

わが国非営利法人の課税改革について

— 公益法人税制の現状と問題点 —

Considerations for Imposing Taxes on Japanese Non-Profit Organizations The Present Situation of Public- Interest Corporations and the Problems of Their Taxation

林 田 吉 恵

With the increasing willingness on the part of the private sector, including private non-profit corporations, to make social contributions in Japan's socioeconomic environment today, making the most of so-called "privately-led promotion of public interests" is considered most effective in revitalizing the Japanese society. Meanwhile, due to the expansion and diversification of the various operations carried out by public-interest corporations (i.e. incorporated foundations and incorporated associations) and others, optimizing the taxation of such organizations is highly desirable. For this reason, it is necessary to clearly identify the present situation of public-interest corporations and highlight the problems of imposing taxes on such organizations.

This paper takes up qualitative arguments given in the discussion of reforming the taxation system to impose taxes also on the public-interest corporations and elucidates the realities of the corporations today. The findings indicate that the public-interest corporations are becoming increasingly diverse in scale as well as in the types of activities they carry out, which suggests the need for further considerations in devising the system of imposing taxes on Japanese non-profit organizations.

Yoshie Hayashida

JEL : H24

キーワード : 非営利法人、公益法人、課税

Key words : Non-Profit Organizations, Public-Interest Corporations,
Taxation

経済学研究 37 号

Ⅰ、問題意識

わが国の経済社会において、社会をとりまく経済状況の悪化、価値観やニーズの多様化が進むなか、「民間が担う公共」の領域である民間非営利法人等による民間の社会貢献意欲が高まってきており、それを最大限に生かすことが日本社会の活性化のためにもっとも有効であるとされる。他方で、公益法人等の事業活動が拡大・多様化し、各種分野で規制緩和が進展する中、営利法人との課税のバランスを考慮して、公益法人等に対する課税の適正化が強く求められるようになってきている。公益法人課税の問題を明らかにするためには、公益法人の実態を明らかにしておかなければならない。

本報告では、この公益法人課税改革論議について、定性的な議論を取り上げ、公益法人の実態を明らかにし、今後の公益法人課税改革の方向性を探る。

Ⅱ、公益法人とは

1、公益法人の定義

公益法人とは、民法 34 条「祭祀、宗教、慈善、学術、技芸其他公益ニ関スル社団又ハ財団ニシテ営利ヲ目的トセサルモノ」で規定される社団法人又は財団法人のことであり、その設立には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法人の事業を所管する官庁¹⁾の許可が必要なことである。

2、公益法人の定性的議論

今後わが国社会において非営利法人活動が果たすべき役割はますます重要となり、公益法人はこれら非営利法人活動を担う代表的なものである。公益法人の活動内容は極めて多種多様であるが、その多くは、政府にも営利法人にも基本的にはなじまない分野で、広く社会全般の利益に資する様々な活動を展開していると考えられる。一方で、わが国の公益法人制度は、明治 29 年民法制定以来 100 年以上のにわたる歴史があるが、この間、基本的な変更

1) i 内閣府及び 10 省、ii 内閣府の外局である大臣庁（金融庁など）、iii 地方支分部局の長（法務省、財務省、国道交通省など）、iv 都道府県知事、v 都道府県教育委員会。

林田：わが国非営利法人の課税改革について

はされず、公益法人のあり方に対する批判や問題点の指摘が存在するのも事実である。

表1 公益法人の実態

単位：数、百万円

設立目的	法人数	常勤職員数	年間収入合計	寄付金収入	補助金	正味財産額	正味財産増減額	届出事業収入額	
生活一般	家庭生活	160	585	63,944	519	2,626	39,724	492	5,274
	保険・衛生・医療	3,714	182,817	3,500,000	36,814	87,704	2,300,000	100,000	1,000,000
	体育・レクリエーション	1,534	29,820	620,000	18,988	72,450	570,000	6,380	230,000
	保育	205	3,013	23,169	213	5,884	25,147	733	396
	福祉・援護	1,467	14,891	1,100,000	45,946	24,617	360,000	26,986	150,000
	職業・労働	1,819	20,006	750,000	4,172	75,075	630,000	-90,000	120,000
	福利・共済	767	11,456	1,400,000	9,451	52,693	1,000,000	-30,000	260,000
	移住・生活環境	830	19,495	870,000	1,067	15,472	620,000	19,153	310,000
	安全	744	20,014	300,000	3,335	12,115	340,000	6,185	150,000
	その他	414	4,772	210,000	2,816	9,500	310,000	32,859	58,800
教育・学術・文化	教育	2,222	18,747	800,000	25,231	56,799	1,700,000	220,000	150,000
	育英・奨学	1,132	3,175	260,000	12,536	7,572	980,000	-50,000	32,810
	学術・研究	1,133	20,610	810,000	20,198	79,078	1,300,000	24,860	370,000
	文化・芸術	1,299	15,346	510,000	13,057	58,648	790,000	1,995	130,000
	報道・出版	121	4,021	130,000	141	1,283	150,000	785	67,618
	宗教関係	170	864	14,517	1,648	310	67,652	124	7,231
	国際交流	390	3,331	83,867	2,122	25,290	180,000	3,088	16,130
	その他	514	4,033	160,000	13,127	5,286	150,000	17,607	25,009
政治・行政	政治・行政	158	1,999	55,737	767	5,495	62,701	-304	25,948
	財政・経済	735	3,115	110,000	1,432	1,665	120,000	2,615	33,461
	総合計画	69	1,209	34,094	29	694	48,199	730	21,009
	地方行政	476	10,757	1,100,000	1,277	110,000	1,400,000	74,486	120,000
	自然・環境	278	4,566	230,000	2,829	8,067	130,000	-266	66,026
	国際関係	94	2,317	71,087	4,861	9,094	290,000	833	13,897
	その他	81	1,075	45,466	167	6,006	89,890	282	7,759
産業	金融・保険	158	2,275	850,000	2,298	7,001	1,400,000	-30,000	26,454
	農林水産	1,719	14,047	1,400,000	6,137	240,000	1,300,000	6,712	180,000
	通商産業	1,359	33,475	1,400,000	16,668	160,000	1,100,000	50,369	440,000
	運輸・交通	443	14,222	410,000	6,940	32,592	570,000	18,579	200,000
	建設	710	10,634	570,000	583	3,450	300,000	11,244	310,000
	通信	111	1,484	140,000	516	30,061	250,000	8,519	60,077
	情報	95	1,768	62,187	37	9,563	86,418	1,693	34,511
	その他	196	3,354	180,000	209	23,235	530,000	21,487	61,812
総計	25,317	483,293	18,264,068	256,134	1,239,325	19,189,732	458,227	4,684,222	

『平成17年度 公益法人概況調査』より作成。

経済学研究 37号

現在、公益法人は、主務官庁の自由裁量による許可主義を採用しているため、法人設立が簡便でなく、また公益性の判断基準が不明確であり、「公益」に関する事業を行うはずの公益法人が、国民の眼から見て必ずしも「公益」とは言い難い事業を行っているものもある。近年、不適切な運営に起因する不祥事が明るみにでてきている。また、公益の内容は多種多様であり、全国統一的な基準を設けたりするのは現実的に難しくなっているのではないか。

公益法人への公務員の「天下り」が多く、その公益法人への委託等により、個人や営利法人の活動が阻害されている。また適切な運営を確保するための内部管理機能が不十分である。その上、ディスクロージャーはインターネットの活用等改善なされているが、その内容はわかりにくく、徹底されていないなどの問題がある。公益を目的とする法人であるにもかかわらず、国民から見て明らかとなっていないものがあり、営利法人や中間法人に分類されるべき性格のものが混在している。

主務官庁による一般的な指導監督を背景に、不祥事が発生しており、指導監督が強化されてきたが、公益法人を監督する立場の主務官庁の体制に比べて、公益法人数が増加傾向にあり、こうした仕組みが限界にきているのではないか。

III、公益法人税制

1. 公益法人と課税（公益法人非営利課税の根拠）

公益法人の税制については、寺社・墓地等に対する地租の取扱いに端を発しており、明治32年法人所得税（第1種所得税）5条4号において、「営利ヲ目的トセザル法人ノ所得」と、創設以来非課税とされてきた。戦後、シャウプ勧告を受けて昭和25年改正税法で、現行の公益法人課税制度の原型、収益事業所得等を除き、原則として非課税という形がほぼ完成した。

これら公益法人等に対する非課税措置は、その公益活動に対する一種の対価支払いであると考えられていたが、戦後インフレによって人件費その他経費が増加する反面、寄付金収入も思うようにいかず、経営困難となってきた

林田：わが国非営利法人の課税改革について

こともあり、収益事業を公然としかも大々的に行う公益法人も目立つようになってきた。また、財団法人等の設立認可が比較的容易に行われ、しかも設立後の監督が十分に行われないのでその実体が公益事業を行っているかどうか疑われるものも少なくなかった。国民全般が相当重い税負担に耐えている状況からして宗教法人等以外の公益法人に対して全面的に税を非課税ということは問題であるという議論が高まっていた。シャープ勧告では、この点に関し、法人税を免除しうる公益法人の基準を作成し、その基準に該当する公益法人に対してのみ事業内容調査のうえ免税証明書を交付することとし、その免税証明書は3年毎に審査して更新する制度を設け、免税証明に値しないものは全面的に課税すべきであるとの勧告を行った。

次に公益法人の課税根拠について、池部（2005）では、「わが国の税制は、基本的にいわゆるシャープの法人擬制説的思考を前提にしている。法人擬制説によれば二重課税が生ずるところから、所得税法92条において配当所得の一定割合を所得税額から控除する配当控除制度が導入され、二重課税の配慮がなされている。法人擬制説によれば、公益法人等には配当をうける持分株主が存在せず、剰余金を社員に分配できないため、所得税の前払的存在である法人税を課す根拠が曖昧である。」²⁾と議論している。また「法人擬制説は、法人がその所得を株主に分配するかどうか重要となる。法人が所得を分配しないときは、利益を享受する者がいないのであり、所得の分配がない限り公益法人等には担税力がないものとする。また、担税力は自由に処分できる財産と有する状態から発生するところ、公益法人等の剰余金であり分配できないものは、用途が固定されて自由に処分できず利益を享受できないものであることから担税力はないとする。」³⁾とし、課税の論拠が曖昧であるとしている。

法人実在説は法人が負担する法人税を消費者や従業員に転嫁できることが前提になるが、公益法人等の本来事業に付いてはこうした転嫁はきわめて困難な状況にある場合が少なくない。従って、本来事業において、独自の担税

