
NPO 法人の税制

会 田 富士朗

1. はじめに

近年、わが国において、福祉、国際協力、環境、町づくり等においてボランティアや市民活動団体の活動が活発化している。従来の行政主導型の社会から、市民の自発的な活動による市民主導型の社会への転換が叫ばれて久しい。そのような中、市民の社会貢献活動を法的に後押しする目的で、1998年3月に「特定非営利活動促進法」（以下、NPO 法という）が成立した。この NPO 法は、民間非営利組織体に対してその法人格の取得を、従来の主務官庁による許可によるものではなく、書類審査による認証によってその簡易化を目的とするものである。それにより、NPO 法人の数は、2004年9月末で18,000団体を超えるまでになっている。

ところで、この NPO 法には当初、税制上の優遇措置（寄附金の損金参入や寄附金控除など）が盛り込まれなかった^①。その後、NPO 法人を支援する為の税制の改正が数度行われ、2003年4月より現在の NPO 支援税制が施行されている。この制度は、NPO 法人のうち、一定の要件を満たすものは国税庁長官が認定し、税制上の優遇措置が受けられるようにしたものである。本小論においては、NPO 法人をめぐる税制を検討していきたい。まず、現在の NPO 法人に関する税制から確認することとする。

2. NPO 法人に関する税制

NPO 法人に関する税制は、以下の二つの側面を考えることが出来る^②。

① NPO 法人に対する税制

② NPO 法人に対して法人や個人が寄附を行った場合の税制

①の NPO 法人に対する税制は、NPO 法の施行時に導入された。それによれば、NPO 法人は法人税法上、「公益法人等」に分類される（NPO 法第46条）。しかしながら、税法上の特例として、NPO 法人は税制上「人格のない社団等」と同様に扱われることとなっている。すなわち、NPO 法人は「公益法人等」と同様に、税法上の収益事業^③から生じた所得についてのみ課税を受けることとなる原則非課税の措置が講じられている。しかし、NPO 法人に適用される税率は、「公益法人等」に適用される軽減税率は適用されず、普通法人と同じ30%の税率が適用される。ただ、年間所得金額が800万円以下であれば、中小法人に適用される22%の軽減税率が適用されることとなる。

また、収益事業から非収益事業に対して金銭等を支出した場合に、「公益法人等」においては認め

られている所得金額の20%までを寄附金として損金参入できる「みなし寄附金」の制度も認められていない。ただし、この「みなし寄附金」については後で述べる認定 NPO 法人においては認められている。

②の NPO 法人に対して法人や個人が寄附を行った場合に、当初は、寄附金の損金参入や寄附金控除などの優遇措置は認められなかった。財政基盤の弱い NPO 法人にとって、この優遇措置が認められなかったことは、大きな痛手であった。NPO 法人にとって、税制上の優遇措置の導入は NPO 法成立以来の念願であったが、2001年10月より国税庁長官が認定した NPO 法人に対して、税制上の優遇措置が認められるようになった。この認定 NPO 法人制度も2003年4月に改正が行われ、現在に至っている。それでは、次に認定 NPO 法人制度について、詳しく見ていくこととしよう。

3. 認定 NPO 法人制度

(1) NPO 支援税制の概要

1998年3月に NPO 法が制定された時には、寄附金に関する寄附者の課税の軽減は見送られた。ただ、付帯決議として2年以内に税制上の寄附金等の優遇措置を講ずることと定められていた。それを受けて2001年10月に NPO 支援税制が施行された。この支援税制を受けるためには、国税庁長官の認定を受ける必要があるが、その要件があまりにも厳しすぎるため、当初よりほとんど使えない制度であるといわれていた⁴⁾。その後2003年4月にも改正が行われ、2004年12月現在26法人が認定を受けている。NPO 法人の数に比べて、あまりにも少ない数といえるであろう。

