

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—

宮 脇 義 男

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

《法令等》	《略称》
＜法令＞	
・一般社団法人及び一般財団法人に関する法律……………	法人法 (平成 18 年法律第 48 号)
・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 (平成 18 年法律第 49 号)
・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 の整備等に関する法律 (平成 18 年法律第 50 号)	整備法
・会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律……………	会社法整備法 (平成 17 年法律第 87 号)
・特定非営利活動促進法 (平成 10 年法律第 7 号)……………	促進法
・中間法人法 (平成 13 年法律第 45 号)……………	中間法
＜通達＞	
・公益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……………	公益法人通達 (昭和 39 年 6 月 9 日直審 (資) 24)
＜政府税調関係＞	
・相続税制度改正に関する税制特別調査会答申 (昭和 32 年 12 月)……………	相続税答申
・わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－……………	平成 12 年中 期答申 (平成 12 年 7 月)
・新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての……………	基本的考え方 基本的考え方 (平成 17 年 6 月)
＜その他＞	
・公益法人の設立許可及び指導監督基準……………	指導監督基準 (平成 8 年 9 月 20 日閣議決定)
・公益法人の設立許可及び指導監督基準の運用指針……………	運用指針 (平成 8 年 12 月 19 日公益法人等の指導監督に関する 関係関係会議幹事会申合せ)

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

平成 18 年 6 月、公益法人制度の抜本的改革に係る関連法が公布され、平成 20 年中には、準則主義による簡便な法人の設立と第三者機関による公益性の認定等を柱とする新たな非営利法人制度が発足することとされている。

新たな非営利法人制度における税制のあり方については、既に政府税制調査会において、非営利法人自体に対する法人課税のあり方や非営利法人へ寄附金を支出した場合の税制上の取扱いについて、その基本的考え方が示されている。

一方、新たな非営利法人に対し個人が財産を贈与・遺贈した場合の相続税・贈与税のあり方については具体的な方向性は示されていないものの、これらの税のあり方にも少なからず影響を与えるものと考えられ、他の税目と同様に、平成 20 年度の税制改正における対応が予想される。

そこで、本研究は、新たな非営利法人制度の内容や相続税・贈与税の課税関係に与える影響を踏まえ、相続税法の見直しの方向性について考察することを目的とする。

2 研究の概要

（1）新たな非営利法人制度について

新たな非営利法人制度の基本的枠組みは次のとおりである。

- ① 各主務官庁が法人の設立許可を行う現行の仕組みを改め、公益性の有無に関わらず、剰余金の分配を目的とせず、かつ、持分の定めのない法人を準則主義（登記）により簡便に設立できる制度を創設する（一般社団法人・一般財団法人）。その際、株式会社制度と同程度の自立的なカバナンスを確保する。
- ② 主務官庁から中立的に公益性の判断を行えるよう、内閣府等に民間有識者からなる第三者機関（公益認定等委員会）を新たに設けるとともに、

そこでの意見に基づき、一般社団法人及び一般財団法人について目的、事業等の公益性を認定する制度を創設する（公益社団法人・公益財団法人）。

- ③ 中間法人制度は、一般社団法人制度に包摂される関係にあるため、廃止する。

このように、新たな制度は法人の設立と公益性の判断とが分離されたところに特色が認められるが、これにより、現行制度では主務官庁の許可を受けて設立された法人は公益性の認められる法人（公益法人）のみであったものが、新たな制度では、剰余金の分配を目的としない法人について、公益性の認定がされた公益社団法人等の他に、公益性の認定を有さない一般社団法人等が新たな類型として存在することとなるとともに、一般社団法人等については目的の如何を問わず簡便に設立することができ、現行の中間法人制度の目的である「社員に共通する利益を図ること」以外の事業（収益事業等）を主目的とすることも可能となる。

また、このような一般社団法人制度等の存在は、会社制度にも影響を及ぼす。平成 18 年 5 月 1 日に施行された会社法は、株式会社について、株主に剰余金の配当及び残余財産の分配を受ける権利の全部を与えない旨の定款の定めは無効と定めているが（会社法 105 条 2 項）、この定めは、剰余金の配当か残余財産の分配かのいずれかの権利が確保されていれば営利性が満たされるとの考えの下、残余財産の分配を制限しなければ剰余金の配当を完全に制限することが可能ということを意味している。剰余金の配当を受ける権利が認められていても実際に配当しないことは勿論あり得るが、会社法は、定款上も剰余金の配当を全く行わない旨を定めることを認めている。このように、持分の定めがあるかどうかの違いはあるものの、株式会社と一般社団法人はともに、定款上、剰余金の配当（分配）を受ける権利を排除することが可能なのであり、このことは、両法人制度ともに事業内容に制限がないこと等とも相まって、今後、両者が互いに影響し合いながらも、均一化に向うことが考えられる。

(2) 現行相続税法について

相続税・贈与税の納税義務者は、相続、遺贈又は個人からの贈与により財産を取得した「個人」と定めているため（相続1条の3、1条の4、21条の3）、これらの事由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・贈与税は課税されることはないが、相続税・贈与税負担の回避を意図した法人への贈与が行われることも懸念される。そこで、相続税法には、同族会社等の行為又は計算の否認等（相続64条）の措置の他、公益法人等を通じた相続税・贈与税負担の回避を防止するための措置が存在する。

つまり、営利法人のように全ての所得が法人税の課税対象とされる法人であれば、贈与・遺贈といった無償による資産の譲受けに係る収益は、所得金額の計算上、他の収益と同様に益金の額に算入され（法税22条2項）、法人税の課税対象とされるが、公益法人等であれば、収益事業から生じた所得以外の所得は法人税の課税対象とされないため（法税7条）、無償による資産の譲受けに係る収益には法人税は課税されない。この点に着目して、公益法人等に自己の資産を移転し、しかも、事実上その法人等を支配して資産の保全を図る一方、相続税・贈与税負担を回避することが可能となるため、これを防ぐ観点から、これらの租税の不当減少の認められる一定の公益法人等を個人とみなして、これに相続税・贈与税を課税する措置を講じている（相続66条）。

相続税法第66条の対象とされる法人について、判例は、この規定は相続税の回避の防止を目的としていることから、持分の定めのある法人に財産の遺贈があった場合には、それによって生じた新たな持分又は持分の増加分は、持分を有する者が遺贈者からこれらが無償で取得したとして相続税が課されるので、持分の定めのある法人にはこの規定は適用されない旨、示している（東京地裁昭和46年7月15日判決（行裁例集22巻7号963頁））。

確かに、相続税法は、対価を支払わないで又は著しく低い価額の対価で

利益を受けた場合には、その利益を受けた時において、その利益を受けた者が、その利益に相当する金額をその利益を受けさせた者から贈与又は遺贈により取得したものとみなすと定めており（相税9条）、相続税・贈与税の課税対象としている。そして、この定めに該当する具体的な例示の一つとして、通達は、株式又は出資の価値が増加した場合を掲げている。つまり、同族会社の株式又は出資の価額が、①会社に対して無償の財産の提供があった場合、②時価よりも著しく低い価額で現物出資があった場合、③対価を受けないで会社の債務の免除、引受け又は弁済があった場合、④会社に対して時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合に該当して反射的に増加した場合には、株主又は出資者に贈与又は遺贈があったものとされている（相基通9-2）。

しかし、これらの事由に該当しても株式又は出資の価値が増加したとは認められない場合がある。例えば、現物出資の場合、株式の交付が現物出資資産の価額に応じて各株主に平等に行われていれば、出資者間において株式の価値が移転したとは認められないため、相続税・贈与税の課税関係が生ずることはない。

また、法人の現物出資資産の受入れは、法人税法上、資本等取引に該当するため、所得金額の計算上、益金の額に算入されることはない（法税22条2項、5項）。

このように、持分の定めのある法人に対する資産の贈与・遺贈であっても、持分を有する者及び法人の双方において課税関係が生じない場合が存することとなる。

さらに、平成19年度の税制改正において同族会社に対する留保金課税が一部撤廃されたことや、法人税率引下げに関する議論が高まっていることにもあるとおり、法人所得に対する課税は、今後、弱められる方向に向かっているとも考えられるが、法人課税におけるこのような状況は、相続税・贈与税の課税対象と納税義務者との間に生ずるズレの存在を一層顕在化させる結果ともなる。

(3) 見直しの方向性

現行相続税法の構造を踏まえ、まず、相続税法第 66 条の見直しについて検討すると、仮に、現行制度の考え方を新たな非営利法人にそのまま適用するとすれば、①公益社団法人及び公益財団法人については、法人税の課税対象（益金算入）とならない場合で、相続税・贈与税負担の不当減少が認められるときはこれらの法人を個人とみなして相続税・贈与税を課税する、②一般社団法人及び一般財団法人については、無償による資産の移転を含む全ての収益が営利法人と同様に法人税の課税対象とされれば、相続税法において特段の手当ては行わない、ということとなる。

しかし、このような現行制度並びの手当てでは、一般社団法人等について、法人税の課税対象とはなるものの欠損法人の場合には実質的に税負担を回避できること、仮に資本等取引と整理されるものがあれば法人課税の対象外となること、こうした法人が準則主義の下で目的の如何を問わず簡便に設立できること等を踏まえると、相続税・贈与税回避の誘引が強い。従って、より踏み込んだ見直しが必要と考えられる。

3 結論

このような懸念を払拭するためには、まずは、新たな非営利法人を一律に相続税法第 66 条の対象に加えた上で別途、租税回避の問題のない法人を適用除外とするなど、より踏み込んだ見直しが必要となる。しかし、仮にこのような措置を講じたとしても、執行上対応しきれないかどうかといった問題や、営利法人と一般社団法人における剰余金配当（分配）請求権の取扱いに見られるような両者の均一化が進む中で、新たな非営利法人に対してのみこのような措置を講ずることの有効な理由が見出し難くなる状況が今後生ずることも考えられ、いずれ、このような状況に対応しつつ、無償の財産取得に担税力を見出して課税するという相続税・贈与税の基本的な考え方に立ち返った見直しが必要と考えられる。例えば、現行の課税方式の下で法人も原則として相続税・贈与税の納税義務者とすることや、被相続人の分割前の遺産全体

を課税対象とする遺産課税の要素を多く取り入れること、また、個人が実質的に支配している一般社団法人等については、資産の移転時における相続税・贈与税の課税だけでなく、移転後も個人が実質的に支配している状態が継続していると認められる場合には、その個人に係る相続が発生したときは、当該法人に帰属する資産をその個人の相続財産として相続税の課税対象とすることも視野に入れ、資産の無償・低額譲渡における他の課税関係にも考慮しつつ検討することが必要となる。

目 次

はじめに	305
1 問題の所在	305
2 本稿の構成	307
第1章 資産の無償・低額譲渡に係る課税関係	309
第1節 所得課税	309
1 所得の意義としての包括的所得概念	309
2 所得税	312
(1) 所得計算の通則	312
(2) 未実現の利得に対する課税（みなし譲渡課税）	313
(3) みなし譲渡課税等の沿革	315
(4) 受贈益に対する課税	322
3 法人税	323
(1) 所得計算の通則	323
(2) 資本等取引	325
4 資産の無償・低額譲渡に係る課税の主体としての 「法人」の取扱い	328
(1) 所得税	328
(2) 法人税	328
第2節 相続税・贈与税	335
1 現行相続税法の構造	335
2 法人を介した相続税・贈与税回避を防止するための措置	337
(1) 会社に対して財産を贈与・遺贈した場合	337
(2) 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	339
3 資産価値の移転があったと捉える場合	350
(1) 趣旨及び概要	350

(2) 株式又は出資の価額が増加した場合	351
第3節 租税優遇措置等	355
1 寄附金税制	355
(1) 寄付金控除	355
(2) 寄附金の損金不算入	356
(3) 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	357
(4) 認定特定非営利活動法人等に対する特例	357
2 みなし譲渡所得等の非課税	358
3 公益事業用財産の相続税・贈与税の非課税	360
第4節 小括	361
第2章 新たな非営利法人制度	365
第1節 新たな非営利法人制度の概要	365
1 基本的枠組み	365
2 公益法人制度改革関連法の概要	367
(1) 一般社団法人及び一般財団法人に関する法律	367
(2) 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律	369
(3) 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整備等に関する法律	370
第2節 非営利法人制度の現状	371
1 公益法人制度に関する指摘（問題点）	371
(1) 設立に関する問題（主務官庁制）	371
(2) 設立後の問題	376
(3) ガバナンス（法人の管理運営のあり方）	381
2 特定非営利活動法人制度及び中間法人制度の誕生	381
(1) 特定非営利活動法人	382
(2) 中間法人	383
第3節 新たな非営利法人制度（主な項目と対応）	384

1	一般社団法人・一般財団法人	385
(1)	設立	385
(2)	カバナンズ（法人の管理運営のあり方）	387
(3)	その他	389
2	公益社団法人・公益財団法人の認定等	391
(1)	公益目的事業	391
(2)	公益法人の認定等	392
(3)	特定非営利活動法人との関係	396
第4節	政府税調「基本的考え方」における方向性	397
1	非営利法人に対する課税のあり方	397
(1)	方向性	397
(2)	主な論点	401
2	寄附金税制等のあり方	404
(1)	寄附金優遇の対象法人の範囲等	404
(2)	寄附金税制等	405
第5節	小括	405
第3章	相続税法の見直しの方向性	411
第1節	相続税・贈与税の課税根拠	411
1	相続税法創設時	411
2	遺産取得課税方式への転換時	414
3	法定相続分課税方式への転換時	414
4	近年の論調	416
5	小括	417
第2節	現行の法人を介した相続税・贈与税回避の防止措置の 見直しによる対応	418
1	現行制度の考え方を新たな非営利法人にそのまま適用した場合	418
2	要件の検証	419
(1)	相続税・贈与税負担の不当減少	419

(2) 法人税との調整	420
3 相続税法第 66 条の見直しの方向性	422
(1) 新たな非営利法人のうち租税回避の問題のあるものを 相続税法第 66 条の対象に加える	422
(2) 新たな非営利法人を一律に相続税法第 66 条の対象に 加えた上で、租税回避の問題のない法人を別途除外する	422
4 同族会社等の行為・計算の否認規定の見直し	423
第 3 節 資産の無償・低額譲渡に係る課税関係の変更	424
1 現行の課税方式の下で法人を一律に相続税・贈与税の 納税義務者とする	425
(1) 内容	425
(2) 主な論点	426
2 遺産課税方式	428
(1) 内容	428
(2) 主な論点	429
第 4 節 家産世襲的な法人に対する対応	433
結びに代えて	435

はじめに

1 問題の所在

民法に基づく我が国の公益法人制度は、民間非営利部門の活動を担う代表的な主体としての役割を担ってきたとされるが、明治29年の民法制定以来、抜本的な見直しが行われないうまま今日まで至っていた。一方、個人の価値観が多様化し、社会のニーズの多元化が進む中、我が国の社会経済情勢が民法制定時と大きく変化してきたことなどを受け、主務官庁による公益法人制度の運営、指導監督、ガバナンスのあり方等について、しばしば批判が見受けられたところである。そこで、このような諸問題に適切に対処するため、内閣官房が中心となり公益法人制度そのものについて抜本のかつ体系的な見直しを行うべく検討を進めてきた結果、平成18年6月、公益法人制度の抜本的改革に係る関連法（以下「公益法人制度改革関連法」という。）が公布され、平成20年中には、準則主義による簡便な法人の設立と民間有識者からなる合議制の機関の意見に基づく公益性の認定等を柱とする新たな非営利法人制度が発足することとなる。

一方、このような新たな非営利法人制度に係る税制上の措置については、公益法人制度改革関連法の中で「公益法人が行う公益目的事業に係る活動が果たす役割の重要性にかんがみ、当該活動を促進しつつ適正な課税の確保を図るため、公益法人並びにこれに対する寄附を行う個人及び法人に関する所得課税に関し、所得税、法人税及び相続税並びに地方税の課税についての必要な措置その他所要の税制上の措置を講ずるものとする」旨、定められている⁽¹⁾。また、公益法人制度改革関連法が審議された衆参両院の行政改革特別委員会における附帯決議では、留意すべき事項の一つとして、新たな非営利法人に対する法人所得課税や寄附金に係る税制に関して適切な措置を講ずる

(1) 認定法58条。

ことなどを掲げている⁽²⁾。さらに、平成18年7月に閣議決定された「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006」（いわゆる「骨太の方針」）や同年12月の与党税制改正大綱において、制度の詳細設計を踏まえ、平成20年中に予定される新制度施行までの間に、対応した税制上の措置を講ずることが示されている⁽³⁾。

(2) 附帯決議のうち税制に関する部分は次のとおりである。

① 衆議院行政改革特別委員会（平成18年4月19日）

「一般社団法人及び一般財団法人に対する法人所得課税のあり方に関して、当該制度に含まれる法人の性格の多様性に配慮した適切な税制の導入を検討するとともに、公益社団法人及び公益財団法人に対する法人所得課税及び寄附金にかかる税制に関して、適正な規律の下、民間の担う公益活動の促進及び寄附文化醸成を図る観点から、新たな制度における第三者機関による統一的な公益認定を受けた法人について、適切な税制上の措置を講ずること。」

② 参議院行政改革特別委員会（平成18年5月25日）

「新制度の施行に伴う税制については、現行の公益法人が新制度に移行するに際して、十分な時間的余裕をもって判断できるよう、早急に検討を行い、施行までに必要な措置を講ずること。

その際、一般社団法人及び一般財団法人に対する法人所得課税の在り方に関しては、共益的性格の法人の会費の扱いなど、当該制度に含まれる法人の多様性に配慮した適切な税制の導入を検討すること。また、公益社団法人及び公益財団法人に対する法人所得課税及び寄附金に係る税制に関しては、適正な規律の下、民間の担う公益活動の促進及び寄附文化の醸成を図る観点から、適切な税制上の措置を講ずること。」

(3) それぞれの該当部分は、次のとおりである。

① 経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006（平成18年7月7日閣議決定）
（抄）

第2章 成長力・競争力を強化する取組

2. 民の力を引き出す制度とルールとの改革

(3) 公を支えるシステム改革

(公益法人制度改革とNPO等の活動促進)

- ・ 公益法人に関する新しい制度が平成20年度から円滑に施行されるように、早期に、内閣府に有識者からなる合議制の委員会を設置する。また、制度の詳細設計については、広く国民の意見を聴取した上で当該委員会の審議を経て策定する。上記制度の詳細設計を踏まえ、法施行までに公益法人に関する所要の税制上の措置を講ずる。

② 平成19年度税制改正大綱（平成18年12月14日 自民党・公明党）（抄）

第三 検討事項

新たな非営利法人制度に係る税制上の措置は、制度の施行時期を踏まえる
と、平成 20 年度の税制改正にて講じられる可能性が高く、今後、新制度に係
る政令や内閣府令の制定など、公益法人制度改革の制度設計の詳細等が明ら
かになった段階で税制の具体化に向けた検討が進められていくものと考えら
れるが、法人制度そのものが大きく変わることもあり、非営利法人自身に対
する所得課税や非営利法人へ寄附金を支出した場合の税制上の取扱いについ
て、相当多岐にわたる改正が見込まれるところである。

一方、相続税・贈与税においては、相続財産等に係る寄附の優遇措置のほ
か、租税回避の防止の観点から法人制度を捉えた措置等が存在するが、新た
な非営利法人制度の発足は、これらの税のあり方にも少なからず影響を与え
るものと考えられる。そこで、本稿は、新たな非営利法人制度の内容や新制
度が相続税・贈与税の課税関係に与える影響を踏まえ、相続税法の見直しの
方向性について考察することを目的とする。

2 本稿の構成

本稿の構成は次のとおりである。

第 1 章 資産の無償・低額譲渡に係る課税関係

第 2 章 新たな非営利法人制度

第 3 章 相続税法の見直しの方向性

まず、第 1 章においては、所得税法、法人税法及び相続税法における資産
の無償・低額譲渡に係る課税の取扱いを概観するとともに、相互の関係につ

10 公益法人制度改革については、制度の詳細設計を踏まえ、平成 20 年中に
予定される新制度施行までの間に、それに対応した税制上の措置を講ずる。

具体的には、新たな制度の下で公益性の認定を受ける法人の課税対象範囲、
税率等について、公益的な事業活動が果たす役割の重要性に配慮しつつ適正
な課税の確保を図る観点から、公益的な事業として行う事業の内容や営利競
合の排除の必要性等を踏まえ、検討する。

また、公益性の認定を受ける法人やその寄附者等が寄附金税制を受けるた
めの要件、手続等のあり方を検討するとともに、認定 NPO 法人制度につい
て、所要の検討を行う。

いて考察する。相続税・贈与税は、ともに、個人から個人への資産の無償・低額譲渡について、取得者側に課される租税であるが、これは、資産の無償・低額譲渡に係る課税関係全体の中での一局面を捉えた租税であると同時に、所得税及び法人税における他の課税関係による影響をも受けているといえる。新たな非営利法人制度に係る所得税法及び法人税法の見直しは、前述のとおり、相当多岐にわたるものと考えられるが、相続税法の見直しの方向性を考察するに当たっても、所得税法及び法人税法の見直しの内容に影響される部分が多いものと考えられる。従って、資産の無償・低額譲渡に係る課税関係について、寄附金等に係る租税優遇措置を含めた全体の姿を鳥瞰しておくことは、新たな非営利法人制度に係る相続税・贈与税のあり方を考察するに当たり、有益な材料を得られるものとする。これはまた、言い換えれば、新たな非営利法人制度の誕生は、資産の無償・低額譲渡に係る課税関係全体の中における相続税・贈与税のあり方について考察すべき機会を与えているとも考えるところである。本稿の表題の所以は正にここにあるといえる。

次に、第2章においては、新たな非営利法人制度について、従来から指摘されていた非営利法人制度に関する問題点を概観した上で、このような問題点に対して新たな制度がどのように対応しているのかを考察する。また、税制上の措置について、政府税制調査会における方向性を確認するとともに、新たな非営利法人制度が相続税・贈与税の課税関係にどのような影響を与えるのかについて考察する。

そして、第3章においては、第1章及び第2章での考察を踏まえた立法的アプローチとして、相続税法の見直しの方向性について考察する。

最後に、第3章にて考察した相続税法の見直しの方向性のうち、平成20年度の税制改正を念頭に置いた対応のあり方について付言することとしたい。

第1章 資産の無償・低額譲渡に係る課税関係

本章においては、所得税法、法人税法及び相続税法における資産の無償・低額譲渡の取扱いを概観するとともに、相互の関係について考察することを目的とする。

具体的には、まず所得課税について、包括的所得概念の内容を概観した上で、所得税及び法人税における所得計算について、資産の無償・低額譲渡を中心に検討を加える（第1節）。

次に、所得課税における取り扱いを辿った上で、これに当てはめるという形で、相続税・贈与税における課税関係について検討する（第2節）。

また、これらの課税関係を土台として、如何なる優遇措置等が講じられているかを検討する（第3節）。

最後に、これらの税の相互の関係について考察を加えることとする（第4節）。

第1節 所得課税

1 所得の意義としての包括的所得概念

我が国の所得税法は、戦前までは所得の範囲を制限的に捉えていたが、戦後、特にシャープ勧告に基づく昭和25年の税制改正以降は、所得の範囲を包括的に捉える考え方を採っているとされる⁽⁴⁾。また、我が国の法人税法は、古くから益金概念が広く解釈に委ねられ、シャープ勧告以前から所得の範囲を包括的に捉える考え方を採っていたとされる⁽⁵⁾。したがって、現在、我が国の所得課税は、一般的に、包括的所得概念にその規範的な理論を求めることができる⁽⁶⁾。

(4) 金子宏『租税法〔第12版〕』160頁（弘文堂、2007）。

(5) 山田二郎「低額譲渡と寄附金」税経通信20巻3号19頁（税務経理協会、1965）、植松守雄「租税判例百選」ジュリスト別冊17号93頁（有斐閣、1968）。

(6) 所得概念は、消費型（支出型）所得概念と取得型（発生型）所得概念とに分類さ

包括的所得概念は、担税力を増加させる純資産の増加はすべて所得として捉える純資産増加説に基づく所得概念である。純資産増加説を最初に唱えたドイツの財政学者であるシャンツは、所得の概念を「ある人が自分のそれまでの資産を縮小することなく、自由に処分することができるようなかたちで、その人の手元に一定期間内に流れ込んでくるもの」⁽⁷⁾として捉える。そして、この概念から、所得を「一定期間内の純資産の増加」⁽⁸⁾と定義し、課税標準たる所得は、「あらゆる純収益と使用権、貨幣評価の可能な第三者からの給付、あらゆる贈与、相続、遺贈、富くじ賞金、保険金、保険年金、あらゆる種類のキャピタル・ゲイン」の総計から「あらゆる負債の利子と資産の減少」を

れ、取得型（発生型）所得概念は、所得の範囲をどのように構成するかによって、更に制限的所得概念と包括的所得概念とに分類される。

消費型（支出型）所得概念は、収入のうち財貨や人的役務の購入に充てられる部分のみを所得と観念し、貯蓄に向けられる部分を所得の範囲から除外するという考え方であり、主に経済学分野から支持されている。しかし、この考え方は、所得の概念を消費として構成することは所得という言葉の用例に反すること、貯蓄に向けられる部分を課税対象から除外することは富の較差を増大させ公平負担の原則に反する結果が生じやすくなり、このような結果を避けるために相続税・贈与税を大幅に増税する必要があること、法人税の根拠付けが困難になること等の問題点が指摘されており、実際の制度として採用される見通しは少ないとされている（金子・前掲注（4）158－159頁）。

一方、制限的所得概念とは、経済的利得のうち利子・配当・給与のような反復・継続的に生ずる利得のみを所得として観念し、キャピタル・ゲインのような一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外する考え方であるが、取得型（発生型）所得概念に関する2つの考え方のうち、今日では、①一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである以上、課税対象とすることが公平負担の要請に合致する、②所得税の再分配機能を高める必要性、③所得の範囲を広く捉えることにより所得税の持つ景気調整機能が増大するとの理由から、包括的所得概念が一般的な支持を受けている（金子・前掲注（4）159－160頁）。

なお、このような所得概念は、本来、個人所得課税を念頭に置いたものであるが、法人の所得を課税物件とする法人税においても、公平負担の要請から、共通するものと考えられる。

(7) ゲオルク・シャンツ（篠原章訳）「所得概念と所得税法(1)」成城大学経済研究 104号 46頁（1989）。

(8) シャンツ・前掲注（7）46頁。

差し引くことによって求められるものとされた⁽⁹⁾。この定義の下では、所得の概念は真に包括的であり⁽¹⁰⁾、制限的所得概念では捉えることのできなかった「相続・遺贈」や「キャピタル・ゲイン」を所得の構成要素として捉えた点で画期的なものとなる⁽¹¹⁾。この定義は、その後、多くの経済学者による支持を受けることとなり、アメリカのサイモンズは所得を「消費によって行使された権利の市場価値と、期首と期末の間における財産権の蓄積の価値の変化との合計」⁽¹²⁾、すなわち、一定期間における純資産の増加に消費を加えたものとして定義している⁽¹³⁾。

この定義に従えば、純資産の増加は、資産と負債を毎期末に評価すること、つまり、保有資産を時価により把握することが本来の姿と考えられるが、すべての資産について客観的な時価を求めることは困難であることや、譲渡に基因する金銭的裏付けのない段階での課税は納税者の理解を得難いことの原因により、所得税法及び法人税法における実際の所得金額の計算においては、次の2及び3で述べるように、未実現の利得（所有資産の価値の増加益）や帰属所得（自己の財産の利用や自家労働による経済的利益）は原則として課税対象から除外すること、すなわち、実現主義による制約を受けることとなる^{(14) (15)}。

(9) シャンツ・前掲注(7) 47頁。

(10) 金子宏「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究 所得課税の基礎理論上巻』24頁（有斐閣、1995）。

(11) 篠原章「ゲオルク・シャンツ再考—包括的所得概念をめぐる—」千葉商大論叢 31巻1号 78頁（1993）。

(12) 金子・前掲注(10) 25頁。

(13) 法人の場合は消費を觀念する必要がないため、所得を「一定期間における純資産の増加」と定義することができる。

(14) ただし、未実現の利得や帰属所得は、本質的に所得であることに変わりはなく、これを課税対象とするかどうかは、あくまで立法政策の問題であるとする（金子・前掲注(4) 161頁）。

(15) 金子宏教授は、未実現の利得について「未実現の利得も人の担税力を増加させることはたしかである。したがって、それを課税の対象から除外することは、担税力に即した公平な税負担の配分という所得税の基本理念に原理的に反する結果とな

実現主義においては、資産を保有している限りにおいて所得を認識することではなく、資産を移転した時点で、対価の有無にかかわらず、収益の実現があったものと捉えて所得を認識することとなる。従って、ある主体（出し手側）から他の主体（受け手側）へ資産が移転した場合、出し手側及び受け手側の双方に所得が帰属することとなり、出し手側においては譲渡益課税、受け手側においては受贈益課税の対象とされる。

2 所得税

(1) 所得計算の通則

所得税法は、所得をその発生形態や性質等に応じて10種類に区分し、この区分された所得ごとに所得の金額を計算するとともに、この計算された所得の金額を基礎として、課税標準や税額計算等に関する取扱いを定めている。

各種所得の金額は、所得の種類により異なるものの、基本的には総収入金額から必要経費や取得費等を控除することにより求められる（所税27条2項、33条3項、34条2項、35条2項等）。また、総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き「その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額⁽¹⁶⁾）」と定めている（所税36条1項）。

所得の範囲について、例えば、譲渡所得の基因とされる資産の「譲渡」とは、資産の移転を広く含む概念であり、売買や交換はもとより、競売、公売、収用、物納、現物出資等が含まれる⁽¹⁷⁾ことから、無償による資産の

る。」と述べておられる（金子・前掲注（10）63頁）。

(16) 金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、時価、すなわち「当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額」と定められている（所税36条2項）。

(17) 金子・前掲注（4）194-195頁、金子宏「総説-譲渡所得の意義と範囲-」『譲渡所得の課税 日税研論集第50号』7頁（（財）日本税務研究センター、2002）。

譲渡も譲渡所得を構成することになる。しかし、所得金額の計算においては、収入という形態で所得を捉えていることから、所得税法は、収入として実現した利得のみを課税の対象とし、未実現の利得や帰属所得、すなわち、所有資産の価値の増加益や資産の無償譲渡による利得、自己の財産の利用や自家労働から得られる利得からは、原則として所得の金額は生じないこととされ、課税の対象から除かれていると解されている⁽¹⁸⁾。

このように、所得税法においては、収入として実現した利得に対してのみ課税することを原則としているが、未実現の利得に対する無限の課税の繰延べを防止する観点から、一定の場合に、未実現の利得等を課税の対象としている⁽¹⁹⁾。

(2) 未実現の利得に対する課税（みなし譲渡課税）

未実現の利得に対する課税の一つに、所得税法には、資産の無償又は低額の譲渡のうち一定の事由に該当するものに関して特別の定めを置いたものがある。すなわち、①法人に対する贈与及び遺贈、②限定承認に係る相続若しくは包括遺贈又は③著しく低い対価⁽²⁰⁾による法人への譲渡といった事由により居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の

(18) 金子・前掲注(4) 161頁。なお、金子宏教授は、別の論考において次のとおり述べておられる。

「所得税法は、いずれの所得についても、その金額を収入金額または総収入金額として規定し（所税23条ないし35条）、いわば所得を「収入」(receipt)という形態においてとらえている。収入という言葉は、通常の用法に従って、経済価値の外からの流入と理解する限り、所得税法は、原則として、収入という形態において実現した利得のみを課税の対象とし、未実現の利得＝保有資産の価値の増加益は課税の対象から除外している、と解さざるをえない。」(金子・前掲注(10) 74頁)

(19) 帰属所得を課税の対象としたものとしては、たな卸資産や山林を自家消費した場合に時価相当額を総収入金額に算入する旨の定めがある（所税39条）。

(20) 資産の譲渡の時における価額の2分の1に満たない金額とされる（所税令169条）。

譲渡があったものとみなされ（所税 59 条 1 項）、これらの事由に基因する未実現の利得を課税の対象としている（いわゆる「みなし譲渡課税」）⁽²¹⁾。

法人への贈与等をみなし譲渡課税の対象としているのは、取得価額の引継ぎによる課税の繰延べが技術的にできない（法人税の課税上、受贈益が生じ、その半面、当該資産は時価で受入れ記帳される。）ためとされる⁽²²⁾。また、限定承認については、相続によって得た財産を限度に被相続人の債務を承継する（民法 922 条）という限定承認による相続等の趣旨に則り、みなし譲渡課税の対象としたものとされる⁽²³⁾。

なお、居住者が上記の山林又は譲渡所得の基因となる資産を個人に対して著しく低い対価により譲渡した場合において、その対価の額がその資産の譲渡に係る所得の金額の計算上控除する必要経費又は取得費等の額に満たないときは、その不足額は、その所得の金額の計算上なかったものとみなされ（所税 59 条 2 項）、他の所得との通算を制限している。

みなし譲渡課税の対象とされる資産を居住者が譲渡した場合における所得の計算については、その譲渡した者がその資産をその取得の時における価額に相当する金額により取得したものとみなされる（所税 60 条 2 項）。

また、みなし譲渡課税の対象とされない資産、すなわち、①個人に対する贈与及び遺贈⁽²⁴⁾、②相続若しくは遺贈で限定承認に係るものに該当しないもの又は③著しく低い対価による個人への譲渡といった事由により取得

(21) 事業所得の基因となるたな卸資産の贈与等についても同様の定めがある（所税 40 条）。

(22) 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔4訂版〕』711 頁（大蔵財務協会、2005）、米山・後掲注（36）。

(23) 注解所得税法研究会・前掲注（22）608 頁、佐藤義行「限定承認と税法上の若干の問題点に対する一考察」『税法の課題と超克 山田二郎先生古希記念論文集』111-112 頁（信山社、2000）、国税庁・後掲注（37）。