2) 池部（2005）。

3) 池部（2005）。

経済学研究 37号

力を認めることは困難であるといわなければならないだろう。結局のところ、法人実在説も公益法人等や人格のない社団等の本来事業に対する課税の根拠としては薄弱だと言わざるを得ない。しかし収益事業については、法人実在説は課税の根拠として成立する。

2. 現行の公益法人税制

公益法人税制は、法人税法第2条6で「公益法人とは別表第二に掲げる法人をいう」と規定している。またこれらの公益的事業を行う法人は、法人税法第7条で「内国法人である公益法人等又は人格のない社団等の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、第五条（内国法人の課税所得の範囲）の規定にかかわらず、それぞれ各事業年度の所得に対する法人税及び清算所得に対する法人税を課さない。」と定めており、これによって公益法人は法人税等の納税義務を負わなくて良いとされている。また法人税法第4条で、「内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、内国法人である公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を営む場合又は第八十四条第一項（退職年金等積立金の額の計算）に規定する退職年金業務等を行う場合に限る。」とし、収益事業については法人税法第2条13項「販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて営まれるものをいう。収益事業は法人税法施行令第5条第1項各号に列挙された一定の事業。」と規定されている。

収益事業に係る税率は22%の軽減税率（普通法人の基本税率は30%）が適用されている（法人税法第66条3項）。そのほかに公益法人等の寄付金の損金算入限度額は、収益事業から生ずる所得の20%とされており、また、収益事業部門から非収益事業部門への支出は、寄付金とみなすものとされている（法人税法第37条）。

林田：わが国非営利法人の課税改革について

表2 収益事業別収益事業金額合計と法人数

収益事業種類	収益事業金額合計（千円）		収益事業法人数	
	赤字法人	黒字法人	赤字法人数	黒字法人数
0 収益事業なし	290,214	87,175	7,328	8,536
1 物品販売業	310,224,314	837,281,972	1,008	1,559
2 不動産販売業	1,593,168	105,699,319	10	10
3 金銭貸与業	14,566,090	31,480,442	26	40
4 物品貸与業	37,014,431	21,684,791	56	77
5 不動産貸与業	96,334,311	228,905,539	554	769
6 製造業	14,709,775	165,782,459	38	37
7 通信業	16,884,154	44,982,807	22	32
8 運送業	3,381,534	24,492,917	9	12
9 倉庫業	49,286	9,403,841	1	4
10 請負業	477,410,504	1,406,222,644	1,005	1,667
11 印刷業	1,358,478	5,395,697	17	25
12 出版業	161,234,443	438,088,510	443	686
13 写真業	2,748,016	4,768,916	10	27
14 席貸業	147,207,436	47,640,250	197	207
15 旅館業	74,265,461	159,804,389	241	240
16 料理店その他の飲食店業	171,597,714	140,804,421	189	224
17 周旋業	2,176,322	23,068,427	46	69
18 代理業	29,152,164	33,791,020	394	506
19 仲立業	3,487,679	7,264,970	18	36
20 問屋業	864,806	264,937	3	5
21 鉱業	—	2,493	—	1
22 土石採取業	87,110	333,297	4	5
23 浴場業	5,187,809	8,567,881	31	40
24 理容業	26,522	—	2	—
25 美容業	13,780	12,168	1	1
26 興行業	51,914,595	94,183,975	170	252
27 遊戯所業	16,615,992	37,639,003	55	64
28 遊覧所業	4,864,073	4,586,701	29	19
29 医療保険業	215,812,479	653,391,449	239	633
30 技芸教授業	31,299,454	84,592,712	150	191
31 駐車場業	53,026,213	191,014,460	186	289
32 信用保証業	20,865,131	452,410	8	8
33 無体財産提供業	9,925,485	27,188,458	57	67

『平成17年度 公益法人概況調査』より作成。

3. 新たな公益法人税制

税制調査会では平成 17 年 6 月に「新たな非営利法人に関する課税及び寄付金税制についての基本的考え方」の報告書を公表した。その背景には、価値観の多様化や社会ニーズの多元化が進む中、民間非営利活動の重要性が高まってきているという認識がある。それとともに、現行の公益法人制度については民法制定以来 100 年余年にわたり見直しが行われておらず、主務官庁の許可主義の下、法人設立が簡便でなく、公益性の判断基準が不明確である、営利法人類似の法人が存続しているなどの批判がなされている。こうした諸問題に適切に対処するために、現行の公益法人制度を抜本的に見直すための検討が進められ、基礎問題小委員会及び非営利法人課税ワーキング・グループによって「基本的考え方」がまとめられた。

主な趣旨・目的として、現行の公益法人制度のうち、各主務官庁の許可により設立（すなわち、法人格の取得と公益性の判断が一本化されている）、各主務官庁の裁量に基づく設立の許可、公益性の判断、指導監督について、方向として、法人格の取得と公益性の判断を分離する、主務官庁制を抜本的に見直す、透明性の高い新たな仕組みを構築するということである。課税上の取扱いは、

- ①「第三者機関」によって「公益性を有する」と判断された非営利法人は、法人所得課税上の取扱いについては、その事業活動の公益性に鑑み、現行制度同様、基本的にすべての収益を非課税とする。

ただ、当該法人が行う事業活動の実態は極めて多様であり、収益をえることを目的とする営利法人と同種同等の事業活動が行われる場合もあるため、「公益性を有する非営利法人」においても、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）。

- ②「公益性を有する非営利法人」でも「専ら会員のための共益的事業活動を行う非営利法人」でもない非営利法人は、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。

林田：わが国非営利法人の課税改革について

③ただし、非営利法人のうち「専ら会員のための共益的事業活動を行う非営利法人」は、会員からの会費についての非課税とする方向で検討することが適当である。

と、されている。

IV 公益法人の実態検証と課税問題

1、公益法人課税の問題点

公益法人課税の問題点について様々な議論がなされているが、要約すると以下の6点にまとめられる。

- ① 様々なタイプの法人の出現のなか、法人税の性質を一元化に規定することは困難である。
- ② 公益法人の事業内容が次第に拡大し、かつ多様化してきており、民間企業の行う事業内容との間に違いがなくなっているのではないか。
- ③ 配当は禁止されているが、実質的には公益法人の役員などに対する報酬という形で還元されている。
- ④ 営利法人が行う事業内容と大きな差がないものが、税の恩恵をうけるのは不公平ではないか。
- ⑤ 本来事業が、必ずしも公共サービス（公益性）に準ずる性格を備えているとは言いがたい。
- ⑥ 公益法人の課税の考え方が、法人擬制説（非課税）・法人実在説（収益事業課税）と2種類ある。

2、公益法人の実態検証

本稿では、『平成17年度公益法人概況調査』を使い、公益法人26053件のうち重複分を除く25317件のデータを使って推計をした。

まず、①②の問題点について、公益法人の事業活動は拡大・多様化が進んでいるのか、公益法人はどのような事業をしているのか、その事業内容はどのようなのかを見ていく。

規模別でみた公益法人

表3 年間収入規模別法人数

	法人数	年間収入額規模別法人数							年間収入 合計金額 (百万円)
		0円	1000万 円未満	1000万円 以上5000 万円未満	5000万 円以上1 億円未満	1億円以 上5億円 未満	5億円以 上10億円 未満	10億 円以上	
生活一般	11654	134	1904	2793	1385	3355	870	1213	8,792,447
教育・学術・ 文化	6981	126	2190	1804	744	1270	372	475	2,768,469
政治・行政	1891	5	245	599	320	431	108	183	1,682,857
産業	4791	24	789	1302	688	1107	316	565	4,966,077
合計	25317	289	5128	6498	3137	6163	1666	2436	18,209,850
	比率	1.1%	20.3%	25.7%	12.4%	24.3%	6.6%	9.6%	

『平成17年度 公益法人概況調査』より作成。

表3は、公益法人の設立目的（大項目）別（つまり業種別にあたる）の年間収入規模別法人数を表している。年間収入額⁴⁾というのは、営利法人の売上にあたる。公益法人は中小企業よりも小さいところが多いとされているが、表3より年間収入額1000万円以上⁵⁾の取引をしている公益法人が約76%以上もあることがわかり、その中で年間収入額1億円以上は約40%もある。公益法人は、大きな取引から小さな取引までをしている法人があるということがわかる。

図1より、設立目的別（大項目）つまり業種の中でもさまざまな売上の公益法人が存在することがわかる。

次に、営利法人での資本の部にあたる正味財産⁶⁾を規模別でみてみよう。公益法人には資本金という概念はないが、あえて言うのであれば正味財産額が資本金に相当する。図2は正味財産規模別法人数、つまり資本金規模別法人数を表したものである。表4より、正味財産がマイナスの場合は問題であるが、正味財産が1000万円未満よりも1000万円以上の法人が約80%ある。また正味財産規模が1億円以上の公益法人が44.8%もあり、大法人に匹敵する公益法人が多数あることがわかる。

