

公益法人制度改革で問われる税制のあり方 ～非収益事業も含め「原則課税」とする見直しへの疑問

白鷗大学教授 石村 耕 治 (ComTJ代表)

資料掲載：

意見書「政府税調の非営利法人課税制度見直しの方向性への疑問」

政府税調非営利法人課税作業部会(ワーキンググループ～WG)は、これまでの「公益法人等・原則非課税」の課税取扱を「非営利法人・原則課税」へ180度転換させる方向で議論を進めている。これが、現実のものになるとすれば、強烈な課税強化につながる。公益法人(社団法人・財団法人)のみならず、NPO法人、さらには、労働組合やマンション管理組合法人、学校法人などは、会費収入や寄付金収入などが課税対象とされ、活動が難しくなる恐れも強い。

「小さな政府」実現には、政府セクターを代替できる自立した「大きなNPO」セクターの育成がかかせない。しかし政府税調、それを主導している財務省官僚の動きは、税制を通じてわが国のNPOセクターをつぶしかねない危険なものである。政府税調を隠れ蓑とした財務省官僚の課税強化策、NPO管理強化の動きを徹底的に批判し、反対運動をしなければならない。

現在までの動きを石村耕治 ComTJ 代表(白鷗大学法学部教授)をまとめてもらった。

また、石村代表が2003年2月18日に、政府税調非営利法人課税WGに提出した意見書「政府税調の非営利法人課税制度見直しの方向性への疑問」(全文)をHPに緊急掲載する。各界での活発な議論を期待したい。

サイバー税務研究編集部

2003年2月

はじめに～公益法人制度改革と税制見直しの経緯

政府は、昨年(平成 14 年・2002 年)来、公益法人制度の抜本的な改革を進めてきている。昨年 4 月には、内閣官房行政改革推進事務局(「内閣官房行革事務局」)に、行政委託型公益法人等改革推進室(「内閣官房推進室」)が設置された。また、11 月には、民間の有識者 10 人からなる「公益法人制度の抜本的改革に関する懇談会(「有識者懇談会」)」が設けられ、2003 年 3 月末の改革大綱の策定に向けて最後の検討に入っている。ここでは、現行の公益法人、NPO 法人・中間法人などを一本化し、新たに準則主義に基づく「非営利法人」制度の創設が提案されている。

一方、この制度改革と並行する形で、政府税制調査会非営利法人課税作業部会(「政府税調作業部会」)では、公益法人を含む非営利法人税制の見直しに入っている。ここでは、内閣官房推進室による「非営利法人」制度の創設を受けて、公益法人等の非収益事業を、これまでの「原則非課税」から「原則課税」に 180 度転換させる提案の実現に向けた議論をしてきている。こうした税制見直しが現実のものになるとすれば、わが国の民間非営利公益セクターに多大なマイナス効果を及ぼすことは必至である。

2003 年(平成 15 年 3 月)末までに、政府は、行革事務局による「法人制度」と政府税調による「税制」との検討結果を突合せし、「公益法人制度等改革大綱」を公表することになっている。その後、平成 17(2005)年度末までに法制・税制等の整備を含む抜本的な改革を実施する段取りである。

今回の法人制度改革は、民法を 100 年ぶりに改正することになる。「官主導」の時代から「民主導」の時代に突入し、今回の改革では、民間非営利公益活動を自立させ、その力を日本社会の再生にどのように生かすのか、その理念が問われている。

また、今回の税制見直しでは、歳出構造改革を進める「スリムな政府」をしっかりと支えられる「活力ある民間非営利公益セクター」を構築するために、税制はどのように貢献できるのかといったマクロ的な発想が求められている。言い換えると、今回求められているのは、ミクロ的な、目下の歳入確保をねらいとした政策税制圧縮の視点や自発的な納税協力(taxpayers' compliance)の強化といった後ろ向きの見直しではない。

今回の公益法人制度や税制の改革は、たんに公益法人(社団法人・財団法人)のみならず、NPO 法人やマンション管理組合法人、労働組合、宗教法人、学校法人など、他の非営利法人にも大きな影響を及ぼすものである。それにもかかわらず、非営利法人界一般の認識は低い。その背景には、改革論議が、結論を急ぐ形でもっぱら政府・官僚ベースで行われ、広く一般に開かれた形で行われていない問題がある。

そこで、現在、政府ベースで行われている改革・見直し論議に問題がないのか。また、公益法人制度改革に伴うバランスのとれた非営利公益法人税制はどうあるべきなのか、そのあり方を点検してみる。

Ⅰ 今回の法益法人制度改革の経緯

明治 29(1896)年に制定された現行民法 34 条は、公益法人について、祭祀、宗教、慈善、学術、技芸その他公益に関する社団又は財団で、営利を目的としないものは、主務官庁の許可を得て法人になることができる、と定めている。

公益法人制度を創設した当時、民法は民間による公益活動を想定していなかったといわれる。むしろ、近代国家となった日本としては、公益活動は国が行い、もし民間が行う場合にはこの制度の悪用がないように国が主導すべきであると考へ、主務官庁が許可・監督する制度を敷いたといわれる。

公益法人制度がつくられてから、100 年余の間に、宗教は宗教法法人、慈善は社会福祉法人、学術は学校法人といったように、それぞれ個別分野の法人へと特化して行った。また、近年、特定非営利活動法人(「NPO 法人」・1998 年)や中間法人(2001 年)といった新たな法人制度がつくられた。このように公益法人制度から巣別れする形で、多様な法人制度がつくられたのにはいろいろな原因がある。その最大の原因は、久しく官主導の時代にあつて、社会的な多様なニーズに応じるといふ美名のもと、国の縦割り行政に沿う形で役所が法人制度を次々とつくっていったことにある。

官主導でつくられた公益法人の一部が官僚の天下りの受け皿になり血税のむだ遣いにつながっていることなどは、よく知られている事実である。もっとも、こうした状況は、ひとり公益法人に限ったことではない。マスコミ報道などで一部の社会福祉法人や宗教法人、学校法人(私立大学など)が問題となっているところからも分かるように、他の法人でも似通った状況にある。

今回、行革事務局が主導して公益法人制度改革を進める直接の契機となったのは、財団法人ケーエスデー中小企業経営者福祉事業団(KSD)事件である。この事件で、特定の公益法人が政官と癒着し厳しく批判されたことにある。もちろん、この他に、すでに触れたように、さまざまな法人制度がつくられ、法体系が複雑化し、整理統合が必要なことも、今回の制度改革を必要とする動きにつながった一因といえる。

いずれにしても、こうしたさまざまな法人制度が林立するなか、公益法人、つまり社団法人や財団法人が、ふつうの人には古色蒼然とした制度と映ったとしても、あながち否定できない。ふつうの人にもよく分かる制度に改革を求められたとしても至極当然といえる。

II 内閣官房推進室での公益法人制度改革論議

公益法人制度改革論議は、1996(平成8)年頃から始まったが、重要な政治課題として浮上してきたのは、2002(平成14)年に入ってからのことである。同年3月29日に閣議決定が行われ、「公益法人制度の抜本的改革に向けた取組み」(www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon.yorukumi/)が公表された。この決定を受けて、内閣官房行革事務局に行政委託型公益法人等改革推進室(「内閣官房推進室」)が設けられた。内閣官房推進室は、同年4月に「行政委託型公益法人等改革の視点と課題」、「公益法人制度の抜本的改革の視点と整理(「概要」)」などを公表した。

内閣官房推進室は、同年8月に改革すべき論点をまとめた「公益法人制度の抜本的改革に向けて(「論点整理」)」を公表した。そして、9月10日を期限に、パブリック・コメントを求めた。一方、内閣官房推進室は、昨年11月以降、民間の有識者10人からなる「公益法人制度の抜本的改革に関する懇談会(「有識者懇談会」)を開催し、公益法人制度改革の検討を進めてきている。3月末の「公益法人制度当改革大綱」の策定に向けて最終の作業に入っている。

〔図表1〕有識者懇談会メンバー

・入山映(笹川平和財団理事長)、・太田達男(〔財〕公益法人協会理事長)、・加藤秀樹(構想日本代表)、・神田秀樹(東京大学教授)、・関幸子(〔株〕まちづくり三鷹・事業部)、・中里実〔東京大学教授〕、・中田博康(一橋大学教授)、・橋本博之(立教大学教授)、・水口弘一(中小企業金融公庫総裁)、山岡義典(法政大学教授)

1 「概要」の骨子

2002年4月に内閣官房推進室がまとめた「概要」は、いわば今回の役所サイドが出した法人制度改革の指針でもある。内容的には、次のような点を骨子としている。

改革の目的～「小さな政府」に似合った積極的な民間非営利活動の必要性、「制度疲労」を起こしている公益法人制度の再生に向けた見直しの重要性、

改革の方向・基本理念～法人設立要件・判断基準の明確化、法人運営等に関するガバナンスの確立と行政の関与制度の見直し

改革の方向・アプローチ～民法34条法人のゼロベース見直し、設立許可主義の是非、NPO法人や中間法人との対比検討・整理、諸外国の制度参照

改革の方向・検討の論点～法人設立、指導監督、ガバナンス・ディスクロージャー、税制、移行(転換)、行政委託型公益法人

2 「論点整理」の骨子

一方、同年 8 月に内閣官房推進室がまとめた「論点整理」では、「非営利法人制度のあるべき姿」として、次のような仕組みをイメージしている。

簡便な方法で法人設立ができる(簡便性)

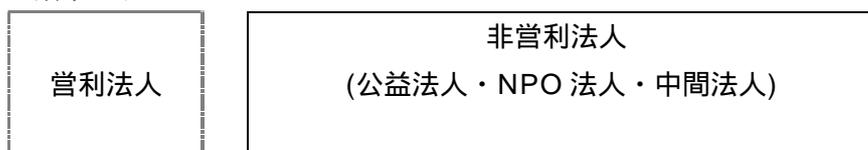
公益性の判断がされる場合には、その基準は客観的に明確な形で示される(客観性)