この NPO 支援税制の概要は、概ね次のとおりである⁵⁾。

- ① NPO 法人のうち、一定の要件を満たすものとして国税庁長官が認定したものに「認定 NPO 法人」という資格を与える。
- ② 認定 NPO 法人に対して、寄附金を出した個人および法人は、一定の金額まで、その寄附金を課税所得から控除（損金算入）することが出来る。また、相続財産を寄贈した場合も、その寄附した分は非課税となる。このことにより、認定 NPO 法人は寄附を集めやすくなり、個人や法人は、認定 NPO 法人に対して寄附を行いやすくなる。
- ③ 認定 NPO 法人が行った課税対象事業の法人税が、「みなし寄附金」の制度により軽減される。当該事業の結果が黒字であった場合、当該事業から認定 NPO 法人の本来事業へ支出が行われた場合には、所得金額の20%まではその支出分は寄附金とみなされ、課税対象事業の法人税の計算において損金として控除することが出来る。それゆえ、法人税を軽減することが出来るようになる。
- ④ 認定 NPO 法人となるためには、国税庁長官に申請し、その認定を受ける必要がある。また、この認定の有効期間は2年間であり、引き続き認定を受けたい場合には、再度申請し、再認定を受ける必要がある。

これらの点に関して、NPO/NGO に関する税・法人制度改革連絡会は、いくつかの点に関して要望書を提出している⁶⁾。それによれば、認定の有効期間の延長（2年間から5年間へ）、更新制度の導入、みなし寄附金制度の見直し、寄附金控除枠の拡大などが指摘されている。

現在、認定有効期間は2年間であるがこれではあまりにも短すぎるとして、5年間に延長すべきであるとしている。確かに隔年ごとの申請は事務負担がかなり大きいといえるであろう。どの程度の期間が適切であるかは、一概にはいえないであろうが、3～4年程度が妥当なところであろう。また、現在の制度では「更新」の制度が存在しない。NPO 法人が続けて認定 NPO 法人の資格を得ようとするれば、再度申請を行わなければならない。認定の審査にかかる時間も定まっていない。それゆえ、場合によっては申請中に有効期間が切れて空白の期間が生まれる可能性も存在する。そのような不利益を NPO 法人が被らないためにも、更新制度の導入は必要であると思われる。

「みなし寄附金」に関しては、現在「公益法人等」において認められている所得金額の20%までしか損金算入が認められていない。しかし、同じ公益法人に分類される社会福祉法人では、所得金額の50%か年間200万円のいずれか高いほうを損金算入できることになっている。それゆえ、NPO 法人においても同様の優遇措置を求めているのである。しかしこの一律の規定については疑問が残るところである。

NPO 法人は、言うまでも無く不特定多数のものの利益の増進に寄与することを目的とする活動を行う法人である。NPO 法では、具体的に17の活動が掲げられている⁹⁾。この公益の増進に関する活動を行うのが NPO 法人の行うべき本来の活動である。そして、NPO 法人の本来の事業活動を行う上で必要となる資金の確保を目的として、NPO 活動に支障をきたさない限りにおいて、その他の事業（収益事業等）を行っているはずである。それゆえ、その他の事業で得られた収入は、基本的には、本来の活動に費やされるべき性格を有していると考えられる。

NPO 法人が本来の NPO 活動以外のその他の事業を行う場合には、経理に関して区分経理することが要請されている。（NPO 法第5条2）それゆえ、NPO 法人本来の活動に関わる会計とその他の事業の会計とは区分されているので、それぞれの活動に関する記録は別個に行われているはずである。であるとするならば、その他の事業で得られた所得を本来の活動に支出した場合、一律に「20%あるいは50%を損金算入とする」と規定するのではなく、実際に支出した金額をもって損金算入とするほうが、NPO 法人の実態にあった方法となるのではないかと思われる。事務手続きの簡便さから一律20%等を損金算入するよりも、活動の透明性が増し、より多くの国民の支持が得られるであろう。

