

《統一論題報告》

公益法人改革と法人税非課税の考察

—収支相償原則に整合する公益目的事業非課税と収益事業課税の検討

税理士・千葉商科大学大学院会計ファイナンス研究科客員教授 苅米 裕

キーワード：収支相償原則 公益目的事業非課税 収益事業課税 シャアップ勧告
公益法人制度 公益法人課税

要
旨

改正公益認定法による収支相償原則等の見直しは、公益法人が社会的課題の変化等に対応し、公益的活動の活性化に取り組んでいくための体制整備を行ったものである。また、公益法人税制は、税制上の便宜を引き続き図ったものといえる。

公益法人課税は、公益法人制度と整合することにより、官と民の役割分担の架橋になると考える。そして、本稿の目的は、公益目的事業非課税から収益事業課税の本質を明らかにして、本来あるべき機能的な課税方式を検討することである。

公益法人課税は、所得の源泉から財産の費消に対する課税方式へ転換することにより、公益法人制度の理念に整合する。この課税方式は、本来の機能的な公益法人課税を実現する上においても有効である。そして、公益認定の基準を欠如したことによる制裁規定は、公益活動による適正な財産の費消を牽引する効果を有している。その結果、租税回避の濫用に対する抑止効果があると考えられる。

構 成

- I はじめに
- II 公益法人改革による収支相償原則等の見直しと公益目的事業非課税の考察
- III 収益事業課税の見直しの機運と継続している実態の把握
- IV 公益法人非課税から収益事業課税への転換
- V 公益法人制度と整合する公益法人課税の考察
- VI おわりに

Abstract

Revision of the principle of balancing income and expenditures under the revised Public Interest Corporations Recognition Act has resulted in a system that enables public interest corporations to respond to changes in social issues and work to revitalize their public interest activities. Furthermore, the tax system for public interest corporations can be said to continue to provide tax relief.

We believe that taxation of public interest corporations consistent with the public interest corporation system would serve as a bridge to clarify the division of roles between the public and private sectors. The purpose of this paper was to clarify the essence of taxation of profit-making businesses from the perspective of the tax-exempt status of charitable businesses, and to consider a functional taxation system that should be in place.

Taxing public interest corporations would be consistent with the principles of the public interest corporation system by shifting the taxation method from one based on the source of income to one based on the consumption of assets. Furthermore, sanctions imposed for failing to meet standards for public interest recognition have the effect of encouraging the appropriate consumption of assets through public interest activities. As a result, we believe that this would serve as a deterrent to tax avoidance.

公益法人改革と法人税非課税の考察

—収支相償原則に整合する公益目的事業非課税と収益事業課税の検討

I はじめに

令和4年(2022年)6月7日に内閣は、新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画の下、民間にとっての利便性向上の観点から、財団・社団等の既存の法人形態の改革を検討する旨の方針を打ち出した。この方針を受け、同年9月22日に内閣府特命担当大臣は、公益法人制度の有識者で構成される「新しい時代の公益法人制度の在り方に関する有識者会議¹⁾」を発足した。新しい有識者会議の成果である最終報告は、令和6年(2024年)に定められた改正公益認定法、同法施行令及び同法施行規則の大規模な改正の基礎となっている²⁾。

最終報告では、公益目的事業³⁾の資金をできる限り効果的に活用するため、財務規律の柔軟化・明確化を主張している。この財務規律の課題としては、まず公益目的事業から生ずる収入の不安定かつ不確実性を考慮して、当該年度の剰余額又は欠損額に係る年度間の資金調整が必要であると考えられていた。また、臨時・偶発的に生じた年度剰余額は、将来の災害等不測の事態における公益目的事業の運営資金の確保に備えることが求められていた。当該課題は、改正公益認定法において、収支相償原則⁴⁾及び使途不特定財産額(旧遊休財産)の保有の制限⁵⁾に関する見直しにより大躍進を遂げている。

一方、最終報告が公開された後、公益認定法その他関係法令等の改正の機運が高まり、意識は公益法人課税の改正に向けられていた。特に気になる動向は、公益目的事業非課税(法人税法施行令5条2項1号)の継続有無、非収益事業所得等の非課税(法人税法6条、同法施行令5条1項、以下「収益事業課税」という。)に係る課税対象事業の範囲の見直しであった。その動向は、改正公益認定法が成立する前、令和5年12月22日に閣議決定された令和6年度税制改正の大綱

に記載され、早々に明らかにされている。それは、改正公益認定法が成立することを前提にして「収支相償原則の見直し等の公益法人制度改革が行われた後も、公益社団法人及び公益財団法人に講じられている措置を引き続き認めることとする」というものである。収支相償原則等の財務規律の見直しは、公益法人が社会的課題の変化等に対応し、公益的活動の活性化に取り組んでいくための体制整備を行ったものである。そして、税制上の便宜を引き続き図ったものといえる。