民間の自主性を尊重し、法人設立や活動への行政の関与が最小化される(自律性)、

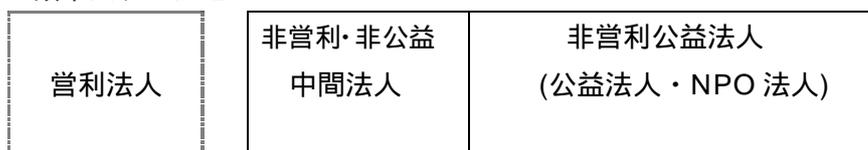
なお、内閣官房推進室では、今回の改正では、公益法人(社団法人・財団法人)のみならず、NPO 法人や中間法人も視野に入れて議論をしている。「論点整理」の中で、内閣官房推進室は、想定される法人制度として次の二つの改革パターンをあげている〔図表 2 参照〕。

〔図表 2〕公益法人制度改革後のイメージ

●改革パターン 1



●改革パターン 2



改革パターン 1 は、現行の公益法人、NPO 法人、中間法人をひとまとめにし、法人登記のみで法人設立ができる「非営利法人」として一本化する案である。これに対し、改革パターン 2 は、非営利・非公益の中間法人と、非営利公益の公益法人・NPO 法人とに分類し、後者を非営利公益法人とし認証制を採ろうという案である。

内閣官房推進室が設けた有識者懇談会では、大勢は改革パターン 1 を是としている。これに対し、メジャーな公益法人が加盟する(財)公益法人協会は、改革パターン 2 の方を押している。

もっとも、「論点整理」やその後の議論をまとめると、改革パターン 1 でも、「公益性(ないしは公共性)」と税制上「課税除外」および「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格付与」措置とのからみで、次の① ② ③

のタイプに細分化される。

タイプ・～法人法上は公益性の判断は行わない(ただし、税制上「課税除外」措置等の関連で判断が必要な場合には、税法による)

タイプ・～公益の概念は取り入れ、特別法に公益要件を定め、税制上の「課税除外」措置を連動させる

タイプ・～公益性の判断を行政庁の認証で行い、税制上「課税除外」および「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格付与」措置を連動させる

内閣官房推進室はタイプ・、(財)公益法人協会はタイプ・、(財)公益法人協会内に設けられている税制対策委員会などはタイプ・ないしはタイプ・がよい、という姿勢で、それぞれの評価は異なる。

国の縦割り行政の壁もあり、内閣官房推進室は、法人法制と税制は分離し、法人法制のみを検討するという姿勢をとっている。このため、税制については、政府税調が担当している。

Ⅲ 政府税調作業部会での非営利法人税制見直し論議

政府税制調査会非営利法人課税作業部会(「政府税調作業部会」)は、内閣官房推進室主導の公益法人制度改革の動きをにらみながら、公益法人・NPO法人などの税制上「課税除外」措置の見直しに入った。(作業部会(WG)での議論については、www.mof.go.jp/singikai/zeicho/gijiroku)

〔図表3〕政府税調非営利法人課税WGメンバー

・猪瀬直樹(作家)、・奥野正寛(東京大学教授)、・河野光雄(経済評論家)、・竹内佐和子(東洋大学教授)、・田近栄治(一橋大学教授)、・土屋俊康(税理士)、・中里実(東京大学教授)、・堀田力(弁護士)、・水野忠恒(一橋大学教授)

これまでの作業部会での作業を見ていると、さきに触れた「改革パターン1」を当然の結論となることを前提に、議論を進めている。作業部会での議論からは、改革後の公益法人(非営利法人)に対する「課税除外」措置は、次のようにイメージできる〔図表4参照〕。

〔図表4〕公益法人に対する課税除外措置イメージ(新旧対照)

《現行制度》

公益法人	NPO法人など	中間法人
非収益事業 非課税	非収益事業 非課税	原則課税

収益事業(33 業種)所得について
のみ課税

《想定される課税制度見直し案》

非営利法人 (公益法人・NPO 法人・中間法人・その他)
原則課税

課税庁以外の行政庁により一定の基準を満
たすとされた、社会貢献性を有する「登録法
人(仮称)」の場合で、その対価性のない収益
のみが課税除外

Ⅴ 問われる政府税調の見直し案

図表 4 から分かるように、今回の税制見直しで特徴的なことは、公益法人(社
団法人・財団法人)・NPO 法人・中間法人などを一本化した形で「非営利法人」
制度をつくり、営利法人と同様にすべての事業を原則課税、つまり「非営利法
人・原則課税」にしようとして提案していることである。すなわち、これまで確立さ
れてきたの法人所得課税上の非収益事業を「原則非課税」(つまり「公益法人等・
原則非課税」としてきたルールを 180 度転換しようとして提案していることである。

そして、この提案では、例外的に課税除外とされるのは、「(課税庁以外の)
行政庁により一定の基準を満たすとされ、登録を受けた法人(「登録法人」ない
しは「社会貢献法人(?)」~仮称)の対価性のない収益(「非対価性収益」)のみに
しよう、とのことである。登録法人となるための判断基準は、「非営利性」、「社
会貢献性」、「内部留保の水準」および「適正な組織運営」の 4 つが想定されて
いるようである。

こうした提案は一見問題のないようにもみえる。しかし、単に非収益事業を
課税除外とするだけでこのような加重的な政府規制で法人を縛ることでよいのだ
ろうか。税法理論的にはもちろんのこと、政府規制緩和の精神からみても、整
合性があるものなのかは、すこぶる疑問である。また、こうした制度改悪が、
非営利・公益法人界の一般に普遍した課税ルールを無視した形で、財務官僚主
導で強引に決められるとしたら、大きな問題である。この提案からは、単に目
下の歳入確保をねらいとした政策税制圧縮・課税強化の視点やNPOセクター
への管理・規制強化といった後ろ向きな考えしか見えてこないのである。

1. 営利法人と同様の「非営利法人・原則課税」への転換に対する疑問

従来から、公益法人等は、非収益事業は「原則非課税」とされてきている(法人税法 2、同別表 II)。例外的に、収益事業(33 業種、法人税法施行令 5)から生じた所得のみに法人税が課される(法人税法 7)。このことから、公益法人等は、「非収益事業」(ただし、税務収益事業にあたるもの(法人税法基本通達 15-1-1)を除く。以下同じ)が非課税とされている。

NPO 法人やマンション管理組合法人などの非営利法人も、「非収益事業」は非課税とされてきている。すなわち、例えば NPO 法人は、NPO 法(特定非営利活動法人法)に基づき、法人税法の特例として「公益法人等」の課税取扱を受けている(NPO 法 46)。また、マンション管理組合法人も、区分所有法のもとで、同様の課税取扱を受けている(法 47)。

これに対して、非営利法人の一つである中間法人については、法人税法および中間法人法では、こうした特段の定めをしていない。このため、営利法人(普通法人)と同様の課税が行われる。つまり、各事業年度に収益があれば、益金の額として扱われ、経費など損金の額を控除した残りの金額に対し法人税が課される。

政府税調作業部会は、公益法人や NPO 法人などについても、非営利法人に一本化された後に、中間法人の課税方式に準じて、税制についても一本化しようと素案を示しているわけである。

法人税法上、人格のない社団等(任意団体)は、非収益事業は非課税とされる(法人税法 4、但書)。こうした団体が、単に法人格を取得したことで非収益事業が課税対象になるとするのは、不合理である。したがって、イコール・フットイング(機会均等化)の観点から、法人税法あるいは法人格を付与した準拠法をもって、公益法人等の非収益事業を、人格のない社団等の非収益事業の場合と同等に、非課税としているわけである(法人税法 7、NPO 法 46 等)。

このように、公益法人等に対する非課税措置は、特典というよりも、イコール・フットイング(機会均等化)の観点から取られた当然の措置といえる。したがって、法人格の付与が、許可主義に拠っているのか、あるいは準則主義に拠っているのかは問題ではない。事実、主務官庁のない非営利法人であるマンション管理組合法人に対する課税取扱例はこうした趣旨を反映したものと見える。

このように見ると、むしろ、中間法人は、その制度の創設にあたり、普通法人と同様の課税制度を導入したこと自体が問題であったといえる。本来、中間法人は、非収益事業は「原則非課税」とされるべきであったといえる。わが国の民法法人課税制度の伝統を真摯な議論に付すこともなく、ある意味では課税措置の軽率な転換であったともいえる。非営利活動を中核とする法人に対し清算時における残余資産の分配を認めることと、株式会社など営利法人の配当と

は次元の異なる問題である。中間法人を含めて非営利法人として一本化するというのであれば、むしろ、今回が、現行の中間法人の非営利活動収益を原則課税とする取扱を、原則非課税に改める好機といえる。

2. 「原則課税」の具体的な意味

政府税調作業部会が想定する非営利公益法人「原則課税」とは、端的にいえば、営利法人(普通法人)と同様の課税が行われることを意味する。つまり、各事業年度に収益があれば、益金の額として扱われ、経費など損金の額を控除した残りの金額に対し法人税が課される。これまでの収益事業所得のみならず、会費収入や寄付金収入など、これまで非収益事業とされてきたものも含め、余剰・繰越額は、法人税に課税対象となることになる。

すでに触れたように、わが国の現行税制のもとでは、主務官庁の許可なくしは認証を受けるか、登記をし法人格を得た非営利団体は、法人税法などでは、「公益法人等」として本来の事業(非収益事業)は、ほぼ自動的に課税除外となる。こうした課税除外方式は、一般に「非課税制」と呼ばれる。

これに対し、民間非営利公益団体が法人格を取得したとしても、本来の事業は自動的に課税除外とはならず、課税除外となるためには、法人格を付与する法律によるとは別途に、本来の事業に専念しているかどうかなどについて新たに課税庁に審査を受け、それに合格するように求める方式を採用する国もある。こうした課税除外方式は、一般に「免税制」と呼ばれる。ただ、免税制を導入する諸国では、人格のない社団等(任意団体)は非収益事業を含めて「課税」とされている背景がある。つまり、任意団体の非収益事業に課税が行われないようにするためにも、任意団体を含めて免税制を敷いているためである。

ところが、わが国の場合、現行法制では、任意団体の非収益事業は「非課税」である。法人格を得た瞬間に非収益事業が「課税」というのでは合点がいかない。そこで、非営利・公益法人の非収益事業を継続的に課税除外とするために「非課税」とする、というのが立法趣旨ととれる。

しかし、今回の政府税調の提案は、「免税制」とも異なる、グローバルにみても、世界には例がないと思われる非営利公益法人「課税制」導入の提案である。収益事業もしていない法人の会費や寄付金収入などまでも原則として課税対象になってしまうような提案には、立法政策論的にも税法理論的にも大きな問題がある。一般国民の感覚からもかけ離れてしまっている。