個人が認定 NPO 法人に寄附を行った場合、1万円以上の寄附が寄附金控除の対象となる。また、所得税の計算で控除される金額も（寄附金額－1万円）と計算され、個人の寄附者にとっては、税制上のメリットは多くないといえるであろう。そこで、NPO/NGO に関する税・法人制度改革連絡会では、1万円未満の寄附の場合には税額控除制度の導入などの提案を行っている。多くの NPO 法人にとって個人からの寄附金は、貴重な収入源の一つである。この提案も一考に値するものであると思われる¹⁰⁾。

(2) 認定 NPO 法人の要件

以上のような税制上の優遇を受けるためには、国税庁長官の認定を受ける必要がある。その際に求められる要件は概ね以下のとおりである¹¹⁾。

①パブリック・サポート・テスト

これは、受入寄附金総額等が総収入金額等に占める割合が5分の1以上あることが要請される要件である。すなわち、認定NPO法人となるためには、広く寄附を集めていることが要件とされるわけである。この割合は、以前は3分の1以上であったが、2003年の改正により緩和された。しかしこの寄附金が5分の1以上という条件は、実際には厳しい条件であると考えられる。

②共益団体の排除等

これは、会員等に対するサービス提供や、特定者の利益を目的とする活動などが主たる活動でないこととして、事業活動の50%以上が次に掲げる活動に該当しないことが要請されている。

- イ 会員等に対する資産の譲渡及び会員等が対象である活動
- ロ 特定の範囲の者に便益が及ぶ活動
- ハ 特定の著作物又は特定の者に関する活動
- ニ 特定の者の意に反した活動

この要件はサークルや同好会などを排除するための要件であるとされている。しかしながら、NPO法人によっては会員制度を採ってその活動を行っている場合も考えられるであろう。サークル等を排除するのは当然のことであるが、この要件に関しても何らかの検討が必要であると思われる⁽⁴⁰⁾。

③運営組織・経理の適正性

これは、認定を受けるNPO法人の運営組織や経理が適正に行われているかどうかを調べるものである。すなわち、団体の役員・社員等の三分の一を超える部分が特定の関係者によって占められていないこと、不適正な会計処理をしていないこと等が求められている。具体的には、以下の要件を満たすことが求められている。

- a 役員のうち親族等で構成する最も大きなグループの人数が、役員総数に占める割合が三分の一以下であること。
- b 社員のうち親族等で構成する最も大きなグループの人数が、社員総数に占める割合が三分の一以下であること。
- c 役員のうち、特定の法人等並びにその法人等の役員若しくは従業員で構成する最も大きなグループの人数の役員総数に占める割合が三分の一以下であること。
- d 社員のうち、特定の法人等並びにその法人等の役員若しくは従業員で構成する最も大きなグループの人数の社員総数に占める割合が三分の一以下であること。
- e 経理に関して、公認会計士等の監査を受けるか、または、青色申告を行うのと同様の記帳および帳簿書類の保存が行われていること。
- f 使途不明金が存在したり、帳簿に虚偽の記載が行われるなどの不適切な経理がないこと。

運営組織に関しては、組織が特定のものにコントロールされやすいかどうかのチェックが行われる。それゆえ、三分の一の要件が求められている。ただ、この要件に関しても社員についてはその緩和が求められている⁽⁴¹⁾。また、経理に関しては、実質的に複式簿記による記帳が求められている。

④事業活動の適正性

これは、NPO法人の行っている事業内容の適正性をチェックする為の要件である。その場合、事

業内容が「適正」である為には、以下の項目を全て満たしていることが必要となる。

- イ 宗教活動、政治活動、特定の公職者等または政党を推薦、支持または反対する活動を行わないこと。
- ロ 特定の者と特別の関係がないこと。
すなわち、この規定は役員、社員又は寄附者等に特別の利益を与えないこと、および上記イに記載した活動を行う者等に寄附を行ってはならないことが要請されているのである。
- ハ 総事業費に占める特定非営利活動に係る事業費の割合が80%以上であること。
- ニ 受け入れた寄附金の70%以上を特定非営利活動に関わる事業費に充当すること。
- ホ 助成金を支出する場合には審査過程を透明にし、事前にその内容を記載した書類を、事後にその実績を記載した書類を国税庁に提出すること。
- ヘ 20万円を超える海外への送金又は金銭の持ち出しを行う際に、事前に届出を行っていること。

