



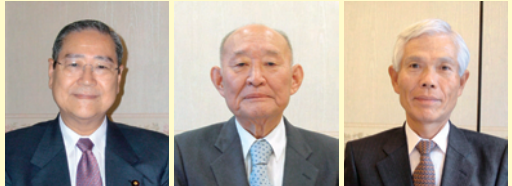
# 税経通信

2009  
2

## 特別鼎談

# 平成21年度 税制改正を めぐって

自由民主党  
VS  
民主党



自由民主党税制調査会顧問  
**野田 毅**

民主党最高顧問  
**藤井 裕久**

日本総合研究所理事長  
**薄井 信明**

### 巻頭言・巻頭論文

判例評釈 神奈川県企業税条例事件第一審判決の検討／金子 宏  
「平成21年度の税制改正に関する答申」について／水野 忠恒  
1位電気こたつ，2位湯たんぽ／渡辺 裕泰

### 特集

## 源泉所得税を巡る グレーゾーン

報酬・料金／現物給与／給与・賞与等人件費／退職金・年金  
／国際源泉／源泉税調査への準備

## 粉飾決算・経理不正 と会計・法務・税務

粉飾決算の事例と見分け方／会計士の役割／税理士の役割／  
更正後の税務実務／租税通脱に係る法律上の責任

### 新通達解説

法人税基本通達等の一部改正に  
ついて(上)／二摩 真矢

### 特別解説

新しい公益法人制度の発足と  
公益認定等の申請等について  
／堺井 啓公

### 論文

2大政党の税制改正案・  
政策決定プロセスの比較検討  
／大石 敬

別冊  
付録

平成20年分 所得税の確定申告のてびき……小田 満  
税務法令通達月報 (21年度税制改正大綱，中期プログラム ほか)

税務経理協会

# 公益法人の 課税実務

短期集中  
連載

第2回

菊地 亮

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

公益法人の設立・運営に関する税務・会計等におけるコンサルティング業務を中心として、新公益法人制度改革に対応するための各種コンサルティング業務にも従事。

## 公益社団法人等の課税関係について

### はじめに

公益法人制度改革による公益法人関連三法（『一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（以下「一般法」）』、『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施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（以下「整備法」）』が、ついに平成20年12月1日より施行された。これにより従来の民法法人（社団法人・財団法人）は、特例民法法人として、法施行日から5年後の平成25年11月30日までに、公益目的事業を行うことを主たる目的とした「公益社団法人又は公益財団法人（以下「公益社団法人等」）」への移行認定を申請するか、必ずしも公益事業を行うことを目的としない「一般社団法人又は一般財団法人（以下「一般社団法人等」）」への移行認可を申請するか、の選択をしなければならず、何もしない場合には解散となる。

前回は、特例民法法人が一般社団法人等へ移行する場合の税務上の取扱いについて取り上げた。本稿では新制度における公益社団法人等に関する課税の概要、移行時の課税関係、

公益認定を取り消された場合の課税関係、新制度における法人のうち公益社団法人等にのみ認められている「みなし寄附金」の制度について解説する。

### 1 公益社団法人等の課税

新制度の法人類型である公益社団法人等は、法人税法上、「公益法人等」として別表第二に掲げられ、従来の民法法人と同様に収益事業課税やみなし寄附金といった課税上の優遇制度の適用を受けることが可能である。また、従来の民法法人においては、公益事業であっても税務上の特掲事業に該当するものであれば、収益事業として課税の対象となっていたが、新制度においては、公益社団法人等が行う「公益目的事業」は税務上の収益事業から除かれることとなったため、公益認定法上の公益目的事業に該当する事業については、たとえ特掲事業に該当するものであっても課税の対象とはならない（法人税法施行令5一）。

なお、税率については、従来の民法法人においては、一律22%の軽減税率が適用されていたが、公益社団法人等においては、年800万円超の部分については30%の税率により課税される。一般社団法人等を含め、それぞれ

