

|         |   |           |     |
|---------|---|-----------|-----|
| 論 調     | ボランティア活動の風土   | 佐瀬守良      | 1   |
|         | 電子政府への取組み   | 小澤太郎      | 3   |
|         | 金融商品の時価法通達とソフトウェアについて   | 多田雄司      | 17  |
|         | 寄附金課税再考   | 渡辺 充      | 31  |
|         | 介護保険は保険なのか  | 牛丸 聡      | 53  |
| 国際課税    | 移転価格関係通達（法令解釈通達）の改正について   | 中村毅志      | 67  |
|         | 国際的租税回避の研究（その4）<br>——企業立地の選択（low tax regimesの利用）  | 本庄 資      | 79  |
|         | 2000年5月スウェーデン・モデル<br>租税条約   | 横浜国際租税研究会 | 99  |
|         | 各国税制事情  | 租研事務局     | 112 |
|         | 〔中国・香港・インド・パキスタン・イラン・オーストラリア・デンマーク・オランダ・スイス・ハンガリー・イタリア・ギリシャ・ポルトガル・英国・南アフリカ・カナダ・米国・ベネズエラ・チリ〕 |           |     |
| 実務講座法人税 | ストック・オプションと法人税の取扱い等   | 小山真輝      | 120 |
|         | 業務報告・会合案内   |           | 125 |
| 資 料     | 平成13年度税制改正の要綱   |           | 127 |
|         | 平成13年度地方税制改正(案)要旨   |           | 163 |

(表紙「季節の花・水仙」イラスト 中野和美)

# ボランティア活動の風土



## 佐瀬守良

非営利活動組織（NPO）への寄付行為に、税制上の優遇措置を設けるなど、ボランティア活動への公的支援が盛んだ。奉仕といった助け合いの精神の発露だけでなく、行政の負担を軽くするという行政コストの縮小にも結びつくわけだから、小さな政府を求める時代の流れにも沿う。

それでも、ボランティア先進国のアメリカに比較すると、その文化的な地盤が日本はいくらか異なるように思える。アメリカで多少生活した経験によると、ボランティア活動がどれほど行政コストを引き下げているかを実感する。ボランティアなくしては、アメリカという国が成り立たないのではないかと思うほどである。

### アメリカの行政コストを下げる

例えば、朝と午後に小学生から高校生までの子どもたちを学校に送り迎えするスクールバスの運転は、たいがいボランティアのお母さんたちが引き受けている。学校の受付や簡単な事務、採点の手伝いなどもそうだ。

図書館に行けば本の貸し出し係はお母さん。見知らぬ土地で地理や見どころを説明してくれるインフォメーション・センターのカウンター係も、仕事を引退したお父さんや時間のある主婦である。こうした活動に参加する人々は、そ

の組織に登録しておく、空きができ次第、当番が回ってくる仕組みである。ときには、多少の手当ても支給される。

警察活動にもボランティアがあったことには驚いた。友人である警察官の家に招かれたとき、壁に表彰状が飾ってあった。「これは、正式に警察官になる前、ボランティアで警察官をしているとき、泥棒を逮捕してもらったんだ」と彼は誇らしげにいった。

警察官志望の彼は、会社勤めをしていながら、夜は警察官のボランティアをしていた。制服、拳銃などを貸与され、正規の警官とともにパトカーで巡回中、泥棒をつかまえたという。その働きぶりが認められて、その後、めでたく正規の警官に採用された。

消防署でも、一定時間、オフィスに詰めて、消防、救急の仕事の手助けをするボランティアを募集している。

### 友愛と自己責任の社会

アメリカの盛んなボランティア活動の背景について、ロバート・ライシュ元労働長官（ハーバード大学教授）は、著書「新アメリカ物語」で、プロテスタントの精神に基づいた「友愛の社会」が、アメリカの伝統的な説話の中にあると指摘している。

かりにくいところです。

次は、「短期売買目的で取得したものである旨を表示したものの意義」(法基通2-3-27)です。ここでは注書の部分を紹介すると、「短期的に売買し、又は大量に売買を行っている」と認められる場合の有価証券であっても、法人税法施行規則27の5第1項の規定に基づき区分していないものは、短期売買有価証券に該当しない」とあります。

先ほど申し上げましたように、法人の意思によって決まりますから、例えば税務署員が「あなたの会社は年間これくらいの株式売買してい

るから、これは売買目的でやっているのでしょう」ということを言わないという趣旨です。法人の意思によるということ、通達の注書で確認しているのです。

実務上、売買目的にすれば株価が下がった時は法人税をできるだけ少なくしたい企業にとってはメリットとなります。しかし、低価法ではなく時価法に変わりましたので、株価が上がった時は税金も高くなります。諸刃の剣だということ。

予定の時間が超過しておりますので、この辺で終わりたいと思います。



## 寄附金課税再考



東北文化学園大学教授 渡辺 充

はしがき 本稿は、平成12年10月17日開催の会員懇談会における東北文化学園大学教授渡辺充氏の「寄附金課税再考」と題する講演をとりまとめたものである。

### はじめに

寄附金の損金不算入制度(あるいは「寄附金課税制度」ともいいます。)は、昭和17年の臨時租税措置法の改正において定められたものですが、その後、昭和21年に現在の資本金基準0.25%と所得金額基準2.5%が定められ、昭和22年に法人税法本法に組み入れられ今日に至っています。

この寄附金の損金不算入制度には様々な問題点が指摘されていますが、今回は、特に法人税法(以下「法」といいます。)37条の抜本的な見直しという立場から、(1)法人税法上の寄附金の性格と事業関連性の有無の問題、さらに今後の問題として重要な意味を持つ(2)NPO法人に対する寄附金の優遇措置の問題につき、私見を展開するものとします。

なお、寄附金については所得税法78条に寄附金控除の規定があり、およそ税法における寄附金課税の仕組みを再考する場合には、所得税法も同じ舞台にあげた改革が必要ですが、今回は法人税法の問題に限って議論をすることをはじめにお断りしておきます。

### I. 法37条の再考

～法人税法上の寄附金の性格と事業関連性の有無の観点から～

#### 一 通常かつ必要な経費との関係

[1] 税制調査会の平成12年7月のいわゆる21世紀中期答申では、法人課税の課税ベースの適正化については、「法人が支出する「経費」の中には、事業遂行上通常必要とされないものも含まれているおそれがあるので、法人税法においては、経費概念を従来以上に厳格に捉える必要がある」としています(注1)。しかし、経費概念を厳格にするのであれば、事業遂行上通常必要とされるものが損金不算入となっている場合(寄附金や交際費等)もあるので、損金概念の純化という観点から見直すことも必要です。

そこで、まずはじめに寄附金の意義ですが、寄附金とは一般に公共事業、寺社等に対する金銭、物品等の贈与をいい、本来反対給付を伴わないものです。判決例でも「寄付金とは、法人が相手方に対し、直接法人の事業と関係なく、かつ対価の授受なく無償で贈与した金銭その他の財産的給付をいう」としています(注2)。したがって、法人の事業関連性という観点からすれば、寄附金は基本的には事業関連性がない支出であり、会計学的には収益獲得に貢献しない支出の費用性は認められず、また、原価計算的にも経営目的に関連しない支出は非原価項目で



あり、寄附金は結局利益処分によって行われるべき性格のものであります。

この点につき法37条は興味深い規定の仕方をしており、第1項でまず確定した決算において利益又は剰余金の処分として行った寄附金又は利益積立金額を取り崩して行った寄附金は、すべてこれを損金の額に算入しないこととしています。すなわち、この規定よりは本来寄附金は利益処分によって行われるべきものであることをいっていると解釈すべきであり、明らかに利益処分によっていない場合に、これを利益処分として排除することは理論的に難しいところから、第2項に損金算入限度額計算を設けたのです。

〔2〕ところで、法37条は法人税法上の寄附金につき定義規定をおいていますが、寄附金が贈与契約により支出又は移転される金銭又は財産権あるいは経済的利益であっても、法律上(民法)の「贈与」が法人税法上の「寄附金」にイコールとならない点に注意を要します。

無償性、贈与性という観点から法37条の寄附金概念が混同される場合がありますが、法律上の「贈与」は無償で相手方に金銭等(経済的利益の供与を除く)を供与することですが、法人税法上、無償であればすべて寄附金となるのではなく、定義規定に「広告宣伝費及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く」(法37⑥カッコ書き)とあり、事業目的から行われる無償の金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与は法人税法上の寄附金には該当しないのです。また、贈与であっても、実質的に贈与した部分だけが法人税法上の寄附金となり(法37⑦)、その実質部分の判定には、事業関連性や取引の合理性が当然斟酌されることとなります。この点が明確に現れているのが法人税基本通達(以下、「法基通」といいます。)9-4-1(子会社等を整理

