

公益法人課税の再検討 ー普通法人課税との比較を通してー

樋 沢 克 彦

1. はじめに

現在、国や地方公共団体の業務の一部は、様々な設立根拠法を前提とする非営利組織によって実施されている。これらの業務は、料金収入等の形式によりサービスの利用者から資金が回収される一方、サービスの公的性格から、国等から補助金が投入される場合もあるし、民間部門から寄附金が拠出される場合もあり、財源は多様化している。ここで、非営利組織に対する法人税の課税をみると、補助金や寄附金（補助金等）による資金流入に対しては、資金拠出者の意図を考慮した課税を行う課税制度（公益法人課税）によって課税が行われている。それに対して、営利組織に対しては、資金拠出者の意図にかかわらず、出資者からの資金流入のみ非課税とし、それ以外の補助金等による資金流入に対しては課税を行う課税制度（普通法人課税）によって課税が行われている。

そこで、本研究においては、普通法人課税と比較することによって、公益法人課税を再検討し、補助金等に対する公益法人課税の意義と課題を明らかにすることとした。この点を明らかにすることによって、財源が多様化する非営利組織において、公的サービスの継続的提供が可能となるように維持すべき資金を、税金として社外流出させないための課税のあり方について、一定の示唆を提供することができるものと考ええる。

再検討に当たって、まずは、公益法人課税における非課税取引と課税取引の区分を整理し、非課税取引と課税取引の区分の特徴と意義を検討する。そのうえで、公益法人課税における非課税取引の前提となる資本概念を整理し、資本概念の特徴と課題を検討する。

2. 公益法人課税における非課税取引と課税取引の区分の整理

公益法人課税においては、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課税し、収益事業以外の事業から生じた所得については課税しないものと規定されている（法人税法4I, 7）。ここでいう収益事業とは、「限定列举された34業種の事業」（法人税法施行令5I）で、「継続して」、「事業場を設けて」、行われるという三要件のすべてを満たす

事業（法人税法2 I ⑬）である。

このように、公益法人等については、収益事業にのみ課税されるため、収益事業から生ずる所得に関する経理と収益事業以外の事業から生ずる所得に関する経理を区分して行わなければならない（法人税法施行令6）。なお、この区分経理は、単に収益及び費用を事業区分に応じて按分することのみならず、資産および負債についても同様に区分経理することが求められている（法人税法基本通達（基本通達）15-2-1）。

ここで、収益事業を開始する場合に、資産および負債を区分経理すると、その差額は元入額となるが、収益事業課税上、当該元入額については法人税法上の資本金等の額には該当しないものとされている（基本通達15-2-3）。しかしながら、この取り扱いは、当該元入額に課税するというのではなく、仮に当該元入額を収益として経理した場合でも、益金には算入されない（基本通達15-2-3（注））ので、結局、非課税取引に該当することとなる。従って、当該元入金は、法人税法上の資本金等の額には該当しないものの、会計上は、収益事業に対する現物出資による払込資本と捉えることが可能である。

一方、事業収入以外の補助金等の収入については、資金拠出者の意図が、補助金等を収益事業収入の補填や経費支出の補填に使用することである場合には、収益事業収入に準じて、課税取引とされる（基本通達15-2-12（2））が、資金拠出者の意図が、補助金等を固定資産の取得又は改良に使用することである場合には、収益事業の用に供される場合であっても非課税取引とされる（基本通達15-2-12（1））。ここで、固定資産の取得等に使用される補助金等は、「いわば実質的な元入金のようなものであるから、これについて課税しないというのは、いわば資本取引について課税しないということと同じではないかと考えられる」（佐藤、2019, 1493）。

このように、公益法人課税は、補助金等については、資金拠出者の意図によって資本取引と損益取引を区分し、当該資本取引を非課税取引として、課税取引から区分していることになる。

これに対して、普通法人課税においては、法人の課税所得金額の計算上、益金の額に算入されるべき収益の額および損金の額に算入されるべき損失の額は、資本等取引以外の取引から生ずるものとされており（法人税法22 II・Ⅲ）、法人税法上の資本等取引に該当するもの以外のすべての取引を課税取引とすることで非課税取引と課税取引を区分している。

