

1. 我が国における非営利法人制度の現況と課題

我が国には、株式会社などの営利法人とは異なり、不特定多数の利益や社会一般の利益を目的とした法人、いわゆる非営利公益法人（広義の公益法人¹）に関する制度があり、たとえば、社団法人、財団法人、社会福祉法人、学校法人、NPO法人などが、その代表例として挙げられる。その設立数は、社団法人 12,889 法人²、財団法人 13,294 法人³、社会福祉法人 17,560 法人⁴、宗教法人 182,659 法人⁵となっている。

この非営利公益法人制度は、明治 31 年に施行された民法第 34 条に、公益法人（社団法人・財団法人、以下 34 条法人という）が規定されたことに始まり、100 余年にわたる歴史を有している。そして、34 条法人には、その設立に対し、“非営利性”・“公益性”・“主務官庁の許可・監督”を求めている。これは、民法制定時、公益的な活動は原則的には国が行うもので、民間が行う場合には、その補完的な位置付けであり、かつ、行政の許可・監督が必要であるといった考え方によるものとされている。

しかしながら、これまでの間、民法改正による抜本的な公益制度の見直しは行われてこなかった。このため、34 条法人以外で、非営利で公益性を有する団体の法人格付与についての社会的要請には、社会福祉法、私立学校法、宗教法人法などの特別法の規定により法人格が制度化され、また、消費生活協同組合や農業協同組合などの非営利非公益の法人格も特別法により制度化された。これら法人に関する法律は、現在 180 を越え⁶、その範囲も広範な分野にわたっている。そして、その後制定された特別法も、民法の観点を引継ぎながら今日に至っている。一方の営利を目的とする法人については、富国強兵政策の中、経済活動を発展させる等との見解から、自由な設立と事業展開が可能とする方式を採用したとされている。

これに対し、法人設立が認証という、許可に比べて簡易な手続きで可能とし、また、市民の監視に委ねるといった観点から行政の監督が抑えられている NPO 法が平成 10 年 12 月に施行される。現在、NPO 法人は、11,899 法人⁷と急速にその数を増やしている。

さらに、同窓会や学会、同好会、親睦会など、非営利でメンバー相互の利益を図る一般的な法人制度が存在しなかった民法の問題点を補って、平成 13 年 6 月に中間法人法が成立し、平成 14 年 4 月 1 日から施行された。この中間法人は、定款認証と設立登記、すなわち準則主義により法人化が認められている。愛知県中小企業団体中央会によると、中間法人の設

¹ 「公益法人」とは、民法 34 条に規定されている社団法人・財団法人。「広義の公益法人」には、これに社会福祉法人、学校法人、NPO 法人、更生保護法人などの共益目的としない法人が含まれる。

² 平成 13 年 10 月 1 日現在（資料：平成 14 年度版公益法人白書（総務省））

³ 平成 13 年 10 月 1 日現在（資料：平成 14 年度版公益法人白書（総務省））

⁴ 平成 13 年度末（資料：厚生労働省）

⁵ 平成 12 年 12 月末（資料：文化庁）

⁶ 巻末の参考資料 1 「我が国における非営利法人の種類」を参考

⁷ 平成 15 年 6 月末（資料：内閣府）

立数は平成 15 年 4 月末現在で、329 法人⁸と集計されている。

非営利公益法人の活動は、我が国における経済発展、活性化などに多大な貢献をしてきたが、その一方で、民間と競合する事業の実施や事業の独占、公益法人というには不適當な法人の存在、法人運営の硬直化・形骸化、情報公開の不徹底、強い行政庁の裁量権・監督権による自立的運営の阻害と不祥事に対する行政監督の限界、官製公益法人への公務員の天下り等といった批判や指摘がみられている。また、制度全般においても、法人格の種類が多く、制度論として複雑などといった批判や指摘もある。

これらは、非営利公益法人制度自体の枠組みが時代のニーズや変化に対応しきれていないことに由来している。これに対し、営利法人においては、その基本法である商法が、コーポレート・ガバナンスや株主保護の観点から、近年、数回にわたって大幅な見直しがなされている。

このような中、平成 12 年 12 月に閣議決定された「行政改革大綱」では、34 条法人を対象に委託等・補助金等の見直し・適正化等が記され、これを受け、内閣官房行政改革推進事務局（以下、「行革事務局」という）より「論点整理」が平成 14 年 8 月 2 日に公表された。他方、政府税制調査会（以下、「政府税調」という）では、これを受けて、新「非営利法人制度」に対しては、34 条法人、NPO 法人などで非課税扱いとなっていた会費収入、寄附金収入などの非収益事業も含めて原則課税とし、一定の要件を満たす非営利法人を「登録非営利法人（仮称）」とし対価性のない事業を非課税とするという、2 段階方式が検討された。ここでの議論をみると、全体的には非営利活動の促進を謳っているものの、検討の視点が、“公益”というには不適當な法人や不良法人の除外等に重点が置かれており、また、これが原則課税や登録法人非課税議論につながっている。

この原則課税については、34 条法人、NPO 法人の関係者や一部の省庁から、“折角、育ちつつある市民活動の促進を阻害する”などといった反対の声があがり、さらに、平成 15 年 3 月の与党内協議では、当面の改革対象として中間法人、NPO 法人を除き、34 条法人だけとすることが合意される等、様々な議論がなされた。

この結果、当初、「行革事務局」は、平成 15 年 3 月末を目途に、改革の具体策を盛り込んだ「公益法人制度等改革大綱（仮称）」を策定するとしていたが、課税問題等で足並みが揃わなかったことから、その作成が遅れ、平成 15 年 6 月 27 日に「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」が閣議決定された。しかし、その内容は、“非営利法人制度のさらなる具体化に合わせて引き続き検討する”などの内容に留まっている。

（１）現在の非営利法人制度の概観

前述のとおり、我が国では、憲法 21 条において「集会、結社及び言論、出版その他一切の表現の自由は、これを保障する」、結社の自由、すなわち団体を形成する自由を認めてい

⁸ 資料：あいweb・中間法人の広場（<http://www.aiweb.or.jp/chukan/index.htm>）

るが、団体の法人化は、民法 33 条で「法人ハ本法其他ノ法律ノ規定ニ依ルニ非サレハ成立スルコトヲ得ス」とし、法人は法律の定めにより設立されることを規定している。

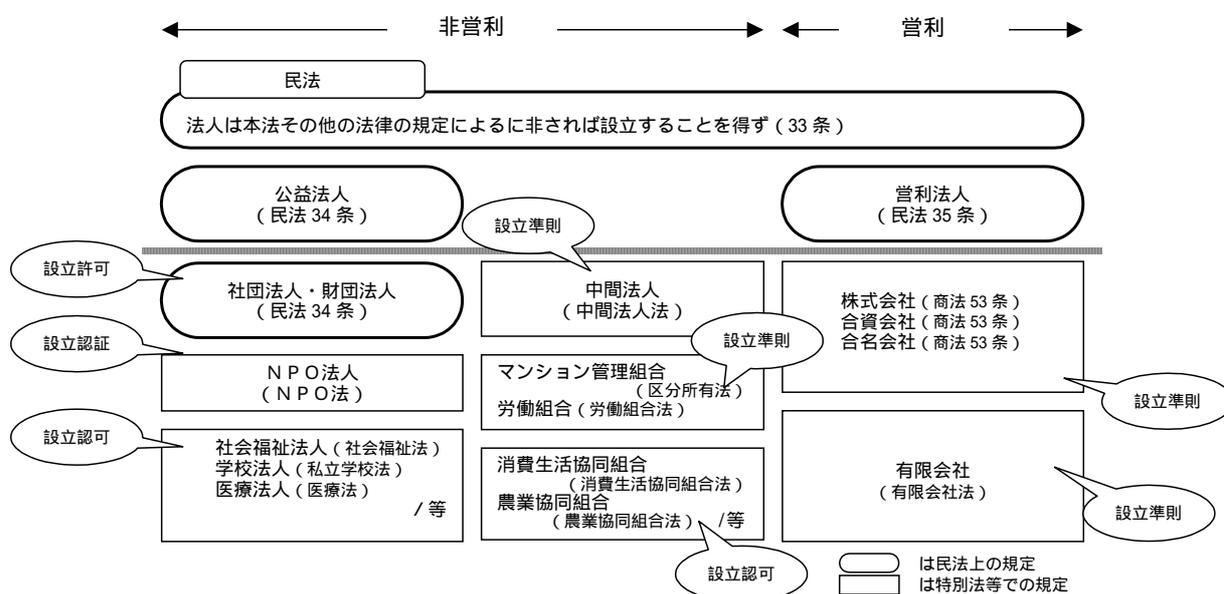
このうち、民法が規定している法人は、34 条の「公益法人」(祭祀、宗教、慈善、学術、技芸其他公益ニ関スル社団又ハ財団ニシテ営利ヲ目的トセサルモノハ主務官庁ノ許可ヲ得テ之ヲ法人ト為スコトヲ得)と、35 条の「営利法人」(営利ヲ目的トスル社団ハ商事会社設立ノ条件ニ従ヒ之ヲ法人ト為スコトヲ得)のみとなっている。

