

## 非営利法人と寄附税制について

- 現行寄附税制と今後の動向 -

平成17年11月9日

日本公認会計士協会

### 目 次

．はじめに	1
<b>第一部 現行の非営利法人税制及び寄附税制の概要と経緯</b>	<b>2</b>
．非営利法人に関する法人税法上の制度の概要	2
1．非営利法人の意義と課税範囲	2
2．収益事業課税の沿革	3
3．みなし寄附金	4
．現行税制における寄附金の意義	5
1．税制上の寄附金の意義	5
2．寄附金の損金算入限度規制の制度趣旨	5
3．寄附金の損金算入限度規制の沿革	6
<b>第二部 現行の国内寄附税制と海外の非営利法人税制の検討</b>	<b>7</b>
．現行寄附税制のまとめ	7
1．国及び地方公共団体に対する寄附金、指定寄附金、特定公益増進法人及び認定 NPO法人に対する寄附金	8
2．一般の寄附金	13
3．公益法人等、みなし公益法人等が寄附した場合の寄附金損金算入限度額	13
4．普通法人、協同組合及び人格のない社団等が寄附した場合の寄附金損金算入限 度額	15
5．個人が国、地方公共団体又は公益法人等に対して寄附をした場合の寄附金控除	16
6．相続財産を寄附した場合の相続税非課税	20
．海外の寄附税制	21
1．非営利法人に対する課税と寄附税制の国際比較の概要	21
2．アメリカの非営利法人課税制度	25
3．イギリスの非営利法人課税制度	28
<b>第三部 税制調査会における税制改正の基本的方向性と今後の課題</b>	<b>35</b>
．税制調査会における税制改正の基本的方向性と今後の課題	35
1．『非営利法人』に対する課税制度全般	35

2 . 収益事業課税方式 .....	36
3 . みなし寄附金と軽減税率 .....	37
4 . 寄附金優遇対象法人制度 .....	38
5 . 寄附金控除について .....	39
6 . 寄附金損金算入枠の繰越 .....	39
7 . 個人の現物寄附・相続財産寄附の寄附金優遇対象法人の範囲（認定NPO法人との整合性等） .....	39
8 . 国、地方公共団体を経由した寄附金制度 .....	40
9 . 特別法による公益法人に対する課税 .....	40
10 . 第三者機関の中立性と公益性の判断基準 .....	41
11 . おわりに .....	41

## はじめに

「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」(平成15年6月27日閣議決定)を踏まえ、改革に関する具体的提案を行うために、行政改革担当大臣の下、平成15年11月から議論を重ねてきた公益法人制度改革に関する有識者会議が平成16年11月19日付けで、報告書を公表した。この報告書(以下「有識者会議報告書」という。)では、第一に、現行の公益法人制度を廃止し、準則主義によって簡便に設立できる一般的な非営利法人制度を創設すること、第二に、民間非営利部門による公益的活動の健全な発展を促進するため、準則主義により設立される一般的な非営利法人のうち、一定の要件を満たすものを、公益性を有する非営利法人として、新たな主体が判断する仕組みを創設することを基本方針としている。

有識者会議報告書は、税制に関しては、『現行税制では法人が公益性を有するなど一定の場合に税制上の優遇措置が講じられているが、新たな非営利法人に対する税制上の取扱いについては、新たな非営利法人制度の基本的枠組みが具体化された上で、所管省において専門的検討が進められることとされている。なお、その際には、民間非営利部門による公益的活動の健全な発展を促進する等の観点から、新たな非営利法人に対する税制上の取扱いについて専門的検討が進められることが重要であるとの意見があった。』と述べている。

このように制度改革とともに、新たな税制が考えられる方向にあるが、その前提として、現行の公益法人等に対する税制について、いかなる経緯で制定されたものであるか、また、いかなる制度が存在するかについて整理することは有用であると考えられる。そこで、本研究報告においては、第一部で現行の非営利法人税制及び寄附税制の概要と経緯を述べ、第二部で現行の国内寄附税制と海外の非営利法人税制について検討することとする。最後に第三部において、平成17年6月に行われた政府税制調査会における非営利法人課税に関する提言の内容及びそれに対する各方面の意見の検討を通して、現行制度の経緯、海外の非営利法人税制等を考慮しつつ、将来の非営利法人の寄附税制のあり方について探ることとする。

現行の公益法人等に対する税制には、収益事業の範囲に関する論点を始めとして、今後議論されるべき種々の論点が存在するが、本研究報告においては、このうち、非営利法人に関する寄附の問題を中心として研究することとする。これは、先の有識者会議報告書でも述べられていたように、新たな非営利法人制度に関する税制改革は民間非営利部門による公益的活動の健全な発展を促進する等の観点から行われるべきであると考えられており、この観点から最も問題となるのが寄附に対する税制であると考えられたためである。非営利法人に関する寄附税制についての議論であることから法人税の議論が中心となるが、個人からの寄附についても考察するため、所得税、相続税に関しても議論が及ぶこととなる。地方税に関する論点は本研究報告では対象としないこととした。

なお、本研究報告においては、海外税制との比較を行う必要性から、非営利法人を法人税法上の公益法人等に限らず、営利法人以外の法人を指すものとする。ただし、後述 . においては、新たに創設される非営利法人制度の適用対象法人を『非営利法人』として区別して記載している。『非営利法人』は、現行の民法第34条に基づく社団法人及び財団法人並びに中間法人からなり、特別法により設立された公益法人等（学校法人、社会福祉法人、特定非営利活動法人等）は含まれない。

## 第一部 現行の非営利法人税制及び寄附税制の概要と経緯

### 非営利法人に関する法人税法上の制度の概要

#### 1. 非営利法人の意義と課税範囲

##### (1) 公益法人等の意義

公益法人等とは、法人税法第2条第6号に規定されており、具体的には法人税法別表第二に列挙されている民法第34条の法人（社団法人、財団法人）、社会福祉法人、学校法人、宗教法人等をいう。

##### (2) 公益法人等とみなされる法人の意義と課税範囲

また、次の法人に関しては各々の根拠法において公益法人とみなすこととされており、公益法人等と同様、収益事業を営む場合に限り課税される。本研究報告においては、これらの法人を「みなし公益法人等」という。

地方自治法第260条第1項の許可を受けた地縁による団体

建物の区分所有等に関する法律第47条第2項の規定する管理組合法人

政党交付金の交付を受ける政党等に対する法人格の付与に関する法律第8条に規定する法人である政党又は政治団体

特定非営利活動促進法（以下「NPO法」という。）第2条第2項に規定する特定非営利活動法人（以下「NPO法人」という。）

##### (3) 人格のない社団等の意義と課税範囲

人格のない社団等は、法人税法上、法人とみなされ（法法3）収益事業を営む場合に限り、納税義務を負わせ、収益事業の所得についてのみ法人税が課税されることとされている。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の定めのあるものをいう（法法28）。代表者の定めのあるものとは、定款、寄附行為、規約等によって代表者が定められている場合のほか、業務に関する契約を締結し、その業務に関する金銭、物品等を管理する等の業務を主宰する者が事実上あることをいうから、法人でない社団又は財団で収益事業を行うものには、代表者又は管理者の定めのないものは通常あり得ないとされている（法基通1 - 1 - 3）。

##### (4) 非営利法人に対する課税範囲

法人税法は、公益法人等、人格のない社団等については原則的には非課税とし、収益事業を営む場合に限り、納税義務を負わせることとしており（法法4）収益事業の所得についてのみ法人税が課税される（法法7）これを収益事業課税という。収益事業とは、販売業、製造業その他政令で定める事業で、継続して事業場を設けて営まれるものをいう（法法23）具体的には、法人税法施行令第5条第1項において、33種類の事業が掲げられている。収益事業には、その性質上その事業に付随して行われる行為を含むこととされている（法令5 括弧書き）収益事業以外の事業を以下「公益事業」という。

## 2. 収益事業課税の沿革

シャウプ勧告に基づく昭和25年の法人税法改正前までは、その所得に対して、法人税を課していなかった。非課税の根拠は、公益法人は専ら公益を目的として設立され、営利を目的としないというその公益性と、たとえ収益事業を行ったとしても、それから生ずる所得は特定の個人に帰属するものではない、つまり、剰余の分配が禁止されており、結果的にその剰余も公益事業に使用されるためであるという理由によるものである。

しかし、戦後の急激な物価騰貴のため、多くの公益法人は本来の公益事業遂行の資金を賄うことが困難となったので、新たに営利事業を行うこととなり、また、従来からの営利的事業も拡張する傾向が顕著になってきた。元来、公益法人が営利的事業を行うのは、その本来の目的たる公益事業を遂行する上のやむを得ない手段たるべきであって、公益法人の行う営利的事業が本来の事業遂行を賄ってなお余りあるという段階に至ると、それは公益法人の行う営利的事業としては行き過ぎであり、一般の営利法人の行う事業との間に、課税上著しい不均衡を生ずるに至った。

そのような状況下、シャウプ勧告において、公益法人の活動に対して監督を強化するとともに、公益法人ごとに個別審査の上、租税の全部又は一部の免除の決定を大蔵省（当時）が行うことが提言された。さらに、免税付与後も3年ごとの再審査が必要であり、毎年その一切の収入及び支出を網羅する申告書を提出すべきであると勧告された。

公益法人の課税方式としては、個々の公益法人の事業内容が非常に公共性の強いときはたとえ収益事業を行っても課税せず、また公共性に乏しいときはその事業の全部に対し課税するという方法によるシャウプ勧告による個別審査方式等も検討された。しかし、すべての公益法人についてその事業を精査し、公共性の強弱を判定することは事実上不可能に近く、税務行政の執行上又は立法技術的に困難であり、各省庁において公益法人等の許認可及び監督を適正に行えばよいということもあり、これらの方法は採用されなかった。

その結果、昭和25年に法人税法の改正が行われた。この際に、公益法人に対する

収益事業課税が創設された。課税方式としては、現行の課税事業を特掲する方式が採用された。この場合の課税事業とする収益事業の範囲については、主として一般の課税法人と競合する関係にあると思われる事業を特掲するという考え方から、とりあえず、旧営業税法に課税事業として特掲されていた29業種の事業がそのまま収益事業として規定された。その後の税制改正により、収益事業は33業種となった。

### 3. みなし寄附金

#### (1) みなし寄附金制度の概要

みなし寄附金とは、公益法人等が、その収益事業に属する資産のうちから公益事業のために支出した金額をいい、当該支出額は、その収益事業に係る寄附金の額とみなして寄附金の損金不算入の規定を適用する（法法37）。

収益事業も公益事業も、単一の法人組織で行われる事業であり、それぞれの事業に属する資産から、それ以外の事業のために支出した金額は内部取引であるが、法人税法は、収益事業を、あたかも別個の法人と擬制して取り扱うこととし、他の事業から区分して計算するため、収益事業に属する資産のうちから公益事業のために支出した金額を一般の寄附金とみなして寄附金の損金算入限度額の規定が適用されるのである。しかし、法人税基本通達の15 - 2 - 4にもあるように、収益事業で使用している資産を公益事業のために供出したり、収益事業において本来の公益事業の費用を負担したりすることは、現状の公益法人においてある程度必然的に行われていると考えることができる。そこで、法人税法上は一般法人同様の取扱いであるが、法人税法施行令において課税上は損金算入限度額の計算の規定を一般法人より緩やかにしている（法令73 三）。

NPO法人等のみなし公益法人等が収益事業に属する資産につき、公益事業に属するものとして区分経理をした金額については、みなし寄附金の適用は受けないものとなっている（法令73 三、法基通15 - 2 - 4）。ただし、認定NPO法人については、みなし寄附金の規定の適用がある（措法66の11の2）。

また、人格のない社団等が収益事業に属する資産につき、公益事業に属するものとして区分経理をした金額についても、みなし寄附金の適用は受けないものとなっている（法令73 三、法基通15 - 2 - 4（注））。

#### (2) みなし寄附金の沿革

昭和25年の税制改正において、公益法人の寄附金の損金算入限度額を収益事業から生ずる所得の30%とするとともに、収益事業部門から公益事業部門への支出を寄附金とみなすことにした。損金算入限度額は平成8年の法人税法改正により、最終的に20%に引き下げられ、現在に至っている。

## 現行税制における寄附金の意義

### 1．税制上の寄附金の意義

個人が行う寄附の意義は一般的な寄附の概念であると考えられるが、法人が行う寄附については、法人税法における寄附金の概念は、一般的な寄附の概念よりも広範な概念であると考えられるため、法人税法における寄附金の意義について、ここで確認しておきたい。

法人税法上は、寄附金について直接定義した規定はない。しかし、法人税法第37条第7項において『寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が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（広告宣伝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。）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。』と定められていることから、寄附金は贈与又は無償の供与として行われた財産的給付のうち、法人の事業遂行と直接関係のないものということができる。

経済的な利益の贈与又は無償の供与とは、債務免除、債務の無償引受け、金銭の無利息貸付け、その他役務の無償提供等を指し、企業会計上は必ずしも損失として計上されないが、税務上は、一方で経済的な利益相当額の収益が実現し、他方でこれに相当する損失が発生すると考え、この損失を寄附金とみるのである。

