

宗教法人に対する贈与と相続税法66条4項

岩谷宗圓 ((宗)天台宗東窟寺副住職)

はじめに

本稿の目的は、宗教法人が果たす宗教的公益に対する税法からの不当な抑圧の可能性が存在する相続税法（以下「法」という。）66条4項の適用について考察し、その不当な適用に警鐘を鳴らすことに主眼を置く。法66条4項は、歴史こそあれ、未だその適用について経験とそれに関連する考察も乏しいことから、不用意な適用による弊害を招く可能性があると危惧するところである。

本稿で採り上げる法66条4項は、あまりなじみの薄い条文である。条文の内容は、法人税法2条6号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（以下「公益法人等」という。）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相続税法64条1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場合」には当該公益法人は個人とみなされて贈与税が課税されることになる、というものである。一見して分るように、そもそも個人のみを納税義務者とする相続・贈与税法の考え方と異なり、法人を納税義務者とみなす、例外規定であることから、自然、その適用にもいびつな背景が存在す

ることが考えられ得る。

この規定は、相続または贈与時における、公益法人等を利用した租税回避の防止規定であり、それにより租税回避目的の公益法人等への贈与は排除されると考えられている¹⁾。しかし、法66条4項の解釈・適用次第では本来的に、正当に非課税であるべき公益法人等への寄付・贈与までもが課税に服する（つまりは、贈与者の公益増進という目的と受贈者である公益法人の公益活動の妨害という二つの弊害が存在する。）ことになるおそれがある²⁾。

以下、本稿では、宗教法人に贈与があった際に法66条4項が適用される可能性とその適否について考察してゆくものとする。なぜ宗教法人かという点、まず、多種多様な公益法人の中でもその大部分を占める³⁾ことがある。そして、他の公益法人とは事情を殊に異にし、税法の適用にあたって、慎重にならざるを得ないと考えられる事情⁴⁾があり、なにより、法66条4項の適用上、法人と親族・家族の関係において、その判断を誤らせる可能性が高い（後で詳述。）と言えるからである。

具体的にどのようなことが問題になり得るのか。わかりやすいように起こりうる典型的なケースを2つ例示してみたい。

- ・ 宗教法人甲寺の元住職は、住職籍を息子の現住職に譲った後に、寺のために使って貰おうと自らの私的財産として有していた現金1億円を宗教法人Xに寄附した。
- ・ 宗教法人乙寺の住職は寺の土地及び建物が自己の名義になっていることを知った。これらは宗教的な土地及び建物であって、寺の名義であるのが正常なところであると思った住職はこの土地及び建物の名義を乙寺に移すために贈与の手続をとった。

当然、租税回避の意思がないものと考えた上で、条文の解釈次第では、これらの行為には法66条4項の適用の可能性があると言えるのである。この法の適用が厳格或いは強固に過ぎることがあれば、課税により宗教法人の公益活動が害される結果となるといわざるを得ない。また、逆にルーズになれば、租税回避の温床になってしまう。法66条4項はこれまではあまり重要視されてこなかった規定であるが、戦後も60年が経過し、世代転換に加えて宗教界では過渡期に差し掛かっている今後にかけては、相続・贈与について本稿で取り上げる問題は少なからず取沙汰されることになることを考える。

第1章 個人から公益法人等へ財産寄付があった場合における 贈与者・受贈者、両者の課税関係の概要

法66条4項の適用があるのは、個人から同条同項に規定する公益法人等に対し、財産の移転があった場合であるが、財産の移転にはいくつかのケースが考えられ、また公益法人等についてもいくつかの状況が考えられるので、ここに、本題である法66条4項の背景である、個人から公益法人等への財産のシフトがあった場合における個人側と公益法人側、それぞれに対する課税関係⁵⁾について概観することにする。

公益法人等への財産寄付の態様と課税関係をまとめると、寄付の時点に応じて、A生前寄付、B遺言による寄付、C相続人による相続財産の寄付に区分され、各々のケースについて公益法人が（1）既設か、（2）新設か、に分かれることになる。そして、各々の課税関係については一定の要件を満たすか満たさないかで課税の有無が決まってくることとなる。

次の〔表1〕は上述の課税関係を一覧に表したものである。なお、法12条1項3号、法21条の3第1項3号に規定の非課税財産が対象となる場合は除くものとしている。

〔表1〕

寄付の形態	新設・既設の区分 1 既設 2 新設	個人側 (所得税 ^⑥ ／相続税) ・原則規定 ・例外規定	公益法人側 (相続税) ・原則規定 ・例外規定
A 生前寄付	1 既設の公益法人に対する贈与	・譲渡所得税(所法59①) ・非課税(措法40①)	・課税なし(法1の3、1の4) ・贈与税(法66④)
	2 公益法人設立のための財産の提供	・譲渡所得税(所法59①) ・非課税(措法40①)	・課税なし(法1の3、1の4) ・贈与税(法66④)
B 遺言による寄付	1 既設の公益法人に対する遺贈	・譲渡所得税(所法59①) ・非課税(措法40①)	・課税なし(法1の3、1の4) ・相続税(法66④)
	2 公益法人設立のための遺言による財産の提供	・譲渡所得税(所法59①) ・非課税(措法40①)	・課税なし(法1の3、1の4) ・相続税(法66④)
C 相続人による相続財産の寄付	1 既設の公益法人に対する相続財産の提供	・相続税(法1の3) ・非課税(措法70)	・課税なし(法1の3、1の4) ・贈与税(法66④)
		・譲渡所得課税(所法59①) ・非課税(措法40①)	
2 公益法人設立のための相続財産の提供	・相続税(法1の3) ・譲渡所得課税(所法59①) ・非課税(措法40①)	・課税なし(法1の3、1の4) ・贈与税(法66④)	

