

法人と相続税

今 村 修

本稿は、法人に財産が遺贈された場合の課税関係について検討を行い、その問題点を指摘し、いくつかの提言を行うものである。

本稿は、第1章では法人に財産が遺贈された場合の所得課税関係全般の概観、第2章から第5章まではこの所得課税制度の検討、そして結びでは提言という構成になっている。

第1章 法人への遺贈についての課税制度の概要

法人への遺贈についての課税制度を検討するに先立って、その全体をスケッチしておく。

法人に財産が遺贈された場合の課税関係は、法人に所得が生じたのであるから、法人税により対応されるのが基本である。ところが、わが国の租税制度は、一定の場合には法人にも相続税と関係させている。確かに、相続税は個人に課されるのが基本であり、法人はもともと関係がないのである（法人に相続税を課すことは予定されていない）が、法人を通じた相続税回避行為防止の観点から、相続税の不当減少の場合には法人に、遺贈された法人から特定の者が特別の利益を受けた場合にはその受けた者に、相続税を課税する。更に、公益事業の育成・保護の観点から、租税特別措置法に特別な規定が設けられている。（本稿中、条文は適宜簡略化されている。）

第1節 法人税

法人への遺贈について、まず、課税関係が生じるのは法人自体に対する法人税である。法人への遺贈（法人サイドから言えば、（法人の）遺贈による財産の取得）は法人税法第22条第2項に掲げられた益金のうち、「無償による資産の譲受け」に当たる。ところが、法人のうち「公益法人等」については、「収益事業から生じる所得」のみに課税され、これ以外の所得には課税されないこと（法人税法第4条、法人税法第7条）から「公益法人等」の遺贈による財産の取得が、「収益事業から生じる所得」に当たるか否かが検討されなければならない。結論から言えば、「公益法人等」の遺贈による財産の取得は「収益事業から生じる所得」に当たらず、従って「公益法人等」の遺贈による財産の取得については法人税非課税ということになる。

第2節 相続税

もともと、相続税の納税義務者は基本的に個人であり（相続税法第1条の2）、また、（第1節でのべたように、）法人への遺贈については法人の益金として法人税により対応することとされているので、本来、法人は相続税とは無関係ということになる。しかしなが

ら、法人への遺贈を通じた租税回避行為が想定されることから、その防止策として措置が相続税法上講じられている。

法人が相続税と現行租税法上関係するのは（１）法人を通じた租税回避行為の防止措置のほか（２）相続又は遺贈により財産を取得する個人が、同族会社等を介して行う相続税回避行為の防止措置（３）相続又は遺贈により財産を取得した者がその取得した財産を、国等に贈与する場合の相続税の特別の非課税措置である。また、法人への遺贈とは関係ないが、本稿を通じての論点となる公益事業との関連から、国等への遺贈により生ずるキャピタルゲイン課税（所得税）の特別の非課税措置についての規定についても触れておく。以下これらを順にみていくことにする。

（１）法人を通じた租税回避行為の防止措置

法人への遺贈すなわち法人の遺贈による財産の取得については、法人を通じた租税回避行為が想定されることから、その防止策として次の措置が講じられている。その防止措置として、相続税法第65条と相続税法第66条の二重の措置が用意されている。

① 相続税法第65条

法人の施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における財産の帰属等について、設立者、社員、理事、監事、評議員、法人に遺贈をした者又はこれらの者の親族又はこれらの者と特別の関係のある者に対して特別の利益の利益が与えられた場合に、その特別の利益を受けた者に対して相続税が課されるというものである。なお、この規定は②の相続税法第66条が適用される場合には、適用されない。

② 相続税法第66条

法人への遺贈により、その遺贈した者の親族又はこれらの者と特別の関係のある者の相続税が不当に減少する結果となると認められるときに、法人に対して相続税が課される。

（２）同族会社等の行為又は計算の否認等（相続税法第64条）

同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別のある者の相続税負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長は、相続税についての決定又は更正に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる。

（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（租税特別措置法第70条）

相続又は遺贈により財産を取得した者がその取得した財産を、一定の期限までに、国又は地方公共団体又は公益財団（社団）法人その他の公益を目的とする事業を行う法人のうち、教育若しくは科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益に著しく寄与するものに贈与した場合には、その贈与により、その贈与した者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が不当に減少する結果となると認められる場合を除き、その相続又は遺贈により財産を取得した者はその贈与した財産については相続税が課されない。

○ 国等への遺贈により生ずる譲渡所得（キャピタルゲイン）の特別の非課税措置（租税特別措置法第40条）

国又は地方公共団体に対して財産の遺贈又は贈与があった場合の譲渡所得には、遺

贈者又は贈与者に対して所得税を課さない。また、公益財団（社団）法人その他の公益を目的とする事業を行う法人のうち、教育若しくは科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益に著しく寄与するものに遺贈又は贈与した場合の譲渡所得について、国税庁長官の承認を受けたものについても遺贈者又は贈与者に対して所得税を課さない。

〔付論〕後の議論の展開のために、個人・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（本稿では「**人格のない社団等**」という）、特定公益信託、国、地方公共団体への遺贈の課税関係について整理しておきたい。

個人に対しては、相続税が課される。一定の財産については非課税（相続税法第12条）であるが、このうち第12条第1項3号の非課税財産が本稿では重要である。

国・地方公共団体は、もともと相続税は非課税である。なお、相続人等から国・地方公共団体へ贈与があった場合のその相続人等に対する相続税の非課税について規定されている。（租税特別措置法第70条）

特定公益信託への遺贈については、相続税は課されない（相続税法第9条の2、相続税法附則24、相続税法基本通達9の2-6）。なお、相続人等から特定公益信託へ贈与があった場合のその相続人等に対する相続税の非課税について規定されている。（租税特別措置法第70条）

人格のない社団等については、相続税法上は、個人とみなされ、人格のない社団等に対して遺贈があった場合においては、その人格のない社団等を個人とみなして、相続税が課される（相続税法第66条）。一定の財産については非課税（相続税法第12条）であるが、このうち第12条第1項3号の非課税財産が本稿では重要である。

次章以下、法人税課税と相続税課税（相続税法第64条を除く）を取り上げ検討する。

第2章 法人税非課税・収益事業から生じた所得以外の所得

1 法人税一法人の種類と課税範囲

(1) 法人は法人税を納める義務があり、その所得について法人税を課される。（法人税法第4条、第5条）ただし、公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を行う場合に限る。（法人税法第4条）法人税法第7条は「……公益法人等又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については、……法人税を課さない」と規定している。即ち、公益法人等の課税所得の範囲は収益事業から生じた所得のみであり、それ以外の所得については非課税とされる。

(2) 「公益法人等」については、法人税法第2条【定義】六に「別表第二に掲げる法人をいう。」と定義し、これを受けて別表第二では、公益法人等として一般財団法人（非営利型法人に該当するものに限る。）、一般社団法人（非営利型法人に該当するものに限る。）、公益財団法人、公益社団法人を掲げている。一般財団法人、一般社団法人、公益財団法人、公益社団法人はいずれも借用概念であり、その根拠法は「一般財団法人及び

