

非公開裁決事例「非営利型一般社団法人（移行法人）の共済掛金負担、敬老祝金支給、温泉旅館利用料負担の事業が「特別の利益供与」に当たるとし、非営利型法人に該当しないとされた事例」

（令和元年 5 月 7 日名古屋（法）平 30 第 32 号）

第 97 回 2021 年 8 月 6 日（金）

発表者 星田 寛

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

＜MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ＞

<https://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

非公開裁決事例 「非営利型一般社団法人（移行法人）の共済掛金負担、敬老祝金支給、温泉旅館利用料負担の事業が「特別の利益供与」に当たるとし、非営利型法人に該当しないとされた事例」（令和元年 5 月 7 日名古屋（法）平 30 第 32 号）¹

令和 3 年 8 月 6 日 星田寛

はじめに

公益法人法制の全面改正が平成 20 年 12 月 1 日に施行され、5 年間に従前の公益法人が新制度の公益法人か一般法人（移行法人という）かのいずれかに移行する申請をすることになった²。

また、全面改正により、一般社団法人又は一般財団法人は、一般社団法人および一般財団法人に関する法律（以下、同法人を「一般法人」、同法を「一般法」と呼ぶ）に基づき設立された法人をいい、剰余金の分配を目的にはできないが、事業の制限はない。また原則として普通法人に当たる（法法 2 九,5）が、例外的に利益分配を厳しく制限する非営利型法人を公益法人等（別表第二）とし収益事業の所得のみに法人税を課す仕組みになった（同法 2 六,9 の 2,7、法令 3①②）。本件は、制度改正で移行法人になった非営利型法人の事案である。

1. 事案の概要

1) 経緯

- ① 請求人である本法人は、平成 24 年 11 月 21 日付、旧公益法人(平成 20 年 12 月 1 日に制度改革で特例民法法人という)から移行認可により一般社団法人に移行（公益目的支出計画を実施する義務を負う。公益目的実施事業は「教育事業」「地域振興事業」「福祉事業」「勸業事業」「環境事業」及び「防犯・防災事業」、その他の事業として「不動産賃貸事業」及び「観光事業等」を行う 3 月決算法人）した。
- ② 各事業年度において、〇〇に所在する一定の土地所有者（請求人を含む）は借主 □□との間で 1 年ごとの賃貸借契約を締結し、請求人は他の所有者の全てから同契約に係る一切の件並びに賃料の請求・受領等の委任を受けて、業務報酬(受取手数料という)を控除した額を送金していた。
- ③ 平成 25 年 3 月期の委任による業務報酬 7.6 百万余円を収益事業以外の事業として法人税を申告。また 26 年 3 月期ないし 29 年 3 月期の事業年度は、非営利型法人に該当するとして法人税を申告していた。

¹ TA マスターNo.831 2020.4.20 18 頁以下。TAINS は R 元の F0-2-911。

² 公益法人 H20.12.1 は 24,317（うち申請 20,729）、26.12.1 は 9,300（うち社団 4,089 財団 5,211）。R3.7.2 検索では 9,638（うち社団 4,173 財団 5,465）。一般法人は 72,014（うち社団 64,565 財団 7,449）。閉鎖等が生じた法人を検索対象に含めていない。非営利型法人数は不明。法人番号サイト <https://www.houjin-bangou.nta.go.jp/>。

④ 所轄税務署長は、平成 30 年 2 月 28 日付で、受取手数料は収益事業に係る収入に該当するとして 25 年 3 月期を更正処分し、25 年 4 月より普通法人に該当するとして 26 年 3 月期、28 年 3 月期、29 年 3 月期の更正処分をした。

⑤ 請求人は平成 30 年 5 月 14 日審査請求をした。

2) 定款等記載概要

⑦ 剰余金は、分配を行うことができない（定款 36 条）

④ 清算時の残余財産は、法令の定める一定の団体等に贈与する（同 39 条）

⑦ 会員は、会員名簿及び一定の条件を具備し理事会の承認を得た者を一般法人法上の社員とし、年会費 1 万円の支払義務と共に枝打ち作業等の行事参加義務を負う（同 5, 6 条）。以下「**本件会員**」という。

（いずれかの一定条件：A；元会員で法人の全資産を会員で等分した額の 2%を寄付した者、B；会員の家族が分籍し法人の全資産を会員で等分した額の 3%を寄付した者、C；A B 以外の者で法人の全資産を会員で等分した額の 50%を寄付した者）

② 本件地区名簿には、会員及び本件地区に居住する住民（世帯主氏名、世帯人数）を記載し、会員以外の世帯主及びその家族を「**本件地区民**」といい、会員及びその家族並びに「**本件地区民**」を併せて「**本件会員等**」という。なお、記載を望まない住民の記載はない。また、年会費等の義務はない。

3) 会員等に対する事業

⑦ 家財共済、建物更生共済及び火災共済の掛金負担

平成 24 年 4 月から 26 年 3 月まで、**本件会員等**の家財共済掛金一人当たり約 1,100 円（満期返戻なし）

平成 26 年 4 月から 29 年 3 月まで、**本件会員**及びその家族の家財の建物更生共済掛金負担一人当たり約 20,500 円（満期返戻あり）、**本件地区民**の家財の火災共済掛金一人当たり約 2,400 円（満期返戻なし）

④ 敬老祝金の交付

本件地区に在住する 70 歳以上の者のうち、**本件会員**及び同一世帯に属するその配偶者並びにその 3 親等内血族・配偶者に対して毎年 3 万円、また本件地区に連続して 10 年以上在住する前述の以外の者に対して毎年 1 万円

⑦ 温泉旅館等の宿泊利用券の交付負担（一枚当たり 9,000 円）

本件会員世帯に対して、平成 24 年 4 月から 25 年 3 月まで年 4 枚、25 年 4 月から 29 年 3 月まで年 5 枚を、**本件地区民**で前年 12 月 31 日現在満 5 年以上本件地区に定住する世帯に対して年 2 枚（一人世帯は年 2 枚）

2. 争点

① 平成 25 年 3 月期の受取手数料に係る費用の損金算入すべき金額があるか否か

② 更正等通知書の理由付記に不備があるか否か

- ③ 移行法人に認可されてからの各事業年度において、非営利型法人か普通法人のいずれに該当するか（㉞特定の者に、㉟特別利益供与(共済掛金負担、敬老祝金、温泉利用料負担)に該当するか）（下線筆者、報告において採り上げる事項）
- ④ 賦課決定処分には、通則法 65 条 4 項 1 号の「正当な理由」があるか否か
税法の不知又は誤解に基づくものに過ぎないから、正当理由に当たらないと判示。

3. 争点③についての請求者の主張、裁決（筆者下線、括弧書付記）

原処分庁	請求人	審判所
イ特定の個人 請求人は、ロの供与を住民全体でなく、一部の者である本件会員等に行っている	構成員になるよう広く勧誘活動を行っており、住民であれば誰でも本件会員等になることができる。誰に、いつ、いくらの経済的利益を与えたかについて確認しておらず、「特定の個人」と「特別の利益」を紐付けることはできないので、本件会員等は「特定の個人」には該当しない。	一定の条件に該当する本件会員等（社員及び地区民）に対するものであるから、「特定の個人」に対するものと認められる。 「特定の」という文言は、「特定にそれと指定すること」と解するのが相当であり、本件の会員等は特にそれと指定者であるから、該当する。 （解釈根拠が示されていないが、特定多数か、不特定多数の判断基準は何か？）
ロ㉞共済掛金負担 共済掛金は本件会員等が負担すべきものである	事故がない限り共済金は支払われず、本件会員等は満期共済金を請求人が受領することに異議がない旨の念書を差し入れている。共済掛金の額も寄附金とされない程度のものである。 （事業目的が地域振興のための主張はなぜしていない！）	法基通 1-1-8 は、資産の無償の譲渡など経済的利益の供与その他で、 <u>社会通念上不相当なものと定めているが、非営利型法人が剰余金の分配を禁止していること等に鑑み、</u> 適切な取扱いであると認められる。本件会員等の所有する者等が負担すべき掛金を平成 24 年 4 月から掛金 1,100 円、平成 26 年 4 月から 20,500 円、2,400 円を請求人は負担している。 <u>経済的利益の供与の対象及び態様並びに供与された金額等に照らし、掛金負担は社会通念上相当なものとは認められない。</u> 移行後事故は発生していない、請求しない旨の念書を差し入れているから経済的利益はないと主張するが、 <u>掛金を代わって負担しているのは明白</u> なので利益供与に該当する。 （特定個人を前提に論じているが、不特定多数の地域振興のためである）
ロ㉟敬老祝金交付	郷土の振興に尽くした労をね	70 歳以上の社員である本件会員その親族に毎

本件会員等への経済的利益供与で、一般的な祝金の額を超える	ぎらうために交付するもので、自治体の年齢に達したことで支給する趣旨が異なる。同程度の祝金を毎年支給する社団もあり、社会通念上不相当なものとはいえず、「特別の利益」に該当しない。	年 3 万円、70 歳以上の一定の地区民に毎年 1 万円の直接金銭交付は、<u>対象及び態様並びに金額等に照らすと祝金交付は社会通念上相当なものとは認められない。</u> 郷土振興に尽くした労をねぎらうためで、年齢に達したことを根拠の祝金とは<u>趣旨が異なり、同程度を交付する社団もあるという主張でも、対象及び態様並びに金額等に照らすと判断を左右しない。</u>（具体的判断は何か？）
ロ⑥温泉利用料負担 本件会員等が利用したら宿泊費等を支出するのは経済的利益供与といえる	住民の騒音等による過酷な生活環境に鑑み、精神の安定を保つ目的で交付している。<u>政策的に強いて課税しなくても弊害はなく「特別の利益」に該当しない。</u>	本件会員世帯及び一定条件の地区民世帯への 1 枚 9,000 円年間最大 45,000 円（当初 36,000、地区民は 18,000）の負担すべき利用者に代わっての負担は、経済的利益の供与と認められ、<u>対象及び態様並びに金額等に照らすと利用券負担は社会通念上相当なものとは認められない。</u>（具体的判断は何か？） 趣旨が主張どおりでも、<u>判断を左右する事情とは認められない。</u>（認可にも社会通念の判断をしている。違いを無視する理由は何か？）
ハ移行認可の関係 行政庁は税法上の非営利型に該当するか否かを判断したわけではなく、一般社団法人への移行申請に、利益を与える対象を本件地区の住民とするなど事実と異なる記載は認可に影響しない	行政庁が、移行認可※したことは、利益を与える個人または団体の選定や利益の規模が社会通念に照らして合理性を欠く不相当な利益の供与その他の優遇でないと認めたもので、法基通 1-1-8 の「社会通念」も同じ概念であるべきであるから、本件会員への各支出は「特別の利益」供与に該当しない。（※整備法 45,114,117,119②一ハ「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のための継続する事業への支出」）	特定の個人に特別の利益を与えることに該当し、施行令 3 条 1 項 3 号の非営利型法人の要件を満たしておらず、法 2 条 9 号の 2 の非営利型法人に該当しない。 移行法人は認可により事業内容、実施方法等から<u>社会通念に照らして合理性を欠く不相当な利益供与その他の優遇でないと行政庁は認めており「特別の利益」供与でないと主張するが、あくまでも法人税法の規定に基づいて判断されるもの。</u> （「特別の利益」の解釈の社会通念が整備法との整合性がないことの説明は何か？）
ニ普通法人の移行日 平成 25 年 3 月期にお	仮に普通法人に該当するとしても、移行日は、実際に特定	<u>移行前から移行後にかけて継続して行っていることから、移行時には利益を与えることを</u>

いて特定の個人等に特別の利益を与えることを決定し又行ったことが認められるから移行した 24 年 11 月 21 日に普通法人に該当する	の個人に特別の利益を与えることを決定又は行った日である	決定していたとみるのが相当である。 実際に利益を与えることを決定し、また行った日と主張するが、普通法人の移行日は移行した（平成 24 年 11 月 21 日）と認められるから主張には理由がない。 （マスキングにより判旨確認できない）
---	-----------------------------	--

4. 検討

裁決の理由付けに疑問がある。ひいては結論に疑義ある。

「特定個人」の判断基準、また、3つの給付のそれぞれにおいて「対象及び態様並びに金額等」から「社会通念上の不相当」としているが、その判断水準を明らかにしていない。さらに、制度改革の趣旨・整合性が判断において全く考慮されていない。

1) 法・税改正の趣旨

① 改正解説（後記 4）改正解説 レジューメ 21「ホ」、23 頁・24 頁の図参照）

一般社団・財団法人法の施行日（平成 20 年 12 月 1 日）から 5 年経過日（平成 25 年 11 月 30 日）までの期間を移行期間（以下「移行期間」といいます。）として、特例民法法人から新制度の法人に移行することができることとされました。具体的には、特例民法法人は、移行期間内に、公益社団法人若しくは公益財団法人への認定又は一般社団法人若しくは一般財団法人への認可を受けることができることとされています（整備法 44、45）。その定款変更の内容が一般社団・財団法人法等の規定に適合するものであるときは、原則として、移行認可をするものとされています。ただし、公益目的財産額が一定額を超える法人にあっては、その公益目的支出計画が適正であり、かつ、その公益目的支出計画を確実に実施すると見込まれるものに限られます（整備法 117）。