こうした課税政策の転換には疑問があるばかりではなく、課税実務にも大きな混乱をもたらす。こうした転換が、当事者である民間非営利公益セクターを含めた広範な国民的な議論もなされないまま、財務官僚全面依存型の審議会だけの考えで発案されているのは極めて大きな問題である。財務省主導のNPO

への課税強化策が、隠れ蓑のなかで、正論化される現実には、役人任せの小泉行政改革手法の問題点が端的に現れているといえる。

3. 「登録法人」制とその「非対価性収益」概念導入への疑問

政府税調における議論によると、すでに触れたように、「非営利法人・原則課税」を想定している。したがって、原則として、これまで公益法人等に保障されてきた税制上の各種支援措置はすべて適用のないことになる。そして、非営利法人のうち、一定の基準を満たすとされ、行政庁の登録を認められた法人(「登録法人(仮称)」)についてのみ、その対価性のない収入に限り課税除外とする方向性が打ち出されている。こうした方向性に沿うと、たとえ登録法人になれたとしても、現行の課税取扱上は非課税とされる取引でも課税となる事例がさまざま出てくる。後に詳しく触れるように、「対価性のない収益」あるいは「非対価性収入」といったような不確定概念の利用は、憲法が保障する租税法律主義、そこから派生する課税要件等明確主義の要請にも抵触し大きな問題である。

登録法人となるための形式基準としては、「非営利性」、「社会貢献性」、「内部留保の水準」および「適正な運営組織」の4つがあげられている。これらの基準について、少し、解説を加えてみたい。

「非営利性」～具体的には、非配当法人であることや残余財産の帰属(つまり、法人の解散時に残余財産が国・自治体、同種の法人に帰属させる定め)などがあるかどうか判断材料になることを意味するものと思われる

「社会貢献性」～具体的には、教育や文化、芸術など“社会貢献性”が高い事業を中心としているかなどが判断材料とされるものになると思われる。言い換えると、過度な収益事業に従事する法人や政治活動をする法人などは、登録が認められないものと思われる。もっとも、この“社会貢献性”といった不確定概念は、“公益性”以上に定義上の困難さを伴うものと思われる。役人がその場の思いつきでひらめいた言葉ではないように願いたい。国際的にも通用する説明責任が求められている。

「内部留保の水準」～具体的には、事業規模に比例して内部留保が一定水準以内であることが判断材料にされることになるものと思われる。ただ、財団法人のように、基本財産を擁する法人、基本金や任意引当金を計上している法人など、法人の特性により、一律の基準を策定・適用するのは現実的ではない。判断材料にこうした基準を使うことの是非が問われる。本来、こうした基準は、自主基準・業界のスタンダードに委ねられる事項と思われる。

「適正な運営組織」～具体的には、ガバナビリティやデスクロージャー(財務内容の公開など)が判断材料になるものと思われる。

これらの基準に該当しているかどうかの判断は課税庁以外の行政庁が判断することになるもようである。これは、わが国の課税庁は、営利部門と非営利部門とに分離された組織になっているアメリカなどとは異なり、現実的に対応が不可能なためであると推測される。非営利法人のうち、これらの基準をクリアしたものについては登録法人(仮称)として国(特定の省庁)又は都道府県に登録するものとしている。しかし、現時点で、どこの行政庁が、こうした判断を担当することになるのかは詰められていない。

ただ、よく考えてみると、この見直し案は、煩雑な事務手続を求める割には、非営利・公益セクターにはどのようなメリットがあるのか、皆目検討がつかない。これまでの、認証制度や許可制度と比較して行政手続の簡素化といった視点からみても、すこぶる疑問である。

現行の「公益法人等・原則非課税」取扱を改め、「非収益事業」の課税除外取扱を望む法人には、“登録法人”となるように求め、厳格な4基準を充足するように求めるような加重的な規制をかける必要があるのであろうか。これでは、大半の既設の公益法人等は登録法人に移行のは極めて難しい。ほとんどの法人はすべての事業が課税になってしまう恐れが強い。

「非営利性」くらいの基準を満たすように求めるのであれば、まだ分かる。しかし、これほど高いハードルを設けようとする政府税調を主導する財務省官僚の感覚を疑う。準則主義に悪乗りし、課税強化をねらいに過重な政府規制をかけているに過ぎないのではないか。この改革の主役は一体誰なのか、もう一度原点に立ち返って、頭を冷やして検討すべきである。単に税金を取りたいだけの「徴税人」意識丸出しでは、わが国のNPOセクターは死滅してしまう。

ただ単に、非営利法人成りを望む任意団体が、会費収入や寄付金収入など本来の事業(非収益事業)収益を課税除外としてもらうためだけに、こうした高いハードルは越える手続を踏むように求めることは絶対に要らない。

思うに、こうした4基準は、ある意味では公益法人であれば、ガバナビリティ、アカウンタビリティを確保する意味では遵守すべき事がらともいえる。しかし、こうした基準は、本来、法人法あるいは民間非営利公益セクターの自主規制(スタンダード)に委ねられる事がらではないだろうか。“官民規制”から“国民規制”を指向する時代に入っていることを見据えた議論をすべきである。

こうしたスタンダードを、非営利法人が課税除外を受ける際の法的要件にすることは、新たに不要な官民規制に仕組みをつくることにもつながる。行政庁が、登録あるいはその取消しをちらつかせながら民間非営利公益セクターに対し行政依存を迫る要因にもなりかねない。また、任意団体が法人化に二の足を踏む要因にもなりかねない。

ちなみに、「登録」の法的性格についても、さまざまな疑問がある。教科書的にいうと、「登録」とは、一定の事実又は法律関係を公に表示し又は証明する行為であって、行政庁における登録の受理又は拒否には裁量の余地がないのが原則とされる。登録に対しどのような法律効果を付与するかは、それぞれの法律の定めるところによるとされる。一応、行政処分としての性格を持たせ、不服申立の対象とする旨を明言しない限り、民間非営利・公益セクターにとり新たな桎梏にもなりかねない。どのような性格付けを意図しているのでしょうか。

いずれにせよ、非営利公益法人の非収益事業所得は「原則非課税」が理論的にも整合性がある。現行税制を「原則課税」に180度転換し、新たに行政庁の存在を認める仕組みをつくることは解せない。

4. 問われる「登録法人」制度と「認定法人」との加重規制

現行税法のもと、公益法人やNPO法人は、現行の特定公益増進法人(特増法人)・特定科学・教育振興法人等(特振法人)ないしは認定NPO法人制度のもと、「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格」を得るためには、課税庁・所轄行政庁の審査を受けなければならない。

したがって、非営利法人制度に一本化された場合、この「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格」審査制度をどうするのかといったもう一つの課題がある。

この点について、作業部会では、非営利法人制度に一本化された場合には、これら現行の制度を整備し、「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格認定」審査制度を、「認定法人(仮称)」(あるいは「特定社会貢献法人(?)」)として新装・発足させたい方向と聞いている。その際には、現行の要件を整備し、基本的には認定NPO法人に適用しているパブリック・サポート基準を援用する意向のようである。

登録法人のうち、現行の特増法人・特振法人や認定NPO法人に該当するものについては継続的に認定する意向とも聞く。

今回の政府税調作業部会での見直しの方向性は、すでに触れたように、一つは「原則課税」とし、4基準による「登録法人」審査制度を導入することである。これは、見方を換えると、新たな政府規制をつくることにつながることを意味する。

さらに、この「登録法人」が、控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格を得たいと思う場合には、「認定法人」になる申請が必要になる。これまでの認定NOP法人や特増法人サイドから見れば、これまでは1段階審査から2段階審査に規制を強まることを意味する。言い換えると、ダブルの加重規制あるいは多重規制となる。これでは、あきらかに規制緩和の精神に反し、

“役所レス”時代の流れに逆行する。

アメリカの例をみても、公益法人については、本来の事業が課税除外となる免税資格と控除・損金算入対象寄付金の受入資格の取得は一体化されている。すなわち、一回の申請で、課税除外なると同時に控除・損金算入対象寄付金の受入資格も得られる。もちろん、控除・損金算入対象寄付金の受入の認められない非営利法人の場合は別である。

すでに触れたように、登録法人制度は法理論的にも疑問が多く、その採用は好ましくない。にもかかわらず、仮に登録法人制度にコンセンサスが得られたとしても、2段階規制の仕組みは規制緩和時代には似合わないのではないか。規制緩和の精神をくみ取り、原点に立ち返った上で、「非営利法人・原則非課税」および「登録法人制度と認定法人制度の一体化」の方向で議論を行うべきである〔図表5参照〕。

〔図表5〕規制緩和時代に即した非営利法人課税制度イメージ

(政府税調素案)	(私案)
非営利法人	非営利法人
原則課税	原則非課税
登録法人	社会貢献法人
非対価性収益非課税	所得税・法人税・相続税上の控除対象寄付金受入資格認定
認定法人	
所得税・法人税・相続税上の控除対象寄付金受入資格認定	

5. 「非営利法人・原則課税」は必ずエスカレートする

「非営利法人・原則課税」ルールをいったん認めれば、こうした課税政策は、社会福祉法人、宗教法人、労働組合、地縁団体など他のさまざまな非営利公益法人の分野にもエスカレートしていくのは必至に見える。いわば、今回の「非営利法人・原則課税」は、あらゆる分野の非営利公益法人に対する課税政策を転換する“呼び水”的な役割を果たすことになる。

これは、すでに触れたように、非営利法人制度に一本化された場合、「認定法人」制度、つまり「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格」

審査制度が、現行の特増法人制度などの認定対象となる学校法人や社会福祉法人、更生保護法人などにも、拡大適用されることになることから自明のところである。したがって、これらの法人にとっても、今回の見直しとは無縁ではいられない構図になっていることが分かる〔図表6参照〕。

〔図表6〕《「非営利法人・原則課税」エスカレートの構図》

学校法人	社会福祉法人	宗教法人	その他
非営利法人 (公益法人・NPO法人・中間法人・その他)			
原則課税			

それにもかかわらず、これらの法人は蚊帳の外に置かれ、民法法人・NPO法人・中間法人だけが改革や見直しの全面に押し出されている。こうした課税政策の転換を、他の法人は“対岸の火事”と傍観せざるを得ない状況が意図的につくりあげられているようにも見える。狡猾である。こうした法人の意見を十分に聴取した上で、練り上げられた提案なのであろうか。