ここで、資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加または減少を生ずる取引ならびに法人が行う利益または剰余金の分配および残余財産の分配または引渡しをいう（法人税法22 V）とされている。資本等取引は、「資本金等の額の増減取引」、「利益または剰余金の分配」および「残余財産の分配または引渡し」という三種類の取引によって構成されているということが可能である。

これらの資本等取引を構成する取引のうち、「資本金等の額の増減取引」は会計上の「資

本取引」に相当するものであるが、「利益または剰余金の分配」および「残余財産の分配または引渡し」については、会計上、資本取引であるのか損益取引であるのかは通説的な見解は定まっていない（武田，1993，18）ものの、「利益または剰余金の分配」は、損金の額の増加をもたらす取引ではなく、非課税取引であるという点で、「資本金等の額の増減取引」同質であるし、また、「残余財産の分配または引渡し」は、損益取引の側面も有しているが、基本的には資本の払戻しと剰余金の分配に該当する取引と解される。そこで、会計上の「資本取引」と同視しうる取引と、それ以外の非課税取引という点で同質な取引を総称して「資本等取引」としたものと考えられる（富岡，2013，54）。

上記の資本等取引の定義における「資本金等の額」とは、法人が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額をいう（法人税法2⑯）ものとされている。ここで、株主等とは、株主または合名会社、合資会社もしくは合同会社の社員その他法人の出資者をいう（法人税法2⑭）とされている。

「資本金等の額」として政令で定める金額は、「資本金の額または出資金の額」と、過去事業年度の「加算12項目」の合計額から「減算10項目」の合計額を減算した額に、当該事業年度開始の日以後の「加算12項目」の金額を加算し、同日以後の「減算10項目」の金額を減算した金額との合計額である（法人税法施行令8Ⅰ）。

ここで、資本金等の額の計算要素としての加算項目および減算項目は、表1および表2のとおりである。

これらの加算項目や減算項目は、資本金以外の払込資本の修正であり、普通法人課税においては、出資者以外の資金拠出による贈与資本を資本取引として非課税取引とする余地はない（富岡，2013，325）こととなる。

表1：加算項目（法人税法施行令8Ⅰ①～⑫）

加算項目	内容
① 株式払込剰余金	株式（出資を含む）の発行または自株式己株式を譲渡した場合における払込金額および給付を受けた金銭以外の資産の価額その他の対価のうちの資本金不計上額
② 新株予約権の行使による自己株式譲渡益	新株予約権の行使により自己株式を交付した場合における払込金額および給付を受けた金銭以外の資産の価額ならびにその行使直前の新株予約権の帳簿価額の合計額のうちの資本金不計上額
③ 取得条項付新株予約権の行使による自己株式譲渡益	取得条項付新株予約権の対価として自己株式を交付した場合における取得条項付新株予約権の帳簿価格のうちの資本金不計上額
④ 協同組合等への加入金	協同組合等への加入金の額
⑤ 合併差益金	合併により移転を受けた純資産価額から増加資本金額等を控除した金額

⑥ 分割型分割による分割剰余金	分割型分割により移転を受けた純資産額から増加資本金額と法人が有していた分割法人の株式に係る分割純資産対応帳簿価額を控除した金額
⑦ 分社型分割による分割剰余金	分社型分割により移転を受けた純資産価額から増加資本金額等を控除した金額
⑧ 適格現物出資による現物出資剰余金	適格現物出資により移転を受けた純資産額から増加資本金額等を控除した金額
⑨ 非適格現物出資による現物出資剰余金	非適格現物出資において現物出資法人に対して交付した株式の時価から増加資本金額等を控除した金額
⑩ 株式交換剰余金	株式交換完全子会社の株式の取得価額から増加資本金額を控除した金額
⑪ 株式移転剰余金	株式移転完全子会社法人の株式の取得価額から株式移転時の資本金等の額を控除した金額
⑫ 減資差益金	減資による資本金の額または出資金の額の減少額

