

2021年2月

一般(公益)社団法人等の事業承継と課税

前号までに、一般(公益)社団法人等の事業承継の手法として、事業譲渡、合併及び役員等の交代の各手法の概要とその手続についてご説明しました。本号では、これらの各手法による場合の課税関係についてご説明します。

◆ アウトライン

1. 序論
2. 事業譲渡《以上、第1回》
3. 合併
4. 役員等の交代《以上、第2回》
5. 一般(公益)社団法人等の事業承継と課税

(1) 概要

ア 公益法人税制の概要

イ 一般(公益)社団法人等の事業承継における主な課税問題

(2) 譲渡所得に対する法人税の課税

ア 事業譲渡による承継

(ア) 譲渡法人側

(イ) 譲受法人側

イ 合併による承継

(ア) 組織再編税制の基本

(イ) 一般(公益)社団法人等と組織再編税制

ウ 役員等の交代による承継

エ 各手法の比較

(3) 役員退職慰労金の支給に関する課税関係

(4) 相続税・贈与税の課税関係

ア 原則

イ 租税回避否認規定《以上、第3回(本号)》

ア 公益法人税制の概要

一般社団法人・一般財団法人(以下「一般社団法人等」といいます。)と公益社団法人・公益財団法人(以下「公益社団法人等」といい、一般社団法人等と総称して「一般(公益)社団法人等」といいます。)の法人税法上の取扱いは以下のとおりです(法人税法5条、7条、法人税法施行令5条2項)。

組織区分		法人税法上の区分	課税所得の範囲
公益社団法人 公益財団法人		公益法人等	収益事業から生じた所得…① (公益目的事業から生じた所得を除く) …②
一般社団法人 一般財団法人	非営利型法人		収益事業から生じた所得…③
	それ以外	普通法人	全所得 …④

公益社団法人等については、剰余金の分配が制限され、かつ、残余財産も同種の法人等に帰属するといった法人の公益性に鑑み、基本的には非課税とされています。もっとも、利益を得ることを目的とする営利法人との課税のバランスを確保する観点から、営利法人と競合関係にある事業(物品販売業、不動産販売業、金銭貸付業、物品貸付業などの34業種、収益事業)を営む場合に限り、収益事業から生じた所得に対してのみ法人税を課する(以下「収益事業課税」といいます。)こととされています(上表①)。さらに、公益法人認定法上、公益目的事業については、収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えてはならないとされ、恒常的には収支差額が生じ得ないことから、あらかじめ収益事業の範囲から除外されています(上表②)。

これに対し、一般社団法人等については、利益の獲得やその構成員等への分配を目的としない一方、その事業の範囲に制約がなく、公益性を担保する制度上の仕組みがない上、残余財産の帰属先を社員総会等で決定できるなど、営利法人と実質的に同等の活動を行うことも可能な仕組みとなっています。このため、営利企業と異なる特性を有する

5. 一般(公益)社団法人等の事業承継と課税

(1) 概要

【事業承継WG/本号監修・執筆者(弁護士)】

中森 亘 (wnakamori@kitahama.or.jp)

安田 雄飛 (yasuda@kitahama.or.jp)

◆本ニュースレターは法的助言を目的とするものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本稿の内容、テキスト等の無断転載・無断引用を禁止します。

◆本ニュースレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

北浜法律事務所・外国法共同事業 ニュースレター係
(TEL: 06-6202-1088 E-mail: newsletter@kitahama.or.jp)

〔大 阪〕北浜法律事務所・外国法共同事業
〒541-0041 大阪市中央区北浜1-8-16 大阪証券取引所ビル
TEL 06-6202-1088(代)/FAX 06-6202-1080

〔東 京〕弁護士法人北浜法律事務所東京事務所
〒100-0005 東京都千代田区丸の内1-7-12 サビアタワー14F
TEL 03-5219-5151(代)/FAX 03-5219-5155

〔福 岡〕弁護士法人北浜法律事務所福岡事務所
〒812-0018 福岡市博多区住吉1-2-25
キャナルシティ・ビジネスセンタービル4F
TEL 092-263-9990/FAX 092-263-9991

<https://www.kitahama.or.jp/>

ものとして一定の要件を満たす法人（非営利型法人）については、法人税法上、「公益法人等」として取り扱い、収益事業から生じた所得のみ課税する（上表③）一方、それ以外の一般社団法人等については、普通法人として全所得に課税する（以下「全所得課税」といいます。）こととされています（上表④）。