公益目的支出計画においては、公益目的のための支出として、公益法人認定法に定める公益目的事業のための支出、類似の目的をもつ公益社団法人、公益財団法人、学校法人など一定の法人又は国若しくは地方公共団体に対する寄附、移行後も継続して行う不特定多数の者の利益の増進に寄与する目的の事業のための支出が認められています（整備法 119 ②）。通常の一般社団法人又は一般財団法人に移行した法人で公益目的支出計画を作成しなければならない法人は、公益目的支出計画に定める公益目的財産残額が零となり、公益目的支出計画の実施が完了するまでの間は行政庁の監督を受けます。

新たな法人類型等に対する課税の概要（解説 287 右）他方で、一般社団法人・一般財団法人は、事業を行って利益を稼得したり、その利益を構成員等に分配することを目的とせず、営利企業と異なる特性を有する法人として活動する場合の法人格を取得する手段として利用されることが見込まれています。例えば、ある一般社団法人が会員に共通する利益の実現を目的として、会費収入を得て、その目的を達成するための活動資金としてそ

の収入を費消していくことも考えられますが、このような場合には、必ずしも営利企業と同様に法人税を課税する必要はないと考えられます。このため、一般社団法人・一般財団法人であっても、営利企業と異なる特性を有する法人については、常に法人税の課税を行うこととせず、利益を稼得すると認められる事業、すなわち営利企業と競合する収益事業を行う場合のみ課税（収益事業課税方式を適用）することとされました。

② 改正通達の解説（情報）（後記 3）情報 レジューメ 16 頁参照）

社会通念上不相当なものであるかどうかにより判断する必要がある。例えば、法人が特定の個人に対してその所有する建物を通常よりも低い家賃で貸し付けていたとしても、それが特定の個人に対して給与課税が行われず、あるいは寄附金とされない程度のものであれば、社会通念上不相当なものとは言えず、特別の利益には当たらないこととなる。

2) 税制の定め

① 非営利型法人、非営利徹底型と共益型の違いは何か（後記 4）解説② レジューメ 27 頁）

（法法 2 九の二ロ） 「この類型は、会員からの会費を原資として、それが会員向けの共益的事業活動に専ら費消され、会員がその潜在的受益者になることが想定されるような法人を対象として設けられています。こうした法人の場合には、会費の収入時期と支出時期とのタイムラグにより一過性の余剰が生じることは避けられないものの、このような余剰への課税は、活動実態に照らして必ずしも合理的とはいえないとの考え方（税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」（平成 17 年 6 月）を踏まえたものです。」（293 右） 「iv 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。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ん。」（294 右）

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2008/explanation/pdf/P245-P351.pdf

上述の共益型、非営利徹底型の非営利法人の場合の「特定の個人又は団体」とはどのような基準で判断すると想定しているのだろうか。上述の改正税法のすべての解説では、共益型においては、会員は共通する利益に関しては「特定」には当たらないと解される。

（非営利型法人の類型要件（筆者下線））

(イ) 一般社団法人・一般財団法人のうち、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	① その定款に剰余金の分配を <u>行わない旨の定め</u> があること。
	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又は次に掲げる法人に <u>帰属する旨の定め</u> があること。 i 公益社団法人又は公益財団法人 ii 公益法人認定法第 5 条第 17 号イからトまでに掲げる法人
	③ ①及び②の定款の定め反する行為(①、②及び④)に掲げる要件の全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

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して右欄に掲げる要件の全てに該当するもの（注 1）	渡し以外の方法(合併による資産の移転を含みます。)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みます。)を行うことを決定し、又は行ったことがないこと。 ④ 各理事(清算人を含みます。 以下同じです。)について、その理事及びその理事の配偶者又は 3 親等以内の親族その他のその理事と一定の特殊の関係のある者（注 2）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（注 3）。
(ロ) 一般社団法人・一般財団法人のうち、その会員から受け入れる会費によりその 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として右欄に掲げる要件の全てに該当するもの（注 1）	① その会員の相互の支援、交流、連絡その他のその会員に共通する利益を図る活動を行うことをその <u>主たる目的としている</u> こと。
	② その定款（定款に基づく約款その他これに準ずるものを含みます。 ）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その金銭の額を社員総会若しくは評議員会の決議により <u>定める旨の定めがある</u> こと。
	③ その主たる事業として収益事業を行っていないこと。（法基通 1-1-10 注）
	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 <u>与える旨の定めがない</u> こと。
	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、上記(イ)② i 若しくは ii 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きます。 ）に <u>帰属する旨の定めがない</u> こと。
	⑥ ①から⑤まで及び⑦に掲げる要件の全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みます。 ）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。 ⑦ 各理事について、その理事及びその理事の配偶者又は 3 親等以内の親族その他のその理事と一定の特殊の関係のある者（注 2）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（注 3）。

(注) 1 清算中に表の右欄に掲げる要件の全てに該当することとなったものを除きます。

(注) 2 理事と一定の特殊の関係のある者は、次の者をいいます（規則 2 の 2 ①）。 i その理事の配偶者
ii その理事の 3 親等以内の親族 iii その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 iv その理事の使用人 v i ～iv 以外の者でその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 vi iii ～v の者と生計を一にするこれらの者の配偶者又は 3 親等以内の親族

(注) 3 一般社団法人又は一般財団法人の使用人（職制上使用人としての地位のみを有する者に限りま
す。 ）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は、その一般社団法人又は一般財団法人の理事とみなして、上記(イ)④又は(ロ)⑦の要件を満たすかどうかの判定をします（令 3
③）。(国税庁ウェブサイト <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/koekihojin.pdf> より)

なお、措置法 70 条は非営利型適用不可、40 条は非営利徹底型（イ）のみ適用可。

（参考：非営利法人の主な課税の扱い（財務省ウェブサイト参照（筆者下線）

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c05_1.pdf ）」

公益法人	収益事業（公益目的事業除）の所得のみ課税（23.2%（15%）） みなし寄附金（上限：所得金額 50%か公益目的事業必要額） 寄附者への優遇
学校、社会福祉法人等 特別法人	収益事業の所得のみ課税（軽減税率 19%（15%）） みなし寄附金（上限：所得金額 50%か 200 万円、宗教法人 20%） 寄附者への優遇（宗教法人等除く）
認定 NPO 法人	収益事業の所得のみ課税（23.2%（15%）） みなし寄附金（上限：所得金額 50%か 200 万円） 寄附者への優遇
非営利型一般法人、NPO 法人	収益事業の所得のみ課税（23.2%（15%））
上記以外の一般法人	全ての所得に課税（23.2%（15%））

② 質疑応答事例/譲渡所得/寄附者等に対する特別の利益の供与の例

【照会要旨】

次の場合、租税特別措置法施行令第 25 条の 17 第 6 項第 2 号に規定する「特別の利益」の供与に該当しますか。

- (1) 学校法人に対して校舎敷地を寄附したが、当該敷地には寄附者を債務者とする銀行の抵当権が設定されている場合
- (2) 学校法人に対して校舎敷地を寄附したが、同法人の役員である寄附者の子が他の役員に比し多額の報酬を受けている場合
- (3) 学校法人に対して園舎及びその敷地を寄附したが、寄附者が防犯及び防災上の観点から当該園舎の一部に居住している場合
- (4) 学校法人に対して校舎敷地を寄附したが、寄附者が同法人の所有する避暑地のセミナーハウスを別荘代わりに使用している場合

【回答要旨】【関係法令通達】 租税特別措置法第 40 条

- (1) 学校法人は、抵当権の設定により寄附者の債務を保証することになりますから、同号に規定する「特別の利益」の供与に該当します。
- (2) 学校法人が寄附者の子である役員に対し寄附者等以外の役員又は従業員に比し過大な報酬又は給与を支給している場合には、同号に規定する「特別の利益」の供与に該当します。
- (3) 防犯及び防災上のためであったとしても、寄附財産の一部に寄附者等を居住させることは、同号に規定する「特別の利益」の供与に該当します。ただし、防犯又は防災上の観点から管理人(寄附者等以外の者に限ります。)を置く必要が認められるのであれば、寄附

財産の一部を管理人室として使用することには問題がありません。

(4) 寄附財産以外の財産といえども、学校法人が所有する財産を寄附者等が私事に使用している場合には、同号に規定する「特別の利益」の供与に該当します。

本件は、上記の課税対象とは事例が異なり、対価のないはずの寄附（本件では会費負担、土地の寄附）する者に対して一定の利益提供をしている場合である。しかし、本件は行政庁が認める事業目的に沿った会員及び会員外も含めた不特定の地区民に対する地域振興事業としての給付行為であり、その趣旨から判断基準には違いがないと考えられる。

3) 審判所の判断

① 「特定の個人」

「特定にそれと指定すること」と解するのが相当であり、本件の会員等は特にそれと指定者であるから、該当する。」と述べている。説明は不十分であるが、特定とは具体的固有名詞だけではないとの解釈は、民事の判例からも示されている。しかし、特定できるほどにその要素・条件が明らかでなければならないと解されている。

本件では定款からその範囲は明らかとみえるが、地区民が含まれるので不特定多数の解釈もありえて、認可した行政庁はその解釈をしていると解される。しかし、法人税法には別段の定めがないのに、「判断を左右する事情とは認められない」と断じている。

② 「特別の利益供与」

非営利法人の制度としての基準として「対象及び態様並びに金額等に照らす」「社会通念で判断」としか述べず、社会通念から判断する税法の合理的理由が示されていない。

4) あてはめ（「特別」な利益供与）

① 「特別」の利益の当てはめとして「対象及び態様並びに金額等に照らす」と社会通念上相当なものとは認められないとし、一般的に「利用者が負担すべきもの」としか述べず、対象、態様、金額等からの総合的な判断の当てはめが示されていない。対象、態様しか考慮されず金額等に触れられていない。なお、共済掛金の負担を利益供与と判断しているが、契約者と保険料負担者は異なること、保険料と保険金は一般に対価関係がないと解されているので理解し難い。

② 認可の趣旨が主張どおりでも、「判断を左右する事情とは認められない」とし、課税上の社会通念との違いを具体的にあてはめては示されていない。

5) 特別の利益としては 税制独自の水準、又は社会通念があるのか

① 一般法人法、認定法及び整備法の定め

一般法人法は、社員（設立者）に剰余金又は残余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めは効力を有しない、と定めている（同法 11,153）。

税制の恩典を受ける認定法の認定基準では、社員等の関係者に対し特別の利益を与えないものであること、株式会社その他の営利事業を営む者又は政令 2 条に定める特定の個人若しくは団体の利益を図る活動を行う者に対し寄附その他の特別の利益を与える行為を行わないものであることを定め（同法 5 三、四）、政令 2 条では、1 号に「株式会社その他の営利事業を営む者に対しての寄附その他の特別の利益を与える活動を行う個人又は団体」を、2 号に「社員その他の構成員又は会員若しくはこれに類する府令 2 条で定める者の相互の支援、交流、連絡その他の社員等に共通する利益を図る活動を行うことを主たる目的とする団体」と定めている。類するものとして府令 2 条には、「特定の者から継続的に若しくは反復して資産の譲渡若しくは貸付若しくは役務の提供を受ける者又は特定の者の行う会員等相互の支援、交流、連絡その他その対象が会員等である活動に参加する者として

いる。

また、公益認定等ガイドライン I-3. 「認定法第 5 条第 3 号、第 4 号関係〈特別の利益〉では、「特別の利益とは、利益を与える個人又は団体の選定や利益の規模が、事業の内容や実施方法等具体的事情に即し、社会通念に照らして合理性を欠く不相当な利益の供与その他の優遇がこれに当たり、申請時には、提出書類等から判断する」と記載している。そして、FAQ 問 IX-⑬（共済事業）では、同上ガイドライン I-18. に、「その他事業」に法人の構成員を対象とした相互扶助等の事業が含まれるとし、例として、掛金支払受け共済金交付、親睦を深めるなど共通する利益を図る事業としているが、共済事業には多種多様なものがあり、例として、社員のように限定することなく、広く一般の者（地域の住民等）が加入可能であり、実際に加入しているような場合には、共済事業に該当するものではない。受益の機会が限定されている場合でも、公益目的に直接貢献するといった合理的な理由がある場合、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するという事実認定をし得るので、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものと認められる場合もあり得ることに留意する、と記載している。審判所は、次の移行認可の基準として「特別の利益」に当たらないことに触れられていない（筆者下線）。

本件は、実施事業は認定基準の公益性の判断ではないが準じる（継続事業の）公益性による認可（整備法 45,117,119,ガイドライン後記 20～22 頁）された事案であり、請求人が主張する（上記 4 頁ハ）ように、行政庁は公益目的支出計画として、旧主務官庁の指導監督基準等による意見を尊重して、今まで実施してきた継続事業による支出計画を認可していた。認定、認可の趣旨・整合性の考慮、基準と比較は必要なく、税法の問題であるから事案を異にすると断じている。また、認定法制定に際しては公益法人に対する税制の配慮がなされたが、認可による移行法人に対しては特別な税制は制定されていない。

