

公益法人・一般法人の 「気になる事例」実務事例集

- 運営・ガバナンス
- 会計
- 財務三基準
- 税務

日本公認会計士協会 近畿会
非営利会計委員会
公益法人専門委員会

はじめに

公益法人制度改革は、平成12年（2000年）12月の「行政改革大綱」の閣議決定から約6年をかけて論点整理、基本方針作成等が行われ、平成18年（2006年）6月に「公益法人制度改革関連三法」が成立し、民法も改正されました。

旧民法第34条^(注)に基づいて設立された旧公益法人（社団法人、財団法人）は、平成20年（2008年）12月1日から平成25年（2013年）11月30日までに、新制度の公益法人又は一般法人のどちらかに移行する申請を行わなければなりません。

（注）旧民法第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。

「公益法人制度改革の進捗と成果について～旧制度からの移行期間を終えて～」(平成26年8月内閣府)によりますと、旧公益法人約24,000法人は、新制度の公益法人（公益社団法人、公益財団法人）の法定基準に適合するとの認定を受け公益法人となったもの約9,000法人、一般法人（一般社団法人、一般財団法人）に移行したものの約11,500法人、解散・合併したものの約3,500法人となっています。

平成25年（2013年）11月の移行申請終了から約9年が経過しました。その間、公益法人は約1,000法人増加しました。一方、一般法人は爆発的に増加し、令和4年（2022年）12月末日現在で79,000法人を超えています。これは、「法人の設立手続を簡単にして非営利の法人を設立しやすくする。」という制度改革の目的の一つが成功した結果と言えるでしょう。

私たち日本公認会計士協会近畿会非営利会計委員会公益法人専門委員会では、旧制度の時から公益法人制度及び会計について調査・研究を行ってまいりました。新制度では、従来以上に公益法人の自主性が重んじられていますので、調査・研究は、制度の理解だけではなく実務に役立つものであることを念頭に置いて行っております。

委員の中には、「内閣府新公益法人制度に係る相談員」「大阪府公益認定等委員会委員」「大阪府立入検査補助者」に就任している者もあり、また、多くの委員は、公益法人及び一般法人の会計監査人、同補助者や監事に就任又はこれら法人に対してコンサルティング業務を行っており実務経験が豊富です。

本専門委員会において、委員の経験した事案又は想定される事案を多く集めて事例集を作成しようとの話がまとまり、2年強をかけて「事例の収集」「事例集の構成の検討」を行い、この度、事例集を作成し公表する運びとなりました。

本事例集の構成は、第Ⅰ編「一般法人及び公益法人の概要」に始まり、第Ⅱ編から第Ⅴ編までは次の項目別に「Ⅰ基礎事項」「Ⅱ事例」を掲載しています。基礎事項は、

事例を理解する上で役立つと考えられる項目・内容としています。

第Ⅱ編 公益法人及び一般法人の運営・ガバナンス

第Ⅲ編 公益法人及び一般法人の会計

第Ⅳ編 公益法人が遵守すべき財務三基準

第Ⅴ編 公益法人及び一般法人の税務

本事例集の「第Ⅳ編 公益法人が遵守すべき財務三基準」以外は、公益法人だけでなく一般法人にも適用される事項を多く掲載しています。

公益法人及び一般法人の役職員の方々、公益法人や一般法人に関わっておられる方々、さらにはこれから関わろうと考えておられる方々にお読みいただき、多くの事例を参考としていただけることを願っております。

また、公益法人や一般法人に関わっておられない方々にお読みいただき、これら事例から、公益法人等の悩みや苦勞、そして法人運営の努力を知っていただきたいとも思っております。

多くの方に本事例集を活用していただくことが、編集に携わりました本専門委員会委員一同の願いです。

2023年8月

日本公認会計士協会近畿会
非営利会計委員会 公益法人専門委員会

※本事例集は、本専門委員会における研究成果を取りまとめたものであり、日本公認会計士協会としての公式見解ではなく、見解等に関する記述は筆者の私見です。

※「第Ⅴ編 公益法人及び一般法人の税務 I 基礎事項」における説明や図については、国税庁の手引き等において公表されているものが分かりやすいため、国税庁に確認の上転載しております。

目次

【法令等の表記の仕方】	5
【用語の表記の仕方】	7
【法令と公益法人会計基準とで異なる名称等の使用】	8
第Ⅰ編 一般法人及び公益法人の概要	9
Ⅰ 一般法人（一般社団法人、一般財団法人）の設立及び概要.....	9
1. 一般法人の設立	9
2. 一般社団法人及び一般財団法人の概要	9
Ⅱ 公益法人（公益社団法人、公益財団法人）への移行	10
1. 公益認定	10
2. 一般法人と公益法人との比較	11
第Ⅱ編 公益法人及び一般法人の運営・ガバナンス	13
Ⅰ 基礎事項.....	13
1. 公益法人及び一般法人を巡る法体系	13
2. 社団法人及び財団法人の機関設計	13
3. 社員・社員総会、評議員・評議員会	13
4. 理事・理事会	14
5. 監事	14
6. 会計監査人	14
7. 法人法の改正	15
Ⅱ 運営・ガバナンスの事例	17
【1 社員総会・評議員会・理事会の運営】	17
事例1：社員総会・評議員会・理事会の開催手段	17
事例2：理事及び監事が理事会に出席しやすくするための方策	19
事例3：決算理事会と社員総会の開催間隔	20
事例4：社員総会（評議員会）直後の理事会の招集手続	21
事例5：評議員会の特別決議要件の理解誤り	22
事例6：理事会承認が必要な「重要な財産の処分及び譲受け」	24
事例7：議事録の法定記載事項の不備	25
【2 理事・監事】	26
事例8：監事就任の依頼を受けた場合の留意事項	26
事例9：基本財産の運用方針変更局面での監事の対応	28

事例 10：法人と理事との利益相反取引	30
事例 11：理事及び監事の責任の免除・限定	32
事例 12：増員する理事の任期	34
【3 備置き書類】	35
事例 13：公益法人の備置き書類の不備	35
事例 14：公益法人における収支予算書の作成	40
事例 15：役員報酬規程の公表方法	42
第Ⅲ編 公益法人及び一般法人の会計	44
I 基礎事項	44
1. 公益法人及び一般法人の会計基準の根拠法令	44
2. 採用する会計基準	44
3. 公益法人会計基準の設定	44
4. 公益法人の会計に関する基準等	45
5. 公益法人会計基準の主な特徴	46
II 会計の事例	50
【1 貸借対照表及び同内訳表】	50
事例 1：使途に制約が課された寄付金の会計処理及び表示	50
事例 2：無利子融資を公益目的事業としている場合の貸付金評価と貸付金の消滅	52
事例 3：特定資産に含まれる預金及び有価証券等の果実の会計処理	55
事例 4：Web サイトのリニューアル費用やシステムの改造費用の会計処理	57
事例 5：賞与引当金及び退職給付引当金の計上の必要性	59
事例 6：会計システムを利用しない場合の貸借対照表内訳表の作成方法	60
【2 正味財産増減計算書及び同内訳表】	62
事例 7：補助金等の会計処理及び表示	62
事例 8：外貨建定期預金の為替差損益の表示	63
事例 9：費用の会計区分の見直し	65
事例 10：共通費用の配賦の留意点	66
事例 11：公益目的事業間における財産の入り繰りが発見された場合の修正処理	67
【3 財務諸表に対する注記】	69
事例 12：財務諸表に対する注記の項目の省略	69
事例 13：関連当事者との取引の注記の必要性	70
【4 財産目録】	72
事例 14：財産目録作成時の留意事項	72
【5 会計処理等】	73
事例 15：債券の保有目的の検討	73

事例 16：満期保有目的の債券売却の会計処理及び新債券の保有目的の検討	75
事例 17：指定正味財産の解除の承認が得られない場合の対応	76
事例 18：特定資産に含まれる預金及び有価証券等の現物管理	77
事例 19：退職手当の割増しが見込まれる場合の退職給付引当金の額	79
【6 内部統制】	80
事例 20：取引及び決算手続の内部統制の整備と運用	80
第IV編 公益法人が遵守すべき財務三基準	81
I 基礎事項	81
1. 認定法の財務三基準の規定	81
2. 収支相償	81
3. 公益目的事業比率 50%ルール	84
4. 遊休財産額の保有制限	85
5. 財務三基準を満たせなかった場合の取扱い	87
II 財務三基準の事例	88
【1 収支相償】	88
事例 1：収益事業から公益目的事業への利益の繰入れの方法	88
事例 2：収支相償を考慮した公益目的事業の事業区分	91
事例 3：資産取得資金（3号財産）の活用	92
事例 4：受入事業年度に全額使用できない寄附金の取扱い	93
事例 5：5号財産から6号財産への指定替え	95
【2 公益目的事業比率】	97
事例 6：「土地の使用に係る費用額」の事業費算入	97
事例 7：「無償の役務の提供に係る費用額」の事業費算入	99
事例 8：法人会計に特定費用準備資金（4号財産）を積み立てる場合の留意点	101
事例 9：特定費用準備資金（4号財産）の目的使用額が積立額を下回った場合	103
事例 10：管理費の財源確保のための用途指定寄附金	105
【3 遊休財産額の保有制限】	106
事例 11：資金繰りを考慮した遊休財産の保有	106
事例 12：資金繰りを考慮した法人会計の黒字額の取扱い	107
事例 13：投資有価証券売却益による遊休財産の増加と遊休財産額の保有制限	109
事例 14：5号財産の運用益の使用残額を6号財産とする場合の課題	111
第V編 公益法人及び一般法人の税務	113
I 基礎事項	113
1. 法人税法上の法人区分と法人税等課税の特徴	113
2. 一般法人の非営利型法人の要件及び収益事業の内容	117

3. 法人区分を変更した場合の課税関係	119
4. 消費税の仕組み及び公益法人・一般法人に特有の特定収入の取扱い	120
II 税務の事例	124
【1 法人税、地方税】	124
事例1：一般法人設立時の税務関係の届出	124
事例2：一般法人（非営利型法人）の収益・費用区分と収益事業の当期利益 ...	126
事例3：移行法人（普通法人）の収益・費用区分と法人税の所得計算上の調整 .	128
事例4：収益事業該当の有無（業務受託と指定管理）	130
事例5：収益事業該当の有無（技芸教授業）	131
事例6：収益事業に使用していた固定資産の処分益の取扱い	132
事例7：非営利型法人の有価証券運用益の源泉所得税の法人税額からの控除 ...	133
事例8：非営利型法人が普通法人に移行する場合の調整	135
事例9：移行法人（非営利型法人）が普通法人に移行する場合の調整	138
【2 消費税】	142
事例10：特定収入（受取会費、受取寄附金等）の取扱い	142
事例11：国庫補助金等（対価性のない収入）の取扱い（一般的な場合）	144
事例12：国庫補助金等（対価性のない収入）の取扱い（基本通達による場合） .	146
事例13：免税事業者が課税事業者を選択（ケース1）	152
事例14：免税事業者が課税事業者を選択（ケース2）	153
【3 印紙税】	155
事例15：公益法人等が発行する領収書に係る印紙税	155
事例16：業務委託基本契約書に係る印紙税	157
【4 源泉所得税】	159
事例17：役員報酬の源泉所得税の徴収区分	159
事例18：研修講師の源泉所得税の徴収区分	160
事例19：源泉所得税の税額表（月額表、日額表）の適用区分	161
【5 寄附金の税制優遇制度】	162
事例20：個人が公益法人に寄附した場合の税制優遇（所得控除、税額控除） ...	162
事例21：公益法人の「みなし寄附金」の利用による課税所得額の減少	163
事例22：個人から公益法人への株式の寄附（租税特別措置法第40条の適用） ..	166
事例23：租税特別措置法第40条の適用を受けた財産の用途変更や売却	168

【法令等の表記の仕方】

本事例集において、法令等の名称については、次の略称を使用している。

法人法	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、最終改正 令和 5 年 6 月 14 日法律第 53 号）
法人法施行令	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）
法人法規則	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、最終改正 令和 3 年 1 月 29 日法務省令第 2 号）
認定法	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、最終改正 令和 4 年 6 月 17 日法律第 68 号）
認定法施行令	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、最終改正 令和 3 年 7 月 2 日政令 195 号）
認定法規則	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、最終改正 令和 2 年 12 月 25 日内閣府令第 79 号）
整備法	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、最終改正 令和元年 12 月 11 日法律 71 号）
整備法施行令	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）
整備法規則	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、最終改正 令和 3 年 6 月 18 日内閣府令第 40 号）
ガイドライン	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）（平成 20 年 4 月、改定 平成 31 年 3 月内閣府公益認定等委員会） ※公益認定及び変更認定の「審査基準」とされている
FAQ	公益法人制度等に関するよくある質問 (FAQ) (令和 5 年 4 月版内閣府) ※法人運営、会計等に関するよくある質問を掲載したもの

【法令等の表記の仕方】

公益法人会計基準	公益法人会計基準（平成 20 年 4 月 11 日 最終改正 令和 2 年 5 月 15 日内閣府公益認定等委員会） ※「一般に公正妥当と認められる公益法人の会計の基準（認定法施行規則第 12 条）」とされている基準
運用指針	公益法人会計基準の運用指針（平成 20 年 4 月 11 日 最終改正 令和 2 年 5 月 15 日内閣府公益認定等委員会） ※上記の会計基準と同じ
〇〇年度会計研究会報告書	公益法人の会計に関する研究会報告書 〇〇年度報告（内閣府公益認定等委員会公益法人の会計に関する研究会） ※会計基準及び運用指針を補完するものとして取りまとめたもの
実務指針	非営利法人委員会実務指針第 38 号「公益法人会計基準に関する実務指針」（2016 年 3 月 22 日、最終改正 2019 年 3 月 19 日日本公認会計士協会） ※公益法人会計基準及び運用指針の会計処理についての実務上の指針を提供するもの。また、内閣府公益認定等委員会からの協力依頼を受けて実務上の指針を明確に示したものも掲載している。
企業会計原則	企業会計原則（昭和 24 年 7 月 9 日経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告、最終改正 昭和 57 年 4 月 20 日企業会計審議会）
企業会計原則注解	企業会計原則注解（昭和 24 年 7 月 14 日大蔵省企業会計審議会中間報告、最終改正 昭和 57 年 4 月 20 日企業会計審議会）
会社計算規則	会社計算規則（平成 18 年法務省令第 13 号、最終改正 令和 4 年 12 月 26 日法務省令第 43 号）
社会福祉法人会計基準	社会福祉法人会計基準（平成 28 年厚生労働省令第 79 号、最終改正 令和 3 年 11 月 12 日厚生労働省令第 176 号）
金融商品に関する会計基準	金融商品に関する会計基準（1999 年（平成 11 年）1 月 22 日企業会計審議会、最終改正 2019 年 7 月 4 日企業会計基準委員会）
金融商品会計に関する実務指針	会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」（2000 年（平成 12 年）1 月 31 日、最終改正 2019 年 7 月 4 日日本公認会計士協会）
研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針	会計制度委員会報告第 12 号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」（平成 11 年 3 月 31 日、最終改正 平成 26 年 11 月 28 日日本公認会計士協会）

※税法関係の法令等については、令和 5 年 1 月 1 日現在適用されている法令等に基づいている。

【用語の表記の仕方】

用語については、次の略称を使用している。

一般法人	法人法の規定に基づいて設立された一般社団法人及び一般財団法人
公益法人	一般法人のうち、認定法の規定に基づいて行政庁の認定を受けた公益社団法人及び公益財団法人
移行法人	旧民法第 34 条に基づいて設立された旧公益法人が移行の認可を受けて一般社団法人又は一般財団法人となった法人のうち、公益目的支出計画 ^(注) を実施中である法人 (注) 公益目的財産額(移行認可時に解散するものとした場合の残余財産額相当額)を公益の目的のために支出するための計画
行政庁	公益法人の認定及び監督を行う行政機関 ※内閣総理大臣：2 以上の都道府県の区域内に事務所を設置するもの 公益目的事業を 2 以上の都道府県の区域内において行う旨を定款で定めているもの 都道府県知事：上記以外
公益認定等委員会	行政庁の諮問機関。認定法では「内閣府に公益認定等委員会を置く」、また、「都道府県に合議制の機関を置く」としている。 (都道府県の機関の名称は「〇〇県公益認定等委員会」「〇〇県公益認定等審議会」などである。)
公益目的事業	認定法第 2 条第 4 号 ^(注) の公益目的事業 (注) 学術、技芸、慈善その他公益に関する別表各号に掲げる種類の事業であって、不特定かつ多数の利益の増進に寄与するもの。23 種類の事業が掲げられている。
収益事業等	公益目的事業以外の事業。収益事業とその他事業(相互扶助等事業)が該当する。
公益目的事業会計	公益目的事業に関するもの(貸借対照表項目及び正味財産増減計算書項目)を表示する会計区分
収益事業等会計	収益事業等に関するもの(貸借対照表項目及び正味財産増減計算書項目)を表示する会計区分
法人会計	管理業務に関するものやその他の法人全般に係るもの(貸借対照表項目及び正味財産増減計算書項目(公益目的事業会計又は収益事業等会計に区分できないもの))を表示する会計区分
事業報告等定期提出書類	公益法人が行政庁に提出する事業報告等で、毎事業年度経過後 3 か月以内に提出することを義務付けられている書類

【法令と公益法人会計基準とで異なる名称等の使用】

同じ意味のものであっても、法令と公益法人会計基準（表中「会計基準」と表示）とで異なる名称、用語又は漢字を使用しているものがある。その主なものについて、記載する。

	相違する名称等	説明
1	法令：計算書類 (法人法第 123 条第 2 項) 会計基準：財務諸表	決算書類のことを、法令では「計算書類」、会計基準では「財務諸表」という。 会計基準では、従来「計算書類」と呼んでいたが平成 16 年改正により「財務諸表」と改められ今日に至っている。
2	法令：損益計算書 (法人法第 123 条第 2 項) 会計基準：正味財産増減計算書	決算書類の一つであり、収益及び費用等を表示する書類である。 会計基準では、従来から「正味財産増減計算書」の名称を使用しており、法人法が施行された後も変更していない。 なお、ガイドライン I 5. (1)①において「損益計算書（正味財産増減計算書）」との記載があり、同じものであることを示している。
3	法令：純資産の部 (法人法規則第 30 条第 1 項) 会計基準：正味財産の部	貸借対照表の区分の一つ。貸借対照表は、資産、負債及び純資産に区分される。認定法規則第 31 条第 4 項において、「純資産の部は、基金、指定正味財産、一般正味財産に区分する」とされている。 会計基準においても、正味財産の部の区分は純資産の部の区分と同じである。
4	収支予算書の内容 法令：損益計算ベースの予算書（認定法規則第 30 条） 旧会計基準（平成 16 年改正前）：資金収支ベースの予算書	法人法での規定はなく、認定法において作成が義務付けられている。 会計基準では、平成 16 年改正によって、財務諸表から外れ、内部管理書類と位置付けられた。（資金収支ベースの予算書で収入及び支出の内容を表示したもの）
5	法令：寄附金 会計基準：寄付金	同じ内容であるが、法令と会計基準とで字が異なっている。前者は「附」、後者は「付」を使用している。

本事例集においては、法令の規定を中心とした記載や会計基準に関する記載がある。それぞれの事例で実際使用している名称やその事例に適した名称を使用しているため、法令の名称と公益法人会計基準の名称の両方が使用されている。

第 I 編 一般法人及び公益法人の概要

I 一般法人（一般社団法人、一般財団法人）の設立及び概要

1 一般法人の設立

一般法人は、社団法人の場合は社員、財団法人の場合は設立者が、

- ① 定款を作成し
- ② その定款について公証人の認証を受けた上で
- ③ 財産の拠出（財団法人のみ）を行い
- ④ 主たる事務所の所在地において設立登記を行うことにより設立することができる。

2 一般社団法人及び一般財団法人の概要

一般社団法人は、設立時に社員 2 人以上により設立できるのに対して、一般財団法人は、設立者が 300 万円以上の財産の拠出を行うことにより設立する。両者の主な内容は、次のとおりである。

項目	一般社団法人	一般財団法人
設立の基礎的事項	設立時社員が 2 人以上で法人化を決定	設立者（1 人以上）が 300 万円以上の財産を拠出
設置が必要な機関	社員総会 理事（1 人以上） 会計監査人（負債額 200 億円以上の法人）	評議員（3 人以上） 評議員会 理事（3 人以上） 理事会 監事（1 人以上） 会計監査人（負債額 200 億円以上の法人）
設置が任意の機関	理事会（理事が 3 人以上の場合） 監事（理事会設置の場合は必置機関）	
解散事由（一部）	社員が欠けたとき	2 期連続して純資産額が 300 万円未満となったとき
株式会社と比べた場合の特徴	<ul style="list-style-type: none"> ・株式会社と同様、事業内容に制限はない ・非営利法人のため、剰余金の分配はできない 	

II 公益法人（公益社団法人、公益財団法人）への移行

1 公益認定

(1) 公益認定を受けるための要件

一般法人は、行政庁の公益認定を受けて公益法人になることができる。行政庁が認定するときの要件は、次の三つである。

- ① 公益目的事業を行っていること
- ② 認定基準の 18 項目すべてに適合すること
- ③ 欠格事由に該当していないこと

(2) 公益認定の基準の 18 項目（認定法第 5 条）

- ① 公益目的事業を行うことを主たる目的とすること。
- ② 事業を行うのに必要な経理的基礎及び技術的能力を有すること。
- ③ 社員、評議員、理事、監事、使用人その他法人関係者に対して特別の利益を与えないこと。
- ④ 営利事業を営む者又は特定の個人（団体）の利益を図る活動を行う者に対して、特別の利益を与えないこと。
- ⑤ 投機的な取引、高利の融資その他の事業であって、公益法人の社会的信用を維持する上でふさわしくないもの又は公の秩序若しくは善良の風俗を害するおそれのある事業を行わないこと。
- ⑦ 公益目的事業以外の事業を行う場合には、公益目的事業の実施に支障を及ぼすおそれがないものであること。
- ⑩ 理事及びその配偶者又は 3 親等内の親族等である理事の合計数が理事総数の 3 分の 1 以内であること。監事についても同様。
- ⑪ 他の同一の団体（公益法人等を除く）の理事又は使用人等相互に密接な関係にある理事の合計数が、理事総数の 3 分の 1 以内であること。監事についても同様。
- ⑫ 会計監査人を置いているものであること。ただし、一定の基準に達しない場合はこの限りではない。
- ⑬ 理事、監事及び評議員に対する報酬について、不当に高額でない支給基準を定めていること。
- ⑭ 一般社団法人にあつては、社員の取扱いに不当な差別条件を付さないこと。また、理事会を設置すること。
- ⑮ 他の団体の支配が可能となる株式を保有しないこと。
- ⑯ 公益目的事業に不可欠な特定の財産があるときは、その旨並びにその維持及び処分の制限について必要な事項を定款で定めていること。
- ⑰ 公益認定の取消しの処分を受けた場合、公益目的取得財産残額を法令の規定に従い贈与する旨を定款で定めていること。
- ⑱ 清算をする場合、残余財産を法令に従い贈与する旨を定款で定めていること。
- ㉟ 「財務三基準」に適合していること。

「⑥収支相償」「⑧公益目的事業比率」「⑨遊休財産額の保有制限」

(3) 欠格事由に該当していないこと（認定法第6条）

欠格事由の例：

- ・理事、監事、評議員のうちに禁錮以上の刑（認定法違反等の場合は罰金刑も含む）に処せられた者がいる
- ・事業を行うに当たり法令上必要な行政機関の許認可等を受けることができない
- ・国税、地方税の滞納処分が執行されている
- ・暴力団員等が事業活動を支配している

(4) 公益認定の取消し

公益法人となった後に、その法人が認定の要件を欠くに至った場合は、認定を取り消されることもある。認定取消しの区分及び要件は、次の二つに大別される。

区 分	取 消 要 件
認定が取り消される場合	① 欠格事由に該当するに至ったとき ② 偽りその他不正の手段により、公益認定又は変更認定を受けたとき ③ 正当な理由がなく行政庁の命令に従わないとき ④ 公益法人から公益認定の取消しの申請があったとき
認定が取り消されることがある場合	① 認定基準のいずれかに適合しなくなったとき ② 認定法に定める「公益法人の事業活動等」の規定を遵守していないとき ③ 法令又は法令に基づく行政機関の処分に違反したとき

2 一般法人と公益法人との比較

行政庁の認定を受けて公益法人となった法人は、継続して上記1. (2)の公益認定の基準を遵守しなければならない。多くの規制があるが、一方、税制上の有利な取扱いもある。両者の主な対比は、次のとおりである。

項 目	一般法人	公益法人
根拠法	法人法	法人法及び認定法
法人設立等	登記によって設立	一般法人として設立した後に、公益認定を受ける
法人の目的	目的は問わない	不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与すること

第 I 編 一般法人及び公益法人の概要

項 目	一般法人	公益法人
事 業	事業に制限はない	公益目的事業比率が 50%以上であること 「公益目的事業を行う都道府県の変更」、「公益目的事業の種類又は内容の変更」、「収益事業等の内容の変更」などは、行政庁の変更認定が必要
行政庁の監督	原則なし	指導・監督がある
理 事	理事会設置法人：3 人以上 理事会非設置法人：1 人以上	理事会必置法人のため 3 人以上
理事会	社団法人：任意 財団法人：必要	社団法人：必要 財団法人：必要
監 事	社団法人：任意 財団法人：必要	必要（1 人以上）
会計監査人の設置	負債の額が 200 億円以上	次のいずれかに該当する場合 負債の額が 50 億円以上 収益の額が 1,000 億円以上 費用及び損失の額が 1,000 億円以上
会計基準	一般に公正妥当な会計の基準	一般に公正妥当な公益法人の会計の基準
法人税等	原則、優遇措置はない。ただし、一定要件を満たす法人については、収益事業課税	収益事業課税（ただし、公益目的事業は非課税）、 寄附金優遇の対象となる
情報開示	貸借対照表の公告（大規模法人は正味財産増減計算書も公告）	同左 誰でも定款、計算書類等の閲覧請求可能
役員報酬の基準	非公開	公開

第Ⅱ編 公益法人及び一般法人の運営・ガバナンス

I 基礎事項

1 公益法人及び一般法人を巡る法体系

(1) 一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（法人法）

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、準則主義により法人格を取得することができる非営利法人制度について規定している法律。

(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（認定法）

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ともに、認定を受けた法人の監督を行う制度について規定している法律。

(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（整備法）

旧民法第 34 条に基づいて設立された社団法人及び財団法人について、新制度への移行に関する事項について規定している法律。

移行法人（公益目的支出計画を実施中の一般社団法人及び一般財団法人）はこの法律の規定の適用を受ける。

2 社団法人及び財団法人の機関設計

(1) 社団法人の機関設計

下表の五つの選択肢があるが、公益社団法人は④又は⑤のみ。

①	社員総会	理事			
②	社員総会	理事		監事	
③	社員総会	理事		監事	会計監査人
④	社員総会	理事	理事会	監事	
⑤	社員総会	理事	理事会	監事	会計監査人

(2) 財団法人の機関設計

下表の二つの選択肢がある。

①	評議員	評議員会	理事	理事会	監事	
②	評議員	評議員会	理事	理事会	監事	会計監査人

3 社員・社員総会、評議員・評議員会

社員は社団法人の基本的な構成要素であり、社団法人の最高議決機関である社員総会の構成員である。

また、評議員は財団法人の最高議決機関である評議員会の構成員である。

社員総会（社団法人）、評議員会（財団法人）の主な法定決議事項は、次のとおりである。

普通決議	特別決議
<ul style="list-style-type: none"> ・ 理事、会計監査人の選任・解任 ・ 監事の選任 ・ 計算書類の承認 ・ 残余財産の帰属先の決定 (定款に定めがない場合) 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 社員の除名（社団法人） ・ 監事の解任 ・ 理事等の損害賠償責任の免除 ・ 定款の変更 ・ 事業の全部譲渡 ・ 解散（社団法人）、合併
(定足数)	
社団法人：総社員の議決権の過半数を有する社員が出席 財団法人：議決に加わることができる評議員の過半数が出席	
(決議要件)	
社団法人：出席した社員の議決権の過半数 財団法人：出席した評議員の過半数	社団法人：総社員の半数かつ議決権 2/3 以上 財団法人：評議員 2/3 以上

4 理事・理事会

理事は、理事会の構成員として、法人の業務上の意思決定に参画する。理事会の主な法定決議事項は、次のとおりである。

<ul style="list-style-type: none"> ・ 計算書類・事業報告の承認 ・ 重要な財産の処分、多額の借財 ・ 業務執行の決定 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 代表理事・業務執行理事の選定・解職 ・ 社員総会・評議員会の招集決定
(定足数)	
議決に加わることができる理事の過半数が出席	
(決議要件)	
出席理事の過半数	

5 監事

監事は、理事の職務の執行を監査する。なお、監事が複数いる場合でも、その権限は各監事が独立して行使でき、義務は各監事がそれぞれ負うことになる。

6 会計監査人

会計監査人は、計算書類及びその附属明細書を監査する機関であり、公認会計士又は監査法人でなければならない。

一般社団法人及び一般財団法人の場合は、負債の額が 200 億円を上回る場合に会計監

査人の設置が義務付けられている。また、公益社団法人及び公益財団法人の場合は、公益認定基準において、会計監査人を置くものであることが要求されているが、①収益の額が1,000億円未満、②費用及び損失の額の合計額が1,000億円未満、③負債の額が50億円未満のすべての要件を充たす場合には会計監査人の設置は義務付けられない。

なお、法令上、会計監査人の設置が義務付けられていない法人についても、定款の定めにより、会計監査人を設置することができる。

全国の公益法人における会計監査人の設置状況は、次のとおりである。

	法人数	会計監査人 設置法人数	割合
公益社団法人	4,174	131	3.1%
公益財団法人	5,466	327	6.0%
計	9,640	458	4.8%

(出所：令和3年公益法人の概況及び公益認定等委員会の活動報告（令和4年12月内閣府）)

「公益法人のガバナンスの更なる強化等のために（最終とりまとめ）」（令和2年12月公益法人のガバナンスの更なる強化等に関する有識者会議）では、国民の公益法人への信頼をより一層高める観点で、社会福祉法人など、他の非営利法人の動向も考慮して、会計監査人の設置義務付け範囲を拡大すべきであるとしている。

また、その後、令和5年6月2日に公表された「新しい時代の公益法人制度の在り方に関する有識者会議」の最終報告には、会計監査人必置の公益法人について「収益100億円・費用損失100億円・負債50億円以上」とすることを検討するとともに、会計監査人必置でない公益法人に対しても、任意監査等の選択肢の提示や、監事に対する研修などを行い、監査機能の向上を図る旨が記載されている。

7 法人法の改正

(1) 令和3年3月1日施行

① 成年被後見人等についての役員欠格事由の削除（法人法第65条第1項第2号）

役員欠格事由から「成年被後見人若しくは被保佐人又は外国の法令上これらと同様に取り扱われる者」が削除された。

その上で、成年被後見人が役員に就任するには、その成年被後見人が本人の同意を得た上で本人に代わって就任承諾しなければならないこととするなど、成年被後見人等が役員に就任する場合の要件が定められた。

② 補償契約及び役員等のために締結される保険契約（法人法第118条の3）

役員が職務の執行に関し責任の追及に係る請求を受けた場合の費用（弁護士費用など）や第三者からの損害賠償請求に応じた場合などの損失について、法人が補償する契約の内容と手続について規定が整備されたほか、保険会社と締結する役員賠償責任保険についても規定が整備された。

③ 議決権行使に係る委任状や議決権行使書面の閲覧謄写請求に係る拒絶事由の新設（法人法第50条、第51条、第52条）

改正前の法人法では、社員総会に自ら出席しない社員が議決権を行使するために法人に提出した委任状、議決権行使書面及び電磁的方法により議決権を行使した場合の電磁的記録について、法人は、社員からの閲覧謄写請求を拒絶することができないこととされていた。

改正後は、社員がその権利の確保又は行使に関する調査以外の目的で請求を行ったときなど、一定の事由に該当する場合には、社員からの閲覧謄写請求を拒絶することができることとなった。

④ 責任を追及する訴えに係る和解（法人法第280条の2）

改正により、監事設置一般社団法人において、理事等の責任追及の訴訟において和解をするときは、監事（監事が2人以上の場合は各監事）の同意を得なければならないことになった。

(2) 令和4年9月1日施行

社員総会資料の電子提供制度の導入（法人法第47条の2～第47条の6）

社員総会資料を法人のウェブサイトに掲載するなどの方法により社員に提供することを認める制度が設けられた。この制度を導入するためには、定款に定めることが必要である。

Ⅱ 運営・ガバナンスの事例

【1 社員総会・評議員会・理事会の運営】

事例1 社員総会・評議員会・理事会の開催手段

事案のテーマ

昨今の新型コロナウイルス感染拡大への対策として、社員総会・評議員会・理事会の開催について、従来のように会場に一堂に会する以外にどのような手段があるのか。

具体的な内容

1. 社員総会

(1) 決議の省略及び報告の省略

社団法人における社員総会については、理事又は社員が社員総会の目的である事項について提案した場合において、社員の全員が書面又は電磁的記録により同意の意思表示をしたときは、その提案を可決する旨の社員総会の決議があったものとみなされる（決議の省略）。

また、理事が社員の全員に対して社員総会に報告すべき事項を通知した場合において、当該事項を社員総会に報告することを要しないことにつき社員の全員が書面又は電磁的記録により同意の意思表示をしたときは、社員総会への報告があったものとみなされる（報告の省略）。

なお、決議の省略及び報告の省略には社員全員の同意が必要であるため、社員の数が多い場合には決議又は報告の省略の成立が困難である場合も想定される。

(2) 議決権の代理行使、書面等による議決権の行使

社員総会における社員の議決権は、代理人によって行使することができる。また、書面・電磁的方法による議決権の行使についても、社員総会ごとに理事会の決議により定めることにより可能である。

上記(1)に記載のとおり、社員の数が多く、決議の省略が困難である場合には、委任状の提出による議決権の代理行使又は書面等による議決権の行使によるのが現実的であると考えられる。（議決権の代理行使、書面等による議決権の行使と実際に社員総会に出席する社員を合わせて定足数を確保すればよい。）

(3) Web会議・テレビ会議での開催

出席者間の協議と意見交換が自由にでき相手方の反応がよく分かるよう、出席者が一堂に会するのと同等の環境となっているのであれば、Web会議・テレビ会議・電話会議による社員総会の開催も許容される。

なお、社員の数が多くなると、Web会議等により会議の様子を配信することは可能であっても、出席者が一堂に会するのと同等といえる環境を整備するのは困難なことも想定される。

このような場合、社員が会場に参集することによる「密」を回避するため、予め社員に対し、議決権の代理行使により対応してもらうように要請するとともに、会場に参集できない社員のために、議決権行使はできないが会議の様子を Web 配信している例もみられる。

2. 評議員会

(1) 決議の省略及び報告の省略

決議の省略及び報告の省略については、社員総会と同様であり、評議員全員の同意により可能である。

(2) 議決権の代理行使、書面等による議決権の行使

議決権の代理行使及び書面等による議決権の行使については、評議員会に関しては認められていない。

(3) Web 会議・テレビ会議での開催

社員総会と同様である。社員と異なり、評議員の人数はさほど多くないため、実開催と同様に Web 会議における議決権行使を可能としている例が多いと思われる。

3. 理事会

(1) 決議の省略及び報告の省略

決議の省略については、社員総会や評議員会と異なり、定款の定めが必要である。理事の同意に加えて、監事が異議を述べないことも必要である。

また、報告の省略については、理事、監事又は会計監査人が理事及び監事の全員に対して理事会に報告すべき事項を通知したときは、当該事項を理事会へ報告することを要しないこととされている。なお、代表理事及び業務執行理事の業務執行状況の報告に関しては、報告の省略による場合、回数にカウントされないことに注意が必要である。

(2) 議決権の代理行使、書面等による議決権の行使

理事会に関しては、議決権の代理行使及び書面等による議決権の行使は認められていない。

(3) Web 会議・テレビ会議での開催

評議員会と同様である。

▶ 参考法令等

社員総会：法人法第 38 条第 1 項第 3 号、第 4 号、第 50 条～第 52 条、
第 58 条第 1 項、第 59 条

評議員会：法人法第 194 条第 1 項、第 195 条

理事会：法人法第 96 条、第 98 条、第 197 条

FAQⅡ-6-①、Ⅱ-6-②、Ⅱ-7-①、Ⅱ-7-④

事例2 理事及び監事が理事会に出席しやすくするための方策

事案のテーマ

大阪府の公益法人への立入検査において、理事会への理事及び監事の出席についての指導が比較的多くみられる。また、法人においてもいかにして出席しやすい環境を整備するか悩んでいる。理事・監事の出席についての方策はどのようなことが考えられるか。

具体的な内容

方策としては

(1) 理事又は監事への選任前

- ・法人の顔として理事になっていただきたいが、多忙等の理由で出席が難しい方には、理事でなく「名誉会長」、「相談役」等に就任していただく
- ・理事又は監事就任予定者にその役割を十分に理解していただく
- ・役職に相応しい報酬を付与することなどが考えられる。

(2) 理事又は監事への就任後

- ・多く実行されていると思われるが、理事会の日程について、年間スケジュールを決め周知徹底する
- ・インターネット環境が整えば Web 会議を導入することなどが考えられる。

▶ 参考法令等

理事の理事会への出席：法人法第 90 条第 1 項、法人法第 197 条

監事の理事会への出席義務：法人法第 101 条第 1 項、法人法第 197 条
第 204 回大阪府公益認定等委員会資料（令和 2 年度立入検査報告）

事例3 決算理事会と社員総会の開催間隔

事案のテーマ

決算理事会を開催した2週間後の同じ曜日に社員総会を開催していたところ、行政庁の立入検査において「計算書類等の備置き及び閲覧等の期間を充足していない」との指摘を受けたが、どのように対応すればよいか。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人は、計算書類等の備置き及び閲覧等について、定時社員総会の2週間前の日から備え置かなければならないため、決算理事会を5月10日（月）に開催し、同日から計算書類等の備置き及び閲覧等を開始し、定時社員総会を5月24日（月）に開催したが、立入検査において期間が1日不足しているのを改善すべきと指摘を受けた。

