

## 論点メモ：税制について

## (法人に対する税制)

## 1. 税制措置の在り方について

非営利法人に対する優遇税制措置の在り方を検討するに当たっては、新しい法人制度において公益性を判断する仕組みを採り入れるか否かが重要なポイントとなるが、優遇税制措置を必要とする場合、その在り方について、現行の法人税制の考え方を踏まえ、検討する。

## 現行税制の考え方

現在の法人税制は、法人に対して、企業活動により得られる利益を基礎に税負担を求めるものであるが、「その負担は、株主が負担し、配当される可能性のある利益について課税する」という考え方と、「法人の活動の実態に即し、担税力に応じて適切に課税する」という考え方を併せ持った制度である。

また、上記の考え方の例外措置として、一定の法人に対して特定の事業を支援するための政策目的達成の手段として活用される租税特別措置が存在する。すなわち、租税特別措置は支援の政策効果を適切に講じるため、納税義務を有する法人が特定の事業を行った場合において、特定の事業に係る課税措置について将来への繰り延べを認めること等の方法により法人税を軽減する税制である。

以上を前提とした上で、わが国の現在の公益法人税制は、公益法人制度において、

- イ 営利を目的としない公益に資する活動であること
- ロ 主務官庁の設立許可及び指導監督があること
- ハ 解散時の残余財産が構成員に帰属しないこと

が課されていることを前提に、こうした公益法人の属性に着目し、課税する必要の無い法人として非課税扱いを原則としている。

具体的には、法人制度において、公益活動を営むかを主務官庁の設立許可時にチェックするとともに、解散時の残余財産が構成員に帰属しないことにより、公益法人の財産が最終的には公益活動に用いられることとした上で、

- ・ 現に公益活動を行っているか
- ・ 私的な流出が行われてないか
- ・ 内部留保が過大に計上されていないか
- ・ 営利活動の比重が高くなり公益法人としてふさわしくないか
- ・ 適切な経理処理を行っているか 等について、

所管官庁の指導監督を通じて確保している。

公益法人は、こうした属性から課税する必要の無い法人とされてきたが、時代の変化に伴い公益法人の事業が多様化し、民間企業が行う事業との競合が無視できないこととなったことから、収益事業から生ずる所得について課税することとしているものであり、公益活動促進の観点から優遇措置を講じているものではないところである。

#### 現行制度の問題点

団体関係者を中心として税優遇の要望が出されている一方で、民間企業との均衡や税の公平性等の観点から、以下のような批判も見受けられる。

- ・ 公益事業の事業割合が著しく低い法人や公益事業を積極的に行っていないために必要以上の内部留保が計上されている法人等について、税の恩典が及ぶのは問題との指摘がある。
- ・ また、公益法人が不正経理等の不祥事を行った場合であっても、主務官庁による法人の解散命令処分を行わない限り税優遇が及び続けることについて問題ではないかといった指摘もある。これは、公益法人の法人格を取得すると同時に一律に税優遇措置が付与され、法人格が消滅しない限りこの措置が講じられるために生じる問題であり、法人格の付与と税制の優遇措置が連動することについてその在り方を見直すべきとの指摘がある。
- ・ 収益事業課税については、公益法人の行う事業が拡大し、多様化してきているにもかかわらず、収益事業の範囲については昭和 59 年を最後にその見直しが行われていないことから、現在収益事業とされている 33 の事業だけでは民間企業と競合関係にある事業が網羅されてないため、課税のアンバランスが生じており、収益事業の範囲を見直すべきではないかといった指摘がある。さらには、そうした対応に限界があるのであれば、公益法人が対価を得て行う事業については原則課税とした上で、一定の要件に該当する事業については課税を行わない方向で見直すべきとの指摘もある。
- ・ 収益事業に適用される軽減税率については、一般企業の営む事業と競合することから、一般法人との税率格差を縮小する方向で検討すべきとの指摘も見られる。

#### 諸外国における税優遇と法人制度の関係

アメリカやドイツでは、非営利法人（団体）の設立と税制上の優遇における公益性の認定が切り離されており、課税庁が税優遇の認定を行うとともに税優遇を一定の要件の場合取り消すこととしている。

