

# 中間法人創設と法人課税の在り方

山下 徳 夫  
〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 授 〕

## 目 次

はじめに	83
1 中間法人制度創設に伴う固有の措置の必要性	83
2 行政改革との関連からの公益法人等の組織変更に伴う措置の 必要性	84
3 収益事業課税の在り方（公益事業非課税の根拠の妥当性）	86
第1章 中間法人の概要	89
第1節 中間法人制度の創設の経緯及び必要性	89
第1項 創設の経緯	89
第2項 創設の必要性	91
第3項 中間法人法の作成作業	93
第2節 中間法人法の内容等	93
第1項 中間法人法の骨子	94
第2項 中間法人法の基本的論点	95
第2章 中間法人の位置付け	104
第1節 現行法人税法上の法人の概要	104
第2節 人格のない社団等との概念比較	110
第3節 人格のない社団等との課税構造比較	118
第3章 現行法人税法における問題点	121
第1節 「中間法人」創設固有の税制上の問題点	121
第1項 問題点の所在	121
第2項 法人の活動上からの問題点	121
第3項 清算にかかる問題点	125
第4項 合併	126
第5項 公益法人及び人格のない社団等からの移行に関する問題点	126
第2節 最近の行政改革との関連	130
第1項 特殊法人等の改革	130

第2項	公益法人等に対する行政の関与の在り方の改革	142
第3節	中間法人創設に関連しての法人課税の在り方	144
第1項	法人税法上の法人概念見直しの必要性	144
第2項	事業単位を採用した現行課税方式の検討	145
第3項	法人所得課税の考え方	147
第4項	問題点の集約	149
第4章	公益事業非課税の再考	152
第1節	公益事業非課税の根拠	152
第1項	現行法人税法上の規定	152
第2項	公益法人非課税等の考え方	155
第2節	公益事業の見直し	163
第1項	特殊法人等の事業見直し	163
第2項	その他の公益法人等の事業等の見直し	168
第3項	見直し対象法人	177
第3節	公益事業に対する新たな課税の在り方	184
第1項	従来の方非課税根拠の再考	184
第2項	法人の本質	188
第3項	公益事業課税に対する新たな考え方	192
第5章	非課税決定方法の検討	194
第1節	特殊法人等の改革と非課税適否基準	194
第2節	非課税判定の具体的算出方法	195
第1項	階層分析法による意思決定法の採用	195
第2項	行政改革大綱の見直し基準の仮採用	197
第6章	結論	209

## はじめに

平成13年3月13日に、法務省から第151回通常国会に提出された「中間法人法案」は、同年6月8日に成立し、同月15日に法律第49号として公布された。この法律において新たな「中間法人」という概念が創設された。

現行<sup>(1)</sup>法人税法における法人の概念は、公共法人、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等及び普通法人に区分されており(法人税法第2条)、新たな「中間法人」という概念区分は、税制上設けられていなかったが、今回の制度創設に伴い、法人税法上の整理としては、普通法人に該当するものとされている<sup>(2)</sup>。

そこで、本稿においては、創設された「中間法人法」をベースに「中間法人」の具体的内容を分析して、「中間法人」に関し、今後、想定される課税上の問題点や、概念的に隣接する公益法人等、人格のない社団等、協同組合等、民法上の組合及び匿名組合に関する税制上の取扱いなどとの整合性の観点から、法人課税の在り方を検討するものである。

### 1 中間法人制度創設に伴う固有の措置の必要性

中間法人制度の創設の必要性としては、中間法人法案の提案理由によれば、「公益も営利も目的としない団体の社会経済活動が我が国において重要な地位を占めていることにかんがみ、これらの団体の準則主義による法人格の取得を可能とする制度を新たに創設し、法人格取得の要件及び法人格取得後の当該法人の組織及び運営についての規律を内容とする一般法を新たに定める必要がある。」とされている。

また、この中間法人法の検討過程における議論においても、「現行民法上、公益に関する社団・財団であって営利を目的としないものは、主務官庁の許可

---

(1) 平成13年4月1日現在の法人税法をいう。以下この論文において同じであり、ただ、単に「法人税法」という場合も原則として、現行法人税法を示す。

(2) 法人税法及び中間法人法において、「中間法人」に関する税制上の特別の規定が設けられていないため、法人税法上は、普通法人と同様の扱いとなる。

を得て、社団法人・財団法人(公益法人)として法人格を取得することができ(民法第34条)、また、ボランティア活動等の社会貢献活動を行う団体に関しては、特定非営利活動促進法が制定され、所轄庁の認証を得て特定非営利活動法人(いわゆるNPO法人)となる道が開かれている。

他方、営利を目的とする社団は、商法・有限会社法の規定に従い、株式会社・有限会社等の営利法人として法人格を取得することができる(民法第35条、商法第52条、有限会社法第1条)。

しかし、公益に関せず、かつ、営利を目的としない団体(例えば、業界団体、同窓会、親睦団体、互助会等)については、各種の特別法(例えば、農業協同組合法、中小企業等協同組合法等)に規定があるほかは、法人格を取得するための一般的な規定がない。

そのため、従来から、そのような非公益かつ非営利目的の中間的な団体に関する一般的な法制度(いわゆる中間法人制度)を設ける必要性が指摘されてきた。」<sup>(3)</sup>とされている。

このような必要性から、「中間法人」としての新たな概念が構築されたが、現行法人税法上は、その設立目的等からみると、人格のない社団等、協同組合等及び一部の公益法人等とも類似するものがある。

そこで、まず、中間法人に対する現行法人税法上の課税と、中間法人と概念上類似する公益法人等との課税の比較を行うことにより、固有の問題を抽出して、これらの問題の考察を試みるものである。

## 2 行政改革との関連からの公益法人等の組織変更に伴う措置の必要性

平成12年12月1日、政府は、「行政改革大綱」を閣議決定し、21世紀の日本にふさわしい新たな行政システムを構築するため、平成17年(2005年)ま

---

(3) 平成12年2月29日 法務大臣の諮問機関「法制審議会」の民法部会において公表された「中間法人制度の創設に関する要綱中間試案」補足説明資料第一部 1より抜粋

での間を目途として、様々な分野の行政改革を集中的・計画的に実施することとされた。さらに、同大綱の実施を推進し、行政改革の総合的、積極的な推進を図るため、内閣総理大臣を本部長とする行政改革推進本部が設置された。

なお、この行政改革大綱は、（イ）行政組織・制度（特殊法人等の改革、公務員制度改革、行政評価システムの導入、公会計の見直し・改善、公益法人に対する行政の関与の在り方の改革）、（ロ）国と地方の関係（地方分権の推進）、（ハ）行政と民間の関係（規制改革）、（ニ）その他（電子政府の実現、省庁再編に伴う運営・施策の融合化、行政の組織・事務の減量・効率化）等、広範な分野を対象とされている。

このような行政改革の動きを積極的に推進して行くため、新たに行政改革担当大臣が任命され、特殊法人等の改革、公務員制度改革、行政委託型公益法人等の改革、規制改革及び中央省庁等改革の着実な推進という5つの分野を直接担当すると共に、行政改革大綱が対象とする全ての分野につき調整を行うこととされている。さらに、特殊法人等の改革、公務員制度改革、行政委託型公益法人等の改革については、これらを迅速かつ集中的に進めるため、平成13年1月6日に、内閣官房に行政改革推進事務局が設置された。行政改革推進事務局では、これら3分野について、それぞれ平成13年（2001年）度内に具体的な方針、計画を策定するスケジュールで作業が進められている。

このうち、中間法人の創設と密接に関連するものとしては、「特殊法人等の改革」及び「行政委託型公益法人等の改革」が該当すると考えられ、その概要は、次のとおりである。

#### 1 特殊法人等の改革

- ・すべての特殊法人等の事業及び組織の全般について平成17年度末までに抜本的見直し
- ・特殊法人等改革のための推進体制を整備し、13年度中に具体的計画を策定
- ・財政支援の在り方を抜本的に見直し（補助金等整理・合理化、財投の見

直し)

- ・役職員の給与・退職金について13年度に所要の措置。役職員定員・定数の削減
- ・省庁からの再就職の安易な受け皿とならないよう累次の閣議決定遵守。わたりを厳に抑制
- ・独立行政法人、特殊法人、認可法人の情報公開法案を次期常会に提出

## 2 公益法人に対する行政の関与の在り方の改革(行政委託型公益法人等の改革)

- ・国からの委託等、推薦等に係る事務・事業等の国・独立行政法人への移管又は国の関与の廃止等の措置
- ・(1)国からの補助金等を再配分する事務、(2)総収入の大部分を国からの補助金等が占める公益法人の事務について、当該事務を整理統合した上で国・独立行政法人に移管
- ・役員報酬に係る助成廃止
- ・上記措置は13年度末目途に計画を策定し、17年度末までに実施。それまでの間、既往閣議決定による各基準の徹底を図るとともに、業績評価、情報公開、役員報酬見直し等を行う。
- ・地方公益法人にも同様の措置要請。国の措置を踏まえ地方交付税措置の見直し

以上のような、行政改革の方針の一環として、現行法人税法上の公共法人、公益法人、協同組合または人格のない社団等から「中間法人」への組織変更するものも考えられることから、組織変更に伴う税制上の措置の検討も必要と考えられる。

## 3 収益事業課税の在り方(公益事業非課税の根拠の妥当性)

今回、新たに創設される「中間法人」は、本来の共益事業以外にいわゆる収益事業も行うことができるとされており、また、現行法人税法上は、中間法人は普通法人と同様に取扱いことから、全事業から発生する所得に

対して課税されることとなる。

しかし、従来、この「中間法人」と同種の事業を行っていた法人で、他の法律により法人格を取得しているものに対しては、法人格取得の相違により課税関係が異なってくる場合が発生する。このような原因の一つに公益事業・収益事業区分課税があるが、このような区分課税の在り方をどうするかという問題も検討する必要がある。

なお、公益法人等に対する課税の在り方については、平成12年7月14日に、総理大臣の諮問機関である税制調査会の「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」という答申において、次のように提言している。

「現行法人税法は、財団法人、社団法人、宗教法人、社会福祉法人、学校法人などの公益法人等、人格のない社団等、NPO法人などについては、その営む事業が一般法人の営む事業と競合する場合については、課税の公平性・中立性の観点から、その収益事業から生じた所得に対しては法人税が課税されている。現在、収益事業として物品販売業、請負業をはじめ33の事業が定められているが、近年公益法人等の各種団体の行う事業内容が次第に拡大し、かつ多様化してきている中で、民間企業が行う事業内容との間に大きな違いがなくなってきたのではないかと考えられる。

したがって、現在収益事業とされていない事業であっても民間企業と競合するものについては、これを随時収益事業の範囲に追加していくことが適当である。しかし、そうした対応に限界があるとすれば、公益法人等が対価を得て行う事業については、原則として課税対象とし、一定の要件に該当する事業は課税しないこととするといった見直しなどを行うことも考えられる。いずれにしても、公益法人等が行っている事業には様々なものがあることから、公益法人課税についての見直しを行う場合には、まず、その実態を十分把握する必要がある。また、本来収益事業に該当する事業であっても、特定の公益法人等が営む一定の事業については、その法的位置付けなどに着目して、課税の対象とされていないものがある。しかし、課税の公平・中立の観



点からは収益事業課税の原則に則ることが適当であり、この制度については、一般法人の営む事業との競合の実態などを踏まえ、そのあり方について検討していくことが必要ではないかとの意見がある。」<sup>(4)</sup>

以上のような観点から、収益事業に対する課税方法も現行法人税法上の単なるバランス論的観点や税負担の度合いから、公共法人等と同様に取り扱うというような発想でなく、公益事業が何故非課税なのかの根拠を解析し、課税の是非の考察や、行政改革により存続することとされた特殊法人等などの存続理由をベースにした存続法人の課税の是非を、「AHP (Analytic Hierarchy Process) -階層分析法-」<sup>(5)</sup>というOR (Operations Research) 手法の一部を用いて、非課税 (免税) 基準の構築の可能性を試みるものである。

---

(4) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」答申187頁

(5) 意思決定に際し、計量化の難しい「勘」、「直観」や「フィーリング」による部分が多いことを十分認識したうえで、それでも最大公約数的な判断をその中から見出そうとする試みで、階層図、一対比較、重要度決定、総合的重要度計算という手順を追って展開されるもの。1970年代末に米国のトマス・L・サーティ教授 (ピッツバーグ大学) が開発。

# 第1章 中間法人の概要

## 第1節 中間法人制度の創設の経緯及び必要性

### 第1項 創設の経緯

現行の民法においては、公益（不特定かつ多数の者の利益）に関する社団・財団であって、営利を目的としないものは、主務官庁の許可を得て、公益法人（社団法人・財団法人）となることができ、他方、営利を目的とする社団は、商法または有限会社法に従い、株式会社、有限会社等として営利法人となることができる。

しかし、公益にも該当せず、かつ、営利も目的としない団体—いわゆる中間法人—は、例えば、同窓会、業界団体、親睦団体、互助会等の組織を作るに際しては、各種協同組合法や労働組合法等の規定によって特別の種類の法人となるほかは、法人格を取得するための一般的な法制度がなかった。

この点については、「かねてから、民法の規定にいわば間隙があるとして、中間法人法制を創設する必要性が指摘されてきたところであった。法制審議会においても、昭和49年10月、民法部会財産法小委員会の審議課題としてとりあげられたが、容易に結論が得られず、その後、他の審議課題との関係から、審議が中断したという経緯がある。また、中間法人法制の必要性については、行政監察、行政改革の観点からも指摘されている。すなわち、公益法人の指導監督に関する行政監察の結果に基づいて、昭和46年12月、昭和60年9月および平成4年6月の三次にわたって勧告がされたが、そのなかにおいて、中間法人法制の検討の必要性が指摘されてきた。さらに、平成8年7月、与党行政改革プロジェクトチームにおいて、行政改革の観点から、事業内容が営利企業の事業と競合するに至った公益法人について営利企業への転換を指導するとともに、民法の見直しを開始して非営利法人する旨の内容を含む提言がとりまとめられた。そしてこの提言を受けて、同年9月には、「公益法人の設立許可及び指導監督基準」が閣議決定された。これによると、公益法人の目的に関し、受

益対象者が当該公益法人の構成員等特定の者に限定されている事業を主目的とするものは、公益法人としては不適当であるとされまた、既に設立されている法人で、法人格を取得する手段が民法第三条によることに限られたため、公益法人となっている業界団体等に関しては、真にやむを得ない事項については、法人に関する抜本的法改革を待って対応することとする<sup>(1)</sup>とされ、中間法人法制の創設の必要性が示された。

このような指摘等を受けて、平成8年10月、法務省民事局局内に「法人制度研究会」（座長 星野英一 東京大学名誉教授）が設けられた。

この研究会は、民商法学者、公益法人行政関係者および民事局担当者がメンバーとなり、①営利企業と競合する事業を行う公益法人から営利法人等への転換方法②公益に関しない非営利法人制度（いわゆる中間法人制度）を創設する場合の法的な問題という二つの検討課題について検討が行われた。

このうち、①の課題については、平成10年3月に報告書がとりまとめられ、平成10年12月に、公益法人等の指導監督等に関する関係関係会議幹事会申合せにより「公益法人の営利法人等への転換に関する指針」が定められた。

また、②の中間法人法制の創設に関する課題については、平成11年9月に報告書が公表された。この報告書は、委員によるディスカッション、関係団体からのヒアリング等を実施し、中間法人制度の創設に関する法的な問題についてとりまとめられたものである。

この報告書を受けて、平成11年9月14日に法制審議会民法部会（部会長 星野英一東京大学名誉教授）において、中間法人制度を審議事項とする「法人制度分科会」（分科会長 平井宣雄筑波大学教授）が設置された。分科会は、研究会報告書をもとにその審議の基礎とし、8回にわたる審議が行われ、平成12年2月29日に「中間法人（仮称）制度の創設に関する要綱中間試案」の分科会案が取りまとめられた。その後、平成12年3月21日の法制審議会第35回会議において、この分科会案を「中間法人（仮称）制度の創設に関する要綱中間試案」（以下この章

---

(1) NBL(No.673.1999.9.15) 山口英幸 法務省民事局付検事

において「中間試案」という。)として採択し、公表された。

## 第2項 創設の必要性

公表された中間試案と同時に発表された「中間法人(仮称)制度の創設に関する要綱中間試案補足説明資料」によると、中間法人制度創設の必要性の理由として、次の3点にまとめることができる。

「① 現行法の下では、非公益かつ非営利目的の社団一般について、法人格を付与し、その組織を規律するための法制度はなく、個別の特別法もない業界団体、同窓会、親睦団体、互助会等の非公益かつ非営利目的の社団については、その目的や組織に適した形の法人となることができない状況にある。このような団体についても、法人格を取得し、その目的や組織にふさわしい法的な規律に服することとするならば、構成員たる個人・法人が団体の活動に参加し、また、団体の活動の結果により様々な利益を享受することができ、他方、これと取引関係に立つ第三者の保護も図られることとなり、その社会的な意義は大きいものといえる(注)。

(注)このような中間的な団体についても、その団体としての実質に着目して、これらの団体が権利義務の主体として行動する場合には、いわゆる権利能力なき社団として取り扱われることもあると考えられるが、不動産登記の名義人となることができないなど、法人格を取得した場合と同一の地位を有するわけではない。しかも、権利能力なき社団については、その組織に関する規定もないため、組織に関する規律は団体の自治及び判例法に委ねられており、組織法的な規律が弱いものとなっている。その結果、構成員同士、あるいは、構成員と団体の機関との間に紛争が生じた場合には、明確な基準によって解決することが困難な事態に至ることになる。

② 近時においては、積極的に不特定多数の者の利益の実現を目的としない非営利団体に対してまで公益法人として設立許可が与えられ、結果として、公益法人制度に対する社会的批判を招く状況に至っているのは、中間法人制度が存在せず、公益法人制度以外に法人格取得の道がないことに起因す

るとの指摘がされており、公益法人の健全な発展に資する観点からも、中間法人制度の必要性が指摘されている(注)。

(注) 公益法人の在り方に関する指摘

(イ) 昭和46年12月、行政監察結果に基づき、行政管理庁(当時)から、「営利を目的とせず、公益をも目的としない団体に対しても法人格を与えることについて検討する必要がある。」との勧告がされた。

さらに、昭和60年9月及び平成4年6月にも総務庁から同様の勧告がされ、平成4年の勧告においては、「法務省は、公益法人の健全な発展を推進する観点から、公益に関しない非営利団体についても中間法人としての法人格を付与するための法的整備について、結論を得るべく具体的な検討を行う必要がある。」との指摘がされている。

(ロ) 自由民主党・社会民主党・新党さきがけの与党三党(当時)において、行政改革の観点から公益法人の在り方について検討がされ、平成8年7月、その事業内容が営利企業の事業と競合するに至った公益法人について、営利企業への転換を求めるとともに、民法の見直しを開始し、与党行政改革プロジェクトチームの褒言が取りまとめられた。この中では、中長期的な検討課題として、「民法の見直しを開始し、準則主義による非営利法人の設立・廃止を可能にすることを含め検討する」旨の提言が含まれている。

(ハ) (ロ)の提言を受けて、平成8年9月「公益法人の設立許可及び指導監督基準」が閣議決定された。この中では、「既に設立されている法人で、法人格を取得する手段が民法第三四条によることに限られたため、公益法人となっている業界団体等に関しては、真にやむを得ない事項については、法人に関する抜本的法改革を待って対応することとする。」ものとされている。

③ また、そもそも、法人を公益法人と営利法人とに二分する民法の規定によっては法人格付与の道がない領域が存在することについて、民法学関係者からは、立法的解決についての指摘がされてきた。このような、いわば

間隙を埋めることは、民法学関係者を中心に古くから問題提起がされてきたものであり、中間法人制度に関する理論的な必要性といえる。」<sup>(2)</sup>としている。

### 第3項 中間法人法の作成作業

この「中間試案」は、その後、中央省庁等改革に伴う法制審議会令の改正を踏まえた、新たな法制審議会(平成3年1月12日発足)に引き継がれ、この審議会においても数次の審議が行われ、平成13年2月16日に「共同法人(仮称)制度の創設に関する要綱案」<sup>(3)</sup>が法務大臣に答申された。

法務省は、この答申を受け、「中間法人法案」の作成作業を行い、平成13年3月13日に「公益も営利も目的としない団体の社会経済活動が我が国において重要な地位を占めていることにかんがみ、これらの団体の準則主義による法人格の取得を可能とする制度を新たに創設し、法人格取得の要件及び法人格取得後の当該法人の組織及び運営についての規律を内容とする一般法を新たに定める必要がある。」という提案理由を付して国会に上程した。

この法律案は、平成13年6月8日に原案通り成立し、平成13年6月15日に法律第49号として公布されている。

## 第2節 中間法人法の内容等

平成13年6月15日に公布された中間法人法の基本的骨子は、次のようにまとめることが出来る。

---

(2) 「中間法人(仮称)制度の創設に関する要綱中間試案補足説明」資料第1部 二 中間法人制度の必要性

(3) 法制審議会の答申における法人の名称は、「共同法人」とされていたが、平成13年3月20日の閣議終了後の当時の高村正彦法務大臣の記者会見において、新たな法人名は、「中間法人」とされた。(平成13年2月20日 日本経済新聞 夕刊記事参照)

## 第1項 中間法人法の骨子

### 1 立法の対象(法人格付与の対象)となる団体

法人格付与の対象とされる団体は、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団とされている。

### 2 公的関与の在り方

設立については、準則主義が採用され、設立の登記をすることにより法人の成立を認めるものとされている。

その他の公的関与についても、商事会社に対するものと同程度のものとされている。

### 3 法人の種類

社員が法人の債権者に対して責任を負わないもの(有限責任型)と、社員が法人の債権者に対して責任を負うもの(無限責任型)の2つの類型が設けられている。

### 4 営利法人との主な相違点

出資をすることは、社員となるための要件とされていない。

社員は、剰余金分配請求権及び退社時の財産払戻請求権を有しないものとされている。

また、残余財産の帰属については、定款の定め(これがないときは、有限責任型の法人においては社員総会の決議、無限責任型の法人においては総社員の同意)により定まるものとし、これらによっても定まらないときは、国庫に帰属するものとされている。

### 5 有限責任型の規律の概要

有限責任型の法人においては、社員総会は法定の事項及び定款で定めた事項に限り決議することができ、理事が法人の業務の決定及び執行に当たり、

監事が必置の機関とされた。また、法人に一定の財産的基盤を備えさせるために基金制度が採用され、最低基金総額は300万円とされている。

その他、設立、社員の地位、管理運営、解散・清算等についての規定が設けられ、その規定は、前記4の記載の点を除き、概ね有限会社に準じたものとなっている。

## 6 無限責任型の規律の概要

無限責任型の法人においては、原則として、法人の業務は社員の過半数により決し、各社員が業務の執行に当たることとなる。

## 7 その他

設立、社員の地位、管理運営、解散・清算等についての規定が設けられ、その規定は、前記4の記載の点を除き、概ね合名会社に準じたものとなっている。

### 第2項 中間法人法の基本的論点

上記のような基本概要で構築された中間法人法であるが、この制度創設に際しては、いくつかの基本的論点が存在した。その論点についていかなる結論をとるかによって、構築すべき制度の在り方が大きく異なることとなるが、今回の中間法人法の検討基本となった法制審議会においてとられた立場は「中間法人(仮称)制度の創設に関する要綱中間試案補足説明」で、次のように述べてある。<sup>(4)</sup>

#### 1 中間法人制度の対象とすべき団体

中間法人制度の対象とすべき団体の範囲の定め方については、次のように、大きく分けて二つの方法が考えられる。

---

(4) 「中間法人(仮称)制度の創設に関する要綱中間試案補足説明」資料第2部 一 基本的論点についての中間試案の立場



- (1) 第一は、民法及び商法の規定によっては法人格付与の道がない領域を完全になくすことを目標とし、いわば間隙のない法制度の創設に向けて検討を行おうとするものである。

この方法については、更に、①営利を目的としない団体について一般的に適用可能な法制度を検討しようとする方法と、②公益をも営利をも目的としない団体について一般的に適用可能な法制度を検討しようとする方法とが考えられる。

しかし、①の方法については、対象となる団体の範囲が幅広く、かつ、比較的明確であるというメリットを有するものと思われるが、他方、公益法人をはじめとする各種の法人制度が各種の法律によって設けられている状況の下では、それらとは別に更にそのような幅広い範囲(公益を目的とする各種非営利団体もこれに含まれることになる。)の団体全般に一律に適用される法制度を設けること自体、必ずしも適切な立法政策とは考えられない。また、この方法による場合、現行の公益法人制度を維持すべきか否か、各種の特別類型の公益法人との関係をどのように調整するか等の点も含めて、法人に係る我が国の現行法体系全般に及ぶ抜本的な見直しを伴うこととなるが、現時点においてそこまでの見直しをする必要が明らかであるとはいい難い。しかも、現行の法体系の下で、営利を目的としない団体一般に関する新たな制度を設けることに対する現実の必要性が強いとも考えられない。

また、②の方法は、「公益を目的としない」という要件を課すところに①の方法との違いがあるが、このような要件の存否を誰がどのように判断するのかという問題があり(「公益を目的とする」という要件であれば、目的とする公益の分一野に応じて、各分野を所管する主務官庁が判断することができる。)、法人の目的に関して「公益を目的としない」との要件を課することは合理的でないと考えられる。

- (2) (1) のような一般的な方法に対し、第二の検討の方法は、新たに法人格付与の道を認めるべき団体に共通する特徴・性格をとらえ、これにふさわ

しい法人制度を創設する方向で検討を行おうとするものである。すなわち、業界団体、同窓会、親睦団体、互助会等の非公益かつ非営利目的の団体がその構成員に共通する利益を図ることを目的とする特徴を有することに着目し、そのような非営利団体に対して法人格を付与する道を開く必要があるとする具体的な必要性を踏まえ、これにふさわしい法人制度を創設しようとするものである。

公益法人との区別という観点からは、公益法人は、構成員に共通する利益を図ることを目的とするものではないから、構成員の提供する財産にせよ、労務にせよ、更にまた、法人が収益事業によって得た利益にせよ、いずれも、不特定多数の者の利益のために用いられることを目的とするものであり、構成員の利益を図るものではないという意味において、利他的な性格を有するものである。これに対し、構成員に共通する利益を図ることを目的とする場合には、構成員の提供する財産、労務、収益事業による利益等は、構成員のために用いることができるものではあるが、営利を目的としない団体であるという要件から、事業による利益を構成員に利益配当の形で分配することが認められない等の制約が課されることになる。

このような制度を創設する場合には、その適用対象となる団体は、(1)の方法ほど一般的なものではなく、理論的には、間隙のない法人制度というものではないが、実際上は、これによってもカバーされず、依然として法人格取得の道がないとしてなお立法上の問題が残るといっておそれは少ないものと考えられる。

以上のような観点から、中間試案は、基本的に、この(2)の方法を採用こととし、業界団体、同窓会、親睦団体、互助会等の対外的活動によって得た利益を構成員に分配することを目的としないという意味において営利を目的とせず、かつ、目的とする事業活動によって構成員に共通する利益を図る団体を中間法人制度の対象とすべき団体として想定している。