する場合の損失負担等)、9-4-2(子会社等を再建する場合の無利息貸付け等)です。

ただし、この定義規定のカッコ書きの解釈には二つの説があり、寄附金においても事業関連性の有無の判定はこのカッコ書きから積極的に読むことができるとする「寄附金非事業関連説」と、カッコ書きは寄附金と隣接費用との区別の観点から明らかに隣接費用に該当するものは寄附金にしないという趣旨で、現行制度は「寄附金非対価説」を採用するという見解です。私は前者を支持しますが、現在の多数説及び判例では後者が支持されています。

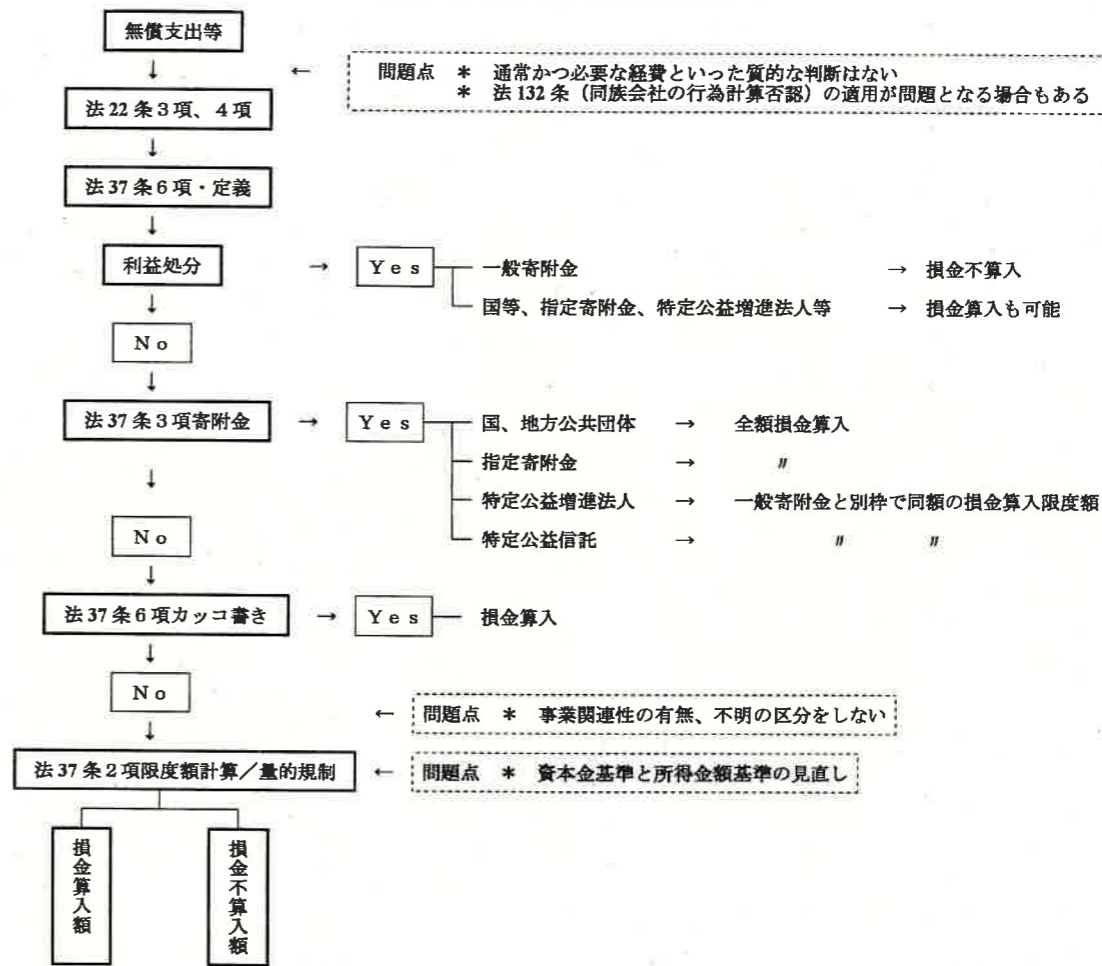
〔3〕以上によると、本来法人(一般法人)は、経済的利益を追求する団体であり、自ら反対給付を求めない支出をするはずがなく、法律上の贈与であっても何らかの対価(期待)を想定した部分があることは否めません。例えば、地域の神社に一定の寄附を行うことは直接的な対価を求めるのではないが、企業の社会的責任とともにコミュニティーの一員として一定の行動を期待されているところであり、当該寄附金は企業の評価、存続に関する支出と考えることができるのです。しかし、その損金性の程度が問題となるのであり、現行の法37条2項は形式基準を設け、事業関連性の程度を擬制しているのです。

したがって、これは損金に関する私の持論ですが、寄附金についてもいわゆる“ordinary and necessary”で判定ができるような仕組みがやはり必要ではないかと考えます。課税所得計算の本質論からも損金概念の純化からも必要なことと思います。

## 二 指定寄附金、国・地方公共団体に対する寄附金の全額損金算入と事業関連性の有無

〔1〕指定寄附金とは、特に公益性、緊急性が高いものとして教育、社会福祉、文化財保護等の事業に関し大蔵大臣が指定した寄附金をいいますが、法人税法上の取扱いはその全額が損金算入となります(法37③二)。

【資料1】 現行寄附金課税制度の流れ



(注) 公益法人のみなし寄附金を除く

ところで、指定寄附金と事業関連性については原則として無関係にあるものといえます。この点につき大阪高裁・昭和35年12月6日判決は、「指定寄附金は、本来益金獲得に必要な経費としての損金の範囲を超えるものであっても、別個の政策的考慮に基づいて例外的にその全部につき損金たることを擬制したものと解され、したがって寄附金の性質が会社の事業と関係があるかどうかは問うところではなく、また損金算入により法人税の負担が減少する結果となることは、もとより法の甘受するところであり、さらにその寄附金額の多寡ないしその会社にとっ

て過大であるか否かも問わない趣旨と解すべきである。」としています。したがって、指定寄附金は極めて政策的な特例と位置づけられ、課税所得計算の本質論、損金概念の純化からも、事業関連性のない支出につき損金算入を際限なく認めるというのは不自然な取扱いであり、私見としてはこれに反対します。

〔2〕次に、国・地方公共団体に対する寄附金ですが、これは結局国又は地方公共団体に租税と同様の意味で帰属するものですから、原則としてその寄附金の全額を損金算入するものと

しています。しかし、この国等に対する寄附金に関する事件で、所得税法の寄附金控除に関する判決例があります(注3)。これは別な側面から現行制度の歪みを指摘した事件ですが、納税者は、個人の国等に対する寄附金については寄附金控除の限度額を所得税法78条は定めているが、一方で同じく法人の国等に対する寄附金については法37条は損金算入の限度額を定めておらず、所得税法の規定は法人税法の規定と対比すると個人を著しく不合理に差別するもので憲法14条に違反し、84条にも違反する無効な規定であると主張します。最高裁まで争われましたが、すべて納税者の敗訴に終わっています。

しかし、私見としては、国等に対する寄附金もまた指定寄附金と同様であり、所得税法78条と法人税法37条はこれらの寄附金を奨励する目的があるのであり、同じ政策目的を達成するために一定の租税優遇措置を与えるというのであれば、両者は同一の取扱いにすべきであります。さらにいえば判決では、「この種の寄附金は、いわば個人の所得の処分としてされるものであるから、純粹の税制上の立場からすると、これを課税所得から控除するという理論的根拠に乏しい。」と判示していますが、これは法人においても全く同様に解されることです。ただ、法人の場合は個人と異なりその意思決定に際し株主、出資者に対する責任が要請され内在的な制約が働くので、一定の歯止めがなされるものと判決では指摘しています。しかし、事業関連性という観点で実質的な判定を寄附金においても行うべきであるとする主張からは、むしろ個人の制度に合わせて法人に一定の限度額を設けることで両者の整合性をとるべきであると考えます。

### 三 法22条2項の「無償による資産の譲渡又は役務の提供」との関係

〔1〕 法37条の寄附金の損金不算入制度は、法22条3項(損金の額)に関する「別段の定め」として位置づけられ、次のとおり、その損金算

入について限度額計算を行うものとしています。「内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額(前項の規定の適用を受けた寄附金の額を除く。次項において同じ。)の合計額のうち、その内国法人の資本等の金額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額(以下この条において「損金算入限度額」という。)を超える部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」(法37②)

〔2〕 ところで、本来法22条3項(損金の額)の別段の定めとして法37条が存在し、現行の通説的解釈としては、法37条2項は事業関連性の有無を個別に判断することが困難な場合があるので形式的に損金の額を擬制するものとしています。しかし、法37条2項の前提が第1次テストとして“ordinary and necessary”で明確に振り分けられてきたものが対象となるのではない関係上、法22条2項(益金の額)の「無償による資産の譲渡又は役務の提供」の解釈と密接に関係し、法22条2項の貸方収益の認識の反対科目として借方寄附金の発生が同時に位置づけられ、そのことがかえって両者の解釈を複雑にしている点がみられます。

