

# 公益法人制度改革に対応した 税制上の措置(所得税関係)

目 次	
第一 公益法人制度改革の趣旨及び概要 … 194	四 国等に対して財産を寄附した場合の 譲渡所得等の非課税制度の改正 …… 208
第二 公益法人制度改革に対応した税制改 正 …… 201	五 特定地域雇用等促進法人に寄附をし た場合の寄附金控除の特例の廃止 …… 222
一 公共法人等及び公益信託等に係る非 課税の改正 …… 202	六 特定の基金に対する負担金等の 必要経費算入の特例 …… 223
二 寄附金控除の改正 …… 204	
三 特定退職金共済団体の要件の改正 … 206	

## 第一 公益法人制度改革の趣旨及び概要

- 公益法人制度改革は、民間非営利部門が、行政や民間営利部門では満たすことのできない社会のニーズに対応する多様なサービスを柔軟に提供しており、我が国社会経済システムの中で、その果たすべき役割はますます重要となってきた状況の中で、その民間非営利部門の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た現行の公益法人（民法第34条に基づく社団法人や財団法人をいいます。）制度については、明治29年の民法制定以来、抜本の見直しが行われておらず、また、主務官庁の許可主義の下、法人設立が簡便でない、公益性の判断基準が不明確である、公益性を時代に即して柔軟に見直す仕組みがない、営利法人類似の法人が存続しているなどの批判が見受けられたことを踏まえて、このような諸問題に適切に対処するとともに、民間非営利部門の活動を促進するために行われました。
- 新たな公益法人制度の基本的枠組みについては、「今後の行政改革の方針（平成16年12月閣議決定）」の中の「公益法人制度改革の基本的枠組み」の中で、次のように具体化されています。
  - 現行の公益法人の設立に係る許可主義を改め、法人格の取得と公益性の判断を分離することとし、公益性の有無に関わらず、準則主義（登記）により簡便に設立できる一般的な非営利法人制度を創設する。
  - 各官庁が裁量により公益法人の設立許可等を行う主務官庁制を抜本的に見直し、民間有識者からなる委員会の意見に基づき、一般的な非営利法人について目的、事業等の公益性を判断する仕組みを創設する。
  - このような基本的枠組みに基づき、制度上の枠組みが設計され、平成18年3月に関連する法律として、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律案」、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律案」及び「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案」が国会に提出され、同年5月26日に可決・成立、同年6月2日にそれぞれ、平成18年法律第48号、第49号、第50号として公布されました。また、これらの法律に関連する政省令として、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律施行令（平成19年政令第38号）」、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行令（平成19年政令第276号）」、「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施行令(平成19年政令第277号)、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律施行規則(平成19年法務省令第28号)」、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則(平成19年内閣府令第68号)」、「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施行規則(平成19年内閣府令第69号)」が、それぞれ公布されています。

平成19年9月7日に「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律の施行期日を定める制令(平成19年政令第275号)」が公布され、これらの法律及び政省令の施行日が平成20年12月1日と定められ、同日から新たな公益法人制度がスタートすることとされています。

#### 4 関連する各法律(公益法人関連三法)の概要

##### (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・財団法人法」といいます。)

この法律は、法人格の取得と公益性の判断が一体となっていた改正前の民法に定める公益法人に関する制度を改め、法人格の取得と公益性の判断を分離し、剰余金の分配を目的としない社団又は財団について、その行う事業の公益性の有無にかかわらず、準則主義(登記)により法人格を取得することができる一般的な法人制度を創設し、一般社団法人又は一般財団法人の設立、組織、運営、管理等について定めるものです。

① 総則的な規定として、一般社団法人又は一般財団法人は法人とする、法人格の付与に関する規定(一般社団・財団法人法3)、その住所は主たる事務所にあるとする住所に関する規定(一般社団・財団法人法4)のほか、名称に関しては、一般社団法人又は一般財団法人は、一般社団法人又は一般財団法人の文字を用いなければならない一方で、それ以外の法人は、その名称や商号において一般社団

法人又は一般財団法人と誤認されるおそれのある文字を使用してはならないことが定められています(一般社団・財団法人法5~8)。

##### ② 一般社団法人に関する規定

イ 一般社団法人は、設立時社員が共同して定款を作成し、その全員が署名等をしなければならないとされていること(一般社団・財団法人法10)から、2名以上の社員によって設立できることとされており、また、一般社団法人は、その主たる事務所の所在地において設立の登記をすることによって成立することとされています(一般社団・財団法人法22)。

ロ 一般社団法人の機関として社員総会は必置機関であり、社員総会(理事会設置一般社団法人を除きます。)では一般社団・財団法人法に規定する事項、一般社団法人の組織、運営、管理その他一般社団法人に関する一切の事項について決議をすることができることとされており(一般社団・財団法人法35①)、また、社員総会は、社員に剰余金を分配する旨の決議をすることができないという剰余金分配決議の禁止が法律上明確に規定されています(一般社団・財団法人法35③)。

ハ 一般社団法人は理事も必置となっており、理事は、原則として一般社団法人(理事会設置一般社団法人を除きます。)の業務を執行し、かつ、一般社団法人を代表することとされています(一般社団・財団法人法60、76、77)。

理事会設置一般社団法人においては、理事会は、すべての理事で組織され、業務執行の決定、理事の職務の執行の監督、代表理事の選定及び解職の職務を行うこととされ、代表理事が業務を執行することとされています(一般社団・財団法人法90、91)。

ニ 一般社団法人は、その会計を一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従って行うとともに、事業年度毎に貸借対照表、損

益計算書及び事業報告並びにこれらの附属明細書を作成・保存しなければならないこととされています(一般社団・財団法人法119、120、123)。

### ③ 一般財団法人に関する規定

イ 一般財団法人は、設立者が定款を作成し、署名等を行わなければならないこととされていること(一般社団・財団法人法152)から、設立者は1名でも2名以上でもよいこととなりますが、設立に際して設立者が拠出する財産及びその価額を定款に記載することとされており、その財産の価額の合計額は300万円を下回ってはならないこととされています(一般社団・財団法人法153①②)。また、定款の定めに関しては、理事又は理事会が評議員を選任し、又は解任する旨の定款の定め、及び設立者に剰余金又は剰余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めは、その効力を有しないこととされています(一般社団・財団法人法153③)。

一般財団法人も、一般社団法人と同様に、その主たる事務所の所在地において設立の登記をすることによって成立することとされています(一般社団・財団法人法163)。

ロ 一般財団法人の機関として評議員、評議員会、理事、理事会及び監事は必置機関であり(一般社団・財団法人法170)、評議員は3名以上とされ、評議員会はすべての評議員で組織することとされています(一般社団・財団法人法173、178)。

ハ ロのほか、理事、理事会、監事に関する事項については、一般社団法人に関する規定と同様であり、理事会については、すべての理事で組織され、理事会は、一般財団法人の業務執行の決定、理事の職務の執行の監督、代表理事の選定・解職といった職務を行うこととされ、代表理事がその業務を執行することとされています(一般社団・財団法人法197)。

ニ 会計の原則、会計帳簿等の計算に関する

事項については、一般社団法人に関する規定と同様とされています(一般社団・財団法人法199)。

ホ 定款に定めた存続期間の満了、基本財産の滅失などの事由による一般財団法人の目的である事業の成功の不能、二期連続して純資産額が300万円未満となった場合等の事由によって一般財団法人は、解散することとされています(一般社団・財団法人法202)。

④ このほか、残余財産の帰属など清算に関する規定、一般社団・財団法人の合併に関する規定等が定められています。

(2) 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)。

この法律は、公益法人の設立の許可及びこれに対する監督を主務官庁が行う民法に定める制度を改め、内閣総理大臣又は都道府県知事が、民間有識者による委員会の意見に基づき、一般社団法人又は一般財団法人の公益性を認定するという新しい公益法人制度を創設し、認定を受けた法人の監督、公益認定委員会等の機関等について定めるものです。

#### ① 公益社団法人・公益財団法人の意義

公益社団法人とは、②の公益認定を受けた一般社団法人をいい、公益財団法人とは、②の公益認定を受けた一般財団法人をいいます(公益法人認定法2一)。

#### ② 公益認定

公益目的事業(学術、技芸、慈善その他の公益に関する一定の種類の実業(公益法人認定法別表に列記)であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいいます)を行う一般社団法人又は一般財団法人は、行政庁(内閣総理大臣又はその事務所が所在する都道府県の知事。以下同じです)の認定(以下「公益認定」といいます)を受けることができることとされています(公益法人認定法4)。

#### ③ 公益認定基準

行政庁は、公益認定の申請をした一般社団法人又は一般財団法人が一定の基準(以下「公益認定基準」といいます。)に適合すると認めるときは、その法人について公益認定をするものとする(公益法人認定法5)。

公益認定基準として、主に次のような基準が定められています(公益法人認定法5)。

イ 公益目的事業を行うことを主たる目的とするものであること

ロ 事業の実施に当たり、社員、評議員などの法人の関係者に対し特別の利益を与えないものであること

ハ 事業の実施に当たり、営利事業を行う者等に対し、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

ニ 公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれるものであること

ホ 事業活動における公益目的事業比率が50%以上となると見込まれること

ヘ 遊休財産額が一定額を超えないと見込まれること

ト 各理事について、親族である理事の合計数が総数の3分の1を超えないこと

チ 他の団体の意思決定に関与することができる株式等を保有していないこと

リ 公益認定の取消しの場合、合併により法人が消滅する場合等において、公益目的取得財産残額があるときは、その残額相当額の財産を、1月以内に類似目的事業を行う他の公益法人などに贈与する旨を定款で定めていること

#### ④ 公益認定の取消し

イ 行政庁は、公益社団法人又は公益財団法人について、欠格事由に該当する場合、偽計等により公益認定等を受けた場合、公益認定取消の申請があった場合等はその公益認定を取り消さなければならないが、また、公益認定基準を満たさなくなった場合や公益法人認定法に定める規定を遵守していない

場合には公益認定を取り消すことができることとされています(公益法人認定法29)。

ロ 行政庁が公益認定の取消しをした場合等において、公益社団法人又は公益財団法人は、その定款の定めに従い、公益認定取消日から1月以内に公益目的取得財産残額相当額を他の公益法人などに贈与することとされていますが、この財産の贈与に係る契約が1月以内に成立しないときは、国又は地方公共団体がその財産の贈与を受ける旨の契約が成立したものとみなすこととされています(公益法人認定法30)。

#### ⑤ 税制上の措置

公益法人が行う公益目的事業に係る活動が果たす役割の重要性にかんがみ、その活動を促進しつつ適正な課税の確保を図るため、公益法人並びにこれに対する寄附を行う個人及び法人に関する所得課税に関し、所得税、法人税及び相続税並びに地方税の課税についての必要な措置その他所要の税制上の措置を講ずるものとする(公益法人認定法58)。

⑥ このほか、公益認定の申請に関する規定、公益法人の事業活動等に関する規定、公益法人の監督に関する規定、公益認定等委員会等に関する規定等が定められています。

(3) 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。)

この法律は、一般社団・財団法人法及び公益法人認定法の施行に伴い、中間法人法を廃止するほか、民法その他の関連する諸法律の規定を整備するとともに、特例民法法人に対する取扱いを定めるものです。