## 2 法人の設立及び運営に関する公的な関与の在り方

中間法人制度の対象について、前記のようにとらえるならば、それは、公益を目的とすることを法人成立の要件とはしないこととなるから、個別の公益の分野を所管する主務官庁の指導監督に服する公益法人とは異なり、設立について許可制を採る必要はない。また、各種の特別類型の公益法人においては、主務官庁が法定の要件の存否を判断した上で、法人格の付与が認められる制度がとられているが、中間法人については、公益との関係からそのような制度を採用すべき必然性もない。

さらに、農業協同組合、中小企業等協同組合、消費生活協同組合等の各種協同組合は性質上中間法人として分類されているところ、これらに関して、法定の要件に関する主務官庁の認可の制度が定められているのは、各分野の事業そのものの重要性や、構成員の保護の観点からのものと理解することができるであり、目的(事業)や構成員の範囲に関して特段の限定がされない中間法人については、同様の制度をとる必要はないと考えられる。

このような観点から、中間試案では、中間法人の設立及び運営に関する公的な関与の在り方については、設立につき準則主義を採用するなど、商事会社に係るそれと同程度の、必要最小限のものにとどめることとしている。

### 3 創設すべき法人類型の数

中間法人制度の対象とすべき団体として、業界団体、同窓会、親睦団体、互助会等といった、対外的活動によって得た利益を構成員に分配することを目的としないという意味において営利を目的とせず、かつ、目的とする事業活動によって構成員に共通する利益を図る団体を想定するとしても、その規模や態様は様々であると考えられる。例えば、同窓会などは構成員の数が極めて多数に上るものもあり得るのに対し、業界団体などについては構成員の数が比較的少数である場合もあり得るものとみられる。また、構成員の変動が頻繁な団体もあれば、ほとんど構成員の変動がない団体もあり得る。

営利法人については、その規模や構成員の責任等に応じて、合名会社、合資会社、株式会社及び有限会社の四種の法人類型が設けられていることから

すれば、中間法人についても、個別の団体の特質に照らしてふさわしい法人類型が用意されるよう、営利法人と同様に、いくつかの法人類型を用意することも考えられるが、中間試案においては、さしあたり、典型的なものとして、一つの法人類型を検討している。

中間試案では、後記4及び6のとおり、一定の規模の団体を想定し、特に、構成員について対外的な有限責任の利益の享受を認めることに伴い、法人内部の組織や債権者保護のための制度等について、株式会社・有限会社における規律に準じた、ある程度詳細な規律を設けることとしている。しかし、分科会の審議では、構成員の責任の在り方等につき一律に決することなく、小規模で閉鎖的な団体向けに、別個の法人類型を設けるべき需要もあるのではないかとの指摘もあった。そして、ある程度詳細な規律が求められる「重い」タイプの中間法人と、少人数の無限責任の構成員により構成され、定款による自由な運営を原則とする「軽い」タイプの中間法人とを用意した方が、現実の様々な需要に柔軟にこたえることができるとの指摘もされた。

#### 4 法人の構成員の対外的責任の在り方

団体が法人格を有することと、当該団体の構成員が当該団体の債権者に対して責任を負わないこととは、論理的な結びつきを有するものではない。合名会社の社員、合資会社の無限責任社員については、会社債権者に対する無限責任が定められているところである。

株式会社・有限会社について株主・社員の有限責任制度が定められたのは、広く資本を集めて企業を起こすという目的にかない、資本主義の発達に資するとされたからであるといわれている。また、明文の規定がないのに社団法人の社員が法人の債権者に対して責任を負わないと解されてきた根拠については必ずしも明確ではないが、社団法人の社員には持分がなく、利益配当請求権もなく、持分の払戻しも請求できないなど、その社員は社団法人の行う公益的活動に貢献する立場にこそあれ、法人から経済的利益を受けることを期待すべき地位にはないことから、そのような社員に法人の債権者に対する

無限責任を負わせることとするのは、實際上適当でないと考えられるところである。

これに対し、中間法人については、その目的が営利法人、公益法人のいずれとも異なることから、債権者保護及び法人格の濫用防止を重視する観点からは、全部又は一部の構成員が法人の債務について無限責任を負うものとするのが考えられ、特に、小規模で組合に類する実質を有する団体については、これと同様の制度を採ることも一つの方法であると考えられる。

しかし、相当多数の構成員からなり、かつ、構成員同士の結びつきが密接ではない団体については、全部又は一部の構成員が無限責任を負うものとするのは、必ずしも合理的ではない。また、実際にも、中間法人として法人格の取得を求める団体には、そのような団体が多いと思われる。

中間試案では、構成員に共通する利益を図ることを目的とする団体についても法人格を付与し、法の定める規律に従って運営すべきものとするに社会的な意義が認められることを前提として、構成員は法人の債務について責任を負わないとする制度の採用を検討している。なお、それに伴い、債権者保護及び法人格の濫用防止の観点から必要となる措置については、準則主義の下で有限責任制度を採用する株式会社・有限会社制度の在り方を参考にしていく。

## 5 構成員による出資及び持分

中間法人について、その資産に対して構成員が持分を有するものとするか否かは、中間法人の性格から当然に導かれるものではない。しかしながら、構成員が法人に対して持分を有するとした場合、その経済的価値の増加も実質的な「利益の分配」とみることができるため、中間法人における構成員が法人に対して出資を行うべきものとし、それに応じた持分を有することとすると、中間法人の非営利性に反することとなる懸念が生ずる。

中間試案においては、営利法人とは適用対象を異にする中間法人制度を創設する見地から、中間法人の非営利性を徹底すべきこと等を考慮して、構成

員が出資を行わず、法人の資産に対する持分を有しない法人類型を検討することとしている。

ただし、出資については、各種協同組合においては、それが非営利法人(営利を目的としない法人)と位置付けられながらも、構成員が協同組合に対して出資を行うこととされており、分科会の審議の中でも、中間法人制度における法人類型として、構成員が出資を行う類型のものを設けるべき需要もあるのではないかとの指摘もあった。また、持分についても、それが観念されるような類型のものを設けるべき需要もあるのではないかとの指摘もあり、なお検討を要する。

## 6 法人の内部関係に係る規定の基本的な在り方

構成員の数が少数で組合的実質を有するような場合には、法人の内部関係の規律について、大幅に私的自治に委ね、基本的事項については全員一致によることとして、民法における組合の規定に類似した簡素なものとして差し支えないと考えられる。これに対し、構成員の数がある程度多数で、規模の大きい法人を念頭に置くと、基本的事項についての全員一致を要件としていたのでは、構成員間の合理的な利益調整が著しく困難となったり、中間法人の運営が立ち行かなくなったりするおそれがある。そのため、法人の意思決定について多数決原理を導入し、また、管理運営のための適切な機関を設けるなど、法人組織に関する規定を整備する必要が生ずる。

中間試案では、一つの法人類型を典型的なものとして検討することとした関係から、中間法人制度が様々な場面で活用され得るものとして、多数の構成員により構成される中間法人が大規模な活動を行う場合にも適合し得るよう、比較的多数の構成員を擁し、自治的に法人の内部関係を規律するための法人組織に関する基本的な法制度である株式会社・有限会社に関する規定を参考にして法人の内部関係に係る規定の在り方を検討している。

## 7 債権者保護及び法人格の濫用の防止に対する配慮

中間法人の設立に係る公的関与を必要最小限にとどめ、準則主義による設立を認めることから、法人の債権者保護についても十分に配慮する必要がある、また、執行免税や租税回避等の手段として社団の実体がないのに形骸的に法人が設立されたり、法人格が濫用されることのないように配慮する必要があるものと考えられる。

中間試案においては、これらの点について、準則主義による設立が認められている株式会社・有限会社制度の在り方を参考に検討を行っている。ただし、分科会の審議においては、法人格の濫用の防止等に対する配慮の程度について、既に存する株式会社・有限会社における規律との対比を重視することなく、法人格の付与により団体の活動を支援する意義を重視してより緩やかな規律とすべきである、との立場からの意見も有力に示された。

## 8 研究会報告書との関係

以上の基本的な論点についての中間試案の立場は、いずれも、研究会報告書において示されていた考え方を基本的に踏襲するものである。なお、具体的な項目については、中間試案と研究会報告書との間で結論を異にしている部分もある。

## 9 立法形式

中間法人制度の立法形式については、民法を改正する方法と、単行法を制定する方法とが考えられるが、そのいずれを選択すべきかという点については、制度に盛り込まれる実質的内容に照らし、最もふさわしい方法が採られるべきであることから、中間試案は、これを一義的には決していない。これについては、立法技術的な要素をも考慮しつつ、単行法の形式によることも含め、今後の具体的な立案作業の中でさらに検討していく必要があるものと考えられる。

以上、上記1～9のような考え方や立場がとられていた<sup>(5)</sup>が、最終的には、中間法人法の内容で変更修正された。そこで、これらが、他の公益法人等と比較して、どのような相違があるかを次に概括してみる。

---

(5) 再掲「中間法人(仮称)制度の創設に関する要綱中間試案補足説明」資料第2部 一 基本的論点についての中間試案の立場



## 第2章 中間法人の位置付け

### 第1節 現行法人税法上の法人の概要

現行法人税法においては、法人税の納税義務者を、①公共法人、②公益法人等、③人格のない社団等、④協同組合等、⑤普通法人の5種類に区分<sup>(1)</sup>し、課税の対象となる課税所得等の範囲についてそれぞれ異なる取扱いをするとともに、法人税額の計算についても異なる税率の適用を定めている。

このように法人税の納税義務者を区分した考え方としては、次のような見解がある。

「法人税は原則的には法人の所得に課税するものであるが、その所得は発生、帰属の様相が種々異なっている。しかし、法人税の本質として法人独立課税説又は個人に対する源泉課税説のいずれを原則としても、国や地方公共団体に納税義務を課することは考えられない。また、国、地方公共団体ではないが、国の事務を一部行うような公法人、たとえば公共企業体のようなものが所得を得る場合にも、その所得はすべて国に帰属するものであるから、これに納税義務を課することもまた適当ではない。また、法人税を個人の源泉課税と考える立場を採る場合には、その所得あるいは残余財産が特定の個人又は法人に帰属しないときには、これに直ちに納税義務を課する理由はないはずである。もとより、それらの所得が国に帰属しない限り、その事業活動が、一般の営業活動と競合するような場合には、そこに公平の原則が働き、それについては課税を考える必要も出てこよう。しかし、特定の個人又は法人が資本主としての立場で所得の帰属を受けない限り、公益法人等が公益事業遂行のために拠出金等を受けた場合にまで課税するのもまた行過ぎである。したがって、法人税法においては、納税義務者を選定するにあたって、このような点から納税義務を課する

---

(1) 法人税法第2条第5号～第9号

法人と納税義務を課されない法人とに分けられている。」<sup>(2)</sup>というものである。

なお、前述の特性を有する「中間法人」の非営利概念と同様の概念を有すると見られる法人は、上記①から④までのいわゆる広義の非営利法人であり、これらの法人の種類とその課税制度の概要は、次のとおりである。

## 1 公共法人

公共法人の範囲は、個別に法人税法別表第1に掲げられている。具体的には、地方公共団体、公団、公社、事業団、金融公庫、基金、振興会、組合、協会、日本育英会、日本政策投資銀行、日本中央競馬会、放送大学学園などがある。

これらの法人は法人税法第4条第3項において「公共法人は、前2項の規定にかかわらず、法人税を納める義務がない。」と規定しているので課税されないことになる。ただ、このような公共法人をどのような基準によって非課税としているかは、法令上明確ではないが、特掲されている法人の種類の共通項から次のように類推できる。

「公法人と考えられるもの。例えば、これには都道府県等の地方公共団体が該当する。

政府の代行的機関であること。いいかえれば、本来政府がみずから行うべきことを代行させる目的で設立したものであること。これには、公社、公団、事業団等が該当する。

公益性が著しく高いもの。これには日本育英会、日本放送協会等が該当する。

このような点から、一般的に国において出資しているものが多く、また、配当は禁止され、その残余財産は原則として国に帰属するというものになっている。

また、外国法人であって上記のようなものについては、日本に国内源泉

---

(2) 「法人税法（法令解説編）5 2年度版」 吉国二郎、武田昌輔著 財経詳報社 3頁

所得を有すると課税されるという問題も生ずるので、いわゆる相互免除の趣旨から、もし我が国の公共法人が外国に源泉のある所得を有していてもそれに対して課税しない国においては、その国の公共法人については我が国でも課税をしないこととしている(法人税法別表第1第2号)。これに該当するものとしては、現在指定されていない。」<sup>(3)</sup>

なお、「公共法人」という名称は、全くの新造語であると言われている。<sup>(4)</sup>

さらに、法人税法の別表においては、別表第一(公共法人)、別表第二(公益法人等)、別表第三(協同組合等)に区別し、「名称」と「根拠法」を示しているが、これらの法人は法律上、名称の使用制限が付されているものが多く、設立根拠法を示して、人格のない社団等で同名称のものが非課税等とされないよう配慮したものとされている。<sup>(5)</sup>

## 2 公益法人等

公益法人等の範囲は、個別に法人税法別表第2に列挙されている。なお、これらの法人の列挙基準については、法人税法上は明確な基準は置かれていない。

具体的には、民法第34条に規定する社団法人又は財団法人、学校法人、宗教法人、社会福祉法人、各種の共済組合、弁護士会、税理士会等が列挙されているが、これらの法人に共通することは、これらの根拠法において、いわゆる公益を目的とする法人で配当を禁止し、また、残余財産は国に帰属するか又は同種の事業を営む法人に帰属することの制限規定が置かれている。

このように、公益法人等を限定列挙している理由としては、「これらの法人に対しては収益事業を営んでいる場合に限り、その収益事業から生ずる所得に対してのみ課税することとされたことに基因するものと考えられると

---

(3) 「DHCコンメンタール 法人税法 § § 1～4」(第一法規出版) 586頁

(4) 昭和40年「税務弘報6月号」873頁 吉牟田勲著

(5) 同上 吉牟田勲著

ころである。なお、これらの法人に共通するのは、普通法人と異なり構成員への利益配当が禁じられていること、また、これらの法人の行う本来事業が「公益の追求を目的とするもの」であることである。これらのことから、法人の営利を目的としていない（すなわち非営利性の実質的な意味）という性格を捉えて公益と考えられたものである。」<sup>(6)</sup>とされている。

### 3 人格のない社団等

人格のない社団等とは、法人税法第2条第8号において、「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。」と定義されている。

この場合の、法人でない社団の範囲については、法人税法基本通達では、次のように定めている。

#### 「法人税法基本通達 1-1-1 (法人でない社団の範囲)」

法第2条第8号(人格のない社団等の意義)に規定する「法人でない社団」とは、多数の者が一定の目的を達成するために結合した団体のうち法人格を有しないもので、単なる個人の集合体でなく、団体としての組織を有して統一された意志の下にその構成員の個性を超越して活動を行うものをいい、次に掲げられるようなものは、これに含まれない。

民法第667条(組合契約)の規定による組合

商法第535条(匿名組合契約)の規定による匿名組合

他方、法人でない財団の範囲については、同様に、次のように定めている。

#### 「法人税法基本通達 1-1-2 (法人でない財団の範囲)」

法第2条第8号(人格のない社団等の意義)に規定する「法人でない財団」とは、一定の目的を達成するために出えんされた財産の集合体で特定の個人又は法人の所有に属さないで、一定の組織による統一された意志の下にその出えん者の意図を実現すべく独立して活動を行うものうち法人格のないものをい

---

(6) 「DHCコンメンタール 法人税法 § 1～4」(第一法規出版) 596頁

う。」

また、代表者又は管理人の定めがあるものの意味としては、同通達は、次のように定めている。

**「法人税法基本通達 1-1-3 (人格のない社団等についての代表者又は管理人の定め)**

法人でない社団又は財団について代表者又は管理人の定めがあるとは、当該社団又は財団の定款、寄付行為、規約等によって代表者又は管理人が定められている場合のほか、当該社団又は財団の業務に係る契約を締結し、その金銭、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ものとする。従って、法人でない社団又は財団で収益事業を行うものには、代表者又は管理人の定めのないものは通常あり得ないことに留意する。」

この定義規定は、昭和32年において人格のない社団等に対する法人税課税が行われた際に採り入れられたものであり、上記のように法人でない社団又は財団で代表者又は管理者の定めがあるものをいうとされていることから、いわゆる任意の団体が該当し、具体的には、同窓会やPTA、同好会などのほか、法人としての許可を得ていない学会などが考えられる。

人格のない社団等は、法人税法第3条において法人とみなされて法人税法が適用されるのであるが、公益法人等の場合と同様、収益事業を営む場合に限って納税義務が生ずる(法人税法第4条第1項)のである。

なお、従来は、このような人格のない社団等のような団体で営利を目的とせず、かといって法人格を付与する特別法のない団体は法人になることはできなかったが、今回、このような人格のない社団等においても、「中間法人法」により、法人格が付与され、準拋主義に基づき法人として設立できることとなった。

#### 4 協同組合等

一般的に協同組合としては、例えば、事業を行う個人又は法人がその事業を増進するために共同仕入、共同販売等の補助的業務を行うために設立され

た法人をイメージするが、法人税法上におけるその範囲は法人税法別表第3に具体的に掲げられている。

これを分類すると、漁業協同組合、消費生活協同組合、農業協同組合などの協同組合と、商工組合中央金庫、信用金庫、農林中央金庫、労働金庫などの金融機関とに大別される。

なお、これらの協同組合等の大部分は、組合員の協同の利益増進を目的とするものであり、組合員はあらかじめ出資を行い、配当可能な利益があればその組合員の出資持分に応じた利益配当を行うことができるとされている。

この点が公益法人等と大きく異なっており、また、反面、出資、配当があるという面では、普通法人と同様であるといえることができる。

これらの協同組合等は、公益法人等と異なり非課税とされる事業はなく、全ての所得に対して課税されることになっている。ただし、その適用税率は普通法人よりは軽減されている。

## 5 法人税法上特掲されていない特殊な法人

法人税法の法人の概念としては、他に、前記の区分以外に、例えば、株式会社、合資会社、合名会社、有限会社、保険相互会社などの会社や会社以外の法人で日本銀行(日本銀行法)など個別法で規定されている法人<sup>(7)</sup>のようないわゆる普通法人がある。

なお、別途、法人税法の適用上特別の扱いを受ける法人として、次に掲げる法人が個別の設置法においてそれぞれ課税の特例措置が講じられている。

これらの特殊な法人は、その性格上、公益法人等とみなされ、収益事業に

---

(7) 会社以外の法人としては、次のような法人が該当する。

①企業組合(中小企業等協同組合法)、②医療法人(医療法)、③証券取引所(証券取引所法)、④商品取引所(商品証券取引所法)、⑤帝都高速度交通営団(帝都高速度交通営団法)、⑥理科学研究所(理科学研究所法)、⑦日本原子力研究所(日本原子力研究所法)、⑧鉱工業技術研究組合(鉱工業技術研究組合法)、⑨防災建築街区造成組合(防災建築街区造成組合法)、⑩日本科学技術情報センター(日本科学技術情報センター法)

対して課税され、税率は、普通法人と同様に適用されるが、原則として寄付金の特例の適用はない。

- ① 地方自治法第260条の2第1項の認可を受けた地縁による団体
- ② 建物の区分所有等に関する法律第47条第2項に規定する管理組合法人
- ③ 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
- ④ 特定非営利活動促進法第2条第2項に規定する特定非営利活動法人（いわゆるNPO法人）

## 第2節 人格のない社団等との概念比較

前述の現行法人税法上の法人区分概念からみて、「中間法人」と同種のものとしては、人格のない社団等が類似していると考えられる。

なお、人格のない社団等については、民事訴訟法第46条で当事者能力が認められ、法人税法上は納税主体として扱われている<sup>(8)</sup>が、民法には、人格のない社団等の法律関係を処理すべき規定が包含されていない。そのため、従来は、人格のない社団等の法律関係に関する解釈は特別法を手掛かりとして学説・判例に依存せざるを得なく、その法律関係は、理論上も実際上も複雑なケースが多かったが、今回の中間法人法の創設により、これらの問題は、ある程度解決することが出来た。

本節では、概念的に類似する人格のない社団等のうち、人格のない社団（私法上のいわゆる権利能力のない社団に限り、財団を除く。）と「中間法人」の概念を比較することにより、課税上の相違点などの有無を検討するものである。

### 1 成立関係

一般的に、団体としての組織を備え、代表の方法、総会の運営、財産の管理、

---

(8) 法人税法第3条

その他社団としての主要な特徴が、規則により確定しているものが、人格のない社団といえる。<sup>(9)</sup>判例法上も、成立要件として団体としての組織を備え、多数決の原則が行われ、構成員の変更にもかかわらず団体が存続し、代表の方法、総会の運営、財産の管理等、団体としての主要な特徴が規約において確定していなければならないと判示されている。<sup>(10)</sup>

この種の団体が数多く存在する理由は、法人設立における制度上の制限に由来している。すなわち、民法が法人法定主義を採用する結果、社団法人は公益又は営利を目的とするものに限定され、公益も営利も目的としない中間的目的をもった団体は、特別法によらない限り、法人となることはできないからである。また、法人と成るのに別段の制約はないが、社団法人設立許可の申請に対して主務官庁による不許可の裁決が与えられた場合や、法人として設立手続中の団体の場合や、法人成りを設立者がなんらかの理由で断念した場合等に、人格のない社団は生じる。<sup>(11)</sup>

このような、実情から、新たに法人格付与の道を認めるべき団体に共通する特徴・性格をとらえ、これにふさわしい法人制度として「中間法人法」が創設されたのである。

今回の中間法人法における法人の成立については、主たる事務所の所在地における設立登記によって成立する(中間法人法第6条)ものとしている。これは、中間法人の成立について、準則主義を採用することを表すものであり、中間法人の成立について公益法人における主務官庁の許可のような要件を課さないものとして、その趣旨を明らかにしている。<sup>(12)</sup>

この理由としては、中間法人が、「社員に共通する利益を図ることを目的とするものであるから、私法上の権利義務の主体となるのにふさわしい人的・物

---

(9) 我妻栄『新訂民法総則』(岩波書店昭46)132頁。

(10) 最高裁(一小)昭39.10.15、民集第18巻第8号1671頁。

(11) 我妻.前掲注(9)128頁、中川善之助他『体系民法事典』(青林書院新社1976)45頁。

(12) 中間試案第一の五(注)



的な態勢が整っているならば、国がその設立について許認可等を通じて関与する必要はなく、また、社員の資格や目的(事業)の範囲について具体的な限定を付さない一般法であるから、公益法人等のように設立についての許認可の判断をその所管に応じた特定の官庁が行うべきものとするは相当ではない。また、公益を目的とすることを要件としないことから、公益法人の場合のように目的(事業)たる公益の分野に応じて特定の主務官庁を想定することもできない。そのため、中間法人については、営利法人における関係者の利益保護及び形骸的な法人格取得の防止のための措置(特に法人の債務に対する社員の責任の在り方や、最低資本金の制度)に類似する事項を具体的に法定することとした上で、準則主義による設立を認めるのが相当である。」<sup>(13)</sup>とされたものである。

したがって、「人格のない社団」と「中間法人」とは、実質的に同じ概念といえる。

## 2 事業目的

一般的に「人格のない社団」は、個々の私的な目的を超えた社団固有の目的の下に構成され、公益、営利、更にそれ以外の中間的目的も事業目的としている。

他方、「中間法人」は業界団体、同窓会、親睦団体、互助会等の構成員(社員)に共通する利益を図ることを目的とし、かつ、法人の対外的活動によって得た利益を社員に分配することを目的としないという意味において営利を目的としない社団を想定し、そのような社団一般を対象とする法制度が設けられたものであるから、その目的(事業)については、社員に共通する一定の利益を図るという目的を達するためのものであることが必要とされるが、中間法人の定義からは、その目的(事業)について、それ以上に積極的な要件は導かれない。

なお、ここにいう「社員に共通する利益」ということについては、「経済的な

---

(13) 中間試案補足説明第三部第一の七 14頁

ものと評価し得る利益(例えば、同窓会館を利用できること、名簿、機関誌等の頒布を受けることなど)であると、非経済的な利益(例えば、会合を通じて社員相互の親睦を深めること、社員が共同して一定の活動を行うことにより精神的な満足を得ることなど)であるとを問わないものとすべきである。現に存する同窓会や親睦団体等にあつては、団体の活動によって社員が受ける利益は経済的なものと非経済的なものとが混在するものであると考えられ、その利益の内容を法律で限定することは實際上困難であると考えられるからである。」<sup>(14)</sup>とされている。

このように「中間法人」の事業目的は、「人格のない社団」の事業目的の一部(中間目的)をいうことになる。

### 3 財産に関する権利

従来、「人格のない社団」の財産は、目的財産として構成員の個人財産と分別され、独自に運営管理されていたが、法人格を欠くため、その財産の帰属が問題となり、各種の見解が多数あった。

そのうち、判例においては、人格のない社団がその名で取得した財産は、構成員の総有に属するとしている<sup>(15)</sup>。すなわち、代表者が信託的にその所有権の主体となると解すべきであるとしている。

また、社団財産の登記能力については、立法論的立場から種々の見解があるが、実務上は、人格のない社団に対する登記官の実質審査権がないこと、不動産登記法に規定がないこと(不登三六①二、同細則四二)等を理由として否定されている<sup>(16)</sup>。そのため、代表者名義をもって登記するよりほかに方法はないが<sup>(17)</sup>、団体の肩書を付すことをも否定されている。<sup>(18)</sup>

---

(14) 「法人制度研究会報告書 平成11年9月」法人制度研究会 28頁

(15) 最高裁判決 昭和32年11月14日

(16) 青山正明・林良平「不動産登記法[注解不動産法第六卷]」(青林書院1988年)172～173頁

(17) 最高裁判決 昭和39年10月15日

他方、「中間法人」の登記に係る登記義務、登記の効力等については、中間法人が準則主義の下に設立されることからすれば、公示手段としての登記は、重要なものと考えられるところから、現行の営利法人と同様に、目的・名称・事務所等の登記すべき事項を具体的に規定している（中間法人法第7条）。

#### 4 業務執行(対内関係)

「人格のない社団」では定款が根本規則となり、社団の設立にあたる原始的構成員たる社員全員の同意で作成され、総社員の四分之三の同意で変更される（民法第38条第1項）。

社員が定款で理事等に委任した事項のほかは、常に総会を通じて意思決定がされ、構成員の総会が内部意思決定についての最高の権威を有するものである。業務執行については総会で選任された機関(理事会等)がこれにあたり、この場合、機関の長として必ず代表が定められる。なお、決議は、特別の場合（民法第38条、69条）を除き、一般的には総会に出席する社員の過半数による多数決で決定される。この過半数による多数決というのは、一般的には民法第65条に定める「頭数」であり、特段の事情のある場合（民法第66条）及び営利性の強い場合（商法第244条）には、「出資額」による多数決も可能となる。