表2：減算項目（法人税法施行令8 I ⑬～㉔）

減算項目	内容
⑬ 準備金等の資本組入	準備金および剰余金の資本組入額
⑭ 資本金および出資金以外の減資	資本または出資を有する法人が資本または出資を有しないこととなった場合のその有しないこととなった時の直前の資本金等の額（資本金の額または出資金の額を除く）
⑮ 分割による減資	分割法人の分割型分割の直前の資本金等の額にその分割型分割の日の属する事業年度の前事業年度末の純資産帳簿価額のうちにその直前の移転純資産帳簿価額の占める割合を乗じて計算した金額
⑯ 現物分配法人の適格株式分配	現物分配法人の適格株式分配の直前の当該適格株式分配によりその株主等に交付した完全子法人株式の帳簿価額に相当する金額
⑰ 現物分配法人の非適格株式分配	現物分配法人の非適格現物分配の直前の資本金等の額に当該株式分配を分割型分割とみなした場合の純資産価額のうちに当該現物分配法人の当該株式分配の直前の当該株式分配に係る完全子法人株式の帳簿価額の占める割合を乗じて計算した金額
⑱ 資本の払戻し	資本の払戻し等（解散による残余財産の一部の分配を含む）による減資資本金額
⑲ 出資等減少分配に係る分配資本金額	出資等減少分配に係る当該出資等減少分配の直前の資本金等の額に当該出資等減少分配の属する事業年度の前事業年度終了時の資産の帳簿価額から負債の額を減算した金額のうちに当該出資等減少分配による出資額等の減少額として財務省令で定める額の割合を乗じた金額
㉑ みなし配当事由としての自己株式の取得	みなし配当事由としての自己株式の取得等により金銭等を交付した場合の取得資本金額
㉒ みなし配当を認識しない自己株式の取得	みなし配当を認識しない自己株式の取得の場合における自己株式の取得の対価相当額

② 完全支配子法人からのみなし配当に係る 株式譲渡差額相当額	みなし配当事由により完全支配子法人から金銭その他の 資産の交付を受けた場合、または、みなし配当事由によ り完全支配子法人の株式を有しないこととなった場合の 配当とみなされる金額およびその株式の帳簿価額とされ る金額の合計額からその金銭の額およびその資産の価額 の合計額を減算した金額
-----------------------------------	--

3. 公益法人課税における非課税取引と課税取引の区分の特徴と意義

3.1 公益法人課税にける非課税取引と課税取引の区分の特徴

まずは、公益法人課税における非課税取引と課税取引の区分の特徴を検討することとする。

前述したように、非営利組織には、様々な形態の資金源泉による資金流入が生じているが、公益法人課税においては、これらの資金流入を、資金拠出者の意図によって、「投下資本によって市場から獲得される収入で原価を回収し、さらに事業に再投下するという因果関係的な循環運動が行われる収支構造（キャッシュ変換サイクル（A））と資金拠出者からの財源措置を収入として、この範囲内で支出を行うという非因果的な片道運動が行われる収支構造（キャッシュ変換サイクル（B））に区分」（小西、2017, 7）したうえで、それぞれの資金収支構造において、非課税取引と課税取引を区分している。

ここで、「各事業年度の所得は、経常的・反復的経済活動からもたらされる経常利益に、臨時的・非反復的経済事象から生ずる臨時利益を加えた額であって、収益余剰としての性格を持って」おり、「かかる収益余剰としての所得は、資本等取引に基づく純資産の変動を除去した後の「純資産の増加分」すなわち資本余剰として現れるところから、「処分可能性」の概念と結びついている」ことになる（武田、1993, 10）。

このような「処分可能性」のある資金は、経常的・反復的経済活動からもたらされる経常利益を計上する事業収益もしくは事業収益または事業経費を補填する補助金等のキャッシュ変換サイクル（A）に区分される収入、および、臨時的・非反復的経済事象から生ずる臨時利益を計上する特定の支出に充当することを予定している補助金等々のキャッシュ変換サイクル（B）に属する収入から生じているといえる。

ここで、キャッシュ変換サイクル（A）については、資本投下である資金調達プロセスとその回収である資金回収プロセスに分解され、前者は払込資本たる非課税取引として、後者は事業収入たる課税取引として区分されることになる。

後者の事業収入について、公益法人課税においては、収益事業から生じた所得についてのみ課税し、収益事業以外の事業から生じた所得については課税しないこととされており、等しく投下資本の回収計算でありながら、収益事業以外の事業収入には課税されていないことになる。この取り扱い、は、「処分可能性」のある資金の一部に対して、非課税となりうるこ