4) 年間収入額＝会費収入＋財産運用収入＋寄付金収入＋補助金等収入＋事業収入＋その他の収入

5) 年間収入額は売上にあたり、1000万円以上は消費税が課せられる。

6) 正味財産＝資産－負債。

林田：わが国非営利法人の課税改革について

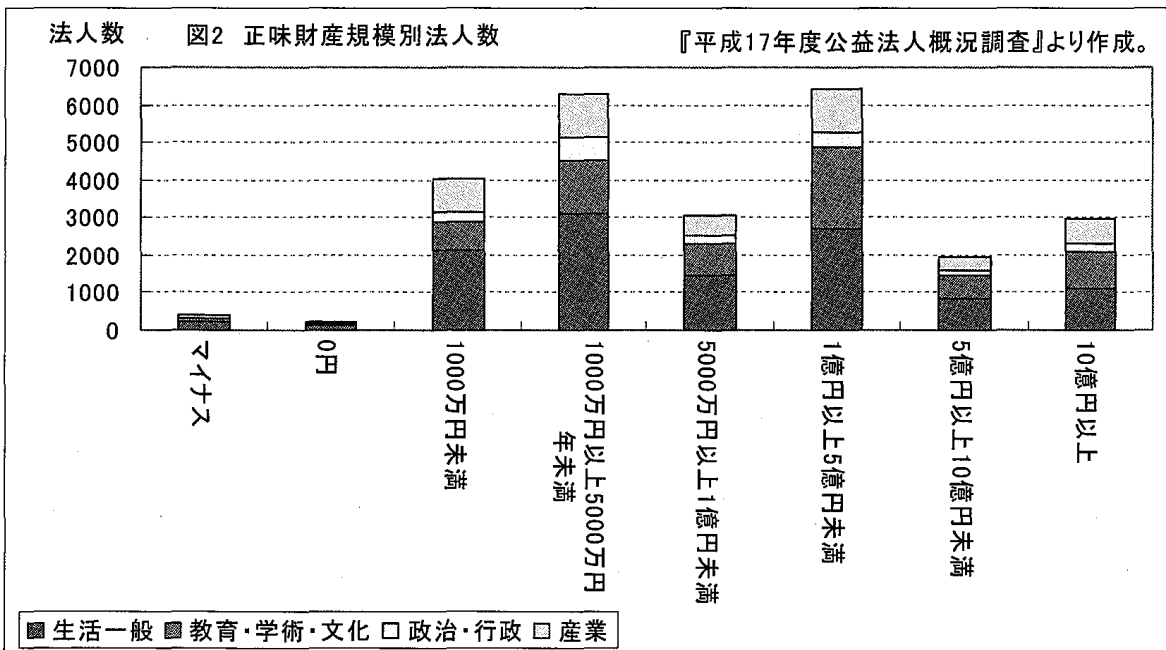
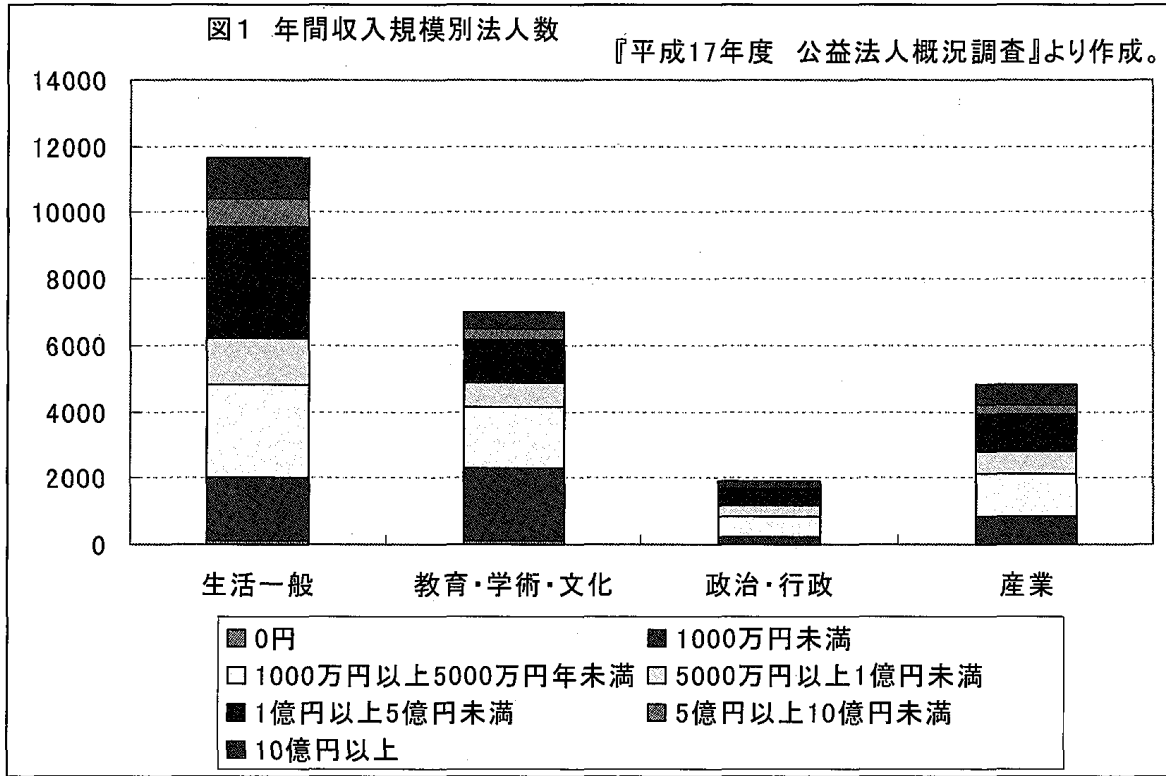
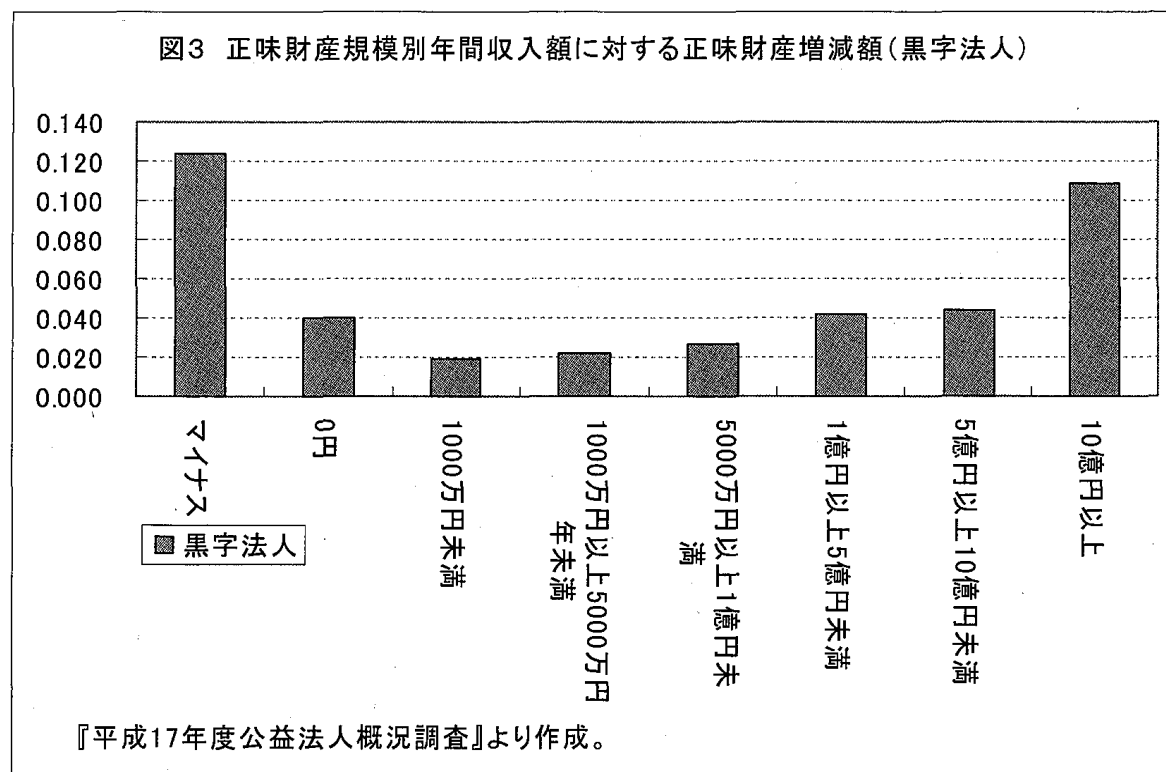


表4 正味財産規模別法人数

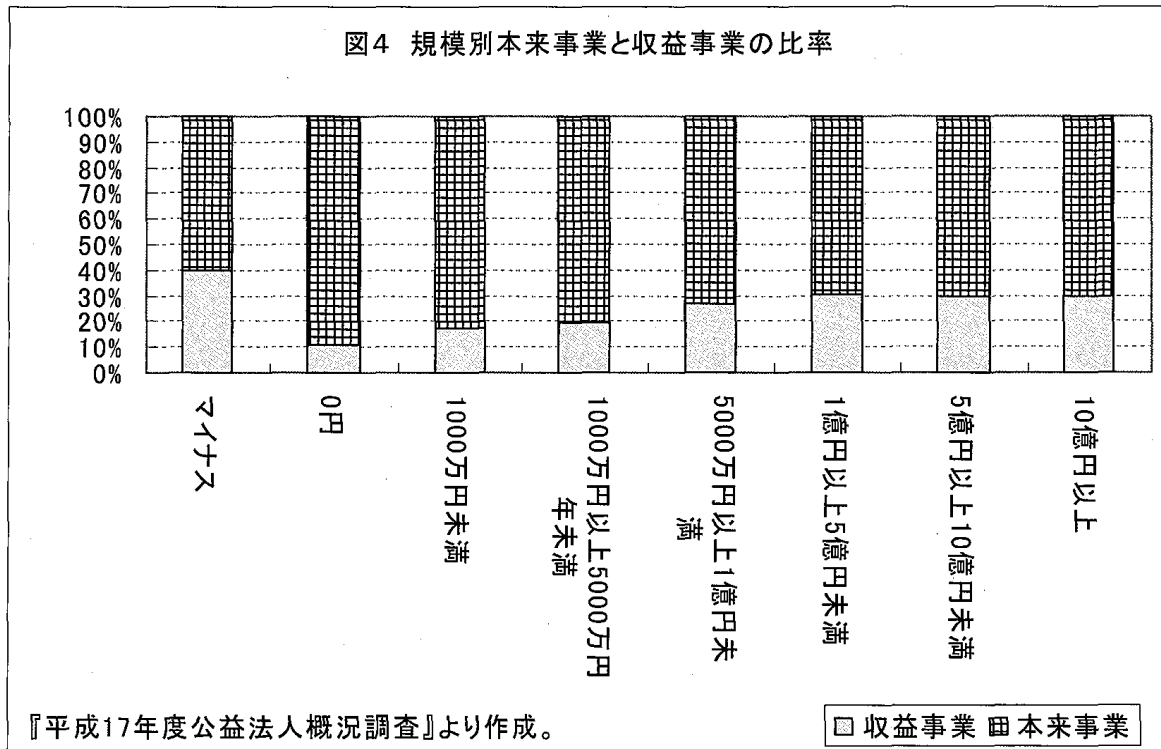
	年間収入額規模別法人数									正味財産 合計金額 (百万円)
	法人数	マイ ナス	0円	1000万 円未満	1000万円 以上5000 万円年未 満	5000万円 以上1億 円未満	1億円以 上5億円 未満	5億円以 上10億円 未満	10億 円以 上	
生活一般	11654	203	124	2106	3120	1445	2702	845	1109	6,242,380
教育・学術・ 文化	6981	88	68	768	1386	866	2189	638	978	5,264,090
政治・行政	1891	34	5	288	632	225	382	95	230	2,165,626
産業	4791	76	27	848	1167	513	1145	356	659	5,591,581
合計	25317	401	224	4010	6305	3049	6418	1934	2976	19263677.1
	比率	1.6%	0.9%	15.8%	24.9%	12.0%	25.4%	7.6%	11.8%	