#### ① 中間法人法の廃止

中間法人法に基づく中間法人は、準則主義によって設立される剰余金の分配を目的としない社団法人であって、社員に共通する利益を図ることを目的とする法人であり、法制上、

剰余金の分配を目的としない社団についてのより一般的な法人制度である一般社団法人制度に包摂される関係に立つことから、中間法人制度は一般社団法人制度に統合される形で中間法人法は廃止されました。また、中間法人法の廃止に伴う経過措置が設けられています(整備法1~37)。

## ② 民法の公益法人等に関する規定の抜本的見直し

イ 整備法第38条による改正前の民法(以下「旧民法」といいます。)第34条(公益法人の設立)の規定等は廃止されました(整備法38)。

(注) 旧民法第34条

(公益法人の設立)

第34条 学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する社団又は財団であつて、営利を目的としないものは、主務官庁の許可を得て、法人とすることができる。

## ロ 特例民法法人

### (イ) 特例民法法人の意義

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つて、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)。

## (ロ) 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

(イ) 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られ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)。

## (ロ) 公益社団・財団法人への移行

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ができることとされています(整備法44)。

(ハ) 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ができることとされています(整備法45)。

ニ 公益社団法人又は公益財団法人への移行

(イ) 特例民法法人は、公益法人認定法の規定による公益認定(以下「移行認定」といいます。)の申請を行うことができ(整備法99)、行政庁は、移行認定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・財団法人法及び公益法人認定法等の規定に適合するものであり、かつ、公益法人認定法に規定する公益認定基準に適合すると認めるときは、原則として、移行認定をするものとされています(整備法100)。

(ロ) 特例民法法人は、移行認定を受けたときは、名称変更後の公益社団法人又は公益財団法人としての設立の登記をしなければならないこととされており、この設立の登記により、特例民法法人は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106、107)。

ホ 通常の一般社団法人又は一般財団法人への移行

(イ) 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っては、(ロ)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)。

(ロ) 公益目的財産額が一定額を超える特例民法法人は、通常的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的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、通常的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)。

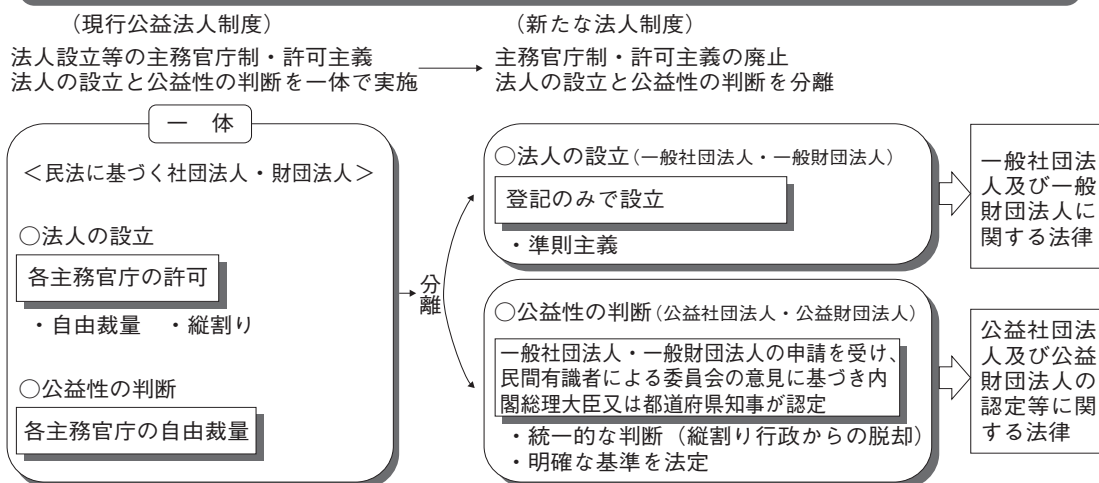
(ハ) 通常的一般社団法人又は一般財団法人に移行した法人で公益目的支出計画を作成しなければならない法人は、公益目的支出計画に定める公益目的財産残額が零となり、公益目的支出計画の実施が完了するまでの間は行政庁の監督を受けることとなります。なお、公益目的支出計画の実施が完了し、行政庁の確認を受けたと

きは、行政庁の監督は終了し、新たに登記により設立した一般社団法人又は一般財団法人と同様となります(整備法123,124)。  
 (二) 特例民法法人が、移行認可を受けた場合の登記に関する事項などは、上記二(ロ)の移行認定の場合と同様とされており、名称変更後の一般社団法人又は一般財団法人としての設立の登記により、特例民

法人は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121)。  
 (ホ) 移行認可を受けた法人が、偽りその他の不正の手段でその移行認可を受けたときは、その移行認可は取り消され、その移行認可を取り消された法人は特例民法法人とみなされることとなります(整備法131)。

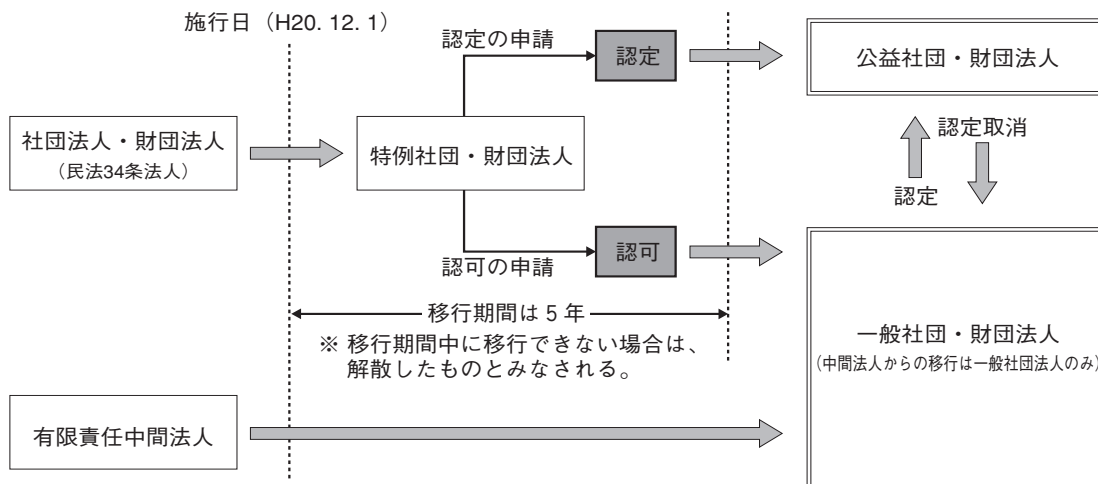
### 公益法人制度改革の概要

- ・「民間が担う公益」を我が国社会・経済システムの中で積極的に位置付け、その活動を促進
- ・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、制度を抜本的に見直し



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)

### 新制度への移行の概要 一般社団・財団法人法



(注) 無限責任中間法人は制度施行後1年以内に移行の手続きを行う必要がある。

## 第二 公益法人制度改革に対応した税制改正

公益法人制度改革による新たな公益法人制度は民間による公益の増進を目的としており、その改革の趣旨を踏まえ、平成20年度の税制改正においては、民間の担う公益活動を促進する観点から、種々の税制面の措置が講じられました。

以下では、これらの措置のうち、所得税に関する改正事項について、説明することとします。

(参考) 公益法人制度改革に対応した税制措置については、政府税制調査会において、次のような答申が出されています。

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

### 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場所である。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。

第三に、民間が担う公益活動を資金面で支えるうえで寄附の役割は重要である。このため、特定公益増進法人の中に公益社団法人・公益財団法人を位置付けることにより、寄附を行った個人・法人が寄附金控除等を受けることができるようにするとともに、個人による現物の寄附に配慮するなど、寄附を行うための環境整備を進めるべきである。

なお、個人住民税における寄附金税制のあり方については、前述した方向性も踏まえ、検討を進めるべきである。

第四に、新たに創設される法人が租税回避に濫用されないよう、現行の公益法人等に関する租税回避の防止措置をも考慮し、適切な措置を講じるべきである。

第五に、現行の社団法人・財団法人が一般社団法人・一般財団法人に移行する際に公益を目的とした事業の継続が求められる場合があり、そうしたケースをどう取り扱うかについての検討が必要である。

## 一 公共法人等及び公益信託等に係る非課税の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 所得税法別表第一第1号に掲げる内国法人(以下「公共法人等」といいます。)が支払を受ける利子配当等(所得税法第174条各号に掲げる利子等、配当等、給付補てん金、利息、利益、差益及び利益の分配をいいます。以下同じです。)については、所得税が課されないこととされています(旧所法11①、所令50の2)。なお、利子配当等のうち、公社債若しくは貸付信託、投資信託若しくは特定目的信託の受益権で次に掲げるもの(以下「公社債等」といいます。)の利子、収益の分配又は剰余金の配当(以下「公社債利子等」といいます。)にあっては、その公共法人等がその公社債等を引き続き所有していた期間に対応する部分の額として一定の計算をした金額に相当する部分に限り、所得税が課されないこととされています。

- ① 貸付信託の受益権
- ② 公社債投資信託の受益権
- ③ 公社債等運用投資信託の受益権
- ④ 社債的受益権

所得税法別表第一第1号に掲げる公共法人等は、大別すると、①地方公共団体、②全額政府出資で政府に代わって本来政府の行うべき事業を営む公庫や一定の要件を満たす独立行政法人等の公共法人、③特別法の規定により設立された公益法人、④民法第34条の規定により設立された公益法人とされています。

(注) 内国法人が国内において利子等、配当等、給付補てん金、利息、利益、差益、利益の分配及び賞金の支払を受けるときは、所得税の納税義務が課され(所法174)、所得税が源泉徴収されますが、この源泉徴収された所得税は、法人税の確定申告において法人税の納付税額の計算の際に控除することとされています(法法77)。

他方、公共法人については、その公共的な性格等を踏まえ、法人税は課税されないこととされており、公益法人等については、収益事業を行う場合等一定の場合に限り法人税が課税されることとされています。このような公共法人や公益法人等については、法人税法上の課税の取扱いや源泉徴収の実務を踏まえて、公共法人等の受け取る利子配当等について、原則として、所得税が非課税とされています。

- (2) 所得税法別表第一第2号に掲げる外国法人(以下「外国公益法人」といいます。)が支払を受ける所得税法第161条第1号の2から第7号まで又は第9号から第12号までに掲げる国内源泉所得(公社債利子等にあっては、その外国公益法人がその公社債等を引き続き所有していた期間に対応する部分の額として一定の計算をした金額に相当する部分に限り)については所得税が課されないこととされています(旧所法11②)。
- (3) 公益信託ニ関スル法律に規定する公益信託又は社債等の振替に関する法律に規定する加入者保護信託の信託財産につき生じる所得(公社債利子等にあっては、その公社債等がその公益信託又は加入者保護信託の信託財産に引き続き属していた期間に対応する部分の額として一定の計算をした金額に相当する部分に限り)については所得税が課されないこととされています(旧所法11③)。

公益信託とは、公益信託ニ関スル法律第1条において「受益者ノ定ナキ信託ノ内学術、技芸、慈善、祭祀、宗教其ノ他公益ヲ目的トスルモノ」をいい、また、加入者保護信託とは、証券決済システム(社債等振替制度)において一般投資家の保護を図り、その証券決済システムに対する信頼性を維持することを目的として設けられる信託をいいます。これらの信託については、