すなわち、無償による資産の譲渡が法22条2項により収益として益金の額に算入されることにつき、次の3つの説がありますが、いずれも借方を寄附金として捕らえるのです。

#### (1) 有償取引同視説

この説は、例えば親会社がその所有する土地(簿価1,000万円、時価5,000万円)を無償で子会社に譲渡した場合、いったんフィクションとして子会社と時価による有償取引があったものと仮定し、直ちに当該対価を子会社に寄附するものとする説です。仕訳すると、次のとおりです。

(現金)5,000万円  
(土地)1,000万円  
(土地譲渡益)4,000万円

(寄附金)5,000万円  
(現金)5,000万円

#### (2) 同一価値移転説

この説は上記の例でいえば、まず子会社側に立ってみると時価5,000万円の土地が無償で移転してきたのですから、贈与者側たるに親会社にとっても当該土地は同一価値で移転していったと考える説です。これは寄附金の判決例としては有名な清水惣事件の高裁判決(注4)でも採用されています。仕訳すると、次のとおりで、借方はやはり寄附金と認識します。

(寄附金)5,000万円  
(土地譲渡益)5,000万円  
(譲渡原価)1,000万円  
(土地)1,000万円

#### (3) キャピタル・ゲイン課税説

この説は物価上昇等による土地のキャピタル・ゲインは既に客観的に発生しているものとし、親会社によって土地が無償譲渡された場合には当該移転の時までのキャピタル・ゲインは親会社で認識するのが妥当であるとする説です。仕訳は上記(2)と同様です。

いずれの説を採るにせよ、法22条の解釈から、(貸方 土地譲渡益 4,000万円→譲渡原価1,000万円控除後)が発生し、(借方 寄附金5,000万円)が発生します。しかし、法22条2項は無償譲渡等の場合に当然に時価によって収益の額を認識するとはどこにも書いておらず、むしろ法37条6項、7項の規定の運用によってこれを解決できるものとしています。この点は昭和25年の所得税法改正においてシャープ勧告に基づいて「みなし譲渡課税」の規定が所得税法に設けられましたが(現行所得税法59条)、法人税法においては寄附金の規定の存在からこのような規定の創設が見送られたものと解され、寄附金の規定が実は法22条2項の別段の定め役割もはたしているといえるのではないのでしょうか。この点も寄附金課税を考える場合、広く

議論がなされるべきです。

いずれにせよ、上記仕訳によって、仮に寄附金につき別段の定めがなくその全額が損金として考えられるのであれば、損益計算書上、土地譲渡益4,000万円-寄附金5,000万円=△1,000万円となり、結局土地の帳簿価額だけの譲渡原価(損失)が発生することになりますが、この寄附金5,000万円については別段の定めによる法37条の適用があり、一定の損金算入限度額計算が行われ、当該親会社の状況によって損金算入限度額の枠を超えている場合には損金不算入額が発生し、結果的にその分が課税対象となるのです。

〔3〕 以上のように法22条2項と寄附金の規定を無条件に連結させることとなると、たとえば相当な理由により法37条の寄附金として損金算入限度額計算の対象とするには適当でない場合がおこると、法37条2項の寄附金に該当させないため(損金不算入額を発生させないため)、法22条2項の解釈までもがそれに引きずられて、法人税法の基本条文たる22条がゆがめられることになるのです。

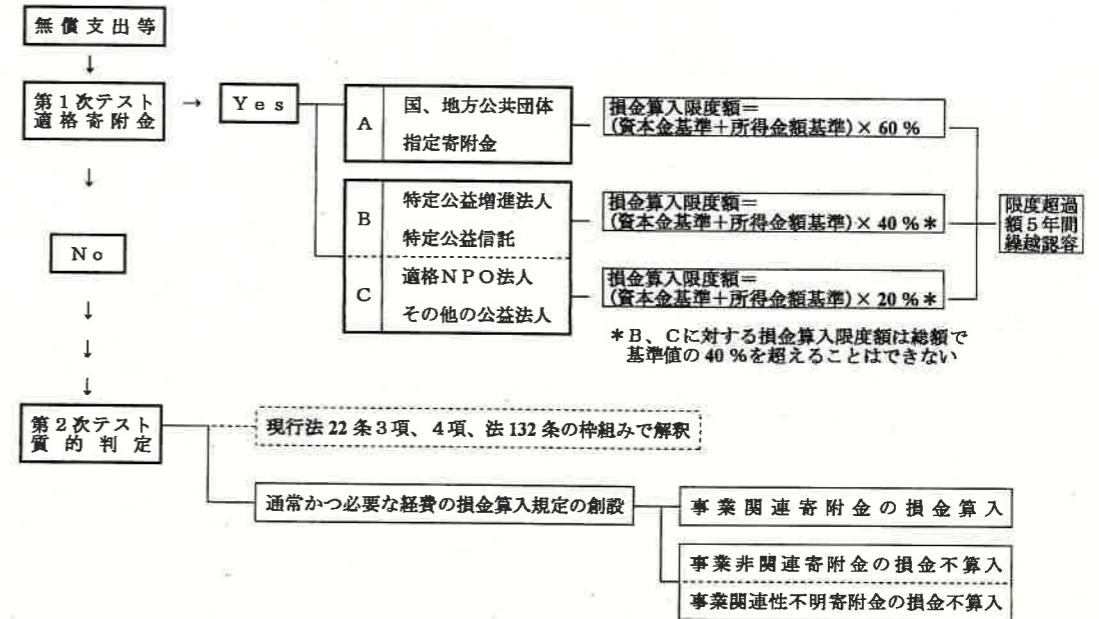
例えば、いわゆる土地転がしの事件で有名なピーエル農場事件がその例です。

本件は、P農場が関連会社Mからその所有土地(時価6億188万890円)を1億7,348万8,535円の低額で譲り受け、これを直ちに関連会社F社に2億2,622万4,395円で転売した取引につき、P農場のF社に対する転売が、M社からの土地買受契約の一内容とされていたものと認定され、その取引によりP農場は本件土地の買受けによって転売を拘束された価額2億2,622万4,395円相当額の収益を得、同時に買受金額1億7,348万8,535円相当額の原価を要したものであり、収益の額は時価相当額の6億188万890円ではなく、その転売価額を上回るものではないとした事例です。

法22条2項の本来の解釈からすれば、P農場の仕訳は、本来次のとおりです。



【資料2】 寄附金課税制度改正私案



算入を認めるものとします。なお、これには後述の特定のNPO法人を認めるものとします。

〔3〕次に、これら「適格寄附金」であってもその全額を損金算入とすることは、先に問題点で触れたとおり、本来、事業関連性がないものであるから適当ではなく、一定の損金算入限度額を設定することが適当であると考えます。この場合、限度額の設定基準が問題となりますが、諸外国の例でいえば、アメリカが所得金額基準で寄附金控除前の課税所得金額の10%、ドイツも原則として課税所得金額の5%（学術及び文化の目的をもつものに対しては10%）という基準をとっています。

そこで、私案では「限度額計算基本値＝資本金基準＋所得金額基準」とします。この場合、現行制度のように両者の合計額を $\frac{1}{2}$ とすることはしません。次に、資本金基準に適用される0.25%と所得金額基準に適用される2.5%の適用率は、資本金1億円以下のいわゆる中小企業には増加し、1億円超の大企業には縮小する改正を行います。この改正の必要性は、次の【資料3】によりその一端をうかがい知ることができ

【資料3】は、平成10年度の利益計上法人の寄附金支出の実態ですが、法人の資本金階級別に1法人当たりの単純平均所得金額及び単純平均支出寄附金の額から、現行制度による（資本金基準＋所得金額基準） $\times \frac{1}{2}$ による寄附金の損金算入限度額を試算したものです。これによると、資本金階級1億円以上の法人では損金算入限度額が支出寄附金の額を超えており（ただし100億円以上の法人を除く）、巷間いわれているように、いわゆる大企業では寄附金の損金算入額に余裕があることがわかります。さらにこの資料では、国等、指定寄附金、特定公益増進法人等に対する細目が不明ですが、単純平均支出寄附金の中にはこれら損金算入が認められるものも入っており、この資料の数値以上に余裕があることが推測できます。

一方、資本金1億円未満の企業では逆転現象が出ており、指定寄附金等の損金算入部分を差し引いても、限度額は極めて小さいものとなっています。さらに、このほか欠損法人の限度額計算の問題もあり、所得金額基準が使えない場合の資本金基準の重要性を考慮しなければならぬものと解します。

的利益の無償の供与が顕在化している場合に、それが法37条6項カッコ書き所定のものに該当しない限り、事業関連性の判断を行うことなく損金算入限度額計算の対象となる寄附金性を失わないとする解釈がこのような混乱をまねくのであり、これは課税所得の計算構造上適当ではないと考え、寄附金の規定のあり方について根本的な再考を要するものと考えます。