移行法人を含む一般法人に対する税制の「特定の個人等」と「特別の利益」の判断基準が移行法人への認可基準「不特定多数の利益」と交錯すること、共益型の「特定の個人」には会員は含まれず非営利徹底型の「特定の個人」とは異にせず同じ扱いをすることは、移行法人は確定した公益目的財産額（原則時価ベース）の支出計画の実施を義務付けられ

ており、制度の理解を混乱させる（もっとも整備法 131 の認可取消による解散以外の規定はなく非営利否認は想定されていない）。相当明確な判断基準を示すべきではないだろうか。裁決には疑問が残る。

② 法人税法独自の判断基準は既に形成されているか。

非営利型法人の要件の趣旨・考え方の明確な説明はない。要件違反により収益事業として普通法人並みの課税が適用され、過去の累積所得が益金算入することになる。非営利型を否認して原則の全所得課税にするなら、収益事業についての判例（最二小判平成 20 年 09 月 12 日、訟務月報 55 巻 7 号 2681 頁、宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀、供養等を行う事業が法人税法 2 条 13 号所定の収益事業に当たるとされた事例）の判旨「収益事業に該当するか否かの判断基準について、⑦財貨の移転が役務等の対価の支払いとして行われる性質のものか否か、④一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、⑦事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断」から、本裁決では、事業の目的、役務対価の性質の検討がなされていない。（本件は以後収益事業ではないが法令上全所得課税になる）

法基通 1-1-8（後記 17 頁）では、「特別の利益を与えること」とは、「例えば、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う。例示として、(1) 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貸料で貸し付けていること。など「通常よりも」と記載している。また、改正に伴う通達の解説でも、「社会通念上不相当なものであるかどうかにより判断する必要がある。例えば、法人が特定の個人に対してその所有する建物を通常よりも低い家賃で貸し付けていたとしても、それが特定の個人に対して給与課税が行われない、あるいは寄附金とされない程度のものであれば、社会通念上不相当なものとは言えず、特別の利益には当たらない」との事例の記述がある。社会通念も種々の状況により異なるものと解され、また「利益」ではなく「特別の利益」と記載している。自治体の祝金・見舞金と異なり本裁決は互助・共済の自治的組織・事業の趣旨を前提としている場合である。その解釈についての言及がなされず、社会通念上不相当のみしか示していない。社会通念も制度、用途等の場面により幅のある異なるものと考えられ、「特別」の判断が認可との違う説明が示されていない。本件の財源は会員等の手数料等である。

③ 制度の趣旨を踏まえた課税の扱い

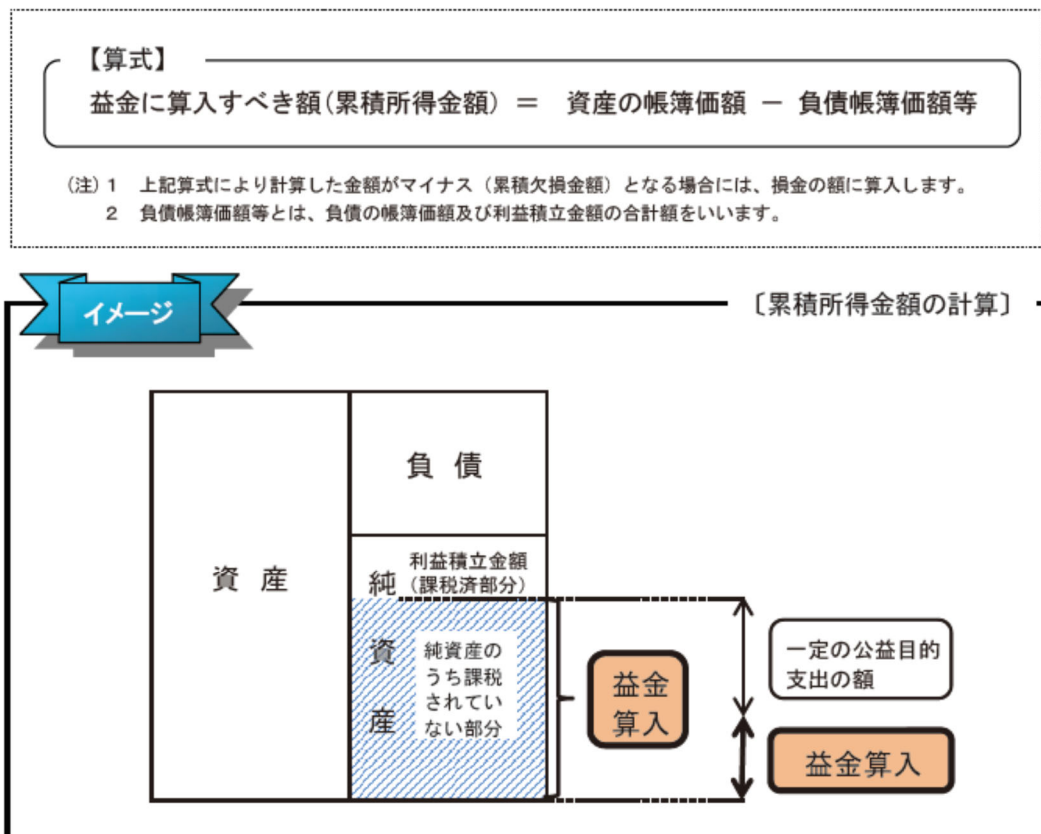
本裁決は、社会通念の判断水準を示さずに超えているという。また、監督する行政庁が「不特定多数の利益」との判断をしているのに、「特定」の税法の判断において左右されないといい、社会通念から「特別」に該当するというが、金額等に触れられずに、また態様の「利用者が負担すべきもの」だけでは移行法人の制度、共益型の「共助」、「共益」を、また会員との手数料が財源であることから説明になっていない。

税制の独自の基準により非営利型が否認されると、過去に課税されなかった累積所得金額（純資産のうち課税されていない部分）に対して一度に法人税等が課税される（法法 64

の 4①、法令 131 の 4①、法規 27 の 16 の 4①）。累積所得金額のほとんどが整備法により移行法人として認可した公益目的支出計画の数値（公益目的財産額＝純資産）には影響は少ない（否認による累積所得金額は少ない）と思われるが、以後の支出には課税されるとともに公益目的支出を実施し続けなければならない。結果、税負担分が毎年度の支出計画を減額することになり、それだけ影響を受け支出計画が遅くなる。制度と税制との調整がなく税制が制度の運営に影響を与え、不安定な制度として趣旨が生かせなくなった。

本件は、法人が認可後に認可された実施事業である継続事業の給付内容の一部を拡大しているように見受けられ、そのほかは変更していないと思われる。変更されている点、一般法人制度が禁じている利益分配に相当するなどについて言及せずに給付内容全体が特定の者に対する特別な利益供与と断じる論証が乏しいと解される。改正された制度の安定に多大な影響を与える裁決と考える。審判所が制度の趣旨、事業の目的について検討せず、行政庁の「不特定多数の利益」の判断を切り捨てて法制が維持できるのだろうか。法制・制度の、共益型の理解があれば「特定の者」、「特別の利益」の判断は変わるのではないだろうか。

（図表 累積所得金額と公益目的財産残額）国税庁手引き 16 頁



5. 税制の概要、関係法令等

1) 法人税法

2 条（定義）

六 公益法人等 別表第二に掲げる法人をいう。

九 普通法人 第五号から第七号までに掲げる法人以外の法人をいい、人格のない社団等を含まない。

九の二 非営利型法人 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を除く。）のうち、次に掲げるものをいう。

イ 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つてその事業を運営するための組織が適正であるものとして政令で定めるもの

ロ 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つてその事業を運営するための組織が適正であるものとして政令で定めるもの

十三 収益事業 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う。

4 条（納税義務者）

内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を行う場合、法人課税信託の引受けを行う場合又は第八十四条第一項（退職年金等積立金の額の計算）に規定する退職年金業務等を行う場合に限る。

7 条（内国公益法人等の非収益事業所得等の非課税）

内国法人である公益法人等又は人格のない社団等の各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得以外の所得については、第五条（内国法人の課税所得の範囲）の規定にかかわらず、各事業年度の所得に対する法人税を課さない。

第 64 条の 4（公益法人等が普通法人に移行する場合の所得の金額の計算）

一般社団法人若しくは一般財団法人又は医療法人（公益法人等に限る。次項において「特定公益法人等」という。）である内国法人が普通法人に該当することとなつた場合には、その内国法人のその該当することとなつた日（以下この項及び第三項において「移行日」という。）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として政令で定めるところにより計算した金額（第三項において「累積所得金額」という。）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 額の累積額として政令で定めるところにより計算した金額（第三項において「累積欠損金額」という。）に相当する金額は、当該内国法人の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。

2 特定公益法人等を被合併法人とし、普通法人である内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合には、当該被合併法人の当該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として政令で定めるところにより計算した金額（次項において「合

併前累積所得金額」という。)又は 当該適格合併前の収益事業以外の事業から生じた欠損金額の累積額として政令で定めるところにより計算した金額（次項において「合併前累積欠損金額」という。）に相当する金額は、当該内国法人の当該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する。

3 第一項の内国法人が公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（平成十八年法律第四十九号）第二十九条第一項又は第二項（公益認定の取消し）の規定によりこれらの規定に規定する公益 認定を取り消されたことにより普通法人に該当することとなった法人である場合、前項の内国法人が 公益社団法人又は公益財団法人を被合併法人とする同項に規定する適格合併に係る合併法人である 場合その他の政令で定める場合に該当する場合における前二項の規定の適用については、移行日又は 当該適格合併の日以後に公益の目的のために支出される金額として政令で定める金額に相当する金額は、政令で定めるところにより、累積所得金額若しくは合併前累積所得金額から控除し、又は累積欠損金額若しくは合併前累積欠損金額に加算する。

4 前項の規定は、確定申告書に同項に規定する政令で定める金額及びその計算に関する明細の記載が あり、かつ、財務省令で定める書類の添付がある場合に限り、適用する。

5 税務署長は、前項の記載又は書類の添付がない確定申告書の提出があつた場合においても、その記載又は添付がなかつたことについてやむを得ない事情があると認めるときは、第三項の規定を適用することができる。

6 前二項に定めるもののほか、第三項に規定する政令で定める金額を支出した事業年度における処理 その他第一項から第三項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

2) 法人税法施行令、同施行規則（筆者下線）

・施行令 3 条（非営利型法人の範囲）

法第二条第九号の二イ（定義）に規定する政令で定める法人は、次の各号に掲げる要件の全てに該当する一般社団法人又は一般財団法人（清算中に当該各号に掲げる要件の全てに該当することとなつたものを除く。）とする。

- 一 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。
- 二 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又は次に掲げる法人に帰属する旨の定めがあること。

イ 公益社団法人又は公益財団法人

ロ 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（平成十八年法律第四十九号）第五条第十七号イからトまで（公益認定の基準）に掲げる法人

- 三 前二号の定款の定め反する行為（前二号及び次号に掲げる要件の全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、又は行つたことがないこと。

四 各理事（清算人を含む。以下この号及び次項第七号において同じ。）について、当該理事及び当該理事の配偶者又は三親等以内の親族その他の当該理事と財務省令で定める特殊の関係のある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、三分の一以下であること。

2 法第二条第九号の二ロに規定する政令で定める法人は、次の各号に掲げる要件の全てに該当する一般社団法人又は一般財団法人（清算中に当該各号に掲げる要件の全てに該当することとなつたものを除く。）とする。

一 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。

二 その定款（定款に基づく約款その他これに準ずるものを含む。）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。

三 その主たる事業として収益事業を行つていないこと。

四 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。

五 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、前項第二号イ若しくはロ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。

六 前各号及び次号に掲げる要件の全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。

七 各理事について、当該理事及び当該理事の配偶者又は三親等以内の親族その他の当該理事と財務省令で定める特殊の関係のある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、三分の一以下であること。

3 前二項の一般社団法人又は一般財団法人の使用人（職制上使用人としての地位のみを有する者に限る。）以外の者で当該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は、当該一般社団法人又は一般財団法人の理事とみなして、前二項の規定を適用する。

・施行規則 2 の 2①（理事と特殊の関係のある者の範囲等）

令第三条第一項第四号及び第二項第七号（非営利型法人の範囲）に規定する理事と財務省令で定める特殊の関係のある者は、次に掲げる者とする。

一 当該理事（清算人を含む。以下この項において同じ。）の配偶者

二 当該理事の三親等以内の親族

三 当該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

四 当該理事の使用人

五 前各号に掲げる者以外の者で当該理事から受ける金銭その他の資産によつて生計を維持しているもの

六 前三号に掲げる者と生計を一にするこれらの者の配偶者又は三親等以内の親族

・施行令 5 条（収益事業の範囲）

法律第二条第十三号（定義）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業（その性質上その事業に付随して行われる行為を含む。）とする。

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 8 運送業 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 医療保健業のうち次に掲げるもの以外のもの 30 技芸教授業 31 駐車場業 32 信用保証業 33 無体財産権の提供等を行う事業 34 労働者派遣業

