

労働者協同組合に対する課税制度

Taxation of Worker Cooperatives

上 松 公 雄

はじめに

2022（令和4）年10月1日、労働者協同組合法が施行され、労働者協同組合という新たな法人類型が整備された。

当初、2020（令和2）年12月4日に労働者協同組合法（令和2年法律第78号）が公布された時点においては、労働者協同組合に対する法人税法上の位置づけは、普通法人となるものと捉えられていたが¹⁾、2022（令和4）年6月13日に公布された労働者協同組合法等の一部を改正する法律（令和4年法律第71号）によって非営利性が徹底された労働者協同組合の認定制度が創設、整備され、一定の基準に適合することについての認定を受けた特定労働者協同組合については法人税法別表第二に掲げる法人、すなわち、公益法人等のひとつとして加えられることとなった。

本稿においては、新しい法人類型である労働者協同組合の概要を整理するとともに、法人税法上の取扱いの内容と、その趣旨について確認し、問題点の指摘を行うこととする。

1 労働者協同組合の概要

(1) 概要

2020（令和2）年12月4日、労働者協同組合法（令和2年法律第78号）が公布され、主として、協同労働を運営するための法人類型として労働者協同組合が整備された。

ここで、労働者協同組合とは、①組合員が出資すること、②その事業を行うに当たり組合員の意見が適切に反映されること、③組合員が組合の行う事業に従事することを基本原理とし、この基本原理に従い事業が行われることを通じて持続可能で活力ある地域社会の実現に資することを目的とするものと規定されている（労働者協同組合法3①）。

また、法人としての義務事項として①から⑤までの事項が、また、制約事項として、⑥から⑧までの事項などが定められている（労働者協同組合法3②～⑤、20）。

¹⁾ 労働者協同組合の全国組織となる労働者協同組合連合会は、法人税法別表第三の協同組合等のひとつとされた。

- ① 組合員が任意に加入し又は脱退することができること
- ② 組合員との間で労働契約を締結すること
- ③ 組合員の議決権及び選挙権は出資口数にかかわらず平等であること
- ④ 組合との間で労働契約を締結する組合員が総組合員の議決権の過半数を保有すること
- ⑤ 剰余金の配当は組合員が組合の事業に従事した程度に応じて行うことの要件を備えること
- ⑥ 営利を目的としてその事業を行ってはならないこと
- ⑦ その行う事業によってその組合員に直接の奉仕をすることを目的とし特定の組合員の利益のみを目的としてその事業を行ってはならないこと
- ⑧ 特定の政党のために利用してはならないこと

労働者協同組合の性質について、端的に表現すると、出資持分がある非営利法人となる。

さらに、労働者協同組合の組合員の資格に関しては、「定款で定める個人」と規定されており（労働者協同組合法6）、法人が組合員となることは認められていない。

（2）立法趣旨（制度創設の趣旨）

協同労働を運営するのに適した法人類型を整備するための法律の必要性の指摘及びその検討には長い歴史があるが²⁾、今次、制定された労働者協同組合法は、当初、2020（令和2）6月12日（第201回国会）において、衆議院議員提出法律案、いわゆる議員立法による法案として提出され³⁾、審議を継続しながら、2020（令和2）年12月4日（第203回国会）に可決成立し、12月11日に公布された。

この立法趣旨については、わが国において、「少子高齢化が進む中、人口の減少する地域において、介護、障害福祉、子育て支援、地域づくりなど幅広い分野」において生じた多様なニーズに応え、その「担い手となろうとする人々は、それぞれのさまざまな生活スタイルや多様な働き方が実現されるよう、状況に応じてNPOや企業組合といった法人格を利用し、あるいは任意団体として法人格を持たずに活動」しているところ、「既存の法人格の枠組みのもとでは、出資ができない、営利法人である、

²⁾ 樋口兼次（2020）においては「1990年代の中ごろからワーカーズ・コレクティブの法制化の動き」が始まり、2001年に公表された「第3次ワーカーズ法案要綱」が「ワーコレ運動の柱であった」と述べられている（樋口（2020）、177頁）。

³⁾ 当初の提案者は、田村憲久、後藤茂之、平口洋、西村智奈美、大河原雅子、篠原孝、岡本充功、中島克仁、吉川元、榎屋敬悟、高木美智代、古屋範子、宮本徹、足立康史、井上一徳の15名であり、提出に関わる会派は、自由民主党・無所属の会、立憲民主・国民・社保・無所属フォーラム、公明党、日本共産党、日本維新の会・無所属の会、希望の党であった。

財産が個人名義となるなど、いずれも一長一短があることから、多様な働き方を実現しつつ地域の課題に取り組むため「組合員が出資し、それぞれの意見を反映して組合の事業が行われ、組合員みずからが事業に従事することを基本原理とする新たな組合」として労働者協同組合を創設することとしたものであることが明らかにされている⁴⁾。

すなわち、協同労働を運営するに際しては企業組合及び特定非営利活動法人（以下、NPOという。）が利用される実態が存在するものの、これらの法人類型は必ずしも協同労働における基本原理を充足するものではなく、またそれゆえに法人類型を採用せず人格のない社団等として協同労働が行われている状況もあることに対応して、協同労働を行うに当たってのより適した法人類型として、労働者協同組合が整備されたことになる。

