

# 租税特別措置法第40条の意義と、 その対応宗教法人規則について

久保 文剛（生長の家本部練成道場情報資料室）

## 1 はじめに

この報告は、宗教法人の実務的立場からみた租税特別措置法第40条の意義と、その対応宗教法人規則について、実務者各位の参考のために行った「賛助会員のための宗教法制研究会」の報告の要旨である。

社会一般の常識的通念として、個人が、宗教法人に対して、境内地等の不動産を寄付した場合、当然非課税に相違ないと思われるが、実際には、税制上は、寄付した個人に対しても、また、寄付を受けた宗教法人も課税されることが原則となっている。この場合において、非課税となるためには、租税特別措置法第40条の規定に基づき、国税庁長官の承認を受ける必要があり、その承認を受けるためには、寄付を受ける宗教法人自身が、その規則等において所定の（かなり厳しい）要件を満たしている必要がある。

被包括宗教法人において、信者からその所属する単位宗教法人に対して、境内地や境内建物としての目的に供するための不動産の遺贈や寄付の申し出がしばしばあり、そのため、この場合の宗教法人の対応についての実務指導を行ってきた経験に基づき、参考に供するものである。

なお、この租税特別措置法第40条の非課税要件の内容は、公益法人改革において論議されている、今後の非営利法人の非課税資格の内容に実質的影響を及ぼすものではないかと報告者は考えている。

## 2 宗教法人の立場からみた租税特別措置法第40条の意義

(1) 宗教法人が不動産等の寄付を受ける場合の税法上の課税規定

旧宗教団税法（昭和14年4月8日法律第77号）第22条は、宗教団体に対しては所得税及び法人税を課税しない旨を定めていた。また、当時、宗教団体に対して不動産等を寄付した場合におけるみなし譲渡所得の課税制度は存しなかった。

昭和24年のシャープ日本税制使節団の税制改正に関する勧告に従い、昭和25年、我が国の税制の抜本的改正が行われた。このシャープ勧告では、公益法人等に対する課税を次のように勧告している。

『租税法規は、まず、法人が租税を全部または一部免除され得る目的および趣旨を明瞭且つ具体的に規定するよう改正さるべきである。而して大蔵省は、法人がかかる法的免除を附与さるべきか否かを決定する唯一の権限を与えられるべきである。』（『シャープ使節団日本税制報告書』巻1 115頁～116頁、武田昌輔著『〔新訂版〕詳解公益法人課税』全国公益法人協会 平成12年刊、378頁による）

昭和25年の税制改正において、譲渡所得等に対する課税制度が創設され、現在の所得税法では、次のような規定となっている。

- ① 所得税法第59条第1項第1号 --- 寄付者に対する譲渡所得税の課税

## 所得税法（昭和40年法律第33号）

### （贈与等の場合の譲渡所得等の特例）

**第五十九条** 次に掲げる事由により居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。

- 一 贈与（法人に対するものに限る。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）  
若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）

- 二 著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡（法人に対するも

のに限る。)

- 2 居住者が前項に規定する資産を個人に対し同項第二号に規定する対価の額により譲渡した場合において、当該対価の額が当該資産の譲渡に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上控除する必要経費又は取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額に満たないときは、その不足額は、その山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上、なかつたものとみなす。

以上の規定を宗教法人における具体的事例から説明すれば、信者等の個人が、宗教法人に土地、建物等の資産を寄付又は低額譲渡した場合には、寄付者個人に対しては、時価で売却して所得を得たものとみなして所得税を課税するということである。

また、寄付等を受けた宗教法人においても、税の負担が不当に減少する結果となると認められるとき（取扱通達によれば、租税特別措置法第40条に基づく非課税要件と同レベルの要件を満たす場合には、この「不当減少」に該当しないとされる。）には、その宗教法人に対して相続税又は所得税を課することが次のように定められている。

## ② 相続税法第66条第4項 --- 宗教法人に対する贈与税等の課税

### 相続税法（昭和25年法律第73号）

（人格のない社団又は財団等に対する課税）

**第六十六条** 代表者又は管理者の定めのある人格のない社団又は財団に対し財産の贈与又は遺贈があつた場合（当該贈与又は遺贈に係る財産の価額が法人税法の規定により当該社団又は財団の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入される場合を除く。）においては、当該社団又は財団を個人とみなして、これに贈与税又は相続税を課する。この場合においては、贈与により取得した財産について、当該贈与をした者の異なるごとに、当該贈与をした者の各一人のみから財産を取得したものとみなして算出した場合の贈与税額