この要件は、宗教活動等を行わないこと、資金の運用等に関してその運用が適切に行われることを要請したものとして考えることが出来るであろう。

⑤情報公開

この要件は、報告書等を毎年国税庁に提出し、公開するとともに社員等の求めに応じて開示すべきことを定めたものである。具体的には、以下の書類が閲覧の対象となる。

- a NPO 法人が事業年度終了後に所轄庁に提出した書類の一式
- b 役員報酬、従業員給与の支給に関する規定
- c 寄附者の一覧表（この書類は閲覧対象外となる。）
- d 資金に関する情報
収入の源泉別の明細、借入金の明細、その他の資金に関する書類である。
- e 資産の譲渡等に係る情報
物品の販売、貸付、あるいはサービスの提供等により料金を得ている場合に、その内容と料金、提供先の条件等を記載した書類である。
- f 取引に関する情報
収入、支出のそれぞれについて、取引金額の最も多いものから上位五位までの取引先の氏名、住所、取引金額、その内容等について記載した書類である。また、役員、社員、従業員、寄附者等との取引があれば、その取引先の氏名、住所、取引金額、その内容等について記載した書類である。
- g 会員制度に関する情報
会員の資格要件、会員制度、市区町村別の会員数等を記載した書類である。
- h 寄附金募集に関する情報
寄附金募集に関する事項、受入寄附金の使途および金額等を記載した書類である。
- i 20万円以上の寄附者に関する情報
当該事業年度中に、20万円以上の寄附をした者の氏名、住所、寄附金額、年月日等を記載し

た書類である。この20万円以上の寄附者に関する情報の公開については、NPO 法人側から、個人情報保護の観点から、一般の閲覧対象にしないよう要望が出されている。確かに個人情報の保護の観点からすれば、検討されて然るべき項目であると思われる。当該団体の透明性の確保から考えれば、公開すべきとの意見もあるであろう。しかし、NPO 法人の情報公開に関しては、受け入れた寄附金の額、またその用途が公開されれば十分であると思われる。もし、高額寄附者の公開が必要であるとするならば、金額の設定を再考する必要があると思われる。

j 役員報酬と従業員の給与に関する情報

報酬、給与を得た役員、従業員の氏名、金額等を記載した書類である。この書類も個人情報保護の観点から、検討が求められている項目である。現在は全員の報酬等が公開されているがこれを上位五者に限定すべきであるとの意見である。この点も個人情報の保護の観点と情報公開をどの様に考えるのかの問題であろう。この問題は、今後の課題であろう。

k 支出した寄附金の情報

l 助成金の支給と、海外送金または海外への金銭持ち出しに関する情報

m ③～⑥の要件を満たしていることを説明する書類

⑥不正な行為の禁止

この要件は、「その法人について、法令に違反する事実、偽りその他の不正の行為により利益を得、又は得ようとした事実その他公益に反する事実がないこと」というものである。これは、将来税法だけでは対応できないような不正等が生じた場合の為の、予防措置的な要件であると考えられている⁽¹²⁾。

⑦設立後の経過期間

これは、申請時を含む事業年度開始日において、設立日以後一年を超える期間が経過していなければならない事を、要請したものである。

⑧所轄庁の証明

この要件は、所轄庁から「法令、法令に基づく行政上の処分や、定款に違反する疑いがあると認められる相当の理由がない」という証明書の交付を受けていることを要請したものである。この証明書は、所轄庁がその請求に基づいて発行するものである。請求があれば、原則として、発行されるものであるので実質的な意味合いはほとんど無いであろう。廃止してもよいと思われる。

4. 結びにかえて

以上見てきたように、認定 NPO 法人制度はかなり厳しい要件が要請されている。それゆえ、2004年12月現在26法人のみが認定を受けている状態である。NPO 法人の税制に関して、どの様に考えてゆくべきであるのか。いくつかの点を指摘することによって、結びに代えることとしたい。

