

< 論 説 >

新公益法人制度および新公益法人税制における一般法人の区分問題

— ガバナンスの視点からの検討 —

尾 上 選 哉

1. はじめに

2008（平成 20）年 12 月に公益法人に係る法制度の大改革が行われ、新しい公益法人制度がスタートした。新公益法人制度の下では、一般社団法人および一般財団法人（以下、「一般法人」という。）を準則主義により設立することが可能となり、一般法人のうち、民間有識者による第三者機関により公益認定を受けることにより、公益社団法人および公益財団法人（以下、「公益法人」）になることができるようになった。つまり、新公益法人制度における法人は 2 区分となり、①一般法人および②公益法人の 2 つの法人類型が存在する¹。

新公益法人制度に対応する形で、法人税法上の公益法人等²に係る税制（以下、「公益法人税制」という。）も改正され、新公益法人税制における法人は 3 区分となり、①公益法人、②非営利型の一般法人、③非営利型以外の一般法人の 3 つの法人類型としている³。

そこで本稿では、新公益法人制度および新公益法人税制における区分の意義を考察し、区分の相違から生起している問題点を明らかにし、検討する。

2. 公益法人制度上の 2 区分

(1) 旧公益法人制度

旧公益法人制度は、1896（明治 29）年公布⁴の民法（改正前）において制定されたものであり、基本的な法的枠組みは 2008（平成 20）年の公益法人制度改革に至るまで据え置かれてきた。改正前民法第 34 条は、公益法人の設立について、「祭祀、宗教、慈善、学術、技芸其他公益ニ関スル社団又ハ財団ニシテ営利ヲ目的トセサルモノハ主務官庁ノ許可ヲ得テ之ヲ法人ト為スコ

1 「2 階建て」といわれることもある。

2 法人税法上の公益法人等とは、法人税法別表第二に掲げられる法人を指し、公益法人をはじめ社会福祉法人、学校法人など、その設立準拠法によって専ら公益を目的として設立された法人が含まれている。

3 法人制度上の「2 階建て」に対して、「3 階建て」といわれることもある。

4 改正前民法の施行は 1898（明治 31）年であった。

トラ得」と規定していた。この規定に基づく旧公益法人制度について、特に次の2つの問題点が指摘され、議論されていた。第1の問題は、非営利であり、公益を目的としない組織（いわゆる、共益団体）には、改正前民法第34条において法人格を取得する術が存在しなかった点である。改正前民法第34条は、非営利の組織を「公益目的」であるか否かという規準で定義しており、この定義の下においては、一つの組織内における互いの利益や共通の利益を追求する、すなわち「共益目的」の同窓会や業界団体のような組織（非営利であるが、公益ではない組織）は、定義上、そもそも法人化できないこととなっていたのである⁵。

第2の問題は、改正前民法第34条は公益法人の設立に「許可主義」を採用していたので、主務官庁の裁量権に公益法人の設立の可否が委ねられていた点である。主務官庁が法人の設立に「許可」を与える権限を有していたために、主務官庁の自由裁量、つまり「監督官庁のまったく自由な判断による」（星野〔1998〕94頁）ことが問題とされていたのである。旧公益法人制度において、「公益」の意義や解釈は、法や社会が決めるのではなく、主務官庁（すなわち、国家）が判断するという「公益国家独占主義」（星野〔1998〕96頁）の問題である。

(2) 新公益法人制度

2006（平成18）年6月に公益法人制度改革関連三法が公布され、2008（平成20）年12月に施行されたことにより、新しい公益法人制度がスタートとした。公益法人制度改革の目的は、「民間非営利部門の活動の健全な発展を促進し民による公益の増進に寄与するとともに、主務官庁の裁量権に基づく許可の不明瞭性等の従来の公益法人制度の問題点を解決すること」であった（公益認定等委員会事務局〔2008〕3頁）。公益法人制度改革三法とは、具体的には、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」（2006年法律第48号）（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」（2006年法律第49号）（以下、「公益法人認定法」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」（2006年法律第50号）（以下、「整備法」という。）の総称であり、旧公益法人制度における上記の問題点等を解決するために、公益法人に係る民法の諸規定を置き換える法律となっている。一般法人法は一般法人の設立、組織、運営および管理を、公益法人認定法は公益法人の認定の基準や要件等を規定している。そして、整備法は旧公益法人制度における公益法人（以下、「特例民法法人」という。）の新制度への移行手続きを定めている。

5 ただし、実際には、主務官庁の裁量によって、共益目的の組織が公益法人として許可される例は少なくなく、問題視されていた（小山〔2009〕120頁）。非営利かつ共益目的の組織（「社員に共通する利益を図ることを目的とし、かつ、剰余金を社員に分配することを目的としない社团」（中間法人法第2条第1項））に法人格を付与するために、2002（平成14）年に中間法人法（平成13年6月15日法律第49号）が施行されたが、新公益法人制度の施行に伴い廃止された。