労働者協同組合法は、労働者協同組合の根拠法として、上記（1）に掲げたとおり特有の規定が置かれているが、さらに特徴的であるのは、その立法の目的とするところを反映して、既存の協同労働を行う企業組合及びNPOが新たに労働者協同組合の類型によって協同労働を行うことを可能にするため、附則において組織変更に関する規定が置かれている点である。

なお、企業組合又はNPOから労働者協同組合への組織変更は、労働者協同組合法の施行日（令和4年10月1日）から3年以内に限って行うことができるものとされている点に注意を要する（労働者協同組合法附則4）。

以下においては、企業組合、NPO及び労働者協同組合の異同を整理するとともに、既存の企業組合又はNPOが労働者協同組合に組織変更する場合の留意事項を確認する。

2 企業組合と労働者協同組合との異同及び組織変更における留意事項

企業組合とは、中小企業等協同組合法を根拠法とする法人類型のひとつであり（中小企業等協同組合法3IV）、組合員に出資義務があること、出資口数（出資金額）に関係なく議決権等が平等であること、組合員に加入及び脱退の自由が認められていることなどの点で労働者協同組合と類似するが、剰余金の配当について利用分量によるだけでなく出資配当が認められる点で労働者協同組合と相違する（中小企業等協同組合法5、10）。

既存の企業組合が労働者協同組合に組織変更する場合には、組織変更計画を作成し、総会の議決により承認を受けなければならないが、まず、組織変更計画においては、

⁴⁾ 衆議院厚生労働委員会会議録第5号（令和2年11月18日）、48頁。

次の事項を定めなければならないものとされている（労働者協同組合法附則5④）。

- ① 組織変更後組合（企業組合の組織変更後の組合）の事業、名称及び事務所の所在地
- ② ①に掲げるもののほか組織変更後組合の定款で定める事項
- ③ 組織変更後組合の理事の氏名
- ④ 組織変更後組合の監事の氏名（組織変更後組合が監査会設置組合である場合にあっては、その旨）
- ⑤ 組織変更をする企業組合の組合員が組織変更の際して取得する組織変更後組合の出資の口数又はその口数の算定方法
- ⑥ 組織変更をする企業組合の組合員に対する⑤の出資の割当てに関する事項
- ⑦ 組織変更に係る効力発生日
- ⑧ ①から⑦までに掲げる事項のほか厚生労働省令で定める事項

次に、この組織変更計画に対する総会の議決は「特別の議決」の方法によることとされ、総組合員の半数以上が出席し、その議決権の3分の2以上の多数による議決が必要となる（労働者協同組合法附則5②、中小企業等協同組合53）。これは、上記①及び②のとおり労働者協同組合の定款において定めるべき事項などを新たに規定して組織変更計画に記載しなければならないため、定款変更の場合と同様の総会の議決が求められているものと理解される。また、組織変更計画の承認に係る総会の招集に際しては、組織変更計画の要領の他に、組織変更後の労働者協同組合の定款を通知するものとされている（労働者協同組合法附則5③）。

なお、企業組合及び労働者協同組合それぞれの定款における絶対的記載事項を示すと、[表1]のとおりである。

〔表1〕 企業組合及び労働者協同組合における定款の絶対的記載事項

中小企業協同組合	労働者協同組合
①事業	①事業
②名称	②名称
③事務所の所在地	③事業を行う都道府県の区域
④組合員たる資格に関する規定	④事務所の所在地
⑤組合員の加入及び脱退に関する規定	⑤組合員たる資格に関する規定
⑥出資一口の金額及びその払込みの方法	⑥組合員の加入及び脱退に関する規定
⑦剰余金の処分及び損失の処理に関する規定	⑦出資一口の金額及びその払込みの方法
⑧準備金の額及びその積立の方法	⑧剰余金の処分及び損失の処理に関する規定
⑨役員の数及びその選挙又は選任に関する規定	⑨準備金の額及びその積立の方法
⑩事業年度	⑩就労創出等積立金に関する規定
⑪公告方法（中小企業等協同組合法又はその他の法律において官報に掲載する方法によりしなければならないものとされているものを除く。）	⑪教育繰越金に関する規定
（注）中小企業等協同組合法第33条においては、地区（第3号）及び経費の分担に関する規定（第8号）が掲げられているが、企業組合については定める対象から除外されている	⑫組合員の意見を反映させる方策に関する規定
	⑬役員の数及びその選挙又は選任に関する規定
	⑭事業年度
	⑮公告方法（労働者協同組合法又はその他の法律において官報に掲載する方法によりしなければならないものとされているものを除く。）

（出典）筆者作成

企業組合及び労働者協同組合それぞれの定款における絶対的記載事項を比較すると、既存の企業組合が労働者協同組合法に組織変更するに際しては、企業組合は、組織変更計画において、「組織変更後組合の定款で定める事項」として、「事業を行う都道府県の区域」、「就労創出等積立金に関する規定」、「教育繰越金に関する規定」、「組合員の意見を反映させる方策に関する規定」について定める必要がある。