四 法37条の改正

〔1〕寄附金は本来対価性のない支出ですから、事業関連性の観点から私見としてはいわゆる一般寄附金は原則として損金不算入とすべきであると考えます。したがって、法37条の規定はこれを改正し、特に国・地方公共団体に対する寄附金、指定寄附金、特定公益増進法人、NPO法人に対する寄附金を政策的に考慮しなければならないのであれば、それらの寄附金のみを損金算入（一定の限度額あり、限度超過分については繰越控除を認める）するといった制度に改めるべきです。

〔2〕既に考察したとおり、税務会計論的なアプローチから特に課税所得計算の本質論が問われるべきであり、寄附金に限らず交際費等も事業関連性の有無が判断され、損金性のあるものは課税所得金額の計算上、これを損金として取り扱うべきです。松沢智著『租税実体法』も述べているところですが、「単に事業関連の判定困難という理由で寄附金をタブー化して、理論的解明を放置することは許されない」(注7)とまず考えるのです。

そこで、私案としては【資料2】に示すとおり、いわゆる寄附金は第1次テストとして、「適格寄附金」かそれ以外の寄附金に区分します。この全体のスキームは後述するアメリカの制度にならったものですが、この場合の「適格寄附金」とは、現行の国等に対する寄附金、指定寄附金、特定公益増進法人等に対する寄附金と同様の内容を想定し、慈善、教育、科学、体育、文化、宗教等、公益性の高いものを政策的に一部損金

(土地)601,880,890  
(現金)173,488,535  
(受贈益)428,392,355……(A)

<有償取引同視説>

(現金)601,880,890  
(土地)601,880,890  
(寄附金)375,656,495  
(現金)375,656,495……(B)

したがって、受贈益(A)の計上から寄附金(B)を差し引いた金額が利益となり、その額は52,735,860円です。当然、この金額は転売を拘束された226,224,395円からP農場の買受価額173,488,535円を控除した金額と一致します。しかし、現行制度では上記のとおり、寄附金375,656,495円を計上すれば法37条の適用があり、場合によっては損金不算入額の発生から上記差額の52,735,860円を超える課税対象額が発生してしまうおそれがあります。そこで、本件は、控訴審判決で「法22条2項の収益の額を判断するに当たって、その収益が契約によって生じているときは、法に特別の規定がない限り、その契約の全内容、つまり特約をも含めた全契約内容に従って収益の額を定めるべきものである。もし、契約のうち民法等に定めのない特別の約定の部分をすべて省いて収益の額を判断するというのでは、実質的には収益がないのに課税が行われ、あるいは実質的には収益があるのに課税が行えないという不合理が生ずるであろう。」(注5)とし、寄附金375,656,495円を計上するのは適当ではないことから、収益の額を時価によらない解釈をとったのです。つまり、次の仕訳が認められました。

(土地)173,488,535 (現金)173,488,535  
(現金)226,224,395 (土地)173,488,535  
(譲渡益)52,735,860

この事件については、すべて寄附金とするのではなく単純損失の計上を認めることで本来の22条2項の処理を行うべきであるとする解釈があります(注6)。私見としても、すでに両規定の問題点を指摘したとおり、時価相当額の経済

【資料3】平成10年度/利益計上法人の寄附金支出に関する試算

| 資本金階級別    | 所得金額    |             | 支出金額   |             | 附金                           |                        | 法37条による1法人当り寄附金損金算入限度額 |                        |
|-----------|---------|-------------|--------|-------------|------------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|
|           | 法人数     | 所得金額<br>百万円 | 法人数    | 支出金額<br>百万円 | 1法人当り単純平均<br>支出寄附金(=A)<br>千円 | 限度額計算<br>限度額(=B)<br>千円 | 限度額計算<br>限度額(=C)<br>千円 | 限度額計算<br>限度額(=D)<br>千円 |
| 100万円未満   | 3,507   | 59,242      | 339    | 2,179       | 6,428                        | >                      | 212                    | 16.9                   |
| 100万円以上   | 2,081   | 22,730      | 290    | 298         | 1,028                        | >                      | 138                    | 10.9                   |
| 200万円 "   | 250,977 | 854,744     | 20,398 | 10,914      | 535                          | >                      | 47                     | 3.4                    |
| 500万円 "   | 89,187  | 399,608     | 14,211 | 1,920       | 135                          | >                      | 66                     | 4.5                    |
| 1,000万円 " | 319,241 | 3,878,065   | 52,964 | 15,427      | 291                          | >                      | 170                    | 12.1                   |
| 2,000万円 " | 108,527 | 2,840,356   | 34,496 | 21,612      | 627                          | >                      | 371                    | 26.2                   |
| 5,000万円 " | 27,449  | 2,108,484   | 11,121 | 35,827      | 3,222                        | >                      | 1,054                  | 76.8                   |
| 1億円 "     | 14,384  | 4,391,387   | 7,390  | 29,158      | 3,946                        | <                      | 4,191                  | 305.3                  |
| 5億円 "     | 1,429   | 893,725     | 980    | 5,982       | 6,104                        | <                      | 8,755                  | 625.4                  |
| 10億円 "    | 2,269   | 3,043,164   | 1,678  | 24,397      | 14,540                       | <                      | 20,515                 | 1,341.2                |
| 50億円 "    | 521     | 1,591,409   | 449    | 18,588      | 41,399                       | <                      | 47,556                 | 3,054.5                |
| 100億円 "   | 730     | 12,629,786  | 689    | 203,737     | 295,700                      | >                      | 228,764                | 17,301.1               |

(注) 平成10年度の統計資料については、『平成10年度版 第124回 国税庁統計年報書』(国税庁編)、『平成10年分税務統計からみたら法人企業の実態』(国税庁企画課編)から引用し、1法人当り寄附金損金算入限度額(=資本金基準×0.25%+所得金額基準×2.5%)は、現行の規定により筆者が試算したものである。

以上は、単純平均値に基づく簡単な分析ですが、この資料によりもちろん上記の関係は証明されたものではありません。また、いわゆる“統計の嘘”といわれるように、単純平均値を利用することにより資本金100万円未満の1法人の平均支出寄附金の額は6,428千円となっており、その実態が直接反映されていないであろうことも予測がつかます。要するに、概観をつかむための資料とお考え下さい。なお、改正すべき適用率の検討はさらに詳細なデータに基づかなければならず、今回は残念ながら数値の提案にまでは至っていません(注8)。

〔4〕次に、「適格寄附金」を3種類に区分し、限度額計算基本値をさらに適当な値で配分することを考えます(私案では【資料2】のとおり、Aは60%、Bは40%、Cは20%としました。ただし、B、Cについては合計で40%を超えることができないものとします。なお、B、Cの区別については、後述の「NPO法人に対する寄附金の優遇措置の問題」でふれます)。

また、限度超過額についてはアメリカの制度にならない、5年間の繰越控除を認め各事業年度の負担に調整を図るものとします。

〔5〕最後に「適格寄附金」に該当しないものは、原則損金不算入となりますが、第2次テストとして質的判定を行います。この質的判定を行う際には、現行法22条3項、4項の解釈で既に質的判定は行われるものであるとする見解がありますが、私見としてはより積極的な規定が必要であると考えます。持論としては、たとえばアメリカ内国歳入法(以下、「IRC」といいます)162条のような通常かつ必要な経費の一般規定を想定する大きな問題ですが(注9)、個別に法37条の見直しにより先の第1次テストをふまえ、法基通9-4-1、9-4-2などは第2次テストとして事業関連性の要件を法37条の中に設け、事業関連寄附金の損金算入を認める形式に改めるべきであると考えます(注10)。事業関連性のテストは、アメリカの要件になります(【資料6】参照)。

## II NPO法人に対する寄附金の優遇措置の問題

### 一 NPO法と現行法人税制

#### 1. NPO法の制定

NPO (nonprofit organization) とは、一般に公益を目的とした民間非営利団体のことをいいますが、わが国では平成7年1月17日の阪神・淡路大震災を契機に、ボランティア活動をはじめとする社会貢献活動を行うNPOに対して社会的な認知が一気に高まり、NPOに法人格を与えることを通じてその活動を促進すること目的とした「特定非営利活動促進法」(以下、「NPO法」といい、同法により設立した法人を「NOP法人」といいます)が議員立法により平成10年3月に成立し、同年12月1日から施行されました。

平成12年6月30日現在で認証を受けたNPO法人の数は2,165法人(注11)で、その活動分野は、次の【資料4】のとおりです。

【資料4】 NPO法人の活動分野について  
(平成12年6月30日までに認証を受けた2165法人の定款から集計)定款に記載された特定非営利活動の種類(複数回答)

|                           |      |       |
|---------------------------|------|-------|
| 保健・医療又は福祉の増進を図る活動         | 1391 | 64.2% |
| 社会教育の推進を図る活動              | 755  | 34.9% |
| まちづくりの推進を図る活動             | 692  | 32.0% |
| 文化、芸術又はスポーツの振興を図る活動       | 538  | 24.8% |
| 環境の保全を図る活動                | 533  | 24.6% |
| 災害救援活動                    | 188  | 8.7%  |
| 地域安全活動                    | 158  | 7.3%  |
| 人権の擁護又は平和の推進を図る活動         | 294  | 13.6% |
| 国際協力の活動                   | 510  | 23.6% |
| 男女共同参画社会の形成の促進を図る活動       | 200  | 9.2%  |
| 子どもの健全育成を図る活動             | 677  | 31.3% |
| 団体の運営又は活動に関する連絡、助言又は援助の活動 | 691  | 31.9% |

