上・前掲注（37）212 頁参照。

⁴⁴ 井上・前掲注（37）212 頁以下参照。

儀式の執行または宗教上の行事が、安寧秩序を妨げまたは臣民の義務に背くときは、文部大臣はその制限・禁止、また、教師・布教者の業務停止ができた。さらに、場合によっては当該宗教団体の設立の認可取消しさえもできた（同法 16 条・17 条）。課税上の特典として、宗教団体には命令に定めるところにより、所得税、法人税、地租、並びに地方税の非課税措置がなされた（同法 22 条）⁴⁵。

昭和 20（1945）年 8 月 15 日の終戦後、連合軍総司令部は同年 10 月 15 日に「政治的、社会的及宗教的自由ニ対スル制限除去ノ件」（基本的指令）を命じ、宗教団体が廃止されることとなった。また、同年 12 月 15 日に、「国家神道、神社神道ニ対スル政府ノ保証、支援、保全、監督並ニ弘布ノ廃止ニ関スル件」（神道指令）を発し、国家と神社神道は完全に分離することとなった。そして、宗教法人令が公布され、施行された。これにより、神社非宗教の建前による国家神道体制は終わりを迎え、神社は一宗教として存在することとなった。宗教団体が宗教法人になる際は、宗教法人令の定める規則に従い、設立登記することにより宗教法人になることができた（宗教法人令 2 条・3 条）。この宗教法人令は、宗教法人の設立に準則主義を採用した点が特徴的である。課税における特典として、宗教団体法と同様に、所得税、法人税、地租並びに地方税を非課税措置としていた（同令 16 条）。しかしながら、準則主義により容易に法人の設立登記ができたため、宗教法人の数が激増し、宗教法人の根幹を形成する教義が明確でなく、どのようなことを意図しているか不明確であり、単に課税負担を回避する目的だけのために設立したのではないかということが伺われる法人も少なくなかったようである。このことにより、宗教法人令の改正の声が高まったのである⁴⁶。

昭和 26（1951）年、日本国憲法の下、新たに宗教法人法が施行された。同法は、前の宗教法人令の反省の下、宗教法人の設立に関して認証主義を採用している。その後、宗教法人法はしばらくの間改正されることはなかったが、平成 7（1995）年に宗教法人に対する所轄庁による介入権の強化を狙いとした改正が宗教法人法に加えられた⁴⁷。

以上が宗教法人設立に関する歴史的変遷であるが、続いては、現行の宗教法人法における設立基準と、法人運営の透明性がどのように確保されているのかについて検証する。

第二款 宗教法人法による法人の設立と法人運営の透明性

宗教団体は、宗教という特定の目的をもって組織化されて社会的に存在する集団である。そうしてみると、宗教団体が法人格を認められ、宗教法人として設立が認可された場合に、その宗教法人は、二つの性格をもっているとみることができる。宗教法人は、宗教団体が法人となったものであり、一つの組織体としての宗教法人の中に、法人とし

⁴⁵ 井上・前掲注（37）34 頁・237 頁以下参照。

⁴⁶ 井上・前掲注（37）263 頁以下、文化庁・前掲注（37）281 頁以下参照。

⁴⁷ 井上・前掲注（37）279 頁以下、石村・前掲注（26）16 頁参照。

での性質と宗教または宗教団体としての性質を有している。前者を「世俗性」または「世間性」と称し、後者を「宗教性」または「出世間性」と称して、世俗性は法人法が干与し、宗教性は憲法が保障するとしている⁴⁸。そのような観点から、財産などの管理・運営などの社会的側面は宗教法人法によって統制し、宗教団体の宗教活動といった宗教的側面を憲法における信教の自由（憲法 20 条 1 項前段・3 項）並びに政教分離の原則（同法 20 条 1 項後段・2 項、89 条前段）によって担保しているといえる。そして、同法は、過去の宗教団体に対する抑圧という歴史的反省の上に立って、宗教団体を管理・監督することを目的とするのではなく、宗教団体に法人格を与え、宗教活動を円滑に行うことを目的として制定された法律である。

以上に基づいて、まず、現行における宗教法人の設立基準である認証主義がどのようなものであるかについて検証し（第一項）、続いて、この認証主義によって設立された宗教法人がどのように法人としての責任を果たしているのかを（第二項）、条文を紐解きながら明らかにする。

第一項 宗教法人の設立

民法第 33 条 1 項は、法人の成立等に関して、「法人は、この法律その他の法律の規定によらなければ、成立しない」と規定している。そして、同条 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」と規定している。宗教法人は、民法第 33 条 2 項の「祭祀」または「宗教」を目的とするものに該当する。そして、宗教団体が宗教法人を設立するためには、特別法における宗教法人法によることとなる。この宗教法人法制は歴史的変遷の中で確認してきたが、まず、宗教団体法から始まり、次いで宗教法人令となり、そして、宗教法人法という流れを辿ったことは、本章第一款において説明した通りである。宗教団体法の時代においては、宗教による国家の統制というものが色濃く出る形となっていたため、設立基準においても認可主義が取られていた。宗教法人令の時代においては、準則主義が取られたが、その理由は、国家が統括するという宗教団体法の反省に基づいたものであったからである。しかしながら、宗教法人の設立に準則主義を採用したことにより、宗教団体が法人格を容易に取得できるため、宗教法人としてふさわしくない法人までもが現われてくることになった⁴⁹。そこで、宗教法人法の時代においては、宗教法人令の反省の基に認証主義が採用されることとなった。

⁴⁸ 「世間性の干与は法律の規定領域、出世間性の保障は憲法の規定領域である。法律の領域において憲法の領域を侵すことはできない」として、宗教法人のその目的達成のための業務・事業のうち、「世間性に属する事項に対しては、法令を制定することも、その法令に基づいて行政を行なうことも許されるが」、「出世間性に属する事項を対象としての立法や行政は許されない」としている。井上・前掲注（37）357 頁参照。

⁴⁹ 本稿 17 頁参照。

現在、宗教団体が法人格を取得するためには認証主義によるが、この認証とは、「宗教法人の規則として法令に適合しているのかどうかを審査して、合法性を公に確認する行為」⁵⁰としている。宗教法人を設立する際の規則の認証については、主務官庁は、①当該団体が宗教団体であること、②当該規則が宗教法人法その他の法令の規定に適合していること、③当該設立の手続が宗教法人法第12条の設立の手続規定に従ってなされていること、この三点を審査することになっている（宗教法人法14条）。

主務官庁が、宗教団体から法人格を取得するために申請がなされた場合に、どの範囲につきどの程度まで立ち入って審査すべきかについては議論があり、大別して形式的審査主義と実質的審査主義の二つに分けられる。形式的審査主義は、審査に用いる資料が申請書、その添付書類、登記簿等一定の書面に限られるが、これは、法定の書面によって認定しうる事実関係に基づいて、一般的に妥当する法的判断を導かなければならないことを意味するのである。それに対して、実質的審査主義は、審査資料について制約のない裁判手続にある場合において、事実認定に関して書証の外に証人尋問や鑑定など必要な証拠調べを行い、心証を形成することができ、限られた範囲で職権による証拠調べも行うことができる。また、対立当事者に主張と立証の機会を与えて審理を行う建前がとられているので、判断に関しても具体的事案の内容に即して、権利濫用や信義則等の一般条項を用いて妥当な結論を得ることができるのである⁵¹。

司法判断において、多くは形式的審査主義を採用している。例えば、宗教法人法第14条における所定の主務官庁の審査義務の範囲をめぐる問題として、ある宗教団体に対して行われた主務官庁による認証は、当該宗教団体の代表権を有しない者による申請であったので、当該宗教団体に対してなされた認証は無効である旨を主張し、認証無効確認請求訴訟を提起した事案につき、東京地方裁判所昭和33（1958）年11月13日判決（行政事件裁判例集第9巻第11号2545頁）は、「宗教法人法第14条は、規則認証申請があった場合、所轄庁に対し、単に規則および添付書面を調査したうえ、申請要件の具備の有無を判断し、認証するかどうかを決定する義務を課したにとどまり、それ以上の審査義務を課したのではないと解するべきである」と判示している。

そして、最高裁判所昭和41年（1966）年3月31日第一小法廷判決（訟務月報第12巻第5号669頁）の行政処分取消請求事件は、原則として形式的審査主義を採用するとしても、証明事項に疑念がある場合には、例外的に主務官庁にその疑いを解明するために、実質的審査主義を認めるものとしている。そして、「認証のためにする所轄庁の審査について」（昭和41（1966）年4月21日 41調宗第6号 都道府県宗教法人事

⁵⁰ 渡辺・前掲注（41）145頁。

⁵¹ 柳田幸三「形式的審査について」民事月報44巻5号（1989）4頁以下参照。なお、柳田氏は、登記事務において、登記官が形式的審査主義により、登記すべき事項の効力の有無、取消原因の有無等の実体的な事項を判断するに際して、審査資料に制約がある故に、実質的審査主義による場合以上に困難な法的判断が必要とされることが少なくないとされている。同論文5頁参照。なお、本稿67頁参照。

務所管部長宛文部省宗務課長通知)は、本件最高裁判決の判旨の下記部分を抜粋引用して、主務官庁による認証のための審査基準を示している。その抜粋部分は、

「規則認定のためにする所轄庁の審査は、認証申請書の添附書類の記載によって申請にかかる事案が宗教法人法 14 条 1 項各号にかかげる要件を充しているか否かを審査すべきものではあるが、それにしても、その審査事項を証するために提出を要する添附書類は、証明事実の真実の存在を首肯させるに足りる適切な文書であることを必要とし、単に形式的に証明文書の記載ある文書が調っているだけで足りるものではない。また証明書類は存するにしても、証明事実の虚偽であることが所轄庁に知れているときはもとより、所轄庁において証明事実の存否に理由ある疑をもつ場合には、その疑を解明するためにその事実の存否につき審査をしたからといって、これをその権限の逸脱とはなしがたい。このことは、右規則の認証を、宗教団体の実体を具えないものあるいは法令違背の規則をもつもの、その他組織不備のもの宗教法人格取得を抑止するためのものと解する以上、当然といわなければならない」

と判示している。それを受けて、この宗務課長通知は、最高裁昭和 41 (1966) 年 3 月 31 日の判旨をもって、解釈の基準として形式的審査主義を原則としながらも、例外的に実質的審査主義も可能であるという統一見解を示している。憲法における信教の自由と結社の自由 (憲法 21 条)、そして認証主義を採用するに至った歴史的経緯を考慮すれば、形式的審査主義が採られていることに合理的妥当性を見出すことができる。また、形式的審査主義により、宗教法人の自治、自律性を尊重し、主務官庁の関与を最小限のものとするという趣旨で、上記宗務課長通知が示されていると考えられる。

第二項 宗教法人運営の透明性

宗教法人法は、宗教法人の社会的側面における透明性を確保することを目的としている。これは、憲法における信教の自由並びに政教分離の原則により、宗教法人である宗教団体の内面に係わる宗教的側面には関与できないからである。また、聖俗分離の原則 (宗教法人法 18 条 6 項)⁵²の適用ある宗教法人の宗教的側面に関しては、公権力の不要な介入を避けるという趣旨で、各種の税目上非課税の取り扱いを受けている (法人税法 4 条 1 項・7 条等)。このようなことから、非課税法人である宗教法人の社会的側面における公益性をどのように確保するのかが問題となる。そこで、信教の自由、政教分

⁵² 宗教法人法第 18 条 6 項は、「代表役員及び責任役員の宗教法人の事務に関する権限は、当該役員の宗教上の機能に対するいかなる支配権その他の権限も含むものではない」と規定している。この規定により、聖俗分離の原則を明確にしている。すなわち、宗教法人法及び法人規則が定める法人機関の権限は、社会的側面に及ぶものであり、宗教的側面には及ぶことがないことを確認している。

離の原則、並びに宗教法人特有の聖俗分離原則の観点から、法人運営の透明性を図るために、宗教法人の適正な管理運営・法人統治（ガバナンス）、説明責任（アカウンタビリティ）、そして情報開示（ディスクロージャー）がどのような仕組みになっているかということが問題となる。これらの仕組みに対してどのような制度設計が図られているのかを、ここにおいて検証していくこととする。

（一）非課税法人としての宗教法人の管理運営（ガバナンス）

宗教法人法は、宗教法人の社会的側面における管理運営に対して自己完結的な仕組みを備えている。これは、宗教的側面に世俗法の規定が及ばないようにするためであり、また、聖俗分離の原則に基づいているからである。したがって、宗教的側面に対しては、法人規則とは別に、法人の内部規範（宗憲・教憲・規程等）で自主的・自律的に対処する仕組みである⁵³。

宗教法人法は、宗教団体に法人格を与え、宗教活動を円滑に行うことができるようにするため、法人の管理運営といった社会的側面について規定した法律である。同法において、宗教法人の管理運営は、代表役員、責任役員、代務者、仮代務者及び仮責任役員、その他の議決、諮問、監査その他の機関によると規定されている（宗教法人法 12 条 1 項 5 号・6 号）。これらのうち、宗教法人には、3 人以上の責任役員を置き、そのうち 1 人を代表役員とすることを規定している（同法 18 条 1 項）。代表役員は宗教法人を代表し、その事務を総理するものであり、他方、責任役員は、規則で定めるところにより、宗教法人の事務を決定するものである（同法 18 条 3 項・4 項）。これらの規定を定めているのは、明治以来の宗教制度の沿革やその他の理由から、管長及び代表役員の権限行使、分野などが宗教団体の規程において混在している場合があるからとしている。したがって、住職や管長と称される宗教上・信仰上の地位にある者がその宗教法人の代表役員であることが多く、また、代表役員は世襲制になっていることも少なからずあるので、聖俗分離の原則の観点よりこのような規定が定められているとしている。なお、宗教上の主宰者をもって代表役員に充てるとする規則も多々見られるが、宗教法人法第 18 条のもとにおいて、住職、牧師などの地位そのものは、宗教上において信仰上の地位にとどまり、同法の対象外とされている。このような状況が、わが国における多くの宗教団体の伝統的特徴となっているようである⁵⁴。

宗教法人法は、代表役員及び責任役員に対し、同法第 18 条 5 項において、「代表役員及び責任役員は、常に法令、規則及び当該宗教法人を包括する宗教団体が当該宗教法人と協議して定めた規程がある場合にはその規程に従い、更にこれらの法令、規則又は規程に違反しない限り、宗教上の規約、規律、慣習及び伝統を十分に考慮して、当該宗

⁵³ 石村・前掲注（26）51 頁。

⁵⁴ 渡辺・前掲注（41）135 頁・163 頁・169 頁参照。なお、明治以来の宗教制度の沿革及びその他の理由に関しては、本稿 14 頁から 17 頁参照。

教法人の業務及び事業の適切な運営をはかり、その保護管理する財産については、いやくもこれを他の目的に使用し、又は濫用しないようにしなければならない」と規定している。これは、代表役員並びに責任役員に対して、善管注意義務及び法令遵守義務を課している規定である。わが国の宗教法人は、財団的色彩の強い法人である。そのため、財団形態の法人では構成員が総会という意思決定機関を通じて自律的に活動できないので、宗教法人の管理運営について代表役員や責任役員が法人規則に従って活動しているかについて、信者の総意に基づいて調べることは容易なことではない。このような状況において、役員と宗教法人の法的関係は委任契約（あるいは委任類似の契約）関係にあると考えられている。役員の職務執行に関して民法の委任における規定が適用・準用されるため、役員の職務執行の際に、受任者として委任の本旨に従い、善良な管理者の注意をもって、委任事務を処理する義務（善管注意義務）を負うとしている（民法 644 条）。また、役員は、法人の財産を私的に流用するなどして法人に損害を与えた場合、委任契約違反がそのまま債務不履行を形成し、損害賠償責任を負うことにもなる（民法 415 条）。さらに、役員が故意又は過失によって法人の権利又は法律上保護されている利益に対して侵害した場合は、不法行為責任を負うことにもなる（民法 709 条）。なお、宗教法人の代表役員その他の代表者がその職務を行うに際して、第三者に損害を与えた場合は、宗教法人自体も損害賠償責任を負うことになる（宗教法人法 11 条）⁵⁵。

宗教法人法は、宗教法人が「議会、諮問、監査その他の機関」を任意機関として設置することを認めている。ただし、これらを設置する場合は、法人規則に記載事項を定めておく必要がある（宗教法人法 12 条 1 項）。これらを設置することにより、宗教法人の法人運営における透明性が確保されることが狙いと考えられる。

このように、宗教法人の管理運営に関しては、その前提となる宗教における問題、すなわち、信教の自由、政教分離の原則、聖俗分離の原則という他の法人には見られない特殊性が関与することになる。したがって、適切な管理運営を宗教法人に求めるときには、それは、とりもなおさず宗教法人自身による自主的・自律的な態度が求められるということを意味するのである。

（二）非課税法人としての宗教法人の説明責任（アカウンタビリティ）

宗教法人法は、宗教法人が説明責任を果たし、情報開示を行う方法として、公告制度（宗教法人法 23 条）、登記制度（同法 52 条以下）、事務所備付資料の閲覧（同法 25 条 3 項）を定めている。これらの規定が置かれている趣旨は、宗教法人は財団的な色彩が

⁵⁵ 宗教団体の紛争に関して、その紛争の特徴を判例の動向を踏まえながら分析し、さらに、その紛争と司法裁判権の観点から論じた文献として、梅本吉彦『民事訴訟法 第三版』（信山社、2007）314 頁以下参照。また、宗教活動による不法行為責任をめぐる問題を扱った論文として、桜井圀郎「宗教法人法における宗教団体と宗教法人」宗教法第 24 号（2005）135 頁以下参照。

強く、宗教法人の構成員（信者）が自律的に活動できない形になっているので、宗教法人の管理運営に関して代表役員や責任役員が法人規則に従って活動しているかを監督するために、公告制度、登記制度、事務所備付資料の閲覧等が定められている。また、宗教法人による宗教活動は、特定の個人を超えた社会全体の利益に奉仕するという考え方に基づくと、宗教法人の説明責任が社会に対して確保されている場合には、他の公益法人と同様に税制面において非課税措置を享受するに値すると考えることもできる⁵⁶。

公告制度は、宗教法人法の基礎となる制度であり、宗教法人の設立手続（宗教法人法12条3項）、財産処分等の公告（同法23条）、被包括関係の設定又は廃止に係る規則の変更手続（同法26条2項）、合併（同法34条・35条3項・36条）、解散（同法44条2項）において、適切な方法により信者並びにその他の利害関係者に対して公示する制度である。

登記制度は法人一般の制度ではあるが、宗教法人における登記の場合には、法人登記と不動産登記に大別できる。法人登記とは、「法人の存在、組織、財産状態などの一定の事項を公けの帳簿に記載し、公示すること」⁵⁷としている（宗教法人法52条～58条・60条）。不動産登記は、宗教法人法第66条1項において、「宗教法人の所有に係るその礼拝の用に供する建物及びその敷地については、当該不動産が当該宗教法人において礼拝の用に供する建物及びその敷地である旨の登記をすることができる」と規定している。この登記制度は、権利の得喪変動を不動産登記簿に記載して公示する制度といえる⁵⁸。

事務所備付資料の閲覧に関して、宗教法人は、信者その他の利害関係人であって、当該宗教法人の事務所に備えられた書類又は帳簿を閲覧することについて正当な利益があり、且つ、その閲覧の請求が不当な目的によるものではないと認められる者から請求があったときは、閲覧させなければならないとしている（宗教法人法25条3項）。また、宗教法人は、毎会計年度終了4月以内に、事務所備付資料の写しを所轄庁に提出しなければならないとしている（同法25条4項）。

このように、宗教法人法における宗教法人の説明責任（アカウンタビリティ）は、上記諸条項によって義務づけられている⁵⁹。

⁵⁶ 石村・前掲注（26）61頁・62頁、渡辺・前掲注（41）190頁・191頁・309頁参照。

⁵⁷ 渡辺・前掲注（41）309頁。

⁵⁸ 石村・前掲注（26）63頁。

⁵⁹ 平成7（1995）年の宗教法人法の改正がなされたが、この改正は、主管官庁による宗教法人に対する管理監督を強化する趣旨のものであった。そのため、信教の自由、政教分離の原則に抵触するのではないかと疑義が生じた。学説においてもこの宗教法人法の解説については議論があるが、本稿の論題とは直接係わる性格ではないので、必要な限度で言及することとし、差し当たり問題の所在を指摘するに止める。なお、この問題に関する論文として、主として改正を認ないし賛成の立場として、民法学者の立場による論文として、棚村政行「改正点をめぐる諸問題—宗教法人の自律性と行政の責任—」宗教法第16号

（1997）27頁以下、同「宗教法人制度における行政の責任と役割」法律のひろば49巻4号（1996）11頁以下、同「宗教法人法改正への視点」法律時報68巻1号（1996）2頁以

このように宗教法人法制を概観すると、宗教法人法に基づき主務官庁の認証審査により宗教団体が法人格を取得して宗教法人となると、それと同時に当然に非課税措置を享受できることは、社会的に見て、果たして妥当なことであろうか疑問を生じてくるのである。その理由は、宗教法人は、憲法の定める信教の自由の原則に基づき健全な宗教活動を遂行する団体と、宗教法人の趣旨を逸脱し健全性に欠ける宗教団体が存在するといえる現状に照らして見ると、現行の宗教法人法には制度的欠陥が生来備わっているように考えられるからである。

もとより、過去における宗教に対する抑圧という歴史的経緯を鑑みれば、憲法における信教の自由、政教分離の原則に基づいて宗教法人制度内に宗教団体の自主的・自律的要素が盛り込まれていることはうなずけることである。また、宗教団体は、特定の教義に共鳴する不特定多数の市民が参集し、ひとつの集団を形成するものである。したがって、そこには、社会経験則上それぞれの信者から金銭が提供され、且つ、そうした状態が継続されるので、莫大な金額に上ることとなる。他方、そうした信者を組織化し、継続的に一体感を形成することが、その宗教団体の発展のために必要になってくる。それに伴い、宗教団体の管理運営のために多額の資金を必要とすることになるので、付随的に新たな事業の創設、財産の拡大等に迫られることになる。そういった意味において、現行法上の宗教法人は、他の法人と比較して課税上有利な立場にあることに対しても、合理的妥当性が存在するものと考えられる。

しかしながら、そのような立場を悪用する健全性に欠ける宗教法人は、本来の宗教活動を目的とするのではなく、租税回避、または脱税にも等しい行動に傾斜することを目的としているように見受けられる。このような状態を放置することは、健全な宗教法人の保護育成にも悪影響をもたらすことはもとより、税務行政の基本である公平な税負担を要請する租税公平主義にも反することになる。

現行の宗教法人法において、宗教団体が法人格を取得するための法的基準として認証主義を採用しているが、これは、すでに述べたとおり原則的に形式的審査主義の立場を採っているので、現行における宗教法人の起こしている問題に照らすと、健全性に欠ける宗教団体に対するフィルターの役割を果たすのは困難であるものとする。もとより、法人格付与に対する審査を厳しくすることは、国家が信教の自由、政教分離の原則に抵触する恐れが出てくるということを意味する。しかしながら、本稿は健全な宗教

下、税法学者の立場による論文として、北野弘久「宗教法人法の改正問題の論点」法学セミナー494号（1996）44頁以下、憲法学者の立場による論文として、大石眞「宗教団体と宗教法人制度」ジュリスト1081号（1995）11頁以下、他方、主として改正反対ないし慎重論の立場として、弁護士による論文として、桐ヶ谷章「改正点をめぐる諸問題—宗教団体に対する管理の要素の導入—」宗教法第16号（1997）55頁以下、同「宗教法人法の改正をめぐる問題—宗教団体に対する管理の要素の導入の有無と是非—」創価法学第26号第2・3合併号（1997）9頁以下、憲法学者の立場による論文として、平野武「憲法と宗教法人法」ジュリスト1081号（1995）5頁以下参照。

団体の保護育成という観点から、宗教法人法により宗教団体は法人格の取得はできるが、法人格の取得とは別に、非課税措置は別個に審査することが求められてもよいのではないかという立場で、考察を加えるものである。

このような観点から、宗教法人に対する免税制度導入の可能性を、次節以降において検討することとする。

第二節 宗教法人の課税制度と政教分離の原則

わが国の宗教法人に対する課税は、法人設立の法的基準である認証主義により法人格を取得すれば、それと同時に課税も免除されるという宗教法人非課税制度を採用している。これは、法人税法上、非営利の人格のない社団等は収益事業を除いて非収益事業は非課税とされている（法人税法4条1項但書）ので、このような非営利団体との対等な競争条件の確保という観点から、宗教法人を含めた公益法人等に対しても、非課税措置を適用するものと解されている⁶⁰。

本稿における本節の位置づけは、現行の宗教法人に対する非課税制度を再検討し、免税制度を導入するための可能性の途を導き出すことに主眼を置くものである。

第一款 宗教団体非課税法制の沿革

わが国の宗教団体に法人となることを認めたのは、昭和14（1939）年に制定された宗教団体法からであり、それまでは宗教団体が法人になるための法律は存在していなかった。同法以前においては、宗教団体は法人となることは認められてはいなかったが、宗教団体は非課税制の下にあった。宗教団体に対する非課税措置は、歴史的に寺社・墓地等の地租の取扱いに始まっていると見られるので、宗教団体における非課税制の淵源は、寺社・墓地等に関する地租に求められる⁶¹。