(24) 所得税法第 60 条第 1 項第 1 号に規定する「贈与」には、条文上、贈与する側に關する制限が付されていないが、法人からの贈与については、その法人において含み損益の清算が行われるため、取得価額等の引継ぎの対象とされないと考えられる（増井良啓「所得税法 59 条と 60 条の適用関係」『税務事例研究 第 96 号』52-55 頁（財）日本税務研究センター、2007）。

した資産については、取得価額の引継ぎによる課税の繰延べが認められる。すなわち、居住者がこれらの資産を譲渡した場合における所得の金額の計算については、その譲渡した者が引き続きその資産を所有していたものとみなされる（所税 60 条 1 項）。

(3) みなし譲渡課税等の沿革

みなし譲渡課税は、相続や贈与による資産の移転があった場合には、その値上り益に対して全面的に課税すべきことを指摘したシャープ勧告にその淵源があり⁽²⁵⁾、また、最高裁判例においてもその考え方が支持されているところであるが⁽²⁶⁾、その立法政策上の当否については従来から批判的な

-
- (25) みなし譲渡課税に関するシャープ勧告の内容は次のとおりである（日本税理士会連合会編『シャープ使節団日本税制報告書（復元版）』第 5 章 所得税—その他の問題、B 節—変動所得、付録 B 所得税における不規則所得の取扱い D 節—譲渡所得及び E 節—譲渡損失、65、196、198 頁（日本税理士会連合会出版局、1979））。

「生前中たると死亡によるとを問わず、資産が無償移転された場合、その時までにはその財産につき生じた利得または損失は、その年の所得税申告書に計上しなくてはならないということである。」

「増加する所得に対する厳格な課税理論に従えば、納税者の資産の市場価値の 1 年内の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなる。しかし、これは困難であるので、実際においては、かかる所得は、納税者が、その資産を売却して、所得を現金又は他の流通資産形態に換価した場合に限って、課税すべきものとされている。この換価が適当な期間内に行われる限り、課税はただ時期を若干遅らせたにすぎず基本原則は何ら害されはしない。しかし、資産所得に対する課税を無制限に延期すれば、納税者は本来ならば課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限延期はこれを防止する必要がある。これを防止する最も重要な方法の一つは、資産が贈与または相続によって処分された場合に、その増加を計算してこれを贈与者または被相続人の所得に算入せねばならないものとするところである。」

「このように譲渡所得および譲渡損失を完全に認めた場合にのみはじめて所得税は、理論上かくあるべき公平な不偏な、且つ、非抑圧的な税となることができるのである。」

- (26) 最高裁昭和 43 年 10 月 31 日第一小法廷判決（訟務月報 14 卷 12 号 1442 頁）は、譲渡所得に対する課税は「資産の値上りによりその資産の所得者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべき」と述べた後に、みなし譲渡課税の考え方について、次のとおり判示している。

議論が存在していた⁽²⁷⁾。その結果、現行制度は当初の制度と比較するとかなり後退したものとなっている。現在、みなし譲渡課税の対象とされているものは、前述のとおり、技術的な観点や限定承認による相続等の趣旨に沿って残されているもののみであり、シャープ税制はほとんど痕跡をとどめるだけのものとなっているとの指摘もある⁽²⁸⁾。以下、現行制度に至るまでの流れを簡単に辿ることとする。

① シャープ勧告前の譲渡所得課税

譲渡所得に対する課税は昭和 21 年の税制改正による分類所得税制において講じられたものであり、創設当時の対象は不動産、船舶、鉱業等に限定されていた⁽²⁹⁾。

「対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照して具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあった場合においても、右資産の増加益は実現されたものとみて、これを前記譲渡所得と同様に取り扱うべきものとした……。」

- (27) 例えば、大島隆夫氏は「私は実はこのみなし譲渡という制度が全然理解できないのです。……このみなし譲渡の理論というのは現実の税制論としてはよほどの問題だろう」と述べておられる（大島隆夫＝西野襄一『所得税法の考え方・読み方』27頁（税務経理協会、1986））。
- (28) 注解所得税法研究会・前掲注（22）631頁。
- (29) 大蔵省主税局調査課『所得税・法人税制度史草稿』134頁（1955）は、譲渡所得の創設について次のとおり解説している。

「不動産、船舶等を譲渡した場合の利得に対しては、従来譲渡利得として臨時利得税を課税していたが、臨時利得税が廃止されることとなったとともに、臨時財産税賦課のため広く財産の評価が行われることになったので、取得価額算定の基準を財産税調査期日（昭和 21.3.3）として、譲渡利得の課税を所得税法に統合することとなったのである。

営利の事業に属さない一時の所得を課税外においていることは所得税法創設以来一貫して採られてきた原則であって、これがために個人所得税は所得源泉説によっていわれていたのである。昭和 13 年の退職金課税によって一時所得非課税の一角が崩れたとする者もいるけれども、退職金の如きは広い意味においては給与所得の一種であって、厳密な意味における「営利の事業に属さない一時の所得」とはいえないと思われる。しかし、不動産等の譲渡所得、いわば資産の売却益に課税することとしたのは所得税の一大発展であって、この意味において所得税課税理論が所得源泉説から純資産増加説に一步近づいたものということができよう。

シャープ勧告の指摘による昭和 25 年の税制改正前の所得税法においては、譲渡所得は資産の有償譲渡のみを対象とし、所得の 2 分の 1 を控除して課税（2 分の 1 課税）することとされており⁽³⁰⁾、無償譲渡からは譲渡所得は生じないものとされていた。また、「相続、贈与又は遺贈に因り取得した資産は、相続人、受贈者又は受遺者が引き続きこれを有していたものとみなす」⁽³¹⁾こととされ、取得価額の引継ぎがなされていた。

② シャープ勧告（みなし譲渡課税の導入）

みなし譲渡課税は、シャープ勧告⁽³²⁾の指摘をほぼ全面的に受け入れた昭和 25 年の税制改正において、譲渡所得課税の整備の一環として、譲渡所得の全額課税（2 分の 1 課税の廃止）と譲渡損失の全額控除、累進税率の緩和（保有年数に応じた平均課税）、インフレーションによる名目的所得の排除（資産再評価制度）等とともに導入された⁽³³⁾。これは譲渡所得の課税の永久的な繰延べを防止するとの趣旨により、相続、贈与等による資産の無償・低額譲渡があった場合に、被相続人、贈与者等に対してその資産の保有期間中に生じたキャピタル・ゲインに課税するも

譲渡所得の範囲は譲渡利得の課税を統合した関係上、不動産、不動産上の権利、船舶（製造中のものを含む。）または鉱業もしくは砂鉱業に関する権利もしくは設備の譲渡による所得に限られ、有価証券、動産等の譲渡には課税されなかった。しかして譲渡所得の計算は、これらの譲渡による前年中の総収入金額から取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除して計算することとされたが、甲種の事業所得に属するものは除外された。」

なお、昭和 21 年の税制改正以前であっても、譲渡所得に類する性格を有するものとして、山林所得や臨時利得税等（船舶等一定の資産の売買益に課税）は存在していた。山林所得については、明治 20 年の所得税創設当初から伐採木の売却益に課税していたが、大正 9 年から山林自体の譲渡による所得も課税することとされた。この時点で、相続等があった場合の取得価額がどのように取り扱われたのか定かではないが、大正 15 年の所得税法改正において、相続等による取得価額の引継規定が新設されたところを見ると、それ以前（大正 9 年～14 年）は、あるいは時価引継ぎとなっていたのかもしれない。

(30) 旧所得税法（昭和 22 年法律第 27 号）9 条 1 項 7 号。

(31) 旧所得税法 10 条 5 項。

(32) 日本税理士会連合会編・前掲注（25）。

(33) 旧所得税法 5 条の 2。

のである。取得価額は相続、贈与等の時点の価額に洗い替えがされ、また、納付面について、所得税としては珍しく延納・物納が認められている⁽³⁴⁾。

③ その後の改正

イ 昭和 26 年

旧租税特別措置法（昭和 21 年法律第 15 号）において、国又は地方公共団体に対する贈与又は遺贈について、みなし譲渡所得等を非課税とする特例措置（17 条）が講じられた。

ロ 昭和 27 年

相続税負担に加えての負担が過重であり、現金化されていないのに

(34) みなし譲渡に係る昭和 25 年の税制改正の内容は次のとおりである（大蔵省主税局調査課・前掲注（29）232 頁、234 頁、260 頁）。

「相続の場合のみなす譲渡

相続、遺贈または贈与により資産の移転があった場合には、それらの事実があったときに、その時の価額により、山林所得または譲渡所得に関し資産の譲渡があったものとみなすこととされた。この場合相続開始の時に被相続人が有していた財産価額（債務及び葬式費用を控除したもの）が 30 万円以下であるとき、またはその年中に同 1 人に対してなした贈与に係る財産の価額が 3 万円以下のときは適用せず、著しく低額の対価で資産の譲渡があった場合には、譲渡の時の価額により資産の譲渡があったものとみなすこととされた。」

「相続した資産の取得価額

相続、遺贈または贈与により取得した資産は、山林所得または譲渡所得の計算上相続人、受遺者または受贈者が相続、遺贈または贈与の時ににおいてその時の価額により取得したものとみなす。（従前は、相続人、受贈者または受遺者が引き続きこれを有していたものとされていた。）」

「相続による譲渡所得税の延納

相続の開始により資産の譲渡があったものとみなされる場合、納税義務者の納付すべき所得税のうち、当該資産の譲渡に係る部分の税額が 3 万円以上で、金銭で一時に納付することが困難なときは、申請により、納付を困難とする金額を限度として、担保を提供させ、3 年以内の延納を許可することができることとされた。

同上物納

同上の場合には、申請により、納付を困難とする金額を限度として物納を許可することもできることとされた。」

課税することに無理があるとして、相続及び相続人への遺贈の場合について、みなし譲渡課税が廃止され(取得費引継方式に復帰)、併せて、みなし譲渡課税における所得税の延納・物納制度が廃止された⁽³⁵⁾。

また、昭和26年に講じられたみなし譲渡所得等の非課税措置の対象に、民法の規定により設立された法人その他公益を目的とする事業を行う法人に対する贈与又は遺贈が追加された。

ハ 昭和28年

有価証券の譲渡による所得が非課税とされ、新たに有価証券取引税が課税されることとされた。また、譲渡所得の2分の1課税が復活した。

ニ 昭和29年

包括遺贈の場合について、みなし譲渡課税が廃止された。相続の場合と同様の理由によるものと考えられる。

ホ 昭和33年

被相続人からの死因贈与の場合について、みなし譲渡課税が廃止された。

ヘ 昭和37年

個人に対する贈与、遺贈(包括遺贈及び相続人に対する遺贈を除く。)

(35) 昭和27年の税制改正に関する説明は次のとおりである(大蔵省主税局調査課・前掲注(29)346頁)。

「みなす譲渡所得の改正

相続等によって山林その他の資産の移転があった場合には、相続の時に、その時の価額により被相続人から相続人に資産の譲渡があったものとみなし、相続税の外に譲渡所得税が課税されていたが、これは相続税の負担が重い上にさらに負担を加重する結果となり、所得が現実に金銭化されないのに課税することは無理な点もあるので、相続の場合のみなす譲渡所得の課税は廃止され、被相続人の相続人に対する遺贈以外の遺贈または贈与があった場合に限りみなす譲渡所得として課税することとされた。もっとも相続によって取得した場合でも、相続人がこれらの資産を譲渡した場合の取得価額の計算については被相続人の取得価額を承継することとなっているので、相続の場合のみなす譲渡を廃止したとはいっても、実際には所得が実現されるまで課税を延期したものである。」

及び死因贈与（相続人に対する死因贈与を除く。）並びに低額譲渡の場合について、みなし譲渡課税と取得価額の引継ぎとの選択制が採用された。取得価額の引継ぎは、価額把握のため、贈与等の明細を記載した書面の提出を要件として認められた。このとき、法人に対する贈与等が選択制の対象とならないことについては、法人経理との関係で実務的に無理のないようにするとの配慮があったものとされる⁽³⁶⁾。

ト 昭和 40 年

限定承認に係る相続及び包括遺贈について、みなし譲渡課税が復活した（所税 59 条）⁽³⁷⁾。

(36) 米山鈞一「所得税法の改正について」税務弘報 10 巻 6 号『改正税法詳解特集号』24 頁（1962）は、次のように説明する。

「法人が贈与等をした場合には法人の経理における伝統的な考え方から含み益を益金に計上しなければならないものとされており、これをやめることは株主等の保護の理念のうえに立つ法人の特殊性と寄附金の損金算入限度との関係から困難な問題がある一方、仮に個人から法人に対する贈与等についても前述の取得価額の引継ぎを認めると、贈与等をした者が法人であるかどうかで取扱を区別しなければならないという手続の煩雑な面があるほか、法人が贈与等を受けた場合にはその取得価額自体に経理上の難点が多く、無理に取得価額の引継ぎを行なうとしても、贈与益を計上させた後に借方に特別勘定を設けて圧縮記帳をさせる等の常識的にも、法人の会計慣行にもそぐわない方法によらなければならないという問題があるため、結局、実務的に無理がなく、また考え方としても、従来最もみなし譲渡課税につき問題のあったのは主として個人間の贈与等であるというところから、今回のみなし譲渡課税制度の廃止を個人間の贈与等に限ったものと思われる。」

(37) 国税庁『昭和 40 年改正税法のすべて』35 頁は、次のように説明する。

「……、資産を相続する場合には、一般の相続のほか、限定相続をする場合があります。限定相続の場合に、従来の課税方式をとるときは、限定相続が相続によって特に財産の限度において被相続人の債務を弁済する（民法第 922 条）ものであるにもかかわらず、被相続人において発生した譲渡所得、すなわち被相続人が本来納付すべき所得税を相続人が相続によって取得した財産の限度をこえて納付しなければならない結果を生じ、限定相続の趣旨にそぐわない結果を招来することになります。

そこで、今回の改正において、その欠陥を是正する趣旨から、限定相続の場合には、みなし譲渡所得の課税を行なうこととし、譲渡所得に対する所得税を被相続人の債務として限定相続によって得た財産の限度においてこれを弁済させることとせられたのであります（法第 59 条）。もともと、限定相続の場合でも、贈与や遺贈等の場合と同様に、相続人がみなし譲渡所得の課税を受けないために書面を提出すれ

チ 昭和 45 年

みなし譲渡課税の対象を順次縮小して取得価額の引継ぎ方式に改めた結果、相続財産の譲渡が相続の直後に行われる場合には、相続人たる納税者に対して、相続税と被相続人の保有期間中に生じた所得に係る譲渡所得税とが課される場合が生じ、これが二重課税との批判を招くこととなる。これを受け、相続財産に係る譲渡所得の課税の特例措置（いわゆる取得費加算の特例）（税特措 39 条）が講じられた⁽³⁸⁾。

ば、みなし譲渡所得課税は行なわず、取得価額の引き継ぎを認めることになっています（法第 58 条第 2 項。）」

- (38) 取得費加算の特例措置は、昭和 45 年の税制改正において、所得税と相続税との二重課税は否定しつつも、納税者感情に配慮し、執行可能な納税緩和措置を選択した結果として導入されたものである。国税庁『昭和 45 年改正税法のすべて』62-63 頁には、次の記述がある。

「昨年の税制調査会でも、引き続きこの問題について検討が行なわれ、たしかに所得課税である所得税と財産課税である相続税との間において、直ちに二重課税といった問題に発展するとは考えられないにしても、……納税者の納得をえられない面をしん酌することもまた必要と認められ、とくに、現実問題はともかくとして、理論的には相続税と所得税とが 100%を上回って課税される……こともあるという現行の仕組みは、税制としても説明が困難であるといった事情から、何らかの調整を講ずべきであるという結論が得られました。

この場合の調整方法としては、税制調査会で検討されたのは、次の 4 つの方法でした。

- ① 相続財産を処分した場合、譲渡所得の計算上、相続税評価額を取得価額とみなす案
- ② 相続財産を処分した場合、譲渡所得の計算上、その相続財産にかかる相続税額を取得経費に準じて差し引く案
- ③ 相続税課税に際して、被相続人の譲渡所得税額を計算し、これを相続税評価額から債務控除として差し引く案
- ④ 相続の段階で被相続人について譲渡所得が実現したものとして所得税の課税を行なうとともに、その所得税額を相続税評価額から債務控除として差し引く方法と、現行のように被相続人に対する譲渡所得課税を行なわず、取得価額を引き継ぐ方法とのいずれかの選択を相続後一定期間内に限って認める案

これらの各種の案について検討が行なわれた結果、③や④の案は税制上理論的ではあるが、かつて昭和 25 年および昭和 26 年にシャープ勧告にもとづいて実施された方法と大同小異であり、当初述べたような納税者の批判の解消にはほとんど役立たないと思われる難点があり、また、一方、①の方法による場合には、納税者の納

リ 昭和 48 年

個人に対する贈与等におけるみなし譲渡課税の選択制度が廃止され、これにより現行制度の姿となった⁽³⁹⁾。

(4) 受贈益に対する課税

包括的所得概念の下では、前述のとおり、資産の無償譲渡を受けた側についても所得（受贈益）を認識することとなる。所得税法上、受贈益は一時所得に該当するが、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）については相続税・贈与税の課税対象とされるため、二重課税の調整を図る観点から所得税を課さないこととされている（所税 9 条 1 項 15 号）。したがって、所得税の対象とされる受贈益は、法人から贈与を受けたものとなる（所基通 34-1 (5)）。

所得税法におけるこの非課税規定は、昭和 22 年の所得税法第二次改正（昭和 22 年法律第 142 号）において一時所得に対する課税が始められた際に設けられたものである。なお、当時は、相続税・贈与税について、今日のような遺産取得課税の体系ではなく、遺産課税の体系が採られ、贈与税

得は得やすいにしても、相続直前に資産を譲渡した者（この場合にはもちろんその譲渡所得について所得税が課税され、所得税引後の現金が相続税の課税標準とされることとなります。）との負担のバランス等、税制上説明が困難な面を生じ、さらに、納付すべき相続税がなかった場合の相続財産の取扱い等税務執行上も困難な問題が予想されるといった問題があり、結局、上記②の案によって調整措置を講ずることとされたものです。」

(39) 国税庁『昭和 48 年改正税法のすべて』23-24 頁は、次のように説明する。

「……、最近におけるみなし譲渡課税の状況からしますと、贈与者に譲渡所得課税が行なわれるという意識が乏しいのが実情であり、また、税務署の通知によってほとんどすべての人が明細書の提出を行っているという現状にあります。

さらに、個人間の贈与は、親族間で行なわれるのが通常で相続の場合と同様に画一的に取得価額の引継ぎ制度としても問題はないと考えられますし、また、取得価額、取得時期の確認の問題は、相続の場合でも同じ問題であり、登記原因の調査によって贈与等の確認は可能であるとも考えられます。

そこで、今回、贈与等の場合についても、すべて取得価額の引継ぎによる課税の繰延べを行ない、みなし譲渡課税は行なわないことに改められました（所得 59、60）。」

は贈与者に対して課税する仕組みとなっていたため、現行制度の下のように、同一の者に対して二重に課税される訳ではなかった。それにもかかわらず、当時、これらのものが非課税とされたのは、「広い意味での二重課税の調整の他に、相続、贈与等による恩恵的利得は所得に含まれないとする伝統的な所得概念の影響があったことも考えられる」とされる⁽⁴⁰⁾⁽⁴¹⁾。

3 法人税

(1) 所得計算の通則

法人税法は、法人税の課税標準を「各事業年度の所得の金額」と定めるとともに（法税 21 条）、内国法人の各事業年度の所得の金額は「当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額」と定めている（法税 22 条 1 項）。

各事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産譲受けその他の取引」に係る収益の額と定めている（法税 22 条 2 項）。収入という形態で所得を捉えた上で別途、相続、贈与等による資産の移転について特例措置を講じている所得税法とは異なり、法人税法は、所得金額計算の通則規定の中で、無償の取引からも益金を構成する旨定めている⁽⁴²⁾。しかし、法人税法第 22 条第 2 項は、取引に係る収益として益金

(40) 注解所得税法研究会・前掲注（22）798－799 頁。

(41) 包括的所得概念を唱えるシャンツは、「相続・遺贈・贈与も、それを受け取る人の支払い能力を増加させる以上、全面的に所得課税の対象とすることが望ましいとしながら、こうした相続・遺贈・贈与がすでに相続税あるいは贈与税の課税を受けているとすれば、所得税によってさらに打撃を与える理由はない」としている。これに対して、サイモンズは、「たとえ相続税、贈与税などといった他の租税に租税体系上不完全な点があったとしても、相続・遺贈・贈与にたいする所得税を免税にする理由にはあたらぬ」として、シャンツの主張を退けている（篠原・前掲注（11）84 頁）。

(42) 法人税法第 22 条第 2 項の無償取引に関する見解としては、「二段階説（有償取引同視説）」、「適正所得算出説」、「キャピタルゲイン説（実態的利益存在説）」といった諸説があるが、各説の相違やそれに対する評価については、ここでは立ち入らな

を捉えているが、取引の観念は、自己以外の者との関係において初めて成立するものであるため、法人税法においても、原則として、実現した利得のみを課税の対象としているものと解されている⁽⁴³⁾。

このように、この法人税法第 22 条第 2 項は無償で役務提供を受ける場合を除き、無償取引からも益金が発生すると定めているので、資産を無償で譲渡した法人及び無償で取得した法人の双方において、資産の時価相当額が益金の額に算入されることとなる。また、資産を低額で譲渡した場合や低額で譲り受けた場合についても、法人税法第 22 条第 2 項に規定する取引に含まれるものと解され、資産を低額で譲渡した法人においては資産の時価相当額が、低額で取得した法人においては資産の時価相当額との差額部分がそれぞれ収益として益金の額に算入されることとなる。

一方、資産の無償・低額譲渡により益金の額に算入された資産の時価相当額は同時に損金の額をも認識することとなるが（法税 22 条 3 項）、このような支出は法人税法第 37 条第 7 項及び第 8 項に規定する「寄附金の額」⁽⁴⁴⁾に該当し、一定の損金算入限度額⁽⁴⁵⁾を超える部分の金額は、損金の額に

い。なお、これについて論じたものとして、金子宏「無償取引と法人税—法人税法二二条二項を中心として—」『所得課税の法と政策 所得課税の基礎理論下巻』318 頁（有斐閣、1996）、圖子善信「法人税法 22 条 2 項の無償取引の解釈について—本規定は租税回避の否認規定か—」『税大ジャーナル 4』21 頁（税務大学校、2006）。

- (43) 金子宏教授は、「法人税法は、課税対象たる所得を、益金の額から損金の額を控除した金額と規定した上、益金を、資本等取引以外の取引に係る収益の額としてとらえている（法税 22 条 1 項、2 項）。取引（transaction）の観念は、自己以外の者との関係において初めて成り立つものであるから、ここでも、未実現の利得は原則として課税の対象から除かれている、と解さざるを得ない。」と述べておられる（金子・前掲注（10）74 頁）。
- (44) 法人税法第 37 条第 7 項は、「寄附金の額は、寄附金、抛出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。……）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。」と定めている。
- また、同条第 8 項は、「資産の譲渡又は経済的な利益の供与……の対価の額が当該

算入されないこととなる（法税 37 条 1 項）。

（2）資本等取引

各事業年度における取引に係る収益及び損失の額であっても、それらが資本等取引により生じたものである場合には、所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入されることはない（法税 22 条 2 項、3 項）。

資本等取引は、「法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引」と「法人が行う利益又は剰余金の分配」とに分けられる（法税 22 条 5 項）。このうち前者については、企業会計や会社法の考え方、すなわち、資本維持の要請から資本取引と損益取引とを厳格に区別し、企業の利益や損失は損益取引のみから生じ、資本取引からは生じないという考え方を前提とし、資本等取引による収益及び損失を益金及び損金の範囲から除外している⁽⁴⁶⁾。

資本等取引の主な構成要素である「資本金等の額」について、法人税法は「法人が株主等から出資を受けた金額」⁽⁴⁷⁾と定めるにとどめ（法税 2 条 16 号）、その細目を政令に委任している。そして、政令では、資本金等の額は、「資本金の額又は出資金の額と、前事業年度までの資本金の額又は出資金の額以外の資本金等の額の増減額及び当該事業年度の資本金の額又は

資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額」は寄附金の額に含まれると定めている。

(45) 主な損金算入限度額は、次のとおりである（法税令 73 条 1 項）。

- ・普通法人：「当該事業年度終了の時における資本金等の額を 12 で除し、それに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額の 1,000 分の 2.5 に相当する金額」と「当該事業年度の所得の金額の 100 分の 2.5 に相当する金額」との合計額の 2 分の 1 に相当する金額
- ・公益法人等（学校法人、社会福祉法人及び更生保護法人を除く。）：当該事業年度の所得の金額の 100 分の 20 に相当する金額

(46) 金子・前掲注 (4) 247-248 頁。

(47) 従来、法人税法上の払込資本は法人の資本の金額又は出資金額と資本積立金額の合計額とされ、また、この資本積立金額はその増減によって規定されていたが、会社法の制定を機に、平成 18 年度の税制改正において本規定に改められ、概念の明確化が図られている（ファイナンス別冊『平成 18 年度税制改正の解説』242 頁参照）。

出資金の額以外の資本金等の額の増減額とを合計した金額」としている（法税令8条）⁽⁴⁸⁾。

資本金の額又は出資金の額以外の資本金等の額としては、「株式の発行又は自己の株式の譲渡をした場合に払い込まれた金銭の額及び給付を受けた金銭以外の資産の価額その他の対価の額に相当する金額のうち資本金又は出資金として計上しなかった金額」を始め、種々の項目が政令において限定列挙されている。その主なものは合併、分割等の企業組織再編成に関連するもの⁽⁴⁹⁾であるが、それらとは性質を異にするものに、医療法人の受ける受贈益がある。すなわち、財団である医療法人又は社団である医療法人で持分の定めがないものがその設立について贈与又は遺贈を受けた金銭の額又は金銭以外の資産の価額は、法人税法上、資本金等の額を構成し、法人税の課税対象外たる「資本等取引」に該当することとされている（法税令8条1項14号）。ただし、後述（次節2(2)）する、相続税法第66条第4項《公益を目的とする事業を行う法人に対する課税》の規定によりこれらの資産につき贈与税・相続税を納付する場合には、その贈与税・相続税の額に相当する金額は除外される（法税令8条1項14号かっこ書）。

医療法人の受ける受贈益に関するこの取扱いは、昭和40年度における法人税法の全文改正の際に、資本金等の額を構成する資本積立金額に含むこととされ現在に至っているものであるが、資本積立金額に含むこととされた趣旨について、当時の解説は次のとおり説明している。

「……、法人税法上、持分の定めのない法人については、通常収益事業課税を行なっているため、設立時または、事業継続中に受けた寄付金については、いずれも、実際問題としては、法人税の課税が生じないこととな

(48) ファイナンス・前掲注(47) 242頁。

(49) 平成13年度の税制改正にて創設された組織再編成税制の中で、資本積立金額及び利益積立金額について、非適格組織再編成と適格組織再編成のそれぞれの場合における増加又は減少について定める等の抜本的な整備が行われている（国税庁『平成13年改正税法のすべて』156-160頁）。

っています。

しかし医療法人については、持分の定めのないものも、医療法人の性格上これに普通法人と同様の全部課税を行うこととしており、この趣旨からは医療法人の受ける寄付金はすべて所得であって課税の対象となります。

ただ、設立のため受けた寄付金まで法人税法上課税することについては、一般通念にそぐわない点もあるので、今回の改正においては、特に設立時に受ける寄付金に限り、この受けた額を資本積立金額とすることにより、後述する法第 22 条の規定により課税しない措置を講ずることとしたものであります。

なお、持分の定めのない医療法人がその事業継続中に受ける寄付金は、たとえそれが資本の追加的性格を有する場合があっても、医療法上資本という概念のない医療法人については、これを他の一般の贈与を受けた場合と区別することは事実上困難であるため、法人税法上もこれを資本積立金の増加として取り扱うことは難しく特別の措置を講じないこととされています。⁽⁵⁰⁾

この説明によると、医療法人の受ける受贈益は法人税の課税対象となることを認めつつも、事業活動を始めるための原資である法人設立のための寄附金にまで法人税を課税することは適当ではないとの考え方から、政策的に、特別の措置を講じたものであることが窺われる。

なお、このような考え方は持分の定めのない他の法人にも一般的に当てはまるのかどうかといった点についてであるが、法人税法における資本金等の額とは、前述のとおり、法人が株主等から出資を受けた金額のことであり、また、株主等とは「株主又は合名会社、合資会社若しくは合同会社の社員その他法人の出資者」(法税 2 条 14 号)のことを指すため、法人税法第 22 条第 2 項で益金の額から除外される「資本等取引」の概念が、持分を観念しない非営利法人について直ちに妥当し得るかは明らかではない

(50) 国税庁『昭和 40 年改正税法のすべて』99 頁。

⁽⁵¹⁾。しかし、上記の解説にあるとおり、非営利法人については基本的に収益事業から生じた所得以外の所得には課税されないため、非営利法人の所得金額の計算上、資本等取引を構成する実際的な必要性が存在しなかったのである。

4 資産の無償・低額譲渡に係る課税の主体としての「法人」の取扱い

(1) 所得税

所得税の納税義務者はいうまでもなく個人であるが、一定の法人も所得税の納税義務者とされている（所税5条3項、4項）。これは、所得税法が源泉徴収の対象とする所得のうち個人及び法人の双方に帰属し得るものについては、源泉徴収の技術や徴収確保の見地から、法人に対して支払われたものも源泉徴収の対象としており（所税212条3項）、その前提として、その支払を受ける法人に所得税の納税義務を負わせているものである（所税174条、175条）⁽⁵²⁾。しかし、源泉徴収の対象とされるものは専ら利子や配当等であるため、資産の無償・低額譲渡を受ける主体として法人を捉えた場合には、法人税法における法人の取扱いが考察の主たる対象となる。

なお、法人を譲渡の相手方として捉えた場合には、所得税法はみなし譲渡課税（所税59条）という特別の定めを置いていることは既に述べたとおりである。

(2) 法人税

法人税法は、内国法人を、①公共法人、②公益法人等、③協同組合等、④人格のない社団等、⑤普通法人の5種類に分類し、課税所得等の範囲や税額の計算方法において異なる取扱いを定めている。

① 公共法人

公共法人とは、法人税法別表第一に掲げる法人をいうものされ（法税

(51) 同様の指摘をするものとして、藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析（一）—政策税制の租税法学的考察—」國家学会雑誌117巻11・12号1046頁（2004）。

(52) 所得税法の別表に掲げる公共法人等については、非課税とされている（所税11条、別表一第1号）。

2条5号)、地方公共団体や国立大学法人などが個別に列挙されている⁽⁵³⁾。これらの法人については、法人税法第4条第3項における「公共法人は、……、法人税を納める義務はない」との定めにより、法人税が完全に免除されている。

② 公益法人等

公益法人等とは、法人税法別表第二に掲げる法人をいうものとされ(法税2条6号)、民法第34条に規定する社団法人及び財団法人のほか、学校法人、社会福祉法人、宗教法人等が個別に列挙されている。これらの法人に共通することは、各法人の根拠法において、いわゆる公益を目的とする法人で非営利、すなわち剰余金の配当が禁止され、また、残余財産は国に帰属するか又は同種の事業を営む法人に帰属する旨の規定が置かれていることである⁽⁵⁴⁾。

公益法人等については、その所得のうち収益事業⁽⁵⁵⁾を営む場合から生じた所得のみが課税の対象とされ、それ以外の所得は課税の対象から除外されている(法税4条1項ただし書、7条)。収益事業からの所得が課税の対象とされるのは、同種の収益事業を行う営利法人の競争条件を特に不利にしないためとされる。また、法人税額の計算上、22%の軽減

(53) 公共法人を列挙する基準については、列挙されている法人の共通項から次のことが考えられる(武田昌輔監修「DHCコンメンタール法人税法1」586-587頁(第一法規出版))。

「(1) 公共法人と考えられるもの……例えば、これには都道府県の地方公共団体が該当する。

(2) 政府の代行的機関であること……いいかえれば、本来政府がみずから行うべきことを代行させる目的で設立したものであり、これには、公社等が該当する。

(3) 公益性が著しく高いもの……これには日本放送協会等が該当しよう。

このような点から、一般に国において出資しているものが多く、また配当は当然禁止され、その残余財産は原則として国に帰属するという事になっているのである。」

(54) 武田・前掲注(53)598頁。

(55) 収益事業とは、販売業、製造業その他の政令で定める事業で継続して事業場を設けて営まれるものをいう(法税2条13号)。政令では、物品販売業、不動産販売業、金銭貸付業等の33業種の事業が限定列挙されている(法税令5条)。

税率が適用される（法税 66 条 3 項）。

このような取扱いは、シャープ勧告に基づく昭和 25 年の税制改正において、全面的に公益法人等に対して課税することとされたのがその始まりとされる⁽⁵⁶⁾。

(56) まず、シャープ勧告は、公益法人等に対する課税について、当時、非課税法人が約 30 万で法人総数の半分にも及んでいることを指摘し、「多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し、一般法人ならびに個人と直接競争している。もし、利益がなかったとすれば、または非課税法人がその利益を全部分配したとすれば、非課税法人の収益事業は、さして重要な問題とはならない。……しかしながら、現地調査によると、このような非課税法人の上げる利益金はその活動を更に拡張するか、または饗宴のために消費されていることが明らかにされている。……非課税法人の収益事業によって得られるこの所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである。」と指摘し、従来の非課税制度に変えて次のような個別審査による免税制度を導入することを勧告している（日本税理士会連合会・前掲注（25）第 6 章 法人、B 節一非課税規定の排除、82・83 頁）。