その信託の持つ公益性に着目して公共法人等の非課税法人と同様に信託財産につき生じる所得が非課税とされています。

- (4) (1)で述べたように、公社債等の利子等について、公共法人等又は外国公益法人が支払を受ける場合及び公益信託又は加入者保護信託の信託財産につき生じる場合の非課税の範囲は、その公共法人等若しくは外国公益法人がその公社債等を引き続き所有していた期間又はその公社債等がその公益信託若しくは加入者保護信託の信託財産に引き続き属していた期間に対応する部分に限定されていますが、これは、利払時に公共法人等が保有している公社債等に係る公社債利子等の全額を非課税の対象とした場合、公共法人等に利払直前に譲渡する個人は、その譲渡までの間に生ずる公社債等に係る経過利子相当部分に対する税額を、キャピタルゲイン化により負担することなく、その全額が非課税(租税特別措置法により公社債等の譲渡等による所得は非課税とされています。)となってしまうという問題を防ぐためです(旧所法11①、旧所令51)。

## 2 改正の内容

- (1) 公益法人制度改革において、民間による公益の増進を目的として、旧民法の公益法人制度から新たな法人制度へ移行することとされています。この新しい法人制度における公益目的事業の実施主体となる公益社団法人又は公益財団法人は、これらの法人が公益法人認定法に基づく公益認定制度の下で認定を受けた法人であること、旧民法第34条法人が改正前の公共法人等として本非課税制度の対象となっていたことを踏まえ、本非課税制度の対象として、所得税法別表第一に掲げる公共法人等の範囲に追加され、その支払を受ける利子配当等について所得税を課税しないこととされました(所法別表第一)。
- (注) 法人税法別表第二(公益法人等)の範囲に追加された非常利型法人に該当する一般社団法人又は一般財団法人については、源泉徴収

の実務、公益社団法人又は公益財団法人との法人税法上の取扱いの差異等を踏まえ、その支払を受ける利子配当等については、所得税が課されます(所得税法別表第一の公共法人等には含まれません)。

- (2) 公共法人等として改正前の所得税法別表第一第1号に掲げられていた旧民法第34条の規定により設立された社団法人又は財団法人については、公益法人制度改革によりその根拠規定が削除されることから、所得税法別表第一において所要の整備が行われました(旧所法別表第一)。この旧民法の社団法人又は財団法人のうち、移行認定又は移行認可を受ける前のいわゆる特例民法法人に対しては、円滑な新制度への移行に配慮する観点から整備法においても移行期間中は、従来の所管官庁が引き続き指導・監督を行うなど実質的に従前の制度と同じ扱いとされていることから、所得税制上も改正前の課税関係を継続する経過措置が講じられました。具体的には、一定の特例民法法人(改正前の所得税法別表第一第1号に掲げる社団法人又は財団法人であって、整備法第40条第1項の規定により一般社団法人又は一般財団法人として存続するもののうち、整備法第106条第1項の移行認定の登記又は整備法第121条第1項の移行認可の登記をしていないもの(移行認可が取り消されたものを除きます。))をいいます。)は、改正後の所得税法別表第一の公共法人等とみなして、所得税法その他所得税に関する法令の規定を適用することとされました(改正法附則8)。この結果、移行認定又は移行認可を受ける前の特例民法法人が支払を受ける利子配当等については、所得税が課されないことになります。
- (3) 改正前の所得税法別表第一第1号に掲げられていた法人である国家公務員の団体及び地方公務員の団体については、公益法人制度改革に併せて、整備法において、その法人格付与の根拠法が国家公務員法及び地方公務員法から「職員団体等に対する法人格の付与に関する法律」に改められ、同法の職員団体等に含まれることと

されたことから、所得税法別表第一において所要の整備が行われました。なお、法人である同法の職員団体等は所得税法別表第一の公共法人等に該当することから、改正後のこれらの団体に対する所得税法上の取扱いについては、改正前と同じとなります。

(注) 上記1(2)の外国公益法人に関する改正につ

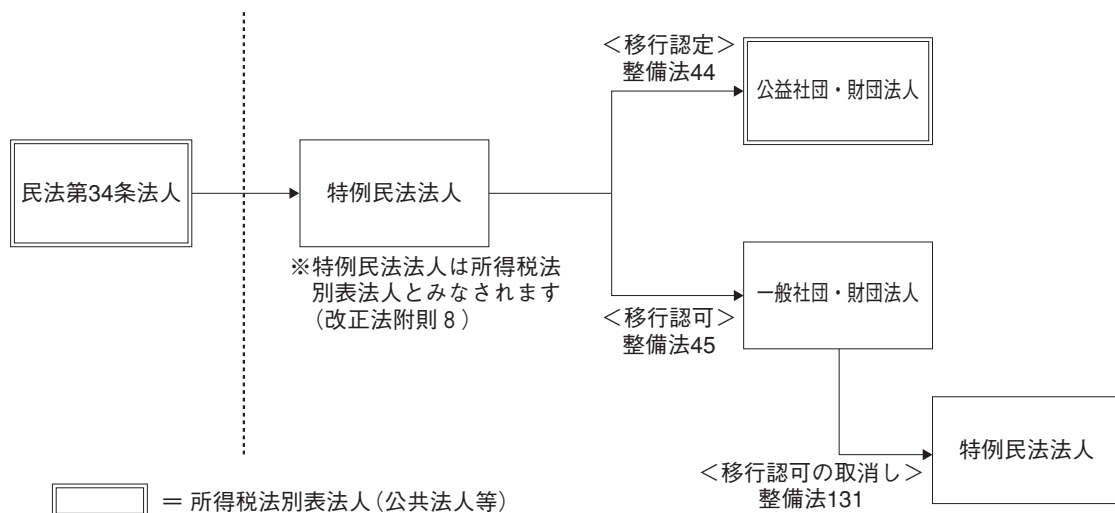
いては、「国際課税関係の改正」の項を参照して下さい。

### 3 適用関係

上記2の改正は、一般社団・財団法人法の施行の日(平成20年12月1日)から適用することとされています(改正法附則15)。

#### 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)



## 二 寄附金控除の改正

### 1 改正前の制度の概要

(1) 居住者が、①国若しくは地方公共団体に対する寄附金、②民法の規定により設立された法人等に対する寄附金で財務大臣が指定した寄附金(いわゆる指定寄附金)又は③公共法人、公益法人等その他特別の法律により設立された法人のうち、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する一定の法人で次に掲げるもの(以下「特定公益増進法人」といいます。)に対する寄附金を支出した場合には、その支出した寄附金は特定寄附金として寄附金控除の対象とされ、その年中に支出したその寄附金の合計額(その年分の総所得金額等(総所得金額、土地等に係る事

業所得等の金額、長期譲渡所得の金額、短期譲渡所得の金額、株式等に係る譲渡所得等の金額、先物取引に係る雑所得等の金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額をいいます。以下同じです。)の40%が限度とされます。)から5千円を控除した金額を、その年分の総所得金額等から控除することとされています(旧所法78①②、旧所令217)。

- ① 独立行政法人
- ② 地方独立行政法人で一定の業務を主たる目的とするもの
- ③ 自動車安全運転センター、日本司法支援センター、日本私立学校振興・共済事業団及び日本赤十字社
- ④ 民法第34条(公益法人の設立)の規定によ

り設立された法人で、財団法人日本体育協会など特定のもの又は教育若しくは科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する業務を主たる目的とするもの

⑤ 私立学校法第3条に規定する学校法人で学校の設置若しくは学校及び一定の専修学校若しくは一定の各種学校の設置を主たる目的とするもの又は私立学校法第64条第4項の規定により設立された法人で一定の専修学校若しくは一定の各種学校の設置を主たる目的とするもの

⑥ 社会福祉法人

⑦ 更生保護法人

(2) 公益信託で一定の要件を満たすもののうち、その目的が教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する一定のもの(認定特定公益信託)の信託財産とするために支出した金銭は、寄付金控除の対象となる特定寄付金とみなして寄付金控除を適用することとされています(所法78③)。

(3) また、租税特別措置法の規定により、政治活動に関する寄付金のうち一定のもの、地域再生法の規定により認定地方公共団体が指定する特定地域雇用等促進法人に対する寄付金又は認定NPO法人に対する寄付金で特定非営利活動に係る事業に関連するものについては、特定寄付金とみなして寄付金控除を適用することとされています(措法41の18①、41の18の2、41の19)。

(4) 寄付金控除の金額は、以下の算式により計算した金額とされています。

$$\text{寄付金控除の金額} = \frac{\text{その年中に支出した特定寄付金の額の合計額}}{\text{(総所得金額等の40\%を限度)}} - 5 \text{千円}$$

## 2 改正の内容

(1) 公益法人制度改革において、民間による公益の増進を目的として、旧民法の公益法人制度から新たな法人制度へ移行することとされています。

す。新しい法人制度においては、その公益目的事業の実施主体となる公益社団法人又は公益財団法人は、内閣総理大臣又は都道府県知事が、民間有識者による委員会の意見に基づき公益性を認定するとともに、これらの法人の監督を行うこととされています。

このような新制度に基づいて認定を受けた公益社団法人又は公益財団法人については、基本的に旧民法第34条法人に対して適用されていた特定公益増進法人制度における認定要件を満たすと考えられること、さらには、民間が担う公益活動を促進する観点から、公益社団法人又は公益財団法人をすべて特定公益増進法人と位置づけることとされました(所令217三)。

この結果、個人が公益社団法人又は公益財団法人に対する寄附金を支出した場合には、その支出した寄附金は特定寄附金として寄附金控除の対象となります。

(2) 改正前の特定公益増進法人であった旧民法の社団法人又は財団法人のうち、移行認定又は移行認可を受ける前のいわゆる特例民法法人については、円滑な新制度への移行に配慮する観点から、現行の課税関係を継続する経過措置が講じられました。具体的には、居住者が改正前の特定公益増進法人であった旧民法の社団法人又は財団法人に対して、移行認定又は移行認可の登記の日の前日までに寄附をした場合のその寄附に係る支出金については、寄附金控除の対象とされました(改正所令附則13②)。

(注) 上記1(3)の特定地域雇用等促進法人に対する寄附金に関する改正については、下記「**特定地域雇用等促進法人に寄附をした場合の寄附金控除の特例の廃止**」を参照願います。

## 3 適用関係

上記2の改正は、一般社団・財団法人法の施行の日(平成20年12月1日)以後に支出する特定寄附金について適用されます(改正所令附則13)。

### 三 特定退職金共済団体の要件の改正

#### 1 改正前の制度の概要

(1) 特定退職金共済団体が行う退職金共済に関する制度(特定退職金共済制度)に基づいて支給される給付で、この制度に係る被共済者の退職により支払われる一時金については退職所得として、年金については公的年金等に係る雑所得として所得税が課されることとされています(所法31三、35③三、所令72②一、82の2②一)。

(注1) 企業が従業員に支払う退職金の準備方法としては、企業内引当ての方法として退職給与引当金制度がありますが、よりその支払を確保する方法として企業が掛金を企業外の他の法人等に拠出し、退職した従業員にはその法人等が退職手当等を給付する、いわゆる企業外拠出による方法があります。

(注2) この企業外拠出の方法による中小企業の従業員に対する退職金共済制度としては、中小企業退職金共済法に基づいて独立行政法人勤労者退職金共済機構が行う退職金共済に関する制度(中小企業退職金共済制度)がありますが、その要件や従業員の在職年数の分布等が異なる業種や地域においては、この中小企業退職金共済制度に加入する実益が小さいことに配慮して独自の共済制度を設けることが可能であり、民間の共済団体が行う退職金共済制度のうち中小企業退職金共済制度とほぼ同様の要件を満たすものとして税務署長の承認を受けた「特定退職金共済団体」が行う退職金共済制度については、事業主負担の掛金や従業員に支給される退職一時金等に対する課税上の取扱いが中小企業退職金共済制度に対する取扱いとほぼ同様に定められています。