他方、「中間法人」においては、「構成員の数が少数で組合的実質を有するような場合には、法人の内部関係の規律について、大幅に私的自治に委ね、基本的事項については全員一致によることとして、民法における組合の規定に類似した簡素なものとして差し支えないと考えられる。これに対し、構成員の数がある程度多数で、規模の大きい法人を念頭に置くと、基本的事項についての全員一致を要件としていたのでは、構成員間の合理的な利益調整が著しく困難となったり、中間法人の運営が立ち行かなくなったりするおそれがある。そのため、法人の意思決定について多数決原理を導入し、また、管理運営のための適切な機関を設けるなど、法人組織に関する規定を整備する必要が生

---

(18) 青山正明・林良平「不動産登記法[注解不動産法第六卷]」（青林書院1988年）172頁

ずる。

中間試案では、一つの法人類型を典型的なものとして検討することとした関係から、中間法人制度が様々な場面で活用され得るものとして、多数の構成員により構成される中間法人が大規模な活動を行う場合にも適合し得るよう、比較的多数の構成員を擁し、自治的に法人の内部関係を規律するための法人組織に関する基本的な法制度である株式会社・有限会社に関する規定を参考にして法人の内部関係に係る規定の在り方が検討された<sup>(19)</sup>。

このような経緯を踏まえて、有限責任中間法人を設立するには、その社員になるようとする者が、共同して定款を作成し、各自これに署名しなければならないもの（中間法人法第10条第1項及び第2項）とされた。

なお、一の決議をするには、総社員の半数以上であって、総社員の議決権の四分の三以上の議決権を有する者の賛成がなければならず（同法第26条第2項）、また、社員は、各一個の議決権を有するものとされているが、ただし、定款で別段の定めをすることを妨げられない（同法第33条）とされている。

## 5 構成員の持分

前記第3項において述べたように、「人格のない社団」の財産は総社員の総有とみるのが多数説である。従って各構成員は持分や分割請求権を所有せず、脱退構成員には持分払戻請求権も認められない。また、内部規則は当事者を特定しない一般的規定（定款）の形をとり、構成員の加入・脱退が比較的自由に認められている。

他方、「中間法人」においては、営利法人とは適用対象を異にする中間法人制度を創設する見地から、「中間法人」の非営利性を徹底し、構成員が出資を行わず、法人の資産に対する持分や分割請求権を所有せず、脱退構成員には持分払戻請求権も認められていないとしているが、これは、「人格のない社団」

---

(19) 中間試案補足説明 第二部一の6 10頁

と同様である。

しかし、準則主義によって設立され、かつ、社員が有限責任を享受する有限責任中間法人については、債権者保護及び有限責任制度の濫用防止の必要性の観点や一定の財産的基盤の確保、また、債権者に対する情報開示の充実を求めるということも不可欠であると考えられ、法人の設立に当たり、有限会社における最低資本金額と同額である300万円以上の財産を現実に拠出する「最低基金総額」措置が講じられた(中間法人法第12条)。

## 6 損益の分配

「人格のない社団」では定款が根本規則となり、それ以外の事項については、社員総会により意思決定がなされる。損益の分配に関する事項も同様であり、定款において損益の分配を定めることもできる。

他方、「中間法人」においては、非営利性を徹底する観点からは、損益計算上生じた剰余金を社員に分配することはできない(中間法人法第2条第1号)こととされている。

## 7 対外責任

「人格のない社団」においては、代表者を通じてすべての対外関係の処理がなされ、代表権の帰属及び権限等は、社団法人に関する規定(民法第43条、44条、52条～57条)が準用され、また、社団の債務は、総社員に総有的に帰属し、社団の財産だけがその引当となるにすぎないと一般に解されている。

しかし、社団が責任を負うほか、社員ないし代表者も責任を負うのかどうか、という問題については、判例は、通説である総有説の見解を是認し、その名義いかんにかかわらず<sup>(20)</sup>、社団債務について社団財産を引当とし、社団構成員の有限責任を肯定している<sup>(21)</sup>。最高裁も、社団の総有財産だけがその責任財

---

(20) 大阪地裁判決 昭和26年2月10日

(21) 東京高裁判決 昭和34年10月31日

産となり、構成員は直接には個人的債務ないし責任を負わないと判示している<sup>(22)</sup>。

他方、「中間法人」においては、まず、無限責任中間法人は、法人の財産をもってその債務を完済することができないときは、社員が連帯してその債務を弁済する責任を負うものとされている。この類型の利用対象として想定されるのは、比較的小規模で、人的結合関係の強い団体であり、その点で合名会社と共通する面があるといえるので、その規定の実質は、おおむね商法における合名会社についての規律に準じたものとされた。なお、有限責任中間法人については、社員は、定款の定めるところにより、法人に対し、経費を支払う義務を負うのみで、対外的な責任を負わないものとされている。相当多数の構成員からなり、かつ構成員同士の結びつきがさほど密接ではない団体については、その全部又は一部の構成員が無限責任を負うものとするのは、必ずしも合理的ではないと考えられ、そのような団体については法人格取得の道を開くべき社会的必要性は大きいと考えられるので、有限責任社員のみで構成される類型が設けられたものである。

## 8 解散

「人格のない社団」の解散は、社団法人の解散に準じると考えられるので、定款で定めた解散事由の発生、目的事業の成功若しくは不成功(民法第68条第1項)、総会における解散の決議及び社員の欠乏(民法第68条第2項)等が解散事由として挙げられる。

他方、「中間法人」の解散事由としても、①定款所定の事由の発生、②合併、③社員が一人となったこと、④破産、⑤解散命令⑥解散判決⑦社員総会による解散を掲げている(中間法人法第81条)。

なお、清算人の選任については、「人格のない社団」においては、定款に別段の定めがないかぎり、民法第74条を準用して社団代表者が清算人となり、清

---

(22) 最高裁判決 昭和48年10月9日

算事務を行う。また清算中の社団も当事者能力を有するものとされている。

他方、「中間法人」の清算人の選任については、理事、定款に定める者、社員総会において選任された者が清算人となる(中間法人法第87条)。

## 9 当事者能力

「人格のない社団」は、民事訴訟法第46条により、訴訟法上の当事者能力が認められている。訴訟法上の当事者能力とは、訴状や判決の名宛人となり、かつ、その名で執行を受けるところの被執行財産の主体たりうることを意味する。民事訴訟法以外では税法の多くと、行政不服審査法第10条、特許法第6条等においても訴訟当事者能力が認められている。

なお、「中間法人」は、法人格を有することから、法令の規定に従い、定款によって定められた目的(事業)の範囲内において、権利を有し、義務を負うものとされている。

### 第3節 人格のない社団等との課税構造比較

人格のない社団等に対する課税は、昭和32年の税制改正において創設されたものである。

これ以前は、実体法により形式的に法人格が与えられた法人に対して法人税が課され、自然人に対しては所得税が課されてきた。そのため、法人でも個人でもない人格のない社団等に対して課税の空白地帯が生じ、そこで、法人税法において法人格のない社団等を法人とみなしてその収益事業部分に対して法人税が課されることとなったものである。

他方、「中間法人」は、平成13年6月に中間法人法が成立し、この法律に基づき法人格が付与され「中間法人」が創設されたものである。なお、法人税法及び中間法人法上においては、この「中間法人」に関する税制上の特別措置の規定は設けてられていないことから、法人税法上の法人概念区分は普通法人扱いとされている。

そこで、本節においては、一般的概念としては「中間法人」と「人格のない社団等」は類似するものの、法人税法上の法人区分概念が相違しているので、これらの法人に対する課税相違を比較する。

## 1 課税所得の算定

「人格のない社団等」に対する法人税課税は、各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得について課税される(法人税法第4条第1項)。このため、収益事業と収益事業以外の事業とを併せ営む人格のない社団等は、収益事業から生ずる所得とその他の事業から生ずる所得とに区分経理しなければならない(法人税法第7条)。その場合の具体的方法は、すべて公益法人等の場合に準じて行われている。

しかし、公益法人等において認められている課税の特例としての、収益事業から公益事業へ資金を振り替えた場合の「みなし寄附金」の規定は、人格のない社団等には適用されない(法人税法第37条第4項)。

他方、「中間法人」は、概念的には「人格のない社団等」に法人格を付与したものにすぎないが、法人税法上は、この「中間法人」に対しては普通法人と同様の概念として取扱い、全事業所得課税が行われている。勿論、「みなし寄附金」の規定はない。

## 2 課税額の算定

「人格のない社団等」の収益事業から生じた課税所得の所得額の計算は、基本的には、普通法人の課税所得額の計算と同様に行われるが、受取利子、配当等については、「人格のない社団等」の収益事業に帰属するかどうかにかかわらず、その支払いの段階で所得税が源泉徴収され、収益事業に係る源泉徴収税額は、法人税の前納として扱われる。なお、収益事業以外の事業にかかわる源泉徴収税額はそのまま最終の納税、つまり一種の源泉分離課税となる(法人税法第68条)。

他方、「中間法人」は全事業から生じた課税所得の所得額の計算は、普通



法人の課税所得額の計算と同様に行われ、また、受取利子、配当等については、その支払いの段階で所得税が源泉徴収され、法人税の前納として扱われる。

### 3 利益の分配

「人格のない社団等」の構成員に対しては、法人である構成員が受ける利益の分配には、受取配当等の益金不算入の制度は適用されなく（法人税法第32条）、自然人である構成員が受ける利益の分配は、雑所得とされる（所得税法第35条）。

なお、「中間法人」においては、剰余金を社員に分配することを目的としない社団という特性から、各社員は、剰余金分配請求権は有しないことから利益の分配はない。

### 4 申告

「人格のない社団等」は、各事業年度の所得のうち、収益事業から生じた所得について申告し、他方、「中間法人」は全事業から生じた所得について申告しなければならない。

## 第3章 現行法人税法における問題点

### 第1節 「中間法人」創設固有の税制上の問題点

#### 第1項 問題点の所在

前章において述べたとおり、中間法人の概念としては、権利能力なき社団に対して法人格を取得した場合と同様の地位を付与することを一つの目的として創設されたものとも考えることもできるが、現実的には、「中間法人として登記しない団体」も存在する。法人税法においては、このような「中間法人として登記しない団体」に対しては、人格のない社団等として取り扱われ、収益事業のみが課税されることとなる。

なお、今回、中間法人法により新たに設立される「中間法人」は、現行法人税法上は、普通法人として捉えられ、全事業課税が行われることとされている。

このように、同一概念の法人が、設立根拠法の相違により、法人課税の取扱い方が異なるような結果となっていることや、また、次のような事柄に対しても新たな検討が必要となる。

#### 第2項 法人の活動上からの問題点

##### 1 準則主義の採用に伴う問題点

中間法人法第7条第6項においては、「法人の登記に係る登記義務、登記の効力等については、商法第12条から第14条まで、第61条、第65条及び第66条の規定を準用する」とし、中間法人の法人登記に際する手続きとしては、普通法人と同様の扱いがなされている。

このように、設立される「中間法人」の把握は、普通法人の把握と同様に、登記簿調査により掌握することができるが、現実的には、法人格を取得しない、権利能力なき社団のようないわゆる人格のない社団等の存在が消滅するわけでもない。

また、「中間法人」は、「有限責任中間法人」と「無限責任中間法人」の2

種類の法人区分が設けられており、このうち、「無限責任中間法人」については、個人が2名以上集まれば設立できることや基金設定の必要性がないこと等、設立要件がやや緩やかであることから、設立・消滅の変化が著しくなると考えられる。

このため、税務執行上における「中間法人」の把握管理事務のための事務量の増加が考えられ、法人把握の程度に差が生じてくると、新たな課税上の不公平を助長する恐れが発生する。

## 2 共益事業における税法上の益金・損金区分判定に関する問題点

法人税法は、「中間法人」が普通法人として課税されることから、「中間法人」が行う全事業に対する課税所得の算出においては、益金・損金の概念区分により所得計算を行うこととされる。

しかし、「中間法人」の所得計算において、益金・損金の概念区分により所得計算を行うこととなると、例えば、マンション管理組合的性格を有することを目的として設立された法人の場合、社員（いわゆる「マンション住人」）から徴収する「マンション大修繕積立金（仮称で、いわゆるマンションの大規模な外壁等の修繕にかかる費用を積み立てるもの）」的性格を有する収入等の例を考えると、このような積立金収入等は、本質的に共益事業として預かり金的性質を有するものか、それとも、法人税法上の益金に該当するものかどうかの判定も必要となるし、拠出した側（社員）の税法上の措置も統一する必要がある。

また、中間法人法の解釈にも関連するが、このような「マンション大修繕積立金」を基金として取り扱うこととなるのかどうかの確認なども必要となる。

このように、従来の企業会計上の損益区分計算による判定が、そのまま「中間法人」に当てはめることが最適かどうかの有無の判断機会が多数出現することが予想されことから、統一的な取扱いが必要となる。また、共益事業会計などの整備検討も必要と考えられる。

### 3 「中間法人」の設立基金に関する税務上の取扱い

中間法人法においては、「中間法人」を「有限責任中間法人」と「無限責任中間法人」の2種類の法人に大別し、このうち「有限責任中間法人」に対しては、基金設定を行わせ、設立時の最低基金総額を300万円としている(中間法人法第12条)。なお、設立時の基金総額のうち、この「有限責任中間法人」に基金を拠出する者(以下「基金拠出者」という。)が確定していない部分については、設立当初の社員・理事が共同してその確定していない部分の基金拠出者とみなされ、また、設立後に基金拠出者に基金拠出意思表示の辞退がされた場合には、その辞退された部分については、設立当初の社員・理事が共同して基金拠出者とみなされる(同法第20条)。

これらの基金総額は、貸借対照表上の資本金の部に計上される(同法第63条)。さらに、基金は、定時社員総会における剰余金処分案を承認する旨の決議に基づき返還することが認められている(同法第65条関係)が、基金返還に際しては、利息付与は禁止されている(同法第66条)。基金が返還される場合には、返還される基金に相当する金額が積み立てられ、これは、取り崩すことができない(同法第67条)。これを「代替基金」といい、各事業年度の剰余金処分案において積み立てられる(同法第64条)。

このような性格の基金に対する法人税法上の捉え方としては、資本取引と寄附取引の両者の考え方が混在しているとみることが妥当と考える。この場合の寄附取引に該当するものについては、共同して基金拠出者とみなされた者に対する課税関係を整備する必要がある。

### 4 基金の増額に関する問題

「有限責任中間法人」は存立中途において、社員総会の決議(基金の増加の定款変更決議)を経て基金の増加ができる(中間法人法第73条)。現時点においては、この基金増額の払込方法として①基金の単位(例えば、口数などの単位をいうが、現時点では未定)の数に比例して増額する方法か、それとも、②基金単位の数に関係なく増額する方法かどうか、も不明であるが、

②の方法の場合、基金の持分をどのように判断するか(例えば、増額の算定方式において、持分改算とみるのか、持分加算とみるか)の違いにより持分調整的性格の追徴金徴収の有無も考慮する必要がある。この場合、税法上、これらの追徴金を資本取引とみるかどうかの判定も必要となる。

## 5 事業活動中における社員の経費支払義務

「有限責任中間法人」の社員は、定款の定めに従い、経費の支払義務が課されている(中間法人法第23条)。法人税法上は、これらの経費負担金に対する取扱いとしては、基本的には、受け取る中間法人は益金となり、支払う社員は、損金と考えられる。しかし、現在、協同組合等において認めている特別の賦課金(基本通達14-2-9)の取扱い<sup>(1)</sup>と同様の仮受金処理を認めるかどうかは、バランス論的にみて整合性を図る必要があるが、原則としては、取引や事業内容からみると、仮受処理は望ましくないと考えられる。これは、今後、中間法人の事業が多種多様に及ぶと想定されることから、特別の例外規定を設けることは、現実的には、バランスが図れない恐れがあると考えられるためである。

## 6 事業全部譲渡の場合の課税

「有限責任中間法人」は、総社員の半数以上であって、総社員の議決権の4分の3以上の議決権を有する者の賛成(社員総会の決議)があれば、事業の全部の譲渡ができることとされている(中間法人法第36条)<sup>(2)</sup>。この場合は、

---

(1) 法人税基本通達 14-2-8(協同組合等の特別賦課金) 「協同組合等が、組合員に対し教育事業又は指導事業の経費の支出に充てるために賦課金を賦課した場合において、その賦課の目的となった事業の全部又は一部が翌事業年度に繰り越されたため当該賦課金につき剰余が生じたときにおいても、その剰余の額の全部又は一部をその目的に従って翌事業年度中に支出することが確実であるため、その支出することが確実であると認められる部分の金額を当該事業年度において仮受金等として経理したときは、これを認める。」

(2) 「無限責任中間法人」の場合は、社員の過半数の賛成が必要(中間法人法第119条)。

普通法人の営業譲渡と同様の譲渡所得課税を行うことが適当と考えるが、次に述べる清算とも関連するので、これらと同様の取扱いを検討する必要がある。

### 第3項 清算にかかる問題点

「中間法人」は、

- ① 定款に定めた事由の発生
- ② 社員総会の決議（「無限責任中間法人」の場合は総社員の同意が必要。）
- ③ 合併（合併により当該中間法人が消滅する場合の当該合併に限る。）
- ④ 社員が1人になったこと
- ⑤ 破産
- ⑥ 解散を命ずる裁判

によって解散（中間法人法第81条、第108条）をし、清算人による清算事務を経て残余財産の分配をし、清算終了となる。

清算人は、①現務の結了、②債権の取立て及び債務の弁済、③残余財産の引渡しの任務を行う（同法第89条）ことができるが、「有限責任中間法人」の場合の基金の返還に係る債務の弁済は、その余の債務の弁済がされた後でなければすることができない（同法第90条）とされている。

なお、債権の弁済が完了した後に残存する中間法人の財産いわゆる「残余財産」の帰属は、定款の定めるところによるものとされる。それでも、残余財産の帰属が定まらないときにはその帰属は、社員総会の決議により定まるものとし、これによっても帰属が定まらない残余財産は、国庫に帰属することとされている（同法第86条、第113条）。

このような清算手続を行う中間法人に対する現行法人税法上の清算所得課税は、普通法人の清算所得課税と同様に行われる。

他方、公益法人等や人格のない社団等に対しては、現行法人税法上、清算所得課税を行わなわれておらず、この理由として、「本来、収益事業を営む場合には他の企業との競争関係を重視してこれに対して課税することとされている

のであって、一般の会社等と同一に考えようとするものでないことによるのである。」<sup>(3)</sup>といわれている。

しかし、すでに述べたように、「中間法人」と人格のない社団等とは、概念的に同一であることからすれば、清算所得課税も統一したほうが整合性が図れるものと考ええる。

#### 第4項 合併

中間法人法においては、次のように、「中間法人」は、「他の中間法人」と合併することができ、その形態が規定されている。すなわち、「合併後存続する中間法人」又は「合併により設立される中間法人」は、次の①及び②に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ①又は②に定める中間法人でなければならないものとされている。(同法第122条～第149条)

- ① 無限責任中間法人と無限責任中間法人とが合併する場合 無限責任中間法人
- ② 無限責任中間法人と有限責任中間法人とが合併する場合及び有限責任中間法人と有限責任中間法人とが合併する場合 有限責任中間法人

以上のように、今後、設立される中間法人に対しては、いわゆる吸収合併と新設合併とが認められ、基本的には、株式会社の合併に関する規定が準用される。このようなことから、法人税法上は、株式会社などの普通法人と同様に捉えることが妥当と考える。なお、合併の変形としての、従来の公益法人等からの組織変更については、次項で検討する。

#### 第5項 公益法人及び人格のない社団等からの移行に関する問題点

公益法人等から中間法人への組織変更について、今回創設された中間法人法においては、具体的規定は設けられていない。しかし、この法律の検討過程である中間試案補足説明においては、次のような考え方が存在していた。

---

(3) 「DHCコンメンタール 法人税法 § 5～54」(第一法規出版)923頁

「既存の公益法人の中には、実質的には構成員の共通の利益を図ることを目的としているとみられる団体でありながら、他に適切な法人格取得の道がないため、公益法人として法人格を取得しているものがあると指摘されているところである。

このような指摘を踏まえ、公益法人の在り方の見直しの観点から、中間法人制度の検討途中に、本来は中間法人として設立されるべきであった公益法人について、中間法人への移行のための措置を設けることが考えられる。研究会報告書においても、中間法人制度の中に公益法人から中間法人への移行措置について具体的な規定を置く方向で検討する必要があるとされていたところである。中間試案第10(公益法人から法人への組織変更)では、公益法人(社団法人・財団法人)が一定の手続により中間法人への組織変更を行うことができる者とするのが提案されている。

公益法人から中間法人への何らかの移行措置に係る規定を設けるとした場合、公益法人の在り方の見直しの作業の進捗状況とも関連して、既存の公益法人のうち中間法人となることがふさわしいものが移行するのに必要な期間内だけの時限的な措置とすべきか、あるいは、恒久的な措置として定める必要があるのが問題となる。公益についての考え方が時代とともに変化し得ることから、中間法人制度の創設後に公益法人となったものであっても将来において中間法人となるべきものとされる可能性もあること、時限的な措置とすると、その措置の終了後は中間法人に移行すべき公益法人の中間法人への移行がそれを理由に進まなくなるおそれがあること等を考えれば、恒久的な措置として定める方が望ましいと考えられる。」<sup>(4)</sup>

また、「公益法人から中間法人への組織変更の制度の検討は、本来は中間法人たる性格を有し、中間法人制度が用意されていれば中間法人として設立されるべきであった公益法人について、中間法人への移行の円滑な実施を期待して、民事法の観点から行うものであり、本来、まさに公益を目的とする公益法人が中間

---

(4) 中間試案補足説明 第三部 第十一 28頁～29頁



法人に移行することや、実質的に営利を目的とするような法人が中間法人に移行することまで予定するものではない。中間法人たるにふさわしい公益法人の選別は、公益法人の在り方の見直し作業とも関連するところ、中間法人制度の枠組みの中において、民事法の観点からいかなる工夫が可能かという点については、なお検討を要する。」<sup>(5)</sup>とされていた。

さらに、公益法人から中間法人への組織変更の制度を検討する場合、民法第72条(残余財産の帰属)の趣旨に照らし、その資産、特に公益法人としての活動を通じて蓄積された資産をすべて中間法人に承継させることとしてよいかどうかという問題があり、分科会の審議では、公益法人が組織変更をした中間法人については、たとえ清算後の残余財産の処分の場面だけでも、民法第72条の趣旨を踏まえ、社員への帰属を許さないこととするなど、特別な制約を課すべきではないかとの意見もあった。

このような審議の過程を踏まえ、最終的には、次のような結論となった。

「公益法人の中で中間法人に移行すべきものがあるとされており、その移行すべきものについて移行を促す措置を講ずる必要があるのであれば、民事法の観点からも手当てを設けるべきではないかということで、この組織変更の規定の是非というものが議論されていたが、そもそも移行を促すべきであるかどうかについて、現段階でかなり異論があった。そもそも公益法人の在り方の見直しにおいては、公益法人が公益法人として法人格を取得していること自体が問題とされているわけではなくて、公益法人としてさまざまな利益、特に税制上の利益を受けているということが問題とされているものである。税制上の利益というのは、公益法人の制度の在り方、すなわち事業の内容が公益性を有し、その資産というのが私的に費消されることがなく、そのことは清算の段階でも同様であり、それらは主務官庁の指導監督によって確保されているという制度設計に由来しているものと思われる。このような公益法人が中間法人に、しかも組織変更という形で移行するということになると、資産、権利義務は一切公

公益法人から中間法人に引き継がれるわけであるが、そういうことになると、公益法人税制が前提としていた実体というのが失われた形の法人に、従前の公益法人税制で蓄積された利益もすべて引き継がれてしまう形になる。これが果たして合理的かどうかということが公益法人の在り方をどう見直していくかという観点から問題となっている。」<sup>(6)</sup>との意見を踏まえ、今回の中間法人法においては、公益法人等や人格のない社団等からの移行促進規定は設定されなかった。

しかし、法人税法上は、これらの公益法人等からの組織変更が現実的に行われた場合に、その取扱いを明確にしておく必要がある。

特に、人格のない社団等は、現行法人税法においては、法人とみなされていることから、これらのみなし法人が、新たに法人格を取得するときにおいて、財産などの引継ぎ関係が問題となる。ただ、単なる引継ぎとみるか、それとも、新たな設立とみるかにより、基金拋出などの関係においては、課税の取扱いが異なってくる。すなわち、中間法人法において、他の法人からの引継ぎに関する規定は、特段の定めがないことから、全て、新設法人として取り扱われることと考えられるが、この場合、特に、人格のない社団等に対する財産の処分に関連する税法上の取扱いが、現行法人税法上整備されていないので、これらをもどのように取り扱うかが問題となる。

なお、人格のない社団等からの移行は、基本的には、清算という手続を踏むことになるが、法人税法上は、同法第7条の規定により、人格のない社団等の清算所得は非課税とされているので、例えば、中間法人創設に便乗して、既存の人格のない社団等が、意図的に解散し、残余財産を分配し、課税を免れることも想定される。

また、公益法人の場合も同様に、中間法人に移行した場合、将来的にこの中間法人を意図的に解散し、中間法人の残余財産が、いわゆる社員に帰属することとなり、結果的に公益法人の残余財産が社員に分配される。このような結果

---

(6) 法制審議会民法部会 法人制度分科会 第13回会議議事録

となると、従来の公益法人に対する清算所得非課税の在り方が問題となる。

さらに、仮に、公益法人等からの財産の引継ぎを受けて中間法人が設立された場合などにおける各種の検討項目としては、次のものが考えられる。

- ① 公益法人等の財産処分可能の問題（公益法人等の設立根拠法の規定から、財産処分が法的に可能かどうかの問題がある。）
- ② 抛出された基金の帰属者の特定及びその課税関係（仮に、残余財産が処分できたとした場合、その帰属者が特定できるのか。また、帰属者が特定された場合、残余財産の処分を受けた者に対する贈与の有無の検討。）
- ③ 引継ぎを受けた中間法人の受け入れの問題（新設法人の設立の場合と同様に取り扱うこととなるのか。）
- ④ 特別措置として、課税の繰り延べの措置を講ずるかどうかの政策判断の必要性がある。（現実的には、このような、法人間の引継ぎは、実態が変わらないと捉えて課税の繰り延べを認める考え方もある。ただし、このような場合においては、従来の公益法人等に対する財産の清算課税を明確にする必要がある。）

なお、参考までに、最近における公益法人等の件数は、次のとおりである。

所管官庁	法人数	性格別法人数			
		本来の公益法人	互助・共済団体等	営利転換候補	その他
国所管	6,879	6,483	388	0	8
都道府県所管	19,570	16,051	3,310	45	164
合計	26,354	22,445	3,692	45	172

（出典：平成12年度公益法人に関する年次報告）

## 第2節 最近の行政改革との関連

### 第1項 特殊法人等の改革

平成12年12月1日に閣議決定された「行政改革大綱」においては、今後の行政改革の重要課題が掲げられている。

この改革の基本的考え方としては、

「21世紀の我が国経済社会を自律的な個人を基礎とした、より自由かつ公正なものとするため、これまでの国・地方を通ずる行政の組織・制度の在り方、行政と国民との関係等を抜本的に見直し、新たな行政システムを構築する必要がある。