- ① 租税法規は、まず、法人が租税を全部または一部免除されて運営され得る目的および趣旨を明瞭かつ具体的に規定されるように改正されるべきである。
- ② 大蔵省は、法人がかかる法的免除を付与すべきか否かを決定する唯一の権限を与えられるべきである。
- ③ 免税を要求しようとする一切の法人は、免税証明書の交付を大蔵省から受けることを必要とすることとすべきである。
- ④ 免税の資格は、当該法人の過去の活動が関係法規のもとにおいて免税を認められるべき理由があるかどうかを判定するために、3 年毎に審査されることになるであろう。
- ⑤ 非課税法人を含むあらゆる法人が、毎年その一切の収入および支出を網羅する申告書を提出するよう、その適用範囲を拡張すべきである。

昭和 25 年の税制改正は、このシャープ勧告の指摘を受けて、公益法人等全般に対する収益事業課税が措置されたが、同勧告が支持する個別審査による免税制度ではなく、現在の課税対象とされる収益事業の範囲を列挙する方式が採用された。この措置については次のような説明がなされている（大蔵省主税局調査課・前掲注（29）266 頁）。

「戦後の急激な物価騰貴のため、多くの公益法人は従来程度の収入を得ていたのでは本来の公益事業遂行の資金を賄うことが困難となったので、従来営利的事業を行わず、もっぱら一般の寄附金等によって事業を行っていた公益法人も新たに営利的事業を行うこととなり、また従来からの営利的事業も拡張する傾向が顕著になってきた。元来公益法人が営利的事業を行うのは、その本来の目的たる公益事業を遂行する上のやむを得ない手段たるべきであって、公益法人の行う営利的事業が本来

③ 協同組合等

協同組合等とは、法人税法別表第三に掲げる法人をいうものとされ(税法2条7号)、農業協同組合、漁業協同組合等の協同組合や農林中央金庫、信用金庫等の金融機関などが個別に列挙されている。

協同組合等は全ての所得が課税対象とされるが、組合員の共同の利益の増進を目的とするものであるため、法人税額の計算上、公益法人等の場合と同様の軽減税率(22%)が適用される(税法66条3項)。

④ 人格のない社団等

人格のない社団等とは、法人でない社団又は財団で代表者又は管理者の定めがあるものをいい(税法2条8号)、法人税法の規定の適用上、法人とみなされる(税法3条)。この取扱いは、個人でも法人でもない「人格のない社団等」に対して税法適用上の空白を埋めるため、昭和32年の改正において導入されたものである⁽⁵⁷⁾。いわゆる任意の団体が該当し、具体的には、同窓会やPTAなどが考えられる。

人格のない社団等については、公益法人等の場合と同様に、その所得のうち収益事業を営む場合から生じた所得のみが課税の対象とされ、そ

の事業遂行を賄ってなお余りあるという段階に至ると、それは公益法人の行う営利的事業としては行き過ぎであるともいえるし、一般の営利法人の行う事業との間に、一方は法人税が非課税であり、一方は課税されるという関係から著しい不均衡を生ずるに至った。そこで公益法人に対する法人税課税問題が台頭するに至ったのであるが、その課税方法として、個々の公益法人の事業の内容により、その事業が非常に公共性が強いときはたとえ収益事業を行っても課税せず、また公共性に乏しいときはその事業の全部に対し課税するという方法も考えられた。しかしすべての公益法人についてその事業を精査し、公共性の強弱を判断することは事実上不可能に近いので、改正税法においてはすべての公益法人を一律に課税法人とし、その収益事業から生ずる所得に対してのみ法人税を課税することとし、……。」

- (57) 所得税法においても法人税法に対応する規定が設けられ、人格のない社団等は、所得税法の規定の適用上、法人とみなされる(所税4条)。これにより、個人とみて課税されることはない一方、源泉徴収の関係では法人と同様に扱われる。

なお、相続税法においては、所得税や法人税よりも前に、既に昭和25年の全文改正において、人格のない社団等を個人とみなして相続税・贈与税を課税する措置を講じている(相続66条1項、2項)(第2節2(2)参照)。

れ以外の所得は課税の対象から除外されている（法税4条1項ただし書、7条）。ただし、法人税額の計算については、軽減税率（22%）の適用は所得金額のうち800万円以下の部分のみであり、所得金額が800万円を超える部分については、通常の税率（30%）が適用される（法税66条1項、2項）。

⑤ 普通法人

普通法人とは、上記①から③までに掲げる法人以外の法人をいい、人格のない社団等を含まないものとされている（法税2条9号）。その中心は株式会社や持分会社といった営利法人であるが、相互会社や中間法人、医療法人⁽⁵⁸⁾も普通法人に該当する。

中間法人や医療法人といった持分の定めのない法人が普通法人に該当することについて、先程、法人税法第22条第2項で益金の額から除外される「資本等取引」の概念が持分を観念しない非営利法人について直ちに妥当し得るかは明らかではないことについて触れたが、これに関連して、現在の「普通法人」に対する法人課税のルールは、株式会社に対する課税ルールとしては適切であっても、他の法人類型に適用することが必ずしも妥当ではない場合があることも指摘されているところである⁽⁵⁹⁾。

普通法人は全ての所得が課税対象とされ、法人税額の計算上、通常の税率（30%）が適用されるが、資本金の額若しくは出資金の額が1億円

(58) 平成18年の医療法改正（良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律（平成18年法律第84号））により、平成19年4月1日以降に設立することのできる医療法人については、残余財産の帰属は国や地方公共団体、医療法人その他の医療を提供する者であって厚生労働省令で定めるものに対して行われることとされたため（新医療法44条4項）、出資持分の定めのない法人に限られることとなり、出資持分の定めのある社団医療法人（出資額限度法人を含む。）の設立はできないこととされた。なお、経過措置により、平成19年4月1日前に設立されている出資持分の定めのある法人は、当分の間、そのまま存続することができることとされている（改正法附則10条4項）。

(59) 藤谷・前掲注(51)1047頁(2004)。

以下の法人又は資本若しくは出資を有しないもの（相互会社を除く。）については、所得金額のうち 800 万円以下の部分は軽減税率（22%）が適用される（法税 66 条 1 項、2 項）⁽⁶⁰⁾。

なお、特定非営利活動法人（いわゆる NPO 法人）も、法人税法上、普通法人に該当するが、根拠法である特定非営利活動促進法において課税の特例措置が講じられており、法人税法上の公益法人等とみなされる（促進法 46 条 1 項）。従って、収益事業を営む場合から生じた所得のみが課税の対象とされるが、軽減税率の適用はなく、通常の税率（30%）が適用される⁽⁶¹⁾（同）。

次に、我が国の法人の大部分は同族会社で占めている⁽⁶²⁾が、同族会社は、少数の株主の支配の下で、利益を会社内部に留保して恣意的な配当の繰延べ等を行うことにより、株主に係る所得税の負担を軽減することが可能である。そこで、法人税法は、法人形態と個人形態による税負担の差を是正するため、特定同族会社（1 株主等による持株割合等が 50% を超える会社）については、通常の法人税の他に一定の内部留保利益に対して特別の法人税⁽⁶³⁾を課すこととしている（特定同族会社の特別税率（いわゆる留保金課税））（法税 67 条）。この措置は昭和 29 年の税制改

(60) 財団又は持分の定めのない社団たる医療法人のうち公益の増進に著しく寄与すること等の要件を備えるものとして国税庁長官の承認を受けたもの（特定の医療法人）については、22%（連結親法人については 23%）の税率を適用する特例措置が講じられている（税特措 67 条の 2、68 条の 100）。

(61) 他に同様の取扱いがされる法人として、次のものがある。

- ① 地方自治法第 260 条の 2 第 1 項の認可を受けた地縁による団体（同条 16 項）
- ② 建物の区分所有等に関する法律第 47 条第 2 項に規定する管理組合法人（同条 13 項）
- ③ 政党交付金の交付を受ける政党等に対する法人格の付与に関する法律第 7 条の 2 第 1 項に規定する法人である政党等（同法 13 条 1 項）

(62) 平成 17 年現在、法人の数は 258 万社を超えるが、そのうち約 244 万社（94%）は同族会社である（国税庁企画課『平成 17 年分 税務統計から見た法人企業の実態』157 頁）。

(63) 3 段階の超過累進税率（10、15、20%）で課税される（法税 67 条 1 項）。

正において講じられたものであるが、その必要性についてはシャウブ勧告において既に指摘されていた⁽⁶⁴⁾。この措置の最近の動きを見ると、平成 18 年度改正において、中小企業の財務基盤の強化を図る観点から、合理的な内部留保を行う中小法人が適用対象となることのないようにするなどの見直しがなされたほか、平成 19 年度改正では、更に、資本金又は出資金の額が 1 億円以下の特定同族会社が適用対象から除かれることとされた。この平成 19 年度改正での見直しは、「依然として、同制度（留保金課税制度）に対しては企業の財務基盤の強化を阻害する面が残っているとの指摘がある」⁽⁶⁵⁾ことや「経済活性化の観点から、資金調達面での制約を受ける中小企業の資本蓄積を促進していくことが重要になっており、さらに、ベンチャー等の技術革新を支援し、競争力強化を図るといった政策的要請がある」⁽⁶⁶⁾ことを踏まえたものとされるが、これにより、この措置の適用範囲は著しく狭くなった。

また、法人税率については、これを引下げるべきとの議論が盛んに行われてきている。政府税制調査会における平成 19 年度改正の審議においても、「経済活性化に向けた税制の検討にあたっては、財政健全化との両立という視点や公平・中立・簡素の租税原則を踏まえ、国際的な競争条件を揃え、イノベーションを加速し、オープンな姿勢をとることが重要である」との観点から、今後の検討課題の一つとして法人実効税率の引下げが提起されているところであり⁽⁶⁷⁾、このような方向性の議論は今後も続くものと考えられる。

(64) シャウブ勧告は、留保利益の累積額に対する利子付加税を勧告していた（日本税理士会連合会・前掲注（25）第 6 章 法人、A 節—普通法人税、77 頁）。

(65) 税制調査会平成 18 年 12 月「平成 19 年度の税制改正に関する答申—経済活性化を目指して—」4 頁。

(66) 税制調査会平成 18 年 12 月・前掲注（65）4 頁。

(67) 税制調査会平成 18 年 12 月・前掲注（65）2 頁。

第2節 相続税・贈与税

1 現行相続税法の構造

我が国の相続税法は、明治38年に制定され、当初は被相続人の遺産全体を課税対象とする「遺産課税方式」を採用していたが、シャープ勧告に基づく昭和25年の全文改正において、相続人が取得した遺産を課税対象とする「遺産取得課税方式」に変更されたほか、贈与税を相続税に吸収し、一生の贈与を累積して相続と合わせて課税する方式が採られた。その後、昭和28年には、一生累積課税は執行上の理由により廃止され、相続及び包括遺贈については遺産取得課税方式の下でその都度課税する相続税に、特定遺贈及び贈与については暦年による受贈者課税の贈与税に改められた。昭和33年には、遺産取得課税方式を採りつつも、税負担総額は各相続人の実際の取得にかかわらず法定相続人の数と法定相続分とによって一律に算出するという我が国独特の制度である「法定相続分課税方式」に改められ、現在に至っている⁽⁶⁸⁾。

純粋な包括的所得概念の下では、相続や贈与による財産の取得も所得の構成要素とされることは既に述べたとおりであるが、偶然にもたらされる所得である相続財産等は、他の所得とは性質が異なる面があるため、個人所得課税とは別体系の課税方法が求められる。このため、我が国では、所得税とは独立の税目として相続税・贈与税が存在する⁽⁶⁹⁾⁽⁷⁰⁾。

このような我が国の相続税・贈与税は、相続・遺贈や贈与といった事由による個人から個人への資産の無償の移転について、その取得者側に対して課される租税であり、資産の無償譲渡に係る課税の一局面を捉えて課税する租税であるといえる。

(68) 相続税法の沿革については、武田昌輔監修『DHCコンメンタール相続税法1』53の2-54頁（第一法規出版）。

(69) 税制調査会平成12年7月「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」291頁。

(70) 包括所得概念の下での相続税・贈与税について、シャンツ及びサイモンズの考え方は、前掲注(41)。

すなわち、相続税は、相続又は遺贈により財産を取得する個人に対し、その財産の取得の時点における時価を課税価格として課税される(相続1条の3、2条、11条)。また、相続税は、遺産の取得(無償の財産取得)に担税力を見出して課税する租税であり、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものと考えられている⁽⁷¹⁾。

一方、贈与税は、個人からの贈与により財産を取得した個人に対し、その財産の取得の時点における時価を課税価格として課される租税である(相続1条の4、2条の2、21条、21条の3第1項1号)。また、贈与税は、相続税の課税を前提に、生前における贈与を通じた相続税の課税回避を防止するという意味で、相続税を補完する役割を有するが、相続税と同様に、贈与による財産移転の機会を捉えてその財産に担税力を見出して課税するものでもある⁽⁷²⁾。

なお、生前における贈与を通じた相続税の課税回避を防止するという贈与税の側面は、当然のことながら、生前贈与に禁止的に作用するものであるが、平成15年度の税制改正において創設された相続時精算課税制度は、将来において相続関係に入る一定の親子間の資産移転⁽⁷³⁾について、生前贈与と相続との間で、資産の移転時期の選択に対する課税の中立性を確保する制度であり、生前贈与による資産移転の円滑化に資するものである(相続21条の9～21条の18)。

ところで、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

(71) 税制調査会平成12年7月・前掲注(69)290頁。

(72) 税制調査会平成12年7月・前掲注(69)291頁。なお、金子宏教授は、相続税の回避を封ずることを目的として贈与税が採用されたとの説明に関し、「もちろん、これは贈与税の歴史的ないし沿革的説明であって、理論的には、贈与による財産の取得は、取得者の担税力を増加させるから、それ自体として課税の対象とされるべきものである。」と述べておられる(金子・前掲注(4)433頁)。

(73) 贈与をした年1月1日において65歳以上の親から同日において20歳以上の子(推定相続人)への贈与が対象とされる(相続21条の9)。

は、原則として相続税・贈与税が課税されることはない。この場合、相続により財産を取得する者は、相続の本質からいって、当然自然人である個人に限られるが、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も懸念される。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の措置を別途講じている。

2 法人を介した相続税・贈与税回避を防止するための措置

(1) 会社に対して財産を贈与・遺贈した場合

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は、まず、所得税法や法人税法などと同様に、同族会社等の行為又は計算の否認規定が挙げられる。すなわち、同族会社等⁽⁷⁴⁾による経済的合理性を欠いた行為又は計算による税負担の不当な減少に対抗するため、同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合に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特別の関係がある者の相続税・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、これを否認して課税価格を計算し直すことができる(相続 64 条 1 項)⁽⁷⁵⁾。

(74) 法人税法第 2 条第 10 号(定義)に規定する同族会社又は所得税法第 157 条第 1 項第 2 号(同族会社等の行為又は計算の否認等)に掲げる法人をいう(相続 64 条 3 項)。

(75) 同族会社等の行為又は計算の否認規定の趣旨について、制度創設当時の解説書に次のような説明をしたものがある(泉美之松・栗原安『相続税富裕税の実務』126 頁(税務経理協会、1950))。

「(一) 一般的に言えば、会社に対して財産を正式の形で遺贈又は贈与するということは極めて稀であろうが、時価よりも低い価額で現物出資又は財産の譲渡をするとか或いは対価を受けずに会社に対してその債務を免除することは相当に多い。これらの事由に因って会社が財産を取得したときには、会社自身に対して法人税が課せられる訳であるから、相続税を課税する必要はない。併し、それによって会社財産が増加することによって、当該会社の株式又は出資の価額が増加することになるので、既述の如く、法第九条の規定によって、その株主又は出資者がその財産の出資者、譲渡者又は債務免除をした者から、その株式又は出資の価額が増加した部分に相当する金額の利益を受けたことになり、それだけ贈与又は遺贈に因り財産を

なお、主要株主からの財産の死因贈与や低額譲渡等は、同族会社が契約の当事者となるため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に行ったその会社に係る債務免除等は、株主の単独行為であるため否認の対象とはならない⁽⁷⁶⁾。

この否認規定は、シャープ勧告の指摘による昭和 25 年の相続税法の全文改正において設けられたものであるが、近年において、幾度かの改正がなされている。まず、平成 13 年度改正において、企業組織再編成税制の創設に伴い、企業組織再編成に伴う租税回避に対応するための規定が設けられた（相税 64 条 4 項）。また、平成 18 年度改正では、法人税等において同族会社等の行為・計算の否認規定の適用があった場合における対応的調整規定⁽⁷⁷⁾が設けられ（相税 64 条 2 項）、続けて、平成 19 年度改正では、新たな信託法の制定に伴い法人税法において設けられた法人課税信託⁽⁷⁸⁾につ

取得したものとみなされて相続税の課税を受けることになる。

(二) ところが、所謂同族会社の場合には、右の方法によって課税するだけでは不十分ことがある。特に今回の改正においては、相続税の税率が相当高率となったのでその課税を免れるために同族会社を利用する方法が採られることが予想される。例えば、父が百万円の価値のある財産を十万円と評価して現物出資し、子が十万円現金出資し、合わせて資本金二十万円の株式会社を創立したような場合には子の所有する株式の価額は額面より多くなるが、父の所有株式の価額が増加した分は父の死亡の時でないで課税できない。そこでこのような場合には、父の出資価額百万円と割当株式の額面額との差額は会社の父に対する負債として処理せしめておき、後に相続開始のとき一括課税するのが適当な場合がある。

このような場合に備えて、相続税法においても、所得税法及び富裕税法と同様、同族会社の行為又は計算の否認に関する規定が設けられている。」

(76) 金子・前掲注 (4) 443 頁。

(77) 法人税、所得税等における同族会社等の行為・計算の否認規定の適用があった場合において、その同族会社等の株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と特別の関係のある者の相続税・贈与税について更正又は決定を行う必要が生じたときは、相続税法第 64 条第 1 項の定めに基づいて行うものとされた（相税 64 条 2 項）。

(78) 法人課税信託とは次の信託をいい（法税 2 条 29 号の 2）、信託財産ごとに別の者とみなされ、個人である受託者を含め、会社でない受託者も会社とみなされて法人課税が行われる（法税 4 条の 6）。

① 受益権を表示する証券を発行する旨の定めのある信託

② 受益者等の存しない信託

いて、法人課税信託として会社とみなされた同信託の受託者又は受益者等が同族会社等に該当する場合には、この否認規定の適用がある旨を明らかにするための規定の整備等がなされている（相税 64 条 5 項）。

（2）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

① 趣旨及び概要

公益法人や人格のない社団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。すなわち、株式会社や持分会社といった営利法人のように全ての所得が法人税の課税対象とされる法人であれば、遺贈や贈与といった無償による資産の譲受けに係る収益は、所得金額の計算上、他の収益と同様に益金の額に算入され（法税 22 条 2 項）、法人税の課税対象とされるが、公益法人や人格のない社団等であれば、前述のように、収益事業から生じた所得以外の所得は法人税の課税対象とはされないため（法税 7 条）、資産の無償の譲受けに係る収益には法人税は課税されない。この点に着目して、公益法人や人格のない社団等に自己の資産を移転し、しかも、事実上これらの法人等を支配して資産の保全を図る一方、相続税・贈与税負担を回避することが可能となるため、これを防ぐ観点から、相続税法では、次の措置を講じている。

イ 公益法人等に係る課税

-
- ③ 法人が委託者となる信託で次に掲げる要件のいずれかに該当するもの
- イ 法人の事業の重要な一部等を信託し、かつ、その法人の株主が取得する受益権のその信託に係るすべての受益権に対する割合が 50% を超えることが見込まれていること。
 - ロ 信託の効力発生時等において、その法人又は特殊関係者が受託者であり、かつ、その効力発生時等において信託の存続期間が 20 年を超えるものとされていたこと。
 - ハ その信託の効力が生じた時において、その法人又は特殊関係者を受託者と、特殊関係者を受益者とし、かつ、その時において特殊関係者に対する収益の分配の割合の変更が可能であること。
- ④ 投資信託
- ⑤ 特定目的信託

(イ) 公益法人等から特別の利益を受ける者に対する課税

前節4(2)②にて述べた公益法人等(法税2条6号)その他公益を目的とする事業を行う法人で、その施設の利用、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設立者、社員、理事若しくは監事、その法人に対して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相続税法第64条第1項に規定する特別の関係(前述(1))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や遺贈があった場合、あるいはこのような法人の設立により受けた特別の利益が存する場合には、その法人から特別の利益を受ける者が、その財産(後述(次節3)の公益事業用財産として相続税・贈与税が非課税とされる財産(相税12条1項3号、21条の3第1項3号)を除く。)の贈与や遺贈により受ける利益の価額に相当する金額を、その贈与者・遺贈者から贈与・遺贈により取得したものとみなして、その者に相続税・贈与税を課税する(相税65条)。

(ロ) 公益法人等に対する課税

上記(イ)と同様の公益法人等その他公益を目的とする事業を行う法人に対し財産の贈与・遺贈があった場合、又はこのような法人の設立のために財産の提供があった場合において、その贈与・遺贈により贈与者・遺贈者の親族その他これらの者と相続税法64条1項に規定する特別の関係(前述(1))がある者の相続税・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ときは、その公益法人等を個人とみなして、これに相続税・贈与税を課税する(相税66条4項(同条1項及び2項の準用))⁽⁷⁹⁾。ただし、贈与・遺贈に係る財

(79) この規定の趣旨について、東京地裁昭和46年7月15日判決(行裁例集22巻7号963頁)は次のように述べている(同1001頁)。

「相続税法六六条四項の趣旨とするところは、公益法人等を設立するための財産の提供があり、または公益法人等に財産の贈与もしくは遺贈があった場合において、

産の価額が法人税法の規定により、その法人の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入される場合は除かれる(相税 66 条 4 項 かつこ書)。

(ハ) 両者の適用関係

同一の公益法人等に対し贈与・遺贈をした財産から個人が特別の利益を受ける場合について、上記(イ)と(ロ)の措置の重複適用が生ずることになるが、このように両者が競合する場合には、まず(ロ)の措置が適用され、その適用がない場合にはじめて(イ)の措置が適用される(相税 65 条 1 項)⁽⁸⁰⁾。なお、これらの措置の主な相違点は、相

その財産の提供者、贈与者または遺贈者の親族その他これらの者と特別の関係のある者が当該公益法人等の施設の利用、余裕金の運用、解散した場合の残余財産の帰属等について一切の権限を有し、財産の提供、贈与、遺贈により法形式としては当該提供、贈与、遺贈に係る財産の権利は公益法人等に移転するにもかかわらず、これらの者が当該提供、贈与、遺贈の後においても実質的に当該財産を管理して、あたかも公益法人等が当該財産の名義上の権利者たるにすぎないようなときは、実質的にはこれらの者が当該財産を有していると同様の事情にあるにもかかわらずこれらの者には相続税または贈与税が課されず、相続税または贈与税の負担に著しく不公平な結果を生じることとなるので、右のようなこれらの者の相続税、贈与税の回避を防止しようとするにあって、このような場合において、一般に相続税または贈与税は相続税法六六条四項の適用がある場合を除いては個人が個人からの財産の無償取得に対してのみ課税されることとなっている(相続税法一条、一条の二、二一条の三第一項一号参照)ので、立法の技術として右公益法人等を個人とみなし、公益法人等に対し財産の提供、贈与、遺贈があった時に当該公益法人等に対して相続税または贈与税を課税することとしたものと解せられる。したがって、もし公益法人等に対する財産の提供、贈与があっても、定款または寄附行為の定め、当該法人と提供者と贈与者等またはその親族その他特別関係者との関係、公益法人等の施設、資金の運用等の重要事項の決定、解散した場合の残余財産の帰属等の事情からみて提供、贈与等に係る財産が実質的にもこれらの者からの支配を脱し、これらの者に利益を享受せしめることがないような場合においてまで公益法人等に課税する趣旨でないことはいうまでもない。」

- (80) この具体的な事例としては、公益法人等に対する財産の贈与等に基因して、その贈与等をした者及びその者と特別関係がある者以外の者でその法人の設立者、社員、理事、監事若しくは評議員又はこれらの者と特別関係がある者に特別の利益を与えると認められる場合には、相続税法第 66 条第 4 項(上記(ロ)の措置)の適用はないが、特別の利益を受ける者に対して同法第 65 条(上記(イ)の措置)の規定が適用さ

続税・贈与税の納税義務者を誰に置いているかに現れている。すなわち、(イ)の措置は納税義務者はあくまで受益者である個人であり、課税対象となる利益の価額は受益者が与えられた特別の利益の実態により評価することとされるのに対し、(ロ)の措置は納税義務者は公益法人等自身であり、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）。

ロ 人格のない社団等に対する課税

代表者又は管理者の定めのある人格のない社団又は財団に対し財産の贈与・遺贈があった場合、あるいは当該人格のない社団又は財団を設立するために財産の提供があった場合には、当該社団又は財団を個人とみなして、これに相続税・贈与税を課する（相税 66 条 1 項、2 項）。ただし、贈与・遺贈に係る財産の価額が法人税法の規定により、その社団又は財団の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入される場合は除かれる（相税 66 条 1 項かつこ書）⁽⁸¹⁾。

② 沿革

イ シャウブ勧告での指摘

法人や人格のない社団等を利用した相続税・贈与税負担の回避を防止するとの考え方は、昭和 24 年のシャウブ勧告での指摘がその始まり

れる（公益法人通達 19）。

- (81) 人格のない社団等に対する課税の趣旨について、制度創設当時の解説書（泉ほか・前掲注（75）131 頁）は次のとおり説明している。

「法人格のない社団又は財団は、純粋の法人ではなく、また個人とも異なる。課税関係においてかかる人格のない社団又は財団を如何に取扱うかは、相当困難な問題を蔵しているが、所得税においては法律上規定はないが、従来からかかる社団又は財団は個人とみなして、その代表者又は管理者に対してその代表者又は管理者の固有の所得と区別して課税する取扱いにしている。相続税法の今回の改正においては、人格のない社団又は財団で代表者又は管理者の定めのあるものに対して財産の贈与又は遺贈があった場合或いはかかる社団又は財団を設立するために財産の提供があった場合においては、その社団又は財団を個人とみなして、相続税を課税する旨を明定されたのである。人格のない社団又は財団について税法の規定が設けられたことは、注目すべきことである。」

とされる。シャウプ勧告の該当部分を引用すると次のとおりである。

「公益団体に対する寄附は、現行税法の下では一定の比較的少額の非課税限度を除いては、贈与税と相続税が共に課税される。われわれは、慈善を目的とする寄附に贈与税が課税されるという事例を知らない。米国においては、非営利的公益団体に対する贈与の免税は無制限である。

かかる無制限の免税に対してなされる唯一の重要な反駁は、縷々それが、贈与者または彼の相続人が支配する慈善団体を創設することによって濫用されてきたということである。かような手段によって納税者は、それ相当の税を支払わずに大なる財産に対する支配力を効果的に維持することができた。しかしながら、かかる濫用は、適当な防衛により防止し得るであろう。それ故、非営利的公益団体に対する贈与はすべて、相続税および贈与税は免除されるべきことを勧告する。但し、その贈与者も彼の相続人もその法人の活動から直接または間接を問わず、実質的に利益を受けてはならない（もちろん、一般公衆としてのそれは別であるが）。かくてその団体が贈与者または彼の相続人が関係を有する法人の株券を所持していたりまたは貰ったりした場合、或いは、贈与者または彼の相続人が所持する財産に隣接する不動産を貰ったり所持していた場合、或いはとにかく贈与者と彼の相続人がその団体から特別の利益を受ける立場にあったりする場合には、その免除は認められない（もちろん、完全な代償物がある場合は、この取引は役務の対価に対する支払と解することができる。役務が贈与者の相続人に対して提供され、且つ、かかる役務を受ける権利が相続財産の価値に含まれないような不明確な性格を持っている場合には、問題が生ずる。）。このような濫用は、贈与の場合よりも遺産の場合に起り易いから、贈与に対しては多少緩和した制限を設けるのが妥当である

う。」⁽⁸²⁾

このように、シャープ勧告は、非営利的公益団体に対する贈与に対しては相続税・贈与税を免除すべきことを指摘しながら、一方で、制度の濫用による税負担の防止についても指摘しているのである。

ロ 昭和 25 年

シャープ勧告の指摘を受けて行われた昭和 25 年の相続税法の全文改正において、法人や人格のない社団等を利用する相続税・贈与税負担の回避を防止する措置として、前述（1）の同族会社の行為計算を否認する措置（相税 64 条）のほか、公益法人等から特別の利益を受ける者に対して課税する措置（相税 65 条）及び人格のない社団等を個人とみなして課税する措置（相税 66 条 1 項）が講じられた⁽⁸³⁾。

ハ 昭和 27 年

相続税・贈与税負担の不当減少が認められる場合には公益法人等を個人とみなして課税する措置（相税 66 条 4 項）を講ずるとともに、相続税法第 65 条と第 66 条第 4 項との適用関係に関する定め等が設けられた。この措置が新たに講じられた理由としては、昭和 25 年の改正にて講じられた相続税法第 65 条の規定だけでは防止することのできない相続税・贈与税負担の回避を防止することにあるとされる⁽⁸⁴⁾。

ニ 昭和 28 年

(82) 日本税理士会連合会・前掲注（25）第 8 章 贈与税及び遺産税、E 節一寄附、108 頁。

(83) 人格のない社団等に対する課税については、創設当初の制度は、シャープ勧告によって、相続・贈与等について一生累積してすべて相続税を課税することとされたことから、個人と同様に社団又は財団について累積して課税することは不合理でもあるので、その取得段階について、その贈与者又は遺贈者ごとに、累積して相続税額を算出することとされていた（下條進一郎「改正相続税法詳解」財政経済弘報第 182 号（昭和 25 年 4 月 8 日）8 頁）。

なお、所得税法及び法人税法において人格のない社団等に対する取扱いが明定されたのは、昭和 32 年の改正においてである（第 1 節 4（2）④参照）。

(84) 東京地裁昭和 46 年 7 月 15 日判決・前掲注（79）991 頁。

相続税の一生累積課税が廃止されたことに伴い、公益法人や人格のない社団等に対する課税方式が、財産の提供者ごとに個別課税を行う方法に改められた。

ホ 昭和 40 年

公益法人や人格のない社団等を個人とみなして課税する措置（相税 66 条）について、法人税法の規定により、贈与や遺贈に係る財産の価額がその法人の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入される場合には、適用しないこととされた。これは、昭和 40 年度の法人税法の全文改正において所得金額の計算に関する通則規定（税法 22 条）が設けられ、益金の額及び損金の額が具体化されたこと伴って改正されたものであり、その目的は相続税・贈与税と法人税との二重課税を調整することにあるとされる。しかし、公益法人や人格のない社団等については収益事業から生じた所得以外の所得は課税対象から除外されていることや、団体設立時及び設立後におけるこれらの団体への資産の贈与や遺贈は資本等取引に該当するものと解釈すべきことを理由に、この改正は根拠が不明との批判が存在する⁽⁸⁵⁾。

(85) 北野弘久編『コンメンタール相続税法』〔藤井誠一〕537-538、540 頁（勁草書房、1974）では、この改正について次のとおり説明し、その法的根拠が不明であるとしている。

「この追加規定が、相続税と法人税との“二重課税”を避けるため、設けられたといわれているが、その法的意味は依然として明らかではない。すなわち「贈与（等）に係る財産の価額が……益金の額に算入される場合」とは、法人税法上、いかなる場合をさすのか、つぎの法律的根拠から考察して、その法的意味が不明であるといわねばならない。

第一に、法人税法第七条は「人格のない社団等」の所得のうち収益事業から生じた所得以外の所得は非課税とする旨規定している。

第二に、本条項（一項および二項）がとくに規制しようとする「人格のない社団等」の設立時および設立以後（事業継続中）における財産の提供・贈与・遺贈の本来的性格は、寄付行為（出捐）であり、したがって当該団体に対する資本等の金額の払込もしくは資本等の金額の増加と解すべきである。すなわちこの場合、贈与等に係る財産の価額は法人税法上の資本等取引（法人税法二二条五項）に該当するものと解釈されるべきであって、これら財産の提供額が法人税法上益金に算入されるこ

③ 相続税・贈与税負担の不当減少

公益法人等を個人とみなして課税する措置（相税 66 条 4 項）には、適用要件の一つに税負担の不当減少、すなわち、「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相続税法第 64 条第 1 項《同族会社等の行為又は計算の否認等》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とき」という要件が存在する。なお、この要件は相続税法第 66 条第 4 項のみに認められるものであり、同様に個人とみなして相続税・贈与税を課税する措置である相続税法第 66 条第 1 項《人格のない社団等に対する課税》には認められていない。したがって、この人格のない社団等に対して課税する措置は、当該社団等への贈与又は遺贈が相続税・贈与税負担の不当減少を生ずるかどうかを問わず適用されることとなり、この点が、公益法人等に対する課税と大きく異なる⁽⁸⁶⁾。

贈与者又は遺贈者の親族等の税負担が不当に減少するといえるかどうかについて、累次の判例は、財産を遺贈した者の死亡の時点における当

とはありえない（これら財産提供額が、資本等の金額の払込以外の一般的寄付であるとしても、本条項カッコ書の法的意味はやはり不明である。）。

「本条四項は、一項および二項の場合と同様に、「公益を目的とする事業を行う法人」を設立するため資本等の金額払込として財産の提供（寄付・出捐）を受け、または設立後＝事業継続中に資本等の金額の払込（資本等の金額の増加）としての財産の贈与または遺贈があった場合、これらの法人の受ける財産の価額が法人税法上の資本等取引を構成し、益金に算入されないことを利用してなされる課税回避行為を防止しようとする規定であるから、本条項におけるカッコ書の規定すなわち「当該贈与又は遺贈に係る財産の価額が法人税法の規定により当該法人の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入される場合を除く」の規定は法的意味がないといえることができる。この規定が資本等取引以外の一般的寄付の受領について規定したものととしても依然として疑問が残る。」

(86) 橋本守次氏は、この規定の差異の理由について、「特に説明した文献は見当たらないが、公益法人等を個人とみなして課税する規定は、…後から追加された規定であることと、公益法人に対しては、一般的に非課税とされているため、これを相続税の対象とするためには、負担の不当減少という要件を特に追加する必要があると考えられたのではなからうか。」と述べておられる（橋本守次『ゼミナール相続税法』78 頁（大蔵財務協会、2007））。