(2) この「特定退職金共済団体」とは、退職金共済事業を行う市町村(特別区を含みます)、商工会議所、商工会、商工会連合会、都道府県中

小企業団体中央会、民法第34条の規定により設立された法人で退職金共済事業を主たる目的とするものその他財務大臣の指定するこれらに準ずる法人で、その行う退職金共済事業について、次に掲げる要件を備えているものとして税務署長の承認を受けたものをいいます(旧所令73①)。

- ① 多数の事業主を対象として退職金共済契約を締結することを目的とし、かつ、加入事業主のみがその掛金を負担すること。
- ② 被共済者のうちに他の特定退職金共済団体の被共済者を含まないこと。
- ③ 被共済者のうちに加入事業主である個人若しくはこれと生計を一にする親族又は加入事業主である法人の役員を含まないこと。
- ④ 掛金として払い込まれた金額は、加入事業主に返還しないこと。
- ⑤ 掛金として払い込まれた金額から退職金共済事業を行う団体の事務に要する経費として通常必要な金額を控除した残額(資産総額)は、公社債、預貯金、合同運用信託、証券投資信託の受益権等の資産として運用し、かつ、これらの資産を担保に供し又は貸し付けないこと。
- ⑥ 掛金の月額、被共済者1人につき30,000円以下であること。
- ⑦ 被共済者の過去勤務期間又は合併等前勤務期間がある場合において、これらの期間を退職給付金の額の計算の基礎に含めるときは、その退職給付金の額の計算の基礎に含める期間並びにその期間に対応する掛金の額及びその払込みについて、一定の要件を満たすものであること。
- ⑧ 退職をした被共済者が独立行政法人勤労者退職金共済機構から退職金相当額の引渡しを受けて被共済者となった者である場合には、その被共済者の退職について支給する退職給付金は、その計算の基礎にその退職金相当額

を含むものであること等その他被共済者が退職をした場合において、一定の定めによることとされていること。

- ⑨ 掛金の額又は退職給付金の額について、加入事業主又は被共済者のうち特定の者につき不当に差別的な取扱いをしないこと。
  - ⑩ 退職金共済事業に関する経理は、他の経理と区分して行うこと。
- (3) 特定退職金共済団体としての税務署長の承認を受けようとする法人は、その名称、主たる事務所の所在地、退職金共済事業の責任者の氏名、その開始予定年月日等を記載した申請書に退職金共済規程を添付して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ます(所令74、所規19)。

上記承認の申請をする法人が民法第34条の規定により設立された法人である場合には、上記退職金共済規程のほかに、定款又は寄附行為をあわせて添付しなければならないこととされています(旧所令74)。

## 2 改正の内容

- (1) 公益法人制度改革により、旧民法の公益法人制度から新たな法人制度へ移行することを踏ま
- (2) また、特定退職金共済団体としての承認を受けた公益社団法人又は公益財団法人が、公益法人認定法に基づきその公益認定の取消しの処分を受けたことによりその処分後において一般社団法人又は一般財団法人となった場合であっても、その法人は引き続き特定退職金共済団体として存続することができることとされました(所令73①)。ただし、その法人に対する公益認定の取消し処分の原因が、特定退職金共済団体の承認の取消し事由に該当する場合には、税務署長は、その承認を取り消すことができます。
- (3) 改正前の制度上承認申請団体となっていた旧民法第34条の規定により設立される法人について、

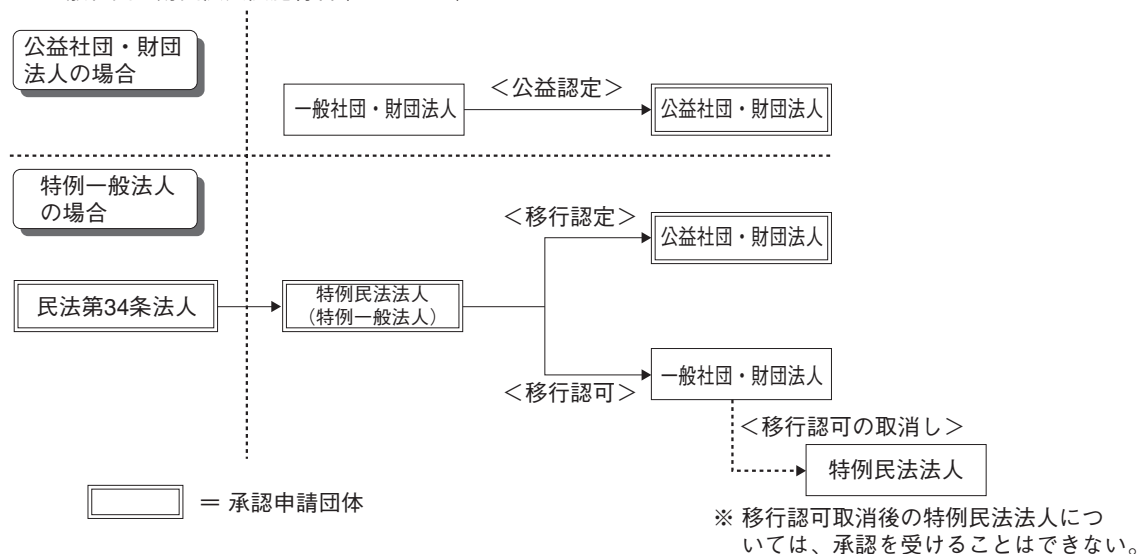
特定退職金共済団体として税務署長の承認を受けることができる法人(以下「承認申請団体」といいます。)の対象範囲に、退職金共済事業を主たる目的とする公益社団法人若しくは公益財団法人又は特例一般法人が加えられました(所令73①)。

新たに承認申請団体に追加された「特例一般法人」とは、いわゆる特例民法法人として存続する旧民法第34条法人のうち、移行認定又は移行認可の登記をしていないもの(移行認可が取り消されたものを除きます。)をいいます。

- (2) また、特定退職金共済団体としての承認を受けた公益社団法人又は公益財団法人が、公益法人認定法に基づきその公益認定の取消しの処分を受けたことによりその処分後において一般社団法人又は一般財団法人となった場合であっても、その法人は引き続き特定退職金共済団体として存続することができることとされました(所令73①)。ただし、その法人に対する公益認定の取消し処分の原因が、特定退職金共済団体の承認の取消し事由に該当する場合には、税務署長は、その承認を取り消すことができます。
- (3) 改正前の制度上承認申請団体となっていた旧民法第34条の規定により設立される法人について、

### 特定退職金共済団体の承認を受けることができる公益法人等の範囲

一般社団・財団法人法施行日(H20. 12. 1)



ては、公益法人制度改革によりその根拠規定がなくなることから、所要の整備が図られるとともに、改正前に特定退職金共済団体としての承認を受けていた旧民法第34条の規定により設立された社団法人又は財団法人については、移行認定の登記により公益社団法人又は公益財団法人となる場合も、移行認可の登記により一般社団法人又は一般財団法人となる場合もいずれであっても、引き続き特定退職金共済団体として存続することができることとされました(所令73①)。

上記(2)(3)の取扱いは、本特定退職金共済制度が、企業が従業員に支払う退職金の準備として企業外拠出の方法により行う制度であること、特定退職金共済団体について一定の要件を定めて税務署長が承認を行っていること等を踏まえ、特定退職金共済制度としての存続を図ることとしたものです。

(4) 公益社団法人若しくは公益財団法人又は特例一般法人が特定退職金共済団体の承認申請書を提出する場合には、その申請書に法人の定款の写しを添付しなければならないこととされました(所令74)。

### 3 適用関係

(1) 上記2(1)から(3)までの改正は、一般社団・財団法人法の施行日(平成20年12月1日)以後に特定退職金共済団体の承認(変更の承認を含みます。)を受ける場合について適用されます(改正所令附則7①)。

(2) 上記2(4)の改正は、一般社団・財団法人法の施行日(平成20年12月1日)以後に申請書を提出する場合について適用し、同日前に申請書を提出した場合には従前どおりとされています(改正所令附則7②)。

## 四 国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税

個人から法人に対して贈与又は遺贈により資産の移転があった場合には、原則としてその贈与又は遺贈のあった時における価額(時価)相当額によってその資産の譲渡があったものとみなされて、所得金額が計算されますが(所法59①一)、この特例として、国又は地方公共団体に対し財産の贈与又は遺贈があった場合には、その財産の贈与又は遺贈はなかったものとみなすこととされ、譲渡益に相当する部分については所得税が課されないこととされています(措法40①前段)。

#### (2) 公益法人等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税

#### ① 非課税制度の概要(国税庁長官の承認及び承認要件)

民法第34条の規定により設立された法人その他の公益を目的とする事業を営む法人(以下1において「公益法人等」といいます。)に対する財産の贈与又は遺贈(その法人を設立するためにする財産の提供を含みます。以下同じです。)でその贈与又は遺贈が一定の要件を満たすものとして国税庁長官の承認(以下「非課税承認」といいます。)を受けた場合にも、上記(1)の国等に対する財産の贈与等の場合と同様に、その財産の贈与又は遺贈はなかったものとみなすこととされ、譲渡益に相当する部分については所得税が課されないこととされています(旧措法40①後段)。

この場合の「一定の要件」とは、次に掲げる要件をいいます(旧措法40①後段、旧措令25の17②)。

- イ その贈与又は遺贈が、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与すること
  - ロ その贈与又は遺贈に係る財産（その財産につき③イ～へに掲げる場合に該当する場合において、その譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもって③イ～へに定める資産を取得するときは、その資産）が、原則として、その贈与又は遺贈があった日以後2年以内に、その公益法人等のその贈与又は遺贈に係る公益を目的とする事業の用に供され、又は供される見込みであること
  - ハ その公益法人等に対して財産の贈与又は遺贈をすることにより、その贈与者若しくは遺贈者の所得税の負担を不当に減少させ、又はこれらの者の親族等の相続税若しくは贈与税の負担を不当に減少させる結果とならないと認められること
- ② 非課税承認取消し時の課税の取扱い
- 非課税承認を受けて行った公益法人等に対する贈与又は遺贈に係る財産が、その贈与又は遺贈を受けた公益法人等のその贈与又は遺贈に係る公益を目的とする事業の用に供されないこととなったときその他その贈与又は遺贈につき一定の事実が生じたときは、国税庁長官は、その非課税承認を取り消すことができることとされています。この非課税承認の取消しがあった場合には、その贈与又は遺贈があった時に、その時の時価相当額により財産の譲渡があったものとして、その承認取消年分の所得として、所得税が課されることとされています（旧措法40②、旧措令25の17⑧⑨）。
- ③ 公益法人等が寄附財産を譲渡し、代替資産を取得した場合の特例
- 公益法人等が贈与又は遺贈を受けた財産につき次に掲げる理由により譲渡をした場合において、その譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもって取得したその財産に代わ
- るべき資産としてそれぞれに定める資産（以下「代替資産」といいます。）を取得し、その代替資産が公益を目的とする事業の用に供されているときは、非課税承認の取消事由に当たらないこととされています（旧措法40②、旧措令25の17⑦）。
- イ その財産につき収用等又は換地処分等による譲渡があった場合…その財産に係る代替資産又は交換取得資産
  - ロ その贈与又は遺贈に係る公益を目的とする事業の用に供する施設につき、災害があった場合において、その復旧を図るためにその財産を譲渡したとき…その災害を受けた施設の用に供する減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利
  - ハ ロの事業の用に供する施設（その財産をその用に供しているものに限り、）におけるその事業の遂行が公害等により著しく困難となった場合又はその施設の規模を拡張する場合において、その施設の移転をするためその財産を譲渡したとき…その移転後の施設の用に供する減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利
- ニ 国・地方公共団体に贈与する目的で資産の取得等をする場合において、その資産の取得費に充てるためにその財産を譲渡したとき…国・地方公共団体に贈与する目的で取得等をする資産で、その取得等の後直ちに国・地方公共団体に贈与されるもの
- ホ 学校法人特例の適用を受けて行われた贈与又は遺贈に係る財産で、学校法人会計基準に規定する基本金に組み入れる方法により管理されていたものを譲渡したとき…その譲渡をした財産に代わるべき一定の資産で引き続き基本金に組み入れる方法により管理されるもの
- (注) 「学校法人特例」については、下記2(4)②ハを参照のこと。
- ヘ イからホまでの場合に準ずるやむを得ない理由として国税庁長官が認める理由によ

