

特別企画 制度の概要から改正通達までフォロー！

# 新公益法人税制の 実務ポイント

穂積康一

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人  
BTS,公益法人コンサルティング部 シニアマネージャー・税理士

菊地 亮

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人  
BTS,公益法人コンサルティング部 マネージャー・税理士

人見貴行

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人  
BTS,公益法人コンサルティング部 マネージャー・税理士

## はじめに

平成20年12月1日より、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（以下、一般社団・財団法人法）」「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（以下、公益認定法）」「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整備等に関する法律（以下、整備法）」が施行される。これらの3つの法律は、公益法人制度改革関連3法と呼ばれる。

従来の公益法人制度は、法人の設立と公益性の判断が一体で行われ、主務官庁の設立許可が必要であったが、新しい公益法人制度はこれまでの取扱いを抜本的に改めた。すなわち、法人格の取得と公益性の判断を別個の手続きとし、法に定める要件を満たせば登記のみで法人（一般社団法人又は一般財団法人）を設立できることとし、

公益性の付与（公益社団法人又は公益財団法人の認定）に係る判断については、民間有識者による公益認定等委員会等の意見によって認定する制度が創設された。

一方で、従来制度における公益法人である民法第34条の規定により設立される社団法人又は財団法人の規定は廃止される。既存の社団法人又は財団法人は特例民法法人として存続し、法施行日から5年間の移行期間内において新制度の法人へ移行することができる手続きが規定された。

このような法人制度の抜本的な改正を受けて、平成20年度税制改正において税務上の取扱いに関する所要の規定が設けられたところであるが、その内容は、公益法人制度改革関連3法はもとより、その政令規則までに及ぶ詳細な取扱いを踏まえている規定が少なからず見受けられる。税務上の取

扱いを理解するためには、新公益法人制度についての理解がその前提に求められるといっても過言ではなく、その意味においても平成20年度税制改正は、公益法人税制に関する例年にない大改正と言えるだろう。

したがって、実務上は法人別の課税関係について改めて体系的な理解が求められるところであると考えられる。そこで本稿では、新公益法人制度に基づく法人である一般社団法人又は一般財団法人、公益社団法

人又は公益財団法人と、既存の公益法人である社団法人又は財団法人（特例民法法人）に関し、法人別の税務上の取扱いに係る理解を深めることを目的として、法人の単体所得計算を前提にその主な課税上の取扱い及び当該法人に対する寄附者の取扱いについての概要を解説する。

なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の私見であることを申し添える。

## § 1 一般社団法人及び一般財団法人の税務

### ポイント

一般社団法人又は一般財団法人は、非営利型法人の要件に該当する場合にのみ公益法人等として、それ以外の場合には普通法人として取り扱われる。非営利型法人には「非営利性徹底型」と「共益活動型」の2種類が設けられており、新法施行後に法人を設立する際には、その活動目的に照らしてこれらの要件を検討して原始定款を作成する必要があると思われる。また、設立後における当該要件の該当又は非該当、公益認定、合併による組織再編があった場合の課税関係も注目される。

### ① 定義

一般社団法人とは、一般社団・財団法人法の定めにより設立される社団形態の法人をいい、一般財団法人とは、同法の定めにより設立される財団形態の法人をいう。

なお、後述する公益社団法人及び公益財

団法人が「公益認定を受けた一般社団法人又は一般財団法人」と定義されているため、一般社団法人及び一般財団法人とは、広義には公益社団法人及び公益財団法人も含む概念となるが、本稿において一般社団法人又は一般財団法人と表記する場合には、公益社団法人又は公益財団法人を含まないものとする。

### ② 法人税の取扱い

#### 1 総則

##### (1) 法人区分

一般社団法人又は一般財団法人のうち「非営利型法人」に該当するものは、公益法人等として取り扱われる（法法2六・九の二・別表二）。

この「非営利型法人」には、2つの類型が定められている。「その行う事業により利益を得ること又はその得た利益を分配することを目的としない法人であって、その

事業を運営するための組織が適正であるもの」と、「その会員から受け入れる会費により当該会員に共通する利益を図るための事業を行う法人であってその事業を運営するための組織が適正であるもの」である。それぞれの類型が定める要件の趣旨に照らし、前者は「非営利性が徹底された法人」、後者は「共益的活動を目的とする法人」と呼ばれ、それぞれ一定の要件が定められている。

これらの非営利型法人に該当しない一般社団法人又は一般財団法人については、普通法人として取り扱われる。

なお、本稿では、それぞれ「非営利型の一般社団法人又は一般財団法人」「普通法人型の一般社団法人又は一般財団法人」という。

## (2) 課税所得の範囲

### ① 非営利型の一般社団法人又は一般財団法人

各事業年度の所得の金額のうち収益事業から生じた所得の金額に対して、各事業年度の所得に対する法人税が課税される。また、清算所得に対する法人税は課税されない（法法7）。

### ② 普通法人型の一般社団法人又は一般財団法人

各事業年度の所得の金額について、各事業年度の所得に対する法人税が課税される。また、解散した場合における清算所得については、清算所得に対する法人税が課税される（法法5）。

## (3) 収益事業

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

けて行われるものをいい（法法2十三）、政令においては労働者派遣業が追加された次の34業種が限定列举されている（法令5①）。

1. 物品販売業
2. 不動産販売業
3. 金銭貸付業
4. 物品貸付業
5. 不動産貸付業
6. 製造業
7. 通信業（放送業を含む）
8. 運送業（運送取扱業を含む）
9. 倉庫業
10. 請負業
11. 印刷業
12. 出版業
13. 写真業
14. 席貸業
15. 旅館業
16. 料理店業その他の飲食店業
17. 周旋業
18. 代理業
19. 仲立業
20. 問屋業
21. 鉱業
22. 土石採取業
23. 浴場業
24. 理容業
25. 美容業
26. 興行業
27. 遊技所業
28. 遊覧所業
29. 医療保健業
30. 技芸教授業
31. 駐車場業

- 32. 信用保証業
- 33. 無体財産権提供業
- 34. 労働者派遣業

なお、これらの事業に該当する場合であっても、身体障害者福祉法に規定する身体障害者その他一定の者がその事業に従事する者の総数の半数以上を占め、かつ、その事業がこれらの者の生活の保護に寄与しているときその他一定の要件を満たすときには、当該事業は収益事業に該当しないものとされる（法令5②二・三）。

#### (4) 税率

一般社団法人又は一般財団法人について適用される各事業年度の所得に対する法人税の税率は、非営利型法人に該当するかどうかを問わず30%である。ただし、課税所得のうち年800万円以下の金額については、22%の軽減税率が適用される（法法66①②）。

また、普通法人型の一般社団法人又は一般財団法人が解散した場合の清算所得に対する法人税の税率は、27.1%である（法法99）。

	各事業年度の所得に対する法人税	清算所得に対する法人税
非営利型	収益事業の所得 (30%※)	課税なし
普通法人型	全ての所得 (30%※)	清算所得 (27.1%)

※ 年800万円以下の部分については22%

## 2 非営利型法人の類型

### (1) 非営利性が徹底された法人

次の①から④に掲げる要件のすべてに該当する一般社団法人又は一般財団法人をい

う。ただし、清算中に要件のすべてに該当することとなったものは除かれる（法法2九の二イ、法令3①）。

① その定款に剰余金の分配を行わない旨の定めがあること（法令3①一）

一般社団法人は社員に、一般財団法人はその設立者に、それぞれ剰余金の分配を受ける権利を与える旨を定款で定めることはできないとされるが（一般社団・財団法人法11②、153③二）、剰余金の分配という行為自体については禁止されていない。この点について、営利を目的としない法人の条件として、剰余金の分配を行わない旨の定款の定めが求められる。

② その定款に解散したときはその残余財産が国若しくは地方公共団体、公益社団法人又は公益財団法人、又は公益認定法第5条第17号イからトまでに掲げる法人に帰属する旨の定めがあること（法令3①二）

解散による残余財産の帰属先は、公益社団法人又は公益財団法人と同様であることが求められる。なお、公益認定法第5条第17号イからトまでに掲げる法人とは、次に掲げる法人をいう（公益認定法5十七、公益認定法令8）。

イ	学校法人
ロ	社会福祉法人
ハ	更生保護法人
ニ	独立行政法人
ホ	国立大学法人又は大学共同利用機関法人
ヘ	地方独立行政法人
ト	イからへまでに掲げる法人に準ずるものとして次に掲げる法人 一 特殊法人（株式会社を除く） 二 上記以外の法人のうち、次のいずれにも該当するもの (イ) 法令の規定により、当該法人の主たる

<p>目的が、学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する事業を行うものであることが定められていること</p> <p>(ロ) 法令又は定款その他の基本約款の規定により、各役員について、当該役員及びその配偶者又は3親等内の親族である役員の合計数が役員の総数の3分の1を超えないことが定められていること</p> <p>(ハ) 社員その他の構成員に剰余金の分配を受ける権利を与えることができないものであること</p> <p>(ニ) 社員その他の構成員又は役員及びこれらの者の配偶者又は3親等内の親族に対して特別の利益を与えないものであること</p> <p>(ホ) 法令又は定款その他の基本約款の規定により、残余財産を当該法人の目的に類似する目的のために処分し、又は国若しくは地方公共団体に帰属させることが定められていること</p>
--

③ 上記①及び②の定款の定め反する行為（他の要件のすべてに該当していた期間において、剰余金の分配又は残余財産の分配若しくは引渡し以外の方法（合併による資産の移転を含む）により特定の個人又は団体に特別の利益を与えることを含む）を行うことを決定し、又は行ったことがないこと（法令3①三）

特別の利益を与えることとは、次に掲げるような経済的利益の供与又は金銭その他の資産の交付で社会通念上不相当なものをいい、収益事業以外の事業において行われるものも含まれる（法基通1-1-8）。

イ	無償又は低額賃料による資産の貸付	法人が、特定の個人又は団体に対し、その所有する土地、建物その他の資産を無償又は通常よりも低い賃賃料で貸し付けていること
ロ	無利息又は低利息による金銭の貸付	法人が、特定の個人又は団体に対し、無利息又は通常よりも低い利率で金銭を貸し付けていること
ハ	無償又は低額	法人が、特定の個人又は団体に