『平成17年度 公益法人概況調査』より作成。

図3では、資本金規模別利益率を見る。正味財産増減額は企業会計での純利益となる。ここでは年間収入（売上）に対する正味財産増減額（純利益）、つまり利益率についてみている。規模が大きくなるほど利益率も大きくなっている。



次に図4で、資本金規模別の本来事業と収益事業の比率を見てみよう。



規模が大きくなるほど収益事業を多くやっている。つまり、規模が大きくなって体力ができると、収益事業をする余力ができると考えることができる。

以上のことから、公益法人は規模が大きいほど黒字法人が多いし、利益率も高い。これは、規模が大きいと多様な事業活動を行う体力ができる、と考えられる。したがって、法人税の扱いは、営利法人と同様、規模を考慮した課税を行うことも、一つのアイデアではないか。

赤字法人・黒字法人比率

さて、公益法人は非営利なので予算を組み、予算書通り事業を執行することが大切で、利益のことは考えていないとされる。しかし、公益法人は様々な事業活動をしており、現実には利益があるのかどうかを見てみよう。営利法人の純利益に一番近いものは、公益法人の正味財産増減額⁷⁾にあたる。よっ

7) 正味財産の前年度末と比べた増減額であり、+なら黒字、-なら赤字と考えられる。

経済学研究 37 号

て正味財産増減額がマイナスであれば赤字法人であり、プラスであれば黒字法人と考えることができる。また公益法人は利益分配をすることができないので、この純利益はそのまま営利法人での内部留保となる。つまり利益が高いと内部留保も高いことになる。公益法人の中で赤字法人はどれくらいあるのでしょうか。

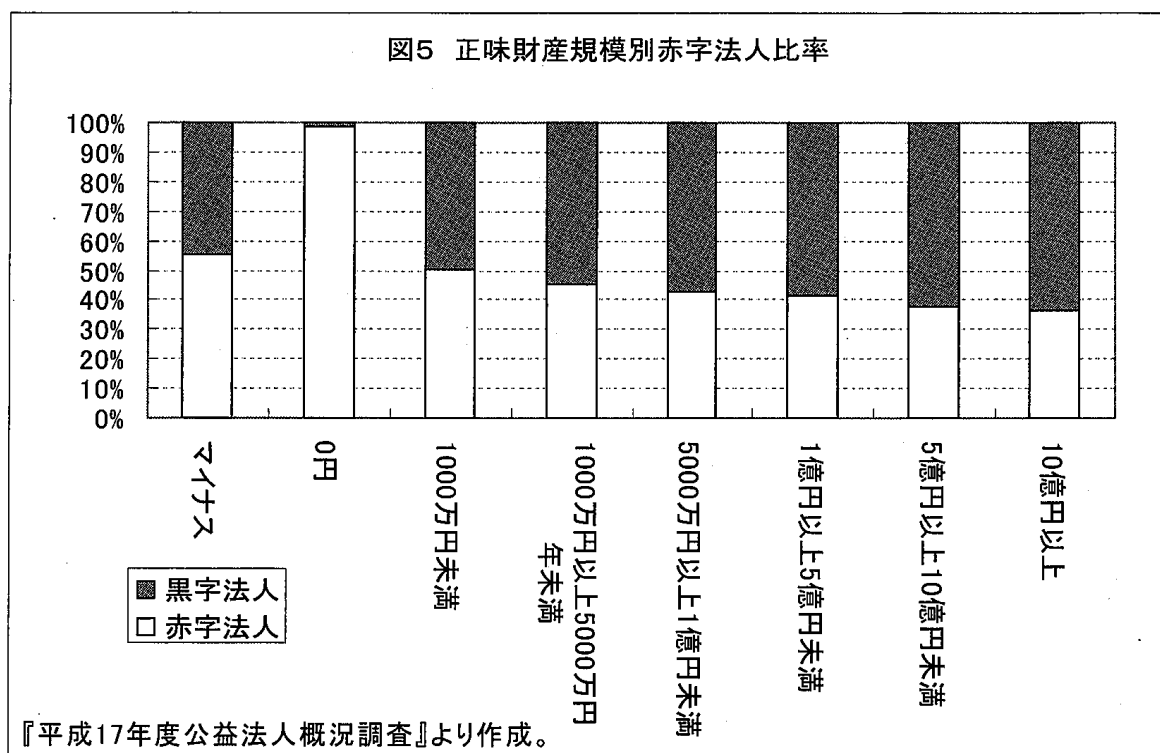
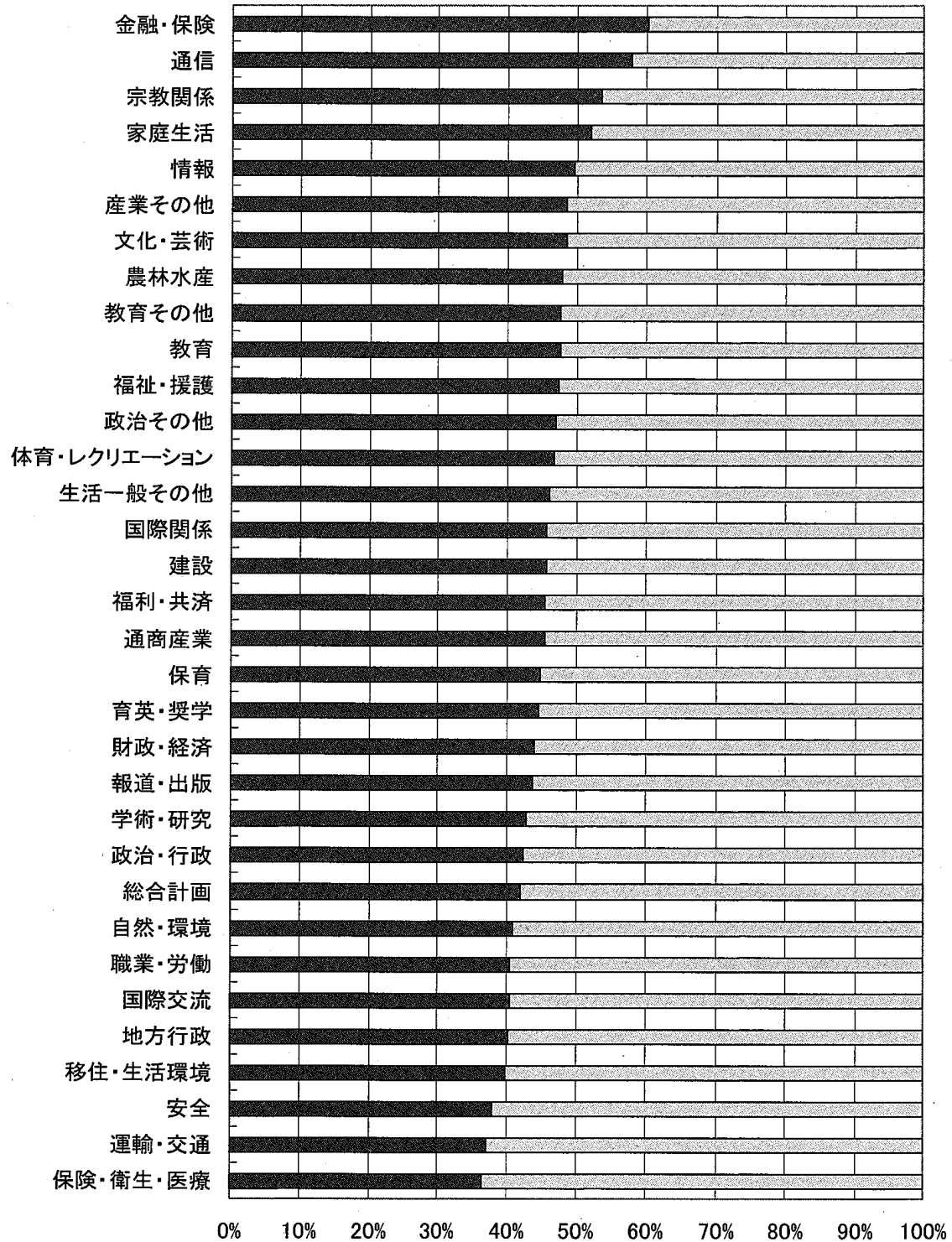


図5は、正味財産規模別（資本金規模）の赤字法人をみると、規模の大きなところほど赤字法人比率が小さくなっていることがわかる。

図6は設立目的別（業種別）赤字法人、黒字法人比率である。これより、公益法人の中で、赤字法人が約半数近く占めることがわかる。その反面、利益を出さないといわれている公益法人の約半数が黒字法人である。そのことから、利益をあげている法人も多数あるということである。営利法人では『平成16年度税務統計から見た法人企業の実態』より、法人数257万2088社中欠損法人が172万2023社あり、67.0%が赤字法人である。公益法人と営利法人とでは法人数が違うが、赤字比率は公益法人の方が低いことがわかる。

図6 公益法人の赤字法人比率



『平成17年度公益法人概況調査』より作成。

■ 赤字法人比率 □ 黒字法人比率

補助金の有無で見た公益法人

次に補助金の有無で公益法人を見ていこう。図7から、補助金をもらい、一方で利益を出し（黒字）、そのうえ課税上も優遇されていることがわかる。また、公益法人規模が大きいほどたくさん補助金もらっていることがわかる。

