

# 公益法人制度改革後の 宗教法人税制への一提言

—— 政教分離原則と宗教の役割の変容からのアプローチ ——

兼 平 裕 子

## 【目 次】

1. はじめに—問題の所在—
2. 政教分離原則と宗教の役割の変容からのアプローチ
  - (1) 公益法人等と宗教法人—シャウプ報告書のもたらした矛盾—
  - (2) 近來における宗教の役割の変容と宗教法人制度
  - (3) 信教の自由の限界と政教分離原則への過度の配慮
3. 宗教法人法と公益法人等との差異—非課税の根拠の検討—
  - (1) 宗教法人における公益性の検討
  - (2) 公益法人における非営利性の検討
  - (3) イコール・フィッティング論の再検討
4. 宗教法人優遇税制の再検討
  - (1) 公益法人課税—原則非課税か原則課税か—
  - (2) 収益事業課税—ベットの供養事件と流山ユアインターネット事件—
  - (3) 法人税法施行令5条と基本通達のグレーゾーン
5. 公益法人等の本来事業と施行令5条
  - (1) 公益法人等の本来事業—公益法人制度改革との整合性—
  - (2) 法人税法別表第2, 施行令5条の改正の方向性
6. むすびにかえて

## 1. はじめに一問題の所在一

平成14年3月の閣議決定「公益法人制度の抜本的改革に向けた取組について」以降、民間非営利部門活動の健全な発展を促し、現行公益法人制度にみられる様々な問題に対応するための議論が続けられてきた。その結果、平成18年5月26日に公益法人制度改革関連3法案<sup>1)</sup>が成立し、平成20年12月1日から施行される。

税制については、政府税制調査会・基礎問題小委員会が「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」(平成17年6月17日)(以下、「基本的考え方」という。)と題する中間報告書を公表した。その中で、準則主義に基づく一般社団法人及び一般財団法人は、これまでの「原則非課税」から「原則課税」へと大変換される方向性が示されている<sup>2)</sup>。しかし、これら公益法人制度改革は民法34条法人と中間法人のみを対象としたものであって<sup>3)</sup>、基本的考え方においても、法人税法別表第2に掲げられる特別法に基づく公益法人等(法人税法第2条6号)に関しては、現行制度を継続する方針が示されている。しかし、これら別表第2に掲げられる法人を一律公益法人等として、収益事業(同法第2条13号)にのみ課税する現行の取扱い(同法

---

1) ①一般社団法人及び一般財団法人に関する法律、②公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律、③一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、の3法をいう。

2) 基本的考え方によると、これまでは公益法人の本来の事業には課税されなかったが、原則として課税されることになる。そして、公益認定が受けられた公益社団法人・公益財団法人に限り、非収益事業が例外的に免税になる方向性が示されている。また、平成19年11月に発表された政府税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」においても、公益社団法人・公益財団法人の公益的業務から生ずる所得に対してはサポートする措置を講じるのに対し、一般社団法人・一般財団法人については一律の取扱いとすることは適当ではないとしている。

3) 公益法人制度改革関連3法案の成立を受け、平成20年度税制改正では公益法人課税強化の方向で検討が始まった。平成19年5月22日開催の政府税調では、課税対象を広げるとともに、税率を普通法人並に引き上げる方向性が示された。

第4条) に対しては、疑問の声もある<sup>4)</sup>

そもそも、民法34条法人は主務官庁の裁量による許可に基づいて法人格を取得するが、この裁量が非効率・不明確であり、官の干渉や癒着をまねくという批判が公益法人制度改革の原点であった<sup>5)</sup>。これに対し、公益法人等の一つと位置付けられる宗教法人は許可主義ではなく、認証主義によって法人格を取得する。宗教団体に法人格を与えるための法律である宗教法人法はあくまで世俗的側面を規定したものであり、所轄庁は宗教法人の宗教的側面には関与できない。宗教法人の宗教的側面は政教分離原則によって、公権力の関与が原則不可とされているからである。このような相違点があるにもかかわらず、法人税法では公益法人等として一律に税制優遇が与えられてきたところに問題がある。

歴史的にみると宗教団体に対する税制優遇は、寺社・墓地等に対する地租の取扱いに端を発する。明治時代からの宗教団体に対する非課税措置が、シャウブ勧告後の法人税法改正においてもそのまま引き継がれたというのがその経緯である。とはいえ、公益法人等の中でも宗教法人の数は、ずば抜けて多い<sup>6)</sup>。

葬式仏教と揶揄され、檀家制度は形骸化し、国家神道として神社が特別扱いされる時代でもなくなっている。一方で、宗教法人はタックス・ヘイブンの批判も多い。宗教と宗教法人の役割は変容しつつある。

このような宗教法人の現状を踏まえ、宗教法人の本来事業に対し課税される可能性はないのか。民法34条が改正され、「祭祀・宗教」という文言がなくなった後<sup>7)</sup>の宗教法人の公益性の認定基準はどこに依拠するのか。そもそも宗教法人に公益性はあるのか。法人税法基本通達によって優遇されすぎている宗教法

---

4) 実際に需要の多い福祉や教育や医療といった分野は、社会福祉法、私立学校法、医療法の対象分野となっており、公益法人制度改革の対象外となっている。

5) 中田裕康「一般社団・財団法人法の概要」、雨宮孝子「非営利法人における公益性の認定」、山田誠一「一般社団・財団法人法におけるガバナンス」、梅澤敦「現行公益法人の移行措置」、神作裕之「一般社団法人と会社一営利性と非営利性」、「特集 新しい非営利法人制度」『ジュリスト No. 1328』2007年2月15日号参照。

6) 学校法人数7,874 (H17.4.1)、社会福祉法人数18,811 (H17.3.31)、公益法人数24,893 (H18.10.1) に対し、宗教法人の数は182,641社 (H16.12.31) ある。

人税制は現行のままでいいのか。といった観点から、現行宗教法人税制を検討し、今後の宗教法人税制への一提言を行う。

## 2. 政教分離原則と宗教の役割の変容からのアプローチ

### (1) 公益法人等と宗教法人—シャウブ報告書のもたらした矛盾—

法人税法第4条は、内国法人である公益法人等は、収益事業を営む場合に限り法人税を納める義務があるとし、第7条において、公益法人等の収益事業から生じた所得以外の所得については法人税を課さないと定めている。公益法人等とは第2条6号により、「別表第2に掲げる法人をいう」と定義されているので、別表第2に該当する法人は、その具体的活動内容に関係なく、すべて法人税法上の公益法人等に該当することになる。別表第2に掲げる法人とは具体的には、学校法人、企業年金基金、財団法人、自転車協議会、司法書士会、社団法人、社会福祉法人、宗教法人、独立行政法人、商工会議所等、計109の法人が列記されており、これらの法人は一律に原則非課税となる優遇措置を受けることができる。しかし、このような仕組みにこそ、宗教法人課税の問題点のみを取り上げて論ずることの難しさが存する<sup>8)</sup>

そもそも、わが国における宗教団体に対する非課税措置は、明治35年(1902年)「地租ヲ課セサル土地ニ関スル法律案」において、非課税の対象となる土

---

7) 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律第2条4号では、「公益目的事業」を「学術、技芸、慈善その他の公益に関する別表各号に掲げる種類の事業であつて、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいう」と定義している。そして別表13号には、「思想及び良心の自由、信教の自由又は表現の自由の尊重又は擁護を目的とする事業」が挙げられているが、これは宗教法人法の対象となる事業ではなく、信教の自由の尊重又は擁護を目的とする事業をいう。(公開講演会「公益法人制度改革関連3法」(2007年1月11日)配布資料18頁参照)そもそも、民法施行時、寺社・仏閣は社団と財団の混合体であり、民法施行令により宗教団体は適用除外とされた経緯がある。

8) いくら宗教法人がタックス・ヘイブンだと批判されても、宗教法人はあくまで公益法人等の一つにすぎない。別表第2に掲げられる法人から宗教法人のみ除外するとなると、政教分離原則からも批判の矢面に立つことは間違いない。

地として「神社建物アル遙拝所，寺院，仏堂及び祠宇ノ境内地ニシテ借地ニアラザルモノ」を含むとした地租の扱いにその端を発している<sup>9)</sup>。また，この地租と平行した形で初めて法人所得税の原型が導入された明治32年（1899年）の所得税法第5条4号（第1種所得税）においては，「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」は非課税とされた<sup>10)</sup>。その後昭和15年の法人税法の創設に際しても，公益法人等に対しては課税されないままであった。公益法人等に対しての課税が初めてなされたのは，昭和20年12月に宗教団体が廃止され，宗教法人令が制定されたときである。宗教法人の設立がそれまでの認可主義から準則主義に変更され，宗教法人の数が激増した。これに伴い，収益事業を営む宗教法人については，その収益事業から生ずる所得について法人税を課税することが定められたのである<sup>11)</sup>。

このような公益法人等に対する法人課税原則非課税の扱いは，シャープ報告書<sup>12)</sup>をベースとした昭和25年の法人税法改正によって確立した。しかしながら，シャープ勧告書の内容と法人税法改正の内容にはギャップがある。同報告書「第6章B非課税規定の排除」の項目では，法人税を課せられない法人の数<sup>13)</sup>を調査した上で，以下のように記述している。「そのうち多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し，一般法人並びに個人と直接競争している。しかも，このような非課税法人の上げる利益金はその活動を更に拡張するか又は供宴のために費消されている。而してそのいずれもが免税を正当化する