例えば、明治11（1878）年7月の太政官達32号における府縣官職制は、「社寺除税地ノ境域ヲ更正スル事」を府県事務としているが、主務省に稟請することを求めている

⁶⁰ 石村・前掲注（26）30頁。なお、税理士・公認会計士の立場から宗教法人の収益事業の範囲をめぐる問題を取り扱った論文として、田代收「宗教法人の収益事業・非収益事業をめぐる接点の税務」税理27巻1号（1984）177頁以下、田代收「宗教法人の収益活動を巡る会計と税務のポイント」税理38巻8号（1995）45頁以下、斎藤力夫「宗教法人の収益事業の範囲」税理38巻8号（1995）56頁以下、山本清次「宗教法人を巡る収益事業・非収益事業の接点事例」税理38巻8号（1995）63頁以下参照。また、税理士の立場から宗教法人の源泉徴収を扱った論文として、植田卓「宗教法人に対する源泉徴収の問題点」税理38巻8号（1995）69頁以下参照。さらに、税理士の立場から宗教法人に対する寄付金を扱った論文として、桜井四郎「宗教法人に対する寄付金を巡る税務」税理38巻8号（1995）79頁以下参照。

⁶¹ 石村耕治「宗教法人の公益性と税制問題」丸山照雄編『宗教と税制』（新泉社、1985）126頁参照。なお、この時代の寺社・墓地に関する地租の処分、並びに寺社領の整理処分に関して、詳しくは、福島正夫『地租改正の研究（増訂版）』（有斐閣、1970）329頁・447頁・448頁参照。

ほか、明治 17 (1884) 年太政官布告 7 号等など、様々な布告達などにより多くの課税除外の扱いがなされていた。このような状況の中で、運用上混乱がみられたため、明治 34 (1901) 年 12 月召集の第 16 回帝国議会において「地租ヲ課セサル土地ニ関スル法律案」が提出された。「地租ヲ課セサル土地」の中において、「御陵墓地」のほかに「神社、建物アル遙拝所、寺院、佛堂及祠宇ノ境内地ニシテ借地ニ非サルモノ」のほか、「公益ノ為営利ヲ目的トセス直接ニ祭祀、宗教、教育、学芸、慈善ノ用ニ供スル土地ニシテ借地ニ非サルモノ但シ其ノ事業ノ管理又ハ監督ノ為ニ非スシテ住居ト共用スルモノハ此ノ限ニ在ラス」が加えられている。しかしながら、この法律案は成立には至っていない。その結果として、地租の免除に関する規定は、個別法によることとなった⁶²。このような状況が続く中で、昭和 14 (1939) 年に宗教団体会法が施行されることとなった⁶³。

宗教団体会法の制定により、神社を除く宗教団体は、認可主義により法人格を取得して法人となることができるようになった。同法第 22 条において、

- 1 項 宗教團體ニハ命令ノ定ムル所ニ依リ所得税ヲ課セズ
- 2 項 寺院ノ境内地及教會ノ構内地ニハ命令ノ定ムル所ニ依リ地租ヲ免除ス但シ有料借地ナルトキハ此ノ限ニ在ラス
- 3 項 北海道、府縣、市町村其ノ他ノ公共團體ハ宗教團體ノ所得ニ對シ地方税ヲ課スルコトヲ得ズ

と規定している⁶⁴。これにより、宗教法人は所得課税並びに資産課税などについて、幅広く非課税措置がなされた。

昭和 20 (1945) 年に、宗教団体会法が廃止され (昭和 20 (1945) 年勅令第 718 号)、宗教法人令が施行された (昭和 20 (1945) 年勅令第 719 号)。これは宗教法人につき、準則主義により法人格となることを認めるものであった。宗教法人令第 16 条において、

- 1 項 宗教法人ニハ命令ノ定ムル所ニ依リ所得税及法人税ヲ課セズ
- 2 項 寺院ノ境内地及教會ノ構内地ニ付テハ命令ノ定ムル所ニ依リ地租ヲ免除ス但シ有料借地ナルトキハ此ノ限ニ在ラス
- 3 項 都道府縣、市町村其ノ他ノ公共團體ハ宗教法人ノ所得ニ對シ地方税ヲ課スルコトヲ得ズ

⁶² 明治財政史編纂会『明治財政史 第五卷』(丸善株式会社, 1904) 503 頁、大蔵省編纂『明治大正財政史 第六卷』(財政経済学会, 1937) 592 頁・593 頁、西野・前掲注 (6) 71 頁参照。

⁶³ 宗教団体会法が施行されるまでの間、所得税法、法人税法の制定・改正に伴い課税制度が変遷してきたが、その間においても、宗教団体に対しては非課税措置が採られていた。詳細は、本稿 6 頁参照。

⁶⁴ 『法令全書・昭和 14 年第 4 号』(内閣印刷局) 法律 67 頁 (153 頁)。

と規定している⁶⁵。しかしながら、宗教団体法の認可主義とは違い、宗教法人令では準則主義により宗教法人を設立することになったので、その法人が収益事業を行う場合、収益事業から発生した所得に対しては法人税を課すことにした（宗教法人令 16 条第 1 項及第 2 項ノ規定ニ依ル所得税、法人税及地租ノ免除等ニ関スル件（昭和 20〔1945〕年大蔵省令 109 号）1 条）。この宗教法人令より前の時代においては、宗教団体の行うすべての活動に対する課税は全面的に非課税であったが、宗教法人令制定後になって、収益事業を除いた非収益事業を非課税とする原則非課税制度に移行した。原則非課税の淵源は、この時代に求められると考えられる⁶⁶。

この後は、昭和 24（1949）年のシャウプ勧告⁶⁷により、宗教法人及びその他の公益法人等に対して、収益事業課税が拡大される契機となり、昭和 25（1950）年の法人税法の改正により、現行の公益法人課税制度の基礎が形成された。

第二款 宗教団体非課税法制の理念

わが国の宗教団体非課税措置は、沿革的には社寺・墓地等に対する扱いが中心であったが、これらに対する非課税措置がどのような根拠に基づいて行われているのかは、定かではないようである⁶⁸。

第一章において述べたことだが⁶⁹、わが国で初めて法人に対する所得に課税が行われたのは、明治 32（1899）年の所得税法改正である。しかしながら、この改正で「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」については、非課税とされていた。非課税の根拠となるものが、当時の議会の審議録において、若干の記述がある。それは、明治 31（1898）年 12 月 13 日の第 13 回帝国議会衆議院所得税法改正の審査特別委員会において、斉藤安雄議員の 5 条 4 号「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」の質問に対して、政府委員（若槻礼次郎）が、

「営利ヲ目的トセザル法人ト云ヒマスノハ、今日民法ノ總則ニアリマス、商業ナリ教育ト云フヤウナ事柄ニ就イテ、法人ヲ立ルコトガ出来ルト云フコトニナツテ居リマス、サウ云フノハ固ヨリ教育トカ慈善トカ商業トカ云フ目的デ、法人ニナツテ居ルモノデアリマスカラ、ソレ等カラシテ此所得税ヲ取ルト云フコトハ、此課税ノ上ニ於テ餘リ嘉スベキコトデアルマイ、現ニドノ法律ニ於テモ商業ニ供スル建物或ハ土地ナドニ於テハ、免税ニナツテ居リマスカラ、所得税モ矢張り、サウ云フヤウナ慈善トカ教育ト

⁶⁵ 『法令全書・昭和 20 年第 11 号』（印刷局）勅令 27 頁。

⁶⁶ 石村・前掲注（26）34 頁参照。

⁶⁷ シャウプ勧告については、本稿 7 頁・8 頁参照。

⁶⁸ 石村・前掲注（23）84 頁参照。

⁶⁹ ここの記述については、本稿 6 頁参照。

カ商業トカ云フ目的デ立テ居ル法人ダケニハ、課ケナイ方ガ宜シト云フノデ、營利
ヲ目的トセザル法人ノ所得ハ、課税ノ範圍外ニ置キマシタ、・・・」

というような質疑応答を交わした⁷⁰。この内容を見る限りにおいては、非課税の根拠を見出すことはできないものと解される。

非課税の消極的根拠として、寺社や墓地等に対する非課税措置の伝統が古くから存在していたことから、近代的な税制の確立過程において議会が宗教団体非課税措置を尊重した結果、非課税となったとしている。また、公益活動は伝統的に行政庁の役割を補完するものであったという考えの下に、非課税措置が講じられていたとしている⁷¹。

以上のように、宗教法人の非課税の根拠は、一義的で明確な根拠を基礎に置いているとは言い難く、曖昧な根拠のまま現代に至ってしまったといえる。そこで、現代における宗教法人の非課税の根拠を、本稿の主題である宗教団体に対して免税制度を導入することを視野に入れながら、次款において検討する。

第三款 宗教団体非課税法制の妥当性とその再検討

わが国において、宗教法人の現代的非課税措置の根拠を再検討するに際して、政教分離の原則を基軸とするアメリカにその根拠を求める研究が進んでいる。わが国の憲法 20 条における信教の自由並びに同法 89 条の公の財産の支出が、アメリカ連邦憲法修正 1 条〔国教公認禁止条項〕の影響の下で制定されたことが理由として大きいようである⁷²。

税財政法学において、従来、政府が特定の個人や団体に対する補助や助成は、補助金や助成金を構成するという直接的支出であると理解されていた⁷³。しかしながら、近年において、補助金や助成金は税法上における特惠措置として与えられる非課税措置であり、この非課税措置は間接的支出を構成するものと考えられるようになってきている⁷⁴。この間接的支出は、議会の議決を経ることなしに行われる歳出に相当するということで、隠れた補助金と称されている⁷⁵。特に、アメリカ税財政法学において、この隠れた補助金が税法上の特惠措置を経て行われることから、租税歳出⁷⁶と称されている。アメリカにおけるこの租税歳出の影響を受けて、わが国においても、憲法の政教分離の原則との係わりのある宗教法人の非課税制に対して、租税歳出論的観点から再検討がなされてき

70 『帝國議會衆議院委員會議録 12』（東京大學出版會，1986）85 頁・86 頁。

71 石村・前掲注（23）85 頁。

72 石村・前掲注（26）41 頁。

73 石村・前掲注（26）41 頁。

74 石村・前掲注（26）41 頁。

75 石村・前掲注（26）41 頁。

76 租税歳出については、石村耕治『アメリカ連邦税財政法の構造』（法律文化社，1995）14 頁以下参照。

た⁷⁷。

税財政法学的な観点から現代的な非課税措置の根拠を探ると、まず、租税歳出構成論と租税歳出非構成論に大別できる。租税歳出構成論は、政教分離説、結社の自由保障説、公益説（対価説）に三分割され、政教分離説は宗教法人非課税制に対して合憲論と違憲論を、結社の自由保障説並びに公益説（対価説）は宗教法人非課税制に対して合憲論を展開している。それに対して、租税歳出非構成論は、課税ベース除外説と公益信託類推説に分けられ、この両説ともに宗教法人非課税制を合憲としている⁷⁸。そこで、以下において諸説を検討する。

（一）政教分離説

政教分離説は、憲法 20 条並びに同法 89 条に、宗教法人における非課税制の根拠を求める考え方である。

分離説は、信教の自由という観点から、宗教法人に対して原則的に課税が行われるということは、国家による宗教法人に対する徴税権力の介入を許すということになる⁷⁹。そこで、宗教法人非課税制は、徴税権力の介入を回避することで信教の自由を保障しようとしているとして、合憲としている⁸⁰。

批判として違憲論が対立する。違憲論においては、宗教法人に非課税措置を行うことは、国家が隠れた補助金を宗教法人に支出していることを意味する。これにより、国家が宗教法人に対して積極的に関与する結果となり、憲法 20 条における信教の自由の保障と国家による宗教活動の禁止に抵触することになる。憲法 89 条は、「公金その他の公の財産は、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、又は公の支配に属しない慈善、教育若しくは博愛の事業に対し、これを支出し、又はその利用に供してはならない」と規定している。前段の宗教団体について公財政と分離し、公金支出の制限の要請を厳格に捉え、後段の公の支配の関係については、前段ほど厳格にする必要性はないとしている。このようなことから、宗教団体に対する隠れた補助金の支出は、

⁷⁷ 石村・前掲注（26）41 頁参照。

⁷⁸ 石村・前掲注（26）42 頁参照。

⁷⁹ 増田英敏教授は、税務調査手続において不備のあるわが国においては、国家による過剰な税務調査が起こりうることを示唆した上で、宗教法人非課税措置に合理性があることを述べ、憲法 14 条の「法の下での平等」規定における観点から、合憲論を展開している。また、宗教法人に対する非課税措置が憲法 89 条の公金の支出に反しないとの主張として、租税歳出論は、予算体系の中で直接的な歳出だけではなく、租税歳出といった間接的な歳出を明らかにし、予算政策や租税政策を立案する有用な情報として認識するものであり、このような性質をもつ租税歳出論を、隠れた補助金が間接的な歳出を構成するという理由で、憲法 89 条における公金の支出に当てはまるものではないとしている。増田英敏「宗教法人課税論の問題点を検証する。」潮 433 号（1995）363 頁以下参照。

⁸⁰ 北野弘久『納税者基本論の展開』（三省堂、1992）187 頁参照。

政教分離の原則の趣旨に抵触するものと考えられるとしている⁸¹。

(二) 結社の自由保障説

結社の自由保障説は、宗教法人非課税制の根拠を、憲法第 21 条の結社の自由を求める考え方である。

憲法第 21 条 1 項は、「集会、結社及び言論、出版その他一切の表現の自由は、これを保障する」と定めている。この規定により、国民は結社の自由又は結社権を保障されている。したがって、国民は宗教活動をする団体を結成し、または法人を設立する権利は、憲法によって要請されているとする。特に、宗教法人の場合は、法人自体が信教の自由を享受するところにより、宗教法人に徴税権力が及ぶことのないようにしているとする⁸²。このことにより、宗教法人に対する非課税措置は合憲とされている。

(三) 公益説（対価説）

公益説は、宗教法人に対する非課税制の根拠を、宗教法人の公益性にあるとする考え方である。

憲法における政教分離の原則の要請により、宗教法人による宗教活動には国家が介入しないことを規定しているが、これは宗教法人の宗教活動には公共性があることを認め、それゆえにこの法人の活動が公共の福祉に反しない限りにおいて、その存在を認めるものとしている。したがって、国家は、宗教法人による宗教活動を政策的に尊重し、保護していると考え⁸³。この宗教法人の宗教活動において、不特定多数の人々に与える精神的効果は、安定した市民生活の保護に寄与するために認められるものであるから、宗教法人相互間の差別をすることなく非課税措置を講ずることには妥当性が存在している⁸⁴。また、宗教法人は、現行法人税法上において公益法人等に含まれているけれども、公益性を担いつつも、政教分離の原則により国家からの分離が要求されている。それにもかかわらず、宗教法人の宗教活動に非課税措置が行われるのは、人々の精神生

⁸¹ 北野・前掲注（80）188 頁・189 頁参照。なお、北野弘久教授は、宗教法人に対する非課税措置について、違憲の立場にある。

⁸² 石村・前掲注（26）43 頁参照。

⁸³ 井上・前掲注（37）354 頁以下参照。

⁸⁴ 碓井光明「宗教法人の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集 33 号『日本の税金』（1984）128 頁参照。なお、公益説に対して北野弘久教授は、宗教は人々の精神生活の安定・向上に寄与し、現代社会における宗教の役割は決して小さいものではなく、その役割を果たすための公益性を担っているとしている。そして、国家は広い範囲に及ぶ方策や人々における精神生活の確保の責務を負っているため、宗教法人という限定された形ではあるけれども、その公益性故に現行法人税法が宗教法人を非課税制としていると述べている。しかしながら、宗教法人がこの公益性を担保できないならば、国家による宗教法人に対する非課税措置は隠れた補助金を構成し、憲法 89 条の公金の支出に該当し、違憲となるとしている。北野・前掲注（80）187 頁以下参照。

活上の豊かさに寄与するという意味での公益性⁸⁵があるという特殊性に照らして、非課税措置は憲法第 14 条の「法の下での平等」規定の趣旨による税負担の公平、すなわち、租税公平主義にも反しないとして、合憲とされている⁸⁶。

(四) 課税ベース除外説

現行の法人税制は法人擬制説⁸⁷の立場にあるという観点から、宗教法人の宗教活動は、課税の対象となる収入から費用を差し引いた結果、収益を発生することはないとする。そして、仮に剰余金が発生したとしても、それは意図せざる結果であり、また、宗教法人は公益法人等に含まれるという意味における公益性を有する法人であるから、発生したところの剰余金を構成員（信者）に分配することはできない。したがって、宗教法人の宗教活動に対する非課税措置は、課税の対象たる構成員（信者）への分配が存在しないことに依拠する当然の措置であるとする。これが、課税ベース除外説の考え方である⁸⁸。この説によると、宗教法人の宗教活動に対する非課税措置は租税歳出には当たらず、租税歳出非構成論を展開することとなり、憲法 89 条の公金の支出には当てはまらないということで合憲とされている。

(五) 公益信託類推説

公益信託類推説は、宗教法人を含む公益法人等の課税関係を公益信託の法理に準じて考えるものである⁸⁹。

これは、宗教法人を受託者とし、信者を委託者とし、委託者である信者から受託者である宗教法人が宗教ないしは公益目的で費消するように依頼を受けた金銭や財産などを、自己の名で管理し、不特定かつ多数の受益者を対象に給付する橋渡し機関とし、これをもって宗教法人に対して非課税措置が講じられるので、合憲とされている⁹⁰。

⁸⁵ 宗教は、「一般に公益を目的とするといわれるものとは本質上異なり、直接、人間の心の奥底につらなり、靈魂にふれ、いのちにかよもの、人をして安心立命、常楽法悦の妙鏡に住せしむるものであり、そして、それは国民の個人生活をゆたかにし、社会生活を浄化して、文化国家の向上に大きな役割を演ずるものであるが、このような宗教の特性が、おのずから立法関係者の心識に印象づけられて」法令が生まれたと解している。井上・前掲注 (37) 157 頁。

⁸⁶ 確井・前掲注 (84) 129 頁参照。

⁸⁷ 清永敬次『税法 (第七版)』(ミネルヴァ書房, 2007) 121 頁以下参照。なお、法人税の性質ないし課税根拠には、二つの考え方がある。一つは、法人税は所得の前どりとする考え方であり、もう一つは、法人税は法人の担税力に着目して課される独自の租税であるとする考え方である。金子宏『租税法 第 12 版』(弘文堂, 2007) 230 頁。

⁸⁸ 田中治『アメリカ財政法の研究』(信山社, 1997) 330 頁以下、同「公益法人制度の改革と宗教法人」宗教法第 25 号 (2006) 5 頁以下参照。

⁸⁹ 石村・前掲注 (26) 45 頁。

⁹⁰ 石村・前掲注 (26) 45 頁。

以上のように、宗教法人に対する現代的な非課税の根拠は、学説において大まかに五つに類型化できるものと考えられる。そして、宗教法人に対する非課税措置に関しては、合憲説が学界における多数説として認知されているようである⁹¹。

宗教法人に対する非課税措置は、上記で述べてきたような学説が展開されている。そのことを踏まえた上で、以下においては、第一章第二節において述べたように公益法人制度改革が行われ、健全な公益活動を行う公益法人とそうではない公益法人を精査し、篩いにかけるために非課税制から免税制へと制度転換が図られた経緯に鑑み、現行の宗教法人制度に対しても、法人格の取得とは切り離して、健全な宗教団体の保護育成という観点から、宗教団体に対する課税制度に関しても、免税制度を導入することが妥当であるか否かを検討することとする。

第三節 宗教団体免税制度導入の可能性の検証

わが国において、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宗教団体との関係は、政教分離制といわれ、これは、国教制度・公認宗教制度と並ぶ伝統的な国家・宗教団体関係における三大類型の一つである。国教制度と公認宗教制度は、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、国家的な公益を担う公的団体として扱われる制度である。他方、政教分離制は、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。ただし、公的な補助を受けることが原則的に禁止されているという意味において、他の私的団体とは異なった取扱いを受けるとされている⁹²。

わが国の宗教法人制度の下で、宗教団体はその構成員（信者）に経済的利益を分配することを目的としないという意味において、非営利団体の一つとして数えられる。そして、政教分離の原則の下、宗教団体は、宗教的な結社の自由により、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つが、公的補助を受けることは禁止されている（憲法 89 条）。この宗教団体が法律上の権利義務主体となる際は、宗教法人は一般に私法上の非営利法人制度の一般的な枠組みに従うことになる。しかしながら、公的機関からの補助金を受けることができる他の公益法人等とは違い、宗教法人は政教分離の原則の下、公的補助を受けることができない存在である。したがって、一方において自由な私的団体であるという性格を強調するものであるが、他方において、公益法人等と同じ

⁹¹ 税法学者を中心とする上記の議論は、憲法学者によって現行憲法に抵触するものではないとして合憲と位置付けられているとして、大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法第 22 号（2003）24 頁。

⁹² 大石・前掲注（91）21 頁参照。

ような公益性を備えているとはいえないのである⁹³。

現行税法上、宗教法人は公益法人等として位置付けられるけれども（法人税法 2 条 6 号、別表 2 参照）、この取扱いは、特別法上の各種法人（宗教法人・学校法人・社会福祉法人など）を、税制目的において包括的に指し示すのみで、これら非営利団体の性格を個別に考慮した上で、統一的に捉えようとした概念ではない。実際に、学校法人・社会福祉法人などは公的機関からの補助金を受けることができるが、宗教法人は公益法人等に位置付けられてはいるが、政教分離の原則の下にあるので、公的補助を受けることが原則的にできないという違いが存在する⁹⁴。

次に、宗教法人を公益事業との係わりにおいて捉えると、宗教法人法第 6 条との関係が問題となる。しかし、同規定は、「宗教法人は、公益事業を行うことができる」としているのにすぎないのであって、宗教法人の活動が公益性を有するという前提に立ったものではないといえる⁹⁵。

政教関係（国家・宗教団体関係）との関連において、国教制度や公認宗教制度を採用している国では、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立場にある。例えば公認宗教制度を採っているドイツにおいては、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、公法上の団体とされ、教会税徴収権を与えられ（連邦基本法 140 条に基づくヴァイマル憲法 137 条 5 項・6 項）、また、公立学校においては、宗教教育を正課として行うことが定められている（連邦基本法 7 条 3 項参照）⁹⁶。しかしながら、わが国においては、政教分離の原則の下にあるので、上記のような宗教法人につき、国家が国教若しくは公認宗教と認定するような意味での公益的性格を宗教法人

⁹³ 大石・前掲注（91）21 頁・22 頁参照。

⁹⁴ 大石眞「宗教団体と宗教法人制度」ジュリスト 1081 号（1995）12 頁、大石・前掲注（91）22 頁・23 頁参照。なお、法人税法 2 条 6 号の別表第二に記載されていれば、その実態や実質的活動内容の如何を問わず、すべて公益法人等として取り扱われている。それ故に、現行制度においては課税段階でのチェックが十分には行き届かない。このような現行の公益法人課税制度を見直すために、法人格の取得と租税優遇資格の承認・付与との担当行政庁を分離し、さらに、租税優遇資格の承認・付与を担当する税務官庁の権限が租税優遇資格の剥奪にまで及びうるならば、課税上の特権を濫用する団体が、その特権を利用できなくなるとしている。税法学者の立場から、玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト 1081 号（1995）18 頁参照。また、宗教法人の原則課税に肯定的な立場にある論文として、公益法人課税一般の在り方と関連させることに力点を置きながら、将来の課題を射程として捉えながら宗教法人課税の現状を論じた、同「宗教法人課税の現状と将来への展望」税理 38 卷 8 号（1995）32 頁以下参照。さらに、フランス、ドイツ、アメリカの宗教団体課税制度を紹介しながら、わが国の宗教法人課税制度のあり方に関して税法学者の立場から考察を加えている論文として、平石雄一郎「内外比較／宗教活動に対する税務の基本スタンス」税理 38 卷 8 号（1995）26 頁以下参照。そして時代は遡るが（1986 年）、公益法人等に対して積極的に課税すべきことを述べた論文として、元国税庁長官の立場から、泉・前掲注（25）21 頁以下参照。

⁹⁵ 大石・前掲注（91）23 頁。

⁹⁶ ドイツの宗教団体法制・税制に関しては、本稿 42 頁以下第三章第一節第三款参照。

について認めることは、憲法の趣旨に照らして相容れないことである⁹⁷。

伝統的な非課税の根拠並びに現代的非課税制の根拠を、これまでにおいて述べてきたが、およそ、租税減免制度の歴史は古く、また、国家と宗教団体との関係を考えても、国教制度や公認宗教制度を採用する国においてはもとより、政教分離の原則の制度をとる国（日本・アメリカ）の下でも、租税減免制度は広く認められている。この意味するところは、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において重要な意味をもち、十分に尊重されるべきものと考えられているということである。そして、宗教法人が、私法上の非営利法人制度という枠組みで、各法人のもつ特性に応じた広義の意味における公益性に仕えるものとして、優遇税制を受けることには問題がないと考えられる⁹⁸。

以上のようなことを踏まえた上で総括すると、日本国憲法は、欧米諸国の憲法と同様に、宗教というものは十分に尊重されるという前提の立場にあると解されるが、このことに関する税制上の位置付けは、信教の自由の尊重という根本精神を踏まえた上で、適切な立法政策に委ねられると考える。したがって、宗教法人制度は、立法政策の問題として、法人格取得の問題と税制上の特典の付与との問題を分離することも十分に考えられるものと認識する。そこで、宗教法人課税制度は、現行法の非課税制度ではなく、免税制度を採用することも、憲法上、十分に可能であるという認識の下、免税制度導入に関する考察を加えていくこととする⁹⁹。