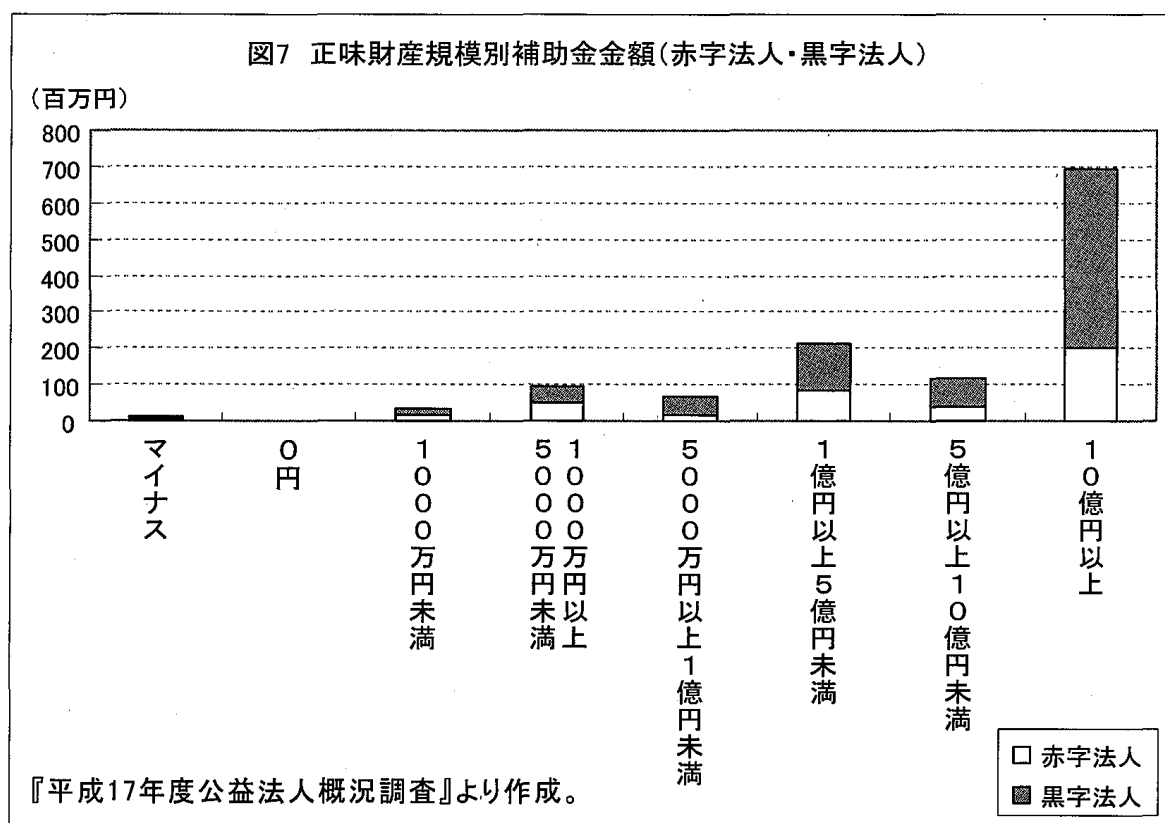
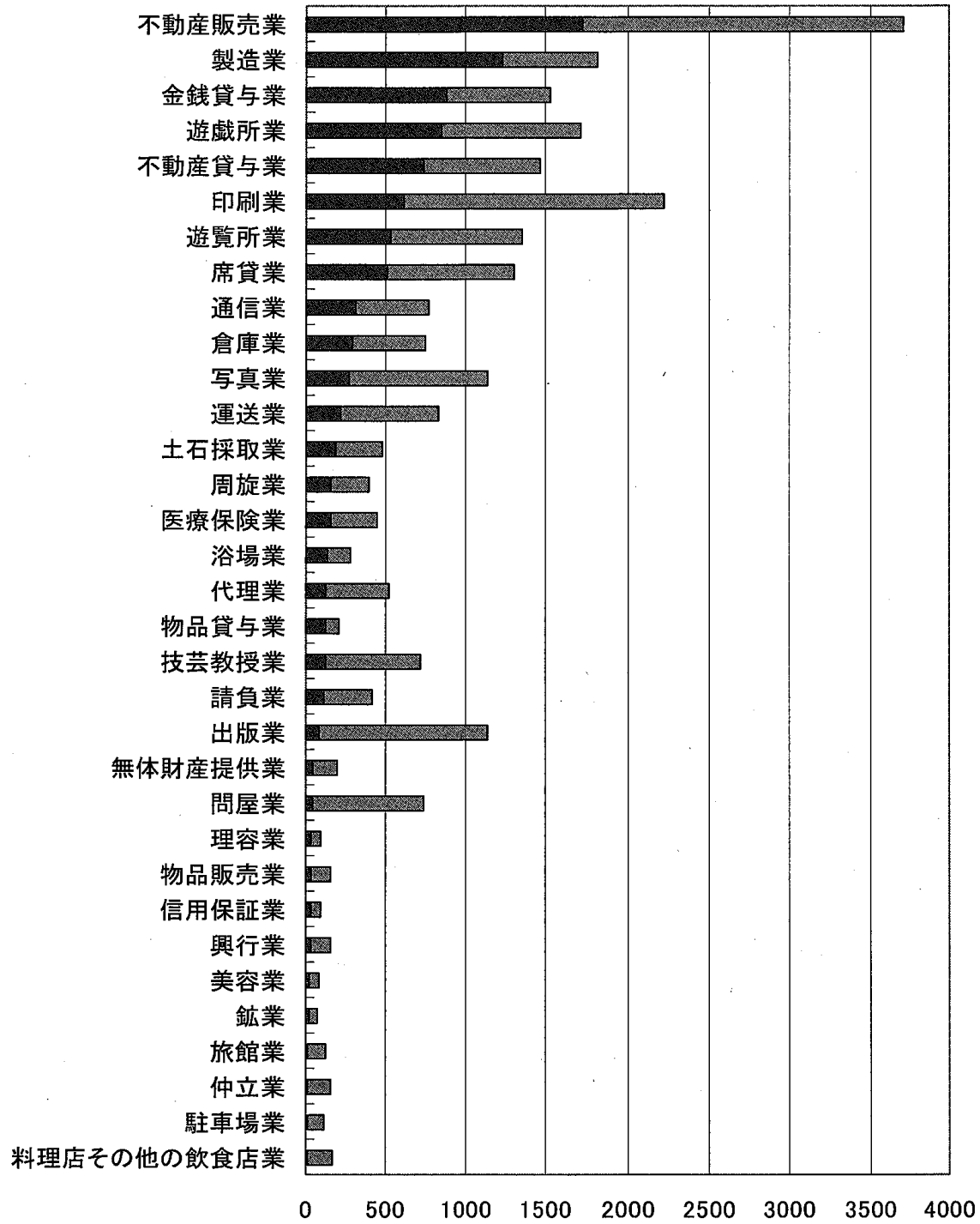


図8では、補助金をもらっていない公益法人がほとんどである業種と、そうでない業種があることがわかる。

図8 設立目的別の補助金の有無法人数



『平成17年度公益法人概況調査』より作成。

■ 補助金あり ■ 補助金なし

経済学研究 37号

指定寄付金の指定の有無

指定寄付金とは、公益法人等に対する寄付金のうち、「広く一般に募集」され、「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寄与するための支出」であり、かつ「緊急を要するものに充てられることが確実」であるとして財務大臣が個別に指定したもの（所得税法 78 条 2 項 2 号、法人税法 37 項 2 号）をいう。

表 5 表 6 より、指定寄付金の指定を受けていない設立目的（業種）がある。指定寄付金の指定を受けていなくても寄付金はもらっているが、1 法人当りにすると指定寄付金の指定をもらっている寄付金額の方が多い。指定寄付金の指定を受けているところに法人が寄付した場合、全額損金算入として控除できることから、指定寄付金の指定があると、1 法人当たりの寄付金額が大きくなり、指定寄付金の指定がある方が、寄付をしてもらいやすい環境であるということが言える。

表 5 指定寄付金の指定の有無による寄付金金額と法人数

指定寄付金の指定	寄付金金額 (千円)	法人数	一法人あたりの寄付金 (千円)
有り	74,115,134	142	521,938
無し	1,165,803,080	25,175	46,308

『平成 17 年度公益法人概況調査』より作成。

林田：わが国非営利法人の課税改革について

表6 設立目的別、指定寄付金の指定の有無

	指定寄付金の指定					
	有り	無し	有り	無し	有り	無し
	寄付金合計 (千円)	寄付金合計 (千円)	法人数	法人数	1法人当りの 寄付金(千円)	1法人当り寄 付金(千円)
家庭生活	0	519,168	0	160	0	3,245
保険・衛生・医療	0	35,915,439	0	3,700	0	9,707
体育・レクリエーション	0	18,943,216	0	1,531	0	12,373
保育	0	212,746	0	203	0	1,048
福祉・援護	0	44,370,933	0	1,449	0	30,622
職業・労働	0	4,167,333	0	1,813	0	2,299
福利・共済	0	9,451,126	0	767	0	12,322
移住・生活環境	0	1,001,769	0	825	0	1,214
安全	0	3,327,175	0	737	0	4,514
生活一般その他	0	1,705,200	1	410	0	4,159
教育	0	24,304,111	2	2,209	0	11,002
育英・奨学	0	11,987,325	3	1,120	0	10,703
学術・研究	148	19,233,874	2	1,124	74	17,112
文化・芸術	594	12,963,805	2	1,293	297	10,026
報道・出版	1,521	141,401	3	121	507	1,169
宗教関係	4,686	1,648,314	6	169	781	9,753
国際交流	7,410	2,111,597	7	387	1,059	5,456
教育その他	10,624	770,998	3	511	3,541	1,509
政治・行政	107,324	766,789	13	158	8,256	4,853
財政・経済	65,350	1,432,406	5	735	13,070	1,949
総合計画	45,110	29,311	3	69	15,037	425
地方行政	93,281	1,275,954	6	473	15,547	2,698
自然・環境	26,777	2,464,235	1	272	26,777	9,060
国際関係	548,371	4,834,048	12	93	45,698	51,979
政治その他	364,991	166,753	6	79	60,832	2,111
金融・保険	898,484	2,298,223	14	158	64,177	14,546
農林水産	67,703	6,029,631	1	1,706	67,703	3,534
通商産業	926,621	11,489,633	13	1,354	71,279	8,486
運輸・交通	1,575,423	6,939,503	18	441	87,524	15,736
建設	963,971	582,740	9	707	107,108	824
通信	1,110,454	516,179	4	111	277,614	4,650
情報	5,178,786	37,464	5	95	1,035,757	394
産業その他	12,355,793	141,749	3	195	4,118,598	727
合計	24,353,422	231,780,148	142	25,175	6,021,233	270,205

『平成17年度公益法人概況調査』より作成。

特定公益増進法人の認定

特定公益増進法人（特増法人）とは、公共法人、公益法人等、その他特別法により設立された法人のうち、「教育または科学の振興、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られたもの」で、原則的には主務大臣が財務大臣と協議して認定するもの（法人税法 37 条 3 項 3 号、所得税法 78 条 2 項 3 号）をいう。法人が特定公益増進法人に寄付した場合、一般の損金算入限度額（（所得金額の 2.5% + 資本金等の額の 0.25%） \times 1 / 2）と同額まで別枠扱いで損金算入ができる。表 7 表 8 よりここでも指定寄付金と同じように、特定公益増進法人の方が 1 法人当りの寄付金額がおおきいことがわかる。