9) 石村耕治編著『宗教法人法制と税制のあり方』（2006年，法律文化社）33頁参照。

10) 石村耕治「宗教法人の公益性と税制問題」丸山輝雄編『宗教と税制』（1985年，新泉社）126頁以下参照。

11) 「全面非課税制」から，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」に移した。従って，「原則非課税」を基礎とする現行の公益法人等の収益事業課税は，この時期から始まった宗教法人に対する課税措置に端を発している。前掲注934頁。

12) シャープ使節団日本税制報告書。

<http://homepage1.nifty.com/kybs/shoup/shoupj00.html>（和文版）

<http://homepage1.nifty.com/kybs/shoup/shoup00.html>（英文版）

13) 1949年6月30日現在，日本法規に基づいて設立されている法人は，普通法人312,357，財団法人・社団法人10,563，特別法人297,243，計620,163であるという調査結果をまとめている。

ためには極めて薄弱乃至全く無価値なものであって、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。」すなわち、いわゆるイコール・フィッティング論<sup>14)</sup>に基づき、非課税法人の収益事業に対しては課税を強化すべきであるとの指摘がなされていたのである。そしてシャープ報告書は、その見直しのための勧告として、「免税を要求しようとする一切の法人は、免税証明書の交付を大蔵省から受けることを要求。唯一の権限を与えられた大蔵省は、免除を付与すべきか否かを個別に審査。免除の資格は3年ごとに審査すべき。」と提言していた<sup>15)</sup>ところが、実際の法人税法改正においては、個別審査方式は導入が困難であるとして採用されず、従来どおりの「原則非課税」を基礎とした公益法人制度が維持されたのである<sup>16)</sup>

翻って、宗教団税法により宗教団体に対して初めて法人格の取得が認められたのは、昭和14年のことである。ただし、国家神道体制のもと、神社神道は宗教ではないとの建前から、神社に対しては宗教団税法の適用はなく、法人格の取得も認可主義によっていた。すなわち、宗教団税法の適用対象となる宗教団体は独立性を奪われ、戦争への協力を義務化されたのである<sup>17)</sup>

14) 一般事業者との競争条件の平等化を意味する理論であって、現行の収益課税制度の根拠の一つとなっている。一般事業者が利益の獲得を目的として行っている事業と同じタイプの収益事業から生じた収益に対しては、これらに税制上の便宜を提供する根拠がなく、また、課税の公平性の確保の観点から、低率ではあるものの、課税対象としていると解される。名古屋地裁平成17年3月24日判決「ペット葬祭料の収益事業該当性」(TAINS Z 888-0975)。

15) シャープ調査団の母国アメリカでは、民商法が一元化された法制にある。営利法人も非営利法人も準則主義によって法人になれる仕組みであった。前掲注9) 35頁。  
また、アメリカ連邦所得税の成立当初から、非営利公益団体は課税対象から除外されていた。1894年に最初の連邦所得税が制定される以前は、連邦税は間接税が主流であったが、これらにおいては、免税資格は個別の団体ごとに付与されており、免税団体というカテゴリーは存在しなかった。1894年法において法人所得の2%の税を課すことになったとき、初めて免税を受けるカテゴリーを設定する必要にせまられた。藤谷武史(2004)「非営利公益団体課税の機能的分析(2)」『国家学会雑誌 118 卷 1・2号』60頁。

16) 当時の大蔵省主税局調査課は、「すべての公益法人についてその事業を精査し、公共性の強弱を判定することは事実上不可能に近いので、改正税法においては全ての公益法人を一律に課税法人とし、その収益事業から生ずる所得に対してのみ法人税を課税することにしたのである。」と説明している。

そして終戦後の昭和 20 年 12 月 28 日、連合国軍最高司令部による思想・信条・信教の自由などの基本的人権の保障要求を背景に、国家神道体制も終焉し、宗教団体法が廃止された。同日、宗教法人令が制定され、すべての宗教団体は準則主義によって法人格を取得できることになった。ところが、宗教法人の自由な設立やその自治を大幅に認めたことは、宗教法人の濫設を招いた。これらの反省点と憲法 20 条の保障する信教の自由を基礎として、認証主義による法人格取得を認める宗教法人法が制定されたのは昭和 26 年（1951 年）のことである。

前述のとおり、法人税法の改正は昭和 25 年のことである。シャープ勧告を基礎とした公益法人原則非課税の維持が決定された時点では、公益法人の類型としては主務官庁の許可主義によって設立される民法法人が念頭に置かれていた。宗教法人法案を審議した第 010 回国会文部委員会第 15 号（昭和 26 年 3 月 23 日）議事録<sup>17)</sup>によると、篠原政府委員は「この宗教法人も民法 34 条の特別法として生まれてきている。かりに税法等の恩恵を附与しないという場合があるなら、同じ公益法人である宗教法人が、他の公益法人との関係において取扱いを別にされて不公平になる」と答弁している。民法上の公益法人は許可主義を採用しているので、宗教法人についても新たに課税庁で個別の審査をする必要はないとの認識が強かったものと思われる。しかし、宗教法人の設立については、信教の自由を尊重する立場から、民法法人のような許可主義をとることができなかった。

このような国家神道体制崩壊後の信教の自由に対する過度の配慮、戦前の大本教や天理教に対する弾圧への反省<sup>18)</sup>、性善説に基づく宗教法人の役割への配慮が相まって、公益法人の一つとしての宗教法人への優遇が続いてきたのではな

---

17) 所轄庁は、その活動が法令または規則に違反しその他公益を害すべき行為をしたときや、安寧秩序を妨げまたは臣民としての義務にそむくときには、宗教活動や教師の職務の停止を命じたり、宗教団体の設立許可の取消しができることになっていた。（宗教団体法 16 条、17 条）

18) 第 010 回国会文部委員会第 15 号

<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/010/0804/01003230804015c.html>

いか。つまり、許可主義という主務官庁による関与を前提とした制度に基づく法人税の優遇が、別表第2に掲げる法人全てに対する優遇へと拡大している点に矛盾がある。別表第2法人には実に様々なものがあり、その公益性にも濃淡がある。従って現状では、公益法人優遇税制の根拠をその公益性に求められなくなっている。

## (2) 近來における宗教の役割の変容と宗教法人制度

明治以降昭和20年までのわが国では、寺社や墓地等に対する非課税措置の伝統を尊重した結果、「この種の団体は課税されるべきではない」という単純な発想に基づいて宗教法人非課税措置をとっていた。すなわち、宗教法人非課税の根拠は明治以前からの伝統に基づいていたといえよう。

歴史的に宗教団体は、近代社会においては国家が責任を持つべきものとされている社会福祉、教育の相当部分を担ってきた。たとえば江戸時代のお寺は、「寺子屋」として教育機関の役割を果たし、「檀家制度」<sup>20)</sup>による幕府機関の末端としての行政的権限が与えられ、幕府はキリスト教徒に対して仏教への改宗を要求してきた。このような徳川幕府が採用した宗教政策（保護政策）によって仏教は骨抜きになり、日本人の宗教心がなくなる原因となった<sup>21)</sup>。仏教行事は儀式化し、一般民衆はお墓の慣習を通じて寺に取り込まれ、寺は法事等を営むことによって定期的に布施収入を得るようになった。明治時代になって檀家制度は廃止されたものの、檀家と寺との契約関係としての檀家制度は現在まで続

19) 戦前は国家神道体制がとられ、大本教に対する弾圧（大正10年、昭和10年、不敬罪による逮捕）等があった。昭和23年の天理教への捜査も脱税容疑から始まった。これらの弾圧が、信教の自由・政教分離原則への過度の配慮につながり、戦後の宗教法人に対する優遇にも影響を与えたのではないか。平野武（1995）『憲法と宗教法人法』『ジュリスト No. 1081』6頁以下、紀藤正樹『21世紀の宗教法人法』（1995年、朝日新聞社）。

20) 島原の乱が終結した後の1638年、幕府は仏教への改宗を保証する寺請証文制度を全国に拡大し、誰もが必ずどこかの仏教寺院に信者として帰属することを義務づける寺請制度（檀家制度）を始めた。中島隆信（2005）『お寺の経済学』36頁。

21) 信者サイドにすると、信仰を選択することができなくなる。一方のお寺サイドでは、檀家制度は常に安定した顧客を保証してくれることになる。前掲注20) 38頁。

いている。相互扶助的なコミュニティが機能していた時代には、このような独特の地位を与えられた寺に対する優遇にも意味があったかもしれない。しかし、コミュニティの役割が変容し、檀家制度も形骸化している現在、身近な宗教として寺の果たす役割も変わってきている。葬式仏教と揶揄されるが、その実、寺で葬式を営むことすら少なくなってきた。現在の寺の大部分は檀家寺として、法事と戒名と墓地の管理（永代供養）を主要な仕事としており、果たして公益事業といえるのか疑問である。

憲法 20 条「信教の自由、国の宗教活動の禁止」では、国家の関与を徹底的に排除する方針が明文化された。そしてこれらの精神は宗教法人法に受け継がれている。しかし宗教法人法は、憲法 20 条を最大に尊重する立場から、宗教法人のもつ「宗教的側面」と「世俗的側面」のうち、「世俗的側面」についてのみ規定している。前記文部委員会においても、天野国務大臣は、「政教分離というのは、宗教法人法案において、宗教団体の活動という面は規定するが、宗教の教義とか教理とかという内容には立ち入らぬという意味で、政教の分離ということを言っている」と答弁している。すなわち、宗教法人法は、宗教法人の「宗教的側面」について規律する法律ではない。この点で、もっぱら世俗的事項を取り扱う他の公益法人等とは根本的に異なっている<sup>22)</sup>

