

博士論文

NPO法人税制の諸問題—「時間寄付」制度化試案—

東北大学大学院法学研究科

法政理論研究専攻

大竹 隆

A7JD1003

# 「NPO法人税制の諸問題－「時間寄付」制度化試案－」

まえがき	1
第1章 NPO法人の現状と課題	
第1節 NPO法人の社会的役割と公益性	
1. NPO法人の法人としての位置	10
(1) 法人税法におけるNPO法人の取扱い	
(2) 民法上の法人と関連規定	
(3) 市民社会における公益とNPO法人	
2. NPO法人の現状	21
(1) NPO法人と地域社会	
(2) 地域社会の経済原理	
3. NPOの視点で考える公益性	29
(1) 公益性の判断基準	
(2) 人間の尊厳から見た公益、公共の福祉	
第2節 NPO法人の事例分析	
1. 福島市の3法人と活動エリア	36
2. NPO法人まごころサービス福島センター	37
(1) 法人の概要	
(2) 「まごころサービス」の仕組み	
(3) 決算書に見る「まごころサービス」と「介護保険事業」	
(4) まごころケアサービスをリードする「さわやか福祉財団」	
3. NPO法人シャローム	41
(1) 法人の概要	
(2) 活動内容	
(3) 決算書の中から見えてくるもの	
(4) 現場から見えてくる制度上の課題	
4. NPO法人ふくしま飛行協会	46
(1) 法人の概要	
(2) 活動内容	
(3) 決算書から見えてくるもの	
(4) 現場から見えてきた制度上の問題点	
5. 3件の事例から見えてくるもの	50
(1) 現場からの公益的な活動	
(2) ボランティア力再考	
6. 震災・原発事故と地域再生	53
(1) 震災・原発事故で絆が叫ばれる	

- (2) 侵害賠償と生活再建
- (3) 原発事故とボランティア
- (4) 生活再建とは
- (5) 市民活動の現場から
- (6) NPO法人シャロームの支援活動報告（2014. 11. 22）

## 第2章 NPO法の成立から現代まで

### 第1節 NPO法の成立過程

- 1. NPO法成立とその前後 ..... 72
- 2. 特定非営利活動促進法案と附帯決議 ..... 75
- 3. NPO法成立と市民活動 ..... 77
  - (1) 市民側から見たNPO法成立
  - (2) NPO活動の源流
  - (3) 福島における福祉活動の展開

### 第2節 公益法人改革とNPO法

- 1. 行政改革大綱 ..... 82
- 2. 公益法人制度の抜本的改革の視点と課題 ..... 83
- 3. 公益法人制度の抜本的改革に向けて ..... 84
- 4. 公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針 ..... 85
- 5. 公益法人制度改革に関する有識者会議報告書 ..... 86
- 6. 公益法人制度改革の基本的な枠組み ..... 87
- 7. 報告書「特定非営利活動法人制度の見直しに向けて」 ..... 89
- 8. 平成22年度税制改正大綱とNPO法改正 ..... 89

## 第3章 NPO法人を取り巻く課税環境

### 第1節 現行税制における非営利法人とNPO法人、公益法人

- 1. 非営利法人課税の沿革 ..... 98
  - (1) 1950年以前の非営利法人
  - (2) シャウプ勧告の概要
  - (3) 1950年（昭和25年）の税制改正
  - (4) 1998年（平成10年）のNPO法成立
  - (5) 2008年（平成20年）の税制改正
- 2. 法人格の違いと法人課税 ..... 102
  - (1) NPO法人
  - (2) 一般社団法人等と公益認定
  - (3) 特別法に基づく公益法人等
- 3. 法人税法における取扱い ..... 112
  - (1) 公益法人等
  - (2) 収益事業課税方式
  - (3) 寄付金制度

4. 所得税法における取扱い	117
(1) 寄付金控除	
(2) 認定NPO法人等に対する特別控除（税額控除）	
5. 相続税法における取扱い	119
(1) 国等に対して相続財産を贈与した場合の非課税	
(2) 特定公益信託に係る相続税の非課税	
(3) 認定NPO法人に対して相続財産を贈与等した場合の非課税	
6. 地方税法における取扱い	119
(1) 寄附金税額控除	
(2) 対象となる寄付金（都道府県と市町村で共通）	
(3) 特例控除額（ふるさと納税加算額）	
第2節 非営利法人に関わる課税判断－3件の事例より	
1. 非営利法人の特徴と法体系	122
2. <事例1> NPO法人への収益事業課税	124
(1) 事実経過と請求理由	
(2) 法人税申告から訴訟までの経過	
(3) 第1審 千葉地方裁判所	
(4) 控訴審 東京高等裁判所	
(5) 収益事業をめぐる論点	
3. <事例2> 社会福祉法人への同族会社規定の適用	129
(1) 事案の概要	
(2) 争点の整理	
(3) 給与所得をめぐる論点	
4. <事例3> 社団医療法人への財産評価基本通達の適用	131
(1) 事案の概要	
(2) 争点の整理	
(3) 社団医療法人の出資への財産評価基本通達適用の妥当性をめぐる論点	
5. 3件の裁判事例から見えてくる問題点	132
(1) 非営利法人要件と課税判断	
(2) 非営利法人と営利法人の相違点	
(3) 今後に向けての課題	
第3節 収益事業課税に関する裁判事例比較	
1. NPO法人に対する収益事業課税	135
2. 宗教法人に対する収益事業課税	135
(1) ペット葬祭業事件（事例1）	
(2) 宗教法人の営む不動産貸付業等の収益事業課税（事例2）	
(3) 霊園開発事業の収益事業課税（事例3）	
(4) 会館利用料の収益事業課税（事例4）	
(5) 永代使用料のうち墓石及びカロートに係る部分は収益事業に該当（事例5）	
(6) 宗教法人が墓地使用权者等から収受した管理料は収益事業である請負業に係	