新公益法人制度によって、長きにわたって議論されてきた先述の旧公益法人制度の2つの問題は解決されるに至っている。まず、非営利目的のいずれの組織は、一定の要件を満たせば、登記手続きのみ（準則主義）で一般法人を設立し、法人格を取得することが可能となった。従来は非営利かつ公益目的でないと法人格を取得することができなかったが、新制度の下では非営利かつ公益目的の組織も主務官庁の許可を受けることなく、容易に法人格を取得することができるのである。

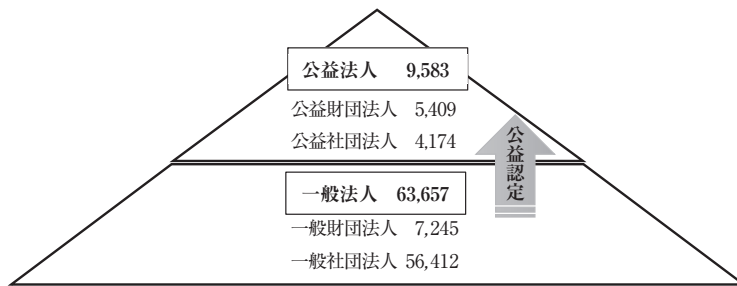
次いで、旧公益法人制度における主務官庁の裁量権に基づく許可主義が廃止されて、新公益法人制度に「公益認定」という新しい制度が導入されたことである。法人格取得と公益性認定の切り離しである。公益認定制度は、一般法人のうち、公益法人認定法の定める一定の基準を満たしていると認められた法人は、内閣総理大臣ないしは都道府県知事の公益認定を受けて公益法人となることができる制度である。一定の基準を満たしているかどうかの判断は、主務官庁が行うのではなく、民間有識者から構成される国の公益認定等委員会ないしは都道府県の合議制の機関（以下、国および都道府県の機関をまとめて「公益認定等委員会」という。）が行うこととなっている。法令および公益認定等委員会の公表するガイドラインに基づいて、公益認定等委員会が公益性の判断を行い、その判断に基づき内閣総理大臣ないしは都道府県知事が認定を行うこととなっている⁶。新公益法人制度における公益認定等委員会は、公益性に関する専門的知見を有する合議制の第三者機関であり、英国（イギリスおよびウェールズ）における民間の公益活動を行う組織いわゆるチャリティ（charity）の所轄庁であるチャリティ委員会（the Charity Commission）をモデルとして導入されたものである⁷。「内閣総理大臣の知見を補完し、実態に即した適切な判断を行い、かつ、各省庁の意向に左右されることなく適切に裁量を行使することにより、内閣総理大臣が行う公益認定、監督処分等の客観性、透明性を確保し、この認定制度に対する信頼性を確保しようとする」（新公益法人制度研究会〔2006〕225頁）ものであると考えられている。

2019年11月26日現在、公益財団法人5,409、公益社団法人4,174、合計9,583の公益法人が活動しており⁸、新公益法人制度において新しく設立された法人数は585法人であり、旧公益法人（特例民法法人）から公益認定を経て公益法人となった法人数は8,998法人である。一般法人の

6 公益法人認定法における行政庁は、次の通りである（公益法人認定法第3条）。①事務所が複数の都道府県に設置されている、②公益目的事業を複数の都道府県において行う旨を定款に定めている、③国の事務・事業と密接な関連を有する公益目的事業であって、政令で定めている場合には、内閣総理大臣（内閣府）が行政庁となる。上記以外の法人の場合、事務所が所在する都道府県の知事（都道府県）が行政庁となる。

7 公益認定等委員会は英国のチャリティ委員会をモデルとして導入された制度であるが、例えば、公益認定等委員会が内閣総理大臣の諮問機関（審議会）であるのに対して、チャリティ委員会はその業務遂行においていかなる大臣や省庁の指揮または統制に服することはなく、国王に代わってその権限を行使することができる行政機関である。チャリティ委員会との異同については、尾上〔2015a〕および尾上〔2015b〕を参照されたい。