このため、21世紀の開始とともに新たな府省体制を確立し、中央省庁等改革の成果をより確実なものとする事とし、21世紀の国・地方を通じた行政の在り方について、（1）新たな時代の要請に対応する観点から、内閣機能の強化、省庁の大きくくり編成等による総合性、機動性を備えた行政の実現、（2）国民の主体性と自己責任を尊重する観点から、民間能力の活用、事後監視型社会への移行等を図ることによる簡素かつ効率的な行政の実現、（3）行政情報の公開と国民への説明責任の徹底を図ることによる国民に開かれた透明性の高い行政の実現、（4）行政事務の電子化、窓口の利便性の向上等を図ることによる国民本位の質の高い行政サービスの実現、を目指し、今後、平成17年（2005年）までの間を一つの目途として各般の行政改革を集中的・計画的に実施する。

こうした見地に立って、今後の行政改革の重要課題として、（1）新たな時代にふさわしい行政組織・制度への転換を目指す観点からの特殊法人等の改革、公務員制度改革、行政評価システムの導入、公会計の見直し・改善、公益法人に対する行政の関与の在り方の改革、（2）国と地方の関係を見直し、地方公共団体の自主性・自立性を高める観点からの更なる地方分権の推進、（3）行政と民間との新たな関係を構築する観点からの規制改革、（4）その他、電子政府の実現を始め、省庁再編に伴う運営・施策の融合化、行政の組織・事務の減量・効率化等を推進する。

これら行政改革の推進に併せ、司法制度改革審議会の意見等を踏まえ、司法機能の充実強化を図るための司法制度改革を推進するものとする。」<sup>(7)</sup>とされている。

---

(7) 「行政改革大綱」(平成12年12月1日閣議決定) 前文

なお、これらのうち、特殊法人等の改革の具体的内容は、次のとおりであるが、いずれも、現行法人税法における法人区分概念の在り方とも関連してくるものと考えられる。

「(1) 事業及び組織形態の見直し

ア 基本的考え方

特殊法人及び認可法人(以下「特殊法人等」という。)<sup>(8)</sup>の改革については、特殊法人等の事業が現在及び将来にわたる国民の負担又は法律により与えられた事業独占等の特別の地位に基づいて実施されていること等にかんがみ、すべての特殊法人等の事業及び組織の全般について、内外の社会経済情勢の変化を踏まえた抜本の見直しを行う。

イ 「集中改革期間」における特殊法人等の抜本の見直し

各特殊法人等の事業及び組織形態の見直しについては、特殊法人等改革のための推進体制を整備した上、以下の方針を踏まえて検討を進め、平成13年度中に、各特殊法人等の事業及び組織形態について講ずべき措置を定める「特殊法人等整理合理化計画」を策定する。さらに、同計画を実施するため、可能な限り速やかに、遅くとも平成17年度末までの「集中改革期間」内に、法制上の措置その他の必要な措置を講ずる。

(ア) 個別の事業の見直し

以下の基準に該当する各特殊法人等の個々の事業について、その具体的な事業の仕組み、事業実施の方法・手段等に遡った上で、その見直しを行うことにより、その廃止、整理縮小・合理化、民間・国その他の運営主体への移管等、整理合理化を図る。

i) 内外の社会経済情勢の変化により、事業の対象が著しく減少

---

(8) 特殊法人等の定義は、「特殊法人等改革基本法(平成13年法律第58号)」の別表に規定されている。この別表においては、特殊法人77法人、認可法人55法人が具体的に列挙されている。

又は変質する等により、事業の意義が低下しているもの。

- ii) 事業の本来の目標を概ね達成し、又は、近い将来、その目標を達成することが見込まれるもの。
- iii) 当初の事業計画に比して著しく非採算となり、その程度が継続的に拡大しているもの。
- iv) 事業が当初の予定に比べて著しく長期化し、実際の需要が当初の需要見通しを著しく下回っていること等により、事業効果が乏しく、又は不明確になっているもの。
- v) 事業遂行に当たって膨大な借入れ又は貸付等が行われ、かつ、その規模が著しく拡大し民業を圧迫している等、事業の政策的再評価を要すると認められるもの。
- vi) 本来の意図に反し、特定の対象を過度に優遇する結果になっているもの。
- vii) 民間において類似の事業が現に行われ、又は民間と競合しているもの。
- viii) 他の特殊法人等において類似の事業が行われ、重複しているもの。
- ix) 特殊法人等の事業としてではなく、民営化、民間委託等による方が効率的なもの。
- x) 事業の性格上、特殊法人等にアウトソーシングしなくとも、政府の直接処理により十分対応可能なもの。

(イ) 組織形態の見直し

上記(ア)の事業の見直し結果を踏まえ、以下の検討指針を基に、特殊法人等ごとに、当該見直し後の事業を担う実施主体としてふさわしい組織形態を決定する。この場合、各々の法人の事業及び組織運営の実態を踏まえつつ、特殊法人等について指摘されている問題点（経営責任の不明確性、事業運営の非効率性、組織・業務の自己増殖、経営の自律性の欠如等）を可能な限り克服し得る

ような組織形態とするよう留意する。

- i) 上記(ア)の事業の見直しにより、その主たる事業が廃止され、又は民間その他の運営主体に移管された法人について、原則、廃止を検討する。
- ii) 事業の採算性が高く、かつ国の関与の必要性が乏しい法人、企業的経営による方が事業をより効率的に継続実施できる法人又は民間でも同種の事業の実施が可能な法人について、原則、民営化を検討する。
- iii) 上記 i) 及び ii) の検討において廃止又は民営化される法人以外の法人について、その事業及び組織運営の実態を踏まえつつ、独立行政法人通則法（平成11年法律第103号。以下「通則法」という。）に基づく独立行政法人への移行を検討する。

この場合、法人の特性等により、通則法を直ちに適用し難い法人について、原則として、経営責任の明確化、事業運営の効率性の向上、透明性の向上等の観点から、法人の性格に応じ、個別法の整備、通則法に準じた共通スキームの整備等所要の法的措置等を検討するものとする。

#### ウ 累次の閣議決定事項等のフォローアップとその結果の公表等

平成7年以降、累次の閣議決定に記載された特殊法人等に関する指摘事項等については、本年中にフォローアップを行い、その結果を公表するとともに、今後引き続き、上記の見直しの一環として更に検討を進め、所要の措置を講ずる。

また、特殊法人等の業務については、その合理化、効率化等により、一層のコスト削減に努める。」<sup>(9)</sup>とされている。

なお、今回の特殊法人等の改革は、単に法人の組織形態、すなわち「器」

---

(9) 行政改革大綱（平成12年12月1日 閣議決定）「I 行政の組織・制度の抜本改革」  
1 特殊法人等の改革

の見直しにとどまらず、「中身」である特殊法人等の事業の徹底した見直しが極めて重要であるとされ、政策的必要性、事業手法の合理性等の観点から、事業の内容、その仕組み、更にはいわゆる子会社等を含む事業実施の方法等に遡った上で、ゼロベースから各法人の組織形態の在り方が検討されている。

なお、この特殊法人等の一覧は次のとおりである。

## 1 特殊法人の一覧

名称	根拠法	法人税法上の区分
商工組合中央金庫	商工組合中央金庫法（昭和十一年法律第十四号）	協同組合等
宇宙開発事業団	宇宙開発事業団法（昭和四十四年法律第五十号）	公益法人等
核燃料サイクル開発機構	核燃料サイクル開発機構法（昭和四十二年法律第七十三号）	公益法人等
勤労者退職金共済機構	中小企業退職金共済法（昭和三十四年法律第六十号）	公益法人等
公害健康被害補償予防協会	公害健康被害の補償等に関する法律（昭和四十八年法律百十一号）	公益法人等
国際交流基金	国際交流基金法（昭和四十七年法律第四十八号）	公益法人等
地方競馬全国協会	競馬法（昭和二十三年法律第一百五十八号）	公益法人等
中小企業総合事業団	中小企業総合事業団法（平成十一年法律第十九号）	公益法人等
日本勤労者住宅協会	日本勤労者住宅協会法（昭和四十一年法律百三十三号）	公益法人等
日本私立学校振興・共済事業団	日本私立学校振興・共済事業団法（平成九年法律第四十八号）	公益法人等
日本自転車振興会	自転車競技法（昭和二十三年法律第二百九号）	公益法人等
日本小型自動車振興会	小型自動車競走法（昭和二十五年法律第二百八号）	公益法人等
農業者年金基金	農業者年金基金法（昭和四十五年法律第七十八号）	公益法人等
農畜産業振興事業団	農畜産業振興事業団法（平成八年法律第五十三号）	公益法人等



農林漁業団体職員共済組合	農林漁業団体職員共済組合法（昭和三十二年法律第九十九号）	公益法人等
北方領土問題対策協会	北方領土問題対策協会法（昭和三十四年法律第三十四号）	公益法人等
運輸施設整備事業団	運輸施設整備事業団法（平成九年法律第八十三号）	公共法人
奄美群島振興開発基金	奄美群島振興開発特別措置法（昭和三十九年法律第八十九号）	公共法人
沖縄振興開発金融公庫	沖縄振興開発金融公庫法（昭和三十七年法律第三十一号）	公共法人
環境事業団	環境事業団法（昭和三十九年法律第九十五号）	公共法人
簡易保険福祉事業団	簡易保険福祉事業団法（昭和三十七年法律第六十四号）	公共法人
金属鉱業事業団	金属鉱業事業団法（昭和三十八年法律第七十八号）	公共法人
雇用・能力開発機構	雇用・能力開発機構法（平成十一年法律第二十号）	公共法人
公営企業金融公庫	公営企業金融公庫法（昭和三十二年法律第八十三号）	公共法人
国際観光振興会	国際観光振興会法（昭和三十四年法律第三十九号）	公共法人
国際協力銀行	国際協力銀行法（平成十一年法律第三十五号）	公共法人
国際協力事業団	国際協力事業団法（昭和三十九年法律第六十二号）	公共法人
国民生活センター	国民生活センター法（昭和三十五年法律第九十四号）	公共法人
国民生活金融公庫	国民生活金融公庫法（昭和三十四年法律第四十九号）	公共法人
阪神高速道路公団	阪神高速道路公団法（昭和三十七年法律第四十三号）	公共法人
社会福祉・医療事業団	社会福祉・医療事業団法（昭和三十九年法律第七十五号）	公共法人
社会保険診療報酬支払基金	社会保険診療報酬支払基金法（昭和三十二年法律第二百二十九号）	公共法人
首都高速道路公団	首都高速道路公団法（昭和三十四年法律第三百三十三号）	公共法人
住宅金融公庫	住宅金融公庫法（昭和三十五年法律第五十六号）	公共法人
心身障害者福祉協会	心身障害者福祉協会法（昭和三十五年法律第四十四号）	公共法人
新東京国際空港公団	新東京国際空港公団法（昭和三十九年法律第一百十五号）	公共法人

水資源開発公団	水資源開発公団法（昭和三十六年法律第二百十八号）	公共法人
石油公団	石油公団法（昭和四十二年法律第九十九号）	公共法人
地域振興整備公団	地域振興整備公団法（昭和三十七年法律第九十五号）	公共法人
中小企業金融公庫	中小企業金融公庫法（昭和二十八年法律第百三十八号）	公共法人
都市基盤整備公団	都市基盤整備公団法（平成十一年法律第七十六号）	公共法人
日本育英会	日本育英会法（昭和五十九年法律第六十四号）	公共法人
日本学術振興会	日本学術振興会法（昭和四十二年法律第二百二十三号）	公共法人
日本芸術文化振興会	日本芸術文化振興会法（昭和四十一年法律第八十八号）	公共法人
日本政策投資銀行	日本政策投資銀行法（平成十一年法律第七十三号）	公共法人
日本体育・学校健康センター	日本体育・学校健康センター法（昭和六十年法律第九十二号）	公共法人
日本中央競馬会	日本中央競馬会法（昭和二十九年法律第二百五号）	公共法人
日本鉄道建設公団	日本鉄道建設公団法（昭和三十九年法律第三号）	公共法人
日本道路公団	日本道路公団法（昭和三十一年法律第六号）	公共法人
日本放送協会	放送法（昭和二十五年法律第百三十二号）	公共法人
日本貿易振興会	日本貿易振興会法（昭和三十三年法律第九十五号）	公共法人
日本労働研究機構	日本労働研究機構法（昭和三十三年法律第百三十二号）	公共法人
年金資金運用基金	年金資金運用基金法（平成十二年法律第十九号）	公共法人
農林漁業金融公庫	農林漁業金融公庫法（昭和二十七年法律第三百五十五号）	公共法人
放送大学学園	放送大学学園法（昭和五十六年法律第八十号）	公共法人
本州四国連絡橋公団	本州四国連絡橋公団法（昭和四十五年法律第八十一号）	公共法人
緑資源公団	緑資源公団法（昭和三十一年法律第八十五号）	公共法人
労働福祉事業団	労働福祉事業団法（昭和三十二年法律第二百二十六号）	公共法人

科学技術振興事業団	科学技術振興事業団法（平成八年法律第二十七号）	普通法人
関西国際空港株式会社	関西国際空港株式会社法（昭和五十九年法律第五十三号）	普通法人
九州旅客鉄道株式会社	旅客鉄道株式会社及び日本貨物鉄道株式会社に関する法律（昭和六十一年法律第八十八号）	普通法人
四国旅客鉄道株式会社	旅客鉄道株式会社及び日本貨物鉄道株式会社に関する法律	普通法人
新エネルギー・産業技術総合開発機構	石油代替エネルギーの開発及び導入の促進に関する法律（昭和五十五年法律第七十一号）	普通法人
西日本電信電話株式会社	日本電信電話株式会社等に関する法律（昭和五十九年法律第八十五号）	普通法人
西日本旅客鉄道株式会社	旅客鉄道株式会社及び日本貨物鉄道株式会社に関する法律	普通法人
帝都高速度交通営団	帝都高速度交通営団法（昭和十六年法律第五十一号）	普通法人
電源開発株式会社	電源開発促進法（昭和二十七年法律第二百八十三号）	普通法人
東海旅客鉄道株式会社	旅客鉄道株式会社及び日本貨物鉄道株式会社に関する法律	普通法人
東日本電信電話株式会社	日本電信電話株式会社等に関する法律	普通法人
東日本旅客鉄道株式会社	旅客鉄道株式会社及び日本貨物鉄道株式会社に関する法律	普通法人
日本たばこ産業株式会社	日本たばこ産業株式会社法（昭和五十九年法律第六十九号）	普通法人
日本貨物鉄道株式会社	旅客鉄道株式会社及び日本貨物鉄道株式会社に関する法律	普通法人
日本原子力研究所	日本原子力研究所法（昭和三十一年法律第九十二号）	普通法人
日本船舶振興会	モーターボート競走法（昭和二十六年法律第二百四十二号）	普通法人
日本電信電話株式会社	日本電信電話株式会社等に関する法律	普通法人
北海道旅客鉄道株式会社	旅客鉄道株式会社及び日本貨物鉄道株式会社に関する法律	普通法人
理化学研究所	理化学研究所法（昭和三十三年法律第八十号）	普通法人

## 2 認可法人の一覧

名称	根拠法	法人税法上の区分
海上災害防止センター	海洋汚染及び海上災害の防止に関する法律（昭和四十五年法律第百三十六号）	公益法人等
海洋科学技術センター	海洋科学技術センター法（昭和四十六年法律第六十三号）	公益法人等
海洋水産資源開発センター	海洋水産資源開発促進法（昭和四十六年法律第六十号）	公益法人等
漁業共済組合連合会	漁業災害補償法（昭和三十九年法律第百五十八号）	公益法人等
漁船保険中央会	漁船損害等補償法（昭和二十七年法律第二十八号）	公益法人等
警察共済組合	地方公務員等共済組合法（昭和三十七年法律第百五十二号）	公益法人等
公立学校共済組合	地方公務員等共済組合法	公益法人等
厚生年金基金連合会	厚生年金保険法（昭和二十九年法律第百十五号）	公益法人等
国家公務員共済組合	国家公務員共済組合法（昭和三十三年法律第百二十八号）	公益法人等
国家公務員共済組合連合会	国家公務員共済組合法	公益法人等
産業基盤整備基金	民間事業者の能力の活用による特定施設の整備の促進に関する臨時措置法（昭和六十一年法律第七十七号）	公益法人等
市議会議員共済会	地方公務員等共済組合法	公益法人等
指定都市職員共済組合	地方公務員等共済組合法	公益法人等
自動車事故対策センター	自動車事故対策センター法（昭和四十八年法律第六十五号）	公益法人等
石炭鉱業年金基金	石炭鉱業年金基金法（昭和四十二年法律第百三十五号）	公益法人等
全国市町村職員共済組合連合会	地方公務員等共済組合法	公益法人等
全国社会保険労務士会連合会	社会保険労務士法（昭和四十三年法律第八十九号）	公益法人等
全国農業会議所	農業委員会等に関する法律（昭和二十六年法律第八十八号）	公益法人等
全国農業協同組合中央会	農業協同組合法（昭和二十二年法律第百三十二号）	公益法人等
総合研究開発機構	総合研究開発機構法（昭和四十八年法律第五十一号）	公益法人等
地方公務員共済組合連合会	地方公務員等共済組合法	公益法人等

地方公務員災害補償基金	地方公務員災害補償法（昭和四十二年法律第二百一十一号）	公益法人等
地方職員共済組合	地方公務員等共済組合法	公益法人等
町村議会議員共済会	地方公務員等共済組合法	公益法人等
通関情報処理センター	電子情報処理組織による税関手続の特例等に関する法律（昭和五十二年法律第五十四号）	公益法人等
通信・放送機構	通信・放送機構法（昭和五十四年法律第四十六号）	公益法人等
都職員共済組合	地方公務員等共済組合法	公益法人等
都道府県議会議員共済会	地方公務員等共済組合法	公益法人等
日本たばこ産業共済組合	厚生年金保険法等の一部を改正する法律（平成八年法律第八十二号）第二条の規定による改正前の国家公務員等共済組合法（昭和三十三年法律第二百二十八号）	公益法人等
日本公認会計士協会	公認会計士法（昭和三十二年法律第三百三十三号）	公益法人等
日本行政書士会連合会	行政書士法（昭和二十六年法律第四号）	公益法人等
日本司法書士会連合会	司法書士法（昭和二十五年法律第九十七号）	公益法人等
日本商工会議所	商工会議所法（昭和二十八年法律第四百三十三号）	公益法人等
日本障害者雇用促進協会	障害者の雇用の促進等に関する法律（昭和三十五年法律第二百二十三号）	公益法人等
日本税理士会連合会	税理士法（昭和二十六年法律第二百三十七号）	公益法人等
日本赤十字社	日本赤十字社法（昭和二十七年法律第三百五号）	公益法人等
日本鉄道共済組合	厚生年金保険法等の一部を改正する法律第二条の規定による改正前の国家公務員等共済組合法	公益法人等
日本土地家屋調査士会連合会	土地家屋調査士法（昭和二十五年法律第二百二十八号）	公益法人等
日本弁理士会	弁理士法（平成十二年法律第四十九号）	公益法人等
農水産業協同組合貯金保険機構	農水産業協同組合貯金保険法（昭和四十八年法律第五十三号）	公益法人等
農林漁業信用基金	農林漁業信用基金法（昭和六十二年法律第七十九号）	公益法人等
野菜供給安定基金	野菜生産出荷安定法（昭和四十一年法律第三百三十三号）	公益法人等
預金保険機構	預金保険法（昭和四十六年法律第三十四号）	公益法人等

空港周辺整備機構	公共用飛行場周辺における航空機騒音による障害の防止等に関する法律（昭和四十二年法律第百十号）	公共法人
自動車安全運転センター	自動車安全運転センター法（昭和五十年法律第五十七号）	公共法人
日本下水道事業団	日本下水道事業団法（昭和四十七年法律第四十一号）	公共法人
日本万国博覧会記念協会	日本万国博覧会記念協会法（昭和四十六年法律第九十四号）	公共法人
平和祈念事業特別基金	平和祈念事業特別基金等に関する法律（昭和六十三年法律第六十六号）	公共法人
医薬品副作用被害救済・研究振興調査機構	医薬品副作用被害救済・研究振興調査機構法（昭和五十四年法律第五十五号）	普通法人
基盤技術研究促進センター	基盤技術研究円滑化法（昭和六十年法律第六十五号）	普通法人
情報処理振興事業協会	情報処理の促進に関する法律（昭和四十五年法律第九十号）	普通法人
生物系特定産業技術研究推進機構	生物系特定産業技術研究推進機構法（昭和六十一年法律第八十二号）	普通法人
全国商工会連合会	商工会法（昭和三十五年法律第八十九号）	普通法人
全国中小企業団体中央会	中小企業等協同組合法（昭和二十四年法律第百八十一号）	普通法人
日本銀行	日本銀行法（平成九年法律第八十九号）	普通法人

さらに、現行法人税法上の法人区分概念をこれらの特殊法人・認可法人別に区分整理すると次のように分類される。

	特殊法人	認可法人
別表1（公共法人等）	42	5
別表2（公益法人等）	19	43
別表3（協同組合等）	1	—
普通法人（株式会社等）	15	7
合計	77	55

この「行政改革大綱」においては、特殊法人の組織の見直しの一環として民営化も考えられており、この民営化の方法として、中間法人への組織移行も考えられるが、中間法人の事業目的いわゆる共益という観点からは円滑な移行が可能かどうか不透明と思われる。

しかし、現行法人税法上の法人の概念を整理していくうえにおいては、今後の行政改革の方向性も考え、新たな法人概念整理の検討材料として考慮する必要がある。

## 第2項 公益法人等に対する行政の関与の在り方の改革

また、「行政改革大綱」においては、公益法人に対しても「公益法人に対する行政の在り方の改革」という点について提言している。

これらの提言のうち、現行法人税法上の公益法人等に対する課税の在り方(例えば、収益事業に対する課税方法など)とも関連すると思われるものとしては、次の点がある。

### 「(1) 委託等、推薦等に係る事務・事業の見直し

国から公益法人が委託等、推薦等を受けて行っている検査・認定・資格付与等の事務・事業については、官民の役割分担及び規制改革の観点から厳しく見直した上で、今後とも国の関与が必要とされるものについては、国自らが行い又は独立行政法人に行わせることとし、独立行政法人への事務移管その他所要の措置を講ずる。これ以外のものについては、当該事務・事業に対する国の関与は廃止するなどの措置を講ずる。

### (2) 財政負担の縮減・合理化

#### ア 基本的考え方

国からの公益法人への補助金・委託費等(以下、「補助金等」)については、上記(1)の業務の見直しの内容も踏まえつつ、官民の役割分担の観点、限られた財政資金の効率的使用の観点、及び行政の説明責任の確保と透明性の向上の観点から厳しく見直し、その縮減・合理化を進めることとする。

#### イ 公益法人に対する補助金等の支出の適正化

公益法人に対する補助金等の支出の適正化については、委託等、推薦等に係る事務・事業の見直しと併せて検討を進めることとし、独立行政法人への事務移管その他必要な措置を以下のように講ずる。

(ア) 国が公益法人に対して交付する補助金等で、当該法人が更に他の公益法人やその他の法人等の第三者に分配・交付するものについては、当該補助金等を整理・統合した上で、国自ら又は独立行政法人が分配・交付することとする。

(イ) 国からの補助金等により公益法人が行う事務・事業であって、当該法人の総収入に対し、その補助金等が大部分を占める場合は、その必要性等について厳しく精査を行い、当該事務・事業を整理・統合した上で国自らが行い又は独立行政法人に行わせることとし、これを適用することが困難な公益法人については別途検討する。

(ウ) 官民の役割分担の徹底、役員報酬の適正化の観点から、公益法人に対する補助金等において役員報酬に係る助成は行わないこととする。

### (3) 措置期限・経過措置等

i) 上記(1)、(2)の改革は、平成13年度末を目途に実施計画を策定した上で、平成17年度末までのできる限り早い時期に実行することとする。

ii) なお、それまでの間は、「『公益法人の設立許可及び指導監督基準』及び『公益法人に対する検査等の委託等に関する基準』について」(平成8年9月20日閣議決定)の規定の徹底を図る。

iii) 経営情報の公開については、上記閣議決定に加え、国からの委託等、推薦等又は補助金等に係る事業内容等の公開や外部からの業績評価を進めるとともに、指定法人の情報公開の在り方の検討及び公益法人会計基準の改善策の検討を行う。

iv) また、役員の報酬等の在り方について、特殊法人等における検討を踏まえ、所要の措置を検討する。

### (4) 地方公益法人に係る措置

都道府県所管公益法人について、国は、地方公共団体に対し、上記(1)、(2)と同様の措置を講ずるよう要請するとともに、地方公共団体の支出についても、国の公益法人改革を踏まえて、地方交付税措置の見直しを行



うものとする。」<sup>(10)</sup>とされている。

以上のように、公益法人の事業活動の在り方などの見直しなどが検討されており、これらの検討推移も見極める必要がある。

例えば、収益事業課税の在り方に関する問題として「公益法人等」から「中間法人」に移行する場合を考えると、所得に対する課税については、公益法人等の場合収益事業のみの所得に対して法人税率が22%とされているが、他方、中間法人の場合は、全所得に対して30%ということになっていることから、結果的に「公益法人等」から「中間法人」の移行は課税強化となる。この場合、一般的には、中間法人に対する現行法人税法上の課税を他の公益法人等に対する課税と同一にすべきというような意見もあるが、本質的な課税の在り方に対する検討が重要となる。

### 第3節 中間法人創設に関連しての法人課税の在り方

#### 第1項 法人税法上の法人概念見直しの必要性

中間法人は、実態としては、現行法人税法上の人格のない社団等の概念に「中間法人法」という特別法により法人格を付与したものと同様と考えられるが、一般法的な観点からは新しい概念創設である。このような中間法人の新しい概念創設に対して、現行法人税法上の法人概念区分は、従来の基準で概念整理されているために、次のような問題が生じてきた。

例えば、マンションの管理組合形態の現実的存在実態をみると、①「建物の区分所有等に関する法律第47条第2項」に規定する管理組合法人②法人格を持たないが、いわゆる法人税法上の「人格のない社団等」としての管理組合③今回の「中間法人法」により設立される管理組合の3種類の団体組織が存在することとなり、同一活動を行っているにもかかわらず、現行法人税法上は、法人区

---

(10) 行政改革大綱(平成12年12月1日 閣議決定)「I 行政の組織・制度の抜本改革」  
5 公益法人に対する行政の関与の在り方の改革

分概念形態が相違することから、課税関係に差異が生じることとなる。

このような差異は、現行法人税法における納税義務の有無の判定として、収益事業の有無により課税可否を採用していることに基因するもの一つの要因と考えられることから、上記のような問題解決のためには、この区分の在り方を検討する必要がある。