第三章では、この免税制度の制度設計を行うために、まず、欧米主要国の宗教団体法制並びにその税制を概観することにより、わが国の宗教団体課税制度に対する免税制度導入のための枠組みを見出すという目標に向かって、考察を加えていくこととする。

⁹⁷ 大石・前掲注（91）23頁参照。

⁹⁸ 大石・前掲注（91）25頁参照。

⁹⁹ 大石・前掲注（91）26頁参照。なお、宗教法人課税問題に関連して、信教の自由と政教分離の原則の観点から、北野弘久教授は、「政治の宗教への介入の禁止」と「宗教の政治への支配の禁止」の関係があることに留意され、前者の「政治の宗教への介入の禁止」については、戦前の「政治の宗教への介入」という歴史的事実に基づいて議論されてきたことであると述べられている。しかしながら、信教の自由と政教分離の原則における関係は、国により時代により力点の置き所が異なってくるものであるということ指摘された上で、現在におけるわが国の「政治と宗教」の関係は、後者の「宗教の政治への支配の禁止」が厳しく問われる段階に入っているということを強調されている。北野弘久『税法問題事例研究』（勁草書房、2005）213頁以下参照。なお、この点が最終的には、本稿62頁以下の第四章に連動することになる。

第三章 欧米主要国における宗教団体制とその課税制度の概観

—アメリカ合衆国の宗教団体免税制度を中心に—

宗教団体制とその税制は国によって異なっている。本章においては、欧米主要国、特に、イギリス、フランス、ドイツ、アメリカを取り上げて比較検討する。これらの国々は、国家と宗教との分離という観点から、政教一致制のイギリス、政教分離制のフランスとアメリカ、支配的な宗教を公認するドイツというように分けられる。これらの国々を比較検討する目的は、わが国における免税制度導入のための枠組みの構築にある。

第一節 欧米主要国の宗教団体制・課税制度の比較検討

本節において、イギリス、フランス、ドイツ、アメリカを個別に分類し、それぞれの国における宗教団体制とその税制を検討することとする。

第一款 イギリス

第一項 宗教団体制

イギリスにおいては、16世紀前半に英国国教会が設立され、それ以来国家宗教制度（以下「国教制度」という。）を有している。国教制度は、国家が特定の宗教を公認・支配する制度で、イギリスにおいては英国国教会が国教としての法的地位にある。イギリスの国教制度の起源は、ヘンリー8世（在位 1509 - 1547）の治世に行われた宗教改革に求められ、それは国王ヘンリー8世の離婚問題と教義上これを認めないローマ・カトリックとの間における対立が発端となったものである。ローマ法王の勢力をイギリスから排除するため国王は議会を利用し、ローマ法王の影響力を排斥するための法案を、議会を通して立法化し、ついにはイギリスにおける教会の支配権はローマ教皇からイギリス国家へと移行することになった。現在に至るまでにも、国教徒と非国教徒（カトリック教徒、ユダヤ教徒、クウェーカー教徒など）との間における対立は繰り返されてき

たが、国教徒と非国教徒との信教の自由から生じる対立を緩和するために、その都度議会法により是正を図ってきた。したがって、イギリスにおける現在の国教徒と非国教徒の共存関係は、過去の時代から制定されてきた議会の制定法や判例法によって保障されていると考えられる。このように、国教制度を採用するイギリスにおいては、英国国教会を国教と定めるが、他方、非国教徒に対しては制定法や判例法による宗教的寛容を認めることにより、非国教徒の信教の自由を保障しているといえる¹⁰⁰。

イギリスの宗教団体制は、英国国教会、既成宗教、登録チャリティというように、大きく三つに分けられる。

まず、英国国教会は、国教としての地位にあり国の一機関であるので、私的性格を有する一般の宗教団体とは異なる。英国国教会が準拠する法律は、教会法、国教会法、議会制定法、コモンロー及び事実たる慣習法などであり、英国国教会の教会財産の管理運営、財政に関しては、1947年チャーチコミッショナー法のもと、権限を付与された36人のチャーチコミッショナーが合議に基づき担当している。この36名は、国教会、議会、内閣、学界などの各界から選出される¹⁰¹。

続いて、既成宗教は、非国教派プロテスタント、ローマ・カトリック、ユダヤ教などのイギリスにおいて伝統的な宗教団体であり、これらの既成宗教は、イギリス国内に宗教上の礼拝施設を有している場合は、それを登録することが義務づけられている。この意味するところは、1855年礼拝所登録法のもとで、〔出生・死亡・婚姻〕登記庁長官に申請することにより当該施設が礼拝施設であると認証され、そして登録証の交付が受けられるのであれば、固定資産税の免除措置などの適用がある宗教団体と認知されるということである¹⁰²。

最後に、登録チャリティであるが、これはチャリティ法のもと、チャリティコミッショナー（慈善団体委員長）¹⁰³の管轄におかれる宗教団体であり、この宗教団体はキリスト系諸派、仏教、イスラム教、ヒンドゥー教などのイギリスにおける非伝統的・新宗教がその典型である。これらの宗教団体は、公益信託、公益法人または任意団体（人格なき社団）のいずれかの形態で存在している。いずれの形態の宗教団体も、チャリティという公益団体となることができ、チャリティになるためには法人である必要はない。しかしながら、チャリティとして認定されるためには、チャリティコミッショナーによる審査を受けなければならない。チャリティとして認められるためには、その団体は「貧困の予防または救済」、「教育の振興」、「宗教の普及」または「健康または救命の増進」

¹⁰⁰ 井樋三枝子「イギリスにおける宗教団体制」外国の立法 201号（1997）117頁から119頁参照。

¹⁰¹ 石村耕治「欧米の宗教団体制と政教分離」法律のひろば 49巻4号（1996）37頁。

¹⁰² 石村・前掲注（101）37頁。

¹⁰³ チャリティコミッショナーは、1960年チャリティ法の下で1960年に創設されたものであり、広範囲にわたる民間公益団体の公益性の水準維持を目的として設立された公的機関であり、独立した審査機能と行政機能を有している。石村・前掲注（26）224頁。

等に寄与する活動を行うことを本来の目的として、組織されていることが要件とされている¹⁰⁴。したがって、宗教団体は、「宗教の普及」を本来の目的として活動していることが認められれば、登録チャリティとなることができ、これにより、その団体はさまざまな課税上の特典を与えられることとなる¹⁰⁵。なお、登録チャリティとなった宗教団体は、年次報告書などの提出が義務付けられることになっている¹⁰⁶。

第二項 宗教団体税制

英国国教会は公法人と同等の存在であるため、多くの税目において課税除外とされている。一般に、公法人は消費課税を除けば、所得課税、本来の活動並びに収益活動も広く非課税となる。また、資産課税においては、固定資産税などが非課税の取扱となる。したがって、特に課税関係で問題となるのは、既成宗教及び登録チャリティを求める宗教団体についてである¹⁰⁷。そこで、以下においては、英国国教会以外の宗教団体に対する課税関係を取り扱うこととする。

¹⁰⁴ イギリスにおいて、2006年11月7日にチャリティ法案が国会を通過し、翌11月8日に女王の裁可を得て、2006年チャリティ法として制定された。この新チャリティ法により、公益性の判断として認められる公益目的が拡大され、これまでの4項目から13項目となった。チャリティとして認められる項目を詳細に記述した理由は、チャリティを定義するうえで目的を中心概念と捉え、その目的を達成するためにもっとも有効と考えられる活動をチャリティ自身が選択でき、新しい課題など革新的な解決策が求められる問題に対して、チャリティによる柔軟な対応を疎外することのないようにするためである。詳細は、中島智人「英国新チャリティ法とチャリティの公益性判断」公益法人36巻3号(2007)3頁以下参照。また、イギリスと同じコモンローの流れを汲むオーストラリア並びにニュージーランドの両国においても、伝統的なチャリティ制度の改革が同様に検討された。オーストラリアについて詳しくは、宮川守久「オーストラリアにおける公益性概念の検討について」公益法人33巻4号(2004)2頁以下、ニュージーランドに関しては、同「コモンロー諸国におけるチャリティ制度改革の行方」公益法人34巻11号(2005)6頁以下参照。なお、イギリスにおけるこれらの非伝統的・新宗教である宗教団体が、公益信託の形態で存在している宗教団体を中心に述べられた論文として、富澤輝男「イギリス法における宗教信託の公益性」宗教法第9号(1990)149頁以下参照。

¹⁰⁵ 租税行政庁は通常、登録チャリティとなった宗教団体に対して、自動的に課税上の特典を付与している。租税行政庁は、宗教団体に対して独自に審査しようとするればできるものの、それは行っていない。これは、実務上、チャリティコミッショナーは登録を認めるに先立ち、租税行政庁と必ず事前協議を行っており、租税行政庁とチャリティコミッショナーとの間における相互チェック体制が十分機能しているからである。石村耕治「イギリスの公益団体税制・公益寄付金制度(上)」公益法人19巻7号(1991)21頁参照。なお、イギリス、フランス、ドイツ、アメリカの非営利団体における法制と税制に関して取り扱っている論文として、石村耕治「欧米主要国のNPO法制と税制」ジュリスト1105号(1997)39頁以下参照。

¹⁰⁶ 石村・前掲注(101)38頁参照。なお、チャリティ法によると、チャーチコミッショナーが財産管理を行っている英国国教会、登記庁長官の所轄となる既成宗教は、「登録免除チャリティ」となっているので、チャリティコミッショナーの所轄から外れる。

¹⁰⁷ 石村・前掲注(26)226頁。

イギリスの租税は、大別して国税と地方税に分けられる。このうち、宗教団体と関連が深い国税は、直接税においては法人税である。宗教団体は、非関連（収益）事業所得を除き、法人税は課されない。このことは、登録チャリティとしての資格がある宗教団体は、宗教事業につき、金融収益などを含めた法人税は免除されていることを意味する。収益事業に関しては、宗教活動と実質的な関連性のない所得だけが課税の対象となる¹⁰⁸。また、登録チャリティの適格を有する宗教団体において、宗教活動に供している資産を処分して譲渡益が発生しても、原則としてキャピタルゲイン（資産譲渡益）税はかからないことになっている。さらに、わが国の消費税に当たる間接国税として付加価値税があり、宗教団体は、収益事業に関してのみ原則的に付加価値税が課される。ただし、宗教施設の新築に関して免税（ゼロ税率）とされている¹⁰⁹。

他方、地方税に関しては、法人には固定資産税が課されるが、宗教団体については特例が存在する。英国国教会のような公認宗教の保有する礼拝施設などの宗教用財産は、課税対象から除外されている。また、既成宗教においては、1855年礼拝所登記法のもと公的な宗教礼拝所として認証され、登録証を交付されると、その登録証を礼拝施設所在地の自治体へ提出し、1955年固定資産税及び評価（雑則）法のもとで免税資産と認証されることにより、固定資産課税は免除される。また、チャリティコミッショナーにより登録チャリティとして認められた宗教団体は、宗教活動に使用されている土地や建物に関しては、固定資産税は半分以下に減額される¹¹⁰。

イギリス税法においては、登録チャリティに支出した寄附金に関して課税特典を与えており、登録チャリティである宗教団体に対して寄附をした場合、所得税と法人税が軽減される。そして、イギリスの公益寄附金控除・損金算入制度は、個人と法人の場合においては異なった形となっている¹¹¹。

第二款 フランス

第一項 宗教団体制

¹⁰⁸ 租税行政庁は、宗教団体の免税資格を有する登録チャリティが、本来の事業と直接的関連性のない収益事業を明らかな形で行っている場合、別会社（営利法人）を設立するように指導している。この別会社で発生した利益に関しては、全額を無税で登録チャリティへ寄附することができる。これは、わが国に当てはめて考えると、みなし寄付金を100%認めることを意味するのである。石村耕治「欧米主要諸国の宗教団体税制—米英仏独の比較分析—」宗教法第12号（1993）212頁参照。

¹⁰⁹ 石村・前掲注（108）212頁。宗教施設を新築する場合、総面積の9割以上が本来の宗教事業に使用されることが要件となっている。石村・前掲注（108）212頁。

¹¹⁰ 石村・前掲注（108）213頁。

¹¹¹ 石村・前掲注（26）228頁。公益寄附金控除・損金算入制度に関して、個人の場合にはギフトエイド・スキーム（支援寄附金制度）と給料天引き寄附スキームがあり、法人の場合にはギフトエイドスキームのみが存在する。詳細は、石村・前掲注（26）228頁以下参照。

フランスは、宗教改革時におけるユグノー教徒をめぐる内乱（1562 - 98）が終結して以降改革に至るまで、模範的なカトリックの王国であった¹¹²。アンシャン・レジームの下ではカトリックは国教であり（1789年のフランス革命における「人権宣言」が発せられるまで）、国家と教会の関係は1516年のフランソワ1世とローマ教皇レオ10世との間で結ばれたボローニョのコンコルダート（宗教協約）によって規定されていた。この後、国家と教会の関係は混迷することとなるが、1794年以後の分離制度により、このような状態に一応の終止符が打たれた。しかしながら、同年以降において宗教的平和が訪れたわけではない。その理由は、一方でカトリック教会は組織・運営について国家による干渉から自由になったが、他方で宗教活動を厳しく制限する措置がとられたからである。この分離は1799年に終わることとなったが、それは、ブリュメール18日のクーデターによりナポレオンが廃止したからである。ナポレオンは国家のすべての勢力を動員するために、カトリック教会のみならず他の宗教団体であるプロテスタントやユダヤ教とも和解し、ナポレオンは三つの宗教を公認したのである。こうして、カトリックはもはや国教とはなりえず、ただフランス国民の大多数の宗教として認められたにすぎなくなった。そして、この公認制度は、1905年まで続くこととなった¹¹³。

今日のフランスは非宗教（ライシテ）¹¹⁴の国といわれているが、この根拠となったのは1905年の「教会と国家の分離に関する法（以下「政教分離法」という。）」である。フランスにおいて、カトリックの非国教化後においても、プロテスタントやユダヤ教を含む三つは公認宗教としての地位を享受していたが、政教分離法により、この公認宗教制度を廃止し、共和国の宗教的中立性及び教会財産の帰属先、信徒会の組織などに関して規律することを目的とした。この法律制定により、フランスは、国家と宗教との分離を明確にする国となった。このように、1905年以降すべての宗教団体は平等な法的地位にある¹¹⁵。

フランスには、日本の宗教法人法のような宗教団体に法人格を付与する一本化された法律は存在していないが、宗教団体に係る主要な法規としては次の二つの法律が存在する。一つは1901年の「非営利社団契約に関する法律（以下「非営利社団法」という。）」、もう一つは先に述べた政教分離法である。そして、フランスの宗教団体に係る法制に

¹¹² 宮本孝正「フランスの宗教団体とセクト問題」外国の立法201号（1997）50頁。なお、本第一項は、同論文に依拠するところが多い。

¹¹³ 平野武「ルネ・メッツ『フランスにおける教会と国家』の紹介（一）」龍谷法学第13巻第3号（1980）113頁、大石眞「フランスにおける宗教団体とその紛争処理」佐藤幸治・木下毅編『現代国家と宗教団体』（岩波書店、1992）138頁以下参照。

¹¹⁴ ライシテについて、詳細は、大石眞「フランス型の政教分離—いわゆるライシテ原理の展開—」宗教法第3号（1985）105頁以下、小泉洋一「フランスの宗教的中立性」宗教法第11号（1992）112頁以下参照。

¹¹⁵ 石村・前掲注（101）39頁、平野・前掲注（113）114頁参照。なお、現行憲法（第五共和国憲法）においても、第2条で「信教の自由」と「政教分離」を制度的に保障している。石村・前掲注（101）39頁。

関しては、既成宗教と新宗教というように二つに大別して検討できる。

既成宗教はかつての公認宗教であったカトリック、プロテスタント並びにユダヤ教であり、1905年の政教分離法の制定後に、公認宗教であったところの教会財産は、各宗教が非営利社団法に基づいて設立される宗教団体に移管され、プロテスタントとユダヤ教は直ちにこれを行った。しかしながら、カトリックはその種の財産移転は聖職位階制になじまないという理由で、宗教団体の設立を拒否した。このことにより現在においても、カトリックの教区教会の所有権は公共団体（市町村）が持つ状況にある。

非営利団体法は、非営利社団の設立に際して、必ずしも届出をしたり、認可を受けるように義務付けられてはいないので、いわゆる人格のない社団（任意社団）として宗教団体は宗教活動を行うことができる。しかしながら、法人となるためには、1901年の非営利社団法の下、県又は郡に届け出て、届出非営利社団（非営利社団法人）となる必要がある。そうした観点から見ると、法人格を取得するためには、非営利社団法に基づいて法人を設立するという準則主義を採用しているものと位置付けることができる。さらに、手厚い税制上の支援措置などを望む場合には、コンセイユ・デタ（国務院）¹¹⁶から認可を得て認定公益社団（公益社団法人）となることができる¹¹⁷。寄附者は、認定公益社団（公益社団法人）に対して支出した寄附金に関して、届出非営利社団（非営利社団法人）に対するよりもより高い所得控除を受けられる仕組みになっている。

カトリック、プロテスタント、ユダヤ教の信徒は、教会ごとに信徒会を組織し、これらの信徒会は、政教分離法第4章[宗教活動のための団体]に準拠して組織されている。ただし、カトリックの聖職者が組織する修道会に関しては、非営利社団法第3章に準拠することになっているが、修道会が法人化する場合は、コンセイユ・デタから認可を受けることになっている。その理由は、歴史的に政府に抵抗してきた修道会の規制強化を目的とした措置としてみられているからである¹¹⁸。

新宗教であるキリスト教諸派、イスラム教、仏教などの行っている宗教活動は、ほとんどが非営利社団法に基づいて組織されている。新宗教の8割は届出非営利社団（非営利社団法人）の形態で存在しており、新宗教で認定公益社団（公益社団法人）の資格を取得した場合はないとされている¹¹⁹。

¹¹⁶ 国務院（コンセイユ・デタ）は、行政裁判における最高裁判所としての機能と、法的問題に対する政府の諮問機関としての機能をあわせもつ機関であり、行政最高裁判所として機能する訴訟部と立法準備や政府による各種諮問に応じる行政部から構成されている。フランス革命以前に起源があり、権威ある機関として評価されている。石村・前掲注（26）234頁。

¹¹⁷ 届出非営利社団（非営利社団法人）の制度とは対照的に、認定公益社団（公益社団法人）の設立は許可主義に服し、また、設立後も認定公益社団（公益社団法人）は定款を根拠に行政当局の規制や監督に服することになっている。小泉洋一「フランスの宗教団体法制」甲南法学第37巻第1-2合併号（1996）24頁。

¹¹⁸ 石村・前掲注（101）39・40頁、同・前掲注（26）233・234頁参照。

¹¹⁹ 石村・前掲注（101）40頁。

第二項 宗教団体税制

フランスにおいて、宗教団体という場合に、カトリックと他の宗派、また、単立団体と包括団体または修道会などの場合において、組織や財産管理が異なっている¹²⁰。本稿は、わが国の宗教団体課税制度に関して、免税制度導入の枠組みの構築について検討するものである。そこで、フランスの課税制度に関しても、新宗教である宗派が単立団体として設立する場合の課税関係を検証することが、本稿の趣旨に資するものであると認識する。そうした前提に基づき、以下において検討を加えていくこととする。

フランスの税法に関しては、大別して国税と地方税¹²¹に分けられる。これらのうち、宗教団体に係る重要な国税は、直接税においては法人税と給与税であり、これに対して、間接税では付加価値税である¹²²。

まず法人税であるが、フランス法人税法において、非営利団体の本来の事業を非課税としているので、宗教団体の宗教活動に課税されることはない。しかしながら、宗教団体による宗教活動とは一線を画した事業活動から生じる所得並びに預貯金や株式投資などから発生する所得には、課税されることになっている¹²³。

付加価値税に関しては、わが国の消費税にあたるものであり、非営利団体の本来の事業収入、すなわち、宗教団体の宗教活動における事業収入は、付加価値税が課税対象外となっているので、付加価値税の課税対象は、宗教団体の収益事業収入に限定される¹²⁴。

給与税は付加価値税に関連する税金であり、これは、付加価値税を課されない企業や団体に対して支払った給与などを基準に課されるものであり、原則として非営利団体に

¹²⁰ 石村・前掲注(108) 217頁。

¹²¹ 非営利団体(宗教団体を含む)に対して、幅広い範囲に及び課税上の特典が認められており、その具体的範囲はそれぞれの税目によって異なっているが、フランスにおいては、法人に対して地方(所得)税は課されないこととなっている。石村耕治「フランスの公益団体税制・公益寄付金制度(上)」公益法人 19巻10号(1990) 22頁。

¹²² 石村・前掲注(26) 234頁。

¹²³ 石村・前掲注(108) 217頁・218頁参照。なお、宗教団体がギフト・ショップを営し、所得がある場合において、特に法令で免税とされていない限り、法人税が課される。税率は普通法人と同じに課税され、軽減税率の適用はないとされている。ただし、法令で免税とされている場合には、宗教団体による収益的色彩の濃い所得であっても、課税されることはない。また、宗教団体が、配当、賃料あるいは利子などの資産性の所得を発生させている場合は、このような受取所得に対しても課税される。ただし、この種類の所得は、物品販売などによる積極的な事業活動から生じた所得と区別して課税され、その税率も、普通法人に対するのと同様の24%で課税される(物品販売益などは42%税率で課税される)。さらに、預貯金の利子は10%の税率で課税されるが、受取所得にかかる法人税額が1000フラン未満(2007年11月現在の日本円に換算して約25000円)の場合は、納税が免除される。わが国と対比してみると、金融収益等に関しては、宗教活動から生じたものを含めて課税されることを意味する。石村・前掲注(121) 22頁・23頁参照。

¹²⁴ 石村・前掲注(108) 218頁参照。フランスでは、付加価値税は複数税率を採用しているので、収益事業の類型別により税率は異なっている。石村・前掲注(108) 218頁。

は給与税がかかることになっている¹²⁵。

公益寄附金控除制度に関して、フランス税法においては、宗教団体などの非営利団体に対して寄附を行った法人納税者や個人納税者に対して、法人税と所得税の負担が軽くなるという課税特典を与えている。この寄附に関する課税特典において、企業の場合（法人企業と個人企業を含む）と個人の場合とで分かれているので、それぞれの損金算入に関する割合も異なった形となっている¹²⁶。

第三款 ドイツ

第一項 宗教団体制

ドイツは、ルターによって宗教改革が行われたので、プロテスタント（ルター派及びカルヴァン派）の色彩の強い国である。宗教改革を受け入れた領邦君主のもとに領邦を単位とした領邦教会が生まれ、法的に独立したものであったので、各領邦は信仰的に閉ざされたものとなった。そして、一つの信仰のもとに、その領邦の住民のすべてが属する領邦教会が存在するに至った。この領邦教会制は、国家教会的な構造を特質としていたので、領邦君主の政治的権力が領邦教会との歴史的長年に亘って密接な関係を形成してきた経緯から優位に立ち、領邦教会は領邦君主の宗教的統治機構として統治体制のなかに組み込まれることとなった。しかしながら、ルター派教会以外の教会である改革派教会やカトリック教会等は、領邦教会制に組み込まれることを前提としたうえで公認されてきた。この領邦教会制は、教権と俗権との独立性を基礎とするものであったが、それに反して、領邦教会制は、政治的権力への恭順の感情が信仰的敬虔と結びついて、近世ドイツの保守的な政治的風土の形成へと繋がった。ドイツの領邦教会の成立は、国家権力と特異な結びつきをもつ教会制度であったので、領邦国家の成立過程において、国家支配体制のなかに再編成されていったのである¹²⁷。

¹²⁵ 石村・前掲注（108）218頁。給与税に関しては、納税義務者は雇用主であり、課税標準は、支払った給与、手当その他の報酬及び恩給、退職金額などの金額である。税率については、三段階の超過累進税率となっている。石村・前掲注（108）218頁・219頁。

¹²⁶ 石村・前掲注（108）219頁・220頁参照。法人企業にあたる会社の場合は、宗教団体など非営利団体に対する寄附は、年間売上高の0.3%までの金額を損金算入できるが、租税行政庁に届け出ていない団体などに対しては0.2%までになっている。そして、原則的に赤字法人には寄附することが認められていない。個人企業にあたる事業所得者などは、現金による場合と現物（資産）による場合とで寄附に関する取り扱いが異なる。現金のときは法人の場合と同じであるが、現物（資産）のときは、寄附した資産価格のうち、年間所得税額の1.25%相当額まで控除できる。しかしながら、赤字の場合には控除できない。なお、法人企業も個人企業も5年間の繰越控除が認められており、5年間の期間のなかで一課税年度だけ赤字であったとしても、繰越控除は認められている。個人の場合に該当する給与所得者などに関しては、宗教団体などの非営利団体に対する寄附は、課税所得の1.25%まで控除できるが、特に租税行政庁が承認した場合には、5%まで控除が認められる。石村耕治「フランスの公益団体税制・公益寄付金制度（下）」公益法人19巻11号（1991）23頁・24頁参照。

¹²⁷ 清水望「ドイツにおける宗教団体とその紛争処理」佐藤幸治・木下毅編『現代国家と宗

1701年に成立したプロイセン王国は、プロテスタントの国であったが、国内に多くのカトリック教徒を抱えていたために、国王は寛容な宗教政策として、臣民に対して信教の自由を認め、そして国教制を廃止した。しかしながら、国教制を廃止した代わりに、公認宗教制を採ることにより、特定の教会を公法人としたのである¹²⁸。