該法人の定款又は寄付行為の定め、役員構成、財産管理の状況、解散の場合の残余財産の帰属等に鑑み、遺贈者の親族等が当該財産を私的に支配し、あるいは当該財産が最終的にこれらの者に帰属するような状況にあるかどうかを基準として判断すべきとされている⁽⁸⁷⁾⁽⁸⁸⁾。これを踏まえ、実務においては、相続税・贈与税の負担が不当に減少するかどうかの具体的な判断基準を通達で相当きめ細かく明示している⁽⁸⁹⁾。

(87) 金子・前掲注(4) 444-445頁。

なお、東京地裁昭和46年7月15日判決・前掲注(79) 1011頁では次のように述べている。

「相続税法六六条四項の財産の提供者、贈与者、その親族その他特別の関係がある者の相続税または贈与税の負担が不当に減少する結果となるかどうかは、公益を目的とする事業を行う法人に対する財産の提供または贈与の時点においてその法人の社会的地位、評価、定款もしくは寄附行為の定め、役員構成、収入支出の経理および財産の管理の状況等からみて財産の提供者、贈与者またはその親族等の相続税また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事実が存すれば足り、結果的にだれにどれだけだけの相続税の負担の減少をきたしたか確定的に明らかになる必要はないというべきである。」(同旨東京高裁昭和49年10月17日判決)

(88) 水野忠恒教授は、「本条項にいう「負担が不当に減少する結果となると認められるとき」というのは、認定の余地の多い極めて包括的な規定であり、かつ、特にその対象が公益法人等であるから右判断の前提となる事実の認定およびこれに対する判断は、当該立法の趣旨にのっとり、他方公益法人等存置の事由にかんがみ課税の結果についての影響を考慮したうえ、綿密な調査と慎重な配慮のもとになされるべきものである。したがって公益法人等を個人とみなして本条項を適用するためには、贈与等をうける公益法人等の人的構成、その組織上の機構、経営の実情等からみて贈与者またはその同族関係者らの手によって私的支配の行なわれる虞れが客観的に明白であると認められる場合でなければならないと解するのが相当である。」と指摘されるとともに、上記東京地裁判決(前掲注(87))の指摘を受け「相続税法66条4項の規定は重要である。特に、同族会社の行為計算の否認規定である相続税法64条と比較して、「結果的にだれにどれだけだけの相続税の負担の減少をきたしたかが確定的に明らかになる必要はないというべきである。」とされており、相続税法66条4項の適用の方が柔軟に対応できそうである。」と述べておられる(水野忠恒「相続税法における公益を目的とする法人に対するみなし贈与の認定ならびに租税特別措置法40条のみなし譲渡に対する非課税承認制度」『税務事例研究第89号』56、59頁(日本税務研究センター、2006))。

(89) 個別通達「公益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39.6.9直審(資)24)では、遺贈者等及びこれらの者の親族その他特別の関係のある者の相続税等の負担が不当に減少する結果となると認められる場合とは、次のい

なお、後述（次節2）の公益法人等に対して財産の贈与又は遺贈をした場合の譲渡所得等の非課税措置（税特措 40 条）について国税庁長官の承認を受けるための要件の一つに、その贈与又は遺贈をすることにより、その贈与者若しくは遺贈者の所得に係る所得税を不当に減少させ、又はこれらの者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というものがある（税特措 40 条 1 項、税特措令 25 条の 17 第 2 項 3 号、3 項）。

このように、公益法人等に対する贈与税又は相続税の課税措置（相税 66 条 4 項）と公益法人等に対して財産の贈与又は遺贈をした場合の譲渡所得等の非課税措置（税特措 40 条 1 項）とは、適用対象や税目は異なるものの、ともに相続税・贈与税負担の不当減少要因の有無が適用要件とされており、資産の出し手側及び受け手側の双方における適用要件の面で、正に表裏一体の関係にあるといえる⁽⁹⁰⁾。

ずれかに該当する場合をいうものとして取り扱われている（公益法人通達 14）。

- ① 法人の定款・寄付行為等において贈与等をした者又はその者の親族その他と特殊の関係がある者に対して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
 - ② 贈与等を受けた法人が、贈与等をした者又はその者の親族その他特殊の関係がある者に対して、役員の地位にあることのみに基づき給与等を支払うなど特別な利益を与える場合
 - ③ 贈与等を受けた法人について、次の事実が認められる場合
 - イ 定款等に、解散の場合の残余財産の帰属が国、地方公共団体又は公益を目的とする事業を行う法人とされている等の所要の事項が定められていないこと。
 - ロ 法人の経理について適当な帳簿書類を備えて、収入・支出又は財産の明細が記帳されていない等の一定の事実が認められること。
 - ハ 公益を目的とする事業が原則として相当広汎な地域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ないこと。
- (90) 公益法人通達 14 での取扱いは、相続税法第 66 条第 4 項に規定する「負担が不当に減少する結果となると認められる場合」について、同法第 66 条 4 項の規定の趣旨を踏まえるとともに、公益法人等に対して財産の贈与又は遺贈をした者に係る譲渡所得等の非課税規定における相続税・贈与税負担の不当減少要因の判定基準（税特措令 25 条の 17 第 3 項、昭 55 直資 2-181 通達）との整合性が考慮されている（香

④ 対象とされる公益法人等

相続税法第65条及び第66条第4項の対象とされる法人は、前節4(2)②にて述べた公益法人等(税法2条6号、別表2)の他、その他公益を目的とする事業を行う法人も対象に含まれる⁽⁹¹⁾。

なお、相続税法第66条第4項の対象とされる法人について、判例は、この規定は相続税の回避の防止を目的としていることから、持分の定めのある法人に財産の遺贈があった場合には、それによって生じた新たな持分又は持分の増加分は、持分を有する者が遺贈者からこれらを受領して取得したとして相続税が課されるので、持分の定めのある法人にはこの規定は適用されない旨、示しているところである⁽⁹²⁾⁽⁹³⁾。

しかし、後に述べるように、持分の定めのある法人への贈与や遺贈であっても、株式又は出資の価値が増加したとは認められず、持分を有する者に課税されない場合もあり得る。

⑤ 資本等取引との関係

前節3(2)にて述べたとおり、医療法人が設立の際に贈与又は遺贈

取稔編『相続税法基本通達逐条解説』633頁(大蔵財務協会、2006)。

(91) 公益を目的とする事業を行う法人は、実務では、次に掲げる事業を行う法人とされ、その事業の遂行に伴い収益を生じているかどうかを問わないこととして取り扱われている(公益法人通達13)。

① 定款、寄付行為その他事業の遂行の基礎となる書類により公益を目的として行うことを明らかにして行う事業

② ①の事業を除くほか、社会一般において公益事業とされている事業

(92) 東京地裁昭和46年7月15日判決・前掲注(79)1009-1010頁。

(93) 制度創設当時の解説書(泉ほか・前掲注(75)129頁)においても、次のとおり説明している。

「会社以外の法人に対して財産を無償で遺贈若しくは贈与し又は著しく低い価額の対価で譲渡した場合或いは対価を受けずに債務を免除した場合においては、その法人に持分の定めがあつてこれに因りその持分の価額が増加するときは、既述の法第九条の規定により、持分の所有者がその持分の価額の増加した部分に相当する金額の利益を受けたことになり、贈与又は遺贈に因り財産を取得したものとみなされ、相続税の課税を受ける。併し、持分の定めがない場合には普通には課税を受けない。」

を受けた金銭又は金銭以外の資産の価額は、法人税法上、資本金等の額を構成し（法税2条16号、法税令8条1項14号）、法人税の課税対象から除外される「資本等取引」に該当するが（法税22条5項）、相続税法第66条第4項の適用を受け、これらの資産につき相続税・贈与税を納付する場合には、これらの資産の価額からその相続税・贈与税の額に相当する金額を除いたものが、資本金等の額とされる（法税令8条1項14号かつこ書）。

3 資産価値の移転があったと捉える場合

(1) 趣旨及び概要

相続税・贈与税の課税対象とされる財産は、一義的には相続、遺贈又は贈与により取得した財産であるが、その他に、法律上は相続等により取得した財産に該当するとはいい難いが、実質的には、相続等により取得したものと同様と認められる財産については相続税・贈与税の課税対象とされる。すなわち、相続税法は、一定の生命保険金、低額譲受け、債務免除等による利益の享受を贈与又は遺贈により取得したものとみなすことにより、これらを相続税・贈与税の課税対象に含めている（相続5条～8条）。

また、これらの事由のほか、対価を支払わないで又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合には、その利益を受けた時において、その利益を受けた者がその利益を受けた時における価額に相当する金額（対価の支払いがあった場合には、その価額を控除した金額）をその利益を受けさせた者から贈与又は遺贈により取得したものとみなすこととしており、このような「その他の利益の享受」についても相続税・贈与税の課税対象としている（相続9条本文）。しかしながら、その利益を受けさせる行為が、その利益を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者からその債務の弁済に充てるためにされるものである場合には、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、相

続税・贈与税の課税対象としないこととされている（相税9条ただし書）。

この定めは、遺産課税方式の下で贈与税が相続税から分離して創設された昭和22年の改正において初めて設けられたものであるが、この取扱いの趣旨とするところは、低額譲渡や債務免除等をみなし贈与等として課税する趣旨と同じであり、対価を支払わないで又は著しく低い価額の対価⁽⁹⁴⁾で利益を享受した場合には、その利益の享受が実質的に贈与又は遺贈と何ら異ならないので、これにより受ける利益を贈与又は遺贈により取得したものとみなして相続税・贈与税を課税することとしているものである⁽⁹⁵⁾⁽⁹⁶⁾。

この相続税法第9条の定めが適用される場面は、種々のものが考えられるところであるが、幾つかのケースについては、通達においてその取扱いが定められている。

(2) 株式又は出資の価額が増加した場合

相続税法第9条の定めが適用される具体例の一つとして、通達は、株式

(94) 相続税法においては、同法第7条から第9条までにおいて「著しく低い価額の対価」という用語があるが、その判定基準については、所得税法のみなし譲渡課税におけるような画一的な判定基準（資産の譲渡の時における価額の2分の1に満たない金額（所税令169条））は設けていない。従って、相続税法における「著しく低い価額の対価」については、時価の2分の1未満の金額を指すものと一律に解すべき必要はなく、個々の具体的事案に即し、社会通念に従い、本条の課税目的に照らし合理的に判断すべきものとされる（武田・前掲注(68)1034-1035頁）。これは、画一的な判定基準を設けることにより、明らかに贈与する意思で高額な利益が授受されるものがあっても、その対価の額が画一的な判定基準以上であるという理由で贈与税が課税できないこととなり、課税上の不公平が生ずるのは、相続税法第7条から第9条までの規定の趣旨からみて適当ではないと考えられたことによる。

(95) 橋本・前掲注(86)452頁。

(96) 相続税法第9条の規定の趣旨に言及した判決例としては、次のものがある（東京地裁昭和51年2月17日判決（税資87号337頁）、同旨東京高裁昭和52年7月27日判決（税資95号245頁））。

「相続税法九条の規定は、私法上の贈与契約によって財産を取得したのではないが、贈与と同じような実質を有する場合に、贈与の意思がなければ贈与税を課税することができないとするならば、課税の公平を失することになるので、この不合理を補うために、実質的に対価を支払わないで経済的利益を受けた場合においては、贈与契約の有無に拘わらず贈与に因り取得したものとみなし、これを課税財産として贈与税を課税することとしたものである。」

又は出資の価額が増加した場合を示している。すなわち、同族会社の株式又は出資の価額が、例えば、次に掲げる場合に該当して増加した場合には、その株主又は社員がその株式又は出資の価額のうち増加した部分に相当する金額を、それぞれ次に定める者から贈与により取得したものとされる(相基通9-2)⁽⁹⁷⁾。

- ① 会社に対し無償で財産の提供があった場合 その財産を提供した者
- ② 時価よりも著しく低い価額で現物出資があった場合 その現物出資をした者
- ③ 対価を受けないで会社の債務の免除、引受け又は弁済があった場合 その債務の免除、引受け又は弁済をした者
- ④ 会社に対し時価よりも著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合 その財産の譲渡をした者

財産の無償提供等によって直接利益を受けるのは、あくまでも会社であり、その結果として株式の価額が増加したとしてもそれは株主の受ける間接的な利益であるため、形式的には個人から個人への遺贈や贈与には該当しないが、これについて全く相続税や贈与税の課税が行われないとすれば、会社というワンクッションを置いた相続税や贈与税の課税回避が図られるおそれがあるため、このような取扱いを定めているとされる⁽⁹⁸⁾。そして、対象を同族会社に限定しているのは、同族会社等の行為計算の否認規定(相続税64条)の存在を前提としており、利益を受けさせたことについての積極的な行為を判定することが求められるためとされる⁽⁹⁹⁾。

(97) 株主間の持分の移転は、法人税においても課税対象とされる場合がある。例えば、有利発行を受けなかった株主に発生した希釈化による損失(株式価値の減少)を、有利発行を受けた者に対する贈与として課税した事案がある(オープンシャ・ホールディング事件、東京地判平成13年11月9日訟務月報49巻8号2411頁、東京高判平成16年1月28日訟務月報50巻8号2512頁、最判平成18年1月24日判例時報1923号20頁)。

(98) 永野重和・菅原恒夫編著『相続税通達100問100答』119頁(ぎょうせい、1995)。
 なお、相続税の課税回避の例として、「子どもたちが株主となっている同族会社に父が財産を無償で提供すると、その会社の1株当たりの含み資産価値は大きくなり

また、利益を受けさせる行為も、個人から個人への贈与とされる範囲、すなわち、同族会社に対する財産の無償提供や低額譲渡などで個人間であれば相続税法の規定により贈与とみなされる範囲とされている⁽¹⁰⁰⁾。

次に、上記4つの例示についてであるが、①の会社に対する財産の無償提供は、法人税法上、法人税の課税対象とされる損益取引に該当し、無償提供を受けた会社の所得の金額の計算上、その受贈益は益金の額に算入されることになる。従って、会社の株式又は出資の価額の増加額の計算に当たっては、その法人税相当額を控除することになる⁽¹⁰¹⁾。③の会社に対して債務の免除、引受け若しくは弁済があった場合や、④の時価より著しく低い対価で財産の譲渡がされた場合も、①の場合と同様に、会社の純資産が増加した部分に対応する部分について贈与があったものとされる⁽¹⁰²⁾。

②の現物出資の場合は、法人税法上、資本等取引に該当し、現物出資を受けた会社の所得金額の計算上、その出資相当額は益金の額には算入されない（法税22条2項、5項）。すなわち、法人税の課税が及ばないことと

ますが、父の将来の相続財産はそれだけ減少すること」が挙げられている。

- (99) 通達が同族会社に限定して定めていることについて、香取・前掲注(90)169-170頁は次のように説明している。

「このような財産の無償提供などの事由により、会社の純資産の価額が増加し株式又は出資の価額が増加するのは、何も同族会社に限られたことではないが、その利益を受けた者は、法第9条で「利益を受けさせた者から贈与により取得したものとみなす」と規定されている。したがって、その利益を受けさせることについての積極的な行為を判定することが必要であることから同族会社の場合に限定しているものであろう。すなわち、同族会社の場合に限ってこのみならず贈与の取扱いをすることとしているのは、同族会社の行為計算を否認することができるものとする法第64条の規定を前提としているものであるということが出来る。」

- (100) 永野ほか・前掲注(98)119頁。

なお、財産の無償提供等をする者が同族会社の場合であっても、その実質は同族会社の株主である個人からの贈与と認定できる場合も考えられようが、通達における4つの例示にそのような場合は含まない。もっとも、法人からの贈与により取得した財産は贈与税の非課税財産として明確に規定されていることから（相税21条の3第1項1号）、この規定に抵触する可能性もあろう。

- (101) 香取・前掲注(90)169頁。

- (102) 香取・前掲注(90)169頁。

なる。一方、みなし贈与に係る相続税・贈与税であるが、会社に対して財産を現物出資しても、出資財産の価額と交付される株式の価額のバランスによっては、株主間の価値の移転が生じていない（出資割合に変動がない）と見るケースもある。すなわち、現物出資の場合、株式の交付が現物出資資産の価額に応じて各株主に平等に行われているようなケースでは、出資者間において株式の価値が移転したとは認められないこととなる。したがって、このようなケースでは、株式等の増加額は生じないこととなるため、相続税・贈与税の課税関係も生じないこととなる⁽¹⁰³⁾。

相続税法第66条第4項との関係で、持分の定めのある法人に財産を遺贈又は贈与をする場合には、この相続税法第9条の規定により持分を有する者に相続税・贈与税を課税することができることから、相続税法第66条第4項の対象とされる法人からは除かれると判例が示していることは既に述べたとおりであるが、上記のケースが示すとおり、持分の定めのある法人に対する資産の贈与や遺贈であっても、相続税・贈与税の課税が及ばない場合を作り出すことも可能であり、この場合では、結果として、持分を有

(103) この点について、香取・前掲注(90)169頁は次のように説明する。

「現物出資の場合において、その出資財産の価額の圧縮が他の財産の出資者と同じである場合、例えば、甲はA財産(10,000千円)を出資して額面1,000千円の株式を取得し、乙は財産B(20,000千円)を出資し額面2,000千円の株式を取得した場合には、各出資者ともその出資した財産の価額に応じて株式を取得しているので贈与税の課税関係は生ずる余地がない。経済的利益を受けたこととなるのは、前記の例において、出資した財産の価額が異なるにもかかわらず、甲が額面1,000千円の株式を取得し、乙も額面1,000千円の株式を取得した場合などで、甲は乙から利益を受けたものとして取り扱われるというものである。」

なお、この説明は、かつての額面株式の存在を前提としているため、現行会社法との関係ではそぐわない面があるかもしれない。岡村忠生教授も「この通達が「時価より著しく低い価額で現物出資があった」と述べるのは、かつての額面株式に影響された表現と見られる。今日、現物による出資の場合の有利または不利は、発行株式1株の時価と、1株当たり出資資産の時価とを比較することにより、判定されるべきである。」と指摘されている(岡村忠生『法人税法講義〔第2版〕』305頁(成分堂、2006))。

する者及び法人の双方において課税関係が生じないこととなる⁽¹⁰⁴⁾。

第3節 租税優遇措置等

前節までの所得税、法人税及び相続税・贈与税における課税関係を土台として、種々の優遇措置等が講じられている。

1 寄附金税制

(1) 寄附金控除

所得税法においては、居住者が特定寄附金を支出した場合には、その年分に支出した特定寄附金の合計額（その年分の総所得金額等の40%が限度）から5千円を控除した金額がその年分の総所得金額等から控除される（所税78条1項）。個人が支出した寄附金は、所得の任意処分の性格の強いものであるが、公共事業に対する寄附の奨励措置として、昭和37年に税額控除の形で初めて設けられ、その後、昭和42年に所得控除に改められている⁽¹⁰⁵⁾。なお、所得控除額については、ここ数年、累次にわたり拡充がなされている⁽¹⁰⁶⁾。

寄附金控除の対象とされる「特定寄附金」とは、①国若しくは地方公共団体に対する寄附金、②民法の規定により設立された法人その他公益を目的とする事業を行う法人又は団体に対する寄附金で一定の要件を満たすものとして財務大臣が指定した寄附金（いわゆる指定寄附金）又は③公共法

(104) もっとも、時価相当額による現物出資であれば、法人の株主等に対するみなし贈与等は生ずることはなく、課税関係において同じ結果となる。

(105) 寄附金控除の沿革については、武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法3』4782-4796頁（第一法規出版）。

(106) 平成17年度の改正において、控除対象金額が総所得金額等の25%相当額から総所得金額等の30%相当額に引き上げられた。また、平成18年度の改正において、寄附金控除の金額の計算上差し引く金額（適用下限額）が、1万円から5千円に引き下げられた。さらに、平成19年度の改正において、控除対象金額が総所得金額等の30%相当額から総所得金額等の40%相当額に引き上げられた。

人、公益法人等その他特別の法律により設立された法人のうち、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一定の法人（いわゆる特定公益増進法人）に対する寄付金をいう（所税 78 条 2 項、所税令 217 条 1 項等）。

なお、みなし譲渡所得等の非課税（後述 2）の適用を受ける財産の贈与又は遺贈について寄付金控除の適用がある場合には、非課税とされる譲渡所得等の金額に相当する部分は控除対象たる特定寄付金から除かれる（税特措 40 条 6 項）。

（2）寄付金の損金不算入

法人税法における寄付金に関する定めは、所得税法よりも古く、昭和 17 年の臨時租税措置法の改正にまで遡る⁽¹⁰⁷⁾。法人が支出した寄付金には事業に関連するものとそうでないものが含まれるが、それらを客観的に判定することは困難であるため、一定の画一的な基準によって限度額を定め、その限度額の範囲内であれば損金算入を認めることとしたものとされる。

具体的には、内国法人が各事業年度において支出した寄付金（国又は地方公共団体に対する寄付金、指定寄付金及び特定公益増進法人に対する寄付金を除く。）については、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金等の額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として計算した損金算入限度額⁽¹⁰⁸⁾に達する金額までは損金の額に算入することとされている（法税 37 条 1 項、法税令 73 条）。

また、内国法人が各事業年度に支出した寄付金のうち、国又は地方公共団体に対する寄付金及び指定寄付金についてはその全額が、特定公益増進法人に対する寄付金については上記の損金算入限度額と別枠で設けたもう 1 つの損金算入限度額に達するまでの金額が、それぞれ損金の額に算入される（法税 37 条 3 項、4 項、法税令 75～77 条）。

(107) 寄付金の損金不算入の沿革については、武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法 2』2554～2586 頁（第一法規出版）。

(108) 主な損金算入限度額については、前掲注（45）。

内国法人等である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は、その収益事業に係る寄附金の額とみなして、上記の損金算入限度額に達する金額までの損金算入が認められる（法税 37 条 5 項）。

(3) 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

相続又は遺贈により財産を取得した者が、その財産を相続税の申告書の提出期限までに、国若しくは地方公共団体又は民法の規定により設立された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特定の法人に贈与した場合には、その贈与した財産の価額は、その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ととされている（税特措 70 条 1 項）。

なお、贈与を受けた特定の法人が、①その贈与があった日から 2 年を経過する日までに上記の特定の法人に該当しないこととなった場合、又は②その贈与により取得した財産をその贈与があった日から 2 年を経過した日においてなおその公益を目的とする事業の用に供していない場合には、その贈与をした財産の価額は、その相続又は遺贈に係る相続税の課税価格に算入される（税特措 70 条 2 項）。

この措置は、相続又は遺贈による財産の取得直後における公益法人等への財産の寄附は被相続人に意思に基づいて行われるものが多いこと、公益事業を行う者が相続又は遺贈により取得した一定の公益事業用財産については既に相続税・贈与税が非課税とされていること等を踏まえ、昭和 38 年の税制改正において設けられたものである。

(4) 認定特定非営利活動法人等に対する特例

特定非営利活動法人（NPO 法人）のうち、一定の要件を満たすものとして国税庁長官の認定を受けたもの（認定 NPO 法人）に対する寄附金については、上記（1）から（3）までの措置を適用する特例が講じられている（税特措 41 条の 19、66 条の 11 の 2、68 条の 96、70 条 10 項）。

また、平成 19 年度の税制改正において、地域において再チャレンジ支援に取り組む会社や特定非営利活動法人等への助成を行う公益法人（特定地域雇用等促進法人）に対する寄附金についても、上記（1）から（3）までの措置を適用する特例が講じられた（税特措 41 条の 18 の 2、66 条の 12、68 条の 96 の 2、70 条 11 項）。

2 みなし譲渡所得等の非課税

みなし譲渡課税が開始されたのは、第 1 節 2（3）②にて述べたとおり、昭和 25 年のことであるが、その翌年には早くも、みなし譲渡所得等に対する非課税措置が講じられている⁽¹⁰⁹⁾。

現在の措置は、まず、国又は地方公共団体に対して財産の贈与又は遺贈があった場合には、所得税法第 59 条第 1 項のみなし譲渡課税の適用については、その財産の贈与又は遺贈がなかったものとみなされ、その譲渡所得等に係る所得税は非課税とされる（税特措 40 条第 1 項前段）。

また、民法の規定により設立された法人その他の公益を目的とする事業を営む法人に対して財産の贈与又は遺贈（その法人を設立するためにする財産の提供を含む。）があった場合において、その贈与又は遺贈が以下に掲げる要件を満たすものとして国税庁長官の承認を受けたときは、みなし譲渡課税の適用については、その財産の贈与又は遺贈がなかったものとみなされ、その譲渡所得等に係る所得税は非課税とされる（税特措 40 条第 1 項後段）。

① 公益増進要件

その贈与又は遺贈が、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（税特措令 25 条の 17 第 2 項 1 号）。

② 事業供用要件

その贈与又は遺贈に係る財産が、その贈与又は遺贈があった日以後 2 年

(109) 第 1 節 2（3）参照。

以内内に、その財産を受けた公益法人等の公益を目的とする事業の用に供され、又は供される見込みであること（同2号）。

③ 不当減少要件

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、その贈与者若しくは遺贈者の所得に係る所得税の負担を不当に減少させ、又はこれらの者の親族その他これらの者と相続税法第64条第1項に規定する特別の関係の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（同3号）。

この要件については、一定の救済規定が置かれている⁽¹¹⁰⁾。また、この要件は、相続税法第66条第4項の適用要件と共通する面があることは既に述べたとおりである。

なお、この非課税措置の適用を受けて贈与又は遺贈があった場合において、その贈与又は遺贈のあった後、その贈与又は遺贈に係る財産が当該財産を受けた法人のその贈与又は遺贈に係る公益を目的とする事業の用に供されないこととなったときその他その贈与又は遺贈につき一定の事実が生じたときは、国税庁長官は、その承認を取り消すことができる。この場合には、その承認が取り消された時に、その時の財産の価額に相当する金額により財産の贈与

(110) 公益法人等のうち以下の要件を満たすものに対する財産の贈与又は遺贈は、不当減少要件の適用については、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るものとされる（税特措令25条の17第3項、昭55直資2-181通達15-17）。

- ① 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のうち親族関係を有する者及びこれらと特殊な関係がある者の数がそれぞれ役員等の数のうちに占める割合は、いずれも3分の1以下とする旨の定めがあること。
- ② その法人の財産の贈与若しくは遺贈をする者、その法人の役員等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。
- ③ その寄附行為、定款又は規則において、その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他の公益を目的とする事業を行う法人に帰属する旨の定めがあること。
- ④ その法人につき公益に反する事実がないこと。

又は遺贈があったものとして所得税が課税される（税特措 40 条 2 項、税特措令 25 条の 17 第 8 項）。

3 公益事業用財産の相続税・贈与税の非課税

宗教、慈善、学術その他公益を目的とする事業を行う一定の者が相続、遺贈又は贈与により取得した財産で、その公益を目的とする事業の用に供することが確実なものは、相続税・贈与税の課税価格に算入しないこととされている（相税 12 条 1 項 3 号、21 条の 3 第 1 項 3 号）。ただし、これらの財産を取得した者がその財産を取得した日から 2 年を経過した日において、なおその財産を公益を目的とする事業の用に供していない場合には、この非課税措置の適用はなくなり、相続税・贈与税を課税することとされている（相税 12 条 2 項、21 条の 3 第 2 項）。

この措置は、遺産課税方式が採られていた明治 43 年の相続税法の改正において、「公共団体又ハ慈善其ノ他ノ公益事業ニ対シ為シタル贈与及遺贈ハ課税価格ニ算入セス」⁽¹¹¹⁾との条項が追加されたのがその原型とされる。その場合に、公共団体に対するものを非課税とする理由は、「これ等の団体は国の一部として国家事務を行ふことを、その存立目的とするものであるから、これ等の団体に対し財産を贈与することは、結果に於いて租税を納むると同じことであって、それに更に相続税を課税するは少々苛酷の嫌があるから」⁽¹¹²⁾とされる。

その後、昭和 22 年の改正において、公益事業に係る贈与又は遺贈に係る財産については、相続税についてはその課税価格の 10%（10 万円を限度とする）、贈与税については 5 千円（5 千円を超えるときは、5 千円に、5 千円超 10

(111) 旧相続税法（明治 38 年法律第 10 号）3 条 4 項。なお、本条項に「贈与」の文言が含まれていたのは、同条 2 項において「相続開始前一年以内ニ被相続人カ本法施行地ニ在ル財産ニ付為シタル贈与ノ価額」を相続税の課税価格に加算することとされていたことによる（確井光明「遺産の「公益目的」への利用と租税」ジュリスト 810 号 91 頁（1984））。

(112) 河沼高輝『現行相続税法積義』126 頁（自治館、1929）。

万円以下の金額の2分の1相当額を加算した金額)が非課税とされた⁽¹¹³⁾。

また、シャープ勧告に基づく昭和25年の全文改正において、公益事業の用に供する財産は、原則として非課税財産とされ、現在に至っている。

第4節 小括

以上、資産の無償・低額譲渡に係る課税関係について、所得税及び法人税といった所得課税、そして相続税・贈与税の順に概観した。これらの税における取扱いを検討し、また、必要に応じて個々の取扱いの沿革を辿ってみると、当然のことではあるが、シャープ勧告による影響を受けた部分が多いことを改めて認識することができる。所得税においては、シャープ勧告の指摘により、所得の範囲を包括的に捉えることに重点を置き、みなし譲渡課税が開始された。これにより、相続による資産の無償譲渡に対しては、被相続人に所得税を課税し、相続税は所得税を支払った後の資産について課税することとされた。すなわち、資産の無償譲渡に対し、まずその時点において譲渡所得が発生したものととして所得課税を行うこととしたものであって、包括的所得概念の基本的な考え方を採用したものであった。法人税においては公益法人等に対する収益事業課税が開始され、法人の留保利益に対する課税の必要性が指摘された。また、相続税・贈与税においては、課税方式が遺産課税方式から遺産取得課税方式に改められ、贈与税を相続税に吸収させて一生累積課税とするとともに、法人や人格のない社団等を介した相続税・贈与税回避を防止するための措置が講じられた。そして、このようなシャープ税制は、個々の仕組みが相互に関連性を持っている。シャープ勧告は、その序文において次のように述べていることから、そのことを窺い知ることができる。

「ここにわれわれが勧告しているのは、租税制度であっても、相互に関連のない多くの別個の措置ではない。一切の重要な勧告事項および細かい勧告事項

(113) 旧相続税法(昭和22年法律第87号)20条、28条3号。

の多くは、相互に関連をもっている。もし重要な勧告事項の一部が排除されるとすれば、他の部分は、その結果価値を減じ、場合によっては有害のものとなろう。従って、われわれは、勧告の一部のみを取入れることに伴う結果については責任を負わない。」⁽¹¹⁴⁾

しかし、その後、シャープ勧告に基づくこれらの措置は、幾度にわたる変遷を経た結果、現在の姿は、当時と比較して相当修正されたものとなっている。すなわち、所得税においては、みなし譲渡課税の対象が順次縮小されて取得価額の引継ぎ方式に改められ、現行の姿はシャープ税制の痕跡をとどめる程度のもとなっている。そして、法人税においては、法人の留保利益に対する課税、すなわち、同族会社に対する留保金課税制度の適用範囲が著しく狭くなり、殆ど廃止されたに等しい姿となった。さらに、相続税・贈与税においては、一生累積課税制度が廃止され、課税方式が純粋な遺産取得課税方式から法定相続分課税方式に改められた。

個々の仕組みが相互に関連性を持つシャープ税制の修正は、新たな措置を講ずる基因ともなっている。みなし譲渡課税の対象を縮小して取得価額の引継ぎ方式に改めた結果、相続財産の譲渡が相続の直後に行われる場合には、相続人たる納税者に相続税と譲渡所得課税との二重課税が生ずるとの批判が生ずることとなり、昭和45年に相続財産に係る譲渡所得の特例措置（取得費加算の特例措置）が講じられたことは、その一つ例といえよう。

一方、相続税・贈与税に目を向けると、これらの税においては法人を専ら租税回避防止の観点から捉えている。遺産取得課税方式の導入と併せて講じられた法人や人格のない社団等を介した相続税・贈与税回避を防止するための措置もまた、シャープ税制における個々の措置との関連性を有し、これらの措置を前提に構築されたものと考えられる。そして、現在に至るまでその枠組みは維持されているが、特に、相続税法固有の措置である公益法人や人格のない社団等を対象とした措置の存在は、相続税・贈与税の課税対象と納税義務者との間

(114) 日本税理士会連合会・前掲注(25)序文、i - ii頁。

にズレが存在することを示している。他の税目、例えば、消費税法においては、国内において事業者が行った資産の譲渡等に対して消費税を課する旨定めとともに（消税4条1項）、国内において課税資産の譲渡等を行った事業者に対して消費税の納税義務を課している（消税5条1項）。「資産の譲渡等」は個人であろうと法人であろうと行うことができるから、納税義務者とされる「事業者」に個人・法人の区別はなく、両方が含まれる（消税2条1項4号）。これがもし個人事業者のみを納税義務者と定めていたら、消費税を回避できる法人形態を選択することとなろう。これは消費税以外の税目でも同じことであり、担税力を推定させる物、行為又は事実を課税対象として定めたら、その課税対象が帰属し得る者をすべからず納税義務者として定めている。

しかし、相続税・贈与税は、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得した財産を課税対象として定める一方、納税義務者の方は、遺贈及び贈与は法人も受けることができるにもかかわらず個人に限定しており、課税対象が帰属し得る者を捉えきれていない。所得税及び法人税といった所得課税を含めて考えれば、遺贈又は個人からの贈与により財産を取得した法人には法人税が課税されるため問題はないが、租税回避的なものに対しては相続税・贈与税を別途課税するという構造が現在の姿であるといえる。しかし、医療法人の設立に係る受贈益や持分の定めのある法人への現物出資の取り扱いにも見られるように、法人側においても課税関係の生じない場合が存在する。また、平成19年度改正において同族会社に対する留保金課税が一部撤廃されたことや、法人税率引下げに関する議論が高まっていることにもあるとおり、法人所得に対する課税は、今後、弱められる方向に向っているととも考えられるが、法人課税におけるこのような状況は、相続税・贈与税におけるズレの存在を一層顕在化させる結果ともなる。