一般社団法人に関する法律」「公益財団法人及び公益社団法人に関する法律」である。非営利型法人は法人税法固有の概念であり、これは法人税法第2条に定義されている。

「収益事業」も法人税法固有の概念であり、法人税法第2条【定義】十三に「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行われるものをいう。」と定義し、これを受けて法人税施行令第5条第1項は「法第2条第13号（収益事業の意義）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業（その性質上その事業に付随して行われる行為を含む。）とする。」として、物品販売業を含む34の事業を掲げている。また、同第2項は、「次に掲げる事業は、前項に規定する事業に含まれないものとする。」として、「公益財団法人又は公益社団法人が行う前項各号に掲げる事業のうち、公益財団法人又は公益社団法人の認定等に関する法律第2条第4号（定義）に規定する公益目的事業に該当するもの」（第1号）等を掲げている。

(3) ところで、法人の所得の金額は益金の額から損金の額を控除した金額とされている（法人税法第4条）が、この益金は別段の定めがあるものを除き、①資産の販売、②有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供③無償による資産の譲受け④その他の取引で資本等取引以外のものに係る収益の額とされている。

普通法人（法人税法第2条【定義】九）は課税所得の範囲について限定がないことから、①②③④のいずれもの収益も益金の額となるが、公益法人等は課税所得の範囲は収益事業から生じた所得のみとされ、それ以外の所得については非課税とされていることから、法人税法第2条【定義】十三・法人税施行令第5条第1項の収益事業と①から④までの益金とはどういう関係があるのかをみておく必要がある⁽¹⁾。

- ① 資産の販売については、公益法人等が法人税施行令第5条第1項に掲げる事業を継続して事業場を設けて行っておれば、収益事業から生じた所得に該当することになる。
- ② 有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供について、このうち有償によるものについては①と同様、公益法人等が法人税施行令第5条第1項に掲げる事業を継続して事業場を設けて行っておれば、収益事業から生じた所得に該当することになる。（ただし、公益法人等の収益事業に属する固定資産の一定の処分益については、非課税の取扱いがされている。（法人税基本通達15-2-10（収益事業に属する固定資産の処分損益））

無償によるものについては、所得の処分とみなして課税所得を認定するという趣旨であるが、公益法人等は普通法人とは異なる扱いがなされている。もともと公益法人等は公益を目的とするものであるから、本来の目的に従って無償で資産の譲渡又は役務の提供するのは、当然のことであろうと考えられるからである。そこで、公益法人等が無償により資産の譲渡又は役務の提供を行った場合でも、その行為が本来の目的たる事業の範囲内で行われる限り、法37条【寄附金の損金不算入】第8項の規定の適用はない（課税されない）とする通達が発遣されている。（法人税基本通達15-2-9）

- ③ 無償による資産の譲受けについては、他者から贈与を受けたことによる所得即ち「受贈益」を益金として認識するという趣旨であるが、公益法人等の場合、課税され

(1) この益金との関係については、「公益法人課税の理論と実務 五訂版」渡辺淑夫著 財政詳報社 200ページ～202ページを参考にした。

る「受贈益」は収益事業に関連してのもののみとみられるものに限られるので、普通法人とは扱いがかなり異なる。本稿で取り上げる遺贈による財産の取得はこれに当たるが、論ずべき点も多いので、節を改めて述べることにする。

- ④ その他の取引で資本等取引以外のものに係る収益の額は、特別の事由に基づく資産の評価益、債務免除益、合併差益等がこれに含まれる。この収益は公益法人等の行う収益事業「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行われるものをいう。」(法人税法第2条【定義】十三)とは関係があるとは考えられない。

2 受贈益

普通法人は受贈益については全般的に課税されるが、公益法人等に対する受贈益の課税は限定的であることについては既に述べた。本稿で取り上げている遺贈による財産の取得は、法人税法の用語で言えば③無償による資産の譲受けに当たるが、これをここで検討しておく。

(1) 公益法人等は「収益事業から生じた所得」にのみ課税されるとされており、受贈益である「遺贈による財産の取得」は法人税基本通達15-2-9に示された場合(即ち、現金等が公益法人等の収益事業に係る収入又は経費の補てんのために遺贈又は贈与される場合)を除くほかは、これに当たらないとされている。これを以下説明する。

(2) この点について、3つの文献から引用する。

「現行の収益課税制度のもとでは、公益法人等が他人から贈与を受けた寄附金収入などについては、原則として、これを課税対象とすることは考えていない。

……

もともと公益法人等にとって、他から受けるこのような(公益事業又は収益事業の用に供される固定資産の取得又は改良に充てるために交付を受ける)補助金、助成金などは、いわば実質的な元入金のようなものであるから、これについて課税しないというのは、いわば資本取引について課税しないということと同じことではないかと考えられる。」(「法人税基本通達逐条解説 四訂版」小山真輝編著 税務経理研究会 1301ページ)

公益法人等に対する受贈益課税については、これで説明し尽くされているように考えられる。これに関して、法人税基本通達15-2-4【公益法人等のみなし寄附金】は、「(収益事業から収益事業以外の事業への)元入れ」の経理に言及している。また、実務書においても、以上のことと同趣旨の次のような説明がなされている。

「他人から贈与を受ける行為は、いずれの収益事業にも該当しませんので、収益事業に関連して受け取る寄付金や補助金、助成金のうち、収益事業に係る収入又は経費を補てんするために交付を受けるものでない限り、収益事業の収益には含まれません。(法人税基本通達15-2-12(2))」(「公益法人の実務 平成16年版」若林孝三著 大蔵財務協会 379ページ)

「現行の収益事業課税制度の下では、公益法人等が他の者から贈与を受けたことによる収入(寄付金収入など)、すなわち受贈益については、原則として、これを課税対象にしないことになっていますが、このことは、この公益法人等がその寄附金収入をもって収益事業用の固定資産を取得した場合でも同じこと(課税対象にしないこと)になる

わけです。(法人税法基本通達15-2-12(2))」「(公益法人課税の理論と実務 五訂版) 渡辺淑夫著 財政詳報社 242ページ)

三者とも、言い回しには若干の差異はあるものの、内容的には全く同じである。

(3) 公益法人等の受贈益の課税について述べたものは、次に掲げる法人税法基本通達15-2-12(補助金等の収入)である。

「収益事業を行う公益法人等又は人格のない社団等が国、地方公共団体等から交付を受ける補助金、助成金等(資産の譲渡又は役務の提供の対価としての実質を有するものを除く。以下15-2-12において「補助金等」という。)の取扱いについては、次の区分に応じ、それぞれ次による。

(1) 固定資産の取得又は改良に充てるために交付を受ける補助金等の額は、例え当該固定資産が収益事業の用に供されるものである場合であっても、収益事業に係る益金の額に算入しない。

(2) 収益事業に係る収入又は経費を補てんするために交付を受ける補助金等の額は、収益事業に係る益金の額に算入する。」

また、「法人税法基本通達15-2-13(公益法人等が収入したゴルフクラブの入会金)の公益法人等が収入したゴルフクラブの入会金のうち基金等として特別に区分処理した場合の非課税の取扱い」、「法人税法基本通達15-2-10(収益事業に属する固定資産の処分損益)の収益事業に属する固定資産の一定の処分益の非課税の取扱い」、「法人税法基本通達15-1-7(収益事業の所得の運用)の収益事業の所得の運用による所得(付随行為による所得)について通常収益事業に必要と認められる金額以外のものの運用から生じる所得についての非課税の扱い」等は、公益法人等の受贈益の課税について直接規定した通達ではないが、公益法人等に対する法人税課税の姿勢が読みとれる。