また、上述したとおり、企業組合は組合員が出資をする法人類型であり、剰余金の配当について利用分量によるだけでなく出資配当が認められるが、労働者協同組合では出資配当が認められていない。さらに、企業組合においては法人が組合員になることが認められている一方で、労働者協同組合では法人が組合員になることはできない。

こうした点で、組合員においては不利益変更となる恐れがあるので、労働者協同組合への組織変更反対する組合員に対しては持分の全部に対する払戻請求権が認められている（労働者協同組合法附則7）。

3 NPOと労働者協同組合との異同及び組織変更における留意事項

(1) NPOと労働者協同組合との異同

NPOとは、特定非営利法人活動促進法を根拠法とする法人類型のひとつであり（特定非営利活動促進法2②）、営利を目的としないこと、社員（組合員）の表決権（議決権）が平等とされること、利益（剰余金）の処分について制限されるなどの点で労働者協同組合と類似するが、その設立について所轄庁の認証を必要とすること、社員に出資義務がない点などで労働者協同組合と相違する（特定非営利活動促進法5、10、14の7）。

既存のNPOが労働者協同組合に組織変更する場合には、まず、組織変更計画を作成し、社員総会の議決により承認を受けなければならないが、組織変更計画においては、上記「2」で掲げた企業組合が組織変更する場合に組織変更計画に定めなければならないとされる事項のうち、⑤及び⑥以外の事項とされている（労働者協同組合法附則16④）。

次に、この場合の社員総会の議決は、「解散の議決」の方法によることとされ、NPOの定款に別段の定めがある場合を除いて総社員の4分の3以上の賛成が必要となる（労働者協同組合法附則16①、②、特定非営利活動促進法31の2）。

なお、NPO及び労働者協同組合それぞれの定款における絶対的記載事項を示すと、[表2]のとおりである。

[表 2] NPO及び労働者協同組合における定款の絶対的記載事項

NPO	労働者協同組合
①目的	①事業
②名称	②名称
③その行う特定非営利活動の種類及び当該特定非営利活動に係る事業の種類	③事業を行う都道府県の区域
④主たる事務所及びその他の事務所の所在地	④事務所の所在地
⑤社員の資格の得喪に関する事項	⑤組合員たる資格に関する規定
⑥役員に関する事項	⑥組合員の加入及び脱退に関する規定
⑦会議に関する事項	⑦出資一口の金額及びその払込みの方法
⑧資産に関する事項	⑧剰余金の処分及び損失の処理に関する規定
⑨会計に関する事項	⑨準備金の額及びその積立ての方法
⑩事業年度	⑩就労創出等積立金に関する規定
⑪その他の事業を行う場合には、その種類その他当該その他の事業に関する事項	⑪教育繰越金に関する規定
⑫解散に関する事項	⑫組合員の意見を反映させる方策に関する規定
⑬定款の変更に関する事項	⑬役員の数及びその選挙又は選任に関する規定
⑭公告の方法	⑭事業年度
	⑮公告方法（労働者協同組合法又はその他の法律において官報に掲載する方法によりしなければならないものとされているものを除く。）

(出典) 筆者作成

NPOと労働者協同組合とにおける定款の絶対的記載事項は、その内容面においては、それほど異なる事項もあると理解されるが、表記を含めて多くの異同が認められる。

また、既存のNPOが労働者協同組合に組織変更する場合に重要であるのは、組織変更後の労働者協同組合の定款に、「組織変更時財産額」及び「特定残余財産の処分に関する事項」を記載又は記録しなければならないとされている点である（労働者協同組合法附則18①）。

なお、組織変更計画の承認に係る社員総会の招集に際しては、組織変更計画の要領の他に、組織変更後の労働者協同組合の定款を通知するものとされている（労働者協

同組合法附則16③)。

ところで、組織変更後の労働者協同組合の定款に記載又は記録すべきとされる「組織変更時財産額」及び「特定残余財産」の内容については、(2)において詳細を確認するが、「組織変更時財産額」はNPOが解散するものと仮定して算定、把握されるものであり、この点から、NPOから労働者協同組合への組織変更の場合は、法人格の同一性を維持されるものの、既存のNPOにおいては解散する場合と同様に位置づけられるものと理解される。

NPOが労働者協同組合に組織変更する場合の組織変更計画に対する社員総会の議決が、定款の変更を行う場合の議決方法(特定非営利活動促進法25②)ではなく、上述したとおり、「解散の決議」の方法によるものとされるのは、この点を反映しているものと考えられる。

(2)「組織変更時財産額」及び「特定残余財産」の内容

組織変更時財産額とは、そのNPOが組織変更に係る効力発生日に解散するものとした場合において特定非営利活動促進法第32条の規定によれば国若しくは地方公共団体に譲渡され、または、同法第11条第3項各号に掲げる者若しくは国庫に帰属すべきものとされる残余財産の額に相当するものとして労働者協同組合法施行規則で定めるところにより算定した額をいうものとされている(労働者協同組合法附則18①I)。

そして、この規定を受けた労働者協同組合法施行規則において、組織変更時財産額は、組織変更に係る効力発生日の前日(以下「算定日」という。)における貸借対照表の純資産の部に計上すべき額に、次の①に掲げる額を加算し、②及び③に掲げる額を減算して算定するものと定めている(労働者協同組合法施行規則5)。