() 内、相続税法(法) 所得税法(所法) 租税特別措置法(措法) とする。

第2章 相続税法66条4項の適用

第1章で概説したように、個人が公益法人等に対し贈与または遺贈をした場合、公益法人等は原則として課税に服することはない（法1の3、1の4）。しかし、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特別の関係がある者の相続税等の負担が不当に減少する結果となると認められるときは、当該公益法人は個人とみなされ相続税等が課税されることになる。ここにおいて、66条4項条文中の「不当に減少する」こととはどういうことなのか、又その判断要素はどういったものなのか。本章では法66条4項の適用につき争われた裁判例（最高裁判例はない。）をみながらその争点を明らかにしていくこととする。

1. 裁判例⁷⁾

法66条4項に関する裁判例はそのほとんどが医療法人に対してのものである。

なお、「不当に（な）」という文言について、不確定概念に該当するかどうかの争いもあるがこの点については、既に一応の決着が付いている⁸⁾ので割愛する。

（1）不当な減少に当たるとされた事例

東京地裁昭和47年11月20日判決では、法66条4項所定の財産の提供者等の親族その他の特別関係者の相続税等の負担が、不当に減少する結果となるといえるためには、公益法人等に対する財産の提供等があり、その時点において、「その法人の社会的地位、寄附行為、定款等の定め、役員構成、収支の経理および財産管理の状況等からみて、財産の提供者等ないし

はその特別関係者が、当該法人の業務、財産の運用および解散した場合の財産の帰属等を実質上私的に支配している事実があれば足り」る、とされた⁹⁾。

(2) 不当な減少に当たらないとされた事例

東京高裁昭和50年9月25日判決（以下、「50年判決」という。）の一件のみである。同判決は前述（1）判決にあげられた諸状況に照らし、当該公益法人に私的支配の行われるおそれが「客観的に明白である場合」には相続税等の不当な減少があるものとする判示した。

2. 通達の規定

これまでの法66条4項につき争われた裁判例により、法66条4項の立法趣旨、適用対象につき、医療法人に対しても法66条4項の適用があること等については、既に明確な判示を得ているといえる。訴訟上では50年判決を期に法66条4項適用をめぐる争いは新たに起こされていない。残された問題点は、50年判決で判示された税負担の不当な減少という状況の判断に係るメルクマールの具体的検討である。

公益法人等に法66条4項の適用があるのは、税負担が不当に減少する結果となると認められるときであり、それは当該公益法人等と特別の関係を有する者が当該公益法人等を私的に支配している状況が確認されるときであると解するのが妥当である。では、その「私的支配」とは具体的にどういう状況を指すのか。裁判所の判断を抽出し、実務レベルとして通達の判断をあわせると次の3点にまとめられる。

- I 財産の贈与者、提供者又はその特別関係者による提供財産の私的な支配、つまり使用収益の事実上の享受があること。
- II 法人の役員の構成が、贈与者等又はその特別関係者による支配を容易

にする状況にあること。

Ⅲ 将来解散した場合に財産提供者等へ残余財産が最終的に帰属する状況の存在があること。

(以下、この3つの要素を三大要素と呼ぶこととする。)

この三大要素は法66条4項に対する通達である次に示す39年通達¹⁰⁾の14から導き出されている。

(1) 贈与等を受けた法人が贈与等をした者又はその親族その他特殊の関係がある者に対して次に掲げるいずれか行為をし、又は、行為をすると認められた時に負担が不当に減少する結果となるとしている。(Ⅰ使用収益の享受)

- (イ) 財産の居住、担保その他の私事利用
- (ロ) 有利な条件での金銭の貸付
- (ハ) 財産の無償譲渡、低額譲渡
- (ニ) 財産の過大な利息、賃借料での借り受け
- (ホ) 財産の過大な対価での譲り受け
- (ヘ) 過大な給与等の支払い
- (ト) 債務の保障、弁済、免除又は引き受け
- (チ) 不正な契約の締結
- (リ) 公益の不正供与

(2) 贈与を受けた法人について寄付行為、定款又は規則において次のような事項が定められていないと負担が不当に減少する結果となる場合に該当するとしている。(Ⅱ役員構成とⅢ残余財産の帰属)

(イ) 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行う法人に帰属すること

(ロ) その法人の役員等（理事等）のうち親族関係を有する者等の数が役員等の数のうちに占める割合が、3分の1以下とすること

これら39年通達の14の諸規定はどのように解釈されるかという点、通達では全てを充分条件と解し¹¹⁾、50年判決では逆に全てを必要条件と解している¹²⁾というギャップが存在する。通達はもとより法律ではなく、法の委任に基づくものではなく¹³⁾、その適用については、一概に倣うこともできないので、その妥当性及び扱いを検討する必要がある。よって、次ではその諸要素の妥当性を個別的に検討することとする。なお、この検討につき、予め筆者の結論を述べると、法66条4項に該当するか否かの判断は三大要素とその他、裁判例で明らかにされた判断要素等につき総合考慮が必要であり¹⁴⁾、諸要素はいずれも充分条件ではなく必要条件であり、総合的な判断が必要とされなければならないと解するところである。

3. 私的支配認定要素の個別的検討

(1) 三大要素のⅠ 使用収益の事実上の享受

具体的に公益法人等とその法人に相続・贈与をした者及びその同族関係者との間に使用収益の事実上の享受があると判断するには、幾つもの場合が考えられる。それらは争訟のつど個々別々に判断するほかはないが、おおよそ、その判断についての類型は、39年通達に上がっている諸要素であるといえよう。そこで、裁判において50年判決までで検討されたものと、39年通達にあげられたものについて概観すると、法人税法上の同族会社の行為計算否認の類型と共通点が見出される（例えば、旧法人税法基本通達355における類型とそれらの適用が相当とされた裁判例¹⁵⁾）。これは、同族会社の行為計算否認は、問題の行為計算が不合理かどうかではなく、基本的には、租税負担の軽減、排除の枠組みを創出するうえで、同族会社であ