	による資産の譲渡	対し、その所有する資産を無償又は通常よりも低い対価で譲渡していること
二	高額賃料による資産の借受又は高利息による金銭の借受	法人が、特定の個人又は団体から通常よりも高い賃借料により土地、建物その他の資産を賃借していること又は通常よりも高い利率により金銭を借り受けていること
ホ	高額による資産の譲受、事業供用性に乏しい資産の取得	法人が、特定の個人又は団体の所有する資産を通常よりも高い対価で譲り受けていること又は法人の事業の用に供すると認められない資産を取得していること
へ	過大給与の支給	法人が、特定の個人に対し、過大な給与等を支給していること

なお、当該要件を欠くことによって普通法人型の一般社団法人又は一般財団法人となった場合には、その該当することとなった日の属する事業年度以後の事業年度において非営利型法人に該当することはないものとされる（法基通1-1-8）。

④ 各理事（清算人を含む）について、当該理事及び当該理事の配偶者又は3親等以内の親族その他の当該理事の特殊関係者である理事の合計数の理事の総数のうちに占める割合が、3分の1以下であること（法令3①四）

事業運営組織の適正性について、理事に係る親族等制限が求められる。なお、理事の特殊関係者とは、次に掲げる者をいう（法規2の2①）。

イ	理事の配偶者
ロ	理事の3親等以内の親族
ハ	理事と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
ニ	理事の使用人
ホ	上記イからロ以外の者で当該理事から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの

へ	上記八からホに掲げる者と同一生計の者の配偶者又は3親等以内の親族
---	----------------------------------

この親族等制限に係る判定は、原則としてその時の現況によって行われるのであるが、理事が退任したことに基因して当該要件に該当しなくなった場合において、その該当しなくなったときから相当の期間内に理事の変更を行う等により、再度要件に該当していると認められるときには、継続して要件に該当しているものと取り扱って差し支えないとする柔軟的な取扱いも示されている（法基通1-1-11）。

なお、職制上使用人としての地位のみを有する者以外の者で、その一般社団法人又は一般財団法人の経営に従事しているものについては理事とみなして、この要件が求められる（法令3③）。

## (2) 共益的活動を目的とする法人

次の①から⑥に掲げる要件のすべてに該当する一般社団法人又は一般財団法人をいう。ただし、清算中に要件のすべてに該当することとなったものは除かれる（法法2九の二口，法令3②）。

① その会員の相互の支援，交流，連絡その他の当該会員に共通する利益を図る活動を行うことをその主たる目的としていること（法令3②一）

一般社団法人又は一般財団法人の目的は、定款の絶対的記載事項とされているが（一般社団・財団法人法11①一・153①一），この目的において共益的活動を行うことを明確にすることが求められる。

② その定款に、その会員が会費として負担すべき金銭の額の定め又は当該金銭の額を社員総会若しくは評議員会の決議に

より定める旨の定めがあること（法令3②二）

会員が負担すべき会費の決定について、法人内部の適正な手続きに基づくことが求められている。なお、この定めは、定款そのものに限らず、定款に基づく約款その他これに準ずるものにおいて定めることもできる。

③ その主たる事業として収益事業を行っていないこと（法令3②三・④）

共益的活動を主たる目的とすることの裏返しの要件として、主たる事業が営利法人との競合事業でないこと、すなわち、収益事業でないことが求められる。

この判定は、原則としてその法人が主たる事業として収益事業を行うことが常態となっていないかどうか、その法人の事業の態様に応じて、収入金額や費用の金額などの合理的指標を総合的に勘案し、この合理的指標による収益事業以外の事業の割合がおおむね50%を超えるかどうかによって行われる。

なお、その法人の行う事業の内容に変更が生じた場合など、収益事業の割合と収益事業以外の事業の割合の比に大きな変動を生ずる場合を除いて、いわゆる前期実績により判定することが認められている。すなわち、その事業年度の前事業年度における合理的指標による収益事業以外の事業の割合がおおむね50%を超えるときには、その法人はその事業年度の開始の日において主たる事業として収益事業を行っていないと判定して差し支えない（法基通1-1-10）。

ただし、この前期実績による判定方法は、あくまでも収益事業を行っていないと判定するための簡便的な取扱いであり、当該割

合がおおむね50%を超えないことだけをもって直ちに当該要件に抵触すると判定されるものではない。

④ その定款に特定の個人又は団体に剰余金の分配を受ける権利を与える旨の定めがないこと（法令3②四）

共益的活動とは会員に共通する利益を図る活動を指すことから、定款において特定者に剰余金の分配を受ける権利をあらかじめ付与することについては制限される。

⑤ その定款に解散したときはその残余財産が特定の個人又は団体（国若しくは地方公共団体、公益社団法人又は公益財団法人、公益認定法第5条第17号イからトまでに掲げる法人又はその目的と類似の目的を有する他の一般社団法人若しくは一般財団法人を除く）に帰属する旨の定めがないこと（法令3②五）

上記④と同様の趣旨により、特定者への権利付与は制限されている（公益認定法5十七イからトまでに掲げる法人は、上記(1)②参照）。

⑥ 上記①から⑤及び次の⑦に掲げる要件のすべてに該当していた期間において、特定の個人又は団体に剰余金の分配その他の方法（合併による資産の移転を含む）により特別の利益を与えることを決定し、又は与えたことがないこと（法令3②六）  
特別の利益を与えることの取扱いは、上記(1)③と同様である。

⑦ 各理事（清算人を含む）について、当該理事及び当該理事の配偶者又は3親等以内の親族その他の当該理事の特殊関係者である理事の合計数の理事の総数のうちに占める割合が、3分の1以下であること（法令3②七）

事業運営組織の適正性について、理事に係る親族等制限が求められる。理事の特殊関係者、職制上使用人としての地位のみを有する者以外の者でその一般社団法人又は一般財団法人の経営に従事しているものについて理事とみなされる者の取扱いは、上記(1)④と同様である。

### 3 非営利型の一般社団法人又は一般財団法人が新たに収益事業を開始した場合

#### (1) みなし事業年度

非営利型の一般社団法人又は一般財団法人が新たに収益事業を開始した場合には、その開始した日以降については、各事業年度の所得に対する法人税の納税義務が新たに生じることとなる。このような課税関係の変化に対応させるため、「新たに収益事業を開始した日から同日の属する事業年度終了の日までの期間」が事業年度とみなされる（法法14二十一）。

#### (2) 届出・申請等

##### ① 収益事業開始の届出

非営利型の一般社団法人又は一般財団法人が新たに収益事業を開始した場合には、収益事業を開始した日以後2月以内に、納税地、事業の目的その他一定の事項を記載した届出書（収益事業開始届出書）に、次に掲げる書類を添付し、納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（法法150①、法規65①）。

- ・収益事業開始時の収益事業に係る貸借対照表
- ・定款の写し
- ・登記事項証明書

・収益事業の概要を記載した書類

## ② その他の主な申請・届出

上記①のほか、収益事業の開始に伴って行われる主な申請及び届出については、それぞれ次のように取り扱われる。

### イ 青色申告の承認の申請

青色申告の承認申請は、原則としてその承認を受けようとする事業年度開始の日の前日までに申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならないが、収益事業開始事業年度及びその翌事業年度に関しては、提出期限について次のとおり定められている（法法122①②二四）。

#### (イ) 収益事業開始事業年度

新たに収益事業を開始した日以後3月を経過した日と当該事業年度終了の日のいずれか早い日が提出期限となる。

#### (ロ) 収益事業開始事業年度の翌事業年度

新たに収益事業を開始した日から事業年度終了の日までの期間が3月に満たない場合における当該事業年度の翌事業年度については、収益事業を開始した日以後3月を経過した日と当該翌事業年度終了の日とのうちいずれか早い日が提出期限となる。

### ロ 棚卸資産の評価方法の選定

新たに収益事業を開始した場合における棚卸資産の評価方法の選定の届出の期限は、新たに収益事業を開始した日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までである（法令29②二）。当該選定をしなかった場合には、法定評価方法（最終仕入原価法による原価法）により評価される（法法29①、法令31①）。

#### ハ 減価償却資産の償却方法の選定

その有する減価償却資産について、選定することができる償却方法が2以上ある場

合には、いずれかの方法を選定して、納税地の所轄税務署長に届け出なければならないが、新たに収益事業を開始した場合における減価償却資産の償却方法の選定の届出の期限は、新たに収益事業を開始した日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までである（法令51②二）。

当該選定をしなかった場合には法定償却方法によるものとされるが、平成19年4月1日以降に取得する減価償却資産についての法定償却方法は次のとおりである（法法31①、法令53①）。

減価償却資産の区分	法定償却方法
建物附属設備、構築物、機械及び装置、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、器具及び備品	定率法
鉱業用減価償却資産、鉱業権	生産高比例法

## 4 みなし寄附金の適用除外

非営利型の一般社団法人又は一般財団法人は、法人区分は公益法人等であるが、みなし寄附金制度の適用対象法人となる公益法人等からは除外されている（法法37④⑤）。すなわち、非営利型の一般社団法人又は一般財団法人が、収益事業に属する資産のうちから収益事業以外の事業に支出した金額があった場合でも、同一法人間の会計間振替にすぎないものとして、課税所得の計算への影響は生じない。

## 5 申告等

### (1) 普通法人型の一般社団法人又は一般財団法人

原則として各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、納税地の所轄税務署長に対し、確定した決算に基づき確定申告書を提

出し、納付税額があるときは当該申告書の提出期限までに国に納付しなければならない（法法74・77）。

また、その事業年度が6月を超える場合には、原則として当該事業年度開始の日以後6月を経過した日から2月以内に、税務署長に対し中間申告書を提出し、納付税額があるときは当該申告書の提出期限までに国に納付しなければならない（法法71・76）。