新たな非営利法人に対する課税のあり方を検討するに当たっては、現行の課税関係におけるこのような点にも留意する必要があるものと考えられる。

(参考) 資産の無償・低額譲渡に係る課税関係

態様	出し手側(寄附者)の相続税		所得税		法人税		受け手側の課税関係		
	出し手	受け手	みなし譲渡	寄附金控除	譲渡益	寄附金	相続税・贈与税	所得税	法人税
個人	課税(相続11条)	課税なし	課税なし	控除なし			課税(相続11条、21条)	非課税(所得税9条)	
公益法人等	・特定の公益法人；寄附税(特70条) ・その他：課税(相続11条)	・一定の要件に該当；寄附金(特40条) ・その他：課税(所得税59条1項)	・一定の要件に該当；寄附金(特40条) ・その他：課税(所得税59条1項)	・特定寄附金(特定・特増あり)(所得税78条) ・その他：控除なし			不当減少が認められる場合：課税(相続11条、21条、66条4項)		非課税(税法7条)
人格のない社団等	課税(相続11条)	課税(所得税59条1項)	課税(所得税59条1項)	控除なし			課税(相続11条、21条、66条1項、2項)		非課税(税法7条)
普通法人	課税(相続11条)	課税(所得税59条1項)	課税(所得税59条1項)	控除なし			課税なし(株主に課税される場合あり)(相続9条)		益金算入(資本等取引を除く)(税法22条2項) 非課税(税法7条)
個人					益金算入(税法22条2項)	一般枠内で損金算入(税法37条3項)		課税(一時所得)(所得税34条1項)	
公益法人等					益金算入(税法22条2項)	・指定・金額制限金算入 ・特増・特増+一般枠内で損金算入 ・その他：一般枠内で損金算入(税法37条)			非課税(税法7条)
人格のない社団等					益金算入(税法22条2項)	一般枠内で損金算入(税法37条)			
普通法人					益金算入(税法22条2項)	一般枠内で損金算入(税法37条)			益金算入(資本等取引を除く)(税法22条2項) 非課税(税法7条)

第2章 新たな非営利法人制度

本章においては、新たな非営利法人制度について、主な論点を考察するとともに、相続税・贈与税の課税関係に与える影響について考察する。

具体的には、まず、新たな非営利法人制度の全体を確認する意味で、制度の概要を概観する（第1節）。

次に、新たな非営利法人制度が創設されるに至った要因とされる非営利法人制度の現状について考察し（第2節）、このような現状に対して新たな制度がどのような対応策を講じているのかを確認する（第3節）。

また、このような新たな非営利法人制度に係る法人課税や寄附金税制について、政府税制調査会の報告書を確認することにより、その方向性を探ることとする（第4節）。

最後に、これらの検討や前章での考察を踏まえながら、相続税・贈与税の課税関係に与える影響について考察することとする（第5節）。

第1節 新たな非営利法人制度の概要

1 基本的枠組み

「はじめに」でも述べたとおり、民法に基づく我が国の公益法人制度は、民間非営利部門の活動を担う代表的な主体としての役割を担ってきたとされるが、その一方で、明治29年の民法制定以来、抜本的な見直しが行われないうまま今日に至っていた。その結果、①主務官庁の許可主義の下、裁量の幅が大きく、法人設立が簡便でない、②公益性の判断基準が不明確である、③公益性を時代に即して柔軟に見直す仕組みがない、④公益性を失った法人や営利法人類似の法人が公益法人として存続している、⑤ガバナンス（法人の管理運営のあり方）に問題がある等、公益法人制度に対する批判がしばしば見

受けられたところである⁽¹¹⁵⁾。

そこで、このような諸問題に適切に対処するため、内閣官房が中心となり公益法人制度そのものについて抜本的かつ体系的な見直しを行うべく検討を進めてきた結果、平成 18 年の第 164 回通常国会において公益法人制度改革関連法が可決・成立し、公布日（平成 18 年 6 月 2 日）から起算して 2 年 6 ヶ月を超えない範囲内において政令で定める日から施行することとされている⁽¹¹⁶⁾。

新たな非営利法人制度の基本的枠組みは次のとおりである。

- ① 各主務官庁が法人の設立許可を行う現行の仕組みを改め、公益性の有無

(115) 「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」（平成 15 年 6 月 27 日閣議決定）

1 頁、公益法人制度改革に関する有識者会議「報告書」3 頁（平成 16 年 11 月 19 日）。

(116) 法案成立までの主な経緯としては、まず、平成 12 年 12 月の「行政改革大綱」の閣議決定において公益法人に対する行政の関与のあり方についての改革が取り上げられ、平成 13 年 4 月に「行政委託型公益法人等改革の視点と課題」が公表されたが、その中で公益法人制度の抜本的改革の必要性が言及された。そして、同年 12 月には、与党三党において「公益法人改革基本プログラム合意」がなされ、公益法人の基本制度や関連制度の全般について抜本的な見直しを行い、公益法人制度改革の大綱が策定された。

これを受けて平成 14 年 3 月には、「公益法人制度改革の抜本的改革に向けた取組みについて」が閣議決定され、政府として公益法人制度についての関連制度（NPO 法人、中間法人、公益信託、税制等）を含め、抜本的かつ体系的な見直しを行うことを決定した。その後、同年 4 月から 6 月にかけて有識者からのヒアリングが実施され、それらに基づき 8 月には「公益法人制度の抜本的改革に向けて（論点整理）」が公表され、それについての意見募集がなされた。また、同年 11 月からは、公益法人制度の抜本的改革に関する懇談会が開催された。

平成 15 年に入ると、6 月に「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」が閣議決定され、11 月からは公益法人制度改革に関する有識者会議が開催されて、翌平成 16 年 3 月にはその「議論の中間整理」が、また、11 月には「公益法人制度改革に関する有識者会議報告書」もそれぞれ公表された。そして同年 12 月には「今後の行政改革の方針」についての閣議決定の中で、「公益法人制度改革の基本的枠組み」が定められ、その枠組みに基づき、平成 18 年に公益法人制度改革関連法案が通常国会に提出され、5 月 26 日に成立、6 月 2 日に公布された。

なお、経緯の詳細及び上記引用の文書は、いずれも、行政改革推進本部事務局のホームページ（<http://www.gyoukaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/contents-bappon.html>）にて参照できる。

に関わらず、剰余金の分配を目的とせず、かつ、持分の定めのない法人を準則主義（登記）により簡便に設立できる制度を創設する（一般社団法人・一般財団法人）。その際、株式会社制度と同程度の自立的なカバランスを確保する。

- ② 主務官庁から中立的に公益性の判断を行えるよう、内閣府等に民間有識者からなる第三者機関（公益認定等委員会）を新たに設けるとともに、そこでの意見に基づき、一般社団法人及び一般財団法人について目的、事業等の公益性を認定する制度を創設する（公益社団法人・公益財団法人）。
- ③ 中間法人制度は、一般社団法人制度に包摂される関係にあるため、廃止する。

このように、新たな制度は、法人の設立と公益性の判断とが分離されたところにその特色が認められる。

2 公益法人制度改革関連法の概要

公益法人制度改革関連法は、次の3つの法律により構成されている。

- ・ 一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（平成18年法律第48号）
- ・ 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（平成18年法律第49号）
- ・ 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整備等に関する法律（平成18年法律第50号）

以下、それぞれの法律について、その概要を示すこととする。

（1）一般社団法人及び一般財団法人に関する法律

剰余金の分配を目的としない社団及び財団について、その行う事業の公益性の有無にかかわらず、準則主義（登記）により簡便に法人格を取得することができる一般社団法人及び一般財団法人に関する制度を創設し、その設立、組織、運営及び管理についての規定を整備することを内容とする。

各項目の主な内容は次の表のとおりである⁽¹¹⁷⁾。

一般社団法人	一般財団法人
<p><設立></p> <ul style="list-style-type: none"> ・名称中に「一般社団法人」という文字を使用。 ・社員2名以上で設立可能、財産保有規制なし。 ・定款は設立時社員が作成、公証人の認証必要。 	<p><設立></p> <ul style="list-style-type: none"> ・名称中に「一般財団法人」という文字を使用。 ・設立には300万円以上の財産の抛出が必要。 ・定款は設立者が作成、公証人の認証必要。 ・設立者は、遺言での設立の意思表示が可能（遺言執行者が定款を作成）。
<p>・社員（設立者）に剰余金又は残余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めは、無効。</p>	
<p><機関></p> <ul style="list-style-type: none"> ・社員総会は必置。 ・理事会、監事（任期4年、定款で2年まで短縮可）の設置は任意（理事会、会計監査人を置く場合は監事必置）。 ・社員総会は、当該法人に関する一切の事項について決議。ただし、理事会を置く場合は、法律、定款で定めた事項に限る。 ・理事等は、社員総会の決議によって選任。 	<p><機関></p> <ul style="list-style-type: none"> ・理事（任期2年以内）は必置。理事（代表理事）は法人を代表し、業務を執行。 ・評議員（任期4年、定款で6年まで伸長可）、評議員会、理事会、監事（任期4年、定款で2年まで短縮可）は必置。 ・評議員の選任方法は、定款で定める（理事、理事会による選解任の定めは不可）。 ・評議員会は、法律、定款で定める事項に限り決議。 ・理事等は、評議員会の決議によって選任。

(117) 行政改革推進本部事務局『公益法人制度改革の概要』（<http://www.gyokaku.go.jp/siryoku/koueki/pamphlet.html>）3頁を基に、筆者において加筆したものである。

一般社団法人	一般財団法人
<ul style="list-style-type: none"> ・理事会は、業務執行の決定、理事の職務遂行の監督、代表理事の選定・解職をする。重要な財産の処分及び譲受け等の重要な業務執行の決定を各理事に委任できない。 ・代表理事又は業務を執行する理事は3ヶ月に1回以上（定款で毎事業年度に2回以上とすることができる）、理事会に自己の職務の執行の状況を報告。 ・会計監査人（任期1年）を置くことができる（負債200億円以上の法人（大規模法人）は必置）。 ・理事、監事、会計監査人はいずれも再任可（評議員も同じ）。 	
<その他>	<その他>
<ul style="list-style-type: none"> ・事業年度毎の計算書類、事業報告等の作成、事務所への備置き及び閲覧等による社員、評議員及び債権者への開示が必要。 ・貸借対照表（大規模法人は貸借対象及び損益計算書）の公告（インターネットも可）が必要。 ・一般社団法人、一般財団法人相互のほか、一般社団法人と一般財団法人との間の合併が可能。 ・休眠法人の整理、裁判所による解散命令の制度あり。 	
<ul style="list-style-type: none"> ・定款で基金制度の採用が可能。 ・社員による役員の実任者の責任追及の訴えが可能。 	<ul style="list-style-type: none"> ・目的、評議員の選解任方法についての定款の変更には制限あり。 ・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。

（2）公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律

社団法人及び財団法人の設立の許可及びこれらに対する監督を主務官庁の裁量により行うこととしていた公益法人に関する制度を改め、公益社団法人及び公益財団法人としての認定及びこれらに対する監督を独立した委員会等の関与の下で行政庁（内閣総理大臣又は都道府県知事）が行う制度

を創設することを内容とする。

一般社団法人又は一般財団法人のうち、主に公益目的事業を行う法人は、行政庁に公益認定を申請することができる（認定法4条、7条）。申請を受けた行政庁は、その法人が欠格事由に該当するかどうかを審査するとともに、民間有識者からなる合議制の機関（公益認定等委員会）に、その法人が公益認定の基準を満たすかどうかについて諮問する（認定法43条）。この公益認定の基準は、法人の目的、事業、財務、機関、財産等について設けられている（認定法5条）。欠格事由に該当せず、公益認定の基準を満たしていることが認められれば、行政庁は、公益法人として認定する。認定を受けると、公益法人は、公益社団法人又は公益財団法人という名称の使用が認められると同時に、事業、財務、情報開示等について一定の事項を遵守しなければならない（認定法14条～18条）。また、行政庁は、法令違反等の問題のある法人に対して、勧告、命令、公益認定の取消処分を行うなどの監督権限を行使し、公益法人制度が適正に機能するよう責任を負う⁽¹¹⁸⁾（認定法27条～31条）。

- (3) 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整備等に関する法律

上記(1)及び(2)の法律の施行に伴い、中間法人法を廃止するほか、民法その他の関連する諸法律の規定を整備するとともに、新制度への移行に係る経過措置⁽¹¹⁹⁾を定めることを内容とする。

(118) 新公益法人制度研究会編著『一問一答公益法人関連三法』188頁（商事法務、2006）。

(119) 現行の公益法人及び中間法人の新制度への移行に係る経過措置の概要は次のとおりである。

公益法人（社団法人・財団法人）	施行日以後は「特例民法法人」として存続（整備法40条～42条）。 施行日から5年間を移行期間とし、公益社団法人・公益財団法人への移行の認定の申請又は一般社団法人・一般財団法人への移行の認可の申請をすることができる（整備法44条、45条）。
-----------------	--

現行の公益法人の設立及び存続の根拠とされる民法第 34 条の規定及び中間法人法の規定は、新法の施行によって民法典から削除、あるいは廃止することとなり、現行の公益法人及び中間法人はその存在意義を失うこととなる。そこで、整備法は、この法律の施行の際に現に存在する公益法人及び中間法人は、一般社団・財団法人法の規定による一般社団法人又は一般財団法人として存続するものとされている（整備法 40 条、2 条、24 条）。会社法制定における有限会社と同じ取扱いであるが（特例有限会社：会社法整備法 2 条 1 項、3 条）、異なるところは、移行期限（公益法人：5 年、無限責任中間法人：1 年）が設けられており、その期限までに移行しなかった法人は、解散したものとみなされることである。

第 2 節 非営利法人制度の現状

1 公益法人制度に関する指摘（問題点）

（1）設立に関する問題（主務官庁制）

① 民法⁽¹²⁰⁾の規定

		公益認定等委員会による審査の結果、公益認定の基準を満たさず不認定とされた場合には、認定の再申請をするか、一般社団法人・一般財団法人への移行の認可の申請をすることができる。
		移行期間の満了の日に、移行が認められなかった法人や移行の申請をしなかった法人は、移行期間の満了の日に解散したものとみなされる（整備法 46 条）。
中間法人	有限責任中間法人	施行日以後は、一般社団法人として存続し、原則として一般社団・財団法人法の適用を受ける（名称に「一般社団法人」という文字を使用する旨の定款の変更及び名称変更に係る登記申請が必要）（整備法 2 条、3 条）。
	無限責任中間法人	施行日以後は「特例無限責任中間法人」として存続（整備法 24 条、25 条）。
		一般社団法人制度には無限責任中間法人に相当する法人類型が設けられていないため、施行日から 1 年以内に、一般社団法人への移行の手続（総社員の同意、債権者保護手続、移行の登記）を行う必要がある（整備法 31 条～36 条）。
		施行日から 1 年以内に移行の手続を完了しなかった場合には、その法人は解散したものとみなされる（整備法 37 条）。

(120) 整備法による改正前の民法を指す（以下、本節において同じ。）。

民法第34条は、「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する社団又は財団であつて、営利を目的としないものは、主務官庁の許可を得て法人とすることができる」と定めている。したがって、公益法人は主務官庁の許可を得ることにより成立し、その対抗要件として登記が必要とされている（民法45条2項）。

イ 事業の目的

公益法人の目的について、民法第34条における「公益に関する」との文言は、文理よりも厳格に「公益を目的とする」と解釈されている。

「公益」とは、民法では直接その概念を定義してはいないが、社会全般の利益、あるいは、不特定多数の者の利益を意味するものと解されており、公益の内容については、「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教」の5項目が例示されている他は限定されておらず、主務官庁⁽¹²¹⁾の判断に委ねられている⁽¹²²⁾。

また、「営利を目的としないもの」との文言は、事業によって得た利益を社員に分配することを目的としないことを意味するものと伝統的に解されている。法人の営利性を社員への利益分配の有無に求めているが、このような解釈により、公益法人の設立に関し許可主義を採用していることと適合するとされる⁽¹²³⁾。すなわち、仮に法人の事業目的により営利性を判断するものと解すると、収益事業による利益をすべて公益事業に供する法人も営利法人となるが、営利法人は準則主義を採る商法の下で自由に設立できることになる。そうすると、収益事業による利益をもって公益事業を行う法人は通常の公益法人よりも一層濫用の危険が大きくなり、公益法人の設立を許可制にした民法の趣

(121) 主務官庁は、個々の法人が目的とする公益がどのような分野に属するかにより定められる。しかし、公益法人の全ての事務処理を主務官庁が直接行っている訳ではなく、多くの権限が地方支部局長や都道府県知事などに委任されており、この実態に即して、所管官庁が決められているという仕組みとなっている。

(122) 法人制度研究会「法人制度研究会報告書（平成11年9月）」第2(2)。

(123) 松本丞治「営利法人の観念」法学協会雑誌28巻3号369頁（1910）。

旨が蹂躪されてしまうおそれがあるとする⁽¹²⁴⁾。なお、これに関連して、公益法人が解散した場合の残余財産の取扱いについて、実務上、残余財産を社員に分配する旨の定款の定めは、公益法人の性格上無効であるとされ⁽¹²⁵⁾、また、各社員の払込済出資額を限度として持分を各社員に払い戻すものとする定めを定款に置くことも、公益法人の性質上妥当でないとされている⁽¹²⁶⁾。これらの解釈や取扱いにより、社団法人において、社員は法人財産に対する持分を有しないものと解されている。

利益分配を目的としないことをもって非営利性を判断することにより、公益法人が利益を得るために事業を行うことも、得た利益をその目的とする公益のために使用するのであれば許容されるものと解されている⁽¹²⁷⁾。

ロ 主務官庁の許可

上記のとおり、公益法人の設立に当たっては主務官庁の許可が必要とされており、設立に関する許可主義が採用されている。

(124) 松本・前掲注(123) 370頁。

(125) 昭和29年3月24日付法務省民事局長回答、昭和47年9月12日付法務省民事局第四課長回答。

(126) 昭和41年12月20日付法務省民事局第四課長回答。

(127) 「公益法人の設立許可及び指導監督基準(平成8年9月20日閣議決定)」では、公益法人が収益事業(付随的に収益を目的として行う事業をいう。以下同じ。)を行う場合にあっては、当該事業は次の①から③までのすべてに適合していなければならないとされており、また、公益事業の推進に資するものでなくてはならないとされている(指導監督基準2(6))。

① 収益事業の支出規模は、公益事業の適正な発展のため、主として公益事業費を賄うのに必要な程度でかつ当該事業の実態からみて適正なものとし、可能な限り総支出額の2分の1以下にとどめること。

② 収益事業の業種としては、公益法人としての社会的信用を傷つけるものでないこと。

③ 収益事業の利益は、当該法人の健全な運営のための資金等に必要な額を除き公益事業のために使用することとし、公益事業のために使用する額は可能な限り利益の2分の1以上とすること。

許可主義とは、法人の設立を許すかどうかを、法定要件の充足に加え、主務官庁の判断及び自由裁量に委ねるという考え方である⁽¹²⁸⁾。主務官庁は法律の範囲内で法人格を与えるかどうかを自由に判断し、許可又は不許可の処分を行うこととなる⁽¹²⁹⁾。

公益法人の設立に許可主義が採用された理由について、民法起草者の一人は民法第 34 条に関する解説の中で次のとおり説明している。

(128) 法人設立に係る要件については、法人法定主義の下、許可主義のほか、行政庁による関与の度合いにより次のものがある（石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』18 頁以下（法律文化社、2006））。

① 特許主義

法人を設立するためには特別の法律の制定が必要であるとする考え方。団体が、国や地方公共団体の政策に影響があり、これらの特別な監督が必要とされるときに用いられる。国際協力銀行（国際協力銀行法 1 条）、公営企業金融公庫（公営企業金融公庫法 1 条）等のいわゆる特殊法人の設立が、一般的にこれに該当する。

② 認可主義

法人の設立は、法定要件の充足に加え、主務官庁（所轄庁）の認可を受けることを要するとする考え方。要件を充足していれば主務官庁が必ず認可をしななければならない点で許可主義とは異なる。私立学校（私立学校法 30 条以下）、社会福祉法人（社会福祉法 31 条以下）、農業協同組合（農業協同組合法 59 条～61 条）等の設立が、これに該当する。

③ 認証主義

法人の設立は、法定要件の充足に加え、主務官庁（所轄庁）の認証を受けることを要するとする考え方。なお、主務官庁は、法定要件に適合しているかどうかを審査するのみであり、適合していれば必ず認証しなければならない。特定非営利活動法人（促進法 10 条以下）、宗教法人（宗教法人法 12 条以下）等の設立が、これに該当する。

④ 準則主義

あらかじめ法律で定められた要件を充足すれば当然に法人になれるとする考え方。行政庁の判断は必要ではなく、法人の設立登記のみで法人になれる。会社法上の営利法人である株式会社（会社法 49 条）や持分会社（会社法 579 条）、中間法人（中間法人法 6 条以下）等の設立が、これに該当する。

(129) 法人設立の許可が主務官庁の自由裁量に委ねられていると判示した裁判例として、最高裁昭和 63 年 7 月 14 日第一小法廷判決（判例時報 1297 号 29 頁）がある。これは、（社）足立区医師会が分裂し、新たな医師会の社団法人設立申請をしたが不許可となり、主務官庁である東京都を相手に不許可処分取消請求をした事件である。このケースでは、不許可にした主務官庁に広い裁量権を認め、裁量権の濫用ないし逸脱がない限り違法性はないとされた。

「公益ニ関スル法人ニ付イテハ特ニ政府ノ取締ヲ要スルカ故ニ官庁特許主義ヲ採用シ主務官庁ノ許可ヲ得ルコトヲ必要トスルハ其當ヲ得タルモノト謂フヘシ是レ即チ本條ニ採用シタル所ノ主義ナリ」⁽¹³⁰⁾

また、他の起草者は次のとおり説明している。

「我民法ハ公益法人ノ設立ニ付テハ公益ノ認定ヲ要スルカ故ニ官庁主義ヲ採用シ一定ノ方式ヲ具備セル設立行為以外ニ主務官庁ノ許可ヲ必要トセリ」⁽¹³¹⁾

これらの説明から、当時の起草者は、公益活動は国家が行うべきものであって民間による公益活動はあくまで補完的なものであるとの考えの下、公益法人は国家の保護監督の下においてのみ認められる制度であるとの立場を採っており、社員に全幅の信頼を置いてはいなかったことが窺われる⁽¹³²⁾。

② 主な指摘（問題点）

このように、従来制度は、公益性や非営利性といった事業目的の判断と法人の設立行為とが主務官庁による設立許可や指導監督の下で一体的に扱われていた。また、設立された公益法人は、前章にて述べたとおり、収益事業から生じた所得のみが法人税の対象とされ、法人税額の計算に当たっては軽減税率が適用される。このように、主務官庁の設立許可には、法人格付与、公益性認定及び租税の優遇という3つの効果が伴うこととなるが、その判断には広範な裁量が認められる。

公益法人の設立許可に対する行政庁の対応は、戦前は比較的柔軟であったとされるが、戦後、公益法人の数が増加するに従って法人制度の濫用や事業内容の不適切な法人の存在などの問題が発生するようになり、

(130) 梅謙次郎『民法要義卷之一総則編〔第35版〕』82頁（有斐閣書房、1912）。

(131) 富井政章『訂正増補民法原論第一卷総論（完全復刻版）』239・240頁（有斐閣、1985）。

(132) 民法制定当時の考え方については、雨宮孝子「民法100年と公益法人制度－なぜ公益法人の設立は許可制なのか－」公益法人27巻8号10-15頁（1998）及び当該論考における引用論文を参照した。

規制が次第に強化されていった。この傾向は、公益法人に税制上の優遇措置が認められたことで一層強まったとされる⁽¹³³⁾。

このような従来の制度に対しては、民間による非営利活動の重要性が高まるに従い、種々の問題点、例えば、複数の所掌官庁に跨ったりその隙間にあたりする事業をしにくい、事業内容が主務官庁以外の省庁の所掌範囲に及ぶことに慎重になり制限的になりやすい、法人設立に必要な資産⁽¹³⁴⁾について極めて高い水準が設定されているが多くの市民公益活動の担い手にとってそれを満たすことは困難、といった問題点が指摘されるようになる⁽¹³⁵⁾。

その一方で、いったん公益法人を設立すると、その後の主務官庁による監督は緩くなりがちであり、その時々「公益」に適っているかどうかといった事後チェックの機能は薄く、設立許可の取消しはよほどのことがない限り発動されなかった。

(2) 設立後の問題

設立後の主務官庁による監督が緩くなりがちであったこと等から、次に示すような公益法人としてふさわしくない法人の実態が指摘されている。

① 内部留保

収益事業課税及び軽減税率という法人税法上の優遇措置の下で、収益事業で過大な内部留保を蓄積している公益法人の存在が指摘されてい

(133) 中田裕康「公益法人・中間法人・NPO」ジュリスト1126号54頁(1998)。

(134) 公益法人の資産については、定款又は寄附行為の必要的記載事項として資産に関する規定を置くべきものとされている(民法37条4号、第39条)が、その設立に当たって最小限保有すべき資産については、民法上の規定はない。この点は、設立に当たっての主務官庁の判断に委ねられているが、実務上は、社団法人については、設立目的の達成に必要な事業活動を遂行するための会費収入及び財産の運用収入等があること、財団法人については、目的の達成に必要な事業活動を遂行するための設立当初の寄附財産の運用収入及び恒常的な賛助金収入等があることが必要とされている(指導監督基準5(1)から(3)まで及びこれに関する運用指針参照)。

(135) 中田・前掲注(133)56-57頁、NIRA『市民公益活動の促進に関する法と制度のあり方』[山岡義典]9頁以下(1996)。

る⁽¹³⁶⁾。

公益法人における内部留保とは、総資産額から (イ)財団法人における基本財産、(ロ)公益事業を実施するために有している基金、(ハ)法人の運営に不可欠な固定資産、(ニ)将来の特定の支払に充てる引当資産等及び(ホ)負債相当額の5項目を控除したものとされている⁽¹³⁷⁾。これは、「公益法人が会費収入や事業収入等の収入から、積極的に公益事業に支出を行った結果として残留した特定の使途のない資産（投資目的の運用資産等）」⁽¹³⁸⁾を内部留保として位置付けるものである。そして、この内部留保の水準を、「原則として、一事業年度における事業費、管理費及び当該法人が実施する事業に不可欠な固定資産取得費（資金運用等のための支出は含めない。）の合計額の30%程度以下であることが望ましい」⁽¹³⁹⁾⁽¹⁴⁰⁾としている。

内部留保の水準別法人数の構成比を見ると、平成17年調査時点で、30%以下が58.7%、30%超100%未満が22.4%、100%以上1,000%未満が15.5%、1,000%以上が3.4%となっている⁽¹⁴¹⁾。

② 休眠法人

休眠法人の存在は、買収等により役員に就任した者による目的外の事

(136) 中田・前掲注(133)56頁、中田裕康「公益法人制度の問題の構造」NBL767号18頁(2003)。

(137) 指導監督基準5(7)。

(138) 総務省編『平成17年版公益法人白書』51頁。

(139) 指導監督基準5(7)に関する運用指針(2)。

(140) 平成18年版公益法人白書では、「この水準は、一つの指標として定められたものであり、実際には事業内容や資産規模、その時々を経済社会情勢の変動に伴う会員数の増減等により、各公益法人について妥当と考えられる内部留保の水準は異なると考えられる。したがって、内部留保の水準が30%を超過することが直ちに是正指導の対象となるものではないが、内部留保の水準が高い公益法人については、事業活動が低調な状況が継続していることも考えられるため、積極的に公益事業が行われるよう、所管官庁において適切な指導監督が行われることが必要である。」と述べられている(総務省編『平成18年版公益法人白書』68頁)。

(141) 総務省・前掲注(140)69、380頁。

業の実施や、税制上の優遇措置を利用した収益事業の実施など、公益法人制度の悪用を招くおそれがある。そこで、休眠法人の整理促進の観点から、昭和 54 年に民法の一部改正が行われ、主務官庁は、正当な事由なく引き続き 3 年以上事業を行わない公益法人の設立許可を取り消し、解散させることができるようになった（民法 71 条後段）。

また、昭和 60 年には、「休眠法人の整理に関する統一的基準」⁽¹⁴²⁾及び「休眠法人の整理に関するモデル要綱」⁽¹⁴³⁾が策定され、公益法人の実態調査、休眠法人の認定、設立許可の取消しの手続等を定めることにより、休眠法人の整理促進が図られた。

これにより、昭和 61 年 10 月 1 日時点で 677 法人存在していた休眠法人数は、平成 17 年同日時点で 145 法人に減少している⁽¹⁴⁴⁾。

③ 株式保有

公益法人が株式を保有して営利法人を実質的に支配することを認めると、公益法人の実態が営利法人と何ら変わらないこととなる。したがって、運用上、公益法人が株式の取得により営利企業を支配下に置くことは原則として認められていない。「指導監督基準」では、「運用財産の管理運用は、当該法人の健全な運営に必要な資産（現金、建物等）を除き、元本が回収できる可能性が高くかつなるべく高い運用益が得られる方法で行うこと」⁽¹⁴⁵⁾とされているが、原則として、(イ)この管理運用に該当する場合（ただし、公開市場を通じる等のポートフォリオ運用であることが明らかな場合に限る。）及び(ロ)財団法人において基本財産とし

(142) 昭和 60 年 9 月 17 日公益法人指導監督連絡会議決定。なお、主務官庁による休眠法人の認定は、①引き続き 3 年以上事業を行っていないこと、②理事が存在しないこと又はその任期が 3 年以上前に満了していること、③主務官庁への報告や届出を引き続き 3 年以上怠っていること等の事由を総合的に勘案して行うこととされている。

(143) 昭和 60 年 12 月 5 日公益法人指導監督連絡会議幹事会了解事項。

(144) 総務省・前掲注 (140) 21、280 頁。

(145) 指導監督基準 5 (5)。

て寄附された場合を除き、営利企業の株式保有等を行ってはならないとされている⁽¹⁴⁶⁾。また、この定めにもとづいて保有している場合であっても、その営利企業の全株式の2分の1を超えてはならず、全株式の20%以上を保有している場合には事業報告書にその営利企業の概要を記載することが求められている⁽¹⁴⁷⁾。なお、基本財産の管理運用では、「寄附者が寄附する際にその管理運用方法を指定した場合を除き、固定資産としての常識的な運用益が得られ、又は利用価値が生ずる方法で行うこと」⁽¹⁴⁸⁾とし、株式は価値の変動が著しい財産として、原則として適当でないとされている⁽¹⁴⁹⁾。

株式を保有している公益法人の数⁽¹⁵⁰⁾は、平成17年調査時点で、1,792法人であり、その内、ポートフォリオ運用という形で保有している法人は470法人である。指導監督基準では、運用財産ではポートフォリオ運用による保有は構わないとされているにもかかわらずこれだけしか行われていないのは、株式保有による資産運用が根付いていないことを示している。

一方、指導監督基準で原則禁止とされる過半数の株式を保有している法人は78法人存在しており、その内、1社のみ株式を保有している法人は65法人である。また、原則禁止まではいかないが要開示とされる20%以上50%以下の株式を保有している法人が242法人存在する。これらにより、実質的に営利法人を支配している、あるいは緊密な関係があると疑われる可能性を有する公益法人が少なくないことを示している。

④ 営利類似法人（営利転換）

(146) 指導監督基準6（1）。

(147) 指導監督基準6（2）（3）。

(148) 指導監督基準5（4）。

(149) 指導監督基準5（4）に関する運用指針（2）。

(150) 総務省・前掲注（140）69-71、382-389頁。

公益法人の中には、実態が営利法人と変わらない法人が存在する。公益法人の性格別法人数をみると、平成 17 年調査時点で、公益法人全体（2 万 5,263 法人）のうち 27 法人が営利法人等への転換候補とされている⁽¹⁵¹⁾。営利法人等への転換候補とは、「事業内容が、社会経済情勢の変化により、営利企業の事業と競合し、又は競合し得る状況となっている」⁽¹⁵²⁾法人のことである。したがって、競合が表面化しない範囲で営利的な事業を行っている公益法人は潜在的にはもっと多いものと考えられる。

なお、平成 10 年 3 月に公表された「法人制度研究会」⁽¹⁵³⁾の報告書において、公益法人の営利法人等への転換は現行法制度においても基本的に可能であるとされた⁽¹⁵⁴⁾ことを受け、同年 12 月、「公益法人の営利法人等への転換に関する指針について」⁽¹⁵⁵⁾が公表され、営利法人等への転換の手順等について指針が示されているところである⁽¹⁵⁶⁾。

(151) 総務省・前掲注 (140) 288 頁。

(152) 指導監督基準 2 (2)。

(153) 法務省民事局長主催の研究会であり、法律学者及び関係府省庁の公益法人担当者により構成された。

(154) 法務省民事局参事官室編『公益法人の営利転換の方法－法人制度研究会報告書－』25 頁 (別冊 NBL47 号、1998)。

(155) 平成 10 年 12 月 4 日公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚会議幹事会申合せ。

(156) 指針における営利法人等への転換の手順等は、次のとおりである。

① 営利法人等への転換の手順

- イ 業務内容が営利法人と競合する公益法人については、指導監督基準における是正期限である平成 11 年 9 月までに、公益法人としてふさわしい事業内容への改善を行う。
- ロ 上記イの期限までに改善が行われない場合には、営利法人等への転換を行うよう文書により監督上の措置を行う。
- ハ 上記ロの措置を受けた公益法人は、1 年以内に所管官庁に対し、転換に向けての計画を提出する。