結論をいえば、遺贈の場合、判例、法人税基本通達(特に15-2-10, 15-2-12等)をみれば、収益事業として法人税が課されることは殆どないのではないかと考えられる。課税されるのは、現金等が公益法人等の収益事業に係る収入又は経費の補てんのために遺贈又は贈与される例外的な場合であるといえる。

3 総括

法人税法は、もともと公益法人等の収益事業と公益事業との関係をどのように見ているのか。これら両事業は並列している訳ではなく、公益法人等の建前として公益事業が本業であり、収益事業は付随事業又は副業・アルバイトとする位置づけではないか。もっと直裁に言えば、公益事業を支援するための収益事業という位置づけといっても過言ではなからう。公益事業という枠組みの中で、公益事業の支援のために収益事業が行われるという位置づけである。即ち、公益法人等の自立を促す立場からそういう収益事業を容認し、更には奨励しているのではないかと考えられる。これは、法人税法に限らず、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」にもみられる位置づけであろう。このように理解すれば、公益法人等に対する法人税法のスタンスも納得できる。従って、公益法人等

への遺贈は、基本的には（収益事業（部門）ではなく）公益事業（部門）が財産を取得（受贈）するという発想の下に、課税関係が律されている（非課税とされている）と考えべきであろう。

なお、個人が行う公益事業については非課税とはされておらず、事業所得として所得税が課される。所得税においては、事業活動全般に着目しており、これを区分けしてみる考え方はもともととっていない。また、一般に法人のような規模の大きいものなら兎も角、個人のような規模の小さなものについてこのような区分けを行うことは実務上困難であるからであろう。

人格のない社団等は、相続税法上は個人とみなされて人格のない社団等に対して遺贈があった場合においては、その人格のない社団等を個人とみなして、相続税を課される（相続税法第66条）。他方法人税法上は法人である（法人税法第4条）ので法人税の納税義務者であるが、法人税は収益事業から生じた所得以外の所得には課されない（法人税法第7条）。このように、人格のない社団等については相続税法第66条と法人税法第7条により、法人税と相続税の二重課税が予定されており、それを排除すべく相続税法第66条第5項が設けられている。

第3章 相続税回避行為の防止措置

（相続税法第65条【特別の法人から受ける利益に対する課税】）

1 相続税の納税義務者は、相続又は遺贈により財産を取得した個人である（相続税法第1条の3）。しかし、形式的には個人が法人に対して遺贈を行った場合でも、その法人が特定の個人に特別の利益を与えるような法人であれば、実質的にはその特定の個人に遺贈されたと同様の事情があるにもかかわらず、相続税の課税が一切行われないとすると、著しく課税の公平を損なうおそれがある。（もっとも、遺贈を受けた法人に持分の定めがある場合は、遺贈により増加した個人の持分の額に対して相続税法第9条により適切に課税がなされる限りは、問題となることは少ないと考えられる。）こうした考え方を踏まえ、法人に対して遺贈があった場合の相続税回避行為の防止措置としてこの規定が設けられた。

このような法人を通じた相続税回避行為の防止措置としては、相続税法第66条も設けられているが、これによりカバーしきれないケースがある。そこで相続税法第65条では、相続税法第66条が適用される場合を除き、その施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における財産の帰属、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定の者に特別の利益を与える持分の定めのない法人に対して財産の遺贈があった場合は、その特別の利益を受ける者が、その法人に対して遺贈した者からその財産の遺贈により受ける利益の価額に相当する金額を遺贈により取得したものとみなすこととしてその特定の個人（これに対して、相続税法第66条の納税者は法人である。）に相続税を課することとしている⁽²⁾。

(2) 「武田昌輔監修 コメントール相続税法」第一法規 3603ページ

- 2 相続税法第65条が「持分の定めのない法人」とされている（相続税法第66条も同様である）のは、この規定が、相続税租税回避の防止措置として、公益を目的とする事業を行う法人のみをターゲットとしたものではなく、広く法人一般をターゲットとしたものであるからである。即ち、公益法人制度改革により公益性を有さない一般社団法人等の設立が可能になったことに加えて、普通法人であっても相続税と法人税の税率の差を利用した租税回避が行われるのを適切に防止する必要があることから、広く「持分の定めのない法人⁽³⁾」とされたものである。
- 3 持分の定めのない法人の設立があった場合にも、その法人から特別の利益を受ける者がその法人の設立時に受ける利益についても適用される。（相続税法第65条第3項【設立中の特別利益】）例えば、設立中に遺贈が行われ、設立時に設立功労者等に対して支払われる報酬がこれに当たる。（第4章3参照）
- 4 相続税法第65条には、「(第12条第1項第3号に掲げる財産を除く)」の文言がある。（相続税法第66条には、この文言はない。）いわゆる公益を目的とする事業の用に供されることが確実な財産を除くという趣旨であるが、これは1で述べたように遺贈された財産は実質的には特定の者に遺贈されたと考えてその特定の者に課税するのであるから、当初から（直接）個人に相続又は遺贈された場合とのバランスを考えて、後者に適用される第12条第1項第3号を相続税法第65条の個人にも適用する趣旨と考えられる。
- 5 相続税法第66条が相続税法第65条と競合した場合には、相続税法第66条の適用が優先される。相続税法第66条が相続税法第65条との関係については第4章の【検討】で議論する。

第4章 相続税回避行為の防止措置（相続税法第66条第4項【相続税負担の不当減少】）

- 1 相続税法第66条第4項の設けられた趣旨は、相続税法第65条と同様、法人を通じた相続税回避行為の防止措置である。即ち「公益法人等を設立するために財産の提供があり、または公益法人等に財産の贈与若しくは遺贈があった場合において、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、解散した場合における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と右贈与時の時を基準として判断しうるときは、実質的にはこれらの者が当該財産を有してい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、右の様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。」（東京高裁・昭和49年10月17日判決）ものである。

(3) 「持分の定めのない法人」と「公益社団法人」等とは、全く別の基準による法人の区分けであるから両者は概念的には無関係であるが、後者のほとんどが「持分の定めのない法人」でもあることから実質的にはかなり重なっている。

- 2 相続税法第66条が「持分の定めのない法人」とされている（相続税法第65条も同様である）ことについては、第3章2で述べたのでここでは省略する。
- 3 法人を設立するための財産の提供についても適用される。これに対して、租税特別措置法第70条は、法人を設立するための財産の提供については適用がない。即ち、相続人等が一たん相続又は遺贈により財産を取得し、その後その財産を設立された公益法人に贈与した場合には非課税措置は受けられないことになる。この点に関して、公益事業を保護・育成しその増進を図る趣旨から、私法上は、相続人等が一たん相続又は遺贈により財産を取得しその取得後に設立された公益法人に、贈与したと解されるようなケースについても、相続税法上は通達により、一定の場合には被相続人から設立中の公益法人に直接遺贈されたものとして扱うことができるとしている。（「被相続人の意思に基づき公益法人を設立する場合等の相続税の取扱いについて」昭和35年10月1日直資90（例規））
- 4 相続税法第66条が相続税法第65条と競合した場合には、相続税法第66条の適用が優先される。
- 5 相続税法第66条第4項は、相続税法第65条が特別の利益を受けた個人に課税されるのとは異なり、法人に対して課税される。相続税法第66条により相続税が課される法人は、課されるべき法人税等が相続税から控除される（相続税法第66条第5項）。これによって、法人の租税負担の最大額を相続税額としたこととなる。〔これは相続税法第66条は、法人を個人とみなして相続税を課税する一方、法人税との二重課税を回避する観点から、改正前はこれらの法人の各事業年度の所得の計算上益金の額に算入されるときは相続税法第66条は適用されないこととされていたが、平成20年度の税制改正において相続税（最高税率；50%）と法人税（実効税率；40%）の税率の差を利用した租税回避を適切に防止する必要があることから、法人税との調整規定の見直しが行われたものである⁽⁴⁾。〕同様の規定が、受益者等が存しない信託等についても設けられている。（相続税法第9条の4第4項）

