

第3章 法人格の種類による財源の特徴

3-1 DMOの法人格

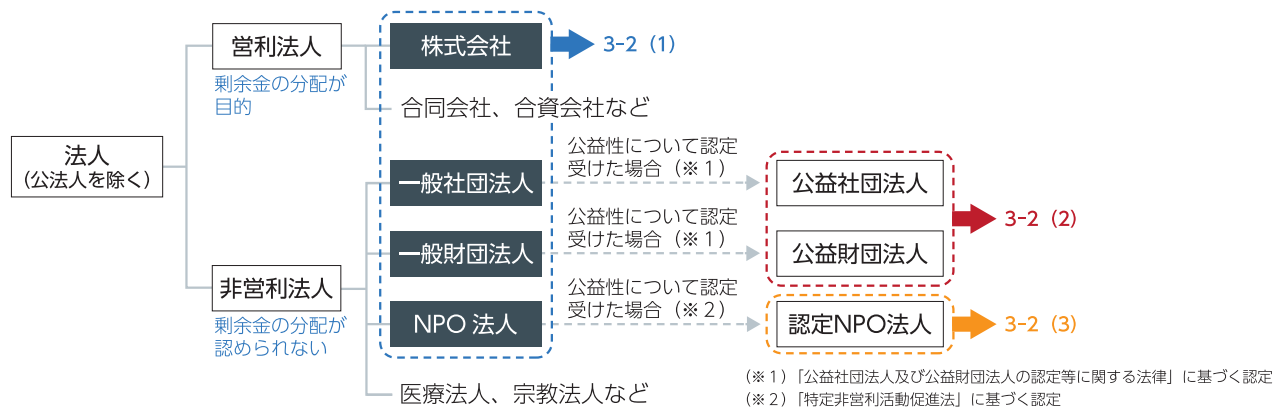
DMOには一般社団法人や株式会社など様々な法人の種類があり、法人の種類によって実施できる事業の範囲や適用される税制が異なります。そのため、DMOが新たに財源を開発する場合は、法人の種類にまつわる各種の制約事項を理解しておくことが重要です。この章では、法人格の種類ごとに特徴、税務、会計の違いを説明し、その上でDMOが財源開発を進めるにあたって留意するべきポイントを説明します。

(1) 法人格の種類

法人は、一般的に営利法人と非営利法人に分けることができます。営利法人とは事業で得た利益（剰余金）を特定の構成員に分配することを目的とした法人です。一方の非営利法人は剰余金の分配が認められていません。DMOで見られる法人としては、一般社団法人、一般財団法人、NPO法人といった非営利法人、株式会社などの営利法人があります。

また、非営利法人の一般社団法人、一般財団法人、NPO法人は公益性の認定を受けることによって、公益社団法人、公益財団法人、認定NPO法人となり、法人としての特徴が異なります。

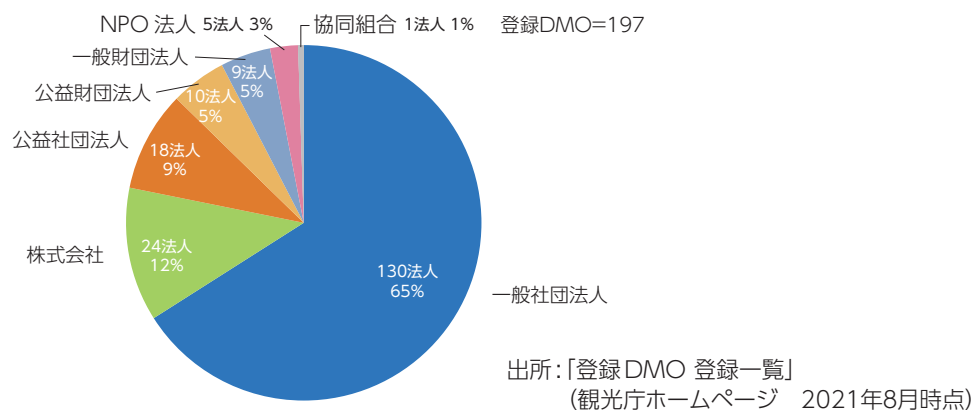
図表3-1 法人の分類



(2) 登録DMOの設立形態

登録DMO（全197法人）のうち、一般社団法人が130団体と全体の3分の2を占め、次いで株式会社（24法人）、公益社団法人（18法人）が多くなっています。一般社団法人が多い理由として、設立が容易であることに加えて、事業活動の制約が少ないことが理由として考えられます。