図表 1 現在の公益法人制度および法人数



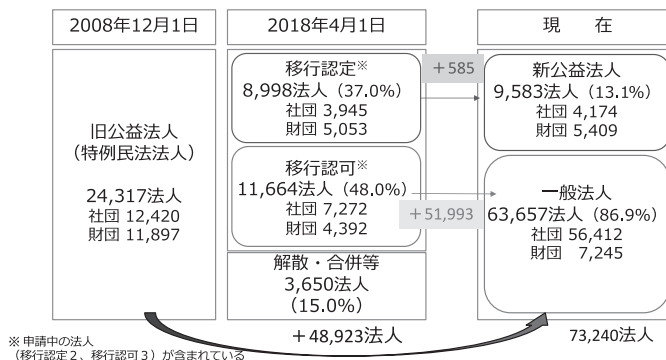
出所) 公益認定等委員会事務局〔2019〕3 頁をもとに、筆者作成

数は一般財団法人 7,245、一般社団法人 56,412、合計 63,657 となっている (図表 1 参照)⁹。

新公益法人制度がスタートして 10 年を経過しているが、公益法人数は旧公益法人の移行認定 8,998 法人から 585 法人増加して、9,583 法人にとどまっており、制度改革によって期待されたようには増加していないのが現状である。一般法人数は大幅に増加しており、中でも一般社団法人数の伸びは大きく、旧公益法人の移行認可社団法人の 7,272 法人から 7.7 倍以上の 56,412 法人となっている (図表 2 参照)。

図表 2 法人数の変化

* 旧公益法人・新公益法人・一般法人の数



出所) 尾上〔2019〕をもとに、筆者一部修正

8 なお、公益法人の正式な数については、公益認定等委員会が毎年、公表している「公益法人の概況及び公益認定等委員会の活動報告」(https://www.koeki-info.go.jp/outline/koueki_toukei_n4.html)に記載されている (2017 (平成 29) 年 12 月 1 日現在, 9,493 法人) が、本稿の執筆時点における最新版は 2017 (平成 29) 年版であることから、「公益法人等の検索」(<https://www.koeki-info.go.jp/pictis-info/csa0001!show#prepage2>) を用いて全国の公益社団法人および公益財団法人を検索し、その合計をもって、本稿記載の公益法人数としている (2019 (令和元) 年 11 月 27 日時点)。

9 一般法人の数は「国税庁法人番号公表サイト」(<https://www.houjin-bangou.nta.go.jp>) における一般社団法人および一般財団法人として登録されている法人の数 (2019 (令和元) 年 11 月 27 日時点) である。なお、登記記録の閉鎖等が生じた法人は含めていない。

(3) 公益認定基準

新公益法人制度では、上述のように、公益法人認定法の定める一定の基準を満たしていると認められる一般法人は、民間有識者からなる合議制の機関（公益認定等委員会）の意見に基づき、行政庁（内閣総理大臣ないしは都道府県知事）の公益認定を受けて公益法人となることができる。この制度において重要な役割を果たすのが、民間有識者からなる合議制の機関である公益認定等委員会である。行政庁は公益認定の申請に基づき、公益認定等委員会に公益認定の基準（公益法人認定法第5条各号）を満たすかどうかの諮問を行い、当該委員会は行政庁に答申することとなっている（公益法人認定法第43条および第44条）。つまり、実質的な公益認定を担っているのが公益認定等委員会である。

公益認定等委員会の公益認定の判断が、旧公益法人制度における主務官庁の裁量権を排除し、できる限り準則主義に則ったものとなるために、公益法人認定法は一定の基準を法律に定め、また「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）」および「公益目的事業のチェックポイントについて」が公表されている。

公益認定の基準は、公益法人認定法第5条第1号から第18号に掲げられている。

- 第1号 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 公益目的事業に必要な経理的基礎および技術的能力があること
- 第3号 公益目的事業を行うに当たり、当該法人の関係者に対し特別の利益を与えないこと
- 第4号 公益目的事業を行うに当たり、株式会社その他の営利事業を営む者等に対し特別の利益を与えないこと
- 第5号 公益法人の社会的信用を維持する上でふさわしくない事業等を行わないこと
- 第6号 公益目的事業の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こと
- 第7号 収益事業等を行う場合には、収益事業等が公益目的事業の実施に支障を及ぼすおそれがないこと
- 第8号 公益目的事業費率が50%以上になると見込まれること
- 第9号 遊休財産額が一定の額を超えないと見込まれること
- 第10号 理事について、同一親族等の理事の合計数が理事の総数の3分の1を超えないこと（監事についても同じ）
- 第11号 理事について、他の同一団体の関係者の理事の合計数が理事の総数の3分の1を超えないこと（監事についても同じ）
- 第12号 収益および費用等の額が一定の基準に達している場合、会計監査人を置いていること
- 第13号 理事、監事および評議委員に対する報酬等について、不当に高額なものにならないような支給の基準を定めていること

第14号 一般社団法人においては、社員に対し不当に差別的な取扱いをせず、理事会を設置していること

第15号 他の団体の意思決定に関与することができる株式等の財産を保有していないこと

第16号 公益目的事業を行うために不可欠な特定の財産について、その旨ならびにその維持および処分の制限について必要事項を定款で定めていること

第17号 公益認定の取消し等の場合に、公益目的取得財産残額に相当する額の財産を類似の事業を目的とする他の公益法人もしくは国や地方公共団体等に贈与する旨を定款で定めていること