以上、正味財産増減額（売上）・正味財産（資本金）・赤字法人黒字法人・利益率・補助金・寄付金について公益法人の実態を見てきたが、さまざまな形態の公益法人が存在し、規模についても業種についても拡大・多様化してきていることがわかった。

次に③の問題点について、公益法人は、配当を禁止とされているが、実質的には公益法人の役員などに対する報酬という形で還元されていると指摘されている。役員報酬とは、常勤役員のうち給与等（月給・役員報酬等）を支給された者の年間報酬額の一人当たりの平均額とされており、利益処分の際に支払われる役員賞与も含まれている。データの制約上、どれくらいが報酬で、利益処分での賞与はわからない。しかしながら、役員報酬を支払えるだけの利益があると考えられる。

林田：わが国非営利法人の課税改革について

表7 設立目的別、特定公益増進法人特定公益増進法人

	特定公益増進法人					
	有り	無し	有り	無し	有り	無し
	寄付金合計 (千円)	寄付金合計 (千円)	法人数	法人数	1法人当りの 寄付金(千円)	1法人当り寄 付金(千円)
家庭生活	200,000	319,168	2	158	100,000	2,020
保険・衛生・医療	13,754,214	23,059,709	106	3,608	129,757	6,391
体育・レクリエーション	2,869,228	16,119,098	8	1,526	358,654	10,563
保育	0	213,340	0	205	0	1,041
福祉・援護	18,671,976	27,274,380	29	1,438	643,861	18,967
職業・労働	25,604	4,146,415	26	1,793	985	2,313
福利・共済	0	9,451,126	0	767	0	12,322
移住・生活環境	108,496	958,623	9	821	12,055	1,168
安全	602,808	2,731,777	49	695	12,302	3,931
生活一般その他	1,205,238	1,610,416	7	407	172,177	3,957
教育	2,643,985	22,586,747	69	2,153	38,319	10,491
育英・奨学	7,177,760	5,357,936	226	906	31,760	5,914
学術・研究	13,118,443	7,079,402	215	918	61,016	7,712
文化・芸術	5,688,527	7,368,559	66	1,233	86,190	5,976
報道・出版	40,100	101,301	3	118	13,367	858
宗教関係	1,500	1,646,814	1	169	1,500	9,744
国際交流	823,359	1,298,862	33	357	24,950	3,638
教育その他	27,537	13,099,254	1	513	27,537	25,535
政治・行政	123,508	643,281	5	153	24,702	4,204
財政・経済	255,005	1,177,401	3	732	85,002	1,608
総合計画	3,413	25,898	3	66	1,138	392
地方行政	0	1,277,475	2	474	0	2,695
自然・環境	1,471,621	1,357,605	25	253	58,865	5,366
国際関係	4,364,947	495,878	11	83	396,813	5,974
政治その他	117,200	49,701	2	79	58,600	629
金融・保険	0	2,298,223	0	158	0	14,546
農林水産	1,070,859	5,066,096	16	1,703	66,929	2,975
通商産業	422,840	16,245,579	11	1,348	38,440	12,052
運輸・交通	27,046	6,912,457	3	440	9,015	15,710
建設	0	582,740	1	709	0	822
通信	0	516,179	0	111	0	4,650
情報	0	37,464	0	95	0	394
産業その他	67,753	141,699	2	194	33,877	730
合計	74,882,967	181,250,603	934	24,383	2487808	205289.2

『平成17年度公益法人概況調査』より作成。

表8 特定公益増進法人の有無による寄付金金額と法人数

特定公益増進法人	寄付金金額(千円)	法人数	一法人あたりの寄付金(千円)
有り	74,882,967	934	80,174
無し	181,250,603	24,383	7,433

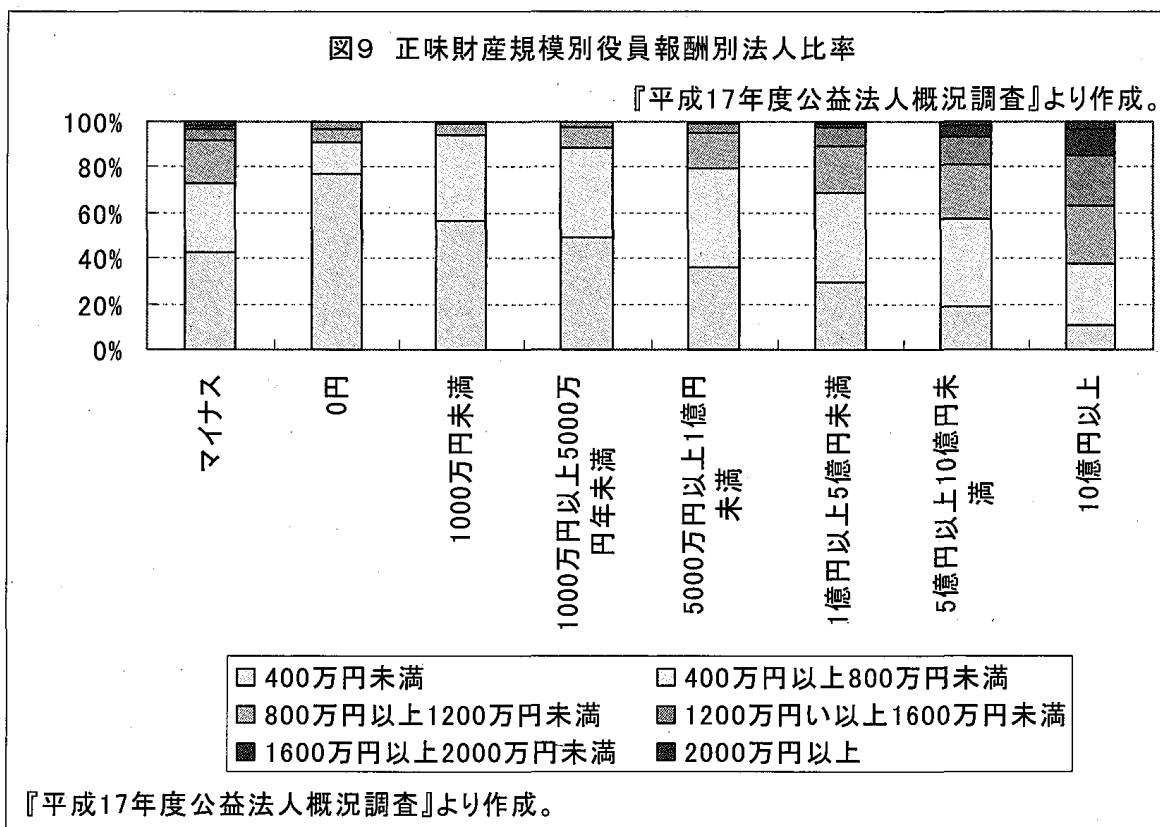
『平成17年度公益法人概況調査』より作成。

役員報酬

ここでの役員報酬とは、常勤役員のうち給与等（月給、報酬）を支給された者の年間報酬額の一人当たりの平均額である。

また、図 9 図 10 より、赤字法人黒字法人にかかわらず、役員報酬は支払われており、設立目的別にみると、「保険・衛生・医療」が役員報酬平均金額 2000 万円以上支払っているところが一番多く 57 法人（うち赤字法人 13）、宗教関係は 26 法人（うち赤字法人 12）しか役員報酬を支払っておらず一番少なかった。

表 9 より、約 60% の公益法人は役員報酬がないとされているが、役員報酬を支払っている公益法人の中では 60% が平均 400 万円以上の役員報酬を支払っており、平均 2000 万円以上の役員報酬を支払っているところが 95 法人もあることがわかる。



林田：わが国非営利法人の課税改革について

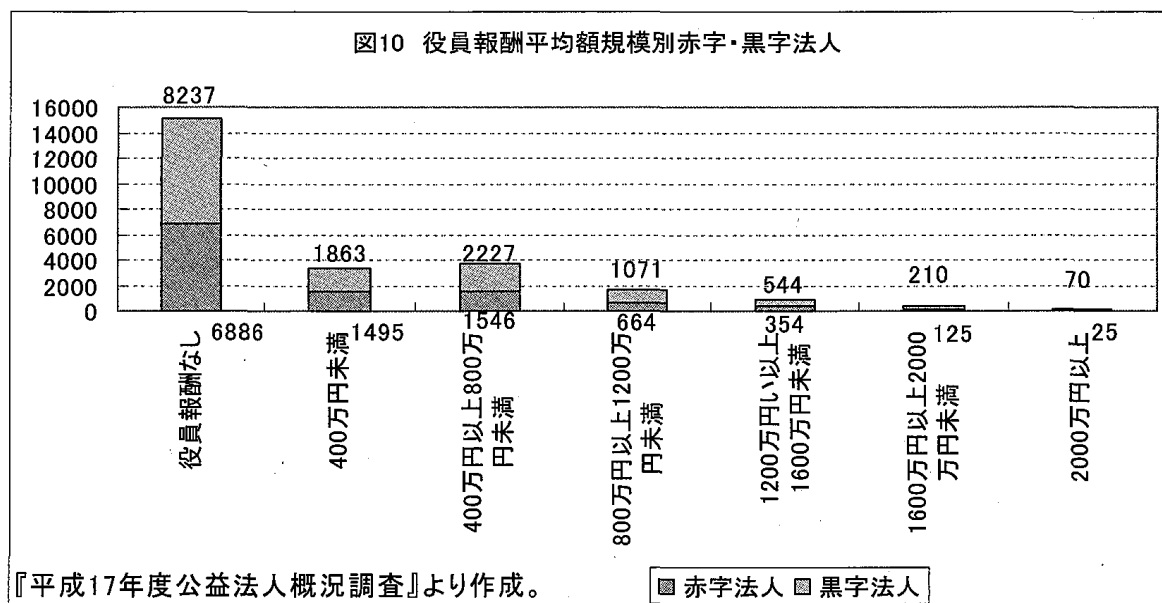


表9 役員報酬平均金額規模別法人数 (全体 25317 件) 単位：法人数

	役員報酬なし	400万円未満	400万円以上800万円未満	800万円以上1200万円未満	1200万円以上1600万円未満	1600万円以上2000万円未満	2000万円以上
生活一般	7000	1757	1730	695	311	95	66
教育・学術・文化	4850	830	673	351	186	82	9
政治・行政	1077	205	352	144	80	31	2
産業	2196	566	1018	545	321	127	18
法人数合計	15123	3358	3773	1735	898	335	95
比率	59.73%	13.26%	14.90%	6.85%	3.55%	1.32%	0.38%

