

■ 研究論文

認定特定非営利活動法人における寄附金税制

—公益法人制度改革に伴う寄附金税制の整備—

Donation Tax in Specified Nonprofit Corporation

神奈川大学大学院 経営学研究科
国際経営専攻 博士後期課程

早 川 竜 平

HAYAKAWA, Ryohei

■ キーワード

1 はじめに

1998年12月1日に施行された特定非営利活動促進法（NPO法）は2008年12月1日で施行10年を迎えた。NPO法により設立された特定非営利活動法人（NPO法人）は、2008年10月31日現在、35,858件もの数が認証されている。このNPO法人を中心とする非営利セクターは、政府や行政を中心とする政府セクター、企業を中心とする営利企業セクターでは補いきれないニーズを果たす役割が期待されており、今日の社会にとって必要不可欠な存在となっている。

2001年には、NPO法人への寄附を促すことによりNPO法人の活動を税制面で支援するために、認定特定非営利活動法人（認定NPO法人）制度が導入された。しかし、認定要件が厳しいとの声も多く、何度か認定要件の緩和が行われたが、導入から7年経過した現在もその数はわずか89法人にすぎない。

このようななか、NPO法が施行10年を迎えた

2008年12月1日に、公益法人制度改革として新公益法人制度が施行されることとなった。そして、この公益法人制度改革に伴い、寄附文化の構築を改めて見直すこととされ、寄附金税制の整備も行われた。

そこで、本稿では、認定NPO法人における寄附金税制と、公益法人における寄附金税制を比較し、今後の寄附金税制のあり方を明らかにしていくことを目的とする。そのため、第2節では、認定NPO法人における認定要件と現状を検討する。第3節では、認定NPO法人における4つの税制優遇措置を検討する。第4節では、新公益法人における寄附金税制を従来の公益法人と比較しながら検討する。そして、第5節では、非営利セクターの発展のために寄附金税制はどうあるべきかを検討し、今後の寄附金税制のあり方を提言していく。

2 認定特定非営利活動法人の現状

2.1 認定特定非営利活動法人とは何か

NPO法人の資金源は、会費や寄附金、助成金や補助金、事業収入などが主に挙げられる。このように、企業と比べ資金調達が比較的困難であるといえよう。

そのようななか、2001年、個人や法人に対しNPO法人への寄附を促すことにより、NPO法人の活動を税制面で支援するために設けられたのが、認定NPO法人制度である。認定NPO法人とは、NPO法人のうちその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ものをいう。つまり、一定の要件を満たし国税庁長官から「認定NPO法人」という資格が付与されることにより、NPO法人の活動を税制面で支援しようとする制度である。これにより、NPO法人の活動を後押しすることで、NPO法人、さらには非営利セクターの発展を期待しているのである。その認定を受けられるのは、先に述べた通り、NPO法人のうちその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ことにつき一定の要件を満たすものとされている。つぎは、その一定の要件、つまり認定NPO法人の認定要件について見ていくこととする。

2.2 認定特定非営利活動法人における認定要件

認定NPO法人の認定要件は大きく分けて8つある。1つめは、パブリックサポートテスト（PST）についてである。PSTとは、実績判定期間における総収入金額等のうち、受け入れた寄附金総額などの占める割合が基準値以上であるかどうかを判断するテストである。これが5分の1以上という基準値以上であるかどうかを測り、そのNPO法人が広く一般から支持されているかどうかを数値により判断するというものである。なお、PSTの算出方法には小規模法人の特例があり、原則の算出方法と特例の算出方法の2つの方法がある。

2つめは、活動の対象についてである。実績判定期間における事業活動のうち、(1) 会員等に対する資産の譲渡等1及び会員等が対象である活

動、(2) 特定の範囲の者に便益が及ぶ活動、(3) 特定の著作物又は特定の者に関する活動、(4) 特定の者の意に反した活動、の4つの活動の占める割合が50%未満であることが要件とされている²。これにより、共益的な活動を制限しているのである。

3つめは、運営組織及び経理についてである。この内容は3つあり、まず、(1) 役員の総数のうちに役員並びにその配偶者及び三親等以内の親族（親族関係を有する者）、並びに役員と特殊の関係のある者の数の占める割合、(2) 役員の総数のうちに特定の法人の役員又は使用人である者及びこれらの者と親族関係を有する者、並びにこれらの者と特殊の関係のある者の数の占める割合、の2つの割合のいずれについても3分の1以下であることが要件とされている。つぎに、会計について公認会計士又は監査法人の監査を受けていること、又は青色申告法人と同等の取引記録、帳簿の保存を行っていることが要件とされている。さらに、不適正な経理が行われていないことが要件とされている。

4つめは、事業活動についてである。この内容は6つあり、(1) 宗教活動、政治活動、及び特定の公職者等又は政党を推薦、支持又は反対する活動を行っていないことが要件とされている。(2) 役員、従業員、社員又は寄附者等に特別の利益を与えないこと、及び営利を目的とした事業を行う者等に寄附を行っていないことを要件としている。(3) 実績判定期間における事業費の総額のうちに特定非営利活動に係る事業費の額の占める割合が80%以上であることが要件とされている。(4) 実績判定期間における受入寄附金総額の70%以上を特定非営利活動に係る事業費に充てていることが要件とされている。(5) 助成金の支給を行った場合は、事後遅滞なく、その助成の実績を記載した書類をそのNPO法人の主たる事務所の所在地又は納税地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出することが要件とされている。(6) 200万円を超える海外送金又は持ち出しを行う場合は、事前にその内容を記載した書類を国税庁に提出す

ること（災害援助など緊急を要する場合は事後提出）が要件とされている。

5つめは、情報公開についてである。(1) 事業報告書等、役員名簿等及び定款等、(2) 役員報酬又は従業員給与の支給に関する規定、(3) 4つめの事業活動についての要件における(5)及び(6)の規定により提出した書類の写し、(4) 資金に関する事項、資産の譲渡等に関する事項、寄附金に関する事項などを記載した書類、(5) 寄附金を充当する予定の事業の内容を記載した書類、これら5つの書類について閲覧の請求があった場合には、正当な理由がある場合を除き、閲覧させることを要件としている。