の合計額をもつて当該社団又は財団の納付すべき贈与税額とする。

- 2 前項の規定は、同項に規定する社団又は財団を設立するために財産の提供があつた場合（その提供に係る財産の価額が法人税法の規定によりその提供を受けた者の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入される場合を除く。）について準用する。
- 3 前二項の場合において、第一条の三又は第一条の四の規定の適用については、第一項に規定する社団又は財団の住所は、その主たる営業所又は事務所の所在地にあるものとみなす。
- 4 前三項の規定は、法人税法第二条第六号（定義）に規定する公益法人等その他公益を目的とする事業を行う法人に対し財産の贈与又は遺贈があつた場合（当該贈与又は遺贈に係る財産の価額が法人税法の規定により当該法人の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入される場合を除く。）において、当該贈与又は遺贈により当該贈与又は遺贈をした者の親族その他これらの者と第六十四条第一項に規定する特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるときについて準用する。この場合において、第一項中「代表者又は管理者の定めのある人格のない社団又は財団」とあるのは「法人」と、「当該社団又は財団」とあるのは「当該法人」と、第二項及び第三項中「社団又は財団」とあるのは「法人」と読み替えるものとする。

## (2) 租税特別措置法第40条に基づく非課税の手続きと要件について

所得税法第59条第1項第1号の原則規定に対する特別措置規定が、租税特別措置法第40条の規定である。その手続き及び要件については、同条並びにその施行令等及び取扱通達が詳細に示されている。（宗教法人に関係あるもののみ抜粋）

すなわち、その贈与又は遺贈が、公益の増進に著しく寄与すること（取扱通達により、「宗教の普及その他教育成に寄与することとなる事業」はこれに該当するとされる）、その他一定の要件を備える公益性の高い法人に対するものである場合には、国税庁長官の承認を受けて、非課税とする道が開かれている。また、概ね同様の要件を備える場合には、宗教法人に対する贈与税等につ

いても非課税とされる。

## 租税特別措置法（昭和32年法律第26号）

（国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税）

第四十条 国又は地方公共団体に対し財産の贈与又は遺贈があつた場合には、所得税法第五十九条第一項第一号の規定の適用については、当該財産の贈与又は遺贈がなかつたものとみなす。民法（明治二十九年法律第八十九号）第三十四条の規定により設立された法人その他の公益を目的とする事業を営む法人に対する財産の贈与又は遺贈（当該法人を設立するためにする財産の提供を含む。以下この条において同じ。）で当該贈与又は遺贈が教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与することその他の政令で定める要件を満たすものとして国税庁長官の承認を受けたものについても、また同様とする。

- 2 前項後段の規定の適用を受けて贈与又は遺贈があつた場合において、当該贈与又は遺贈のあつた後、当該贈与又は遺贈に係る財産（当該財産につき第三十三条第一項に規定する取用等があつたことその他政令で定める理由により当該財産の譲渡をした場合において、当該譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもつて取得した当該財産に代わるべき資産として政令で定めるものを取得したときは、当該資産）が当該財産を受けた法人の当該贈与又は遺贈に係る公益を目的とする事業の用に供されないこととなつたときその他当該贈与又は遺贈につき政令で定める事実が生じたときは、国税庁長官は、その承認を取り消すことができる。この場合には、その承認が取り消された時において、政令で定めるところにより、同項に規定する贈与又は遺贈があつたものとみなす。
- 3 国税庁長官は、第一項後段の承認をしたとき、若しくは当該承認をしないことを決定したとき、又は当該承認を取り消したときは、その旨を当該承認を申請した者又は当該承認を受けていた者に通知しなければならない。
- 4 第一項後段の承認につき、その承認をしないことの決定又は第二項の取消しがあつた場合には、その者の納付すべき所得税の額で当該処分に係る財産

の贈与又は遺贈に係るものとして政令で定めるところにより計算した金額についての国税通則法第六十条第二項の規定の適用については、同項本文に規定する期間は、同項の規定にかかわらず、当該決定又は取消しの通知をした日の翌日から当該金額を完納する日までの期間とする。