- ① 算定日において次に掲げる時価評価資産を有する場合の当該時価評価資産の算定日における時価が算定日における帳簿価額を超える場合のその超える部分の額
 - イ 土地又は土地の上に存する権利
 - ロ 有価証券
 - ハ 書画、骨とう、生物その他の資産のうち算定日における帳簿価額と時価との差額が著しく多額である資産
- ② 算定日において時価評価資産を有する場合の当該時価評価資産の算定日における帳簿価額が算定日における時価を超える場合のその超える部分の額
- ③ 貸借対照表の純資産の部に計上すべきもののうち支出又は保全が義務づけられていると認められるものの額

すなわち、組織変更時財産額とは、その算定日における当該NPOの簿価純資産価額に時価評価資産に係る評価益を加算し、一方で、時価評価資産の評価損及びNPO

(及び組織変更後の労働者協同組合)において自由処分が認められない財産額を控除して算定されるものであり、算定日現在における清算的価値を示す金額であると捉えられる。

次に、特定残余財産とは、その組織変更後組合が解散した場合における残余財産のうち組織変更時財産残額に相当する額の財産をいうものとされている。ここで、組織変更時財産残額とは、組織変更時財産額から「確認に係る事業」に係る損失の填補に充てた額の合計額を控除して得た額をいい、また、「確認に係る事業」とは、組織変更計画に対する社員総会の承認を受けたNPOが、その承認に係る組織変更後組合の行う事業が特定非営利活動に係る事業に該当することにつき行政庁の確認を受けた場合の、その特定非営利活動に係る事業に該当する事業をいうものと、それぞれ定められている(労働者協同組合法附則18①II)。

なお、この特定残余財産については、組織変更の際して、その金額を算定することは求められておらず、組織変更をした後に、その処分が必要となった場合の処分方法などについて組織変更後の定款に記載又は記録することが求められているものである点に注意を要する。

また、この特定残余財産の処分に関する事項として、特定残余財産の帰属すべき者に関する規定を設ける場合には、その帰属すべき者は、①NPO、②国又は地方公共団体、③公益社団法人又は公益財団法人、④学校法人、⑤社会福祉法人、⑥更生保護法人のうちから選定しなければならないものとされている(労働者協同組合法附則18②、特定非営利活動促進法11③)。

4 労働者協同組合に対する法人税の課税制度

(1) 概要

法人税について内国法人(以下、普通法人という⁵⁾)が納税義務を負うことは当然であるが、公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を行う場合、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、納税義務を負うものとされている(法人税法4①、6)。これにより、公益法人等及び人格のない社団等に対する法人税の課税は、原則非課税・収益事業課税として、普通法人と異なる仕組みが採用されている⁶⁾。

⁵⁾ 法人税法上、普通法人は、公共法人、公益法人等、協同組合等以外の法人をいい、人格のない社団等を含まないものと定義されており(法人税法2IX)、本稿での用法とは一致しない点に注意を要する。

⁶⁾ 本稿においては、公益法人等及び人格のない社団等が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ついては言及しない。また、公共法人は法人税の納税義務はないものと規定されている(法人税法4②)。

法人税の原則的な課税制度を全所得課税と表現すると、公益法人等であるかどうかによって、その適用される課税制度が、全所得課税となるか、原則非課税・収益事業課税となるかが決定されることとなる。

ここで、法人税法上の公益法人等とは、法人税法別表第二に掲げる法人をいうものと定義され（法人税法2VI）、さらに法人税法別表第二においては、109の法人類型が掲げられており、その範囲は明確である。

なお、法人税法別表第二に掲げられた法人類型以外に、NPOなど、その根拠法において、法人税法の適用上、公益法人等とみなすものとされる法人類型（以下、「みなし公益法人等」という。）が存在する⁷⁾。

以上のところから、労働者協同組合に対する法人税の課税制度を確認すると、労働者協同組合は法人税法別表第二に掲げられていないので普通法人に該当することとなり、法人税の課税は全所得課税となる。

ところで、労働者協同組合法が令和4（2022）年6月13日に改正、公布され、新たに、特定労働者協同組合の類型が整備された。すなわち、（2）で述べるとおり、労働者協同組合のうち一定の基準に適合することについて行政庁の認定を受けたものについて特定労働者協同組合として区分するものとされ、これを受けて法人税法の改正が行われ、法人税法別表第二に特定労働者協同組合が追加された。

これによって、特定労働者協同組合に対しては、原則非課税・収益事業課税の課税制度が適用されることとなる。

ただし、非営利型法人を除く公益法人等に対しては、原則非課税・収益事業課税となる他に、収益事業に係る所得金額の計算上、みなし寄附金の損金算入が認められ、さらに、税率について本則23.2%であるところ19%の軽減税率が適用されるが、特定労働者協同組合にはみなし寄附金制度及び公益法人等に対する軽減税率の適用は認めないものとされている（法人税法37⑤、66①、③⁸⁾）。なお、税率については、資本金の額等が1億円以下である法人及び非営利型法人などと同様に所得金額のうち年800万円以下の金額についての19%の軽減税率は適用される⁹⁾。