とを示しているが、34業種に限定列挙するという点については、特に請負業について、「事務処理の委託を受ける業務を含む」（法人税法施行令5 I ⑩）と規定されているため、請負業の意義はきわめて広いものとなっており（武田、2000, 409）、事業収入と収益事業収入の範囲は、ほとんど差異がないことから、本稿においては、収益事業収入と事業収入を特段区別せずに検討を行うこととする。

一方、キャッシュ変換サイクル（B）については、補助金等の収入である資金収受プロセスであって、資金拠出者の意図により、資金維持目的の資金収受と資金使用目的の資金収受に分解され、前者は贈与資本として非課税取引となり、後者は受贈益として課税取引となつて、非課税取引と課税取引が区分されることとなる。このような、資金収支構造と非課税取引と課税取引との区分との関係を一覧にしたものが表3である。

表3：資金収支構造と非課税取引と課税取引の区分との関係

資 金 収 支 構 造			
キャッシュ変換サイクル（A）		キャッシュ変換サイクル（B）	
資金調達プロセス	資金回収プロセス	資金収受プロセス	
		資金維持目的	資金使用目的
非課税取引 （払込資本）	課税取引 （事業収入）	非課税取引 （贈与資本）	課税取引 （受贈益）

（筆者が作成）

この点を、寄附金を例に検討してみる。寄附金は、寄附者が非営利組織の業務の実施を財産的に支援する目的で出えんするものであるが、寄附者が予め用途を制約する場合としない場合がある。ここでの用途の制約は、研究用設備を購入する等、特定の支出に用途を制約する場合と100周年記念事業のための事業費に充当する等、特定の発生費用に用途を制約する場合が考えられる。

特定の発生費用に用途を制約する場合、寄附金は、発生費用を賄うための収入として位置付けられることとなり、キャッシュ変換サイクル（A）の資金回収プロセスに該当し、事業収益として課税取引となる。一方、特定の支出に用途を制約する場合、キャッシュ変換サイクル（A）ではなく、キャッシュ変換サイクル（B）の資金使用目的の資金収受に該当する受贈益であり、課税取引として処理されることとなる。ここで、寄附者の意図が、固定資産の取得に充当することである場合、もしくは寄附金受領者が固定資産の取得に充当した場合には、通常、キャッシュ変換サイクル（B）の資金維持目的の資金収受に該当する贈与資本であり、非課税取引として処理されることとなる。例外的に、寄附金によって取得した固定資産から収入が得られる場合には、キャッシュ変換サイクル（A）の資金調達プロセスに該当し、払込資本として非課税取引となる（基本通達15-2-12（1））。ここでの寄附金は、出資

者ではないので、普通法人課税における払込資本には該当しない。

それに対して、普通法人課税においては、非課税取引に株主等以外の第三者の拠出による贈与資本が含まれる余地がなく（富岡、2013, 325）、払込資本であるのか否かによってのみ、非課税取引と課税取引の区分が行われることになる。

なお、法人税法が、資本金等を株主等の拠出資本に限定しているのは、法人個人一体説、すなわち、法人を株主等の集合体とみる法人本質観に依っているからであり、このような「法人本質観を前提とする限り、株主等とそれ以外の第三者との峻別が求められ、必然的に株主等の払込資本のみが維持すべき法人の資本であると観念される」（富岡、2013, 325）ことになる。従って、普通法人課税においては、表3におけるキャッシュ変換サイクル（B）の贈与資本は生じる余地がないので、キャッシュ変換サイクル（B）における収入はすべて課税取引となり、キャッシュ変換サイクル（A）における出資者からの払込資本だけが非課税取引とされることとなる。

以上の検討から、普通法人課税は、資金拠出者の意図を個々の取引毎に判断せず、出資者からの資金拠出に限定した払込資本のみを維持資本として非課税取引と課税取引の区分を行っているが、公益法人課税は、払込資本のみならず、資金拠出者の意図に応じて、贈与資本を認識した上で、非課税取引と課税取引の区分を行っているという特徴があることが分かった。また、資金拠出者の意図に応じて、出資者以外からの拠出も、払込資本として認識したうえで、非課税取引と課税取引の区分を行っているという特徴があることが分かった。