法人の支出した寄附金は、税制上公益性の高い寄附金と一般の寄附金とに大別される。公益性の高い寄附金とは、国、地方公共団体への寄附金、指定寄附金、特定公益増進法人等への寄附金及び認定NPO法人への寄附金であり、これら以外の寄附金を一般の寄附金として取り扱っている。

### 2．寄附金の損金算入限度規制の制度趣旨

法人が各事業年度において支出した寄附金のうち一定限度の金額に限り、一般寄附金として損金に算入することが認められている（法第37条）。

寄附金は支出する法人の自由意志によって相手方や金額が決定される利益分配的性格を持ち、無条件に損金算入することを認めると、寄附金相当額だけ租税負担が減少し、結果として国が寄附金を負担したのと同様の結果をもたらす、租税負担の公平を害する。さらに、寄附金は、広義には事業目的に関連性を有しているため一部損金となる部分もあるが、事業関連性を具体的に判断することが極めて困難である。したがって、法人税法は、一定の損金算入限度計算により、事業関連の損金である一面と、利益分配的一面を外形基準で割り切ることとしているのである。

寄附金の損金算入限度規制の趣旨を以上のように考えれば、国又は地方公共団体への寄附金及び指定寄附金に対しては損金算入を認めても弊害が生じない。また、

特定公益増進法人への寄附金及び認定NPO法人への寄附金のように、特に公益的性格を持つと国が認めた法人に対する寄附については政策的に損金算入限度額を拡大してもよいと考えられる。そこで、現行法人税法においては、国又は地方公共団体への寄附金及び指定寄附金に対しては全額損金算入することが認められ、特定公益増進法人への寄附金及び認定NPO法人への寄附金については、損金算入限度額の計算につき、特例を設けている（法法37）。

### 3．寄附金の損金算入限度規制の沿革

寄附金制度の損金算入限度額の規定は昭和17年（臨時租税措置法第1条ノ16）に新たに設けられた。当時戦争の拡大とともに膨張の一途をたどった軍事費を中心とする財政をまかなうため、全面的な税制改革による増税が行われ、その一方で経済諸政策との調和を図るため租税上適当な臨時的措置を講ずるため、臨時租税措置法の拡大が行われていた。この規定の創設の理由として鈴木保雄外著『臨時租税措置法解説』では次のように述べられている。「実に時局の好影響を享けて高率の利益を挙げてゐる会社に付ていへば、その所得のうち最高の税率を以て課税せられる部分は臨時利得税75%、法人税6%25、営業税（附加税共）1%5、合計82%75といふやうなこともあり得る状態であつて、時局下国庫の収入増加を図る必要大なるものある秋に於て、多額の寄附金を損金に認容することは国庫収入の財源を失ふ虞れがある。只従来これを損金として取扱つて来た沿革上、直ちに寄附金全額を損金と認めないこととすれば、会社の租税負担に相当急激な変動を与へることとなるから、一定の標準に依つて算出した金額を超えて為したる寄附金の超過部分の金額に付ては、これを損金に算入しないこととせられたのである。（原文のまま）」

終戦とともに『臨時租税措置法』は大部分廃止、本則に統合され、一部は昭和22年に『租税特別措置法』として存続することになった。寄附金に対する限度超過額の損金不算入制度は、この改正で法人税の本法に取り入れられることになったものである。

昭和36年の税制改正において試験研究法人（現在の特定公益増進法人）に対する寄附金の損金算入限度額の特則が設けられた。その後、さらに昭和40年の法人税法の全文改正において、従来政令事項であったものを法律事項に格上げするとともに寄附金の額の範囲が明らかにされ、また、利益処分による寄附金の損金不算入、資産の低廉譲渡等と寄附金の関係、未払寄附金の取扱い等が明確にされた。

平成13年には、認定NPO法人に対する寄附金の損金算入限度額の特則が設けられた。



## 第二部 現行の国内寄附税制と海外の非営利法人税制の検討

### 現行寄附税制のまとめ

現行の法人が行う寄附に関する税制については、以下の1.～4.において検討し、個人が行う寄附に関する税制については、5.及び6.において検討する。

法人寄附税制の検討において、1.及び2.は寄附の受贈者側からの分類であり、3.及び4.は寄附者からの分類である。異なる立場から同一の税制について説明するため、若干の重複箇所があるが、法人寄附税制全体をまとめると次の表のようになる。

【表】法人寄附税制の概要と損金算入限度額

寄附者		受贈者		損金算入限度額		
		国・地方公共団体・指定団体	特定公益増進法人		認定NPO法人	左記以外の法人（一般寄附金）
A. 公益法人等	ア. 学校法人・社会福祉法人・更生保護法人	全額	の寄附金と別枠ではなく、一般寄附金としての金額までを損金算入限度とする。（特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金の特例不適用）	次の(1)と(2)のいずれか大きい額 (1) 所得金額の50% (2) 200万円×当期の月数÷12		
	イ. その他の公益法人				所得金額の20%	
B. みなし公益法人等	ウ. 認定NPO法人			次の(1)と(2)のいずれか少ない額 (1) 特定公益増進法人及び認定NPO法人への寄附金の合計額 (2) の損金算入限度額（特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金の特例適用）	所得金額の2.5% （所得基準）	
	エ. NPO法人他					（所得金額の2.5% + 資本等の金額×0.25%×当期の月数÷
C. 普通法人・協同組合・人格のない社団	オ. 資本等を有しない法人					
	カ. 資本等を有する法人					

等				12) ÷ 2 (資本・所得基準)
---	--	--	--	----------------------

法人の寄附金は受贈者によって、次の1.で述べる公益性の高い法人等に対する寄附金と、2.で述べる一般の寄附金とに区分され、寄附をする者の損金算入限度額が受贈者の区分ごとに定められている。

1. 国及び地方公共団体に対する寄附金、指定寄附金、特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金

(1) 国及び地方公共団体に対する寄附金（表の の寄附金）

概要

国及び地方公共団体（以下「国等」という。）に対する寄附金については限度計算を要せず、その全額が損金として認められることになっている。ただし、その寄附をした者がその寄附によって設けられた設備を専属的に利用することその他特別の利益がその寄附をした者に及ぶと認められるものを除く（法法37 1）。これは、国等に対する寄附は租税を納付するのと同様の性質を有すると考えられるので、重ねて課税対象にはしないという趣旨のものといえる。

沿革

寄附金に対する限度超過額の損金不算入制度は、前述の趣旨で昭和17年の臨時租税措置法の改正により新たに設けられたが、「政府ニ於テ必要アリト認ムルトキハ・・・法人税ヲ免除スルコトヲ得（昭和17年法律第56号第1条ノ16）」と当初より、特例が認められていた。

昭和40年3月法人税法の全文改正前においては、国等に対する寄附金については無条件に損金算入が認められていたが、この改正で「国又は地方公共団体がその行政目的のために直接供する施設に充てるためのものに限る」とした。これは、寄附者に特別の利益が及ぶ寄附金を除外しようという趣旨である。そして昭和42年の改正により特別の利益の享受を除くという除外規定に改められた。

(2) 指定寄附金（表の の寄附金）

概要

法人が支出した寄附金であっても、それが財務大臣が指定した寄附金（以下「指定寄附金」という。）である場合には、国等に対する寄附金と同様にその全額が損金として認められる。財務大臣は、次の2つの要件を満たすものにつき指定し（法法37 2）告示することになっている（法法37 ）。

ア．広く一般に募集されること

イ．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寄与するための支出で緊急を要するものに充てることが確実であること

この指定寄附金の制度は、その募集に係る事業が極めて緊急でかつ公益性が高く、国等の行うべき事業を民間に委ねているものといえる。種類としては、財務大臣がその職権により一般包括的に行う「包括指定」と募金団体である公益法人からの申請に基づき、その寄附金の使途や目標額、募金区域、対象者、募金期間、寄附金の管理方法などの諸事項を個別に審査した上で行われる「個別指定」とがある（法令76）。

包括指定の寄附金（昭和40年4月30日大蔵省告示第154号）は学校教育関係、試験研究関係、共同募金関係及び日本赤十字社関係に区分される。

#### 沿革

昭和22年の税制改正で、「但し、命令で定める寄附金については、命令の定めるところにより、これを損金に算入する。」とされ、大蔵大臣（当時）はこの指定（命令）をしたときは、告示することとなった。そして、昭和34年に「公益を目的とする事業を営む法人又は団体であり、かつ、当該寄附金が広く一般に募集され、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寄与するための支出で緊急を要するものに充てられるものと認めるときに限り、当該指定を行うものとする。」とした。

また、昭和37年には、国等に対する寄附金と指定寄附金を区分した。これは、指定寄附金は審査されてそれが公益を目的とする事業を営む団体であるかどうか、またそれが緊急を要する支出に充てられるか等の基準に沿って指定されるのであるが、国等についてはこれらの審査は必要でないと考えられるので、国又は地方公共団体に対する寄附金と別に掲げることとしたものである。

さらに、昭和39年、法人設立のためにする寄附金、その他法人設立前の寄附金も指定の対象とされた。これは、学校法人設立など寄附金の指定を受けて募金活動を行う必要性がある事例を想定しているものといえる。

### (3) 特定公益増進法人に対する寄附金（表の の寄附金）

#### 概要

法人が、「公益の増進に著しく寄与する法人」として定められている法人（以下「特定公益増進法人」という。）に対し、その主たる目的である業務に関連する寄附金を支出した場合には、後述2. で述べる一般寄附金の損金算入限度額のほかに、その特定公益増進法人に対する寄附金の合計額と一般寄附金の損金算入限度額とのいずれか少ない方の金額を損金算入することができる（法373）（以下、この制度を「特定公益増進法人に対する寄附金の特例」という。）

特定公益増進法人として定められている法人は、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業務を行うことを主たる目的としている公共法人、公益法人等その他特別の法律により設立された既存の法人である。

## 沿革

昭和36年の改正において「試験研究法人等」に対する寄附金について前述の範囲内で損金算入が認められた。当時科学振興のための各種の施策として、我が国のような資源の乏しい国において従来より問題とされていた税制面における各種の特例（試験研究費の一時損金処理など）の一環として法人税法施行規則に規定されたものである。国庫補助金の交付を受けていることが試験研究法人等に該当する要件であったが、昭和58年に国庫補助金要件が廃止された。これに代わり、受贈側法人の運営等が適正であるかどうかについて、主務大臣が大蔵大臣（当時）と要件を協議することとされた（法令77の2二）。試験研究法人等の範囲は再三改正が行われ、昭和63年の改正で、特定公益増進法人と改められた。特定公益増進法人の主たる目的に関連する寄附金については、国等に対する寄附金ないし指定寄附金に準ずる公益性の高い支出であると認められるところから、これについて別枠の損金算入限度額を設け、税制面からもその業務の推進を援助しているということである。

具体的には、理化学研究所、日本育英会、日本赤十字社、学校法人、社会福祉法人等が定められている（法令77）。また、このような目的に寄与するものとして認定された特定公益信託に信託財産とするために支出した金銭の額についても、特定公益増進法人に対する寄附金と同様の扱いとしている（法法37）。

平成10年3月の改正で、国等に対する寄附金、指定寄附金及び特定公益増進法人に対する寄附金については、利益又は剰余金の処分による経理をした場合でも損金の額に算入できることとされた（法法37、措法66の11の2）。

### (4) 認定NPO法人に対する寄附金（表の の寄附金）

#### 概要

NPO法人のうち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（以下「認定NPO法人」という。）に対する寄附金の取扱いは次のようになっている。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金を支出した場合には、その寄附金と特定公益増進法人に対する寄附金との合計額について、一般寄附金の損金算入限度額とは別枠で、一般寄附金の損金算入限度額と同額の範囲内で損金の額に算入することができる（措法66の11の2）。（以下、この制度を先の「特定公益増進法人に対する寄附金の特例」と併せ「特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金の特例」という。）具体的には次のように損金算入限度額を計算する。

（特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金の特例）

特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金の損金算入限度額  
= 次のア．とイ．のいずれか少ない額

ア．特定公益増進法人及び認定NPO法人への寄附金の合計額

イ．一般寄附金の損金算入限度額

沿革

認定NPO法人制度は、平成13年に施行された。

NPO法の目的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の健全な発展を促進し、公益の増進に寄与することにある。さらに税制面から支援するため、寄附者へ課税軽減措置がとられたものである。

認定NPO法人の認定要件

国税庁長官は以下の要件を満たす場合に、NPO法人に通知し、官報等に掲載する。この認定の有効期間は、国税庁長官が定めた日から2年間である。

ア．パブリックサポートテストに関する要件（一般市民の支持率を示す）

次の算式によるが、実績判定期間（直前2事業年度又は事業年度の定めがない場合には、直前に終了した年以前2年間）が20%であり、かつ実績判定期間以内の各事業年度（事業年度の定めがない場合には、実績判定期間内の各年）で10%以上（措令39の22 十一）

$$\frac{\text{受入寄附金総額} - \text{Bの金額}}{\text{総収入金額} - \text{Aの金額}} \quad \frac{1}{5}$$