## (2) 非営利型の一般社団法人又は一般財団法人

### ① 収益事業を行う場合

確定申告の義務については上記(1)と同様であるが、普通法人でないため中間申告についての規定は適用されない。

### ② 収益事業を行わない場合

確定申告の義務はないが、事業年度の収入金額の合計額が8,000万円を超えるときは、原則として当該事業年度終了の日の翌日から4月以内に、その事業年度の損益計算書を、主たる事務所の所在地の所轄税務署長に提出しなければならない。8,000万円を超えるかどうかの判定は、資産の売却による収入で臨時的なものは除いて行うこととされる。また、その事業年度が1年未満である場合には、8,000万円にその事業年度の月数を乗じてこれを12で除して計算した額を基準として判定を行う。この場合の月数は暦に従って計算し、1月未満の端数は1月とする（措法68の6、措令39の37②③）。

提出すべき損益計算書は、その法人の行う活動の内容に応じおおむね次に掲げる科目に従って作成したものとし、法人の名称及び主たる事務所の所在地、代表者の氏名、当該事業年度の開始及び終了の日及びその

他参考となるべき事項の記載が求められる（措規22の22①・別表十）。

区 分	科 目
収益の部	基本財産運用益、特定資産運用益、受取入会金、受取会費、事業収益※、受取補助金等、受取負担金、受取寄附金、雑収益、基本財産評価益・売却益、特定資産評価益・売却益、投資有価証券評価益・売却益、固定資産売却益、固定資産受贈益、当期欠損金等 <small>（※ 対価を得て行う事業収益については、事業の種類ごとにその事業内容を示す適当な名称を付した科目）</small>
費用の部	役員報酬、給料手当、退職給付費用、福利厚生費、会議費、旅費交通費、通信運搬費、減価償却費、消耗じゆう器備品費、消耗品費、修繕費、印刷製本費、光熱水料費、賃借料、保険料、諸謝金、租税公課、支払負担金、支払寄附金、支払利息、有価証券運用損、雑費、基本財産評価損・売却損、特定資産評価損・売却損、投資有価証券評価損・売却損、固定資産売却損、固定資産減損損失、災害損失、当期利益金等

ところで、一般社団法人又は一般財団法人は、各事業年度に係る計算書類（貸借対照表及び損益計算書）を作成することが義務付けられている（一般社団・財団法人法123②・199）。この作成する損益計算書において、事業収入が事業の種類ごとに区分されているもの又は事業収入の明細書が添付されている場合には、当該損益計算書をもって提出すべき損益計算書に代えることができる（措規22の22②）。

## 6 法人区分に変更が生じた場合等

### (1) 概 要

一般社団法人又は一般財団法人は、非営利型法人に係る要件の当否又は公益認定により、法人格の同一性を維持したまま、次

の4パターンの法人区分の変更を行うことが考えられる（なお、公益認定の取消しによって一般社団法人又は一般財団法人に該当する場合については、§2②5を参照）。

パターン	変更前	変更後	変更事由
1	普通法人型 (普通法人)	非営利型 (公益法人等)	非営利型法人の要件に該当することとなったこと
2	普通法人型 (普通法人)	公益社団法人 公益財団法人 (公益法人等)	公益認定を受けたこと
3	非営利型 (公益法人等)	普通法人型 (普通法人)	非営利型法人の要件に該当しないこととなったこと
4	非営利型 (公益法人等)	公益社団法人 公益財団法人 (公益法人等)	公益認定を受けたこと

## (2) パターン1：普通法人型→非営利型

普通法人型の一般社団法人又は一般財団法人が非営利型法人の要件を満たすこととなった場合には、法人税法上の法人区分は、普通法人から公益法人等へ変更となる。この場合の取扱いは、次のとおりである。

### ① みなし事業年度

「その事業年度開始の日から非営利型法人の要件のすべてに該当することとなった日の前日までの期間」及び「非営利型法人の要件のすべてに該当することとなった日からその事業年度終了の日までの期間」が、それぞれ事業年度とみなされる（法法14二十二，法基通1-2-6(2)ロ）。

各事業年度の所得に対する法人税の計算単位である「事業年度」は、法人の財産及び損益の計算の単位となる期間で、法令で定めるもの又は法人の定款に定めるものを

いうものとされる（法法13①）。非営利型法人は法人税法上の概念であって、法人の根拠法である一般社団法人・財団法人法における概念ではないから、非営利型法人に係る要件を満たすかどうかは法人の事業年度になんら影響を及ぼすものではない。しかし、普通法人と公益法人等では前述のとおり各事業年度の所得に対する法人税の課税所得の範囲が異なるため、これらの期間が事業年度とみなされてそれぞれに応じた課税所得の計算が行われる。

### ② 課税所得計算上の取扱い

各事業年度の所得に対する法人税は、普通法人に対しては全ての所得について、公益法人等に対しては収益事業から生じた所得に対して課税される。したがって、普通法人から公益法人等への法人区分の変更は、課税所得の範囲を縮小させることとなる。

そこで、課税所得の計算にあたっては一定の規定について、普通法人であった事業年度において生じた課税の繰延べ等の課税関係について清算を行うことにより、公益法人等となる事業年度以降に影響を及ぼさないようにする措置が設けられた。具体的には、その非営利型法人に該当することとなった日の前日において法人が解散し、その該当することとなった日に法人が設立されたものとみなして、次の規定が適用される（このほか租税特別措置法における一定の規定についても所要の措置が設けられている）。

イ 非営利型法人に該当することとなった日の前日にその法人が解散したものとみなして適用される規定（法法10の3①，法令14の11①）

	規 定	具体的な取扱いの概要
一	欠損金の繰戻しによる還付（法法80④）	該当日の前日前1年以内に終了した事業年度又は該当日の前日の属する事業年度において生じた欠損金につき、繰戻し還付規定の適用を受けることができる（措法66の13①）。
二	国庫補助金等、保険差益等に係る特別勘定の金額の取崩し（法令81・90）	普通法人であった事業年度において繰り入れた特別勘定の残額は、益金の額に算入する。
三	貸倒引当金及び返品調整引当金（法法52⑪・53⑨）	繰入額の損金算入は認められない。
四	繰り延べたデリバティブ取引等の決済損益額の計上時期等（法令121の5①）	繰り延べていた決済損益額は、益金の額又は損金の額に算入する。
五	長期割賦販売等に係る収益及び費用の額（法令125③）	延払基準の方法により繰り延べていた収益の額及び費用の額を、それぞれ益金の額及び損金の額に算入する。
六	一括償却資産の損金算入（法令133の2⑤）	事業年度終了時の一括償却資産の残額（既に損金に算入された額を除く）を、損金の額に算入する。
七	資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入（法令139の4⑩）	事業年度終了時の繰延消費税額等の残額（既に損金に算入された額を除く）を、損金の額に算入する。
八	退職給与引当金勘定の取崩し（平成14年法令附則5⑭⑮）	事業年度終了時においてその有する退職給与引当金勘定の全額を取り崩して益金の額に算入する。

ロ 非営利型法人に該当することとなった日にその公益法人等が設立されたものとみなして適用される規定（法法10の3②、法令14の11②）

	規 定	具体的な取扱いの概要
一	青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し（法法57①）	普通法人であった各事業年度において生じた欠損金は、公益法人等に該当する事業年度以降に繰り越すことはできない。
二	青色申告書を提出しなかった事業年度の災害による損失金の繰越し（法法58①）	
三	会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入（法法59）	
四	欠損金の繰戻しによる還付（法法80）	該当日の属する事業年度において生じた欠損金について、繰戻し還付を受けることはできない。
五	受取配当等の益金不算入額の計算における株式等に係る負債の利子の額（法令22）	負債利子の額の按分計算について普通法人であった各事業年度は考慮されない。したがって簡便法（平成10年4月1日から平成12年3月31日までの間に開始した各事業年度を基準とする方法）も適用できない。
六	一括評価金銭債権に係る貸倒引当金勘定の繰入限度額（法令96②）	貸倒実績率の計算上、普通法人であった各事業年度は考慮されない。
七	返品調整引当金勘定への繰入限度額（法令101②）	返品率の計算において、普通法人であった各事業年度は考慮されない。

### ③ 届 出

普通法人から非営利型法人に法人区分が変更されたことについて、異動届出書を速やかに提出することが求められる。

### (3) パターン2：普通法人型→公益社団法人・公益財団法人

普通法人型の一般社団法人又は一般財団法人が公益認定を受けて公益社団法人又は公益財団法人となった場合には、上記(2)と同様、法人税法上の法人区分は普通法人か

ら公益法人等へ変更となる。この場合の取扱いは、次のとおりである。

① みなし事業年度

「その事業年度開始の日から行政庁の認定を受けた日の前日までの期間」及び「行政庁の認定を受けた日からその事業年度終了の日までの期間」が、それぞれ事業年度とみなされる（法法14二十二，法基通1-2-6(2)イ）。

（計算書類等の作成についての規定は下記(5)①と同様であることから、通常の事業年度とも一致すると考えられる。）

② 課税所得計算上の取扱い

上記(2)②の取扱いと同様である。

③ 届出

一般社団法人又は一般財団法人が公益認定を受けて公益社団法人又は公益財団法人となった場合には、その名称中の一般社団法人又は一般財団法人の文字をそれぞれ公益社団法人又は公益財団法人と変更する定款の変更をしたものとみなされる（公益認定法9）。当該名称の変更、及び普通法人から公益認定法人への法人区分の変更について、異動届出書を速やかに提出することが求められる。

(4) パターン3：非営利型→普通法人型

非営利型の一般社団法人又は一般財団法人が非営利型法人の要件のいずれかを満たさなくなった場合には、法人税法上の法人区分は公益法人等から普通法人へ変更となる。

上記(2)(3)のケースとは逆に、課税所得の範囲の変更は収益事業課税から全所得課税へ拡大することとなるため、課税所得の計算において移行日前後の解散及び設立をみ

なして適用する規定は設けられていないが、その一方で、公益法人等であった期間において全所得課税が行われてきたことを想定した場合との平衡をはかるための取扱いが設けられている。

