

法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する  
収益事業課税の一考察

—所得の源泉と財産の費消が結合する非営利型法人課税の論考—

苺米 裕

## 法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察

### －所得の源泉と財産の費消が結合する非営利型法人課税の論考－

荻 米 裕

#### 〔 要 約 〕

一般社団法人・一般財団法人のうち法人税法上の非営利型法人（法令3）は、公益法人制度改革を契機に公益法人の商号を得ることなく法人税の収益事業課税（法法二十三、7、法令5）が適用されているところ、収益事業以外の事業による所得が非課税とされ、その後の費消が法人に委ねられていることから、非課税所得に係る余剰財源について、何に費消されているのか、あるいは内部留保として蓄積しているのかが不透明な状況となっている。また、この状況を放置することは、収益事業以外の事業について、営利法人の事業と競合していないことを非課税事業の範囲とする理由の一つであるとしても、非課税所得の財源が当該競合していない事業で費消していることが明確でなければ、課税ベースの差を設ける収益事業課税の本旨を逸脱することになる。

本来公益法人税制の機能は、公益目的の用途により財産の費消を捉えて非課税とすること、及び非課税所得を内部留保しているのであれば課税対象とすることが、公益法人制度の理念に適合するものといえる。そして、法人税の収益事業課税は、公益法人制度が公益法人の公益目的事業財産及び移行法人の公益目的財産額を費消することを前提としているのであるから、法人税の視点において所得金額が生じて一過性の余剰といえるのであり、収益事業以外の事業が公益目的事業及び実施事業等と合致していなくても、法人税法の課税根拠の下で収益事業の範囲を判断することにより、その機能を果たすことができよう。しかし、法人税法上の非営利型法人は、収益事業以外の事業の所得金額が一過性の余剰であることの検証ができず、また、収益事業課税の収益事業の範囲は、最高裁の判例（ペット葬祭業事件）によっても、個々の事業に対する事実認定が必要であることから、法令解釈に基づく判定基準を当てはめても、すべての事業について総意を得られるとは限らない。

そこで、これらの論点を一気に解消し、かつ、法人税の収益事業課税の有効性を機能させる手法として、法人税法上の非営利型法人には、収益事業課税に係る収益事業の範囲は、現行制度の理念を踏襲して、収益の発生源泉により対価関係の有無及び競合関係の有無その他を踏まえて判定するが、収益事業以外の事業の所得金額を発生事業年度において非課

税とするのではなく、翌期以降に当該所得金額を繰り越し、収益事業以外の事業によって財産の費消を求めることにより、課税の繰延措置に転換するべきである（本稿では、「非営利型法人の留保所得課税」という。）。

本稿の論点に係る対応策として、非営利型法人の留保所得課税を措置することは、収益事業以外の事業の所得について、即時非課税から課税の繰延措置に転換することになり、申告義務が課されることで、①法人税法上の非営利型法人の非営利活動の透明性を確保し、②内部留保の課税問題及び累積所得金額の益金算入制度等を措置する必要がなくなることから課税ベース等の論点が解消され、③仮に収益事業以外の事業の範囲に課税庁と法人税法上の非営利型法人との間で判断の相違が生じたとしても、所得金額の費消による非課税又は残額による課税を同法人の運営に委ねることで、結果として課税関係が完結することになるから争訟を回避することができる。そして、収益事業課税に非営利型法人の留保所得課税を補完する効果は、④収益事業課税の機能を生かしながらも、公益法人制度改革の理念を盛り込み、非営利活動による財産の費消を結合させた課税方法として認識され、営利法人との課税のバランスを確保する制度としても期待することができよう。

## 目 次

はじめに .....	1
<b>第 1 章 公益法人制度改革に伴う新たな公益法人税制の背景 .....</b>	<b>4</b>
<b>第 1 節 非営利活動による財産の費消に視点を置く非営利法人の組織運営 .....</b>	<b>4</b>
第 1 款 公益法人制度における公益目的事業の意義 .....	5
第 2 款 公益目的事業の収入と公益認定の基準「収支相償要件」 .....	7
第 3 款 公益目的支出計画による公益目的財産額の費消 .....	10
第 4 款 小活－公益法人制度改革の理念と法人税法上の非営利型法人の論点－	13
<b>第 2 節 新たな公益法人税制における非営利法人の枠組と課税の在り方 .....</b>	<b>14</b>
第 1 款 公益性を有する非営利法人に対する課税の考え方 .....	15
第 2 款 公益性を有する非営利法人以外の非営利法人に対する課税の考え方 .	17
第 3 款 収益事業課税の対象となる収益事業の範囲と課税対象の見直し .....	18
第 4 款 小活－法人税法上の非営利型法人に収益事業課税を適用する論点－	19
<b>第 2 章 遊休財産額の保有制限要件と優遇措置により蓄積された財産の規制 .....</b>	<b>22</b>
<b>第 1 節 収支余剰の累積による内部留保を問題とする起源 .....</b>	<b>22</b>
<b>第 2 節 内部留保の規制という観点から遊休財産額の保有制限への転換 .....</b>	<b>24</b>
<b>第 3 節 優遇措置により蓄積された財産に課税する新制度 .....</b>	<b>27</b>
第 1 款 公益性判断の変更等があった場合の取扱い .....	28
第 2 款 累積所得金額の益金算入制度等の概要と課税根拠 .....	29
<b>第 4 節 小活－累積所得金額の益金算入制度等の論点－ .....</b>	<b>31</b>
<b>第 3 章 収益事業課税の機能的側面からの考察 .....</b>	<b>33</b>
<b>第 1 節 公益法人制度改革の理念に結合する公益法人税制 .....</b>	<b>33</b>
第 1 款 非営利活動が非課税となる根拠への回帰 .....	33
第 2 款 所得の源泉から使途に着目した制度へ .....	34
第 3 款 非営利活動による支出と内部留保の費消による免税 .....	35

第2節	カリフォルニア州の非営利法人制度と米国の特殊な課税制度	37
第1款	プライベート・ファウンデーションの規制税	38
第2款	米国の留保所得課税	39
第3節	小活—非営利活動による財産の費消と非課税措置との関係—	41
第4章	我が国の収益事業課税の有効性	42
第1節	収益事業課税に求められる課税方法の再構築への道しるべ	43
第1款	一般社団財団法人を活用した節税スキームの概観	43
第2款	収益事業課税の原点回帰と現状投影	46
第2節	公益法人等の収益事業課税に係る収益事業の範囲の法令解釈	48
第1款	対価関係の有無について—対価か任意かという基準—	49
第2款	競合関係の有無について—イコール・フッティング論—	50
第3款	公益法人等の本来活動か否かについて	52
第4款	収益事業の範囲と民法の借用概念について	53
第5款	収益事業の範囲をめぐる課税要件明確主義の観点について	54
第3節	小活—収益事業課税の課税根拠と収益事業の判断基準—	54
第5章	総活—所得の源泉と財産の費消の結合による留保所得課税—	56
おわりに		60
参考文献		1
1	教科書・概説書・体系書	1
2	論文集他	2
3	判例研究集	3
4	その他	3

## はじめに

現行の公益法人制度は、旧民法第34条の規定により設立された社団法人又は財団法人について、時代の変化に対応することなく100余年にわたり踏襲されてきた制度ゆえに指摘を受けていた課題<sup>1</sup>を克服するため、有識者による多面的・多角的な検討及び慎重な審議を経た後、平成18年6月2日公益法人制度改革関連三法<sup>2</sup>を公布、平成20年12月1日に施行して、抜本的に改革したものである。改革の柱は、民間の非営利活動を促進するために法人格の取得を登記により簡便に設立できるものとし、公益性の判断基準を明確にして第三者機関による公益法人格を付与する仕組みを構築している点である。その象徴としては、公益認定法において、公益法人格を付与するために公益認定の基準<sup>3</sup>を規定し、当該基準が公益目的の事業に関する複数の要素で構成していることから、公益目的事業の意義を明らかにしたことをあげることができる。

この公益法人制度改革関連三法が公布された当初、大半の特例民法法人<sup>4</sup>は、長年に亘る公益法人等としての運営基盤を持つことから、公益社団法人又は公益財団法人（以下「公益法人<sup>5</sup>」という。）への移行認定構想が多く聞かれていた。しかし、移行期間が経過するにつれ、①5年間では、公益法人制度が要求する非営利組織ガバナンスの整備が達成できないという判断の下で、一般社団法人又は一般財団法人（以下「一般社団法人」<sup>5</sup>という。）と併せて「非営利法人」という。）への移行に転換した、②将来的には、実施

---

<sup>1</sup> 「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」平成15年6月27日閣議決定（[http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/kihon\\_housin/kihon\\_housin.pdf](http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/kihon_housin/kihon_housin.pdf)，2018年1月11日最終閲覧）1改革の目的と検討の方向等「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。」という点を課題とした。

<sup>2</sup> 公益法人制度改革関連三法は、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（以下「一般法人法」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（以下「公益認定法」という。）、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（以下「整備法」という。）の三つの法律から構成される。

<sup>3</sup> 公益認定法第5条《公益認定の基準》では、「行政庁は、公益認定の申請をした一般社団法人又は一般財団法人が第1号から第18号の基準に適合すると認めるときは、当該法人について公益認定をするものとする。」旨規定している。

<sup>4</sup> 旧民法第34条の規定により設立した社団法人及び財団法人は、公益法人制度改革による新制度への移行期間（平成20年12月1日から平成25年11月30日までの5年間）の間に、社団法人は公益社団法人又は一般社団法人へ、財団法人は公益財団法人又は一般財団法人へ、移行しなければならなかった。また、社団法人又は財団法人は、当該移行期間内にいずれかの法人格に移行するまでの間、特例社団法人又は特例財団法人と呼ばれていた（以下、特例社団法人と特例財団法人を総称して「特例民法法人」という。）。

<sup>5</sup> 公益法人とは、公益社団法人又は公益財団法人をいう（公益認定法2三）。

事業等<sup>6</sup>を継続するに当たり、新たに一般社団財団法人を設立して事業を分割した後に公益認定を受ける計画に変更をする等の理由から、ひとまず一般社団財団法人へ移行したという法人も多い。その結果、平成25年11月30日の移行期間満了時では、当初の予想に大きく反して、公益社団財団法人への移行9,054法人（37%）に対して、一般社団財団法人への移行11,682法人（48%）及び解散・合併等をした3,581法人（15%）<sup>7</sup>となり、公益法人制度改革によって、旧公益法人として許認可を受けていた特例民法法人24,317法人のうち、公益法人の商号を得た法人が大幅に減少することとなった。

他方、一般社団財団法人のうち法人税法上の非営利型法人<sup>8</sup>は、公益法人制度改革を契機に公益法人の商号を得ることなく法人税の収益事業課税<sup>9</sup>が適用されているところ、収益事業以外の事業による所得が非課税とされ、その後の費消が法人に委ねられていることから、非課税所得に係る余剰財源について、何に費消されているのか、あるいは内部留保として蓄積しているのかが不透明な状況となっている。また、この状況を放置することは、収益事業以外の事業について、仮に営利法人の事業と競合していないことを非課税とする理由の一つであるとしても、非課税所得の財源が当該競合していない事業で費消していることが明確でなければ、課税ベースの差を設ける収益事業課税の本旨を逸脱することになる。

そして、今後も益々増加すると見込まれる一般社団財団法人は、公益法人制度改革により、「政府や市場だけでは様々な社会のニーズへの対応が困難な時代となりつつあり、21世紀の我が国社会・経済システムにおいては、個人や法人の自由で自発的な活動に根差す

---

<sup>6</sup> 特例民法法人から一般社団財団法人に移行した法人は、後述する公益目的支出計画に基づき公益目的財産額について、①公益認定法に規定する公益目的事業、②類似の事業を目的とする法人に対する寄附、又は③特例民法法人として実施していた事業（以下「実施事業等」という。）のいずれかにより拠出して費消することが求められた。

なお、公益目的財産額とは、一般社団財団法人への移行認可申請書を提出する時点の直近の事業年度末の貸借対照表の純資産額を基礎として、資産の評価損益等を加減算して算定するものである（整備法119）。

<sup>7</sup> 公益法人税度改革における移行期間の満了について（速報）平成25年12月10日（[https://www.koeki-info.go.jp/pictis\\_portal/other/pdf/20131210\\_ikousinsei\\_sokuho.pdf](https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20131210_ikousinsei_sokuho.pdf), 2018年1月11日最終閲覧）参考

<sup>8</sup> 法人税法施行令第3条《非営利型法人》は、一般社団財団法人のうち収益事業課税の適用対象となる法人を法人税法独自に「非営利型法人」と定義付け、さらに、①非営利性が徹底された法人、②共益的活動を目的とする法人の二形態に分類し、各々対象となる法人の要件を規定している（以下「法人税法上の非営利型法人」という。）。

<sup>9</sup> 収益事業とは、販売業、製造業その他の政令で定める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（法法二十三、法令5）。

また、内国法人である公益法人等（法人税法上の非営利型法人を含む。）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については、各事業年度の所得に対する法人税を課さないことと規定している（法法7）。

民間非営利部門が、政府部門や企業を中心とする民間営利部門と相互に自立と協働の関係を維持しつつ、機動的な対応が構造的に難しい政府部門や、採算性が求められる民間営利部門では十分に対応できない活動領域を担っていく<sup>10</sup>」ことを託された事業体として、その中核を担うものであると考えられる。そのため、本稿は、公益法人制度改革の理念と収益事業課税の機能を考察した上、両者を結合させた課税制度を考究することにより、法人税法上の非営利型法人が先導する民間非営利部門の活動（以下「非営利活動」という。）と営利法人が主導する民間営利部門の活動（以下「営利活動」という。）に対する課税方法の均衡を図ることを目的とするものである。

この考察の結果、本稿は、法人税法上の非営利型法人に対して、収益事業以外の事業から生じた非課税所得による余剰財源が、適切に費消されている経過を税務申告で求めることにより、①公益法人制度改革の理念にある非営利活動による「財産の使途」の透明性と、②収益事業課税の機能を生かすために収益事業の範囲の判断基準としている「所得の源泉」の有効性が検証されることになるから、①と②を結合させた課税方式を適用することが営利法人との課税の均衡を図る施策になると帰結されよう。

---

<sup>10</sup>「報告書 平成16年11月19日公益法人制度改革に関する有識者会議」3頁（<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/h161119houkoku.pdf>, 2018年1月11日最終閲覧）、「当会議は、「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」（平成15年6月27日閣議決定）を踏まえ、改革についての具体的な提案を行うため、行政改革担当大臣の下、昨年11月28日の初会合以来、本年11月まで計26回にわたり開催し、当会議の下に、一般的な非営利法人制度のあり方について専門的観点から検討を行うため、非営利法人ワーキング・グループを設け、14回の会合を開催した。・・・本報告書は、こうした検討を踏まえ、政府における基本的枠組みの具体化に資する観点から、現行の公益法人制度に代わる新たな仕組みのあり方について提案を行うものである。」報告書1頁参考



## 第1章 公益法人制度改革に伴う新たな公益法人税制の背景

一般社団財団法人のうち法人税法上の非営利型法人には、収益事業以外の事業に係る所得を非課税とした後の余剰財源となった内部留保の使途が、法人の意思に委ねられている現状において、非営利活動に対して課税の便宜を図るための収益事業課税が、本来の機能を果たしているか否かが不透明であるにもかかわらず、税制の恩恵を与えている実情にある。これは、法人税の収益事業課税が、収益事業以外の事業の範囲を収益の発生源を捉えて、主として営利法人の事業と競合していない事業であること等を理由として、非課税としていることに端を発している問題といえよう。

他方、公益法人制度改革は、公益法人が実施する公益目的事業及び移行法人<sup>11</sup>の公益目的支出計画に基づく実施事業等の理念として、非営利活動により財産を費消することが制度上に求められていることから、非営利組織運営を組織内外から監視するガバナンス体制の整備が必要となっている。そうすると、収益事業課税に対しても、法人税の課税を補完すべき施策の必要性を感じざるを得ない。

そこで、第1章は、第1節で公益法人制度改革の背景を基礎にして非営利活動の理念を捉え、第2節で現行公益法人制度に対応した公益法人税制の改正と収益事業課税が継続されている現状の経緯に基づき、公益法人制度改革と公益法人税制との関係を考察することとする。

### 第1節 非営利活動による財産の費消に視点を置く非営利法人の組織運営

現行の公益法人制度は、①法人格の取得と公益性の判断が一体となっていた従来の公益法人制度から「民間非営利部門に関わる人々の創意に基づく幅広い活動を促進するため、法人格の取得と公益性の判断を分離する<sup>12</sup>」こととし、主務官庁の許可主義による裁量の下では法人の設立が容易でなかったことを改め、剰余金の分配を目的としない社団及び財団として、「準則主義（登記）により簡便に設立することができる<sup>12</sup>」一般社団財団法人制度を創設すること、また、②「民間非営利部門による公益的活動の健全な発展を促進する<sup>12</sup>」ため、内閣府の公益認定等委員会が、一般社団財団法人のうち一定の要件を満たすものを

---

<sup>11</sup> 特例民法法人が移行した一般社団財団法人であって、その作成した公益目的支出計画の実施について、公益目的支出計画の実施が完了したことの確認を受けていないものは、「移行法人」という（整備法123①）。

<sup>12</sup> 報告書・前掲注10）3-4頁

公益法人と判断する仕組みを創設<sup>13</sup>して、「公益性判断の客観性の確保、法人の自律性の向上、情報開示による透明性の向上、ガバナンスの強化を含む公益性を有するに相応しいしつかりした規律の確保を図る<sup>12</sup>」ことを基本方針として、「新たな非営利法人制度を創設すべき<sup>12</sup>」理念の下で抜本的に改革されたものである。

第1節では、上記②に関連する公益性判断の核となる公益目的事業及び移行法人の義務である実施事業等により財産を費消することが、非営利法人の組織運営を象徴する規定であることから、公益法人制度のうち非営利活動による財産の費消に関する制度を考察することにより、公益法人制度改革の理念と収益事業課税の機能との不調和部分を抽出することとする。

### 第1款 公益法人制度における公益目的事業の意義

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<sup>14</sup>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24）。この公益目的事業となるか否かの判定対象となる事業は、別表に掲げるいずれかの事業に該当していることを明示した上、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与する事実があることを認定する必要がある。そして、その事実認定のための指針として、内閣府公益認定等委員会は、チェックポイント<sup>15</sup>を明らかにすることにより、実務上の運用を牽引している。また、このチェックポイントは、図表-1の例示のとおり、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものの説明手段<sup>16</sup>としての機能を有しており、その解釈に主観的な要素が入り込む余地を回避する効果も期待できるが、運用上の

<sup>13</sup> 公益認定法第32条《設置及び権限》では、内閣府に公益認定等委員会を置き、同委員会が公益認定法の権限に属させられた事項を処理する旨規定している。

<sup>14</sup> 別表には、①学術及び科学技術の振興を目的とする事業、②文化及び芸術の振興を目的とする事業、③高齢者の福祉の増進を目的とする事業、勤労意欲のある者に対する就労の支援を目的とする事業、④公衆衛生の向上を目的とする事業、勤労者の福祉の向上を目的とする事業、⑤その他一般に公益と考えられているような事業が包括的に規定されている。

<sup>15</sup> 平成20年4月11日付で内閣府公益認定等委員会から「(参考)公益目的事業のチェックポイントについて (<https://www.j-smeca.jp/attach/koueki/gaidorain003%20080520.pdf>, 2018年1月11日最終閲覧)」が公表されている(以下「チェックポイント」という。)

<sup>16</sup> チェックポイントの骨子としては、不特定多数でない者の利益の増進への寄与を主たる目的に掲げていないかを確認する趣旨で事業目的を明示させ、かつ、事業の合目的性の観点から事業の内容や手段が事業目的を実現するのに適切なものになっているかを確認するため、①受益の機会が一般的に開かれているか、②事業の質を確保するため専門家が適切に関与しているか、③事業が審査・選考を伴う場合に公正に行われることとなっているか、④業界団体の販売促進・共同宣伝になっていないか、⑤その他①ないし④に準じ、事業の特性に応じて事実認定することを求めている。

便宜的な措置であることから、これに適合しないことで、直ちに公益目的事業には該当しないと判断にはならない。つまり、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与する事業とは、事実に基づいて判断されるものであるから、公益法人等<sup>17</sup>が実施している各々の事業の運営実態から解釈されるのが本質なのであろう。

以上により、公益目的事業は、事業の「目的」とその「対象者」に軸足を置いたものであると解されることから、法人税法が収益の発生源に着目して収益事業と収益事業以外の事業を区分する規定とは根本的に異なっていることが理解できる。

図表－1 【事業の公益性：「研修事業」チェックポイントに当てはめたイメージ】

定款(法人の事業又は目的)上の根拠		第〇条第〇項第〇号
事業の種類 (別表の号)	(本事業が、左欄に記入した事業の種類に該当すると考えられる理由を記入して下さい。)	
19号	適正な事業運営の手法を指導推進することは、雇用の拡大及び地域経済の発展に資するものと考えられるため。	
20号	事業を行う上での必要な知識を習得することにより、誰にでも公正かつ自由な経済活動の機会を提供できると考えられるため。	
(本事業が不特定多数の者の利益の増進に寄与すると言える事実を記入して下さい(注2。))		
チェックポイント事業区分 (下欄▼ボタンをクリックして、法人の事業に該当の区分を選択してください。事業区分ごとのチェックポイントがその下に表示されます。該当する事業区分がない場合には、最後の「上記事業区分に該当しない場合」を選択してください。)	チェックポイントに該当する旨の説明 (左欄に表示されたチェックポイントに則して記入して下さい。)	
講座、セミナー、育成 ① 当該講座、セミナー、育成(以下「講座等」)が不特定多数の者の利益の増進に寄与することを主たる目的として位置付け、適当な方法で明らかにしているか。 ② 当該講座等を受講する機会が、一般に開かれているか。 (注)ただし、高度な専門的知識・技能等を育成するような講座等の場合、質を確保するため、レベル・性格等に応じた合理的な参加の要件を定めることは可。 ③ 当該講座等及び専門的知識・技能等の確認行為(受講者が一定のレベルに達したかについて必要に応じて行う行為)に当たって、専門家が適切に関与しているか。 (注)専門的知識の普及を行うためのセミナー、シンポジウムの場合には、確認行為については問わない。 ④ 講師等に対して過大な報酬が支払われることになっていないか。	① 事業運営上の必要な知識を習得することで、事業の発展と雇用の拡大に基因することを開催理念として、研修会の参加勧奨を広く一般に公募している。 ② 受講資格は一切なく、参加希望者にはご案内文書の送付を行い、インターネットからの申し込みも受け付けている。 ③ 専門的知識以外の研修テーマの場合には、参加者からの意見等を書面により収集し、専門家の意見を求めている。 ④ 講師に対する報酬は、研修会開催要綱で一律に定められた金額となっている。なお、当該金額は、時給換算で3万円である。← 《記載上のコンセプト：筆者記載》 ○不特定多数の利益の増進に寄与する目的か ○事業目的を実現する内容か ○受益の機会が一般に公開されているか ○専門家が適切に関与しているか ○審査・選考が公正に行われているか ○業界団体の販売促進、共同宣伝ではないか	