Aの金額

(ア) 国、地方公共団体又は我が国が加盟している国際機関からの補助金等

(イ) 国、地方公共団体又は我が国が加盟している国際機関からの委託事業費

(ウ) 法令の規定に基づき行われる事業で、その対価を国又は地方公共団体が負担することとされているもの

(エ) 資産の売却による収入（臨時的なもの）

(オ) 遺贈等により受け入れた寄附金のうち、一者当たり基準限度超過額に相当する部分

(カ) 1,000円未満の寄附金（同一の者）

(キ) 寄附者の氏名が不明な寄附金

Bの金額

(ア) 受け入れた寄附金のうち、一者当たり基準限度超過額に相当する部分

(イ) 1,000円未満の寄附金（同一の者）

(ウ) 寄附者の氏名が不明な寄附金

（注）一者当たり基準限度超過額とは、同一の者からの寄附金の額の合計額のうち受入寄附金総額の5%を超える部分の金額。

イ．活動対象に関する要件（特定メンバー向けの活動を示す）

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

- |   |   |            |
|---|---|------------|
| (ア) 会員等に対する資産の譲渡等の活動<br>(イ) 特定の範囲の者に便益が及ぶ活動<br>(ウ) 特定の著作物又は特定の者に関する活動<br>(エ) 特定の者の意に反した活動 | } | の合計額 < 50% |
|---|---|------------|

ウ．運営組織及び経理に関する要件

(ア) 運営組織が次のいずれにも該当すること

$$\frac{\text{役員又は社員のうち親族等で構成する最も大きなグループの人数}}{\text{役員又は社員の総数}} = \frac{1}{3}$$

$$\frac{\text{役員又は社員のうち特定の法人等の役員若しくは  
使用人で構成する最も大きなグループの人数}}{\text{役員又は社員の総数}} = \frac{1}{3}$$

(注) 親族等の範囲は、「3親等以内の血族と3親等内の姻族」に緩和される。

(イ) 会計について(下記・のどちらか一方に該当すること)

- ・ 公認会計士若しくは監査法人の監査を受けていること
- ・ 青色申告法と同等の取引記録、帳簿の保存を行っていること

(ウ) 不適正な経理を行っていないこと

エ．事業活動に関する要件

事業活動が次のいずれをも満たしていること

(ア) 宗教活動、政治活動等を行っていないこと

(イ) 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者等に寄附を行っていないこと

(ウ) 実績判定期間における

$$\frac{\text{特定非営利活動にかかる事業費}}{\text{総事業費}} = 80\%$$

(エ) 実績判定期間における

$$\frac{\text{特定非営利活動にかかる事業費}}{\text{受入寄附金総額}} = 70\%$$

(オ) 助成金の支給を行う場合は、事前及び事後にその内容等を国税庁長官に提出

(カ) 200万円を超える海外送金の場合は国税庁長官へ内容の事前提出(災害援助は事後で可)

オ．その他の要件

(ア) 情報公開に関する要件

(イ) 不正行為等に関する要件

(ウ) 設立後の経過期間に関する要件

(エ) 所轄庁の証明に関する要件

## 2. 一般の寄附金（表の の寄附金）

国等に対する寄附金、指定寄附金、特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金以外の一般の寄附金（以下「一般寄附金」という。）は、寄附金を支出した法人の資本等の金額及び所得の金額を基礎として計算した金額の範囲内で損金算入される（法法37）。

一般寄附金の損金算入限度額は、寄附者が、誰かによって異なるため、詳細は、3. 及び4. の寄附者別の寄附金の損金算入額の検討に譲る。なお、国、地方公共団体に対する寄附金及び指定寄附金（表の の寄附金）については、誰が寄附を行っても全額損金算入されることとされており、寄附者によって寄附金の損金算入限度額に差異はないので、以下3. 及び4. の議論においては省略する。

## 3. 公益法人等、みなし公益法人等が寄附した場合の寄附金損金算入限度額（表のA、Bが行う寄附金）

(1) 公益法人等、みなし公益法人等が行う一般寄附金の寄附金損金算入限度額の趣旨  
法人税法は、公益法人等、みなし公益法人等については原則的には非課税とし、収益事業の所得についてのみ課税するとしている（法法7）。したがって、これらの法人において寄附金の損金算入限度額が問題となるのは、これらの法人等が収益事業において他の公益法人等、みなし公益法人等へ寄附した場合、または、収益事業から公益事業へのみなし寄附が行われた場合である。

寄附金損金算入限度額は、寄附者である法人等の種類によって異なっている。公益法人等が寄附を行う場合（表のAが行う寄附金）の寄附金損金算入限度額については次の(2)において、みなし公益法人等が寄附を行う場合（表のBが行う寄附金）の寄附金損金算入限度額については次の(3)において述べる。

特定公益増進法人、認定NPO法人に対する寄附金の特例の適用の有無、みなし寄附金の特例の適用の有無が、寄附者である非営利法人の種類によって異なっている。

### (2) 公益法人等が寄附した場合の寄附金損金算入限度額

特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金の特例不適用（表のAが行う の寄附金）

公益法人等が寄附した場合は、特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金の特例は不適用とされている（法法37 但書き）。

特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金の特例をそのまま公益法人に適用すると、例えば、社団法人などは通常の損金算入限度額（寄附金支

出前の所得の金額の20%)のほかに、当該寄附金の額の合計額又は通常の損金算入限度額のいずれか少ない方の金額が加算され、最高で寄附金支出前の所得の金額の40%が損金算入できることになる。これは課税の公平性の観点から適当ではないので、本来の一般寄附金の限度額の枠内で処理すべきものとしたのである。

これは、公益法人等が認定NPO法人に対して寄附をした場合も同様である。一般法人が認定NPO法人に対して寄附を行った場合は特定公益増進法人に対する寄附と同様に一般寄附金の限度額とは別枠で損金算入限度枠が設けられているが、公益法人が認定NPO法人に対して行った寄附金は本来の一般寄附金の限度額の枠内で処理すべきものとされている(法法37、措法66の11の2、NPO法46)。

特定公益増進法人に対する寄附金の特例不適用の規定は、昭和36年4月1日に、試験研究法人等(現行の特定公益増進法人)に対する寄附金税制として通常の損金算入限度額の倍の損金算入限度を認める制度が施行された際に、同時に設けられた。認定NPO法人については、認定NPO法人制度が創設された平成13年4月1日に寄附金特例不適用が定められた。

公益法人等が支出する一般寄附金の損金算入限度額(表のAが行うの寄附金)

公益法人等が支出する一般寄附金の損金算入限度額について、法人税法施行令第73条第1項三において、次のように定められている。

ア．私立学校法第3条に規定する学校法人、社会福祉法第22条に規定する社会福祉法人又は更生保護事業法第2条第6項に規定する更生保護法人(表のAアが行うの寄附金)

寄附金支出前の所得の金額 $\times 50 / 100$ (当該金額が年200万円に満たない場合には、年200万円) = 損金算入限度額

イ．ア．に掲げる法人以外の公益法人等(表のAイが行うの寄附金)

寄附金支出前の所得の金額 $\times 20 / 100$  = 損金算入限度額

(3) みなし公益法人等が寄附した場合の寄附金損金算入限度額(表のBが行う寄附金)

みなし公益法人等のうち、認定NPO法人については、種々の特例が認められているため、認定NPO法人とそれ以外のみなし公益法人等(一般のNPO法人を含む。)に区分して検討した。

認定NPO法人が寄附した場合の寄附金損金算入限度額(表のBウが行う寄附金)

ア．特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金の特例不適用(表のBウが行うの寄附金)



認定NPO法人はみなし寄附金を含めた一般寄附金の損金算入限度額が営利法人等に比べて大きいため、認定NPO法人が特定公益増進法人及び認定NPO法人に対して行う寄附について別枠で損金算入限度額を設ける必要がない。したがって、認定NPO法人が特定公益増進法人及び認定NPO法人に寄附を行った場合は、特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金の特例を適用せず、一般寄附金の限度額の枠内で処理するものとして扱われる（法法37、措法66の11の2、NPO法46）。

イ．認定NPO法人が行う一般寄附金の損金算入限度額（表のBウが行うの寄附金）

一般寄附金の損金算入限度額は当期の所得金額の20%である（法令73 三口）。

ウ．認定NPO法人のみなし寄附金の特例適用

平成15年度税制改正において、認定NPO法人はみなし寄附金の特例の対象とされた。みなし寄附金は一般寄附金に該当するため、みなし寄附金を含めて一般寄附金の損金算入限度額を計算する（法法37、措法66の11の2、NPO法46）。

認定NPO法人以外のみなし公益法人等が寄附した場合の寄附金損金算入限度額（表のBエが行う寄附金）

ア．特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金の特例適用（表のBエが行うの寄附金）

一般のNPO法人等の認定NPO法人以外のみなし公益法人等が、特定公益増進法人及び認定NPO法人に対して寄附を行った場合、一般寄附金の損金算入限度額とは別枠で損金算入限度額が設けられている（法法37 三、措法66の11の2）。下記イ．で述べるように、一般寄附金の損金算入限度額が一般法人と同様とされているため、特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金の特例が適用されているのである。

イ．所得基準額に基づく一般寄附金の損金算入限度額（表のBエが行うの寄附金）

認定NPO法人以外のみなし公益法人等は資本等を有しない法人であるから、これらの法人の行う一般寄附金の損金算入限度額は所得基準額に基づき、当期の所得金額の2.5%である（法令73 二）。

ウ．みなし寄附金の特例不適用

一般のNPO法人等のみなし公益法人等はみなし寄附金の特例の対象外である。

4．普通法人、協同組合及び人格のない社団等が寄附した場合の寄附金損金算入限度

額（表のCが行う寄附金）

普通法人、協同組合及び人格のない社団等が行う特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金（表のCが行う の寄附金）については、特例の適用があり、これらの寄附金の損金算入限度額は前述1.(3)(4)のようになる。

普通法人、協同組合等及び人格のない社団等が一般寄附金（表のCが行う の寄附金）を寄附した場合の損金算入限度額は、寄附者が資本の金額又は出資金額（以下「資本等」という。）を有する法人であるかによって次のようになる。

(1) 資本等を有する法人（法令73 一）（表のCが行う の寄附金）

（資本基準額 + 所得基準額）× 1 / 2 = 損金算入限度額

期末の資本等の金額 × （事業年度の月数 ÷ 12）× （2.5 ÷ 1,000）資本基準額

所得の金額 × （2.5 ÷ 100）・・・所得基準額

(2) 資本等を有しない法人（法令73 二）（表のCが行う の寄附金）

上記(1)の所得基準額のみを限度計算を行うことになる。

## 5. 個人が国、地方公共団体又は公益法人等に対して寄附をした場合の寄附金控除

(1) 特定寄附金を支出した場合の寄附金控除

我が国では社会福祉施設や学校教育施設等の公益事業施設の充実に民間からの寄附に依存するところが多いことを考慮し、これらの寄附金に対する税制上の優遇措置として、個人が国、地方公共団体又は公益法人等に対して特定寄附金を支出した場合には、当該個人のその寄附をした年分の所得税の計算上、所得控除として寄附金控除を受けることができる（所法78）。

特定寄附金の範囲

特定寄附金は次に掲げる寄附金をいう。ただし、学校の入学に関してするものを除く（所法78 、所令215~217の2、措法41の18、41の19）。

ア．国又は地方公共団体に対する寄附金（寄附をした者に特別の利益が及ぶようなものを除く。）

イ．民法第34条の規定により設立された法人や公益を目的とする事業を行う法人又は団体に対する寄附金（その法人の設立のためにされる寄附金で、その法人の設立の許可又は許可が確実であると認められる場合においてされる寄附金を含む。）のうち、財務大臣の指定を受けた寄附金

ウ．特定公益増進法人に対する寄附金で、その法人の主たる目的である業務に関連するもの（上記ア．又はイ．に該当するものを除く。）

エ．特定公益信託のうち、その目的が教育や科学の振興など、公益の増進に著しく寄与するものとして特別に定められているものの信託財産とするために支出した金銭

オ．個人が平成7年1月1日から平成21年12月31日までの期間に支出した政党

等に対する寄附金で一定の要件に該当するもの

カ．認定NPO法人に対し、その法人の行うNPO法に規定する特定非営利活動に係る事業に関連する寄附（その寄附をした人に特別の利益が及ぶと認められるものを除く。）に係る支出金（措法41の19）。

寄附金控除の額

その年において特定寄附金を支出した場合には、その年分の課税標準から所得控除として次の式で計算される寄附金控除を受けることができる（所法78）。

$$\left[ \begin{array}{l} \text{特定寄附金の合計額又はその年分} \\ \text{の各種課税標準の合計額の30\%} \\ \text{のうちいずれか低い方の金額} \end{array} \right] - 10,000\text{円} = \text{寄附金控除の額}$$

## (2) 贈与等の場合のみなし譲渡課税と国税庁長官の非課税承認の特例

一般に個人の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産が法人に贈与又は遺贈（公益法人を設立するためにする財産の提供を含む。）された場合には、その贈与又は遺贈があったときに、その時における価額に相当する金額（時価）により、これらの資産の譲渡があったものとみなして、贈与者又は遺贈者に対して、譲渡所得等の課税が行われる（所法59 一）。

