

公益法人等に対する法人税の課税状況について

1 制度の概要

(1) 公益法人制度改革の概要

我が国の公益法人制度は、明治29年に制定された旧民法とともに始まり、これにより設立された社団法人及び財団法人（以下「旧公益法人」という。）を、公益活動の担い手としてきた。しかし、主務官庁の裁量権に基づく許可の不明瞭性等の諸問題等が指摘されたことを踏まえ、平成20年12月に同制度を抜本的に見直す公益法人制度改革（以下「制度改革」という。）が実施された。そして、制度改革関連法の施行日に現存する旧公益法人は公益社団法人又は公益財団法人（以下「公益社団法人等」という。）若しくは一般社団法人又は一般財団法人（以下「一般社団法人等」という。）へ移行等することとされた。制度改革は旧公益法人を対象として実施されたものであり、旧民法の特別法に当たる個別の法律を設立根拠とする学校法人、社会福祉法人、宗教法人（以下、これらの法人を合わせて「三特別法法人」という。）等の法人は対象とされていない。

(2) 公益法人等に対する法人税制

ア 法人税制上の公益法人等の概要

法人税法の規定による公益法人等とは、同法別表第二に掲げる公益社団法人等、一般社団法人等のうち利益の分配を目的としないなどの法人（以下「非営利型法人」といい、公益社団法人等と合わせて「公益法人」という。）、三特別法法人、委託者保護基金等（以下、三特別法法人と合わせて「その他の特別法法人」という。）の法人（以下、その他の特別法法人と公益法人とを合わせて「公益法人等」という。）とされている。また、制度改革に伴い平成20年度税制改正において法人税法が改正され、公益法人については制度改革後の法人税制が適用されることとなったが、制度改革の対象とされなかったその他の特別法法人については従前からの法人税制が適用されている。

イ 課税の範囲について

公益法人等は、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のみ法人税が課税されることとなっている。この収益事業は、法人税法施行令で規定されていて、平成20年度税制改正後、物品販売業等34種類の事業が定められている。なお、公益法人等の本来の目的たる事業であっても上記34種類のいずれかに該当する場合は課税されるが、公益目的事業に該当するものは収益事業から除かれていて法人税は課税されていない。また、収益事業の範囲に含まれるものの同法施行令の規定により一部除外されていて、法人税が課税されていないものがある。

ウ みなし寄附金制度について

公益社団法人等及びその他の特別法法人が収益事業会計に属する資産のうちから非収益事業会計のために支出した金額については、その収益事業会計における寄附金の額とみなし（以下、寄附金とみなされた金額を「みなし寄附金」という。）、このうち法人税法の規定に基づき所定の金額を限度として損金算入することができることとなっている。そして、この限度額は、公益社団法人等については制度改革に伴う税制改正により拡大されたが、その他の特別法法人については従前からの法人税制に基づくものとなっている。みなし寄附金制度は、公益社団法人等及びその他の特別法法人において、法人本来の目的たる事業の活動資金を獲得するための事業が行われ、当該事業から得られた利益の一部は本来の目的たる事業に充てられていることに配慮し、非収益事業会計のために支出した金額を寄附金とみなすものである。

エ 法人税率について

公益社団法人等の法人税率は、制度改革に伴う税制改正により非営利型法人や普通法人と同じ税率となっている。これは、公益目的事業から生ずる所得に対しては法人税が課税されないことや収支相償が求められる公益目的事業の実施に必要な金額についてみなし寄附金制度が適用されることから、これらの適用後の課税所得を構成するものは、公益目的事業に充てることが予定されていないものとなり、これに対して軽減税率を適用する合理性はないとされたためである。一方、法人税法別表第二に掲げられている法人のうち、その他の特別法法人の法人税率については、従前からの法人税制が適用され、法人税率が普通法人に比べて軽減されている。

2 検査の着眼点

公益法人等に対する法人課税について多様な議論がされていることを踏まえ、制度改革後の法人税制が適用される公益法人(公益社団法人等85法人及び非営利型法人92法人)及び制度改革の対象とされなかったその他の特別法法人のうちの多数を占める三特別法法人(収益事業を行っている537法人及び収益事業を行っていない96法人)、計810法人について法人税の課税状況はどのようなになっているかなどに着眼して検査した。