江戸時代の寺は檀家制度を通じて幕藩体制に組み込まれ、明治時代から戦前にかけては神仏分離令・国家神道体制に基づく宗教への迫害も起こった。その反省をもとに戦後、政教分離原則が徹底されたわけであるが、それに伴い、江戸時代にはそれなりの役割を担っていた檀家制度も変容した。世俗的なものを優先して近代化が推し進められたためか、憲法上の信教の自由への過度の配慮があったためか、あるいは教育基本法第 9 条 2 項に公立学校における宗教的活動の禁止が謳われているためか、戦後の公教育は宗教についてほとんど何も教えてこなかった。多くの日本人は、宗教などの心の問題を正面から見据える姿勢を失い<sup>23)</sup>、宗教法人の役割も、より世俗的に変容してきている。にもかかわら

22) 前掲注 9) 6 頁。

ず、宗教法人がもつべき抽象的な公益性を重視する法人税法の姿勢は変わらないままなのである。

### (3) 信教の自由の限界と政教分離原則への過度の配慮

憲法 20 条第 1 項前段、第 2 項は、精神的自由権の一つとして信教の自由を定め、宗教を信じる自由を絶対的に保障している。だが一口に宗教といっても、それは教義という理論だけの存在ではない。教義が社会的に実践されないと、宗教としての意義ある活動も行えないからである。そこで政教分離原則は、教義と教義を貫くための宗教的な諸活動のどちらにも、政治権力が干渉しないことを求めている。

戦前・戦時中の日本では、宗教の社会的諸活動への弾圧のみならず、その教義にまで干渉が加えられた。こうした過去への反省から、公共の福祉を害しない限りにおいて（非倫理的な内容を持ち、社会に害悪を及ぼすような団体に対しては認証しないこともありうるが）、政教分離原則を重視し、拘束干渉しない。すなわち、信教の自由をできるだけ保護していくという趣旨で宗教法人法ができていた（前記議事録、天野国務大臣答弁より）。つまり、宗教団体の活動を保護するという信教の自由の達成をめざして作られた宗教法人法の実際の適用範囲は、宗教的側面ではなく、世俗的側面のみであった。宗教法人としての形式面のみを規律によって、信教の自由を保障し、政教分離原則を堅持する担保とした。

また、憲法 89 条では、「公金その他の財産は、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、又は公の支配に属さない慈善、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、政教分離原則が財政的側面から保障されている。にもかかわらず、宗教法人に対

---

23) 大石眞・桐ヶ谷章・平野武共編・著『憲法 20 条 その今日的意義を問う』（2000 年、第三文明社）13 頁で、大石眞教授は「戦後は、マルクス主義とアメリカ文化の影響が大きく、宗教などの心の問題を正面から見据える姿勢を多くの日本人は失ってしまったのではないか」と述べている。

し原則非課税とし、税制面で優遇を与える措置は、国からの直接的な金銭補助ではないが、結果的に宗教団体を援助したのと同じになるのではないかとの批判もある。

そもそも公益法人が原則非課税とされる根拠としては、①非営利性（収益の分配ができないこと）や②公益性（本来国や自治体が行うべき公益活動を行い、それによって国等が本来支出すべき歳出の軽減がもたらされている）があげられる。しかし、こと宗教法人に関しては、①も②も非課税の根拠になり難いように思われる。つまり普通法人と同じように宗教法人にも課税するとなると、課税当局が宗教団体の中に立ち入って活動内容を調査することになる。それに伴い信教の自由、政教分離原則を侵す危険性が生じるのを回避したがるあまり、宗教法人は非課税が望ましいとされた<sup>24)</sup> 以上のような経緯によって、民法の特別法である宗教法人法に基づく宗教法人は、原則非課税であった民法法人と同様の取扱いをされるようになったのが実情ではないか。

### 3. 宗教法人法と公益法人等との差異—非課税の根拠の検討—

#### (1) 宗教法人における公益性の検討

法人税法上の宗教法人とは宗教法人法に基づいて設立された宗教法人を指し、別表第2に掲げられる公益法人等の一つとして、原則非課税の優遇を受けている。別表第2に掲げられる公益法人等には、公共法人（法人税法第2条5号、別表第1）に比肩すべき公共性を持つものから、単に構成員の福利や同業者間の相互扶助を目的とするものに至るまで、その有する公益性、公共性の強弱も様々である。従って、あえてこれらの共通性を探すならば、せいぜい営利を目的としない団体（非営利法人）としての性格を有する点ぐらいしかないと指摘もある<sup>25)</sup>

24) 前掲注23) 114頁。

25) 前掲注14) 名古屋地裁平成17年3月24日判決「ペット葬祭料の収益該当性」判旨より。

たしかに宗教法人は法人税法上の公益法人等の一つではあるが、宗教法人に公益性があるとは言い難い<sup>26)</sup>というのも、宗教とは、一般には「超自然的、超人間の本質の存在を確信し、畏敬崇拜する心情と行為」<sup>27)</sup>というようにファジーに解され、その具体的な教義や活動内容が、その構成員やその属する社会の利益を現実に増進せしめるものであることは必ずしも要求されていないからである<sup>28)</sup>従って、現行法人税法は、このような意味での公益性、公共性を高く評価して宗教法人に税制上の優遇措置を講じているというよりも、宗教法人が非営利法人であることを求められ、そのことを担保するために所轄庁による監督に服している点を重視していると解されている。つまり、これまでの民法上の「公益法人」の考え方によれば、ある団体の目的・活動について、国が特にその公益性を認定していたが、これは現行憲法の下における宗教法人制度の基礎にはなしえないということである<sup>29)</sup>なぜなら、宗教団体に法律上の能力を与えるかどうかは全く国の裁量に委ねられるなら、公権力が公益性の審査を行うことになり<sup>30)</sup>憲法20条の精神と合わなくなるからである。現に、宗教法人法25条5項（財産目録等の作成、備付け、閲覧及び提出）、84条（宗教上の特性及

26) 田代収「宗教法人経理の現状」（前掲注9）210頁）は、「宗教とは、人間が人間としてどのように生きがいを求めていくか、混迷した現代社会の中でどのようなものを拠所として生きていくかという心の問題を主題としている。したがって、他の非営利法人である民法法人、社会福祉法人、学校法人、労働組合などと異なり、宗教法人は公益を主たる目的とする法人ではなく、宗教活動を主たる目的とする法人である」と、その特異性を指摘している。

27) 前掲注14)「ペット葬祭料の収益該当性」判旨より。

28) 宗教法人の場合の公益性は、具体的なものよりも理念的なところで、どれだけ社会に規範を提示しているかどうかで本来ははかるべきとの鶴飼泉道氏の意見もある。宗教としての寺院が存在していること、そのこと自体が公益であり、現在の寺院が社会への規範提示をやめ、風俗、儀礼（葬式、法事、茶席・花席）のみが残っている現状に問題があるとしている。前掲注10) 76頁。

29) 大石眞（1995）「宗教団体と宗教法人制度」『ジュリスト No.1081』13頁。

30) 公益性の認定をめぐる判例はほとんどない。足立区医師会事件（最判昭和63年7月14日、判例時報1297号29頁）では、公益法人の設立を許可するかどうかは主務官庁の広汎な裁量に委ねられているので、事実上裁判所がその当否を判断しうる余地はないとの判断を下した。

び慣習の尊重)などは、公権力がその事務を遂行する上で、宗教上の特性及び慣習を尊重し、信教の自由を妨げることがないように特に留意すべき旨を定めている。

ここで改めて、公益法人制度と公益法人課税の歴史を検証する。明治31年(1898年)に成立した民法は、34条の規定の宗教団体への適用を、民法施行令28条により見送った。宗教団体の法人化については、別途、特別法—宗教法案—によることが予定されていたためである。事実翌明治32年(1899年)12月に、寺などの法人化のための特別法制定をめざした宗教法案が提出された。しかしこれは、貴族院での激しい議論の末に否決され、廃案となった。

一方、明治32年の所得税法改正において、法人の所得に対して所得税を課することが定められたが、公益法人は課税の対象外とされた<sup>31)</sup>。公益法人は専ら公益を目的として設立され、営利を目的としないうえ、たとえ収益事業を行ったとしても、それから生ずる利益は特定の個人に帰属する性格のものではないと考えられたためである。所得税法から独立した法人税法が創設されたのは昭和15年であるが、その際にもやはり、公益法人に対しては課税が免除された。

現行法人税法第4条のような公益法人に対する収益事業課税の取扱いが始まったのは、宗教法人令(昭和20年勅令719号)第16条の規定からである。この規定は後に削除されたが、その第1項において「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」と原則非課税の措置を定めていた。ところが、宗教法人令第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する件(昭和20年大蔵省令109号)第1条は、収益事業を営む宗教法人については、その収益事業から生じた所得に法人税を課すこととした。これは宗教法人の設立が、それまでの認可主義から準則主義に変更され、収益事業を営む宗教団体が増えたことに伴っての措置であった<sup>32)</sup>。

その後昭和25年の法人税法改正では、別表第2に掲げられる公益法人等に

31) 民法が施行されたのは明治31年(1898年)、商法は明治32年(1899年)のことである。明治32年の所得税法の改正はこれら両法を考慮したものであろう。

対し、一律に原則非課税とする規定が設けられた。公益法人課税の対象たる公益法人等の把握はそれぞれの根拠法に依拠しているが、それらの私法における「公益性」とは、「不特定多数の利益となること」を意味するにすぎない。すなわち公益事業とは、不特定多数の者の利益を目的とし、剰余金の獲得を目標としない事業を指す<sup>33)</sup>しかし、いかなる法人が公益に合致し、または公益性が薄いかについては、論者の主観的立場によって左右されることが多く、客観的な判定は、実務上かなり困難と思われる<sup>34)</sup>一方で、私法学の方がむしろ税法理論に手がかりを求めようとする場面すら見受けられる<sup>35)</sup>税制優遇の根拠を曖昧な「公益性概念の機能」に求めると、議論は不毛な結果にならざるをえないのである。

