

公益法人制度改革と宗教法人への影響

——「営利法人並み課税」への転換と宗教法人への波及問題——

石村 耕治 (白鷗大学)

《報告内容》

●はじめに～改革の経緯と問題の所在

I 内閣官房推進室での公益法人制度改革論議

1. 「概要」の骨子
2. 「論点整理」の骨子

II 「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」(H15. 6. 27閣議決定)

III 基本方針発表後の制度改革のロードマップ (工程表)

1. 公益法人制度改革に関する「関係府省連絡協議会」の発足
2. 「有識者会議」の発足と検討のロードマップ (工程表)

IV 非営利法人税制見直し素案への疑問

1. 非営利法人の要件のあり方
2. 営利法人と同等の「原則課税」(“営利法人並み課税”)への転換への疑問
3. “営利法人並み課税”の現実
4. 問われる「非営利法人・原則課税」の理論的整合性
5. 「登録法人」制(「免税制」とその判定基準への疑問
6. 「認定法人」審査制度への疑問
7. 問われる「登録法人」制度と「認定法人」制度との過重規制
8. 宗教法人への「原則課税」適用の拡大懸念
9. 「非対価性収益」概念導入への疑問

●むすびにかえて～宗教法人にとっての今後の課題

〔追記1〕 公益法人制度改革に関する有識者会議の「議論の中間整理」の要旨

〔追記2〕 『有識者会議報告書』および『政府税調WG報告書』の紹介

●はじめに～改革の経緯と問題の所在

政府は、昨年（2002年・平成14年）来、公益法人制度の抜本的な改革を進めてきた。当初から、内閣官房サイドから現行の公益法人、特定非営利活動（NPO）法人・中間法人などを一本化し、新たに準則主義に基づく「非営利法人」制度の創設が提案された。また、課税制度については、財務官僚サイドから、これまでの公益法人等の非収益事業の「原則非課税」から「原則課税」～つまり「営利法人並み課税」に、従来からの課税政策を180度転換する提案がなされた。

ところが、公益法人等の非収益事業の「原則非課税」から「原則課税」への転換案に対し、NPO法人界、公益法人界が激しく反発した。「原則課税」への転換とは、実質的に“営利法人並み課税”を意味するからである。増税と民間非営利セクターの役所支配を強めるだけのプランであるとして、抗議が殺到した。官僚の強引なやり方に、有識者懇談会や政府税調非営利法人課税ワーキンググループ（WG）の中からも造反者が出る始末であった。改革・見直し案の練り直しが必至の事態となったわけである。

こうした状況の下、紆余曲折を経て、2003（平成15）年6月27日に「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」（以下「基本方針」）が、閣議決定された。この基本方針では、当面の措置として、現行の公益法人（社団法人・財団法人）と中間法人のみを対象とした準則主義の非営利制度を創設する方針が打ち出された。他方、「法人は、普遍的な国民の納税義務の下で、一般的に納税義務が課されており、公益性を有するなど一定の場合に税制上の優遇措置が講じられている」とし、「原則課税」転換への方向性を示唆した。しかし、各界からの反発を恐れ、その旨を明記しなかった。つまり、この点については、「引き続き検討」ということで、うやむやにされた。「原則課税」転換プランは隠さ

れしまったわけである。

その後、2003（平成15）年11月に、内閣官房は、「公益法人制度改革に関する有識者会議」を立ち上げた。この会議などの意見を参考にし、政府は、2004（平成16）年末までに、論点整理を行い、政府税調非営利法人課税WGなどと連携し、制度改革案をまとめるロードマップ（工程表）を発表している。

今回の公益法人制度改革や税制の見直しは、たんに公益法人（社団法人・財団法人）や中間法人、NPO法人だけに影響を与えるものではない。いったん「原則課税」、すなわち現行の“非課税制”から“免税制”への転換を認めれば、こうした課税取扱は必ずエスカレートする。やがては、宗教法人はもちろんのこと、マンション管理組合法人、労働組合、学校法人など他の非営利法人にも大きな影響を及ぼすことが必至である。

I 内閣官房推進室での公益法人制度改革論議

公益法人制度改革論議は、1996（平成8）年頃から始まった。しかし、重要な政治課題として浮上してきたのは、2002（平成14）年に入ってからのことである。同年3月29日に閣議決定が行われ、「公益法人制度の抜本的改革に向けた取組み」（www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon.torikumi/）が公表された。この決定を受けて、内閣官房行革事務局に行政委託型公益法人等改革推進室（以下「内閣官房推進室」）が設けられた。内閣官房推進室は、2002（平成14）年4月に「行政委託型公益法人等改革の視点と課題」、「公益法人制度の抜本的改革の視点と整理」〔「概要」〕（以下「概要」）などを公表した。

内閣官房推進室は、同年8月に改革すべき論点をまとめた「公益法人制度の抜本的改革に向けて」〔「論点整理」〕（以下「論点整理」）を公表した。そして、9月10日を期限に、パブリック・コメントを求めた。一方、内閣官房推進室は、2002（平成14）年11月以降、民間の有識者10人からなる「公益法人制度の抜本的改革に関する懇談会（以下「有識者懇談会」）を開催し、公益法人制度改革の検討を進めた。当初は、2003（平成15）年3月末の「公益法人制度等改革大綱」の策定に向けて作業に入った。しかし、役所の一方的な改革論議に各界から異論が続出、結局、改革大綱をまとめるには至らなかった。

〔図表1〕 有識者懇談会メンバー

入山映（笹川平和財団理事長）、太田達男（〔財〕公益法人協会理事長）、加藤秀樹（構想日本代表）、神田秀樹（東京大学教授）、関幸子（〔株〕まちづくり三鷹・事業部）、中里実（東京大学教授）、中田裕康（一橋大学教授）、橋本博之（立教大学教授）、水口弘一（中小企業金融公庫総裁）、山岡義典（法政大学教授）

1. 「概要」の骨子

2002（平成14）年4月に内閣官房推進室がまとめた「概要」は、いわば今回の役所サイドが出した法人制度改革の指針でもある。内容的には、次のような点を骨子としている。

- ① 改革の目的～「小さな政府」に似合った積極的な民間非営利活動の必要性、「制度疲労」を起こしている公益法人（民法34条法人）制度の再生に向けた見直しの重要性、
- ② 改革の方向・基本理念～法人設立要件・判断基準の明確化、法人運営等に関するガバナンスの確立と行政の関与制度の見直し
- ③ 改革の方向・アプローチ～民法34条法人のゼロベース見直し、設立許可主義の是非、NPO法人や中間法人との対比検討・整理、諸外国の制度参照
- ④ 改革の方向・検討の論点～法人設立、指導監督、ガバナンス・ディスクロージャー、税制、移行（転換）、行政委託型公益法人（全公益法人の28％程度を占める）のあり方

2. 「論点整理」の骨子

一方、2002（平成14）年8月に内閣官房推進室がまとめた「論点整理」では、「非営利法人制度のあるべき姿」として、次のような性格の仕組みをイメージしている。

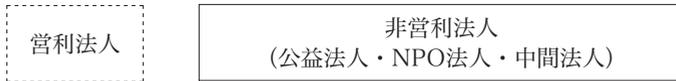
- ① 簡便な方法で法人設立ができる（簡便性）
- ② 公益性の判断がされる場合には、その基準は客観的に明確な形で示される（客観性）

- ③ 民間の自主性を尊重し、法人設立や活動への行政の関与が最小化される（自律性）、

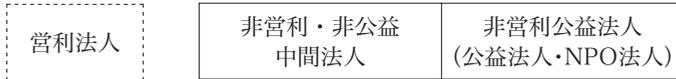
なお、内閣官房推進室では、今回の改正では、公益法人（社団法人・財団法人）のみならず、NPO法人や中間法人も視野に入れて議論をしている。「論点整理」の中で、内閣官房推進室は、想定される法人制度として次の二つの改革パターンをあげている（〔図表2参照〕）。

〔図表2〕公益法人制度改革後のイメージ

■改革パターン1



■改革パターン2



改革パターン1は、現行の公益法人、NPO法人、中間法人をひとまとめにし、法人登記のみで法人設立ができる「非営利法人」として一本化する案である。これに対し、改革パターン2は、非営利・非公益の中間法人と、非営利公益の公益法人・NPO法人とに分類し、後者を非営利公益法人とし認証制を採ろうという案である。

内閣官房推進室が設けた有識者懇談会では、大勢は改革パターン1を是としている。これに対し、メジャーな公益法人が加盟する（財）公益法人協会は、改革パターン2の方を押ししている。

