

<論 説>

# 一般社団法人を活用した租税回避を巡る 相続税法における否認規定の一考察

A Study of Anti-Avoidance Rules  
for the Inheritance Tax Act over tax avoidance  
by use of the General Incorporated Associations

川 股 修 二

## I. はじめに

近年、資産の移転に関する税制の複雑化が見られ、新しい資産移転の手法として民事信託による資産承継も注目されている。また、相続税法の度重なる税制改正で課税ベースの引き下げにともない納税者が増加している。このような背景を受けて租税回避行為が様々な宣伝媒体で取り上げられている。これらの資産移転を「租税回避行為」として租税法上の否認規定を発動して、課税の公平を実現するという立場がある。他方で、これらの資産移転は、法の欠缺に起因するものであり予見可能性の観点からは問題視しないという立場もある。

そこで、本稿は、これらの資産移転を「租税回避行為」と捉えたうえで、租税法上の否認規定を発動することを前提として、これら規定を、今一度、検討することを目的とする。まず、平成30年度税制改正を加味したうえで、相続税法に規定される一般社団法人等を取りまく個別否認規定の内容を再考し、相続税事案の租税回避に関する個別否認規定が発動する場面、とりわけ、一般社団法人等を活用した租税回避につき、再検討を加えることにする。さらに、一般社団法人等を活用した租税回避に対して、新たな立法や既存法の適用射程を広げた場合の課税措

置に関する改正可能性を検討する。最後に、この度の税制改正において特定一般社団法人に対する相続税課税が変更されたことともなう若干の問題点に言及する。

## Ⅱ. 一般社団法人等に関する相続税法の個別否認規定

### 1. 一般社団法人等の資産移転に関する個別否認規定

(1) 持ち分の定めない法人に対する課税（相続税法 65 条 1 項及び 66 条 4 項）

一般社団法人等を活用した相続税対策につき相続財産を減少させることを目的として、贈与又は遺贈（譲渡ではない。）という形で、財産を移転させることがある。このような場合に発動される可能性がある規定が相続税法 65 条 1 項と 66 条 4 項である。この適用場面では、66 条 4 項が優先的に適用され、65 条 1 項が劣後的に適用されることになる。相続税法 65 条 1 項は一般社団法人等に対して贈与等を行った場合で、その贈与等が、実質的に特定の個人に対して特別の利益を与えるような贈与等であれば、その特定の個人に贈与等がなされたものと同様であるとして、一般社団法人等ではなく特定の個人に課税を行うという規定である。すなわち、受贈者は、特別の利益を受ける者であり、贈与者から一般社団法人等を通り抜けて、特別の利益を受ける者に贈与税を課すということである。それに対し、相続税法 66 条 4 項は、贈与者等が一般社団法人等に財産を移転（贈与又は遺贈で移転、譲渡の場合は適用外）した場合に、その贈与者又は遺贈者の親族等の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められたとき、一般社団法人等を個人とみなして、一般社団法人等に贈与税又は相続税を課税するという規定である。もっとも、持分のない一般社団法人等に財産を移転させる場合には、贈与ではなくて、売買等が利用される傾向にあることから、現実的にこれらの規定が適用される場面は相当に限られてくるであろう<sup>1</sup>。

<sup>1</sup> 相続税法 65 条 1 項及び 66 条 4 項が適用された事例は乏しい。平成 20 年改正前

相続税法 66 条 4 項は、贈与又は遺贈をした者等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場合に発動すると規定している<sup>2</sup>。ここでいう税負担が不当に減少しているか否かは、事実認定の問題であるが、不確定概念の性格を有するため納税者の法的安定性を担保する目的で相続税法施行令 33 条 3 項と個別通達（昭和 39 年 6 月 9 日付直審（資）24、直資 77 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）及び持分の定めのない法人に対して財産の贈与があった場合の取扱いについて）が用意されている<sup>3</sup>。さらに、平成 20 年 7 月 25 日付けの資産課税課情報第 14 号により、その判断基準があきらかにされた。それによれば「不当減少についての判定（通達 14）」は、①その運営組織が適正であり、役員等のうち親族関係を有する者の数が 3 分の 1 以下とする定款の定めがあること。（その適正性を「通達 15」で詳細を定めている。）②贈与者並びに持分の定めのない法人の関係者に特別の利益を与えないこと。（特別の利益の具体例を「通達 16」で詳細を定めている。）③残余財産が国又は公益法人に帰属する旨の定款の定めがあること。④法令に違反する事実、公益に反する事実がないことという要件をすべて満たすことで「不当減少」に当たらないとされている。ただし、①の要件が厳格すぎるため、いわゆる善意の第三者からなされる寄附で運営する法人までも、その活動に支障をきたす可能性もあるこ

---

の相続税法 66 条 4 項については、東京地裁昭和 49 年 9 月 30 日判決（TAINS Z076-34-10）など。

<sup>2</sup> この要件は相続税法 66 条 4 項のみに認められるものであり、同様に個人とみなして相続税・贈与税を課税する措置である相続税法 66 条 1 項（人格のない社団等に対する課税）には認められていない。

<sup>3</sup> ここで再度、確認するが（人格のない社団又は財団等に課される贈与税等の額の計算の方法等）33 条 3 項を要約すると「第 1 号、その運営組織が適正であり、役員等のうち親族関係を有する者の数が 3 分の 1 以下とする定款の定めがあること。第 2 号、贈与者並びに持分の定めのない法人の関係者に特別の利益を与えないこと。第 3 号、残余財産が国又は公益法人に帰属する旨の定款の定めがあること。第 4 号、法人に法令に違反する事実、公益に反する事実がないこと。」が要件である。