- 5 前項に定めるもののほか、第一項後段の承認の手続その他同項から第三項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。
- 6 第一項の規定の適用を受ける財産の贈与又は遺贈について所得税法第七十八条第一項の規定の適用がある場合における同条の規定の適用については、同条第二項中「寄附金（学校の入学に関してするものを除く。）」とあるのは、「寄附金（租税特別措置法第四十条第一項（国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税）の規定の適用を受けるもののうち同項に規定する財産の贈与又は遺贈に係る山林所得の金額若しくは譲渡所得の金額で第三十二条第三項に規定する山林所得の特別控除額若しくは第三十三条第三項に規定する譲渡所得の特別控除額を控除しないで計算した金額又は雑所得の金額に相当する部分及び学校の入学に関してするものを除く。）」とする。

## 租税特別措置法施行令（昭和32年政令第43号）

### 第二章 所得税法の特例

#### 第八節の三 その他の譲渡所得等の課税の特例

（公益法人に対する寄附財産の譲渡所得等の非課税のための手続等）

第二十五条の十七 法第四十条第一項後段の規定の適用を受けようとする者は、贈与又は遺贈（同項後段に規定する法人を設立するためにする財産の提供を含む。以下この条において同じ。）により財産を取得する法人の事業の目的、当該贈与又は遺贈に係る財産その他財務省令で定める事項を記載した申請書に当該申請書に記載された事項が事実と相違ないことを当該法人において確認した書面を添付して、当該贈与又は遺贈のあつた日から四月以内（当該期間の経過する日前に当該贈与があつた日の属する年分の所得税の確定申告書の提出期限が到来する場合には、当該提出期限までとする。）に、納税地の所轄税務署長を経由して、国税庁長官に提出しなければならない。この場

合において、当該期間内に当該申請書の提出がなかつたこと又は当該書面の添付がなかつたことにつき国税庁長官においてやむを得ないと認める事情があり、かつ、当該贈与又は遺贈に係る山林所得又は譲渡所得につき国税通則法第二十四条から第二十六条までの規定による更正又は決定を受ける日の前日までに当該申請書又は書面の提出があつたときは、当該期間内に当該申請書の提出又は当該書面の添付があつたものとする。

2 法第四十条第一項に規定する政令で定める要件は、次に掲げる要件（当該贈与又は遺贈が法人税法別表第一に掲げる独立行政法人に対するものである場合には、第二号に掲げる要件）とする。

一 当該贈与又は遺贈が、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与すること。

二 当該贈与又は遺贈に係る財産（当該財産につき第七項各号に掲げる場合に該当する場合において、その譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもつて当該各号に定める資産を取得するときは、当該資産）が、当該贈与又は遺贈があつた日以後二年を経過する日までの期間（当該贈与又は遺贈を受けた土地の上に建設をする当該贈与又は遺贈に係る公益を目的とする事業の用に供する建物のその建設に要する期間が通常二年を超えることその他のやむを得ない事情があるため、当該期間内に当該財産の贈与又は遺贈を受けた法人の当該事業の用に供することが困難である場合には、当該贈与又は遺贈があつた日以後国税庁長官が認める日までの期間）内に、当該法人の当該事業の用に供され、又は供される見込みであること。

三 法第四十条第一項後段に規定する法人に対して財産の贈与又は遺贈をすることにより、当該贈与者若しくは遺贈者の所得に係る所得税の負担を不当に減少させ、又は当該贈与者若しくは遺贈者の親族その他これらの者と相続税法第六十四条第一項に規定する特別の関係がある者の相続税若しくは贈与税の負担を不当に減少させる結果とならないと認められること。

3 法第四十条第一項後段に規定する法人で次の各号に掲げる要件を満たすものに対する財産の贈与又は遺贈は、前項第三号の規定の適用については、同号に規定する所得税又は贈与税若しくは相続税の負担を不当に減少させる結

果とならないと認められるものとする。

一 その運営組織が適正であるとともに、その寄附行為、定款又は規則において、その理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるもの（以下この項及び次項において「役員等」という。）のうち親族関係を有する者及びこれらと次に掲げる特殊の関係がある者（次号及び次項において「親族等」という。）の数がそれぞれの役員等の数のうちに占める割合は、いずれも三分の一以下とする旨の定めがあること。

イ 当該親族関係を有する役員等と婚姻の届出をしないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

ロ 当該親族関係を有する役員等の使用人及び使用人以外のもので当該役員等から受ける金銭その他の財産によつて生計を維持しているもの

ハ イ又はロに掲げる者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの

ニ 当該親族関係を有する役員等及びイからハまでに掲げる者のほか、次に掲げる法人の法人税法第二条第十五号に規定する役員（(1)において「会社役員」という。）又は使用人である者