(注) 図表中、矢印の箇所を申請者が記載することになる。

<sup>17</sup> 本稿では、特例民法法人を含めた広義の公益法人を総称する際に「公益法人等」という。

<sup>18</sup> 図表－1は、『新公益法人制度小六法 平成23年版』(全国公益法人協会、2011)を参考とし、公益法人の認定申請書類の一部を抜粋して筆者が例示として記載したものである。

## 第2款 公益目的事業の収入と公益認定の基準「収支相償要件」

公益法人は、その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旨規定されている（公益認定法 14）。そうすると、公益目的事業は、その活動によって余剰が発生することを予定していないものと解される。しかし、このような解釈に到達するには、同規定があえて、費用（に対しては収益）と収入（に対しては支出）という相互に対応関係の持たない用語を使用していることの真意について、明らかにしておく必要がある。この点は、公益認定の基準のうち第6号「その行う公益目的事業について、当該公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれるものであること」（以下「収支相償要件」という。）に関するガイドライン<sup>19</sup>によって考察することができる。

収支相償要件の適合性は、収入の範囲として、①損益計算書上の公益目的事業の会計に係る経常収益、②公益目的事業に係る特定費用準備資金の当期取崩額<sup>20</sup>、③損益計算書上の収益事業等会計から公益目的事業会計への資産繰入額など、また、費用の範囲として、④損益計算書上の公益目的事業の会計に係る経常費用、⑤公益目的事業に係る特定費用準備資金の当期積立額<sup>20</sup>などを含めたところで判定することになっている。

このうち、上記②及び⑤の特定費用準備資金の当期取崩額及び積立額は、特定費用準備資金が、正味財産の増加に伴う余剰資金などを財源とし、固定資産の属性となる特定資産として他の財産と明確に区分管理することが求められているところ、その会計処理が流動資産から固定資産への振替であることから、損益取引としての費用及び収益の発

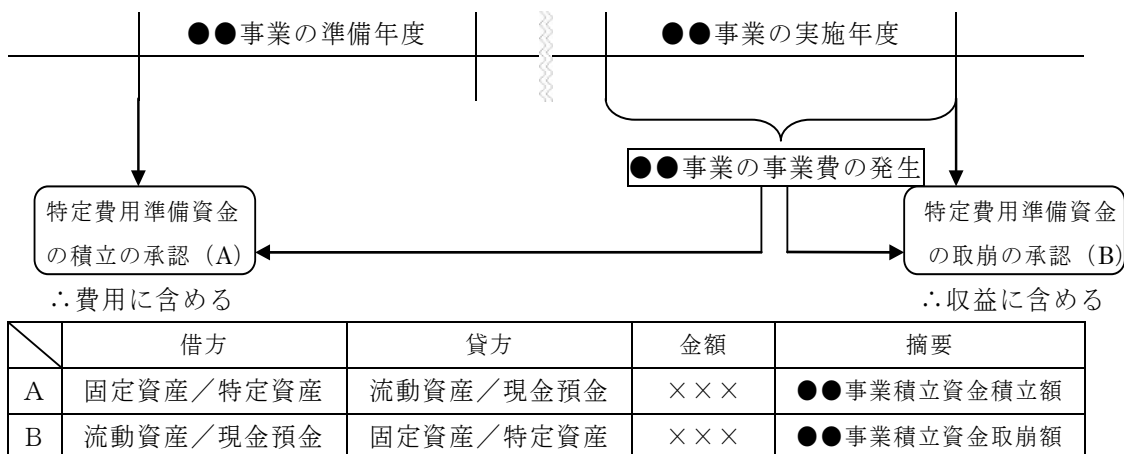
---

<sup>19</sup> 内閣府公益認定等委員会は、公益法人制度の詳細のうち、明確にしておくことが有益であると考えられる事項について、審議を重ねて、資料及び議事録を公開してきたところ、「公益認定等に関する運用について（公益認定等ガイドライン）平成20年4月（平成25年1月改定）内閣府公益認定等委員会」として取りまとめている（以下「ガイドライン」という。[https://www.koeki-info.go.jp/pictis\\_portal/common/index.do?contentsKind=120&gyouseiNo=00&contentsNo=00201&syousaiUp=1&procNo=contentsdisp&renNo=1&contentsType=02&houjinSerNo=&oshiraseNo=&bunNo=1120473055&meiNo=1120530227&seiriNo=undefined&edaNo=undefined&iinkaiNo=undefined&topFlg=0](https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/common/index.do?contentsKind=120&gyouseiNo=00&contentsNo=00201&syousaiUp=1&procNo=contentsdisp&renNo=1&contentsType=02&houjinSerNo=&oshiraseNo=&bunNo=1120473055&meiNo=1120530227&seiriNo=undefined&edaNo=undefined&iinkaiNo=undefined&topFlg=0), 2018年1月11日最終閲覧）。

<sup>20</sup> 特定費用準備資金とは、将来の特定の活動の実施のために特別に支出する費用に係る支出に充てるために保有する資金で、他の資金と明確に区分して管理されていることその他一定の要件を満たしているものをいう。また、公益法人が各事業年度の末日において特定費用準備資金を有する場合には、当該資金の目的である活動の実施に要する費用の額として必要な最低額を当該事業年度の費用額に算入するが、当該資金の目的の支出がなされた場合には当該資金の額のうち当該支出の額に達するまでの額を取り崩さなければならない（公益認定法規則 18）。

生が伴うものではない。この特定費用準備資金は、図表－２のとおり、将来発生すると見込まれる事業費などの資金を固定資産として積み立てた段階で費用の範囲に含め、実際に当該資金を取り崩して流動資産に振り替えて事業費などに拠出したところで収入の範囲に含めるというものである。つまり、その効果は、会計処理による損益計上とは切り離して、将来の公益目的事業の計画に要する費用予算に相当する資金支出（例、流動資産の減少及び固定資産の増加）を費用として認識し、実際に公益目的事業に係る費用が発生した際の財源を資金収入（例、流動資産の増加及び固定資産の減少）と相殺することになるから、事実上費用を繰り上げて認識していることと同様になる<sup>21</sup>。

図表－２ 【収支相償要件における特定費用準備資金の積立額及び取崩額の認識】



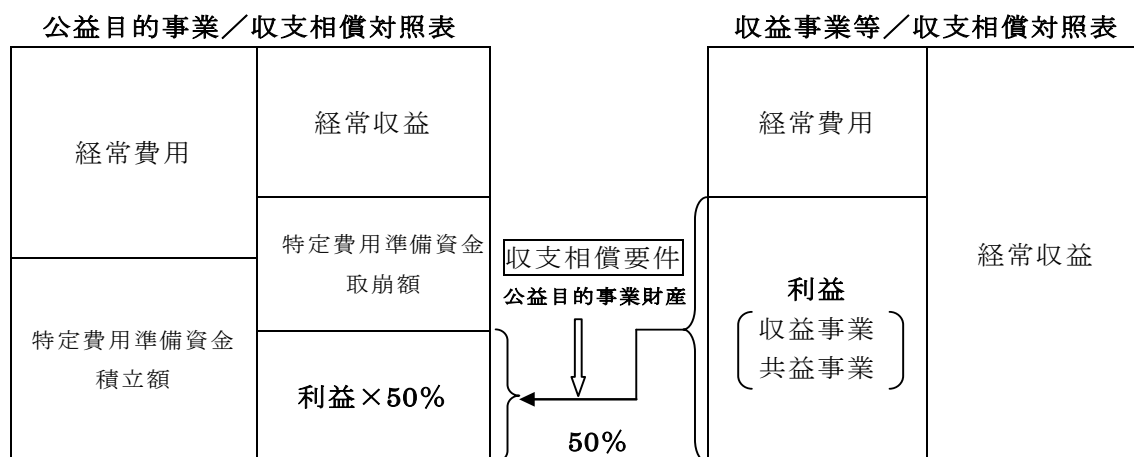
また、公益法人は、公益目的事業財産<sup>22</sup>を、公益目的事業を行うために使用し、又は処分しなければならないところ、図表－３のとおり、当該公益目的事業財産には収益事

<sup>21</sup> 引当金は、将来の費用又は損失の発生に備えて、その合理的な見積額のうち当該事業年度の負担に属する金額を費用又は損失として繰り入れるものである（一般法人法規則 24）。なお、特定費用準備資金と引当金は類似しているが、各々の計上要件が異なるほか、引当金の計上が損益取引であるのに対して、特定費用準備資金が資産勘定の振替であることが大きな相違である。

<sup>22</sup> 公益目的事業財産とは、①公益認定を受けた日以後に寄附を受けた財産、②公益認定を受けた日以後に交付を受けた補助金その他の財産、③公益認定を受けた日以後に行った公益目的事業に係る活動の対価として得た財産、④公益認定を受けた日以後に行った収益事業等から生じた収益に内閣府令で定める割合を乗じて得た額に相当する財産、⑤①ないし④に掲げる財産を支出することにより取得した財産、⑥公益目的事業を行うために不可欠な特定の財産、⑦公益認定を受けた日の前に取得した財産であって同日以後に内閣府令で定める方法により公益目的事業の用に供するものである旨を表示した財産、⑧その他公益法人が公益目的事業を行うことにより取得し、又は公益目的事業を行うために保有していると認められるものとして内閣府令で定める財産をいう（公益認定法 18）。

業等<sup>23</sup>から生じた利益等の額<sup>24</sup>を内閣府令で定める割合（50%、公益認定法規則 24）を乗じて得た額に相当する財産を含めていることから、損益計算書において収益事業等会計から公益目的事業会計へ一定額の資産を繰り入れることが求められている。この資産の移転処理は、財務諸表のうち正味財産増減計算書内訳表<sup>25</sup>の「他会計振替額」の欄で確認できるものであり、「他会計振替額」によって公益目的事業会計の正数と収益事業等会計の負数で表示されることから、費用収益の発生としての概念に馴染まず、会計間における通過勘定を用いた処理に類似するものである。そうすると、上記③は、公益目的の事業にとって、正数による収益事業等会計からの財産の受け入れ処理を収益の属性とみなして、収入の範囲に含めていると解すべきであろう。

図表－3 【収支相償対照表による収支相償要件の適合イメージ】



このような支出及び収入の概念は、改正前の公益法人会計基準の適用に伴う収支予算書及び収支計算書による資金管理特有のものであり、現行の公益法人会計基準が完全な損益概念に移行している中で、公益法人制度に係る法令等の規定や運用面において視点を変えて踏襲されているものといえる<sup>26</sup>。そうすると、公益認定法で費用と収入という

<sup>23</sup> 収益事業等とは、公益目的事業以外の事業をいう（公益認定法 4 七）。

<sup>24</sup> 収益事業等における利益から、管理費のうち収益事業等に按分される額を控除した額となる（ガイドライン 1-5(2)）。

<sup>25</sup> 公益法人会計基準の運用指針／平成 20 年 4 月 11 日内閣府公益認定等委員会（平成 21 年 10 月 16 日改正 <http://thinkcube.co.jp/h200411.pdf>, 2018 年 1 月 11 日最終閲覧）・13. 様式について（様式 2－3）

<sup>26</sup> 「公益法人会計基準（昭和60年9月17日公益法人指導監督連絡会議決定）」では、予算準拠主義の下で収支予算書及び収支計算書が作成されていたが、「公益法人会計基準の改正等について（平成16年10月14日公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ、

非対称な用語を使用している目的は、費用に支出を、また、収入に収益を加えることを内在させながら、一気呵成に表現しているものと理解することができよう。

以上の考察により、公益目的事業は、正味財産の増加を想定していないことと同視できるが、各事業年度における公益目的事業の成果としてではなく、将来の事業年度に生ずる費用の見積額及び当該事業年度の収益事業等の利益等の最低 50%相当額を含めたところで、余剰が生じていないことを意味するものである。

### 第3款 公益目的支出計画による公益目的財産額の費消

公益目的支出計画とは、「特例民法法人を、その法人格を継続させたまま通常の一般社団法人・一般財団法人に移行させた上で、移行の時点での<sup>27)</sup>公益目的財産額（整備法14、図表－4参照）を、「通常の一般社団法人・一般財団法人に移行後<sup>27)</sup>、実施事業等に支出させることで、「民法第72条<sup>28)</sup>の趣旨にかんがみ、その残余財産が類似の公益目的のために引き渡されることと同様の効果を得ようとする制度<sup>27)</sup>」である（整備法119）。

つまり、特例民法法人が一般社団法人に移行した場合には、公益法人を解散して新たな法人を設立したことになるため、「通常の一般社団法人・財団法人に移行する時点で清算したならば、当該法人の残余財産<sup>27)</sup>」に相当する公益目的財産額を類似の公益事業を行う者に帰属させるべきであるところ、当該移行した法人の実態が従前の法人格を継続していることと同様であるとして、公益目的財産額を実施事業等により費消してゼロにすることを認めているものである。

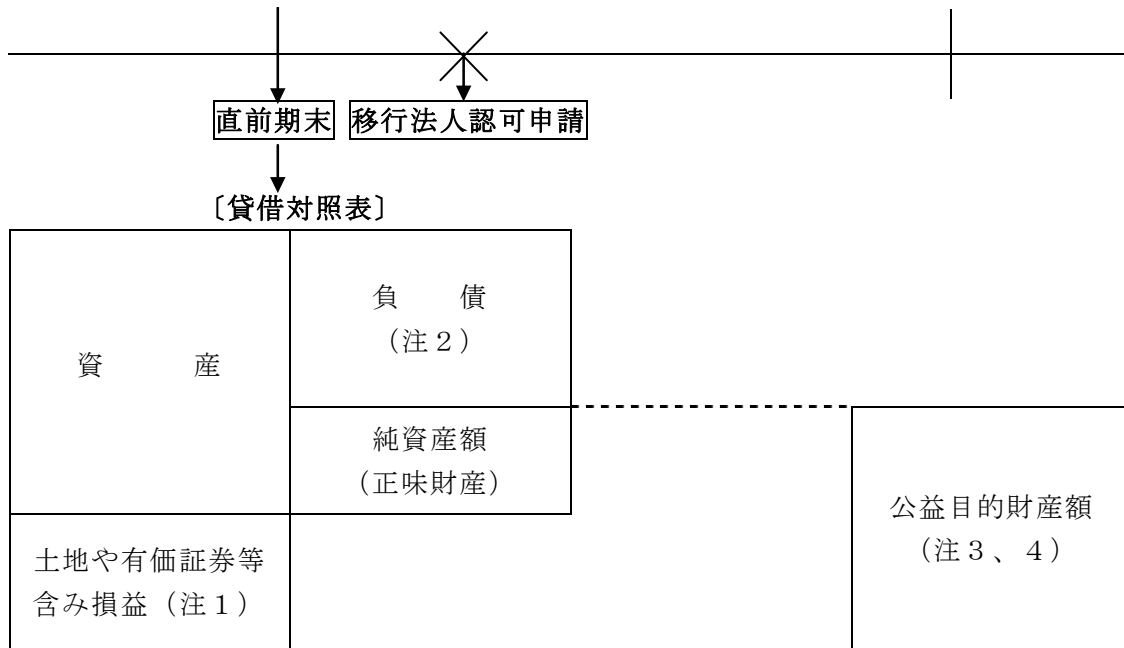
---

<http://thinkcube.co.jp/H161014.pdf>, 2018年1月11日最終閲覧)により、内部管理事項として収支予算書及び収支計算書が位置付けられた。その後、公益法人制度改革に対応するために改正された現行の公益法人会計基準は、平成20年4月11日内閣府公益認定等委員会から「公益法人会計基準について」が公布（平成21年10月16日に見直しがされている。[http://www.pref.kochi.lg.jp/soshiki/110201/files/2016011300235/7-1kaikeiki\\_jun.pdf#search=%27%E5%85%AC%E7%9B%8A%E6%B3%95%E4%BA%BA%E4%BC%9A%E8%A8%88%E5%9F%BA%E6%BA%96%E3%81%AB%E3%81%A4%E3%81%84%E3%81%A6%27](http://www.pref.kochi.lg.jp/soshiki/110201/files/2016011300235/7-1kaikeiki_jun.pdf#search=%27%E5%85%AC%E7%9B%8A%E6%B3%95%E4%BA%BA%E4%BC%9A%E8%A8%88%E5%9F%BA%E6%BA%96%E3%81%AB%E3%81%A4%E3%81%84%E3%81%A6%27), 2018年1月11日最終閲覧)され、損益概念のみに完全に移行していることから、予算書の作成も損益によるものとなっている（以下、現行の公益法人会計基準を「平成20年公益法人会計基準」という。）。

<sup>27)</sup> 新たな公益法人等の会計処理に関する研究会「第1回配付資料9 公益目的支出計画について」（<http://www.gyokaku.go.jp/siryoku/koueki/kenkyu/dail/siryoku9.pdf>, 2018年1月11日最終閲覧) 参考

<sup>28)</sup> 民法第72条《残余財産の帰属》第1項は、「解散した法人の財産は、定款又は寄附行為で指定した者に帰属する」旨規定している。

図表－４【公益目的支出計画の対象となる公益目的財産額の算定イメージ】



(注) 1. 土地や有価証券等は、時価と帳簿価額との差額を純資産額に加減算する。

2. 引当金等は、含めたところで計算する。

3. 基金の額を除外する。

4. 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付けられていると認められるものの額を除外する。

そして、公益目的支出計画に記載された実施事業等には、まず、一般社団財団法人に移行後、新たに始める事業で第1款の公益目的事業に適合するもの、及び類似の事業を目的とする公益法人、社会福祉法人、更生保護法人、独立行政法人、国立大学法人、大学共同利用機関法人、地方独立行政法人等に対して寄附（以下「特定寄附」という。）をすることにより、公益目的財産額を拠出することがあげられる。前者の公益目的事業に適合する事業は、公益認定の基準と同様のフィルターを通過させる必要性があり、移行法人でありながら公益法人に同視すべき思考が必要であることから、非営利活動の拡大に寄与する積極的な事業運営を表象するものといえる。また、後者の特定寄附は、特例民法法人として築いた財産について、一般社団財団法人への移行後、自らの意思により引き続き公益目的財産額を拠出して事業を実施する機会を与えられたことに対して、他の法人に当該財産の用途を依存すること自体が本旨に反しているように感じられるが、実際のところ他の団体の非営利活動に使用するための資金提供者という立場に留まらず、直接又は間接に当該他の団体の非営利活動に関与することになるから、その実態



を敷衍することで公益目的支出計画の趣旨を象徴していると捉えることができる。

もつとも、実施事業等として公益目的支出計画に記載している標準的な事業等は、特例民法法人として実施していた事業を移行後も継続するというものである（以下「継続事業」という。）。この継続事業として認可を受けるためには、特例民法法人が公益目的事業の認定に類似する認可申請書類を提出したところで、「行政庁が事業内容等必要な資料を添えて旧主務官庁に対し意見聴取を行うものとし、原則として旧主務官庁の意見を尊重する<sup>29)</sup>」としていることから、比較的スムーズな認可を期待することができる。しかしながら、行政庁は、「指導監督基準等<sup>30)</sup>において公益に関する事業としてはふさわしくないとされた事業に相当すると考えられる場合<sup>31)</sup>においては、当該旧主務官庁の意見にかかわらず、実施事業と認めないこともありうる<sup>29)</sup>」としていることから、公益目的事業に関する法令等の適合を求めるものでなくとも、事実上公益認定法の解釈と同視の下で運用されていると考えるべきであろう。

以上により、移行法人には、特例民法法人が一般社団財団法人に移行する前の公益事業によって蓄積した公益目的財産額を公益目的支出計画（図表－5参照）に基づき実施事業等で拠出してゼロにする機会を与えていることから、事業年度ごとに公益目的支出計画の実施の状況を明らかにする書類（以下「公益目的支出計画実施報告書」という。）を作成して、毎事業年度の経過後3箇月以内に認可行政庁に提出する義務を課している（整備法127）。つまり、公益目的支出計画の実施は、当該支出計画の実施期間中において、財産の費消活動の経過報告が求められ、その運営実績の監視を受ける制度であると整理することができる。

---

<sup>29)</sup> ガイドライン・前掲注19) 25-26頁

<sup>30)</sup> 指導監督基準等は、「公益法人の設立許可及び指導監督基準」及び「公益法人に対する検査等の委託等に関する基準」について／平成8年9月20日閣議決定 ([http://www.pref.osaka.lg.jp/joho-kensaku/attach/shobun-01514\\_1.pdf](http://www.pref.osaka.lg.jp/joho-kensaku/attach/shobun-01514_1.pdf), 2018年1月11日最終閲覧)、「公益法人の設立許可及び指導監督基準の運用指針」について／平成8年12月19日公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚会議幹事会申合せ ([http://www.pref.osaka.lg.jp/joho-kensaku/attach/shobun-01514\\_2.pdf](http://www.pref.osaka.lg.jp/joho-kensaku/attach/shobun-01514_2.pdf), 2018年1月11日最終閲覧) など、許認可制度の下にあった旧公益法人制度に係るものである。この指導監督基準等は、数次にわたり改正が行われており、最終平成18年8月15日付の一部改正において、特例民法法人向けに整備がなされている。

<sup>31)</sup> 前掲注30) 指導監督基準等（別紙1）2. 事業(2)では、「事業内容が、社会経済情勢の変化により、営利企業の事業と競合し、又は競合しうる状況となっている場合には、公益法人としてふさわしいと認められる事業内容への改善等に向けて、①事業の運営等について、対価を引き下げる、不特定多数の者を対象とする等により公益性を高めること、②新たに公益性の高い事業を付加すること」の措置を講ずるとしている。

図表－5 【公益目的支出計画により公益目的財産額を31年間でゼロにする申請の例】

【別紙3: 公益目的支出計画等】

3. 公益目的支出計画

【公益目的支出計画の概要】

1	法人の名称	財団法人〇〇協会
2	主たる事業所の所在地	東京都〇〇区△△町
3	公益目的財産額	1,026,000,000 円
実施事業等の事業番号 <sup>注</sup> 及び内容		
4	公益目的事業 (整備法第119条第2項第1号イ)	
	継続事業 (整備法第119条第2項第1号)	継1 相談助言事業 継2 調査研究開発事業
	特定寄附 (整備法第119条第2項第1号ロ)	
5	公益目的支出の見込額(平均の額)	54,170,000 円
6	実施事業収入の見込額(平均の額)	21,170,000 円
7	(5の額)－(6の額)	33,000,000 円
8	公益目的財産残額が零となる 予定の事業年度の末日	平成X+31年3月31日(平成X+31年度)
9	公益目的支出計画の実施期間	31年間
10	8の年度までに合併する予定の有無 (有の場合、予定年月日)	<input type="checkbox"/> 有 <input checked="" type="checkbox"/> 無
11	時価評価資産の明細	別表A(1)のとおり

注: 左欄に事業番号を記入してください。

(公益目的事業の場合⇒公1、公2・・・、継続事業⇒継1、継2・・・、特定寄附⇒寄1、寄2・・・)