もともと、「論点整理」やその後の議論をまとめると、改革パターン1でも、「公益性（ないしは公共性）」と税制上「課税除外」ならびに「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格付与」措置とのからみで、次の①②③のタイプに細分化される。

タイプ①～法人法上は公益性の判断は行わない（ただし、税制上「課税除外」措置等の関連で判断が必要な場合には、税法による）

タイプ②～公益の概念は取り入れ、特別法に公益要件を定め、税制上の「課

税除外」措置を連動させる

タイプ㉔～公益性の判断を行政庁の認証で行い、税制上「課税除外」および「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格付与」措置を連動させる

当時、内閣官房推進室はタイプ㉑、(財)公益法人協会はタイプ㉒、(財)公益法人協会内に設けられている税制対策委員会などはタイプ㉒ないしはタイプ㉔がよい、という姿勢で、それぞれの評価は異なっていた。

II 公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針(H15. 6. 27閣議決定)

政府は2003(平成15)年6月27日、「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」(以下「基本方針」)を閣議決定した。

基本方針は、①新たに非営利法人制度を創設する、②その具体的内容は今後検討、③2004(平成16)年末までを目途に基本的枠組み具体化の上、税制上の措置を検討、2005(平成17)年度末までに法制上の措置を講ずることを目指す、というもの。

全文は次のとおり。

公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針

2003(平成15)年6月27日

閣 議 決 定

1 改革の目的と検討の方向等

我が国においては、個人の価値観が多様化し、社会のニーズが多岐にわたってきている。しかし、画一的対応が重視される行政部門、収益を上げることが前提となる民間営利部門だけでは様々なニーズに十分に対応することがより困

難な状況になっている。

これに対し、民間非営利部門はこのような制約が少なく、柔軟かつ機動的な活動を展開することが可能であるために、行政部門や民間営利部門では満たすことのできない社会のニーズに対応する多様なサービスを提供することができる。その結果として民間非営利活動は、社会に活力や安定をもたらすと考えられ、その促進は、21世紀の我が国の社会を活力に満ちた社会として維持していく上で極めて重要である。

また、民間非営利活動は、国民一人一人に職場や家庭とは異なる多様な活動の場を与えるため、個人の価値観が多様化した現代社会に対応するものである。個人の様々な価値観を受け止め得る民間非営利活動を促進することによって、個人の活動の選択肢が広がり自己実現の機会が増進するものと考えられる。

したがって、民間非営利活動を我が国の社会経済システムの中に積極的に位置付け、その活動を促進するための方策を講ずる必要がある。

公益法人（民法第34条に基づく社団・財団をいう。以下同じ。）は、我が国の社会経済において重要な位置を占めているこのような民間の非営利活動を担う代表的主体として歴史的に一定の大きな役割を果たしてきている。

しかしながら、主務官庁の許可主義による我が国の公益法人制度は、明治29年の民法制定以来、100余年にわたり抜本的な見直しは行われておらず、特別法による法人制度を除き、近年に至るまで、一般的な非営利法人制度がなかったため、時代の変化に対応した国民による非営利活動の妨げになってきたとの指摘がある。

特に、公益法人は、公益性の判断基準が不明確であり、営利法人類似の法人や共益的な法人が主務大臣の許可によって多数設立され、税制上の優遇措置や行政の委託、補助金、天下りの受け皿等について様々な批判、指摘を受けるに至っている。

こうした諸問題に対処し、更に21世紀の社会経済の一翼を担う民間非営利活動の発展を促進することが喫緊の課題となっていることから、次の方針をもって公益法人制度の抜本的改革に取り組むこととする。

2 新たな非営利法人

(1) 一般的な非営利法人制度の創設

現行の公益法人制度は法人格の取得と公益性の判断や税制上の優遇措置が一体となっているため、様々な問題が生じている。

このため、法人格を一定の優遇措置と分離し、公益性の有無に関わらず新たに非営利法人制度を創設する。

この非営利法人制度は、民間の非営利活動を促進するため、準則主義（登記）により簡便に設立できるものとし、そのガバナンスについては、準則主義を採る現行の中間法人や営利法人を参考にしつつ、法制上の在り方を検討する。

なお、非営利法人制度の設計に当たっては、現行の公益法人制度の問題点を踏まえた検討を行い、現行の中間法人制度・NPO法人制度との法制上の関係を整理することとする。

(2) 非営利法人における公益性

公益性を有する場合の優遇措置の在り方については、特別法に基づく法人制度を含めた全体の体系の整合性に留意しながら引き続き検討する。その際、

- ① 公益性の客観的で明確な判断基準の法定化、独立した判断主体の在り方
- ② ガバナンス、残余財産の在り方、情報開示、プライバシーの保護等を含め検討する。

3 新たな非営利法人に対する税制上の措置

法人は、普遍的な国民の納税義務の下で、一般的に納税義務が課せられており、公益性を有するなど一定の場合に税制上の優遇措置が講じられている。新たな非営利法人に対する税制上の取扱いについては、こうした考え方を踏まえつつ、非営利法人制度の更なる具体化にあわせて引き続き検討する。

4 移行等

現行の公益法人から制度改革後の非営利法人への移行については、公益法人が現に公益活動を営んでいることに配慮しつつ公平かつ合理的なシステムの下における円滑な移行措置の在り方について検討する。

また、財団については、今般の改革の趣旨を尊重しつつ、制度的課題も含め、その在り方を検討する。

5 今後のスケジュール等

有識者の協力を得つつ、関係府省との連携の下、内閣官房において上記の新たな非営利法人制度の検討を進め、2004（平成16）年末までを目途にさらに基本的枠組みを具体化した上で、所管省において税制上の措置に係る専門的検討を進めることとし、2005（平成17）年度末までに法制上の措置等を講ずることを目指す。

その間、新たな制度の検討状況を適時に公表する等、広く国民の理解を得つつ、円滑に改革を推進するよう努めるものとする。

Ⅲ 基本方針発表後の制度改革のロードマップ（工程表）

1. 公益法人制度改革に関する「関係府省連絡協議会」の発足

基本方針発表後、2003（平成15）年8月1日に、政府は、「公益法人制度の抜本的改革に関する関係府省連絡協議会」（以下「関係府省連絡協議会」）を発足させた。

この協議会は、2003（平成15）年6月27日の公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針に基づき「改革の具体化に向けた検討を進めていくに当たり、関係府省の緊密な連携を図るため」設けられたものดังกล่าวである（8月1日関係省庁申合せ）。内閣官房（副長官補、内閣審議官2氏）、総務省（大臣官房長、自治税務局長）、法務省（民事局長）、財務省（主税局長）の4府省計7氏からなっており、この下に各府省の参事官、課長クラスからなる幹事が置かれている。

2. 有識者会議の発足と検討のロードマップ（工程表）

基本方針の基づき、役所が、具体的な検討をすすめていくにあたり参考とする意見を徴収するために、2003（平成15）年11月25日に、「公益法人制度改革の関する有識者会議」（以下「有識者会議」）が設けられた。

(1) 有識者会議メンバー

有識者会議の初会合が2003年11月28日、内閣府で開催。そこで、有識者会議の事務局である内閣官房行政改革推進事務局から会議の運営、検討の視点、スケジュール等について説明があった。座長には福原義春・資生堂名誉会長、座長代理には能見善久・東京大学教授が就任。

〔図表3〕有識者会議メンバー

福原義春〔座長〕(株)資生堂名誉会長、* 石川睦夫 (財)住友財団専務理事・事務局長、岩原紳作 東京大学教授 (商法)、宇賀克也 東京大学教授 (行政法)、* 勝又英子 (財)日本国際交流センター常務理事・事務局長、加藤秀樹 構想日本代表、金子宏 東京大学名誉教授 (租税法)、河野光雄 内外情報研究会会長・経済評論家、関幸子 (株)まちづくり三鷹事業部プロジェクトグループマネジャー、* 田中清 (社)日本経済団体連合会常務理事、田中弥生 東京大学助教授 (非営利組織論)、* 東ヶ崎邦夫 (社)日本アイソトープ協会総務部長、中田裕康 一橋大学教授 (民法)、能見善久 東京大学教授 (民法)

*印は、公益法人関係の有識者。(有識者懇談会で内閣官房推進室のデザインに抵抗した太田委員などを外し、新たな委員を加えて有識者会議として再スタート)

〔図表4〕非営利法人ワーキング・グループ (WG) メンバー (新規)