『平成17年度 公益法人概況調査』より作成。

この役員報酬の金額は一人当たり平均額であり、実際にはこの平均額を役員人数分支払っており、またこの平均額以上の役員報酬を支払っていることも考えられる。以上のことより利益処分の可能性がおおいに考えられる。

次に④の問題点として、公益法人は営利法人の行う事業内容と変わらないのに、税の恩恵を受けるのは不公平ではないかということについて見ていこう。

公益法人は、本来の事業である公益事業と、収益事業を営んでいる。収益事業の概念には2通りあり、指導監督上の収益事業に関しては、本来の事業を遂行するために付随的に行う事業を収益事業とされており、一方、法人税法上収益事業と認められたものが法人税法上の収益事業である。ここでは課税の問題を考えるのであるから、法人税法上の収益事業を取り上げる。法人

経済学研究 37 号

税法上の収益事業は、現在物品販売業等 33 業種定められており、法人税は軽減税率と、所得金額の 20% を損金算入できるみなし寄付が適用できる。

法人税法上の収益事業は公益法人 25317 法人中、9453 法人が収益事業をしている。図 11 は収益事業をしている公益法人の本来事業収入と収益事業収入の比率を表したグラフである。これによると、収益事業を営んでいる公益法人のほとんどが 50% 以上の収益事業収入があることがわかる。収益事業が多いということは、公益事業をしているよりも営利法人と同じ事業を多くしているということである。また、営利企業と同様、「報道・出版」はほとんどの事業が収益事業であるという法人があるということがわかり、それらは公益性のある事業をほとんどやっていないにもかかわらず軽減税率やみなし寄付という恩恵をこうむるのは、同じような事業を営んでいる営利法人と比べると不公平である。

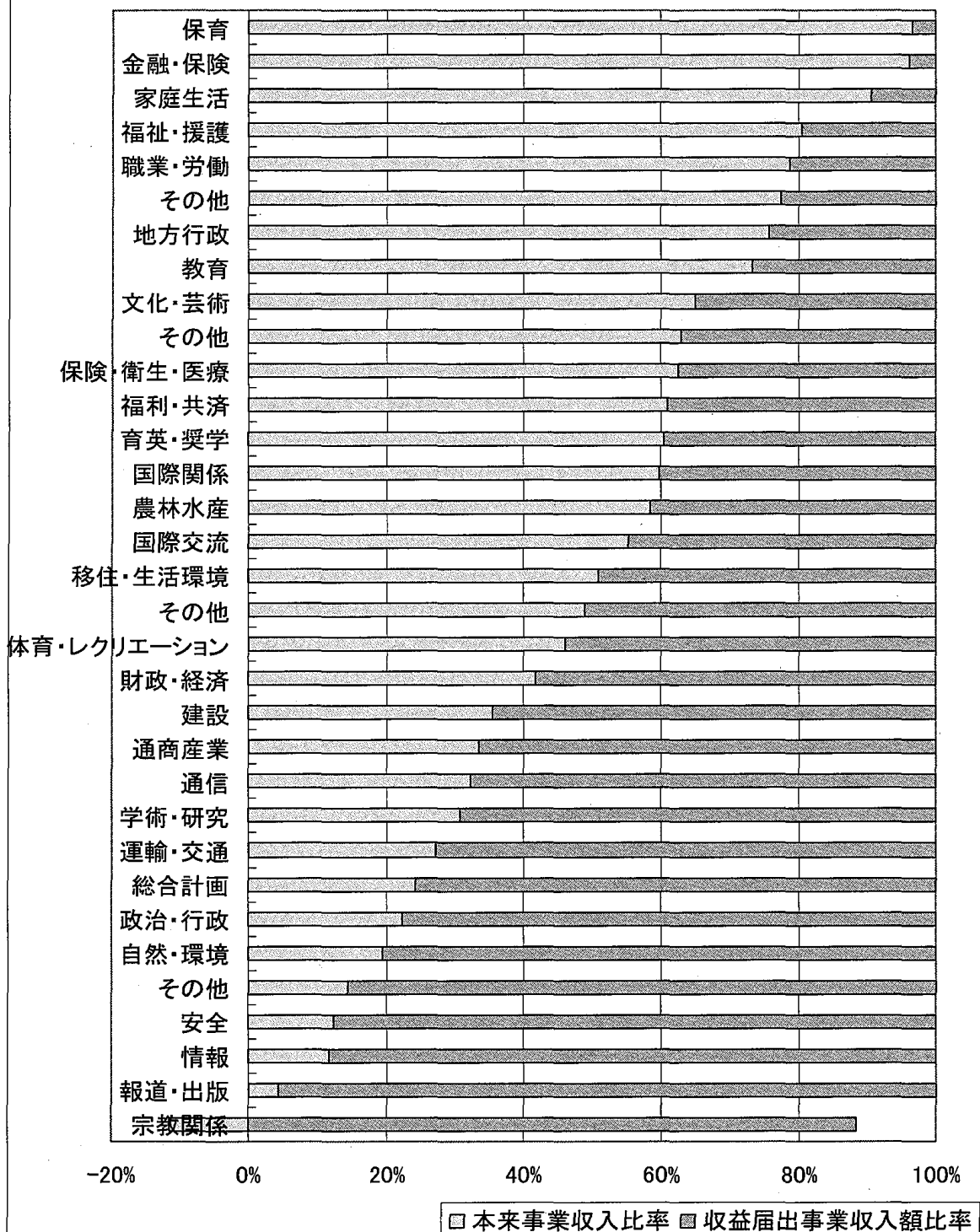
図 12 から、「報道・出版」の収益事業をおこなっている公益法人は、ほとんどが黒字法人であることがわかる。

また図 13 より、公益法人全体の設立目的別補助金金額の赤字・黒字比率を見ると「報道・出版」は 4 割が黒字法人で補助金をもらっている。つまり補助金をもらい、一方で、黒字を出して課税上でも優遇されている。このように税（軽減税率）と補助金の二重の受益があることは問題ではないか。

公益法人の各種団体の行う事業がしだいに拡大し、かつ多様化してきている中で、民間企業が行う事業内容との間に大きな違いがなくなっているのではないかと考えられる。また、現在収益事業とされていない事業であっても⁸⁾、民間企業と競合するものについては、これを随時収益事業の範囲に追加して業種を限定列挙することとし、現行の 33 業種の収益事業は公平性の観点からも見直しを検討して、産業の変化、グローバル化の時代、官から民へとといった時代の変化にあったものを構築していく必要がある。こういった対応に限界があるのであれば、公益法人が対価を得て行う事業については、原則と課税対象とし、一定の要件に該当する事業は課税しないこととすると