図表3-2 登録DMOの設立形態（2021年8月時点）



3-2 法人格の種類別の特徴

(1) 一般社団法人・一般財団法人・NPO法人・株式会社

まず、一般社団法人、一般財団法人、NPO法人、株式会社について比較します。これらは法人としての種類は異なりますが、設立が比較的容易で、収益事業を実施しやすい法人形態と言えます。

図表3-3 一般社団法人、一般財団法人、NPO法人、株式会社

	一般社団法人	一般財団法人	NPO法人	株式会社	
設立・運営機関	根拠法	一般社団法人及び一般財団法人に関する法律	一般社団法人及び一般財団法人に関する法律	特定非営利活動促進法 会社法	
	事業範囲	制限なし	制限なし	特定非営利事業 その他の事業 制限なし	
	設立手続	登記のみ	登記のみ	所轄庁の認証後に登記	登記のみ
	設立に必要な財産	なし	300万円以上	なし	1円以上
	必置機関	社員総会（設立時社員2名以上） 理事（1名以上） ※理事会設置法人は、理事3名以上、監事1名以上	評議員会（評議員3名以上） 理事会（理事3名以上） 監事（1名以上）	社員総会 理事（3名以上） 監事（1名以上）	株主総会（株主1名以上） 取締役（1名以上） ※取締役会設置法人は、監査役1名以上
	議決権	（原則）1社員1票	1評議員1票	（原則）1社員1票	（原則）株数に応じる
	余剰金の分配	不可	不可	不可	可
	所轄庁の監督	なし	なし	都道府県 / 政令指定都市	なし
会計	作成すべき計算書類等	貸借対照表 損益計算書 事業報告書 付属明細書	貸借対照表 損益計算書 事業報告書 付属明細書	事業報告書 活動計算書 貸借対照表 財産目録	貸借対照表 損益計算書 株主資本等変動計算書 個別注記表 事業報告書 付属明細書
	開示義務等	貸借対照表（大規模一般社団法人は貸借対照表および損益計算書）の公告が義務付けられる	貸借対照表（大規模一般財団法人は貸借対照表および損益計算書）の公告が義務付けられる	貸借対照表の公告が義務付けられる	貸借対照表（大規模な株式会社は貸借対照表および損益計算書）の公告が義務付けられる
税務	課税対象	原則として全ての所得 ただし、非営利型法人（※）は税制上の収益事業のみ。	原則として全ての所得 ただし、非営利型法人（※）は税制上の収益事業のみ。	税務上の収益事業に係る所得	原則として全ての所得

（※）非営利型法人：一般社団法人や一般財団法人のうち、一定の要件に該当する法人は、「非営利型法人」として、税制上の収益事業から生じた所得のみが課税対象となります（参照：「3-3 非営利法人の税務」（67ページ））。

① 一般社団法人

「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」に基づいて設立された社団法人（法人格を与えられた人の集まり）を一般社団法人と言います。設立にあたって主務官庁の許可は必要なく、また財団法人や株式会社と異なり、財産の払い込みも必要ありません。最も簡単に設立できる法人と言えます。

i. 事業の範囲

事業範囲に制限はなく、営利企業と同じように収益事業を実施することができます。ただし、社員（法人の構成員）に対する剰余金や残余財産の分配は認められていません。

ii. ガバナンスの特徴

最高意思決定機関である社員総会は、原則として「1社員1票」です（※）。そのため、株式会社のように出資比率の高い特定のステークホルダーに意思決定が左右されることはありません。その代わりに、意見の取りまとめに時間がかかり、迅速な意思決定が難しい場合があります。業界団体など、構成員の利益を目的とした共益的性格の強い組織などが採用する形態です。