6つめは、不正行為等についてである。法令に違反する事実、偽りその他不正の行為により利益を得、又は得ようとした事実その他公益に反する事実がないことが要件とされている。

7つめは、設立後の経過期間についてである。申請書を提出した日を含む事業年度開始の日において、その設立の日以後1年を超える期間が経過していることが要件とされている。

8つめは、所轄庁の証明についてである。認定申請に際し、所轄庁のそのNPO法人につき法令、法令に基づく行政庁の処分又は定款に違反する疑いがあると認められる相当の理由がない旨の証明書の交付を受けていることが要件とされている。

2.3 認定特定非営利活動法人制度の現状と問題点

このように、NPO法人の活動を支援する目的で設けられた認定NPO法人制度であるが、2008年12月1日の時点で認定NPO法人の資格を取得しているのは、わずか89法人にすぎない。NPO法人全体のうちおよそ0.25%である。

この理由には、主に認定要件が厳しすぎるものが挙げられる。そのなかでも、PSTが最大の理由であるとされている。この制度は、アメリカにおける税制優遇措置を受けることができるNPOの認定要件を参考にして導入されたものである。アメリカでは、計算方法が日本と違うことや³、いくつかの認定方法が用意されており、PSTが機能

している。しかし、日本ではこのPSTが最大の難関となっており、機能していないのである。

その他にも、認定要件が厳しいにもかかわらず、それに匹敵する審査体制が整っていないことも問題点として挙げられる。認定NPO法人の申請をしてから1年近く決定を待たされていることもめずらしくない。NPO法人においては、申請から認証又は不認証決定までの期間が4ヶ月と定められているが、認定NPO法人においてはこの期間が定められていない。審査途中の情報もほとんど開示されないため、認定の見通しが立たず、活動に制約を受けるといった問題も生じる。

さらに、認定の有効期間についてである。認定の有効期限は、国税庁長官の定める日から同日以後5年を経過する日までとされている。この期間については、2008年度の税制改正で2年から5年に延長されたが、それまでは、2年ごとに認定を更新する再認定の申請もあり、申請数は相当数あったと考えられる。

2008年度の税制改正においては、認定期間の延長のほかにPSTの緩和や小規模法人の特例の緩和など、認定要件の見直しが行われた。しかし、いまだに35,000を超えるNPO法人のうち、認定NPO法人の資格を取得しているのは、わずか89法人であり、まったく機能していないのである。これらの問題を解決するためには、制度自体がまだ不十分であり、審査体制を大幅に見直すことが求められる。

3 認定特定非営利活動法人における税制優遇措置

3.1 認定特定非営利活動法人に対する個人の寄附

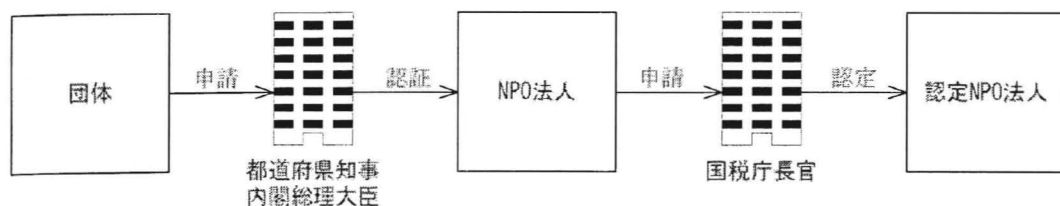
前節で述べた通り、認定NPO法人制度は、NPO法人への寄附を促すことによりNPO法人の活動を税制面で支援するために設けられた制度であった。また、認定NPO法人制度の適用を受けるには、NPO法人のうち8つの認定要件を満たし、国税庁長官の認定を受けなければならなかった。これにより認定されることとなった認定NPO法

図表1 認定NPO法人の認定要件

項目	要 件
PST	実績判定期間における総収入金額等のうちに占める受入寄附金総額等の割合が基準値（5分の1）以上であること
活動の対象	実績判定期間における事業活動のうち、次に掲げる活動の占める割合が50%未満であること (1) 会員等に対する資産の譲渡等及び会員等が対象である活動● (2) 特定の範囲の者に利益が及ぶ活動 (3) 特定の著作物又は特定の者に関する活動 (4) 特定の者の意に反した活動
運営組織及び経理	次のいずれも満たしていること 1 運営組織が次のいずれも3分の1以下であること (1) 役員の総数のうちに役員並びにその配偶者及び三親等以内の親族（親族関係を有する者）並びに役員と特殊の関係のある者の数の占める割合 (2) 役員の総数のうちに特定の法人の役員又は使用人である者及びこれらの者と親族関係を有する者並びにこれらの者と特殊の関係のある者の数の占める割合 2 会計について公認会計士等の監査を受けているか、青色申告法人と同等に取引を記録し、帳簿を保存していること 3 不適切な経理を行っていないこと
事業活動	次のいずれも満たしていること (1) 次に掲げる活動を行っていないこと (A) 宗教活動 (B) 政治活動 (C) 特定の公職者等又は政党を推薦、支持又は反対する活動 (2) 役員、社員又は寄附者等に特別の利益を与えないこと及び営利を目的とした事業を行う者等に寄附を行っていないこと (3) 実績判定期間における事業費の総額のうちに特定非営利活動に係る事業費の額の占める割合が80%以上であること (4) 実績判定期間における受入寄附金総額の70%以上を特定非営利活動に係る事業費に充てていること (5) 助成金の支給を行った場合は、事後遅滞なくその実績を記載した書類を国税庁に提出していること (6) 200万円超の海外送金又は持ち出しを行う場合は、事前にその内容を記載した書類を国税庁に提出すること（災害援助など緊急を要する場合は、事後提出）
情報公開	次に掲げる書類を閲覧させること (1) 事業報告書等、役員名簿等及び定款等 (2) 役員報酬又は従業員給与の支給に関する規定 (3) 事業活動の項目における (5) 及び (6) の規定により提出した書類の写し (4) 資金に関する事項、資産の譲渡等に関する事項、寄附金に関する事項等を記載した書類 (5) 寄附金を充当する予定の事業の内容を記載した書類
不正行為等	法令違反、不正の行為、公益に反する事実等がないこと
設立後の経過期間	設立の日以後1年を超える期間が経過していること
所轄庁の証明	所轄庁から法令等に違反する疑いがない旨の証明書の交付を受けていること

