

実務研究

日本税務会計学会

令和2年11月 年次大会



鈴木 修〔立川〕

公益法人における税務上の課題 (所得計算に係る事項を中心として)

はじめに

公益法人制度改革に対応した税制措置は、平成20年度改正において講じられ、法人税関係については、その後特段の改正が行われていないが、非営利型法人の要件に関する裁決事例も見受けられる。本稿においては、一般社団法人・一般財団法人及び公益社団法人・公益財団法人に係る法人税の納税義務や課税所得の計算構造に関する実務上の問題点等を検討する^{注1}。

1 納税義務と課税所得の範囲（非営利型法人の要件違反）

令和元年5月7日名裁(法)平30第32号は、一般社団法人である審査請求人が非営利型法人(法2九の二)に該当することを前提として法人税等の確定申告を行ったところ、審査請求人が会員(一般社団法人上の社員)等に対して行っている、①家財等共済掛金の負担、②敬老祝金の交付、③温泉旅館等の利用券による負担は、いずれも特定の個人に対して特別の利益を与えるものであり、非営利型法人には該当しないとして税務署長が行った法人税等の更正処分に対して争われたものである。非営利型法人の要件(法3①三、②六)の「特定の個人」について、審判所は、「特定の」という文言は、通常の日本語の意味内容に従い、「特にそれと指

この事案の一般社団法人は移行法人(整備法123)であるので、本件事業は、整備法上、「不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与する目的に関する事業」に該当する(整備法117、119他)。また、定款に特定の個人又は団体に剰余金の分配を行うことを定めていないこと(法令3②四)に關し、「特定の者」に対する権利付与を制限するものであり、会員に対して共通する利益を受ける権利を与えることを制限する趣旨ではありませ

2 課税所得の範囲の変更等があった場合の累積所得金額への課税

収益事業課税とされている公益法人等が全所得課税とされる普通法人に該当することとなった場合には、公益法人等であった期間の収益事業以外の事業から生じた利益又は欠損金の累積額を益金の額又は損金の額に算入することとされている(法64の4)。「収益事業のみ課税」というこれまでの課税関係を無視した遡及的な課税であり、影響が大きい。なお、累積所得金額の計算上、各種の負債性引当金は、法人税法上の負債に該当しないことから控除できないものの、公益法人の経理処理及び計算書類においては、負債に対応する資産として特定資産が計上されていること等を踏まえれば、考慮されるべきと考える。

3 収益事業の範囲（実費弁償による事務処理の受託等）

法人税基本通達15・1・28に關し、「実費弁償」の判定に係る「当該業務のために必要な費用の額」の計算については、その対象範囲のみならず、非営利型の人や公益社団法人・公益財団法人は剰余金非分配という非営利性が確保されていることを踏まえれば、税務

4 収益事業課税における区分経理（公益認定法と法人税法との調整）

公益認定法と法人税法とは、区分経理が異なっており、公益認定法における3区分(公益目的事業・収益事業等・法人会計)を法人税法における2区分(収益事業・収益事業以外)に変換する必要がある。この際に、両者における収益事業の範囲が相違するので、その調整が必要となる。な

5 みなし寄附金の適用対象の拡充等

非営利型の一般社団法人・公益財団法人であつても、公益社団法人・公益財団法人と同様の公益性が確保されている法人がある。「公益認定等ガイドライン」を参照することにより課税庁が事業の公益性を判断することも可能であるので、一定の要件(事業内容の説明書面の添付や公益法人会計基準の適用等)を課した上で、みなし寄附金の適用対象に追加すべきと考える。

6 収益事業で收受する補助金等

法人税基本通達15・2・12(1)の固定資産の取得等に係る補助金等に関し、実質的な元入金であり、資本取引として課税しない^{注3}という説明は、同通達(2)の収入又は経費補填に係る補助金等に取扱いとの整合性や、資本等取引(法22⑤)が観念されない持分の定めのない法人という性格を踏まえれば、疑問がある。なお、「実質的な元入金」

という説明は、区分経理の下、収益事業以外の事業の収益として補助金等を計上することを前提としているが、公益社団法人・公益財団法人に於ては公益目的事業財産(認定法18)を公益目的事業以外の財産として費用できないことから、このような処理を行うことはできない。したがって、収益事業会計に(直接)収益計上し、申告調整により益金の額を減算する必要はあるが、加えて、「元入金」は、資本金等の額及び利益積立金額のいずれにも該当しないことから、累積所得金額(法64の4)の計算上、(課税されていない利益として)利益積立金から除外し、管理する必要があら

おわりに

公益法人等の課税所得計算も法人税法22条4項を通じて、会計基準の下での利益計算に依存するとしても、収益事業課税という制限納税義務の特殊性を踏まえた(株式会社とは異なる)税務調整が必要となっている。また、収益事業に係る収入又は経費補填に係る補助金等の益金算入時期に關し、公益法人会計基準においては、(指定正味財産たる)補助金等を受け入れた場合、その受入額は指定正味財産増減の部に記載し、使途の制約の解除(当該費用の支出等)に応じて一般正味財産へ振り替えることとされている(注解13)。こうした指定正味財産は、公益認定法においては控除対象財産として位置付けられること(認定法施行規則18③、22③六・⑥)を踏まえれば、法人税法上の益金算入時期を公益法人会計基準と同様に、使途の制約の解除時期に合わせることも考慮されるべきと考え

注1 本稿は、昨年11月16日に開催された日本税務会計学会・第56回年次大会における発表内容について要約等を行ったものである。
注2 泉 恒有ほか『平成20年改正税法のすべて』(大蔵財務協会、平成20年)294頁。
注3 佐藤友一郎編『法人税基本通達逐条解説(九訂版)』(税務研究会出版局、令和元年)1493頁。
注4 制約の程度について