

# NPO法人の所得概念

## —収益事業課税の問題点—

上野 隆也

### 論文要旨

NPO法人は、法人税法上、いわゆる「非営利法人」に区分され、「収益事業」からの所得に課税される「収益事業課税」が採られている。NPO法人に対する現行の課税方式である「収益事業課税」の所得概念は「所得源泉説」である。認定NPO法人の所得の把握方法については、現行の所得源泉説アプローチ（全所得が非課税を前提とし、そこから収益事業による所得を抽出する方法）を認め、認定NPO法人以外のNPO法人には純資産増加説アプローチ（「対価を得て行う事業」からの全所得を包括的に課税対象として捉え、そこから非課税対象所得を除外する方法）を採用すべきである。

### 1 はじめに

近年、特定非営利活動法人（Nonprofit Organization, 以下、「NPO法人」と略称する。）の役割が大きくなってきている。国や地方公共団体から打ち出される様々な施策事業について、公務員自らが運営することは、高額な人件費やその実行力の面から、効果を期待することができない場合がある。これに対して、NPO法人は、元来、ボランティア精神に基づく社会貢献活動を目的としており、人件費は無償あるいは低賃金で、かつ、意識の高い労働力が確保できることから、実行力についても大いに期待ができる。

NPO法人は、法人税法上、いわゆる「非営利法人」に区分され、「非収益事業」から生じる所得については非課税であるが、「収益事業」から生じる所得には課税される（収益事業課税）。そのため、NPO法人が税務申告を行う場合、運営している事業が、法人税法上「非収益事業」に該当するのか、あるいは「収益事業」に該当するのかを判断し、両事業を「区分経理」する必要がある。その「区分経理」は、損益計算書のみならず、貸借対照表についても必要とされており、そこでは、複雑な判断や配賦計算が行われ、脆弱な経理体制しか整えられないNPO法人にとって重い負担となっている。

---

キーワード：NPO法人 (nonprofit organization), 所得概念 (the concept of income), 収益事業課税 (taxation for profit-making business), 区分経理 (separate accounting), 純資産増加説 (net worth increasing theory)

ところで、NPO法人に対する「課税所得概念」とはどうあるべきだろうか。元来、課税の公平性を維持するため、同一の「租税負担能力（担税力）」を有する場合には、同一の課税を受けなければならない。そして、その「租税負担能力」の最善の尺度が「所得」とされている（武田 [隆], 2005）。この基本概念に従えば、NPO法人の場合、「非収益事業」から生じる所得には「租税負担能力」はなく、「収益事業」から生じる所得は「租税負担能力」をもつことになる。実務的には、「非収益事業」から生じる所得が非課税であることは、納税義務者であるNPO法人にとって有利となる。しかし、それとは別に、多様な事業形態をもつNPO法人の「所得概念」を検討する必要があるのではないだろうか。筆者は、19世紀のドイツにおける所得概念論争で活発に展開された議論の中に、その示唆があるものと考える。

かかる認識に基づき、本稿の目的は、NPO法人に対する収益事業課税の諸問題を明らかにするとともに、所得概念に関する根源的な議論を手掛かりに、現状のNPO法人における所得概念を浮き彫りにすることにある。

## 2 非営利法人課税に関する先行研究

### 2.1 税制調査会による非営利法人課税の問題提起

「非営利法人に対する課税」に関する議論は、2005年6月17日、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（以下、「税制調査会」と略称する。）が『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」と略称する。）を公表したことで問題提起となり、活発に展開された。税制調査会が公表した「基本的考え方」のうち、本稿に関連する議論は、次のように要約できる。

- ① そもそも法人税は、事業の目的や利益分配の有無にかかわらず、収益およ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。
- ② 「公益性を有する非営利法人」に対する課税については、その事業活動の公益性に鑑み、基本的にすべての収益を非課税とし、営利法人と競合関係にある事業にのみ課税すべきである（収益事業課税）。
- ③ 「会員からの会費を活動の原資とした共益的活動を行う非営利法人」に対する課税については、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」が生じることが避けられず、このような余剰に対する課税は、その活動実態に照らして合理的とは考えられないため、非課税とする方向で検討することが適当である。
- ④ 「公益性を有する非営利法人以外の非営利法人」に対する課税については、利益分配を目的としていないが給与等の形で実質的に利益を分配したり、営利法人と同種同等の事業活動