プロイセン時代に確立された公認宗教制のもとで、プロテスタントとカトリックは国の監督を受けたが、同時に国から様々な保護を受けた。例えば、聖職者は国王が任命する官吏となり俸給を支給され、教会は国費で運営された。その後、公認宗教制は1919年のワイマール憲法(137条)に引き継がれたが、国の公認宗教に対する財政的援助の規定は削除された。その代わりに、公法人である公認宗教に対しては、課税権である教会税を課す権限が与えられた(137条5項・6項)。第二次世界大戦後の1949年にドイツ連邦共和国(旧西ドイツ)基本法が公布され、基本法のなかにおいて信教の自由(4条)を制度的に保障しているが、公認宗教制度を規定したワイマール憲法137条の教会条項を基本法140条に編入して継承された。その後、東西ドイツの統合においても、ワイマール憲法条項はそのまま温存された(基本法140条)。ドイツでは現在においても、プロテスタント、カトリック、ユダヤ教などは公認宗教であり、州租税行政庁に委託する形式で各信者から教会税を徴収している。その意味において、ドイツは政教分離の原則が確立されてはおらず、支配的な宗教を公認し、政府と宗教の相対的な依存関係を維持しているといえる¹²⁹。

ドイツの宗教団体制は、連邦の基本法や法律、州の憲法や法律、連邦ないしは州が教会との間で締結した協定などから成り立っている。このような状況において、宗教団体に係る法制は、大別して公法上の団体と民法上の団体に分けられる。公法上の団体は公認宗教のことであるが、この公認宗教も正確には二つに分けられる。一つは、主に連邦基本法や連邦法に基づいて伝統的に公認宗教となっているプロテスタントやカトリックであり、もう一つは、主に各州の憲法や法律に基づいて公法上の団体として認められているものである。民法上の団体としては、非公認宗教であるイスラム教、仏教、青年宗教といわれるカルト宗教などといったものが私法上の団体として組織されている。ドイツには、わが国の宗教法人法のような私法上の宗教団体に適用ある法律は存在しない。連邦基本法によると、非公認宗教団体の法人化等の手続は、民法によることとなっている(ワイマール憲法137条4項及びそれを継承している基本法140条)¹³⁰。

第二項 宗教団体税制

教団体』(岩波書店、1992)191頁・192頁参照。

¹²⁸ 石村・前掲注(101)40頁。

¹²⁹ 初宿正典「現代ドイツにおける宗教と法」法哲学年報(2002)87頁以下、清水・前掲注(127)193頁・194頁、石村・前掲注(101)40頁、同・前掲注(26)237頁参照。

¹³⁰ 石村・前掲注(101)40頁・41頁参照。なお、州によっては救世軍やギリシャ正教会などを公法人として認めているところもある。石村・前掲注(101)40頁。

公認宗教である宗教団体は公法人であるので、国家機関と同等の性格を有している。そのため、所得課税面における本来の活動（事業）や収益活動、並びに、資産課税面における固定資産税などが非課税となっている。これに対して、私法上の団体である非公認宗教は、ドイツ税法においては、任意団体の形で存在する宗教団体を含め、租税行政庁資格審査に適合した団体に対して課税上の特典を認めている¹³¹。そうした観点から見ると、ドイツの宗教団体は、登記により法人になることが認められる準則主義を採用している（ドイツ民法 21 条）¹³²と位置付けられるが、それは当然に非課税特典が付随することを意味してはいない。法人になれば免税特典を受ける資格が得られるのであって、法人の取得が自動的に免税特典の取得ということの意味してはいないのである。その意味で、ドイツは宗教法人免税制度を採用している国といえる。この点が、わが国では宗教法人法に基づき法人を設立登記して、主務官庁の認証を受けて宗教法人の設立が認められると同時に、非課税特典を享受できる宗教法人非課税制度を採用しているところと異なる¹³³。

ドイツでは、このような免税資格判定は「租税通則法（AO=Abgabenordnung）」¹³⁴に基づいて租税行政庁により行われ、第一次審査ともいえるこの租税通則法（AO）上の審査を通過してはじめて、各種の課税特典を受ける資格が得られる。租税通則法（AO）によると、免税資格審査の基準は次の三点である¹³⁵。

- ① 法人の本来の目的が、宗教法人の宗教活動を目的とする法人であり、宗教活動に専念し、営利の追及が法人の目的となっていないかなどを審査する¹³⁶。
- ② 法人の所得内訳は、税法上、宗教法人が受け取る賃料、利子や配当など資産の運用益（受取収益）は非課税とされているが、預貯金からの利子などは別で、法人が継続的でしかも大規模な株式や社債の売買、不動産の賃貸などから収益を得ている際は課税される。また、収益事業課税に関しては、免税か課税かは、本来の事業に

¹³¹ 非公認宗教は人格のない社団である任意団体の形式においても活動できる。石村・前掲注（108）222 頁。

¹³² ドイツにおいてわが国のような宗教法人法がない理由は、既成のキリスト教派などが公認宗教であり、それらの団体が公法人として存在してきたという事実起因するようである。石村・前掲注（108）222 頁。

¹³³ 石村・前掲注（108）222 頁・223 頁参照。

¹³⁴ 租税通則法（AO）は、連邦税法の総則的な事項や一般的な課税手続を定めたもので、わが国の国税通則法と似た法律である。石村・前掲注（108）223 頁。

¹³⁵ 石村耕治「ドイツの公益団体税制・公益寄付金制度（上）」公益法人 20 巻 2 号（1991）20 頁以下、同「ドイツの公益団体税制・公益寄付金制度（中）」公益法人 20 巻 4 号（1991）28 頁以下、同・前掲注（108）223 頁・224 頁、同・前掲注（26）240 頁・241 頁参照。

¹³⁶ 申請団体の本来の目的が、「公益目的」、「慈善目的」、「教会の支援目的」のいずれかの適格性の有無が判断される。石村耕治「ドイツの公益団体税制・公益寄付金制度（上）」公益法人 20 巻 2 号（1991）22 頁。

における実質的関連性の有無によって判断する¹³⁷。

- ③ 法定要件該当制として、登記された宗教法人の規則が、租税行政庁による免税資格審査に際して、宗教法人の宗教活動並びに解散時における残余財産の帰属が規則に定められているかについて、租税行政庁により形式的審査が行われる¹³⁸。

このように、租税通則法（AO）の審査は、法人税などの連邦税上のものであるので、理論上は、州税などに関しては別の審査を必要とすることになるが、実務上は、他の税目についても、連邦税上の免税適格が自動的に州税の免税適格として認められているようである¹³⁹。

上記においてドイツの宗教団体法制並びに宗教団体税制について述べてきたが、以下において本稿の趣旨に照らし、宗教団体課税に関しては、非公認の任意団体の形態で存在する宗教団体ないし宗教活動を本来の目的とする民法法人に焦点を絞ることとする。そして、これらの宗教団体は、租税通則法（AO）上の免税資格を取得した宗教法人であるので、以下において述べる税目は、免税資格を有する宗教法人に係わるものである。

法人税に関して、宗教法人の本来の宗教活動に法人税は課されず、非関連（収益）事業所得だけに普通の営利法人と同等の税率で法人税が課される。また、この非関連（収益）事業所得には地方税（市町村税）である営業税が課され、非関連（収益）事業に使用している固定資産には、州税である固定資産税が課されるのである¹⁴⁰。

ドイツでは連邦税として、わが国の消費税に相当する付加価値税を導入しているが、宗教法人の本来の宗教活動からの収入には課税されないこととなっているので、お布施などによる収入に関しても付加価値税は課されない。これに対して、非関連（収益）事業収入には、普通税率で付加価値税が課されることになっている¹⁴¹。

公益寄附金控除に関して、ドイツ税法においては、宗教団体などの非営利法人に対して寄附者である個人並びに法人が寄附するに際して、課税特典として所得税、法人税並びに相続税について寄附金控除（損金算入）を認めている¹⁴²。

¹³⁷ 一般に、この方式は「実質関連主義」と称され、アメリカにおいても採用されている。石村・前掲注（108）224頁。

¹³⁸ また、租税行政庁は、宗教法人が運営上の審査基準に基づいて管理・運営が行われているかを、およそ3年ごとに書類での定期的な審査をしている。石村・前掲注（26）241頁。

¹³⁹ 石村・前掲注（26）241頁。

¹⁴⁰ 石村・前掲注（108）225頁。

¹⁴¹ 石村・前掲注（108）225頁。なお、関連事業収入の場合において問題が現れる。それは、宗教法人が行う礼拝用具、供花などの販売に関しては、宗教法人本来の事業である宗教活動と密接な関係を有しているため、このような関連事業から生ずる所得については法人税が免除されるが、付加価値税はこのような関連事業の所得に対しても課税されるということである。ただし、売上（収入）を基本として軽減税率で課される。石村・前掲注（108）225頁。

¹⁴² 石村・前掲注（108）226頁。なお、個人の場合、限度額は年間課税所得の5%（ただ

第四款 アメリカ

第一項 宗教団体制

アメリカの宗教団体の社会と宗教との関係における歴史は、1607年のステュアート朝になって間もないイギリスからのヴァージニアのジェームズタウンへの最初の移住者の到着によってはじまる。彼らは、飢え、疫病などに悩まされながら、アメリカの地に最初の恒久的なイギリス領植民地を建設するに至った。16世紀末から17世紀にかけて、イギリスのピューリタンに対する弾圧が厳しくなるにつれて、イギリス国教会を離脱した者たちが信教の自由並びに信徒の教会自治を主張して、ヨーロッパ各地へと移住しはじめるに際して、移住先の一つであったオランダから、1620年、ピューリタンとその同調者がメイフラワ号でアメリカのプリマスに到着した。この一団が、ピルグリム・ファーザーズと称される人々である。この後、ピューリタンが陸続としてアメリカに移民してくるなか、この植民地時代において、教会と国家とは分離しておらず、住民に対して公教会への参加の義務や教会税の納付義務を課していた。そして、当時の教会は植民地における政府との取り決めにより、救貧・医療・教育の任務を法的義務として負っていた。したがって、教会及びその運営する慈善・教育・医療施設は、政府の一部としての扱いを受け、財産税を課されないのみならず、政府が一般税収を財源として、これらの運営に支援をしていた。その後において、植民地内部の宗教的多様性が高まり、宗教的寛容と政教分離の必要性が認識されるようになっていった。そして、南北戦争後、すなわち独立宣言以降における1791年の合衆国憲法に追加された第一修正において、「合衆国議会は、国教を樹立し、または信教の自由な行使を禁止する法律を制定することができない」と規定することとなり、信教の自由及び政教分離を明確にした。この信教の自由及び国教樹立禁止の下で、多数の教派が競争的に宣教活動を展開することにより、アメリカにおける宗教の特質を構成し、教会は国家とは無関係な任意的結社として発展することとなり、現在に至っている¹⁴³。

アメリカは、50州と首都特別区（ワシントンD・C）から成る連邦国家であり、連邦のみならず各州の独自の憲法を持っている。上記において述べたように、連邦憲法において、「連邦議会は法律により、国教の樹立を規定し、若しくは信教上の自由な行為を

し学術・文化等に関する寄附金は10%)か、または年間売上高と支払賃金の合計額（事業所得者の場合）の0.2%か、いずれの多い金額を限度として、所得から控除することが認められている。法人の場合、法人の控除限度額に関しては個人の場合と同様であるが、ただし、法人が宗教法人に対して支出した寄附金について損金算入ができる。また、相続税法は、宗教法人に対する贈与に関して、生前贈与か遺贈かの形式を問わず、全額の課税を免除している。石村耕治「ドイツの公益団体税制・公益寄付金制度（中）」公益法人20巻4号（1991）29頁・30頁参照。

¹⁴³ 木下毅「アメリカにおける宗教団体とその紛争処理」佐藤幸治・木下毅編『現代国家と宗教団体』（岩波書店、1992）95頁以下、藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析—政策税制の租税法学的考察—（一）」國家學會雑誌第117巻第11・12号（2004）62頁参照。

禁止することはできない」(修正一条)と規定し、信教の自由と政教分離を制度的に保障している。これは、政治が宗教に関与することや、その反対に、宗教が政治に関わることのないように、政治と宗教の壁を高くすることがその目的とされている¹⁴⁴。

このように、アメリカにおいては、厳格な政教分離原則の下で、原則として公権力は宗教上の教義や戒律などに係わることはできないが、社会的側面には関与することができる。そこで、アメリカにおいては、宗教団体の社会的側面を規律するための法律が制定されている。この宗教団体は、私法上の団体であり、宗教法人は、連邦法ではなく州法に基づいて設立される。この理由は、私法人の設立、契約、身分関係などの私法上に関する事項については、州に専属的な立法権が存在するからである。そして、各州による立法権により宗教団体を独自の観点から設計できるため、宗教団体法は州により異なる結果となっている。そのため、アメリカの宗教団体法制の特質として、法人格を付与する州¹⁴⁵と、法人格を付与しない州¹⁴⁶とに大別できる¹⁴⁷。そうした背景に関して、次項の宗教団体税制において考察する。

第二項 宗教団体税制

各州の非営利団体法制に準拠してつくられた各種団体の組織や運営は一様ではなく、教会や宗教団体も例外ではない。そこで、連邦所得税法(内国歳入法典)は、このような各州の多様性に配慮して、これらの団体の連邦基準として束ねる役割を果たしている¹⁴⁸。

アメリカの宗教団体税制において、宗教団体が各州当局の法人格の認証と同時に、自動的に税法上の特典を享受することにはならない。すなわち、内国歳入庁が宗教団体に対して課税特典を与えるに際して、州当局の法人格の認証とは別に、独自の基準に従っ

¹⁴⁴ 石村・前掲注(101) 33頁参照。

¹⁴⁵ 法人格を付与する州においても、大きく二つに分けられる。一つは、宗教団体に対して固有の宗教法人法を制定し規律する方法であり、もう一つは、非営利法人法の中で、宗教法人を他の種類の法人と区別せずに規律する手法である。例えば、ニューヨーク州やカリフォルニア州は前者に該当する。石村・前掲注(101) 34頁参照。なお、カリフォルニア州の宗教法人法に関する詳細な文献として、雨宮孝子ほか『全訳カリフォルニア非営利公益法人法』(信山社、2000)参照。

¹⁴⁶ 歴史的な経緯から、ヴァージニア州やウエストヴァージニア州のそれぞれの州憲法において、宗教団体に対する法人化の規定に関する認証を禁止している。このように禁止されている理由は、憲法史的研究によると、独立前のイギリス国教会がヴァージニアやメリーランドで公法人としての地位と特権を享受していたため、アメリカ社会のなかで特権化していくことを防ぐために、独立後の初期に制定された州の憲法においては、法人化を禁止したとされている。石村・前掲注(101) 33頁参照。なお、ローマ・カトリックやモルモン教のような聖職位階制の宗派は、宗教財産等の保有を司教のような聖職者の長一人に認めるため、単独法人の設立を認める州が多く存在する。石村・前掲注(108) 203頁、同・前掲注(101) 34頁参照。

¹⁴⁷ 石村・前掲注(101) 33頁・34頁、同・前掲注(26) 243頁・244頁参照。

¹⁴⁸ 石村・前掲注(26) 244頁。

て審査を行う仕組みであるところの宗教団体免税制度を採用している¹⁴⁹。この点が、わが国における主務官庁の認証を受けて法人格を取得すれば、自動的に非課税の特典を享受できるという宗教法人非課税制度とは異なるところである¹⁵⁰。

アメリカの租税は、連邦税と州税・地方税に大別でき、宗教団体と関係の深い連邦税は法人税であるが、この法人税に関しても非関連（収益）事業所得を除いて、宗教団体に対して法人税は課されないことになっている¹⁵¹。わが国の法人税法と比較すると、収益事業とは政令で定められた 33 業種の限定列举された事業を指し（限定列举主義）、継続的且つ事業所を設置することとなっている。これに対して、アメリカの法人税法においては、課税あるいは免税かは、宗教活動と実質的な関連性が存在するか否かで判断される（実質的関連主義）。そういった観点から、物品販売において、教典や宗教書などの宗教活動と関連のあるものに対しては免税扱いとなる。しかしながら、雑誌やおみやげ品などの宗教活動とは関連のないものに関しては、非関連（収益）事業として課税される。また、州税としては、売上税が挙げられ、小売段階で課税される小売売上税が一般的となっている。さらに、地方税として、固定資産税があり、各州の税法に基づいてその州の下位にある地方団体によって課される¹⁵²。

アメリカの公益寄附金税制に関しては、連邦税法（内国歳入法典）上、宗教団体が免税資格承認を取得すると、公益増進団体（パブリック・チャリティ）の適格を得て、個人並びに法人としての寄附者が、自己の所得計算にあたり非営利公益団体に寄附した額の一定割合まで所得控除並びに損金算入が認められる¹⁵³。それに対して、わが国の税法においては、宗教団体に寄附金を出したとしても、所得計算にあたり、個人の場合に関

149 連邦税法では、宗教活動に専念している教会に関しては、当然に課税除外となる非課税の取扱いをしている。これは、教会以外の宗教系団体に関して、個別申請に基づいて課税除外とする免税の取扱いとは異なる。また、教会は必ずしも内国歳入庁に対して免税申請書を提出し、免税資格審査を受ける必要はないが、宗教系団体といったような非営利公益団体と同様に、多くの教会も免税資格承認申請を行って、免税承認決定書を取得している。石村・前掲注（26）245頁・246頁。

150 石村・前掲注（108）204頁参照。

151 アメリカにおいては、宗教団体の宗教活動に費消するための資金調達を目的として、経営権の支配を意図しない広い範囲に及ぶ投資を行っている。このような投資から生ずる受取所得には、利子、配当、賃料などが含まれているが、連邦税法においては、免税資格承認を受けた宗教団体の受取所得に対して、原則として課税しないこととしている。石村・前掲注（26）246頁・247頁参照。

152 石村・前掲注（108）204頁・205頁参照。

153 個人の場合、ボランティア活動の参加のために費やされた旅行費や作業着代など費用に関しても、寄附金控除の対象として認められる。石村・前掲注（108）207頁。ただし、個人並びに法人から非営利公益団体に寄附金を支出したとしても、団体の種類や免税の消極要件に違反した団体などに対する寄附金の支出は、所得控除あるいは損金算入が認められない。石村・前掲注（26）247頁。なお、アメリカ寄附金税制に関する仕組みを詳細に解説した論文として、雨宮孝子「パブリック・チャリティとパブリック・サポート」公益法人 28巻7号（1999）2頁以下参照。

しては所得控除ができなく、法人の場合においても原則として損金算入はできない¹⁵⁴。また、アメリカの場合、個人並びに法人はともに5年間の繰越控除ができることとなっている¹⁵⁵。

これまで、イギリス、フランス、ドイツ、アメリカと四カ国における宗教団体制と宗教団体税制に関して、わが国と比較検討を加えながら述べてきたが、ここにおいて各国の特徴を総括する。

イギリスにおいては、国教会制度を有する政教一致制を維持しながら、イギリス国教会や既成宗教（プロテスタント、カトリック、ユダヤ教など）以外の新宗教に対しては、チャリティ法の下、法人格の取得とは別にチャリティコミッショナーによる審査に適合してはじめて、免税特典を享受できる。フランスにおいては、政教分離が明確にされている国の一つであり、非営利団体法の下、準則主義により法人格を取得できるが、さらなる税制上の手厚い支援措置を望む場合は、コンセイユ・デタ（国务院）から認可を得て、公益認定社団（公益社団法人）となる途が残されている。ドイツにおいては、支配的な宗教を公認し、政府と宗教とが相対的な依存関係を維持している国であり、公認宗教であるプロテスタントやカトリックは公法人であるので非課税扱いとされている。そこで課税上問題となるのは公認宗教以外の宗教団体であり、この宗教団体は、ドイツにおける民法の規定により、準則主義により法人格を取得し、法人格を取得して宗教法人となった宗教団体のみが、続いて、ドイツの租税通則法（AO）に基づき租税行政庁により免税資格承認の審査が行われ、その審査に適合した宗教法人のみが課税特典を享受することができることとなっている。アメリカにおいては、連邦憲法修正1条により、政教分離が明確に規定されている国であり、課税特典を受ける場合に、宗教団体は法人格の取得とは別に、内国歳入庁の免税資格承認の審査に適合してはじめて、免税に関する特典を享受することができる。

以上のように、各国によって宗教団体制並びにその税制は異なっているが、わが国は、政教分離を憲法により明確に謳っている国であり、その意味では、フランスやアメリカと同様の制度を有する国である¹⁵⁶。さらに、終戦後におけるアメリカの占領の下、アメリカの影響を多分に受けた国でもある。それは、昭和24（1946）年のシャウプ勸

¹⁵⁴ 法人である公益法人等において当局により公益性の高いものとして認定された法人や、NPO法人のうち租税行政庁に公益の増進に寄与すると認められた法人に対して支出された寄附金の場合、所得控除あるいは損金算入の対象となる。石村・前掲注（26）247頁。

¹⁵⁵ 石村・前掲注（26）247頁、同・前掲注（108）206頁・207頁参照。

¹⁵⁶ この三ヶ国において、政教分離制度を採り入れた理由は歴史的経緯により異なっている。特徴を捉えるならば、わが国においては、国家神道体制からの脱却を目的とし、フランスにおいては、共和制を維持するために政教分離を採用し、アメリカでは、宗教的多様性の高まりに対して、宗教的寛容と政教分離の必要性が認識されることにより、政教分離が採用されるに至った。石村・前掲注（26）220頁参照。

告において、わが国の宗教法人を含めた公益法人等に対する非課税措置の問題点を指摘し、アメリカ型の非営利法人免税制の採用を示唆する記述が見られるところからも窺い知ることができる¹⁵⁷。

これらのことを踏まえた上で、本稿においては、免税制度を採用するための制度的根拠をアメリカに求めるという認識の下、次節においてアメリカの免税制度に関する考察を加えていくこととする。

第二節 アメリカの宗教団体における免税制度の考察

第一款 宗教団体免税制度の根拠とその法的基盤

内国歳入法典 501 条 (Internal Revenue Code : 以下「IRC」とする。) 以下は、非営利団体に対して連邦所得税を免除することを規定し、免税対象となる非営利団体のリストを具体的に定めており、そのリストに該当する非営利団体は免税対象となる。このリストに宗教団体も挙げられており、免税の対象になっている。したがって、アメリカの免税制度の構造に基づき、宗教団体免税制度の根拠を考察するに際し、まず他の非営利団体と共通する根拠と宗教団体特有の根拠とに区別して検討することとする¹⁵⁸。

非営利団体に対する免税措置の一般的根拠は、非営利団体における公益団体としての機能に着目し、公益団体が政府の肩代わりをして公共サービスを提供しているという観点から、その公共サービスの対価として、政府は租税をその公益団体に課すことを免除することとしている。これを公益説ないしは対価説と称している¹⁵⁹。

IRC は、公益 (慈善) 団体のみならず、会員相互の親睦を目的とする親睦団体や、構成員の相互扶助や福利厚生を目的とする共益団体に対しても免税の対象団体に含めている。もとより、これらの団体に対して公益説により免税の根拠を求めることは、説得力を有するものとはいえない。しかしながら、アメリカにおける公益活動の範囲に関して、これらの団体はアメリカにおける多元化された社会に寄与するものと考えられている。したがって、これらの団体は、アメリカ社会の活性化並びに民主化に貢献しているという観点から、免税の取扱いがなされている¹⁶⁰。

このように、非営利団体に対する免税は合理的根拠に裏付けられていると見ることが

¹⁵⁷ シャープ勧告については、本稿 7 頁・8 頁参照。

¹⁵⁸ 増田英敏「アメリカ合衆国の宗教団体免税制度の合理性」税法学 535 号 (1996) 68 頁。

¹⁵⁹ 増田・前掲注 (158) 68 頁。1924 年のアメリカの最高裁において、公益団体が公衆に与える恩恵の対価として課税を免除されるという公益説を、免税の根拠としている。また、1938 年のアメリカ議会における下院歳入委員会でも、公益説を免税の根拠とすることに言及している。現在においても、公益説が一般的に支持されている。増田・前掲注 (158) 68 頁・69 頁参照。

¹⁶⁰ 石村・前掲注 (23) 98 頁参照。なお、アメリカ社会の多元化に貢献している非営利団体は、その対価として税を免除されるという考え方が、一つの根拠として支持されている。増田・前掲注 (158) 69 頁。

でき、また、それは非営利団体のリストに含まれている宗教団体に対しても、当然に適合するものと認識する。

次に、非営利団体における宗教団体特有の免税に対する根拠を、憲法の要請に応えたものであるかどうかという観点から、検討を加えることとする。

アメリカにおける宗教団体の免税措置は、連邦憲法修正 1 条を法的根拠としている¹⁶¹。連邦憲法修正 1 条は、「連邦議会は、国教の樹立を擁護するか、もしくは宗教の自由な活動を禁止する法律、または言論あるいは出版の自由を奪うか、あるいは平和的に集会をする国民の権利、そして苦痛の救済を政府に請願する権利を奪う法律を制定してはならない」と規定している。当該憲法規定の宗教条項は、連邦議会が法律により国教を樹立することを禁止する国教樹立禁止条項と信教の自由条項の二つの条項から構成されている。これらの国教樹立禁止条項と信教の自由条項の両者は、政府の干渉なく、信教の自由をすべての国民に確保することを目的としている。国教樹立禁止条項が遵守されることにより、同時に信教の自由条項も守られるという法構造になっている¹⁶²。

