

# 非営利法人における 課税上の論点整理とその検討

石坂 信一郎

- I はじめに
- II 非営利法人制度改革の概要
- III 非営利法人制度改革に対応した新しい非営利法人税制
- IV 課税上の論点による非営利法人課税の整理
- V 非営利法人における課税上の論点の検討
- VI 非営利法人課税における今後の課題

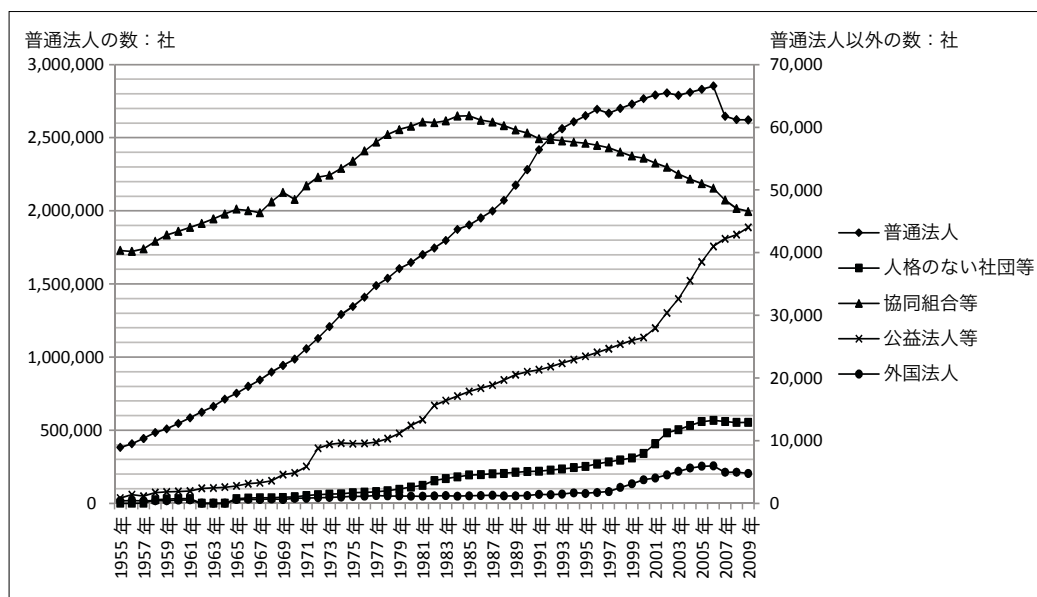
## I はじめに

近年、「新しい公共」、「民による公益」等の概念が注目されているように、価値観の多様化、社会のニーズの多様化が進んでいるなかで、社会における非営利組織の重みが増しつつある。また、それに伴い非営利組織の会計・税務も注目されている。非営利組織では、組織の目的や機能が営利法人とは異なるため、営利法人とは異なる会計基準が適用され、税制上も営利法人より有利となる措置が講じられてきた。グラフ 1 では、法人税で「公益法人等」（後述のように様々な法人が含まれる）とされる法人の税務申告の増加がみてとれる。また、近年の伸びも著しい。

本稿では非営利法人<sup>1)</sup>の課税上の論点について整理を行い、その論点にもとづいて、3つに区分される法人税法上の非営利法人の再整理を試みる。この整理は、近年の公益法人制度改革に伴い、公益法人（社団法人・財団法人）や特定非営利活動法人（以下、NPO 法人という）にかかる税制が大きく改正されたこと、また他方では、従来、公益法人等として扱われてきた学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、宗教法人等に関して、その税制上の検討が手つかずのまま現在に至ることにより、非営利法人に関する税制が極めて複雑化し、不透明なものとなっているのではないかという問題意識によるものである。本稿の目的は、その再整理を踏まえた上で非営利法人の課税上の問題点を明らかにし、検討することである。わが国の非営利組織の税制については、後稿でより詳細に論じる予定であるが、本稿では、その準備作業として上の整理および検討を行う。それは今後の非営利法人課税を考える上での手がかりとなり、さらには法人課税がどうあるべきかを考える上でも手がかりとなる。

非営利組織といってもその範囲は広いが、法人税法上の非営利法人とは、公共法人、公益法人等、人格のない社団等の3つの類型である。公共法人は法人税法別表第一に掲げられる法人で、

グラフ1 法人税の申告法人数



出典：国税庁統計情報，長期時系列（1949年～）データより作成（2012年2月19日アクセス）  
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm>