2. 問題点

期間計算の一般原則として、民法第140条の「初日不算入の原則」があり、法人法における計算書類等の備置き及び閲覧等の期間についても、この原則が適用される。

つまり、計算書類等の備置き及び閲覧の開始日が5月10日（月）の場合、期間計算の起算日は5月11日（火）となることから、定時社員総会を5月24日（月）に開催したのでは、2週間の備置き及び閲覧等の期間が確保できていないことになる。

3. 解決策

指摘を受けた後、決算理事会及び定時社員総会の日程調整に当たり、決算理事会の開催日を「N日」とすると、定時社員総会の開催日は必ず「N+15日」（2週間後の次の曜日）以降とするよう、マニュアル化することとした。

（注）計算書類等の備置き及び閲覧等の期間は、一般財団法人については、定時評議員会の2週間前の日からである。また、理事会非設置の一般社団法人については、定時社員総会の1週間前の日からである。

▶ 参考法令等

法人法第129条第1項、第199条

民法第140条、第141条

（参考）

民法第140条 日、週、月又は年によって期間を定めたときは、期間の初日は、算入しない。ただし、その期間が午前零時から始まるときは、この限りでない。

民法第141条 前条の場合には、期間は、その末日の終了をもって満了する。

事例4 社員総会（評議員会）直後の理事会の招集手続

事案のテーマ

代表理事が不在となる期間を発生させないように、理事及び監事の任期満了に伴う改選を行う社員総会（評議員会）の終了後、すぐに代表理事選任のための理事会を開きたいが、どのような手続をとればよいか。

具体的な内容

1. 理事会の招集手続

理事会の招集手続は、理事会を招集する者が理事会の日の1週間（これを下回る期間を定款で定めた場合にあつては、その期間）前までに、各理事及び各監事に対して招集の通知を行うこととされている。このため、原則として、理事及び監事の任期満了に伴う改選を行う社員総会（評議員会）の終了後、特定の理事が理事会を招集する必要があることとなり、社員総会（評議員会）の同日に理事会を開催することはできない。

2. 招集手続の省略

上記1.の例外として、招集手続の省略が認められている。すなわち、理事及び監事の全員の同意があるときは、招集手続を経ることなく、理事会を開催することができることとされている。これは、理事会の招集手続は、出席者の出席の機会を保障することを目的としているため、出席予定者の全員が同意する場合には、招集手続を省略することを許容しているものである。

ただし、本事案の場合は、社員総会（評議員会）の終了前は、未だ理事・監事に選任されておらず候補者に過ぎない状態であるため、招集手続省略の同意は、社員総会（評議員会）による選任を停止条件として行われることとなる。

具体的には、事前に、理事・監事の候補者から、社員総会（評議員会）において理事・監事に選任された場合には就任を承諾すること、及び社員総会（評議員会）の終了直後に招集手続を省略して理事会を開催することについて同意を得ておくことにより、招集手続を省略して理事会を開催することが可能である。

▶ 参考法令等

法人法第94条、第197条

事例5 評議員会の特別決議要件の理解誤り

事案のテーマ

定款の変更は評議員会の特別決議が必要であるが、特別決議の要件を誤解していたため、定款変更の決議ができなかった。今後、どのような方法で定款変更を行えるか。

具体的な内容

1. 当法人の現状と問題点

当法人は、定款に代表理事等の職務執行報告についての定めを置いていない。そのため、代表理事等は3箇月に1回以上の職務執行報告が必要となる。

しかし、年間の業務スケジュールに合わせて理事会の年間スケジュールを作成したところ、3箇月間隔で理事会を開催しても決議事項がない時期が発生することがわかった。数年の間は、規定どおりに理事会を開催し決議事項がない理事会においては職務執行報告だけを行っていたが、職務執行報告もほとんどない状況であった。

そこで、法人法のただし書き^(注)にあるように「每事業年度に4箇月を超える間隔で2回以上の報告」の規定を定款に追加することを検討し、理事会決議を経て定時評議員会に議案を提出することとした。

(注) 代表理事等の職務執行報告の規定（法人法第91条第2項、第197条）

代表理事及び業務執行理事は、3箇月に1回以上、自己の職務の執行の状況を理事会に報告しなければならない。ただし、定款で每事業年度に4箇月を超える間隔で2回以上その報告をしなければならない旨を定めた場合は、この限りでない。

2. 評議員会における定款変更手続

評議員の人数は25名である。当日の定時評議員会の出席者は15名であり、評議員の過半数を超えているので評議員会は成立した。

しかし、定款変更は評議員会の特別決議が必要であり、「特別決議は、評議員の3分の2以上の多数によって行わなければならない。」とされている。評議員25名であれば17名の賛成が必要となり、現在の出席者15名では全員が賛成したとしても不足することがわかった。このため、本定時評議員会では、定款変更議案を提出できなかった。

評議員会終了後、常勤理事に確認したところ、「定款変更は特別決議であることは知っていたが、特別決議は評議員会に出席した評議員の3分の2の賛成によるものと思っていた。」とのことであった。

3. 評議員会の決議の省略による定款変更手続^(注)

評議員会の数日後、理事長は評議員会の決議の省略手続により、定款変更を評議員全員に提案した。しかし、ある評議員から「理事会は3箇月に1回程度は開催すべき。」とのご意見で議案に対して反対がなされ、議案は可決されなかった。

(注) 評議員会の決議の省略

理事が評議員会の目的である事項について提案した場合において、当該提案につき評議員の全員が書面又は電磁的記録により同意の意思表示をしたときは、当該提案を可決する旨の評議員会の決議があったものとみなす（法人法第194条第1項）。

4. 監事が出席しない理事会

その後は、3箇月に1回の間隔で理事会を開催していた。そのうち1回は、上記1.に記載のとおり決議事項はなく報告事項のみの理事会であるので、ほとんどの理事及び監事1名（現員2名）が参加する他団体との会議の後に30分程度の理事会を開催することとした。その会議は当法人の事務所から遠方で行われており、その会議に参加しない監事1名は理事会に出席しなかった。

行政庁の立入検査で、理事会議事録により理事及び監事の理事会出席状況の確認が行われた。その結果、数年に亘り監事1名が毎年1回理事会に出席していないことについて、「理事会に監事は必ず出席すること。」との指導を受けた。

5. 解決策

行政庁からの「理事会に監事は必ず出席すること。」との指導を受けて、理事会でその対応を検討した結果、再度、定款変更の議案を評議員会に提出することとした。

今回は、評議員からの事前出席回答が少なくとも3分の2以上あることを確認し、定時評議員会を開催した。その結果、無事に議案は可決された。

以上のように、定款変更に数年の期間を要した。定款変更等の特別決議については、評議員会への出席評議員数に十分に注意が必要であることを学んだ。

▶ 参考法令等

法人法第91条第2項、第189条第2項第3号、第194条、第197条、第200条

事例6 理事会承認が必要な「重要な財産の処分及び譲受け」

事案のテーマ

所有する資産を処分する予定があるが、代表理事の権限において可能なのか、あるいは、理事会の承認が必要なのか。

具体的な内容

1. 法令の規定

資産の処分が法人法第90条第4項第1号の「重要な財産の処分及び譲受け」に該当するか否かによって、理事会承認の要否が決まることになる。

株式会社に関する判例になるが、最高裁判所の判例（平成6年1月20日 事件番号平成5（オ）595 事件名 株主権確認）によると、「重要な財産」に当たるかの判断においては、当該財産の価額、その法人の総資産に占める割合、当該資産の保有目的、処分行為の態様及び法人における従来の取扱い等の事情が総合的に考慮されることとされている。

2. 当法人の状況及びアドバイス

当法人においては、何が「重要な財産」に該当するのか具体的な基準を設けていない状況にあった。

よって、まずは、上記の最高裁判所の判例における考慮要素を勘案し、当法人において理事会規則等により、一定金額を超える財産の処分は理事会の承認が必要といった取扱いを明示するなど、法人としてのルール作りが必要であることをアドバイスした。

3. （参考）上記1. の判例について

上記1. の判例においては、総資産の1.6%に相当する価額の株式の譲渡について「重要な財産の処分」に該当するとしている。この判例は、法人法第90条第4項第1号の解釈においても参考にできると考えられるが、総資産の1.6%という割合は、当該財産の価額、その法人の総資産に占める割合、当該資産の保有目的、処分行為の態様及び法人における従来の取扱い等の事情を総合的に考慮した上での判断であり、当該判例を根拠として、定量的な判断基準とすることは難しいと考える。

▶ 参考法令等

法人法第90条第4項第1号

事例7 議事録の法定記載事項の不備

事案のテーマ

行政庁の立入検査において、社員総会の議事録に「議事録の作成に係る職務を行った者」の記載漏れについて指摘を受けた。定款の定めに基づく議事録署名人の記名押印で足りると考えていたのだが、何が問題だったのか。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人は、社員総会の議事録への記名押印に関する定款の定め（下記）に従って議事録を作成していたが、行政庁の立入検査において法定記載事項である「議事録の作成に係る職務を行った者」の記載が漏れているとの指摘（改善すべき事項）を受けた。

社員総会：議長及び出席した理事は、前項の議事録に記名押印する。

2. 問題点

法人法では、理事会の議事録には、出席した理事及び監事（定款により出席した代表理事及び監事とすることも可。）が記名押印しなければならないとされているのに対し、社員総会の議事録には、理事等の記名押印は特に必要とされていない。

このような法人法の規定にかかわらず、議事録の原本を明らかにする観点等から、議長及び出席した理事が社員総会の議事録に記名押印することが有用な取扱いと考えられることから、『公益認定のための「定款」について』（内閣府）において、上記の定款の規定の例が示されており、当法人においてもこれを参考にして定款を作成したものである。

しかし、定款の定めによる理事等の記名押印は、社員総会の議事録の法定記載事項である「議事録の作成に係る職務を行った者の氏名」とは異なるものであり、別途、「議事録の作成に係る職務を行った者の氏名」を記載する必要があるところ、理事等の記名押印により代替できるものと誤認していた。

（参考）財団法人における評議員会についても同様に、「議事録の作成に係る職務を行った者」の記載が必要である。

3. 解決策

指摘を受けた後、議事録の末尾に「議事録の作成に係る職務を行った者の氏名」を明記することとした。

▶ 参考法令等

社員総会：法人法第57条第1項、法人法規則第11条

評議員会：法人法第193条第1項、法人法規則第60条

FAQⅡ-7-⑤

【2 理事・監事】

事例8 監事就任の依頼を受けた場合の留意事項

事案のテーマ

公認会計士が公益法人の監事就任の依頼を受けた場合、監事の職務や権限及び責任に関して、どのような点に留意すべきか。

具体的な内容

1. 監事の設置

理事会設置一般社団法人、一般財団法人及び公益法人（公益社団法人及び公益財団法人）においては、監事を設置することとされている。法人法では、理事の業務執行に対する監視・監督を行う機関として、理事会が設置される（理事会非設置一般社団法人を除く。）が、理事会から独立した機関として監事を設置することにより、理事の業務執行に対する監視・監督の実効性を確保しようとするものである。

2. 監事の権限

監事の権限には、主に次のようなものがある。

- ・理事の職務執行の監査
- ・事業の報告要求、業務・財産の状況の調査
- ・計算書類等の監査
- ・理事会の招集請求
- ・理事の行為の差止め請求
- ・法人と理事との間の訴えにおける法人の代表
- ・会計監査人の解任

監事の権限としては、一般的に「会計監査」がイメージされるところであるが、理事の職務執行等法人の業務一般を監査する「業務監査」も対象となることに留意する必要がある。

すなわち、監事は独任制の機関と解されていることから、公認会計士等の会計専門家が監事に選任された場合であっても、「会計監査」のみならず「業務監査」についても権限を有するとともに、責任を負うこととなる。

3. 監事の義務

監事の義務には、主に次のようなものがある。

- ・善管注意義務
- ・理事（理事会）への報告義務（理事の不正行為又はそのおそれ、法令・定款違反、著しく不当な事実があるとき。）

- ・理事会への出席義務
- ・社員総会（評議員会）における説明義務
- ・社員総会（評議員会）の議案等の調査・報告義務

また、監事が問われる可能性のある責任には、主に次のようなものがある。

- ・法人に対する損害賠償責任
- ・第三者に対する損害賠償責任

4. 立入検査における監事関連の主な指摘事項

監事の職務や権限及び責任に関連して、大阪府の立入検査における主な指摘事項として、「理事会への監事出席」、「監事の社員総会（評議員会）での説明義務」に関する指摘が比較的多い状況となっている。

監事は、理事会及び社員総会（評議員会）のいずれにも出席する必要があり、監事就任に当たっては、最低限、会議の開催日程が出席可能なものとなっているかについて確認しておく必要がある。

5.（参考）顧問契約と監事との関係

社会福祉法人制度改革 Q&A（厚生労働省平成 30 年 3 月 20 日現在）には、次のような記載があり、公益法人においても参考になると考えられる。

問 155. 当該社会福祉法人の顧問弁護士、顧問税理士又は顧問会計士は、同時に、当該法人の監事になることは可能か。

答.

1. 監事は、理事の職務や法人の計算書類を監査する立場にある。
2. 法人から委託を受けて記帳代行業務や税理士業務を行う場合に、計算書類等を作成する立場にある者が当該計算書類等を監査するという自己点検に当たるため、これらの者を監事に選任することは適当でないが、法律面や経営面のアドバイスのみを行う契約となっている場合については、監事に選任することは可能である。

➤ 参考法令等

法人法第 53 条、第 64 条、第 71 条、第 99 条、第 100 条、第 101 条、第 102 条、第 103 条第 1 項、第 104 条、第 111 条第 1 項、第 117 条、第 124 条第 1 項、第 2 項、第 172 条第 1 項、第 177 条、第 190 条、第 197 条～第 199 条、民法第 644 条

「公益法人の各機関の役割と責任」（内閣府）

第 204 回大阪府公益認定等委員会資料（令和 2 年度立入検査報告）、立入検査における主な指摘事項（大阪府法務課）

（参考）

民法第 644 条 受任者は、委任の本旨に従い、善良な管理者の注意をもって、委任事務を処理する義務を負う。

事例9 基本財産の運用方針変更局面での監事の対応

事案のテーマ

理事から基本財産の運用方針変更の是非に関する相談を受けた監事は、どのように対応をしたか。

具体的な内容

1. 当法人の財政における問題点と理事による解決策の模索

当法人は企業からの寄附金収入を主財源とし、基本財産である定期預金、公共債の運用益を副財源としているが、超低金利時代の長期化に伴って、近年この副財源は少額となり、財源としての存在感を喪失している。

この事態に対応するため、理事から監事（公認会計士）に次のような相談の持ち掛けがあった。その内容は、従来、対象を定期預金と公共債に限定してきた基本財産の運用方針を変更して、満期到来分より順次株式や社債も対象に加えたい。その場合には支援元企業（上場会社）発行の株式や社債も対象に入るというものであった。

2. 監事の対応

(1) 監事は、最初に法人法に規定されている監事の役割を説明して自分の立場を明確にした上で、理事の相談に対する意見を述べた。

(2) その内容は、次のようなものである。

① 公益法人が財産運用の対象に社債や株式を選択することは行政庁から規制を受ける事項かどうかについて

行政庁は公益認定基準の一つとして「投機的な取引を行う事業」を行うことを禁じているが、ポートフォリオ運用の一環として行う公開市場等を通じる証券投資等は該当しないとしているので、財産を株式や社債に投資することに問題はない。

② 有価証券の価格変動リスクを受容又は管理できるかどうかについて

当法人の財政規模から判断すると、上場株式の価格変動リスクを受容することは危険である。また、スタッフ等の専門的能力等から見てこのリスクを管理することは難しいと思うので、リスク回避を図る観点からは、基本財産を株式で運用することは止めるのがよいと思う。社債については、満期までの保有を前提とすれば、発行体の信用格付けに問題が生じない限り、価格変動リスクを回避できる可能性は高いと思われるから問題ないと思う。

なお、運用次第では法人運営に相当のリスクをもたらすおそれがあると法人が判断した場合には、財務諸表に「金融商品の状況に関する注記」を行うことを検討されたい。

③ コンプライアンス確保について

運用方針を変更する場合は、基本財産管理運用規程を改正して、運用対象資産に社

債を加えるとともに、信用格付けの下限値も明示すること。

さらに、定款の規定に従って、理事会に諮り基本財産管理運用規程変更の承認を受けること。

3. 法人が採用した解決策

- (1) 理事は、監事の立場を理解した上でその意見を参考に検討し、理事長の承認を得て、社債を基本財産運用対象に加えることとした。
- (2) その旨、基本財産管理運用規程を改正し、信用格付下限値も明記した。
- (3) 証券会社を通じて支援元企業発行の社債を購入し、事後的ではあるが、基本財産管理運用規程の変更承認も受けた。

4. 監事の対応の在り方について

本事案では、理事から経営問題に関する相談を受けた監事は、自己の職務、立場について説明し理解を得た上で対応に当たった。相談内容は公認会計士である監事の職業的専門分野に属する事項であり、スムーズに問題解決した。

▶ 参考法令等

法人法 99 条～第 103 条：監事の職務・権限・義務について規定されている。

法人法規則第 16 条：監査報告の作成の規定であるが、理事及び使用人等との意思疎通と留意点についても規定されている。

ガイドライン I-4：認定法第 5 条第 5 号関係〈投機的な取引を行う事業〉

FAQVI-4-③

事例 10 法人と理事との利益相反取引

事案のテーマ

次の三つの事例における法人と理事との間の利益相反取引の理事会における承認の必要性について、どのように判断すべきか。

具体的な内容

1. 理事会の承認が必要な利益相反取引

法人法第 84 条において、理事が自己又は第三者のために法人と取引をしようとするとき（直接取引）及び法人が理事の債務を保証することその他理事以外の者との間において法人と当該理事との利益が相反する取引をしようとするとき（間接取引）には、利益相反取引として、当該取引につき重要な事実を開示し、理事会（理事会非設置一般社団法人は社員総会）の承認を受けなければならないとされている。また、利益相反取引後、遅滞なく、当該取引についての重要な事実を理事会に報告しなければならないとされている（理事会非設置一般社団法人を除く。）。

この法人法の規定の趣旨から、理事会承認の必要性は、取引の内容等からみて、実質的に法人の犠牲において相手方の利益を図る取引かどうかによって、判断されるものと解される。

2. 事例

想定事例として、次の三つの事例を検討する。

- ア) 当法人の理事が代表理事に就任している団体への助成金の支給
- イ) 理事が代表取締役を務める株式会社との間での委託契約の締結
- ウ) 非常勤理事が当法人の実施する研修講師を務める場合の講師謝金
(講師選定基準及び謝金規程の通りの取扱い)

上記 1. の趣旨から、定型的取引であり、かつ、客観的にみて法人に損害が生じ得ないと考えられる取引については、実質的に利益相反取引に該当せず、理事会の承認は要しないと考えられる。（会社法における通説であるが、法人法においても妥当すると考えられる。）

この点、ア) については、直接取引に該当し、定型的取引にも該当しないと考えられることから、理事会の承認が必要と考えられる。

一方、ウ) については、直接取引に該当するものの、講師選定について、理事以外の一般の講師と同様に適格性の確認を行い、謝金についても謝金規程の基準通りであり、定型的取引であることから、理事会の承認は要しないと考えられる。

イ) については、両者の中間的な類型であるが、受託業務の種類別に工数の算定方法、請求単価が決められており、一般と異なる取扱いをしないのであれば、理事会の承認は不要ではないかとも考えられるが、保守的に理事会の承認を得ておいた方が無難であると考えられる。

いずれにしても、取引の実態に即して判断することが求められるところである。

なお、ア) 及びイ) に関して、公益法人の場合は、「個人又は特定の団体に特別の利益を与える行為を行わないこと（認定法第5条第4号）。」と規定されている。この点からも、契約相手先の選定や契約金額の妥当性について留意が必要である。

▶ **参考法令等**

法人法第84条、第92条、第197条

事例 11 理事及び監事の責任の免除・限定

事案のテーマ

理事及び監事のなり手を確保するために、任務懈怠責任について免除又は限定することを検討しているが、法人法にはどのような方法が規定されているか。

具体的な内容

1. 法人法における任務懈怠責任の規定の趣旨

理事（監事及び会計監査人も含む。以下、本事案において「役員等」という。）は、その任務を怠ったときは、法人に対して、これによって生じた責任（任務懈怠責任）を負うとされているが、過度に責任を追及することになると、役員等のなり手がなくなるおそれがある。このため、役員等の任務懈怠責任の全部又は一部を免除したり、最初から責任を一定額に限定したりすることは一定の合理性があるが、無制限に理事会の決定に委ねると不当な免除や限定が行われる可能性がある。

そこで、法人法は、一定の要件の下に、社員総会（評議員会）の決議による責任の免除や理事会の決議による責任の限定や免除を認めている。

2. 責任免除の類型

(1) 全社員の同意による免除

役員等の任務懈怠責任は、総社員（総評議員）の同意があれば免除することができる。

(2) 社員総会（評議員会）決議による免除

役員等の任務懈怠責任は、その職務を行うにつき善意でかつ重大な過失がないときは、賠償責任を負う額から下記の「最低責任限度額」を控除して得た額を限度として、社員総会（評議員会）の決議によって免除することができる。

「最低責任限度額」（法人法第 113 条）

当該役員等がその在職中に一般社団法人から職務執行の対価として受け、又は受けべき財産上の利益の 1 年間当たりの額に相当する額として法務省令で定める方法により算定される額に、次のイからハまでに掲げる役員等の区分に応じ、当該イからハまでに定める数を乗じて得た額

イ 代表理事 6

ロ 代表理事以外の理事であって、次に掲げるもの 4

(1) 理事会の決議によって一般社団法人の業務を執行する理事として選定されたもの

(2) 当該一般社団法人の業務を執行した理事（(1)に掲げる理事を除く。）

(3) 当該一般社団法人の使用人

ハ 理事（イ及びロに掲げるものを除く。）、監事又は会計監査人 2

例えば、代表理事の 1 年間の報酬が 100 万円（在職中の最高額）であった場合、100 万円×6=600 万円が賠償すべき額の限度となり、それを超える額を免除することができる。

(3) 理事会決議による免除

役員等が職務を行うことにつき善意でかつ重大な過失がない場合において、特に必要と認めるときは、最低責任限度額を限度として、理事会（理事会設置法人の場合）の決議によって任務懈怠責任を免除することができる旨を定款で定めることができる。

(4) 責任限定契約

業務執行を執行しない役員等と法人の間では、定款の定めに基づき、任務懈怠責任によって負うべき損害賠償の額を一定額に限定する契約を締結することができる。

一定額とは、定款で定めた額の範囲内であらかじめ法人が定めた額と最低責任限度額とのいずれか高い額である。

(5) 補償契約及び役員等賠償責任保険

令和元年の法人法改正により、補償契約及び役員等損害賠償保険について、新たに規定が設けられた。

補償契約とは、役員が職務の執行に関し責任の追及に係る請求を受けた場合の費用（弁護士費用など）や第三者からの損害賠償請求に応じた場合などの損失について、法人が補償する契約である。

役員等損害賠償保険とは、役員等がその職務の執行に関し責任を負うこと又は当該責任の追及に係る請求を受けることによって生ずることのある損害を保険者が填補することを約するものであって、役員等を被保険者とする保険である。

補償契約及び役員等損害賠償責任保険の内容を決定するには、理事会（理事会設置法人の場合）の決議が必要である。

▶ 参考法令等

法人法第 111 条～第 115 条、第 118 条の 2、第 118 条の 3、第 198 条、第 198 条の 2

事例 12 増員する理事の任期

事案のテーマ

定款に任期の満了前に退任した理事の補欠として選任された理事の任期を退任した理事の任期の満了する時までとする規定を置いているが、理事を増員する場合について、当該理事の任期を他の在任理事の任期と合わせる方法はないか。

具体的な内容

1. 事案の内容

法人法において、理事の任期は、選任後2年以内に終了する事業年度のうち最終のものに関する定時社員総会（定時評議員会）の終結の時までであるが、定款又は社員総会（評議員会）の決議によって、その任期を短縮することを妨げないとされている。

また、相談を受けた法人では、『公益認定のための「定款」について』（内閣府）に基づいて定款を作成しており、次のような規定を設けている。

補欠として選任された理事又は監事の任期は、前任者の任期の満了する時までとする。

しかし、この規定では、理事を増員する場合には適用されず、増員する理事は、原則通り、選任後2年以内に終了する事業年度のうち最終のものに関する定時社員総会（定時評議員会）の終結の時までとなってしまう、他の在任理事の任期と合わなくなってしまうため、任期を合わせるための方策はないかとの相談を受けたものである。

2. 解決策

解決策の一つとして、増員する理事から、他の在任理事の任期満了の時点で辞任届の提出を受けることを提案したが、辞任届の提出をお願いしにくいとのことであったため、定款に次の規定を追加することとした。

増員により選任された理事の任期は、他の在任理事の任期の残存期間とする。

なお、監事については、任期の満了前に退任した監事の補欠として選任された監事を除き、2年までしか短縮できないため、増員する監事について同様の規定を置くことはできない。（評議員も6年まで伸長できるが、短縮はできないので、同様に不可。）

▶ 参考法令等

法人法第66条、第67条、第174条、第177条

【3 備置き書類】

事例 13 公益法人の備置き書類の不備

事案のテーマ

認定法等において定められている備置き書類のうち、立入検査における不備の指摘が多いものとしてどのようなものがあるか。

具体的な内容

認定法等の定める備置き書類には、次のようなものがある。

備置き書類	備置き期間
事業計画書 収支予算書 資金調達及び設備投資の見込み (注)	毎事業年度開始の日の前日から 当該事業年度の末日まで
財産目録 役員等名簿、役員報酬等支給基準 キャッシュ・フロー計算書 (会計監査人設置法人) 運営組織及び事業活動の状況の概要及びこれらに関する数値のうち重要なものを記載した書類 (「別紙 1」) (注) 社員名簿 計算書類等 特定費用準備資金、資産取得資金、5号・6号財産に関する書類 (注)	毎事業年度経過後 3 箇月以内に作成し、 主たる事務所に 5 年間 従たる事務所に 3 年間
定款	期間の定めはなく、永久

(注) 次ページ以降に〈参考〉として、様式又は具体的な内容を掲載している。

上表では、大阪府の立入検査に同行した経験から、不備の指摘が多いと思われるものについて、**太字下線**を付した。

このほか、社員総会又は評議員会・理事会の議事録等の備置きが必要となることにも留意する必要がある。

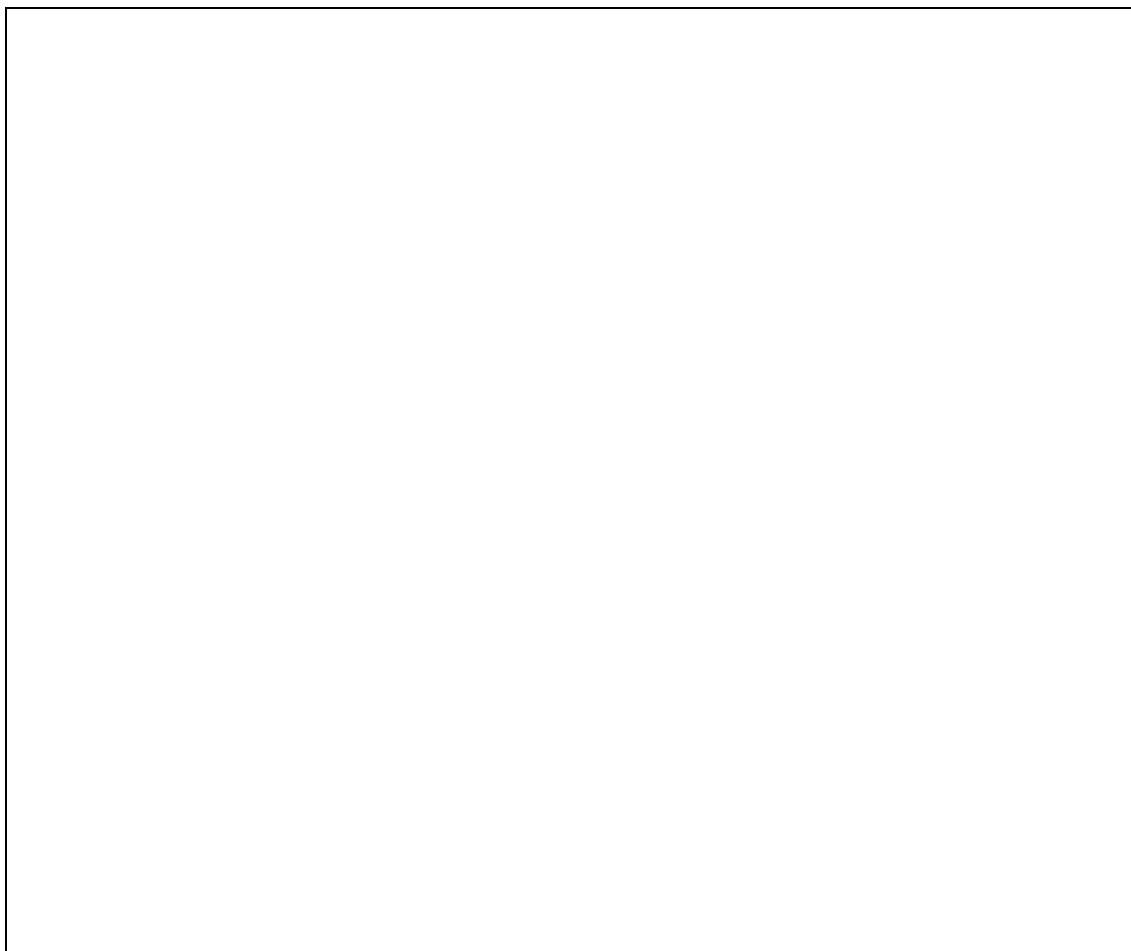
▶ 参考法令等

法人法第 14 条、第 32 条、第 57 条、第 97 条、第 129 条、第 156 条、第 193 条、第 197 条、第 199 条

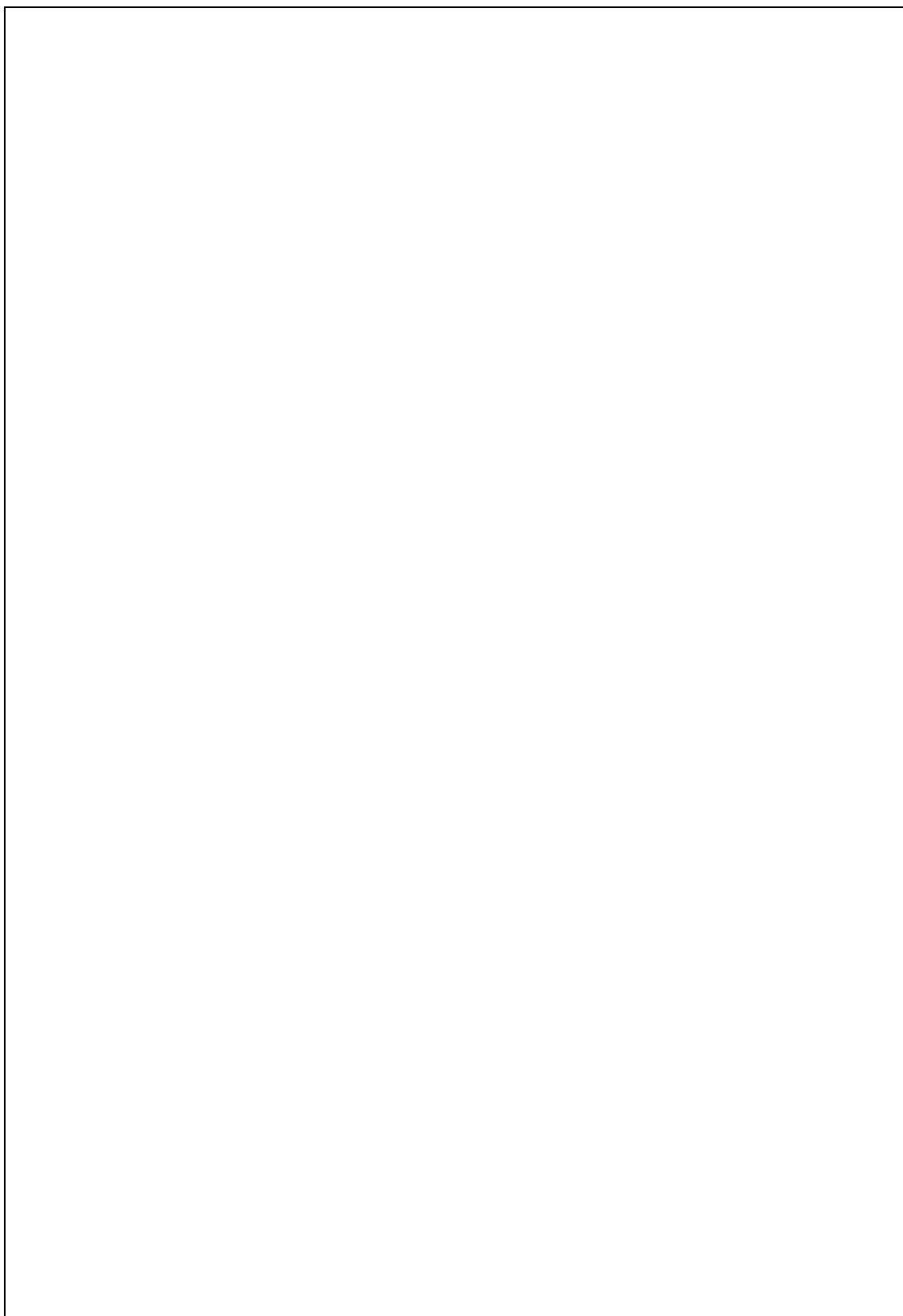
認定法第 21 条、認定法規則第 18 条、第 22 条、第 27 条、第 28 条

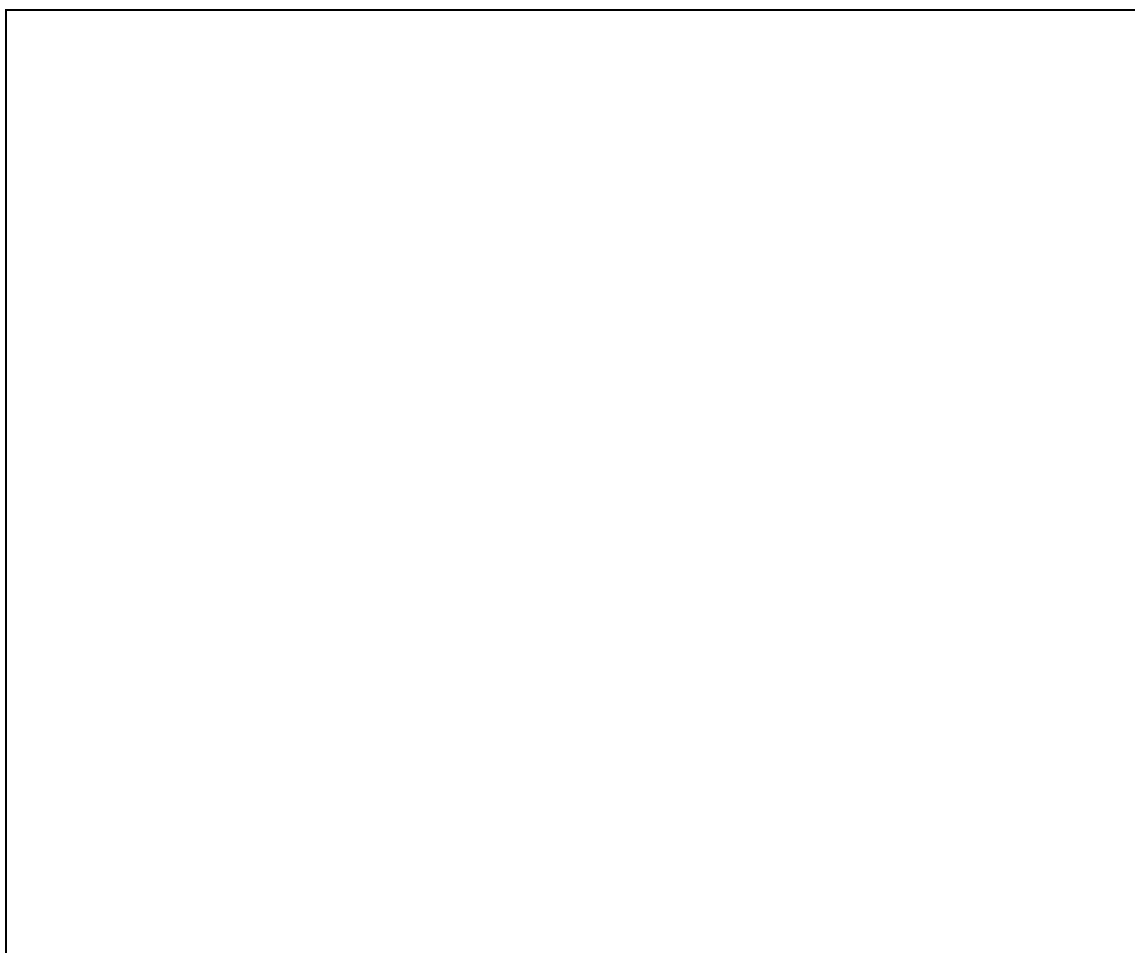
第 204 回大阪府公益認定等委員会資料 (令和 2 年度立入検査報告)、立入検査における主な指摘事項 (大阪府法務課)

＜参考＞「資金調達及び設備投資の見込み」



<参考>運営組織及び事業活動の状況の概要及びこれらに関する数値のうち重要なものを記載した書類（「別紙1」）





<参考>特定費用準備資金、資産取得資金、5号財産及び6号財産に関する書類

特定費用準備資金	<ul style="list-style-type: none"> ・ 目的外取崩しについての特別の手続の定め ・ 積立限度額及びその算定の根拠
資産取得資金	<ul style="list-style-type: none"> ・ 目的外取崩しについての特別の手続の定め ・ 資産の取得又は改良に必要な額及びその算定の根拠
5号財産 及び 6号財産	<p><当該財産が広く一般に募集されたものである場合></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 広く一般に募集されたものである旨 ・ 募集の期間 ・ 受け入れた財産の額の合計額 ・ 募集の方法 ・ 募集に係る財産の用途として定めた内容 ・ 受け入れた財産のうち金銭以外のものがある場合には、当該金銭以外の財産の内容 <p><上記以外の場合></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 当該財産を交付した者の個人又は法人その他の団体の別 (国若しくは地方公共団体又はこれらの機関である場合にあっては、これらの者の名称) ・ 当該財産を受け入れることになった日 (寄附により受け入れたものである場合にあっては、当該財産を受け入れた日) ・ 受け入れた財産の額の合計額 ・ 当該財産を交付した者の定めた用途の内容 ・ 受け入れた財産のうち金銭以外のものがある場合には、当該金銭以外の財産の内容