（※）定款において社員ごとに異なる議決権を定めることは可能。

② 一般財団法人

「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」に基づいて設立された財団法人（法人格を与えられた財産の集まり）を一般財団法人と言います。設立にあたって主務官庁の許可は必要ありません。ただし、一般社団法人と異なり300万円以上の財産が必要です。

i. 事業の範囲

事業範囲に制限はなく、営利企業と同じように収益事業を実施することができます。ただし、設立者への剰余金や残余財産の分配は認められていません。

ii. ガバナンスの特徴

最高意思決定機関は評議員会で、業務執行機関である理事の選任・解任や定款変更などの重要事項を議決します。評議員会を構成する評議員は、理事、監事、使用人が兼ねることはできず、定款に定められた方法によって選任されます。

このような独立性の高い評議員会によって、定款に基づいた運営が担保される点が一般財団法人の特徴です。

③ NPO 法人 (特定非営利活動法人)

NPO 法人は、特定非営利活動を行うことを目的として、「特定非営利活動促進法」に基づいて設立された法人です。設立には、非営利性について所轄庁（都道府県の知事または政令指定都市の長）の認証を受ける必要があります。

i. 事業の範囲

事業の範囲は、「特定非営利活動」と「その他の事業」に限定されます。

● 特定非営利活動

「特定非営利活動促進法」に定める20種類の分野で、観光の振興やまちづくりなどの活動も含まれます。

● その他の事業

特定非営利活動に必要な資金や運営費に充てるために、特定非営利活動に支障がない範囲で行う特定非営利活動以外の事業です。特定非営利活動の財源として収益事業を行う場合もこれに該当します。

ii. ガバナンスの特徴

NPO 法人は設立後も所轄庁の監督を受け、また、毎年度の事業報告書等の提出や情報公開が義務付けられるなど、公的側面からのガバナンス強化が求められています。さらに、最高意思決定機関である社員総会のほかに、執行機関（理事）の監督機関として監事の設置が義務付けられています。

④ 株式会社

株式会社は、株式を発行して資金を集めることによって事業を営む営利法人の代表的な形態です。設立にあたって、主務官庁の許可などの手続は必要ありません。

i. 事業の範囲

事業の範囲について制限はなく、株主に対して剰余金の配当や残余財産の分配を行うことが可能です。

ii. ガバナンスの特徴

株式会社では、株主によって構成される株主総会が最高意思決定機関になります。株主総会の議決権は、原則として1株1票で、出資比率の大きい株主の意向がより強く反映される仕組みです。

株式会社の仕組みにおいては、法人の所有と経営を分離することが可能です。また、事業による利益が定量的に把握できる点で、株主によるガバナンスが利きやすいとも言えます。

(2) 公益社団法人・公益財団法人

一般社団法人や一般財団法人のうち、公益目的事業を行うことを主たる目的とする法人は、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」に基づき、行政庁（内閣府または都道府県）から公益認定を受けることによって、公益社団法人や公益財団法人（以下、公益法人）になることができます。公益認定を受けると社会的信用が高まることから、税制上などのメリットもありますが、公益性を確保するための制約も発生します。

❖ 公益法人の利点と留意点

	利 点	留意点
ガバナンス・社会的信用	<ul style="list-style-type: none"> 国や都道府県の厳しい審査を満たした法人として、社会的信用が高まり、補助金など公的支援を受けやすくなる場合がある。 	<ul style="list-style-type: none"> 理事や監事への報酬など、法人の機関に対する制約がある。 委員会等の立入検査など行政庁の監督措置の対象となる。
事業面・財務面	<ul style="list-style-type: none"> 公益目的事業として認定された事業について、所得が非課税になる。 利子・配当に係る源泉所得税の非課税など所得税上の優遇措置を受けられる。 寄附者（個人、法人）に対する税制上の優遇措置が設けられており、寄附金や会費を集めやすくなることが期待される。 	<ul style="list-style-type: none"> 公益目的事業は法定23種類に限定される。 公益目的事業の収入が適正な費用を超えないと見込まれることや、公益目的事業の比率（費用ベース）が100分の50以上であることなど、事業面で制約がある。 事業計画書や収支予算書の作成、計算書類等の行政庁（内閣府または都道府県）への提出、閲覧請求の範囲拡大など、情報公開義務が強化される。 公益企業会計基準による区分会計など、会計管理が複雑になる。