3 検査の状況

(1) 収益事業課税の状況

ア 法人税の申告状況

公益社団法人等85法人の移行直後の事業年度に係る納付法人税額の平均は395万余円で、公益目的事業から生ずる所得に対しては法人税が課税されないことなどにより、移行直前の事業年度に比べ891万余円減少していた。一方、非営利型法人92法人の移行直後の事業年度に係る納付法人税額の平均は3729万余円で、みなし寄附金制度が適用されないことなどにより、移行直前の事業年度に比べ1341万余円増加していた。また、三特別法法人の納付法人税額の平均は986万余円となっていた。

イ 法人の類型別の収益事業割合

損益計算書等から移行直後の収益事業の状況が確認できた公益法人161法人について、主として営んでいる事業は請負業等となっており、移行直後の全事業に係る収入金額の合計額に占める収益事業に係る収入金額の割合(以下「収益事業割合」という。)についてみると、公益社団法人等では、公益目的事業に該当するものが収益事業から除かれていることなどにより、移行直前の事業年度に比べ移行直後の事業年度において大きく減少(69.5%から18.6%)していたが、非営利型法人では移行前後を通じて変化は見られなかった。また、収益事業の状況が確認できた三特別法法人413法人についてみると、主として営んでいる事業は不動産貸付業等となっており、これらの法人における収益事業割合は18.0%となっていた。

ウ 収益事業として課税されていない事業の状況

公益法人等が営む事業のうち、収益事業の範囲に含まれているものの法人税法施行令の規定により一部除外されていたり、収益事業と定められていなかったりしているため、法人税が課税されていない事業等に関して、三特別法法人の状況をみると次のとおりとなっていた。

(ア) 収益事業の範囲に含まれているものの一部除外されていて、法人税が課税されていないもの

医療保健業は、昭和32年度税制改正により収益事業に追加されたが、同時に学校法人、社会福祉法人等が営む医療保健業は収益事業から除外された。その後、平成12年4月に介護保険法が施行され、同法の規定に基づく介護サービス事業(福祉用具の貸与や販売等他の収益事業に該当するものを除く。)は医療保健業に該当することとなった。そして、学校法人、社会福祉法人等が営む医療保健業は収益事業から除外されているため、これらの法人が営む介護サービス事業には法人

税が課税されないこととなっている。介護サービス事業の中には、介護保険法の施行に伴い、多様な経営主体が参入しているものもある状況である。三特別法法人633法人のうち、介護サービス事業を営んでいたのは27法人であり、これらの法人の介護サービス事業の収支状況をみると、収支差額が黒字となっていた20法人の同差額は計8億0540万余円で、各法人の収支差額に対して、普通法人の法人税率を乗じて算出した推計法人税額は計2億2497万余円となっていた。

また、住宅の用に供される土地の貸付けでその対価の額が当該土地に課される固定資産税額等の合計額に3を乗じて計算した金額以下である土地の貸付け（以下「低廉貸付け」という。）については、昭和49年度税制改正により収益事業として定められている不動産貸付業から除外されており、法人税は課税されないこととなっている。三特別法法人633法人のうち、土地の貸付けが低廉貸付けに該当するか否かの判定を行うための明細表を添付していたのは94法人であり、非収益事業と判定された低廉貸付けを行っていた75法人に係る土地貸付料から固定資産税額等を差し引いた差額は計3億6934万余円で、これに係る推計法人税額は計8531万余円となっていた。

(イ) 収益事業と定められていないため、法人税が課税されていないもの

公益法人等は収益事業から生じた所得についてのみ課税されることから、公益法人等が営む事業のうち、保育事業（養護と教育を一体的に行うものをいい、請負等他の収益事業に該当するものを除く。）のように、法人税法施行令において収益事業と定められていない事業は非収益事業となり、法人税は課税されない。保育事業については、近年、待機児童の解消等のため保育の量的拡大が必要となり規制緩和策が講じられ、数は少ないものの多様な経営主体が参入している状況である。三特別法法人633法人のうち、保育事業を実施していたのは95法人であり、これらの法人の保育事業の収支状況をみると、収支差額が黒字となっていた80法人の同差額は計16億8640万余円で、これに係る推計法人税額は計4億3792万余円となっていた。