(出典) 経済企画庁・ホームページ <http://www.epa.go.jp/jj/np0/000630bunya.html>

#### 2. NPO法人に対する現行法人税制

NPO法はその成立の経緯から、はじめに法人格を付与することを先行させた関係上、税制を含めたNPO法人への支援策については法律



に盛り込まれず、国会の附帯決議において、NPO法人の活動の実態を踏まえつつ税制等を含めた制度の見直しについては、法施行後2年以内に検討し、結論を得るものとしました。したがって、いまがちょうどその見直し時期に当たります。

ところで、NPO法人に対する税制上の問題はいくつかありますが、大別すると次の3点です。

- ① NPO法人への寄附者に対する税制上の優遇措置の問題（寄附金控除、ボランティア経費控除等）
- ② NPO法人自体への法人税等の課税問題（法人税等の免税、みなし寄附金）
- ③ 個人がNPO法人へ資産の譲渡をした場合のみなし譲渡所得の非課税及び相続税の非課税問題

今回は寄附金というテーマの関係上、①の問題だけを取り上げます。

現在のNPO法人に対する法人税制は、【資料5】のとおりです。これによると、NPO法人は人格のない社団等と同様の取扱いとなっています。しかし、本来、NPO法によって認証された団体は、非営利で公益性が高いことを要件としているので、人格のない社団等と課税上同一視されるのは適当でなく、民法34条によって設立された公益法人と同等程度の取扱いを要求するのは当然の成り行きといえます。

そこで、次にNPO法人に対する寄附金の問題について考察する場合、アメリカで行われている制度が参考になると考えるので、次にアメリカの寄附金課税制度を概観し、「適格NPO法人」の要件を探ることとします。

## 二 アメリカにおける寄附金課税制度とNPO

### 1. 概要

アメリカでは事業活動の遂行に「通常かつ必要な経費 (ordinary and necessary expenses)」は原則として損金算入が認められます (IRC162(a))。しかし、寄附金については、

【資料6】に示すとおり、慈善寄附金とその他の寄附金に大別し、慈善寄附金についてはIRC170条に定める一定の損金算入限度額があり、その限度超過額又は支払時期の制限により控除されない部分はIRC162(a)による事業経費性の判定が個別に行われることなく損金の額に算入されません (IRC162(b))。

法人の慈善寄附金の損金算入限度額は、IRC170、IRC第8節（内国法人からの受取配当の特別控除 (IRC248を除く)、IRC172により当該課税年度に繰り戻された通常の欠損金、IRC1212(a)(1)により当該課税年度に繰り戻されたキャピタル・ロスの項目を適用しないで計算された当該課税年度の所得金額の10%です (IRC170(b)(2))。

なお、慈善寄附金の額が1課税年度で全額控除することができない場合には、当該控除することができなかった慈善寄附金の額は5年間繰り越すことができます (IRC170(d)(2))。

一方、慈善寄附金以外のその他の寄附金については質的判定が行われ、次の要件のすべてを満たすときは、当該寄附金は損金算入となります (Regulations (以下、「Reg.」)とします) §1.162-15(b))。

- (i) 納税者の事業に直接的な関係になう寄附であること
- (ii) 支出した寄附に比例して反対給付が合理的に見込まれること
- (iii) Reg. § 1.162-20に定める損金不算入となる場合（ロビーイング、政治的キャンペーン等）に該当しない寄附であること

例えば、Regulationsでは、旅客輸送法人がIRC170（慈善寄附金）に該当しない団体が当該法人の路線がある都市において年次総会を開催するに對し寄附を行った場合、多くの利用客が見込まれ運賃収入の増加が合理的に予測されるところから、当該寄附金の損金算入は認められるものとしています。

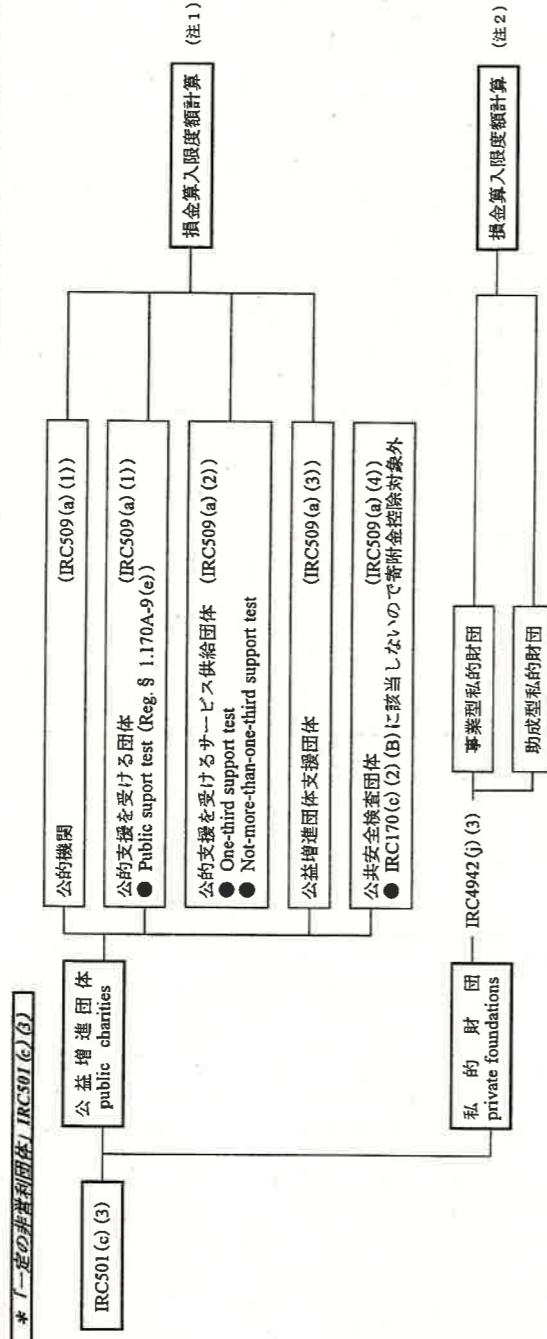
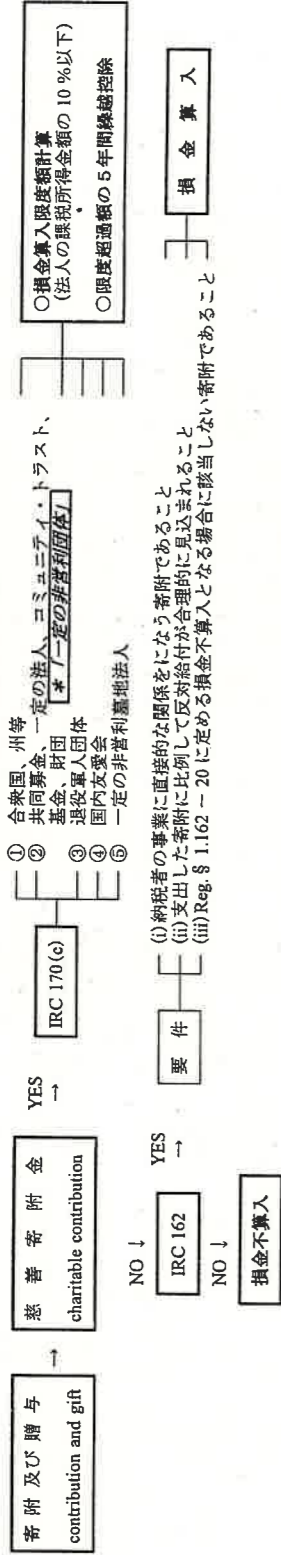
【資料5】 法人課税におけるNPO法人の課税の取扱い（比較）

| 項目                 | 公益法人等  | 人格のない社団等<br>政党、地縁団体、<br>マンション管理組合                                | 特定非営利活動法人<br>(NPO法人)    |
|--------------------|--|--|-------------------------|
| <b>法人税</b>         |  |  |                         |
| 課税対象               | 法人税法上の収益事業（33業種）により生じた所得に限り法人税が課税される   | 同左   | 同左                      |
| 法人税率               | 22%  | 30%<br>(800万円まで22%)  | 30%<br>(800万円まで22%)     |
| 寄附金                | 特定公益増進法人<br>一般寄附金の損金算入限度額と同額の限度額を別枠でもつ<br><br>-----<br>その他の公益法人等<br>一般寄附金として取り扱う | 一般寄附金として取り扱う<br><br>損金算入限度額 = (資本等の金額 × 0.25% + 所得金額 × 2.5%) × 土 | 同左                      |
| <b>法人住民税（均等割）</b>  |  |  |                         |
| 課税・非課税の別           | 課税<br>ただし、地方税法に定める公益法人等については、収益事業を行わない限り非課税                                      | 課税   | 課税                      |
| 標準税率               | 都道府県 年額2万円<br>市町村 年額5万円  | 都道府県 年額2万円<br>市町村 年額5万円  | 都道府県 年額2万円<br>市町村 年額5万円 |
| <b>法人住民税（法人税割）</b> |  |  |                         |
| 課税対象               | 収益事業により生じた所得に係る法人税額  |  |                         |
| 標準税率               | 都道府県 5%<br>市町村 12.3%   |  |                         |
| <b>法人事業税</b>       |  |  |                         |
| 課税対象               | 収益事業により生じた所得に限り法人事業税が課税  |  |                         |
| 課税標準               | 所得のうち<br>年400万円以下の金額 5%<br>年400万円超 800万円以下の金額 7.3%<br>年800万円超の金額及び清算所得 9.6%      |  |                         |