7) みなし公益法人等には、①管理組合法人及び団地管理組合法人（建物の区分所有等に関する法律47⑬、66）、②認可地縁団体（地方自治法260の2⑩）、③法人である政党等（政党交付金の交付を受ける政党等に対する法人格の付与に関する法律13）、④防災街区整備事業組合（密集市街地における防災街区の整備の促進に関する法律164の2）、⑤NPO（特定非営利活動促進法70①）、⑥マンション建替組合及び敷地分割組合（マンション建替え円滑化法44①、188①）の6つの根拠法に基づき8つの法人類型が存在する。

8) 公益法人等に対する軽減税率については公益社団・財団法人に対しても適用が認められない。

9) 租税特別措置法第42条の3の2により、令和5（2023）年3月31日までに開始する事業年度においては19%は15%に引き下げられる。

(2) 特定労働者協同組合の要件

上述したとおり、令和4（2022）年6月の労働者協同組合法の改正により、労働者協同組合法上、新たに特定労働者協同組合の類型が整備され、特定労働者協同組合は法人税法上、公益法人等の範囲に含まれることとなった。

これも繰返しとなるが、労働者協同組合が一般の労働者協同組合であるのか、特定労働者協同組合に該当するのかは、法人税の課税上も重要な問題となる。

ここで、特定労働者協同組合とは、労働者協同組合法に定める一定の基準に適合する組合であることについて行政庁の認定を受けたものをいうが、労働者協同組合法において規定される基準は、次のとおりとなっている（労働者協同組合法94の3、労働者協同組合法施行規則81の2）。

- ① その定款に剰余金の配当を行わない旨の定めがあること
- ② その定款に解散した場合において組員に対しその出資額を限度として分配した後の残余財産が国若しくは地方公共団体又は他の特定労働者協同組合に帰属する旨の定めがあること
- ③ ①及び②の定款の定め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 各理事（清算人を含む。）について、イ）当該理事、ロ）当該理事の配偶者、ハ）当該理事の3親等以内の親族、ニ）当該理事と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者、ホ）当該理事の使用人、へ）ロ～ホ以外のもので当該理事から受ける金銭等によって生計を維持しているもの、ト）ニ～へに掲げる者と生計を一にするこれらの者の配偶者又は3親等以内の親族である理事の合計数の理事の総数のうちに占める割合が3分の1以下であること

なお、上記③の基準において、①及び②の定款の定め反する行為には、①、②及び④に掲げる基準の全てに該当していた期間において、剰余金の配当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を含むものとされている。

特定労働者協同組合に係る認定の基準は上記のとおりとなるが、この他に、欠格事由のいずれかに該当した場合又は剰余金の配当の禁止等、残余財産の分配等の規定を遵守していない場合には、行政庁は認定を取り消すべきものとされている（労働者協同組合法94の4、94の15、94の17、94の19①）。また、特定労働者協同組合が認定基準に適合しなくなった場合又は監事の選任等に係る特例、報酬規程等の作成、備置き及び閲覧、提出に関する規定を遵守していない場合、行政庁は認定を取り消すことができるものとされている（労働者協同組合法94の11～94の13、94の19②）。

(3) 適用関係の整理

上述したとおり、労働者協同組合は、すでに協同労働に取り組む企業組合やNPOから組織変更して、その法人類型が利用されることが想定されており、上記「2」及び「3」で確認したとおり、企業組合及びNPOそれぞれの組織変更に係る規定が整備されている。

ここで、ひとつ重要な確認事項としては、NPOについては、組織変更の前後において、その適用される法人税の課税制度が異なることである。

NPOは、その根拠法である特定非営利活動促進法の規定により、法人税法上の公益法人等とみなすこととされて（特定非営利活動促進法70①）、法人税の課税は原則非課税・収益事業課税となるが、NPOが労働者協同組合に組織変更した場合、労働者協同組合は法人税法上、普通法人に含まれるので、組織変更後の法人税の課税は全所得課税となる。

したがって、NPOが労働者協同組合に組織変更する場合に、従来のNPOと同様に原則非課税・収益事業課税の適用を受けるためには、組織変更に必要な要件を充足した上で、さらに、特定労働者協同組合に求められる一定の基準を満たした上で、行政庁の認定を受けなければならないこととなる。

なお、NPOが労働者協同組合に組織変更を行う場合に満たすべき要件と特定労働者協同組合に求められる基準として挙げられる事項とを比較すると、[表3]のとおりとなる。

NPO法人が特定労働者協同組合に組織変更する場合には、[表3]に掲げた要件、事項について基準を満たすに必要があるが、これらの他に、特定労働者協同組合に関しては監事についても労働者協同組合とは異なる資格要件が定められているので、組織変更に際しては、この資格要件についても充足する必要がある¹⁰⁾。

¹⁰⁾ 特定労働者協同組合の役員に関しては欠格事由が定められているが（労働者協同組合法94の4）、その内容は、組織変更を行うNPOには関係しないもの及びNPOの役員に係る欠格事由のうちに含まれているものであるので組織変更の場合に抵触する恐れはないものと理解される。