(出所) 筆者作成。

図表2 認定NPO法人になるまでの過程



（出所）筆者作成。

人は、税制優遇措置が講じられることとなるのである。では、具体的にどのような税制優遇措置が講じられるのかを、本節で見ていくこととする。

認定NPO法人に講じられる税制優遇措置は4つある。1つめは、個人が認定NPO法人に寄附をした場合の寄附金控除の特例である。これは、個人が認定NPO法人に対し、その認定NPO法人が行う特定非営利活動に係る事業に関連する寄附をした場合には、その寄附に係る支出金が特定寄附金とみなされ、寄附金控除の適用が認められるというものである。寄附金控除の内容はというと、その寄附をした年における総所得金額等から寄附金控除額を控除するというものである。この寄附金控除額とは、その寄附をした年において支出した特定寄附金の合計額から5,000円を控除した金額である。しかし、特定寄附金の合計額が、その寄附をした者のその年の総所得金額等の40%を超える場合には、その40%に相当する金額を寄附金控除額としている。ただし、この特例は、その寄附をした者に特別の利益が及ぶと認められるものは除かれることとされている。

ここで、寄附金控除の対象となる所得税について見ていく。所得税とは、個人の所得に対する税のことである。所得税の課税標準は、総所得金額、山林所得金額、退職所得金額の3つであるとされている。前述した寄附金控除における総所得金額等とは、これら3つを併せたものであり、控除する際は、総所得金額、山林所得金額、退職所得金額の順に控除することとしている。所得税法は、総所得金額等からいくつかの控除を行うべきであ

ると規定している。そのうちの1つが寄附金控除であり、この規定は、公益を目的する事業への個人の寄附を奨励することを目的としているものである⁴。この寄附金控除の規定は、もともと国や地方公共団体に対する寄附金、財務大臣が指定した寄附金、特定公益増進法人⁵に対する寄附金のことであった。しかし、認定NPO法人に対する寄附金もそれらと同様の公益性があるとされ、特定寄附金としてみなされることとなったのである⁶。

3.2 認定特定非営利活動法人に対する法人の寄附

認定NPO法人における2つめの税制優遇措置は、法人が認定NPO法人に寄附をした場合の寄附金控除の特例である。これは、法人が認定NPO法人に対し、その認定NPO法人が行う特定非営利活動に係る事業に関連する寄附をした場合には、一般の寄附金の損金算入限度額とは別枠に、もう1つの損金算入限度額を設けられ、それに算入することができるというものである。

ここで、損金算入限度額について少し見ていくこととする。今述べた税制優遇措置の内容から2つの損金算入限度額があることが分かる。一般の寄附金の損金算入限度額のことを一般損金算入限度額といい、別枠のもう1つの損金算入限度額のことを特別損金算入限度額と呼ぶこととする。

まず、一般損金算入限度額についてである。法人税法は、法人が支出した寄附金について、一般損金算入限度額を設け、寄附金のうちその限度額内の金額は費用として損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金算入を認めないこととして

いる。法人税法でいう寄附金とは、金銭その他の資産、経済的な利益の贈与、無償の供与のことであり、一般に認識されている寄附金のよりも広い意味を持つ。この規定の背景には、寄附金が法人の収益を生み出すのに必要な費用か、それとも利益処分の性質をもつものなのか、という判断が困難であったことがある。これにより、公平の維持という観点からこの規定が設けられたのである⁷。

つぎに、特別損金算入限度額についてである。法人が特定公益増進法人に対し、その特定公益増進法人の主たる目的である業務に関連する寄附金がある場合には、先に述べた一般損金算入限度額とは別枠でもう1つ、特別損金算入限度額を設けることができるとされている。これが、特別損金算入限度額であり、認定NPO法人に対し、その認定NPO法人が行う特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金がある場合にも、この特別損金算入限度額が適用されるのである。特定公益増進法人に対して一定の寄附金がある場合には、これと合わせて特別損金算入限度額の範囲内で損金算入することができる。また、これらの寄附金の合計額が特別損金算入限度額を超える場合は、その超える部分を一般の寄附金と併せて一般損金算入限度額の範囲内で損金算入することができることとされている。

3.3 認定特定非営利活動法人に対する相続財産の寄附

認定NPO法人における3つめの税制優遇措置は、相続又は遺贈により財産を取得した者が、認定NPO法人に寄附をした場合の課税対象除外の特例である。これは、相続又は遺贈により財産を取得した者が、その取得した財産を相続税の申告書の提出期限までに認定NPO法人に対し、その認定NPO法人が行う特定非営利活動に係る事業に関連する贈与をした場合には、その贈与をした財産の価額は、その相続又は遺贈に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入しないというものである⁸。ただし、その寄附の贈与を受けた認定NPO法人が、その贈与があった日から2年を経過した

日までに、認定NPO法人に該当しないこととなった場合、又は取得した財産を特定非営利活動に係る事業の用に供していない場合には、適用されないこととしている。

相続税とは、所得税の補完税であるとされており、偶然の理由により得た所得の増加を抑制することを目的としている⁹。相続税の課税物件は、相続又は遺贈によって取得した財産であり、これを相続財産という。この相続財産には、財産権の対象となるすべての物や権利が含まれることとなる。これにより、特許権や著作権などの無体財産権、さらには先物取引における取引委託契約上の権利も相続財産に含まれると解されている¹⁰。