② 転換後の対応

- イ 公益法人が営利法人にその業務の一部を現物出資し、その対価として取得する当該法人の株式等については、その取得後速やかに処分する。
- ロ 営利法人の取締役と存続する公益法人の理事との兼務は原則として避ける。

(3) ガバナンス（法人の管理運営のあり方）

公益法人には、執行機関として理事を置かなければならない（民法 52 条 1 項）が、その任免に関する事項は、定款又は寄附行為により定めるところとされている。

監督機関である監事については、民法上の必置の機関ではなく、定款又は寄附行為による任意的な機関とされている（民法 58 条）。

また、社団法人については、社員総会が置かれ（民法 60 条）、定款により理事その他の役員に委任した事項以外の法人の事務は、社員総会の決議によって行うこととされている（民法 63 条）。

このような従来の公益法人の機関に関する民法の規定は、主務官庁が実質的に監督することが前提とされるため、理事の責任や社員の権利など、法人の業務を内部的に監督するために必要な規定が乏しかった⁽¹⁵⁷⁾。

公益法人に関する不祥事が生じた場合、制度の悪用が可能な状態を放置する行政側の問題として捉えられがちであるが、不祥事が生じた直接的原因がそのアクションを起こす法人側にあると考えると、それを防ぎきれない法人自体のガバナンスの弱さに問題の根幹があると捉えることもできる。市場原理の下で効率化や社会的規律が求められる営利企業と異なり、従来の公益法人は主務官庁制の下で主務官庁の許す範囲内で活動していれば間違いないという発想に陥る傾向があったと考えられる。

2 特定非営利活動法人制度及び中間法人制度の誕生

公益法人制度に対する前述の問題点は、民間非営利活動の重要性の高まりとともに、1990 年代半ばから盛んに指摘されるようになり、法人制度見直しの議論が活発化した。特定非営利活動法人制度及び中間法人制度は、ともに

(157) 四宮和夫=能見善久『民法総則〔第7版〕』101頁（弘文堂、2005）。なお、「指導監督基準」では、①理事会の成立要件や議決要件等を定めること、②監事を1名以上置くこと及び③財団法人には原則として評議員及び評議員会を置くことを求めている（指導監督基準4（1）（3）（4））。

このような動きの中で誕生したものである。

(1) 特定非営利活動法人

特定非営利活動法人は、平成 10 年 3 月に議員立法にて成立し、同年 12 月に施行された特定非営利活動促進法に基づき設立される法人である。この法律により法人となることができる団体は、この法律の別表に掲げる活動⁽¹⁵⁸⁾で不特定多数のもの利益の増進に寄与すること目的とする「特定非営利活動」(促進法 2 条 1 項)を行うことを主たる目的とし、営利を目的としないものである(促進法 2 条 2 項 1 号)⁽¹⁵⁹⁾。

特定非営利活動法人は、所定の書類を添付した申請書を所轄庁に提出して設立の認証を受け(促進法 10 条 1 項)、登記をすることにより成立することとされており(促進法 13 条 1 項)、法人の設立に関していわゆる認証主義が採用されている。所轄庁は基準を満たしてさえいれば設立を認証しなければならないため、設立許可の段階で厳しい要件が求められた従来の公益法人よりも相当緩和されている。

法人設立の容易さなどから、特定非営利活動法人の数は急激に増えている。平成 19 年 3 月末現在で 3 万 1, 116 法人に達しており⁽¹⁶⁰⁾、既に公益法

(158) 次に掲げる活動が定められている(促進法別表(第 2 条関係))。

①保険、医療又は福祉の増進を図る活動、②社会教育の推進を図る活動、③まちづくりの推進を図る活動、④学術、文化、芸術又はスポーツの振興を図る活動、⑤環境の保全を図る活動、⑥災害救援活動、⑦地域安全活動、⑧人権の擁護又は平和の推進を図る活動、⑨国際協力の活動、⑩男女共同参画社会の形成の促進を図る活動、⑪子供の健全育成を図る活動、⑫情報化社会の発展を図る活動、⑬科学技術の振興を図る活動、⑭経済活動の活性化を図る活動、⑮職業能力の開発又は雇用機会の拡充を支援する活動、⑯消費者の保護を図る活動、⑰前記のそれぞれに掲げる活動を行う団体の運営又は活動に関する連絡、助言又は援助の活動

(159) 他に、①社員資格の得喪に関して不当な条件を付さず、かつ、報酬を受ける役員数が役員総数の 3 分の 1 以下である団体であること、②宗教活動や政治活動を主たる目的とする団体でないことが求められている(促進法 2 条 2 項)。

(160) 内閣府「特定非営利活動促進法に基づく申請受理数および認証数、不認証数等」(内閣府ホームページ(<http://www.npo-homepage.go.jp/data/pref.html>))による。

人の数（平成 17 年 9 月末現在で 2 万 5,263 法人⁽¹⁶¹⁾）を相当数上回っている。

一方、活動実態がないなどの理由で認証を取り消される特定非営利活動法人も増加している。平成 18 年に認証が取り消された法人数は 50 法人で前年（21 法人）の 2.4 倍に達しており、平成 17 年までの取消法人数の累計（31 法人）をも上回っている。また、平成 19 年に入ってから 3 月末現在で 48 法人の認証が取り消されている。このような認証取消しの増加は、特定非営利活動法人を隠れみのにした営利活動や犯罪行為の増加を受け、所轄庁が認証基準の適用を厳格化しているためだとされる⁽¹⁶²⁾。

（2）中間法人

中間法人は、平成 13 年 6 月に公布され、翌平成 14 年 4 月に施行された中間法人法に基づき設立される法人である。この法律により法人となることができる団体は、社員に共通する利益を図ることを目的とし、かつ、剰余金を社員に分配することを目的としない社団である（中間法 2 条 1 号）。社員が法人の債権者に対して責任を負わない一方、設立及び運営について詳細な規律が求められる有限責任中間法人と、社員が法人の債権者に対して責任を負う一方、簡易な設立及び運営が可能な無限責任中間法人との 2 つの類型がある。

中間法人法の制定以前は、公益及び営利のいずれをも目的としない団体のための一般的な法人制度が存在しなかったことから、同窓会等の中間目的の団体が法人格を取得することができず、いわゆる権利能力なき社団とされていた。中間法人制度は、このような中間目的の団体に法人格取得の途を開くために導入されたものである。

中間法人は、設立の登記をすることにより成立する（中間法 6 条）。法人設立に関していわゆる準則主義が採用されており、認証主義が採用された特定非営利活動法人よりも更に緩和されている。また、非営利、すなわち

(161) 総務省・前掲注（140）2 頁。

(162) 読売新聞平成 19 年 3 月 18 日（日）二面。

剰余金の分配を目的としない点では公益法人や特定非営利活動法人と同様であるが、公益に係る目的を定めずに準則主義で簡便に法人を設立できることが、これまでの非営利法人と大きく異なる点である。

法人の目的や設立要件が相当緩和されている中間法人制度であるが、中間法人の数は、特定非営利活動法人とは対照的に非常に少なく、平成 18 年 6 月現在で 1,916 法人にとどまっている⁽¹⁶³⁾。しかも、その中には、資産流動化におけるヴィークルという、利用方法として当初は考えられていなかったものも存在する⁽¹⁶⁴⁾。このようなことから、中間法人法は、創設当初に考えられた機能を十分には発揮していない状況が窺われる⁽¹⁶⁵⁾。

第 3 節 新たな非営利法人制度（主な項目と対応）

前節における非営利法人制度を巡る現状に対処するに当たり、新たな非営利法人制度が採用した方策は、第 1 節の「基本的枠組み」において述べたとおり、まず、法人の設立と公益性の判断とを分離したことに求めることができる。両者を分離した上で、法人の設立については、準則主義（登記）により簡便に設立できるとするとともに、自立的なガバナンスの仕組みを確保すること、一方、公益性の認定については、公益性の内容や認定基準を法律上明確化するとともに、明確化された事項の判定を第三者機関の意見に基づき行い、更に事後チェックの仕組みを確立することとしている。そして、このような枠組みの下、個々の仕組みについて詳細な定めを置いている。

以下、新たな非営利法人制度の主な項目について検証するとともに、その中で、前節における非営利法人を巡る現状に対し、どのような対応策を講じてい

(163) 国税庁『第 131 回 国税庁統計年報書 平成 17 年度版』125 頁。

(164) 藤瀬裕司「資産の流動化における中間法人の活用」金融法務事情 1651 号 6 頁(2002)。資産の流動化に際しては、資金調達を目的とする会社の資産の一部を切り出し、それを受け取る器が必要だが、その器として有限責任中間法人を利用するというものである。

(165) 中田裕康「一般社団・財団法人法の概要」ジュリスト 1328 号 4 頁 (2007)。

るのかを見ていくこととする。

1 一般社団法人・一般財団法人

(1) 設立

① 法人格の取得

一般社団法人及び一般財団法人は、設立の登記をすることにより成立する（法人法 22 条、163 条）。法人の行う事業の公益性の有無に関わらず、準則主義により簡便に法人格を取得できる仕組みとされた。法人設立の際に公益性の判断が求められることはなく、また、従来の主務官庁による裁量の余地が完全に排除されたため、法人設立が困難との指摘は解決されたといえる。

② 事業の内容

一般社団法人及び一般財団法人が行うことのできる事業について、法律上、特段の制限は設けられていない。従って、公益的な事業や、中間法人制度における「社員に共通する利益」を図る事業を行えることは勿論のこと、収益事業を行うことも何ら妨げられることはない。もともと、中間法人制度における「社員に共通する利益」とは、「経済的なものと評価し得る利益のみならず、社員相互の親睦を深めることなど、広く経済的な利益を含むものであり、社員が共同して一定の活動を行うことにより精神的な満足を得ることなどもこれに含まれる」⁽¹⁶⁶⁾と解されていたことから、中間法人においても事業内容は殆ど制限されていないのと同じことであったが、一般社団法人及び一般財団法人ではこのような制限すら存在しないこととなる。

③ 非営利性

一般社団法人及び一般財団法人の設立に際しては、定款に目的、名称等を記載することとされているが、社員や設立者に剰余金又は残余財産

(166) 相澤哲・杉浦正典編著「一問一答中間法人法」32頁（商事法務研究会、2002）。

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こととされている（法人法 11 条 2 項、153 条 3 項 2 号）。このような定款の定めは、剰余金の分配を目的としない法人という一般社団法人及び一般財団法人の基本的性格に反するため、定款の定めによっても社員や設立者が資産に対する持分を有する仕組みを採用することができないことを明らかにし⁽¹⁶⁷⁾、営利法人との区別を明確にしたものとされる⁽¹⁶⁸⁾。このような法人の非営利性を確保するための規定は中間法人法にも存在したが（中間法 2 条 1 号）、同法では社員への剰余金の分配を目的としないことのみを定めていた。一般社団法人及び一般財団法人では残余財産の分配をも含めている点で、中間法人よりも強化されている。

一般社団法人及び一般財団法人の非営利性に関する定めは、会社の営利性に関する会社法の定めと対照的なものとなっている。すなわち、平成 18 年 5 月に施行された会社法は、会社の営利性を確保する観点から、株式会社について、株主に剰余金の配当を受ける権利及び残余財産の分配を受ける権利の全部を与えない旨の定款の定めは無効と定めている（会社法 105 条 2 項）。ただし、ここで注意を要することは、会社法第 105 条第 2 項の規定は、剰余金配当請求権と残余財産分配請求権という会社の営利性に関わる 2 つの要素を「及び」で繋げていることである。すなわち、この会社法の定めは、剰余金配当請求権か残余財産分配請求権のいずれかが確保されていれば営利性が満たされるとの考えの下、残余財産の分配を制限しなければ剰余金の配当を完全に制限することが可能ということを意味している。これは持分会社についても同様と解さ

(167) 社員等の持分の有無は非営利法人の性格から当然に導かれるものではないが、仮に持分を有する仕組みを採用した場合、対外的な経済活動による法人の資産の増加に対応して持分の経済価値も増加することになり、それは実質的な剰余金の分配にほかならず、そのような結果は、剰余金の分配を目的としないという非営利法人の基本的性格に反する懸念が生ずるとされる（相澤哲ほか「中間法人法の概要(2)」NBL717号33頁(2001)）。

(168) 新公益法人制度研究会・前掲注(118)31、111頁。

れるようである⁽¹⁶⁹⁾。剰余金の配当を受ける権利が認められていても実際に配当しないことは勿論あり得るが、会社法は、従来の商法とは異なり⁽¹⁷⁰⁾、定款上も剰余金の配当を全く行わない旨を定めることを認めているのである。このように、持分の定めがあるかどうかの違いはあるものの、会社と一般社団法人はともに、定款上、剰余金の配当・分配を受ける権利を排除することが可能なのであり、このことは、両法人制度ともに、準則主義により簡便な法人の設立が可能であることや事業内容に制限がないこと等とも相まって、今後、両者が互いに影響し合いながらも、均一化に向うことが考えられるところである。

(2) カバナンス（法人の管理運営のあり方）

事業内容の如何に関わらず簡便に法人格を取得できる仕組みとされたことなどに伴い、株式会社等と同程度の自律的なガバナンスの確保が図られた。

一般社団法人の機関には社員総会、理事、理事会、監事及び会計監査人があり、それらのうち、社員総会と理事が必置の機関とされ、残りの機関は定款の定めにより任意に置くことができるが（法人法 35 条、60 条）、負債総額 200 億円以上の大規模一般社団法人については、会計監査人は必置とされている（法人法 62 条、2 条 2 号）。

一般財団法人の機関には評議員、評議員会、理事、理事会、監事及び会

(169) 持分会社については、利益配当、出資の払戻し及び残余財産の分配に関する事項のいずれについても定款自治が認められているため（会社法 621 条 2 項、624 条 2 項、666 条）、剰余金の配当も残余財産の分配も行わない旨の定款の規定も有効であるように見えるが、社員の一切の経済的利益を否定する旨の定款の定めは、会社の本旨に反するものとして無効と解する余地があるとされる（神作裕之「会社法総則・擬似外国会社」ジュリスト 1295 号 138-139 頁（2005））。

(170) 服部榮三・星川長七編『基本法コンメンタール会社法 1 〔第 4 版〕』（今井宏）13 頁（日本評論社、1991）では、従来の商法第 52 第 2 項における会社の営利性の解釈として、「会社はもともと解散を予定しないのが普通であるから、利益配当請求権は社員のいわゆる固有権と解するべきであって（通説）、利益配当をしない旨を定めることは、たとえ定款をもってしても、また、たとえ残余財産分配請求権は否定しないとしても、許されない。」と解説されている。

計監査人があり、会計監査人以外は必置の機関とされている。一般社団法人とは異なり、一般財団法人には社員がなく、社員総会が存在しないため、業務執行機関を監督・牽制するための諸機関が必要とされたことによるものである。会計監査人は定款の定めにより任意に置くことができるが、一般社団法人と同様に、負債総額 200 億円以上の大規模一般財団法人には必置とされている（法人法 170 条 2 項、171 条、2 条 3 号）^{(171) (172)}。

(171) 機関設計の選択肢は次のとおりとなる。

① 一般社団法人

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		○	○

② 一般財団法人

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		○	○

(172) 各機関の概要は次のとおりである。

① 一般社団法人の機関

- ・ 「社員総会」：一般社団法人に関する一切の事項について決議できる、いわば最高万能の機関であるが（法人法 35 条 1 項）、理事会を設置する一般社団法人においては総会の権限は縮小される（同条 2 項）。
- ・ 「理事」：理事は 1 人又は 2 人以上置かれる（法人法 60 条 1 項）。社員総会の決議により選任され（法人法 63 条 1 項）、任期は原則として 2 年である（再任可能）（法人法 66 条）。理事（代表理事が定められた場合は代表理事）は法人を代表し、一般社団法人の業務を執行する（法人法 76 条 1 項）。
- ・ 「理事会」：理事会が設置された場合、理事会は、3 人以上置かれる理事の全員によって組織され（法人法 65 条 3 項、90 条 1 項）、法人の業務執行の決定、理事の職務の執行の監督、代表理事の選任及び解職を行う（法人法 90 条 2 項）。なお、理事会は重要な業務執行の決定（重要な財産の処分及び譲受け、多額の借財等）を理事に委任することはできない（法人法 90 条 4 項）。
- ・ 「監事」：監事は理事の職務を監査する役目を負う（法人法 99 条）。監事の設置は任意であるが、理事会又は会計監査人が置かれる場合は必置となる（法人法 61 条）。

なお、一般社団法人の社員総会においては、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こととされており（法人法 35 条 3 項）、ここでも、法人の非営利性の確保が図られている⁽¹⁷³⁾。

(3) その他

① 休眠法人の整理・裁判所による解散命令

一般社団法人及び一般財団法人が最後に登記をした日から 5 年を経過していること等の要件を満たした法人を休眠状態にある法人とし、そのような法人は解散したものとみなすこととされる（法人法 149 条、203 条）。

また、一般社団法人等が不法な目的に基づいて設立された場合等において、公益を確保するため一般社団法人等の存立を許すことができない

・ 「会計監査人」：会計監査人は、一般社団法人の計算書類及びその附属明細書を監査し、会計監査報告書を作成する義務を負う（法人法 107 条 1 項）。

なお、理事、監事及び会計監査人については、その任務を怠ったときは、一般社団法人に対し、これによって生じた損害を賠償する責任を負う（法人法 111 条 1 項）。

② 一般財団法人の機関

・ 「評議員・評議員会」：評議員は 3 人以上置くこととされ（法人法 173 条 3 項）、その評議員の全員によって評議員会が組織される（法人法 178 条 1 項）。評議員会は、社員総会とは異なり、本法に規定する事項及び定款で定められた事項に限り決議できる（法人法 178 条 2 項）。法定事項としては、理事、監事及び会計監査人の選任（法人法 177 条、63 条 1 項）及び解任（法人法 176 条）、計算書類の承認（法人法 199 条、126 条 2 項）、定款変更（法人法 200 条）等があり、これらにより、理事や監事を監督する機能を有する。なお、理事や監事を監督する機能を確保するため、理事又は理事会が評議員を選任又は解任する旨の定款の定めは効力を有しないものとされている（法人法 153 条 3 項 1 号）。

・ 「理事・理事会・監事・会計監査人」：理事、監事及び会計監査人は、評議員会の決議によって選任される（法人法 177 条、63 条）。これらの権限は、一般社団法人におけるこれらの権限と基本的に同じである。

(173) 一般財団法人の評議員会においては一般社団・財団法人法第 35 条第 3 項に相当する規定はないが、評議員会は、社員総会とは異なり、一般社団・財団法人法に規定する事項及び定款で定められた事項に限り決議することができる機関であることから、当然のことながら、設立者に剰余金の分配をする旨の決議をすることはできない。

と認めるときは、裁判所は、一般社団法人等の解散を命ずることができる（法人法 261 条）。

いずれも、準則主義により簡便に法人格を取得できることに伴う法人制度の濫用・悪用を防止するための措置であり、会社法にも同様の措置がある（会社法 472 条、473 条、824 条）。

② 基金制度

基金とは一般社団法人に拠出された金銭その他の財産であって一般社団法人が拠出者に返還義務を負うものをいう（法人法 131 条かっこ書）。一種の外部負債であるが、基金の返還に係る債権には利息を付することはできない（法人法 143 条）。基金制度は、有限責任中間法人に採用されていた制度であり、一般社団法人においても、定款の定めにより基金制度を採用することができることとされた（法人法 131 条）。一般社団法人の財政的基礎の充実・維持を図るためのものであり、会社における資本金制度と同等の法人財産流出防止機能を発揮するものとされる⁽¹⁷⁴⁾。

③ 残余財産の帰属

解散した一般社団法人及び一般財団法人の残余財産の帰属に関する取扱いについては、三段階の構成により定めている。まず、法人がその帰属を定款で定めた場合には定款の定めるところによる（法人法 239 条 1 項）。次に、定款で定めない場合に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（同 2 項）。そして、それでもなお帰属が定まらない場合には、国庫に帰属する（同 3 項）。ただし、ここで注意を要することは、この定めは残余財産を社員や設立者に帰属させることを封じる仕組みとなっていないことである。すなわち、社員や設立者に剰余金又は残余財産の分配を受ける権利を与える旨を定めた定款は無効とされることは既に述べたとおりであるが（法人法 11 条 2 項、153 条 3 項 2 号）、逆にその旨の定めのない定款は有効とされる。そして、社員総会

(174) 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 号 44 頁 (2007)。

等の決議における残余財産の帰属先に特段の制限はないため、結局、定款で帰属先を定めないでおけば、社員や設立者に帰属させることが可能となる⁽¹⁷⁵⁾。このような残余財産の取扱いに関していえば、非営利性の確保が徹底されていないと言わざるを得ない。

2 公益社団法人・公益財団法人の認定等

(1) 公益目的事業

公益目的事業とは、学術、技芸、慈善その他の公益に関する認定法の別表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するものをいう（認定法2条4号、別表）。認定法の別表には、学術及び科学技術の振興を目的とする事業を始めとして、23項目の事業が掲げられている⁽¹⁷⁶⁾。

(175) この点に関して、新公益法人制度研究会・前掲注（118）160頁は、次のとおり説明している。

「中間法人法上の中間法人や各種の協同組合制度のように営利を目的としない法人であっても、構成員に残余財産の帰属を認める法人類型が存在しており、法制上、営利を目的としない法人だからという理由のみによって、残余財産を社員または設立者に帰属させることを一律に禁止するという結論を導くことは困難である。また、……、例えば、社員から集めた会費や設立者が抛出した財産を用いて、もっぱら対内的な事業を行う法人が解散した場合など、その残余財産を社員や設立者に帰属させることが相当であると考えられるケースも存在すると考えられる。

そこで、一般社団・財団法人法においては、残余財産の帰属に関する社員総会または評議員会の決議について特段の制限を設けていない。」

(176) 次の事業が掲げられている（認定法別表）。

①学術及び科学技術の振興を目的とする事業、②文化及び芸術の振興を目的とする事業、③障害者若しくは生活困窮者又は事故、災害若しくは犯罪による被害者の支援を目的とする事業、④高齢者の福祉の増進を目的とする事業、⑤勤労意欲のある者に対する就労の支援を目的とする事業、⑥公衆衛生の向上を目的とする事業、⑦児童又は青少年の健全な育成を目的とする事業、⑧勤労者の福祉の向上を目的とする事業、⑨教育、スポーツ等を通じて国民の心身の健全な発達に寄与し、又は豊かな人間性を涵養することを目的とする事業、⑩犯罪の防止又は治安の維持を目的とする事業、⑪事故又は災害の防止を目的とする事業、⑫人種、性別その他の事由による不当な差別又は偏見の防止及び根絶を目的とする事業、⑬思想及び良心の自由、信教の自由又は表現の事由の尊重又は擁護を目的とする事業、⑭男女共同参画

この23項目の事業の種類は、認定基準の明確化という今般の制度改革における要請の下、公益に関する活動をより具体的なものとするために、国民の利益のために制定されている現行諸法律の目的規定の内容を分類、整理し列挙したものとされており、改正前民法における「公益」の基本的な考え方を変更するものではないとされている⁽¹⁷⁷⁾。ただし、社会情勢の変化とともに「公益」とされるものの具体的な内容は変化し得るため、その変化に的確に対応し得るよう、認定法の別表の第二十三号では、政令において別表に掲げる以外の種類の事業を定めることができるようにされている⁽¹⁷⁸⁾。

(2) 公益法人の認定等

① 公益認定

公益目的事業を行う一般社団法人又は一般財団法人は、行政庁の認定（公益認定）を受けることができることとした上で（認定法4条）、公益認定の申請をした一般社団法人又は一般財団法人が、一定の欠格事由⁽¹⁷⁹⁾に該当せず、かつ、公益認定の基準に適合するものであると認められるときは、行政庁は、当該法人について公益認定をするものとされる

社会の形成その他のより良い社会の形成の推進を目的とする事業、^⑮国際相互理解の促進及び開発途上にある海外の地域に対する経済協力を目的とする事業、^⑯地球環境の保全又は自然環境の保護及び整備を目的とする事業、^⑰国土の利用、整備又は保全を目的とする事業、^⑱国政の健全な運営の確保に資することを目的とする事業、^⑲地域社会の健全な発展を目的とする事業、^⑳公正かつ自由な経済活動の機会の確保及び促進並びにその活性化による国民生活の安定向上を目的とする事業、^㉑国民生活に不可欠な物資、エネルギー等の安定供給の確保を目的とする事業、^㉒一般消費者の利益の擁護又は増進を目的とする事業、^㉓その他、公益に関する事業として政令で定めるもの

(177) 新公益法人制度研究会・前掲注（118）193頁。

(178) 新公益法人制度研究会・前掲注（118）194頁。

(179) 主な欠格事由は、次のとおりである（認定法6条）。

- ・ 暴力団員等が事業活動を支配している法人であること
- ・ 滞納処分終了後3年を経過しない法人であること
- ・ 公益認定の取消し後5年を経過しない法人であること
- ・ その役員が暴力団員等である法人であること

(認定法5条)。

公益認定の基準は概ね次のとおりである(認定法5条各号)。

- 法人の目的及び事業の性質・内容に関するもの
 - イ 公益目的事業を行うことを主たる目的とするものであること(1号)。
 - ロ 公益目的事業を行うのに必要な経理的基礎及び技術的能力を有するものであること(2号)。
 - ハ 社員、評議員、理事等の法人の関係者に特別の利益を与えないものであること(3号)。
 - ニ 株式会社その他の営利事業を営む者又は特定の個人若しくは団体の利益を図る活動を行う一定の者に対し、寄附その他の特別の利益を与える行為を行わないこと(4号)。
 - ホ 投機的な取引、高利の融資その他の事業で、公益法人の社会的信用を維持する上でふさわしくないもの又は公序良俗を害するおそれのある事業を行わないこと(5号)。
 - ヘ 公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正費用の額を超えないと見込まれること(6号)。

「適正費用」とは実費弁償を意味するものであり、不特定多数の者の利益の増進に寄与すべき公益目的事業の遂行に当たっては、無償又は低廉な対価により、受益者の範囲を可能な限り拡大することが求められることによる⁽¹⁸⁰⁾。
 - ト 収益事業等を行うことによって公益目的事業の実施に支障を及ぼすおそれがないものであること(7号)。
- 法人の財務に関するもの
 - チ 公益目的事業比率が100分の50以上となると見込まれること(8号)。

(180) 新公益法人制度研究会・前掲注(118)204頁。

「公益目的事業比率」とは、公益法人が行う全ての活動（公益目的の事業、収益事業等及び法人の運営のための活動）の規模に占める公益目的事業の割合を指す（認定法 15 条）。

リ 遊休財産額が公益目的事業に必要な額を超えないと見込まれること（9号）。

「遊休財産額」とは、内部留保のことであり、公益法人が保有する財産のうち、公益目的事業や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に使用されていないものの額の合計額をいう（認定法 16 条）。したがって、この基準は必要以上に法人内部に財産を蓄積させないためのものである。

○ 法人の機関に関するもの

ヌ 同一親族等が理事又は監事の 3 分の 1 を超えないこと（10号）。

ル 他の同一団体（公益法人又はこれに準ずる一定の団体を除く。）の理事、使用人等相互に密接な関係にあるものが、理事総数の 3 分の 1 を超えないこと（11号）。

ロ 収支の額が一定の基準に達しない場合を除き会計監査人を設置していること（12号）。

ワ 理事、監事及び評議員に対する報酬等について、不当に高額なものとならないような支給の基準を定めていること（13号）。

カ 社員に対し不当に差別的な取扱いをせず、理事会を設置していること（14号）。

○ 法人の財産に関するもの

ヨ 他の団体の意思決定に関与することができる株式その他の財産を保有しないこと（15号）。

タ 公益目的事業に不可欠な特定の財産について、その処分制限等必要な事項を定款で定めていること（16号）。

レ 公益認定取消し等の場合において、公益目的で取得した財産の残額相当額の財産を、1ヶ月以内に類似の事業を目的とする他の公益

法人や国などに贈与する旨を定款で定めていること（17号）。

ソ 清算をする場合において、残余財産を類似の事業を目的とする他の公益法人や国等に帰属させる旨を定款で定めていること（18号）。

② 遵守事項

公益社団法人及び公益財団法人は、公益認定後の活動においても、公益認定の基準と同様の次の事項を遵守することが求められる。

イ 公益目的事業を行うに当たり、その事業の実施に要する適正費用の額を超える収入を得てはならないこと（認定法14条）。

ロ 毎事業年度における公益目的事業比率が100分の50以上となるように公益目的事業を行わなければならないこと（認定法15条）。

ハ 遊休財産額は、前年と同様の公益目的事業を行うために必要な額を超えないこと（認定法16条）。

ニ 公益目的事業財産は公益目的事業を行うために使用し、又は処分しなければならないこと（認定法18条）。

「公益目的事業財産」とは、公益法人が保有する財産のうち、(イ)公益認定を受けた日以後の寄附金、補助金、公益目的事業の対価及び収益事業等から生じた収益の一定割合、(ロ)公益目的事業を実施するために不可欠な特定の財産並びに(ハ)公益認定前に取得した財産のうち公益認定後に公益事業用として表示した財産をいう（認定法18条）。これらの財産のうち、用途が特定されないなど実際に公益目的事業の事業費に充てることが見込まれないものは「遊休財産額」に該当し、上記ハの内部留保に関する規制の対象となる。

③ 公益法人に対する規律

公益認定の基準及び認定後の遵守事項について見てきたが、上記①の公益認定の基準には、過大な内部留保、公益法人による株式保有、営利類似法人の存在等、従来の公益法人の設立後の問題として指摘されていた事項を踏まえたものが含まれている。また、残余財産の帰属先についても制限され、社員や設立者に帰属させることができないこととされて

いる。公益性の認定の際にこれらの認定基準を適用するとともに、認定後における上記②の遵守事項を徹底することや、問題のある公益法人に対して行政庁が監督権限を行使することを通じて、こうした問題の解決が図られようとしている。

ただし、これらの規律はあくまで公益認定を受けた公益社団法人及び公益財団法人に適用されるものであり、公益認定を受けていない一般社団法人及び一般財団法人には適用されることはない。したがって、過大な内部留保、法人による株式保有、営利類似法人の存在等の問題は、一般社団法人等には引き続き存在することとなる。

(3) 特定非営利活動法人との関係

特定非営利活動法人制度は、新たな非営利法人制度に吸収される中間法人制度とは対照的に、引き続き存続することとされた。公益社団法人及び公益財団法人と特定非営利活動法人とは、法定されている事業や活動の内容からして、本質的に同じものと考えられるが、前述のとおり、法人設立のまでの過程やその後の監督のあり方などにおいて、両者は大きく異なることに留意が必要である。

なお、内閣府の国民生活審議会では、特定非営利活動法人制度について、営利類似法人や違法行為を行う法人が見られることや、新たな非営利法人制度に係る制度体系の中でのあり方が課題となっていることを踏まえ、平成17年11月以降、NPO法人制度検討委員会を設け、特定非営利活動法人制度の見直しに関する審議を進めてきている。平成19年6月に、見直しの方向性についての最終報告が取りまとめられており、その内容についても留意する必要がある⁽¹⁸¹⁾。

(181) 国民生活審議会総合企画部会平成19年6月「特定非営利活動法人制度の見直しに向けて」。

第4節 政府税調「基本的考え方」における方向性

公益法人制度改革の動きに対応して、政府税制調査会は、基礎問題小委員会の中に設けた非営利法人課税ワーキング・グループにおいて、新たな非営利法人制度に対する適正な課税や寄附金税制のあり方について審議を行い、平成17年6月に、これまでの議論の大要を取りまとめている。これが「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」という報告書である。

この「基本的考え方」は、非営利法人自体に対する法人課税のあり方や非営利法人へ寄附金を支出した場合の税制上の取扱いについて、その基本的方向性を提示しているものであり、今後、新たな非営利法人制度に係る税制の具体化に当たっては、ここで示されている方向性を踏まえ、検討が進められるものと考えられる。ただし、この「基本的考え方」は、平成16年12月に閣議決定された「今後の行政改革の方針」において公益法人改革の基本的枠組みが定められたことを受け、その枠組みを前提に取りまとめられたものであり、その後成立した実際の公益法人制度改革関連法の内容まで踏まえたものとはなっていない。従って、今後の税制の具体化に当たっては、当然のことではあるが、公益法人制度改革関連法の内容や今後制定される新制度に係る政令及び内閣府令の内容をも踏まえ、進めていくことが必要となる。

「基本的考え方」において示されている方向性は、概ね次のとおりである。

1 非営利法人に対する課税のあり方

(1) 方向性

まず、「基本的考え方」は、新たな非営利法人に対する適正な課税のあり方について、次のように述べている。

「そもそも法人税は、事業の目的や利益分配の有無にかかわらず、収益及び費用の私法上の実質的な帰属主体である事業体とその納税義務者とされるものであり、この点は営利法人も非営利法人も同様である。こうした考え方の下、非営利法人に対する課税に係る具体的な課税ベースについて

は、各々の非営利法人に関する私法上の仕組み（残余財産の帰属の態様等）や事業目的、活動の実態等を総合的に勘案して適切に設定する必要がある。」⁽¹⁸²⁾

従来から、社員や設立者に対する剰余金の分配を目的とせず、法人の資産に対する持分を有する者が存在しない非営利法人には、そもそも法人税の課税根拠がないといった指摘が存在する⁽¹⁸³⁾。上記の記述は、このような指摘に対する対応として、非営利法人であっても法人税の納税義務者となることを明示しつつ、課税ベースのあり方については別途検討すべき問題であることを述べたものと考えられる。

このような考え方の下、次のような方向性が示されている。

① 「公益性を有する非営利法人」に対する課税

まず、法人税法上の法人の分類について、「第三者機関」による適切な公益性判断の仕組みや事後チェックの担保措置を前提とする限り、「公益性を有する非営利法人」について、「第三者機関」による公益性の認定をもって、法人税法上の公益法人等として取り扱うこととすべきであるとしている。そして、法人課税上の取扱いは、現行制度と同様に、収益事業課税、すなわち、営利法人と競合関係にある事業のみに課税すべきであるとする⁽¹⁸⁴⁾。