【検討】

相続税法第66条第4項については（1）課税要件（相続税法第65条との関係）（2）公益を目的とする事業について検討する。

〔1〕課税要件（相続税法第65条との関係）

課税要件については、次のように規定されている。

相続税法第66条は「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前条第1項に規定する特別の関係のある者の相続税又は贈与税が不当に減少する結果となると認められる場合」としており、これを受けて相続税法施行令第33条第3項は、「……次に掲げる要件を満たすときは、法第66条第4項の「相続税又は贈与税が不当に減少する結果となると認められない」ものとしている。

- 一 運営組織が適正であること
- 二 特別の利益を与えないこと
- 三 解散した場合における財産は国・地方公共団体・公益法人等に帰属する旨の定め

(4) 「武田昌輔監修コンメンタール相続税法」第一法規 3623ページ

が定款・寄付行為等にあること

四 法令違反・取引の隠ぺい、仮装・公益に反する事実がないこと

相続税法施行令第33条第3項は、これらの4つの要件を満たす場合には、「相続税又は贈与税が不当に減少する結果となると認められない」としているのであって、どのような要件に該当すれば「相続税又は贈与税が不当に減少する結果となると認められる」かについては、直接言及していない。この点について判決をみると「当該法人の役員等の構成・機能、収入支出の経理、財産の管理状況、解散のときの残余財産の帰属、その他の定款・寄附行為の定め等からみて、当該財産の提供者、贈与者等又はその同族関係者が当該提供等に係る財産を私的に支配し、その使用、収益を事実上享受し、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ときは、同条項所定のこれらの者の相続税又は贈与税が不当に減少する結果となると認められる場合に相当するものと解するのが相当である。」「本条項を適用するためには、贈与等を受ける公益法人等の人的構成、その組織上の機構、経営の実情からみて贈与者又はその同族関係者らの手によって私的支配の行われる虞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ぬと解するのが相当である。」（東京地裁昭和49年9月30日判決）要するに、総合的に判断するとされている。

ただ、相続税法施行令第33条第3項第2号の特別の利益を与えないことについて特別の利益の内容・特別の利益を受ける者の範囲が次のように相続税法第65条の特別の利益を受ける者の範囲と最大限一致⁽⁵⁾するため、劣後適用の相続税法第65条が適用されるケースには一体どのようなものが想定されているのか検討すべきであろう。

一つの試（私）案として次のように考える。「特別の利益を受ける者」を「遺贈者グループ」と「それ以外のグループ」の二つに区分けする。そして、「持分の定めのない法人」への遺贈に関して、「特別の利益を受ける者」が「遺贈者グループ」に属する者のみの場合又は「遺贈者グループ」に属する者と「それ以外のグループ」に属する者の両者がいる場合には、相続税法第66条が適用され、「特別の利益を受ける者」が「それ以外のグループ」に属する者のみの場合には相続税法第65条が適用されるとする考えである。後者の場合には、相続税法第66条にいう「遺贈をした者の親族その他これらの者と前条第1項に規定する特別の関係のある者の相続税又は贈与税が不当に減少する結果となると認められる場合」には、当たらないと考えられるからである。ここに「遺贈者グループ」とは「遺贈をした者の親族その他これらの者と法第64条第1項に規定する特別の関係のある者」であり、「それ以外のグループ」とは、「遺贈者グループ（遺贈した者の親族その他これらの者と法第64条第1項に規定する特別の関係のある者）以外の者でその法人の設立者、社員若しくは役員等又はこれらの者の親族その他これらの者と法第64条第1項に規定する特別の関係のある者」である。この試（私）案の相続税法第65条適用の具体的な例を示すと、甲から、乙（甲の親族その他これらの者と法第64条第1項に規定する特別の関係のある者ではない）が設立、運営している公益財団法人に対して、マンションの遺贈があり、乙がこのマンショ

(5) 相続税法施行令第33条第3項第2号の特別の利益を受ける者の範囲は、相続税法第66条の「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前条第1項に規定する特別の関係のある者」に「法人の設立者、社員若しくは役員等」を加えたものになっており、これが通達により更に拡大されている。これは、相続税回避行為を出来る限り広範囲に捉えようとする趣旨ではないかと考えられる。

ンを私的に利用しているような場合がこれに当たる。

次に、相続税法第66条・相続税法第65条の特別の利益の内容、特別の利益を受ける者について関連条文・通達を掲げる。

〔相続税法第66条関係〕

相続税法施行令第33条第3項第2号に以下のように規定されている。

【特別の利益の内容】

その施設の利用，余裕金の運用，解散した場合における財産の帰属，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

【特別の利益を受ける者】

贈与若しくは遺贈をした者，当該法人の設立者，社員若しくは役員等又はこれらの者の親族等

通達（（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」昭和39年6月9日直審（資）24）10により【特別の利益を受ける者】の範囲を更に次のように拡大している

贈与等をした者

当該法人の設立者，社員若しくは役員等

贈与等をした者，当該法人の設立者，社員若しくは役員等の親族

贈与等をした者，当該法人の設立者，社員若しくは役員等と次の関係のある者

（イ）まだ婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

（ロ）使用人又は使用人以外の者で贈与等をした者等から受ける金銭その他の財産によって生活をしている者

（ハ）（イ）又は（ロ）に掲げる者の親族でこれらの者と生計を一にしている者

（ニ）贈与等をした者等が会社役員となっている他の会社

（ホ）贈与等をした者等，その親族，上記（イ）から（ハ）までに掲げる者並びにこれらの者と法人税法第2条第10号に規定する政令で定める特殊の関係のある法人を判定の基礎とした場合に同号に規定する同族会社に該当する他の法人

（ヘ）上記（ニ）から（ホ）までに掲げる法人の会社役員又は使用人

〔相続税法第65条関係〕

特別の利益の内容については相続税法第65条及びその委任を受けた相続税法施行令第33条第3項第2号に，特別の利益を受ける者については相続税法第65条に以下のように規定されている。

【特別の利益の内容】

その施設の利用，余裕金の運用，解散した場合における財産の帰属等について

〔相続税法施行令第32条〕

その施設の利用，余裕金の運用，解散した場合における財産の帰属，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