まず最初に考えなければならないのは、NPO 法人制度を今後どの様なものとして位置づけていくかの視点であろう。現在のように、社会が複雑になり人々のさまざまなニーズが多様化している社会にあって、民間の非営利組織が提供するサービスは、必要不可欠なものとなってきた。その

ような状況の中で、NPO 法人が提供するサービスは、官によるある意味硬直化したサービス提供を補完する役割を果たしていると考えられる。完全な官でもなく、完全な民（営利企業）でもない民間の非営利組織としての NPO 法人が果たす役割は、今後ますます大きくなっていくと思われる。であるとするならば、その NPO 法人を育み、育てていく制度が必要であり、そのための税制が必要であろう。

NPO 法成立以前において、民間の非営利活動を行う団体の法人化については、民法による主務官庁の許可による公益法人の設立しか道は無かった。あるいは、特別法による設立であった⁽¹³⁾。公益法人をめぐる諸問題は枚挙に暇がないが、ここでは、税制に限定して述べることにする。まず問題となるのは法人格の取得＝優遇税制の適用であろう。すなわち、一度法人格を取得すれば、収益事業を営まない限り納税義務を負わないという、原則非課税の優遇措置が講じられるのである⁽¹⁴⁾。NPO 法人における税制も、この公益法人税制を踏襲しているものと考えられる⁽¹⁵⁾。しかし、NPO 法人はその設立を比較的容易に行うことが出来る。それゆえ、一律に税制上の優遇措置を講じるのは、問題があるであろう。そこで、定期的に（例えば、3～5年毎に）その適格性を第三者機関に審査してもらう等の方法が考えられる。NPO 法人自体も、広く自分たちの活動を知ってもらう為にも、自らその適格性をアピールする姿勢が必要であると思われる。

また、公益法人等では収益事業を行っている場合、所得金額の20%（社会福祉法人の場合は50%）がみなし寄附金として処理することが出来る。この規定も一律に定めるのではなく、前に述べたように実際に非収益事業（非営利活動）に支出した金額をもって、損金算入とするほうが合理的であろう。また、そのような経理方法を採用したほうが、経理の透明性も高まり、多くの支持を得やすくなるのではないであろうか。

認定 NPO 法人の要件については、パブリック・サポート・テスト等が、単年度での達成が要請されている。NPO 法人の事業内容（例えば、複数年に亘る長期事業等）によっては、単年度での達成が難しい局面も想像される。それゆえ、単年度毎の要件達成は、柔軟に対応すべきであろうと思われる⁽¹⁶⁾。

1995年の阪神・淡路大震災を契機として、ボランティアや市民活動団体の活動を推進する目的で NPO 法が成立した。民間の自由で柔軟な活動を後押しする為にも、NPO 法人に対する税制は、速やかに改正されるべきであると思われる。

（あいだ・ふじお 産業情報学科）

注

- (1)堀田力，雨宮孝子編『NPO 法人コンメンタール—特定非営利活動促進法の逐条解説』日本評論社，1998年，14頁。
- (2)高橋選哉「非営利組織体の税制」杉山学，鈴木豊編著『非営利組織体の会計』中央経済社，2002年，141頁。
- (3)法人税法においては、収益事業を「販売業，製造業その他の政令で定める事業で，継続して事業

場を設けて営まれるもの」(法人税法第2条13項)と定め、具体的には以下の33の業種が特掲列挙されている。(法人税法施行令第5条1項)

1 物品販売業 2 不動産販売業 3 金銭貸付業 4 物品貸付業 5 不動産貸付業 6 製造業
7 通信業 8 運送業 9 倉庫業 10 請負業 11 印刷業 12 出版業 13 写真業 14 席貸業
15 旅館業 16 料理店業その他の飲食店業 17 斡旋業 18 代理業 19 仲立業 20 問屋業 21 鉱業
22 土石採取業 23 浴場業 24 理容業 25 美容業 26 興行業 27 遊技所業 28 遊覧所業
29 医療保健業 30 技芸教授に関する業 31 駐車場業 32 信用保証業 33 無体財産権提供業