32

(注) 図表中、矢印の箇所を申請者が記載することになる。

第4款 小活－公益法人制度改革の理念と法人税法上の非営利型法人の論点－

公益法人は、公益目的事業の収支相償が求められることから、事業活動による財源確保を優先するのではなく、財源に応じた事業規模の制御並びに保有財産の事業目的に沿った用途及び費消管理が組織運営の課題となる。それゆえ、公益法人には、法人税法において、公益目的事業を非課税（法令5②）とし、公益目的事業以外の事業に収益事業課税を適用することが、非営利活動の便宜を図るべき必要な措置であると評価することができよう。

<sup>32</sup> 図表－5は、『新公益法人制度小六法 平成23年版』（全国公益法人協会、2011）を参考とし、移行法人の認可申請書類の一部を抜粋して筆者が例示として記載したものである。

他方、一般社団財団法人のうち移行法人は、公益目的支出計画による公益目的財産額の費消活動が公益法人の公益目的事業の運営理念と同視できることから、法人税法上の非営利型法人が行う実施事業等以外の事業に対して、公益法人の公益目的事業以外の事業と同様に収益事業課税の適用が必要であることについて理解することができる。

しかしながら、第1節による公益法人制度改革に関する考察では、公益目的支出計画が完了した一般社団財団法人及び新設した一般社団財団法人のうち法人税法上の非営利型法人が、収益事業以外の事業による所得が非課税とされ、その後の非課税所得に係る余剰財源の用途について、法人税の収益事業課税の適用上、何ら制約のないことが検討すべき論点として浮き彫りになったといえる。

## 第2節 新たな公益法人税制における非営利法人の枠組と課税の在り方

新たな非営利法人という法人類型は、政府部門や採算性が求められる民間営利部門では十分に対応できない活動領域を担っていくという点において、収益事業課税の適用など、税制上の便宜を図る意味を見出すことができる。

そして、基本的考え方<sup>33</sup>には、「民間が担う公共の重要性を踏まえ、この諸課題に関して今後の改革の基本的方向性を提示するものである。あるべき税制の一環として、新たな非営利法人制度とこれに関連する税制を整合的に再設計し、寄附金税制の抜本的改革を含め、民間が担う公共を支える税制の構築を目指そうとするものに他ならない。<sup>33</sup>」という新公益法人税制の理念が掲げられている。そうすると、新たな公益法人制度と公益法人税制は、相互に理念を共有したところで、税制の再構築を行う方向にあることを示唆するものといえる。

---

<sup>33</sup> 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「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(以下「基本的考え方」という。)」平成17年6月 (<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/170617.pdf>, 2018年1月11日最終閲覧)・1-2頁、「公益法人制度改革の動きに対応して、当調査会においては、平成14年11月に基礎問題小委員会の下に非営利法人課税ワーキング・グループを設置し、翌15年3月までの間、計6回にわたり、新たな非営利法人制度のイメージを念頭に置きつつ、非営利法人に対する課税のあり方等について検討を行った。さらに、「新たな非営利法人制度」の具体化の検討が進められている中、これを受けて、新たな非営利法人に関する課税のあり方や、民間非営利活動を資金面から支える寄附金税制についても、抜本的に検討することが必要となった。こうした状況を踏まえ、本年4月15日、当調査会は、基礎問題小委員会及び非営利法人課税ワーキング・グループ合同会議を設置して(以下「非営利法人課税ワーキング・グループ」という。)、新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制のあり方についての検討を開始し、以後6回にわたり審議を行った。この基本的考え方は、これまでの議論の概要をとりまとめたものである。」

しかしながら、基本的考え方では、「法人税は、事業の目的や利益分配の有無にかかわらず、収益及び費用の私法上の実質的な帰属主体である事業体とその納税義務者とされるものであり、この点は営利法人も非営利法人も同様である<sup>33)</sup>」と整理されている。この切り口によれば、公益法人税制の法人税の論点は、原則課税にすることも視野に入れ、課税ベースの議論を後順位にしていると解される。また、基本的考え方が、「各々の非営利法人に関する私法上の仕組み（残余財産の帰属の態様等）や事業目的、活動の実態等を総合的に勘案して適切に設定する必要がある<sup>33)</sup>」という組織法上の特性を見出しているのであれば、課税方法に対する再検討を要する必要があるとあり、課税ベースの見直しに拘泥すると、返って営利法人との課税の均衡を逸してしまい疑念を惹起することになるだろう。そうすると、新公益法人税制は、単に収益事業課税を継続して適用するのであれば、公益法人制度の理念との導管的機能が十分に発揮されているとはいえないことから、非営利活動の象徴たる財産の費消を課税方法に組み込むことによって、実務面における税制の再構築にも到達することになるだろう。

そこで、第2節では、基本的考え方の審議経過を考察することにより、新公益法人税制の再構築の考え方を捉え、収益事業課税の適用に関する論点を抽出することとする。

### 第1款 公益性を有する非営利法人に対する課税の考え方

非営利法人課税ワーキング・グループの審議では、公益性を有する非営利法人（公益法人制度改革後の公益社団財団法人）に対する課税の考え方について、要旨、次のような指摘がされていた。

「公益性を有する非営利法人は、第三者機関において、法人の目的と事業の公益性の判断が明確に行われた後、毎事業年度における事業報告書の提出が求められ、一定期間ごとの公益性の有無の確認<sup>34)</sup>及び公益性の判断の取消しが行われる。また、公益法人としての自己規律により、一般法人法に規定する法人の組織や運営に関する事項及び公益認定の基準における適正運営のためのガバナンス要件の遵守<sup>35)</sup>、あるいは情報開示の義

---

<sup>34)</sup> 立入検査の考え方平成21年12月24日（平成26年5月14日一部改訂）内閣府 ([https://www.koeki-info.go.jp/pictis\\_portal/contents.do?bunNo=1120794999&meisaiNo=1120901407](https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/contents.do?bunNo=1120794999&meisaiNo=1120901407), 2018年1月11日最終閲覧)・1 新公益法人の立入検査(2)では、「概ね3年を目途に全ての法人に対する立入検査が一巡するスケジュールで実施することとする」としている。

<sup>35)</sup> 公益認定法第5条《公益認定の基準》は、ガバナンス要件を表象するものとして、第3号「その事業を行うに当たり、社員、評議員、理事、監事、使用人その他一定の関係者に対し特別の利益を与えないものであること」、第4号「その事業を行うに当たり、株式会社

務<sup>36</sup>などが整備されている。このような公益法人制度の仕組みに基づき、公益性を有するものと認定された法人は、その課税の取扱い上、改めて税制の観点から公益性を判定することは徒に屋上屋を架すこともあり得ることから、第三者機関による公益性の認定をもって税法上の公益法人等として、課税の在り方を考えるべきであろう<sup>37</sup>。

そして、「公益性を有する非営利法人に対する法人税の課税は、課税ベースないし非課税の範囲について、基本的に、その事業活動の公益性に鑑み非課税とすることが適当であるが、実態として様々な活動を行っていることから、適切に非課税の範囲を設定することが必要である。そこで、民間の営利企業と競合関係にある事業のみに課税する収益事業課税は、公益性を有する非営利法人においても同様の課税ベースとすることが考えられる<sup>37</sup>」。

このような非営利法人課税ワーキング・グループの審議において、公益性を有する非営利法人と呼称され、その伏線上にある公益法人（公益社団財団法人）は、新たな公益法人制度に対応する法人税制として、実質的に収支余剰の生ずることのない公益目的事業について非課税とされ、公益目的事業の費消財源となる公益目的事業財産の確保を担う公益目的事業以外の事業について、収益事業課税の対象としたことに何ら異論もなく、同意を得ることができよう。

## 第2款 公益性を有する非営利法人以外の非営利法人に対する課税の考え方

非営利法人課税ワーキング・グループの審議では、公益性を有する非営利法人以外の

---

その他の営利事業を営む者又は特定の個人若しくは団体の利益を図る活動を行う一定の者に対し、寄附その他の特別の利益を与える行為を行わないものであること」、第10号「各理事について、当該理事及びその配偶者又は三親等内の親族である理事の合計数が理事の総数の三分の一を超えないものであること。監事についても、同様とする。」、第11号「他の同一の団体の理事又は使用人である者その他これに準ずる相互に密接な関係にあるものとして一定の者である理事の合計数が理事の総数の三分の一を超えないものであること。監事についても、同様とする。」、第12号「会計監査人を置いているものであること。ただし、毎事業年度における当該法人の収益の額、費用及び損失の額その他一定の基準に達しない場合は、この限りでない。」、第13号「その理事、監事及び評議員に対する報酬等について、民間事業者の役員の報酬等及び従業員の給与、当該法人の経理の状況その他の事情を考慮して、不当に高額なものとならないような支給の基準を定めているものであること。」等が規定されている。

<sup>36</sup> 一般法人法第128条及び第199条《貸借対照表等の公告》、公益認定法第21条《財産目録の備置き及び閲覧等》などが規定されている。

<sup>37</sup> 第33回基礎問題小委員会・第1回非営利法人課税ワーキング・グループ合同会議事録 (<http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/b33kisoa.html>, 2018年1月11日最終閲覧) に基づき、筆者が議事録の内容を要約したものである。

非営利法人（公益法人制度改革後の一般社団法人のうち法人税法上の非営利型法人及び普通法人）に対する課税の考え方について、要旨、次のような指摘がされていた。

「公益性を有する非営利法人以外の非営利法人は、同窓会のように会員からの会費を活動の原資として、専ら会員共通の利益を目的とした共益的な活動を行う非営利法人から、その活動実態が営利法人と実質的に変わらない非営利法人に至るまで、さまざまな非営利法人の設立が予想される<sup>38)</sup>」。

そのうち、「共益的な活動を目的とする非営利法人は、基本的には、会員からの会費を活動の原資として、そのすべてを共益的な活動に費消することを前提としているが、実際のところ会員からの会費の収入時期と支出時期とのタイムラグが生ずることから、一過性の余剰が生じることは避けられない。そうした共益的な活動を目的とする非営利法人の趣旨から見て、その余剰にまで課税することは適当ではないと考えられる<sup>38)</sup>」。

また、「公益性を有する非営利法人及び共益的な活動を目的とする非営利法人、それ以外の法人は、私法上の建て付けでは利益分配は禁止されているが、実質的に社員等への給与やフリンジベネフィットという形で利益分配を行うこと、また、残余財産の分配について制限がないことから、解散時に残余財産の帰属という方法により利益を分配することが可能である。さらに、事業内容にも特段の制限がないことから、営利法人と実質的に同種同等の事業活動が可能となる。このような私法上の特徴からすれば、①非営利法人と営利法人の法人形態の選択に対して中立的である必要性、あるいは、②租税回避の手段として濫用されることを防止する必要性から、営利法人と同様の課税とすべきという考え方があり得る<sup>38)</sup>」。

このような非営利法人課税ワーキング・グループの審議において、公益性を有する非営利法人以外の非営利法人と呼称され、その伏線上にある法人税法上の非営利型法人は、新たな公益法人制度に対応する法人税制として、共益的な活動を目的とする非営利法人など一過性の余剰に課税することが適当でない類型を法人税法上の非営利型法人と、営利法人と実質的に同種同等の類型を法人税法上の非営利型法人に該当しない普通法人とに分類し、前者に収益事業課税を適用し、後者を全所得課税の対象としていることについて一応の理解を得ることができよう。

なお、法人税法上の非営利型法人の類型は、①「剰余金の分配を行わず、残余財産の

---

<sup>38)</sup> 基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ合同会議・前掲注 37) 及び税制調査会・基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ・前掲注 33) 3－5 頁

帰属先が公益的な活動を行う法人等に限定され、さらに役員給与などによる実質的な利益分配が行われるおそれも排除されているような法人については、必ずしも利益を稼得する活動を行うとは限らないと評価できることから、利益を稼得すると想定される活動、すなわち収益事業を行う場合に限り課税関係を生じさせることが適当であるとの観点に立って設けられたもの<sup>39)</sup>として非営利性が徹底された法人、②「会員からの会費を原資として、それが会員向けの共益的事業活動に専ら費消され、会員がその潜在的受益者になることが想定されるような法人を対象として<sup>39)</sup>」共益的活動を目的とする法人の二形態に区分されている。

### 第3款 収益事業課税の対象となる収益事業の範囲と課税対象の見直し

非営利法人課税ワーキング・グループの審議では、収益事業課税の対象となる収益事業の範囲（課税ベース）について、要旨、次のような指摘がされていた。

「収益事業課税の対象となる収益事業の範囲は、33の業種をポジリストであらわし、民間の営利企業が行っている事業と競合しているというコンセプトでリストアップしたものである。このリストは、昭和59年に事業が追加されて以来、見直しがされていないことから、新しい公益法人制度に向けて、その適合性を検討する必要がある<sup>40)</sup>」。

他方、「公益法人等に係る収益事業課税については、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ことから、課税対象の見直しをすべきという指摘もある。この見直しについて、①当然課税の対象となる収益事業を拡大していくという考え方、②逆に除かれるものを列挙するという考え方、又は③事業所得に見られるような定義を使い、対価を得て継続的に行う事業で一般化してしまうことも考えられる<sup>40)</sup>」。

このような非営利法人課税ワーキング・グループの審議の伏線において、新たな公益法人制度の法人税制として、収益事業課税の対象となる33業種に労働者派遣業を加え、34特掲業種に改正されている。この改正は、取引が多様化している現状を勘案すると、上記①の思考を示唆していると感じられるが、労働者派遣業が新たに収益事業の範囲に

<sup>39)</sup> 『20 改正税法のすべて』292頁（日本税務協会、2008）

<sup>40)</sup> 基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ合同会議・前掲注37)

加わったというより、請負業から抽出して明示的に特掲したと考えられる。また、上記②は、非課税事業を列挙する作用として、課税ベースの拡大を誘引する懸念が生ずることになるから、公益法人等に収益事業課税を採用している目的や根拠を考慮すると厳に避けるべきであると解される。さらに、上記③は、収益事業の範囲の判断基準を法令等で明らかにすることになるが、既にペット葬祭業事件<sup>41</sup>の上告審における法令解釈の要素に包含されていることからすれば、屋上屋を架すことになろう。

そうすると、将来に向けた収益事業課税の対象となる収益事業の範囲は、上記①の思考を根底に置いて、「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。<sup>40</sup>」とする姿勢が感じられる。

#### 第4款 小活—法人税法上の非営利型法人に収益事業課税を適用する論点—

非営利法人課税ワーキング・グループの審議及び基本的考え方は、非営利法人の類型を、①公益性を有する非営利法人（公益法人＝公益社団財団法人）、②共益的な活動を目的とする非営利法人（法人税法上の非営利型法人）、③①及び②以外の非営利法人（一般社団財団法人のうち普通法人）に区分して、それぞれの非営利組織運営及び非営利活動の特性に応じて、収益事業課税の適否を振り分けたことが理解できる。しかし、肝心の公益法人制度改革と法人税課税との連携は、非営利法人に対する原則課税論が組織法上の特性から単純には採用されなかったとはいえ、収益事業課税の課税ベースを見直す方針を掲げながらも、淡泊な審議の印象を残すのみで、単にこれまでの課税の考え方を踏襲しているに留まっている。これでは、公益法人制度改革を契機に収益事業課税を見直し、公益法人制度の理念が新たな公益法人税制と連携していないという印象になろう。

ところで、新公益法人税制は、非営利法人課税ワーキング・グループの審議の根底にあった法人税の性質や課税根拠について、原則課税論も浮上した経緯もあることから、次章以降の考察の伏線とするために、ここで導入的な整理をしておきたい。

法人税の性質や課税根拠は、大別して、「法人は所得税の前どりであるとする考え方<sup>42</sup>」と「法人税は法人の担税力に着目して課される独自の租税であるとする考え方<sup>42</sup>」とが

<sup>41</sup> 最二小判平成20年9月12日・訴訟月報55巻7号2681頁、名古屋高判平成18年3月7日・税務訴訟資料256号10338順号、名古屋地判平成17年3月24日・税務訴訟資料255号9973順号（以下、これらを総括して「ペット葬祭業事件」という。）

<sup>42</sup> 金子宏『租税法《第22版》』307-310頁（弘文堂、2017）



ある。前者の前どりであると考えた場合、法人税と所得税の二重課税について、法人税法上の非営利型法人が剰余金の分配を禁止していることから<sup>43</sup>、その議論の土俵に上がることもないが、法人の形態や活用場面が多様化し税制も複雑化している状況において、もはや「二重課税という表現は適切ではなく、法人形態で事業を営む場合の相対的重課ないし相対的軽課という表現を用いるのが適切である<sup>42</sup>」と提唱されていることを勘案すると、当該学説から法人税の課税根拠そのものを検討することは適切でないと解される。また、「法人は個人の集合体であるという素朴な法人観<sup>42</sup>」は、社団法人の形態が表面上同視できるが、会費を支払う社員にとって所得が実現することを約束したものではないことから、そのままには妥当するものでもない。

他方、非営利法人に対する法人税の性質や課税根拠は、収益及び費用の私法上の実質的な帰属主体の担税力に着目して課するという整理に無理を感じさせないが、法人税法上の非営利型法人に対して収益事業課税を適用するための理由を導く要素としては不十分である。ただ、少なくとも、公益法人に対する収益事業課税の適用は、収益事業等の利益等の一定額が公益目的事業財産を構成し、公益目的事業で財産を費消することが義務付けられていることからすれば、新たな公益法人制度の趣旨を尊重して「旧制度よりもはるかに、公益法人の公益目的事業の増進に役立つものとなった<sup>44</sup>」ことは明らかである。公益法人に対する新公益法人税制の機能が充実しているのは、公益法人制度改革の理念を尊重した証であろう。

それに対して、法人税法上の非営利型法人に収益事業課税を適用する目的は、非営利性が徹底された法人及び共益的活動を目的とする法人に対する組織運営上の配慮であるならば、法人の自己統治に委ねるだけでなく、法人税法上の非営利型法人のガバナンス要件を充足させる牽制の意味からも、収益事業以外の事業から生じた所得の使途について、申告を通じて開示させることにより、その機能を果たすことになると解される。

さらに、収益事業以外の事業から生ずる所得を開示する必要性は、第2章において、内部留保の問題として、その論点を顕在化させることとする。

---

<sup>43</sup> 前掲注8) 法人税法上の非営利型法人に該当するためには、①非営利性が徹底された法人は「その定款に剰余金の分配を行わない旨の定めがある」、②共益的活動を目的とする法人は「その定款に特定の個人又は団体に剰余金の分配を受ける権利を与える旨の定めがない」ことが必要である。

<sup>44</sup> 金子宏・前掲注42) 422-426頁

## 第2章 遊休財産額の保有制限要件と優遇措置により蓄積された財産の規制

非営利法人の内部留保は、収支余剰を蓄積している公益法人等を問題視したことに端を発し、特例民法法人に対する指導監督基準等が「対価を伴う公益事業については、対価の引下げ、対象の拡大等により収入、支出の均衡を図り、当該法人の健全な運営に必要な額以上の利益を生じないようにすること<sup>45)</sup>」などを公益事業の運営指針としていたことから、営利法人等への転換に派生する大きな問題であった。

そして、公益法人制度改革における内部留保の問題は、公益法人の収支余剰の累積が正味財産を構成していることを踏まえ、正味財産の本質に照らして内部留保を定義付け、公益法人の非営利組織運営を通じて、如何なる制限を加えるべきであるかが焦点となったものである。

そこで、本章では、第1節で非営利法人の内部留保の適正水準に関する審議を考察し、第2節で公益法人制度改革を契機にして、規制すべき内部留保の概念を遊休財産に転換したことを捉え、第3節で公益法人制度改革が内部留保の規制の視点を転換したことに対して、新公益法人税制により創設した法人税法第64条の4の規定が内部留保の問題の解決策として十分に機能しておらず、公益法人制度改革の理念である財産の費消を考慮しなかったことにより、諸般の問題に波及していることについて、本稿の論点として抽出する。

### 第1節 収支余剰の累積による内部留保を問題とする起源

公益法人制度改革に関する有識者会議<sup>46)</sup>（以下「有識者会議」という。）では、適正水準を超える内部留保を有することが普通法人への転換に値するものとして、要旨、次のような指摘がされていた。

「指導監督基準等で定められている内部留保は、総資産額から基本財産<sup>47)</sup>、公益事業を

---

<sup>45)</sup> 前掲注30) 指導監督基準等(別紙1) 2. 事業(5)

<sup>46)</sup> 公益法人制度改革についての具体的な提案を行うため、行政改革担当大臣の下で開催された会議であり、最終的に前掲注10)「報告書」において審議の内容を取りまとめている。

<sup>47)</sup> 守永誠治氏は、『公益法人会計精説』178-179頁(全国公益法人協会、2000)において「法人所有する財産のうち基本財産となるものは、次の要件を満たしていなければならない。①設立時において寄付者(財産寄贈者)あるいは政府(主務官庁)が法人に対し基本財産として指定した設立時の財産、②設立してから寄付者が法人に対し基本財産として指定した寄付財産、③理事会が自ら基本財産に組み入れることを決議した運用財産」と述べている。なお、基本財産は、特例財団法人の人格の基礎であり、公益活動を行うための収入の基本となる重要な財産であることから、管理運用に当たって減少することを避けるため、厳格な規律が定められていた。前掲注30) 指導監督基準等参考

実施するために有している基金<sup>48</sup>、法人の運営に不可欠な固定資産、将来の特定の支払に充てる引当資産等及び負債相当額を控除したものとしている<sup>49</sup>ことから、結果として正味運転資本に基金以外の投融資を加算した金額となる。この計算によると、論点とは全く関係のない数値が算出される可能性があり、収支余剰の累積に該当しないものを収支余剰とみなして規制することになるから、公益法人制度改革では内部留保の概念として採用しなかったものである<sup>50</sup>。

また、「収支余剰の累積を正味財産との関係で考える場合、財団法人の基本財産などは、基金として寄附を受けた金額が明らかであることから、正味財産について基金的なもの、資本的なもの又は収支余剰的な内部留保に当たるものを区分することが可能である。しかし、社団法人の場合、通常基金がないことから、その正味財産のすべてが収支余剰であるとして内部留保に該当すると考えることもできるが、その本質がすべて公益事業を行うために社員及び賛助会員などから集めた資金のうち、未だ使用されていない部分として捉えられていることもあり、社員及び会員からの預り金又は公益事業に使用するための前受金的な性格を持っていることを考慮する必要がある<sup>50</sup>。

他方、「内部留保を収支余剰の累積と定義した場合、内部留保はどの程度であれば適正であるか相対的な課題も浮上する。仮に、運用収入以外に収入のない財団法人の事例として、十数年金利が低下している環境下において、どの程度の内部留保を持っていたら公益事業を縮小しないで継続できるかを逆算してみたところ、同様の資金規模の事業を10年間継続するためには、事業費に管理費を加算した金額の3年分の内部留保が必要であったという結果が算出されている。したがって、事業費及び管理費の3年分の内部留保は、10年間で拠出することを前提にすると、公益事業を継続実施するための準備金として十分ではないという考え方ができる<sup>50</sup>。