（請負業の範囲） 15-1-27 令第 5 条第 1 項第 10 号《請負業》の請負業には、事務処理の委託を受ける業が含まれるから、他の者の委託に基づいて行う調査、研究、情報の収集及び提供、手形交換、為替業務、検査、検定等の事業（国等からの委託に基づいて行うこれらの事業を含み、同号イからニまでに掲げるものを除く。）は請負業に該当するが、農産物等の原産地証明書の交付等単に知っている事実を証明するだけの行為はこれに含まれない。（昭 56 年直法 2-16「七」により追加、平 16 年課法 2-14「十五」により改正）

（実費弁償による事務処理の受託等） 15-1-28

（請負業と他の特掲事業との関係） 15-1-29 公益法人等の行う事業が請負又は事務処理の受託としての性質を有するものである場合においても、その事業がその性格からみて令第 5 条第 1 項各号《収益事業の範囲》に掲げる事業のうち同項第 10 号以外の号に掲げるもの（以下 15-1-29 において「他の特掲事業」という。）に該当するかどうかにより収益事業の判定をなすべきものであるとき又は他の特掲事業と一体不可分のものとして課税すべきものであると認められるときは、その事業は、同項第 10 号《請負業》の請負業には該当しないものとする。（昭 56 年直法 2-16「七」により追加）

2 次に掲げる事業は、前項に規定する事業に含まれないものとする。

一 公益社団法人又は公益財団法人が行う前項各号に掲げる事業のうち、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律第二条第四号（定義）に規定する公益目的事業に該当するもの

・施行令 6 条（収益事業を行う法人の経理の区分）

公益法人等及び人格のない社団等は、収益事業から生ずる所得に関する経理と収益事業以外の事業から生ずる所得に関する経理とを区分して行わなければならない。

3) 法人税基本通達 1-1-8 から 1-1-12（昭和 44 年 5 月 1 日直審（法）25）

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/080702/01.htm#a02>

（非営利型法人における特別の利益の意義） 1-1-8

令第 3 条第 1 項第 3 号及び第 2 項第 6 号《非営利型法人の範囲》に規定する「特別の利益を与えること」とは、例えば、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う。

- (1) 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貸料で貸し付けていること。
- (2) 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。
- (3) 法人が、特定の個人又は団体に対し、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。
- (4) 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。
- (5) 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。
- (6) 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、「特別の利益を与えること」には、収益事業に限らず、収益事業以外の事業において行われる経済的利益の供与又は金銭その他の資産の交付が含まれることに留意する。

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/080702/01.htm#a02>

（平成 20 年 7 月 2 日付課法 2-5 ほか 1 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」

（法令解釈通達）の趣旨説明について）情報

【解説】

1 平成 20 年度の税制改正において、一般社団法人・一般財団法人のうち一定の要件に該当するものが非営利型法人と定義され（法 2 九の二）、法人税法別表第二の「公益法人等」の範囲に追加された。これにより、非営利型法人については、収益事業を行う場合に限り法人税の納税義務が生ずる（法 4^①）とともに、収益事業から生じた所得に対して法人税が課されることになる（法 7）。

この非営利型法人には、次の二つの類型が設けられている。

- (1) 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（法 2 九の二イ）
- (2) 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（法 2 九の二ロ）

非営利型法人に該当するかどうかについては、その類型ごとに要件が設けられているが、いずれの類型にも共通するものとして、「特定の個人又は団体に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」という要件が規定されている（令 3 三①、

②六）。

2 本通達では、この「特別の利益を与えること」の意義について、例示により明らかにしている。

(1)から(6)までは、いずれも特定の個人又は団体に対する経済的利益の供与又は金銭その他の資産の交付の例示である。この規定が実質的な剰余金の分配や残余財産の分配又は引渡しといった利益移転に該当する行為も要件違反の対象とする趣旨であることからすれば、「特別の利益を与えること」とは、通常、経済的利益の供与又は金銭その他の資産の交付を伴うものと考えられるが、例えば役員の選任や事業の運営に関して与えられる優遇などが必ずしもこれに当たらないということではなく、ケースバイケースで判断することになる。

また、「特別の利益」に当たるかどうかは、一般的には、その法人が行う事業の具体的な内容等に基づいて個別に判断することになるのであるが、その場合、単に経済的利益の供与又は金銭その他の資産の交付が行われたかどうかだけでなく、それが社会通念上不相当なものであるかどうかにより判断する必要がある。例えば、法人が特定の個人に対してその所有する建物を通常よりも低い家賃で貸し付けていたとしても、それが特定の個人に対して給与課税が行われず、あるいは寄附金とされない程度のものであれば、社会通念上不相当なものとは言えず、特別の利益には当たらないこととなる。

なお、公益社団法人又は公益財団法人に対して当該法人が行う公益を目的とする事業のためにする寄附等は、一般的には特定の団体に対する特別の利益供与には該当しない。

3 本通達のなお書きにおいて、「特別の利益を与えること」には、収益事業に限らず、収益事業以外の事業において行われる経済的利益の供与又は金銭その他の資産の交付が含まれることを留意的に明らかにしている。例えば、法人が収益事業以外の事業において特定の理事から土地、建物を通常よりも高い賃借料により賃借しており、当該理事に対して給与課税が行われるような場合には、当該理事に対して「特別の利益」を与えたことになり、この要件に該当しないこととなる。

このほかにも、法人が収益事業以外の事業において収入を除外し、あるいは経費の水増し計上を行って、これにより捻出した資金をもって特定の理事に簿外の給与を支給するなどの行為を行っているような場合があれば、社会通念上不相当なものとして、当該理事に対して「特別の利益」を与えたこととなるのは当然であろう。

平成 23 年 7 月 1 日広島国税局文書回答「一般社団(財団)法人が分収造林契約による収益の分収を行った場合の非営利型法人への該当性について」

<https://www.nta.go.jp/about/organization/hiroshima/bunshokaito/hojin/009/besshi.htm#besshi2>

(2) 特定の個人又は団体に特別の利益を与えること

上記(1)①のハの「特定の個人又は団体に特別の利益を与えること」については、国税庁ホームページに掲載されています平成 20 年 7 月 2 日付課法 2-5 ほか 1 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」

（法令解釈通達）の趣旨説明において、次のとおりその意義が明らかにされています。

「特定の個人又は団体に特別の利益を与えること」とは、定款において剰余金の分配を行わないことを定めている法人がなす行為で、実質的な剰余金の分配や残余財産の分配又は引渡しといった利益移転に該当するものをいう。

参考 1 **公益法人**はその事業をおこなうに当り、（１）社員、評議員、理事、監事、使用人等法人の関係者に対し特別の利益を与えてはいけません。（認定法第 5 条 3 号。認定法施行令第 1 条、認定法施行規則第 1 条）また（２）株式会社その他の営利事業を営む者又は特定の個人若しくは団体の利益を図る活動をおこなう者に対し、寄附その他の特別の利益を与える行為をおこなってはけません。ただし公益法人がおこなう公益目的事業のための寄附等についてはこの限りではないとされています。（認定法第 5 条 4 号。認定法施行令第 2 条、認定法規則第 2 条）。同ガイドライン I・3.「認定法第 5 条第 3 号、第 4 号の「特別の利益」とは、利益を与える個人又は団体の選定や利益の規模が、事業の内容や実施方法等具体的事情に即し、社会通念に照らして合理性を欠く不相当な利益の供与その他の優遇がこれに当たり、申請時には、提出書類等から判断する。なお、寄附を行うことが直ちに特別の利益に該当するものではない。また、「その事業を行うに当たり」とは、公益目的事業の実施に係る場合に限られない。認定後においては、確定的に利益が移転するに至らなくとも、そのおそれがあると認められる場合には報告徴収（認定法第 27 条第 1 項）を求めうる。」（筆者下線）

参考 2（特別の利益に係る要件を欠くこととなった場合） 1-1-9 ほか

令第 3 条第 1 項第 3 号《非営利型法人の範囲》に規定する要件を欠くことにより普通法人に該当することとなった一般社団法人又は一般財団法人は、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同号の要件を満たすことはないことから、再び同項に規定する非営利型法人に該当することはないことに留意する。同条第 2 項第 6 号に規定する要件を欠くことにより普通法人に該当することとなった一般社団法人又は一般財団法人についても、同様とする。

（主たる事業の判定） 1-1-10 令第 3 条第 2 項第 3 号《非営利型法人の範囲》に規定する「主たる事業として収益事業を行っていない」場合に該当するかどうかは、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により判定する。この場合において、主たる事業であるかどうかは、法人の事業の態様に応じて、例えば収入金額や費用の金額等の合理的と認められる指標（以下 1-1-10 において「合理的指標」という。）を総合的に勘案し、当該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り判定することとなる。ただし、その法人の行う事業の内容に変更があるなど、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き、当該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、当該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」場合に該当しているものと判定して差し支えない。

（注）本文後段の判定を行った結果、収益事業以外の事業の割合がおおむね 50%を超えないとしても、そのことのみをもって「主たる事業として収益事業を行っていない」場合に該当しないことにはならないことに留意する。

（収益事業を行っていないことの判定） 1－1－11

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を除く。以下 1－ 1－11 において「一般社団法人等」という。）が、事務処理の受託の性質を有する業務を行う場合において、当該業務が法令の規定、行政官庁の指導又は当該業務に関する規則、規約若しくは契約に基づき実費弁償（その委託により委託者から受ける金額が当該業務のために必要な費用の 額を超えないことをいう。）により行われるものであり、かつ、そのことにつきあらかじめ一定の期間（おおむね 5 年以内の期間とする。）を限って所轄税務署長

（国税局の調査課所管法人にあつては、所轄国税局長）の確認を受けたときは、その確認を受けた期間については、当該業務は、その委託者の計算に係るものとし、当該一般社団法人等の収益事業としないものとして令第 3 条第 2 項第 3 号《非営利型法人の範囲》の要件に該当するかどうかの判定を行うこととする。

（理事の親族等の割合に係る要件の判定） 1－1－12

令第 3 条第 1 項第 4 号及び第 2 項第 7 号《非営利型法人の範囲》に規定する要件に該当するかどうかの判定は、原則として、判定される時の現況によることに留意する。ただし、例えば、非営利型法人が理事の退任に基因して当該要件に該当しなくなった場合において、当該該当しなくなった時から相当の期間内に理事の変更を行う等により、再度当該要件に該当していると認められるときには、継続して当該要件に該当しているものと取り扱って差し支えない。

4) 平成 20 年度税制改正解説（抜粋）

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2008/explanation/index.html

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2008/explanation/pdf/P245-P351.pdf

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2008/explanation/pdf/P194-P224.pdf

（P198～）ロ 特例民法法人 ・特例民法法人の意義 （筆者下線）

整備法において、旧民法第 34 条の規定により設立された社団法人又は財団法人であつて、整備法の施行の際現に存するものは、施行日以後は、それぞれ一般社団・財団法人法の規定による一般社団法人又は一般財団法人として存続するものとされています（整備法 40①）。この規定により、一般社団・財

団法人法の施行時に既に設立されている旧民法の社団法人又は財団法人は、施行後もそのまま法人として存続することができ、その場合の法人格の根拠法は、旧民法から一般社団・財団法人法となります。なお、一般社団・財団法人法の施行時に既に設立されている旧民法の社団法人又は財団法人であって、新たな制度の法人にまだ移行していないもの（下記ハ参照）については、整備法において「特例民法法人」と称することとされています（整備法 42②）。

・特例民法法人に関する経過措置

特例民法法人は、旧民法の公益法人制度から新たな法人制度への円滑な移行の観点から、新制度の法人に移行するまでの一時的な存在として設けられたものであり、新制度の法人に移行するまでの間は、実質的に旧民法の社団法人又は財団法人と同様に取り扱うこととされています。

具体的には、一般社団・財団法人法の施行時において、特例民法法人の名称やその定款・寄附行為の変更、又は理事若しくは監事等の変更を行う必要はなく、また、名称中に「一般社団法人」、「一般財団法人」、「公益社団法人」、「公益財団法人」という文字を用いることはできないこととされています（整備法 40②、42、48 他）。

さらに、特例民法法人の業務の監督についても、従来の所管官庁が引き続き行うこととされています（整備法 95 他）。

ハ 移行期間 ・公益法人制度改革においては、旧民法の公益法人制度から新たな法人制度への円滑な移行の観点から、一般社団・財団法人法の施行日（平成 20 年 12 月 1 日）から 5 年経過日（平成 25 年 11 月 30 日）までの期間を移行期間（以下「移行期間」といいます。）として、特例民法法人から新制度の法人に移行することができることとされました。具体的には、特例民法法人は、移行期間内に、公益社団法人若しくは公益財団法人への認定又は一般社団法人若しくは一般財団法人への認可を受けることができることとされています（整備法 44、45）。

なお、移行期間内にこの認定又は認可を受けなかった特例民法法人は、移行期間の満了の日に解散したものとみなすこととされています（整備法 46）。

・公益社団・財団法人への移行 公益法人制度改革に対応した税制上の措置（所得税関係）

公益法人認定法に規定する公益目的事業を行う特例民法法人は、移行期間内に、行政庁の認定を受けて、公益法人認定法の規定による公益社団法人又は公益財団法人となることとされています（整備法 44）。

・一般社団・財団法人への移行 特例民法法人は、移行期間内に、行政庁の認可を受けて、一般社団・財団法人法の規定による一般社団法人又は一般財団法人となることとされています（整備法 45）。