なお、以下では、法人税法上の区分に合わせて、公益社団法人等と非営利型法人たる一般社団法人等をあわせて「公益法人等」といい、非営利型法人以外の一般社団法人等を「普通法人」といいます。）。

イ 一般（公益）社団法人等の事業承継における課税の概要

前号までに、一般（公益）社団法人等の事業承継の手法として、事業譲渡、合併及び役員等の交代による方法をご説明しました。本号では、まず、資産・負債の移転により生ずる譲渡所得に対する法人税課税の観点から、これらの各手法を比較検討します（下記（2））。

次に、上記のいずれの手法による場合も、経営者の交代のため、一般（公益）社団法人等の事業承継に伴い、従前の理事が退職し、退職慰労金の支給を受けることがあるところ、この退職慰労金の支給に係る課税関係についてご説明します（下記（3））。

さらに、株式会社の事業承継においては、これらの問題のほか、後継者への株式の移転に対する所得税・相続税・贈与税の課税が問題となり、法人が保有する財産の価値が株式の評価を通じて株主たる個人の課税に反映されます。これに対し、一般（公益）社団法人等においては、持分がないため、法人が保有する財産の価値が個人に対する課税に反映されないのが原則です。このような一般社団法人等の特性を利用して、理事や社員を同族関係者で占めること等により法人を私的に支配し、個人が実質的にその法人の財産を保有しながら、半永久的に相続税等を免れることを防ぐため、一定の要件の下で、一般社団法人等に対して相続税を課税する規定が置かれていますので、最後に、この規定の要件及び対策についてご説明します（下記（3））。

（2）譲渡所得に対する法人税の課税

ア 事業譲渡による承継

（ア）譲渡法人側—譲渡所得に対する課税

事業譲渡においては、譲渡法人において、移転資産・負債の時価とその簿価との差額について譲渡損益が認識され、所得（益金—損金）に課税されます（法人税法22条）。これは、事業譲渡においては、資産・負債の対価として金銭等が交付され、その経済実態が通常の売買取引と異なるためです。

※ 公益法人等においては、収益事業から生じた所得（公益目的事業から生じた所得を除く）に課税される。ところ、収益事業に属する固定資産の譲渡損益は、収益事業に付随する行為から生じる損益として、原則、収益事業の損益になります（法人税法施行令5条1項括弧書、法人税基本通達15-1-6(6)）。ただし、相当期間にわたり保有していた土地、建物の譲渡損益（キャピタル・ゲイン）など、収益事業の付随所得とはいいがたいものは収益事業の損益に含めないことが認められています（法人税基本通達15-2-10）。以下、公益法人等における資産の譲渡損益の取扱いについて同じです。

※ 事業譲渡において、譲渡対価を無償又は時価に比して低廉な価額とする場合、譲渡法人側で時価との差額は寄附金（法人税法37条7項）として扱われ、課税される場合があります。

（イ）譲受法人側—取得時課税なし+資産・負債調整勘定の5年均等償却

他方、譲受法人においては、個々の資産・負債の移転については、原則として課税はなく、資産の取得価額を時価で計上し（法人税法施行令32条1項3号、54条1項6号等）、将来譲渡した際に譲渡損益を認識する（法人税法22条）こととなります。

また、事業の譲受けのうち、事業及び当該事業に係る主要な資産又は負債のおおむね全部が譲受会社に移転するものについて、

譲渡価額>移転資産・負債の時価純資産額

の場合は、その超過部分を資産調整勘定（正ののれん）として処理し、5年均等償却で損金算入されます（法人税法62条の8第1項・4項・5項）。他方、

譲渡価額<移転資産・負債の時価純資産額

の場合は、その下回る部分は差額負債調整勘定（負ののれん）として5年均等償却で益金算入されます（法人税法62条の8第3項・7項・8項）。

※ 事業譲渡において、譲渡対価を無償又は時価に比して低廉な価額とする場合、譲受法人側で時価との差額は受贈益として課税されるおそれがあります（法人税法22条2項）。