この両者の条項において、信教の自由条項は、宗教団体の免税措置の憲法上の根拠として問題はないが、政教分離を要請する国教樹立禁止条項に関しては、国家が免税措置を通じて宗教団体に対して財政的な援助をすることに繋がると考えられる。そこで、宗教団体に対する免税措置が国教樹立禁止条項に抵触し、且つ、この条項が免税措置の根拠になりうるのかが問題となる。以下において、この問題について検討する。

国教樹立禁止条項の趣旨は、トマス・ジェファークソンの言葉を引用すると、「国家と教会の間を分離する壁を打ち立てること」にあるとしている¹⁶³。この政教を分離する壁は、アメリカ合衆国建国当初において不明確なものであったが、現在へと時代が変遷していくなかで、裁判所の努力により政府の行為が国教樹立禁止条項に抵触するものであ

¹⁶¹ 増田・前掲注 (158) 69 頁。

¹⁶² 増田・前掲注 (158) 70 頁参照。国教樹立禁止条項と信教の自由条項の両条項が、相克関係になりうる場合がある。例えば、一方において、カトリックなどの宗教団体が経営する宗教色の濃い私立学校に対する国家による補助金が、国教樹立禁止条項に違反するが、他方において、公立学校が多額の財政的援助を受けているにもかかわらず、宗教団体経営の私立学校が援助を受けられなければ、私立学校で学ぶ学生に経済的負担を強いることとなり、学生の自由な宗教活動が侵害されることになる。また、宗教団体に対する課税免除の法規定は、税の免除により宗教団体に対して結果として財政援助を行っているのと同様の効果を招き、したがって、免税措置が国教樹立禁止条項に抵触するという租税歳出論による主張が存在する。しかしながら、公益性を有すると理解されている宗教団体に免税措置を行わないならば、免税措置を受けている他の公益団体との比較の上で、よりいっそうの経済的負担を強いることになるという問題がある。このような相克する問題に対して、アメリカの裁判所は、中立的な立場を堅持してきた。増田・前掲注 (158) 71 頁参照。なお、宗教団体がその宗教活動の一環として孤児院、病院、学校等の経営に対して、州政府及び他の公共団体による公金等の支出が政教分離の見地から争われた事例を扱った文献として、熊本信夫『アメリカにおける政教分離の原則 増補版』(北海道大学図書刊行会, 1989) 223 頁以下参照。

¹⁶³ 増田・前掲注 (158) 71 頁。

るかどうかという判断が明確にされていった。

その中で最も重要な意義を有するものとして、1971年にバーガ首席裁判官が司法審査基準として用いたレモンテストが挙げられる¹⁶⁴。そのレモンテストは、上に述べた国教樹立禁止条項における国家の宗教に対する中立性を図る審査基準として、三つのテストから構成されている。第一に、法律は、非宗教的な立法目的を備え、第二に、法律の主な効果は、宗教を助長することも抑制することもなく、第三として、法律は宗教と政府の極めて深い係わりを助長するものではない、と定めたものとなっている。すなわち、レモンテストは、国家の行為が国教樹立禁止条項（政教分離条項）に抵触しているかに関する審査基準を、法律の目的、効果、国家と宗教との過度な係わり合いという三つの要素から判断し、同条項の射程距離を明確にした画期的な基準とされた¹⁶⁵。

IRC上における宗教団体免税規定に関する合憲性について、直接争われた裁判例は見られないが、州の免税措置に対する合憲性を争った裁判事例は多数存在し、そのなかでも先例となる判例として位置付けられている事件が、ヴァールツ対ニューヨーク市租税委員会事件〔Walz v. Tax Commission of the City of New York, 397 U.S.664 (1970)〕とされている。

本件の事実の概要は、ニューヨーク州居住の不動産所有者は、同州憲法第16条1項に基づくニューヨーク市租税委員会の宗教団体所有にかかる宗教活動に用いられる施設に対する免税措置を差し止めるように、同州裁判所に請求した。同州裁判所において一審、二審いずれも免税は合憲とされた。本件は、宗教、教育、並びに慈善団体所有にかかる施設の免除を規定する同州憲法16条1項が、連邦憲法修正1条に抵触するか否かを、連邦最高裁で争われた事案である¹⁶⁶。

判旨において、バーガ首席裁判官は、国教条項と宗教条項の中間の解釈をとるために、多くの変遷を重ねてきた判例を考慮に入れながら、完全な、絶対的な分離は実際上ありえず、両条項の存在が困難な状況を生み出していることを指摘している。そして、宗教の自由を保障するために、国は一切の宗教活動から切り離されなければならない旨を確認している。同州では他の州と同様に、共同体全体に協調的な関係を有するもので、それが道徳、ないしは知的改善に役立つ存在である場合には、財産税を課すことによりその活動を制約すべきではないとしている。これは、非営利的、準公共的（その中には病

¹⁶⁴ レモンテストが判断基準として用いられた連邦最高裁判決として、熊本信夫「宗教と国家の分離 Lemon v. Kurtzman, 403 U.S. 602 (1971)」別冊ジュリスト 59号 (1978) 106頁以下参照。

¹⁶⁵ 土屋英雄「アメリカにおける政教分離と“保証”テスト」芦部信喜先生古稀祝賀『現代立憲主義の展開 上』(有斐閣, 1993) 511頁参照。なお、支持されていたレモンテストに関しても、1980年代に入り批判されるようになり、現在では国家の行為が宗教の保証に関与しているかという保証テストに移りつつあるようである。同論文 512頁参照。

¹⁶⁶ 熊本信夫「Walz v. Tax Commission, 397 U.S. 664 (1970) —宗教団体所有の宗教活動に用いられる施設に対する免税措置は連邦憲法第1修正に違反するか」〔1972 - 2〕アメリカ法 334頁・335頁、同・前掲注 (162) 329頁参照。

院、図書館、運動場、科学的、専門的、歴史的および愛国的団体を含む) 団体の所有にかかる一定の範囲の財産として考えるものとしている。さらに、この制度は不変のものではなく、上記の要件を欠く場合には、その資格を失うことが定められている¹⁶⁷。

この制度は、政府が常に宗教活動に寛容であったわけではなく、宗教活動に対して経済的、政治的に厳しく抑圧的であった時代もあり、租税免除はこのような歴史を反映している。このような危険を排除するために、同制度が合理的、且つバランスのとれた試みとして考えられたものである。したがって、租税免除をもって、国教を定めるものとは考えていない¹⁶⁸。

租税免除を行うことは、間接的な経済利益を付与することとなり、課税の際と比較するとわずかであるが、政府が宗教に関与することとなる。したがって、免税するにせよ、しないにせよ、争点は、政府の関与が極端なものであるかどうか、許容できない程度にまで発展し持続するものとなるのかどうかということにある。本件に関して、免税措置は、国家と教会の間における最小且つ僅かな関与にとどまっている。これは、両者の財政的関係を制限し、一方から他方を切り離し、望ましい分離を達成し導いている¹⁶⁹。

本件の連邦最高裁判決は、国家と教会の完全な分離が不可能であることを認識した上で、国家が教会に対して課税権の行使によって介入することを否定したものである。その結果として、教会およびその活動をできる限り自由にしておくとする立場を示したものである。そして、この取扱いにより、政府の介入、あるいは干渉を最小のものとする事で宗教活動の自由が保障されることになる。結論として、免税措置をとるか否かを判断するのに必要な限りで、宗教団体の宗教活動等につき、国家が公権力に基づき審査することは、宗教活動の自由を阻害するものではないとしている。そして、国家が免税措置により最小限度で宗教団体の宗教活動等に係わることは合憲であると、連邦最高裁は判示している¹⁷⁰。

このように、免税により宗教団体に対して間接的支出を禁止するよりも、課税することにより国家と宗教団体との係わり合いを排除することの方が、立法趣旨に沿うものであると解される。これにより、国教樹立禁止条項は宗教団体の免税措置規定の法的根拠とすることができると考えられる。そういった観点からすると、連邦憲法修正1条における国教樹立禁止条項並びに信教の自由条項を、内国歳入法典の宗教団体免税措置規定の法的根拠とするだけの合理的妥当性が存在するものとする¹⁷¹。

¹⁶⁷ 熊本・前掲注(166) 335頁。

¹⁶⁸ 熊本・前掲注(166) 335頁。

¹⁶⁹ 熊本・前掲注(166) 336頁。この事件における判決に対して、レモンテストは判断基準として適用されていない。レモンテストが判断基準として連邦最高裁判所判決で理由中で判示されたのは、翌1971年である。増田・前掲注(158) 73頁。レモンテストについては、本稿51頁参照。

¹⁷⁰ 熊本・前掲注(166) 338頁参照。

¹⁷¹ 増田・前掲注(158) 73頁参照。増田英敏教授は、連邦憲法修正1条の宗教条項(国教

宗教団体免税制度の法的構造は、内国歳入法典（IRC）Subpart F-Exempt Organizations（IRC501条から528条にかけて）という独立の章を設けて、連邦所得税の免税団体に関して包括的な規定をおいている。同章は、7部から構成され、第1部は通則規定となっており、免税制度の骨格となりうる免税団体の一般的な範囲、免税要件、並びに免税資格取消要件を定め、第2部以下は、主に免税団体の詳細事項に関して規定している¹⁷²。以下において、宗教団体免税制度を定めているIRCの法規定構造を明確にするため、第1部の通則規定に関して概観する。

通則規定は、501条「法人、信託財産、その他の団体に対する連邦所得税の免除」、502条「資金供給団体」、503条「免税要件」、504条「実質的なロビイング又は政治的活動のためにIRC501条(c)(3)の規定による免税資格取消し後の地位」、505条「IRC501条(c)の(9)、(17)又は(20)号に規定された団体の免税要件」から構成されており、501条及び502条が免税団体の一般的な範囲を詳細に規定し、503条から505条までにおいて免税資格要件に関して定めている。501条(a)「連邦所得税の免除」は、「同条(c)、(d)又は401条(a)に示された団体は、当該免税が502条又は503条により否定される場合を除き、当該規定のもとで連邦所得税が免除される」と規定している。当該条項に定められた団体は連邦所得税を免除されるとしたうえで、501条(c)「免税団体のリスト」条項により、免税団体の範囲を具体的に(1)から(25)にわたって限定列挙して規定している¹⁷³。

IRC501条(c)(3)は、宗教団体を免税団体の範囲に含めており、同条項は、前段部分において「もっぱら宗教、慈善、学術、公共安全のための検査、文学若しくは教育の目的で、又は全国的若しくは国際的アマチュアスポーツ競技会の助成（その活動が運動競技施設若しくは設備の提供に全く関わらない場合に限る）のために、又は児童若しくは動物に対する虐待防止のために、設立されかつ運営されている法人及び何らかの地域社会基金、基金又は財団で」として、免税団体の範囲を規定したうえで、後段部分において「その純益のいかなる部分も私的な持ち分の所有者又は個人の利益に使われることがなく、(501条(h)に別段の規定がある場合を除き)その活動の実質的部分が立法に影響を及ぼすための宣伝活動又はその他の試みではなく、かつ公職への候補者のための（又は候補者に反対する）政治的な運動に参加又は関与（声明の公表又は配布を含む）しない」という条件で免税特権を認めて、免税団体になるための最低限度の条件または免税資格の取消要件を明示したものと見える¹⁷⁴。

このように、IRC501条(c)(3)は、前段部分においてもっぱら宗教目的のために組織さ

樹立禁止条項及び信教の自由条項)に関して、内国歳入法典の宗教団体免税措置規定における法的根拠とすることに合理性があると明確に述べられている。

¹⁷² 増田・前掲注(158)73頁。

¹⁷³ 増田・前掲注(158)73頁・74頁、河合美穂「合衆国法典第26編内国歳入法典(抄)[1994年]」外国の立法201号(1997)235頁、石村・前掲注(23)47頁以下参照。

¹⁷⁴ 河合・前掲注(173)235頁、増田・前掲注(158)74頁参照。

れ、運営される団体に免税資格を付与することを規定し、後段部分において免税資格取消要件を定めて、この要件に該当する団体として認定されると、免税資格が取り消されることを明示している。そこで、この取消要件を抽出してみると以下の通りとなる¹⁷⁵。

- ① その団体の純益の一部足りとも私的な個人のために流用されないこと。
- ② その団体の活動の実質的な部分が、法律制定に影響を与えることを目的としていないこと。
- ③ その団体の活動の実質的な部分が、公職を目指す候補者のための選挙運動への参加・介入ではないこと。

以上の要件に該当しないとされた宗教団体が、免税資格承認団体となるのである。ここにおいて、確認すべき要点は二つ存在する。第一に、免税審査における判定の際に、宗教団体が「もっぱら (exclusively)」宗教目的で組織され、運営されることが必要である。第二に、宗教団体の「実質的 (substantial)」部分についての判定において、その団体の活動の実質的な側面が選挙活動やロビイングに転化しているとされた場合、免税資格が取り消されるということである¹⁷⁶。

第二款 宗教団体の免税資格審査の構造と展開

アメリカの宗教団体課税制度は、宗教団体を含めた非営利団体について原則として納税義務が課せられており（連邦税法 170 条・2055 条・2106 条・2522 条〔所得税・固定資産税・贈与税〕）、内国歳入庁による個別審査を経ることにより免税資格を取得してはじめて、免税団体となることができるという構成を採っている。IRC501 条以下は、非営利団体における免税資格の承認に係わる権限を内国歳入庁に付与しているので、宗教団体に関しても、免税資格を取得するためには内国歳入庁に対し免税資格承認申請を個別に行うこととなる。したがって、免税特権を得るために、宗教団体は内国歳入庁（所轄の税務署）に免税資格承認申請書を提出し、免税資格承認のための審査基準に適合した場合において、所轄税務署長によって交付される免税資格承認決定通知書を受けるととなる。これにより、宗教団体は免税資格承認を受けたことを承認される¹⁷⁷。

このように、政府における機関が免税資格を審査することになるので、上記において述べた政教分離原則を要請する国教樹立禁止条項に抵触するのではないかという問題が浮かび上がる。そこで、資格審査過程における内国歳入庁の自由裁量の余地を排除するため、申請をした宗教団体が法定の手続¹⁷⁸を経て免税資格を享受するための審査基準

¹⁷⁵ 増田・前掲注（158）74 頁。

¹⁷⁶ 増田・前掲注（158）74 頁。

¹⁷⁷ 石村・前掲注（23）71 頁・72 頁、増田・前掲注（158）75 頁参照。

¹⁷⁸ 申請手続に関しては、適格性の判定要件として二つ存在する。一つは、団体設立の要件

に適合した際には、免税資格を承認しなければならないという法規裁量行為¹⁷⁹を採用している。内国歳入庁による免税資格承認行為は、法規裁量行為であり、その審査行為の適否は司法審査の対象になるので、宗教団体が所轄の税務署に対して免税資格承認の申請を法定手続に基づき審査基準を充足したにもかかわらず、承認が拒否された場合には、当該団体が裁判所に提訴してその裁量行為の当否を争えるとしている¹⁸⁰。この免税資格承認行為が法規裁量であることにより、宗教団体が行った適正な免税資格申請に対して、内国歳入庁による恣意性に基づいた租税免除の承認却下がなされた場合、当該宗教団体自ら司法審査を求めて裁判所に提訴することができる。これは、内国歳入庁による恣意性を排除するという仕組みが制度的に担保されていることを意味する。そのような観点から見ると、内国歳入庁による宗教団体に対する免税資格審査という免税制度は、連邦憲法における国教樹立禁止条項（政教分離条項）に抵触するものではないといえる¹⁸¹。

免税資格審査を行う所轄の税務署の審査行為が法規裁量行為であるとしても、審査基準が不明確である場合には、審査に対して内国歳入庁の恣意性が関与することになる。そこで、恣意性がどのように排除されているのかという観点から、免税資格承認基準の構造を検証することとする。

免税資格審査基準は、組織の形態という形式的な側面を審査する形式的審査基準（組織基準）と、組織の実質的な側面を審査する実質的審査基準（運営基準）という二つの基準から構成されている。宗教団体がこの両者の基準を充足できなければ、免税資格が付与されないこととなる¹⁸²。そこで、免税資格審査における形式的審査基準（組織基準）

であり、宗教団体の資産を IRC501 条(c)(3)で挙げられている非課税目的のために永続的に提供することを、組織の解散・私的取引・目的・禁止行為に関する約款とともに文書に明記することであり、もう一つは、運営に関する管理規則を付属約款として提出することである。なお、この要件で必要とされる最低限の項目を例示する模範的な基本定款と付属定款が、アメリカ法曹協会によって考案されており、また、内国歳入庁の発行物 557

（“Tax-Exempt Status for Your Organization”）においても参考例が出ている。ジョディ・ブレイゼック著（朝倉治雄・奥村眞吾訳）『アメリカにおける非課税法人の設立手続と税務』（ダイヤモンド社、1992）23頁・24頁参照。

179 法規裁量（羈束裁量）とは、法令の明文の外になお法の準則（不文の条理法）の拘束を受けるもので、法の予定する客観的基準が存在し、それを誤れば違法の問題が生じる場合としている。したがって、法規裁量（羈束裁量）行為は、裁判所の全面的な統制を受ける行為であるとしている。宮田三郎「行政裁量」雄川一郎編『現代行政法体系 第2巻』（有斐閣、1986）37頁参照。

180 行政裁量は、行政に対して明文における法律上の規範的制約に拘束されないことを意味しているので、行政裁量の法的性格として、法規裁量（羈束裁量）と自由裁量（便宜裁量）に区別され、前者の裁量は完全な司法統制に服し、後者の裁量は司法による統制を排除されているとしている。ここにおける内国歳入庁による免税資格承認行為は法規裁量行為なので、完全な司法審査の統制に服されるものと考えられる。田村悦一「行政裁量の司法審査」杉村敏正編『行政救済法1』（有斐閣、1990）162頁・163頁参照。

181 増田・前掲注（158）75頁・76頁参照。

182 増田・前掲注（158）76頁。

と実質的審査基準（運営基準）に関して、以下において区分して考察を行う。

まず形式的審査基準（組織基準）について見ると、二つの法定要件から構成されている。すなわち、第一に、審査対象である宗教団体のよりどころとなる宗教団体の定款が宗教活動を遂行するとし、第二に、IRC501条(c)(3)に規定されているところの目的外の活動に宗教団体の活動における実質的な部分が占められていないこと、というこの二つの点を法定要件として構成されている¹⁸³。IRC501条(c)(3)の目的について、IRC501条(c)(3)のもとで非課税団体の資格を取得するためには、次にあげる目的のうちいずれかひとつを専門にした運営を進めなければならない。それは、(1) 宗教、(2) 慈善、(3) 科学、(4) 安全性向上のための実験、(5) 文学、(6) 教育、(7) 全米または国際アマチュアスポーツ競技会の促進、(8) 児童または動物虐待防止と定めている¹⁸⁴。

内国歳入庁は、組織審査を適正に行うために、具体的に14項目からなる審査基準を設けている。それは、①別途の法的実在であること、②正式の教義および礼拝の形式を有すること、③既定かつ独自の宗教統治機構を有すること、④独自の宗教的歴史を有すること、⑤正式な教典および戒律を有すること、⑥信徒は他の教会または教団と関係のない者であること、⑦聖職者としてその宗派の祭祀を司る資格のある牧師（司祭）のいる完全な団体であること、⑧既定の修業課程を修了した選ばれた聖職者としての資格のある牧師（司祭）を有すること、⑨その団体に関する文献を有すること、⑩既定の礼拝場所を有すること、⑪定期的に礼拝を行っていること、⑫正規の宗派であること、⑬宗教教育目的での日曜学校を有すること、⑭牧師（司祭）を養成する学校を有すること、となっている。宗教団体が免税資格を取得するには、これらの審査基準をすべて充足することを厳格に要件とすると、必然的に長い歴史を有する有力な団体に限られてしまうことになる。そこで、組織の審査をするに際しては、これらの要件のうち、数項目を充たしていることをもって必要不可欠な基準とするにとどめ、あくまでもガイドラインにとどまるものとして運用されているようである¹⁸⁵。内国歳入庁の組織基準適用の立場は、法定の書類及び資料を適正に作成し、法定の適正手続に基づいて申請している宗教団体は、積極的に資格を承認する立場のようである¹⁸⁶。この立場は、免税制度の法的根拠と

¹⁸³ 増田・前掲注（158）76頁。

¹⁸⁴ ジョディ・前掲注（178）27頁。

¹⁸⁵ 石村・前掲注（76）302頁。なお、内国歳入庁発行の免税団体の手引書において、「最低でも、教会とは礼拝のために定期的に集う信者の集団または教会員を持つものであり、礼拝行為・教育的指導・教義の布教などにおいて、公共に対して適度に門戸を開かないかぎり、共同体としての役割を果たしえない」と記載されており、具体的に挙げられた14項目のうち、⑤・⑦・⑪・⑫・⑬が、内国歳入庁の非課税団体取り扱い者の年次研修会において、最も重要なものとして示されている。ジョディ・前掲注（178）28頁。

¹⁸⁶ 増田・前掲注（158）77頁。一般に、内国歳入庁が、宗教団体による免税審査の申立てを退ける判断をしたため、当該宗教団体がこれを不服として裁判所に取消請求をした場合に、裁判所は、その宗教団体が明らかに宗教団体を仮装して免税措置の取得を意図しているものと認められる事案を除き、おおむね請求を認容し、免税団体と認める傾向にあると

なっている国教樹立禁止条項（政教分離条項）の観点から、合理性があるものと考えられる。

次に、実質的審査基準（運営基準）についてみると、本条において、申請宗教団体の運営が実質的にその目的に基づいてもっぱら運営されているか否かという観点から判断される。内国歳入庁は第一に、上で述べた形式的審査基準（組織基準）を充たしているか否かを審査する。その基準を充たしている場合にはじめて、実質的審査基準（運営基準）を適用するので、申請したところの宗教団体が、IRC501条(c)(3)に定められた目的のためにもっぱら運営されているか否かが実質的に問われる¹⁸⁷。内国歳入庁は、この審査基準適用に際して、当該審査団体の財源が、同条所定の目的にもっぱら充当されているかを判断材料とし、宗教団体における目的のために団体の資産及び財源がもっぱら使用されている場合には、実質的審査基準（運営基準）を充足するとの立場を採っているようである¹⁸⁸。

資格団体が目的に専念しているかどうかは、財源と支出の双方の内容を見れば判明し、ここにおける「専念」というのは、100%ということではないとされている¹⁸⁹。これは、活動資金の調達とその支出状況を確認することで、当該団体の運営における資金の流れの所在が明確に識別されるという認識に基づき、内国歳入庁はその所在を実質的に審査するものとしている¹⁹⁰。そこで、申請にあたり多くの団体は財産明細書及び収支明細書

いう。石村・前掲注（76）302頁。

¹⁸⁷ 石村耕治教授は、石村・前掲注（76）303頁において、「免税目的」という用語を用いられているが、「免税目的」では、国家が宗教団体を「免税目的」という要件に基づいて認可するという意味になってしまう。しかし、宗教団体としての本来の要件とされている審査基準に示されている事項を離れて、審査基準を充足した場合にはじめて、得られるところの「免税」を目的として認証を企画するということは、国家として容認できないことである。そうであれば、「免税目的」という用語を用いるのは適切ではない。ここにおける「免税目的」は、設立された「組織の主要目的（the primary purpose of the organization）」を指し、この「組織の主要目的」が免税措置を受けるに値するかが内国歳入庁により実質的に審査されるという意味に解すべきである。Reg. § 1.501(c)(3)41716頁。なお、IRC501条(c)(3)の「組織の主要目的」を調べるにあたり、財務省主税局調査課課長補佐の向井豪氏に面会し、アメリカ財務省規則の資料の提供を受けるとともに、貴重な示唆を受けたことを付言する。なお、本稿に誤りがあるとすれば、それはすべて筆者である私の責任である。ところで、アメリカ合衆国の前記IRC501条は、免税団体の判断に際し、「公益性」という観点から、宗教団体と並んで医療法人を念頭においているようである。そこでの判断では、医療サービスの慈善性よりも、経営や恩恵の分配が地域社会に開かれている点を重要視しているという。溜箭将之「アメリカの医療法人—病院・医師・公益性—」立教法学 74号（2007）43頁・特に54頁参照。なお、非営利公益団体の税制優遇における「公益性」を、包括的所得概念を基に理論的分析を行った論文として、藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析—政策税制の租税法学的考察—（四・完）」國家學會雜誌第118巻第5・6号（2005）487頁以下参照。

¹⁸⁸ 増田・前掲注（158）77頁参照。

¹⁸⁹ ジョディ・前掲注（178）27頁。

¹⁹⁰ 増田・前掲注（158）78頁。

を内国歳入庁に他の申請書類とともに提出している¹⁹¹。これらの提出書類により、審査対象となっている団体の運営がもっぱらその目的に基づいて行われているか審査される。そして、この実質的審査基準（運営基準）を免税資格取消要件と併用することにより、もっぱら当該団体の目的のために運営されているかの見極めが困難な場合に対して、この免税資格取消要件に該当するかどうかを審査することで、判定の難しい団体を峻別できることとなる。これにより、当該団体が免税資格取消要件に該当しないと判断されれば、免税資格は当然に承認される¹⁹²。

免税資格取消要件は、三つの要件から構成されている。要件の具体的な内容に関しては、以下の通りである。

- (1) 当該団体の実質的な活動が政治活動に転化していると判断された場合¹⁹³。
- (2) 当該団体の活動の実質的な部分が利益追求活動と判断される場合。
- (3) 当該団体が私物化されていると判断された場合¹⁹⁴。

