

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

坂井 玲央奈

要旨 「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」

新潟大学大学院 現代社会文化研究科 2年 坂井玲央奈

平成 20 年度に、明治時代から存続してきた公益法人制度の抜本的改革が行われた。改正前は、主務官庁許可主義の下で不透明な行政運営による問題点が指摘されていたが、この改正によって、それらの問題点は改善された。法人格の付与と公益性の判断が分離され、設立の登記によって法人格を取得できる（準則主義）ようになり、改正前までは、社団法人・財団法人の区分しかなかったものが、三区分に分かれることとなった。このような改正により、新たな法人形態として一般社団・財団法人が設立できるようになり、徐々に一般社団・財団法人は増加してきており、今後一般的な法人類型になると推測される。また、一定の要件を満たさなければ、公益法人等として、収益事業課税、軽減税率、みなし寄付金等の税制上の優遇を受けることはできない、という制度となった。このように改正されたことから、成道秀雄氏は、一般社団・財団法人を租税回避に利用することは難しくなると述べておられる。

しかし、筆者は、この一般社団・財団法人を利用した新たな租税回避の可能性が高まるのではないかと考える。そして、これらの法人は、準則主義により容易に設立することが可能となったこと、また、今後、相続税の基礎控除の引下げや税率構造の見直しなどによってその増税がなされる見込みであることから、それらを利用した相続税・贈与税の回避行為が行われる可能性が高まると考える。

それは、個人の所有する財産を一般社団・財団法人に移転し、親族間で理事を交代することによって、課税されることなく、実質的な財産の承継が行われる可能性が高まるのではないかと、ということである。一般社団・財団法人には、持分の定めがなく、出資者が存在しない、という特徴があることから、一般社団・財団法人が所有する財産は、それらを実質的に支配している個人の相続財産を構成せず、相続税が課税されることはない。こうした取扱いを濫用して、一般社団・財団法人に移転された財産を、親族間で理事を交代することによって、代々専属的に管理支配することで、相続税・贈与税の負担を永続的に回避することが可能となってしまう。

この家産世襲の問題については、平成 16 年の内閣官房行政改革推進事務局・非営利法人ワーキンググループで議論されたが、それ以降本格的に政府内で検討された形跡はないし、また、平成 20 年度税制改正においても何の規制も加えられていない。こうした租税回避は課税の公平の観点から問題があるにもかかわらず、研究の希薄域に置かれている。そこで、このような相続税・贈与税を回避するための一般社団・財団法人を「家産世襲的な社団・財団」と位置づけ、それらに対しては、ドイツの税制を参考に、30 年ごとに相続税を課税する、ということを提案する。しかし、30 年経過前に、その「家産世襲的な社団・財団」

が別の一般社団・財団法人に財産を移転することで、世襲の認定を避け、その30年ごとの課税を受けることを回避することも考えられるので、その対応策についても提言する。

本論文の構成は次の通りである。

第1章、第1節では、一般社団・財団法人の位置づけを確認するため、新たな公益法人制度について整理する。第2節及び第3節では、法人を利用した相続税・贈与税の回避を防止するための措置として、相法64条1項、65条及び66条4項の規定を概観した上で、それらの適用関係を整理し、問題点を指摘する。

第2章、第1節では、営利法人と非営利法人の定義を確認し、第2節では、相法64条1項が適用された裁判例を整理し、第3節では、相法66条4項が適用された裁判例を確認する。持分の定めのない法人の場合、出資や株式という概念が存在しない、ということから可能となる租税回避について指摘する。

第3章、第1節では、持分の定めのない法人である一般社団・財団法人に財産の移転があった時、また、移転した後の問題点を指摘し、第2節では、その一般社団・財団法人の解散時の問題点を指摘する。

第4章では、一般社団・財団法人が租税回避の道具として利用されることに対処するための解決策を提言する。具体的には、家産的な社団・財団法人へ30年ごとに相続税を課税する。そして、その30年課税の適用を受ける前の、家産的な社団・財団法人へその財産の移転があった場合、その移転に対しては相続税を課税する、という制度の導入を提言する。

はじめに	1
凡例	3
第 1 章 公益法人税制の概要と相続税法 64 条 65 条 66 条の適用関係	4
第 1 節 公益法人制度について	4
(1) 公益法人制度の改正	4
(2) 公益法人制度の概要	5
(3) 公益法人に対する法人税制の概要	7
(4) 一般社団法人・財団法人の設立・機関等について	7
第 2 節 法人を利用した相続税・贈与税の回避を防止するための措置	9
(1) 納税義務者	9
(2) 会社に対して財産を贈与・遺贈した場合（相続税法 64 条）	9
(3) 公益法人や人格のない社団等に対して財産を贈与・遺贈した場合（相続 法 65 条、66 条）	11
(4) 相法 66 条 4 項の適用関係	14
第 3 節 個人から公益法人等に対する贈与とその課税関係	20
(1) 個人から公益法人に財産を寄付した場合の取扱い	20
(2) 生前寄付・遺言による寄付と課税関係	21
(3) 相続人による相続財産の寄付	23
第 4 節 措置法 40 条と 70 条及び相続税法 66 条 4 項の適用条件	25
第 5 節 小括	25
第 2 章 相続税法 66 条 4 項の適用範囲	27
第 1 節 営利法人と非営利法人の違い	27
第 2 節 相法 64 条が適用された裁判例	28
(1) 否認の対象とされなかった裁判例	28
(2) 否認の対象とされた裁判例	29
(3) 相法 64 条 1 項が適用された裁判例から	33
第 3 節 相法 66 条 4 項が適用された裁判例	34
(1) 相法 66 条 4 項の適用を巡る裁判例	34
(2) 相法 66 条 4 項の適用要件	36
第 4 節 措法 40 条が取り消された裁判例	37
第 5 節 小括	39

第3章	一般社団法人を利用して相続税・贈与税の租税回避の想定事例	40
第1節	想定事例に基づく課税関係とその問題点	40
(1)	一般社団法人・一般財団法人に財産の移転時の問題	41
(2)	一般社団法人・一般財団法人に財産を移転後の世襲による実質的な財産承継の問題	47
第2節	一般社団法人・一般財団法人の解散時の問題	50
第3節	小括	53
第4章	想定事例への解決策	55
第1節	一定期間毎の課税	55
(1)	先行研究から	56
(2)	一定期間ごとの法人への相続税等の課税	58
第2節	新しい一般社団法人・一般財団法人への財産の移転に対する課税	64
(1)	非営利型法人の課税関係と非営利型法人以外の法人の課税関係	65
(2)	財産の名義人に過ぎない一般社団法人・一般財団法人の課税関係	68
(3)	中間型の一般社団法人・一般財団法人	69
(4)	一般社団法人・一般財団法人に財産の移転があった場合の課税関係	69
(5)	「家産世襲的な社団・財団」への一定期間ごとの課税 ～具体的な解決策～	70
(6)	「家産世襲的な社団・財団」が解散し、残余財産を分配した場合	72
第3節	小括	72
おわりに		74
参考文献		76

はじめに

平成 20 年度に 100 年余りにも渡った公益法人制度が改正された。この改正により、従来から指摘されていた問題点が改善された。税制面でも公益法人等が租税回避として利用されないための制度として評価する意見がある。しかし、筆者は新たな、一般社団・財団法人を利用した相続税・贈与税の租税回避が今後拡大するのではないかと考える。

一般社団・財団法人については、自由な活動を促進するため準則主義で設立することが可能となり、実施する事業の目的にも制約がなくなり、また、行政庁の監督も受ける必要がなくなった。また、相続税については、①基礎控除の縮小、②最高税率の引き上げ、③死亡保険金の非課税対象の縮小等により、増税される見込みであるため、親族間の直接的な相続については、相続税の増税に伴い、負担が大きくなる。このような状況のもとで、一般社団・財団法人を設立し、そこに個人が所有する財産を移転し、親族を理事に就任させるケースが増えてくるのではないかと考えられる。

一般社団・財団法人への財産の移転時には、現行法上、何らかの課税が行われる可能性がある。贈与の場合、その贈与者又はその親族等の相続税又は贈与税が不当に減少すると認められるときは、その法人を個人とみなして相続税又は贈与税が課税される。贈与者に対しても、みなし譲渡所得課税が行われる。譲渡の場合は、譲渡者に対して、譲渡所得課税がされる。このように、移転時には、何らかの課税が行われることになる。しかし、その後は、理事の世襲による交代があったとしても、現行法上、相続税の課税は予定されていないため、一般社団・財団法人に移転された財産を永続的に管理支配していけば、代々家族での財産の承継が無税で可能となる。

つまり、実施する事業の目的も制限がなくなり、例えば一般社団・財団法人を資産管理会社として、家族の資産管理を行うことも可能となったことで、理事に親族が就き、その交代により実質的に支配権が承継されたとしても、一般社団・財団法人は持分の定めのない法人であることから、その法人の財産は、誰の個人財産としても現れることはなく、相続税を課税されることはない。

相続税の増税により、納税義務者は現在より多くなると見込まれており、直接的な親族間の相続より、移転時の課税のみで済む一般社団・財団法人を通じた実質的な財産の承継が行われるのではないかと予想される。しかし、これでは、課税の公平性の面から問題がある。そこで、本論文ではこの問題について、解決策を提言する。

具体的には、ドイツの家族財団に対して、30 年ごとに相続税を課税するという制度を参考に、我が国においても、「家産世襲的な社団・財団」に該当する場合には、一定の期間ごとに相続税を課税する、という制度を取り入れるものである。しかし、この「家産世襲的な社団・財団」の判断基準をどう定めるかが問題である。平成 16 年 3 月 16 日の内閣官房行政革新推事務所の非営利法人ワーキング・グループでの議論の中でも、「家産世襲的な社団・財団」が相続税・贈与税の回避のため利用される可能性があること、そして、その判

断基準を設けることは難しいとの意見が出されているが、それ以降この種の議論が本格的に行われた形跡はない。また、平成 20 年度の公益法人制度改革においても「家産世襲的な社団・財団」への規制は織り込まれていない。

本論文では、「家産世襲的な社団・財団」に対する相続税の課税制度の設計にあたり、ドイツの制度を参考にしながら、課税の対象とすべき「家産世襲的な社団・財団」の判断基準の明確化を試みている。

自由な活動を促進するため、現在のような公益法人制度に改正されたわけだが、これを利用して相続税の租税回避が行われないようにしなければならない。しかし、適正な活動を行っている法人に対して課税することになってしまえば、過度な負担となってしまうし、使いづらい制度となってしまう。本論文では、これらのことを踏まえ、持分の定めのない法人である一般社団・財団法人を利用した租税回避の防止措置を考察するものである。

本論文の構成は次の通りである。

第 1 章、第 1 節では、一般社団・財団法人の位置づけを確認するため、新たな公益法人制度について整理する。第 2 節及び第 3 節では、法人を利用した相続税・贈与税の回避を防止するための措置として、相法 64 条の同族会社の行為計算の否認規定、相法 65 条の持分の定めのない法人から特別な利益を受けた者に対する課税及び相法 66 条 4 項の持分の定めのない法人に対する課税等の規定を概観した上で、それらの適用関係を整理し、問題点を指摘する。

第 2 章、第 1 節では、営利法人と非営利法人の定義を確認し、第 2 節では、営利法人である同族会社を利用した租税回避について、相法 64 条 1 項が適用された裁判例を整理する。第 3 節では、非営利法人である持分の定めのない法人を利用した租税回避について、相法 66 条 4 項が適用された裁判例を確認する。持分の定めのない法人の場合、出資や株式という概念が存在しないため、その持分の定めのない法人が所有する財産は、誰の個人財産も構成しないため、持分の定めのある法人と比較して、租税回避として利用されやすいということを示した。

第 3 章、第 1 節では、持分の定めのない法人である一般社団・財団法人に財産の移転があった時、また、移転した後の問題点を指摘し、第 2 節では、その一般社団・財団法人の解散時の問題点を指摘する。一般社団・財団法人に財産を移転する時には、何らかの課税が生じるが、その後の理事の交代時には、課税されないため、実質的な財産の承継が無税で可能となってしまう点である。

第 4 章では、一般社団・財団法人が租税回避の道具として利用されることに対処するための解決策を提言する。具体的には、「家産的な社団・財団」へ 30 年ごとに相続税を課税する。そして、その 30 年課税の適用を受ける前の、家産的な社団・財団へその財産の移転があった場合、その移転に対しては相続税を課税する、という制度の導入を提言する。

<凡例>

所得税法…所法

法人税法…法法

相続税法…相法

相続税法施行令…相令

租税特別措置法…措法

租税特別措置法施行令…措令

第1節 公益法人制度の概要と相続税法 64 条、65 条及び 66 条の適用関係

平成 20 年度の公益法人税制の改正があり、移行期間が終わろうとしている現在、徐々にその法人数が増加し、今後一種の法人形態として一般的な類型となるであろう、一般社団・財団法人について、これらの法人が「持分の定めのない法人」であることを利用した相続税・贈与税の負担の回避が今後行われる可能性が高まるのではないかと予想される。

本論文では、持分の定めのない法人のうち、改正により準則主義により設立することが可能となった一般社団・財団法人に着目して税制上の問題点をあげ、解決策を提言する。その前提として本章、第 1 章では、一般社団・財団法人の位置づけを確認するため、新たな公益法人制度について整理する。

そして、第 2 節及び第 3 節では、法人を利用した相続税・贈与税の回避を防止するための措置として、相法 64 条 1 項の同族会社の行為計算の否認規定、相法 65 条の持分の定めのない法人から特別な利益を受けた者に対する課税及び相法 66 条の持分の定めのない法人に対する課税等の規定を概観した上で、それらの適用関係を整理し、問題点を指摘する。具体的には、「家産世襲的な社団・財団」にいったん移転された財産については、その後、実質的な財産世襲が行われても、相続税や贈与税を課税する、という規定が存在せず、課税されないので、課税の公平の観点から問題である、ということである。

第1節 公益法人制度¹⁾について

(1) 公益法人制度の改正

我が国の公益法人制度は、平成 20 年度に改正されたが、それまでは、明治 29 年の民法制定以来 100 年余年にわたり、制度の抜本的見直しは行われてこなかった。

今後、我が国の社会において民間非営利活動が果たすべき役割はますます重要となり、公益法人は、これら非営利の活動を担う代表的な主体として、歴史的に一定の大きな役割を果たしてきている。しかし、公益法人制度に関しては、その運営、指導監督、ガバナンス等の在り方について、批判²⁾があり、これを受けて公益法人制度の抜本的改革が行われた³⁾。

¹⁾ 朝長英樹『公益法人税制』（法令出版株式会社、2008）。

国税局 HP <http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/hojin/koekihojin.pdf>

内閣府 税制調査会 HP <http://www.cao.go.jp/zeicho/siryoku/k17kai.html>

を参考にした。閲覧日平成 24 年 11 月 16 日

²⁾ 第一にもはや活動をしていない休眠法人が少なくなく、公益法人という公的なお墨付きを得て税制上の優遇措置が適用されているため、「買収」等によって役員に就任した者による目的外事業の実施や、税制上の特典を利用した収益事業の実施など、悪用されるおそれがあった。第二に、公益とは言えない活動をしている公益法人が少なくなかった。第三に、公益法人の中には、官庁から制度的に事務や事業の委託を受ける等、行政を代行する機能を果たしているものがある（行政委託法人という）。これらの法人について、役員の下取り先になったり、公的な補助金が不正に使用されたり、あるいは役員に高額な報酬が支払われる等の問題が指摘されていた。（内田貴『民法 I [第 4 版]』212 頁（東京大学出版会、2008）。

平成 18 年 6 月に、公益法人に関する新たな法律である「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（一般社団・財団法人法）」、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（認定法）」及び「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（整備法）」（以下、これら三つの法律を「公益法人関連三法」という。）が公布され、平成 20 年 12 月 1 日より新しい公益法人制度がスタートしている。この改革によって、準則主義により法人格が容易に取得でき、また、明確に定められた基準による公益認定を民間有識者が行うことで、民間非営利部門の一層の発展が期待されている。

（2）公益法人制度の概要

平成 20 年の公益法人制度改革の対象となった法人は、旧民法 34 条の適用を受けていた社団法人・財団法人及び中間法人についての制度であり、学校法人や宗教法人、社会福祉法人等はその対象外であった。公益法人制度改革の対象となった法人は、公益法人の全体⁴からみると、かなり限定的であった。その対象となった社団法人・財団法人については、次のような違いがある。

図表 1、社団法人・財団法人の違い

	社団法人	財団法人
定義	一定の目的の下に結合した人の集合体	一定の目的の下に拠出され統合されている財産の集まり
概要	社員が存在し、社員総会により法人の意思が決定され、社員の出捐する会費をもって運営される	社員が存在せず、寄附行為によって定められた設立者の意思に基づき、基本的財産の運用益をもって運営される

また、以前は法人の設立は主務官庁の許可が必要であり、公益性の判断は主務官庁の裁量により判断しており、法人格の付与と税制上の優遇措置が連動していた。

新制度では、法人格の付与と公益性の判断が分離され、設立の登記によって法人格を取得することができることとなった。また、一般社団法人・財団法人のうち、認定法に定められた基準⁵を満たしていると認められるときは、公益認定を受けて公益社団・財団法人と

³税制調査会平成 19 年 10 月「公益法人制度の抜本的改革に向けて（論点整理）」。

⁴ 公益法人のうち主な法人と法人数は、学校法人が 7.875 法人（平成 18 年 4 月 1 日現在）、社会福祉法人が 18.453 法人（平成 18 年 3 月 31 日現在）、宗教法人が 183.200 法人（平成 17 年 12 月 31 日現在）、医療法人が 41.720 法人（平成 18 年 3 月 31 日現在）、厚生保護法人が 163 法人（平成 19 年 4 月 1 日現在）、特定非営利活動法人が 31.116 法人（平成 19 年 3 月 31 日現在）、公益法人が 24.893 法人（平成 18 年 10 月 1 日現在）。最も多いのは宗教法人であり、その次に特定非営利活動法人（NPO 法人）、その次に多いのが、公益法人であった。

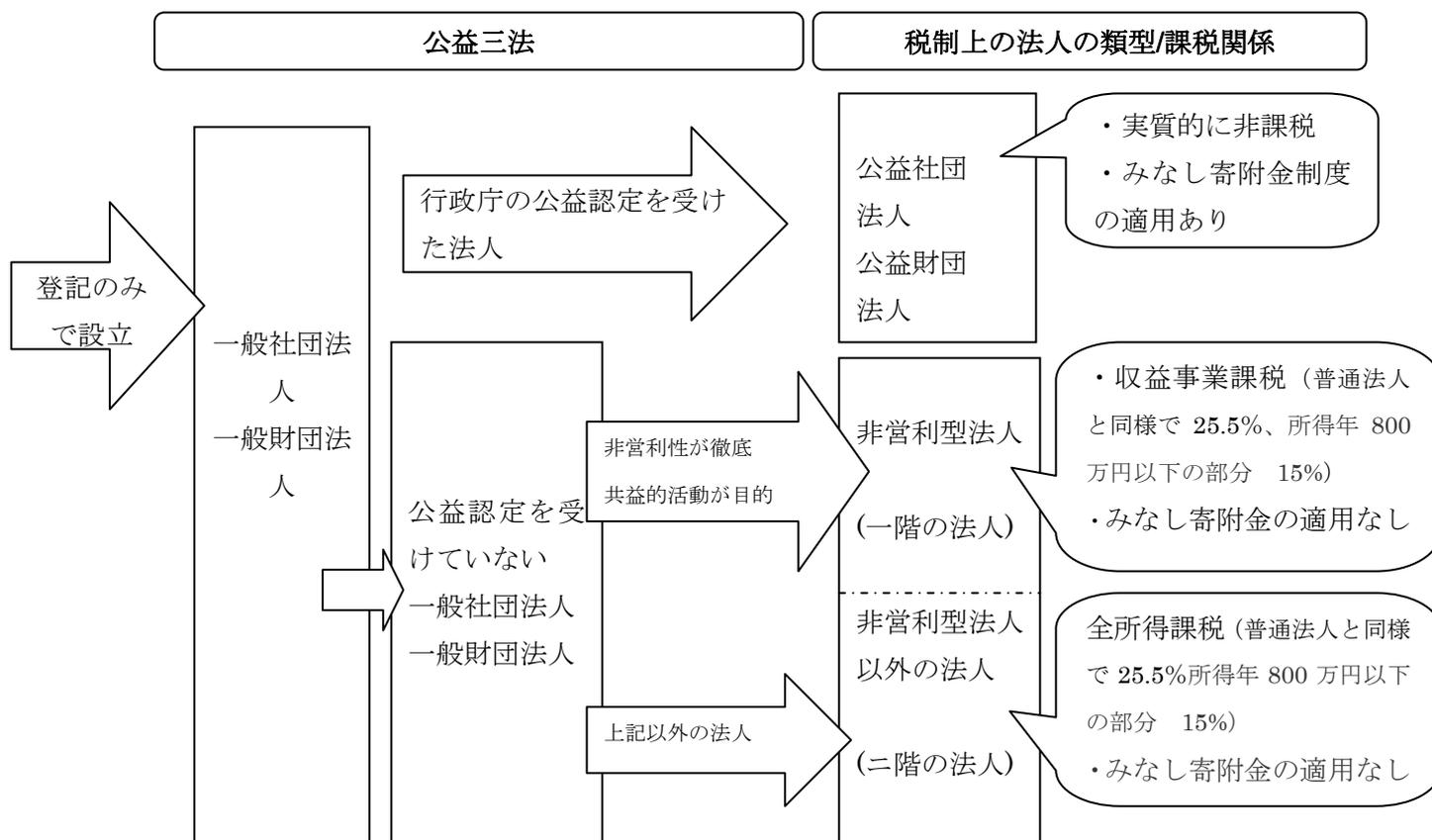
⁵ 学術、技芸、慈善その他の公益に関する公益法人認定法別表各号に掲げる種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するもの（公益法人認定法 2 四）。

なる。

一般社団法人・財団法人については行政庁⁶による監督はなく、事業の公益性の有無に関わらず登記のみで設立できるが、剰余金の分配はできない。一方、公益性を認定された法人・非営利型法人については、税制上一定の優遇措置が与えられる。公益法人税制の改革により、公益法人について三段階に分かれることとなった。関係図を示すと図表2のようになる。

社団法人・財団法人は、公益法人改革法の施行に伴い、平成20年12月1日以後は特例社団法人・特例財団法人である一般社団法人・一般財団法人（以下「特例民法法人」という。）となり（整備法40、42）、施行日以後5年間の移行期間中に、移行の認定を受けて公益社団法人・公益財団法人となるか、移行の許可を受けて通常の一般社団法人・一般財団法人に移行しなければ、解散したものとみなされることとなる（整備法44～46）。移行期間はその施行日平成20年12月1日から平成25年11月30日となっており、現在は移行期間中である。

図表2、公益法人制度と公益法人に対する法人税制の関係図



⁶ 行政庁とは、法人の事務所所在地や事業活動区域等が複数の都道府県にまたがる等の場合には内閣総理大臣、それ以外の場合には都道府県知事をいう（整備法47）。

(3) 公益法人に対する法人税制の概要

・非営利型法人の定義⁷

＜非営利が徹底された法人＞その行う事業により利益を得ること又はその得た利益を分配することを目的としない法人であってその事業を運営するための組織が適正であるものとして政令で定めるもの

＜共益的活動を目的とする法人＞その会員から受け入れる会費により当該会員に共通する利益を図るための事業を行う法人であってその事業を運営するための組織が適正であるものとして政令で定めるもの

この非営利法人の定義を満たしている法人については、非営利型法人に該当して収益事業を行う場合に限り法人税の納税義務が生ずることとなり（法法4①ただし書）、満たしていない法人については、非営利型法人に該当しない法人（以下、「営利型法人」という。）として、普通法人としての課税が適用される。なお、非営利型の要件を満たさなくなった場合には、二度と非営利型に戻ることはできない。

また、公益認定を受けた公益社団法人・財団法人については、収益事業の範囲から公益目的事業を除くため、実質的に非課税扱いとすることとなる。また、みなし寄附金制度⁸については、公益社団法人・財団法人については適用されるが一般社団法人・財団法人については適用されない。このような税制上の取り扱いとなった。

(4) 一般社団法人・一般財団法人の設立・機関等について

①一般社団法人⁹

＜設立＞

- 1、 設立は社員2名以上、財産保有制限なし
- 2、 定款は設立時社員が作成、交渉人の認証必要

＜機関＞

- 3、 理事は必須

⁷ 法人税法2条9号の2のイ、ロ

⁸ みなし寄附金制度とは、公益法人等がその収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業のために支出した金額を、その収益事業にかかる寄附金の額とみなして、通常の寄附金に含めて寄附金の損金算入限度額の計算を行う制度のこと（法法37⑤）。

⁹

機関設計の選択肢/規模	大規模一般社団法人	左記以外の一般社団法人
社員総会＋理事	×	○
社員総会＋理事＋監事	×	○
社員総会＋理事＋監事＋会計監査人	○	○
社員総会＋理事＋理事会＋監事	×	○
社員総会＋理事＋理事会＋監事＋会計監査人	○	○

- 4、 社員総会は必須
- 5、 理事会、監事の設置は任意（理事会、会計監査人を置く場合は監事必置）
- 6、 理事等は、社員総会の決議によって選任
- 7、 会計監査人の設置は任意（負債 200 億円以上の法人（大規模法人）は必置）
- 8、 理事、監事、会計監査人はいずれも再任可

<その他>

- 9、 計算書類等の作成、事務所への備置き及び閲覧等による社員及び債権者への開示が必要
- 10、 貸借対照表（大規模法人は貸借対照表及び損益計算書）の公告（インターネットも可）が必要
- 11、 一般社団法人相互のほか、一般財団法人との合併が可能
- 12、 休眠法人の整理、裁判所による解散命令の制度あり
- 13、 定款で基金制度の採用が可能