---

<sup>48</sup> 守永・前掲注47) 181頁「正味財産のことを営利法人では資本と呼んでいるが、公益法人にあっては資本ではないので「基金」と呼ぶこともある。なお、公益法人会計基準では正味財産と定められている」。これにより、基金は、正味財産のうち公益事業に用途を制約している財産であると整理できよう。

<sup>49</sup> 指導監督基準等(別紙1) 5. 財務及び会計(7)では、「いわゆる「内部留保」については、公益事業の適切かつ継続的な実施に必要な程度とすること。」として、内部留保の計算方法を定めている。また、特例民法法人の内部留保の水準としては、「原則として、一事業年度における事業費、管理費及び当該法人が実施する事業に不可欠な固定資産取得費(資金運用等のための支出は含めない。)の合計額の30%程度以下であることが望ましい。」としている。

<sup>50</sup> 第20回公益法人制度改革に関する有識者会議議事録(<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/dai20/20gijiroku.html>, 2018年1月11日最終閲覧)に基づき、筆者が議事録の内容を要約したものである。

結局のところ、「内部留保の問題は、①上記公益法人等の正味財産額とその成り立ち、②毎事業年度の収支余剰額、③毎事業年度の事業費と管理費の水準、④資金の使用状況の判断、⑤将来に予想される収入の減少又は費用の増加の可能性、⑥公益法人の公益事業等の性格、この6つの点を時系列的な推移も入れて総合的に検討することで、適正な判断ができるという問題だと考えられる<sup>50</sup>」。

このように内部留保の水準の問題は、特例民法法人にとって指導監督基準等による事業費及び管理費等の30%では厳しいとする、これまでの現実を踏まえて公益法人制度改革に向けた有識者による審議の対象となったものである。その着地点は、新たな非営利法人の自立と成長の観点において、公益事業の適切かつ継続的な実施に必要な内部留保の水準を見極めるべきであるから、まず内部留保を収支余剰の累積とするにしても、一時点や一要素のみを捉えて判断するものでないと帰結したのだろう。そして、これら6つの要素は、公益認定の基準のうち財務基準等<sup>51</sup>に混入させ、かつ、各事業年度の実績を平成20年公益法人会計基準に基づく財務諸表の作成により開示させることで、事実上取り込まれていると考えることができる。

## 第2節 内部留保の規制という観点から遊休財産額の保有制限への転換

有識者会議では、内部留保のあり方について、「公益的事業を適切かつ継続的に行うため、一定の内部留保は必要であるが、積極的に不特定多数の者の利益の実現を目的とする活動であれば、本来単年度の収支において大幅な黒字を生ずるものではないと考えられる。また、こうした収支余剰の累積等に伴い、本来公益的な事業に使われるべき資金が、使われず法人内部に蓄積されるのは望ましくない。<sup>52</sup>」として報告書に取りまとめられている。

つまり、公益法人は、公益目的事業に収支相償を求めていることからすれば、内部留保の発生原因は収益事業等の収支余剰によるものと考えるのが定石であるから、公益目的事業による財産の拠出を事業活動の成果に応じて増減させること、すなわち公益目的事業の

<sup>51</sup> 公益認定法第5条《公益認定の基準》は、第1号が「公益目的事業を行うことを主たる目的とするものであること」、第2号が「公益目的事業を行うのに必要な経理的基礎及び技術的能力を有するものであること」、第6号が収支相償要件、第7号が「収益事業等を行う場合には、収益事業等を行うことによって公益目的事業の実施に支障を及ぼすおそれがないものであること」、第8号が「その事業活動を行うに当たり、公益目的事業比率が100分の50以上となると見込まれるものであること」、第9号が「その事業活動を行うに当たり、遊休財産額が一定の制限を超えないと見込まれるものであること（以下、「遊休財産額の保有制限要件」という。）と規定している。筆者は、これらの公益認定の基準を「財務基準等」と定義した。

<sup>52</sup> 報告書・前掲注10) 20-21頁

規模の拡大と縮小を柔軟に対応させる組織運営が必要となる。そして、当該組織運営は、収支余剰の発生が一過性であると客観的に認定できる程度において、事業規模に応じた内部留保の水準を維持させていくことが命題であるといえよう。

こうした有識者会議の審議を踏まえ、公益認定法では、内部留保の水準に対する旧公益法人制度の規制概念をリセットして、収支余剰を遊休財産額<sup>53</sup>として捉えた制度設計に方向転換をしている。そして、この遊休財産額は、公益法人が毎事業年度に行った公益目的事業と同一の内容及び規模の公益目的事業を翌事業年度においても引き続き行うために必要な額として位置付けている。これにより、公益法人の毎事業年度の末日における遊休財産額は、当該事業年度の損益計算書に計上すべき公益目的事業に係る事業費の額その他公益目的事業の実施に要した費用の額を基礎として算定した額、端的に言えば年間の公益目的事業の事業費の額を超えてはならないとされ、事実上その保有額に制限を加えている（公益認定法 16、公益認定法規則 21）<sup>54</sup>。

そうすると、内部留保の問題は、従来に比して厳しい水準に転換したかのような誤解を受けてしまう余地も存するが、遊休財産額が事業活動のために現に使用されておらず、かつ、引き続きこれらのために使用されることが見込まれない財産であると位置付けたことから厳格な規制対象としたものであり、収支余剰に規制する発想が根本から転換されていると理解すべきであろう。つまり、遊休財産額に該当しない財産に対しては、その保有に制限が無くなったと解することができ、言わば公益法人制度改革において、これまで問題視されていた内部留保という概念を払拭し、遊休財産額以外の財産を公益目的事業又は公益目的事業を行うために必要な収益事業等のために使用されている財産であるとして、規制する必要のない対象に位置付けたのである。

そして、規制の対象外となる遊休財産額に該当しない財産は、概ね固定資産のうち控除対象財産であると捉えることができる。この控除対象財産とは、公益法人が当該事業年度の末日において有する固定資産のうち、用途が特定されている財産であると整理すること

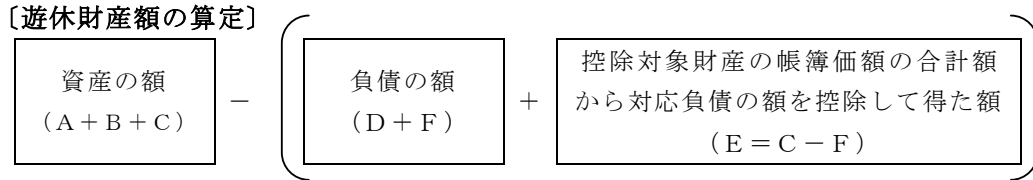
---

<sup>53</sup> 公益認定法第 16 条《遊休財産額の保有の制限》第 2 項は、「遊休財産額とは、公益法人による財産の使用若しくは管理の状況又は当該財産の性質にかんがみ、公益目的事業又は公益目的事業を行うために必要な収益事業等その他の業務若しくは活動のために現に使用されておらず、かつ、引き続きこれらのために使用されることが見込まれない財産として内閣府令で定めるものの価額の合計額をいう。」旨規定している。

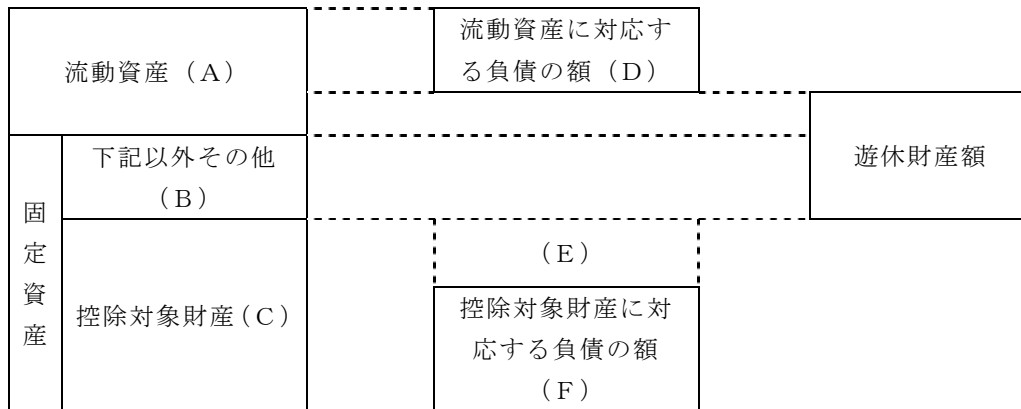
<sup>54</sup> 保有額の制限を超えた場合には、公益認定の基準のうち、遊休財産額の保有制限要件に抵触することになるから、行政庁の権限で公益法人としての認定を取り消される懸念が生じる（公益認定法 29②一）。

ができる<sup>55</sup>。

図表－6 【遊休財産額の算定イメージ】



〔算式の構造イメージ〕



仮に、収支余剰の資金残高となることを回避する目的で、意図的に固定資産に振り替えた投融資は、控除対象財産の範囲から外れ、遊休財産額を構成することになるから、保有

<sup>55</sup> 公益認定法規則第22条《遊休財産額》第3項に規定する控除対象財産とは、①公益目的の保有財産、②公益目的の事業を行うために必要な収益事業等その他の業務又は活動の用に供する財産、③①及び②に掲げる特定の財産の取得又は改良に充てるために保有する資金、④特定費用準備資金、⑤寄附その他これに類する行為によって受け入れた財産であって、当該財産を交付した者の定めた用途に従って使用し、若しくは保有しているもの、⑥寄附その他これに類する行為によって受け入れた財産であって、当該財産を交付した者の定めた用途に充てるために保有している資金である。また、公益目的の保有財産とは、公益法人information/よくある質問 (FAQ) において、次のとおり説明されている。(https://www.koeki-info.go.jp/pictis\_portal/common/index.do?contentsKind=110&gyouseiNo=00&contentsNo=00207&syousaiUp=0&procNo=contentsdisp&renNo=46&contentsType=03&houjinSerNo=undefined&oshiraseNo=unde, 2018年1月11日最終閲覧) /問V - 4 - ③ (遊休財産額) 「公益法人認定法では、法人が公益に使うべき財産を①公益目的の事業財産として定めています。これは法人が公益目的の事業のために受け取った寄附金、補助金、事業収入等の全ての財産が含まれます。そこから公益目的の事業の実施のために使った財産を差し引いた残りが⑤公益目的の取得財産残額であり、引き続き公益に充てるべき財産となります。この公益目的の取得財産残額は、資金として保有すると④公益目的の増減差額であり、固定資産として保有すれば②公益目的の保有財産となります。」

制限の範疇に取り込まれることになる。この結果、遊休財産額の算定<sup>56</sup>は、図表－6のとおり、実質的な側面において、流動資産の額から流動負債の額を控除した金額に近接し、旧公益法人会計基準における資金残高に類似しているが、固定資産のうち使途の目的がない財産を加えた数値になる部分が相違として内在しているといえよう。

以上により、現行の公益法人制度は、公益法人に対して遊休財産額の保有の制限を毎事業年度末の公益目的事業の事業費の額としたことから、公益目的事業の事業規模を非営利活動による財産の費用化を指標として、翌事業年度の公益目的事業を前事業年度以上の事業規模を求めていることになる。そして、仮に想定以上の収支余剰が生じた場合には、将来実施することが確約された公益目的事業の財源として特定費用準備資金に振り替える等の対応が必要となっている。つまり、公益法人制度改革は、旧公益法人制度が内部留保の状況を捉え、主務官庁から事業拡大を促されていたのに対し、収支余剰に視点を变えて遊休財産額を定義付け、公益法人が自主的に費消する仕組みを構築したのである。

### 第3節 優遇措置により蓄積された財産に課税する新制度

公益法人は、遊休財産額の保有制限要件により、法人税法における収益事業以外の事業により非課税とされた余剰を含めて、事業規模の制御及び財産の費消活動に注視をしながら非営利活動を実施している。それに対して、一般社団財団法人が法人税法上の非営利型法人に該当した場合には、法人税法における収益事業以外の事業に該当して非課税とされたことによる余剰財産は、その費消活動を法人税法上の非営利型法人の運営に委ねられ、内部で蓄積することでさえ、何ら制限を受けるものではない<sup>57</sup>。このように、公益法人税制の後押しは、公益法人にとっては公益目的事業の財源として費消する伏線を敷かれているのに対して、法人税法上の非営利型法人に収益事業課税が適用されているところに、非営利法人間における不均衡が生じていることを否定し得ないだろう。

これを問題視した公益法人税制では、優遇措置によって蓄積された財産（内部留保）について、公益性を欠いた時点に着目して、新たな課税制度を創設している。そこで、第3節では、新制度の考え方と課税要件を考察することにより、収益事業課税の機能との関係を踏まえて論点を掲げることとする。

---

<sup>56</sup> 公益認定法規則第22条第2項では、「公益法人の各事業年度の遊休財産額は、当該事業年度の資産の額から、負債の額及び控除対象財産の帳簿価額の合計額から対応負債の額を控除して得た額の合計額を、控除して得た額とする。」旨規定している。

<sup>57</sup> 移行法人は、公益目的支出計画に基づき実施事業等により公益目的財産額の費消活動を義務付けられていることから、格別に考えるべきであろう。

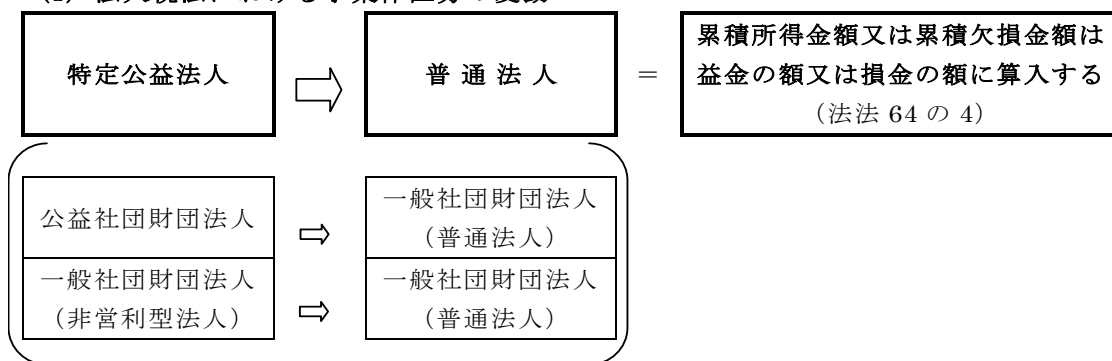
### 第1款 公益性判断の変更等があった場合の取扱い

非営利法人課税ワーキング・グループの審議では、法人税法における収益事業以外の事業により非課税とされた余剰財産について、要旨、次のような指摘がされていた。

「公益法人に対して、第三者機関が事後チェックにより公益認定を取り消した場合、又は法人税法上の非営利型法人が要件を欠いて普通法人に移行した場合には、当然、そのステータスは変更して、法人税法上の非営利型法人以外の一般社団財団法人に組織変更等になるところ、それまでの間、法人税法上の非営利型法人が税制上の優遇措置による恩恵を受けてきたことについて、取消事由等の発生時点に遡及して優遇措置を取り消し、その間に蓄積された財産に対して一定の課税を行うことで清算する必要があるのではないだろうか。これは、非営利法人としてのステータスの変更に伴う、公益法人税制のプラスアルファとして考えなければならない<sup>58</sup>」旨の問題提起がされている。

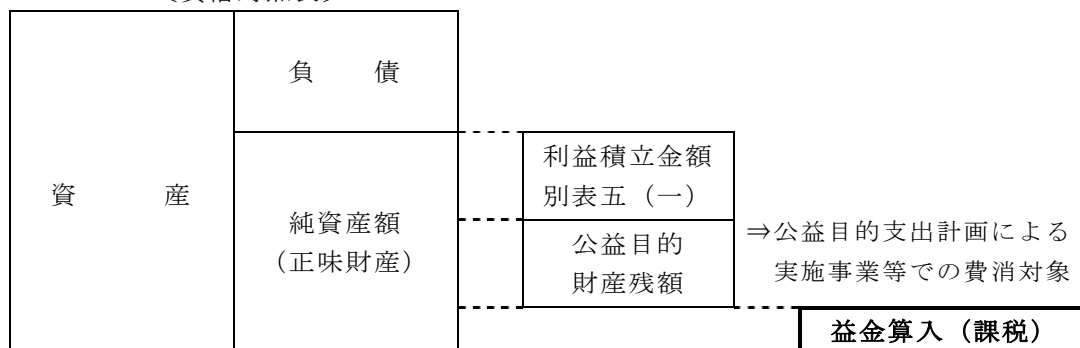
図表－7 【累積所得金額の益金算入制度等の概要】

#### (1) 法人税法における事業体区分の変動



#### (2) 累積所得金額の益金算入等のイメージ (法法 64 の 4)

[貸借対照表]



<sup>58</sup> 非営利法人課税ワーキング・グループ合同会議・前掲注 37)



この審議を背景にして、最終的なとりまとめでは、「営利法人との課税のバランスや租税回避の防止の観点から、取消事由等の発生時点に遡及して優遇措置を取り消すとともに、優遇措置により蓄積された財産に対し一定の課税を行うといった何らかの税制上の措置を講じるべきである<sup>59)</sup>」として整理されている。

このような非営利法人課税ワーキング・グループの審議の伏線において、新たな公益法人制度に対応する公益法人税制として、図表-7に掲げる法人税法第64条の4（以下「累積所得金額の益金算入制度又は累積欠損金額の損金算入制度<sup>60)</sup>」という。）が創設されている。

## 第2款 累積所得金額の益金算入制度等の概要と課税根拠

累積所得金額の益金算入制度又は累積欠損金額の損金算入制度は、法人税法上の非営利型法人が適用を受ける場面として、非営利型法人が普通法人に該当して、全所得課税を受ける非営利法人に転換することとなった場合が考えられ、その該当することとなった日（以下「移行日」という。）前の累積所得金額に相当する金額を益金の額に算入し、又は累積欠損金額に相当する金額を損金の額に算入するというものである<sup>61)</sup>。これらの制度は、第1款において、「取消事由等の発生時点に遡及して優遇措置を取り消（すこと）<sup>59)</sup>」が論点になったことを背景にして、収益事業以外の事業に該当したことにより非課税とされた所得金額又は切り捨てられた欠損金額について、一般社団財団法人のうち普通法人に転換した際、事実上復活させるかのような意味が込められた表現である。

このうち、一旦非課税とされた所得金額については、租税法律主義の要素として説明される遡及立法の禁止の原則<sup>62)</sup>に抵触していることすら疑念を抱くところであるが、課税ベースとなっている累積所得金額の算定方法を考察することによって、累積所得金額の益金算入制度の課税根拠を見出すことができる。つまり、累積所得金額は、移行日における資産の帳簿価額が負債の帳簿価額及び利益積立金額の合計額を超える場合にお

<sup>59)</sup> 非営利法人課税ワーキング・グループ・前掲注33) 5頁

<sup>60)</sup> 累積所得金額とは、収益事業以外の事業から生じた所得の金額の累積額として計算した金額をいう。また、累積欠損金額とは、収益事業以外の事業から生じた欠損金額の累積額として計算した金額をいう。

<sup>61)</sup> 武田昌輔『DHCコンメンタール法人税法』3727-3730頁（第一法規、2017）参考

<sup>62)</sup> 水野忠恒『租税法〔第3版〕〈法律学大系〉』9頁（有斐閣、2007）は、「新たな租税立法により遡って法規が適用されることが認められるならば、納税者に対して法的安定性や予測可能性を損ねることになる。そこで、一般に、租税法律主義のもとで、租税法の遡及立法は禁止されている」。

けるその超える部分の金額（法令 131 の 5）であるから、法人の純資産の帳簿価額から課税済みの剰余金を控除した残額と考えることができる。この算定方法によると、本制度は、移行日前の収益事業以外の事業により生じた所得金額のうち、非課税となった部分に相当する金額を改めて課税しているものではないから、不利益を及ぼす遡及課税ではなく、また、遡及立法の禁止に関する例外措置<sup>63</sup>に該当するものでもない。いわば、累積所得金額の益金算入制度又は累積欠損金額の損金算入制度の課税根拠は、法人税法上の非営利型法人が普通法人に移行したことを基因として、収益事業以外の事業部門の清算をするために、収益事業部門に事業譲渡をしたことによる損益が帰属するものと考えらるべきであろう。

また、考察を推し進めると、累積所得金額の益金算入制度による課税は、収益事業以外の事業により生じた非課税所得が、本来の活動で費消されずに、内部留保化している状況において、法人税法上の非営利型法人としての要件を欠いたことにより、旧法人税法<sup>64</sup>の清算所得に対する法人税の課税が行われるものと同視することもできる。さらに、現行法人税法は、清算中の法人に対しても各事業年度の所得に対する法人税を課税していることからすれば、累積所得金額の益金算入制度における普通法人への移行時の事業譲渡課税は理論的に適合していることになる。とはいえ、公益性が欠落するまで非課税所得の内部留保を自由に費消等させることは、そもそも収益事業課税の機能の抜け道のように考えられる。本来的には、収益事業以外の事業に該当することで非課税となった段階から財産の費消状況を監視・追跡をすることにより、余剰として蓄積されたことを捉えて課税することの方が、収益事業課税の目的に適合して、営利法人に対する課税との均衡を担保することになると解される。

他方、累積欠損金額は、純資産の帳簿価額から課税済みの剰余金を控除した金額がマイナスとなった場合における、その控除しきれなかったマイナス部分の金額と考えることができる。そして、累積欠損金額の損金算入制度は、上述の考え方のとおり、法人税法上の非営利型法人が普通法人へ移行したことを基因として、事業譲渡損の損金算入を行うものと解される。そうすると、収益事業以外の事業が欠損金額を生じた場合には、同事業による所得金額が非課税となったことにより増加した財産の費消を監視・追跡を

---

<sup>63</sup> 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』33-43頁（成文堂、2013）40頁には、「遡及立法の禁止に関する多くの例外」について言及されている。

<sup>64</sup> 旧法人税法第93条《解散による清算所得の金額の計算》は、「内国普通法人等の解散による清算所得の金額は、その残余財産の価額からその解散の時にける資本金等の額と利益積立金額等を控除した金額とする」旨規定されていた。

する過程において、当該欠損金額に相当する収益事業から拠出された資金の補填により、元入金としての実態を持つことを考慮するのであれば、単なる事業譲渡損としての性格で整理できるものではなく、事業年度を超えた非課税所得金額と通算する必要性も併せて考えるべきであろう。

#### 第4節 小活—累積所得金額の益金算入制度等の論点—

第3節の考察とおり、累積所得金額の益金算入制度又は累積欠損金額の損金算入制度は、法人税法上の非営利型法人が適用を受ける場面を想定するのであれば、法人税法上の非営利型法人としての要件が欠落することである。この法人税法上の非営利型法人には、①非営利性が徹底された法人は「剰余金の分配又は残余財産の分配若しくは引渡し以外の方法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行ったことがないこと」、②共益的活動を目的とする法人は「特定の個人又は団体に剰余金の分配その他の方法により特別の利益を与えたことがないこと」とする旨の事実認定となる対象法人としての要件が含まれている。この「特別の利益」は、法人税基本通達1-1-8<sup>65</sup>によって明らかにされているという見方もあるが、一般的な例示を掲げているのみであることから、その適合性について、実務的な側面からは課税庁の認定に対して理解できない場面が生ずることも想定できる。つまり、累積所得金額の益金算入制度又は累積欠損金額の損金算入制度の適用は、収益事業課税の適用法人としての永遠の喪失を意味<sup>66</sup>していながら、課税要件が不明確であるとの懸念を抱かざるを得ない<sup>67</sup>。

