

# 実務研究

日本税務会計学会  
平成30年10月 月次研究会



小飯田浩伸(新宿)

## 一般社団法人・一般財団法人の課税上の問題

### 「1」はじめに

平成18年の公益法人制度改革は、公益法人を公益活動の主体とするために、法人の設立と公益性の判断を分離させる制度として、一般社団法人・一般財団法人(以下、一般社団法人等とする)は登記のみで設立され、公益目的事業の実施を主目的とする一定の一般社団法人等については、行政庁が公益性の認定を判定し、認定を受けたものについて公益社団法人・公益財団法人(以下、公益社団法人等とする)とする制度が導入された。制度の導入に伴い法人税法の改正が行われ、公益認定を受けていない一般社団法人等のうち、

### 「2」一般社団法人・一般財団法人の課税上の問題

(1)公益社団法人等・一般社団法人等の法人税法上の取扱  
公益社団法人等及び一般社団法人等は、法人税法上次の通り取り扱われる。

① 公益認定を受けた公益社団法人等：公益法人等として収益事業のみに課税され、公益目的事業に該当する事業については収益事業に該当

② 公益認定を受けていない一般社団法人等のうち、非営利型法人の要件を満たすもの：公益法人等として収益事業のみに課税される。  
③ ②以外の一般社団法人等：普通法人として全所得課税が適用される。

(2)収益事業課税について

① 定款に剰余金の分配を行わない定めがあること。

② 定款に解散したときは剰余財産を国等又は公益社団法人等に帰属する定めがあること。

③ 特定の個人または団体に特別の利益を与えないこと。

④ 理事及び理事の配偶者または親族等の特殊関係に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。

⑤ 公益社団法人等が非営利型一般社団法人等に該当するためには、非営利性が徹底された法人(法令3①に定める法人)で、次の①から④の要件を全て満たす必要がある(非営利型法人には、共益的活動を目的とする法人(法令3②に定める法人)もある)。

⑥ 公益社団法人等に該当するための公益認定の要件は、非営利型一般社団法人等の要件より厳しく、さらに、内閣府等の認定を受ける必要がある(認定後も事業年度ごとに収支内容等の報告を行う事が義務とされている。公益社団法人等は公益目的事業が法人税法上の収益事業であっても法人税が課税されないという利点があるものの、公益社団法人等になるために申請

・認可が必要であること等の制約があるため、相続税負担回避を目的とした公益社団法人等の利用は想定しにくいと思料される。

一方、非営利型一般社団法人等は公益社団法人等よりも制限が少ない上に、認定を受ける必要が無く、一定要件を満たすことにより自動的に収益事業課税の適用を受ける事が出来る。特に、公益社団法人等には遊休財産額の制限が設けられているが、一般社団法人等には利益の内部留保に法令上の制限が無く、非営利型一般社団法人等の大きな利点であり、相続税の負担回避に利用される要因になったといえる。

(6)非営利型一般社団法人の特徴  
一般社団法人が非営利型法人(非営利性が徹底された法人)に該当するための最低要件は次の3点と考えられる。

① 定款に剰余金の分配をしない旨及び解散時に剰余財産を国等に寄附する旨を記載。  
② 理事を3人以上設置し、同族関係者以外の者を2名とする。  
③ 特定の個人又は法人等に特別の利益を提供しない。

なお、一般社団法人の最高議決機関である社員総会を構成する社員については、非営利法人に該当するための要件として、その構成に法令上の制限が無い。従って、社員の全てが同族関係者であったとしても、

同族関係者の理事の合計数が理事の総数の3分の1以下であれば、非営利型法人としての税制優遇措置を受ける事が可能となる。そのため、実質的には同族会社と同様の意思決定が行われることとなり、公益活動というよりもむしろ、同族関係者の利益のための活動をしていると思われる。普通法人と同様の状況下で運営されていると考えられるにもかかわらず、公益法人として収益事業課税の優遇を受けることとなる。剰余金の分配が行われた場合には非営利型法人が取り消されるものの、理事又は使用人報酬の支給などの方法で、一般社団法人の内部留保を恣意的に同族関係者に配分することは可能である。従って、本来は理事ではなく社員の構成によって同族関係者による私的支配の有無を判断することが合理的と思われるが、平成30年度の「税制改正の解説」では社員の数による判定は技術的に難しいと判断していると思われる。

公益社団法人等に該当する一般社団法人等が非営利型一般社団法人等に該当するためには、非営利性が徹底された法人(法令3①に定める法人)で、次の①から④の要件を全て満たす必要がある(非営利型法人には、共益的活動を目的とする法人(法令3②に定める法人)もある)。

① 定款に剰余金の分配を行わない定めがあること。

② 定款に解散したときは剰余財産を国等又は公益社団法人等に帰属する定めがあること。

③ 特定の個人または団体に特別の利益を与えないこと。

④ 理事及び理事の配偶者または親族等の特殊関係に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。

⑤ 公益社団法人等と非営利型一般社団法人等の比較  
公益社団法人等に該当するための公益認定の要件は、非営利型一般社団法人等の要件より厳しく、さらに、内閣府等の認定を受ける必要がある(認定後も事業年度ごとに収支内容等の報告を行う事が義務とされている。公益社団法人等は公益目的事業が法人税法上の収益事業であっても法人税が課税されないという利点があるものの、公益社団法人等になるために申請

が、理事に就任できるのは自然人のみであること、一般財団法人には「社員」に相当するものがないこと、理事は登記事項とされていること等から、執行上の簡明さにも鑑み、私的支配基準の判定は理事の数によることとされているものです<sup>1)</sup>。

(7)特定の一般社団法人等に対する相続税の課税規定  
非営利型法人の要件について、社員の数による判定が行われない限りは、上記の例示のように、同族関係者で実質的に支配した非営利型法人の設立は比較的容易といえる。

平成30年度税制改正では、一般社団法人等が実質的に特定の一族で支配されている等の要件に該当する

が、理事に就任できるのは自然人のみであること、一般財団法人には「社員」に相当するものがないこと、理事は登記事項とされていること等から、執行上の簡明さにも鑑み、私的支配基準の判定は理事の数によることとされているものです<sup>1)</sup>。

この規定は、一般社団法人等を利用した相続税負担回避策を防止することを目的として創設されたが、特殊関係にある理事の合計数が理事の総数の2分の1を超える場合に適用されると規定されているため、非営利型法人の要件よりも緩やかに定められている。また、非営利型一般社団法人等には適用されないため、一般社団法人等に財産を移転することによる相続税負担回避の防止策として、十分には機能していないかと思われる。

場合によっては、当該一般社団法人等の一定の純資産額を理事の死亡時に当該一般社団法人等が遺贈を受けたものとみなして、相続税を課する規定が新設された(相税法66の2)。

### 「3」get over

公益法人制度改革により非営利型法人の設立が容易になったことで、例えば、公益的活動は行っていないものの、利益分配を目的としない学術団体や同業者団体のような共益的活動を行う団体についても、収益事業課税の適用が可能となり、制度改革の利点を享受している団体も多く存在すると思われる。

一方、相続税の租税回避を目的とした一般社団法人等の利用は、公益法人制度改革が影響したと考えられ、制度改革の本来の目的から逸脱した方向に進んでいる面もみられる。

平成30年度税制改正で創設された一般社団法人等に対する相続税の課税は、租

1 財務省(2018)『平成30年度 税制改正の解説』569頁。