「営利法人」は、「商事会社設立ノ条件」の基本法である商法において、社員責任の範囲と債権者保護等の観点から、資本金の額等により「株式会社」、「合名会社」、「合資会社」が規定され、また、有限会社法において「有限会社」を規定している。ただし、「営利法人」の設立については、行政の許可と監督を要しない準則主義を採用している。

これに対して、民法は「公益法人」に“非営利”・“公益”・“主務官庁の許可と監督”を求めており、民法 34 条において社団法人・財団法人を位置付け、このほか、様々な法人格がその特別法に位置付けられている。

ここでは、我が国における非営利法人制度の概観について、法人制度、税制度から整理を行った。

図表 1 - 1 我が国における法人制度の概要と法人の設立主義



法文より価値総合研究所作成

法人制度

1) 非営利と営利

法人は、“営利”・“非営利”により、そもそもの法人の性格が異なる。

「営利を目的とする」とは、対外的な営利活動によって会社自身が利潤を得ること、会社が得た利益を構成員である株主等に分配すること、の双方を備えることとされ、

この分配については、一事業年度における利益の分配、過大な役員報酬・職員賃金における分配（報酬や賃金が一般の相場に比べ不当に高額である場合も利益の費用化として分配されたとみなされる（法人税法 34 条、35 条、36 条の 2、36 条の 3：過大な役員報酬等についての損金不算入規定））、法人解散時における残余財産の分配、が該当するとされている。

従って、“非営利”とは、活動で生じた剰余金を関係者に分配しないという意味である。

社会福祉法人、学校法人などの特別法で定められた法人を含む広義の公益法人については、の対外的な活動を行っていても、の分配において、「営利を目的しない」と「剰余金の非分配」を要件としている、残余財産の分配についても民法第 72 条で「其法人ノ目的ニ類似セル目的ノ為」の帰属者を定めることとして（解散シタル法人ノ財産ハ定款又ハ寄附行為ヲ以テ指定シタル人ニ帰属ス）かつ、民法第 72 条 2 項には、その処分の方法を類似目的の団体のためと、その方法を示している（其法人ノ目的ニ類似セル目的ノ為メニ其財産ヲ処分スルコトヲ得）ことにより、営利性はないとされている。

また、消費生活協同組合や農業協同組合などの中間的法人も、構成メンバーの共通の利益を図ることを目的としているため、その営利活動を行なっても員外利用の制限があることから、「対外的な営利活動」に該当しないとされている。

2)「公益性」の概念

公益活動と言った場合、その活動は 3 つの主体によって行われているといえる。一つは行政という公的な機関、いわゆる第一セクターを通じて行われる国民全般の福祉向上を図る公的活動がある。二つ目は第二セクター、企業による電気・ガス・水道事業なども公益活動といえ、このほか、商品やサービスの提供という営利活動も、結果として間接的に図られる福利増進活動ともいえよう。そして、3 つ目は行政でも企業でもない、利潤追求を目的としない主体、いわゆる第三セクター⁹が直接に行なう社会福祉や文化などの社会的活動が挙げられる。

そして、民法では、その定めの中で、第三セクター、すなわち民間の非営利団体の法人化について“営利を目的とせず”、“公益に関する活動を行う”、“主務官庁の許可を得て”と、「非営利性」、「公益性」と「行政の許可・監督」の 3 つを求めている。

この「公益性」については、民法上、明確な定義はなく、民法 34 条に規定されている「祭祀、宗教、慈善、学術、技芸其他公益ニ関スル・・・」は例示に過ぎないとされている。このため、「公益」とは一般的に「営利を目的とせず」、「広く社会一般の利益」、「あるいは「公共の利益」、すなわち「不特定」かつ「多数の者」の利益を意味す

⁹ ここでいう第三セクターとは、公共部門（国または地方公共団体）と民間部門とが共同出資してつくる事業主体を指すのではなく、民間非営利部門を指している。

るものとされている。

3) 設立方法が異なる非営利法人制度

法人の設立方法としては、「許可主義」、「認可主義」、「認証主義」、「準則主義」に分類できる。

「許可主義」とは、法律の定める要件を備えていても、その設立の可否については、権限を有する主務官庁の裁量に委ねられている。また、定款等の変更等についても、法人は自由に行えず、変更事項について主務官庁¹⁰の「認可」を要する。その裁量の範囲としては、民法上に、設立許可権（民法 34 条）、監督権（民法 67 条）、設立の取消権（民法 71 条）が規定されているが、その適否に関する判断基準等は、法律上、明確に規定されていない。

「認可主義」は、法律の定める要件を備えていれば、所轄庁¹¹は設立を認めなければならないが、実質的には、所轄庁は各法の施行令等が定める要件等と、法人の経営基盤や資産等を照らし合わせ、その運営に見合ったものかどうかの判断を行っている。また、定款等の変更についても、法人は自由に行えず、変更事項について「認可」等を要する。

「認証主義」は、法律に定める要件を備えていれば、所轄庁は設立を認めなければならない点では「準則主義」に近いものの、所轄庁の「認証」行為を要する点が「準則主義」とは異なる。そして、定款等の変更等についても、同様に「認証」を要する。

これに対し、「準則主義」とは、上記の3つとは異なり、行政に対する申請を要せず、あらかじめ法律の定める要件を備え、一定の手続き（定款の公証人認証と法人登記による設立）を行えば設立が認められるものとなっている。また、定款変更についても、社員総会の議決があれば良く、その後、定款の変更登記を行えば足りる。

34 条法人の設立の方法については、主務官庁の「許可」を要し、社会福祉法人や学校法人などについては、それぞれの法が規定する所轄庁の「認可」を要する。NPO 法人については「認証主義」が採用され、マンション管理組合法人や政党、労働組合は「準則主義」に基づく設立となっている。また、同様に、中間法人においても「準則主義」が採用されている。このように、法人格により、その設立において行政の関与の度合いが異なっている。

34 条法人の設立において、このような「許可主義」を採用してきたのは、民法制定当時、自由な設立にした場合、公益法人制度が悪用される恐れがあるため国の関与が必要と考えられたことと、公益活動については国家による保護・監督の必要性が考え

¹⁰ 主務官庁とは、公益法人の目的・事業に関連する事務を所掌している内閣府及び 10 省の中央官庁を指し、その目的・事業が複数の中央官庁の所掌に関連する場合には、それらの中央官庁等が共管として主務官庁となる。また、設立許可や指導監督に関する権限は政令により、地方支分部局の長や都道府県知事など、294 の機関が「所管官庁」として位置付けられている。

¹¹ 所轄庁とは、一定の事項について管轄権を有する国、または地方公共団体の機関。

られたことによるものとされている¹²。そして、「認可主義」、「認証主義」についても程度の差はあれ、基本的には行政関与を必要としている。

なお、法文には、法人の設立要件などの事項が規定されているが、これも概要を法律上に規定し、詳細については、政令や省令に委ねているものが多い。

前述のとおり、34条法人における設立許可は、主務官庁の裁量となっているが、その判断基準等は、法律上、明確に規定されておらず、平成8年9月に閣議決定された「指導監督基準」に、その基準が示されている。

また、社会福祉法人の設立手続きや要件・基準等については「社会福祉法施行規則（厚生労働省令）」で、学校法人では「私立学校法施行規則（文部科学省令）」、農業協同組合では「農業協同組合法施行令（政令）」など、政令・省令で規定されている。

一方、「認証」となっているNPO法では、手続きや要件・基準等については、法律上、明確にされており、認証手続きは、この法文に記載されている基準に照らし合わせながら進められる。なお、NPO法にも「特定非営利活動促進法施行規則（内閣府令）」が規定されているものの、その内容の大部分は、届出書類の様式規定となっている。

「準則」により設立されるマンション管理組合法人も区分所有法において、その基準等が明確に規定されている。

このほか、各法律には、法人が作成する定款や寄附行為の記載事項が定められているが、その事項や内容も各法により異なる¹³。

図表 1 - 2 法人設立主義

設立主義	概要
許可主義	法律の定める要件を備えても、設立させるかどうかは、主務官庁の裁量に委ねられる。
認可主義	法律の定める要件を備え、所轄庁に申請すれば、所轄庁は設立を認めなければならない。
認証主義	法律の定める要件を備えているかを確認する点では「準則主義」に近いものの、所轄庁が「認証」する行為を必要としている点が「準則主義」とは異なる。
準則主義	行政庁の関与がなく、あらかじめ法律の定める要件を備え、一定の手続き（公証人による定款の認証、設立登記）を行えば設立が認められるもの。

各種資料より価値総合研究所作成

4) 行政庁の監督が強い公益法人

法人に対する監督については、営利法人では、その執行役である取締役（取締役会）に対し、株主（株主総会）、監査法人等により、法人運営の適正性等について監視、監督がなされている。

¹² 雨宮孝子「民法100年と公益法人制度」（公益法人27巻8号）

¹³ 巻末の参考資料2「主な非営利法人格における制度比較」参照

一方の34条法人をはじめとする公益法人においても、その執行役である理事(理事会)に対し、社員(社員総会)若しくは評議員(評議員会)監事による監視・監督が規定されている。これに加え、公益法人においては、外部からの監視・監督、すなわち主務官庁や所轄庁がこれを行うことを規定している。さらには、不適切な法人運営を行った場合には、法人設立の取消権を規定している。