り贈与等に係る財産を譲渡したとき…その譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもって取得した一定の資産

④ 公益法人等が寄附財産を国等に贈与した場合の取扱い

公益法人等が贈与又は遺贈を受けた財産又は代替資産（その財産又は代替資産を譲渡した場合のその譲渡による収入金額の全部に相当する額の金銭を含みます。）を国又は地方公共団体に贈与した場合には、その公益法人等はその財産又は代替資産を公益目的事業の用に供しないこととなりますが、公益法人等に贈与又は遺贈をした個人がその財産を直接国又は地方公共団体に贈与又は遺贈をしたときに非課税とされること（上記(1)の特例）との課税のバランスを考慮して、非課税承認の取消事由から除かれています（旧措法40②）。

⑤ 非課税承認若しくは不承認又は非課税承認の取消しに関する通知

国税庁長官は、非課税承認をしたとき、若しくは非課税承認をしないことを決定したとき、又は非課税承認を取り消したときは、その旨をその非課税承認を申請した者又はその非課税承認を受けていた者に対し通知しなければならないこととされています（旧措法40③）。

⑥ 不承認又は非課税承認の取消しがあった場合の延滞税の計算

非課税承認につき、不承認の決定又は承認取消しがあった場合には、その非課税承認を申請した者又は非課税承認を受けていた者の納付すべき所得税の額に係る延滞税の計算については、国税通則法第60条第2項の規定にかかわらず、その決定又は取消しの通知をした日の翌日からその所得税の額を完納する日までの期間とされています（旧措法40④）。

## 2 改正の内容

公益法人制度改革による新たな法人制度は民間による公益の増進を目的としており、その改革の

趣旨を踏まえ、民間が担う公益活動の促進に資する観点から、上記1(2)の公益法人等に財産を寄附した場合の非課税制度（以下「本非課税制度」といいます。）についても、対象法人の範囲の見直し、非課税承認取消時の課税方法の見直しなど、公益法人等に対する財産の寄附をより一層促進するための抜本的な見直しが行われました。

### (1) 対象となる公益法人等の範囲の改正

① 本非課税制度の非課税承認の対象となる公益を目的とする事業（以下「公益目的事業」といいます。）を行う法人（以下「公益法人等」といいます。）の範囲について、旧民法の公益法人から公益法人制度改革後の新制度に基づく公益社団法人及び公益財団法人並びに特定一般法人（一般社団法人及び一般財団法人のうち一定のものをいいます。以下同じです。）に改められました（措法40①）。

この「特定一般法人」とは、法人税法別表第二に掲げる非営利型法人に該当する一般社団法人及び一般財団法人のうち、法人税法第2条第9号の2イに掲げるもの、具体的には、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として次の要件のすべてに該当するもの（清算中に次の要件のすべてに該当することとなったものを除きます。）をいいます（法法2九の二イ、法令3①）。

イ 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

ロ 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公益社団法人若しくは公益財団法人若しくは公益法人認定法第5条第17号イからトまで（公益認定の基準）に掲げる他の公益を目的とした法人に帰属する旨の定めがあること

ハ イ及びロの定款の定めに対する行為（イ及びロ並びに二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

ニ 各理事（清算人を含みます。ニにおいて同じです。）について、理事及び理事の配偶者又は三親等以内の親族その他の理事と一定の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

(注) 準則主義(登記)により法人格を取得することができる一般社団法人又は一般財団法人のうち特定一般法人については、次の理由を踏まえ、本非課税制度の対象となる公益法人等の対象に含まれることとされました。

イ 対象となる法人について、剰余金の分配を行わず、残余財産の帰属先も限定されている等、本非課税制度の対象となる他の公益法人等と同様の要件が定められていること

ロ 本非課税制度の対象となる贈与又は遺贈には、法人を設立するためにする財産の提供が含まれています（上記1(2)参照）が、公益法人制度改革後の新制度の下では、法人の設立（法人格の取得）と公益性の判断とが分離をしたことで、設立時に公益社団法人又は公益財団法人として法人を設立することができないことになりました。したがって、将来公益認定を受けようとする法人もまずは一般社団法人又は一般財団法人として設立しなければならないこと

② 公益法人等の範囲から外国法人に該当するものが除かれました(措法40①)。この改正は、外国の公益法人に対する財産の贈与又は遺贈の場合に、その財産がその外国の公益法人の公益目的事業の用に供されていることの確認が現実的には困難であるという事情を踏まえ規定上明確化したものです。

## (2) 対象となる財産の範囲の改正

本非課税制度の非課税承認の対象となる財産（以下「財産」といいます。）の範囲から国外にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物が除かれました（措法40①、措令25の17②）。この改正も、上記(1)②と同様に、国外にある土地建物等を公益法人等の公益目的事業の用に直接供していることの確認が現実的には困難であるという事情を踏まえ規定上明確化したものです。

## (3) 非課税承認要件の整備

今回の改正において、非課税承認の取消し時における課税について、改正前の財産の贈与又は遺贈をした者に対する課税に加えて、新たに、一定の取消事由の場合に、財産の贈与又は遺贈を受けた公益法人等に対して所得税を課する措置が創設されました（下記(5)参照）。このような改正に伴い、本非課税制度の対象となる財産が公益法人等の公益目的事業の用に直接供されることの明確化など、非課税承認要件について所要の整備が図られました（措法40①、措令25の17③～⑨）。

## (4) 非課税承認の取消時における財産の贈与又は遺贈をした者に対する課税の改正

### ① 改正後の課税の概要

非課税承認の取消時における公益法人等に対する課税（措法40③、下記(5)参照）の創設に伴い、本(4)の課税の対象となる非課税承認取消事由についてその範囲の見直しが行われました。具体的には、下記②イからハマまでの事実（非課税承認取消事由）が生じたことにより非課税承認の取消しが行われた場合には、改正前の制度と同様に、その公益法人等に財産の贈与又は遺贈をした者に対し、その非課税承認が取り消された日の属する年分（その日までにその贈与をした者が死亡していた場合には、その死亡の日の属する年分）又はその遺贈をした者のその遺贈があった日の属す

る年分において、その贈与又は遺贈に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額に対する所得税を課するものとされました(措法40②、措令25の17⑩⑫)。

② 課税対象となる非課税承認取消事由

①の課税となる非課税承認の取消事由は、次のイからハまでの事実とされました(措法40②、措令25の17⑩)。

イ 非課税承認を受けた贈与又は遺贈に係る財産又は代替資産が、その贈与又は遺贈があった日から2年を経過する日までの期間(この期間内にその贈与又は遺贈を受けた公益法人等のその贈与又は遺贈に係る公益目的事業の用に直接供することが困難である一定の事情があるときは、この期間は、その贈与又は遺贈があった日から国税庁長官が認める日までの期間とされます。)内にその公益法人等のその贈与又は遺贈に係る公益目的事業の用に直接供されなかったこと

(注)「一定の事情」とは、公益法人等が、その贈与又は遺贈に係る土地の上に建設をするその公益目的事業の用に直接供する建物のその建設に要する期間が通常2年を超えることその他財産又は代替資産を贈与又は遺贈があった日から2年を経過する日までの期間内にその公益目的事業の用に直接供することが困難であるやむを得ない事情をいいます(措令25の17④)。

ロ その贈与又は遺贈に係る財産又は代替資産がその贈与又は遺贈を受けた公益法人等のその公益目的事業の用に直接供される前に、不当減少要件に該当することとなったこと

(注)「不当減少要件に該当すること」とは、上記1(2)①ハの非課税承認の要件に該当しないこととなったこと、つまり、公益法人等に対する贈与又は遺贈により、その要件に定められている贈与者、遺贈者又はこれらの者の親族等の所得税又は相

続税等の負担を不当に減少させる結果となると認められることをいいます(下記(5)①ロにおいて同じです)。

ハ その贈与又は遺贈につき、いわゆる学校法人特例の申請書を提出して、非課税承認を受けた者が、その非課税承認に係る公益法人等のその贈与又は遺贈をした日の属する事業年度においてその贈与又は遺贈に係る財産につき学校法人会計基準の基本金への組み入れがあったことを確認できる基本金明細表その他これに類する書類の写しをその事業年度の終了の日から3月以内にその者の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出しなかったこと(措規18の19⑦⑨)

(注)「学校法人特例」とは、措令第25条の17第7項に規定する非課税承認要件の特例のことを指し、具体的には、私立学校振興助成法に規定する大学又は高等専門学校を設置する学校法人で一定の基準に従い会計処理を行うものに対する財産の贈与又は遺贈である場合には、(a)その贈与又は遺贈をした者がその学校法人の役員等及びその親族等に該当しないこと、(b)その贈与又は遺贈を受けた財産又はその財産の代替資産が学校法人会計基準に定める基本金に組み入れる方法で管理されていること、(c)その学校法人の理事会においてその贈与又は遺贈の申出を受け入れること及びその財産を基本金に組み入れることが決定されていること、という三つの要件を満たすものであることを証する書類として学校法人から交付を受けた書類を添付した非課税承認申請書の提出があったときは、非課税承認要件を本非課税制度本則上の要件(上記1(2)①イからハまでの要件)から上記(a)から(c)までの要件に変更するものです(措令25の17⑦、措規18の19④～⑨)。また、この学校法人特例の申請書を提出した者でその申請につき非課税承認があったものは、

その学校法人の贈与又は遺贈を受けた日の事業年度において基本金に組み入れたことを確認できる基本金明細書等の写しをその事業年度終了の日から3カ月以内に税務署長を経由して国税庁長官に提出しなければならないこととされています(措令25の17⑨)。

### ③ 公益法人等が財産等を国等に贈与した場合の取扱いの改正

その贈与又は遺贈を受けた公益法人等で、公益法人認定法第29条第1項又は第2項の規定による公益認定の取消しの処分を受けたもの(その処分後において引き続き特定一般法人として本非課税制度の対象となる公益法人等に該当するものに限ります。)が、公益法人認定法に定める公益認定基準に基づく定款の定めに従い、その有する公益目的取得財産残額相当額の財産のうちその贈与又は遺贈を受けた財産又は代替資産に相当する部分(以下③及び⑤④において「公益引継資産」といいます。)を国又は地方公共団体に贈与した場合には、その公益引継資産が贈与又は遺贈を受けた財産又は代替資産(又はその財産若しくは代替資産の譲渡による収入金額)のすべてでないときであっても、非課税承認の取消事由から除かれることとされました(措令25の17⑩)。なお、公益認定取消しに係る処分事由が非課税承認の取消事由に該当する場合は、本③の適用はありません。