【特別の利益を受ける者】

設立者，社員，理事，監事若しくは評議員，当該法人に対し贈与若しくは遺贈をした者又はこれらの者の親族その他これらの者と前条第1項に規定する特別の関係のある者

〔2〕公益を目的とする事業

1 公益を目的とする事業については，各税法の規定ぶりを概観すれば次の通りである。

法人税法 法人税法においては，法人を公益法人等と普通法人に分け，前者については，「収益事業」のみを課税する等公益法人等即ち公益事業については特別な扱いをしている。（法人税法第4条，第7条）一般社団法人・一般財団法人のうちの非営利型法人，公益社団法人，公益財団法人が，公益法人等とされている。収益事業の範囲は政令により34の事業が定められている。また，公益財団法人・公益社団法人については収益事業であっても公益目的事業であれば非課税とされている。

所得税法 所得税法には，法人税のように公益事業を非課税とする規定はない。（租税特別措置法第40条により公益社団法人，公益財団法人，一般社団法人・一般財団法人のうち非営利型法人その他の公益を目的とする事業を行う法人に対する財産の贈与又は遺贈があった場合，所定の要件を満たすものについて，国税庁長官の承認を受ければ，その譲渡所得が非課税とされる。）

相続税法 （1）相続税法第12条及びその委任規定の相続税法施行令第2条には，次のように定められている。

相続税法第12条【非課税財産】

次に掲げる財産の価額は，相続税の課税価格に算入しない。

一，二，四，五，六（略）

三 宗教，慈善，学術その他公益を目的とする事業を行う者で政令で定めるものが相続又は遺贈により取得した財産で当該公益を目的とする事業の用に供することが確実なもの

2 前項第三号に掲げる財産を取得した者がその財産を取得した日から二年を経過した日において，なお当該財産を当該公益を目的とする事業の用に供していない場合においては，当該財産の価額は，課税価額に算入する。

相続税法施行令第2条【相続又は遺贈に係る財産につき相続税を課されない公益事業を行う者の範囲】

法第12条第1項第3号に規定する宗教，慈善，学術その他公益を目的とする事業を行う者は，専ら社会福祉法（昭和26年法律第45号）第2条（定義）に規定する社会福祉事業，更生保護事業法（平成7年法律第86号）第2条第1項（定義）に規定する更生保護事業，学校教育法（昭和22年法律第26号）第1条（学校の範囲）に規定する学校を設置し，運営する事業その他の宗教，慈善，学術その他公益を目的とする事業で，その事業活動により文化の向上，社会福祉への貢献その他公益の増進に寄与するところが著しいと認められるものを行う者とする。ただし，その者が個人である場合には第1号に掲げる

事実、その者が法第66条第1項に規定する人格のない社団又は財団（以下この条において「社団等」という。）である場合には第2号及び第3号に掲げる事実がない場合に限る。

- 一 特別の利益を与えないこと
- 二 運営組織が適正であること
- 三 特別の利益を与えないこと

（2）租税特別措置法第70条は、相続人又は受遺者が、相続又は遺贈により一たん取得した財産を、その取得後一定期限までに国・地方公共団体等に贈与した場合の（その贈与した財産について相続人又は受遺者に課されるべき）相続税の課税関係（非課税）を規定したものである。この贈与の相手方として「公益財団法人・公益社団法人その他公益を目的とする事業を行う法人」が掲げられている。

- 2 公益事業を行う者として、「公益法人等」（法人税法）、「宗教、慈善、学術その他公益を目的とする事業を行う者で政令で定めるもの」（相続税法）「公益社団法人、公益財団法人、特定一般法人その他の公益を目的とする事業を行う法人」（租税特別措置法第40条）「公益財団法人・公益社団法人その他公益を目的とする事業を行う法人のうち、教育若しくは科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして政令で定めるもの」（租税特別措置法第40条）と各税法の規定ぶり（文言）がまちまちである。もっとも、相続税法は個人・人格のない社団等も含まれるのでこのような文言になるのは止むを得ない点もあるが、形式的な整合性も必要と考えられるので、簡素な税制の観点から整理する必要があるのではないかと考えられる。
- 3 公益を目的とする事業を行う者への遺贈（相続）についての相続税の（非課税）の扱いについて個人・人格のない社団等と法人とのバランスについて検討する。ポイントは「公益を目的とする事業を行う者」の定義（範囲）と非課税の要件である。

[「公益を目的とする事業を行う者」の定義（範囲）]

「公益を目的とする事業を行う者」の定義（範囲）については、【検討】の〔2〕**公益を目的とする事業**のところ述べたように、各税法の規定ぶり（文言）がまちまちではあるが実質的には同じところを意味していると考えられるので、この点についての個人・人格のない社団等・法人間のバランスは保たれていると判断できる。

[非課税の要件]

非課税の要件として、個人・人格のない社団等については特別の利益を与えないことと運営組織の適正さ（人格のない社団等のみ）が、法人については相続税の不当減少（1 運営組織が適正であること、2 特別の利益を与えないこと、3 解散した場合における財産は国・地方公共団体・公益法人等に帰属する旨の定めが定款・寄付行為等にあること、4 法令違反・取引の隠ぺい、仮装・公益に反する事実がないこと）が付されている。法人に（追加的に）付されている要件のうち、3については法人特有のものであり、4については個人・人格のない社団等も当然遵守すべきものであることを考慮すれば、非課税要件についての個人・人格のない社団等・法人間のバランスは保たれていると判断できる。

〔参考〕 1 法人に関して相続税法第12条との関係

相続税法第66条第4項の冒頭の「持分の定めのない法人」が平成20年度の改正前までは「法人税法第2条第6号に規定する公益法人等」とされていたこと（これに関しては、公益法人制度改革により、公益性を有さない一般社団法人等の設立が可能となり、これらの法人については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、本条の創設時の趣旨も踏まえ、一般社団法人等に対する遺贈又は贈与を通じた租税回避行為を防止する観点から「持分の定めのない法人」と改正された⁽⁶⁾。）もあり、公益法人等であれば、たとえ第66条第4項の課税要件（不当減少）に該当しても相続税法第12条第1項第3号に該当すれば、非課税ではないかという主張があった。これに関して、そもそも相続税法第12条第1項第3号は法人が含まれるのかという疑問が提示されたことがあった。次にこれを検討する。

相続税法第12条第1項第3号が「個人」のみを指すというのは、相続税法第1条の2で、相続税の納税義務者は個人としていることとの関係上、納税義務者ではない者（法人）について含まれるとするのは矛盾するという見解である。（なお、確かに第12条1項一二四五六はいずれも個人のみを想定した文言になっている。）また、相続税法第12条第1項第3号の委任を受けた施行令第2条で、個人や人格のない社団等に言及があり、法人について言及がないこともその根拠にあげられる。

これに対して、相続税法第12条第1項第3号が「法人」も含まれるというのは、「者」という文言は、通常、租税法上個人のみでなく法人も含むというのが法令用語の常識であること、第65条【特別の法人から受ける利益に対する課税】に第12条第1項第3号の規定が引用されていること、人格のない社団等について相続税法の中で後に位置する相続税法第66条において納税義務者とされており、これとの関連で相続税法第12条第1項第3号の委任規定である相続税法施行令第2条で人格のない社団等が言及されているが、同じく相続税法第66条において納税義務者とされている法人が相続税法施行令第2条に言及がないからと言って相続税法第12条第1項第3号に含まれないとするのは行き過ぎではないかということ等が理由とされる。

