

持分の定めのない法人に対する現物寄附及び
現物財産の運用、処分に至る税務上の取扱いについて

平成23年6月7日

日本公認会計士協会

- 目 次 -

頁

はじめに	1
持分の定めのない法人に対する現物寄附と所得税、法人税の取扱いについて ..	2
1 . 持分の定めのない法人の意義について	2
2 . 一般社団・財団法人の法人税法上の類型と特定一般法人の意義について	2
3 . 法人に対する現物寄附に関する課税関係について	3
(1) 現物寄附の受入側の税務について	3
(2) 現物寄附の寄附者側の税務について	3
4 . 現物寄附に関する所得税法の特例について（措置法第40条第1項）	4
(1) 制度の趣旨と概要について	4
(2) 適用要件と個別論点について	5
(3) 国税庁長官の非課税承認が不承認の場合の課税関係について	18
(4) 非課税承認の取消しに係る課税関係について	18
(5) 非課税承認制度継続の特例について	23
(6) 学校法人及び社会福祉法人における措置法第40条第1項後段の適用に ついて	27
持分の定めのない法人に対する現物寄附と相続税の取扱いについて	30
1 . 現物寄附の受贈側の法人に対する相続税、贈与税の課税関係について	30
(1) 人格のない社団又は財団等に対する課税について	30
(2) 相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となる場合の当該受 贈を受けた持分の定めのない法人に対する課税について	30
(3) 特別の法人から受ける利益に対する課税について	32
2 . 相続に関連した法人に対する現物寄附の課税関係について	33
(1) 相続開始前に現物財産を贈与した場合の課税関係について	33
(2) 相続開始時に現物財産を遺贈した場合の課税関係について	33
(3) 相続開始後に相続人が現物財産を贈与した場合の課税関係について	34
3 . 持分の定めのない法人に対する現物寄附に係る相続税法の特例について（措	

置法第70条)	34
(1) 持分の定めのない法人に対する現物寄附に係る相続税の特例の概要について	34
(2) 相続税の非課税特例の適用要件と個別論点について	35
(3) 措置法第40条第1項後段と措置法第70条の比較について	37
現物寄附とその他諸税の課税関係について	40
1．現物寄附と不動産所得税について	40
2．現物寄附と消費税の課税関係について	40
持分の定めのない法人に対する現物寄附に係る主な判例について	41
(1) 贈与された株式を譲渡したためみなし譲渡所得の非課税承認がされなかった事例	41
(2) 公益目的法人に贈与された株式について、贈与の2年後までの間に配当を受けたことがない場合には、措置法第70条第2項に規定する事業の用に供していない場合に該当するとされた事例	45
(3) 学校法人に対する不動産の贈与について、公共事業の用に供されていないため非課税承認がされなかった事例	47
持分の定めのない法人の資産運用、管理、処分に係る課税関係について	51
1．持分の定めのない法人の資産運用・管理に係る税務上の取扱いについて	51
(1) 不動産の貸付けに関する税務について	51
(2) 不動産所有に関する税務について（固定資産税）	53
(3) 金融資産に係る税務について（利子・配当金の源泉所得税）	54
(4) みなし寄附金	54
2．持分の定めのない法人の処分に係る税務上の取扱いについて	56
(1) 不動産処分に係る税務について	56
(2) 金融資産の処分に係る税務について	57
3．不動産に係る収益事業課税と固定資産税の課税の不統一について	58
(1) 現状の課税関係	58
(2) 問題点	59
(3) 問題点の具体的なケース	59
付録	62
1．公益法人制度改革の概要及び税制改正について	62
(1) 公益法人制度改革の概要について	62
(2) 公益法人制度改革に伴う税制改正とその背景について	66
(3) 公益法人制度改革と寄附税制に係る主な平成20年度税制改正の概要について	69
2．措置法第40条承認の手続	70
(1) 国税庁長官の非課税承認の手続	70

(2) 国税庁長官の非課税承認の審査及び承認・不承認の決定と通知	71
参考文献	72

本研究報告で使用する法律等の略号は次のとおりである。

法：法人税 所：所得税 相：相続税 消：消費税 地：地方税
 措：租税特別措置
 法：当該税目に係る法律
 令：当該税目に係る法律の施行令
 規：当該税目に係る法律の施行規則
 通：当該税目に係る法律の通達
 基通：当該税目に係る法律の基本通達

1：第1条 ：第1項 一：第1号

はじめに

我が国の公益法人制度は、民法が制定された明治29年以来、100余年の歳月を経て現在に至るまで、民間非営利部門の活動として重要な役割を果たしてきたが、多くの問題を抱えるとともに、近年、時代の変化とともにその役割についても変化を求められてきていた。

政府の行財政改革の開始とともに、公益法人制度改革の議論も一気に進み、平成18年5月26日に、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」(以下「一般法人法」という。) 「公益社団法人及び公益財団の認定等に関する法律」(以下「認定法」という。) 「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」(以下「整備法」という。) のいわゆる公益法人制度改革関連三法(以下「関連三法」という。) が国会で可決され、一部を除いて平成20年12月1日より施行された。また、この公益法人制度改革を受けて、平成20年度税制改正において、公益法人等に対する税制改正も行われた。

従来の公益法人制度においては、法人の設立に際し、主務官庁の認可を受けることが要件であったため、法人の設立と公益の認可が同時に行われており、それ故に税務上の恩典も付与されていた。これに対して、新制度である関連三法によれば、法人の設立と公益の認可が切り離され、まずは、一般社団・財団法人を設立し、その後、公益認定を受け、公益社団・財団法人となるという仕組みに改正された。なお、一般社団・財団法人の設立は準則主義により行われるため、設立手続は簡素化された。

また、関連三法の審議において、民間非営利部門が行う活動に対する財源の充実に資するため、寄附文化の醸成を図ることが附帯決議で盛り込まれている。これに伴い、公益法人等に対する寄附税制の拡充について、一定の要件を満たす一般社団・財団法人への租税特別措置法(以下「措置法」という。) 第40条第1項に定める特例の適用が認められたことは注目されるべきことである。

本研究報告では、今まであまり議論されてこなかった、持分の定めのない法人への現物寄附に対する税制上の取扱いについて、その課税関係を整理し、特例の適用の要件、効果等について取りまとめるとともに、さらに、それらの法人が保有する不動産、有価証券等の現物資産の運用管理、処分に至る税務上の取扱いについて研究を行うこととした。

なお、以下の用語については、特に断りのない限り、次に記載するものとして取り扱うこととする。

- ・「公益法人」: 改正前民法第34条の規定に基づいて設立された社団法人・財団法人を意味するものとする。
- ・「公益法人等」: 法人税法第2条第1項第六号に規定する公益法人等を意味するものとする。

本研究報告が、公益法人等への寄附の拡充及び税務業務の参考に資することを期待する。

持分の定めのない法人に対する現物寄附と所得税、法人税の取扱いについて

1．持分の定めのない法人の意義について

「持分の定めのない法人」とは、以下のような法人をいう（「贈与税の非課税財産（公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分）及び持分の定めのない法人に対して財産の贈与等があった場合の取扱いについて」13（直審（資）24、直資77））。

- ・定款、寄附行為若しくは規則（これらに準ずるものを含む。以下「定款等」という。）又は法令の定めにより、当該法人の社員、構成員（当該法人へ出資している者に限る。以下「社員等」という。）が、当該法人の出資に係る残余財産の分配請求権又は払戻請求権を行使することができない法人

- ・定款等に社員等が、当該法人の出資に係る残余財産の分配請求権又は払戻請求権を行使することができる旨の定めはあるが、そのような社員等が存在しない法人

なお、本研究報告においては、特に断りのない限り、持分の定めのない法人として、一般社団法人、一般財団法人、公益社団法人、公益財団法人、学校法人、社会福祉法人を対象として、以下記述を行う。

2．一般社団・財団法人の法人税法上の類型と特定一般法人の意義について

一般法人税法上、一般社団・財団法人となるものは、非営利型法人（法法29の二）とそれ以外の法人（法法29）との二つに区分され、異なる取扱いとなる。非営利型法人は、収益事業のみ法人税が課税され（収益事業課税、法法7）非営利型法人以外の法人は、普通法人として、全ての所得に対して法人税が課税される（全所得課税、法法5）。なお、非営利型法人は、非営利徹底法人（特定一般法人）共益型法人の二つに区分される。措置法第40条の所得税の非課税特例は、公益社団・財団法人、一般社団・財団法人のうち特定一般法人のみに適用される。

ここで、特定一般法人とは、その行う事業により利益を得ること又はその得た利益を分配することを目的としない法人であって、その事業を運営するための組織が適正であるものとして、次の要件の全てに該当するもの（清算中に次の要件の全てに該当することとなったものを除く）をいう（法法29の二イ、法令3）。

- ・剰余金の分配を行わない旨が定款に定められていること

・その定款に、解散時の残余財産が、国若しくは地方公共団体、又は公益社団法人若しくは公益財団法人、又は認定法第5条第十七号のイからトまで（公益認定基準）に掲げる法人に帰属する旨が定められていること

・や に掲げる定款の定め反する行為を行うことを決定し、又は行ったことがないこと。これには、剰余金の分配又は残余財産の分配若しくは引渡し以外の方法（合併による資産の移転を含む。）により、特定の個人又は団体に特別の利益を与えることも含まれる。

・各理事（清算人を含む）について、当該理事及び当該理事の配偶者又は三親等以内の親族その他の当該理事と一定の特殊関係のある者である理事の合計数が、理事の総数のうちに占める割合の3分の1以下であること

3．法人に対する現物寄附に関する課税関係について

(1) 現物寄附の受入側の税務について

法人が現物寄附を受け入れた場合、当該資産の時価をもって受贈益を計上しなければならない（ただし、資本等取引以外のものに限る。）（法法22 ）。

しかし、平成22年度税制改正において、内国法人が、当該内国法人と完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）にある他の内国法人から受け入れた現物寄附については、受贈益の額を益金の額に算入しないこととされた（法法25の2）。

また、持分の定めのない法人（収益事業のみに課税されるものに限る。）についての法人税の課税は、収益事業に該当しない場合には、受贈益課税は行われない。

(2) 現物寄附の寄附者側の税務について

寄附者が個人の場合

個人が自己の有する山林（事業所得の起因となるものを除く。）又は、譲渡所得の起因となる資産を法人に対して寄附（贈与又は遺贈（以下「贈与等」という。）法人を設立するための財産の提供）した場合、あるいは著しく低い価額¹で譲渡した場合には、その寄附のあった時の時価により、寄附を行った者に対して、その資産の譲渡があったものとみなされ、また、低廉譲渡の場合には、時価と売買価額との差額について、譲渡所得等の課税が行われる（所法59 一 ）。これを「みなし譲渡課税」という。

1 時価2分の1未満（所令169 ）。なお、時価2分の1以上の対価による譲渡であっても、その譲渡が同族会社等の行為又は計算の否認の規定に該当する場合には、時価に相当する金額により譲渡所得等を計算する（所基通59 - 3 ）。

このみなし譲渡課税は、相続、遺贈又は贈与等（以下「相続等」という。）により無償による資産の移転があった場合、その移転があった時の時価により、その資産の譲渡が行われたものとして、それまでのその資産に帰属するキャピタルゲインを精算するために、譲渡益課税を行う制度である。この制度は、シャープ勧告に基づく昭和25年度税制改正により創設されたものであり、創設当初は、現物寄附の相手方は個人、法人を問わず、譲渡益課税が行われていた。しかしながら、相手方が個人の場合は、現実的に資産の移転に対して収入が生じていないにもかかわらず課税が生じてしまうなど、一般納税者の理解がなかなか得られなかったため、その後の税制改正を経て、最終的に昭和48年度税制改正において、限定承認された相続又は包括遺贈を除き、みなし譲渡課税は行われないこととされた（所法59 一）。また、現物寄附を受け入れた個人は、その取得費を引き継ぐこととされている（所法60 ）。

寄附者が法人の場合について

法人が一定の財産を寄附する場合、法人税法第22条第2項により、資産を無償で譲渡した法人においては、譲渡資産の時価と税務簿価との差額相当額が益金の額に算入される。この場合、譲渡資産の時価相当額は、損金の額として認識する（法法22 ）。

ここで認識する損金の額は、いわゆる寄附金となる。寄附金は法人税法第37条第7項及び第8項において規定されているが、事業の為に必要な支出でありながら、対価性がないため、一定の限度額を超える部分の金額は、損金の額に算入されないこととされている（法法37 ）。

一般の法人に対する寄附については、上記のとおりであるが、国・地方公共団体に対する寄附金、あるいは財務大臣が指定した寄附金（指定寄附金、法法37 ） 特定公益増進法人に対する寄附金は、政策的な見地から、前者は全額損金算入、後者は損金算入限度額が増加される特例が定められている（法法37 ）。

4．現物寄附に関する所得税法の特例について（措置法第40条第1項）

(1) 制度の趣旨と概要について

制度の趣旨と概要について

個人が法人に対して現物寄附を行った場合、前述のとおり、みなし譲渡課税が行われる（所法59 一）。

これに対して、国又は地方公共団体に対する財産の贈与等があった場合には、所得税法第59条第1項第一号の規定の適用に当たっては、当該財産の贈与等が

なかったものとみなすとする規定（以下「所得税の非課税特例」という。）が設けられている（措法40 前段）。また、公益法人等、公益を目的とする事業を行う法人に対する贈与等があった場合について、一定の要件を満たす財産の贈与等で国税庁長官の承認を受けたものについては、同様に、所得税の非課税特例を定めている（措法40 後段）。

当該制度の趣旨は、国又は地方公共団体に対する贈与等に対してみなし譲渡課税を適用することは適当でないため、無条件で所得税の非課税特例を規定し（措法40 前段）公益性の高い公益法人等、公益を目的とする事業を行う法人に対する贈与等に対しても、一定の要件を満たすものについても所得税の非課税特例を規定しているのである（措法40 後段）。

寄附金控除との関係について

また、所得税の非課税特例の適用を受ける財産の贈与等について、寄附者が所得税法の寄附金控除（所法78 ）を受ける場合に、特定寄附金²（所法78 ）の支出額は、寄附時のその財産の時価から、非課税とされる山林所得の金額若しくは譲渡所得の金額に相当する金額を控除した金額、すなわち贈与等を行った財産の取得費がその対象となる（措法40 ）。所得税の非課税特例を適用しない現物寄附による特定寄附を行った場合には、その財産の時価をもって寄附金控除の適用額の計算がなされるが、所得税の非課税特例を適用する場合には、非課税とされる譲渡益部分が除かれるため、贈与等の対象となった財産の時価相当額の全額は、寄附金控除の対象とはならない。

なお、後述するが、所得税の非課税特例に係る非課税承認の取消しがあった場合には、非課税とされた譲渡益部分にみなし譲渡課税がなされる。そのため、その承認に係る贈与等について寄附金控除の規定の適用があるときは、その承認の取消しにより課税対象となる譲渡益相当額についても、その承認が取り消された年分における寄附金控除の適用を受けることができる。

(2) 適用要件と個別論点について

措置法第40条第1項後段の適用要件について

措置法第40条第1項後段においては、(ア)「公益法人等」に対して、(イ)「財産」の(ロ)「贈与等」を行った場合であって、(I)「当該贈与等に係る財産」が、公益の増進に著しく寄与する等、(オ)「政令で定める要件を満たす」場合であって、国税庁長官の承認を受けたものについては、当該贈与等について、みなし譲渡課税を行わないこととされている。

2 寄附金控除の対象になる寄附金は、特定寄附金として所得税法第78条第2項及び第3項に規定されている。

対象となる公益法人等の範囲について

対象となる公益法人等の範囲は、公益社団法人、公益財団法人、特定一般法人（法人税法別表第2に掲げる一般社団法人及び一般財団法人で、同法第2条第九号の2イに掲げるもの。）その他の公益を目的とする事業（以下「公益目的事業」という。）を行う法人で、外国法人を除くもの（以下において「公益法人等」という。）である（措法40 後段）。

ア．特定一般法人が対象となった理由について

準則主義（登記）により法人格が取得できる一般社団法人又は一般財団法人であっても、特定一般法人が所得税の非課税特例の対象に含まれることとされた理由については、次のように説明されている³。

(ア) 対象となる法人について、剰余金の分配を行わず、残余財産の帰属先も限定されている等、所得税の非課税特例の対象となる他の公益法人等と同様の要件が定められていること

(イ) 所得税の非課税特例の対象となる贈与等には、法人を設立するためにする財産の提供が含まれているが、公益法人制度改革後の新制度の下では、法人の設立（法人格の取得）と公益性の判断とが分離されたことで、設立時に公益社団法人又は公益財団法人として設立できないこととなった。このため、将来公益認定を受けようとする法人も、まずは、一般社団法人又は一般財団法人として設立しなければならない。

イ．外国法人が除外されている理由について

公益法人等の範囲から外国法人に該当するものは除かれている。これは、外国の公益法人に対する財産の贈与等の場合に、その財産が外国の公益法人の公益目的事業の用に供されていることの確認が現実的には困難であるという事情を踏まえて、平成20年度税制改正において規定上明確にされた。

ウ．公益を目的とする事業を行う法人について

公益を目的とする事業を行う法人とは、次に掲げる事業を行う法人をいい、当該事業の遂行に伴い収益を生じているかどうかを問わない。

(ア) 定款、寄附行為又は規則（これらに準ずるものを含む。以下同じ。）により、公益を目的として行うことを明らかにして行う事業

(イ) (ア)に掲げる事業を除くほか、社会一般において公益を目的とする事業とされている事業

対象となる寄附対象財産について

所得税の非課税特例の承認申請の対象となる資産は、個人の有する次の資産に

3 『平成20年度改正税法のすべて』211頁 財団法人日本税務協会

限られる。

ア．山林（事業所得の基因となるものを除く。）

イ．譲渡所得の基因となる資産（土地、建物、美術品、株式、著作権など）

なお、国外にある土地、土地の上に存する権利、建物及び附属設備若しくは構築物は除かれている（措令25の17）。この理由も、これらの国外に所在する財産が、公益法人の公益目的事業の用に直接供されていることの確認が、現実的には困難であるという事情による⁴。

したがって、画家が自ら描いた絵画を寄附した場合などは、棚卸資産として事業所得の基因となる資産に該当するため、所得税の非課税特例の適用は受けられない⁵。

対象となる贈与等について

ア．遺贈と同様に取扱う場合について

所得税の非課税特例は、公益法人等に対する財産の贈与等（その公益法人等を設立するためにする財産の提供を含む。）が対象になるが、この遺贈には相続人が寄附財産について相続による利益を享受することのない、次の各場合が含まれる（昭55年直資2-181「2」）。

- ・ 公益法人等の設立認可申請中に、その公益法人等に財産を提供することとなっていた者についての相続が開始したため、相続財産の全部又は一部が、設立の認可によりその公益法人等に帰属した場合
- ・ 公益法人等の設立の認可申請前に、その公益法人等に財産を提供しようとしていた者についての相続が開始したため、その相続人が被相続人の意思に基づいて相続財産の全部又は一部をその公益法人等に帰属させた場合において、以下の(ア)～(ウ)の全てに該当するとき

(ア) 被相続人が公益法人等の設立のため財産を提供する意思を有していたことが明らかであること

(イ) その公益法人等に帰属した財産につき、相続税法第66条第4項（人格のない社団又は財団等に対する課税）の規定の適用がないこと

(ウ) その公益法人等が相続税の提出期限までに設立されたものであること。
ただし、提出期限までに設立されなかったことについて正当な理由があると認められる場合において、その提出期限までにその設立認可申請がされたときは該当する

なお、(ア)の被相続人の意思に基づくかどうかの判定は、被相続人から指示

4 脚注3参照

5 『資産税実務問答集』259頁 財団法人納税協会連合会

を受けた者が、設立準備のための作業を進めていたこと、被相続人の作成に係る寄附行為があること、被相続人の日記、書簡等にその旨が記載されていること、その他被相続人の意思を立証することができる生前の事実の存否により判定することとなる（昭35年直資90(3)）。

また、既に設立されている公益法人等に対する財産の贈与についても、例えば、被相続人が生前において既設の公益法人等に対して寄附申込を行っていたが、相続の開始があった時までにその寄附を受入れる旨の決議がなされていない場合、又は被相続人が既設の公益法人等に財産の寄附をする意思を有していたことが明らかである場合にも、相続人がその意思に基づいて寄附を実行したときは同様の取扱いがなされる。

イ．公益法人等を設立するためにする財産の提供の場合について

措置法第40条第1項後段の規定は、法人に対する規定である。しかし、設立中の会社に準ずる考え方で、人格のない社団等に対する現物寄附についても、所得税の非課税特例を適用できる措置が講じられている。

例えば、幼稚園の設置運営を目的とする学校法人の設立認可の場合においては、設置基準に見合った園地、園舎等の一定の施設・設備を準備することが要件となっているものの、これらの手続きを司る法人でない設立準備委員会、発起人会がその学校法人の設立前に、土地などの財産を贈与等により取得してこれを他に譲渡し、その譲渡代金をもって当該施設を取得することがある。そのため、公益法人等を設立するために設けられた法人でない設立準備委員会又は発起人会が、その公益法人等の設立前に、土地などの財産を贈与等により取得して、これを他に譲渡している場合には、次に掲げる要件のいずれにも該当するときに限り、当該贈与等は公益法人等に対する財産の贈与等に該当するものとして取扱われる（昭55年直資2 - 181「3」）。

(ア) 当該譲渡が一定の事情によりやむを得ず行われたものであること

(イ) 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取得した減価償却資産、土地又は土地の上に存する権利が、当該公益法人等の設立により、当該公益法人等に帰属すること

なお、(ア)の一定の事情とは、租税特別措置法施行令（以下「措置法施行令」という。）第25条の17第3項各号（第四号及び第五号を除く。）に掲げる下記の事由によるものが該当する。

- ・ 当該贈与等に係る財産につき措置法第64条第1項に規定する収用等又は同法第65条第1項に規定する換地処分等による譲渡があった場合（措置法の規定により、これらの譲渡があったものとみなされる場合を含む。）
- ・ 当該贈与等に係る公益法人等の公益目的事業の用に直接供する施設につき、所得税法第2条第1項第二十七号に規定する災害があった場合において、その

復旧を図るためにその財産を譲渡したとき

- ・ 当該贈与等に係る公益法人等の公益目的事業の用に直接供する施設（その財産をその施設の用に供しているものに限る。）におけるその公益目的事業の遂行が、環境基本法に規定する公害により、若しくは当該施設の所在場所の周辺において風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律に規定する一定の営業が営まれることとなったことにより著しく困難となった場合、又はその施設の規模を拡張する場合において、その施設の移転をするためその財産を譲渡したとき
- ・ 上記に掲げる場合に準ずるやむを得ない理由として、国税庁長官が認める理由によりその財産の譲渡をしたとき（措則18の19）

また、設立準備委員会等に対する財産の贈与等があった日は、公益法人等の設立前となるので、後述する非課税承認の申請書の提出期限は、当該公益法人の設立前となることがあることに注意を要する。

贈与等に係る寄附財産を譲渡する場合に認められる代替資産について

所得税の非課税特例の適用における非課税承認を受けるためには、原則として贈与等を受けた財産が、直接その財産を受けた公益法人等の公益目的事業の用に供されなければならないのであるが、例外として、要件の適合した代替資産を取得し、その資産を公益目的事業の用に供した場合にも、所得税の非課税特例が適用できる。

この所得税の非課税特例で認められる「代替資産」とは、贈与等に係る財産を次のアからカまでに定めるいずれかの理由により譲渡した場合において、その譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもって取得したアからカまでに定める資産をいう（措法40、措令25の17、措規18の19）。

この場合、基本的には譲渡収入額の全部又は一部が代替資産の取得に充てられていないときは、当該資産は代替資産に該当しないのであるが、譲渡に要した仲介料、登記費用などの費用については、譲渡対価からそれらを控除したものが当該譲渡による収入金額とされ、取得に要した仲介料、登記費用などの費用については、当該資産の取得に充てられたものとされる（昭55年直資2-181「8」）。

なお、この代替資産の範囲からは、措置法施行令第25条の17第2項に規定する「国外にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物」は除かれる（昭55年直資2-181「7」）。

ア.その贈与等に係る財産につき措置法第64条第1項に規定する収用等又は同法第65条第1項に規定する換地処分等による譲渡があった場合（措置法の規定によりこれらの譲渡があったものとみなされる場合を含む。）

代替資産に該当する資産：その財産に係る代替資産又は交換取得資産

イ．その贈与等に係る公益法人等の公益目的事業の用に直接供する施設につき、所得税法に規定する災害があった場合において、その復旧を図るためにその財産を譲渡したとき

代替資産に該当する資産：その災害を受けた施設（災害により滅失した場合には、その施設に代わるべきその施設と同種の施設）の用に供する減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利

ウ．その贈与等に係る公益法人等の公益目的事業の用に直接供する施設（その財産をその施設の用に供しているものに限る。）におけるその公益目的事業の遂行が、環境基本法に規定する公害により、若しくは当該施設の所在場所の周辺において風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律に規定する一定の営業が営まれることとなったことにより著しく困難となった場合、又はその施設の規模を拡張する場合において、その施設の移転をするためその財産を譲渡したとき

代替資産に該当する資産：その移転後の施設の用に供する減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利

エ．国又は地方公共団体に贈与する目的で資産の取得、製作又は建設（以下「取得等」という。）をする場合において、その資産の取得等の費用に充てるためにその財産を譲渡したとき

代替資産に該当する資産：国又は地方公共団体に贈与する目的で取得等をする資産で、その取得等の後直ちに国又は地方公共団体に贈与されるもの

オ．当該財産のうち、いわゆる私立大学特例（措令25の17）（6）参照）の適用を受けて行われた贈与等に係るもので、学校法人会計基準に規定する基本金に組み入れる方法により管理されていたものを譲渡したとき

代替資産に該当する資産：その譲渡をした財産に代わるべき資産として基本金に組み入れることが、その公益法人等の理事会において決定されたもので、引続き基本金に組み入れる方法により管理されるもの

カ．上記アからオに掲げる場合に準ずるやむを得ない理由として、国税庁長官が認める理由によりその財産の譲渡をしたとき

代替資産に該当する資産：その譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもって取得した減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利で国税庁長官が認めたもの

国税庁長官が認める具体的な理由及び代替資産の内容は、措置法通達昭55年直資2-181「9」に示されている。

なお、代替資産については、その適用に当たり、後の（1）に記載された判例に示すとおり、国税庁長官の不承認の処分が行われた後、裁判でも争われたが、

敗訴している。

当該判例の事件の概要は、原告である個人が相続により取得した株式を社会福祉法人に対して贈与し、所得税の非課税承認制度の適用申請を行ったものの、贈与を受けた社会福祉法人が、当該株式を受入後すぐに売却し、定期預金に預け入れて、当該定期預金の利息をもって助成金交付事業の費用に充て、公益目的事業の用に供する形式をとったため、当該財産を公益目的事業の用に供していないこと及び当該譲渡が平成20年度税制改正前措置法施行令第25条の17第2項第二号に規定する代替財産とは認められないとして不承認された事例である。

裁判所の判断としても、代替財産の規定は、取得した財産がやむを得ない理由により事業の用に供せない場合について、例外的に譲渡の上、新たな不動産等を取得し、公益目的事業の用に供することが求められているものであるため、それ以外の財産、特に株式については、公益目的事業の用に供する前の譲渡は、代替財産の規定に当てはまらなるとされた。

ここで、留意すべきは、株式等の金融財産等については、不動産等と違って、その財産そのものが直接公益目的事業の用に供することができないため、当該金融財産等から得られる収益を公益目的事業の事業費に充てることをもって公益目的事業の用に供されたこととみなされ（下記 ア参照）最初に事業費に充てた日をもって公益目的事業の用に供されたものとされている（下記 オ参照）。したがって、その前に当該受入金融財産等を譲渡した場合には、所得税の非課税制度の適用はないことになる。しかし、下記(5) に記載のとおり、平成20年度税制改正において、公益目的事業の用に供した後に譲渡する場合において、一定の要件を満たす場合においては、所得税の非課税特例の継続が認められることとなった。

その他政令で定める要件について

公益法人等に対する寄附財産の所得税の非課税特例を適用するためには、次の各要件の全てを満たす必要がある（措令25の17）。

なお、独立行政法人、国立大学法人、大学共同利用機関法人、地方独立行政法人（一定の業務を行うもの又は公立大学法人に限る。）及び日本司法支援センターに対する贈与等である場合には、イの要件のみとなっている。

ア．公益の増進への著しい寄与（公益増進寄与要件）

当該贈与等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。

イ．寄附財産の公益目的事業の用への直接供用（公益事業供用要件）

当該贈与等に係る財産又は一定の代替財産が、当該贈与等があった日から2年を経過する日までの期間内に、その公益法人等の当該贈与等に係る公益目的

事業の用に直接供され、又は供される見込みであること。

ウ．相続税等の不当減少とならないこと（不当減少要件）

公益法人等に対して財産の贈与等を行うことにより、その贈与等をした者の所得税の負担を不当に減少させ、又は当該贈与等をした者の親族その他これらの者と特別の関係がある者の相続税若しくは贈与税の負担を不当に減少させる結果とならないと認められること。

所得税の非課税特例を適用する際の具体的な承認手続きについては、国税庁より「措置法第40条の規定による承認申請書の記載のしかた」が公表されているので参考にされたい。一部を 「付録2」に掲載した。

公益の増進への著しい寄与（公益増進寄与要件）について

ア．法令に違反する贈与等（昭55年直資2 - 181「11」）

公益法人等に対する財産の贈与等が、公職選挙法第199条の2第1項（公職の候補者等の寄附の禁止）の規定に違反するものである場合など、法令に違反するものであるとき又はその他の公益に反するものであるときは、当該贈与等は公益の増進に著しく寄与することとはならない。

この趣旨は、仮に贈与等を受けた公益法人等の行う事業が公益の増進に著しく寄与するとしても、その個人が行った贈与等そのものが法令等に違反する場合には適用しないというものである。

公職選挙法の規定の他に、例えば絶滅の恐れのある野生動植物の種の保存に関する法律第12条第1項に違反する贈与等も承認要件を満たさないことになる。

イ．公益の増進に著しく寄与するかどうかの判定（昭55年直資2 - 181「12」）

非課税承認を受ける基本要件である「当該贈与等が…公益の増進に著しく寄与する」ことについての判定は、アの法令に違反する贈与等に該当するものを除き、当該贈与等に係る公益目的事業が公益の増進に著しく寄与するかどうかにより行われる。

具体的には、次に掲げる事項が要件を満たしているかどうかにより判定される。

(ア) 公益目的事業の規模

当該贈与等を受けた公益法人等の当該贈与等に係る公益目的事業が、その事業の内容に応じ、その公益目的事業を行う地域又は分野において社会的存在として認識される程度の規模を有すること。

この場合の「その公益目的事業を行う地域又は分野において社会的存在として認識される程度の規模」については、措置法通達昭55年直資2 - 181「12(1)」に例示されているが、例えば、学校教育法や社会福祉法に規定す

る一定の事業、更生保護事業、宗教の普及その他教化育成に寄与する事業、博物館法に規定する博物館の設置運営事業、図書館法に規定する図書館の設置運営事業、30人以上の学生等に対して学資の支給若しくは貸与をし、又はこれらの者の修学援助のための寄宿舍を設置運営する事業、科学技術その他の学術に関する研究施設の設置運営事業、又は学術研究者に助成金の支給を行う事業、一定の医療提供施設を設置運営などが、受贈法人の主たる目的として行われている場合には、その公益目的事業は、社会的存在として認識される程度の規模を有するものと取り扱われる。

なお、学資の支給や貸与及び寄宿舍の貸与の対象となる者が、都道府県の範囲よりも狭い一定の地域内に住所を有する学生等若しくは当該一定の地域内に所在する学校の学生等に限定されている事業は除かれている。助成金支給の場合も同様である。

(イ) 公益の分配

当該贈与等を受けた公益法人等の事業の遂行により与えられる公益が、それを必要とする者の現在又は将来における勤務先、職業などにより制限されることなく、公益を必要とする全ての者（やむを得ない場合においては、これらの者から公平に選出された者）に与えられるなど、公益の分配が適正に行われること。

恣意的に特定関係者から選定される育英事業や、将来の勤務先や研究成果が特定の者に帰属することが予定されているひも付き支給の場合には、公益の分配とは言えない。

(ロ) 事業の営利性

当該公益法人等の当該贈与等に係る公益目的事業について、その公益の対価がその事業の遂行に直接必要な経費と比べて過大でないこと、その他当該公益目的事業の運営が営利企業的に行われている事実がないこと。

公益事業目的といえどもその永続性が求められる以上、事業遂行に必要な収益の獲得は認められるが、理想は公益の対価は無料又は著しく低廉であるべきという思想の下、活動の維持運営費と比べて過大なもの、あるいは、営利企業的に行われているものは所得税の非課税特例の対象にはならないとされている。

なお、幼稚園又は専修学校若しくは各種学校の設置運営を目的とする学校法人等や医療法人については、措置法通達昭55年直資2-181「12(3)」において、営利企業的に行われていないと判定する具体的な形式基準が設けられているが、その他の法人についての具体的な判定基準は示されていない。

(ハ) 法令の遵守等

当該公益法人の事業の運営につき、法令に違反する事実その他公益に反する事実がないこと。

これは、公益法人等の事業運営は公正でなければならないという観念に基づくものである。

寄附財産の公益目的事業の用への直接供用（公益事業供用要件）について

ア．財産等が公益目的事業の用に直接供されるかどうかの判定（昭55年直資2 - 181「13」）

贈与等を受けた財産（一定の代替資産を含む。以下「財産等」という。）が贈与等に係る公益目的事業の用に直接供されるかどうかの判定は、原則として、当該財産等そのものが、当該贈与等を受けた公益法人等の当該贈与等に係る公益目的事業の用に直接供されるかどうかにより行われる。

ただし、株式、著作権などのようにその財産の性質上その財産を公益目的事業の用に直接供することができないものである場合には、各年の配当金、印税収入などその財産から生ずる果実の全部が当該公益目的事業の用に供されるかどうかにより、当該財産等が当該公益目的事業の用に直接供されるかどうかを判定する。例えば、奨学金や助成金として支給されるなど、果実の全部が直接かつ継続して公益目的事業の用に供されるかどうかにより判定する。したがって、配当金などの果実が毎年継続的に生じない株式等については、所得税の非課税特例の適用はなく、非課税承認の対象とはならない。

また、寄附財産が建物でそれを賃貸の用に供し、当該賃貸に係る収入を公益目的事業の用に供する場合でも、寄附財産そのものは収益事業の用に供されており公益目的事業に直接供されていないため、所得税の非課税承認の対象とはならないので注意が必要である。寄附を受けた土地を有料駐車場とし、その収益を公益目的事業に利用している場合も同様である。

イ．受贈法人の福利厚生施設等として使用される場合（昭55年直資2 - 181「14」）

財産等が、贈与等を受けた公益法人等の理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるもの（以下「役員等」という。）若しくは当該公益法人等の社員又は職員のための宿舍、保養所その他の福利厚生施設として利用される場合には、当該財産等は公益目的事業の用に直接供されていることとはならないため、非課税承認の対象とはならない。

なお、当該財産等が、例えば、宗教法人において本堂に付随する庫裏及びその敷地として利用されている場合などで、当該法人の事業内容、活動状況、施設の状況等に照らして当該法人の事業遂行上必要不可欠な用途に供されると認められるときには、当該財産等は、公益目的事業の用に直接供されるものとして取り扱われる。

ウ．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る見込みであるかどうかの判定（措令25の17、昭55年直資2-181「10」「15」）

財産等が、贈与等があった日から2年を経過する日までの期間内に、当該公益法人等の当該贈与等に係る公益目的事業の用に直接供される見込みであるかどうかの判定は、当該財産等が、当該贈与等があった日から2年を経過する日までの期間内に、当該公益法人等の当該贈与等に係る公益目的事業の用に直接供されることについて、例えば、建物の設計図、資金計画などその具体的計画があり、かつ、その計画の実現性があるかどうかにより行われる。

つまり、将来の予測であるから具体的な計画があることは当然として、その計画が贈与等に係る財産等の状況その他から見て、実現性があるかどうかも判断の要素として取り込まれている。

また、贈与等があった日から2年を経過する日までの期間内に、当該贈与等を受けた公益法人等の公益目的事業の用に直接供することが困難である事情、例えば、災害や建物の建設に要する期間が通常2年を超える等のやむを得ない事情があると認められるときは、国税庁長官が認める日までの期間に伸長される。

エ．贈与等のあった日（昭55年直資2-181「5」）

財産の贈与等のあった日の特定は、所得税の課税年分の決定、承認申請書の提出期限、又は贈与等に係る財産を公益目的事業の用に供することの期限の確定のために重要な事項である。

贈与等のあった日については、単純に不動産の所有権移転登記日とかではなく、次に掲げる日後にその贈与等の効力が生ずると認められる場合（例えば停止条件付の場合等）を除き、寄附の態様別にそれぞれ次に掲げる日をいうものとして取り扱われる。

- (ア) 公益法人等に対する財産の贈与の場合は、その法人の理事会等権限ある機関において、その受入れの決議をした日
- (イ) 公益法人等を設立するための生前の財産の提供の場合は、その法人の成立した日
- (ウ) 公益法人等に対する遺贈又はその法人を設立するための遺言による財産の提供の場合は、遺言者の死亡の日
- (エ) 設立準備委員会等に対する財産の贈与の場合は、その設立準備委員会等において、その受入決議をした日

オ．財産の贈与等があった日から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たかどうかの判定（昭55年直資2-181「23」）

所得税の非課税特例を適用するには、受贈財産を贈与等があった日から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する必要があるが、こ

の判定については、次に定める日が当該期間内であるかどうかにより判定される。この場合、前述した「贈与等のあった日」が判定期間の起算日となる。

(ア) 株式や著作権など財産の性質上、財産等そのものを公益目的事業の用に直接供することができない場合は、贈与等があった日以後に当該財産等から生じた果実を最初に当該公益目的事業の用に供した日

(イ) 公益目的事業の用に直接供することができる財産等については、当該財産等を当該公益目的事業の用に直接供した日

なお、贈与等を受けた財産が、当該贈与等を受ける前からその法人の公益目的事業の用に供されている場合（例えば、使用貸借にて利用していた場合等）は、前述した「エ．贈与等のあった日」の(ア)又は(ウ)に定める日が、公益目的事業の用に直接供した日として取り扱われる。

カ．その他

対象となる財産には、当該贈与等に係る財産の公益目的事業への直接供用のほか、一定のやむを得ない理由によりその財産を譲渡する場合に、その譲渡による収入金額の全部をもって取得した資産も含まれる。

また、受贈法人が贈与等を受けた土地の上に建設する、公益を目的とする事業の用に供する建物の建設に要する期間が、通常２年を超えるなどのやむを得ない事情がある場合には、国税庁長官が認める日までの期間となる（措令25の17）。

相続税等の不当減少とならないこと（不当減少要件）について（昭55年直資2-181「17」「18」「19」）

所得税又は相続税若しくは贈与税の負担を不当に減少させる結果とならないと認められるかどうかの判定は、原則として、贈与等を受けた公益法人等が以下に掲げる要件（措置法施行令第25条の7第6項各号に掲げる要件）を満たしているかどうかにより行われる。

ただし、当該公益法人等の役員等及び職員のうち、その財産の贈与等をした者又はこれらの者と親族その他特殊の関係がある者が含まれていない事実があり、かつ、これらの者が、当該公益法人等の財産の運用及び事業の運営に関して私的に支配している事実がなく、将来も私的に支配する可能性がないと認められる場合には、(ア)の要件を満たさないときであっても、(イ)から(Ⅰ)までの要件を満たしているときは、所得税又は相続税若しくは贈与税の負担を不当に減少させる結果とならないものと判定される。

(ア) その公益法人等の組織運営が適正であるとともに、その寄附行為、定款又は規則において、その理事、監事、評議員その他これらに準ずるもの（以下「役員等」という。）のうち、親族関係を有する者及びこれらと特殊の関係

がある者の数がそれぞれの役員等の数のうちに占める割合が、いずれも3分の1以下とする旨の規定があること。

なお、その組織運営が適正であるかどうかの判定基準については、措置法通達昭55年直資2-181「18」に具体的に示されている。

- ・ 公益社団法人及び公益財団法人、一般社団法人、一般財団法人、学校法人その他の公益目的事業を行う法人等の態様に応じ、定款、寄附行為又は規則において、所定の事項が定められていること
 - ・ 当該公益法人等の事業の運営及び役員等の選任などが、法令及び定款、寄附行為又は規則に基づき適正に行われていること
 - ・ 当該公益法人等の経理については、その公益法人等の事業の種類及び規模に応じて、その内容を適正に表示するに必要な帳簿書類を備えて、収入及び支出並びに資産及び負債の明細が適正に記帳されていると認められること
- (イ) その公益法人等に財産の贈与等をする者、その公益法人等の役員等若しくは社員又はこれらの者の親族若しくは特殊の関係がある者(以下「寄附した人等」という。)に対して、施設の利用、金銭の貸付け、資産の譲渡、給与の支給、役員等の選任その他財産の運用及び事業の運営に関して特別の利益を与えないこと
- なお、受贈法人の寄附行為、定款若しくは規則又は贈与契約書などにおいて、寄附した人等に対し、受贈法人等の財産を無償で利用させ、又は与えるなど特別の利益を与える旨の記載がある場合には、特別の利益を与えることに該当するものとして取り扱われる。
- (ロ) その寄附行為、定款又は規則において、その公益法人等が解散した場合にその残余財産が国若しくは地方公共団体又は他の公益法人等に帰属する旨の規定を設けていること
- (ハ) その公益法人等につき公益に反する事実がないこと

なお、公益法人等の組織運営が適切であることについては、後の(3)に記載された判例に示すとおり、非課税承認の取消しがなされた後、裁判で争われたが、敗訴している。

当該事件の概要としては、納税者の親族が理事長を務める学校法人に不動産を贈与し、国税庁長官の非課税承認を受けたが、その10年以上後に、当該学校法人に理事長の親族に対する資金流用等の不正が発覚し、適用要件である贈与を受けた学校法人の組織運営が適切でないため、相続税等の不当減少原因に該当するため、当該非課税承認が取り消された事例である。

裁判所の判断としては、当該学校法人の組織運営に際しては、理事長の親族

が資金流用等の特別の利益を受けていたといえ、適切ではないと考えられ、当該学校法人は、公益に反する事実があったと認定された。したがって、非課税承認事由が存在しており、課税庁の処分は適切であるとされた。

(3) 国税庁長官の非課税承認が不承認の場合の課税関係について

財産の贈与等について、承認要件に該当しないことにより不承認となった場合には、寄附をした贈与者は、その時における時価相当額によりその財産の譲渡があったものとして、その財産に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額を計算し、その贈与等を行った年分の所得税の申告が必要になる。また、修正申告や期限後申告となる場合は、後述する延滞税の特則計算の対象となる。

(4) 非課税承認の取消しに係る課税関係について

非課税承認の取消し等に係る課税関係の概要について

非課税承認が取り消された場合の課税では、寄附財産が、受贈法人の公益目的事業の用に供される前に非課税承認の取消事由に該当した場合と、寄附財産が受贈法人の公益目的事業の用に直接供された後に非課税承認の取消事由に該当した場合の違いにより納税義務者が異なる。

ア．非課税承認の取消しにより、寄附者（譲渡者）に課税される場合

寄附財産が受贈法人の公益目的事業の用に直接供される前に、公益目的事業への直接供用が未履行であるなどの非課税承認の取消事由に該当した等の理由により、その承認が取り消された場合には、原則として寄附した贈与者に対し、非課税承認が取り消された日の属する年分の所得として所得税が課税される。

すなわち、寄附財産の公益目的事業への未供用段階で非課税承認の取消しが行われた場合には、その公益法人等に財産の贈与等をした者に対し、その贈与等があった時に、その時における時価相当額により、その財産の譲渡があったものとして、非課税承認が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せられる。また、非課税承認が取り消された日までにその贈与をした者が死亡していた場合は、死亡の日の属する年分、遺贈があった場合には、その遺贈があった日の属する年分の所得として所得税が課せられる（措法40、措令25の17）。

国税庁長官の非課税承認が不承認の場合の課税と異なるところは、取り消された年分等での課税となることと、寄附金控除の取戻しが可能であることである。

イ．非課税承認の取消しにより、財産を受け入れた受贈法人（譲受者）に課税される場合

一方、寄附財産が、受贈法人の公益目的事業の用に直接供された後に、非

課税承認の取消事由に該当した等の理由により、その承認が取り消された場合には、原則として受贈法人を寄附した個人とみなして、非課税承認が取り消された日の属する年分の所得として、その公益法人等に贈与等を受けた財産に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額に係る所得税が課税される。また、寄附者（譲渡者）に課税される場合と同様に、非課税承認が取り消された日までにその贈与をした者が死亡していた場合は、死亡の日の属する年分、遺贈があった場合にはその遺贈があった日の属する年分の所得として所得税が課せられる（措法40、措令25の17）。

このように、寄附財産の公益目的事業への供用後の段階で非課税承認が取り消された場合には、受贈法人に対して所得税を課税することとされているが、その趣旨は、受贈法人が贈与等を受けた寄附財産を、一旦その公益目的事業の用に供した後にその用に供されなくなるといった、いわば後発的事由により非課税承認が取り消された場合には、その事情を考慮してその贈与等をした者ではなく、贈与等を受けた公益法人等に対して課税することとされたものである⁶。

この場合の公益法人等に対する課税は、源泉徴収ではなく確定申告をもって行われることから、その公益法人等の住所は、その主たる事務所の所在地にあるものとされ、その住所地が所得税の納税地となる（措令25の17 後段）。

このように後発的事由による非課税承認の取消しについては、いわゆる時効がないことに留意しなければならない。

寄附財産が受贈法人の公益目的事業の用に供される前に非課税承認が取り消された場合の非課税承認の取消事由について

下記アからウに掲げる事実が生じた場合には、非課税承認の取消事由となり、上記 アに記したとおり、寄附者（譲渡者）にみなし譲渡課税が課せられる（措法40、措令25の17）。

ア．非課税承認を受けた贈与等に係る財産又は代替資産が、その贈与等があった日から2年を経過する日までの期間内に、その公益法人等のその贈与等に係る公益目的事業の用に直接供されなかったこと（措令25の17）

なお、非課税承認を受けた後に、特定一般法人が法人税法第2条第九号の2イに掲げる要件⁷を満たさないこととなった場合には、贈与等に係る財産又は代替資産が、その公益法人等の公益目的事業の用に直接供されなかったときに該当するものとされる（昭55年直資2-181「24」）。

また、当該期間内にその贈与等を受けた公益法人等のその贈与等に係る公

6 『平成20年度改正税法のすべて』214頁 財団法人日本税務協会

7 前述3（2）（制度の適用要件） 対象となる公益法人等の範囲を参照

益目的事業の用に直接供することが困難である一定の事情があるときは、上記の期間は、その贈与等があった日から国税庁長官が認める日までの期間とすることができる。この場合の「一定の事情」とは、公益法人等が、その贈与等に係る土地の上に建設をするその公益目的事業の用に直接供する建物の建設に要する期間が通常2年を超えることその他、財産又は代替資産を贈与等があった日から2年を経過する日までの期間内に、その公益目的事業の用に直接供することが困難であるやむを得ない事情をいう（措令25の17）。

イ．その贈与等に係る財産又は代替資産がその贈与等を受けた公益法人等のその公益目的事業の用に直接供される前に、不当減少要件に該当することとなったこと（措令25の17）

「不当減少要件に該当すること」とは、非課税承認要件の一つである4(2)ウに掲げる要件に該当しなくなったことをいい（措令25の17 三）具体的には、公益法人等に対して財産の贈与等を行うことにより、その贈与等をした者の所得に係る所得税の負担を不当に減少させ、又はその者の親族その他これらの者と相続税法第64条第1項に規定する特別の関係がある者の相続若しくは贈与税の負担を不当に減少させる結果となる場合である。

ウ．その贈与等につき、いわゆる私立大学特例（措令25の17）(6)（参照）の申請書を提出して、非課税承認を受けた者が、その非課税承認に係る公益法人等のその贈与等をした日の属する事業年度において、その贈与等に係る財産につき学校法人会計基準の基本金への組み入れがあったことを確認できる基本金明細表その他これに類する書類の写しを、その事業年度の終了の日から3月以内（当該期間の経過する日後に当該申請書に係る提出期限が到来する場合には、当該提出日まで）にその者の納税地の所轄税務署長を經由して国税庁長官に提出しなかったこと（措令25の17、措規18の19）

非課税承認が取り消された場合の寄附金控除の適用について

措置法第40条第2項の規定による非課税承認の取消し（上記 アに該当する承認の取消し）があった場合において、その非課税承認を受けた財産の贈与等について寄附金控除の適用があるときは、その非課税承認が取り消された日の属する年分（その日までにその贈与をした者が死亡していた場合には、その死亡の日の属する年分）において、その非課税承認の適用を受けた贈与に係る所得金額相当額について、寄附金控除の適用を受けることができる（措令25の1724）。

前述したとおり、所得税の非課税特例の適用により非課税承認を受けた場合の寄附金控除の適用額は、贈与等を行った時の時価から非課税とされる譲渡益部分を除いた、いわゆる取得費相当額であるが、非課税承認が取り消され、み

なし譲渡課税が課された場合には、譲渡益相当額を含めた時価全額が寄附金控除の適用対象額となることになる。

寄附財産が、受贈法人の公益目的事業の用に供された後に非課税承認が取り消された場合の非課税承認の取消事由について

非課税承認を受けて行われた贈与等のあった後、次のアからウまでの事実が生じた場合には、その非課税承認が取り消され、その贈与等を受けた公益法人等をその贈与等を行った個人とみなして、所得税が課せられる（措法40、措令25の17）。

ア．その贈与等を受けた公益法人等が、その贈与等に係る財産等（財産又は代替資産（後述(6)に記す「買換資産」を含む。）をいう。）をその公益法人等のその公益目的事業の用に直接供しなくなったこと（措法40）

の公益目的事業への未供用段階での課税と同様、非課税承認を受けた後に、特定一般法人が法人税法第2条第九号の2イに掲げる要件を満たさないこととなった場合には、贈与等に係る財産又は代替資産が、その公益法人等の公益目的事業の用に直接供しなくなったときに該当するものとされる（昭55年直資2-181「24」）。

イ．その公益法人等に対する財産の贈与等につき、一旦公益法人等のその公益目的事業の用に直接供された後に、不当減少要件に該当することとなったこと（措令25の17）

ウ．その贈与等につき、いわゆる私立大学特例の申請書提出時において、その贈与等をした者が、その公益法人等の役員及びその親族等に該当しないことという要件に該当していなかったこと、及びその提出時においてその要件に該当しないこととなることが明らかであると認められ、かつ、その提出後にその要件に該当しないこととなったこと（措規18の19）

非課税承認が取り消された場合の、公益法人等に課された所得税の法人税法での取扱いについて

措置法第40条第3項の規定による非課税承認の取消し（上記イに該当する承認の取消し）により、公益法人等に所得税が課された場合に、その所得税は公益法人等の各事業年度の所得の金額を計算上、損金の額に算入されない。ただし、その所得税に係る贈与等を受けた財産の価額がその公益法人等の各事業年度の所得の金額、又は、各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額に算入された場合には、その所得税を損金の額に算入することができる（措法40）。

非課税承認が不承認又は取り消された場合の延滞税の計算について

非課税承認が不承認又は取り消された場合の、下記ア又はイの納付すべき所得税の額に係る延滞税の計算については、国税通則法第60条第2項の規定にかかわらず、その延滞税の計算の基礎となる期間は、次のア又はイの決定又は取消しの通知を受けた日の翌日から、その所得税の額を完納する日までの期間とされている（措法40、措令25の1722・23）。

非課税承認が取り消された場合には、その決定又は取消しの通知を受けた日の属する年分の所得としてみなし譲渡課税が行われる。その場合、国税通則法第60条第2項の規定に従えば、既に寄附者（譲渡者）が死亡している場合や遺贈の場合における所得税の額に対する延滞税の起算日は、準確定申告の納期限の翌日となってしまう。そのため、非課税承認の取消しが、準確定申告の納期限経過後に行われた場合には不都合となるため、このような特則が設けられた。

なお、非課税承認を受けた寄附者（譲渡者）が生存している場合には、その承認が取り消された日の属する年の譲渡所得等とされるため、原則としてその年の翌年の3月15日が申告納付期限であり、これまでに確定申告をすれば良いことになる。

ア．非課税承認につき、不承認の決定又は措置法第40条第2項の規定による非課税承認の取消し（上記 アに該当する承認の取消し）があった場合には、その非課税承認を申請した者又は非課税承認を受けていた者の納付すべきこととなる所得税の額

ここで「取消し」の場合とは、その取消しにより課される所得税の納付期限後において、その取消しが行われる場合に限られる。

また、「納付すべきこととなる所得税の額」とは、その者の納付すべき所得税の額から、非課税承認があったものとして計算されるその者の納付すべき所得税の額を控除した金額に相当する金額をいう（措令25の1723）。

イ．措置法第40条第3項の規定による非課税承認の取消し（上記 イに該当する承認の取消し）があった場合には、その公益法人等の納付すべき所得税の額

アと同様にここにいう「取消し」の場合とは、その取消しにより公益法人等に対して課される所得税の納付期限後において、その取消しが行われる場合に限られる。「納付すべきこととなる所得税の額」についても、アと同様である。

公益法人等が寄附財産を国等に贈与した場合の取扱いについて

公益法人等が次のとおり贈与等を受けた財産を国又は地方公共団体に贈与した場合には、所得税の非課税特例の承認取消事由から除かれ、非課税承認は

取り消されないこととなる（措法40 、措令25の17 ）。

ア．当該公益法人等が、贈与等を受けた財産等（その財産等の譲渡による収入金額の全部に相当する額の金銭を含む。）を、国又は地方公共団体に贈与した場合

イ．当該公益法人等で認定法第29条第1項又は第2項の規定による公益認定の取消しの処分を受けたもの（その処分後において、引き続き特定一般法人として本非課税特例の対象となる公益法人等に該当するものに限る。）が、認定法に定める公益認定基準に基づく定款の定めに従い、公益引継資産（その有する公益目的取得財産残額相当額の財産のうち、その贈与等を受けた財産又は代替資産に相当する部分）を国又は地方公共団体に贈与した場合

この場合、その公益引継資産が贈与等を受けた財産又は代替資産（又はその財産若しくは代替資産の譲渡による収入金額）の全てでないときであっても、非課税承認の取消事由からは除かれる。

これは、公益認定の取消処分を受けた公益法人等が、認定法の定めに基づき、その定款に従いその有する公益目的取得財産残額相当額の財産を国等に贈与することとした場合には、その国等への贈与が認定法の定めに従って行われるものであることを踏まえ、非課税承認取消事由から除外することとされたものである⁸。

(5) 非課税承認制度継続の特例について

非課税承認に係る財産を買い換えた場合の所得税の非課税特例の継続適用について

ア．非課税承認に係る財産を買い換えた場合の所得税の非課税特例の継続適用の概要について

所得税の非課税特例においては、上記(4) で記述したとおり、贈与等を受けた公益法人等が当該受贈財産を譲渡したこと等の理由により、当該受贈財産を、公益目的事業の用に供しなくなった場合には、非課税承認の取消しが行われる。しかしながら、その贈与等があった時の以降の時の経過により、財産の使用目的や価値と当該公益法人等の行う公益目的事業とが直接合致しなくなる場合も考えられることから、平成20年度税制改正において、非課税承認を受けた受贈財産について、一定の要件の下で、当該公益目的事業の用に供する他の一定の資産への買換え（以下「買換資産」という。）ができることとされた。この買換資産は贈与等を受けた財産と同様に扱われる代替資産の範囲に含まれ、公益目的事業の用に直接供することにより、引き続き非課税特例の適用を受けることができる（措法40 ）。

8 『平成20年度改正税法のすべて』213頁 財団法人日本税務協会

イ．所得税の非課税特例の継続適用が認められる買換資産の要件について

所得税の非課税特例の継続適用が認められる買換資産とは、非課税承認に係る贈与等を受けた公益法人等が、2年以上その公益目的事業の用に直接供しているその贈与等に係る財産を譲渡し、その譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもって取得した、公益目的事業の用に直接供することができるその財産と同種の資産、土地及び土地の上に存する権利で、その公益法人等が譲渡の日の前日までに、その譲渡の日など一定の事項を記載した書類をその納税地（その公益法人等の主たる事務所の所在地をいう。）の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出したものをいう（措法40 ）。

また、上記の同種の資産には、その贈与等を受けた財産が株式である場合における公社債及び投資信託の受益権が含まれる（措規18の19 ）。

この場合、公益法人等は、その取得した買換資産を譲渡の日の翌日から1年を経過する日までの期間内に、その公益目的事業の用に直接供しなければならない（措法40 後段、措令25の17 ）。したがって、当該期間内に買換資産が公益目的事業の用に直接供されない場合には、上記(4) の非課税承認取消事由である「その公益目的事業の用に直接供しなくなったこと」に該当することになる。

なお、当該期間内にその公益法人等の公益目的事業の用に直接供することが困難である一定の事情があるときは、その譲渡の日の翌日から国税庁長官が定める日までの期間となる。

その他の留意点については、措置法通達昭55年直資2 - 181「25」から「35」に示されている。

公益法人等が合併等を行う場合の所得税の非課税制度の継続について

ア．公益法人等が合併等により消滅する場合の特例

非課税承認を受けた公益法人等が、合併により、合併後存続又は設立する法人に移転しようとする場合、合併の日の前日までに、一定の事項を記載した書類と、特例の適用を受けることを確認したことを証する書類を添付して、国税庁長官に提出したときは、その公益合併法人が、所得税の非課税制度の規定を適用されることとなる（措法40 、措令25の17 ）。

そして、合併の日に関しては、次のとおりとされている。

(ア) 吸収合併の場合

合併の効力の生ずる日（効力の生ずる日が、合併登記による場合は、合併登記の日となる。）

したがって、公益社団法人は、合併の効力の主ずる日、特例民法法人は、法人の合併登記の日となる。

(イ) 新設合併の場合

合併により設立する法人の成立した日

公益社団法人では、合併により設立する法人の設立登記の日となる。

この場合、移転を受けた資産を、合併の日の翌日から 1 年を経過する日までの期間内に公益目的事業の用に直接供しなければならず、直接供されない場合は、その資産が公益目的事業の用に直接供されなくなったことに該当することとされる（措法40 ）。

イ．公益法人等が解散する場合の特例

特定贈与等を受けた公益法人等が、解散により残余財産の分配又は引渡しで、他の公益法人に移転しようとする場合、所定の書類を添付・提出したときは、その引き継いだ法人が、引き受けた資産を特定贈与等に係る財産とみなして、所得税の非課税制度の規定が適用される（措法 40 、措令 25 の 17 ）

この場合の「解散の日」は、解散による残余財産の分配又は引渡しの日となる（措法 40 条通達 38 ）。

上記ア公益法人等が合併等により消滅する場合の特例と同様に、解散の日の翌日から 1 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しなければならず、直接供されない場合は、その資産が公益目的事業の用に直接供されなくなったことに該当することとされる（措法 40 ）。

ウ．公益認定の取消処分を受けた公益法人等が、定款の定めに従い、他の公益法人等に資産の贈与をした場合の特例

(ア) 公益認定の取消処分について

一旦、公益認定がなされてから、認定が取り消される場合として、認定法第 29 条に、以下のとおり規定されている。

(a) 強制的に取り消される場合（認定法 29 ）

- ・ 認定の欠格事由に該当する場合
- ・ 偽りその他の不正の手段により認定を受けた場合
- ・ 正当な理由無く行政庁の命令に従わない場合

(b) 行政庁の判断で取り消される場合（認定法 29 ）

- ・ 公益認定の基準に適合しなくなった場合
- ・ 認定法の規定を遵守していない場合
- ・ 行政庁の処分に違反した場合

そして、取消処分を受けた場合には、定款の定めにより、公益目的取得財産残額相当額の財産を類似の事業を目的とする他の公益法人等に贈与しなければならないこととされている。1 ヶ月以内に贈与がなされないときは、国、地方公共団体に贈与契約が成立したものとみなされる（認定法

五十七、三〇）。

(イ) 所得税の非課税制度の特例について

取消処分により、他の公益法人等に贈与しようとする場合、当初の法人が、贈与の日の前日までに所定の書類を記載・添付して、国税庁長官に提出したときは、引き継いだ法人が贈与を受けた資産を特定贈与等に係る財産と、それぞれみなして、所得税の非課税制度の規定を適用する（措法 40 前段、措令 25 の 17 、 ）。

公益認定の取消処分に係る事由が非課税承認の取消事由にも該当する場合は、所得税の非課税制度の特例の対象外とされる。

この場合の贈与の日は、当初の法人による引き継ぎ財産の贈与の履行の日とされる（措法 40 条通達 39）。

また、公益目的取得財産残額相当額は、次のとおりとされている。

(a) 引継資産がその非課税承認に係る財産等であるときは、その財産等

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

この場合、引き継いだ法人は、公益引継ぎ資産を、その贈与の日の翌日から 1 年を経過する日までの期間内に、その公益目的事業の用に直接供しなければならない（措法 40 ）。この期間内にその贈与を受けた資産が公益目的事業の用に直接供されない場合は、その資産が公益目的事業の用に直接供されなくなったことに該当することとされる。そして、当初の法人は、贈与の日以後は、非課税承認取消時の公益法人等に対する課税の規定は適用しないこととされている（措法 40 後段）。

エ．特定一般法人が他の公益法人等へ財産等を贈与した場合の特例

特定贈与等を受けた特定一般法人が、特定贈与等に係る財産等を他の公益法人等に贈与しようとする場合において、贈与の日の前日までに、一定の事項を記載した書類を国税庁長官に提出したときは、その贈与の日以後は、他の公益法人が贈与を受けた資産をその特定贈与に係る財産とみなして、所得税の非課税制度の規定を適用することとされている（措法 40 、措令 25 の 17 ）。なお、本特例の対象となる特定一般法人とは、整備法第 119 条第 2 項に、公益目的支出計画を作成すべき特例民法法人となる。また、「贈与の日」は、特定贈与等を受けた特定一般法人による財産等の贈与の履行の日をいうものとされる（措法 40 通達 41）。

この場合、贈与の日の翌日から 1 年以内に公益目的事業の用に供しなければならないこと等は、上記アからウと同様である（措法 40 ）。

オ．新公益法人制度への移行に伴う経過措置

特定贈与等を受けた特例民法法人が、整備法第 44 条の移行認定を受けた場合は、認定を受けた日から 1 月以内に、名称・所在地等一定の事項を記載した書類に、認定を受けたことを証する書類を添付して、国税庁長官に提出しなければならない（改正法附則 50 、改正措令附則 30 ）。

同様に、整備法第 45 条の移行認可を受けた場合も、認可を受けた日から 1 月以内に、名称・所在地等一定の事項を記載した書類に、認定を受けたことを証する書類を添付して、国税庁長官に提出しなければならない（改正法附則 50 、改正措令附則 30 ）。

この場合の特例民法法人とは、改正前の措置法第 40 条第 1 項の民法第 34 条により設立された社団法人又は財団法人で、整備法第 40 条第 1 項により一般社団法人又は一般財団法人として存続するもののうち、移行認定（整備法 106 ）の登記又は移行認可（整備法 121 ）の登記をしていないものをいう（改正法附則 50 ）。

この特例民法法人に対する財産の贈与等は、公益法人等に対する財産の贈与等として、旧民法第 34 条法人と同様に、所得税の非課税制度の対象となる。

(6) 学校法人及び社会福祉法人における措置法第40条第 1 項後段の適用について

私立大学等を設置する学校法人における特例措置について

平成15年度税制改正により、法律の規定により自主的にその財政基盤の強化を図るべきこととされているものに限られた公益法人等として財務省令で定められた、私立学校振興助成法第 4 条第 1 項に規定する大学又は高等専門学校を設置する学校法人で同法第14条第 1 項に規定する文部科学大臣の定める基準に従って会計処理を行うもの（措規18の19 ）（以下「私立大学等」という。但し、次段括弧書の部分を除く。）については、譲渡所得の非課税特例の承認手続について特例措置（以下「私立大学特例」という。）が設けられた（措令 25 の17 ）。なお、文部科学大臣の定める基準に従って会計処理を行うものとは、学校法人会計基準（昭和46年文部省令第18号）に従い会計処理を行うものをいい、例えば、当該贈与又は遺贈を受けた法人の監査報告書又は寄附行為などに当該法人の会計処理は学校法人会計基準により行う旨の記載があるものは、これに該当するものとされている⁹（措法40条通達20）。

当該改正の趣旨としては、『DHCコンメンタール所得税法』¹⁰によると、「私立

9 次頁後段に記載の「平成 15 年 4 月 28 日私学部長通知 文科高第 103 号」において、監査報告書に法人の会計処理が学校法人会計基準により行われている旨の記載があるものについては、「学校法人会計基準に準拠し処理されている旨を確認した監査報告書」（添付書類その他 ）との記載がある。

10 『DHC コンメンタール所得税法』7464 頁 第一法規株式会社

大学等は、我が国の学校教育において極めて重要な位置を占めており、教育研究機能を向上させることが我が国の将来の基盤をなすものであるとよく言われているところであるが、私立大学は経営基盤や資金力が脆弱であるため、研究基盤が十分に確立されておらず、その機能を十分に発揮されていないといった指摘が従来からなされていた。また、国立大学等と相並んで私立大学等における研究能力の高度化・活性化を図ることが、科学技術創造立国を目指すためにも重要なものと位置付けられている。

このように、現物寄附の促進により私立大学等の経営基盤の強化と研究能力の高度化・活性化を図るとする諸課題に対し、税制面において支援するため、平成15年度税制改正において、私立大学又は高等専門学校を設置する学校法人に対する財産の贈与又は遺贈に係る国税庁長官の承認手続等の特例が定められた。」とされている。

私立大学特例では、私立大学等に対する財産の贈与又は遺贈については、(2) ～ に記載された非課税承認要件である() 公益増進寄与要件、() 公益事業供用要件、() 相続税等の不当減少要件は、以下の3要件に変更されている(措令25の17 、措規18の19 、 、 、)。

ア．当該贈与又は遺贈をした者が、当該私立大学等の役員及びその親族等に該当しないこと。

イ．当該贈与又は遺贈を受けた財産(当該財産につき譲渡があった場合には、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取得した資産であって、当該財産を譲渡すること及び取得した財産を基本金に組み入れることが理事会において決定されたものを含む。) が、学校法人会計基準第30条第1項第一号から第三号までに掲げる金額に相当する金額を同項に規定する基本金に組み入れていること。

ウ．当該私立大学等の理事会において、当該私立大学等が当該贈与又は遺贈の申出を受け入れること及び当該受入財産について上記イに掲げる基本金に組み入れることが決定されていること。

ただし、申請書の提出時にアの要件に該当していなかった場合又は申請書の提出時にアの要件に該当しないこととなることが明らかであると認められ、かつ、提出後アの要件に該当しないこととなった場合には、措置法第40条第2項に基づき、承認が取り消されることがある。

なお、私立大学特例の具体的な取扱いについては、平成15年4月に「文部科学大臣所轄学校法人への現物寄付に係る租税特別措置法第40条第1項後段の規定に基づく国税庁長官の非課税承認を受けるための要件の緩和等について(通知)」(平成15年4月28日私学部長通知 文科高第103号) が文部科学省から公表されている。当該通知によると、私立大学特例を受けるため

の申請については、申請書に寄附者¹¹が、寄附を受ける学校法人から交付された次の書類を添付し、寄附の日から4カ月以内に申請する必要がある。

(7) 当該寄附をした者が寄附を受ける学校法人の理事、監事及び評議員並びにその親族等に該当しないことについて寄附者が誓約した旨及び当該寄附をした者が寄附を受ける学校法人の理事、監事及び評議員並びにその親族等に該当しないことについて寄附を受ける学校法人において確認をした旨を記載した書類

(イ) 当該寄附の受入れ及び当該寄附財産の基本金への組入れについて理事会等において決定されていることを証明するための議事録その他これに相当する書類の写し及び当該決定に係る財産の種類、所在地、数量、価額その他の事項を記載した書類

また、上記の私立大学特例の申請書を提出した者で、その申請につき非課税承認があった場合には、寄附を受けた事業年度に寄附財産を基本金に組み入れたことを確認できる基本金明細書を、当該事業年度終了の日から3カ月以内に税務署長を経由して国税庁長官に提出しなければならない(措令25の17)。この提出がない場合には、措置法第40条第2項に基づき承認が取り消されることがある。

さらに、この特例を受けるためには、譲渡を予定している財産であっても、寄附を受けた財産について一旦基本金に組み入れることが必要であり、その旨の決定が上記(イ)の議事録に掲載されている必要があり、一旦基本金に組み入れた寄附財産について、国税庁長官の承認を受けた後に、譲渡及び譲渡による収入により取得した財産を基本金に組み入れる際に、改めて国税庁長官の承認を得る必要はなく、手続きが簡便化されている。

社会福祉法人における特例措置について

社会福祉法人に対する所得税の非課税特例について国税庁長官の承認を受けるための3要件のうち、相続税等の不当減少要件の判定基準として、以下に掲げる要件の全てを満たす公益法人等に対する寄附は、相続税等を不当に減少させる結果とならないと認められるものとされている。

ア．その運営組織が適正であるとともに、その寄附行為、定款又は規則において、その理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるもののうち、親族関係を有する者等の数がそれぞれの役員等の数のうちに占める割合は、いずれも3分の1以下とする旨の定めがあること

イ．その公益法人等に寄附する者、その公益法人等の役員等若しくは社員又は

11 当該通知においては、「寄付」と記載されているが、本報告においては、前後の表記との整合性を保つために、所得税法第78条等で定められた「寄附」を使用することとする。

これらの者の親族等に対し、施設の利用、金銭の貸付け、資産の譲渡、給与の支給、役員等の選任その他財産の運用及び事業の運用に関して特別の利益を与えないこと

ウ．その寄附行為、定款又は規則において、その公益法人等が解散した場合にその残余財産が国、地方公共団体又は他の公益法人等に帰属する定めがあること

エ．その公益法人等につき、公益に反する事実がないこと

上記要件アについて、国税庁長官の定める通達により、標準的な定款、寄附行為又は規則の定めがあるもの（幼稚園を設置する学校法人、社会福祉法人及び更生保護法人）については、その標準的な定款、寄附行為又は規則に従って定められたものは、相続税等を不当に減少させるとは認められないとされている。これは、所轄官公庁による指導監督が強化され、情報開示が進んだことによる。

持分の定めのない法人に対する現物寄附と相続税の取扱いについて

1．現物寄附の受贈側の法人に対する相続税、贈与税の課税関係について

相続税法においては、相続税、贈与税の納税義務者は、原則として相続等により財産を取得した個人である（相法1の3、1の4ほか）ため、相続又は遺贈した個人及び法人並びに同様の事由により財産を取得した法人は、原則として課税の対象にはならない。

したがって、法人に対する現物寄附の相続税法における課税関係については、原則として生じないが、持分の定めのない法人等に対する相続税又は贈与税の租税回避行為等に対して、次の例外的取扱いが規定されている。

(1) 人格のない社団又は財団等に対する課税について

代表者又は管理者の定めのある人格のない社団又は財団に対し財産の贈与等があった場合においては、当該社団又は財団を個人とみなして、これに相続税又は贈与税を課する。この場合においては、贈与により取得した財産について、当該贈与をした者の異なるごとに、当該贈与をした者の各一人のみから財産を取得した者とみなして算出した場合の贈与税額の合計額をもって当該社団又は財団の納付すべき贈与税額とする（相法66）。また、前記社団又は財団を設立するための財産の提供があった場合についても準用される（相法66）。

(2) 相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となる場合の当該受贈を受けた持分の定めのない法人に対する課税について

原則として、法人に対する現物寄附の場合、当該財産の受贈を受けた法人は、

法人税法上、受贈益が計上され、当該受贈益に対して法人税が課される。しかし、持分の定めのない法人については、原則として、収益事業から生じた所得以外は法人税法上の課税所得を構成しないため、財産を贈与されてもその受贈益は課税されない（法法7）。そのため、持分の定めのない法人の場合は、このことを利用して持分の定めのない法人に財産を贈与しその法人を支配すれば、相続税、贈与税の負担を回避することが可能となるのである。

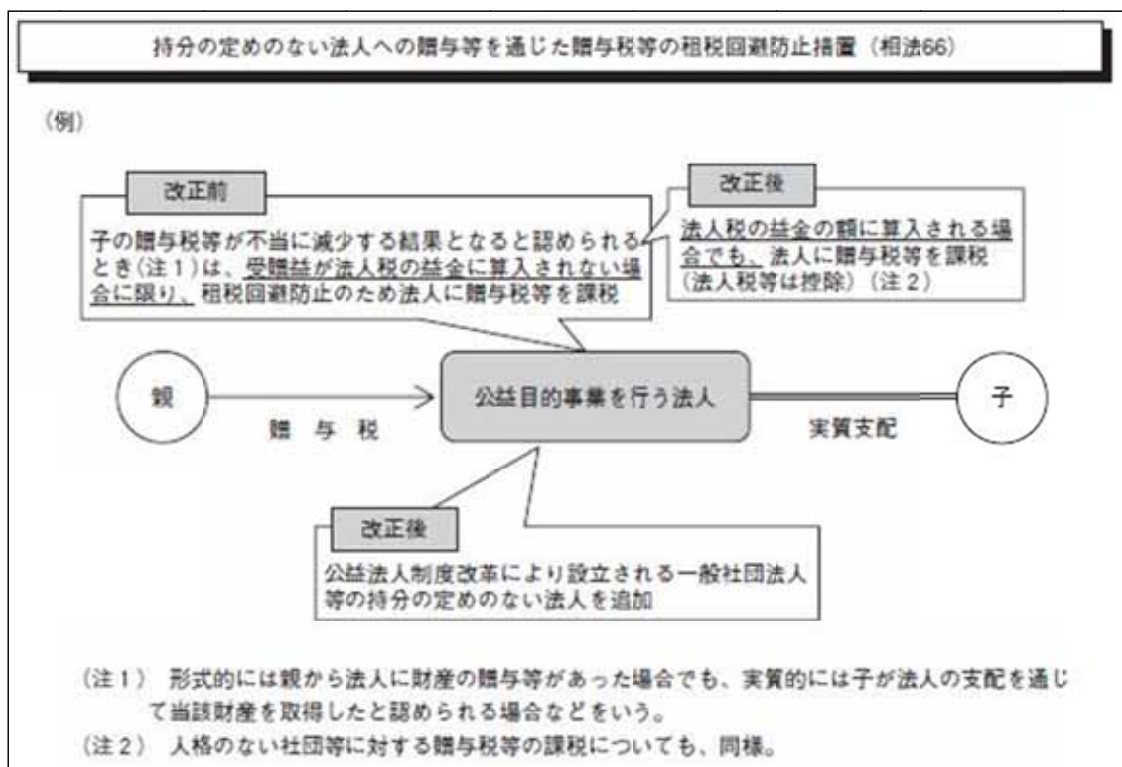
そこで、このような租税回避行為を防止するために、持分の定めのない法人に対して、財産の贈与等があった場合において、その贈与等によりその贈与者又は遺贈者の親族その他これらの者と相続税法第64条第1項に規定する特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる場合には、持分の定めのない法人を個人とみなして相続税又は贈与税を課税することとしている（相法66、）。

ここで、上記の人格のない社団又は財団、持分の定めのない法人を設立するために財産の提供があった場合も同様である（相法66、）。

公益法人制度改革においては公益性を有しない一般社団法人や一般財団法人の設立が可能となり、これらを適用対象とすることで租税回避を防止することが必要と考えられた。また、これらの法人において各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されているときは、相続税又は贈与税の適用がなかったが、相続税又は贈与税と法人税との税率の差を利用した租税回避を適切に防止する必要があると考えられた。適用要件の明確化も含め、これらの必要性から改正がなされた。

第一に対象となる法人の範囲を拡大した。従来は「法人税法第2条第六号に規定する公益法人等その他公益を目的とする事業を行う法人」であったが、「持分の定めのない法人（持分の定めのある法人で持分を有するものがないものを含む。）」に改められた。

第二にこれらの法人において、各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されているときでも、その法人等に対して相続税又は贈与税を課税することになった（相法66 四）。その結果、法人税等と相続税又は贈与税の二重課税が生じることから、相続税又は贈与税の額が法人税等の額を超えるときは、相続税又は贈与税の額から法人税等の額を控除することとされた（相法66）。なお、法人等に財産の贈与をした者が二以上ある場合は、その贈与をした者の異なるごとにその贈与をした者の各一人のみから取得したものとみなすこととされた（相令33）。



（出典：財務省Webサイト「平成20年度税制改正の解説 - 相続税法等の解説」

<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/kaisetsu20/pdf/P453-P471.pdf>より引用）

（3） 特別の法人から受ける利益に対する課税について

持分の定めのない法人で施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における財産の帰属等について設立者、社員、理事、監事若しくは評議員、当該法人に対し贈与若しくは遺贈をした者又はこれらの者の親族その他これらの者と相続税法第64条第1項に規定する特別の利害関係がある者に対し特別の利益を与えるものに対して財産の贈与等があった場合においては、相続税法第66条第4項の規定がある場合を除くほか、当該財産の贈与等があった時において、当該法人から特別の利益を受ける者が当該財産（相続税法第12条第1項第三号又は第21条の3第1項第三号に掲げる財産を除く。）の贈与等により受ける利益の価額に相当する金額を当該財産の贈与等により取得したものとみなされる（相法65）。

持分の定めのない法人が、相続税法第12条第1項第三号又は第21条の3第1項第三号に掲げる財産を取得した場合においては、第12条第2項に規定する事由がある場合について準用される（相法65）。

当該規定は、公益法人制度改革においては、公益性を有しない一般社団法人や一般財団法人の設立が可能となり、これらが租税回避に乱用される恐れがあることから所要の改正がなされた。

第一に対象となる法人の範囲が拡大した。従来の「法人税法第2条第六号に規

定する公益法人等その他の公益を目的とする事業を行う法人」から、改正後は「持分の定めのない法人(持分の定めのある法人で持分を有するものがないものを含む。)」に改められた。

第二に特別の利益を与えられたものの範囲が拡大した。具体的には「評議員」が加えられた。

第三に法人から受ける特別の利益の内容及び法人から特別の利益を受けるものの範囲が明確にされた。利益の内容は、従来のものに、金銭の貸付、資産の譲渡、給与の支給、役員等の選任その他財産の運用及び事業の運営に関してその法人から受ける特別の利益を加えたものとされ、利益を受ける者は、その法人に対して贈与等をした者のその贈与等に関して当該法人から特別利益を受けたと認められる者とされた。

2. 相続に関連した法人に対する現物寄附の課税関係について

相続に関連した法人に対する現物寄附の課税関係については、(1) 相続開始前に現物財産を贈与する場合、(2) 相続時に現物財産を遺贈する場合、(3) 相続開始後に相続人が現物財産を贈与する場合の課税関係に分けて以下検討する。

(1) 相続開始前に現物財産を贈与した場合の課税関係について

相続開始前に現物財産を法人に対して贈与した場合においては、上述のとおり、寄附者側は当該贈与した財産を時価で譲渡したものとみなし、みなし譲渡課税が行われる(所法59)。一方で、受贈法人側は、時価で受贈を受けたものとみなされ、受贈益が計上され、当該受贈益に対して法人税の課税が行われる(法22)。また、持分の定めのない法人に対する現物財産の贈与においては、受贈を受けた持分の定めのない法人は、原則として、法人税法上、受贈益に課税が行われないため、課税が生じないこととなる。

しかしながら、当該持分の定めのない法人に対する贈与が、贈与税の負担を不当に減少させる結果となる場合に該当する場合においては、当該受贈を受けた持分の定めのない法人を個人とみなして、当該受贈財産の時価相当額に対して贈与税が課せられる(相法66)。また、持分の定めのない法人の当該贈与に対して受贈益として法人税も課せられる場合においては、法人税と贈与税の二重課税となってしまうため、相続税又は贈与税の額が法人税等の額を超えるときは、相続税又は贈与税の額から法人税等の額を控除することとされている(相法66)。

(2) 相続開始時に現物財産を遺贈した場合の課税関係について

相続開始時に、被相続人の遺言により現物財産を法人に対して遺贈する場合における課税関係については、上述のとおり、寄附者側については、法人に対して

遺贈した現物財産は、みなし譲渡課税が行われ¹²（所法59）受贈を受けた法人は、受贈益に法人税が課せられる（法法22）。また、当該受贈法人が、持分の定めのない法人であった場合における課税関係も上記(1)の記載と同様となる。

被相続人の遺言による遺贈によって、法人に現物財産が移転した場合においては、相続税法上の納税義務者は、原則として個人に限られているため（相法1の3、1の4）当該法人が相続税の納税義務者になることはない。ただし、上記(1)に記載のとおり、持分の定めのない法人に対する遺贈について、当該遺贈により相続税の負担を不当に減少させる結果となる場合に該当する場合等、租税回避行為と認められる場合においては、法人を個人とみなして相続税が課税される。

(3) 相続開始後に相続人が現物財産を贈与した場合の課税関係について

相続開始後に相続人が現物財産を法人に対して贈与した場合の課税関係については、相続の発生により被相続人から相続財産を取得し、当該取得した財産から、法人に対して現物財産の贈与を行ったこととなるため、相続の発生により、取得した財産に対して、まずは相続税が課せられる。その後は、(1)に記載したとおり、現物財産を贈与したことによる課税関係が生じることとなる。したがって、この場合における寄附者側の課税関係においては、相続税と所得税の両方の課税関係が生じてしまうこととなる。

3. 持分の定めのない法人に対する現物寄附に係る相続税法の特例について（措置法第70条）

(1) 持分の定めのない法人に対する現物寄附に係る相続税法の特例の概要について

上記2.(3)に記載のとおり、相続開始後に相続人が現物財産を贈与した場合には、相続財産の取得に際して相続税が課税され、その後、現物寄附に係るみなし譲渡課税が行われることとなる。一方で、上記2.(2)に記載のとおり、遺贈により法人に現物財産を取得させる場合、また、相続により取得した財産を、公益を目的とする事業を行う一定の要件を満たす個人、人格なき社団、財団等に贈与した場合においては、当該贈与した財産を相続税の非課税財産（相法12 三）とし、相続税を免除している。これらの公益を目的とする事業を行う者に対する相続等による財産の移転について相続税の課税関係のスタンスが整合しない点、また、相続等により取得した財産を相続した後、被相続人の生前の意思を汲んで

12 民法上の相続人及び包括受遺者がいない場合、相続財産は、相続財産法人になるとされているが（民法951）当該相続財産法人の所得税の申告手続については特に所得税法上定めがない。しかし、相続財産法人は納税義務を承継することとなっており（国税通則法5）このことをもって、所得税法第125条の規定を類推解釈し、相続財産法人に対して適用することが合理的と考えられている（国税庁質疑応答事例 所得税 申告及び納税等4参照）。

公益法人等に贈与する場合が多いこと、また、民間の公益事業を育成し促進していく必要があることから、所得税法、法人税法における国、地方公共団体、又は特定公益増進法人に対する寄附金控除制度（所法78）、損金算入特例制度（法法37）との均衡を図るため、特定の公益法人に相続財産を贈与した場合の相続税の非課税の特例制度（以下「相続税の非課税特例」という。）が設けられている。つまり、相続等により財産を取得した者が、当該財産をその相続税申告書の提出期限までに国若しくは地方公共団体、公益社団法人その他公益を目的とする事業を行う法人で教育若しくは科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献、その他公益の増進に著しく寄与する特定のもの（以下「特定の公益法人」という。）又は、一定の特定非営利活動法人に対して贈与を行った場合、その贈与により、その贈与者又はその親族その他これらの者と特別な関係にある者の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる場合を除き、その贈与した財産に対して相続税を課税しない（措法70、）。

(2) 相続税の非課税特例の適用要件と個別論点について

相続税の非課税特例の適用要件の概要について

相続税の非課税特例の特例を受けるためには、以下の要件の全てに該当しなければならない（措法70、）。

- ・ 相続等によって取得した財産を贈与したものであること
- ・ 当該贈与は、相続税の申告書の提出期限までに行うこと
- ・ 国若しくは地方公共団体又は特定の公益法人への贈与であること
- ・ 当該贈与により、贈与をした者の親族等の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる場合でないこと
- ・ 贈与を受けた法人が贈与を受けた日から2年を経過した日までに公益目的事業の用に供していること

相続等により取得した財産の範囲について

相続税の非課税特例の適用対象となる相続等により取得した財産の範囲は、民法上相続により取得した財産の他に、相続税法第3条に定める相続等により取得したとみなす場合の財産としての保険金、退職手当、定期金に関する契約等、相続税法第7条以降に規定する低廉譲渡による財産の受け入れについても含まれる（措通70 - 1 - 5）。したがって、現物財産に限ることなく、金銭も対象となる。また、相続開始前3年以内に当該相続に係る被相続人から贈与を受けた財産であって、相続税法第19条の規定により相続財産に加算されるもの、相続時精算課税制度により取得した財産で、相続財産に加算されるものについては、対象とはならない（措通70 - 1 - 5）。

相続税の申告期限までの贈与であることについて

相続税の非課税特例の適用を受ける場合には、相続等に係る相続税の申告書の提出期限（相法27、29）までに法人に対して贈与が行われていなければならない（措法70）。ただし、当該相続税の申告書提出後に特別縁故者に対する相続財産の分与（民958の3）の規定により、相続財産の遺贈を受けた場合（相法4）には、当該遺贈により納付すべき相続税額に変更があったため、修正申告の提出を要する場合（相法31）においては、そのときまでの贈与が対象となる（措法70）。

特定の公益法人の範囲について

相続税の非課税特例の対象となる贈与先の法人については、国若しくは地方公共団体、公益社団法人その他公益を目的とする事業を行う法人で教育若しくは科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献、その他公益の増進に著しく寄与するものとして政令で定めるもの及び認定特定非営利活動法人と規定されている（措法70）が、次のものが掲げられている（措令40の3）。

- ・独立行政法人
- ・国立大学法人及び大学共同利用機関法人
- ・一定の要件を満たす地方独立行政法人
- ・公立大学法人
- ・自動車安全運転センター、日本司法支援センター、日本私立学校振興・共済事業団、日本赤十字社
- ・私立学校法に基づく学校法人で学校、一定の要件を満たす専修学校を設置又は設置を目的とする法人
- ・社会福祉法人
- ・更生保護法人

また、特例の対象となる法人について、当該法人を設立するための贈与又は財産の提供については適用がない（措通70 - 1 - 3）。

当該贈与により不当に相続税又は贈与税が減少する結果となると認められる場合について

相続税の非課税特例の適用に当たり、贈与した者又は贈与した者の親族等の相続税又は贈与税の負担が結果的に不当に減少することになる場合、相続税の非課税特例の適用を受けることはできない（措法70）。これは、財産を贈与した者又は贈与した者の親族等が、公益法人等を私的に支配して特別の利益を受けている場合等、実質的に財産を所有している状態と同じであるにもかかわらず課税されない等、相続税等の租税回避行為と見なされ、著しく不公平になるためである。

当該贈与により相続税及び贈与税の負担を不当に減少する結果となる場合の具体的な適用要件は、 4 (2) に記載されている措置法第40条第 1 項後段の適用の場合と同様である (措通70 - 1 - 11)。

贈与を受けた特定の公益法人が贈与を受けた日から 2 年を経過する日までに特定の公益法人でなくなった場合、また、当該財産について公益を目的とする事業の用に供することについて

贈与を受けた日から 2 年を経過した日までに特定の公益法人に該当しなくなった場合や特定の公益法人がその財産について公益を目的とする事業の用に供していない場合、相続税の非課税特例の適用を受けることはできない (措法70)。

贈与を受けた財産が公益を目的とする事業の用に供されている場合とは、贈与時の目的にしたがって、当該財産が当該公益法人の公益目的事業の用に供されていれば足りるとされており、贈与財産が、贈与時のまま事業の用に供されているかどうかは問われないとされている。したがって、配当金その他の果実をもって公益事業を行う目的で株式等を贈与した場合には、当該果実が公益事業の用に供されていることが当該財産の管理、運用の状況から確認できる場合には、事業の用に供されているとして取り扱うものとされている (措通70 - 1 - 13)。

なお、贈与後 2 年以内に公益目的事業の用に供しなければならない要件については、後の (2) に記載された判例に示すとおり、適用の否認がなされた後、裁判で争われたが、敗訴している。

当該事件の概要は、原告である個人が、相続により取得した株式を公益法人に寄附し、相続税の非課税特例を適用し申告書を提出したが、当該株式の配当が贈与後 2 年間なされず、受贈を受けた公益法人も、当該財産を使用収益処分しなかったことから、公益事業目的の用に供されたと認められず、相続税の非課税特例の適用を否認された事例である。

裁判所の判断としても、相続税の非課税特例の趣旨は、公益に著しく寄与する事業を行う公益法人等に対する寄附を促進し、当該財産をもって公益事業が行われることを期待しており、当該事例では、受贈を受けた株式等について配当収益を得られていないこと、また、処分して公益目的事業の用に供する措置を講じていないこと等、公益目的事業が行われていないために、相続税の非課税特例の適用を否認されることが適当であるとしている。

(3) 措置法第40条第 1 項後段と措置法第70条の比較について

措置法第40条第 1 項と措置法第70条について、以下、比較する。

		措置法第40条第1項後段	措置法第70条
制度の意義、効果		公益法人等に対する現物財産の贈与等に係るみなし譲渡課税の非課税に関する規定	相続又は遺贈により取得した財産を特定の公益法人に対して贈与した場合の相続税の非課税に関する規定
要件		公益法人等に対して財産の贈与等を行った場合であって当該財産の贈与等が公益の増進に著しく寄与する等の場合であって、国税庁長官の承認を受けた場合	相続又は遺贈により取得した財産を相続税の申告書の提出期限までに特定の公益法人に贈与した場合
公益法人等の範囲		・公益社団法人 ・公益財団法人 ・特定一般法人 ・その他公益を目的とする事業を行う法人 (公益法人等を設立するためにする財産の提供も含む。)	・独立行政法人 ・国立大学法人等 ・一定の地方独立行政法人 ・公立大学法人 ・日本赤十字社等の特殊法人 ・公益社団法人、公益財団法人 ・学校法人 ・社会福祉法人 ・更生保護法人 ・特定認定非営利活動法人 (特定の公益法人を設立するためにする財産の提供を含まない。)
対象となる財産		・山林 ・譲渡所得の対象となる資産 (土地、建物、美術品、株式、著作権等)	・相続税法に定める、相続又は遺贈により取得した財産 (金銭も含む。)
公益増進寄与要件		・公益目的事業の規模要件 ・公益の分配要件 ・事業の営利性要件 ・法令遵守要件	対象となる法人を限定しているため、特に定めなし
公益事業供用要件	公益目的事業供用の時期	贈与に係る財産が贈与のあった日以後2年を経過する日までの期間内に公益事業目的の用に直接供する又は供される見込みであること	特定の公益法人に対する贈与時の目的に従った公益目的事業の用に贈与のあった日以後2年を経過する日までの間に供されること

		措置法第40条第1項後段	措置法第70条
	公益目的事業供用の意義	贈与を受けた財産そのものが公益目的事業の用に供されなければならない。 ただし、株式等、そのまま公益目的事業の用に供することができない性質の財産については、当該財産から生じる収益を公益目的事業の費用に充てること。	贈与者の贈与時の目的にしたがって公益目的事業の用に供されれば足り、贈与財産が贈与時のまま公益目的事業の用に供される必要はない。
	不当減少要件	・当該法人の運営が適正であるとともに、役員等が利害関係者の3分の1を占めていないこと ・当該法人の利害関係者に対して特別の利益を与えないこと ・当該法人が解散した場合において、残余財産が国若しくは地方公共団体又は他の公益法人等に帰属する規定を定めていること ・当該公益法人が公益に反する事実がないこと	同左
	取消要件	・贈与財産が公益事業の用に供されなかった場合、事業の用に供される前に不当減少要件に該当するに至った場合 ・贈与財産が公益事業の用に供された後に当該財産の処分等、公益事業の用に供されなくなった場合、事業の用に供された後に不当減少要件に該当するに至った場合	国税庁長官の承認を要しないので、取消しはない。

現物寄附とその他諸税の課税関係について

1．現物寄附と不動産取得税について

不動産の取得者に対しては、取得した不動産の価格を課税標準として不動産取得税が課される（地法73）。

しかし、公益法人等が取得する不動産のうち、次に掲げるような公益のために取得したものについては非課税とされる（地法73の4）。その一方で、取得時だけに課される税だけに、取得時に公益目的であればその後に収益事業に使用しても売却しても課されないという欠点もある。

ア．宗教法人が専らその本来の用に供するために取得した境内建物及び境内地

イ．学校法人がその設置する学校において直接保育及び教育の用に供する不動産等、及び公益社団法人・公益財団法人・宗教法人・社会福祉法人が直接保育の用に供する不動産等、及び公益社団法人・公益財団法人などが開設する認定職業訓練施設、図書館、博物館の用に供する不動産等

ウ．医療法第 31 条の公的医療機関の開設者、一定の要件を満たす医療法人等が設置する医療関係者の養成所において直接教育の用に供する不動産等

エ．社会福祉法人が設置する生活保護法に規定する保護施設、児童福祉法による児童福祉施設、老人福祉法による老人福祉施設、障害者自立支援法による障害者支援施設、社会福祉法に規定する社会福祉事業、介護保険法に規定する包括的支援事業などの用に供する不動産

オ．更生保護法人が更生保護事業法による更生保護事業の用に供する不動産

カ．日本赤十字社が直接その本来の事業の用に供する不動産

キ．公益社団法人・公益財団法人で学術の研究を目的とする者がその目的のため直接その研究の用に供する不動産

ク．健康保険組合、日本私立学校振興・共済事業団、国家公務員共済組合法などによる組合及び連合会などが経営する病院及び診療所の用に供する一定の不動産

ケ．農業共済組合及び農業共済組合連合会が経営する家畜診療所の用に供する不動産など

2．現物寄附と消費税の課税関係について

現物寄附については、所得税法上、みなし譲渡として課税が行われるが、消費税法上においては、当該取引自体、事業として対価を得て行われる資産の譲渡に該当しないため、消費税の対象とはならない（消法2 八）。

持分の定めのない法人に対する現物寄附に係る主な判例について

(1) 贈与された株式を譲渡したためみなし譲渡所得の非課税承認がされなかった事例

東京地裁 平成 12 年 5 月 22 日判決（平成 11 年（行ウ）第 118 号）

東京高裁 平成 12 年 12 月 21 日判決（平成 12 年（行コ）第 225 号）

最高裁第 3 小法廷 平成 13 年 7 月 17 日決定（平成 13 年（行ツ）第 77 号）

〔参照条文〕措置法施行令第 25 条の 17、措置法第 40 条

本件のポイント

公益法人が贈与された株式を譲渡し、その譲渡代金を定期預金にして、その利息をもって公益事業の費用に充てた場合には、これをもって公益事業の用に供したとはいえない。したがって、公益法人に対する株式の贈与に伴うみなし譲渡所得課税について、措置法第 40 条第 1 項後段の規定は適用されず、非課税の承認はされないとされた。

請求内容

被告が、原告が行った平成 9 年 12 月 18 日付け措置法第 40 条の規定による承認申請に対し、平成 10 年 11 月 18 日付で行った不承認処分を取り消す。

判決

納税者の請求はいずれも理由がないことから、原告らの請求をいずれも棄却する。

事実

- ・ 社会福祉法人 A（以下「A 法人」という。）は、社会福祉事業法に基づき設立された社会福祉法人で、公益を目的とする事業を営む法人である。
- ・ 原告は、平成 8 年 7 月 30 日、A 法人に対し、共同相続した X 社株式 19,000 株、Y 社株式 51,000 株（以下「本件株式」という。）を贈与した。
- ・ A 法人は、平成 8 年 8 月 5 日、甲証券株式会社において、本件株式を 34,899,976 円で売却して、左売却代金から手数料等を控除した残額を乙銀行の定期預金とし、右定期預金の利息を民間社会福祉施設及び団体の育成及び助成のための費用に充当している。
- ・ 原告らは、平成 9 年 12 月 18 日、被告に対し、上記贈与について措置法第 40 条第 1 項後段の規定による所得税の非課税の承認を申請したが、被告は平成 10 年 11 月 18 日、措置法施行令（平成 20 年度税制改正前に限る。）第 25 条の 17 第 2 項第二号に規定する要件に該当しないことを理由に、いずれも不承認処分（以下「本件各不承認処分」という。）を行い、通知した。

- ・ 原告らは、平成10年12月16日、被告に対し、本件各不承認処分を不服として異議申立てをしたが、被告は平成11年3月10日、これらをいずれも棄却する旨決定した。

争点

ア．納税者側の主張

- (ア) 本件株式を譲渡し、その譲渡代金を定期預金にして、その利息をもって公益事業の費用に充てた場合には、これをもって公益事業の用に供したとはいえないという国税側の措置法及び措置法施行令の解釈は誤りである。すなわち、公共性の高い民間公益団体にあつては、財政基盤の充実のためには民間からの寄附によらざるを得ないのが実態であり、国税側の解釈のように限定的に解釈すると、上記のような公益法人の財務基盤の充実という社会的要求に反する結果となる。よって、そのような限定解釈は、旧措置法施行令第25条の17第2項第二号の解釈の誤りであり、その理由は以下である。
- (イ) 旧措置法施行令第25条の17第2項第二号括弧書は、「寄附財産について、一定のやむを得ない理由があり譲渡する」場合で、かつ「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、減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利を取得したときには」、「その資産について事業供用要件の有無を判断する」と規定しているのみであり、代替資産が減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利に限定しているわけではない。
- (ロ) 措置法第40条第2項括弧書は、政令への委任について、「収用等があったことその他政令で定める理由により…」と規定するが、株式は収用の対象とはならない。このことから、株式などが譲渡された場合について旧措置法施行令第25条の17第2項第二号には規定されていないといえる。
- (ハ) 旧措置法施行令第25条の17第2項第二号括弧書は、譲渡の対象となる寄附財産について限定はないが、代替資産として、減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利を取得するときは、これらの資産について公益事業供用要件を満たすことを要するものとしたものにすぎない。
- (ニ) 所得税の非課税特例は、「社会費用の分担」という点において、税金の支払いも民間公益事業への寄附も変わるところがないから、このような「社会費用の分担」に対する課税が社会的費用の分担を二重に課する結果となることを一定限度で排除する社会政策的な配慮・要請に基づくものである。第一審で非課税規定は、みだりに拡張して解釈適用すべきものではない旨が述べられたが、所得税の非課税特例の解釈は、上記理由により他の非課税規定と同様の立場から解釈すべきではない。

(カ) 行政当局は、措置法第40条通達 8 ただし書として、寄附財産が株式、著作権等の場合に果実の全部が直接かつ継続して公益事業の用に供されるか否かにより公益事業供用要件を判定する取扱いを行っている。これは、直接公益事業の用に供することができない場合であっても、所得税の非課税特例を認める場合があることを行政側が認めたものにほかならない。このような場合に、売却金全額をもって定期預金とするなど特定性が維持されており、その特定された金員から生じる果実を公益事業に役立てている場合には、同様に解釈できると考える。

イ．課税庁側の主張

(ア) 措置法における非課税要件規定は、例外規定であり、経済政策的配慮から定立されるものであるから、租税負担の公平性の理念に対して阻害的な影響を及ぼすものである。したがって、非課税要件規定の解釈は、厳格にすべきであって、安易にこれを拡張して解釈することは許されない。

(イ) 上記の観点から所得税の非課税特例を解釈すると、旧措置法施行令第25条の17第2項第二号は、同号括弧書きに定める場合を除き寄附財産そのものが、直接公益法人においてその公益事業の用に供される場合に限り公益事業供用要件を満たすことになるというべきである。

したがって、公益法人が寄附財産を公共事業の用に供さないまま譲渡した場合には、原則として本件特例の適用は受けられないものの、旧措置法施行令第25条の17第2項第二号括弧書きにより、譲渡することについて一定のやむを得ない理由があり、かつ、譲渡による収入金額の全額に相当する金額で取得した一定の代替資産を直接公共事業の用に供している場合に限り、所得税の非課税特例の適用が認められるものである。

(ロ) 以上によれば、A法人は、本件株式を譲渡しているのであるから、寄附財産そのものが公共事業の用に供されていない上に、A法人の本件株式の譲渡には、旧措置法施行令第25条の17第2項第二号括弧書きに定めるやむを得ない理由がなく、さらに譲渡による収入金額の全部に相当する金額を定期預金にただけであり、同号括弧書きに定める代替資産を取得していないから、原告らが贈与した本件株式は、同号所定の公益事業供用要件を満たしていないというべきである。

裁判所の判断

ア．旧措置法施行令第25条の17第2項第二号は、その規定の仕方に照らすと、やむを得ない理由により当該財産の譲渡をする場合において、代替財産として減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利を取得して公益事業の用に供される場合には、公益事業供用要件を満たすものであると解すべきである。

規定された以外の場合に、公益事業供用要件を満たすと解すべき根拠規定はない。

イ．措置法第40条第1項後段の趣旨として、公益法人の財務基盤の充実という面があるからといって、直ちに寄附財産と実質的に同一性があると評価できる代替資産を公益事業の用に供する場合も、事業の用に供しているものと解すべき根拠と認めることはできない。

ウ．納税者側の主張(イ)及び(イ)による旧措置法施行令第25条の17第2項第二号括弧書について、(ア)で述べたとおり納税者が主張するような解釈を採用することはできない。

エ．措置法第40条第2項括弧書は、政令で定める理由により譲渡した場合を挙げているのであり、納税者側の主張(ウ)にあるとおり収用の対象とならない財産について旧措置法施行令第25条の17第2項第二号に規定されているものと解することはできない。

オ．納税者側の主張(オ)に対して、(ア)で述べたとおりの本文と括弧書の規定の仕方に照らすと、代替資産についても、公益事業供用要件を満たすとされる場合が一定の場合に限定されていることは明らかであり、他の非課税規定とは異なり所得税の非課税特例の適用を拡大解釈すべきことの根拠と認めることはできない。

カ．納税者側の主張(カ)に対し、寄附財産の性質上直接公共事業の用に供することができないものであっても、所得税の非課税特例を認めるべき場合があるとされているからといって、本件のように、寄附財産の譲渡収入によって生じた定期預金などについて特定性が維持され、その特定された金員から生じる果実を公益事業に役立てている場合に、公益事業供用要件を満たすものと解することができるものではない。また、寄附財産をそのまま保有するより換価した方が公益法人にとって有益な場合があるからといって、その換価のための譲渡について、旧措置法施行令第25条の17第4項各号に規定する理由に準ずるやむを得ない理由による譲渡に該当するものと認めるには足りない。

以上によれば、A法人は、本件株式を他に売却譲渡しているところ、上記譲渡は、旧措置法施行令第25条の17第4項各号に規定する理由である、その他やむを得ない理由によるものではなく、また、上記譲渡による売却代金から手数料等を控除した残額は、定期預金にされたものであって、同条第2項第二号括弧書に定める代替資産が取得されたものではないのであるから、本件株式の贈与については、公益事業供用要件を満たしていないというべきであり、本件各不承認処分はいずれも適法である。

よって、この納税者側の請求はいずれも理由がないから、いずれも棄却する。

- (2) 公益目的法人に贈与された株式について、贈与の２年後までの間に配当を受けたことがない場合には、措置法第70条第２項に規定する事業の用に供していない場合に該当するとされた事例

京都地裁 平成12年11月17日判決（平成11年（行ウ）第18号）

大阪高裁 平成13年11月1日判決（平成12年（行コ）第111号）

〔参照条文〕措置法第70条第１項及び第２項

本件のポイント

相続によって取得した株式を公益法人に寄附したが、贈与の日から２年を経過した日までにその株式について配当を受けたことがないこと、事業の用に供するため実際に使用収益処分したことがないことから当該株式が公益を目的とする事業の用に供していない場合に該当し、相続税の非課税特例の適用を否認した。

請求内容

課税庁側が平成9年12月10日付けで行った相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定部分の取消しを求める。

判決

納税者側の請求は理由がなく棄却する。

事実（経緯）

- ア．被相続人は平成6年4月12日に死亡し、相続人らがその相続により取得した株式（本件株式）を政令で定める公益法人（以下「財団法人A」という。）にその財団法人Aの基本財産に組み入れることを指定して寄附した。その後、各相続人は平成6年12月9日に本件株式について措置法第70条第１項の適用を受けようとする旨の記載をした申告書を提出した。
- イ．本件株式について、寄附のあった平成6年11月16日から２年を経過した日までに配当がなかったことにより、課税庁はその日においても本件株式が公益を目的とする事業に供されていると認められないとして、当該相続税の非課税特例の適用を否認し、その相続開始時の価額を本件相続税の課税価格に算入して処分を行った。
- ウ．イに対して、相続人は本件株式の価額を本件相続税の課税価格に算入すべきでないと主張し、本件処分の取消しを求めた。

争点

贈与された株式が財団法人Aの公益を目的とする事業の用に供されているかどうか

ア．納税者側の主張

措置法第40条と比較して、措置法第70条第1項は、受贈者を特定することにより「贈与が公益増進に著しく寄与すること」の要件を満たしている。このことから、これを現実化した「事業供用」要件も満たされ原則的に不要となる。よって、措置法第70条第1項の例外としての同第2項の「事業供用」は、同第1項の適用を利用して事後的に租税回避を図る行為に限定されなければならないが、本件株式についてそのような事実はない。

また、本件株式の完全な支配の移転があったこと、その本件株式が贈与を受けた財団法人Aの基本財産に組み入れられ資産が増加したことが「事業供用」に当たるべきである。

イ．課税庁側の主張

措置法第70条の趣旨は、通常の相続税とは異なる内容を定めているが、国が科学又は教育の振興を重要な施策として取り上げ、これを推進するため税制面において優遇措置を取り、科学又は教育の振興等公益性の高い事業の保護育成を図るところにある。

したがって、措置法第70条第1項は、単に相続財産を特定の公益法人等に贈与したことによって政策的に相続税を軽減したものではなく、同条第2項と相まって、その贈与が現実には教育若しくは科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他の公益の増進に現に寄与している場合に限り、政策的に相続税を軽減したものと解すべきである。

そうすると、措置法第70条第1項及び第2項は、当該贈与のあった日から2年を経過した日において、その贈与財産が公共の用に供されているかを判断し、これが充たされない場合には、相続税法の基本原則に戻り課税財産とすることも併せて定めたものと解すべきである。

措置法第70条第2項の「公益を目的とする事業の用に供する」とは、公益法人の事業のためその財産を本来の用法に従って使用されることをいうものと解される。本件株式の本来の用法に従った使用として、配当を受けてこれを公益事業に供用することのほか、その株式を売却又は担保提供し、その代金等を公益事業に使用することも含まれるが、本件株式についてそのような事実はない。

また、贈与者においては、贈与財産の性質等から供用の可否を通常予測し得るし、本件特例を受けようとする者は、贈与契約の締結に当たり、条件ないし負担を付するなどの方法により「公益を目的とする事業の用に供するこ

と」を確保し得る。

贈与財産について公益目的に寄与したかどうかという明確な基準によって、課税の有無が決定するので、納税者間にも不公平は生じない。

裁判所の判断

措置法第 70 条第 1 項及び第 2 項の規定は、相続又は遺贈によって取得された財産に対し、相続税が課されない例外を加えるものと解される。その立法趣旨は、公益目的を持つ法人で、教育又は科学の振興等に著しく貢献するものに対する寄附を促進し、もって我が国における教育又は科学の振興を図ろうとするところにある。したがって、そのような立法趣旨を実現することができない場合には、非課税とする理由はなく、原則に戻って相続税を課すべきである。

相続税の課税原則、一定財産に対する非課税制度の趣旨・目的、措置法第 70 条第 1 項及び第 2 項の内容、構造等にかんがみると、措置法第 70 条第 2 項にいう「公益を目的とする事業の用に供していない場合」とは、租税回避行為のほか、当該贈与の対象となった財産をその性格にしたがって当該事業の用に供するために実際に収益処分していない場合をいうものと解するのが正当である。

本件の場合、財団法人 A は、平成 6 年 11 月 16 日に本件寄附を受けたが、その後 2 年間を経過した日まで本件株式について配当を受けたことがないほか、これを使用収益処分したことがないものと認められる。したがって、措置法第 70 条第 1 項にいう公益を目的とする財団法人 A が「当該贈与により取得した財産（本件株式）を同日において、なお公益を目的とする事業の用に供していない」と認められる。

そうすると、措置法第 70 条第 2 項の適用があり、同上第 1 項の規定にかかわらず、本件株式の価額は、相続税の課税価格の計算の基礎に算入すべきである。

(3) 学校法人に対する不動産の贈与について、公共事業の用に供されていないため非課税承認がされなかった事例

東京地裁 平成 15 年 2 月 13 日判決（平成 14 年（行ウ）第 8 号）

東京高裁 平成 15 年 7 月 16 日判決（平成 15 年（行コ）第 59 号）

最高裁第 3 小法廷 平成 16 年 1 月 20 日決定（平成 15 年（行ツ）第 262 号、平成 15 年（行ヒ）第 280 号）

〔参照条文〕措置法施行令第 25 条の 17、措置法第 40 条

本件のポイント

納税者の親族が理事長を務める学校法人（以下「A 学園」という。）に不動

産を贈与し措置法第 40 条の譲渡所得の非課税の規定の適用を受けたところ、当該学校法人が公益法人等に該当しないこととなったため、措置法第 40 条第 2 項に定める所得税の非課税特例の承認の取消しにより非課税規定の適用が受けられなくなった。

請求内容

課税庁側が納税者に対し平成 13 年 6 月 22 日付けで行った措置法第 40 条第 2 項に基づく譲渡所得の非課税の承認の取消処分の取消しを求める。

判決

納税者の請求は理由がないことから、棄却する。

事実

- ア．納税者は昭和61年 4 月11日、A 学園に土地の贈与を行った。贈与された土地は、昭和61年 4 月から A 学園が設立認可を受けた別の専門学校の敷地の用に供されている。
- イ．昭和62年 6 月 5 日、納税者は本件贈与について、措置法第40条第 1 項に規定する譲渡所得の非課税について税務署の承認を受けた。なお、本件の承認に係る通知書には、「措置法第40条第 2 項に規定する事実が生じた場合には、この承認を取り消すことになる」旨記載されている。
- ウ．A 学園の理事長である納税者の親族が、A 学園の多額の資金を私的に使用していたこと、会計処理に不備があること、理事等の選任について不適切な点があること等運営組織が適正でなかったことにより税務署が平成13年 6 月22日付けで、本件承認の取消処分を行った。
- エ．納税者は、ウの取消処分を受けて異議申し立てをしたが、棄却する旨の決定を受けた。

争点

ア．納税者側の主張

(ア) 本件処分についての裁量権行使の違法性

措置法第40条第 2 項の規定により措置法第40条第 1 項後段の承認を取り消すかどうかは国税庁長官の裁量に委ねられているが、そもそも同規定は、社会経済的政策配慮に基づき公益法人等に対する贈与に公益的な寄附を行うことを容易にしたものである。よって、措置法第40条第 2 項に基づく承認の取消しを行うに当たって、社会経済的政策配慮という所得税の非課税特例の趣旨を生かすか、又はその社会経済的政策配慮を必要としない

か考慮すべきである。また、本件承認を取り消すかどうか裁量判断を行うに当たっては、寄附された不動産が公共の用に使用されたか、その使用された期間、贈与者と受贈者に私的支配関係があったか、贈与者が受贈者から利益を得ていたか、贈与後の期間などが考慮されるべきである。このような諸要素を判断すれば被告が裁量判断を誤り、又は裁量権の範囲を逸脱して承認の取消しを行ったものとして違法であると言わざるを得ない。

(イ) 承認の取消権の時効

措置法及び所得税法に時効の規定がないため、国税通則法に規定される時効制度が適用されることとなる。国税通則法第72条第1項は、一般的な国税の徴収権について5年間の消滅時効を定めており、国税通則法第73条第3項は不正行為などによる場合には、7年間と定めている。

本件承認の取消しは、贈与から15年以上経過した後に行われているが、上記のことから本件承認の取消権は、本件贈与から5年（納税者側に悪意があった場合でも7年）を経過した時点で時効により消滅したものと考えられるべきである。

イ．課税庁側の主張

(ア) 本件処分の適法性

A学園の事業の運営は、寄附行為に基づいて適正に行われておらず、経理についても多額の不明朗な貸付金が存在し、必要な帳簿書類が備えられているとは認められず、A学園の運営組織は適正ではない。しかも、原告の弟はA学園から2億円を超える多額の貸付けを受けているほか、多額の資金を費消しているなど、A学園の財産の運用及び事業の運営に関して特別の利益を受けている。

このことからすれば、A学園については、旧措置法施行令第25条の17第3項（現第6項）の各要件のうち第一号、第二号、第四号の要件が満たされないことになり、その結果、同条第2項第三号に掲げる要件に該当しないこととなったものであり、この事実は、本件特例の承認の取消事由として同条第5項に定められた事実該当するから、本件贈与について、措置法第40条第2項に定める所得税の非課税特例の承認の取消事由が存在することは明らかである。

したがって本件処分適法である。

(イ) 本件処分における裁量権行使の違法の主張について

所得税の非課税特例は、公益法人等に対する資産の贈与等について、みなし譲渡課税により徴収するよりも、当該資産が公益の用に供されて公益の増進に寄与することが望ましいという社会経済的政策配慮に基づき、一定の要件の下に、みなし譲渡課税の対象外とすることとして、公益的な寄

附を行いやすくしたものである。

そして、措置法第 40 条第 2 項に基づく本件特例の承認の取消しは、当該贈与について、その対象とされた資産を公益の用に供してその増進に寄与させるといふ所得税の非課税特例の趣旨が失われた場合まで所得税の非課税特例の適用を認めることが相当でないことから、上記承認を取り消すことにより、本来の譲渡所得課税を行うことを法が認めたものと解することが相当であるから、当該贈与等が同項及び旧措置法施行令第 25 条の 17 第 5 項に規定する取消要件を満たす場合には、原則として上記承認を取り消すことを要すると解すべきである。

本件の場合、納税者の弟は A 学園の資金を生活費や遊興費に費消し、A 学園から刑事告訴され、その行為は極めて悪質であり、本件承認を取り消す時点において、A 学園の経営が健全化する目途もなかったのであるから、本件承認は取り消されるべきであって、課税庁側に裁量権の逸脱等はなく、本件処分は適法である。

(ウ) 承認取消権の時効消滅の主張について

措置法、所得税法及び国税通則法において、課税庁が行う処分の取消しについて期間制限を設けた規定は存在しない。

また、所得税の非課税特例の承認を取り消した場合には、その承認が取り消された時において、政令で定めるところにより、措置法第 40 条第 1 項の規定する贈与があったものとみなすこととされ（同条第 2 項）、承認の取消しを受けた贈与に係る財産については、当該贈与者の当該承認が取り消された日の属する年分の所得として、所得税を課するものとされていること（旧措令 25 の 17 ）からすれば、本件承認が取り消された効果として発生した徴収権については、平成 13 年度の所得税の法定納期限の翌日から消滅時効が起算される（国税徴収法 72 ）から、消滅時効が完成していないことは明らかである。

裁判所の判断

ア．本件処分についての裁量権行使の違法性

A 学園は上記 事実(ウ)にあるとおりその運営は適正ではなく、納税者の親族は、A 学園から特別の利益を受けていたものとされることから A 学園は公益に反する事実があるとされる。したがって、本件贈与については、旧措置法施行令第 25 条の 17 第 3 項の各要件のうち第一号、第二号、第四号の要件を欠いていたことが明らかである。これら事実により贈与者の所得に係る所得税の負担を不当に減少させる結果とならないことを規定している同条第 2 項第三号に該当しないことと解されるため、その受贈者である A 学園に

ついて、措置法第 40 条第 2 項に規定する承認の取消事由が存することが認められる。

また、前記のとおり贈与を受けた法人がその財産について公益を目的とする事業の用に供されないこととなったときは、それだけで所得税の非課税特例に係る承認の取消事由となることを規定している。

さらに、本件承認の取消しは、本件贈与から 15 年、本件承認が行われてから約 11 年経過した後に行われているが、本件承認に係る通知書に一定の事由が生じた場合に承認が取り消される旨記載されており、納税者側も承認が取り消される可能性があることを知ることができたため、上記期間を経過した後に承認を取り消すことが権限の乱用に当たるとすることはできない。

イ．承認の取消権の時効

措置法、所得税法及び国税通則法において、課税庁が行う処分の取消しについて期間制限を設けた規定は存在しない。

所得税の非課税特例の承認に係る取消しは、当該承認によって生じた法律関係を将来に向かって消滅させる処分であり、すでに租税債務があることを前提とする国税の徴収権とは異なるものであり、本件について国税の徴収権の消滅時効に関する規定を適用することはできない。

以上のことから、納税者の請求は理由がなく、これを棄却する。

持分の定めのない法人の資産運用、管理、処分に係る課税関係について

1．持分の定めのない法人の資産運用・管理に係る税務上の取扱いについて

(1) 不動産の貸付けに関する税務について

公益法人等に対する課税は、収益事業から生じた所得に限られており（法第 5、7 ）、収益事業として 34 業種が列挙されている（法令 5 ）。収益事業としては不動産貸付業が規定されており、原則として不動産貸付業は収益事業課税の対象となるが、以下のものは、収益事業から除外されている（法令 5 五）。

特定法人¹³が行う不動産貸付業

13 「特定法人」とは次に掲げる法人で、その業務が地方公共団体の管理の下に運営されているものをいう（法令 5 二）。

- (1) その社員総会における議決権の総数の二分の一以上の数が当該地方公共団体により保有されている公益社団法人又は法別表第二に掲げる一般社団法人
- (2) その拠出をされた金額の二分の一以上の金額が当該地方公共団体により拠出をされている公益財団法人又は法別表第二に掲げる一般財団法人
- (3) その社員総会における議決権の全部が(1)又は(2)に掲げる法人により保有されている公益社団法人又は法別表第二に掲げる一般社団法人

日本勤労者住宅協会が日本勤労者住宅協会法に掲げる業務として行う不動産貸付業

社会福祉法に規定する社会福祉法人が同法に掲げる事業として行う不動産貸付業

宗教法人法に規定する宗教法人又は公益社団法人若しくは公益財団法人が行う墳墓地の貸付業

国又は地方公共団体に対し直接貸付けられる不動産の貸付業¹⁴

主として住宅の用に供される土地の貸付業で、その貸付けの対価の額が低廉であることその他の財務省令で定める要件を満たすもの^{15,16}

民間都市開発推進機構が民間都市開発の推進に関する特別措置法に掲げる業務として行う不動産貸付業

独立行政法人農業者年金基金が独立行政法人農業者年金基金法附則に掲げる業務として行う不動産貸付業

食品流通構造改善促進機構が食品流通構造改善促進法に掲げる業務として行う不動産貸付業

(4) その拠出をされた金額の全額が(1)又は(2)に掲げる法人により拠出をされている公益財団法人又は法別表第二に掲げる一般財団法人

14 国等によって直接使用されることを目的として当該国等に対して直接貸し付けられるものに限られるのであるから、公益法人等が国等に対して不動産の貸付けを行った場合においても、当該不動産が国等以外の者に転貸されているときは、当該不動産の貸付けはこれに該当しない(法基通15-1-19)。

15 (1) 面積要件(法基通15-1-20)

床面積の2分の1以上が居住の用(貸家住宅の用を含み、別荘の用を除く。)に供される家屋の敷地として使用されている土地のうちその面積が当該家屋の床面積の10倍に相当する面積以下であるもの。

(2) 金額基準(法規4、法基通15-1-21)

貸付業の貸付けの対価の額のうち、当該事業年度の貸付期間に係る収入金額の合計額が、当該貸付けに係る土地に課される固定資産税額及び都市計画税額で当該貸付期間に係るものの合計額に三を乗じて計算した金額以下であること。なお、この判定は、以下による。

土地の貸付けが同条の要件に該当するかどうかは、それぞれの貸付けごとに判定する。

貸付期間に係る収入金額は、当該期間につき経常に収受する地代の額によるものとし、契約の締結、更新又は更改に伴って収受する権利金その他の一時金の額は、これに含めないものとする。

固定資産税及び都市計画税の額は、当該土地に係る固定資産税又は都市計画税が特別に減免されている場合であっても、その減免がされなかったとした場合におけるこれらの税額による。

16 「主として住宅の用に供される土地の貸付け」として非収益事業に係る収入に該当するか否かについては、賃貸借契約において、土地の使用が主として住宅の用に供されていたか否か、借地権者の土地の使用状況等を総合的に判断すべきであるとされている。この点、新借地権者の土地の使用目的が限定されていなかったこと等から、旧借地権者及び新借地権者から収受した本件名義書換料等及び新借地権者から収受した本件地代収入は収益事業に係る収入であるとされた事例がある(裁決事例集 No.46)。

商工会及び商工会議所による小規模事業者の支援に関する法律に規定する
商工会等が同法に規定する基盤施設事業として行う不動産の貸付業

独立行政法人中小企業基盤整備機構が独立行政法人中小企業基盤整備機構
法及び中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律附則の規定に基づく業
務として行う不動産貸付業

(2) 不動産所有に関する税務について（固定資産税）

固定資産の保有者に対しては、当該固定資産所在地の市町村が固定資産の価格
を課税標準として固定資産税が課せられる（地法342、343）。したがって、公益
法人に対しては原則として固定資産税が課税される。

しかし、公益法人等が所有する固定資産のうち、一定のものについては非課税
とされており（地法348）固定資産税の非課税措置が講じられている。なお、一
般社団法人・一般財団法人に移行した法人が設置する施設で、移行日の前日で非
課税とされていたものについて、平成25年度分まで非課税措置が継続されること
となっている。

その一方で、毎年年初の状態により課税非課税が決定される税であるため、取
得した後数年の経過を経て公益目的に使用したとしてもその間は課税されるな
ど、運用上の問題点が存在する。

【固定資産税が非課税とされる不動産等】

宗教法人が専らその本来の用に供するために取得した境内建物及び境内地、
墓地

学校法人がその設置する学校において直接保育及び教育の用に供する不動
産等、及び公益社団法人・公益財団法人・宗教法人・社会福祉法人が直接保育の
用に供する不動産等、及び公益社団法人・公益財団法人などが開設する認定職
業訓練施設、図書館、博物館の用に供する不動産等

医療法第31条の公的医療機関の開設者、一定の要件を満たす医療法人等が設
置する医療関係者の養成所において直接教育の用に供する不動産等

社会福祉法人が設置する生活保護法に規定する保護施設、児童福祉法による
児童福祉施設、老人福祉法による老人福祉施設、障害者自立支援法による障害
者支援施設、社会福祉法に規定する社会福祉事業、介護保険法に規定する包括
的支援事業などの用に供する不動産

更生保護法人が更生保護事業法による更生保護事業の用に供する不動産

日本赤十字社が直接その本来の事業の用に供する不動産

健康保険組合、日本私立学校振興・共済事業団、国家公務員共済組合法など
による組合及び連合会などが経営する病院及び診療所の用に供する一定の不

動産

農業共済組合及び農業共済組合連合会が経営する家畜診療所の用に供する不動産など

公益社団法人・公益財団法人で学術の研究を目的とする者がその目的のため直接その研究の用に供する不動産

公益社団法人・公益財団法人で学生又は生徒の修学を援助することを目的とする者がその目的のため設置する寄宿舍で直接その用に供する家屋

(3) 金融資産に係る税務について（利子・配当金の源泉所得税）

本来、個人の所得に対して課税するのが所得税であるが、例外として、利子や配当金など、源泉徴収の対象となる所得については法人であっても所得税の納税義務を課している（所法5、174）。これらの所得については徴税の便宜上源泉徴収が行われるが（所法181）、法人税と所得税の二重課税を防ぐため、その法人の法人税額から控除される（法法68）。

公益法人に関しては、従来から利子や配当に対する源泉徴収は行われなかった（旧所法11）。これは、公益法人の収益事業を除く事業に関しては、法人税が非課税になるのと同様の趣旨である。しかし、平成20年12月1日より公益社団法人・公益財団法人を除く一般社団法人・一般財団法人に関しては、営利法人と同様に課税されることになった（改正法付則15イ）。

課税が行われることになった非営利型法人（一般社団法人や一般財団法人）が収益事業を行っていて法人税課税の対象となっていれば、源泉された所得税も控除や還付を受けることが可能だが、収益事業を行っておらず法人税課税の対象となっていない場合には、所得税の控除や還付ができないことになる。したがって、収益事業を行わずに、金融収益が大きな収入の柱になっているような一般社団法人・一般財団法人にとっては影響が大きいと予想される。

(4) みなし寄附金について

意義

みなし寄附金とは、公益法人等（一般社団法人及び一般財団法人を除く。以下(4)において同じ。）が、その収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業のために支出した金額については、その収益事業に係る寄附金の額とみなし、寄附金の損金算入限度計算を行う制度をいう（法法37、法令77の3）。みなし寄附金は、公益法人等の収益事業から生じた所得を公益目的事業に充当する公益法人等の内部取引であるから、本来は公益法人等の所得計算に影響しないはずであるが、こうした内部取引を収益事業に係る寄附金とみなして損金算入限度額の範囲内で収益事業の所得金額の減少させることが認めら

れている。

また、みなし寄附金の目的は、公益目的事業を行う公益法人等の財政面への配慮であるから、一般社団法人及び一般財団法人については、みなし寄附金の適用はないこととされている（法法37 ）。

損金算入限度額について

公益法人等のみなし寄附金の損金算入限度額は、以下の区分により、次のとおりになっている（法令73 三、73の2 、法規22の5 ）。

ア．公益社団法人、公益財団法人

原則として（ア）の金額とされるが、確定申告書に明細の記載があることを要件として、（イ）の金額とすることができる。

（ア）当該事業年度の所得の金額の100分の50に相当する金額

（イ）公益目的事業の実施のために必要な金額（公益法人特別限度額）

イ．学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、社会医療法人

当該事業年度の所得の金額の100分の50に相当する金額（当該金額が年200万円に満たない場合には、年200万円）

ウ．ア又はイに掲げる法人以外の公益法人等

当該事業年度の所得の金額の100分の20に相当する金額

損金算入時期について

みなし寄附金の損金算入時期は、収益事業に属する資産のうちから収益事業以外の事業のために支出した時点となる（法法37 ）。しかしながら、現実的には、課税所得が算出される前にみなし寄附金相当額の金銭の支出を行うことは困難であり、この点については、課税当局からいまだ明確な取扱いが示されていない。今後、通達等により、明らかにされることが期待される。

資本の元入れとみなし寄附金の関係について

公益法人等が収益事業に属する金銭その他の資産につき収益事業以外の事業に属するものとして区分経理をした場合においても、その一方において収益事業以外の事業から収益事業へその金銭等の額に見合う金額に相当する元入れがあったものとして経理するなど、実質的に収益事業から収益事業以外の事業への金銭等の支出がなかったと認められるときは、当該区分経理をした金額については「公益法人等のみなし寄附金」の規定の適用がないものとされている（法基通15 - 2 - 4 ）。

2．持分の定めのない法人の処分に係る税務上の取扱いについて

(1) 不動産処分に関する税務について

一般社団・財団法人(非営利型法人以外の法人)

一般社団法人・一般財団法人のうち、非営利型法人でないものは、普通法人として通常の法人税課税の対象となる(法法4)。また、非営利型法人以外の法人が時価よりも低い価額で資産を譲渡した場合(低廉譲渡の場合)、時価と実際に収受した対価との差額のうち、実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、寄附金として扱われる(法法37)。

公益社団・公益財団及び非営利型法人(公益法人等)

公益法人等の課税所得の範囲は、収益事業から生じた所得に限られる(法法2六、法法2九の二、別表2、法法4ただし書き、法法7)。したがって、収益事業以外の事業の用に供している不動産の譲渡に係る譲渡損益は非課税となる。一方、公益法人等が収益事業の用に供する不動産に関する譲渡損益は、原則として収益事業の付随行為に係る損益として法人税課税の対象となる(法基通15-1-6)。

このように、不動産が収益事業の用に供されているか収益事業以外の用に供されているかによって、課税上の取扱いが大きく異なることになる。そこで、収益事業の用に供される不動産に係る譲渡損益であっても、処分損益がキャピタルゲインと考えられる場合には、収益事業に関する損益に含めないことされている(法基通15-2-10)。

ア．キャピタルゲインと考えられる処分損益

相当期間(概ね10年以上)にわたり所有していた土地、建物、構築物等の譲渡から生じた譲渡損益は、収益事業に係る損益に含めないこととされる。この場合の処分損益は、キャピタルゲインに起因するものと考えられるため、キャピタルゲインには課税しないという原則に基づき、課税されないことになる。また、不動産販売業の範囲(法基通15-1-12本文)も同様に、キャピタルゲインが課税対象とならないという趣旨が反映されている。

また、固定資産である土地又は建物等を貸し付けたことにより収受する権利金等の一時金についても、法人税法施行令第138条第1項(借地権の設定等により地価が著しく低下する場合の土地等の帳簿価額の一部の損金算入)の規定の適用を受ける場合で、当該土地建物等を相当期間保有していた場合には、収益事業の課税は行われない。

イ．キャピタルゲインとは考えられない処分損益

一方、処分損益がキャピタルゲインとは考えられない場合には、処分損益

に対する課税が行われる。例えば、譲渡に際して行った区画形質の変更¹⁷により付加された価値に対応する部分については、課税対象となる（法基達15 - 1 - 12ただし書き）。

ウ．収益事業に付随する損益とは考えられない場合

収益事業の全部又は一部を廃止してその廃止に係る事業に属する固定資産につき処分をした場合には、事業廃止に伴う一種の清算損益であり、収益事業に付随する損益とは言えないため、収益事業の損益として課税対象にならない。

エ．低廉譲渡の場合

先に述べたとおり、公益法人等が収益事業以外の事業の用に供している不動産の譲渡に係る譲渡損益は非課税であるから、寄附金の損金算入限度額の規定（法法37）の適用はない。一方、収益事業用の処分損益は、原則として収益事業に付随する損益として法人税課税の対象となる（法基通15 - 1 - 6）。

しかしながら、公益法人等は元来、公益事業を行うことを目的としており、時価より低い価額で資産を譲渡することも想定されている。したがって、低廉譲渡の場合に寄附金の損金算入限度額の規定を適用すると、公益事業の実効性を阻害する恐れがある。

そこで、低廉譲渡であっても、当該譲渡等が公益法人等の本来の目的である事業の範囲内で行われたと認められる場合には、寄附金の損金算入限度額の規定の適用はないものとされている（法基通15 - 2 - 9）。

(2) 金融資産の処分に関する税務について

一般社団・財団法人(非営利型法人以外の法人)

一般社団法人・一般財団法人のうち、非営利型法人でないものは、普通法人として通常の法人税課税の対象となるため（法法4）金融資産の処分に関する損益についても、通常の法人税課税の対象となる。

公益社団・公益財団及び非営利型法人（公益法人等）

公益法人等の保有する金融資産は、（ ）公益事業に供するために寄附された現金預金や有価証券等と、（ ）収益事業から生じた所得が預金や有価証券等に転化した場合があると考えられる。

17 区画形質の変更：都市計画法における開発許可の対象となる宅地造成等

「区画」の変更：公共施設（道路・水路など）を新設・廃止・移動

「形」の変更の例：盛土・切土による土地の形状の変更

「質」の変更の例：農地・山林等を宅地にする場合

前者については、収益事業の対象外であるから、その処分や運用に関する損益については法人課税の対象とはならないと考えられる。

一方、後者については、当該金融資産の運用益については、収益事業に付随する行為として収益事業課税の対象となるが（法基通15 - 1 - 6）、収益事業の運用のために通常必要と認められる金額に見合うもの以外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、その区分経理された資産を運用する行為は、収益事業に付随して行われる行為に含めないことが認められる（法基通15 - 1 - 7）。したがって、処分損益に関する明文上の規定はないが、収益事業以外の事業に属する資産として区分経理された場合には、（キャピタルゲインへの課税を行わないという趣旨から）収益事業の対象外として法人課税の対象にはならないと考えられる。

一方、収益事業用資産として区分経理された金融資産の処分損益については、明文上の規定はないが、処分損益は一種のキャピタルゲインの実現にほかならないと解釈できるため、法人課税の対象にならないとも考えられる。加えて、収益事業の付随行為として「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」（法基通15 - 1 - 6）とされているため、処分行為は同通達の適用がないとも考えられる。

しかしながら、有価証券の運用には、例えば、個別の有価証券等の購入や処分を通じて運用収益の獲得を目的とする運用行為もあり、また、運用に伴う損益が、有価証券等の処分から生じたものか、純粋な運用から生じたものか、明確に区別できない場合も考えられる。

したがって、収益事業用資産に区分経理された金融資産については、仮に形式面では処分行為であっても、キャピタルゲインを目的とした有価証券の運用益については、法人税法基本通達15 - 1 - 6の「有価証券等の運用行為」に含まれ、法人課税の対象となると考えられる。

3．不動産に係る収益事業課税と固定資産税の課税の不統一について

(1) 現状の課税関係

法人税は、法人の各事業年度の所得に対して課税される（法法5）。ただし、公益法人等については、各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得のみが課税される（法法7）。収益事業は法人税法に定義があり、34事業が限定列挙されている（法法2、法令5）。したがって、公益法人等は、収益事業以外の事業から生じる所得については、法人税が課税されない。

一方、土地・家屋に対して課する固定資産税は、土地・家屋の価格を課税標準として課税される（地法349）。ただし、「一定の公共性または公益性の強い法

人が直接その本来の事業の用に供する固定資産、その他公共性または公益性の強い一定の固定資産」¹⁸⁾は、固定資産税が非課税とされている（地法348 ）。つまり、地方税法第348条第2項に列挙されている固定資産についてのみ、固定資産税は非課税となる。

(2) 問題点

公益法人等が行っている非収益事業からの所得は法人税が課税されないが、当該非収益事業で使用している土地・家屋は、地方税法第348条第2項に定められた非課税固定資産に該当しない限り、固定資産税の課税が行われる。

法人税法と地方税法（固定資産税）とは法律が異なるため、課税される範囲が異なることは必ずしも理論的な問題とならないとも言える。ただ、実務的な観点から、公益法人等については、法人税と固定資産税とで課税範囲を一致させるべきとの見解もあり得るため、法人税と固定資産税の非課税要件を区別して、考えるべきなのか、また、法人税と固定資産税の課税範囲を一致させるべきなのか、公益法人等について、今後の議論が待たれるところである。

(3) 問題点の具体的なケース

一般財団法人が行う博物館事業

非収益事業である博物館事業を行っている一般財団法人で法人税法上非営利型法人に該当するものは、公益法人等として、非収益事業である博物館事業から生じる所得（多くの場合、マイナスの所得だと思われるが）は、法人税の課税はない。ただし、当該博物館事業で使用している土地・家屋については、経過措置を考慮しなければ、固定資産税が課税される。これは、固定資産税の非課税固定資産としては、「公益社団法人若しくは公益財団法人又は宗教法人がその設置する博物館法第2条第1項の博物館において直接その用に供する固定資産」に対象が限定され（地法348 九）一般財団法人が博物館事業を行い、当該事業で固定資産を使用しているとしても、固定資産税の非課税の適用を受けることができないためである。

宗教法人が行うペット葬祭業

宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地に対しては、固定資産税が課されないこととされている（地法348 三）。宗教法人法第3条に規定する「境内建物」とは、宗教法人の主たる目的のために必要な当該宗教法人に固有の土地建物を言い、また、「専ら、その本来の用に供する」とは、その境内建物又は境内地を宗教法人の本来の目的に

限って使用する状態を指すものである。また、「宗教法人が営むことがある公益事業（宗教法人法6 ）及びその他の事業（同条 ）の用に供される境内建物及び境内地はこれに含まれないと解すべきである。」とされている（宗教法人に対する固定資産税について＝法制意見（自治省税務局長照会に対する内閣法制局の回答（昭和40年3月29日））。さらに、この場合においては、「たまたま例外的に他の目的のために使用することがあったという程度のことによって、ただちに「専ら」その用に供するとはいえないということにはならない」とされている（同法制意見）。つまり、宗教法人の境内地は、無条件に非課税となるのではなく、それが専らその本来の用に供されて初めて非課税となるということである。したがって、その態様や実際の使用状態に即して個別具体的にその非課税の可否を判断することとなるものである。

ところで、ペット葬祭を行う宗教法人に対する固定資産税の課税については、次のような判例が出されている。

地裁判決では、墓地を例にし、墓地の設置や埋葬行為は国民の宗教的感情に適合すること等を理由として固定資産税も法人税も非課税とされているが、動物の遺骨の保管や埋葬行為は地方税法上、直接、非課税とする規定はなく、法人税法上も収益事業に当たるとして課税される場合があるとし、この違いは両者のもつ宗教性に関する社会的評価が異なることに由来している点を理由として、非課税対象には該当しないと結論付けている（平成18年3月24日東京地裁判決）。

しかし、高裁判決では、当該宗教法人が行う動物供養の歴史的背景を認定し、当該宗教法人が行う動物供養については社会的認知がなされており、地裁判決で判示している、人と動物の供養の両者のもつ宗教性に関する社会的評価が異なることはないとし、また、民間業者と同様の料金設定が行われていることから、ペット葬祭事業そのものが収益事業であるとの課税庁の主張に対しても、当該宗教法人が広告宣伝を行っていないこと等の理由から退け、地裁判決を取り消した（平成20年4月2日東京高裁判決）。したがって、境内建物のうち、動物の遺骨を収蔵保管している建物部分及びその敷地相当部分の土地は、非課税の対象となる「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第3条に規定する境内建物及び境内地（地法348 三）に該当し、非課税である（現在、控訴中であり、最終判決は出されていない。）。

一方で、当該事例とは別の事件ではあるが、同様にペットの葬祭を行う宗教法人に対して、当該法人が行うペット葬祭業の法人税法上の収益事業課税について争われた判例がある（平成20年9月20日最高裁判決）。

当該判例によると、当該宗教法人は、Webサイト上で広告宣伝をしており、また、民間業者と同様に料金表を作成しており、当該事業の目的、内容、料金

の定め方、周知の方法等について、民間業者が一般的に行う事業と異なることがないとして、法人税法施行令に定める収益事業と認定している。

付録

1．公益法人制度改革の概要及び税制改正について

(1) 公益法人制度改革の概要について

我が国における公益法人制度は、現行民法第一編から第三編が制定された明治29年（1896年）以来、100年余りの歴史を有し、その間、大幅な改正が行われることなく、「行政や民間営利部門では満たすことのできない社会の需要に対応する多様なサービスを柔軟かつ機動的に提供する、民間非営利法人制度の中核として存続してきた」¹⁹。

しかし、このような旧来の公益法人制度が抱える問題についてもまた、長らくの間指摘されてきたところである²⁰。

すなわち、整備法第38条による改正前の民法（以下「改正前民法」という。）第33条は、「法人は、この法律その他の法律の規定によらなければ、成立しない。」として「法人法定主義の大原則を宣明」²¹していた（この規定は、現行民法第33条第1項として、そのまま存置されている。）そして、改正前民法第34条は、「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って、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。」とし、公益に関する社団又は財団で、かつ、営利を目的としない（非営利である）²²ものは、主務官庁による許可主義²³によって、法人格を取得し得るものとしていた。

この改正前民法第34条の規定に基づいて設立された法人を、一般に、公益法人というが²⁴、同条にいう「公益」とは、社会全般の利益、すなわち不特定多数の

19 久保田正志「110年ぶりの公益法人制度改革 - 公益法人制度改革関連3法案 - 」立法と調査254号10頁

20 その詳細については、旧来の公益法人制度に関するまとまった研究である、森泉 章『公益法人の研究』（勁草書房、昭和52年）、橋本 徹＝古田精司＝本間正明編『公益法人の活動と税制 - 日本とアメリカの財団・社団 - 』（清文社、昭和61年）などを参照

21 遠藤 浩編『基本法コンメンタール 民法総則』別冊法学セミナーNo.184（日本評論社、第五版新条文対照補訂版、平成17年）97頁（森泉 章）

22 営利を目的としない（非営利である）とは、「法人の企業利益を構成員に分配しないということ」を意味する（遠藤編、前掲注21、102頁（森泉 章））。

23 「法人の設立を許すかどうかを、法定の要件の具備に加えて、主務官庁の自由裁量にゆだねる主義である」（遠藤編、前掲注21書、97頁（森泉 章））。この許可主義を改正前民法が採用したのは、「公益の美名にかくれて不当なことのなされるのを防ごうという趣旨であるが、果して妥当かどうか、疑問である」（我妻 榮『新訂 民法総則』（岩波書店、昭和40年）140頁）とされていた。

24 より広く、公益を目的とする法人のうち、私立学校法（昭和24年法律270号）に基づく学校法人、社会福祉法（昭和26年法律45号）に基づく社会福祉法人、宗教法人法（昭和26年法律126号）に基づく宗教法人、医療法（昭和23年法律205号）に基づく医療法人などのように、改正前民法以外の特別法によ

者の利益を意味すると解されていたため²⁵、公益も営利も目的としない中間的な団体、例えば、構成員相互間の親睦を目的とする同窓会などは、『中間法人法(平成13年法律49号)』²⁶が制定されるまで、特別法で認められるもの(例えば、労働組合法(昭和24年法律174号)第11条によって法人格を取得し得る労働組合など)を除き、公益法人にも営利法人にもなり得なかった(法人法制の「隙間問題」²⁷)。このような問題もあり、多くの権利能力のない社団が存在することとなったのであるが、この「権利能力のない社団について何等の規定を設けなかったことは、民法の重大な欠陥」²⁸であった。

また、改正前民法は、前述のように公益法人の設立について許可主義を採用していたが、具体的な許可基準については法令上定められておらず、したがって、設立を許可するかどうかに関して主務官庁に広汎な裁量を認めていた²⁹こと等を要因として、公益性の稀薄な団体であっても公益法人として設立されるという事態も生じていた³⁰。

さらに、我が国の経済構造や国民のニーズの変化を背景として、一方では、公益法人の行う収益事業と営利企業の事業との競合、公益法人の社会的信用や税制上の優遇措置に着目した法人格の悪用といった問題が生じ、他方では、行財政改革の進展による公的部門の減少と民間活力発揮の観点から、従来にも増して公益法人に対する期待とその責任が高まった³¹。

って設立される法人(特別法上の法人)を含めて公益法人という場合があるが、付録において「公益法人」とは、特に断りのない限り、改正前民法第34条の規定に基づいて設立された財団法人及び社団法人(いわゆる「民法法人」)を意味するものとする。総務省編『平成20年版 公益法人白書 - 公益法人に関する年次報告 - 』(セブンプランニング、平成20年)51頁参照

25 我妻・前掲注23・136頁、林 良平＝前田達明編『新版注釈民法(2)総則(2)』(有斐閣、平成3年)187頁(林 良平)、遠藤編・前掲注21・102頁(森泉 章)しかし、公益性と非営利性との関係は必ずしも明確ではなかった(能見善久「公益団体における公益性と非営利性」ジュリスト1105号50頁参照)。

26 同法は、「社員に共通する利益を図ることを目的とし、かつ、剰余金を社員に分配することを目的としない社団」(同法第2条第二号)について、準則主義による法人格の取得を可能としていた。しかし、「中間法人制度は、法制上、剰余金の分配を目的としない社団についてのより一般的な法人制度である一般社団法人制度に包摂される関係に立つこと」(新公益法人制度研究会編著『一問一答 公益法人関連三法』(商事法務、平成18年)231頁)から、関連三法の成立に伴い、整備法第1条によって廃止された。

27 佐久間毅「非営利法人法のいま」法律時報80巻11号13頁。なお、佐久間教授によれば、民法の起草者は、法制上の隙間のために法人になれない団体があることをはっきりと自覚しており、ただ、そのような団体は必要に応じて特別法で規定されることとなるから、実際上の不便は生じないものと考えていたとされる(同上論文12-13頁)。