このように、相続財産に対して相続税が課税されることとなるが、寄附を奨励することを目的として、一定の財産に対しては課税されないことが規定されている。この一定の財産とは、国や地方公共団体などに対し、教育若しくは科学の振興、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に贈与をした財産のことである。これに、認定NPO法人が行う特定非営利活動に係る事業に関連する贈与も含まれるというわけである。

3.4 認定特定非営利活動法人におけるみなし寄附金制度

認定NPO法人における4つめの税制優遇措置は、いわゆるみなし寄附金制度である。これは、認定NPO法人がその収益事業に属する資産のうちから、その収益事業以外のために支出した金額を、その収益事業に係る寄附金とみなすというものである。なお、認定NPO法人における寄附金の損金算入限度額は、所得金額の20%相当額としており、他の寄附金と併せて20%としている。認定MPO法人以外のNPO法人における寄附金の一般損金算入限度額は、普通法人と同様の所得金額の2.5%である。

NPO法人は、収益事業を行う場合において、その収益事業における所得のみが法人税の課税の対象とされている。しかし、認定NPO法人にお

いては、このみなし寄附金制度が適用されることにより、その法人の内部のことであるにもかかわらず、収益事業に属する資産のうちから、その収益事業以外のために支出した金額を、損金算入限度額へ算入することができるのである。これにより、公益事業の促進を図ろうとしているのである。

4 公益法人における寄附金税制

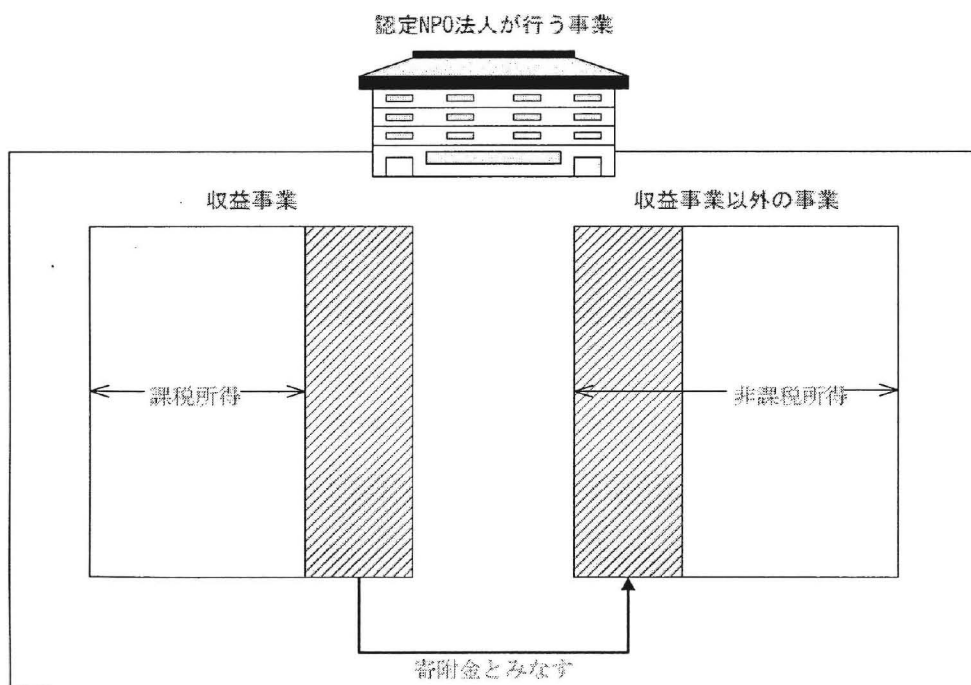
4.1 公益法人制度改革の趣旨

前節で述べた認定NPO法人に講じられる4つの税制優遇措置のように、個人や法人の寄附金に対して控除や損金算入を認めることで寄附を促し、資金面から認定NPO法人などを支えようとする税制のことを、一般に寄附金税制という。この寄附金税制を充実させていくことが、日本における寄附文化の構築を後押しする大きな要因になると

考えられる。そこで、本節では公益法人における寄附金税制を取りあげてみることにする。

公益法人とは、一般に旧民法34条により設立された社団法人、財団法人のことをいい、民法34条法人ともいわれる。じつは、このいわゆる民法34条法人は、2008年12月1日に公益法人制度改革における一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（一般法人法）、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（公益法人法）、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（一般法人整備法）の施行によりその規定は廃止され、特例民法法人となった11。これにより、特例民法法人となった民法34条法人は、5年間の移行期間中に、公益法人制度改革により新たに創設された法人である一般社団法人及び一般財団法人、公益社団法人及び公益財団法人に移行しなければな

図表3 みなし寄附金制度のしくみ



（出所）筆者作成。

らないのである。この公益法人制度改革は、これまでの公益法人制度を抜本的に見直されたものであり、これまでの民法34条法人に大きな影響を与えるであろう。では、なぜ公益法人制度改革を行うに至ったか見ていくこととする。なお、本稿において、民法34条法人のことを、以後、従来の公益法人と呼ぶこととする。

従来の公益法人が誕生したのは、1896年の民法が制定されたときまで遡る。許可主義により設立される従来の公益法人制度は、100年余りの間、日本の劇的な社会システムの変化、なかでも非営利セクターが著しく発展している間においても、抜本的な改革が行われていなかったのである。従来の公益法人制度における最大の問題は、主務官庁制であった¹²。具体的には、(1) 主務官庁により許可されなければ法人化できない、(2) 主務官庁による指導監督を受けなければならない、という2つの大きな問題があった。そして、これらは、主務官庁の自由裁量に委ねられていたのであり、非営利セクターとして機能するわけがないのである。

