

実務研究

日本税務会計学会
平成30年3月 月次研究会

滝口 利子〔日本橋〕

一般社団法人の活用と税制改正

I はじめに

平成30年度税制改正では、特定の一般社団法人等を個人とみなし相続税を課する旨の規定が創設された。一般社団法人に財産を移転することによる相続税の租税回避スキームに対処するもので、その点では妥当な税

II 一般社団法人制度創設の経緯と特徴

平成15年6月27日の閣議決定（公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針）では、主務官庁による許可主義によっていた公益法人制度について見直しが必要とされた。その背景には、民法の制定から100年以上も見直しが行われておらず、公益性の判断が不明確で、補助金・天下りの受け皿等の批判があり、時代の変化に対応した国民による非営利活動の妨げになっていたとの指摘がある。同閣議決定では、法人格の取得と公益性の判断や税制上の優遇措置が一体となっているために様々な問題が生じていると結論付けた。このような理由から、法人格を一定の優遇措置と分離し、公益

性の有無に関わらない新たな非営利法人制度が創設された。一般社団法人・一般財団法人については、その行う事業の公益性の有無に関わらず、準拠主義（登記）によって簡単に法人格を取得できることとなった。ここで非営利の法律上の意味は、構成員に剰余金を分配しないということであり、利益を上げてはいけないということではない。また、営利法人とは異なり一般社団法人の構成員である社員は、法人の資産に対する持分を有しない。その他の特徴として、乗っ取りのリスクがある。社員の資格については定款に委ねられ法的要件はない。仮に社員の得喪を理事会の

III 相続税対策に一般社団法人が利用される理由

一般社団法人設立の最低規模の組織に必要な人員は、社員2人と理事1人である。社員と理事は同一人でも構わない。従って一般社団法人は大変コンパクトに運営や活用が出来る。また、一般社団法人には持分がないため、一般社団法人の純財産は相続財産を構成しない。ところが社員は持分を有しないにもかかわらず、最終的には、剰余金の分配を受けることができる。一般社団法人を用いた相続対策が横行することとなった理由がそこにある。以下、剰余金及び剰余財産の分配に関する規定と立法趣旨を確認する。これを規定する「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」(以下「一般法人法」という)は、剰余金と解散時の剰余財産についての規定が異なるという特徴がある。なお、一般社団法人の解散によって、社員等に剰余財産の分配があった場合の課税関係は、当該社員等に対して、法人からの贈与として一時所得として所得税が課されることとなる。

決定事項とした場合、乗っ取りを目論む理事は自分たちにとって都合の良い者を多く社員とすることで、最高意思決定機関である社員総会を支配し、一般社団法人を乗っ取ることが可能になる。これを防止するには、社員資格を得喪する権限は社員総会の決議事項とすることが考えられる。

一般社団法人における剰余金の分配と剰余財産の分配は、社員に剰余金又は剰余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めは、その効力を有しない（一般法人法第11条2項）。また、社員総会は、社員に剰余金を分配する旨の決議をすることができない（一般法人法第35条第3項）。社員に剰余金が分配できない理由は、剰余金の分配を目的としない法人であるという一般社団法人の基本的性格に反するためであるとされている。解散時の剰余財産の分配は、剰余財産の帰属について定款に定めが無い場合は、その帰属は、清算人の社員総会で決議することができ（一般法人法第239条第2項）。この規定の趣旨は次による²⁾。

一般社団法人等については法人財産について社員等の持分はなく、営利法人や公益法人のように剰余財産に関する規律を一律に決定することは困難である。また、準拠主義で設立される法人については、剰余財産の帰属についても法人の自律的な意思決定に委ねること

IV 一般社団法人に関する税制改正の内容

相続税法第66条の2(新設)の規定の概要

特定の一般社団法人等（公益社団・財団法人、法人税法第2条第9号の2に規定する非営利型法人等を除く）の理事（相続開始前5年内に理事であった一定の場合を含む）が死亡した場合、その時価純資産額の一定額について当該法人を個人とみなし相続税を課する。この場合の特定の一般社団法人等とは、死亡した理事とその三親等内の親族等一定の同族関係を有する理事の数が理事の総数に対して1/2を超える一般社団法人等である。相続税の課税対象額は、当該法人の時価純資産を上記の同族理事の数の1を加えた数で除してもとめる。相続税法第66条第4項の適用により贈

とが相当である。ただし、定款であらかじめ社員等に剰余金または剰余財産の分配を受ける権利を付与することは、社員等が法人の財産に対する持分を持つことにつながるおそれがあり、営利法人との区別がつかなくなる。ところで一般社団法人等は、剰余財産を帰属させることを禁止すべきとの指摘があるが、例えば、

社員から集めた会費や設立者が拠出した財産を用いて、もっぱら対内的事業を行う法人が解散した場合を念頭に置くと、社員や設立者に帰属させることを一律に禁止すべき合理的な理由はないとの考え方があろう。そこで、一般法人法においては、剰余財産の帰属について特段の制限を設けていない。

与税又は相続税が課された場合は、上記の相続税額を限度として控除される。相続税法第66条第4項の課税要件の明確化

相続税法第66条第4項は、一定の一般社団法人等に贈与等があった場合に贈与税等の負担が不当に減少する結果と認められるときに当該法人を個人とみなし贈与税等を課するという規定で、改正内容はその課税要件を明確にしたことである。改正の内容は、贈与税等の負担が不当に減少する結果と認められる事由について、親族等の数が役員等の数のうちに占める割合を1/3以下とする旨の定款の定めがないこと等の一定の要件に該当するときとされた。

VI おわりに

公平な課税制度を作るのは難しい。課税逃れに網を掛けようとする立法の目的にそぐわない他の善意的な活動にも影響が出てくる。相続税法第66条の2の規定の創設は公平な課税の実現に寄与するものである。けれども日本に寄付文化を根付かせるためには、

を公益社団法人等として一定の要件を備えれば非課税で財産移転が可能である。しかし、例えば自分が応援したい人たちへの奨学金として遺産を提供したいと考えた場合、一番手軽にできることは甥など親族を社員及び理事とする一般社団法人を設立しそこに遺贈することである。これは本来の公益法人改革の本旨に沿った行為であるし、一般法人法の立法趣旨にも合致する。しかし、相続税法第66条の2の創設により、このような目的の一般社団法人も個人とみなし相続税課税がなされることとなった。この場合の遺贈先を法人税法第2条第9号の2の非営利型法人にすれば、相続税課税は免れる。ただし組織の運営が大がかりになってしまふ。かなりの遺産が無ければこのような組織の運営コストを捻出することは困難である。結果として「民間が担う公益」の芽が摘まれることとなる。

V 相続税法第66条の2の創設の効果

この規定の創設により、いわゆる「一般社団法人を相続逃れのハードルが高く

公平な課税制度を作るのは難しい。課税逃れに網を掛けようとする立法の目的にそぐわない他の善意的な活動にも影響が出てくる。相続税法第66条の2の規定の創設は公平な課税の実現に寄与するものである。けれども日本に寄付文化を根付かせるためには、

1 宇賀克也・野口宣大共著「Q&A新しい社団法人・財団法人の設立・運営」24頁(平成19年 新日本法規) 2 同右 134~135頁