これは相続、遺贈又は贈与のときまでのキャピタルゲインは被相続人又は贈与者に帰属すべきものであるから、資産の所有がこれらの者から他の者に移る際にキャピタルゲイン課税を清算すべきであるという考え方に基づいている。

贈与又は遺贈の相手方が国、地方公共団体の場合は一般の法人と同様にのみなし譲渡課税を適用するのは適切ではないと考えられ、また、公益法人の場合も民間公益事業の保護育成の見地から、のみなし譲渡課税を適用するのが適当でないケースが想定される。そこで、公益法人に対して上記のような贈与又は遺贈（公益法人を設立するためにする財産の提供を含む。）があった場合は原則的にのみなし譲渡課税が適用されることになるが、以下の一定の要件をみたす場合で国税庁長官の承認を受けたときは、のみなし譲渡課税の規定にかかわらず、その財産の贈与又は遺贈はなかったものとみなされ、その譲渡所得等に係る所得税は非課税となる（措法40 後段）。

承認申請の対象となる資産

のみなし譲渡課税と同様に、個人の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産に限られる。

承認申請の対象となる公益法人

租税特別措置法第40条第1項後段の規定による国税庁長官の承認の対象となる贈与又は遺贈は、民法第34条の規定により設立された法人その他の公益を

的とする事業を営む法人に対してなされたものに限定されるが、法律の規定では、民法第34条の規定により設立された財団法人及び社団法人を例示しているに過ぎず、「その他の公益を目的とする事業を営む法人」の範囲については明記されていない。これにつき昭和55年4月23日付け「租税特別措置法第40条第1項後段に規定する国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税の取扱いについて」通達が出されているが、これによれば、相続税法第66条第4項の「公益を目的とする事業を行う法人」と同様の法人をいうものとし、例示された財団法人、社団法人のほかに、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、宗教法人、医療法人（財団法人たる医療法人のうち出資持分の定めのないもの）、特定非営利活動法人、独立行政法人、日本赤十字社のような特殊法人などが、公益を目的とする事業を営む法人に該当する。なお、地方自治法に定める地縁による団体のように、専らその構成員等の利益を図ることを目的とする法人は、「公益を目的とする事業を行う法人」には該当しない（措法40条通達1注）。

承認申請の対象となる贈与又は遺贈

ア．遺贈と同様に取扱う場合

- (ア) 公益法人の設立の許可申請中に、その公益法人に財産を提供することとなっていたものについて相続が開始したため、相続財産の全部又は一部が、設立の許可によりその公益法人に帰属した場合
- (イ) 公益法人の設立の許可申請前に、その公益法人に財産を提供しようとしていた者について相続が開始したため、その相続人が被相続人の意思に基づいて相続財産の全部又は一部その公益法人に帰属させた場合で一定の要件を満たす場合

イ．設立準備委員会等に対する贈与等

承認の要件

以下の要件をすべて満たす必要がある。

- ア．その贈与又は遺贈が、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こと
- イ．その贈与又は遺贈に係る財産（一定のやむを得ない理由によりその財産を譲渡する場合には、その譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもって取得した減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利）が、その贈与又は遺贈があった日以後2年以内に、その財産の贈与又は遺贈を受けた法人のその贈与又は遺贈に係る公益を目的とする事業の用に供され、又は供される見込みであること
- ウ．その贈与又は遺贈により、贈与者若しくは遺贈者の所得に係る所得税の負担を不当に減少させ、又はこれらの者の親族その他これらの者と相続税法第64条第1項に規定する特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担を不当

に減少させる結果とならないと認められること

#### 承認申請の手続

公益法人に財産の贈与又は遺贈をした場合の譲渡所得等の非課税について、国税庁長官の承認を受けようとする者は、その法人の事業の目的、その贈与又は遺贈に係る財産その他所定の事項を記載した申請書にその申請書に記載された事項が事実と相違ないことをその法人において確認した書面を添付して以下により国税庁長官に提出しなければならない（措令25の17）。

申請書等は、原則として、財産の贈与又は遺贈のあった日から4か月以内に提出しなければならないこととされているが、その期間の経過する日前にその贈与があった日の属する年分の所得税の確定申告書の提出期限が到来する場合には、その確定申告書の提出期限までに提出しなければならない。

#### 私立大学特例

私立大学又は高等専門学校を設置する学校法人に対して財産の贈与又は遺贈があった場合、承認要件、手続に関して緩和措置（私立大学特例）がある。

承認の要件については、の記載に代わって、次のようにすることができる。

- ・当該寄附をした者が、寄附を受ける学校法人の理事、監事及び評議員並びにその親族等に該当しないこと
- ・当該寄附財産が寄附された学校法人において学校法人会計基準第30条第1項第1号から第3号までの基本金に組み入れて管理されていること
- ・当該寄附の受入れ及び当該寄附財産の基本金への組入れについて理事会等において決定されていること

また、この特例を受けるために提出する申請書には、学校法人から交付された、次の書類を添付する必要がある。

- ・当該寄附をした者が寄附を受ける学校法人の理事、監事及び評議員並びにその親族等に該当しないことについて寄附者が誓約した旨及び当該寄附をした者が寄附を受ける学校法人の理事、監事及び評議員並びにその親族等に該当しないことについて寄附を受ける学校法人において確認をした旨を記載した書類
- ・当該寄附の受入れ及び当該寄附財産の基本金への組入れについて理事会等において決定されていることを証明するための議事録その他これに相当する書類の写し及び当該決定に係る財産の種類、所在地、数量、価額その他の事項を記載した書類

#### 寄附金控除の適用

みなし譲渡所得等の非課税の特例の適用を受ける財産の贈与又は遺贈については所得税法第78条第1項に規定する寄附金控除を計算する場合の特定寄附金の支出額は、その財産の時価から、非課税とされる譲渡益に相当する金額を控

除した金額とされる（措法40　）。

## 6．相続財産を寄附した場合の相続税非課税

相続税法では相続又は遺贈により財産を取得した者が、公益の増進に寄与するところが著しいと認められる公益事業を行い、かつ、その取得した財産を当該公益事業の用に供する場合、その財産は相続税上非課税資産となる（相続税法12　三）。しかし、一方で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公益事業の用に供するため公益法人等に贈与した場合当該財産には相続税が課せられる。相続又は遺贈により取得した財産を公益法人等に贈与する場合は、相続人本人の意思のみならず、被相続人の意思により行われることも多いと推測され、また我が国の公益事業の保護育成がまだ必要であることも踏まえ寄附金控除、損金算入の特例制度との均衡を図る意味からも、特定の公益法人に相続財産を贈与した場合の相続税の非課税の特例制度が設けられている。すなわち、相続又は遺贈により財産を取得した者がその相続又は遺贈により取得した財産をその相続税の申告書の提出期限までに国若しくは地方公共団体、民法第34条の規定により設立された法人その他の公益を目的とする事業を営む法人で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特定のもの又は一定のNPO法人（認定NPO法人）に対して贈与（死因贈与を除く。）した場合には、その贈与によって、その贈与者又はその親族その他これらの者と特別な関係にある者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と認められる場合を除き、その贈与した財産の価額には相続税を課税しない（措法70　）。

### (1) 適用要件

贈与した財産は、相続又は遺贈により取得した財産であること

上記の財産には、相続税法の規定により相続又は遺贈により取得したとみなされる生命保険金、退職手当金等の財産も含まれるが、相続税法第19条の規定によりその価額が相続税の課税価格に加算されるもの（相続開始前3年以内の贈与等）あるいは相続又は遺贈により取得したとみなされるものは含まれない（措通70 - 1 - 5）。

贈与は相続税の申告書の提出期限（相法27　、29　）までに行われること

ただし、相続税の申告書の提出後において、相続財産法人から分与を受けた財産あるいは支給額の確定があった退職手当等について、相続税の期限後申告書又は修正申告書を提出する場合にはその申告書の提出期限までに行われることになる（措法70　かっこ書き、措通70 - 1 - 5　なお書き）。

贈与先は国、地方公共団体、特定の公益法人又は認定NPO法人であること

ここで特定の公益法人とは租税特別措置法施行令第40条の3で規定されている法人で既設の法人に限定されているため、当該法人の設立のための財産提供

は適用対象外となる（措通70 - 1 - 3）。

贈与により贈与者又はその親族その他これらの者と特別の関係がある者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と認められる場合でないこと

上記の判定については、相続税法第66条第4項の規定により公益法人等に対して贈与税を課税することとなる場合の取扱い（公益法人等に対し贈与、遺贈又は設立のための財産提供をした後も、贈与等をした者又はこれらの親族等がその法人を私的に支配し、実質的に私有財産と同様の特別の利益を受けているにもかかわらず、相続税も贈与税も課税されないという不公平を防止する規定）に準じて取り扱うものとされている（措通70 - 1 - 11）。

## 海外の寄附税制

### 1．非営利法人に対する課税と寄附税制の国際比較の概要

#### (1) 各国の非営利法人の歴史的背景

本編では我が国の税制との比較のため海外税制（アメリカ、イギリス、フランス、ドイツ）の整理を行うが、最初に税制のバックボーンとなる各国の非営利法人の歴史的背景を概観する。

アメリカは「政府が出来上がる前にコミュニティが存在した」と表現されるほど非営利活動に対して先進した国である。これは新大陸を開拓しながら政府ができる以前に、市民が中心となって道路、学校等コミュニティに必要な施設や組織を作り上げていったという歴史が背景にある。そのため、建国当初から政府を頼らない自助努力の風土が強い。

イギリスでは、中世の時代に貴族や教会による貧民救済、医療活動などから発祥した。社会の変化に伴い公益活動の主体も個人や企業によるものが増え、活動の内容も教育、信仰、労働者保護など多岐にわたりはじめた。非営利セクターのことを伝統的に「ボランティア・セクター」と呼ぶ。

フランスでは、フランス革命後、強力な中央集権国家として、国家と個人の間にはいかなる団体も認めない体制が19世紀末まで続いた。その後広範な結社の自由は与えられるも、社会秩序安定の見地から社団の権利は制限された。1981年の社会党政権以降民間非営利活動の育成策が採られ1987年に財団の法律制定がなされるなど近年の変化は著しい。

ドイツでは、従来政府の役割が大きかったが、効率化の重視、社会的不満の増大、東西ドイツ統一後の影響などにより、非営利法人への期待が高まっている。最近では財団設立が増加している。ただし、伝統的に政府は非営利団体については庇護すべき相手と捉え、対等なパートナーと認識していない面もあるといわれている。

日本は、旧来から地縁団体等の活動は盛んであったにもかかわらず、法制上の非営利法人は主務官庁の許認可が必要な、民法で規定された公益法人と特別法に基づく法人に限定されていた。近年のボランティア活動への認識の広がりにより、1998年特定非営利活動法が成立施行された。

いずれの国においても、近年非営利団体活動への期待は大きく、課税形態を含め様々な検討が進められている。税制も改正を重ね詳述することは難しいが、簡単に各国の比較を行った上で、税制優遇団体数が多く個人による寄附が多いアメリカと、チャリティという制度を持つイギリスにおける制度と動向を見ることがしたい。

## (2) 非営利法人の収益事業に対する課税措置

非営利法人に対する課税（法人税等）については、アメリカとドイツは法人格付与と税制優遇措置が連動しないため、別途課税庁より個々認可を受ける必要がある。フランスは法人格付与により自動的に税制優遇措置が受けられる。イギリスはチャリティ資格を得ると同時に税制優遇措置が受けられる。これはチャリティ登録申請時の審査の際、課税庁との協議もなされるためである。

これらの法人の営む収益事業への課税については、日本では継続して事業場を設けて営まれる33業種（限定列举）に該当する収益に対して全て課税するのに対し、上記欧米4か国では免税適格法人の収益事業を、関連収益事業（団体の活動目的に関連した収益事業）と非関連収益事業（団体の活動目的に関連しない収益事業）に区分し、関連収益事業については本来事業と共に免税若しくは非課税としている。

一方税率については、日本では公益法人等については軽減税率が適用されるのに対し、上記欧米4か国では標準の法人税率で課税される。

関連収益事業と非関連収益事業の区分基準について、例えば、フランスでは、省令（「社団の非営利活動と営利活動の境」）によりその境界を明確にしている。

また、イギリスでは、公益を前提にチャリティ資格が与えられるため、チャリティ団体は非関連収益事業を一切行うことができない。ただし、チャリティ団体には営利子会社の設立が許されており、その営利会社からは全額を経費としてチャリティに寄附可能である。

なお、課税庁による監督については、基本的に非営利法人は非課税となるフランスが比較的緩やかで、比較すると課税庁が会計報告を求めるアメリカ、イギリス、ドイツが若干厳しいと言われている。

欧米4か国における法人に対する非課税（免税）認定の要件等は別表のとおりである。（平成17年4月22日政府税制調査会非営利法人課税ワーキンググループ作成資料「諸外国の非営利法人制度及び税制上の優遇措置の概要（未定稿）」）。