ホ 通常の一般社団法人又は一般財団法人への移行

・特例民法法人は、一般社団法人又は一般財団法人への移行認可（以下「移行認可」といいます。）の申請を行うことができ、行政庁は、移行認可の申請をした特例民法法人につき、その定款変更の内容が一般社団・財団法人法等の規定に適合するものであるときは、原則として、移行認可をするものとされています。ただし、公益目的財産額が一定額を超える法人にあつては、その公益目的支出計画が適正であり、かつ、その公益目的支出計画を確実に実施すると見込まれるものに限られます（整備法

117)。

公益目的財産額が一定額を超える特例民法法人は、通常の一般社団法人又は一般財団法人への移行にあたり、「公的目的支出計画」を作成しなければならないこととされています。公益目的支出計画とは、特例民法法人の保有するいわば公益的な性格を有する財産について、事業内容や残余財産の帰属が法人自治に委ねられる通常の一般社団法人又は一般財団法人に移行することにより、その後において無制限に公益目的以外に費消されることのないように、移行時点での純資産額を基礎として算定される公益目的財産額相当額を、通常の一般社団法人又は一般財団法人に移行した後においても、計画的に公益目的に支出するための計画です（整備法 119）。

公益目的支出計画においては、公益目的のための支出として、公益法人認定法に定める公益目的事業のための支出、類似の目的をもつ公益社団法人、公益財団法人、学校法人など一定の法人又は国若しくは地方公共団体に対する寄附、移行後も継続して行う不特定多数の者の利益の増進に寄与する目的の事業のための支出が認められています（整備法 119②）。通常の一般社団法人又は一般財団法人に移行した法人で公益目的支出計画を作成しなければならない法人は、公益目的支出計画に定める公益目的財産残額が零となり、公益目的支出計画の実施が完了するまでの間は行政庁の監督を受けることになります。（以上 200 頁）

公益認定等に関する運用について（公益認定等ガイドライン）Ⅱ 整備法第 119 条に規定する公益目的支出計画等について（一般社団法人・一般財団法人への移行関係）

1. 公益目的支出計画が「適正」であることについて（整備法第 117 条第 2 号関係）抜粋
 (2) 実施事業等を行うに当たり、特別の利益を与えないものであることについて 実施事業等を行うに当たり「特別の利益」（認定法と同様の考え方とする。）を与えることとなる事業又は寄附は、実施事業等とは認められない。（Ⅰ－3「認定法第 5 条第 3 号、第 4 号関係＜特別の利益＞」（2 頁）参照）

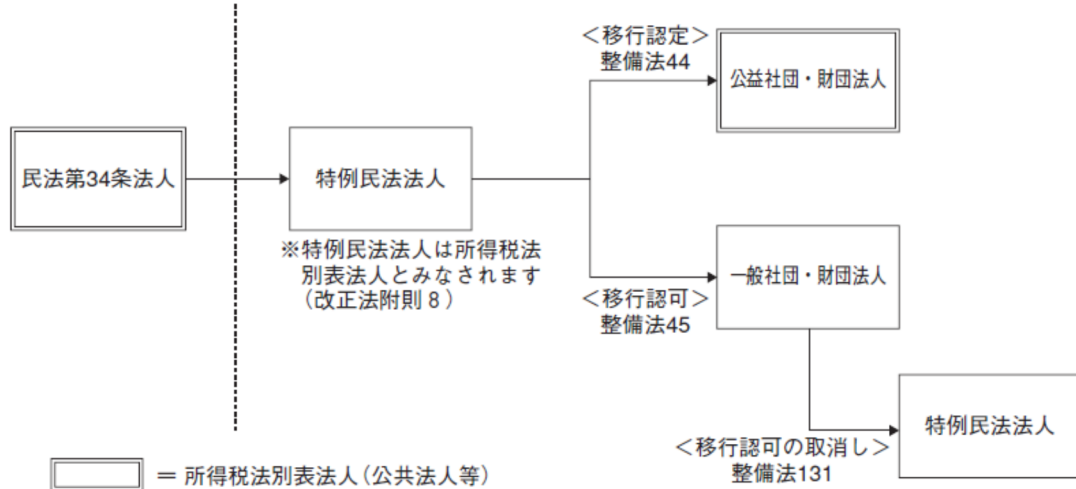
Ⅰ 公益法人認定法第 5 条等について（公益社団法人・公益財団法人関係）

3. 認定法第 5 条第 3 号、第 4 号関係＜特別の利益＞ 認定法第 5 条第 3 号、第 4 号の「特別の利益」とは、利益を与える個人又は団体の選定や利益の規模が、事業の内容や実施方法等具体的事情に即し、社会通念に照らして合理性を欠く不相当な利益の供与その他の優遇がこれに当たり、申請時には、提出書類等から判断する。

（200 頁）図 「新制度への移行の概要 一般社団・財団法人法」

公益法人等に係る所得税法別表法人（公共法人等）の適用関係

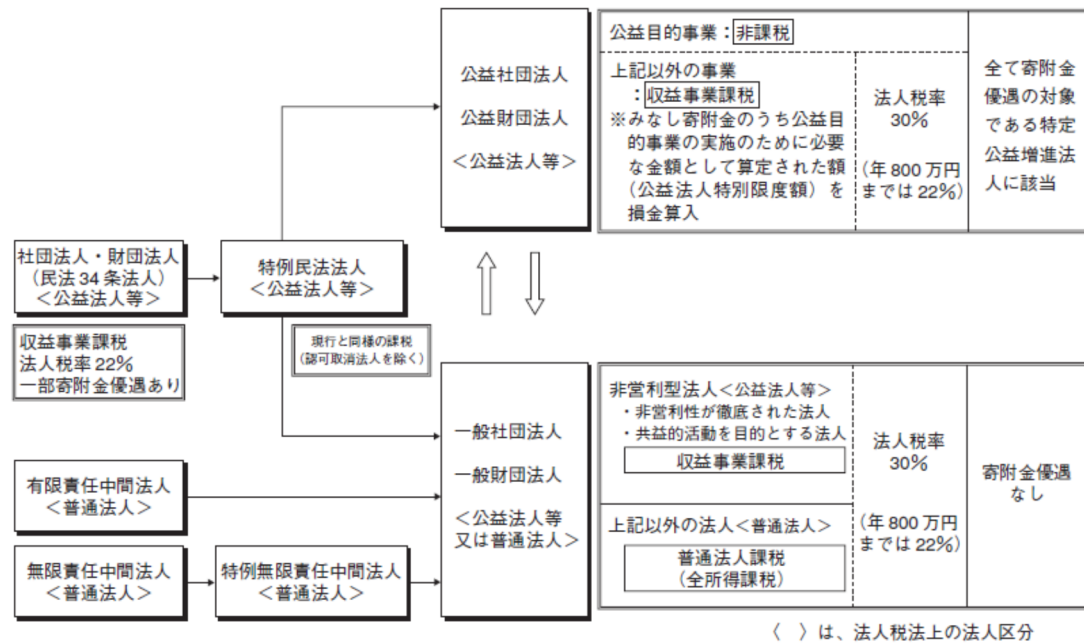
一般社団・財団法人法施行日（H20. 12. 1）



第二 公益法人制度改革に対応した税制改正

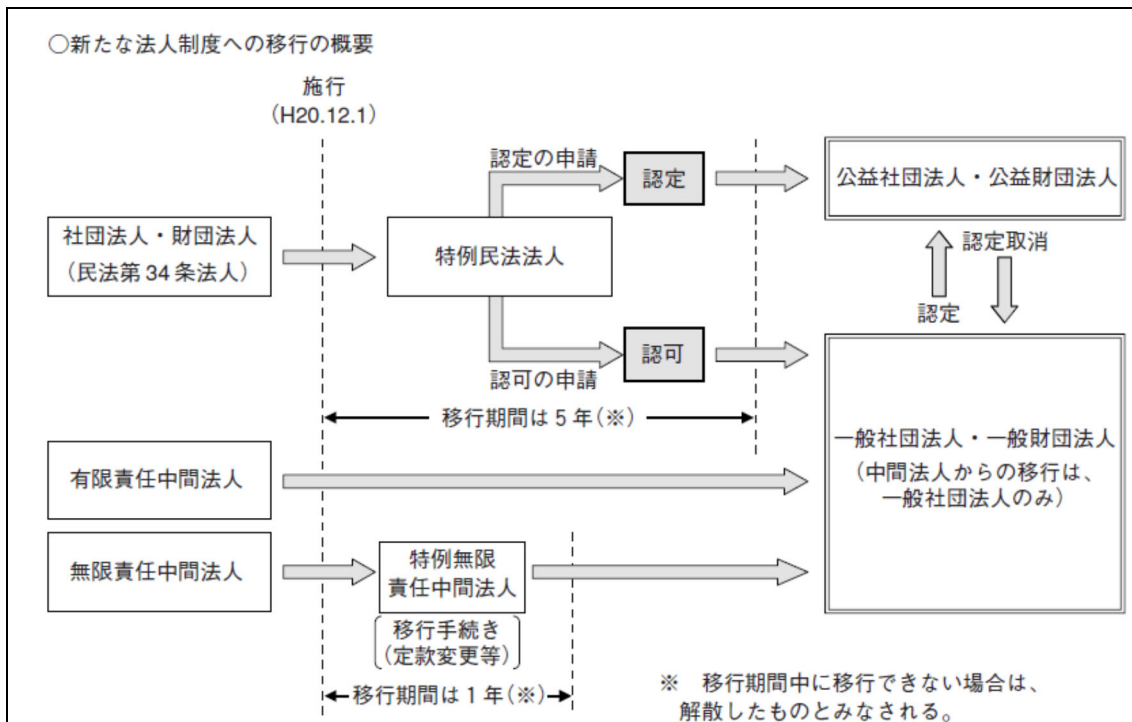
(204) 図 「公益法人等に係る所得税法別表法人（公共法人等）の適用関係」

○公益法人制度改革に対応する税制上の措置の概要



https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2008/explanation/pdf/P245-P351.pdf

(281) 二 公益法人税制 図 「○新たな法人制度への移行の概要」



改正の背景及び経緯（抜粋）

① 公益法人制度改革の経緯及び概要 民法上の公益法人は、公益活動を担う代表的な主体として大きな役割を果たしてきましたが、一方で、公益法人制度に対しては、明治 29 年の民法制定以来抜本的な見直しが行われず、主務官庁の許可主義の下、法人格の取得と公益性の判断が一体となっているため、法人設立が簡便でなく、公益性の判断基準が不明確である等の様々な指摘や批判がなされてきました。これを受けて、「民間が担う公益」をわが国社会・経済システムの中で積極的に位置づけ、その活動を促進するとともに、公益法人について指摘される諸問題に適切に対処する観点から、公益法人制度改革を行うこととされ、平成 18 年 5 月 26 日にはいわゆる公益法人制度改革 3 法（注 1）が可決・成立し、同年 6 月 2 日に公布され、原則として平成 20 年 12 月 1 日から施行することとされています。新たな法人制度においては、法人格の取得と公益性の判断を分離し、イ 社員等に対する剰余金の分配を目的としない社団又は財団であって、準則主義（登記）により簡便に法人格を取得することができことを特徴とする一般社団法人・一般財団法人 ロ 一般社団法人・一般財団法人のうち、民間有識者からなる委員会の答申に基づき、行政庁（内閣総理大臣又は都道府県知事をいいます。以下同じです。）による公益性の認定を受けた公益社団法人・公益財団法人が設けられることになりますが、今般の税制措置は、②で述べる基本的視点に立ってこれらの法人に係る課税上の取扱いを整備するものです。（注 1）一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（平成 18 年法律第 48 号。以下「一般社団・財団法」といいます。）、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（平成 18 年法律第 49 号。以下「公益法人認定法」といいます。）、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（平成 18 年法律第 50 号。以下「整備法」といいます。）の 3 法を指します。

② 税制上の措置に当たっての基本的視点

ロ 一般社団法人・一般財団法人については、いわゆる非営利活動を行うことを目的とした法人の受け皿になることに配慮する必要がある反面、準則主義で設立され、行為規制や事業に対する監督等も最小限のものにとどまっていることから、適正な課税を行う必要がある、との基本的視点に立って制度の構築が行われました。

（参考）税制調査会答申「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」（平成 19 年 11 月）（抄）