公益法人課税は、公益法人制度と整合することにより、官と民の役割分担の架橋になると考える。そして、本稿の目的は、公益目的事業非課税から収益事業課税の本質を明らかにして、本来あるべき機能的な課税方式を検討する。

II 公益法人改革による収支相償原則等の見直しと公益目的事業非課税の考察

収支相償原則を定めた趣旨は、「公益目的事業の遂行に当たっては、動員可能な資源を最大限に活用し、無償または低廉な対価を設定することなどにより受益者の範囲を可能な限り拡大することが求められる。そのため公益目的事業を行うに当たり、当該公益目的事業の実施に要する適正な費用を償う額を超える収入を得てはならないこと(実費弁償)を認定基準として設けることとした⁶⁾」と説明されている。しかし、現実に受益者の範囲を拡大するには、年度剰余額による資金の確保を目指す真逆の運営方針となり、公益目的事業の実施に要する適正な費用と収入との均衡を図る意識が希薄になる。一方、収支不足に陥る場合には、収支均衡をさておき寄附等による資金集めに翻弄され、健全な事業運営の遂行が危ぶまれる。公益法人は、公益目的事業の質の向上が求められるゆえに、安定的

な財務体制の確保が重要な要素となる。

1 収支相償原則の見直しの概要と効果

改正公益認定法では、収支相償原則の規律が、公益目的事業に係る収入をその実施に要する適正な費用に充てることにより、5年間で収支の均衡が図られるようにしなければならない。つまり、その事業年度に生じた年度剰余額は、翌事業年度以降5年間の各事業年度の年度欠損額と相殺することにより、残存剰余額が解消されれば（剰余額がゼロになれば）収支均衡が図られたとするものである。また、その事業年度に生じた年度剰余額は、当該事業年度の開始の前4年以内に開始した事業年度に係る過年度残存欠損額を控除することができる（収支相償原則の見直しは、図表1）。

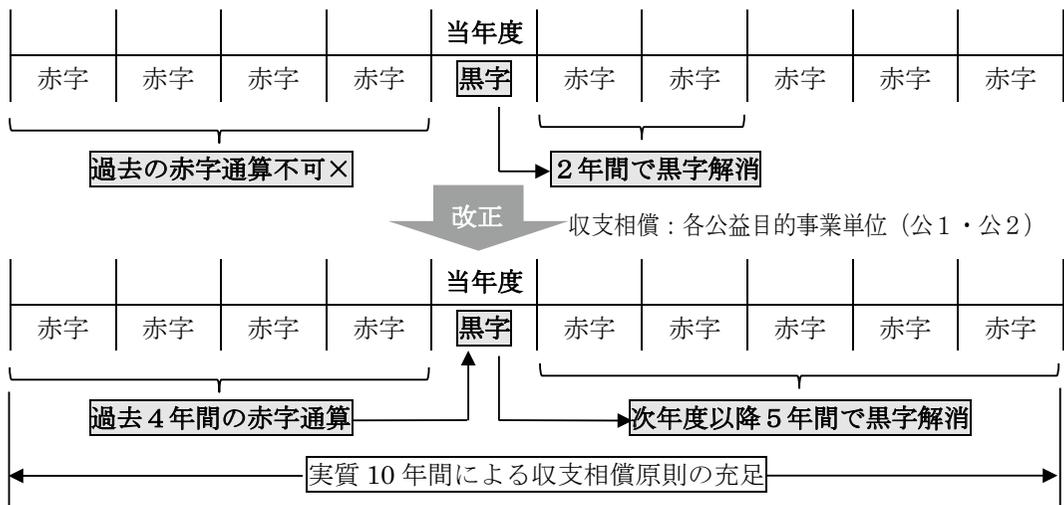
さらに、公益目的事業の実施に要する適正な費用には、公益目的事業を充実させるため将来において必要となる資金（以下「公益充実資金」という。）が含まれることとされている（公益認定法施行規則23条）。公益充実資金は、複数の目的のために一つの資金として管理をすることが許容され、積立限度額の範囲内で積立目的を変更することが可能である等、特定費用準備資金

と資産取得資金の取扱いを包含しつつ、より使い勝手の良い資金のストック機能を有するものとなっている。なお、特定費用準備資金と資産取得資金は、従前と同様に収益事業等や法人の運営に係る活用が可能であり、公益目的事業比率（公益認定法5条8号）及び使途不特定財産の保有の制限規定の算定に使用される。

収支相償原則の見直しは、年度剰余額が生じる傾向にある公益法人について、イノベティブな公益目的事業を創出する機会を提供され、社会的課題に向き合う事業体制を整備したと考えることができる。また、資金不足に窮する公益法人にとって、不安定かつ不確実な公益目的事業の実施は、過年度残存欠損額の補填機能として、その後の事業年度の年度剰余額に係る繰越控除による年度間の収支均衡が措置されたことには大きな意義がある。持続可能な公益目的事業の運営体制の構築は、安定資金の確保が不可欠であり、年度欠損額の発生に伴うフォロー機能として大いに期待することができる。