を行う法人も存在するため、その特性や実態等を踏まえれば、非営利法人、営利法人という法人形態の選択に対して中立的になるように、また租税回避手段としての濫用を防止するため、営利法人と同等の課税とすべきである。

- ⑤ 収益事業課税について、公益法人等の事業活動が拡大・多様化し、営利法人との間で課税のアンバランスが生じているのではないかという問題がある。収益事業の範囲を根本的に洗い直すとともに、課税対象を個別列挙により定めるのではなく「対価を得て行う事業」というように包括的に定めた上で一定のものを除外するという考え方もある。その制度的可能性について検討することも、今後の課題となろう。

## 2.2 非営利法人課税に対する一般的見解

「基本的考え方」に対する議論について、以下、上記①～⑤に対応して検討を行う。

①は、利益分配と法人課税との関係の議論である。法人課税の根拠としては、「法人擬制説」と「法人実在説」の二つの考え方がある。法人擬制説の考え方に基けば、株式会社などの利益分配が行われる法人に対して法人税が課され、非営利法人のような利益分配が行われない法人については、法人税は課されない。これに対して、法人実在説の考え方に基けば、営利法人であろうと非営利法人であろうと、利益分配の有無に関係なく、独立の納税義務者として法人税が課されることになる。現行の法人税法は、「法人擬制説」を採用しているが、税制調査会の「基本的考え方」をもって、わが国の法人税法が「法人実在説」の採用へと向かっているとは考えられない。基本的には、「法人擬制説」を採りながら、その中で多様性を認めるとの見解が一般的である（兼平，2005）。

②は、「公益性を有する非営利法人」に対する課税の議論である。この点については、「基本的考え方」が公表される前と同様、営利法人と競合関係にある事業のみに課税する収益事業課税を継続することが主張されている。これは、1949年のシャウプ勧告にある「一般法人との直接競争関係からの課税」という収益事業課税の本質に由来する根拠であり（武田 [昌]，2011）、一般的に合意を得ているものと考えられる。

③は、「会員からの会費を活動の原資とした共益的活動を行う非営利法人」に対する課税の議論である。具体的には、会員からの会費を原資として、それが会員向けの共益的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法人を指している。「基本的考え方」では、このような法人の会費収入については非課税とすべきとされているが、会費だけではなく寄附金や補助金等についても非課税として取り扱わなければ、整合性が取れないとの批判がある（堀田，2006）。また、「基本的考え方」では、会費以外の共益的・公益的ではない活動から得る収入について言及されていないが、下記④の議論からすると、すべてを課税対象と考えているものと解されている（川端，2006）。

④は、「公益性を有する非営利法人以外の非営利法人」に対する課税の議論である。この税制

調査会の「基本的考え方」に対しては反論が多い。特に、利益分配を行わない法人に対する課税については、①の議論との関係で、理論的に認められないという見解（赤塚，2004）もあり対立している。また営利法人との競合性については、その事業に対して課税（収益事業課税）を行えば足りるのであって、競合事業を行っていない非営利法人にまで課税を行うのは過剰であって合理性がないとの意見もある（堀田，2006）。

⑤は、収益事業の範囲の議論である。現行の収益事業課税による所得の把握方法は、34業種の収入を限定列举し、全所得の中から課税対象となる所得を抽出する方式であり、1950年の立法当時、技術的・執行的に、この方法を採らざるを得なかったという経緯がある（兼平，2005）。「基本的考え方」で提案されているのは、「対価を得て行う事業」からの全所得を一旦包括的に課税対象として捉え、そこから一定の非課税対象所得を除外することにより所得を把握する方法である<sup>1)</sup>。「基本的考え方」では、いずれの方式が望ましいかについて今後の研究課題であるとしている。本稿では、この点を中心に検討していきたい。

### 3 NPO法人の概要と実態

#### 3.1 NPO法人の概要

NPO法人に関する根拠法としては、特定非営利活動促進法（1998年3月25日法律第7号、最終改正2008年5月2日法律第28号、以下、「NPO法」と略称する。）があり、この法律の目的は、次のように定められている。