地方公共団体や土地開発公社，日本放送協会等であり，納税義務はなく非課税法人と呼ぶべきであろう。公益法人等と人格のない社団等は原則非課税であるが，収益事業を行う場合には法人税が課税される（原則非課税・収益事業課税）。この公益法人等の範囲は広く，法人税法別表第二に委託者保護基金をはじめとし，111法人が掲げられている<sup>2)</sup>。そこに掲げられている法人は，公益社団法人・公益財団法人（以下，公益社団・財団法人という），非営利型法人に該当する一般社団法人・一般財団法人，特例民法法人，学校法人，社会福祉法人，更生保護法人，社会医療法人，宗教法人，商工会，商工会議所，各種の共済団体，弁護士会，税理士会，労働組合（法人であるもの），日本赤十字社，特定医療法人等であり，NPO法人も公益法人等としてみなされる。

現在の法人税法の下では，普通法人は全ての所得に納税義務があり，非営利法人の行うような事業（例えば大学経営）を行った場合でも優遇税制の恩恵に与ることができない。税制上の優遇を受けるならば，相応の非営利法人としての法人格を取得することが必要となる。

## II 非営利法人制度改革の概要

非営利法人課税を論じるためには，まず近年の非営利法人制度改革を概観することが必要である。大きな非営利法人制度改革は，公益法人，NPO法人，医療法人で行われている。

わが国では2000年の行政改革大綱を皮切りに，公益法人制度の抜本的改革の取り組みがなさ

れてきた。1896年からの公益法人制度に大きな改革の手が入ったのは百余年ぶりのことである。これは民間の非営利組織の活動を活発にすること、および省庁毎の法人の設立・運営に差異があったこと等の解決、および公益法人を巡る不祥事への対応を目指したものであった。旧民法第34条の下では、① 公益に関する事業を行うこと、② 営利を目的としないこと、③ 主務官庁の許可を得ることの3要件が公益法人設立の要件であったが、「公益」の具体的な要件が示されておらず、公益性の判断は主務官庁の許可（裁量）に委ねられている問題が指摘されていた。そのような背景の下で、いわゆる公益法人制度改革関連3法<sup>3)</sup>が2008年に施行され、新しい制度に移行した。新しい公益法人制度の下では、法人格の取得と公益認定が分離された。そして登記で法人が設立可能となる準則主義が採用され、一定の要件を満たせば一般社団法人・一般財団法人（以下、一般社団・財団法人という）の設立が可能となった。また、公益認定要件が明確化され、民間有識者からなる合議制機関により公益認定を行うこととされた。

近年の新しい法人制度としてのNPO法人は、特定非営利活動促進法にもとづく法人である。同法は立法の必要性の議論を受け1998年に成立・施行されている。旧民法第34条の下では、ボランティア活動を行う団体等が法人格を取得しようとしても、諸条件のため公益法人を設立することは困難であったが、NPO法人の法人格は、一定の条件を満たせば比較的簡便に取得できるという点で画期的であった。ただし、上記の公益法人制度改革の中で、一般社団・財団法人が準則主義の下で登記によって設立できるようになったことを受け、NPO法人の非営利法人制度全体の中での意義は変化しつつあるように思われる。

近年の医療法人制度改革の下で、医療に関連する法人の区分としては、特別医療法人制度が医療法の改正（1998年施行）によって創設され、同族役員の制限、残余財産の帰属先等の一定の要件を満たす場合は、定められた範囲で収益事業が可能とされた。この特別医療法人制度は、医療法の改正により2012年に廃止されることとなり、社会医療法人として発展解消することとなった。社会医療法人制度は、医療法の改正に伴い2007年に創設された。社会医療法人となるためには、僻地医療・救急医療等の公益性の高い医療の実施、同族役員の制限、残余財産の帰属先等の一定の要件を満たす必要があるが、収益事業等を認めることにより医業経営の安定化を図り、地域において必要とされる医療を安定的に確保することを図ったものである。

このように公益法人、NPO法人、医療法人では制度改革が行われたが、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、宗教法人等では大きな制度改革は行われていない。

### III 非営利法人制度改革に対応した新しい非営利法人税制

#### 1 公益法人税制

前述の非営利法人制度改革に伴い、非営利法人税制も変化している。旧民法第34条によるものに代わる、新しい公益法人制度に対応した法人税法上の扱いは、① 公益認定を受けた公益社

