実務研究

日本税務会計学会
平成25年12月 月次研究会

公益移行期間終了後の留意点

丹多弘一［王子］

1　はじめに

平成25年11月30日をもって、旧公益法人（以下、「特例民法法人」といいます。）の5年間の移行期間が満了しました。平成20年12月1日の時点では、特例民法法人は24317法人ありましたが、今回の制度移行の内訳として、移行認定を受けた特例民法法人（以下、「公益法人」といいます。）が9054法人、移行認可を受けた特例民法法人（以下、「一般法人」といいます。）が1168法人、そして合併先の法人に公益活動を引き継いだ法人及び他の公益性の高い法人に財産を譲与した法人並びにみなし解散した法人（以下、「解散等法人」といいます。）が3581法人となりました。移行法人数を分母として公益法人と一般法人への移行割合を算出すると公益法人への移行が約44％となり、およそ半数の特例民法法人が公益法人に移行したように捉えることもできます。しかしながら、解散等法人の数を勘案すると、実質的には約37％の法人しか公益法人に移行しなかったといえます。特例民法法人から公益法人又は一般法人に移行すると、制度上、法人運営や会計処理をするうえで様々な制約を負うことになります。そこで本稿では、移行後の財務要件の遵守を中心として事例を交えて考察します。

2　移行認定後の財務要件等の遵守について

公益法人は、移行後も公益目的事業比率、収支相償及び遊休財産額とその保有制限という認定基準を遵守する必要があります。

まず、公益目的事業比率とは、いわゆる経常経費に占める公益目的事業の事業費の割合を50％以上としなければならない基準です。公益目的事業比率を算定する場合には、公益目的事業、収益事業等及び管理費の按分基準を作成する必要があります。この按分基準を使用する場合には、合理的に費用を配賦すればよいのですが、継続的に費用の50％以上を公益目的事業の事業費としなければならないため、実務上は、少なくとも当該比率を70％以上で管理するのが望ましいといえます。また、当該比率の算定根拠については、申請書類である別表B(5)「公益目的事業比率の算定に係る計算表」の根拠資料を、毎年の事業報告の電子添付書類の内閣府令に定める書類として提出することが有用です。更に、公益目的事業比率と後述する収支相償の計算において、一方では、費用とみなされないことも留意する必要があります。

次に収支相償とは、公益目的事業を行うに当たって、当該公益目的事業の実施に要する適正な費用を償う額を超える収入を得てはならないという基準です。収支相償は、事業単位ごとに第1段階及び第2段階において、単年度で収支相償を満たさなくてはなりません。第1段階とは、各公益目的事業に直接関連する費用と収益の集計であり、第2段階は、公益目的事業の会計に属するその他の収益で各事業に直接関連付けられない収益、公益目的事業に係る特定費用準備資金への積立額と取崩額、更に収益事業等を行っている法人については、収益事業等から生じた利益の50％（50％超のケースもあります。）を加減するというものです。しかしながら、公益法人が実施する事業は、年度により収支に変動があり、長期的な視野に立って行う必要があることから、必ずしも単年度での収支均衡を求められるものではありません。仮に、ある事業の収入が費用を上回った場合には、将来の当該事業の拡充等に充てるための特定費用準備資金への積立てをもって費用とみなすこと等によって、中長期的に収支が相償することが確認されれば、本基準は満たすものとされています。以下の事例で、法令が弾力的に運用されているケースを検証します。（左記【事例①②】）

そして、遊休財産額とは、公益目的事業に限らず、公益目的事業以外のその他の必要な活動に使用することが具体的に定まっていない財産をいいます。また、その保有制限とは、原則として、1年分の公益目的事業の事業費の合計額まで保有可能であるという基準です。更に、遊休財産額とは反対に、目的や使途が具体的に定まっている財産は、控除対象財産といいます。控除対象財産には、公益目的保有財産、特定費用準備資金及び資産取得資金等があります。以下において、遊休財産額と公益目的保有財産との関係において、その管理方法の事例を検証します。（左記【事例③】）