**第1条** この法律は、特定非営利活動を行う団体に法人格を付与すること等により、ボランティア活動をはじめとする市民が行う自由な社会貢献活動としての特定非営利活動の健全な発展を促進し、もって公益の増進に寄与することを目的とする。

また、NPO法では、「特定非営利活動」および「特定非営利活動法人」について、次のように定義している。

**第2条** この法律において「特定非営利活動」とは、別表に掲げる活動に該当する活動であって、不特定かつ多数のものの利益の増進に寄与することを目的とするものをいう。

2 この法律において「特定非営利活動法人」とは、特定非営利活動を行うことを主たる目的とし、・・・この法律の定めるところにより設立された法人をいう。

NPO法第2条第1項において定義されている「特定非営利活動」とは、「保健、医療又は福祉の増進を図る活動」や「社会教育の増進を図る活動」など、17種類に限定されている（第2条関係別表）。したがって、NPO法人とは、当該17種類のいずれかの活動を行い、かつ、不特定多数のものの利益の増進に寄与する法人である。

また、NPO法人のうち、その運営組織および事業活動が適正であること、ならびに、公益の増進に資することにつき、一定の要件を満たすものとして、国税庁長官の認定を受けた「認定NPO法人」の制度がある（租税特別措置法第66条の11の2第3項）。認定NPO法人となれば税制の優遇措置があるが、パブリック・サポート・テスト<sup>2)</sup>等の要件を満たすことにより「公益性」が認定されなければならない。

### 3.2 NPO法人が行う収益事業とその経理

NPO法では、NPO法人が、前述した17種類以外の事業を行うことについて、次のように言及している。

**第5条** 特定非営利活動法人は、その行う特定非営利活動に係る事業に支障がない限り、当該特定非営利活動に係る事業以外の事業（以下「その他の事業」という。）を行うことができる。この場合において、収益を生じたときは、これを当該特定非営利活動に係る事業のために使用しなければならない。

NPO法では、NPO法人が「その他の事業」として収益を生じた場合には「特定非営利活動に係る事業」のために使用することを前提として、「収益事業」を行うことを認めている。そして、同条第2項において、収益事業を含む「その他の事業」を行った場合の会計処理について、次のように定めている。

2 その他の事業に関する会計は、当該特定非営利活動法人の行う特定非営利活動に係る事業に関する会計から区分し、特別の会計として経理しなければならない。

NPO法は、NPO法人が17種類の「特定非営利活動に係る事業」を行うことを原則としているものの、それ以外の「収益事業」を行うことは制限していない。但し、その場合には、「特定非営利活動に係る事業」に関する会計と収益事業を含む「その他の事業」に関する会計とを「区分経理」しなければならないと定めている。

### 3.3 NPO法人の実態と事業形態の多様性

NPO法人は、本来、「特定非営利活動に係る事業」が主たる事業であり、従たる事業として「その他の事業」が認められている。しかし、実態としては、「特定非営利活動のみを行う法人」、「特定非営利活動およびその他の事業の両方を行う法人」、または「その他の事業を中心に活動する法人」など、そこには多種多様な事業形態が見られる。田中（2006）によれば、このような実態をもつNPO法人は、次の四つに類型化できるとしている。

- ①ビジネス型：会社などの一般企業と事業内容はほとんど変わらないが、事業を有利に展開するため、NPO法人という事業形態を選択したもの。
- ②準ビジネス型：ボランティアなどを用いることにより、低価格、低料金で事業を行うため、NPO法人という事業形態を選択しているもの。

③法人格取得型：大規模な会員型組織が法人格取得のためにNPO法人を選択したもの。

④社会奉仕型：会費，寄附金，助成金などを資金源に社会奉仕活動を行うもの。

NPO法本来の目的としては，④「社会奉仕型」あるいは③「法人格取得型」を想定しているものと考えられる。しかし，NPO法人制度ができたことによって，次々と登場してきたのが，①「ビジネス型」であり，この形態のNPO法人の活況が牽引車となって，わが国NPO界全体が活発に動いている印象がもたらされる（田中，2006）。

このように，NPO法人は，他の非営利法人とは異なり，その根拠法であるNPO法により，多様な事業形態で運営することが可能である。そして，その実態として，株式会社などの営利法人と全く変わらない事業形態をもつNPO法人の存在が認められる。

## 4 NPO法人に対する課税

### 4.1 NPO法人に対する法人税法の取扱い

法人税法第2条では，法人税の納税義務者を，「公共法人」，「公益法人等」，「協同組合等」，「人格のない社団等」，「普通法人」の5種類に区分している。また，法人税法では，「非営利法人に対する課税の取扱い」として，次のように定めている。