6. 「非対価性収益」概念導入への疑問

行政庁の登録を認められた法人(「登録法人(仮称)」)についてのみ、その対価性のない収益に限り課税除外とする(「非対価性収益」概念導入)の方向性が打ち出されている。(あるいは「実質的な非対価性収益」概念導入の誤り(?)かも知れない。)

いずれにしろ、こうした方向性に沿うと、たとえ登録法人になれたとしても、現行の課税取扱上は非課税とされる取引でも“課税”となる事例がさまざま出てくる。例えば、会費と会誌がパックとなっている場合で現行の取扱では課税していないときでも課税になってくる怖れがある。また、実費弁償的な公益的な役務提供なども広く課税される怖れがでてくる。

「対価性のない収入」といったような不確定概念の利用は、憲法が保障する租税法律主義、そこから派生する課税要件等明確主義の要請にも抵触し大きな問題である。

むしろ、現行の収益事業課税(33業種)の仕組みは課税要件等明確主義の要請に応えるものである。あえて確立された課税制度をすべて破壊してまでも課税政策を転換する納得できる根拠は見出しがたい。こうした課税取扱の転換が、準則主義の神話に由来するものであるとしても、弊害が余りにも甚大であり、座視するわけにはいかない。課税における納税者の予測可能性を難しくし、現

在以上に、自発的な納税協力(taxpayers' compliance)を困難にするのは目に見えている。

また、「非対価性収益」といった不確定概念の利用が他の法人にもエスカレートして行った場合の弊害も織り込んだ上で、こうした不確定概念の採用の是非を考える必要がある。例えば、宗教法人にとり、課税庁以外の行政庁により一定の基準を満たすとされた、社会貢献性を有する登録法人(仮称)の場合で、その「対価性のない収入」のみが課税除外とされることは、不要な軋轢を生むことは目に見えている。これは、かつて課税現場で体験済みのことである。

したがって、現行の限定列挙主義の収益事業課税制度に代えて、「非対価性収入」基準を採用することについては慎重であるべきである。とりわけ、さまざまなタイプの法人からもヒアリングを行い各々にとっても、どのような問題があるのか掘り下げた検討が求められている。性急に結論をまとめる事項ではない。

V その他の支援措置はどうなるのか

現行公益法人税制のもとでは、「非収益事業の非課税」に加え、「収益事業への軽減税率適用」、「みなし寄付金」、「金融収益への非課税」、「受贈益・清算所得の非課税」などの国税上の支援措置がある。こうした措置はどのようなようになるのであろうか。現時点では、まったく青写真が示されていない。

一方、政府税調作業部会が考えている「非営利法人・原則課税」への政策転換が行われた場合には、現行の地方税上のさまざまな税目においてとられている支援措置は、どのような影響を受けるのであろうか。

ちなみに、現在、地方税上の支援措置としては、次のようなものがある〔図表7参照〕。

〔図表7〕地方税上の主要な支援措置とその特質

	判断主体	条例への記載
非課税	国	任意
課税標準の特例	国	任意
租税の減免	自治体	必要
課税免除等	自治体	必要

現行の中間法人には、地方税上の特段の定めがない。このため、普通の営利法人と同様の課税取扱が行われている。新たに作られる「非営利法人」は、原則として現行の中間法人並みの課税取扱になるとすれば、現在ある地方税上の支援措置は一切適用がないことになる。国税上の登録法人の認定がストレートに地方税上の各種支援措置の適用につながる保障もない。

VI 非課税法人から課税法人への移行に伴う

「公益的資産の継承的処分」問題

今回の政府税調作業部会による「非営利法人・原則課税」の提案が現実のものになるとすれば、既設の法人については、厳しいハードルを越えて登録法人に認定されたものなどを除き、原則として、これまでの非課税法人から課税法人への移行を余儀なくされることになる。

非課税法人である非営利公益法人が課税法人である他類型法人に移行・転換するにあたり、常に大きな問題になるのは、「公益的資産の継承的処分(CAS=charitable asset settlement)」である。公益的資産の継承的処分(CAS)は、端的に言えば、非営利公益法人(団体)としてそれまで受けた税制上の支援措置やボランティアによる役務の提供などについて、その対価(*a quid pro quo*)を見積もり、移行・転換にあたり、「公益用正味資産」を排出・引渡し(*disgorgement, set-aside*)を求め、同じような目的に拠出・費消するように求めることがねらいである。一般に、公益的資産の継承的処分(CAS)が必要とされる根拠は、シプレー原則にあるとされる〔図表8および9参照〕。

既設の公益法人などは、シプレーの原則に従い、定款や寄附行為などに残余資産の帰属についての定めを置いている。したがって、「非営利法人・原則課税」への政策転換が現実のものになるとすれば、これまで公益法人等として非課税取扱を受けてきた法人は、非課税法人から課税法人へ移行手続を踏まなければならないことになる。膨大な数の既設の法人は、新法人制度実施後も存続していようとまいと、公益的資産の継承的処分(CAS)を実施する必要が出てくる。

仮に、公益的資産の継承的処分をしないままでの、課税法人とされる「非営利法人」への移行を認めるとする。この場合には、「公益法人等(非課税法人)」から「非営利法人(課税法人)」へ移行、さらには「営利法人(課税法人)」への移行を、いわゆる“ツーステップ転換”をすると、シプレー原則に基づく公益的資産の継承的処分を免れられ、残余資産が流失することになってしまう〔図表8参照〕。

このような合法的な公益的資産の継承的処分を免れるループホール(抜け道)をつくれれば、営利転換は、“ワンステップ転換”ではなく、“ツーステップ転換”を選択することが常識になる怖れがある〔図表4参照〕。

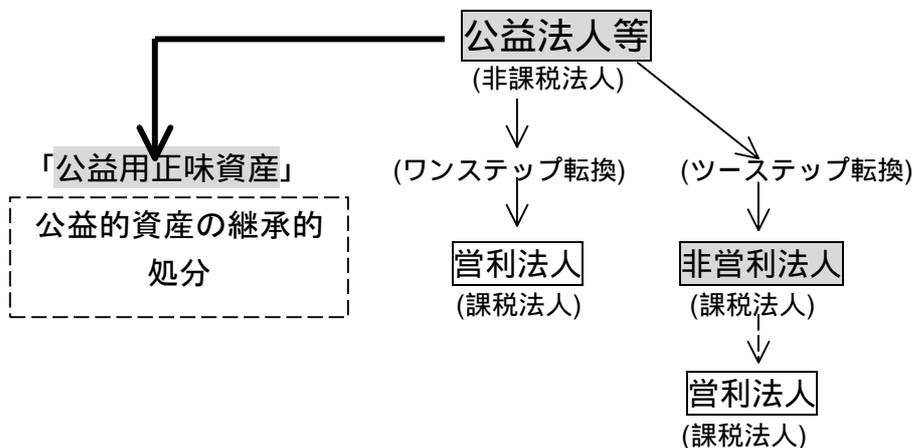
想定される非営利法人の仕組みにおいて、何らの法的な手当もしないとする、社員に対し残余資産(公益用正味資産)の分配が可能となる。税法の「非営利法人・原則課税」取扱が公益用正味資産の私的分配を促進する仕組みをつくることにもつながり、すこぶる問題である。

やはり、「非営利法人・原則非課税」とし、公益的資産の継承的処分を実施することなしに、新法人制度に移行できるようにし、そのまま公益用正味資産を保全できる仕組みとすべきである。なお、公益的資産の継承的処分を必要とす

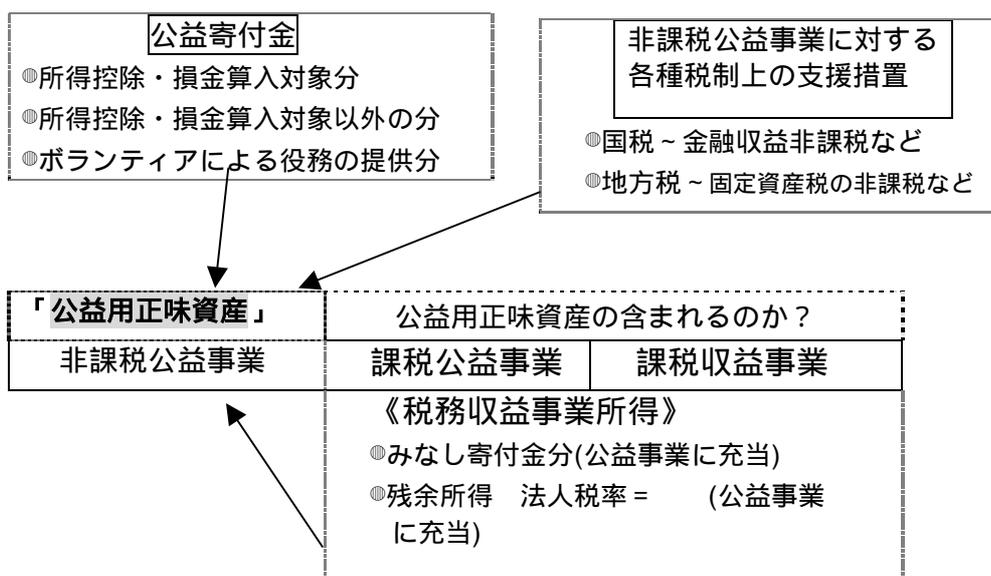
るのに、その手続を踏まないで新法人制度に移行した場合には、当該法人の理事その他の役員は信認義務違反を問われかねないことも指摘しておく。いずれにしる、現行の公益法人や NPO 法人などの非営利法人への移行をスムーズに行うためにも、新たにつくられる制度下では「非営利法人・原則非課税」とすることが必要不可欠である。

この点に関し、政府税調作業部会は、あくまでも「非営利法人・原則課税」に固執するのであれば、非課税法人から課税法人への移行・転換に伴う公益的資産の継承的処分の要件や手続、その課税取扱などについて、どのような方針をとろうとしているのか明らかしなければならないのではないかと。