他方、使途不特定財産額の保有の制限は、公益目的事業継続予備財産⁷⁾を使途不特定財産額の算定から控除する旨改正されている（公益認

図表1 【公益目的事業の中期的収支均衡の概要】



収支相償：公益目的事業全体で中期的収支均衡を判定

出所：筆者作成

定法16条2項)。災害等不測の事態に備える公益目的事業の運営資金の確保は、近年の環境問題等を鑑みると避けられないことである。持続的な公益目的事業の遂行に対して、資金を備える体制の規律を明示したことは、公益法人の役割が重視されている象徴である。

2 収支相償原則の見直しに伴う公益目的事業非課税の考察

公益法人の収益事業課税は、公益目的事業に該当するものが収益事業（法人税法独自の概念⁸⁾）の範囲から除外されている。これにより、公益法人は、公益目的事業が非課税になるという取扱いである。この公益目的事業非課税は、改正公益認定法等による収支相償原則の見直しを受けても、なお継続されることとなっている。

公益目的事業非課税の趣旨は、公益目的事業による収支差額が一時的には生ずる事業年度があるとしても、恒常的には生じ得ない収支構造であることが制度上確保されていることから、収益事業の範囲から除外するというものである⁹⁾。当該趣旨は、収支相償原則による実費弁償の仕組みを尊重し、複数年度間にまたがる収支均衡に対して便宜を図ったものと考えられる。この度の収支相償原則の見直しは、公益目的事業に係る年度剰余額の5年間における収支均衡を求めていることに対して、法人税に係る更正の期間制限（原則5年間、国税通則法70条）と整合している。他方、当該年度剰余額は、過年度残存欠損額の4年間の繰越を認めている。しかし、更正の期間制限及び欠損金の繰越控除（法人税法57条）は、前期以前10年間の欠損金が対象である。公益法人課税は、公益法人に対する税制上の便宜を図ることが求められても、公益法人制度との完全なる連携を目指しているものではない。そうとはいえ、法人税の各事業年度の所得金額は、特別な規定を除けば、繰り越して課税をする規定が存していない。収支相償原則の見直しがトータル10年間の対応措置であることは、欠損金の繰越期間の効果と結果的に接合し、帳簿書類や計算書類その他の検証資料の原則的な保存期間により、収支均衡の監視期間として

も整合する。

なお、公益目的事業継続予備財産は、使途不特定財産額の算定上控除することとされている。この規定の思考は、公益目的事業の実施に要する適正な費用として、収支相償原則に組み込むことが検討できないのだろうか。つまり、災害等の不測の事態及び突発的な事象が生じた場合に備えることは、公益目的事業による新たな復興事業が求められる。当該復興事業の財源の備えは、公益充実資金の範囲に含めることができるのではないかとということである。しかし、公益充実資金は、ストック財源の費消期間を定めることで、収支相償原則が求める中期的収支均衡を充足することが確實視されるものである。また、公益目的事業非課税は、収支相償原則による蓋然性のある実費弁償の効果を尊重した便宜的対応であると考えられる。そのため、不測の事態に備える財源ストックという目的は、その趣旨に反することになる。このような観点から、災害等の不測の事態に対する備えは、公益目的事業継続予備財産としての財源ストックに留まり、収支相償原則の趣旨に合致できない。したがって、公益充実資金は、災害復興事業の実施が具体化していないところで、公益目的事業の実施に要する適正な費用に含めることは困難である。

III 収益事業課税の見直しの機運と継続している実態の把握

公益目的事業非課税は、仮に収益事業に該当する事業であっても、収益事業の範囲から除外していることから、収益事業課税の上に成り立つ優遇措置の位置付けといえる。そうすると、収益事業課税の動向によっては、公益目的事業非課税が普遍的な規定であるとは言い切れないということになる。

それでは、収益事業課税のこれまでの審議経過について、内閣府の税制調査会の答申を遡ってみる。平成8年11月に税制調査会は、法人税の課税ベースに関する検討項目として、公益法人等の課税対象所得の範囲が掲げられ、その意

見が述べられている。その後、平成12年7月にわが国税制の現状と課題として、また、平成14年6月及び同年11月にあるべき税制の構築に向けて、公益法人等の収益事業課税に対する意見を申し述べている。その要旨は、「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いくことが適当である。しかし、そうした対応に限界があるとすれば、公益法人等が対価を得て行う事業については、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などを行うことも考えられる。いずれにしても、公益法人課税についての見直しを行う場合には、まず、その実態を十分把握する必要がある」というものである。