## (3) 非営利法人に出捐する寄附金に対する課税上の優遇措置



所得に対して免税あるいは非課税とされる非課税認定団体に対する寄附であったとしても、寄附の出捐者側の優遇措置は必ずしも一律ではない。

例えば、アメリカでは非課税認定となる501(c)団体のうち、501(c)(3)（公益団体に該当せず、慈善等を目的とした団体）に対してのみ認められている。

一方、イギリスでは登録チャリティは全て法人税・所得税が免税となると同時に、寄附金の出捐者についても税額控除、損金算入等の優遇措置が適用される。

フランスでは寄附先の公益性の有無や程度により所得控除、損金算入の程度が異なる。課税控除範囲は極めて限定的で、特定の事業を行っている団体に対してのみ適用される。

ドイツでも非課税認定団体のうち、さらに一定の要件を満たすものについて所得控除、損金算入が可能となる。控除においては受領者の活動目的のみならず、受領者の資格証明、寄附金受領証明などの形式要件も重要である。

#### (4) 法人が支出する寄附金優遇団体に対する寄附金控除（法人税）

日本では 国、自治体宛の寄附金及び指定寄附金は全額損金算入 一般寄附金、特定公益増進法人宛の寄附金は、資本等の額の0.125%と所得額の1.25%の合計額（特定公益増進法人宛の寄附金は別枠）が損金算入限度額となる。

アメリカは課税所得の10%まで損金算入され、超過分は5年間繰越可能となる。

イギリスでは、登録チャリティに対する寄附に対して限度額はなく、全額が損金算入される。

フランスは年間売上高の0.5%を限度に寄附金額の60%について税額控除をとることができる。超過分は5年間繰越可能となる。

ドイツは課税所得の5%（一部団体向けは10%）か、年間売上高と支払賃金の合計額の0.2%のいずれか大きい金額を限度に損金算入できる。

欧米4か国における税制上の取扱いは別表のとおりである。（平成17年4月22日政府税制調査会非営利法人課税ワーキンググループ作成資料「諸外国の非営利法人制度及び税制上の優遇措置の概要（未定稿）」）

#### (5) 個人が支出する寄附金優遇団体に対する寄附金控除（所得税）

日本では 特定寄附金の合計額（総所得金額等の30%を限度）を所得控除（足切り控除額1万円） その他一般寄附金は対象外。なお、住民税では控除対象となる寄附金が、都道府県、区市町村と住所地の共同募金会、日本赤十字支部への寄附金のみに限られており、足切り控除額は10万円とされている。

アメリカは課税所得の20～50%まで所得控除が認められ、超過分は個人についても5年間繰越可能である。

イギリスでは法人と同様寄附金の全額が優遇措置を受ける。

フランスは寄附金額の66%までを課税所得の20%を限度に税額控除される。

ドイツは課税所得の5%（一部団体向けは10%）を上限に所得控除される。個

人事業者の場合には、法人と同様年間売上高と支払賃金の合計額の0.2%相当額を限度とする所得控除も選択可能である。

#### (6) 寄附金に関する日米の比較

2002年における寄附金総額の推計額は、日本が7,281億円（内個人2,189億円、法人5,092億円）であるのに対し、アメリカは24兆5,174億円（内個人22兆9,920億円、法人1兆5,255億円）である。

日本の寄附金にかかわる優遇税制で個人と法人を比べた場合、法人の方が優遇されている。それが作用しているか否かは別として、実際の寄附について、日本における寄附の出捐者は、上記統計資料で見ると限り法人がその7割を占める。

一方、アメリカにおいては個人による寄附が約94%と圧倒的なウェイトを占めている。

家計調査から見た家計ごとの1年間の平均的な寄附金額を比べても、日本の2,936円（この他宗教団体へ19,912円）に対し、アメリカは1,620ドルである。欧米諸国は宗教関係に関する寄附が広範に認められていることを加味しても、日米間の寄附金の状況には大きな差異がある。

全米ファンドレイジング協議会の統計によれば、アメリカでは2003年度総額2,407億ドルの寄附が行われ、その内個人からの寄附が1,793億ドルと74.5%を占める。その他財団から10.9%、遺贈9.0%、企業から5.6%と続く。寄附の受取側では宗教関係が864億ドルで35.9%、次いで教育関係が316億ドル（13.1%）、健康関係209億ドル（8.7%）、福祉事業関係189億ドル（7.8%）となっている。

#### (7) 寄附の優遇の有無による寄附金額の変化に関する推計

寄附控除率の引上げが寄附者にとってどの程度のインセンティブとなるかについて、1997年のアメリカにおける研究がある。

Price Waterhouse LLP and Caplin & Drysdan Chartered の推計によると、寄附控除が廃止された場合、アメリカの民間寄附は民間非営利団体の総収入の6%にあたる377億ドルが減少するという試算である。

また、非営利団体の活動分野により寄附控除の有無の影響は異なる。具体的には宗教関係が27.5%減、市民・社会活動への寄附が22.1%減と高い水準になっているのに対して、教育・研究、健康・医療、社会・法律サービス分野ではそれぞれ5.3%減、1.3%減、9.6%減と10%に満たない。芸術・文化分野は12.8%減であった。

健康・医療等の影響が低い分野は、もともと政府サービスが充実している活動分野であり、宗教関連や市民・社会活動分野等の寄附控除の影響が高い分野は、政府のサービス供給が低い活動分野といえる。つまり、優遇税制は政府のサービス供給の手薄な分野にこそ効果があるという指摘である。

## 2. アメリカの非営利法人課税制度

### (1) 非営利法人の概要

アメリカの非営利法人に関する統一的な連邦法はなく、非営利団体の法人格は各州法の規定に委ねられている。非営利法人の形態としては、非営利公益法人、非営利共益法人、非営利宗教法人等がある。

非営利法人に対する課税については、法人格付与と税制優遇措置は連動しておらず、別途課税庁より、個々に認可を受ける必要がある。したがって、非営利法人であっても直ちに非課税団体とされるわけではない。

### (2) 非課税認定団体の種類

連邦税法上、内国歳入法第501条(c)に基づき非課税認定団体として28種類の団体が挙げられている。これらの団体がIRSの承認を受けた場合に非課税となる。非課税認定団体(501(c)団体)は次のように区分される。

同法第501条(c)(3)に規定する要件を満たすもの

ア．公益増進団体(public charities)(以下「パブリック・チャリティ」という。)

イ．プライベート・ファンデーション(private foundation)(以下「プライベート・ファンデーション」という。)

以外のもの

ア．その他の非課税団体

### (3) 寄附金優遇団体・・・寄附金税制

個人納税者並びに法人納税者が公益性の高い非営利法人に支出した寄附金を所得控除ないしは損金算入の対象とすることは重要な税制上の支援体制の一つである。アメリカでは非課税認定団体である501(c)団体といっても直ちに寄附金優遇団体とされるわけではない。下記に定める寄附金優遇団体に該当する非課税団体として内国歳入庁の承認を受けた場合、団体に対する寄附が優遇される。

連邦、州、地方政府等

501(c)(3)団体(公共安全試験団体を除く。)

共同墓地

すなわち、非課税認定団体である501(c)団体のうち、501(c)(3)団体について、寄附金控除、損金算入の適用等の寄附金優遇措置が受けられるのである。

501(c)(3)団体とは慈善団体として「もっぱら宗教、慈善、科学や公共安全の検査、文学、教育、国内・国際アマチュアスポーツ競技の促進、児童若しくは動物虐待防止等の目的で設立され、政治活動を行わない法人、共同募金、基金、若しくは財団」であり、下記の要件を満たす団体である。

ア．宗教、慈善、科学、文学、教育、国内・国際アマチュアスポーツ振興、児童・動物の虐待防止を目的とすること

- イ． 利益の分配を行わないこと
- ウ． 残余財産を社員・出資者に分配しないこと
- エ． 過度なロビー活動を行わないこと
- オ． 政治活動に関与しないこと

寄附金優遇団体に対する情報開示要求についても触れておく。寄附者はしばしば、当該非営利法人への寄附が寄附金優遇を受けられないものであることに気が付かない。そこで、寄附金優遇の寄附を募る非営利団体は、当団体へのいかにどの寄附も寄附金優遇が認められないことの事実を明瞭な形式により明らかにしなければならない（IRC 6113）。

#### (4) パブリック・チャリティとプライベート・ファンデーション

連邦税法501(c)(3)団体の寄附金優遇、損金算入についてはすべての501(c)(3)団体に同じように適用されるわけではなく、パブリック・チャリティとプライベート・ファンデーションとで取扱いが異なってくる。

501(c)(3)団体のうち、同法第509条(A)に該当するものがパブリック・チャリティとされ、該当しないものはプライベート・ファンデーションとして区別される。

プライベート・ファンデーションは、公共性が高く、自ら積極的に民間公益事業を推進する意欲のある団体である「プライベート・オペレーティング・ファンデーション」とそれ以外である「プライベート・ノンオペレーティング・ファンデーション」に区別され、課税上の差別化が行われている。

プライベート・ファンデーションの場合、基本財産の大半を一個人、同族又は一企業の損金に依存しているため、特定の設立者に直接、間接的に影響されることが多々生じる可能性がある。これらの財団は社会的に高い評価を得るが、一方で特定の個人や企業の租税回避行為の手段として利用されるとの議論が過去に数多くされている。そこで1969年税制改正でカテゴリー分類を行い、パブリック・チャリティー一般から同族色や特定企業支配の濃い団体が「プライベート・ファンデーション」として抽出され、税法上の区別を行うこととなったのである。

「プライベート・ファンデーション」は、事業型の「プライベート・オペレーティング・ファンデーション」と非事業型の「プライベート・ノンオペレーティング・ファンデーション」に区分される。

さらにプライベート・ノンオペレーティング・ファンデーションは特定個人や家族の名を付けた「同族財団」と特定企業の特種法人的色彩の強い「企業財団」に区分されている。各カテゴリーの代表的財団を挙げておく。

- プライベート・オペレーティング・ファンデーション・・・カーネギー平和財団
- プライベート・ノンオペレーティング・ファンデーション
- 同族財団・・・フォード財団、ロックフェラー財団
- 企業財団・・・エクソン財団、ゼネラルモーターズ財団

(5) パブリック・チャリティの要件

パブリック・チャリティとして認定されるためには501(c)(3)の要件のほかにさらに財務省規則第1.501(c)(3)-1(A)で定められている「組織基準」と「運営基準」の両方を満たすことが必要とされる。

組織基準

団体の定款に示されている目的が非課税目的に限られていなければならない、かつ、非課税目的以外の活動について、過度に集中することは認められない。課税目的が著しい場合には例え非課税目的の活動との共存が実現されたとしても「組織基準」を満たさないことになる。

運営基準

団体は専ら非課税目的の活動を行っているということである。諸活動の目的が臨時的に公益（慈善）目的であるという場合には「運営」基準を満たさなくなる。

(6) プライベート・ファンデーション

プライベート・ファンデーションは、厳しい規制と報告義務が課されている。プライベート・ファンデーションは慈善目的で設立され、寄附者に寄附金優遇を認めている。プライベート・ファンデーションはその援助金の大部分を少数の寄附者から得ており、通常、運営管理も創設者や大口寄附者によってなされるケースが多い。そこで内国歳入庁はプライベート・ファンデーションが非課税の地位を悪用していないか、寄附者が不正な寄附金優遇をしていないかについて厳しい監督をしている。

(7) パブリック・チャリティとプライベート・ファンデーションの課税取扱い

同じ501(c)(3)団体であっても両者の課税上の取扱いは次の表のように取扱いが異なってくる。一番端的なのは個人からの現金寄附に対する寄附金優遇である。パブリック・チャリティとプライベート・オペレーティング・ファンデーションへの寄附の場合、寄附者の課税所得の50%までが所得控除となり、寄附金優遇として認められるのに対して、プライベート・ノンオペレーティング・ファンデーションでは30%までの所得控除となっている。以下表を参照されたい。

パブリック・チャリティとプライベート・ファンデーションの課税取扱い

	パブリック・チャリティ	プライベート・ファンデーション	
		事業型	非事業型
関連事業所得	免除	免除	免除
個人の寄附金優遇(現金)	課税所得の50%まで	課税所得の50%まで	課税所得の30%まで
個人の寄附金優遇(評価性資産)	課税所得の30%まで	課税所得の30%まで	課税所得の20%まで
遺贈への優遇	全額	全額	全額
法人の寄附金優遇(現金)	課税所得の10%まで	課税所得の10%まで	課税所得の10%まで

法人の寄附金優遇(評価性引当金)	課税所得の10%まで	課税所得の10%まで	課税所得の10%まで
投資収益課税	なし	なし	2%
公益性確保のための各種規制税	なし	あり	あり

資料:内国歳入庁

#### 個人が現金を寄附

個人がパブリック・チャリティに現金を寄附した場合は課税所得の50%まで所得控除として寄附金優遇が受けられる。また、プライベート・ファンデーションに対しては課税所得の50%若しくは30%まで所得控除として寄附金優遇が認められている。さらにどちらも5年間の繰越が認められている。また、プライベート・オペレーティング・ファンデーションの場合、その年度の総収入の少なくとも85%以上を非課税事業に支出する団体は、パブリック・チャリティと同様の寄附金優遇が認められる。