の類型による課税所得の範囲等を示すと、以下のとおりである。

	公益社団法人等	一般社団法人等	
		非営利型法人	普通法人
課税範囲	収益事業課税( 1 )	収益事業課税	全所得課税
税率	30% ( 2 )	30% ( 2 )	30% ( 2 )
「みなし寄附金」の適用	あり	なし	なし

( 1 ) 税務上の特掲事業に該当するものであっても公益目的事業に該当するものは課税の範囲から除かれる。

( 2 ) 年800万円以下の部分については22%

## 2 公益社団法人等へ移行した場合

### (1) 課税関係

特例民法法人が公益社団法人等へ移行した場合には、いずれも収益事業課税という点では課税所得の範囲に変更はないため、特段の課税関係は発生しない。

### (2) 事業年度

特例民法法人が公益社団法人等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週間以内に特例民法法人の解散の登記及び公益社団法人等の設立の登記をしなければならない(整備法106)。この場合の事業年度は「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」と「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」となる(法人税基本通達、平成20年7月2日付課法2-5による改正に伴う経過的取扱い(1))。

## 3 公益認定の取消しがあった場合

公益社団法人等について、公益認定の取消しがあった場合には、その法人は一般社団法人等に該当することとなる。一般社団法人等

は前回解説したように、税務上は「非営利型法人」とそれ以外の「普通法人」とに区分され、そのいずれに該当するかにより課税関係が異なる。

### (1) 非営利型の一般社団法人等に該当する場合

#### 課税関係

公益社団法人等が非営利型法人である一般社団法人等に該当することとなった場合には、いずれも収益事業課税という点では課税所得の範囲に変更はないため、下記(2)の累積所得金額の益金算入などの課税関係は生じない。

#### 事業年度

公益社団法人等が非営利型法人である一般社団法人等に該当することとなった場合の事業年度は、「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」と「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」となる(法人税基本通達1-2-3(2))。

### (2) 普通法人型の一般社団法人等に該当する場合

#### 課税関係

公益社団法人等が普通法人型の一般社団法人等に該当することとなった場合には、課税所得の範囲が収益事業課税から

全所得課税へと変わることになるため、それまで公益社団法人等であった期間に、収益事業課税等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が行われる。

累積所得金額の益金算入及び累積欠損金額の損金算入

公益社団法人等が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場合には、その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所得の金額の累積額（以下「累積所得金額」）又は当該移行日前の収益事業以外の事業から生じた欠損金額の累積額（以下「累積欠損金額」）に相当する金額は、当該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（法人税法64の4）。

累積所得金額とは移行日における資産の帳簿価額が負債の帳簿価額及び利益積立金額の合計額を超える場合におけるその超える部分の金額をいい、累積欠損金額とは移行日における負債の帳簿価額及び利益積立金額の合計額が資産の帳簿価額を超える場合におけるその超える部分

益金算入額(累積所得金額 - 調整額) =

$$\boxed{\text{移行日における資産の帳簿価額}} - \left( \boxed{\text{移行日における負債の帳簿価額}} + \boxed{\text{移行日における利益積立金額}} \right) - \boxed{\text{公益目的取得財産残額}}$$

損金算入額(累積欠損金額 + 調整額) =

$$\left( \boxed{\text{移行日における負債の帳簿価額}} + \boxed{\text{移行日における利益積立金額}} \right) - \boxed{\text{移行日における資産の帳簿価額}} + \boxed{\text{公益目的取得財産残額}}$$

なお、上記の調整計算の規定の適用を受けた場合において、公益認定基準における定款の定め（公益認定法5十七）に従い成立した契約（公益目的取得財産残額に相当する額の財産の贈与に係る契約）により、金銭その他の資産の贈与をしたときは、その贈与により生じた損失の額は、その法人の各事業年度の所得の

の金額をいう（法人税法施行令131の4）。

なお、公益社団法人等が公益認定の取消しを受けた場合には、その取消しの日から1か月以内に公益目的取得財産残額に相当する額の財産を、類似の事業を目的とする他の公益法人等又は国若しくは地方公共団体に贈与する旨を定款に定めることとなっており（公益認定法5十七）、公益目的のため一定の支出が発生することになることから、一定の調整計算の規定が設けられている。すなわち、移行日における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ことができる（法人税法64の4、法人税法施行令131の5一）。この規定は、税務署長においてやむを得ない事情があると認める場合を除き、確定申告書にその金額及びその計算に関する明細の記載があり、かつ、一定の書類の添付がある場合に限り適用される（法人税法64の4）。