これは、公益認定の取消し処分を受けた公益法人等が、公益法人認定法の定めに基づき、その定款に従いその有する公益目的取得財産残額相当額の財産を国等に贈与することとした場合、その贈与する財産がその公益法人等が贈与又は遺贈を受けた財産又は代替資産のすべてに該当しないときでも、その国等への贈与が公益法人認定法の定めに従って行われるものであることを踏まえ、非課税承認取消事由から除外することとしたものです。

### (5) 非課税承認の取消時における公益法人等に対する課税の創設

#### ① 課税対象となる国税庁長官の非課税承認の取消し(非課税承認取消事由)

国税庁長官は、非課税承認に係る贈与又は遺贈のあった後、次のイからハまでの事実(上記④②イからハまでの事実を除きます。)が生じた場合には、その非課税承認を取り消すことができるとされました(措法40③、措令25の17⑬、措規18の19⑩)。

イ その贈与又は遺贈を受けた公益法人等が、その贈与又は遺贈に係る財産等(財産又は代替資産((6)の買換資産を含みます。)をいいます。以下同じです。)をその公益法人等のその公益目的事業の用に直接供しなくなったこと(措法40③)。

ロ その公益法人等に対する財産の贈与又は遺贈につき、不当減少要件に該当することとなったこと(措令25の17⑬)。この場合において、本ロの事実から上記④②ロの非課税承認取消事由が除かれますので、その贈与又は遺贈に係る財産又は代替資産がその贈与又は遺贈を受けた公益法人等のその公益目的事業の用に直接供される後に、不当減少要件に該当することとなった場合が、本ロの事実該当することになります。

ハ その贈与又は遺贈につき、いわゆる学校法人特例の申請書の提出の時に、その贈与又は遺贈をした者がその公益法人等の役員及びその親族等に該当しないことという要件に該当していなかったこと及びその提出の時にその要件に該当しないこととなることが明らかであると認められ、かつ、その提出の後にその要件に該当しないこととなったこと(措規18の19⑩)。

#### ② 非課税承認の取消時の公益法人等に対する課税の概要

①イからハまでの非課税承認取消事由により、非課税承認が取り消された場合には、その非課税承認に係る贈与又は遺贈を受けた公

益法人等をその贈与又は遺贈を行った個人とみなして、その公益法人等に対し、その贈与又は遺贈があった時に、その時の時価相当額により、その贈与又は遺贈に係る財産の譲渡があったものとして、その財産に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額を計算し、非課税承認が取り消された日の属する年分（その日までにその贈与をした者が死亡していた場合には死亡の日の属する年分、遺贈があった場合には遺贈のあった日の属する年分）の所得として所得税を課するものとされました（措法40③後段、措令25の17⑮）。

このように一定の事由により非課税承認が取り消された場合には、公益法人等を個人とみなすことで、公益法人等に対して所得税を課税することとされましたが、これは、公益法人等が、その贈与又は遺贈を受けた資産を一旦その公益目的事業の用に供した後にその用に供しなくなるといった、いわば後発的事由により非課税承認が取り消される場合には、その事情を考慮して、その贈与又は遺贈をした者ではなく贈与又は遺贈を受けた公益法人等に対して課税することとしたものです。

この場合の公益法人等に対する課税は、源泉徴収ではなく確定申告をもって行われることから、その公益法人等の住所は、その主たる事務所の所在地にあるものとされ（措令25の17⑮後段）、その住所が所得税の納税地となります。

③ 非課税承認の取消しにより公益法人等に課された所得税の法人税法における取扱い

②により公益法人等に所得税が課された場合のその所得税の額は、公益法人等の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされました。ただし、その所得税に係る贈与又は遺贈を受けた財産の価額がその公益法人等の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額に算入された場合には、その所得税の額を損金の額に算入することができること

とされました（措法40④）。

④ 公益法人等が寄附財産を国等に贈与した場合の取扱い

非課税承認取消時の公益法人等に対する課税においても、上記(4)の非課税承認取消時の贈与又は遺贈をした者に対する課税と同様に、(イ)その公益法人等が、贈与又は遺贈を受けた財産等（その財産等の譲渡による収入金額の全部に相当する額の金銭を含みます。）を国又は地方公共団体に贈与した場合又は(ロ)その公益法人等で公益法人認定法第29条第1項又は第2項の規定による公益認定の取消しの処分を受けたもの（その処分後において引き続き特定一般法人として本非課税制度の対象となる公益法人等に該当するものに限り、）が、公益法人認定法に定める公益認定基準に基づく定款の定めに従い、公益引継資産を国又は地方公共団体に贈与した場合には、非課税承認の取消事由から除かれることとされました（措法40③、措令25の17⑭）。

(6) 公益法人等が財産を譲渡した場合の非課税制度の特例

① 本非課税制度においては、公益法人等に贈与又は遺贈をする財産がその公益法人の公益目的事業の用に直接供されることが非課税承認要件の一つとされています。そして、その公益法人等が、その財産を譲渡等の処分によりその公益目的事業の用に供しなくなった場合には、非課税承認を取り消し、その財産の譲渡があったものとみなして課税することとされています。この非課税承認要件は、非課税承認を受けて贈与又は遺贈を受けた財産について、公益目的事業の用に直接供することを担保するものであるものの、贈与又は遺贈後の時の経過により、財産の使用目的や価値と公益法人等の行う公益目的事業とが直接合致しなくなる場合も考えられます。そこで、2年以上公益目的事業の用に直接供している財産については、一定の要件の下で、公益目的

事業の用に直接供する他の資産（贈与又は遺贈を受けた財産と同種の資産、土地及び土地の上に存する権利）へ買替えができることとされました。

この結果、非課税承認に係る贈与又は遺贈を受けた公益法人等が、一定の要件を満たして取得した買替資産については、その贈与又は遺贈を受けた財産と同様に取り扱われる代替資産の範囲に含められることから、その買換資産を公益目的事業の用に直接供することにより、その非課税承認に係る本非課税制度を継続して受けることができることとされました（措法40⑤）。ただし、③の期間内に、譲渡収入金額の全部又は一部につき買換資産が取得できなかった場合、買換資産に該当しない資産を取得した場合、取得した買換資産を公益目的事業の用に直接供しなかった場合には、その買換資産が公益目的事業の用に直接供されなくなったことに該当することになり、この場合、公益法人等に対して、非課税承認に係る贈与又は遺贈を受けた財産（当初の寄附財産）に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額に対して所得税が課されることとされました。

- ② 具体的に、代替資産に含まれる買換資産とは、非課税承認に係る贈与又は遺贈を受けた公益法人等が、その公益目的事業の用に2年以上直接供しているその贈与又は遺贈に係る財産を譲渡し、その譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもって取得した公益目的事業の用に直接供することができる資産（その財産と同種の資産、土地及び土地の上に存する権利に限ります。）で、その公益法人等が、譲渡の日の前日までに、その譲渡の日など一定の事項を記載した書類をその納税地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出した場合におけるこれらの資産をいいます（措法40⑤）。なお、上記の同種の資産には、その贈与又は遺贈を受けた財産が株式である場合における公社債及び投資信託の受益権が含まれ

ます（措規18の19⑪）。

（注）公益法人等が所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出する書類には、次に掲げる事項を記載することとされました（措規18の19⑫）。

- 1 公益法人等の名称及び主たる事務所の所在地
- 2 公益法人等が譲渡をしようとする贈与又は遺贈を受けた財産（以下「譲渡財産」といいます。）の種類、所在地及び数量並びに公益法人等がその譲渡財産を公益目的事業の用に直接供した年月日並びにその譲渡資産の譲渡予定価額及び譲渡予定年月日
- 3 その譲渡財産を公益法人等に贈与又は遺贈をした者の氏名及び住所又は居所、その贈与又は遺贈をした年月日並びにその贈与又は遺贈に係る非課税承認を受けた年月日（以下「承認年月日」といいます。）
- 4 公益法人等が取得する買換資産の種類、所在地、数量、取得予定価額、取得予定年月日、使用開始予定年月日（③の一定の事情がある場合には、その事情の詳細を含みます。）及び使用目的
- 5 その他参考となるべき事項

③ ②の場合において、公益法人等は、その取得した買換資産を、譲渡の日の翌日から1年を経過する日までの期間（その期間内にその公益法人等の公益目的事業の用に直接供することが困難である一定の事情があるときは、その譲渡の日の翌日から国税庁長官が定める日までの期間）内にその公益目的事業の用に直接供しなければならないこととされました（措法40⑤後段、措令25の17⑬）。

- (7) 特定贈与等を受けた公益法人等につき合併等があった場合の非課税制度の継続の特例の創設
- ① 公益法人等が合併により消滅する場合の特例

イ 非課税承認を受けて行われた贈与又は遺贈（以下「特定贈与等」といいます。）を受けた公益法人等が、合併により特定贈与等に係る財産等を合併後存続する法人又は合併により設立する法人（公益法人等に該当するものに限り、以下「公益合併法人」といいます。）に移転しようとする場合において、合併の日の前日までに、その合併の日など一定の事項を記載した書類に、公益合併法人が本(7)①の特例の適用を受けることを確認したことを証する書類を添付して、特定贈与等を受けた公益法人等の納税地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出したときは、合併の日以後は、公益合併法人はその特定贈与等を受けた公益法人等と、その公益合併法人がその移転を受けた資産はその特定贈与等に係る財産と、それぞれみなして、本非課税制度の規定を適用することとされました（措法40⑥、措令25の17⑰）。

(注) 公益法人等が所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出する書類には、次に掲げる事項を記載することとされました（措規18の19⑬）。

- 1 特定贈与等を受けた公益法人等の名称及び主たる事務所の所在地並びに合併予定年月日
- 2 公益法人等が公益合併法人に移転しようとする財産等の種類、所在地及び数量
- 3 公益合併法人の名称及び主たる事務所の所在地並びに公益合併法人が移転を受ける資産の使用開始予定年月日（①ロの一定の事情がある場合には、その事情の詳細を含みます。）及び使用目的
- 4 2の財産等（その財産等が、公益法人等が特定贈与等を受けた財産以外のものである場合には、その特定贈与等を受けた財産）を公益法人等に特定贈

与等をした者の氏名及び住所又は居所並びにその特定贈与等に係る贈与又は遺贈をした年月日及び承認年月日並びにその財産の種類、所在地及び数量

#### 5 その他参考となるべき事項

ロ イの場合において、公益合併法人は、移転を受けた資産を、合併の日の翌日から1年を経過する日までの期間（その期間内にその公益合併法人の公益目的事業の用に直接供することが困難である一定の事情があるときは、その合併の日の翌日から国税庁長官が定める日までの期間）内にその公益目的事業の用に直接供しなければならないこととされました（措法40⑩）。なお、この期間内にその移転を受けた資産がその公益目的事業の用に直接供されない場合には、その資産が公益目的事業の用に直接供されなくなったことに該当することになります。

#### ② 公益法人等が解散する場合の特例

イ 特定贈与等を受けた公益法人等が、解散（合併による解散を除きます。）による残余財産の分配又は引渡しによりその公益法人等の特定贈与等に係る財産等を他の公益法人等（以下「解散引継法人」といいます。）に移転しようとする場合において、解散の日の前日までに、その解散の日など一定の事項を記載した書類に、解散引継法人が本(7)②の特例の適用を受けることを確認したことを証する書類を添付して、特定贈与等を受けた公益法人等の納税地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出したときは、解散の日以後は、解散引継法人はその特定贈与等を受けた公益法人等と、その解散引継法人がその移転を受けた資産はその特定贈与等に係る財産と、それぞれみなして、本非課税制度の規定を適用することとされました（措法40⑦、措令25の17⑱）。