(1) 当該親族関係を有する役員等が会社役員となつている他の法人

(2) 当該親族関係を有する役員等及びイからハまでに掲げる者並びにこれらの者と法人税法第二条第十号に規定する政令で定める特殊の関係のある法人を判定の基礎にした場合に同号に規定する同族会社に該当する他の法人

二 その法人に財産の贈与若しくは遺贈をする者、その法人の役員等又はこれらの者の親族等に対し、施設の利用、金銭の貸付け、資産の譲渡、給与の支給、役員等の選任その他財産の運用及び事業の運営に関して特別の利益を与えないこと。

三 その寄附行為、定款又は規則において、その法人が解散した場合にその残余財産が国若しくは地方公共団体又は他の公益を目的とする事業を営む法人に帰属する旨の定めがあること。

四 その法人につき公益に反する事実がないこと。

[第4項～第6項 略]



- 7 法第四十条第二項に規定する政令で定める理由により同条第一項の規定の適用を受けた贈与又は遺贈に係る財産の譲渡をした場合は、次の各号に掲げる場合とし、同条第二項に規定する当該財産に代わるべき資産として政令で定めるものは、当該各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める資産とする。

[第一号～第四号 略]

- 五 前各号に掲げる場合に準ずる場合として財務省令で定める場合 その譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもつて取得した資産で財務省令で定めるもの
- 8 法第四十条第二項に規定する政令で定める事実は、第二項第二号に規定する期間内に同号に規定する財産が同号の事業の用に供されなかつたこと、同項第三号に掲げる要件に該当しないこととなつたこと、第六項に規定する財務省令で定める書類の提出がなかつたことその他財務省令で定める事実とする。
- 9 法第四十条第一項の規定の適用を受けた贈与又は遺贈に係る財産について、同項に規定する承認が取り消された場合には、当該贈与又は遺贈があつた時に、その時における価額に相当する金額により、当該財産の譲渡があつたものとして、同条第二項後段に規定する贈与又は遺贈に係る山林所得の金額又は譲渡所得の金額を計算し、当該贈与者の当該承認が取り消された日の属する年分（その日までに当該贈与者が死亡していた場合には、死亡の日の属する年分）又は遺贈者の死亡の日の属する年分の所得として、所得税を課するものとする。
- 10 法第四十条第四項に規定する政令で定めるところにより計算した所得税の額は、その者の納付すべき所得税の額から同条第一項後段の承認があつたものとした場合において計算されるその者の納付すべき所得税の額を控除した金額に相当する金額とする。

## 租税特別措置法施行規則（昭和32年大蔵省令第15号）

### 第二章 所得税法の特例

（公益法人に対する資産の譲渡で譲渡所得の非課税の適用を受けるための申請書の記載事項等）

第十八条の十九 施行令第二十五条の十七第一項に規定する財務省令で定める事項は、同項に規定する事項（同条第二項第二号に規定するやむを得ない事情がある場合には、その事情の詳細を含む。）のほか、当該法人の設立年月日又は設立予定の年月日、当該法人の同条第三項第一号に規定する役員等の氏名及び住所（当該役員等のうちに同号に規定する親族等がある場合には、その事実）、当該法人の事業運営に関する明細並びに贈与者又は遺贈者及びこれらの者の親族の当該法人における地位その他当該法人との関係、当該贈与又は遺贈に係る財産の当該法人の使用目的その他参考となるべき事項とする。

[第2項～第7項 略]

- 8 施行令第二十五条の十七第七項第四号に規定する財産に代わるべき資産として財務省令で定めるものは、当該贈与又は遺贈に係る財産の譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもつて取得する資産で、当該資産につき第五項に規定する方法により同項の基本金に組み入れることが同条第四項の法人の理事会その他これに準ずる機関において決定されたもの（その決定をした旨及びその決定をした事項が当該決定に係る議事録その他これに相当する書類に記載されているものに限る。）とする。
- 9 施行令第二十五条の十七第七項第五号に規定する財務省令で定める場合は、同項第一号から第四号までに規定する理由に準ずるやむを得ない理由として国税庁長官が認める理由により当該贈与又は遺贈に係る財産の譲渡をする場合とし、同項第五号に規定する財務省令で定める資産は、当該財産の譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもつて取得した減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利で国税庁長官が認めたものとする。
- 10 施行令第二十五条の十七第八項に規定する財務省令で定める事実、同条