(認定法規則第18条第3項第5号及び第22条第5項の規定に基づき作成。)

事例 14 公益法人における収支予算書の作成

事案のテーマ

認定法において定められている備置き書類のうち、収支予算書が満たすべき要件はどのようなものか。また、旧制度下で作成していた資金収支ベースの収支予算書を備え置くことでもよいのか。

具体的な内容

1. 旧制度下における収支予算書

旧制度下における特例民法法人（旧民法第 34 条の規定に基づいて設立された法人であって新制度へ移行していない法人）については、「公益法人会計基準の改正等について」（平成 16 年 10 月 14 日公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ）により、収支予算書や収支計算書等の作成及び書類の保存を行うものとされていた。ここでいう収支予算書とは、資金収支ベースで作成されるものであった。

2. 認定法における収支予算書

公益法人においては、認定法第 21 条第 1 項の規定により、収支予算書を作成し、当該事業年度の末日までの間、備え置かなければならないものとされている。ここでいう収支予算書とは、旧制度下における収支予算書とは異なり、資金収支ベースではなく、損益計算ベースでかつ事業別に区分された収支予算数値が記載されている必要がある。

なお、認定法における収支予算書は、損益計算ベースで作成され、資金調達や固定資産の取得に係る収支が計上されないため、【事例 13】で取り上げた「資金調達及び設備投資の見込み」によりこれらの収支を明らかにすることになった。

3. 公益法人における実務上の取扱い

公益法人では、現在においても、旧制度下における資金収支ベースの収支予算書が浸透しており、会計ソフトにおいても資金収支ベースの収支予算書及び収支計算書の作成をできるものもある。これは、資金調達や固定資産の取得に係る収支を含めて予算統制を行うという面では有用な取扱いであると考えられる。

しかし、上記 2. のとおり、認定法における収支予算書は損益計算ベースで作成される必要があるため、資金収支ベースの収支予算書では備置き書類としての要件を充足していないことになるため、留意する必要がある。

4. 一般法人における実務上の取扱い

法人法においては、収支予算書の作成に係る規定は置かれていないため、少なくとも、法令上は作成が求められるものではない。

しかし、一般法人においても、法人の業務執行におけるガバナンス確保の観点から、公益法人と同様であり、『公益認定のための「定款」について』（内閣府）においても、事業計画及び収支予算書の作成及び承認について定款に規定しておくことが望ましい

とされている。そのため、特例民法法人から移行認可を受けた一般社団法人及び一般財団法人については、定款に収支予算書についての規定を設け、その規定に基づき収支予算書を作成しているケースが多い。

具体的な収支予算書の様式については、各法人がその実態に即して決定しており、損益計算ベース、資金収支ベースの一方又は両方を作成しているケースが見られる。なお、収支予算書を作成する場合には、その様式や、資金収支ベースの収支計算書の作成・承認について、経理規程等に必要に応じて規定しておくことが望まれる。

5. 収支計算書の監査

収支計算書の作成ニーズに伴い、財務諸表の監査に加え、収支計算書に対する監査を公認会計士等に求めることも増えてきた。これに 대응するため、日本公認会計士協会から、2016年に「公益法人・一般法人の収支計算書に対する監査に関する研究報告（非営利法人委員会研究報告第28号）」が公表された（2022年4月14日改正）。

▶ 参考法令等

認定法第21条第1項、認定法規則第30条

旧FAQ（平成27年4月の改訂に伴い削除した問）VI-4-⑥

事例 15 役員報酬規程の公表方法

事案のテーマ

認定法では、公益法人は理事、監事及び評議員の報酬等の支給の基準を定めて公表することを義務付けているが、その具体的な公表方法について、必ずしもインターネットによる方法によらなくてもよいのか。

具体的な内容

1. 認定法の規定

認定法では、理事、監事及び評議員に対する報酬等（報酬、賞与その他の職務遂行の対価として受ける財産上の利益及び退職手当）について、民間事業者の役員の報酬等及び従業員の給与、当該法人の経理の状況その他の事情を考慮して、不当に高額なものとならないような支給の基準を定め、当該基準に基づき報酬等を支給するとともに、基準を公表しなければならないこととされている。

しかし、認定法及び認定法規則には、公表の方法について具体的に定めた規定は設けられていない。（社会福祉法人及び学校法人においても、同様に役員報酬規程の公表に係る規定が設けられているが、社会福祉法及び私立学校法施行規則において「インターネットの利用により行うものとする」との規定が置かれているのと対照的である。）

したがって、インターネットによる公表を行わなかったとしても、法令違反となるものではない。

なお、役員報酬規程については、財産目録等と合わせて事務所に備置き及び閲覧の措置を講じなければならないため、少なくとも、事務所への備置きは必要である。

2. 「公益法人のガバナンスの更なる強化等に関する有識者会議」での議論

公益法人においては、上記の公益法人が自ら行う役員報酬規程の公表及び備置きに加えて、行政庁への提出義務もあり、行政庁は、提出を受けた書類について請求があった場合には、閲覧又は謄写させなければならないこととされている。

この点、「公益法人のガバナンスの更なる強化等のために（最終とりまとめ）」（令和2年12月 公益法人のガバナンスの更なる強化等に関する有識者会議）では、次のとおり指摘している。

これらの情報は、現在、内閣府のホームページ上で設置・運営されているポータルサイト「公益法人 information」を通じて請求すれば誰でも閲覧することができるが、利用者からの個々の請求について閲覧の可否を判断することなく、請求があれば直ちに閲覧させている。公益法人の運営の透明性と利用者の利便性を考慮すれば、「請求」という手続を経なくても上記のポータルサイトで直ちに閲覧することができるようにすべきであり、そのための所要の法制上の措置を講ずることが必要である。併せて、このためにはポータルサイトのシステム変更が必要となるため、開始時期については留意が必要である。

このように、積極的な情報開示が求められており、また、社会福祉法人や学校法人の取扱いを鑑みると、公益法人においても、役員報酬規程を自主的にインターネットにおいて公表することが推奨されるものと考えられる。

➤ **参考法令等**

認定法第5条第13号、第20条、第21条、第22条

第Ⅲ編 公益法人及び一般法人の会計

I 基礎事項

1 公益法人及び一般法人の会計基準の根拠法令

(1) 一般法人（公益法人含む）

【法人法第 119 条（第 199 条において一般財団法人に準用）】

一般社団法人（一般財団法人）の会計は、その行う事業に応じて、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする。

【法人法規則第 21 条（第 64 条において一般財団法人に準用）】

この節（計算）の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる会計の基準その他の会計の慣行をしん酌しなければならない。

(2) 公益法人

【認定法規則第 12 条】

この節（計算）、次節（財産目録等）及び第 4 章（公益目的取得財産残額）の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる公益法人の会計の基準その他の公益法人の会計の慣行をしん酌しなければならない。

2 採用する会計基準

公益法人・一般法人が採用する会計基準は、いずれの法人類型であったとしても、多くの場合、公益法人会計基準（平成 20 年会計基準（後掲 4.））を採用している。この点について、FAQ では以下のとおり説明されている。

【FAQVI-4-①抜粋】

公益法人をはじめ、一般法人は、利潤の獲得と分配を目的とする法人ではないことを踏まえ、通常は、公益法人会計基準を企業会計基準より優先して適用することになるものと考えられます。

なお、移行法人（公益目的支出計画実施中の一般法人）が適用する会計基準については、平成 20 年会計基準が、運用上、法令等により必要とされている提出書類の作成の際に便利であると考えられます。

また、公益目的支出計画の完了後の一般法人は、現に平成 20 年会計基準を適用している場合、一定期間適用し続けていたことを踏まえ、引き続き適用することについて合理性があると考えられます。

3 公益法人会計基準の設定

公益法人制度改革関連三法の成立を受け、内閣官房行政改革推進本部事務局に「新た

な公益法人等の会計処理に関する研究会」が設けられ、平成 19 年 3 月に、公益法人会計基準の基本的枠組みを維持しつつ、公益認定制度に対応した表示方法を反映した基準に修正することが適当である旨の検討結果が取りまとめられた。

このような検討結果を踏まえ、平成 16 年会計基準を土台に新たな公益法人会計基準が設定された。

4 公益法人の会計に関する基準等

(1) 公益法人会計基準（平成 20 年会計基準）

内閣府公益認定等委員会により、平成 20 年 4 月 11 日に公益法人会計基準が設定された（その後、2 度の改正を経て、最終改正は令和 2 年 5 月 15 日に行われている）。本会計基準は、会計基準及び注解の部分から構成される。

(2) 公益法人会計基準の運用指針

内閣府公益認定等委員会により、平成 20 年 4 月 11 日に公益法人会計基準の運用指針（以下「運用指針」という。）が設定された（その後、2 度の改正を経て、最終改正は令和 2 年 5 月 15 日に行われている）。運用指針は、法人運営の状況を広く法人の関係者に伝えるため、公益法人会計基準と合わせて法人の情報開示を行うための方法を定めたものである。法令や公益法人会計基準に定めのない事項については、本運用指針によるものとされている。

なお、運用指針において、「公益法人会計基準における公益法人について」として、同会計基準内で「公益法人」「移行法人」及び「公益認定申請をする一般法人」をまとめて「公益法人」と表現しているが、本章においては、個々の法人分類どおり、「公益法人」「移行法人」「一般法人」と記載し、まとめる場合は「公益法人等」と記載する。

(3) 公益法人の会計に関する研究会報告書

公益法人の会計に関する研究会により、平成 26 年度以降毎年公表されている報告書である。公益認定等委員会は、公益法人の会計に関する実務上の課題、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、同委員会の下で、公益法人の会計に関する研究会を開催している。同研究会は、公益法人の会計の諸課題について、専門的な観点から具体的な検討を行い、その報告書を公表することで、公益法人会計基準及び運用指針を補完している。

(4) 公益法人会計基準に関する実務指針

公益認定等委員会以外から公表された公益法人会計基準に関係するものとして、公益法人会計基準に関する実務指針（以下、「実務指針」という。）がある。日本公認会計士協会非営利法人委員会により、2016 年（平成 28 年）3 月 22 日に公表された（その後、2 度の改正を経て、最終改正は 2019 年（平成 31 年）3 月 19 日に行われている）。実務指針は、公益法人会計基準の会計処理等についての実務上の指針を Q & A 方式で提供するものである。また、「企業会計基準について、一部を除き原則として適用されるべき」

との内閣府公益認定等委員会の見解に基づき、公益法人等が企業会計基準の規定を適用する場合の具体的な適用方法や会計処理の実務上の取扱いを公表している。

5 公益法人会計基準の主な特徴

公益法人会計基準では、一部の会計処理や表示において企業会計基準とは異なる対応が求められているが、その点を踏まえ、公益法人会計基準の主な特徴を記載する。

(1) 作成する決算書類

公益法人等は、法令により、①計算書類、②計算書類の附属明細書、③財産目録、④キャッシュ・フロー計算書といった決算書類の作成を求められている。

① 計算書類

貸借対照表及び損益計算書をいう。公益法人会計基準では、財務諸表が計算書類を指し、正味財産増減計算書が損益計算書を指す（貸借対照表は同じ文言を用いる）。また、公益法人会計基準上は、財務諸表に対する注記の作成も求められている。

② 計算書類の附属明細書

計算書類の附属明細書には、基本財産及び特定資産の明細、引当金の明細のほか、貸借対照表及び正味財産増減計算書の内容を補足する重要な事項を表示する。

③ 財産目録

財産目録には、当該事業年度末現在におけるすべての資産及び負債につき、その名称、数量、使用目的、価額等を詳細に表示する。企業会計では作成を求められていない、公益法人特有の決算書類である。なお、財産目録は認定法上の規定であるため、一般法人には適用されない。

④ キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書には、当該事業年度におけるすべてのキャッシュ・フローの状況を明りょうに表示する。会計監査人を設置している公益法人が作成しなければならない計算書である。

(2) 会計区分

公益法人等は、法令等の要請により、必要と認めた場合には会計区分を設けなければならない（公益法人会計基準 第1総則 5会計区分）。例えば、公益法人であれば、収益事業等に関する会計は、公益目的事業に関する会計から区分することが法令で求められている（認定法第19条）。具体的には、事業に関する公益目的事業会計、収益事業等会計及び管理業務に関する法人会計に区分する。

会計区分を設け貸借対照表及び正味財産増減計算書で会計区分を表示する場合は、それぞれ貸借対照表内訳表、正味財産増減計算書内訳表を作成する。なお、貸借対照表内訳表は、収益事業等から生じた収益のうち50%を超えて公益目的事業財産に繰入れる法人のみ、作成が義務付けられている（ガイドライン I 18. (2)②）。

(3) 貸借対照表の固定資産の表示

貸借対照表の固定資産は、基本財産、特定資産及びその他固定資産に区分する（公益法人会計基準注解（注4）1）。

基本財産とは、一般財団法人（公益財団法人を含む）の目的である事業を行うために不可欠なものとして定款で定めた財産をいう（法人法第172条第2項）。理事は、定款で定めるところにより、基本財産を維持しなければならない、かつ、目的である事業を行うことを妨げる処分をしてはならない。

特定資産とは、特定の目的のために用途等に制約を課した資産（運用指針12.(1)貸借対照表に係る科目及び取扱要領）である。

その他固定資産は、基本財産及び特定資産以外の固定資産をいう。有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産で、基本財産や特定資産に該当しないものは、その他固定資産として表示する。

(4) 貸借対照表の純資産の表示

貸借対照表の純資産（資産合計から負債合計を控除した金額）は、正味財産の部として表示し、指定正味財産及び一般正味財産に区分する（公益法人会計基準 第2 貸借対照表 2 貸借対照表の区分）。

指定正味財産として計上されるものとして、

- ① 寄付によって受け入れた資産で、寄付者等の意思により当該資産の用途について制約が課されている場合
- ② 国又は地方公共団体等から補助金等を受け入れた場合

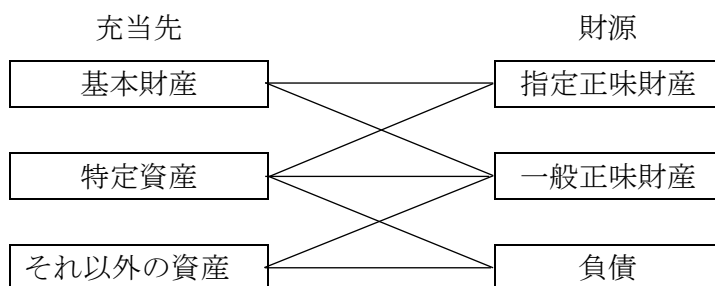
が公益法人会計基準注解で示されている（公益法人会計基準注解（注6）（注13））。

なお、一般社団法人（公益社団法人を含む）で、基金の募集を定款で定めた上で基金を設定した場合には、貸借対照表の正味財産の部を基金、指定正味財産及び一般正味財産に区分し、当該基金の額を記載しなければならない（公益法人会計基準注解（注5））。

基金とは、一般社団法人に拠出された金銭その他の財産であって、当該一般社団法人が拠出者に対して法律等に従い返還義務を負うものをいう（法人法第131条）。基金の返還により代替基金が計上されている場合は、一般正味財産を代替基金及びその他一般正味財産に区分する（公益法人会計基準注解（注7））。

(5) 資産と負債・正味財産との関係

公益法人等の会計では、資産の調達源泉（財源という）とそれを充当する資産を関連付けて表示する。財源と充当先の関係は、次のとおりである。



(6) 正味財産増減計算書の表示

正味財産増減計算書は、一般正味財産増減の部と指定正味財産増減の部に分かち、更に一般正味財産増減の部を経常増減の部及び経常外増減の部に区分する（公益法人会計基準 第3 正味財産増減計算書 2 正味財産増減計算書の区分）。

一般正味財産増減の部は、経常収益及び経常費用を記載して当期経常増減額を表示し、これに経常外増減に属する項目を加減して当期一般正味財産増減額を表示するとともに、更にこれに一般正味財産期首残高を加算して一般正味財産期末残高を表示する。

指定正味財産増減の部は、指定正味財産増減額を発生原因別に表示し、これに指定正味財産期首残高を加算して指定正味財産期末残高を表示する（公益法人会計基準 第3 正味財産増減計算書 3 正味財産増減計算書の構成）。

(7) 正味財産増減計算書内訳表の特徴

① 事業費及び管理費

公益目的事業会計及び収益事業等会計に計上する経常費用は事業費として、法人会計に計上する経常費用は管理費として表示する。それぞれの内容は、次のとおりである。

- ・事業費：事業の目的のために要する費用
- ・管理費：各種の事業を管理するため、毎年度経常的に要する費用
（ガイドライン I 7. (1) ①）

② 関連する費用額の配賦計算

会計区分間で共通する費用は、原則として、適正な基準により配賦しなければならない（認定法規則第 19 条）。この適正な基準として、四つの配賦基準及びそれぞれ適用される共通費用の例示がガイドラインに示されている（ガイドライン I 7. (1) ②）。

配賦基準	適用される共通費用
建物面積比	地代、家賃、建物減価償却費、建物保険料等
職員数比	福利厚生費、事務用消耗品費等
従事割合	給料、賞与、賃金、退職金、理事報酬等
使用割合	備品減価償却費、コンピューターリース代等

なお、ここで示されている配賦基準以外に適当と判断した基準があればそれを採用することもできる。また、過去の活動実績、関連費用のデータなどから法人において合理的と考える程度の配賦割合を決めれば良く、データ採取等のために多大な事務負担をかけることは求められていない（FAQV-3-②）。

(8) 財務諸表の注記の内容

財務諸表には、次の事項の注記を行う（公益法人会計基準 第5 財務諸表の注記）。

- (1) 継続組織の前提に関する注記
- (2) 資産の評価基準及び評価方法、固定資産の減価償却方法、引当金の計上基準

等財務諸表の作成に関する重要な会計方針

- (3) 重要な会計方針を変更したときは、その旨、変更の理由及び当該変更による影響額
- (4) 基本財産及び特定資産の増減額及びその残高
- (5) 基本財産及び特定資産の財源等の内訳
- (6) 担保に供している資産
- (7) 固定資産について減価償却累計額を直接控除した残額のみを記載した場合には、当該資産の取得価額、減価償却累計額及び当期末残高
- (8) 債権について貸倒引当金を直接控除した残額のみを記載した場合には、当該債権の債権金額、貸倒引当金の当期末残高及び当該債権の当期末残高
- (9) 保証債務（債務の保証を主たる目的事業とする公益法人の場合を除く。）等の偶発債務
- (10) 満期保有目的の債券の内訳並びに帳簿価額、時価及び評価損益
- (11) 補助金等の内訳並びに交付者、当期の増減額及び残高
- (12) 基金及び代替基金の増減額及びその残高
- (13) 指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳
- (14) 関連当事者との取引の内容
- (15) キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲及び重要な非資金取引
- (16) 重要な後発事象
- (17) その他公益法人の資産、負債及び正味財産の状態並びに正味財産増減の状況を明らかにするために必要な事項

Ⅱ 会計の事例

【1 貸借対照表及び同内訳表】

事例1 使途に制約が課された寄付金の会計処理及び表示

事案のテーマ

使途に制約が課された寄付金を指定正味財産増減の部で受け入れたが、受け入れた事業年度にすべて使用できなかった。この場合の会計処理及び表示はどのようなになるのか。

具体的な内容

1. 正味財産増減計算書の会計処理及び表示

正味財産増減計算書では、寄付者が使途に制約を課し、法人が受け入れた寄付金について、指定正味財産増減の部に「受取寄付金」として計上する。その後、当該寄付金を使用する場合は、指定正味財産増減の部で「一般正味財産への振替額」を計上するとともに、一般正味財産増減の部で「受取寄付金振替額」を計上する。また、使用しなかった金額については、当該振替は行われず、指定正味財産の期末残高に含まれることとなる。

2. 貸借対照表の会計処理及び表示

寄付によって受け入れた資産で、その額が指定正味財産に計上されるものは、貸借対照表上、基本財産又は特定資産として表示する。たとえ普通預金で保有していたとしても、貸借対照表では流動資産の現金預金に含めない。本事案の場合、使用することを前提として受け入れた寄付金であるため、取り崩すことができる特定資産として、適切な科目を設定し、計上することとなる。

3. 財務諸表に対する注記

財務諸表に対する注記においても一定の注記が必要となる。使途に制約が課された寄付金を受け入れ、その一部を事業費に充てた場合、使用されなかった寄付金は指定正味財産財源の特定資産（6号財産）に計上される。

財務諸表に対する注記「基本財産及び特定資産の増減額及びその残高」は、事業費に充てられず残った寄付金のみ当期増加額として記載するのではなく、寄付受入額全額を当期増加額とし、事業費充当額を当期減少額として記載する。

次に、当該寄付金の残額は「基本財産及び特定資産の財源等の内訳」で指定正味財産から充当される特定資産として注記する。加えて、一般正味財産へ振り替えた寄付金の額は、「指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳」として注記する点も留意が必要である。

4. 会計処理の例外規定

用途に制約が課された寄付金であっても、事業年度末までに支出が予定されている寄付金については、その受入額を一般正味財産増減の部に直接、計上することもできる。この場合、指定正味財産増減の部に計上しないことから、一般正味財産への振替はなく、特定資産としての表示や財務諸表に対する注記も不要となる。

▶ 参考法令等

公益法人会計基準注解（注4）2、（注13）、（注15）（1）

運用指針13(4)財務諸表に対する注記 4、5、13

実務指針Q11

事例2 無利子融資を公益目的事業としている場合の貸付金評価と貸付金の消滅

事案のテーマ

無利子融資を公益目的事業としている。貸付金に対する貸倒引当金の発生及び消滅並びに貸倒損失の発生の会計処理に当たって、注意すべきことはどのようなことか。

具体的な内容

1. 事案の内容

(1) 事業内容

寄付によって受け入れた金銭を、支援を必要とする人に無利息で融資している。支払不能やそれに伴う債権放棄が避けられない。

(2) 貸付金の評価

貸借対照表上、受取寄付金は正味財産の部・指定正味財産の寄付金として、融資による貸付金は固定資産・特定資産の貸付金として計上している。前事業年度において、期日に回収されずに貸倒れや破綻を覚悟せざるを得ない債権、いわゆる貸倒懸念債権や破産更生債権等^(注)が発生していた。

これらの債権について、貸倒引当金（いわゆる個別引当）の繰入額 150 万円と、貸倒懸念債権や破産更生債権等以外の一般債権に対して過去の貸倒実績率など合理的な基準により算定する貸倒引当金（いわゆる総括引当又は一括引当）の繰入額 90 万円を計上していた。合計 240 万円は正味財産増減計算書上、「貸倒引当金繰入額（指定）」で処理し、貸借対照表及び財産目録に特定資産「貸倒引当金」△240 万円として繰り越した。

（注）「破産更生債権等」とは、経営破綻又は実質的に経営破綻に陥っている債務者に対する債権であり、「貸倒懸念債権」とは、経営破綻の状態には至っていないが債務の弁済に重大な問題が生じているか又は生じる可能性の高い債務者に対する債権をいう。

2. 指定正味財産から一般正味財産への振替

(1) 指定正味財産から一般正味財産への振替の時期

実務指針 Q17 において、「発行会社の破綻又はその他の理由により、株式の時価又は実質価額が著しく下落した場合（回復の見込みがあると認められる場合を除く。）」及び「土地等の不動産の価額が著しく下落した場合（回復の見込みがあると認められる場合を除く。）」のように「実質的にその資産の価値が喪失するような場合には、寄付者の直接的な意図ではないにしろ、当該減少額については、実質的に指定の解除がなされたものと同様の状況であるとみなせるため、当該減少額を指定正味財産の部から一般正味財産の部に振り替え、当期の振替額を正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部及び一般正味財産増減の部に記載するものとされている。」

よって、本来は、貸付金について個別引当てすべき事実を認識したときに、価値の喪

失による減少相当額 150 万円の寄付金を指定正味財産から一般正味財産に振替、一般正味財産の減少として貸倒引当金繰入額 150 万円が計上されることとなる。

(2) 貸倒損失の発生

個別引当てしていた債権 150 万円が、当事業年度において理事会決議により債権放棄せざるを得ない状況となった。

貸倒引当金 150 万円を目的使用として取崩し、同額の貸付金と相殺することとなる。

① 貸倒引当金の計上

借方	金額	借方	金額
(1) 指定の解除			
一般正味財産への振替額(指定)	150	受取寄付金振替額(一般)	150
(2) 引当対象債権の振替			
その他固定資産・貸付金(B/S)	150	特定資産・貸付金(B/S)	150
(3) 貸倒引当金の計上			
経常費用・貸倒引当金繰入額(一般)	150	その他固定資産・貸倒引当金(B/S)	150

② 貸倒損失の発生

借方	金額	借方	金額
その他固定資産・貸倒引当金(B/S)	150	その他固定資産・貸付金(B/S)	150

③ 正味財産増減計算書

科目	当年度	
I 一般正味財産増減の部		
1. 経常増減の部		
(1) 経常収益		
受取寄付金		
受取寄付金振替額	150	
(2) 経常費用		
事業費		
貸倒引当金繰入額	150	
II 指定正味財産増減の部		
一般正味財産への振替額		
寄付金	△150	

▶ 参考法令等

金融商品に関する会計基準 92 から 95

第Ⅲ編 Ⅱ 会計の事例 【1 貸借対照表及び同内訳表】

金融商品に関する実務指針 123、302

公益法人会計基準注解(注 15)

実務指針 Q17

事例3 特定資産に含まれる預金及び有価証券等の果実の会計処理

事案のテーマ

寄付等によって受け入れた現金預金及び有価証券等（以下、「金銭等」という。）について、交付した者がその果実の用途を定めていないときのその果実を正味財産増減計算書のどこに表示すべきか。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人は、資金を貸し付けて困った方を支援して欲しいと3億円を寄付により受け入れたが、その果実について交付者からの用途の制約はなかった。

適時にかつ有利かつ安全にこの資金を利用できるよう、当面貸付に必要な資金を除いて預入期間3か月ごとに複利計算される元利金自動継続型定期預金に預け入れた。

当事業年度中に利息計算書が届き、9万円の利息が元金に組み入れられた。

2. 寄付金の資産区分

寄付により受け入れた資金は、当該財産を交付した者の定めた用途に従って使用し、若しくは保有している財産であるとして、当法人は、受け入れた金銭を5号財産として保有している。このため、貸付金となった金額も5号財産に位置付けている。

3. 果実の取扱い区分

5号財産の果実に伴う資金の取扱いは、次のように分類される。

果実の用途に制約がないとき	一般正味財産を財源とする流動資産（現金預金など）とする
果実の用途に制約があるとき	指定正味財産を財源とする6号財産とする

当法人の場合、定期預金利息9万円に用途の制約はないので利息（果実）に伴う資金を一般正味財産に計上することとなった。

元利金自動継続型定期預金であるため定期預金通帳の記載は1行であるが、貸借対照表には二つの科目（元本：〇〇特定資産、果実に伴う資金：流動資産・現金預金）に分けて計上することとした。

4. アドバイス

当法人は、元本は3か月自動継続型定期預金とし適時にこれを取り崩して貸し付けることができるよう配慮したが、元利金自動継続としたため、定期預金に果実も加算されることとなった。

しかし、5号財産である元本と流動資産である果実は、現物管理において区分管理することが望ましいため、元利金継続ではなく元金のみ継続とする方がよい。

5. 参考

果実の具体的な取扱いの比較は、次のとおりである。

果実（例えば受取利息）の計上区分

	果実に具体的な用途の制約がない	果実に具体的な用途の制約がある
正味財産増減 計算書(貸方)	公益目的事業会計・一般正味財産 増減の部 特定資産受取利息	公益目的事業会計・指定正味財産 増減の部 特定資産受取利息
貸借対照表 (借方)	流動資産（注1、2）	特定資産（6号財産）（注1）

（注1）果実は、6号財産（交付者の定めた用途に充てるために保有している資金）又は流動資産に計上されるので、元本たる特定資産が5号財産である場合、果実は元本とは異なる財産区分になる。

（注2）6号財産に該当しない果実である場合には、一般正味財産を財源とする4号財産（特定費用準備資金）として整理することができる（FAQV-4-⑪第3項なお書き）、特定費用準備資金は、将来の特定の活動の実施のために特別に支出する費用であることに留意する。

➤ 参考法令等

FAQV-4-⑪第3項、FAQV-3-④

事例 4 Web サイトのリニューアル費用やシステムの改造費用の会計処理

事案のテーマ

公益目的事業のみを実施しており、Web サイトのリニューアル費用やシステムの改造費用の会計処理について費用処理（通信運搬費）していたが、固定資産として計上しなくてもよいか。

具体的な内容

1. 当法人の会計処理

(1) Web サイトのリニューアル費用

当法人の Web サイトのリニューアル費用は、これまで固定資産を保有しないという方針の下、不定期に Web サイトの見直しを行って追加の支出をし、費用処理している。

Web サイトのリニューアルに係る支出は、一般的なものと複雑なプログラムを有するものがあるが、本事案の支出は一般的なものである。Web サイト全般にわたり更新を行い、100 万円を支出し、費用処理した。

(2) 業務関連システムの改造費用

当法人は過去に業務関連システムを構築し、当事業年度に当該システムの改造を行い、200 万円を支出し、費用処理した。

2. 会計処理の課題とアドバイス

(1) Web サイトのリニューアル費用について

ホームページの内容が頻繁に更新され、その作成費用の効果が 1 年に及ばないもの又は一定金額以下のものは費用処理を行うのに対して、その効果が 1 年を超えるもの、かつ一定金額以上のものは長期前払費用として使用期間に応じて均等償却する処理を行う。

本事案は 100 万円の支出がされており、金額的には少額なものではない。また、Web サイトを全般にわたりリニューアルしており、頻繁に Web サイトの更新を行うものではなく、その効果が 1 年を超えて期待されるものであると思われる。よって、繰延資産又は長期前払費用に計上して使用期間に応じて均等償却する処理も考えられるため、固定資産を保有しないといった方針を決めることはせず、その支出の内容に応じて検討することが必要と考えられる。

(2) 業務関連システムの改造費用について

業務関連システムの改造に係る支出 200 万円は、これまで手作業で実施していた事務手続部分を現有システムの改造によりさらなる生産性を向上させるために支出されたものと考えられる。そうであれば、支出時の費用処理ではなく、固定資産としてソフトウェアに計上する要否を検討すべきである。

この点、当法人は業務関連システムの改造費用については、その支出目的が業務の効

率化を図るためでないことから費用処理したとのことである。しかし、その支出目的を裏付ける根拠が明らかにされているわけではなく、稟議を起案する際にそうした検討をしたこともなさそうである。

以上のことから、当法人が費用処理を主張するのであれば、稟議書に支出目的を明記するなど、そのエビデンスを整備する必要がある。

▶ 参考法令等

法人税法第 32 条

法人税法施行令第 14 条

法人税法基本通達 7-8-6 の 2

研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針 6、11

事例5 賞与引当金及び退職給付引当金の計上の必要性

事案のテーマ

賞与を支給している場合や、退職金の支給を定めている場合は、賞与引当金や退職給付引当金を計上する必要があるのか。

具体的な内容

1. 引当金の要件

会計上、引当金は、要件を満たすのであれば計上しなければならないこととなっている。要件は、

- ① 将来の特定の費用又は損失であること
- ② その発生が当期以前の事象に起因していること
- ③ 発生の可能性が高いこと
- ④ その金額を合理的に見積もることができること

の四つである。

2. 賞与引当金の計上の要否

3月決算法人で、夏に支給する賞与の計算期間が3月以前も含まれている場合（例えば、12月から翌年5月が夏季賞与の計算期間と定められている場合）、賞与引当金を計上すべきか検討が必要となる。翌事業年度の賞与の一部が①、当事業年度に発生しているため②、例年支給しており③、賞与の金額を合理的に見積もることができるのであれば④、賞与引当金を計上しなければならない。なお、賞与引当金を計上する場合、法人が負担する法定福利費も費用計上することに留意が必要である。

3. 退職給付引当金の計上の要否

退職給付規程等を設け、職員の退職時に退職金を支給することを定めているのであれば、四つの要件を満たすかどうかの検討が必要である。要件を満たすのであれば、退職給付引当金を計上しなければならない。なお、職員数が300人未満の法人など規模が大きい場合は、数理計算等を行わず、簡便法により期末における要支給額で引当金を計上することも認められている。

4. (参考) 立入検査における指導事項

立入検査でよくある指導として、法人の規程に賞与や退職金の支給が定められており、引当金の要件を満たしているにも関わらず、賞与引当金や退職給付引当金が計上されていないといった指摘がなされている。

▶ 参考法令等

運用指針5. 退職給付会計における退職給付債務の期末要支給額による算定について
企業会計原則 注解（注18）

事例6 会計システムを利用しない場合の貸借対照表内訳表の作成方法

事案のテーマ

使用する会計システムでは会計区分別・事業区分別に貸借対照表を記帳することができないが、どのように貸借対照表内訳表を作成すればよいか。

具体的な内容

1. 区分経理の課題

正味財産増減計算書においては、「他会計振替額」という科目が設定されている。

他会計振替額は、運用指針 12. 財務諸表の科目(2)正味財産増減計算書に係る科目及び取扱要領に「内訳表に表示した収益事業等からの振替額」と記載されているように、正味財産増減計算書内訳表において、収益事業等会計から公益目的事業会計への利益の繰入れに用いられる場合や、収益事業等会計と法人会計間の振替に利用することができる。しかし、公益法人会計基準及び運用指針において、貸借対照表内訳表及び正味財産増減計算書内訳表の会計区分の作成方法に関する規定はない。

収益事業等の利益額の 50%超を公益目的事業会計に繰入れる場合、貸借対照表についても内訳表が必要とされ貸借対照表項目を各会計単位別に区分経理することが求められる。しかし、会計システムの中には会計区分別に運用できないものがあり、整備されていたとしてもこのような帳簿組織を運用するためには知見が必要であると考えられる。ここでは、貸借対照表内訳表の作成方法（解決案）を紹介する。

2. 解決案その1

いわゆる運転資金を含めてすべての各資産及び各負債の勘定科目に、会計区分名称を付すか、各資産及び各負債に補助科目として会計区分を付して管理する方法が解決の一つと考えられるが、煩雑である。

3. 解決案その2

貸借対照表内訳表の作成は「解決案その1」のほかに、例えば次のような方法が考えられる。

- (1) 基本財産及び特定資産の財源等及び過年度の記録から、各事業年度末の各会計区分の正味財産を決定する。
- (2) 資産及び負債のうち会計区分が特定している金額を決定する。会計区分は財産目録に記載されている内容や定期提出書類「別表C(2)控除対象財産」を参照する。
- (3) 各会計区分に配分できた数値を記載した各会計区分のほかに、当該各会計区分に直接紐づけることができない金額を集める共用区分（ダミー）を設けた貸借対照表内訳表の精算表を作成する。

この段階の精算表の各会計区分には、正味財産と配分された金額が記載されているが、各会計区分別の財産目録貸借差額は正味財産期末残高と一致していない。共用区分に未だ紐づけられていない資産及び負債の金額を記載すると合計列の貸借差額と

正味財産期末残高は一致する。

- (4) (3)の各会計区分の貸借が一致するように共用区分から資産及び負債を配分して共用区分の金額を消去する。一般に、配分資産の多くは流動資産や流動負債であることが多い。資産が不足する会計単位があれば、会計単位間の資金の貸借があるものとして他会計貸勘定・他会計借勘定や他会計貸付金・他会計借入金など内部貸借勘定を使用することが考えられる。

貸借対照表内訳表の精算表					
科目	公益	収益等	法人	共用	合計
(2) (3)					
預金				100,000	100,000
前払金	15,000	10,000	5,000		30,000
未収金	100	200	8,000		8,300
退職給付引当資産	20,000	5,000	5,000		30,000
aaa 事業積立資産	20,000				20,000
保証金			20,000		20,000
資産計	55,100	15,200	38,000	100,000	208,300
未払金			(5,000)		(5,000)
前受金	(4,000)	(46,000)	(12,000)		(62,000)
預り金			(1,000)		(1,000)
賞与引当金	(6,000)	(3,000)	(1,000)		(10,000)
退職給付引当金	(20,000)	(5,000)	(5,000)		(30,000)
負債計	(30,000)	(54,000)	(24,000)	(-)	(108,000)
財産目録貸借差額	25,100	(38,800)	14,000	100,000	100,300
(4)					
他会計借勘定	(2,100)				0
他会計貸勘定	↑		2,100		
預金		39,800	60,200	← (100,000)	0
(1)					
正味財産増減計算書内 訳表/正味財産期末残高	(23,000)	(1,000)	(76,300)	/	(100,300)

(注) かつこ書きは貸方

➤ 参考法令等

FAQVI-2-⑥

貸借対照表内訳表及び正味財産増減計算書内訳表の作成と会計処理について(日本公認会計士協会非営利法人委員会研究資料第4号) ※本研究資料では、会計別・事業別に仕訳を起票することで内訳表を作成する方法が紹介されている。

【2 正味財産増減計算書及び同内訳表】

事例7 補助金等の会計処理及び表示

事案のテーマ

補助金等を受け入れている場合、会計処理及び表示について、どのような点に留意が必要か。

具体的な内容

1. 当法人の受取補助金の会計処理等

当法人は、当事業年度に初めて国から補助金を受け入れたものの、収益全体の金額に比べ重要性が乏しいことから、雑収益で計上していた。また、当該補助金についての注記は何も行わなかった。

2. 受取補助金のあるべき会計処理等

補助金等を受け入れた場合、原則として、その受入額を受取補助金等として指定正味財産増減の部に記載し、補助金等の目的たる支出が行われるのに応じて当該金額を指定正味財産から一般正味財産に振り替える。ただし、当該事業年度末までに目的たる支出を行うことが予定されている補助金等を受け入れた場合には、その受入額を受取補助金等として一般正味財産増減の部に記載することができる。