団・財団法人，② 一般社団・財団法人，③ 特例民法法人の3つに分けられる。また，さらに② 一般社団・財団法人は，非営利型法人とそれ以外の法人とで区分されている。

公益社団・財団法人は公益法人等とされ，原則非課税であり，収益事業（34業種として特掲）からの所得が課税されるのは従前の公益法人の扱いと同じである。新制度において大きく変更されたのは，第1に，公益社団・財団法人が営む事業が，法人税法上の収益事業に該当する場合であっても，当該事業が公益認定を受けた当該法人の公益目的事業である場合，その事業は課税の対象外となることである（従前は収益事業に該当する場合は課税）。第2には，みなし寄附金の損金算入限度額が，（1）収益事業の所得の50%，または（2）公益事業に使用した収益事業の所得の全額のいずれか大きい金額に引き上げられたことである（従前の損金算入限度額は20%）。このみなし寄附金とは，収益事業に属する資産のうちから公益目的事業に支出された金額であり，収益事業部門と公益事業部門を別の法人のように考え，収益事業部門から公益事業部門への寄附とみなすものである。第3には，収益事業の税率が普通法人と同じになったことである。第2の点で，（1）の50%の基準は，公益法人認定法において，収益事業等から生じた収益の50%に相当する財産が公益目的事業財産とされ，公益目的事業を行うために使用，または処分しなければならないとされていることを受けた対応である。また，（2）の公益事業に使用した収益事業の所得の全額は，公益法人特別限度額と呼ばれる。公益目的事業において，収益がその実施に要する適正な費用を超えてはならない，という公益法人認定法の公認認定基準の1つである収支相償を満たすと，公益目的事業では収支不足分が生じる可能性が高く，それを補うために収益事業が行われるということを勘案したものである。したがって，収益事業からの収益があったとしても，その全額がみなし寄附金となれば法人税の課税は生じない。新しい税制では，この点で公益社団・財団法人は他の公益法人等より大きく優遇されている。第3の点では，税率が22%から普通法人並みの30%（現在は25.5%）になり，従前から普通法人に比して優遇されており，課税のバランスを崩していると批判されていた税率の問題が解消されたといえる。

一般社団・財団法人は，法人税法では非営利型法人とそれ以外の法人とに区分される。非営利型法人とは，a. 非営利性が徹底された一般社団・財団法人と，b. 共益的活動を目的とする一般社団・財団法人である。非営利型法人は公益法人等として扱われ，原則非課税で収益事業にのみ課税される。公益社団・財団法人と異なる点は，その法人の主たる事業であっても，税法上の収益事業に該当する場合は法人税が課されることである。みなし寄附金制度の適用はなく，税率は普通法人と同様である。

非営利型法人以外の法人は，普通法人として扱われ，全ての所得に課税される。この全所得課税はわが国の公益法人税制では初めてのことである。

公益法人制度改革関連3法の施行以前の公益法人（財団法人・社団法人）は，移行措置により特例民法法人として扱われるが，公益法人等として従前の扱いが継続する。すなわち，収益事業のみの課税で，みなし寄附金の損金算入限度額は20%であり，税率は19%である。

## 2 NPO 法人税制および医療法人税制

NPO 法人は、特定非営利活動促進法により法人税法別表第二の公益法人等とみなされ、みなし公益法人等として収益事業にのみ課税される。みなし寄附金制度はない。軽減税率の適用もなく、公益社団・財団法人や普通法人並みの税率である。NPO 法人が特定非営利活動促進法にもとづき、その運営組織および事業活動が適正かつ公益の増進に資するものとして、認定 NPO 法人に認定された場合には、みなし寄附金制度の適用があり、収益事業からの所得の 50% または年 200 万円のいずれか大きい額が損金算入限度額となる。また、認定 NPO 法人では寄附者に対する措置がある。

医療法人は剰余金の配当をしてはならないとされているが（医法 54）、法人税法上、公益法人等ではなく普通法人として扱われ、全所得に課税される。社会医療法人は公益法人等として扱われ、収益事業にのみ課税されるが、収益事業の範囲から医療法上の附帯業務および収益業務として行うもの以外の事業は除かれる。みなし寄附金の損金算入限度額は収益事業所得の 50% 相当額、もしくは年 200 万円のいずれか大きい額であり、税率は 19% である。その他に医療法人では、租税特別措置法を根拠規定とする特定医療法人制度があり、一定の要件を満たすものとして承認を受けた法人が特定医療法人となる。特定医療法人では、医療法上の収益業務は行えず、みなし寄附金の適用はないが、税率が 19% に軽減されている。

この章で概観したものの以外の、従前より公益法人等とされてきた法人税法別表第二の法人は、従来通りの扱いとなっている。すなわち、以前より公益法人等として扱われてきた学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、宗教法人等に関しては税制上の検討が手つかずのまま残っており、非営利法人に関する税制が極めて複雑化し不透明なものとなる一因となっている。

## IV 課税上の論点による非営利法人課税の整理

前述のように法人税法上の非営利法人の類型は公共法人、公益法人等、人格のない社団等の 3 つに区分される。そのうち、特に複雑であり整理が必要なものは、公益法人等に分類された法人である。なぜなら、公共法人には法人課税が予定されておらず、人格のない社団等では、収益事業にのみ課税であり、みなし寄附金や軽減税率の適用もなく、いたって単純であるからである。