結論から言えば、判例も課税当局も、「相続税法第66条第4項に該当するような法人は（公益法人等であっても）法第12条第1項第3号には該当しない⁽⁷⁾」とする見解をとっており、これにより相続税法第12条第1項第3号には「法人」も含まれると考えていることが分かる。ここに、相続税法第12条第1項第3号に委任規定である相続税法施行令第2条で法人について言及がないのは、租税法全体の構造から法人に対する所得課税は法人税により対応するものとされ、相続税により対応するのは例外的な場合（法人を通じた租税回

(6) 「武田昌輔監修コンメンタール相続税法」第一法規 3604ページ

(7) そもそも法第12条第1項第3号と第66条を通じる趣旨解釈として、第66条に該当する公益法人は、法第12条第1項第3号には該当しないと考えるべきであろう。（法第12条第1項第3号及びこれを受けた相続税法施行令第2条は、「者」について「公益の増進に寄与するところが著しいと認められるもの」というようになりかなり限定的な文言を用いている。）こういう解釈は、相続税法施行令第2条は個人、社団等について単に「公益の増進に寄与するところが著しいと認められるもの」という要件だけでなく、不当減少、私的支配等についても厳しい要件も付していることとも平仄があっている。（「武田昌輔監修コンメンタール相続税法」第一法規 1197ページ、「公益法人の税務」梶野研二・奥野芳彦編著 公益法人協会 2004年 186ページ参照）

避行為の防止規定)であるとされていることが考えられる。換言すれば、個人については相続税の納税義務者とされていることを前提に一定の財産を課税対象から外す趣旨でいわばメインストリームの相続税法第12条【非課税財産】に規定されているのに対して、法人については本来納税義務者ではないことを前提に、例外的に一定の要件に該当する場合には相続税を課税するという趣旨で租税回避防止規定が設けられ、その中で法人に言及されているものである。

なお、平成20年度改正により「持分のない法人」とされたことで、たとえ第66条第4項の課税要件(不当減少)に該当しても相続税法第12条第1項第3号に該当すれば、非課税ではないかというような解釈の入る余地はなくなった。租税特別措置法70条と平仄を合わせる意味からも、そのような解釈は当然であろう。また、平成20年度改正前には、解釈により第66条には持分の定めのある法人は適用除外とされていたが、条文が「持分の定めのない法人」とされたことによりこのことも立法的に解決された。

〔参考〕 2 相続税法第65条と相続税法第66条の相違(判決)

相続税法第65条と相続税法第66条の相違については、判決で次のような考えが示されており、興味深い。「これらの規定は、いずれも『法人税法第5条第1項第1号又は第3号に掲げる法人その他公益を目的とする事業を行う法人』を介在させることによって行われる相続税または贈与税の回避を防止するために設けられている規定であるが、同法第65条の規定は、それらの法人が同条に規定する『特別の関係がある者』とは一応別の実在者としての実体をそなえており、贈与または遺贈された財産は一応実質的にもその法人に帰属し、贈与または遺贈された財産全部が実質上『特別の関係がある者』によって支配されているわけではないが、法人がその定款または内規等によって『特別の関係がある者』に贈与または遺贈された財産から『特別の利益』を与えているような場合に贈与者または遺贈者から直接『特別の関係がある者』にその『特別の利益』が贈与または遺贈されたものとみなし、その『特別の利益』について受益者に課税しようとするものであるのに対して、同法第66条第4項の規定は、右法人が同条に規定する『特別の関係がある者』と別個の実在者としての実体を備えておらず、贈与または遺贈された財産が実質的には全然贈与者または遺贈者の相続人の支配を離脱していないとか、贈与者または遺贈者の相続人以外の『特別の関係がある者』が贈与または遺贈された財産を實際上包括的に支配しているような場合に、個々の受益関係ではなく、贈与または遺贈された全財産について法人に課税しようとするものである。」(東京地裁 昭和46年7月15日判決)

第5章 相続税非課税特別措置・(租税特別措置法第70条【公益事業の保護・育成】)

- 1 国・地方公共団体・法人等への直接の遺贈が非課税(ただし、このうち法人等への遺贈の非課税には、一定の要件が付されている。)とされていることとのバランス上、租税特別措置法第70条は、相続人又は受遺者が、相続又は遺贈により一たん取得した財産を、その取得後一定期限までに国・地方公共団体・公益法人等に贈与した場合の(その贈与した財産について相続人又は受遺者に課されるべき)相続税の課税関係(非課税)を規定したものである。これについては次のように説明されている。「被相続人がその

財産を遺言により公益法人等に遺贈した場合には、被相続人またはその親族その他特別な関係者の相続税の負担を減少すると認められないときに限り、その財産は非課税とされる。ところが、相続人等が一たん被相続人から相続又は遺贈により取得した財産を公益法人に贈与しても、その相続財産については課税対象とされる⁽⁸⁾。」そこで両者のバランスをとるために、後者の場合においても贈与先、贈与期限等についての一定の要件の下に、相続人等に対して相続税を課税しないこととされている。なお、この規定が設けられた事情として「相続又は遺贈による取得の取得直後における公益法人等への寄附は、被相続人の遺志等に基づいて行われるものが多いこと⁽⁹⁾」が指摘されている。

- 2 対象法人の範囲については、【検討】のところで詳述する。
- 3 法人設立のための財産の提供（贈与）については、（相続税法65条及び相続税法66条とは異なり）、規定されておらず、適用がないとされている。（第4章3参照）
- 4 租税特別措置法第70条は、その第2項において「前項に規定する政令で定める法人で同項の贈与を受けたものが、当該贈与があった日から2年を経過した日までに前項に規定する政令で定める法人に該当しないこととなった場合又は当該贈与により取得した財産を同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おいては、同項の規定にかかわらず、相続税の課税価格の計算の基礎に算入する。」としている。

【検討】租税特別措置法第70条と相続税法66条とのバランス

租税特別措置法第70条と相続税法66条とのバランスを論じるのは、一見分かりにくい。前者が非課税規定であるのに対して、後者が課税規定（相続税回避行為防止措置）であるからである。そもそも、相続税の納税義務者は、相続又は遺贈により財産を取得した個人である（相続税法第1条の3）ので、法人には本来相続税は課されない。しかしながら、法人を通じた相続税回避行為が予想されることから、その防止措置として法人にも一定の場合には相続税が課される規定が設けられている（相続税法第66条）。このように相続税法第66条は課税要件を定めてはいるが、実質的には租税回避行為に該当しなければ（即ち相続税法第66条の定める要件に該当しなければ）課税されないという意味では、非課税規定とも読むことができる。そうすると両者は同じ非課税規定である。即ち、相続税法第66条は直接遺贈された場合の相続税の非課税の規定、租税特別措置法第70条は一たん相続又は遺贈により取得した相続人等が国又は地方公共団体⁽¹⁰⁾又は公益財団（社団）法人等に贈与した場合の相続税の非課税の規定であるから、この両者のバランスを検討することは重要なことである。（なお、相続税法第65条も第66条と同じく課税規定（相続税回避行為防止措置）であるが、第66条と内容的にはほぼ同じであるので、ここでは相続税法66条とのバランスのみを検討することとした。）そこで、以下対象法人の範囲と要件について比較検討を行うこととする。

(8) 税務弘報1965年6月特大号「相続税法及び登録税法等の一部改正」大蔵省主税局後藤喜一なお、下線部は、誤植と考えらるので筆者が訂正したものを記載した。訂正前は「る」である。