ることが決定的な意味をもつかどうかで判断されるべきもの¹⁶⁾であるとの解釈を前提とすると、同族会社の行為計算否認規定と法66条4項は、同族関係を利用した租税回避行為防止規定として、立法技術的な違いこそあれ、その趣旨は同じくするものであり、類型についても共通する部分が多く存在することを理由とすると考えられる。このように考えれば、法人税法上は個別の規定が創設されたため、その役割がなくなり除かれたとされる¹⁷⁾旧法人税法基本通達355と同様の体を有する類型が39年通達で示されているのは、同類型は「同族会社を利用した行為」＝「私的支配の類型」でもあり、それらの類型を公益法人の私的支配の判断要素とすること自体は自然なことであるので、前出39年通達に示された諸要素はそのような面からも重要な判断要素として肯定されよう。

しかし、使用収益の事実上の享受の有無につき、その判断を下すのに39年通達にあげられた諸要素を用いること自体には問題はないとしても、通達にあるようにそれらを十分条件的に、また、機械的に用いることに関しては許されないと解するべきであろう。使用収益の事実上の享受の有無についての判断要素は、その一つ一つにつき詳細な証拠資料から判断しなければならず、単に表面的に条件を満たしているとみられることだけをもって、機械的な適用はされるべきではないといえる。また、元々、39年通達に掲げる諸要素は「使用収益の事実上の享受」という広範な概念の典型例をいくつか抽出したものにすぎないと考えられるのであり、その一つを満たすからといって、一概に決することは、出来ないと解するのが妥当である。

(2) 三大要素のⅡ 役員等の構成

役員等の構成については、定款、寄付行為等の定めにより、役員等について同族関係者がそのうち何人（何割）を占めるかが問題となる。公益法人の運営を私的に行うことができるとみなされる場合や、解散時の残余財

産について役員会の決議をもって、その帰属先を決定する旨の定めが、定款又は寄付行為にある場合は、同族関係者が役員会の過半数を占めることが決定的な要因とされることになる¹⁸⁾。39年通達を引き合いに出した50年判決では具体的な割合については言及していないが、49年判決のうち、法66条4項の適用がなされないと判示された医療法人については、役員のうち同族関係者の割合を10分の4未満とする制限を寄付行為に設けていることをもって、私的支配のおそれのないことの一要因とされている。一方、東京地裁昭和46年7月15日判決では、役員の数には問題にせず、役員会の実情（親睦会程度）を鑑みて私的支配のおそれがあると判示している。結局は役員・役員会についてはその実情が重視されるべきであり、加えて客観的な明白性が必要とされるべきである。通達の「3分の1」という数字は形式上の判断には役立つであろうが、その表面的事実のみをもって私的支配の要素とするには危険が伴うであろう。

また、役員会・理事会の決議に関してその実状を判断に入れるとするならば、50年判決で課税庁側が主張した（判決では言及されていない）「持ち回り」方式の決議の正当性はどうか。決議は本来、理事全員が集まり、合議によりなされるのが原則である。しかし、公益法人等では一般的に、理事の構成は他の職と掛け持っている非常勤理事が多く、理事の招集が困難な実状がある¹⁹⁾。そのような事情に対応すべく「持ち回り」方式を採用している場合にも、その形式だけをとって私的支配の要素と判断することは、現実に即した判断とは言い難いのではないだろうか。

（3）三大要素のⅢ 解散時における残余財産の帰属

法66条4項の適用にあたり、この要素が採り上げられたのは、基に民法72条の存在があることは容易に想像できることである。民法72条は近似の原則（シプレの原則）²⁰⁾を取り入れ財産承継に段階的な判断を加えている。法人には相続人がなく、その残余財産を常に国庫に帰属させるので

は、法人設立者の意思に反することが少なくないから²¹⁾、段階的に設立者の意思を尊重しようとするためにこの規定が創設された²²⁾ようである。民法上議論があるのは、定款・寄付行為等によって構成員を残余財産の帰属権利者とした場合に、非営利性に反しないかという問題がある点である²³⁾。この問題については、それを認めると濫用的な利益分配が行われるおそれがあるから認めないとする意見と、法人の目的達成後の残余財産の分配は場面を異にするとして認めるとする意見が対立している。ここでは、そのことについては詳しく取り上げないが、認めるとする意見の論拠の一つに、濫用の問題は税法上の措置で解決できるとされている²⁴⁾点が注目される。この税法上の措置とは、いわずもがな法66条4項のことであろう²⁵⁾。また、実際の公益法人の許可の実務では、定款で公益法人の設立者自身やその相続人を帰属権利者と定めた場合は、設立を許可しないという扱いがなされている²⁶⁾。これらのことを敷衍すると、解散時の残余財産の帰属という要素は、公益法人の私的支配という論点よりもさらに広く公益法人の公益性自体にも関わる性質を有し、背景的に民法の要請を補完するものであり、法66条4項適用を判断するうえでの必要不可欠の要素であるといえるかもしれない。そのような意味では、この要素を十分条件的にとらえることも考えられうるが、将来性を孕んだ要素でもあるので、慎重に解することを妥当と考える。

(4) その他の判断要素

三大要素以外にも、裁判例ではいくつかの判断要素があげられてきた。ここであげる要素の中には「使用収益の事実上の享受」に重なるものもあるが、(1)で検討した、法人の実際の収支の状況以外の点に着目した要素であるといえよう。