非営利法人の課税上の扱いを先行文献や税制調査会資料により検討したところによれば、前章でもみられたように、普通法人と比べて特徴的に異なる点は、次のような論点に集約されると考えられる<sup>4)</sup>。それは法人格によっても異なるが、非営利法人では ① 収益事業にのみ課税されること（非営利型法人以外の一般社団・財団法人や特定医療法人を除く）、② 収益事業が 34 業種として特掲されていること、③ みなし寄附金制度が設けられていること、④ 軽減税率の適用のあることで

表1 法人税上の論点にもとづく非営利法人の分類

	課税対象	公益目的事業 (本来の事業) である収益事業 の扱い	みなし寄附金 の有無	みなし寄附金に おける損金算入 限度額	税率
公共法人	非課税	—	—	—	—
公益社団・財団法人	収益事業 のみ課税	非課税	有 収益事業から 公益目的事業 への支出	所得×50%ま たは公益目的 に使用した額 の全額(注1)の いずれか大きい 金額	年800万円超： 25.5% 年800万円以下： 15%(注2)
非営利型法人である一般社 団・財団法人，NPO法人， 人格のない社団等	収益事業 のみ課税	課税	無	—	同上
非営利型法人以外の一般社 団・財団法人	全所得課税	同上	同上	—	同上
認定NPO法人	収益事業 のみ課税	同上	有 収益事業から 収益事業以外 の事業への支 出	所得×50%ま たは200万円の いずれか大きい 金額	同上
宗教法人，特例民法法人等	収益事業 のみ課税	同上	同上	所得×20%	年800万円超： 19% 年800万円以下： 15%(注2)
学校法人，社会福祉法人， 更生保護法人	収益事業 のみ課税	同上	同上	所得×50%ま たは200万円の いずれか大きい 金額	同上
社会医療法人	収益事業 のみ課税	医療保険業は非 課税（附帯業務 を除く）	同上	同上	同上
特定医療法人	全所得課税	—	無	—	同上

(注1) これを公益法人特別限度額と呼び、公益目的事業での収支不足額を補うために、収益事業に属する資産を公益目的事業に支出した金額を限度として損金算入を認める。

(注2) 所得金額年800万円以下15%の税率は、2012年4月1日から2015年3月31日までの間に開始する各事業年度に適用される。

ある。

先にみたように、法人税法において公益法人等に分類される法人の種類は極めて多く、しかも課税上の取扱いにおける差異が少なくない。そのため非常に複雑でわかり辛い制度になっている。そこで、上記の論点を踏まえ次のような観点で非営利法人の整理を行う。それは、(1) 収益事業にのみ課税されるのか全所得課税なのかという課税対象、(2) 公益認定法上の公益目的事業あるいは法人本来の事業であるが、法人税法では収益事業に該当するものの扱い、(3) みなし寄附金制度の有無、(4) みなし寄附金における損金算入限度額、(5) 税率の論点である。これらの観点によれば非営利法人は表1のように整理できる。

この整理により、以下のようなことが指摘できると考えられる。それは公益社団・財団法人においては、他の類型に比べて大きな税制上の優遇措置が認められていること、非営利型法人であ

る一般社団・財団法人における全所得課税は非営利法人課税全体の中では異質にみえること、公益社団・財団法人におけるみなし寄附金制度は、他の類型とバランスがとれているのかどうか疑問があること、宗教法人や学校法人における19%の軽減税率は果たして妥当なのかということと等である。次章ではこれらについて検討してみたい。

## V 非営利法人の課税上の論点の検討

### 1 収益事業課税

公益法人等において、なぜ収益事業にのみ課税されるのかということを理論的に説明することは非常に難しい問題である。例えば、公益法人制度では、一般社団・財団法人法および公益法人認定法により準則主義と公益認定制度が導入され、公益性という概念の曖昧さは減少した。しかし、なぜ非営利法人であっても収益事業には課税されるのかという根本的な問題においては、明確な説明をすることはいまだ難しい。高い公益性を有する非採算的な事業を行う法人を維持するためには、収益事業からの収益が必要であり、収益事業は公益的の事業に対し補完的な役割を果たしているのであるから、収益事業といえども非営利法人では非課税にすべきであるとの批判はかねてから存在するところである。また、いわゆる営利法人には公益性がないのかと問われれば、高低の別はともかく、営利法人にも公益性はあると考えられる。

#### (1) 収益事業課税の経緯と根拠

公益法人等がいつ課税されるようになったかを概観すると、非営利法人全般にわたる収益事業への課税として導入されたのは、シャープ税制使節団の日本税制報告書（以下、シャープ勧告という）直後の1950年度の税制改正である。もっとも1945年には宗教法人の、1946年には労働組合の、1949年には私立学校法人の行う収益事業への課税が導入され存在した。1950年以前では、わが国で初めて法人所得にも課税することになった1899年の改正所得税法（第一種所得税）では、営利を目的としない法人の所得については課税しないとされており、法人課税の始まりでは非営利法人は非課税であった<sup>5)</sup>。