## (2) 公益法人における非営利性の検討

(1)で検討したように、公益法人等を原則非課税とする理由として、いわゆる「公益性があるゆえ」とする説は根拠に乏しい。原則非課税の取扱いの経緯を所得税法(明治32年)に限ってみると、最初は民法34条法人が非課税とされ、第I種所得税が課税されないことになった。その背景には、法人が民法上の公益法人と商法上の営利法人に二元化され、前者が許可主義を採用する一方で、

32) 昭和20年の宗教法人令によって準則主義にかわり、それに伴い、宗教法人の濫設を招いた。というのは、戦後の農地改革によって、寺院は所有していた農地の大半を失い、収入不足に陥るところが続出した。このような背景もあって、宗教法人を設立し、収益事業に走る宗教団体も多かったようである。前掲注20)45頁。

シャウプ報告書「第6章B 非課税規定の排除」もこのような社会情勢を背景にしたものと思われる。

33) 前掲注15)「非営利公益団体の機能的分析(4・完)」162頁。

34) 玉國文敏(1995)「宗教法人課税の在り方」『ジュリスト No.1081』22頁参照。

35) 「公益性概念の機能」という点からすると、2つの側面がある。第一は、国家的関与を正当化する機能である。第二は税制などの点で優遇措置を与える根拠として使われる公益性である。後者の観点からは、公益法人の設立が制限的になる。しかしこれまでの公益法人制度の運用をみると、甘い基準で公益法人になったと思われる例が存在する一方で、極めて厳しい基準で公益法人の設立が制限されてきたようにも思われる。能見善久(1997)「公益的団体における公益性と非営利性」『ジュリスト No.1105』54頁。

後者は準則主義を採用していたことも一因であろう。その後大正9年（1920年）の所得税法改正では、非課税の対象を「府県郡市町村其ノ他ノ公共団体、神社、寺院、祠宇、仏堂及民法第34条ノ規定ニ依リ設立シタル法人」（17条）と定め、その範囲を明確にした。昭和15年創設の法人税法でも、「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」とされた。

このような経緯からみると、わが国の公益法人非課税の根拠は明治以前からの「伝統」に帰することになり<sup>36)</sup>、連邦所得税の成立当初から、慈善団体を始めとする非営利公益団体をその課税対象から除外してきたアメリカと同じである。団体免税は所得税の理論の確立よりも先に成立した歴史の産物であって、立法上も理論上も必ずしも強固な裏付けをもっていない<sup>37)</sup>

公益法人非課税の根拠として「公益性」とともに挙げられるのは、剰余金の分配をしないという「非営利性」<sup>38)</sup>である。日本の税制は法人税の課税の根拠として法人擬制説<sup>39)</sup>をとっているが、非営利法人にはオーナーはいない<sup>40)</sup>つま

36) 前掲注10) 128頁。

37) 「非課税／免税に値する公益性とは何か」というアプローチでは説明しきれない。公営性の判断はどうしても裁量が含まれざるをえないからである。前掲注15) 「非営利公益団体課税の機能的分析(2)」60頁以下、「同（4・完）」148頁以下参照。

38) 2006年5月に施行された会社法105条2項に、「株主に、剰余金の配当を受ける権利及び残余財産の分配を受ける権利の全部を与えない旨の定款の定めはその効力を有しない」と規定している（すなわち、剰余金配当請求権又は残余財産分配請求権の少なくとも一方が株主に認められていることが営利性の要件である旨を規定している）。一方で、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律11条2項には、「社員に剰余金又は残余財産の分配を受ける権利を付与する旨の定款の定めはその効力を有しない」との規定がある。これらは表裏の関係にある。

39) 所得は個人にしか観念できず、従って所得の削減たる税の負担も、窮極的には個人にしかありえない。個人たる株主とは別の実態としての法人が存在するわけではないとの考えである。法人税は窮極的には株主に配当されるべき利益を減少させるので、法人税の負担を負っているのは株主であるとし、個人に対する配当控除制度をとる日本の税制は、法人税は所得税の前取りとする法人擬制説に基づいている。岡村忠生『法人税法講義』（2004年、成文堂）8頁、佐藤正勝『租税法』（2005年、同文館）95頁。

しかし、金子宏教授も言及されているように、法人税の性質を一元的に規定することは困難であり、また法人税がすべて株主の負担になっていると断定することも困難である。金子宏（2007）『租税法第12版』232頁。

り利益を分配すべき所有者（オーナー）がいないのだから、所得税の前払いとしての法人税は課税できないことになる。このように考えると、広義の非営利法人、すなわち、学校法人（私立学校法）、社会福祉法人（社会福祉法）、宗教法人（宗教法人法）、医療法人（医療法）、更生保護法人（更生保護法）、NPO法人（特定非営利活動促進法）等に対しては、一律、法人税課税の根拠が存しないことになる。しかし実際には、人格のない社団等も公益法人等と同様の取扱いとなっている（法人税法第3条）のに対し、医療法人や中間法人には普通法人と同等の課税が行われている<sup>41)</sup> 非営利法人であるにもかかわらず原則課税となる理由として、財務省側（平成14年度政府税調非営利法人課税WG事務局）の主張は、「公益を目的とせず、残余財産の帰属に制限がなく、かつ、準則主義の法人は原則課税が妥当」「非営利性に着目して非課税とする考えではなく、公益性に着目して優遇している」というものである。すなわち法人税の性質について、「法人の稼得した利益に課税することになっている」という実在説的な立場をとり、独立した納税主体であることに重点をおいて制度設計を行っている<sup>42)</sup> この論をすすめると、準則主義による一般社団法人・一般財団法人は原則課税ということになり、現在すすめられている政府税調の公益法人税制改革の方向性とも重なる。

40) Hansmann は非営利企業を所有者が存在しない企業形態として位置づけている。営利法人には利益の分配に預かることができる法人の所有者（オーナー）がいる。オーナーシップコスト（オーナーの数を増やした場合、意見がまとまり難くなり非効率である）まで含めたトータルのコストで考えると、株式会社方式が望ましいというのがHenry Hansmann, *The Cost of Enterprise*, Harvard University Press, 2000 の考えである。

41) 現行非営利法人は①法人税法上の公益法人等に分類され、収益事業のみ課税されるもの、②NPO法人やマンション管理組合のように根拠法の規定により公益法人等とみなして収益事業のみ課税されるもの（ただし、税率・寄附金控等の特別扱いはない）、③共同組合、医療法人、中間法人のように普通法人として扱われるものと法人税法上3分類される。平成16年（2004年）4月19日民間法・税調事務局作成「非営利法人課税の現状と主な意見」  
[http://www.kohokyo.or.jp/non-profit/seidokaikaku/mincho/m\\_0404/040419-1.pdf](http://www.kohokyo.or.jp/non-profit/seidokaikaku/mincho/m_0404/040419-1.pdf)

42) 知原信良教授も「非営利組織の課税問題」『ジュリストNo.1261』178頁において、「法人は、さまざまな公共サービスを現実を受けて、権利能力も特別に与えられていることから、独立した担税力のある納税主体と考えるのが現在においては適当といえるのではないだろうか」と述べている。

しかし、公益性ゆえに公益法人等全てが原則非課税という考えも、非営利ゆえに原則非課税という考えも、現行公益法人税制を完全に整合的に説明することはできない。たとえば政府は「新たな公共領域の担い手として期待する」(第3次小泉内閣「自民党政権公約2005」、安倍政権・政権構想「官と民との新たなパートナーシップの確立」と言いながら、比較的最近できたNPO法人(平成10年)に対しては、軽減税率を適用していない。また中間法人(平成14年)に至っては普通法人と同じ扱いとなり、公益法人制度改革の中で一般社団法人・一般財団法人に吸収・廃止されることになる。新しくできた法人形態に対しては、課税強化の方向が見られることは間違いない。

「民でできることは民で」「きめ細やかなニーズに対応した特定非営利活動の推進」という建前と異なり実際は、別表第2に掲げられた公益法人等に対する優遇は既得権になっている。基本的考え方では、「公益性を有する非営利法人との課税のバランスを考慮すれば、特別法に基づく公益法人等に対する課税は、当面、現行と同様の取扱いをすることが考えられる」としている。しかしそれでは、別表第2に掲げる公益法人等に対する優遇政策がいつまでも継続することになってしまう。

このような政策の根拠としてペット供養事件では、「公益法人等が人間社会において潤滑油に例えるべき有用性をもった非営利活動を行っている点に着目して優遇を与えている」との考えが示されている<sup>43)</sup>しかし、後述するイコール・フィッティング論に説得力をもたせるためにも、潤滑油といった曖昧な根拠ではなく、もっと明白な根拠を示すべき時期に来ているのではないか。

### (3) イコール・フィッティング論の再検討

法人税法第4条は、別表第2に掲げる公益法人等も一律納税義務者ではある

43) 前掲注14)「ペット供養事件」においては、国家としてかかる団体を積極的に支援、育成すべきと考えられたからではなく、潤滑油に例えるべき有用性を持った非営利活動を行うことに着目し、国家としても、その限りにおいて税制上の便宜を提供しようとするものと解するのが相当であると判示している。

