

## Japan Tax Newsletter

デロイトトーマツ税理士法人

2020年5月20日号

### 民間企業が非営利法人に自己株式の割当てをする場合等の税務上の留意点

#### 1. はじめに

民間企業が保有する自己株式を活用する場面は様々あるが、ここ数年の間に見られるようになってきた活用方法として、社会貢献活動に役立てるといったものがある。例えば、非営利法人に自己株式の割当て(※1)をし、株主となった非営利法人がその配当収入を原資に公益活動を行う場合である。民間企業側は毎年活動資金を提供する必要はなくなる一方で、非営利法人という安定株主を獲得することができ、非営利法人側は安定的かつ継続的に活動資金を獲得することができる。

(※1) このような自己株式の処分は第三者割当増資の手続により行う必要があり、さらに無償での割当てでは認められていないので最低でも1株当たり1円の払込みを要する。この場合、通常有利発行による第三者割当増資に該当し、株主総会の特別決議において取締役はその理由の説明が求められる。

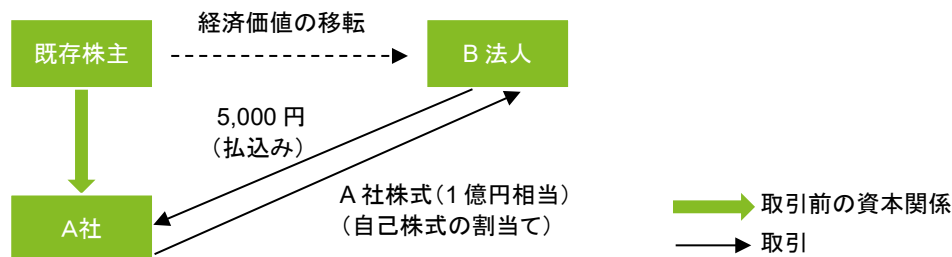
本ニュースレターでは、自己株式の割当てをする民間企業側と株式の割当てを受ける非営利法人側の税務上の取扱いについて解説するとともに、その比較として、株式の移転に関わるいくつかのケースについて税務上の取扱いを解説する。なお、会社法上の取扱い及び会計上の取扱いについては、別途専門家に確認していただきたい。

#### 2. ケース別課税関係

##### <ケース1>

##### 民間企業(A社)が自己株式を非営利法人(B法人)に割当てをする場合

例えば5,000株(1株当たり時価2万円、割当価格1円)の交付をする場合の税務上の取扱いは次のとおりとなる。



##### (1) A社

資本等取引に該当するため、基本的に課税関係は生じない(法人税法22②③⑤)。増加資本金等の額は、払い込まれた金銭の額及び給付を受けた金銭以外の資産の価額その他の対価の額に相当する金額と規定されていることから、A社では払込金額5,000円(@1円×5,000株)が増加資本金等の額となる(法人税法施行令8①一)。

##### <税務仕訳>

(借) 現預金	5,000円	(貸) 資本金等	5,000円
---------	--------	----------	--------

(2) B 法人

時価 1 億円 (@2 万円 × 5,000 株) により A 社株式を取得したものとみなされ、払込価額との差額 9,999 万 5 千円 (1 億円 - 5,000 円) (※2) は受贈益となるものと考えられる。しかし、B 法人が公益社団 (財団) 法人、非営利型法人 (※3) に該当する一般社団 (財団) 法人、学校法人、社会福祉法人など、法人税法別表第二に掲げられる公益法人等である場合には、法人税法施行令第 5 条において定められている 34 の収益事業以外の事業については課税されることはない (法人税法 7)。株式の保有そのものは収益事業には該当しないし、A 社株式を収益事業に属する資産として区分経理するものでないならば当該受贈益は課税されない。

(※2) B 法人が 1 株当たり 1 円で株式を取得したことで、A 社全体の 1 株当たりの時価が下がる可能性があり、その時価を基礎とすれば受贈益は 9,999 万 5 千円より低くなると考えられる。

(※3) 法人税法第 2 条第 9 号の 2 及び法人税法施行令第 3 条に規定する非営利型法人 (以下同じ)