(注) 公益法人等が所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出する書類には、次に掲げる事項を記載することとされました（措

規18の19<sup>⑭</sup>)。

- 1 特定贈与等を受けた公益法人等の名称及び主たる事務所の所在地並びに解散予定年月日
  - 2 公益法人等が解散引継法人に移転しようとする財産等の種類、所在地及び数量
  - 3 解散引継法人の名称及び主たる事務所の所在地並びに解散引継法人が移転を受ける資産の使用開始予定年月日(②ロの一定の事情がある場合には、その事情の詳細を含みます。)及び使用目的
  - 4 2の財産等(その財産等が、公益法人等が特定贈与等を受けた財産以外のものである場合には、その特定贈与等を受けた財産)を公益法人等に特定贈与等をした者の氏名及び住所又は居所並びにその特定贈与等に係る贈与又は遺贈をした年月日及び承認年月日並びにその財産の種類、所在地及び数量
  - 5 その他参考となるべき事項
- ロ イの場合において、解散引継法人は、移転を受けた資産を、解散の日の翌日から1年を経過する日までの期間(その期間内にその解散引継法人の公益目的事業の用に直接供することが困難である一定の事情があるときは、その解散の日の翌日から国税庁長官が定める日までの期間)内にその公益目的事業の用に直接供しなければならないこととされました(措法40<sup>⑩</sup>)。なお、この期間内にその移転を受けた資産がその公益目的事業の用に直接供されない場合には、その資産が公益目的事業の用に直接供されなくなったことに該当することになります。
- ③ 公益認定の取消し処分を受けた公益法人等が定款の定めに従い他の公益法人等に資産の贈与をした場合の特例
- イ 特定贈与等を受けた公益法人等で公益法人認定法第29条第1項又は第2項の規定に

よる公益認定の取消しの処分を受けたもの(その処分後において引き続き特定一般法人として本非課税制度の対象となる公益法人等に該当するものに限ります。以下「当初法人」といいます。)が、公益法人認定法第5条第17号に規定する定款の定めに従い、公益法人認定法第30条第2項に規定する公益目的取得財産残額相当額の財産(以下「引継資産」といいます。)を他の公益法人等(以下「引継法人」といいます。)に贈与しようとする場合において、その当初法人が、贈与の日の前日までに、その贈与の日など一定の事項を記載した書類に、引継法人が本(7)③の特例の適用を受けることを確認したことを証する書類を添付して、当初法人の納税地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出したときは、贈与の日以後は、引継法人はその特定贈与等を受けた公益法人等と、引継法人がその贈与を受けた公益引継資産はその特定贈与等に係る財産と、それぞれみなして、本非課税制度の規定を適用することとされました(措法40<sup>⑧</sup>前段、措令25の17<sup>⑱</sup>)。なお、公益認定の取消しの処分に係る事由が非課税承認の取消事由に該当する場合は、本③の特例の対象となる処分から除かれます。

(注1) イの「公益引継資産」とは、引継法人に贈与される引継資産のうち、公益認定の取消し処分を受けた公益法人等の非課税承認に係る財産等に相当する部分をいいます。具体的には、

- 1 引継資産がその非課税承認に係る財産等であるときはその財産等
- 2 引継資産が非課税承認に係る財産等以外のものであるときは、公益目的取得財産残額にその公益目的取得財産残額相当額のうちその特定贈与等に係る財産等のその処分日前日の価額の占める割合を乗じて計算した金額に相当する額の資産

とされました(措令25の17<sup>⑨</sup>、措規18の19<sup>⑩⑪</sup>)。

(注2) 公益法人等が所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出する書類には、次に掲げる事項を記載することとされました(措規18の19<sup>⑫</sup>)。

- 1 当初法人の名称及び主たる事務所の所在地、公益認定の取消処分を受けた年月日並びにその処分後において特定一般法人に該当することとなった事情の詳細
- 2 当初法人が引継法人に贈与をしようとする公益引継資産の種類、所在地及び数量及び1の処分を受けた日の前日における価額並びにその贈与予定年月日
- 3 引継法人が贈与を受ける公益引継資産をもって財産を取得しようとする場合には、その取得しようとする財産(以下「代替公益引継資産」といいます。)の種類、所在地、数量、取得予定価額及び取得予定年月日
- 4 引継法人の名称及び主たる事務所の所在地並びに引継法人が贈与を受ける公益引継資産(代替公益引継資産を含みます。)の使用開始予定年月日(③ロの一定の事情がある場合には、その事情の詳細を含みます。)及び使用目的
- 5 公益引継資産(その公益引継資産が、当初法人が特定贈与等を受けた財産以外のものである場合には、その特定贈与等を受けた財産)を当初法人に特定贈与等をした者の氏名及び住所又は居所並びにその特定贈与等に係る贈与又は遺贈をした年月日及び承認年月日並びにその財産の種類、所在地及び数量
- 6 公益引継資産が(注1)2の非課税承認に係る財産以外のものである場

合には、(注1)2の計算した金額及びその計算に関する明細

#### 7 その他参考となるべき事項

ロ イの場合において、引継法人は、公益引継資産(代替公益引継資産を含みます。)を、贈与の日の翌日から1年を経過する日までの期間(その期間内にその引継法人の公益目的事業の用に直接供することが困難である一定の事情があるときは、その贈与の日の翌日から国税庁長官が定める日までの期間)内にその公益目的事業の用に直接供しなければならないこととされました(措法40<sup>⑬</sup>)。なお、この期間内にその贈与を受けた資産が公益目的事業の用に直接供されない場合には、その資産が公益目的事業の用に直接供されなくなったことに該当することになります。

ハ イの場合において、当初法人は、その公益引継資産について、その贈与の日以後は、上記(5)の非課税承認取消時の公益法人等に対する課税の規定は適用しないこととされました(措法40<sup>⑭</sup>後段)。

④ 特定一般法人が他の公益法人等へ財産等を贈与した場合の特例

イ 特定贈与等を受けた特定一般法人が、特定贈与等に係る財産等を他の公益法人等(以下「受贈公益法人等」といいます。)に贈与しようとする場合(整備法第119条第2項第1号ロに掲げる寄附に該当する場に限り)において、贈与の日の前日までに、その贈与の日など一定の事項を記載した書類に、受贈公益法人等が本(7)④の特例の適用を受けることを確認したことを証する書類を添付して、特定贈与等を受けた特定一般法人の納税地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出した場合には、贈与の日以後は、受贈公益法人等がその特定贈与等を受けた公益法人等と、受贈公益法人がその贈与を受けた資産はその特定贈与等に係る財産と、それぞれみなして、本

非課税制度の規定を適用することとされました(措法40⑨、措令25の17⑱)。

(注1) 本特例の対象となる整備法第119条第2項第1号口に掲げる寄附とは、整備法の規定により公益目的支出計画を作成すべき特例民法法人が、公益目的支出計画において定められた寄附をいいます。したがって、本特例の対象となる特定一般法人とは、公益目的支出計画を作成すべき特例民法法人になります。

(注2) 特定一般法人が所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出する書類には、次に掲げる事項を記載することとされました(措規18の19⑱)。

- 1 特定一般法人の名称及び主たる事務所の所在地
- 2 特定一般法人の受贈公益法人等への贈与が整備法第119条第2項第1号口に掲げる寄附に該当する旨
- 3 特定一般法人が受贈公益法人等に贈与しようとする財産等の種類、所在地及び数量並びに贈与予定年月日
- 4 受贈公益法人等の名称及び主たる事務所の所在地並びに受贈公益法人等が贈与を受ける資産の使用開始予定年月日(④ロの一定の事情がある場合には、その事情の詳細を含みます。)及び使用目的
- 5 3の財産等(その財産等が、特定一般法人が特定贈与等を受けた財産以外のものである場合には、その特定贈与等を受けた財産)を特定一般法人に特定贈与等をした者の氏名及び住所又は居所並びにその特定贈与等に係る贈与又は遺贈をした年月日及び承認年月日並びにその財産の種類、所在地及び数量
- 6 その他参考となるべき事項

ロ イの場合において、受贈公益法人等は、

贈与を受けた資産を、贈与の日の翌日から1年を経過する日までの期間(その期間内にその受贈公益法人等の公益目的事業の用に直接供することが困難である一定の事情があるときは、その贈与の日の翌日から国税庁長官が定める日までの期間)内に公益目的事業の用に供しなければならないこととされました(措法40⑩)。なお、この期間内にその贈与を受けた資産がその公益目的事業の用に直接供されない場合には、その資産が公益目的事業の用に直接供されなくなったことに該当することになります。

ハ イの場合において、受贈公益法人等に財産の贈与をした特定一般法人は、その贈与をした財産について、その贈与の日以後は、上記(5)の非課税承認取消時の公益法人等に対する課税の規定は適用しないこととされました(措法40⑩)。

## (8) 特定贈与等を受けた公益法人等による書類の提出義務の創設

### ① 特定一般法人が公益認定を受けた場合の書類の提出

特定贈与等を受けた特定一般法人が、公益法人認定法による公益認定を受けた場合には、その公益認定を受けた日から1月以内に、その特定一般法人の名称及び所在地などの一定の事項を記載した書類に、公益認定を受けたことを証する書類を添付して、特定一般法人の納税地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出しなければならないこととされました(措法40⑪、措令25の17⑳)。

(注) 特定一般法人が所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出する書類には、次に掲げる事項を記載することとされました(措規18の19⑲)。

- 1 特定一般法人の公益認定前の名称及び主たる事務所の所在地並びに公益認定後の名称及び主たる事務所の所在地並びに公益認定を受けた年月日

- 2 特定一般法人が特定贈与等を受けた財産の種類、所在地及び数量
- 3 2の財産を特定一般法人に特定贈与等をした者の氏名及び住所又は居所並びにその特定贈与等に係る贈与又は遺贈をした年月日及び承認年月日
- 4 その他参考となるべき事項

② 公益法人等が公益認定の取消しの処分を受けた場合の書類の提出

特定贈与等を受けた公益法人等が、公益法人認定法第29条第1項又は第2項の規定による公益認定の取消しの処分を受けた場合には、その処分を受けた日から1月以内に、その公益法人等の名称及び所在地などの一定の事項を記載した書類に、その処分を受けたことを証する書類及び定款の写しを添付して、公益法人等の納税地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出をしなければならないこととされました(措令25の17<sup>⑫</sup>)。

(注) 公益法人等が所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出する書類には、次に掲げる事項を記載することとされました(措規18の19<sup>⑬</sup>)。

- 1 公益法人等の公益認定の取消処分前の名称及び主たる事務所の所在地並びに公益認定の取消処分後の名称及び主たる事務所の所在地
- 2 公益法人等が取消処分を受けた事由(二以上の事由がある場合には、そのすべての事由)及びその処分を受けた年月日
- 3 公益法人等が特定贈与等を受けた財産の種類、所在地及び数量
- 4 3の財産を公益法人等に特定贈与等をした者の氏名及び住所又は居所並びにその特定贈与等に係る贈与又は遺贈をした年月日及び承認年月日
- 5 公益法人等が定款の変更をしようとする場合には、その旨及び変更予定年月日
- 6 その他参考となるべき事項