〔図表 8〕「非営利法人・原則課税」とした場合の非課税法人から課税法人への移行・転換に伴う「公益的資産の継承的処分」イメージ



〔図表 9〕「公益用正味資産」の構成要素イメージ



むすびにかえて～見直し論議で求められる「スリムな政府」の視点

今回の政府税調の見直しの方向性について、一部新聞では「民間との不公平是正」の一助となる、といった報道がなされている(日経新聞 3003年2月3日朝刊)。しかし、これは謬見である。非営利法益法人は、非配当法人であり、民間との税制上の不公平を是正するというのであれば、現行の軽減税率を廃止するなどで済むことである。市場競争的に問題があるというならば、独禁法などの適用が議論されてよいはずである。しかし、そうした議論がないところからすれば、現時点で、市場政策的な観点からは課税政策を「原則課税」に180度転換する必要はない。したがって、むしろ、政府税調、いやこれを隠れ蓑にその背後で政策を取り仕切っている財務省官僚の、目下の歳入確保をねらいとした課税強化の視点が色濃く反映しているとするのが正鵠を得ている。

公益法人を含む非営利法人課税制度に見直しにあたっては、歳出構造改革を進める「スリムな政府」をしっかりと支えられる「活力ある民間非営利公益セクター」を構築するために、税制はどのように貢献できるのかといったマクロ的な発想が求められている。つまり、「スリムな政府」を実現するには、政府セクターの業務を効率的に代替できる自立した「大きな民間非営利公益セクター」をつくらなければならない。しかし、遺憾ながら作業部会による現在の見直しの議論からは、単なる増税の足音と民間非営利公益セクターの役所支配強化の意見より聞こえてこない。

一般に、「スリムな政府」確立のキーワードは、次の3つといわれる。

「歳出削減」をすること(cutting spending)

「減税」をすること(cutting taxes)

「政府規制撤廃」をすること(cutting government regulations)

これらのキーワードを、非営利法人の制度改革や課税制度の見直しにあてはめて考えてみたい。

「歳出削減」の視点からは、公益法人などに対する政府補助金をできるだけ削減することが求められることになる。昨今の公益法人問題の最大の課題の一つが、補助金付きの天下りなどであるとするならば、補助金の整理・削減が実施されて当然である。民間非営利公益セクターの側にも、自浄自戒が求められる面が大いにある。

また、「減税」の視点からは、法人の活動「原資」を、政府補助金などに替え、納税者・国民からの浄財に求められるように、公益寄付金控除を拡充のための減税をするように求められる。こうした原資がないと民間非営利公益活動は活性化できない。(見方を換えると、「大きなNPOセクター」を確立できないと、「スリムな政府」にはできず、「大きな政府」を維持せざるをえなくなる。)したがって、寄付金控除拡充のための減税は重要である。また、一方で、寄付

金控除の仕組みをもっと使い勝手のよいものに整備するようにも求められる。このように、公益寄付金支援税制を整備・拡充することは、結果的には、寄付金控除の仕組みを通じた法人活動のディスクロージャーや、寄付者である納税者・国民による法人のコントロール・業績評価を促進することにもつながる。つまり、ニーズを的確にとらえた活動をし、アカウントビリティを高める努力をしない法人には活動原資(寄付金)が集まらなくなる構図となる。スクラップ・アンド・ビルドが進み、擬似市場原理が働くことにもつながる。

さらに、「政府規制撤廃」の視点からは、準則主義による非営利法人制度への移行はもちろんのこと、「登録法人+認定法人」制度のような過重な政府規制制度を絶対につくらないように求められることになる。また、必要な規制は、官民規制ではなく、できるだけ民規制に移行させるように求められることになる。会計規準の設定ですら、政府直轄(企業会計審議会)から民間(財務会計規準機構)が担う時代に入ってきている。4規準による“登録”事務など役所がやる時代ではないのではないのか。役人には民規制に委ねるといった頭の切り替えが求められている。

このように「スリムな政府」確立の視点からみると、これまでの「原則非課税」から新たに「原則課税」に移行し、課税政策を180度転換させることは、新規の政府規制をつくることにつながり、大きな問題である。また、民間非営利公益セクターにとっても、課税現場での混乱を招くだけで、メリットはまったく感じられない。

やはり、「非営利法人・原則非課税」とすべきである。また、「登録法人」制度と「認定法人」制度とは一本化すべきである。つまり、4基準を充足した登録法人には、「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格」を付与することとすべきである。この面での審査機関としては、国および都道府県に、第三者委員会のような性格の簡素な組織をつくるのも一案である。加えて、民間の評価機関を立ち上げ、インターネットを活用したディスクロージャー制度の充実やガバナンス基準の策定などを推進するとともに、当該第三者委員会を支援するものとするとも考えられる。

さらに、収益事業やみなし寄付金については、双方を包括する形での限定列举収益事業課税方式から非関連事業所得課税方式への転換も一案である。金融収益などは、消費税課税の対象とならない非対価的収益の典型であり、所得課税上の取扱をあえて変更する必要がないものと思われる。

非営利公益法人の育成淘汰は、過重な政府規制によるのではなく、民規制を促すとともに、寄付者や受益者のニーズにコントロールされる形とすることにより、擬似市場原理に委ねるべきである。このためには、公益寄付金支援税制を拡充し、公益寄付金控除の仕組みを通じた法人活動のアカウントビリティ

やディスクロージャー、納税者・国民評価を促進する必要がある。

政府税調作業部会の結論は、本来、各委員の発言にかかっているはずである。しかし、残念なことに、作業部会の内情は、跋扈する財務官僚、公益法人たたき一辺倒の委員、まったく公益法人課税に疎い委員等々、惨憺たる審議状況と聞く。

しかし、こういった状況であるからこそ、非営利公益法人セクターには、自前の対応が求められている。政府規制の緩和時代に即した簡素で活力ある民間非営利公益セクターづくりに貢献でき、かつ、理論的にも整合性のある支援税制を構築するといった“哲学”を持って、議員立法、民規制制度の策定など一丸となって対応しなければならない。

***なお、本研究の引用は、石村耕治「公益法人制度改革で問われる税制のあり方」サイバー税務研究No. 5（日本コンピュータ税務研究機構、2003年）として、引用ください。**

意見書「政府税調の非営利法人課税制度見直しの方向性への疑問」全文

2003年2月18日

政府税制調査会非営利法人課税作業部会 御中

非営利法人課税制度見直しに関し、意見書「政府税調の非営利法人課税制度見直しの方向性への疑問」を提出します。慎重に検討くださいますようお願い申し上げます。

提出者：白鷗大学法学部教授(税法学)

石 村 耕 治

2003年2月18日

意見書「政府税調非営利法人課税制度見直しの方向性への疑問」

白鷗大学法学部教授

石 村 耕 治

■はじめに

内閣官房行政改革推進事務局(「行革事務局」)は、昨年(平成 14 年・2002 年)以降、有識者懇談会を開催するなどして、公益法人制度の抜本的な改革を進めてきている。行革事務局は、現行の公益法人、NPO 法人・中間法人などを一本化し、新たに準則主義に基づく「非営利法人」制度の創設を提案する構えである。

一方、この法人制度改革と並行する形で、政府税制調査会非営利法人課税作業部会(「政府税調作業部会」、「作業部会」)では、公益法人を含む非営利法人課税制度の見直しに入っている。作業部会では、行革事務局による「非営利法人」制度の創設の動きを受けて、現行の公益法人等の非収益事業を「原則非課税」から「原則課税」に、これまでの課税政策を 180 度転換させる提案の実現に向けて、議論を展開していると聞く。

2003 年(平成 15 年 3 月)末までに、政府は、行革事務局による「法人制度」と政府税調による「税制」との検討結果を突合せし、「公益法人制度等改革大綱」をまとめることになっている。その後、平成 17(2005)年度末までに法制・税制等の整備を含む抜本的な改革を実施する段取りである。

今回の法人制度改革は、民法を 100 年ぶりに改正することになる。「官主導」の時代から「民主導」の時代に突入し、今回の改革では、民間公益活動を自立させ、その力を日本社会の再生にどのように生かすのか、その理念が問われている。

また、今回の税制見直しは、歳出構造改革を進める「スリムな政府」をしつかりと支えられる「活力ある民間非営利公益セクター」を構築するために、税制はどのように貢献できるのかといったマクロ的な発想が求められている。言い換えると、今求められているのは、ミクロ的な、目下の歳入確保をねらいとした政策税制圧縮の視点や自発的な納税協力(taxpayers' compliance)の強化といった後ろ向きの見直しではない。

今回の公益法人(民法法人)制度やその課税制度の改革や見直しは、たんに公益法人(社団法人・財団法人)や NPO 法人、中間法人のみならず、究極的にはマンション管理組合法人、労働組合、宗教法人、学校法人、社会福祉法人など、他の非営利法人にも大きな影響を及ぼすものである。それにもかかわらず、これら非営利法人界一般の認識は低い。その背景には、改革論議が、民法法人など一部法人にのみが前面に押し出された形で進められ、しかも結論を急ぐ余り、もっぱら政府・官僚ベースで行われ、広く一般に開かれた形で行われていないことがある。

そこで、本意見書を提出し、現在、政府税調での公益法人を含む非営利法人課税制度の見直し論議に対し、私見を述べる機会を得ることにしたい。

Ⅰ 非営利法人税制見直し素案への疑問

入手できた情報から、これまでの政府税調作業部会での論議をまとめてみると、改革後の公益法人(非営利法人)に対する「課税除外」措置は、次のようにイメージしているものと思われる。

〔図表 1〕 公益法人に対する課税除外措置イメージ(新旧対照)

《現行制度》		
公益法人	NPO 法人など	中間法人
非収益事業 非課税	非収益事業 非課税	原則課税
収益事業(33 業種)所得についてのみ課税		
《想定される課税制度見直し案》		
非営利法人 (公益法人・NPO 法人・中間法人・その他)		
原則課税		

課税庁以外の行政庁により一定の基準を満たすとされた、社会貢献性などを有する「登録法人(仮称)」の場合で、その対価性のない収益のみが課税除外

外部の者からみて、現在までの税制見直し論議において最も関心のあることは、作業部会が、公益法人(社団法人・財団法人)・NPO法人・中間法人などを一本化した形で「非営利法人」制度ができることを前提にして、この新たな「非営利法人」に対しては、営利法人(普通法人)と同等に、すべての事業を「原則課税」にしようとの方向性を打ち出していることである。すなわち、これまで確立されてきた法人所得課税上の非収益事業を「原則非課税」としてきたルールを180度転換しようとしていることである。そして、この提案では、例外的に課税除外とされるのは、「(課税庁以外の)行政庁により一定の基準を満たすとされ、登録を受けた法人(「登録法人(仮称)」～「社会貢献法人(?)」)の対価性のない収益のみ」にしよう、という点である。

