

一般社団法人に対する贈与・遺贈・・・相続税法 66 条 4 項

1. はじめに

相続税法 66 条 4 項は、「持分の定めのない法人(筆者注：一般社団法人はこれに当たります。)に対し財産の贈与又は遺贈があった場合において、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・・・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」に同条 1 項の規定を準用する旨定めています。同条 1 項が準用されると、一般社団法人は個人とみなされて贈与税又は相続税が課されます。

2. 「不当に減少する・・・」とは

どういう場合に、贈与等をした親族等の「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」となるのかについては、同法施行令 33 条 3 項に、「次に掲げる要件を満たすときは、法 66 条 4 項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ないものとする。」と定められており、その要件は大きく分けて 4 つです。それに対応する個別通達(昭和 39 年 6 月 9 日平成 20 年 7 月 8 日一部改正)の 14 項は、それら 4 つの要件を満たさない場合は原則として、「不当に減少する・・・」に当たると判断する旨定めています。つまり、同法施行令 33 条 3 項の反対解釈で不当性を判断するということです。

4 要件の一つに、「一般社団法人が解散した場合に、その残余財産が国若しくは地方公共団体又は公益社団法人等その他の公益を目的とする事業を行う法人に帰属する旨が定款等に定められていること」がありますから、定款等にその定めがないと「不当に減少・・・」に当たることになります。また、贈与者の親族等に一般社団法人が特別の利益を与える場合も同様です。

3. 一般社団法人は相続税対策に有効か

「不当に減少・・・」とされないためのすべての要件を満たす一般社団法人を設立し、それに財産を贈与した場合(その一般社団法人が法人税法 2 条 9 の 2 号の非営利型法人であれば法人税の課税も生じません。)、一般社団法人には株式のような持分がないので、その贈与した人が亡くなった場合に、その一般社団法人をその財産を贈与した人の親族が社員や理事になって一定の支配力を有していたとしても、その財産及びその

運用益に対し相続税が課されることはありません。しかし、さらに欲を出して、例えば、その財産をその贈与者の親族等が数年後に(相続税をパスして)取り戻そうとすることは問題です。一般社団法人について書いたものの中には、一般社団法人を解散することとし、その際の(又は解散決議に先立つ)社員総会の決議で定款の「解散した場合にその財産が国等に帰属する」旨の定めを消滅させ、贈与者の親族に残余財産を引き渡すことを決定すれば、その一般社団法人に移した財産を「自由に取り戻せる」ことを述べるものがあります。仮に、取り戻せた場合、取り戻した当該親族は、所得税の課税を受けますが、それだけではなく、その時点で、定款が上記の定めを欠くことになり、同時に当該親族に対する特別な利益供与を与えたことにもなり「不当に減少・・・」に該当することになります。こうすると、「でも、一般社団法人に贈与があったとき(年)は要件を満たしていたし、その年から例えば 10 年経過していればもう時効ではないか」という疑問が提起されそうですが、相続税法 66 条 4 項は、「不当に減少する結果となると認められるとき」に 1 項を準用するというもので、贈与があった時に要件を満たしていればその後は要件を欠いても構わない、とまでは読めません。上記個別通達の 17 項でも、「法 66 条 4 項の規定を適用すべきかどうかの判定は、贈与等の時を基準としてその後に生じた事実関係をも勘案して行う」とされ、必ずしも贈与の時だけで判断しない旨規定されています。そうすると、10 年後に定款の定めを変更して一般社団法人を解散して贈与者の親族に残余財産を引き渡すことを決定した場合、その時点で「不当に減少・・・」に該当して、同項の適用要件が満たされたとして、その一般社団法人に贈与税が課される(その場合、その時の評価額が課税価格となると考えられます。)ことがありうると思われます。

また、それ以前に、贈与した人の親族で社員や理事になった人たちの事情や顔触れ、気持ち、関係が 10 年間変わらずに保たれる保証はありませんから、当初の目論見どおり解散や定款変更による財産の取戻しに至らないかもしれません。一般社団法人の安易な利用には少なからず落とし穴があります。