< 税務仕訳 (収益事業) > なし

(3) A 社の既存株主

有利発行の第三者割当増資の場合、株式の希薄化が生じ、既存株主から B 法人への経済価値の移転が生ずることになる。例えば A 社既存株主の持ち分が合わせて 50 万株とすると次のようになる。

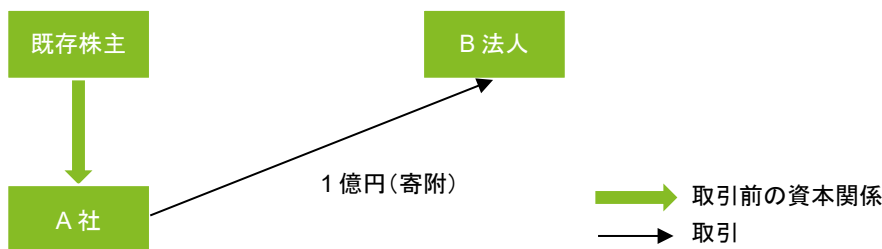
	増資前		増資		増資後	
	保有株数	時価	発行株数	払込金額	保有株数	(時価)
既存株主	500,000 株	10,000,000,000 円			500,000 株	10,000,000,000 円 (9,900,995,050 円)
B 法人			5,000 株	5,000 円	5,000 株	5,000 円 (99,009,950 円)
合計	500,000 株	10,000,000,000 円	5,000 株	5,000 円	505,000 株	10,000,005,000 円
単価	@20,000 円		@1 円		@19,802 円	

増資後は 1 株当たりの時価が 19,802 円に下がっていて、既存株主から B 法人に 1 株当たり 198 円分の価値が移転したことになる。この価値の移転は厳密に言えば既存株主から B 法人への寄附に該当する。A 社が上場企業等であり株主が不特定多数である場合には現状では既存株主の課税関係にまで影響が及ぶ可能性は低いと考えられるが、A 社が同族企業であり既存株主がオーナー親族などに限られている場合で、上記の株式価値の移転 (既存株主の保有する株式の価値を下げる作用) を意図して本取引を行ったと考えられる場合には、その後の A 株式の譲渡等に関してリスクが生じる可能性があるため留意が必要である。

< ケース 2 >

民間企業 (A 社) が現金 1 億円を非営利法人 (B 法人) に寄附をする場合

これは、単に寄附金の支出及び受領に該当するため、税務上の取扱いは次のとおりである。



(1) A 社

A 社の課税所得の計算上、寄附金の損金算入限度額までの金額については損金算入され、これを超える部分は損金不算入となる (法人税法 37①)。B 法人が公益社団 (財団) 法人、一定の学校法人、社会福祉法人である場合には「特定公益増進法人に対する寄附金」に該当する (※4) ため、優遇された損金算入限度額 (※5) が規定されている (法人税法 37④) (一般の寄附金に係る損金算入限度額 (注 6) とは別枠)。B 法人が一般社団 (財団) 法人である場合には非営利型法人に該当したとしても一般の寄附金に係る損金算入限度額が適用される。

< 税務仕訳 >

(借) 寄附金	100,000,000 円	(貸) 現預金	100,000,000 円
---------	---------------	---------	---------------

(※4) 学校法人の場合には特定公益増進法人であることの証明を所轄庁から受けているものに限られる。

(※5) 「特定公益増進法人に対する寄附金」の損金算入限度額＝(資本金等の額の 0.375%＋寄附金支出前所得金額の 6.25% × 1/2

(※6) 一般の寄附金に係る損金算入限度額＝(資本金等の額の 0.25%＋寄附金支出前所得金額の 2.5%) × 1/4

## (2) B 法人

B 法人が公益社団(財団)法人、非営利型法人に該当する一般社団(財団)法人、学校法人、社会福祉法人など、法人税法別表第二に掲げられる公益法人等である場合には、法人税法施行令第 5 条において定められている 34 の収益事業以外の事業については課税されることはない(法人税法第 7 条)。1 億円を受贈は寄附金収入に該当するが、収益事業に付随して受領するものではない場合、法人税の課税対象には該当しない。