イ 合併による承継

（ア）組織再編税制の基本

① 譲渡損益の計上繰延べ

合併等の組織再編により資産を移転する場合も、移転資産・負債の譲渡損益を計上するのが原則です。

ただし、組織再編において、移転資産に対する支配が再編後も継続していると認められる場合は、移転資産の譲渡

損益の計上を繰り延べることとされています。そのような場合（適格組織再編）として、①完全支配関係のある法人間で行われる組織再編、②支配関係（50%超）のある法人間で行われる組織再編、③共同で事業を行うための組織再編が定められています。

合併が適格組織再編に該当するための要件（税制適格要件）は、概要次の表のとおりです。

完全支配関係	支配関係	共同事業
金銭等不交付要件 ※1		
従業者引継要件 ※2		
事業継続要件		
事業関連性要件		
事業規模要件（※3） or 特定役員引継要件（※4）		
株式継続保有要件 （支配株主がいる場合）		

※1 反対株主の買取請求や1株未満の端数処理のために金銭を交付しても金銭等不交付要件を満たします。また、平成29年度税制改正により、吸収合併についてのみ、当事会社間に3分の2以上の支配関係があれば少数株主に金銭等を交付しても金銭等不交付要件を満たすこととされました。

※2 従業者の概ね80%が承継法人の業務に従事することが見込まれること。

※3 事業規模（売上、従業者数、資本金等）が概ね5倍以内であること。

※4 合併前の移転法人・承継法人の双方の特定役員（常務取締役以上）のいずれかが承継法人の特定役員となることを見込まれていること。

② 繰越欠損金の引継ぎと利用制限

適格合併が行われた場合、繰越欠損金額の引継ぎが認められています。

ただし、企業グループ内の適格合併については、共同事業を営むための適格合併よりも要件が緩和され、繰越欠損金額の引継ぎを認めると、租税回避行為に利用されるおそれがあることから、一定の制限が定められています。

（イ）一般（公益）社団法人等と組織再編税制

① 適格合併における課税関係—課税繰延べ

一般（公益）社団法人等については、持分がないため、上記（ア）①の適格合併の類型のうち、共同事業を行うための組織再編に係る要件を満たすもののみが適格合併となります。

適格合併に該当する場合、移転資産・負債につき、帳簿価額による引継ぎをしたものとして所得金額の計算がなされ（法人税法62条の2）、譲渡所得に対する課税が繰り延べられます。また、この場合、被合併法人（消滅法人）の繰越欠損金が合併法人（存続・新設法人）に引き継がれ、企業グループ内の適格合併ではないので、繰越欠損金の利用制限はありません。

※ 普通法人を被合併法人、公益法人等を合併法人とする適格合併を行う場合、被合併法人に係る事業については、全所得課税から収益事業課税になることとなり、課税所得の範囲に変更が生じることから、その合併は「適格合併に該当しない」ものとみなして一定の調整規定が適用されます（法人税法10条の3第5項、法人税法施行令14条の11第3項等）。

※ 公益法人等を被合併法人、普通法人を合併法人とする適格合併が行われる場合、被合併法人に係る事業については、収益事業課税から全所得課税となり、それまで公益法人等として収益事業課税の恩恵を受けて蓄積した財産に相当する部分に対して課税を行うため、その合併前の収益事業以外の事業から生じた所得又は欠損金額の累積額に相当する金額を合併の日の属する事業年度の益金又は損金の額に算入するなど、一定の調整計算が行われます（法人税法64条の4第2項）。

② 非適格合併における課税関係—譲渡所得に対する課税

他方、適格合併に該当しない場合（非適格合併）、被合併法人側において、移転資産・負債につき、その合併の時の時価により譲渡したものとして譲渡損益が認識され、所得（益金—損金）に課税されます（法人税法62条1項2項）。

ウ 役員等の交代による承継

一般（公益）社団法人等の事業承継について理事や社員を交代する方法による場合、法人の資産・負債の移転がないので、事業譲渡や合併を利用する場合のような譲渡損益の計上はありません。

エ 各手法の比較

以上のとおり、税負担の観点からは、資産・負債の移転に伴う譲渡益に対する課税が生じない、役員等の交代による承継の方法が有利な場面が多いと考えられます。

もっとも、保有資産に含み損が生じており、事業譲渡や非適格合併を行えばそれが譲渡損失として実現する場合など、他の方法による方が課税上有利な場合もあります。

（3）役員退職慰労金の支給に関する課税関係

一般（公益）社団法人等の事業承継に伴い、当該法人の理事が退職し、退職慰労金の支給を受ける場合、退職慰労金を受け取った理事個人において、退職所得が生じ、所得税が課税されます。退職所得の金額は、退職所得控除を控除した金額に2分の1を乗じた金額とされており（勤続年数が5年超の場合、所得税法30条）、給与所得等と比較して税負担が軽減されています。