前述のシャープ勧告（1949年）は、わが国の非営利法人に関する転換点として非常に重要と思われる。シャープ勧告における法人税の位置づけは、「直接税中心主義の支柱と位置づけられた所得税は、法人税をも統合した広義の所得税であった。すなわち、いわゆる法人擬制説の立場から、法人税を所得税の源泉徴収と位置づけるもの」<sup>6)</sup>である。法人擬制説的な考え方によると、非営利法人は利益の分配を予定しておらず、非課税と考えられる。この非営利法人は原則非課税であるという考え方は現在まで継承されてきた。では、いかなる理由によって収益事業が課税されるのか。シャープ勧告では次のように述べている。

「多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し、一般法人並びに個人と直接競争している。(中略)しかしながら、抽出調査によると、このような非課税法人のあげる収益は、その活動を更に拡張するかまたは交際費のために用いられていることが明らかにされている。(中略)非課税法人の収益事業によって得られるこの所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである。」<sup>7)</sup>

この内容をみると、収益事業課税は普通法人との課税の中立性に配慮したものといえる。この考え方は、基本的に現在まで変わっておらず、課税理論というよりは、現実的な問題解決策として支持されていると考えられる。例えば、1996年の政府税制調査会法人課税小委員会報告では、「民間企業が行う事業と競合関係にある事業について、課税の公平・中立性の観点から課税しているものである」と説明している。営利法人との課税の中立性の観点からは、収益事業課税は必要であると筆者も考えている。

さらにシャープ勧告は、当時の非営利法人にかかる非課税の取扱いの是正のため、「租税法規は、まず法人が租税を全部または一部免除されて運営され得る目的および趣旨を、明瞭かつ具体的に規定するよう改正すべき」こと、大蔵省が「非課税措置を与えらるべきか否かに関する唯一の決定権者とされるべき」こと、「非課税を要求しようとする一切の法人は非課税証明書の交付を大蔵省から受けることを必要とすべき」こと、非課税の資格は「少なくとも3年ごとに審査される」ことを示している<sup>8)</sup>。これらは実現しなかったが、非常に興味深い内容を含んでおり、実現されていたならば、非営利法人課税の状況は、現在とはかなり違った姿になっていたと思われる。

## (2) 収益事業の特掲

法人税法上の収益事業が34業種に特掲されていることに関わる問題として、業種の限定列举に関するものがある。この34業種は、広範な事業を網羅するもので、およそ事業と考えられるものは収益事業に該当すると思われる(法令5①一~三十四)。しかし、例えば、34業種の1つである技芸教授業で、一般的な技芸の教授に該当するものは、法人税法施行令で22種が限定列举されている。限定列举されていないものは収益事業に該当しないため、ボランティアセミナー、パソコン教室や語学教室は収益事業に該当しないといわれている<sup>9)</sup>。洋裁教室や手芸教室が収益事業とされるのに対し、パソコン教室等が収益事業に該当しないのは、いかにも不自然であると考えられる。収益事業課税が始まって以来、幾度となく特掲収益事業が加除<sup>10)</sup>されてきたが、事業を特掲するということは、多様化する事業の後追いとなるのである。この点について、前出の1996年の法人課税小委員会報告では、「現在収益事業とされていない事業であっても民間企業と競合関係にあるものについては、これを随時収益事業の範囲に追加していくべきである。しかし、そうした対応に限界があるとすれば、対価を得て行う事業は原則として課税対象とし、一定の要件に該当する事業は課税しないこととするといった見直しを行うことも考えられる」としており、収益事業の特掲に関する問題に対し1つの解決策を示している。



また、特掲収益事業について、例外規定が極めて多いことが武田（日本税務研究センター編〔2011〕）によって指摘されている。例えば、不動産販売業では6、金銭貸付業では11の例外規定がある。そして、特例にはそれぞれ理由があるが、例外はなるべく少なくすべきこと、また、特例が本来課税されるべきでないというならば、列挙すること自体に問題があり、構造的に利益が生じない事業であるならば、収益事業には該当しない事業であると述べ、特掲収益事業の再検討を提言している<sup>11)</sup>。