❖ 事業、財務に係る制限

公益社団法人・公益財団法人の事業や財務は、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（第5条公益認定の基準）」によって制限されています。さらに、実務にあたっては、「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）、「公益法人の設立許可及び指導監督基準の運用指針」（平成8年12月19日関係閣僚会議幹事会申合せ）に基づいて判断することも必要です。

以下は、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」第5条のうち事業、財務の制限に係る項目を整理したものです（※丸数字は号数）。

（法人の目的・事業の性質・内容に関するもの）

- ① 公益目的事業を行うことが主たる目的であること。
- ② 公益目的事業に必要な経理的基礎と技術的能力を有すること。
- ③④ 法人関係者や営利企業等に特別の利益を与えないこと。
- ⑤ 社会的信用を維持する上でふさわしくない事業や、公の秩序、善良の風俗を害するおそれのある事業を行わないこと。
- ⑦ 公益目的事業以外の事業を行う場合には、公益目的事業の実施に支障を及ぼすおそれがないものであること。

（法人の財務に関するもの（「財務3基準」））

- ⑥ 公益目的事業に係る収入が適正な費用を超えないと見込まれること（収支相償）。
- ⑧ 公益目的事業比率（費用ベース）が100分の50以上になると見込まれること。
- ⑨ 遊休財産額が年間の公益目的事業費を超えないと見込まれること。

出所：「移行認定（基礎編）－事業と財務の分析」（国・都道府県行政総合情報サイト公益法人informationホームページ 2021年8月時点）

（3）認定NPO法人・特例認定NPO法人

NPO法人のうち、所轄庁（都道府県または政令指定都市）から一定の要件を満たしていると認定された法人が「認定NPO法人」となります。認定NPO法人制度は、NPO法人への寄附を促すことにより、NPO法人の活動を支援するために税制上の優遇措置として設けられた制度です。またスタートアップのため、設立後5年以内のNPO法人のうち、一定の基準に適合した場合に税制上の優遇措置が1回に限り認められる「特例認定NPO法人制度」も設けられています。

認定を受けることで、社会的信用を獲得し、自治体やステークホルダーからの協力を得やすくなるが見込めます。

❖ 認定NPO法人・特例認定NPO法人の利点と留意点

	利点	留意点
ガバナンス・社会的信用	・高い公益認定基準に適合した法人として、社会的信用が高まり、補助金など公的支援を受けやすくなる場合がある。	・認定を持続させるためには、5年ごとの再認定が必要。
事業面・財務面	・寄附者(個人・法人)に対する各種税制上(所得税、法人税、相続税)の優遇措置が設けられおり、寄附金や会費を集めやすくなることが期待される(特例認定NPO法人は一部措置について対象外)。 ・認定NPO法人には「みなし寄附金制度」が適用できる(特例認定NPO法人は適用されない)。	・パブリック・サポート・テスト(PST)の相対基準(収入金額に占める寄附金の割合が20%以上)により、事業収入の制約を受ける。 ・事業活動において、共益的な活動の占める割合が50%未満という制約を受ける。 ・認定を受けていないNPO法人と比較して、追加の書類の提出義務や寄附者への報告義務が発生する。

3-3 非営利法人の税務

法人格の種類によって課税が異なります。ここではDMOの設立形態として多い非営利法人に対する課税について説明します。非営利法人に対する課税は複雑なため、課税事業の範囲を十分に把握しておく必要があります。

