

公益法人

阿比留 亮

EY税理士法人 シニアマネージャー 税理士

公益社団法人及び公益財団法人に対する法人税課税については、普通法人のように全所得課税が行われるのではなく、収益事業に対してのみ課税が行われること、公益認定法上の公益目的事業が収益事業の範囲から除外されること、みなし寄附金の制度が設けられていることが大きな特徴である。

また、消費税について特定収入に係る仕入税額控除の特例制度が設けられていることなどにも留意する必要がある。

平成20年12月1日に、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」「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」という)」「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」の公益法人制度改革関連3法が施行された。

公益法人制度改革関連3法による公益法人制度の抜本的な改正を受け、公益法人税制についても平成20年度税制改正により大きく改正が行われている。

本稿では、新公益法人制度において公益認定を受けて公益性が付与された公益社団法人及び公益財団法人(以下、「公益社団法人等」という)に対する課税上の取扱いについて概要を解説する。

Contents

- I. 法人税の取扱い
- II. 所得税の取扱い
- III. 消費税の取扱い
- IV. 住民税及び事業税の取扱い

I. 法人税の取扱い

1. 総則

(1) 法人区分及び課税所得の範囲

公益社団法人等は、法人税法上の公益法人等に該当する(法法2六、別表二)。

また、公益社団法人等は、各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得について、各事業年度の所得に対する法人税が課される。

法人税法上の収益事業の範囲は、販売業、製造業その他の政令で定める34業種の事業で、継続して事業場を設けて行われるものである(法法2十三)。

法人税法	収益事業以外の事業		収益事業
		(課税範囲 から除外)	課税範囲
公益認定法	収益事業・共益事業	公益目的事業	収益事業

なお、公益社団法人等が上記の法人税法上の収益事業に該当する事業を行う場合であっても、当該事業が公益認定法上の公益目的事業に該当する場合には、収益事業から除外されることとされており(法令5二)、課税所得の範囲は、上記図のとおりとなる。

(2)税率

公益社団法人等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、23.9%である。ただし、各事業年度の所得のうち年800万円以下の金額については、19%の税率が適用される(法法66①②)。

また、平成26年10月1日以後に開始する事業年度については、基準法人税額に4.4%の税率を乗じて計算した金額が地方法人税として課税されることとなる。

2. 新たに収益事業を開始した場合

公益社団法人等が事業年度の中途において新たに収益事業を開始した場合には、その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14十九)。

なお、新たに収益事業を開始した場合には、その開始した日以後2月以内に一定の事項を記載した収益事業の開始等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こととされている(法法150①、法規65①)。

- ▶ 収益事業を開始したときにおける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

3. みなし寄附金

(1)制度の概要

公益社団法人等が、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)。

収益事業から公益目的事業への支出は、法人内部での勘定間の振替であり、本来は寄附金としての性格を有するものではない。しかし、公益社団法人等が収益事業を行う目的はその収益事業から生じる利益を公益目的事業に充てるためであり、税制面からもそれを後押しする目的で、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いて一定額の損金算入が認められている。

(2)損金算入限度額

①原則的な取扱い

公益社団法人等が各事業年度において、収益事業から支出した寄附金の額に係る損金算入限度額は、その事業年度の所得金額の50%に相当する金額とされる(法令73①三イ)。

なお、公益社団法人等に対しては、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適用はない(法法37④)。

②特例的な取扱い

公益社団法人等の各事業年度においてみなし寄附金の額がある場合、その事業年度の公益法人特別限度額が上記①の金額を超えるときは、公益法人特別限度額が寄附金の損金算入限度額とされる(法令73の2)。

公益法人特別限度額は、その事業年度の公益目的事業の実施のために必要な金額、つまり公益目的事業の実施に係る不足額であり、その不足額を補填するために収益事業から生じた所得を公益目的事業へ支出する金額については、損金の額に算入できるようにするものである。

なお、公益法人特別限度額の計算イメージは、以下のとおりである(法規22の5)。

公益法人特別限度額の計算イメージ

要素	計算上の取扱い	
公益目的事業の経常収支	(+)費用 ^(注1)	(-)収益
特定費用準備資金	(+)増加 ^(注2)	(-)減少
公益資産取得資金	(+)増加 ^(注2)	(-)減少
公益目的保有財産(取得処分)	(+)取得	(-)処分
公益目的保有財産(区分異動)	(+)該当	(-)除外
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を除く