[表3] NPOから労働者協同組合への組織変更に係る要件及び特定労働者協同組合に求められる基準

要件・事項	NPOから労働者協同組合への組織変更に係る要件	特定労働者協同組合に求められる基準
剰余金等の配当	損失補填及び就労創出等積立金、教育繰越金の控除後における従事分量配当が認められる	・認められない ・定款において剰余金の配当を行わない旨定めることが必要とされる
解散時における特定残余財産の帰属すべき者の選定対象	NPO及び国又は地方公共団体、公益社団・財団法人、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人 (特定非営利活動促進法11③)	国又は地方公共団体
解散時における残余財産(特定残余財産を除く)の帰属に関する定款規定	任意(規定なし)	国若しくは地方公共団体又は他の特定労働者協同組合に帰属する旨の規定の必置
理事の構成	任意(規定なし)	①当該理事、②当該理事の配偶者、③当該理事の3親等以内の親族その他一定の特殊の関係のある者である理事の合計数が理事総数のうちに占める割合が3分の1以下であること

(出典) 筆者作成

すなわち、監事については、その労働者協同組合において組合員総数が一定の基準を超える場合には、監事のうち1人以上は、次に掲げる要件のいずれにも該当する者でなければならないものとされている(労働者協同組合法32⑤)。

- ① 当該組合の組合員以外の者であること。
- ② その就任の前5年間当該組合の理事若しくは使用人又はその子会社の取締役、会計参与、執行役若しくは使用人でなかったこと

なお、この場合の子会社とは、組合が総株主等の議決権の過半数を有する会社をいい、会計参与が法人である場合には、その職務を行うべき社員とされる。

③ 当該組合の理事又は重要な使用人の配偶者又は2親等内の親族以外の者であること

これに対して、特定労働者協同組合においては、組合員総数に関係なく、監事のうち1人以上は、上掲の要件のいずれにも該当する者でなければならないものとされているので（労働者協同組合法94の11①）、NPOが特定労働者協同組合に組織変更するためには、この監事に関する資格要件の充足についても留意すべきこととなる。

5 労働者協同組合及び特定労働者協同組合に対する法人税の課税制度の妥当性

労働者協同組合及び特定労働者協同組合に対する法人税の課税は、労働者協同組合は普通法人と同様に全所得課税であり、特定労働者協同組合は原則非課税・収益事業課税とされている。なお、特定労働者協同組合は法人税法上の公益法人等に含まれ、原則非課税・収益事業課税となるものの、その所得金額の計算上、みなし寄附金の適用はなく、税率についても公益法人等に対する軽減税率の適用がない。

以上のところを踏まえて、他の公益法人等に含まれる法人類型と比較して、労働者協同組合及び特定労働者協同組合に対する法人税の課税制度が、それぞれ適正妥当なものであるかについて検討する。

(1) 労働者協同組合に対する全所得課税

労働者協同組合は、協同労働に係る基本原理に従い事業が行われることを通じて、「持続可能で活力ある地域社会の実現に資することを目的とするものでなければならない」とされ、さらに、「営利を目的としてその事業を行ってはならない」とされている点などから（労働者協同組合法3④、③）、非営利法人のひとつに位置づけられるものとして認識される。しかしながら、法人税の課税においては、株式会社や合同会社などいわゆる営利法人と同様に、普通法人の範囲に含まれている。

これは、組合員が出資を行う法人であること、また、従事分量配当であるとはいえ、剰余金の配当が行われる点が、その主たる根拠、理由として考えられる。

立法当局者の解説によれば、準則主義により設立され、行為規制や事業に対する監督等が最小限のものに留まっていて、営利法人と実質的に同等の活動を行うことができる点も、その理由として挙げられている¹¹⁾。

この点に関連して、労働者協同組合法においては、法律の目的について、労働者協同組合を通じて「地域における多様な需要に応じた事業が行われることを促進」する

¹¹⁾ 小竹他（2022）、346頁。

ことで、「持続可能で活力ある地域社会の実現に資すること」と定められており、その行う事業については、ほぼ制限はない¹²⁾。むしろ「地域における多様な需要に応じた事業が行われること」が目的を果たすための手段として位置づけられている。

上述のとおり、「営利を目的としてその事業を行ってはならない」との前提はあるものの、多様な需要に応じた事業、多種多様な事業が行い得る点は、他の公益法人等とは異なる特徴と捉えられる。

ただし、労働者協同組合において、地域における多様な需要に応じた事業又は多種多様な事業が行い得る点は、後述するとおり、特定労働者協同組合においても同様であり、労働者協同組合に対して全所得課税とされる理由として、必ずしも決定的な事項ではないと考える。

(2) 特定労働者協同組合に対する原則非課税・収益事業課税

特定労働者協同組合に対して原則非課税・収益事業課税とされた理由について、立法当局者は、「非営利性を担保する制度上の枠組みを有することから、非営利型の一般社団法人・一般財団法人等に対する課税とのバランスも踏まえ」た旨述べている¹³⁾。

ここで、労働者協同組合法に規定する特定労働者協同組合に係る要件と法人税法施行令第3条第1項に規定する非営利型法人のうち非営利性徹底法人に係る要件とを比較表示とすると[表4]のとおりであるが、両者は内容が類似している。