営利法人においては、法人の設立取消までを所轄庁には与えず、営業許可などの取消が各事業法に規定されているのに留まっているのと比べれば、対照的となっている。

5) 事業範囲等からみた非営利法人の分類

前述のとおり、我が国における非営利法人に関する法人格の種類は、180をこえている。これら法人格の事業範囲等をみると、特定の事業を行うに当たり、法が定める法人格の取得が必須となるもの(社会福祉法人、学校法人など) 特定の事業・活動等を行う団体に対して法人格を付与するもの(NPO法人、宗教法人など) 特定の属性(地域・職域・職業等)で構成される団体に対して法人格を付与するもの(消費生活協同組合、農業協同組合、中間法人など)に大きくは分類できる。

ただし、の法人、構成員相互の親睦や福利厚生などを主目的とする団体は、公益法人としては適当ではない¹⁴とされ、非営利・非公益目的の団体として「中間的法人」と称されている。この非営利・非公益(共益)を目的とする団体の法人化については、それぞれの固有の政策目的に従って、消費生活協同組合法、農業協同組合法などの各種協同組合法や各種共済組合法等が特別法として制定され、その立法目的に即した形で法人の組織、運営などが規定されている。そして、この特別法に該当しない、同窓会、親睦会などの一般的な中間的団体については、「中間法人法」が平成14年4月1日から施行され、法人格の取得が可能となっている。

図表1-3 事業範囲等からみた法人格の分類

分類	内容
特定の事業を行うに当たり、法が定める法人格の取得が必須となるもの	<p>社会福祉法人 社会福祉事業のうち、第1種社会福祉事業は、国、地方公共団体又は社会福祉法人が経営することを原則とする。(社会福祉法60条) この法律における「社会福祉事業」には、次に掲げる事業は含まれないものとする。 3. 社団又は組合の行う事業であつて、社員又は組合員のためにするもの (社会福祉法2条(3))</p> <p>学校法人 学校は、国、地方公共団体および私立学校法第3条に規定する学校法人(以下学校法人と称する。)のみが、これを設置することができる。(学校教育法2条)</p> <p style="text-align: right;">など</p>

¹⁴ 「公益法人の設立許可及び指導監督基準」(平成8年9月20日閣議決定)では、同窓会、同好会などの構成員相互の親睦、連絡、意見交換等を主たる目的とするもの、特定団体の構成員または特定職域の者のみを対象とする福利厚生、相互救済等を目的とするもの、後援会など特定個人の精神的、経済的支援を目的とするものについては公益法人として適当ではないとしている。

分類	内容
特定の事業・活動等を行う団体に対し法人格を付与するもの	<p>34条法人（社団法人・財団法人） 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ハ主務官庁ノ許可ヲ得テ之ヲ法人ト為スコトヲ得（民法34条）</p> <p>NPO法人 この法律において「特定非営利活動」とは、別表に掲げる活動に該当する活動であつて、不特定かつ多数のものの利益の増進に寄与することを目的とするものをいう。 （NPO法2条）</p> <p>宗教法人 宗教団体は、この法律により、法人となることができる。（宗教法人法4条）</p> <p style="text-align: right;">など</p>
特定の属性（地域・職域・職業等）で構成される団体に対して法人格を付与するもの	<p>中間法人法 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であつて、この法律により設立されたものをいう。（中間法人法2条）</p> <p>消費生活協同組合 この法律は、国民の自発的な生活協同組織の発達を図り、もつて国民生活の安定と生活文化の向上を期することを目的とする。（消費生活協同組合法1条） 組合は、その行う事業によつて、その組合員及び会員（以下組合員と総称する）に最大の奉仕をすることを目的とし、営利を目的としてその事業を行つてはならない。 （消費生活協同組合法9条） 消費生活協同組合は、この法律に別段の定めのある場合の外、左の各号に掲げる要件を備えなければならない。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 一定の地域又は職域による人と人との結合であること。 2. 組合員の生活の文化的経済的改善向上を図ることのみを目的とすること。 3. 組合員が任意に加入し、又は脱退することができること。以下、略 <p style="text-align: right;">（消費生活協同組合法2条）</p> <p>農業協同組合 この法律は、農業者の協同組織の発達を促進することにより、農業生産力の増進及び農業者の経済的社会的地位の向上を図り、もつて国民経済の発展に寄与することを目的とする。（農業協同組合法1条） 組合は、その行う事業によつてその組合員及び会員のために最大の奉仕をすることを目的とし、営利を目的としてその事業を行つてはならない。（農業協同組合法8条）</p> <p style="text-align: right;">など</p>

法文より価値総合研究所作成

6) 名称使用の制限

現在の法人制度では、各法律の規定に基づき設立された法人以外は、それぞれが規定する、たとえば、社団法人、財団法人、学校法人、社会福祉法人などといった名称を用いてはならないとしている。

7) 「社団」と「財団」¹⁵

法人の成立上の形態としては、「社団」と「財団」に分類される。

「社団」とは、一定の目的をもって組織された自然人の団体であるが、構成員の単なる集合体ではなく、「組合」が構成員相互の契約により結合しているのに対し、「社

¹⁵ ここで言う社団・財団とは、民法34条が規定する社団法人・財団法人を指すのではなく、その法人を構成する形態をさしている。以下、この意味で使う場合は「社団」「財団」という。

団」は団体との社員関係により、団体を通じて構成員が結合している。これに対し「財団」は、一定の目的のために供せられた財産の集合（結合）体で、その管理運用を目的に設立される団体を指している。

この「社団」と「財団」の差異についてみると、構成要素としての社員の有無が挙げられる。民法では、「社団」の設立の際には、設立者により法人運営の基本的事項を定める「定款」を作成し（民法 37 条）、法人の執行機関である理事はその定めに従って法人運営を行うことが規定されている（民法 37 条）。ただし、「社団」は一定の目的に賛同した人の集まりに法人格を付与したものであるため、複数の社員が存在する。そして、社員全員で構成される社員総会が法人の最高意思決定機関として機能し、理事の監督等を通じて法人運営に参画する（民法 53 条但書、60 条）。また、設立時に作成された「定款」についても、社員総会の決議により変更することができ（民法 38 条）、解散についても、総会の決議や社員の欠亡といった「社団」独自の規定がある（民法 68 条）。このように「社団」は、構成員（社員）の意思が尊重・反映される仕組みとなっている。

これに対して「財団」は、その設立時において、設立者が提供した財産の管理運営などの基本事項を定める「寄附行為」を作成（民法 39 条）し（その資産が贈与、または遺言による場合は、それぞれ、贈与、または、遺贈に関する規定を準用する（民法 41 条））、法人の執行機関である理事が、その「寄附行為」の趣旨に反することなく運営することが規定されている（民法 53 条但書）。ただし、「財団」は財産そのものに法人格を付与したものであるため、社員は存在しない。そして、「寄附行為」は、それに特段の定めがない場合は、現行民法は変更することができないとされている。また、出捐された基本財産の取り崩し等には厳格な制限がかかっている。このように「財団」は、出捐者の意思を尊重する仕組みとなっている。なお、「財団」の類似の形態として「公益信託」が挙げられるが、「公益信託」の場合は、企業や個人などの委託者が財産を公益目的のために信託銀行（受託者）に信託（信託契約を締結）し、受託者が主務官庁の許可を得ることを要している（信託法 68 条）。また、その財産の管理・運用に当たっては主務官庁の監督を規定している（信託法 67 条）。

法人の運営面からみると、「社団」では、社員が社会情勢などを鑑みながら、社員総会を通じて、その意思を表明するなどにより、自律的に、かつ、柔軟に対応できるのに対し、「財団」は上述のとおり、財産を提供した出捐者の意思を優先するため、「社団」に比べ他律的・固定的といえる。ただし、反対に設立当初の目的が恒常的に続くという特徴がある。

自律性についてみると、「社団」、「財団」とも監事が必置となっていない中で（民法 58 条）「財団」には、「社団」のように社員総会が存在せず、理事を監督する法人内部の機関が民法上、明確になっていない。このため、平成 8 年 9 月、公益法人行政の統一性、指導監督の適正性の確保を目的に閣議決定された『「公益法人の設立許可

および指導監督基準」(以下、「指導監督基準」という)および「公益法人に対する検査等の委託等に関する基準」で、「財団」には、原則として「評議員」を置き、これで構成される評議員会が、理事や監事の選任機関として、また、重要事項の諮問機関として機能するとしている。

このほか、「社団」は公益法人、営利法人の双方で設立できるとしているのに対し(民法 34 条、35 条)「財団」は公益性をもつものに限られ(民法 34 条)、民法上、営利や非営利非公益の「財団」は想定されていない。

特別法における法人形態を見ると、中間法人やNPO法人のように「社団」を明確に規定しているもの、医療法人のように「社団」と「財団」の双方を規定しているものがみられる一方、社会福祉法人や学校法人のように一定の財産を要件としているものの、法人形態について特段の規定をしていないものもみられる。なお、社会福祉法人では法人の根本規則を「定款」とし、学校法人では「寄附行為」としている。私立学校法は昭和 24 年に、社会福祉法は昭和 26 年に制定されているが、それ以前に設立された学校などは 34 条法人として設立され、特別法制定後に学校法人などに移行している。このようなことから、学校法人、社会福祉法人については、特別法制定時、「財団」、「社団」の双方が想定されたものと考えられる。