また、上記①の「建物の区分所有等に関する法律第47条第2項」に規定する管理組合法人は、現行法人税法上の別表に掲げる法人に限定列挙されていない法人であるが、同法の規定に基づき登記し、又は認可されることによって法人格を付与された場合にはその規定により、法人税法上は、公益法人等とみなされている。このような法人税法に特掲されていないその他の法人の例としては、①「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13条」の政党法人、②「地方自治法第260条の2」の認可を受けた地縁による団体(町内会、自治会等)及び③「特定非営利活動促進法第46条」の特定非営利活動法人(いわゆるNPO法人)があるが、これらの法人は、「中間法人法」の概念からすれば、中間法人に該当することとなる。

今回「中間法人」制度が創設されることにより、これらの法人税法上特掲されていない法人の概念区分を明確にする必要があるし、さらに、法人格取得の根拠法の相違によるだけで税法上の取扱いが異なり、かつ、課税規定が法人税法になく、それぞれの根拠法に規定がある形式は、一般の納税者サイドからみると非常に判り難い面があるので、検討の余地があるものと考えられる。

## 第2項 事業単位を採用した現行課税方式の検討

### 1 現況

現行法人税法上の法人の概念区分は、法人税納税義務の有無の区分と法人所得の課税非課税区分とを基に整理されている。

つまり、納税義務は、内国法人に対しては、無制限納税義務者とし、外国法人に対しては制限納税義務者とし(法人税法第4条)、さらに、公共法人については、人的課税除外として、非課税法人に区分している(同法第4条

第3項)。

また、法人所得の課税非課税区分は、公益法人等及び人格のない社団等については、収益事業を行う場合や退職年金業務を行う法人については、退職年金業務を行う場合による所得のみに課税を限定している。

このような多次元化された概念区分は、歴史的な経緯と立法政策上の要素が大きく影響し、現在では、次のような考え方に基づくものと考えられる。

- ① 国・地方公共団体に対して納税義務を課していないのは、これらの法人が課税主権であるから。
- ② 公共法人などの公共企業体に対して納税義務を課していないのは、「従来、国等の事業の一部を行っており、その所得は全て国・地方公共団体に帰属するのであるから、これらに納税義務を課すことは適当でない」というもの。
- ③ 公益法人等や人格のない社団等に対して収益事業のみのみに対する納税義務に限定しているのは、「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、それから生ずる利益は特定の個人に帰属する性格のものでない」というものである。

## 2 事業区分での所得課税に対する問題点

現行法人税法における、公益法人等や人格のない社団等の収益事業に対する課税の考え方については、平成12年7月の税制調査会の「我が国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」の答申において、「財団法人、社団法人、宗教法人、社会福祉法人、学校法人などの公益法人等、人格のない社団等、NPO法人などについては、その営む事業が一般法人の営む事業と競合する場合については、課税の公平性・中立性の観点から、その収益事業から生じた所得に対しては法人税を課税することとしている。しかし、現在、収益事業として物品販売業、請負業をはじめ33の事業が定められているが、近年公益法人等の各種団体の行う事業内容が次第に拡大し、かつ多様化

してきている中で、民間企業が行う事業内容との間に大きな違いがなくなってきたのではないかと考えられる。したがって、現在収益事業とされていらない事業であっても民間企業と競合するものについては、これを随時収益事業の範囲に追加していくことが適当である。しかし、そうした対応に限界があるとすれば、公益法人等が対価を得て行う事業については、原則として課税対象とし、一定の要件に該当する事業は課税しないこととするといった見直しなどを行うことも考えられる。」と提言している個所がある。

この提言は、原則課税とした上で、非課税事業を特掲するといういわゆるネガティブ・リストアップ方式への転換を示しているものであり、このような方式は、法技術的には、非課税の範囲の限定や非課税事業の列挙などが可能かどうかの問題を抱えているが、この公益法人等に対する原則課税の方向性は、現行法納税義務者の規定内容からみれば、整合性がとれているものである。

つまり、法人税法第4条第1項の納税義務者の規定においては、「内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。」ということから、原則課税を全面的に規定していると読み取ることが一般的と考えられるが、同項但し書きにおいて、「ただし、内国法人である公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を営む場合に限る。」という規定があることから納税義務の単位の整合性が明確にならなくなったと考える。これは、同法第5条及び第7条の課税所得等の範囲の規定から、収益事業から生じた所得以外の所得（いわゆる「公益事業から生じた所得」）を非課税にするということから、納税義務者の条項においても同様に明確な規定内容にせざるを得なかったということに基因するものではないかと思われる。そこで、仮に、非課税とすべき公益事業から生じた所得をポジティブに限定列挙できれば、この難解な規定内容の解消ができるものと考えられる。

### 第3項 法人所得課税の考え方

法人に対する原則課税を検討するに際して、法人所得課税の考え方を歴史的

に調べてみると、法人税は、所得税の一種として創設されたもので、個人の所得課税が基本となっている。

その所得は、発生、帰属の態様が諸々異なっているが、発生については、次のような変遷を経てきている。

「真の意味における所得は、財貨の利用によって得られる効用と人的役務から得られる満足を意味するが、これらの効用や満足を測定し定量化することは困難であるから、所得税の対象としての所得を問題にする場合には、これらの効用や満足を可能にする金銭的価値で表現せざるをえない。」<sup>(11)</sup>とし、所得を金銭的価値で表現し、この場合において、その構成の仕方には2つの類型があるとされている。

1つは、消費型(支出型)所得概念、もう1つは、取得型(発生型)所得概念があり、各国の租税制度において一般的に採用されている。

この取得型(発生型)所得概念のもとにおいて、所得の範囲をどのように構成するかについては、2つの考え方がある。1つは、制限的所得概念と、もう1つは、包括的所得概念で、今日では、次の3つの理由から包括的所得概念が一般的な支持を受けている。

- ① 一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが、公平負担の要請に合致する。
- ② すべての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高めるゆえんである。
- ③ 所得の範囲を広く構成することによって、所得税制度のもつ景気調整機能が増大する。

また、わが国の所得税法の解釈としても、同じ考え方が妥当する。

- ① 所得は、いかなる源泉から生じたものであるかを問わず課税の対象となると解すべきである。
- ② 現金の形をとった利得のみでなく、現物給付・債務免除益等も課税の対

---

(11)「租税法 第7版補正版」金子宏著(法律学講座双書)169頁

象となると解すべきである。

- ③ 合法的な利得のみでなく、不法な利得も課税の対象となると解すべきである。

法人税法においては、法人の所得としては、「当該事業年度の益金の額から、当該事業年度の損金の額を控除した金額」（法人税法第22条第1項）とし、この益金の額に算入すべき金額は、「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、有償による資産の譲受けその他の取引で資本取引以外のものに係る当該事業年度の収入の額」として、いわゆる上記の包括所得概念の考え方を採用していることが伺われる。

このように、基本的には、一法人の各種の所得を包括的に統合するという考え方が採用されていることから、例えば、公益法人等に対して収益事業から生じた所得のみを課税するというつまみ食いのな所得課税は適当でないと考える。

さらに、帰属に関しては、公共法人などの公共企業体については、従来、国等の事業の一部を行っており、その所得は全て国・地方公共団体に帰属するのであるから、これらに納税義務を課すことは適当でないとされているが、最近における前節の行政改革との関連からしても、このような考え方に変化が生じている。

また、公益法人等や人格のない社団等に対する非課税等の根拠としては、「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、それから生ずる利益は特定の個人に帰属する性格のものでない」という思想で非課税とされてきているが、現実的には、実態と理念の間に乖離が生じていることも考慮しなければならない。

#### 第4項 問題点の集約

以上述べたように、各種の問題が存在するが、特に、課税単位を「事業」区分で捉えている現行法人課税が根本的問題と思われる。例えば、中間法人の設立例として考えられる「マンション管理組合」に対する課税の取扱いの相違があることを捉えてみると、建物区分所有等に関する法律第47条により設立され

たマンション管理組合及び法人格を持たないいわゆる法人税法上の人格のない社団等としてのマンション管理組合に対しては、収益事業のみの課税とされており、共益事業的なマンション管理組合費や修繕積立金などの収入が非課税となる。他方中間法人法により設立されたマンション管理組合は、全事業の収入の全てが課税され、実態が同じ法人に対する課税のアンバランスが生じる。

このような弊害を解消するためには、現行法人税法上の課税単位選定の妥当性考察が重要と考えられることから、次の観点を対象に絞り込んで検討を試みることにする。

- ① 法人税法上の納税義務に対しては、課税主権（国及び地方公共団体のみ）に対してのみに納税義務がないものとし、現在、非課税とされている例えば、公共法人などの特殊法人に対しては、納税義務を発生させる考え方の構築が採りえないのかということを命題として、現行公益事業非課税根拠を分析する。
- ② 前述の行政改革との関連において、特殊法人等や公益法人等の見直し動向を踏まえて、今後の特殊法人等や公益法人等に対する法人課税の在り方の検討を試みる。

なお、特殊法人等や公益法人等の組織事業などの見直しの場合、今後、国、地方公共団体からの業務委託は、全て外注業務の受注と同様とみて所得構成の要因とし、課税上特段の配慮は、必要としないのか。また、補助金の交付に対しては、原則収入とし、固定資産などの取得のための補助金については、圧縮記帳の特例で対応するなどの措置を講じる必要もあるのではないかという検討等も必要である。なお、別途、歳出（補助金、助成金などの交付）での整理合理化の結果、本来事業などの活動制限が生じその補てんを税制面に求めることが想定されるが、このような意見は、税制中立の観点から望ましくないことと考える。
- ③ 法人所得に対しては、包括所得概念を採り、全所得課税とする方式に改めるような方向性の有無を検討する。

さらに、直接的には、法人税法上の問題ではないが、中間法人に対する

会計基準、つまり中間法人の本来目的である「共益活動」に対する会計処理などの確立が必要となる。これを受けて法人税法上の確定決算主義を適用する。また、所得の担税力を考慮する必要があるれば、これは、損金側での措置の手当てを検討すべき問題となる。

以上のように、種々の検討が必要となり、次章において、これらを踏まえた考察を試みるものとする。



## 第4章 公益事業非課税の再考

### 第1節 公益事業非課税の根拠

#### 第1項 現行法人税法上の規定

##### 1 公益事業の定義

公益事業の定義については、公益法人の一般法である民法において「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」と規定しているのみで、この規定以外に具体的定義が設けておらず、明確性を欠いているが、一般的には、次のようにいわれている。

「国民生活にとって日常不可欠なサービスないしサービス財を提供している事業で、固有の自然的・技術的性格から、独占的性質をもつことで経済的・経営的に運営が可能となるような事業をいう。」<sup>(1)</sup>

また、公益事業の共通する特質としては、

- 「(1) 国民一般の日常生活に必要不可欠のサービスおよびサービス財を提供している。
- (2) 貯蔵や転売ができないので需要と供給の調整が難しく、独占的性質を必要とする。
- (3) 生産および消費の設備や供給施設において、自然的・技術的・経済的に固定性や統合性の必要が大きい。
- (4) 巨額の固定資本を必要とし、その資本の回転が遅く、回収が長期にわたる。
- (5) 消費者や利用者の代替的経済的手段(自給・輸入等)による対応が困難である。
- (6) 他の諸産業にとって基礎的なサービスないしサービス財である。」

---

(1) 世界大百科事典—株式会社日立デジタル平凡社—二宮豊志著「公益事業」の項

<sup>(2)</sup>とされている。

さらに、「公益は本来一義的明確性を欠いているが、それにもかかわらず、現実の政治は公益の概念なしには営まれないといえる。公益は実践上要請されざるをえないが、理論上それを確定しえないというジレンマに立たされる。このジレンマを回避する方法は、公益が政策決定過程に先行して、すなわち、討論や調整の過程に先んじて存在するとみることをやめ、政策決定過程に内在して、すなわち討論や調整の過程を通じて事後的に確定されるとみることであろう。こうしたみかたに立つとき、公共の利益は公共の合意に転換されることになる。公共の合意とは、ある争点をめぐって形成される見解の一致である。」<sup>(3)</sup>という考え方もある。

このような特質を持つ公益事業に対しては、法人税法上は、課税要件たる「収益事業」をポジティブに限定列挙し、逆に非課税とされる公益事業を「収益事業以外の事業」とネガティブに捉えている。

## 2 課税・非課税規定

前章で述べたように、法人の課税単位選定の根拠は、法人税法の納税義務の規定に基因するものであり、この現行の規定は次のとおりである。

「(納税義務者)

- 第四条 内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、  
 内国法人である公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を営む場合又は第八十四条第一項（退職年金等積立金の額の計算）に規定する退職年金業務等を行う場合に限る。
- 2 外国法人は、第三百三十八条（国内源泉所得）に規定する国内源泉所得を有するとき又は第四百四十五条の三（外国法人に係る退職年金等積

---

(2) 「世界大百科事典」（株式会社日立デジタル平凡社）二宮豊志著「公益事業」の項

(3) 「世界大百科事典」（株式会社日立デジタル平凡社）安部斎著「公益」の項

立金の額の計算)に規定する退職年金業務等を行うときは、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、外国法人である公益法人等又は人格のない社団等については、当該国内源泉所得で収益事業から生ずるものを有する場合に限る。

3 公共法人は、前二項の規定にかかわらず、法人税を納める義務がない。」

そこで、これらの規定から内国法人の非課税の根拠を読みとると次のとおりである。

#### (1) 公共法人

まず、上記の法人税法第4条第3項において「公共法人は、法人税を納める義務がない」と規定し、公共法人に対する人的課税除外(いわゆる全事業非課税)を認めている。

これは、公共法人は、「国、地方公共団体ではないが、国の事務を一部行う法人、たとえば、公共企業体のようなものが所得を得ている場合には、その所得はすべて国に帰属するのであるから、これに納税義務を課することもまた適当でない。」<sup>(4)</sup>と考えられているからであるといわれている。

#### (2) 公益法人等

さらに、公益法人等に対しては、同条第1項において、「内国法人である公益法人等(途中省略)については、収益事業を営む場合(途中省略)に限る。」と規定し、いかえれば、「収益事業から生じた所得以外の所得については法人税を課さない」としている。

その非課税の根拠としては、「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、それから生ずる利益は特定の個人に帰属するものではない。」<sup>(5)</sup>

---

(4) 「〔新訂版〕詳解 公益法人課税」武田昌輔著 (全国公益法人協会) 第1章 1頁

(5) 「DHCコンメンタール 法人税法 §5～54」(第一法規出版) 906頁

という理由が付されるのが一般的だが、これは公益法人等の本来事業が、公共法人と同様の事業（いわゆる「公共サービス」）に準ずる事業を提供しているということが目的理念であると捉え、公共法人と同じ性格を備えていることに基因するものと考えられる。しかし、現実的には、公益法人等には、本来事業が必ずしも公共サービスに準ずる性格を備えているとはいいがたい法人も含まれているものが存在しているといわれている。

### （3）人格のない社団等

また、人格のない社団等に対しても、公益法人等と同じように「収益事業から生じた所得以外の所得については法人税を課さない」としている。

なお、人格のない社団等に対しては、現行法人税法や通達などにおいて、この法人の事業活動自体に関する規定が置かれておらず、公益性があるかどうかは問題とされていないところを見ると、人格のない社団等の非課税には事業の準公共サービス性、公益性とは異なる別の根拠がある。これは、人格のない社団等に対する課税目的、すなわち、「代表者の定めがあり、ある程度の組織を有する自然人の集合体で組合的でないもの（構成員に分配請求権がないもの）を法人とみなして法人税を課することが目的で、所得の帰属主体が所得課税の体系から漏れないように、その体系を整備するところにあった。」<sup>(6)</sup>ということに基因するものと考えられる。

以下、次項においては、これらの公共法人、公益法人等及び人格のない社団等を広義の公益法人等と捉えて検討することとする。

## 第2項 公益法人非課税等の考え方

### 1 非課税の沿革

法人税法上の公益法人等に対する非課税の歴史は古く、課税は、昭和25年の税制改正において初めて創設されている。

---

(6) 「税務大学校論叢18」 佐藤孝一 人格のない社団の成立要件についての一考察  
183頁)

民法上の公益法人に対する非課税の根拠については、憲法第20条及び第89条という政教分離原則の適用がある宗教団体と、その他の公益法人などと区別して取り扱って、次のように検討されたものがある。

「わが国における公益法人等に対する非課税措置は、歴史的には、寺社・墓地等に対する地租の取扱いに端を発している。また、現行の公益法人等に対する法人税法上の非課税取扱いは、明治32年法人所得税（第1種所得税）5条4号において「営利ヲ目的トセザル法人ノ所得」はこれを非課税とするとした時点にまで遡ることができる。このような初期の非課税制度は、第2次大戦前までの度重なる改正税法の中に継受された。そして戦後、シャープ勧告を受けて行われた昭和25年の改正税法で、現行の公益法人課税制の原型、すなわち収益事業所得等を除き原則として非課税という形、がほぼ完成した。（中略）寺社・墓地等に対する非課税取扱いを起源とする公益法人等に対する非課税も、いかなる根拠に基づいていたのかは必ずしも明らかではない。現行非課税取扱いの原型となる法律制定時又は法案作成時の議論や関係資料にも明らかにされていない。

きわめて消極的な根拠ともいえるが、むしろ、わが国には寺社や墓地等に対する非課税措置の伝統が古くからあったことから、近代的な税制の確立に際して、議会がこの伝統を尊重し、かつ、民法34条法人にもこれを拡大していった結果ではないかと思われる。すなわち、公益法人等に対する当初の非課税措置は、特別の根拠に基づいてとられたというよりも、むしろ議会は、この種の団体は課税されるべきではないという単純な発想に基づいていたのではないかと思われる」<sup>(7)</sup>

## 2 収益事業課税の沿革

他方、法人税法上の公益法人等の収益事業に対する課税制度の創設理由と

---

(7) 「公益法人論文選」（財団法人公益法人協会） 公益法人の金融収益非課税の法理  
石村耕治著 160頁

しては、「民法第34条の規定により設立した法人等のいわゆる公益法人に対しては長年にわたり無条件で所得税および法人税の課税が免除されていた。これらの公益法人は、もともと学術、教育、慈善等公益のための活動を行うことを目的とするものであり、営利活動を行うということが想定されていなかったことによる。

しかしながら、戦後インフレによって人件費その他経費が増加する反面寄付金の募集も思うようにゆかないため経営困難となってきたこともあり、収益事業を公然としかも大々的に行うものも目立つようになってきた。また、財団法人等の設立認可が比較的容易に行われ、しかも設立後の監督が十分に行われないのでその実体が公益事業を行っているかどうか疑われるものも少なくなかった。既に宗教法人については届出によって設立することができることとなる宗教法人令の制定の機会に、その収益事業から生ずる所得については法人税を課税することとされており、また、法人たる労働組合および学校法人についても、法律の制定の機会に収益事業から生ずる所得については、法人税を課税することとなっていた。

国民全般が相当重い税負担に耐えている状況からして宗教法人等以外の公益法人に対して全面的に税負担を負わしめないことは問題であるという議論が高まっていた。シャウブ勧告では、この点に関し、法人税を免除しうる公益法人の基準を作成し、その基準に該当する公益法人に対してのみ事業内容調査のうえ免税証明書を交付することとし、その免税証明書は3年毎に審査して更新する制度を設け、免税証明に値しないものは全面的に課税すべきであるとの勧告を行った。

公益法人の事業内容を精査し、本来の公益事業を活発に行っている場合には、たとえ収益事業を行っていてもこれについて課税すべきでないという考え方もある意味において正しいと思われた。しかしながら当時既に財団法人と社団法人だけでも1万を超え、10万を超える宗教法人等を加えると膨大な数に達していた公益法人について、その行う事業を一々精査することは事実上困難であるし、また、課税法人と非課税法人とに適正に区分することにも困

難があり、徒らに紛糾を生ずる原因ともなるので、その改正に当たっては、一律に公益法人の収益事業から生ずる所得を取り上げ、それに対してのみ法人税を新たに課税することとなった。

なお、公益法人の預金利子等に対する所得税の非課税措置は、引き続き継続されることになった。」<sup>(8)</sup>とされている。

上記の非課税及び課税の根拠の観点から共通していえることは、公共法人の事業、公益法人等及び人格のない社団等の収益事業以外の事業（以下「公益事業」と総称する。）に対しては歴史的経緯から非課税にし、公益法人等及び人格のない社団等の収益事業に対する課税は、営利法人との関連において生じてきたものであるといえる。

### 3 課税本質論からの根拠

そこで、公益法人等に対する課税について、従来からの法人税法の本質的な課税根拠（「法人擬制説」と「法人実在説」の観点）から考察した次のような意見がある。

「法人税の課税根拠としては、従来から、次のとおり、法人擬制説と法人実在説があげられている。

#### (1) 法人擬制説

法人擬制説は、法人は株主の集合体に過ぎないという考え方に立ち、法人の所得も究極的には個人である株主に帰属するということになるため、法人税は株主に支払われる配当に対する所得税の前取りであるということになる。法人税は株主に対する配当の原資となる配当可能利益を減少させることから、法人税を実質的に負担しているのは株主であると考えるのである。この法人擬制説に立つと、法人の所得に対しては法人税を課税し、個人の配当所得に対しては所得税を課税することは、二重課税を生ずると

---

(8) 「戦後法人税制史」総監修 吉国二郎 税務研究会 第一部 戦後法人税制史 昭和25年 VI 公益法人の収益事業に対する課税制度の創設 72頁

いうことになる。アメリカを除く世界の主要先進国は、この法人擬制説に立った法人税制を採用して、こうした二重課税の排除をはかっている。わが国でも昭和25年のシャープ税制勧告で「法人は事業を遂行するためにつくられた個人の集合にすぎない」として、法人擬制説が提案され、これをとり入れた税制の改正が行われて今日に至っている。この考え方が法人間の「受取配当等の益金不算入の制度」や個人所得税の「配当控除の制度」などに現れている。

なお、イギリス、ドイツ、フランス等のヨーロッパ諸国では、受取配当に対応する法人税額を配当に加えて個人の所得として所得税額を計算し、先に加算した法人税相当額を控除するインピューテーション方式をとっている。

## (2) 法人実在説

法人実在説は、法人が経済主体として活動し、その活動の成果として所得が形成され、法人の純資産が増加する点に着目すれば、自然人が経済的に行動して成果を得てその成果に対して課税されるのと同様、法人に対してもその成果である所得に対して課税することは当然であるという考え方によっている。法人は個々の株主から独立した社会的な実体であり、法人税は法人の担税力に着目して課税される独自の税であって、法人にとっては外部に対して支出するコストの一部というわけだ。したがって、法人税は商品価格の引き上げや賃金カットを通じて消費者や従業員に転嫁される結果となることから、株主は法人税を負担していないことになる。

この考え方に立てば、法人税と株主の配当に対する所得税とは全く別個の税であって二重課税ではないということになり、配当控除とかインピューテーション方式などの調整は必要ないということになる。

このような法人税の課税根拠を公益法人等に対する課税根拠として適合するものかどうかを検討すると、次のように考えられる。

まずは法人擬制説だが、法人擬制説は法人が利益配当を行うことを前提としているが、非営利法人のうち利益配当をすることが可能なのは協同組合等



に限られている。協同組合等は組合員の出資が行われ、それぞれの持分に応じた利益配当が可能な法人である。したがって、協同組合等においては法人擬制説が課税根拠になることが考えられる。現行制度において、協同組合等が非営利法人の中で唯一、全ての所得に対する課税を受けているのはそうした背景と符合している。なお、協同組合等以外の公益法人等や人格のない社団等は利益の配当を行うことがない法人であるから、利益配当を前提とする法人擬制説によれば、課税の根拠は成立しない。それが、公益法人等や人格のない社団等の本来事業が課税されない根拠になっているとも考えられる。

次に法人実在説だが、法人実在説は法人が負担する法人税を消費者や従業員に転嫁できることが前提になるが、公益法人等の本来事業に付いてはこうした転嫁はきわめて困難な状況にある場合が少なくない。従業員はともかく消費者への転嫁となると価格の引き上げを伴うが、学校法人であれば授業料の値上げ、労働組合ならば組合費の値上げ、宗教法人ならば寄付、布施といった対価性のないものの値上げを意味するわけだが、なんといっても価格弾力性に乏しく、場合によっては規制もあって自由な市場のないこれらのものの転嫁が容易でないことはいうまでもない。したがって、公益法人等や人格のない社団等の本来事業において、独自の担税力を認めることは困難であるといわなければならないだろう。結局のところ、法人実在説も公益法人等や人格のない社団等の本来事業に対する課税の根拠としては薄弱だといわざるを得ない。

しかし一方、公益法人等の行う収益事業は、本来事業と異なり、普通法人と同じ市場で競争する事業である。したがって、取引に対価性があることはいうまでもなく、消費者への転嫁を意味する価格の引き上げも普通法人と同じように可能であると考えられることから、収益事業の場合には、法人実在説が課税根拠として成立するといえる。」<sup>(9)</sup>

---

(9) 田中義幸公認会計士ホームページ

<http://www.din.or.jp/yossi/ronbun/koueki-8.html>

#### 4 非課税根拠の整理

従前からある以上のような公益法人等に対する“課税・非課税論”から非課税根拠の考え方をまとめてみると次のように要約できる。

- ① 公法人と考えられるもの。また、政府の代行的機関であること。いいかえれば、本来政府がみずから行うべきことを代行させる目的で設立したものであること。

なお、この考え方は、次のようなことに基因するものである。「公益法人等は、本来的には政府が行うべき筋の活動を肩代わりしている。この結果、政府の責務を著しく軽減するにいたっている。また、より積極的に評価すると、公益法人等の活動は、今や社会にとり必要不可欠なものとなっている。したがって、公益法人等に対する非課税措置は、その公益活動に対する一種の対価支払いであるとする考え方がある。この考え方は、公益団体の本来的事業に関し所得が生ずる場合、法人税法上の「所得」に該当するという前提に立ちながらも、公益活動を評価しその見返りとして政策的に課税を免除するものである。このような考え方は、アメリカでは政府により古くからとられている。1938年歳入法(Revenue Act of 1938)制定時の連邦議会下院歳入委員会報告書は、この課税を免除する根拠について次のように述べている。「もっぱら慈善目的などで利用される金銭又は財産に対する課税を免除する措置は、次のような根拠に基づいてとられている。すなわち、政府は〔税の免除措置により〕歳入の損失を被るが、その反面、〔公益慈善団体の〕肩代わりにより、自らが公的資金の充当により支払わなければならない財政負担を免れるにいたっている。同時に、一般福祉の増進という面からも利益を受けるにいたっている。したがって、政府は当該損失に対する補償を受けるにいたっている。」<sup>(10)</sup> というものである。

- ② 国が出資しているもの。

---

(10) 「公益法人論文選」(財団法人公益法人協会) 公益法人の金融収益非課税の法理  
石村耕治著 160～162頁

- ③ その残余財産は原則として国に帰属する。
- ④ 公益性が著しく高いもの。
- ⑤ 公益法人等の課税関係を、“公益信託”の法理に準じて考え、課税主体となりえないというもの。