<sup>65</sup> 法人税基本通達1-1-8《非営利型法人における特別の利益の意義》は、「令第3条第1項第3号及び第2項第6号《非営利型法人の範囲》に規定する「特別の利益を与えること」とは、例えば、次に掲げるような経済的利益の供与又は金銭その他の資産の交付で、社会通念上不相当なものをいう。」旨定めて、一般的な例示を掲げている。

<sup>66</sup> 法人税基本通達1-1-9《特別の利益に係る要件を欠くこととなった場合》は、「令第3条第1項第3号《非営利型法人の範囲》に規定する要件を欠くことにより普通法人に該当することとなった一般社団法人又は一般財団法人は、その該当することとなった日の属する事業年度以後の事業年度において同号の要件を満たすことはないことから、再び同項に規定する法人税法上の非営利型法人に該当することはないことに留意する。同条第2項第6号に規定する要件を欠くことにより普通法人に該当することとなった一般社団法人又は一般財団法人についても、同様とする。」旨定めている。

<sup>67</sup> 同様の趣旨を持つ公益認定の基準として、第3号及び第4号は、「特別の利益を与えない」及び「特別の利益を与える行為を行わない」とするガバナンス要件が規定されている。この場合における特別の利益とは、「利益を与える個人又は団体の選定や利益の規模が、事業の内容や実施方法等具体的事情に即し、社会通念に照らして合理性を欠く不相当な利益の供与その他の優遇がこれに当たり、申請時には、提出書類等から判断する」としている。このように、特別の利益の定義は、前掲注19)公益認定の基準に係るガイドラインにおい

他方、累積所得金額又は累積欠損金額の算定は、普通法人への移行により、「課税対象外の資産及び負債が課税対象の資産及び負債となった場合には、移行時の会計上の帳簿価額を税務上の帳簿価額とする<sup>68)</sup>」規定となっている。このように会計上の帳簿価額を採用する場面は、「公益法人等を被合併法人等とする適格合併等の適格組織再編によってその公益法人等の収益事業以外の事業に属していた資産及び負債の移転を受けたとき<sup>68)</sup>」も同様に取り扱われているとして、税務上の帳簿価額が明らかでないことから採用できない理由としている。この点について、適格組織再編により資産の増加益等の課税を繰り延べることを前提とする上では、税務上の帳簿価額でないことを捨象しても、当該制度の合理性を否定するものではない。

しかしながら、法人税法上の非営利型法人から普通法人への移行時に事業譲渡があったと考える場合には、収益事業以外の事業に係る純資産の会計上の帳簿価額を課税ベースにすると、譲渡時の価額との乖離が生じてしまうことから、資産の増加益等の清算が完結できていないことになる。そうすると、累積所得金額の益金算入制度又は累積欠損金額の損金算入制度の適用は、課税根拠に理解を得られたとしても、課税ベースを会計上の帳簿価額を基礎にするのであれば、資産の増加益の課税等を繰り延べていないことと矛盾すること、また、収益事業以外の事業への元入金が普通法人化を契機に収益事業に返還されたことと考えることもできるであろう。つまり、純資産（正味財産）から利益積立金額を控除した金額を課税ベースにすることは、収益事業以外の事業から生じた所得金額又は欠損金額の累積を徴証するものとして、公益性を失った法人税法上の非営利型法人への優遇措置の清算が完結される理屈が成り立つものではないと考えられる。

以上により、法人税法上の非営利型法人の要件の適否に関わる「特別の利益」を与えたか否かの認定及び累積所得金額の益金算入制度等の課税ベースの算定方法については、内部留保に関連する論点として抽出されることになるだろう。それ以上に、最も重要な論点は、法人税法上の非営利型法人について、収益事業課税による収益事業以外の事業の非課税所得による余剰財産が、公益性判断の変更等によって内部留保が清算されるまで放置されていることである。

---

でも、法人税基本通達1-1-8と同様に、「社会通念」や「不相当」という不確定な概念に基づき判断することが定められている。

<sup>68)</sup> 武田昌輔・前掲注61) 3730頁

### 第3章 収益事業課税の機能的側面からの考察

第1章では、公益法人等について非営利活動による財産の費消を求めた制度設計となっていることに対して、法人税法上の非営利型法人は収益事業課税による収益事業以外の事業の非課税所得による余剰財産の費消管理が任意であることを論点とし、また、第2章では、公益性判断の変更等によって内部留保が清算されるまで、当該余剰の蓄積が放置されている現状を論点として掲げてきたところである。

この第1章及び第2章の論点を基礎として、第3章では、第1節で公益法人制度の理念に即した公益法人等の収益事業課税が果たすべき機能から、学説で提唱されている優遇税制の在り方について考察を行い、第2節で米国の非営利法人に対する課税制度を参考にして、法人税法上の非営利型法人の収益事業課税に必要な補完措置の試案をデザインする。

#### 第1節 公益法人制度改革の理念に結合する公益法人税制

第1節では、収益事業課税が公益法人制度改革の理念と有機的な関係にあるか否かについて、収益事業以外の事業を非課税とする考え方を学説から考察することにより、法人税法上の非営利型法人を優遇すべき理由に導き、その手法としての評価及び機能を果たす課税要件を備えているものであるか否かを検討する。

##### 第1款 非営利活動が非課税となる根拠への回帰

前田高志氏は、既に昭和後期において、「今後、わが国の経済社会において、民間の公益活動が公共部門に代わって果たしうる役割は極めて大きい。民間公益活動のこうした重要性を考え、さらにその健全な発展という視点からみる際に、重要な問題となってくるのが、民間公益活動をめぐる税制のあり方であろう。<sup>69)</sup>」と述べられ、その20年以上後の公益法人制度改革を予知しているかのような切り口に目を引くものがある。

ただし、非営利活動は、政府部門に代わる役割を担っていると言い切れるものではなく、営利活動では十分に対応できない活動領域という立ち位置にあると考えられる。この活動領域の捉え方によっては、非営利活動を非課税とする根拠を導く上において、異なる見解に到達することも考えられよう。このような観点において、同氏は、「民間公益活動は公共の利益の増大を目的として営まれるものであり、その意味において、政府

---

<sup>69)</sup> 橋本徹＝古田精司＝本間正明編『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（1986.10）39-40頁・前田高志

活動と同種・同分野の活動である。同じく公益に資するものであるならば、それが公共部門ではなく、民間によって行われると言うことだけで課税の対象になるとは考えられない。<sup>69</sup>」としているが、政府部門の活動と同視し得るという前提において、非課税の根拠とするのであれば、全ての非営利活動を非課税とする理由にはならないであろう。

他方、同氏の「経済活動から生じる外部不経済を持って課税の根拠とする考え方に照らし合わせてみても、逆に大きな外部経済をもたらす民間公益活動はマイナスの租税、すなわち補助金の対象となりこそすれ、課税すべき理由を見出すことはできない。<sup>69</sup>」という見解は、大変興味深いアプローチである。非営利法人の活動の経済効果は、外部経済をもたらす、つまり、他の経済主体に便益や利益を与えることになるというのである。すなわち、同活動は、対価を受けずに不特定かつ多数の者に対する利益の増進に寄与する経済効果があるとして、国の歳入である租税を歳出のマイナスと表象し、非課税とする理由として展開しているのである。また、「公益法人だから非課税というのではなく、その対象となるのは、社会公共の利益となっても、健全な民間公益活動以外の活動に対しては非課税とする根拠は全く存在しない。<sup>69</sup>」と述べられていることからすれば、同氏の意見は公益法人制度改革の理念に即していると評価することができよう。

## 第2款 所得の源泉から使途に着目した制度へ

藤谷武史氏は、「非営利法人課税を抛出の消費活動に対する課税と捉え・・・、非営利法人課税の減免は、当該消費活動に対する課税減免する根拠(当該活動推進の公益性)によって正当化されなければならない。したがって、租税利益の付与も、公益活動の量的・質的拡大に対応しこれを促進するものであることが望ましい。<sup>70</sup>」と述べられ、新たな公益法人税制が公益目的事業について、公益認定の基準による収支相償要件の下で事業規模を臨機応変に制御する運営を捉えて、法人税を非課税としているところに通ずる見解を論じている。

また、同氏は、「多様な源泉から所得を得て(最終的には)公益活動にこれを支出する仕組みである非営利法人について、その所得を免税とする現行公益法人税制は、所得の源泉に着目して優遇を与えるものであり、公益活動促進の手段としては間接的である。<sup>70</sup>」と指摘している。この指摘は、公益法人制度が非営利活動により財産を費消するこ

---

<sup>70</sup> 藤谷武史「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(2004.4)

とを前提として収入を稼得しているのに対し、収益事業課税が収益事業以外の事業による収益の発生源を捉えて非課税としていることについて、非営利活動を推進させる観点において、間接的な配慮で、かつ、便宜的な対応であると評価しているものである。さらに、「非課税の金融所得等が収益事業に投入される場合には、課税前所得による投資となり、競争上の不均衡を生じる。したがって、所得の源泉ではなく使途に着目した制度設計の方が合理的である<sup>70)</sup>」として、営利活動との課税の均衡を図る意味においても、財産の費消を捉えた課税制度の設計を推奨されている。

最終的に同氏は、「非営利法人の全所得を課税所得に含めた上で、促進すべき使途（公益活動支出）を即時償却扱いとする課税方法がある（これは、特定の投資活動を促進するための租税特別措置と同じ仕組みである。）<sup>70)</sup>」と提案をし、「この方法の下では、公益活動の促進と租税利益の付与が直接対応する<sup>70)</sup>」とその効果を述べられ、公益法人制度改革の財産の費消による運営理念と課税制度との連携において後押しをされている。

この提案は、その効果について異論はないが、外部経済をもたらす非営利法人が営利法人と同様の全所得課税方式であることを前提としていることから、非営利法人の課税根拠を欠き、導入部分で受け入れることができない。しかし、同氏の提案による「財政が逼迫する法人が収益事業所得を公益活動の内部補助に用いている場合には課税されず、公益活動を行わず内部留保だけを増大させる法人には課税がなされることになり、現行制度よりも實際上妥当な結果を導く<sup>70)</sup>」効果は、公益認定の基準が遊休財産額の保有制限要件により事実上内部留保の問題を解消していることに対し、収益事業課税が収益事業以外の事業による所得が非課税となって蓄積することを容認し、その余剰財産の使途を非営利法人に依存していることについて、本来の課税すべき機能を果たす点において有意であると認められる。

### 第3款 非営利活動による支出と内部留保の費消による免税

藤谷武史氏の非営利法人課税の提案には、「所得の使途に着目する制度の下では内部留保の増加が課税されることになるが、非営利法人の内部留保はいずれ公益目的に支出されるのであり、内部留保への課税は税制優遇による公益活動促進の目的を損なうという反論が予測される。<sup>71)</sup>」として、あらかじめ自説に対して反論を想定した対応策を講じている。具体的には、「技術的修正としては、公益目的支出が現実になされたときに

---

<sup>71)</sup> 藤谷武史・前掲注70)

過去に支払った税額を上限に還付を行う仕組みが考えられる。…これが税務行政上不可能であれば、合理的な期間内での支出計画の承認に基づく非課税の積立金制度を設けることも可能である。<sup>71)</sup>とするものである。この対応策は、公益目的支出計画による公益目的財産額の費消と現時点の余剰財源を将来の公益目的事業の財源として確保する特定費用準備資金とを融合させたものであり、先行させた課税の精算措置として理論的な整合性を担保することになるが、課税制度として実務上の適用場面において、収益事業課税を根本から転換することになることから、課税庁に対し公益法人制度改革関連三法の適法性（実施事業等による費消など）を判断させることが障壁となろう。

そもそも当該予測される反論は、第2節第2款で検討したとおり、一般社団法人の会費運営による（共益的な活動を目的とする非営利法人の）組織法上の側面から、その余剰に課税することは適当ではないと帰結したことである<sup>72)</sup>。とはいえ、会費の負担を強いられる社員は、その財産の投下を費用として認識していることから、一般社団法人に対して一過性の余剰と捉えて非課税とすることが許容されているのであれば、理論的には支払側としての費用の繰り延べが必要になる<sup>73)</sup>。しかし、実際のところ、個々の社員毎に余剰の配分を測定することは煩雑であることから、一般社団法人の組織法としての運用面では、余剰に相当する会費の引下げ又は返還を行うことが本質的な対応策になるだろう。そして、これが困難であるならば、現実的な対応策として提案できることは、特定費用準備資金の発想を課税制度として取り込む必要性に導かれることになる。

同氏の考察の帰結は、公益法人課税制度の提案をもって、新たな課税制度の視点への移動を感じさせながら、「非営利公益法人免除の機能を分析し、2つの異なる税制優遇—公益活動支出の免税と内部留保の免税—に分解されること、それぞれに異なる正当化根拠（公益性）が必要であることを明らかにした<sup>74)</sup>」ことである。この考察は、収益事業以外の事業により非課税となった所得及びその所得が蓄積された内部留保を非営利活動によって費消過程を監視する必要性を唱える本稿の問題意識と合致しており、法人

<sup>72)</sup> 一般法人法第27条《経費の負担》では、「社員は、定款で定めるところにより、一般社団法人に対し、経費を支払う義務を負う。」旨規定している。この規定は、一般社団法人の共益活動の資金を社員の会費で賄うことで運営することを意味するものであり、会費の収入時期と支出時期とのタイムラグを一過性の余剰として整理される組織法の根源である。

<sup>73)</sup> 法人税基本通達9-7-15の3《同業団体等の会費》は、「通常会費については、その支出をした日の属する事業年度の損金の額に算入する。」旨、「不相当に多額の剰余金が生じていると認められる場合には、当該剰余金が生じた時以後に支出する通常会費については、当該剰余金の額が適正な額になるまでは、前払費用として損金の額に算入しないものとする。」旨定めている。後段の前払費用とする取扱いは、「多額の剰余金」の定義が曖昧であり、一般社団法人の会費としては実質的に機能していないと考えられる。



税法上の非営利型法人に対する優遇税制の綻びを繕う必要性を示唆することに繋がるものである。そして、同氏の「公益活動支出の免税<sup>74)</sup>」と「内部留保の免税<sup>74)</sup>」の論点と同様に、その解消すべき収益事業課税の補完機能を課税手法として提案することが本稿の最終的な目的となる。

なお、同様の視点から、兼平裕子氏は、「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、33業種の限定列举方式や別表2の公益法人等の二段階方式を見直すべきではなかろうか。<sup>74)</sup>」と述べている。同氏も、公益法人制度改革の理念を課税制度に注入すべきとする本稿の論点に通ずる課税方式への転換という点において共通している。

## 第2節 カリフォルニア州の非営利法人制度と米国の特殊な課税制度

米国の非営利法人制度は、米国レベルの法律は存在せず、各州法単位で法定化している<sup>75)</sup>。そのうち、カリフォルニア州では、1978年に新たな非営利法人法を制定して、1980年1月1日より施行している(CAL. CORP. CODE § 5002-10083)<sup>76)</sup>。また、当該非営利法人法は、非営利法人について、①非営利公益法人(CAL. CORP. CODE § 5110-6910)、②非営利共益法人(CAL. CORP. CODE § 7110-8910)、③非営利宗教法人(CAL. CORP. CODE § 9110-9690)④その他の法人に分類している<sup>77)</sup>。これは、我が国の公益法人税制の適用における非営利法人の枠組みと同視することができる。

我が国の公益法人等は、民法第33条《法人の設立等》の規定により、具体的に公益法人格を取得する際、宗教法人であれば宗教法人法の規定に基づく等、主として各々特別法の規定により設立しているのに対して、一般法人法が法人設立の門戸を広げたことにより、

---

<sup>74)</sup> 兼平裕子「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(2005.5)、なお、収益事業課税の収益事業の範囲は、平成20年度の税制改正で「労働者派遣業」が加わったことにより、34業種となっている。

<sup>75)</sup> See, James J. Fishman, “The Development of Nonprofit Corporation Law and An Agenda for Reform”, 34 Emory L. J. pp.617-629(1985.1) (<http://digitalcommons.pace.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1070&context=lawfaculty>, 2018年1月11日最終閲覧)、石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』(成文堂、1992.11) 参考

<sup>76)</sup> See, William T. Fryer, III&David R. Haglund, “New California Nonprofit Corporation Law: A Unique Approach”, pp.1-2 (1979.12) (<https://digitalcommons.pepperdine.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2033&context=plr>, 2018年1月11日最終閲覧)

<sup>77)</sup> 雨宮孝子=石村耕治=中村昌美=藤田祥子『全訳カリフォルニア非営利公益法人法』(信山社出版、2000.4) 9-12頁参考

一般社団法人財団法人が公益認定法に基づく申請により公益法人格を取得するという二段構えの特徴的な規律による公益法人格の取得形態に区分される。このような一般社団法人財団法人設立後の組織の変化を見据えて、新たな公益法人税制の適用は、第1章第2節において、非営利法人課税ワーキング・グループが審議過程で分類していたとおり、①公益性を有する非営利法人(公益法人＝公益社団法人財団法人)、②共益的な活動を目的とする非営利法人(一般社団法人財団法人のうち非営利型法人の一形態)、③①及び②以外の法人(一般社団法人財団法人のうち普通法人)に区分する必要性を理解することができる。

また、米国の非営利法人課税は、米国内国歳入法典(International Revenue Code、以下「IRC」という。)に規定され、税制の優遇措置が申請により受けられるとする一方で<sup>78</sup>、我が国に類型のない規制措置があり、その規制する目的が本章第1節「公益活動支出の免税と内部留保の免税<sup>79</sup>」に係る論点の対応策として有効であることが認められる。そこで、本第2節は、当該規制措置を考察することにより、非営利活動による財産の費消を公益法人課税に組み込む必要性として関連付けることを目的とする。

### 第1款 プライベート・ファウンダーションの規制税

米国における非営利法人(IRC § 501(c)(3)<sup>80</sup>)は、IRC第509条(a)項<sup>81</sup>の要件に適合する団体をパブリック・チャリティと称し、それ以外の団体をプライベート・ファウンダーションと定義しており、パブリック・チャリティに比して厳しい規制税を課している。当該規制税は、①Excise tax based on investment income(IRC § 4940、投資所得課税)、②Taxes on self-dealing(IRC § 4941、自己取引課税)、③Taxes on failure to

---

<sup>78</sup> 公益法人 information 「公益法人制度の国際比較概略—英米独仏を中心にして—」平成25年8月1日([https://www.koeki-info.go.jp/pictis\\_portal/other/pdf/20130801\\_kokusai\\_hikaku.pdf](https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20130801_kokusai_hikaku.pdf), 2018年1月11日最終閲覧)8-10頁「カリフォルニア州では、法人登録のみで税制優遇を受けることはできない。売上税と資産税の免税を受けたい場合には、州衡平委員会(Board of Equalization)、給与税の免除は雇用開発局(Employment Development Department)、所得税の免除は免許税委員会(Franchise Tax Board)に、それぞれ申請しなくてはならない。」参考

<sup>79</sup> 藤谷武史・前掲注70)

<sup>80</sup> IRC第501条第(c)項第(3)号は、専ら宗教、慈善、学術、公共の安全、文学、教育、国際アマチュアスポーツの促進、子供又は動物に対する虐待の防止活動を行う団体を法人所得税の免税団体として規定している(以下「米国の非営利法人」という。)

<sup>81</sup> IRC条509条第(a)項《プライベート・ファウンダーションの定義》は、(1)号ないし(4)号(パブリック・チャリティ)以外の団体は、プライベート・ファウンダーションとする旨規定している。

distribute income (IRC § 4942、未分配所得課税)、④Taxes on excess business holdings (IRC § 4943、超過保有課税)、⑤Taxes on investments which jeopardize charitable purpose (IRC § 4944、公益目的阻害投資課税)、⑥Taxes on taxable expenditures (IRC § 4945、有税支出課税) の各規定に分類される。

このうち IRC 第 4942 条 (以下「米国の留保所得課税」という。) は、本来目的の公益活動や関連事業に所得を分配することを要請するものであり、未分配所得を規制税として課税するものである。この米国の留保所得課税の思考は、第 2 章で掲げた収益事業以外の事業による非課税所得の蓄積に対する論点と合致していることから、その対応策として示唆を与えるものといえる。そのため、第 2 款では、米国の留保所得課税を概観しておきたい。

なお、米国の留保所得課税は、プライベート・ファウンデーションのうち、同条第 (j) 項第 (3) 号の要件に該当する場合 (以下「事業型私立財団<sup>82</sup>」という。) 及び一定の場合<sup>83</sup>には適用除外となっている (IRC § 4942 (a) (1) (2))。この適用除外要件によると、事業型私立財団は、本来目的の公益活動や関連事業に資産等を拠出して、自主的に事業運営を行っている法人と定義していることから、米国の留保所得課税は、他の団体が実施している公益活動に対する助成及び支援をすることにより、本来目的を達成している法人について適用することになると解される。

## 第 2 款 米国の留保所得課税

米国の留保所得課税は、事業型私立財団に該当しないプライベート・ファウンデーションについて、その課税年度の翌課税年度開始の日において有する未分配所得 (以下「留保所得」という。) に対して、30%の税率により課税するものである (IRC § 4942 (a))。また、米国の留保所得課税の適用を受けた非営利法人について、当該課税年度後の年度において留保所得の残額があるときは、当該各課税期間終了の日の残額に相当する留保

---

<sup>82</sup> IRC 第 4942 条第 (j) 項 (3) 号《Operating foundation》の「事業型私立財団に該当するための要件には、①収支基準 (総収入の少なくとも 85% 以上を本来の目的に沿った公益活動やその関連事業に支出する)、②資産基準 (資産の 65% 以上を当該団体の本来目的に沿った公益活動や関連事業に利用する)、③収入源基準 (収入の 85% 以上が一般寄付または当該団体と利害関係を有しない 5 つ以上の免税団体からの寄付によるものであること) 等がある。」岩田陽子「アメリカの NPO 税制」レファレンス 644 号 (2004. 9) 35-36 頁。

<sup>83</sup> 資産価値を正しく算定することができなかったことについて合理的な理由がある場合には、その合理的な理由に基づいて生じた未分配利益を除く課税年度とする (IRC § 4942 (a) (2) (A) ないし (D))。

所得に対して、100%の税率により追加税を課することとしている（IRC § 4942(b)）<sup>84</sup>。

この場合における留保所得とは、①の分配可能額が、②の適格分配額を超える場合における、その超える部分の金額をいう（IRC § 4942(c)）<sup>85</sup>。

① 分配可能額

本来目的の公益活動や関連事業の遂行に直接使用しない純資産の価額（総資産の価額から、負債の額及び本来目的のために使用している資産の価額から対応負債を控除した額を、控除して得た額）<sup>86</sup>に5%を乗じた額（IRC § 4942(d)(e)）