申請をした宗教団体が上記の要件に抵触している場合には、免税資格が取り消されることとなる。したがって、宗教団体は、内国歳入庁に対して申請をするに際し、この三つの取消要件に該当しているか否かも、実質的審査基準（運用基準）の適用において考慮しておく必要がある¹⁹⁵。

なお、免税団体として認定された後に、免税団体が不適切な当事者に対し過大な利益を与えるような取引を行った場合には、当該当事者と免税団体の経営者に課税措置を施すことにより、免税団体がその特権を逸脱した行為をすることにつき抑制するために、1996年納税者権利章典法という立法措置を設けているという¹⁹⁶。

第三款 宗教団体の免税資格制度の運用と質問検査

歳入法典 7611 条「教会に対する税務調査（質問・検査）の法的制限」は、宗教団体の質問検査に厳格な調査手続上の制限を設けることで、連邦憲法修正 1 条の「政教分離原則及び信教の自由の保障」に関する規定に、税務調査が抵触することのないようにとの趣旨のもとで定められたもので、歳入法典 7611 条は、「教会税務調査手続法」と称

¹⁹¹ ジョディ・前掲注（178）7 頁・59 頁以下参照。

¹⁹² 増田・前掲注（158）78 頁。

¹⁹³ この実質的な活動の判断は、一般的には、主たるまたは主要な（**main or primary**）活動を意味しているので、その宗教団体の実質的な活動が政治活動に転化している場合は取り消されることになる。この場合の政治活動とは、選挙運動を指し、法律制定に影響を及ぼす活動をいう。増田・前掲注（158）78 頁、石村・前掲注（76）303 頁。

¹⁹⁴ IRC501 条(c)(3)は、「純益のいかなる部分も個人には流用されない」と規定して、宗教団体に対する免税要件を定めている。増田・前掲注（158）78 頁。

¹⁹⁵ 増田・前掲注（158）78 頁参照。

¹⁹⁶ 溜箭・前掲注（187）56 頁注 24 参照。

されている。一般の税務調査手続に対するよりも厳しい法律上の制限を設けることで、教会¹⁹⁷に対する内国歳入庁の調査が、憲法における信教の自由を侵害することのないようにしている¹⁹⁸。「教会税務調査手続法」と称される歳入法典 7611 条の規定における骨子は、7611 条(a)項〔質問の限界〕と 7611 条(b)項〔検査の限界〕という二段階のものとして捉えられる。前者の 7611 条(a)項〔質問の限界〕は、総則、合理的確信要件並びに質問通知要件から構成され、後者の 7611 条(b)項〔検査の限界〕は、総則、検査の通知・協議の機会、検査通知書の内容等、通知書に記載されていない記録および活動の検査から成り立っている¹⁹⁹。そして、この「教会税務調査手続法」は、通常の照会にあたる宗教団体の税務申告書の提出における照会や、免税資格の承認申請に係わる情報の照会などに関しては適用されない²⁰⁰。

「教会税務調査手続法」の内容に関して、歳入法典 7611 条は、宗教団体に対する税務調査を開始する場合、(1) 合理的確信要件と、(2) 通知要件を、内国歳入庁に課している。そこで、以下において、この両者の要件を分けて検討する。

質問開始要件の一つである合理的確信要件は、7611 条(a)(2)に規定されており、この合理的確信要件は二つの要件から構成されている。第一要件〔7611 条(a)(2)(A)〕は、上級の財務省職員が、(文書化された記録及び状況に基づき)当該宗教団体としての資格を有する団体として 501 条(a)項のもとで課税を免除され得ない事実が存在すると合理的に信じられる場合であり、第二要件〔7611 条(a)(2)(B)〕は、当該宗教団体が非関連事業を行っているなど、免税資格自体に問題があると合理的に信じられるものとみなされた場合としている。これら二つの要件のいずれかに該当する場合にのみ、質問を開始することを認めている²⁰¹。

次に、質問開始要件のもう一つにあたる通知要件であるが、これは、7611 条(a)(3)に規定されている。同条項は、当該宗教団体が合理的確信要件を充足した場合、内国歳

¹⁹⁷ 内国歳入法典は、「教会 (church)」、「宗教団体 (religious organizations)」など宗教に関して広い範囲に亘る文言を用いているが、「教会」と「宗教団体」とは同義の意味で用いられているようである。石村・前掲注 (76) 324 頁。

¹⁹⁸ 増田・前掲注 (158) 78 頁。なお、一般の税務調査手続については、アメリカでは合理的な調査日時及び場所に関して納税者に告知することはもとより、その日時・場所が合理的かどうかの判断基準まで規則に明定することを要請している。増田英敏『租税憲法学 第3版』(成文堂, 2006) 218 頁。

¹⁹⁹ この規定の詳細については、石村・前掲注 (76) 324 頁以下参照。

²⁰⁰ 内国歳入法典 7611 条は、宗教団体本体に関係する特定の調査方法に関して、「質問」と「検査」に分けて異なる手続を規定しているが、ここにおける「質問」とは、特別の手続を適用しない「通常の照会」とは異なる。石村・前掲注 (76) 328 頁。

²⁰¹ 増田・前掲注 (158) 80 頁、石村・前掲注 (76) 325 頁参照。なお、この両者の要件に関して、増田英敏教授は、「かかる要件を判断するに相応しい能力を持つ上級の財務省職員が、合理的に確信を持って判断することを要件としている」という点を強調され、さらに、「要件を法により厳格に規定したばかりでなく、その要件の充足を判断する判断者の能力にも厳格な法的制限を加えている」と評価されている。

入庁長官より質問開始前において、質問の理由や当該宗教団体が留保している憲法を含めた法律上の権利に関する説明を記載した通知書を、当該宗教団体に対して通知しなければならないと定めている。そして、質問の手続だけでは十分ではない場合は、検査の範囲を厳格に規定している 7611 条(b)に基づき、当該宗教団体に対して検査が実施される。7611 条(b)は、宗教団体の記録に関して、課される納税義務及び額を決定するに必要な範囲と、宗教団体の宗教活動に関して、宗教団体であると確認を求めている団体がその期間にわたり宗教団体であるか否かを決定するに必要な範囲、というように検査範囲を限定している²⁰²。

このように、質問検査の骨子となる部分における検証結果から分かるように、「検査」に対する法的制限は、「質問」に対するよりも厳格に規定されている。そして、その趣旨は、「質問」と「検査」を比較した際に、「質問」よりも立ち入りを含めた「検査」の方が、宗教団体に対して心理的圧力をより一層加えることがありうるということに配慮したものと解される²⁰³。

以上のように、本節ではアメリカの宗教団体免税制度に関する根拠、その制度の法的基盤並びに当該制度の骨格について検証してきた。アメリカの宗教団体免税制度の根拠においては、宗教団体が国民の精神的安寧に貢献するという宗教団体の公益性と、連邦憲法修正 1 条の要請に求められている。免税制度の法的基盤として、免税資格審査は、内国歳入庁の恣意性を審査から排除し、且つ政教分離条項への抵触を避けることを目的として、審査基準が財務省規則に詳細に規定されている。また、この審査は、形式、実質の両面から法規定に基づいて各宗教団体に対して個別方式で実施され、特に実質的審査において、審査対象となっている宗教団体の宗教活動における目的を、当該宗教団体の財務内容を点検することで、内国歳入庁は実態の把握に努めている。そして、当該宗教団体が審査基準に適合しているということが確認されれば、内国歳入庁は免税資格を承認することになる。しかしながら、免税資格を有する宗教団体への内国歳入庁による審査は、定期的に行われることになっているので、資格を得ている宗教団体であったとしても、次の審査で基準を充足していなければ、免税特権を剥奪される仕組みとなっている²⁰⁴。

²⁰² 石村・前掲注(76) 325 頁、増田・前掲注(158) 80 頁参照。なお、この他に、検査を行う場合に、少なくとも検査開始 15 日前までに歳入長官が教会に対して、文書で検査対象である宗教団体の記録及び活動明細の通知、当該検査の関係事項に関して宗教団体と歳入長官との間における協議をもつことを記す申込書、当該検査により内国歳入庁が収集し且つ準備したすべての書類の文書への添付などを、内国歳入長官に要請している。また、宗教団体に対する質問・検査に関して、質問及び検査は、2 年以内に完了することを定め、追加的な質問検査は法的に制限されている。増田・前掲注(158) 80 頁・81 頁参照。

²⁰³ 増田・前掲注(158) 80 頁・81 頁参照。

²⁰⁴ 増田・前掲注(158) 81 頁参照。なお、以上述べてきた点を踏まえて、増田英敏教授は

本節においては、アメリカの宗教団体免税制度の合理性を検討することにより、宗教団体の法人格取得とは別に、わが国の宗教団体課税制度に対する免税制度導入のための制度設計の根拠を見出すことを目的としてきた。アメリカの宗教団体免税制度に対して、一定の合理性を見出すことができたものと認識する。そこで、次章では、本節における検証結果を基に、わが国における現行の宗教法人非課税制度に対する問題の所在を指摘した上で、非課税制度を改変し、宗教団体免税制度を導入した場合の免税の審査基準の形成妥当性を中心として検討を加えていくこととする。

第四章 宗教団体課税制度の比較制度論的検討—審査基準の合理性を求めて—

本章においては、これまで述べてきたところのわが国における宗教法人非課税制度に対する問題の所在をすでに第二章第一節で指摘したところに²⁰⁵、第三章における比較法的検討を踏まえて再確認する。その上で、わが国の宗教法人非課税制度とアメリカの宗教団体免税制度との比較検討を行い、わが国の非課税制度における不備な点を浮き彫りにする。そして、宗教団体の法人格取得、すなわち、宗教法人の設立手続とは別に、宗教団体に対する課税免除に関して、わが国における宗教団体免税制度を国税庁の下に設置し、その免税制度に関する合理性のある審査基準の構築を中心として検討を加えていくこととする。

第一節 わが国の宗教法人非課税制度における問題の所在

わが国において、宗教法人の非関連（収益）事業に対して課税されるようになったのは、シャウプ勧告後の昭和 25（1950）年以降であり、シャウプ勧告が一般法人や個人との競争条件の平等の確保（イコール・フィッティング）を基礎としていた²⁰⁶が、同時に同勧告において、非課税が「余りにもたやすく濫用され、または好ましからざる差別

「制度採用の根拠が制度の隅々にまで反映されている」と指摘した上で、特に「憲法修正 1 条の国教樹立禁止条項（政教分離条項）及び信教の自由条項を、制度の細部にまで反映させている点は注目すべきである」とし、連邦憲法修正 1 条に基づいて宗教団体免税制における緻密な制度設計がなされているところを評価されている。

²⁰⁵ 本稿 24 頁参照。

²⁰⁶ 本稿 7 頁参照。

待遇を引き起こす」²⁰⁷ことをすでに指摘していた。シャウプ勧告により懸念されていたことは、現実が生じてきたということもあり、平成7(1995)年に宗教法人法の改正が行われることとなった。しかしながら、日本弁護士連合会の意見書『反社会的な宗教的活動にかかわる消費者被害等の救済の指針』(日弁連総第70号1999(平成11)年3月26日)においても窺い知ることができるように、宗教法人法の改正後においても、宗教法人の実体が明らかに租税回避や脱税の温床になっていることは否めないという事実が存在する。

わが国の税制では、宗教法人は公益法人等に含まれ、課税上において特例扱いがなされている(法人税法2条6号)。宗教法人が含まれている公益法人等とは、「別表第二に掲げる法人をいう」と規定されているだけなので、別表第二に記載されているものであれば、その実体や実質的活動内容がどのようなものになっていようと、宗教法人も含めてすべての公益法人等として取り扱うこととされている。現行制度において、課税段階での審査が十分に機能しない原因として、わが国における宗教法人を含めた公益法人課税制度の基本的仕組みにあると考えられる²⁰⁸。このような仕組みにある現行の公益法人課税制度の問題点を是正するために、平成18(2006)年5月26日に、公益法人制度改革が行われたが、この改革で対象となった法人は、公益法人(財団法人・社団法人)であって、宗教法人を含めたその他の公益法人等は、ここでの改革対象とはなっていない²⁰⁹。改革対象となった公益法人はその数およそ25,000であり、本稿で取り上げている宗教法人はおよそ183,200であり、非課税扱いを享受している公益法人等の中における割合からして、7割近くになる²¹⁰。本来、規模の大きさ、宗教法人が起こしている問題を考えると、宗教法人も改革の対象にすべきであったといえる。

宗教法人というものは、他の公益法人等とは性質を異にしている。もとより、公益活動を目的とする団体が公益法人となるためには、その法人となるための当該団体における公益性のみが問われることになる。しかしながら、宗教法人の場合には、他の公益法人等とは違い、公益性のみならず憲法に規定されている信教の自由(憲法20条1項前段・3項)と政教分離の原則(同法20条1項後段・2項、89条前段)との関係も生じてくる。したがって、宗教法人は、宗教団体の構成員(信者)に経済的利益を分配することを目的としないという意味において、他の公益法人等の一つとして数えられるが、政教分離の原則の下、宗教団体は信教の自由により、宗教上の目的をもつ一般的な私的団体としての地位はもつが、公的補助を受けることは禁止されているというところが他の公益法人等とは異なっている。このことは、一方において自由な私的団体としての性格を強調するが、他方、公益法人等と同様な公益性を備えているとは言い難いことを意

²⁰⁷ 福田・前掲注(21)143頁。

²⁰⁸ 玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト1081号(1995)18頁。

²⁰⁹ 本稿9頁から13頁参照。

²¹⁰ 現在の非営利法人である公益法人等の具体的数字に関しては、本稿3頁参照。

味している²¹¹。

しかしながら、伝統的な非課税の根拠についてみると²¹²、租税減免制度の歴史は古く、また、欧米主要国における国家と教会との関係を考えても、国教制度のイギリス、公認宗教制度のドイツ、政教分離原則の制度をとるフランスやアメリカにおいても租税減免制度は広く認められている²¹³。このような歴史的事実の存在が意味することは、どのような制度においても、宗教というものは人間の社会生活に重要な意味をもち、十分に尊重されるものであり、宗教法人が私法上の非営利法人という枠組みで、他の公益法人等のもつ特性に応じた広義の意味における公益性を具えるものと解される²¹⁴。したがって、宗教団体が優遇税制を享受することにも、問題がないと認識する。

しかしながら、宗教というものが公益性を有するに値するものであることは現在では異論がないものの、宗教活動の実体を伴わない宗教団体であっても、宗教法人法に基づいて申請をした当該宗教団体が主務官庁による認証により法人格を取得し、宗教法人となる場合が少なくないように見受けられる。したがって、このような状況にある宗教法人が、宗教法人としての課税上における特典を享受できることには、疑問を持たざるを得ない。これは、申請を行った宗教団体に対する主務官庁による法人格の付与が、認証主義に基づいていることに起因しているからではないかと考える。この認証主義は、先にも指摘したように、昭和 41（1966）年の文部省宗務課長通知である「認証のためにする所轄庁の審査について」において、解釈基準として原則的には形式的審査主義を採用し、例外的に実質的審査主義も可能であることを昭和 41（1966）年 3 月 31 日における最高裁第一小法廷判決を引用して、統一見解を説示している²¹⁵。原則的に形式的審査主義を採用しているので、課税上の特典を付与されるに値する宗教団体に限定して、非課税措置のための法人格の付与を行うことが、現状を概観してみると困難な状況にあることを意味していると考えられる。このようにみてくると、健全な宗教団体の保護育成という観点から、現行の宗教法人制度では対応しきれない時代に入ってしまったということを、現状は反映しているように見受けられる。このことは、税法の観点より、租税公平主義の要請する担税力に即した課税が実現されていないことを意味する。

以上のように、わが国の宗教法人非課税制度には、宗教団体の保護育成というこの制度が本来担っているところの趣旨とは、大きく懸け離れた状況になっていることが明確になったと認識する。そのような観点から、宗教団体に対して免税制度を導入することに関して、一定の合理性があるものと考え。そこで、以下において、信教の自由並びに政教分離の原則に抵触することなく、適正な宗教団体を峻別することができるという

²¹¹ 本稿 32 頁・33 頁参照。

²¹² 本稿 27 頁参照。

²¹³ イギリス、フランス、ドイツ、アメリカについては、本稿 35 頁以下第三章第一節参照。

²¹⁴ 本稿 33 頁・34 頁参照。

²¹⁵ 詳細は、本稿 19 頁・20 頁参照。

意味での合理的妥当性が存すると解されるアメリカの宗教団体免税制度について²¹⁶、わが国の宗教法人非課税制度との比較検討を進めていくこととする。

第二節 わが国の宗教法人非課税制度とアメリカの宗教団体免税制度の比較検討

わが国の宗教法人非課税制度は、宗教団体が法人格を取得する際に、特別法である宗教法人法に基づき法人を設立し、主務官庁による認証により法人格を付与されると同時に、当該宗教団体は非課税措置を受けることになる。主務官庁による認証についても、昭和 41（1966）年の文部省宗務課長通知である「認証のためにする所轄庁の審査について」において、解釈基準として原則的には形式的審査主義を採用し、例外的に実質的審査主義も可能であるという立場を示している。それに対して、アメリカの宗教団体免税制度は、法人格の取得とは別に、課税免除措置を内国歳入庁の下で審査し、当該宗教団体に対して免税措置を行うこととしている。

わが国において法人の設立に対する認証（同時に非課税措置を受ける）に関して原則的に形式的審査主義を採用している趣旨は、主務官庁による当該宗教団体に対する免税資格審査における恣意性を排除することに目的があるものと考えられる。その理由は、宗教というものが憲法における信教の自由並びに政教分離の原則により保障されているからである。しかしながら、この立場に基づいて主務官庁が法人の申請を行うところの宗教団体に対して、原則的に形式的審査主義による法人格の付与を行うことにより、健全性に欠ける宗教法人が発生しているものと考えられる²¹⁷。そして、主務官庁が宗教法人の認証を取り消す場合は、宗教法人法第 14 条第 1 項に基づいて認証された宗教法人が、同法同条第 1 項第 1 号に掲げる要件を欠いていることが判明すれば、当該認証に関する認証書を交付した日から 1 年以内に限り、当該認証を取り消すことができるとしている（宗教法人法 80 条 1 項）。この場合において、当該主務官庁が文部科学大臣であるときは、あらかじめ宗教法人審議会に諮問し、その意見を聴き、当該主務官庁が都

²¹⁶ アメリカの宗教団体免税制度における合理性の検討に関しては、本稿 49 頁以下第三章第二節参照。なお、宗教法人に対して課税することには積極的な立場を示しているが、宗教法人の数から考えて、アメリカのような個別審査制度に改めるという抜本的な改革には消極的な立場、個々の宗教法人の活動をすべて審査するという大変な作業を租税行政庁に強いることになるとする見方等がある。前者の例として、[平石・前掲注（94）30 頁・31 頁]、後者の例として [玉國・前掲注（208）19 頁]。しかしながら、宗教法人をめぐって現に起こっているところの種々の紛争は、宗教法人としての本来のあり方とは著しく乖離している場合が少なくない。そのようにみると、反社会的な宗教法人の活動から国民の生命と財産を守ることは国家の責務であるという観点から、アメリカにおけるような免税資格審査基準の明確且つ合理的妥当性のある宗教団体免税制度が、わが国においても、当然に採用されて然るべきものであると認識する。国民の生命と財産を守るための手間は、惜しむべき作業ではないものとする。

²¹⁷ 日弁連・前掲注（1）参照。

道府県知事の場合には、あらかじめ文部科学大臣を通じて宗教法人審議会の意見を聴かなければならないとしている（宗教法人法 80 条 5 項）。この点に関するわが国の問題は、法人格を取得した宗教団体の認証の取り消しに関して期間制限が付されていると同時に、その取消期間が短いということである。

これに対して、アメリカの内国歳入庁による審査は、連邦憲法修正 1 条における国教樹立禁止条項と信教の自由条項の下、宗教団体に対する免税措置に関して、内国歳入法典（IRC）Subpart F-Exempt Organizations（IRC501 条から 528 条にかけて）という独立の章を設けて、連邦所得税の免税団体に対して包括的な規定をおいている。同章は 7 部から構成され、第 1 部の通則規定において、免税制度の骨格をなす免税団体の一般的範囲、免税要件、並びに免税資格取消要件を定め、第 2 部以下において、主に免税団体の詳細事項に関して定めている。そして、内国歳入庁の恣意性を排除するために、当該宗教団体がこれらの規定に適合しているならば、内国歳入庁は当該団体に対して免税措置を行うという法規裁量行為を採用している。内国歳入庁の審査行為は法規裁量行為であるので、当該宗教団体が免税資格の規定に適合しているにもかかわらず、内国歳入庁により免税資格を付与されない場合には、司法審査の対象となり、当該宗教団体は裁判所に提訴することができる。内国歳入庁が、この法規裁量行為により免税資格を申請する宗教団体に対して免税資格審査を行うことにより、内国歳入庁の恣意性が排除され、当該宗教団体の免税資格審査における法的安定性と予測可能性が確保されるような制度設計がなされている。

内国歳入庁に対して免税資格の申請をしたところの宗教団体に関して、個別審査により免税要件を充足しているかを審査するのだが、法規裁量行為といっても免税資格審査基準が明確でないならば、その不明確な規定を内国歳入庁の都合により解釈することができることになるので、内国歳入庁の恣意性を排除することにはならない。その点に関しても、免税資格審査基準は、組織の形態という形式的側面を審査する形式的審査基準（組織基準）と、組織の実質的側面を審査する実質的審査基準（運営基準）という二つの審査基準により構成されており、形式的審査基準（組織基準）を適合した宗教団体が実質的審査基準（運営基準）に移行する形となっている²¹⁸。この形式的審査基準（組織基準）が、わが国の形式的審査主義に近いものと考えられる。また、アメリカの実質的審査基準（運営基準）は、内国歳入庁がこの実質的審査基準（運営基準）を適用するに際して、当該宗教団体の財源がその目的にもつぱら充当されているかを判断材料とし、当該宗教団体の目的のために団体の資産及び財源がもつぱら使用されている場合は、実質的審査基準（運営基準）を充足するという立場にある。そして、内国歳入庁の組織基準適用の立場は、法定の書類及び資料を適正に作成し、法定の適正手続に基づいて申請している宗教団体は、積極的に資格を承認する立場にあるとされている。したがって、

²¹⁸ 形式的審査基準（組織基準）と実質的審査基準（運営基準）に関する詳細は、本稿 56 頁から 59 頁参照。

多くの宗教団体は財産明細書や収支明細書を内国歳入庁に他の申請書類とともに提出している²¹⁹。アメリカにおいて、免税資格を申請した宗教団体の財務内容を点検することにより免税適格を有するか否かを把握し、且つ、形式的審査基準（組織基準）と実質的審査基準（運営基準）という二段構えで審査し判断するところが、わが国との大きな相違点である。

そして、この二つの基準によっても免税資格を申請する宗教団体が、免税資格要件に照合させることが困難な場合には、免税資格取消要件に照らし合らし、免税資格取消要件に抵触する場合には免税資格が取り消される。この取消要件は三つの要件から構成されており、その要件は、当該宗教団体において、①実質的活動が政治活動に転化していると判断された場合、②実質的な部分が利益追求活動をしていると判断された場合、③私物化されていると判断された場合、というように定められている²²⁰。アメリカの免税資格取消要件と比較して、わが国の現行の宗教法人制度においては、当該宗教団体の認証に際して法人格を付与するに値しないという疑義が生じた場合、主務官庁が申請をした宗教団体における実質的部分に着目して審査をすることになると考えられる。しかしながら、わが国の主務官庁による認証主義では、宗教団体の実質的部分にどこまで立ち入ることができるのか、昭和 41（1966）年の文部省宗務課長通知である「認証のためにする所轄庁の審査について」においても、抜粋された判例が示されているのみで、その抜粋部分から厳密な意味における境界線、すなわち、形式的審査主義と実質的審査主義の境界線を明確に識別するには、主務官庁の側からも、また、申請した宗教団体の側からも、困難を伴う作業であると解される²²¹。このことは、税法の観点からは、両者に

²¹⁹ 本稿 58 頁参照。

²²⁰ この免税資格取消要件において特筆すべき事項は、①における当該宗教団体の実質的な活動が政治活動に転化していると判断された場合である。この点は、北野弘久教授が強調されている「宗教の政治への支配の禁止」を意味しているところであり、アメリカにおいては、北野教授が指摘されている点に関しても、免税資格取消要件として制度の中に組み込んでいる。すなわち、アメリカでは、信教の自由並びに政教分離原則の観点から、「政治の宗教への介入の禁止」のみならず、「宗教の政治への支配の禁止」の双方の関係を射程に入れて制度設計がなされているところが、注目に値するところである。北野弘久教授の意見の引用に関しては、本稿 34 頁の脚注（99）参照。なお、アメリカの免税資格を有する宗教団体が行ったところの政治活動が、政教分離の観点から問題になる場合を取り上げた文献として、本稿脚注（26）の石村耕治編著『宗教法人法制と税制のあり方』（法律文化社、2006）における第 5 章、石村耕治「アメリカの政教分離課税制度—政教分離の壁を高くするための税制とは—」146 頁以下参照。

²²¹ 登記実務において、登記官が形式的審査主義により、登記すべき事項の効力の有無、取消原因の有無等の実体的な事項を判断するに際して、審査資料に制約がある故に、実質的審査主義による場合以上に困難な法的判断が必要とされることが少なくないとされているように、形式的審査主義においてさえも、判断する際には相当の困難が伴うという。柳田・前掲注（51）5 頁、本稿 19 頁参照。そうすると、宗教法人の申請における認証審査においても、これに実質的審査主義を射程に入れて判断するということになれば、主務官庁に多大な負担を生じることが予想される。もっとも、登記審査は正確性ととも、迅速性が求