また、金融資産の運用行為のうち、非収益事業に属する資産に係る運用収益は、収益事業に付随する行為ではないため課税の対象とならないことから、法人税は課税されない。政府税制調査会の資料によると、非収益事業に属する資産に係る運用収益については、非課税とする政策的な配慮が引き続き必要であるという考え方がある一方、公益法人等が事業活動を行う中で新たに発生した所得であって、税負担を求めるべきであるという考え方もある。そこで、三特別法法人633法人のうち、収益事業と非収益事業において金融資産の運用行為に伴う運用収益額の状況が把握できた409法人についてみたところ、非収益事業に属する資産に係る運用収益額は計83億5605万余円で、これに係る推計法人税額は計24億4086万余円となっていた。

(2) 実質的な法人税の負担状況等

公益社団法人等及びその他の特別法法人は、みなし寄附金のうち所定の金額を限度として損金算入することができることとなっている。みなし寄附金のうち損金に算入された金額は、公益社団法人等64法人では計29億3909万余円、三特別法法人386法人では計78億8759万余円となっていた。公益社団法人等については、認定法において収支相償等の公益認定基準に適合しているか審査を受けることとなっているが、三特別法法人については、収支相償等の基準はない。そこで、三特別法法人386法人に係るみなし寄附金を繰り入れる前の非収益事業会計の収支差額の状況についてみたところ、非収益事業会計の収支差額が赤字となっている154法人のうち、みなし寄附金を繰り入れても赤字のままとなっていた法人は78法人、繰入れ後に黒字となった法人は76法人となっていた。一方、非収益事業会計の収支差額がもともと黒字であった232法人においても、非収益事業会計の事業実施のために計62億7078万余円をみなし寄附金として繰り入れていて、繰入れ後の非収益事業会計の収支差額は、計651億0450万

余円となっていた。そして、上記の公益社団法人等64法人では、みなし寄附金制度の適用により普通法人に比べて軽減されていると推計される税額は計7億3252万余円となっており、また、三特別法法人386法人では、非収益事業会計の収支差額の状況にかかわらずみなし寄附金制度や軽減税率を適用することにより普通法人に比べて軽減されていると推計される税額は計39億3354万余円となっていた。

みなし寄附金制度を適用する前の所得金額に対する実際に納付した法人税額の割合の状況をみると、公益社団法人等では、みなし寄附金制度の適用等により、0%台から20%台までとなっていて、0%台が多くなっていた。また、三特別法法人では、みなし寄附金制度と軽減税率の適用等により、学校法人では1%台から13%台まで、社会福祉法人では0%台から18%台まで及び宗教法人では2%台から17%台までとなっていて、それぞれ9%台、9%台及び14%台が多くなっていた。

(3) 資産の状況

貸借対照表等により資産の状況等を確認することができた公益法人129法人及び三特別法法人154法人、計283法人に係る総資産の合計額から総負債の合計額を差し引いた純資産の状況についてみたところ、その平均額は182億3660万余円となっていた。上記純資産の中には、法人設立のために必要な拠出分が含まれているほか、法人税制上の各種措置の適用に起因するものも含まれていると史料される。そして、非収益事業会計に係る1年分の費用（以下「費用」という。）と純資産との関係をみたところ、いずれの法人も非収益事業のために相当程度の資産を有している事情はあるものの、公益社団法人等については、半数近くの法人において費用に対する純資産の割合が1倍以下であったが、非営利型法人及び三特別法法人については、多くの法人において費用に対する純資産の割合が1倍を超える状況となっていた。

4 本院の所見

本院の検査によって明らかになった状況を踏まえ、財務省において、公益法人等の課税対象となる収益事業の範囲について見直しが必要な事業はないか、また、制度改革後の法人税制が適用される公益法人及び従前からの法人税制が適用される三特別法法人を含むその他の特別法法人に対する法人税制上の各種措置は公益法人等の成り立ちや担う役割に即した適切なものとなっているかに関し、不断の検討を行っていくことが肝要である。

本院としては、今後とも公益法人等の成り立ちや担う役割を考慮しつつ法人税制上の各種措置に関する検討状況を把握し、公益法人等に対する法人税の課税状況について、引き続き注視していくこととする。