岩原紳作 東京大学教授 (商法)、植垣勝裕 法務省民事局参事官、* 金子宏 東京大学名誉教授 (租税法)、* 中田裕康 一橋大学教授 (民法)、* 能見善久 東京大学教授 (民法)、山田誠一 神戸大学教授 (民法)、山野目章夫 早稲田大学教授 (民法)

*印は、有識者会議 (親会議) 兼任。

(2) 会議運営・検討ロードマップ

また、事務局から明らかにされた今後の会議運営、スケジュールは次の

とおり。

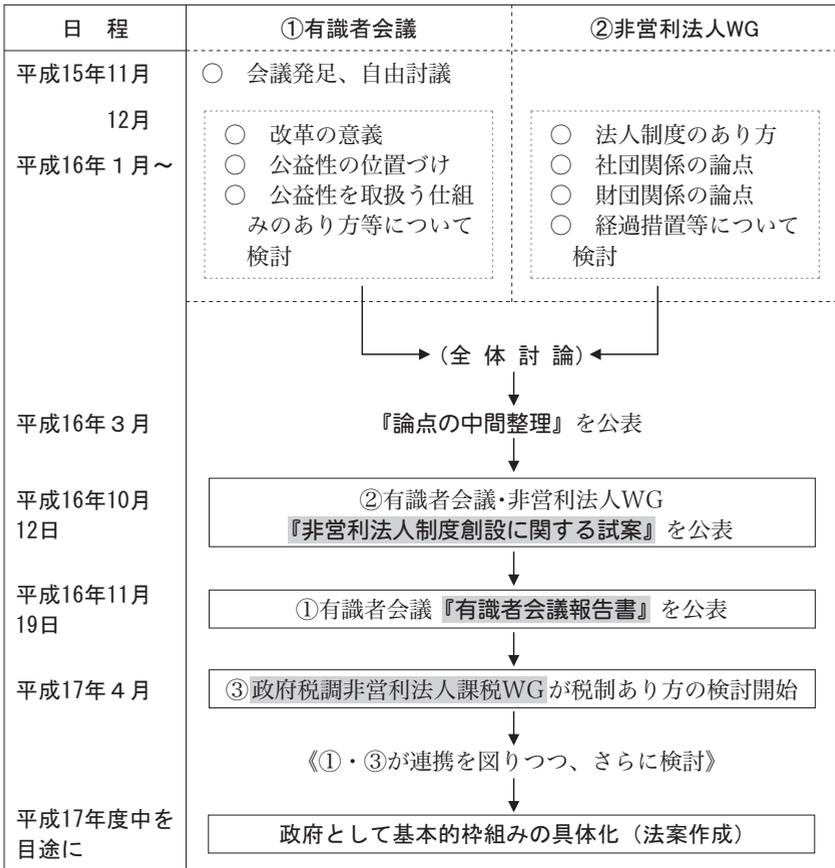
A 会議運営

- ① 会議は原則非公開。会議終了後、座長が記者会見し、議事内容を説明
- ② 会議の議事概要及び議事録を作成し、公開。
- ③ 会議資料は、原則として、会議終了後公開。

B スケジュール

- ① 2003（平成15）年12月8日に非営利法人WG第1回、2003（平成15）年12月16日に有識者会議第2回を各開催。

〔図表5〕制度改革検討の工程表（ロードマップ）



- ② 以降、有識者会議、非営利法人WGを並行して、2004（平成16）年3月10日までで、6回開催。
- ③ 全体討議の後、2004（平成16）年3月末を目途に議論を整理。
- ④ その後、政府税調との連携を図りつつ、さらに検討。
- ⑤ 来年秋頃、基本的枠組みの具体化に係る報告書とりまとめ。
- ⑥ 来年内を目途に、政府としての基本的枠組みを具体化。

IV 非営利法人税制見直し素案への疑問

国の縦割り行政の壁もあり、内閣官房推進室（行革事務局）は、法人法制と税制とを分離し、法人法制のみを検討するという姿勢をとっている。このため、税制については、政府税調が担当している。

〔図表6〕政府税調非営利法人課税WGメンバー〔当初〕

猪瀬直樹（作家）、奥野正寛（東京大学教授）、河野光雄（経済評論家）、竹内佐和子（東洋大学教授）、田近栄治（一橋大学教授）、土屋俊康（税理士）、中里実（東京大学教授）、堀田力（弁護士）、水野忠恒（一橋大学教授）〔座長〕

〔図表6-A〕政府税調非営利法人課税WGメンバー〔新規〕

猪瀬直樹（作家）、奥野正寛（東京大学教授）、河野光雄（経済評論家）、竹内佐和子（東洋大学教授）、田近栄治（一橋大学教授）、土屋俊康（税理士）、出口正之（国立民族学博物館教授）、中里実（東京大学教授）、中田裕康（一橋大学教授）、水野忠恒（一橋大学教授）〔座長〕

（財務省主導の課税強化案に抵抗した堀田委員などを外し、新たな委員を加えて再スタート）

政府税調作業部会での論議をまとめてみると、当時、改革後の公益法人（非営利法人）に対する「課税除外」措置は、次のようにイメージされていたものと思われる。

〔図表7〕公益法人に対する課税除外措置イメージ（新旧対照）

《現行制度》

公益法人	NPO法人など	中間法人
非収益事業 非課税	非収益事業 非課税	原則課税
収益事業（33業種）所得についてのみ課税		

《想定された課税制度見直し案》

非営利法人 （公益法人・NPO法人・中間法人・その他）
原則課税

課税庁以外の行政庁により一定の基準を満たすとされた、社会貢献性などを有する「登録法人（仮称）」の場合で、その対価性のない収益のみが課税除外

外部の者からみて、これまでの税制見直し論議において最も関心のあることは、政府税調非営利法人WGが、公益法人・NPO法人・中間法人などを一本化した形で「非営利法人」制度ができることを前提にして、この新たな「非営利法人」に対しては、営利法人（普通法人）と同等に、すべての事業を「原則課税」にしようとの方向性を打ち出していることである。すなわち、これまで確立されてきた法人税上の非収益事業に関する「公益法人等・原則非課税」ルールを180度転換しようとしていることである。

そして、この提案では、例外的に課税除外となるのは、（課税庁以外の）行政庁により一定の基準を満たすとされ、登録を受けた法人（「登録法人（仮称）」～「社会貢献法人（?）」）の対価性のない収益（「非対価性収益」）のみにしよう、としている点である。この非対価性収益のみを課税対象外とする基準は、

裏返せば“対価性がある収益”にはすべく課税するという考え方につながる。現在、消費税の課税対象を決める基準にぎわめて近い。したがって、収益事業課税という“所得課税”の分野に“消費課税”のルールを拡大し、税収増をはかろうとするものといえる。

登録法人となるための判断基準としては、「非営利性」、「社会貢献性」、「内部留保の水準」および「適正な組織運営」の4つが想定されているようである。

1. 非営利法人の要件のあり方

登記で法人格が得られる非営利法人制度が、現実のものとなるとする。この場合、「非営利」であることの要件がどうなるのかが問題になる。ちなみに、現行のNPO法人については、特定非営利活動促進法（NPO法）で、次のような要件を課している（同法2・12等）。

- ① 特定の非営利活動を行うことを主たる目的とすること
- ② 営利を目的としないこと
- ③ 社員の資格の得喪に関して、不当な条件を付さないこと
- ④ 役員（理事・監事）のうち報酬を受ける者の数が、役員総数の3分の1以下であること
- ⑤ その活動が、宗教活動や政治活動を主たる目的とするものでないこと
- ⑥ その活動が、特定の公職者（候補者を含む）または政党の推薦、支持、反対することを目的とするものでないこと
- ⑦ 暴力団でないこと、暴力団やその構成員の統制下にある団体でないこと
- ⑧ 10人以上の社員を有するものであること

今後、こうした現行のNPO法人に課された要件を、非営利法人の「登記」の際の存続要件、あるいは「登録法人」申請の際の免税要件とするのかなども、検討課題となるものと思われる。仮に、非営利法人に対し、登録法人となる際に、こうした要件をクリアするように求めるものとする。この場合には、寄付金などの“非対価性収益”が課税除外（免税）となるためには、非営利法人は、一切の選挙運動を行わないことが条件となる恐れがある。こうした存続要件あるいは免税要件を設けることは、将来的には宗教法人にも影響を及ぼさないで

はおかないものと思われる。

とくに、宗教法人に関していえば、課税除外とされた宗教施設、礼拝施設、境内地などで特定の候補者や政党などの推薦、支持、反対を行う活動は厳禁されることになる。また、境内地に特定の候補者の選挙事務所を構えることを許諾することなども禁止されることになる。