図表 1 - 4 民法にみる社団法人と財団法人の比較

	社団法人	財団法人
構成要素	社員	資産
設立	設立者全員による定款への同意(37条)	設立者(出捐者)の寄附行為の作成(39条)
法人における最高法規	法人ハ法令ノ規定ニ従ヒ定款又ハ寄附行為ニ因リテ定マリタル目的ノ範囲内ニ於テ権利ヲ有シ義務ヲ負フ(43条)	
	定款(37条) 目的 名称 事務所 資産に関する規定 理事の任免に関する規定 社員の資格の得喪に関する規定	寄附行為(39条) 目的 名称 事務所 資産に関する規定 理事の任免に関する規定
定款・寄附行為の変更	社員(総会) (社団法人ノ定款ハ総社員ノ4分ノ3以上ノ同意アルトキニ限り之ヲ変更スルコトヲ得。但定款ニ別段ノ定アルトキハ此限ニ在ラス:38条)	定めなし ただし、設立者が上記、 、 を定めず死亡した場合は、裁判所は利害関係人または検察官の請求に基づき補充する (財団法人ノ設立者カ其名称、事務所又ハ理事任免ノ方法ヲ定メスシテ死亡シタルトキハ裁判所ハ利害関係人又ハ検察官ノ請求ニ因リ之ヲ定ムルコトヲ要ス(40条))
法人の意思決定	・社員(総会)(53条但書、60条) ・理事(53条本文)	・理事(53条本文)
	理事ハ総テ法人ノ事務ニ付キ法人ヲ代表ス、但定款ノ規定又ハ寄附行為ノ趣旨ニ違反スルコトヲ得ス、又社団法人ニ在リテハ総会ノ決議ニ従フコトヲ要ス(53条)	

	社団法人	財団法人
法人の執行機関	理事 (法人二八一人又八数人ノ理事ヲ置クコトヲ要ス(52条)) (理事数人アル場合ニ於テ定款又ハ寄附行為ニ別段ノ定ナキトキハ法人ノ事務ハ理事ノ過半数ヲ以テ之ヲ決ス(52条)) (理事ハ總テ法人ノ事務ニ付キ法人ヲ代表ス、但定款ノ規定又ハ寄附行為ノ趣旨ニ違反スルコトヲ得ス、又社団法人ニ在リテハ總會ノ決議ニ從フコトヲ要ス(53条))	
解散	定款・寄附行為に定めた解散事由の発生 法人の目的とする事業の成功、または成功の不能 破産 設立許可の取消 總會の決議 社員の欠亡 (68条)	定款・寄附行為に定めた解散事由の発生 法人の目的とする事業の成功、または成功の不能 破産 設立許可の取消 (68条)

法文より価値総合研究所作成

図表1-5 特別法にみる非営利法人の形態

法人名	社団・財団に関する定め	法人の根本規則の名称
社会福祉法人	定めなし ただし、「社会福祉法人は、社会福祉事業を行うに必要な資産を備えなければならない」(社会福祉法25条)	定款
学校法人	定めなし ただし「学校法人は、その設置する私立学校に必要な施設及び設備又はこれらに要する資金並びにその設置する私立学校の経営に必要な財産を有しなければならない」(私立学校法25条)	寄附行為
NPO法人	「社団」 「社員の資格の得喪に関して、不当な条件を付さないこと」 (NPO法2条1号イ)	定款
更生保護法人	定めなし ただし、「更生保護法人は、更生保護事業を営むために必要な資産を備えなければならない」(更生保護事業法5条)	定款
宗教法人	定めなし	規則
医療法人	「社団」または財団 「病院、医師若しくは歯科医師が常時勤務する診療所又は介護老人保健施設を開設しようとする社団又は財団は、この法律の規定により、これを法人とすることができる」(医療法39条)	定款または寄附行為
中間法人	「社団」 「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であって、この法律により設立されたものをいう」(中間法人法2条1号)	定款
消費生活協同組合	「社団」 「消費生活協同組合を設立するには、その組合員になろうとするもの20名以上が、連合会を設立するには、2以上の組合が發起人となり、設立趣意書、定款案、事業計画書及び発起人名簿をつくり、賛成者を募らなければならない」(消費生活協同組合法54条)	定款
農業協同組合	「社団」 「農業協同組合を設立するには、15人以上の農業者が、農業協同組合連合会を設立するには、2以上の組合が發起人となることを必要とする」(農業協同組合法55条)	定款

法文より価値総合研究所作成

8)非営利法人の資産の要件

34条法人設立に当たっては、その永続性などの観点から、法人運営に必要な財政的基礎を求めており、社団法人については会費（会員数）、財団法人については寄附財産に、それを求めている。ただし、資産要件についても、法律上、明示されていない。

「指導監督基準」においても、社団法人においては“設立目的の達成に必要な事業活動を遂行するための会費収入及び財産の運用収入等があること”、財団法人には“設立目的の達成に必要な事業活動を遂行するための設立当初の寄附財産の運用収入及び恒常的な賛助金収入等があること”と規定されているにとどまっている。また、特別法における公益法人も同様となっている。

ちなみに財団法人の基本財産規模を公益法人白書（平成14年度版）でみると、一法人あたりの平均値は373百万円となっているものの、中央値は52百万円となっており、500万円未満の財団法人も13.7%みられている。この少額の基本財産の財団法人がみられる理由としては、設立当時は十分な金額であったものの、基本財産の積み増しが行われずに年月が経過した結果、現在の貨幣価値とかけ離れてしまったのではないかとしている¹⁶。

一方、この資産の要件については、「合資会社」「有限会社」「株式会社」においても規定されているが、これは債権者保護と社員の責任範囲の限度（有限責任・無限責任）などの観点から規定されている（商法80条）のもので、34条法人や特別法の法人では、この点については触れられていない。ただし、中間法人法では、社員が中間法人の債権者に対して責任を負わない「有限責任中間法人」と、社員が中間法人の債権者に対して責任を負う「無限責任中間法人」の2つの類型を設けており、前者は営利法人である有限会社法を参考に、後者は合名会社の規定に準じた組み立てがなされている。そして、「有限責任中間法人」には基金制度（300万円）を採用している。その理由として、準則主義による監督官庁の不在の中、有限責任制度の濫用防止と債権者保護等の観点が挙げられている。しかしながら、非営利法人の組み立てに営利法人の制度を参考とし、かつ、出資による配当を目的とした営利法人なら準備が可能な基金制度を、有限責任制度の濫用防止対応として採用したなどとの批判は多い。さらに、営利法人においては、新たな創業者について最低資本金規制を設立後5年間は適用しない「中小企業挑戦支援法（中小企業等が行う新たな事業活動の促進のための中小企業等協同組合法等の一部を改正する法律：チャレンジ法）」が平成14年11月22日に公布され、平成17年からは商法改正により最低資本金規制の完全撤廃が示されたことにより、非営利法人においても、債権者保護等の観点から基金等を設ける意義が少なくなったとの指摘もみられている。

¹⁶ 公益法人白書（平成14年版）

図表 1 - 6 各法律に見る非営利法人の資産要件

法人名	資産要件等	
社団法人	定めなし ただし、登記事項に「資産の総額」(民法 46 条)	
財団法人	定めなし ただし、登記事項に「資産の総額」(民法 46 条)	
社会福祉法人	社会福祉法人は、社会福祉事業を行うに必要な資産を備えなければならない。 (社会福祉法 25 条) 「資産の総額」は登記事項(組合等登記令 2 条別表 1)	
学校法人	学校法人は、その設置する私立学校に必要な施設及び設備又はこれらに要する資金並びにその設置する私立学校の経営に必要な財産を有しなければならない。 (私立学校法 25 条) 「資産の総額」は登記事項(組合等登記令 2 条別表 1)	
NPO 法人	定めなし ただし、登記事項に「資産の総額」(組合等登記令 2 条別表 1)	
更生保護法人	更生保護法人は、更生保護事業を営むために必要な資産を備えなければならない。 (更生保護事業法 5 条) 「資産の総額」は登記事項(組合等登記令 2 条別表 1)	
医療法人	医療法人は、その業務を行うに必要な資産を有しなければならない。 (医療法 41 条) 病院又は介護老人保健施設を開設する医療法人は、その資産の総額の 100 分の 20 に相当する額以上の自己資本を有しなければならない。ただし、厚生労働大臣の定める基準に適合する場合は、この限りでない。 (医療法施行規則 30 条の 34) 「資産の総額」は登記事項(組合等登記令 2 条別表 1)	
マンション管理組合法人	定めなし	
中間法人	有限責任中間法人：300 万円以上(中間法人法 12 条) 無限責任中間法人：定めなし	
消費生活協同組合	組合員は、出資一口以上を有しなければならない。(消費生活協同組合法 16 条) 組合員の責任は、その出資金額を限度とする。(消費生活協同組合法 16 条)	
農業協同組合	事業内容により出資規定が異なる。 非出資組合も可(「組合員又は会員に出資をさせない組合(以下「非出資組合」という。)は、第 1 項の規定にかかわらず、同項第 3 号又は第 10 号の事業を行うことができない。(農業協同組合法 10 条)」 なお、組合員の貯金等の事業を行う場合は、出資総額の最低限度額規定あり 組合員 1,000 人未満：1000 万円 組合員 1,000 人以上：1 億円 農業協同組合連合会：10 億円(農業協同組合施行令 1 条の 5) 出資組合の「資産の総額」は登記事項(農業協同組合法 74 条)	
参考	株式会社	1,000 万円以上 (商法 168 条の 4)
	有限会社	300 万円以上 (有限会社法 9 条)
	合資会社	資産要件なし 合資会社ノ設立ノ登記ニ在リテハ第 64 条第 1 項ニ掲グル事項ノ外左ノ事項ヲ登記スルコトヲ要ス 1. 各社員ノ責任ノ有限又ハ無限ナルコト 2. 有限責任社員ノ出資ノ目的、其ノ価格及履行ヲ為シタル部分(商法 149 条)
	合名会社	資産要件なし ただし、社員ノ責任は無限責任(「各社員ハ定款ニ別段ノ定ナキトキハ会社ノ業務ヲ執行スル権利ヲ有シ義務ヲ負フ」)(商法 70 条)