登録法人となるための判断基準としては、「非営利性」、「社会貢献性」、「内部留保の水準」および「適正な組織運営」の4つが想定されているようである。

こうした提案には、税法理論的に整合性があるものなのかは、すこぶる疑問な点も多い。同時に、非営利公益法人界一般に、普遍・確立した法人法や法人課税のルールに抵触する形で、強引に決められるとしたら、大きな問題であることを、まず指摘しておきたい。

1. 営利法人と同等の「原則課税」への転換に対する疑問

従来から、公益法人等は、非収益事業は「原則非課税」とされてきている(法人税法2⑥、同別表II)。例外的に、収益事業(33業種、法人税法施行令5)から生じた所得のみに法人税が課される(法人税法7)。このことから、公益法人等は、「非収益事業」(ただし、その事業が税務収益事業にあたるもの(法人税法基本通達15-1-1)を除く。以下同じ)が非課税とされている。

NPO法人やマンション管理組合法人などの非営利法人も、「非収益事業」は非課税とされてきている。すなわち、例えばNPO法人は、NPO法(特定非営利活動促進法)に基づき、法人税法の特例として「公益法人等」の課税取扱を受けている(法46①)。また、マンション管理組合法人も、区分所有法のもとで、同等の課税取扱を受けている(法47⑩)。

これに対して、非営利法人の一つである中間法人については、法人税法ないしは中間法人法では、こうした特段の定めをしていない。このため、営利法人(普

通法人)と同様の課税が行われる。つまり、各事業年度に収益があれば、益金の額として扱われ、経費など損金の額を控除した残りの金額に対し法人税が課される。

作業部会は、公益法人やNPO法人などについても、非営利法人に一本化された後に、中間法人の課税取扱例に準じて、課税制度についても一本化しようとの素案を示している。

法人税法上、人格のない社団等(任意団体)は、非収益事業は非課税とされる(法人税法4①・②但書)。こうした団体が、単に法人格を取得したことで非収益事業が課税対象になるのでは、合理的とはいえない。そこで、イコール・フットィング(機会均等化)の観点から、法人税法あるいは法人格を付与した準拠法でもって、公益法人等の非収益事業を、人格のない社団等の非収益事業の場合と同等に、非課税を継続しているわけである(法人税法7、NPO法46等)。

このように、公益法人等に対する非課税措置は、特典というよりも、イコール・フットィング(機会均等化)の観点から取られた当然の措置といえる。したがって、法人格の付与が、許可主義に拠っているのか、あるいは準則主義に拠っているのかは問題ではない。事実、主務官庁のない非営利法人であるマンション管理組合法人に対する課税取扱例はこうした趣旨を反映したものと見える。

このように見ると、むしろ、中間法人制度の創設にあたり、普通法人と同様の課税制度を導入したこと自体が問題であったといえる。わが国の民法法人課税制度の伝統を真摯な議論に付すこともなく、ある意味では課税措置の軽率な転換であったともいえる。むしろ、本来、中間法人は、非収益事業は「原則非課税」とされるべきであったといえる。非営利活動を主体とする法人に対し清算時における残余資産の分配を認めることと、営利法人の配当とは本質的に次元の異なる問題である。課税法人である中間法人も含めて非営利法人として一本化するのいうのであれば、むしろ、今回が、こうした中間法人の非営利活動収益を原則課税とする現行の取扱を改める好機といえる。

2. 「原則課税」の具体的な意味

政府税調作業部会が想定する非営利・公益法人「原則課税」とは、具体的にはどのような課税取扱を意味するのであろうか。端的に言えば、すでに触れたように、営利法人(普通法人)と同様の課税が行われることを意味する。つまり、各事業年度に収益があれば、益金の額として扱われ、経費など損金の額を控除した残りの金額に対し法人税が課されることを意味する。現行税法において収益事業所得とされるもののみならず、会費収入や寄付金収入など、これまで非収益事業とされてきたものも含め、余剰・繰越額は、法人税の課税対象となることを意味する。

すでに見てきたように、わが国の現行税制のもとでは、主務官庁の許可なしは認証を受けるか、登記し法人格を取得した非営利団体は、法人税法などのもとで、「公益法人等」として本来の事業(非収益事業)は、ほぼ自動的に課税除外となる仕組みを採用している。こうした課税除外方式は、一般に「非課税制」と呼ばれる。

これに対し、民間非営利公益団体が法人格を取得したとしても、本来の事業は自動的に課税除外とならず、課税除外となるためには、法人格を付与する法律によるとは別途に、本来の事業に専念しているかどうかなどについて新たに課税庁などの審査を受け、それに合格するように求める方式を採用する国もある。こうした課税除外方式は、一般に「免税制」と呼ばれる。ただ、免税制を導入する諸国では、人格のない社団等(任意団体)は非収益事業を含めて「課税」とされている背景がある。つまり、任意団体の非収益事業に課税が行われないようにするためにも、任意団体を含めて免税制を敷いている事情がある。

ところが、わが国の場合、現行法制では、任意団体の非収益事業は「非課税」である。任意団体が法人格を得た瞬間に非収益事業が「課税」というのでは合点がいかない。そこで、非営利公益法人の非収益事業を継続的に課税除外とするために「非課税」としている、というのが立法趣旨ととれる。

しかし、現在の作業部会の動きを見ると、「免税制」とも異なる、グローバルにみても、世界には例がないと思われる非営利公益法人「課税制」導入に傾いているようである。収益事業もしていない法人の会費や寄付金収入などまでも原則として課税対象とする提案には、立法政策論的にも税法理論的にも大きな問題があるといわざるを得ない。

このような課税政策の転換には疑問があるばかりではなく、課税実務にも大きな混乱をもたらす要因になることが危惧される。こうした転換が、当事者である民間非営利公益セクターを含め広範な国民的な議論もされないまま、行政依存型の審議会だけで発案されてよいとは思われない。

3. 「登録法人」制とその「非対価性収益」概念導入への疑問

政府税調作業部会でのこれまでの議論においては、新たに制度化される非営利法人を「原則課税」とする一方で、非営利法人のうち、一定の基準を満たすとされ、行政庁の登録を認められた法人(「登録法人(仮称)」)についてのみ、その対価性のない収益に限り課税除外とする方向性が打ち出されているようである。こうした方向性に沿うと、たとえ登録法人になれたとしても、現行の課税取扱上は非課税とされる取引でも課税となる事例がさまざま出てくる。後にもう少し詳しく触れるように、「対価性のない収益」ないしは「非対価性収益」といったような不確定概念の利用は、憲法が保障する租税法律主義、そこから派

生ずる課税要件等明確主義の要請にも抵触し大きな問題である。

これまでの作業部会での議論では、登録法人となるための形式基準としては、①「非営利性」、②「社会貢献性」、③「内部留保の水準」および④「適正な運営組織」の4つがあげられているようである。

①「非営利性」～具体的には、非配当法人であることや残余財産の帰属(つまり、法人の解散時に残余財産が国・自治体、同種の法人に帰属させる定め)などが判断材料とされるものになると思われる。

②「社会貢献性」～具体的には、教育や文化、芸術など“社会貢献性”が高い事業を中心としているかなどが判断材料とされることになると思われる。

作業部会の議論においては、“社会貢献性”について、「もっぱら不特定かつ多数の者のために行う活動および不特定かつ多数の者が、もっぱら特定または少数の者のために行う活動」との定義が示されているとのことである。この“社会貢献(social contribution)”といった不確定概念は、現在使われている“公益(public benefit, public interest)”以上に、定義上の困難さを伴うものと思われる。国際的に通用する概念なのであろうか。また、双方の概念にはどのような違いがあるのであろうか。これまで伝統的な法律学を学んできた者には皆目検討がつかない。その場の思いつきではなく、国際的にも通用するような説明責任を果たすように求められている。

③「内部留保の水準」～具体的に、事業規模に比例して内部留保が一定水準以内であることが判断材料にされることになるものと思われる。ただ、財団法人のように基本財産を擁する法人、その他基本金や任意引当金を計上している法人など、法人の特性により、合理的な内部留保水準は異なる。本来は会計準則などに委ねられる事項であり、行政が一律の基準を策定・適用するのは現実的ではないのではないか。また、新たにつくられることになる非営利法人制度の中で、現時点では、財団法人と社団法人がどのように再構築されようとしているのかは定かではない。こうした状況のもとで、この種の基準を“登録”を申請する際の判断基準に用いることには問題がある。

④「適正な運営組織」～具体的には、ガバナビリティやディスクロージャー(財務内容の公開など)が判断材料になるものと思われる。

作業部会の議論によると、これらの基準を充足しているかどうかの判断は、課税庁以外の行政庁が行うことになるもようである。これは、わが国の課税庁は、営利部門と非営利部門とに分離された組織になっているアメリカなどとは異なり、現実的に対応が不可能なことが一因と推測される。非営利法人のうち、これらの基準をクリアしたものについては登録法人(仮称)として国(特定の省庁)又は都道府県に登録するものとしている。しかし、どこの行政庁が、こうした

判断を担当することになるのであろうか。

ただ、よく考えてみると、この見直し案は、煩雑な事務手続を求める割には、非営利・公益セクターにはどのようなメリットがあるのか、皆目検討がつかないというのが、常識的な見方ではないだろうか。これまでの、認証制度や許可制度と比較して行政手続の簡素化といった視点からみても、そこぶる疑問である。準則主義を絶対的な命題とする余り、他の面での政府規制を強めているに過ぎないのではないか。この改革の主役は誰なのか、もう一度原点に立ち返って検討すべきである。

思うに、こうした4基準は、ある意味では非営利公益法人が当然護るべき事からといえる。したがって、本来、法人法あるいは民間非営利公益セクターの自主規制(スタンダード)に委ねられる事からではないだろうか。