る収入に当たるとした事例（事例6）	
3. 6件の事例の比較検討	143
4. 裁判事例に見る宗教法人とNPO法人の相違点	145
(1) 宗教法人とNPO法人の類似性と相違点	
(2) 収益事業課税	
(3) 法人格の多様性に伴う収益事業課税の見直し	
(4) NPO法人と「営利法人との競合」	
(5) 宗教法人と「営利法人との競合」	
(6) 小括	
第4節 裁判事例に見る課題	
1. 非営利法人と営利法人	153
(1) 非営利法人の定義	
(2) 非営利法人と営利法人の違いをもとにする法人税法の改正点	
2. 課税手段としての収益事業課税方式	157
(1) 流山訴訟の提起した問題点	
(2) 判決の評価と限界	
(3) NPO法成立後の変化	
(4) 無償公務労働としてのボランティア活動	
3. NPOの現場から考える市民公益税制	163
(1) NPOの現場と「公益」	
(2) NPO法人課税と寄付金	
(3) NPO法人と社会的経済合理性	
(4) 宗教法人と収益事業課税方式	
第4章 時間寄付の制度化試案	
第1節 法人税法における見直し	
1. 非営利法人における「公益」と「共益」	181
2. 地域社会とNPO法人の役割	183
3. 非営利法人税制に関する法人税法改正試案	187
第2節 公益型非営利法人の支援制度	
1. 現行の公益型非営利法人に対する優遇制度	190
(1) 法人税法における寄付金制度	
(2) 所得税法上の取り扱い	
(3) 相続税法上の取り扱い	
(4) 地方税法と地方税、その中での寄付金制度	
2. 「時間寄付」と支援税制	196
第3節 地方におけるNPO支援	
1. 地方税法におけるNPO法人	199
(1) 地方公共団体の課税権の範囲	
(2) 超過課税と法定外普通税・目的税	

(3) 森林環境税と産業廃棄物税	
2. NPO法人を支援する地方自治体の取組み .....	209
(1) 市民活動支援条例	
(2) 平成23年改正NPO法と条例個別指定基準	
(3) 市川市の1%支援制度	
(4) 地域ポイントと地域通貨	
3. 時間寄付と法定外目的税—「思いやり税」の提案 .....	226
(1) 制度の概要	
(2) 期待される効果の試算	
(3) 「ふるさと納税」と「思いやり税」	
(4) 福島市を母集団とした「思いやり税」の導入シミュレーション	
(5) 福島における震災以後のNPO活動の新たな展開	
おわりに .....	254

## まえがき

本稿は大きく四つの章から構成されている。第1章「NPO法人<sup>\*1</sup>の現状と課題」、第2章「NPO法の成立から現代まで」、第3章「NPO法人を取り巻く課税環境」、第4章「時間寄付の制度化試案」となっている。

第1章では、NPO法人の法人としての位置づけを確認しながら、全国的なNPO法人の現状と課題を整理する。NPO法人の現状を私たちの活動する福島市周辺の具体的なNPO法人3件の事例を取り上げ、さらに、震災以後の働きを検証しつつ、NPO法人の基本的な性格を、地域課題解決のための市民活動であると位置づける。それは市民の「無償による役務の提供」＝「ボランティア」＝「時間寄付」によって担われている活動であると捉え、それにより成り立っている法人がNPO法人であることを明らかにする。

第2章では、NPO法の成立から現在までの経過を公益法人改革との関連から整理し、NPO法成立までの政治的な流れと市民活動の流れを確認していく。全国的に展開されてきたさまざまな市民活動が阪神淡路大震災を期に一举にNPO法成立に向けて具体化して行った過程を検証し、その市民活動の流れは、見直しと改正を経ながら現在に引き継がれている。

第3章では、非営利法人課税の沿革を整理しながら、現行の非営利法人とNPO法人・公益法人に関する課税環境を概観する。法人税法、所得税法、相続税法、地方税法における寄付金制度を整理して上で、裁判事例を検討する。非営利法人に関する裁判事例3件と収益事業課税に関する裁判事例（NPO法人1、宗教法人6）7件を取り上げ、NPO法人を取り巻く課税判断の問題点を整理する。

第4章では、1章2章3章の検討から非営利法人についての法人税の見直し、公益型非営利法人への支援制度の検討、そして、「時間寄付」をキーワードとした地方におけるNPO支援のための制度提案へとつながる。

これからの市民社会においては、市民による地域課題解決のための自主的な地域参加活動が重要性を増してくる。この動きを正しく評価し支援して行くことで、市民の社会参加へのインセンティブは高まる。ボランティアを「時間寄付」として積極的に評価し、それを地域に取り込んでいくための新たな制度化試案として「思いやり税」と「思いやり券」の活用を最終章で提示し、その可能性とそのための仕組みづくりの提案を試みる。

以下で章ごとの要点整理を行うこととする。

### 第1章 NPO法人の現状と課題

第1節では「NPO法人の社会的役割と公益性」として、NPO法人の法人としての位置づけを法人税法、民法上の法人に関する関連規定を整理しながら、NPO法人の性格を確認する。民法上と法人税法上の判断との違いを、市民の視点からの公益として整理する。市民が積極的に公共サービスの担い手としての役割を担い、NPO法人の社会的役割は大きくなっている。そこには地域が必要とする課題に住民が自主的取り組み、さまざまなNPO法人を生み出し、それが連携協力しながら地域課題の解決に取り組んでいる姿がある。地域福祉に取り組むNPO法人の活動を検討しながら、NPO法人のはたしている社会的役割を明らかにし、その役割を、地域社会において市場化されない生活面での相互扶助シ

システムであること、ボランティアとして参加する市民の「時間寄付」によって支えられた活動であることを明らかにする。

第2節では「NPO法人の事例分析」として、その具体的な活動団体の事例に福島市を拠点に10年以上活動しているNPO法人3件を取り上げる。①NPO法人まごころサービス福島センター、②NPO法人シャローム、③NPO法人ふくしま飛行協会、この3件について、法人設立の目的、法人の概要、活動内容とその成果を地域における活動として検証する。