第18号 清算の場合に、残余財産を類似の事業を目的とする他の公益法人もしくは国や地方公共団体等に帰属させる旨を定款で定めていること

これらの18の基準の内容は、①法人の目的および性質、内容に関するもの、②法人の財務に関するもの、③法人の機関に関するもの、④法人の財産に関するものに分類することができる（新公益法人制度研究会編〔2006〕199-200頁）が、公益認定等委員会は①公益性および②ガバナンスの2つに大別している（内閣府公益認定等委員会事務局〔2019〕4頁）。「公益性」とは、当該法人が公益に資する活動をしているかという活動に係る基準であり、「ガバナンス」とは、当該法人が公益目的事業を行う能力や体制を有しているかに係る基準である。つまり、公益認定等委員会は公益認定を申請する一般法人の公益目的事業という活動のみならず、その活動が適正に実施されることを担保するために、当該法人のガバナンス能力や体制を要求しているのである。

3. 公益法人税制上の3区分

(1) 概要

① 従来の公益法人税制

新公益法人制度の導入以前の公益法人税制は、①原則非課税・収益事業課税、②軽減税率、そして③みなし寄附金の損金算入に特徴付けられ、その課税所得の範囲および税率について、普通法人（一般企業）に比べて著しい特別措置（ないしは優遇措置）が設けられていた。

第1に、公益法人等は、原則非課税、収益事業を営む場合にその収益事業から生じた所得についてのみ課税（収益事業課税）とされている（法人税法第4条第1号、第7条）。ここでいう収益事業とは、法人税法施行令が定めるものであり、現在34業種に定められている（法人税法施行令第5条第1号）。収益事業課税においては、公益法人にとって本来の公益事業であったとしても、法人税法上の34業種に特掲される「収益事業」に該当すれば、当該事業は法人税法上の「収益事業」とみなされ、その事業から生じる所得について法人税が課税される。

第2に、収益事業に係る所得に対する法人税率は19%であり、普通法人の23.2%に比して軽減税率が適用される（法人税法第66条第3号）。

第3に、公益法人等へのみなし寄附金の適用である。みなし寄附金とは、公益法人等がその収

益事業に属する金銭その他の資産のうちからその収益事業以外の事業（非収益事業）のために支出した金額は、これを収益事業にかかる寄附の額とみなして、寄附金の損金算入限度額の範囲内で損金算入できるというもの（法人税法第37条第5号）であり、寄附金の損金算入限度額について普通法人に比し特別な措置が講じられている。学校法人・社会福祉法人・更生保護法人・社会医療法人においては、当該事業年度の収益事業の所得金額の50%に相当する金額と年200万円のいずれか多い金額が、その他の公益法人等においては各事業年度の収益事業の所得金額の20%に相当する金額が、損金算入限度額とされている（法人税法施行令第73条第1項第3号）。

② 新公益法人税制

新公益法人制度の導入に対応して、法人税法上、旧公益法人制度における公益法人は①公益法人、②非営利型の一般法人、③非営利型以外の一般法人の3つに区分され、各区分において異なる法人税法上の取扱いとなっている。法人所得課税の概要は図表3の通りである。

図表 3 新公益法人税制（公益法人・一般法人のみ）の概要

区 分		法人税	税 率	みなし寄附金
公益法人		収益事業課税 (税法上の収益事業に該当する事業であっても、当該事業が公益目的事業に該当する場合には、課税の対象外)	23.2%	次のいずれか多い金額 ①収益事業の所得の50% ②公益目的に使用した額の全額
一般法人	非営利型の一般法人 (剰余金非分配型および共益的一般法人)	収益事業課税	23.2%	なし
	非営利型以外の一般法人 (特定普通法人)	全所得課税	23.2%	なし
(参考) 普通法人		全所得課税	23.2%	なし

出所) 筆者作成

(2) 公益法人に対する課税制度

公益法人は、法人税法上、公益法人等として扱われ、旧公益法人制度における公益法人と同様に、原則非課税、収益事業から生じた所得についてのみ課税（収益事業課税）とされている。従来からの大きな変更点は、公益認定を受けた公益目的事業が税法上の収益事業から除外されたという点である。法人税率は普通法人と同じ税率（23.2%）が適用されており、軽減税率の適用はない（後述の非営利型の一般法人も同じ）（法人税法第66条第1号）。みなし寄附金の損金算入限度額は大幅に引き上げられ、従来の収益事業所得の20%から、収益事業所得の50%に相当する金額もしくは公益目的に使用した額の全額とされた（法人税法施行令第73条の2、法人税法施行規則第22条の5）。この変更は、公益法人認定法が収益事業等を行う場合、収益事業から生じた利益額の50%もしくは50%超を公益目的事業に繰り入れなければならない（公益法人認定