公益法人の経理・財産管理の状況については、法人と財産提供者及びその同族関係者のそれが「実質上明瞭に区別されている」²⁷⁾ことが求められ

る。明瞭性の程度について、東京地裁昭和49年9月30日判決では、単に、収入の計上漏れがあるだけでは特別の利益を享受しているとはいえず、実際に個人的に費消した事実がないと私的支配にはあたらないと判示されている。つまり、明瞭に区分されていない場合というのは、いわゆる「どんぶり勘定」となっているような場合であろう。また、財産の使用・保有状況については、公益法人の財産については一見して、公益活動に直接に供されていないからといって私的に支配しているものと解されるべきではないといえよう²⁸⁾。

第3章 宗教法人に対する相続税法66条4項の適用

法66条4項に該当するか否かの判断は、三大要素とその他50年判決で明らかにされた判断要素等につき総合した考慮が必要であると考察した。そのうえで、三大要素中、将来的な性質を有する解散時における残余財産の帰属主体や形式的な性質を有する役員等の構成や議決方法の要素は、実態的な性質を有する使用収益の事実上の享受の要素よりも消極に扱われるべきであり、かつ、諸要素はいずれも十分条件として捉えられるべきではなく、総合的な判断が必要とされなければならないと解する。

さて、公益法人一般についてはこのような適用の形があるべきであるが、本稿の主題である宗教法人についてはさらに注意が必要となるのである。その理由は、現行税制において宗教法人の取扱いを他の公益法人と同様に、つまり、公益法人の一つとして宗教法人をとらえている建前自体に端を発する²⁹⁾とも考えられる。宗教法人はその歴史的沿革からも、憲法とのかかわりからも他の公益法人と多分に性格を異にする部分が多いのである³⁰⁾。そのような背景を踏まえて、実際に宗教法人に法66条4項が適用された事例を中心に、宗教法人に対する法66条4項の適用を考察してみたい。

1. 昭和50年9月30日裁決（裁決事例集11巻57頁）

請求人宗教法人Xの前住職であったAが、自己名義の土地をX名義にするため贈与をした際に、贈与税が不当に減少する結果となると解され、法66条4項の適用を受けて宗教法人Xに贈与税が課税されたことにつき争われた事例である（以下50年裁決という。）。

請求人Xは対象土地の一部につき、そもそもXの寺領であること、一部の土地につき錯誤登記の是正であり手続上は贈与の形式をとっていても、実質的には贈与ではなく、本来あるべき形に戻しただけであるとしたこと等を主張した。

裁決では、本件は土地の贈与であると認定したうえで、税負担の不当な減少については以下の点をもって、私的支配のおそれがあるとの事実を認めた。（1）寺則につき、①解散時の残余財産が解散時の住職（住職がないときは寺族）に帰属する旨の規定があること、②住職の任命、責任役員については寺則で一応整備されているものの、慣例として住職は世襲制であり、法人の運営も事実上代表役員である住職の自由裁量（「お寺さん任せ」）となっていること、③毎会計年度終了後3月以内に財産目録の作成、門徒総代への報告の義務を課した規定がないこと、また会計帳簿も作成されておらず収支実態も明らかでなく、事実上、宗教法人と住職につき会計が「どんぶり勘定」となっていたこと。（2）使用収益の享受について、贈与後の土地の用途として①贈与者の実子が居住したままであったこと、②隣接する飲食店業者の駐車場として賃貸されていたこと。

本件について、形式が贈与であり、土地の真の所有者がA個人であったことは、裁決の判断どおりであろう。問題は、法66条4項の適用につき、私的支配の認定のための諸要素の具体的判断である上記（1）（2）の各

諸事情についてである。宗教法人としての特性を考慮に入れず、公益法人の一つとして本事例の検討にあたるとすれば、(1)(2)を総合的に判断し、法66条4項の適用を認めた判決の判断の適否は、これまでの考察に照らせば、疑う余地のないところであるといえよう。しかし、「私的支配」の判定につき宗教法人特有の事情を考慮に入れると、問題点が存在すると思われる。つまり、表面上、他の公益法人一般では「私的支配」と認められることについて、宗教法人であるが故に、言い換えれば、背景に宗教的事情が存在することを理由に私的支配とは認められないことがあるのではないか、ということである。以下では、その点について検討していく。

2. 私的支配判断要素に関する宗教法人の特殊事情

(1) 宗教法人規則

私的支配の主たる判断要素である、解散時の残余財産の帰属、役員等の構成、役員会の議決の方法等について考察する。これらについては、各宗教法人単位あるいは包括宗教法人単位で規定される宗教法人規則（宗教法人法（以下、宗法という。）12条により義務付けられている。）に規定があるのが通常である。まず、代表役員関係についてみる。宗法18条2項では「代表役員は規則に別段の定めがなければ責任会の互選によって定める」と規定している。ところが、この「別段の定め」である、各単位法人の規則には「この法人の代表役員はこの寺院の住職をもって充てる」等の定めがあるのが通例であり、宗教業務上特定の地位の者（宮司、住職、牧師、教会長、主管者などと呼称されるが、以下便宜上「住職」とする。）が、即ち責任役員という構図ができているのが現状である³¹⁾。代表役員は宗教法人としての「事務」活動を行う場合の代表である。かたや住職は宗教団体として「宗教」活動をするときの宗教上の最高権限者である。現状では、特定の者が住職たる地位と代表役員たる地位を兼有³²⁾しているため、

両者の権限行使の方法や権限の範囲について、大きな混乱が生じているのが実情であり、「住職として宗教的最終決定権をもっていることが、あたかも宗教法人の管理運営についても、代表役員たる地位において、最高、最終の決定権をもっているかのように運営されているといっても過言ではなからう」³³⁾といわれる現状がある。このような実情をみれば、宗教法人の、宗教団体としての宗教活動については、住職の自由裁量で行われることにつき教義・宗教的良心に反しない限りは、なんら問題はないのであるから、問題は、代表役員としての行動に責任役員会の制約がかかるか、かからないかである。よって法66条4項適用において、私的支配が行われているか否かを見る場合にもいわゆる「お寺さん任せ」となっているその内容と実情に着目し、それが宗教法人としての性質をもつものに関してまでも及んでいる場合には、私的支配の事実があるとされてしかるべきであろう。