図表3-4 法人に対する課税の比較

		認定・特例認定NPO法人	NPO法人	公益社団法人 公益財団法人	一般社団法人 一般財団法人		株式会社
					非営利型法人	非営利型法人以外の法人	
法人税	法人税上の取扱	公益法人等	公益法人等	公益法人等	公益法人等	普通法人	普通法人
	課税所得の範囲	収益事業	収益事業	収益事業 ※税制上の収益事業でも公益認定されている事業は非課税	収益事業	全ての所得	全ての所得
	公益目的事業への資金の振替(みなし寄附金)	あり ※ただし、特例認定NPO法人を除く	なし	あり	なし	なし	なし
所得税	利子・配当等に係る源泉所得税	課税	課税	非課税	課税	課税	課税

i. 公益法人等と普通法人

非営利法人は、税制上、「公益法人等」と「普通法人」に分かれます。認定・特例認定NPO法人、NPO法人、公益社団法人、公益財団法人は「公益法人等」として扱われ、税制上の優遇があります。

一般社団法人と一般財団法人は、一定の要件によって「非営利型法人」と「非営利型法人以外の法人」に分けられ、取扱が異なるため注意が必要です。

❖ 公益法人等

「公益法人等」は、その行う事業の公益性から、収益事業から生じた所得のみが課税の対象とされ、それ以外の所得は課税の対象から除外される等の措置が講じられています。

一般社団法人と一般財団法人については、以下の要件に該当するものを「非営利型法人」といい、税制上は「公益法人等」として取り扱われます。なお、具体的な要件は、法人税法第2条第9号の2および法人税法施行令第3条を参照してください。

- 非営利性が徹底された法人
事業により利益を得ることまたは得た利益を分配することを目的としない法人
- 共益的活動を目的とする法人
会員から受け入れる会費により会員に共通する利益を図るための事業を行う法人

❖ 普通法人

「普通法人」は、法人事業の全ての所得に法人税が課税されます。

一般社団法人・一般財団法人のうち、上記「非営利型法人」に分類されない「非営利型法人以外の法人」は、税制上「普通法人」として、株式会社などの営利法人と同じ扱いになります。

ii. 課税所得の範囲

上記のとおり、「公益法人等」に分類される法人については収益事業から生じた所得に対して法人税が課税されますが、この場合の収益事業は税法等に規定されている事業のことで、事業本来の目的と一致するとは限らない点で留意する必要があります。

❖ 法人税制上の収益事業

税制上の収益事業は、販売業、製造業その他の政令で定められる34種類の事業で、継続して事業場を設けて行われるものとされています。DMOが収益事業として行うことの多い、物販事業、旅行業、イベント事業などは、一般的にこの収益事業に該当すると考えられます。

なお、税制上の収益事業には、以下の留意点があります。

- 公益社団法人や公益財団法人の行う公益目的事業（「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」第2条第4号）は、法人税制上の収益事業から除かれます。つまり、公益社団法人や公益財団法人が行う公益目的事業から生じた所得は、上記の34業種に該当している場合でも課税対象となりません。
- 一方、公益認定を受けていない一般社団法人や一般財団法人（「非営利型法人」も含む）は、法人が公益を目的として事業を行っている場合でも、上記の収益事業に該当した場合は法人税の課税対象になります。
- また、DMOは国や自治体から事業を受託する場合がありますが、受託事業は税制上の収益事業（請負業）に該当します。この場合、国や自治体から受け取った金額が必要な費用の額を超えないこと（実費弁償）などの一定の条件を満たさない限り法人税の課税対象になります。

❖ 会費・寄附金に対する課税

公益法人等に分類される法人が集めた会費や寄附金は、税制上の収益事業に該当しないため、法人税の課税対象にはなりません。

ただし、会費や寄附金が、収益事業に係る取引の直接の相手方から収入する料金等と経済的に同じ性質のもののみなされる場合は、収益事業の所得として課税対象となるので注意が必要です。

iii. 収益事業から公益目的事業への資金支出（みなし寄附金制度）

DMOでは、収益事業によって獲得した資金を公益目的事業に充てることが多く行われています。このとき、DMOが公益社団法人、公益財団法人、認定NPO法人である場合は、法人税制上の収益事業から「公益財団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」上の公益目的事業（認定NPO法人の場合は特定非営利活動に係る事業）に内部支出した金額を寄附金とみなして、寄附金の損金算入限度額まで損金に算入し、課税所得の額を圧縮することができます。