法第18条第4号、公益法人認定法施行規則第24条および第26条第7号～第8号)としていることへの法人税法の対応であると考えられる。公益法人の収益事業課税については、従来から公益法人の実施する収益事業は公益目的事業を補完する目的で行われるのであるから、非課税とすべきであるとの批判がなされていた。このみなし寄附金の取扱いにより、収益事業所得がある場合であっても、仮にその所得金額の全額を公益目的事業のために支出していればみなし寄附金としてみなされ、収益事業に係る課税所得金額はゼロとなり実質的に法人税負担が生じないこととなる。

(3) 一般法人に対する課税制度

一般法人は、法人税法上、非営利型法人とそれ以外の法人の2つに区分され、同じ一般法人であっても異なる課税上の取扱いが行われることとなっている。

①非営利型の一般法人

非営利型の一般法人とは、一般法人のうち一定の要件に該当する(ア)剰余金非分配型一般法人¹⁰および(イ)共益的一般法人¹¹のことをいう。「剰余金非分配型」とは事業により利益を得ることまたは得た利益を分配することを目的としない法人をいい、「共益的」とは会員から受け入

10 剰余金非分配型一般法人の要件は、次の通りである(法人税法施行令第3条第1項)。

- 一 剰余金の分配を行わない旨が定款において定められていること。
- 二 解散時の残余財産を国もしくは地方公共団体または一定の公益法人等に帰属させる旨が定款において定められていること。
- 三 上記一または二の定款の定め違反した行為を行うことを決定し、または行ったことがないこと。
- 四 理事およびその親族等である理事の合計数が理事の総数の3分の1以下であること。

なお、上記二における「一定の公益法人等」とは、公益法人のほか、学校法人、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、特殊法人のうち株式会社でないものとされている。

11 共益的一般法人の要件は、次の通りである(法人税法施行令第3条第2項)。

- 一 会員に共通する利益を図る活動を行うことを主たる目的としていること。
- 二 定款に、会員が会費として負担すべき金銭の額またはその金銭の額を社員総会もしくは評議員会の決議により定める旨の定めがあること。
- 三 主たる事業として収益事業を行っていないこと。
- 四 定款に特定の個人また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。
- 五 定款に解散したときはその残余財産が特定の個人または団体に帰属する旨の定めがないこと。
- 六 特定の個人また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ることを決定し、または与えたことがないこと。
- 七 理事およびその親族等である理事の合計数が理事の総数の3分の1以下であること。

なお、上記四において、国もしくは地方公共団体、公益法人、学校法人、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、特殊法人のうち株式会社でないものは例外的に容認される。

れる会費により会員に共通する利益を図るための事業を行う法人をいう（法人税法第2条第9の2号、法人税法施行令第3条第1項および第2項）。

非営利型の一般法人は、法人税法上、公益法人等として扱われ、原則非課税、収益事業課税とされ、法人税率は普通法人と同じである。ただし、公益法人の場合と異なり、その収益事業が公益目的事業に該当する場合であっても、税法上の収益事業に該当すれば、そのまま税法上の収益事業として課税の対象となる（従来の収益事業課税と同じ）。また、非営利型法人にはみなし寄附金制度の適用はない。

②非営利型以外の一般法人

非営利型以外の一般法人は、法人税法上、公益法人等ではなく、普通法人（特定普通法人）として扱われ、収益事業・非収益事業の区分なく、全所得課税とされる。当然に、みなし寄附金制度の適用はない。

非営利型以外の一般法人について、原則非課税・収益事業課税とせず、全所得課税としている根拠は次の通りであろう。一般法人法によると、一般法人には社員または設立者に対して、剰余金または残余財産の分配を受ける権利を与える旨の規定を定款に定めることを認めておらず、また剰余金の分配に関しては、一般社団法人は社員総会において社員に剰余金を分配する旨の決議をすることが認められていない。しかし、残余財産の分配に関しては、一般社団法人および一般財団法人のいずれの法人においても、社員総会または評議員会の決議に基づいて、社員または設立者、そして、その他の特定者に分配することが、法律上可能となっている。つまり、結果的に剰余金の蓄積である残余財産を個人に分配することが可能となるため、課税上、一定の要件を満たす残余財産が個人等に帰属しないことを定款に定めるものについては「非営利型の一般法人」として分類し、原則非課税、収益事業課税とする一方で、一定の要件を満たさない非営利型以外の一般法人については、普通法人（企業）と同じように収益事業を自由に行うことができ、そしてその剰余金を最終的に分配できることから、普通法人とのイコール・フットイングの観点から全所得課税が導入されたと考えられる¹²。