住職規定、解散時の残余財産帰属の点については、50年裁決で言及された「世襲」というキーワードが存在する。現在、宗教法人中、仏教系の多くは住職につき世襲³⁴⁾が多く、神道系等にもその流れは見られる。中でも仏教系のうち、規則上で（真宗大谷派³⁵⁾）あるいは教義として（浄土真宗本願寺派³⁶⁾）世襲によって住職が承継される宗団は特に注意が必要となる。住職即ち代表役員であるのなら代表役員も世襲ということになるが、この点を私的支配の面からいかにとらえるべきであろうか。先にあげた本願寺派などは宗教的意志・教義の面から世襲制を根本としている³⁷⁾事実がある。このような場合、世襲制であるということをもって私的支配のおそれがあるとみなして課税を行うことは、信教の自由に抵触することにはならないのだろうか。その点にも考慮が必要であろう。また、それ以外の宗教法人（特に仏教系）についても、世襲の方が、宗教活動が円滑に進むため、それが一般的に慣習化しているからではないのであろうか³⁸⁾。

加えて、前出のような世襲を重視する団体においては、それ故に、解散

時の財産帰属についても、住職またはその寺族としていることも多いようである³⁹⁾。民法34条法人について、定款、寄付行為にそのような規定をおけば、実務上認可が下りないとされることは前述したが、その点でも宗教法人の独自性が肯定されているといえるのかもしれない。解散時の財産帰属や役員を選定方法など、これら判定要素につき、他の公益法人等の場合と同じく解せば、宗教法人または各単位宗教法人の特殊性並びに宗教的事情を無視する結果となってしまう。結論としては、宗教法人規則上にある規定のみから、その法人を私的に支配できる仕組みを有しているかどうかを判断する、つまり私的支配認定要素に抵触する規則があることだけをもって、法66条4項を適用するのは、かなりの「危険」が伴うといえる⁴⁰⁾。窮極的には、それら世襲に関わる要素等は総合考慮をするうえで、私的支配の判断要素のうち、主たる要因とするべきではないといえよう。つまり、宗教法人規則というものは、それ自体に強い宗教性を帯びていることが考えられ、宗教法人規則を材料に私的支配の有無の判断を下すと、信教の自由・政教分離からも問題が発生する危険性がある。解決策の一つとしては、その法人の規則については、本来、私的支配認定の大きな要素となるものではあるが、宗教法人については、それは消極に解するということがある。このようにむしろ消極に捉えることが、つまりは宗教法人の特性を積極的に考慮に入れた、法の解釈となると考えるべきである。

よって、規則という形式面からではなく、使用収益の事実上の享受という実態を重視して判断する原則的な姿勢が強められる必要があるといえる。

(2) 使用収益の事実上の享受

前述のように、私的支配の判断につき、宗教法人規則を消極的に扱えば、必然的に使用収益の事実上の享受が重要な判断要素となる。その点、実際に使用収益の事実上の享受が認められる場合は、現に私的支配が

行われている可能性が高いといえるので、問題は少ないであろう。使用収益の事実上の享受の判断要素として39年通達や50年判決であげられたものにつき、概ね宗教法人にも当てはまると考えられる（特に金銭の流れなど）。しかし、50年裁決で根拠の一つとされた、居住要件（39年通達の14（イ））については、若干の考慮が必要であるといえる。例えば、寺院の場合、住職及びその寺族が居住する「庫裏」については宗教的資産と解されている⁴¹⁾ことが挙げられる。もっとも、法66条4項の解釈上、庫裏に居住しているからといって宗教法人を私的に支配しているとはみなされることはない⁴²⁾と解するが、注目すべきなのは、他の公益法人とは異なり、法人資産につき「居住」そのものについて宗教的意味、あるいは宗教上の必要性を持つことがあるということである。つまり、宗教法人にとっては「庫裏即宗教財産且住所」であり、居住について公私の区別がつき難い事実があるといえよう。ゆえに、庫裏等、宗教用資産につき、他の公益法人等と同じように居住の事実そのものをもって、私的支配の理由とすべきではなく、居住の背景や実態・現況を考慮すべきである。その際、宗教用資産につきその本来の使用目的と実際の使用方法が著しく異なると認められる場合⁴²⁾などは、そもそも宗教や公益からその目的が逸脱しているのだから、私的支配に服していると解されるべきであろう。その点で言えば、50年裁決は当該寺院建物の一部につき、名目上「礼拝所、納骨堂、門信徒研修所」としていたものの一部を借家としていた事実をもって私的支配の判断をしている。賃貸は完全に経済的行為と考えられるので、実態・現況を踏まえた適切な判断といえよう。また、このように、法66条4項適用対象の贈与・相続財産につき収益事業の用に供されている（た）場合などは、そもそも宗教法人の目的外の行為を目的とした贈与等が行われたといふべきである。このような事実が認められた場合などは、宗教法人の独自性は無関係であるのだから、他の公益法人と特に別意に解する必要はないであろう。

なお、以上の考察も踏まえると50年裁決の、使用収益の事実上の享受の判断については妥当なものであるといえよう。ただし、この議論をするうえで、寺院財産と個人財産が峻別されていなければならない⁴³⁾が、50年裁決については、当該寺がこの点を明らかにしていなかった（財産目録の不備、土地の個人名義登記）ことが争いの発端になっている。