2. 営利法人と同等の「原則課税」（“営利法人並み課税”）への転換への疑問

従来から、公益法人等は、非収益事業は「原則非課税」とされてきている（法人税法2⑥、同別表Ⅱ）。例外的に、収益事業（33業種、法人税法施行令5）から生じた所得のみに法人税が課される（法人税法7）。このことから、公益法人等は、「非収益事業」（ただし、その事業が税務収益事業にあたるもの（法人税法基本通達15-1-1）を除く。以下同じ。）が非課税とされている。

NPO法人やマンション管理組合法人などの非営利法人も、「非収益事業」は非課税とされてきている。すなわち、例えばNPO法人は、NPO法（特定非営利活動促進法）に基づき、法人税法の特例として「公益法人等」の課税取扱を受けている（同法46①）。また、マンション管理組合法人も、区分所有法のもとで、同等の課税取扱を受けている（同法47⑩）。

これに対して、非営利法人の一つである中間法人については、法人税法ないしは中間法人法では、こうした特段の定めをしていない。このため、営利法人（普通法人）と同様の課税が行われる。つまり、各事業年度に収益があれば、益金の額として扱われ、経費など損金の額を控除した残りの金額に対し法人税が課される。

政府税調非営利法人課税WGは、公益法人やNPO法人などについても、非営利法人に一本化された後に、中間法人の課税取扱例に準じて、課税制度についても一本化しようとの素案を示している。

法人税法上、人格のない社団等（任意団体）は、非収益事業は非課税とされる（法人税法4①・②但書）。こうした団体が、単に法人格を取得したことで非収益事業が課税対象になるのでは、合理的とはいえない。そこで、イコール・フットイング（機会均等化）の観点から、法人税法あるいは法人格を付与した

準拠法でもって、公益法人等の非収益事業を、人格のない社団等の非収益事業の場合と同等に、非課税を継続しているわけである（法人税法7、NPO法46等）。

このように、公益法人等に対する非課税措置は、特典というよりも、イコール・フットイング（機会均等化）の観点から取られた当然の措置といえる。したがって、法人格の付与が、許可主義に拠っているのか、あるいは準則主義に拠っているのかは問題ではない。事実、主務官庁のない非営利法人であるマンション管理組合法人に対する課税取扱例はこうした趣旨を反映したものと見える。

このように見ると、むしろ、中間法人制度の創設にあたり、同法人には普通法人と同等の課税制度を導入したこと自体が問題であったといえる。本来、中間法人は、非収益事業は「原則非課税」とされるべきであったといえる。わが国の民法法人課税制度の伝統を真摯な議論に付すこともなく、ある意味では課税措置の軽率な転換であったともいえる。非営利活動を中核とする法人に対し清算時における残余資産の分配を認めることと、株式会社など営利法人の配当とは、本質的に次元の異なる問題である。中間法人も含めて非営利法人として一本化するののであれば、むしろ、今回が、こうした中間法人の非営利活動収益を原則課税とする現行の取扱を、原則非課税に改める好機といえる。

3. “営利法人並み課税”の現実

「非営利法人・原則課税」、すなわち“営利法人（普通法人）並み課税”への転換が、どのようなものであるのか、NPO関係者や宗教関係者には、なかなか現実を理解してもらうのは難しい。会費や寄付金・信施収入などが法人課税の対象となるのはもちろんのこと、その他個別の課税取扱においても問題がでてくる。そこで、少し具体例をあげて説明してみたい。

(1) 「原則課税」とした場合の法人課税のルール

- ・ 「益金」として課税対象となる本来の事業にかかる収入項目～①寄付金・信施収入、②会費収入、③基本財産の果実など
- ・ 一般寄付金の損金限度額を超える場合「損金不算入」として課税となる

支出項目～①支援金、②助成金、③負担金など

(2) 交際費

現行法人税法上、非課税となる公益事業ないしは宗教活動からいくらか交際費を支出したとしても、原則として法人課税問題は生じない。ところが、「原則課税」つまり“営利法人並み課税”となると、現行の収益事業から支出する交際費と同様の課税取扱となる。つまり、定額の控除額を超える支出額は損金算入（費用処理）ができなくなる。

(3) 役員報酬・退職金・役員賞与

現行法人税法上、非課税事業ないし活動に従事する役員に、内部規程などに基づいていくらか報酬や、退職金、賞与を支給したとしても、原則として法人課税の問題は生じない。ところが、「原則課税」つまり“営利法人並み課税”となると、①過大部分の役員報酬は損金不算入、②不相応に高額部分の役員退職金は全額損金不算入、③役員賞与は損金不算入といった課税取扱になる。

4. 問われる「非営利法人・原則課税」の理論的整合性

政府税調非営利法人課税WGが想定する「非営利法人・原則課税」とは、端的にいえば、すでに触れたように、営利法人（普通法人）と同様の課税（いわゆる“普通法人並み課税”）が行われることを意味する。

つまり、各事業年度に収益があれば、益金の額として扱われ、経費など損金の額を控除した残りの金額に対し法人税が課されることを意味する。現在収益事業所得とされるもののみならず、信施収入や喜捨金収入など、これまで非収益事業とされてきたものも含め、余剰・繰越額は、法人税の課税対象となることになる。また、収益事業をやっているかどうかにかかわらず、営利法人に適用されてきた各種の課税取扱ルールも、ストレートに適用になる。

すでに触れたように、わが国の現行税制のもとでは、主務官庁の許可ないしは認証を受けるか、登記し法人格を取得した非営利団体は、法人税法などのもとで、「公益法人等」として本来の事業（非収益事業）は、ほぼ自動的に課税除外となる仕組みを採用している。こうした課税除外方式は、一般に「非課税制」

と呼ばれる。

これに対し、民間非営利公益団体が法人格を取得したとしても、本来の事業は自動的に課税除外とならず、課税除外となるためには、法人格を付与する法律によるとは別途に、本来の事業に専念しているかどうかなどについて新たに課税庁などの審査を受け、それに合格するように求める方式を採用する国もある。こうした課税除外方式は、一般に「免税制」と呼ばれる。ただ、免税制を導入する諸国では、人格のない社団等（任意団体）は非収益事業を含めて「課税」とされている背景がある。つまり、任意団体の非収益事業に課税が行われないようにするためにも、任意団体を含めて免税制を敷いている事情がある。

ところが、わが国の場合、現行法制では、任意団体の非収益事業は「非課税」である。任意団体が法人格を得た瞬間に非収益事業が「課税」というのでは合点がいけない。そこで、非営利公益法人の非収益事業を継続的に課税除外とするために「非課税」としている、というのが立法趣旨ととれる。

このように見ると、今回の提案は、立法政策論的にも税法理論的にも整合性を欠いているといわざるを得ない。従来から確立されてきた課税原則からも離れてしまっている。

また、このような課税政策の転換は、課税実務にも大きな混乱をもたらす。当事者である民間非営利公益セクターを含めた広範な国民的議論もされないまま、行政依存型の審議会だけで発案されてよいとは思われない。

5. 「登録法人」制（「免税制」）とその判定基準への疑問

政府税調非営利法人課税WGにおける議論によると、「非営利法人・原則課税」としながらも、非営利法人のうち、一定の基準を満たすとされ、行政庁の登録を認められた法人（「登録法人（仮称）」）については、その対価性のない収益に限り課税除外とする方向性が打ち出されている。つまり、「免税制」の導入である。こうした方向性に沿うと、たとえ登録法人になれたとしても、“営利（普通）法人並み課税”が原則となることから、個々の課税取扱が大きく変わる。同時に、現行の課税取扱上は非課税とされる取引でも課税となる事例がさまざま出てくる。

また、これまでの非営利法人課税WGでの議論では、登録法人となるための形式基準としては、①「非営利性」、②「社会貢献性」、③「内部留保の水準」および④「適正な運営組織」の4つがあげられているようである。

- ①「非営利性」～具体的には、非配当法人であることや残余財産の帰属（つまり、法人の解散時に残余財産が国・自治体、同種の法人に帰属させる定め）などが判断材料とされるものになると思われる。
- ②「社会貢献性」～具体的には、教育や文化、芸術など“社会貢献性”が高い事業を中心としているかなどが判断材料とされることになると思われる。

この“社会貢献 (social contribution)”といった不確定概念は、現在使われている“公益 (public benefit, public interest)”以上に、定義上の困難さを伴うものと思われる。果たして、国際的に通用する概念なのだろうか。また、双方の概念にはどのような違いがあるのだろうか。これまで伝統的な法律学を学んできた者には皆目検討がつかない。非営利法人課税WGは説明責任を果たすことが求められる。