① みなし事業年度

「その事業年度開始の日から非営利型法人の要件のいずれかに該当しないこととなった日の前日までの期間」及び「非営利型法人の要件のいずれかに該当しないこととなった日からその事業年度終了の日までの期間」が、それぞれ事業年度とみなされる（法法14二十二，法基通1-2-6(1)ロ）。

② 累積所得金額又は累積欠損金額の取扱い

非営利型法人の要件のいずれかに該当しないこととなった日（以下、移行日）前の収益事業以外の事業から生じた累積所得金額又は累積欠損金額に相当する金額を、移行日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する（法法64の4①）。この規定の趣旨は、過去の公益法人等であった期間において収益事業以外の事業から生じた所得又は欠損として課税所得計算の対象外とされてきた累積損益について、普通法人となった日の属する事業年度の所得金額又は欠損金額として課税所得計算に取り込み、将来に向けての課税関係の変化のみならず、従来から普通法人として全所得課税が行われてきた場合との間の課税の公平を図ることにあると考えられる。

この場合における累積所得金額又は累積欠損金額は、移行日における資産の帳簿価額と負債帳簿価額等（負債の帳簿価額及び利益積立金額の合計額）の大小によって、それぞれ次のように計算される（法令131

の4①)。

区 分	計算式
資産の帳簿価額が負債帳簿価額を超える場合	累積所得金額 ＝資産の帳簿価額－負債帳簿価額等
負債帳簿価額等が資産の帳簿価額を超える場合	累積欠損金額 ＝負債帳簿価額等－資産の帳簿価額

### ③ 移行法人である場合の累積所得金額の調整 イ 移行法人

特例民法法人が一般社団法人又は一般財団法人への移行の認可を受けようとする場合には、その移行認可時に解散するとした場合における残余財産相当額について、公益目的のために支出することによりこれをゼロとする公益目的支出計画を作成しなければならず、この公益目的支出計画にしたがって公益目的財産残額がゼロとなったことについて確認されるまでの間は、認可行政庁の監督下に置かれることとなる。

このような、特例民法法人から一般社団法人又は一般財団法人への移行登記をした法人で、公益目的支出計画の実施の完了について認可行政庁の確認を受けていないものを移行法人という（整備法123・124）。

#### ロ 累積所得金額の調整

上記②の内国法人が移行法人である場合には、累積所得金額の計算について公益目的のために支出される金額である公益目的財産残額を考慮した調整計算が行われる。具体的には、次に掲げる金額のうちいずれか少ない金額を累積所得金額から控除し、控除しきれない金額があるときはその金額を累積欠損金額とみなす（法法64の4③、法令131の5①三・②）。

一	移行日における修正公益目的財産残額(注)
二	移行日における資産の帳簿価額から負債帳簿価額等を控除した金額
注：修正公益目的財産残額（法規27の16の4①） ＝公益目的財産残額＋公益目的収支差額の収入超過額＋時価評価資産の評価損－時価評価資産の評価益の額	

この取扱いは、原則として確定申告書に金額及びその計算に関する明細の記載があり、かつ、当該金額を証する書類の添付がある場合に限り適用される（法法64の4④⑤、法規27の16の4②）。

#### ハ 支出超過額又は収入超過額の取扱い

上記ロの適用を受けた場合には、公益目的支出計画の実施による公益目的支出の額と実施事業収入の額（公益目的財産残額の計算上、公益目的支出の額から控除される収入）との差額として計算される支出超過額又は収入超過額については、それぞれ損金の額又は益金の額に算入されず（法令131の4⑤⑥⑦）、公益目的支出の額については寄附金の額に該当しないものとされる（法令131の4⑨）。いずれも、上記ロの適用において既に課税所得計算から除外されているからである。

#### ④ 届 出

##### イ 収益事業を行っていない場合

非営利型法人の要件のいずれかに該当しないこととなった日以後2月以内に、納税地、事業の目的その他一定の事項を記載した届出書（普通法人又は協同組合等となった旨の届出書）に、次に掲げる書類を添付し、納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（法法150②、法規65②）。

- ・該当することとなった時における貸借対照表
- ・定款の写し

・登記事項証明書

なお、青色申告の承認申請、棚卸資産の評価方法の選定、減価償却資産の償却方法の選定等については、その普通法人に該当することとなった日を基準として、上記3(2)②の取扱いと同様の規定が設けられている(法法122②三四, 法令29②三・51②三)。

ロ 収益事業を行っていた場合

法人区分が非営利型法人から普通法人へと変更が生じたことにつき、異動届出書を速やかに提出することが求められる。

(5) パターン4：非営利型法人→公益社団法人・公益財団法人

非営利型の一般社団法人又は一般財団法人が行政庁から公益認定を受けて公益社団法人又は公益財団法人となった場合には、上記(2)から(4)のケースと異なり、公益認定の前後のいずれにおいても公益法人等に該当するため、課税所得の範囲について変更は生じない。この場合には、事業年度及び届出について、次のように取り扱う。

① 事業年度

「定款で定めた事業年度開始の日から公益認定を受けた日の前日までの期間」及び「その公益認定を受けた日からその事業年度終了の日までの期間」が事業年度とされる(法基通1-2-3)。

公益認定を受けた日の属する事業年度については、これらの期間ごとに分けて計算書類等を作成することが規定されているが(公益認定法規則38②)、税務上も当該期間を事業年度と取り扱うことが明らかにされている。

② 届出

一般社団法人又は一般財団法人が公益認

定を受けて公益社団法人又は公益財団法人となった場合には、その名称中の一般社団法人又は一般財団法人の文字をそれぞれ公益社団法人又は公益財団法人と変更する定款の変更をしたものとみなされる(公益認定法9①)。当該名称の変更及び非営利型法人から公益認定法人に法人区分の異動(\*)があったことについて、異動届出書を速やかに提出することが求められる。

※ 公益法人等という課税上の法人区分に異動はないが、異動届出書の記載例においては非営利型法人と公益認定法人は別個に掲げられているため、届出事項になると考えられる。

7 合併があった場合

一般社団法人又は一般財団法人は、他の一般社団法人又は一般財団法人と合併することができる(一般社団・財団法人法242)。合併をする法人が一般社団法人のみである場合には、合併後存続する法人又は合併により設立する法人は一般社団法人でなければならないが、合併をする法人が一般財団法人のみである場合には、合併後存続する法人又は合併により設立する法人は一般財団法人でなければならないが(一般社団・財団法人法243①)、法人税法上の法人区分はこの合併の可否に影響を及ぼすものではない。

しかし、普通法人と公益法人等が合併する場合においては、被合併法人から合併法人への承継について、法人区分の変更に類似する課税関係が生じることとなるから、次に掲げる規定が設けられている。

(1) 普通法人型の一般社団法人又は一般財団法人が、公益法人等を合併法人とする適格合併により消滅した場合

合併法人となる公益法人等には、公益社団法人又は公益財団法人、非営利型の一般社団法人又は一般財団法人のいずれかが考えられるが、この場合においては、当該合併は適格合併に該当しないものとみなして、次に掲げる規定を適用する（法10の3③、法令14の11③）。

	規定	具体的な取扱いの概要
一	貸倒引当金（法52①②）	被合併法人の最終事業年度における繰入額の損金算入は認められない。
二	返品調整引当金（法53①）	
三	青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し（法57②）	被合併法人の青色欠損金及び災害損失金を、合併法人に承継させることはできない。
四	青色申告書を提出しなかった事業年度の災害による損失金の繰越し（法58②）	
五	繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ（法61の6③）	繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額は、被合併法人の最終事業年度の益金の額又は損金の額に算入する。
六	欠損金の繰戻しによる還付（法80④）	該当日の前日1年以内に終了した事業年度又は該当日の前日の属する事業年度において生じた欠損金について、被合併法人の最終事業年度において繰戻し還付規定の適用を受けることができる。（措法66の13①）
七	受取配当等の益金不算入額の計算における株式等に係る負債利子の簡便法による計算（法22③）	合併法人において、簡便法は適用できない。

八	国庫補助金等に係る特別勘定の金額の取崩し（法令81）	普通法人であった事業年度において繰り入れた特別勘定の金額の残額は、被合併法人の最終事業年度の益金の額に算入する。
九	保険差益等に係る特別勘定の金額の取崩し（法令90）	
十	一括評価金銭債権に係る貸倒引当金勘定の繰入限度額（法令96②）	貸倒実績率の計算上、被合併法人の実績は考慮しない。
十一	返品調整引当金勘定への繰入限度額（法令101②）	返品率の計算上、被合併法人の実績は考慮しない。
十二	繰り延べたデリバティブ取引等の決済損益額の計上時期等（法令121の5①）	繰り延べられた利益額又は損失額は被合併法人の最終事業年度の益金の額又は損金の額に算入する。
十三	延払基準の方法により経理しなかった場合等の処理（法令125②）	延払基準の方法により繰り延べていた収益の額及び費用の額は、被合併法人の最終事業年度における益金の額及び損金の額に算入する。
十四	適格組織再編成が行われた場合における延払基準の適用（法令128）	
十五	一括償却資産の損金算入（法令133の2④）	被合併法人が有していた一括償却資産の残額（既に損金に算入された額を除く）は、被合併法人の最終事業年度の損金の額に算入する。
十六	資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入（法令139の4⑨）	被合併法人が有していた繰延消費税額等の残額（既に損金に算入された額を除く）は、被合併法人の最終事業年度の損金の額に算入する。
十七	退職給与引当金勘定の取崩し（平成14年法附則8⑤、平成14年法令附則5①⑥）	被合併法人の有する退職給与引当金勘定の金額は、被合併法人の最終事業年度の益金の額に算入する。

(2) 非営利型の一般社団法人又は一般財団法人が、普通法人型の一般社団法人又は一般財団法人を合併法人とする適格合併により消滅した場合

① 合併前累積所得金額又は合併前累積欠損金額の取扱い

被合併法人の合併前累積所得金額又は合併前累積欠損金額に相当する金額は、その適格合併の日の属する事業年度の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（法法64の4②）。