そこで、2002年から内閣官房行政改革推進事務局を中心として公益法人制度改革が本格的にはじまることとなった¹³。そして、2004年12月に閣議決定された『今後の行政改革の方針』のなかで、公益法人制度改革の趣旨をつぎの通り述べている。「日本において、個人の価値観が多様化し、社会のニーズが多岐にわたってきているなか、政府セクターや営利企業セクターでは満たすことのできない社会のニーズに対応する多様なサービスを提供し得る非営利セクターを、社会経済システムの中に積極的に位置付けることが重要である。また、民法制定以来100余年にわたり抜本的な見直しが行われていない従来の公益法人の制度については、歴史的に大きな役割を果たしてきたものの、主務官庁の許可主義の下、法人設立が簡便でなく、公益性の判断基準が不明確であり、営利法人類似の法人が存続しているなど様々な批判、指摘を受けるに至っている。このため、こうした諸問題に適切に対処する観点から従来の公益法人制度を抜本

的に見直し、広く非営利セクターの活動の健全な発展を促進することが重要な課題となっている。¹⁴」

このような趣旨の下、公益法人制度改革が行われることとなった。そして、一般法人法、公益法人法、一般法人整備法からなる新公益法人制度が誕生することとなった。その主な内容は、従来の公益法人における許可主義ではなく、準則主義となったことにより簡便に法人化できるようになったことである。そして、公益性の判断については、行政庁である都道府県知事又は内閣総理大臣が行うこととなり、「法人格の取得」と「公益性の判断」を分離することとなったのである。

4.2 新公益法人制度における法人形態

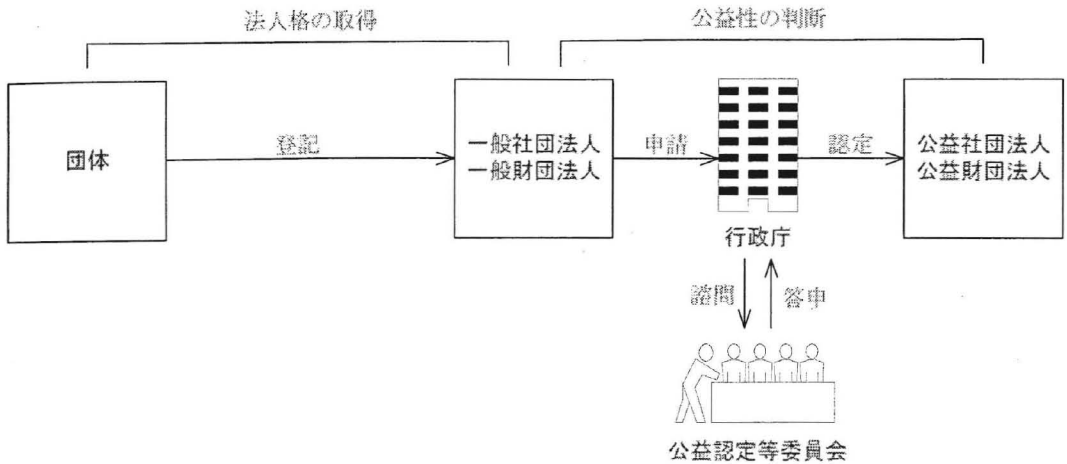
では、新公益法人制度の内容について見ていくこととする。新公益法人制度では、先に述べたように、従来の公益法人である社団法人、財団法人という法人形態は廃止され、新たに一般社団法人及び一般財団法人、公益社団法人及び公益財団法人という法人形態が創設された¹⁵。これに伴い、従来の公益法人は、移行期間である5年間は、特例民法法人という法人形態となる。特例民法法人は、この移行期間中に新公益法人制度に規定される法人に移行しなければならない。なお、移行しなかった場合は、解散したものみなされる。

一般社団法人及び一般財団法人は、登記をすることによって設立することができる。従来の公益法人では、法人を設立するためには、(1) 公益に関するものであること、(2) 営利を目的としないこと、(3) 主務官庁の許可を得ること、が要件となっていた¹⁶。この許可主義を改め、準則主義により簡易に法人化できるようになったのである。

この一般社団法人及び一般財団法人のうち、行政庁の認定を受けると、公益社団法人及び公益財団法人となることができる。この認定は、行政庁が設置する民間有識者による公益認定等委員会などの意見によって判断される。

こうして、「法人格の取得」と「公益性の判断」を分離することにより、複雑となっていた公益法人を把握することができ、それに見合った税制優

図表4 新公益法人制度のしくみ



（出所）筆者作成。

遇措置などが行われるというわけである。

4.3 新公益法人制度における法人税法上の取扱い

新公益法人制度における法人税法上の取扱いを見ていくこととする。まず、一般社団法人及び一般財団法人についてである。一般社団法人及び一般財団法人は、法人税法上の取扱いにおいて、非営利性について一定の要件を満たすかどうかで、非営利法人型17と普通法人型18の2種類に分けられている。非営利法人型は、収益事業を行う場合において、その収益事業における所得のみが課税の対象とされている。これに対し、普通法人型は、すべての所得に対して課税の対象とされている。法人税率については、非営利法人型及び普通法人型ともに30%としている。ただし、年800万円以下の部分については22%としている。また、従来の公益法人に適用されていたみなし寄附金制度は、非営利法人型及び普通法人型ともに適用されないこととなった。

つぎに、公益社団法人及び公益財団法人についてである。公益社団法人及び公益財団法人は、収益事業を行う場合において、その収益事業における所得のみが課税の対象とされている。さらに、

収益事業であっても公益目的事業19に該当する場合は、その事業は課税の対象とならないこととされている。法人税率については、30%とされている。ただし、年800万円以下の金額については22%としている。なぜ、公益社団法人及び公益財団法人においても法人税率が30%となったかについては、公益目的事業に該当する収益事業を課税の対象とならないこととしたことにより、税率を優遇する理由が乏しくなったからであると考えられる²⁰。みなし寄附金制度については、公益社団法人及び公益財団法人においては適用されることとなる。