表1 非営利法人に対する課税の取扱い

	公益社団・ 財団法人	学校法人・ 社会福祉 法人等	その他の 公益法人等	認定特定非営 利活動法人	特定非営利 活動法人	非営利型 一般社団・ 財団法人	一般社団・ 財団法人
課税対象	収益事業 課税	収益事業 課税	収益事業 課税	収益事業 課税	収益事業 課税	収益事業 課税	全所得 課税
法人税率	30%	22%	22%	30%	30%	30%	30%

※但し，法人税率は，所得が年800万円までは18%（2011年3月31日現在）。

資料出所：http://www.mof.go.jp/tax\_policy/summary/corporation/251.htmより一部抜粋。

表1にあるように，非営利法人に対する課税対象としては，「収益事業課税」と「全所得課税」がある。NPO法人は，法人税法上，「公益法人等」に該当し，「収益事業課税」が採用される。これに対して，普通法人や表1の「一般社団法人・一般財団法人」には，区分経理することなくすべての所得に課税される「全所得課税」が適用される。

また，法人税法第2条第13号では，「収益事業」について，「販売業，製造業その他法人税法施行令第5条第1項に掲げる事業で，継続して事業場を設けて行われるものをいう」と定義している。そして，その「法人税法施行令第5条第1項に掲げる事業」，すなわち，法人税法上，収益事業として課税される事業について，34業種が特掲されている。

また、収益事業課税の対象法人については、法人全体の会計を「収益事業から生じる所得に関する経理と非収益事業から生じる所得に関する経理とを区分して行わなければならない。」(法人税法施行令第6条)とされており、さらに、「非収益事業に係る損益計算書および貸借対照表も添付しなければならない」(法人税法基本通達15-2-14)とされている。したがって、NPO法人が、法人税の申告を行うには、NPO法同様、損益計算書(NPO法上は収支計算書)だけではなく、貸借対照表においても「区分経理」が必要となる。

## 4.2 NPO法と法人税法による範囲の違い

このように、NPO法においては、17種類の特定非営利活動に係る事業以外を「その他の事業」とし、その中に「収益事業」を含めて定義づけているのに対し、法人税法上は、34業種を特掲することにより「収益事業」の定義を行っている。すなわち、NPO法上の「特定非営利活動に係る事業」および「その他の事業」に含まれる収益事業の範囲は、法人税法上の「非収益事業」および「収益事業」の範囲と異なっている。

NPO法人の理事は、基本的に、NPO法を念頭においてNPO法人を管理運営しているため、このようなNPO法と法人税法による事業区分の違いを理解していない場合が多い<sup>3)</sup>。したがって、会計専門家が関与していないNPO法人においては、税務当局からの調査により、意図していない過少申告等が指摘されるケースも見られる。

# 5 NPO法人に対する収益事業課税の実務問題

## 5.1 経理技術的問題

前述したように、NPO法人は、法人税の申告を行うにあたり、「非収益事業」と「収益事業」に区分経理しなければならない。例示すれば、会費や寄附金を原資として自主開催のセミナーを行う場合には「非収益事業」とされるが、地方公共団体等から請負うセミナーの開催については「収益事業」(請負業)と判定される。また、NPO法人が、有形固定資産を購入した場合などについては、原則として、按分計算により「非収益事業の貸借対照表」と「収益事業の貸借対照表」に区分経理する必要がある<sup>4)</sup>。

法人税法上、収益事業課税が適用されている他の非営利法人、例えば、公益社団法人といった組織は、官公庁の外郭団体である場合も多く、人材も豊富である。このような組織において、収益事業課税を採用しても、その事務処理能力をもって十分対応できるであろう。しかし、NPO法人においては、そのような事務処理能力をもった人材を確保することが難しい法人も多い。区分経理を前提とする収益事業課税は、実務上、NPO法人に対して相当な負担を課す制度となっているというのが現実である。

## 5.2 収益事業の判定問題

収益事業課税において、法人税が課税される事業は、34業種に限定されている。つまり、NPO法人に対して法人税を課税するには、行われた事業が、34業種のいずれかに該当するか否かの判定が重要となる。

この判定については、税務当局における徴税事務上も、非常に困難な状況が起こっている。一般的な物品販売業や不動産貸付業など、判定が容易にできる事業であれば問題はない。しかし、国や地方公共団体からの請負業等については、次の新聞報道にあるように、税務当局でさえも判定が困難な場合もある。