他方、退職慰労金を支給した法人においては、原則としてその支給額を損金の額に算入することができます（法人税法 22 条 3 項）。ただし、法人税法上、役員退職慰労金のうち、不相当に高額な部分は、損金の額に算入することができません（法人税法 34 条 2 項）。実務上は、不相当に高額な部分として否認されないための適正な退職慰労金の額は、次のいわゆる功績倍率法に基づいて計算されるのが通例です。

最終報酬月額×勤続年数×功績倍率（＋功労加算金）

もっとも、最終報酬月額や功績倍率については、税務当局から否認されるケースもありますので留意が必要です。

（４）相続税・贈与税の課税関係

ア 原則

株式会社においては、法人が保有する財産はその法人の株式の評価額に反映され、相続や生前贈与により後継者にその株式を移転した場合には相続税・贈与税が課されるのに対し、一般（公益）社団法人等においては、持分が存在せず、法人が保有する財産が個人の財産の評価額に反映されないため、相続税・贈与税の課税対象とならないのが原則です。

イ 租税回避否認規定

（ア）問題の所在

上記のとおり、一般社団法人等においては、持分が存在せず、法人が保有する財産は贈与税・相続税の課税対象とならないのが原則であることから、理事や社員を同族関係者で占めること等により法人を私的に支配し、個人が実質的にその法人の財産を保有しながら、半永久的に相続税等を免れることが可能になります。

特に、一般社団法人等は、登記のみによって簡便に法人格を取得できること、事業内容も制限されていないこと、公益法人等と異なり役員に占める親族割合も制限されていないこと、剰余金の分配はできないものの、解散時に残余財産を分配することも可能（定款に帰属先の定めがなければ社員総会決議により社員に分配することも可能、一般法人法 239 条 2 項）であること等から、相続税対策として広く活用されてきました。

このような一般社団法人等の特性を利用した租税回避行為を防止するための規定として、平成 30 年度税制改正において新たに次の規定が設けられました¹²。

（イ）特定一般社団法人等に対する相続税の課税規定

一定の要件に該当する一般社団法人等（特定一般社団法人）の理事（当該一般社団法人等の理事でなくなった日から 5 年を経過していない者を含みます。）が死亡した場合、その一般社団法人等が、その理事死亡時における

純資産額÷同族理事（被相続人含む）の数

の金額を遺贈により取得したものとみなして、その一般社団法人等に相続税を課税することとされました（相続税法 66 条の 2 第 1 項）。

ここで、特定一般社団法人等とは、公益法人等、非営利型法人などの法人以外の一般社団法人等（相続税法 66 条の 2 第 2 項 1 号）のうち、以下の要件を満たすものです（同項 3 号）。

- ① 被相続人の相続開始の直前におけるその被相続人に係る同族理事の数が理事の総数に占める割合が 2 分の 1 を超えること
- ② 被相続人の相続の開始前 5 年以内においてその被相続人に係る同族理事の数が理事の総数に占める割合が 2 分の 1 を超える期間の合計が 3 年以上であること³

本規定の適用上の主な留意点は以下のとおりです。

➤ 非営利型法人等は適用対象外

公益法人等、非営利型法人は、特定の者が私的に支配しているとは考えにくいことから、上記のとおり、本規定の適用対象外とされています。

➤ 支配の有無の判定基準は理事の数（≠社員の数）

一般社団法人等に対する私的支配の有無を判定するための要件について、一般社団法人における社員総会は最高意思決定機関ではあるものの、業務の執行は理事が行うこととされていること、執行上の簡明さ等に鑑み、上記のとおり、理事の数が判定基準とされています。

➤ 同族理事は原則として 3 親等内の親族

同族理事とは、被相続人のほか、以下に該当する理事です（相続税法 66 条の 2 第 2 項 2 号、相続税法施行令 34 条 3 項）。

- （i）被相続人の配偶者又は 3 親等内の親族
- （ii）被相続人の事実婚の配偶者
- （iii）被相続人の使用人・被相続人から受ける金銭等により生計を維持している者
- （iv）上記（ii）又は（iii）の者と生計を一にする配偶者又は 3 親等内の親族
- （v）被相続人が役員となっている法人・被相続人の同族会社の役員・使用人