8) パソコン教室・英会話教室・簿記教室等。

図11 本来事業収入と収益事業収入の比率



『平成17年度公益法人概況調査』より作成。

図12 設立目的別赤字・黒字法人の収益事業額比率

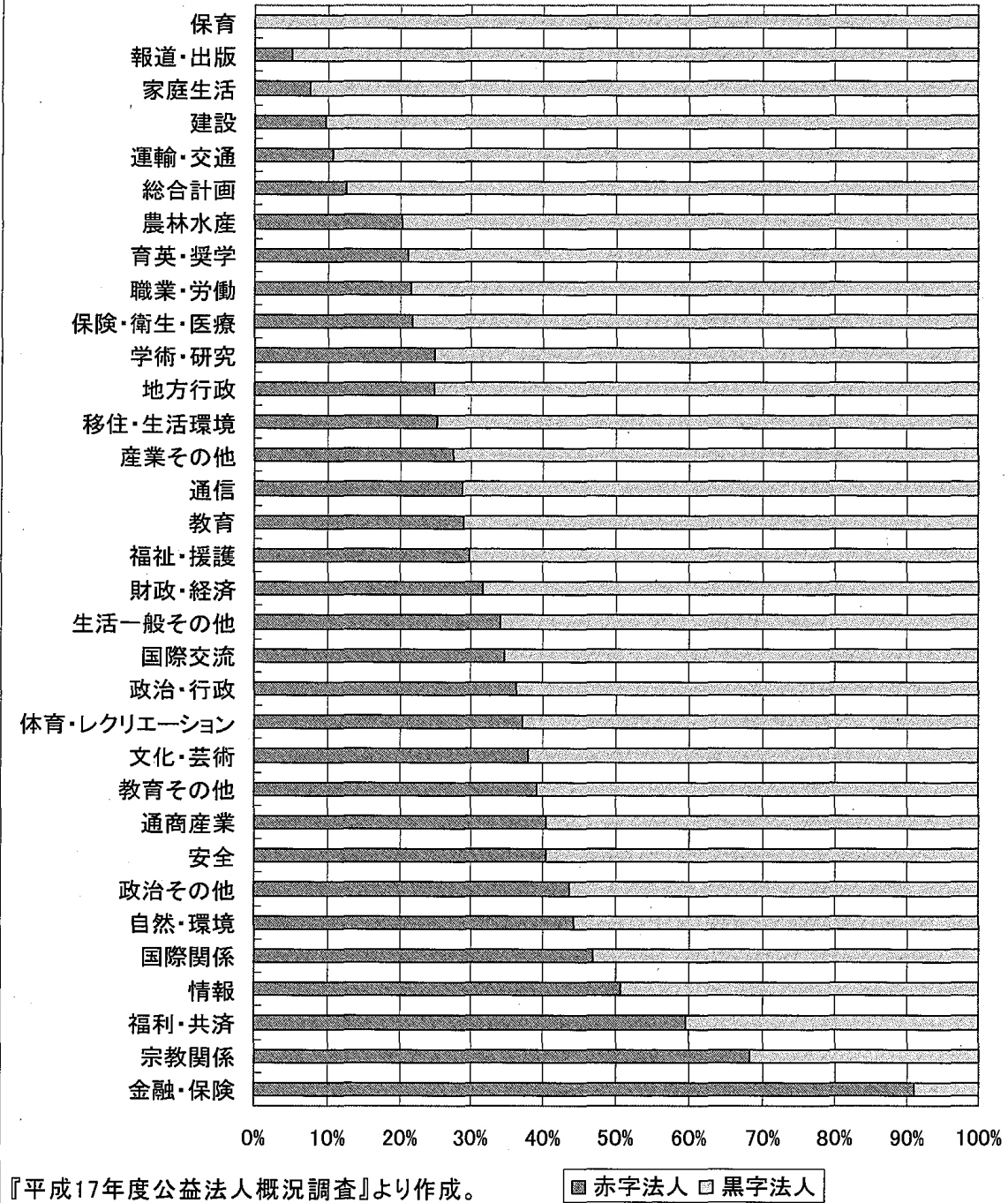
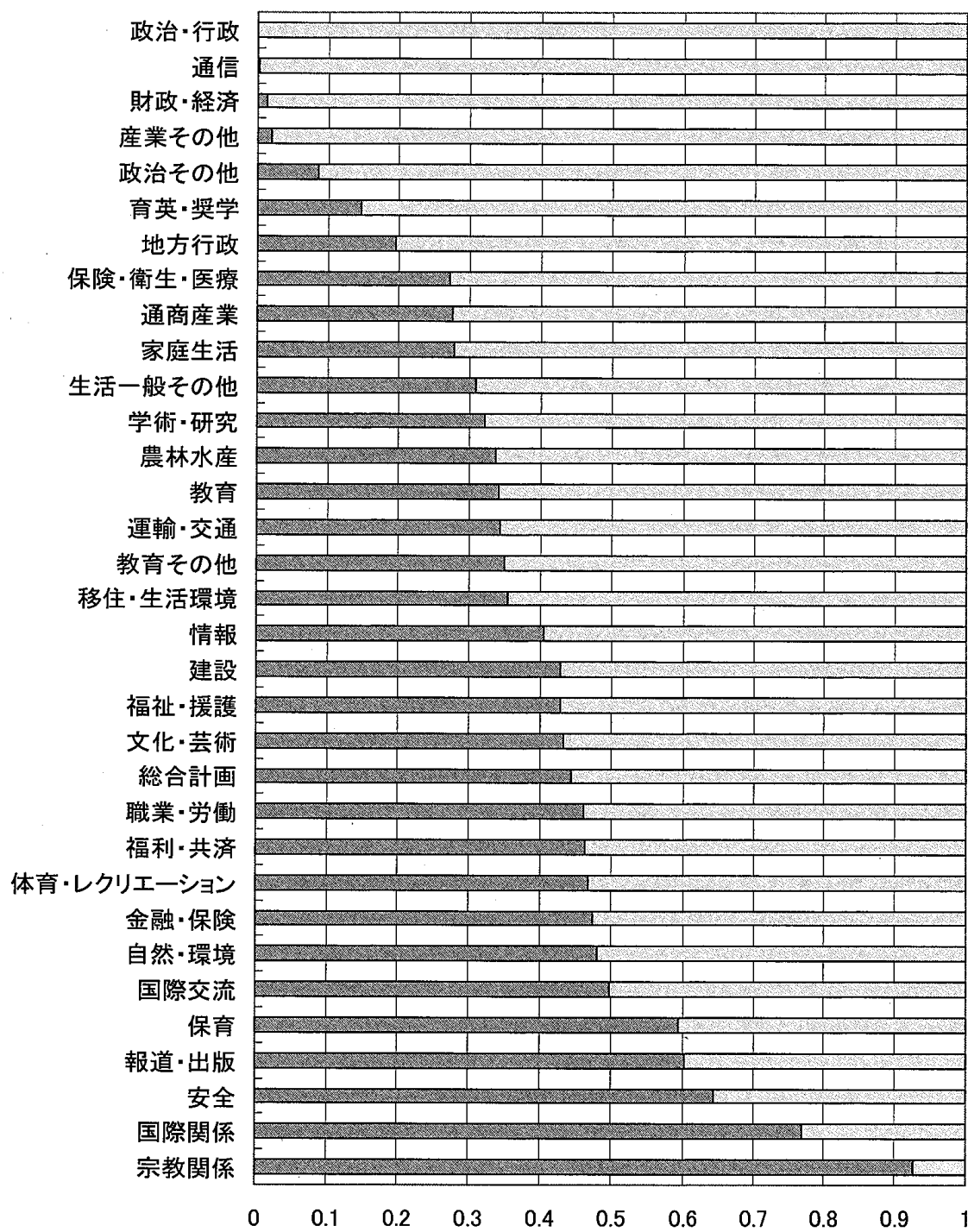


図13 設立目的別赤字・黒字補助金金額比率



『平成17年度公益法人概況調査』より作成。

■ 赤字法人 □ 黒字法人

経済学研究 37 号

いったようなことも考えられる。

それ以外に、法令 5-①-10 で請け負う行の実費弁償による事務処理受託等について収益事業であり課税であることを規定しているが、法人税法基本通達 15-1-28 において非課税としている。しかしこの余剰金は本来の公益的業務から生じた剰余金とは性格を異にしており課税すべきであるとし、実費弁償である経費の使途の判断が困難であるため、課税の中立・公平の観点から収益事業課税の原則にのっとることが適当である。

最後の問題点として、⑥公益法人の課税の考え方が、法人擬制説（非課税）・法人実在説（収益事業課税）と 2 種類あるということであるが、現在の公益法人税制を当てはめてみると法人擬制説では無理がある。法人擬制説で考えるのであれば、収益事業に対しても非課税としなければならないが、公平性の観点より課税されている。このように収益事業のみ課税ということは、法人実在説的に考えざるを得ない、と、今の税法では考えているのではないか。

V むすび

現在、公益法人・非営利法人税度の抜本的改革について議論がされ、非営利法人に対する課税について検討が行われている。現行の民法 34 条法人の設立に係る許可主義を改め、法人格の取得と公益性の判断を分離するため、公益性の有無に関わらず、準則主義（登記）により、簡便に設立できる一般的な非営利法人制度を創設し、また一般的な非営利法人について目的、事業等の公益性を判断する仕組みとして、第三者機関を創設する仕組みが具体化された。このような制度設計に対応して、新たな非営利法人に対する適正な課税のあり方を検討しなければならない。

本報告では、現行の公益法人課税の問題点を取り上げ、現状の公益法人の実態がどのようになっているのかを考察してきた。公益法人は規模が大きいほど黒字法人が多く、利益率も高い。これは、規模が大きいと多様な事業活動を行う体力ができる、と考えられる。したがって、法人税の扱いは、営利法人と同様、規模を考慮した課税を行うことも一つのアイデアである。収益事業をしている公益法人は、本来事業よりも収益事業のほうが多い法人が多

林田：わが国非営利法人の課税改革について

く、それらが公益法人の税の優遇を受けるのは、営利法人との公平性に欠ける。また補助金をもらい、一方で、黒字を出して課税上でも優遇されている公益法人があり、このように税（軽減税率）と補助金の二重の受益があることは問題である。役員報酬については、赤字・黒字法人関係なく支払っており、巨額の役員報酬を支払っているところもあり、このことは、利益分配を行っていることと同じである。また赤字法人であるのに役員報酬を支払うということは、営利法人では考えられないことを公益法人では行っているといえる。このように、公益法人の実態は、事業活動は拡大しており、法人の内容は多様化していることがわかり、税と補助金の二重の受益、また、一部の法人では利益分配に近いことを行っていることがわかった。

公益法人等に対する課税については、これまでも課税の公平・中立の観点から見直しが行われてきているが、公益法人活動が拡大・多様化してきており、現在のように一律に同じ課税（原則非課税）ではいけないのではないか。収益事業の範囲を含め、公益法人の実態にあった課税のあり方を検討する必要がある。

主要参考文献

- 赤塚和俊（2004）「公益法人改革の経緯と「議論の中間整理」の問題点－NPO法人課税を見据えて－」『税理』 pp.8-15.
- 雨宮孝子（2003）「公益法人課税をめぐる改革論議の行方と展望」『税理』 pp23-29.
- 知原信良（2003）「公益法人の現状と課税問題について」『国際税制研究』 No10 pp136-152
- 長谷川元彦「公益法人等への課税の問題点」『税制研究』 pp57-64.
- 池部悦子（2005）「公益法人課税のあり方」『横浜商科大学地産研公報』 pp.42-49.
- 石村耕治（1992）『日米の公益法人課税法の構造』成分堂。
- 石崎忠司（2004）「公益法人の組織改革－公益性視点からみた改革案の検討－」『商学論纂（中央大学）』第45巻第3・4号 pp177-195.
- 入山 映（2003）『日本の公益法人』ぎょうせい。
- 北見 友（2003）「公益法人税制に関する一考察－収益事業課税を中心として－」

経済学研究 37 号

- 『帝京大学大学院経済学年誌』 pp111-145.
- 益子良一 (2003) 「非営利法人課税－「原則課税」議論の問題点－」『税制研究』 pp65-73.
- 中里 実 (2002) 「公益法事課税について」公益法人有識者ヒアリング資料。
<http://www.gyokaku.go.jp/siryoku/yusiki/dai2/si2-3.pd>
- 武田昌輔 (2000) 『詳解公益法人課税』全国公益法人協会。
- 田中 治 (2004) 「公益法人制度改革の問題点－租税法の視点からみて－」『大阪府立大学経済研究』 pp.221-237.
- 山内直人 (2002) 「公益法人改革の視点」公益法人有識者ヒアリング資料。
<http://www.gyokaku.go.jp/siryoku/>
- (2002) 『NPO の時代』大阪大学出版会。
- 吉川満・市川拓也 (2005) 『公益法人制度改革と新たな非営利法人制度』財経詳報社。
- 国税庁 (2005) 『税務統計から見た法人企業の実態』。
<http://www.nta.go.jp/category/toukei/tokei.htm>
- 総務省編 (2005) 『平成 17 年度 公益法人白書』。
- 総務省 (2005) 『平成 17 年度 公益法人概況調査』。
- 総務省「総務省所管公益法人一覧」。
http://www.soumu.go.jp/menu_03/syokan/koueki/index.html
- 内閣官房行政改革推進事務局 (2002) 「公益法人制度の抜本的改革の視点と課題」。
http://www.gyokaku.go.jp/about/index_koueki.html
- 内閣官房行政改革推進事務局 (2002) 「公益法人制度の抜本的改革に向けて (論点整理)」。
<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/ronten/1.pdf>
- 内閣官房行政改革推進事務局 (2001) 「公益法人制度の問題意識」。
http://www.gyokaku.go.jp/about/index_koueki.html
- 財務省 (2006) 「公益法人等に対する寄付金に関する税制の概要」
<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryoku/217.htm>