ここで事例として取り上げる3件のNPO法人の概要を若干紹介する。

①のNPO法人まごころサービス福島センターは、さわやか福祉財団傘下のNPO法人で、流山訴訟の「さわやか福祉会流山ユアイネット」とほぼ同じ活動形態を取っている。制度化された介護サービスと制度化されていない福祉サービスを提供する。制度化されていない福祉サービスは、有償ボランティアとして経費実費程度の負担で行われている。老人介護から老人のサロン運営、こどもの見守りサポートと幅広い活動を行っている。支援者の協力により施設も与えられ介護施設も運営している。事業の主なもの、介護保険事業、福祉サービス事業、委託事業であり、活動の大半は請負業として収益事業となっている。日常的な福祉サービスの提供は、専従化し賃金が支払われ、イベント的な交流事業はボランティアに依存している姿がある。

②のNPO法人シャロームは、障がい者支援を30年以上続けている団体で、NPO法ができたことにより法人化した。障がい者の施設で作られた製品の販売支援を長年続け、市の委託事業である「障がい者コミュニティサロン事業」を受け、障がい者を雇用し焼きたてパンの製造販売をメインとする「まちなか夢工房」の管理運営を12年間行ってきた。

市からの委託費は、スタッフの半数の人員費分でなくなるが委託事業は請負業、パンの製造販売等は物品販売業となり収益事業となっていた。市長の交代により、突然委託事業が打ち切りとなり、現在は、一般社団法人による障がい者施設として運営されている。行政への依存のリスクと協働への課題である。

喫茶スペースや全国の授産製品の販売コーナーなども備え、まちのオアシスとして障がいの有無にかかわらず多くの市民に利用されている。また、障がい者の雇用や実習の場としても重要な働きを果たしている。この活動を支えるために多くのボランティアが参加協力している。長年の活動で培われた地域住民からの信頼とボランティアによってその活動は支えられている。

③のNPO法人ふくしま飛行協会は、飛行機のパイロット仲間が作ったNPO法人で、農産物空輸を目的に作られた農道空港が、利用されないままに地域のお荷物となっていた状態を憂い、自家用飛行機の空港に活用し、航空文化を広めようと活動を始めた団体である。福島市から農道空港の指定管理を受託し、市内のNPOとも協力し郊外型の市民による手作りの航空公園にしようとして全国規模の航空イベントを毎年開催している。年々動きが拡大し1万人規模のイベントとして定着している。地域に大きな経済効果をもたらしながらも団体への収入はほとんどなく、そのイベントの運営管理はボランティアにより担われている。市の直接管理から民間への管理委託となり、指定管理料は、請負業として収益事業となっている。

3件の事例を通して、自分たちが住む地域の課題に積極的に取り組むNPOの姿と、そ



れを支える市民相互の協力関係の実態が明らかとなる。地域の課題をそこに住む住民が助け合い自主解決できることこそ地域福祉の原点であり、それを効果的に実現させるために支援するのは行政の大きな役割の一つである。住民の自主的取り組みに向けてのインセンティブを高め支援して行くための手法の開発が必要となる。

このためには「時間寄付」の概念が重要となる。直接関わった人が、i 相手の困っていることに対してできることを直接やってあげる行為と、ii 第三者に賃金を払ってやってもらう行為で、困っていた人が救済されたことにおいて同じである。しかし、i の場合には、ii の場合における賃金分を困っている人に寄付したと見ることができる。この行為を「時間寄付」と定義する。地域住民によって共有された課題については、支援をする人も支援される人も当事者として直接関わるため金銭に現れない部分が多い。この関係を地域に拡大することが地域再生の鍵となる。NPOの活動の多くの部分が「時間寄付」により担われているため数字として表れにくく、これによる経済効果はこれまで過小評価されてきた。しかし、地域コミュニティの絆を形成する基本には、この住民相互の「時間寄付」がある。これを支援促進させるためには、最も身近な地方自治体である市町村等において、NPO法人支援の態度を明確にし、NPOと行政の役割分担を尊重した協働関係の構築を目指すことが求められる。東日本大震災と原発事故は、この課題を鮮明にしている。このための手法として、「時間寄付」を取り入れた新たな制度の提案へと展開していく。

## 第2章 NPO法の成立から現在まで

ここでは、阪神淡路大震災を契機に法制化されたNPO法が、その後どのような変遷をたどり、東日本大震災を経てこれからどのように変わろうとしているのかを追跡検討する。

第1節では、「NPO法の成立過程」として、NPO法の成立するまでの時期を取り上げ、阪神淡路大震災後の社会状況を背景に議員立法により成立したNPO法とその内容を整理する。議員立法として、政党間の思惑と調整の産物として成立したNPO法は、多くの問題点を残しながらの成立となる。NPO法人に対する課税上の取扱等も不備のままで、それらは裁決時の付帯決議として先送りされる中でのスタートとなった。

NPO法成立前では、諸官庁の許認可を受けない非営利法人を設立することはできなかった。それがNPO法の成立で、認証主義により要件を満たせば自由に非営利法人を設立することが可能となった。NPO法成立前夜と成立までを、当時の社会背景とともにNPO法成立時に戻って検討することで、NPO法人の社会的存在意義と課題を改めて確認する。

第2節では、「公益法人改革とNPO法」として、平成10年に成立したNPO法が、それから18年を経過し幾度もの改正が加えられ現在に至ってきた変遷を整理する。平成13年に認定NPO法人制度が始まり、14年にはNPO法の改正、平成15年には「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」が閣議決定され公益法人改革の動きが本格化する。平成18年には公益関連3法が公布され、それまでの民法法人は、一般法人か公益法人への移行を求められることとなる。平成22年の「新しい公共」宣言。平成23年には認定NPO人制度の大改正、平成23年のNPO法人会計基準の採用へと続く。NPO法人を取り巻く環境は、公益法人改革の流れの中で大きく変貌を遂げている。これらを背景に、NPO法の成立から現在までの流れの中に、公益法人改革や認定NPO法人制度改正の意義と