② 適格分配額

イ IRC 第 170 条第(c)項第(2)号(B)に規定する、専ら宗教、慈善、学術、公共の安全、文学、教育、国際アマチュアスポーツの促進、子供又は動物に対する虐待の防止活動（以下「公益活動」という。）のための支出（IRC § 4942(g)(1)(A)）

ロ 公益活動のために使用する資産の取得支出（IRC § 4942(g)(1)(B)）<sup>87</sup>

ハ 米国内国歳入庁長官の承認を受けた、5年以内の公益活動プロジェクトのための積立金（IRC § 4942(g)(2)）<sup>88</sup>

上記の分配可能額は、その基礎となる数値の算定が遊休財産額と同視し得るところ、本来目的の達成のために助成をする水準が、その数値の5%相当額としていることについて、論点として浮上するところである。これは、プライベート・ファウンデーションに対して、米国の留保所得課税の創設前から有する留保所得を一気に課税することが困難であったことを考慮すると、制度の導入を優先させたことによる結果として理解もできよう。そして、米国の留保所得課税は、財産の贈与等（寄附金収入）によって正味財産を膨張させていながら、本来目的の公益活動が停滞している法人に対して、租税回避の抑止策として期待できるものである。

---

<sup>84</sup> 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析（三）—政策税制の租税法学的考察—」國家學會雜誌 270-275 頁（2005. 4）、プライベート・ファウンデーションに対する規制の政策的考慮として、「富裕層が財産を形式的に寄付して寄付控除を得ながら、財産の実質的支配を維持し、あまつさえ自らの財布として Foundation」が濫用され、「Foundationに寄付された資産が蓄積され投資されるのみで公益目的のために支出されなければ、政府は寄付控除によって失った税収に見合う社会的利益を得ることができない。」と論じられている。

<sup>85</sup> 藤谷武史・前掲注 84) 263-269 頁参考

<sup>86</sup> 留保所得は時価ベースの計算であることを除けば、前掲注 53) 公益認定法規則第 22 条第 2 項の遊休財産額の算定に類似している。

<sup>87</sup> 公益認定法規則第 22 条第 3 項第 3 号に規定する「特定の財産の取得又は改良に充てるために保有する資金」、いわゆる「資産取得資金」に類似している。

<sup>88</sup> 前掲注 20) 特定費用準備資金に類似している。

他方、我が国の公益法人制度は、スタートして間もないこともあり、法人税法上の非営利型法人の収益事業以外の事業による非課税所得が留保されていることに着目し、その非課税所得を米国の留保所得課税における分配可能額に置き換えることも可能であると考えられる。また、収益事業課税は、財産の贈与等（寄附金収入）が収益事業以外の事業の範疇となることから、米国の留保所得課税の創設趣旨と同様の問題として、我が国でも水面下で生じており、税源を浸食している事実を真摯に受け止めなければならない。

### 第3節 小活—非営利活動による財産の費消と非課税措置との関係—

非営利活動は、外部経済をもたらす、マイナスの租税として作用することから、法人税を非課税とする仮説を立てることができる。現に公益法人制度改革に基づき、非営利法人は、政府部門のフォローと営利法人に代わり採算性の乏しい非営利活動を託され、その期待を担って、公益法人が収支相償による公益目的事業を実施し、移行法人が公益目的支出計画に基づき公益目的財産額の費消のため実施事業等にまい進している。非営利法人は、その制約の下で組織運営を行うことから、税制の便宜を図るべき正当化根拠（公益性）を認識できるものである。それゆえ、そのフレームから外れて自由な非営利活動を行う移行法人以外の法人税法上の非営利型法人については、税制上の制約の中で優遇措置を受けることの必要性に導かれる。

例えば、非課税とされた所得の財源は、我が国では法人税法上の非営利型法人に非課税財源の使途を委ねているのに対して、米国では事業型私立財団に該当しないプライベート・ファウンデーションに対する限定的な措置であるとはいえ、非営利活動に所有財産の一定額を費消しなければ規制税が課される仕組みを構築している。このような規定の思考に即して、非営利活動という使途に着目した課税方法、すなわち、藤谷武史氏の提案する全所得を課税して非営利活動によって財産を費消した場合に還付をするという仕組みも考えられるところである。この藤谷武史氏の提案する手法の効果は、営利法人との課税の均衡を図る目的において、明確な課税手法である反面、公益法人制度改革において非営利法人に託された非営利活動の実施により形成された、全く異なる事業体を同様の課税ベースとすることに抵抗感を拭えない。しかし、非営利活動によって留保所得を費消しなければ課税対象とすべきことは、仮説の検証にも通ずるところであり、営利法人との課税の均衡を図る一手段であると考えられる。

#### 第4章 我が国の収益事業課税の有効性

我が国の非営利法人に対する収益事業課税は、課税対象となる収益事業の範囲を限定列举する方式を採用している。これに対して、米国の非営利法人には、本来の事業と実質的な関連性のない事業から生じた所得を課税対象とする、非関連事業所得課税方式を採用している<sup>89</sup>。この非関連事業所得課税方式は、1950年の税制改正において、非営利法人が収益事業活動を行う場合には、免税団体としての資格は維持した上で、本来の事業と実質的な関連性のない事業から生じた所得について課税することとし、米国版の収益事業課税として、我が国の収益事業課税と同時スタートしたものである<sup>90</sup>。

米国における非営利法人課税制度には、非課税の判断を収益の使途を基準としていたことにより、租税回避に利用されるとともに、営利法人との競合が生じたことから、現行の非関連事業所得課税に改正されたという歴史的な背景がある。これにより、公益法人制度が、①公益法人には公益目的事業による公益目的事業財産の費消並びに収支相償要件及び遊休財産額の保有制限要件等を課し、②移行法人には実施事業等による公益目的財産額の費消活動が義務付けられていることからすれば、公益法人税制が収支余剰の費消及び内部留保の蓄積を任意にしたまま、単に非課税基準を収益の源泉から使途に変更することだけでは、米国の課税方法と同じ轍を踏むことになることが容易に理解することができよう。

したがって、収益事業課税は、1950年以降我が国で継続して採用されてきた実績及び米国が非関連事業所得課税に改正した背景を勘案し<sup>91</sup>、その有効性に軸足を置きながらも、本来の機能を補完する必要性を認識し、非課税所得により蓄積された余剰財産の使途に対する監視を結合させた課税方法に転換するべきことが、法人税法上の非営利型法人に求めるべき課税の在り方となるだろう。

---

<sup>89</sup> IRC § 511-513、515

<sup>90</sup> 米国の非営利法人課税は、非関連事業所得に対する課税方式を採用する前までの非課税とすべきか否かの判断基準について、非営利法人の獲得した収益の源泉ではなく、その使途を基準としていた経緯がある。しかし、「1942年…財務省代表は、多くの免税団体が『免税活動とまったく無関係な事業に従事し、免税の意味を逸脱してしまっている』実情を指摘した（Hearings on Revenue Revision Before the House Committee on Ways and Means, 77<sup>th</sup> Cong., 2d Sess. 89 (1942))。1943年歳入法（Revenue Act of 1943）の制定の際に作成された下院報告書（H. R. Rep. No. 871, 78<sup>th</sup> Cong., 1d Sess. 24 (1943)）中で、多くの免税団体が課税を受ける企業にとり直接の競争相手となっていること。そして、このような傾向は徐々に拡大しており、事実上、免税の特典が脱税ないしは節税のための抜け穴と化していることを強調している。」、石村耕治・前掲注75) 260-277頁参考

<sup>91</sup> 我が国の収益事業課税は、米国の非関連事業所得課税と同時にスタートしていることから、米国の非営利法人課税の改正に至る経緯が、少なからず影響していると考えられることができよう。

## 第1節 収益事業課税に求められる課税方法の再構築への道しるべ

米国の非関連事業所得課税への転換は、非営利法人制度の理念を逸脱して営利法人との競争を誘引し、租税回避に利用されていたことを基因とするものである。それゆえ、公益法人税制の抜本的な見直しの際、租税回避に利用されることについては、一般社団財団法人が出資概念を有しない組織法上の特性から、相続税の節税スキームとして活用されることが懸念されていたところ、昨今、一般社団財団法人のうち普通法人への規制措置の拡充により防御する方向が打ち出されている。

しかし、法人税法上の非営利型法人は、節税スキームの活用に対して軽視されているが、収益事業課税に係る収益事業の範囲について、営利法人との課税ベースの違いの正当性を検証する必要がある、昨今の税制改正の潮流を契機に課税方法を再構築すべき時期が到来したと考えるべきであろう。

### 第1款 一般社団財団法人を活用した節税スキームの概観

公益法人制度改革において、登記により容易に一般社団財団法人を設立することが可能となったことから、一般社団財団法人は、相続財産を移転する受皿として、法人を通じて財産を間接的に支配することにより、所有の実態を変えずに、相続税の節税効果を得るためのスキームに活用されることが懸念されていた。このスキームに対しては、相続税法第66条第4項<sup>92</sup>の規定の適用<sup>93</sup>により、一般社団財団法人に贈与税又は相続税

---

<sup>92</sup> 贈与税の非課税財産（公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分）及び持分の定めのない法人に対して財産の贈与等があった場合の取扱いについて／第2持分の定めのない法人に対する贈与税の取扱い／12《法第66条第4項の規定の趣旨》「法第66条第4項の規定は、持分の定めのない法人に対する財産の贈与又は当該法人を設立するための財産の提供（以下「贈与等」という。）により贈与等をした者又はこれらの者の親族その他これらの者と法第64条第1項に規定する特別の関係がある者が当該法人の施設又は余裕金を私的に利用するなど当該法人から特別の利益を受けているような場合には、実質的には、当該贈与等をした者が当該贈与等に係る財産を有し、又は特別の利益を受ける者に当該特別の利益を贈与したのと同じこととなり、したがって当該贈与等をした者について相続が開始した場合には、当該財産は遺産となって相続税が課され、又は特別の利益を受ける者に対し贈与税が課されるにもかかわらず、法人に対し財産の贈与等を行うことによりこれらの課税を免れることとなることに顧み、当該法人に対する財産の贈与等があった際に当該法人に贈与税を課することとしているものであることに留意する。」旨定めている。

<sup>93</sup> 相続税法第66条第4項の規定が適用される場合において、贈与等により取得した財産について課税される法人税、事業税及び住民税の額で一定の金額（以下「法人税等」という。）が、贈与税等の額を超えるときは、当該贈与税等の額を控除する旨の規定の適用があり、法人税等と贈与税等との二重課税が排除されている（相令33）。

(以下「贈与税等」という。)が課税されるとして、防御がなされているという見方もできる。しかし、同規定の適用は、贈与税等の負担が不当に減少する結果となると認められる必要があるところ、①親族等の数が役員等の数のうちに占める割合が3分の1以下とする定款の定めがあること、②財産の運用及び事業の運営に関して特別の利益を与えないこと、③その他の要件に適合することにより、確実に贈与税等の課税を免れることができる。つまり、同規定は、ほぼ形式的な対応であり、特に一般社団財団法人を活用したスキームの構築によれば、課税要件をすり抜けることが困難であるとはいえない。

この問題については、「相続節税、抜け道封じ 社団経由で資産承継」と新聞報道<sup>94</sup>された途端大きな話題となり、その直後に公表された平成30年度税制改正大綱において、「一般社団法人等<sup>95</sup>に対して財産の贈与等があった場合の贈与税等の課税については、贈与税等の負担が不当に減少する結果とならないものとされる現行の要件のうちいずれかを満たさない場合に贈与税等が課税されることとし、規定を明確化する<sup>96</sup>」ことで、実効性のある制度として確立する方向を示している<sup>97</sup>。

他方、法人税法上の非営利型法人が財産の寄附を受けた場合、収益事業課税の下では収益事業以外の事業に係る収益(寄附金収入)であるとして、非課税として取り扱われる<sup>98</sup>。その財源は、我が国に米国の留保所得課税のような規制税が存しないことから、法人税法上の非営利型法人の運営に使途が委ねられている。特に収益事業の存在しない法人税法上の非営利型法人の場合には、法人税の申告義務が生じないことから、非営利活動への財産の費消に対する監視の目さえすり抜けてしまう実情も重なっている<sup>99</sup>。こ

---

<sup>94</sup> 「相続節税、抜け道封じ ■社団経由で資産承継」日本経済新聞朝刊2017年11月30日第3面

<sup>95</sup> 一般社団法人等とは、一般社団法人又は一般財団法人のうち、公益社団法人等、法人税法上の非営利型法人その他一定の法人が除かれる。

<sup>96</sup> 「平成30年度税制改正大綱 平成29年12月14日自由民主党・公明党」48-49頁([https://jimin.ncss.nifty.com/pdf/news/policy/136400\\_1.pdf](https://jimin.ncss.nifty.com/pdf/news/policy/136400_1.pdf), 2018年1月11日最終閲覧)

<sup>97</sup> 前掲注96)では、さらに「特定一般社団法人等の役員であった者が死亡した場合には、当該特定一般社団法人等の純資産額をその死亡の時における同族役員の数で計算した一定の金額に相続税を課税する」こととしている。また、特定一般社団等とは、①相続開始の直前における同族役員数の総役員数に占める割合が2分の1を超えること、又は、②相続開始前5年以内において、同族役員数の総役員数に占める割合が2分の1を超える期間の合計が3年以上であること、いずれかの要件を満たす一般社団法人等をいう。なお、法律案では、平成30年度税制改正大綱で「役員」とあるのを「理事」としている。

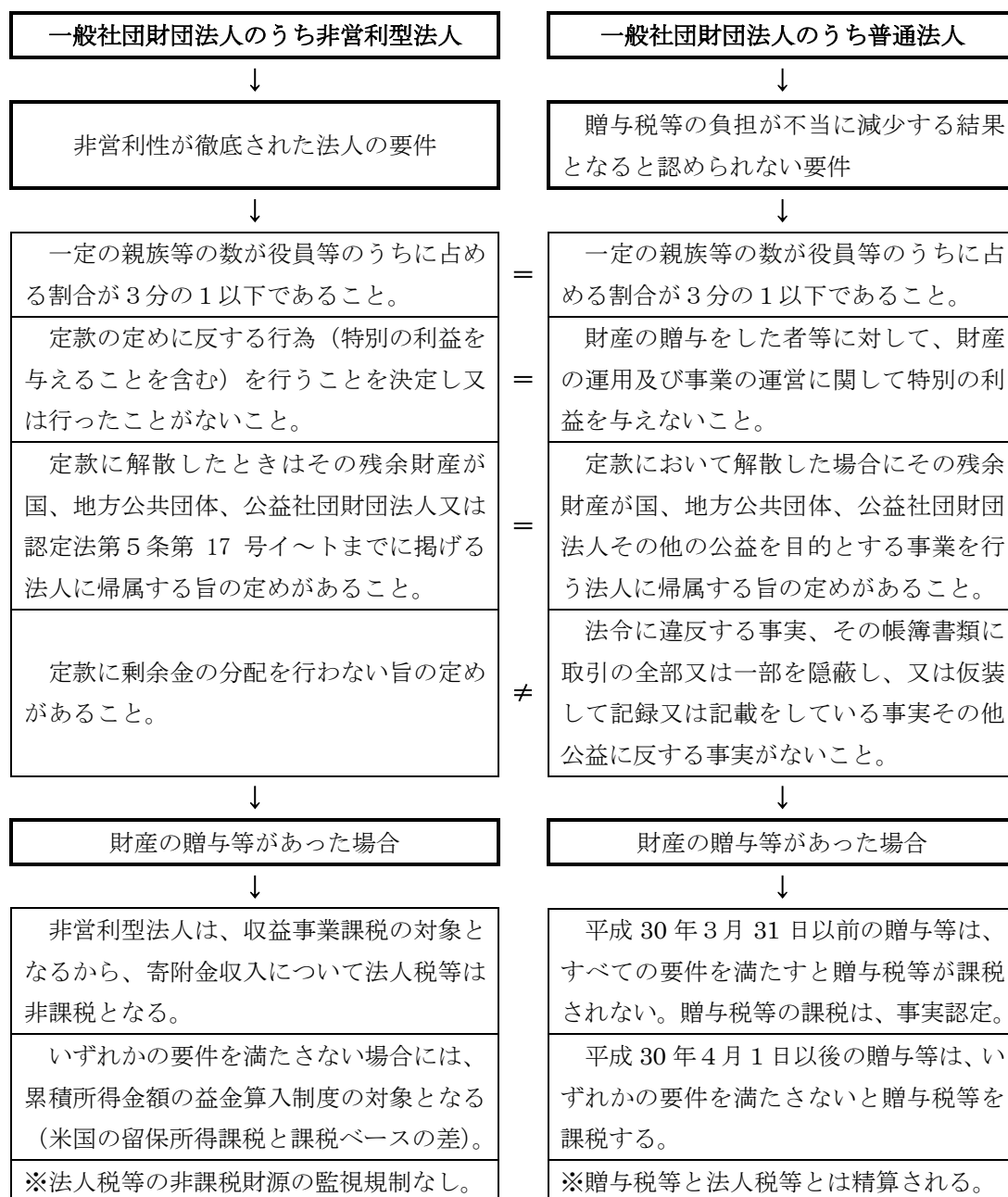
<sup>98</sup> 相続税法第66条第4項の課税要件と近接するが同規定の適用はない(図表-8参考)。

<sup>99</sup> 租税特別措置法第68条の6《公益法人等の損益計算書等の提出》は、収益事業による所得のない(確定申告書の提出義務のない)公益法人等で、収入金額の合計額が8000万円を超える法人について、その超える事業年度の損益計算書又は収支計算書を提出させる規



れにより、収益事業課税は、収益事業以外の事業の範囲の判定が、法人税法上の非営利型法人の判断に依存し、外部からの牽制の機会が薄いことから、財産の贈与等が法人税等の課税のみならず、贈与税等の租税回避に派生することも想定できるものといえよう。

図表－ 8 【一般社団財団法人に財産の贈与等があった場合の取扱い】



定である。しかし、収入金額の合計額が8000万円以下の小規模な法人は、ボーダーラインの高さから適用の機会を免れ、租税回避スキームとして一般社団財団法人が利用されることが懸念される。

そのため、一般社団財団法人は、普通法人に対する規制措置が必然性の中で構築されたものと評価できるが、法人税法上の非営利型法人との格差を視野に入れたところで、収益事業以外の事業を単に非課税とすることでは営利法人との不平等さを払拭しているとは言い難い。それゆえ、収益事業課税の対象となる収益事業の範囲は、営利法人の事業運営の状況と比較検証する必要がある、収益事業以外の事業から生じた余剰の費消について、営利法人と同様に申告による透明性を確保する制度設計が求められよう。

## 第2款 収益事業課税の原点回帰と現状投影

公益法人等に対する法人税課税は、公益法人は専ら公益活動を行うことを目的として設立されたものであるから、営利を目的とした事業運営を行うものではないこと、また、仮に収益事業を行った場合であっても、その事業における果実は特定の者に帰属するものではないとして、昭和25年改正前までは基本的に非課税とされていた。現行の公益法人等に対する収益事業課税は、シャープ使節団日本税制報告書<sup>100</sup>を契機に、昭和25年法律第69号の法人税法の改正によりスタートしたものである。

このシャープ勧告では、「非課税とされている公益法人の多くが、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<sup>101</sup>…このような非課税法人の上げる利益金は、その活動をさらに拡張するかまたは饗宴のために費消されていること、そのいずれもが、免税を正当化するためには極めて薄弱及び全く無価値なものであること<sup>102</sup>」などを指摘している。

また、昭和25年改正の基本的な考え方について、当時の大蔵省主税局調査課は、「元

---

<sup>100</sup> シャー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8月に公表したものである。同報告書第1編第6章B節《非課税規定の排除》には、公益法人等に対する課税方法が記載されている（以下「シャープ勧告」という。）。その記載内容は、要旨、「①租税法規は、まず法人が租税の全部又は一部を免除されて運営され得る目的及び趣旨を明瞭かつ具体的に規定するよう改正されるべきである、②大蔵省は、法人がかかる法的免除を付与されるべきか否かを決定する唯一の権限を与えられるべきである、③免税を要求しようとする一切の法人は免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である、④免税の資格は、3年毎に審査すべきである、⑤非課税法人を含むあらゆる法人は、毎年その一切の収入及び支出を網羅する申告書を提出すべきである。武田昌輔・前掲注61）921-922頁。」として、個別審査方式を採用させるものであったが、全ての公益法人等について、個別審査を実施することは事実上困難であること、各省庁において公益法人等の許認可及び監督を適正に行えばよいとする整理により、個々の法人に対する非課税審査方式は採用されなかった。

<sup>101</sup> 民間の事業と競合にあるか否か（以下「イコール・フッティング論」という。）は、公益法人課税の創設の背景にあると解することができる。

<sup>102</sup> 名古屋地判平成17年3月24日・税務訴訟資料255号9973順号 参考

来公益法人が営利的事業を行うのは、その本来の目的たる公益事業を遂行する上のやむを得ない手段たるべきであって、公益法人の行う営利的事業が本来の事業遂行を賄ってなお余りあるという段階に至ると、それは公益法人の行う営利的事業としては行き過ぎであるともいえるし、一般の営利法人の行う事業との間に、一方は法人税が非課税であり、一方は課税されるという関係から著しい不権衡を生ずるに至った。そこで公益法人に対する法人税課税問題が台頭するに至ったのである・・・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のである。<sup>103</sup>」と述べている。これまで法人税を非課税としていた公益法人を、一変して課税に転換する方向に気を引かれるところ、その実態は、無条件で非課税としていた活動に課税上の制限を加えるための手法を模索した結果として、本来非課税であった非営利活動の中から課税領域を見出す手法を採用したものであり、公益法人の目的から非課税を抽出するという発想ではないことがうかがわれる。

他方、シャープ勧告では、「非課税法人には、毎年申告をさせることにし、その収益事業によって得られた収入額を申告書の別欄に分離して記入させるようにすべきである。・・・この申告資料並びにその監査は大蔵省が、法令上の免税の濫用または特別の弊害があるかどうかを判定するための必要な資料となる。<sup>104</sup>」としており、申告の上で監視する手法を掲げていたことについて、現行の租税特別措置法第 68 条の 6 《公益法人等の損益計算書等の提出》<sup>105</sup>に通ずるものである。また、「非課税法人の問題は、国税たる法人税だけの問題ではなく、これを遥かに超える問題である。免税というものは、・・・余りにもたやすく濫用され、好ましくない差別待遇を惹起することとなる。したがって、現行のすべての免税は直ちに検討されるべきであって、濫用又は差別待遇がある場合はこれを廃止すべきである。<sup>104</sup>」と記載されている。

そうすると、非課税法人の存在は、組織法上の必然性の中で措置される反面、租税負担の公平の側面から正当化する必要があり、放置すれば租税回避に利用されることを示唆している。そして、その濫用又は差別化が顕在した場合には、廃止による決着を提言しているところは衝撃的であるが、第 1 款で述べた相続税の節税スキームとしての活用が見受けられている現状において、公益法人税制も対応策を講ずることが喫緊の課題と