②一般財団法人¹⁰

<設立>

- 1、 設立には 300 万円以上の財産の拠出が必要
- 2、 定款は設立者が作成、公証人の認証が必要

<機関>

- 3、 理事は必須
- 4、 評議員、評議員会、理事会、監事は必置
- 5、 評議員の選解任方法は、定款で定める
- 6、 理事等は評議員会の決議によって選任
- 7、 会計監査人の設置は任意（負債 200 億円以上の法人（大規模法人）は必置）
- 8、 理事、監事、評議員、会計監査人はいずれも再任可

<その他>

- 9、 計算書類等の作成、事務所への備置き及び閲覧等による社員及び債権者への開示が必要
- 10、 貸借対照表（大規模法人は貸借対照表及び損益計算書）の公告（インターネットも可）が必要
- 11、 一般財団法人相互のほか、一般社団法人との合併が可能

¹⁰

機関設計の選択肢/規模	大規模一般財 団法人	左記以外の一 般財団法人
評議員＋評議員会＋理事＋理事会＋監事	×	○
評議員＋評議員会＋理事＋理事会＋監事＋会計監査人	○	○

- 1 2、 休眠法人の整理、裁判所による解散命令の制度あり
- 1 3、 二期連続して純資産額が 300 万円未満となった場合は解散

平成 20 年度の公益法人税制の改正により、このような制度概要となった。従来の公益法人等は、3 段階に分かれることとなり、課税関係も異なってくる。従来指摘されていた問題点も改善された。第 3 章でこの公益法人税制の改正の対象であり、準則主義により設立することができることとなった、一般社団・財団法人を利用した相続税・贈与税の租税回避について事例を通して検討していく。

第 2 節 法人を利用した相続税・贈与税の回避を防止するための措置

(1) 納税義務者

相続税・贈与税の納税義務者は、相続税法上、「個人」と定められているため、遺贈又は個人からの贈与により財産を取得した「法人」に対しては、原則として相続税・贈与税が課されることはない。しかし、遺贈や贈与は、個人のみならず、会社その他の法人や人格のない社団等に対してされることもあり得ることから、相続税・贈与税負担の回避を意図した法人等への遺贈や贈与が行われることが懸念される。そこで、現行相続税法は、こうした租税回避を防止するため措置を講じている。具体的には、同族会社の行為計算の否認規定（相法 64 条）や人格のない社団や公益法人に対する贈与等があった場合の課税（相法 66 条）等があげられる。以下では、この相法 64 条、65 条及び 66 条の規定を確認していく。

(2) 会社に対して財産を贈与・遺贈した場合

（同族会社等の行為又は計算の否認等）

第六十四条 同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者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るものがあるときは、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる。

法人を介した相続税・贈与税負担の回避を防止する措置として、所得税法や法人税法などと同様に、相法 64 条に、同族会社等¹¹の行為又は計算の否認規定がある。この規定は、

¹¹ 同族会社等とは、会社の株主等（その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除く）の 3 人以下並びに特殊の関係がある個人（法令④）又は法人（法令②）がその会社の発行済株式の総数又は総額（その会社が有する自己の株式又は出資を除く）の 100 分の 50 を超える数又は金額の株式又は出資を有するその他政令で定める場合におけるその会社をいう。（相法 64③、法法 2 ①10、所法 157①二、法令 4）

同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他関係者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るときは、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより課税価格を計算することができる¹²、という規定である。

一般的に、多数の資本主によって構成されている非同族会社の場合には、利害関係者相互の牽制が作用するため一部の資本主が会社の意思決定に任意に行う可能性は少ないが、同族会社等の場合には会社の意思決定が一部の資本主の意図により左右されるので、租税回避行為を容易に行うことが可能である。これを防止し、租税負担の適正化を図る必要があることから、この規定を設けている。

次に、相続税又は贈与税の負担を不当に減少させるときとはどのような状態のことをいうのか検討していく。相続税法のこの不当性の判断については、これまで必ずしも明確なものはないが、法人税における不当性の判断と基本的には類似しているものと考えられる。法人税の負担を不当に減少させるという、この不当性の判断についてこれまでの裁判例の流れをみると大別して次の二つに区分することができるように思われる¹³。

1つ目の考え方は、非同族会社であった場合なし得ない行為計算であり、その行為により、法人税を減少する結果となったか、を基準とするものであり、2つ目の考え方は、その行為計算が経済的、実質の見地から不自然、不合理であるか、という点を基準とするものである。相法 64 条の適用の可否が争われた裁判例では、同族会社の行為が必要であり、株主の単独行為は否認の対象とはならない。したがって、主要株主からの財産の死因贈与・

¹² 安島和夫『相続税法 理論と計算 [五訂版]』220 頁（税務経理協会、2010）。

¹³ 武田昌輔『DHC コンメンタール相続税法』3574 頁（第一法規）。一つ目は、「非同族会社では通常なし得ないような行為計算を否認して、非同族会社が通常なすであろうような行為計算」に引き直すという裁判例である。これは、不当性の一般的基準をもつば非同族会社の行為計算に求め、非同族会社においてはなし得ず、同族会社なればこそはじめてなし得るような行為計算をすることにより、法人税を減少することになればこれを否認するという非同族会社の行為計算をすることにより、法人税を減少することになればこれを否認するという非同族会社の行為計算を中心とした基準によってその判断をしようとする考え方である。

二つ目の裁判例としては、「負担を不当に減少させる結果になると認められるか否かは、もつば経済的、実質の見地において当該行為計算が純経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきものであり、同族会社であるからといって、この基準を超えて広く否認が許されると解すべきでないと同時に、非同族会社についても、右基準に該当する限り否認が許されるものと解すべきである」、「ことさら不自然、不合理な行為計算をすることにより、不当に法人税の負担を免れる結果を招来したものである場合には、税務署長はかような行為計算を否認し、経済的に行動したとすれば通常とつたであろうと認められる行為計算に従って課税しうるもの」、「その判断の基準は、当該行為又は計算が経済的観察において実情に合目的に適したものであるかどうか、経済的事情からみて正常か異常か、合理的でないかにあるべきであって、民法上の形式方法として適法正当であることは判断に持ちうべきものではない¹³」というものである。これらの裁判例は、不当性の判断を、法人税軽減という動機をもつば経済的、実質的に観察することによって決めようとするものである。

低価買入等は、否認の対象となるが、同族会社の株主である被相続人が生前会社に対してなした債務免除は、否認の対象とならない¹⁴。

(3) 公益法人等に対して財産を贈与・遺贈した場合¹⁵

公益法人等を介した租税回避を防止するための措置は所得税法や法人税法には存在せず、相続税法固有のものである。

(イ) 特別の法人から受ける利益に対する課税

第六十五条 持分の定めのない法人（持分の定めのある法人で持分を有する者がいないものを含む。次条において同じ。）で、その施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における財産の帰属等について設立者、社員、理事、監事若しくは評議員、当該法人に対し贈与若しくは遺贈をした者又はこれらの者の親族その他これらの者と前条第一項に規定する特別の関係がある者に対し特別の利益を与えるものに対して財産の贈与又は遺贈があつた場合においては、次条第四項の規定の適用がある場合を除くほか、当該財産の贈与又は遺贈があつた時において、当該法人から特別の利益を受ける者が、当該財産（第十二条第一項第三号又は第二十一条の三第一項第三号に掲げる財産を除く。）の贈与又は遺贈により受ける利益の価額に相当する金額を当該財産の贈与又は遺贈をした者から贈与又は遺贈により取得したものとみなす。

後述する、相法 66 条 4 項は、持分の定めのない法人¹⁶に対して財産の贈与があつた場合で、贈与者等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又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となる場合には、その法人を個人とみなしてその法人に贈与税又は相続税を課すこととしている。しかし、これにより相続税等の不当減少をカバーできない場合があると考えられている。

そこで、相法 65 条では、相法 66 条の規定の適用がある場合を除き、その法人の施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における残余財産の帰属等について特定の者に特別な利

¹⁴ 浦和地判平成 12 年 5 月 12 日、訟月 47 卷 10 号 3106 頁。

¹⁵ 以下、下線は筆者による。

¹⁶ 「持分の定めのない法人」とは、主なものとしては、一般社団法人、一般財団法人、持分の定めのない医療法人、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、宗教法人等がある。

(1) 定款、寄附行為若しくは規則（これらに準ずるものを含む。以下(2)において「定款等」という。）又は法令の定めにより、当該法人の社員、構成員（当該法人へ出資している者に限る。(2)において「社員等」という。）が当該法人の出資に係る残余財産分配請求権又は払戻し請求権を行使することができない法人

(2) 定款等に、社員等が当該法人の出資に係る残余財産の分配請求権又は払戻し請求権を行使することができる旨の定めはあるが、そのような社員等が存在しない法人

(昭和 39 年 6 月 9 日付直審(資) 24・直資 77 通達 13)

益を与える持分の定めのない法人に対し財産の贈与又は遺贈があった場合は、その利益を受けた特定の者が、その財産の贈与又は遺贈したものから直接贈与又は遺贈により取得したものとみなすこととしている。この規定は、個人が、持分の定めのない法人に対して財産を贈与又は遺贈することで、相続税等を回避することを、防止することを目的とする規定である。

(ロ) 持分の定めのない法人に対する課税

第六十六条四項 持分の定めのない法人に対し財産の贈与又は遺贈があつた場合において、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な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は、当該法人を個人とみなして、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。

この相法 66 条 4 項の持分の定めのない法人に対する財産の贈与又は遺贈に係る課税は、持分の定めのない法人に対し財産の贈与又は遺贈があつた場合において、その贈与又は遺贈によりその贈与又は遺贈をした者の親族その他これらの者と特別な関係がある者（以下「贈与者の親族等」という。）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は、財産の贈与又は遺贈を受けた公益を目的とする事業を行う法人を個人とみなして贈与税又は相続税が課税される。この規定の趣旨としては、持分の定めのない法人に贈与等があつた場合においても、贈与者等の親族がこれらの社団等に関する権限を有し、実質的に贈与財産を取得すること等による贈与税等の課税回避を防止するため、というものである。

(ハ) 相法 65 条と相法 66 条の適用関係

公益法人等に対し贈与・遺贈をした財産から個人が特別な利益を受ける場合について、相法 65 条と相法 66 条の措置の重複適用が生ずることになるが、まず相法 66 条が優先的に適用され、その適用がない場合にはじめて相法 65 条 1 項が適用される。相法 65 条と相法 66 条の相違点は、相続税・贈与税の納税義務者を誰に置いているか、という点である。相法 65 条は、納税義務者は受益者である個人であり、課税の対象となる利益の価額は受益者が与えられた特別な利益の実態に評価することとされる。これに対し、相法 66 条は、納税義務者は公益法人自身であり、課税対象は贈与・遺贈により法人が取得した財産の価額そのものである（公益法人通達 20）。

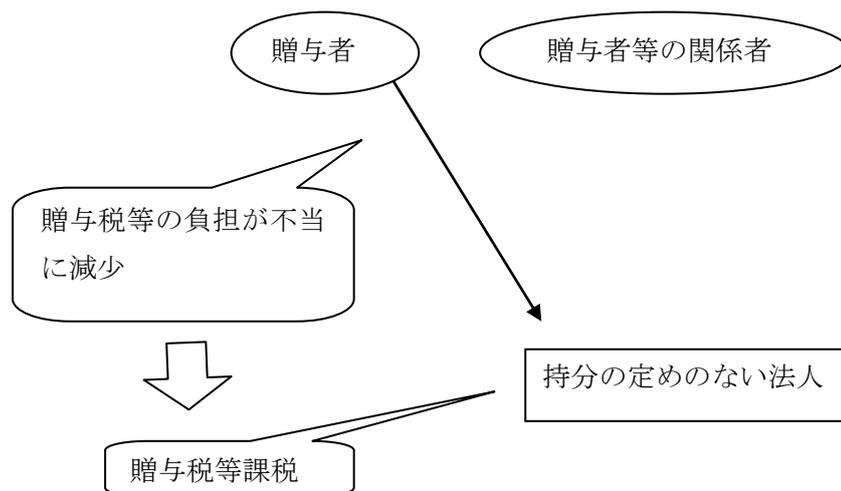
持分の定めのない法人が、当該法人に対する財産の贈与等に関して、当該贈与等をした者及びその者の親族その他これらの者と相法 64 条 1 項に規定する特別な関係がある者以外

の者で当該法人の設立者、社員若しくは役員等又はこれらの者の親族その他これらの者と相法 64 条 1 項に規定する特別の関係がある者に対し特別の利益を与えると認められる場合には、当該特別な利益を受ける者に対して相法 65 条が適用される。

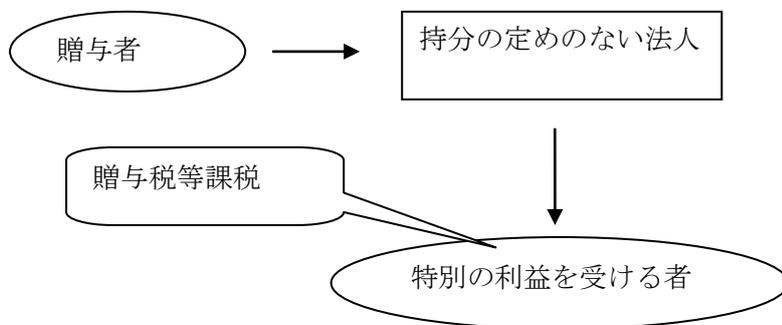
相法 65 条は、持分の定めのない法人から特別な利益を受ける者は、相続税・贈与税を課すという規定であるが、この規定が適用されるのは、相法 66 条の適用がなかった場合であり、一高龍司教授は、法人を介した濫用は、贈与者とその親族らの関係者との間で生じうるであろうこと、相法 65 条 1 項は法人を導管としてかなり露骨な態様で（仮装か、それに近い態様で）利用する場合でないと適用が困難であるとし、現実には、65 条 1 項の適用を受ける者のほとんどは、相法 66 条 4 項の適用を受けるであろう¹⁷、と述べておられる。つまり、相法 65 条の適用を受ける者は既に相法 66 条 4 項の適用を受けているのであり、その場合は、相法 65 条は適用されない。

図表 3、相法 66 条 4 項、相法 65 条 1 項のイメージ図

相法 66 条 4 項のイメージ



相法 65 条 1 項のイメージ (相法 66 条 4 項の適用がない場合に適用される。)



¹⁷ 一高龍司「相続税と租税回避」日税研論集 Vol.61 74 頁 (2011)。

(4) 相法 66 条 4 項の適用関係

(2) (3) で確認してきたように、会社を利用した相続税・贈与税の租税回避については、相法 64 条、65 条及び 66 条が存在する。これらの条文の中で、公益法人制度の改革の対象であった一般社団・財団法人に、資産の贈与又は遺贈があった場合において、その贈与者又はその親族その他関係者らの相続税又は贈与税が不当に減少すると認められるときには、相法 66 条 4 項が適用される。

相法 64 条は、その対象が普通法人である同族会社である場合に、行為計算が不自然・不合理であったときに適用される。また、相法 65 条は、相法 66 条の適用がない場合にはじめて適用される。第 2 章で、一般社団・財団法人が株式会社等の普通法人と比較して「持分の定めのない法人」であることから、相続税の回避として利用されやすいことを論証していくが、ここでは、一般社団・財団法人に財産の贈与又は遺贈があった場合に適用される相法 66 条 4 項の適用要件について検討していく。

(イ) 相続税又は贈与税の負担が不当に減少すると認められるとき

相法 66 条 4 項にある「相続税又は贈与税の負担が不当に減少すると認められるとき」、とは、どのような場合を指すのかは、相法 66 条 4 項の規定からは必ずしも明確であるとは言えない。そこで、どのような場合にこの相法 66 条 4 項が適用されるのか、相令及び基本通達に詳細に規定されている。以下では相令及び基本通達を整理する。

(a) 相令 33 条 3 項の要件

贈与又は遺贈により財産を取得した持分の定めのない法人が、次に掲げる要件を満たすときは、相法 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」ものとされている。

相令 33 条 3 項

- 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、その役員等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てい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者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（定義）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マ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 当該法人に財産の贈与若しくは遺贈をした者、当該法人の設立者、社員若しくは役員等又はこれらの者の親族等に対し、施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における財産の帰属、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、当該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公益社団法人若しくは公益財団法人その他の公益を目的とする事業を行う法人（持分の定めのないものに限る。）に帰属する旨の定めがあること。
- 四 当該法人につき法令に違反する事実、その帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装して記録又は記載をしている事実その他公益に反する事実がないこと。

(b) 相令 33 条 3 項 1 号が満たされていない場合、相法 66 条 4 項が適用されない場合

相法 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」であるかの判定は、原則として、贈与等を受けた法人が上記相令 33 条 3 項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されている

しかし、通達には①当該法人の社員、役員等及び当該法人の職員のうちに、その財産を贈与した者若しくは当該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、②これらの者が、当該法人の財産を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、当該法人からその贈与等を行った者に特別の利益を与えることは想定しにくいことから、(同号の要件を満たさないときであっても) 同項 2 号～ 4 号までの要件を満たしているときは、相法 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されている（昭和 39 年通達 14）。

(c) 将来における可能性

相続税等の不当減少の判定は、相法 66 条 4 項の規定の趣旨を踏まえ、その贈与があった時点の事実関係に基づいて行われ、将来における可能性をも考慮して行われなければならない。「将来における可能性」とは、その法人の事業運営が将来にわたり適正に行われるかどうかによって判定され、相令 33 条 3 項 1 号に基づき、その法人の「運営組織が適正であるかどうか」の判定の基本としている。

(d) 法人の運営組織が適正であること

「法人の運営組織が適正であること」については、昭和 39 年通達 15 においてその取扱いが定められており①定款等に定める事項、②事業運営が適正であること、③事業が社会的存在として認識される程度の規模を有していること（社会的規模要件）が、その判定の柱となっている。

この①の要件について、法人の事業運営の憲法というべき定款等に定める事項として役員その他の機関の構成、その選任方法その他の事業の運営の基礎となる重要な事項についてその取扱いが定められている¹⁸。

②の要件については、事業運営が適正であることが示されている。これは、法人の運営組織が適正であるためには、定款等に定めるべき事項が定められていたとしても、その事業の運営及び役員等の選任等が、法令及び定款等に基づき適正に行われていることが必要であることによる。

③の要件として、事業が社会的存在として認識される程度の規模を有している場合には、広く地域社会に認識されており、その事業運営についても事業実態が伴うとともに、地域社会住民の監視のもとに置かれていること等を考慮し、事業が社会的存在として認識される程度の規模を有していると認められる事業について、例示されている。

以下では、これらの通達を確認する。

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等があった場合の取扱いについて（昭和 33 年 6 月 9 日付 直審（資）24、直資 77）

その運営組織が適正であるかどうかの判定

15 法施行令第 33 条第 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、財産の贈与等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。

(1) 次に掲げる法人の態様に応じ、定款、寄附行為又は規則（これらに準ずるものを含む。以下同じ。）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 一般社団法人

(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) 理事会を設置すること。

(ハ) 理事会の決議は、次の(ホ)に該当する場合を除き、理事会において理事総数（理事現在数）の過半数の決議を必要とすること。

(ニ) 社員総会の決議は、法令に別段の定めがある場合を除き、総社員の議決権の過半数を

¹⁸ 公益認定を受けた公益社団法人及び公益財団法人については、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律に基づき第三者委員会において認定を受け、その監督の下に置かれること等を考慮し、「定款等に定める事項」の要件を判定の基礎とはしないこととして取り扱われている。

有する社員が出席し、その出席した社員の議決権の過半数の決議を必要とすること

・
・

(2) 贈与等を受けた法人の事業の運営及び役員等の選任等が、法令及び定款、寄附行為又は規則に基づき適正に行われていること。

(略)

・
・

(3) 贈与等を受けた法人が行う事業が、原則として、その事業の内容に応じ、その事業を行う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していること。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しているものとして取り扱う。

(略)

・
・

(e) 特別の利益を与えているか

法人の事業の運営に関して、特定の者に特別の利益を与えることは、相法 66 条 4 項の規定の趣旨から相続税等の負担を不当に減少させる結果となると認められることから、相令 33 条 3 項 2 号において、相続税等の負担が不当に減少させる結果とならないと認められる場合の判定要件の一つとして定められている。

前記昭和 39 年通達 16 においては、特別の利益を受ける対象者の範囲を示すとともに、事実上どのような場合が特別の利益を与えることになるかについて具体的に例示している。以下がその通達である。

前掲 39 年通達

(特別の利益を与えること)

16 法施行令第 33 条第 3 項第 2 号の規定による特別の利益を与えることとは、具体的には、例えば、次の(1)又は(2)に該当すると認められる場合がこれに該当するものとして取り扱う。

(1) 贈与等を受けた法人の定款、寄附行為若しくは規則又は贈与契約書等において、次に掲げる者に対して、当該法人の財産を無償で利用させ、又は与えるなどの特別の利益を与える旨の記載がある場合

イ 贈与等をした者

ロ 当該法人の設立者、社員若しくは役員等

ハ 贈与等をした者、当該法人の設立者、社員若しくは役員等 (以下 16 において「贈与等

をした者等」という。)の親族

ニ 贈与等をした者等と次に掲げる特殊の関係がある者(次の(2)において「特殊の関係がある者」という。)

(イ) 贈与等をした者等とまだ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

(ロ) 贈与等をした者等の使用人及び使用人以外の者で贈与等をした者等から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの

(ハ) 上記(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) 贈与等をした者等が会社役員となっている他の会社

(ホ) 贈与等をした者等、その親族、上記(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2条第10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と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

(ヘ) 上記(ニ)又は(ホ)に掲げる法人の会社役員又は使用人

(2) 贈与等を受けた法人が、贈与等をした者等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の行為をし、又は行為をすると認められる場合

イ 当該法人の所有する財産をこれらの者に居住、担保その他の私事に利用させること。

ロ 当該法人の余裕金をこれらの者の行う事業に運用していること。

ハ 当該法人の他の従業員に比し有利な条件で、これらの者に金銭の貸付をすること。

ニ 当該法人の所有する財産をこれらの者に無償又は著しく低い価額の対価で譲渡すること。

ホ これらの者から金銭その他の財産を過大な利息又は賃貸料で借り受けること。

ヘ これらの者からその所有する財産を過大な対価で譲り受けること、又はこれらの者から当該法人の事業目的の用に供するとは認められない財産を取得すること。

ト これらの者に対して、当該法人の役員等の地位にあることのみに基づき給与等を支払い、又は当該法人の他の従業員に比し過大な給与等を支払うこと。

チ これらの者の債務に関して、保証、弁済、免除又は引受け(当該法人の設立のための財産の提供に伴う債務の引受けを除く。)をすること。

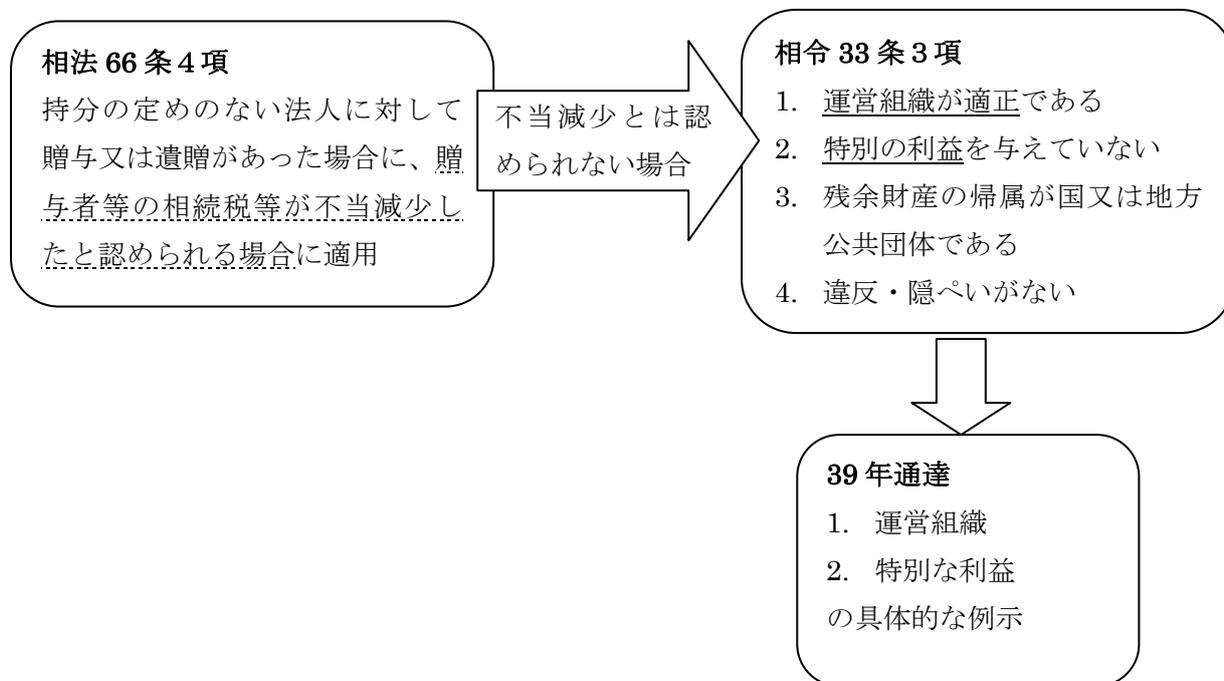
リ 契約金額が少額なものを除き、入札等公正な方法によらないで、これらの者が行う物品の販売、工事請負、役務提供、物品の賃貸その他の事業に係る契約の相手方となること。