#### 個人が評価性資産を寄附

個人が土地、建物、株又は美術品等の評価性資産をパブリック・チャリティに寄附した場合、課税所得の30%若しくは20%まで所得控除として優遇される。一方、プライベート・ファンデーションに対しての寄附の場合は課税所得の20%まで所得控除となる。さらに両者には大きな違いがある。それは、パブリック・チャリティに対しての場合はその不動産の市場価額全額が対象となるがプライベート・ファンデーションに対する寄附の場合は不動産のコストに60%の値上がり分を足した金額とされる。

#### 寄附者が法人の場合

寄附の相手にかかわらず、その寄附金に係る限度額は一律課税所得の10%の損金算入となる。

### 3. イギリスの非営利法人課税制度

#### (1) イギリスにおける非営利団体の概要

イギリスにおいては、非営利活動を行うプライベートセクターの組織ないしは主体のことを、ボランティアセクターと呼んでいる。そのうちチャリティ委員会の審査を受け、正式に登録されたものが、特に「チャリティ」(Charity)と呼ばれている。

登録チャリティ団体を見ると、2003年度末現在で188,452団体存在する。そのうちのほとんどが小規模団体であり、年間収入が1万ポンド(約190万円)以下の団体が全団体のうち6割以上を占めている。

#### (2) チャリティをめぐる制度

チャリティ法(Charities Act 1960)は、健全な公益活動の促進を目的して制定されたものであり、公益活動を規制する法律である。具体的な内容は次のとお

りである。

チャリティとなりうる主体・・・信託によるもの（公益信託）会社法に基づき設立される法人や公益を目的とする人格のない組織、勅許状により設立される法人等

行政上の監督を、チャリティ委員会に一元化する。

チャリティの実態の把握と監督のために登録制が導入され、この登録が認められれば、自動的に税制優遇措置が受けられる。

チャリティに対する保護を目的とした、公営保管受託者の制度と公営公益投資基金の制度の二つの制度が新設された。前者は信託財産の管理と運用を受託者に代わって公営の法人が無償で行うことを示すものであり、後者はチャリティの財産に一定の収益を保証することを示した制度である。

チャリティ委員会（Charity Commission）とはチャリティの保護と社会的な信用を高めることを目的としている行政機関であるが、いずれの省庁にも属すことなく、独立した組織として位置付けられている。当該委員会はチャリティの登録、監督、指導を行う機関であり、チャリティに関する情報の提供や、受託者の選任・解任など、多くの機能を有している。近年では、委員会の権限は強化傾向にあり、特にチャリティの登録審査は非常に厳しくなっている。

### (3) チャリティ税制

#### 概要

チャリティとして認められた場合、最大のメリットは税金の優遇措置が受けられることである。チャリティが収入を得たとしてもそれが本来の事業に充当される場合は、所得税、又は法人税が課税されない。例えば、障害者のためにチャリティで作った商品の販売益を障害者のための事業に使用されたのであれば課税されない。チャリティは付随的収益事業ができないため、本来の事業とは関連のない収益事業を行う場合にはチャリティが出資して、別会社を設立し、そこで収益事業を行い、事業にかかる必要経費を差し引いた残りをチャリティに非課税で寄附できる仕組みになっている。つまり、公益事業と収益事業を分離し、収益事業からの収益を公益事業に寄附する場合には非課税として取り扱うのである。これは、我が国の公益法人に対するいわゆる「みなし寄附金課税」を彷彿させるが、我が国のみなし寄附金制度では損金算入限度額が20%という縛りがあるのに対し、イギリスでは100%損金算入が認められる点で、大きく異なる。それ以外にキャピタルゲイン税、印紙税、付加価値税などがある。ただし、チャリティについては、あらゆる税金が免除されているわけではない。このことは、チャリティ活動を行う上での、資金的な問題や効率的な組織運営を自覚させる必要があることを意味している。

所得税・法人税等

信託形式のチャリティにおける「所得税」及び、会社形式における「法人税」は原則非課税ではないが、免除申請を行うことができる。この申請は、その申請が関連する事業年度終了後6年以内になされなければならない。

また、信託形式であれ、会社形式であれ、あらゆるチャリティは内国歳入庁から納税申告書を提出するように通知を受けた場合、その所得を自己申告しなければならない。チャリティは要求されれば、申告書で形式、免除された収入や利得、それに関する費用、及びチャリティの一般管理費と諸資産の詳細を明らかにしなければならない。その申告書の作成がチャリティにおける税金免除の申請に該当する。したがって、そこでは記述の内容以外にも、すべての収入と利得が公益目的に使用されていたこと、または、一部の収入と利得に関しては公益目的以外の用途に使用されていたことなどを記載しなければならない。

チャリティに対する課税は、所得の種類により免除の要件が異なっている。以下で所得別にその課税の内容を参照されたい。

ア．免除所得（1998、所得・法人税法the income and Corporation Taxes Act:TA セクション505）

- (ア) 公益目的に基づく、あらゆる不動産や土地に関する権利等から得られる賃貸料等
- (イ) 国内源泉の利息やロイヤリティ料、配当等運用益など
- (ウ) 受託者の立場で受け取る公債に係る分配
- (エ) チャリティが公益目的で行う商業活動から生じる利得
- (オ) その収入が公益目的のみに利用される場合の宝くじLottetyから生じる所得

イ．少額所得の免除（2000、財産法 the Finance Act）

チャリティが行う小規模事業については原則非課税となっている。あらゆる事業に係る所得が免除される規模は、総収入が次のア．とイ．のいずれか大きい金額である。

- (ア) 5,000ポンド
- (イ) 50,000ポンドと総収入の25%のいずれか少ない金額

ウ．チャリティ関連事業

チャリティの登録資格を得ると、本来事業による所得だけではなく、関連収益事業による所得も免税となる。ただし、免除とされるには以下のような場合が挙げられる。

- (ア) その商業活動が、チャリティの主たる目的に関わっており、実際の活動過程の中で行われている場合
- (イ) その商業活動に関連する仕事が、主として、チャリティの受益者により遂行されている場合



## エ．非関連事業のための子会社について

チャリティは公益を前提に登録資格を与えられるため、非関連の収益事業を行うことはできない。そうした場合には、営利目的の子会社を設立することになり、チャリティが親会社となる。この営利子会社の事業からの所得は、チャリティに寄附する際は非課税となる。

## (4) チャリティに対する寄附金に関する税制優遇措置

### 個人が寄附する場合

寄附の方法によって異なるが、他の多くの国と異なる点として、寄附者に対する所得控除がない点が挙げられる。ただし、2000年財政法の改正により、寄附金税制上、大きな改正がなされているため、改正されたものも含めて寄附の方法をまとめることとした。

### ア．コーベナント (Covenant)

イギリス独特の制度である。寄附者は特定のチャリティ団体に対し、毎年一定額を少なくとも3年超継続寄附することを契約する。この際、寄附者が税額分を天引き(標準税率23%)してチャリティ団体に寄附し、その金額を内国歳入庁に納税する。すなわち一種の源泉徴収である。そして、チャリティ団体はその一種の源泉徴収分相当額の還付を受ける仕組みである。2000年の改正により、この制度は廃止され、次に記した単独寄附制と給与天引制の2本建てとされた。

### イ．単独寄附制 (Gift Aid Scheme)

単年度ごとであっても、250ポンド以上の寄附については、コーベナント同様に、寄附者は税金を内国歳入庁に支払い、受け手であるチャリティは、内国歳入庁に対して税金の還付を行うことによって、寄附者の支払った税金の還付を受け取る。

### ウ．給与天引き制 (Payroll Giving Scheme)

雇用主である企業が、この制度に加入している場合、チャリティへの寄附を従業員が希望するのであれば、寄附者の給料から天引きされ、それに係る税金を源泉徴収されることなく、チャリティ団体に支払われる。支払った額は税額控除として取り扱われるが、以前は年間1,200ポンドまでの上限があった。しかし、2000年税制改正でこの上限は廃止された。

### エ．株式による寄附 (Gift of shares)

2000年税制改正において株式を寄附する側に税制上の優遇措置が認められた。この制度によれば寄附者に寄附相当額の課税所得の控除を認め、かつキャピタル・ゲイン税も控除するというものである。寄附する当日の市場価格で計算した株価と同額の課税所得控除が受けられる。また、このとき生じるキャピタル・ゲイン税についても課税されない。

## 法人が寄附する場合

### ア．単独寄附

250ポンド以上の寄附であれば、単独寄附でもチャリティ団体、法人双方への優遇がある。法人は損金算入ができ、損金算入額の上限はない。

### イ．従業員出向寄附

企業が専門知識を有する社員をボランティアとしてチャリティ団体に出向、派遣させた場合、当該出向期間中に支払った給与など経費控除ないしは損金算入を認めるものであり、損金算入の上限はない。

法人の場合は個人の場合とは異なり、チャリティ団体、法人双方への税の優遇がある。寄附の方法としても単独寄与制等があり、寄附額は全額損金算入することができる。

## 各国の寄附金に関する税制の概要

(2005年1月現在)

区分	寄附金の種類	優遇 団体数	税制上の取扱い		
			所得税(個人)	法人税	
アメリカ	公益目的の 寄附金	宗教、慈善、 教育等を目的とする団 体に対する 寄附	964,418 (2003)	所得控除 (所得の50%を限度)	損金算入 (所得の10%を限度)
		特に公益性の強い団体に 対する寄附金(連邦・州・ 地方政府等に対する公共 の目的の寄附金も含む)		所得控除 (所得の30%を限度)	
イギリス (イングランド ・ウェールズ)	公益目的の 寄附金	チャリティに対する寄附金	188,452 (2003)	原則として、寄附に対応する納税額が、税 務当局からチャリティに給付される。	損金算入(全額)
ドイツ	公益目的の 寄附金	慈善、教会、宗教、学術目的及び特に奨励 に値すると認められる公益目的の寄附金	不 明	所得控除(以下のいずれか大きい金額) 年間総売上高と賃金の合計の0.2% 所得の5%(慈善目的、学術目的及び 特に奨励に値すると認められる公益目的 の寄附金については10%)	個人に準ずる
フランス	公益目的の 寄附金	一定の公益組織・公益社団・公益財団及び 贈与の受け取りを認められた宗教団体又 は慈善団体等に対する寄附金	不 明	寄附金額の66%につき税額控除 (課税所得の20%を限度)	寄附金額の60%につき税額控除 (年間売上高の0.5%を限度)
日本	公益目的の 寄附金	国又は地方公共団体に対する寄附金		所得控除(次の額を限度) [その年中に支出した寄附金の合計額(所得 の30%相当額を限度) - 1万円]	損金算入(全額)
		指定寄附金	411(平成15 年度指定数)		
		特定公益増進法人に対する寄附金	21,140(平成 16年4月1日現在)		
	認定特定非営利活動法人に対する寄附金	30(平成17年3 月末日現在)		損金算入 (一般の寄附金の損金算入限度額と は別枠により、同額までを限度)	
一般の 寄附金				損金算入(次の額を限度) [(資本等の金額×0.25% + 所得金額 ×2.5%) × 1/2]	

(参考) アメリカの寄附先としては、宗教団体が6割(出所)平成12年度国民生活白書

(注1) 日本以外には一般の寄附金は存在しない。

(注2) 優遇団体数については、アメリカは内国歳入法第501条(c)(3)団体として申請されたものであり、イギリスはチャリティとして登録されたもの。

(注3) アメリカでは、個人の約7割が概算控除を選択しており、その場合は寄附金控除等の項目別控除は適用されない。

(参考) 諸外国の非営利法人制度及び税制上の優遇措置の概要 (未定稿) (平成17年4月22日政府税制調査会非営利法人課税ワーキンググループ作成資料)

(2005年1月現在)