租税特別措置法第40条の意義と、その対応宗教法人規則について 11  
第四項の申請書の提出の時に同項第一号に掲げる要件に該当していなかつたこと及び当該提出の時に同号に掲げる要件に該当しないこととなることが明らかであると認められ、かつ、当該提出の後に同号に掲げる要件に該当しないこととなつたこととする。

## 租税特別措置法第40条第1項後段の規定による譲渡所得等の非課税の取扱いについて

昭和55年4月23日付、直資2-181（例規）国税庁長官通達（抜粋）

### 〔措令第25条の17第2項第1号関係〕

（公益の増進に著しく寄与するかどうかの判定）

- 8 措令第25条の17第2項第1号に規定する「当該贈与又は遺贈が……公益の増進に著しく寄与する」かどうかの判定は、7に該当するものを除き、当該贈与又は遺贈に係る「公益を目的とする事業」（以下「公益事業」という。）が公益の増進に著しく寄与するかどうかにより行うものとして取り扱う。

この場合の判定は、次に掲げる事項が、それぞれ次に掲げる要件を満たしているかどうかによるものとして取り扱う。（平15課審5-3により改正）

#### （1）公益事業の規模

当該贈与又は遺贈を受けた法人の当該贈与又は遺贈に係る公益事業が、その事業の内容に応じ、その事業を営む地域又は分野において社会的存在として認識される程度の規模を有すること。

この場合において、例えば、次のイからヌまでに掲げる事業がその法人の主たる目的として営まれているときは、当該事業は、社会的存在として認識される程度の規模を有するものに該当するものとして取り扱う。

〔中略〕

#### ニ 宗教の普及その他教化育成に寄与することとなる事業

〔中略〕

#### （2）公益の分配

当該贈与又は遺贈を受けた法人の事業の遂行により与えられる公益が、それを必要とする者の現在又は将来における勤務先、職業等により制限さ

れることなく、公益を必要とするすべての者（やむを得ない場合において  
はこれらの者から公平に選出された者）に与えられるなど公益の分配が適  
正に行われること。

### (3) 事業の営利性

当該法人の当該贈与又は遺贈に係る公益事業について、その公益の対価  
がその事業の遂行に直接必要な経費と比べて過大でないことその他当該事  
業の経営が営利企業的に行われている事実がないこと。

(注) 略

### (4) 法令の遵守等

当該法人の事業の運営につき、法令に違反する事実その他公益に反する  
事実がないこと。

#### 〔措令第25条の17第2項第2号関係〕

(当該贈与又は遺贈に係る財産が公益事業の用に供されるかどうかの判定)

- 9 措令第25条の17第2項第2号の規定による当該贈与又は遺贈に係る財産  
(同号かつこ書の規定の適用により当該財産の譲渡による収入金額をもって  
取得した財産を含む。)が当該贈与又は遺贈に係る公益事業の用に供される  
かどうかの判定は、当該財産そのものが、直接、当該公益事業の用に供され  
るかどうかにより行うものとする。

ただし、株式、著作権などのようにその財産の性質上その財産を直接公益  
事業の用に供することができないものである場合には、各年の配当金、印税  
収入などその財産から生ずる果実の全部が当該公益事業の用に供されるかど  
うかにより、当該財産が当該公益事業の用に供されるかどうかを判定して差  
し支えないものとして取り扱う。この場合において、各年の配当金、印税収  
入などの果実の全部が当該公益事業の用に供されるかどうかは、例えば、8  
の(1)のトに掲げる事業を行う法人において学資として支給され、又は同チ  
に掲げる法人において助成金として支給されるなど、当該果実の全部が直  
接、かつ、継続して、当該公益事業の用に供されるかどうかにより判定する  
ことに留意する。(平15課審5-3により改正)

(注) 1 建物を賃貸の用に供し、当該賃貸に係る収入を公益事業の用に供す

租税特別措置法第40条の意義と、その対応宗教法人規則について 13

る場合は、ただし書の適用がないことに留意する。

- 2 配当金などの果実が毎年定期的に生じない株式会社等については、ただし書の適用がないことに留意する。

(公益法人の福利厚生施設等として使用される場合)

- 10 贈与又は遺贈に係る財産が、当該贈与又は遺贈を受けた公益法人の理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるもの（以下「役員等」という。）及び当該法人の職員のための宿舍又は保養所その他の福利厚生施設として利用される場合には、当該財産は、直接、公益事業の用に供されていることとはならないことに留意する。