上記の取扱いを算式で示すと、以下のとおりである。

金額の計算上、損金の額に算入しない（法人税法施行令131の5）。

みなし事業年度

公益社団法人等が普通法人型の一般社団法人等に該当することとなった場合には、「その事業年度開始の日から公益認定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」を、それぞれ事業年度とみなす（法人税法14二十二、法人税基本通達 1 - 2 - 6(1)イ）。

ることとなった場合において、調整計算を適用したときの別表十四（六）の記載例については、以下のとおりである。

【前提数値】

- (3) 別表十四(六)の記載例  
 公益認定の取消しに伴い、全所得課税である普通法人型の一般社団法人等に該当す

・ 資産の額	100,000千円
・ 負債の額	25,000千円
・ 利益積立金額	15,000千円

公益法人等が普通法人に移行する場合等の累積所得金額又は累積欠損金額の益金又は損金算入等に関する明細書

事業年度 又は連結 事業年度	法人名
----------------------	-----

別表十四(六)

I 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場合等の累積所得金額又は累積欠損金額の益金又は損金算入に関する明細書

移行日又は適格合併の日	1	簿価純資産価額 (2)-(3)+(4)	5	円 60,000,000	
資産の帳簿価額	2	100,000,000	公益目的取得財産残額	6	円 55,000,000
負債の帳簿価額	3	25,000,000	累積所得金額の益金算入額 (5)-(6) (マイナスの場合は0)	7	5,000,000
利益積立金額	4	15,000,000	累積欠損金額の損金算入額 (6)-(5) (マイナスの場合は0)	8	

II 移行法人が普通法人に該当することとなった場合等の累積所得金額又は累積欠損金額の益金又は損金算入等に関する明細書

移行日又は適格合併の日	9	型	当初調整公益目的財産残額又は 期首調整公益目的財産残額 (20又は(前期の25))	23	円
資産の帳簿価額	10	期	当期における公益目的支出の額	24	
負債の帳簿価額	11	繰	同上のうち損金不算入額	25	
利益積立金額	12	越	過年度において損金不算入とされ た公益目的支出の額のうち当期 認可額	26	
簿価純資産価額 (10)-(11)+(12)	13	調	調整後の当期公益目的支出の額 (24-(25)+(26))	27	
当初調整公益目的 財産残額の 計算	修正公益目的 財産残額	公 益 目 的 財 産 残 額 の 計 算	当期における実施事業収入の額	28	
	公益目的收支差額の収入 超過額		同上のうち益金不算入額	29	
	時価評価損の額		過年度において益金不算入とされ た実施事業収入の額のうち当期 加算額	30	
	時価評価益の額		調整後の当期実施事業収入の額 (28-(29)+(30))	31	
	修正公益目的財産残額 (14)+(15)+(16)-(17) (マイナスの場合は0)		差引 (27)-(31) (マイナスの場合は0)	32	
簿価純資産価額 (13)	19	残	当期における損金不算入額 (23)と(25)のうち少ない金額	33	
当初調整公益目的財産残額 (18)と(19)のうち少ない金額	20	額	当期における益金不算入額 (31)-(27) (マイナスの場合は0)	34	
累積所得金額の益金算入額 (13)-(20) (マイナスの場合は0)	21	計	期末調整公益目的財産残額 (23)-(24)+(28) (マイナスの場合は0)	35	
累積欠損金額の損金算入額 (20)-(13) (マイナスの場合は0)	22	算			

平二十・十一・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

・公益目的取得財産残額 55,000千円  
 当事例では、累積所得金額(100,000千円 - (25,000千円 + 15,000千円) = 60,000千円)から、公益目的取得財産残額(55,000千円)を差し引いた金額(5,000千円)が益金に算入される(7欄)。