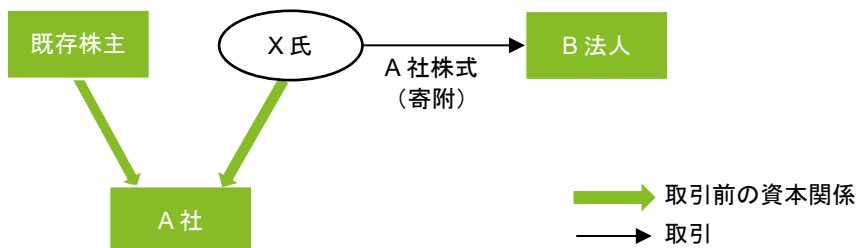
<税務仕訳(収益事業)> なし

## (3) A 社の既存株主

A 社の純資産が 1 億円減少することにより厳密には 1 株当たりの株価に影響を及ぼす可能性が考えられるが、未実現の損益であり、通常課税関係は生じない。

## <ケース 3>

**民間企業オーナー(X 氏)が保有する A 社株式 5,000 株(1 株当たり取得費 1 万円、時価 2 万円)を現物のまま非営利法人(B 法人)に寄附する場合**



### (1) X 氏

#### (a) 原則(みなし譲渡所得課税)

個人が譲渡所得の基因となる財産を法人に寄附をした場合には、原則として時価により譲渡したもとしてその個人に譲渡所得税が課税される(所得税法 59①)。株式の譲渡については、他の所得と区分して次の金額について株式等に係る譲渡所得課税(申告分離課税)(※7)を受けることになる(租税特別措置法 37 の 10、37 の 11)。

譲渡対価	取得費	株式等に係る譲渡所得等の金額	税率	税額
100,000,000 円 (@20,000 円 ×5,000 株)	50,000,000 円 (@10,000 円 ×5,000 株)	50,000,000 円	20.315%(※)	10,157,500 円

(※) 所得税 15%、復興特別所得税 0.315%、住民税 5%

(※7) 「上場株式等に係る譲渡所得等の金額」と「一般株式等に係る譲渡所得等の金額」は、それぞれ別々の申告分離課税とされているため、上場株式等に係る譲渡損失の金額を一般株式等に係る譲渡所得等の金額から控除すること及び一般株式等に係る譲渡損失の金額を上場株式等に係る譲渡所得等の金額から控除することはできない。

#### (b) 特例(譲渡所得等の非課税の特例)

個人が公益法人等に対して譲渡所得の基因となる財産(棚卸資産に該当するものを除く)の寄附(贈与又は遺贈)をした場合に、一定の要件を満たすもの(※8)として国税庁長官の承認を受けたものについては、譲渡所得税が非課税となる(租税特別措置法 40)。B 法人がこの特例の対象となる公益法人等(※9)に該当し、一定の要件を満たす場合で、国税庁長官の承認を受けた場合には、上記(a)の原則にかかわらず譲渡所得は非課税となる。

(※8) 一定の要件とは、その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などであるが、この非課税制度には一般承認と承認特例がありそれぞれ要件が異なる。

(※9) 公益社団(財団)法人、学校法人、社会福祉法人は対象であるが、一般社団(財団)法人の場合には、いわゆる非営利徹底型法人(法人税法第 2 条第 9 号の 2 イ)に限られ、共益型法人(法人税法第 2 条第 9 号の 2 ロ)は対象ではない。

### (c) 所得控除、特別税額控除

B 法人が公益社団(財団)法人、一定の学校法人、社会福祉法人である場合には、X 氏は特定公益増進法人に対する寄附金(※10)を支出したものとみなされる。上記(a)によりみなし譲渡所得課税を受ける場合にはその譲渡対価相当額(1 億円)について、また、(b)により譲渡所得の非課税の適用を受ける場合には、その取得費相当額(5 千万円)について特定寄附金の支出をしたものとして寄附金控除(所得税法 78)(※11)、又は特別税額控除(租税特別措置法 41 の 18 の 3)(※12)の適用を受けることができる。

(※10) 学校法人の場合には特定公益増進法人であることの証明を所轄庁から受けているものに限られる。

(※11) 特定寄附金の額とその年の総所得金額等の 40%相当額のいずれか低い金額から 2 千円を控除した金額が所得の金額から控除される。

(※12) 特別税額控除の対象は一定の要件を満たす公益法人等に対する特定寄附金に限られ、その対象となる特定寄附金の額(総所得金額等の 40%相当額が限度)から 2 千円を控除した金額の 40%相当額がその年分の所得税額から控除される(その年分の所得税額の 25%相当額が限度)。