なお、特例民法法人においては、従来の公益法人の制度を継続して適用されることとなっている。

4.4 新公益法人制度における寄附金税制

公益法人制度改革において、公益法人における寄附金税制も見直された。まず、前項で述べたみなし寄附金制度の改正である。従来の公益法人では、みなし寄附金制度が適用されており、損金算入限度額は所得金額の20%であった。しかし、新公益法人制度では、公益社団法人及び公益財団法人にのみ、みなし寄附金制度が適用されることとなった。そして、その損金算入限度額は、①所

図表5 新公益法人における法人税法上の取扱い

	公益社団法人 公益財団法人	一般社団法人 一般財団法人		特例民法法人
		非営利法人型	普通法人型	
法人税の課税対象	収益事業のみ	収益事業のみ	全所得	収益事業のみ
法人税率	30% 800万円以下の部分は22%)	30% (800万円以下の部分は22%)	30% (800万円以下の部分は22%)	22%
みなし寄附金	適用あり	適用なし	適用なし	適用あり
一般損金算入限度額	つぎのうちいずれか多い金額 ①所得金額の50% ②公益目的事業に使用する金額	所得金額の2.5%	所得金額の2.5%	所得金額の20%
特別損金算入限度額	適用なし	所得金額の5%	所得金額の5%	所得金額の5%

(出所) 筆者作成。

得金額の50%に拡大され、さらに、②公益目的事業に使用し、又は使用することが確実であると認められるものに相当する金額のうち、いずれか多い金額とされた。これにより、収益事業における所得のすべてを公益目的事業に使用して、それをみなし寄附金とすれば、その収益事業における所得のすべてを損金算入することができることとなったのである。

つぎに、公益社団法人及び公益財団法人が、特定公益増進法人に含まれることとなったことである。従来の公益法人が特定公益増進法人となるには、主務官庁²¹が認定を行い、これについて財務省によって協議されなければならなかった。その数は、およそ25,000法人ある公益法人のうち、2008年4月1日の時点でわずか853法人であった。しかし、公益法人制度改革により、まず、個人が公益社団法人及び公益財団法人に対し寄附をした場合には、特定寄附金とされ、寄附金控除の適用が認められることとなった。そして、法人が公益社団法人又は公益財団法人に対し寄附をした場合には、特別損金算入限度額に算入することができるようになったのである。また、相続又は遺贈に

より財産を取得した者が、公益社団法人及び公益財団法人に寄附をした場合の課税対象除外の特例も適用され、これら3つは認定NPO法人における税制優遇措置と同様であるといえよう。

このように、政府は非営利セクターの存在の重要性を認識し、公益法人制度改革を行うこととなった。その内容は、従来の公益法人の問題である、公益性の判断基準が不明確なことや、営利法人に類似した法人など様々な公益法人が存在していることなどを、「法人格の取得」と「公益性の判断」を分離することにより解決するものである。これにより、公益性が明確となった公益社団法人及び公益財団法人には、このような思い切った税制優遇措置を講じることが可能となったのである。

5 非営利セクターの発展と寄附金税制

5.1 公益法人制度改革に伴う寄附金税制の整備

公益法人制度改革において、新公益法人制度という新たな非営利法人制度が創設されるなか、非営利セクターの重要性を踏まえ、それらを資金面から支える寄附金税制についても検討する必要があるとされてきた。そして、公益法人制度改革に伴い、公益法人だけではなく、その他の寄附金税制も整備されることとなった。

そのなかで、認定NPO法人における認定要件などの見直しも行われた。まず、PST²²についてである。5分の1以上というPSTの基準値を2011年3月31日まで延長することとされた²³。これに合わせて、実績判定期間が2年から5年に延長された。そして、これまでPSTが5分の1以上であることも条件とされていたが、この各事業年度の判定を廃止した。これらにより、認定を受けやすくなったといえよう。

つぎに、認定の有効期限について、2年から5年に延長された。これにより、2年ごとに申請を行わなければならない負担が軽減されるであろう。その他に、社員の親族等及び特定の法人における要件を廃止することとなり、社員のうちに親族等又は特定の法人の占める割合が観覧事項に加えられることとなったなどの改正が行われた。以上が、認定NPO法人における認定要件が見直された内容である。

また、法人が、認定NPO法人や公益増進法人などに寄附をした場合における特別損金算入限度額の拡大が行われた。従来は、所得の2.5%であったが、2倍の5.0%に拡大された。これにより、法人はより多くの寄附ができる環境が整い、寄附意識の向上が期待されるであろう。その他にも、いわゆるふるさと納税などの寄附金税制も整備された。このように、新公益法人制度以外にも寄附金税制の整備が行われ、寄附文化の構築を図っている。

5.2 寄附金税制の必要性

NPO法人において寄附金とは、重要な財源である。寄附金税制が整備されることにより、今後その重要性は増していくことが予想されるし、増していくべきである。また、税制調査会に設置された非営利法人ワーキング・グループは、寄附金税制を整備する目的として、公益法人制度改革を契機として、「税制面において、アメリカやヨーロッパ並みに寄附文化を育んでいくためのインフラ整備に積極的に寄与するとの視点が重要となる²⁴」と述べている。

そもそも、寄附金税制のねらいとは、寄附のインセンティブを与えることである。個人や法人が、認定NPO法人や公益増進法人などといった、公益性の高い法人に対して寄附をした場合、その個人や法人に寄附金控除や特別損金算入限度額の適用を行うことによって、寄附のインセンティブを与えているのである。これにより、寄附文化が構築されていくことが期待される。そして、今回の公益法人制度改革により、特定公益増進法人の範囲が拡大されたことや、特別損金算入限度額が拡大されたことによって、寄附のインセンティブが高まったといえよう。

また、山内直人[2003]によると、このような寄附金税制を行う根拠としてつぎの2点を挙げている。1つめは、個人や法人がNPO法人や公益法人などへの寄附を奨励することにより、それらが行うサービスの供給量を増大させ、政府が直接提供する公共サービスの量を減少させることができるという点である²⁵。2つめは、個人や法人などの納税者が、政府セクターからのルートと非営利セクターからのルートといった、公共サービスの供給に関する複数の選択肢を与えるという点である²⁶。