新制度においても公益社団法人等については「みなし寄附金」の規定が適用される。すなわち、収益事業から公益目的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とみなされる(法人税法37条, 法人税法施行令77の3)。

## 4 みなし寄附金

### (1) 概要

従来、公益法人等に対する優遇規定として、収益事業から収益事業以外の事業へ支出した金額については、同一法人内の資産の振替えではあるものの、他の法人への寄附金支出とみなして一定の金額を損金算入することができる、いわゆる「みなし寄附金」の制度が設けられていた。

### (2) 損金算入限度額の計算方法

公益社団法人等が収益事業から支出した寄附金の損金算入限度額は「寄附金支出前所得金額の50%〔法人税法施行令73条三イ〕であるが、「みなし寄附金」がある場合の特例として、「公益法人特別限度額」がの金額を超えるときは、損金算入限度額はの金額とされる(法人税法施行令73の2)。

公益法人等における寄附金の損金算入限度額 $\left. \begin{array}{l} \text{寄附金支出前所得金額} \times 50\% \\ \text{公益法人特別限度額} \end{array} \right\} \text{いずれか多い金額}$
--

「公益法人特別限度額」は次の(ア)に掲げる金額から(イ)に掲げる金額を控除した金額により計算される(法人税法施行規則22の6)。

#### (ア) 次に掲げる金額の合計額

- (a) その事業年度の公益目的事業に係る経常費用の額から公益目的保有財産の償却費の額を控除した金額
- (b) 特定費用準備資金の当期積立額(特定費用準備資金当期積立基準額(1)を限度)
- (c) 公益資産取得資金の当期増加額(公益資産取得資金当期積立基準額(2)を限度)
- (d) その事業年度に取得又は公益目的事業用とした公益目的保有財産の額
- (イ) 次に掲げる金額の合計額に公益目的事業以外の事業(収益事業を除く)から公益目的事業への繰入額を加算した金額
- (e) その事業年度の公益目的事業に係る

#### 経常収益の額

- (f) 特定費用準備資金の当期取崩額
- (g) 公益資産取得資金の当期減少額
- (h) その事業年度における公益目的保有財産の処分額及び公益目的保有財産以外の財産への振替額
- (1) 特定費用準備資金当期積立基準額  

$$(a) - (b) \times \frac{\text{当該事業年度の月数}}{\text{当該事業年度開始の日から積立期間の末日までの月数}}$$
  - (a) その事業年度終了の時ににおける特定費用準備資金に係る積立限度額(当該資金の目的である活動の実施に要する費用の額として必要な最低額)
  - (b) 特定費用準備資金につき、その事業年度前の各事業年度の公益目的事業費率の計算上公益目的事業に係る費用額に算入された金額の合計額(控除された金額がある場合には当該控除され

た金額の合計額を控除した額)  
 ( 2 ) 公益資産取得資金当期積立基準額

$$\{(c) - (d)\} \times \frac{\text{当該事業年度の月数}}{\text{当該事業年度開始の日から積立期間の末日までの月数}}$$

(c) その事業年度終了の時ににおける公益資産取得資金に係る当該特定の財産の取得に要する支出の額の最低額のうち公益目的保有財産に係る部分の額

(d) その事業年度の前事業年度終了の時ににおける当該公益資産取得資金の額

(3) 別表十四(ニ)、付表の記載例

みなし寄附金の適用を受ける場合の別表十四(ニ)及び別表十四(ニ)付表の記載例については、以下のとおりである。

【前提数値】

- ・事業年度      × 1年4月1日  
                             ~ × 2年3月31日
- ・所得金額仮計                      10,000千円

- ・みなし寄附金額                      50,000千円
- ・公益目的事業関係
  - ・経常収益                              100,000千円
  - ・経常費用                              144,000千円
- ・特定費用準備資金関係
  - ・ × 3年9月30までに総額90,000千円を積立
  - ・当期積立額                              40,000千円
  - ・前期末までの積立額                  15,000千円
- ・公益目的保有財産関係
  - ・当期取得額                              10,000千円
  - ・当期償却額                              4,000千円
  - ・当期における処分等はなし