が、これらの法人はその収益事業から生ずる所得についてのみ納税義務を負うと構成している。これは昭和25年の法人税法改正に際し、シャープ勧告に従ってすべての公益法人の事業を精査し、公益性の強弱を判断する個別審査方式は不可能に近いことから設けられた制度である。すなわち、公益法人等は法人税法施行令5条各号に掲げる33業種の収益事業（特掲事業）を、継続して、事業場を設けて営む場合のみ法人税を納める義務があるとされる。

公益法人等も納税義務があるが、本来事業が特掲事業に該当しない限り、課税対象にならない<sup>44)</sup>しかし、一般事業者が利益の獲得を目的として行っている事業と同じ種類の事業から生じた収益に対しては、これらに税制上の便宜を提供すべき根拠がない。従って課税の公平性の確保という観点から、33業種の特掲事業のみを課税対象とするというイコール・フィッティング論が、現行公益法人課税の根拠の一つとなっている。すなわち、公益法人等の収益事業課税は、課税の公平の確保という政策目的で設けられているといえる。

それでは、宗教法人の本来事業とは何を指すのであろうか。宗教法人法第6条には、「宗教法人は公益事業を行うことができる。宗教法人は、その目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うことができる」と規定されている。宗教団体に法人格を与えるための法律である宗教法人法には、宗教法人の本来の目的たる事業が何かは明記されていないが、第2条に、宗教団体を「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成することを主たる目的とする左に掲げる団体をいう」と定義されていることから、これらの目的の範囲内の事業が宗教法人の本来事業ということになろう。しかし、本来事業であっても、特掲事業に該当すれば課税対象になる。イコール・フィッティング論からすると、本来事業であっても一般事業者と競合する事業であれば課税対象になるが、施行令5条には除外規定が多く設けられており<sup>45)</sup>どこまで課税の公平が保たれているかはなはだ疑問である。ペット供養事件のように、民間事業者

44) 法人税法基本通達15-1-1で、公益法人等の本来の目的たる事業であっても、その事業が施行令5条1項各号に掲げる事業に該当する場合は、法人税が課されることになると規定している。

が参入することによって宗教法人の本来事業への課税が行われるとしたら、33業種が拡大適用されることになってしまう<sup>45)</sup>

現代では、葬儀はお寺ではなく、葬儀社でされることが多い。結婚式は、神社や教会ではなく、結婚式場でとり行われることが多くなった。葬儀や結婚式という儀式は宗教法人の本来事業に該当すると思われるが、民間事業者と競合しているので収益事業になるのではあろうか。永代供養や墓地の管理はお寺の本来事業であると思われるが、核家族化・少子化に伴う檀家制度の衰退を受けて、これらの事業も商業ベース化してきている。実際、宗教法人が行う本来事業の多くは、民間事業者が行うことも可能である。そうなるとイコール・フィッティング論を根拠に、公益法人等の本来事業に対して課税が行われる場面も増えてくるのではないか。

永代使用料の支払いは不動産貸付業に該当すると考えられるし、遺骨を預かって管理料を受け取ると倉庫業に該当するとみなすこともできる。また、供養や読経は請負業と言うこともできる。喜捨金なので対価性がないとみなされるが、宗教活動といっても有償でサービスを行っているのである。よって33業種の拡大解釈によって課税がなされる可能性は決して低くない。現行法人税法は、公益法人等の本来事業を課税対象外としているのではなく、33業種の収益事業（特掲事業）を行う場合に限って法人税を納める義務があるという取扱いをしているのである。特掲事業方式による課税は日本独自の方法である。次々と新しいサービスが生まれてくるなか、限定列举方式では時代に対応できない。公益事業と公益事業以外の事業（宗教法人法6条）という区分、収益事業から生じた所得と収益事業から生じた所得以外の所得（法人税法7条）という区分ではどうしてもグレーゾーンが生じてしまう。

45) たとえば、収益事業として29号に医療保健業があげられている。特定非営利活動として医療保健業を営むNPO法人の特定非営利活動である医療保健業は課税対象となるが、社会福祉法人や日本赤十字社、民法法人等が行う医療保健業は除外されている。

46) 三木義一・木村直義「宗教法人と収益事業」『判例分析ファイルⅡ』422頁以下（税務経理協会、2006年）、三木義一「宗教法人によるペット供養の非収益事業性」『立命館法学』2004年6月号』406頁以下。

## 4. 宗教法人優遇税制の再検討

### (1) 公益法人課税—原則非課税か原則課税か—

平成18年6月2日に公益法人制度改革関連3法案が公布され、これによって明治31年(1898年)以来の伝統をもつ民法にも改正が加えられた<sup>47)</sup>。政府税調は今後の公益法人税制改正について課税強化の方向を打ち出しているが、原則非課税は堅持する方針である。しかし公益法人等に対し今後も原則非課税を続けるなら、特掲事業以外の事業に対し法人税を課税しない根拠、本来事業であっても特掲事業に該当すれば課税対象となる根拠を、明示すべきではないか。

現行法人税は法人擬制説をとりながらも、あくまで法人は独立した納税主体であるとして制度設計が行われている。つまり、人の集まりにつき、法人格<sup>48)</sup>があれば法人税、なければ所得税の世界という割り振りがなされている<sup>49)</sup>。そして、法人格をもつ事業体を課税対象としたうえで、残余財産の分配方式や、設立が準則主義か許可主義かといった違いが、原則課税か原則非課税かを判断する重要な基準になる<sup>50)</sup>。

アメリカの非営利団体免税制をみても、日本の公益法人等非課税制をみても、それは歴史の産物である。収益事業に対する特掲事業課税もイコール・フィッティング論に基づいた政策課税なので、非課税となる収益事業と課税対

47) 民法38条から84条までが削除され(当該条項を改める規定は平成20年12月1日までに施行される。削除された規定は前日まで効力がある)、「第3章 法人」の規定は33条から37条まで5条しか残っていない。

48) 団体に、あたかもそれがひとりの人であるかのように権利能力を認められたのが法人という制度である。内田貴『民法I』(2005年、東京大学出版会)208頁。従来は、組合と社団法人とは別個のものであると考えられてきたが、しばらく前からは、組合のうち法人格を取得したものが社団法人であるとする見方が提示されるに至っている。大村敦志『基本民法II』(2005年、有斐閣)153頁。

すなわち、法人格はあくまで法技術であって、権利能力なき社団と組合では税法上の扱いは全く異なるが、実体上の相違は相対的なものにすぎないと思われる。

49) ただし、人格のない社団等は法人格がないのに法人とみなされる(法人税法3条)。

50) 前掲注42)178頁以下参照。

象となる収益事業とを租税理論的に整合的に説明することは難しい。非営利組織 (Nonprofit Firms) に対する課税優遇の経済的理由付けとして、ハンスマン教授は他の理由付けとともに「長期的にみた資本設備の拡充にあたって、非営利組織は資本調達面で営利企業に比べて不利になることから、プラスの利潤に対する課税を免除することによって将来の資本設備の充実を支援する」という論拠を挙げている<sup>51)</sup>

社会が豊かになり、多様な価値観が尊重されるようになってくると、政府(第1セクター)や営利企業(第2セクター)の活動だけでは対応しきれない。非営利組織(第3セクター)によるモノやサービスの提供は今後ますます重要になってくる。現行の特掲事業課税は、第3セクターが営利企業と同じサービスを提供している市場において課税するものである。したがって内部に蓄積された無償資金が競争条件に何らかの影響を与えることを考えると、収益事業課税には一応の合理性があると考えられている<sup>52)</sup>しかしながら、本来公共部門がやるべき活動を、しかも営利組織が参入しないような(できないような)ニッチな分野を肩代わりしている場合でも、低廉であれ有償なものは全て課税対象になるという現行課税方式には問題がある。

## (2) 収益事業課税—ペット供養事件と流山ユーアイネット事件—

ペット供養事件・名古屋地裁判決<sup>53)</sup>では、「人間社会において潤滑油に例えられるべき一定の有用性をもった非営利活動を行うとされていることに着目し、国

51) *Supra* note 40 at 227. 前掲注 42) 179 頁。

52) 前掲注 42) 181 頁。

53) 名古屋地裁平成 17 年 3 月 24 日判決 (TAINS Z 888-0975) 棄却。名古屋高裁平成 18 年 3 月 7 日判決 (TAINS Z 888-1079) 棄却, 上告中。

原告 X は天台宗に属する古刹。昭和 44 年に宗教法人化した。X はペット用の火葬場、墓地、納骨堂、待合室等を設置してペット葬祭業を行っている。昭和 58 年頃から細々と始め、平成元年頃は年間 130 件程度であったが、現在は年間約 2,000 件程度である。X はペット葬祭業にかかる金員について法人税を納付してこなかったが、名古屋地裁判決では、死体の焼却については請負契約、それ以外については準委任契約、ペット葬祭業に関連した卒塔婆、プレート、骨壺、位牌、墓石の交付は物品販売業に該当すると判示した。

家としても、その限りにおいて税制上の便宜を提供しようとするものと解するのが相当である」というように、公益法人優遇税制を曖昧に解している。法人税法施行令5条の各号、すなわち、1号の物品販売業から33号の工業所有権・著作権（無体財産権提供業）までの限定列挙された33業種は、もともとは昭和15年の分類所得税の創設時に、事業所得にあたる営業の種類としてあげられていたものを原型として、昭和25年の改正で甦ったものである<sup>54)</sup> 事業所得とは、所得税法施行令63条1号～11号に掲げる事業、前各号に掲げるもののほか対価を得て継続的に行う事業（12号）とされている。この規定が法人税法においても、同じように対価を得て継続的に行う事業を「収益事業」として規定する趣旨で流用されたものと考えられる。昭和25年の立法者が33業種を設けたのは、もともとは、課税から除外する事業を特定したいという意図によるものであって、収益事業を特定する趣旨で設けたものではなかった。しかし執行上・立法技術上の理由から、法人税法施行令5条1項は対価を得る事業の全てを収益事業として課税の範囲に入れつつ、その中で課税から除外する事業を特定する目的で定められたのである。