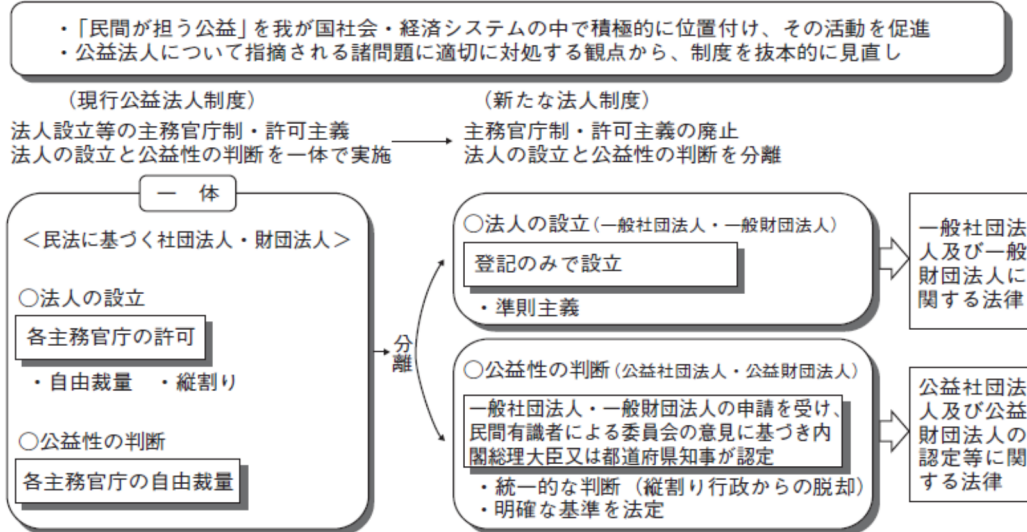
4. 公益法人税制 我が国の社会を活力あるものとしていくために、行政部門だけでなく「民間が担う公益」の重要性が今後ますます増大すると考えられる。現在、その担い手となる公益法人に係る制度改革が進められており、来年 12 月から新制度（いわゆる公益法人関連三法）が施行予定である。これに伴い、税制面でも、「民間が担う公益」を支える制度の構築が求められている。この点については、当調査会では、平成 17 年 6 月に基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキンググループにおいて「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」をまとめており、そこで示された考え方に即して税制上の措置が講じられるべきであるが、改めて以下の点を指摘しておきたい。第一に、新たに創設される公益社団法人・公益財団法人については、第三者委員会の認定を受けて公益を目的とした事業を担い、公益目的事業財産という新たな概念に基づき、公益目的事業の遂行等が求められる法人であり、公益目的事業から生ずる所得の取扱いなどに関して、公益目的事業の実施をサポートする措置を講じるべきである。

第二に、新たに創設される一般社団法人・一般財団法人については、準則主義により設立可能であり、多様な態様のものが現れることが予想されるところである。このため、一律の取扱いとすることは適当ではなく、他の法人等に対する課税とのバランスにも留意しつつ、態様に応じた措置を講じるべきである。（283）

② 新たな法人類型等に対する課税の概要 （287 右）他方で、一般社団法人・一般財団法人は、事業を行って利益を稼得したり、その利益を構成員等に分配することを目的とせず、営利企業と異なる特性を有する法人として活動する場合の法人格を取得する手段として利用されることが見込まれています。例えば、ある一般社団法人が会員に共通する利益の実現を目的として、会費収入を得て、その目的を達成するための活動資金としてその収入を費消していくことも考えられますが、このような場合には、必ずしも営利企業と同様に法人税を課税する必要はないと考えられます。このため、一般社団法人・一般財団法人であっても、営利企業と異なる特性を有する法人については、常に法人税の課税を行うこととせず、利益を稼得すると認められる事業、すなわち営利企業と競合する収益事業を行う場合のみ課税（収益事業課税方式を適用）することとされました。他方、それ以外の一般社団法人・一般財団法人については、普通法人として全所得課税とされました。このように一般社団法人・一般財団法人については、法人の実態や営利企業との課税のバランス等に配慮した課税とされています。なお、一般社団法人・一般財団法人は、法人制度としての公益性が担保されているわけではなく、法人が有する公益性に着目した措置である、軽減税率やみなし寄附金は適用しないこととされました。

（288）図 「○公益法人制度改革に対応する税制上の措置の概要」

公益法人制度改革の概要



施行は平成20年12月1日（委員会の組織等に関する部分は平成19年4月1日）

(291 右～) ② 一般社団法人・一般財団法人に対する課税

イ 納税義務及び課税所得の範囲 一般社団法人・一般財団法人は、収益事業課税を行うものと、全所得課税を行うものとに区分されました。このため、収益事業課税を行う一般社団法人・一般財団法人については非営利型法人と定義され（法法2九の二）、法人税法 別表第二の「公益法人等」の範囲に追加されています。これにより、非営利型法人については、収益事業を行う場合に限り法人税の納税義務が生ずる（法法4①）とともに、収益事業から生じた所得に対して法人税が課されることになります（法法7）。また、非営利型法人に該当しない一般社団法人・一般財団法人は、普通法人として全所得課税が行われます。（注1）非営利型法人に該当する一般社団法人・一般財団法人は、法人税法別表第二の「公益法人等」に含まれますが、みなし寄附金制度の適用対象から除外されています（法法37④⑤）。（注2）普通法人である一般財団法人の設立に際して、設立者が拠出をする財産は寄附金に該当するとともに、一般財団法人はその拠出を受けた財産の価額を益金の額に算入することになります。

ロ 非営利型法人の類型 非営利型法人として、以下の2つの類型が設けられました。

(イ)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（法法2九の二イ）この類型は、剰余金の分配を行わず、残余財産の帰属先が公益的な活動を行う法人等に限定され、さらに役員給与などによる実質的な利益分配が行われる恐れも排除されているような法人については、必ずしも利益を稼得する活動を行うとは限らないと評価できることから、利益を稼得すると想定される活動、すなわち収益事業を行う場合に限り課税関係を生じさせることが適当であるとの観点に立って設けられたものです。具体的には、次の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とされています（法令3①、法規2の2①）。ただし、清算中にこれらの要件のすべてに該当することとなったとしても、その法人は非営利型法人に該当しないものとされています。

i 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。一般社団・財団法では、社員又は設立者に剰余金又は残余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めは効力を有しないものとされています（一般社団・財団法 11②）が、利益を稼得することを予定しない法人の条件として、社員又は設立者以外の者に対しても剰余金等の分配を行わない旨があらかじめ定款で定められていることを前提としています。

ii 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又は次に掲げる法人に帰属する旨の定めがあること。

- ・ 公益社団法人又は公益財団法人

- ・ 公益法人認定法第 5 条第 17 号イからトまでに掲げる法人（注）上記 i と同様に利益を稼得することを予定しない法人の条件として、その活動中に生じた剰余金の処分に限らず、解散時の残余財産の処分についても公益的な活動を行う法人等に帰属することが担保されていることを前提としています。一般社団法人等の場合には社員総会等で残余財産の帰属先を決定できることから、あらかじめ定款において法人の関係者に対して分配されないことが明らかであるものとして公益社団法人又は公益財団法人が清算をする場合の残余財産の帰属先等と同様の帰属先とすることを求めているものです。（注） 学校法人、社会福祉法人、独立行政法人等が掲げられています。

iii i 及び ii の定款の定め反する行為（i、ii 及び iv 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みます。）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みます。）を行うことを決定し、又は行ったことがないこと。i 及び ii に掲げる事項は、あらかじめ定款に定めてさえおけば、これらの要件に該当することとなるため、事後的にも充足させるための要件として設けているものです。したがって、これらの定款の定め反する行為を行うことを決定した場合に(イ)の類型に該当しなくなるとともに、過去に(イ)の類型の非営利型法人の適用を受けていたときに定款違反行為をしていたことがある場合には、(イ)の類型に該当することはありません。また、カッコ書きは、実質的な剰余金や残余財産の分配等に該当する行為も要件違反の対象となるという趣旨ですが、公益法人に対して当該公益法人が行う公益を目的とする事業のためにする寄附等は、一般的にはここである特定の団体に対する特別の利益供与には該当しません。

iv 各理事（清算人を含みます。以下同じです。）について、当該理事及び当該理事と特殊の関係のある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。上記 i から iii までの要件のほかに、実質的な面においても利益を稼得することを予定しない法人であることの要件として、事業を運営するための組織の適正性が維持されている必要があることから、公益社団法人・公益財団法人と同様に、理事に占める特殊関係者の割合が制限されています。ここでいう理事と特殊の関係のある者とは、具体的には次の者をいうこととされています（法規 2 の 2 ①）。(a) 理事の配偶者 (b) 理事の三親等以内の親族 (c) 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 (d) 理事の使用人 (e) (a)から(d)までに掲げる者以外の者で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 (f) (c)から(e)までに掲げる者と生計を一にするこれらの者の配偶者又は三親等以内の親族 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当該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は、当該一般社団法人又は一般財団法人の理事とみなして（みなし理事）、ivの要件を判定することとされています（法令3③）。

（ロ）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（法法2九の二ロ） この類型は、会員からの会費を原資として、それが会員向けの共益的事業活動に専ら費消され、会員がその潜在的受益者になることが想定されるような法人を対象として設けられています。こうした法人の場合には、会費の収入時期と支出時期とのタイムラグにより一過性の余剰が生じることは避けられないものの、このような余剰への課税は、活動実態に照らして必ずしも合理的とはいえないとの考え方（税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」（平成17年6月））を踏まえたものです。（293）

したがって、上記（イ）の法人と同様に収益事業を行う場合に限り課税関係を生じさせることとされています。具体的には、次の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とされています（法令3②、法規2の2①）。ただし、清算中にこれらの要件のすべてに該当することとなったとしても、その法人は非営利型法人に該当しないものとされています。

i 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。当然のことながら、共益的な活動を行う法人であることが、法人の目的においても明らかにされている必要があるという趣旨です。なお、本要件は特定の組織や団体に適用を制限するためのものではありませんので、会員の範囲や目的の内容は限定されていません。

ii その定款（定款に基づく約款その他これに準ずるものを含みます。）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。共益的な活動を行う法人として、その活動の原資となる会費について、共同で負担すべき額があらかじめ明らかにされていること又は法人内部の正式な手続を経て定められていることを求めているものです。

iii その主たる事業として収益事業を行っていないこと。共益的な活動を主たる目的としている法人として、営利法人と競合する事業を主たる事業として行っていないことを求めているものです。本要件の判定にあたっては、非営利型法人が行う事業で収益事業の範囲から除外されているものに該当する事業を収益事業に含めないこととされています（法令3④、法規2の2②）。なお、本要件は、非営利型法人に該当していなかった期間において主たる事業として収益事業を行っていなかったことまで求めているものではありません。

iv 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。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ん。

v 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、上

記(イ)のii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きます。)に帰属する旨の定めがないこと。 ivと同様、特定の者に残余財産を帰属させることを制限するものであり、会員間で負担に応じて残余財産を還付する場合などは要件違反には該当しません。

vi i からvまで及びvii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みます。）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。(イ)の類型におけるiiiの要件と同様、 実質的な剰余金の分配や残余財産の分配等に該当する行為も要件違反の対象となります。過去に(ロ)の類型の非営利型法人の適用を受けていたときに本要件に違反したことがある場合には、その後はこの類型による非営利型法人に該当することはありません。

vii 各理事について、当該理事及び当該理事と特殊の関係のある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。 上記i からviまでの要件のほかに、 法人の組織面においても基本的には共益的な活動を行うための体制が維持されている必要があります。ただし、共通する利益の内容には限定がないため、それを実現するための体制を一義的に定めることは適当ではありません。そのため、共益的な事業活動を行う法人であれば少なくとも私的な運営が行われやすい体制が排除され、適正な事業運営が期待される体制が維持されているという趣旨で、公益社団法人・公益 財団法人と同様に、理事に占める特殊関係者の割合が制限されています。ここでいう理事と特殊の関係のある者とは、上記(イ)の類型のivの要件における理事と特殊の関係のある者と同様です（法規2の2①）。 なお、上記(イ)ivの要件を判定する場合と同様に、みなし理事に関する規定を適用してviiの要件を判定することとされています（法令3③）。

国税庁 <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/koekihojin/01.htm>

パンフレット・手引>一般社団法人・一般財団法人と法人税

一般社団法人・一般財団法人と法人税

民間非営利部門の活動の健全な発展を促進し、従来の公益法人制度に見られる様々な問題に対応するため、従来の主務官庁による公益法人の設立許可制度を改め、一般社団法人・一般財団法人を登記のみで設立できる制度が創設されるとともに、そのうちの公益目的事業を行うことを主たる目的とする法人については、民間有識者による委員会の意見に基づき公益法人に認定する制度が創設され、平成20年12月1日から施行されています。

新たな公益法人制度における一般社団法人・一般財団法人に対する法人税の取扱いの概要は以下のとおりです。

1 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「公益法人認定法」といいます。）に基づく公益認定を受けた公益社団法人・公益財団法人

公益法人等として取り扱われ、法人税法上の収益事業から生じた所得が課税対象となります。

なお、公益目的事業は収益事業から除かれているため、公益目的事業から生じた所得は課税対象になりません。

2 公益法人認定法に基づく公益認定を受けていない一般社団法人・一般財団法人

① 法人税法上の非営利型法人の要件を満たすもの（以下「非営利型法人」といいます。）

公益法人等として取り扱われ、収益事業から生じた所得が課税対象となります。

② ①以外のもの（以下「非営利型法人以外の法人」といいます。）

普通法人として取り扱われ、全ての所得が課税対象となります。

○ 課税所得の範囲

	公益社団法人 公益財団法人	公益認定を受けていない一般社団法人・一般財団法人	
		非営利型法人	非営利型法人以外の法人
法人税法上の法人区分	公益法人等	普通法人	
課税所得の範囲	収益事業から生じた所得が課税対象(注)	全ての所得が課税対象	