¹²⁾ 労働者派遣事業（労働者派遣事業の適正な運営の確保及び派遣労働者の保護等に関する法律②Ⅲ）については行うことができないものとされている（労働者協同組合法7②、労働者協同組合法施行令①）。

¹³⁾ 小竹他（2022）、346頁。

[表4] 特定労働者協同組合及び非営利型法人・非営利性徹底法人の要件比較

特定労働者協同組合	非営利型法人・非営利性徹底法人
① その定款に剰余金の配当を行わない旨の定めがあること	① その定款に剰余金の分配を行わない旨の定めがあること
② その定款に解散した場合において組合員に対しその出資額を限度として分配した後の残余財産（特定残余財産を除く。）が国若しくは地方公共団体又は他の特定労働者協同組合に帰属する旨の定めがあること	② その定款に解散したときはその残余財産が国若しくは地方公共団体又は次に掲げる法人に帰属する旨の定めがあること イ 公益社団法人又は公益財団法人 ロ 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律第5条第17号イからトまでに掲げる法人
③ ①及び②の定款の定めに対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	③ ①及び②の定款の定めに対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 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3親等以内の親族その他の当該理事と一定の特殊の関係のある者である理事の合計数の理事総数のうちに占める割合が3分の1以下であること	④ 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3親等以内の親族その他の当該理事と一定の特殊の関係のある者である理事の合計数の理事総数のうちに占める割合が3分の1以下であること

（出典）筆者作成

したがって、非営利性の徹底、あるいは、非営利性が担保されているとの基準から、特定労働者協同組合について、非営利型法人と同様に、法人税の課税に関して原則非課税・収益事業課税とされることは合理的なものと理解される。

また、収益事業に係る所得金額の計算上、みなし寄附金の適用が認められない点及び公益法人等に対する軽減税率が適用されない点においても、特定労働者協同組合は非営利型法人と同様の取扱いとなっている。

ここで、非営利型法人に対して、みなし寄附金及び公益法人等に対する軽減税率の適用が認められない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¹⁴⁾。

「一般社団法人・一般財団法人は、法人制度としての公益性が担保されているわけ

¹⁴⁾ 佐々木他（2008）、287頁。

ではないので、法人が有する公益性に着目した措置である、軽減税率やみなし寄附金は適用しないこととされました。」

ここで、労働者協同組合は、繰返し述べているとおり、「営利を目的としてその事業を行ってはならない」との前提はあるものの、多様な需要に応じた事業、多種多様な事業が行うことができるものとされ、特定労働者協同組合においても、その行う事業について制約は設けられていない。

したがって、特定労働者協同組合に対する法人税の課税に関して「非営利型の一般社団法人・一般財団法人等に対する課税とのバランス」を図ったとする説明は、特定労働者協同組合に対しては軽減税率とみなし寄附金の適用を認めない点においても合理的なものとして捉えられる。

ところで、公益法人等に対する軽減税率の性格、税制における位置づけについては留意が必要である。すなわち、公益法人等の収益事業に対する法人税の課税は、昭和25年度改正により開始されたが、このときは公益法人等に対する軽減税率はなく、普通法人と同じ税率＝35%で課税された。その後、昭和26年度補正予算に伴う税制改正において、法人税率が42%に引き上げられることとなったが、公益法人等に対する税率は、協同組合等に対する税率と同様に従前のまま35%に据え置かれたことで、普通法人と公益法人等との間に差異が生ずることとなったものである。

したがって、公益法人等に対する軽減税率の性格、税制における位置づけについては、この昭和26年度補正予算に伴う税制改正において普通法人に対する税率が引き上げられた理由、あるいは、公益法人等及び協同組合等に対する税率が据え置かれた理由が、どのようなものであったかを確認する必要がある。

この点について、まず、普通法人に対する税率の引上げについては、「朝鮮動乱後の法人企業の収益の飛躍的な増大」という「最近の法人企業の収益状況等にかんがみまして、この際税率を若干引上げ、その増徴をはかることと」したと述べられている¹⁵⁾。

また、公益法人等及び協同組合等に対する税率が据え置かれた理由については、「組合等の最近の実状からいたしますと、若干下廻った課税をするのがこの際としては適当ではなかろうかと考えられましたので、この分は現行通り据置くことにいたしました」と述べられている¹⁶⁾。

要するに、朝鮮動乱、朝鮮戦争の発生に伴う特需景気によって大きな収益を上げることとなった普通法人に対しては相応の租税負担を求めるために税率を引き上げる一方で、協同組合等及び公益法人等においては特需景気の恩恵が及んでいないことから、税率について従前のまま据え置くこととされたものと理解される。

¹⁵⁾ 池田勇人（大蔵大臣）、衆議院会議録本会議第6号（昭和26年10月19日）、1頁。

¹⁶⁾ 平田敬一郎（大蔵省主税局長）、参議院会議録大蔵委員会第3号（昭和26年10月26日）、2頁。

換言すれば、この改正において、公益法人等に対する税率が据え置かれ、普通法人に対する税率と差異が設けられたことが、公益法人等が有する公益性に着目した措置ではないことは明らかである。