---

<sup>103</sup> 大蔵省主税局調査課「所得税・法人税制度史草稿」(1955) 266 頁

<sup>104</sup> シャープ使節団日本税制報告書・第 1 編第 6 章 B 節 (<http://www.rsl.waikei.jp/shoup/shoupj06.html#section6B>, 2018 年 1 月 11 日最終閲覧) 25-26 頁 参考

<sup>105</sup> 租税特別措置法第 68 条の 6・前掲注 99) 参照

いえるであろう。

## 第2節 公益法人等の収益事業課税に係る収益事業の範囲の法令解釈

収益事業課税の論点は、収益事業の範囲の法令解釈による判断基準について、多くの争訟が収益事業か否かの課税ベースの判定について生じていることが後押しとなり、収益事業の該当性の判断基準が不明確であるとして否定的な意見が提唱され、その否定論が指し示す方向には、非課税事業の判定方法への提言に帰結するものが多いということである。この傾向は、公益法人制度の公益目的事業の法定化（公益認定法24）に伴い、法人税を非課税（法令5②）としたことから、公益法人制度改革に対する公益法人税制としての連携について、収益事業課税の収益事業の範囲（課税ベース）の見直しにより、収益事業以外の事業の非課税の対象事業を明らかにすることが本旨にあらう。

しかし、これまでの本稿による考察では、①公益目的事業を非課税としているのは、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与すること及び収支相償要件により実質的に余剰が生じないことを前提とし、②公益法人に収益事業課税を適用するのは、遊休財産額の保有制限要件により実質的に内部留保の蓄積を認めず、かつ、収益事業等会計において非課税となった余剰を公益目的事業財産に含めて費消する義務を課し、及び③移行法人に収益事業課税を適用するのは、公益目的支出計画により公益目的財産額がゼロになるまで、実施事業等により費消活動を義務付けたことについて、事業継続のための補完的機能を持つとして、整理をしてきたところである。これにより、公益法人税制には、非営利法人に対して税制優遇の必要性を言及することができないとしても、非営利活動に対して税制上の便宜を図る理由としては十分であらう。

つまり、非営利法人の非営利活動と法人税の課税ベースは、根本的な理念が異なるものであるから、全てにおいて整合するものではなく、非営利活動の推進と営利法人課税とのバランスを確保する目的の範疇において、必要に応じた結合が求められるものであらう。その結合のためには、収益事業課税の制度的有用性について、収益事業の範囲の法令解釈の側面から判例・学説等を考察することが必要であり、その結果収益事業課税の有効性が検証され、課税方法としての公益法人制度改革の理念と公益法人税制との結合シーンに導くことができるものと解される。

その検討する題材として、ペット葬祭業事件<sup>106</sup>は、これまで公益法人等の行う事業が、

---

<sup>106</sup> 「ペット葬祭業事件」：最二小判平成20年9月12日・訴訟月報55巻7号2681頁（以

収益事業に該当するか否かの判断基準について最高裁の判決が示されていなかったところ、その判決において、①事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか否か（対価関係の有無）、また、②当該事業が一般的に行う事業と競合するものか否か（競合関係の有無）等の観点を踏まえた上で、③当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断すると判示したことから、法人税法における収益事業の該当性について法令解釈を考察する重要な判例であるといえよう。

以上により、第2節は、ペット葬祭業事件で示された収益事業の範囲の法令解釈に基づき、その判断基準と学説を敷衍することにより、収益事業の範囲の論点を整理することで収益事業課税の有効性を牽引するとともに、収益事業課税の機能面を補完する法人税法上の非営利型法人課税として再構築をするために考察をする。

### 第1款 対価関係の有無について—対価か任意かという基準—

浅妻章如氏は、「本件判旨は33業種<sup>107</sup>を通覧して対価という共通性を見出しているが、実際には任意の場合に収益事業でないとするに意味があるように見受けられる。では対価か任意かという基準は説得的であろうか。任意が優遇の必要十分条件であるかにつき疑問は残るものの、他に優位な基準が学説で提示されているわけでもない。また、任意支払の場合に優遇することは、社会の潤滑油的な活動に着目することと、接合しやすい。<sup>108</sup>」と論じられている。

対価がある場合に収益事業の端緒とすることは、不特定かつ多数の利益の増進に寄与すべき公益の精神に離反していることから、収益事業の範囲の判断基準として重要なファクターとなり得よう。しかしながら、宗教法人という領域においても、お守り、お札、おみくじ等の販売を収益事業の範囲から除外しているなど（法人税基本通達15-1-10）、既に対価関係があっても課税の便宜を図ることが必要な場面を想定していることからすれば、すべての判断基準として適合するものではない。

また、対価が任意であることは、宗教法人の公益性の有無に適合するとしても、公益

---

下「上告審」という。)、名古屋高判平成18年3月7日・税務訴訟資料256号10338順号(以下「控訴審」という。)、名古屋地判平成17年3月24日・税務訴訟資料255号9973順号(以下「第1審」という。)

<sup>107</sup> 収益事業課税の収益事業の範囲は、平成20年度の税制改正で「労働者派遣業」が加わったことにより、34業種となっている。

<sup>108</sup> 浅妻章如「宗教法人のペット葬祭事業が収益事業に該当するとした事例」ジュリスト1328号162-164頁(2007.2)

法人制度における非営利活動が財産の費消を前提として収入を獲得していること、また、収益の発生源泉について収益事業の範囲の適否を検討していることからすれば、判断基準として当を得ていない。

さらに、対価が任意であること（実質的寄附）と反対給付を求めないこと（寄附）とは、同義であると考えべきではないが、本質的には対価が任意である理由と寄附の目的などを明らかにした上で非課税とし、収益事業との関係性を遮断させる必要がある<sup>109</sup>。つまり、対価が任意であることを含め、寄附という領域には、収益事業に付随して得られたものか否か、及び収益事業以外の事業で費消されているのか否かを考慮することなく、収益事業の範囲から単に除外され、非課税としている現状であることからすれば、収益事業課税としての機能の綻びともなり得よう。

したがって、収益事業の範囲は、対価が任意かという基準が単独で適合するとはいえず、対価が任意であることを尊重すると、収益事業課税に内在する寄附金収入の論点にまで波及することになる。

## 第2款 競合関係の有無について—イコール・フットィング論—

三木義一氏は、イコール・フットィング論について、「収益事業課税制度は、公益法人が資金をまかなうために民間企業が行っている営利活動をやり出し、それが民間企業と競合するようになったことを規制するために導入されたものである。しかし、近年は逆に、公益法人がボランティア活動として行っていた活動に民間業者が入り込んでくるケースも見られる。<sup>110</sup>」とし、ペット葬祭業事件も「ペットブームに便乗して民間業者が乗り出してきたことが課税の背景にある。…もともと課税されていなかったものが、民間がやり出したら収益事業になるのだろうか。<sup>110</sup>」と問題提起をしている。

競合関係の有無は、第1審において民間が営むペット葬祭業5社の事業内容と仕組みを比較検討しているところ、仮に宗教法人がペット葬祭業を先行していたとしても、後発となった民間との競争原理に誘導されて類似のサービスを提供する等により、当初の事業運営に変化を来していることも十分想定できる。つまり、競合関係の有無は、民間目線において、課税されても利潤を追求できる仕組みを構築できるとして参入している事業であることを前提に考えるべきであり、後発の民間業者がサービス等の工夫をする

<sup>109</sup> この思考は、本来の事業と実質的な関連性のない事業から生じた所得を課税対象とする米国の非関連事業所得課税方式の考え方から導き出されたものである。

<sup>110</sup> 三木義一ほか『判例分析ファイルⅡ法人税編〔第2版〕』452頁（税務経理協会、2009）

ことにより、先行している公益法人の事業運営が必然的に変化することに伴い、現下の利潤追求可能な仕組みが構築されていることも考慮すべきである。そのため、どちらが先に始めたかという点については、イコール・フッティング論を否定するための一つの間接的な事実を過ぎず、判定時点（事業年度末など）における現況での競合関係の実態により判断することを原則とすべきであろう。そうすると、収益事業の該当性は、三木義一氏らのイコール・フッティング論の問題提起が極めて限定的な場面において考慮されることがあったとしても、収益事業課税制度の創設の趣旨に合致していることを否定するまでに及ばないこと、また、最終的には、上告審で示された「事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断する<sup>111</sup>」ことになるから、イコール・フッティング論が当該法令解釈における判断要素の核であることに変わるところはない。

ところで、収益事業の該当性が争点となった裁判例としては、特定非営利活動法人の福祉サービスが請負業に該当するか否かが争われた「流山事件<sup>112</sup>」を挙げることができる。同控訴審の判決では、「本件事業は、これに携わる控訴人あるいはその会員の主観的意図や究極の目的を捨象して見た場合、外形的形態としては、介護保険事業あるいはその周辺のサービスと共通する要素があることは否定できず、控訴人は、これを行うことによって多額ではないにしても剰余金を取得しているということができる。そうだとすれば、現行の税体系を定める法制度の下においては、法人税の課税がされることはやむを得ないというほかない。<sup>112</sup>」とし、また、「控訴人の運営規則では予め負担額が予定され、これをふれあい切符で決済する旨定められており、援助サービスの利用会員の自由意思に委ねられているとは解せられない。これに加えて、…援助サービスの提供による価格を営利を目的とする法人の価格より低額に抑えられているのも当然ともいうことができること、また、…本件事業における援助サービスに対する利用会員の負担額が些少でせいぜい儀礼的な謝礼にすぎず、おおよそ対価となり得ないものと認めることはできない。<sup>112</sup>」としていることから、ペット葬祭業事件と同様にイコール・フッティング論と対価関係による利潤の確保が判断に作用したことが認められる。

---

<sup>111</sup> ペット葬祭業事件上告審・前掲注 106)

<sup>112</sup> 「流山事件」：東京高判平成 16 年 11 月 17 日・税務訴訟資料 254 号 9820 順号、千葉地判平成 16 年 4 月 2 日・訟務月報 51 巻 5 号 1338 頁

### 第3款 公益法人等の本来活動か否かについて

公益法人等の本来活動か否かは、浅妻章如氏が「現行実務の扱いの数々（供養のみならず、結婚式やおみくじも非課税）を見ると、対価か任意かというよりも、宗教的か否か（あるいは本来活動か否か）で区別していると説明された方がすっと胸に落ちやすい。<sup>113</sup>」と論じられていることに対して、控訴審が「宗教行為であるか否かによって、直ちに当該行為の収益事業該当性が左右されるものでない<sup>114</sup>」とし、また、法人税基本通達が「たとえその行う事業が当該公益法人等の本来の目的たる事業であるときであっても、当該事業から生ずる所得については法人税が課されることに留意する。<sup>115</sup>」と定めていることからすれば、収益事業の該当性の判断から遮断されていることが理解できる。

しかし、この控訴審や法人税基本通達の考え方は、現行公益法人制度の定着と民間の非営利活動の普及促進に対して逆行しているという見方もできる。そこで、本来活動か否かの観点から収益事業の範囲を判定基準とするのであれば、公益認定の基準における財務基準等<sup>116</sup>及びガバナンス要件<sup>117</sup>を税制面からも要求されるどころ、現状のすべての公益法人等の本来活動に対して、公益認定の基準と同様の要件を課すことは現実的であるとはいえない。つまり、特別法により設立された法人は、許認可による厳格なフィルターを通過しているとはいえ、本来事業を税制の適用に対して安易に収益事業以外の事業の端緒とした場合には、喜捨金か請負業等による対価であるか否かを初めとして、常に民間事業との競合問題（イコール・フッティング論）に直結することになってしまうであろう。したがって、公益法人等を設立するための要件に適合したことで税制を優遇すべき事業体と評価し得る条件をすべて備えていると考えるべきではなく、むしろ公益法人のように一般社団財団法人として設立後の公益認定の基準という骨太のフィルターを通す仕組みによることで、本来目的である公益目的事業の非課税及び収益事業課税の適用へと牽引されるのである。

そうすると、本来活動か否かを収益事業の範囲の判断基準とすることは、宗教法人そ

<sup>113</sup> 浅妻・前掲注108) 164頁

<sup>114</sup> ペット葬祭業事件控訴審・前掲注106)

<sup>115</sup> 法人税基本通達15-1-1《公益法人等の本来の事業が収益事業に該当する場合》で定められている。しかし、重要な法令解釈指針を通達で明示していることは、租税法律主義の観点において問題視できよう。

<sup>116</sup> 公益認定の基準／財務基準等・前掲注51)

<sup>117</sup> 公益認定の基準／ガバナンス要件・前掲注35)



の他特別法により設立された公益法人等に対しても、公益認定の基準と同視し得るガバナンス要件<sup>117</sup>を補完することが求められることになる。そして、当該要件の補完すべき水準によっては、収益事業に該当しても、公益法人等としての「本来事業は非課税とする」ことに帰結することもあり得よう。

#### 第4款 収益事業の範囲と民法の借用概念について

流山事件の第1審判決では、原告が請負業に係る民法の借用概念について主張しているが、「…「請負業」は、民法632条所定の請負を反復継続して業として行うものに限定されず、委任（民法643条）あるいは準委任（同法656条）を反復継続して業として行うものをも含むことが<sup>118</sup>、文理上明らかというべきであり、公益法人等が委任あるいは準委任を業として行って収益を上げる場合に、同種の委任あるいは準委任を業として営む営利法人等との間に競合関係が生じることからすれば、このような解釈は、法人税法7条及び2条13号の趣旨にも適うものである。<sup>119</sup>」として、法人税法施行令第5条1項第10号の請負業の文理解釈及び趣旨解釈の範疇にあるから、民法による借用概念を取り込む必要がないことを示唆している。

この判断は、収益事業の該当性をめぐる争訟において、法人税法第2条第13号及び同法施行令第5条1項第10号の文理が、請負業で継続して事業場を設けて行われるものと規定するのみであることから、判例法理としてイコール・フットィング論が採用されるのであれば、反射的に課税要件として不明確であることを指摘され、租税法律主義との乖離を惹起することになる。そうすると、収益事業の課税要件が不明確であるとの批判は、経済取引が多岐に及び、日々変化する収益の発生源泉について、収益事業の該当性が課税要件事実から法令解釈をすべき事項にならざるを得ないところ、明確な判断基準を法定化すべきと提唱することに応えようとする不確定概念を明示することになるから、結局のところ溝の埋まらない議論に陥ることになる。

---

<sup>118</sup> 民法第632条《請負》は「請負は、当事者の一方がある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対してその報酬を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。」旨規定し、同法第643条《委任》は「委任は、当事者の一方が法律行為をすることを相手方に委託し、相手方がこれを承諾することによって、その効力を生ずる。」旨規定し、同法第656条《準委任》は「この節の規定は、法律行為でない事務の委託について準用する。」旨規定している。

<sup>119</sup> 流山事件第1審・前掲注112)

## 第5款 収益事業の範囲をめぐる課税要件明確主義の観点について

収益事業の範囲をめぐる課税要件明確主義の観点において、「租税法律主義の原則上、課税要件は実定法上明確に規定されていることが要求されるのであり、租税法規の定めはできるだけ明確かつ一義的であることが望ましい。この点は、納税者の課税に対する予測を可能ならしめ、法的安定性を確保することからも必要であり、租税法規の解釈に当たっては、法の文言を重視すべきである。しかし、租税法規の究極の目的は、租税正義の実現にあることからすれば、租税法規の解釈については、租税の公共性、公平負担の原則等、税法の基本原則をふまえつつ、法規の目的に照らし、その経済的、実質的意義を考慮して、客観的、合理的に解釈することも許される<sup>120</sup>」とする法令解釈によれば、法人税法第2条第13号に規定する収益事業として34特掲事業が掲げられていることにより、営利活動と同種事業運営等の接合状況を斟酌する機会が存することから、公益法人等が同規定の解釈により収益事業の適合性を判定することが困難であるとまではいえないだろう。

## 第3節 小活—収益事業課税の課税根拠と収益事業の判断基準—

第1審の判断は、公益法人等に対する課税制度について、「法人税法等が公益法人等に対して種々の優遇措置を講じているのは、必ずしも、それら全部が、本来は国家が行うべきほどに公共性、公益性の高い活動を担っており、国家としてもかかる団体を積極的に支援、育成すべきと考えられたからではなく、少なくとも、人間社会において潤滑油に例えるべき一定の有用性を持った非営利活動を行うとされていることに着目し、国家としても、その限りにおいて税制上の便宜を提供しようとするものと解するのが相当である。<sup>121</sup>」として、課税上の恩恵を与える本質的な目的を示した上で、「法人税法は、およそ公益法人等であれば、どのような活動によって得た収益であろうと課税しないとする立場に立脚するものではなく、これらの法人等も納税義務者とした上で、本来の非営利活動については課税対象から外すこととするが、一般事業者が利益の獲得を目的として行っている事業と同じ種類の（収益）事業から生じた収益に対しては、これらに税制上の便宜を提供すべき根拠がなく、また課税の公平性の確保の観点から、低率ではあるものの<sup>122</sup>、課税対象として

<sup>120</sup> 神戸地判平成17年5月25日・税務訴訟資料255号10039順号、最三小判平成18年5月30日・税務訴訟資料256号10410順号の判旨を参考にしている。

<sup>121</sup> ペット葬祭業事件第1審・前掲注106)

<sup>122</sup> 公益法人等は、平成20年度の税制改正により、原則として営利法人と同様の税率で課

いると解される。<sup>121)</sup>と判断していることを考慮すると、収益事業課税の課税根拠として説得的である。また、第1審は、「一般事業者との競争条件の平等化を意味するイコール・フットィング論が現行課税制度の根拠の一つとなっていることは否定できない。<sup>121)</sup>と示したことから、イコール・フットィング論が、収益事業課税の制度創設から脈々と受け継がれている収益事業の範囲の判断基準であることが改めて示されたといえよう。さらに、「法2条13号、施行令5条1項各号の定める収益事業の概念は、憲法30条の定める租税法法律主義の観点から、他の国法と整合する意味内容が与えられるべきことは当然であるものの、他方で、当該団体やその活動が高い公益性、公共性を有していることを理由に、制限的に解釈しなければならないものでないことも明らかである。<sup>121)</sup>と判示していることから、公益法人等が掲げる本来活動が事業体の存在意義と目的を象徴するとしても、収益事業の該当性を図る要素として、確たる基準とならないことが明らかになったといえよう。

そうすると、公益目的事業は、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与することを前提として、収支相償要件によって余剰の生じない仕組みが構築されていることで、法人税の非課税の根拠になっていると認められる。この認定に対して、本来活動を収益事業以外の事業として非課税とするためには、事業により利潤が生じた場合において、将来を見据えて余剰財産の費消を義務付ける等の制度との結合によって整合することになる。このように、収益事業課税は、公益法人制度が公益法人の公益目的事業財産及び移行法人の公益目的財産額を費消することを前提としていることにより、法人税の視点において所得金額が生じて一過性の事象であると評価できるものであるから、収益事業以外の事業が公益目的事業及び実施事業等と合致しなくとも、法人税法の課税根拠の下で収益事業の範囲を判断し、税制の便宜を提供していると理解できよう。

なお、上告審は、収益事業の範囲の判断基準として、対価関係の有無及び競合関係の有無を踏まえ、「事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断する<sup>123)</sup>という解釈指針を示したことから、将来的に広がる非営利活動のすべての事業に対しても適合できると解される。しかしながら、実務的な目線では、上告審にも示されているとおり、個々の事業に対する事実認定の比重が変わったとはいえないことから、課税庁と法人税法上の非営利型法人側（納税者）との間において、収益事業に該当するかどうかの判断が相違する余地を払拭したことにはならない。

---

税されているが、改正前までは軽減税率が適用されていた。

<sup>123)</sup> ペット葬祭業事件上告審・前掲注106)

## 第5章 総括―所得の源泉と財産の費消の結合による留保所得課税―

本稿は、公益法人制度改革の理念に基づき、収益事業課税の機能を補完するため、次の論点について考察をしてきた。

まず、公益法人の公益目的事業は、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与し、その活動に必要な費用が収入を超えることはなく、収益事業等による余剰を公益目的事業財産として費消することが求められる。他方、移行法人は、公益目的支出計画に基づき公益目的財産額を実施事業等により費消することが求められる。このように、公益法人等の非営利活動には、公益目的の用途により財産を費消させ、報告することを義務付けているのに対して、収益事業課税には、収益事業以外の事業の非課税所得に係る財産の費消について、非営利法人に依存し何ら監視機能を有していない。

また、公益法人には、遊休財産額を保有することに制限があることから、その財源に応じた公益目的事業の規模の制御が必要となるのに対して、法人税法上の非営利型法人には、収益事業以外の事業の所得金額が非課税とされ、内部留保している財産の費消について、公益性を喪失するまで何ら規制を受けることはない。さらに、法人税法上の非営利型法人の要件のうち特別の利益を与えたとして普通法人に転換させる水準が不明確であり、かつ、法人税法上の非営利型法人が普通法人に該当した場合に適用される累積所得金額の益金算入制度等は、優遇措置により蓄積された所得金額の清算課税の意味合いを持ちながらも、増加益の清算が完結できない課税ベースとなっている。

本来公益法人税制の機能は、公益目的の用途により財産の費消を捉えて非課税とすること、及び非課税所得を内部留保しているのであれば課税対象とすることが、公益法人制度の理念に適合するものといえる。そして、収益事業課税は、公益法人制度が公益法人の公益目的事業財産及び移行法人の公益目的財産額を費消することを前提としていることから、法人税の視点において所得金額が生じて一過性の余剰といえるのであり、収益事業以外の事業が公益目的事業及び実施事業等と合致していなくても、法人税法の課税根拠の下で収益事業の範囲を判断することにより、その機能を果たすことができよう。しかし、法人税法上の非営利型法人は、収益事業以外の事業の所得金額が一過性の余剰であることの検証ができず、また、収益事業課税の収益事業の範囲は、ペット葬祭業事件の上告審によっても、個々の事業に対する事実認定が必要であることから、法令解釈に基づく判定基準を当てはめても、すべての事業について総意を得られるとは限らない。

そこで、これらの論点を一気に解消し、かつ、収益事業課税の有効性を機能させる手法

として、法人税法上の非営利型法人には、収益事業課税に係る収益事業の範囲は、現行制度の理念を踏襲して、収益の発生源泉により対価関係の有無及び競合関係の有無その他を踏まえて判定するが、収益事業以外の事業の所得金額を発生事業年度において非課税とするのではなく、翌期以降に当該所得金額を繰り越し、収益事業以外の事業によって財産の費消を求めることにより、事実上課税の繰延措置に転換するべきである。