一方、流山ユーアイネット事件<sup>55)</sup>では、NPO法人が対価を得て行う有償ボランティア（ふれあい事業）が、請負事業に該当すると判示された。低廉な料金であっても、対価を得て行うサービスは営利法人と競合するからである。とはいえ、流山ユーアイネットの行っていたふれあい事業は介護保険システムの

54) この経緯は流山ユーアイネット事件（千葉地裁平成16年4月2日 判例地方自治262号74頁，TAINS Z888-0820，東京高裁平成16年11月17日 TAINS Z888-0899）の被告側主張で明らかになった。「昭和25年当時，立法者が，本来的には収益事業を特定せずに課税を免除する場合のみを特定しようと模索したものの，執行上，立法技術上の理由により，収益事業を限定列挙するという方式を選択したという経緯によるものである」と述べている。田中義幸（2004）「流山判決が明らかにしたもの」『T&A master 075号』16頁。

55) 千葉県流山市のNPO法人「流山ユーアイネット」は、会員相互の助け合い活動（＝ふれあい事業；家事援助や介助・介護）も運営していた。利用会員は1時間あたり800円の利用券を購入し、これらのうち協会員は600円の謝金を受け取り、200円分はNPO法人にいく仕組みになっている。NPO法人側が200円分は寄附と主張するのに対し、税務当局は請負業又は斡旋業に該当するとして、課税処分にした。

対象とならず、民間介護事業者も参入しないようなニッチな分野であった。

また、前記ペット供養事件では、ペットの葬儀、火葬、埋葬、納骨等を行って金員を受け取ることが収益事業に該当するかどうか争われた。その結果、料金表を作成してペット葬祭を行うことには対価性があるので、収益事業に該当すると名古屋地裁でも名古屋高裁でも判断された。

これらの理論をすすめると、NPO法人の本来事業である特定非営利活動であっても、宗教法人の本来事業である宗教活動であっても、対価を得て行う事業と判断されると課税対象になる可能性をはらむことになる。上記事例では、有償ボランティアはいくら低廉な料金であっても収益事業に該当するし、ペットの供養は人間の供養ではなく、料金表を作成しての葬祭業なので対価性があり、従って、収益事業に該当すると判示された<sup>56)</sup>このように対価性の有無をメルクマールとすると、「人の葬儀や法事等も対価を得て（明示でなくても、相場料金に基づいている）行っているので収益事業に当てはまる」というように、課税庁が方針を変える可能性も皆無ではない。今のところ、「喜捨金なので対価性はない」と判断しているだけである。また有名な観光寺は料金を設定して拝観料をとっているが、拝観サービスは果たして宗教活動と言えるのだろうか<sup>57)</sup>

以上から考慮するに、対価性の有無よりも、公益法人の本来活動かどうかを課税対象とするか否かの判断基準とする方が、ずっと相応しいのではないのだ

56) 浅妻章如(2007)「宗教法人のペット葬祭事業が収益事業に該当するとした事例」『ジュリスト No.1328』162頁は判旨賛成の評釈をしている。

法人税法7条、基本通達15-1-1の構造からすると、本来活動であるかどうかと、収益事業に該当するか否かは関係ない。しかし名古屋地裁判示では、ペット供養と同様に、人間の供養ではない針供養や人形供養については任意の支払いであって、収益事業に該当しないと判断している。

57) 前掲注20)141頁では、「拝観料の非課税に関して、宗教活動と絡ませない方が理解しやすい」と以下のように説明している。すなわち、「拝観料を徴収して見せるものほとんどは、国宝や重要文化財クラスの宝物、仏像、建物であって、本来であれば国が管理すべきものだが、これらの所有権はお寺にあるし、国は政教分離原則から、お寺に管理料を支払うことができないため、お寺に管理を委託しているのである」。

ろうか。対価性の有無を判断基準にすると、有償ボランティアはいくら低廉な料金であっても課税対象となる。また、介護事業を NPO 法人が行うと医療保健業として収益事業となるのに対して、社会福祉法人が同じ事業を行っても収益事業にならない。施行令 5 条 1 項 29 号で社会福祉法人が行う医療保健業は収益事業から除外されているからである。

法事や葬儀は喜捨金であるだとか、読経には料金表はないという主張はあるが、葬儀にも法事にも相場というものはある（むしろ、相場がある方が利用者にとっても分かりやすい）。ペット供養事件では、人間の供養にかかる代金は対価ではなく贈与か自然債務であるにとらえているようだが、現代のお寺が無償ボランティアで読経や葬儀一式を執り行うとは考えにくい。

これが結婚式となると、いっそう境界線は引きにくくなる。ホテルや結婚式場で行われるチャペル結婚式と、教会で行われる結婚式とではどれほどの違いがあるのか。対価性を基準に機械的にあてはめるなら、ホテル等がとり行う結婚式も、教会がとり行う結婚式も、いずれも対価性は十分にある<sup>58)</sup>対価性以外のメルクマールとして、宗教法人のとり行う宗教行為と民間が行う宗教ビジネスは、本質的に別物であり、営利法人と競合関係は生じないという主張もある<sup>59)</sup>しかし信仰心の薄い大部分の日本人にとっては、教会のチャペルもホテルのチャペルも大差ないのではないか。

堀田力さわやか福祉事業団理事長は、「公益法人は、利他の精神をもって、政府が提供できない公の利益を実現しようとするものであって、その公益の質は、国民、住民の現実のニーズに基づくものであるだけに、政府が実現しようとする公益よりも優先するものが少なくないと言えらる。少なくとも公益法人の本来事業について非課税とすることにより、民間の公益活動を行政のそれ並に評価し、民間のやる気を引き出すことが重要である」と主張している<sup>60)</sup>別

58) 宗教法人が神前結婚、仏前結婚等の挙式を行う行為で本来の宗教活動の一部と認められるものは収益事業に該当しない。(基本通達 15-1-71)

59) 忠岡博 (2005)「宗教法人が行うペットの葬祭の収益該当性」『税法学 554 号』121 頁。

60) 堀田力 (2006)「公益法人税制改革の問題点とあり方」『税研 125 号』37 頁。

表第2に掲げる公益法人等のうち、それぞれの定款で定める本来事業を一律非課税とすると不都合が生じるような、すなわち、その公益性に疑義のあるような公益法人等があるのだろうか。そのような公益法人等があるとしたら、別表2に掲げることとなった経緯、認定過程自体がおかしいことになる。公益法人制度改革によって、一般社団法人・一般財団法人は準則主義によって設立されることになるので、税制優遇を与えるに値するだけの公益性をもたない法人もありうる。現行民法法人は法律施行（平成20年12月1日）と同時に「特例民法法人」となり、施行の日から5年間の移行期間に、一般社団法人・財団法人が公益社団法人・財団法人かどちらかへの移行の認可の申請をすることになっている。そして、政府税調は一般社団法人等に対しては課税強化、公益社団法人等に対しては税制優遇の基本方向を示している<sup>61)</sup>。

宗教法人が宗教団体本来の質の高いサービスを、本来の意味での宗教活動を提供するのなら、給付行為の内容と無関係に任意で財貨移転行為がなされようと、対価として財貨の移転がなされようと、人間社会において潤滑油に例えるべき有用性を持った公益（非営利）活動を行っているのであるから、それに税制上の便宜を提供しても社会的な支持は得られるのではないか。つまり、宗教法人が宗教法人として本来活動を行う限りは、税制上の優遇を与えてしかるべきではないだろうか。宗教法人への批判が多いのは、本来の宗教活動をおろそかにしているのが原因ではなかろうか。

### (3) 法人税法施行令5条と基本通達のグレーゾーン

(2)で到達した結論、すなわち、宗教法人が本来活動をする限り優遇を与えるべきという結論は、100年以上前から宗教団体に優遇を与えてきた理由の一つである教団性善説にもどってしまうという批判にさらされるおそれもありえよ

61) 基本的考え方では、「公益性を有する非営利法人」と「専ら会員のための共益的事業活動を行う非営利法人」以外の法人に対する課税は、非営利法人、営利法人という法人形態の選択に対して中立的になるように、また租税回避手段としての濫用を防止するため、営利法人と同等の課税とすべきである、としている。

う<sup>62)</sup>しかしながら、宗教法人への優遇は、広大な不動産の保有・利用・譲渡に対する優遇、民間事業者と同じ事業を行いながらも課税から除外するといった優遇を定めている通達実務に起因しているのではないか。通達は上級行政庁が下級行政庁に出す内部命令にすぎず、行政として通用させるには適さないが、全国一律の扱いをしなければならない税務行政の場においては、納税者側も課税庁側も通達に依拠して実務を行わざるをえない。