		アメリカ(注1)	イギリス(注2)	ドイツ(注3)	フランス(注4)
非営利法人	形態	非営利公益法人、非営利共益法人 非営利宗教法人 等	保証有限会社 等	登録社団、財団 等	届出非営利社団、公益社団 公益財団
	根拠法	州法(カリフォルニア州法人法典)	会社法等	民法等	非営利社団契約に関する1901年7月1日法等
	法人格の取得	準則主義	準則主義	・登録社団：準則主義 ・財団：認可主義	・届出非営利社団：準則主義 ・公益社団：許可主義 ・公益財団：許可主義
非課税団体		・非営利法人であるといっても直ちに非課税団体とされるわけではない。 ・内国歳入法501条(c)等に定める非課税団体に該当するものとしてIRSの承認を受けた場合、非課税となる。(教会等は承認不要)	・非営利法人であるといっても直ちに非課税団体とされるわけではない。 ・チャリティ委員会により登録チャリティとして認定を受けた場合、非課税となる。	・非営利法人であるといっても直ちに非課税団体とされるわけではない。 ・法人税法5条1項に定める非課税団体に該当するものとして税務署の承認を受けた場合、非課税となる。	・非営利法人であれば非課税資格が認められる。 ・税務署が事後的に非課税となる要件を満たすか否かを判断する。
寄附金優遇団体		・非課税団体であるといっても直ちに寄附金優遇団体とされるわけではない。 ・下記に定める寄附金優遇団体に該当する非課税団体としてIRSの承認を受けた場合、団体に対する寄附が優遇される。	・非課税団体は寄附金優遇団体となる。 ・(下記に定める要件は非課税団体の要件と同じ)	・非課税団体であるといっても直ちに寄附金優遇団体とされるわけではない。 ・下記に定める寄附金優遇団体に該当する非課税団体として税務署の承認を受けた場合、団体に対する寄附が優遇される。	・非課税団体であるといっても直ちに寄附金優遇団体とされるわけではない。 ・下記に定める要件に該当する団体であれば、団体に対する寄附の優遇措置が認められる。 ・税務署が事後的に寄附金優遇団体となる要件を満たすか否かを判断する。
認定要件等		下記の内国歳入法170条(c)に定める要件を満たす団体であること。 連邦、州、地方政府等 501(c)(3)団体(公共安全試験団体を除く) 共同墓地 等 このうち、代表的な団体である501(c)(3)団体は、さらに下記の要件を満たす団体として内国歳入庁に承認されること。 宗教、慈善、科学、文学、教育、国内・国際アマチュアスポーツ振興、児童・動物の虐待防止を目的とすること 利益の分配を行わないこと 残余財産を社員・出資者に分配しないこと 過度なロビー活動を行わないこと 政治活動に関与しないこと	下記の要件を満たす登録チャリティとしてチャリティ委員会に承認されること。 <目的-判例法により確立> 貧困の救済、教育の振興、宗教の振興、その他社会に有益な目的のうち1つに該当すること 他の者に対して援助等を提供するものであること 特定の個人を対象としたものでないこと 人類にとって有害なものでないこと 違法なものでないこと 政治的なものでないこと 等 <その他> 独立した組織であること 一般の人々に対する便益が会員に対する便益よりも優位性を有すること 援助対象又は会員資格に条件を課さないこと 残余財産の分配不可 等	下記の要件を満たす団体として税務署から承認されること。  公益、慈善、宗教目的のいずれかに該当すること 残余財産は出資額を限度として構成員に帰属し、残りは団体の本来の目的のために使用されること 団体財産を政党への直接的・間接的な支持に使用しないこと 特定の者を優遇しないこと 定款に記載された目的を排他的に、かつ、直接に行うこと 租税優遇されるべき要件が備えられているか否かを定款に基づいて検討できる程度に定款の目的及び実現方法の記載が詳細であること	非課税団体(非営利法人)のうち、下記の要件のいずれかに該当する団体であること。(事後的に税務署が資格の有無を判断)  慈善、教育、科学、社会、人道、スポーツ、家族、文化的性格を有する公益的な団体、公益社団・公共財団であること 美術品の価値増進、環境保全、文化交流等に貢献する公益的な団体・公益社団・公益財団であること 寄附・遺贈の授受を許可された宗教・慈善団体であること

(備考)「非営利法人」の項目は、一般に非営利・公益目的とされる団体の類型を例として挙げたものであり、必ずしも各国において「非営利法人」という概念が法上で定められているわけではない。

(注1)アメリカでは、法人格の取得が州法により規定されているため、課税上の取扱いについては連邦税に係るものを記載しているが、非営利法人の法人格取得に係る規定については、カリフォルニア州の規定を例として挙げている。

(注2)イギリスについては、イングランド及びウェールズに関する制度について記載。公益目的のみで適用される法人形態がなく、会社法上の類型である保証有限会社等を利用して公益目的の種が与えられていることから、非営利法人の一例として保証有限会社を挙げている。また、チャリティ委員会は、1960年チャリティ法により設置され、現在は1993年チャリティ法に設置根拠を持つ政府機関である。

(注3)ドイツにおける税務署は、連邦財務省と州財務省の共通の管轄において共有税や州税等の徴収を行う執行機関である。非課税団体・寄附金優遇団体の認定においては、連邦の定めた基準に基づいて審査を実施する。なお、ドイツにおける政党は非課税団体であるが、政党に対する寄附については特例となっており、個人による政党に対する寄附については一定額の控除が認められる一方、法人による寄附については控除できない。

(注4)フランスにおける税務署は、国の管轄に属する。なお、フランスにおいては非課税団体・寄附金優遇団体に係る事前の認定手続は無いが、申告等の段階において事後的に税務署が資格の有無を判断する。

## 第三部 税制調査会における税制改正の基本的方向性と今後の課題

### 税制調査会における税制改正の基本的方向性と今後の課題

有識者会議報告書における新たな『非営利法人』制度に関する提言を踏まえ、「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」(平成17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「基本的考え方」という。)において『非営利法人』の課税制度に関して、様々な画期的提言がなされている。そこで、これらの提言に関して検討を行うとともに、今後の『非営利法人』に関する課税制度の課題について考えていきたい。

#### 1. 『非営利法人』に対する課税制度全般

新たな『非営利法人』制度の下では、公益性を有する『非営利法人』と一般的な『非営利法人』が存在することとなり、前者については現行制度と同様に収益事業課税を維持し、後者のうち、PTAや同窓会等共益的活動を行うものについては会費について非課税、それ以外の『非営利法人』については原則として課税する方向で検討するのが適当であると提言された。

これに関しては、次のような意見がある。

(1) 一般的な『非営利法人』についても収益事業課税(原則非課税)とすべきではないか。

一般的な『非営利法人』であっても、『非営利法人』であり、収益の分配がなされず、特定の享受者がいないのであるから原則非課税とすべきであるという主張がある。税制調査会の「基本的考え方」においては、これらの法人においては利益分配を目的としていなくても実質的に給与やフリンジベネフィットという形の利益分配や解散時の残余財産の分配等ができること、さらに事業内容の制限がないため、営利法人と同様の事業活動を行い得ることから原則的に課税するのが適当としている。

税制調査会の提言は、準則主義で設立される一般的な『非営利法人』は役職員に対する過大報酬や過当待遇等によって利益分配を行い得ることを論拠としているが、このような法人は『非営利法人』の要件に該当しないものとして排除すれば足り、税制において対応すべきものではないとの考え方もある。しかし、新たな『非営利法人』制度は、準則主義による設立を前提としており、設立時こそ登記に係る要件を備えるものの、一度設立された後は、一般的な『非営利法人』の要件を満たしているかを判断することは実際上困難である。したがって、収益事業課税の適用を受ける法人であるか否かは、第三者機関による公益性の判断によることが最も客観的であるといえる。この問題に関しては、公益性をどう判断するかにかかっている。

また、残余財産を分配することができる人格のない社団等、マンション管理組合が現行の法人税法においては収益事業課税であるため、新たな『非営利法人』制度の下においては、これらの法人に対する課税との整合性を図ることとなる。

(2) 共益的活動を行う『非営利法人』において会費のみではなく、その他の補助金、助成金、寄附金等についても非課税とすべきではないか。

共益的活動を行う法人について、その他の補助金、助成金、寄附金等についても事業の対価として得た収益ではなく、すべて事業に投入される点で会費と同様であり非課税とすべきであるという意見がある。

「基本的考え方」においては、会費の収入時期と支出時期とのタイムラグにより生じた余剰に課税することは合理的ではないため会費については非課税とする方向を打ち出している。すなわち会員からの会費を原資として活動が行われ、会員が潜在的受益者となる共益的活動を行う『非営利法人』の活動実態に合わせて、事業自体は原則的に課税であるが、特に会費のみを非課税としたものである。

法人税法は、法人形態と事業の種類に応じて課税か非課税かを判断することを原則としており、会費という一科目を非課税とすることは例外的な規定の仕方であると考えられる。したがって、非課税の範囲をその他の補助金、助成金、寄附金等についても拡大するのは法人形態と事業の種類によって課税関係を定めている法人税法の原則に反するおそれがある。

## 2. 収益事業課税方式

「基本的考え方」においては、現行の法人税法上の33業種の収益事業の範囲を根本的に見直し、収益事業の範囲を拡大するとともに、現行の収益事業の範疇であっても一部非課税とされている特定の事業内容についてその妥当性を検討する必要性を指摘している。収益事業の範囲については、昭和59年から見直しが行われておらず、実態と乖離しており、従来から見直しの必要性が指摘されてきたところであるが、課税範囲について以下のような意見がある。

(1) 関連事業を含む本来事業を非課税とすべきではないか。

課税対象範囲として、米法等に倣い、関連事業を含む本来事業とすべきであるという意見がある。法人税法上の収益事業の範囲は、営利事業とのイコールフットリングの観点から定められているものであり、本来の公益活動事業の範囲と必ずしも一致しないため、税務実務上の混乱を招く一因ともなっている。しかしながら、本来事業とその関連事業を非課税、非関連事業を課税として、事業を区分することは実務上困難である。実際、この制度を適用している欧米においては、事業の区分には膨大な政令等をもって対処している。イギリスにおいては、公益性を認められたチャリティは、付随的収益事業をすることが許されないため、チャリティが出資した会社で収益事業を行うため、チャリティ自体の事業はすべて

非課税とされ、事業区分の必要がない。我が国の『非営利法人』は、本来事業に関係のない非関連事業も本来事業に支障のない限り営めることとされており、収益事業か非関連事業かのいずれにしても課税対象となる事業の範囲を定めることには困難が伴う。

(2) 課税範囲の決定方法は「ポジリスト方式」から「ネガリスト方式」に移行すべきではないか。

現行の法人税法においては、課税対象となる収益事業が限定列挙されているいわゆるポジリスト方式である。これに対して、課税対象を「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いわゆるネガリスト方式も検討されるべきであるとする考え方である。

ポジリスト方式は、課税対象範囲は明確となるが、社会情勢の変化に対して柔軟に対応していかないと、実態から乖離したものになりやすい。また、課税範囲内の事業であっても特定事業について例外的に非課税とするものを定めることとなるが、この定め方について客観性がないと、公益性を有する『非営利法人』の間で、課税の公平が図れない可能性がある。ネガリスト方式は、課税対象範囲が不明確になりやすい。「対価を得て行う事業」を例とすれば、対価をどのように考えるかによって課税対象範囲がいかようにでも変化するのである。どちらの方式も長短があり、どちらかが著しく好ましいとはいえないのではなからうか。どちらの方式をとるにせよ、できるだけ客観的な規準により決定し、関係者の同意を得ることが肝要である。

### 3. みなし寄附金と軽減税率

現行法人税法において、公益法人等の収益事業は公益事業の財源とするために行っているという実態に配慮し、収益事業からの利益は、公益事業に対する寄附金とみなし、寄附金の損金算入限度額まで損金算入できることとしている。また、収益事業からの利益には、軽減税率を適用している。

(1) 軽減税率について

「基本的考え方」においては、収益事業課税の趣旨に照らし、営利法人との税率格差をできる限り縮小すべきことが示されている。これについては、みなし寄附金の損金算入限度額の拡充とあわせて行うべきであるとする考え方がある。しかし、みなし寄附金に関しては次の2つの考え方がある。

(2) みなし寄附金

みなし寄附金に関しては、収益事業の利益が本来事業に充当されている限り、損金算入限度額を拡充すべきであるという考え方と、収益事業にかかる所得が減殺され、収益事業課税の趣旨が歪められているという相反する考え方がある。

前者の考え方の中には、みなし寄附金の損金算入限度額を100%とすべきである

とする意見もある。イギリスにおいては前述したように実質的に100%のみなし寄附金の損金算入が認められている。

今後、みなし寄附金の損金算入限度額については、営利法人に対する課税とのバランスをとりながら、『非営利法人』の活動を促進するような方向で、課税対象範囲、軽減税率とあわせて考えていかなければならないと考える。

#### 4. 寄附金優遇対象法人制度

##### (1) 寄附金優遇対象法人制度の創設

現行法においては、公共法人、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を特定公益増進法人として、当該法人の主目的である業務に関連する寄附金について、寄附者の所得税又は法人税の優遇措置が認められている。対象となる事業については法令上38業種が限定列挙されている。特定公益増進法人は現在21,140法人あり、学校法人、社会福祉法人のほか、要件を満たす一部の民法第34条の法人も900法人含まれている。

「基本的考え方」においては、第三者機関が判断した公益性を有する『非営利法人』をもって寄附金優遇の対象法人とするとともに、当該法人が行う公益的事業を寄附金優遇の対象事業とするのが合理的であるとされた。これは、現行では、設立のための認可のほかに、さらに特定公益増進法人と認定されるための厳しい要件を満たさなければ寄附者に対する優遇措置を受けることができなかったが、新たな制度においては、公益性を有するとの判断が得られれば寄附金優遇を受けられることになり、寄附金優遇対象法人の範囲の大幅な拡大の可能性を意味している。また、特定公益増進法人の認定要件については、基準が明確でないなどの批判があったが、公益性の判断は第三者機関によって明確な基準に基づいて行われることが期待される。「基本的考え方」は、寄附金税制について従来の方針を抜本的に見直し、より一層充実を図る方向性を明確に打ち出したものとして評価される。

##### (2) 公益目的の寄附金にかかる損金算入限度額の拡充と制度のあり方の見直し

###### 損金算入限度額の拡充

「基本的考え方」においては、現行の特定公益増進法人、認定NPO法人に対する寄附金のような公益目的の寄附金に関する損金算入限度額は、寄附金税制充実の必要性から、拡充する方向で見直すべきことであるとされた。