(注2)それぞれに定められている積立基準額の範囲に限る

(注3)収益事業からの繰入を除く

4. 申告等

公益社団法人等が収益事業を行っている場合には、確定申告・納付義務があるが(法74、法77)、公益社団法人等は普通法人ではないことから、中間申告・納付義務はない(法71、法76)。

なお、公益社団法人等が収益事業を行っていない場合には確定申告・納付義務はないが、事業年度の収入金額(資産の売却による収入で臨時的なものを除く)の合計額が8,000万円を超えるときは、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(措法68の6、措令39の37②)。

5. 公益認定の取消し

公益社団法人等が公益認定の取消しの処分を受けた場合には、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、その法人が非営利型法人に該当するか否かにより、以下のとおり取り扱われる。

(1)非営利型法人に該当する場合

公益認定の取消し後に非営利型法人に該当する場合には、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、課税関係に大きな変更は生じない。ただし、収益事業の課税所得の範囲が公益社団法人等と非営利型の一般社団法人又は一般財団法人では異なる場合があること、公益認定の取消し前後で会計期間が区分されることから、公益認定の取消し前後で事業年度が区切られることとなる(法基通1-2-3)。

(2)普通法人に該当する場合

公益認定の取消し後に普通法人に該当する場合には、公益認定の取消し前後において収益事業課税から全所得課税へと、その課税関係に大きな変更が生じることとなる。

そこで、普通法人に該当することとなる場合には、公益認定の取消し前後でみなし事業年度が設けられる(法14二十、法基通1-2-6)。

また、公益認定の取消し前における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計算上、益金の額又は損金の額に算入する等、法人類型の変更に伴い、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課税の公平を図る調整が行われる(法64の4①③)。

II. 所得税の取扱い

公益社団法人等については、所得税法上の「公共法人等」に該当することから、支払いを受ける利子配当等については、所得税及び復興特別所得税は源泉徴収されない(所法11・別表1)。

III. 消費税の取扱い

1. 特定収入に係る調整計算

公益社団法人等は、消費税法上の別表第三に掲げる法人に該当する。したがって、公益社団法人等が、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、その課税仕入れの日又は課税貨物の引取りの日の属する課税期間において資産の譲渡等以外の収入で一定のもの(以下、「特定収入」という)があり、かつ、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の適用がある(消法60④、消令75③)。つまり、寄附金、補助金等の特定収入を財源とする課税仕入れ等の税額については、仕入税額控除について一定の制限を受けることとなる。

なお、特定収入割合は、以下の算式により計算することとなる。

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

2. 公益社団法人等が受ける寄附金収入

公益社団法人等が受ける寄附金収入については、その全額が特定支出のためにのみ充てられる寄附金(課税仕入れ等に充てられない寄附金)であっても、上記1の特定収入として課税仕入れ等の税額の調整計算の対象とされていた。しかし、平成25年度の税制改正において、公益社団法人等が募集する寄附金のうち、その募集要項等において次に掲げる要件を満たすことにつき、内閣総理大臣又は都道府県知事の確認を受けたものについては、特定収入から除外されることとなる改正が行われている(消令75①/八)。

(1)	特定の活動に係る特定支出(課税仕入れ等以外の支出)のためにのみ使用されること。
(2)	期間を限定して募集されること。
(3)	他の資金と明確に区分して管理されること。

IV. 住民税及び事業税の取扱い

1. 住民税

(1) 法人住民税均等割

公益社団法人等の均等割については、最低税率の道府県民税2万円及び市町村民税5万円で課税がされる(地法52①、地法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等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、地法296①二)。

また、収益事業を行わない公益社団法人等については、条例により課税免除の制度を設けている自治体も多くあるため、免除申請の手続等について個別に確認が必要となる。

なお、公益社団法人等で法人税が課されないもの、つまり収益事業を行わない法人の均等割の申告・納付については4月30日までとされている(地法53⑨、地法321の8⑨)。

(2) 法人住民税法人税割

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ている(地法53①、地法321の8①)。

したがって、公益社団法人等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、法人住民税法人税割の課税標準とされる。

2. 法人事業税

事業税の課税標準は、法人税の取扱いと同様に、収益事業に対してのみ課税される(地法72の5①)。また、公益社団法人等は外形標準課税の適用対象法人ではないため、所得割のみが課税対象となる(地法72の2①一口)。なお、地方法人特別税については、法人事業税の所得割額の標準税率相当額が課税標準とされる。

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。

* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。



寄稿記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせください。

EY税理士法人
ブランド、マーケティングアンドコミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2016 Ernst & Young Tax Co.
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20160212

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスをを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp