

公益法人等が普通法人に移行する場合等の所得金額の計算の整備

<改正のポイント>

1.改正の趣旨・背景

改正前において、公益法人等が普通法人に移行する場合、移行後の事業年度の所得計算を移行時の帳簿価額を基礎として行うことは法令上明記されていなかった。法令上明記されていないことが裁判事例で明らかになった。大綱には記載がないが、当該裁判事例をきっかけにした改正と推測される。

2.内容

公益法人等が普通法人に移行する場合において、その移行に係る資産・負債の移行時における帳簿記載金額を基礎として、移行後の各事業年度における所得の金額の計算を行うことが明らかとなるよう規定を整備するほか、減価償却資産の償却方法等について所要の措置が講じられる。

3.適用時期

大綱に明記されていない。

4.実務のポイント

- ・普通法人への移行を検討している公益法人等は、改正内容を踏まえて移行後の事業年度の税負担を試算する必要がある
- ・普通法人へ移行するリスクを抱えている公益法人等は、改正内容を踏まえて移行後の事業年度の税負担を試算する必要がある。
- ・収益事業以外の資産・負債を収益事業に転用する予定のある公益法人等は、改正内容を踏まえて移行後の事業年度の税負担を試算する必要がある。

1. 改正の趣旨・背景

(1) 移行時課税(改正なし)

改正は移行後の事業年度の所得計算であるが、その前提として移行時の課税の内容を説明する。

① 移行の類型

公益法人等は収益事業から生じる所得のみに対して法人税が課税され(収益事業課税)、普通法人は全ての所得に対して法人税が課税される(全所得課税)。公益法人等から普通法人への移行の主な類型は下記である。

移行前(公益法人等)	移行後(普通法人)
公益社団・財団法人	一般社団・財団法人(非営利型以外)
一般社団・財団法人(非営利型)	一般社団・財団法人(非営利型以外)
社会医療法人	医療法人(社会医療法人以外)

② 移行する事由(例:一般社団・財団法人(非営利型))

一般社団・財団法人(非営利型)のうち非営利性が徹底された法人の要件は下記である。このうち1つでも満たさなくなったら、普通法人に移行する。

一般社団・財団法人(非営利型法人:非営利性が徹底された法人)の要件
1 剰余金の分配を行わない旨を定款に定めていること
2 解散時の残余財産を国、地方公共団体、公益社団・財団法人等に贈与する旨を定款に定めていること
3 上記の定款の定めに違反する行為を行うことを決定し、または行ったことがないこと
4 特定の個人または団体に特別の利益を与えることを決定し、または与えたことがないこと
5 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1/3以下であること

1. 改正の趣旨・背景

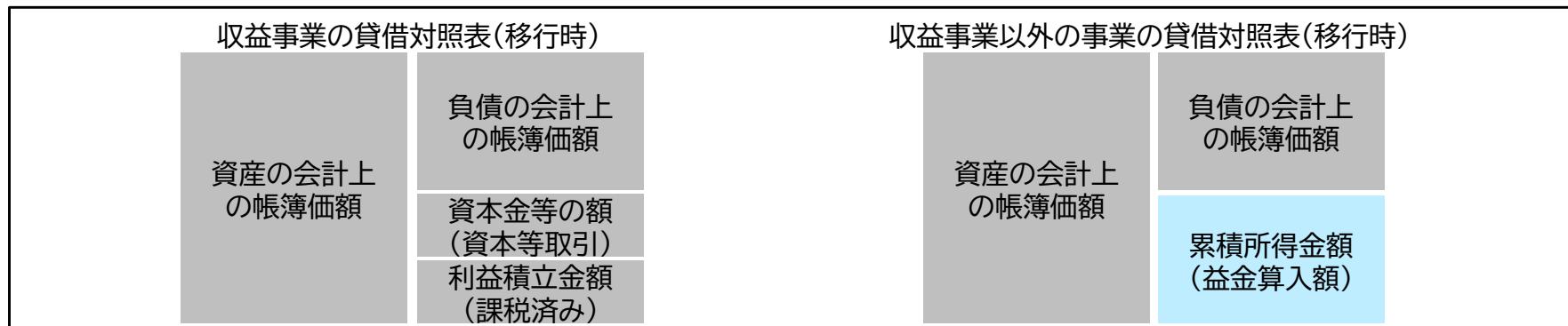
③移行時の課税

公益法人等が普通法人に移行した場合には、その後は構成員へ剰余金の分配ができるなど、収益事業課税の前提とされてきた制約がなくなる。そのため、普通法人であったとしたら課税されたはずの収益事業以外の事業の所得の累積額(以下、累積所得金額)については、移行時に課税される(以下、移行時課税)。具体的には下記の算式で算出した累積所得金額を移行時に益金に算入する。算出した金額がマイナスとなる場合には損金の額に算入する。資産、負債、資本金等の額、利益積立金額は移行時の金額を使用する。

○累積所得金額の算式

$$\text{資産の会計上の帳簿価額} - \text{負債の会計上の帳簿価額} - \text{資本金等の額} - \text{利益積立金額} = \text{累積所得金額(益金算入額)}$$

○累積所得金額のイメージ



※「資産の会計上の帳簿価額」「負債の会計上の帳簿価額」:

法令では「帳簿に記載された金額」とあり「会計上」とは定めていない。平成20年税制改正時の財務省「平成20年度税制改正の解説」では「移行時の会計上の帳簿価額を税務上の帳簿価額とするというものです」と述べているため、ここでいう資産負債は会計上の帳簿価額と解される。

1. 改正の趣旨・背景

(2) 移行後の事業年度の所得金額の計算(改正前)

改正前において、公益法人等が普通法人に移行する場合、移行後の事業年度の所得計算を移行時の帳簿価額を基礎として行うことは法令上明記されていない。(1)のとおり移行時課税の法令には移行時の会計上の帳簿価額を採用する定めがある。しかし、この定めが移行後の事業年度の所得計算に適用されるかについて法令上明らかでない。

(3) 令和6年判決(改正前)

① 概要

改正前において、旧民法34条に基づく財団法人(特例民法法人)から普通法人である一般財団法人に移行した法人(以下、納税者)が、移行後の事業年度の有価証券譲渡益、減価償却費の計算に関する課税処分の取消し求めた裁判が行われた。判決では、移行時の帳簿価額ではなく、当初の取得価額を基礎として移行後の事業年度の所得計算を行う判断がされた(東京地裁2023(令和5)年2月27日判決。東京高裁2024(令和6)年9月26日判決。以下、後者を令和6年判決)。

② 有価証券譲渡益

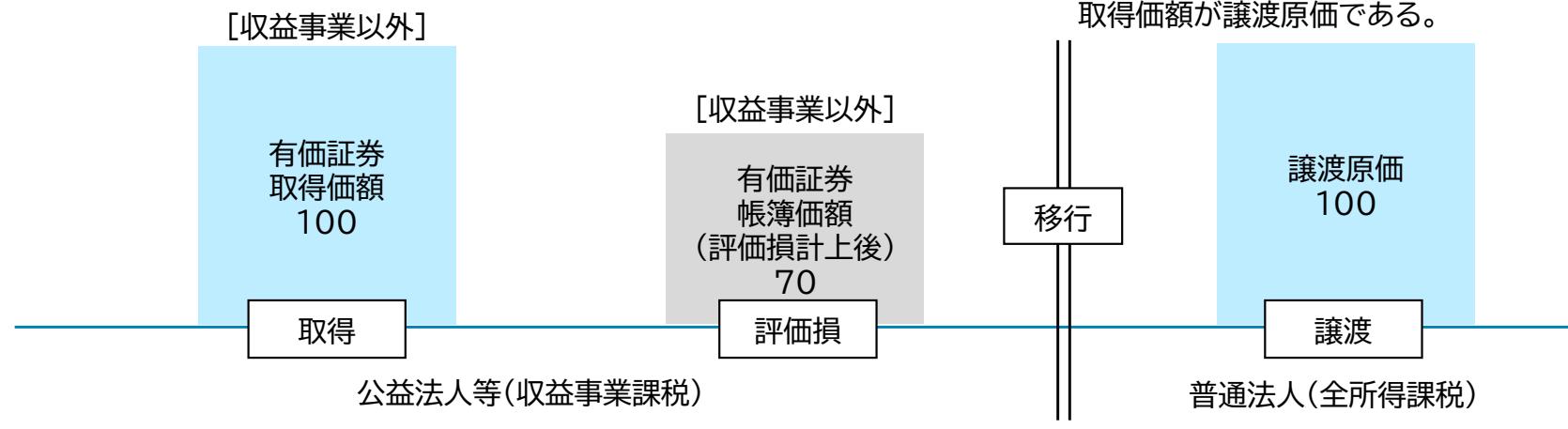
納税者は、移行前に収益事業以外の事業に属する有価証券を取得し、移行直前に評価損を計上し、移行後に有価証券を譲渡した。令和6年判決は、移行時課税における「移行時の帳簿に記載された金額」の法令の定めは有価証券の譲渡益計算に適用できず、有価証券の当初取得価額が譲渡原価となると判断した。

③ 減価償却

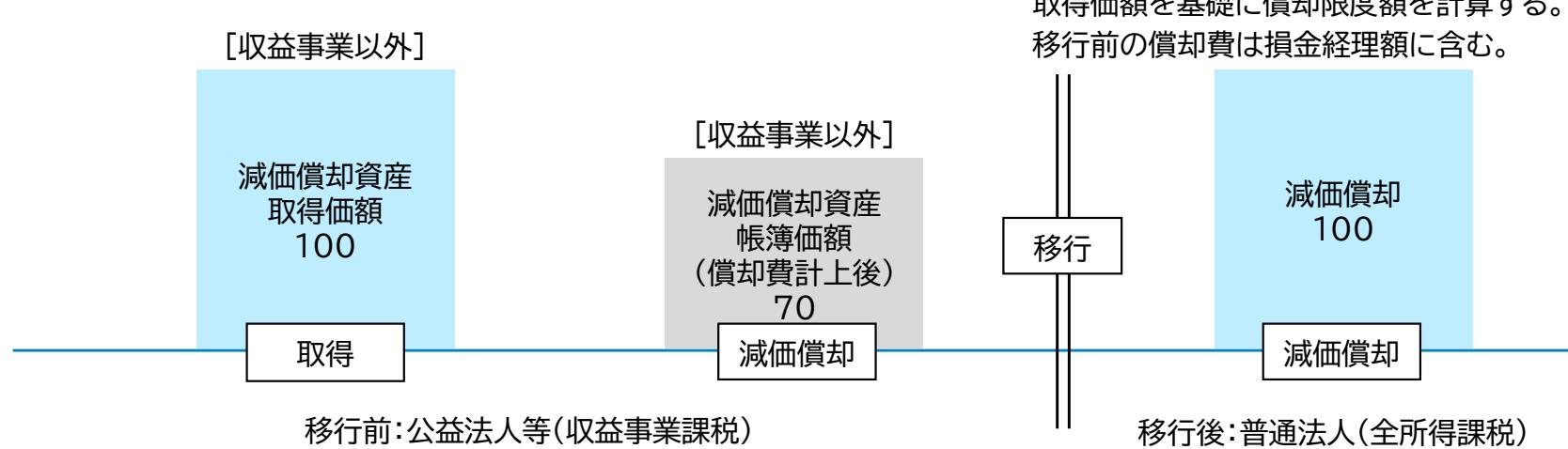
納税者は、移行前に収益事業以外の事業に属する減価償却資産を取得し、移行前に減価償却費を計上し、移行後にも減価償却費を計上した。令和6年判決は、移行時課税における「移行時の帳簿に記載された金額」の法令の定めは適用できず、減価償却資産の当初取得価額を基に償却限度額を計算するとともに、移行前の減価償却費は損金経理額に含まれると判断した。

1. 改正の趣旨・背景

○有価証券の譲渡益



○減価償却費



1. 改正の趣旨・背景

④法令上の不備

令和6年判決では、「平成18年に公益法人等を普通法人に移行させる法整備が行われた際に、公益法人等が保有していた有価証券を移行後に売却した場合の譲渡損益をどのように算出するかについて検討された形跡は見当たらず、この問題は、法令上の手当てがされなかつことによるものと言わざるを得ない」と述べている。

⑤判決の射程

令和6年判決は、特例民法法人から普通法人である一般財団法人に移行した法人(いわゆる移行法人)の事例であるため、公益法人等から普通法人へ移行するすべてのケースに射程が及ぶかは明らかではない。

射程が及ぶか明らかではないため、

- ・公益社団・財団法人が公益認定の取消しにより普通法人である一般社団・財団法人に移行する場合、
 - ・移行法人ではない非営利型の一般社団・財団法人が普通型の一般社団・財団法人に移行する場合
- も同様の問題が生じる可能性がある。

(4) 令和6年判決の影響

移行時課税では資産の評価損により移行時の資産の帳簿価額が減少し、益金算入額が減少する一方で、譲渡時には評価損計上前の取得価額が譲渡原価となり、同じ評価損により2度所得が減少する結果となる。反対に、評価益の場合には2度所得が増加する結果となる。

※ただし、令和6年判決は移行法人の事案である。移行法人の移行時課税は特有の調整計算があるため、2度所得が減少する結果とはなっていなかった。移行法人の累積所得金額の計算には、公益のために支出すべき金額を控除する、評価損を足し戻すなどの調整計算がある。

2. 内容

(1) 改正の内容

公益法人等が普通法人に移行する場合において、その移行に係る資産・負債の移行時における帳簿記載金額を基礎として、移行後の各事業年度における所得の金額の計算を行うことが明らかとなるよう規定を整備するほか、減価償却資産の償却方法等について所要の措置が講じられる。

※上記の他、次の移行の類型にも同様の措置が講じられる。

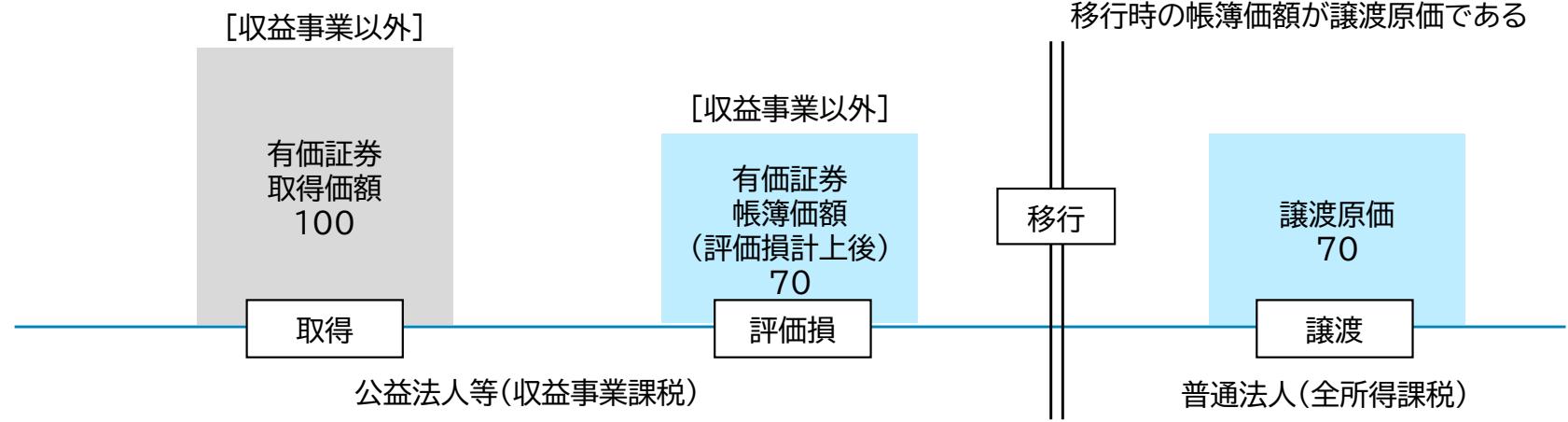
- ・公益法人等が協同組合等に移行する場合
- ・公共法人が普通法人又は協同組合等に移行する場合
- ・公共法人が収益事業を行う公益法人等に移行する場合

※収益事業課税が適用される法人について、収益事業以外の事業に属していた資産および負債を収益事業に属する資産および負債に転用する場合にも同様の問題が生じるため、上記と同様の措置が講じられる。

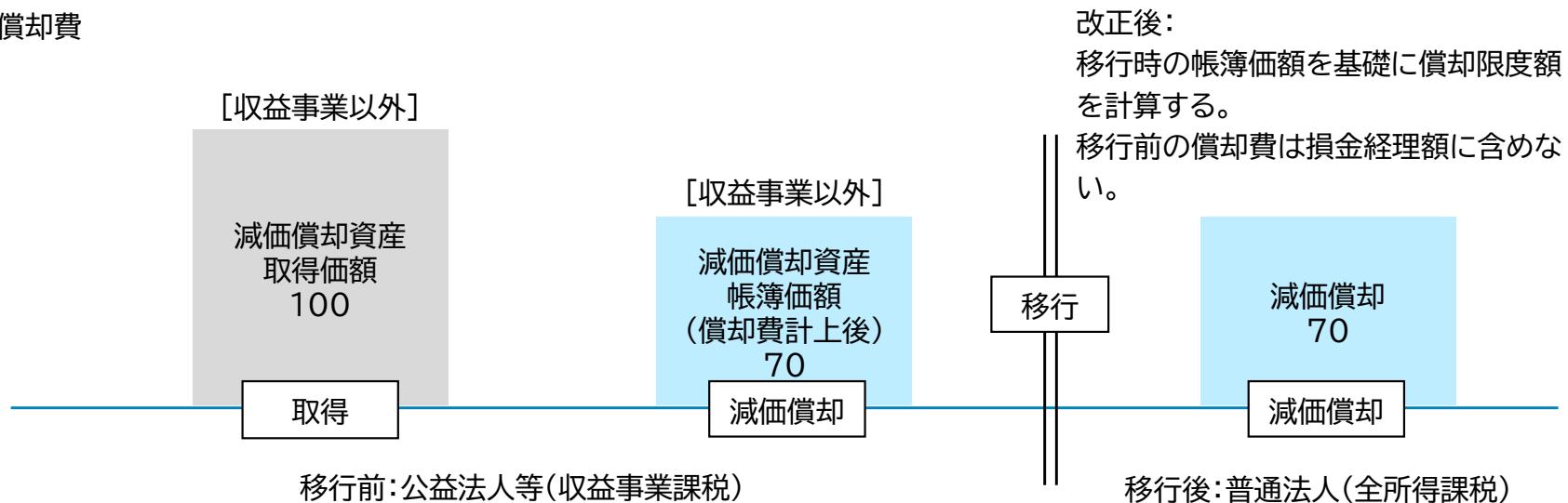
2. 内容

改正のイメージ

○有価証券の譲渡益



○減価償却費



3. 適用時期

大綱に明記されていない。

4. 実務のポイント

- ・普通法人への移行を検討している公益法人等は、改正内容を踏まえて移行後の事業年度の税負担を試算する必要がある。
- ・普通法人へ移行するリスクを抱えている公益法人等は、改正内容を踏まえて移行後の事業年度の税負担を試算する必要がある。
- ・収益事業以外の資産・負債を収益事業に転用する予定のある公益法人等は、改正内容を踏まえて移行後の事業年度の税負担を試算する必要がある。