実務研究

日本税務会計学会
平成19年12月　月次研究会

公益法人制度改革の概要と税制のあり方

～公益認定要件を検討する～

苅米　裕［芝］

Ⅰ　公益法人制度改革に伴う税制上の対応

平成20年12月1日から施行される公益法人制度改革は、民法第34条である根拠法を根底から覆す大改革である。現在の社団法人又は財団法人（以下「特例民法法人」という。）は、一般社団法人又は一般財団法人（以下「一般法人」という。）に移行するか、公益社団法人又は公益財団法人（以下「認定法人」という。）の認定を受けるか、岐路に立たされている。一時、公益法人の原則課税化への転換が囁かれたため、新制度施行後の方向性を見定めるためには、税制改正の動向が大きな影響を持つと言われていた。それが、平成19年12月13日、平成20年度税制改正大綱が自由民主党から発遣されたことにより、公益法人課税の輪郭が見えてきたところである。

Ⅱ　法人税における公益法人課税の概要

①　一般法人に対する課税所得の範囲等

税制改正の中で最も注目されていたのは、一般法人に対する法人税等の原則課税化が実施されるのかどうかである。この点は、一般法人を「非営利型法人」と「特定普通法人」の2つに税務上区分し、前者について収益事業課税を維持して、後者にのみ普通法人と同様の原則課税を取り入れるということで決着を迎えたところである。この両者の区分については、平成17年6月17日に税制調査会、基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループから公開されている「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」（以下「基本的考え方」という。）がバックボーンとなっている。「非営利法人の剰余金の分配規制」や「専ら会員のための共益的事業活動を行う非営利法人」などの事業運営実態に着目し、課税することに否定的な意見が、そのまま税制改正に反映されたものと解される（法法2①九の二）。

（イ）剰余金の分配等の制限のある一般法人

基本的考え方では、「非営利法人の剰余金の分配規制の存在」については、普通法人並みの課税が馴染まないと指摘されていた。公益法人課税のあり方を考える場合には、常に営利法人と比較されることになるが、その中で両者の運営上の決定的な違いは、最終的に出資者に対して利益の分配をするかどうかである。

公益法人の剰余金は、言わば一過性のものであり、いずれ公益目的事業等に費消されるべき財源となる。しかし、営利法人は、株主に対する還元（配当金）が、法人に求められている最大のテーマであり、運営上の根本的な相違がここにある。この点が、公益法人に対して、営利法人と同様の原則課税に転換する際、割り切ることができない、組織運営上の特徴である。この議論の結果が、剰余金の分配等の制限のある一般法人について、収益事業課税が実施される伏線になっていると言える。

（ロ）会員に対する共益活動を行う一般法人

会員からの会費を原資として運営している公益法人は、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。このような法人の事業運営の性格上、会員からの会費の収入時期と支出時期とのタイムラグにより一過性の「余剰」が生じることは避けられない。このような「余剰」への課税は、法人の事業活動の実態に照らすと、必ずしも合理的とは言えない。この基本的考え方を受け、会員に対する共益活動を行う一般法人については、非営利型法人として収益事業課税を実施することとしている。

特例民法法人は、おおむね上記（イ）又は（ロ）に該当することが推定される。認定要件の一部をどうしても充足できず、やむなく一般法人の道を選択するような特例民法法人にとっては、税制改正の動向は朗報といえるのではないだろうか。

②　認定法人に対する課税所得の範囲等

期待どおりの結果と言えるが、認定法人については、収益事業課税が踏襲されている。公益目的事業を営む法人として、社会的な認知を得た認定法人にとっては、当然の取扱いであると思われる。ただ、良い意味で予想外であったのは、公益認定法上の公益目的事業に該当する場合には、たとえ法人税法上の収益事業に該当しても、非課税になると明記されていることである。

公益法人制度改革では事業の目的と対象者によって公益と収益を区分しているのに対し、法人税法では収入の発生源泉が34の特掲事業に該当すれば課税するという基本スタンスである。つまり、不動産を貸し付けて収入を得た場合（不動産貸付業＝法人税法上、収益事業）であっても、「勤労意欲のある者に対する就労の支援」を目的とする事業として、「不特定かつ多数の者」を対象としている等、公益目的事業の要件に合致するならば、非課税になるのである。

しかしながら、認定法人に移行するための要件として、「公益目的事業の収益が費用を超えてはならない」という項目が存する。それゆえ、法人税法上、公益目的事業を非課税とする取扱いを創設したからといっても、結果として所得が発生しない事業であるため、当然のことであるという酷評が聞こえることがある。

当該認定要件の収益費用は、企業会計の概念における範囲に止まらない。特に将来における公益目的事業の事業費や固定資産の取得資金のストック（資金資産の支出概念）も、費用の範囲に混入されるため、所得概念ではプラスになっても、課税されないと整理されることも存するのである。

また、公益目的事業のみを行う認定法人にとっては、同事業が非課税とされることによって、法人税の申告実務が省略されることは大きなメリットと言えよう。

税制改正によって、これまでの法人税の基本的考え方を根本から覆す取扱いの変化は、公益法人の事業運営に対する本質的な税制のあり方であると感じられる。その一方で、公益法人制度改革の柱である「公益目的事業」は、未だ概念がクリアでないため、議論の中心となっているテーマである。公益認定のキーポイントになると思われる「公益目的事業を行うことを主たる目的とすること」の要件は、公益法人税制のうち最大の恩恵をかざされたことにより、判定基準を巡ってさらなる議論が進められることと思われる。

③　公益法人等が普通法人に該当することとなった場合（法法10の3）

特例民法法人は、これまで公益活動等を行ってきたことで、正味財産の中には税制上の優遇措置によって蓄積されてきたもので構成されていると考えることができる。また、同法人は、公益法人制度改革を契機に、一般法人のうち特定普通法人に移行するケースも想定される。基本的考え方では、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、優遇措置により蓄積された財産に対して、何らかの課税を行う必要があると述べられていた。これにより、公益法人等（認定法人、非営利型法人・特例民法法人など）が普通法人になった場合又は普通法人に移行した場合には、税制上の優遇措置によって蓄積されてきた財産の課税を行うという制度が創設されている。

④　特定普通法人が公益法人等に該当することとなった場合（法法10の3）

特定普通法人が、公益法人等に該当することとなった場合には、解散及び設立があったものとして取り扱うことになる。法人税法では、欠損金の繰戻し還付と繰越控除について触れているのみで、その他の規定は政令に委任されている。特定普通法人が公益法人等に移行する場合に、解散したとして取り扱うならば、残余財産の寄附をして消滅するという整理になることも想定される。これが事実ならば、特定普通法人は、公益法人等への移行時に残余財産について寄附金課税のパイプを通す必要性が想定され、課税問題に派生する懸念が存する。

Ⅲ　おわりに

新たな公益法人制度スタート後は、その事業運営状況を見極めながら、さらに税制改革が推し進められていくものと考えられる。現時点では、新税制の大きな道筋が見えたことにより、一般法人又は認定法人へ移行するための準備が、俄かに活発化している。公益法人の移行手続きを眼前に迎え、税務と会計のエキスパートである税理士には、大きな期待が寄せられている。