イギリスでは、チャリティ委員会において公益性の認定を行うが、実態的には課税当局とも協議を行うとともに、公益活動を行っていない場合には税優遇の適用を

拒否することとしている。

いずれも、課税庁が税優遇に当たり、一定の関与を行うとともに、課税上問題がある場合は、税優遇の適用を拒否する仕組みが存在している。

なお、フランスにおいては、準則により設立される非営利法人に対して税務当局のチェックなしに非課税措置を講じているが、他方、営利法人については、法人は個人の集合体であるという前提に立って法人税を株主に対する配当所得の前どりと位置付けており、配当所得と法人所得間の課税調整を完全に行っていることにも留意する必要がある。

## 2. 新たな制度に向けての検討

これまでの設立許可制を見直す以上、税優遇が付与されることを前提とするならば、現行の公益法人課税にかかる担保措置に相当する措置を、新たな法人制度においてどのように仕組むかが問題となる。その際、

・ 現在の公益法人制度においても、法人が主務官庁に対し挙証責任を負っていること

・ 租税は、行政権の発動の一環として国民に納税義務を課し徴収するものであること

に鑑み、その減免を求める際には法人が行政に対して減免の要件を充当しているかを適切に立証する必要がある。

また、現在の公益法人課税が、公益法人が公益活動を行う主体であることに着目して税優遇措置を講じていることから、税の恩典の要件としては少なくとも、以下のような基本的な考え方にに基づき検討するべきではないか。

法人制度と税制の在り方の関係について

イ 公益活動を現に適正に行っていることを立証できた法人に限り、税制の恩典を付与するとともに、法人の立証が不十分である場合、すなわち税制優遇を受けるための要件を満たしていない場合には、行政が速やかにその恩典を取り消すことの出来る仕組みが必要であると考えるがどうか。

ロ 上記の判断に当たっては、現行の公益法人制度及び税制上の措置の趣旨に鑑み、公益活動を現に行っていることに加え、以下の事項が税優遇に少なくとも必要な条件であり、この条件を法人が現に充当していることを行政に対して、法人が適切に立証する必要があると考えられるが、どうか。

・ 形式的には利益の分配や残余財産の帰属につき制限するとともに、私的な流用や過大な役員報酬、フリンジベネフィットによる流出等、実質的な利益流出を禁止することにより、法人の財産が最終的には公益活動に用いられる事が担保されている必要があると考えるがどうか。

- ・ 税優遇を受ける前提として適正に経理処理が行われていることは必要であり、法人が公正・妥当な会計原則によって経理処理を行うとともに、不正経理が仮にあった場合には、税優遇の適用を拒否する必要があると考えるが、どうか。

また、以下の指摘について、どう考えるか。

- ・ 必要以上の内部留保を蓄積している法人については、課税の中立性・公平性の観点及び公益法人の内部留保は、本来事業に投下されるべきとの考え方にそぐわないとの指摘があるが、過大な内部留保を蓄積している法人に対して税優遇を講じることについてどう考えるか。
- ・ 営利活動を活発に行えば、実質的に営利法人と異なることとなり、そのような法人に対し税優遇の適用を認めることは問題との指摘があるが、過度に営利活動を行っている法人に対して税優遇措置を講じることについてどう考えるか。

八 上記の要件を充当していることについて当該法人の立証が真正であるかについて、行政の必要に応じチェックを行うため、行政は、報告徴収、立入検査権、税優遇の取消権等を付与されていることが必要と考えられるが、どうか。

上記の真正性を確保するに当たっては、ディスクロージャーやガバナンスを活用することによりどの程度担保できるか。ディスクロージャーやガバナンスが十分機能するとしても、税優遇の恩典が付与される以上、法人には、こうした仕組みの潜脱のインセンティブが働き得ることから、最終的には行政による上記のチェックの仕組みによらざるを得ないと考えられるが、どうか。

二 法人制度において、税優遇に係る要件を盛り込むことができ、かつ、その挙証責任を十分果たすことが仕組めた場合には、税制上の措置と連動することが可能と考えるが、どうか。

他方、これらの制度が仕組めない場合には、税制上の措置を公益性判断と連動させない仕組みとなるのではないか。また、この場合は のように課税庁に対して上記の立証を行うこととなるのではないか。