したがって、例えば、被相続人の従妹（いとこ）は、（v）などに該当しない限り、同族理事には含まれません。

➤ 課税時期は理事（元理事）の死亡時（≠理事の交代時）

死亡直前に理事を交代することにより本規定の適用を回避しようとする事への対策として、上記のとおり、相続開始前5年以内にその一般社団法人等の理事であった者が死亡した場合にも相続税を課税することとされています。

他方、一般社団法人等の理事の任期は原則2年とされており頻りに交代することも予想される中、その都度贈与税を課税することとすれば適正な執行が困難となることも想定されたことから、理事の交代時ではなく、理事（上記の元理事含む。）の死亡時に課税することとされています。

（ウ）対策

以上のとおり、本規定の適用を受けないようにするためには、同族理事の割合を2分の1以下に抑える必要があるなど、一般社団法人等に対する支配の維持が難しくなります。

本規定の要件を満たしつつ、経営の安定を図ろうとする場合には、以下のような対策が考えられます。

- ① まず、理事の半数以上を同族理事に該当しない親族・知人等とすることが考えられます。しかしながら、例えば、この場合の同族理事以外の理事が、法人の運営参画の実態のない名目的理事となる場合、税務当局から、「一族で実質的な支配を維持している法人に対し、支配力の承継を通じた実質的な財産移転があったものとして課税する」との相続税法66条の2の立法趣旨⁴に照らして不当な租税回避行為と見られる懸念があります⁵。
- ② 次に、理事の死亡まで5年を超える期間が空くことが見込まれるタイミングで、早めに若い世代に理事を交代すること等が考えられます。ただし、この方法では、理事が想定していたよりも早く亡くなってしまうことにより、本規定の要件に該当することとなるリスクが残ります。
- ③ そこで、より確実な対策としては、非営利型法人の要件を満たすことが考えられます。そのためには、少なくとも理事の総数に占める同族関係者の割合を3分の1以下にする必要がありますが、社団法人においては、理事の選解任は社員総会の決議事項ですので、社員の過半数を同族関係者とすること等により一定程度支配の維持・経営の安定を図ることは可能です。

以上

¹ 国税庁「平成30年度税制改正の解説」564頁以下。

² 同改正前から、個人が保有する財産（不動産、株式等）を一般社団法人等に贈与・遺贈して贈与税・相続税の租税回避を行う行為に対しては、一定の要件の下でその法人や利益を受けた個人に相続税・贈与税を課す規定が置かれていました（相続税法65条、66条4項）。

もともと、これらの規定は、いずれも、一般社団法人等に対して財産の贈与・遺贈が行われることが前提となっており、売買等の有償譲渡により一般社団法人等に財産を移転する場合には適用されないなどの問題があったため、平成30年度税制改正において新たに本規定が設けられました。

³ この判定を行う際、一般社団法人等が被相続人の相続開始前5年以内に行われた合併に係る合併法人である場合において、その被相続人が5年以内のいずれかの時において当該合併に係る被合併法人の理事であったときは、被合併法人において同族理事の数が理事の総数に占める割合が2分の1を超えていた期間は、合併法人である一般社団法人等における2分の1を超える期間に該当するものとされています（相続税法施行令34条6項）。

⁴ 国税庁「平成30年度税制改正の解説」565頁。

⁵ ただし、税務当局からこのような指摘を受けた場合、①名目的な役員も一般社団法人や第三者に対する責任（一般法人法112条以下）を負う（最判平成21年11月27日等）など、私法上は役員として取り扱われること、②税法上も、非同族理事が名目的であることを理由として非営利型一般社団法人（法人税法2条9号の2ロ、法人税法施行令第3条2項）に該当することを否定した裁判例は見当たらないこと、③相続税法66条の2が理事の数を特定一般社団法人等の判定要件とした趣旨について、執行上の簡明さに鑑みて私的支配基準の判定を理事の数によることとした旨説明されている（国税庁「平成30年度税制改正の解説」569頁）ことからすると、理事の数は運営参画の実態の如何を問わず形式的に判断されるべきと解し得るので、少なくとも現行法の下では、非同族理事が名目的であるとの理由で直ちに課税がされるものではないとの説明は可能と考えられます。