- ③「内部留保の水準」～具体的に、事業規模に比例して内部留保が一定水準以内であることが判断材料にされることになるものと思われる。この種の基準を“登録”を申請する際の判断基準に用いることには問題がある。
- ④「適正な運営組織」～具体的には、ガバナビリティやディスクロージャー（財務内容の公開など）が判断材料になるものと思われる。

非営利法人課税WGの議論によると、これらの基準を充足しているかどうかの判断は、課税庁以外の行政庁が行うことになるもようである。そして、これらの基準をクリアしたものについては登録法人（仮称）として国（特定の省庁）又は都道府県に登録するものとしている。しかし、現時点では、どの行政庁が、こうした判断を担当することになるのかは詰められていない。

ただ単に、非営利法人成りを望む任意団体や既設の法人が、会費収入や寄付金収入など本来の事業（非収益事業）収益を課税除外としてもらうためだけで、こうした高いハードルを越えるように求められるのは過酷である。

思うに、こうした4基準は、公益法人であれば、ガバナビリティ、アカウン

タビリティを確保する意味では当然に遵守すべき事からもいえる。しかも、こうした基準は、本来、法人法あるいは民間非営利公益セクターの自主規制（スタンダード）に委ねられる事からであろう。作業部会は、“官民規制”から“民民規制”を指向する時代に入っていることを見据えた議論をすべきである。

こうしたスタンダードを、非営利法人が課税除外を受ける際の法的要件にすることは、新たに不要な官民規制の仕組みをつくることにつながるだけである。行政庁が、登録あるいはその取消しをちらつかせながら民間非営利セクターに対し行政依存を迫る要因にもなりかねない。また、任意団体が法人成りに二の足を踏む要因にもなりかねない。現行税制を「原則課税」に180度転換し、新たに行政庁の介在を認める仕組みをつくることには賛成できない。

6. 「認定法人」審査制度への疑問

公益法人やNPO法人は、現行の特定公益増進法人（特増法人）・特定科学・教育振興法人等（特振法人）ないしは認定NPO法人制度のもと、「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格」を得るためには、課税庁・所轄行政庁の審査を受けなければならない。したがって、非営利法人制度に一本化された場合、この「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格」審査制度をどうするのか、といったもう一つの課題がある。

この点について、非営利法人課税WGでは、非営利法人制度に一本化された場合には、これら現行の制度を整備し、「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格認定」審査制度を、「認定法人（仮称）」（あるいは「特定社会貢献法人（？））」として新装・発足させたい方向と聞いている。

登録法人のうち、現行の特増法人・特振法人や認定NPO法人に該当するものについては継続的に認定する意向とも聞く。また、「認定法人」の審査にあたっては、次のような基準に従って行う方向とも聞く。

- ① 社会貢献性～“準公共財的な法人”を「登録法人」とし、そのうち、受益者の不特定度が高いためその負担がほとんどなく、事業費用の多くが寄付金等で賄われる“純公共財的な法人”であること。

この基準を主とし、次のような従たる基準で審査する意向とのことであ

る。

- ② 運営組織・事業活動の適正性、③経理の適正性、④情報公開、⑤租税回避を目的としていないこと

一応、登録法人のうち、現行の特増法人・特振法人や認定NPO法人に該当するものについては継続的に認定法人とする方向とも聞く。

また、官主導の評価制度の導入も検討すると聞く。民間委員からなる小規模な第三者委員会を設け、国民の監視のもと告発などに基づき、登録法人・認定法人の適格性のチェックおよびモニターを行う仕組みをつくる意向とも聞く。

しかし、これらガバナンスやディスクロージャー、評価などの問題は、確実に、官民規制から民民規制に委ねる時代に入ってきている。公益法人協会などの民間組織も、ガバナンスやディスクロージャー、評価制度などについて、真摯な検討を重ねてきている。非営利法人課税WGは、新たな官民規制の仕組みをつくるのではなく、むしろ不要な規制は撤廃するあるいはできるだけ民民規制に委ねるといった方向で、時代の変化を見据えた形で議論をまとめるように求められている。

7. 問われる「登録法人」制度と「認定法人」制度との過重規制

現在の非営利法人課税WGでの見直しの方向性は、一つは「登録法人(仮称)」制度を導入することにある。一方、登録法人になっても、「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格認定」を得るためには、新装される「認定法人(仮称)」のもと、さらに審査を受けるように求める方向にある。これでは、明らかに過重規制であり、規制緩和時代の流れに反する。

アメリカの例をみても、公益法人については、本来の事業が課税除外となる免税制資格と控除・損金算入対象寄付金の受入資格の取得は一体化されている。すなわち、一回の申請で課税除外になると同時に、控除・損金算入対象寄付金の受入資格も得られる。

規制緩和の精神をくみ取り、原点に立ち返った上で、「非営利法人・原則非課税」および「登録法人制度と認定法人制度の一体化」の方向で議論すべきである。

〔図表8〕規制緩和時代に即した非営利法人課税制度私案のイメージ

(政府税調素案)	(私案)
非営利法人	非営利法人
原則課税	原則非課税
登録法人	特定非営利法人
非対価性収益非課税	所得税・法人税・相続税上の控除対象寄付金受入資格認定
認定法人	
所得税・法人税・相続税上の控除対象寄付金受入資格認定	

8. 宗教法人への「原則課税」適用の拡大懸念

「非営利法人・原則課税」をいったん認めれば、こうした課税政策は、社会福祉法人、宗教法人、労働組合、地縁団体など他のさまざまな非営利公益法人の分野にも適用が拡大して行くのは必至のように見える。いわば、今回の「非営利法人・原則課税」の提案は、あらゆる分野の非営利・公益法人に対する課税政策の転換をする“呼び水”的な役割を果たすことになる〔図表9参照〕。

〔図表9〕「原則課税」適用拡大のイメージ

学校法人	社会福祉法人	宗教法人	その他
非営利法人 (公益法人・NPO法人・中間法人・その他)			
原則課税			

これは、すでに触れたように、政府税調非営利法人課税WGが、非営利法人制度に一本化された場合には、「認定法人（仮称）」制度、つまり「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格認定」審査制度が、現行の特

増法人制度などの認定対象となる学校法人や社会福祉法人、更生保護法人などにも、拡大適用されることになっていることから自明のところである。したがって、これらの法人も、今回の見直しとは無縁ではられない構図になっていることが分かる。

現在、これら特別法上の法人は“蚊帳の外”に置かれ、民法法人・NPO法人・中間法人だけが改革や見直しの全面に押し出されている。こうした課税政策の転換を、宗教法人など他の法人は“対岸の火事”と傍観せざるを得ない状況が意図的につくりあげられているようにも見える。こうした法人の意見を十分に聴取する必要がある。

9. 「非対価性収益」概念導入への疑問

政府税調非営利法人課税WGは、すでに触れたように、非営利法人のうち、「登録法人（仮称）」についてのみ、その対価性のない収益に限り課税除外とする方向性を打ち出している。こうした方向性に沿うと、たとえ登録法人になれたとしても、現行の課税取扱上は非課税とされる取引でも課税となる事例がさまざま出てくる。例えば、会費と会誌がバックとなっている場合で現行の取扱では課税していない事例でも課税になる恐れがある。また、実費弁償的な公益的な役務提供なども広く課税される恐れがでてくる。

「対価性のない収益」ないしは「非対価性収益」といったような不確定概念の適用は、憲法が保障する租税法律主義、そこから派生する課税要件等明確主義の要請にも抵触し大きな問題である。

むしろ、現行の収益事業課税（33業種・限定列挙主義）の仕組みは課税要件等明確主義の要請に応えるものである。あえて確立された課税制度をすべて破壊してまでも課税政策を転換する納得できる根拠は見出しがたい。これが、準則主義の呪縛からくるものであるとすれば、弊害が余りにも甚大であるといわざるを得ない。課税における納税者の法的安定性・予測可能性を著しく難しくし、現在以上に、自発的な納税協力を困難にするのは目に見えている。

また、「対価性のない収益」ないしは「非対価性収益」といった不確定概念の適用が他の法人にもエスカレートして行った場合の弊害も織り込んだ上で、そ

の是非を考える必要があるのではないか。例えば、宗教法人にとり、「対価性のない収益」ないしは「非対価性収益」のみが課税除外とされることは、不要な軋轢を生むことは目に見えている。これは、かつて課税現場で体験済みのところである。したがって、現行の限定列举主義の収益事業課税制度に代えて、「非対価性収益」基準を採用することには賛成できない。