3.2 公益法人課税における非課税取引と課税取引の区分の意義—補助金収入に対する課税の観点から—

政府が出資者である非営利組織を前提として、補助金収入に対する課税の観点から、公益法人課税の意義を検討してみる。

まず、政府から拠出される補助金について検討すると、当該補助金が特定の固定資産の取得を意図して拠出された場合には、普通法人課税であっても、出資者たる政府からの拠出であるので、資本金等の額の増加である非課税取引として取り扱うことが可能であり、特段の問題を生じない。

一方、当該補助金が地方自治体等の出資者以外からの拠出であり、かつ、特定の固定資産の取得を意図している場合には、普通法人課税においては、出資者以外からの拠出であるので、資本金等の増加としての非課税取引とする余地はない。

この点、公益法人課税においては、出資者以外からの補助金についても固定資産が取得される等、資金拠出者の意図が、組織内における資金の維持である場合には、実質的には資本等取引として非課税取引とされることから、普通法人課税のように固定資産から得られる収入と補助金収入の両者に課税してしまうという問題を回避することが可能である。

また、取得された固定資産から特段の収入を得ることを地方自治体が意図していない場合にも、取得した固定資産から得られる収入もなく、収受した補助金収入としての資金は、非営利組織内に維持されており、結果、組織内には「処分可能性」のある資金は存在しないにもかかわらず、普通法人課税においては課税されることとなり、本来、課税所得は「処分可能性」ある資金に発生するという課税原理に沿ったものとならないこととなる。

この点、公益法人課税においては、資金拠出者が出資者以外であっても、資金拠出者の意図が組織内における資金の維持である場合には、実質的には資本等取引として非課税取引とされることから、組織内に「処分可能性」のある資金が存在しない場合には、課税所得が発生しないこととなる。

以上の検討の結果、補助金収入によって固定資産が取得され、当該固定資産から収入の獲得を予定する場合（キャッシュ変換サイクル（A））には、普通法人課税においては、当該獲得を予定する収入に課税されるほか、補助金収入にも課税されることになってしまうが、公益法人課税においては、出資者以外からの拠出についても実質的には資本等取引として非課税取引となることから、この問題を回避することが可能である。

また、取得される固定資産から収益の獲得を予定しない場合（キャッシュ変換サイクル（B））にも、普通法人課税では、資金拠出者が出資者以外である場合には、資金拠出者の意図が、組織内における資金の維持であるにもかかわらず、課税されてしまうという問題点があるが、公益法人課税では、「処分可能性」のある資金が存在しない場合には、課税所得が発生しないこととなる。

このように、公益法人課税においては、「処分可能性」のある資金が存在しない場合には、課税所得が発生せず、組織内に維持すべき資金については税金として組織外に流出させないという意義があることが分かった。

4. 公益法人課税における資本概念の整理

非課税取引の範囲を決定する前提として、維持すべき資金としての水準、すなわち資本概念が問題となる。

一般的に、資本概念は次の三つに大別される。第一は、資本を貨幣そのものとみるものである。これは、名目資本概念と呼ばれる。第二は、これも資本を貨幣とみる点では第一の資本概念と同じであるが、貨幣そのものではなく、貨幣のもつ実質に着目し、その購買力とみるものである。これは、実質資本概念と呼ばれる。その場合、貨幣の実質としては、一般的・抽象的購買力と解するのが普通であり、一般物価水準の変動をもってその変動を測定する。第三は、資本を貨幣としてではなく、具体的な物財とみるものである。これは、実体資本概念と呼ばれる（森田 [1979], 15）。

ここで、実体資本概念は、組織維持の目標ないし組織の実体的存在と直結した利益計算原理を前提とした概念として、もしくは、純然たる利益計算原理を前提としての概念（森田 [1979], 39）としても捉えることが可能である

資本概念に資産の評価基準の視点を加えると、資産評価基準と資本概念との間にどのような関係があるのかが問題となり、資本概念と資産評価基準との関係については、一般的に各資本概念は特定の資産評価基準と結び付けて論じられてきた。しかしながら、すべての資本概念は理論的にはすべての資産評価基準と結び付くものと考えることができ、したがって、両者を相互に組み合わせることによって、表4のように、六つの基本的な会計システムの類型化が可能となる。