現行公益法人制度は、旧民法34条に規定されていた旧公益法人制度を抜本的に改革し、平成20年(2008年)12月1日から施行している。当該抜本的改革に向けて、内閣府の税制調査会は、平成17年(2005年)に設置された「非営利法人課税ワーキング・グループ」の審議において、上述した税制調査会の答申を基礎にして、特に収益事業課税について大きく取り上げている。現行の公益法人課税は、当該答申の痕跡が何事もなかったかのように、収益事業課税が継続されている事実のみが認識される。今後も税制改革や公益法人制度改革の節目では、収益事業課税が狙上に上がることを念頭に置く必要がある。そして、民間主導によるあるべき課税方式の検討は、内閣府の審議会に先行して整理をすべき必要があると考える。そのため、まずは公益法人非課税の起源から収益事業課税までの変遷をたどり、現行公益法人制度に整合させる課税方式を検討する必要がある。

IV 公益法人非課税から収益事業課税への転換

1 旧公益法人制度の創設前と創設以後の非課税措置の成り立ち

旧公益法人制度の創設前では、私的公益団体

「感恩講」の公益活動の記録が残されている。那波三郎右衛門祐生ほか71名の町人は、藩に献金を行った。藩は、その献金を財源にして、知行高を購入した後に感恩講に出捐をした。感恩講は、知行高を貧困救済活動の公益活動のための財産として、祐生らが効率的に活用したのである。感恩講が誕生した当時の租税制度は、物成りと言われ年貢による米納地租が中心であった¹⁰⁾。

天保4年(1833年)、秋田では「巳年のけかち」と称された大凶作となり、この大凶作が翌年(1834年)も続き、秋田藩領全域で餓死・疫病による死者が5万余人に達したといわれている。このような秋田藩史上最大の飢饉において、感恩講の備荒貯蓄用の穀物により、秋田藩町奉行支配下の市街地に永住する貧民は「死者ゼロ」という優れた功績を残すこととなった¹¹⁾。天保6年(1835年)、藩は感恩講が行った貧困救済活動を讃えて、「感恩講知行高千石ヲ限り割合無シ」とすることを決めている¹²⁾。言わば、感恩講は、私的公益団体の慈善活動に対する非課税の起源といえる。

明治31年(1898年)民法施行に伴い、同年(1898年)7月から旧公益法人制度が施行された。公益法人課税は、翌年(1899年)法律第17号所得税法の全文改正により、所得税を非課税とする範囲に含めている¹³⁾。非課税の創設については、明治31年(1898年)12月13日に開催された第13回帝国議会衆議院所得税法改正に係る審査特別委員会での質疑応答の記録が残されている。政府委員の若槻礼次郎の答弁は、「營利ヲ目的トセザル法人ト伝ヒマスノハ、今日民法ノ總則ニアリマス、……所得税モ矢張り、サウ云フヤウナ慈善トカ教育トカ商業トカ云フ目的デ立テ居ル法人ダケニハ、課ケナイ方ガ宜シト云フノデ、營利ヲ目的トセザル法人ノ所得ハ、課税ノ範囲外ニ置キマシタ」というものであった¹⁴⁾。政府は、教育や慈善の目的である公益法人について、所得税を課税しない方が良いという回答を行っているが、非課税とする根拠について何ら触れてはいない。旧公益法人制度の施行直後

の下では、財団法人又は社団法人としての公益活動が始まったところである。この時期では、慈善や教育その他の活動を行ってきた私的公益団体の実績から、それまで非課税として取扱ってきたことを単に踏襲したと考えるのが自然である。

2 公益法人を非課税とした学説からの考察

公益法人を非課税にした理由は、諸説論じられているところであるが、判然としているものはない。非課税の理由の要旨は、①政府の行うべき活動等を肩代わりしているため、②非課税は公益活動に対する対価である、③配当を受ける持分株主が存在しないため、④大きな外部経済をもたらす民間公益活動は課税すべき理由を見出すことはできない、⑤有力なのは補助金理論による説明、すなわち非営利についての優遇措置は間接的な助成金（租税支出）であるとする説、⑥剰余金の配分禁止に対する補償説等々である¹⁵⁾。これらの学説は、各々を捉えたと説得的ではあるが、租税法や財政学の考え方を混合しつつも、非課税とする確定的な理由を示すことは困難であると考ええる。筆者は、石村[1992]の「当初の公益法人等に対する非課税措置は、特別の根拠に基づいてとられたというよりも、むしろ、議会は、この種の団体は課税されるべきではないといった単純な発想に基づいていたのではないかと思われる」という指摘に目が留まる。上述の感恩講の慈善活動を初め、私的公益団体の功績を尊重した非課税措置は、公益法人格を付与した後においても、引き続き税制上の便宜を図っているということであれば理解できることである。