(4) 新公益法人税制の特徴

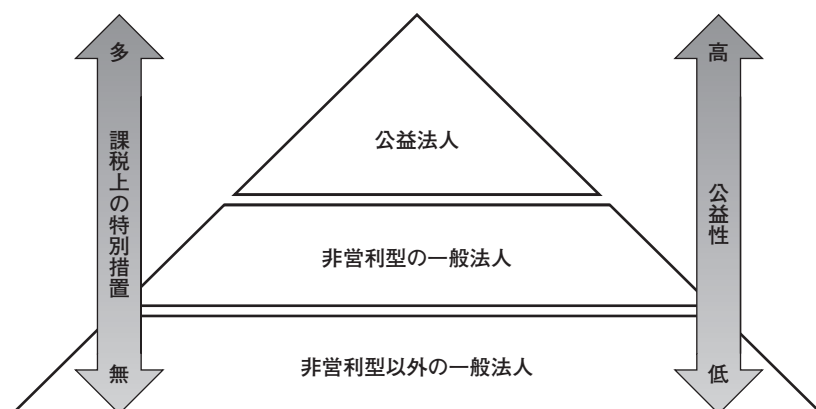
新公益法人税制の特徴は、基本的に従来の公益法人税制を踏襲しながらも、公益法人および一般法人の公益性に着目し、公益性の高低をメルクマールにした課税制度となっている点である（図表4参照）¹³。公益認定によって公益性が高いと判断された公益法人には、原則非課税・収益事業課税とするだけでなく、収益事業課税の範囲において、公益法人の実施する公益目的事業が

12 非営利型以外の一般法人への全所得課税いわゆる原則課税の導入の是非について、本稿では検討を行っていない。尾上〔2011〕40頁以下を参照されたい。

税法上の収益事業の34業種に該当したとしても、収益事業課税の対象とされないとされている。また、みなし寄附金の損金算入限度額の算定においても公益法人の活動を支援する特別な取扱いとなっている。次いで、公益法人ほど公益性は高くないが、剰余金の分配等を行わず、公益に資すると考えられる非営利型の一般法人については、原則非課税・収益事業課税を維持しつつも、みなし寄附金の適用外としている。政府税制調査会などにおいて公益法人税制の問題点としてあげられていた軽減税率の適用は、公益法人および非営利型の一般法人には廃止となっている。

なお、非営利型以外の一般法人については、当該法人の事業に公益性を認めず、普通法人と同じ全所得課税が行われることとなっている。

図表 4 新公益法人税制における3区分



出所) 筆者作成

4. 制度上の区分の相違から生起する問題

公益法人制度上、①一般法人と②公益認定を受けた公益法人という2つの法人形態が存在し、また公益法人税制上、①公益法人、②非営利型の一般法人、③非営利型以外の一般法人という3つの法人分類が存在している。法人制度と課税制度は、それぞれの制度の趣旨・目的があり、それらに応じて異なった扱いが行われることはあり得る。例えば株式会社であっても、その規模に応じて、中小法人と大法人に区分し、中小法人の所得金額のうち年800万円以下については、軽減税率が適用されることとなっている。

公益法人制度改革は、「民間非営利部門の活動の健全な発展を促進」および「民による公益の

13 本稿では議論の対象外としているが、非営利型および非営利型以外の区分に関係なく、すべての一般法人に対して、金融資産収益課税が行われることとなったことは大きな特徴の一つである。金融資産収益課税に関する問題点については、武田〔2008〕が詳しい。

増進」を目的として行われたものである。そして、改革においては、主務官庁の裁量権によらない公益法人の設立を実現するために民間有識者の合議制による公益認定制度を設け、また公益法人の活動を支援するために、公益法人への寄附に係る税制上の特別措置が講じられると共に、公益法人の事業活動を支援する新公益法人税制が導入されている。

このような様々な税制上の特別措置は、「民による公益」を推進するための仕掛けであり、公益性の高い活動を行う一般法人は公益認定を受けて、公益法人になることによって、より多くの税制上の特別措置を享受し、さらに公益的な活動を続けていくと期待されていたはずである。しかしながら、上述の第2章でみたように、公益法人の法人数はあまり増加していないにもかかわらず、一般社団法人は爆発的にその数が増加している¹⁴。このような現状を招いている要因の一つに、法人制度と課税制度上の区分の違いによってもたらされる問題があると思われる。具体的には、新公益法人税制上、一般法人を2区分し、非営利型の一般法人に原則非課税・収益事業課税の取扱いをしたことにより、一般法人が「頑張って」公益認定を受け、公益法人になることを選択肢として考えなくなったことである。