当事例では、原則的な損金算入限度額は30,000千円(別表十四(ニ)31欄)となるが、公益法人特別限度額の計算により損金算入限度額が50,000千円(別表十四(ニ)付表3欄)となるため、損金不算入額は発生しない。



別表十四(二) 平成二十二年・一以後終了事業年度分

寄附金の損金算入に関する明細書

事業年度	法人名
------	-----

公益法人等以外の法人の場合							公益法人等の場合						
一般寄附金の損金算入限度額の計算	支出した寄附金の額	指定寄附金等の金額 (41の計)	1	円	損金算入限度額の計算	支出した寄附金の額	指定寄附金等の金額 (41の計)	25	円				
		特定公益増進法人等に対する寄附金額 (42の計)	2				長期給付事業への繰入利子額	26					
		その他の寄附金額	3				その他の寄附金額	27	50,000,000				
		計 (1)+(2)+(3)	4				計 (25)+(26)+(27)	28	50,000,000				
		連結法人間の寄附金額	5				所得金額仮計 (別表四「22の①」)	29	10,000,000				
		計 (4)+(5)	6				寄附金支出前所得金額 (28)+(29) (マイナスの場合は0)	30	60,000,000				
		所得金額仮計 (別表四「22の①」)	7				同上の20又は50 100 相当額	31	30,000,000				
		寄附金支出前所得金額 (6)+(7) (マイナスの場合は0)	8				公益増進法人又は公益財団法人の公益法人特別限額 (別表十四(二)付表「3」)	32	50,000,000				
		同上の2.5 100 相当額	9					長期給付事業を行う非営利組合等の損金算入限度額 (28と29のうち多い金額)又は(30と31のうち多い金額)	33				
		期末の資本金等の額 (別表五「一」「36の④」) (マイナスの場合は0)	10				損金算入限度額 ①、②のうち多い金額又は(30と31のうち多い金額)	34	50,000,000				
		同上の月数換算額 $10 \times 12$	11				指定寄附金等の金額 (1)	35					
		同上の2.5 1,000 相当額	12				国外関連者に対する寄附金額 ④の寄附金額のうち同上の寄附金以外の寄附金額 (4)-(9)	36					
		一般寄附金の損金算入限度額 (9)+(12) $\times \frac{1}{2}$	13				損金不算入額	同上のうち損金の額に算入されない金額 (20)-(9)又は(35)-(17)-(18)	37	50,000,000			
		寄附金支出前所得金額の $\frac{5}{100}$ 相当額 (8) $\times \frac{5}{100}$	14					国外関連者に対する寄附金額 (9)	38	0			
		期末の資本金等の額の月数換算額の $\frac{2.5}{1,000}$ 相当額 (10)	15				連結法人間の寄附金額 (5)	39					
		特定公益増進法人等に対する寄附金の特別損金算入限度額 (14)+(15) $\times \frac{1}{2}$	16				計 (21)+(22)+(23)	40	0				
		特定公益増進法人等に対する寄附金の損金算入額 (12)と(16)若しくは(14)又は(15)若しくは(16)のうち少ない金額)	17				指定寄附金等に関する明細						
	指定寄附金等の金額 (1)	18			寄附した日	寄附先	告示番号	寄附金の使途	寄附金額 41				
	国外関連者に対する寄附金額 ④の寄附金額のうち同上の寄附金以外の寄附金額 (4)-(9)	19							円				
	同上のうち損金の額に算入されない金額 (20)-(9)又は(35)-(17)-(18)	20			計								
	国外関連者に対する寄附金額 (9)	21			特定公益増進法人、認定特定非営利活動法人若しくは特定地域雇用会社若しくは特定地域雇用等促進法人に対する寄附金又は認定特定公益信託に対する支出金の明細								
	連結法人間の寄附金額 (5)	22			寄附した日又は支出した日	寄附先又は受託者	所在地	寄附金の使途又は認定特定公益信託の名称	寄附金額又は支出金額 42				
	計 (21)+(22)+(23)	24							円				
	指定寄附金等に関する明細					その他の寄附金のうち特定公益信託（認定特定公益信託を除く。）に対する支出金の明細							
	寄附した日	寄附先	告示番号	寄附金の使途	寄附金額	計							
						支出した日							
						受託者	所在地	特定公益信託の名称	支出金額				
									円				