50年裁決のように財産目録も収支計算書の作成もなく、現金の流れが専ら不明で、いわゆる「どんぶり勘定」⁴⁴⁾とされているような場合は、私的に支配していると認められても、致し方ないところであろう。収支計算書は年収8000万円以下の法人についてはその作成が免除されているとはいえ、本来は作成すべき、または、するのが望ましいことはいうまでもなく、宗教法人として社会的に努力しなければならない性質のものである。

3. 宗教法人の独自性

最後に宗教法人についてこのように、他の公益法人とはある種、別格に扱う⁴⁵⁾ことについて、その正当性の根拠を宗教法人の独自性として簡略に示しておくことにする。

(1) 歴史的沿革

歴史的沿革から宗教法人の独自性を明らかにするうえで、最も重要な点は、寺社をはじめとする現在宗教法人とされる宗教団体が、宗教法人法及びその前身である宗教団体法制定よりも更に前、民法制定よりもずっと以前から存在し、我が国の宗教的公益活動を担ってきたという事実である。公益法人非課税措置は歴史的には寺社・墓地等に対する地租の取扱いに端を発するといわれている⁴⁶⁾。つまり、公益法人等に対する非課税措置の淵源は宗教法人にあったものともいえるのである⁴⁷⁾。

(2) 憲法上の取扱い

他の公益法人では、問題になり得ない最も大きな問題点として、憲法上、国と宗教法人の関わりについては、信教の自由（憲法20条）と政教分離規定（憲法89条）が存在する。これらは大きな論点ではあるが、紙面の都合上、詳述しない。税法上では、特に優遇措置が免税団体に対する経済的な利益の付与と団体に対する活動の統制という二面性を持つ⁴⁸⁾ということを用いて止める。

(3) 会計処理

宗教法人は広義の公益法人に含まれ、税法上も公益法人等として分類されるが、宗教法人が会計を実践するうえでは、他の公益法人等と異なった宗教法人独自の会計領域が存在すると考えられる⁴⁹⁾。

まず、民法34条により設立された公益法人（以下34条法人）については、その会計基準として「公益法人会計基準」が昭和60年より公表され、多くの34条法人はこの基準に基づいて会計をしている。宗教法人も公益法人の一つであるとの前提に立てば、この基準によることも考えられるが、本来的に34条法人を対象に作られた同基準を宗教法人についても適用することには疑問である⁵⁰⁾。理由の一つに、宗教法人は、本来的に普通法人や他の公益法人の会計のように、すべての事象を貨幣的尺度で評価し測定することに適しない多くの部分を含んでいるとも考えられることがある。つまり、宗教活動は本来対価性を持つものではなく、そのような本来の宗教活動によって得た収入を企業会計と同じテーブルに乗せること自体、宗教活動の本質を変えてしまうことにもなりかねない⁵¹⁾ということがあるからである。

おわりに

以上を総括して、法66条4項の解釈については、宗教法人も含め公益法人全般につきその詳細を示す39年通達が存するが、50年判決の意義も鑑み、通達の機械的適用、諸要件の十分条件的適用は公益法人全般につき回避されるべきであろう。

公益法人等に対する法66条4項の適用は、個別具体的に事実認定を丁寧に行うことはいうまでもないが、宗教法人については判断の際の個別具体性に加えて、その特殊性を考慮に入れるべきであると考えるのが結論である。宗教法人に法66条4項の適用を考える際には、漫然と他の公益法人と同様の類型にあてはめて考えるのではなく、私的支配の判断の諸要素につき宗教法人独自の合理的な理由及び慣習を尊重する必要があるはずである。法66条4項の適用はこのように考えることで「はじめに」で例示したケースについても、宗教活動を妨害する結果となる不当な課税は避けられるものと解する。

また、宗教法人が公益法人の一つに数えられ、他の公益法人と十把一絡げにされている問題⁵²⁾については、思うに、宗教法人の果たしうる「公益」はその達成の判定が困難あるいは不可能であり、積極的に公益の増進を図る活動をする他の公益法人とは、その扱う「公益」が精神性主体（invisibleなもの）か物質性主体（visibleなもの）かという違いが、その最大の要因ではないかと考える。この点に関しては公益法人税制改革に向けて、まだまだ議論が必要となろう。

また、今後の課題としては、筆者側である宗教法人側からの視点でも、法66条4項の適用に関してだけでなく、収益事業課税等も含めて、宗教法人自らが課税について課税庁から適正な対応を受けられるような状況を

作り出す必要があると感ずる。つまり、課税上問題視される宗教法人につき、帳簿・書類の整備、法人財産と住職個人財産の峻別、寺院規則の整備等を徹底する必要があると思われる。宗教法人は、いかに信教の自由で保障されている面があるとはいえ、社会活動をする以上は、租税との関わりにおいて、事務的な努力も必要とされるのは当然のことである。またその責務を果たすことが、宗教法人自身の利益になる（「坊主丸儲け」などという揶揄を受けなくなる）と信じて本稿を締め括ることにする。