一般法人が、公益認定を受けるためには、公益法人認定法第5条第1号から第18号に掲げられている公益認定の基準を充足する必要がある。公益法人の認定後は、「自立した存在として、事業運営が法令や定款に基づき適切に行われるよう自らガバナンスを図っていく必要」（内閣府公益認定等委員会事務局〔2019〕8頁）があり、そのために公益法人は自らの法人の事業運営の透明性を確保し、その説明責任を果たすことが必要となる。そのための仕組みとして、公益法人認定法は情報開示を定めている。例えば、公益法人は①新事業年度開始日前日までに事業計画書等（事業計画書や収支予算書など）の作成、②事業年度終了後3ヶ月以内に事業報告等（財産目録、役員等名簿、役員報酬等の支給基準を記載した書類、計算書類等の他に50頁を超える別紙1から5の書類）の作成が義務づけられている（公益法人認定法第21条）。これらの書類等は主たる事務所に備え置かれ、閲覧請求に応じなければならない。また、同時に行政庁にも提出されることとなっており、提出された書類等は公衆の閲覧に供されることとなっている（公益法人認定法第22条）。また、公益法人の事業の適正な運営を確保するために必要な限度において、行政庁の報告徴収や立入検査などの監督を受けることになっている（公益法人認定法第27条）¹⁵。

一般法人に比べて、公益法人は上述のように自律的なガバナンスを前提に制度設計が行われており、国民の信頼性の確保が図られる仕組みが存在しているといえる。それゆえに、公益性が高いと認定された公益法人に対しては、手厚い税制上の特別な措置が講じられているのである。

しかしながら、新公益法人税制は一般法人であっても、一定の要件を満たし非営利型以外の一

14 公益法人および一般法人の数について、その評価は分かれるところである。内閣府公益認定等委員会〔2019〕10頁、太田〔2019〕34頁、岡村〔2019〕1頁、を参考にされたい。

15 内閣府の公益認定等委員会は、その所管する法人について、立入検査を概ね3年に1回程度実施しているとのことである（内閣府の公益認定等委員会〔2019〕13頁）。

一般法人となり、一定の税制上の特別措置を受けることを可能としたのである。このことが、一般法人、特に一般社団法人の数は増加しているが、公益法人の数は増加しない現状をつくりだしている主な原因であろう。公益認定については、「公益法人になると法人運営の自由が束縛される、財務上制限が厳しい、行政への手続きが大量複雑など公益認定制度への不安感、不満感が一般的感覚となってきている」（太田〔2019〕34頁）との意見もあり、公益認定のハードルの高さを物語っている。公益法人と同等ないしは同等以上に公益性の高い事業活動を行い、自律的なガバナンスによって運営されている一般法人もあろう。しかしながら、このような一般法人は煩雑と思われる公益認定を避け、公益法人に比べると劣るが、原則非課税・収益事業課税という税制上の特別措置を享受していると思われる。

一般法人法は、行政庁（主務官庁）の監督を受けないことを前提に、会社法の規定を多く取り込み、株式会社に類似した制度を採っており、「法人の適正な運営を確保し、また制度の濫用防止を図るために、設立、運営等について、一定の規律を法令において明確に定めている」（長畑〔2014〕236頁）と説明されている。つまり、一般法人には株式会社と類似のガバナンスが導入され、情報開示についても規定は置かれているが、法人の裁量に委ねられていると理解するのが現実であろう。公益法人は、上述のように、法人の事業活動の適正性を確保するための仕組みが存在しているが、一般法人には役員等の業務執行の適切性を確保する仕組みは基本的にはないと思われる。例えば、フリンジ・ベネフィット¹⁶などを通して設立者や役員などに実質的に剰余金の分配が行われていることが指摘されることがある。このような問題は法人の自律的なガバナンスが機能していないことを露呈している。一般社団法人においては、その構成員として社員が存在し、役員等の業務執行を監視する立場にあり、必要があれば代表訴訟制度も整備はされているが、株式会社の株主と比べて、訴訟提議等の動機付けは弱いと考えられる（長畑〔2014〕240-241頁）。

一般法人であっても、公益法人と同様に（ないしは公益性の高低の程度の差はあったとしても）、その公益性がある程度担保され、法人運営の透明性・信頼性が確保される限りにおいて、原則非課税・収益事業課税という税制上の特別措置は妥当であろう。しかしながら、税制上の区分である非営利型の一般法人に対して、その事業活動の公益性を担保し、法人運営の透明性・信頼性を確保する仕組みは整備されていない。非営利型の一般法人の中には、制度を悪用する法人が存在してもおかしくない。このような状況を鑑みると、非営利型の一般法人として税制上の特別措置を受けるに相応しい事業活動や事業運営を行っているかをチェックする仕組みを導入する必要があり、喫緊の課題である。

16 フリンジ・ベネフィットとは付加的給付を意味し、給与所得者が本来の給与のほかに受ける経済的利益をいう。日本では、福利厚生費と同一視されることもあるが、概念・内容ともに異なる。