●むすびにかえて～宗教法人にとっての今後の課題

政府は、2003（平成15）年6月27日に閣議決定された「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」をベースに、有識者会議などで論点を揉んで、2005（平成17）年度末までに、法制・税制等の整備を含む抜本的な改革実施のための関係法案の国会提出をめざす、とのことである。しかし、この2003（平成15）年6月の不透明な“基本方針”に基づいた拙速な法案作成は絶対に避けるべきである。再度、国民に開かれた土俵で議論し直されなければならない。この場合、役所ペースのNPOセクターへの管理強化・増税といった視点を切断する必要がある。そして、再度、「スリムな政府、大きなNPOセクター」の実現といった視点から、「市民が主役」の目線で改革案をまとめる必要がある。

これまでの一連の動きからいえることは、制度改革は、役人が主導し、市民の目線で考える気など毛頭ないのがわかる。いまの動きを黙認すると、宗教法人にも、いわゆる「免税制」が適用され、宗教活動や公益事業を課税除外にしようするためには、役所による現行の特増法人並みの審査を受け、それにパスするように求められるようになることが危惧される。これでは、制度改革に乗じた課税強化策以外の何ものでもない。宗教法人界は、法人制度改革に乗じたNPO界、公益法人界への課税強化の動きを対岸の火事と座視してはならない。むしろ、政府規制の緩和時代に即した簡素で活力ある民間非営利公益セクターづくりに貢献でき、かつ、理論的にも整合性のある法人制度および支援税制の構築に向けて、建設的な主張を強めていかなければならない。役所によって生かされるような宗教法人制度につながらないように、憲法が保障する政教分離の原則の原点に立ち返って積極的に行動するように求められている。

〔追記1〕 公益法人制度改革に関する有識者会議の「議論の中間整理」の要旨

今回の報告後、2004（平成16）年3月31日に、有識者会議は「議論の中間整理」を公表した。その要旨は次のとおりである。

《改革の意義》（1）民間非営利活動の促進による個人の自己実現の機会増進をはかること、（2）現行公益法人制度を改革するためには、①情報開示の徹底、②公益性の判断基準の明確化、③公益性を失った法人が存続し優遇措置を受け続けるといった問題への適切な対処、が必要である。（3）新たな法人制度を創設し、活力ある社会の実現をねらいに、①法人の自律性、透明性、②公益性判断の客観性の確保との視点を踏まえた改革が必要である。

《非営利法人制度》（1）公益性の有無にかかわらず、準則主義（登記）により簡便に法人格を取得できる非営利法人制度を創設する。（2）社団形態の非営利法人は、営利法人との区別を明確にするため、社員は①出資義務を負わない、②利益、残余財産分配請求権を有しない、③法人財産に対する持ち分を有しないこととする。

《非営利法人制度の公益性の位置付け》 公益性にかかる特別の取り扱いの効果について、①税制上の措置、②法人のガバナンスの強化、③社会的信用の向上などの視点を踏まえ、さらに検討する。

《公益性を判断する仕組み》（1）主務官庁制の縦割りの弊害を避ける観点から、公益性を統一的な機関で判断することが必要である。①判断主体を行政機関とする考え方については、一定の組織、人員の必要性和、行政部門の膨張抑制の要請との調和を図る視点を踏まえ、さらに検討を要する。②公益性の判断要件は客観的で明確なものとする。形式的な要件に加え、活動実績の要件が必要である。（2）非営利法人が公益性を有する場合は、ガバナンスを強化し十分な情報開示を行うことが重要である。（3）法人の不適切な活動に対処するため、外部の事後チェックの仕組みが必要である。

〔追記2〕『有識者会議報告書』および『政府税調WG報告書』の紹介

今回の報告後、内閣官房推進室（行革事務局）は、法人制度見直しの対象からNPO法人を除外した。今回の改正に反発を強めていたNPO法人界の切り離しを狙ったものと見られる。その後、制度見直しの検討を進め、内閣官房推進室の手の内にある審議会・有識者会議は、2004（平成16）年11月19日に、『有識者会議報告書』を公表し、公益法人と中間法人を合体し、新たに準則主義に基づいた二階建の非営利法人の導入を提言した。一方、政府税調非営利法人課税ワーキンググループ（WG）は、2005（平成17）年6月17日に、報告書『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な考え方』（以下『政府税調WG報告書』）を公表した。この政府税調WG報告書では、現行の「公益法人等、原則非課税」から「非営利法人、原則課税」への180度の転換、収益事業課税への課税強化など、徹底した増税構想を明らかにした。私が宗教法制研究会での報告をしてから、政府による制度見直しが急速に進み、当時の私の報告が陳腐化した点多々見られる。そこで、以下、その後の動きの紹介を兼ねて、これら審議会の報告書の内容を批判的に考察し、追記することにした。

1. 『有識者会議報告書』の骨子

2004（平成16）年11月19日の『有識者会議報告書』の中で、非営利法人制度のデザインをした有識者会議は、次のような①「非営利法人」と②「公益性のある非営利法人」からなる“二階建の法人制度”を提言した。

〔図表1〕『有識者会議報告書』の骨子

(1) 主務官庁の許可で設立できる「原則非課税」の公益法人（社団法人・財団法人）を廃止する。
(2) 現在ある登記だけ（準則主義）で設立できる「原則課税」の中間法人を廃止する。
(3) (1)と(2)を統合し、新たに登記だけ（準則主義）で設立できる「非営利法人」を創設する（一階にある法人）。既存の公益法人や中間法人は、新非営利法人に移行させる。

(4) 新非営利法人は、「原則課税」とする方向ですすめる。
(5) 第三者委員会が、これら非営利法人（一階にある法人）の中から「公益性」のある法人（二階に上げられる法人）を選び、その法人の本来の事業（とりわけ非対価性収益）を「免税」にする方向ですすめる。
(6) 「原則非課税」のNPO法人は、現行のまま存続する。

2. 『有識者会議報告書』の解説

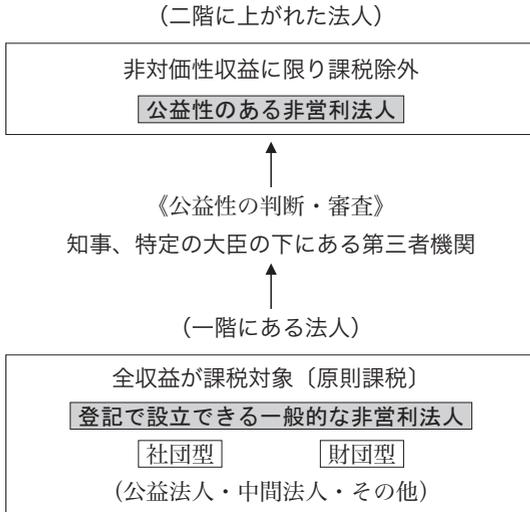
以上のように、有識者会議が提案した新たな非営利法人（一階にある法人）は「原則課税」、つまり、「営利法人並み課税」取扱となり、原則として収益事業と非収益事業の区別がなくなる方向である。そして、一定の審査に合格し「公益性あり」と判断され二階に上がった法人（「登録非営利法人（仮称）」）に限り、その“非対価性収益”だけを「免税」にする方向である。つまり、これまでと違い、会費収入や寄付金収入などは、原則として法人税の課税対象となる。（もともと、現行の33業種限定列举主義が廃止されない可能性もあり、現時点では、“非対価性収益”基準が採用されるかどうかは定かではない。）

仮に、新基準が採用され有識者会議の構想が現実のものになるとすれば、例えばエイズ撲滅キャンペーン、防犯活動のように、不特定多数の人たちを対象とした活動にかかる収支のように、明確に対価性のないものだけは「免税」となる。したがって、財団法人日本宗教連盟のような法人は、「宗教教育を広げよう」といった活動は免税となっても、会員対象のセミナーや研修などは広く課税対象となる恐れが出てくる。

なお、新「非営利法人、原則課税」となれば、現在株式会社などに適用されている「役員の報酬・賞与・退職給与」、「交際費」などの課税取扱ルールは、一階にあるか二階に上がったかに関係なく、一律に新非営利法人にも適用される。

ちなみに、非対価性収益が「免税」になるには、審査を受け、次の基準に合格することを要する。『有識者会議報告書』にそって、新非営利法人の法制と課税制度見直し案をイメージすると次のとおりである。