法文より価値総合研究所作成

9)非営利法人の定款、寄附行為

法人の運営は、法人格の種類にかかわらず、その設立時に書面として作成した「定款」¹⁷、または、「寄附行為」¹⁸に基づき運営が行われる。

この書面の記載事項は、それぞれの法律で定めることが義務付けられた項目（必要的または絶対的記載事項）を記載することを要し、その記載を一つでも欠いた「定款」・「寄附行為」は無効となる。また、このほかに記載する事項としては、「相対的記載事項¹⁹」、「任意的記載事項²⁰」がある。

この「定款」・「寄附行為」は、その設立時に許可や認可等を要する法人については主務官庁・所轄庁が、「準則主義」による設立が可能な法人については、基本的には公証人の認証（記載事項が法律の定める内容などを満たしているかどうかのチェックを行う）を要するとともに、双方とも、法人の設立登記の際には登記官のチェックを受ける。このため、「定款」・「寄附行為」に記載された事項は、法的に効力を有し、この定めを違反した場合は、主務官庁や所轄庁の監督の対象となる。そして、変更する場合は、所定の手続きが必要で、設立時に許可や認可等を要した法人格は、主務官庁や所轄庁に変更の認可を要する。

この「定款」・「寄附行為」における記載事項を法律ごとに見ると、その扱いが異なる。たとえば、「必要的記載事項」については、法人の目的、名称、所在地などの法人の外形記載は共通となっているが、社団法人では理事の任免を定款に定めるのに対し、NPO法人等では、「役員に関すること」とし、「必要的記載事項」として任免方法にまで言及していない。他方、中間法人では、社員の氏名・住所も定款への「必要的記載事項」としている。

NPO法人における定款の記載事項を「必要的記載事項」、「相対的記載事項」、「任意的記載事項」に分けて見ると、「相対的記載事項」、「任意的記載事項」の範囲が広いことがうかがわれる。これも、前述のとおり、NPO法人の自律性、自主性という理念に基づき、法律上、その制約等を可能な限り抑えよとの考えに立脚したものとされている。

17 社団法人やNPO法人など、「社団」として設立する法人の目的、名称、事務所の所在地、組織、運営、業務などの根本規則を定めた書面。

18 財団法人や学校法人など、「財団」として設立する法人の目的、名称、事務所の所在地、組織、運営などの根本規則を定めた書面。定めた場合は、法律的にも効力が生じるため、変更等については所定の手続きを要する。

19 法律において、その事項に関する規定があるものの、定款若しくは寄附行為に定めれば法律より優先される事項。通常、“定款に定めることができる”または“定款に特段の定め”等と法律で規定されている。定款等に定めない場合でも、その効力に影響しないが、記載しない場合は法律の規定が優先される、若しくは効力を有しない事項。

20 記載する・しないが法人に委ねられる事項。たとえば、法律に定めがない事項などは、法人の必要性に応じて定めることができる。定めた場合は、法律的にも効力が生じるため、変更等については所定の手続きが求められる。

図表 1 - 7 非営利法人の定款等の必要的記載事項

法人名	記載事項
社団法人 【定款】	目的 名称 事務所 資産に関する規定 理事の任免に関する規定 社員の資格の得喪に関する規定
財団法人 【寄付行為】	目的 名称 事務所 資産に関する規定 理事の任免に関する規定
社会福祉法人 【定款】	目的 名称 社会福祉事業の種類 事務所の所在地 役員に関する事項 会議に関する事項 資産に関する事項 会計に関する事項 評議員会に関する事項（設置する場合） 公益事業の種類（行う場合） 収益事業の種類（行う場合） 解散に関する事項 定款の変更に関する事項 公告の方法
学校法人 【寄付行為】	目的 名称 私立学校の名称・課程等 事務所の所在地 役員に関する規定 評議員会及び評議員に関する規定 資産及び会計に関する規定 収益事業の種類等に関する規定（収益事業を行う場合） 解散に関する事項 寄付行為に関する規定 公告の方法
NPO法人 【定款】	目的 名称 その行う特定非営利活動の種類及び当該特定非営利活動に係る事業の種類 主たる事務所及びその他の事務所の所在地 社員の資格の得喪に関する事項 役員に関する事項 会議に関する事項 資産に関する事項 会計に関する事項 事業年度 その他の事業を行う場合には、その種類その他当該その他の事業に関する事項 解散に関する事項 定款の変更に関する事項 公告の方法
中間法人 （有限責任） 【定款】	目的 名称 基金の総額 基金拋出者の権利 基金の返還手続 公告の方法 社員の氏名・住所 主たる事務所の所在地 社員の資格の得喪規定 事業年度

法文より価値総合研究所作成

図表 1 - 8 NPO法にみる定款記載事項

定款記載事項	必要的記載事項	相対的記載事項 (例示)	任意的記載事項 (例示)
目的	同左		
名称	同左		
特定非営利活動の種類及び特定非営利活動に係る事業の種類	別表に掲げる活動の種類のうち該当するもの		
事務所の所在地	主たる事務所と従たる事務所の最小行政区域		
社員資格の得喪	正会員に関して		社員以外の会員規定
役員に関する事項	2年以内の任期 理事・監事の人数 * 法が定める理事定数3人以上、監事定数は1人以上	理事の代表権制限 理事の決定方法	役員の任免方法 役員の種類 役員の職務 役員の報酬 など
会議に関する事項	社員総会の招集方法	臨時総会開催請求の必要社員数 総会決議事項 総会通知の方法 表決権の平等に関する定め 書面による委任、代理人による表決に関する定め	会議の種類 会議の構成 議長の選出 会議の定足数 会議の議決数 議事録の作成、 管理 など
資産に関する事項	特になし	同左	資産の構成 資産の管理 事業計画書 など
会計に関する事項	特になし	同左	事業計画・予算作成 など
事業年度	同左		
その他の事業を行う場合には、その種類その他当該その他の事業に関する事項	事業の種類		
解散に関する事項	特になし ただし、法 31 条には定款で定める以外の解散事由が規定されている	解散事由 残余財産の帰属先 合併決定における総会の議決要件 解散決議における議決数	
定款の変更に関する事項	同左	定款変更決議に係る定足数、議決数の変更	
公告の方法	同左		

法文より価値総合研究所作成

10) 会計

民法 51 条 では、法人は事業年度毎に財産目録を作成し備え置くことを規定している。

営利法人においては、昭和 24 年、企業会計制度対策調査会が「企業会計原則」を公

表し、その後、修正を経て今日に至っている。企業会計原則は、企業会計の実務の中で慣習として発達したもののなかから、一般的に公正妥当と認められるところを要約した財務会計基準であり、企業会計に関する実践規範となっている。企業会計原則は、「一般原則」、「損益計算書原則」、「貸借対照表原則」から構成され、主として損益計算を通じて、一定期間の利潤獲得責任を明らかにしている。

これに対し、公益法人会計は、受託資金（会費、寄付金等）の管理運営責任の明確化を目的として、事業計画に基づいた収支予算書を作成し、その範囲内で事業や収支を行うことにより理事の受託責任を明らかにするとしている。34条法人については、昭和52年3月、「公益法人会計基準」が決定され（昭和53年4月から適用）、その後、昭和60年9月に決定された改正会計基準（昭和62年4月から適用）が現在に至っている。そして、この「公益法人会計基準」は、全ての34条法人に適用することを原則としている。

社会福祉法人、学校法人などの広義の公益法人についても、各法律により、財産目録、貸借対照表、収支計算書の作成と備え置きが規定されており（社会福祉法44条、私立学校法47条、宗教法人法25条、NPO法28条 など）、これら収支計算書等については、所轄庁への提出が義務付けられている（社会福祉法施行規則9条、宗教法人法25条、NPO法28条 など）。

なお、それぞれの法人が収益事業を行う場合には、収益事業に関する会計を本来事業に関する会計から区分して経理しなければならない（社会福祉法26条、私立学校法26条、NPO法5条 など）。

11)非営利法人の情報開示、外部監査

法人の存在や内容を社会に示すものとして、また、受益者や取引相手などの利害関係者の保護を図り、事業・法人運営の適正性等の確認を容易にする観点から、定款や寄附行為の作成（文書化）、法人登記、年次報告書等の備え置き・閲覧などの情報開示が規定されている。