次に、公益法人等に共通する横断的な課題として、収益事業課税方式や軽減税率などの取扱いについて指摘がされている。すなわち、収益事業課税方式について、課税対象となる収益事業として 33 種の事業が限

(182) 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ平成 17 年 6 月「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」2 頁。

(183) 例えば、(財)公益法人協会『公益法人改革 これてよいのか政府の構想 民間法制・税制調査会の議論から/民間の力を生かす 22 の対案』47 頁（2004）は、非営利法人に対する法人税について、「決算上利益（剰余金）が出て、これを分配しない以上、その利益を享受する帰属主体が存在しないのであるから、課税する対象が存しない。」と指摘している。

(184) 税制調査会平成 17 年 6 月・前掲注（182）3 頁。

定列挙されているが、公益法人等の行う事業活動が拡大・多様化し、営利法人との間で課税のアンバランスが生じているのではないかと、昭和59年度以来その対象範囲の見直しが行われておらず、実態から乖離しているのではないかと等の問題があると指摘する⁽¹⁸⁵⁾。そして、公益法人等が行っている事業の実態を調査し、これに基づいて、課税とされるべき収益事業の範囲を根本的に洗い直すべきこと、その際、限定列挙されている収益事業の範囲を拡大するとともに、現行の収益事業の範疇であっても一部非課税とされている特定の事業内容についてその妥当性を再検討すべきことが示されている⁽¹⁸⁶⁾。また、軽減税率については、公益活動の財源に充てるために収益事業を行っている実態に配慮したものとという収益事業課税の趣旨等に照らせば、できるかぎり営利法人の基本税率（30%）との格差を縮小し、営利法人と同等の税率とすることを目指すべきものとされている⁽¹⁸⁷⁾。

② 「公益性を有する非営利法人」以外の非営利法人に対する課税

準則主義により簡便に法人を設立できることや、利益分配を目的としないものの残余財産の帰属の制約がなく、事業内容の制限もない法人であることから、専ら会員のための共益的的事业活動を行う非営利法人から営利法人と実質的にほとんど変わらない非営利法人に至るまで、様々な態様の非営利法人の設立が予想される。このような多様な実態を踏まえると、これらの非営利法人に対する課税を一律の取扱いとすることには無理があるため、法人の組織運営や事業活動の目的・内容等の実態面に着目しつつ、これに対応した適切な法人所得課税のあり方を検討する必要があるとされ、課税上の取扱いについて、次のような方向性が示されている。

イ 専ら会員のための共益的的事业活動を行う非営利法人

(185) 税制調査会平成17年6月・前掲注(182)7頁。

(186) 税制調査会平成17年6月・前掲注(182)7頁。

(187) 税制調査会平成17年6月・前掲注(182)7頁。

このような法人は、典型的には、会員からの会費を原資として、それが会員向けの共益的事業活動に専ら費消され、会員がその潜在的受益者となることが想定されるが、実際には、会員からの会費の収入時期と支出時期とのタイムラグにより一過性の「余剰」が生じることは避けられない。しかし、このような「余剰」への課税は当該法人の活動実態に照らし必ずしも合理的とは考えられないため、会員からの会費について非課税とする方向で検討することが適当であるとされる⁽¹⁸⁸⁾。

ただし、このような法人の態様は千差万別であることから、このような課税の取扱いとすべき非営利法人を判定するための具体的基準のあり方等について検討を行う必要があるとされる⁽¹⁸⁹⁾。

ロ 「公益性を有する非営利法人」でも「専ら会員のための共益的事業活動を行う非営利法人」でもない非営利法人

このような法人は、利益分配を目的としていないものの、実質的に給与やフリンジベネフィットという形で利益分配を行ったり、解散時に残余財産の帰属という方法により利益を分配したりすることが可能である。更に、事業内容にも特段の制限がないため、実質的に営利法人と同種同等の事業活動も行い得る。このような法人の特性や実態等を踏まえれば、これに対する課税については、非営利法人、営利法人という法人形態の選択に対して中立的になるように、また租税回避手段としての濫用を防止するため、営利法人と同等の課税とすべきであるとされる⁽¹⁹⁰⁾。

また、相続税等の租税回避に濫用されるおそれがあるため、現行の公益法人等に対する租税回避の防止措置をも考慮し、適切な措置を検

(188) 税制調査会平成 17 年 6 月・前掲注 (182) 4 頁。

(189) 税制調査会平成 17 年 6 月・前掲注 (182) 4 頁。

(190) 税制調査会平成 17 年 6 月・前掲注 (182) 5 頁。

討する必要があるとされる⁽¹⁹¹⁾。

③ 公益性判断の変更があった場合等の取扱い

「第三者機関」が「公益性を有する非営利法人」に対する事後チェックにより、その公益性を取り消した場合、当該法人は、「公益性を有する非営利法人」という資格を失い、通常の非営利法人に移行することになる。この場合、当該法人の財産には税制上の優遇措置によって蓄積されてきたものが含まれている。このため、営利法人との課税のバランスや租税回避の防止の観点から、取消事由の発生時点に遡及して優遇措置を取り消すとともに、優遇措置により蓄積された財産に対し一定の課税を行うといった何らかの税制上の措置を講じるべきであるとされる⁽¹⁹²⁾。

また、併せて、「専ら会員のための共益的事業活動を行う非営利法人」の場合についても、これと同様の検討を行う必要があるとされる⁽¹⁹³⁾。

(2) 主な論点

① 公益社団法人・公益財団法人

公益社団法人及び公益財団法人が行う公益目的事業については、認定法において、公益目的事業の実施に要する適正費用の額を超えて収入を得てはならないことが公益認定の基準とされるとともに認定後の遵守事項ともされている（前節2（2））。このように、公益目的事業において利益追求を排除すべき旨が規定上明確化されたことを踏まえれば、公益社団法人等に係る法人課税の構築に当たり、公益目的事業に係る収入を非課税とすることも選択肢として考えられる。

なお、仮にこのような課税関係を構築する場合には、公益性の判断に変更が生じて公益認定を取消したときには、公益目的事業財産の残額に対して課税を行うことが考えられる。

② 一般社団法人・一般財団法人

(191) 税制調査会平成17年6月・前掲注(182)5頁。

(192) 税制調査会平成17年6月・前掲注(182)5頁。

(193) 税制調査会平成17年6月・前掲注(182)5頁。

イ 営利法人と同等の課税

上記(1)②ロで示されている「営利法人と同等の課税」とは、具体的にどこまで含むかは明らかではない。法人税法上の普通法人として取り扱うこととし、全ての所得に対して通常の税率(30%)を適用することが念頭にはあるものと考えられるが、そうだとすると、適用税率については、法人税率引下げの議論に影響されることとなる。

また、普通法人として取り扱い、全ての所得を課税対象とするということは、資本等取引の取扱いにも波及する。すなわち、持分を観念しない非営利法人の設立に係る受贈益を資本等取引に含ませるのかどうか問題となるが、全ての所得を課税対象とする以上、当該受贈益を資本等取引として益金の額から除外しないと、既に同様の取扱いをしている医療法人とのバランスが取れなくなる。既に前章において、資本等取引の概念が非営利法人に直ちに妥当し得るかは明らかでないことや、収益事業から生じた所得のみが課税対象とされる非営利法人において資本等取引を構成する現実的な必要性が存在しなかったことについて触れたが、普通法人として取り扱う非営利法人が一般的に存在する状況においては、資本等取引の概念を非営利法人一般に適用するかどうかの判断を要する時期に来ているものと考えられる。なお、この点に関しては、資本や出資は法人と資本主等とを結びつける機能を有し、資本主等は資本や出資の返還を受けることも可能である。これは、他人資本たる借入金や社債も同様の機能を有するが、このような借入金的な側面を有する資本や出資の機能を踏まえ、資本等取引として課税しないこととされているとも考えられる。一方、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資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。医療法人に関して言えば、たとえ設立時の場面とはいえ、借入金的な側面を有さない拠出資産に対して現行法は法人税を課税する機会を放棄していることとなる。本来なら、課税対象とすることが適当であると考

えられる。

さらに、非営利法人の内部留保、特に遵守事項の適用が一切及ばない一般社団法人等の内部留保に対して同族会社の留保金課税と同様の制度を適用するのかどうかといった点についても論点となるが、現行の留保金課税制度自体が相当縮小されていることを踏まえると、不透明な部分が多い。

ロ 残余財産の帰属

「基本的考え方」が取りまとめられた時点では、残余財産の帰属に係る制限は何ら設けられていないことが見込まれていた。一方、実際の制度では、前述のとおり、社員や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は、その効力を有しないこととされているが（法人法 11 条 2 項、153 条 3 項 2 号）、実質的には、社員等に帰属させることが可能な仕組みとなっている（法人法 239 条）。この点については、残余財産の帰属先が形式上狭まっていることを根拠に、例えば、残余財産の帰属先が定款で国や地方公共団体とされている場合には、上記（1）②イで指摘されている会員からの会費に対する非課税のみならず、寄附金に対する非課税にも繋がる可能性が考えられる。

ハ 相続税等の租税回避の濫用

新たな非営利法人に係る相続税・贈与税の課税関係について、「基本的考え方」は、上記（1）②ロのとおり「相続税等の租税回避に濫用されるおそれがあることから、現行の公益法人等に関する租税回避の防止措置をも考慮し、適切な措置を検討する必要がある」と明示するに止めている。

公益法人等を通じた相続税・贈与税回避の可能性については、前章でも触れたとおり、シャープ勧告でも指摘されているところであり⁽¹⁹⁴⁾、古くから認識されているところであるが、近年においても、法

(194) 日本税理士会連合会・前掲注(25)第8章 贈与税及び遺産税、E節—寄附、108頁。

人税に関する事例ではあるが実質的に同族株主の将来の相続税負担を不当に軽減するためのスキームに公益法人を用いているものが存する⁽¹⁹⁵⁾。今後、一般社団法人や一般財団法人が目的の如何を問わず簡便に設立できる以上、これらを利用した相続税・贈与税回避の増加が懸念されよう。

2 寄附金税制等のあり方

「基本的考え方」は、「新たな非営利法人制度」の制度化を契機として、税制面において、欧米諸国並みに寄附文化を育てていくためのインフラ整備に積極的に寄与するとの視点に立ち、寄附金税制についての従来の考え方を抜本的に見直し、より一層その充実を図る方向を目指すべきであるとする。このような考え方の下、次のような方向性が示されている。

(1) 寄附金優遇の対象法人の範囲等

非営利法人の公益性の判断が「第三者機関」により統一的行われることを踏まえ、現行の特定公益増進法人制度について、制度の一貫性を確保するとの観点から、基本的に、「第三者機関」が判断した「公益性を有する非営利法人」をもって寄附金優遇の対象法人とするとともに、当該法人が行う公益的事業を寄附金優遇の対象事業とすることが合理的であるとする⁽¹⁹⁶⁾。

また、認定NPO法人の認定基準のあり方についてNPO法人の実態に即したものとなるよう検討を進める必要があることや、寄附金税制が適用される期間（現行：原則2年）について、申請手続の事務負担に配慮し、現行よりも長めに設定する方向で検討することが適当であることが指摘されている⁽¹⁹⁷⁾。

(195) オウブンシャ・ホールディング事件、前掲注(97)。

(196) 税制調査会平成17年6月・前掲注(182)10頁。

(197) 税制調査会平成17年6月・前掲注(182)11頁。

(2) 寄附金税制等⁽¹⁹⁸⁾

① 寄付金控除

控除限度額について拡充の余地があるかどうか検討を行うべきであること、及び適用下限額について寄附金税制の充実の必要性の観点から踏まえて検討する必要があることが指摘されているが、このような指摘を踏まえ、既に拡充されていることは前章にて述べたとおりである。

② 寄附金の損金不算入

公益目的の寄附金に係る損金算入限度額について、寄附金税制の充実の必要性の観点から拡充する方向で見直すべきであるとする。他方、一般の寄附金については、その利用実態を見極めつつ、縮小する方向で検討を進める必要があるとする。

③ 国等に対して相続財産を贈与した場合の相続税の非課税等

「第三者機関」による公益性の判断をもって非課税とできるよう、制度を見直すべきであるとする。なお、その際、相続税の不当回避のために非営利法人制度が濫用されないよう、適切な税制上の対応を採ることとすべきであるとする。

④ みなし譲渡所得等の非課税

「新たな非営利法人制度」の制度化に併せ、租税回避の防止に留意しつつ、現物による寄附を円滑にするための見直しを検討すべきであるとする。

第5節 小括

そもそも法人制度の下で団体が法人格を取得する意味は、①権利義務の帰属点となること、すなわち、団体が法人の名で活動を行う（自らの名で契約し、権利を取得し、訴訟を起こす）ことができること、②法人財産の分離独立性、

(198) 税制調査会平成17年6月・前掲注(182)12-13頁。

すなわち、取引の結果生じる権利義務の帰属及び責任に関して、団体自身の財産ができ、団体の負担した債務は団体に帰属し、構成員には帰属しないということに求めることができる。

法人が独立の法的帰属点を作り出すことに関しては、法人の事業目的により、その機能はかなり異なる。例えば、株式会社は、営利活動に抵触しない範囲内で公益活動を行うことはできると解されているが、営利活動を目的とし、株主が存在する営利法人で公益活動を行おうとすると、株主の利益が公益活動に影響することを完全には排除できない。すなわち、公益活動のための資金を寄附によって集めることとした場合、営利を目的とする企業では、同時に営利活動を行っているため、寄附が純粋に公益目的で使われているのかどうか、株主に分配されてしまうのではないかと懸念が残る。これに対して、公益法人では、利益を享受する持分権者が存在しないため、このような懸念を最小限に抑えることができる。公益法人は、いわば、「所有者のコントロールの及ばない財産」を作り出し、構成員と法人の間の利益相反が生じる状況を最小限にする法的技術であるとされる⁽¹⁹⁹⁾。しかし、このような持分権者の存在しない法人は、営利法人のように社員に剰余金の分配を行うことを予定しておらず、また、分配する仕組みも有さないため、法人資産を事業目的に沿って拠出しないと法人内部に資産が蓄積され続けるという構造を持つ。

このような構造を持つ法人は、従来は、事業目的と設立方式との2つの面で制限がかかっていた。すなわち、事業目的は公益的なものに限定され、設立方式も許可主義や認可主義など、行政の関与の及ぶ方式が主であった。これは、民法起草者の説明にもあるとおり、このような法人は公益目的のために認められた特殊な法人形態と捉えていたことによる。特殊な法人だからこそ国家による管理・統制が必要とされ、法人設立についても主務官庁による許可を求めているものと考えられるが、それでもなお、従来の公益法人制度において、過大な内部留保や法人による株式保有、営利類似法人の存在等、種々の問題点が指

(199) 能見善久「法人の法的意義の再検討」NB L767号43頁以下(2003)。

摘されていたことは既に述べたとおりである。そして、私人が通常用いる一般的な法人形態としては、専ら、商法による営利法人が中心であったと考えられる。従来の租税法の枠組みは、シャープ勧告に基づき導入された公益法人等を介した相続税・贈与税回避を防止するための措置や、公益事業用財産の相続税・贈与税の非課税措置に見られるように、このような法人制度を前提に構築されていたものと考えられる。

しかし近年、民法学においては、法人格の技術的側面を重視する傾向が強まっているという。すなわち、実態的契機、価値的契機及び技術的契機といった法人を構成する契機のうち、技術的契機が重視され、財産管理技術として法人格の利用を広く認める傾向が強まっているとされる⁽²⁰⁰⁾。このような傾向は、法人格の意義について論じた次の記述にもよく現れているといえよう。

「法人格取得の意義の分析が進むにつれ、法人格は例外的に付与されるべき特権ではなく、当事者が効率的にその財産関係をコントロールできる法技術として広く認めてよいという認識が広まってゆく。準則主義による法人の設立を認めることに伴い生じうる制度の濫用（強制執行免脱、租税回避）については、債権者取消権、法人格否認、税法上の否認、刑事罰などで別途対応すればよいというわけである。」⁽²⁰¹⁾

このような傾向は、前述のとおり、公益法人制度に対する問題点や民間非営利活動の重要性が指摘されるようになった1990年代半ばから、法人制度見直しの議論の中で活発化することとなる。特定非営利活動法人制度や中間法人制度は、法人制度を巡るこのような議論の過程で誕生したものであり、このような議論のまさに集大成と考えられるものが、新たな非営利法人制度といえよう。

新たな非営利法人制度は、前述のとおり、法人の設立と公益性の判断とが分離されたところに特色が認められるが、これにより、現行制度では主務官庁の許可を受けて設立された法人は公益性の認められる法人（公益法人）のみであったものが、新たな制度では、剰余金の分配を目的としない法人について、公

(200) 中田・前掲注(165) 4頁。

(201) 中田裕康「公益法人制度の問題の構造」NBL767号16-17頁(2003)。

公益性の認定がされた公益社団法人及び公益財団法人の他に、公益性の認定を有さない一般社団法人及び一般財団法人が新たな類型として存在することとなる。公益社団法人等については、公益認定の基準や認定後の遵守事項等が存在するが、一般社団法人等に対してはそのような規律は働かない。したがって、一般社団法人等については目的の如何を問わず簡便に設立することができ、現行の中間法人制度の目的である「社員に共通する利益を図ること」以外の事業（収益事業等）を主目的とすることも可能となった。また、一般社団法人等は、法人の事業目的や剰余金の配当・分配に関する取扱いの点で営利法人との実質的な区別がないこと、ガバナンス等の点で営利法人と遜色のないものとなったことも既に述べたとおりである。

一般社団法人等と株式会社や持分会社といった営利法人とは、ともに準則主義により簡便な法人の設立が可能で、法人の目的に制限がなく、剰余金の分配に関する取り扱いやガバナンスのあり方に相違がなくなってきたことから、これらの法人の違いは、結局のところ、持分の定めの有無にしか求めることができないこととなる。資産の無償・低額譲渡に係る課税の主体としてこのような法人制度を捉えた場合、法人税においては、政府税制調査会における法人課税に関する基本的考え方、すなわち、繰り返しになるが「そもそも法人税は、事業の目的や利益分配の有無にかかわらず、収益及び費用の私法上の実質的な帰属主体である事業体とその納税義務者とされるものであり、この点は営利法人も非営利法人も同様である」との考え方の下で、課税ベースについては、各々の非営利法人に関する私法上の仕組み（残余財産の帰属の態様等）や事業目的等を勘案して、「基本的考え方」で示された方向性等を踏まえ検討されることとなる。一方、このような法人制度を巡る状況の中で、相続税・贈与税における対応のあり方については、あくまでも現行の租税回避防止措置を前提に、法人に対する持分の有無に着目して課税関係を構築していくことも検討に値すべきものとする。しかし、前章において指摘した法人課税の縮小により顕在化することとなる相続税・贈与税の課税対象と納税義務者との間に生ずるズレの存在、すなわち、納税義務者を「個人」としか定めておらず、法人については

租税回避防止の観点から捉えているに過ぎない現行相続税法において、持分の定めのない法人が事業目的等に制限がなく一般的に存在し、営利法人との均一化が進む状況は、相続税・贈与税のあり方について、少なからず影響を与えるとともに、根本的な見直しを必要とする可能性さえ有しているとも考えられる。例えば、事業承継の観点から、一般社団法人等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が引き継がせることも可能となろう。事業承継の円滑化に資する措置としては、現在、相続時精算課税制度のほか、事業承継の円滑化の観点から相続税・贈与税について種々の特例措置を講じているが⁽²⁰²⁾、一般社団法人等の存在は、これらの制度の存在意義を根底から覆すことにもなかねない。また、「基本的考え方」が指摘する寄附金税制等の租税優遇措置の一層の充実を図る観点からも、

(202) 事業承継の円滑化に資する特例としては、例えば、次の措置が講じられている。

① 相続税の課税価格の計算の特例

相続等により取得した財産のうち、その相続の開始の直前において被相続人等の事業の用若しくは居住の用又は国の事業の用に供されている宅地等（特例対象宅地等）があるときは、相続等により財産を取得した者に係るすべての特例対象宅地等のうち、この特例の適用を受けるものとして選択したもの（選択特例対象宅地等）については、限度面積要件を満たす場合の当該選択特例対象宅地等（小規模宅地等）に限り相続税の課税価格に算入すべき価額は、小規模宅地等の種類に応じ、80%又は50%の減額された価額とされる（税特措 69 条の 4）。

また、一定の個人（特定事業用資産相続人等）が相続若しくは遺贈又は相続時精算課税の適用を受ける贈与により取得した特定事業用資産（一定の同族会社株式及び山林）でこの特例の適用を受けることを選択したもの（選択特定事業用資産）を相続開始時から相続税の申告期限まで引き続き有している場合の相続税の課税価格に算入すべき金額は、特定事業用資産の種類に応じ、10%又は5%の減額された価額とされる（税特措 69 条の 5）。

② 相続時精算課税制度の特例

平成 19 年度の税制改正において、平成 19 年 1 月 1 日から平成 20 年 12 月 31 日までの間に、一定の要件を満たす受贈者（特定受贈者）が、その年 1 月 1 日において 60 歳以上 65 歳未満の中小企業のオーナー経営者から贈与により特定同族株式等の取得をし、その年 12 月 31 日において特定同族株式等に係る法人の役員として一定の地位を有する場合等には、相続時精算課税制度を選択することができるとともに、同制度に係る贈与税の特別控除額が 500 万円上乘せされ、3,000 万円とする特例措置が講じられた（税特措 70 条の 3 の 3、70 条の 3 の 4）。

その土台となる課税関係をしっかりと構築することが必要となる。従って、もっと踏み込んだ対応策を講じていくことも念頭に置くべきであろう。

第3章 相続税法の見直しの方向性

本章では、前章までの考察を踏まえ、相続税法の見直しの方向性について考察することを目的とする。

方向性を考察するに当たり、まず、相続税・贈与税の課税根拠について、相続税法創設時、遺産取得課税方式への転換時、法定相続分課税方式への転換時及び近年の論調に分けて確認する（第1節）。

次に、相続税法の見直しの方向性について、現行の相続税・贈与税回避の防止措置を前提とした対応について検討するとともに（第2節）、資産の無償・低額譲渡に係る課税関係の変更を伴う対応のあり方について検討する（第3節）。

最後に、家産世襲的な法人に対する対応について言及する（第4節）。

第1節 相続税・贈与税の課税根拠

1 相続税法創設時

ここでは、相続税法が創設されたときに刊行された解説書である稲葉敏著『相続税法義解』に沿って、相続税法創設時における課税根拠について見ていくこととする。

『相続税法義解』は、相続税の課税根拠とされる諸説として、官没拡張説、国家共同相続権説、財産分配説、報償説、戻し税説及び所得税一時納付説を掲げている⁽²⁰³⁾。それぞれの説の内容は、概ね次のとおりである⁽²⁰⁴⁾。

(1) 官没拡張説（相続制限説）

直系親族の場合を除き、遺言により遺産を他人に与えることを防止する観点から、無遺言の場合は、相続財産をすべて国に帰属させようとする説である。

(203) 稲葉敏『相続税法義解』9-20頁（自治館、1906）。

(204) 稲葉・前掲注(203)9-20頁、政府税制調査会基礎問題小委員会説明資料（相続税・贈与税関係）4頁（平成14年4月12日、基礎小10-7）。

(2) 国家共同相続権説（相続参加説）

国民は相互に血族の関係を有しているのであるから、国家が個人の財産を相続するのは、家族がその財産を相続するのと同じで、したがって、国家は相続税の形式をもって相続財産の分配にあずかるとする説である。

(3) 財産分配説（社会政策説）

相続制度を利用して財産の集中を妨げ、社会貧富の懸隔を調和する目的に相続税を利用すべきとする説である。

(4) 報償説（手数料説）

国民は財産の形成、取得、維持及び処分について国家による保護その他公共サービスを受けている。したがって、国家は価値の対価ないしその実費の報償として相続財産に課税を行うとする説である。

(5) 戻し税説（所得税補完税説）

被相続人の蓄積した財産の中には、被相続人の生存中における各種税制上の特典の利用や課税回避によるものも含まれているので、相続を機会に租税負担の清算を行うものであるとする説である。所得税の課税で捉え切れなかった部分を、相続税の課税で補完しようとする説である。

(6) 所得税一時納付説（偶然所得課税説）

相続財産の取得という事実に着目し、それを相続による偶然所得の発生として担税力を認め、その所得（財産）に対し、負担能力に応じて課税を行うとする説である。

以上の諸説のうち、相続税法の創設時に採っていた説は、(6)の所得税一時納付説であったという。この点について、『相続税法義解』は次のように解説している。

「上来、縷述せる諸種の学説（上記の(1)～(5)の説を指す。）は、いたずらに理論に走りて、実際の事実に適合せず、いずれも肯繁を得たるものにあらず……余輩は、相続税の根拠をもって、一時の所得に課税するものなりと言うの明、且つ簡なるに如かざるを信ぜんとす。そもそも、課税の基礎は、各人の資力に在ること吾人の一般に承認するところにして、相続により

て財産を取得する者は、偶然の事実により、経済上における地位分限を増進せるものなり。新たに租税負担の能力を増加すべきは、明白の事理なりとす。これに対し、適当なる課税をなすは、むしろ、租税本来の性質に適合するものにして、極めて至当のことなりと言わざるべからず」⁽²⁰⁵⁾

次に、相続税の課税方式について、『相続税法義解』は次のように解説している。

「相続税は、相続に因り財産を取得する事実に対し課税するものなるが故に、純理の上より観察せば、相続人の取得する財産に課するを至当となすべきが如しといえども、立法はまた実際の便宜を斟酌せざるべからず。被税者にはなほだしき不便苦痛を感じしめざる限りは、租税徴収上の便否をも考量せざるべからず。しかして、国庫収入の点よりすれば、被相続人の遺したる相続財産、すなわち共同相続の場合においては、いまだ各相続人に分割せられざる相続財産全体を課税標準となすの簡にして、且つ収入の多大なるに如かざるなり。しかも、各相続人はその相互の関係においては、税額を相続分に比例し負担するときは、さらに何らの不公平を見ざるなり。これ我が立法のこの主義を採用せしゆえんならんか。けだし、相続人の取得したる相続財産の価額を課税標準となすときは、共同相続の場合においては、各相続人の取得したる相続財産価額をもって課税標準とし、且つ各相続人に対し個別に課税せざるべからずして、ただに被相続人の遺したる相続財産の価額に累進率を適用する能わざるのみならず、相続財産の散逸その他により、調査の脱漏を生ずるの虞なき能わざるなり」⁽²⁰⁶⁾

(205) 稲葉・前掲注(203) 20頁。なお、大村巍氏は、この解説を引用しつつ、「この解説では、著者の私の説のごとく書いているが、これは、この種解説書の性質からこう書いたので、当時の主税当局の説であるとみなして差支えないと考える。そして、わが国戦前における相続税の課税の根拠の説明は、この偶然所得課税説を中核とし、これに他の説を組み合わせてなされているのが普通である。相続税の根拠に、富の再分配的な考え方が強く入ってきたのは、戦後の相続税改正後のことである。」と述べておられる(大村巍「相続税の誕生」税務大学校論叢9号131-132頁(1975))。

(206) 稲葉・前掲注(203) 4頁。

すなわち、遺産取得課税方式を理想としながらも、徴税上の便宜や税収が多く見込まれること、さらに、累進税率の適用や相続財産の調査の問題から、遺産課税方式を採用したことを明らかにしている⁽²⁰⁷⁾。

2 遺産取得課税方式への転換時

相続税法は、昭和 25 年の全文改正により、遺産課税方式から遺産取得課税方式へ転換されたが、これはシャウプ勧告の指摘に基づくものである。シャウプ勧告は、昭和 22 年に改正した相続税・贈与税とアメリカ連邦遺産税・贈与税とが類似していることを指摘した上で、租税回避による税収減というアメリカでの経験を理由に、アメリカの制度を我が国で採用することを否定している。そして、「相続税課税の主たる目的の一つは、根本において、不当な富の集中蓄積を阻止し、合わせて国庫に寄与せしめる」ことにあるとし、このための最もよい租税形態の一つとして、相続税及び贈与税を統合した一生累積課税による遺産取得課税方式を支持している。この課税方式の長所として、「租税負担が各相続人により公平に分配されること」、「相続税よりもより広範に富を分散すること」、「相続税と贈与税とを組合せたものよりも簡単である」こと等が示されている⁽²⁰⁸⁾。

3 法定相続分課税方式への転換時

法定相続分課税方式は昭和 33 年の税制改正において導入されたものであるが、これは、遺産についての仮装分割防止の困難性、分割容易な遺産と困難な遺産との税負担の不均衡、あるいは農業の零細化を促進するおそれがあるなどの課税上の不公平が問題となったことを受け、税制特別調査会における議論が行われ、昭和 33 年 12 月の「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申（相続税答申）」において、この方式を導入すべきことが提言されたこ

(207) 大村・前掲注 (205) 133 頁。

(208) 日本税理士会連合会・前掲注 (25) 第 8 章 贈与税及び遺産税、A 節—租税形態、102—103 頁。

とを受けたものである。

相続税答申は、まず、相続税課税の本質について、「相続の開始により相続人その他の者が被相続人から承継する財産に対し、相続税を課税することは、それがどのような課税方式をとるにしても、相続の開始によって被相続人から相続人等に移転する財産に対する課税となり、その際に、相続人の取得する財産に応じその一部が課徴されることとなる」と説明した上で、その課税根拠として、前述の社会政策説や所得税補完税説を挙げている⁽²⁰⁹⁾。また、贈与税について、「このような意義をもつ相続税の負担を適正なものとするためには、被相続人の生前における財産の贈与について何らかの課税を行うことが必要である。この意味において贈与税が相続税とならんで税制上大きな意味をもっている」と説明している⁽²¹⁰⁾。

次に、相続税答申は、相続税の課税方式について、遺産課税方式及び遺産取得課税方式の理論的根拠並びに両課税方式の長所及び短所について検討した上で⁽²¹¹⁾、その結果を次のように説明し、法定相続分課税方式を支持している⁽²¹²⁾。

「相続税の課税体系について、農家や中小企業等の財産相続の問題を解決するため課税最低限を大幅に引き上げて遺産税体系をとるべきであるとの強

(209) 税制特別調査会昭和 32 年 12 月「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」2 頁。

(210) 税制特別調査会昭和 32 年 12 月・前掲注 (209) 3 頁。

(211) 遺産課税方式及び遺産取得課税方式の理論的根拠及び長短所については、税制特別調査会・前掲注 (209) 14—19 頁。これによると、遺産取得課税方式の長所としては、①財産取得者の個人的担税力を測定して合理的な課税をすることができること、②富の集中の抑制を図るという目的に最も適合していること、及び③平等の原則の下に立つ相続法に趣旨に合致することを挙げる一方、短所としては、(イ)負担軽減を図るため現実と異なった分割を仮装した申告が行われるおそれがあること、及び(ロ)適正な税務執行が困難であることを挙げている。また、遺産課税方式の長所としては、①被相続人の一生涯の租税負担を清算するという目的に適合すること、②遺産分割を仮装することによる負担軽減を図る申告が行われないこと、及び③税務行政が容易であることを挙げる一方、短所としては、遺産取得課税方式に見られる長所を実現することが困難であることを挙げている。

(212) 税制特別調査会昭和 32 年 12 月・前掲注 (209) 19 頁。

い意見もあった。

しかし、当調査会は検討の結果、相続税の課税体系は、遺産取得税体系にも捨て難い長所があり、現在……負担の不均衡をきたしているという弊害はあっても、いま直ちに遺産税体系に改めるべきではなく、将来の財産相続のあり方も考え、むしろ、現行の遺産取得税体系をとりつつその長所を存置し、かつ、この制度による弊害を是正する方向において検討を行うことが適当であるとの結論に達した。」

4 近年の論調

政府税制調査会が平成12年7月に公表した中期答申「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－（平成12年中期答申）」では、相続税の課税根拠について「遺産課税方式を採用か遺産取得課税方式を採用かにより位置付けは若干異なる面はありますが、基本的には、遺産の取得（無償の財産取得）に担税力を見出して課税するもので、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものと考えられます。その際、累進税率を適用することにより、富の再分配を図るという役割を果たしています」と説明している⁽²¹³⁾。また、続けて「相続課税を、被相続人の生前所得について清算課税を行うものと位置付ける考え方もあります。これは、相続課税が、経済社会上の各種の要請に基づく税制上の特典や租税回避などによって結果として軽減された被相続人の個人所得課税負担を清算する役割を果たしている面があるというものです」と説明し、所得税補完税説による説明がなされている⁽²¹⁴⁾。これらは、前述の相続税答申とほぼ同じ内容であるが、平成12年中期答申は、ほかに、老後扶養の観点からの相続税の役割について説明している。すなわち、「公的な社会保障が充実してきている中で、老後扶養が社会化されることによって次世代に引き継がれる資産が従来ほど減少しない分、資産の引継ぎの社会化を図っていくことが適当であるとの観点から、相続課

(213) 税制調査会平成12年7月・前掲注(69)290頁。

(214) 税制調査会平成12年7月・前掲注(69)290頁。

税の役割が一層重要になってきているとする議論もあります」と指摘している⁽²¹⁵⁾。これは、その後の答申においても引き継がれており、少子・高齢化の進展や老後扶養の社会化の観点から相続税の課税ベースの拡大に取り組むことが課題との指摘がなされている⁽²¹⁶⁾。

次に、贈与税の意義について、平成12年中期答申は「相続課税の存在を前提に、生前贈与による相続課税の回避を防止するという意味で、相続課税を補完するという役割を果たしています。また、相続課税と同様、贈与という無償の財産取得に担税力を見出して課税するという位置付けもあります」と説明している⁽²¹⁷⁾。

5 小括

相続税の課税根拠については、遺産課税及び遺産取得課税という課税方式とも相まって、従来から種々の説が存在するが、平成12年中期答申にもあるとおり、基本的には、遺産という無償の財産取得に担税力を見出して課税するものと考えられる。また、贈与税についても、相続税と同様に、贈与による財産取得に担税力を見出して課税するものと考えられる。