(9) 非課税承認若しくは不承認又は非課税承認の取消しに関する通知の改正

今回の改正において、非課税承認の取消し時における課税について、一定の取消事由の場合には公益法人等に対して課税する措置が創設されたことを踏まえ、非課税承認若しくは不承認又は非課税承認の取消しに関する国税庁長官の通知の相手方について、現行の非課税承認を申請した者又は非課税承認を受けていた者のほかに、新たに非課税承認に係る公益法人等が追加されるなど所要の整備が図られました(措法40<sup>⑭</sup>)。

改正後においては、国税庁長官は、次の①から③までに掲げる場合には、①から③までに掲げる者に対し、それぞれに定めるところにより通知しなければならないこととされました。

- ① 非課税承認をした場合…その旨をその非課税承認を申請した者及びその申請に係る公益法人等に対し通知
- ② 非課税承認をしないことを決定した場合又は非課税承認を措法第40条第2項の規定により取り消した場合(上記(4)の課税の対象となる取消しの場合)…その旨をその非課税承認を申請した者又は非課税承認を受けていた者に対し通知
- ③ 非課税承認を措法第40条第3項の規定により取り消した場合(上記(5)の課税の対象となる取消しの場合)…その旨をその非課税承認に係る公益法人等に対し通知

(10) 不承認又は非課税承認の取消しがあった場合の延滞税の計算の改正

今回の改正において、非課税承認の取消し時における課税について、一定の取消事由の場合には公益法人等に対して課税する措置が創設されることを踏まえ、延滞税の計算の特例についても所要の見直しが行われました(措法40<sup>⑮</sup>)。

改正後においては、次の①又は②の納付すべき所得税の額に係る延滞税の計算については、国税通則法第60条第2項の規定にかかわらず、

①又は②の決定又は取消しの通知をした日の翌日からその所得税の額を完納する日までの期間とされました(措法40⑬、措令25の17⑳㉑)。

① 非課税承認につき、不承認の決定又は措法第40条第2項の規定による非課税承認の取消し(上記(4)の課税の対象となる取消しをいいます。)があった場合(取消しの場合には、その取消しにより課される所得税のその納付期限後においてその取消しが行われる場合に限り、)におけるその非課税承認を申請した者又は非課税承認を受けていた者の納付すべきこととなる所得税の額

(注) 上記の「納付すべきこととなる所得税の額」とは、その者の納付すべき所得税の額から非課税承認があったものとして計算されるその者の納付すべき所得税の額を控除した金額に相当する金額をいいます(措令25の17㉑)。

② 措法第40条第3項の規定による非課税承認の取消し(上記(5)の課税の対象となる取消しをいいます。)があった場合(その取消しにより公益法人等に対して課される所得税のその納付期限後においてその取消しが行われる場合に限り、)におけるその公益法人等の納付すべき所得税の額

#### (11) 非課税承認の取消しがあった場合の寄附金控除の適用

措法第40条第2項の規定による非課税承認の取消し(上記(4)の課税の対象となる取消しをいいます。)があった場合において、その非課税承認を受けた財産の贈与について寄附金控除の適用があるときは、その非課税承認が取り消された日の属する年分(その日までにその贈与をした者が死亡していた場合には、その死亡の日の属する年分)において、その非課税承認の適用を受けた贈与に係る所得金額相当額について、寄附金控除の適用を受けることができることとされました(措令25の17㉒)。

#### (12) 特例民法法人が公益社団・財団法人への移行の認定又は一般社団・財団法人への移行の認可を受けた場合の届出書の提出及び特例民法法人に対する経過措置

① 特定贈与等を受けた特例民法法人が、整備法第44条の移行認定を受けた場合は、認定を受けた日から1月以内に、その公益法人等(特例民法法人)の名称及び所在地など一定の事項を記載した書類に、その認定を受けたことを証する書類を添付して、これをその公益法人等の主たる事務所の所在地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出しなければならないこととされました(改正法附則50③、改正措令附則30①)。

(注) 特例民法法人が所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出する書類には、次に掲げる事項を記載することとされました(改正措令附則12一)。

- 1 公益法人等の移行認定前の名称及び主たる事務所の所在地並びに移行認定後の名称及び主たる事務所の所在地並びに移行認定を受けた年月日
- 2 公益法人等が特定贈与等を受けた財産の種類、所在地及び数量
- 3 公益法人等に2の財産の特定贈与等をした者の氏名及び住所又は居所並びにその特定贈与等に係る贈与又は遺贈をした年月日及び承認年月日
- 4 その他参考となるべき事項

② 特定贈与等を受けた特例民法法人が、整備法第45条の移行認可を受けた場合は、認可を受けた日から1月以内に、その公益法人等(特例民法法人)の名称及び所在地など一定の事項を記載した書類に、その認可を受けたことを証する書類及び定款の写しを添付して、これをその公益法人等の納税地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出しなければならないこととされました(改正法附則50③、改正措令附則30②)。

(注) 特例民法法人が所轄税務署長を経由して

国税庁長官に提出する書類には、次に掲げる事項を記載することとされました(改正措規附則12二)。

- 1 公益法人等の移行認可前の名称及び主たる事務所の所在地並びに移行認可後の名称及び主たる事務所の所在地並びに移行認可を受けた年月日
  - 2 公益法人等が特定贈与等を受けた財産の種類、所在地及び数量
  - 3 ロの財産が実施事業資産(※)である場合には、その旨及びその事情の詳細  
(※) 実施事業資産とは、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施行規則(平成19年内閣府令第69号)第42条第1項に規定する実施事業資産をいい、具体的には、移行認可を受けようとする特例民法法人が作成する公益目的支出計画において定めるべき公益目的のための支出に関連する事業(整備法第119条第2項第1号イ又はハに規定する事業)に係る資産を指します。
  - 4 公益法人等に2の財産の特定贈与等をした者の氏名及び住所又は居所並びにその特定贈与等に係る贈与又は遺贈をした年月日及び承認年月日
  - 5 その他参考となるべき事項
- ③ ①又は②の特例民法法人とは、改正前の措法第40条第1項に規定する民法第34条の規定により設立された社団法人又は財団法人で

あって整備法第40条第1項の規定により一般社団法人又は一般財団法人として存続するもののうち、整備法第106条第1項の移行認定の登記又は整備法第121条第1項の移行認可の登記をしていないもの(整備法第131条第1項の規定により移行認可を取り消されたもの)については、特例一般法人に該当するものに限り、をいいます(改正法附則50④)。

この特例民法法人に対する財産の贈与又は遺贈については、旧民法第34条法人と同様に、公益法人等に対する財産の贈与又は遺贈として、本非課税制度の対象になります。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)から(3)までの改正は、一般社団・財団法人法の施行の日(平成20年12月1日)以後にされる財産の贈与又は遺贈について適用されます(改正法附則50①)。
- (2) 上記2(4)の改正は、一般社団・財団法人法の施行の日(平成20年12月1日)以後にされる非課税承認の取消しについて適用されます(改正法附則50②)。  
(注) この改正は、平成20年12月1日前に受けた非課税承認に係る取消しについても適用されます。
- (3) 上記2(5)から(7)までの改正は、一般社団・財団法人法の施行の日(平成20年12月1日)以後にされる非課税承認の取消しについて適用されます(改正法附則50②)。
- (4) 上記2(8)から(12)までの改正は、一般社団・財団法人法の施行の日(平成20年12月1日)から施行されます(改正法附則1五)。

## 五 特定地域雇用等促進法人に寄附をした場合の寄附金控除の特例の廃止

### 1 廃止前の制度の概要

地域再生法に規定する認定地域再生計画に定め

られた区域内に住所を有する者又はその営む事業に係る事業場若しくは勤務先の所在地がある者が、特定地域雇用等促進法人(認定地域再生計画に記

載されている事業を行うものとして認定地方公共団体が指定したものに限り、その事業に関連する寄附金（その寄附をした者に特別の利益が及ぶと認められるものを除きます。）を支出した場合には、その寄附金は所得税法に規定する特定寄附金とみなして寄附金控除の適用を受けることができることとされています（旧措法41の18の2①、旧措令26の28の2①）。

## 2 改正の内容

上記1の特定地域雇用等促進法人に寄附をした場合の寄附金控除の特例が廃止されました（旧措法41の18の2、旧措令26の28の2、旧所規47の2③四）。

## 3 適用関係

上記2の改正は、個人が平成25年11月30日までに支出する地域再生法の一部を改正する法律（平成20年法律第36号）附則第2条の規定によりなおその効力を有するものとされる同法第2条の規定による改正前の地域再生法第19条第1項に規定する特定地域雇用等促進法人に対する寄附金については、なおその効力を有することとされ、所要の読替え規定が設けられています（改正法附則55、改正所規附則8②）。

個人が改正前の民法第34条法人に対して、その移行認定又は移行認可の登記の日の前日までに支出する寄附金については、なおその効力を有することとされ、所要の読替え規定が設けられています（改正措令附則34）。

# 六 特定の基金に対する負担金等の必要経費算入の特例

## 1 改正前の制度の概要

個人が、各年において、長期間にわたって使用され、又は運用される基金に係る負担金又は掛金で、次の(1)から(5)に該当するものを支出した場合には、その支出した金額について、その支出した日の属する年分の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することができます（旧措法28）。

- (1) 中小企業者又は農林漁業者に対する信用保証の業務を法令の規定に基づいて行うことを主たる目的とする一定の法人に対するその業務に係る基金に充てるための負担金
- (2) 独立行政法人中小企業基盤整備機構が行う中小企業倒産防止共済事業に係る基金に充てるための共済契約に係る掛金
- (3) 独立行政法人日本高速道路保有・債務返済機構が行う本州四国連絡橋の建設に伴う一般旅客定期航路事業等に関する特別措置法の退職金支払確保契約に関する業務に係る基金に充てるための同契約に係る掛金
- (4) 独立行政法人石油天然ガス・金属鉱物資源機

構に設けられた金属鉱業等鉱害対策特別措置法の鉱害防止事業基金に充てるための負担金

- (5) 公害の発生による損失を補てんするための業務その他特定の業務を主たる目的とする公益法人等で、その特定の業務が国若しくは地方公共団体の施策の実施に著しく寄与し、かつ、公的に運営されていることにつき一定の要件を満たすもの又はその特定の業務を行う公共法人でその特定の業務に係る基金に充てるための負担金

## 2 改正の内容

公益法人制度改革に伴い、次のとおり見直しが行われました。

- (1) 特定の業務を主たる目的とする公益法人等の範囲の見直し

上記1(5)の公害の発生による損失を補てんするための業務その他特定の業務を主たる目的とする公益法人等の範囲に、一般社団法人又は一般財団法人が追加されました（措法28①五、措令18の4④）。

- (2) 特定の業務についての公的運営に関する要件

の見直し

上記1(5)の特定の業務に係る公的運営に関する要件のうち、「その公益法人等の事業計画が国又は地方公共団体の承認を受けるべきこととされていること。」という要件が除外され、次の要件が追加されました(措令18の4④二)。

- ・ その公益法人等の業務に係る基金がその業務の目的以外の目的に使用してはならない旨がその公益法人等の定款等において定められていることその他適正な方法で管理されていること。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、個人が一般社団・財団法人法の施行の日(平成20年12月1日)以後に支出する負担金について適用することとされています(改正法附則40)。
- (2) 上記2(2)の改正は、公益法人等が一般社団・財団法人法の施行の日(平成20年12月1日)以後に受ける指定について適用し、公益法人等が同日前に受けた指定については、従前どおりとされています(改正措令附則13)。