とから、①を緩和するという例外がある<sup>4</sup>。ところで、一般的に「不当」という文言は、量的な不当と形式的な不当の両方を直観的に思い浮かべるが、あくまでも、形式的な不当が発動要件とされているように考えられる。つまり、量的な不当は劣後され、結果的にだれにどれだけの相続税の負担が減少したかということを確認的に明らかにする必要はないということである<sup>5</sup>。以上の「情報」の内容検討によれば、一般的に、一般社団法人等を利用して租税回避をする場合は、相続税又は贈与税の負担の減少する結果を期待するのであるから、法形式として、贈与又は遺贈を選択することは、課税リスクがかなりの確率で顕在化される結果となるであろう。仮に、贈与又は遺贈によって一般社団法人等の財産の移転が行われた場合には、租税回避目的（同族的な組織運営や理事等に対する特別の利益の供与が行われる。）ではないことを積極的に証明できる状況でない限り、4項の規定の発動を予見する必要があるであろう<sup>6</sup>。な

<sup>4</sup> 通達14の解説において「他方、財産の贈与等（寄附）の中には、財産の贈与等を受ける法人の運営と全く関係のない者、いわゆる善意の第三者からなされるものもあり、このような場合には、その法人からその贈与等をした者等に特別の利益を与えることはおよそ考えられない。そこで、例外的な取扱いとして、通達14のただし書において、贈与等を受けた法人の社員、役員等（相続税法施行令32条に規定する役員等をいう。以下同じ。）及びその法人の職員のうちに、その財産を贈与した者若しくはその法人の設立に当たり財産を提供した者又はこれらの者と親族その他相続税法施行令33条3項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、その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、同号の要件を満たさないときであっても、同項2号から4号までの要件を満たしているときは、相続税法66条4項に規定する「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」に該当しないものとして取り扱うこととした。」として例外を認めている。

<sup>5</sup> 東京高裁昭和46年7月15日判決（行集22巻7号963頁）。

<sup>6</sup> 金子宏名誉教授は、「遺贈者の親族等の税負担が不当に減少するといえるかどうかは、財産を遺贈した者の死亡の時点における当該法人の定款の定め、役員構成、財産管理の状況、解散の場合の残余財産の帰属等にかんがみ、遺贈者の親族等が当該財産を私的に支配し、あるいは当該財産が最終的にこれらの者に帰属するような状況にあるかどうかを基準として判断すべきであろう。なお、平成20年度改正前

の66条4項は、公益法人等その他公益を目的とする事業を行う法人を対象としていたが、当時の裁判例は、現在でも有益である」としている。(金子宏『租税法(第22版)』641頁(弘文堂2018年)。当時の裁判例とは、東京高裁昭和49年10月17日判決(行集25巻10号1254頁)を指し、判例は、この規定の趣旨につき「右相続税法66条4項の趣旨とするところは、公益法人等を設立するための財産の提供があり、または公益法人等に財産の贈与もしくは遺贈があった場合において、その財産の提供者、贈与者または遺贈者の親族その他これらの者と特別の関係のある者が当該公益法人等の施設の利用、余裕金の運用、解散した場合の残余財産の帰属等についての一切の権限を有し、財産の提供、贈与、遺贈により法形式としては当該提供、贈与、遺贈に係る財産の権利は公益法人に移転するにもかかわらず、これらの者が当該提供、贈与、遺贈の後においても実質的に当該財産を管理して、あたかも公益法人等が当該財産の名義上の権利者たるにすぎないと右贈与時を基準として判断しようときは、実質的にはこれらの者が当該財産を有していると同様の事情にあるにもかかわらずこれらの者には相続税または贈与税が課されず、相続税または贈与税の負担に著しく不公平な結果を生じることとなるので、右のようなこれらの者の相続税、贈与税の回避を防止しようとするにあって、このような場合において、一般に相続税または贈与税は相続税法66条4項の適用がある場合を除いては個人が個人からの財産の無償取得に対してのみ課税されることとなっている(相続税法1条、1条の2、21条の3第1項1号参照)ので、立法の技術として右公益法人等を個人とみなし、公益法人等に対し財産の提供、贈与、遺贈があった時に当該公益法人等に対して相続税または贈与税を課税することとしたものと解せられる」と判示している。その他、この規定の適用を否認した例として東京高裁昭和50年9月25日判決(行集26巻9号1023頁)がある。

他方、水野忠恒教授は、「本条項にいう『負担が不当に減少する結果となると認められるとき』というのは、認定の余地の多い極めて包括的な規定であり、かつ、特にその対象が公益法人等であるから右判断の前提となる事実の認定およびこれに対する判断は、当該立法の趣旨にのっとり、他方公益法人等存置の事由にかんがみ課税の結果についての影響を考慮したうえ、綿密な調査と慎重な配慮のもとになされるべきものである。したがって公益法人等を個人とみなして本条項を適用するためには、贈与等をうける公益法人等の人的構成、その組織上の機構、経営の実情等からみて贈与者またはその同族関係者らの手によって私的支配の行なわれる虞れが客観的に明白であると認められる場合でなければならぬと解するのが相当である。」と指摘されるとともに、「相続税法66条4項の規定は重要である。特に、同族会社の行為計算の否認規定である相続税法64条と比較して、結果的にだれにどれだけの相続税の負担の減少をきたしたかが確定的に明らかになる必要はないというべきである。」とされており、相続税法66条4項の適用の方が柔軟に対応できそうである。」と述べておられる。(水野忠恒「相続税法における公益を目的とする法人に対するみなし贈与の認定ならびに租税特別措置法40条のみなし譲渡に対する非課税承認制度」『税務事例研究第89号』56、59頁(日本税務研究センター2006年)。