## (2) A 社

A 社にとっては、株主が X 氏から B 法人に変わったただけであり、課税関係は生じない。

## (3) B 法人

A 社株式の時価 1 億円(@2 万円×5,000 株)は受贈益となるものと考えられる。しかし、B 法人が公益社団(財団)法人、非営利型法人に該当する一般社団(財団)法人、学校法人、社会福祉法人など、法人税法別表第二に掲げられる公益法人等である場合には、法人税法施行令第 5 条において定められている 34 の収益事業以外の事業については課税されることはない(法人税法 7)。株式の保有そのものは収益事業には該当しないし、A 社株式を収益事業に属する資産として区分経理するものでないならば当該受贈益は課税されない。

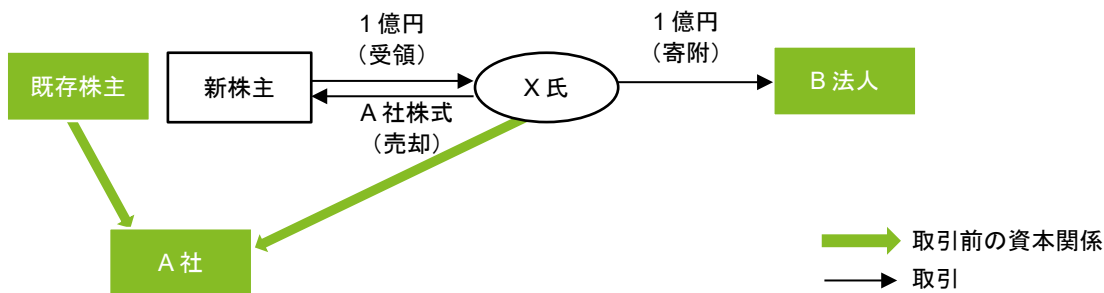
<税務仕訳(収益事業)> なし

## (4) X 氏以外の既存株主

X 氏の A 社株式の寄附は他の既存株主の所有する A 社株式の価値に増減を与えるものではないため課税関係は生じない。

## <ケース 4>

**民間企業オーナー(X 氏)が保有する A 社株式 5,000 株(1 株当たり取得費 1 万円、時価 2 万円)を A 社以外の者に時価で売却、現金化した上で非営利法人(B 法人)に寄附する場合**



## (1) X 氏

### (a) A 社株式の売却

株式の譲渡に該当し、X 氏は譲渡対価 1 億円(@2 万円×5,000 株)から取得費 5 千万円(@1 万円×5,000 株)及び譲渡に要した費用(委託手数料等)を控除した金額について株式等に係る譲渡所得課税(申告分離課税)(※13)を受けることになる(租税特別措置法 37 の 10、37 の 11)。税率は 20.315%(所得税 15%、復興特別所得税 0.315%、住民税 5%)である。

(※13)「上場株式等に係る譲渡所得等の金額」と「一般株式等に係る譲渡所得等の金額」は、それぞれ別々の申告分離課税とされているため、上場株式等に係る譲渡損失の金額を一般株式等に係る譲渡所得等の金額から控除すること及び一般株式等に係る譲渡損失の金額を上場株式等に係る譲渡所得等の金額から控除することはできない。

(b) 現金の寄附

B 法人が特定公益増進法人に該当する場合、X 氏はその譲渡対価 1 億円の寄附について、特定寄附金の支出をしたものとして寄附金控除(所得税法 78)(※14)、又は特別税額控除(租税特別措置法 41 の 18 の 3)(※15)の適用を受けることができる。

(※14) 特定寄附金の額とその年の総所得金額等の 40%相当額のいずれか低い金額から 2 千円を控除した金額が所得の金額から控除される。

(※15) 特別税額控除の対象は一定の要件を満たす公益法人等に対する特定寄附金に限られ、その対象となる特定寄附金の額(総所得金額等の 40%相当額が限度)から 2 千円を控除した金額の 40%相当額がその年分の所得税額から控除される(その年分の所得税額の 25%相当額が限度)。