とっての法的安定性と予測可能性が確保されない形となってしまうと考えられる。

この点に関して、アメリカの免税資格取消要件は、法に規定されていることにより法的安定性が維持され、内国歳入庁がどこまで踏み込むことができるのかが明確であり、申請した宗教団体の予測可能性が保たれる。そして、当該宗教団体が実質的審査基準（運営基準）と免税資格取消要件とを加味して免税資格を内国歳入庁に対して申請することにより、当該宗教団体の申請に対する法的安定性と予測可能性が確保されることになる。これにより、内国歳入庁による当該宗教団体の免税資格付与に対する恣意性が排除される結果となり、租税法律主義の要請にも合致するものと解される。

また、この審査は定期的に行われるので、一旦宗教団体が免税資格を取得したとしても、次の審査で基準を充たしていなければ免税特権の資格を失うことになる。この点について、先に述べたように、わが国においては宗教法人法第 14 条第 1 項に基づいて主務官庁の認証により一旦宗教法人として認められてしまえば、宗教法人法第 14 条第 1 項第 1 号に掲げる要件を欠いていることが判明したとしても、当該認証に関する認証書を交付した日から 1 年を超えてしまえば、当該認証を取り消すことができないのである（宗教法人法 80 条 1 項）。その後は何の審査も受けることなく、継続的に宗教法人としての課税上における特権を享受できるというところが、アメリカとの大きな違いである。仮に、わが国の租税行政庁にこの定期的審査が存在することになれば、課税免除という特典を受けているということを宗教団体自体が自覚をし、緊張感をもって当該宗教団体の運営に当たることに繋がるものと解される。

宗教団体に対する質問検査の法的制限として、わが国では、宗教法人法第 78 条の 2 第 1 項において、「所轄庁は、宗教法人について次の各号の一に該当する疑いがあると認めるときは、この法律を施行するため必要な限度において、当該宗教法人の業務又は事業の管理運営に関する事項に関し、当該宗教法人に対し報告を求め、又は当該職員に当該宗教法人の代表役員、責任役員その他の関係者に対し質問させることができる。この場合において、当該職員が質問するために当該宗教法人の施設に立ち入るときは、当該宗教法人の代表役員、責任役員その他の関係者の同意を得なければならない」と規定して、主務官庁及びその職員の宗教法人に対する報告請求権及び質問権を定めている²²²。

本条の規定は、主務官庁が宗教法人について、①当該宗教法人が行うところの公益事

められるのに対し、宗教法人の認証審査についても登記審査におけるのと同様の迅速性が求められるわけではない。そのように考えると、この点の課題は、健全性に欠ける宗教法人の誕生を回避するとの所期の目的をかなえるためには大きな障害とみる余地もないといえる。

²²² わが国の宗教法人に対する税務調査の問題を、事例を踏まえて税理士の立場から述べた論文として、齊藤稔「宗教法人に対する税務調査—その問題点と心構えについて—」宗教法第 23 号（2004）15 頁以下、水野一「否認事例にみる宗教法人の税務ポイント」税理 38 巻 8 号（1995）90 頁以下参照。

業以外の事業に関して、宗教法人法第 6 条第 2 項の規定に違反する事実があり、②宗教法人法第 14 条第 1 項または 39 条の規定による認証をした場合において、当該宗教法人が本法における宗教団体としての要件を欠いており、③当該宗教法人に関して宗教法人法第 81 条第 1 項第 1 号から 4 号までのひとつに該当する事由があること、これらに該当する疑いがあると認められる場合は、当該宗教法人に対して報告及び質問をすることができるとされている。宗教法人法第 78 条の 2 の報告及び質問に関する規定は、平成 7 (1995) 年の宗教法人法の改正により宗教法人の監督を強化する目的で加えられた規定である²²³。

この報告の徴収、質問の権限の規定は、宗教法人法が主務官庁の権限として公益事業以外の停止命令 (宗教法人法 79 条)、認証の取消し (同法 80 条)、解散命令請求 (同法 81 条)、を定めている。したがって、主務官庁が問題あるものとして疑義をもったところの宗教法人に対して、宗教法人審議会の意見を聴いた上で、報告徴収、質問をすることができるよう規定したものである。この宗教法人法第 78 条の 2 により、主務官庁がその権限を適正に行行使するために、必要とされる判断の基礎となる客観的資料を得られるようにしたものとされている²²⁴。そして、主務官庁が当該宗教法人に対して報告を求め、またはその職員に質問させるのは、宗教法人法第 79 条・80 条・81 条の規定に該当する疑いが生じたとき主務官庁が認めるときであり、この法律を施行するために必要な限度において、当該宗教法人の業務または事業の管理運営に関する事項について、あらかじめ宗教法人審議会の意見を聴いて行われる²²⁵。主務官庁が当該宗教法人に対して報告を求め、またはその職員に質問させるに際して、あらかじめ宗教法人審議会の意見を聴くという正規の手続を踏んだ上で、この報告及び質問が行われた場合に、当該宗教法人が宗教法人法第 78 条の 2 第 1 項の規定による報告をしないか、もしくは虚偽の報告をし、または主務官庁の職員の質問に対して答弁をしないか、もしくは虚偽の答弁をしたときには、一万円以下の過料に科すという刑罰規定がある (宗教法人法 88 条)。報告及び質問という点に関して、主務官庁が当該宗教法人に対して報告を求め、あるいはそ

²²³ 渡辺・前掲注 (41) 359 頁から 361 頁参照。なお、平成 7 (1995) 年の宗教法人法の改正に関して、賛否の分かれたところであるが、詳細については、本稿 23 頁の脚注 (59) の論文参照。

²²⁴ 渡辺・前掲注 (41) 361 頁参照。

²²⁵ 渡辺・前掲注 (41) 363 頁。なお、立案者は、この場合における報告を求め、質問する事項は、個々の事例により異なるとしている。例示として、①収益事業の収益の有無やその用途または収益事業と宗教法人の目的との関係を把握するための財務会計に関する事項、②宗教団体としての要件を欠いていたかどうかを把握するための財務会計や法人事務に関する事項、③法令違反行為が宗教法人としての行為であるかどうかを把握するためのその行為に関する法人の事務に関する事項、④法令違反行為や目的免税の有無、態様や目的との関連性を把握するための財務関係に関する事項、⑤休眠状態とみられる宗教団体に関して、その状況を把握するための財務会計や法人事務に関する事項、を挙げている。渡辺・前掲注 (41) 363 頁。

の職員に質問させるに際しての手續規定については、合理的妥当性があるものと解される。

もとより、この刑事罰規定は、憲法における信教の自由並びに政教分離の原則に抵触しないようにしていると考えられる。しかしながら、最近における法人格を取得している（特典として課税除外措置を享受している）宗教団体による宗教法人としての反社会的行為の現状に照らして勘案すると、実際問題として、罰則としては制裁的機能という側面からみても、その行為に見合ったものとは言い難く、さらに、抑止的機能という側面からみてもその実効性には疑問が残るところである。

他方、アメリカでは、歳入法典 7611 条「教会に対する税務調査（質問・検査）の法的制限」は、宗教団体に対する質問検査に厳格な手續上の制限を設けて、連邦憲法修正 1 条の政教分離原則並びに信教の自由の保障に関する規定に抵触しない趣旨の下で定められている。この歳入法典 7611 条は、「教会税務調査手続法」と称され、通常の税務調査手続よりも厳格な法律上の制限を設けることにより、宗教団体に対する内国歳入庁の調査が連邦憲法における政教分離原則並びに信教の自由の保障に抵触しないようにしている。そして、同条の規定は、「質問の限界」と「検査の限界」という二つの柱から構成されている。

「質問の限界」の具体的内容に関しては、宗教団体に税務調査を開始する際に、内国歳入庁は、①合理的確信要件と②通知要件に基づいて質問を行うことになっている。質問開始要件の一つである前者の①合理的確信要件は、二つの要件から成り立っており、当該宗教団体が内国歳入庁における上級の財務職員により二つの要件に照らし合わせて、どちらか一方の要件に抵触するか否かが審査されることになっている。これは、政教分離原則に抵触しないために、熟達した財務職員を質問審査に立ち合わせることにより、実務経験の浅い財務職員が担当する場合よりも客観的な判断を行うことができるようにとの趣旨として、捉えることができる。すなわち、政教分離原則に抵触しないための仕組みであると考えられる。また、当該宗教団体が①合理的確信要件を充足した場合においてはじめて、もう一つの質問開始要件である後者の②通知要件に移行する形となっている。後者の②通知要件は、質問開始前において内国歳入庁長官より、質問の理由や当該宗教団体が留保している憲法を含めた法律上の権利に関する説明を記載した通知書を、当該宗教団体に通知することが定められている。この質問の手續だけでは不十分な場合においてはじめて、「検査の限界」という規定に基づいて、当該宗教団体に検査が実施されるのである。

「検査の限界」の規定は、宗教団体の記録について課される納税義務及び額を決定するに必要な範囲と、宗教団体の宗教活動について宗教団体であると確認を求めている団体がその期間にわたり宗教団体であるか否かを決定するに必要な範囲、というように検査範囲を限定している。

このように、「教会税務調査手続法」と称される歳入法典 7611 条「教会に対する税

務調査（質問・検査）の法的制限」は、三段構えという重層構造的に構成されることにより、当該宗教団体に対する内国歳入庁による税務調査手続の恣意性を排除し、連邦憲法における信教の自由と政教分離原則に抵触することを避ける仕組みとなっている。第一段階目として、「質問の限界」における①合理的確信要件があり、第二段階目は、同じく「質問の限界」の②通知要件であり、そして第三段階目として、「検査の限界」という構成になっている。このように、アメリカにおいては、税務調査の対象となっている宗教団体に対して、通常の税務調査手続²²⁶よりも厳格な法律上の制限を設けている。そして、免税資格を有する宗教団体に対して、内国歳入庁の調査が連邦憲法における信教の自由並びに政教分離の原則に抵触することのないように、緻密且つ厳格に制度設計がなされている。調査対象となっている宗教団体へのここまでの緻密で厳格な税務調査手続規定は、わが国の宗教法人に対する税務調査手続規定には見られない特徴である²²⁷。

以上の通り、わが国の宗教法人非課税制度とアメリカの宗教団体免税制度における骨子となる部分を比較検討してきたが、両国ともに信教の自由並びに政教分離の原則に基づいて、宗教団体に対して課税除外措置が行われるという制度設計がなされているという共通点は見出すことができたものと認識する。しかしながら、信教の自由並びに政教分離の原則を遵守し、且つ健全な宗教団体の保護育成という観点から宗教団体を峻別する場合には、わが国の非課税制度よりもアメリカの免税制度の方が、優れているものとする。その理由は、内国歳入庁が実質的審査基準（運営基準）と免税資格取消要件に基づき宗教団体の免税資格を有するか否かを検証することにより、内国歳入庁による恣意性を排除することができると同時に、免税資格を申請する側の宗教団体も、申請において実質的審査基準（運営基準）と免税資格取消要件を併用することにより、当該宗教団体の申請における予測可能性の確保へと繋がるからである。このような点で、アメリカの宗教団体免税制度には合理的妥当性が存在するとともに、それは同様に租税法律主義の要請にも合致するものと解される。また、内国歳入庁によって行われる免税資格を有する宗教団体への税務調査は、厳格に規定された歳入法典 7611 条「教会に対する税務調査（質問・検査）の法的制限」により、内国歳入庁の当該宗教団体に対する恣意性を伴った税務調査が排除される形となっている。このことも、連邦憲法における信教の自由、政教分離の原則という観点からの要請に合致した制度設計がなされているといえる。

以上における両国の課税制度の比較検討により、わが国の宗教法人非課税制度とアメリカの宗教団体免税制度において、相違点が顕著であることが検証されたものと理解する。そして、わが国の宗教法人非課税制度よりもアメリカの宗教団体免税制度の方が、

²²⁶ アメリカにおける通常の税務調査手続に関しては、本稿 59 頁脚注（198）参照。

²²⁷ アメリカの免税資格を有する宗教団体に対する税務調査手続については、本稿 59 頁第三章第二節第三款参照。

健全な宗教団体の保護育成という観点から、健全な宗教団体と健全性に欠ける宗教団体を峻別するという意味においては、優れた制度設計がなされていると結論付けることができる。そこで、次節において、アメリカの宗教団体免税制度をモデルとして、わが国の宗教団体免税制度の形成を中心に検討を加えていくこととする。

第三節 わが国の宗教団体免税制度に対する審査基準の形成

本節においては、わが国の宗教団体課税における審査制度を国税庁の下に設置し、健全な宗教団体を保護育成するとともに、宗教団体に対する非課税措置を誤って利用するものについては課税対象とするのが相当であるという認識の上に立って、そのための審査基準を策定し提言することを目的とする。そして、特に免税制度の骨格の形成に力点をおいて、憲法における信教の自由並びに政教分離の原則を踏まえつつ、わが国の宗教団体免税制度における通則規定を中心として、検討を加えていくこととする。

わが国の宗教団体免税制度において、第一に考えなければならないことは、租税行政庁と宗教団体における力の均衡を制度としてどのように担保するかということである。すなわち、一方において租税行政庁による恣意性を排除し、もう一方において資格審査を受ける宗教団体に対する法的安定性と予測可能性を如何に確保するかということが、制度設計において問題となる。そこで、アメリカに倣い、租税行政庁による免税資格審査の骨組みとして、免税団体の一般的範囲、免税要件、そして免税取消要件を定める。また、申請したところの宗教団体がこれらの要件を充足するかを審査する際に、租税行政庁の恣意性を排除するために、租税行政庁による当該宗教団体に対する審査を、法規裁量行為と位置付ける。これにより、当該宗教団体が免税要件を充足している場合にもかかわらず、免税資格が租税行政庁により当該宗教団体に付与されないときは、司法審査の対象となり、租税行政庁を被告として原告である当該宗教団体が裁判所に提訴することができる。これは、当該宗教団体の救済措置を、制度自体に組み込むことを意味している。この趣旨は、絶対的な権力を有する租税行政庁側を、審査される宗教団体側と同じ土俵の上に置くことで、力の均衡を図ることを目的としている。これは、税法上において、租税法律主義（憲法 30 条・84 条）に機能として内在している法的安定性と予測可能性の要請するところの問題である。

次に、租税行政庁は免税資格を申請したところの宗教団体に対して、免税資格要件に基づいて個別具体的に審査することとする。そのための免税資格審査基準は、免税団体の一般的範囲、免税要件、並びに免税資格取消要件というように、この三つを柱として重層構造的に審査基準を策定する。このように定めることにより、宗教という枠内に留まる健全性を有する宗教団体に対して、免税措置という課税上の特典を当該宗教団体が付与されることに狙いをおくものである。

この免税資格審査基準は、宗教団体の形態という形式面を審査する形式的審査基準²²⁸と宗教団体の実質面を審査する実質的審査基準から構成し、形式的審査基準において当該宗教団体の免税資格を有するかを絞りにかけて、形式的審査基準を充足した当該宗教団体が、その上で実質的審査基準に移行することより当該宗教団体の個別具体的妥当性を検証する。この二段構えによる審査基準を採用する目的は、まず、組織形態の形式面だけを判断し、この段階で篩いにかけることにより、組織の実質面における審査である実質的審査基準の下での租税行政庁の負担を減らすことにある。わが国の公益法人等における宗教法人の割合は、先に述べたように、全体のおよそ7割近くに上り、その数は約183,200になる²²⁹。社会の実態に照らし合わせると、手続の迅速化という観点から、以上のような制度が採られることに合理的妥当性が存在するものと考えられる。

実質的審査基準に関しては、免税資格を申請した宗教団体に対して、当該宗教団体の財源がその目的に専念して充当されているかを判断材料とする。したがって、宗教団体が免税資格申請を行うに際して、財産明細書や収支明細書を租税行政庁に対して他の必要とされる申請書類とともに、提出を義務付けることを提案する。財産明細書や収支明細書などは、宗教団体の活動における宗教的側面ではなく社会的側面にまつわる事柄なので、信教の自由に抵触するものではないと同時に、公益性を有するという点で免税措置を受けることができるのであるから、その対価を求めるために財産明細書や収支明細書などを公の場に提出することは、当然に義務付けられるものと認識する²³⁰。

形式的審査基準の要件を充足した宗教団体が、実質的審査基準の要件に照合しても当該宗教団体の実質面を明らかにすることが困難な場合には、その作業のために租税行政庁に対して労力と時間という過度な負担を強いることとなる。また、同時に、当該宗教団体にとっても時間が経過することにより、仮にその期間において免税適格団体として活動しているとしたら免税扱いになるところが、免税資格付与の遅れにより、当該宗教団体がその期間における経済的不利益を被ることになる。制度設計を図るに際しての目的の一つに、宗教団体に対する免税資格審査手続の迅速化が挙げられる。極めて多くの宗教団体を取り扱うことになるので、免税資格審査手続の迅速化は必須事項である。そ

²²⁸ 宗教団体の組織形態を審査する形式的審査基準であるが、わが国の宗教団体免税制度の審査基準の骨格を形成するとう本節の趣旨に鑑み、具体的内容については必要な限度で言及することとする。なお、形式的審査基準を考察するにあたり熟慮を要する点は、わが国における宗教の風俗習慣という社会的背景を考慮に入れた上で、議論をすることであると認識する。

²²⁹ 公益法人全体に関しては、本稿3頁参照。

²³⁰ 実務的観点から、租税行政庁と宗教団体の間で問題として浮上するのは、収支明細書における宗教団体の宗教活動による収益事業と非収益事業をめぐる範囲であると予想される。ただし、この場合において想定している問題は、免税資格を付与された後における宗教団体に対するものであり、この点に関しては本節の趣旨とは直接係わる性格ではないので、問題の所在を指摘するに止める。なお、わが国の宗教法人に関する収益事業と非収益事業との関係については、本稿25頁の脚注(60)の論文参照。

ここで、免税資格取消要件を制度の中に組み込むことが必要と考える。そして、当該宗教団体の審査に関して、実質的審査基準と免税資格取消要件を併用することにより、実質面を明らかにすることが困難な宗教団体に対しては、免税資格取消要件に抵触するか否かで判断する。これにより、一方において租税行政庁の負担は軽減し、また、手続規定が明確に定められているので、租税行政庁の恣意性が排除されることに繋がり、他方において当該宗教団体は、免税資格付与にかかる時間的問題は縮小され、手続規定の明確さにより、当該宗教団体の法的安定性と予測可能性が確保される形となる。これらのことは、租税法律主義の観点からも、十分に合理的妥当性のある制度設計であると考えられる。

免税資格取消要件に関しては、アメリカの免税制度にならひ、これを三つの要件により構成する。この三つの要件とは、①当該宗教団体の実質的活動が政治活動に転化していると判断された場合、②当該宗教団体の実質的な部分が利益追求活動をしていると判断された場合、③当該宗教団体が私物化されていると判断された場合、というように定義する²³¹。このように、免税資格取消要件を明確に規定することにより、法的安定性が維持され、租税行政庁が当該宗教団体の実質的な部分にどこまで立ち入ることができるのかが明確なものとなり、租税行政庁の恣意性の排除に資するものと考えられる。また、免税資格取消要件が明確に規定されているため、当該宗教団体の予測可能性も当然に確保されるものと考えられる。

最後に、この免税資格の申請を行った宗教団体が、免税資格審査基準に基づき租税行政庁から免税資格を付与され、当該宗教団体が免税団体として課税上の免税特権を享受していたとしても、この免税資格審査は租税行政庁により一定期間を区切って定期的に見直しを図るべきである。すなわち、一旦宗教団体が免税資格を取得しても、次の審査で免税資格の基準を充たしていなければ、免税特権の資格を失う仕組みを免税制度の中に組み入れるべきものと考えられる。この点は、既にシャウプ勧告においても指摘されていたところである²³²。

免税資格取消要件に該当するか否かを判断する場合は、多様な宗教が伝統的に存在するというわが国の社会的背景を勘案し、免税資格取消要件を二段階の重層的構造とすべきものと考えられる。すなわち、租税行政庁が免税資格取消要件を適用する場合は、対象となっている宗教団体の実質的側面が、一般の租税行政庁職員によって容易に判断できる際には、そのまま当該職員が免税資格取消要件に関する審査を行うこととする。しかしながら、一般の租税行政庁職員により容易に判断することができない実質をもっている宗教団体に対しては、上級の当該職員により当該宗教団体を審査する形を採ることを提

²³¹ これらの三要件は、わが国の宗教法人について予てからたとえ副業的であるとはいえ、営利的事業をかなり幅広く行い、経済的営利を享受しているという現状に対する対応策として参考になる。例えば、宗教法人が斎場を建設して当該宗派はもとより、広く第三者の利用に供する場合、宗教法人が文化教養事業という名目の下に、書店を経営したり、広報活動の名の下に、出版事業を営む場合などである。

²³² シャウプ勧告に関しては、本稿 7 頁・8 頁参照。

言する²³³。租税行政庁による恣意性を極力排除することに努めることにより、憲法における信教の自由並びに政教分離の原則に抵触することを避ける方向で制度設計を図ることが、必要であると考え。

以上のように、本節においては、わが国の宗教団体免税制度における審査基準、特に通則規定の形成を中心として検討を加えてきた。また、この租税行政庁による免税資格審査が、健全な宗教団体の保護育成という観点から、憲法における信教の自由、政教分離の原則に抵触することのないように配慮しながら、審査基準の合理性を求めることに終始してきた。わが国の宗教団体免税制度に対する審査基準の形成に関して、一定の合理性を見出すことができたものと認識する。

む す び

本稿においては、健全な宗教団体の保護育成という観点から、信教の自由（憲法 20 条 1 項前段・3 項）、政教分離の原則（同法 20 条 1 項後段・2 項、89 条前段）並びに聖俗分離の原則（宗教法人法 18 条 6 項）に抵触することのない宗教団体免税制度の導入をし、さらにこの宗教団体免税制度における審査基準を構築することに主眼を置いてきた。

まず、この本稿の趣旨に基づいて議論を展開するために、宗教法人が位置付けられているところの公益法人制度を概観してきた（第一章）。ここにおいて、公益法人制度を法制と税制に区分けして、公益法人の意義を含めて、歴史的経緯を辿りながら平成 18（2006）年の公益法人制度改革に至るまで、宗教法人を含めた公益法人等に関して述べてきた。この平成 18（2006）年の公益法人制度改革において、改革の対象となった法人は公益法人（社団法人・財団法人）のみで、この公益法人（社団法人・財団法人）以外の公益法人等は、今回の改革対象からは外されていた。従来において、申請団体が公益法人（社団法人・財団法人）となるために、主務官庁の許可により当該団体が法人

²³³ 免税資格取消要件に関する三つの要件は、租税行政庁が当該宗教団体につき、免税資格取消要件に基づき財産明細書や収支明細書などを照合することで、免税資格申請をしたところのすべての宗教団体を個別具体的に検証することになる。この「照合」という作業を行う段階において、容易に判断することができない実質をもっている宗教団体に対しては、租税行政庁による恣意性が入る可能性が存在するという問題がある。この点を排除する目的で、本文でいうところの二段階の重層的構造とすることで、租税行政庁の恣意性を排除することに資するものと考え。

格を取得するという許可主義を採用してきたが、この公益法人制度改革後は、申請団体が、法人の設立登記をするだけで法人格を取得できるという準則主義を採用している。しかしながら、この段階では、課税免除という特典を享受することができない。法人格を取得して一般社団法人及び一般財団法人となったところの法人のみが、公益性を有するということが第三者機関により認められると、公益社団法人及び公益財団法人となることにより、課税除外措置を受けられる仕組みとなったのである²³⁴。すなわち、平成18（2006）年における今回の公益法人制度改革は、今までの公益法人（社団法人・財団法人）における原則非課税制から、非営利法人原則課税制、免税制へと転換されたことを意味する。従来の公益法人制度に関しては、申請団体が主務官庁により非課税措置を受けるに値するという許可が下りれば、非課税扱いを受けることができるという一層構造になっていた。しかしながら、今回の公益法人制度改革により、準則主義により法人格を取得することで非営利法人となり、その上で、第三者機関による公益認定を受けてはじめて、公益非営利法人として非課税措置を享受できるという二層構造になったのである。

このように、わが国における公益性を有する公益法人等に位置づけられていた公益法人（社団法人・財団法人）が、免税制度に移行した経緯に鑑み、本稿においては、平成7（1995）年の宗教法人法改革が行われた後の最近においても、健全性に欠ける宗教法人が新聞報道などを賑わしていることに注目して、改革対象となった公益法人（社団法人・財団法人）の数およそ25,000と比較して、はるかに多くの数を有する宗教法人（その数およそ183,200であり、公益法人等の中におけるおよそ7割近くに達する。）に対しても、免税制度を導入することが妥当であるか否かという観点から、検討を行ってきた（第二章）。ここにおいて、宗教法人法に基づき、主務官庁が申請をしたところの宗教団体に対して、認証により当該宗教団体への法人格の付与をするという（それと同時に非課税措置を受けることができる）認証主義を採用していることを確認した。この認証主義は、形式的審査主義と実質的審査主義から構成され、主務官庁は当該宗教団体に対して認証するに際し、原則として形式的審査主義により法人格の付与を行っていることを、昭和41（1966）年の文部省宗務課長通知である「認証のためにする所轄庁の審査について」において、昭和41（1966）年3月31日における最高裁第一小法廷判決の抜粋部分の引用を基に、解釈基準を示していることを確認した。