ヌ 事業の遂行により供与する利益を主として、又は不公正な方法で、これらの者に与えること。

(ロ) 相法 66 条 4 項、相令 33 条 3 項及び 39 年通達

これらの規定の関係を示すと次の図のようになる。

図表 4、相法 66 条 4 項、相令 33 条 3 項及び 39 年通達の関係¹⁹



このように、相法 66 条 4 項の適用を巡る規定は、相令と通達に詳細に掲げられ、しっかりと整っていると思われる。これは、持分の定めのない法人の場合、租税回避に利用されやすいことから、それを利用した相続税の租税回避を防止するためである。持分の定めがない法人に財産を移転し、その法人が財産を所有することで、課税が及ばないこととなるので、その移転について、贈与又は遺贈時に課税しようとするものである。

相法 66 条 4 項は、持分の定めのない法人に対して贈与又は遺贈があった場合において、その贈与者又はその親族等の相続税・贈与税が不当に減少したと認められるときに適用さ

¹⁹ 相令 33 条 3 項各号に掲げる要件を満たしていないと認められる法人に対して財産の贈与等があった場合においても、当該財産の多寡からみて、それが社会的一般においてされている寄附と同程度のものであると認められるときは、法 66 条 4 項の規定を適用しないものとして取り扱われる（昭和 39 年通達 18）。

また、相法 66 条 4 項の規定を適用すべきかどうかの判定は、贈与等のあった都度、その贈与等の時を基準としてその後に生じた事実関係やその贈与等をした者と当該持分の定めのない法人との関係等をも総合的に勘案して行うこととされている（昭和 39 年通達 17 前段）。贈与等により財産を取得した法人が、財産を取得した時には相令 33 条 3 項の要件を満たしていない場合においても、当該財産に係る贈与税等の申告書の提出期限又は更生若しくは決定の時までに、当該法人の組織、定款、寄附行為又は規則を変更すること等により同項各号に掲げる要件を満たすことになったときは、当該贈与等については法 66 条 4 項の規定を適用しないこととして取り扱われる（昭和 39 年通達 17 後段）。

れる。そして、相令 33 条 3 項の要件を満たす場合には、不当減少しているとは認められず、相法 66 条 4 項は適用されない。また、通達においては、その相令が規定している具体例が記載されている。

第 3 節 個人から公益法人等に対する贈与とその課税関係

(1) 公益法人に財産を寄附した場合の取扱い

公益法人への財産寄附の態様と課税関係をまとめると下記に示すとおり、寄附の時点に応じて①生前寄附、②遺言による寄附、③相続人による相続財産の寄附がある。そして各々のケースについて、公益法人が既存か新設かに分けられる。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。

図表 5、公益法人への財産寄附の態様と課税関係²⁰

		個人側 (所得税・③相続税) ○原則 / ●例外	公益法人側 (相続税) ○原則 / ●例外
① 生前寄附	既存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)
	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)	●贈与税(相法 66④)
② 遺言による寄附	既存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(相法 1 の 3、1 の 4)
	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)	●相続税(相法 66④)
③ 相続人による相続財産の寄附	既存の特定公益法人に対する相続財産の贈与	○譲渡所得税(所法 59①) ●非課税(措法 40①)	○課税なし(相法 1 の 3、1 の 4) ●贈与税(相法 66④)
		○相続税(相法 1 の 3) ●非課税(措法 70)	
	公益法人設立のための相続財産の提供	○譲渡所得税(所法 59①) ●非課税(措法 40①)	
		○相続税(相法 1 の 3)	

²⁰岩谷宗圓「宗教法人に対する贈与と相続税法 66 条 4 項」第 1 回税に関する論文、入選論文集を参考にした。

(2) 生前寄附、遺言による寄附と課税関係

(イ) 個人の課税関係

財産を無償により法人に譲渡した場合には時価により譲渡があったものとして所得税が課され、これを「みなし課税」という（所法 59①一）。

しかし、国、地方公共団体又は公共法人に対して財産を寄附した場合は一定の手続きを行うことを条件として「みなし課税」を適用しないという特例がある（措法 40①）。

（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。公益社団法人、公益財団法人、特定一般法人（法人税法 別表第二に掲げる一般社団法人及び一般財団法人で、同法第二条第九号の二イに掲げるものをいう。）その他の公益を目的とする事業（以下この項から第三項まで及び第五項において「公益目的事業」という。）を行う法人（外国法人に該当するものを除く。以下この条において「公益法人等」という。）に対する財産（国外にある土地その他の政令で定めるものを除く。以下この条において同じ。）の贈与又は遺贈（当該公益法人等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、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収用等があつたことその他の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（次項及び第三項において「代替資産」という。）が、当該贈与又は遺贈があつた日から二年を経過する日までの期間（当該期間内に当該公益法人等の当該公益目的事業の用に直接供することが困難である場合として政令で定める事情があるときは、政令で定める期間。次項において同じ。）内に、当該公益法人等の当該公益目的事業の用に直接供され、又は供される見込みであ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。

この規定については、措令 25 条の 17 の 2 項に、更に適用を受けるための要件が明らかにされている。

措令 25 条の 17 の 2 項

- 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又は法第四十条第一項 に規定する代替資産が、当該贈与又は遺贈があつた日から二年を経過する日までの期間（同項に規定する期間をいう。）内に、当該公益法人等の当該贈与又は遺贈に係る公益目的事業の用に直接供され、又は供される見込みであること。
- 三 公益法人等に対して財産の贈与又は遺贈をすることにより、当該贈与若しくは遺贈をした者の所得に係る所得税の負担を不当に減少させ、又は当該贈与若しくは遺贈をした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。

この三の要件については、更に措令 25 条の 17 の 3 項において、詳細に定められ、救済規定が置かれている。

つまり、公益法人等のうち、非課税承認の要件を満たすものに対する財産の贈与又は遺贈は、三の不当減少要件の規定の適用については施行令 25 条の 17 の 3 項の規定を満たす場合には、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ている。

措令 25 条の 17 の 3 項

- 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てい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者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 その公益法人等に財産の贈与若しくは遺贈をする者、その公益法人等の役員等若しくは社員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。

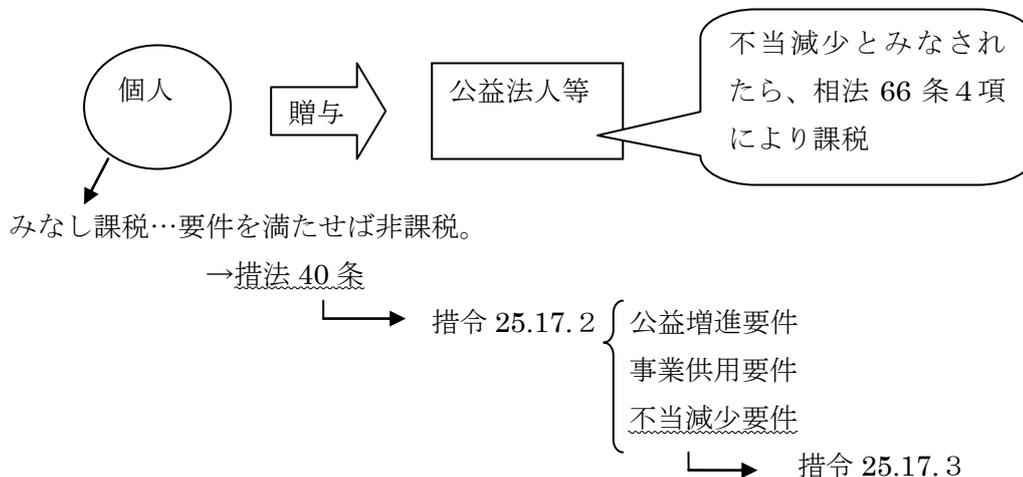
三 その寄附行為、定款又は規則において、その公益法人等が解散した場合にその残余財産が国若しくは地方公共団体又は他の公益法人等に帰属する旨の定めがあること。

四 その公益法人等につき公益に反する事実がないこと。

(ロ) 公益法人の課税関係

公益法人に対し財産の贈与があった場合、第2節で確認したように、その贈与により贈与者や贈与者の特別関係者の相続税・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、相法 66 条 4 項により、当該公益法人は個人とみなされて贈与税が課税される。

図表 6、みなし譲渡所得課税の非課税要件



(3) 相続人による相続財産の寄附

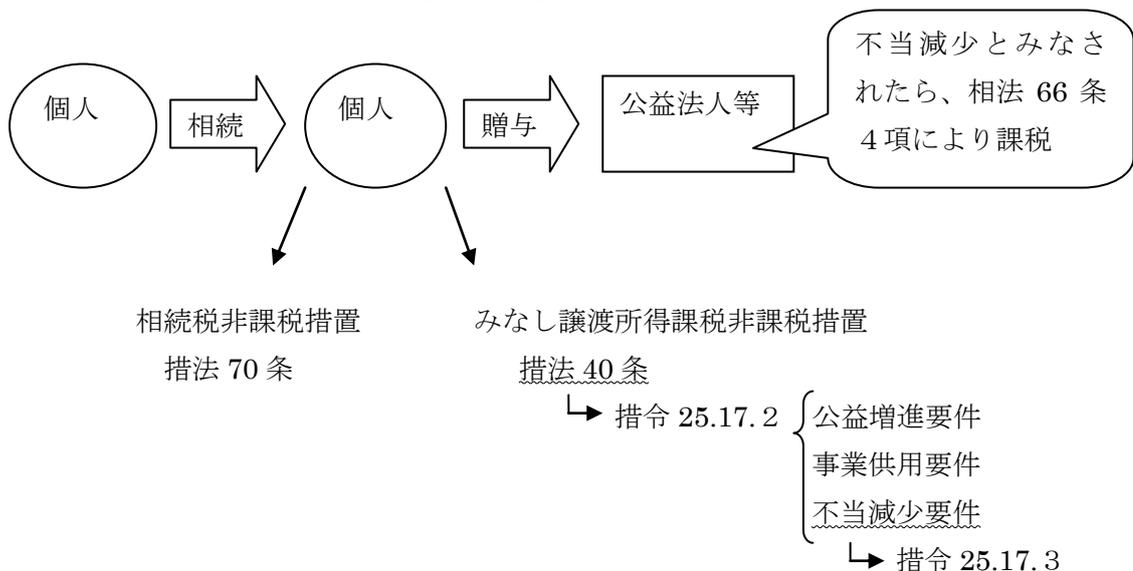
生前寄附、遺言による寄附は本人の意思で行われるものだが、相続人が相続財産を寄附する場合もある。次の要件を満たすことにより寄附した財産の相続税は非課税とされている (措法 70①)。

(国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税等)

第七十条 相続又は遺贈により財産を取得した者が、当該取得した財産をその取得後当該相続又は遺贈に係る相続税法第二十七条第一項又は第二十九条第一項の規定による申告書(これらの申告書の提出後において同法第四条に規定する事由が生じたことにより取得した財産については、当該取得に係る同法第三十一条第二項の規定による申告書)の提出期限までに国若しくは地方公共団体又は公益社団法人若しくは公益財団法人その他の公益を目的とする事業を行う法人のうち、教育若しくは科学の振興、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ものとして政令で定めるものに贈与をした場合には、当該贈与により当該贈与をした者又はその親族その他これらの者と同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を除き、当該贈与をした財産の価額は、当該相続又は遺贈に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入しない。

この条件を満たさない場合は、財産を寄附する相続人側において、相続税課税され更に不動産等の財産の寄附がみなし課税になり譲渡所得課税が発生することになる。また、財産の寄附を受けた公益法人側において個人をみなされ贈与税が課税される。そして、相続人が相続財産を寄附する場合、既設の特定の公益法人でなければ相続税の非課税規定の適用はないし、相続人側に譲渡所得課税、さらに、公益法人側に贈与税課税が発生する。

図表 7、みなし譲渡所得課税及び相続税非課税要件



第4節 措法40条及び70条並びに相法66条4項の適用要件

上述のように、措法40条及び70条が適用されるための要件は、①寄付の相手が国、地方公共団体又は政令で定める特定の公益法人であること、②贈与等が教育、科学の復興、文化の向上、社会福祉への貢献その他の公益の増進に著しく寄与すること、③贈与等をした財産を贈与等の日以後2年以内に公益事業の用に供されるか又は供される見込みであること、④公益法人に贈与することにより、その贈与者等の所得税、相続税・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、である。

一方、相法66条4項の適用要件は、持分の定めのない法人に対し財産の贈与又は遺贈があった場合において、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特別な関係がある者の相続税又は贈与税が不当に減少する結果となると認められるとき、である。

措法40条及び70条…不当減少していない場合に適用

相法66条4項…不当減少している場合に適用

措法に規定する④の規定については、この要件を満たさず贈与者等の相続税又は贈与税が不当に減少すると認められるときには、贈与者側で措法40条及び70条は適用されず、課税を受け、相法66条4項も適用され課税を受ける。「不当減少要件」を満たさず、かつ、措法40条で言えば、施令25条の17の3にある規定、また、相法66条4項で言えば、相令33条3項にある①役員が適正か、②特別の利益の享受がないか、③残余財産の帰属は国又は地方公共団体又は公益法人であるか、④公益に反する違反がないか、というこれらの要件を満たさなければ、生前・遺言による贈与であれば寄付した個人の側でみなし譲渡所得課税され、公益法人側で、相法66条4項により個人とみなされ相続税又は贈与税が課せられる。相続した財産を寄付する場合には、財産を相続し、その財産を寄付になるのでその個人に相続税及び、みなし譲渡所得課税が課され、公益法人側では、相法66条4項により、個人とみなされ相続税又は贈与税が課されるということになる。

第1節で整理した公益法人制度改革の対象である一般社団・財団法人に財産の贈与又は遺贈があった場合において、その贈与者又はその親族その他関係者らの相続税又は贈与税が不当に減少したと認められるときには第2節で整理した相法66条4項が適用され、その一般社団・財団法人を個人とみなして相続税又は贈与税を課すこととなる。そして、贈与者側についても、①公益増進要件、②事業供用要件、③不当減少要件を満たさなければ、措法40条の要件を満たさずみなし譲渡所得課税がされ、また、それが相続人の相続財産の寄附の場合には、措法70条の要件も満たさないこととなり、相続税も課されることとなる。

第5節 小括

平成20年の公益法人税制改正で、以前から問題が指摘されていた公益法人税制が改正さ

れた。本論文の研究対象である、一般社団・財団法人については、この税制改正で新たに設けられた類型である。これらの一般社団・財団法人に財産の贈与又は遺贈があった場合において、一定の要件を満たす場合には、第2節（2）に記載した相法64条ではなく、第2節（3）以下に記載した相法66条4項又は65条が適用される。

そして、措法40条及び70条の要件を満たさない場合には、これらの非課税規定は適用されずに贈与者側で課税される。本章では、これらの要件などを述べてきた。

第2章では、持分の定めのある法人と持分の定めのない法人との違いを整理し、その違いから課税がおよぶ範囲を確認する。そして、措法40条及び70条の適否が争われた裁判例を含めて相法66条4項の適用関係について、述べていく。

第2章 相法 66 条 4 項の適用範囲

第2章では、営利法人と非営利法人の違い、そして、非営利法人は持分の定めのない法人であることから、可能となる租税回避について、持分の定めのある法人と、持分の定めのない法人とでは、取引の相手先として、どのような課税関係の違いがあるか検証する。第1節では、営利法人と非営利法人の定義を確認し、第2節では、営利法人である同族会社を利用した租税回避について、相法 64 条 1 項が適用された裁判例を整理する。第3節では、非営利法人である持分の定めのない法人を利用した租税回避について、相法 66 条 4 項が適用された裁判例を確認する。

第1節 営利法人と非営利法人の違い

(イ) 営利²¹法人

営利とは、株主に対して剰余金や残余財産の分配を行うことである。営利法人は、株式会社、合名会社、合資会社、合同会社に分けられる。

(ロ) 非営利²²法人

非営利とは、その構成員に対して剰余金や残余財産の分配を行わないことである。非営利法人は、社団法人、財団法人、学校法人、社会福祉法人、宗教法人等がある。

(ハ) 持分の定めのない法人²³とは

(1) 定款、寄附行為若しくは規則（これらに準ずるものを含む。以下 13 において「定款等」という。）又は法令の定めにより、当該法人の社員、構成員（当該法人へ出資している者に限る。以下 13 において「社員等」という。）が当該法人の出資に係る残余財産の分配請求権又は払戻請求権を行使することができない法人

(2) 定款等に、社員等が当該法人の出資に係る残余財産の分配請求権又は払戻請求権を行使することができる旨の定めはあるが、そのような社員等が存在しない法人

(ニ) 非営利法人＝持分の定めのない法人

非営利法人は、構成員に対して剰余金や残余財産の分配を行わない法人であり、持分の定めのない法人であるということが分かる。持分の定めがない法人である非営利法人は、営利法人とは異なり、すべての所得が法人税の課税対象とはならず、また、持分の定めがないということは、いったん法人に拠出された財産は拠出者に返還されることはなく、その法人に帰属され続けることを意味する。つまり、持分の定めのない法人が所有する財産については、実質的にある個人がその財産を支配していてもその個人の財産を構成しない

²¹ 内田貴『民法 I（第4版）』213 頁（東京大学出版会、2008）。

²² 内田・前掲注（21）213 頁。

²³ 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等があった場合の取扱いについて」。

ということになる。

相法 66 条 4 項は、上述した非営利法人の特徴から持分の定めのない法人に財産を移転し、相続税・贈与税の負担の回避を防止するための措置が講じられているが、以下ではこの相法 66 条 4 項が適用された裁判例及び、同族会社である営利法人に財産を移転し一定の場合に適用される相法 64 条が適用された裁判例を比較し、財産を移転する場合やその他の取引において、非営利法人と営利法人について、両者を比較してどのように課税関係が異なるのか考察していく。また、相法 66 条 4 項の適用関係を考察する際は、相続税・贈与税負担の不当減少要因の有無が適用要因の一つとされている措法 40 条及び 70 条が適用された裁判例も見ていく。

第 2 節 相法 64 条が適用された裁判例

相法 64 条 1 項は、「同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合にその株主・社員・親族その他の者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果になる場合は、税務署長はその行為計算にかかわらず、その認めるところにより、相続税・贈与税の課税価格を計算することができる。」と規定している。この相法 64 条 1 項が適用された裁判例は、現在までに、①浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決²⁴、②大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決²⁵、大阪高裁平成 14 年 6 月 13 日判決²⁶、③大阪地裁平成 15 年 7 月 30 日判決²⁷、大阪高裁平成 16 年 7 月 28 日判決²⁸、④平成 16 年 3 月 30 日裁判²⁹がある。以下では、これらの裁判例から相法 64 条 1 項の適用範囲を整理していく。

(1) 否認の対象とされなかった裁判例

イ、被相続人が生前に同族会社へ行った債務免除行為（浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決³⁰）

1. 事実の概要

被相続人 A は、株式会社 B（A が死亡する前は、A が代表取締役をし、社員全員が身内の者（原告 X ら）である同族会社）に対し、昭和 50 年 2 月 1 日、貸金等約 2,248 万円を債務免除した。その半年後の昭和 50 年 7 月 31 日、A は死亡し、原告 X ら 6 名が相続人となり、上記債務免除額を課税価額より控除し、相続税の申告を行った。

これに対し Y 税務署長は、相続税法 64 条 1 項を適用して、貸金等約 2,248 万円を分割して各相続人の課税価格に算入する更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。こ

²⁴行裁集 32 卷 2 号 280 頁、訟月 27 卷 5 号 1005 頁、判時 1016 号 52 頁。

²⁵訟月 47 卷 10 号 3106 頁。

²⁶税資 252 号順号 9132 頁。

²⁷税資 253 号順号 9402 頁。

²⁸税資 254 号順号 9708 頁。

²⁹裁判事例集 67 卷 718 頁。

³⁰浦和地判昭和 56 年 2 月 25 日判決（行集 32 卷 2 号 280 頁。）

れに対し、Xらは、提訴に及んだ。

2. 判決要旨

同族会社の行為又は計算の範囲について、「相続税法 64 条 1 項にいう『同族会社の行為』とは、その文理上、自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行う行為を指すものと解するのが当然である。そうだとすると、同族会社以外の者が行なう単独行為は、その第三者が同族会社との間に行なう契約や合同行為とは異なつて、同族会社の法律行為が介在する余地のないものである以上、『同族会社の行為』とは相容れない概念」であり、「『同族会社の行為』が第三者の単独行為を含むものとは解されないし、いわんや、Y 主張のような『同族会社とかかわりのある行為』という茫濃たる内容の解釈が許されるものではない。」と判示した。

相法 64 条による否認の対象となる「同族会社の行為」について、「同族会社以外の者が行う単独行為は、その第三者が同族会社との間に行う契約や合同行為とは異なつて、同族会社の法律行為が介在する余地がないものである以上、『同族会社の行為』とは相容れない概念であるといわざるをえない。」と判示し、相法 64 条 1 項の適用を否認した。

(2) 否認の対象とされた裁判例

ロ、被相続人と同族会社との地上権設定契約（大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決³¹⁾

1. 事実の概要

原告 X らは平成 3 年 6 月 14 日、駐車場経営を事業目的とする S 社を設立した。同日、S 社は当時 83 歳であった N（原告 X らの父）との間で、N 所有の宅地に駐車場事業に供する目的で地上権³²⁾設定契約（地代年額 3,684 万円、期間 60 年）を結んだ。

³¹⁾ 大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決（訟務月報 47 巻 10 号 3106 頁。）

³²⁾ 横井秀明『図解による法律用語辞典』278 頁

a、地上権

工作物（主として建物、そのほか橋・池・トンネルなど）竹木を所有するために他人の土地を使用する物件（256 条～269 条の 2）。甲の土地を乙が借りて家を建てる場合などの、乙のその土地に対する権利である。ただし、現在このような借地は地上権を設定して行われることはほとんどなく、一般に地上権と呼ぶものも多くは賃借権であるにすぎない。

b、地上権と賃借権との違い

賃借権は、乙の甲に対する権利（債権）であつて、地上権のような直接その土地に対する権利（物件）でなく、効力が弱いので、地主がその方を好むからである。もっとも、建物を建てるための賃借権は、建物保護法（明治 42）や借地法（大正 10）、借地借家法（平成 3）で地上権と同じ取扱いを受けて保護されているから、両者の違いは現在ではあまり大きくない。現在残っている両者の大きな違いは、地上権の場合には、地上権者が自由にその権利を他人に譲渡したり、土地を又貸ししたりすることができるのに反し、賃借権の場合には、原則として地主の承諾が必要で、それが得られないときは裁判所に承諾に代わる許可を申し立てなければならない点である（借地借家法 19 条）。地上権の存続期間は、当事者が自由に定め得るが、建物の所有を目的とする地上権の場合には、30 年未満の期間は定められないことになっている。また、建物の所有を目的とする地上権で当事者が期間を定めなかった場合には、30 年の期間となることが借地借家法で定められている。地上権者が約束の地代の支払いを 2 年分以上を延滞すると、地主は地上権の消滅を請求することができる（266 条・267 条）。

1 週間後の平成 3 年 6 月 20 日、N は死亡し相続が開始した。S 社は相続開始の 10 日後 6 月 30 日、二階建駐車場の建設を発注し、駐車場経営を始めた。なお、S 社は、平成 6 年 8 月末に至るまで本件地上権にかかる地代の支払いのため大幅な営業損失を生じていた。

X は相続税申告に際し、本件宅地につき、相続税法 23 条に基づき、本件宅地等につき、相法 23 条に基づき、更地価額から地上権割合 90%を控除して時価を算定、申告した。

これに対し Y 税務署長は、本件地上権設定契約は、相法 64 条 1 項の「同族会社の行為計算」に当たるため、本件土地について現実の状態を基礎として時価を算定するのではなく、賃借権が存在する状態を想定したうえで課税価格を算定すべきだとして、X らに対して増額更正処分をした。

2. 判決要旨

イ. 第一審

相法 64 条 1 項の適用の基準として、「経済的な観点からみて、通常の経済人であれば採らなからうと考えられるような不自然、不合理なもの」と示し、本件については、駐車場経営という利用目的に照らすと、本件宅地等の使用権限を賃借権ではなく、極めて強固な利用権が設定されたことは極めて不自然であることや、本件地上権の内容も、営業収益と比較して余りにも高額に設定された地代の支払のために S 社が大幅な営業損失が生じている点及び N の年齢を考えると、経済的合理性を全く無視したものであるといわざるを得ないことに徴するならば、本件地上権設定契約は、通常の経済人であれば到底採らなからうと考えられるような不自然・不合理な取引であるということができ、とした。相続税又は贈与税の課税価格を「通常の経済人であれば採ったであろうと認められる行為又は計算に基づいて」計算することができるとし、「本件地上権の設定は、通常の経済人の取引行為としては不自然、不合理なものであって、同族会社の株主等の相続税の負担を軽減することを目的として行われたものであるといわざるを得ないのであり、また、このように不自然、不合理な本件地上権設定契約の締結は、同族会社であったからこそ可能であったと考えられるから、本同族会社と被相続人間の本件地上権の設定につき相法 64 条 1 項の規定を適用することに何ら妨げはないものというべきである。」と判示した。

ロ. 控訴審

相法 64 条第 1 項の趣旨は、「特に同族会社が租税負担回避行為に利用されやすいので、これを放置すれば実質的な税負担の公平を図ることができないとして、実質的な税負担の公平を図るために設けられた規定である。」とし、また、評価通達 6 項に基づく評価によらないことについて、「地上権については、相法 23 条によって評価方法が定められているので、相法 64 条 1 項によって設定行為を否認しない限りは、相続税法 23 条を適用して評価しなければならない。したがって、相法 22 条の枠組みの範囲内で、地上権を前提としながら評価通達 6 項によって実質的公平を図った評価をすることはできないので、本件宅地等の評価について評価通達 6 項を適用することは困難である。」として、相続税法 64 条 1 項