「公益法人は、受託者として、委託者たる出掲者から不特定多数の受益者を対象に、一定の公益目的で費消するように依頼を受けた金銭や財産などを自己の名で運用するという関係にある。この場合、公益法人等は単なる橋渡し機関(conduit)であり、たとえ委託を受けた金銭や財産に関して運用収益が生じたとしても、それは、究極的に受益者に給付されるものである。したがって、公益法人等は非課税とされて当然である。また、この種の所得に課税する必要があるというのであれば、給付を受けた受益者に課税すべきである(この場合、この種の所得を受け取る受益者に課税するかあるいは課税除外とするかは租税政策上の問題であり、受託者たる公益法人等には直接の関係はないことになる)。つまり、公益法人等は、法人税法上の課税主体とはなりえない。」<sup>(11)</sup>

- ⑥ 法人擬制説からくる配当禁止とされていることに基因するもの。

これは、公益法人等は、本来の事業会計上、法人税法にいう収入から支出を差し引いて算定される課税の対象となるべき「純利益」をあげていない。また、法人税法上、法人所得に対する課税は、個人に対する配当に課される所得税の前取りであるという考え方がある。しかし、公益法人等の場合、配当を受ける持分株主が存在しない。このようにみると、公益法人等は法人税法で課税の対象とする通常の意味での課税物件(所得)を実現し得ないというもの。

以上のような公益法人に対する非課税根拠の考え方がとられているが、本稿においては、議論の整理上から、次の3説にまとめて整理してみることとする。

---

(11) 石村. 前掲注(10)

- (1) 上記の①～④までを統一して、国及び地方公共団体の課税主権たる法人と同一視または代行とみて非課税とするという「課税主権一体（代行）説」と呼称する。
- (2) 上記の⑤から「公益信託類推説」と呼称する。
- (3) 上記の⑥から「法人課税本質論説」と呼称する。

なお、次節以降においては、現在の情勢から見た場合のこれらの考え方について検討を試みる。

## 第2節 公益事業の見直し

### 第1項 特殊法人等の事業見直し

#### 1 見直し基準

一般的な公益事業の在り方等については、現在、政府は、行政改革大綱に基づき、平成17年までの間を目途として、内閣総理大臣を本部長とする行政改革推進本部を設置している。さらに、この大綱に述べてある改革項目のうち、特に特殊法人等の改革、公務員制度改革、行政委託型公益法人等の改革については、これらを迅速かつ集中的に進めるため平成13年1月6日に内閣官房に行政改革推進事務局が設置されている。行政改革推進事務局では、これら3分野について、それぞれ平成13年（2001年）度内に具体的な方針、計画を策定するスケジュールで作業が進められている。

この項においては、特殊法人等の改革を対象に限定することとする。なお、具体的には、77の特殊法人、86の認可法人<sup>(12)</sup>が対象とされている。

まず、特殊法人等の改革については、同大綱においては、各特殊法人等の個々の事業について見直しを行うことにより、その廃止、整理縮小・合理化、

---

(12) 特殊法人等改革基本法に規定されている認可法人は、55種類の法人であるが、ここでは、その種類のうち、例えば、「国家公務員共済組合」は23法人、また、「指定都市職員共済組合」は10法人とカウントされているため、法人数が相違している。

民間・国その他の運営主体への移管等、整理合理化を図るとしており、見直し基準として次の10項目を掲げている。

- ① 事業の意義が低下していないか
- ② 目的を既に達成していないか
- ③ 著しく非採算ではないか
- ④ 事業効果が乏しくないか
- ⑤ 民業を圧迫する等、政策的再評価を要しないか
- ⑥ 特定の対象を過度に優遇していないか
- ⑦ 民間と競合していないか
- ⑧ 他の特殊法人等で、類似の事業を実施していないか
- ⑨ 民営化の方が効率的ではないか
- ⑩ 政府の直接処理で対応できない

## 2 見直し作業の経過

そして、これらの基準に基づく事業の見直し結果を踏まえ、特殊法人等の組織形態について、廃止、民営化及び政策実施主体としてふさわしい独立行政法人などの組織形態への見直しという方針で、次のような見直し作業が行われている。<sup>(13)</sup>

具体的には、

- (1) まず個々の法人から、その事業について直接、ヒアリングが行われ、同種の事業類型に共通する問題が見られることから、大綱に定める10項目の事業見直し基準を踏まえ、18の事業類型ごとに76の論点に整理され、平成13年4月3日に公表された。
- (2) さらに、特殊法人等は公共事業、政策金融、研究開発等様々な事業を行っており、平成13年度予算ベースでは約5兆3、100億円（国共済負担金等を

---

(13) 「特殊法人等の事業見直しの論点整理（平成13年4月3日）」（行政改革推進事務局）抜粋

除く)の補助金等や約4兆4、100億円の財政投融资など国からの巨額の財政支出・借入れ等が予定されているが、その事業の根拠となっているのは国が定めた各法人設置法や事業法等であり、また個別事業の遂行や新規業務の追加等については国からの指示や国が定める計画等に従って行われることが多いことなどが法人ヒアリングを通じて明らかになった。

- (3) このため、事業類型別の76の論点を踏まえつつ、各特殊法人等の事業について、①事業そのものの政策的必要性、②仮に事業の必要性が認められるとしても、これを当該特殊法人等において行うことの妥当性、を中心に各所轄省庁に対してヒアリングが行われた。
- (4) 行政改革推進事務局は、その結果を平成13年6月22日に「中間とりまとめ」としてとりまとめ、4月の論点整理における問題提起を更に進めて事業見直しの方向性として示すとともに、検討の対象となり得る特殊法人等の事業を掲記することとされた。

また、検討対象となり得る特殊法人等の事業はこれら以外にもあり得るとされている。

なお、これらの検討作業においては、特殊法人等の子会社等についても、親法人と子会社等との委託業務関係の調査や出資先の財務状況の把握等に努め、親法人グループ全体としての問題点の洗い出しが進められ、特殊法人等の子会社等からの調達等については、これらのことも親法人の事業に含めて表記されている。

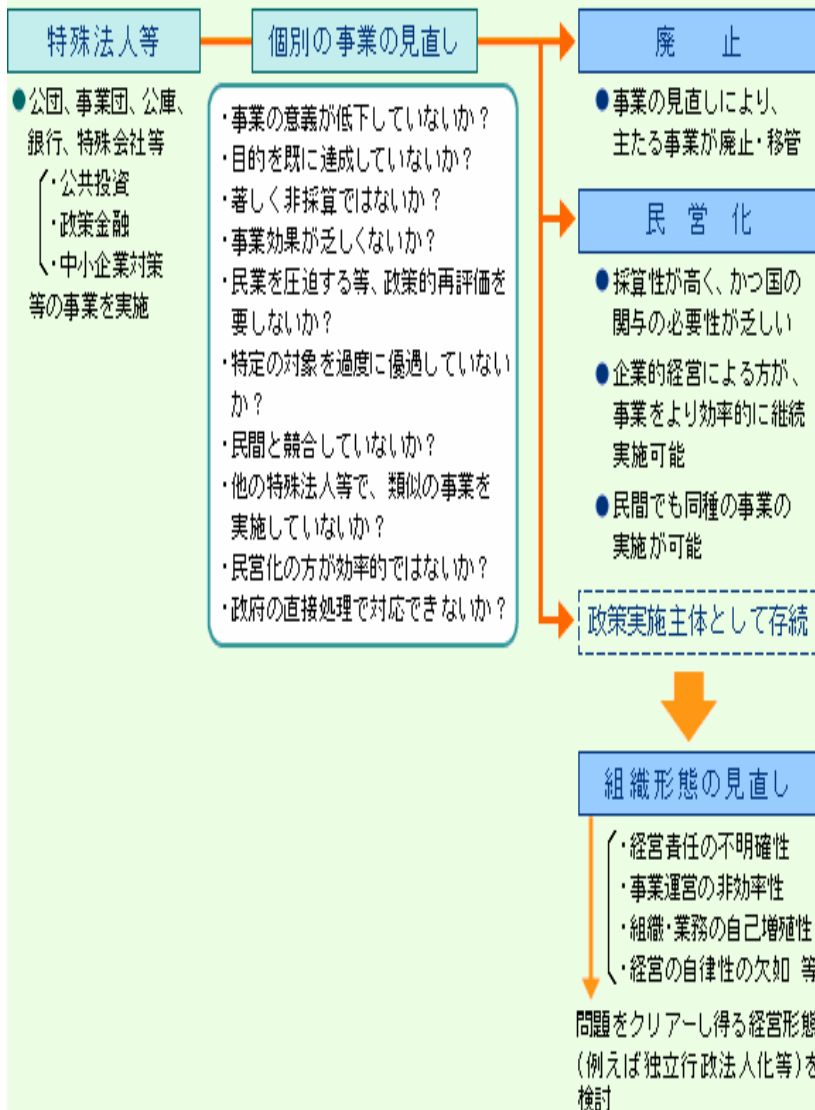
- (5) さらに、その後、この「中間とりまとめ」の類型別事業見直しの方向性を、全ての特殊法人等の個別の事業に当てはめる作業が行われ、平成13年8月10日に、「個別事業見直しの考え方」の結果を各法人ごとに整理し、各省庁の意見も入れたところで公表されている。
- (6) なお、内閣総理大臣から、「平成14年度予算から特殊法人等改革の見直し結果を盛り込み、財政支出の大胆な削減を目指すため、各特殊法人等の平成14年度予算の概算要求について、特殊法人等改革の趣旨に合致しているかという観点から検証を行うよう」指示があり、その結果について

「特殊法人等向け平成14年度概算要求等の検証結果」として平成13年10月5日にとりまとめられた。

- (7) 以上のように、平成14年度予算からこれらの見直し結果及び改革方針が反映できるよう、「特殊法人等改革基本法」及び「行政改革大綱」で定められた「特殊法人等整理合理化計画」の策定をできるだけ前倒しすべく、検討が進められている。

なお、特殊法人等改革の検討イメージは、次の図のとおりである。

## 特殊法人等改革の検討イメージ





## 第2項 その他の公益法人等の事業等の見直し

### 1 行政委託型公益法人等の見直し

また、前項で述べた特殊法人等以外の公益法人についても行政改革推進事務局では、今後の検討の事務的な指針として、平成13年4月13日に「行政委託型公益法人等の改革の視点と課題」をまとめ、これに基づき、改革の具体的評価基準等を定める「改革の基本的な考え方」（仮称）の策定に向けて作業が進められている。

なお、この公表された「行政委託型公益法人等の改革の視点と課題」においては、現状と問題点及び改革の基本理念について、次のように述べられている。

- (1) 非営利かつ公益的な事務・事業を行うとされる公益法人の中には、行政代行的な事務・事業や国から補助金等を受ける事務・事業を行うものも見られ、近年その数は増加する傾向。
- (2) これらの行政委託型公益法人等は、一定の役割を果たしてきているが、一方においてその必要性や意義が疑問視される場合や、行政との関係がわかりにくい場合など、その問題点や批判も見られるところ。
- (3) こうした状況を踏まえ、次のような理念で改革を実施する。
  - ① 官民の役割分担（国の事務事業を厳しく見直し、無駄を排除）
  - ② 規制改革の推進（民業圧迫や官需独占を排除し、民間競争の促進による経済活性化）
  - ③ 財政負担の縮減・合理化（国の事務事業の効率的な実施、無駄な経費の削減）
  - ④ 行政の説明責任の確保・透明性の向上（国民に開かれた透明性の高い行政サービスの実現）

### 2 行政委託型公益法人等改革を具体化するための方針

前述の基本理念に基づき、その後、検討作業が進められ、平成13年7月23

日に今後の具体的な事務・事業等の見直しを行うに当たっての基本方針となる「行政委託型公益法人等改革を具体化するための方針」が策定された。

その骨子は、次のとおりである。

#### (1) 委託等に係る事務・事業の見直し

「民間でできることは、できるだけ民間に委ねる」との考え方に立って、自由な活動と創意工夫により効率化を進め、高コスト構造の是正、国民の利便性の向上を実現。委託等に係る事務・事業についても、こうした観点からの改革が不可欠。

##### ○ 検査・検定制度の見直し

検査・検定等の社会的必要性が失われつつあると考えられるものについては、制度そのものを廃止。

- ・ 制度存続の必要性がある場合には、自己確認・自主保安に移行。
- ・ 事務・事業の性格及び効率性の観点から適切な場合には、国又は独立行政法人により事務・事業を実施。

上記に抛りがたい場合には、第三者認証への移行、又は事務・事業実施の公益法人要件を撤廃するとともに、法人類型を問わず能力のある者に広く開放。

この場合には定期的に見直しを行い、できるだけ早期に自己確認・自主保安への移行を目指す。また公益法人が事務・事業を実施する場合は、「新たなルール（別添）」<sup>(14)</sup>を適用。

(14) 国との関係が密接な公益法人に関する新たなルールの検討～効果的なディスクリージャーの徹底～

#### 1. 基本的考え方

行政改革大綱に基づく見直しを行った後も、なお特段の事情等により存続すると考えられる「国との関係が密接な公益法人」については、大綱の趣旨を踏まえれば、独立行政法人並みの透明性や効率性を目指す仕組み（新たなルール）により、事務・事業の適正な実施を確保することが必要。

#### 2. 新たなルールに係る検討の視点

## ○ 資格制度の見直し

資格制度の社会的必要性が失われつつあると考えられるものについては、制度そのものを廃止。

効率性の観点から適切な場合には、国又は独立行政法人により事務・

<b>所 管 官 庁</b>	<b>国との関係が密接な公益法人</b>
【 行政の説明責任の明確化 】	【 中立公正な事務・事業の実施 】
<ul style="list-style-type: none"> <li>□ 検査委託等に係る法人指定基準の明確化、当該分野への営利法人等の参入状況の公開</li> <li>□ 補助金等に係る交付先選定理由の明確化</li> <li>□ インターネット等で上記□の指定基準や□の交付先選定理由等を公開</li> <li>□ 国との関係が密接な公益法人に関する情報も公開</li> <li>□ 公益法人に対する事務委託や補助金交付に係る必要性等を、政策評価を通じて定期的に検証</li> <li>□ 新たなルールに基づき公開された情報内容に対する国民の意見等へも対応</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>□ インターネット等により、財務諸表や事業活動報告を公開</li> <li>□ 検査料等積算根拠、補助金等使途、役員報酬等に係る書類の作成、事務所への備付・閲覧等</li> <li>□ 国から委託等された事務・事業に係る区分経理、監査の徹底           <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 適正な検査料等設定、役員報酬や内部留保等との関係が明確化</li> </ul> </li> <li>□ 中立公正な運営を確保するための理事構成、評議員会必置による理事会運営の適正化</li> <li>□ 例えば理事構成については、所管官庁出身者や検査検定に関わる業界関係者等は一定割合以下 等</li> </ul>

## 3. その他留意すべき事項等

新たなルールを適用する範囲については、更に検討を深めることが必要（「第三者分配型」や「補助金依存型」に該当しない補助金等を受ける公益法人への適用など）。

今後、関係者の意見等を幅広く踏まえた上で、具体的な内容を固めることとする。

事業を実施。

上記以外の場合には、事務・事業実施の公益法人要件を撤廃するとともに、法人類型を問わず能力のある者に広く開放する方向で検討。

また、公益法人が事務・事業を実施する場合は、「新たなルール」を適用。

## (2) 推薦等の見直し

### ○ 推薦等（いわゆる「お墨付き」）の廃止

「民間でできることは、できるだけ民間に委ねる」との考え方に照らし、いわゆる「お墨付き」は、以下のように考えられることから廃止。

- ・ 公益法人の実施する技能審査等は社会的に定着、信頼性も確保。
- ・ 技能審査等が多種多様化し、行政による客観的な評価・格付けが困難になる中、特定のもののみの推薦等によりそれ以外のものとの必要以上の差別化が生じ、国民の選択の幅を狭めている懸念。
- ・ 公益法人独自の事務・事業である技能審査等が国自らの責任で行う事務・事業であるかのごとき誤解を与える懸念。
- ・ 技能審査等を実施する側と受ける側双方に「国のお墨付きがなければ安心できない」といった意識の変革を求めていくことが必要。

### ○ 制度・仕組みの一部として組み込まれた推薦等の取扱い

法律に基づく制度・仕組みの一部として組み込まれているもの（例えば第三者認証機関の認定や資格付与の前提となる講習の認定等）は、制度・仕組みそのものの必要性を別途検証。

- ・ 廃止が適当でないものは、公益法人要件の撤廃、「新たなルール」の適用。

## (3) 補助金等の見直し

国から公益法人に交付されている補助金等は、縮減・合理化を進めるとともに、以下の見直しを実施。

### ○ いわゆる「第三者分配型」補助金等の見直し

国から公益法人に交付された補助金等の50%以上が外部に再補助・再委託等されているものを検討対象に以下の見直しを実施。

- ・ 必要性の認められない補助金等は廃止。
  - ・ 政策的必要性があるものは、整理・統合を図った上で公益法人を経由せず、最終交付先へ国から直接又は独立行政法人から交付。  
上記に拠りがたい場合は、その理由を公表、「新たなルール」の適用。
- いわゆる「補助金依存型」公益法人の見直し
- 年間収入の3分の2以上を国からの補助金等が占める公益法人を検討対象に以下の見直しを実施。
- ・ 必要性の認められない事務・事業に対する補助金等は廃止。
  - ・ 効率性の観点から適切である場合には、国又は独立行政法人により事務・事業を実施。この場合、類似の事務・事業につき整理・統合。  
上記以外の場合には、国からの補助金等を年間収入の3分の2以下とする改善計画を策定。特段の理由がある場合には、その理由を公表、「新たなルール」の適用。
- 役員報酬に対する助成の廃止
- 公益法人の役員報酬に対する国の助成は、法人の自立性を阻害するおそれがあるため廃止。

### 3 公益法人制度全般についての問題意識

なお、前記2の見直し対象となった公益法人以外の法人に対しても「行政委託型公益法人等の改革の視点と課題」の中で、「公益法人の大半を占める行政代行的事務・事業を行っていない公益法人にあっても、昨今不適切な運営に起因する不祥事が明るみに出ており、国民の公益法人全般に対する見方が厳しくなってきているところである。このため、去る1月30日の閣僚懇談会において、橋本行政改革担当大臣から国所管の公益法人に対する総点検を各府省に要請し、4月初めまでにその結果の報告を受けたところである。

このような状況を踏まえると、大綱に示された改革の方針は現在の公益法人に対する国民の批判の全てに応えるものとは必ずしも言い切れないことから、国所管公益法人の総点検の結果等も踏まえた対応が必要である。

その際には、公益法人制度の基になる民法の規定が必ずしも十分体系的に整備されていないと考えられること、いわゆるNPOや中間法人が制度化され又はされつつあること等をも考慮する必要がある。以上の状況に鑑み、今後行政改革推進事務局としては、関係府省と連携しながら、立法化を含めたより抜本的な公益法人制度改革に向けた基本的方向を示すべく検討を進めることとしたい。」と言及し、これを踏まえて、行政改革推進事務局は、関係府省と連携しつつ、より抜本的な公益法人制度改革に向けた検討を進めるために、平成13年7月23日に公益法人制度に対する問題意識が次のようにまとめられた。

#### (1) 公益法人制度の改革の必要性

「公益法人は、民法第34条に基づき設立される社団・財団で、現在全国で約2万6千法人あり、活動内容は極めて多種多様であるが、その多くは、政府にも営利法人にも基本的にはなじまない分野で、広く社会全般の利益に資する様々な活動を展開していると考えられる。

一方で、公益法人制度は、民法制定以来、100年以上にわたって基本的には変更されておらず、公益法人の在り方に対する批判や問題点の指摘が存在するのもまた事実である。

いわゆるNPOや中間法人などの非営利法人制度が最近制度化される中において、様々な観点から指摘されている問題への対応を含め、今後の公益法人の果たすべき役割や在るべき姿を見据え、現在の制度の抜本的な改革に向け、真剣な検討が求められている。

#### (2) 主な「検討課題」と、それに関し指摘されている主な問題点

##### ① 「公益」の範囲、「公益性」の判断

[現状]

主務官庁が「公益性」を判断して設立されている。

[主な指摘]

「公益」に関する事業を行うはずの公益法人が、国民の眼から見て必ずしも「公益」とは言い難い事業を行っているものもあり、その判

断を厳格に行うべきではないか。

主務官庁制（主務官庁による設立許可や監督）の下で、公益性の判断が、主務官庁の自由裁量に委ねられているため、統一のとれていないものとなっているのではないか。

公益の内容は多種多様であり、全国統一的な基準を設けたり、行政が一律の基準で判断したりすることは、現実的には難しくなっているのではないか。

## ② 公益法人の設立許可

[現状]

主務官庁が設立を許可している。

[主な指摘]

主務官庁制の下で、公益性の判断が、主務官庁の自由裁量に委ねられているため、統一のとれていないものとなっているのではないか。

官主導で、公益法人を設立したり、行政代行的機能を担わせたりしている場合があるのではないか。特に、公益法人という民間法人に行政代行的機能を担わせることは不適當ではないか。

公益活動を行う民間の法人について、設立に当たり、今後もなお許可主義を維持する必要があるか。

## ③ 主務官庁の指導監督

[現状]

主務官庁制の下で民法及び「指導監督基準」にのっとり指導監督が行われる仕組みとなっている。

監督する立場の主務官庁の体制（組織・人員）に比べ、法人の数が増加傾向にある。

「指導監督基準」において、理事のうち所管官庁の出身者が占める割合は理事現在数の3分の1以下とされている。

[主な指摘]

主務官庁の指導監督が必ずしも行き届いておらず、監督の在り方を

改善する必要があるのではないか。

指導監督により法人の健全な運営を確保するといった考え方に限界はないか。

不適切な活動を行った公益法人には、より厳正な対応をすべきではないか。

公務員の再就職先として安易に用いられているのではないか。また、その在り方につき見直すべきではないか。

#### ④ 公益法人の機関・組織、ガバナンス・規律のあり方、監査等

[現状]

現行民法は、主務官庁の設立許可を前提に、公益法人の機関・組織、監査等について、詳細な規定を置いていない。

[主な指摘]

昨今、公益法人の不適切な運営に起因する不祥事が明るみに出ているが、公益法人の適切な運営を確保するための内部管理機能が不十分なのではないか。

法人が自律性を持った責任ある運営を図るための方策を検討する必要はないか。

#### ⑤ 公益法人のディスクロージャー

[現状]

法律上の規定はないが、公益法人の「指導監督基準」において、各法人は、定款・寄附行為、事業報告書、収支計算書、貸借対照表等を、原則として一般の閲覧に供することとされている。

[主な指摘]

「公益」を目的とする法人であるにもかかわらず、その実態が国民から見ても明らかとなっていないのではないか。

現在行うこととされているディスクロージャーが徹底されていないのではないか。

事業内容のディスクロージャーについてのルール化や、手法・内容



の改善を図る必要はないか。

## ⑥ 公益法人に対する税制

[現状]

公益法人に対しては、税法上の収益事業以外の事業から生じた所得の非課税措置、収益事業から生じた所得に対する軽減税率の適用、収益事業部門から公益事業部門への支出についての損金算入等の措置がある。また、特定の公益法人（特定公益増進法人等）に寄附を行った者に対しては、寄附金控除等の措置がある。

[主な指摘]

営利法人が行う事業内容と大きな差がないものが税の恩典を受けるのは不公平ではないか。

税の恩典の付与については、公益法人という「類型」によるのではなく、それを付与するに値する公益性を有する法人や事業等に限ることは考えられないか。

公益法人に対する課税について、執行面での対応を充実させる必要はないか。

## ⑦ 公益法人から中間法人・営利法人への移行

[現状]

公益法人から中間法人への移行についてのメルクマール、手続規定がない。

営利法人への転換については、「公益法人の営利法人等への転換に関する指針」が存在するが、実例はほとんどない。

[主な指摘]

公益法人の活動は極めて多種多様であり、何らかの類型化を行った上で、適切な法人形態への移行を図るべきではないか。

「公益」とは言い難い事業を行っているものに関し、実際に他の法人形態への移行が起きるように、措置を行う必要はないか。

公益法人は民間法人であり、一旦公益法人として設立を許可した以

上、他の法人形態に移行させることは、法人側の賛意が得られない限り難しいのではないか。

### (3) 今後の取組方針

現在の公益法人制度には、主なものだけでも、上記のように広範にわたる課題が存在すると考えられる。これらはいわば積年の課題であり、しかも、相互密接に関連するため、短期間ですべてを解決することは容易ではない。

しかしながら、21世紀を迎え、新たな行政システムを構築するこの機会に、今後の公益法人の果たすべき役割や、在るべき姿を見据えて、上記のような諸課題とその対応策につき、関係府省とも連携しながら精力的に検討を重ねていきたい。

その上で、平成13年度中を目標に、そこから描き出された今後の公益法人制度の目指すべき方向性と、それに向けた改革のプロセスなどを内容とした抜本的改革の基本的方向を示すこととしたい。」<sup>(15)</sup>  
とされている。

## 第3項 見直し対象法人

### 1 対象法人数

前節で述べた各種の広義の公益法人の事業の見直しなどの状況の結果を踏まえて、見直し・整理後の公益法人に対する課税の在り方を検討する必要がある。

さらに、今回の行政改革等における見直しは、全般にわたっており、この結果をとらえて現時点の公益事業の概念とみても、大部分がカバーされており、合理的と考えられる。

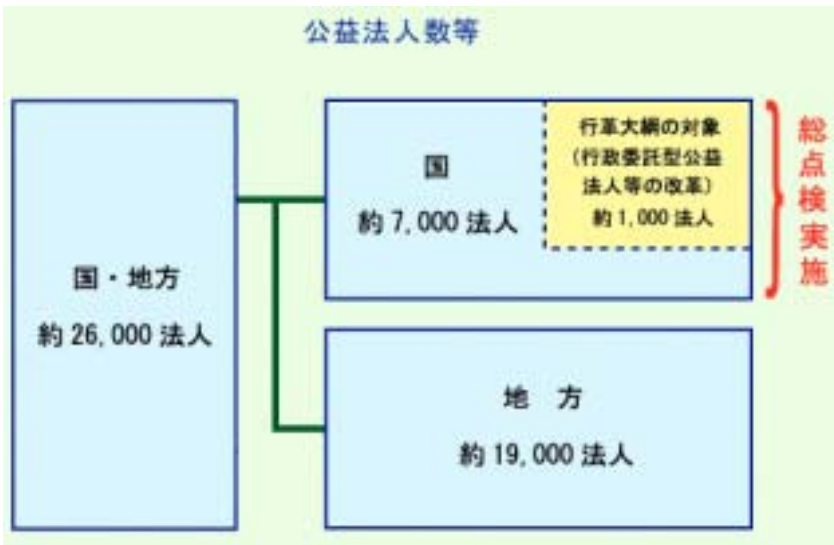
なお、今回の見直し対象法人は、

---

(15) 平成13年7月23日 行政改革推進事務局「公益法人制度についての問題意識～抜本改革に向けて～」

- ① 特殊法人改革基本法の別表に規定されている「特殊法人等」（特殊法人77法人と認可法人86法人の合計163法人）
- ② 民法第34条の公益法人（平成11年度26,354法人）のうち、国所管の6,879法人（なお、行政委託型公益法人等改革の対象法人は、1,079法人である。）

とされており、現行法人税法上の公共法人及び公益法人等のうち、地方公共団体所管の公益法人を除く大部分をカバーするものである。



今回の行政改革等における見直し対象法人等のイメージは上記のとおりである。

(出典：行政改革推進事務局ホームページ)