お、平成 30 年度税制改正において、この規定は、従前の解釈として、「相続税等の負担を不当に減少する結果となると認められるとき」にのみ課税され、施行令 33 条 3 項において「次に掲げる要件を満たすときは、相続税法 66 条 4 項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ないものとする」と規定されているところから、相続税法施行令 33 条 3 項を満たしていればもちろん課税はされないと理解されてきた。しかしながら、今回の改正で相続税法施行令 33 条 3 項の要件のうちいずれかを満たさない場合に贈与税等が課税されることとなると考えられるため、要件が厳格になり明確化されたといえる。

## (2) 特定一般社団法人等に対する相続税の課税（相続税法 66 条の 2）

従前から、政府税制調査会において、非営利法人に対する課税のあり方について問題が提起されてきた。そこでの議論から平成 30 年度税制改正では、一般社団法人等に関する相続税・贈与税の見直しが行われた<sup>7</sup>。

<sup>7</sup> 平成 30 年度税制改正大綱（閣議決定）では、以下のとおりである。

### 2 一般社団法人等に関する相続税・贈与税の見直し

#### (1) 一般社団法人等に対して贈与等があった場合の贈与税等の課税の見直し

個人から一般社団法人又は一般財団法人（公益社団法人等、非営利型法人その他の一定の法人を除く。以下「一般社団法人等」という。）に対して財産の贈与等があった場合の贈与税等の課税については、贈与税等の負担が不当に減少する結果とならないものとされる現行の要件（役員等に占める親族等の割合が 3 分の 1 以下である旨の定款の定めがあること等）のうちいずれかを満たさない場合に贈与税等が課税されることとし、規定を明確化する。

（注）上記の改正は、平成 30 年 4 月 1 日以後に贈与又は遺贈により取得する財産に係る贈与税又は相続税について適用する。

#### (2) 特定一般社団法人等に対する相続税の課税

① 特定一般社団法人等の役員（理事に限る。以下同じ。）である者（相続開始前 5 年以内のいずれかの時において特定一般社団法人等の役員であった者を含む。）が死亡した場合には、当該特定一般社団法人等が、当該特定一般社団法人等の純資産額をその死亡の時の同族役員（被相続人を含む。）の数で除して計算した金額に相当する金額を当該被相続人から遺贈により取得したものとみなして、当該特定一般社団法人等に相続税を課税することとする。

② ①により特定一般社団法人等に相続税が課税される場合には、その相続税の額から、贈与等により取得した財産について既に当該特定一般社団法人等に課税さ

その後、税制改正大綱をうけて、相続税法 66 条の 2 が創設されたのである。今回の改正を要約すると、特定一般社団法人等の役員（理事（相続開始前 5 年以内に理事であった場合も含む）に限る。以下同じ）が死亡した場合には、特定一般社団法人等の純資産額<sup>8</sup>を理事の死亡時の同族

れた贈与税等の額を控除する。

③ その他所要の措置を講ずる。

(注 1) 上記の「特定一般社団法人等」とは、次に掲げる要件のいずれかを満たす一般社団法人等をいう。

①相続開始の直前における同族役員数の総役員数に占める割合が 2 分の 1 を超えること。②相続開始前 5 年以内において、同族役員数の総役員数に占める割合が 2 分の 1 を超える期間の合計が 3 年以上であること。

(注 2) 上記の「同族役員」とは、一般社団法人等の理事のうち、被相続人、その配偶者又は 3 親等内の親族その他当該被相続人と特殊の関係がある者（被相続人が会社役員となっている会社の従業員等）をいう。

上記の改正は、平成 30 年 4 月 1 日以後の一般社団法人等の役員の死亡に係る相続税について適用する。ただし、同日前に設立された一般社団法人等については、平成 33 年 4 月 1 日以後の当該一般社団法人等の役員の死亡に係る相続税について適用し、平成 30 年 3 月 31 日以前の期間は上記 (注 1) ②の 2 分の 1 を超える期間に該当しないものとする。

<sup>8</sup> (特定一般社団法人等の純資産額の算定等)

### 第三十四条

法第六十六条の二第一項に規定する政令で定める金額は、第一号に掲げる金額から第二号に掲げる金額を控除した残額とする。

一 被相続人（法第六十六条の二第一項に規定する被相続人をいう。以下この条において同じ。）の相続開始の時において特定一般社団法人等（法第六十六条の二第二項第三号に規定する特定一般社団法人等をいう。以下この条において同じ。）が有する財産（信託の受託者として有するもの及び当該被相続人から遺贈により取得したものを除く。）の価額の合計額

二 次に掲げる金額の合計額

イ 特定一般社団法人等が有する債務であつて被相続人の相続開始の際現に存するもの（確実に認められるものに限るものとし、信託の受託者として有するものを除く。）の金額

ロ 特定一般社団法人等に課される国税又は地方税であつて被相続人の相続の開始以前に納税義務が成立したもの（当該相続の開始以前に納付すべき税額が確定したもの及び当該被相続人の死亡につき課される相続税を除く。）の額

ハ 被相続人の死亡により支給する法第三条第一項第二号に掲げる給与の額

ニ 被相続人の相続開始の時における一般社団法人及び一般財団法人に関する

役員の数（被相続人を含む）で除した金額を被相続人から遺贈により取得したものとみなして、特定一般社団法人等に相続税を課税するという内容である。この特定一般社団法人等とは、相続開始直前又は相続開始前5年以内において合計3年以上の期間において同族役員の数が増員された一般社団法人等を指し、同族役員とは、一般社団法人等の理事のうち、被相続人、その配偶者又は3親等以内の親族その他当該被相続人と特殊の関係にある者（被相続人が会社役員となっている会社の従業員等）をいう。なお、その場合において、贈与等により取得した財産について、既に特定一般社団法人等に贈与税等が課税されている場合には、二重課税の回避の見地から、その相続税額から贈与税等の額が控除されることになっている。さらに、この改正は平成30年4月1日以後の一般社団法人等の役員の死亡にかかる相続税について適用される。とりわけ、平成30年3月31日までに設立された特定一般社団法人等に