###### 認定NPO法人制度の見直し

今般の公益法人制度改革との関連では、NPO法人制度が引き続き存置されることから、認定NPO法人制度も存続することになる。認定NPO法人の認定基準は平成13年度の制度創設以来累次にわたり大幅に緩和されてきたが、平



成17年6月1日現在、認定NPO法人は34法人にとどまっている。

現行の認定基準はNPO法人の活動実態に即していないのではないかとの問題提起がある。認定NPO法人の認定基準のあり方について、NPO法人の実態に即したものとなるよう検討を進める必要がある。

#### 指定寄附金制度の見直し

指定寄附金制度は、事業そのものの公益性に着目し、寄附金優遇の面で個別事業ごとに機動的に対応し得る仕組みである。特定公益増進法人制度等とは別個の制度としてその存在意義はあるものと考えられ、これを存続することが適当である。ただし、指定基準や対象事業の範囲の明確化を含め、本制度のあり方について見直しを行う必要がある。

#### 適用期間の見直し

寄附金税制が適用される期間については、現行制度では基本的に2年間とされている。適用期間を設けることには、寄附金優遇の対象法人において適正な運営を確保する観点から意義があるが、申請手続の事務負担等に配慮し、現行よりも長めに設定する方向で検討することが適当である。

#### (3) 一般寄附金にかかる損金算入限度額の縮減

一般寄附金は、寄附金の本来的性格、法人の交際費支出に関する課税上の取扱いとのバランス等に照らせば、現行法人税法上、損金算入限度額を設けること自体が適当ではない面がある。このため、「基本的考え方」では、損金算入限度額を縮小する報告で検討すべきであるという提言もなされた。

### 5．寄附金控除について

個人が行う寄附については、寄附金控除の適用下限額が1万円とされている。「基本的考え方」では、これは税務執行上の煩雑さを回避するための規定であり、寄附金税制の拡充のためにはそのあり方を検討しなければならないとされている。

寄附金控除の控除限度額については、平成17年度税制改正において総所得の25%から30%に引き上げられ、基本的には諸外国と比較しても遜色ない水準にあるが、さらに拡充する余地があるかについて検討を行うべきである。

### 6．寄附金損金算入枠の繰越

前述したように、寄附金の損金算入枠を繰り越すことができるとしている国が、欧米諸国には存在する。寄附金税制の拡充のためにこの制度を導入すべきであるとする考え方がある。損金算入枠を繰り越すことができれば、寄附を行う動機付けになり、寄附文化の醸成に寄与するのではないかと考えられる。

### 7．個人の現物寄附・相続財産寄附の寄附金優遇対象法人の範囲（認定NPO法人と

の整合性等)

個人の寄附に関して、寄附金を支出した場合の寄附金優遇対象となる法人の範囲の決定は前述のように公益性の判断によってなされるものとするべきであると提言されたが、個人の現物寄附及び相続財産の寄附についても同じ基準によるべきであるとする意見がある。現行の所得税法又は相続税法においては、寄附金を支出する場合、現物寄附の場合、相続財産の寄附の場合、優遇対象となる法人の要件はそれぞれ異なっている(前述 5, 6 参照)。しかし、現行法においても、認定NPO法人については、一定の認定要件に従って認定されれば、寄附金を支出する場合及び相続財産の寄附の場合について、優遇措置を受けられる。すなわち、寄附金を支出する場合及び相続財産の寄附の場合について、優遇措置を受けられる要件は同一である。

寄附金を支出する場合、現物寄附の場合、相続財産の寄附の場合に同一の要件を適用した方が寄附者から見て、寄附金優遇対象法人が明確になり、寄附を行いやすくなる。したがって、これらの場合に、同一の要件をもって寄附金優遇対象法人の範囲を決定することは検討されるべき課題であると考えられる。

#### 8. 国、地方公共団体を經由した寄附金制度

千葉県市川市では「市民活動支援制度(いわゆるパーセント条例)」が施行、実施された。この制度は市民税の1%の使い道を納税者自らが指定したNPO法人やボランティア団体に対する支援として指定できる、という全国でも初めての試みで、マスコミや地方自治体の大きな関心呼んだ。地方レベルでこのような試みを行うことは寄附文化を根付かせるためには有効であると考えられるが、国レベルでもイギリスのように国を經由して『非営利法人』に課税なく寄附を行うことができるような仕組みを考えてもいいのではなかろうか。

#### 9. 特別法による公益法人に対する課税

従来、法人税法においては、新たな制度の下において『非営利法人』となる民法第34条の法人のほか、学校法人、社会福祉法人等、特別法による公益法人についても、公益法人等としてその取扱いを定めてきた。特別法による公益法人は、教育、社会福祉等特に公益性が高い事業を行う法人であるため、公益法人等の中でも特別な優遇措置が認められてきた。特別法に基づく公益法人等は、当面現行と同様の取扱いとすることが考えられる。

税制調査会では、「基本的考え方」で新たな『非営利法人』に対する課税関係についての提言が行われた。これを踏まえて、学校法人、社会福祉法人等の特別法による公益法人に関して、新たな非営利法人制度の下における公益性のある法人に対する税制と整合性を持った税制の検討が今後行われなければならないであろう。

## 10. 第三者機関の中立性と公益性の判断基準

「基本的考え方」においては、第三者機関の公益性の判断に基づいて、寄附金優遇対象法人を決定することが提言されているため、第三者機関の中立性と公益性の判断基準が寄附税制の根幹に係る非常に重要な問題となる。

これらに関して有識者会議報告書における検討内容を概括する。

### (1) 第三者機関の中立性

第三者機関は、有識者会議の提言によれば、主務官庁より中立的に公益性判断を行えるように内閣に民間有識者からなる委員会を設けなければならないとされている。なお、都道府県にも国に準じた機関を設置することが提言されている。

### (2) 公益性の判断基準

公益性の判断については、次のように検討が行われている。

『非営利法人』の目的、事業等の公益性について

- ア．積極的に不特定多数の利益の実現を図ること
- イ．残余財産の帰属者は国等の一定の範囲に限定されること
- ウ．公益的事業の規模は法人の事業の過半を占めること
- エ．同一親族等が理事等に占める割合を制限すること
- オ．必要な範囲を超えた過大な資金等が内部留保されないこと

等の裁量の余地のない明確な要件を設定してこれに照らして「第三者機関」が判断する。

「公益性を有する『非営利法人』」に対する事後チェック

「第三者機関」において、公益性を有すると判断された場合には、事業報告書等の定期的な提出、一定期間ごとの公益性の有無の確認、公益性判断の取消し等、事後チェックのための監督上の措置を講ずる。

「公益性を有する『非営利法人』」の情報公開

さらに、「公益性を有する『非営利法人』」に対して、適正運営確保のために適切なガバナンスを求め、国民一般に対し、情報開示の強化を図る。

「基本的考え方」においても、第三者機関の公益性判断の要件について、税制の視点を含めた適正な制度設計を強く要請している。公益法人制度改革及びそれに伴う税制改革の成否は、第三者機関の中立性と公益性の判断基準とにかかっているといても過言ではない。シャウプ勧告により提唱された公益性の個別審査方式は、税務行政執行上あるいは立法技術的な困難性によって採用されなかったが、新たな非営利法人制度の下における公益性判断は、実行可能な適正な基準で行えるよう、今後の具体的な議論の方向を見守りたい。

## 11. おわりに

政府税制調査会の「基本的考え方」では、公益法人制度改革に基づく、新たな制度においては、公益性を有する『非営利法人』については収益事業課税も寄附金優遇も認める方向が打ち出されている。すなわち、非課税認定と寄附金優遇とが第三者機関による公益性の判断という同一の基準で行われることになる。法人格の取得と非課税認定が別個に行われるという意味でアメリカ・ドイツ型の制度であるといえよう。また、非課税法人と寄附金優遇法人の範囲が一致するという意味ではイギリス型であるともいえる。すなわち、「基本的考え方」においては、公益法人制度改革に伴って、我が国の従来の寄附税制から欧米型の寄附税制に転換する方向性が示されたと考える。

我が国の現行寄附税制の背後には、公益法人等の行う公益性のある活動は税制上支援しなければならないという考え方と、営利法人との課税の公平を図らなければならないという考え方が並存しており、どちらかという課税の公平性に重きを置いてきたことが感じられるが、『非営利法人』の活動を「民間が担う公共」と位置付け、重要性を認識するのであれば、こうした考え方から大きく転換し、資金面を支える寄附税制を積極的に拡充していかなければならないと考える。このことは、「基本的考え方」においても指摘されている。特に我が国において法人の寄附が7割を占めることにかんがみれば、法人が公益性を有する『非営利法人』に寄附を行った場合の損金算入限度額の拡充を図らなければならないであろう。

現行の寄附金の損金算入限度規制は、利益分配的性格を持つ寄附金の損金算入を認めることは、国が寄附金を負担したのと同様であり、これを全額損金としないことで、租税負担の公平を図ろうとする制度である。国・地方公共団体又は指定団体に対する寄附金については全額損金算入、公益的性格を持つと国が認めた特定公益増進法人や認定NPO法人に対して行われる寄附金については一般寄附金より損金算入限度額を大きくしても租税負担の公平を害するおそれが少ないと考えられることから、そのような取扱いが認められている。この取扱いは、官又は官が特に公益性があると認めた団体に資金を集中して公益的な活動を行うべきであるという考え方が反映されているように見える。『非営利法人』の活動に期待するのであれば、官に資金を集中して配分する考え方から、民間での有効な資金の流れについて税制の支援が得られるような制度にすべきであると考ええる。

無制限に利益分配的寄附金を許容するものではないが少なくとも第三者機関において公益性を有する『非営利法人』と認定された法人については、そこに寄附による資金が流れても、国家全体としての損失にはならずむしろ民間活力を増進し、国家として利益になると考えられる。

現行制度では、収益事業課税、寄附金優遇制度のいずれにおいても、それぞれの制度の経緯、趣旨を反映した課税上の公益性の判断が行われているが、各制度間の公益性の判断基準に整合性がない。収益事業課税制度においては公益事業に対して

は非課税とされ、寄附金優遇制度においては、公益性を判断して指定寄附金、特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金の取扱いに差をつけているが、両制度における公益性は同一ではない。非課税認定と寄附金優遇認定を公益性の判断基準によって行うという「基本的考え方」における提言は、結果として寄附金優遇法人の対象範囲を寄附者から見て明確にし、寄附を促進する効果があるものと期待される。

「基本的考え方」では、公益法人制度改革を契機に、「あるべき税制」の一環として、「新たな非営利法人制度」とこれに関連する税制を統合的に再設計し、寄附金税制の抜本的改革を含め、「民間が担う公共」を支えるための税制の構築を目指すことが述べられている。この背景として、「基本的考え方」では、少子高齢化、右肩上がり経済の終焉、社会の多様化の進行といった構造変化が進む中、きめ細かな社会ニーズに対応し得る柔軟で厚みのある社会システムを再構築し、「民間が担う公共」の領域を拡充していくことが重要であり、寄附文化を育み、「民」が「公共」の領域に深く関与するチャンネルを構築することが必要であるとしている。

小さな政府を標榜するならば、寄附を通じて、資金が官を通らず民間で流通するような仕組みが不可欠であると考えられる。寄附金優遇法人に関する「基本的考え方」の提言が今後の税制改正で実現することを期待する。

以 上

## 【 参考文献 】

- ・梶野研二、奥田芳彦著「新版公益法人の税務」公益法人協会
- ・武田昌輔著「〔新訂版〕詳解公益法人課税」全国公益法人協会
- ・松井静郎著「法人税の実務<昭和36年版>」中央経済社
- ・高山昌茂著「Q & A 非営利法人の会計・税務要点解説」清文社
- ・日本税務研究センター編「認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討 理論と実践」財経詳報社
- ・経済企画庁国民生活局編「海外におけるNPOの法人制度・租税制度と運用実態調査」大蔵省印刷局
- ・堀田 力、山田二郎、太田達男編「公益法人改革 これてよいのか政府の構想 民間の力を活かす22の対案」公益法人協会
- ・跡田直澄、前川聡子、末村祐子、大野謙一稿「非営利セクターと寄付税制」財務総合政策研究所『フィナンシャル・レビュー第65号』2002年10月号
- ・文部科学省「文部科学大臣所轄学校法人への現物寄付に係る租税特別措置法第40条第1項後段の規定に基づく国税庁長官の非課税承認を受けるための要件の緩和等について(通知)」『15文科高第103号 平成15年4月28日 私学部長通知』
- ・税制調査会「各国の寄附金に関する税制の概要」、「(参考)諸外国の非営利法人制度及び税制上の優遇措置の概要(未定稿)」、「寄附金(個人・法人)に関する日米の状況」第34回基礎問題小委員会 第2回非営利法人課税ワーキング・グループ合同会議(平成17年4月22日)資料『寄附金に関する税制の概要』
- ・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「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」平成17年6月17日
- ・「東京CPAニュース号外2005.3」
- ・コンメンタール