(注) 公益社団法人・公益財団法人の公益目的事業から生じた所得は課税対象になりません。

【パンフレット】

- 一般社団法人・一般財団法人と法人税（平成 26 年 3 月）（PDF/324KB）
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/koekihojin/pdf/01.pdf>
- 新たな公益法人関係税制の手引（平成 24 年 9 月）（PDF/4,962KB）
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/koekihojin.pdf>

【関連リンク】

- 国・都道府県公式公益法人行政総合情報サイト「公益法人 information」

5) 公益法人 information FAQ （筆者下線）

問IX－⑬（共済事業） いわゆる共済事業は、共益的な事業であって、公益目的事業としては認められることはないのでしょうか。

答 1 公益認定等ガイドラインにおいては、事業の区分経理に関連して、「「その他事業」には、法人の構成員を対象として行う相互扶助等の事業が含まれる。例えば、構成員から共済掛金の支払を受け、共済事故の発生に関し、共済金を交付する事業、構成員相互の親睦を深めたり、連絡や情報交換を行ったり など構成員に共通する利益を図る事業などは②その他の事業である」（I 18.(1)注書き）とされています。また、「受益の機会が特定多数の者（例えば、社団法人の社員）に限定されている場合は原則として共益と考えられる」（「公益目的事業のチェックポイントについて」【補足】横断的注記(3)ア）とされています。 2 いわゆる共済事業には多種多様なものがありますが、それらの事業について、公益目的事業に該当するか否かについて判断する際には、上記のガイドラインの記述に留意する必要がありますと考えられます。ただし、例えば、対象を社団法人の社員のように法人運営に関わる者に限定することなく、広く一般の者（地域の住民、児童、生徒、保護者等）が加入可能であり、実際に加入しているような場合には、上記ガイドラインの記述にある「法人の構成員を対象とする相互扶

助等の事業」に該当するものではないと考えられます。 3 また、公益認定等ガイドラインにおいては、受益の「機会が限定されている場合でも、例えば別表各号の目的に直接貢献するといった合理的な理由がある場合、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するという事実認定をし得る」（「公益目的事業のチェックポイントについて」【補足】横断的注記(3) ア）とされています。したがって、共済事業の内容、事業形態等によっては、単に加入者の福祉の向上のみを目的とした事業ではなく、公益法人認定法別表各号のいずれかの目的に貢献し、不特定多数の者の利益の増進に寄与するものと認められる場合もあり得ることにも留意する必要があります。 4 いずれにせよ、共済事業には様々な種類のものがありますので、公益目的事業であるか否かについては、個々の具体的事例に即して判断することとなります。

（注1）不特定多数性については、共済事業の性質上、その対象は加入者に特定される形をとることになりますが、実質的に誰でも加入できる場合には、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するもの（公益法人認定法第2条第4号）と認められる場合もあり得ると考えられます。（例えば、PTA・青少年教育団体共済法に基づく共済事業では、広く地域の児童、生徒、保護者等を対象とすることが想定されています。）

（注2）法人の中には、保険業法上の認可特定保険業に当たる事業を実施しているものもあります。これらの事業が公益目的事業に該当するか否かについて検討する際、不特定多数性については上記2ただし書き及び注1の考え方が参考になりますが、これらの事業は、その内容、事業形態等は様々であることから、その他の点については個々の具体的事例に即して判断することとなります。

（参考）

・苅米 裕 「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察 ―所得の源泉と財産の費消が結合する非営利型法人課税の論考―」（税理士／筑波大学大学院 院生）

<https://www.sozeishiryokan.or.jp/award/027/003.html> H30.3 租税資料鑑賞第 27 回

・法人税額決定処分等取消請求上告事件（ペット葬祭業事件）最高裁第二小法廷平成 18 年（行ヒ）第 177 号平成 20 年 09 月 12 日訟務月報 55 巻 7 号 2681 頁
宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀、供養等を行う事業が法人税法 2 条 13 号所定の収益事業に当たるとされた事例

<https://www.chugainippoh.co.jp/article/ron-kikou/ron/20150508-001.html> 田中治

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/soshoshiryo/kazei/2008/pdf/11023.pdf>

<https://www.shoumudatabase.moj.go.jp/search/servlet/com.fujitsu.shun.fsinet.FSIServ#>
判旨「収益事業に該当するか否かの判断基準について、他の内国法人との競争条件の平等を図り課税の公平を確保するなどの観点から、⑦財貨の移転が役務等の対価の支払いとして行われる性質のものか否か、④一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、⑦事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断するのが相当」

（以下 統計資料）

令和元年公益法人の概況及び公益認定等委員会の活動報告（公益法人 information サイト）

表 1－6－2 各年 12 月 1 日時点の移行法人数（社団・財団別）

		平成26年	27年	28年	29年	30年	令和元年
内閣府	社団	1,100	890	816	689	559	488
	財団	947	919	900	871	826	797
	計	2,047	1,809	1,716	1,560	1,385	1,285
都道府県	社団	5,416	5,044	4,619	4,170	3,799	3,484
	財団	3,180	3,123	3,034	2,953	2,869	2,770
	計	8,596	8,167	7,653	7,123	6,668	6,254
合計	社団	6,516	5,934	5,435	4,859	4,358	3,972
	財団	4,127	4,042	3,934	3,824	3,695	3,567
	計	10,643	9,976	9,369	8,683	8,053	7,539

表 1－6－7 公益目的支出計画の完了（公益目的財産残額が 0 円以下となる）
予定時期（社団・財団別）

		法人数	令和5年度 以前	6年度～ 10年度	11年度～ 15年度	16年度～ 20年度	21年度～ 25年度	26年度 以降
内閣府	社団	484	197	95	46	40	22	84
	財団	796	100	114	75	70	69	368
	計	1,280	297	209	121	110	91	452
都道府県	社団	3,436	1,082	599	388	281	180	906
	財団	2,746	348	284	253	205	184	1,472
	計	6,182	1,430	883	641	486	364	2,378
合計	社団	3,920 (100.0%)	1,279 (32.6%)	694 (17.7%)	434 (11.1%)	321 (8.2%)	202 (5.2%)	990 (25.3%)
	財団	3,542 (100.0%)	448 (12.6%)	398 (11.2%)	328 (9.3%)	275 (7.8%)	253 (7.1%)	1,840 (51.9%)
	計	7,462 (100.0%)	1,727 (23.1%)	1,092 (14.6%)	762 (10.2%)	596 (8.0%)	455 (6.1%)	2,830 (37.9%)
前年合計		7,965 (100.0%)	2,214 (27.8%)	1,110 (13.9%)	747 (9.4%)	595 (7.5%)	453 (5.7%)	2,846 (35.7%)

（注） 公益目的財産額の確定手続きが完了した法人から提出された、公益目的支出計画実施報告書（令和元年 12 月 1 日時点）による。

表 1－6－4 年度別の解散届出件数

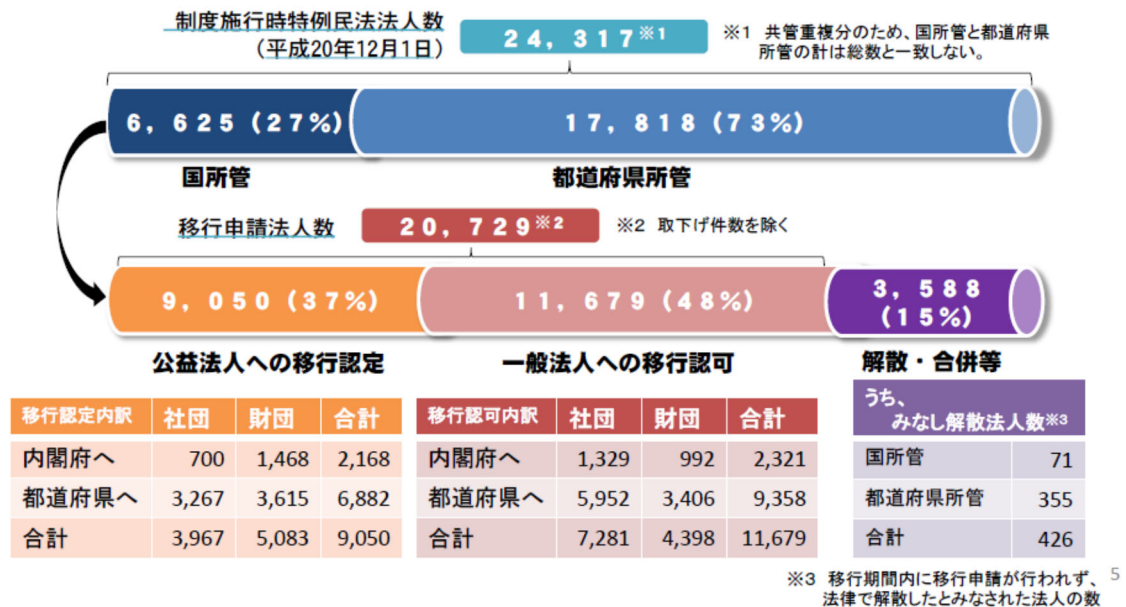
	平成25年度	26年度	27年度	28年度	29年度	30年度
内閣府	3	2	0	1	3	2
都道府県	9	5	10	10	8	16
合計	12	7	10	11	11	18

表 1－2－2 各年 12 月 1 日現在の公益法人数（社団・財団別）

		平成26年	27年	28年	29年	30年	令和元年
内閣府	社団	773	787	797	799	808	806
	財団	1,561	1,585	1,613	1,641	1,677	1,703
	計	2,334	2,372	2,410	2,440	2,485	2,509
都道府県	社団	3,316	3,339	3,353	3,353	3,361	3,367
	財団	3,650	3,686	3,695	3,700	3,715	3,705
	計	6,966	7,025	7,048	7,053	7,076	7,072
合計	社団	4,089	4,126	4,150	4,152	4,169	4,173
	財団	5,211	5,271	5,308	5,341	5,392	5,408
	計	9,300	9,397	9,458	9,493	9,561	9,581

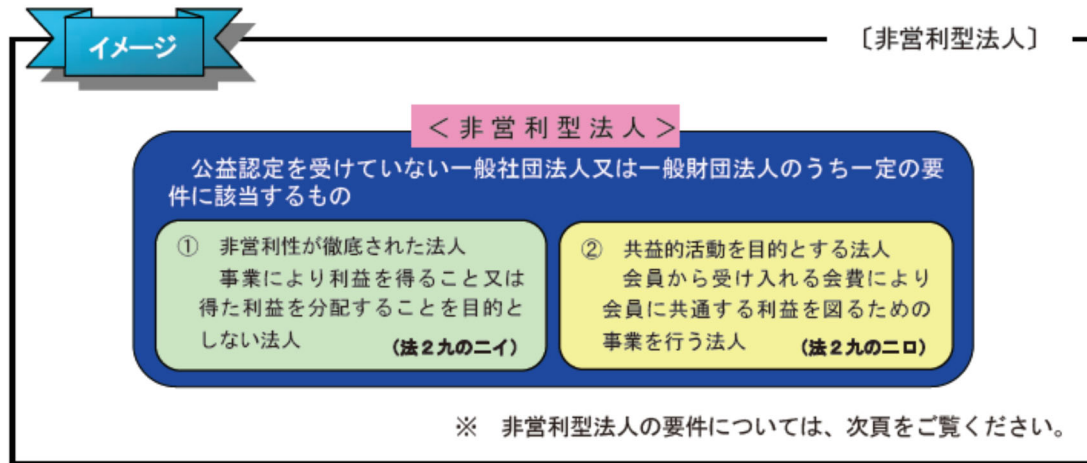
以上、[令和元年公益法人の概況及び公益認定等委員会の活動報告](#)

【移行の概況】

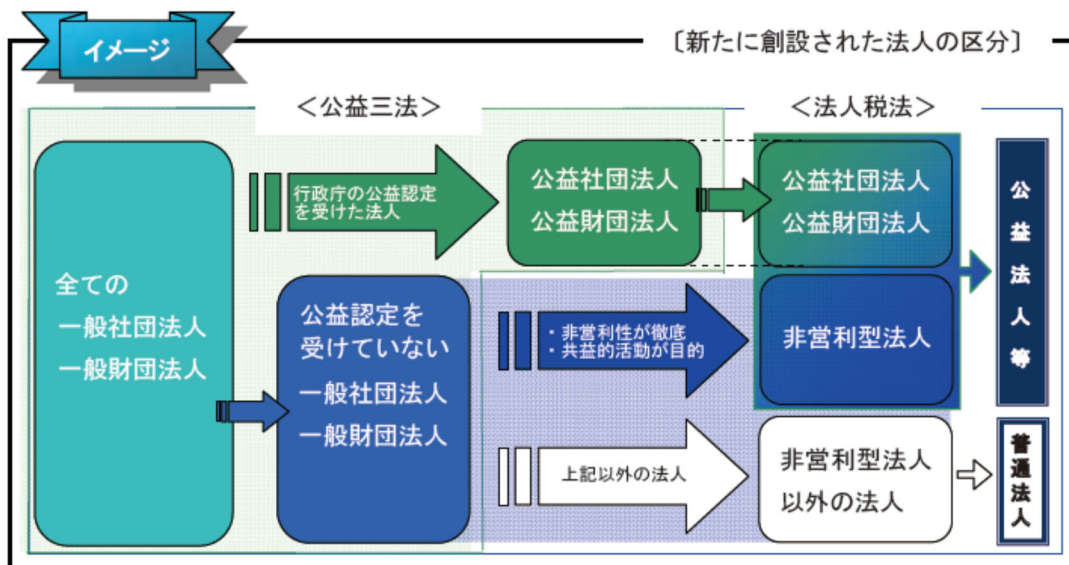


公益法人制度改革の進捗と成果について(平成 26 年 8 月公益法人 INFORMATION サイトより)