---

法律（平成十八年法律第四十八号）第三百三十一条（基金を引き受ける者の募集等に関する定款の定め）に規定する基金の額

- 2 前項第一号の財産の価額は、被相続人の相続開始の時における時価（地上権（法第二十三条に規定する地上権をいう。）、永小作権又は定期金給付契約に関する権利にあつては、同条から法第二十五条までの規定に準じて評価した金額）により、同項第二号イの債務の金額は、その時の現況による。
- 3 法第六十六条の二第一項及び第二項第二号に規定する政令で定める特殊の関係のある者は、次に掲げる者とする。
  - 一 被相続人の配偶者
  - 二 被相続人の三親等内の親族
  - 三 被相続人と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
  - 四 被相続人の使用人及び使用人以外のもので当該被相続人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
  - 五 前二号に掲げる者と生計を一にしているこれらの者の配偶者又は三親等内の親族
  - 六 前各号に掲げる者のほか、次に掲げる法人の会社役員又は使用人である者
    - イ 被相続人が会社役員となつている他の法人
    - ロ 被相続人及び前各号に掲げる者並びにこれらの者と法人税法第二条第十号（定義）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

については、平成33年4月1日以後の特定一般社団法人等の役員の死亡に係る相続税について適用し、平成30年3月31日以前の期間は上記の2分の1を超える期間に含まれないものとされている。このような適用期日が定められたことは、法的安定性(遡及適用の禁止)の見地から改正前の制度を利用している納税者にとっても歓迎されるであろう。

### Ⅲ. 一般社団法人等に対する相続税の課税の問題点

#### 1. 特定一般社団法人に対する課税に関する問題点

今回の改正では、一般社団法人等の中で特定要件を充足するものを特定一般社団法人等として、それに対する相続税の課税を強化した。その結果、特定一般社団法人等の理事が死亡した場合には、相続税の課税対象とされることになった。ところで、一般社団法人等には、社員及び役員(理事)が存在する<sup>9</sup>。一般的には、設立時社員が個人の財産を拠出するケースが多いといえよう。しかしながら、この度の改正では、当該社員が死亡した場合には、相続税の課税対象とされていない。したがって、理事ではない社員の財産に関する特定一般社団法人の内部留保に対しては課税されないことになった。つまり、特定一般社団法人等を個人とみなして課税されるが、その中に取り込んだすべての財産に対して、法人税法にいう同族会社の留保金課税と同様の制度が創設されたのではないということである。そもそも、一般社団法人の社員は、最高意思決定機関である社員総会で議決権を持っており、理事の選任も社員が行うため、実質的な支配者は社員であるといえる。それにもかかわらず課税対象とならないことは、多くの問題(課税漏れ)を包含しているのである。さらには、租税回避を目的として、あえて、まもなく相続開始が予定され

<sup>9</sup> 一般社団法人及び一般財団法人に関する法律  
(設立時役員等の選任の方法)

第十七条 設立時役員等の選任は、設立時社員の議決権の過半数をもって決定する。

2 前項の場合には、設立時社員は、各一個の議決権を有する。ただし、定款で別段の定めをすることを妨げない。

る理事（高齢の父）の就任を避けて、子や孫など相続まで時間がかかる世代を理事にすることがあり得るといえる。また、特定一般社団法人等に該当しても同族役員を増やすことにより課税対象額を少なくすること、さらには、同族役員は3親等以内の親族等であるから、理事を自分の従妹（いとこ）などとし最低限の2名で特定一般社団法人等に該当しないようにする対応策等が考えられる。このようなことから、相続税等の租税回避の濫用の問題が解決されたとは言い難いのである。

## 2. 一般社団法人等（特定要件に該当しないもの）に対する相続税の課税に関する問題点

一般社団法人等に対する相続税の課税は、平成30年税制改正において、一般社団法人等のなかで特定の一般社団法人等に対して課税が強化されたことは、すでに述べたところである。この改正は、一般社団法人の特性に由来する。すなわち、非営利法人（配当が制限され、原則として、残余財産の分配がない。）である一般社団法人等は、平成20年の改正で準則主義（許認可が必要ない。）により簡単に設立することが可能となった。そのため、多数の一般社団法人等が一定範囲の家族の利益のために設立され、特定の個人が一般社団法人等を代々支配しているような状態を作出し、一般社団法人等の内部にその家族の財産を取り込むようになった。とりわけ、その特性のなかで最も魅力があるのは、持分の定めがない（株式会社という株主がない。）一般社団法人が営利法人と同様に活動することができ、利益を内部留保することができるという点である。そもそも、法人に対する相続税は、その法人の株主（通常は自然人である個人が多い）をとおして、課税が実現されることになる。すなわち、持分がない（株主がない。）ということは、相続税を課税できない（免れる）ことを意味する。その特徴を逆手にとって株主を一般社団法人に切り替えることにより租税回避を実行することが考えられてきたといえる<sup>10</sup>。もっとも、今回の改正により特定一般社団法人等を活用し

<sup>10</sup> 関根稔氏は、平成19年以降に設立された医療法人と一般社団法人の法的性格は

た租税回避行為は一部において封じ込められたかもしれない。しかしながら、問題点がすべて克服されたわけではないのである。一方、相続税の課税は法人には及ばないという租税制度の根幹的な仕組みがある。相続又は遺贈により財産を取得した者とは、相続税の納税義務者に関する規定により、個人に限られ、遺贈により財産を取得した法人は原則として含まれない<sup>11</sup>。つまり、相続税の計算において、「課税価格の合計額」は、相続又は遺贈により財産を取得した個人のみ帰属するものとされ、法人に帰属するものは算入されない。同様に、贈与税の納税義務者に関する規定により、贈与税の課税は原則として個人に限られ、個人からの贈与により財産を取得した法人は「課税価格」に含まれない<sup>12</sup>。法人に対して、遺贈等により財産移転が行われた場合は、法人側で受入れた財産につき法人税法 22 条 2 項 (益金) が適用され、時価 (もちろん、欠損金あれば、それと相殺されることになる。) に対して法人税が課税されるのみである。そうであれば、近年の法人税率の低下傾向を狙って、一般社団法人等 (特定要件に該当しない。) に財産を組み込んでしまえば、一度の課税洗礼 (法人税) を受けることによって、永遠に資産税課税を免れることができるのではないかということになる。これらの背景を受けて、巷では、さまざま活用事例が紹介されている<sup>13</sup>。