5. むすび

本稿では、新公益法人制度における一般法人と公益法人の2区分、新公益法人税制における公益法人、非営利型の一般法人、非営利型以外の一般法人の3区分について、各々の制度における意義を考察し、制度上の区分の相違がもたらしていると考えられる問題を明らかにし、検討を行った。すなわち、新公益法人制度は、公益性の有無を要件とせず、準則主義で一般法人を設立することが可能とし、公益性の高い一般法人については公益認定制度を通じて公益法人となり、公益法人が「民間非営利部門の活動の健全な発展を促進する」中心的なプレイヤーとして、「民による公益の増進」に寄与することが期待されていた。そして、この公益法人を中心とした民間非営利部門の活動を支援するために公益法人税制が改正され、公益性の高低に応じた税制上の特別措置の導入されたのであった。

検討の結果、公益法人税制上、一般法人を2区分し、「非営利型の一般法人」という法人類型を創出し、この類型に税制上の特別措置を講じたことが、公益法人制度改革において期待されていた公益法人の進展を鈍化させている一因となっていることが明らかとなった。つまり、一般法人法は行政庁が法人設立後に監督を行わないことを前提として、会社法の規定を多く取り込んで制度設計を行っており、一般法人に対して、その設立、運営等の一定の規律を法令に定めているが、法人の裁量に委ねられているのが現実である。すべての非営利型の一般法人の事業活動や事業運営が、税制上の特別措置を受けるのに相応しくないとはいえないが（おそらく、多くの法人が適切に運営管理されていると思われる。）、それらの法人が自律的なガバナンスによって適切な運営がなされているかを担保する仕組みは不十分である。このような非営利型の一般法人に税制上の特別措置が講じられていることから、一般法人から公益認定を受けて公益法人になる法人が増加しない状況が生まれているのである。

新公益法人制度は二層構造であり、1階には一般法人、2階には公益法人が存在している。つまり、1階部分の強度を増すことによって、2階部分の公益法人の事業活動が揺らがないものとなるはずである。そのために、1階部分の一般法人が事業活動の透明性を明らかにし、説明責任を履行することが求められる。一般法人自ら、情報開示を進めることが重要である。一般法人の設立は準則主義ではあるが、税制上の特別措置が「非営利型の一般法人」に講じられることから、行政庁または課税当局、ないしは両公的機関の連携により、非営利型の一般法人が税制上の特別措置を受けるに相応しいことを担保する仕組み作りが必要である。または、公益法人制度と公益法人税制における法人の区分を同じにして、公益法人には税制上の特別措置を、一般法人には普通法人と同様の扱いとすることも一案であろう。

謝辞

本稿は、JSPS 科研費 JP17H06191 の助成を受けたものである。

引用文献

- 太田達男〔2019〕「公益法人制度改革の成果と課題」『税研』Vol.35, No.2, 32-39 頁。
- 岡村勝義〔2019〕「新公益法人制度 10 年の現状と課題」『公益・一般法人』No.979, 1 頁。
- 尾上選哉〔2011〕「非営利法人と課税所得」『税務会計研究』第 22 号, 33-48 頁。
- 尾上選哉〔2015a〕「英国チャリティ委員会のアカウントビリティと年次報告書」『研究年報』（大原大学院大学）第 9 号, 107-118 頁。
- 尾上選哉〔2015b〕「英国チャリティの公益性判断基準：チャリティ登録時を中心として」『非営利法人研究学会誌』Vol.17, 37-47 頁。
- 尾上選哉〔2019〕「会計からみる公益法人制度改革の課題と可能性（当日配付資料）」（非営利法人研究学会第 23 回全国大会・統一論題報告「公益法人制度改革 10 周年—公益法人の可能性と課題を探る—」, 9 月 15 日（日）, 於：久留米大学御井キャンパス）。
- 公益認定等委員会事務局〔2008〕『民による公益の増進を目指して～新公益法人制度の概要～』, https://www.koeki-info.go.jp/regulation/pdf/00_taminiyoru-.PDF [2019 年 11 月 26 日アクセス]。
- 小山裕〔2009〕「公益法人制度改革前史・序章：改革はこう始まった」『嘉悦大学研究論集』第 51 巻第 3 号, 115-131 頁。
- 新公益法人制度研究会編〔2006〕『一問一答 公益法人関連三法』商事法務。
- 武田昌輔〔2008〕「新制度の金融資産収益課税に関する問題点」『月刊公益法人』第 39 巻第 6 号, 4-10 頁。
- 内閣府公益認定等委員会事務局〔2019〕『民間が支える社会を目指して～「民による公益」を担う公益法人～』, https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20190515_Pamphlet.pdf [2019 年 11 月 26 日アクセス]。
- 内閣府公益認定等委員会〔2019〕『新公益法人制度 10 年を迎えての振り返り報告書』, <https://www.koeki-info.go.jp/pictis-info/poa0003!show#prepage2> [2019 年 11 月 29 日アクセス]。
- 長畑周史〔2014〕「非営利法人のガバナンスの問題点についての試論」『横浜市立大学論叢社会科学系列』Vol.65, No.1・2・3, 235-247 頁。
- 星野英一〔1998〕『民法のすすめ』岩波書店。