【事例①】長期借入金が減価償却費との対比で費用として認められるケース

長期借入金の返済額は、申請書別表における費用として計上することはできませんが、大きな設備投資が必要な事業については、毎年、多額の借入金返済が生じます。このことから、収支相償の第２段階で剰余金が生じる場合には、原則として、長期借入金の返済額が公益目的事業の割合に応じた減価償却費を上回る範囲内おいて、収支相償の費用として計上することが認められるケースがあります。

（例）収支相償第２段階の剰余金：30,000,000円、長期借入金返済額：100,000,000円、減価償却費：60,000,000円（100,000,000円－60,000,000円）＞30,000,000円　∴30,000,000円を充当

このことにより、収支相償第２段階の収支はゼロとなります。

【事例②】長期借入金が事業実態を勘案して費用として認められるケース

長期借入金の返済額は、申請書別表における費用として計上することはできませんが、毎年、事業費を上回る収益が計上される場合には、その剰余金を長期借入金の返済財源に充てることができるケースがあります。

（例）収支相償第２段階の剰余金：5,000,000円、長期借入金予定返済額：2,000,000円
5,000,000円－2,000,000円＝3,000,000円　∴3,000,000円を更に返済に充当

このことにより、収支相償第２段階の収支はゼロとなります。つまり、超過返済財源である3,000,000円を流動資産として計上した場合に、事業実態として事業費をほとんど計上しない法人は、後述する遊休財産額の保有制限に抵触することが考えられるため、上記の返済が認められることがあります。

【事例③】公益目的保有財産の取崩しが原則として認められないケース

公益目的保有財産として管理している投資有価証券を取崩した場合には、事業報告等における表示上、公益目的保有財産（控除対象財産）から除外して遊休財産額として管理したことになるので、行政庁への説明責任が生じます。このような場合には、事前に取崩しの有無を行政庁に照会して、理事会等での決議により公益目的保有財産を取崩すことになります。また、行政庁への照会を怠って法人内での意思決定機関の決議のみで公益目的保有財産を取崩すと行政庁の指導の対象となると考えられます。しかしながら、事業報告等に対する行政庁の指導は、決算が確定した後の問題であるため、会計上、投資有価証券を満期等により遊休財産額である流動資産で管理した場合には、事業報告等の別表C（２）「控除対象財産」の控除対象財産等に本来、投資有価証券として管理する必要のあった金融資産を追加しなければなりません。

3　移行認可後の財務要件等の遵守について

一般法人に移行する際の公益目的支出計画（以下、「支出計画」といいます。）とは、移行法人が純資産を公益事業に使用して減少させる手続きです。実務上、支出計画の期間は数年から数十年まで事業実態により異なります。以下によって、既に支出計画が完了したケースを検証します。（左表）

【事例④】支出計画が３年で完了したケース

支出計画の行政庁への完了請求は、原則として、事業報告等の申請と同時に行います。この支出計画に係る立入検査は、支出計画の実施に関する事項に対する部分のみが対象となりますが、公益移行期間内に支出計画が完了した場合には、立入検査が実施されないこともあります。完了請求に際し、支出計画に係る費用配賦については、すべての勘定科目について申請時の配賦割合で費用按分をしていれば問題はありませんが、ある事業年度から配賦割合を変更した場合には、行政庁の了承が得られない場合も考えられます。そのような場合には、その事業年度を含めて公益目的財産額の増減が変更となり、大量の補正作業が必要となることが少なくないため留意する必要があります。

4　今後の公益法人会計の方向性について

公益法人の会計は、公益法人制度そのものと密接に関係しています。それは、法人として決算を確定させたとしても、公益法人制度に基づく事業報告等を改めて行政庁に提出しなければならないからです。公益認定等委員会では、公益法人の会計に関する実務上の課題や公益法人を取り巻く新たな環境変化に伴う会計事象等に的確に対応するため、公益法人の会計に関する研究会を設置し、検討を行っています。とりわけ財務３基準である公益目的事業比率、収支相償及び遊休財産規制についても優先的に検討されることになっております。本稿で検証した事例は、概ねガイドラインレベルでの運用を余儀なくされているため、今後の法改正等の動向に注目すべきであるといえます。