---

同一であり、活用を促進すべきであると説かれる。関根稔「『一般社団法人・財団法人』の伸展と今後の展開」税理 10 月号 12~17 頁 (2016)。また、白井一馬氏は、租税専門家として、既存の知識に加えて、もう一つの知恵にするのが一般社団法人の利用法であるとして、その活用は、必須であると説く。白井一馬「一般社団法人・財団法人の基本的仕組みとその課税関係」税理 10 月号 18~23 頁 (2016)。

<sup>11</sup> 相続税法 1 条の 3

<sup>12</sup> 相続税法 1 条の 4

<sup>13</sup> 佐藤増彦「相続対策の面から見た一般社団法人・財団法人の利用法」税理 10 月号 33~40 頁 (2016)。渡邊雄一「資産管理の面から見た一般社団法人・財団法人の利用法」税理 10 月号 41~49 頁 (2016)。濱田康宏「一般社団法人・財団法人の具体的な利用場面」税理 10 月号 24~32 頁 (2016)。川田剛「一般社団法人・財団法人を利用した相続対策をどう考えるか」税経通信 5 月号 19~29 頁 (2015)。二又大樹「一般社団法人を利用した相続対策と課税のリスク」税経通信 5 月号 55~60 頁 (2015)。

#### IV. 新たな立法や既存法のさらなる射程拡張の可能性

政府税制調査会の一般社団法人等に対する課税の「基本的考え方」からは、今後のさらなる課税改定の方角性を窺い知ることができる。これらの議論を要約すると、一般社団法人等は、準則主義により簡便に法人を設立できることや、利益分配を目的としないものの残余財産の帰属の制約がなく、事業内容の制限もない法人であることから、租税回避を誘発する事案が多く発生すると考えられ、給与やフリンジベネフィットという形で利益分配を行ったり、解散時に残余財産の帰属という方法により利益を分配したりすることが可能であるという問題点が指摘されている。これに対する新たな立法や既存法のさらなる課税については、一般社団法人等の組織運営や事業活動の目的・内容等の実態面に着目しつつ、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いうことを前提として認識し、具体的な着目点として、営利法人の資本等取引の概念を非営利法人に適用することや遵守事項の適用が一切及ばない一般社団法人等の内部留保に対して同族会社の留保金課税と同様の制度を適用すべきではないか、また、残余財産の帰属の問題（出口課税が一時所得を構成するのか）及び相続税等の租税回避の濫用の問題などをあげている。

##### 1. 一般社団法人等（特定要件に該当しない。）の内部留保に対するもの

###### (1) 同族会社と擬制して留保金を課税

既存法を改正するという観点からは、一般社団法人等（特定要件に該当しない。）を同族会社とみなしたうえで、同族会社の行為計算の否認規定を適用することもあり得るといえよう。この場合、租税負担軽減目的の一般社団法人等をどのように定義し、どのような一般社団法人等について課税すべきかについて十分な検討が必要である。ここでは、詳細に言及しないが、たとえば、設立時社員に着目し、「持分」の認識を擬制す

---

松浦真義「一般社団法人を利用した相続対策」税経通信 5月号 103～111頁（2014）など。

ることで、法人税法2条10号の同族会社に定義にあてはめて、会社の株主等のうち3人以下の者とこれに特殊の関係のある個人及び法人が、当該会社の株式数・出資等の半分を超える分(資産)を保有している場合に同族会社に該当させるということもあるであろう。また、数多ある非営利法人のなかで適正な運営を行い社会的価値がある一般社団法人等も存在するところから、公益法人認定法5条10号で規定する各理事について理事とその理事の親族等である理事の合計数が、理事の総数の3分の1以下であることを公益社団・財団法人及び非営利型・共益型一般社団・財団法人の要件として求めていることなども参考になり得よう。これらはどちらも法人の運営に関して個人の恣意的な意思が介入し、個人が法人を実質的に支配して税負担の軽減をはかることを防止する目的で置かれた規定であると解することができるからである。

#### (2) 個人が継続して実質的支配している一般社団法人等の純資産相当額の課税

現行において、とりわけ、対応困難なのは、個人が実質的に支配している一般社団法人等(特定要件に該当しない。)について、資産の移転後も個人が継続して実質的支配していることで永遠に相続税が回避されることである。この場合、その状態を継続することが租税回避の目的を達成することになるであろう<sup>14</sup>。つまり、本来は個人の所有のもとで相続が発生すればその都度相続税が課されるべきところ、実質的な所有が個人であっても法的な所有権が法人に移ってしまえば相続が生じないことになるからである。このような家産世襲的な法人<sup>15</sup>については、内部にとりこまれた財産が実質的に支配する個人の意のままであることから、資産の処分や運用が行われず留保されることが考えられる。このような場

<sup>14</sup> 金子宏名誉教授は「法人税法も所得税法と同様に原則として実現した利益のみを採用し、未実現利得を課税対象から除外している。」と述べている。金子宏『租税法(第22版)』211頁(弘文堂2018年)。

<sup>15</sup> 瀧谷雅弘「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集 vol56 163頁(2004年)。