なお、当該財産が、例えば、宗教法人において本堂に付随する庫裏及びその敷地として利用されている場合などで、当該法人の事業内容、活動状況、施設の状況等に照らして当該法人の事業遂行上必要不可欠な用途に供されると認められるときには、当該財産は、直接、公益事業の用に供されるものとして取り扱うことに留意する。(平15課審5-3により改正)

〔措令第25条の17第2項第3号及び第3項関係〕

(相続税等の負担の不当減少についての判定)

- 15 措令第25条の17第2項第3号の規定による所得税又は相続税等の負担を不当に減少させる結果とならないと認められるかどうかの判定は、原則として、贈与又は遺贈を受けた法人が同条第3項各号に掲げる要件を満たしているかどうかにより行うものとする。

ただし、当該法人の役員等及び当該法人の職員のうち、その財産の贈与者若しくは遺贈者又はこれらの者と親族その他同項第1号に規定する特殊の関係がある者が含まれていない事実があり、かつ、これらの者が、当該法人の財産の運用及び事業の運営に関して私的に支配している事実がなく、将来も私的に支配する可能性がないと認められる場合には、同項第1号の要件を満たさないときであっても、同項第2号から第4号まで（同項第2号の判定に当たっては、「その法人に財産の贈与若しくは遺贈をする者、その法人の役員等又はこれらの者の親族等」とあるのは、「その法人に財産の贈与若しくは遺贈をする者又はその者の親族等」と読み替えるものとする。）の要件を満

たしているときは、同条第2項第3号の規定による所得税又は相続税等の負担を不当に減少させる結果とならないと認められることに該当するものとして取り扱う。(平15課審5-3により改正)

(その運営組織が適正であるかどうかの判定)

16 措令第25条の17第3項第1号に規定する「その運営組織が適正である」かどうかの判定は、財産の贈与又は遺贈を受けた法人について、次に掲げる事実が認められるかどうかにより行うものとして取り扱う。(平15課審5-3により改正)

(1) 次に掲げる法人の態様に応じ、寄附行為、定款又は規則において、それぞれ次に掲げる事項が定められていること。

イ 民法第34条の規定により設立された財団法人

(イ) 理事の定数は6人以上、監事の定数は2人以上であること。

(ロ) 事業の管理運営に関する事項を審議するため評議員会の制度が設けられており、評議員の定数は、理事の定数の2倍を超えていること。ただし、理事と評議員との兼任禁止規定が定められている場合には、評議員の定数は、理事の定数と同数以上であること。

(ハ) 理事、監事及び評議員の選任は、例えば、理事及び監事は評議員会の議決により、評議員は理事会の議決により選出されるなどその地位にあることが適当と認められる者が公正に選任されること。

(ニ) 理事会の議事の決定は、法令に別段の定めがある場合を除き、次によること。

#### A 重要事項の決定

次の(A)から(G)までに掲げる事項の決定は、理事会における理事総数(理事現在数)の3分の2以上の多数による議決を必要とするとともに、原則として評議員会の同意を必要とすること。

なお、贈与又は遺贈に係る財産が贈与者若しくは遺贈者又はこれらの者の親族が法人税法(昭和40年法律第34号)第2条第15号(定義)に規定する役員(以下「会社役員」という。)となっている会社の株式又は出資である場合には、その株式又は出資に係る

議決権の行使に当たっては、あらかじめ理事会において理事総数（理事現在数）の3分の2以上の同意を得ることを必要とすること。

- (A) 収支予算（事業計画を含む。）
- (B) 収支決算（事業報告を含む。）
- (C) 基本財産の処分
- (D) 借入金（その会計年度内の収入をもつて償還する短期借入金を除く。）その他新たな義務の負担及び権利の放棄
- (E) 寄附行為の変更
- (F) 解散
- (G) 公益事業以外の事業に関する重要な事項

#### B その他の事項の決定

上記Aに掲げる事項以外の事項の決定は、原則として、理事会において理事総数（理事現在数）の過半数の議決を必要とすること。

- (ホ) 評議員会の議事の決定は、法令に別段の定めがある場合を除き、評議員会における評議員総数（評議員現在数）の過半数の議決を必要とすること。
- (ヘ) 上記（ニ）及び（ホ）の議事の表決を行う場合は、あらかじめ通知された事項について書面をもって意思を表示した者は、出席者とみなすことができるが、他の者を代理人として表決を委任することはできないこと。
- (ト) 役員等には、その地位にあることのみに基づき給与等（所得税法（昭和40年法律第33号）第28条第1項に規定する「給与等」をいう。以下同じ。）を支給しないこと。
- (チ) 監事には、理事（その親族その他特殊の関係がある者を含む。）及び評議員（その親族その他特殊の関係がある者を含む。）並びにその法人の職員が含まれてはならないこと。また、監事は、相互に親族その他特殊の関係を有しないこと。