この場合における合併前累積所得金額又は合併前累積欠損金額は、被合併法人の適格合併前の収益事業以外の事業から生じた所得の金額の累積額又は欠損金額の累積額として、適格合併により被合併法人から引継ぎを受けた資産の帳簿価額（「移転資産帳簿価額」という）と適格合併により被合併法人から引継ぎを受けた負債の帳簿価額及びその適格合併に係る利益積立金額の合計額（「移転負債帳簿価額等」という）との大小の場合の区分に応じて、それぞれ次のように計算される（法令131の4②）。

場合の区分	計算式
移転資産帳簿価額が移転負債帳簿価額を超える場合	合併前累積所得金額 ＝移転資産帳簿価額－ 移転負債帳簿価額等
移転負債帳簿価額等が移転資産帳簿価額を超える場合	合併前累積欠損金額 ＝移転負債帳簿価額等 －移転資産帳簿価額

② 被合併法人が移行法人である場合の合併前累積所得金額の調整

上記①の場合において被合併法人が移行法人であるときは、上記6(4)③の規定に準じた取扱いが設けられている。すなわち、被合併法人の適格合併の直前の修正公益目的財産残額と、適格合併に係る移転資産帳

簿価額から移転負債帳簿価額等を控除した金額のいずれか少ない金額について、合併前累積所得金額から控除し、控除しきれない金額があるときはその金額を合併前累積欠損金額とみなす（法法64の4③，法令131の5①四・②，法規27の16の4①）。

なお、この規定の適用に係る申告要件、規定適用後における支出超過額又は収入超過額、公益目的支出の額に係る課税所得計算上の取扱いについては、上記6(4)③と同様である（法法64の4④⑤，法令131の4⑤⑥⑦⑨，法規27の16の4②）。

### ③ 所得税の取扱い

一般社団法人又は一般財団法人は、非営利型法人に該当する場合であっても、別表第一に掲げる公共法人等には該当しない。

したがって、一般社団法人又は一般財団法人が支払いを受ける利子配当等については、所得税が源泉徴収される。

### ④ 消費税の取扱い

一般社団法人又は一般財団法人は別表第三に掲げる法人に該当する。したがって、一般社団法人又は一般財団法人が、課税仕入れを行い、又は課税貨物を保税地域から引き取る場合において、その課税仕入れの日又は課税貨物の保税地域からの引取りの日の属する課税期間において特定収入があり、かつ、次の算式により計算した特定収入割合が5%を超える場合には、特定収入に係る仕入税額控除の特例の規定が適用される（消法60④，消令75③）。なお、簡易課税制度の適用を受ける課税期間について

は、この規定の適用はない。

〈算式〉

$$\text{特定収入割合} = \frac{\text{特定収入の合計額}}{\text{資産の譲渡等の対価の額の合計額} + \text{特定収入の合計額}}$$

## ⑤ 住民税及び事業税の取扱い

### 1 住民税

#### (1) 均等割

一般社団法人及び一般財団法人については、最低税率（道府県民税2万円，市町村民税5万円）で課税される（地法52①・312①）。

#### (2) 法人税割

法人税割の課税標準は、法人税法その他の法人税に関する法令の規定により計算した法人税額とされる（地法23①三四・292①三四）。

したがって、非営利型の一般社団法人及び一般財団法人については収益事業所得課税により算出された法人税額が、普通法人型の一般社団法人及び一般財団法人については全所得課税により課された法人税額が、それぞれ課税標準とされる。

### 2 事業税

法人税の取扱いと同様、非営利型の一般社団法人又は一般財団法人は収益事業所得課税により、普通法人型の一般社団法人又は一般財団法人は全所得課税により、それぞれ課税が行われる（地法72の5①二）。

外形標準課税の適用対象法人及び軽減税率が適用される特別法人には該当しない（地法72の2①一〇・72の24の7⑤）。

## ⑥ 法人に対する寄附者の取扱い

### 1 法人寄附者

特定公益増進法人の範囲には、非営利型の一般社団法人又は一般財団法人は含まれていない（法令77）。したがって、一般社団法人又は一般財団法人に対する寄附金は、原則として指定寄附金及び特定公益増進法人に対する寄附金のいずれにも該当しない寄附金（その他の寄附金）として取り扱われる。

### 2 個人寄附者

#### (1) 寄附金控除

一般社団法人又は一般財団法人に対する寄附金は特定寄附金には該当しないため、個人寄附者における所得税及び住民税の計算上、寄附金控除の適用はない。

#### (2) 国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税

##### ① 非課税承認

非営利型の一般社団法人又は一般財団法人のうち「非営利性が徹底された法人」の要件を満たすものは「特定一般法人」として、当該規定の適用対象法人とされる。

すなわち、居住者がその有する山林（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を、贈与又は遺贈によって法人へ移転した場合に、その移転があったときにその移転時の価額に相当する金額によってその資産の譲渡があったものとみなされる「みなし譲渡」の規定（所法59①一）は、特定一般法人に対する財産

(国外の土地等を除く)の贈与又は遺贈で、次に掲げる要件を満たすことにつき国税庁長官の承認を受けたものについては適用されない(措法40①, 措令25の17⑤⑥)。

イ	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
ロ	その贈与又は遺贈に係る財産又は代替資産が、原則としてその贈与又は遺贈があった日以後2年以内に、その特定一般法人のその贈与又は遺贈に係る公益目的事業の用に直接供され、又は供される見込みであること
ハ	その特定一般法人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特別関係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

## ② 承認の取消しと課税措置

上記①の承認後に一定の事実が生じたときは、国税庁長官は当該承認を取り消すことができる。この場合には、その取消原因となった事由に応じ、贈与者若しくは遺贈者に対して、又は特定一般法人を贈与者若しくは遺贈者とみなして当該法人に対して、それぞれ課税措置が設けられている(措法40②③, 措令25の17⑩⑪⑫⑬⑭⑮)。

贈与又は遺贈をした者に課税	公益法人等に課税
その贈与又は遺贈に係る財産が、贈与又は遺贈があった日から2年以内にその特定一般法人の公益目的事業の用に直接供されなかったこと	その贈与又は遺贈を受けた特定一般法人が、その贈与又は遺贈に係る財産等をその特定一般法人の公益目的事業の用に直接供しなくなったこと
その財産又は代替資産がその贈与又は遺贈を受けた特定一般法人のその公益目的事業の用に直接供される前に、上記①ハの要件を満たさなくなったこと	その財産又は代替資産がその贈与又は遺贈を受けた特定一般法人のその公益目的事業の用に直接供された後に、上記①ハの要件を満たさなくなったこと

## ③ 公益認定を受けた場合

この規定の適用による財産の贈与又は遺贈を受けた特定一般法人が公益認定を受けた場合には、その公益認定を受けた日から1月以内に、一定の事項を記載した書類に、公益認定を受けたことを証する書類を添付し、納税地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出しなければならない(措法40⑩, 措令25の17⑳)。

## ④ 合併等があった場合

合併、解散、公益目的支出計画により行われる寄附によって当該財産等を他の公益法人等に承継等させる場合について、一定の手続きを要件として非課税承認要件を継続させる措置が設けられている(措法40⑥ほか)。

## (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

一般社団法人又は一般財団法人については、その類型にかかわらず、当該規定の適用対象法人とはならない(措法70)。

## § 2 公益社団法人及び公益財団法人の税務

### ポイント

公益社団法人又は公益財団法人は公益法人等として取り扱われる。現行の社団法人又は財団法人と比較すると、①公益を目的とする本来事業が収益事業から除外されたこと、②みなし寄附金の損金算入限度額が拡大されたこと、③特段の手続きを要することなく特定公益増進法人として取り扱われること、の3点は、法人の公益活動の推進を税制面からも強く後押ししたものであると考えられる。

### ① 定義

公益社団法人とは公益認定を受けた一般社団法人をいい、公益財団法人とは公益認定を受けた一般財団法人をいう（公益認定法2一）。

この公益認定は行政庁により行われるが、行政庁は次の区分に応じ、内閣総理大臣又は都道府県知事とされている（公益認定法3・4）。

行政庁	対象となる法人
内閣総理大臣	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 2以上の都道府県の区域内に事務所を設置する法人</li> <li>・ 公益目的事業を2以上の都道府県の区域内において行う旨を定款で定める法人</li> <li>・ 国の事務又は事業と密接な関連を有する公益目的事業を行う法人</li> </ul>
都道府県知事 (その事務所が所在する都道府県)	上記以外の法人

新たな公益法人制度においては「法人格の取得」と「公益性の判断」が分離されることとなったため、公益社団法人又は公益財団法人を設立するという手続きは設けられていない。一般社団法人又は一般財団法人として法人格を取得した後に、公益認定を受けるという手順が求められる。

### ② 法人税の取扱い

#### 1 総則

##### (1) 法人区分

公益社団法人及び公益財団法人は、公益法人等として取り扱われる（法法2六・別表二）。

##### (2) 課税所得の範囲

公益社団法人及び公益財団法人は、各事業年度の所得の金額のうち収益事業から生じた所得の金額に対して、各事業年度の所得に対する法人税が課税される。また、清算所得に対する法人税は課税されない（法法7）。

##### (3) 収益事業

収益事業の定義は上記§1②1(3)と同様であるが、公益社団法人又は公益財団法人が行う公益目的事業については、法人税法上の収益事業に該当しないこととされる（法令5②一）。

公益目的事業とは、学術、技芸、慈善その他の公益に関する一定の種類の実業（公

益認定法別表に規定)であって不特定多数の者の利益の増進に寄与するものをいう(公益認定法2四)。公益社団法人又は公益財団法人は、公益目的事業を行うことを主たる目的とすることが公益認定要件として求められている(公益認定法5一)。

#### (4) 税率

公益社団法人又は公益財団法人について適用される各事業年度の所得に対する法人税は、30%の税率で課税される。ただし、課税所得のうち年800万円以下の金額については、22%の税率が適用される(法法66①②)。

公益法人等としての軽減税率(一律22%)が適用されないのは、収益事業から公益目的事業が除外されたこと及びみなし寄附金について公益目的事業への支出額の特例が設けられたことにより、これらの規定の適用後の課税所得について税率優遇を行う理由が乏しくなったからであると考えられる。