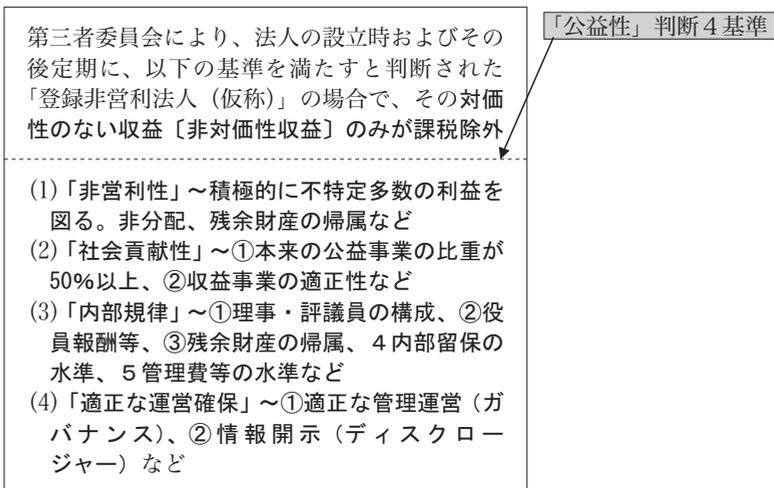
〔図表2〕 有識者会議が想定する非営利法人制度見直し案～二階建の仕組み



また、非営利法人(社団型・財団型)が、一階から二階に上がる(「非営利登録法人(仮称)」になる)ためには、公益性判断の4基準を充足し、第三者機関(委員会)の審査に合格する必要がある。想定される構図は、次のとおりである。

〔図表3〕 想定される二階に上がった法人への課税除外の要件

「登録非営利法人(仮称)」(二階)



先にあげた「公益性」の判断4基準を満たしているかどうかを審査する特定の閣僚の下に置かれる第三者委員会としては、有識者らによる合議制機関で、証券取引等監視委員会などと同様の組織が想定されている。また、その機能としては、(1)～(4)の「公益性」の判断に加え、事後チェック、立入検査・調査、不服審査などを想定している。非営利法人の活動に、役所が常時介入できる仕組みがつくられることになるわけである。

3. 政府税調WG報告書の骨子

一方、『政府税調WG報告書』では、①「非営利法人」、②「公益性のある非営利法人（公益法人）」、③「公益性のある非営利法人（公益法人）」の“三階建の法人制度”を提言している。これは、明らかに、前記『有識者会議報告書』が示したものと異なる（政府税調は“二階建”と称している）。

〔図表4〕政府の非営利法人制度・課税制度イメージ

〔政府税調案〕		〔有識者会議案〕	
《一階》			
非営利法人	非営利法人	非営利法人	非営利法人
原則課税	原則課税	原則課税	原則課税
《二階》			
公益法人	公益法人	公益法人	公益法人
会費収入は <u>非</u> 課税	会費収入は <u>非</u> 課税	・非収益事業免税 ・所得税・法人税・相続税上の控除対象 寄付金受入資格付与	・非収益事業免税 ・所得税・法人税・相続税上の控除対象 寄付金受入資格付与
《三階》			
公益法人	公益法人	公益法人	公益法人
・非対価性収益（非収益事業）免税 ・所得税・法人税・相続税上の控除対象 寄付金受入資格付与	・非対価性収益（非収益事業）免税 ・所得税・法人税・相続税上の控除対象 寄付金受入資格付与	・非対価性収益（非収益事業）免税 ・所得税・法人税・相続税上の控除対象 寄付金受入資格付与	・非対価性収益（非収益事業）免税 ・所得税・法人税・相続税上の控除対象 寄付金受入資格付与

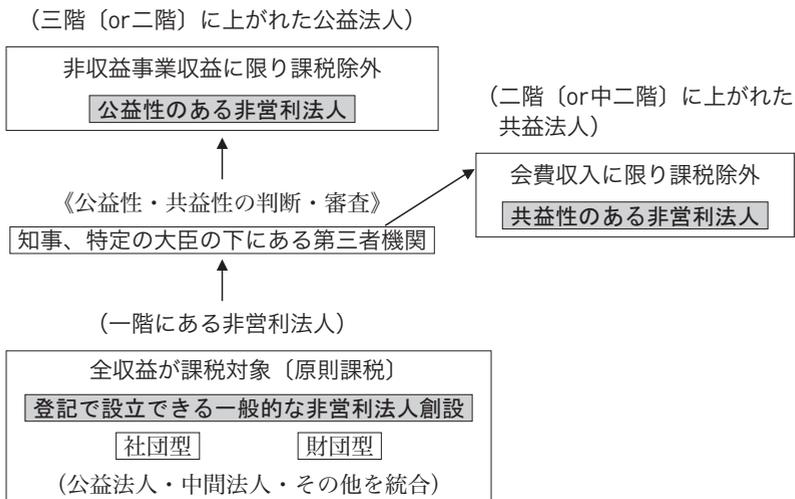
4. 『政府税調WG報告書』は単なる増税構想

すでに触れたように、一般に、法人になると、収益事業を除いて、自動的に非収益事業にかかる収入が課税対象外となる仕組みを「非課税制」という。これに対して、第三者機関ないしは課税庁などによる特別の審査を経て合格すれば、一定の事業収入が課税対象から除かれる仕組みを「免税制」という。

わが国の非営利公益法人課税においては、伝統的に「非課税制」をとってきた。しかし、今回の『政府税調WG報告書』では、新たにつくられる非営利法人制度では、「免税制」に180度転換する方向性を打ち出している。それにもかかわらず、意図的に「非課税」という言葉を用いて、“免税”という言葉を隠してしまっている。狡猾ともいえる。(ここでの私の分析では、免税と非課税を包摂する“課税除外”という用語も、便宜的に使うことにする。)

「免税制」では、役所が課税を通じて民間非営利公益法人の生殺与奪の権限を握る形にもなりかねないことから、官主導の国のかたちにある場合には、民間非営利公益部門の自立には好ましくない仕組みといえる。また、単なる増税マシーンとして機能する可能性も大きい。

(図表5) 政府税調が考える非営利法人課税見直し案～三階(二階)建ての仕組み



図表5のような政府税調が打ち出した三階建(あるいは中二階を含む二階建。

以下、ここでは、政府税調の構想を三階建とみて議論を進める。)の法人制度では、①一階の非営利法人の場合は、すべての収益が課税となる。そして、②二階に上がった共益法人の場合は、会費だけ（ということは、すべての「非収益事業」ではない？）が免税になり、③三階に上がった公益法人の場合は、(a) すべての非収益事業収益の免税、プラス (b) その収益のうち寄付金については寄付者が控除・損金算入できるとの構図になっている。

③三階に上がってはじめて現行の法人税法上の公益法人等として取り扱うというわけである。言い換えると、今後は、②二階に上がり、会費収入だけが免税となるのも“税制上の恩恵措置”になるというわけである。

これは、公益法人はすべて「原則非課税」である現行の仕組みを180度転換させ「原則課税」とする、いわば“究極の増税”構想に過ぎない。現行制度下では、中間法人を除き、公益法人は法人になると同時に非収益事業は当然に課税除外（非課税）になることから、今回の『政府税調WG報告書』の増税構想は受け入れがたい。「民が公益を担う」役割を拡大しようというはずなのに、なぜ「原則課税」に転換、「免税制」の導入等々と、課税強化策が出てくるのか、まったく不可解である。

「原則課税」とは、株式会社などと同等の「営利法人並み課税」あるいは「普通法人並み課税」を意味するわけで、一階、二階、三階の法人には、原則として会社などと同じ課税原則が適用される。これで、民間非営利公益法人の活性化をはかるなど不可能ではないか。民間非営利公益法人は、“公益を担う”ということで社会的責任を果たす存在であり、一方で現在でも民間と競合する事業収益に対しは相応の税負担をしており、「原則非課税」であって当然と思われる。

5. 準則主義を採れば免税制でなければならないとの必然性はない

『政府税調WG報告書』の構想では、「準則主義」、「原則課税」への転換を当然視しているように見える。しかし、法政策論上、法人の設立基準（準則主義か、許可主義・認証主義か）の選択と、課税除外方式（非課税か、免税か）の選択とは、本来、次元の異なる問題である。したがって、準則主義を採る場合