の適用を認容し、「Xらの相続税についての更正に際し、相続税法64条1項を適用して、S社とNとの間で締結した本件地上権設定契約を否認することができる。」と判示した。

ハ、 被相続人と同族会社との地上権設定契約（大阪地裁平成15年7月30日判決、大阪高裁平成16年7月28日判決）

1. 事実の概要

上記ロと同様に被相続人と同族会社間で締結された駐車場経営を目的とする地上権設定契約がなされたものである。被相続人D（当時95歳）が所有する宅地に舗装工事等を行い、鉄骨造りの本件駐車場を設置した後、被相続人と同族会社間において駐車場設備所有を目的として、地代を1,680万円（過去3年の路線価の平均値による評価額の6パーセント相当額）、存続期間を60年とする地上権設定契約の締結し、地上権設定登記もした。そして、その後約10ヶ月後に相続が開始し、原告Xらは、本件土地の相続税評価額は自用地としての評価額の80%に相当する金額であるとして、平成5年2月22日、相続税の申告を行った。

その後、本件土地の相続税評価額は更地価額から相法23条の地上権割合90%を控除した価額であるとして更正の請求を行った。被告Y税務署長は、相法64条1項を適用して否認し、地上権の設定ではなく、通常行われるとする賃借権の設定に置き換えて課税価格を計算し、更正処分、過少申告加算税賦課決定処分を行った。

2. 判決要旨

イ、第一審

相法64条1項の趣旨は、「私法上許された法形式を濫用することにより、租税負担を不当に回避し又は軽減することが企図される場合には、実質的にみて、租税負担の公平の原則に反することになるので、このような行為又は計算を租税回避行為として、税法上相対的に否認して本来の实情に適合すべき法形式の行為に引き直して、その結果に基づいて課税しようとするものである。」とし、「その行為又は計算が単に結果において相続税又は贈与税の軽減をきたすということのみによってこれを決すべきではなく、当該行為又は計算が、経済的・実質的にみて経済人の行為として、不自然・不合理なものと認められるか否かにより判断すべきである」とした。また、「被相続人とI社との間の地上権設定契約はI社が同族会社であるが故に締結されたものというほかなく、I社等の社員である原告らの相続税の負担を不当に減少させる目的で行われたといわざるを得ないことから、被告が相続税法64条を適用したことは適法であり、本件地上権がI社に貸し渡され、堅固な構築物が建築されていることに照らすと、相当代通達の取扱いに準じ、本件土地の自用地としての評価額から同通達で定める算式に基づいて算出された借地権価額を控除した金額により本件土地を評価した本件更正処分は相当である。」と判示した。

ロ、控訴審

原審判決を支持した上、相法64条1項について、「同族会社が少数の株主ないし社員に

よって支配されており、所有と経営が結合しているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させる行為や計算が行われやすいことに鑑み、そのような行為や計算が行われた場合、税負担の公平を維持するため、これを正常な行為や計算に引き直して更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものである。」とし、控訴を棄却した。

二、取引価格を時価の13倍での売買契約行為(国税不服審判所平成16年3月30日裁決³³)

1、事実の概要

甲(三男・原告)、乙(長男・原告)は、丙(被相続人)の子である。A社は、甲、乙(ともに取締役)、丙(代表取締役)らで発行株式総数の95.5%を有する同族会社である。A社は、平成2年に土地及び建物(以下「本件土地等」という。)を銀行からの借入金を原資として約18億円で取得した。平成12年、債務超過状態であった同族会社の再建と相続税対策のため、丙が同族会社から本件土地等を本件借入金残高で譲り受けることでA社の本件借入金残高を肩代わりすることとし、同族会社と被相続人との間で本件土地等について売買契約の締結がなされ(売買価格は16億5,200万円、売買代金の支払は、同族会社の銀行からの借入金債務を承継することで充当。)、6億円余りの相続税額を零にした。

Y税務署長は、丙の相続開始時の本件土地等の相続税評価額は1億2,416万円であり、時価と著しく乖離する売買価額で被相続人と同族会社が交わした当該取引について、売買価額が相続税評価額の約13倍という異常に高額なもので、通常の経済人が合理的根拠をもって行った行為ではないことから、相続税の課税価格を相法64条第1項の規定を適用して、課税価格約12億円とし、約5億5000万円の相続税決定処分を行った。

2、判決要旨

財産評価基本通達に基づき算定した本件売買契約締結時点における不動産の時価は1億2416万8000円にすぎず、通常の経済人間の取引においてはその時価を主要な基準として代金額が決定されるにも関わらず、A社及び丙は、本件売買契約の代金額を不動産の時価ではなく本件借入金債務残高の金額を基準として決定して、結果として時価の13倍を超える金額の16億5200万円を本件売買契約の代金額として定めたことにより、本件売買契約に基づく代金支払債務相当額と時価の差額(約15億円)に係る相続税につき甲らの負担が相当額減少することになったものと認められ、丙とA社との間で締結された本件売買契約は、相法64条1項の要件である、「経済的、実質的見地において純経済人の行為として不自然・不合理なもの」で、丙らの相続税の負担を不当に減少させる結果ももたらすものであることは明らかであるとした。「当該売買価額の決定は、経済人の行為として殊更不自然・不合理なもので、利害関係を共通しない経済人当事者の間では通常行われえなかったものといわざるを得ず、売買代金債務のうち本件土地建物の時価を超える部分の金額については、債務控除が過大となり、同族会社の株主である請求人の相続税を不当に減少させるものと

³³ 裁決事例集67巻718頁。

認めるのが相当である。」とし、Xらの相続税についての更正に際し、相法64条1項を適用して、本件売買契約を否認することができるとした。

(3) 相法64条1項が適用された裁判例から

イ～ニの裁決、裁判例から相法64条1項は、その行為又は計算の不当性の有無からその適用が判断される。その不当性は、「経済的、実質的見地において、当該行為又は計算が純経済人の行為として不自然、不合理なものと認められるか否かを基準として判断すべき」であり、この判断基準に照らし、その株主、親族その他関係者らの相続税・贈与税を不当に減少させる結果をもたらすと認められる場合に適用される。

これらの裁決、裁判例は普通法人である同族会社を利用した相続税・贈与税の負担を回避しようとした例であり、同族会社との取引によって、被相続人の財産評価額を下げ、相続税の課税価格を軽減しようといわれたものであると推測できる。

また、被相続人が普通法人に財産を遺贈した場合には、①受遺者である法人に対しては、受贈益課税が行われ（法法22②）、②遺贈が現金以外の財産である場合は、遺贈者から受遺者に譲渡があったものとみなされて（みなし譲渡）、相続税の課税に先立って、遺贈者に対して譲渡所得が課税される（所法59条）、③同族会社が資産の遺贈を受けたことによって株式の価額が増加した場合には、その株主や親族は遺贈者から遺贈を受けたものとみなされ、相続税が課される（相法9、相基通9-2）。このように、法人への贈与又は遺贈によって、受遺者である法人には法人税、遺贈者には譲渡所得税、受遺者である法人の株主である親族には贈与・相続税が課される結果、法人と個人を通じての課税額の合計額は、遺贈財産に応じる相続税額を上回るばかりでなく、場合によっては各税の税額の合計額が、贈与財産の価額自体を上回るケースも稀でない³⁴。個人から普通法人への贈与により、相続税の軽減しようとする意図に反して、実際には逆に税額が増加する結果になる場合もある。また、法人を介在させたことによる寄付金課税に伴う法人税も考慮に入ればこのスキームによるメリットはあまりないと考えられる³⁵。

上記の裁決及び裁判例についても、イについては、債権免除額分だけ個人の財産は減少するが、会社の純資産は増加する。そのため、株主である被相続人の株式の価値は上がることとなり、その分相続税は増して課税される、ロ及びハについては、地上権を設定し土地の評価額を下げたが、地上権は被相続人の財産を構成するから、その分だけ相続税が増して課税される。ニについては、土地及び建物を被相続人が買い取り、銀行からの借入金の債務は、被相続人が承継することで被相続人財産は債権免除分だけ控除される。しかし、会社の純資産は増加するため、株主である被相続人の株式の価値は上がり、相続税は増し

³⁴ 山田熙「相続税法上の同族会社の行為計算の否認」税務事例研究59号59頁（2001）。

³⁵ 岩佐由加里「贈与税の在り方に関する研究－租税回避行為の防止を念頭に置いて－」税大論叢61号448頁（2011）。

て課税される。

このように、普通法人を介して被相続人の財産の評価額を低くしても、その被相続人のその会社の持分がある限り、その被相続人の個人財産を構成することになり、それを相続又は贈与するので、相続税又は贈与税が課税される。したがって、上述したように同族会社である普通法人を介して相続税の負担を回避しようとしてもあまり意味がないように思われる。

しかし、公益法人等は持分の定めがなく、出資者が存在しないため、その法人に内部留保された利益や財産は相続財産を構成しない。また、公益法人等に対しては一定の場合を除き収益事業課税となり、要件を満たせば譲渡所得課税も免除される。このように公益法人等に対する遺贈は、相続税対策としてメリットがあるので、公益法人等に財産を移転した場合において、贈与者又はその親族等の相続税・贈与税が不当に減少するときはその公益法人を個人とみなして相法 66 条 4 項が適用される。以下では、相法 66 条 4 項が適用された裁判例を見ていく。

第 3 節 相法 66 条 4 項が適用された裁判例

相法 66 条 4 項の適用の可否をめぐる争われた裁判例は、昭和 50 年までに一審及び控訴審を合わせて 7 件が存在し、それ以降は存在しない。そして、そのほとんどが医療法人に対してのものである。以下では、これらの裁判例から、どのような場合に相法 66 条 4 項が適用されるのか整理していく。

(1) 相法 66 条 4 項の適用を巡る裁判例

イ、財団法人への生前の寄附について、相法 66 条 4 項が適用されるか争われた裁判例³⁶

1、事実の概要

本件の争点は、故人 O から財団法人 X1（原告・控訴人）への生前の寄附（3350 万円相当）に対する相法 66 条 4 項の適用の可否である。X1 は、O の遺志に従いその生前の寄附、訴外 N 社株式 5 万株と現金により、工業技研に関する研究等の助成を図り工業等の発達に資する目的で設立された。X1 の寄附行為上、X1 の理事等役員と評議員の過半数が寄附行為者の以外の学識経験者でなければならず、実際、N 社（O の子 X2 が代表取締役、O が当初監査役・後に取締役会長）の役員らに加え、O 若しくは X2（原告・控訴人）の友人又は知人であった大学教授等が就任していたが、O 又はその親族はいなかった。なお、N 社が故人 O の偉勲をたたえるために社内に銅像を建立することを決めたことに X1 も賛同し、昭和 38 年中に計 120 万円（訴外 T 社からの同額の寄附金を充てた）を N 社に支出することを決め、実際に N 社は 450 万円を費して同社敷地内に建立した。

³⁶原審東京地判昭和 47 年 11 月 20 日、控訴審昭和 50 年 9 月 25 日。

2、判決要旨

イ、原審

相法 66 条 4 項の適用は、だれにどれだけの相続税等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し、また財団の規模、役員構成から X2 による X1 の私的支配を認定し O による X1 への財産提供が X2 らの相続税・贈与税の負担が不当に減少する結果になると認められるとして相法 66 条 4 項の適用を肯定した。

ロ、控訴審

役員構成から私的に支配しているとは言えず、胸像建立は財産上の利益を受けるという性質のものではない、また、事業規模が小さいことは私的支配の決定因とはならないとした。「他に特段の事情—例えば O 家のものが、助成した結果完成した工業的権利を独占的に取得しているとか、事業費以外の支出経費をその利益において計上しているとかの事実—の認められない本件にあっては、控訴人は O 家のものの私的支配をうけているとは客観的に認められない」として、相法 66 条 4 項の適用を違法とした。

ロ、医療法人に対する寄付に対して相法 66 条 4 項の適用の可否が争われた裁判例³⁷

1、事実の概要

原告 X は、昭和 28 年 10 月 7 日に設立された資産の総額 642 万 9260 円の医療法 39 条 1 項による財団形態の医療法人である。

被告税務署長 Y は、相法 66 条 4 項に基づき、X に対し昭和 32 年 8 月 20 日付で X の昭和 28 年分の贈与税を 221 万 6250 円とする旨の決定（以下「本件決定」という。）をした。

X は Y に対し本件決定を不服として再調査請求をしたところ、Y は同年 9 月 30 日これを棄却する旨の決定をした。さらに、X は右決定を不服として、Y に対し審査請求をしたところ同被告は昭和 44 年 9 月 11 日これを棄却する旨の審査決定（以下「本件審査決定」という。）をした。

2、判決要旨

当該処分理由付記が不十分であるという原告の主張に対して、当該処分がどのような理由でされたかを被処分者において知り得る程度のもので足りるとし、「負担が不当に減少する結果となると認められる場合」という用語の不明確性については、社会経済現象の実態に即応する用語を使用することも避けられない、その規定の意味内容が客観的に認識できる場合には、その課税要件が不明確であるとはいえないとした。

また、贈与時における役員構成、寄附行為等から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該当するとして、相法 66 条 4 項の適用を肯定した。

³⁷東京地判昭和 49 年 9 月 30 日判決。

ハ、宗教法人への土地の移転に対して相法 66 条 4 項の適用の可否が争われた裁判例³⁸

1、事実の概要

審査請求人 X は、宗教法人であるが、贈与税の申告をしなかったところ、原処分庁は、昭和 49 年 11 月 2 日付で、贈与を受けた財産の価額を 4,691,458 円、納付すべき税額を 1,500,000 円とする決定処分及び無申告加算税の額を 150,000 円とする賦課決定処分をした。

X は、これに対し、同年 12 月 26 日付で、異議申立てをしたところ、異議審理庁（A 税務署長）は、昭和 50 年 3 月 10 日付で、贈与を受けた財産の価額を 4,510,457 円、納付すべき税額を 1,410,000 円及び無申告加算税の額を 141,000 円とする異議決定をした。X は、異議決定を経た後の原処分について、なお不服があるとして審査請求をした。

当該土地は、明治以来請求人の寺領であったが、昭和 23 年自作農創設特別措置法（昭和 27 年法律第 230 号により廃止）第 3 条の規定により国に買収され、同 36 年農地法第 36 条（農地、採草放牧地等の売渡の相手方）の規定により国から売渡しを受けたものである。従って、国の売渡しは当然原所有者たる X に対してなされるべきものであったが、たまたま前住職 C の手違いから、同人名義の錯誤登記をした。そこで、同人は、昭和 48 年 6 月 5 日付で請求人に寄付し、名実ともに原所有者である X に返したのである。従って、本件土地は、手続的には贈与の形式を採っているが、実質的には錯誤登記の是正に過ぎない、と請求人は主張し、この当該土地の贈与について相法 66 条 4 項の適用が争われた。

2、裁判の要旨

当該土地の売渡しを受けたのは C であると認められ、売渡しを受けた代金を請求人が負担したと認めるに足る証拠資料はないから、所有者は実質的にも C と認められる。さらに請求人の会計と住職個人の家計とは混然一体となって、いわゆるどんぶり勘定となっているのが実態である、そして駐車場として貸し付けられた事実もあり、宗教目的以外の用に供し又は供されたということが認められるとして相法 66 条 4 項の適用が肯定された。

(2) 相法 66 条 4 項の適用要件

イ～ハの裁判例やその他の裁判例から、「負担が不当に減少する結果となると認められる場合」という文言の不明確性については、日々変化する社会事象に対して対応するためにはやむを得ないとして、租税法律主義に反しないとされている。そのため、相法 66 条 4 項の適用は、相続税等の不当な減少があると認められる場合に限り適用される。

そして、「私的支配が客観的に明白である」とは、個別通達、施行令及び裁判例の具体的要素を考慮して総合的に行わなければならない。それは、①役員構成、②財産管理等の状況、③法人の財産の額、④法人の事業の規模、⑤法人と出資者との関係、⑥法人財産の支出の状況などを具体的に考慮すべきであるということが出来る³⁹。

³⁸国税不服審判所昭和 50 年 9 月 30 日裁判。

³⁹水野忠恒「医療法人の設立と課税関係」税務事例研究 45 号 67 頁（1998）。

つまり、相法 66 条 4 項は、当該法人が「私的支配」されていると認められる場合に適用され、その「私的支配」されているかどうかとは、上記①～⑥からみて、運営組織が適正かどうか、贈与者又はその親族その他特殊な関係者に特別な利益を与えるかどうかということが基準となる。この基準を「私的支配基準」と呼ぶことにする。

しかし、相法 66 条 4 項は、「法人に対し財産の無償移転があったときは、これにより相続税又は贈与税の負担が不当に軽減されるおそれがあると認められる場合に限り⁴⁰⁾適用できると言われていることから、現実にもそのような利益を受けたことまでは必ずしも要求しない。だとすれば、相法 66 条 4 項は、包括的、予防的であり、使われ方によっては、贈与者（遺贈者）の財産ではなく、当該法人自身の財産の移転に過ぎないものや、ごく間接的な利益まで含めて特別な利益と見られ、本来個人間の財産移転のみ扱うべき相続税法が、曖昧な私的支配を根拠にあたかも法人格を無視するが如く、過剰に適用される懸念も生まれうる⁴¹⁾。また、相法 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附・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⁴²⁾。これらの指摘があるように、相法 66 条 4 項の適用は認定の余地の多い極めて包括的な規定であることから、「私的支配基準」が満たされているか、また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。

相法 66 条 4 項は、「私的支配基準」を満たし、私的支配されていると認められるときに適用されるわけであるが、その要件として第 1 章で整理したように、通達及び施令に詳細に規定されている。この要件から分かるように、公益法人を租税回避として利用されないように厳しい要件となっている。

第 4 節 措法 40 条が取り消された裁判例

第 1 章で整理したように、措法 40 条及び 70 条の適用要件である 3 つ目の「不当減少要件」は、贈与者その親族らの所得税又は相続税及び贈与税が不当に減少される結果となると認められるときには適用されないというものであるが、この要件を満たさない場合、みなし譲渡所得課税がされ、また相続税が課される。そして、この不当減少していると認められる場合には、相法 66 条 4 項の適用要件も満たし、相法 66 条 4 項が適用される。以下では、「不当減少要件」が満たされなくなったことにより措法 40 条が取り消され、課税された裁判例を見ていく。また、この要件は、将来の可能性を含む概念であると考えられることから、贈与又は遺贈の時を基準として行うのみではなく、将来の可能性も考慮して行わなければなら

⁴⁰⁾東京地判昭和 37 年 5 月 23 日行集 13 卷 5 号 856 頁。

⁴¹⁾一高・前掲注 (17) 77 頁 (2011)。

⁴²⁾岩谷・前掲注 (20) 53 頁。

ない。

「不当減少要件」を満たさないとされ、措法 40 条の適用が取り消され、課税された裁判例

43

1、事件の概要

原告 X は、昭和 61 年 4 月 11 日、千葉県習志野市津田沼所在の宅地 262.36 平方メートル（以下「本件土地」という。）のうち、X の共有持分である 3 分の 1 を、本件土地の共有者とともに、私立専修学校の校舎の敷地の用に供するため、学校法人 A 学園（以下「A 学園」という。）に贈与した（以下「本件贈与」という。）。A 学園は、昭和 61 年 3 月 31 日、私立専修学校の設置を目的として設立認可を受け、同年 4 月 11 日、設立の登記をした学校法人であり、専門学校「B」（以下「B」という。）及び専門学校「C 専門学校」（以下「C 専門学校」という。）を設置し、これを運営している。本件土地は、昭和 61 年 4 月に B が開校して以来、同校の校舎の敷地の用に供されている。X は、昭和 62 年 6 月 5 日、本件贈与について本件特例の承認に係る申請書を被告に提出し、被告 Y は、平成 2 年 3 月 9 日付け直資 2-126 をもって、本件贈与について措法 40 条 1 項の規定に基づく譲渡所得の非課税の承認をした（以下「本件承認」という。）。

Y が、上記の X による学校法人に対する不動産の贈与について、租税特別措置法 40 条 1 項後段の規定に基づく譲渡所得の非課税の承認を取り消す旨の処分をしたのに対し、X が、上記処分は被告が裁量判断を誤り、又は与えられた裁量権を逸脱したものであること等から違法である旨主張して、その取消しを求めている事案である。

2、判決要旨

従業員の給与の支払が遅れたことを契機に、A 学園の資金繰りに問題が生じたことが表面化したことから、関係者が調査したところ、平成 12 年に、丙が同学園の資金を私的に費消し、理事会及び教職員にも秘密にしていたことが判明した。

X の弟丙は、昭和 62 年 4 月ころから平成 2 年 5 月ころまでの間に、A 学園 B 理事長乙名義の普通預金口座から、それぞれ預金を引き出し、約 2,160 万円を私的な服飾品等の購入や飲食に費消するなどしたことを認めている。また、A 学園は、丙及びその妻である戊が、平成 7 年 4 月から平成 11 年 3 月までの間、A 学園の資金 2,640 万円を私的に費消して横領したとして、両名を刑事告訴した。以上のことから財務の管理、会計処理、学校運営のいずれの面においても、改善、是正を要する状況にありながら、十分な措置が講じられなかったことが認められ、同学園の運営が、寄附行為に基づいて適切に行われているということはできないから、本件処分の時点において、同学園の運営組織は適正でなかったというべきであるし、また、X の弟であり、同学園の理事長に在職していた丙は、同学園から多額の貸付けを受けていたのみならず、多額の資金を私的に費消し、同学園の財産の運用及び

43 東京地判平成 15 年 2 月 13 日判決

事業の運営に関して特別の利益を受けていたものであり、さらに、これらの事実は、A学園について公益に反する事実が存在するものとも評価すべき事柄であるとも認められる。これらの事実から、贈与者である原告の所得に係る所得税の負担を不当に減少させる結果とならないとの同条2項3号所定の要件に該当しなくなる事実が生じたものというべきであるから、本件贈与については、措法40条が取り消される。

この裁判例から分かるように、贈与時の時点において措法40条の要件が満たされていたとしても、数年後、数十年後にその要件が満たされていなければ、所得税が不当に減少していると認められることから、措法40条は取り消される。措法40条2項及び3項には、公益目的事業の用に供される前に要件を満たさなくなった場合には、措法40条が満たさなくなり、その贈与をした個人に所得税を課すこと。また、公益目的事業の用に供された後、要件を満たさなくなった場合には、公益法人を個人とみなしてその公益法人に所得税を課すことを規定している。この裁判例の場合、校舎の敷地であったことから公益目的事業の用に供された事実があることから、学園を個人とみなして所得税を課税したと考えられる。

相法66条4項の適用については、贈与時において、将来の可能性も考慮してその適用要件に照らし、その適用の可否を判断する。この裁判例の場合、措法40条が取り消されたのは贈与時から十数年経っている、措法40条の要件である「不当減少要件」が満たされていないと判断されれば、措法40条が取り消されて課税を受ける。一方、相法66条4項については、贈与時による判定によらなければ適用されない。

第5節 小括

持分の定めのある法人との取引で、その行為が不自然・不合理なものであり、かつその贈与者又は親族等の相続税又は贈与税が不当に減少すると認められるときには相法64条が適用され、その贈与を受けた法人を個人とみなして相続税又は贈与税課税することとしている。また、これらの要件を満たさない場合においても、法法22条2項により、受贈法人において、法人税が課される。そして、持分の定めのある法人の財産は、その法人の株主の財産として、株式に反映される。事業承継等の際にはその株式を、親族等にその株式を相続することで、相続税が課税される。

一方、持分の定めのない法人に財産を贈与又は遺贈した場合については、持分の定めのある法人に財産を贈与又は遺贈した場合と異なり、株主や出資者は存在しないので、その法人の財産の評価額として、現れることはない。このような持分の定めのない法人の特性を利用した租税回避を防止するために、相法66条4項は、詳細な要件を設けて、それを阻止している。

第3章では、想定事例を通じて、相法66条4項が適用されない場合について検討し、また、持分の定めのない法人を利用した租税回避について考えていく。

第3章 一般社団法人・一般財団法人を利用した相続税・贈与税の回避

第2章までにおいて、公益法人制度の概要から一般社団法人・財団法人は準則主義により容易に設立が可能となったこと、法人を利用した相続税・贈与税の負担の回避を防止する規定である、相法64条、65条及び66条の適用関係を確認した。また、株式会社等の普通法人よりも、持分の定めのない法人を利用した方が、租税回避できる可能性が高いと指摘した。持分の定めのある普通法人である株式会社等の場合、財産の移転によりその普通法人の純資産が増加し株式等の評価額が上がれば、その分その株主又は出資者の相続財産は増加する。これに対して、持分の定めのない法人の場合、財産の移転により、その法人の純資産が増加しても、誰の個人財産も構成しない。このような持分の定めのない法人の特徴を利用した租税回避を防止するため、相法66条4項が存在する。

ここで、相法66条4項と相令33条3項の及び通達の確認をすると、相法66条4項は、持分の定めのない法人への贈与により、贈与者又はその親族その他特別な関係がある者の相続税・贈与税が不当に減少する結果であると認められるときに適用される。ただし、相令33条3項の要件を満たしていれば、相法66条4項は適用されない。相令33条3項の要件は、端的に述べると、①その運営組織は適正か、②特別な利益を与えていないか、③解散した場合の残余財産の帰属は、国又は地方公共団体又はその法人であるか、④仮装・隠ぺいがないことであり、この要件を満たしていれば、相法66条4項は適用されない。また、通達には、運営組織が適正か、特別な利益を与えていないか、の詳細な基準、例示が示されている。このように、相法66条4項の規定はしっかりと整備されており、相続税・贈与税が不当に減少しないと認定される為には、厳しい適用除外要件を満たさなければならない⁴⁴。