課題を整理する。

### 第3章 NPO法人を取り巻く課税環境

第1節においては、「現行税制における非営利法人とNPO法人、公益法人」として、始めに非営利法人課税の沿革をシャープ勧告以前からシャープ勧告、その後現在までの歴史を概観し、そのうち現行税制下での非営利法人とNPO法人・公益法人等の課税環境を、法人格の違いによる課税関係と支援税制の概要を整理する。営利法人と非営利法人との区分、さらに非営利法人と位置づけられるNPO法人や一般社団法人・一般財団法人に一定の認定基準を設け公益法人等の判断を行う二段階方式による認定NPO法人、公益社団法人・公益財団法人がある。また、それ以外にも特別法で定められた公益法人がたくさん存在する。これらの法人格の違いと課税上の違いを整理し、これからの検討課題を整理していく上での前提とする。

第2節では、「非営利法人に関わる課税判断」として、NPO法人、社会福祉法人、社会医療法人に係わる裁判事例を検討する。事例における裁判での裁決は、すべて営利法人についての取り扱いを準用した課税判断となっており、非営利法人の性格から派生する課税判断とはなっていない。

非営利型法人の要件を法人税法（法2条9-2イ）では、「①定款に剰余金の分配を行わない定めがある。②解散したときは、その残余財産が国又は地方公共団体等に帰属する定めがある。③理事は、親族等の占める割合が3分の1以下であること。」と定めている。ここで取り上げた3件の裁判事例は、非営利型法人の要件がそれぞれの争点とされた事例である。

事例1では、NPO法人が行うボランティア活動が収益事業として課税されるかどうかを争った流山訴訟を取り上げる。会員のボランティアに支えられ、法人の維持継続のために蓄えた剰余金に、収益事業から生じた所得として課税するとの判断がなされた。これについて、非営利法人の要件①②に照らし無理があるのではないかとの問題提起となっている。さらに、非営利法人についての課税は、収益事業を行う場合には課税とする収益事業課税方式の中で、除外規定に該当する場合にのみ非課税とする例外的な取り扱いとなっている。

NPO法人の事業が継続的に行われる場合、その経済活動は何らかの事業区分に分類されるため収益事業として課税扱いとなる。しかし、NPO法に列記された特定非営利活動<sup>\*2</sup>は継続的に行われると「認定法<sup>\*3</sup>」に定める公益目的事業<sup>\*4</sup>となる。NPO法人におけるボランティア活動は、無償で行われる公益活動として捉えられる。収益と見なされる剰余金は、ボランティアの協力で次年度への活動資金を準備している結果であり、個人への利益の分配の事実は存在しない。ボランティアを市民による「時間寄付」と捉えると、NPO法人は、時間寄付により成り立つ公益法人であると言える。

非営利法人における要件の要素①を考慮されなかった事例として取り上げる。

事例2では、社会福祉法人の理事長が、法人財産を個人で流用していたことが判明し、これに対して同族会社の規定を準用した役員賞与を認定し、法人に源泉徴収義務を強いた事例で、非営利法人の要件③を無視した判例となっている。社会福祉法人の基本財産は、すべて寄付行為により形成されており、いくら多くの寄付を行い理事長になっても、

寄付行為を実行した後では、その基本財産に対して個人の財産権はおよばない。要件②から公共的な財産となっている。同族会社とは、株式会社等の営利法人において株式の50%以上を一定の株主が所有している場合で、会社の財産の処分権を有する者が、自社の財産を任意に処分したことに対する取り扱いを規定したものである。本事例による法人財産の個人への流用は、理事長による社会福祉法人からの財産の隠匿行為である。違法による所得であっても課税所得は構成するが、給与所得とは言えず、雑所得が相当と思われる。営利法人と非営利法人の違いに対する考慮がまったく成されていない。法人格の違いによる租税判断が混乱しているものと思われる。

非営利法人の要素③が考慮されなかった事例として取り上げる。

事例3では、医療法人が定款変更により非営利法人の要件①②③のすべてを満たすこととなったにもかかわらず、相続税財産評価基本通達における財産評価がそのまま適用されたことに対する修正を求めた事例である。①②の要件を満たすということは、個人の財産権が法人におよばないことを意味することから、個人財産の算定を目的とする財産評価において、個人の財産とはならない部分までも含めて評価する財産評価基本通達の準用は不当に評価額を大きくし課税を過重にすることとなる。非営利法人の法整備にあわせた見直しが必要となってきた。

非営利法人の要素③を無視した事例として取り上げる。

3件の事例を通して、非営利法人への課税判断の現状を整理し、営利法人と非営利法人の違いを分ける3要件が課税判断に反映されないために生じている混乱と問題点として明らかにする。

第3節では、「収益事業課税に関する裁判事例比較」として、NPO法人と宗教法人における収益事業課税の比較検討を試みる。上記事例1で取り上げたNPO法人の流山訴訟と宗教法人のペット葬祭業事件他6件の事例を通して、非営利法人への課税根拠を収益事業課税方式による収益事業の有無に根拠を置く現行法制が、課税判断を複雑にし、法人格の違いによる不均衡を招いている。非営利法人への課税の理由を営利法人との競合による不公平を避けるためとして制度化された収益事業課税方式が、時間の経過の中で生じている制度矛盾を明らかにする。

流山訴訟では、法人の行う事業目的には言及せず、収益事業の規定を厳密に解釈して判断した判決がなされている。高齢化する社会の中で、市民間の相互扶助システムとして、介護保険制度で救済できない分野を市民のボランティアが支えている。この経過を考えると、NPO法人の行う制度外の支援が、営利企業と競合するとは考えにくい。これらの事実に対しては「立法論としては傾聴すべきであるとしても、現行法の解釈、運用としては、その主張を採用することは困難である。」として東京高裁は立法府の課題として判断を避けている。NPO法人の活動についての公益性の判断は、立法上の課題であることが明示された。

宗教法人が行う6件の裁判事例は、事業の実態を精査し、営利企業との具体的な競合関係を論証しながら、営利法人との競合を根拠に収益事業課税を認める判決を行っている。宗教法人の行っているペット葬祭業、不動産貸付業、霊園開発、墓地の墓石等の販売、墓地の管理料等、これらは宗教法人の財産の運用と収益の確保を目的とする事業として収益事業課税が適用されている。