(2) A 社

A 社にとっては、株主が X 氏から X 氏が A 株式を譲渡した相手に変わっただけであり、課税関係は生じない。

(3) B 法人

B 法人が公益社団(財団)法人、非営利型法人に該当する一般社団(財団)法人、学校法人、社会福祉法人など、法人税法別表第二に掲げられる公益法人等である場合には、法人税法施行令第 5 条において定められている 34 の収益事業以外の事業については課税されることはない(法人税法第 7 条)。1 億円の受贈は寄附金収入に該当するが、収益事業に付随して受領するものではない場合、法人税の課税対象には該当しない。

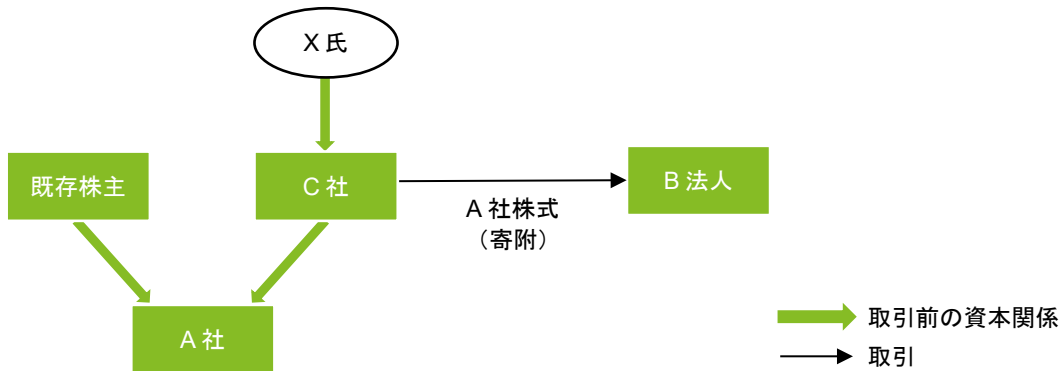
<税務仕訳(収益事業)> なし

(4) X 氏以外の既存株主

X 氏の A 社株式の譲渡及び寄附は他の既存株主の所有する A 社株式の価値に増減を与えるものではないため課税関係は生じない。

<ケース 5>

民間企業オーナー(X 氏)の保有する資産管理会社(C 社)が、保有する A 社株 5,000 株(1 株当たり取得価額 1 万円、時価 2 万円)を非営利法人(B 法人)に寄附をする場合



(1) C 社

C 社の A 社株式の寄附は無償による資産の譲渡に該当し、時価 1 億円(@2 万円×5,000 株)により譲渡したものと取り扱われ(法人税法 22②)、一方で 1 億円の寄附金を支出したものと取り扱われる(法人税法 37⑦)。寄附金は C 社の課税所得の計算上、寄附金の損金算入限度額までの金額については損金算入され、これを超える部分は損金不算入となる。B 法人が公益社団(財団)法人、一定の学校法人、社会福祉法人である場合には「特定公益増進法人に対する寄附金」に該当する(※16)ため、優遇された損金算入限度額(※17)が規定されている(一般の寄附金に係る損金算入限度額(※18)とは別枠)。B 法人が一般社団(財団)法人である場合には非営利型法人に該当したとしても一般の寄附金に係る損金算入限度額が適用される。

<税務仕訳>

(借)寄附金	100,000,000 円	(貸)A 社株式 譲渡益	50,000,000 円 50,000,000 円
--------	---------------	-----------------	------------------------------

(※16) 学校法人の場合には特定公益増進法人であることの証明を所轄庁から受けているものに限られる。

(※17) 「特定公益増進法人に対する寄附金」の損金算入限度額 = (資本金等の額の 0.375% + 寄附金支出前所得金額の 6.25%) × 1/2

(※18) 一般の寄附金に係る損金算入限度額 = (資本金等の額の 0.25% + 寄附金支出前所得金額の 2.5%) × 1/4

## (2) B 法人

A 社株式の時価 1 億円 (@2 万円×5,000 株) は受贈益となるものと考えられる。しかし、B 法人が公益社団(財団)法人、非営利型法人に該当する一般社団(財団)法人、学校法人、社会福祉法人など、法人税法別表第二に掲げられる公益法人等である場合には、法人税法施行令第 5 条において定められている 34 の収益事業以外の事業については課税されることはない(法人税法 7)。株式の保有そのものは収益事業には該当しないし、A 社株式を収益事業に属する資産として区分経理するものでないならば当該受贈益は課税されない。