【脚注】

- 1) 戦後のシャープ勧告参照。又、2章で挙げる裁判例参照。
- 2) 桜井四郎「公益法人の設立と租税回避行為」税理29巻2号（1986）13頁には、公益法人等の設立と課税については、「公益法人の事業遂行による公益の増進という面と、租税負担の公正の担保という2面から考えなければならないが、公益法人に対する税制の基本的考えにてらして、租税負担の公正を期することのみ重視し、適切な公益事業が阻害されてはならないだろう。」とある。
- 3) 全公益法人中約70%を占めている。
- 4) 憲法上の信教の自由、政教分離等。
- 5) 公益法人等に対する財産のシフトにおける課税関係を概括的に紹介したものに、奥田周年・渡邊正則「公益法人・NPO法人等への財産シフト」税理44巻9号（2001）99頁、杉本茂・藤巻雅代「財団に対する贈与・遺贈の問題点」月刊公益法人28巻12号（1997）16頁、粕谷幸男「公益法人等への贈与等をめぐる非課税規定」北野弘久ほか編『争点相続税法』（勁草書房、1995）46頁、小池良・「公益法人に対する贈与とその課税関係」税理35巻1号（1992）90頁、池田隆「公益法人をめぐる相続税・贈与税等の取扱い」税理34巻5号（1991）143頁、谷山治雄「公益法人に対する相続財産の寄付」『資産税と事例研究』（別冊税経通信保存版1号）（税務経理協会、1984）291頁等がある。
- 6) 寄付が特定寄付金に該当する場合には、所得税の寄付金控除の適用を受けられる（所法78）。
- 7) 法66条4項につき直接に扱われた主な裁判例として、東京地裁昭和46年7月15日判決行集22巻7号963頁、東京地裁昭和47年11月20日判決税資66号979頁、東京地裁昭和49年9月30日判決行集25巻8・9号1141頁、東京高裁昭和49年10月17日判決行裁例集25巻10号1254頁、東京高裁昭和50年9月25日判決行集26巻9号1023頁等がある。
- 8) 前掲注7東京地裁昭和49年9月30日判決等該当部分等参照。

- 9) 同旨のものとして東京地裁昭和49年9月30日判決。
- 10) 昭和39年6月9日直審(資)24直資77国税庁長官宛国税庁長官通達「贈与税の非課税財産(公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分)および公益法人に対して財産の贈与等があった場合の取扱いについて」通達。
- 11) 杉岡映二「判批」税経通信34巻15号(1979)203頁。また『DHCコンメンタール相続税法』武田雅輔監修(第一法規出版)7370頁では、十分要件ではあるが、必ずしもそのすべてが必要条件であるとは規定されていない、とある。
- 12) 判決は39年通達の規定にある事項について「形式的にはその1、2の項目に該当するとしても必ずしもそれによって直ちに右相続税法の条項に該当し、その立法目的に合致するものであるとはいえず、それに該当するかどうかは、事案の全体をみてさらに検討されねばならない」としている。
- 13) 通達の法源性については金子宏『租税法』(弘文堂、第9版、2003)112頁、及び最高裁昭和38年12月24日判決訟月10巻2号381頁。
- 14) 水野忠恒「医療法人の設立と課税関係」税務事例研究45巻(1998)57頁67頁。
- 15) 高価買入につき東京地裁昭和45年2月20日判決行集21巻2号258頁、低価譲渡につき東京高裁昭和49年6月17日判決税資75号801頁、用益贈与につき東京地裁昭和47年3月9日判決税資65号409頁、債務の無償引受につき東京地裁昭和47年9月12日判決行集23巻8・9号691頁、等がある。
- 16) 田中治「相続税の評価と租税回避行為」北野弘久先生古希記念『納税者権利論の展開』(勁草書房、2001)387頁。
- 17) 前掲注11・『DHCコンメンタール相続税法』3575頁。
- 18) 前出東京地裁昭和49年9月30日判決。
- 19) 渋谷幸夫『公益法人の機関と運営』(全国公益法人協会、増補改訂版、2002)230頁。また「持ち回り方式」決議の効力そのものについては、定款・寄付行為に商法260条の2第1項のような規定をおかない限りは有効なものと解されている(同書231頁)。
- 20) 林寿二『公益法人の研究』(湘南堂書店、1972)114頁。
- 21) 鳩山秀夫『日本民法総論』(岩波書店、1907)227頁。
- 22) 星野英一『民法概論I』(良書普及会、改訂版、1977)150頁、我妻栄『民法総則』(岩波書店、新版、1965)192頁。
- 23) 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)57頁、須藤純正「中間法人制度の創設に関する問題点」NLB372号(1987)8頁。
- 24) 中田・前掲注23・57頁、須藤・前掲注23・9頁。
- 25) 星野・前掲注22・150頁。
- 26) 中田・前掲注23・57頁、須藤・前掲注23・9頁。
- 27) 前出東京地裁昭和49年9月30日判決。
- 28) 50年判決参照。

- 29) この点については多くの論者が問題視している。北野弘久「宗教法人法改正と今後の課題」法律のひろば49巻4号(1996)29頁では公益法人の課税上の取扱いをどうすべきかなどは「各公益法人の性格、目的、規模等によって区別して論ずるのが筋合点である。」、同様の意見に、矢野秀利「公益法人課税・宗教法人課税の見直しの論点」税経通信51巻4号(1996)122頁、大石眞「宗教団体と宗教法人制度」ジュリスト1081号(1995)12頁、松沢智「宗教法人等公益法人課税の論拠」税経通信43巻13号(1988)24頁では「宗教法人も一律に公益法人の中に取り込んで全く同一視することは問題がある。」等と述べられている。
- 30) 確井光明教授は「宗教法人は現行法人税法において『公益法人等』に一括して含まれているにもかかわらず、公益法人とは相当に異なった性格のものであると考えている」(確井光明「宗教法人課税の現状と課題」ジュリスト増刊総合特集33号(1984)124頁)としている。
- 31) 安武敏夫「宗教法人の実態と税務問題」丸山照雄編『宗教と税制』(新泉社、1985)178頁。
- 32) 谷口知平教授によれば「住職の生活は教義の宣布、教化という聖域と契約や所有権にかかわる俗域とを兼ね備えてい(て)住職は「聖俗兼有の地位」のあるとしている(谷口知平「条理による住職選任と代表役員の地位」龍谷大学宗教法研究会編『宗教法研究〔第2輯〕』(法律文化社、1981)252頁)。
- 33) 安武・前掲注31・182頁。
- 34) 仏教系宗教法人では、世襲を原則とするほうが、まず例外である。世襲は近・現代的な慣習であるといえる。
- 35) 「寺院の住職は、先代住職の卑属系統であって、男子である教師が、これを継承するものとする」(真宗大谷派寺院教会条例11条)。
- 36) 「住職は世襲であって、宗祖の系統たる大谷宗家の家計に属する者が、左の順序によって、これを伝灯相承する」とし、その順位を「(1)嫡出の長男子(2)嫡出の長男子の長男子(孫)」としている(本願寺寺院規則11条)。
- 37) 本願寺派の開祖は親鸞の流れをくみ、妻帯や家族を持つことが基礎となっている。そのため本願寺派では「血脈相承(けつみやくそうじょう)」という住職の血統をもって寺院を相承しているところに大きな特徴があるとされる(白鳥幸雄「一問一答 世襲制からみた宗教法人の責任役員の資格について」宗教法講座7号(1983)76頁)。
- 38) 伝統的な仏教系宗教法人では檀家制度の名残故に地域的な活動が中心となる、そのような意味では、血族関係があるほうがより円滑な活動ができるという考え方もある。
- 39) 宗教法人の解散時における残余財産の帰属については、寺院規則を有していない寺につき、その寺の解散時の残余財産が帰属するのが住職等である「慣習」があると認められる場合には、住職等に残余財産が帰属することを認めた判決(名古屋高裁昭和36年12月15日民事2部判決判時292号19頁)がある。
- 40) ここでいう「危険」とは憲法上の問題を主とする。例えば、仮に、真宗大谷派の