この2つの法人格の事例を通して、収益事業課税方式の立法趣旨と運用面での課題を明らかにし、収益事業課税方式の見直しの必要性を問う。

第4節では、「裁判事例に見る課題」として、①非営利法人と営利法人、②課税手法としての収益事業課税方式、③NPOの現場から考える市民公益税制、の3つの項目に分け整理し、3章の総括を行っている。

非営利法人に対する課税判断は、非営利法人と営利法人との基本的な性格の違いに基づくものでなければならない。非営利法人への非課税は、原則非課税であり、優遇税制の問題ではないとの立場を鮮明にする。非営利法人のうちから公益性の高いと認められる法人を支援することを目的に、優遇税制としての寄付金制度の整備を図っていくことが重要となる。NPO法人の事業に参加するボランティア＝「時間寄付」を評価し、市民の公益性として、これを寄付金制度に取り入れていくことを提案する。

#### 第4章 時間寄付の制度化試案

これまでの検討を踏まえて、「時間寄付」をNPO法人支援税制へ導入するための制度化試案を提示する。NPO法人の活動は、地域課題に取り組む住民の自主的活動が基本となることは前章までの検討で明らかとなった。同時に制度上の課題も明らかとなってきた。この課題を次の3点にまとめ、それらへの試案を提示している。

第1節では、「法人税法における見直し」として、これまでの検討を踏まえ収益事業課税方式に変わる試案として個別審査方式を提案する。収益事業課税方式による非営利法人課税はNPO法の成立以後大きく状況が変化した。現在は、非営利法人を設立することが、準則主義、認証主義により誰でもが可能となっている。その中で、収益事業課税方式では、法人が継続的に行う経済活動をすべて包含し課税対象に取り込んでいる。法人税法施行令により除外規定が事業区分ごとに列記され、これに該当しなければ課税対象となる。これによりNPO法人の継続事業は原則課税扱いとなる。現状では、民間法人はすべて営利法人の課税ルールを原則とする収益事業課税方式が取られているが、新たな非営利法人の課税ルールへの転換を提案する。

NPO法成立前には、旧民法の規定により設立された民法法人と特別法により設立された法人を合わせて公益法人等と認識され、制度上に法人格を認められた非営利法人は存在していない。法人税法上、収益事業課税方式では、公益法人等の本来の活動は除外規定により収益事業とはならないため、原則的に公益法人等に課税されることはなかった。その後、NPO法は成立するが、NPO法人をこの除外規定の法人には含まれていない。NPO法により「公益法人とみなす」とされたが、公益法人に適用される法人税法上の除外規定はない。

NPO法人の成立、それ以後の中間法人法の制定、民法の改正による一般法人法等の成立（中間法人法の廃止）により、非営利法人の法的整備は一応の結末を向かえた。その中で、営利法人と非営利法人の区分に基づく課税サイドからの対応を明確にする必要性が高まっているとの認識から、収益事業課税方式の見直しと、これに基づく新たな方式として個別審査方式の提案を行う。

収益事業課税方式を廃止し、非営利法人については、法人の目的と非営利法人の要件をベースに原則非課税とすべきであるとする。例外として課税する場合は、法人の財産運用

を目的とする事業で、営利法人との競合が認められる場合に限る。この競合は、営利法人は会社法に基づく法人で、営利を目的に行われる商行為を行う法人であることから、この営利法人が行う商行為を非営利法人が行う場合に生じる。

非営利法人の保有する基本財産は、公共財に準じる財産であることから、非営利法人の社会的義務としての①情報開示義務②会計制度の整備③第三者機関による監査制度の整備と指導要件の開示など、税法以外での法整備も重要となる。この非営利法人の規制・管理を課税制度のみで行うことには限界がある。

非営利法人の事業目的に基づく課税ルールの整備が求められる。非営利法人の原則非課税は優遇税制の中で考えるべきことではないとの立場から、非営利法人が原則非課税であることを基本とした法人税法の改正案を提示する。

第2節では、「公益型非営利法人の支援制度（NPO法人を含む）」としての寄付金制度のあり方についての提案を行う。非営利法人の中で、特に公益性の高いと認められる法人を公益型非営利法人とし、支援制度の充実を図っていくことが必要となる。

現在は、NPO法人、一般社団法人等は、第三者機関の審査等により公益法人と認められる二段階方式が採用されている。一般法で設立される一般社団法人等は、非営利法人とその他に分かれ、さらに共益と公益に区分される。公益において、特に公益性の高いと認められた法人が、認定法に基づき公益社団法人等となる。NPO法人も含め、これをすべての非営利法人に拡大し、公益性の高い法人を公益型非営利法人として整備したうえで、支援のための優遇税制を検討すべきとする。

国の許認可が公益の判断基準とされてきた特別法に基づく法人についても、公益認定基準に基づき見直しを行うと、共益団体と公益団体の区別が曖昧であることがわかる。公益法人は、法人のミッションを実現するために多くの事業を展開している。公益法人も継続的な経済活動を行う事業体である。このことから、公益法人の判断基準は、法人全体で評価すれば足りるとの立場をとる。法人の目的とその成果は、その活動が適正でありかつ非営利法人の三要件を満たし、情報開示等の社会的義務を適性に履行していることにより確認できる。

補助金、助成金、会費、一般寄付に加え、時間寄付を大きな収入源として評価していくことが、NPO法人を正しく評価していく上で重要な要素となる。NPO会計基準の中に、ボランティアによる役務の提供の取扱として、「ボランティアから役務の提供を受けた場合で、当該役務の金額を、合理的に算定し外部資料等によって客観的に把握できる場合として、人件費と同額計上する方法を選択した場合」には、「ボランティア受入評価益」という受取寄付金の内訳科目としての組み入れが可能となった。時間寄付の制度化に向けて大変評価すべき事柄である。

市民の社会参加を「時間寄付」として積極的に評価し、地域社会に取り込んでいくことが、市民の社会参加へのインセンティブを高め地域社会の活性化に繋がっていく。寄付金控除制度に「時間寄付」を、次章で取り上げる住民税での制度化と連動しながら、ボランティア活動を取り込んだ寄付金制度を提案する。