### （3）非営利型以外の一般社団・財団法人における全所得課税の導入

さらに非営利型法人である一般社団・財団法人、および非営利型法人以外の一般社団・財団法人を比較してみる。非営利型の一般社団・財団法人では、収益事業と法人本来の公益的事業を区分経理することになる。他方、非営利型以外の一般社団・財団法人では全所得課税が採用され、収益事業と法人本来の公益的事業の損益通算が可能である。したがって、場合によっては全所得課税の方が税務上有利になることが尾上〔2011〕によって指摘されている<sup>12)</sup>。すなわち、収益事業からの所得と法人本来の公益的事業からの欠損がある場合、非営利型の一般社団・財団法人では両者は相殺されず、収益事業からの所得にのみ課税される。しかし、非営利型以外の一般社団・財団法人では両者が相殺される。そのため、どちらの法人形態であるかによって課税所得が異なる結果となり、課税の中立性が失われることとなる。どの法人形態を採れば課税上有利になるかという選択の余地はないことが望ましく、非営利型法人以外の一般社団・財団法人における全所得課税には問題がある。

以上、収益事業課税についてみてきたが、私見としては、多様化する非営利法人の事業に対し、収益事業を列挙し対応していくことには限界があると考え。シャープ勧告の述べているような方式、すなわち、全ての非営利法人に対して税務申告を求め、課税庁において個々の法人の事業を精査して課税・非課税を判断し、免税の証明を交付すること、およびその後も継続的に審査を行う方式が望ましいと考える。さらに、この方式を進めると、「営利・非営利を問わず」全ての法人を原則課税とし、課税庁において個々の法人の事業を精査し、免税の証明を交付することが可能であるかもしれない。しかし、この原則課税方式を論じるにはさらなる検討が必要である。

## 2 みなし寄附金制度

前述のように、公益社団・財団法人のみなし寄附金制度では、その損金算入限度額が①収益事業の所得の50%、または②公益目的事業に使用した収益事業の所得の全額のいずれか大きい金額として引き上げられた。したがって、収益事業からの所得を全て公益目的事業に対するみなし寄附金とした場合には、法人税額はゼロとなり実質上非課税となる。これは公益法人等を原則非課税とし、普通法人とのバランスをとって収益事業には課税している現行の非営利法人課税

の考え方とは整合性がとれないように考えられる。すなわち、公益法人認定法との調整のためにみなし寄附金制度は大きく拡大されたが、そのために、同様な事業を行い競合する普通法人に対し、公益社団・財団法人が課税上有利になり、課税の中立性が歪められているといえる。

また、公益社団・財団法人のみなし寄附金の損益算入限度額は、宗教法人等、学校法人等、および認定 NPO 法人の限度額計算とも異なっている。これは非営利法人全体を見通した税制改正を行わず、公益法人および NPO 法人課税のみを手直しした結果である。私見では公益社団・財団法人のみなし寄附金制度は、ある程度、他の類型との整合性を持たせるべきであり、損益参入限度額は少なくとも学校法人等並みに縮小すべきであると考えられる。

### 3 軽減税率の適用

公益法人等の行う収益事業からの所得に関する税率は、収益事業への課税が導入された 1950 年当時は、普通法人と同じ 35% であった。その後、1952 年の税制改正で普通法人の税率は 42% になったが、公益法人等では据え置かれた。その格差はこのたびの公益法人改革に伴う公益法人税制改正まで、概ね維持されてきたところである<sup>13)</sup>。この格差については、普通法人との課税の公平を欠くものとして解消すべきと批判されてきた。また、近年、公益法人等の事業活動の多様化に伴い、公益法人等の営む事業と普通法人が営む事業との競合が大きくなりつつあるため、格差は縮小する方向で検討すべきであると指摘されており、筆者も同様に考えている。

非営利法人制度改革に伴う税制改正によって、公益社団・財団法人、一般社団・財団法人等の収益事業課税においては普通法人と同じ税率が採用され、上記の批判に応えることとなったが、表 1 における宗教法人等、学校法人等、社会医療法人、および特定医療法人では軽減税率がなおも存在する。軽減税率の適用を受ける法人には、特別法上の非営利法人が多く、教育、医療、および福祉等に関わる政策的な配慮があると考えられるため、簡単には論じることができない。また、特別法上の非営利法人は公益法人等とされる法人のかなりの部分を占めており、その多くは宗教法人であることから、宗教法人固有の国家と宗教の関わりという難しさも存する。しかし、少なくとも非営利法人全体を見通したこの問題の検討が必要と思われる。

近年の非営利法人に関する税制改正は、様々な法人制度の改革（例えば公益法人制度、NPO 法人制度、医療法人制度）に対応するために、該当する箇所を手直ししたという印象が強い。2005 年の税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループによる「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」は、現在の非営利法人課税の再出発点と位置づけられる。同報告書では、新たな非営利法人制度の創設によって、「あるべき税制」の一環として、「民間が担う公共」を支える税制の構築を目指すものであるとされており<sup>14)</sup>、制度の再構築が示唆されているが、非営利法人課税制度を網羅した再構築が行われたとはいいがたい。占部 [2007] が指摘するように、今後において、法人税法をはじめとした税法を支える原理原則の中で、非営利法人課税が理論的にどのように位置づけられるのかという、理論的な枠組みの検討が