それゆえ、この33業種に該当するものであれば、NPO 法人の本来の目的である活動であっても、法人税法上は収益事業となる。

(4) 松原明, 轟木洋子編著『NPO 支援税制がよくわかる本・図解 (新版・改正 NPO 支援税制準拠)』シーズ=市民活動を支える制度をつくる会, 2003年, 8頁。

認定 NPO 法人制度の要件等に関する表記は、同書によっている。

(5) 『同上書』 8～9頁。

(6) NPO/NGO に関する税・法人制度改革連絡会『認定 NPO 法人制度の改善に関する要望書』

<http://www.npoweb.jp/20041028.html>

(7) NPO 法が掲げる活動は、以下のとおりである。

1 保健, 医療または福祉の増進を図る活動 2 社会教育の推進を図る活動 3 まちづくりの推進を図る活動 4 学術, 文化, 芸術またはスポーツの振興を図る活動 5 環境の保全を図る活動
6 災害救援活動 7 地域安全活動 8 人権の擁護または平和の推進を図る活動 9 国際協力の活動
10 男女共同参画社会の形成の促進を図る活動 11 子供の健全育成を図る活動 12 情報化社会の発展を図る活動 13 科学技術の振興を図る活動 14 経済活動の活性化を図る活動 15 職業能力の開発または雇用機会の拡充を支援する活動 16 消費者の保護を図る活動 17 前各号に掲げる活動を行う団体の運営または活動に関する連絡, 助言または援助の活動

(8) 所得税において、税額の計算は概ね次のように計算される。所得は「収入金額－必要経費」で計算される。その計算された所得に税率を掛けることによって税額が計算される。寄附金控除は、所得を計算する際に収入金額からマイナスされる項目として計算される。また、提案された税額控除は計算された税額から寄附した金額を控除するものである。

(9) 松原明, 轟木洋子編著『前掲書』18頁以降参照。

(10) NPO/NGO に関する税・法人制度改革連絡会『前掲要望書』<http://www.npoweb.jp/20041028.html>

(11) NPO/NGO に関する税・法人制度改革連絡会『前掲要望書』<http://www.npoweb.jp/20041028.html>

(12) 松原明, 轟木洋子編著『前掲書』71頁。

(13) 雨宮孝子「公益法人課税をめぐる改革論議の行方と展望」『税理』第46巻第12号, 2003年9月, 24頁。

(14) 渡辺淑夫「市民活動団体の法人化に伴う税制上の問題点と国際比較に関する一考察」『青山経営論集』第32巻第3号, 1997年11月, 59頁。

(15) 高橋選哉「前掲論文」142頁。

(16) NPO/NGO に関する税・法人制度改革連絡会『前掲要望書』<http://www.npoweb.jp/20041028.html>

主要参考文献

赤塚和俊『新版 NPO 法人の税務』花伝社，2002年。

武田昌輔『新訂版 詳解公益法人課税』全国公益法人協会，2000年。

田中弥生『「NPO」幻想と現実—それは本当に人々を幸福にしているのだろうか?』同友館，2003年。

橋留隆志『新版 非営利法人の会計・税務・監査』同文館出版，2002年。

山岸秀雄，菅原敏夫，浜辺哲也編著『NPO・公益法人改革の罨—市民社会への提言』第一書林，2003年。

On a Tax system of Non-profit organization

Fujio Aida

In this article, we examined the tax system of the non-profit organization. The preferential taxation is applied to the non-profit organization now. However, it is necessary to reform this system. As for each non-profit organization, it is necessary to apply the preferential taxation by their activity. In addition, the inclusion in expenses is admitted at a constant rate. It is necessary to reform this system too. It is necessary to count in the expenses to the amount of money actually paid.

Key Words: non-profit organization, tax system,