## 2 新たに収益事業を開始した場合

公益社団法人又は公益財団法人が新たに収益事業を開始した場合には、「新たに収益事業を開始した日から同日の属する事業年度終了の日までの期間」が事業年度とみなされる(法法14二十一)。

収益事業開始届出書の提出義務、青色申告の承認申請期限その他届出等の提出期限の取扱いなどは、非営利型の一般社団法人又は一般財団法人の取扱いと同様である(上記§1②3を参照)。

## 3 みなし寄附金

### (1) 制度の概要と趣旨

公益社団法人又は公益財団法人が、収益事業に属する資産のうちから公益目的事業のために支出した金額は、寄附金の額とみなされる(法法37⑤, 法令77の3)。他の公益法人等が「収益事業以外の事業のために支出した金額」と定められるのに対して、公益社団法人又は公益財団法人の場合には支出先が公益目的事業と定められている。

収益事業から公益目的事業に対する支出は、同一法人間で行われる内部振替であって寄附金としての性格を有するものではないが、公益社団法人又は公益財団法人が収益事業を行うのは、その事業から生ずる利益を公益目的事業に充てるためであることから、このような内部振替を寄附金とみなすことにより収益事業に係る所得計算における一定金額の損金算入が認められている。

### (2) 寄附金の損金算入限度額

#### ① 原則

公益社団法人又は公益財団法人が収益事業から支出した寄附金に係る損金算入限度額は、収益事業に係る寄附金支出前の所得金額(別表四仮計)の50%とされる。なお、特定公益増進法人に対する寄附金の特別損金算入限度額の取扱いは適用されない(法法37④)。

#### ② 特例

公益社団法人又は公益財団法人の各事業年度においてみなし寄附金額がある場合において、その事業年度の公益法人特別限度額が上記①の損金算入限度額を超えるときは、公益法人特別限度額に相当する金額を

もって損金算入限度額とされる（法令73の2①）。

公益法人特別限度額とは、その事業年度のその公益目的事業の実施のために必要な金額（みなし寄附金額を限度）をいう。その具体的な計算方法は、次表のように、a. 公益目的事業にかかる経常収支、b. 特定費用準備資金、c. 公益資産取得資金、d. 公益目的保有財産、e. 公益目的事業への繰入金、の5つの要素について、その支出・費用から収入・収益を控除した不足分を求めるように定められている（法規22の6）。すなわちこの取扱いは、公益目的事業の実施に係る不足額を補填するために収益事業から生じた所得から支出する金額について、その全額が損金算入できるように設けられたものと考えられる。

なお、この公益法人特別限度額に関する規定は、確定申告書に公益法人特別限度額とその計算に関する明細の記載がある場合に限り適用され、公益社団法人又は公益財団法人に該当するかどうかの判定は、事業年度終了の時において行われる（法令73の2②③）。

【「公益目的事業の実施のために必要な金額」の計算イメージ】

要素		計算上の取扱い	
a. 経常収支		⊕費用(注1)	⊖収益
b. 特定費用準備資金		⊕増加(注2)	⊖減少
c. 公益資産取得資金		⊕増加(注2)	⊖減少
d. 公益目的保有財産	取得処分	⊕取得	⊖処分
	区分異動	⊕該当	⊖除外
e. 公益目的事業への繰入金		—	⊖繰入(注3)

注1：公益目的保有財産の償却費の額を除く  
 注2：それぞれに定められる積立基準額の範囲に限る  
 注3：収益事業からの繰入は除く

#### 4 申告等

公益社団法人又は公益財団法人が収益事業を行っている場合には、確定申告書の提出義務がある。なお、普通法人でないため中間申告についての規定は適用されない。

収益事業を行っていない場合には、確定申告書の提出義務はない。ただし、事業年度の収入金額の合計額が8,000万円を超えるときは、損益計算書の提出義務がある。

これらの取扱いは、非営利型の一般社団法人又は一般財団法人の取扱いと同様である（上記§1①5(2)参照）。

#### 5 公益認定の取消し

公益社団法人又は公益財団法人について公益認定の取消処分があった場合には、その取消処分があった日以後においては、一般社団法人又は一般財団法人に該当することとなる。

この場合には、当該法人が非営利型法人に該当するか否かにより、それぞれ次のように取り扱われる。

##### (1) 非営利型の一般社団法人又は一般財団法人に該当する場合

公益認定の取消し前後のいずれにおいても公益法人等に該当するため、課税関係に変化は生じない。この場合には、事業年度及び届出について、次のように取り扱う。

##### ① 事業年度

「定款で定めた事業年度開始の日から公益認定の取消しの日の前日までの期間」及び「その公益認定の取消しの日からその事業年度終了の日までの期間」が、それぞれ事業年度とされる（法基通1-2-3）。

公益認定法人又は公益社団法人が公益認定の取消処分を受けた場合には、これらの期間ごとに計算書類等を作成することが規定されており（公益認定法規則50の2①）、税務上も当該期間を事業年度と取り扱うことが明らかにされている。

## ② 届出

公益認定の取消しの処分を受けた公益認定法人又は公益社団法人は、その名称中の公益社団法人又は公益財団法人という文字をそれぞれ一般社団法人又は一般財団法人と変更する定款の変更をしたものとみなされる（公益認定法29⑤）。当該名称の変更、及び公益認定法人から非営利型法人に法人区分の異動（※）があったことについて、異動届出書を速やかに提出することが求められる。

※ 公益法人等という法人区分に異動はないが、異動届出書の記載例においては公益認定法人と非営利型法人は別個に掲げられているため届出事項になると考えられる。

## (2) 普通法人型の一般社団法人又は一般財団法人に該当する場合

公益認定の取消し後は普通法人に該当するため、課税関係に変化が生じることとなる。すなわち、公益社団法人又は公益財団法人についての各事業年度の所得に対する法人税は収益事業から生じた所得について課税されたのに対し、普通法人型の一般社団法人又は一般財団法人については、全ての所得について課税される。このような課税関係の変化に対応させるため、次の規定が設けられている。

### ① みなし事業年度

「その事業年度開始の日から公益認定の

取消しの日の前日までの期間」及び「公益認定の取消しの日からその事業年度終了の日までの期間」がそれぞれ事業年度とみなされる（法法14二十二，法基通1-2-6(1)イ）。

（計算書類等の作成についての規定は上記(1)①と同様であることから、通常の実業年度とも一致すると考えられる。）

### ② 累積所得金額又は累積欠損金額の取扱い

公益認定の取消しにより普通法人に該当することとなった日（以下、移行日）前の収益事業以外の事業から生じた累積所得金額又は累積欠損金額に相当する金額を、移行日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する（法法64の4①）。

この取扱いは、非営利型の一般社団法人又は一般財団法人が非営利型法人の要件のいずれかを満たさなくなった場合と同様である（上記§1②6(4)②を参照）。

### ③ 累積所得金額又は累積欠損金額の調整

公益社団法人又は公益財団法人が保有する公益目的取得財産は、公益事業目的のために用いられるべきものであるから、公益認定の取消しを受けた場合にこれを引き続き保有することは認められない。公益認定の取消しがあった場合には、当該取消しの日から1か月以内に公益目的取得財産残額に相当する財産を類似の事業を目的とする他の公益法人等に贈与する旨を定款で定めることが公益認定要件として求められており（公益認定法5十七）、当該贈与が期限までに行われなかった場合には、行政庁の区分に応じて、国又は都道府県を相手方とする書面による贈与契約が成立したものとみなされる（公益認定法30）。

この贈与による支出の部分は、公益目的のために法人から社外流出することが明らかであるから、普通法人への移行時に課税所得計算に織り込まなくても課税の公平を害するものではない。そこで、累積所得金額又は累積欠損金額の計算においては、公益目的取得財産残額に相当する金額を累積所得金額から控除し（控除しきれない金額は累積欠損金額とみなす）、又は累積欠損金額に加算する特例が設けられている（法64の4③、法令131の5①一・②③）。累積欠損金額についての調整も行われる点が移行法人のケース（上記§1②6(4)③ロ）と異なる。

この取扱いは、原則として確定申告書に金額及びその計算に関する明細の記載があり、かつ、当該金額を証する書類の添付がある場合に限り適用される（法64の4④⑤、法規27の16の4②）。

この場合において、当該財産の贈与に係る契約（成立したとみなされる場合の契約を含む）により金銭その他の資産の贈与により生じた損失の額は、各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されず、寄附金の額にも該当しないものとされる（法令131の4④⑨）。

#### ④ 届出

##### イ 収益事業を行っていない場合

その公益認定の取消しを受けた日以後2月以内に、普通法人又は協同組合等となった旨の届出書に一定の書類を添付し、納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（法150②、法規65②）。

また、青色申告の承認申請、棚卸資産の評価方法の選定、減価償却資産の償却方法の選定等の期限については、その普通法人

に該当することとなった日を基準とする一定の取扱いが設けられている（法122②三四、法令29②三・51②三）。

これらは、収益事業を行っていない非営利型の一般社団法人又は一般財団法人が非営利型法人の要件のいずれかを満たさなくなった場合と同様である（上記§1②6(4)④イを参照）。

##### ロ 収益事業を行っていた場合

公益認定の取消しの処分を受けた公益認定法人又は公益社団法人は、その名称中の公益社団法人又は公益財団法人という文字をそれぞれ一般社団法人又は一般財団法人と変更する定款の変更をしたものとみなされるが（公益認定法29⑤）、当該名称の変更、及び法人区分が非営利型法人から普通法人へと変更が生じたことにつき、異動届出書を速やかに提出することが求められる。

## 6 合併があった場合

公益社団法人又は公益財団法人は、他の公益社団法人又は公益財団法人、一般社団法人又は一般財団法人と合併することができるが、公益社団法人又は公益財団法人が普通法人型の一般社団法人又は一般財団法人との適格合併により消滅した場合には、被合併法人の合併前累積所得金額又は合併前累積欠損金額に相当する金額は、その適格合併の日の属する事業年度の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（法64の4②）。

この合併前累積所得金額又は合併前累積欠損金額については、上記5(2)③の規定に準じた取扱いが設けられている。すなわち、被合併法人の適格合併の直前の公益目的取得財産残額に相当する金額について、合併