表4：資本概念と資産評価基準の組合せによる会計システムの類型化

		資産評価基準	
		取得原価	再評価価額
資 本 概 念	名目資本概念	①	②
	実質資本概念	③	④
	実体資本概念	⑤	⑥

（加古 [1981], 18 を一部筆者が修正）

まずは、公益法人課税における維持すべき資本の水準を決定する資本概念について、検討することとする。

公益法人課税においては、固定資産の評価基準としては、公益法人等が収益事業以外の事業に供していた固定資産を収益事業の用に供することとしたため、これにつき収益事業に属する資産として区分経理を行う場合には、その収益事業の用に供することとなった時のにおける当該固定資産の帳簿価格により、その経理を行うものと定められており（基本通達 15-2-2）、区分経理ののちの評価替えも予定されていないので表4の②、④、⑥には該当しないこととなる。

ここで、③のケースでは、取得原価自体の一般物価指数による評価替は要求されるので、該当しうるのは①と⑤である。⑤であるといい得るためには、減価償却として費用投下された部分に見合う回収資源が、要求される給付能力を有する資産の評価額を反映する水準で組織内に留保されるような資本金等の額の修正が必要となるが、公益法人課税上、そのような修正に対応する損金算入は認められていないことから、基本的には①に該当するものと考えられる。

以上の検討から、公益法人課税においては、資本概念としては名目資本概念を採用したうえで、非課税取引の範囲を決定していることが分かった。

同様に、普通法人課税において、どのような資本概念を前提に非課税取引の範囲を決定し

ているかを検討してみる。

普通法人課税においては、資産の評価基準は、原則として取得原価となる（法人税法 33 I, 25 I）。取得原価が資産評価基準の場合には、実質資本概念と取得価額の組合せである表 4 の③のケースでは、資産の期末評価額は購買力として測定するための一般物価指数での評価替えが行われる必要があるため、該当するのは、①と⑤である。⑤であるといい得るためには、減価償却として費用投下された部分に見合う回収資源が、要求される給付能力を有する資産の評価額を反映する水準で組織内に留保されるような資本金等の額の修正が必要となるが、法人税法上、そのような修正に対応する損金算入は認められていないことから、基本的には①に該当するものと考えられる。

例外的に、法律等に基づく資産の再評価が実施される可能性は存在し、特定の法令に基づいて、再評価積立金の資本組入れが認められている（株式会社以外の法人の再評価積立金の資本組入に関する法律）。したがって、④もしくは⑥の可能性はあるが、平成 18 年度の税制改正により再評価積立金の資本組入額は、資本金等の額から控除されることとなった（法人税法施行令 8 I ⑬）ため、④もしくは⑥の可能性はなくなったと考えられる。

このように、普通法人課税上の維持すべき資本の水準を決定する資本概念は、名目資本概念である（武田, 1993, 8）といえることができる。

以上の検討により、普通法人課税は、名目資本概念を前提として、非課税取引と課税取引の区分を行っており、公益法人課税においても、非課税取引の範囲を決定するための前提となる資本概念は、普通法人課税と同様、名目資本概念であるということが分かった。

5. 公益法人課税における資本概念の特徴と課題

5.1 公益法人課税における資本概念の特徴

まずは、公益法人課税が採用する資本概念の特徴を検討することとする。

最初に、収入の獲得を予定している場合（キャッシュ変換サイクル（A））において、資本概念として名目資本概念を採用することについて検討することとする。

名目資本概念においては、資源を物的資産に投下し、その物的資産からより多くの資源を回収するという資本循環は個々に独立していると考えられる。当該資本循環の独立性を前提とすれば、投下された資源の回収だけが問題となる（森田 [1982], 26）という特徴を持っているものといえる。

一方、実体資本概念は、維持すべき資本を、物的な数量ないしそれが表わす給付能力が維持されるべく、実際の物的資産ないしは物的資産の更新が可能な資源の存在として把握するものである。実体資本概念においては、ある物的資産に資源を投下し、その物的資産から資源を回収したとしても、また必要な給付能力をもつ物的資産に投下すること、すなわち、必