## (リ) 略

(注) 上記のほか、措令第25条の17第3項第1号及び第3号に定める親族その他特殊の関係がある者についての制限規定及び残余財産の帰属に関する規定が定められていなければならないことに留意する。

## ロ 民法第34条の規定により設立された社団法人

(イ) 理事の定数は6人以上、監事の定数は2人以上であること。

(ロ) 理事及び監事の選任は、例えば、社員総会における社員の選挙により選出されるなどその地位にあることが適当と認められる者が公正に選任されること。

(ハ) 理事会の議事の決定は、このロの(ホ)に該当する場合を除き、原則として、理事会において理事総数(理事現在数)の過半数の議決を必要とすること。

(ニ) 社員総会の議事の決定は、法令に別段の定めがある場合を除き、社員総数の過半数が出席し、その出席社員の過半数の議決を必要とすること。

(ホ) 次に掲げる事項(次の(へ)により評議員会などに委任されている事項を除く。)の決定は、社員総会の議決を必要とすること。

この場合において、次のE及びF以外の事項については、あらかじめ理事会における理事総数(理事現在数)の3分の2以上の多数による議決を必要とすること。

A 収支予算(事業計画を含む。)

B 収支決算(事業報告を含む。)

C 基本財産の処分

D 借入金(その会計年度内の収支をもって償還する短期借入金を除く。)その他新たな義務の負担及び権利の放棄

E 定款の変更

F 解散

G 公益事業以外の事業に関する重要な事項



(ヘ) 社員総会のほかに、事業の管理運営に関する事項を審議するため評議員会などの制度が設けられ、上記(ホ)のE及びF以外の事項の決定がこれらの機関に委任されている場合におけるこれらの機関の構成員の定数及び選任並びに議事の決定については、次によること。

A 構成員の定数は、理事の定数の2倍を超えていること。

B 構成員の選任については、上記(ロ)に準じて定められていること。

C 議事の決定については、原則として構成員総数の過半数の議決を必要とすること。

(ト) 上記(ハ)から(ヘ)までの議事の表決を行う場合には、あらかじめ通知された事項について書面をもって意思を表示した者は、出席者とみなすことができるが、他の者を代理人として表決を委任することはできないこと。

(チ) 役員等には、その地位にあることのみに基づき給与等を支給しないこと。

(リ) 監事には、理事(その親族その他特殊の関係がある者を含む。)及びその法人の職員が含まれてはならないこと。また、監事は、相互に親族その他特殊の関係を有しないこと。

(注) 上記のほか、措令第25条の17第3項第1号及び第3号に定める親族その他特殊の関係ある者についての制限規定及び残余財産の帰属に関する規定が定められていなければならないことに留意する。

ハ 学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、宗教法人その他公益法人  
その法人に社員総会又はこれに準ずる議決機関があるものについては  
上記ロを準用し、それ以外の法人について上記イを準用する。この場合  
において、上記イの(二)のAの(F)又はロの(ホ)のFに「解散」とあるのは、「**解散又は合併**」と読み替えるものとする。

(注) 1 上記の法人のうち、別途、通達により標準的な寄附行為、定款

又は規則に従って定められたものは、(1)に掲げる事項が定められているものとして取り扱われることに留意する。

2 上記イ又はロに掲げる事項のうち、法令に定めがあるものについては、寄附行為、定款又は規則で定めることを要しない。

(2) 当該法人の事業の運営及び役員等の選任等が、法令及び寄附行為、定款又は規則に基づき適正に行われていること。

(注) 他の一の法人（当該他の一の法人と法人税法施行令（昭和40年政令第97号）第4条第2項（同族関係者の範囲）に定める特殊の関係がある法人を含む。）又は団体の役員及び職員の数当該法人のそれぞれの役員等のうちに占める割合が3分の1を超えている場合には、当該法人の役員等の選任は、適正に行われていないものとして取り扱う。

(3) 当該法人の経理については、その法人の事業の種類及び規模に応じ、その内容を適正に表示するために必要な帳簿書類を備えて、収入及び支出並びに資産及び負債の明細が適正に記帳されていると認められること。