前累積所得金額から控除し（控除しきれない金額は合併前累積欠損金額とみなす）、又は合併前累積欠損金額に加算する特例が設けられている（法法64の4③，法令131の5①二・②③）。合併前累積欠損金額についての調整も行われる点が移行法人のケース（上記§1②7(2)②）と異なる。

なお、この規定の適用に係る申告要件、適用後における当該財産の贈与により生じた損失の額に係る課税所得計算上の取扱いについては、上記5(2)③と同様である（法法64の4④⑤，法令131の4④⑨，法規27の16の4②）。

（一般社団法人等の適格合併と適用規定まとめ）

被合併法人 合併法人		一般社団法人 一般財団法人				公益社団法人 公益財団法人
		非営利型		普通法人型		
		移行法人	左以外	移行法人	左以外	
一般社団法人	非営利型	—	—	A	A	—
一般財団法人	普通法人型	C	B	—	—	D
公益社団法人 公益財団法人		—	—	A	A	—

A…適格合併に該当しないものとして一定の規定を適用  
 B…合併前累積所得金額又は合併前累積欠損金額の益金算入又は損金算入  
 C…上記Bの規定 + 合併前累積所得金額についての調整  
 D…上記Bの規定 + 合併前累積所得金額又は合併前累積欠損金額についての調整  
 —…調整規定なし

### ③ 所得税の取扱い

公益社団法人又は公益財団法人は、別表第一に掲げる公共法人等に該当する。したがって、その支払いを受ける利子配当等に

ついては、所得税は源泉徴収されない（所法11・別表一）。

### ④ 消費税の取扱い

公益社団法人又は公益財団法人は別表第三に掲げる法人に該当する。したがって、一般社団法人又は一般財団法人と同様に、簡易課税制度の適用を受ける課税期間を除き、特定収入に係る仕入税額控除の特例の規定が適用される（消法60④，消令75③）。

### ⑤ 住民税及び事業税の取扱い

#### 1 住民税

##### (1) 均等割

公益社団法人又は公益財団法人については、最低税率（道府県民税2万円，市町村民税5万円）で課税される（地法52①・312①）。ただし、博物館の設置又は学術の研究を目的とする公益社団法人又は公益財団法人が収益事業を行わない場合には、非課税とされる（地法25①二・296①二）。

なお、収益事業を行わない公益法人等については、条例による均等割の免除申請制度を設けている自治体もあり、今後の取扱いが注目される。

##### (2) 法人税割

公益社団法人又は公益財団法人については、収益事業所得課税により算出された法人税額が課税標準とされる（地法23①三四・292①三四）。

## 2 事業税

公益社団法人又は公益財団法人については、法人税の取扱いと同様、収益事業所得課税により課税が行われる。なお、外形標準課税の適用対象法人及び軽減税率が適用される特別法人には該当しない（地法72の24の7⑤）。

### ⑥ 法人に対する寄附者の取扱い

#### 1 法人寄附者

公益社団法人又は公益財団法人に対する寄附金は、特定公益増進法人に対する寄附金に該当し、寄附金の損金算入限度額の計算にあたっては、一般の損金算入限度額とは別枠の特別損金算入限度額による損金算入が認められる。ただし、みなし寄附金の適用のある公益法人等については適用されない（法令77）。

特別損金算入限度額は、法人の種別に応じて次の表のとおり計算される（法令77の2、法規22の5・23の3）。

#### 【特別損金算入限度額の計算】

法人の種別		特別損金算入限度額
普通法人、人格のない社団等、協同組合	資本又は出資を有するもの	(資本金等の額×0.25%+所得金額×5%)×1/2
	資本又は出資を有しないもの	所得金額×5%
	非営利型の一般社団法人・一般財団法人、認可地縁団体、管理組合法人、団地管理組合法人、法人である政党等、防災街区整備事業組合、NPO	所得金額×5%

公益法人等	法人(認定NPO法人を除く)、マンション建替組合	
	上記以外の公益法人等(公益社団法人、公益財団法人、学校法人、社会福祉法人、社会医療法人など)	(適用なし)

なお、当該寄附金が一定の要件を満たすと認められることについて財務大臣が指定した寄附金である場合には指定寄附金に該当するため、上記の損金算入限度計算にかかわらずその支出額の全額が損金の額に算入される（法法37③，法令76）。

#### 2 個人寄附者

##### (1) 寄附金控除

###### ① 所得税

公益社団法人又は公益財団法人に対する寄附金は特定寄附金に該当する。したがって、個人寄附者の所得税において寄附金控除（所得控除）の対象となる。

控除額は、次の算式により計算される（所法78②，所令217三）。

$$\text{控除額} = \left( \begin{array}{l} \text{次のいずれか少ない金額} \\ \cdot \text{所得金額の40\%} \\ \cdot \text{特定寄附金の額} \end{array} \right) - 5,000\text{円}$$

###### ② 住民税

公益社団法人又は公益財団法人に対する寄附金で、都道府県又は市区町村が住民の福祉の増進に寄与する寄附金として条例で定めるものについては、住民税（道府県民税，市町村民税）において寄附金控除（税額控除）の対象となる（地法37の2①・314の7①）。

控除額は次の算式により計算される。

イ. 都道府県指定の場合

$$\text{控除額} = \left( \text{寄附金額} - 5,000\text{円} \right) \times 4\%$$

ロ. 市区町村指定の場合

$$\text{控除額} = \left( \text{寄附金額} - 5,000\text{円} \right) \times 6\%$$

※ 都道府県と市区町村両方の指定の場合には計10%が控除額となる。

(2) 国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税

公益社団法人又は公益財団法人は、特定一般法人と同様に当該規定の適用対象法人とされる（取扱いは§1⑥2(2)を参照）。

なお、この規定の適用による財産の贈与又は遺贈を受けた公益社団法人又は公益財団法人が公益認定の取消しの処分を受けた場合には、その処分を受けた日から1月以内に、一定の事項を記載した書類に公益認定の取消処分を受けたことを証する書類等を添えて、納税地の所轄税務署長を経由し

て国税庁長官に提出しなければならない（措令25の17⑳）。この場合において、公益目的取得財産残額に相当する額の財産を他の公益法人等への贈与するときは、一定の手続きを要件として当該財産に係る非課税承認要件を継続させる措置が設けられている（措法40㉘，措令25の17㉙）。

(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、当該取得した財産をその取得後当該相続又は遺贈に係る確定申告書の提出期限までに、公益社団法人又は公益財団法人に贈与をした場合には、当該贈与により当該贈与をした者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場合を除き、当該贈与をした財産の価額は、当該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されない（措法70）。

### § 3 特例民法法人の税務

#### ポイント

現行の社団法人又は財団法人についての課税関係は、新制度に基づく法人への移行登記が完了するまでの間は、基本的には経過措置により従前の取扱いが継続される。したがって、ポイントとなるのは移行時及び移行後の取扱い、並びにこれらを踏まえた移行タイミングの決定にあると考えられる。公益目的事業となる事業が現在は収益事業に該当して課税所得が発生しているときは、速やかな公益認定は法人所得課税を

軽減できるが、その逆に欠損金額が発生して、しかも他の収益事業の所得と相殺される状況なら、その結果も逆となる。

#### ① 定義

(1) 特例民法法人

民法第34条の規定により設立された社団法人及び財団法人は、公益法人制度改革関連3法が施行される平成20年12月1日以降

において、一般社団・財団法人法に定める一般社団法人及び一般財団法人として存続する。これらの法人で、新制度の法人である公益社団法人若しくは一般社団法人、公益財団法人若しくは一般財団法人への移行登記を行っていないものを、それぞれ特例社団法人又は特例財団法人といい、これらを総称して特例民法法人という。

特例民法法人は、移行期間である平成20年12月1日から平成25年11月30日までの間に、公益社団法人若しくは公益財団法人への移行認定の申請、又は一般社団法人若しくは一般財団法人への移行認可の申請を行い、新制度の法人へ移行することができる（整備法44・45）。移行期間内に当該認定又は認可を受けなかった特例民法法人は、その移行期間満了日において解散したものとみなされる（認定又は認可に係る申請があった場合で、同日までに当該申請に係る処分がされないものを除く）（整備法46）。

特例民法法人は、移行期間中においては従来どおり「社団法人」「財団法人」の名称を用いることが可能であり、新制度の法人への移行が完了するまでの間は、引き続き従来の上管官庁（旧主務官庁）による監督が行われるなど、実質的な取扱いは現行と同様である。

## (2) 認可取消社団法人、認可取消財団法人

特例民法法人が、一般社団法人又は一般財団法人への移行申請をして認可を受けた場合において、偽りその他不正の手段によって認可を受けたものであるときは、認可行政庁からその認可を取り消される。この認可取消処分を受けた移行申請法人についても、法律上は特例民法法人とみなして取

り扱われる（整備法131）。

ただし、法人税法上の取扱いは、これらの特例民法法人を認可取消社団法人又は認可取消財団法人としてその他の特例民法法人と区分し、取消処分が行われる前の一般社団法人又は一般財団法人の課税関係を引き続き適用することとしている。

整備法におけるこのような位置づけから、実際にこれらの法人が想定されるケースは稀であると考えられる。そこで本稿においては、認可取消社団法人又は認可取消財団法人を含まない特例民法法人についての取扱いについて述べるものとする。

## ② 法人税の取扱い

### 1 総 則

#### (1) 法人区分

現行の社団法人又は財団法人は別表第二に掲げる公益法人等として取り扱われているが、特例民法法人についても経過措置により公益法人等とみなされ、現行の公益法人等としての取扱いが継続される（法法2六、平成20年法法附則10①）。

#### (2) 課税所得の範囲

各事業年度の所得の金額のうち収益事業から生じた所得の金額に対して、各事業年度の所得に対する法人税が課税される。また、清算所得に対する法人税は課税されない（法法7）。