3 シャウプ勧告の真意と異なる収益事業課税の導入

公益法人は、昭和25年（1950年）の税制改正前までの間、非課税の規定が継続して措置されていた。大きな転換が生じたのは、シャウプ使節団日本税制報告書¹⁶⁾に公益法人に対する課税の考え方等が記載されたことに端を発している。シャウプ勧告は、「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……もし利益が生じなかったとしたならば、または非課税法人がその利益を全て分配していたならば、非課税法人の収益事業は、さして重要な問題とはならない。」と記載されている。シャウプ勧告は、非課税法人が行う一般法人や個人と同様の事業（収益事業）は利益が生じていない又は利益を公益活動の財源として費消していれば重要な問題ではないとしている。つまり、シャウプ勧告は、公益法人が公益活動の財源確保のために収益事業を行うことを否定しているのではなく、収益事業から生じた利益の費消の実態を問題視して、非課税にする意味がないとしているのである。公益法人課税の論点は、収益事業による利益の費消活動が公益目的の財源としていない公益法人に対して、課税方式の見直しの必要性を唱えているのである¹⁷⁾。

ところが、我が国は、このシャウプ勧告の真意を公益法人の課税方式として取り込まず、昭和25年（1950年）法律第69号の法人税法の改正により公益法人に対する収益事業課税¹⁸⁾が導入されている。この法人税法の改正から5年経過後の昭和30年（1955年）大蔵省主税局調査課は、昭和25年税制改正による公益法人等に対する課税方式の転換について、説明文を公表している。その内容は、要旨「個々の公益法人の事業内容により、その事業が非常に公共性が強いときはたとえ収益事業を行つても課税せず、また公共性に乏しいときはその事業の全部に対し課税するという方法も考えられた。しかしすべての公益法人についてその事業を精査し、公共性の強弱を判定することは事実上不可能に近いので、改正税法においてはすべての公益法人を一律に課税法人とし、その収益事業から生ずる所得に対してのみ法人税を課税することとし（た）¹⁹⁾」と説示している。

収益事業課税は、シャウプ勧告前の昭和20年（1945年）において、収益事業を営む宗教法人及び労働組合について、収益事業から生ずる所得に対して法人税を課す旨規定をしていた（宗教法人令第16条、労働組合法第11条）。すなわち、

収益事業課税の淵源は、昭和20年（1945年）の課税方式の転換から見出すことができる。昭和25年（1950年）税制改正により収益事業課税を公益法人等の全体に拡大したのは、戦後の混乱期及び財政が逼迫している中での効率的な国家財源の確保が背景にあると考えられるが、その理由は定かではない。しかし、収益事業課税への転換により、収益事業の範囲をめぐる租税行政庁と納税者との判断の相違は、現在にも続く課題として残ることとなる。

V 公益法人制度と整合する公益法人課税の考察

公益法人制度は、中期的収支均衡及び使途不特定財産規制に基づき、公益目的事業による資金の費消を求めた規律となっている。一方、収益事業課税は、収益事業以外の事業について、非課税所得による余剰資金の費消管理を公益法人等の意思に委ねている。これは、上記IV 3で検討したシャープ勧告により「非課税法人の収益事業は、……その活動を更に拡張するか又は饗宴のために消費されていること」を問題視していたことの解決が図られているとはいえない。

兼平〔2005〕は、「公益法人等が原則非課税となっているのは、歴史的にみると、法人理論や所得概念による理論的帰結というより、公益目的ゆえに非課税という側面が強い。……ゆくゆくは使途に着目した課税方式へと……見直すべきではなかろうか²⁰⁾」と論じている。公益法人課税は、兼平〔2005〕の表現を借用すると「所得概念による理論的帰結」に拘泥するべきではなく、現行公益法人制度の理念を課税方式に接合する「使途に着目した課税方式」へ見直すべきとするものである。これは、本稿のあるべき課税方式に直接結合する意見であり、現代の公益法人制度に接合する課税方式として検討する必要がある。

1 所得概念からの考察

所得の構成には、「処分型」(disposition)と「発生型」(accrual type)の二つの所得概念に類型される。

処分型の所得概念は、「納税者の各年度の利得のうち、効用ないし満足の源泉である財貨やサービスの購入に充てられる部分のみを所得と観念し、貯積(貯蓄・投資)に向けられる部分は所得の範囲から除外する。したがって、この構成の下においては、一般的に言えば、各年度の所得とは、消費の総額にほかならない²¹⁾」。公益法人に焦点を当てた場合、消費の総額を財産の費消に置換えて所得と観念するのであれば、公益法人の費用を所得として捉えた後、公益目的事業の実施に要する適正な費用を非課税とする手法も一考である。公益目的事業の実施効果は、不特定多数の者に物やサービスを提供することにより、受益者が得る心理的満足を非課税の趣旨とする考えに立つことができる。また、公益法人課税は、しばしば金融所得の課税の有無が議論となるが、消費支出を所得と観念するのであれば論点から外すことも可能である。しかし、処分型が一般に受け入れられないのは、主に貯蓄を所得から除外して消費支出部分に課税することが、税の公平に反するという理由からである。つまり、処分型の所得概念は、消費支出に着眼することにより、不必要な内部留保の増幅等による租税回避の温床になると考えられているのである。その一方で、公益法人は、公益目的事業に係る適正な費用に該当するか否かについて、公益認定の基準に係る財務規律及び申告納税義務に係る租税行政庁の確認により、二重の牽制を受ける運営化に置くことができる。いずれの視点であっても、処分型は、賛否両論となり容易に帰結するものではない。