第3節では、「地方におけるNPO支援」を取り上げる。NPO法の成立以後、多くの自治体において市民活動促進条例等が制定されたが、理念型が多く、理念の実現に向けた具体的な手法の導入が必要となっている。このための手法として「時間寄付」を用いた具

体的な支援システムの提案を行う。

「時間寄付」の制度化に当たっては、地方自治体の市民活動促進条例等の動きに合わせ、市民の地域運営への参加意識を高め、ボランティアへのインセンティブを高めていくことが大切となる。しかし、現状では、「時間寄付」を導入した支援税制は存在しない。本稿では、地方公共団体の課税権の範囲を地方税法の中で検討し、法定外目的税としての「思いやり税」の創設を提案する。これは、地域におけるボランティアを支援する「思いやり券」と連動することで目的を達成できる制度となる。

地方におけるNPO法の成立からの動きは、市民活動支援条例等の制定、認定NPO法人の認定基準への条例個別指定基準の導入、市川市に代表される1%支援制度などさまざまな動きを作ってきた。市民活動も活発化し多くのNPO法人(51,197(2016.8.31現在))が設立されている。地域間を繋ぐふるさと納税もできている。これら動きの中の成果を統合し、地域における地域福祉の相互支援システムの再生を目指す提案として、「時間寄付」への支援財源としての「思いやり税」と支援ツールとしての「思いやり券」の導入を計画する。地域で多くのボランティアを集め活動するNPO法人を市町村独自の指定基準により認定NPO法人を育成し、これに「思いやり券」の発行権を付与する。ボランティアへの参加と支援の意識を「思いやり税」として具体化させ、ボランティアが参加するNPO法人への「思いやり券」の発行権を付与することでNPO法人への支援とボランティアへの支援を同時に実現することができる。「思いやり券」に使用制限や使用期限を設けないことで地域内での流通の幅が広がり、地域通貨としての機能も期待できる。市町村において、「思いやり券」での納税やふるさと納税を可能とすることで「思いやり券」が新たな地域間交流へ繋がる。東日本大震災は、被災地を思う支援の輪が新たな地域間交流の動きを作り出してきている。最後に、共助社会の具体化に向けて、福島現状を踏まえた制度化への提案を行う。

---

\*1特定非営利活動促進法（平成10年3月25日法律第7号）ににもとづき設立された法人「特定非営利活動法人」の略称。

\*2特定非営利活動促進法第2条「定義」において、「特定非営利活動」とは、別表（20種類の活動を列記）に掲げる活動に該当する活動であって、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と定めている。

\*3「公益社団法人及び公益財団法人の認定に関する法律」の略称

\*4「認定法」第2条4定義において、「公益目的事業」とは、学術、技芸、慈善その他の公益に関する別表（23の事業を列記）各号に掲げる種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいうと定めている。

## 第1章 NPO法人の現状と課題

### 第1節 NPO法人の社会的役割と公益性

#### 1. NPO法人の法人としての位置

NPOとは、Non-Profit Organization（非営利団体）の略である。NPO法とは、1998年（平成10年）に議員立法により特別法として成立した特定非営利活動促進法の略称である。これにより設立された法人を特定非営利活動法人（以下「NPO法人」という）という。法の成立から18年が経過し、その後、公益法人改革も進みNPO法人を取り巻く環境も大きく変わってきている。その中で、NPO法人の社会的役割は益々増ってきている。本論では、このNPO法人の市民社会における社会的役割を明らかにし、これを支援していく制度的支援のあり方を租税法の立場から提案していくことを課題としている。このため、始めにNPO法人に対する課税環境を明らかにすることを目的に、NPO法人の法人税法、民法等における位置付けを整理していくこととしたい。

#### （1）法人税法におけるNPO法人の取扱い

NPO法に基づいて設立されたNPO法人は、法人税法その他法人税に関する法令の適用については、NPO法46条1項によって公益法人等とみなすとされている。法人税法においては、公益法人等の範囲は、法人税法2条6号別表2に掲げられている。しかし、NPO法人はこの別表2への記載はない。公益法人等への課税は、原則非課税とされ、法人の種類に関係なく法人税法施行令第5条に記載された34業種に該当する事業を収益事業として、課税判断をこの収益事業の有無に求める収益事業課税方式を採用している<sup>\*1</sup>。

この収益事業課税方式の採用の趣旨は、流山訴訟<sup>\*2</sup>における税務当局の主張の中で「公益法人等が営利法人等の営利事業を営んでこれと競合する場合に、この所得について非課税とすると課税の公平が失われるので、これを是正する必要があるためである。」と説明され、また、「執行上の立法技術上の理由から非課税とすれば課税の公平を損なう業種を網羅的に対象とする。」という具体的な手法として収益事業課税方式をとったとされている。石坂氏は、明治期から1950年までの非営利法人税制についてその発展の経緯を追い、わが国の非営利法人税制の起源を検討して、それまでの法人税法では、公共団体、神社等、および公益法人は非課税であったとしている。1950年改正法人税法で、すべての内国法人の所得について法人税を課した上で、公益法人等の所得のうち収益事業以外の所得（非収益事業）については法人税を課さないという構成になった。1950年の税制改正前後の法人税における課税方法には断絶があると述べている<sup>\*3</sup>。

この収益事業課税方式によれば、法人格の違いには関係なく、一定の業種に該当する事業を行う法人についてはすべてを網羅的に課税対象とすることができることとなる。業種区分については、一般的には日本標準産業分類（総務省、平成14年3月改訂）に基づいている。この第2章第1項「産業の定義」において、「この産業分類にいう産業とは、事業所において社会的な分業として行われる財貨及びサービスの生産又は提供に係るすべての経済活動をいう。これには、営利的・非営利的活動を問わず、農業、建設業、製造業、卸売業、小売業、金融業、医療、福祉、教育、宗教、公務なども含まれる。」とされている。



この業種とは、継続的に行われる経済行為の業態別分類であることから、法人の設立趣旨や目的の違いによる法人形態の違いは一切反映されないこととなる。すべての法人の行う継続的な経済行為は、これにより一定の業種に分類されている。