参考までに平成13年度の所管官庁別法人数は、次のとおりである。

(出典：行政改革推進事務局)

	延数				実数			
	社団	財団	合計	前年合計	社団	財団	合計	前年合計
国所管	3,914	3,485	7,399	7,389	3,704	3,175	6,879	6,869
都道府県所管	9,236	10,479	19,715	18,754	9,228	10,342	19,570	19,606
合計	13,150	18,964	27,114	27,137	12,872	18,482	26,354	26,380

また、各省庁別の「検査委託基準対象法人」の数は、次のとおりである。

(出典：行政改革推進事務局)

	検査委託基準対象法人数	検査等委託等	検査等推薦等
総理府	—	—	—
警察庁	7	1	6
金融再生委員会	4	—	4
総務庁	2	1	1
北海道開発庁	—	—	—
防衛庁	—	—	—
経済企画庁	—	—	—
科学技術庁	6	4	4
環境庁	4	4	1
沖縄開発庁	—	—	—
国土庁	1	1	—
法務省	2	1	2
外務省	3	1	3
大蔵省	3	—	3
文部省	77	5	73
厚生省	40	31	20
農林水産省	47	34	14
通商産業省	68	42	35
運輸省	43	31	20
郵政省	11	10	3
労働省	126	119	8
建設省	65	17	56

自治省	7	5	3
合計	516	307	256

- (注) 1 平成11年10月1日現在である。
- 2 共管法人を含む延べ数。
- 3 他省庁から指定を受けている法人を含む。
- 4 「委託等」と「推薦等」の両方に該当する場合それぞれに計上している。

## 2 法人税法上の公益法人等との比較

なお、参考までに、前2項に掲げる特殊法人等及び行政委託型公益法人等と法人税法上の別表法人を対比させてみて、今回の見直し対象外とされる法人は次のとおりである。

### ① 「法人税法上の別表第一 公共法人」のうち見直し対象外のもの

名 称	根 拠 法
港務局	港湾法
水害予防組合	水害予防組合法（明治四十一年法律第五十号）
水害予防組合連合	水害予防組合法（明治四十一年法律第五十号）
地方公共団体	地方自治法（昭和二十二年法律第六十七号）
地方住宅供給公社	地方住宅供給公社法（昭和四十年法律第二百四十四号）
地方道路公社	地方道路公社法（昭和四十五年法律第八十二号）
土地改良区	土地改良法（昭和二十四年法律第九十五号）
土地改良区連合	土地改良法（昭和二十四年法律第九十五号）
土地開発公社	公有地の拡大の推進に関する法律（昭和四十七年法律第六十六号）
土地区画整理組合	土地区画整理法（昭和二十九年法律第一百十九号）
独立行政法人(その資本の金額若しくは出資金額の全部が国若しくは地方公共団体の所有に属しているもの又はこれに類するものとして、財務大臣が指定をしたものに限る。)	独立行政法人通則法（平成十一年法律第百三号）及び同法第一条第一項（目的等）に規定する個別法

### ② 「法人税法上の別表第二 公益法人等」のうち見直し対象外のもの

名 称	根 拠 法
学校法人(私立学校法第六十四条第四項(専修学校及び各種学校)の規定により設立された法人を含む。)	私立学校法(昭和二十四年法律第二百七十号)
生活衛生同業組合(組合員に出資をさせないものに限る。)	生活衛生関係営業の運営の適正化及び振興に関する法律(昭和三十二年法律第六十四号)
生活衛生同業組合連合会(会員に出資をさせないものに限る。)	生活衛生関係営業の運営の適正化及び振興に関する法律(昭和三十二年法律第六十四号)
危険物保安技術協会	消防法(昭和三十二年法律第八十六号)
行政書士会	行政書士法(昭和三十二年法律第四号)
漁業共済組合	漁業災害補償法(昭和三十九年法律第五十八号)
漁業信用基金協会	中小漁業融資保証法(昭和三十七年法律第三百四十六号)
漁船保険組合	漁船損害等補償法(昭和三十七年法律第二十八号)
勤労者財産形成基金	勤労者財産形成促進法
軽自動車検査協会	道路運送車両法(昭和三十六年法律第八十五号)
健康保険組合	健康保険法(大正十一年法律第七十号)
健康保険組合連合会	健康保険法(大正十一年法律第七十号)
原子力発電環境整備機構	特定放射性廃棄物の最終処分に関する法律(平成十二年法律第一百七十七号)
高圧ガス保安協会	高圧ガス保安法(昭和三十六年法律第二百四号)
広域臨海環境整備センター	広域臨海環境整備センター法(昭和三十六年法律第七十六号)
厚生年金基金	厚生年金保険法
更生保護法人	更生保護事業法(平成七年法律第八十六号)
小型自動車競走会	小型自動車競走法(昭和三十五年法律第二百八号)
小型船舶検査機構	船舶安全法(昭和八年法律第十一号)
国家公務員の団体(法人であるものに限る。)	国家公務員法(昭和三十二年法律第二十号)
国民健康保険組合	国民健康保険法(昭和三十二年法律第九十二号)
国民健康保険団体連合会	国民健康保険法(昭和三十二年法律第九十二号)
国民年金基金	国民年金法
国民年金基金連合会	国民年金法
財団法人(民法第三十四条(公益法人の設立)の規定により設立されたものに限る。)	民法
市街地再開発組合	都市再開発法(昭和三十四年法律第三十八号)
自転車競技会	自転車競技法(昭和三十二年法律第二百九号)
司法書士会	司法書士法(昭和三十五年法律第九十七号)

社会福祉法人	社会福祉法（昭和二十六年法律第四十五号）
社会保険労務士会	社会保険労務士法（昭和四十三年法律第八十九号）
社団法人（民法第三十四条の規定により設立されたものに限る。）	民法
宗教法人	宗教法人法（昭和二十六年法律第二百二十六号）
住宅街区整備組合	大都市地域における住宅及び住宅地の供給の促進に関する特別措置法（昭和五十年法律第六十七号）
酒造組合	酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律（昭和二十八年法律第七号）
酒造組合中央会	酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律（昭和二十八年法律第七号）
酒造組合連合会	酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律（昭和二十八年法律第七号）
酒販組合	酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律（昭和二十八年法律第七号）
酒販組合中央会	酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律（昭和二十八年法律第七号）
酒販組合連合会	酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律（昭和二十八年法律第七号）
証券業協会	証券取引法
商工会	商工会法（昭和三十五年法律第八十九号）
商工会議所	商工会議所法（昭和二十八年法律第四百四十三号）
商工会連合会	商工会法
商工組合（組合員に出資をさせないものに限る。）	中小企業団体の組織に関する法律（昭和三十二年法律第八十五号）
商工組合連合会（会員に出資をさせないものに限る。）	中小企業団体の組織に関する法律（昭和三十二年法律第八十五号）
商品先物取引協会	商品取引所法（昭和二十五年法律第二百三十九号）
消防団員等公務災害補償等共済基金	消防団員等公務災害補償等責任共済等に関する法律（昭和三十一年法律第七号）
職員団体等（法人であるものに限る。）	職員団体等に対する法人格の付与に関する法律（昭和五十三年法律第八十号）
職業訓練法人	職業能力開発促進法（昭和四十四年法律第六十四号）
新エネルギー・産業技術総合開発機構	石油代替エネルギーの開発及び導入の促進に関する法律（昭和三十五年法律第七十一号）
信用保証協会	信用保証協会法（昭和二十八年法律第九十六号）
税理士会	税理士法（昭和二十六年法律第二百三十七号）
船員災害防止協会	船員災害防止活動の促進に関する法律（昭和四十二年法律第六十一号）
損害保険料率算出団体	損害保険料率算出団体に関する法律（昭和二十三年法律第九十三号）
地方議会議員共済会	地方公務員等共済組合法
地方公務員共済組合	地方公務員等共済組合法

地方公務員の団体(法人であるものに限る。)	地方公務員法(昭和二十五年法律第二百六十一号)
中央職業能力開発協会	職業能力開発促進法
中央労働災害防止協会	労働災害防止団体法(昭和三十九年法律第一百八十八号)
中小企業団体中央会	中小企業等協同組合法(昭和二十四年法律第八十一号)
投資者保護基金	証券取引法
土地改良事業団体連合会	土地改良法
土地家屋調査士会	土地家屋調査士法(昭和二十五年法律第二百二十八号)
都道府県職業能力開発協会	職業能力開発促進法
都道府県農業会議	農業委員会等に関する法律
日本消防検定協会	消防法
日本電気計器検定所	日本電気計器検定所法(昭和三十九年法律第五十号)
日本弁護士連合会	弁護士法(昭和二十四年法律第二百五号)
農業共済組合	農業災害補償法(昭和二十二年法律第八十五号)
農業共済組合連合会	農業災害補償法(昭和二十二年法律第八十五号)
農業協同組合中央会	農業協同組合法
農業協同組合連合会(医療法(昭和二十三年法律第二百五号)第三十一条(公的医療機関の定義)に規定する公的医療機関に該当する病院又は診療所を設置するもので政令で定める要件を満たすものとして財務大臣が指定をしたものに限る。)	農業協同組合法
農業信用基金協会	農業信用保証保険法(昭和三十六年法律第二百四十四号)
負債整理組合	農村負債整理組合法(昭和八年法律第二十一号)
弁護士会	弁護士法
保険契約者保護機構	保険業法
郵便貯金振興会	郵便貯金法(昭和二十二年法律第四百四十四号)
輸出組合(組合員に出資をさせないものに限る。)	輸出入取引法(昭和二十七年法律第二百九十九号)
輸入組合(組合員に出資をさせないものに限る。)	輸出入取引法(昭和二十七年法律第二百九十九号)
預金保険機構	預金保険法(昭和四十六年法律第三十四号)
労働災害防止協会	労働災害防止団体法

- ③ 「法人税法上の別表第三 協同組合等」のうち見直し対象外のもの  
(協同組合等においては、商工組合中央金庫以外は全て対象外)



### 第3節 公益事業に対する新たな課税の在り方

#### 第1項 従来の非課税根拠の再考

##### 1 非課税根拠としての「課税主権一体(代行)説」の考察

前節で述べたように、広義の公益法人に対しては、「時代の変遷とともに、その役割が変質・低下しているものや、民間事業者と類似の業務を実施しており国の関与の必要性が見出し難いもの等が存在し、また、その業務については、①経営責任の不明確性、②事業運営の非効率性・不透明性、③組織・業務の自己増殖性、④経営の自律性の欠如などの問題がある」<sup>(16)</sup>という指摘があり、従来からいわれている公益法人の典型的例示法人としての特殊法人等も、国（課税主権）の代行的役割の廃止・民営化が行われることとされている。

今後、個別の法人ごとに法人組織としての存続性の有無等の結論が出されることとなるが、平成13年8月10日の第2回特殊法人等改革推進本部において報告された「特殊法人等の個別事業見直しの考え方」においても各省庁の意見の大部分は、「総じて言うならば、ゼロ回答に近いものとなっている。」<sup>(17)</sup>ということから、現実的には、それぞれの法人が独自の意思を持っていると考えることができる。このことは、政府としても特殊法人等の廃止または民営化を前提にしていることから「課税主権一体（代行）」という捉え方が適当かどうか疑問が残るところである。

以上の現実からみると、政府全体として公益事業の在り方を検討している状況において、全体を通じてのバランス論的検討が必要と考えられ、また、この「課税主権一体（代行）」という考え方自体を根拠とすることも時代の変遷に左右され安定性が確保できないと思われる。

なお、このような広義の公益法人の公益事業見直しにおいても、問題をク

---

(16) 「行政改革会議」平成9年12月 最終報告書

(17) 平成13年8月10日 石原伸晃行政改革担当大臣記者会見

リアーし得る組織形態が存続されることも考えられているが、このような場合には、課税の特別措置の必要性の有無の検討次元として考慮すべき問題と考える。

## 2 非課税根拠としての「公益信託類推説」の考察

この「公益信託類推説」は、広義の公益法人は、受託者として、委託者たる出えん者から不特定多数の受益者を対象に、一定の公益目的で費消するように依頼を受けた金銭や財産などを自己の名で運用するという関係にあるという考え方であるが、一般的には、大多数の公益法人は、このような公益信託の契約概念が存在せず、一方通行的な供与となっているのが大部分と考えられる。

この考え方は、非課税理由を導くための類推で、この場合、「この種の所得を受け取る受益者に課税するかあるいは課税除外とするかは租税政策上の問題であり、受託者たる公益法人等には直接の関係はないことになる」<sup>(18)</sup>といわれているが、このような考え方は、実質所得者課税の論点から、信託に係る所得の帰属問題に関しては効果があると考えられるが、信託自体の課税の有無に関する議論としては、終局的には、法人擬制説と同様の結果なると考える。

## 3 非課税根拠としての「法人課税本質論説」の考察

### (1) 法人擬制説からの根拠（配当禁止）に対する考察

第1節で述べたように、広義の公益法人の公益事業に対する課税の本質についての考え方からみると、利益配当を前提とする法人擬制説によれば、配当禁止規定から公益法人非課税としての理由はあるが、収益事業所得に対する課税の根拠は成立しなくなるし、また、法人実在説においても、公

---

(18) 「公益法人論文選」(財団法人公益法人協会) 公益法人の金融収益非課税の法理  
石村耕治著 160～162頁

益法人本来の公益事業に対しては、法人税の転嫁の観点から独自の担税力を認めることは困難であると考えられる。

なお、これらの従来課税本質論は、いわば、配当所得に対する二重課税を排除するための措置として論議されているものであり、その意味においては、法人税の負担を負っているのは株主であると考えことは十分合理性があり、それが所得税の前取りであると考えることには、理由があった。このことは、法人擬制説の端緒ともなった昭和25年のシャープ勧告の「非課税規定の排除」という節においても「多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し、一般法人並びに個人と直接競争している。もし利益がなかつたとすれば、または非課税法人がその利益を全部分配したとすれば、非課税法人の収益事業はさして重要な問題とはならない。なんとなれば、本報告の他章において株主が所得税と法人税を統合し、課税される内国法人から受けた配当の25%を課税所得から控除することを認められるべきことが勧告されているからである。従って結果においては、課税における差別取扱いは比較的小さなものとなる。」<sup>(19)</sup>と述べられていることから推測できる。

しかし、このような法人課税本質論の考え方が、今日の高度に複雑化した経済社会においてそのまま妥当するかどうかは、疑問である。

例えば、民法第34条の公益法人などは、配当禁止とされているが、実質的には公益法人の役員などに対する報酬という形で還元されているという公益法人の運営上の指摘や、他方、そもそも最近の証券投資法人等の新しいタイプの法人の出現、法人企業のグループ化・系列化と多国籍化が進行している現実からみて法人税の性質を一元的に規定することは、困難であり、また、法人税がすべて株主の負担になっていると断定する考え方も困難で、その負担程度は法人ごとに異なると考えるのが、実態に合致してい

---

(19) 「シャープ使節団日本税制報告書」第6章 法人 B節 非課税規定の廃止—大蔵省主税局編「シャープ勧告書の詳解」（勧告書の全文及び付録）—

るものと思われる。

また、公益法人等に対する課税の考え方が一法人に2種類ある（公益事業は法人擬制説で非課税、収益事業は法人実在説で課税という混在する考え方）ということも理路整然としない。

さらに、「法人実在説と法人擬制説の対立を法人税性質論にもちこみ、法人実在説と法人擬制説はどちらが正しいか、というように演繹的に論理を展開することは、決め手のない問題」<sup>(20)</sup>であって、これを公益事業非課税政策論の中にもちこむのは議論を無用に混乱させるだけである。

以上の観点から、広義の公益法人が配当禁止ということにより非課税としている根拠は、法人課税本質論からの演繹的議論展開の要素が大と考えられる。

## (2) シャープ勧告における非課税検討

公益事業の課税方法については、昭和24年の「シャープ勧告」において次のように述べている。

「租税法規は、まず法人が租税を全部または一部免除されて運営される目的および趣旨を明瞭且つ具体的に規定するよう改正するべきである。而して大蔵省は、法人がかかる法的免除を付与するべきか否かを決定する唯一の権限を与えられるべきである。免税を要求しようとする一切の法人は免税証明書の交付を大蔵省から受けることを必要とすることとすべきである。これは、現在免税を認められている法人をも含む一切の法人が必要とすべきである。免税の資格は、当該法人の過去の活動が関係法規のもとにおいて免税を認められるべき理由があるかどうかを判定するために、3年毎に審査されることになるであろう。

現在では、法人税第18条は、宗教法人および労働組合の収益事業に関して申告し、その利益については納税しなければならないことを規定している。この規定は、非課税法人を含むあらゆる法人が毎年その一切の収入お

---

(20) 「租税法 第7版補正版」 金子宏著（法律学講座双書）234頁

よび支出を網羅する申告書を提出するようその適用範囲を拡張すべきである。非課税法人の使用する申告書は一般法人および個人の使用する申告書の色、または帳簿を備える法人化されていない企業の使用する青色の申告書以外の色を用いることが好ましい。」<sup>(21)</sup>とされていたが、政府は、昭和25年の税制改正では、公益法人等については収益事業を行うものについて、その収益事業の部分に対して課税することとされた。

この収益事業のみに対する課税に限定した理由としては、「すべての公益法人等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い」<sup>(22)</sup>ということであった。

以上のようにシャープ勧告において公益事業所得免税の個別資格審査の提言がなされており、この場合のその免税本質論いいかえれば、公益法人自体に対する課税本質論についてどのような考え方を採用したかは不明である。

つまり、シャープ勧告においても公益法人の本来の公益事業に対する課税の有無の検討痕跡は見出せず、やはり、過去の歴史的経緯に留まっていると考えざるを得ない。

## 第2項 法人の本質

以上のような状況下において、ここで、原点に立ち返り、法人に対して課税を行うことの根拠について考えてみる。なお、法人課税の根拠は、法人の本質をどのようにみるかということが重要であるので、以下、この観点から考察してみる。

### 1 各種法人の存在と納税義務

そもそも、現実の社会においては、「自然人たる人間」と「物」以外のものは実物体としての存在はない。しかし、経済社会においては、時代の変遷

(21) 「シャープ使節団日本税制報告書」再掲

(22) 「所得税・法人税制度史草稿」大蔵省主税局調査課編 266頁

とともに、その時代に即応した各種の法人という人間以外の者が実在し、租税負担を負うことができるものとして法人を納税義務者として取り扱っている。

法人の納税義務に関しては、従来、法人擬制説・実在説という考え方を採用しているが、最近においては、「そもそも租税負担の唯一経済的に意味ある定義は、「個人の効用の削減」というものであろう。企業は、生産主体であり消費を行わないので、独自の効用というものを持たない。消費主体である家計のみが効用を有する。したがって、企業に対する課税は、必ず、いずれかの個人の負担となる運命にある。結局、法人税は、法人の存在、活動から利益を受けている何らかの個人によって負担されると考えざるを得ない。さらに、日本国憲法30条は納税の義務を定めているが、法人格の制度は民法や商法により造り出されたものにすぎず、その民法や商法は財産権に関し憲法29条2項に基づき制定されたものであろうから、憲法が私法上の法人格制度を前提としているとは必ずしも考えられず、したがって、法人に対して課税すべきことが憲法30条により要請されていると考えることは法的にはできないのではなかろうか。

いずれにせよ、問題は、法人に課税することの及ぼす個人に対する経済的効果である。法人に対して課税することがいかなる経済的効果を及ぼすかという点こそが、唯一意味のあることである。そのように考えることが法人擬制説と呼ばれるか否かは、実は問題ではない。」<sup>(23)</sup>とする意見もある。

なお、そもそも、法人であることの意味が何にあるかについては、学説上争いがあり、「①法人の名で権利義務の主体となれることのほか、②民事訴訟の当事者能力があるか、③法人財産への民事執行のためには法人を名宛人とする債務名義が必要か、④構成員の債権者は法人財産に追及できないか、⑤構成員に法人の債権者に対する有限責任が認められるかなどの点が指摘さ

---

(23) 「法人課税の再検討に関する覚書—課税の中立性の観点から(中里実)」 「租税法研究(租税法学会)」第19号 8~9頁

れてきた。例えば、民法上の組合は法人ではないが②が認められているし、合名会社や合資会社は法人であるが、合名会社の社員や合資会社の無限責任社員には⑤は認められないので、結局、法人であることの意味が何であるかを正確に整理することは困難である。」<sup>(24)</sup>とされている。

このような多種多様化された法人の種類や考え方の存在を前提とした、全ての法人に適合する課税根拠の抽出は実態に即応しないものと考えられるが、一般的に人の集まりの典型的例としての企業という存在を考えた場合、今後の論議の展開上、その種類を出資の有無という概念によって整理すると次のように区分される。

出資者が1名————個人企業

出資者が複数————共同企業 出資者が所有者<sup>(25)</sup>とならない（非営利法人、協同組合、相互会社）

出資者が所有者となる（組合、匿名組合、信託、会社）

## 2 出資区分別課税根拠の整理

前述のとおり、従来の法人擬制説や法人実在説の考え方にとらわれず、前記の法人の実態から、各種法人の出資者（一般的には、資金を提供し企業活動によって生じる利益の帰属者ということになるが、ここでは、債権者としての企業に対する権利者なども含む。）の存在という観点をベースに、これに法人課税の根拠を求め、また、課税すべきもの（課税物件）は何が望ましいものかを考察してみる。

① 法人を投資家（株主、債権者）の集合体とみた場合→法人税は法人部門

(24) 「法律学講座双書 会社法」(弘文堂) 神田秀樹著 7頁

(25) 出資者という概念は、資金を提供し、企業の活動によって生じる利益の帰属者となるという意味であり、この出資者が企業の運営を支配することを意味するものである。このような意味での出資者が存在しない形態の場合もある。

に投下された資本のリターン（自己資本と借入金のリターンの合計額）に対し課税を求めるもの。

- ② 法人の組合同的要素を重視し、「構成員の出資（金銭その他の財産、労務、信用等）の相互契約により存在する」とみた場合→法人の生み出したサービス等の付加価値に課税を求めるもの。
- ③ 法人の社团的要素を重視し、「各構成員が法人団体との間の社員関係により法人を通じて間接に結合したもの」とみた場合→その構成員の有形無形の利益享受に課税を求めるもの（いわゆる現在の法人所得課税と同様）。
- ④ 法人出資者の所有の有無に関係なく、企業のあらゆる経済的費用を控除した後に残るrent（経済学的意味における（pure）profits（or pure economic profits）、すなわち、企業のインプット（自己資本コストをも含む）に対するアウトプットの超過額を公共のものと、その一部を政府が手にするというもの）<sup>(26)</sup>を産み出すものとする場合→企業のrentを課税物件とするもの。

以上のような課税根拠が考えられるが、全ての企業（法人）をカバーできるものは、上記④である。なお、この④のrentに直接課税する方式は、「實際上執行が不可能である。その多くの控除項目は、それに対応する市場価格が存在しないために、測定が困難なものである。」<sup>(27)</sup>といわれているが、反面、「このrentは、現在価値においてeconomic rentと同じであり、制度化の容易な課税ベース、すなわち、企業のキャッシュ・フローが存在する。」<sup>(28)</sup>といわれている。

しかし、上記④やキャッシュ・フローの考え方を採用した場合には、現在の法人所得課税の考え方を全面的に見直す必要があり、現行法人税の廃止という結果となる。

---

(26) 「法人課税の再検討に関する覚書—課税の中立性の観点から(中里実)」 「租税法研究（租税法学会）」第19号 13頁

(27) 再掲 35頁

(28) 再掲 35頁



そこで、次に、現行の法人所得課税方式の枠内で、法人課税の中立性を確保しつつ、上記の課税本質論の考え方を基に、現実的な課税方式の有無の検討を試みる。

### 第3項 公益事業課税に対する新たな考え方

前述したように、現実の多種多様の法人の存在を前提とした場合、これらの最大公約数的な意味での課税根拠の一元化は、困難と考えられる。

なお、個別的に公益法人の場合をとらえてみると、その設立時等において、国や地方公共団体からいわゆる公益事業を行う許可をもらっているという見方もできることから、その事業に対し「競争を制限する独占力」等が付与されている。このことは、rentという概念に該当し、他方、同様に、法人全般にもあてはまるものとして「法人の有する特別な利点で他に移転できないもの（例えば、法人名の商号権や事務所の所在地）」も該当すると考えられる。

このように、公益事業を行う場合においても法人全般と同様に各種のrentが存在し、これらに対して一元的に担税力を見出すという考え方もあり得る。

しかし、この場合、このrentに担税力を見出すということであれば、従来の法人所得課税の計算方法等も併せて見直す必要があり、法人税法自体の所得課税方式の存在意義が消滅する。

そこで、このような法人課税の本質論的考え方を究明しても一元的な解を見出すことは困難であることから、該当法人に対する課税・非課税の適否の検討という個別次元的な考え方を採用することも有効と考える。

また、今まで述べてきたように、公益事業非課税については、歴史的経緯に基因するものが多く、さらに、公益事業としての認知は、後発的に認知される特質があるということから、公益事業非課税を全面的に廃止するという事は困難と考えられるし、この場合の判定としては、事後的決定になるという宿命的要素が存在する。

よって、従来の公益事業非課税という考え方を見直し、原則課税で、後発的非課税承認ということも検討の余地があるものとする。この場合には、非課

税決定を客観的に開示できる方法を検討することが必要となる。

なお、公益法人に対する課税・非課税の適否を検討するに際しては、その検討単位をどのようにするのか、例えば、該当法人ごとの設置法の種類区分単位とするのか、それとも、個別の一法人の事業単位ごとに判定するのかということを確認にする必要があるが、本稿においては、この判定単位の選定は、別途の検討事項として考察の対象から除外することとし、課税・非課税選定基準の基本的考え方に目標を絞ることとする。

現在、行政改革が行われている状況から、これらの見直しの方向性を見極め、整合性を計ることが合理的と思われることから、次章において、現在作業中の特殊法人等や公益法人の見直し基準などを基に、その課税・非課税基準を検討する。

## 第5章 非課税決定方法の検討

### 第1節 特殊法人等の改革と非課税適否基準

平成13年9月4日に内閣官房行政改革推進事務局から公表された「特殊法人等の廃止又は民営化に関する各府省の報告」によれば、特殊法人等の廃止又は民営化についての作業は、未だ検討中（論文作成時点）であるが、組織見直しについてこの時点における一定の方向性が「特殊法人等の組織見直しに関する各府省の報告に対する意見」として示された。なお、「組織見直しに関する各府省の報告に対する意見」については、平成13年10月5日に開催された特殊法人等改革推進本部（第3回）・行政改革推進本部（第6回）に報告されている。

この「報告」の内容については、「事務局としても各府省からヒアリングを行うなど詳細な検討を行ったが、業務の統廃合や縮減には積極的な姿勢を見せる法人もあるが、組織の廃止・民営化は困難とするものがほとんどであり、全体としては、現行の体制を維持しようとする姿勢が強く感じられるものであった。」<sup>(1)</sup>とされている。