一方、発生型の所得概念は、「所得とは一定期間の間に納税者に生ずる経済的利得(gain)であると観念されている²²⁾」。発生型は、取得型の所得と呼ばれ、税の公平を尊重する場合、所得概念を包括的に課税の対象とすることから支持をする見解が多い。発生型の所得概念に立脚する場合には、税制調査会の答申に記載された「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」という意見に通ずることになる。

公益法人課税は、兼平 [2005] が論じられているとおり、所得概念による理論的帰結というより、公益活動の歴史的背景と公益法人制度の抜本的改革などの背景を踏まえるべきである。社会的課題の解決に寄与するためには、公益目的事業を推進する必要がある、税制からの支援によるあるべき課税方式を再考すべきといえる。

2 みなし寄附金制度による効果

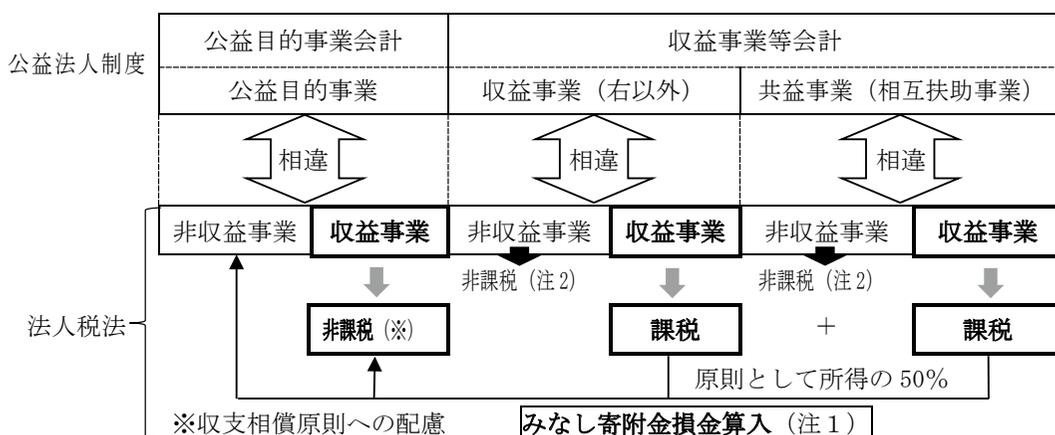
みなし寄附金制度の趣旨について、武田[1997]は「公益法人等がその本来の目的事業のほかに営利的な事業を行なうのは、その本来の目的事業を行うに要する資金を得るための一手段であり、収益事業により獲得した利益を本来の目的事業に使用することは当然あり得ることである。しかしながら、その投下する資金については、収益事業会計（収益事業等会計）と収益事業会計以外の会計（公益目的事業会計）を区別して考えるとき、それ自体としては収益事業の負担すべき損金とはならず、いわば利益処分としての性格を有するものである。しかし、公益法人課税の本旨を考慮し、これをみなし寄付金として損金算入することを認めたのである²³⁾」と説示し

ている。

しかし、法人税の収益事業と公益法人の運営上認識される収益事業は、必ずしも一致するものではない（図表2）。みなし寄附金の対象は、収益事業等会計から公益目的事業財産へ転換させる金額の認識との間に差額が生じ、公益目的事業の財源としては間接的な支援となる。

みなし寄附金は、収益事業課税の上に成り立つものであることから、収益事業以外の事業の利益が公益目的事業財産として公益目的事業に費消される効果を考慮できていない。また、収益事業以外の事業の利益は、全てが公益目的事業財産に組み込まれているとは限らず、収益事業の拡大財源等に使用することも考えられる。公益法人制度に係る収支相償原則と公益法人税制の連携は、一定の配慮を認識して割り切ることもできる。その一方では、公益法人制度改革により、双方が接合する機能的な課税方式を検討すべき体制が整ったという見方もできる。みなし寄附金制度によるアプローチからも、兼平 [2005] が提言するとおり、使途に着目した課税方式へと見直すべき課題が浮上している。