この産業分類に基づく事業を収益事業として取り込んだ収益事業課税方式を法人課税に採用することで、すべての法人が課税対象として捕捉可能となる。法人税法施行令<sup>\*4</sup>に 34 の収益事業を列挙し、この事業単位ごとに除外規定を設けることで特定の法人を非課税とする組み立てとなっている。

公益法人等が行政官庁の許認可によっていた時代には、その主たる目的を逸脱しない限りは、業種区分の中に除外規定として公益法人等の根拠法と事業を明記することで非課税とし、公益法人等の原則非課税が保障されてきた。しかし、認証<sup>\*5</sup>を受けることにより簡単に設立できるNPO法人の出現は、多種多様な業種に関わり活動するNPO法人を生み出し、これに伴い行政官庁の定めた公益法人以外の、民間主導の新たな公益法人が広範囲に存在することとなった。

「公益法人等が営利法人等と営利事業を営んでこれと競合する」ことを避けるために採用されてきた収益事業課税方式は、施行当時から現在まで、その社会状況の変化の中でその性格を変えながら存続されている。法人制度の整備が進み法人を取り巻く環境が大きく変わる中で、その適用においては、当初の国等の認可法人のみであった公益法人等を非課税とするための原則非課税制度が、NPO法人の出現により民間主導での公益法人等の設立が可能になったことに伴い、すべての法人を原則課税とし特定の法人のみを非課税とする原則課税制度に変化している。

同じ事業を行っていても、NPO法人が行う福祉事業は課税となり、社会福祉法人では非課税となるという問題も生じている。それは、課税の公平と担税力の有無、さらには法人所得とは何かという命題をもはらむ問題を内在している。法人制度の整備は、事業目的による設立者の意思を反映できる法人格に、その選択の幅を広げてきた。NPO法人の多くが地域の課題に積極的に取り組む公益法人として設立される中で、その立法趣旨を離れ、法人格の違いを超えて行われる収益事業課税は、NPO法人の役割を阻害し、その活動を制限することにもなりかねない<sup>\*6</sup>。NPO法人の社会的役割を反映した法人税法上の取扱を検討していかなければならない。

## (2) 民法上の法人と関連規定

まず、法人としてのNPO法人の位置づけを民法上の規定をもとに整理していくこととする。さらに、NPO法人が、市民が地域課題を自主的に解決しようと活動する公益法人であることを明らかにし、営利法人等の営利事業と競合する関係にはなく、非営利組織として、政府・企業との社会的役割分担を担う協働関係にある法人であることを見て行きたい<sup>\*7</sup>。

始めに、民法上の関連規定として以下の条文を列記し、これをもとにNPO法人の検討を行うこととする。

・「法人」第34条（法人の能力）「法人は、法令の規定に従い、定款その他の基本約款で定められた目的の範囲内において、権利を有し、義務を負う。」

- ・「贈与」第 549 条「贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思を表示し、相手方が受託することによって、その効力を生ずる。」
- ・「売買」第 555 条「売買は、当事者の一方がある財産権を相手に移転することを約し、相手方がこれに対してその代金を支払うことによって、その効果を生ずる。」
- ・「雇用」第 623 条「雇用は、当事者の一方が相手方に対して労働に従事することを約し、相手方がこれに対してその報酬を与えることを約することによって、その効力を生ずる。」
- ・「請負」第 632 条「請負は、当事者の一方がある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対してその報酬を支払うことを約することによって、その効果を生ずる。」

#### ① 民法上の法人

法人は、民法 34 条により、法的権利能力を持つ主体となることができる旨を定められている。この法人の本質をどう捉えるかということからさまざまな学説が唱えられてきた<sup>\*8</sup>。この中で法人課税の根拠をめぐっては、法人を権利能力の主体であるとする法人実在説<sup>\*9</sup>と、法人を財産の帰属主体である個人の集合体であるとみる法人擬制説<sup>\*10</sup>の両学説が見られる。株式会社に代表される営利法人の財産は、出資等をした個人の株主に実質的に帰属しており、法人はその個人の集合体である。しかし、非営利法人では、法人の目的を実現するために寄付された財産で法人の財産は構成され、解散等の場合には、その残余財産は国等に帰属すると定款等に明示される。営利法人と非営利法人では、法的権利能力の主体ではあるが、その基本となる財産の帰属主体はまったく異なっている。

金子宏氏は、租税の意義を「国その他の公共団体は、国民に各種の公共サービスを提供することをその任務として存在しているが、国家がこの任務を果たすためには、膨大な額の資金を必要とする。租税とは、かかる資金の調達を目的として、直接の反対給付なしに強制的に私人の手から国家の手に移される富の呼称にほかならない。」<sup>\*11</sup>であると述べている。この租税の目的は、「公共サービスを提供するために必要な資金を調達する。」ことにあり、このため、「国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であるから、国民の財産権への財産権の侵害の性質をもたざるをえない。」という性格を持つことになる<sup>\*12</sup>。租税は、私有財産制のもとにおける財産権の侵害であるという性格から、法人財産の帰属主体を重視する法人擬制説に基づき非営利法人を捉えれば、非営利法人の財産は、すでに個人の手を離れ、最後は国に帰属することになる財産であることから、私有財産の所有者としての私人は存在せず、課税する根拠は見当たらないことにもなる。しかし、現状は、法人は個人から独立した納税義務者であるとする法人実在説の立場が取られている<sup>\*13</sup>。

NPO 法成立以後の公益法人制度改革<sup>\*14</sup>は、それ以前では不明確であった法人区分を明確にし、法人を営利法人と非営利法人の 2 区分に分け<sup>\*15</sup>、非営利法人をさらに公益の高い法人とそれ以外の法人に区分されることとなった<sup>\*16</sup>。しかし、NPO 法人、宗教法人、社会福祉法人等、特別法にもとづく法人は、認定法の基準に当てはめると公益等の判断には当てはまらないと思われる法人も存在する<sup>\*17</sup>。法人税法上の公益法人等の整理も行われていない。公益法人制度改革はまだ道なかばにあり、公益法人制度の整備に対応した租税法の見直しは今後の課題である。