### 【税務署ミス 実は課税対象 —介護サービス調査・公表事業—】

2006年に始まった介護サービス情報の公表制度の調査・公表事業をめぐる、大阪府の指定機関となった3法人が、税務署のミスが原因で2006年～2008年度の所得の修正申告を余儀なくされたことが・・・分かった。税務署側は当初、事業について独自の判断で「非課税」と伝えたが、半年後に課税対象であったことが判明。その後2年近く法人側に通知せず、事実上放置していた（2010年6月6日産経新聞夕刊）。

この事例においては、介護サービス情報の調査・公表事業について、納税義務者である法人が「収益事業か否か」の判定を所轄税務署に確認したところ、「収益事業には該当しない」との回答を受け、法人税の申告納税を行わなかった。しかし、その後、国税庁のホームページ上で「収益事業に該当する」との見解が公表され<sup>9)</sup>、修正申告を余儀なくされた。

本事例のように、国または地方公共団体が発注する事業の中には、税務当局でさえも、「非収益事業」と「収益事業」の判定が難しいものもあり、NPO法人に対する収益事業課税については、その判定の困難性からも問題が多いと考えられる。

## 6 NPO法人の所得概念

### 6.1 収益事業課税の所得概念 —所得源泉説—

「所得概念」をめぐる議論は、1832年から1896年にかけて、ドイツにおいて、いわゆる「所得概念論争」として活発に展開された。この所得概念論争では、当時、代表的な所得理論であった「所得源泉説 (Quellentheorie)」の中において、「源泉」についての解釈をめぐる見解の対立が展開されていた。

所得源泉説は、基本財産と基本財産からの収益の流入を明確に区別し、当該収益の流入のみを所得とみなす思考であった。所得源泉説においては、基本財産の売却益 (キャピタル・ゲイン) といった「臨時的・非反復的収入」については所得とは見なさないため、「制限的所得概念」と

も呼ばれる。論争では、「何をもって基本財産からの収入と見るか」、すなわち「所得に該当しない収入」と「所得に該当する収入」の区分が議論の中心であった。

NPO法人に対する法人税法上の課税方式である「収益事業課税」は、「非収益事業」と「収益事業」を区分経理し、「収益事業」に対してのみ法人税を課税する方式である。つまり、「非営利性をもつ所得」と「営利性をもつ所得」とに区分する必要がある。

このように、「所得に該当するの否か」という現代のNPO法人税制における「収益事業課税」の議論は、19世紀のドイツの所得概念論争における所得源泉説の議論が繰り返されているのである。したがって、NPO法人税制における「収益事業課税」の思考は、「現代型所得源泉説」と呼ぶことができる。

## 6.2 全所得課税の所得概念 —純資産増加説—

ドイツにおける所得概念論争は、1896年にシャンツ（Schanz,G.）が「純資産増加説（Reinvermögenszugangstheorie）」と呼ばれる理論を明らかにしたことにより終結したとされる（武田 [隆]，1970）。

シャンツは、所得を「一定期間に生じた純資産の増加」と定義し、所得概念を確定するにあたり「ある個人に対してどれだけの租税負担能力が付加したか（量的視点）」が重要な要因であり、「それがどのような性質のものか（質的視点）」は関係ないとした（Schanz,1896）。すなわち、純資産を増加させる全所得に租税負担能力があるため、基本財産の売却益（キャピタル・ゲイン）といった「臨時的・非反復的収入」についても所得と見なす思考であった。純資産増加説は、所得源泉説の批判修正の上に築かれた所得理論であり、所得源泉説による所得をも包含する「包括的所得概念」として多くの学者に支持された。

前述した「収益事業課税」に対して、普通法人や一般社団法人等は、全所得に対して法人税が課税される「全所得課税」が採られている。「全所得課税」においては、「非営利性をもつ所得」や「営利性をもつ所得」といった区分をする必要はない。わが国における所得税法および法人税法における所得概念については、基本的に、この純資産増加説の考え方に立っており（税制調査会，1963）、純資産増加説による課税は、現行法人税法による「全所得課税」に合致する。このように、「収益事業課税」対「全所得課税」という課税方式の構図は、「現代型所得源泉説」対「純資産増加説」という構図で表すことができる。