合は、特定の者に特別の利益を与えることで税負担を不当に軽減する事実があると認定され、個人から非営利法人への資産の移転において相続税法 65 条・66 条 4 項の適用により課税されることになる。しかしながら、あくまで特別の利益を受ける者もしくは個人とみなされた非営利法人に対し一度だけ相続税又は贈与税の適用があるのみで、相続財産の所有権移転を否認するものではない。つまり、次の代へと資産の実質的な支配が承継（非営利法人の理事が置き換わるだけで、資産の権利関係には何の変化もない。）されていくことになる。そして、これに相続税法は課税することはできないことになる。このような租税回避を是正するために、ドイツには家族財団制度がある<sup>16</sup>。それは、家族財団<sup>17</sup>の財産が 30 年ごとに相続税を課されるというものである。それでは家産世襲的な一般社団法人において、長期にわたる相続税を免れようとする行為に対しどのような条件で課税すべきであろうか。該当要件としては理事のうち①同族が占める割合及び②同族役員が一定割合を占める期間の 2 点が妥当である。この場合、①同族が占める割合については、公益法人認定法 5 条 10 号の規定より 3 分の 1 以上を占める場合とし、さらに②同族理事が一定数を占める期間については、一般的に相続発生は約 30 年のサイクルで生じることが考えられることからその期間は 30 年とする。そして、当該一般社団法人等につき、過去 30 年における同族理事数が 3 分の 1 以上を占める期間を検討することにより、長期的に相続税を回避しようとする法人に対し相続が 30 年ごとに行われたものとみなし課税することが考えられる。これで、課税客体の問題は解決できそうである。当然のことながら、この家族財団の該当要件については、丁寧な規定による立法が必要であるが、たとえば、一定範囲の家族の「利益」の該当要件については、高額な報酬やフリンジベネフィットに着目し、法人税

<sup>16</sup> 特定の個人が一般社団法人等を代々支配しているような状態の法人を指す。

<sup>17</sup> 主として一つ又は一定範囲の家族の利益のために設立された財団、又はその目的が主として一つ又は一定範囲の家族の利益のために財産確保に傾注することである社団をいう。

法 34 条 2 項にいう「役員給与のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める部分の金額は損金に算入しない」および 34 条 4 項にいう「債務の免除による利益その他の経済的な利益を含むものとする」を準用することも良いであろう。これらの規定は、租税法の解釈として多くの判例が集積されているから法的安定性が付与されることになる。さらに、課税標準はどのように把握すべきであろうか。同族役員が死亡した場合、持分のない法人の場合は当該法人の内部にある資産の最終的な所有権が誰かに帰属すると定められているわけではない。つまり、課税標準が確定できない。ここで最も有力な方法としては一般社団法人等の純資産額を理事の数で按分して、当該相当額の相続があったものとみなし通常の相続税の計算を行うことが考えられよう。

## 2. 残余財産の帰属における所得区分の問題

一般社団法人等の定款において残余財産の帰属先として社員を定めることができない<sup>18</sup>。そのため、社員に残余財産を分配するのであれば、定款に残余財産の帰属先を定めずに、解散後に社員総会の決議によって残余財産の帰属先を社員として定める方法によることになる<sup>19</sup>。ところで、一般社団法人等の解散により残余財産の帰属を受け取った場合の理

<sup>18</sup> 一般社団法人及び一般財団法人に関する法律  
(定款の記載又は記録事項)

第十一条 一般社団法人の定款には、次に掲げる事項を記載し、又は記録しなければならない。

- 一 目的
- 二 名称
- 三 主たる事務所の所在地
- 四 設立時社員の氏名又は名称及び住所
- 五 社員の資格の得喪に関する規定
- 六 公告方法
- 七 事業年度

2 社員に剰余金又は残余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めは、その効力を有しない。

<sup>19</sup> 一般社団法人及び一般財団法人に関する法律  
第五節 残余財産の帰属

事に係る課税関係について、所得税法基本通達<sup>20</sup>を拠り所として、一時所得に該当するという見解が散見されるが、果たして、そうであろうか<sup>21</sup>。そこで、若干の検討を加えることを試みる。そもそも、所得税法における所得の分類は、所得をその源泉ないし性質によって10種類に区分される。所得はその性質や発生の態様によって担税力等が異なることから、それぞれの態様に応じた課税方法を定めている<sup>22</sup>。そうであれば、一般社団法人等は持分の定めのない法人であり、株式や出資という概念は存在しないから、一般社団法人等から理事が受けるものは、配当所得に該当しないことは明らかである。また、一般社団法人等の解散後に社員総会の決議によって残余財産の帰属先が決定されるのであるから、当該所得の源泉ないし性質は、当然、理事としての職務執行の対価としての性質を有していない。つまり、給与所得又は退職所得のいずれにも該当しないことになるであろう。ただし、その支給が、実質的に理事としての職務執行の対価としてされたものであれば、一般に給与所得に該当し、それが過去の勤務に基因して一時的に支給される性格をもっているのであれば、退職所得に該当するという見解も存在する<sup>23</sup>。しかしながら、所得発生原因が委任（雇用）契約や役員退職金支給契約でな

第二百三十九条 残余財産の帰属は、定款で定めるところによる。

2 前項の規定により残余財産の帰属が定まらないときは、その帰属は、清算法人の社員総会又は評議員会の決議によって定める。

3 前二項の規定により帰属が定まらない残余財産は、国庫に帰属する。

<sup>20</sup> （一時所得の例示）

34-1 次に掲げるようなものに係る所得は、一時所得に該当する。

(6) 人格のない社団等の解散により受けるいわゆる清算分配金又は脱退により受ける持分の払戻金

<sup>21</sup> 白井一馬「一般社団法人・財団法人の基本的仕組みとその課税関係」税理10月号 22頁（2016）。

<sup>22</sup> 金子宏『租税法（第二十二版）』208頁（弘文堂2018年）。

<sup>23</sup> 坂井玲央奈氏は、「過去の勤務に基因して一時的に支給される性格をもっているのであれば、退職所得に分類される。一般社団法人の解散に伴い退職により一時に受ける給与に該当すれば、給与所得ではなく、退職所得に該当することになる。……労務の対価としての性質を有しないものであれば、一時所得に該当する可能性