要な給付能力の物的資産の継続的な取得を前提として、資本循環の独立性という考え方自体を否定している（森田 [1982], 26）。

従って、公益法人課税においては、資本概念として名目資本概念が採用されていることから収入の獲得を予定している場合（キャッシュ変換サイクル（A））を前提にして、個々の資本循環の独立性が肯定され、資本循環の継続性が否定されているものということができる。

次に収入の獲得を予定していない場合（キャッシュ変換サイクル（B））について検討する。

資金収支構造がキャッシュ変換サイクル（B）である場合、拠出された資金について、当該拠出資金が資本投下されて、資金として回収されることを予定していないので、そもそも資金回収を前提とした資本循環は存在しない。資本概念が、資金回収の存在を前提とするものであるとする限り、キャッシュ変換サイクル（B）においては、資本概念を議論する余地がないこととなる。しかしながら、改めて資金拠出者の意図に鑑みると、例えば、資金拠出者からの資金により固定資産を取得した場合、キャッシュ変換サイクル（B）においては、資金拠出者は、当該固定資産の更新時点での資金の留保を非営利組織には求めておらず、改めて、資金拠出を行って固定資産を更新することを意図している。従って、非営利組織が資金拠出者から受託している内容は、投下資金の回収ではなく、当該固定資産の維持そのものである。

このような資金拠出者が投下資金の回収を意図しない場合には、資金受領者は更新のための資金の留保すなわち投下資金の回収は考慮せず、資金拠出者が意図する水準での物的資産を維持する責務のみを負うという意味で、キャッシュ変換サイクル（B）においては、実体資本概念だけが資本概念としての意味を持つことになる。

以上の検討の結果、公益法人課税においては、キャッシュ変換サイクル（A）の場合には、資本概念として名目資本概念が採用されていることから、個々の資本循環の継続性が否定されており、またキャッシュ変換サイクル（B）の場合には、そもそも、実体資本維持だけが意味を持つにもかかわらず、名目資本概念が採用されているという特徴があることが分かった。

5.2 公益法人課税における資本概念の課題

次に、公益法人課税における資本概念における問題点を検討してみる。公益法人課税は資本概念として名目資本概念を採用しており、キャッシュ変換サイクル（A）において、資本循環の継続性は否定されるが、非営利組織における資金拠出者は、非営利組織が、サービスを継続的かつ安定的に提供することを望んでいるのであって、資本循環ごとの回収余剰計算自体に、その関心の中心があるわけではない。やはり、非営利組織である以上、資金拠出者の意図に則した現行のサービスの継続的かつ安定的な提供を継続する義務を負い、さらに資

金拠出者の意図に則した新規の需要に答えるべく対応することを基本的な組織運営として要請されており、資本循環の継続性を前提とした資本概念である実体資本概念が採用される必要がある。

さらに、非営利組織の特性を考慮すれば、実体資本概念のなかでも、純然たる利益計算原理としての実体資本概念というよりも、組織維持という目標と直結した実体資本を前提とした資本概念が妥当する（醍醐 [1981], 188）ものと考ええる。

この点、公益法人課税では、キャッシュ変換サイクル（A）において、名目資本概念のみを想定しているため、資本循環の継続性が否定されている結果、非営利組織の特性を踏まえた資本概念による課税所得の計算が行えないという課題があることが分かった。

このような公益法人課税の課題について、普通法人課税においても名目資本概念を前提とした非課税取引の範囲の決定が行われており、非営利組織への適用を考慮すれば、普通法人課税においても同様の課題が存在する。

次に、キャッシュ変換サイクル（B）における公益法人課税の資本概念の課題を検討する。資金収支構造がキャッシュ変換サイクル（B）である場合、実体資本概念によれば、取得した固定資産の減価償却に伴って維持すべき資本の額が減少したものとして捉えて、当該維持すべき資本の額の減少に見合う資本修正額を、非課税取引から課税取引への修正として益金算入し、損金経理される減価償却費相当額と相殺する所得計算が可能である。

しかしながら、公益法人課税においては、資金拠出者の意図にかかわらず、名目資本概念が採用されていることから、このような非課税取引から課税取引への修正を行うことができず、減価償却費相当額分について、非課税取引が過大となってしまうことになる。