< 税務仕訳(収益事業) > なし

## (3) A 社

A 社にとっては、株主が C 社から B 法人に変わっただけであり、課税関係は生じない。

## (4) X 氏

C 社の純資産が 1 億円減少することにより厳密には X 氏の保有する C 社持分の価値に影響を及ぼす可能性が考えられるが、未実現の損益であり、原則として課税関係は生じない。

## (5) C 社以外の A 社既存株主

C 社の A 社株式の寄附は他の既存株主の所有する A 社株式の価値に増減を与えるものではないため課税関係は生じない。

## 3. おわりに

今回の解説では B 法人が A 社株式を直接保有することを前提としたが、B 法人の公益性が高くなればなるほど、A 社や X 氏一族の意向が及ぶとは限らず、B 法人が A 社株式を継続保有してくれるという保証もない。A 社株の分散を回避するために、委託者を A 社、受託者を信託会社、受益者を B 法人とする信託を設定し、株式の割当て先を信託会社とするケースもある(A 社と信託会社との間で A 社株式の保有方針が合意される)。私法上は信託会社が A 社株式を保有し、配当を得ることになると解されるが、受益者等課税信託の場合、法人税上は A 社株式も配当収入も受益者である B 法人に帰属するものとして取り扱われる(法人税法 12①)ため、他の条件が同じであれば課税関係は< ケース 1 > と基本的には変わらない。

< ケース 1 > の(3) 既存株主の課税関係で示したように、A 社が同族企業で既存株主がグループ企業やオーナー親族など限られている場合には課税関係に注意を払わなければならない。既存株主の課税関係だけでなく自己株式の割当てを受ける非営利法人側の課税関係にも留意が必要となる。その法人が非営利型法人に該当する一般社団(財団)法人の場合で、その自己株式の割当てにより特定の個人又は団体に対して特別の利益の供与があると認められるときは、非営利型法人の要件に抵触し、公益法人等から普通法人に移行してしまう。収益事業以外の事業に該当してそれまで課税されずに済んでいた累積所得金額(株式の受贈益など)について、一時に法人税が課税される可能性があるため特に留意が必要である。

(東京事務所 和久井 結実)

< 注 > 記述内容は、筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。また、無断転載・複写はご遠慮ください。

## 過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

[www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan](http://www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan)

## 問い合わせ

### デロイトトーマツ税理士法人

#### 東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3  
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800(代)

#### 大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1  
淀屋橋三井ビルディング 5階

Tel 06-4560-8000(代)

#### 名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1  
JPタワー名古屋 37階

Tel 052-565-5533(代)

email [tax.cs@tohmatu.co.jp](mailto:tax.cs@tohmatu.co.jp)

会社概要 [www.deloitte.com/jp/tax](http://www.deloitte.com/jp/tax)

税務サービス [www.deloitte.com/jp/tax-services](http://www.deloitte.com/jp/tax-services)

デロイトトーマツグループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイトトーマツ合同会社ならびにそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツ コンサルティング合同会社、デロイトトーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市以上に 1 万名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループ Web サイト([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、デロイトトウシュトーマツリミテッド("DTTL")、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人のひとつまたは複数指します。DTTL(または"Deloitte Global")ならびに各メンバーファームおよびそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市(オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む)にてサービスを提供しています。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務およびこれらに関連するプロフェッショナルサービスの分野で世界最大級の規模を有し、150 を超える国・地域にわたるメンバーファームや関係法人のグローバルネットワーク(総称して"デロイトネットワーク")を通じ Fortune Global 500®の 8 割の企業に対してサービスを提供しています。"Making an impact that matters"を自らの使命とするデロイトの約 312,000 名の専門家については、([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com))をご覧ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者がかかる損失について一切責任を負わないものとします。

Member of  
**Deloitte Touche Tohmatsu Limited**

© 2020. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001