(9) 武田章輔監修 DHC コメントール相続税法 P4077

(10) 国、地方公共団体はもともと非課税団体である（相続税の納税義務者は個人である。）ので、特段の根拠規定もなく非課税である。相続又は遺贈により財産を取得した相続人等（個人）が、その財産を国又は地方公共団体に贈与した場合には、（この租税措置法第70条がなければ）その相続人等には相続税が課される。そこで、租税措置法第70条は贈与の期間について一定の期限を設けた上でこれを非課税とするものである。

〔対象法人の範囲〕対象とする法人が、相続税法第66条では広く「持分の定めのない法人」とされているのに対して、租税特別措置法第70条では「公益社団法人若しくは公益財団法人その他の公益を目的とする事業を行う法人のうち、教育若しくは科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして政令で定めるもの」と限定的である。一たん相続人等が取得した後贈与した場合は、相続人等には相続税を課税するのが原則であるが、公益事業の保護・育成の観点から特別に非課税とされるものであるから対象法人には公益社団法人若しくは公益財団法人等に限定されているものである。

租税特別措置法施行令第40条の3【科学又は教育の振興に寄与するところが著しい公益法人等の範囲】は、租税特別措置法第70条を受けて対象法人について、次のように定めている。

法第70条第1項に規定する政令で定める法人は次に掲げる法人とする。

一 独立行政法人

一の二 国立大学法人及び大学共同利用機関法人

一の三 地方独立行政法人で地方独立行政法人法第21条第1号又は第3号から第5号までに掲げる業務（同条3号に掲げる業務にあつては同号中に掲げる事業の経営に、同条5号に掲げる業務にあつては地方独立行政法人法施行令第4条第1号に掲げる介護老人保険施設の設置及び管理に、それぞれ限るものとする。）を主たる目的とするもの

一の四 公立大学法人

二 自動車安全運転センター、日本司法支援センター、日本私立学校振興・共済事業団及び日本赤十字社

三 公益社団法人及び公益財団法人

四 私立学校法（昭和24年法律第270号）第3条に規定する学校法人で学校（学校教育法第1条に規定する学校をいう。以下この号において同じ。）の設置若しくは学校及び専修学校（同法第124条に規定する専修学校で財務省令で定めるものをいう。以下この号において同じ。）の設置を主たる目的とするもの又は私立学校法第64条第4項の規定により設立された法人で専修学校の設置を主たる目的とするもの

五 社会福祉法人

六 更正保護法人

更に、法第70条第10項により、認定特定非営利活動法人（法第66条の11の2第3項）が加えられている。

〔課税要件（非課税要件）〕課税要件（非課税要件）は、いずれも「贈与又は遺贈によりその贈与又は遺贈をした者の親族その他これらの者と特別の関係の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になると認められないこと」とされている。法人に直接遺贈の場合であっても、一たん相続人等が取得した後贈与した場合であっても、相続税又は贈与税の負担が不当に減少しない⁽⁴⁾限り課税されないという点で両者のバランスが図られている。

結 び

- 1 公益法人（ここでは、「公益法人等」（法人税法）、「宗教，慈善，学術その他公益を目的とする事業を行う者で政令で定めるもの」（相続税法）「公益社団法人，公益財団法人，特定一般法人その他の公益を目的とする事業を行う法人のうち，教育若しくは科学の振興，文化の向上，社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして政令で定めるもの」（租税特別措置法第70条）「公益財団法人・公益社団法人その他公益を目的とする事業を行う法人のうち，教育若しくは科学の振興，文化の向上，社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして政令で定めるもの」（租税特別措置法第40条）を総称して「公益法人」ということにする。）に対する法人税課税・相続税課税を検討してきたが，課税制度については公平の観点から特段問題となるところはない。ここで言う，公平の観点とは，遺贈先が個人・人格のない社団等である場合と法人である場合との間の所得課税の公平である。
- 2 しかしながら，公益法人と普通法人との間の公平については，公益法人がかなり優遇されていることは否めない。例えば，遺贈による取得された財産については，法人税は原則非課税の扱いであり，相続税が課税されるのは租税回避行為が行われるいわば限定的な局面である（もっとも，相続税回避行為の防止措置（相続税法第65条・相続税法第66条）については普通法人にも適用される）。法人税法・相続税法が課税要件・非課税要件を設けていてもその要件自体特段厳格なものではない。一部を除いて⁽¹²⁾は，例えば相続税法第66条の不当減少の要件（運営組織が適正であること，特別の利益を与えないこと，解散した場合における財産は国・地方公共団体・公益法人等に帰属する旨の定めが定款・寄付行為等にあること，法令違反・取引の隠ぺい，仮装・公益に反する事実がないこと）にしても解散した場合における財産の帰属を除いては会社法等にもほぼ同様の規定が設けられているので，普通法人であっても遵守すべきことである。本稿では触れなかったが，公益法人の収益事業部門から公益事業部門への寄附金の扱い・公益法人への寄附により寄附者（個人・法人）に与えられている優遇措置にも目を向ける必要がある。これも，公益法人に対する優遇である。所得課税だけではない。他の租税（固定資産税，不動産取得税等）についても，非課税の扱いを受ける等優遇されている。加えて，国・地方公共団体からの補助金・助成金の支給である。この補助金・助成金と租税の減免がいかなる関係にあるのかいま一つ明確ではない。

(11) 相続税法第66条については課税要件に関して政令（相続税法施行令第33条第3項）で具体的に定められている（運営組織が適正であること，特別の利益を与えないこと，解散した場合における財産が国・地方公共団体・公益法人等に帰属する旨の定めが定款・寄付行為等にあること，法令違反・取引の隠ぺい，仮装・公益に反する事実がないこと）が，租税特別措置法第70条にはこれに相当する政令は定められておらず，租税特別措置法通達70-1-11により相続税法施行令第33条第3項が援用される旨定められている。

(12) 例えば，運営組織が適正であることの一つに「その役員等のうち親族関係を有する者及びこれらと次（略）に掲げる者の数がそれぞれの役員等の数のうちに占める割合は，いずれも三分の一以下とする。」とあるが，これなどある意味では公益法人固有の規定であろう。しかしながら，法人税法上，普通法人について同族会社の概念があり，同族会社に対しては留保金課税・行為計算否認等追加的な課税制度が設けられているので，この点をあまり強調しすぎるのは適切ではない。

3 公益法人は、実質上「公共財」又は「準公共財」の扱いであり国・地方国の機関、独立行政法人・とどこがどう異なるのか整理しておく必要がある。公益法人の在り方に対する国民の不満の大きな原因は、租税又は補助金・助成金による優遇特に租税の優遇にあるところが多いのではないかと考えられる。社会的存在としての公益法人を総合的に捉えた議論が期待されるところである。従来の議論は公益法人のあり方そのものと課税とは別々になされてきたような印象は否めない。課税の側面、特に法人税の側面から一言付言すれば、公益法人が行う営利事業の営利企業との競争条件のイコール・フィッティングが強調されてはいるが、現行の法人税法を読むと公益法人が優遇され過ぎているのではないかと考えられる。