こうしたスタンダードを本来当然認められるべきである課税除外の要件にすることは、新たな官民規制に仕組みをつくる以外の何ものでもないように見える。行政庁が、登録あるいはその取消しをちらつかせながら民間非営利・公益セクターに対し行政依存を迫る要因にもなりかねない。また、任意団体が法人化に二の足を踏む要因にもなりかねない。

ちなみに、「登録」の法的性格についても、さまざまな疑問がある。教科書的にいうと、「登録」とは、一定の事実又は法律関係を公に表示し又は証明する行為であって、行政庁における登録の受理又は拒否には裁量の余地がないのが原則とされる。また、登録に対しどのような法律効果を付与するかは、それぞれの法律の定めるところによるとされる。たとえ、こうした制度にコンセンサスが得られたとしても、行政処分としての性格を持たせ、不服申立の対象とする旨を明言しない限り、民間非営利・公益セクターにとり新たな桎梏にもなりかねない。どのような性格付けを意図しているのであろうか。

いずれにせよ、非営利公益法人の非収益事業所得が「原則非課税」であることは法理論的にも整合性がある。現行税制を「原則課税」に180度転換し、新たに行政庁の介入を認める仕組みをつくることには賛成できない。

4. 「認定法人」審査制度への疑問

現在、公益法人やNPO法人などは、現行の特定公益増進法人(特増法人)制度・特定科学・教育振興法人等(特振法人)制度ないしは認定NPO法人制度のもと、「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格認定」を得るためには、課税庁・所轄行政庁の審査を受けなければならない仕組みになっている。

作業部会は、非営利法人制度に一本化された場合には、これら制度を整備し、「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格認定」審査制度を、「認定法人(仮称)」(あるいは「特定社会貢献法人(?)」)として新装・発足させ

たい方向と聞いている。その際には、現行の要件を整備し、基本的には認定 NPO 法人に適用しているパブリック・サポート基準を援用し、「認定法人」制度として新装する方向と聞く。

また、「認定法人」の審査にあたっては、次のような基準に従って行うものの方向と聞いている。

- ① 社会貢献性～“準公共財的な法人”を「登録法人」とし、そのうち、受益者の不特定度が高いためその負担がほとんどなく、事業費用の多くが寄付金等で賄われる“純公共財的な法人”であること。

この基準を主とし、次のような基準を審査する意向とのことである。

- ② 運営組織・事業活動の適正性
- ③ 経理の適正性
- ④ 情報公開
- ⑤ 租税回避を目的としていないこと

一応、登録法人のうち、現行の特増法人・特振法人や認定 NPO 法人に該当するものについては継続的に認定法人とする意向とも聞く。

また、官主導の評価制度の導入も検討するとも聞く。民間委員からなる小規模な第三者委員会を設け、国民の監視のもと告発などにに基づき、登録法人・認定法人の適格のチェックおよびモニターを行う仕組みをつくる意向とも聞く。

しかし、これらガバナンスやディスクロージャー、評価などの問題は、確実に、官民規制から民民規制に委ねる時代に入ってきている。公益法人協会などの民間組織も、ガバナンスやディスクロージャー、評価制度などについても、真摯な検討を重ねてきている。作業部会には、新たな官民規制をつくるのではなく、むしろ不要な規制は撤廃するあるいはできるだけ民民規制に委ねるといった方向で、時代の変化を見据えた形で議論をまとめるように求められているのではないか。

5. 「登録法人」審査と「認定法人」審査との過重規制への疑問

現在の作業部会での見直しの方向性は、一つは「非営利法人・原則課税」とし、4基準による登録・審査(「登録法人(仮称)」)制度を導入することにあるようである。これは、すでに触れたように、見方を換えると、新たな政府規制をつくることにつながることを意味する。

一方、非営利法人は、「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格認定」を得るためには、新装される「認定法人(仮称)」のもとの審査を受けるように求められる方向にある。

ともあれ、現在の方向性が現実のものになるとすれば、新たな登録法人が、認定法人になろうとする場合には、ダブルチェックを受ける必要が出てくる。

これでは、明らかに過重規制であり、規制緩和時代の流れに反する。

アメリカの例をみても、公益法人については、本来の事業が課税除外となる免税制資格と控除・損金算入対象寄付金の受入資格の取得は一体化されている。すなわち、一回の申請で、課税除外なると同時に控除・損金算入対象寄付金の受入資格も得られる。もちろん、控除・損金算入対象寄付金の受入の認められない非営利法人の場合は別であるが。

すでに触れたように、登録法人制度は法理論的にも疑問が多く、その採用は好ましいとは思われない。にもかかわらず、たとえ登録法人制度にコンセンサスが得られた場合であっても、二段階規制の仕組みは規制緩和時代の流れには似合わないのではないか。

規制緩和の精神をくみ取り、原点に立ち返った上で、「非営利法人・原則非課税」および「登録法人制度と認定法人制度の一体化」の方向で議論を行うべきである。

〔図表 2〕 規制緩和時代に即した非営利法人課税制度イメージ

(政府税調素案)	(私案)
非営利法人	非営利法人
原則課税	原則非課税
登録法人	社会貢献法人
非対価性収益非課税	所得税・法人税・相続税上の控除対象寄付金受入資格認定
認定法人	
所得税・法人税・相続税上の控除対象寄付金受入資格認定	

6. 他の法人への「原則課税」適用の拡大問題

「非営利法人・原則課税」をいったん認めれば、こうした課税政策は、社会福祉法人、宗教法人、労働組合、地縁団体など他類型の非営利公益法人の分野にも適用が拡大して行くのは必至のように見える。いわば、今回の「非営利法人・原則課税」の提案は、あらゆる分野の非営利・公益法人に対する課税政策の転換をする“呼び水”的な役割を果たすことになるといえる〔図表 3 参照〕。

これは、すでに触れたように、作業部会が、非営利法人制度に一本化された

場合には、「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格認定」審査制度について、現行の要件を整備し、「認定法人」制度に新装する意向であることから、自明のところである。つまり、学校法人や社会福祉法人、更生保護法人なども、「登録法人」制度や「認定法人」制度の導入を核とした今回の見直しとは無縁ではられない構図になっていることから分かる。

それにもかかわらず、民法法人・NPO法人・中間法人だけが改革や見直しの全面に押し出されている。こうした課税政策の転換を、他の法人は“対岸の火事”と傍観せざるを得ない状況が意図的につくりあげられているようにも見える。こうした法人の意見を十分に聴取した上で、練り上げられた提案なのであるか。適正手続の視角から、他の法人からも広く意見を聴取すべきである。

【図表3】《「原則課税」適用拡大の構図》

学校法人	社会福祉法人	宗教法人	その他
非営利法人 (公益法人・NPO法人・中間法人・その他)			
原則課税			

7. 「非対価性収益」概念導入への疑問

作業部会は、すでに触れたように、行政庁の登録を認められた法人(「登録法人(仮称)」)についてのみ、その対価性のない収益(「実質的に対価性のない収益(?)」の誤りとも解されるが)に限り課税除外とする方向性を打ち出している。こうした方向性に沿うと、たとえ登録法人になれたとしても、現行の課税取扱上は非課税とされる取引でも課税となる事例がさまざま出てくる。例えば、会費と会誌がパックとなっても現行の取扱では課税していない場合でも課税になってくる怖れがある。また、実費弁償的な公益的な役務提供なども広く課税される怖れがでてくる。「対価性のない収益」ないしは「非対価性収益」といったような不確定概念の利用は、憲法が保障する租税法律主義、そこから派生する課税要件等明確主義の要請にも抵触し大きな問題である。

むしろ、現行の収益事業課税(33業種)の仕組みは課税要件等明確主義の要請に応えるものである。あえて確立された課税制度をすべて破壊してまでも課税政策を転換する納得できる根拠は見出しがたい。これが、準則主義の呪縛からくるものであるとすれば、弊害が余りにも甚大であるといわざるを得ない。課税における納税者の法的安定性・予測可能性を著しく難しくし、現在以上に、自発的な納税協力(taxpayers' compliance)を困難にするのは目に見えている。

また、「対価性のない収益」ないしは「非対価性収益」といった不確定概念の利用が他の法人にも拡大適用して行った場合の弊害も織り込んだ上で、こうし

た不確定概念の採用の是非を考える必要があるのではないか。例えば、宗教法人にとり、課税庁以外の行政庁により一定の基準を満たすとされた、社会貢献性を有する登録法人の場合で、その「対価性のない収益」ないしは「非対価性収益」のみが課税除外とされることは、不要な軋轢を生むことは目に見えている。これは、かつて課税現場で体験済みのところである。

したがって、現行の限定列举主義の収益事業課税制度に代えて、「非対価性収益」基準を採用することについては問題が多い。とりわけ、各法人および税務実務専門家一般からもヒアリングを行いそれぞれにとり、どのような問題があるのか掘り下げた検討が求められている。性急に結論をまとめる事項ではない。

II その他の支援措置はどうなるのか

現行公益法人税制のもとでは、「非収益事業の非課税」に加え、「収益事業への軽減税率適用」、「みなし寄付金」、「金融収益への非課税」、「受贈益・清算所得の非課税」などの国税上の課税措置がある。こうした措置はどうのようになるのであろうか。見直しイメージの全体が分かるような青写真を描くように求められる。

一方、作業部会が考えている「非営利法人・原則課税」への政策転換が行われた場合には、現行の地方税上のさまざまな税目においてとられている支援措置は、どのような影響を受けるのであろうか〔図表4参照〕。まったく不透明なまま、見直し案が練られようとしているのであれば解せない。

ちなみに、現在、地方税上の支援措置としては、次のようなものがある。

〔図表4〕 地方税上の主要な支援措置とその特質

	判断主体	条例への記載
非課税	国	任意
課税標準の特例	国	任意
租税の減免	自治体	必要
課税免除等	自治体	必要

現行の中間法人には、地方税については特段の定めがない。このため、普通の営利法人と同様の課税取扱が行われている。新たに想定されている「非営利法人」には、原則として現行の中間法人並みの課税取扱になるとされていることから、現在ある地方税上の支援措置は原則として一切適用がないことになる。国税上の登録法人の認定がストレートに地方税上の各種支援措置の適用につながる保障もない。作業部会は、今後の各界および国会などでの活発な議論を進め