なお、その後の法人税率の改正においても、公益法人等に対する税率は協同組合等に対する税率と原則として同じ率とされている¹⁷⁾。協同組合等が行う事業に特に公益性が求められていないことからすると、特定労働者協同組合及び非営利型法人において公益性が担保されていないことを理由として、他の公益法人等の類型及び協同組合等よりも高い法人税率が適用される理由については、必ずしも合理的なものとはいえないと考える。

6 法人税法上の不明点（おわりにかえて）

「2」及び「3」で確認したとおり、労働者協同組合は、既存の企業組合又はNPOからの組織変更が想定されている。

企業組合から労働者協同組合への組織変更は、法人税法上の普通法人から普通法人への変更であるので問題はないと思われるが、NPOから労働者協同組合への組織変更は法人税法上の公益法人等から普通法人への変更となり、留意すべき問題があるものと考えられる。

すなわち、公益法人等が普通法人に該当することとなる場合には、法人税法第64条の4第1項の規定により、累積所得金額については益金算入、累積欠損金額については損金算入するものとされる。この累積所得金額の益金算入及び累積欠損金額の損金算入は、公益法人等が原則非課税・収益事業課税の下で、非収益事業において蓄積した剰余金については清算的な課税を行い、また反対に、これまで損益通算されずに蓄積された欠損金については清算的な負担調整を行うという趣旨によるものと理解される。

ここで、NPOから労働者協同組合への組織変更の場合も、当然に、この累積所得金額の益金算入又は累積欠損金額の損金算入が適用されることになる。

ところで、NPOから労働者協同組合への組織変更は、旧民法34条法人（特例民法法人。以下同じ。）から一般社団法人・一般財団法人への移行の場合に類似するが、旧民法34条法人から一般社団法人・一般財団法人への移行の場合には、累積所得金額

¹⁷⁾ 昭和36年度改正によって、法人税率について配当軽減措置が導入され、協同組合等に対する法人税率も留保分と配当分の2本立てとなった。公益法人等に対する法人税率は協同組合等に対する留保分の法人税率と同じ率とされていた（なお、配当軽減措置は平成2年4月1日以後開始する事業年度から廃止された）。その後、平成元年度改正により、特定の協同組合等の所得金額のうち年10億円を超える部分に対する特別税率が設けられ（現行措法68）、この部分については、公益法人等と協同組合等とにおいて相違する。

の計算上、修正公益目的財産残額を控除し、累積欠損金額の計算上は修正公益目的財産残額を加算するものとされている（法64の4③、法令131の5①Ⅲ、法規27の16の4）。

修正公益目的財産残額は、旧民法34条法人から一般社団法人・一般財団法人に移行する場合に必要な公益目的支出計画の対象となる金額に一定の調整を加えた額であるが、この修正公益目的財産残額を累積所得金額から控除あるいは、累積欠損金額に加算するのは、公益目的支出計画に基づいて、用途が制限される財産額については、法人税法第64条の4による清算的な法人税課税の対象から除外すること、また、清算的な負担調整をすべき対象に加算することを意味している。

NPOが労働者協同組合に組織変更した場合にも、旧民法34条法人から一般社団法人・一般財団法人に移行する場合における公益目的支出計画と類似の仕組みがあり、特定労働者協同組合が解散する場合の特定残余財産の帰属先としては、国又は地方公共団体に限定されており、また、剰余金のうち組織変更時財産額に係るものは、確認に係る事業（特定非営利活動に係る事業に該当することに行政庁の確認を受けた事業）による損失の補てんに充てる以外に使用してはならないものとされている（労働者協同組合法附則20、21）。

特定残余財産は組織変更時財産額に一定の修正を加えて算定されるものであり、組織変更時財産額については、厳格な用途制限が課されている。そうであるにも関わらず、NPOから労働者協同組合への組織変更の場合における組織変更時財産額については、累積所得金額の益金算入又は累積欠損金額の損金算入に際して、課税対象からの除外、負担調整の対象への加算の調整について規定されていない。

特定非営利活動については、必ずしも公益を目的とする事業ではないので、旧民法34条法人から一般社団法人・一般財団法人への移行の場合とは異なるが、実際に解散時の特定残余財産の国又は地方公共団体への帰属や特定非営利活動による損失の補てんが必要となる場合には、解散時に新たな資金調達が必要が生じ、あるいは、組織変更時に租税負担をしたことで損失補てんが十分にできず、その後の事業遂行に支障が生ずることが考えられる。

租税負担能力の観点からは、組織変更時財産額について累積所得金額からの控除、累積欠損金額への加算による調整は措置すべきであると考えられる。

（参考文献）

小竹義範、針原亮、下高原徹、三上裕介、河田啓晴（2022）「法人税法の改正」『税制改正の解説（令和4年版）』289－350頁、財務省ホームページ（国会図書館ホームページにおいてアーカイブされている）

https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2022/explanation/PDF/p0289-0350.pdf

佐々木浩、椎谷晃、松代孝廣、関禎一郎、松汐利悟（2008）「法人税法の改正」『税制改正の解説（平成20年版）』245－351頁、財務省ホームページ（国会図書館ホームページにおいてアーカイブされている）

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2008/explanation/pdf/P245-P351.pdf

樋口兼次（2020）『日本の労働者生産協同組合のあゆみ』時潮社

（うえまつ きみお・大原大学院大学 会計研究科准教授）