- (備考) 1. 人格のない社団等とは、法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものをいう。(例) PTA、同窓会等  
2. 地縁団体とは、市町村内の一定の区域に住所を有する者の地縁に基づいて形成された団体をいう。(例) 自治会、町内会  
3. 地方税における収益事業の範囲については、法人税の範囲と同一である。

〔出典〕 税制調査会資料（平12.5.16）から作成

【資料6】 アメリカの寄附金課税概要 (法人)



(注1) 個人所得税の場合、公益増進団体に対する寄附金は調整総所得金額 (Adjusted Gross Income) の 50% (評価性資産については 30%) まで控除可能。  
 (注2) 個人所得税の場合、事業型に対する寄附金は調整総所得金額の 50% (評価性資産については 30%) まで、助成型に対するものは 30% (評価性資産については 20%) まで控除可能。

2. 慈善寄附金 (charitable contribution)  
 寄附又は贈与が慈善寄附金として損金算入の対象となるためには、次の5種類の適格団体に対するものに限られます。

(1) 合衆国等 (IRC170(c)(1))  
 合衆国、州、コロンビア特別区、合衆国の属国 (プエルトリコを含む)、州又は合衆国の属国の出先機関、インディアン部族統治又はその実質的な統治の機能を遂行する出先機関。この種の団体に対する寄附は専ら公共目的のために行われるものに限られます。

(2) 共同基金、一定の法人、コミュニティ・トラスト、基金、財団 (IRC170(c)(2))  
 合衆国、州、コロンビア特別区又は合衆国 (プエルトリコを含む) の属国の法律に基づいて設立され又は創設された団体で、次の要件を満たすもの。

- ① もっぱら(a)宗教、(b)慈善、(c)科学、(d)文学、(e)教育、(f)国内、国際アマチュア・スポーツ競技の助成 (ただし、その活動が運動施設又は器具の提供を含まないもの)、(g)児童又は動物の虐待防止のために設立され運営されているもの。
- ② 当該団体の純益のいかなる部分も私的株主又は個人の利益に役立つことがないもの
- ③ 法令に影響力を及ぼそうと企図した理由により IRC501(c)(3) の免税団体としての資格を奪われていないものや、公職の候補者のための政治的キャンペーンに参加したり干渉したりしないもの

(3) 退役軍人団体 (IRC170(c)(3))  
 合衆国又はその属国で設立された退役軍人団体。在郷軍人会支部、附属団体、トラスト、財団を含む。

(4) 国内友愛会 (IRC170(c)(4))  
 支部員によって運営されている友愛会等。ただしこの種の団体に対する寄附は、専ら宗教、慈善、科学、文学、教育、児童又は動物の虐待防止のために使用されるもののみが寄附金控除の対象となります。

(5) 一定の非営利墓地法人 (IRC170(c)(5))  
 この種の団体に対する寄附金で特定の墓地又は壮大な霊廟等の管理のために使用されるものは、寄附金控除の対象になりません。

- (6) 具体例  
 具体的には、例えば次のようなものです。
- (a) 教会、教会の協議会又は団体、寺院、シナゴグ、モスク、その他の宗教団体
  - (b) 赤十字のような大部分の非営利慈善団体
  - (c) 大部分の非営利教育団体。アメリカガールスカウト (ボーイスカウト)、カレッジ、博物館、デイ・ケア・センター (提供されるチャイルド・ケアの全てが実質的に個人 (両親) に有給の雇用の機会を与えるものであること及びそのサービスを一般大衆が利用できるものであること)。ただし、当該寄附が授業料又はその他入学金である場合には、寄附金控除の対象になりません。
  - (d) 非営利病院及び医療研究団体
  - (e) 緊急エネルギー計画公益事業体 (当該公益事業体が個人の緊急エネルギー需要を援助する慈善団体の代理機関である場合)
  - (f) 非営利ボランティア消防団体
  - (g) 公園、レクリエーション施設
  - (h) 民間防衛団体

3. 免税団体 (exempt organization) に対する寄附金

[1] 上記の適格団体は、日本的にいえば IRC170(c)(1)が国、地方公共団体等で、同条(c)(2)~(5)が公益法人等におよそ類似するといった内容ですが、アメリカではわが国の民法34条に規定するような公益法人の規定はなく、非営利団体の法人格は各州の法律によって定められ、さらに寄附金が損金算入の対象となるためには当該団体が免税団体 (exempt organization) として内国歳入法に定める一定の要件に該当しなければならないことになっています。

そこで、寄附金の損金算入と免税団体の関係ですが、免税団体であればすべて寄附金の損金



算入適格団体となるのではなく、あくまでIRC 501(c)(3)に該当する慈善団体等に限定されることに注意しなければなりません。

IRC501(c)(3)はIRC170(c)(2)に極めて類似した規定ぶりですが、当該団体の活動目的としてはIRC170(c)(2)の7つの他に「公共安全検査 (testing for public safety)」が加わり、宗教、慈善、科学、公共安全検査、文学、教育、国内・国際アマチュア・スポーツ競技の助成、児童又は動物の虐待防止の8項目を規定しています。なお、これらの活動を専ら行う団体を“charitable organization”といいます。邦訳では「慈善団体」か「公益団体」のいずれかで訳す場合がありますが、いずれの場合でも「慈善」、「公益」とは上記8項目の内容を包括する広い概念です。さらに、IRC501(c)(3)ではIRC170(c)(2)に加え、解散時の残余財産の帰属や、法人と役員との自己取引禁止、理事会の構成要件、「パブリック・サポート・テスト」などいくつかの認定要件が加わります。

[2] 「パブリック・サポート・テスト (Public Support Test)」とは、公益性の判断にあたり当該団体が多くの一般大衆等から支持を得ているかどうかについてのテストですが、これは後述の適格NPO法人の認定にあたりわが国でも重要な判定要素の一つと考えられています。そこで、アメリカにおける仕組みの概要をみると、次のとおりです。

(1) パブリック・サポート・テスト (IRC509(a)(1), Reg. § 1.170A-9(e))

①  $\frac{1}{3}$ サポート・テスト (One-third support test)

適格サポート  $\geq \frac{1}{3}$  である場合、公益増進団体 (Public charities) として認められます。

| サポートの内容                   | 総サポート (分母算入) | 適格サポート (分子算入)   |
|---------------------------|--------------|---|
| 贈与、助成金、寄附金、会費収入           | ○            | ○<br>ただし、寄附金については一個人、一団体からの寄附金が分母の2%を超えるときは、2%を上限とする。 |
| 税引後の非関連事業所得               | ○            | ×   |
| 総投資収益                     | ○            | ×   |
| 政府補助金                     | ○            | ○   |
| 無料で政府機関から提供されたサービス又は施設の価額 | ○            | ○   |

② 総合判断テスト (Facts and circumstances test)

$\frac{1}{3}$ サポート・テストに合致しない場合でも、次の基準を満たせば公益増進団体として認められます。

(a) 10%サポート基準

総サポートの10%以上を実質的に政府機関、一般大衆が支援する場合。

(b) 公的支援の誘因基準

その団体が一般大衆、コミュニティーが基金に要請する継続的かつ適正なプログラムを実施すること。この場合、次の5つの要件が総合勘案されます(5つの要件のすべてを満たす必要はありません)。

(イ) 財政支援要件 (政府機関、一般大衆からの支援の内容)

(ロ) 支援源泉要件 (特定の個人等からの寄附でないこと)

(ハ) 運営主体要件 (理事会の公的性)

(ニ) 施設、サービスの公的利用性要件 (一般大衆に対してオープンとなっているか)

(ホ) 会員団体に対する追加要件 (会費の妥当性その他)

(2) 本来の事業所得に着目したサポート・テスト (IRC509(a)(2))