しかし、この厳しい要件を設けた相法66条4項であるが、この規定は法人への贈与時の課税に係るものであり、贈与後の課税の関する定めがないため、相続税・贈与税の負担の回避が可能となってしまう。そこで、第3章では、具体的に事例を想定して相続税・贈与税の負担の回避が可能となる場合を考察する。第1節では、持分の定めのない法人である一般社団法人・財団法人に財産の移転があった時、また、移転した後の問題点を指摘し、第2節では、その一般社団法人・財団法人の解散時の問題点を指摘する。

第1節 想定事例に基づく課税関係とその問題点

(1)では、一般社団法人・財団法人に財産の移転があった時、次に(2)では、一般社団法人・財団法人に財産を移転した後、の2つに分けてそれぞれの問題点を指摘する。

⁴⁴ 佐々木克典「設立時の課税関係と基金」『一般社団法人・財団法人、信託の賢い利用と周辺の税務』旬刊速報税理 2012.8.21号6頁(2012)。

(1) 一般社団法人・財団法人への財産の移転時の問題

(A) 一般社団法人・一般財団法人に財産を贈与により移転した場合

【事例1 贈与時は適用除外要件を満たしていたが、その後満たさなくなった場合】

<想定事例>

ある個人 S が一般社団法人を設立し、自らの財産をその一般社団法人へ贈与した。その贈与時点において、相令 33 条 3 項及び通達の要件を満たし、更に措法 40 条の 3 要件も満たしており、適正なものであり、公益目的の事業の用に供していた。しかし、その後、役員が私的に流用し、親族等に特別な利益を与えた場合、又は、親族等の役員を占める割合が 3 分の 1 以下でなくなった場合。

<課税関係>

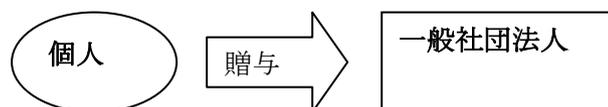
第 2 章で所法 59 条のみなし譲渡所得課税の適用除外要件を定めた、措法 40 条の適用が取り消された裁判例をとりあげ、①公益増進要件、②事業供用要件、③不当減少要件のどれかひとつでも満たさなくなった場合には、譲渡者側でみなし譲渡所得課税が行われることを確認した。その裁判例では、役員が金員を私的に流用しており、さらに贈与により取得した土地を公益の目的に使用していなかったことが発覚し、③の不当減少要件を満たさなくなり、その贈与者その他親族の関係者に特別な利益を与えたとして所得税が課税された。

措法 40 条 2 項及び 3 項には、公益目的事業の用に供される前に要件を満たさなくなった場合には、措法 40 条が満たさなくなり、その贈与をした個人に所得税を課すこと。また、公益目的事業の用に供された後、要件を満たさなくなった場合には、公益法人を個人とみなしてその公益法人に所得税を課すことを規定している。

したがって、贈与時に措法 40 条の適用の要件をみたし、不当減少に当たらないとしても、何十年後かに、要件が覆され、不当減少要件を満たさなくなった場合の当該事例では、この一般社団法人を個人とみなして所得税を課すこととなる。

図表 8、贈与後、不当減少要件を満たさなくなった場合

【贈与時】



要件を満たし、適正な運営組織であり、かつ特別な利益も与えていない。

- ・措法 40 条により、個人に対しては、非課税。
- ・一般社団法人にも相法 66 条 4 項は適用されない。

【その後】公益の事業の用に供していたが、資産を私的に流用し、要件を満たさなくなった。



措法 40 条が取り消され、一般社団法人を個人とみなして所得税が課される。

<問題点>

措法 40 条は公益の用に供する場合にのみ適用されるのであるから、公平性の面からも、その贈与による資産を公益の用に供さなかった場合や、私的に流用した場合は、措法 40 条は取り消され課税されるべきである。この事例において特に問題点はなく、公平性の面からも適正な取り扱いであると言える。

相法 66 条 4 項の適用の有無については、その贈与時に将来の可能性をも含めて検討しなければならない。贈与時に不当減少していると認められず、今後もその可能性はないと判定されれば、たとえ、何十年後かにこの事例のように、不当減少したと認められ、措法 40 条が取り消され、所得税が課税されても、それが贈与時ではないため、相法 66 条 4 項は適用されないと考えられる。

【事例 2 青色欠損金を有する一般社団法人を買収した場合】

<想定事例⁴⁵>

ある個人 S が多額の青色欠損金を有する一般社団法人を買収し、この一般社団法人に自らの財産の贈与を行った。その結果、相続税・贈与税が不当に減少したと認められることから、相法 66 条 4 項が適用された。

<課税関係>

平成 20 年度改正前は、遺贈や贈与により取得した財産の価額が、法人税の各事業年度の益金の額に算入される場合には、相続税又は贈与税は課されない(旧相法 66 条 1 項括弧書)こととなっていた。このことにより、法人税よりも高率である相続税や贈与税の負担を免れ得ることがあった。平成 20 年の改正後は、この除外規定は削除され、広く相続税や贈与税が課されることとなった⁴⁶。平成 20 年度の改正前は、益金の額に算入され法人税が課される場合には、相続税・贈与税が課されないこととなっていたが、改正後は、相続税・贈与税を優先的に課し、そこから受贈益にかかる法人税額を控除する、ということとなった。

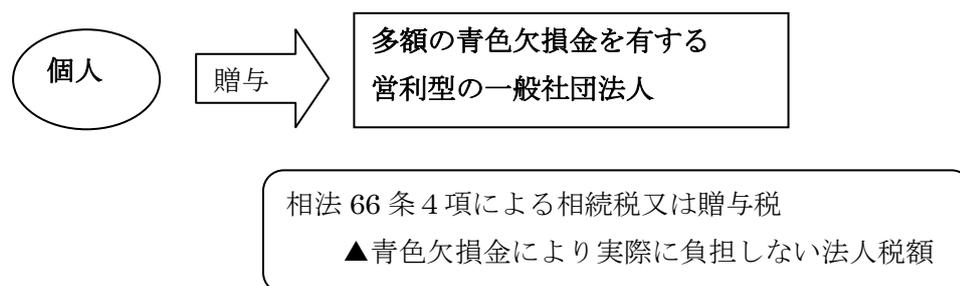
改正後によって、相令 33 条 1 項には、相続税や贈与税から受贈益に係る法人税額を控除すると定められており、青色欠損金の繰越控除の適用により法人税の納付税額が発生しな

⁴⁵ 白井一馬「租税回避防止税制①…相続税法 66 条 4 項」『一般社団・財団法人、信託の賢い利用と周辺の税務』旬刊速報税理 2012.8.21 号 10 頁(2012)。を基に作成。

⁴⁶ 朝長・前掲注(1) 227 頁。

い場合でも、受贈益に対する法人税として計算された金額を相続税又は贈与税の額から控除できる。このことから、多額の青色欠損金を保有する、非営利型以外（以下「営利型」という。）の一般社団法人を買収し、財産をその営利型の一般社団法人に贈与した場合に、その贈与に係る贈与税額から実際には負担しない法人税額を控除して税負担の軽減を図ることができる。

図表 9、欠損金を保有している場合



<問題点>

改正により、法人税ではなく、優先的に相続税・贈与税が課税されることとなり、上記のような取引を通じて税負担の軽減を行うことは難しくなったと言える。しかし、このように多額の青色欠損金が存在する一般社団法人を買収し、財産を贈与すれば、実際に負担しない法人税を課税額から控除することができ、通常よりも税負担を軽減することが可能である。このような方法で租税回避を図り通常の相続・贈与よりも課税額が軽減されることは、課税の公平性の面からも問題である。

(B) 一般社団・財団法人へ財産を有償譲渡（適正な時価又は、低額譲渡）により移転した場合

相法 66 条 4 項の適用は、持分の定めのない法人に財産の贈与又は遺贈があった場合、であるということが前提である。そのため、相法 66 条 4 項は、持分の定めのない法人に財産の譲渡があった場合には適用されない。譲渡した場合には、譲渡者側において譲渡所得課税されるためである。そのため、相法 66 条 4 項の適用要件である運営組織の適正性や、特別な利益を与えていないか等は問われない。贈与又は遺贈の場合は相法 66 条 4 項の厳しい適用除外要件があるのに対して有償譲渡の場合は、運営組織の適正性や特別な利益を与えていないか、等の要件を問題視されないことには疑問がある。以下では、有償譲渡した場合の事例を想定して課税関係を検討する。

【事例 3 一般社団法人への土地の低額譲渡】

<想定事例>

個人 J が、一般社団法人 P を設立し、J 所有の土地を法人 P に対して有償譲渡した。た

だし、法人 P は、その購入代金を個人 J に支払ったが、その支払対価が時価よりも著しく低額であった。

<課税関係>

個人 J から法人 P への低額譲渡であるため、法人 P の税務上の仕訳は以下のようになる。

土地 500 現預金 200 (売買価格)
受贈益 300

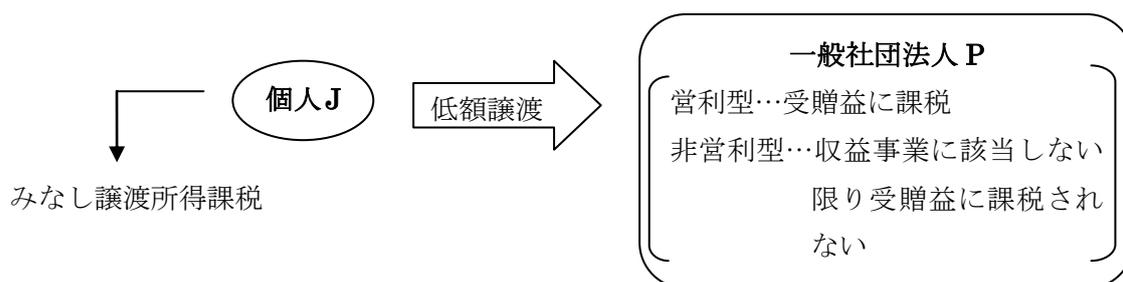
〔法人 P が非営利型以外の法人に該当する場合〕

売り手である個人 J については、所得税法条の時価の 2 分の 1 未満で売った場合、「みなし譲渡所得課税」(所法 59、所令 169) され、買い手である法人 P については、受贈益部分 300 は、法 22 条 2 項により、法人税の課税所得金額の計算上、益金の額に算入される。

〔法人 P が非営利型の法人に該当する場合〕

非営利型の法人に該当する場合には、収益事業課税となるため、当該取引が収益事業に該当しない限り、時価と売買価格の差額である受贈益には課税されない。

図表 10、個人から一般社団法人への低額譲渡



<問題点>

資産の低額譲渡を受けた法人が営利型法人に該当すると、受贈益は法人税の課税所得金額の計算上、益金の額に算入されるが、それが、非営利型法人に該当すると、収益事業に該当しない限り、受贈益には法人税は課税されない。また、措法 40 条の要件が満たされた場合は、みなし譲渡所得課税は行われず。更に贈与には該当しない限り、相法 66 条 4 項による課税は受けない。租税回避又は節税目的で非営利型に該当するように定款に定めておき、低額譲渡により、財産を移転することが可能である。

【事例 4 一般社団法人への株式の有償譲渡⁴⁷⁾】

<想定事例>

甲株式会社(同族会社)のオーナー A は、一般社団法人乙(非営利型法人)に甲株式会社の株式を有償譲渡した。また、その株式の購入資金については、オーナー A に対して、一旦、

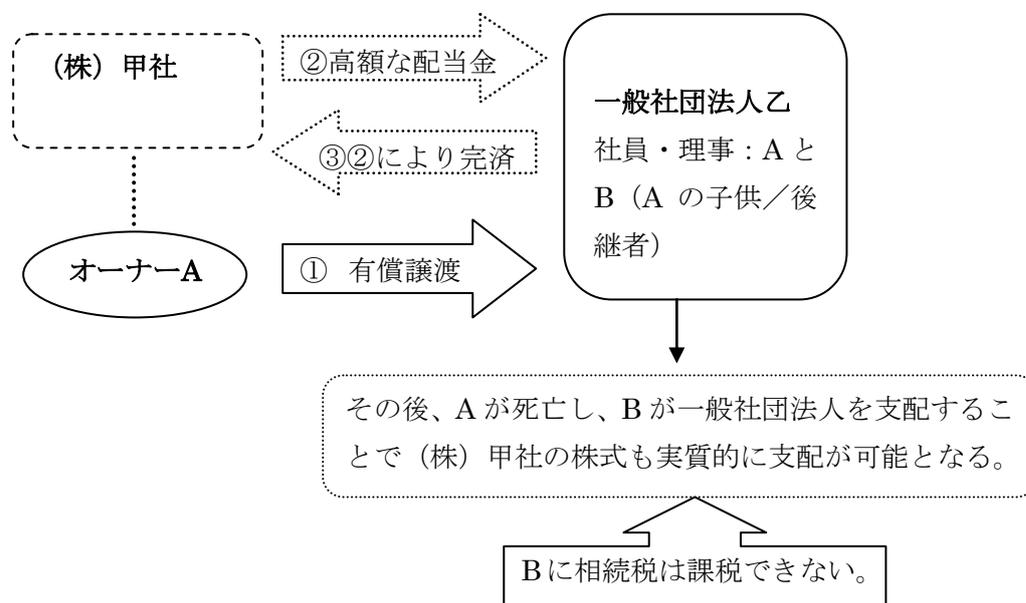
⁴⁷⁾ <想定事例><課税関係>については、八ッ尾順一「一般社団法人の利用」税務事例 Vol44 No9 (2012) 63 頁参照。

未払いの状態となるが、甲株式の高額な支払配当金によって、返済し、完済した。（一般社団法人乙の社員は A と B（A の子供/後継者）で、理事も A と B になる。）

<課税関係>

当該株式の譲渡に際しては、20%のキャピタルゲインが発生する。持分の定めのない一般社団法人乙は、甲株式会社の株式を保有していたとしても、また、B が乙の社員・理事であったとしても、B が同株式を直接に保有している状態ではないことから、一般社団法人乙及び甲株式会社について、相続財産として B に相続税を課することはできない。B は一般社団法人乙を支配し、それによって、実質的に、甲株式会社もコントロールすることが可能となる。

図表 11、株式の適正時価による有償譲渡



<問題点>

- イ、A から一般社団法人へ贈与した場合
- ロ、A から一般社団法人へ譲渡した場合（上記の想定事例）

図表 12、比較表

	A に対する課税	一般社団法人に対する課税
イ 贈与	適用除外要件を満たさなければ所法 59 条によりみなし譲渡所得課税	適用除外要件を満たさなければ相法 66 条 4 項により贈与税
ロ 有償譲渡	株式譲渡益課税（20%） 申告分離課税	財産の購入行為であり、課税なし

この表からわかるように、全体的に見て、イの A から一般社団法人へ贈与した場合には、

措法 40 条の 3 要件（①公益増進要件、②事業供用要件、③不当減少要件）を満たさなければ、遺贈者 A は、所法 59 条によりみなし譲渡所得課税がされる。また、一般社団法人側では、贈与者又はその親族らの相続税・贈与税が不当減少とみなされた場合は、その一般社団法人に相続税・贈与税が課される。

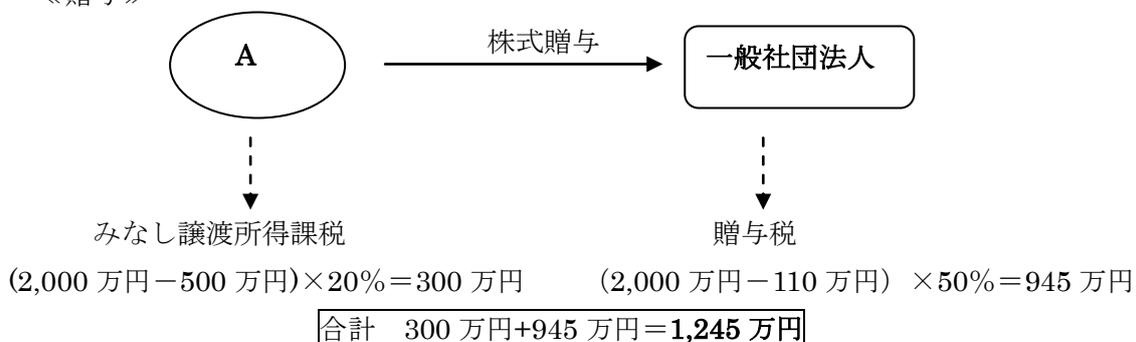
一方、ロの A から一般社団法人へ譲渡した場合には、譲渡者 A に対して株式譲渡益課税 20% されるだけで課税関係が完了する。

前者の贈与の場合、相法 66 条 4 項は、贈与者又はその親族等の相続税又は贈与税が不当に減少していると認められるときに適用される。そして、不当減少しているかの判定は運営組織が適正か、特定の者に特別な利益を与えていないか、により判断される。例えば、贈与した場合、運営組織が適正でなく、特定の者に特別な利益を与えている、と判断されたら、A にはみなし譲渡所得課税が、一般社団法人には相続税・贈与税が課される。しかし、譲渡の場合、贈与の場合の判断基準は関係なく運営組織が適正でなくても、特定の者に特別な利益を与えていても、A に対する譲渡所得課税だけで済むのである。贈与と有償譲渡という移転の法形式の違いにより課税額も異なってくる。

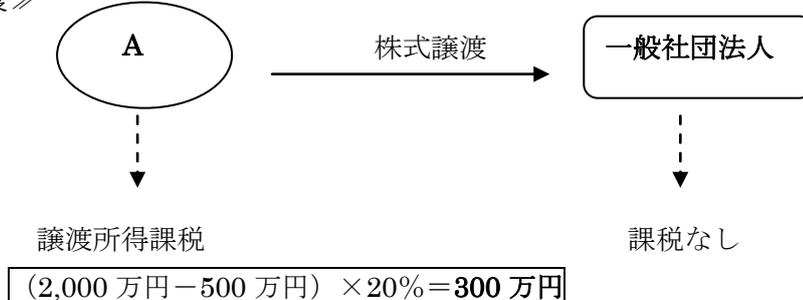
上記の想定事例では、一般社団法人は甲株式の高額な支払配当金を、株式購入資金に充てており、その資金を特別に調達する必要がない。租税回避又は節税目的で、贈与ではなく、有償譲渡により一般社団法人へ財産を移転する方法を選択する可能性がある。

図表 13、例：時価 2000 万円の株式を贈与又は譲渡する場合（必要経費が 500 万円の場合）

《贈与》



《譲渡》



このように、適正な時価で譲渡をされた場合、贈与又は遺贈ではないことから相法 66 条 4 項の適用要件である運営組織や特別な利益等の点については問題視されない。

贈与した場合と譲渡した場合とでは、贈与した場合の方が、譲渡した場合と比較して、一般社団法人への贈与税の課税額分である 945 万円が、より多く課税される。相法 66 条 4 項では適用除外要件の充足が困難であるので、はじめから同条項の適用を避けるためには、譲渡という法形式を選択して、一般社団法人へ財産を移転すればよい。そして、贈与又は譲渡によって、一度一般社団法人の所有となった財産についても、そのままにしておく大きな問題が生じうる。以下では、その問題について考察していく。

(2) 一般社団法人・一般財団法人に資産を移転後の世襲による実質的な財産承継の問題

【事例 5 株式を保有する一般社団法人の世襲 (事例 4 の続き)】

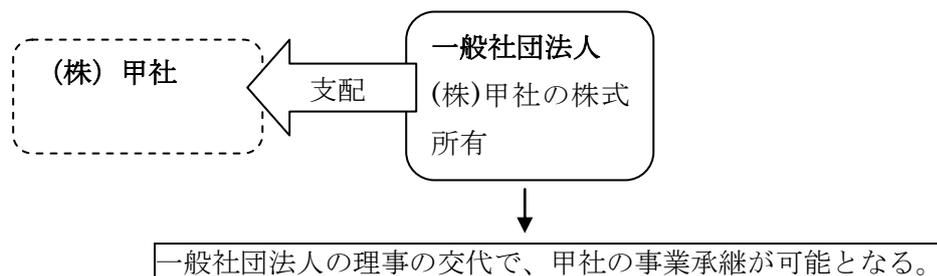
<想定事例>

事例 4 の続きであるが、オーナー A (社員・理事) からの譲渡により、甲株式はそれ以降、一般社団法人が所有することになる。そして、その後、A が死亡し、一般社団法人は B (A の子、社員・理事) が支配することになる。(社員が 1 人であっても一般社団法人の解散事由にならない。)

<課税関係>

A の死亡により、一般社団法人は B が支配することになる。そしてその一般社団法人は甲株式を保有している。一般社団法人を B が支配することで、B が一般社団法人だけではなく甲株式会社についても、一般社団法人を支配している B がコントロールできる。このように、実質的には事業承継が可能となっているが、この場合、B が直接甲株式を保有しているわけではないので相続税は課税されない。

図表 14、理事の交代による実質的な事業承継



<問題点>

理事の交代によって、一般社団法人を、その実質的な支配を可能とすることができる。つまり、一般社団法人が同族会社の株式を保有することによって、理事の交代によって、課税されることなく、相続税・贈与税が課されることなく、事業承継が可能になるということである。理事を B から更に次の世代の親族へ交代する際も、同様に無税で実質的な事業承継が可能となる。

【事例6 一般社団法人への土地の譲渡】

＜想定事例＞

ある個人 T が一般社団法人を設立した。そして、その一般社団法人に事例4のように株式を譲渡しておき、高額な配当金を支払う。その後、T 所有の土地を一般社団法人に譲渡し、その支払対価は株式の高額な支払配当金で完済する。一般社団法人の理事等を T の親族 O にした。

＜課税関係＞

土地を一般社団法人に譲渡し、移転すれば実質的に T の親族が支配することができる。持分の定めのない一般社団法人は、土地は適正な価格により譲渡されており、また、O が乙の理事であったとしても、譲渡された土地を直接に保有している状態ではないことから、相続財産として O に相続税を課すことはできない。また、T については、土地の譲渡であることから譲渡所得として所得課税される。

＜問題点＞

この場合も、事例4と同様に一度財産を一般社団法人が所有することとなれば、理事等の交代により無税で実質的な相続・贈与が可能となり、課税されるのは譲渡時の T への譲渡所得のみである。通常、個人から個人へ何回か贈与又は相続を行えば、その回数分だけ贈与税又は相続税が課税される。この場合と比べて、課税額が大きく変わってくるのである。

【事例7 一般社団法人の内部留保金(不動産を営む場合)⁴⁸】

＜想定事例＞

不動産を営む一般社団法人に土地を所有させ、第三者に貸し付け、不動産管理料を徴収し、法人税を納付した後の残額を一般社団法人に留保させる場合。

＜課税関係＞

不動産を営む場合、収益事業ということとなり、法人税が課税される。しかし、持分の定めのない一般社団法人は、法人内部に留保金が存在しても誰の個人財産も構成しない。そのため、一般社団法人の内部にある留保金は理事等が交代する度に無税で相続が可能となる。

ただ、その一般社団法人内の留保金を理事や役員等が横領した場合には、源泉所得税納税告知処分を受け、重加算税や源泉所得税にかかる不納付加算税が課せられると考えられる。

＜問題点＞

事例5と6と同様に、いったん一般社団法人が所有することとなった財産は誰の個人財産も構成しないため、その一般社団法人内にある留保金も、一般社団法人の理事を K から他の親族に交代することによって、無税で実質的な承継が可能となる。また、これを代々

⁴⁸ 伊澤武志「不動産管理会社としての利用」旬刊速報税理 2012/8/21号 18頁(2012)。

繰り返すことで、無税により家産世襲が事実上可能となるのである。

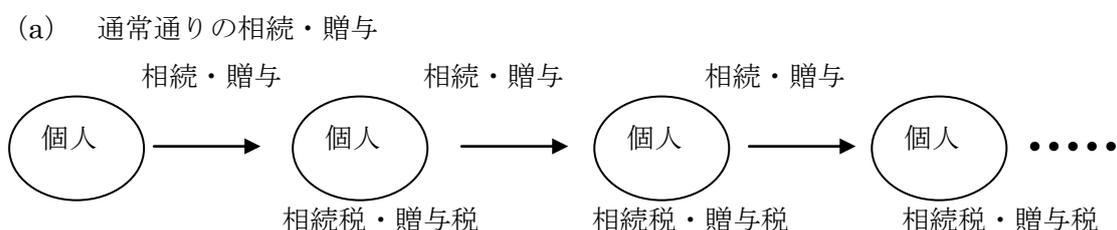
【事例5～7から】

贈与又は遺贈を受けた法人に持分の定めがある場合は、贈与又は遺贈により増加した個人の持分の額に対して適切に課税がなされ、相続税・贈与税を課す機会がある。しかし、贈与又は遺贈を受けた法人が持分の定めがない場合は、贈与財産を反映する持分は存在せず、他の受益者の持分となって顕在することもない。こうしたことを利用した持分の定めのない法人への贈与又は遺贈により相続税・贈与税の負担の回避を図ることを防止するために相法66条4項が存在する。相法66条4項は、持分の定めのない法人に対して贈与又は遺贈があり、贈与者またはその親族の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する場合に当該法人を個人とみなし相続税又は贈与税を課すこととしている。

しかしながら、相続・譲渡により、一般社団・財団法人に財産が移転した場合、その贈与時や譲渡時に課税されるが、その後は親族間で理事の交代があっても、課税されることはない。その一般社団・財団法人の内部の財産は誰の財産も構成することはないからである。