なお、このように相続や贈与による資産の移転自体に担税力を見出して課税すべきとの考えを純粹に突き詰めると、現行の所得課税の体系の下での相続税・贈与税の課税を、受け手側の属性（個人・法人）に対して横断的な体系とすることが考えられる。相続課税の基本理念について論じた次の記述は、このような考えを明確に現しているといえよう。

「相続税は、相続の開始によって被相続人の遺産が相続人その他の者に移転する場合に、その移転する財産に対して課税し、その一部を国庫に収納しようとするものであり、その合理的な理論づけおよびその理論づけに適合す

(215) 税制調査会平成12年7月・前掲注(69)290頁。

(216) 税制調査会平成15年6月「少子・高齢社会における税制のあり方」10-11頁、同平成16年11月「平成17年度の税制改正に関する答申」8-9頁。

(217) 税制調査会・前掲注(69)291頁。

る課税体系として、被相続人の遺産を課税標準とする遺産税体系と、遺産を各相続人その他の者がわけあって取得する財産を課税標準とする遺産取得税体系とがあるのであって、ともに、その狙いとするところは被相続人の遺産であるといえる。そして、この限りにおいては、その遺産を取得する者が個人であると、または法人であるとを問わず、原則としてはすべてに課税すべしとの考え方も成り立つ筈である。」⁽²¹⁸⁾

第2節 現行の法人を介した相続税・贈与税回避の 防止措置の見直しによる対応

前章にて述べたとおり、政府税制調査会の「基本的考え方」においては、公益性を有する非営利法人以外の非営利法人については、「現行の公益法人等に関する租税回避の防止措置をも考慮し、適切な措置を検討する必要がある」と指摘しているところであるが、これは現行相続税法の構造を踏まえた指摘といえよう。したがって、この指摘を踏まえ、本節では、現行相続税法における法人を介した相続税・贈与税回避の防止措置の見直しについて検討することとする。

1 現行制度の考え方を新たな非営利法人にそのまま適用した場合

現行相続税法の構造を踏まえ、公益法人等に対して相続税・贈与税を課税する措置である相続税法第66条について、現行制度の考え方を新たな非営利

(218) 櫻井四郎『相続税』107頁（中央経済社、1959）。なお、同氏は、法人に相続税・贈与税が課税されないことについて、上記引用の記述に続けて、次のとおり説明している（同107頁）。

「ただ、会社等については、その無償取得した財産は、その取得の日を含む事業年度における所得として計上され、法人税が課税されることとなることにかえりみ、また、公益法人等については、課税の面からその公益事業の遂行を容易にするという別途の立場から、原則としては、法人に対して課税しないこととしているのであって、この限りにおいて、人格のない社団または財団が贈与または遺贈によって財産を取得した場合に、これに対して相続税または贈与税を課することは、むしろ当然の要請ともいえるわけである。」

法人にそのまま当てはめるとすれば、次のとおりとなる。

- ・ 公益社団法人及び公益財団法人については、法人税の課税対象（益金算入）とならない場合で、かつ、相続税・贈与税負担の不当減少が認められるときは、これらの法人を個人とみなして、これに相続税・贈与税を課税する（相税 66 条 4 項の改正）。
- ・ 一般社団法人及び一般財団法人については、営利法人と同様に、無償による資産の譲渡を含むすべての収益が法人税の課税対象（益金算入）とされれば、相続税法において特段の手当ては行わない。

ただし、仮にこのような現行制度並びの改正とした場合、公益社団法人及び公益財団法人については、「相続税・贈与税負担の不当減少」に関する事実認定について、実際の適用に困難を来す場面が生ずる可能性がある。また、一般社団法人及び一般財団法人については、営利法人と同様に法人税の課税対象とはなるものの、欠損法人の場合には実質的に税負担を回避できること、仮に資本等取引と整理されるものがあれば法人課税の対象外となること、こうした法人が準則主義の下で目的の如何を問わず簡便に設立できること、昨今の法人税率の引下げの議論の高まり等を踏まえると、相続税・贈与税回避の誘引が極めて強く、こうした法人が乱立し、租税回避に使われないかとの懸念がある。政府税制調査会の「基本的考え方」においても、一般社団法人及び一般財団法人について相続税等の租税回避に濫用されるおそれがあることが指摘されていることは、既に述べたとおりである。なお、類似の制度として既に中間法人制度が存在するところであるが、相続税・贈与税回避を防止するための措置は講じられていないのが現状である。

このような懸念を払拭するためには、相続税法第 66 条について、より踏み込んだ見直しが必要と考えられる。

2 要件の検証

(1) 相続税・贈与税負担の不当減少

相続税法第 66 条第 4 項には、適用要件の一つに税負担の不当減少に関す

る要件があることは第1章において述べたとおりである。また、この税負担の不当減少に該当するかどうかの基準については、法文上明らかにされておらず、累次の判例における解釈を踏まえ、具体的な判断基準を通達において詳細に定めていることも既に述べた。

新たな非営利法人が、今後どれだけ、またどのように活用されるかは新制度の施行後の動向を見る必要があるが、準則主義のもとで法人の設立が乱立するような状況となった場合、このような法人に対して税負担の不等減少の有無を現在の詳細な基準の下で個別に判断することに関し、執行上対応しきれぬのかどうかといった懸念が生ずるところである。

したがって、新たな非営利法人に対して相続税法第66条を適用するに当たり、この税負担の不当減少要件をどこまで適用するのか、すなわち、現行の人格のない社団等と同様に一切適用しないこととするのか、それとも、現行の公益法人等と同様の取扱いとするのかが一つの論点となる。

(2) 法人税との調整

公益法人等や人格のない社団等への贈与又は遺贈に係る財産の価額が、法人税法の規定により、これらの団体の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された場合には、これらの団体に対する相続税・贈与税の課税はなされない（相続税66条1項かつこ書、4項かつこ書）。この取扱いの趣旨は法人税との二重課税を調整することにあるとされる。しかし、所得税と相続税・贈与税との関係をみた場合、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得した財産を所得税ではなく相続税・贈与税の対象としていることは、その財産に係る所得を他の所得と分離して課税することに他ならない。また、他の所得の計算上生じた損失との通算を制限しているとみることでもできる。このような取扱いは、法人税との関係において当てはめることも十分可能であると考えられる。すなわち、相続税・贈与税は法人税の前払いとしての性格を有するものではないため、そもそも法人税との二重課税を調整する必要はないとの考え方である。また、仮に調整するとしても、相続課税を貫徹させる観点から、まず相続税・贈与税を課税し、そ

の上で法人税の中で調整すべきこととなる。もともと、新たな非営利法人の設立に係る受贈益が資本等取引とされた場合には、法人設立の場面ではそもそも二重課税の問題は生じないこととなる。

なお、このような考え方は、平成19年度の税制改正にて手当てされた新たな信託法に基づく信託に係る税制において、既に現われている。すなわち、受益者等の存しない信託⁽²¹⁹⁾については、法人税法上、法人課税信託の中に含まれ（法税2条29号の2ロ）、受託者を納税義務者として、信託設定時における信託財産及び信託期間中における所得について、その受託者の固有財産に係る所得と区別して法人税を課税することとされている（法税4条の6）。また、受益者等の存しない信託の効力が生ずる場合において、その信託の受益者等となる者がその信託の委託者の親族等であるときは、その信託の効力が生ずる時において、その信託の受託者は、その委託者からその信託に関する権利を遺贈又は贈与により取得したものとみなされ、相続税・贈与税が課税される（相税9条の4第1項）。受益者等の存しない信託の受益者等となる者が明らかでない場合には、その信託が終了した場合にその信託の委託者の親族がその信託の残余財産の給付を受けることとなるときにも、同様に相続税・贈与税が課税される（同）。そして、その課税されるべき相続税・贈与税の額については、その受託者に課されるべき法人税等の額を控除することとされている（相税9条の4第4項）⁽²²⁰⁾。

(219) 遺言により設定された目的信託、委託者の地位を有する者のいない信託で受益者が特定されていないもの等が該当する。なお、新たな信託法においては、受益者の定めのない信託の特例として、要件や存続期間などに関する定めを置いている（新信託法258条-261条）。

(220) 具体的には、以下に掲げる額の合計額を控除することとされている。ただし、当該合計額が贈与税額又は相続税額を超えるときには、その贈与税額又は相続税額が限度とされる（相税令1条の10第5項）。

① 受託者が贈与又は遺贈により取得したものとみなされる信託に関する権利の価額から事業税相当額を控除した価額をその信託の受託者の事業年度の所得とみなして、法人税法の規定を適用して計算した法人税の額及び地方税法の規定を適用

受益者等の存しない信託は、持分を有する者が存在しない点で新たな非営利法人に共通する面が認められる。従って、受益者等の存在しない信託に関する相続税・贈与税の取扱いは、新たな非営利法人に係る相続税・贈与税について検討するに当たり一定の示唆を与えるものと考えられるが、この取扱いでは、相続税・贈与税を課税しつつも、これらの税の中で法人税との調整を行っている点については留意を要する。そもそも法人税との二重課税を調整する必要はないとの上記の考え方からすれば、本来は、法人税の中で調整すべきものとする。

3 相続税法第 66 条の見直しの方向性

そこで、相続税法第 66 条の見直しについて、例えば、次のような方向性が考えられる。

(1) 新たな非営利法人のうち租税回避の問題のあるものを相続税法第 66 条の対象に加える

現行の公益法人等に対する課税と同様に、相続税・贈与税負担の不当減少事由が存する場合、すなわち、その法人の役員構成、財産管理の方法、解散の場合における残余財産の帰属先等に鑑み、遺贈者や贈与者の親族等が私的に支配していると認められる事由が存する場合に、相続税・贈与税の課税をするものである。

この場合、相続税・贈与税の不当減少事由が存する場合であれば、法人税の課税対象（益金算入）となる場合であっても相続税・贈与税の課税対象とすることにより、現行より踏み込んだものとするのが考えられる。

(2) 新たな非営利法人を一律に相続税法第 66 条の対象に加えた上で、租税回避の問題のない法人を別途除外する

法人税の課税対象（益金算入）とならない場合で、かつ、相続税・贈与

して計算した事業税の額

- ② ①により計算された法人税の額を基に地方税法の規定を適用して計算した受託者の道府県民税の額及び市町村民税の額

税負担の不当減少事由の存する場合に課税するという現行相続税法第 66 条第 4 項の構造を改め、新たな非営利法人を一律に相続税法第 66 条の対象に加え、これを土台としつつ、公益社団法人、公益財団法人等の相続税・贈与税負担の不当減少の問題のない法人を別途認定し、相続税法第 66 条の適用対象から外すことが考えられる。新たな非営利法人は、株式会社等と異なり、持分がなく、最終的に個人の財産に帰属されないため個人の段階で相続税・贈与税が課税されない。したがって、法人の段階で相続税・贈与税の課税対象とすることを原則とするが問題のない法人は課税対象から除外するというものである。

この場合、一般社団法人及び一般財団法人の取扱いについては、①現行の人格なき社団等と同様の扱いとし、適用除外を一切設けず一律に課税対象とすることや、②相続税・贈与税回避の問題のない法人を課税対象から除外することが考えられる。

このうち、上記①については、法人格を持つ一般社団法人等について人格のない社団等と同じ扱いとすることについてどのように考えるべきか、また、現に存在する中間法人のうち公益性も共益性もないものの多くが一般社団法人等に移行するものと考えられるが、これらを一切宥恕せず、一般社団法人等を一律に課税対象とすべきかどうかは課題となる。また、上記②については、「問題のない法人」を法令上、どのように定義するかが課題となる。

なお、公益社団法人及び公益財団法人については、第三者機関である公益認定等委員会による公益性の認定や認定後の事後チェックの体制を前提とすれば、原則として適用除外となろうが、現行と同様に、個別に相続税・贈与税負担の不当減少事由が存する場合には相続税・贈与税の課税対象とすることが必要と考えられる。

4 同族会社等の行為・計算の否認規定の見直し

平成 19 年度の税制改正において、法人課税信託として会社とみなされた同信

託の受託者又は受益者等が同族会社等に該当する場合には同族会社等の行為・計算の否認規定（相税 64 条）の適用がある旨を明らかにするための規定の整備がなされたことは、第 1 章において述べたとおりであるが、この法人課税信託には、前述のとおり、受益者等の存しない信託が含まれる（法税 2 条 29 号の 2 口）。したがって、持分を有する者が存在しない点で共通する面が認められる新たな非営利法人についても、同様に、公益性の認定を有さない等の一定の法人について、この否認規定の適用がある旨の見直しが必要と考えられる。

第 3 節 資産の無償・低額譲渡に係る課税関係の変更

前節においては、現行相続税法における法人を介した租税回避防止措置を前提とし、その見直しの方向性について検討した。しかし、仮に前節のような見直しを行ったとしても、依然として、執行上対応しきれいかどうかといった問題や、営利法人と一般社団法人における事業内容や剰余金配当（分配）請求権の取扱いに見られるような両者の均一化が進む中で、今後、新たな非営利法人に対してのみ前節のような見直しを行うことの有効な理由が見出し難くなる状況が生ずることも考えられる。いずれ、このような状況に対応しつつ、無償の財産取得それ自体に担税力を見出して課税するという、第 1 節において確認した相続税・贈与税の基本的な考え方に立ち返った見直しが必要とされることも考えられる。そこで、本節では、このような状況に対応した相続税・贈与税の見直しの方向性について検討することとする。

なお、本節にて検討する相続税・贈与税の見直しの方向性は、資産の無償・低額譲渡に係る課税関係の変更を伴うため、第 1 章において概観した当該課税関係の全体に影響を及ぼすこととなる。したがって、課税関係に影響を及ぼす主な論点についても検討することとする。

1 現行の課税方式の下で法人を一律に相続税・贈与税の納税義務者とする

(1) 内容

現行相続税法は、相続税の課税について、相続又は遺贈により財産を取得した者の被相続人からこれらの事由により財産を取得したすべての者に係る相続税の総額を計算し、その相続税の総額を基礎としてそれぞれこれらの事由により財産を取得した者に係る相続税額として計算した金額により課するものと定めている（相続 11 条）。すなわち、相続税額の計算は、まず、相続又は遺贈により財産を取得した者のその財産の価額を合計して「相続税の課税価格」を求めることから始まる（相続 11 条の 2）。そして、同一の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に係る相続税の課税価格を合計したものである「課税価格の合計額」を基礎として相続税の総額を算出し、これに各納税義務者の課税価格割合を乗じて各納税義務者の相続税額を算出することになる⁽²²¹⁾。「相続又は遺贈により取得した者」とは、相続税の納税義務者に関する定め（相続 1 条の 3）と連動しているため、個人に限られ、遺贈により財産を取得した法人は原則として含まれない。したがって、「課税価格の合計額」も、相続又は遺贈により財産を取得した個人に帰属するもののみで構成され、法人に帰属するものは含まれない。

また、贈与税の課税は、贈与により財産を取得した者に係る贈与税額として計算した金額により課するものと定めている（相続 21 条）。贈与税額の計算は、一暦年中に個人からの贈与により財産を取得した者のその財産の価額を合計して「贈与税の課税価格」を求め（相続 21 条の 2）、これを

(221) 相続税の総額は、課税価格の合計額から遺産に係る基礎控除（相続 15 条）を控除し、その控除した金額を法定相続人（相続税法 15 条 2 項に規定する相続人）が法定相続分（民法 900 条（法定相続分）及び 901 条（代襲相続人の相続分）の規定による相続分）に応じて取得したものとして各人の取得金額に分割し、それぞれの金額に相続税の税率を適用して求めた金額を合計したものである（相続 16 条）。そして、各納税義務者の相続税額は、相続税の総額に各納税義務者の課税価格が「課税価格の合計額」に占める割合（課税価格割合）を乗じて算出する（相続 17 条）。

基礎として贈与税額を算出することになる⁽²²²⁾。「贈与により財産を取得した者」とは、相続税の場合と同様に、贈与税の納税義務者に関する定め（相続1条の4）と連動しているため、個人に限られ、個人からの贈与により財産を取得した法人は原則として含まれない。

ここで検討しようとする案は、このような相続税・贈与税の課税方式を変更することなく、法人も個人と同様に、原則として相続税・贈与税の納税義務者として位置付け、これにより、法人が相続、遺贈又は個人からの贈与により取得した財産の価額を相続税・贈与税の課税価格の中に取り込み、それぞれの税額計算に反映させようというものである。現行制度でも、一定の公益法人等や人格のない社団又は財団を個人とみなすことにより、相続税・贈与税の課税対象とされる場合があるが、これは、これらの団体を介した相続税・贈与税負担の不等減少という租税回避の存在が前提とされていた。また、「公益法人等その他公益を目的とする事業を行う法人」が対象とされ、持分の定めのある法人については持分を有する個人に課税が及ぶため対象から除かれるとされていた。ただし、ここでは、このような租税回避の存在や法人に対する持分の有無にかかわらず、また、営利法人であろうと非営利法人であろうと、原則としてすべての法人を相続税・贈与税の納税義務者として位置付けるものである⁽²²³⁾。

（2）主な論点

① 法人税との調整

相続、遺贈又は個人からの贈与により取得した財産の価額は、法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入されることとなるが

(222) 贈与税額は、贈与税の課税価格から基礎控除等（相続21条の5、21条の6、税特措70条の2）を控除し、その控除した金額に贈与税の税率（相続21条の7）を適用して求めた金額である。

(223) 法人制度の濫用との観点からではあるが、小規模の同族会社に相続税を適用すべきと論ずるものとして、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—」『相続税法の原理と政策』（租税法研究第23号、租税法学会）45頁（有斐閣、1995）がある。

(法税 22 条 2 項)、この場合、この益金算入額に相当する法人税の額と相続税・贈与税の額とを調整するかどうか、また、調整するとすればどのように行うべきかが問題となる。ここでも、相続税・贈与税は法人税の前払いとしての性格を有するものではないため、そもそも法人税との二重課税を調整する必要はないと考えることができる。また、仮に調整するとしても、法人税の中で調整すべきこととなる。

なお、時価よりも著しく低い価額により現物出資がなされた場合などのように、それが資本等取引に該当する場合には、所得の金額の計算上、益金の額に算入されることはないため、法人税との調整の問題は生じないこととなる。この場合、むしろ、次に述べる相続税法第 9 条との関係が問題となろう。

② 相続税法第 9 条との関係

同族会社に対して無償で財産の提供があった場合や時価よりも著しく低い価額で現物出資があった場合などによりその会社の株式又は出資の価値が増加した場合には、相続税法第 9 条の規定が適用され、その株主又は社員がその増加部分に相当する金額を提供者等から贈与により取得したものとして取り扱われる（相基通 9-2）。法人を一律に相続税・贈与税の納税義務者とした場合、この相続税法第 9 条の取扱いをどうみるかが問題となる。

現行の取扱いは、租税回避の懸念、すなわち、会社を介した相続税・贈与税負担の回避のおそれがあることによること、また、対象を同族会社に限定しているのは同族会社の行為計算の否認規定（相税 64 条）の存在を前提としていることは、第 1 章において述べたとおりである。法人自身に相続税・贈与税を課税することでこのような租税回避の懸念を払拭することができれば、株主や社員に課税する必要性はもはや存在しないとみることができる。また、このような考え方は、現行の持分の定めのある法人については、この相続税法第 9 条が適用されるため、個人とみなして相続税・贈与税を課税する措置（相税 66 条 4 項）の対象と

されないとすることとも整合性がとれる。

ただし、ここで検討している案は、租税回避の存在を前提としていないことから、法人に対する相続税・贈与税の課税とその法人の株主等に対する相続税法第9条の適用の有無とは、別個の問題として捉えたほうがむしろ整合的である。なお、持分の定めのある法人に対して財産の遺贈や贈与をする場合であっても、持分の価値が移転したとは認められない場合があることは、第1章において述べたとおりである。

③ 公益社団法人、公益財団法人等の取扱い

法人を一律に相続税・贈与税の納税義務者とした上で、一定の公益性の認められる法人等については対象から外すことが考えられる。この場合、公益社団法人及び公益財団法人については、第三者機関である公益認定等委員会による公益性の認定や認定後の事後チェックの体制を前提とすれば、原則として対象から外すこととなろう。ただし、その場合であっても、現行と同様に、個別に相続税・贈与税負担の不当減少事由が存在する場合には相続税・贈与税の課税対象とすることが別途必要と考えられる。

2 遺産課税方式

(1) 内容

遺産課税とは、被相続人の全体の遺産そのものを課税対象とする課税方式である。この方式の下では、被相続人の分割前の遺産全体を対象としてまず課税をし、税引き後の遺産を相続人、受遺者等に帰属させることを基本とする。分割前の遺産全体に課税する以上、遺産取得課税方式のように、遺産の受け手について個人及び法人、営利法人及び非営利法人等といった属性を問うことは基本的に必要とせず、課税上、同様の取扱いとなる。なお、遺産課税方式を採用しているアメリカやイギリスにおいては、遺言執行者に遺産税の納税義務を課している。これらの国では遺言による遺産承

継の方法が主流（遺言相続主義）⁽²²⁴⁾であることによるが、我が国では遺産承継の形態がこれらの国と異なり、遺言執行者を置かない場合が多い。かつて、我が国において遺産課税方式を採用していたときも、相続人、受遺者等を相続税の納税義務者とし、相続人が不明の場合等に限り相続財産管理人や遺言執行者を納税義務者として扱っていた⁽²²⁵⁾。したがって、ここでも、納税義務者は相続人等とせざるを得ないと考える。

一方、贈与税については、我が国において遺産課税方式を採用していたときには贈与者を納税義務者としていたが⁽²²⁶⁾、ここでも、遺産課税の補完税としての考え方を一貫させる観点から、遺産課税の前払いとして、贈与者に対する課税として整理する。財産の受け手の属性を原則として問わないことは遺産課税方式による相続税と同じである。

（２）主な論点

① 所得課税との関係

相続税・贈与税を遺産課税方式に改めることにより、これらの税は所得課税の範疇から外れることとなる。従って、資産の無償又は低額譲渡に係る課税のうち所得課税の部分に関しては、所得税法及び法人税法の中で課税関係を整理することが基本となる。仮に、これを忠実に守ることとすれば、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得することによる所得を相続税・贈与税との二重課税の調整を図る観点から非課税として現行所得税法第9条の規定を改め、当該所得を課税対象（一時所得）に取り込むことが必要となる。また、受け手側である個人において取得財産の時価相当額を受贈益として課税対象とするということは、出し手側である個人においても同じ時価相当額を認識して課税、すなわち、み

(224) 来栖三郎「相続税と相続制度」『田中二郎先生古希記念論文集 公法の理論（中）』749頁（有斐閣、1976）。

(225) 旧相続税法（昭和22年法律第87号）1条1項《納税義務発生の要件》、63条《相続財産管理人又は遺言執行者の責任》。

(226) 旧相続税法1条2項。

なし譲渡課税をしなければ両者の整合性が取れなくなる。すなわち、今まで累次の改正を経て縮小されてきたみなし譲渡課税の対象を、シャウプ勧告当時のものに戻すことが必要となる。

しかし、これでは、被相続人や遺贈者に係るみなし譲渡課税が生ずる一方、相続人又は受遺者に対しては、遺産課税方式による相続税の納税義務者とされるとともに、相続又は遺贈により実際に取得した財産に係る所得について所得税又は法人税が課税されることとなる。また、贈与者側である個人においては、みなし譲渡課税と贈与税とが課税されることとなる。特に、個人からの贈与により取得した財産であれば、取得時に所得税が課税される一方、贈与時にはみなし譲渡課税と贈与税とが課税されることとなる。

このうち、資産の受け手側である相続人又は受遺者の所得に係る所得税又は法人税との関係については、前述のとおり、相続税を差し引いた後の遺産を各相続人等に帰属させるとの考えに立てば、調整する必要性は薄いものと考えられる。しかし、みなし譲渡課税と贈与税とが同じタイミングで課税されることとなる個人の贈与者については、二重課税との批判はより強くなるはずである。

なお、我が国において遺産課税方式が採用されていた当時は、このような問題は生じていなかった。遺産課税方式が採用されていた当時、所得税において、一時的・偶発的な利得に対する課税はまだなされていなかった。また、昭和22年に一時所得に対する課税が開始されたときも、同時に、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得することによる所得を非課税としていた。さらに、みなし譲渡課税と相続税・贈与税における遺産取得課税は、ともにシャウプ勧告の指摘に基づき、同じタイミングで導入されたものである。

遺産課税を採用しているアメリカやイギリスにおいては、キャピタル・ゲインに係る所得税と遺産税との調整をしている。例えば、アメリカでは、相続・遺贈による資産の移転に際しては、被相続人・遺贈者の

保有期間中に生じたキャピタル・ゲインに対する課税は行われない。また、相続人等は、被相続人・遺贈者の取得価額を引き継ぐことはせず、相続等の時における時価が相続人等の取得価額とされる（内国歳入法典 1014 条）。したがって、相続等による移転の場合には、被相続人等に係るキャピタル・ゲインは課税を免れることとなる⁽²²⁷⁾。アメリカにおいてこのような取扱いがなされるのは、遺言執行者は遺産分割に関して相続人等を公平に扱う義務を有することにあるという。すなわち、被相続人等の取得価額の引継ぎを認めると、相続財産に内在するキャピタル・ゲインの取扱いを巡って、この義務を果たすことが困難になるとされる⁽²²⁸⁾。なお、贈与に関しては、取得価額の引継ぎがなされるが、贈与税が課税される場合は、その税額分の取得価額の引上げが認められる（内国歳入法典 1015 条）。

我が国においては、第 1 章にて述べたとおり、みなし譲渡課税の対象が順次縮小されて取得価額の引継ぎ方式に改められ、現行の姿はシャープ税制の痕跡をとどめる程度のもとなっている。したがって、現行のみなし譲渡課税の下においては、二重課税との批判は限定承認による相続等や法人に対するものに限定されることとなる。なお、仮に、現行のみなし譲渡課税について何らかの調整をせざるを得ないとした場合、遺言執行者を置かない場合が多い我が国においてアメリカの取扱いを採用することは適当ではない。したがって、取得価額の引継方式の対象を拡大することで対応することとなろう。

② 相続税法第 9 条の取扱い

第 1 章にて述べたとおり、相続税法第 9 条に相当する規定は、遺産課税を採用していたときにも存在していた。贈与税が相続税から分離して創設された昭和 22 年度改正後の相続税法第 12 条は、「第 5 条《贈与と

(227) 水野忠恒『租税法〔第 3 版〕』203 頁（有斐閣、2007）。

(228) 渋谷雅弘「相続・贈与と譲渡所得課税」『譲渡所得の課税 日税研論集第 50 号』160 - 161 頁（(財)日本税務研究センター、2002）。

みなすもの（信託行為）》、第7条《同（生命保険金）》乃至前条《同（債務の免除等）》に規定する場合の外、対価を受けないで又は著しく低い価額の対価で、他人に利益を受けしめたときは、その利益を受けしめた者が、その利益を受けしめた時において、利益の価額に相当する金額を利益を受けた者に贈与したものとみなす」と定めていた。贈与者を贈与税の納税義務者としていたため当然ではあるが、現在の相続税法第9条を贈与者側に裏返したような規定であった。

遺産課税方式の下で相続税法第9条をどう適用すべきか考えてみると、例えば、個人が同族会社に財産を贈与した場合において、その会社の株式等の価値が増加したときは、その提供者に贈与税を課税することとなる。一方、同族会社に財産を遺贈した場合はどうか。この場合、受遺者たる同族会社が遺産課税方式による相続税の納税義務を負うこととなるが、その会社の株式等の価値が増加した場合に、その増加分に係る課税は誰に求めることとなるのか。すなわち、同族会社自身に更なるのか、それとも受け手側である株主等が負うのかといった問題を伴うこととなる。

③ 公益社団法人、公益財団法人等の取扱い

一定の公益性の認められる法人等に対して贈与又は遺贈をした財産については課税対象から外すことが考えられる。この場合においても、公益社団法人及び公益財団法人については、第三者機関である公益認定等委員会による公益性の認定や認定後の事後チェックの体制を前提とすれば、原則として課税対象から外すこととなる。ただし、その場合であっても、現行と同様に、個別に相続税・贈与税負担の不当減少事由が存する場合には相続税・贈与税の課税対象とすることが別途必要と考えられる。

第4節 家産世襲的な法人に対する対応

第2節及び前節において検討した事項は、いずれも資産を法人に移転した時点における相続税・贈与税の課税について検討したものであるが、本節は、法人に資産を移転した後における相続税・贈与税の課税について検討するものである。ここでも、法人資産に対する持分の定めがあるかどうか大きな意味を持つ。

株式会社等の営利法人であれば、被相続人たる株主に帰属する株式は遺産を構成するため、相続による次世代への資産の承継の際、株式の価額を通じて間接的に法人資産を相続税の課税価格に取り込むことができる。

一方、一般社団法人及び一般財団法人の場合は、その法人の資産に対する持分が存在しないため、法人制度上、法人に帰属する資産を特定の被相続人の遺産として構成する手段は存在しない。法人に財産を移転した際（入口段階）に相続税・贈与税を課税した後は、その財産に対する相続税・贈与税の課税は及ばないこととなる。この結果、仮に、ある特定の個人が一般社団法人等を実質的に支配しているような状態にあったとすると、資産を法人に移転した後、その個人が死亡して後継者が相続した場合には、相続人が引き続きその法人を実質的に支配していても、その法人の資産は遺産を構成しないため相続税の課税価格に取り込むことができない。結局、代々、相続税の負担なく法人の資産が引き継がれるという問題（家産世襲的な法人の問題）が生じ得る。また、企業が一般社団法人の形態で事業を続けられれば、剰余金の分配はできないが、事業承継の際の相続税の負担は生じなくなる。

そこで、このような、個人が実質的に支配している状態にある一般社団法人等については、資産を法人に移転した際に相続税・贈与税の課税対象とするほか、移転後もそのような状態が継続し、その支配していると認められる個人について相続が発生した場合には、その個人の相続財産とみなして相続税の課税対象とする措置を講じる必要がある。

なお、諸外国の制度を見ると、家産世襲的な法人等に対して、一定周期ごと

に相続税を課税するものが存在する。すなわち、ドイツでは、財団が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場合におけるその財団を「家族財団」と定め、家族財団の財産に対して30年ごとの間隔で相続税を課税することとされている⁽²²⁹⁾。また、イギリスでは、承継（相続）権を有する者のため、又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年ごとの間隔で相続税が課税される⁽²³⁰⁾。

我が国における課税関係を構築するに当たっては、これらの国で採用しているような、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もののほか、一定の要件の下で法人を実質的に支配している個人が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ことも考えられよう⁽²³¹⁾。

(229) 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 日税研論集第56号』163頁（（財）日本税務研究センター、2004）。

(230) 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 日税研論集第56号』137-150頁（（財）日本税務研究センター、2004）。

(231) 「一定の要件」としては、例えば、法人から高額な報酬やフ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が考えられよう。

結びに代えて

以上、本稿においては、新たな非営利法人制度の内容やその制度が相続税・贈与税の課税関係に与える影響を踏まえ、相続税法の見直しの方向性について考察してきた。まず第1章では、現在の資産の無償・低額譲渡に係る課税関係を巡る状況は、相続税・贈与税の課税対象と納税義務者との間に生ずるズレの存在を顕在化させる結果となっていることを指摘した。第2章では、営利法人と一般社団法人等は法人の事業目的や剰余金の配当・分配に関する取扱いの点で実質的な区別が存しないことや、持分の定めのない法人が事業目的に制限がなく一般的に存在する状況となることは、租税回避の防止の観点からのみ法人を捉えている現行相続税法の構造を根本的に見直す可能性を有していること等を指摘した。そして第3章では、第1章及び第2章での考察を踏まえた相続税法の見直しの方向性として、現在の資産の無償・低額譲渡に係る課税関係の中での相続税法の枠組みを維持し、現行の法人を介した相続税・贈与税回避の防止措置を見直す場合と、現在の資産の無償・低額譲渡に係る課税関係の変更を伴う場合とについて検討した。そのうち、後者については、第1章で指摘した相続税・贈与税の課税対象と納税義務者との間に生じたズレを解消することにより、法人に贈与又は遺贈をした資産に対しても相続税・贈与税を課税するための方策を検討したものである。

「はじめに」でも述べたとおり、新たな非営利法人制度に係る税制上の措置は、平成20年度の税制改正にて講じられる可能性が高いが、第3章にて検討した見直しの方向性のうち、資産の無償・低額譲渡に係る課税関係を変更する場合として検討したもの、すなわち、現行の課税方式の下で法人を一律に相続税・贈与税の納税義務者とすることや遺産課税方式に変更することは、法人税やみなし譲渡課税との関係や相続税法第9条の取扱いなど、いずれも越えるべきハードルが高いといわざるを得ない。したがって、現行の法人を介した相続税・贈与税回避の防止措置を土台として、新たな非営利法人制度に対応すべく、より踏み込んだ見直しをすることが最も現実的な対応であると考え。ただし、

家産世襲的な法人に対する対応については、同時に講ずる必要がある。

なお、資産の無償・低額譲渡に係る課税関係の変更を伴う場合として検討した見直しの方向性は、いずれも相続税・贈与税の課税方式にかかわるものであるが、このような課税方式に関する考察は、決して非現実的なものではないと考える。特に、平成19年秋以降に予定されている消費税を含む税体系の抜本的改革を巡る議論の中で、消費税率の引上げに伴う逆進性拡大の問題等への税制上の対応として、所得課税の見直しとともに、相続税・贈与税のあり方についても、課税ベースの見直しを中心に議論がなされるはずであり、その中で課税方式に関する議論もなされるものと考えられる。その際には、第2章で指摘した今後の法人制度を巡る状況を踏まえるとともに、このような状況は、相続税・贈与税のあり方について、無償の財産取得に担税力を見出して課税するというこれらの税の基本的な考え方に立ち返りつつ、根本的な見直しを必要とする可能性を有していることをも考慮する必要がある。