4 現行制度を前提とすれば、公益法人の運営のかなりの部分が、“公的資金”（租税の減免と補助金・助成金）に依存していることが言えよう。これは逆に言えば、制度的には公的資金で運営されるべき事業（公共財・準公共財）であると社会が認めるからであるが、果たして公益法人の実態はそれに相応しいのであろうか。租税の減免と補助金・助成金の投入に相応しい活動が行われているかどうか、疑念を抱かざるを得ないような実態も耳にする。公益法人の申告漏れ、不祥事、公益法人の tax shelter 化等公益法人の在り方に疑問を投げかける事件も多い。そこで、取り上げられるべきは公益法人に対する税務調査を含む監督の在り方である。

公益法人が実質的に公的資金で運営されているのであれば、それだけの国・地方公共団体等による管理・監督の充実が求められるのではないか。管理・監督の資源が限られているのであれば（あるいはそうでなくとも）、その効率化を図るべきであろう。例えば、国・地方公共団体と税務当局との一元的な管理・監督・調査態勢⁽¹³⁾又は少なくとも国・地方公共団体と税務当局との緊密な情報交換⁽¹⁴⁾、公認会計士監査の充実、財務諸表の公開等様々な方法が考えられよう。ここでも縦割りの弊害の排除が期待される。

本稿では、予定していた紙幅が尽きてきたので、次回さらに研究を進めて公益法人の課税のあり方について議論を展開することとしたい。

(13) 相続税法の規定（相続税法第65条、相続税法第66条、）法人税法の規定（例えば非営利性が徹底された法人（法人税法第2条九の二イ、法人税法施行令第3条第1項）、共益的活動を目的とする法人（法人税法第2条九の二イ、法人税法施行令第3条第1項）、租税特別措置法の規定（租税特別措置法第40条、租税特別措置法第70条）等の租税法の規定と「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」の規定（第5条【公益認定の基準】等）とは大いに類似性がある。

(14) 「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8条【公益認定に関する意見聴取】三には行政庁は、公益認定をしようとするときは、滞納の有無について国税庁長官等から意見を聞くものとする旨の規定がある。

[参考]

公益事業と所得課税

法令	租税特別措置法 第40条	法人税法 第4条① 第7条	相続税法 第12条①三 第21条の3①三	相続税法 第65条	相続税法 第66条	租税特別措置法 第70条
税目	所得税 (譲渡所得)	法人税	相続税 贈与税	相続税 贈与税	相続税 贈与税	相続税
課税・非課税	非課税	非課税	非課税	課税	課税	非課税
公益事業を行う者	公益社団法人, 公益財団法人, 特定一般法人その他の公益を目的とする事業を行う法人	公益法人等	宗教, 慈善, 学術その他公益を目的とする事業を行う者	持分の定めのない法人 (設立中の法人も可)	持分の定めのない法人 (設立中の法人も可)	公益財団法人・公益社団法人その他の公益を目的とする事業を行う法人
納税義務者	贈与者・遺贈者	法人	個人・人格のない社団等・法人	特別の利益を受ける者	法人	相続人・受遺者
課税(非課税)要件	国税庁長官の承認 (公益事業の用に供される)	収益事業から生じた所得以外の所得	特別な利益を与えない(個人・人格のない社団等)行政の適正な組織(人格のない社団等) (公益事業の用に供される)	特別の利益を与える	相続税又は贈与税の負担が不当に減少する	相続税又は贈与税の負担が不当に減少しない (公益事業の用に供される)

[抄 録]

- 1 本稿は、法人への遺贈についての所得課税制度を研究したものである。法人への遺贈については基本的には法人税の問題であるが、わが国の相続税法は法人を通じた相続税回避行為の防止措置として、一定の要件に該当する場合には法人又は個人に相続税を課する規定を設けている。(ここでは、法人税と相続税が同じ所得課税としていわば横断的に隣り合わせの租税として位置づけられている。)
- 2 法人税・相続税について、法人の区分(種類)・課税(非課税)要件・制度間のバランス等を逐一検討したが、現行の Framework(後に述べる公益事業に対する優遇)を前提とする限り、制度的には問題点はみいだせない。即ち、課税の公平は保たれている。ただ、法人への遺贈についての課税関係を研究していけば、「公益事業」という keyword に突き当たる。「公益事業」であるか否かで、課税上の差異は著しく大きい。余りにも大きい。「公益事業」というハードルを越えさえすれば、課税上の優遇措置(非課税措置)を受けることができる。「公益事業」という keyword は、「一般財団法人及び一般社団法人に関する法律」「公益財団法人及び公益社団法人に関する法律」等に根拠を置くと同時に、当然ながら課税の分野ではこれらの法令を基にしながら租税法にも固有の規定(特に課税要件)を設けている。
- 3 非課税要件はクリアするのがさほど困難なものではない。例えば、相続税回避行為の防止措置規定である相続税法第66条は「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前条第1項に規定する特別の関係のある者の相続税又は贈与税が不当に減少する結果となると認められる場合」に課税するとしており、これを受けて相続税法施行令第33条第3項は、「・・・次に掲げる要件を満たすときは、法第66条第4項の「相続税又は贈与税が不当に減少する結果となると認められない」ものとしている。
 - 一 運営組織が適正であること
 - 二 特別の利益を与えないこと
 - 三 解散した場合における財産は国・地方公共団体・公益法人等に帰属する旨の定めが定款・寄付行為等にあること
 - 四 法令違反・取引の隠ぺい、仮装・公益に反する事実がないこと(同じく相続税回避行為の防止措置規定である相続税法第65条の課税要件は上記二の特別の利益を与えないことであり、公益を目的とする法人等への相続人等の贈与についての特別の相続税非課税措置である租税特別措置法70条の要件は相続税法第66条の要件と同じである。)上記要件のうち、三を除いては、営利法人にも適用される要件である。一・二・四については会社法等にもみられる規定であり、営利企業であっても compliance の立場から当然遵守しなければならない事柄である。特に二については、税務調査上も看過できない取引である。これらの課税要件(非課税要件)をクリアできないのは、よほど異常な公益法人ではないかと考えられる。普通に運営しておれば、容易にクリアできる要件ではないか。

4 以上のことから提言したいのは、次の2点である。

(1) 公益法人は、実質上「公共財」又は「準公共財」の扱いであるから、国・地方国の機関、独立行政法人・とどこがどう異なるのか整理しておく必要がある。公益法人の在り方に対する国民の不満の大きな原因は、租税又は補助金・助成金による優遇、特に租税の優遇にあるところが多いのではないかと考えられる。社会的存在としての公益法人を総合的に捉えた議論が期待される場所である。従来議論は公益法人のあり方そのものと課税とは別々になされてきたような印象は否めない。課税の側面、特に法人税の側面から一言付言すれば、公益法人が行う営利事業の営利企業との競争条件のイコール・フィッティングが強調されてはいるが、現行の法人税法を読むと、公益法人が優遇され過ぎているのではないかと考えられる。

(2) 現行制度を前提とすれば、公益法人に対する税務調査を含む監督の在り方である。

公益法人が実質的に公的資金で運営されているのであれば、それだけの国・地方公共団体等による管理・監督の充実が求められるのではないかと。管理・監督の資源に限られているのであれば（あるいはそうでなくとも）、その効率化を図るべきであろう。例えば、国・地方公共団体と税務当局との一元的な管理・監督・調査態勢又は少なくとも国・地方公共団体と税務当局との緊密な情報交換、公認会計士監査の充実、財務諸表の公開等様々な方法が考えられよう。ここでも縦割りの弊害の排除が期待される。