図表2 【公益法人制度と法人税法のみなし寄附金との関係】



（注1） みなし寄附金：収益事業に属する資産のうちから公益目的事業に該当するもののために支出した金額を寄附金の額とみなし損金の額に算入する。

（注2） 非課税後の残余利益（公益目的事業財産以外＝原則として利益の50%）の使途は法人の自由となる。

出所：筆者作成

3 所得の源泉から財産の費消に対する課税方式

収益事業課税は、「社会的に有用な非営利活動を行うことを主たる目的とする公益法人等が行う活動に対して税制上の便宜を提供するものである²⁴⁾」旨の法令解釈が示されている。公益法人制度に係る税制上の便宜は、公益活動のための財産の費消活動の実態を捉える必要があり、用途の制約もなく収益事業以外の事業による所得を非課税とすれば、無税による財産移転や内部留保のために税制優遇を与えることにもなりかねない。また、営利法人と公益法人とのイコール・フットイングの問題は、公益法人に対して財産の費消を捉えた課税制度を設計することにより、法人組織運営の根本的な違いを課税方式に取り込み、明確に区分することで達することが可能である。

藤谷 [2004] は、収益事業課税について、「公益活動促進の手段としては間接的であり、所得の源泉ではなく用途に着目した制度設計の方が合理的である²⁵⁾」と論じている。また、課税方式として、「非営利法人の全所得を課税所得に含めた上で、促進すべき用途(公益活動支出)を即時償却扱いとする課税方式がある²⁶⁾」旨の提言をしている。この提言は、税法の特例である租税特別措置に係る準備金の繰入れ等と類似する手法となり、課税方式の一つの試案といえる。また、改正公益認定法は、公益充実資金を措置していることに鑑み、会計上費用処理をすることにより、その目的の効果を達成することができる。しかし、公益充実資金の予定している将来発生する費用は、当該事業年度の負担に属する金額が存しないことから、引当金の計上基準を満たすことができない(一般法人法施行規則24条2項1号)。また、公益法人に全所得課税を前提にする課税方式は、公益活動により非課税としてきた慈善事業などを根底から覆すことになり、現下の社会的課題の解決に向けた公益法人の役割の増大を考慮すると大きな反発を受けると考える。

公益法人を非課税とする税制上の便宜は、公益活動により財産を費消することで成り立つも

のである。所得の源泉から財産の費消に対する課税方式への転換は、収益事業課税により、収益事業以外の事業による所得が非課税となって無税による利益移転や収益事業の拡大財源に活用することを回避する効果を得ることが可能となる。

VI おわりに

公益法人課税は、所得の源泉から財産の費消に対する課税方式へ転換することにより、公益法人制度の理念に整合する。この課税方式は、本来の機能的な課税を実現する上においても有効である。そして、公益認定の基準を欠如したことによる制裁規定は、公益活動による適正な財産の費消を牽引する効果を有している。その結果、租税回避の濫用に対する抑止効果があると考えられる。

一方、租税回避の濫用の抑止効果は、公益法人制度のみでは十分ではないという指摘を受けると考えられる。そうすると、財産の費消に対する課税方式は、各事業年度の所得の金額を算定して申告をさせて所得の費消活動の経過も申告義務を課する必要がある。また、財源の費消期限は、更正の期間制限の5年(国税通則法第70条)とすることになる。

租税回避の濫用の余地は、申告義務により全てが払拭されると評価できないとする意見も考えられることから、その対応措置の検討が今後の課題となる²⁷⁾。

[注]

- 1) 新しい時代の公益法人制度の在り方に関する有識者会議(以下「新しい有識者会議」という)は、内閣府特命担当大臣(経済財政政策)の下において、「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画」(令和4年6月7日閣議決定)及び「経済財政運営と改革の基本方針2022」(令和4年6月7日閣議決定)に基づき、民間にとっての利便性向上の観点から、公益法人制度の見直しに必要な検討を行っている。
- 2) 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関

する法律の一部を改正する法律（令和6年5月22日法律第29号。以下「改正公益認定法」という。）を受け、「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一部を改正する法律の施行期日を定める政令」（令和6年政令第322号）、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行令の一部を改正する政令」（令和6年政令第323号）、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則の一部を改正する内閣府令」（令和6年内閣府令第87号）等が定められ、10月30日に公布されている。

- 3) 公益目的事業は、学術、技芸、慈善その他の公益に関する別表に掲げる23種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものと規定している（公益認定法2条4号）。
- 4) 改正公益認定法14条《公益目的事業の収入及び費用》は「公益法人は、その公益目的事業を行うに当たっては、内閣府令で定めるところにより、当該公益目的事業に係る収入をその実施に要する適正な費用（公益充実資金として一定の方法により積み立てる資金を含む。）に充てることにより、内閣府令で定める期間において、その収支の均衡が図られるようにしなければならない」旨規定している。この内閣府令で定める期間は「5年間」とされ、過去に発生した赤字も考慮することになる（改正公益認定法施行規則15条～21条）。また、同法5条6号《収支相償要件》は「その行う公益目的事業について、第14条の規定による収支の均衡が図られるものであると見込まれるものであること」と規定している。
- 5) 改正公益認定法16条《使途不特定財産額の保有の制限》は「公益法人の毎事業年度の末日における使途不特定財産額は、当該公益法人が公益目的事業を翌事業年度においても行うために必要な額として、当該事業年度前の事業年度において行った公益目的事業の実施に要した費用の額（カッコ書省略）を基礎として内閣府令で定めるところにより算定した額