28 我妻・前掲注23・139頁

29 最判昭和63年7月14日判例時報1297号29頁

30 森泉 章「公益法人法制の現況とありかた」ジュリスト870号19頁

31 橋本哲曙「公益法人の指導監督に関する基準について - 公益法人行政の推移と現状 - 」ジュリスト870

このような状況において、まず、平成10年に「それまでの非営利法人特別法と一線を画し、まさに法人法制の大転換の幕開けを告げるもの」として、『特定非営利活動促進法（平成10年法律7号）』（いわゆる「NPO法」）が議員立法によって成立し、さらに平成13年には中間法人法が成立するに及び、法人法制の隙間は実質的に埋められることとなったが、「隙間問題に端を発して強く問題視されるようになっていた公益法人制度に何ら手をつけるものではなかった」とされる³²。

また、政府においても、平成12年12月1日に閣議決定された『行政改革大綱』以来、公益法人に対する行政の関与の在り方の改革が検討されたが、次第に公益法人制度そのものの改革が必要であるとの認識がされるようになり、平成14年3月29日には『公益法人制度の抜本的改革に向けた取組みについて』が閣議決定され、公益法人制度について抜本的かつ体系的な見直しを行うこととなった。そして、平成15年6月27日には『公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針』が閣議決定され、この決定を踏まえ、行政改革担当大臣の下、「公益法人制度改革に関する有識者会議」が設置された³³。この有識者会議は、平成15年11月28日以降、約1年間にわたって検討を行った後、平成16年11月19日に報告書を提出したが、この報告書をもとに具体的な制度の検討が政府において進められ、同年12月24日に閣議決定された『今後の行政改革の方針』において新たな法人制度の基本的部分が決定された³⁴。

以上のような経緯の後、平成18年の第164回通常国会に法案が提出され、衆議院における審議を経て参議院において同年5月26日に可決成立し、同年6月2日に公布されたのが、関連三法である³⁵。

この関連三法によって実現した公益法人改革は、それまで指摘されてきた「公益法人制度の諸問題に対処しつつ、民間非営利部門の健全な発展を促進するための法基盤を整備することを狙いとするものである」³⁶とされる。

より具体的には、一般法人法は「法人格の取得と公益性の判断を分離するとい

号27頁

32 佐久間・前掲注27・14頁。中間法人法については、前掲注26参照。

33 この有識者会議では、税制については検討課題としないとの一般的了解があったとされる（福原義春＝金子宏＝坂田純一著「公益法人改革の視点」税研141号2頁（金子発言）。

34 横田信孝「公益法人制度の抜本的改革の動向」金融法務事情1762号8頁。なお、有識者会議報告書については、（<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/h161119houkoku.html>）を参照。また、公益法人制度改革の経緯等については、小山 裕「公益法人制度改革前史・序章 - 改革はこう始まった - 」嘉悦大学研究論集51巻3号115頁、公益財団法人公益法人協会のWebサイト（<http://www.kohokyo.or.jp/kohokyo-weblog/non-profit/archives.html>）が詳しい。

35 関連三法は、いずれも原則として平成20年12月1日から施行されている（一般法人法附則第1条、認定法附則第1条、整備法附則第1条）。

36 范 揚恭「公益法人改革関連法の概要」金融法務事情1776号18頁

う基本方針の下、剰余金の分配を目的としない社団又は財団について、その行う事業の公益性の有無にかかわらず、準則主義（登記）によって法人格を取得することのできる一般的な法人制度を創設」³⁷して、同法によって設立される法人を「一般社団法人」又は「一般財団法人」とした。また、認定法は「行政庁（内閣総理大臣又は都道府県知事）が民間有識者からなる合議制の機関の意見に基づき、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を創設」³⁸し、同法の公益認定を受けた一般社団法人又は一般財団法人をそれぞれ「公益社団法人」又は「公益財団法人」とした³⁹。なお、整備法は、中間法人法や民法等、公益法人に関連する多くの法律の整備等を行っているが、改正前民法第34条の規定によって設立され、関連三法の施行日（平成20年12月1日）において現存する公益法人については、施行日から5年を経過する日（平成25年11月30日）までの期間（移行期間）内に一般法人法又は認定法に基づく法人に移行することができ、それまでは「特例民法法人」として存続するが、移行期間内に一般法人法又は認定法に基づく法人に移行しないときは、原則として解散したものとみなすと規定している（整備法第40条～46条）。

このような関連三法によって、非営利団体がその活動の目的によって法人格取得を阻まれることがなくなる一方で、民法は法人根拠法としての性格を失い、非営利法人に関する一般法が名実ともに存在しなくなった。また、法人の設立そのものは準則主義により認められる反面、法人格の付与と税制上の優遇措置の付与との関連性が一定程度切断され、公益認定の仕組みを整備することによって縦割り行政・裁量行政の弊害に明確に対処された。さらに、法人に多様な機関設計が認められることとなった⁴⁰。

ただし、改正前民法第34条に基づく公益法人及び中間法人法に基づく中間法人は廃止されたものの、特定非営利活動促進法に基づくNPO法人やその他の特別法上の法人（学校法人、社会福祉法人、宗教法人、医療法人など）については、今の公益法人制度改革における検討の対象外となった。このことは、下記の公益法人制度改革に対応するための税制改正に関する議論にも影響を与えている。

37 新公益法人制度研究会・前掲注26・16 - 17頁

38 新公益法人制度研究会・前掲注26・187頁

39 なお、認定法第58条は、公益社団法人又は公益財団法人が行う公益目的事業に係る活動が果たす役割の重要性に鑑み、その活動を促進しつつ適正な課税の確保を図るため、公益社団法人又は公益財団法人並びにこれらに対する寄附を行う個人及び法人に関する所得課税に関し、所得税、法人税及び相続税並びに地方税の課税についての必要な措置その他所要の税制上の措置を講ずるものとして規定している。

40 佐久間・前掲注27・15頁

(2) 公益法人制度改革に伴う税制改正とその背景について

我が国の公益法人に関しては、制度創設以来、戦後に至るまで、その所得に対する課税は行われていなかった⁴¹。

しかし、法人税法が昭和25年にシャウプ勧告に基づいて改正されて以来、改正前民法第34条に基づく公益法人設立の前提となる主務官庁による許可が、法人格の付与及び公益性の認定とともに、税制優遇適格の付与という3つの効果を同時に生じさせるという制度が一貫して採用されてきた⁴²。

すなわち、平成20年度税制改正法⁴³による改正前の『法人税法（昭和40年法律34号）』（以下「旧法人税法」という。）は、第2条第六号において、同法「別表第二」に掲げる法人を「公益法人等」というと定義し⁴⁴、そのうちに公益法人を含めていた。そして、内国法人である公益法人等については、収益事業を営む場合、法人課税信託の引受けを行う場合又は退職年金業務等を行う場合に限り、法人税の納税義務を負うものとし（同法第4条第1項ただし書）各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得以外の所得及び清算所得については、一般の内国法人とは異なり、法人税を課さないものと規定していた（同法第7条）。また、法人税の課税対象となる収益事業の範囲については、限定的に列挙されており（同法第2条第十三号、平成20年政令156号による改正前の法人税法施行令第5条第1項）収益事業から生じた所得に適用される法人税率についても、一般の内国法人と比較して低率なものであった（同法第66条第3項）。さらに、平成20年度税制改正法による改正前の『所得税法（昭和40年法律33号）』（以下「旧所得税法」という。）は、公益法人が支払を受ける利子等、配当等、給付補てん金、利息、利益、差益及び利益の分配について、原則として所得税を課さないものと規定していた（旧所得税法第11条第1項、同法「別表第一」）⁴⁵。

以上のように、平成20年度税制改正前においては、各個の公益法人が実際に営む事業の公益性いかににかかわらず、全ての公益法人について、収益事業から生じた所得のみが軽減税率による所得課税の対象とされるにすぎず⁴⁶、その税制上

41 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析（一）」国家学会雑誌117巻11＝12号1038頁脚注(9)

42 藤谷・前掲注41・1027頁。前出、閣議決定『公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針』参照

43 本報告では、『所得税法等の一部を改正する法律（平成20年法律23号）』を指す。以下同じ

44 以下、付録において「公益法人等」という場合には、特に断りのない限り、法人税法第2条第六号に規定する公益法人等を意味する。ただし、公益法人等の範囲についても、平成20年度税制改正法において改正されている。

45 公社債等の利子、収益の分配又は剰余金の配当については、公社債等の継続所有期間に対応する部分に限って所得税を課さないものとされていた（旧所得税法第11条括弧書）。

46 藤谷・前掲注41・1027頁は、このような公益法人に対する税制上の優遇措置の付与は、許可主義を採用する改正前民法第34条に基づいて「設立された公益法人はすべから主務官庁による公益性の認定を経ていると考えられるため」であったとする。

の問題については、従来から指摘されてきたところであったため⁴⁷、今般の公益法人制度改革において、税制を含めた関連制度についても抜本的かつ体系的に見直すこととされた⁴⁸。

そこで、平成14年11月に政府税制調査会の基礎問題小委員会の下に設置された非営利法人課税ワーキング・グループにおいて、新たな公益法人制度に関する税制について検討が進められ⁴⁹、その結果は、平成17年6月に『新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方』（以下「非営利法人課税WG報告」という。）として取りまとめられた。

この非営利法人課税WG報告は、利益分配を目的としない法人を「非営利法人」として位置付けた上で、「『あるべき税制』の一環として、『新たな非営利法人制度』とこれに関連する税制を整合的に再設計し、寄附金税制の抜本的改革を含め、『民間が担う公共』を支える税制の構築を目指そうとするもの」であったが⁵⁰、その法人所得課税に関する部分は、大要、以下のような内容であった。

まず、同報告は、基本的な考え方として、「そもそも法人税は、事業の目的や利益分配の有無にかかわらず、収益及び費用の私法上の実質的な帰属主体である事業体とその納税義務者とされるものであり、この点は営利法人も非営利法人も同様である。こうした考え方の下、非営利法人に対する課税に係る具体的な課税ベースについては、各々の非営利法人に関する私法上の仕組み（残余財産の帰属の態様等）や事業目的、活動の実態等を総合的に勘案して適切に設定する必要がある」⁵¹とした。

また、この基本的な考え方に基づき、新たに制度化される非営利法人は、第三者機関で公益性を認定された「公益性を有する非営利法人」と、それ以外の非営利法人とがあり、後者はさらに「専ら会員のための共益的事業活動を行う非営利法人」とその他の非営利法人とに3分類されるとした⁵²。

47 例えば、武田昌輔「法人税法の問題点と改革の方法」法律時報60巻10号17頁、泉美之松「公益法人の税制」ジュリスト870号21頁、政府税制調査会中期答申『わが国税制の現状と課題 - 21世紀に向けた国民の参加と選択 -』（平成12年7月14日）などを参照

48 前出、平成14年3月閣議決定『公益法人制度の抜本的改革に向けた取り組みについて』参照

49 平成17年4月からは、基礎問題小委員会及び非営利法人課税ワーキング・グループ合同会議において検討がなされた。

50 非営利法人課税WG報告2、15頁。もっとも、前述のように、今般の公益法人制度改革は、NPO法人を含む特別法上の法人については、その対象外として行われたものであり、「非営利法人」制度全般の改革を行うものではなかった。非営利法人課税WG報告は、このことを前提に、公益法人と中間法人とに代えて制度化されると考えられた「新たな非営利法人」に対する適正な課税のあり方を検討するものであることには、注意を要する。

51 非営利法人課税WG報告2頁

52 非営利法人課税WG報告3 - 4頁

そして、まず、の「公益性を有する非営利法人」に対する法人所得課税上の取扱いについては、「基本的にすべての収益を非課税とすることが適当である。」が、営利法人の行う事業と同種同等の事業活動が行われる場合もあり得るから、「現行制度と同様、営利法人と競合関係にある事業のみに課税することとすべきである（収益事業課税）」とした。また、の「専ら会員のための共益的事業活動を行う非営利法人」とは、「典型的には、会員からの会費を原資として、それが会員向けの共益的事業活動に専ら費消され、会員がその潜在的受益者になることが想定される法人」であり、「このような法人の場合、実際には、会員からの会費の収入時期と支出時期とのタイムラグにより一過性の『余剰』が生じることは避けられない。」が、「このような『余剰』への課税は当該法人の活動実態に照らし必ずしも合理的とは考えられない。」ので、「会員からの会費について非課税とする方向で検討することが適当である。」とした。さらに、のその他の非営利法人については、その「特性や実態等を踏まえれば、これに対する課税については、非営利法人、営利法人という法人形態の選択に対して中立的になるように、また租税回避手段としての濫用を防止するため、営利法人と同等の課税とすべきである。」とした⁵³。

なお、この非営利法人課税WG報告では、「公益法人等に共通する課税上の諸論点」として、法人税法上の収益事業について、その範囲の拡大と妥当性を再検討すべきであり、適用税率についても営利法人と同等のものとする 것을 目指すべきであるとする一方で、「寄附金税制についての従来の考え方を抜本的に見直し、より一層その充実を図る方向を目指すべきである」としていた⁵⁴。

この非営利法人課税WG報告ののち、平成18年5月に関連三法が成立し、翌月に公布されたが、政府税制調査会の平成20年度税制改正に関する答申『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』（平成19年11月）以下「税制調査会答申」という。）は、非営利法人課税WG報告で「示された考え方に即して税制上の措置が講じられるべきである。」⁵⁵としつつ、改めて以下のような指摘を行った。

すなわち、公益社団法人・公益財団法人については、「公益目的事業から生ずる所得の取扱いなどに関して、公益目的事業の実施をサポートする措置を講じるべき。」であり、一般社団法人・一般財団法人については、準則主義による設立が可能であって、多様な態様のものが現れることが予想されるから、「一律の取扱いとすることは適当ではなく、他の法人等に対する課税とのバランスにも留意しつつ、態様に応じた措置を講じるべきである」とした。また、「民間が担う公益活動を資金面で支える上で寄附の役割は重要である。」ため、公益社団

53 非営利法人課税WG報告 3 - 5 頁

54 非営利法人課税WG報告 6 - 9 頁

55 税制調査会答申20頁

法人・公益財団法人を特定公益増進法人として位置付けることにより、「寄附を行った個人・法人が寄附金控除等を受けることができるようにするとともに、個人による現物の寄附に配慮するなど、寄附を行うための環境整備を進めるべき。」であり、個人住民税における寄附金税制のあり方についても、検討を進めるべきであるとした。さらに、「新たに創設される法人が租税回避に濫用されないよう、現行の公益法人等に関する租税回避の防止措置をも考慮し、適切な措置を講じるべき。」であり、公益法人が一般社団法人・一般財団法人に移行する場合の取扱いについての検討が必要である⁵⁶。と指摘した。

以上のような税制調査会答申を踏まえ、与党は平成19年12月13日に『平成20年度税制改正大綱』を取りまとめた。そして、同年12月19日に財務省は『平成20年度税制改正の大綱』を策定し、平成20年1月11日には『平成20年度税制改正の要綱』が閣議決定された。その後、この閣議決定に基づいて『所得税法等の一部を改正する法律案』（平成20年度税制改正法案）が同年1月23日に国会に提出され、この法律案は同年4月30日に原案どおり可決・成立し、同日付で平成20年度税制改正法として公布・施行された。

この平成20年度税制改正法によって、公益法人制度改革に対応すべく税制改正が行われたが、この改正は複数の税目にわたる大規模なものとなった。

(3) 公益法人制度改革と寄附税制に係る主な平成20年度税制改正の概要について みなし寄附金

みなし寄附金制度については、公益社団法人及び公益財団法人の損金算入限度額の計算は、従前の当該事業年度の所得の金額の100分の20に相当する金額から、当該事業年度の所得の金額の100分の50に相当する金額に改正された。また、公益目的事業の実施のために必要な金額として財務省令に定める金額として、公益法人特別限度額という概念が定められ、所得金額の100分の50と公益法人特別限度額のいずれか大きい金額に改正された。これは、認定法上の公益目的事業財産等の算定上、規定されたところによるものである。一方で、一般社団法人及び一般財団法人に対しては、みなし寄附金の適用については定められていないため、適用されない。

56 税制調査会答申20 - 21頁。なお、「特定公益増進法人」とは、法人税法施行令第77条の見出しにおいて用いられている語であり、公共法人、公益法人等（一般社団法人及び一般財団法人を除く。）その他特別の法律により設立された法人のうち、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして同条において定められたものをいう（法法37、法令77。所法78 三、所令217参照）。

寄附税制の拡充

また平成20年度税制改正では、民間が担う公益活動を推進する観点から、特定公益増進法人等に対する寄附金の損金算入限度額が拡充され、公益社団・財団法人については、全て特定公益増進法人として、寄附金優遇措置の対象とされた。

2. 措置法第40条承認の手続

(1) 国税庁長官の非課税承認の手続

非課税承認を受けようとする場合には、「措置法第40条の規定による承認申請書」(以下「承認申請書」という。)及び必要な添付書類の提出が必要となる。(措令25の17 、措規18の19)

承認申請書を提出する者

原則として寄附をした者。遺贈の場合は、遺贈をした者の相続人及び包括受遺者。

承認申請書の提出先

寄附をした者の所得税の納税地の所轄税務署に提出する。

承認申請書の提出期限

原則として、贈与等のあった日から4ヶ月以内。ただし、4ヶ月経過日前に、贈与等のあった日の属する年分の所得税の確定申告書の提出期限が到来する場合には、その提出期限までとなる。

承認申請書への記載事項

- ア. 贈与等をした者(以下「贈与者等」という。)の氏名及び住所又は居所(その贈与をした者が死亡している場合又は遺贈の場合には、その贈与者等の相続人(包括受遺者を含む。)の氏名及び住所又は居所並びにその贈与者等との続柄を含む。)並びにその贈与等をした年月日
- イ. その財産の種類、所在地、数量、取得年月日、取得価額及びその贈与等における価額、並びにその財産の公益法人等における使用目的及び使用開始年月日又は使用開始予定年月日
- ウ. その贈与等により財産を取得する公益法人等の名称及び主たる事務所の所在地、並びに事業の目的並びに設立年月日又は設立予定年月日
- エ. その贈与等をした者及びこれらの者の親族のその公益法人等における地位その他その公益法人等との関係

- オ．その公益法人等の事業運営に関する明細
- カ．その公益法人等の役員等(理事、監事、評議員その他これらに準ずるもの)
の氏名及び住所、並びにその役員等に係る親族等に関する事項
- キ．その他参考となるべき事項

その他申請手続について

ア．寄附した者が共同で申請する場合の手続

同一の公益法人等に対して財産を寄附した者が複数いる場合において、それらの者が非課税承認を受けようとするときは、共同で非課税承認の申請をすることができる。

イ．寄附した者の相続人等が申請する場合の手続

公益法人等に対する遺贈について非課税承認を受けようとする場合や、公益法人等に財産を寄附した者が非課税承認を受けるための承認申請書を提出する前に死亡した場合には、原則として寄附した者の相続人及び包括受遺者全員の連名により申請を行う。

ウ．承認申請書を提出した後に寄附した者が死亡した場合の手続

公益法人等に財産を寄附した者が承認申請書を提出した後に死亡した場合には、その死亡した者の相続人及び包括受遺者全員の連名で、「租税特別措置法第40条の規定による承認申請書を提出した者が死亡した旨の届出書」を作成し、提出先税務署に提出する。

(2) 国税庁長官の非課税承認の審査及び承認・不承認の決定と通知

申請に基づき、国税庁長官が承認をしたときは、その旨がその承認を申請した者及びその申請に係る公益法人等に対し通知される。

また、その承認をしないことに決定したとき、又は、寄附財産が受贈法人の公益目的事業の用に直接供される前に非課税承認の取消し事由に該当した等の理由により、その承認が取り消された場合には、その旨が承認申請した者又は承認を受けていた者に対し通知される。

さらに、寄附財産が、受贈法人の公益目的事業の用に直接供された後に非課税承認の取消し事由に該当した等の理由により、その承認が取り消された場合には、その旨がその承認に係る公益法人等に対し通知される（措法40 ）。

参考文献

- ・ 朝長英樹/鈴木修編『精説公益法人の税務』 財団法人公益法人協会
- ・ 松山明弘/福富栄子編『平成21年11月改訂 資産税の取扱いと申告の手引』
財団法人納税協会連合会
- ・ 土橋令編『平成21年版 図解譲渡所得』 財団法人大蔵財務協会
- ・ 泉恒有他『平成20年 改正税法のすべて』 財団法人日本税務協会
- ・ 塩野入文雄『要点譲渡所得』 法令出版株式会社
- ・ 税理士法人タクトコンサルティング平松慎矢他『公益法人等へ財産を寄附したときの税務』 財団法人大蔵財務協会
- ・ 税理士法人山田 & パートナース/(株)TFPオーナー企業総合研究所編『資産税Q & A』 税務研究会出版局
- ・ 阿部輝男編『平成22年版租税特別措置法通達逐条解説』 財団法人大蔵財務協会
- ・ 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』 第一法規株式会社
- ・ 武田昌輔/神谷修監修『DHC所得税務釈義』 第一法規株式会社
- ・ 『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』 国税庁
- ・ 日本税理士会連合会監修『新公益法人制度の法務と税務Q&A - その手続と税務対策 - 』ぎょうせい

以 上