

非営利法人の収益事業課税の研究：組織の本質的な特徴との関連において

春日，克則

<https://hdl.handle.net/2324/7182292>

出版情報：Kyushu University, 2023, 博士（経済学）, 課程博士
バージョン：
権利関係：



氏 名 : 春日 克則

論 文 名 : 非営利法人の収益事業課税の研究
—組織の本質的な特徴との関連において—

区 分 : 甲

論 文 内 容 の 要 旨

本論文では以下の 3 つの課題を設定し、その解決策を理論的に検討していくことを目的としている。即ち、第 1 の課題は現行の限定列举方式（法人税法施行令 5 条 1 項）に代わる収益事業課税における新たな課税所得の選択基準を提示すること、第 2 の課題は非営利法人の収益事業の課税標準である所得について、これを計算するに必要な資本概念を明らかにすること、第 3 の課題は従来の場当たりの対応によるのではなく、非営利組織の本質的な特徴との関連から論理一貫した形で解決策を導出し、首尾一貫した所得計算体系を確立することである。

本論文は、以下の構成によって結論に至っている。

第 1 章では、現行方式の代替案として提言された 2005 年の税制調査会の答申と、収益事業をめぐる訴訟に対処するために判例上どのような解決策がとられているのかについて批判的に考察した。その際、国際公会計基準（IPSAS）を事例として非営利組織会計分野における会計規定との関わりについても言及した。その結果、これらにおいて示された対価概念は、非営利法人とその用役提供先との関係において妥当するものであり、寄附金に代表される反対給付なしに行われる資源の授受を表す資源提供者と非営利法人との関係が考慮されていないことが判明した。そのため、非営利法人を中心とした場合、寄附金等を受領する関係とこの資金を活用した用役の提供との関係が分断され、純資産の増加という理由により無償で提供された寄附金等に課税されることで資源提供者の本来の目的が阻害されるという弊害があることを明らかにした。

第 2 章では、本論文の第 1 の課題である現行の限定列举方式に代わる新たな収益事業課税における課税所得の選択基準を提示するために、財務会計概念書（SFAC）第 4 号にいう非営利組織体の本質的な特徴との関連から検討を行った。即ち、本論文では非営利組織の本質的な特徴を、a. 経済的な見返りを期待しない資源提供者からの相当額の資源を受領すること、b. 利益を得て財貨やサービスを提供すること以外に活動目的があること、c. 売却や譲渡等が可能な所有主請求権及び残余財産請求権が存在しないこと、の 3 点とするものである。これらの特徴から生ずる 3 つの検討事項のうち、無償により受領した資金（a.）とその利用（b.）との関係性（第 1 の検討事項）については、非営利法人の活動に即した課税を行うためには、資金源泉とその投下形態とを結びつけて（資金の拘束性に着目して）、対象を決定すべきとの解決策を見いだした。そして、この方策との関係から、受領された資金を非営利法人がどのような活動に（拘束的に）使用しているのかという資金の循環過程（第 2 の検討事項）について考察し、非営利法人が持つ特徴的な資金の循環過程を「循環運動」と「片道運動」とに区分することが、課税対象を識別するための有用な解決策となりうることを明らかにした。これら第 1 の検討事項及び第 2 の検討事項に対する対応策に、法人税法 22 条において規定されている資本等取引と損益取引との区分を加えたマトリクスを作成することによって、本

論文の第 1 の課題である限定列举方式に代わる新たな課税所得の選択基準を提示し得えた。

第 3 章では、法人税法の規定に即しながら非営利法人の収益事業課税における会計主体論について検討した。そのためにまず、法人税法に定められた会計主体論とは何かについて代表的な会計主体論を検討対象とした。その結果、法人税法は法人を株主等の集合体とみる法人本質観及び資本金等の額を「株主等から出資を受けた金額」（法人税法 2 条 1 項 16 号）とする条項から所有主理論に基づいていることが確認できた。続いて、本論文においては法人税法別表第二に掲げる法人を非営利法人としたことから改めてその意味内容を検討した結果、所有主の存在・不存在を根拠として営利法人と非営利法人とを区分していることが明らかとなった。それ故、法人税法においては所有主の存在しない非営利法人に対して、所有主理論に基づいて課税所得計算を行うという矛盾を内在させていることになる。さらに、収益事業課税を実質的に規定する通達を検討した結果、企業主体理論を想起させる規定があるものの、明確に断定することは困難であった。つまり、非営利法人の収益事業課税においては会計主体を定めずに、即ち、資本と利益の区分ができないまま課税所得計算が行われているという理論的には無視できない問題が存しているのである。

第 4 章では、前章の検討結果を受け法人税法からは収益事業課税における会計主体論を読み解くことが困難であるため、非営利組織会計における先行研究の成果を踏まえながら非営利法人の収益事業課税を行うために必要な会計主体論について検討した。その結果、持分概念のないとされる非営利組織が利益計算を行う場合、利益の帰属先を企業主体（エンティティ）とすることによって「資本取引・損益取引区分の原則」を成立させようとした Anthony の所説が唯一、意味のある見方であることが分かった。このことから、非営利法人は所有主が存在しないが故に、Anthony の所説を援用することにより、課税所得の帰属先を主体（非営利法人）とし、この主体持分に属する所得の計算を可能にする企業主体理論（エンティティ観）が収益事業課税においても唯一、依拠することが出来る見方であることを明らかにした。

第 5 章では、非営利法人が課税所得計算を行う際の資本概念の解明という非営利組織の本質的な特徴から生じる第 3 の検討事項を考察した。そのためにまず、理論的な視点から Anthony の所説と SFAC 第 6 号に基づき、そして制度の視点から公益法人会計基準、学校法人会計基準及び独立行政法人会計基準に基づいて非営利組織の資本概念を抽出した。次に、これらの資本概念は非営利組織会計の範疇にあることから、非営利法人の収益事業課税に必要な資本概念であるためには、どのような要件を充足すべきかを検討した。その要件とは、まず、本論文が「目的→会計主体論→資本概念」という論理一貫した体系の構築を目指すこと（本論文の第 3 の課題）から、そして会計理論の視点から所有主を持たない非営利法人においては企業主体理論（エンティティ観）から資本概念が導出されなければならないことが第 1 の要件となる。次に、法人税法上の課税所得の計算は、法人税法 22 条 1 項から 3 項において規定されるとともに、4 項の公正処理基準により企業会計（非営利組織会計）の基礎の上に成立するものである。このため、利益の獲得を主たる目的としない非営利組織であったとしても、公正処理基準との関係から利益計算が可能な会計構造を有していなければならないことが第 2 の要件となる。さらに、外部者の意図についての曖昧さが不可避であることから、「拘束の意図」には内部者を含まなければならないことが第 3 の要件である。検討の結果、非営利法人の収益事業課税において必要な資本概念は、これら 3 要件を満たす「外部及び内部者の意図に基づき非営利組織体の経営の基礎（基盤）を構成するもの」とであると結論づけた。

この結論により、非営利法人の収益事業の課税標準である所得金額について、これを計算するに必要な資本概念を明らかにするという本論文の第 2 の課題が解決できたのであり、さらにこの資本概念に基づく課税所得計算体系を提示することで、SFAC 第 4 号に示された非営利組織体の本質的な特徴との関連から論理一貫した形で解決策を導出するという第 3 の課題も達成できたことになる。