を超えてはならない」旨規定している。

- 6) 新公益法人制度研究会『一問一答 公益法人関連三法』商事法務（2006）204頁。
- 7) 公益目的事業継続予備財産は、公益目的事業財産のうち、災害その他の予見し難い事由が発生した場合においても公益目的事業を継続的に行うために必要な限度において保有する必要があるものとして、保有する理由及びその額その他一定の事項を公表しなければならない。
- 8) 法人税法の収益事業とは、販売業、製造業その他全34の特掲事業で、継続して事業場を設けて行われるものをいう（法人税法2条13号）。一方、公益認定法では、公益目的事業以外の事業を収益事業等と規定（公益認定法5条7号）している。実質的には、収益事業等から相互扶助事業（共益事業）を除いた事業を収益事業と整理をしている。
- 9) 財務省「平成20年度税制改正の解説 法人税法の改正」（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2008/explanation/pdf/P245-P351.pdf、2024年12月29日最終閲覧）、283-285頁。
- 10) 江戸時代では、大名が家臣に土地を与え、農民に米穀の生産をさせていた。当時は、知行地における生産高（知行高）が権力による主従関係を表象していたといえる。また、知行地から得た生産物には、農民からその収穫量に応じ（石高）地租として年貢を納めることを求め、その割合は江戸時代中期以降、収穫高の5割を年貢として領主に納め、残りの5割を農民の所得としていた（五公五民）。
- 11) 池田敬正[1988]「史料紹介『感恩講慣例義解』解説」、『社会事業史研究第16号』、101-103頁、感恩講 [1902]『感恩講慣例義解』参考。
- 12) 田中實 [1980]『公益法人と公益信託』勁草書房27-56頁、感恩講 [1921]『感恩講誌』国会図書館デジタルコレクション8-9頁（<https://dl.ndl.go.jp/pid/1185483>、2024年12月29日最終閲覧）参考。
- 13) 所得税法第5条は、所得税を非課税とするも

- のとして、第4号に「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」、同条第5号に「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」が規定されている。
- 14) 第十三回帝国議会明治31年（1898年）12月13日審査特別委員会速記録（第1号3-4頁）筆者一部抜粋。
- 15) 藤谷武史 [2004]「非営利公益団体課税の機能的分析(1)」、『国家学会雑誌117号』、1032-1035頁、石村耕治 [1992]『日本の公益法人課税法の構造』成文堂、84-93頁、前田高志 [1986]『公益法人の活動と税制—日本とアメリカの財団・社団』清文社、39-40頁、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—」有斐閣、11-15頁を参考にして筆者が掲げたものである。
- 16) シャウプ使節団日本税制報告書は、我が国における恒久的な租税制度を立案することを主要な目的として連合国最高司令官に提出し、昭和24年（1949年）8月に公表したものである（以下「シャウプ勧告」という。）。
- 17) シャウプ使節団日本税制報告書・第1編第6章B節《非課税規定の排除》（<http://www.rsl.waikai.jp/shoup/shoup06.html#section6B>、2024年12月29日最終閲覧）。
- 18) 収益事業課税とは、公益法人を一律に課税法人とし、その収益事業から生ずる所得に対してのみ法人税を課税する方式をいう。なお、収益事業課税方式の採用時は、収益事業の範囲について、昭和15年（1940年）に営業税の課税対象とした29事業（営業税法第2条）を昭和25年（1950年）の法人税法改正に伴う収益事業の範囲として採用している（法人税法施行規則第1条の2）。
- 19) 大蔵省主税局調査課 [1955]「所得税・法人税制度史草稿」、266-277頁。
- 20) 兼平裕子 [2005]「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人」『税法学553号』、67-68頁。
- 21) 金子宏 [1995]『所得概念の研究』有斐閣、13-16頁。
- 22) 金子 [1995]・前掲注21)。
- 23) 武田昌輔 [1997]『詳解公益法人課税』全国公益法人協会、256-260頁。カッコ書筆者加筆。
- 24) 福岡地判平成31年3月6日「税務訴訟資料第269号-25（順号13248）」法令解釈の一部を抜粋。
- 25) 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1265号』、128-129頁カッコ書筆者加筆。
- 26) 藤谷 [2004]・前掲注25)。
- 27) 本稿は、拙稿『CUC Policy Studies Review No.54』「公益法人に対する課税方式の研究」千葉商科大学（2025.3）を参考にしている。
（論稿提出：2025年1月1日）