次に、補助金等を受け入れている場合、「補助金等の内訳並びに交付者、当期の増減額及び残高」の注記を行う。また、補助金等を指定正味財産増減の部に計上し、一般正味財産に振り替えている場合は「指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳」の注記も必要となる。

3. アドバイス

当法人は、一般正味財産増減の部に計上していることから「指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳」の注記は必要ないものの、「補助金等の内訳並びに交付者、当期の増減額及び残高」の注記を行わなければならない。金額的重要性が乏しいとの観点から「受取補助金等」という科目で表示していなくても、当該注記は行う方が望ましい。

▶ 参考法令等

- 公益法人会計基準 第1 2一般原則 (4) 重要性の原則、注解 (注13)
- 運用指針12 (2) 正味財産増減計算書に係る科目及び取扱要領
- 運用指針13 (4) 財務諸表に対する注記

事例 8 外貨建定期預金の為替差損益の表示

事案のテーマ

当事業年度より、外貨建定期預金を保有することとなった。決算日での為替換算による差額はどのように表示するのか。

具体的な内容

当法人は、これまで債券又は邦貨建定期預金にて運用していたが、近年の利回りの低下に伴い、外貨建定期預金にて運用を行うこととした。一般正味財産を財源とする特定資産にて保有していた債券が満期償還されたことに伴い、外貨建定期預金に預け入れた。決算日の到来により、為替換算を行うため、どのように表示するのか、検討を行った。

公益法人会計基準注解（注 8）に外貨建の資産及び負債の決算時における換算の定めがあるが、正味財産増減計算書科目が明確ではないため、平成 29 年度会計研究会報告書により、為替差損益を計上する勘定科目が明確化された（その後、運用指針も改正された）。

この点、一般正味財産を財源とする特定資産に計上される外貨預金（今回は定期預金）は、投資有価証券ではない。そのため、「時価法を適用した投資有価証券に係る為替差損益」には該当せず、「その他の為替差損益」となると考えられる。この場合、為替差損益は、経常収益及び経常費用に為替差益及び為替差損として計上する。本事案では、為替差益であったため、経常収益に為替差益として表示した。

（参考）

平成 29 年度会計研究会報告書 該当箇所抜粋

① 一般正味財産増減の部に計上される為替差損益について

i) 時価法を適用した投資有価証券に係る為替差損益

評価損益等にて為替差損益を含めて計上することとする。

- ・基本財産評価損益等：一般正味財産を充当した基本財産に含まれている投資有価証券に時価法を適用した場合における評価損益、売却損益及び為替差損益を計上する。
- ・特定資産評価損益等：一般正味財産を充当した特定資産に含まれている投資有価証券に時価法を適用した場合における評価損益、売却損益及び為替差損益を計上する。
- ・投資有価証券評価損益等：投資有価証券に時価法を適用した場合における評価損益、売却損益及び為替差損益を計上する。

ii) その他の為替差損益

為替差損益は原則として経常収益及び経常費用に計上することとし、運用指針の科目例示に為替差益及び為替差損を追加する。

すなわち、会計区分ごとに為替差損益が純額で差益の場合、雑収益の直前に為替差益として計上し、純額で差損の場合、雑費の直前に為替差損として計上する。

② 指定正味財産増減の部に計上される為替差損益について

科目例示において、基本財産評価益、特定資産評価益、基本財産評価損及び特定資産評価損を削除し、基本財産評価損益等及び特定資産評価損益等を追加する。基本財産評価損益等については、基本財産に係る為替差損益も含めて計上し、特定資産評価損益等については、特定資産に係る為替差損益も含めて計上する。

➤ 参考法令等

公益法人会計基準注解（注8）

運用指針12（2）正味財産増減計算書に係る科目及び取扱要領

平成29年度会計研究会報告書2（1）「為替差損益」の科目例示及び為替差損益と評価損益との関係

事例9 費用の会計区分の見直し

事案のテーマ

費用について一部を除き、公益認定時に設定した固定した比率で公益目的事業、その他事業、法人会計に費用を按分しており、現在も同じ比率を適用しているが、事業内容や実施体制の変化などから、各費目の按分比率の見直しは必要ないか。

具体的な内容

当法人は、費用について福利厚生費を除き公益目的事業、その他事業、法人会計に 90:2:8 の従事割合で按分しており、公益認定時に設定した比率をそのまま適用している。

(問題点とアドバイス)

現在の事業に照らして言えば、例えば、事業費との関連性が高い費目と低い費目に着目して、新たな按分比率(例:賃借料など共通経費は面積按分等により公益目的事業、その他事業、法人会計に按分、会計業務委託費は100%法人会計に按分するなど)を検討する必要がある。また、各職員の各事業への従事比率も、公益認定当時から変わっているようである。

公益認定時と現時点で事業内容や実施体制の変化があれば、各費目について何の検討もしないまま当初の按分基準を適用するのは妥当ではなく、配賦基準や配賦割合の見直しの検討が必要と考える。

(参考)大阪府立入検査時の指導事項(第191回大阪府公益認定等委員会資料「定型例文の見直し 2 会計」)

1) 費用配賦

貴法人から配賦割合の根拠に関して合理的な説明がなされなかったため、費用配賦が適正かどうかの確認ができませんでした。共通経費は、どのような配賦基準・配賦割合によって配賦したかについて説明責任を果たす必要があります。ついては、配賦基準に関する根拠資料についての整備を検討してください。

<根拠>・認定法施行規則第19条

2) 適切な事業区分への費用計上

理事会費(若しくは「社員総会費(財団法人は評議員会費と読み替える。)」等)が公益目的事業会計に計上されておりました。理事会(若しくは「社員総会(財団法人は評議員会と読み替える。)」等)の費用を公益目的事業会計に計上することは適切ではありません。法人会計(若しくは「適切な会計」)に計上してください。

<根拠>・認定法第15条 ・認定法施行規則第13条

・公益認定等ガイドライン I-7 (必要に応じて記載)

▶ 参考法令等

認定法規則第13条、第19条、ガイドライン I 7. (1)

事例 10 共通費用の配賦の留意点

事案のテーマ

事業や管理運営に共通する費用について、どのように会計処理することが求められているのか。当該費用が主に公益目的事業で発生している場合、公益目的事業会計にすべて計上することは可能か。

具体的な内容

1. 共通費用に関する定め

公益法人は、複数の事業や管理運営に共通する費用は、原則として、適正な基準により配賦しなければならない。ただし、配賦が困難である場合は、特定の会計区分に一括して計上することができる。

まず、複数の事業で発生している共通費用は、原則として、その複数の事業間で共通費用を配賦するための配賦基準を設け、配賦割合を合理的に算定し、当該配賦割合にて共通費用の配賦を行う。ただし、配賦が困難である場合は、収益事業等会計に当該共通費用をすべて計上することが認められている。

次に、複数の事業に加えて管理運営で発生している共通費用は、原則として、それらの会計間で共通費用を配賦するための配賦基準を設け、配賦割合を合理的に算定し、当該配賦割合にて共通費用の配賦を行う。ただし、配賦が困難である場合は、法人会計（管理運営）にすべて計上することが認められている。

2. 公益目的事業会計の費用計上の留意点

このように、いずれの配賦においても、公益目的事業会計にすべて計上することは認められていない。そのため、主に公益目的事業で発生している共通費用を公益目的事業会計で計上するためには、配賦により計上する必要がある。

また、ガイドラインに例示されている、総会・評議員会・理事会の開催運営費、登記費用、理事（専務理事の理事報酬等配賦することが適切と考えられるものを除く）・評議員・監事報酬、会計監査人報酬は、管理費であるため、公益目的事業会計に計上できない。共通費用をまとめて配賦を行っている場合などで、当該費用が混入しないよう留意が必要である。

3. （参考）立入検査における指摘事項

立入検査でよくある指摘として、配賦割合の根拠として合理的な説明がなされず、配賦が適正かどうかの確認ができないといったものがある。配賦計算の説明責任は、法人にあるため、配賦割合の根拠資料を整備することが必要となる。

▶ 参考法令等

認定法規則第 19 条

ガイドライン I 7(1)① ii、②、FAQVI-2-③

事例 11 公益目的事業間における財産の入り繰りが発見された場合の修正処理

事案のテーマ

公益目的事業間における財産の入り繰りが発見された。当該事項に対する修正処理についてどのような対応を行うことが適当か。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人は寄付金を財源として取得した資産（国債）について、本来、公益 2 の財産として管理すべきところを公益 1 の財産として管理していた。当該財産から生じる果実（有価証券利息）をこれまで公益 2 ではなく、公益 1 の収益として計上していた。当法人は、収益事業等の利益の繰入れが 50% であり、貸借対照表内訳表を作成していなかった。また、当該資産から生じる果実（有価証券利息）が僅少であったことから、公益目的事業間における収益の入り繰りを把握していなかった。

当該事項に対する修正処理について、法人全体の貸借対照表及び正味財産増減計算書には影響を及ぼさないことから、正味財産増減計算書内訳表の修正が問題となった。

2. アドバイス

(1) 正味財産増減計算書内訳表に事業区分ごとの正味財産残高を記載していない場合

正味財産増減計算書内訳表において事業区分ごとの正味財産残高が明示されなくとも問題ないとされているので、記載している正味財産残高には影響を与えない。しかし、正味財産増減計算書内訳表の表示にあたって有価証券利息の金額の多寡により、過年度の正味財産増減計算書内訳表の修正を行うかどうか判断を行うことが適当であると思われる。正味財産残高については、外部公表用財務諸表には影響を与えないことから、内部の管理用に事業区分の修正を行うことで対応することで特に問題ないと思われる。この場合、遡及修正^(注)は不要であると思われる。

(2) 正味財産増減計算書内訳表に事業区分ごとの正味財産残高を記載している場合

一方、当事業年度の正味財産増減計算書内訳表に、正味財産残高の増減を記載する場合には、前事業年度までの正味財産残高に与える金額的な重要性を鑑み、遡及修正を行うかどうか検討する必要がある。遡及修正を行う場合には、当事業年度の正味財産期首残高を修正し、過去の誤謬の修正再表示に関する注記を行う。

注記例「(過去の誤謬の修正再表示) 当法人が受領した寄付金 50 は本来公益 1 の指定正味財産として計上されるものが、公益 2 の指定正味財産として計上されていた。当事業年度の財務諸表は、この誤謬を訂正するために正味財産増減計算書内訳表を修正再表示している。これにより、修正再表示を行う前と比べて、当事業年度の正味財産増減計算書内訳表は、指定正味財産増減の部の公益 1 の指定正味財産期首残高が 50 増加し、公益 2 の指定正味財産期首残高が同額減少している。」

なお、公認会計士による会計監査を受けていない法人の場合、遡及修正の適用は任意であることから、過去の誤謬について、当事業年度の損益による修正も認められる。

(注) 遡及修正とは、会計方針が変更され、又は過去の財務諸表に誤謬が発見された場合、過去の財務諸表に遡及して、新たな会計方針を適用し、又は誤謬を訂正する処理をいう。原則として、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」に規定する取扱いに準拠することになる。

▶ 参考法令等

実務指針 Q6、Q7

平成 27 年度会計研究会報告書 I 8.

日本公認会計士協会非営利法人委員会研究報告第 29 号（正味財産増減計算書内訳表等に関する研究報告） I 2.

【3 財務諸表に対する注記】

事例 12 財務諸表に対する注記の項目の省略

事案のテーマ

財務諸表に対する注記のうち、当法人に必要なない項目については、当該注記の記載を省略できるか。

具体的な内容

当法人は、財務諸表に対する注記に記載する注記のうち、該当しないものについて従来から記載を省略していたが、社会福祉法人は法令上、記載を行わなければならない(すべての注記を記載の上、該当しない注記については該当しない旨を記載する)ことを知り、公益法人等もすべての注記項目について記載が必要か、検討を行った。

まず、法令上、財務諸表に対する注記の定めがあるか確認を行ったが、法人法上、計算書類(貸借対照表及び損益計算書)を作成する旨の規定はあるものの、財務諸表に対する注記の規定は存在しない。

次に、財務諸表に対する注記を定めている公益法人会計基準を確認したところ、直接、注記の項目を省略できる旨の記載は存在しなかった。しかし、公益法人会計基準 第1総則 3 一般原則(4)に重要性の原則があり、財務諸表の表示方法も重要性により簡便な方法によることができると定められていることから、記載の省略を否定しているものではない。

参考までに株式会社等を規定している会社法等も確認したところ、個別注記表の規定は会社計算規則に定められており、注記項目の省略を前提とした規定が存在することから、会社における個別注記表は、注記項目の省略ができるものとされている。

これらのことから、公益法人等は、法令に財務諸表に対する注記についての特段の定めはなく(また、会社における会社計算規則のような法令も存在せず)、公益法人会計基準においても重要性により簡便な方法を選択できることを認めていることから、必要のない注記項目は、省略できるものと考えられる。

(参考意見)

財務諸表(注記を除く)に表示されない事実がないことを表示することに意味がある注記、つまり「担保に供している資産」「保証債務等の偶発債務」及び「重要な後発事象」は、当該注記の表題の下「該当ない」旨を記載するのが望ましいとの意見がある。

▶ 参考法令等

公益法人会計基準 第1総則 3 一般原則 (4) 重要性の原則

社会福祉法人会計基準第29条第1項

会社計算規則第136条第1項

事例 13 関連当事者との取引の注記の必要性

事案のテーマ

代表理事と法人との間で取引を行うことを検討中であるが、どのような対応が必要となるのか。また、財務諸表に対する注記の一つである関連当事者との取引についての注記が必要となるのか。

具体的な内容

1. 法人からの相談事項

代表理事と当法人（公益法人）との間で取引を行うことを検討中であり、この場合にどのような対応が必要となるのか、また、問題点はないのか、との相談を受けた。

2. アドバイス

(1) 代表理事と法人との取引についての課題

代表理事と公益法人との間で取引を行う場合、取引内容によっては役員に対する特別の利益を与える取引に該当するおそれがある。特別の利益に該当する場合、認定法に定められている公益認定基準に抵触することから、行政庁は、公益法人に対して、法令に定められた監督（報告徴収、勧告、命令、公益認定の取消し）を行うことが考えられる。

また、特別の利益に該当するか否かにかかわらず、理事と法人との間で利益が相反する取引に該当する。そのため、取引を行う前に、当該取引の重要な事実の開示を行い、理事会等の承認を得る必要がある。

(2) 関連当事者との取引の注記について

これらの説明とともに、関連当事者との取引としての注記の説明も併せて行った。関連当事者には、当該公益法人を支配する法人等、支配・被支配の関係を持つ法人のほか、当該公益法人の役員又は評議員及びそれらの近親者が該当する。本事案では、当該公益法人の役員であるため、関連当事者に該当する。

この点、運用指針6(1)④ただし書に、関連当事者として注記の対象とする役員は、有給常勤者に限定する旨の記載がある。当該代表理事が有給ではない場合、若しくは常勤ではない場合は、注記対象の役員には該当しないこととなる。そのため、有給常勤者でない場合は、当該取引を行ったとしても、関連当事者との取引の注記は不要である。なお、関連当事者との取引を注記する場合は、正味財産増減計算書項目及び貸借対照表項目のいずれに係る取引についても、100万円を超える取引については全て開示対象となる。

また、一般競争入札による取引並びに預金利息及び配当金の受取りその他取引の性格からみて取引条件が一般の取引と同様であることが明白な取引や、役員又は評議員に対する報酬、賞与及び退職慰労金の支払いも、関連当事者との取引として注記は不要である。

▶ 参考法令等

認定法第5条第3号、第27条～第29条

法人法第84条第1項第2号、第92条第1項、第197条

公益法人会計基準注解（注17）

運用指針6(1)④ただし書、6(2)②

【4 財産目録】

事例 14 財産目録作成時の留意事項

事案のテーマ

認定法上、公益法人は財産目録の作成が義務付けられているが、その作成に当たり、留意すべき事項はどのようなものか。

具体的な内容

財産目録の区分は認定法規則第 31 条第 1 項及び第 2 項に規定されており、同条第 3 項には、財産目録の各項目について、「財産目録の各項目については、当該項目の内容を示す適当な名称を付さなければならない。」と規定されている。

財産目録の様式は、運用指針に示されているとおりであるが、その項目のうち、使用目的等の欄については、法令の要請により記載すべき事項がある。

認定法規則により、公益目的保有財産を有する場合は、他の財産の勘定科目と区分して表示することが求められている。具体的には、財産目録上、他の財産と区分するとともに使用目的等の欄に公益目的保有財産であることを明示する。なお、他の事業等との共用財産で、かつ、物理的に区分することが困難な場合には、共用財産である旨を記載する。また、財産目録だけでは公益目的保有財産を詳細に記載・表示できない場合は、明細を作成することも認められている。

特定費用準備資金や資産取得資金、不可欠特定財産^(注)を有する場合には、公益目的保有財産の表示同様、使用目的等の欄に明示して表示する。

(注)公益目的事業を行うために不可欠な特定の財産をいう。この財産は、法人の目的、事業と密接不可分な関係にあつて、当該法人が保有、使用することに意義がある「特定の」財産を指す。例えば、一定の目的の下に収集、展示され、再収集が困難な美術館の美術品や、歴史的文化的価値があり、再生不可能な建造物等が該当する。公益認定を受けた日前に取得した不可欠特定財産は、公益目的取得財産残額（公益認定の取消しに伴い贈与しなければならない額）の計算から除外される。

▶ 参考法令等

認定法第 21 条第 2 項第 1 号、第 30 条第 1 項、同条第 2 項第 1 号
認定法規則第 25 条第 1 項、第 31 条第 3 項
運用指針 13(6)財産目録

【5 会計処理等】

事例 15 債券の保有目的の検討

事案のテーマ

債券の満期償還に伴い、新たな債券を取得した。満期償還を迎えた債券は、満期保有目的の債券として保有していたが、この保有目的を継続する必要があるのか。また、継続する必要がある場合、どのような点に留意して保有目的を決定すればよいのか。

具体的な内容

1. 当法人の基本財産及び特定資産の管理・運用の概要

当法人は、基本財産や特定資産を主に債券で運用しており、特定資産の債券の一つが満期償還を迎えたことから、新たな債券を取得した。

当法人が保有する債券は、一部は「満期保有目的の債券」、残りは「その他有価証券（満期保有目的の債券並びに子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券）」として保有していた。今般、満期保有目的の債券が償還され、代わりに新たな債券を取得したと当法人から相談を受けた。

2. 満期保有目的の債券の要件について

まず、満期保有目的の債券か否かは、満期まで所有する意図の有無により判断する。満期まで所有する意図は取得時点において判断すべきものとされているため、満期保有目的の債券が償還され、新たな債券を取得した時点で、新たな債券を満期保有目的の債券とするか否かの検討を行うことができる。つまり、満期保有目的の債券とするか、その他有価証券とするかは、取得時点で選択できる。

次に、「満期まで所有する意図をもって保有する」とは、法人が償還期限まで所有するという積極的な意思とその能力に基づいて保有することをいう。このうち、能力については、満期までの資金繰り計画等から見て継続的な保有が困難と判断される場合には、満期まで所有する能力があるとは認められない（実務指針 Q33）。

なお、満期保有目的の債券に分類された債券を償還期限前に売却した場合、満期保有目的の債券に分類された残り全ての債券について、保有目的の変更があったものとして売買目的有価証券又はその他有価証券に振り替えなければならない。さらに、保有目的の変更を行った事業年度を含む 2 事業年度においては、取得した債券を満期保有目的の債券に分類することはできない。

3. 当法人の新債券の保有目的の選択

当法人は、満期まで保有する積極的な意思はあるものの、収入が減少傾向にあり、将来、資金繰り等により保有継続の可否検討もあり得ることから、財源の面から保有する能力に若干の疑念を感じた。そのため、満期保有目的の債券に位置付けるための要件と償還期限前の売却の取扱いを説明したところ、新規取得の債券は、保守的にその他有価証券として保有することとなった。

なお、本事案のように、財務面に懸念があると判断した場合、追加的な寄付等による財務改善が見込まれない限り、満期保有目的の債券として保有できないことに留意が必要である。

4. (参考) 他法人の事案 (その他有価証券として保有する理由)

A法人は特定資産を数億円保有しており、長期国債等の有価証券で運用している。国債等の購入時に有価証券の分類を検討したが、その他有価証券に分類して保有することとした。

その理由は、低金利が続く中、購入した長期国債の利率は低く、20年以上も低い利回りで保有することは望んでいない。保有期間中に保有債券よりも有利な利回りの債券が見つかった場合には保有債券を売却して他の債券に買い替えたいと考えたためである。

▶ 参考法令等

実務指針 Q33、Q34

事例 16 満期保有目的の債券売却の会計処理及び新債券の保有目的の検討

事案のテーマ

満期保有目的の債券を事業年度末日に売却契約をし、決済は翌事業年度に行ったが、会計処理はどのようにするのか。また、その後に購入した債券は満期保有目的の債券に分類できるか。

具体的な内容

1. 有価証券の保有と売却の状況

当法人は基本財産を有価証券（国債 1 銘柄）で運用し、満期保有目的の債券として保有していた。当国債の価額（時価）が上昇してきたため、償還期限前であるが X0 事業年度の 3 月末日（当法人は 3 月決算）に証券会社を通じて売却約定を行った。なお、売却代金の入金は、翌事業年度の 4 月 2 日である。

2. 有価証券売却の会計処理

有価証券取引の認識は、原則として約定日基準とされているが、ただし書きで、約定日基準に代えて売手は売買損益のみを約定日に認識する修正受渡日基準によることができる」と規定されている（金融商品会計に関する実務指針 22）。

当法人は、原則どおり、次の会計処理（仕訳）を行った。（売却益の仕訳は省略）

（仕訳）

3 月 31 日（約定日）：基本財産・預け金 / 基本財産・投資有価証券

4 月 2 日（受渡日）：基本財産・預金 / 基本財産・預け金

3. その後購入した有価証券の分類

しばらくの間、基本財産は預金で運用していたが、利回りの良い債券が見つかったため X2 年 4 月 5 日に国債を購入した。売却から購入まで実質 1 年と数日であるが、この国債を満期保有目的の債券とできるかどうか検討した結果、可能であると判断し満期保有目的の債券として保有することとした。

金融商品会計に関する実務指針 83（満期保有目的の債券から売買目的有価証券又はその他有価証券への振替）には、保有目的の変更を行った事業年度を含む 2 事業年度においては、取得した債券を満期保有目的の債券に分類することはできないものとする旨記載されている。

本事案の場合、満期保有目的の債券に分類できない事業年度は、X0 事業年度及び X1 事業年度であり、国債を購入した X2 事業年度は、この期間に含まれていない。そのため、満期保有目的の債券として保有することが可能であると判断した。

▶ 参考法令等

金融商品会計に関する実務指針 22、83

事例 17 指定正味財産の解除の承認が得られない場合の対応

事案のテーマ

指定正味財産の解除に当たり、法人である寄付者が、合併、破産更生等により消滅し、当該指定解除の承認が得られない場合にどのような対応を行うことが適当か。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人は公益目的事業の一部を廃止することとなり、当該事業に係る指定正味財産を解除する意思決定を行った。これに伴う指定正味財産の解除に当たり、寄付者に対し指定正味財産の解除の同意を得るため依頼を行った。このうち法人である寄付者1社については、合併により当初の法人が消滅していたことから承認を得ることができなかった。

指定解除の承認が得られない場合、当該指定正味財産については、引き続き指定正味財産として計上する必要があるか否か、また、寄付者の承認以外に、指定正味財産を解除する方法がないか検討した。

2. アドバイス

個人の場合であれば、寄付者が亡くなっている場合など寄付者の意思を確認できない場合には、当該寄付者の関係者の意思を確認することで解除されるとみなされる場合があるとされている（平成26年度会計研究報告書V3④、実務指針Q14、Q18）。

一方、法人の場合について明確な規定はないものの寄付が数十年以上前であって、当初寄付を行った法人が消滅しており回答が得られない場合もあることから、当法人が解除の意思決定をした際に、寄付者に対して「回答が得られない場合には指定解除したものとみなす」というような依頼を行うことで対応が可能ではないかと思われる。

本事案の場合、該当する事業が廃止することが決まり、指定正味財産として保有を続ける必要性もなくなることから、指定解除があったものとして、一般正味財産に振り替える処理を行うことが適当であると思われる。

なお、このように回答が得られない場合には、寄付者の意思を直接確認できないことから、理事会決定を代替手段として、理事会の議事録等にこの旨を残すことが望ましい。

▶ 参考法令等

平成26年度会計研究会報告書V3④

実務指針Q14、Q18

FAQV-4-⑫

事例 18 特定資産に含まれる預金及び有価証券等の現物管理

事案のテーマ

特定資産内の現物財産（普通預金、定期預金、国債など（以下、「金銭等」という））は固定すべきか。あるいは、毎事業年度末に現物財産を変更してもよいか。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人は4号財産（特定費用準備資金）のほか、5号財産（寄付者の定めた用途に従って保有している財産）（例えば助成資金や融資資金）にも金銭等が存在する。これら金銭等は資金の利用時期ごとに金額をまとめて国債等で運用し有効な資金活用を行なうこととしている。

事業年度末に下表のとおり各会計単位及び特定資産に配分できるだけの資金（「通帳・証書」列）を確保しておき、当該事業年度の決算手続中に特定資産（点線枠）のとおり金額等を配分して、会計処理（仕訳）を通して財務諸表を作成している。

預け先・口座番号・銘柄	通帳・証書	公1 4号財産	公2 5号財産	流動資産
A 銀行普通預金 021	123, 456			123, 456
B 銀行普通預金 398	1, 876, 544	1, 200, 000	58, 426	618, 118
A 銀行定期預金 121	1, 800, 000	1, 800, 000		
B 銀行定期預金 498	1, 200, 000		600, 000	600, 000
第 xx1 回利付国債	5, 000, 000	4, 500, 000	500, 000	
第 xx3 回利付国債	5, 000, 000	2, 500, 000	2, 500, 000	
計	15, 000, 000	10, 000, 000	3, 658, 426	1, 341, 574

2. 問題点

3号財産（特定の資産の取得又は改良に充てるために保有する資金）、4号財産及び6号財産（指定用途に充てるために保有している交付者からの受入資金）は「資金」であり金銭等の形式で存在することが想定される。4号財産は認定法規則第18条第3項第2号に「他の資産と明確に区分して管理されていること。」との規定があり、この規定が、認定法規則第22条第4項及び第6項により、それぞれ3号財産及び6号財産に準用されている。5号財産については、「明確に区分」すべきとの規定はないが、一旦、財産目録において具体的な金銭等を特定して記載しているため、その金銭等は満期償還や売却がなされない限り継続して5号財産内の金銭等となる。

よって、当法人の場合、事業年度中に目的をもって取得し事業年度末日に保有する1銘柄等の金銭等を適当に各特定資産に配分していることから、明確に区分しているとは言いつらい。

3. アドバイス

上記2. 問題点に記載したように、個々の金銭等は4号財産又は5号財産に紐付けられている。

法人においては、理事はその善管注意義務に従って譲受け又は契約により取得する財産の損失リスク、利回り及び期限などを資金の源泉をも考慮しながら決定している。その際に、認定法規則が求める明確な区分を満たすべく、どの財産で金融資産を取得したかも併せて決定しておく方が良いと考えられる。

また、購入時の決定を後日変更する場合には、その変更理由が説明できるよう、法人内部で整えておくといった対応が考えられる。なお、この変更をいつ行うかによって、各金銭等から生じる果実の帰属先が異なるので、その点については留意が必要である。

▶ 参考法令等

認定法規則第18条第3項、第22条

事例 19 退職手当の割増しが見込まれる場合の退職給付引当金の額

事案のテーマ

職員の退職手当については、理事長決裁により増額することができるが、数年間、退職者全員に満額増額を適用しているため、退職給付引当金は増額後の退職金見積額によって計上してもよいか。

具体的な内容

1. 職員退職手当に関する規定

当法人は職員の退職手当についての退職手当規程を定めており、当該規程に基づき退職金を支給している。当該規程には、定年退職に関しての増額規定はないが、功労金加算として「理事長は、職員の在職中の功績が特に顕著であった場合は、退職手当の額の20%を限度として増額することができる。」と定められている。

2. 過去の退職手当支給の状況と退職給付引当金の計上

当法人の職員数は数名で、退職者は数年に1名程度と少なく、また、ほぼ全員が定年退職である。少ない人数で業務を行っていることや定年退職の増額規定がないことから、最近10年間を見ても理事長決裁による退職手当の20%増額がなされている。

当法人は期末自己都合要支給額^(注)によって退職給付引当金を計上する会計方針であるが、実際の退職給付引当金は、退職手当20%増額後の金額によって算定している。

(注) 期末要支給額は、期末時点の退職給付債務であり、期末自己都合要支給額は、期末日に自己の都合で退職した場合に支給する退職金の額である。

3. 問題点

過去の実績では全員に増額した退職金を支給しているが、増額の決定は退職時に行われている。そのため、在職中の従業員の退職金要支給額の算定に当たって、増額後の金額としてよいかどうか問題である。

4. 行政庁による指導とその対応

行政庁の立入検査があり、「在職中においては退職金の増額が決定していないのであるから、退職給付引当金は通常の退職金要支給額（増額前の金額）によって計上すべきである。」との指導を受けた。

この指導に基づき、当事業年度末の退職給付引当金の額は、通常の算定方法による金額とした。このため、退職事業年度で理事長決裁があった場合に、退職金増額分を一括して費用計上することとした。

▶ 参考法令等

運用指針 5.

【6 内部統制】

事例 20 取引及び決算手続の内部統制の整備と運用

事案のテーマ

日々の取引及び決算手続について、実質的に一人の事務局長が経理業務をしている。また、会計事務所に経理業務の一部を委託しているが、会計事務所との役割分担と責任の範囲をどのように明確にすればよいか。

具体的な内容

当法人は、これまで日々の取引の経理業務及び決算手続を実質的に一人の事務局長が担当しており、内部牽制が働きにくい状況にある。また、日々の取引に係る支払手続きや経理決算業務は、実質的には会計事務所に依存している状況にある。現実的な実務上の対応を考慮すると、当法人と会計事務所が内部牽制の仕組みを構築し、これを運用することが考えられる。

この点、日々の取引の支払データの作成及び記帳は会計事務所が行っており、当法人は会計事務所が作成する支払データや元帳等と事務局長が作成した出納帳（エクセルシート）のデータをチェックすることとしている。

しかし、当法人にはそれをチェックした記録がなく、かつ、会計事務所も適時に当法人に報告をしていないことから、取引の経理処理の情報が共有されていない状況にある。

こうした課題を解消するために、例えば、事務局長作成の出納帳（エクセルシート）をチェックリストとして位置付け、この資料のやり取りを適宜実施することで、会計事務所との情報共有と双方の確認が可能になると考える。

さらに、当法人は会計事務所から適宜の情報報告を受けて、自ら当法人の決算内容を説明できるように、会計事務所との役割分担と責任の範囲を明確にすることが望まれる。

第IV編 公益法人が遵守すべき財務三基準

I 基礎事項

1 認定法の財務三基準の規定

認定法第5条に「公益認定の基準」が18項目掲げられている。一般法人が行政庁に公益認定の申請を行い、これらすべての基準に適合すると認められた場合に公益認定を受けることができる。

「公益認定の基準」の中にいわゆる「財務三基準」といわれる財務に関する基準が含まれている。

第5条第6号：公益目的事業について、当該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こと（収支相償）

第5条第8号：事業活動を行うに当たり、公益目的事業比率が100分の50以上となると見込まれること（公益目的事業比率）

第5条第9号：事業活動を行うに当たり、遊休財産額が保有の制限を超えないと見込まれること（遊休財産額の保有制限）

以下、財務三基準の概要について説明する。

2 収支相償

認定法第2章第2節に「公益法人の事業活動等」が規定されている（第14条から第26条）。

第14条において、公益目的事業の収入について、次のように規定している。

「公益法人は、その公益目的事業を行うに当たり、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。」

これは収支相償といわれる規定であり、その判定は二段階で行われる。なお、「一つの公益目的事業のみを実施している場合には第二段階のみの作成でよい。」とされている。

(1) 第一段階

第一段階（公益目的事業の収支相償）は、各公益目的事業を単位として、これに直接関連する収入（経常収益）と費用（経常費用）とを比較する。なお、当該公益目的事業に係る特定費用準備資金^(注)への積立額（取崩額）がある場合は、調整計算を行う（ガイドラインI5. (1)①）。

（注）特定費用準備資金：4号財産と呼ばれる。詳細は、後掲4. (3)参照

具体的には次表のとおりである。なお、数値は例示である。

事業 番号	経常収益計 (前年度剰余金 を加算)	経常費用計	特定費用準備資金 の当期取崩額	特定費用準備資金 の当期積立額	第一段階の判定 (2-3+4-5)
1	2	3	4	5	6
1	2,000	2,300	0	200	△ 500
2	0	800	0	0	△ 800
合計	2,000	3,100	0	200	△ 1,300

(2) 第二段階

第二段階は、第一段階の経常収益及び経常費用に加えて、公益目的事業会計に属するその他の経常収益及び経常費用で各事業に直接関連付けられないものや、公益目的事業全体に係る特定費用準備資金への積立額と取崩額、さら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うち公益目的事業財産に繰入れた額も加えて収支を比較する。

なお、収益事業等の利益の繰入額が50%か50%超かによって、収支相償計算方法が異なる(ガイドラインI5.(1)②、(2)、(3))。

「定期提出書類の手引き(公益法人編)」によると、それぞれの計算方法は、次のとおりである。

収支相償対照表
(利益の繰入れが50%の場合)

費用	収入
公益目的事業に係る 経常費用	公益目的事業に係る 経常収益
	公益に係る その他の経常収益
公益に係る その他の経常費用	公益目的事業に係る 特定費用準備資金取崩額
	収益事業等の利益を公益に繰入れた額 (利益の50%)
公益目的事業に係る 特定費用準備資金積立額	

※収入超過の場合には、公益目的保有財産^(注1)の取得支出や公益資産取得資金^(注2)への繰入れ、翌事業年度の事業拡大等による同額程度の損失とする等解消するための方策が必要

(注1) 公益目的保有財産：1号財産と呼ばれる。詳細は、後掲4.(3)参照

(注2) 資産取得資金：3号財産と呼ばれる。詳細は、後掲4.(3)参照

収支相償対照表
(利益の繰入れが50%超の場合)

費用	収入
公益目的事業に係る 経常費用 (減価償却費を除く)	公益目的事業に係る 経常収益
	公益に係る その他の経常収益
	公益目的保有財産の 売却収入
公益に係る その他の経常費用	公益目的事業に係る 特定費用準備資金取崩し額
公益目的保有財産の 取得支出	公益資産取得資金取崩し額
公益目的事業に係る 特定費用準備資金積立て額 ^(注)	収益事業等の利益を公益に繰入れた額 (利益の100%を限度) (筆者追加：さらに利益繰入前の本対照 表の「費用額－収入額」の額を限度)
公益資産取得資金積立て額 ^(注)	

(注) (所要資金額－前期末資金残高) / 積立期間残存年数 を限度
積立額全額が費用とならない場合があるので注意が必要

上表のとおり、収益事業等の利益の繰入額が 50%か 50%超かで収支相償計算の方法が大きく異なっている。

まず、50%繰入れの場合は、損益計算による収入と費用を基本として特定費用準備資金の積立額と取崩額を加算する方法となっている。

特定費用準備資金は、将来の特定の活動の実施のために特別に支出する費用に係る支出に充てるために保有する資金であって、積立限度額が合理的に算定されていることなど一定の要件がある。なお、50%繰入れの場合は、毎事業年度の繰入額についての計画性までは求められていない。

一方、50%超繰入れの場合は、損益計算ではなく資金収支計算に近い方法となっている。これは、次のような考え方によるものであることが示されている。

以下は、FAQV-2-② (注) ②からの抜粋である。

「収益事業等から生じた利益の 50%超を公益目的事業財産に繰入れる場合とは、公益目的事業のために法人において特に繰入れの必要があると決定した場合ですが、決定に当たっては計画性をもって繰入れていただくことが適切です。そのため、公益目的事業に必要な全ての資金収支とその見通しを立ててもらい、不足分を収益事業等の利益から 100%を上限に繰入れるという枠組みにしています。」

3 公益目的事業比率 50%ルール

認定法第 15 条において、公益目的事業比率について次のとおり規定している。

「公益法人は、毎事業年度における公益目的事業比率（第 1 号に掲げる額の同号から第 3 号までに掲げる額の合計額に対する割合をいう。）が 100 分の 50 以上となるように公益目的事業を行わなければならない。」

第 1 号 公益目的事業の実施に係る費用の額（事業費の額）

第 2 号 収益事業等の実施に係る費用の額（事業費の額）

第 3 号 運営に必要な経常的経費の額（管理費の額）

(1) 公益目的事業比率の算定方法

公益目的事業比率は、具体的には次の算式により算定される。なお、算式内の事業費の額及び管理費の額は、該当事業年度の正味財産増減計算書内訳表における経常費用（事業費及び管理費）に下記(2)の調整項目の額を加減算した額である。

公益目的事業会計の事業費の額				≥	50
公益目的 事業会計の 事業費の額	+	収益事業等 会計の 事業費の額	+	法人会計の 管理費の額	100

(2) 公益目的事業比率の算定に関する事項（調整項目）

公益目的事業比率の算定に当たっては、事業費及び管理費以外に費用額の調整項目として 6 項目が掲げられている（認定法規則第 14 条～第 18 条）。

その概要を記載する。

- ① 第 14 条（引当金）：引当金をその目的に使用しないで取り崩すこととなった場合（引当金取崩益が計上される場合）は、その取崩額を費用額から減額する
- ② 第 15 条（財産の譲渡損等）：経常費用に財産の譲渡損及び評価替えによる評価損の額を計上している場合（商品又は製品を譲渡した場合のその原価額を除く。）は、その額を費用額から減額する
- ③ 第 16 条（土地の使用に係る費用額）：自己所有の土地を賃借したとした場合に通常要する賃料の額（実際に負担した費用の額がある場合はその額を控除した額）を費用額に算入することができる
- ④ 第 16 条の 2（融資に係る費用額）：無利子又は低利子貸付けを行っている場合、「借入れをして調達した場合に必要な費用の額から当該融資によって実際に得られる利子収入の額を控除した額」を費用額に算入することができる
- ⑤ 第 17 条（無償の役務の提供等に係る費用額）：無償により事業等に必要役務の提供を受けたときは、当該役務と同等の役務の提供を受けるために必要な対価の額（実際に支払った対価がある場合はその額を控除した額）を費用額に算入することができる