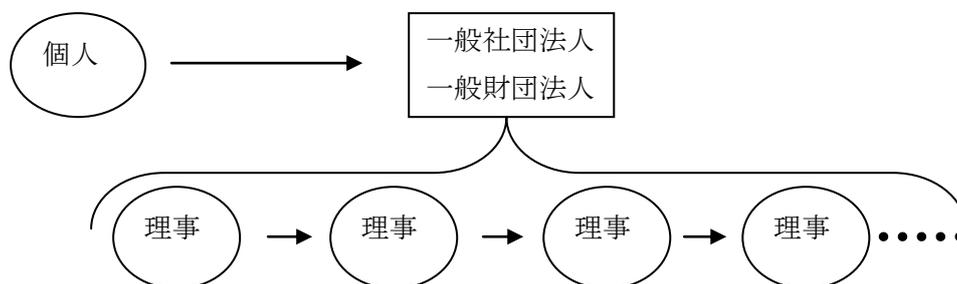
通常、親から子、子から孫、孫からひ孫…のように相続・贈与する際は、その都度課税される。一方で一般社団・財団法人に財産を贈与又は譲渡により移転してしまえば、理事の交代でその支配権は親から子、子から孫、孫からひ孫…へ実質的に相続が可能である。このように、通常通り親族間で代々、相続・贈与を行っていく場合に比べて、一般社団・財団法人に財産を移転し、理事の交代により実質的な財産の管理支配を行っていけば税負担の軽減を図ることができる。下に (a) 親族間で直接的に相続又は贈与が行われる場合、(b) 一般社団法人に移転した場合、を図に表した。

図表 14、事例5～7、世襲的問題



相続税・贈与税が、相続・贈与がある都度、課税される。

(b) 一般社団・財団法人に移転した場合



理事の交代により無税で財産の実質的な承継（管理・支配）が可能となる。

このように、例えば山や土地等の財産を一般社団・財団法人に移転し、管理することで、一般社団・財団法人の財産とする。その財産は、誰の個人財産としても現れて来ることはない。一度、一般社団・財団法人に移転する際、譲渡であれば、譲渡所得税が課され、一定の場合の贈与であれば、みなし譲渡所得課税と相続税・贈与税が課される。しかし、一度、一般社団・財団法人の所有となった財産については課税が及ばない。上述したように、親族間で直接的に相続又は贈与が代々繰り返し行われた場合、その都度、相続税又は贈与税が課税されることになる。しかし、移転時に何らかの課税がされたとしても、一般社団・財団法人に移転された財産については、その後の理事の交代で実質的に承継が行われたとしても、課税されないのである。

宮脇義男氏も一般社団・財団法人に事業用資産や同族会社株式を移転させることにより、これらの資産に対しては、代々相続税の負担なしに資産を引き継がせることも可能となろう、と指摘し、相続税・贈与税の根本的な見直しが必要とする可能性さえ有していると述べている。

そして上記のようにして一般社団・財団法人を利用して課税を免れることが合法的に可能であるというのは、今後、このようにして一般社団・財団法人に財産を移転して、代々相続税・贈与税が課税されずに引き継がれる可能性があるということを意味している。

持分の定めのない一般社団・財団法人を準則主義により容易に設立が可能となったことは、上記のような相続税・贈与税の回避スキームが容易にできることとなったと言える。また、今後、相続税の増税がなされる動きであることから相続税の負担の回避の誘因が強くなっている。

第2節 一般社団法人・一般財団法人の解散時の問題

【事例8 一般社団法人・一般財団法人の残余財産の分配】

<想定事例>

ある個人 K が一般社団法人を設立し、自らの財産を移転した。その後、その一般社団法

人が解散する際、残余財産を分配する。

<課税関係>

一般社団法人については、残余財産の分配は定款で禁止されているが、定款で特定の帰属を規定しなければ、社員総会で社員に分配可能（一般法 239①②）⁴⁹となっているので、一般社団法人の解散時に K へ残余財産や株式を取得することになれば課税される可能性もある。しかし、現行税制下では、解散時において残余財産がない場合や、解散しない場合は課税されることはない。

<問題点>

一度、一般社団法人が所有することとなった財産は、誰の個人財産も構成しないから、課税が及ばないと述べた。しかし、その一般社団法人が解散する場合、その一般社団法人の内部にある財産を残余財産として、分配するときは、その分配を受けた者 K に課税される。この場合、K に対する残余財産の分配が、所得税法⁵⁰上、いずれの所得区分に該当する

⁴⁹一般法 239 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

⁵⁰ (1) 所得区分の意義

所得税は、個人の担税力に応じた課税を行う上で最も優れた租税といえるが、その担税力は所得の大きさだけで決まるものではなく、所得の性質を考慮する必要があると考えられている。所得税法には、担税力に応じた課税を図ることを目的として、所得を 10 種類に分類し、それぞれの性質に応じた所得金額の計算方法や課税方法を定めている。所得は、その性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提にたつて、公平負担の観点から、各種所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めるためである。そして、所得は、勤労性所得、資産勤労結合所得、資産性所得の 3 種類に大別でき、一般に勤労所得は身体が資本であることから、勤労性所得は担税力が最も低いといわれる。一方、資産性所得は所得を得るための制限は少なく、土地、株式、利子等に見られるように、その制約は少ないと考えられることから、担税力が高いとみなされる。

(2) 配当所得

配当所得とは、法人（公益法人や人格のない社団等を除く。）から受ける剰余金の配当（協同組合等からの剰余金の分配を含む。）、利益の配当、基金利息ならびに投資信託（公社債投資信託及び公募公社債運用投資信託を除く。）及び特定受益証券発行信託の収益の分配にかかる所得（適格現物分配にかかる剰余金の配当等を除く。）をいう。配当所得は、その性質上、会社の株主または社員が株式または出資の割合に応じて会社から支払を受ける利益の配当である。

(3) 給与所得

給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（以下「給与等」という。）にかかる所得をいう。これは、いわゆるサラリーマンの対価の所得であり、従属労働の対価である。また、給与所得には、「経済的利益」も含まれる。

(4) 退職所得

退職所得とは、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与にかかる所得をいう。退職手当とは、雇用関係ないしそれに類する関係の終了の際に支給される退職所得をいい、一時恩給とは、普通恩給を受けることのできる年限に達しないで退職する場合に支給される給与をいう。「これらの性質を有する給与」の例としては、退職給与規程が改正され従来の在職年数を打切計算することになったため支給される給与や、従業員から役員に昇任したため、従業員であった期間に対応して打切支給される給与などがある。また、退職所得は、①過去の勤務関係の終了に基づくこと、②退職時に一時的に支払われるものであること、という基準を挙げられる。老後の生活保障というよりも、給与の後払いという

のかが明らかにされていない。

そこで、以下では、この残余財産の分配に係る所得の区分について検討していく。【事例 8】での想定事例では、一般社団法人の活動状況を示していないが、仮に、それが単なる財産の名義人であり、相続税・贈与税の課税を逃れるために設立され、公益活動を営んでいない場合を想定してみたい。そのような一般社団法人が解散した場合の残余財産の分配に係る所得は、何所得に分類されるのかが問題である。まず、その残余財産の分配に係る所得は、相法 65 条の適用を受けるか検討してみる。相法 65 条は、特別の法人から受ける利益に対する課税であるが、この規定は贈与又は遺贈があった場合に、相法 66 条の適用がないときに、要件を満たしていれば適用される。この事例においては、贈与又は遺贈があったときではなく、解散時における残余財産の分配についての問題を想定しているため、相法 65 条の適用の前提条件から外れ、所得税法上のいずれかの所得に分類されることになる。

次に、残余財産の分配に係る所得が何所得に分類されるのか検討する。まず、配当所得に該当するかについてであるが、一般社団法人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。配当所得の定義から明らかなように、公益法人から受けるものは、配当所得に該当しないと解される。

その社団・財団から得た所得が、理事としての職務執行の対価として支給されたものであれば、一般に給与所得に該当する。ただし、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。

性格が強くなるのではないかと考えられる。

(5) 一時所得

一時所得とは、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。これらは、包括的所得概念の考え方の影響のもとで、課税所得に含まれている。また、一時所得に分類されると 50 万円控除と 2 分の 1 課税によって、有利な課税を受けることとなる。

(6) 雑所得

雑所得とは、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、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。公的年金等とそのほかの雑所得とからなる。公的年金等とは、①各種社会保険制度および各種共済組合制度に基づく年金、②恩給および過去の勤務に基づき使用者であった者から支給される年金、③確定拠出年金制度または確定給付企業年金制度に基づいて支給される老齢給付金、適格退職年金契約に基づいて支給を受ける退職金等のことである。また、その他の雑所得とは、利子所得から公的年金等までのいずれにもあたらない所得で、他の種類の所得のように統一的なメルクマークがなく積極的に定義することは不可能である。事業に該当しない場合の動産の貸付による所得、著作権・特許権等の使用料、原稿料、講演料、金銭の貸付による利息、営利を目的として行われる不動産・有価証券等の継続的売買から生ずる所得、政治献金収入等、性質の異なる種々の所得がこれに含まれる。

また、残余財産の分配にかかる所得が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とみなされる場合は、上記の給与所得又は退職所得のいずれにも該当しない。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もある。一時所得の場合、課税上、有利な取扱いとなる。

以上のように、残余財産の分配に係る所得は、給与所得または退職所得、若しくは一時所得に該当するものと考えられ、解散時の実態に合わせて、区分していく必要がある。

第3節 小括

上述してきたように、一つ目に、一般社団法人・財団法人への財産の移転時の問題、二つ目に、一般社団・財団法人に財産を移転した後の世襲による実質的な財産承継の問題、そして、三つ目に、一般社団・財団法人の解散時の問題について言及してきた。

一つ目の問題については、一般社団・財団法人に財産を贈与した場合と譲渡した場合とに分けて考察した。贈与の場合の問題点としては、相法 66 条 4 項が適用されても、その財産の贈与先が多額の青色欠損金の保有する場合は、その贈与に係る贈与税から実際には負担しない法人税を控除した税負担で一般社団・財団法人へ資産を移転することができる点である。

譲渡した場合の問題点としては、相法 66 条 4 項が適用される状況、具体的には、運営組織が適正でなく、特定の者に特別な利益を与えている、と判断される状況であったとしても譲渡に係る譲渡者への譲渡所得課税が行われるのみである、という点である。

贈与という法形式をとった場合で、贈与者又はその親族等の相続税・贈与税を不当に減少すると認められる状況である場合には、贈与者側及び受贈者側で課税される。譲渡という法形式をとった場合で、運営組織の適正性が欠けていたりや誰かに特別な利益を与えているという状況であっても、譲渡者側で課税が行われるだけなので、贈与という法形式をとった場合と、譲渡という法形式をとった場合との課税額は、仮に移転が行われる状況が同様であっても、一般社団・財団法人に課せられる相続税・贈与税分の差が生じる。相法 66 条 4 項の適用除外要件である「不当に減少しない」という厳しい要件をクリアしなければ課税されるという危険な贈与という法形式をとらず、譲渡という法形式をとることで、状況が同じであるにも関わらず、課税を軽減することが可能となるのである。

二つ目は、一般社団・財団法人に財産を移転した後の問題であり、その移転時においては、課税されたとしても、その移転後は、一般社団・財団法人の理事の交代により、課税されることなく、実質的な財産承継が可能となる、ということである。一般社団・財団法人は持分の定めのない法人であり、一般社団・財団法人の所有する財産は誰の個人財産も構成しない。このことを利用して、一般社団・財団法人へ財産を移転し、その後の相続・贈与については、課税されることなく、事業承継や財産の承継をすることが可能になってしまう。

相法 66 条 4 項は、持分の定めのない法人に財産の贈与又は遺贈があった場合において、その財産の贈与又は遺贈された財産に対して、持分の定めのない法人に移転してしまうと、誰の持分も構成しないから、課税を確保するために、その資産の贈与又は遺贈について相続税・贈与税を課すという趣旨の規定である。しかしながら、一般社団・財団法人が所有することとなった財産については、一度相法 66 条 4 項が適用されたとしても、その後の理事の交代による実質的な財産承継が行われても、それに対しては課税が及ばないのである。第 4 章では、このように一般社団・財団法人が租税回避のために利用されないようにするための対応策について検討を行う。

第4章 租税回避への対応策

第3章では、一般社団・財団法人を利用して、相続税・贈与税の負担の回避が図れることを、事例を通して検証した。それは、一般社団・財団法人が持分の定めのない法人であることから可能となる。一般社団・財団法人への財産の移転時には何らかの課税がされたとしても、その後は、現行制度上課税されることは予定されていないのである。このように、一般社団・財団法人を利用すれば、相続税・贈与税の負担の回避が図れるのである。

平成16年3月16日の内閣官房行政改革推進事務局、非営利法人ワーキング・グループ⁵¹における、議事録の中には、家産世襲財団については、相続税・贈与税の回避のためにこのような財団は大いに使われるのではないか、という指摘があり、しかし、このような家産世襲財団を区別する方法を導き出すことは難しいのではないか、という意見もあった。そこでは、目的を制限する、財団の存続期限を設ける、公序良俗に反していないか、等の点を、家産世襲財団を排除する方法として挙げていたが、最終的な結論を出すという議論まで進んでいなかった。

第4章では、一般社団・財団法人が租税回避の道具として利用されることに対処するための方策を提言する。

第1節 一定期間ごとの課税

個人からの贈与又は譲渡により一般社団・財団法人が所有することとなった財産に対しては、その移転時の課税のみであり、それ以降は、その一般社団・財団法人がその財産を所有している限り、理事の世襲による交代を通じて実質的な財産承継が行われたとしても、個人の相続財産になることはないので、課税が及ぶことはない。

移転時において、譲渡の場合は、譲渡者側で譲渡所得課税が行われ、贈与の場合は、不当減少とみなされたら、一般社団・財団法人側で相続税・贈与税が、贈与者側でみなし譲渡所得課税がそれぞれ行われる。このように、一般社団・財団法人に財産を移転するときは、課税されるのであるが、その後は、理事の世襲による交代があっても相続税・贈与税が課されることなく、実質的な財産承継が可能なのである。この方法によれば、移転時の課税のみで済むので、親族間で代々行われる直接的な相続と比較すると、かなりの税負担の軽減を図ることができる。

一般社団・財団法人が準則主義により容易に設立することができるようになったこと、更に、今後高額資産家に対する相続税・贈与税の課税が強化されることになれば、相続税・贈与税の負担の回避への誘引が強くなり、一般社団・財団法人を設立して、財産を移転し、相続税・贈与税の負担の回避を図ろうとする者が多数でてくるものと予想される。

⁵¹行政改革推進事務局 HP 閲覧日 H24.12.26

<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/wg.html>

税理士、石井幸子氏や国田修平氏等は、一般社団・財団法人が持分の定めのない法人であり、出資者が存在しないという特徴を生かした、相続税・贈与税の回避としての利用法を紹介している⁵²。

しかし、このように、一般社団・財団法人を利用した租税回避を全てそのまま認めてしまってもいいのだろうか。これに対して、親族間で行われる直接的な相続と比較すると、課税の公平の面からも黙認することができないような場合には、何らかの対抗措置を講ずるべきではないかと考える。

(1) 先行研究から

宮脇氏⁵³は、先行研究において、2つの方法を提案している。1つ目は、定期的な期間ごとに一般社団法人・一般財団法人に相続税等を課す方法であり、2つ目が、ある個人の相続があった時に、実質的にその個人が支配している一般社団法人・一般財団法人の財産をその個人に帰属するものとみなされた持分を相続財産として相続税の課税価格に取り込み課税する方法である。2つ目の方法は、財産の所有権や持分の法律関係とは切り離して、税務上の一種のみなし規定（legal fiction）を導入するものであるといえる。

1つ目の世襲的な法人に対する課税については、ドイツやイギリスの法人への課税方式を導入し、定期的な期間ごとに法人に相続税等を課す方法を紹介している⁵⁴。

ドイツでは、一定範囲の家族の利益のために設立された財団、その目的が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家族財団といい（ドイツ相続税法1条1項4号）、その家族財団の財産は、ドイツ相続税法9条1項4号に従い、30年ごとに相続税を課されることになっている⁵⁵。

また、イギリスでは、承継（相続）権を有する者のために、または承継権以外の任意の理由によりその者のために、信託に付されている場合等を「承継的財産設定」と定め、それが設定されてから10年ごとに相続税が課税される⁵⁶。

このような諸外国の税制も踏まえて宮脇氏は、我が国でも家産世襲的な法人に対して一定周期ごとに相続税を課税する方法を提案している。

そして、2つ目の方法としては、一定の要件⁵⁷の下で法人を実質的に支配している個人が

⁵² 石井幸子「一般社団・財団法人、信託を組み合わせた利用法」、国田修平「資産家は一家に一家の一般社団法人」旬刊速報税理 2012.8.21号3頁（2012）。

⁵³ 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（2009）。

⁵⁴ 宮脇・前掲注（53）434頁。

⁵⁵ 渋谷雅弘「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集 56号 163頁（財）日本税務研究センター（2004）。

⁵⁶ 高野幸大「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集 56号 137-150頁（財）日本税務研究センター（2004）。

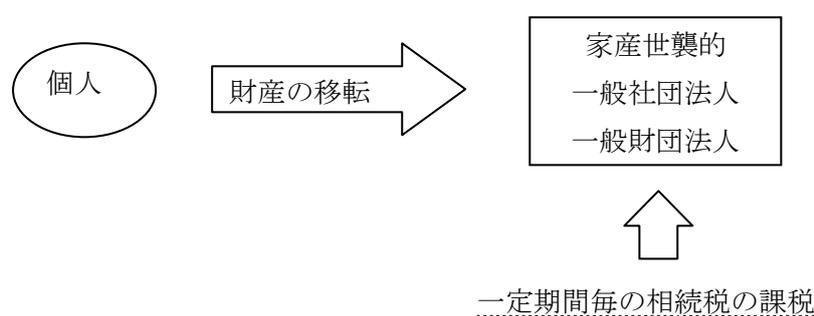
⁵⁷ 例えば、法人からの高額な報酬やプリンジベネフィットを受けている同族役員が存するかどうか等を挙げている。

存する状態にあるかどうかを判定し、その個人について相続が発生した場合には、その個人に帰属するものとみなされた持分を相続財産として相続税の課税価格に取り込む方法も考えられる⁵⁸としている。

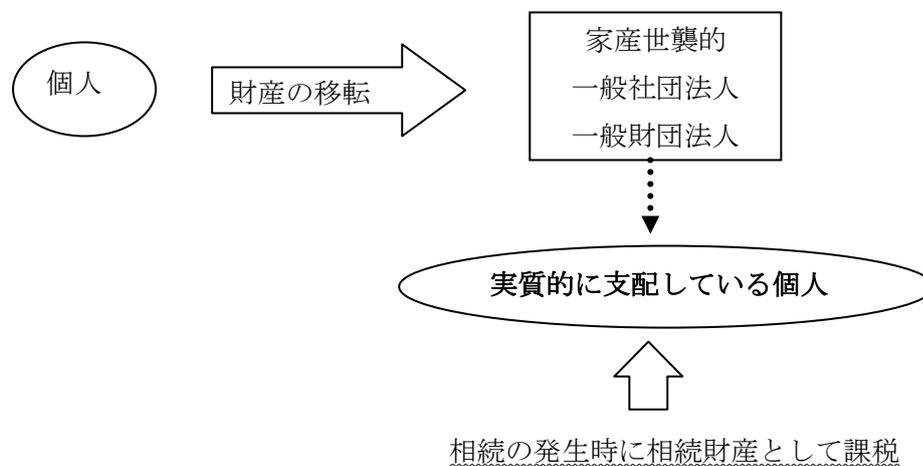
この2つ目の方法は、一般社団・財団法人を実質的に支配している個人の相続が発生した場合、その一般社団・財団法人の財産をその個人の財産として相続財産として課税する方法である。

図表 15、2つの方法

- ・ 1つ目の方法：世襲的な社団・財団法人に対しての課税



- ・ 2つ目の方法：実質的に支配している個人に対しての課税



我が国には、法人を利用した相続税・贈与税の回避を防止するために、相法 64 条の同族会社の行為計算の否認規定や、相法 66 条 4 項で、持分の定めのない法人に贈与又は遺贈があった場合において、その贈与者又はその親族等の相続税・贈与税が不当に減少したと認められる場合には、その贈与等を受けた持分の定めのない法人を個人とみなして相続税・贈与税を課すという規定が存在している。

⁵⁸宮脇・前掲注 (53) 434 頁。

この場合において、相法 64 条や、66 条 4 項の適用があった場合に、相続税・贈与税の納税義務者となるのは、その贈与等を受けた法人を個人とみなして、その法人に相続税・贈与税を課すのであり、その支配している個人や、贈与者等ではない。また、財産の名義人は、一般社団・財団法人であり、実質的に支配している個人がいたとしても名義上はその一般社団・財団法人である。

相法 64 条や、66 条 4 項と一貫性を持たせるという意味からも、一般社団・財団法人の財産を個人の財産とみなして課税するという方法ではなく、1つ目の方法である、一般社団・財団法人に対する一定期間ごとに課税する、という方法の方が望ましいと考える。他の相続税の条文と、納税義務者を合わせるということからも、1つ目の方法を取り入れて、家産的な社団・財団については、当該法人を個人とみなして、一定期間ごとに相続税・贈与税を課税するべきだと考える。

以下では、1つ目の方法である、一定期間ごとの一般社団・財団法人に対する課税について、その対象や基準等について詳細に考えていく。

(2) 一定期間ごとの法人への相続税等の課税

一定期間ごとに一般社団・財団法人への相続税を課税する、という方法を我が国に導入するとした場合、(a) どのような一般社団・財団法人を対象とするのか、(b) その期間として、何年ごとの周期で相続税を課すべきなのか、(c) いかなる税率を適用すべきかが問題となるので、ここではこれらの点を検討する。本論文では、家族の財産を管理・支配し、代々、相続税・贈与税の負担を回避することを目的としているような一般社団・財団法人を「家産世襲的な社団・財団」と呼ぶことにする。

この方法の具体的要件を考察する前に、家族財団への課税が相続税法に規定されているドイツの制度について確認する。ドイツ相続税法 1 条 1 項 4 号⁵⁹によれば、本質的に一家族又は特定の数家族の利益のために設立された、財団 (Stiftung) の財産は、30 年ごとの間隔で課税される⁶⁰。ドイツ対外取引法 15 条 2 項⁶¹に規定される「家族財団」とは、財団の定

⁵⁹ドイツ相続税法 1 条 (課税対象) 1 項 4 号

主としてひとつの家族または特定の複数家族のために設置された財団財産又は、その目的が主としてひとつの家族又は特定の複数家族のために財産を統合しておくことにある社団財産について、第 9 条 1 項 4 号に定める時点から 30 年毎

⁶⁰ドイツ相続税法 9 条 (税の成立) 1 項 4 号

第 1 条 1 項 4 号の場合、財産が最初に財団又は社団に移転したときから 30 年毎。財産が最初に財団又は社団に移転したときが 1954 年 1 月 1 日以前の場合、税は 1984 年 1 月 1 日にはじめて成立する。税が 1984 年 1 月 1 日にはじめて成立する財団又は社団においては、30 年の間隔はこの時点をもととする。

⁶¹ドイツ対外取引税法

15 条 設立者、受益権者および遺産取得権者の納税義務

この法律の施行地外の管理支配地および住所を有する、家族財団の財産および所得は、設立者が無制限納税義務を負う場合は設立者に、その他の場合は受益権者又は遺産取得権を有する無制限納税義務者に、その持分に応じて帰属する。このことは、相続税に妥当しない。

款に従い設立者、その親族およびこれらの者の卑属が 50%以上の受益権又は遺産取得権を有する財団である。相続税・贈与税法における家族財団には、この受益権又は遺産取得権の額に関して対外取引法 15 条 2 項を満たさなくとも、①当該家族が 25%超の受益権又は遺産取得権を有すること、②追加のメルクマーク、「本質的な」家族の利益が裏付けられ、「本質的な家族の利益」が肯定されうる場合には、家族財団と判断される。ここで重要なことは、家族が定款に従って当該実際に配当された金額に関して、50%超の（特別な場合には 25%超の）受益権を有するということである。

そして、このドイツ相続税法 1 条 1 項 4 号にある「本質的」および「利益」という不確定概念について、なお、包摂のできる法律要件要素は提示されていないという指摘がある。また、木村弘之亮氏によれば、ドイツでも、相続税法 1 条 1 項 4 号の導入後（論文が書かれた 1998 年現在）13 年経過したが、相続税法 1 条 1 項 4 号の意味における家族財団の概念が今日なお未知の新分野であることが明らかである、と指摘している。また、木村氏は、相法 1 条 1 項 4 号の意味における家族財団は、重要な原則として家族の利益によって特徴付けられている財団である、と述べておられる。また、家族財団であるとする判断基準は、

- ① 財産設立時における定款に基づく宣言された意思、
- ② 財産の移転が相続税義務を回避するための道具として設立されたか、
- ③ 定款上の責務が実務の業務遂行によって実現されたこと、
- ④ 家族の遺産取得権および受益権が斟酌されること、

を挙げている。設立者が財団を用いて、拠出した財団財産を家族の所有物として保有し、生活水準を確保しているとき、それが家族財団である。家族財団によって遂行された活動が、どの程度まで家族の利益に資するかという点について審理を受けなければならない、としている⁶²。

つまり、ドイツ相続税法 1 条 1 項 4 号は、家族財団を、家族の所有物として保有しそれによる利益を受けているときに家族財団であると判断し、課税を受ける。その財団の定款、受益権、遺産取得権が家族財団と判断する要素となる。