このように、公益法人課税においては、名目資本概念のみを前提として、非課税取引の範囲が決定されるため、資金拠出者が望むサービスを継続するために必要な資本の水準を前提とした非課税取引の範囲が決定されず、資金拠出者の意図を反映した課税が行われないという課題があることが分かった。

さらに、公益法人課税においては、更新のための資金を改めて資金拠出者が交付するか否かという資金拠出者の意図を捨象して、常に名目資本概念を前提とした非課税取引の範囲の決定が行われるので、投下資本の回収が必要ない場合においても、投下資本の回収を前提とした資本の水準が要求されることとなり、資金拠出者の意図を反映した課税が行われないという課題があることが分かった。

6. おわりに

本稿において、普通法人課税は、資金拠出者の意図を個々の取引毎に判断せず、出資者からの資金拠出に限定した払込資本のみを維持資本として、非課税取引と課税取引の区分を行

っているが、公益法人課税は、払込資本のみならず、資金拠出者の意図に応じて、贈与資本も維持資本として、非課税取引と課税取引の区分を行っているという特徴があることが分かった。

この点、補助金収入についての課税を検討すると、補助金収入によって固定資産が取得され、当該固定資産から収入の獲得を予定する場合（キャッシュ変換サイクル（A））には、普通法人課税においては、当該獲得を予定する収入に課税されるほか、出資者以外からの補助金は資本等取引とすることができないことから、本来維持すべき資金である補助金収入にも課税されてしまうが、公益法人課税においては、出資者以外からの拠出についても実質的には資本等取引として非課税取引とすることが可能であることから、この問題を回避することが可能である。また、取得される固定資産から収益の獲得を予定しない場合（キャッシュ変換サイクル（B））にも、普通法人課税では補助金収入に課税されてしまうが、公益法人課税では、回収資金もなく、補助金収入も維持すべき資金であって、「処分可能性」のある資金が組織内に存在しない場合には、課税所得が発生しないこととなる。

このように、公益法人課税においては、「処分可能性」のある資金が存在しない場合には、課税所得が発生せず、組織内に維持すべき資金については税金として組織外に流出させないという意義があることが分かった。

そのうえで、非課税取引の範囲を決定する前提となる資本概念について検討したところ、公益法人課税においては、キャッシュ変換サイクル（A）の場合には、名目資本概念が採用されていることから、個々の資本循環の継続性が否定されており、またキャッシュ変換サイクル（B）の場合には、そもそも、実体資本維持だけが意味を持つにもかかわらず、名目資本概念が採用されているという特徴があることが分かった。

このように、公益法人課税においては、名目資本概念のみを前提として、非課税取引の範囲が決定されるため、資金拠出者が望むサービスを継続するために必要な資本の水準を前提とした非課税取引の範囲が決定されず、資金拠出者の意図を反映した課税が行われないという課題があることが分かった。

さらに、公益法人課税においては、更新のための資金を改めて資金拠出者が交付するか否かという資金拠出者の意図を捨象して、常に名目資本概念を前提とした非課税取引の範囲の決定が行われるので、投下資本の回収が必要ない場合においても、投下資本の回収を予定する資本の水準が要求されることとなり、資金拠出者の意図を反映した課税が行われないという課題があることが分かった。

参考文献

- 加古宜士. 1981. 『物価変動会計』中央経済社.
- 小西範幸. 2017. 『営利・非営利目的の統合報告モデルの研究〈最終報告〉』. 国際会計研究学会 研究グループ.
- 佐藤友一郎. 2019. 『法人税基本通達逐条解説』. 税務研究会出版局.
- 醍醐聰. 1981. 『公企業会計の研究』. 国元書房.
- 武田昌輔. 2000. 『「新訂版」詳解公益法人課税』. 全国公益法人協会.
- 武田隆二. 1993. 「資本等の概念」『資本等取引の基本問題（税務会計研究）』第4号：1-20.
- 富岡幸雄. 2010. 『新版税務会計学講義』. 中央経済社.
- 森田哲彌. 1979. 『価格変動会計論』. 国元書房.
- 森田哲彌. 1982. 「原価主義会計の問題点」『体系近代会計学Ⅷインフレーション会計』. 中央経済社.

(ひざわ かつひこ・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科博士後期課程)