- ⑥ 第18条（特定費用準備資金）：特定費用準備資金の積立額は費用額に算入し、取崩額は控除する

4 遊休財産額の保有制限

認定法第16条第1項において、遊休財産額の保有制限について規定している。以下は条文の抜粋であるが、文章が長いので、区分して記載する。

- ・公益法人の毎事業年度の末日における遊休財産額は、
- ・公益法人が当該事業年度に行った公益目的事業と同一の内容及び規模の公益目的事業を翌事業年度においても引き続き行うために必要な額として、
- ・当該事業年度における公益目的事業の実施に要した費用の額を基礎として算定した額を
- ・超えてはならない。

(1) 遊休財産額の保有上限額

認定法規則第21条に、遊休財産保有上限額の具体的な計算方法が示されている。

次の①から③の合計額から④から⑥の合計額を控除した額が、保有上限額である。

- ① 公益目的事業会計の事業費
- ② 商品又は製品譲渡の場合のその原価額（事業費に含まれていない場合）
- ③ 特定費用準備資金の積立額
- ④ 引当金の取崩額（上記3. (2)①の第14条の引当金）
- ⑤ 財産の譲渡損及び評価損の額（上記3. (2)②の第15条の損失額）
- ⑥ 特定費用準備資金の取崩額

(2) 遊休財産額とは

認定法第16条第2項において、遊休財産額は、次のように規定されている。

「遊休財産額」とは、公益法人による財産の使用若しくは管理の状況又は当該財産の性質にかんがみ、公益目的事業又は公益目的事業を行うために必要な収益事業等その他の業務若しくは活動のために現に使用されておらず、かつ、引き続きこれらのために使用されることが見込まれない財産として内閣府令で定めるものの価額の合計額をいう。

そして、内閣府令として、認定法規則第22条第2項に、具体的な計算方法が示されている。

$$\text{資産の額} - \text{負債の額} - (\text{控除対象財産} - \text{対応負債の額})$$

計算式内の「対応負債の額」は後掲の事例には登場しないので説明は省略する。
次に「控除対象財産」について説明する。

(3) 控除対象財産とは

控除対象財産については、認定法規則第22条第3項第1号から第6号に示されてい

る。これらについて、本第IV編では、1号財産から6号財産と略して記載する。その内容は次のとおりである。なお、() 書きは、筆者が加えた記載である。

- ① 1号財産：公益目的保有財産（継続して公益目的事業の用に供するために保有する財産）（一般正味財産充当又は指定正味財産充当）
- ② 2号財産：公益目的事業を行うために必要な収益事業等や管理運営に供する財産（一般正味財産充当又は指定正味財産充当）
- ③ 3号財産：資産取得資金（特定の財産の取得又は改良のために保有する資金）（一般正味財産充当）
- ④ 4号財産：特定費用準備資金（将来の特定の活動の実施のために特別に支出する費用に係る支出に充てるために保有する資金）（一般正味財産充当）
- ⑤ 5号財産：当該財産を交付した者の定めた用途に従って使用又は保有している財産（指定正味財産充当）
- ⑥ 6号財産：当該財産を交付した者の定めた用途に充てるため保有している資金（指定正味財産充当）

「定期提出書類の手引き（公益法人編）内閣府」に「控除対象財産と財務諸表の関係」が示されているので紹介する。

会計上の 資産区分	財産の用途・保有目的と認定法における財産区分	控除対象 財産該当号
(流動資産)	特に用途の定めのないもの（遊休財産）	—
(固定資産) 基本財産	公益目的保有財産	1号
	収益事業等・管理活動財産	2号
	寄附者等による用途の指定のある財産・資金	5号、6号
	用途・用途不明等（上記以外）（遊休財産）	—
(固定資産) 特定資産	公益目的保有財産	1号
	収益事業等・管理活動財産	2号
	資産取得資金	3号
	特定費用準備資金	4号
	寄附者等による用途の指定のある財産・資金	5号、6号
	用途・用途不明等（上記以外）（遊休財産）	—
その他 固定資産	公益目的保有財産（金融資産以外）	1号
	収益事業等・管理活動財産（金融資産以外）	2号
	用途・用途不明等（上記以外）（遊休財産）	—

5 財務三基準を満たせなかった場合の取扱い

(1) 基準を満たせなかった場合の柔軟な取扱い

収支相償を満たせず剰余金が発生した場合は、行政庁から剰余金解消計画の策定及び説明を求められる。なお、原則として翌事業年度までに解消することが必要であるが、特別な事情や合理的な理由がある場合は、剰余金解消計画を1年延長する取扱いが認められている（FAQV-2-⑥、平成26年度会計研究会報告V1.）。

収支相償については、このように柔軟な取扱いが公表されているが、公益目的事業比率及び遊休財産額の保有制限については、満たせなかった場合の取扱いを記載したFAQ等は見当たらない。また、事業報告等の定期提出書類の別表においても、収支相償については、「剰余金発生理由とその解消策」を記載する欄が設けられているが、後者2者については、適否判定のみで解消策を記載する欄は設けられていない。しかし、満たせない場合は、行政庁にその解消計画についての説明が必要であるのは、収支相償の場合と同様である。

(2) 基準を満たせなかった場合の法令の規定

上記(1)のとおり、財務三基準の一つを満たせなかったとしても、合理的な解消計画を立て、説明し、実行すれば問題ないのであるが、長期間解消できない場合には、公益認定の取消しにまで発展する可能性があるので十分注意が必要である。

関係法令及び内閣府の説明資料によると、認定取消しに至る流れは、次のとおりである。

- ① 次のいずれかに該当するときは、公益認定を取り消すことができる（認定法第29条第2項）。
 - 第1号：第5条各号に掲げる基準のいずれかを満たさなくなったとき。
（第5条の基準に財務三基準が含まれている）
 - 第2号：前節の規定（第14条～第26条の規定）を遵守していないとき。
（第14条：収支相償、第15条：公益目的事業比率、第16条：遊休財産額の保有制限）
 - 第3号：前2号のほか、法令又は法令に基づく行政機関の処分に違反したとき。
- ② 基本的には、直ちに認定取消しということではなく、まずは法人に対して是正を求めるとされている。必要に応じて、勧告・命令が行われる。
- ③ ②の勧告・命令に従わない場合は、「正当な理由なく、行政庁の命令に従わないとき」に該当し、「認定取消し」となる（認定法第29条第1項第3号）。

II 財務三基準の事例

【1 収支相償】

事例1 収益事業から公益目的事業への利益の繰入れの方法

事案のテーマ

収益事業から生じた利益をできるだけ多く公益目的事業に使用したい。この方法として、収益事業から公益目的事業への利益繰入額を50%超とすることは有効か。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人の収支相償対照表は、次のとおりである。（※収益事業の利益は200）

収支相償対照表
(利益の繰入れが50%の場合) (A)

費用	収入
公益目的事業に係る 経常費用 530	公益目的事業に係る 経常収益 400
	収益事業の利益を公益に 繰入れた額 100
	合計 500
合計 530	

収支相償対照表
(利益の繰入れが50%超の場合) (B)

費用	収入
公益目的事業に係る 経常費用 (減価償却費30を除く) 500	公益目的事業に係る 経常収益 400
	収益事業の利益を公益に 繰入れた額 100
合計 500	合計 500

利益の繰入れが50%の場合(A)は、繰入額は100(200×1/2)である。利益の繰入れが50%超の場合(B)は、経常費用から減価償却費(30)を控除するため経常費用は500となり経常収益400との差額100を繰入れることになる。この結果、両者の繰入額は同額となり優劣がない。

2. 対応策の検討

収益事業から生じた利益をできるだけ多く公益目的事業に使用したいという目的を達成するための方策としては、公益目的事業に係る資産取得資金（3号財産）や特定費用準備資金（4号財産）の積立てが考えられる。

なお、これらの積立てについては、具体的な将来計画（資産取得計画、費用増加計画）に基づくことに留意が必要である。

例えば、設備買替資金として資産取得資金を設定する場合で、次の2ケースを考える。

（ケース1）4年間で累計額300を積立予定、うち当事業年度は100積立てる。

（ケース2）4年間で累計額400を積立予定、うち当事業年度は100積立てる。

収支相償対照表
（利益の繰入れが50%超の場合）（ケース1）

費用	収入
公益目的事業に係る 経常費用 （減価償却費30を除く） 500	公益目的事業に係る 経常収益 400
資産取得資金積立額 75	収益事業の利益を公益に 繰入れた額 175
合計 575	合計 575

収支相償対照表
（利益の繰入れが50%超の場合）（ケース2）

費用	収入
公益目的事業に係る 経常費用 （減価償却費30を除く） 500	公益目的事業に係る 経常収益 400
資産取得資金積立額 100	収益事業の利益を公益に 繰入れた額 200
合計 600	合計 600

利益の繰入れが50%超の場合、収支相償の計算上の費用として計上できる資産取得資金積立額は、実際の積立額ではなく積立期間の年数で除した額である。

（ケース1）では費用額は75（300/4年）となり収益事業の利益は全額200よりは少ないが175繰入れることができる。

（ケース2）の場合は、収益事業の利益の全額200を繰入れることができる。

なお、参考に、資産取得資金の取崩年度において、収支計算上、取崩額が収入に算入

されるが、計画どおり資産を取得して公益目的保有財産とすれば、「公益目的保有財産取得支出」として収支相償計算上の費用に計上できるので、これら収入と費用は均衡する。(前掲 I 2. (2)参照)

また、50%超の繰入れを選択する場合、貸借対照表内訳表の作成が必要となるので留意が必要である。

▶ 参考法令等

FAQV-2-②

事例2 収支相償を考慮した公益目的事業の事業区分

事案のテーマ

公益目的事業のうち一つの事業は赤字事業、もう一つの事業は黒字事業であるが、この場合は、収支相償（第一段階）を満たすことができないのか。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人は、公益目的事業のみを実施している。

〇〇サービス事業（A事業）をメイン事業として実施するとともに、講座・セミナー及び体験活動の事業（B事業）を実施している。B事業は、受講料無料で収益がないため、実質的な財源は、A事業の利益である。

公益認定申請以前は、両事業の会計を区分していなかった。公益認定申請に当たって、同様な事業を行っている他法人の状況を参考にして、両事業を別事業（公1、公2）として公益認定申請書の作成準備を始めた。しかし、収支相償のことや法人全体の損益を考えた場合、両事業を別事業とすることには問題点があることに気が付いた。

2. 事業を分離した場合の問題点

事業を分離した場合、次のような問題が発生する。

(1) A事業は収支相償（第一段階）を満たすことができない

収支相償の第一段階は各公益目的事業で算定する。A事業は常に剰余金が発生するため、第一段階の収支相償を満たさない。そして、A事業の剰余金は翌事業年度以降もA事業にしか使用できないため、収支相償を満たすためには、A事業において「事業費を増加させ、収支ゼロとする」又は「資産を取得する」などの方法しかない。

(2) 法人全体で赤字になる

仮にA事業を収支ゼロ（公益目的事業の収益は管理費に充当できるので、管理費控除後の収支がゼロ）にした場合、B事業は収益がなく常に赤字（損失が発生）であるため、B事業の費用額相当額の寄附金等の収益がない限り、法人全体で赤字となる。

法人全体の赤字が続くと、いずれは正味財産がなくなり事業を継続できないという事態に陥る。

3. 対応策の検討

そこで、対応策を検討した。

これら事業は公益目的事業の事業区分（ガイドラインに示されている事業区分）は異なるが、両事業ともその目的は「〇〇の普及充実のための事業」であるため一体の事業として整理し、一つの事業として申請した。

▶ 参考法令等

FAQV-2-④、FAQVI-1-③

事例3 資産取得資金（3号財産）の活用

事案のテーマ

数百万円程度の剰余金が生じる事業年度が多く収支相償に苦慮していたため、将来の基幹システム購入資金に充てるための資産取得資金の積立ての検討を行った。

具体的な内容

1. 事案の内容

(1) 資産取得資金（3号財産）の積立事業年度

当法人は、公益目的事業のみを実施している。なお、本事案は、収益事業等を実施し、収支相償の計算を「収益事業からの利益の繰入れ 50%」の方法を採用している場合も同様である。

当法人の公益目的事業は事業規模が数億円と大きいため、決算では数百万円程度の剰余金が生じることがあり、収支相償に苦慮していた。

数年後に基幹システム（固定資産、公益目的保有財産として保有予定）の更新が必要となるため、4年計画で毎年500万円の資産取得資金を積み立てることとした。ガイドラインI 5. (4)①において、「剰余金（利益額）が生じる場合において、公益目的保有財産に係る資産取得資金に繰入れを行う場合には、収支相償の基準を充たすものとして扱う」とされているため、積立期間の4年間は収支相償をクリアすることができた。

(2) 固定資産購入事業年度及びその後の事業年度の収支相償

固定資産購入事業年度において、資産取得資金（2,000万円）を取り崩して公益目的保有財産（2,000万円）を購入した。

固定資産の減価償却費は経常費用に含まれるため、固定資産の耐用年数の期間において総額2,000万円の費用を計上することができる。

2. 資産取得資金の積立てを行わずに固定資産を購入した場合の問題点

当法人の毎事業年度の剰余金額は数百万円であり、仮に資産取得資金の積立てを行わずに固定資産2,000万円を購入した場合、その事業年度の収支相償計算はマイナスとなるが、そのマイナス額は繰り越すことはできない。

もっとも、4年前から収支相償を充たさず毎年500万円の剰余金が発生し4年間で2,000万円の累積剰余金を保有していた場合は、固定資産購入事業年度で過去分も含めて収支相償を充たしたものと取り扱われる。しかし、過去4年間は、行政庁からの指導を受け剰余金解消計画を提出し続けなければならなかったはずである。このような指導を受けることがないように、高額な固定資産の購入は計画的に実施することが望ましく、資産取得資金は、固定資産購入を計画的に実施するに当たって有効な手段である。

▶ 参考法令等

ガイドラインI 5. (4)①、FAQV-2-⑤答3(2)

事例4 受入事業年度に全額使用できない寄附金の取扱い

事案のテーマ

寄附金を主な財源として事業活動を実施しているが、寄附金を使い切れず収支相償を満たせない場合があるため、その対応策はないものか検討を行った。

具体的な内容

1. 事案の内容

(1) 寄附金の受領方法とその会計処理

① 寄附金の受領方法

当法人は、公益目的事業（1事業）のみを実施している。

収入は主に企業からの寄附金であり、毎年、当法人の収支予算に基づき寄附金必要額を算出、企業から同額の寄附金を受け入れている。

公益目的事業のみ実施している場合、「寄附金は必要な範囲で管理費に割り振ることが可能（FAQVI-1-③）」とされているため、特に当該寄附金について使途の指定を受けていなかった。

② 寄附金の会計処理及び収支相償

寄附金の使途の指定を受けていないため、寄附金は正味財産増減計算書において、一般正味財産増減の部に計上していた。

しかし、事業費の数十%部分はその発生額を当法人がコントロールできない費用であるため、決算額が予算額より少なくなり剰余金が発生、収支相償を満たせない事業年度があった。

(2) 収支相償への対応策

① 寄附金の受領方法の変更

企業に寄附金の使途の指定を依頼した。具体的には、公益目的事業である〇〇事業に使用すること。ただし、必要な管理費の額相当額は管理運営費用に使用することができる。」の指定を受け、指定寄附金として指定正味財産増減の部で受け入れることに変更した。

② 会計処理の変更

指定寄附金として受け入れることにより、寄附金の具体的な会計処理は、「会計基準注解（注6）」の規定に基づき、次のように変更した。

- 1) 正味財産増減計算書において、指定正味財産増減の部で受入れ、当事業年度に使用した額相当額を一般正味財産増減の部に振替、収支をゼロとする。
- 2) 当事業年度に使用できなかった寄附金の残額は、貸借対照表で〇〇特定資産(6号財産)として翌事業年度に繰り越す。
- 3) 翌事業年度は、〇〇特定資産を取り崩してその資金を流動資産に振り替えると

ともに、正味財産増減計算書において、指定正味財産増減の部から一般正味財産増減の部に寄附金を振り替えて、公益目的事業に使用する。

会計基準注解（注6）指定正味財産の区分について

寄付によって受け入れた資産で、寄付者等の意思により当該資産の用途について制約が課されている場合には、当該受け入れた資産の額を、貸借対照表上、指定正味財産の区分に記載するものとする。また、当期中に当該寄付によって受け入れた資産の額は、正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部に記載するものとする。

2. 6号財産に関する留意事項

(1) 財産管理

6号財産については、法令に財産管理に関する次の規定がある。

認定法規則第18条第3項（同規則第22条第6項において準用）

2号 他の資金と明確に区別して管理されていること。

3号 当該資金の目的である支出にあてる場合を除くほか、取り崩すことができないものであること又は当該場合以外の取崩しについて特別の手續が定められていること。

(2) （他法人の例）財産管理に関する規程作成の失敗例

財産管理規程を作成し、「6号財産の取崩しは理事会承認」と規定した^(注)。ある事業年度に理事会承認を受けるのを失念したため、6号財産を使用することができなかった。

その後、「翌事業年度に、〇〇公益目的事業に使用するため取り崩す。」と規定を変更した。

また、別法人では、「限度額（〇〇万円）の範囲内で、取り崩すことができる。」としている例もある。

(注)法令では、6号財産を目的である支出にあてる場合は特別な手續は必要ないが、当法人は内規である財産管理規程に「取崩しは理事会承認」の定めを置いたものである。

➤ 参考法令等

会計基準注解（注6）

FAQV-4-⑪、FAQV-4-⑫、FAQVI-1-③

事例5 5号財産から6号財産への指定替え

事案のテーマ

5号財産（金融資産で運用）の運用益で事業を実施しているが、低金利の中、運用益だけでは事業費を賄えなくなってきた。その対応策として、5号財産から6号財産への指定替えを受けられないか検討を行った。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人は、5号財産である金融資産の運用益を主な財源として公益目的事業を実施している。なお、管理費は別の財源で賄っているため、ここでは管理費については言及しない。

5号財産は、寄附者から「寄附財産は保有を継続し、その運用益で公益目的事業を実施すること」を指定された寄附金（10億円）であり、その資金を特定資産とした上で国債等の有価証券で運用しているものである。しかし、従来は「運用益2,000万円、事業費2,000万円」であったものが、徐々に金利が低下してきたため、「運用益1,500万円、事業費2,000万円」、すなわち赤字（損失の発生）が続くようになってきた。

そこで、寄附者に対して、「特定資産のうち1億円について、元本を公益目的事業に使用できる6号財産への指定替え」を依頼したところ、了解を得ることができた。

その後、毎年、収支相償となるように6号財産を取り崩して公益目的事業に充当することにより、事業規模を縮小せずに運営している。

このように、6号財産は、収支相償対策及び赤字補填対策の両方に利用できる。

2. 公益目的事業会計全体の損益状況（留意事項）

収支相償は、公益目的事業会計の「経常収益－経常費用」で算定するため、本事案では「経常収益2,000万円（うち6号財産取崩しによる収益500万円）、経常費用2,000万円、収支0円」で収支相償を充たす。

しかし、指定正味財産増減の部を含めた公益目的事業会計全体の損益は△500万円（損失）であり、正味財産は減少している。

本事案の場合、公益目的事業会計の損益概要は、次のとおりである。

正味財産増減計算書（関連箇所）

（単位：円）

科 目	公益目的事業会計
I 一般正味財産増減の部	
1. 経常増減の部	
(1) 経常収益	
特定資産運用益振替額	15,000,000
受取寄附金振替額	5,000,000
経常収益計	20,000,000
(2) 経常費用	
事業費	20,000,000
当期経常増減額	0
一般正味財産増減額	0
II 指定正味財産増減の部	
特定資産運用益	15,000,000
一般正味財産への振替額	△ 20,000,000
当期指定正味財産増減額	△ 5,000,000

公益法人会計基準の正味財産増減計算書は、一般正味財産増減の部と指定正味財産増減の部の二つの部があるが、収支相償は一般正味財産増減の部に対する規定である。

公益目的事業会計全体で赤字が継続する場合には、法人全体の損益状況にも留意し、常に、将来の事業遂行のための資金状況を確認することが重要である。

➤ 参考法令等

FAQV-4-⑥答 1③、FAQV-4-⑫

【2 公益目的事業比率】

事例6 「土地の使用に係る費用額」の事業費算入

事案のテーマ

公益目的事業比率が50%を下回ると見込まれたため、「土地の使用に係る費用額」を事業費に算入することで解決できるか検討を行った。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人は一般財団法人であり、公益認定申請を計画している。

建物及びその敷地は公益目的事業（予定）に使用、また、建物敷地部分以外の土地は収益事業である賃貸駐車場として使用している。建物が登録有形文化財であるため、建物及びその敷地部分の土地については固定資産税が免除されている。このこともあって、公益目的事業比率が50%を下回ることが見込まれた。

このため、土地の賃借に通常要する地代相当額を各事業の費用額に算入して公益目的事業比率をアップさせることを考えた。その結果、公益目的事業比率は64%となり、50%以上という要件を満たすことができた。

2. 公益目的事業比率の算定

(1) 正味財産増減計算書上の費用額による計算

公益目的事業の経常費用 480 万円 / 法人全体の経常費用 980 万円 = 49%

(2) 土地の使用に係る費用額の算定

土地の使用に係る費用額（ガイドライン I 7. (2)）の算定方法

- | |
|--|
| <ol style="list-style-type: none"> 1 不動産鑑定士の鑑定評価 2 固定資産税の課税標準額を用いた倍率方式
(注) 倍率は、一般には3倍以内とする 3 賃貸事例比較方式や利回り方式
(注) 1~3 共通 費用額に追加的に算入できるのは、1~3の方法で計算した額から実際に負担した費用額を控除した額 |
|--|

当法人は、計算が容易と思われる算定方法の2により地代相当額を計算した。

- | |
|--|
| ① 収益事業に使用している土地に課税されている固定資産税
面積 500 平米 固定資産税（都市計画税を含む） 100 万円 |
|--|

② 公益目的事業に使用している土地の固定資産税の推定額
面積 1,300 平米 推定固定資産税 260 万円 (100 万円/500×1,300)

③ 土地の使用に係る地代相当額 (3 倍を使用)
公益目的事業 260 万円×3 倍=780 万円
収益事業 100 万円×3 倍-100 万円=200 万円

(3) 公益目的事業比率の算定 (土地の使用に係る費用額調整後)

① 公益目的事業の費用額 (調整後) 480 万円+780 万円=1,260 万円
② 法人全体の費用額 (調整後) 980 万円+780 万円+200 万円=1,960 万円
③ 公益目的事業比率 (調整後)
公益目的事業の費用額 1,260 万円/法人全体の費用額 1,960 万円=64%

3. 留意事項

公益目的事業比率の計算に当たって「土地の使用に係る費用額」を事業費に算入する規定を適用した公益法人は、正当な理由がある場合を除いて毎事業年度継続して適用しなければならない。このように継続適用の規定があるので、留意する必要がある。

▶ 参考法令等

認定法規則第 16 条

ガイドライン I 7. (2)

事例7 「無償の役務の提供に係る費用額」の事業費算入

事案のテーマ

公益目的事業比率が50%を下回ると見込まれたため、「無償の役務の提供に係る費用額」を事業費に算入することで解決できるか検討を行った。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人は一般社団法人であり、公益認定申請を計画している。

公益目的事業（予定）のみ実施しているが、当該事業は、ほとんど社員（会員）が無償で行っており、公益目的事業に係る経費は少額である。一方、職員は、主に法人全体の総務・経理などの業務を担っているため、管理費となる人件費が発生する。

このままでは、公益目的事業比率は50%未満となるため、社員による無償の役務の提供に係る費用額を公益目的事業費に算入することにより公益目的事業比率をアップさせることを考えた。その結果、公益目的事業比率は59%となり、50%以上という要件を満たすことができた。

2. 公益目的事業比率の算定

(1) 正味財産増減計算書上の費用額による計算

$$\text{公益目的事業の経常費用 100 万円} / \text{法人全体の経常費用 250 万円} = 40\%$$

(2) 無償の役務の提供に係る費用額の算定

無償の役務の提供等に係る費用額（ガイドライン I 7. (4)）の「必要対価の額」の計算方法

- ・必要対価の額は、…合理的な算定根拠に拠るか、役務等の提供地における最低賃金に基づいて計算する。

当法人は、最低賃金（便宜上1,000円とする。）を使用した。

- | | |
|------------------|-------------------------------------|
| ① 無償の役務の提供時間 | 平均 20 名 一人当たり 5 時間/月 年間延時間 1,200 時間 |
| ② 無償の役務の提供に係る費用額 | 1,000 円 × 1,200 時間 = 1,200,000 円 |

(3) 公益目的事業比率の算定（無償の役務の提供に係る費用額を調整後）

$$\text{① 公益目的事業の費用額（調整後） 100 万円} + 120 \text{ 万円} = 220 \text{ 万円}$$

② 法人全体の費用額（調整後）	$250 \text{ 万円} + 120 \text{ 万円} = 370 \text{ 万円}$
③ 公益目的事業比率（調整後）	$\text{公益目的事業の費用額 } 220 \text{ 万円} / \text{法人全体の費用額 } 370 \text{ 万円} = 59\%$

3. 留意事項

(1) 毎事業年度継続適用

公益目的事業比率の計算に当たって「無償の役務の提供に係る費用額」を事業費に算入する規定を適用した公益法人は、正当な理由がある場合を除いて毎事業年度継続して適用しなければならない。

(2) 事実を証する書類や算定の根拠の保存

当該規定を適用した公益法人は、役務の提供があった事実を証するもの及び必要対価の額の算定の根拠に関する次の事項を記載した書類を10年間保存しなければならない。

- ・ 提供者の住所・氏名、日時、役務等の内容、単価とその根拠、法人の事業との関係、提供者署名を記載した書類

▶ 参考法令等

認定法規則第17条

ガイドラインI7.(4)

事例8 法人会計に特定費用準備資金（4号財産）を積み立てる場合の留意点

事案のテーマ

法人会計で特定費用準備資金を積み立てることを計画しているが、公益目的事業比率の基準を満たせるか検討を行った。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人は翌事業年度に設立20周年を迎えるため、20周年記念事業として記念誌の発行を計画した。当事業年度は法人会計で臨時的な収入があったことから、法人会計の資産として20周年記念事業特定資産100万円を積立て、特定費用準備資金とする予定であった。しかし、行政庁へ提出する事業報告等に関する定期提出書類を作成する段階において、公益目的事業比率が50%未満となることに気がついた。

2. 公益目的事業比率の算定

(1) 特定費用準備資金を積み立てる前の比率

$$\frac{\text{公益目的事業の経常費用 570 万円}}{\text{法人全体の経常費用 1,070 万円}} = 53\%$$

(2) 法人会計に特定費用準備資金（4号財産）を積み立てた場合の比率

$$\frac{\text{公益目的事業の経常費用 570 万円}}{\text{法人全体の経常費用 1,070 万円 + 4号財産積立額 100 万円}} = 49\%$$

3. 当事業年度における対応

20周年記念事業特定資産100万円を遊休財産とした場合であっても遊休財産額は保有上限額未満であることから、20周年記念事業特定資産は特定費用準備資金としないこととし公益目的事業比率50%以上を確保した。

4. 特定費用準備資金（4号財産）の積立てに関するアドバイス

本事案の場合は、特定費用準備資金を設定せずに記念誌を発行する事業年度に一括費用処理すると、その事業年度が当事業年度と同程度の経常費用の場合、その事業年度の公益目的事業比率は上記2.(2)と同じく49%となる。

これを解決するためには、次のような対応が考えられる。

20周年記念誌の発行が翌事業年度であれば、当事業年度に特定費用準備資金として費用予定額の半分である50万円を積立て、翌事業年度に50万円を追加する方法がある。このようにした場合の公益目的事業比率は、次のようになる。

(1) 当事業年度の比率

$$\frac{\text{公益目的事業の経常費用 570 万円}}{\text{法人全体の経常費用 1,070 万円} + \text{4号財産積立額 50 万円}} = 51\%$$

(2) 翌事業年度の比率

$$\frac{\text{公益目的事業の経常費用 570 万円}}{\text{法人全体の経常費用 1,070 万円} + \text{20周年記念誌費用 100 万円} - \text{4号財産取崩額 50 万円 (=1,120 万円)}} = 51\%$$

公益目的事業比率が 50%を少し超えた程度の法人にあつては、同比率の算定に算入される特定費用準備資金を積み立てるに当たっては事前に十分検討する必要がある。

5. 特定費用準備資金の積立てに当たつての承認機関の検討

本事案においては、特定資産（20周年記念事業特定資産）を計上することについては、理事会及び評議員会の承認を得ているが、当該特定資産を特定費用準備資金とするか否かについての承認は行われていない。

しかし、次の規定などを考慮すると、特定費用準備資金の積立てについては、少なくとも理事会の承認が必要と考える。

① 認定規則第 18 条第 3 項：

特定費用準備資金は、他の資産と明確に区分して管理されていること。

② 運用指針 13. (6) 記載上の留意事項：

特定費用準備資金は、使用目的等の欄に明示するものとする。

➤ 参考法令等

認定規則第 18 条

ガイドライン I 7. (5)

運用指針 13. (6) 記載上の留意事項

事例9 特定費用準備資金（4号財産）の目的使用額が積立額を下回った場合

事案のテーマ

公益目的事業会計で特定費用準備資金の積立額より実際の支出額が大幅に減少したが、公益目的事業比率50%を下回らないか。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人の公益目的事業比率は、通常の事業年度で50%を少し超える程度である。そのような中、公益目的事業会計で剰余金が発生及び投資有価証券売却益が計上されたこともあって、2年後の特別な費用発生のための特定費用準備資金として200万円を積み立てた。

しかし、2年後、計画変更により実際の費用額は80万円であった。使用事業年度においては、特定費用準備資金200万円全額を取り崩すため公益目的事業比率は49%となり、50%を下回った。

2. 公益目的事業比率の算定

(1) 4号財産積立年度の公益目的事業比率

① 事業費等の金額

公益目的事業費600万円、4号財産積立額(公益目的事業)200万円、
管理費500万円

(公益目的事業比率の計算)

$$800 \text{ 万円} / 1,300 \text{ 万円} = 62\%$$

※なお、4号財産を積み立てない場合の比率

$$600 \text{ 万円} / 1,100 \text{ 万円} = 55\%$$

(2) 4号財産の使用事業年度の公益目的事業比率

① 積立目的の費用額は80万円発生

② 公益目的事業費は①の80万円を含めて680万円

4号財産取崩額(公益目的事業)200万円、管理費500万円

(公益目的事業比率の計算)

$$480 \text{ 万円 (事業費 680 万円 - 4号財産取崩額 200 万円)} / 980 \text{ 万円} = 49\%$$

3. アドバイス

本事案の場合、積立額が80万円であることが望ましいが、積立時点ではその時点の計画による見積額に基づくしか方法はない。実際に費用が発生する事業年度で計画を変更し予定事業を縮小すると、本事案のように公益目的事業比率が50%を下回る結果となる。事業拡大や特別費用の発生のための計画及び特定費用準備資金の積立には慎重に行わなければならない。

また、本事案は資金的余裕が発生したことからその事業年度で一括して積み立てたが、計画的（2年、3年など）に積み立てることも考えられる。

仮に、3年間で積み立てる場合、1年の金額は67万円、2年間で134万円積立て、3年目に134万円を取り崩すことになる。この場合、実際の費用額が80万円になったとしても公益目的事業比率は、次のとおり52%となり上記2.(2)のように49%まで低下することはない。

(公益目的事業比率の計算)

$$546 \text{ 万円 (事業費 } 680 \text{ 万円} - 4 \text{ 号財産取崩額 } 134 \text{ 万円)} \div 1,046 \text{ 万円} = 52\%$$

なお、ある事業年度に公益目的事業比率の基準に適合できなかった場合は、翌事業年度における具体的な解消計画を策定し、その内容を行政庁に十分説明し理解を得ることが重要である。

▶ 参考法令等

認定規則第18条

ガイドラインI7.(5)

事例 10 管理費の財源確保のための使途指定寄附金**事案のテーマ**

寄附者から、寄附財産（国債等の有価証券）を〇〇基金（5号財産）として保有し、その運用益を公益目的事業に使用することを指定されたが、その運用益の一部を管理費に使用できないか。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人は、公益目的事業Aのほか、小規模ではあるが収益事業を実施している。

ある法人から、寄附財産（国債等の有価証券、時価総額20億円）を〇〇基金（5号財産）として保有し、その運用益を公益目的事業B（新事業として認定申請予定）に使用することを条件とする寄附の申入れがあった。

この財産の管理・運用及び事業Bの管理のための管理費も必要となるが、使途指定のある運用益は全額を事業Bに使用しなければならず、管理費には使用できない。寄附財産の運用益の一部（例えば5%）を管理費に使用するためには、事業Bに使途を指定する寄附財産95%、管理運営財源に使途を指定する寄附財産5%として受領しなければならない。

公益法人会計特有の「公益目的事業の費用（事業費）と法人運営の費用（管理費）が会計上区分されていること」、「公益目的事業に使用することを指定された寄附財産は公益目的事業財産となり、その運用益は管理費には使用できないこと」を寄附者に理解してもらうための説明に時間を要したが、最終的に理解を得ることができ、寄附財産を区分して受領した。

2. 類似の事例

(1) 6号財産の場合も同じ

本事案は5号財産に該当するものであるが、6号財産（寄附者の定めた使途に充てるために保有している資金）となる場合も、寄附金を使途別に区分して受領する必要がある。

(2) 寄附金を募集する場合

使途の内容を定めて寄附金を募集する場合、一定割合を管理費に使用する旨を記載して募集している例が多くみられる。

▶ 参考法令等

認定法第18条1号

FAQV-4-⑬、FAQVI-1-②答2

【3 遊休財産額の保有制限】

事例 11 資金繰りを考慮した遊休財産の保有

事案のテーマ

公益認定申請に当たり、有価証券運用益を管理費の財源としている特定資産を2号財産ではなく遊休財産として運転資金に使用できないか。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人は一般財団法人であり、公益認定申請を計画している。

公益目的事業の事業費は約3億円であり、遊休財産保有上限額は同金額である。収益事業は実施していない。

資産、負債及び正味財産の状況（概略）は、次のとおりである。

（単位：万円）

流動資産	10,000	流動負債	3,000
固定資産	20,000		
基本財産	10,000	正味財産	
特定資産	10,000	一般正味財産	27,000
資産合計	30,000	負債及び正味財産合計	30,000

当法人は、余裕資金1億円を特定資産として有価証券で運用し、その運用益を管理費の財源としている。公益認定申請に当たり、この財産を2号財産として控除対象財産とするのではなく遊休財産とした。これにより遊休財産額は1億7,000万円^(注)となるが、保有上限額以内である。当法人にとっては、何かの時に特定資産1億円を運転資金として使用できる余裕を持つことができた。

今般、新型コロナウイルス感染拡大による緊急事態宣言下において、事業が行えず収入が数箇月なくなったが、人件費等は滞ることなく支払うことができた。

（注）遊休財産額の計算

$$\begin{aligned} & \text{流動資産（1億円）} + \text{特定資産（1億円）} - \text{流動負債（3,000万円）} \\ & = 1 \text{億} 7,000 \text{万円} \end{aligned}$$

▶ 参考法令等

認定法第16条第2項

認定法規則第22条第3項第2号

ガイドラインI8.(2)

事例 12 資金繰りを考慮した法人会計の黒字額の取扱い

事案のテーマ

毎事業年度、法人会計が黒字となるので、その黒字額を公益目的事業会計に振り替えている。そのため、流動資産（ほぼ遊休財産額）は増加せず、資金繰りが苦しい。

具体的な内容

1. 当法人の決算の概要

(1) 正味財産増減の概要

当法人は公益目的事業（1 事業）のみを実施している。公益目的事業会計の収益は、基本財産（1 号財産）の運用益、特定資産（1 号財産）の運用益の合計 1,400 万円である。また、経常費用は、事業費 2,000 万円と 600 万円の赤字である。

このため、毎事業年度、法人会計から公益目的事業会計に 400 万円を振替、なお不足する財源は、6 号財産の指定解除による受取寄附金等振替額（200 万円）によっている。

正味財産増減計算書内訳表（関連箇所）は、次のとおりである。

正味財産増減計算書内訳表
（×年4月1日～×1年3月31日）

（単位：万円）

科 目	公益目的事業 会計	法人会計	合 計
I. 一般正味財産増減の部			
1. 経常増減の部			
(1) 経常収益			
基本財産運用益	1,200	800	2,000
特定資産運用益	200	0	200
受取寄附金振替額	200	0	200
経常収益合計	1,600	800	2,400
(2) 経常費用			
事業費	2,000	0	2,000
管理費	0	400	400
経常費用合計	2,000	400	2,400
当期経常増減額	△ 400	400	0
2. 経常外増減の部			
当期経常外増減額	0	0	0
他会計振替前			
当期一般正味財産増減額	△ 400	400	0
他会計振替額	400	△ 400	0
当期一般正味財産増減額	0	0	0

(2) 財産及び遊休財産の概要

財産は、1 号財産及び 2 号財産のほか、交付した者の定めた用途（公益目的事業に使用すること）に充てるため保有している資金（6 号財産）を数千万円保有している。

遊休財産額は 900 万円と、法人全体の当期一般正味財産増減額は 0 円であるため、遊

休財産額は増加しない。

2. 事案の内容

(1) 基本財産の配分

公益認定申請に当たり、基本財産を1号財産と2号財産に配分する方法を検討した。公益目的事業の財源については寄附が期待できるが、管理費の財源については現在の資産の運用益に頼るしかない。現在の保有資産（国債）は利回りが良いが、満期買替え時には利回りが下がると予想される。これらを勘案して、基本財産を「公益6：法人4」と法人会計に手厚く配分した。