(3) 今後の公益法人の免税要件の可能性について

租税特別措置法第40条に基づく国税庁長官の承認を受けるに当たっての法定要件中の「その運営組織が適正である」（租税特別措置法施行令第25条の17第3項第1号）かどうかの判定基準は、今後、新たな非営利法人制度における非課税資格認定の内容が検討されている場合に、重要な参考とされる可能性があると考えられる。

### 3 租税特別措置法第40条の要件に対応する宗教法人規則について

上記取扱通達中の「(注) 1 上記の法人のうち、別途、通達により標準的な寄附行為、定款又は規則に従って定められたものは、(1)に掲げる事項が定められているものとして取り扱われることに留意する。」に基づき、国税庁長官から、標準的な規則として通達されているものとして、次のような例がある。

昭和48年10月4日付国税庁長官通達、直資2-141(例規)「租税特別措置法第40条の規定にかかる「神社規則」について」

昭和50年7月16日付国税庁長官通達、直資2-162(例規)「租税特別措置法第40条の規定に係る宗教法人「天理教」の包括下にある一般教会(宗教法人)の規則について」

昭和53年11月8日付国税庁長官通達、直資2-279(例規)「租税特別措置法第40条の規定の適用を受けようとする場合における宗教法人「日蓮宗」の包括下にある寺院及び教会(宗教法人)の標準的規則について」

昭和54年8月7日付国税庁長官通達、直資2-238(例規)「租税特別措置法第40条の規定の適用を受けようとする場合における宗教法人「法華宗(真門流)」の包括下にある寺院の標準的規則について」

昭和55年9月24日付国税庁長官通達、直資2-377(例規)「租税特別措置法第40条の規定の適用を受けようとする場合における宗教法人「金光教」の包括下にある教会の標準的規則について」

昭和55年12月24日付国税庁長官通達、直資2-402(例規)「租税特別措置法第40条の規定の適用を受けようとする場合における宗教法人「曹洞宗」の包括下にある寺院の標準的規則について」

昭和59年10月11日付国税庁長官通達、直資2-250(例規)「租税特別措置法第40条の規定の適用を受けようとする場合における宗教法人「天照皇大神宮教」の包括下にある支部の標準的規則について」

(注、宗教法制研究会では、対応規則を例示し、各条文内容について具体的に説明したが、ここでは省略する。)

#### 4 おわりに

全国の18万余の宗教法人の規則の多くは、租税特別措置法第40条の非課税要件を完全に満足できる内容のものではないと思われる。

その理由として、宗教法人法施行時の内容のままである場合が多いと思われること、また、過疎地等の宗教法人の場合は、責任役員の数(6人以上)、総代の数(責任役員の数2倍超)等について充足することや、監事の設置等が困難であること等が考えられる。

しかしながら、政府における公益法人制度の抜本的改革の状況を考えると、民法法人のみならず、他の公益法人等、すなわち宗教法人等についても、非課税制度の見直し等の検討が行われる可能性があると考えられる。

報告者の所属する団体の場合、昭和61年、被包括宗教法人の規則の範例について全面的な見直しを行い、全国の被包括法人が、租税特別措置法第40条及び相続税法第66条第4項の非課税要件を満足する内容となるよう、規則の変更申請を行い、所轄庁の認証を受けている。また、決算報告等についても、それぞれ、信者その他の利害関係人に対しての公告を行っている。

〔参考文献〕

- 1 武田昌輔監修、DHCコンメンタール所得税法、第一法規株式会社、昭和58年
- 2 武田昌輔監修、DHCコンメンタール相続税法、第一法規株式会社、昭和56年
- 3 注解所得税法研究会編、三訂版注解所得税法、財団法人大蔵税務協会、平成13年
- 4 武田昌輔著、新訂版詳解公益法人課税、全国公益法人協会、平成12年
- 5 梶野研二・奥田芳彦編著、新版公益法人の税務、財団法人公益法人協会、平成16年
- 6 山田弘編、平成15年版図解譲渡所得、財団法人大蔵税務協会、平成15年
- 7 井上恵行著、改訂宗教法人法の基礎的研究、第一書房、平成7年
- 8 文化庁、宗教法人の規則（改訂版）、ぎょうせい、平成15年
- 9 西尾祐男著、〔五訂版〕宗教法人の税金相談、ぎょうせい、平成11年
- 10 田中義幸著、NPO法人の税務、税務経理協会、平成15年

（注） 引用の法令及び取扱通達の内容は、宗教法制研究会報告時点（平成16年3月27日）のものである