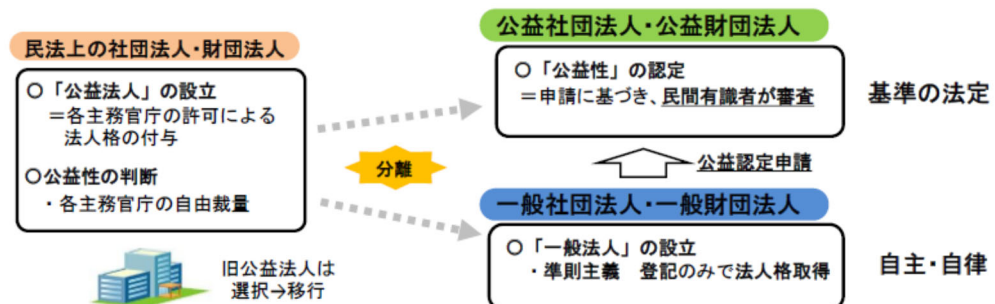
国税庁 既述の公益法人等の手引きより



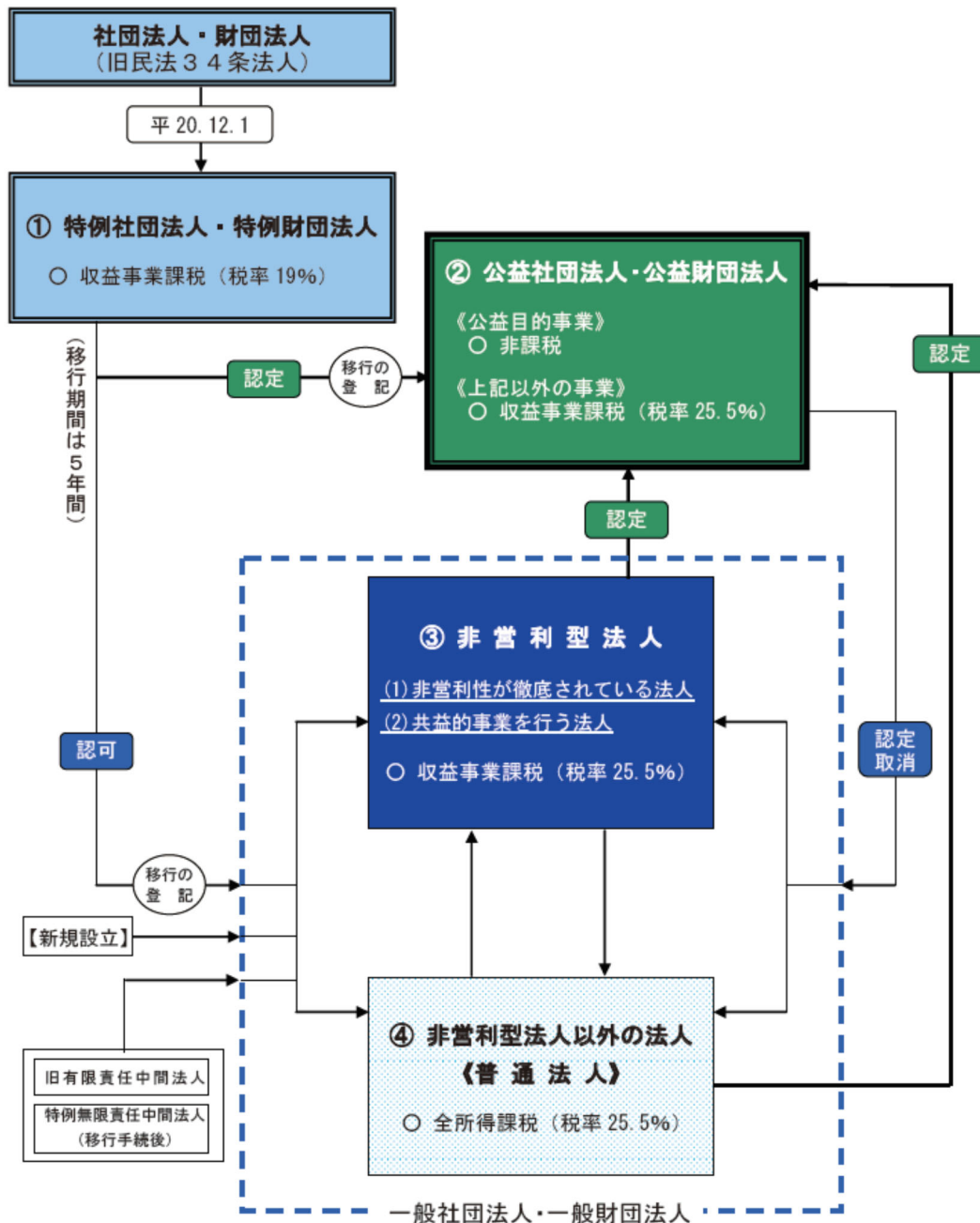
4 頁



6 頁



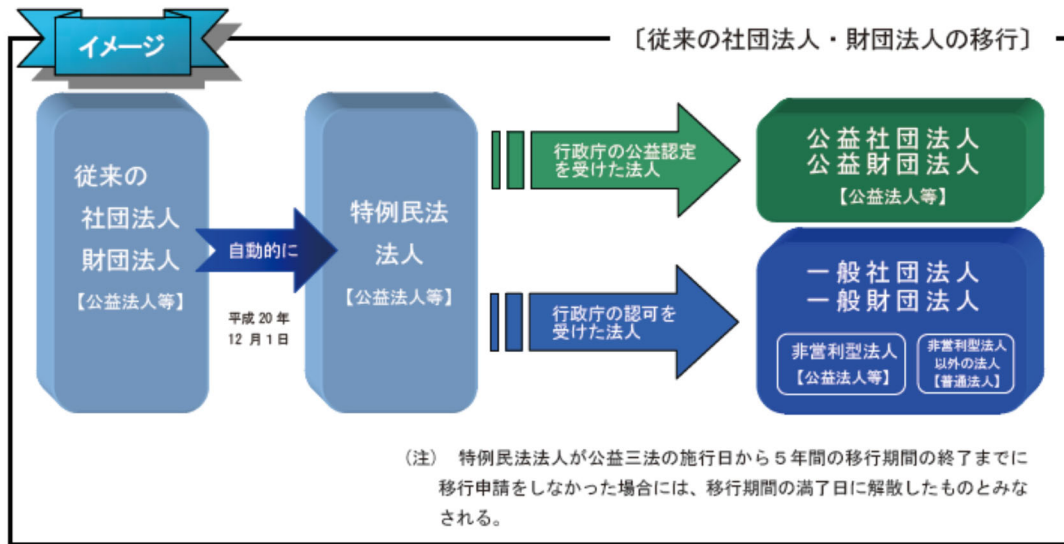
《参考》 新しい公益法人制度施行後の法人の体系について



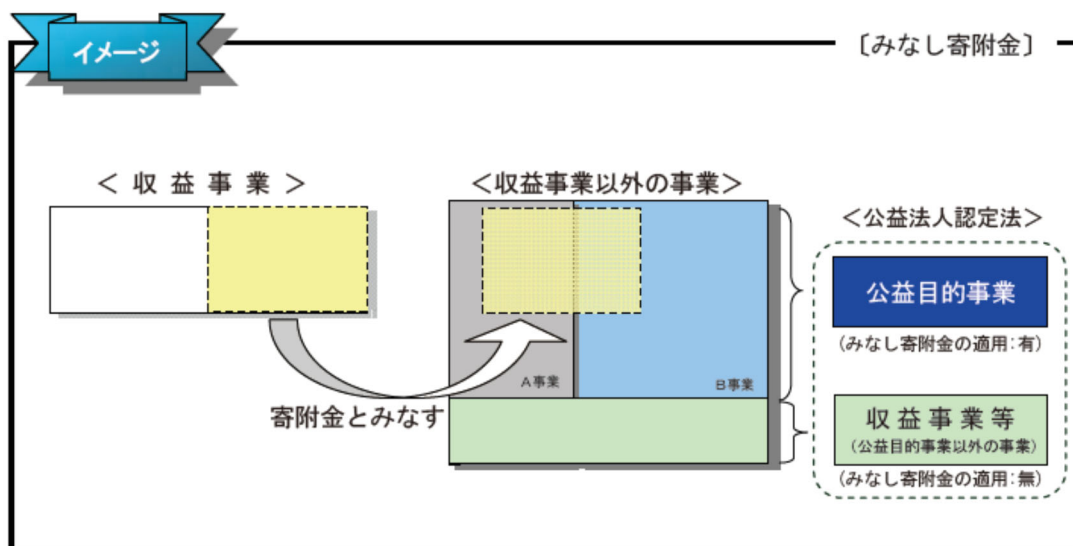
- (注) 1 一般社団法人・一般財団法人は、税法上の要件に該当するかどうかにより③と④に分かれる。
 2 特例社団法人・特例財団法人は、移行期間中に認定又は認可を受けなかった場合、原則として移行期間の満了日に解散したものとみなされる。
 3 ①の法人に係る税率（19%）及び②～④の法人に係る税率（25.5%）について、所得金額年 800 万円以下の金額については 15%の税率が適用される。
 4 原則として、平成 24 年 4 月 1 日から平成 27 年 3 月 31 日までの期間内に最初に開始する事業年度開始の日から同日以後 3 年を経過する日までの期間内の日の属する事業年度については、法人税の額の 10%の復興特別法人税を法人税と同時期に申告・納付することとなります。

（既述の公益法人 information サイトより）

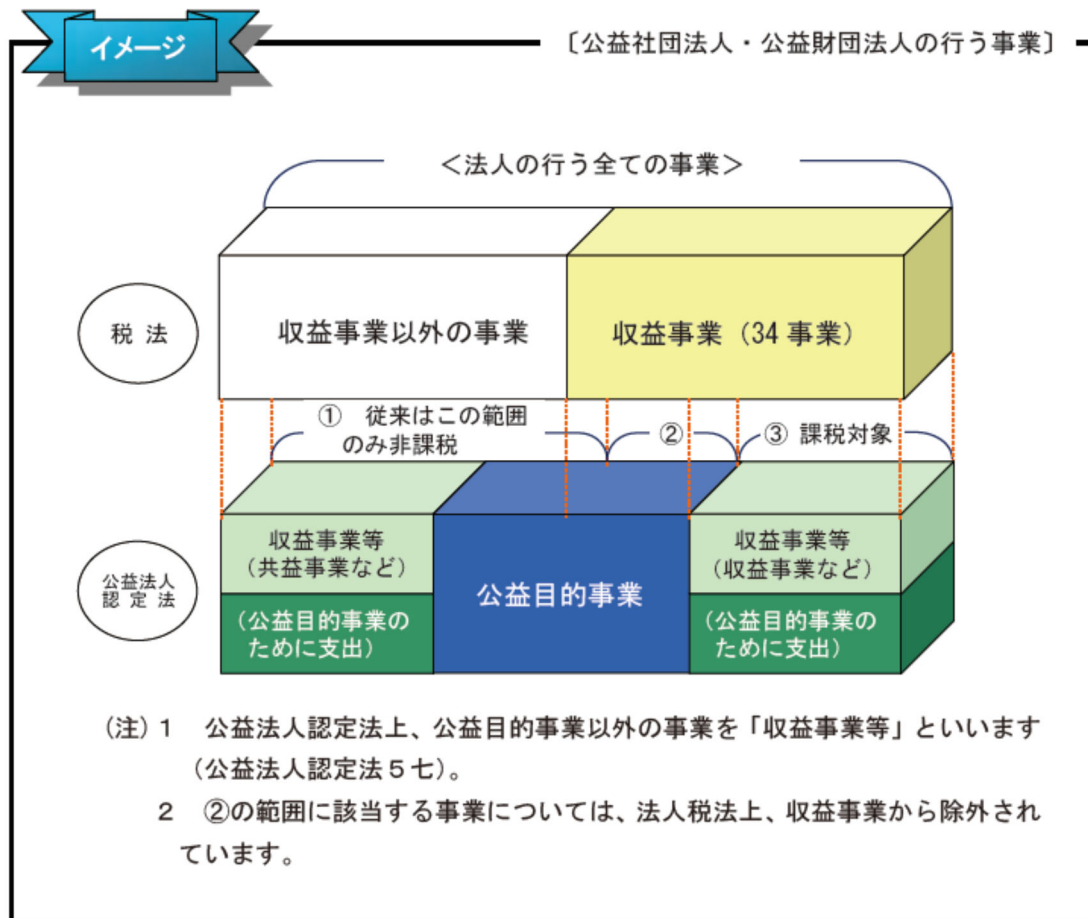
特例民法法人の移行の詳細については、12 頁をご覧ください。



7 頁



10 頁



33 頁 移行法人には上記のような公益目的事業の非課税扱いはない。