#### (3) 収益事業

収益事業の定義は上記§1②1(3)と同様である。なお、現行の社団法人又は財団法

人について定められている物品販売業、不動産販売業、不動産貸付業、医療保険業に係る一定の収益事業除外規定については、特例民法法人を公益社団法人又は公益財団法人とみなして従前の取扱いを継続するなどの一定の措置が設けられる（平成20年法令附則4②ほか）。

#### (4) 税 率

各事業年度の所得に対する法人税は、一律22%の税率で課税される（法法66③）。

### 2 みなし寄附金

特例民法法人が、収益事業に属する資産のうちから収益事業以外の事業に支出した金額は、寄附金の額とみなされる（法法37⑤）。

寄附金の損金算入限度額は、収益事業に係る寄附金支出前の所得金額（別表四仮計）の20%であるが、特定公益増進法人に対する寄附金に係る損金算入限度額の計算規定（特別損金算入限度額）の適用はない。この取扱いは、現行の社団法人又は財団法人と同様である。

### 3 申告等

特例民法法人が収益事業を行っている場合には、確定申告書の提出義務がある。なお、普通法人でないため中間申告についての規定は適用されない。

収益事業を行っていない場合には、確定申告書の提出義務はない。ただし、事業年度の収入金額の合計額が8,000万円を超えるときは、収支計算書又は損益計算書の提出義務がある。

これらの取扱いについては、現行の社団法人又は財団法人と同様である。

## 4 新制度の法人への移行

### (1) 公益社団法人又は公益財団法人へ移行した場合

特例民法法人が行政庁から公益社団法人又は公益財団法人への移行の認定を受けたときは、その主たる事務所の所在地においては2週間以内に、その従たる事務所の所在地においては3週間以内に、特例民法法人については解散の登記をし、名称の変更後の公益社団法人又は公益財団法人について設立の登記が行われる（整備法106）。

この場合には、事業年度及び届出について、次のように取り扱う。

#### ① 事業年度

「その事業年度開始の日から移行の登記をした日の前日までの期間」及び「その移行の登記をした日からその事業年度終了の日までの期間」をそれぞれ事業年度として取り扱う（法基通 経過取扱い(1)）。

公益社団法人又は公益財団法人への移行の認定の申請をする特例民法法人は、計算書類（貸借対照表及び損益計算書）等の作成にあたって事業年度を設けなければならない、移行の登記をしたときは、当該登記をした日の前日を事業年度の末日とするよう定めるものとされている（整備法60①、整備法規則2）。

#### ② 届 出

公益社団法人又は公益財団法人への名称変更、及び特例民法法人から公益認定法人への法人区分の変更について、異動届出書を速やかに提出することが求められる。

### (2) 非営利型の一般社団法人又は一般財団法人へ移行した場合

特例民法法人が行政庁の認可を受けて一

一般社団法人若しくは一般財団法人への移行をした場合において、非営利型法人の要件のすべてを満たす場合には、移行認可の前後のいずれにおいても公益法人等に該当し、課税所得の範囲に変更は生じない。

この場合には、事業年度及び届出について、次のように取り扱う。

#### ① 事業年度

「その事業年度開始の日から移行の登記をした日の前日までの期間」及び「その移行の登記をした日からその事業年度終了の日までの期間」をそれぞれ事業年度として取り扱う（法基通 経過的取扱い(1)）。

一般社団法人又は一般財団法人への移行の認可の申請をする特例民法法人についても、公益社団法人又は公益財団法人への移行の認定の申請をする場合と同様の計算書類等の作成に関する取扱いが設けられている（整備法60①，整備法規則2）。

#### ② 届出

一般社団法人又は一般財団法人への名称変更，及び特例民法法人から非営利型法人への法人区分の変更について，異動届出書を速やかに提出することが求められる。

#### (3) 普通法人型の一般社団法人又は一般財団法人へ移行した場合

特例民法法人が行政庁の認可を受けて一般社団法人若しくは一般財団法人への移行をした場合において、非営利型法人の要件のいずれかを満たさないときは、移行認可後は普通法人に該当するため、課税関係に変化が生じることとなる。

すなわち、特例民法法人は収益事業から生じた所得についてのみ各事業年度の所得に対する法人税が課税されるが、普通法人

型の一般社団法人又は一般財団法人は、全ての所得について課税される。

このような課税関係の変化に対応させるため、次の規定が設けられている。

#### ① 事業年度

上記(2)①と同様である。

#### ② 累積所得金額又は累積欠損金額の取扱い

その普通法人に該当することとなった日（以下、移行日）前の収益事業以外の事業から生じた累積所得金額又は累積欠損金額に相当する金額を、移行日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

この取扱いは、上記§1②6(4)②と同様である。

#### ③ 移行法人に係る累積所得金額の調整

特例民法法人が普通法人である移行法人に該当することとなった場合には、非営利型の一般社団法人又は一般財団法人で移行法人であるものが普通法人に該当する場合と同様に、累積所得金額の計算について公益目的財産残額を考慮した調整計算が行われるものと考えられる（法法64の4①③ほか）。

#### ④ 届出

##### イ 収益事業を行っていない場合

その移行の登記をした日から2月以内に、普通法人又は協同組合等となった旨の届出書に一定の書類を添付し、納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（法法150②，法規65②）。

また、青色申告の承認申請、棚卸資産の評価方法の選定、減価償却資産の償却方法の選定等の期限については、移行の登記をした日を基準とする一定の取扱いが設けられている（法法122②三四，法令29②三・51②三）。

これらは、収益事業を行っていない非営利型の一般社団法人又は一般財団法人が非営利型法人の要件のいずれかを満たさなくなった場合と同様である（上記§1②6(4)④イを参照）。

ロ 収益事業を行っていた場合

一般社団法人又は一般財団法人への名称変更、及び特例民法法人から非営利型法人への法人区分の変更について、異動届出書を速やかに提出することが求められる。

## 5 合併があった場合

特例民法法人は、他の特例民法法人を相手方とする吸収合併のみ行うことができる（整備法66，一般社団・財団法人法242）。

新制度の法人である一般社団法人又は一般財団法人を相手方とする合併はできないことから、上記§1②7及び§2②6で掲げた法人区分の異なる合併についての規定が適用されるケースはないと考えられる。

## ③ 所得税の取扱い

現行の社団法人又は財団法人は別表第一に掲げる公共法人等として取り扱われているが、特例民法法人についても経過措置により公共法人等とみなされる（平成20年所法附則8）。

したがって、特例民法法人がその支払いを受ける利子配当等については、現行の取扱いと同様、所得税は源泉徴収されない（所法11）。

## ④ 消費税法上の取扱い

特例民法法人は、現行の社団法人又は財

団法人の取扱いと同様、別表第三に掲げる法人に該当する（平成20年消法附則28）。

したがって、特例民法法人についても、簡易課税制度の適用を受ける課税期間を除き、特定収入に係る仕入税額控除の特例の規定が適用される（消法60④，消令75③）。

## ⑤ 住民税及び事業税の取扱い

### 1 住民税

#### (1) 均等割

特例民法法人については、従来と同様、最低税率（県民税2万円，市町村民税5万円）で課税される（地法52①，312①）。

なお、収益事業を行わない公益法人等については条例による均等割の免除申請制度を設けている自治体もあり、当該制度の適用を受けている社団法人又は財団法人も多いと思われることから、今後の取扱いが注目される。

#### (2) 法人税割

特例民法法人については、現行の社団法人又は財団法人と同様、収益事業所得課税により算出された法人税額が課税標準とされる（地法23①三四・292①三四）。

### 2 事業税

法人税の取扱いと同様、収益事業所得課税により課税が行われる。なお、外形標準課税の適用対象法人及び軽減税率が適用される特別法人には該当しない（地法72の24の7⑤）。

## ⑥ 法人に対する寄附者の取扱い

### 1 法人寄附者

社団法人又は財団法人で一定の要件を満たすものが主務大臣から認定を受けることにより特定公益増進法人に該当することとなる規定は削除されることとなるが（法令77①二・三）、経過措置によりこれらの法人については新制度の法人へ移行登記日までの間は従前の規定が効力を有する（平成20年法令附則12②）。

したがって、特例民法法人については、従前どおり主務大臣から特定公益増進法人の認定を受けることが可能であり、当該認定を受けた法人に対して支出される寄附金については特定公益増進法人に対する寄附金に該当する（特別損金算入限度額の計算は、上記§2⑥1を参照）。

### 2 個人寄附者

#### (1) 寄附金控除

特例民法法人で特定公益増進法人の認定を受けているものに対する寄附金は特定寄附金に該当し、個人寄附者の所得税においては寄附金控除の適用がある（所法78②、平成20年所令附則13②）。

よって、住民税においても、都道府県又は市区町村が住民の福祉の増進に寄与する寄附金として条例で定めるものに該当するものについては、寄附金控除（税額控除）の対象になると考えられる（地法37の2①・314の7①）。

（それぞれの控除額の計算は、上記§2⑥2(1)を参照。）

#### (2) 国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税

現行の社団法人又は財団法人の取扱いを受けて、特例民法法人についても当該規定の適用対象法人に該当するものとする経過措置が設けられている（措法40①、平成20年措法附則50③）（取扱いは§1⑥2(2)を参照）。

なお、この規定の適用による財産の贈与又は遺贈を受けた特例民法法人が、公益社団法人又は公益財団法人の移行認定を受けた場合又は一般社団法人又は一般財団法人への移行認可を受けた場合には、当該認定又は認可を受けた日から1月以内に、一定の事項を記載した書類に認定又は認可を受けたことを証する書類等を添付して、納税地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出しなければならない（平成20年措法附則50③、平成20年措令附則30①②）。

#### (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

特定の事業を目的とする社団法人又は財団法人で、適正な運営がなされていることその他一定の要件を満たすことにつき主務官庁の認定を受け、かつ、当該認定期間を経過していないものについては、当該規定の適用対象法人とされている。

これらの社団法人又は財団法人については、新制度の法人への移行登記日までの間は引き続き適用対象法人とする経過措置が設けられるほか、新制度の法人への移行に際して移行法人となった場合についても、当該財産を公益目的支出計画に定めたとともに従って公益目的事業の用に供している場合等については、適用除外事由に該当しないこととされる（平成20年措令附則57）。