このドイツの制度を参考にして、(a) 対象と、(b) 期間及び (c) 適用税率について検討していく。

(a) 対象

一般社団・財団法人の中には、本来の事業のために運営されている法人も存在する。本来の活動目的のためにのみ、適正に運営され、資産が利用されていれば、問題はない。しかし、今後は家族の財産管理を主目的とするような「家産世襲的な社団・財団」の数も増えてくることが予想される。

家族財団とは、設立者、その親族およびこれらの者の卑属が 50%超の受益権又は遺産取得権者を有する、そうした財団をいう。

⁶²木村弘之亮「相続税の客体としての家族財団—ドイツ相続税法 1 条 1 項 4 号の解釈をめぐって—」法学研究 71 巻第 1 号 84-85 頁（1998）。

一般社団法人は、行政庁の監督は受けず、実施する事業の制約もないため、例えば、資産管理会社としての利用も可能となる。一般社団法人に財産を移転し、あるいは賃貸するなどして、子を一般社団法人の理事に就かせれば、家族で財産の管理が可能となる⁶³。また、一般財団法人についても、行政庁の監督は受けないし、その設立者が、財団の目的を定款に定めれば、その設立者の監視から離れた後でも実行される。さらに、評議員の選任方法として、親族の中から一定の者を評議員として選任することを定めることができる⁶⁴。一般財団法人では、定款に定めた目的は、原則として変更は禁止されているため、定款に定めていけば、株式を永続的に所有する安定株主とすることもできる。そして、一般財団法人には出資者が存在しないため、一般財団法人が保有する会社の株式が増加しても、設立者の財産の増加につながらない。

このようにして、一般社団・財団法人を利用した相続税・贈与税の回避が可能であることが理解できる。このように家族の財産を保有しており、代々の相続税・贈与税を回避していると認められる一般社団・財団法人には、適正な課税が必要であると考えられる。

また、公益法人制度は、自由な活動を促進するという趣旨の下で改正が行われた、ということも踏まえれば、本末転倒とならないように、適正な課税をしなければならない。本来の事業を行っている一般社団・財団法人に、過度の課税をすることとなれば、事業運営の妨害になってしまうし、多大な負担となってしまう。

そこで、重要となってくるのが、「家産世襲的な社団・財団」をどのように判定するのかである。一定期間ごとの相続税・贈与税の課税の対象となるべき一般社団・財団法人は、代々の財産の承継にかかる相続税・贈与税の負担を回避していると認められる法人である。

しかし、一般社団・財団法人を、この「家産世襲的な社団・財団」であると判断するのは難しい。ドイツ相続税法1条1項4号にある、家産世襲的な社団・財団の課税要件である、「主としてひとつの家族または特定の複数家族のために設置された」は明確性を欠くという指摘がされている⁶⁵。

以下では、この「家産世襲的な社団・財団」の判定基準を検討していく。「家産的な社団・財団」の中には三種類の一般社団法人・一般財団法人が存在すると考えている。一つ目は、「財産の名義人に過ぎない一般社団・財団法人」であり、山や土地を所有している場合を想定している。二つ目は、「その資産で事業を行う一般社団・財団法人」であり、その資産で美術館や絵画展を行っている場合を想定している。三つ目は、「本来の事業資産と家産的な資産が存在する一般社団・財団法人」であり、正常な事業活動を行っているが、家産的

⁶³国田修平「資産家は一家に一社の一般社団法人」旬刊速報税理 2012.8.21 号 3 頁 (2012)。

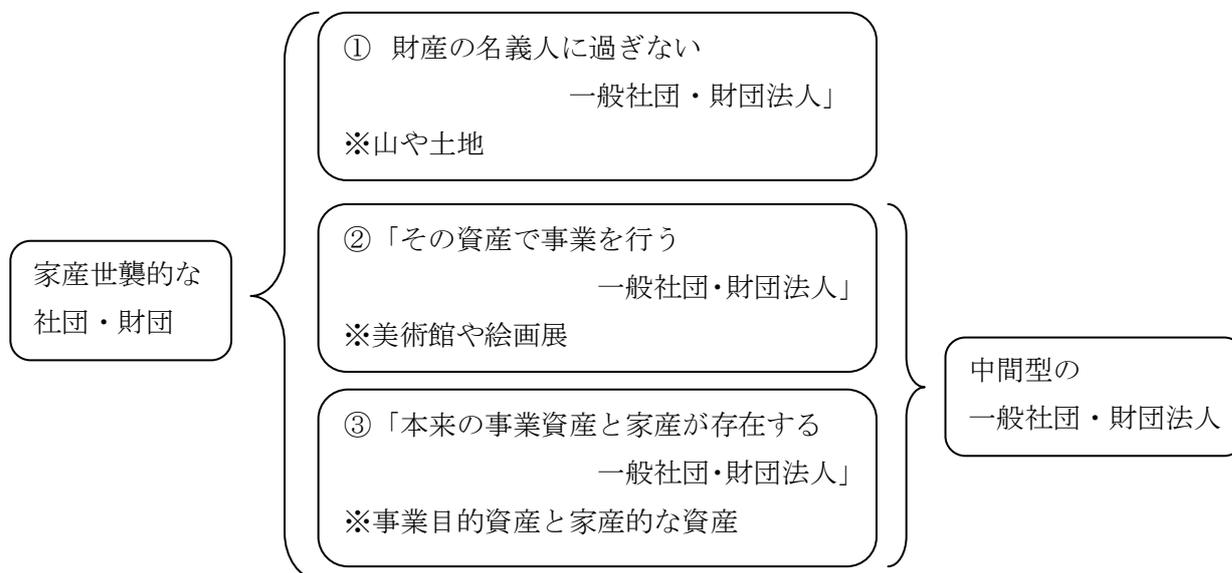
⁶⁴帖佐誠「持株会からの買取りの受け皿としての利用」旬刊速報税理 2012.8.21 号 27 頁 (2012)。

⁶⁵天野史子「ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について」立命館法学 2008 年 4 号 326 頁 (2008)。

連邦ドイツ財団連盟 (Bundesverband Deutscher Stiftungen) の公開資料によれば、ドイツ財団の約 5% が家産世襲財団であるといわれ、500~700 件と推定されている。ベルリンの連邦ドイツ財団連盟に登録されている家産世襲財団の数は約 300 件である。

な資産も存在する場合を想定している。

図表 16、家産世襲的な社団・財団



このように家産的な社団・財団には、①「財産の名義人に過ぎない一般社団・財団法人」、②「その資産で事業を行う一般社団・財団法人」③「本来の事業資産と家産が存在する一般社団・財団法人」が存在する。それぞれ、家産的な財産を所有していることを想定しているが、このような一般社団・財団法人を、純粋な事業目的を行っている一般社団・財団法人と判別するのは難しいと考えられる。これに対してどのような判定基準を設ければ良いだろうか。

その具体的な判定基準として、筆者の案であるが、例えば次のようなものを設定してみたらどうであろうか。一般社団・財団法人の定款に、その資産の保有目的の詳細な記載を義務付け、その記載された資産保有目的と使用状況の実態から、それらが合致しているか、また、その一般社団・財団法人の事業目的と運営状況が、合致しているか個別に判断する。そして、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。）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以下であるかどうかを判断基準とし、また、ある財産を、特定の者若しくはその親族が占有的にその財産を使用し、又は保管等をしている場合には、その法人を「家産的な社団・財団」とする。そして、木村氏が示したドイツでの家族財団の判定基準について参考にすると、「財産の移転が相続税義務を回避するための道具として設立されたか」という要件について、これを明確化すると、（1）財団が設立しなかった場合の相続税を比較して相続税が減少していること。（2）財団設立の目的が相続税を減額させる以外に正当なものがないこと、というこ

となる。また、「定款上の責務が実務の業務遂行によって、実現されたこと」という要件については、(3) 正当な目的を実現するための活動を財団として実際におこなっていること、とする。以下にこの基準を挙げる。

「家産的な社団・財団」の判定基準

- イ その資産の保有目的と使用状況が合致しているか
- ロ その一般社団法人・一般財団法人の事業目的と運営状況が合致しているか
- ハ 役員等の親族等が占める割合が3分の1以下か
その役員のうち、名目的な役員は除き、活動に参加し、その理事会等に主要な権限を有する者のうちの以下に該当する者が3分の1以下であるか。
 - ① その理事の配偶者
 - ② その理事と3親等以内の家族
 - ③ その理事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
 - ④ その理事の使用人
 - ⑤ ①～④以外の者でその理事から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの
 - ⑥ ③～⑤の者と生計を一にするこれらの者との配偶者又は3親等以内の親族
- ニ ハに掲げる親族等が専属的に経済的利益を享受し、または、管理支配していると認められる財産を保有しているか。
- ホ 財団が設立しなかった場合の相続税を比較して相続税が減少しているか。
- ヘ 財団設立の目的が相続税を減額させる以外に正当なものがないか。
- ト 正当な目的を実現するための活動を財団として実際におこなっているか。

これらを判定基準として、これを満たさないと判断されたら「家産世襲的な社団・財団」として、一定期間ごとに相続税等を課税する。しかし、イとロについては、例えば対象財産が山であるとして、その山で自然活動やキャンプをするという保有目的で、1年に1度か2度、利用する程度のもので、そのような活動に使用していれば、保有目的及び事業目的と定款の規定と合致しているので、要件を満たすことが可能である。

また、ハについては、親族以外の者を雇い形式的な理事会を開催し、活動に参加しているという表向きにしておけば、要件を満たすことが可能である。へとトについても、中間型の一般社団法人・財団法人は、その設立目的であるための活動を行っているので、要件を満たすことができる。したがって、「家産世襲的な社団・財団」の判定基準として、ニに掲げる『ハに掲げる親族等が専属的に経済的利益を享受し、または、管理支配していると認められる財産を保有しているか。』及び、ホに掲げる『財団が設立しなかった場合の相続税を比較して相続税が減少しているか。』で判定すれば良いのではないかと考える。

ここで、筆者の上記判定基準に照らして、公益の認定を受けた、公益社団法人・公益財団法人が「家産的な社団・財団」となり、家族の財産を管理し、相続税・贈与税の負担を回避する、ということは可能か考察する。公益法人関連三法のうち、認定法 16 条には、公益社団法人・公益財団法人が保有できる遊休財産額の保有の制限について定める規定があり⁶⁶、1 年間の公益目的事業の費用の額を超えてはならない、と定められている。さらに、公益社団法人・公益財団法人については、毎年、行政庁のチェックを受ける。このことから、公益社団・財団法人を利用して、相続税・贈与税の負担の回避をするということは難しいと考えられる。

(b) 期間

次に、何年ごとの周期で家産的な社団・財団に対して相続税等を課税すべきなのかについて検討する。通常、親が亡くなったときにその子が相続人となるので、親と子の平均的な年齢差を家産的な社団・財団に対する定期課税の指標とすべきであると考えられるが、ここではそれに代えて、第一子出産時の母の平均年齢を参考にしたい。厚生労働省の統計によれば、平成 23 年において一人の女性が一生に産む子供の平均数は、1.39 人であり、第一子出産時の母の平均年齢が 30.1 歳である⁶⁷。そこで、一つの割り切りとして、定期課税の周期を 30 年とする。

(c) 適用税率

個人間の相続・贈与の場合でも、相続時精算課税制度や小規模宅地等の特例等、一定の軽減措置がある。またドイツにおいても、定期課税について、最も低い累進税率（課税クラス I）が適用されている⁶⁸。このようなことから、定期課税に係る税率については、軽減

⁶⁶（遊休財産額の保有の制限）

第十六条 公益法人の毎事業年度の末日における遊休財産額は、公益法人が当該事業年度に行った公益目的事業と同一の内容及び規模の公益目的事業を翌事業年度においても引き続き行うために必要な額として、当該事業年度における公益目的事業の実施に要した費用の額（その保有する資産の状況及び事業活動の態様に応じ当該費用の額に準ずるものとして内閣府令で定めるものの額を含む。）を基礎として内閣府令で定めるところにより算定した額を超えてはならない。

2 前項に規定する「遊休財産額」とは、公益法人による財産の使用若しくは管理の状況又は当該財産の性質にかんがみ、公益目的事業又は公益目的事業を行うために必要な収益事業等その他の業務若しくは活動のために現に使用されておらず、かつ、引き続きこれらのために使用されることが見込まれない財産として内閣府令で定めるものの価額の合計額をいう。

⁶⁷厚生労働省は、平成 23 年の合計特殊出生率（一人の女性が一生に産む子供の平均数）は、1.39 人で、前年と同じであったとした。また、出生数も前年比 2 万 606 人減の 105 万 698 人と過去最低を記録し、さらに一層の晩産化が進み、第 1 子出産時の母の平均年齢は 30.1 歳となり、初めて 30 歳を超え、我が国は少子化と晩産化が進んでいる。閲覧日 H24. 12. 5

<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/jinkou/geppo/nengai11/kekka02.html>

⁶⁸ 第 15 条：課税クラス（天野史子「ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について」387 頁以下。）（略）

第 1 条 1 項 4 号の場合においては、第 16 条 1 項 2 号に定める額の倍額の控除を認める。この場合の税額は、課税資産の半分に対して適用されるであろう課税クラス I の税率を用いて計算する。

税率を適用するのが望ましいのではないかと考えられる。具体的には、ドイツのように、低い累進税率の課税クラスを設けて、それを適用する、ということが考えられる。

以上のように考えてくると、「家産世襲的な社団・財団」であると判断された一般社団・財団法人には、30年に1度、相続税を課税することになる。いつの時点から30年を起算するのかという点であるが、その「家産世襲的な社団・財団」に家族の財産の移転があった時点から起算する。

そうすると、30年になる直前、例えば29年目に新しい一般社団・財団法人を設立し、そこに財産を移転して、30年に1度の相続税の課税を免れようとするのが考えられる。したがって、30年に1度の、「家産的な社団・財団」に対する相続税の課税する、ということでは十分な対策であるとは言えない。ドイツでは、新財団の財産の取得は、相続税法7条1項9号⁶⁹により、相続税の課税を受ける。

そこで、第2節では、このようにして、30年ごとの相続税の課税を回避しようと新たな一般社団・財団法人に財産を移転した場合についての解決策を考察していく。

第2節 新しい一般社団法人・一般財団法人への財産の移転に対する課税

家産世襲的な社団・財団に対する30年周期の相続税の課税制度が導入されたとした場合、その税負担を回避するために、新たに一般社団・財団法人を設立してそこに、その財産を移転する、ということが考えられる。このようにして相続税の負担を回避しようとする場

第16条：控除額

(略)

2 第1項の控除額に代わり、第2条1項3号の場合、控除額は1,100ユーロとする。

第19条：税率

…以下の課税取得額(10条)(単位:ユーロ)	課税クラス毎の百分率		
	I	II	III
52,000	7	12	17
256,000	11	17	23
512,000	15	22	29
5,113,000	19	27	35
12,783,000	23	32	41
25,565,000	27	37	47
25,565,000 超	30	40	50

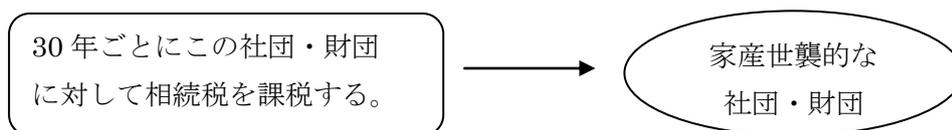
⁶⁹ ドイツ相続税法7条(生前贈与)1項9号

財産の統合を目的とする在団又は社団の解散により取得されるもの。財産の統合を目的とする外国法上の在団または社団の解散により取得、並びに、在団の存続中の中間権利人による取得は、これと同様とする、とし、この行為を生前贈与とみなす、と規定している。

合には適切な課税をしなければ、課税の公平が保たれているとは言えない。そこで以下では、その新たな一般社団・財団法人に移転があった場合の課税の在り方について考えていく。

図表 17、新たな租税回避

・30年ごとの課税を行った場合…



・しかし、次のような租税回避も考えられる。



以下では、この場合の課税の在り方について考察していく。

(1) 非営利型法人の課税関係と非営利型法人以外の法人の課税関係

一般社団・財団法人は、非営利型法人と非営利型以外の法人（以下「営利型法人」という。）とに分けられる。非営利型法人に該当するためには、その定められた一定の要件を満たさなければならず、満たさなかった一般社団・財団法人は営利型法人となる。そして、この非営利型法人と営利型法人は課税の対象となるものが異なり、非営利型法人が収益事業課税であるのに対し、営利型法人は全所得課税となる。このことから、一般社団・財団法人に財産の移転があった場合には、その移転に係る益金が課税の対象となるか、ならないかという点で違いが生じる。以下では、非営利型法人の要件を確認し、非営利型法人と営利型法人の課税関係を整理していく。

(イ) 非営利型法人の要件（法法2九の二、法施令3①）

① 非営利性が徹底された法人（法2九の二イ、令3①）

- 1 剰余金の分配を行わないことを定款に定めていること。
- 2 解散したときは、残余財産を国・地方公共団体や一定の公益的な団体に贈与することを定款に定めていること。
- 3 上記1及び2の定款の定め違反する行為（上記1、2及び下記4の要件に該当し

ていた期間において、特定の個人又は団体に特別の利益を与えることを含む。)を行うことを決定し、又は行ったことがないこと。

4 各理事について、理事とその理事の親族等⁷⁰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。

② **共益的活動を目的とする法人** (法法2九の二ロ、法施令3②)

1 会員に共通する利益を図る活動を行うことを目的としていること。

2 定款等に会費の定めがあること。

3 主たる事業として収益事業を行っていないこと。

4 定款に特定の個人又は団体に剰余金の分配を行うことを定めていないこと。

5 解散したときにその剰余財産を特定の個人又は団体に帰属させることを定款に定めていないこと。

6 上記1から5まで及び下記7の要件に該当していた期間において、特定の個人又は団体に特別の利益⁷¹を与えることを決定し、又は与えたことがないこと。

7 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。

一般社団・財団法人のうち、上の①又は②に該当するものは、非営利型法人に該当する

⁷⁰ 理事と一定の特殊な関係がある者は、次の者をいう (法施規2の2①)

i その理事の配偶者

ii その理事と3親等以内の家族

iii その理事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

iv その理事の使用人

v i～iv以外の者でその理事から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの

vi iii～vの者と生計を一にするこれらの者との配偶者又は3親等以内の親族

⁷¹ 法通達

(非営利型法人における特別の利益の意義)

1-1-8 令第3条第1項第3号及び第2項第6号《非営利型法人の範囲》に規定する「特別の利益を与えること」とは、例えば、次に掲げるような経済的利益の供与又は金銭その他の資産の交付で、社会通念上不相当なものをいう。(平20年課法2-5「ニ」により追加)

(1) 法人が、特定の個人又は団体に対し、その所有する土地、建物その他の資産を無償又は通常よりも低い賃貸料で貸し付けていること。

(2) 法人が、特定の個人又は団体に対し、無利息又は通常よりも低い利率で金銭を貸し付けていること。

(3) 法人が、特定の個人又は団体に対し、その所有する資産を無償又は通常よりも低い対価で譲渡していること。

(4) 法人が、特定の個人又は団体から通常よりも高い賃借料により土地、建物その他の資産を賃借していること又は通常よりも高い利率により金銭を借り受けていること。

(5) 法人が、特定の個人又は団体の所有する資産を通常よりも高い対価で譲り受けていること又は法人の事業の用に供すると認められない資産を取得していること。

(6) 法人が、特定の個人に対し、過大な給与等を支給していること。

なお、「特別の利益を与えること」には、収益事業に限らず、収益事業以外の事業において行われる経済的利益の供与又は金銭その他の資産の交付が含まれることに留意する。

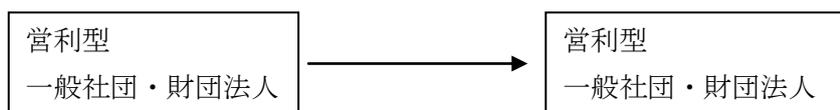
こととなる。この非営利型法人の要件の全てに該当する一般社団・財団法人は、特段の手続きを踏むことなく非営利型法人となる。それ以外の一般社団・財団法人は非営利型法人以外の法人（以下「営利型法人」という。）となる。

(ロ) 非営利型法人と営利型法人の課税関係

図表 18、法人から法人への移転⁷²

(い) 営利型法人から営利型法人への移転

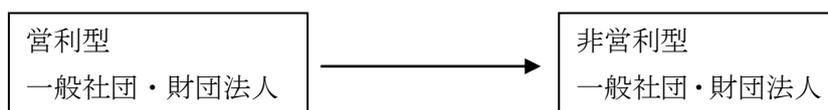
(a) 有償譲渡 (b) 無償譲渡



形態	移転元の課税関係	移転先の課税関係
(a) 有償譲渡	対価の額が益金の額に算入 (法法 22②)	課税なし (購入行為)
(b) 無償譲渡	譲渡時の価額を益金の額に算入 (法 法 22②)	受入時の価額を益金の額に算入 (法 法 22②)

(ろ) 営利型法人から非営利型法人への移転

(a) 有償譲渡 (b) 無償譲渡

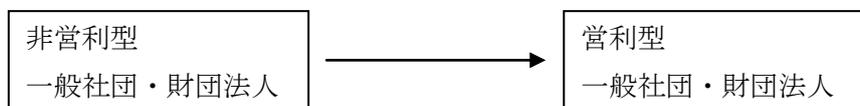


形態	移転元の課税関係	移転先の課税関係
(a) 有償譲渡	対価の額が益金の額に算入 (法法 22②)	課税なし (購入行為)
(b) 無償譲渡	譲渡時の価額を益金の額に算入 (法 法 22②)	受贈益が出るが、収益事業ではない 場合、課税対象外※

⁷² 一般社団・財団法人については、グループ法人税制の対象とならない。
また、税理士渡邊雄一氏は、一般社団・財団法人はグループ税制の対象とならないことから、企業グループの財産の移転先として利用すれば、グループ税制外しのための受け皿となる、と紹介している。渡邊雄一「一般社団法人の特徴と魅力」旬刊速報税理 2012.8.21 号 4 頁 (2012)。

(は) 非営利型法人から営利型法人への移転

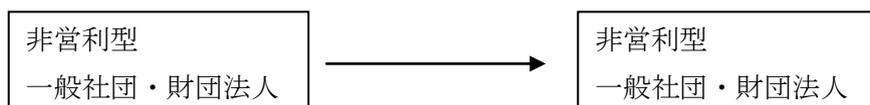
(a) 有償譲渡 (b) 無償譲渡



形態	移転元の課税関係	移転先の課税関係
(a) 有償譲渡	収益事業に該当する場合、対価の額が益金の額に算入 (法法 22②)	課税なし (購入行為)
(b) 無償譲渡	収益事業ではないため課税対象外	受入時の価額を益金の額に算入 (法 法 22②)

(に) 非営利型法人から非営利型法人への移転

(a) 有償譲渡 (b) 無償譲渡



形態	移転元の課税関係	移転先の課税関係
(a) 有償譲渡	収益事業に該当する場合、対価の額が益金の額に算入 (法法 22②)	課税なし (購入行為)
(b) 無償譲渡	収益事業ではないため課税対象外	受贈益が出るが、収益事業ではない 場合、課税対象外※

※収益事業に該当する場合には、課税対象となる。

上記のように、非営利型法人については、34 業種の収益事業のみ課税されるため、非営利型に該当した場合において、(a) の有償譲渡の場合、移転元法人の課税関係としては、資産の譲渡が、法施令 5 から物品販売業や不動産販売業に該当した場合、法人税の課税対象となる。(b) の無償譲渡の場合、移転元法人の課税関係としては、収益事業ではないため課税されない。また、移転先法人の課税関係としては原則、無償譲渡による受贈益が出るが、収益事業ではないため課税されない。営利型法人については、全ての所得に法人税が課税される。

(2) 財産の名義人に過ぎない一般社団・財団法人の課税関係

営利型法人に該当した場合は、普通法人として、全所得課税ということになり、資産の

譲渡にかかる益金にも法人税が課税される。一方、非営利型法人に該当した場合には、34業種の収益事業課税となるので、収益事業に該当しない場合には、資産の譲渡に係る益金には法人税は課税されない。「財産の名義人に過ぎない一般社団・財団法人」は、収益事業を行うことなく、山や土地などを管理支配している場合を想定していることから、そこから収益は生じない。仮に、一般社団・財団法人が所有している建物を住居用として貸し付けるのであれば、法人税法施行令5から収益事業に該当し、法人税が課税されるが、その資産で収益事業を行わなければ法人税は課税されない。つまり、その資産を運用して、収益活動を行い、損益が計上されれば、課税されるが、その資産の名義人としての役割だけの一般社団・財団法人であれば、何ら課税されないのである。だから、個人所有の山を一般社団・財団法人の名義にしても、上記のような収益活動を行わない限り、法人税は課税されない。

「財産の名義人に過ぎない一般社団・財団法人」に該当する場合について、資産の譲渡益や受贈益については課税されないため、非営利型に該当した方が有利である。非営利型の要件を満たすように、定款の定めを置くこともできるし、また、特定の個人または団体に特別の利益を与えないように行動することもできる。更に親族以外の名義的な理事を置くこともでき、このようにすれば、非営利型になり得、資産の移転に係る益金の額については課税されない。

(3) 中間型の一般社団・財団法人

前述の「財産の名義人に過ぎない一般社団・財団法人」については、活動を行っておらず、家族の財産管理だけを目的とする一般社団・財団法人を意味する。その場合、所定の定款の定めを置くことなどにより非営利型の要件を満たすことができる。非営利型に該当する場合には、資産の移転に係る譲渡益や受贈益については課税されない。営利型法人に該当した場合には、全所得課税となり、資産の移転に係る益金の額にも課税されることとなる。