(2) 法人会計の黒字への対応

管理費は約400万円である。法人会計の収益は800万円であるため、毎事業年度400万円の黒字が発生する。近い将来において、管理部門の設備投資の予定はない。

このため、当法人は、「合理的な理由がないにもかかわらず、法人会計に多額の黒字が恒常的に発生するような状態は適切でないと考えられる。(FAQV-8-①答3)」に従い、毎事業年度、法人会計の黒字額を公益目的事業会計に振り替えている。

(3) 事業年度途中の資金繰り

決算期末（3月末日）においては、遊休財産額は900万円あるが、投資有価証券運用益の入金は3月が多いため、事業年度途中においては資金が足りなくなることがある。この場合は、6号財産の中の預金を一時的に借用して3月に返金する処理を行っている。

3. 資金繰りの安定確保のための遊休財産額増加対策

上記2. (3)のように資金繰りのために事業年度途中においては6号財産を使用していることの改善策を検討した結果、資金繰りに必要な額の範囲内で法人会計の黒字額を遊休財産として保有することに変更した。

参考にしたのは、次の事項である。

- | |
|--|
| <p>① FAQV-8-①答1において、法人会計の黒字が合理的と認められる例示として、「将来において管理部門の設備投資が予定されている場合」「管理部門強化のための財源が必要となる場合」が掲げられている。「資金繰り」については例示されていないが、一部の行政庁では個別相談であるが、「必要な範囲の額」が認められていること。</p> <p>② 遊休財産保有上限額は公益目的事業費の1年分相当額であり、その趣旨は「公益法人の毎事業年度の末日における遊休財産額は、公益法人が当該事業年度に行った公益目的事業と同一の内容及び規模の公益目的事業を翌事業年度においても引き続き行うために必要な額（認定法第16条第1項）」であること。</p> |
|--|

▶ 参考法令等

認定法第16条第1項

FAQV-8-①、FAQV-8-②

事例 13 投資有価証券売却益による遊休財産の増加と遊休財産額の保有制限

事案のテーマ

将来の収入減少が見込まれるため、事業資金確保のために投資有価証券を売却し、売却益相当額を流動資産（遊休財産）としたが、遊休財産保有上限額を超過しないか。

具体的な内容

1. 当法人の概要

当法人（公益財団法人）は、公益目的事業のみを実施している。経常収益及び経常費用の状況は、次のとおりである。

①経常収益	
基本財産である投資有価証券の運用益	1,500万円
受取賛助会費	500万円
受取寄附金	1,000万円
経常収益 合計	3,000万円
②経常費用	
公益目的事業の事業費	2,500万円
管理費	500万円
経常費用 合計	3,000万円

上表のとおり、経常収益と経常費用は同額であり、当期経常増減額は0円である。

遊休財産額は2,300万円で、保有上限額（公益目的事業費額）の2,500万円に近づいている。

2. 事案の内容

(1) 翌事業年度以降の予算

当法人の場合、賛助会費及び寄附金はある業界からのものであるが、翌事業年度以降は、受取賛助会費は減少見込み、寄附金は見込めない状況になっている。そのため、経常費用も見直し、減額予算とした。

翌事業年度の予算額は、次のとおりである。

① 経常収益 1,700万円 (内訳：基本財産運用益 1,500万円、受取賛助会費 200万円、寄附金 0円)
② 経常費用 2,600万円 (内訳：事業費 2,200万円、管理費 400万円)
③ 当期経常増減額 △900万円

(2) 基本財産で保有している投資有価証券の売却による資金捻出

投資有価証券の保有目的は、必要な時に売却可能な「その他有価証券」としている。

翌事業年度以降も基本財産そのものを取り崩さずに資金不足額を補填する方法として、投資有価証券を売却して売却益による資金獲得を考えた。

投資有価証券（2億円）売却により、売却益2,000万円を得ることができたため、今後2年間の不足資金を補うことができる見込みである。

(3) 遊休財産保有上限額を超過

投資有価証券売却益相当額（2,000万円）を流動資産（遊休財産）とした。このため、当事業年度末において、遊休財産額は2,000万円増加し4,300万円となった。保有上限額は2,500万円であるため、1,800万円超過することとなった。

なお、行政庁に対して、今後2事業年度で当該遊休財産超過額を事業費に充当する旨説明し理解を得たので、当事業年度はこのままとした。

3. アドバイス

(1) 特定費用準備資金（4号財産）への積立て

特定費用準備資金の積立ては、将来の費用支出の増加に備えるものが多いが、FAQV-3-④において、将来の収入減少が確実に見込まれる場合にも積み立てることができる」とされている。

(FAQV-3-④ 令和元年9月追加修正)

「専ら法人の責めに帰すことができない事情により将来の収入が減少する場合に積み立てる資金（基金）は、特定費用準備資金となる。」

なお、平成29年度会計研究会報告【別添1】において、「将来の収入減少が見込まれる場合の特定費用準備資金の積立て」は、具体的な説明が必要であること、期間は最長5年分と説明している。

本事案の場合は、行政庁に対して「特定費用準備資金の積立ては、専ら法人の責めに帰すことができない事情による収入減少のためであること。」について、具体的な説明を行うことも考えられる。

▶ 参考法令等

FAQV-3-④、FAQV-3-⑦、FAQV-4-③

事例 14 5号財産の運用益の使用残額を6号財産とする場合の課題

事案のテーマ

5号財産の運用益の使用残額を6号財産として積み立てているが、認定法規則が改正され「長期間保有6号財産は遊休財産の控除対象財産とならない」とされたため、対応策の検討が必要ではないか。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人は、公益目的事業（1事業）のみ実施している。

株式の寄附を受け、その株式は保有を継続し配当金（運用益）を公益目的事業に使用することを指定されている。株式は特定資産（5号財産）に組み入れ、その配当金を公益目的事業の財源としているが、配当金は予算策定時には予想が難しいため、配当金額を控えめに見積もる事業年度が多い。そのため、「実際の運用益>事業費」となる事業年度があり、この場合は、正味財産増減計算書の指定正味財産増減の部が黒字（当期正味財産増減額がプラス）となる。

この黒字額相当額は特定資産（6号財産）に組み入れているが、6号財産は増加一方である。

なお、将来において配当金の減少も考えられるので、その時のためにある程度の資金をプールしておきたいとも考えている。

ある事業年度の決算状況は、次のとおりである。

正味財産増減計算書（関連箇所）

（単位：万円）

科 目	当年度	前年度
I 一般正味財産増減の部		
1. 経常増減の部		
(1) 経常収益		
特定資産運用益振替額	1,200	1,200
(2) 経常費用		
事業費	1,200	1,200
当期一般正味財産増減額	0	0
II 指定正味財産増減の部		
特定資産運用益	1,500	1,500
一般正味財産への振替額	△ 1,200	△ 1,200
当期指定正味財産増減額	300	300

貸借対照表（関連箇所）

（単位：万円）

科 目	当年度	前年度
I 資産の部		
2. 固定資産		
(2) 特定資産		
○事業特定資産（5号財産）	70,000	70,000
○事業積立資産（6号財産）	1,200	900
特定資産合計	71,200	70,900

2. 課題

(1) 認定法規則第22条第3項第6号の改正

平成31年3月の認定法規則改正により、「1号財産、2号財産、5号財産又は6号財産から生じた果実については、相当の期間に費消することが見込まれるものに限る。」の規定が追加され、この要件に該当しない財産は控除対象財産ではない（すなわち遊休財産）とされた。相当の期間は、10年とされている。

(2) 今後の検討課題

各財産の運用益（果実）を6号財産とした場合であっても、収支相償基準の取扱いに変更はないため、毎年、収支相償基準は充たしていると取り扱われる。しかし、運用益を積み立てている6号財産については、長期間保有のものは遊休財産とみなされる。

6号財産が増加する一方では、将来において問題が発生する。将来計画策定には時間を要するであろうことも考慮され相当の期間は10年間とされているので、その間に事業規模の拡大や公益目的保有財産の取得などの対応が必要である。なお、「事業規模拡大に向けた特定費用準備資金」への繰入れ、「将来の公益目的保有財産取得のための資産取得資金」への繰入れも有効である。

▶ 参考法令等

認定法規則第22条第3項第6号

ガイドラインI 8. (5)、FAQV-4-⑪

第V編 公益法人及び一般法人の税務

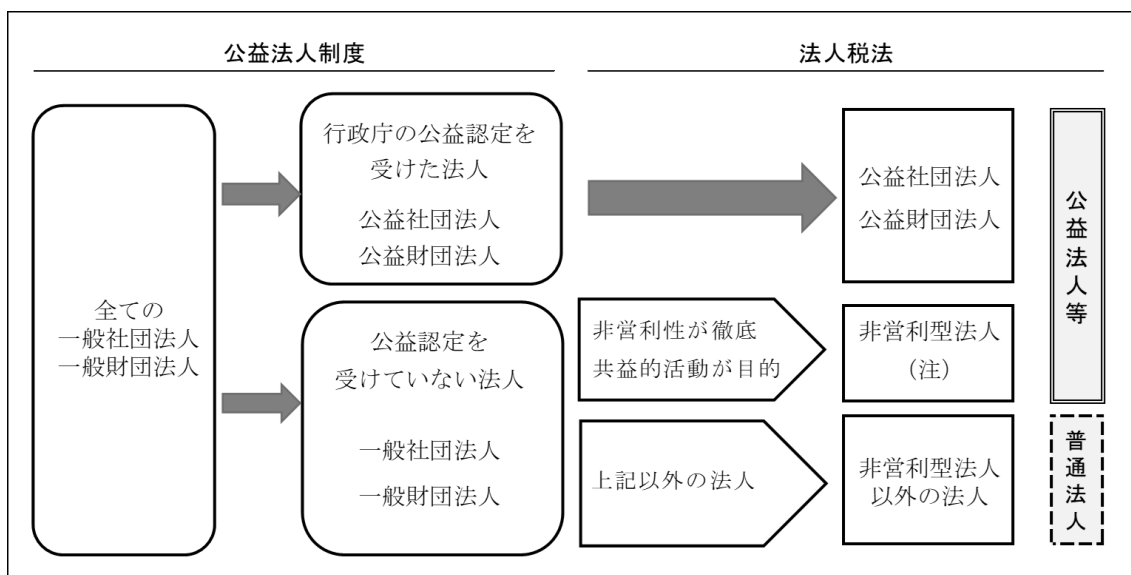
I 基礎事項

1 法人税法上の法人区分と法人税等課税の特徴

(1) 公益法人制度と法人税法との比較

公益法人制度では、公益法人（公益社団法人、公益財団法人）と一般法人（一般社団法人、一般財団法人）とに区分されるが、法人税法においては、一般法人は非営利型法人及び非営利型法人以外の法人の二つに区分される。そして、公益法人と一般法人のうち非営利型法人を合わせて「公益法人等」、一般法人のうち非営利型法人以外の法人を「普通法人」として区分している。

両制度の法人区分のイメージは、次のとおりである。（法人税法第2条、別表第2）



（出所：新たな公益法人関係税制の手引き（平成24年9月国税庁）国税庁HP URL：
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/koekihojin.pdf>）

（注）非営利型法人の要件については、後掲2. (1)参照。

(2) 課税所得の範囲及び法人税等

法人区分に応じた課税所得の範囲及び税率は、次のとおりである。

区分	公益法人	一般法人	
		非営利型法人	普通法人
課税所得の範囲	収益事業課税 ^(注) ただし、公益目的事業に該当するものは非課税	収益事業課税 ^(注)	全所得課税
法人税率	年800万円以下の部分15% 年800万円超の部分23.20%		

（注）収益事業の内容については、後掲2. (2)参照。

また、法人税以外の特例的取扱いの一部を紹介する。

区分	公益法人	一般法人	
		非営利型法人	普通法人
源泉所得税 (利子・配当等)	非課税	課税	
登録免許税	非課税	課税 税額：設立登記 6万円 役員変更登記 1万円 など	
印紙税	定款及び領収書 非課税 契約書（請負契約書など） 課税		
消費税等	消費税等の納税義務者である 課税・非課税項目の取扱いは事業別や項目別に定められている 特定収入について仕入控除税額の特例あり（後掲4. (3)参照）		

(3) 寄附金税制

公益法人は、全て特定公益増進法人に該当し、寄附金優遇措置の対象となる。その主なものを紹介する。

① 公益法人に寄附をした個人に対する優遇制度

個人に対する寄附金優遇制度として、次の二つの制度がある。

区分	全ての公益法人	公益法人のうち一定の要件を満たし行政庁から税額控除に係る証明書を受領している法人
所得控除	(寄附金額－2,000円)を所得金額から控除 (注) 寄附金額は、所得金額の40%が限度	
税額控除	—	((寄附金額－2,000円)×40%)を所得税額から控除 (注) 税額控除は、所得税額の25%が限度
選択適用	—	「所得控除」又は「税額控除」のどちらかを選択して適用できる。

(参考) 個人住民税における寄附金税額控除

住所地の都道府県・市区町村が条例で指定した寄附金である場合は、住民税（翌年度）において寄附金税額控除を受けることができる。

② 公益法人に寄附をした法人に対する優遇制度

会社などの法人が公益法人に対して支出した寄附金については、一般寄附金の損金算入限度額とは別に、別枠の損金算入限度額が設けられている。

別枠の寄附金損金算入限度額は、次のとおりである。

$$(\text{所得金額の } 6.25\% + \text{資本金等の額の } 0.375\%) \times 1/2$$

③ 公益法人のみなし寄附金

公益法人においては、収益事業の資産のうちから収益事業以外の事業で自らが行う公益目的事業のために支出した金額について、その収益事業に係る寄附金の額とみなして、寄附金の損金算入限度額を計算することができることとなっている。

【みなし寄附金の損金算入限度額】

①と②のうち大きい金額

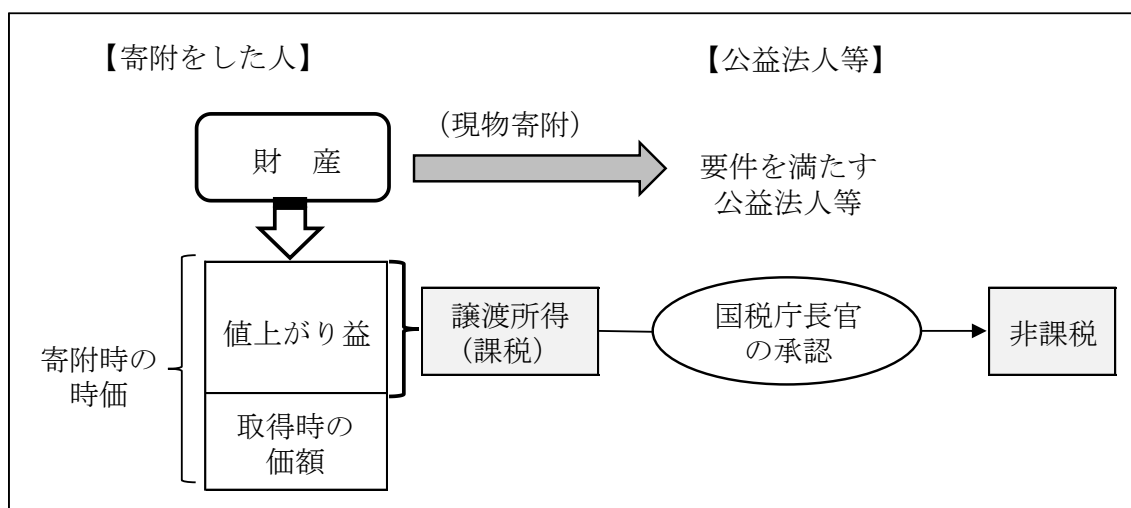
- ① その事業年度の所得の金額の100分の50に相当する金額
- ② 公益目的事業の実施のために必要な金額(その金額がみなし寄附金を超える場合には、そのみなし寄附金額に相当する金額)

なお、みなし寄附金額は、公益法人制度における収支相償の計算と大きくかかわっている。収支相償計算については、「前掲第IV編 I 2. 収支相償 (2) 第二段階」参照のこと。

④ 個人が公益法人等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得の非課税の特例

個人が特例の対象となる一定の公益法人等に対して財産の贈与又は遺贈をした場合において、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など一定の要件を満たすものとして国税庁長官の承認を受けたときは、譲渡所得等に係る所得税が非課税となる特例が設けられている(租税特別措置法第40条、租税特別措置法施行令第25条の17)。

この非課税制度には、「一般特例」と「承認特例」の二つの制度があり、それぞれ対象となる法人の種類や承認要件などが異なる。



(出所: 公益法人等に財産を寄附した場合における譲渡所得等の非課税の特例のあらまし (令和2年6月) 国税庁HP URL: <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/0020006-125.pdf>)

制度の種類	一般特例	承認特例
対象となる法人	公益法人、特定一般法人 ^(注) 、その他の公益を目的とする事業を行う法人（例えば、社会福祉法人、学校法人、宗教法人やNPO法人など）（以下この表内で「公益法人等」という）	公益法人等のうち、国立大学法人等、公益法人、学校法人、社会福祉法人及び認定NPO法人等
承認要件（概要）	次の要件を全て満たすこと 1 寄附が公益の増進に著しく寄与すること 2 寄附財産が、寄附日から2年を経過する日までの期間内に寄附を受けた公益法人等の公益目的事業の用に直接供され、又は供される見込みであること 3 寄附により、寄附をした人の所得税又は寄附をした人の親族等の相続税や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	次の要件を全て満たすこと 1 寄附をした人が寄附を受けた法人の役員等及び社員並びにこれらの人の親族等に該当しないこと 2 寄附財産について、一定の基金若しくは基本金に組み入れる方法により管理されていること又は不可欠特定財産に係る必要な事項が定款で定められていること 3 寄附を受けた法人の理事会等において、寄附の申出を受け入れること及び上記2の組入れ又は不可欠特定財産とすることが決定されていること
自動承認	なし	あり

(注)「特定一般法人」とは、一般法人のうち法人税法に掲げる一定の要件を満たすものをいう。

(出所：公益法人等に財産を寄附した場合における譲渡所得等の非課税の特例のあらまし（令和2年6月））

<譲渡所得の非課税承認が取り消される場合>

非課税承認を受けた後であっても、例えば、寄附財産が寄附を受けた公益法人等の公益目的事業の用に直接供されなくなった場合等には、国税庁長官は、その非課税承認を取り消すことができるとされている。

承認が取り消された場合、寄附をした人又は寄附を受けた公益法人等に対して、原則として、その取り消された日の属する年分の譲渡所得等として所得税が課される。

【非課税承認が取り消される場合の例】

	取り消される場合	課税の対象者
①	寄附財産が、寄附があった日から2年を経過する日までの期間内に寄附を受けた公益法人等の公益目的事業の用に直接供されなかった場合	寄附をした人
②	寄附財産が、寄附を受けた公益法人等の公益目的事業の用に直接供されなくなった場合（上記①に該当する場合を除く。）	寄附を受けた公益法人等
③	「承認特例」に係る非課税承認を受けた人が、寄附財産について、基金若しくは基本金に組み入れる方法により管理されたこと又は不可欠特定財産とされたことが確認できる書類を提出すべき期限までに提出しなかった場合	寄附をした人

(出所：公益法人等に財産を寄附した場合における譲渡所得等の非課税の特例のあらまし（令和2年6月））

2 一般法人の非営利型法人の要件及び収益事業の内容

(1) 非営利型法人の要件

一般法人のうち、次の①又は②に該当するもの（それぞれの要件の全てに該当するもの）は、非営利型法人となる。

類型	要件
①非営利性が徹底された法人 (法人税法第2条第9の2号イ 法人税施行令第3条第1項)	1 剰余金の分配を行わないことを定款に定めていること
	2 解散したときは、残余財産を国・地方公共団体や一定の公益的な団体に贈与することを定款に定めていること
	3 上記1及び2の定款の定め違反する行為（上記1、2及び下記4の要件に該当していた期間において、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、又は行ったことがないこと
	4 各理事について、理事とその理事の親族等である理事の合計数が、理事の総数の3分の1以下であること
②共益的活動を目的とする法人 (法人税法第2条第9の2号ロ 法人税法施行令第3条第2項)	1 会員に共通する利益を図る活動を行うことを目的としていること
	2 定款等に会費の定めがあること
	3 主たる事業として収益事業を行っていないこと
	4 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
	5 解散したときにその残余財産を特定の個人又は団体に帰属させることを定款に定めていないこと
	6 上記1から5まで及び下記7の要件に該当していた期間において、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

	7 各理事について、理事とその理事の親族等である理事の合計数が、理事の総数の3分の1以下であること
--	---

- (注)・非営利型法人の要件の全てに該当する一般法人は、特段の手続を踏むことなく非営利型法人となる。
- ・非営利型法人が、その要件のうち、一つでも該当しなくなったときには、特段の手続を踏むことなく普通法人となる。

(参考) 非営利型法人又は普通法人かの判断に関する実務対応 (筆者の見解)

① 税務署による判断

上記(注)にあるように、「非営利型法人」又は「普通法人」の判断は要件全てに該当するか否かによるのであるが、確定申告書だけではその判断はできないので税務調査時に判断するものと思われる。

② 一般法人自らの判断

非営利型法人が普通法人に移行したい場合は、要件に該当していても、自らが「法人税別表14(9)公益法人等が普通法人等に移行する場合等の累積所得金額又は累積欠損金額の益金又は損金算入等に関する明細書」を確定申告書に添付して提出することで認められている例がある。

(2) 収益事業の内容

公益法人等は、収益事業に該当する事業から生じた所得に対して法人税が課税される。なお、収益事業に該当しない事業だけを営んでいる法人には法人税の納税義務はなく、申告・納付は不要である。

収益事業は、継続して事業場を設けて営まれている事業で、限定列举されている次の34事業に該当するものである。

1	物品販売業	13	写真業	25	美容業
2	不動産販売業	14	席貸業	26	興行業
3	金銭貸付業	15	旅館業	27	遊技所業
4	物品貸付業	16	飲食店業	28	遊覧所業
5	不動産貸付業	17	周旋業	29	医療保健業
6	製造業	18	代理業	30	技芸教授業
7	通信業	19	仲立業	31	駐車場業
8	運送業	20	問屋業	32	信用保証業
9	倉庫業	21	鉱業	33	無体財産権の提供業
10	請負業	22	土石採取業	34	労働者派遣業
11	印刷業	23	浴場業		
12	出版業	24	理容業		

原則として、収益事業は上表34事業に該当するものであるが、各事業において、収益事業から除外される特例が設けられているものがある。いくつか例を示す。

① 「10 請負業」

国等からの委託業務で、次の二つの要件を満たすものは、収益事業から除外される。

- ・委託の対価がその事務処理のために必要な費用を超えないことが法令の規定により明らかなこと
- ・その委託の対価がその事務処理のために必要な費用を超えるに至った場合には、法令の規定により、その超える金額を委託者に支出することとされていること

② 「12 出版業」

特定の資格を有する者を会員とする法人がその会報その他これに準ずる出版物を主として会員に配布するために行うもの及び学術、慈善その他公益を目的とする法人がその目的を達成するための会報を専らその会員に配布するために行うものは、収益事業から除外される。

③ 「30 技芸教授業」

収益事業となる技芸教授業は次の 22 種類のもので限定列挙されている。

洋裁、和裁、着物着付け、編物、手芸、料理、理容、美容、茶道、生花、演劇、演芸、舞踊、舞踏、音楽、絵画、書道、写真、工芸、デザイン、自動車操縦、小型船舶操縦

3 法人区分を変更した場合の課税関係

(1) 普通法人が公益法人等に移行する場合の調整

普通法人（非営利型法人以外の法人）が公益法人又は非営利型法人に該当することとなる場合には、①その該当することとなる日の前日にその普通法人が解散したものとみなし、②その該当することとなった日にその公益法人等が設立されたものとみなして、一定の法人税に関する法令の規定等を適用することとなる。

例えば、「①の事業年度において、一括償却資産の残額の損金算入」「②の事業年度において、前事業年度以前の欠損金の繰越しができない」などがある。

(2) 公益法人等が普通法人に移行する場合の調整

公益法人又は非営利型法人が普通法人に該当することとなった場合には、過去の収益事業以外の事業から生じた所得の累積額（以下、「累積所得金額」という。）を益金の額に算入することとなる。

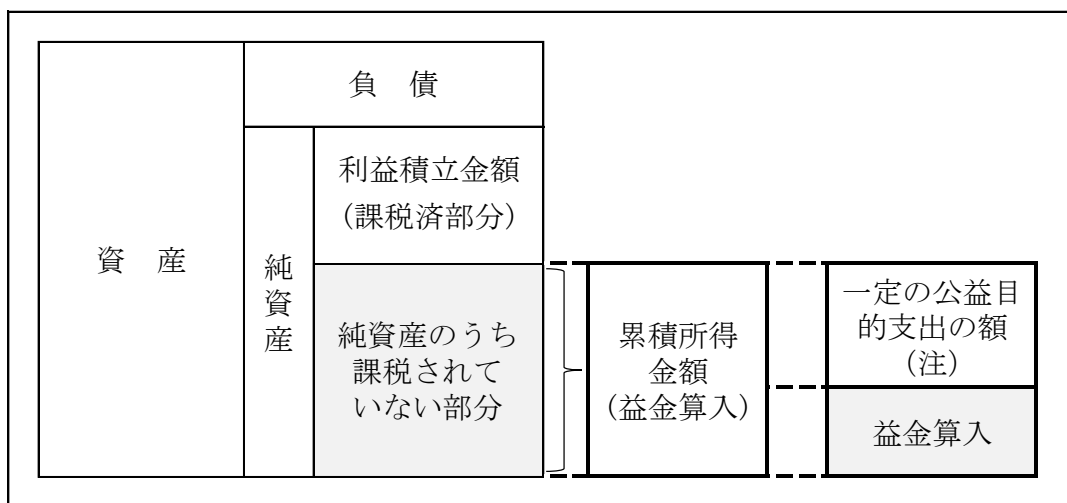
【益金の額に算入すべき額（累積所得金額）】

$$\text{累積所得金額} = \text{資産の帳簿価額} - \text{負債帳簿価額等}$$

(注) 1 上記算式により計算した金額がマイナス（累積欠損金額）となる場合には、損金の額に算入する。

2 負債帳簿価額等とは、負債の帳簿価額及び利益積立金額の合計額をいう。

「累積所得金額」及び「益金算入額」の計算イメージは、次のとおりである。(法人税法第 64 条の 4、法人税法施行令第 131 条の 4)



(注) 原則は、累積所得金額が益金算入額となるが、次の場合は、一定の公益目的支出の額を控除した額が益金算入額となる。

- 1 公益目的支出計画実施中の一般法人(移行法人)は、調整公益目的財産残額(「簿価純資産額」と「公益目的財産残額に時価評価損を加算し時価評価益を減算した額」との少ない金額)を控除する。(法人税法施行令第 131 条の 5 第 1 項第 3 号)
- 2 公益法人が認定取消しを受けた場合は、公益目的取得財産残額を控除する。(法人税法施行令第 131 条の 5 第 1 項第 1 号)

(出所：新たな公益法人関係税制の手引き(平成 24 年 9 月国税庁))

4 消費税の仕組み及び公益法人・一般法人に特有の特定収入の取扱い

(1) 消費税の基本的な仕組み

消費税は、消費一般に広く公平に課税する間接税である。ほぼ全ての国内における商品の販売、役務(サービス)の提供及び保税地域から引き取られる外国貨物を課税の対象とし、取引の段階ごとに課税される。

消費税の税額は、事業者が販売する商品・サービスの価格に含まれて次々と転嫁され、最終的に商品を消費又はサービスの提供を受ける消費者が負担することになる。

公益法人及び一般法人も例外ではなく、事業者として消費税を取り扱うことになる。なお、免税事業者(基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下の事業者)は、消費税の申告・納付は不要であるので、課税仕入に係る消費税の最終負担者となる。

(2) 課税売上割合

簡易課税制度(基準期間における課税売上高が 5,000 万円以下の事業者が選択できる制度)を採用していない場合は、仕入れに係る消費税額の計算は一般課税の方法で行う。この場合、課税期間中の課税売上高が 5 億円以下、かつ、課税売上割合が 95%以上の場合は仕入税額を全額控除できるのに対して、課税期間中の課税売上高が 5 億円超又は課税売上割合が 95%未満の場合は仕入税額の一部を控除できない。

公益法人又は一般法人で課税事業を行っている法人であっても、法人の保有財産を国債等の債券や預金で運用し、その運用益を事業の財源の一部としている法人も多い。この債券利息や預金利息は非課税売上であるため、課税売上割合が95%未満である法人が多いと思われる。

課税売上割合の計算は、次のように行う。

【課税売上割合】

$$\frac{\text{税抜き課税売上高} + \text{免税売上高}}{\text{税抜き課税売上高} + \text{免税売上高} + \text{非課税売上高}}$$

(3) 特定収入による仕入控除税額の計算の特例

① 概要

国、地方公共団体、公共法人及び公益法人等（消費税法別表第三に掲げる法人）は、租税、会費、寄附金、補助金等の対価性のない収入（不課税収入）を事業の財源としている場合が多い。このような不課税収入によって賄われる課税仕入れは、課税売上げのコストを構成しない、いわば、最終消費者的な性格を持つものと考えられる。

これら不課税収入を原資とする課税仕入れに係る税額を、課税売上げに係る消費税から控除することは合理性がないとの判断から、通常の方法により計算される仕入控除税額について調整を行い、補助金等の不課税収入により賄われる課税仕入れに係る税額を、仕入控除税額の対象から除外することとされている。

② 特定収入に係る課税仕入れの税額の調整計算の要否判定

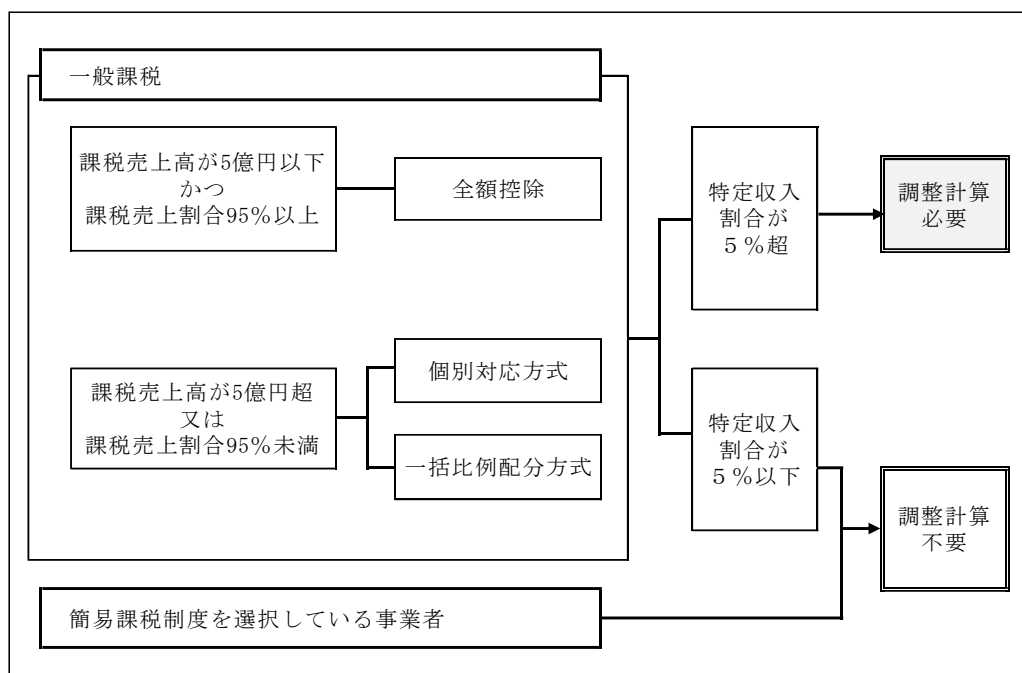
特定収入があっても調整計算が必要とは限らず、次の要否判定のとおりである。（消費税法第30条、第37条、第60条、消費税法施行令第75条）

【特定収入割合】

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

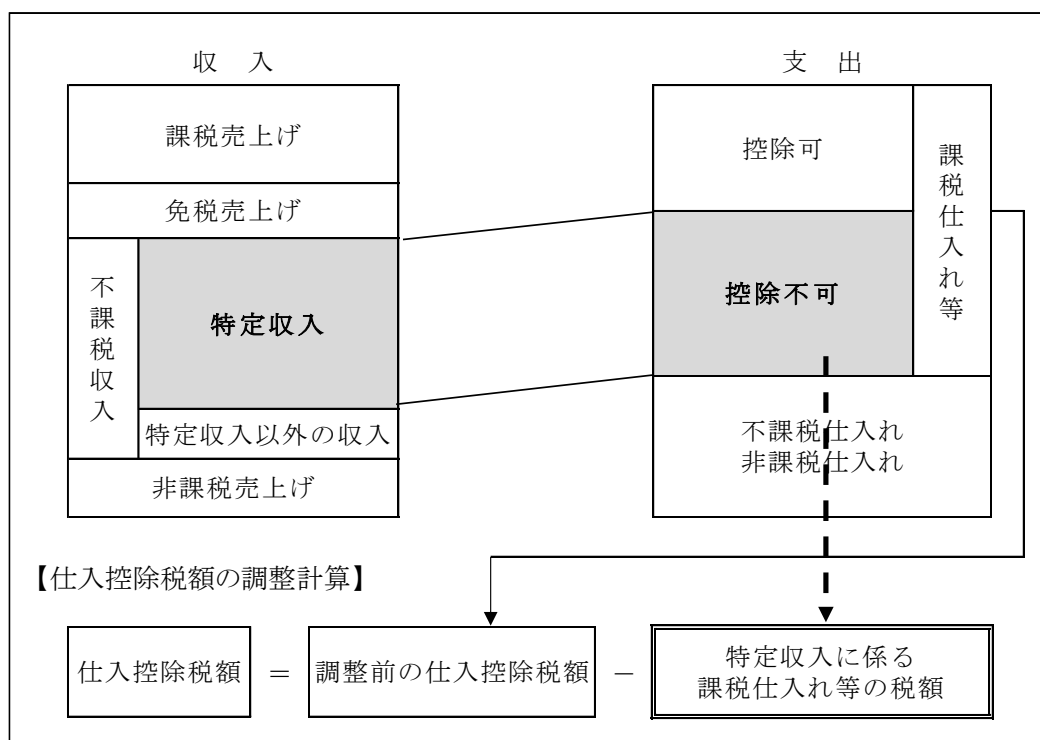
(注) 税抜き課税売上高 + 免税売上高 + 非課税売上高 + 国外売上高

【特定収入に係る仕入控除税額の調整計算の要否判定】



(出所：国、地方公共団体や公共・公益法人等と消費税（令和4年6月国税庁）国税庁HP URL：
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/shohizei.htm>)

【仕入控除税額の計算の特例のイメージ】

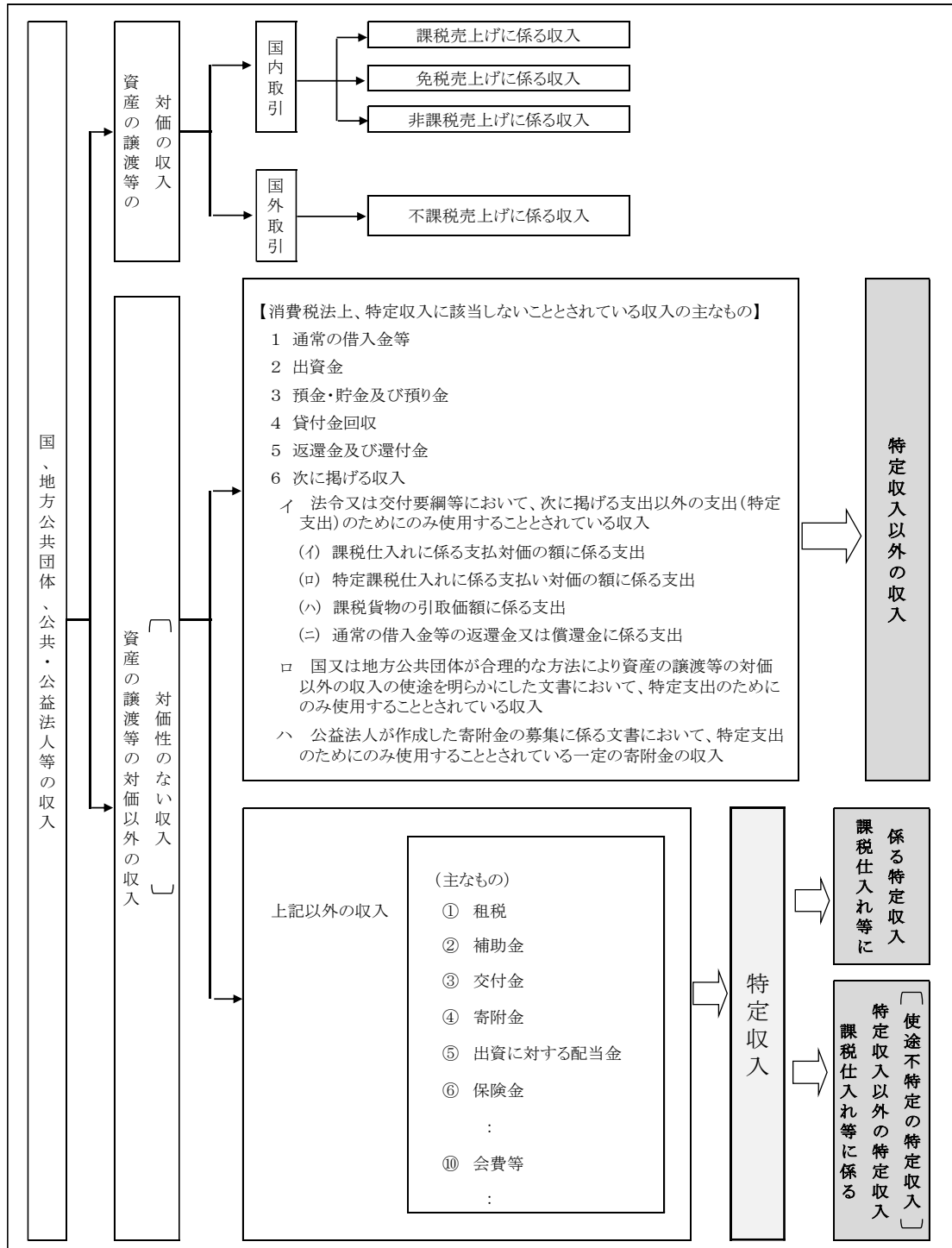


(出所：国、地方公共団体や公共・公益法人等と消費税（令和4年6月国税庁）)