## 6.3 NPO法人のあるべき所得概念

現行の非営利法人税制において、「収益事業か否か」の判定は、「事業が継続して営まれるものであるかどうか」により行われている。その判断基準としては、「期間的継続性」、「回数的継続性」、「性質的継続性」が挙げられている（武田 [昌]，2000）。しかし、実務的には様々な事例に基づいて枝葉末節の議論が行われている。それは、まるでドイツにおける所得概念論争で行われ

た周期性に関する精密化論争のようである。

現行の収益事業課税による所得の把握は、原則として全所得が非課税を前提とし、そこから収益事業による所得を抽出する方法により行われている。本稿では、これを「所得源泉説アプローチ」と呼ぶ。これに対して、税制調査会の「基本的考え方」においては、原則として「対価を得て行う事業」からの全所得を包括的に課税対象として捉え、そこから非課税対象所得を除外する方法が提案されている。本稿では、これを「純資産増加説アプローチ」と呼ぶ。

前述したように、NPO法人は、「認定NPO法人」と「それ以外のNPO法人」に区分される。「認定NPO法人」は、国税庁により公益性の認定を受けた法人であり、パブリック・サポート・テストにより、非課税収入が一定以上の割合となることが担保されている。したがって、収益事業による所得を抽出する「所得源泉説アプローチ」を採用することで、それほど問題は生じないだろう。

これに対して、「認定NPO法人以外のNPO法人」は、パブリック・サポート・テストのような公益性の認定を受けていないため、前述したビジネス型NPO法人のように、ほとんどの収入が収益事業で、かつ、その事業内容が多様化しているところも多い。これにより、法人税法上課税される特掲34業種には該当しないが、収益事業たる性質の所得が課税漏れとなっているケースもあり<sup>6)</sup>、「所得源泉説アプローチ」を採用することは適当ではない。しかし、「認定NPO法人以外のNPO法人」に対して「純資産増加説アプローチ」を採用すれば、一旦、「対価を得て行う事業」からの全所得が課税対象となるため、このような課税漏れを防ぐことができる。その結果、適正かつ公平な課税所得計算を行うことが可能となり、あるべきNPO法人税制が実現されるものと考ええる。

## 7 おわりに

本稿の目的は、NPO法人に対する収益事業課税の諸問題を明らかにするとともに、所得概念に関する根源的な議論を手掛かりに、現状のNPO法人における所得概念を浮き彫りにすることであった。本稿での議論は、次のように要約できる。

- ① 税制調査会の「基本的考え方」においては、非営利法人課税に関する様々な問題提起がなされている。特に、課税対象を限定列挙している現行税制に対して、「対価を得て行う事業」からの全所得を包括的に課税対象として捉え、そこから非課税対象所得を除外するという考え方が示されていることは興味深い。
- ② NPO法人は、NPO法上、多様な事業形態をとることが可能であり、その多くは「ビジネス型」と呼ばれる営利法人と変わらない事業形態がとられている実態がある。
- ③ 現行法では、NPO法上の「特定非営利活動に係る事業」および「その他の事業」に含まれ

る収益事業の範囲が、法人税法上の「非収益事業」および「収益事業」の範囲と異なっている。そのため、NPO法を念頭において管理運営しているNPO法人は、その範囲の違いを理解できず、税務当局からの調査により、意図していない過少申告等が指摘されるケースもある。

- ④ NPO法人は、特定非営利活動に係る事業と収益事業を行う場合、NPO法上も、また法人税法上も、損益計算書（収支計算書）だけではなく、貸借対照表についても「非収益事業」と「収益事業」に区分経理しなければならない。収益事業課税は、全所得の一部に課税されるという税の有利性以上に、NPO法人に対して経理技術的な負担を課す制度となっている。
- ⑤ 収益事業課税においては、法人税が課税される業種として34業種が特掲されており、NPO法人は、運営する事業が34業種に該当するか否かについて難しい判定を行う必要がある。また、国や地方公共団体が発注する事業の中には、税務当局でさえも、「非収益事業」か「収益事業」かの判定が難しいものもある。
- ⑥ NPO法人は、「認定NPO法人」と「それ以外のNPO法人」に区分される。認定NPO法人の所得の把握方法については、現行の「所得源泉説アプローチ（全所得が非課税を前提とし、そこから収益事業による所得を抽出する方法）」を認め、それ以外のNPO法人には「純資産増加説アプローチ（「対価を得て行う事業」からの全所得を包括的に課税対象として捉え、そこから非課税対象所得を除外する方法）」を採用すべきである。