具体的な損金算入限度額はそれぞれ以下のとおりです。

- 公益社団法人・公益財団法人の損金算入限度額
次のうち大きい方の金額になります。
 - ① その事業年度の所得の金額の100分の50に相当する金額。
 - ② 公益目的事業の実施のために必要な金額（みなし寄附金を超える場合にはみなし寄附金額に相当する金額）。
- 認定NPO法人の損金算入限度額
その事業年度の所得の金額の50%または200万円のいずれか大きい方の金額になります。


3-4 法人格の種類別の財源開発のポイント

ここまで説明してきたように、法人格の種類によって事業に係る制限や税制上の取扱いが大きく異なります。そのため、DMOが新たに財源を開発しようとする場合は、法人格の特徴を踏まえて財源を検討する必要があります。


図表3-5は、組織の特徴、事業の制限、税制上の優遇措置に基づいて、タイプA～Cの3類型に整理したものです。

図表3-5 法人種類と財源の類型


	認定・特例認定 NPO法人	NPO法人	公益社団法人 公益財団法人	一般社団法人	一般財団法人	株式会社
組織の特徴 (ガバナンス)	非営利性について所轄庁の監督を受けるなど、公的な側面が強い。	非営利性について所轄庁の監督を受けるなど、公的な側面が強い。	公益性が高く設立後も行政庁の監督を受けるなど公的な側面が強い。	共通の目的を持つ人の集まりであり、共益的な側面が強い。	一定の目的のために拠出された財産を目的に沿って管理運営するための組織。	営利を目的とした組織であり、出資比率に応じて迅速な意思決定が可能。
事業の制限	収益事業に関して、NPO法人と同様の制限のほかに共益活動にも制限される。	収益事業は非営利活動の費用に充てるために実施することなど制限を受ける。	収益事業の実施に厳しい制限を受ける。	事業に制限はなく、公益事業、収益事業、共益事業のいずれも可能。	事業に制限はなく、公益事業、収益事業、共益事業のいずれも可能。	事業に制限はなく株主に対する剰余金や残余財産の分配も可能。
税制上の優遇措置	法人税の優遇措置のほか、寄附者への優遇措置も設けられている。	収益事業から生じた所得のみが課税の対象となる。	法人税、所得税の優遇措置のほか、寄附者への優遇措置も設けられている。	非営利型は、収益事業から生じた所得のみが課税の対象となる。	非営利型は、収益事業から生じた所得のみが課税の対象となる。	税制上の優遇はない。



タイプA



タイプB



タイプC

❖ タイプA (公益社団法人、公益財団法人、認定NPO法人、NPO法人)

公益目的事業や非営利活動を主とする法人です。税制上の優遇がある一方、収益事業については制限を受けます。さらに、公益目的事業についても収入が適正な費用を超えないなどの厳しい制約があります。

このタイプの法人は、公益的な事業に依存することは不可避であり、収益事業は補完的な位置付けとなるかもしれません。公益性の高さや情報開示によって信頼を得ることで、公的資金を財源として獲得し、有効に活用していくことが必要になります。また、税制上の優遇を活かすことのできる会費や寄附金についても有望な財源になります。

❖ タイプB (一般社団法人、一般財団法人)

タイプAとタイプCの中間に位置する法人です。事業について制約はありませんが、剰余金の分配が認められていないことや、迅速な意思決定が難しいことなどから、収益事業への適性が高いとは言えません。

このタイプの法人は、あらゆる事業を実施できることを強みとして財源の多様化を進めていく方向が考えられます。

また、収益事業に取り組む場合には、別に株式会社を設立し、その法人に対して出資するという方法も選択できます。

❖ タイプC (株式会社)