これについても、各法により、その取り扱いが異なる。34条法人では、民法上、定款や寄附行為の作成（文書化）や設立登記、財産目録等の備え置き以外の規定はなく、ほかは法人個々の判断に委ねられている。ただし、「指導監督基準」では、年次報告書等の一般への閲覧と所管官庁での閲覧が規定され、また、平成13年8月には、「公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚会議幹事会」が「インターネットによる公益法人のディスクロージャーについて」の申し合わせを行い、34条法人に対して要請を行っている。

一方、社会福祉法人、学校法人などの広義の公益法人においては、所轄庁への年次報告書の提出（社会福祉法59条、私立学校法6条など）、利害関係者に対する閲覧（社会福祉法44条、宗教法人法23条など）が法律上、規定されている。また、N

PO法においては、市民による監視等を図る観点から、上記のほか、設立申請段階における縦覧（NPO法10条）、所轄庁における提出された年次報告書等の閲覧（同29条）、利害関係人からの閲覧請求への対応（同28条）を規定している。

外部監査については、平成13年2月9日、「公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚会議幹事会」において「公益法人の指導監督体制の充実等について」の申し合わせが行われ、この中で、一定規模（資産額100億円以上、負債額50億円以上、収支決算額10億円以上）の法人に対して、公認会計士等による監査を要請している。

なお、営利法人においても、「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律（商法特例法）」により、資本金5億円以上、または負債の合計金額が200億円以上の株式会社に対し、公認会計士や監査法人による監査を規定している。ただし、巨大企業から中小企業まで階層化されている株式会社の中で、大会社に対する監査制度の強化を図る一方で、資本金1億円以下の小会社に対する規制の緩和も同時に定め、規模に応じた監査制度が規定されている。

税制

1) 法律の定めにより課税範囲・課税率が異なる法人税

非営利法人に係る税制の主要なものとしては、法人の所得に対する法人税が挙げられるが、法人税法では法人を「公共法人」、「公益法人等」、「協同組合等」、「人格のない社団」、「普通法人」の5つに分類し、その分類に応じて課税対象やその税率を定めている。

そして、法人税法では、どの法人がどの分類に該当するかを「法人税法別表二」で規定している。つまり、法人格の取得と同時に、自動的に課税の範囲が決まる。

課税対象と税率について見ると、株式会社などの「普通法人」や、消費生活協同組合、農業協同組合、信用金庫などの「協同組合等」については、“全ての所得”に対して課税される。税率は「普通法人」については普通税率²¹の課税がなされ、「協同組合等」については、軽減税率²²での課税となっている。

課税範囲については、34条法人、社会福祉法人、学校法人、宗教法人などの「公益法人等」は、法人税法施行令5条に規定されている“33業種からの所得”に対してのみ課税され、これ以外の収益、たとえば、会費収入、寄付金収入等に対しては非課税となっている。この法人税法が課税対象として列挙している33業種（法人税法施行令5条）を「収益事業」といい、これ以外の事業を「非収益事業」と称している。なお、法人税法施行令5条では「収益事業33業種」の業種名と範囲を列挙しているとともに、当該事業に該当するものであっても、特定の法人が実施するものは適用外と

²¹ 30%（所得800万円以下は22%）：法人税法66条

²² 22%：法人税法66条

する規定もしている。このため、異なる種類の法人が同じ事業を行なった場合でも、適用外としている法人は非課税扱いとなる²³。

「人格なき社団」については、「公益法人等」と同様に、「収益事業」に対してのみ課税され、「非収益事業」は非課税となっている。

このように法人分類により、「全ての所得に課税」、「収益事業からの所得のみに課税（非収益事業非課税）」とに分けられた理由としては、法人税は個人に対する配当に課される所得の前取りであり、剰余金の社員への分配が禁じられている非営利法人には、株主などの配当を受けとる持分者が存在せず、法人税を課税する根拠がないからとされている。ただし、同じ非営利目的である「公益法人等」と「協同組合等」で、その取り扱いが異なるのは、非営利性の範囲が異なっているからと考えられる。

また、「公益法人等」への「収益事業」課税については、シャウブ勧告²⁴の“普通法人の営利企業と競合する事業については課税”という見解に基づくが、これら法人の公益性を勘案し、その範囲を限定列挙の形で示したとされている。軽減税率の適用の有無については、政策上の判断と想定される。

このほか「公益法人等」に対しては、当該法人が寄附した場合の支出について、収益事業所得の一定割合までを損金算入を認める寄付金の損金算入限度額の特例を認めており（法人税法施行令 73 条（3））、また、収益事業部門から本来事業に支出した場合、その金額を本来事業への寄付金として扱い、収益事業部門所得の一定割合の損金算入を認める「みなし寄付金」の適用（法人税法 37 条）も認めている。ただし、その割合については、社会福祉法人や学校法人が 50%となっているのに対し、ほかの「公益法人等」は 20%となっている。

なお、NPO法人は、法人税法上「公益法人等」に規定されておらず、課税取り扱いについては、NPO法上で規定されている。NPO法では、「非収益事業」に対する非課税については「公益法人等」扱いとし、「収益事業」における課税、「寄付金の損金算入限度額」、「みなし寄附金」については「普通法人」として扱うとしている（NPO法 46 条）が、「寄付金の損金算入限度額」、「みなし寄附金」については、租税特別措置法に定められた要件（パブリックサポートテスト）を満たすことにより、その適用が認められる「認定NPO制度」がとられている（租税特別措置法 66 条の 11 の 2）。ただし、平成 15 年 7 月 29 日現在での「認定NPO法人」数は 15 法人²⁵となっている。

なお、中間法人については、法人税法上、中間法人法上とも、法人税の課税取り扱いについての定めはなく、「普通法人」と同様に課税される。

²³ 巻末の参考資料 3 「法人税法が定める収益事業 33 業種と適用の範囲」参照

²⁴ シャウブ勧告とは、昭和 24 年 9 月、連合国軍総司令部の命を受けたカール・シャウブ博士を団長とするシャウブ使節団が日本の税制の実態を調査し改革案をまとめ上げた「シャウブ使節団日本税制報告書」。

²⁵ 国税庁

図表 1 - 9 法人税法における法人分類

分類	対象
公共法人 (法人税法別表 1)	地方公共団体、公団など
公益法人等 (法人税法別表 2)	社団法人・財団法人、社会福祉法人、学校法人、宗教法人、商工会議所など
協同組合等 (法人税法別表 3)	消費生活協同組合、農業協同組合、信用金庫など
人格のない社団等	法人格を有さない団体
普通法人	株式会社、有限会社、合資会社、合名会社、中間法人、医療法人など

法文より価値総合研究所作成

図表 1 - 10 法人税法における法人分類

分類	公益法人等 (法人税法別表 2)	協同組合等 (法人税法別表 3)	人格のない社団等	普通法人
法人税課税範囲	収益事業からなる 所得に対してのみ	総ての所得	収益事業からなる 所得に対してのみ	総ての所得
税率	軽減税率		普通税率	
寄付金の 損金算入限度額	20% ^{*1}	所得の 2.5% (資本または出資を有する法人は、所得の 1.25% + 所得の 2.5%)		
みなし寄付金の 適用	あり	なし		

*1 社会福祉法人、学校法人は 50%

*NPO法人は、上記のうち、非収益事業非課税は「公益法人等」扱い、それ以外は「普通法人」扱い。つまり、NPO法人は「人格のない社団等」と同じ扱いとなっている。ただし、認定NPO法人となった場合は上記の寄付金の損金算入限度額、みなし寄付金の適用は「公益法人等」扱い。

法文より価値総合研究所作成

図表 1 - 11 収益事業の 33 業種

(1) 物品販売業	(12) 出版業	(23) 浴場業
(2) 不動産販売業	(13) 写真業	(24) 理容業
(3) 金銭貸付業	(14) 貸席業	(25) 美容業
(4) 物品貸付業	(15) 旅館業	(26) 興行業
(5) 不動産貸付業	(16) 料理店業その他の飲食店業	(27) 遊技所業
(6) 製造業	(17) 周旋業	(28) 遊覧所業
(7) 通信業	(18) 代理業	(29) 医療保健業
(8) 運送業	(19) 仲立業	(30) 一定の技芸教授業等
(9) 倉庫業	(20) 問屋業	(31) 駐車場業
(10) 請負業	(21) 鉱業	(32) 信用保証業
(11) 印刷業	(22) 土石採取業	(33) 無体財産等の提供を行う事業

法文より価値総合研究所作成

図表 1 - 12 非営利法人に対する課税の沿革

年次	内容
明治 32 年	法人所得に対する課税開始。 ただし「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」は非課税とされた。
大正 2 年	法人に関する非課税の対象を「府県都市町村其ノ他ノ公共団体、神社、寺院、祠宇、仏堂及民法三十四条ノ規定ニ依リ設立シタル法人」と改められる。
昭和 15 年	法人税法創設。 ただし「神社及民法第三十四条ノ規定ニ依リ設立シタル法人ニハ法人税ヲ課セズ」。
昭和 20 年	収益事業を営む宗教法人、労働組合に対し、その事業から生じる所得に対して課税。
昭和 24 年	シャウブ勧告。 「非課税法人の収益事業によって得られる所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきものである。」
昭和 25 年	公益法人等の収益事業から生ずる所得に対して、営利法人と同様の税率課税。また、収益事業として 29 種が限定列举。
昭和 27 年	公益法人等の収益事業所得について軽減税率による課税。 公益法人等の収益事業所得は、公益目的をもった本来事業に充てられる。純粋に営利目的で得られる所得と区別すべき、との考え方により税率軽減。 非営利なら法人税を課すべきでないという考え方と営利企業との競争条件の均等という考え方の折衷により税率軽減。