次いで、宗教法人法に基づく主務官庁による認証主義を確認した上で、宗教法人非課税制度の沿革を辿りながら、宗教法人に対する非課税の根拠を検証し、その根拠が不明確なものであることを立証することができた。そこで、アメリカ税財政法学の観点から、わが国の宗教法人に対する現代的非課税の根拠を再検討する試みを行った。宗教団体非課税法制の妥当性とその再検討において検証したように（第二章第二節第三款）、税法

²³⁴ 平成18（2004）年の公益法人制度改革に関しては、本稿9頁以下参照。

学者を中心とする分析によると、宗教法人に対する非課税措置の取扱いは、政府による宗教団体への公金の支出には当たらず、憲法における政教分離の原則に抵触するものではなく、合憲と位置付けられているという考え方が学界における多数説であるということ、憲法学者の立場から確認することができた²³⁵。

しかしながら、宗教法人は他の公益法人等とは異なり、公益性はあるものと認められるとしても、政教分離の原則との関係から、公的補助を受けることができないところが、公的補助を受けられる他の公益法人等とは異なった特徴である。これは、宗教法人が他の公益法人等とは異なった性格を有する法人形態であるということの意味している。そこで、宗教に関する税制上の位置付けは、宗教には公益性があるものと認めた上で、信教の自由の尊重という根本精神を踏まえて、適切な立法政策に委ねられるという理解に至った。したがって、現行の宗教法人制度は、立法政策の問題として、法人格の取得の問題と税制上の特典の付与との問題を分離することも十分に可能であるという認識の下、宗教団体に対して免税制度を導入する糸口を見出すことができたものとする（第二章第三節）。

この免税制度をわが国に導入するために、制度設計を図ることを目的として、欧米主要諸国における宗教団体法制と宗教団体に対する税制を概観した（第三章）。欧米主要諸国として、本稿ではイギリス、フランス、ドイツ、アメリカの宗教団体法制並びに税制を取り上げて、それぞれの国における相違点を比較検討することで、わが国における宗教団体免税制度のモデルとなる国を見出すことを目的とした。その中において、政教分離原則の制度を採用し、わが国との税制に関しても歴史的繋がりが強いと考えられるアメリカに焦点を当てることとし、アメリカの宗教団体免税制度は、信教の自由、政教分離原則の観点からどのように制度設計が図られ、どのようにしてその制度の合理性を保っているのかを考察することとした（第三章第二節）。この考察により導き出された結論として、アメリカにおける宗教団体免税制度は、免税資格を申請した宗教団体に対して、内国歳入庁が厳格な手続規定に基づいて法規裁量行為により資格審査を当該宗教団体に対して実施しているということであった。したがって、当該宗教団体が資格審査に適合しているにもかかわらず免税資格の許可が下りない場合には、司法審査の対象となり、当該宗教団体は裁判所に提訴することができる²³⁶。また、当該宗教団体の審査において、判別が困難な場合には、免税資格取消要件に該当するか否かで判断し、この要件に当該宗教団体が抵触しないならば、免税資格が許可される仕組みとなっている。このように、資格審査規定の厳格さにより法的安定性が保たれているので、内国歳入庁による恣意性が排除されることはもとより、免税資格を申請した宗教団体における予測可能性が確保される制度設計であるということ、検証することができた。

以上のことに基づいて、わが国の宗教法人非課税制度とアメリカの宗教団体免税制度

²³⁵ 本稿 31 頁の脚注 (91) 参照。

²³⁶ 本稿 57 頁の脚注 (186) 参照。

を比較検討し、わが国における宗教団体免税制度の審査基準の形成を中心に、検討を加えた（第四章）。

そこで、本稿における趣旨を再確認するために、今まで述べてきたことを踏まえて、わが国の宗教法人非課税制度における問題の所在を明示した。これにより、現行における宗教法人制度では、健全な宗教団体の保護育成という観点から、健全な宗教団体と健全性に欠ける宗教団体とを峻別することができないことが、再確認されたものと認識する。

したがって、この問題点を是正するために、わが国の宗教法人非課税制度とアメリカの宗教団体免税制度との比較検討を行うことにより、わが国における宗教団体免税制度の指針を見出すことに努めることとした。両国の比較検討を行ったところ、免税資格の申請をした宗教団体に対して、アメリカの内国歳入庁が個別審査により当該宗教団体に対して形式面を審査する形式的審査基準（組織基準）と、実質面に着目して審査する実質的審査基準（運営基準）というように、二段構えで当該宗教団体の審査を行っていた。しかしながら、免税資格審査において宗教団体の中には実質的部分において判別することが困難な団体の場合には、免税資格取消要件に抵触するか否かで判断する形態を採用していた。そして、免税資格審査基準は三つの要件により構成されており、これにより内国歳入庁による当該宗教団体に対する恣意性が排除され、他方、免税資格申請において、実質的審査基準と免税資格取消要件を併用することにより、内国歳入庁への申請に対して当該宗教団体における法的安定性と予測可能性が確保される制度設計が図られていることが確認された。

このような点が、わが国の宗教法人非課税制度とアメリカの宗教団体免税制度における大きな相違点であり、且つ健全な宗教団体の保護育成という観点から、わが国よりも優れた制度として位置付けられる（第四章第二節）。

したがって、アメリカをモデルに、わが国の宗教団体免税制度に対する審査基準の構築を中心として、検討を加えることとした（第四章第三節）。わが国の宗教団体免税制度の審査基準の形成において検討を加えていくなかで、特記したことは、健全な宗教団体の保護育成という観点から、租税行政庁による審査における恣意性と、免税資格申請を行ったところの宗教団体に対する免税資格審査手続において、法的安定性と予測可能性を確保することを念頭におき、租税法律主義に内在する機能面に立ち返りながら検討を行った。そして、わが国の宗教団体免税制度に対する審査基準の構築を中心とした検討において、わが国の免税資格審査基準に関して、一定の合理性が存在するとの結論を導出することができたものと認識する。

本稿において健全な宗教団体の保護育成という観点から、わが国の宗教団体免税制度における審査基準の構築を中心に議論を展開してきた。現実の社会に目を向けてみると、極めて不純な体質と構造を秘めているのではないかと疑われる宗教団体が見受けられるようであり、社会的にも健全な社会生活を営む市民の多くはそうした認識をいだいて

いる。こうした現状を直視するとともに、それを広い視野から考察し、掘り下げて検討することで、光の部分と影の部分とが存在することに気付かされる。そして、このような問題を考察するためには、租税法の分野につき、実務から学説を、学説から実務をとるように、実務と学説が車の両輪のごとくに機能してはじめて、問題の所在を的確に把握することができるとともに、深みのある検討を可能にするものとする。

このように、健全な市民の視線から税務行政を捉えることによっではじめて、社会的共感を得ることができると考える。そうしてこそ、信頼される税務行政として、わが国の社会構造のなかに定着するものと認識する。

そのような観点から、わが国の宗教団体に対しても、免税制度を導入することに合理的妥当性が存在するとの見解に立って、わが国の宗教団体免税制度における審査基準を策定し提言するという目標に向けて考察を加えてきた。このような制度設計が図られることにより、宗教問題特有の信教の自由並びに政教分離の原則の要請を充たし、宗教団体の免税資格審査に対する個別具体的妥当性のある処理を図ることが可能になるものとする。

参考文献（五十音順）

- ・ 赤塚和俊「公益法人・非営利法人課税〔寄附金控除・認定 NPO 法人の要件緩和〕」税務弘報 54 卷 3 号（2006）
- ・ 芦部信喜古稀祝賀『現代立憲主義の展開 上』（有斐閣，1993）
- ・ 阿部美哉「宗教法人法の成立と GHQ」宗教法第 11 号（1992）
- ・ 雨宮眞也「改正宗教法人法解説」法学論集第 53 号（1996）
- ・ 雨宮孝子「パブリック・チャリティとパブリック・サポート—米国における公益性認定の基準—」公益法人 28 卷 7 号（1999）
- ・ 雨宮孝子ほか『全訳カリフォルニア非営利公益法人法』（信山社，2000）
- ・ 雨宮孝子「公益法人課税をめぐる改革論議の行方と展望」税理 46 卷 12 号（2003）
- ・ 洗建「宗教法人法の沿革」宗教法第 16 号（1997）
- ・ 石村耕治「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—」宗教法第 3 号（1985）

- ・ 石村耕治「宗教マネーの実態と非課税制度 米国型“免税制”導入も一案」エコノミスト 64 卷 23 号 (1986)
- ・ 石村耕治「イギリスの公益団体税制・公益寄付金制度 (上)・(中)・(下)」公益法人 19 卷 7 号・8 号・9 号 (1990)
- ・ 石村耕治「フランスの公益団体税制・公益寄付金制度 (上)・(下)」公益法人 19 卷 10 号・11 号 (1990)
- ・ 石村耕治「ドイツの公益団体税制・公益寄付金制度 (上)・(中)・(下)」公益法人 20 卷 2 号・4 号・5 号 (1991)
- ・ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』(成文堂, 1992)
- ・ 石村耕治「欧米主要諸国の宗教団体税制—米英仏独の比較分析—」宗教法第 12 号 (1993)
- ・ 石村耕治『アメリカ連邦税財政法の構造』(法律文化社, 1995)
- ・ 石村耕治「公益法人に係る税制の動向—行政改革、NGO (NPO) の動きと公益法人税制—」公益法人 24 卷 4 号 (1995)
- ・ 石村耕治「欧米の宗教団体制と政教分離」法律のひろば 49 卷 4 号 (1996)
- ・ 石村耕治「欧米主要国の NPO 法制と税制」ジュリスト 1105 号 (1997)
- ・ 石村耕治「アメリカにおける公益法人の営利転換法制の展開—公益法人の営利転換で問われている論点—(1)~(4)」公益法人 32 卷 4 号~7 号 (2003)
- ・ 石村耕治「アメリカにおける公益法人の営利転換法制の展開—課税除外法人から課税法人への転換に伴う『公益的資産の継承的処分』の必要性—」白鷗法学第 23 号 (2004)

- ・ 石村耕治「公益法人制度改革法を検証する—新法人制度と、これからが本番の税制見直し (上)・(下)」税務弘報 54 卷 9 号・11 号 (2006)
- ・ 石村耕治編著『宗教法人法制と税制のあり方—信教の自由と法人運営の透明性の確立—』(法律文化社, 2006)
- ・ 泉美之松「公益法人の税制」ジュリスト 870 号 (1986)
- ・ 市川正人「宗教法人と税制」法学セミナー 496 号 (1996)
- ・ 井上恵行『改訂宗教法人法の基礎的研究』(第一書房, 1980)
- ・ 井樋三枝子「イギリスにおける宗教団体制」外国の立法 201 号 (1997)
- ・ 入山映「制度改革に潜む問題点—『公益』とはなにか、誰が決めるのか—」公益法人 36 卷 2 号 (2007)
- ・ 植田卓「宗教法人に対する源泉徴収の問題点」税理 38 卷 8 号 (1995)
- ・ 碓井光明「人格なき社団と租税」ジュリスト 777 号 (1982)
- ・ 碓井光明「宗教法人課税の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集 33 号『日本の税金』(1984)

- ・ 梅澤敦「公益法人制度改革関連 3 法」ジュリスト 1323 号 (2006)
- ・ 梅本吉彦『民事訴訟法 第三版』(信山社, 2007)
- ・ 占部裕典「公益法人税制の動向—その理論的背景と体系的位置づけの検討—」租税法研究第 35 号 (2007)
- ・ 大石眞「フランス型の政教分離—いわゆるライシテ原理の展開—」宗教法第 3 号 (1985)
- ・ 大石眞「フランス法とセクト問題」宗教法第 14 号 (1995)
- ・ 大石眞「宗教団体と宗教法人制度」ジュリスト 1081 号 (1995)
- ・ 大石眞「信教の自由と宗教法人制度 (上)・(下)」国会月報第 43 巻第 567 号・第 568 号 (1996)
- ・ 大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法第 22 号 (2003)
- ・ 大木茂「宗教法人法の一部を改正する法律」自由と正義第 47 巻第 5 号 (1996)
- ・ 大蔵省編纂『明治大正財政史 第六巻』(財政経済学会, 1937)
- ・ 雄川一郎編『現代行政法体系 第 2 巻』(有斐閣, 1986)
- ・ 落合裕昭「宗教法人法改正と税制について」法と民主主義 303 号 (1995)
- ・ 金子宏『租税法 第 12 版』(弘文堂, 2007)
- ・ 河合美穂「アメリカの宗教法制と新宗教運動」外国の立法 201 号 (1997)
- ・ 河合美穂「合衆国法典第 26 編内国歳入法典 (抄) (1994 年現在)」外国の立法 201 号 (1997)
- ・ 川端康之「公益法人課税見直しの方向と実務への影響」税理 48 巻 12 号 (2005)
- ・ 北野弘久『憲法と税財政』(三省堂, 1983)
- ・ 北野弘久「政教分離原則と税制」法律時報 58 巻 9 号 (1986)
- ・ 北野弘久『納税者基本権論の展開』(三省堂, 1992)
- ・ 北野弘久「宗教法人税制の『見直し』論」税制研究 32 号 (1995)
- ・ 北野弘久「宗教法人の情報公開と税務をめぐる問題」法律のひろば 49 巻 4 号 (1996)
- ・ 北野弘久「宗教法人法の改正問題の論点」法学セミナー 494 号 (1996)
- ・ 北野弘久『税法問題事例研究』(勁草書房, 2005)
- ・ 紀藤正樹「宗教法人法の改正とその課題」法と民主主義 303 号 (1995)
- ・ 清永敬次『税法 (第七版)』(ミネルヴァ書房, 2007)
- ・ 桐ヶ谷章「宗教法人法の改正をめぐる問題点—宗教団体に対する管理の要素の導入の有無と是非—」創価法学第 26 巻第 2・3 合併号 (1997)
- ・ 桐ヶ谷章「改正点をめぐる諸問題—宗教団体に対する管理の要素の導入—」宗教法第 16 号 (1997)
- ・ 熊本信夫「Walz v. Tax Commission, 397 U.S. 664 (1970) —宗教団体所有の宗教活動に用いられる施設に対する免税措置は連邦憲法第 1 修正に違反するか」〔1972 - 2〕アメリカ法

- ・ 熊本信夫「宗教と国家の分離 Lemon v. Kurtzman, 403 U.S. 602 (1971)」別冊ジュリスト 59号 (1978)
- ・ 熊本信夫「アメリカにおける政教分離原則の研究とその発展」宗教法創刊号 (1983)
- ・ 熊本信夫『アメリカにおける政教分離の原則 増補版』(北海道大学図書刊行会, 1989)
- ・ 兼川裕子「非営利法人制度改革と NPO 法人・宗教法人」税法学 553号 (2005)
- ・ 小泉洋一「フランスの宗教的中立性」宗教法第 11号 (1992)
- ・ 小泉洋一「フランス宗教団体制」甲南法学第 37 巻第 1 - 2 合併号 (1996)
- ・ 小泉洋一「フランスの宗教団体制度の概観」宗教法第 17号 (1998)
- ・ 小泉洋一「フランスにおける宗教団体の自律性」宗教法第 18号 (1999)
- ・ 公益法人制度改革に関する有識者会議『報告書』(平成 16 (2004) 年 11 月 19 日)
<http://www.gyoukaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/contents-yushiki.html>
- ・ 小林孝輔「宗教学への試み—憲法学の視座から—」國士館法學第 28号 (1996)
- ・ 齊藤稔「宗教法人に対する税務調査—その問題点と心構えについて—」宗教法第 23号 (2004)
- ・ 斎藤力夫「宗教法人の収益事業の範囲」税理 38 巻 8号 (1995)
- ・ 櫻井四郎「宗教法人法における宗教団体と宗教法人」宗教法第 24号 (2005)
- ・ 櫻井四郎「宗教法人に対する寄付金を巡る税務」税理 38 巻 8号 (1995)
- ・ 佐藤幸治・木下毅編『現代国家と宗教団体』(岩波書店, 1992)
- ・ 佐藤英明「いわゆるボランティア団体法人をめぐる課税関係」ジュリスト 1105号 (1997)
- ・ 佐藤義文「宗教法人に対する課税浄化の論理」税経通信 40 巻 6号 (1985)
- ・ 品川芳宣「公益法人等に対する課税の現状と課題」税経通信 51 巻 3号 (1996)
- ・ 清水望「ドイツの宗教団体の自律性 (自己決定権)」宗教法第 18号 (1999)
- ・ 清水雅人編著『宗教法人と税』(ジャプラン出版, 1989)
- ・ 社団法人信託協会「公益信託受託状況」(2007) <http://www.shintaku-kyokai.or.jp/>
- ・ ジョディ・ブレイゼック著 (朝倉治雄・奥村眞吾訳)『アメリカにおける非課税法人の設立手続と税務』(ダイヤモンド社, 1992)
- ・ 杉村敏正編『行政救済法 1』(有斐閣, 1990)
- ・ 鈴木章「宗教法人 (公益法人) の課税問題の若干の考察」税制研究 32号 (1995)
- ・ 総務省『公益法人に関する年次報告』(2007) <http://www.soumu.go.jp/>
- ・ 武田昌輔「公益法人課税の歴史的経緯」月刊公益法人 18 巻 4号 (1987)
- ・ 武田昌輔「新公益法人制度と税制の考え方」税理 50 巻 8号 (2007)
- ・ 竹田盛之輔「宗教団体と宗教法人」民事月報 44 巻 9号 (1989)
- ・ 田代収「宗教法人の収益事業・非収益事業をめぐる接点の税務」税理 27 巻 1号 (1984)

- ・ 田代收「宗教法人の収益活動を巡る会計と税務のポイント」税理 38 卷 8 号 (1995)
- ・ 田中治『アメリカ財政法の研究』(信山社, 1997)
- ・ 田中治「公益法人制度の改革と宗教法人」宗教法第 25 号 (2006)
- ・ 田中實「公益法人制度の沿革と現状」ジュリスト 870 号 (1986)
- ・ 田中義幸「NPO 法人の現状と今後」税研 21 卷 4 号 (2006)
- ・ 棚村政行「宗教法人法改正への視点」法律時報 68 卷 1 号 (1996)
- ・ 棚村政行「宗教法人制度における行政の責任と役割」法律のひろば 49 卷 4 号 (1996)
- ・ 棚村政行「改正点をめぐる諸問題—宗教法人の自律性と行政の責任—」宗教法第 16 号 (1997)
- ・ 棚村政行「アメリカの宗教法人法制」宗教法第 17 号 (1998)
- ・ 棚村政行「アメリカにおける宗教団体の自律性」宗教法第 18 号 (1999)
- ・ 玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト 1081 号 (1995)
- ・ 玉國文敏「宗教法人課税の現状と将来への展望」税理 38 卷 8 号 (1995)
- ・ 溜箭将之「アメリカの医療法人—病院・医師・公益性—」立教法学 74 号 (2007)
- ・ 知原信良「非営利組織の課税問題」ジュリスト 1261 号 (2004)
- ・ 『帝國議會衆議院委員會議録 12』(東京大學出版會, 1986)
- ・ 出口正之「フィランソロピー税制の現状と課題」税経通信 50 卷 13 号 (1995)
- ・ 戸田典子「ドイツの宗教法制—『若者宗教』対策の観点から」外国の立法 201 号 (1997)
- ・ 富澤輝男「イギリス法における宗教信託の公益性」宗教法第 9 号 (1990)
- ・ 富澤輝男「イギリスの宗教団体制—チャリティ法を中心として—」宗教法第 17 号 (1998)
- ・ 富澤輝男「イギリスにおける宗教団体の自律性—財務管理面を中心として—」宗教法第 18 号 (1999)
- ・ 中田裕康「公益的団体の財産—残余財産の帰属という視点から」ジュリスト 1105 号 (1997)
- ・ 中島智人「英国新チャリティ法と公益性判定」公益法人 36 卷 3 号 (2007)
- ・ 成道秀雄「非営利法人税制のゆくえ」税務弘報 54 卷 1 号 (2006)
- ・ 西野徹雄「公益法人税制と NPO 法案」國士館法學第 29 号 (1997)
- ・ 日本弁護士連合会意見書『反社会的な宗教的活動にかかわる消費者被害等の救済の指針』(日弁連総第 70 号 1999 (平成 11) 年 3 月 26 日) <http://www.nichibenren.or.jp/>
- ・ 能見善久「公益的団体における公益性と非営利性」ジュリスト 1105 号 (1997)
- ・ 橋本哲曙「公益法人の指導監督に関する基準について—公益法人行政の推移と現状—」ジュリスト 870 号 (1986)
- ・ 初宿正典「現代ドイツにおける宗教と法」法哲学年報 (2002)
- ・ 林修三「公益法人に対する課税のあり方を考える」税経通信 40 卷 1 号 (1985)

- ・ 林修三「今後の経済社会における公益法人の役割と課題」ジュリスト 870号 (1986)
- ・ 林寿二「ドイツの公益法人(上)・(下)」國学院法学第9巻第1号・第2号 (1971)
- ・ 原克己「宗教法人法改正の概要」法律のひろば 49巻4号 (1996)
- ・ 范揚恭「公益法人制度改革の概要」民事法情報 239号 (2006)
- ・ 平石雄一郎「内外比較／宗教活動に対する税務の基本スタンス」税理 38巻8号 (1995)
- ・ 平野武「ルネ・メッツ『フランスにおける教会と国家』の紹介(一)」龍谷法学第13巻第3号 (1980)
- ・ 平野武「ルネ・メッツ『フランスにおける教会と国家』の紹介(二)」龍谷法学第14巻第1号 (1981)
- ・ 平野武「憲法と宗教法人法」ジュリスト 1081号 (1995)
- ・ 平野武「宗教団体と法—今日の問題について—」宗教法第16号 (1997)
- ・ 平野武「現代日本の宗教と法」法哲学年報 (2002)
- ・ 福島正夫『地租改正の研究(増訂版)』(有斐閣, 1970)
- ・ 福田幸弘監修『シャウプの税制勧告』(霞出版社, 1985)
- ・ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税—機能的分析の試み」ジュリスト 1265号 (2004)
- ・ 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析—政策税制の租税法学的考察—(一)～(四)」國家學會雜誌第117巻第11・12号 (2004)、第118巻第1・2号・第3・4号・第5・6号 (2005)
- ・ 文化庁文化部宗務課『明治以降宗教制度百年史』(原書房, 1983)
- ・ 『法令全書・昭和14年第4号』(内閣印刷局)
- ・ 『法令全書・昭和20年第11号』(印刷局)
- ・ 堀田力ほか「公益法人制度改革 何が問題か」公益法人 34巻2号 (2005)
- ・ 本間正明「社会的貢献と寄付金税制」税経通信 47巻4号 (1992)
- ・ 増田英敏「宗教法人課税論の問題点を検証する。」潮 433号 (1995)
- ・ 増田英敏「アメリカ合衆国の宗教団体免税制度の合理性」税法学 535号 (1996)
- ・ 増田英敏『租税憲法学 第3版』(成文堂, 2006)
- ・ 丸山照雄編『宗教と税制』(新泉社, 1985)
- ・ 水野一「否認事例にみる宗教法人の税務ポイント」税理 38巻8号 (1995)
- ・ 宮川守久「オーストラリアにおける公益性概念の検討について」公益法人 33巻4号 (2004)
- ・ 宮川守久「コモンロー諸国におけるチャリティ制度改革の行方」公益法人 34巻11号 (2005)
- ・ 宮川守久「英国チャリティ・コミッションの現状」公益法人 35巻9号 (2006)
- ・ 宮本孝正「フランスの宗教団体とセクト問題」外国の立法 201号 (1997)

- ・ 明治財政史編纂会『明治財政史 第五巻』（丸善株式会社，1904）
- ・ 森泉章「公益法人制度の問題点と課題（上）・（下）」ジュリスト 610号・611号（1976）
- ・ 森泉章「公益法人法制の現況とありかた」ジュリスト 870号（1986）
- ・ 森泉章「公益法人制度の現況と課題」青山法学論集第 39 巻第 1 号（1997）
- ・ 森泉章「公益法人制度の課題」駿河台法学第 13 巻第 2 号（1999）
- ・ 森泉章『新・法人法入門』（有斐閣，2004）
- ・ 守永誠治「見直すべき公益法人課税制度」税理 30 巻 1 号（1987）
- ・ 安武敏夫「宗教法人法の改正とその運用上の問題点」宗教法第 16 号（1997）
- ・ 柳田幸三「形式的審査について」民事月報 44 巻 5 号（1989）
- ・ 山内直人「公益法人改革の行方と税制の課題」税務弘報 53 巻 3 号（2005）
- ・ 山口輝臣『明治国家と宗教』（東京大学出版会，1999）
- ・ 山口広「宗教的逸脱行為をめぐる日本の実情」宗教法第 20 号（2001）
- ・ 山下徳夫「中間法人創設と法人課税のあり方」税務大学校論叢 40 号（2002）
- ・ 山本清次「宗教法人を巡る収益事業・非収益事業の接点事例」税理 38 巻 8 号（1995）
- ・ ロコバント・エルンスト「国家神道の発展と機能—現代の国家と宗教の分離制度の背景として—」宗教法第 9 号（1990）
- ・ 若林孝三ほか『公益法人の税務』（ぎょうせい，1983）
- ・ 我妻栄『新訂 民法総則』（岩波書店，1972）
- ・ 渡辺蒞『最新 逐条解説宗教法人法』（ぎょうせい，2005）