さらに、行政委託型公益法人等改革については、平成13年11月2日の「行政委託型公益法人等改革の実実施計画各府省案（補助金等関係）に対する事務局コメントについて」で公表された事務局コメントの「共通する留意点」によれば、「事務・事業の整理、合理化や類似業務実施機関への統合・移管等について、さらに検討を進めていく必要があるものと考えている。」<sup>(2)</sup>とされている。

以上のように、特殊法人等や行政委託型公益法人等の改革は、現在、見直し作業の途中段階にあり、今後の状況を見守る必要があるが、この見直しの結果、さらに、特殊法人等・行政委託型公益法人等として存続するものも生じ、これ

---

(1) 平成13年10月5日 内閣官房行政改革推進事務局 「特殊法人等の組織見直しに関する各府省の報告に対する意見について」 1頁

(2) 平成13年11月2日 内閣官房行政改革推進事務局 「行政委託型公益法人等改革の実実施計画各府省案（補助金等関係）に対する事務局コメントについて」 1頁

らの存続にもそれなりに理由があると思われる。

なお、前章で記述したように、広義の公益法人等に対して原則課税という考え方を採用した場合においても、この行政改革の見直しにより存続し、かつ、非課税とすべきものが政策的にあるという考え方もあり得ることから、この存続する法人に対しては、その存続理由を基に、個々に非課税の適否を検討する必要がある。

本稿においては、考察の期限制限もあることから、個別法人の存続理由などが明確になるまでは待てないので、一応の基準として、行政改革大綱の特殊法人等の見直し基準の10項目を基に非課税判定の最適な方法がないかを次節以降検討することとしてみる。

## 第2節 非課税判定の具体的算出方法

### 第1項 階層分析法による意思決定法の採用

物事を決定する場合、いくつかの候補の中から1つを選ばねばならないような場面が生ずることが多々ある。この場合、その1つがあらゆる評価基準に照らしてベストであるということは稀であるから、あれこれ、選択をせまられたとき、決定者は個人の判断・評価基準に基づいて決定を下そうとするが、現実には評価基準は複数個あるのが一般的であり、しかも互いに利害が相反する面をもっている場合がほとんどである。

このような意思決定の場面においては、従来は、例えば、適合要件などを列挙し、これらの項目をみて、○×法や5点法や経験則により判断している例が多いと考えられるが、このように、あまりにも単純に割り切ってしまうと大事な要素を見落としてしまう危険がある。しかし、反面、あまりにも複雑な手法では、臨機応変に使いこなすことが難しくなる。

最近、このような多様な要素をバランスよく取り込んだ決定方法の一例として、AHP (Analytic Hierarchy Process =階層分析法。以下、「AHP」と略称する。) というものが考案されている。

「このAHPは、これまでのOR手法では対処しきれなかった問題の解決を計って、1970年代末にトマス・L・サーティ教授（ピッツバーグ大学）が開発した。

AHPを使って問題を解決するには、まず、問題の要素を

最終目標 - - - 評価基準 - - - 代替案

の関係でとらえて、階層構造に作り上げる。そして、最終目標からみて評価基準の重要性を求め、次に書く評価基準からみて代替案の重要度を評価し、最後には、これらは最終目標からみた代替案の評価に換算する。AHPはこの評価の過程で、経験や勘を生かして、これまではモデル化したり定量化したりするのがむずかしかったことも扱えるのが特長である。」<sup>(3)</sup>とされている。

この手法の簡単な理解例として、自動車購入の場合の車種決定に至る過程を参考とした次のような説明例がある。

「新車を購入する場合を考えてみよう。A車、B車、C車の中から決めるとして、評価基準としては値段、燃費、乗り心地、車格(ステイタス・シンボル)といったものが頭に浮かぶ。仮に「値段」のうんと安いものを取るならば、「車格」や「乗り心地」はあきらめねばならない。逆に「車格」を重視するなら、「値段」をあまり問題にはしていけないだろう。当然その辺のかねあいが問題となる。そこに選ぶ当人の価値観が反映されるのである。しかも、「値段」や「燃費」といった項目はカタログなどを通して客観的な数字で比較できるのに対して、「乗り心地」や「車格」あるいは「スタイルのよさ」などというのは、どちらかというとな主観的な価値基準であって、あいまいな要素を含んでいることである。すなわち、価値基準の項目の間の優先順位は決して客観的な数字では表現できないということに注意したい。あくまでもその人の主観的な価値観によるのである。しかも多くの意思決定は主観的な評価基準に基づいてなされているのである。

ところで、「価格」や「燃費」はカタログなどを通して客観的に比較できるといったが、それすら主観的な判断がなされるという見方もある。たとえば、100万円の予算を立てている人にとっては110万円の車はかなり高いものに感じら

---

(3) 「AHP事例集」刀根 薫・眞鍋 龍太郎 編（㈱日科技連出版社）2～3頁

れるのに対し、90万円の車は100万円とそれほどの差が感じられない。10万円の差はプラス側かマイナス側かで受け手のフィーリングは大きく違ってくるからである。このような違いも決定に当って重要な要素となる。」<sup>(4)</sup>

そこで、このようなAHPによる決定方法が、公益法人等の非課税有無の判定に採用できないかを次に考察する。

## 第2項 行政改革大綱の見直し基準の仮採用

前節で述べたように、公益法人等の見直しについては、個別の法人ごとに検討するのが望ましいが、ここでは、時間の制約などの理由から、その個別判定の検討基準の一例として先の行政改革大綱の見直し基準を基にAHPを用いて非課税判定を行うこととする。

なお、このAHPにおける見直し基準は、行政改革大綱の見直し基準判断の際の解とは異なる。

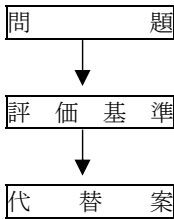
つまり、AHPにおける見直し基準は、行政改革大綱の見直し基準判断のような従来の○×方式の解とは異なり、明確な正解がなく、種類の正解が存在するものである。

### 1 階層図

一般的に、「意思決定にはまず「問題」があり、そして最終的な選択の対象となるいくつかの「代替案」がある。代替案の中から1つに絞り込むために両者間に「評価基準」が存在する。図式的には次のように表わすことができる。

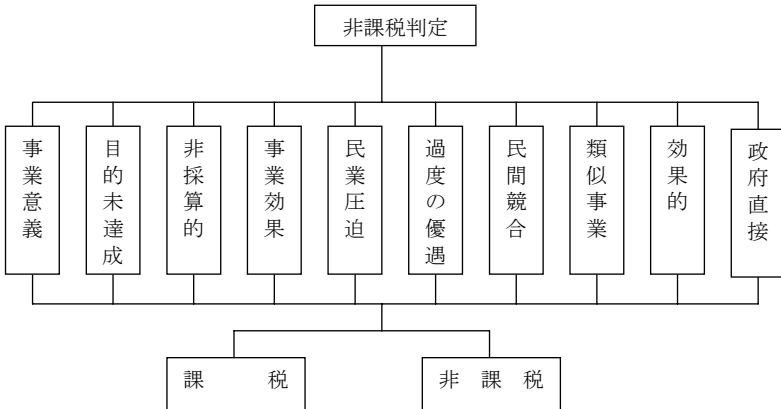
---

(4) 「ゲーム感覚意思決定法 AHP入門」 刀根 薫著 (株) 日科技連出版社) 5~7 頁



このような表現法を一般的に階層的構造(階層図)と呼ぶ。」<sup>(5)</sup>

この場合に、行政改革大綱の見直し基準(以下「見直し基準」と略称する。)をこの階層図にあてはめてみると、「問題」は「非課税判定」となり、これをブレークダウンしていくと、次の10項目の「評価基準」に分かれ、さらに各基準から「課税」「非課税」の候補を比較検討することになる。これを階層図に表わすと次のようになる。



(5) 「ゲーム感覚意思決定法 AHP入門」 刀根 薫著 (㈱日科技連出版社) 8頁

なお、上記の階層図における評価基準(見直し基準)の名称は略称しており、正確には、次のとおりである。

略 称	行政改革大綱見直し基準をベースに残存した法人の存在理由を非課税の有無の判定基準とした場合
事業意義	事業の意義が低下していない。
目的未達成	目的は未達成である。
非採算的	著しく非採算ではない。
事業効果	事業効果は乏しくない。
民業圧迫	民業を圧迫する等、政策的再評価を要しない。
過度の優遇	特定の対象を過度に優遇していない。
民間競合	民間と競合していない。
類似事業	他の特殊法人等で、類似の事業を実施していない。
効果的	民営化の方が効率的ではない。
政府直接	政府の直接処理で対応できない。

## 2 代替案のウェイトの決定

このAHPによる決定方法は、階層構造を基に「問題」を解決するために、「代替案」のどれを選択するのが最適であるかを表す各代替案の重要度（またはウェイト）の数値を求め、決定するものである。

そこで、まず、「問題」解決（非課税判定）のためには、10項目の評価基準項目のそれぞれをどの程度重視したらよいかを示すウェイトを求める。

次に、評価基準項目からみた2つの代替案（課税か非課税）のいずれかが望ましいかを表すウェイトを求める。これは、10項目の評価基準の個別にそれぞれウェイトを求めることとなる。

最後に、「問題」解決（非課税判定）からみた代替案の総合ウェイトを算出する。

以下、このウェイトの決め方について述べることとする。

## 3 一対比較

上記に述べたように、10個の評価基準項目のウェイトを一度に決めること



は困難であるので、最も単純に2つずつ比べるという一対比較を行う。この比較には、判定者の価値観が反映されることになるが、本稿においては、小生の恣意的判断に基づき、価値基準のウェイトをつけているが、これは、あくまでもAHPの意思決定法の説明のものであることをお断りしておく。

見直し基準においては、10項目の基準があった。「事業意義」、「目的未達成」、「非採算的」、「事業効果」、「民業圧迫」、「過度の優遇」、「民間競争」、「類似事業」、「効果的」、「政府直接」である。まず、「事業意義」対「目的未達成」の比較をする。その比較のために、仮に表3・1に示す数値を参考とする。

表3・1

一対比較値	意 味
1	両方の項目が同じくらい重要
3	前の項目の方が後の項目より若干重要
5	前の項目の方が後の項目より重要
7	前の項目の方が後の項目よりかなり重要
9	前の項目の方が後の項目より絶対的に重要
2、4、6、8	補完的に用いる
上記の数値の逆数	後の項目から前の項目をみた場合に用いる

たとえば、「事業意義」対「目的未達成」の比較で非課税判定において「事業意義」の方と「目的未達成」は両方とも同じくらい重要視されるという判定者の場合には、この値は「1」として表3・2の「事業意義」と「目的未達成」の交点のマス目に「1」を記入する。

表3・2

対	事業意義	目的未達成	非採算的	事業効果	民業圧迫	過度の優遇	民間競争	類似事業	効果的	政府直接
事業意義		1								
目的未達成										
(以下の項目 省略)										

次に、「事業意義」対「非採算的」では「非採算的」の方がかなり重要視されるとすると、そのときのマス目の値は「1/7」となる。

表3・3

対	事業意義	目的未達成	非採算的	事業効果	民業圧迫	過度の優遇	民間競争	類似事業	効果的	政府直接
事業意義		1	1/7							
目的未達成										
(以下の項目 省略)										

このように、各項目ごとに一対比較を行う。仮に、次のように判定したとする。

①「事業意義」対「事業効果」では、「事業意義」と「事業効果」とは両方とも同じくらい重要視されるとすると、そのとき「事業意義」と「事業効果」の交点のマス目に「1」を記入する。

②「事業意義」対「民業圧迫」では、「民業圧迫」の方がかなり重要であるとすると、そのとき「事業意義」と「民業圧迫」の交点のマス目に「1/7」を記入する。

③「事業意義」対「過度の優遇」では、「過度の優遇」の方が若干重要で

あるとすると、そのとき「事業意義」と「過度の優遇」の交点のマス目に「1/3」を記入する。

④「事業意義」対「民間競合」では、「民間競合」の方がより重要であるとする、そのとき「事業意義」と「民間競合」の交点のマス目に「1/5」を記入する。

⑤「事業意義」対「類似事業」では、「類似事業」の方がより重要であるとする、そのとき「事業意義」と「類似事業」の交点のマス目に「1/5」を記入する。

⑥「事業意義」対「効果的」では、「効果的」の方がより重要であるとする、そのとき「事業意義」と「類似事業」の交点のマス目に「1/5」を記入する。

⑦「事業意義」対「政府直接」では、「政府直接」の方がかなり重要であるとする、そのとき「事業意義」と「政府直接」の交点のマス目に「1/7」を記入する。

なお、「事業意義」対「事業意義」の交点は当然ながら「1」である。

こうして表3・4の「事業意義」のヨコの欄が完成する。「事業意義」のタテの欄にはヨコの欄の値の逆数を記入する。すなわち、「目的未達成」対「事業意義」は「1」であり、以下同様に「非採算的」「事業効果」「民業圧迫」等などの逆数を記入する。こうして表3・4の「事業意義」のタテの欄が完了する。

今度は「目的未達成」のヨコの欄である。「目的未達成」対「目的未達成」のマス目には当然「1」を入れる。次に、「目的未達成」対「非採算的」を比較し、「非採算的」の方がかなり重要であるとする、そのとき「目的未達成」と「非採算的」の交点のマス目に「1/7」を記入する。

以下同様に、個々の項目ごとに比較していき、仮に、表3・4のような結果となったと仮定する。

表3・4

対	事業 意義	目的 未達 成	非採 算的	事業 効果	民業 圧迫	過 度 の 優 遇	民間 競合	類似 事業	効果 的	政府 直接
事業 意義	1	1	1/7	1	1/7	1/3	1/5	1/5	1/5	1/7
目的 未達 成	1	1	1/7	1/3	1/5	1/7	1/9	1/7	1/7	1/7
非採 算的	7	7	1	5	1	1	1	1	1	1
事業 効果	1	3	1/5	1	1/5	1/3	1/5	1/5	1/5	1/3
民業 圧迫	7	5	1	5	1	1	1	1	1	1
過 度 の 優 遇	3	7	1	3	1	1	1	1	1	1
民間 競合	5	9	1	5	1	1	1	1	1	1
類似 事業	5	7	1	5	1	1	1	1	1	1
効果 的	5	7	1	5	1	1	1	1	1	1
政府 直接	7	7	1	3	1	1	1	1	1	1

なお、一般的に、以上の一対比較表の作成過程をまとめると、次のようになる。

- (1) 評価項目対評価項目のヨコ・タテの行列表を作る。
- (2) 表のマス目に、表3・1の一対比較値に従って数値を記入する。その際、あるマス目に数値を記入したら、その逆数を逆の位置のマス目に記入する。という作業の繰り返しとなる。

#### 4 ウェイト計算

上記の一対比較表において各基準項目の持っているウェイトを評価するために2つの方式がある。

第1の方式は、一対比較表のヨコの数字の幾何平均により類似計算を行う方法。

第2の方式は、最大固有値と固有ベクトルを求めるために冪乗法により計算する方法。

後者の方式による数値が最も信頼性の高いものになるが、ここでは、このAHPの説明の例として第1の方式について説明する。

### 《第1の方式》

- ① 表4・1にある一対比較表のヨコの数字の幾何平均をとる。すなわち、ヨコに並んだ10個の数字を掛けてその10乗根を計算する。
- ② こうして得られた10個の幾何平均を加える(タテの計12.58)。
- ③ この値で各幾何平均値を割る。
- ④ その結果が各評価項目のウェイトである。(全体の和が1になるように端数調整している。)

表4.1 ウェイトの計算

	幾何平均 (ヨコの数字を掛けて10乗根をとる)	ウェイト
事業意義	$10\sqrt[10]{1 \times 1/7 \times 1 \times 1/7 \times 1/3 \times 1/5 \times 1/5 \times 1/5 \times 1/7} = 0.308$	0.308/12.58 =0.024
目的未達成	$10\sqrt[10]{1 \times 1/7 \times 1/3 \times 1/5 \times 1/7 \times 1/9 \times 1/7 \times 1/7 \times 1/7} = 0.231$	0.231/12.58 =0.018
非採算的	$10\sqrt[10]{7 \times 7 \times 1 \times 5 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1} = 1.733$	1.733/12.58 =0.138
事業効果	$10\sqrt[10]{3 \times 1/5 \times 1 \times 1/5 \times 1/3 \times 1/5 \times 1/5 \times 1/5 \times 1/3} = 0.401$	0.401/12.58 =0.032
民業圧迫	$10\sqrt[10]{7 \times 5 \times 1 \times 5 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1} = 1.676$	1.676/12.58 =0.133
過度の優遇	$10\sqrt[10]{3 \times 7 \times 1 \times 3 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1} = 1.513$	1.513/12.58 =0.12
民間競合	$10\sqrt[10]{5 \times 9 \times 1 \times 5 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1} = 1.719$	1.719/12.58 =0.137
類似事業	$10\sqrt[10]{5 \times 7 \times 1 \times 5 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1} = 1.676$	1.676/12.58 =0.133

効果的	$^{10}\sqrt{5 \times 7 \times 1 \times 5 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1} = 1.676$	1.676/12.58 =0.133
政府直接	$^{10}\sqrt{7 \times 7 \times 1 \times 3 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1 \times 1} = 1.647$	1.647/12.58 =0.132
	合計	12.58

以上の表4.1からは、この例における非課税判定として、「事業の意義が低下していない。」という項目に対しては2.4%、「目的は未達成である。」は1.8%、「著しく非採算ではない。」は13.8%、事業効果は乏しくない。」は3.2%、「民業を圧迫する等、政策的再評価を要しない。」は13.3%、「特定の対象を過度に優遇していない。」は12.0%、「民間と競合していない。」は13.7%、「他の特殊法人等で、類似の事業を実施していない。」は13.3%、「民営化の方が効率的ではない。」は13.3%、「政府の直接処理で対応できない。」13.2%程度のウェイトを置いて判定をすることになる。これが、この例における判定者の価値観を数字で表現したものである。

## 5 ウェイトの総合化

この方法の目的は、課税・非課税のどれが好ましいかを定めることである。

そこで、次に、上記の判定ウェイトを基に、各評価項目ごとに課税・非課税の比較を行う。

その方法は上記4と同じである。まず、「課税」対「非課税」では、「課税」の方がより重要であるとすると、そのとき「課税」と「非課税」の交点のマス目に「5」を記入する。その結果は、次の表5.1のようになる。

表5・1 「事業の意義が低下していない」に対する課税・非課税の評価

事業の意義が低下していない	課税	非課税	幾何平均	ウェイト
課税	1	5	$\sqrt[2]{1 \times 5} = 2.236$	2.236/2.683 =0.833
非課税	1/5	1	$\sqrt[2]{1/5 \times 1} = 0.447$	0.447/2.683 =0.167
		合計	2.683	

以下、同様に、

- ① 「目的は未達成である」という項目に対する一対比較においては、「課税」対「非課税」では、「非課税」の方が若干重要であるとして1/3、
- ② 「著しく非採算ではない。」は「課税」が若干重要であるとして3、
- ③ 「事業効果は乏しくない」は「課税」が若干重要であるとして3、
- ④ 「民業を圧迫する等、政策的再評価を要しない。」は「課税」がかなり重要であるとして7、
- ⑤ 「特定の対象を過度に優遇していない」は「非課税」の方がより若干重要であるとして1/3、
- ⑥ 「民間と競合していない」は「課税」がより重要であるとして5、
- ⑦ 「他の特殊法人等で、類似の事業を実施していない」は「課税」がより絶対的に重要であるとして9
- ⑧ 「民営化の方が効率的ではない」は課税」が若干重要であるとして3、
- ⑨ 「政府の直接処理で対応できない」は「非課税」の方がより重要であるとして1/5

という前提（仮定）でウェイト計算をした結果は、表5・2のとおりである。

なお、これらの計算は、以下、パソコンソフトを用いて行っている。<sup>(6)</sup>

表5・2 各評価項目に対する課税・非課税の評価

	事業 意義	目的 未達 成	非採 算的	事業 効果	民業 圧迫	過 度 の 優 遇	民間 競合	類似 事業	効果 的	政府 直接
課税	0.833	0.25	0.75	0.75	0.875	0.25	0.833	0.9	0.75	0.167
非課税	0.167	0.75	0.25	0.25	0.125	0.75	0.167	0.1	0.25	0.833

(6) 「AHPによるマーケティング支援システム ねまわしくん」 株式会社日本科学技術研究所

最後に、上記表5・2の評価係数に表4・1の各項目のウェイトを掛け、これらを合計すると、各課税・非課税総合的な評価結果(得点)となる。この結果は、次の表5・3のとおりである。

つまり、課税が0.654で、非課税が0.346という順になり、この場合には、課税が好ましいこととなる。

表5・3 各評価項目に対する課税・非課税の評価

	事業 意義	目的 未達 成	非採 算的	事業 効果	民業 圧迫	過度 の優 遇	民間 競争 合	類似 事業	効果 的	政府 直接	総合 重要 度
ウェ イト	0.025	0.019	0.137	0.033	0.134	0.121	0.136	0.132	0.132	0.131	
課税	0.021	0.005	0.103	0.025	0.117	0.03	0.113	0.119	0.099	0.022	0.654
非課 税	0.004	0.014	0.034	0.008	0.017	0.091	0.023	0.013	0.033	0.109	0.346

## 6 結果の活用

前述の計算例においては、結果として「課税」の総合得点が高くなり、課税という判定を下す方針となるが、これは、あくまでも決定方法の説明上の仮定である。

なお、AHPの方法の活用については、実例として種々採用されているが、本稿での公益法人の評価（たとえば、個々の公益法人における非課税措置の適用の適否）についても、次のようなメリットがあり、十分に利用できるものとする。

- ① 公益法人等の見直しの結果、存続される法人の個々の非課税判定においても、いくつかの代替的な案の中から、最もウェイト(優先度)の高いものを見つけることができる。
- ② 単に最優先のものばかりでなく、次点、次次点のものとそれらのウェイトを数値で比較することができ、また、各評価基準ごとにウェイトとその順位を比較することもできるので、さらに突っ込んだ検討を加えることができる。



- ③ 判断の整合性をチェックすることができる。このような方法を用いずに、単に直観に従って意思決定を行う場合には、応々にして整合性を欠いた決定が多発するおそれがあり、これをある程度防止することとなる。

以上の説明は、公益法人等に対して原則課税という考え方を採用した場合に、やむを得ず、個別の公益法人等に非課税措置を講じる必要があった場合のその判定ルールの一考察ということで記述したものである。

## 第6章 結論

以上、中間法人の創設に伴う問題点及びこれらの問題点に対する対応等を記述してきたが、本章においては、これらのうちの、法人課税全体に対する課税の考え方について、これまでの検討結果を整理してみることにする。

### 1 新しい法人概念の形成

中間法人は、その制度創設の趣旨からみると、一般法の民法に組み入れられるような新たな法人概念と考えられるが、立法形式は「中間法人法」という単行法により制定されている。これは、制度に盛り込まれた実質的内容、立法技術的な要素などが考慮されたものである。

なお、この中間法人の法人税法における位置付けは、現行法人区分概念から普通法人とされているが、実質的な新たな法人概念の形成という観点からは、次のような概念に整理される。

(公益、営利の区分による概念整理)

- ① 広義の公益法人（現行法人税法上の公共法人等、公益法人等）
- ② 中間法人（中間法人法の中間法人、各種協同組合法の協同組合、人格のない社団等）
- ③ 営利法人（現行商法の合名・合資会社、株式会社、有限会社法の有限会社等）

この新たな法人概念の創設の観点からは、現行法人税法の法人課税の基本的在り方も整理検討する必要があると考える。

### 2 法人課税の基本的在り方

現行の法人税法上における法人課税の基本的在り方としては、従来から、法人擬制説や法人実在説といわれる考え方が採用されていたと思われる事柄も見受けられる。

しかし、現在の社会経済情勢の実態からすれば、多種多様な法人の存在があり、これらの法人全てに適合する最大公約数的な一元化された考え方を見

出すことは、困難である。

そこで、法人税法における課税の考え方として、各法人に適合した各種の考え方を採用するということも考えられる。

### 3 原則課税の考え方

現行法人税法においては、法人を区分して納税義務の有無を規定しているが、これは、現行法人税法の立法技術的な観点から、公益事業の定義規定を設けることが困難であること等の理由によるものと考えられる。また、広義の公益法人等に対しては、歴史的に非課税という考え方が採用されてきたことにもよると思われる。

このような、過去の経緯等を白紙に戻し、何故、公益法人等に対しては法人税が非課税なのかを検討したが、明確な非課税根拠は見出せなかった。

さらに、最近の行政改革等の状況から、広義の公益法人等の存続の有無が検討されており、これらの検討推移と方向を踏まえて、今後の公益法人等に対する課税の在り方を考察した。

そこで、公益法人等は、その公益事業などに対し「競争を制限する独占力」などが付与されていることから、これらに対して担税力を見出し原則課税という考え方が採用できないものかと考える。

なお、原則課税という考え方を採用するに際しても、例外的に非課税措置の必要もあり得ると考えられることから、この非課税基準の選定方法もあわせて考察した。

### 4 個別非課税基準の考察

本稿記述時点における行政改革の進捗状況から、平成12年12月1日の「行政改革大綱」の10項目の見直し基準を、仮に、行政改革見直し後の存続する公益法人の存続理由と仮定し、その公益法人の課税・非課税判定の基準の要因として採用して考察した。

課税・非課税判定の決定方法としては、OR手法のうちの「AHP(階層分

析法)」を用いて判定を行う方法をこれらの基準に当てはめ算出した。

このような算出方法は、今後の個別の存続する公益法人の非課税判定にも使用することが可能である。

## 5 非課税審査等の方法

また、「AHP(階層分析法)」による非課税判定方法は、その判定者は、1人ではなく、複数の判定者が存在しても算定可能である。むしろ、複数の判定者に基づく方がより公正である。

このような特質を生かして、税務立法当局や執行当局において、公正な審議会などを設置し、ここで、判定を行うという対応も可能である。

## 6 その他の検討課題

なお、中間法人の設立から清算までの過程におけるその他の固有の問題としては、

- ① 基金の拠出時における拠出者への課税関係の整備（資本取引または寄付金とみるかにより、課税関係での相違が生じる。）
- ② 「有限責任中間法人」における基金増額に関する課税関係の整備（増額の算定方法の仕方により持分加算に対して利益配分という方法も考えられることから、これらの課税関係を整備する必要がある。）
- ③ 清算に係る課税関係の整備（中間法人の特質から「無限責任中間法人」と「有限責任中間法人」の類型別による清算の組み合わせ制限に関連する規定を整備する必要がある。）
- ④ 公益法人等から中間法人への組織変更に伴う課税関係の整備（中間法人法においては、組織変更の規定は設けておらず、今後の検討課題とされているが、この組織変更に関しての課税関係の整備が必要となる。）

等が考えられるが、これらは、現時点において、中間法人法の具体的詳細がまだ判明していない段階であることなどの理由から、今後の検討課題として問題提起に留めた。

## 7 まとめ

中間法人の創設という状況から、法人税法上における各種の問題を分析して、そのうちの1つとして、基本的な法人課税の在り方を考察し、課税の公平の観点から原則課税の考え方を導いたものであるが、これらは、あくまでも、1つの考え方であり、私見であることをお断りしたい。