各種資料より価値総合研究所作成

2) 寄付税制

非営利法人に関する税制としては、前述の法人自身への課税と、寄附者に対する優遇税制の 2 つの側面からみるとことができる。

寄附者が税の優遇措置を受けられる制度としては、指定寄付金、特定公益増進法人への寄附が挙げられる。

「指定寄付金」とは、「公益法人等」に対する寄付金のうち、「広く一般的に募集」され、「教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に寄与するための支出で緊急を要するものに充てられる」もので、「財務大臣が指定」したものをいう（法人税法 37 条（2）、所得税法 78 条（2））。

「特定公益増進法人」とは、「公共法人」、「公益法人等」、その他特別の法律により設立された法人のうち、「教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして政令で定めるもの」で、「公益法人等」については原則的に主務大臣と財務大臣の協議により認定を受けたものをいう（法人税法 37 条（2）、所得税法 78 条（3））。平成 14 年 4 月 1 日現在、「特定公益増進法人」の指定を受けた 34 条法人の数は 882 法人²⁶となっている。

この「指定寄付金」、「特定公益増進法人」に対する寄付については、個人の場合は「特定寄付金」として扱われ、個人の場合は、その所得の「25% - 1 万円」までを上限に所得控除ができ（所得税法 78 条）、法人の場合は一般寄付の損金算入限度額の

²⁶ 平成 14 年度版公益法人白書（総務省）

2倍まで損金算入することができる（法人税法37条）。

なお、「認定NPO法人」については、上述の寄附者に対する所得控除や損金算入の適用が認められている。

3) 「公益法人等」における収支計算書の提出

「公益法人等」の収支計算書は、政令等で定める法人や小規模な法人を除いて、所轄の税務署への提出が義務付けられている（租税特別措置法68条の6）。

なお、政令等で定める所轄税務署への収支計算書の提出を要しない「公益法人等」とは、認可地縁団体（地方自治法260条の2）、マンション管理組合法人（区分所有法47条）、政党（政党法8条）、マンション建替組合（マンション建替円滑化法5条）となっている（租税特別措置法施行令39条の37）。

また、政令で定める小規模な法人とは、当該事業年度の収入金額の合計額が8,000万円以下の法人となっている（租税特別措置法施行令39条の37）。

4) 収益事業実施の確認

前述のとおり、「公益法人等」でも、本来の事業に支障がない限り、収益事業等を行うことができ、その場合は、会計上の取り扱いを本来の事業に関する会計から区分して経理することとしている（社会福祉法26条、私立学校法26条、NPO法5条など）。

また、収益事業を行う場合、「公益法人等」および「人格のない社団」においては、開始後2ヶ月以内に、「収益事業開始届出書」を所轄税務署に届出ることが規定されており（法人税法150条、法人税施行規則65条）、また、その取引を記録する帳簿を備え付けることが義務付けられている（法人税法150条の2、法人税施行規則66・67条）。

反対に、収益事業を行わなくなった場合には、速やかに「公益法人等又は人格のない社団等の収益事業の廃止の届出」を提出することが規定されている。

なお、「普通法人」、「協同組合等」においては、設立の日以後2ヶ月以内に「内国普通法人等の設立の届出」を所轄税務署に提出することが義務付けられている（法人税法148条、法人税施行規則63条）。

（2）現在の非営利法人制度が有する問題点・課題

前述のとおり、我が国では、結社の自由、いわゆる団体を形成する自由を認めているが、法人化に当たっては、法律の定めにより設立されることが規定され、その規範となる民法では「公益法人（社団法人・財団法人）」・「営利法人」の2つのみが類型されている。そして、この公益法人が民法34条に規定されてからの100余年の間、この規定についての抜本的な見直しが行われてこなかったため、現在の民間非営利活動の隆盛に

制度自体が対応しきれず、いわば制度疲労をおこしている。

ここでは、これらの観点を踏まえ、現在の非営利法人制度が抱えるいくつかの問題点と課題の整理を行う。

主務官庁制と許可主義

前述のとおり、営利法人については、準則主義が採用されているが、34条法人については、各34条法人が目的とする事業に関連する事務を主務官庁が掌握する制度を採用している。これは、公益的な活動は、従来より行政が行うものと考えられてきたことから、民間がこれを行う場合は、行政の補完的な役割で、国による許可と監督が必要であるという民法制定時の考え方に由来している。そして、主務官庁には、設立許可権（民法34条）、監督権（民法67条）、許可取消権（民法71条）が規定されているが、その要件等の規定は民法にはなく、主務官庁の裁量に委ねられている。その改善策として、「公益法人の設立許可及び指導監督基準」が示されているが、具体的な基準などの適用は主務官庁の判断に委ねられている。このため、34条法人の要件である非営利や公益性の判断基準は、主務官庁ごとに異なる結果となり、その省庁が所管する事業を中心とした公益性となっているとの指摘がある。また、法人としての永続性を担保するため、財団法人設立時には一定金額以上の基本財産が必要とされ、社団法人設立時には一定規模以上の社員（会員）が必要であるとされる。設立時、この点を解決しても、主務官庁の所管をまたぐ事業を実施する場合は、事業の変更あるいは許可の変更を求められる等と、縦割りの弊害も指摘されている。また、国の政策・方針などに反するような活動を行う団体は認められないとの指摘もみられる。

一方、社会福祉法人や学校法人などの広義の公益法人や消費生活協同組合や農業協同組合などの中間的法人を規定する特別法の多くも、主務官庁制の観点を引き継いでいるため、その設立時には許可よりは緩和されているものの、所轄庁の設立認可や運営時の監督を要し、一定の要件や制限がかかる。また、その要件や基準についても、法律上、明確な規定がなく、省令等に委ねるものが多くなっている。これは、結果的に所轄庁に裁量を残す形となり、不明瞭との指摘もある。一方、NPO法では、要件・基準等も法律上に明確に示され、許可や認可より緩い認証となっているものの、行政の関与を必要としている。

その一方で、中間法人や労働組合（法人であるもの）、マンション管理組合法人などの一部の非営利法人は行政の関与がなく、準則で設立できることとなっている。

このほか、法人数の増加に伴い、主務官庁や所轄庁が行き届いた指導・監督を行うことが限界に達しているとの指摘がある。また、法人側でも、これまで事業の運営を主務官庁や所轄庁が発するガイドラインや指針等に依拠してきたことから、会員や受益者等のニーズや意見よりも、主務官庁の意向を意識した運営がなされるなど、自己統治や受託者としての責任の自覚が少ないという指摘もなされている。

これに対し、営利法人の基本法規である商法は、コーポレート・ガバナンスや株主保護に関する規定について、時代背景の変化に応じて、過去数回にわたって改正が行われている。

図表 1 - 13 わが国における商法改正の概要（会社経営に関するチェック機能強化）

改正法	改正の内容	背景
明治 32 年 商法制定	・株主総会が万能の機関として存在していたため 取締役の権限は必ずしも大きくなかった	ドイツ人のロエスレルによる 商法草案がベース
明治 44 年 商法改正	・定款または総会決議により代表取締役を定める ことが可能に ・監査役の任期を最長 2 年間に延長	
昭和 13 年 商法改正	・定款に基づき、取締役の互選により代表取締役 を定めることが可能 ・監査役は株主からの選任を要しないと変更	
昭和 25 年 商法改正	・取締役の権限拡大(株主総会中心主義を放棄し、 総会の権限を縮小) ・監査役は会計のみを監査(権限縮小)し、任期 を 1 年に短縮	朝鮮戦争特需
昭和 49 年 商法改正	・監査役の監査対象を拡大(会計監査のみ 業務 監査 + 会計監査 ・監査役の権限・独立性の強化(選任・解任への 意見陳述権など)	山陽特殊鋼鉄会社更生事 件(昭和 40 年)等の倒産 事件における粉飾決算の 発覚
昭和 56 年 商法改正	・取締役会の決定事項・代表取締役への監督権明 示 ・監査役の権限・独立性の強化(取締役会への出 席権など)	ロッキード事件(昭和 51 年) ダグラス・グラマン 事件(昭和 53 年)
平成 5 年 商法改正	・株主代表訴訟の訴額を定額化 ・監査役の任期を 2 年から 3 年に伸長	金融・証券不祥事事件(平 成 3 年) 佐川急便事件な ど
平成 13 年 商法改正	・取締役・監査役の賠償責任の軽減 ・監査役の権限・独立性の強化(任期を 3 年から 4 年に伸長。取締役会への出席義務・意見など)	株主代表訴訟の増加、大和 銀行事件第一審判決(平成 12 年)
平成 14 年 商法改正	・企業統治の選択性の導入(従来の代表取締役 会・取締役会・監査役会による仕組みだけでな く、1)重要財産等委員会設置会社、2)委員 会等設置会社、からの選択が可能に)	