る際のヒントを提供するためにも、明確な方針を示すべきである。

III 非課税法人から課税法人への移行に伴う

「公益的資産の継承的処分」問題

今回の政府税調作業部会による「非営利法人・原則課税」の提案が現実のものになるとすれば、既設の法人については、登録法人に認定されたものなどを除き、原則として、これまでの非課税法人から課税法人への移行を余儀なくされることになる。

非課税法人である非営利公益法人が課税法人である他類型法人に移行・転換するにあたり、常に大きな問題になるのは、「公益的資産の継承的処分(CAS=charitable asset settlement)」である。公益的資産の継承的処分(CAS)は、端的にいえば、非営利公益法人(団体)としてそれまで受けた税制上の支援措置やボランティアによる役務の提供などについて、その対価(a *quid pro quo*)を見積もり、移行・転換にあたり、「公益用正味資産」を排出・引渡し(disgorgement, set-aside)を求め、同じような目的に拠出・費消するように求めることがねらいである。一般に、公益的資産の継承的処分(CAS)が必要とされる根拠は、シプレー原則にあるとされる〔図表5および6参照〕。

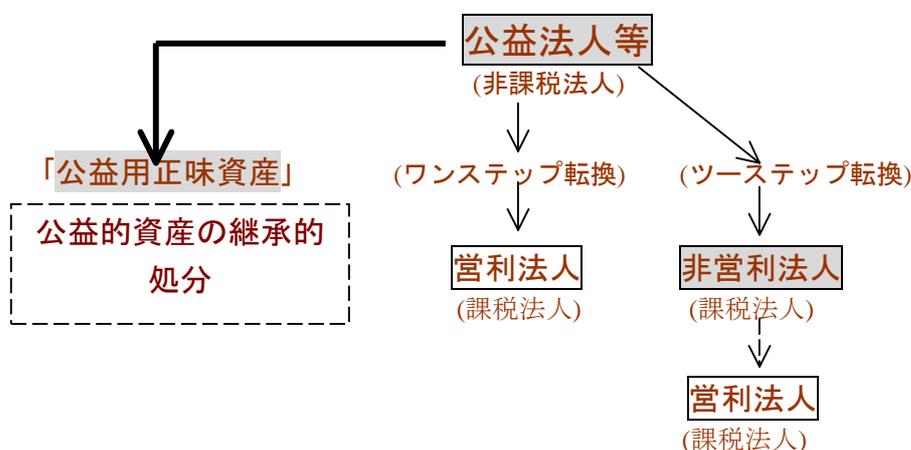
既設の公益法人などは、シプレーの原則に従い、定款や寄附行為等に残余財産の帰属についての定めを置いている。したがって、「非営利法人・原則課税」への政策転換が現実のものになるとすれば、これまで公益法人等として非課税取扱を受けてきた法人は、非課税法人から課税法人へ移行手続を踏まなければならないことになる。既設の法人は、新法人制度実施後も存続していようとまいと、公益的資産の継承的処分(CAS)を実施する必要が出てくる。

仮に、公益的資産の継承的処分をしないままでの、課税法人とされる「非営利法人」への移行を認めるとする。この場合には、「公益法人等(非課税法人)」から「非営利法人(課税法人)」へ移行、さらには「営利法人(課税法人)」への移行を、いわゆる“ツーステップ転換”をすると、シプレー原則に基づく公益的資産の継承的処分を免れられることになってしまう〔図表5参照〕。このような合法的な公益的資産の継承的処分を免れる抜け道をつくれれば、営利転換は、“ワンステップ転換”ではなく、“ツーステップ転換”を選択することが常識になる怖れがある〔図表4参照〕。想定される非営利法人の仕組みにおいて、何らの法的な手当もしないとすると、社員に対し残余資産(公益用正味資産)の分配が可能となる。税法の「非営利法人・原則課税」取扱が公益用正味資産の私的分配を促進する仕組みをつくることにもつながり、すこぶる問題である。やはり、非営利法人は、「原則非課税」とし、公益的資産の継承的処分を実施することなしに、そのまま公益

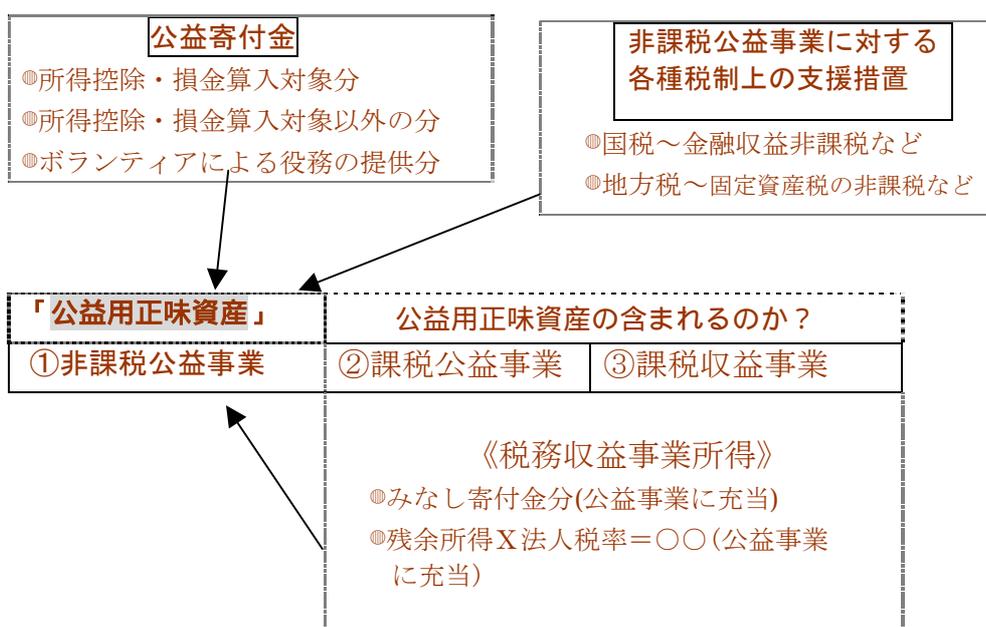
用正味資産を保全できる仕組みとすべきである。なお、公益的資産の継承的処分をしっかりとしないと、非営利公益法人の理事その他の役員は信認義務違反を問われかねないことも指摘しておく。いずれにしろ、現行の公益法人や NPO 法人などの非営利法人への移行をスムーズに行うためにも、新たにつくられる非営利法人は「原則非課税」とすることが必要不可欠である。

作業部会では、この点に関し、「非営利法人・原則課税」に固執するのであれば、非課税法人から課税法人への移行に伴う公益的資産の継承的処分の要件や手続、その課税取扱などについて、どのような方針をとろうとしているのか明らかしなければならないのではないかと。

〔図表 5〕「非営利法人・原則課税」とした場合の非課税法人から課税法人への移行・転換に伴う「公益的資産の継承的処分」イメージ



〔図表 6〕「公益用正味資産」の構成要素イメージ



■むすびにかえて～見直し論議で求められる「スリムな政府」の視点

公益法人を含む非営利法人課税制度に見直しにあたっては、歳出構造改革を進める「スリムな政府」をしっかりと支えられる「活力ある民間非営利公益セクター」を構築するために、税制はどのように貢献できるのかといったマクロ的な発想が求められている。しかし、遺憾ながら作業部会による現在の見直しの議論からは、単なる目下の歳入確保をねらいとした政策税制圧縮の視点や自発的な納税協力(taxpayers' compliance)の強化の視点より見えてこない。

一般に、「スリムな政府」確立のキーワードは、次の3つといわれる。

④「歳出削減」をすること(cutting spending)

⑤「減税」をすること(cutting taxes)

⑥「政府規制撤廃」をすること(cutting government regulations)

これらのキーワードを、非営利法人の制度改革や課税制度の見直しにあてはめて考えてみたい。①「歳出削減」の視点からは、公益法人などに対する政府補助金をできるだけ削減することが求められることになる。

また、②「減税」の視点からは、政府補助金などに替え、法人活動「原資」を納税者・国民からの浄財に求められるように、公益寄付金控除を拡充のための減税をするように求められる。また、控除の仕組みをもっと使い勝手のよいものに整備するようにも求められる。公益寄付金支援税制を整備・拡充することは、寄付金控除の仕組みを通じた法人活動のディスクリージャーや、寄付者である納税者・国民による法人の業績評価を促進することにもつながる。

さらに、③「政府規制撤廃」の視点からは、準則主義による非営利法人制度への移行はもちろんのこと、「登録法人+認定法人」制度のような過重な政府規制制度を新たににつくらないように求められることになる。また、必要な規制は、官民規制ではなく、できるだけ民規に移行させるように求められることになる。

このように「スリムな政府」確立の視点からみると、これまでの「原則非課税」から「原則課税」に移行し、課税政策を180度転換させることは、新たな政府規制をつくることにつながり、大きな問題である。また、民間非営利公益セクターにとっても、課税現場での混乱を招くだけで、メリットはまったく感じられないのではないのか。

やはり、非営利法人は「原則非課税」とすべきである。また、「登録法人」制度と「認定法人」制度とは一本化すべきである。つまり、4基準を充足した登録法人には、「控除・損金算入対象寄付金および非課税相続財産の受入資格」を付与することとすべきである。この面での審査機関としては、国および都道府県に、第三者委員会のような性格の簡素な組織をつくるのも一案である。加えて、

民間の評価機関を立ち上げ、インターネットを活用したディスクロージャー制度の充実やガバナンス基準の策定などを推進するとともに、当該第三者委員会を支援するものとするとも考えられる。

さらに、収益事業やみなし寄付金については、双方を包括する形での限定列举収益事業課税方式から非関連事業所得課税方式への転換も一案である。金融収益などは、消費税課税の対象とならない非対価的収益の典型であり、所得課税上の取扱をあえて変更する必要がないものと思われる。

非営利公益法人の育成淘汰は、過重な政府規制によるのではなく、民民規制を促すとともに、寄付者や受益者のニーズにコントロールされる形とすることにより、擬似市場原理に委ねるべきである。このためには、公益寄付金支援税制を拡充し、公益寄付金控除の仕組みを通じた法人活動のアカウントビリティやディスクロージャー、納税者・国民評価を促進する必要がある。

政府税調作業部会は、政府規制の緩和時代に即した簡素で活力ある民間非営利公益セクターづくりに貢献でき、かつ、理論的にも整合性のある支援税制を構築するといった“哲学”を持って議論をまとめていただきたい。