しかし、「中間型の一般社団・財団法人」については、その法人の設立の目的である活動をしていることから、損益通算ができる非営利型以外の法人に該当する方が有利な場合もある。例えば、遊休地の売却損との利益の額とを通算できるのは、普通法人と同等の課税を受ける営利型法人であり、このように事業運営の結果生じる、損失と利益を相殺することが可能である営利型法人の方が有利である。

(4) 一般社団・財団法人に財産の移転があった場合の課税関係

親族間で代々行われる直接的な相続・贈与においては、相続税・贈与税がその都度課税されるのに対して、一般社団・財団法人に資産を移転することで、その代々の承継に係る相続税・贈与税の負担を回避できる。これでは、前者と後者では課税の公平が保たれているとは言えない。そこで、本章第1節では、家産的な社団・財団について30年ごとに課税

すべきことを提言した。

しかし、この課税方式を導入しても抜け道がある。すなわち、一定期間ごとの課税を避けるために新しい一般社団・財団法人を設立して、そこに資産を移転することで、その相続税の課税を回避することができるのである。

そして、その一般社団・財団法人が非営利型法人に該当するか、営利型法人に該当するのかで課税関係が異なってくる。「財産の名義人に過ぎない一般社団・財団法人」と「中間型の一般社団・財団法人」とでは、活動の実態も異なり、課税関係も異なってくる。

図表 18 で確認したように、非営利型法人に該当し、その移転が収益事業に該当しない場合、その移転時の益金についても、課税されない。そのため、新設された一般社団・財団法人に資産を無償譲渡するという法形式を取れば、その無償譲渡に係る益金については、法人税は課税されない。

そこで、「非営利型法人に該当する場合」と、「営利型に該当する場合」を比較しながら、その課税の在り方を検討していく。図表 18 にあるように、非営利型法人が行う行為が収益事業に該当する場合には、法人税が課税されるが、収益事業に該当しない場合には、法人税は課税されない。

このように比較していくと、非営利型法人に該当した場合において、無償譲渡という法形式を取った場合に法人税が課税されない、ということが問題であり、その無償譲渡に対して、営利型法人が無償譲渡した場合と同様に、法人税を課税すれば、問題は解決するのではないかと感じられる。

確かに、非営利型法人が無償譲渡した場合に、営利型法人が無償譲渡した場合と比較して、法人税が課税されないという問題に関して、ではその非営利型法人の無償譲渡という行為に対して法人税法 22 条 2 項により法人税を課す、ということにする。そうすれば、営利型法人と同様な課税になり、非営利型法人の無償譲渡の法形式にも法人税を課税することで、非営利型、営利型のそれぞれ有償譲渡、無償譲渡の場合も法人税を課税することになることから、問題は解決するのではないかとも思える。

しかし、その新設した一般社団・財団法人が、「家産世襲的な社団・財団」であると判定され、その移転が、相続税・贈与税の負担の回避のためであることから、この資産の移転に対してどの場合であっても、法人税を課税するということでは、この問題は解決できない。

その新しい一般社団・財団法人への移転が、相続税・贈与税の負担の回避であることに着目すれば、その移転時の課税は、法人税ではなく、相続税の方が適切であると考えられる。

(5) 「家産世襲的な社団・財団」への一定期間ごとの課税～具体的解決策～

次に具体的にどのような一般社団・財団法人が、どのように資産を移転するときに、法人税ではなく、相続税を課税すべきであるか、その対象を検討していく。

この目的は、その一般社団・財団法人が、相続税・贈与税の負担の回避のためのもので

あり、一般社団・財団法人が資産の名義人であるが故に、相続税・贈与税を課税されずに、資産の承継が可能となることを阻止しようとするものである。ここで、重要となるのが、その新しい一般社団・財団法人を設立し、その新しい一般社団・財団法人に資産を移転する行為が、相続税・贈与税の負担の回避のためのものであるか、どうかの判定基準である。その移転元、移転先の両方の法人について、「家産的な社団・財団」の判定基準を満たし、その移転が30年経過前で、相続税の課税を受けていない、ということを経験とする。

「家産的な社団・財団」の判定基準

イ ①～⑥に掲げる者が専属的に経済的利益を享受し、または、管理支配していると認められる財産を一般社団・財団法人が保有しているか。

- ① その理事の配偶者、
- ② その理事と3親等以内の家族、
- ③ 理事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、
- ④ その理事の使用人、
- ⑤ ①～④以外の者でその理事から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの、
- ⑥ ③～⑤の者と生計を一にするこれらの者との配偶者又は3親等以内の親族等

ロ 社団・財団が設立しなかった場合の相続税を比較して相続税が減少しているか。

ハ、30年課税を受ける前の移転であるか。

ニ、その移転について、正当な目的があるか。

この判定により、移転先の法人も、移転元の法人も、「家産的な社団・財団」であると判定され、さらに30年課税を受ける前の移転である場合には、その一般社団・財団法人から新たに設立された一般社団・財団法人への資産の譲渡については、30年課税を回避するための移転であるとみなし、相続税を課税する。

このような規定を設ければ、相続税・贈与税の負担の回避を目的とした新たな一般社団・財団法人への移転を阻止することができるだろう。

また、収益事業について、法人税を課税されている「中間型の一般社団・財団法人」も存在すると考えられる。収益事業について法人税を課税されている、ということに加えて、さらに相続税を課税する、というのは、二重課税ではないのか、という指摘を受けるかもしれない。しかし、上述してきた「家産世襲的な社団・財団」に相続税を課税するというのは、その一般社団・財団法人への資産の移転時の課税であり、収益事業自体に相続税を課税するというわけではないことから、二重課税ではないと考える。

(6) 「家産世襲的な社団・財団」が解散し、残余財産を分配した場合

第3章、第2節で、残余財産の分配にかかる所得が何所得に該当するのか検討した。現行制度の場合、一般社団・財団法人が解散し、残余財産を分配した場合には、給与所得又は退職所得若しくは、一時所得が課税される。しかし、(5)に提案した、30年課税を取り入れた場合に、「家産世襲的な社団・財団」と判定され、その社団・財団が解散するのであれば、所得税を課税するのではなく、相続税率を適用して課税すべきであると考え。そして、それが仮に30年課税を受け、10年以内の解散であれば、相法20条⁷³にある相次相続控除を適用し、その解散に係る所得には課税しない、という制度も採り入れるべきと考える。

第3節 小括

一般社団・財団法人が相続税・贈与税の負担の回避の道具として利用されないために、どのような基準を設けるべきか考察してきた。

一般社団・財団法人を「家産世襲的な社団・財団」とであると判断する基準は、次の通りである。

73 (相次相続控除)

第二十条 相続(被相続人からの相続人に対する遺贈を含む。以下この条において同じ。)により財産を取得した場合において、当該相続(以下この条において「第二次相続」という。)に係る被相続人が第二次相続の開始前十年以内に開始した相続(以下この条において「第一次相続」という。)により財産(当該第一次相続に係る被相続人からの贈与により取得した第二十一条の九第三項の規定の適用を受けた財産を含む。)を取得したことがあるときは、当該被相続人から相続により財産を取得した者については、第十五条から前条までの規定により算出した金額から、当該被相続人が第一次相続により取得した財産(当該第一次相続に係る被相続人からの贈与により取得した第二十一条の九第三項の規定の適用を受けた財産を含む。)につき課せられた相続税額(延滞税、利子税、過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税に相当する相続税額を除く。第一号において同じ。)に相当する金額に次の各号に掲げる割合を順次乗じて算出した金額を控除した金額をもって、その納付すべき相続税額とする。

一 第二次相続に係る被相続人から相続又は遺贈(被相続人からの相続人に対する遺贈を除く。次号において同じ。)により財産を取得したすべての者がこれらの事由により取得した財産の価額(相続税の課税価格に算入される部分に限る。)の合計額の当該被相続人が第一次相続により取得した財産(当該第一次相続に係る被相続人からの贈与により取得した第二十一条の九第三項の規定の適用を受けた財産を含む。)の価額(相続税の課税価格計算の基礎に算入された部分に限る。)から当該財産に係る相続税額を控除した金額に対する割合(当該割合が百分の百を超える場合には、百分の百の割合)

二 第二次相続に係る被相続人から相続により取得した財産の価額(相続税の課税価格に算入される部分に限る。)の第二次相続に係る被相続人から相続又は遺贈により財産を取得したすべての者がこれらの事由により取得した財産の価額(相続税の課税価格に算入される部分に限る。)の合計額に対する割合

三 第一次相続開始の時から第二次相続開始の時までの期間に相当する年数を十年から控除した年数(当該年数が一年未満であるとき又はこれに一年未満の端数があるときは、これを一年とする。)の十年に対する割合

イ ①～⑥に掲げる者が、専属的に経済的利益を享受し、または、管理支配していると認められる財産を一般社団・財団法人が保有しているか。

①その理事の配偶者、

②その理事と3親等以内の家族、

③理事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、

④その理事の使用人、

⑤①～④以外の者でその理事から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの、

⑥①～⑤の者と生計を一にするこれらの者との配偶者又は3親等以内の親族等

ロ 社団・財団が設立しなかった場合の相続税を比較して相続税が減少しているか。

この要件を満たしていなければ、「家産世襲的な社団・財団」とする。そして、この「家産的な社団・財団」に対しては、その財産の移転時から30年に1度、相続税を課税する。

しかし、その30年という期限の直前で新しい一般社団・財団法人を設立して、その新しい一般社団・財団法人に財産を移転し、30年ごとの相続税の課税を回避することも考えられる。そのため、さらに上記の要件に加え、新たな一般社団・財団法人への移転が、

ハ、30年課税を受ける前の移転であるか。

ニ、その移転について、正当な目的があるか。

この要件を満たしていれば、新たな一般社団・財団法人に対して移転時の課税については、30年ごとの相続税課税の回避であるという点に着目して、相続税を課税する。

そして、この「家産世襲的な社団・財団」が解散する場合には、所得税ではなく相続税を課税し、またそれが30年課税を受け、10年以内の解散であれば、相法20条を適用する。

このような制度を設ければ、一般社団・財団法人が相続税・贈与税の租税回避として利用することは難しい制度となり、更に公正な制度となるのではないかと考える。

おわりに

平成 20 年の改正により一般社団・財団法人は準則主義により設立することができることとなったこと、そして、今後、相続税の基礎控除の引下げや税率構造の見直しなどによってその増税がなされる見込みであることから、それらを利用した相続税・贈与税の回避行為が行われる可能性が高まると考える。すなわち、親族間で直接的に財産の相続・贈与を行うのではなく、個人の所有する財産を譲渡等により、一般社団・財団法人に移転し、親族間で理事を交代することによって、実質的な財産の承継が行われる可能性が高まるのではないかと予想する。この問題意識の下、一般社団・財団法人が相続税・贈与税の回避として利用されないようにするための解決策を考察してきた。

そして、家族の財産管理又は支配するための社団・財団を「家産的な社団・財団」とし、この法人に対しては、30 年ごとに相続税を課税する。また、30 年経過前で、課税を受ける前の移転であった場合において、その移転は 30 年ごとの課税を避けるための移転であると判断されたら、その移転については、相続税を課税する。このような制度を取り入れたら、一般社団・財団法人は相続税・贈与税の負担の回避として利用されるのは難しいと考えられる。そして、家産的な社団・財団であるとの判断基準は、

イ ①～⑥に掲げる者が、専属的に経済的利益を享受し、または、管理支配していると認められる財産を一般社団・財団法人が保有しているか。

①その理事の配偶者、

②その理事と 3 親等以内の家族、

③理事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、

④その理事の使用人、

⑤①～④以外の者でその理事から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの、

⑤ ～⑤の者と生計を一にするこれらの者との配偶者又は 3 親等以内の親族等

ロ 社団・財団が設立しなかった場合の相続税を比較して相続税が減少しているか。とする。

さらに、別の法人に移転することで、30 年ごとの課税を避けるためであると判断する基準は、上記に掲げる要件に加えて、

ハ、30 年課税を受ける前の移転であるか。

ニ、その移転について、正当な目的があるか。

とする。この要件を満たした場合には、移転時の課税については、相続税を課税する。

この制度を導入することで、一般社団・財団法人が相続税・贈与税の租税回避の道具として利用するのは難しくなると考えられる。

さらに、その「家産世襲的な社団・財団」が解散する場合には、所得税ではなく相続税を課税する。その際、相法 20 条を適用し、過度な課税とならないようにする。

現在は、新制度への移行期間であり、2013 年 11 月 30 日に移行期間が終了する。徐々に一般社団・財団法人は増加⁷⁴しており、一般社団・財団法人という新たな法人形態は、一般的な法人類型になるだろう。今後の相続税の増税に伴い、一般社団・財団法人が相続税の租税回避の道具として利用されることが懸念されている。そこで本論文ではその防止措置として考察を行った。

今後の一般社団・財団法人の利用状況を見ながら、相続税の面からのみではなく、税制面全体を様々な視点から、公益法人制度がさらに利用しやすく、一般社団・財団だけでなく他の公益法人等も租税回避として利用されないような制度とするために考察をしていきたい。

⁷⁴現法人数（調査月 2012 年 8 月）は、23,938 法人、過去 1 年間での増加数は 9,462 法人であった。非営利法人データベースシステム NOPODAS 閲覧日 H24・11・16
<http://www.nopodas.com/contents.asp?code=10001004&idx=100326>

参考文献

<図書>

- ・ 安島和夫『相続税法 理論と計算 [五訂版]』(税務経理協会、2010)。
- ・ 泉恒有『税制改正のすべて』(大蔵財務協会、2008)。
- ・ 内田貴『民法Ⅰ (第4版)』(東京大学出版会、2008)。
- ・ 内田貴『民法Ⅲ (第4版)』(東京大学出版会、2008)。
- ・ 小田満『所得税 重要項目詳解』(大蔵財務協会、2011)。
- ・ 加藤厚、山口里美『相続税・贈与税と相続対策』(成美堂出版、2012)。
- ・ 金子宏『租税法 第15版』(弘文社、2010)。
- ・ 川田剛、山田&パートナーズ『解説とQ&Aによる 新会社法と平成18年度税制改正の税務—法人税を中心とする実務解説』(大蔵財務協会、2006)。
- ・ 企業税制研究所編『新公益法人制度関係法令集』(法令出版、2008)。
- ・ 黒坂昭一『平成23年度版 図解 国税通則法』(大蔵財務協会、2011)。
- ・ 黒沢雅寛、大坪和敏他『図解 会社法[平成23年度版]』(大蔵財務協会、2011)。
- ・ 根田正樹、丸山秀平他『一般社団法人・財団法人の法務と税務』(財経詳報社、2008)。
- ・ 斎藤力夫『NPO法人のすべて—特定非営利活動法人の設立・運営・会計・税務—[増補7版]』(税務経理協会、2008)。
- ・ 税理士法人タクトコンサルティング 平松慎矢、澤野純一、根岸二良『公益法人等へ財産を寄附したときの税務—措置法40条の非課税制度の解説と記載例—』(大蔵財務協会、2009)。
- ・ 朝長英樹『どこがどうなる?平成24年度 税制改正の要点解説』(清文社、2012)。
- ・ 朝長英樹『公益法人税制』(法令出版株式会社、2008)。
- ・ 都井清史『公益法人の税務と会計—新公益法人会計基準への実務対応—』(税務研究会出版局、2008)。
- ・ 武田昌輔、大江晋也他『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を含めて—』(財経詳報社、2007)。
- ・ 武田昌輔『DHC コメントール所得税法』(第一法規)。
- ・ 武田昌輔『DHC コメントール相続税法』(第一法規)。
- ・ 水野忠恒『租税法 [第5版]』(有斐閣、2011)。
- ・ 中田ちず子『非営利法人の税務と会計』(大蔵財務協会、2007)。
- ・ 野水鶴雄『要説所得税法 (平成22年度版)』(税務経理協会、2010)。
- ・ 横井秀明『図解による法律用語辞典』(自由国民社、2003)。
- ・ 吉野昌年『新版 同族会社をめぐる税務相談 Q&A』(清文社、2006)。

<論文・雑誌>

- ・ 雨宮孝子「非営利法人の立法論」NBL767号 (2003)。
- ・ 天野史子・長谷川浩子「ドイツとフランスにおける遺産取得課税 (上) (下)」国際税

務 Vol29 No8、9 (2009)。

- ・ 天野史子「ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について」立命館法学 2008 年4号 (2008)。
- ・ 一高隆司「相続税と租税回避」日税研論集 Vol61 (2011)。
- ・ 一高龍司「時価の1.3倍を超える対価を伴う不動産売買契約が相続税法上の同族会社行為計算否認規定の適用を受けるとされた事例〈検証！調査担当者のための“重要判決情報”19〉〈判例紹介〉」旬刊速報税理 (2010)。
- ・ 岩佐由加里「贈与税の在り方に関する研究—租税回避行為の防止を念頭に置いて—」税大論叢 61号 (2011)。
- ・ 岩谷宗圓「宗教法人に対する贈与と相続税法 66条4項」第1回税に関する論文、入選論文集。
- ・ 石井幸子「一般社団・財団法人、信託を組み合わせた利用法」旬刊速報税理 2012.8.21号 (2012)。
- ・ 石村耕治「公益法人制度改革と宗教法人への影響」宗教法 24号 (2005)。
- ・ 石島弘「同族会社の行為又は計算の否認」規定の立法趣旨」税理 40巻9号 (1997)。
- ・ SHE「医療法人は相続税法第 66条第4項にいう「公益を目的とする事業を行う法人」にあたる」時の法令 786号 (1972)。
- ・ 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)。
- ・ 碓井光明「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)。
- ・ 玉国文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト 1081号 (1995)。
- ・ 奥田周年・渡邊正則「公益法人・NPO法人等への財産のシフト」税理 44巻9号 (2001)。
- ・ 奥田周年・渡邊正則「相続税の更正等処分理由の明確化」税理 44巻2号 (2001)。
- ・ 川井健他 (対談)「NPO法人の検討」ジュリスト 1105号 (1997)。
- ・ 川田剛「租税回避--節税・脱税との接点(17)非課税団体(公益法人等)を利用した租税回避--IRS長官の議会証言から」税経通信 59巻12号 (2004)。
- ・ 神作裕之「一般社団法人と会社—営利性と非営利性」ジュリスト 1328 (2007)。
- ・ 大石眞「宗教団体と宗教法人制度」ジュリスト 1081号 (1995)。
- ・ 大淵博義「『財産評価基本通達・総則 6項』の適用のあり方(下) 配当還元方式を利用した節税対策の動きと課税理論」税理 39巻13号 (1996)。
- ・ 大淵博義「『財産評価基本通達・総則 6項』の適用のあり方(上)」税理 39巻11号 (1996)。
- ・ 大淵博義「税務論文 租税負担の軽減を考慮した経済行為と税務否認の限界」税理 41巻8号 (1998)。
- ・ 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)。
- ・ 北野弘久「政教分離原則と税制」法律時報 58巻9号 (1986)。
- ・ 北野弘久「相続税法 66条4項にいう「公益を目的とする事業を行う法人」等の意義—

医療法人は同項にいう法人に該当するか」税法判例研究（1964）。

- ・ 北野弘久「批判」シュトイエル = Steuer14号（1963）。
- ・ 木村弘之亮「相続税の客体としての家族財団—ドイツ相続税法一条一項四項の解釈をめぐって—」法学研究 71 卷 1 号（1998）。
- ・ 小池良「公益法人に対する贈与とその課税関係」税理 35 卷 1 号（1992）。
- ・ 小林登「財産評価の明確化(特集 税務行政監察報告書で求められる税務執行上の問題と見直しの視点)」税理 44 卷 2 号（2001）。
- ・ 国田修平「資産家は一家に一家の一般社団法人」旬刊速報税理 2012.8.21 号 3 頁(2012)。
- ・ 佐々木克典「設立時の課税関係と基金」『一般社団・財団法人、信託の賢い利用と周辺の税務』旬刊速報税理 2012.8.21 号（2012）。
- ・ 佐藤英明「いわゆるボランティア団体法人をめぐる課税関係」ジュリスト 1105 号（1997）。
- ・ 斎藤淑人「特集、相続財産の構成を巡る諸問題相続により取得した山林は、墓所等の尊厳の維持に要する土地として利用されている事実はみとめられないから非課税財産に該当しないとした事例」税務事例 VOL.38 NO 3（2006）。
- ・ 渋谷雅弘「ドイツにおける相続税・贈与税の現状『世界における相続税法の現状』日税研論集 Vol56（2004）。
- ・ 品川芳宣「財産評価基本通達改正の背景とその論点」税理 43 卷 10 号（2000）。
- ・ 品川芳宣「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」税理 43 卷 14 号（2000）。
- ・ 品川芳宣「租税法律主義と税務通達(2)」税理 44 卷 2 号（2001）。
- ・ 白崎浅吉「判批相続税法 66 条 4 項の立法趣旨と医療法人に対する同項の適用の可否(東京地裁 昭和 46 年 7 月 15 日判決)」 税大論叢 8 号（1974）。
- ・ 杉本茂・鶴巻雅代「財団法人に対する贈与・遺贈の問題点」月刊公益法人 28 卷 12 号（1997）。
- ・ 宝田健太郎「ひと目でわかる相続増税」週刊ダイヤモンド 2012・11・18 合併特大号（2012） 相続税更正処分等取消請求事件（相続税の行為計算否認規定の適用事例）（相続税関係）（最新税法判例紹介）税務弘報 52 卷 14 号。
- ・ 高橋靖「非上場株式の配当還元方式による評価」税務事例研究 50 号（1999）。
- ・ 高橋祐介「非営利法人と資産課税—医療法人をめぐる相続税を中心に—」租税法研究。
- ・ 高野幸大「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集 56 号（財）日本税務研究センター（2004）。
- ・ 田中治「公益法人課税改革の問題点～租税法の視点からみて」大阪府立大学経済研究 50 卷 1 号（2004）。
- ・ 谷山治雄「公益法人に対する贈与とその課税関係」対する相続財産の寄附『資産税と事例研究』別冊税経通信保存版 1 号（1984）。段勲「徹底比較 10 大「新興宗教」の経済力」（財界展望、2008）。

- ・ 知原信良「非営利組織の課税問題」ジュリスト 1261号 (2004)。
- ・ 帖佐誠「持株会からの買取りの受け皿としての利用」旬刊速報税理 2012.8.21号 27頁 (2012)。
- ・ 中田祐康「一般社団・財団法人法の概要」ジュリスト 1328 (2007)。
- ・ 中田祐康「公益法人制度の問題の構造」NBL767号 (2003)。
- ・ 能見善久「公益的団体における公益性と非営利性」ジュリスト 1105号 (1997)。
- ・ 能見善久「法人の法的意義の再検討」NBL767号 (2003)。
- ・ 野田裕康「ドイツ相続税の諸問題」ニ松学舎大学 国際政経論集 8号 (2000)。
- ・ 藤曲武美「評価通達の適用・解釈が分かれる場合の財産評価の問題点」税理 40巻 6号 (1997)。
- ・ 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析(1) —政策税制の租税法学的考察—」国家学会雑誌 117号 (2004)。
- ・ 松岡章夫「税務調査 相続税調査における課税当局の質疑の類型と実務の対応」税理 44巻 2号 (2001)。
- ・ 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)。
- ・ 松沢智「諸悪の根源は‘法人の顔をした個人’だ」週刊ダイヤモンド (1990)。
- ・ 松沢智「相続税に関する「税政策学」—新しい学問体系への構築—」『相続税法上の原理と政策』租税法研究 23号 (1995)。
- ・ 増井良啓「多様な事業組織をめぐる税制上の問題」フィナシャルレビュー69号(2003)。
- ・ 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 (2009)。
- ・ 三木義一、丹羽俊文「第4回 宗教法人使用する土地と相続税法上の非課税財産の関係」旬刊速報税理 2010. 2. 21 (2012)。
- ・ 水野忠恒「医療法人の設立と課税関係」税務事例研究 45号 (1998)。
- ・ 水野忠恒「相続税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条のみなし贈与に対する非課税承認制度」税務事例研究 89号(2006)。
- ・ 守田啓一「財産評価基本通達総則6項による否認事例」税理 40巻 12号 (1997)。
- ・ 八ッ尾順一「一般社団法人の活用」税務事例 Vol44 No 9 (2012)。
- ・ 山田熙「相続税法上の同族会社の行為計算の否認」税務事例研究 59号 (2001)。
- ・ 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)。
- ・ 吉村典久「ドイツにおける相続税の歴史—外国の遺産取得税(ドイツ)—」日税研論集 Vol61 (2011)。
- ・ 吉良実「財団医療法人と相続税及び贈与税—相続税法66条4項の合憲判決を中心として(1)~(3)」税法学 140~142号 (1962)。
- ・ 渡邊雄一「一般社団法人の特徴と魅力」旬刊速報税理 2012.8.21号 4頁 (2012)。

<その他資料>

- ・ 厚生労働省「平成 23 年人口動態統計月報年計（概数）の概況：結果の概要」閲覧日 H24・12・5
<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/jinkou/geppo/nengai11/kekka02.html>
- ・ 国税庁「新たな公益法人関係税制の手引き」閲覧日 H24・11・16
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/hojin/koekihojin.pdf>
- ・ 国税庁「株式等を譲渡したときの課税(申告分離課税)」H24・11・16
<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/1463.htm>
- ・ 国税庁「平成 22 年 6 月 30 日付課法 2-1 ほかに 1 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）の趣旨説明」閲覧日 H25・1・5
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/100630/01-05.htm>
- ・ 税制調査会「公益法人制度改革の概要」H24・11・16
<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryoku/k17kai.html>
- ・ 行政改革推進事務局「第 7・8 回 非営利法人ワーキング・グループ―議事録―」閲覧日 H24.12.26
<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/wg.html>
- ・ 非営利法人データベースシステム NOPODAS 閲覧日 H24・11・16
<http://www.nopodas.com/contents.asp?code=10001004&idx=100326>