いとするならば給与所得や退職所得に該当しないといえるであろう。そうすると一時所得か雑所得に該当することになる。もっとも、この残余財産の帰属につき一時所得に該当するとの見方は多数の意見と思われるが、ここでは、雑所得に該当することがあり得るということに言及したい。そもそも、所得税法 34 条 1 項は、「一時所得」とは、8 種類の所得以外の所得のうち、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。」と規定している。すなわち、「一時所得」といえるためには、当該所得が、8 種類の所得以外の所得であることを当然の前提（他の所得の非該当性）として、さらに、それが、①営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得であること（非継続性要件）及び②労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものであること（非対価性要件）の二つの要件を具備することが必要であり、そのいずれかの要件を欠く場合には、当該所得は「雑所得」に当たることになるのである。そして、一時所得に該当するための非継続性要件と非対価性要件に該当するか否かは、受領者の側から一体的に判断されることになる<sup>24</sup>。また、所得分類を判断する場合は、所得をその源泉ないし性質によってその他の所得を含む 9 種類（8 種類 + 雑所得）<sup>25</sup> に区分され、これら所得のうち、継続性要件か対価性要件が充足する所得が雑所得として分類され、非継続性要件及び非対価性要件が充足する所得は一時所得に分類されるのである。つまり、雑所得はバスケットカテゴリとして存在するとしても、分類における判断過程は、9 種類の所得区分を判断したうえで、継続性要件と対価性要件に該当するか否かというフィルターをとおして一時所得が抽出されるといえる<sup>26</sup>。すな

もある。」と述べる。「一般社団法人・一般財団法人を利用した相続税・贈与税の租税回避」52～53 頁（租税資料館第 22 回入賞作品（2013））。

<sup>24</sup> 権田和雄「所得税における所得区分の基準」税法学 573 号 120 頁。

<sup>25</sup> 利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得、雑所得

わち、雑所得は他の典型的所得と隣接する同質の所得源泉性を有する所得であり、一時所得は性質から見て、典型的所得及び雑所得（所得源泉性有り）とは異質な（所得源泉性がない）最後の所得であるといえる。それでは、一般社団法人等から理事が受ける所得について、いかなる所得分類に該当するのであろうか。そこでは、一般社団法人等の理事等において受ける所得につき、受領者の側で継続性要件に該当するか、または、対価性要件に該当するかを検討することになる。そして、この場合の継続性要件および対価性要件とは、厳格に判断すべきか、それとも、緩やかに判断すべきであろうか。この件につき、東京地裁平成8年3月29日判決が参考になる<sup>27</sup>。判決は「雑所得か一時所得かの判断に当たっての継続性の要件については……たとえ何らかの事情により一回限りに終わったものであっても、その当時はさらに継続されることが予定されていたものは継続性の要件を充足すると解するのが相当」であり、対価性要件については、「一時所得を一時的、偶発的なものに限定しようとした所得税法の趣旨にかんがみれば、供与が具体的な役務行為に対応する場合だけでなく、一般的に人の地位及び職務に関連してなされる場合も、偶発的といえないものについては、対価性の要件を充たすと解するのが相当」と述べている。判決は、一時所得を限定的（雑所得を広義的）にとらえた上で、その適用に当たっては、表面に現れた供与状況だけでなく所得を誘引する地位及び職務自体を所得源泉とみているものと思われる。つまり、所得源泉（所得を生む基となるもの）に原因を求め個々の表面的な行為ではなく潜在的な所得稼働力によりその区分を判断

<sup>26</sup> 酒井克彦教授は「一時所得は雑所得より先取りする規定ぶりであるが、一時所得は非継続性の要件や非対価性の要件を充足する必要があるため、継続性あるいは対価性のあるものは雑所得とされる。結果として、他の八つの所得に該当しないものうち、雑所得に該当しない所得が一時所得になるという関係にある」と述べている。これは、一時所得こそが異質な最後の所得であり、雑所得が他の典型的所得と同質の所得であるという見解と思われる。「所得税の事例研究第7回（一時所得と源泉性）」『税務事例 vol.38 No.6』48頁（財経詳報社2006年）。

<sup>27</sup> 税資217号1258～1476頁。

するということであるといえよう<sup>28</sup>。そうであれば、一般社団法人等の解散後に社員総会の決議によって残余財産の帰属先が決定されることによる所得は、必ずしも一時所得とは言えないのではないだろうか。

### 3. 相続税等の租税回避の濫用の問題

これまで、租税回避について論じてきたが、筆者は、一般社団法人等を個人とみなして相続税を課税する方法に魅力を感じる場所である。これは、相続税の課税方式の根幹にかかわる問題であるといえよう。具体的には、現在の遺産取得課税（相続人の取得した財産に課税する。法人に対する課税が抜け落ちる。）から、すでに、我が国が経験済みの遺産課税方式（被相続人の財産全体に課税する。法人に対する課税が含まれる。）に変更することによって解決できるのではないだろうか。また、信託税制における法人課税信託を参考に修正するということも考えられるであろう<sup>29</sup>。