次の2つのテストを満たした場合、公的支援を受けるサービス供給団体として公益増進団体となります。

①  $\frac{1}{3}$ 超のサポート・テスト

$\frac{B}{A} > \frac{1}{3}$  である場合、公益増進団体として認められます。

| サポートの内容                   | A (分母算入) | B (分子算入)   |
|---------------------------|----------|--|
| 贈与、助成金、寄附金、会費収入           | ○        | ○  |
| 税引後の非関連事業所得               | ○        | ×  |
| 総投資収益                     | ○        | ×  |
| 政府補助金                     | ○        | ○  |
| 無料で政府機関から提供されたサービス又は施設の価額 | ○        | ○  |
| 本来の事業所得                   | ○        | ○<br>ただし、本来の事業活動のうち、入場料、商品販売、サービスの提供から得た総収入額の一定限度(分母の1%又は\$5,000のうちいずれか大きい金額を上回ってはならない。) |

②  $\frac{1}{3}$ 以下の投資収益と非関連事業所得テスト

$\frac{C}{A} \leq \frac{1}{3}$  である場合、公益増進団体として認められます。

| サポートの内容                   | A (分母算入) | C (分子算入) |
|---------------------------|----------|----------|
| 贈与、助成金、寄附金、会費収入           | ○        | ×        |
| 税引後の非関連事業所得               | ○        | ○        |
| 総投資収益                     | ○        | ○        |
| 政府補助金                     | ○        | ×        |
| 無料で政府機関から提供されたサービス又は施設の価額 | ○        | ×        |
| 本来の事業所得                   | ○        | ×        |

なお、次の【資料7】は、免税団体と慈善寄附金該当の有無を示す一覧表です。

### 三 NPO法人に対する寄附金税制私案

#### 1. 税制上の優遇措置の必要性

NPO法人は国や地方公共団体が担う公益活動を補完するばかりでなく、国等が対応できない市民公益を代替する団体で、しかもNPO法の制定により法的な根拠に基づいて設立された団体です。したがって、基本的にはNPO法人に対して民法34条によって設立が認められた公益法人と同様に何らかの税制上の優遇措置を認めることには賛成です。

しかし、昭和24年のシャープ勧告の際に指摘があったとおり(注12)、当時シャープ使節団が行った非課税法人の実態調査では、非課税法人

の上げる利益金とその活動をさらに拡張するかまたは饗宴のために消費されているなどの問題があり、これらは免税を正当化するためには極めて薄弱ないし全く無価値なものであるから、NPO法人についてもNPO法施行後2年という期間ではまだ十分な実態調査が行われておらず、本格的な議論には時期尚早の感があります。税制調査会も、平成12年7月のいわゆる21世紀中期答申では、「NPO法人に関する税制上の措置については、その実態を見極めた上で、相当の公益性を担保するための基準や仕組みをどのようにするかを含め、広範な観点からその検討を進めていかなければなりません」(注13)とし、現段階ではやや消極的な姿勢がみられます。

ただし、一定の条件を満たしている団体において市民が自発的な社会参加をすることは奨励されるべきであり、21世紀の“公益”のあり方からするとNPOの活動は極めて重要であり、税制もこれをバックアップする体制を整えるべきです。

税の優遇措置が与える影響の好例としては、昭和62年9月の税制改正により「特定公益信託に対する寄附金制度」が創設されましたが、【資料8】公益信託の受託件数・信託財産残高の推移で明らかとなり、平成元年以降の受託件数、信託財産残高の増加は顕著です。税制が持つインセンティブ効果であり、NPO法人にとっても法人、個人の寄附金控除がもたらす効果は期待されるべきです。

なお、私見では、先に述べたとおり、本来寄附金は利益処分によって行われるべきものであり、法人の事業関連性との関係上、NPO法人に対する寄附金も一般的に損金不算入とすべきであるという基本的なスタンスは変わりありません。ただし、一定の公益性が認められるNPO法人については一定の限度額を定めて損金不算入を解除することは政策として認められることであり、それについて否定するものではありません。しかし、本来の損金の性格を考えるとその解除の幅は大きくしないものと考えます。



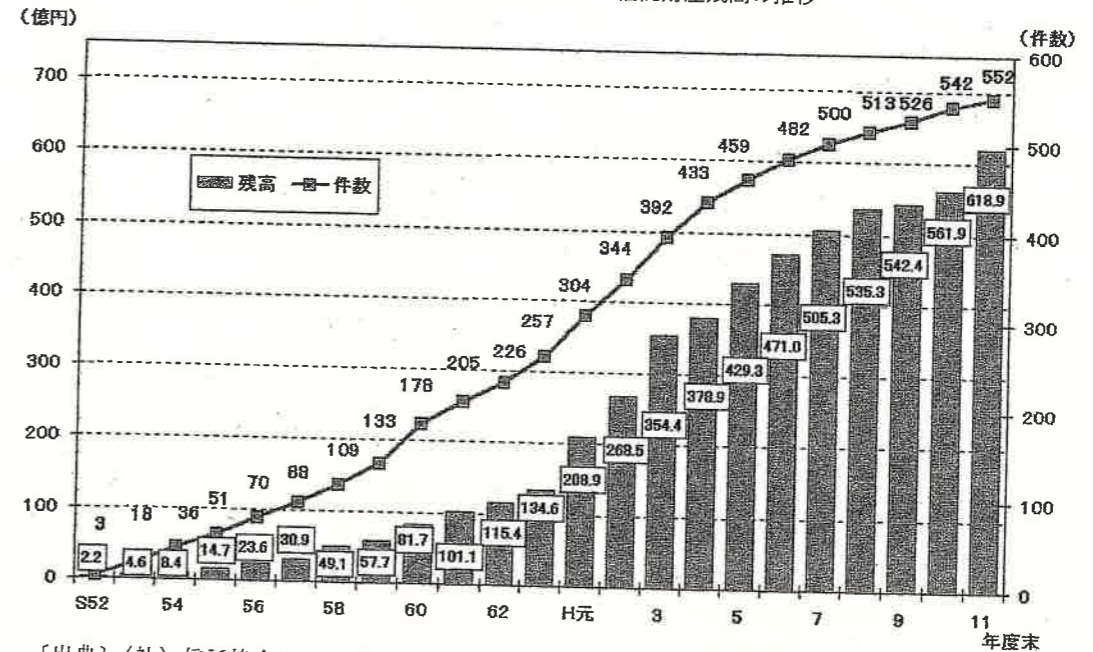
【資料7】 免税団体と寄附金控除の可否

| 適用条文       | 免除団体の種類  | 寄附金控除の可否                           |
|------------|--|------------------------------------|
| 501(c)(1)  | 法令により設立された法人   | YES 専ら公益目的のために使われるもの               |
| 501(c)(2)  | 免税団体の所有権保有法人   | NO                                 |
| 501(c)(3)  | 宗教、慈善、科学、公共安全検査、文学、教育、国内・国際アマチュア・スポーツ競技の助成、児童又は動物の虐待防止を目的とした団体 | YES 原則として                          |
| 501(c)(4)  | 市民リーグ、社会福祉団体等  | NO 原則として ※1                        |
| 501(c)(5)  | 労働、農業、園芸団体   | NO                                 |
| 501(c)(6)  | 企業リーグ、商工会議所等   | NO                                 |
| 501(c)(7)  | 社交・娯楽クラブ   | NO                                 |
| 501(c)(8)  | 友愛組合   | YES 501(c)(3)の目的(宗教、慈善、科学等)に使われるもの |
| 501(c)(9)  | 任意の従業員共済組合   | NO                                 |
| 501(c)(10) | 支部組織による国内友愛団体  | YES 501(c)(3)の目的(宗教、慈善、科学等)に使われるもの |
| 501(c)(11) | 退職教員基金   | NO                                 |
| 501(c)(12) | 共済生命保険協会等  | NO                                 |
| 501(c)(13) | 墓地運営法人   | YES 原則として                          |
| 501(c)(14) | 州許可信用組合、相互積立基金   | NO                                 |
| 501(c)(15) | 相互保険会社   | NO                                 |
| 501(c)(16) | 農作物融資協同機関  | NO                                 |
| 501(c)(17) | 補足的失業給付基金  | NO                                 |
| 501(c)(18) | 従業員年金基金  | NO                                 |
| 501(c)(19) | 退役軍人団体   | NO 原則として ※2                        |
| 501(c)(21) | 炭塵病基金  | NO ※3                              |
| 501(c)(22) | 複数雇用者年金基金責任支払基金  | NO ※4                              |
| 501(c)(23) | 1880年以前の退役軍人協会   | NO 原則として ※2                        |
| 501(c)(25) | 年金等の保有法人   | NO                                 |
| 501(c)(26) | 州支援の高危険度な個人の健康回復機関   | NO                                 |
| 501(c)(27) | 州支援の労働者報酬再保険団体   | NO                                 |
| 501(d)     | 宗教及び伝道団体   | NO                                 |
| 501(e)     | 医療協同組合   | YES                                |
| 501(f)     | 教育協同組合   | YES                                |
| 501(k)     | 児童保護団体   | YES                                |
| 501(n)     | 慈善危機資金   | YES                                |
| 521(a)     | 農業協同組合   | NO                                 |