③ 特定収入等の例示

特定収入は対価性のない収入であるが、対価性がない収入であっても消費税法上で特定収入に該当しないこととされている収入もある。

特定収入とそれ以外の収入の概要は、次の図のとおりである。(消費税法第4条、第6条、第7条、第60条、消費税法施行令第75条)



(出所：国、地方公共団体や公共・公益法人等と消費税（令和4年6月国税庁）)

II 税務の事例

【1 法人税、地方税】

事例1 一般法人設立時の税務関係の届出

事案のテーマ

一般社団法人を設立したが、収益事業を実施していないため、税務署や地方公共団体への設立届出は提出しなくてよいか。

具体的な内容

1. 法人設立の手続

一般社団法人を設立し、法人税法上の収益事業に該当しない事業（非収益事業）を開始した。収益事業は行っておらず、当面実施する予定はない。非営利型法人に該当すること、給与支払がないことから、税務署や地方公共団体に対して何ら届出書を提出していない。また、法人税、県・市民税等の税金の納付は行ったことがない。

2. その後発覚した課題への対応

数年後、〇〇市のある施設管理の指定管理者に応募することを計画した。応募に当たって、「税金の未滞納証明書」が必要であったため、事務所所在の県及び市に確認したところ、法人設立届出の提出と設立事業年度から前事業年度までの県民税及び市民税の均等割の納付を求められた。このため、数年分の県民税及び市民税の均等割額を一括納付した。

3. (参考) 法人設立の届出等

(1) 税務署

- ・法人を設立しても収益事業を実施していない場合、「法人設立届出書」の提出は不要
- ・収益事業を開始した場合は「収益事業開始届出書」を提出
- ・従業員等に給与を支払う場合は、「給与支払事務所等の開設届出書」を提出

(2) 地方公共団体（都道府県、市町村）

- ・収益事業を行わない場合であっても、「法人設立届出書」の提出が必要
- ・均等割額の納付が必要。

4. (参考) 均等割申告書及び均等割の減免申請

収益事業を実施していない公益法人等（等に非営利型の一般法人が含まれる）は、毎年4月30日までに均等割申告書を提出し、前年4月1日から3月31日までを期間として算定した均等割額を納付しなければならない。

なお、次のような制度を運用している地方公共団体もあるが、その適用範囲は一律ではない。

- ・減免申請書を提出すれば減免される制度
- ・収益事業を行っていない場合は一度減免申請書を提出すれば、それ以降は免除される制度 など

5. (参考) 公益法人等の損益計算書等の提出

公益法人等(収益事業を行っていることにより法人税の確定申告書を提出する法人を除く。)は、年間の収入金額の合計額が8,000万円以下の場合を除き、原則として事業年度終了の日の翌日から4月以内に、その事業年度の損益計算書又は収支計算書を、主たる事務所の所在地の所轄税務署長に提出しなければならない。

➤ 参考法令等

法人税法第4条第1項、第6条

地方税法第6条、第25条、第294条

事例2 一般法人（非営利型法人）の収益・費用区分と収益事業の当期利益

事案のテーマ

収益事業と非収益事業の両方を実施している一般法人（非営利型法人）の場合、法人税申告のための決算書（収益事業と非収益事業との区分表）はどのように作成すればよいか。

具体的な内容

1. 当法人の事業の内容

当法人は、地域経済及び地域社会の発展に資するため、研究及び無料セミナー（非収益事業）を行っているほか、受託研究や受託セミナー（収益事業）を実施している。

2. 決算状況

当法人は、公益法人会計基準を採用している。指定正味財産は保有していない。

ある事業年度の損益（正味財産増減）の概要は、次のとおりである。なお、法人税等の計算は未済である。

×年度正味財産増減計算書内訳表
（×年4月1日～×1年3月31日）

科 目	実施事業等 会計	その他会計	法人会計	合計
I. 一般正味財産増減の部				
1. 経常増減の部				
(1) 経常収益				
基本財産運用益	0	0	5,000	5,000
受取補助金等	4,000	0	0	4,000
事業収益	0	20,000	0	20,000
経常収益合計	4,000	20,000	5,000	29,000
(2) 経常費用				
事業費	7,900	14,300	0	22,200
人件費	4,200	7,500		11,700
経費	3,700	6,800		10,500
管理費	0	0	3,300	3,300
人件費			1,000	1,000
経費（租税公課除く）			1,200	1,200
租税公課			1,100	1,100
経常費用合計	7,900	14,300	3,300	25,500
当期経常増減額	△ 3,900	5,700	1,700	3,500
2. 経常外増減の部				
当期経常外増減額	0	0	0	0
当期一般正味財産増減額	△ 3,900	5,700	1,700	3,500

3. 収益事業の当期利益算定のための「損益区分表」の作成

収益事業のみに法人税等が課税されるため、収益事業と非収益事業の損益を区分する必要がある。当法人は正味財産増減計算書内訳表において、収益事業と非収益事業とを区分しているため事業費についてはその区分を使用できるが、管理費の負担をどのように按分するかを検討した。

非収益事業は、受取補助金はあるが事業費の約50%であること及びその他の収益（基本財産運用益）は費用に対応した収益ではないため、収益額の比率で按分するのは不合理と考え、各事業の事業費の比率で按分することとした。

収益事業と非収益事業との区分表は、次のとおりである。その結果、法人税計算上の当期利益は、4,229と算定された。

×年度 収益事業と非収益事業との区分表
(×年4月1日～×1年3月31日)

科 目	収益事業	非収益事業	合 計
I. 一般正味財産増減の部			
1. 経常増減の部			
(1) 経常収益			
基本財産運用益	0	5,000	5,000
受取補助金等	0	4,000	4,000
事業収益	20,000	0	20,000
経常収益合計	20,000	9,000	29,000
(2) 経常費用			
事業費	14,300	7,900	22,200
人件費	7,500	4,200	11,700
経費	6,800	3,700	10,500
管理費	1,471	1,829	3,300
人件費	644	356	1,000
経費（租税公課除く）	773	427	1,200
租税公課（源泉所得税）	0	1,016	1,016
租税公課（その他）	54	30	84
経常費用合計	15,771	9,729	25,500
当期経常増減額	4,229	△ 729	3,500
2. 経常外増減の部			
当期経常外増減額	0	0	0
当期一般正味財産増減額	4,229	△ 729	3,500

(注) 管理費（源泉所得税を除く）は、事業費割合で按分している。

	収益事業	非収益事業	合計
事業費	14,300	7,900	22,200
事業費割合	64.41%	35.59%	100.00%

➤ 参考法令等

法人税法施行令第6条（収益事業を行う法人の経理の区分）

事例3 移行法人（普通法人）の収益・費用区分と法人税の所得計算上の調整

事案のテーマ

一般法人（普通法人）は、全所得課税である。移行法人で実施事業を行っている場合は所得金額の調整が必要であるが、どのように行えばよいか。

具体的な内容

1. 当法人の事業の内容

当法人は、旧民法第34条により設立された法人であるが、公益法人制度改革時に、一般法人に移行し公益目的支出計画を実施中である。一般法人へ移行後、非営利型法人ではなく普通法人を選択した。実施事業として、従来から行っている公益に資する事業を行い、その他の事業は不動産貸付業を行っている。

2. 当法人の決算状況

当法人は、公益法人会計基準を採用している。指定正味財産は保有していない。

ある事業年度の損益（正味財産増減）の概要は、次のとおりである。なお、法人税等の計算は未済である。

×年度正味財産増減計算書内訳表
(×年4月1日～×1年3月31日)

科 目	実施事業等 会計	その他会計	法人会計	合計
I. 一般正味財産増減の部				
1. 経常増減の部				
(1) 経常収益				
基本財産運用益	0	0	1,500	1,500
特定資産運用益	2,500	0	0	2,500
事業収益	2,000	20,000	0	22,000
経常収益合計	4,500	20,000	1,500	26,000
(2) 経常費用				
事業費	6,900	14,300	0	21,200
人件費	4,200	7,500		11,700
経費	2,700	6,800		9,500
管理費	0	0	2,800	2,800
人件費			1,300	1,300
経費			1,500	1,500
経常費用合計	6,900	14,300	2,800	24,000
評価損益等調整前当期計上増減額	△ 2,400	5,700	△ 1,300	2,000
特定資産評価損益等	50	0	0	50
当期経常増減額	△ 2,350	5,700	△ 1,300	2,050
2. 経常外増減の部				
当期経常外増減額	0	0	0	0
当期一般正味財産増減額	△ 2,350	5,700	△ 1,300	2,050

3. 法人税申告に当たっての所得金額の調整計算

(1) 所得金額の計算に関する定め

公益目的支出計画実施中の一般法人（移行法人）が非営利型法人から普通法人に移行した時に、「過去の収益事業以外の事業から生じた所得の累積額」から「調整公益目的取得財産残額」を控除した額を益金に算入している（前掲I 3. (2)参照）。

「調整公益目的取得財産残額」は、移行法人が公益目的のために支出することが義務付けられているものである。すなわち、公益目的のための事業（実施事業）を赤字にして、「調整公益目的取得財産残額」をその赤字に充当するというものである。

「調整公益目的取得財産残額」は普通法人への移行時には課税対象とはならないが、その後、公益目的支出計画の実施により発生した赤字額^(注)は、法人税の所得金額計算において損失の額に算入できない。（法人税施行令第131条の5第5項）

（注）赤字額とは、その事業年度の「公益目的支出の額」が「実施事業収入の額」を超える額である。

(2) 当法人の所得金額の調整計算

① 「公益目的支出の額」及び「実施事業収入の額」の計算

当法人の「公益目的支出の額」及び「実施事業収入の額」は、次のとおりである。

【公益目的支出の額】

実施事業等会計の事業費 6,900 = 6,900

【実施事業収入の額】

実施事業等会計の経常収益 4,500 + 特定資産売却益 20^(注) = 4,520

（注）売却益は、当期売却益 50（売却額 200－前期末評価額 150）ではなく、移行時からの売却益 20（売却額 200－移行時の時価額 180）で計算した額。

② 損金不算入額の計算

「公益目的支出の額」が「実施事業収入の額」を超える額は、2,380（6,900－4,520）である。

税務上の当期利益を法人全体の利益 2,050 とし、この調整金額 2,380 を損金不算入額として別表 4 で加算することとなる。

➤ 参考法令等

法人税法第 64 条の 4

法人税法施行令第 131 条の 5 第 5 項

事例4 収益事業該当の有無（業務受託と指定管理）

事案のテーマ

地方公共団体からある業務（A業務）を実費弁償方式で受託していたが、別途、B施設の指定管理者となることが決まった。この場合、法人税の取扱いはどのようなになるのか。

具体的な内容

1. 当法人の事業の内容

毎年、ある地方公共団体からA業務を委託され、当法人はそれを受託し、契約を締結している。契約において、「その委託の対価が当法人のその業務に係る費用を超えないこと」「超える場合には、その超える金額を委託者に返還すること」が定められている（いわゆる実費弁償方式）ことから、毎事業年度末に委託金の精算を行っていた。

法人税の取扱いは、収益事業から除外される事業と判断し、収益事業に含めていない。

当事業年度から、新たにB施設の指定管理者の募集があり、当法人はそれに応募したところ、指定管理者に選定された。

2. 業務委託（実費弁償方式）と指定管理との相違点

業務委託も指定管理も、収益事業の請負業に該当する。

しかし、実費弁償方式の場合は、請負業から除外することが法令で規定されているため、収益事業に該当しない。（前掲I 2. (2)①参照）

一方、指定管理は、一般的には協定書で定められた金額は確定額であり、残余があっても返還する義務はない、また、損失が発生しても補填されない。そのため、請負業として収益事業に該当する。

3. 指定管理の法人税法上の当期損益の計算

法人税法上の収益事業に該当するため、当該事業の収益と費用の全てを収益事業の帳簿に記録することとなる。その帳簿に基づき、他の収益事業と合わせて、当期損益を計算する。

▶ 参考法令等

法人税法施行令第5条第10号

事例5 収益事業該当の有無（技芸教授業）**事案のテーマ**

スポーツ教室を自主運営しているが、新たに児童向けの語学教室及び音楽教室を運営することを計画している。これら新規事業の法人税の取扱いはどのようになるのか。

具体的な内容

1. 当法人の事業の内容

当法人は、一般法人（非営利型法人）であり、水泳教室及びテニス教室を運営している。以前から、スポーツ教室だけではなく語学や音楽の教室も運営したいと考えていたところ、今般、適当な場所と講師が見つかったので、児童向けの語学教室及び音楽教室を開催することを計画した。

2. 技芸の教授の法人税法上の取扱い

法人税法上の収益事業である技芸教授業は、22種類のもものが該当する。

この22種類は限定列举されている。

(1) 水泳教室、テニス教室

水泳教室やテニス教室は列举されていないので、技芸教授業に該当せず非収益事業となる。

(2) 語学教室

語学教室もスポーツ教室と同様に列举されておらず収益事業に該当しないと判断できる。

(3) 音楽教室

音楽教室は技芸教授業に列举されているため、音楽教室事業は収益事業となる。

このように、技芸の教授は、教授する種類により法人税法上の収益事業に該当するものと該当しないものがあるので、慎重に確認することが必要である。

▶ 参考法令等

法人税法施行令第5条第30号

事例6 収益事業に使用していた固定資産の処分益の取扱い

事案のテーマ

土地の賃貸事業を収益事業として申告していたが、賃貸事業を終了して土地を売却することとした。この場合の課税関係はどのようなになるのか。

具体的な内容

1. 所有土地の状況

当法人は、一般財団法人（非営利型法人）である。非収益事業を実施するとともに、数十年間土地の賃貸を行い収益事業として申告していた。最近、当該土地の近隣において土地の需要が旺盛で、土地の売買価額が上昇してきた。また、土地の賃借人も借地上の建物が古くなっているが建て替える意向はないようである。

そのような時に、土地の購入希望者が現れたため、賃貸事業を終了し土地を売却することとした。

2. 土地売却益の法人税法上の取扱い

当該土地の帳簿価額は数十万円、売却価額は数千万円で数千万円の売却益（譲渡益）を計上したが、売却益は収益事業の収益に含めないことができるとされているため、非収益事業の収益として経理し法人税等の課税所得の計算の対象としなかった^(注)。

(注) 法人税基本通達 15-2-10（収益事業に属する固定資産の処分損益）

公益法人等が収益事業に属する固定資産につき譲渡、除却その他の処分をした場合におけるその処分をしたことによる損益は、原則として収益事業に係る損益となるのであるが、次に掲げる損益（当該事業年度において2以上の固定資産の処分があるときは、その全てに係る損益とする。）については、これを収益事業に係る損益に含めないことができる。

- (1) 相当期間にわたり固定資産として保有していた土地（借地権を含む）、建物又は構築物につき譲渡、除却その他の処分をした場合におけるその処分したことによる損益
- (2) 収益事業の全部又は一部を廃止しその廃止に係る事業に属する固定資産につき譲渡、除却その他処分をした場合におけるその処分したことによる損益

3. 留意事項

上記基本通達の(1)又は(2)に該当する固定資産の譲渡損益は収益事業の損益に含めないことができるが、本文の（ ）に記載があるように、同一事業年度に複数の譲渡又は除却を行った場合は全ての固定資産の損益によって判断しなければならない。

事例7 非営利型法人の有価証券運用益の源泉所得税の法人税額からの控除

事案のテーマ

有価証券利息及び配当金（以下、「有価証券運用益」という。）の受領時に所得税が源泉徴収されている。この源泉所得税額を法人税額から控除できないか。

具体的な内容

1. 源泉所得税を法人税額から控除している事案

(1) 資産運用の状況

当法人は旧民法第34条により設立された法人で公益法人制度改革により一般財団法人に移行した。法人税法上は非営利型法人であるが、収益事業が約95%、非収益事業約5%である。過去の収益事業の利益によって余裕資金が発生、有価証券で運用しているが、これらの資金及び運用益は非収益事業の収益として扱っている^(注)。

(注) 法人税法基本通達15-1-7（収益事業の所得の運用） 公益法人等が、収益事業から生じた所得を預金、有価証券等に運用する場合においても、当該預金、有価証券等のうち当該収益事業のために通常必要と認められる金額に見合うもの以外のものにつき収益事業以外の事業に属する資産として区分経理したときは、その区分経理に係る資産を運用する行為は、基本通達15-1-6にかかわらず、収益事業に付随して行われる行為に含めないことができる。

(2) 一般財団法人へ移行後の対応

当法人が一般財団法人に移行した後は、有価証券運用益から所得税が源泉徴収されている。現在は、有価証券運用益は非収益事業の収益としているため、源泉所得税は非収益事業の費用として処理している。

しかし、有価証券運用益を収益事業の収益とし、源泉所得税を法人税額の前払いとして取扱い、法人税額への充当（又は還付）を受けられないか検討した。

なお、有価証券運用益を収益事業の収益とすると通常は課税所得が増加するが、当法人には累積欠損金があり、当分の間課税所得が発生しない見込みである。

当法人の事業の大部分は収益事業であり、余裕資金は過去の収益事業で獲得したものである。よって、基本通達15-1-7は「できる規定」であるので、原則に戻って、有価証券の運用を収益事業の付随行為に位置付け、運用益を収益事業に含め、源泉所得税を法人税から控除することとした結果、法人税の還付を受けることとなった^(注)。

(注) 法人税法基本通達15-1-6（付随行為） 収益事業の範囲に規定する「その性質上その事業に付随して行われる行為」とは、例えば次に掲げる行為のように、通常その収益事業に係る事業活動の一環として、又はこれに関連して行われる行為をいう。

- ・公益法人等が収益事業から生じた所得を預金、有価証券等に運用する行為

2. 源泉所得税を法人税額から控除することが不利であると判断した事案

(1) 資産運用の状況

当法人は旧民法第34条により設立された法人で公益法人制度改革により一般財団法人に移行した。法人税法上は非営利型法人で、収益事業が約45%、非収益事業約55%である。

基本財産4億円は寄附金によるもの、その他の余裕資金1億円は過去の収益事業の利益によって発生したもので、いずれも有価証券で運用している。基本財産は当初より非収益事業の資産であるが、その他の余裕資金も非収益事業の資産としている。

(2) 一般財団法人へ移行後の対応

当法人が一般財団法人に移行した後は、有価証券運用益に所得税が源泉徴収されている。この源泉所得税を法人税額から控除できないか検討した。

基本財産4億円を収益事業の資産とし^(注)、余裕資金1億円とともにその運用益を課税所得に含めた場合を検討すると、3年後には累積欠損金がなくなり課税所得が発生する。その課税所得額は、従前の方法に比べて多額であることが判明した。

このことから、当法人は、有価証券運用益を収益事業に含めること及びその源泉所得税を法人税から控除することは不利であると判断した。

(注) 法人税法基本通達15-2-3(収益事業に属するものとして区分された資産等の処理) 収益事業を開始した日において、収益事業以外の事業に属する資産及び外部負債につき収益事業に属するものとして区分経理した場合においても、当該金額は、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に留意する。その後において、収益事業以外の事業に属する金銭その他の資産について収益事業に属するものとして区分経理した場合における当該金銭その他の資産の価額についても、同様とする。

3. 事案1. と2. との相違点

有価証券運用益に対する源泉所得税は15.315%であるのに対して、法人の所得に対して課される実効税率はこれより高い率であるため、通常は、運用益を収益事業に含めない方が有利である。(上記2. の事案)

一方、運用益を収益事業に含める方が有利な場合は、次のような場合が考えられる。

- ・累積欠損金があり、運用益を収益に含めても課税所得額(欠損金控除前)が欠損金額より小さく、課税所得が発生しない場合(上記1. の事案)
- ・有価証券運用益を収益に含めても、毎年、課税所得が発生しない場合

事例8 非営利型法人が普通法人に移行する場合の調整

事案のテーマ

一般法人（非営利型法人）であるが、普通法人になる方が課税所得が少なくなるのではないか。

具体的な内容

1. 当法人の事業の内容

当法人は、一般法人（非営利型法人）で、収益事業と非収益事業の両方を実施している。収益事業はほぼ毎年黒字で法人税等の税金を納付している。しかし、非収益事業は赤字であるため、この赤字を収益事業に反映させ課税所得を少なくする方法はないものかと考えている。

(1) 当法人の損益の状況

当法人の収益事業及び非収益事業の損益の状況は、次のとおりである。

×年度 収益事業と非収益事業との区分表
(×年4月1日～×1年3月31日)

科 目	収益事業	非収益事業	合 計
I. 一般正味財産増減の部			
1. 経常増減の部			
(1) 経常収益			
基本財産運用益	0	4,000	4,000
受取補助金等	0	3,000	3,000
事業収益	20,000	0	20,000
経常収益合計	20,000	7,000	27,000
(2) 経常費用			
事業費	14,800	8,000	22,800
人件費	7,700	4,300	12,000
経費	7,100	3,700	10,800
管理費	1,415	1,578	2,993
人件費	714	386	1,100
経費（租税公課除く）	649	351	1,000
租税公課（源泉所得税）	0	813	813
租税公課（その他）	52	28	80
経常費用合計	16,215	9,578	25,793
当期経常増減額	3,785	△ 2,578	1,207
2. 経常外増減の部			
当期経常外増減額	0	0	0
当期一般正味財産増減額	3,785	△ 2,578	1,207

2. 一般法人（普通法人）への移行の検討

課税所得を少なくする方法として、全所得課税である一般法人（普通法人）になることが考えられる。そこで、普通法人になった場合の税金面への影響を検討した。

(1) 当期利益及び税額の比較

上記1. (1)の損益状況の場合、普通法人と非営利型法人との税額の比較は、次のとおりある。

(単位：千円)

区 分	普通法人①	非営利型法人②	差額①－②
課税所得の範囲	全所得課税	収益事業課税	
当期利益	1,207	3,785	△2,578
法人税から控除される所得税額	813	0	813
所得金額	2,020	3,785	△1,765
税額（実効税率21%と仮定）	424	795	△371
控除税額（源泉所得税）	△813	0	△813
差引：納付税額	△389	795	△1,184

上表のとおり、非営利型法人の場合は79万5,000円の納付が必要であるが、普通法人の場合は、債券利息等（基本財産運用益）の源泉所得税は法人税の前払いとして控除できるため、38万9,000円の還付となる。両者の差額は118万4,000円で、普通法人の方が有利と算定された。（住民税の均等割額は考慮していない。）

(2) 移行時の所得金額の調整計算

非営利型法人から普通法人へ移行する場合には、「前掲I 3. (2)公益法人等が普通法人に移行する場合の調整」に記載のとおり、過去の収益事業以外の事業から生じた所得の累積額（累積所得金額）を移行時の事業年度の益金の額に一括して算入することにより、過去に獲得した利益で移行時点に残存している純資産（正味財産）は、全て一時に課税される。

計算に当たって必要な金額及び累積所得金額の益金算入額は、次のとおりである。

資産の帳簿価額 ①	2億1,000万円
負債帳簿価額等 ②	800万円
負債の帳簿価額	100万円
利益積立金額	700万円
累積所得金額（益金算入額）①－②	2億200万円

上表による計算の結果、普通法人への移行時を含む事業年度においては、所得金額の計算に当たって、当期利益に2億200万円を加算しなければならず、納付税金は数千万円という膨大な金額となることがわかった。

(3) 当法人の判断

普通法人となった場合、毎事業年度の課税所得が減少し税金負担額は少なくなるものの、移行時に多額の税金負担が発生し、その税金を毎事業年度の税金減少額でカバーするためには数十年間かかることから、当面の間、非営利型法人を継続することを決定した。

当法人のように多額の財産を保有してその運用益を事業の財源としている法人にあっては、純資産額が多額にあるため非営利型法人から普通法人への移行には相当の税金負担が生じる。

普通法人への移行を検討するに当たっては、毎事業年度の税金減少額と移行時の税金負担額の両方を合わせて検討することが必要である。

3. (参考) 移行時の所得金額の調整計算で益金算入金額が発生しないケース

利益積立金額が多額にあることにより負債帳簿価額等が資産の帳簿価額を超える場合は、益金算入ではなく損金算入となる。しかし、このようなケースは少ないと思われる。

資産の帳簿価額 ①	2 億 1, 000 万円
負債帳簿価額等 ②	2 億 1, 300 万円
負債の帳簿価額	100 万円
利益積立金額	2 億 1, 200 万円
累積欠損金額 (損金算入額) ②-①	300 万円

▶ 参考法令等

法人税法第 64 条の 4

法人税法施行令第 131 条の 4 第 1 項

事例9 移行法人（非営利型法人）が普通法人に移行する場合の調整

事案のテーマ

移行法人（非営利型法人）であるが、普通法人になる方が課税所得が少なくなるのではないか。

具体的な内容

1. 当法人の事業の内容

当法人は、移行法人で非営利型法人であり、収益事業と非収益事業の両方を実施している。また、非収益事業は「公益目的支出計画の実施事業」であり、毎年赤字であることもあって、法人全体でも赤字である。しかし、収益事業課税のため税金を納付している。法人所得に対する税金を少なくする方法はないものかと考えている。

(1) 決算状況

当法人は、公益法人会計基準を採用している。ある事業年度の損益（正味財産増減）の概要は、次のとおりである。なお、法人税等の計算は未済である。

×年度正味財産増減計算書内訳表
(×年4月1日～×1年3月31日)

科 目	実施事業等 会計	その他会計	法人会計	合計
I. 一般正味財産増減の部				
1. 経常増減の部				
(1) 経常収益				
基本財産運用益	0	0	2,200	2,200
特定資産運用益	0	0	1,800	1,800
事業収益	500	12,000	0	12,500
経常収益合計	500	12,000	4,000	16,500
(2) 経常費用				
事業費	4,300	9,000	0	13,300
人件費	2,500	6,000		8,500
経費	1,800	3,000		4,800
管理費	0	0	4,113	4,113
人件費			2,000	2,000
経費（租税公課を除く）			1,300	1,300
租税公課（源泉所得税）			813	813
経常費用合計	4,300	9,000	4,113	17,413
当期経常増減額	△ 3,800	3,000	△ 113	△ 913
2. 経常外増減の部				
当期経常外増減額	0	0	0	0
当期一般正味財産増減額	△ 3,800	3,000	△ 113	△ 913

(2) 収益事業の当期利益算定のための損益区分表の作成

非営利型法人の場合の収益事業（上記1. のその他会計）と非収益事業（上記1. の実施事業等会計）との損益区分表は、次のとおりである。なお、法人会計の収益は非収益事業の収益であり、また、管理費は、事業費割合で按分している。

×年度正味財産増減計算書内訳表
(×年4月1日～×1年3月31日)

科 目	収益事業	非収益事業	合計
I. 一般正味財産増減の部			
1. 経常増減の部			
(1) 経常収益			
基本財産運用益	0	2,200	2,200
特定資産運用益	0	1,800	1,800
事業収益	12,000	500	12,500
経常収益合計	12,000	4,500	16,500
(2) 経常費用			
事業費	9,000	4,300	13,300
人件費	6,000	2,500	8,500
経費	3,000	1,800	4,800
管理費	2,233	1,880	4,113
人件費	1,353	647	2,000
経費（租税公課を除く）	880	420	1,300
租税公課（源泉所得税）	0	813	813
経常費用合計	11,233	6,180	17,413
当期経常増減額	767	△ 1,680	△ 913
2. 経常外増減の部			
当期経常外増減額	0	0	0
当期一般正味財産増減額	767	△ 1,680	△ 913

(注) 管理費（源泉所得税を除く）は、事業費割合で按分している。

	収益事業	非収益事業	合計
事業費	9,000	4,300	13,300
事業費割合	67.67%	32.33%	100.00%

2. 一般法人（普通法人）への移行の検討

課税所得を少なくする方法として、全所得課税である一般法人（普通法人）への移行が考えられる。そこで、移行する場合の税金面への影響を検討してみた。

(1) 当期利益及び税額の比較

上記1.(1)及び(2)の損益状況の場合、普通法人と非営利型法人との税額の比較は、次のとおりである。ここで注意が必要なのは、移行法人の場合、実施事業の損失（「公益目的支出の額」－「実施事業収入の額」）は、損金の額に算入できないことである。

(単位：千円)

区 分	普通法人①	非営利型法人②	差額①－②
課税所得の範囲	全所得課税	収益事業課税	
当期利益	△913	767	△1,680
法人税から控除される所得税額	813	0	813
実施事業の損失の損金不算入	3,800	0	3,800
所得金額	3,700	767	2,933
税額（実効税率21%と仮定）	777	161	616
控除税額（源泉所得税）	△813	0	△813
差引：納付税額	△36	161	△197

上表のとおり、非営利型法人の場合は16万1,000円の納付が必要であるが、普通法人の場合は、債券利息等（基本財産運用益等）の源泉所得税は法人税の前払いとして控除できるため、3万6,000円の還付となる。両者の差額は19万7,000円で、普通法人の方が有利と算定された。（住民税の均等割額は考慮していない。）

(2) 移行時の所得金額の調整計算

非営利型法人から普通法人へ移行する場合には、「前掲I3.(2) 公益法人等が普通法人に移行する場合の調整」に記載のとおり、過去の収益事業以外の事業から生じた所得の累積額（累積所得金額）を移行時の事業年度の益金の額に一括して算入することにより、過去に獲得した利益で移行時点に残存している純資産（正味財産）は、全て一時に課税されるものである。

なお、移行法人の場合は、累積所得金額から調整公益目的財産残額を控除する。これは一度に課税するのではなく、公益目的支出計画の進行に合わせて課税しようとするものである。そのため、上記(1)に記載したとおり、実施事業において生じた損失は損金算入できないという定めが設けられている。

計算に当たって必要な金額及び益金算入額は、次のとおりである（法人税別表14(9)IIの一部）。

移行日又は適格合併の日	9	×年×月×日
資産の帳簿価額	10	2億1,000万円
負債の帳簿価額	11	100万円
(内訳) 帳簿価額		300万円
引当金 (控除)		△200万円
利益積立金額	12	700万円
帳簿純資産価額 (10) - ((11)+(12))	13	2億200万円
公益目的財産残額	14	2億5,500万円
公益目的収支差額の収入超過額	15	0
時価評価損の額	16	0
時価評価益の額	17	4,000万円
修正公益目的財産残額 (14)+(15)+(16)-(17)	18	2億1,500万円
簿価純資産価額(13)	19	2億200万円
当初調整公益目的財産残額 (18)と(19)のうち少ない金額	20	2億200万円
累積所得金額の益金算入額 (13)-(20)	21	0円

上表のとおり、移行法人の場合は、通常の益金算入額（上表 13 帳簿純資産価額）から調整公益目的財産残額（上表 20）を控除する。その結果、益金算入額（上表 21）は 0 円となった。

(3) 当法人の判断

普通法人への移行時において追加税金は不要であること、及び毎事業年度の税金負担が減少することから、普通法人に移行した方が有利という結果となった。

しかし、普通法人（全所得課税）の場合は、税額は発生するが源泉所得税控除があるため納付税額がなく還付になるのであり、今後の債券利息の見込みや収益事業の損益見込みを考えて判断することとした。

▶ 参考法令等

法人税法第 64 条の 4

法人税法施行令第 131 条の 4 第 1 項、第 131 条の 5 第 1 項、第 5 項

【2 消費税】

事例10 特定収入（受取会費、受取寄附金等）の取扱い

事案のテーマ

公益法人の場合、受取会費や受取寄附金などの「特定収入」があると、控除する仕入税額の調整が必要であるが、具体的には消費税額にどのように影響するのか。

具体的な内容

1. 当法人の消費税に関する状況

当法人は公益社団法人で、課税事業を行っており課税事業者である。また、受取会費や受取寄附金の特定収入が5%を超えており、特定収入による控除対象仕入税額の調整計算が必要である。

消費税計算に必要な収入・費用の金額は、次のとおりである。

課税売上額（税抜き）①	6,000万円	課税売上割合 ④（①/③）	96.77%
非課税売上額②	200万円		
資産の譲渡対価の額 ③（①+②）	6,200万円		
特定収入（課税仕入等に係る特定 収入以外の特定収入）⑤ ^{（注）}	1,200万円	調整割合 ⑦（⑤/⑥）	16.22%
分母の額⑥（③+⑤）	7,400万円		
課税仕入額（税込）	5,500万円	←税率は全て10%	

（注）特定収入は、「課税仕入等に係る特定収入」と「課税仕入等に係る特定収入以外の特定収入」に区分される。当法人の受取会費や受取寄附金は使途が課税仕入れのみに特定されていないので、後者の特定収入に該当する。

2. 控除対象仕入税額の計算（調整計算の有無による金額の比較）

(1) 調整計算を行わない場合の控除仕入税額

内 容	消費税等（10%）	うち国税（7.8%）
課税仕入額（税込）①	5,500万円	5,500万円
課税仕入の消費税額②	500万円	390万円
控除対象仕入税額③（=②）	500万円	390万円

(2) 調整計算を行う場合の控除仕入税額

内 容	消費税等（10%）	うち国税（7.8%）
課税仕入額（税込）①	5,500万円	5,500万円
課税仕入の消費税額②	500万円	390万円

特定収入に係る課税仕入等の税額 ③ (②×調整割合 16.22%)	81 万円	63 万円
控除対象仕入税額④ (②－③)	419 万円	327 万円

3. 消費税額の計算 (調整計算の有無による税額の比較)

上記2. に記載したとおり、調整計算の有無によって、控除対象仕入税額が異なる。「有」の場合は「無」の場合に比べて、控除できる仕入税額が 81 万円少なくなる。この結果、税額が 81 万円増加することとなる。

消費税額の計算を比較すると、次のとおりである。

内 容	調整計算 有	調整計算 無	差 額
(国税)			
課税売上額 (税抜き) ①	6,000 万円	6,000 万円	—
消費税額② (①×7.8%)	468 万円	468 万円	—
控除税額③	327 万円	390 万円	△63 万円
差引税額④ (②－③)	141 万円	78 万円	63 万円
(地方税)			
計算の基礎となる消費税額⑤	141 万円	78 万円	63 万円
納付額⑥ (⑤×22/78)	40 万円	22 万円	18 万円
(合計)			
合計税額⑦ (④+⑥)	181 万円	100 万円	81 万円

▶ 参考法令等

消費税法第 60 条第 4 項

消費税法施行令第 75 条

事例 11 国庫補助金等（対価性のない収入）の取扱い（一般的な場合）

事案のテーマ

地方公共団体からA公益事業に対して補助金を受領している。補助金は特定収入に該当するののか。該当する場合、控除対象仕入税額の調整が必要であるが、具体的にはどのように計算するののか。

具体的な内容

1. 当法人の消費税に関する状況

当法人は公益財団法人で、消費税の課税事業を行っており課税事業者である。また、債券利息（非課税売上）があるほか、公益事業に対して地方公共団体から補助金を受領している。当該補助金は、A公益事業に関する費用に充当すると定められているのみで費用科目の指定はない。このため、「課税仕入等に係る特定収入以外の特定収入（使途不特定の特定収入）」として扱っている。

消費税計算に必要な収入・費用の金額は、次のとおりである。

課税売上額（税抜き）①	2,000 万円	課税売上割合 ④（①/③）	93.02%
非課税売上額②	150 万円		
資産の譲渡対価の額 ③（①+②）	2,150 万円		
特定収入（課税仕入等に係る特定 収入以外の特定収入）⑤	1,100 万円	調整割合 ⑦（⑤/⑥）	33.85%
分母の額⑥（③+⑤）	3,250 万円		
課税仕入額（税込み）	2,750 万円	←税率は全て 10%	
うち課税売上対応の仕入額	1,100 万円		

2. 一般課税を選択した場合の消費税額の計算

(1) 控除対象仕入税額の計算

課税売上割合が 95%未満であるため、一括比例配分方式又は個別対応方式のいずれかを選択することができるが、本事案では、有利な結果となる個別対応方式を採用する。また、特定収入割合（本事案では、調整割合と同じ）が 5%超であるため、調整計算が必要となる。控除対象仕入税額の計算は、次のとおりである。

内 容	国税（7.8%）
課税仕入額（税込み）①	2,750 万円
課税仕入の消費税額②	195 万円
②のうち課税売上のみ要するもの③	78 万円
②のうち課税売上・非課税売上共通に要するもの④	117 万円
④の課税売上に対応する仕入税額⑤（④×課税売上割合）	109 万円
控除する課税仕入税額⑥（③+⑤）	187 万円

次に、特定収入による控除対象仕入税額の調整計算は、次のとおりである。

内 容	国 税 (7.8%)
特定収入に係る課税仕入等の税額⑦ (⑥×調整割合)	63 万円
控除対象仕入税額⑧ (⑥－⑦)	124 万円

(2) 消費税額の計算

消費税額の計算は、次のとおりである。

内 容	金 額
(国 税)	
課税売上額 (税抜き) ①	2,000 万円
消費税額② (①×7.8%)	156 万円
控除税額③	124 万円
差引税額④ (②－③)	32 万円
(地 方 税)	
計算の基礎となる消費税額⑤	32 万円
納付額⑥ (⑤×22/78)	9 万円
(合 計)	
合計税額⑦ (④+⑥)	41 万円

3. 一般課税と簡易課税との税額比較

(1) 簡易課税を選択した場合の消費税額の計算

① みなし仕入率

当法人の事業は、第5種事業（サービス業）で、みなし仕入率は50%である。

② 消費税額の計算

1) 2,000 万円 (課税売上高) × 10%	=	200 万円 (売上に係る消費税額)
2) 200 万円 × 50% (みなし仕入率)	=	100 万円 (控除対象仕入税額)
3) 200 万円 - 100 万円	=	100 万円 (消費税額)

以上より、一般課税を選択した方が有利と計算された。

一般課税による消費税額 41 万円 < 簡易課税による消費税額 100 万円
--

▶ 参考法令等

消費税法第60条第4項、消費税法施行令第75条

消費税法基本通達 16-2-1

事例 12 国庫補助金等（対価性のない収入）の取扱い（基本通達による場合）

事案のテーマ

国から公益事業に対して補助金を受領している。国庫補助金については、「特定収入」と「特定収入以外の収入」に区分する方法があるが、具体的にはどのように行うのか。また、方法によって、有利・不利があるのか。

