

実務研究

日本税務会計学会

平成29年4月 月次研究会



木村 吉成 (西新井)

一般社団法人・一般財団法人の
残余財産の帰属について

はじめに

旧民法34条の公益法人と中間法人法に基づいた中間法人を中心とした公益法人制度改革が行われ、平成18年6月2日に「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」(以下「一般法」)他2つの法律が公布され、平成20年12月1日から施行された。

その際、旧民法34条法人

1. 残余財産の帰属について

一般法11条2項、153条3項にて、「社員または設立者に残余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めをしても効力を有さない」という規定がある。

しかしながら、一般法239条2項では、「定款に記載がされていない場合には、社員総会または評議員会の決議によって定める」となっている。

2. 社員・設立者等を帰属先とする旨の決議について

一般財団法人については、財産そのものに法人格が与えられた法人で、設立者や寄付者の目的を永久に

なる。また、公益認定を受けている法人については、定款で類似の事業を行う他の公益法人や国、地方公共団体に帰属させる旨を定款で定めなければならない(認定法5条18号)。

この残余財産の帰属に関する規定だが、中間法人法の中に同じ内容の条文があり、それが残った形になっているⁱ。

そもそも中間法人法に基づいて設立された法人は、相互扶助、共益的事業を行うことを目的としていた。一般法人の中にも、専ら相互扶助・共益的事業を行うことを目的とする法人もあ

3. 法人税法の優遇規定について

法人税法上では、一般法人が営利型と非営利型の2つに区分される。営利型の一般法人は全所得課税であるのに対して、非営利型の一般法人は、収益事業を行った場合にのみ課税され、会費や寄付金などに対しては課税されない。

非営利型の一般法人はここから更に「非営利性が徹底された法人(法人税法2条9項二号イ、法人税法施行令3条1項)」と「共益的活動を目的とする法人(法人税法2条9項二号ロ、法人税法施行令3条2項)」の2つに分かれている。

「非営利性が徹底された法人」と「共益的活動を目的とする法人」の要件は、同じようではあるが少し内容が異なる。

「非営利性が徹底された法人」では「解散したとき、残余財産を国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」となっている。

ところが、「共益的活動を目的とする法人」では「解散したときその残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」となっている。

立された中間法人は税務上の優遇措置というのとはなかつた。法人税の課税については、普通法人と同じ取扱であり、会費収入や寄附金収入についても非課税の規定はなく、課税対象とされていた。

したがって、税制上の優遇措置をうけていない財産を分配することになるので中間法人で残余財産の分配を社員・設立者に分配することについては税務上は問題ないように思う。

同じように一般法人でも税務上全所得課税の法人であれば、優遇措置を受けていない財産を分配することになるが、問題は、税制優遇を受けている法人や相続税節税目的で一般法人を設立した場合である。

4. 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

相続税法65条と66条については、「持分の定めのない法人」を想定した相続回避行為防止策となつている。相続税法65条と66条との違いは、納税義務者が65条1項では、「個人」であるのに対して、66条4項では、「法人」となっている。

つまり、法人が個人とみなされて相続税が課税されることとなる。

65条1項と66条4項の適用関係は、66条4項が優先的に適用され、その適用がない場合には、65条が適用されるという関係になっている。

公益法人制度改革に伴い、相続税法65条と66条について、平成20年度に改正があった。改正前までは対象となる法人が「法人税法第2条6号に規定する公益法人等」別表2に掲げる法人、つまり公益法人に限定されていたのが、公益性を有さない一般法人等の設立が可能になったことにより、相続税等の租税回避に濫用されるおそれがあるという点で、定義を広く「持分の定めのない法人」と改正された。したがって、公益法人や非営利型の一般法人はもろろんのこと、営利型の一般法人についてもこの規定の対象法人となる。

分配するという点については問題があるように思われる。

特に③残余財産の帰属先が国等に定められていること、④法令遵守である。

つづいて

一般法において、定款で残余財産の帰属先が定められていない場合に、社員総会決議・評議員会決議で残余財産の帰属先を社員・設立者にすることは法律上禁止されていないので有効である^{iv}。

しかし、検討してきたように一般法では有効であったとしても税務上は注意しなければならない。非営利法人(収益事業のみ課税)については、結果として、税制優遇を受けてきた財産を分配することになる。

そして、公益事業を行う目的ではなく、相続税の節税対策として一般法人を設立して、相続税の負担を不当に減少させているようなケース(一例として、被相続人が保有していた財産を一般法人に寄附等をする)とて相続税を回避し、その後、相続人が社員になり、法人を解散させて残余財産をその相続人である社員に分配する)では、相続税法の租税回避防止規定が適用

公益法人制度改革に伴い、相続税法65条と66条について、平成20年度に改正があった。改正前までは対象となる法人が「法人税法第2条6号に規定する公益法人等」別表2に掲げる法人、つまり公益法人に限定されていたのが、公益性を有さない一般法人等の設立が可能になったことにより、相続税等の租税回避に濫用されるおそれがあるという点で、定義を広く「持分の定めのない法人」と改正された。したがって、公益法人や非営利型の一般法人はもろろんのこと、営利型の一般法人についてもこの規定の対象法人となる。

分配するという点については問題があるように思われる。

特に③残余財産の帰属先が国等に定められていること、④法令遵守である。

① 旨の定めがあること」とされている。

② したがって、相続税の租税回避とみなされないためには、定款において、残余財産の帰属先を国等にしなければならぬ。定款において、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若しくは公益財団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

③ 一般法において、定款で残余財産の帰属先が定められていない場合に、社員総会決議・評議員会決議で残余財産の帰属先を社員・設立者にすることは法律上禁止されていないので有効である^{iv}。

④ 中間法人法(現在は廃止)第86条

i 債務を完済した解散後の有限責任中間法人に残存する財産(以下この節において「残余財産」という)の帰属は、定款の定めるところによる。

ii 前項の規定により残余財産の帰属が定められないときは、その帰属は、社員総会の決議により定まる。

iii 前二項の規定により帰属が定められない残余財産は、国庫に帰属する。

iv 『逐条解説 一般社団・財団法人法』熊谷則一693頁