5.3 寄附金税制の今後の展望

公益法人制度改革が行われたことによって改正された寄附金税制をまとめると、現在の公益法人とNPO法人における寄附金税制は、図表6のように比較することができる。

今回の公益法人制度改革により、公益社団法人及び公益財団法人が公益増進法人に含まれることとなった。2008年12月1日に施行されたばかりで、手続き上の問題などもあり、どれだけの一般社団法人及び一般財団法人が、公益社団法人及び公益財団法人に認定されるか分からないが、少なくとも従来の公益法人が特定公益増進法人に認定される数よりは増加すると考えられる。そして、それはNPO法人が認定NPO法人に認定される数より多いとも考えられる。なぜなら、公益法人制度改革において認定NPO法人の認定要件も緩和されたが、公益財団法人及び公益社団法人の認定要件や認定方法を比較すると、まだ厳しいといえるからである。これらの認定NPO法人の問題点を解決していくには、新公益法人制度の動向を注視し

ながら、さらに見直しが必要であろう。その際、ただ緩和するだけではなく、公益性の判断が明確であり、かつ適正なものであることが重要である。

このように、寄附文化の構築は徐々にではあるが、確実に構築されているといってよいであろう。今後の寄附金税制のあり方としては、一時的に多額の寄附をした場合に、寄附をした年以降に繰り越せる制度があっても良いのではないかと考える。先に述べたように、認定NPO法人における認定要件のPSTにおいて、各事業年度の条件が廃止された。これは、一時的に多額の寄附を受けた場合においても、認定NPO法人の認定要件とすべきであるということが見て取れる。そうであるなら、寄附をした者の観点からも、寄附をした年以降に繰り越せる制度があっても良いと考える。ま

図表6 公益法人とNPO法人における税制優遇措置

	公益社団法人 公益財団法人	一般社団法人 一般財団法人		認定NPO法人	NPO法人
		非営利法人 型	一般法人型		
法人税の課税の対象	収益事業のみ	収益事業のみ	全所得	収益事業のみ	収益事業のみ
法人税率	30% (800万円以下の部分は22%)	30% (800万円以下の部分は22%)		30% (800万円以下の部分は22%)	30% (800万円以下の部分は22%)
みなし寄附金	適用あり	適用なし		適用あり	適用なし
一般損金算入限度額	つぎのうちいずれか多い金額 ①所得金額の50% ②公益目的事業に使用する金額	所得金額の2.5%		所得金額の20%	所得金額の2.5%
特別損金算入限度額	—	所得金額の5%		—	所得金額の5%
個人寄附受け入れ (寄付者の取扱い)	寄附金控除あり	寄附金控除なし		寄附金控除あり	寄附金控除なし
法人寄附受け入れ (寄付者の取扱い)	特別損金算入限度額へ算入	一般損金算入限度額へ算入		特別損金算入限度額へ算入	一般損金算入限度額へ算入

(出所) 筆者作成。

た、寄附金だけではなく、ボランティア活動に対する税制優遇措置があっても良いのではないかと考える²⁷。そのためにも、ボランティア活動を法令で規定する必要性は高いと考えられる。

6 おわりに

認定NPO法人における税制優遇措置は4つあり、それらは寄附金税制と呼ばれ、個人や法人が認定NPO法人に対して寄附をしやすい環境を整えるものであった。寄附金税制のねらいは、個人や法人に対し寄附のインセンティブを与えることであり、これにより日本の寄附文化が構築されていくことを期待している。

NPO法人と同じ非営利法人である公益法人は、2008年12月1日に新公益法人制度が施行され、大きな転換期を迎えた。これらの公益法人制度改革のなかで、公益法人における寄附金税制だけでなく、認定NPO法人を含むその他の寄附金税制も見直された。これは、日本の寄附文化が希薄であり、寄附金税制による効力にも限界があると考えられたためである。そして、寄附金税制を見直すことにより、最終的にはアメリカやヨーロッパ並みの寄附文化を構築させることを目的としたものである。しかし、認定NPO法人制度を見てみると、認定要件が緩和されるなど寄附金税制の整備が行われたが、まだ改善の余地はあるといえるものであった。

このように、寄附文化を構築するために、政府や行政は、制度を充実させようと動き出している。ただ、寄附文化は急に構築されるものではなく、徐々に構築されるものである。政府や行政は、このことを考慮しなくてはならない。そのためには、中長期的な改革として考え、その時々に適した制度を充実させていかなければならないのである。

注

- 1 資産の譲渡等とは、資産の譲渡及び貸付並びに役務の提供のことである。
- 2 割合の算定方法は、事業活動に係る事業費の額、従事者の作業時間数その他の合理的な指標により算定される。
- 3 たとえば、日本では本来の事業収入を分母に算入することとされているが、アメリカでは算入しないこととされている。
- 4 金子宏 [2008] 173頁
- 5 特定公益増進法人とは、公益法人等のうち、教育又は科学の振興、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に認定された法人のことである。
- 6 その他に住民税の寄附金控除も適用される。
- 7 金子宏 [2008] 297頁
- 8 ただし、その寄附をした者又はその親族等の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となる場合は除く。
- 9 金子宏 [2008] 448頁
- 10 金子宏 [2008] 451頁
- 11 公益法人制度改革により、中間法人制度も一般法人法に統合された。
- 12 主務官庁とは、内閣の行政事務を分担管理する大臣を長とする内閣府及び11省（総務省、外務省、法務省、財務省、文部科学省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省、防衛省）を指すものとする。
- 13 和久井結実 [2008] 26頁
- 14 内閣府 [2004]（一部加筆している）
- 15 正確には、一般社団法人、一般財団法人のうち、行政庁に認定された法人のことを公益財団法人、公益社団法人という。
- 16 上西左大信 [2008] 106頁
- 17 非営利法人型とは、一般社団法人又は一般財団法人のうち、つぎに掲げるものをいう。
 (1) 事業により利益を得ること又はその得た利益を分配することを目的としない法人であって、その事業を運営するための組織