各種資料より価値総合研究所作成

曖昧な公益性の概念

34 条法人や社会福祉法人、学校法人などの広義の公益法人においては、その事業や活動の「公益性」が求められているが、前述のとおり、民法上、公益に関する明確な定義はない。一般的には、「公益」とは営利を目的とせず、社会全般の利益、あるいは、不特定多数の者の利益を意味するものとされ、相互扶助の観点から限定された構成員等の利益の増進を目的とする、いわゆる「共益」は、「公益」に該当しないとされている。しかし、「共益」は、私利・私欲、利己といった「私益」とも異なり、「公益」に全く該

当しないとは言い切れないとの指摘もある。

また、「不特定」かつ「多数」についても、どこまでの範囲・どのくらいの量があれば該当するのかという解釈の相違により、活動エリア等の修正を余儀なくされたとの指摘もみられる。しかしながら、活動によっては、結果的に、その利益の及ぶ範囲も限られ、受益者が少数に限定される場合もある。ただし、たとえば、公民館や駅を考えた場合、利用者の歩ける範囲は限られ、その母集団は限定されてしまうが、どこの誰がいつ利用に訪れるか定かに出来ないということを考慮すれば、不特定多数の人々が利用する施設ということが出来ると考えられる。学校を考えた場合、その母集団から言って“特定多数”とも言えるが、年度が変われば、その母集団も変化することから、時間軸で母集団が変化する場合も、長い目で見ると不特定多数ということができると考えられる。

他方、「利益」については、事業や活動分野が想起されるが、以前は、公益性があると思われた事業・分野でも時代の移り変わりにより、その意義が薄まる場合がある一方で、以前は「公益」として認識されなかったものが、新しい「公益」として認識される場合もある。このように考えると、「公益」の概念自体が相対的であり、また、個々の価値観、時代の流れによって変化するため、一律には決めがたい要素をもっている。

また、民法 34 条の特別法として制定された法律では、「公益性」について民法 34 条の規定よりも一般的で広い定義をすることは、法理論上、できないとされる。このため、たとえば、NPO法では、対象とする分野を 12 分野（現在は 17 分野）に限定した経緯がある。しかしながら、いくら対象・分野を追加したところで、新しい活動分野は次々と考えられる。従って、この定義については、時代の変化に応じて、柔軟に見直す必要がある。

法律により異なる「非営利性」の考え方

公益の概念の中に「非営利」が挙げられ、広義の公益法人、中間的法人においても「非営利性」を要件としているが、中間法人、消費生活協同組合、農業協同組合などの一部の中間的法人については、「非営利性」の考え方が異なっている。たとえば、中間法人については、残余財産の分配が可能で、また、消費生活協同組合や農業協同組合においては、その制限があるとはいえ、出資配当（生協では割戻）、残余財産の分配を認めている。

このように、「非営利性」を視点から各法人を見た場合、その収益や残余財産の取り扱いに相違があり、収益や残余財産の分配を全く禁止している法人（完全な非営利）、残余財産や収益の一部を配当する、あるいは配当が可能な法人（部分的な非営利）に類型化できる。

図表 1 - 14 各法人における営利性について

性格	法人名
完全な非営利	NPO法人、財団法人・社団法人、社会福祉法人、学校法人、宗教法人、労働組合、政党など
部分的な非営利	マンション管理組合法人、中間法人、生活協同組合、農業協同組合など
営利	株式会社、有限会社、合資会社、合名会社

法文より価値総合研究所作成

図表 1 - 15 各法律に見る非営利に関する規定

法人	収益の取り扱いについて	残余財産の処分（分配）
社団法人・財団法人	営利を目的としない (民法第34条)	その法人の類似の法人 (民法72条)
社会福祉法人	社会福祉事業への充当 (社会福祉法26条)	社会福祉法人または社会福祉事業を行うもの (社会福祉法31条)
学校法人	私立学校経営への充当 (私立学校法26条)	学校法人、その他教育の事業を行うもの (私立学校法30条)
NPO法人	特定非営利活動への充当 (NPO法第5条)	特定非営利活動法人、国又は地方公共団体、社団法人・財団法人、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人 (NPO法11条)
宗教法人	公益事業への充当 (宗教法人法6条)	規則に規定する (宗教法人法50条)
中間法人	剰余金を社員に分配することを目的としない(中間法人法2条)	定款に定める (中間法人法86条)
マンション管理組合法人	規定なし (区分所有法19条)	解散した管理組合法人の財産は、規約に別段の定めがある場合を除いて、第14条(共用部分の持分)に定める割合と同一の割合で各区分所有者に帰属する (区分所有法56条)
労働組合	規定なし	その法人の目的に類似する法人 (労働組合法12条：民法72条の準用)
消費生活協同組合	出資額に応じて剰余金を割戻ときは年1割以下 (消費生活協同組合法52条)	分配可 (消費生活協同組合法71条：清算人は組合の債務を弁済した後でなければ、組合の財産を分配することはできない)
農業協同組合	出資額に応じて剰余金を配当するときには年8分以下 (農業協同組合法52条)	分配可 (農業協同組合法72条の2の2：商法131条の準用：清算人は組合の債務を弁済した後でなければ、組合の財産を分配することはできない)

法文より価値総合研究所作成

税制

民間の非営利公益活動に対して支援を行うということについては、一般的な理解が進んでいるところであり、その一つに支援税制が挙げられる。

支援税制としては、直接、法人に対するものと、その法人への寄附者に対するものの2つがあり、前者は収益事業の軽減税率、「みなし寄附金」が挙げられ、後者は寄附者に対する所得税控除や損金算入が挙げられる。

そして、この支援税制は、法人格と連動していることから、設立が許可されると自動的に適用され、その法人が存続する限り支援は続くことになる。このため、その法人格取得に際して、不適切な事業や活動の排除という観点から活動分野等が限定され、また、法人の永続性の観点から確固とした組織・財政基盤も求められる。それ故、設立要件が高く設定され、また、活動分野が要件に該当しない団体や小規模な団体にとっては、法人格取得自体が困難となる。

認定NPO法人制度は、法人格取得と支援税制適用を切り分け、また、2年ごとの見直しを行なっていることで、上述の問題点の解消を図っているが、その要件が厳しいことから、現在、その認定件数が15法人に留まっている。先般、その要件緩和がなされたものの、やはり、支援税制といっても使いづらいという指摘が多い。

また、非営利法人格の間でも、法人格により支援税制の適用範囲が異なっているため、格差がみられる。たとえば、『「収益事業 33 業種」からの所得』に対する課税は、法人税法施行令で特定の法人格に対して適用除外の規定を事業ごとに列挙しており、同じ「収益事業」を行なった場合でも、法人格の種類によっては課税・非課税の違いが生じることとなる。たとえば、席貸業では、行政の用に供する席貸業や、社会福祉事業として行なわれる席貸業、学校法人が主たる目的に業務に関連する席貸業、法人が主たる目的と関連する席貸業で当該法人の会員に供する席貸業を対象外としている。このため、NPO法人や34条法人が会員以外に貸し出した場合は収益事業となるのに対し、社会福祉法人が社会福祉事業として、また、学校法人がその目的に応じて行なった場合は非収益事業となる。

また、法人格により寄附金損金算入の限度額や「みなし寄付金」の適用の有無・限度額が異なり、「特定公益増進法人」についても自動的に適用される法人格もある。「特定公益増進法人」「指定寄付金」についても、主務官庁と税務当局との協議となっており、その認定を受けるためには、主務官庁との連携を強めておかななくてはならないなどの実情もある。

その法人格の性格に対する配慮によるものとはいえ、同じ非営利とする法人格でも行う事業によって、その取り扱いが異なることはバランスを欠いており、見直しについて検討を要するのではないかという指摘もみられる。

財団法人の規定

財団法人の設立に国の許可・監督が採用されている理由の一つに、民法制定当時、“公益法人に財産がつぎ込まれると財産の融通が停止するので弊害が生じる”といった観点が挙げられている。このため、財産の結合体である財団法人には、公益活動以外は認めないこととされ、その設立に当たっての要件は厳しい。

財団法人は、設立者が提供した資産の管理運営などの基本事項を定める「寄附行為」に基づき、理事が、その趣旨に反することなく運営することが規定されている。しかしながら、民法では、社団法人と同様、監事を置くことは任意となっており、かつ、社団法人とは異なり、構成員が存在しないため、総会という意思決定機関を通じてのチェックもできない。このため、財団法人の運営について理事が「寄付行為」どおりに活動しているかどうかのチェックが難しくなり、理事の専横に陥りやすいとの指摘がみられる。このことから「公益法人の設立許可及び指導監督基準」では、「監事は、法人の会計、財産、理事の執行業務等の状況を監査するために重要な機関であることから、必ず1名以上置くこと。」と、「財団法人には、原則として、評議員を置き、また、理事及び監事の選任機関並びに当該法人の重要事項の諮問機関として評議員会を置くこと。」が示されているが、これを法律上、規定すべきとの指摘もみられる。

また、財団法人は、基金の取り崩しに規制がかかり、「寄附行為」に変更規定がない場合の変更は、民法上、できないとされている。これは、出捐者の意思を尊重する仕組みとなっている一方で、活動の制約となっているとの指摘もみられる。

これらの点については、ガバナンスの強化と情報公開、事後チェックにより、改善できる問題であると考えられる。ただし、その場合、誰がチェックするのが課題となる。