ここで実際の宗教法人に対する課税実績（平成 17 事務年度）<sup>63)</sup>をみると、申告している宗教法人の数は 12,691 となっている。宗教法人の数は 182,641（平成 16 年 12 月 31 日現在）なので、宗教法人のうち約 7% が収益事業を行う等の理由によって法人税の申告をしていることになる。これらの中で法人税の実地調査が入った宗教法人のうち、不正発見割合は 7.0%、1 件あたりの申告漏れ所得金額は 3,178 千円となっている。これは財団・社団法人の 14,058 千円、学校法人の 13,744 千円に比べると決して高い数字ではない。実際のところ、18 万以上ある宗教法人に対し、法人税の税務調査が入る件数は少なく、また、調査が入っても、不正脱漏所得金額は決して多いわけではない（ただし、法人組織である意識が低いせいか、源泉徴収の非違割合は 72.7% と高い数値を示している）。にもかかわらず、宗教法人がタックス・ヘイブンと思われるのは、現行の除外規定の多い収益事業課税の方法、通達の運用方法に問題があるためではないか。

宗教法人は広大な敷地を有することが多く、とくに神道系・仏教系では、貸地、駐車場、貸間（結婚式場等）等、不動産を活用する収益事業が多い。施行令 5 条 5 号は不動産貸付業を収益事業としてあげているが、宗教法人が行う墳

62) 「信教の自由」と「納税の義務」は、憲法上定められた重要な問題であり、どちらも尊重しなければならない。特に宗教家は、税の問題についての要望の中で、「信教の自由」の尊重を政府に要求するが、一方、「納税の義務」を果たさなければならないということ忘れてはいけないのである。山本雅道『宗教法人の法律問題』（2001 年、早稲田出版）144 頁。

63) 平成 17 事務年度における公益法人等の課税実績について（2006 年 10 月 国税庁）  
<http://www.nta.go.jp/category/press/press/h18/5316/01.htm>

墓地の貸付は除外している。永代使用料を徴収して貸付けを行っていても除外される（基本通達 15-1-18）。つまり、寺院墓地は寺院本来の宗教活動であると認識されている。また、住宅の用に供される土地の貸付業で対価の額が低廉であるもの（地代が固定資産税の3倍未満）も、国又は地方公共団体に対し直接貸し付けられる不動産貸付業も除外されている<sup>64)</sup>。公益法人等が行った低額譲渡についても、本来事業の範囲内で行われているものである限り低額譲渡（法人税法 37 条）の規定は適用されない（基本通達 15-2-9）。収益事業に属する固定資産の処分損益は原則として収益事業に係る損益になるが、相当期間（10 年以上）保有していた不動産については除外される（基本通達 15-2-10）。

公益法人等は、施行令 5 条に定める事業を事業場を設けて継続して営むという 3 要件を満たした場合に課税対象となる。「事業場」には通信販売や移動販売、委託販売も含まれるので（基本通達 15-1-4）、実質は 2 要件と言える。では、どのような場合に「継続して」行われることになるのか。基本通達 15-1-5 には該当する事例が示されている。同じく基本通達 15-1-10 では、「学校法人等が行うバザーで年 1、2 回開催される程度のもは、物品販売業には該当しない」と該当しない事例が示されている。では、年に数回のブックレットの販売はどうか。15-1-5(1)<sup>65)</sup>の反対解釈は可能か。というように、これらの間にはグレーゾーン<sup>66)</sup>が存在する。

政令で定める 33 事業のうち、除外規定がないのは 20 事業だけである。15-1

64) 施行令 5 条 5 号（ハ）の要件に該当するとして非課税であった借地を譲渡承諾料を得て転貸した場合の収入が収益事業に該当するとされた事例が養松院事件（東京地裁平成 7 年 1 月 27 日 行裁例集 46 巻 1 号 9 頁，TAINS Z 2214-7596，東京高裁平成 7 年 10 月 19 日 税務訴訟資料 214 号 188 頁，TAINS Z 214-7596）である。増井良啓（1996）「宗教法人が借地権常置の承諾料をして得た収入が法人税法 4 条 1 項の収益事業に係る収入に該当するとされた事例」『ジュリスト No. 1097』181 頁，金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘 編著『ケースブック租税法』（2004 年，弘文堂）383 頁。

65) 基本通達 15-1-5(1) たえば、土地の造成及び分譲，全集又は事典の出版等のように、通常一の事業計画に基づく事業の遂行に相当期間を要するもの。

66) たえば、初詣の数日間のみ駐車場利用を有料にする。年に 1 回，あるいは数年に 1 回の大集會を数千万円単位にのぼる参加費を徴収して開催する。このような宗教法人の収益事業は課税されるのか，といった問題がある。

-10(1)によると、宗教法人のお守り、お札、おみくじ等の販売で喜捨金と認められる場合は物品販売業に該当しない。ところが、絵葉書、写真帳、暦、線香、ろうそく、供花等の販売は物品販売業に該当する。神社仏閣の一角で細々と販売しているこれらの物品を、申告のために分類して経理処理している販売所がどのくらいあるのか。実際に分類せずに販売し、申告しないからといって追徴課税されるのか。おみくじの原価が低廉であっても、仕入れた商品を販売しているのだから当然、収益事業に該当するのではないか。

また宿坊を経営する宗教法人も多いが、15-1-42に基づき1泊1,000円（食事を供するものは、2食付きで1,500円）以下であれば旅館業に該当しない。2食付きで1,500円というのは現実離れしているが、それでも課税から逃れたいなら宿泊費を1,500円以下にして別名目で差額を徴収する方法も考えられる。

宗教法人にはオーナーがない。実際は住職や神主等が経営をしているが、宗教者としてのミッションを自覚する限りは、本務にいそむべきである。従って、本来の宗教活動に対しては優遇を与えるべきと考える。しかし同時に、宗教法人の行う収益事業に対する過度の優遇は撤廃すべきであろう。宗教法人の維持・運営に関し、全て信者の寄進だけでは難しいという反論に対応するためには、収益事業から本来事業へのみなし寄附金制度（法人税法37条4項）の範囲の見直し、寄付者側の寄付金控除の対象となる特定寄付金（所得税法78条、所得税法施行令217条）の範囲に含めるといった対処が必要となろう。

## 5. 公益法人等の本来事業と施行令5条

### (1) 公益法人等の本来事業—公益法人制度改革との整合性—

前記・基本的考え方によると、公益認定等委員会が認定をした公益社団法人・公益財団法人に関しては従来どおり、法人税原則非課税になるものと思われる。一方、平成19年5月22日開催の政府税調では、33業種の見直しや軽減税率の引き上げを目指した議論が始まった。現行の特掲事業方式は昭和59

年（1984年）以来見直しがされておらず、限定列举という方法にも問題は多い。それでも公益法人等の本来事業であれば非課税という方針を貫くのであればそれなりに評価できよう。しかし、実際は基本通達15-1-1に明記されているように、公益法人の本来事業であっても収益事業に該当する場合には課税対象になると解されている。別表第2に列記された109種の公益法人等の本来事業には、公益性、公共性ともに幅広いものがある。そこで課税庁は、課税逃れ防止を第一に考えてこのように解釈しているのであろう。

ここで、公益法人課税を法人税制全体の中で考察する。別表第1に掲げる公共法人には法人税を納める義務がない（法人税法4条3項）。しかし、同じ独立行政法人であっても別表1に掲げられる法人と別表2に掲げられる法人があるように、別表1法人と別表2法人の間には、公益性に関して明確な相違点が見出しにくい（100%政府出資かどうかという相違点はある）。たとえば日本放送協会や日本中央競馬会は別表第1法人であるのに対し、日本赤十字社や地方競馬全国協会は別表第2法人である。

公益法人等は、「別表第2に掲げる法人をいう」としか定義されていないが、立法者意思としては公共法人に比肩しうるものと考えていたのではないか。すなわち、立法者は法人税の対象となっていない別表第1の公共法人の役割を補完すべく、別表第2の公益法人等を設けたが、その範囲が意に反して、予想以上に増えてしまったのではないか。

本来、市場ではうまく供給されずに「市場の失敗」が生ずる部分について、政府は代替的に財を供給する役割を担う。しかし、小さな政府をめざす昨今の潮流のなか、公平性を重視する政府の仕事では個人の価値観や社会のニーズの多様化に対応しきれず、第3セクターとしての民間非営利活動が重視されるようになってきた。そして平成14年3月以降、議論が重ねられ、公益法人制度改革関連3法案は公布されたのである。関連3法案制定に至る過程の有識者会議<sup>67)</sup>は、税制に関する議論にはタッチしない姿勢に徹してきた。一方の税調

67) 「公益法人制度改革に関する有識者会議 報告書」（平成16年11月19日）

<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/h161119houkoku.pdf>

WGは、税制のあり方はあくまで税制の視点から、課税庁側の立場から決める  
との姿勢を堅持してきた。

経済取引から生じる租税負担を考慮することなく取引を行うことが極めて危  
険なことは誰もが認識している<sup>68)</sup>。モノや金が動けば当然税金が関わってくる。  
ところが、公益法人制度改革は課税関係を無視して設計されてしまった。今回の  
公益法人制度改革の中に取り込まれ廃止されることになったが、中間法人が  
普及しなかったのは、税制上の優遇が設けられなかったことも一因であろう。

3(2)で論じたように、これまでの議論では原則非課税の根拠を明示すること  
はできなかった。財務省側WGの「法人税制は法人の稼得した利益（各事業  
年度における益金から損金を控除したもの）に課税することにしているので、  
非営利法人もこれに従うべきである」との主張も、税を徴収する側の意見にす  
ぎない。法人税法22条は、公益法人等も含めた全ての法人に該当する条文で  
あろうか。22条2項では、「資本等取引以外のものに係る」と資本等取引が除  
外されている。これは資本等の金額のない公益法人等にも当てはまる条文であ  
ろうか<sup>69)</sup>。