必要であると考えられる<sup>15)</sup>。

## 4 結 論

本稿では、非営利法人の課税上の論点をもとに、非営利法人を ① 公共法人、② 公益社団・財団法人、③ 非営利型法人の一般社団・財団法人、NPO 法人、人格のない社団等、④ 非営利型法人以外の一般社団・財団法人、⑤ 認定 NPO 法人、⑥ 宗教法人、特例民法法人等、⑦ 学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、⑧ 社会医療法人、⑨ 特定医療法人という類型に整理した。その上で、非営利法人の課税上の論点の主なもの、すなわち、収益事業課税、みなし寄附金制度、軽減税率における問題点を検討した。

論点の検討の中で明らかになった問題点として、収益事業課税に関しては、まず公益法人等における収益事業が特掲されていること、そして特掲収益事業には例外規定が極めて多いことがある。これらに対する私見としては、第 1 に、全ての非営利法人に対して税務申告を求め、課税庁において個々の法人の事業を精査して課税・非課税を判断し、免税の証明を交付すること、およびその後も継続的に審査を行う方式が望ましいと考える。ただし税務行政上、処理が非常に複雑になると考えられ、簡素な租税制度がなによりも優先されるべきという立場からの批判はあると考えられる。第 2 の解決法はより現実的な方策であるが、1996 年の法人課税小委員会報告にあるように、対価を得て行う事業は原則として課税対象とし、一定の要件に該当する事業を免税とするという方法である。収益事業を特掲するよりは非課税の要件を示す方が、多様化する非営利法人の収益事業に対応しやすく、簡素な制度となるように考えられる。

さらに、非営利型法人以外の一般社団・財団法人における全所得課税には問題があった。全所得課税ということは、普通法人並みに課税するということである。しかし、一般社団・財団法人であっても、普通法人とはその目的や組織が異なるのである。全所得課税については再検討の余地があり、何らかの形で、非営利型法人である一般社団・財団法人とのバランスを考慮する必要があるように思われる。例えば、非営利型法人以外の一般社団・財団法人であっても、非営利型法人と同様に区分経理を行い、収益事業課税を行う等である。もっとも、先の特掲収益事業の問題で述べた 2 つの解決法のどちらかが採られれば、この問題も解決するのである。

公益社団・財団法人でみなし寄附金制度が拡大されたこと、およびいまだ存する軽減税率については、競合する普通法人との間で課税の中立性が歪められていることが問題点として挙げられる。私見としては、公益認定との関わりがあっても、公益社団・財団法人におけるみなし寄附金制度は縮小し、他の類型との整合性を持たせるべきと考えており、軽減税率も軽減幅を縮小すべきと考えている。これらの点については、非営利法人全体を見通した税制改正を行わず、公益法人および NPO 法人課税のみを手直した結果であり、法人税制全体の中での非営利法人課税に関する理論的な枠組みの検討と、それを踏まえた非営利法人税制の再構築が必要であると考えられる。

## VI 非営利法人課税における今後の課題

本研究によって、非営利法人課税における主要な問題点は明らかになった。今後必要と思われる非営利法人税制全体を見通した税制の再構築のためには、上記の問題点の検討が不可欠であると考えられる。さらにいえば、本研究が示唆するところは、究極的には何に、いつ、いくら課税するのかという法人課税の根本に関わる問題であり、非営利法人税制ばかりでなく、法人税制が大きく変わる可能性を秘めている。すなわち、営利法人・非営利法人を問わず、全ての法人を原則課税とし、その上で公益性の高い事業については免税とする課税制度の構築である。わが国の税制では、法人格を有する組織体は自動的に法人課税の対象となり、法人格の種類に連動して課税の方式が決まるが、法人格に連動するのではなく、「事業の性質」により課税の適否が決まる方式になる。つまり、非営利法人でも有償の事業は原則として課税対象となり、一定の要件に該当する公益的な事業が免税となる。他方、現行法人税では普通法人は全所得課税であるが、一定の要件に該当する公益的な事業については課税されない場合が生じる。ある法人格の取得が直ちに税務上の特典に繋がるわけではなく、原則として営利法人も非営利法人も同様に扱われる。

近年、非営利法人が有償で行う事業が拡大かつ多様化している。また普通法人が有料老人ホームやデイケア・デイサービス等の事業を行うケースも増加しており、営利・非営利の境界が曖昧になってきている。筆者は上記のような税制を検討する必要があると考えており、本稿のテーマやその示唆するところは、今後さらに研究を進める必要がある。