【出典】 IRS, Publication577, Organization Reference Chart

- ※1 非営利ボランティア消防団体に対する寄附で専ら公益的なものは寄附金控除の対象となる。
- ※2 当該団体の会員の90%以上が退役軍人からなる団体に対するものは寄附金控除の対象となる。
- ※3 IRC192で認められる範囲において事業経費として損益算入が可能
- ※4 IRC194Aで認められる範囲において事業経費として損益算入が可能

【資料8】 公益信託の受託件数・信託財産残高の推移



【出典】 (社) 信託協会ホームページ <http://www.shintaku-kyokai.or.jp/NR120622-1.html>

## 2. 適格NPO法人

〔1〕 NPO法によりNPO法人を設立しようとする者は、特定非営利活動を通じ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ため、法所定の書類を添付した申請書を所轄庁(都道府県知事又は経済企画庁長官)に提出し、設立の認証を受けなければなりません(NPO法10)。所轄庁の認証を得た後は、その主たる事務所の所在地において登記をすることにより法人として成立します(NPO法13)。

ところで、NPO法人は法定の要件が整っていれば主務官庁は設立の認可をしなければならないという「認可主義」により設立される法人です(注14)。一方、民法34条の公益法人は、主務官庁の個別的な許可を必要とする「許可主義」により設立された法人です。公益法人が現行制度のように税制上の優遇措置が認められるのは、このように設立の手續きにおいて許可主義により厳しい要件が付されていることが一つの理由です。

NPO法はもともとと行政の裁量を極力排除す

る観点から認証手続きを簡素化したものであるから、いったん設立されたNPO法人が現行の公益法人と同様に税制上の優遇措置を受けるためには、第二のテストとして何らかの要件が付されることは、上記の法人制度からくる性格上やむを得ないものと考えます。

そこで、税制上の優遇措置を受ける適格要件の設定は、そのNPO法人の活動実績や情報公開等に求められることになり、この基準作りについては、各種機関、団体、学者等から様々な提案が行われています。今回はその中から、①経済企画庁/国民生活審議会総合企画部会中間報告(平成12年6月21日)、②NPO/NGOに関する税・法人制度改革連絡会「特定非営利活動法人の優遇税制に関する提案」(平成11年10月15日)を取り上げ、私見を加えながら適格判定のための要件を整理すると、【資料9】のとおりです。

〔2〕 以上の要件につき若干の解説をします。はじめに公益活動の範囲の限定の問題です。現在NPO法別表(第2条関係)では、(1)保健、



【資料9】 適格 NPO 法人の要件

| 項目         | 経企庁 (注1)   | NPO/改革連絡会 (注2)   | 私見  |
|------------|--|--|---|
| 公益活動の範囲の限定 | 12分野   | 12分野   | 12分野                                      |
| 設立後の経過期間   | 一定期間以上   | 1年   | 3年  |
| 適正な業務運営    | ○NPO法人の活動に実質的な影響力を行使する立場にいる又はいた特定の個人又はその親族が役務の提供の対価以上の便益を当該法人により得ていないこと<br>○NPO法人が特定の個人又は法人その他の団体に対して有利な条件で当該法人の財産の利用、財産の譲渡、給与支給等の行為をしていないこと | ○法人と役員間の私的取引(インサイダー取引)がないこと<br>○他の団体の実質的な支配にある場合はその支配関係が目的に沿ったものであること                                      | ○租税回避行為がみられないこと<br>○法人税法施行令77条1項3号類似規定の設定 |
| 経費の支出要件    | -  | NPO活動に係る支出が全体の支出の75%以上であること  | -   |
| 収入要件       | 一般からの支持度合いを測る基準<br>→ アメリカのパブリック・サポート・テストを参考とした基準の作成  | ○広い市民からの会費や寄附金<br>○財団、基金からの助成金<br>○政府や自治体からの補助金<br>○不特定多数を対象としたNPO活動による事業収入の合計額が全体の収入のなかで一定比率以上の金額を占めていること | 現段階では特に設定せず                               |
| 給与の公開      | 役員や職員について上位5名程度の報酬給与等を公開   | 理事全員の氏名及び給与、職員上位5名の給与を公開   | 役員や職員について上位5名程度の報酬給与等を公開                  |
| 外部監査       | 公認会計士又は税理士   | 特定非営利活動推進委員会   | 公認会計士又は税理士                                |
| 事後の監督      | 必要   | 必要   | 必要  |
| 認定機関       | 第三者機関の設置又は課税庁(両論併記)  | 特定非営利活動促進委員会(国家行政組織法3条)を設定し、3年分の収支決算をもとに書面審査。適用期間は3年、以後3年ごとの更新   | 課税庁                                       |

(注1) 経済企画庁「国民生活審議会総合企画部会中間報告」(平成12年6月21日)及び経済企画庁「平成13年度税制に関する経済企画庁意見」-特定非営利活動法人に対する税制上の優遇措置の新設について- (平成12年8月)

(注2) NPO/NGOに関する税・法人制度改革連絡会「特定非営利活動法人の優遇税制に関する提案」(平成11年10月15日)

医療又は福祉の増進を図る活動、(2) 社会教育の推進を図る活動、(3) まちづくりの推進を図る活動、(4) 文化、芸術又はスポーツの推進を図る活動、(5) 環境の保全を図る活動、(6) 災害救援活動、(7) 地域安全活動、(8) 人権の擁護又は平和の推進を図る活動、(9) 国際協力の活動、(10) 男女共同参画社会の形成の促進を図る活動、(11) 子どもの健全育成を図る活動、(12) 前各号に掲げる活動を行う団体の運営又は活動に関する連絡、助言又は援助の活動の12分野を「特定非営利活動」として掲げています。以上は限定列举であり、いずれもいわゆる公益性のある活動として認知できるものです。

寄附金について税制上の優遇措置を受ける「適格 NPO 法人」となるためには、当然「公益性」という要件が入ってきますが、公益性の要件や定義は非常に不明確であり、「公益性」のランク付けは難しいところです。現在の特定公益増進法人を明確に位置づけることさえ不可能ではないかの批判もあるところで、私見としては、適格 NPO 法人は上記12の活動類型に該当すれば一定の公益性があるものと判断し、公益性の範囲につきこれをさらに限定する必要はないと考えます。

〔3〕次に、設立後の経過期間及び適正な業務運営についてです。経企庁及びNPO/改革連絡会は一定の項目を掲げていますが、要するにそのNPO法人が特定の役員及びその親族に支配され、特定の会員等に過剰又は不当な利益の供与を行っていないことが中心です。すなわち税法上は当該NPO法人が租税回避行為の場として利用されていないことが重要です。

なお、法人税法施行令77条1項3号は一定の法人を除く民法法人につき特定公益増進法人となるための要件として、①その運営組織及び経理が適正であること、②相当と認められる業績が維持できること、③受け入れた寄附金によりその役員又は使用人が特別の利益を受けないこと、④適正な運営がなされていることによる主務官庁の認定(法人によっては大蔵大臣との協

議を経た上で主務官庁が認定)を受けることを掲げており、現行制度が実際に特定公益増進法人を認定するための要件を掲げていることが参考となります。ただし、アメリカでも法人・役員自身の自己取引の禁止や、さらに活動報告のディスクロージャー、インターネット等を通じた市民からの監視など、むしろ今後のNPO法人においては「公開制」が「適正な」業務運営のキーポイントのように思われます。したがって、給与の点についてもプライバシー保護の問題に厳しいアメリカでも実際に公開されており、その透明性が判定の基準とされているところです。

当該NPO法人の業務活動の実績をみるためには、私見としては継続性を重視する観点から、少なくとも3年は必要であると考えます。

〔4〕次にNPO法人の収入、経費支出の点です。収入要件については、アメリカでは公益性の判定基準として、いかに多くの人から寄附を受け、また支援を集めているかという点が重視され、経企庁、NPO/改革連絡会もこれにない「パブリック・サポート・テスト」に類似した基準を設定することを提唱します。

しかし、経企庁の中間報告にも指摘がありますが、私見としては、わが国ではまだNPOが市民によって支えられているという環境ができておらず、そもそもチャリティーに対する歴史も違うところから、アメリカ方式の $\frac{1}{3}$ サポート・テストの導入にはいましばらく時間がかかるものと思います。

なお、経費支出については、外部監査により適正性が確保されればよいものと考えます。

〔5〕最後の「適格 NPO 法人」の認定機関については、次のとおり意見が二つに分かれています。

- ① 所轄庁で一時審査をしたうえで第三者機関でさらに審査をする。
- ② 一時的には所轄庁又は第三者機関が審査し、最終的には課税庁により適格 NPO 法人の認定をする。

この点について私見としては、後者の課税庁