具体的には、法人税法上の非営利型法人は<sup>124</sup>、収益事業以外の事業から生じた所得金額について、その発生事業年度から5年以内<sup>125</sup>に収益事業以外の事業に費消することを義務付け、当該期間内に費消ができずに内部留保とみなされた繰越所得金額に相当する部分の金額を益金の額に算入して課税する制度を講ずるべきである。また、当該5年以内とする費消期間は、寄附金収入などの臨時的な収益事業以外の事業の財源を収受して生じた剰余金があるときは、一定の要件を満たす特定費用準備資金について、損金の額に算入することを認めることにより<sup>126</sup>、最長10年まで費消期間の延長を認めることとする<sup>127</sup>。さらに、収益事業以外の事業による欠損金額は、収益事業からの拠出資金で補填することを捉え、元入金としての実態を持つことを考慮して<sup>128</sup>、繰越所得金額と通算をすることを認め、その通算期間を所得の繰越期間と同様に10年<sup>129</sup>とする（図表－9参照、以下「非営利型法

---

<sup>124</sup> 移行法人は、公益目的支出計画により公益目的財産額がゼロになるまで、実施事業等による費消活動を義務付けていることから、事業継続のための補完的機能を提供するため適用除外とする。また、法人税法上の非営利型法人のうち共益的活動を目的とする法人は、会員からの会費を活動の原資として、そのすべてを共益的な活動に費消することを前提としていることから、当該会費運営に係る一過性の余剰についても同様に適用除外とする。

<sup>125</sup> 国税通則法第70条《国税の更正、決定等の期間制限》第1項に規定する更正決定等の期間制限5年に準じたものである。

<sup>126</sup> 公益認定法規則第18条《特定費用準備資金》第3項の規定に準ずることとし、次に掲げる要件のすべてを満たすものでなければならないものとする。

- 一 当該資金の目的である活動を行うことが見込まれること。
- 二 他の資金と明確に区分して管理されていること。
- 三 当該資金の目的である支出に充てる場合を除くほか、取り崩すことができないものであること又は当該場合以外の取崩しについて特別の手續が定められていること。
- 四 積立限度額が合理的に算定されていること。
- 五 第三号の定め並びに積立限度額及びその算定の根拠について法第21条の規定の例により備置き及び閲覧等の措置が講じられていること。

<sup>127</sup> 法人税法第57条《青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し》第1項に規定する欠損金の繰越控除期間10年に準じたものである。

<sup>128</sup> 収益事業以外の事業による欠損金額が生じた場合には、収益事業の課税済みの財産が収益事業以外の事業で費消されていると考えられることから、収益事業以外の事業による所得金額との損益通算を認めることにより二重課税を排除するものである。

<sup>129</sup> 国税通則法第70条第2項に規定する更正期間10年及び前掲注127の欠損金の繰越控除期間10年に準じたものである。

人の留保所得課税」という。)。この非営利型法人の留保所得課税によって、本稿の論点の立法的解決を図るものである。

図表－9【非営利型法人の留保所得課税の具体例】

別表● 収益事業以外の事業による 所得金額の益金算入に関する明細書		事業 年度	平成 X10. 4. 1 平成 X11. 3. 31	法人名	一般社団財団法人●●
I 収益事業以外の事業による所得金額の益金算入に関する明細書					
事業年度	適用区分	繰越所得金額	当期欠損金額	翌期繰越所得金額	
平成 X09. 4. 1	収益事業以外の所得金額				
平成 X10. 3. 31	特定費用準備資金積立額	1,000	→ 400	→ 600	
平成 X10. 4. 1	収益事業以外の所得金額			5年目益金算入	
平成 X11. 3. 31	特定費用準備資金積立額	600	→ 400	10年目益金算入	
計		×××	×××	×××	

X1 期	X2 期	X3 期	X4 期	X5 期	X6 期	X7 期	X8 期	X9 期	X10 期	X11 期
所得	欠損	欠損	欠損	欠損	欠損	欠損	欠損	欠損	欠損	欠損
《収益事業以外の事業のみの場合》										
1,200	△200	△200	△200	△200	△200					
└─┐	1,000	800	600	400	<u>200</u>					
	繰り越し	繰り越し	繰り越し	繰り越し	繰り越し	益金算入				
《寄附金収入を収受して特定費用準備資金の損金算入の適用を受ける場合》										
3,200	△200	△200	△200	△200	△200	△400	△400	△400	△400	△400
寄附金	3,000	2,800	2,600	2,400	2,200					
	繰り越し	繰り越し	繰り越し	繰り越し	<u>△2,200</u>	400	400	400	400	<u>600</u>
(注1)					(注2)	(注3)	(注3)	(注3)	(注3)	(注4)

(注1) 収益事業以外の事業 1,200 + 寄附金収入 2,000 = 収益事業以外の事業の所得金額 3,200  
(注2) X6 期：●●事業に係る特定費用準備資金積立額 2,200 (損金算入)  
(注3) X7 期～X10 期：●●事業に係る特定費用準備資金取崩額 400 (益金算入)  
(注4) X11 期：●●事業に係る特定費用準備資金取崩額 600 (益金算入) ∴ 所得金額 200

本稿の論点に係る対応策として、非営利型法人の留保所得課税を措置することは、収益事業以外の事業の所得について、即時非課税から課税の繰延措置に転換することになり、

申告義務が課されることで、①法人税法上の非営利型法人の非営利活動の透明性を確保し、②内部留保の課税問題及び累積所得金額の益金算入制度等を措置する必要がなくなることから課税ベース等の論点が解消され、③仮に収益事業以外の事業の範囲に課税庁と法人税法上の非営利型法人との間で判断の相違が生じたとしても、所得金額の費消による非課税又は残額による課税を同法人の運営に委ねることで、結果として課税関係が完結することになるから争訟を回避することができる。

そして、収益事業課税に非営利型法人の留保所得課税を補完する効果は、④収益事業課税の機能を生かしながらも、公益法人制度改革の理念を盛り込み、非営利活動による財産の費消を結合させた課税方法として認識され、営利法人との課税のバランスを確保する制度としても期待することができよう。

## おわりに

公益法人等は、事業活動の成果である収益の発生源泉について、営利法人と同視される傾向にあるが、法人の組織形態及び事業運営目的が根本的に異なるものであるから、その成果となる収益の本質は全く別物と考えるべきである。それが同視されている実情は、一般社団財団法人のように容易に法人税法上の非営利型法人としての事業体を形成することが可能であり、節税目的の活用場面、非営利組織ガバナンス及び内部統制に対する意識の希薄さが見え隠れするからであろう。

現に公益法人制度における公益認定の基準の下、公益法人の商号を得た法人は、公益目的の事業、収益事業その他事業の三事業を明確に区分したところで、定期報告書の提出義務を課されるとともに公益認定等委員会の監視下に置かれている。そのような組織運営の環境下において、公益目的事業の非課税、収益事業課税の導入その他公益法人固有の課税方法は、事業体の本質を捉えたところで必然的に構築されたものといえる。これは、非営利組織ガバナンスの体制整備を強く意識した公益認定の基準の設置目的を基盤として、公益法人としての組織運営を象徴することにつながり、税制の優遇措置や特権という枠組みから脱却することになるから、事業体に応じた一課税形態として当然に付与されるものと評価できるのである<sup>130</sup>。したがって、そのようなフィルターを通過しない法人税法上の非営利型法人については、収益事業課税を過度な優遇措置という領域に置き、厳しい的になるとともに、収益事業の該当性をめぐる争いに波及する要素にも繋がるから、その問題解決の糸口が非営利組織ガバナンス及び非営利活動の成果の透明性を確保する体制を構築すべき必要性に導かれる。

そして、公益法人の課税方法は、公益認定等委員会に対して毎事業年度の開始の日の前日までに事業計画書等を提出し、及び毎事業年度の経過後三箇月以内に計算書類等その他の定期提出書類を提出することにより、公益目的事業その他公益認定の基準に適合している旨の確認等を受けることで、法人税法上収益事業課税の適用にとどまらず、公益目的事業の非課税及びみなし寄附金制度の適用対象としている。また、一般社団財団法人のうち移行法人は、公益認定等委員会に対して毎事業年度の経過後三箇月以内に公益目的支出計画実施報告書を提出することにより、同時に実施事業等の確認等を受けている。そうであ

---

<sup>130</sup> 田中治氏は、「本来の事業（非収益事業）に課税をしないのは優遇措置でも特権でもなく、法人税の課税の論理から来る当然の制約にすぎない。」と論じられている。

田中治「公益法人の収益事業課税要件—ペット葬祭業判決を読み直す」<http://www.chugainippoh.co.jp/ronbun/2015/0508.html>, 2018年1月11日最終閲覧)



れば、移行法人以外の法人税法上の非営利型法人には、優遇税制の適用対象となる以上、収益事業以外の事業の成果を申告によって報告する義務を課すべきであり、機動力のある対応が構造的に難しい政府部門や採算性が求められる民間営利部門では十分に対応できない活動領域を担っていることから、政府と営利法人との架け橋となるため、透明性のある組織運営が求められることになろう。

その着地点にある法人税法上の非営利型法人のビジョンは、非営利活動に参加する高い意識を持った職員が集い、多岐にわたる非営利活動を拡大していく姿である。その現下では、新たな公益法人制度に翻弄されながらも、理事会は非営利組織ガバナンスの構築に努め、非営利活動を将来にわたり継続することに尽力している。彼らは、いずれ公益法人として、非営利活動を拡大して行くことだろう。このような芽を育むことは、公益法人制度改革の理念に合致するものであり、非営利活動の発展を求めた有識者の方々の思いに通ずると確信する。

なお、本論文の内容は、個人の見解によるものである。

## 参考文献

### 1 教科書・概説書・体系書

- (1) シャウプ使節団『日本税制報告書』(1949)
- (2) 林寿二『公益法人論』(湘南堂書店、1981)
- (3) 林寿二『財団・財団法人の研究』(湘南堂書店、1983)
- (4) 橋本徹＝古田精司＝本間正明『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、1986)
- (5) 森泉章『公益法人の研究』(勁草書房、1988)
- (6) 田中英夫『英米法辞典』(東京大学出版会、1991)
- (7) 石村耕治『日米の公益法人課法の構造』(成文堂、1992)
- (8) 渡辺淑夫『公益法人課税の理論と税務 5訂版』(財経詳報社、1994)
- (9) 森泉章『公益法人判例研究』(有斐閣、1996)
- (10) 武田昌輔『詳解公益法人課税』(全国公益法人協会、1997)
- (11) 石村耕治『オーストラリアのNPO法制と税制の構造』(法律文化社、1999)
- (12) 雨宮孝子＝石村耕治＝中村昌美＝藤田祥子『全訳カリフォルニア非営利公益法人法』(信山社、2000)
- (13) 守永誠治『公益法人会計精説』(全国公益法人協会、2000)
- (14) 小松隆二『公益とは何か』(論創社、2004)
- (15) 占部裕典ほか『非営利法人と税制』租税法研究第35号租税法学会(2007)
- (16) 水野忠恒『租税法〔第3版〕〈法律学大系〉』(有斐閣、2007)
- (17) 『20 改正税法のすべて』(日本税務協会、2008)
- (18) 三木義一ほか『判例分析ファイルⅡ法人税編〔第2版〕』(税務経理協会、2009)
- (19) 本庄資『アメリカ法人税制』(日本租税研究協会、2010)
- (20) 武田昌輔ほか『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、2011)
- (21) 『新公益法人制度小六法 平成23年版』(全国公益法人協会、2011)
- (22) 酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』(財経詳報社、2011)
- (23) 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』(成文堂、2013)
- (24) 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論 第4版』(財経詳報社、2015)

- (25) 伊藤公哉『アメリカ連邦税法（第6版）』（中央経済社、2017）
- (26) 武田昌輔『DHCコンメンタール法人税法』（第一法規、2017）
- (27) 酒井克彦『裁判例からみる法人税法 二訂版』（大蔵財務協会、2017）
- (28) 堀田和宏『非営利組織理事会の運営』（全国公益法人協会、2017）
- (29) 金子宏『租税法 第22版』（弘文堂、2017）

## 2 論文集他

- (1) 森泉章「公益法人制度の問題点と課題（上）」ジュリストNo.610（1976）
- (2) 森泉章「公益法人制度の問題点と課題（下）」ジュリストNo.611（1976）
- (3) 石村耕治「欧米主要国のNPO法制と税制」ジュリストNo.1105（1997）
- (4) 知原信良「公益法人の現状と課税問題について」国際税制研究10号（2003）
- (5) 知原信良「非営利組織の課税問題」ジュリスト1261号（2004）
- (6) 岩田陽子「アメリカのNPO税制」レファレンス644号（2004）
- (7) 藤谷武史「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（2004）
- (8) 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析（1）」国家学会雑誌117号（2004）
- (9) 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析（2）～（4）」国家学会雑誌118号（2005）
- (10) 兼平裕子「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人」税法学553号（2005）
- (11) 梅澤敦「公益法人制度改革関連3法」ジュリスト1323号（2006）
- (12) 水野忠恒ほか「非営利法人への課税」JTR I 税研125（2006）
- (13) 中田裕康「一般社団法人・財団法人法の概要」ジュリスト1328号（2007）
- (14) 雨宮孝子「非営利法人における公益性の認定」ジュリスト1328号（2007）
- (15) 山田誠一「一般社団法人・財団法人法におけるガバナンス」ジュリスト1328号（2007）
- (16) 梅澤敦「現行公益法人の移行措置」ジュリスト1328号（2007）
- (17) 神作裕之「一般社団法人と会社－営利性と非営利性」ジュリスト1328号（2007）
- (18) 宮脇義男「相続税・贈与税のあり方について－新たな非営利法人制度を素材として－」税大論叢56号（2007）
- (19) 水野忠恒ほか「公益法人課税の焦点と実務」JTR I 税研141（2008）
- (20) 池田守男＝雨宮孝子「『民』による公益の増進を目指して－新公益法人制度」ジ

ュリスト 1421 号 (2011)

- (21) 小幡純子「公益認定等審議会の意義・役割」ジュリスト 1421 号 (2011)
- (22) 能見善久「新公益法人制度と公益認定に関する問題」ジュリスト 1421 号 (2011)
- (23) 堀田力「制度設計の歪みが起こす問題点」ジュリスト 1421 号 (2011)
- (24) 尾上選哉「公益法人税制における一般社団法人課税に係る一考察」税研 164 (2012)
- (25) 出口正之「収益事業課税試論－イコール・フッティング論を巡って－」公益・一般法人 871 号 (2014)
- (26) 石坂信一郎「我が国における非営利法人税制の起源」札幌学院大学経営論集 6 号 (2014)
- (27) 長南全隆「設例に基づく『特別の利益』の判断基準と考え方」公益・一般法人 949 号 (2017)

### 3 判例研究集

《ペット葬祭業事件》

- (1) 忠岡博「宗教法人が行うペットの葬祭の収益事業該当性」税法学 554 号 (2005)
- (2) 浅妻章如「宗教法人のペット葬祭事業が収益事業に該当するとした事例」ジュリスト 1328 号 (2007)
- (3) 藤谷武史「宗教法人が営むペット葬祭業の収益事業該当性」税研 148 号 (2009)
- (4) 谷口哲也「宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀等を行う事業が法人税法 2 条 13 号所定の収益事業にあたりとされた事例」別冊判例タイムズ 29 号 (2010)
- (5) 田中治「宗教法人のペット葬祭業の収益事業該当性」税務事例 Vol. 43No.5 (2011)
- (6) 今本啓介「判批」水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選《第 5 版》』(有斐閣、2011)

《流山事件》

- 戸井健太郎「非営利団体に対する公共政策と課税－福祉 N P O 流山訴訟を素材として－」税法学 565 号 (2011)

### 4 その他

- (1) 公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針 平成 15 年 6 月 27 日閣議決定 ht

- [tp://www.cao.go.jp/zeicho/siryoku/pdf](http://www.cao.go.jp/zeicho/siryoku/pdf)
- (2) 公益法人税度改革における移行期間の満了について（速報）平成 25 年 12 月 10 日 [https://www.koeki-info.go.jp/pictis\\_portal/other/pdf/20131210\\_ikousinsei\\_sokuho.pdf](https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20131210_ikousinsei_sokuho.pdf)
- (3) 報告書 平成 16 年 11 月 19 日公益法人制度改革に関する有識者会議 <http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/h161119houkoku.pdf>
- ① 第 10 回有識者会議（平成 16 年 4 月 28 日）議事録 <http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/dai10/10gijiroku.html>
- ② 第 12 回有識者会議（平成 16 年 5 月 26 日）議事録 <http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/dai12/12gijiroku.html>
- ③ 第 13 回有識者会議（平成 16 年 6 月 2 日）議事録 <http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/dai13/13gijiroku.html>
- ④ 第 14 回有識者会議（平成 16 年 6 月 17 日）議事録 <http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/dai14/14gijiroku.html>
- ⑤ 第 20 回有識者会議（平成 16 年 9 月 29 日）議事録 <http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/dai20/20gijiroku.html>
- (4) （参考）公益目的事業のチェックポイントについて 平成 20 年 4 月 11 日内閣府公益認定等委員会 <https://www.j-smeca.jp/attach/koueki/gaidorain003%20080520.pdf>
- (5) 公益認定等に関する運用について（公益認定等ガイドライン）平成 20 年 4 月（平成 25 年 1 月改定）内閣府公益認定等委員会 [https://www.koeki-info.go.jp/pictis\\_portal/common/index.do?contentsKind=120&gyouseiNo=00&contentsNo=00201&syousaiUp=1&procNo=contentsdisp&renNo=1&contentsType=02&houjinSerNo=&oshiraseNo=&bunNo=1120473055&meiNo=1120530227&seiriNo=undefined&edaNo=undefined&iinkaiNo=undefined&topFlg=0](https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/common/index.do?contentsKind=120&gyouseiNo=00&contentsNo=00201&syousaiUp=1&procNo=contentsdisp&renNo=1&contentsType=02&houjinSerNo=&oshiraseNo=&bunNo=1120473055&meiNo=1120530227&seiriNo=undefined&edaNo=undefined&iinkaiNo=undefined&topFlg=0)
- (6) 公益法人会計基準の運用指針 平成 20 年 4 月 11 日内閣府公益認定等委員会（平成 21 年 10 月 16 日改正） <http://thinkcube.co.jp/h200411.pdf>
- (7) 公益法人会計基準 昭和 60 年 9 月 17 日公益法人指導監督連絡会議決定
- (8) 公益法人会計基準の改正等について 平成 16 年 10 月 14 日公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ <http://thinkcube.co.jp/H161014.pdf>

- (9) 公益法人会計基準について 平成 20 年 4 月 11 日内閣府公益認定等委員会（改正平成 21 年 10 月 16 日） <http://www.pref.kochi.lg.jp/soshiki/110201/files/2016011300235/7-1kaikeikijun.pdf#search=%27%E5%85%AC%E7%9B%8A%E6%B3%95%E4%BA%E4%BC%9A%E8%A8%88%E5%9F%BA%E6%BA%96%E3%81%AB%E3%81%A4%E3%81%84%E3%81%A6%27>
- (10) 新たな公益法人等の会計処理に関する研究会 第 1 回配付資料 9 公益目的支出計画について <http://www.gyokaku.go.jp/siryoku/koueki/kenkyu/dai1/siryoku9.pdf>
- (11) 「公益法人の設立許可及び指導監督基準」及び「公益法人に対する検査等の委託等に関する基準」について 平成 8 年 9 月 20 日閣議決定 [http://www.pref.osaka.lg.jp/joho-kensaku/attach/shobun-01514\\_1.pdf](http://www.pref.osaka.lg.jp/joho-kensaku/attach/shobun-01514_1.pdf)
- (12) 「公益法人の設立許可及び指導監督基準の運用指針」について 平成 8 年 12 月 19 日（平成 18 年 8 月 15 日一部改正）公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚会議幹事会申合せ [http://www.pref.osaka.lg.jp/joho-kensaku/attach/shobun-01514\\_2.pdf](http://www.pref.osaka.lg.jp/joho-kensaku/attach/shobun-01514_2.pdf)
- (13) 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 平成 17 年 6 月税制調査会 基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ <http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/170617.pdf>
- ① 第 33 回基礎問題小委員会・第 1 回非営利法人課税ワーキング・グループ合同会議（平成 17 年 4 月 15 日開催）議事録 <http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/b33kisoa.html>
  - ② 第 34 回基礎問題小委員会・第 2 回非営利法人課税ワーキング・グループ合同会議（平成 17 年 4 月 22 日開催）議事録 <http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/b34kisoa.html>
  - ③ 第 36 回基礎問題小委員会・第 3 回非営利法人課税ワーキング・グループ合同会議（平成 17 年 5 月 20 日開催）議事録 <http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/b36kiso.html>
  - ④ 第 38 回基礎問題小委員会・第 4 回非営利法人課税ワーキング・グループ合同会議（平成 17 年 6 月 7 日開催）議事録 <http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/b38kisoa.html>

- ⑤ 第40回基礎問題小委員会・第5回非営利法人課税ワーキング・グループ合同会議（平成17年6月14日開催）議事録 <http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/b40kisoa.html>
- ⑥ 第42回基礎問題小委員会・第6回非営利法人課税ワーキング・グループ合同会議（平成17年6月17日開催）議事録 <http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/b31kaia.html>
- (14) 立入検査の考え方 平成21年12月24日（平成26年5月14日一部改訂）内閣府 [https://www.koeki-info.go.jp/pictis\\_portal/contents.do?bunNo=1120794999&meisaiNo=1120901407](https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/contents.do?bunNo=1120794999&meisaiNo=1120901407)
- (15) 公益法人 information「よくある質問（FAQ）」 [https://www.koeki-info.go.jp/pictis\\_portal/common/index.do?contentsKind=110&gyouseiNo=00&contentsNo=00207&syousaiUp=0&procNo=contentsdisp&renNo=46&contentsType=03&houjinSerNo=undefined&oshiraseNo=unde](https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/common/index.do?contentsKind=110&gyouseiNo=00&contentsNo=00207&syousaiUp=0&procNo=contentsdisp&renNo=46&contentsType=03&houjinSerNo=undefined&oshiraseNo=unde)
- (16) 公益法人 information「公益法人制度の国際比較概略—英米独仏を中心にして—」平成25年8月1日 [https://www.koeki-info.go.jp/pictis\\_portal/other/pdf/20130801\\_kokusai\\_hikaku.pdf](https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20130801_kokusai_hikaku.pdf)
- (17) 内閣府NPOホームページ：認定制度について <https://www.npo-homepage.go.jp/about/npo-kisochishiki/ninteiseido>
- (18) 平成30年度税制改正大綱 平成29年12月14日自由民主党・公明党/[https://jimmin.ncss.nifty.com/pdf/news/policy/136400\\_1.pdf](https://jimmin.ncss.nifty.com/pdf/news/policy/136400_1.pdf)
- (19) 田中治「公益法人の収益事業課税要件—ペット葬祭業判決を読み直す」 <http://www.chugainippoh.co.jp/ronbun/2015/0508.html>
- (20) シャウブ使節団日本税制報告書・第1編第6章B節 <http://www.rsl.waikei.jp/shoup/shoupj06.html#section6B>
- (21) James J. Fishman, “The Development of Nonprofit Corporation Law and An Agenda for Reform”, 34 Emory L. J. (1985.1) <http://digitalcommons.pace.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1070&context=lawfaculty>
- (22) William T. Fryer, III&David R. Haglund, “New California Nonprofit Corporation Law: A Unique Approach” (1979.12) <https://digitalcommons.pepperdine.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2033&context=plr>