ところで、平成30年度税制改正において、特定の一般社団法人等に対

<sup>28</sup> 権田和雄氏は、東京高裁平成3年10月14日判決（税資204号3340頁）の一時所得と雑所得の区分に関して「『雑所得』の範囲を厳格かつ制限的に解釈すべきであるということにはならないのであって、明確にする必要があるのはむしろ『所得』の概念そのものであり、これが明確である限り、8種類の所得及び一時所得以外の所得一切を『雑所得』に含めることは何ら概念の不明確を招くものではない」との説示は、「所得」であることが明確であれば（包括的所得概念の下では）、所得区分はさほど重要ではないと言っているようにも受け取れる。勿論、本件では34条の要件に従い雑所得として判断したものであるが、条文の順序に従って、形式的に判断（残ったものが雑所得）したようにも見え、雑所得の性格を実質的・個別に判断したのか疑問が残る。」と指摘している。権田和雄「所得税における所得区分の基準」税法学573号135頁。

<sup>29</sup> 宮脇義男氏は、「このような現行制度並びの手当てでは、一般社団法人等について、法人税の課税対象とはなるものの欠損法人の場合には実質的に税負担を回避できること、仮に資本等取引と整理されるものがあれば法人課税の対象外となること、こうした法人が準則主義の下で目的の如何を問わず簡便に設立できること等を踏まえると、相続税・贈与税回避の誘引が強い。従って、より踏み込んだ見直しが必要と考えられる。……このような懸念を払拭するためには、まずは、新たな非営利法人を一律に相続税法第66条の対象に加えた上で別途、租税回避の問題のない法人を適用除外とするなど、より踏み込んだ見直しが必要となる。……例えば、現

する相続税の課税制度が創設された。これに伴い、平成 30 年 7 月には関連通達が公表され、申告書付表の新様式も公表された。創設された本制度は、持分のない法人が既に所有する財産を被相続人から遺贈によって取得したとみなして課税する制度である。これらの改正をみても、特定一般社団法人等の内部留保につき、完全に租税回避が封じ込められたとは言い難いことはすでに述べたところである。それ以外の相続税等の租税回避の濫用の問題として、たとえば、特定一般社団法人等が所有する取引相場のない株式の評価の問題がある。それは、特定一般社団法人等が取引相場のない株式を直接所有する場合、その株式を配当還元方式で評価すべきか否かという問題である<sup>30</sup>。これについて、被相続人が相当数の識決権を保有しており、原則的評価方式で評価することとなる場合には、特定一般社団法人等が直接所有する株式についても原則的評価方式で評価すべきとの見方と明らかに配当還元方式で評価できる少数株主である場合には、特定一般社団法人等が直接所有する株式について配当還元方式を適用することに合理性があるものと考えたとの見解がある<sup>31</sup>。このように、解決されていない問題が多く存在する。また、特定一般社団法人等に該当しないように 5 年以内に相続発生が見込まれる高

---

行の課税方式の下で法人も原則として相続税・贈与税の納税義務者とすることや、被相続人の分割前の遺産全体を課税対象とする遺産課税の要素を多く取り入れること、また、個人が実質的に支配している一般社団法人等については、資産の移転時における相続税・贈与税の課税だけでなく、移転後も個人が実質的に支配している状態が継続していると認められる場合には、その個人に係る相続が発生したときは、当該法人に帰属する資産をその個人の相続財産として相続税の課税対象とすることも視野に入れ、資産の無償・低額譲渡における他の課税関係にも考慮しつつ検討することが必要となる。」と述べている。宮脇義男「相続税・贈与税のあり方について——新たな非営利法人制度を素材として——」税大論叢 56 号 300 頁以下（2007 年）。

<sup>30</sup> 包括的所得概念を採用する我が国では、キャピタルゲインは、その資産を手放すことにより課税が実現されるため株式の含み益などの未実現利益はそのまま保有を維持すれば課税されないことになる。ここでは、評価の問題として捉えている。

<sup>31</sup> 竹内陽一・西山卓「特定の一般社団法人に対する課税制度の創設と具体的計算方法」T & Amaster No.759 27 頁（2018 年）。

齢者は理事に就任させないことや、理事の構成を変え、同族理事の割合が過半にならないようにするなど、制度の網の目を潜ることが比較的容易であることを考慮すると抜本的な制度改革も必要であるといえよう。

## V. おわりに

公益法人制度改革により誕生した一般社団法人等は、公益グループから止む無く除外されたものも多い。また、一般社団法人等が受ける財産の贈与等（寄附）の中には、財産の贈与等を受ける法人の運営と全く関係のない者、いわゆる善意の第三者からなされるものもある。しかしながら、一般社団法人等を利用して租税回避を目的として設立されたものが存在することも事実である。

他方で、今回の改正が「人的結びつきのみ」で特定要件を判断することには、上記のような一般社団法人等（適正目的）に税負担が生じる可能性があり、単純化しすぎるのではないだろうか。一般社団法人等の内部留保（純資産額）が遺贈者の親族等のみで構成されている場合と善意の第三者からなされるものを峻別して適用する基準を設けることが必要であろう。そもそも、先進国において相続税課税が廃止又は停止されていることや相続税課税に関して、所得税等との関係において、二重課税が生じているという主張が存在することをかんがみると、課税権を行使して、一般社団法人等に相続税負担を求める場合、慎重な立場を取る必要がある。本稿で検討した規定の立法趣旨として、真に「遺贈者の親族等の税負担が不当に減少するといえるかどうか」が重要であり、これらのことは、事実認定の余地の多い極めて包括的なものである。それゆえに、財産を遺贈した者の死亡の時点における当該法人の定款の定め、役員構成、財産管理の状況、解散の場合の残余財産の帰属等にかんがみ、総合的に判断して、その同族関係者らの手によって私的支配の行なわれる虞れが客観的に明白であると認められる場合にのみ適用されるべきであろう。そうでなければ、いわゆる善意の第三者からなされる寄附で運営する法人までも、その活動に支障をきたす可能性がある。そして、こ

のことが、筆者に日本型の芸術・文化の援護活動（メセナ活動）の発展に悪い影響を及ぼすという危惧を抱かせるのである。