公益社団法人又は公益財団法人の寄附金の公益法人特別限度額の計算に関する明細書

事年	業度	法人名
----	----	-----

別表十四(二)付表 平二十・十二・一以後終了事業年度分

みなし寄附金額	1	50,000,000	円	公益法人特別限度額	3	50,000,000	円
公益目的事業実施必要額 (10)-(17)	2	80,000,000		(1)と(2)のうち少ない金額			
公益目的事業実施必要額の計算							
当期の公益目的事業に係る費用の額	4	144,000,000	円	当期の公益目的事業に係る経常収益の額	11	100,000,000	円
同上のうち公益目的保有財産の償却費の額	5	4,000,000		公益目的事業に係る特定費用準備資金減少額 (22の計)	12		
公益目的事業に係る特定費用準備資金増加額のうち当期積立基準額を超えない部分の金額 (30の計)	6	30,000,000		公益資産取得資金減少額 (35の計)	13		
公益資産取得資金増加額のうち当期積立基準額を超えない部分の金額 (42の計)	7			公益目的保有財産処分収入額	14		
公益目的保有財産取得支出額	8	10,000,000		公益目的保有財産以外の財産とした公益目的保有財産の額	15		
公益目的保有財産とした公益目的保有財産以外の財産の額	9			公益目的事業以外の事業(収益事業を除く。)から公益目的事業へ繰り入れた金額 計 (11)+(12)+(13)+(14)+(15)+(16)	17	100,000,000	円
差引計 (4)-(5)+(6)+(7)+(8)+(9)	10	180,000,000					
公益目的事業に係る特定費用準備資金の明細及び当期増加額のうち当期積立基準額を超えない部分の金額の計算							
特定費用準備資金の目的である活動の内容	18						計
特定費用準備資金の積立期間の末日	19	X 3・9・30					
当期積立額	20	40,000,000	円				
当期取崩額	21						
当期減少額 (21)-(20) (マイナスの場合は0)	22	①		②		③	①+②+③ 円
当期増加額 (20)-(21) (マイナスの場合は0)	23	40,000,000					
当期末における積立限度額	24	90,000,000					
前期までに積み立てた金額	25	15,000,000					
前期までに取崩した金額	26						
前期末積立累計額控除後の積立限度額 (24)-(25)-(26) (マイナスの場合は0)	27	75,000,000					
当該事業年度の月数	28	12/30					
当該事業年度開始の日から積立期間の末日までの月数	28						
当期積立基準額 (27) × (28)	29	30,000,000	円				
当期増加額のうち当期積立基準額を超えない部分の金額 (23)と(29)のうち少ない金額	30	④ 30,000,000		⑤		⑥	④+⑤+⑥ 30,000,000
公益資産取得資金の明細及び当期増加額のうち当期積立基準額を超えない部分の金額の計算							
資産取得資金の対象となる資産の名称及び資産取得資金の目的	31						計
資産取得資金の積立期間の末日	32						
当期末公益資産取得資金額	33		円		円		円
前期末公益資産取得資金額	34						
当期減少額 (34)-(33) (マイナスの場合は0)	35	⑦		⑧		⑨	⑦+⑧+⑨ 円
当期増加額 (33)-(34) (マイナスの場合は0)	36						
当期末における対象資産の取得に要する支出の額の最低額(公益目的保有財産に係る部分の額に限る。)	37						
前期末公益資産取得資金額	38						
前期末公益資産取得資金額控除後の最低額 (37)-(38) (マイナスの場合は0)	39						
当該事業年度の月数	40						
当該事業年度開始の日から積立期間の末日までの月数	40						
当期積立基準額 (39) × (40)	41		円			円	円
当期増加額のうち当期積立基準額を超えない部分の金額 (36)と(41)のうち少ない金額	42	⑩		⑪		⑫	⑩+⑪+⑫