仮に、これらの担保措置が不十分なまま、税制上の措置を連動させることとなると、法人制度において公益性を有する非営利法人とそうでない非営利法人や営利法人との区別が不十分となり、公益性を有する非営利法人に対しての税制は、普通法人に対する課税の在り方を前提に考えざるを得ないのではないか。

税優遇措置にかかる判断主体について

課税庁で公益性の判断を行う仕組みを導入することとした場合、公益活動は時代とともに変遷するものであり、課税庁が柔軟に対応できるかとの指摘について、どう考えるか。また、公益性の認定は、税優遇を得ることを直接目的とする

のではなく、第一義的には法人の公益活動を適正に行わしめることを目的としていると考えれば、税優遇措置に係るチェックの仕組みが新制度において公益性を認定する機関において十分に担保される場合においては、公益性に伴う税優遇措置として当該機関の判断に税制上の措置を連動させることも考え得るが、どうか。

他方、

イ 税優遇が連動しない場合、

ロ 公益性の認定する意義が税優遇を講じるためのみに行われる場合、においては、税の適用の問題に尽きることから、課税庁が認定することが適切であると考えられるがどうか。この場合、諸外国においては、課税庁が税優遇の適用のチェックを行っている国が多いことから、その基準等については諸外国の例を参考とすることが考えられるがどうか。

## (寄附金に対する税制)

### 1. 現行制度

#### 特定公益増進法人に対する寄附金

教育または科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして主務大臣の認定を受けた、いわゆる特定公益増進法人に対する寄附金については、寄附金の支出者が法人の場合と個人の場合とでは、その効果などが若干異なるものの寄附金を奨励する目的のために、いずれの場合も支出者に対して税制優遇の措置が採られている。

#### 認定 NPO 法人に対する寄附金

運営組織及び事業活動が適正であること並びに公益の増進に資するものとして、国税庁長官の認定を受けた、いわゆる認定 NPO 法人に対する寄附金についても、上記特定公益増進法人と同様の優遇措置が講じられている。

認定を受けるに当たっては、いずれも法人の実績を基に判断されるが、要件が明確であるため認定を行う国税庁に裁量の余地の無い仕組みとなっているのが特徴である。

### (参考)

#### 一般の公益法人に対する寄附金

法人が公益法人に対し寄附を行った場合は、寄附を行った法人の所得金額及び資本金額を基礎として一定割合に達するまでの部分について経費算入できることとなっている反面、個人が公益法人に対し寄附を行った場合は、寄附金控除が認められていない。これは、法人税と所得税の概念の違いによるために生じているものであり、すなわち、

- ・ 法人税は、法人の稼得した所得 (= 収入から事業に関連する費用を差し引いたもの) に対して課税するものであり、寄附金については、その費用性について事業との関連性を個別に判断することが困難であることから、形式的に限度額を設定し、事業に関連することと擬制している。
- ・ 所得税は、個人の担税力に着目してその所得に対して課税するものであり、その計算は個人の得た収入から収入を得るために必要な費用を差し引くこと等により所得を計算するため、個人の支出する寄附金のうち、収入を得るために必要でない事業に関連しない寄附金は控除の対象とはならない (逆に、事業に関連するものであれば、必要経費と認められる。 )。

によるものである。

### 2. 新たな制度の検討に当たっての考え方

今般、公益法人改革が行われることに伴い、現在の特定公益増進法人制度、認定NPO法人制度も見直さざるを得ないが、特定公益増進法人制度については、要件が不明確で、裁量的であるとの指摘もあることから、要件については、課税庁の裁量を排し、パブリックサポートテストのような客観的かつ裁量の無い基準にすべきではないか。

寄附文化を育てる観点から寄附税制を見直すべきとの指摘に対してどのように対応するか。その際、例えば

- ・ 税は公的部門がその必要な財源を賄うために徴収するものであり、公益的活動を民間において行うゆえに税の利用を民に委ねるとの考え方は、租税の基本原理にそぐわないこと
- ・ 現在においても寄附金の枠の利用が不十分であること

等を勘案すると、寄附文化の育成に当たり、税制の果たす役割についてどう考えるか。

他方、現在においても寄附金優遇の対象となっている法人数が諸外国に比して僅少であり、寄附金の使い勝手が極めて悪いとの指摘についてどう考えるか。その際、寄附に対して税を減免するにふさわしい公益的活動をどのようなものとするか。