ような世襲及び解散時の財産帰属の規定を設けていることを理由に法66条4項を適用した場合、信教の自由が侵害されるおそれがある。逆に、大谷派の特殊事情を考慮し課税しないとすると、宗派上の理由がなく積極的に規定を置かない他の宗派寺院においては課税される余地が残り、宗教団体間での平等が失われる可能性がでてくるほか、特定の教義を有する宗教法人について課税を行わないことになり、政教分離に反する可能性も否定できないだろう。

- 41) 宗教法人法3条に境内建物の一つと規定されている。又、東京地裁昭和32年2月28日判決行集8巻283頁。現行では地方税法348条2項3号で固定資産税非課税。
- 42) 施設の実態として保養所的なものを「礼拝所」としている場合や、「境内地、境内建物」としていても一部個人の別荘的なものとしている場合などがこれに当たるだろう。このような場合は固定資産税や都市計画税も非課税とはならない（北野弘久「宗教法人への課税と政教分離原則」『憲法と税財政』（三省堂、1983）288頁）。なお、この点につき税務当局の厳格な調査が必要であると北野教授は述べている。
- 43) 寺院財産と住職の財産について、福島地裁平支部昭和31年3月30日判決下級民集7巻3号792頁参照。また、寺院財産の実体上の所有権の帰属はその取得原因等の事情等の総合判断によるべきであろう（永倉嘉行「判批」宗教判例百選〔第2版〕（1991）169頁）。
- 44) このように宗教法人と住職個人の財産が渾然一体となっていることは税務行政から寺院財産の私有化、私物化という公私混同との批判も多い（白鳥幸雄「一問一答・寺院の財産は個人財産か団体財産か」宗教法講座6号（1981）82頁）。
- 45) 憲法学説から宗教法人優遇措置の合憲性の根拠として「憲法的許容説」とよばれる考えがある。これは「宗教法人が性質上典型的な公益法人などと異なることを認めたいうえで、しかし、憲法は宗教の持つ国民生活上の意義や役割を承認するがゆえに、立法政策上免税措置も許容される」（大石眞『憲法と宗教制度』（有斐閣、1996）274頁）とする考えである。この説によれば宗教法人に対する課税問題がある程度柔軟に考えられよう。
- 46) 石村耕治「公益法人課税の現状と課題（四）」旬刊国税解説速報999号（1984）5頁以下に詳しい。
- 47) 石村耕治「宗教法人の公益性と税制問題」前掲注32・『宗教と税制』126頁。
- 48) 田近肇「アメリカ宗教法人税制の検討—憲法の視点から—」宗教法21号（2002）231頁。
- 49) 齊藤稔「宗教法人に対する税務調査の現状と宗教法人の会計」宗教法21号（2002）34頁以下、田代収「宗教法人の経理の現状—伝統教団ほか一般事例を中心に」前掲注31・『宗教と税制』201頁以下に詳しい。
- 50) ちなみに、現在日本公益法人協会から「宗教法人会計の指針」が平成13年5月14日付けで出されている。
- 51) 齊藤・前掲注49・36頁。
- 52) 佐藤義文助教授は「宗教法人の使命は、信者を獲得しその固定化された信者を教

化育成するものであって、将来その利益を社会へ還元する他の公益法人とは本質的に異なるもので、公益法人としてこれを認めることはできない」としている（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、38頁）。しかし、このように宗教法人の公益性の違いというものを公益性自体の否定と広げてしまうのには、疑問である。宗教活動の公益性を全面的に否定することは實際上困難であろうし、また、不適切である（玉國文敏「宗教法人課税のあり方」ジュリスト1081号（1995）18頁）ので、ここでは、性質の違いと捉えるのが妥当であろう。佐藤助教授のいうように、宗教法人には確かにマイクロな活動目的をもつ側面があるが、だからといってマクロな公益活動目的が否定されるわけではないと信ずる。つまり、信者等の教化（マイクロ面）は積極的目的であって、各宗教法人個々の目的であり、宗教法人全体及び宗教というものの目的ないし役割は社会の安寧秩序の構築（マクロ面）であり、それは個々の宗教法人の活動によってもたらされるものであるといえよう。この点を無視して公益法人とは別個の宗教法人課税の論理を見出す同助教授の結論はいささか飛躍に過ぎるといえるだろう。