### 〔注〕

- 1) ここでいう非営利法人とは、利益を追求することをしないという意味ではなく、法人が事業を通じて得た利益を、原則として法人の構成員間で分配しないという意味で使用している。なお、一般社団・財団法人や人格のない社団等の解散時の残余財産の分配は例外として考えている。
- 2) 2011年12月2日改正後の法人税法による。
- 3) 公益法人制度改革関連3法とは、次の3つの法をいう。「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」（平成18年法律第48号、本稿では一般社団・財団法人法という）、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」（平成18年法律第49号、本稿では公益法人認定法という）、および「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」（平成18年法律第50号）である。
- 4) 例えば、収益事業課税を詳細に論究した先行文献として、武田〔2000〕は、収益事業の範囲として158頁を割き、収益事業の区分経理として31頁を割いている。また、渡辺〔1994〕は、収益事業の意義と範囲として167頁を割いている。政府税制調査会でも文中に挙げた4つの論点はしばしば検討されてきたところである。
- 5) 公益法人課税の経緯については、武田〔2000〕、成道〔2006〕に詳しい。
- 6) 佐藤・宮島〔1991〕12頁。
- 7) 福田他〔1985〕142頁。
- 8) 以上、福田他〔1985〕141頁。
- 9) 事業の内容によっては課税当局が収益事業と判断することもあると考えられる。

- 10) これまでの特掲収益事業の加除については、武田〔2000〕385-394頁を参照のこと。
- 11) 日本税務研究センター編〔2011〕（執筆分担・武田昌輔）15頁。
- 12) 尾上〔2011〕42-45頁。
- 13) 公益法人等と普通法人の税率の推移、および軽減税率課税の根拠については石村〔1992〕に詳しい。
- 14) 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ〔2005〕15頁。
- 15) 占部〔2007〕3頁を参照されたい。

〔主要参考文献〕

- 石村耕治〔1992〕『日米の公益法人課税法の構造』成文堂。
- 石村耕治編著〔2006〕『宗教法人法制と税制のあり方——信教の自由と法人運営の透明性の確立——』法律文化社。
- 占部裕典〔2007〕「公益法人税制の動向——その理論的背景と体系的位置づけの検討——」『非営利法人と税制』租税法研究第35号、1-26頁。
- 尾上選哉〔2011〕「非営利法人と課税所得」『税務会計研究 課税所得の再検討』第22号、33-48頁。
- 金子宏〔2012〕『租税法（第17版）』弘文堂。
- 佐藤進・宮島洋〔1991〕『戦後税制史（第2増補版）』税務経理協会。
- 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ〔2005〕「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」。〈<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/170617.pdf>〉
- 税制調査会法人課税小委員会〔1996〕「法人課税小委員会報告」。  
〈<http://www.kantei.go.jp/jp/zeicho-up/1216honbun1-4.html>〉
- 税務会計研究学会・非営利法人課税研究特別委員会〔2004〕「非営利法人課税の統合的研究（最終報告）」。
- 高橋志朗〔2011〕『わが国税務会計の発達とシャープ勧告』同文館出版。
- 武田昌輔〔2000〕『新訂版 詳解公益法人課税』全国公益法人協会。  
———〔2003〕「公益法人制度の抜本的改革と課税問題」『月刊公益法人』第34巻第10号、6-11頁。
- 富岡幸雄〔2004〕『税務会計学原理』中央大学出版会。
- 成道秀雄〔2005〕「原則課税・原則非課税の論点」『月刊公益法人』第36巻第4号、4-11頁。  
———〔2006〕「非営利法人税制の史的変遷と今後の課題」『非営利法人』第42巻第4号、4-13頁。
- 日本会計研究学会スタディ・グループ（非営利組織体の会計）〔2001〕「非営利組織体の会計——平成13年度最終報告——」。
- 日本税務研究センター編〔2011〕『非営利法人課税』日税研論集第60号、日本税務研究センター。
- 福田幸弘監修・シャープ税制研究会編〔1985〕『シャープの税制勧告』霞出版社。
- 藤谷武史〔2004〕「非営利公益法人の所得課税——機能的分析の試み」『ジュリスト』第1265号、123-130頁。
- 増井良啓〔2002〕「組織形態の多様化と所得課税」『組織形態の多様化と所得課税』租税法研究第30号、1-27頁。
- 矢野秀利〔1996〕「公益法人課税・宗教法人課税の見直しの論点」『税経通信』第51巻第4号、122-127頁。
- 渡辺淑夫〔1994〕『公益法人課税の理論と実務（五訂版）』財経詳報社。  
———〔1997〕「市民活動団体の法人化に伴う税制上の問題点と国際比較に関する一考察」『青山経営論集』第32巻第3号、53-72頁。