が適正であるものとして政令で定めるもの

(2) 会員から受け入れる会費によりその会員に共通する利益を図るための事業を行う法人であってその事業を運営するための組織が適正であるものとして 政令で定めるもの

- 18 普通法人型とは、一般社団法人又は一般財団法人のうち、非営利法人型以外のものをいう。
- 19 公益目的事業とは、学術、技芸、慈善その他の公益に関する事業であり、不特定かつ多数の者に利益の増進に寄与するものをいう。
- 20 穂積康一・菊池亮・人見貴行 [2008] 124頁
- 21 一部は都道府県知事が認定をする。
- 22 PSTとは、実績判定期間における総収入金額等のうち、受け入れた寄附金総額などの占める割合のことである。
- 23 改正前は、2003年4月1日から2008年3月31日までの間に申請した場合に適用されていた。
- 24 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]
- 25 山内直人 [2003] 10頁
- 26 山内直人 [2003] 10頁
- 27 山内直人 [2003] 12頁

参考文献

- 上西左大信 [2008] 「新公益法人税制」『税経通信』第63巻第5号, 税務経理協会, 105-115頁。
- 金子宏編 [2007] 『租税法の基本問題』有斐閣。
- 金子宏 [2008] 『租税法〔第13版〕』弘文堂。
- 兼平裕子 [2005] 「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人—収益事業課税と寄附金税制の検討—」『税法学』第553号, 日本税法学会, 51-68頁。
- 川口清史・田尾雅雄・荒川達朗編 [2005] 『よくわかるNPO・ボランティア』ミネルヴァ書房。
- 川崎賢二 [2008] 「NPO法人の必要性和税制上の課題について—寄附金税制を中心として—」『税研』第23巻第4号, 日本税務研究センター, 102-105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, 日本税務研究センター, 39-47頁。
- 北田泰隆 [2008] 「新たな公益法人税制の全体像—寄附に関する税制（認定NPO法人）—」『公益法人』第37巻第10号, 公益法人協会, 17-21頁。
- 久保友美 [2008] 「公益法人とNPOにおける法制度の違いに関する考察」『同志社政策科学研究』第10巻第1号, 同志社大学大学院総合政策科学研究科総合政策科学会, 139-150頁。
- 国税庁 [2008] 『認定NPO法人制度の手引』国税庁。
- 小島大徳 [2004] 『世界のコーポレート・ガバナンス—原則の体系化と企業の実践—』文眞堂。
- 小島大徳 [2007] 『市民社会とコーポレート・ガバナンス』文眞堂。
- 齋藤力夫・田中義幸 [2007] 『NPO法人のすべて—特定非営利活動法人の設立・運営・会計・財務—』税務経理協会。
- 坂本信雄 [2007] 「市民参加とNPO活動の関係について」『京都学園大学経営学部論集』第16巻第3号, 京都学園大学, 1-16頁。
- 塩井勝 [2008] 「公益法人の税務問題」『税経通信』第63巻第10号, 税務経理協会, 153-163頁。
- 清水雄策 [2008] 「公益法人制度改革の概要」『税経通信』第63巻第10号, 税務経理協会, 128-134頁。
- 自由民主党 [2007] 『平成20年度税制改正大綱』自由民主党。
- 杉山学 [2007] 「公益法人制度改革の動向」『青山経営論集』第42巻第1号, 青山学院大学経営学会, 45-61頁。
- 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』政府税制調査会。
- 総務省 [2008] 『平成20年度公益法人に関する年次報告（公益法人白書）』総務省。
- 田中義幸 [2006] 「NPO法人の現状と今後」『税研』第21巻第4号, 日本税務研究センター, 48-52頁。

田中義幸 [2008] 「新公益法人税制」『税経通信』第63巻第3号, 税務経理協会, 188-201頁.

富永さとる [2008] 「公益法人改革の本質的意義と今後の展望—NPO型市民公益への転換と自立という問題—」『月刊公益法人』第39巻第5号, 全国公益法人協会, 4-11頁.

内閣官房行政改革推進事務局 [2002] 『公益法人制度の抜本的改革に向けて』内閣官房行政改革推進事務局.

内閣府 [2004] 『今後の行政改革の方針』内閣府.

藤村好美 [2008] 「アメリカの行政改革とNPO—1990年代以降の動向を中心に—」『日本社会教育学会紀要』第44号, 日本社会教育学会, 106-108頁.

穂積康一・菊池亮・人見貴行 [2008] 「新公益法人税制の実務ポイント」『税務弘報』第56巻第10号, 中央経済社, 105-135頁.

堀田力 [2005] 「非営利法人・公益法人改革のあり方」『税務弘報』第53巻第8号, 中央経済社, 2-3頁.

堀田力 [2006] 「公益法人税制改革の問題とあり方」『税研』第21巻第4号, 日本税務研究センター, 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, 日本税務研究センター, 22-32頁.

宮脇義男 [2007] 「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—」『税務大学校論叢』第56号, 税務大学校, 293-436頁.

森健輔 [2008] 「任意団体を法人化する場合の選択肢—一般社団法人等・NPO法人・営利法人の比較検討—」『非営利法人』第44巻第10号, 全国公益法人協会, 16-26頁.

山内直人 [2003] 「非営利法人税制の再設計」『税務弘報』第51巻第2号, 中央経済社, 6-12頁.

山内直人 [2004] 『NPO入門』日本経済新聞社.

山内直人・横山重宏 [2005] 「日本人の寄付・ボランティア行動に関する計量分析」『大阪大学経済学』第54巻第4号, 大阪大学大学院経済

学研究科資料室, 407-420頁.

和久井結実 [2008] 「寄附金税制の整備」『税務弘報』第56巻第4号, 中央経済社, 26-39頁.