「認定NPO法人」に対する公益性の承認基準は非常に厳格である。そのため、「認定NPO法人」には、様々な税の優遇措置が認められている。これに対して、「それ以外のNPO法人」は、「ビジネス型」と呼ばれる営利法人と変わらない性質の法人が多く存在し、収益事業課税の適用を受け、営利法人においては課税されているような収益事業からの所得に対して課税されていないケースがある。NPO法人税制において、適正かつ公平な課税を実現するためには、「認定NPO法人以外のNPO法人」に対する「純資産増加説アプローチ」の採用が必要であると考えられる。

## 注

- 1) 川端（2006）は、この方法には、ブラック・リスト方式（定性的に「対価を得て行う事業」といった基準によって課税対象を包括的に定め、一定のものをそこから除外する方式）とホワイト・リスト方式（課税対象とならない公益活動を具体的な法人の目的や活動から特定し、それ以外のものに課税する方式）の二つがあるとしている。
- 2) パブリック・サポート・テストの要件を満たすには、総収入金額に占める寄附金等の金額の割合が一定以上であることが必要である。
- 3) NPO法人に、「法人税の課税対象」という認識が無ければ、税務署に「収益事業開始届出書」を提出することはなく、これによって課税されていないNPO法人が多く存在するものと推測される。

- 4) その他にも、一般管理費の配賦計算の問題がある。NPO会計においては、どの事業にも負担させることができない費用を一般管理費に計上する。そして、この一般管理費を各事業部門に負担させるため、配賦計算が行われる。その際、当然のことながら、法人の恣意性が入り込む余地がある。
- 5) <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/21/16.htm>
- 6) 例えば、収益事業とされる34業種の中に「技芸教授業」があり、洋裁や茶道等が特掲されているが、語学教室やパソコン教室は特掲されていないため収益事業に該当せず課税されない。

## 参考文献

- Hermann, F.B.W. (1832) *Staatwirtschaftliche Untersuchungen*.
- Neumann, F.J. (1889) *Grundlagen der Volkswirtschaftslehre*, Tübingen.
- Schanz, G. (1896) “Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze,” in Schanz, G., *FinanzArchiv*, Stuttgart, SS. 1-87.
- 赤塚和俊 (2004) 「公益法人制度改革の経緯と「議論の中間整理」の問題点～NPO法人課税を見据えて」『税理』8-15頁。
- 金子宏 (1995) 『所得概念の研究 (所得課税の基礎理論 上巻)』有斐閣。
- 兼平裕子 (2005) 「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人」『税法学』第553号, 51-68頁。
- 川端康之 (2006) 「財団法人・社団法人等の課税上の問題点」『税研』第21巻第4号, 39-47頁。
- 清永敬次 (1958) 「シャンツの純資産増加説 (一)」『税法学』第85号, 7-17頁。
- 税制調査会 (1963) 「第2. 課税所得の範囲及び計算等に関する問題, 1. 課税所得の意義」『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』。
- 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 (2005) 『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』。
- 武田昌輔 (2000) 『詳解公益法人課税』全国公益法人協会。
- 武田昌輔 (2011) 「総説」『非営利法人課税』日税研論集第60号, 3-42頁。
- 武田隆二 (1970) 『所得会計の理論』同文館。
- 武田隆二 (2005) 『法人税法精説 (平成17年版)』森山書店。
- 田中義幸 (2006) 「NPO法人の現状と今後」『税研』第21巻第4号, 48-52頁。
- 田中義幸編 (2010) 『公益法人等における収益事業の判定業務』新日本法規。
- 堀田力 (2006) 「公益法人税制改革の問題点とあり方」『税研』第21巻第4号, 33-38頁。
- 水野忠恒 (2006) 「新たな非営利法人制度の課税及び寄附金税制の検討」『税研』第21巻第4号, 22-32頁。

〈謝辞〉本誌編集委員長國部克彦先生ならびに査読をご担当いただいた2名の先生方には、拙稿の改善にあたり貴重なご教示をいただいた。記して謝意を表したい。

(筆者：愛知工業大学大学院経営情報科学研究科博士後期課程／桃山学院大学大学院非常勤講師)

(2011年8月2日 採択)