このように考えると、資本等の金額のない公益法人等と資本等の金額のある  
普通法人とを同等に取り扱うのはおかしいのではないか。日本の法人税は制度  
上はあくまで所得税の前取りとして設計されており、利益の分配をしない非営  
利・公益法人等に対しては、原則非課税という方針は堅持すべきであろう。さ  
らに公益性を重視する視点に立てば、本来事業に対しては一律非課税とすべ  
きであろう。公益法人等に対する寄附金や会費<sup>70)</sup>、公益法人等が有償で行う収益事  
業であっても本来事業として行っているものに対しては非課税を貫くと、新し  
い社会の担い手としての第3セクターの育成につながるのではないか。

68) 佐藤英明『プレップ租税法』（2006年、弘文堂）8頁、佐藤英明（2000）「私的取引にお  
ける「租税」の意義」『法学教室 No. 239』113頁。

69) 『公益法人改革 これではよいのか政府の構想』（2004年、財公益法人協会）82頁にお  
いて、堀田力座長は、「法人税法22条2項には、「資本等取引以外のもの」という言葉があ  
るので営利法人を頭においた規定であることは明らかである」と述べている。

## (2) 法人税法別表第2，施行令5条の改正の方向性

公益法人の収益事業が課税対象となるのは、イコール・フィッティング論に基づき、営利法人と競合する場合の公平さを確保するためと説明されている。しかしペット供養事件のように、「民間が参入し、競合状態が生じたので課税対象の範囲が拡大された」と、むしろ民間の参入が批判されるケースもある。また流山ユーアイネット事件のように、低廉なボランティア事業にもかかわらず、有償ゆえに収益事業に該当すると判断されたケースもある。そもそも市場経済の中で財が回らない部分について、政府も財を提供できない場合、誰かがその失敗を補わざるをえない。そのように市場の失敗が生じたところを補完的に行う場合には、政府が課税されないのと同じように、民間法人が行って対価が生じて課税される必要はないのではないか、との意見<sup>70)</sup>もある。

このように考えると、第3セクターである非営利法人の本来事業は、対価性があっても非課税とすべきではないか。ペット供養事件においてもペット供養が収益事業とされたのに対し、針供養・人形供養は収益事業とされなかった。前者は対価支払いであって、後者は任意支払いであるというのがその理由である。しかし、永代使用料は一区画いくらと対価が決まっているが、課税対象とはなっていない。年間の墓地管理料や護寺費も、たいていの場合対価が決まっている。対価性の有無を判断基準とすると、「取引」か「お礼」かの区別は難

70) 堀田力座長は「22条2項に、益金の額に算入すべき金額として、無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けがあげられていることから、寄附金や会費等が課税対象とならないのは、この規定に抵触するのではないかという疑問が生ずるが、営利法人の場合の無償の資産の譲受けと、非営利法人の寄附や会費などの資産の譲受けとは性質がまったく違う」と述べている。前掲注69) 85頁。

71) 前掲注69) 86頁で、川端康之委員は以下の疑問点を投げかけている。「低い対価しか取れないようなサービスであっても十分な原価をかけて供給せざるをえないというサービスが世の中にはありうる。本来、ある意味で、政府が供給すべき財かもしれないが、財政的な理由で政府は拡大できない。民間企業で利益を得ることを目的とする人達もそもそも市場に乗せられないものなので財を供給できない。このような第三の部門が、対価を得ようが、どのように活動しようが、そもそも課税しどう扱われるべきかということと、政府に代わって供給している財についてなぜ課税されるのかは、政府がなぜ課税されないのかを説明しないと説明がつかないのではないかというふうの問題意識を持っている。」

しくなってしまう。人の供養も針供養も人形供養もペット供養も、同じようにお坊さんがお経を読み、卒塔婆をたてる。その意味では宗教活動であり、宗教法人の本来事業である。しかし、ペット供養は消費者サイドからの新しい要求であり、古くからの習慣ではない。裁判所の判決は、こうした慣習になっているか否かという点に強く左右された面も否めないのではないか。

さらに、収益事業か否かを対価性の有無によって判断するのでは、NPO活動が促進されないという問題もある。どんなに詳細に収益事業を列挙し、除外の範囲を決めようとも、限定列挙方式ではどうしても新たなビジネス分野に対応できず、時代に遅れてしまう。

実際の申告実務の現場で個別判断が求められる場合、どうしても「収入規模に応じた対応」になる<sup>72)</sup>。たいていの公益法人等は、法人税の確定申告をするほどではなくても、厳密に判断すると収益事業に該当する収入が少なからずある。33業種の範囲は広いので、対価を受け取っている限りはなんらかの収益事業に当てはめようとすれば当てはまってしまうからである。したがって原則通り申告すると、課税庁側もかえって困ってしまうような少額の申告が増えることになる。実務上は、このような少額の収益事業については課税庁側・納税者側双方とも申告不要との対応をすることが多い。

また、税制は民間活力の創意工夫を摘み取ってしまうものであってはならない。公益法人等の中には、単に構成員の福利や同業者間の相互扶助を目的とするようなものもあるが、こうした法人を過剰に優遇することは民間活力の阻害に通じる。したがって、本来の公益法人制度改革や行政改革の趣旨から鑑みると、これら優遇を受けすぎている特別法に基づく公益法人等の範囲を見直すことも必要であると考え。そのうえで、本来事業は原則非課税との方針を貫くためには、収益事業の定義を厳格にする方向で考えるべきであろう<sup>73)</sup>。

72) 前掲注46) 三木義一「宗教法人によるペット供養の非収益事業性」407頁によると、先代住職は税務署に申告・納税の必要がないかを確認しにいったところ、係官から「申告も納税もする必要がない」と言われたという。当該係官もペット供養のお布施は申告するほどの収益の額ではないと判断したものと思われる。

別表第2に掲げる公益法人等の数も、施行令第5条の33業種の特掲事業の数も、除外項目の範囲も、徐々にその数や範囲が増えていったものである。優遇に値しない公益法人等や収益事業の除外項目はサンセット方式<sup>74)</sup>で見直すといった新たな仕組みも必要であろう。法人税法別表2に列記される法人や、施行令第5条に限定列挙される特掲事業を、サンセット方式で見直すのは容易ではない。しかし、立法府の裁量が認められる租税法の分野にこそ、立法段階での時代に応じた素早い対応が必要であろう。

## 6. むすびにかえて

日本の税制における公益法人優遇は、宗教法人に対する優遇から始まった。それはキリスト教文化に基づく欧米諸国においても同様である。チャリティとは教会を通じて行われるものであったし、日本でも仏教と庶民の生活とが密接に結びついてきた江戸時代以降、福祉の役割も、教育の役割も、更には行政の役割も担ってきたお寺は、特別な存在であった<sup>75)</sup>

それが、明治期の廃仏毀釈、戦前の宗教弾圧を経て、戦後は信教の自由に対する過度の配慮がなされ、仏教が形骸化していった。にもかかわらず宗教法人

73) 前掲注69) 59頁では、収益事業について (A) 業種限定案 (営利事業と競合する業種を適切に選び、限定列挙する)、(B) 包括規定案 (合理的な限定をした上で、包括的に規定する) という対案を出し、いずれの場合も、収益事業を、「収益を目的とし、営利事業と同等の設備を設けて営むもの」に限定し、また対価から、実費負担金や謝礼金を除外することとしている。

74) サンセット法とは行政機構の肥大化を防ぐために、その存続意義を定期的にチェックし、存続の必要ありと認められない限り廃止を義務づける法である。サンセット方式は、個別施策においては既に導入されているが、必ずしも理由が明確にされないまま長期化しているものや、名称や形式を変えて長期にわたって存続しているものが多くみられる。阿部泰隆『行政の法システム (上)』(1997年、有斐閣) 356頁。

75) 遠く奈良時代には、仏教の慈悲の思想に基づき、貧しい人や孤児を救うための悲田院が作られた。江戸時代の僧侶は学問の研鑽、綱紀の肅正、社会活動の拡大といった活動を行ってきた。梅原猛『仏教』(2002年、朝日新聞社)、上田紀行『がんばれ仏教!』(2006年、NHK ブックス)。

に対する優遇が続いたため、タックス・ヘイブンと批判される状況に陥ったものと思われる。このような現状を踏まえれば、宗教法人側は宗教団体としての本来の役割を果たすと同時に、世俗の団体である宗教法人の経営者としての自覚を持たなければならないだろう。「宗教法人に不特定多数の利益という公益性があるか」という問いに対する答えは一朝一夕ではみつからない。しかし、公益性を広くとらえて理念的なところでの宗教法人の公益性を認めるか、あるいは、宗教法人にはオーナーがないという非営利性を重視するなら、宗教法人の本来事業は非課税にすべきと考える。一方、通達による過度の優遇は改めるべきであろう。

主務官庁との癒着をうみ、天下りの受け皿となってきたと批判され続けてきたのが公益法人である。この公益法人制度改革を実効性あるものとするためには、税制面の見直しが不可欠であり、課税強化の方向性もその限りにおいては間違いではない。しかし、第3セクターとしての民間非営利活動の促進は、時代の潮流であり、社会の要請でもある。宗教法人税制改革も第3セクター促進と同方向のベクトルが、すなわち、非営利活動を阻害することなく、むしろバックアップする方向性が求められよう。

宗教法人の数は18万社に及ぶが、法人税法上は公益法人等の一つにすぎない。宗教法人は、宗教法人法に基づき、公益事業を行うことができる（宗教法人法6条1項）。また、宗教法人は、その目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うことができる（6条2項）。優遇すべきは第1項のみであろう。