具体的な内容

1. 当法人の消費税に関する状況

当法人は公益財団法人で、課税事業を行っており課税事業者である。なお、預金・債券利息（非課税売上）はほとんどなく、課税売上割合は95%以上であり、全額控除方式を採用している。

また、いくつかの公益事業に対して国から補助金を受領しており、収入全体に対する割合は高い。これら補助金は、「補助対象の公益事業に関する費用に充当すること」と定められているのみで費用科目の指定はない。

国庫補助金など対価性のない収入の区分の方法は、「消費税法施行令に定める方法」と「消費税基本通達に定める方法」の二通りがある。なお、収入区分については、前掲I 4. (3)③参照。

当法人の場合、どちらの方法を採用すれば有利かを検討した。

当法人の収入の内訳金額は、次のとおりである。

課税売上額（税抜き）①	6,000万円	課税売上割合 ④（①/③）	98.36%
非課税売上額②	100万円		
資産の譲渡対価の額 ③（①+②）	6,100万円		
国庫補助金（対価性のない収入）⑤	9,000万円		
寄附金（対価性のない収入）⑥	100万円		
合計⑦（③+⑤+⑥）	15,200万円		

なお、「消費税額の計算過程の概要」は、次のとおりである。

$$\text{消費税額} = \text{課税売上げの消費税額} - \text{控除対象仕入税額 (A)}$$

$$(A) = \text{課税仕入れの消費税額 (B)} - \text{特定収入に係る課税仕入等の税額 (C)}$$

(C) は、次の (D) と (E) との合計額

$$(D) = \text{課税仕入等に係る特定収入} \times \text{税率}$$

$$(E) = ((B) - (D)) \times \text{調整割合}$$

2. 「調整割合」の計算

まず、「調整割合」の計算を行う。

(1) 消費税法施行令第75条の定めに基づく「調整割合」の計算

① 特定収入割合

当法人の国庫補助金は、「補助対象の公益事業に関する費用に充当すること」と定められているのみで費用科目の指定はないため、全額、特定収入の中の「使途不特定の特定収入」に該当する。また、寄附金も使途の指定がないため、「使途不特定の特定収入」に該当する。

よって、本事案の場合、特定収入割合は、下記②の調整割合と同率となり、特定収入割合が5%を超えているので調整計算を行う必要がある。

② 調整割合の計算

特定収入は、「課税仕入等に係る特定収入」と「課税仕入等に係る特定収入以外の特定収入（使途不特定の特定収入）」に区分される。特定収入割合は、特定収入全体で行うが、調整割合は、使途不特定の特定収入に基づき計算する。

調整割合は、次の計算のとおり 59.87%である。

使途不特定の特定収入の 合計額 (9,100万円)				= 59.87 %
資産の譲渡等の対価の額の合計額 (6,100万円)	+	使途不特定の特定収入の 合計額 (9,100万円)		
<分母の合計額 15,200万円>				

(2) 消費税基本通達 16-2-2 の定めに基づく「調整割合」の計算

① 使途の特定の特例

基本通達 16-2-2 において、対価性のない収入の使途の特定について特例計算が示されている。これは国又は地方公共団体の特別会計に対する扱いであるが、「国、地方公共団体や公共・公益法人等と消費税（国税庁）」により、公益法人等においても国及び地方公共団体（以下「国等」という。）からの補助金に適用が認められている。

- 1) 法令又は交付要綱等により補助金等の使途が明らかにされている場合
- 2) 国等が合理的な方法により補助金等の使途を明らかにした文書において使途を特定する場合。具体的な方法は、イ～ニのとおり。

- イ 使途の概要の範囲内で合理的計算に基づき特定
- ロ 予算書若しくは予算関係書類又は決算書若しくは決算関係書類で使途を特定
- ハ 法令、交付要綱等又は上記 の書類において、借入金等の返済費又は償還費のための補助金等とされているものは、一定の比率で特定収入と特定収入以外の収入に按分することにより使途を特定

② 次の算式で按分する方法により、特定収入（課税仕入等に係る特定収入）と特定収入以外の収入とに用途を特定

特定収入	=	補助金等の額	×	$\frac{\text{分母の支出のうちの課税仕入等の支出の額}}{\text{当該課税期間における支出}}$
特定収入 以外の収入	=	補助金等の額	×	$\frac{\text{分母の支出のうちのその他の支出の額}}{\text{当該課税期間における支出}}$

なお、2)の方法により用途を特定する場合には、補助金等の交付元である国等がその補助金等の用途を明らかにした文書を確定申告書とともに納税地の所轄税務署長に提出する必要がある。また、2)ハ又はニの方法により用途を特定した場合には、その計算過程を明らかにしたものを添付書類として提出する。

② 当法人の国庫補助金の用途の特定

当法人の受取国庫補助金は、用途の指定はないので、該当するのは、①2)ニの方法のみである。そこで、この方法で用途を特定してみる。

当事業年度の法人全体の支出は、次のとおりである。

支出総額（事業費及び管理費）	17,600万円	100.00%
うち課税仕入の支出（税込み）	6,160万円	35.00%
うちその他の支出	11,440万円	65.00%

上記①2)ニの計算式に当てはめて、受取国庫補助金を「特定収入」と「特定収入以外の収入」とに区分する。

国庫補助金の金額 9,000万円	
○特定収入	= 9,000万円 × 35.00% = 3,150万円 (課税仕入等に係る特定収入)
○特定収入以外の収入	= 9,000万円 × 65.00% = 5,850万円

③ 特定収入割合

特定収入割合は、下記計算のとおり5%を超えているので、調整計算を行う必要がある。

特定収入の合計額 (3,250万円)		=	34.76%
資産の譲渡等の対価の額の合計額 (6,100万円)	+ 特定収入の合計額 (3,150万円 + 100万円)		
<分母の合計額 9,350万円>			

④ 調整割合の計算

上記②により計算した「特定収入以外の収入 5,850 万円」は特定収入ではないため、調整計算の対象ではない。また、「特定収入 3,150 万円」は「課税仕入等に係る特定収入」であり調整計算の対象とはならない。

このように用途を特定したことによって、調整計算の対象である「用途不特定の特定収入」は寄附金の 100 万円のみとなり、次の計算のとおり調整割合は 1.61%となった。

$$\frac{\text{用途不特定の特定収入の合計額 (100万円)}}{\text{資産の譲渡等の対価の額の合計額 (6,100万円)} + \text{用途不特定の特定収入の合計額 (100万円)}} = 1.61\%$$

3. 消費税額の計算（施行令と基本通達との比較）

ここでは、上記 2. の二つの方法に基づき消費税額を計算し、比較する。

(ア) 消費税法施行令第 75 条適用の場合

(イ) 消費税基本通達 16-2-2 適用の場合

(1) 控除対象仕入税額の計算（比較）

内 容		(ア)	(イ)	(イ)－(ア)
課税仕入額（税込）		6,160万円	6,160万円	－
課税仕入れの消費税額（7.8/110）	①	437万円	437万円	－
課税仕入れ等にもみ用途が特定されている特定収入（注）	②	0円	3,150万円	3,150万円
②×7.8/110	③	0円	223万円	223万円
①－③	④	437万円	214万円	△223万円
調整割合	⑤	9,100万円	100万円	
		15,200万円	6,200万円	
		59.87%	1.61%	
④×⑤	⑥	262万円	3万円	△259万円
特定収入に係る課税仕入等の税額（③＋⑥）	⑦	262万円	226万円	△36万円
控除対象仕入税額（①－⑦）	⑧	175万円	211万円	36万円

(注)「課税仕入等に係る特定収入(上表②)」は、調整割合の計算式には算入されないが、その全額が仕入税額の控除対象から除外されることとなる。(上記1.「消費税の計算過程の概要」の(D)に該当する)。

(2) 消費税額の計算(比較)

内 容	(ア)	(イ)	(イ) - (ア)
(国税)			
課税売上額(税抜)①	6,000万円	6,000万円	—
消費税額②(①×7.8%)	468万円	468万円	—
控除税額③	175万円	211万円	36万円
差引税額④(②-③)	293万円	257万円	△36万円
(地方税)			
計算の基礎となる消費税額⑤	293万円	257万円	△36万円
納付額⑥(⑤×22/78)	83万円	72万円	△11万円
(合計)			
合計税額⑦(④+⑥)	376万円	329万円	△47万円

上表より、国庫補助金の使途の特定及び調整割合の計算について、「(イ)基本通達を適用する場合」の方が「(ア)消費税法施行令を適用する場合」よりも、仕入税額の控除対象の制限割合が全体として低くなり^(注)、消費税額が47万円少なくなるという有利な結果となった。

(注)仕入税額の控除対象の制限割合：(ア)59.87%
(イ)51.71%(226万円/437万円)

この結果を受けて、当法人は、この方法を採用することとした。

4. 留意事項

(1) 状況が異なる場合には、有利・不利が逆転する

本事案の場合は、「(イ)基本通達を適用する場合」の方が有利という結果になったが、「調整割合」「仕入総額」及び「課税仕入の割合」などの多寡により、有利・不利が逆転することが考えられる。一般的に、施行令による計算式での調整割合(上記2.(1)②)が低い場合は、(ア)の方が有利となる場合が多いと考えられる。

なお、適用には継続性は求められていないので、毎年、両者を比較して有利な方法を採用することができる。

(2) 基本通達の方法を採用する場合は、根拠書類の提出が必要

ある法人は、国庫補助金申請に当たって補助対象経費金額を記載した書類を国に提出し補助金を受領した。補助事業実施後、補助金交付要綱に基づき、その事業年度の

算書及び補助対象経費金額総額を提出した。実績報告書（補助対象経費明細）は作成しているが、提出は求められていないので提出しなかった。

消費税の申告に当たっては、実績報告書に基づき「課税仕入等に係る特定収入」と「特定収入以外の収入」に区分して申告書を作成・提出した。

消費税の税務調査において、「交付要綱には用途の特定はない。」「基本通達適用の場合の添付書類の提出がない。」と判断され、消費税法施行令に基づき、国庫補助金は全額用途不特定の特定収入と扱われた結果、消費税の増額更正を受けることとなった。

その後は、実績報告書による用途の特定を行う場合に備えて、不要とされていても国に実績報告書を提出しておくこととした。

➤ **参考法令等**

消費税法施行令第 75 条

消費税法基本通達 16-2-2

事例 13 免税事業者が課税事業者を選択（ケース1）

事案のテーマ

消費税の免税事業者であるが、課税事業者を選択することにより消費税の還付を受けられないか。

具体的な内容

1. 当法人の状況

当法人は旧民法第34条により設立された財団法人で、公益法人制度改革において一般財団法人に移行し、公益目的支出計画実施中の法人（移行法人）である。

現在は、その事業年度の収入と保有している財産（資金）を財源として事業を行っている。

2. 当法人の消費税に関連する収入及び仕入の状況

(1) 収入

課税売上額	税抜き金額 800 万円	左記の消費税額 80 万円
非課税売上額	2,000 万円	※内容は有価証券利息
売上額合計	2,800 万円	
課税売上割合	28.6%	

(2) 課税仕入

課税仕入額	税抜き金額 4,000 万円	左記の消費税額 400 万円
-------	----------------	----------------

3. 消費税額の試算

(1) 控除対象仕入税額の計算（一括比例配分方式で計算）

$$400 \text{ 万円} \times 28.6\% \text{（課税売上割合）} = 114 \text{ 万円}$$

(2) 消費税額の計算

$$80 \text{ 万円（課税売上額に係る消費税額）} - 114 \text{ 万円（控除対象仕入税額）} \\ = \triangle 34 \text{ 万円}$$

4. 課税事業者の選択

上記3.の試算により消費税が還付される計算結果となった。翌事業年度以降も当事業年度と同程度の収入・支出が見込まれるため、消費税課税事業者選択届出書を提出し、翌事業年度から課税事業者となることとした。

▶ 参考法令等

消費税法第9条第1項

事例 14 免税事業者が課税事業者を選択（ケース2）

事案のテーマ

消費税の免税事業者であるが、課税事業者を選択することにより消費税の還付を受けられないか。

具体的な内容

1. 当法人の状況

当法人は公益財団法人で、公益事業の財源は、有価証券（国債）利息、受取賛助会費、寄附金、事業収益（課税売上）などである。また、小規模であるが収益事業を実施している。資金運用は国債等で運用していたが、当事業年度より外国債券での運用を増加させている。

2. 当法人の消費税に関連する収入及び仕入の状況（当事業年度の見込み）

(1) 収入

課税売上額	税抜き金額 500 万円	左記の消費税額 50 万円
非課税資産の輸出等	2,000 万円	※内容は外国債券利息
課税売上額合計①	2,500 万円	
非課税売上額	4,000 万円	※内容は国内債券利息
譲渡対価合計②	6,500 万円	
課税売上割合③(①/②)	38.46%	

譲渡対価の額②	6,500 万円	
特定収入④	3,000 万円	内容は会費、寄附金
合計⑤	9,500 万円	
調整割合⑥(④/⑤)	31.58%	

(2) 課税仕入額

課税仕入額⑦	税抜き金額 7,000 万円	左記の消費税額⑧ 700 万円
--------	----------------	-----------------

3. 消費税額の試算

(1) 控除対象仕入税額の計算（個別対応方式で計算）

⑧ 課税仕入れに係る消費税額	700 万円
⑨ ⑧のうち課税売上げのみに要する課税仕入れの税額	100 万円
⑩ ⑧のうち課税・非課税売上げ共通に要する課税仕入れの税額	600 万円
⑪ ⑩のうち課税仕入れに対する税額 (⑩×③)	231 万円
⑫ 課税仕入れの税額 (⑨+⑪)	331 万円
⑬ 特定収入に係る課税仕入れの税額 (⑫×⑥)	105 万円
⑭ 控除対象仕入税額 (⑫-⑬)	226 万円

(2) 消費税額の計算

$$50 \text{ 万円 (課税売上額に係る消費税額)} - 226 \text{ 万円 (控除対象仕入税額)} \\ = \Delta 176 \text{ 万円}$$

4. 課税事業者の選択

上記3.の試算により消費税が還付される計算結果となった。翌事業年度以降も当事業年度と同程度及び同内容の収入・支出が見込まれるため、消費税課税事業者選択届出書を提出し、翌事業年度から課税事業者となることとした。

(参考) 輸出等の消費税の取扱い

「課税資産の輸出等」及び「非課税資産の輸出等」について、消費税関係の取扱いは、次のとおりである。

輸出資産の区分	課税区分	課税売上割合の計算	基準期間における課税売上額
課税資産の輸出等	免税	課税売上額に算入	課税売上額に算入
非課税資産の輸出等	非課税	課税売上額に算入	課税売上額に算入しない

5. 消費税が還付されるケースとは？

事例13及び事例14ともに、課税仕入額が課税売上額を大きく上回っている。このようなケースにおいては、消費税が還付となる場合がある。

債券利息については、課税売上割合の計算において、国内債券の受取利息は分母のみに含まれるのに対して、外国債券の受取利息（非課税資産の輸出等）は分母及び分子に含まれるので、後者の方が課税売上割合が高くなる。

事例14の場合は、外国債券利息があることによって、課税売上割合が高くなり、これが還付額の増加に貢献している。

▶ 参考法令等

消費税法第9条第1項、第31条

消費税法施行令第51条

【3 印紙税】

事例 15 公益法人等が発行する領収書に係る印紙税

事案のテーマ

土地を売却するに当たり、売買契約を締結し代金の一部を手付金として受領した。この代金受領書に収入印紙を貼付する必要があるか。

具体的な内容

1. 土地売買契約に伴う手付金の受領

当法人は、一般財団法人である。当事業年度において、当法人所有の土地をある株式会社売却することが決まり売買契約を締結、同時に売買代金の一部を手付金として受領することとなった。

この取引を仲介している不動産業者が当法人発行の受領書（法人印は空欄）を準備しており、その受領書に受領金額に対応する額の収入印紙が貼られていた。

2. 公益法人等の領収書は印紙税の課税取引か否か

「売上代金に係る金銭又は有価証券の受領書」は印紙税の第17号文書で課税文書であり、株式会社が発行する領収書には収入印紙を貼付して納税しなければならない。

しかし、受領書であっても非課税文書として「営業に関しないもの」が掲げられており、公益法人及び一般法人は営業者でないとされている。

不動産業者に対して「一般法人が行う取引は営業に関しないものであること」について法令等の根拠に基づき説明を行った結果、理解を得ることができた。

なお、実務的には、手付金受領書の収入印紙は少額であることから還付請求は行わなかったが、最終代金の受領書には収入印紙を貼らなかった。

3. (参考) 法令等の根拠

(1) 営業に関しない受領書

① 印紙税法別表第1課税物件表第17号の非課税物件（該当箇所のみ）

「2 営業（会社以外の法人で、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているものが、その出資者以外のものであり、当該出資者がその出資をした法人に対して行う営業を除く。）に関しない受領書」

② 「営業」の説明（国税庁パンフレット 課税文書の取扱い）

「営業」とは、一般通年による営業をいうものであり、おおむね営利を目的として同種の行為を反復継続して行うことをいう。…（省略）…公益を目的としたいわゆる公益法人は、営利を目的とするものではないため、その行為は営業には該当しない。

(2) 一般法人の行う行為は営業に関しない行為であること

一般法人の設立根拠法律である法人法において、「社員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、その効力を有しない。(第 11 条第 2 項)」及び「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、その効力を有しない。(第 153 条第 3 項第 2 号)」と規定されている。

これにより、一般法人の行為は、営利を目的とするものではないため営業には該当しない。

➤ 参考法令等

印紙税法第 2 条、別表第 1 課税物件表第 17 号

事例 16 業務委託基本契約書に係る印紙税

事案のテーマ

不定期に発生する業務を受託するに当たり「業務委託基本契約書」を締結した。この契約書に収入印紙を貼付する必要があるか。

具体的な内容

1. 業務委託基本契約書の内容

当法人は、一般財団法人である。ある株式会社から1年間に不定期に数回程度発生する調査業務を受託することとなったが、業務発生の都度契約書を締結するのは非効率なので、業務委託基本契約書を締結しておいて、業務発生時は委託者が業務依頼書を発行することとした。

業務委託基本契約書の主な内容は、次のとおりである。

- ① 委託業務： A調査業務、B調査業務（いずれも結果報告書の提出あり）
- ② 有効期間： 1年間（更新の定めあり）
- ③ 委託金額： A業務は1件30万円、B業務は1件20万円

2. 継続取引の基本となる契約書（第7号文書）に該当するか

基本契約書のうち、「売買・請負等取引基本契約書」に該当するのではないかと考えられたので、順次、要件に該当するか否かを検討した。

2以上の取引を継続して行うために作成される契約書か	Yes
契約期間は3か月以上か	Yes
営業者間の取引か	No

「売買・請負等取引基本契約書」は、「営業者の間において、売買・請負等に関する複数取引を継続して行うため……」のもものとされている。

一般法人は営業者でないため、当該基本契約書は第7号文書には該当しないことがわかった。

3. 請負に関する契約書（第2号文書）に該当するか

本契約書は、「業務委託契約」となっている。契約書の名称に関係なく、委任又は準委任契約の場合は非課税であるが、請負契約の場合は第2号文書に該当する。そこで、請負契約か委任契約かを検討した。

民法第632条【請負】

請負は、当事者の一方がある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対して報酬を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。

民法第643条【委任】

委任は、当事者の一方が法律行為をすることを相手方に委託し、相手方がこれを承

諾することによって、その効力を生ずる。

民法第 656 条【準委任】

この節^(注)の規定は、法律行為でない事務の委託について準用する。

(注) この節とは、「第十節 委任」の節。

当法人の本契約内容は調査業務であるので、準委任契約に該当するようにも思える。しかし、調査した結果を報告書にまとめて提出する義務を負っている。すなわち、仕事の完成を約束しているので、請負契約書に該当する。

金額は、A業務 30 万円と B 業務 20 万円との記載はあるが、それぞれの回数の記載がなく契約金額が計算できないことから、印紙税は 200 円（契約金額の記載のないもの）である。

➤ 参考法令等

印紙税法第 2 条、別表第 1 課税物件表第 2 号及び第 7 号

印紙税法施行令第 26 条第 1 号

【4 源泉所得税】

事例 17 役員報酬の源泉所得税の徴収区分

事案のテーマ

公益法人が支払う役員等（理事、監事及び評議員）の報酬は、所得税法上、報酬又は給与所得のいずれの所得に該当するか。

具体的な内容

当法人は源泉所得税の徴収事務に当たり、非常勤の理事、監事及び評議員に支払う報酬は、その名称から報酬であると判断して一律 10.21%の源泉徴収を行っていた。

当事業年度に税務調査があり、調査官より、「役員報酬は委任関係の対価ではあるが、所得税法上は役員への給与として扱われる。」との指摘を受けた。

現状は出席の都度払いであり、かつ扶養控除申告書がないという状況であった。そのため、給与所得の源泉徴収（日額表・乙欄）での源泉徴収が必要となり、当初の報酬としての源泉徴収 10.21%との差額を追加で納付することとなった。

【金額の例】

役員報酬：1回の出席につき1万円（源泉徴収前）

源泉徴収税額等：

① 報酬の場合	・源泉徴収税額	1,021 円 (10,000 円×10.21%)
	・手取額	8,979 円
② 給与所得（日額・乙欄）の場合	・源泉徴収税額	1,800 円
	・手取額	8,200 円

▶ 参考法令等

所得税法第6条、第28条第1項、第183条、第204条、第205条

所得税法別表第三（給与所得の源泉徴収税額表（日額表））

タックスアンサー（よくある税の質問）No.2508（給与所得となるもの）

事例 18 研修講師の源泉所得税の徴収区分

事案のテーマ

公益法人が研修講師に対して支払う対価は、所得税法上、報酬又は給与所得のいずれの所得に該当するか。

具体的な内容

当法人は源泉所得税の徴収事務に当たり、ある事業の実施に際して招聘した研修講師（5日間で、延べ100名程度に研修）について、講師謝礼を支払うに際して、5日間限りであることから日雇いであると判断し、給与所得（日額表・丙欄）で源泉徴収を行った。

税務調査において、講師の履歴書や雇用契約、雇用にあたっての選考、指揮命令系統などがなかったことから、講演料の報酬であると判断され、所得税法第204条に定める報酬の源泉徴収率10.21%の適用となり、源泉所得税の追加納付が必要となった。

【金額の例】

支払金額：1回の講演につき1万円、5日間で5万円（源泉徴収前）

源泉徴収税額等：

① 給与所得（日額・丙欄）の場合	・源泉徴収税額	235円（27円×5日）
	・手取額	49,765円
② 報酬の場合	・源泉徴収税額	5,105円（10,000円×10.21%×5日）
	・手取額	44,895円

➤ 参考法令等

所得税法第204条、第205条

所得税法別表第三（給与所得の源泉徴収税額表（日額表））

タックスアンサー（よくある税の質問）No.2795（原稿料や講演料等を支払ったとき）

事例 19 源泉所得税の税額表（月額表、日額表）の適用区分

事案のテーマ

非常勤役員に理事会等出席に対する報酬を支払うに当たり、源泉所得税の徴収は、月額表又は日額表のいずれを適用すればよいか。

具体的な内容

当法人は、非常勤役員に対して理事会等に出席の都度現金で役員報酬を支払い、源泉所得税は日額表・乙欄で徴収している。しかし、源泉徴収額が多額であり不満の声もあるようなので、法人担当者から、源泉徴収額を少なくする方法はないかと、会計・税務顧問に相談をした。

役員報酬の支払いを出席の都度ではなく毎月まとめて一定の日に月払いする方法に変更することの提案があり、評議員会で役員報酬規程の変更決議が適切に行われた結果、月額表・乙欄での源泉所得税の徴収に切り替えた。

【金額の例】

役員報酬：1回の出席につき1万円（源泉徴収前）

源泉徴収税額等：

① 給与所得（日額・乙欄）の場合	・源泉徴収税額	1,800円
	・手取額	8,200円
② 給与所得（月額・乙欄）の場合	・源泉徴収税額	306円 (10,000円×3.063%)
	・手取額	9,694円

➤ 参考法令等

所得税法別表第二（給与所得の源泉徴収税額表（月額表））

所得税法別表第三（給与所得の源泉徴収税額表（日額表））

タックスアンサー（よくある税の質問）No. 2511（税額表の種類と使い方）

【5 寄附金の税制優遇制度】

事例 20 個人が公益法人に寄附した場合の税制優遇（所得控除、税額控除）

事案のテーマ

公益法人に寄附をしたが、所得税の確定申告において、「所得控除」と「税額控除」のどちらが有利か。

具体的な内容

1. 寄附をした公益法人の概要

当法人は公益財団法人で、寄附金の税額控除制度の要件を満たしており、行政庁から「税額控除に係る証明書」を受領している。また、受領する寄附金は、当法人の主たる目的である業務（公益目的事業）に使用することを明確にしている。

2. 個人の寄附金の優遇制度

「前掲 I 1. (3) 寄附金税制」において優遇制度を記載しているが、再度、概要を記載する。

所得控除	その年中に支出した寄附金額 - 2 千円 = 寄附金控除額 (注) 寄附金額は、所得金額の 40% が限度
税額控除	(その年中に支出した寄附金額 - 2 千円) × 40% = 税額控除額 (注) 寄附金額は、所得金額の 40% が限度 税額控除額は、所得税額の 25% が限度

3. 「所得控除」と「税額控除」との減少する所得税額の比較

両者を比較する場合、寄附者個人の所得に対する税率が影響するが、税率（所得税の速算表による税率）が 40% 未満の場合は、税額控除の方が有利となる。

具体的に 10 万円を寄附した場合の金額を比較すると、次のとおりである。

【ケース 1】課税所得金額 400 万円、税率 20% の場合

	所得控除 (A)	税額控除 (B)	差額(B) - (A)
減少する所得金額	98,000 円	—	—
減少する所得税額	19,600 円	39,200 円	19,600 円

【ケース 2】課税所得金額 2,000 万円、税率 40% の場合

	所得控除 (A)	税額控除 (B)	差額(B) - (A)
減少する所得金額	98,000 円	—	—
減少する所得税額	39,200 円	39,200 円	0 円

▶ 参考法令等

所得税法第 78 条第 1 項、第 2 項第 3 号 所得税法施行令第 217 条第 3 号
租税特別措置法第 41 の 18 の 3 第 1 項

事例 21 公益法人の「みなし寄附金」の利用による課税所得額の減少

事案のテーマ

みなし寄附金の制度を利用して課税所得額を少なくすることはできないか。

具体的な内容

1. 当法人の収益事業の内容とみなし寄附金

当法人は、公益財団法人である。公益目的事業を実施するほか、小規模ではあるが収益事業を実施している。収益事業は利益が出ているが、過去の繰越欠損金を控除することにより納税額が発生しないので、みなし寄附金は利益の50%としていた。

ところが、前事業年度で繰越欠損金の控除期限が終了し、当事業年度は繰越欠損金を控除できなくなった。そのため、みなし寄附金を利益の100%（少なくとも50%超）として課税所得額及び納付税額を少なくしたいが、可能かどうか検討した。

2. 損益見込額によるみなし寄附金額の試算

(1) みなし寄附金額（利益の繰入れが50%超の場合）の定め

収益事業の利益の50%を超えて公益目的事業に繰入れる場合の計算イメージは、次のとおりである。（第IV編I 2. 収支相償(2)第二段階に掲載した図を再掲）

この規定は、法人税のみなし寄附金の計算においても同様である。

収支相償対照表
(利益の繰入れが50%超の場合)

費用	収入
(費1) 公益目的事業に係る 経常費用 (減価償却費を除く)	(収1) 公益目的事業に係る 経常収益
	(収2) 公益に係る その他の経常収益
	(収3) 公益目的保有財産の 売却収入
(費2) 公益に係る その他の経常費用	(収4) 公益目的事業に係る 特定費用準備資金取崩し額
(費3) 公益目的保有財産の 取得支出	(収5) 公益資産取得資金取崩し額
(費4) 公益目的事業に係る 特定費用準備資金積立て額(注)	(収6) 収益事業等の利益を公益に繰入 れた額(利益の100%又は利益繰入前 の本対照表の「費用額-収入額」の いずれか少ない額)
(費5) 公益資産取得資金 積立て額(注)	

(注) (所要資金額-前期末資金残高) / 積立期間残存年数 を限度

(2) 当法人のみなし寄附金額の試算

決算が確定する前の損益見込額により、のみなし寄附金額の試算を行った。

収支相償対照表（当法人の見込み）
（利益の繰入れが50%超の場合）

費用		収入	
（費1）	15,100	（収1）	15,000
減価償却費	-180		
（費1）控除後	14,920	（収2）	0
（費2）	0	（収3）	0
（費3）	0	（収4）	0
（費4）	0	（収5）	0
		収1～5の合計	15,000
（費5）	0	（収6） 100%の場合	150
費用合計	14,920	収入合計	15,150
		（収入）－（費用） 230	

試算の結果、減価償却費の控除の影響もあり、収入が費用よりも230万円多くなった。この場合、収益事業の利益150万円は1円も繰入れることができない。本事案の場合、利益の50%（75万円）を繰入れる方が有利という結果となった。

(3) 特定費用準備資金の設定による再試算

当法人は、周年記念事業として、該当事業年度に現公益目的事業を拡大して実施する計画を持っている。そこで、計画的に特定費用準備資金を積立て、将来の周年記念事業の費用に充てることを考えた。

具体的には、当事業年度から記念事業実施年度の前事業年度までの3年間、毎年250万円、合計750万円を積み立てる計画を作成した。

この特定費用準備資金を含めて、収支相償を再試算した結果、（収入）－（費用）は△20万円となり、収益事業の利益の全額をのみなし寄附金とすることができ、法人税の課税所得額は0円となった。

以上より、当法人は、特定費用準備資金の積立てを行うことを決定する予定である。

収支相償対照表（当法人の見込み）
（利益の繰入れが50%超の場合）

費 用		収 入	
（費 1）	15,100	（収 1）	15,000
減価償却費	-180		
（費 1） 控除後	14,920	（収 2）	0
（費 2）	0	（収 3）	0
（費 3）	0	（収 4）	0
（費 4）	250	（収 5）	0
（費 5）	0	収 1～5 の合計	15,000
費用合計	15,170	（収 6） 100%の場合	150
		収入合計	15,150
		（収入）－（費用）	
			-20

➤ 参考法令等

法人税法第 37 条第 5 項、法人税法施行令第 72 条の 2
法人税法施行規則第 22 条の 5

事例 22 個人から公益法人への株式の寄附（租税特別措置法第 40 条の適用）

事案のテーマ

理事から上場株式（時価約 2 億円）の寄附の申入れがあった。この株式の寄附について、理事は譲渡所得の非課税の特例（租税特別措置法第 40 条）の適用は受けられるか。

具体的な内容

1. 租税特別措置法第 40 条の概要

租税特別措置法第 40 条の内容は、前掲「I 1. (3)④公益法人等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得の非課税の特例」に記載があるが、ここでは本事案に関係する項目を再掲する。

要件の主なものは、次のとおりである。

- ① 個人から公益法人等への財産の贈与又は遺贈であること。
- ② 「一般特例」と「承認特例」がある。「承認特例」は、寄附者が法人の役員やその親族の場合には適用がないこと。

本寄附金は法人の役員からの寄附であり、「承認特例」の適用はないため、「一般特例」の適用の有無について検討する。

2. 当法人の事業の概要

当法人は公益財団法人であり、大学生への奨学金支給事業（公益目的事業）を主たる事業としている。支給対象大学は全国、奨学生は現在 35 名である。

3. 具体的要件への該当の有無

租税特別措置法施行令第 25 の 17 第 5 項において、一般特例についての三つの具体的な要件が示されている。本寄附金が、それらの要件に該当するかを検討する。

【要件 1】

寄附が、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

「著しく寄与」の判定基準の中に、「社会的存在として認識される程度の規模を有していること」という規模基準がある。

奨学金支給事業の場合は、法令解釈通達により、次の基準が示されている。

- ① 30 人以上の学生・生徒に学資を支給していること。
- ② 都道府県の範囲よりも狭い一定の地域に住所を有する学生等に限定している場合を除く。

当法人は、奨学生 35 名、全国対象であるため、①及び②ともに基準に適合している。

【要件2】

寄附財産が、その寄附のあった日から2年を経過する日までの期間内に、公益目的事業の用に直接供され、又は供される見込みであること

当法人は、寄附を受けた株式の配当金を最初に受領する事業年度及びその翌事業年度において、2段階で奨学生を増員する予定である。これにより、2年内には公益目的事業の用に直接供する予定であり、この要件に適合することができる。

【要件3】

寄附をすることにより、寄附をした人の所得税の負担を不当に減少させ、又は寄附をした人の親族その他これらの人と特別の関係がある人の相続税や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

「所得税、相続税等の不当減少とならない」の具体的な判断基準として、「公益法人の運営組織が適正である」とともに、「理事、監事及び評議員の特殊関係者3分の1以下の定款の定めがあること」としている。

「運営組織が適正であること」の内容として、「定款等に一定の事項が定められていること」や「法令及び定款等に違反したことがないこと」等が示されているが、公益法人を継続している（認定を取り消されない）限りにおいては、これらの要件に適合している。

以上より、理事からの寄附金の受領については、譲渡所得の非課税の一般特例の適用を受けることができると判断し、税務署長に申請書を提出した。

4.（参考）譲渡所得課税と寄附金控除

租税特別措置法第40条の非課税承認を受けられない場合、理事に株式の譲渡所得が課税されることになる。株式の譲渡所得は申告分離課税であり、上場株式の譲渡所得の税率は20.315%（所得税率15.315%、住民税率5%）である。

また、公益法人への寄附であるため、寄附金控除の適用がある。非課税の承認を受けた場合、寄附金額は株式の取得価額である。

▶ 参考法令等

租税特別措置法第40条第1項

租税特別措置法施行令第25の17第5項、第6項

事例 23 租税特別措置法第 40 条の適用を受けた財産の用途変更や売却

事案のテーマ

租税特別措置法第 40 条の適用を受けた財産を用途変更したいが、非課税承認は継続適用されるか。課税負担は生じないか。

具体的な内容

1. 事案の内容

当法人は公益財団法人である。約 30 年前に篤志家から寄附を受けた土地の上に建物を建設し、学生寮として低廉な賃料で学生に賃貸している。この事業は公益目的事業に認定されている。

篤志家は寄附時に租税特別措置法第 40 条の適用を受けており、篤志家に譲渡所得税の課税はなかった。

近年、建物の老朽化が進んできたので、第三者が所有する隣地を借り受け、その上に学生寮を新築する計画が出てきた。建替え後は現在の学生寮の土地は一般向けの駐車場とし、その賃貸料収入を学生寮建設のための借入金の返済に充てる予定である。

2. 租税特別措置法第 40 条の規定

寄附財産が、寄附を受けた公益法人等の公益目的事業の用に直接供されなくなった場合など一定の事実が生じた場合には、国税庁長官は非課税承認を取り消すことができることとされている。取り消された場合には、篤志家に課せられなかった所得税を法人が一定の計算に従い納めなければならない。

3. 本事案への当てはめ

本事案では学生寮の建替え後には、約 30 年前に寄附を受けた土地を駐車場として賃貸し、その収入を学生寮建設資金のための借入金の返済に充てる予定としている。

当法人としては、賃貸駐車場事業はその賃貸収入を学生寮建設時の借入金返済に充てるため、学生寮事業を行うために必要な行為と考えているが、賃貸駐車場の敷地である土地は「公益目的事業の用に直接供されている」とはいえない。したがって、当法人に篤志家が寄附時に猶予を受けた所得税の負担が生じることになる。

4. (参考)「公益目的事業の用に直接供されなくなったこと」に該当する例示

国税庁作成の「「租税特別措置法第 40 条の規定による承認申請書」の記載のしかた」では、有料駐車場への転用以外に、「公益目的事業の用に直接供されなくなったこと」に該当する例示として、次の 2 事例が掲げられている。

- ① 公益法人等が、寄附財産を譲渡し、その譲渡代金の全額を事業費として費消した場合
- ② 公益法人等が、寄附財産を職員のための宿舍や保養所などの福利厚生施設として使用した場合

5. 別の事業案として、現在の土地を売却して建替えを行う場合

公益法人等が、非課税承認に係る寄附財産を譲渡した場合には、当該寄附財産を当該公益法人等の公益事業の用に直接供することができないこととなることから、原則として、非課税承認が取り消されることとなる。

ただし、公益法人等が、当該譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもって新たな資産を取得し、かつ、一定の要件を満たすことにより、非課税承認を継続することができる特例が設けられている。

この特例が適用されるためには、買換資産は譲渡財産と同種の資産であることが条件とされているので、土地を売却して建物を取得する場合には適用にならない。

当法人が土地を売却して、その売却代金以上の金額で土地又は土地の上に存する権利を購入し公益目的事業に直接供する場合には、非課税特例が継続されることになる。

6. 留意事項

租税特別措置法第40条の適用を受けた場合には、「公益目的事業の用に直接供されなくなったこと」だけではなく、寄附を受けた公益法人等が寄附をした人又はその親族など「特殊の関係がある人」に対して、次のような特別の利益を与える行為をした場合には、承認が取り消されることになっているので注意する必要がある。

- ① 公益法人等が、他の従業員に比し正当な理由もなく過大な給与等を支払っている場合
- ② 公益法人等が、その所有する施設を私事のために利用させている場合
- ③ 公益法人等が、その所有する財産を無償又は著しく低い価額の対価で譲渡した場合

▶ 参考法令等

租税特別措置法第40条第2項、第3項、第5項第1号

租税特別措置法施行令第25の17第12項、第13項、第16項

日本公認会計士協会近畿会
非営利会計委員会 公益法人専門委員会

本事例集の執筆メンバー及び関与メンバー

	石	崎	一	登	
	江	藤	栄	作	
	大	西	雅	也	
	小	幡	寛	子	
	金		志	煥	
	衣	目	成	雄	
	坂	口	健	太	
	武	田	宗	久	
	中	務	裕	之	
	林	紀	美	代	
	原		繭	子	
	前	本		修	
	松	本		稔	
	南	方	得	男	
	渡	邊	尚	資	
現担当副会長	荒	井		巖	(2022年6月～)
前担当副会長	洪		誠	悟	(～2022年6月)

2023年8月