には、免税制でなければならないというような決まった組合せなどない。現実の法制も、次のようにさまざまな組合せになっている。

(図表6) 本来の事業に対する課税取扱と非営利公益性の判断方法の選択組合せ

法人設立基準	非営利公益性の判断方法・判断主体	本来の事業～課税、課税除外(非課税制・免税制)
(1) 準則主義	(a) 法人の準拠法に要件を細かく織り込み、特別の機関による判断は実施しない	非課税制(例えば、法人である労働組合、マンション管理組合法人)
	(b) 特別な判断は実施しない	原則課税(例えば、中間法人)
	(c) 判断は課税庁が実施	原則課税で免税制(例えば、アメリカの非営利公益法人)
	(d) 判断は第三者機関で実施*	①非課税制(例えば、フランスの公益団体) ②原則課税で免税制(例えば、イギリスのチャリティ)
(2) 許可主義・認証主義等	(a) 判断は主務官庁が実施	①非課税制(例えば、公益法人、NPO法人、宗教法人)
	(b) 主務官庁に加え、課税庁も実施	②原則課税で免税制(例えば、シャープ勧告)

* 網掛けの組合せが、『政府税調WG報告書』が取る方式

6. この構想では、宗教法人などへも増税が必至

『政府税調WG報告書』では、NPO法人や学校法人、宗教法人など特別法上の各種の法人、さらには任意団体なども、「原則課税」に転換し、課税制度の整合性を保つべきではないかと示唆している。政府税調、その背後にいる財務省は、今回、「原則課税」ルールの橋頭堡を築いて、他の法人にもこのルールを広げて行こうという魂胆であろう。しかし、会費収入だけが免税となるのも“税制上の恩恵措置”とみるような魅力のない、単なる課税強化スキームでは、他

の法人などに同調を求めるのは無理であろう。NPO法人や学校法人、宗教法人など特別法上の各種法人などは、この流れを、徹底的に批判し、ストップさせなければならない。

『政府税調WG報告書』の構想では、結局、二階（あるいは中二階）に上がった共益法人でも、現行の課税上の措置すら保障されない。三階の公益法人になれてはじめて、非収益事業が免税となると同時に、現行の特定公益増進(特増)法人並みの地位になる。有識者会議の構想では、要件をクリアできた非営利法人はすべて公益法人になれるものと期待されていたはずである。ところが、政府税調から、“中二階”のような共益法人の仕組みが提案されたことから、寄付金控除・損金算入の対象となる寄付金の受入もできる公益法人になれるものの数は相当絞られることになる。政府税調WGは寄付文化を育てる構想を打ち出した、とか言っているが、まさに“画に描いた餅”である。

現在、公益法人全体の収入19兆円のうち6割以上が収益事業収入である。一方、寄付金収入は全収入のわずか1.3%である。政府税調およびその背後にいる財務省は「寄付税制を広げる」と言葉だけは踊っているが、現在2万5,800余りある民法法人のうち、三階に上がって③公益法人になれる数はどの程度（現在特増法人は約900）になるのかは定かではない。政府税調の背後にいる財務省は、どのみち三階に上がった③公益法人に対する寄付が急激に増えるなどとはみていないものと思われる。むしろ、「原則課税」への転換、収益事業課税が強化できれば、確実に税収増につなげられると踏んでいるのではないか。ここには、残念ながら、「寄付文化を育てる税制をつくる」といった“哲学”などあるようには思えない。それこそ、“よろいの下から増税がちらついている”といえる。

また、政府税調WGの構想では、定期審査を実施し、三階あるいは二階から一階に転落した法人には、普通法人に置き換えて、その地位にあった期間について追徴課税を実施するという。しかし、これでは、役所が法人の活動資金にかかる生殺与奪の権限を握ることもなりかねず、萎縮の副作用、課税庁に生かされる民間非営利公益活動にもなりかねない。

現在、公益法人は限定列举された33業種が課税対象だが、すでに触れたよう

に、『政府税調WG報告書』では、対価を得る事業にはすべて包括的に課税する方式に改める構想も打ち出している。こうした「対価性収益課税方式」のような不確定なルールを用いることで税収増を目指すつもりなのであろう。しかし、通達課税の氾濫を招き、「納税者にフレンドリー」で簡素な課税につながるとは到底考えられない。こんな課税方式を絶対に認めてはならない。

『政府税調WG報告書』では、現行の限定列挙主義を改め、収益事業に投網を使って税金をとるような「対価性収益課税方式」への転換・導入を明確には謳っていない。単に、それを示唆するに留まっている。これは反対論が高まるのを危惧し、意図的に明記しない姿勢をとっているだけのように思われる。しかし、非営利公益法人界が油断をすれば、その隙を突いて一気にこの方式の導入に走る恐れがある。注意を怠ってはならない。

7. 原点に立ち返った検討が求められる

政府はこの『有識者会議報告書』および『政府税調WG報告書』を基に、政府税調による支援税制について検討結果を加えた上で、公益法人改革案をつくり、行革大綱に盛り込んで閣議決定する方向である。そして、役所立法(閣法)として、非営利法人関連法案(民法改正案+非営利法人法案)を2006(平成18)年の通常国会に提出する構えである。

しかし、最終結論を出す前に、もう一度原点に戻って考えて見る必要がある。再度確認するが、今回、公益法人制度改革を必要とした理由は、次のとおりである。

(図表7) 公益法人制度改革を必要とする理由

改革の理由	(1) 行政改革の必要性～①公益法人への天下り問題、②補助金削減
	(2) 不祥事への対応～①KSD事件、②ガバナンス(法人の管理運営の適正化)・アカウントビリティ(説明責任)・ディスクロージャー(情報開示)の確保
	(3) 市民社会からの要請～①「小さな政府に対応した大きなNPOセクターの構築」、②そのための法制の整備

図表7に掲げられた補助金を削減し、小さな政府に見合う大きな非営利公益

部門を構築し「自立」するために、何よりも大事なのは、「コーポレートファイナンス(活動原資の調達)」の課題である。非営利公益法人は、その活動原資を、①会費、②収益事業からの繰り入れ、③寄付金、④金融収益などから調達している。官が主導する「官製経済」下では、行政依存型の法人の経営においては「補助金」が大きな役割を果たしてきた。しかし、補助金は、天下一りに温床をつくり、わが国の非営利公益セクターを行政依存型のものにしたマイナス面も大きい。小さな政府のあり方が活発に議論されてきている昨今、不要な補助金の削減は重要な政策課題となっている。

このように、時代の変化に沿い、非営利公益法人は、自立に向けた「コーポレートファイナンス」の多様化が迫られている。非営利公益法人は、営利法人とは異なり、その活動原資を「エクイティファイナンス(株式発行による資金調達)」に求める仕組みにはなっていない。しかし、一方で、市場化の波が高まるなか、従来のような会費や補助金一辺倒では「官製経済」の中でも生きてはいけない。寄付金収入の拡大に加え、「市場経済」に打って出て、収益事業の活性化、金融資産の効率的な運用などを通じて、できるだけ多様なソースから活動原資を獲得する必要に迫られてきている。

ところが、『政府税調WG報告書』では、「原則課税」への転換に加え、収益事業に対する課税強化や軽減税率の廃止など課税強化策だけを強調している。また、「コーポレートファイナンス」の多様化に重要な意味を持つ、みなし寄付金制度や金融収益への課税のあり方などについては、まったく不透明な報告となっている。今、求められているのは、課税強化策ではなく、わが国の非営利公益法人が、「官製経済」から飛び立ち、「市場経済」の中で開花し、自立して活動できる「コーポレートファイナンス」の多様化を支援する税制である。今回の『政府税調WG報告書』の「基本的な考え方」は、こうした視点を欠いている。根本から練り直す必要があるといえる。

国税の支援措置がこういった状況である一方で、地方税上の支援措置については、ほとんど青写真が明らかにされていない。しかし、財団法人などの場合、「原則課税」で、「所得課税」のならず、固定資産税など“資産課税”面でどうなるのかなど、不安要因も多い。この点は、宗教法人にもとりわけ重大な

関心事である。また、“所得課税”の面でも、地方税上の個人寄付の仕組みもまったく手付かずになっている。

こうした政府税調やその背後にいる財務省の「増税」を基調とした考え方は、民間非営利公益部門の自立した活動の促進は望めない。今回の『政府税調WG報告書』を“反面教師”にし、役所や役所の審議会主導ではなく、国民・政治主導で、原点に立ち返って再度検討することが急務である。この場合、とりわけ、非営利公益法人が「官製経済」から飛び出して「市場経済」の中で開花できるように「活動原資」を確保できる税制をどう確立するかといった視点に重きを置いて、法人法制や税制の検討が求められる。

宗教界は、宗教活動や公益事業に関連する数多くの財団法人や社団法人を有している。今回の公益法人制度改革の動き次第では、宗教法人へはもちろんのこと、直接にはこれら宗教界に関連する法人に多大な影響が及ぶことになる。声を大きくして、この改革を最適な方向に導いてやる必要がある。(2005年9月追記)