株式会社は、事業に制限がなく、剰余金等を分配することも可能です。議決権は出資比率に応じるため特定の株主の意見が強くなる反面、迅速な意思決定が可能です。また、株式会社は税制上の優遇は受けられませんが、自ら収益事業を実施することによって観光地域づくりを目指す場合(DMCなど)に適している形態であると言えます。

財源開発に向けたヒント① 会員向け有料サービスの導入

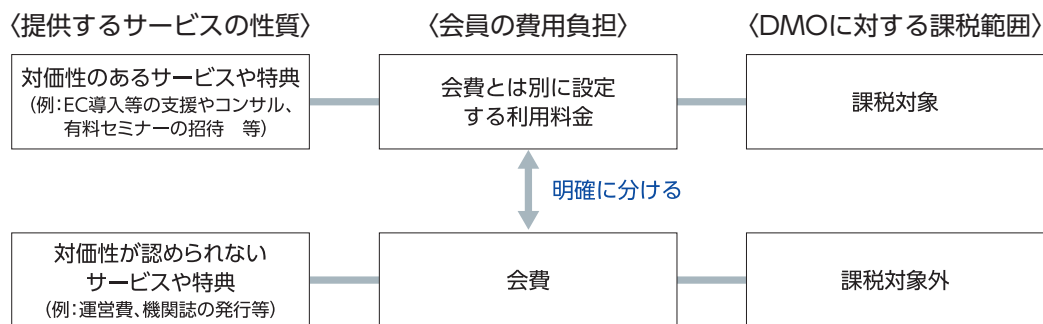
会費はDMOにとって安定した財源の一つであり、また、観光地域づくりを進める上で賛同者を増やすことは重要な取組です。ただし、会員サービスを充実させるにあたって、注意すべき点があります。

i. 会員向け有料サービスの特性

税制上、対価性のある会員サービスの提供は収益事業とみなされ、非営利型の一般社団法人などの本来は会費収入が非課税の法人であったとしても課税対象となる可能性があります。これは、会費とは本来、法人の運営費用に充てられるべきもので、サービスの提供を目的としたものではないとの考え方からです。

ii. 会員向け有料サービスの検討のポイント

税制上のメリットを維持しながら会員サービスの充実を図るためには、対価性のある会員サービスとそうでないものを分け、会員が対価性のあるサービスを利用したときに限り通常の会費とは別に料金を徴収する方法が望ましいと考えられます。その場合、サービスを利用する会員には追加の負担が発生しますが、これらを明確に分けることによって会費収入の全体に対して課税されるのを避けることができます。また、会費とは別に設定する有料サービスの利用料を、提供するサービスの原価レベルに抑えることによって、会員も必要最低限の費用負担でメリットを享受することができ、会員サービスの充実にも繋がります。



財源開発に向けたヒント② 基金制度導入

DMOが一般社団法人・公益社団法人である場合は、基金制度を活用する方法も有効です(財団法人の場合は基金の制度は設けられていません)。基金制度は定款の定めによって採用することができるため、社団法人が導入しやすい資金調達手段です。

i. 基金制度の特性

基金で集めた資金の用途には法令上の制限はなく、以下のような様々な目的において活用することが可能です。

- 補助金の交付の前に資金の支払いが必要な場合など、短期的な資金不足の補填。(資金繰り)
- 自然災害や感染症流行などの不測の事態に対する備え。(財政安定化)
- 収益事業の抱えるビジネスリスク(大幅な赤字など)に対する備え。(財政安定化)
- 中長期プロジェクトの財源に充てるための資金。(財源確保)

ii. 基金制度導入の検討のポイント

基金制度の導入にあたっては、これらを踏まえて実施する必要があります。

- 導入にあたって、拠出者に関する規定や返還手続きなどを定款に定めることが必要。
- 募集する際は、社員全員の同意により募集事項を定め、拠出者に通知することが必要。
- 一定の法的要件や拠出者との合意の定めるところにより返還義務を負う。
- 返還にあたっては、定時社員総会の決議が必要。
- 返還は、貸借対照表上の「純資産額」が基金の総額を超えている場合に限られ、その超えている額が限度となる。