## ② 営利法人

営利法人等の営利<sup>\*18</sup>は、私有財産制のもとで対価を得て行う取引によって成立する。売買、雇用、請負等は、対価性を伴う取引であり、それは、私人間の継続的な経済行為として行われる。この私人間の財産の増加に着目し、その増加分を所得と捉え課税したのが包括的所得概念における所得税<sup>\*19</sup>である。所得税において、個人については、売買や請負等を業とする場合は事業所得、雇用に基づく所得は給与所得等と所得の源泉により10種類に区分される。営利法人においては、個々の財産の集合体であることから、その法人の財産の増加分を所得として一括して捉え課税するものが法人税<sup>\*20</sup>である。法人税を所得税の前どりとする立場をとれば、本来は個人に課税すべき所得税を課税技術上の方法として法人に課税しているということとなる。

## ③ 非営利法人

非営利法人は、法人の事業目的のために、私人が自己の財産を無償で法人に拠出し、それにより法人の事業目的の実現を図ろうとする法人である。NPO法人の多くは福祉や地域づくりを目的に、それを担う市民の手により設立されている。非営利法人は公益目的法人と共益目的法人に大別されるが、公益性の判断基準は、認定法(2条4)における「不特定多数の利益」<sup>\*21</sup>である。公益法人改革に即した「公益性」の判断については、公益社団・財団法人の許可・認定基準となる「公益認定等に関する運用について」(公益認定等ガイドライン)が取りまとめられた。これと並行して、法人の行う個別の事業が「公益目的の事業であるかどうか」すなわち「不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するか」についての事実認定に当たっての留意点として「公益目的事業のチェックポイント」がまとめられた<sup>\*22</sup>。このガイドライン等による公益法人の認定・許可等の運用が始まり、旧民法法人の公益社団・財団法人への移行は完了した。公益法人認定委員を務めた大熊氏は、その論文<sup>\*23</sup>の中で公益法人等委員会委員長の池田守男委員長の談話<sup>\*24</sup>を紹介している。池田氏は、「これからの時代…国、地方自治体が提供するサービスのみならず、民による公益活動が不可欠」であり、また「民は官を『補完』する存在ではなく、むしろ公益活動の『主体』であり、豊かな社会の源」としたうえで、寄付文化の社会が定着することとそれが「温かみと深みのある社会の実現に繋がる」と述べている。

国や地方公共団体の主導で作ってきたNPO法成立以前の公益法人等については、国等の認可等が「公益性」の判断基準となり、これが「公益性」を担保していると考えられていた。しかし、ガイドラインが明らかとなり、市民が公益に積極的に関わり始めた現在、「不特定多数の利益」の解釈において「機会が、一般に開かれているか」が基準とされることとなり、「公益性」は広く解釈されるようになってきた。大熊氏は、「公益」概念の射程は「憲法の基礎づけに関わる『公共性』や基本的人権の制約原理としての『公共の福祉』の概念と不即不離に登場する場面から、本稿が対象とした『公益』法人に関わる概念としての使用まで射程は広汎にわたっている。」としている。また、「公益法人」認定の場面にあてはめれば「『機会が、一般に開かれているか』に関わる事実認定を『不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与する』の意味でとらえることとなった。」と述べている<sup>\*25</sup>。

市民の視点からの公益性<sup>\*26</sup>は、福祉の現場で考えると地域における相互扶助であり、経済的負担能力のない特定の人々の救済を目的に行われる。経済的負担能力の観点から、負担能力のある者同士の関係では、負担し合いながら共通の利益を享受することができる。

しかし、福祉の現場においては、負担能力の低下した者又は負担能力を喪失した者の救済が目的となるため、周囲の負担で行わなければならない状況がある。負担能力をすべて失っている状態では、この周囲への負担が最も大きくなり、これが「公益性」が最も高い状態であると判断される。福祉の始まりは、これを「措置」として国が担うことから始まっている<sup>\*27</sup>。

市民の視点での公益を社会福祉の現場で考えると、個人における福祉サービス等の必要性と負担能力の不均衡が現場の課題となる<sup>\*28</sup>。

これに国が直接介入し解決を図ろうとすると、租税として財源を強制的に確保し、これにより雇用した労働者を確保しサービスを提供することとなる。一方で、これを市民が相互扶助として自主的に行う場合には、その目的のため自主的に私財を提供し、その多くは直接的な労務の無償提供により行われる。それは民法上の「贈与」にあてはまる行為である。個人にとって、「労務を提供するための時間」は財産であり、労務を提供する時間は、雇用契約により賃金という対価を得て売買される。ボランティアでは、この労務に対する対価を相手に求めず、この財産を一方的に「贈与」していることとなる。利害関係のない法人や個人への「贈与」は、租税法上では、用語の混乱を避けるため「寄付」として区別されている。

ボランティアは、費用負担と労務の無償提供に分解すると、「金銭等による寄付」と「労務を提供する時間の無償提供＝時間寄付」の二つの寄付より構成されていると言うことができる。これをもとに福祉の分野から非営利法人を捉え直すと、非営利法人とは、私財の寄付により成り立つ法人で、その財産は「金銭等による寄付」と「労務を提供する時間の無償提供＝時間寄付」から成立しているということができる。労務の無償提供を「時間寄付」として定義することで、「非営利法人とは、寄付（金銭の寄付+時間寄付）により成り立つ法人である」との性格が明確となる。

福祉サービスを必要とする者の立場で考えるとき、負担能力の喪失者にサービスを提供する主体が、国であるか住民による相互扶助かの違いはあっても、福祉サービスの受益者にとっては同じ効果を得ることとなる。しかしそこには、サービスを提供するまでの過程に大きな違いがある。国等の提供する福祉サービスは、財源を国等の徴税システムにより租税として確保し、公務員等の雇用により行うこととなる。反面でサービスを必要とする人を知る住民が、直接に手をさしのべ救済していく場合には、財源とサービス提供者を「金銭寄付」と「時間寄付」により確保するなかでの相互扶助システムとして行われる。このため、担い手が国と住民では、社会的なコストと必要な人へのサービスの質は大きく異なることとなる。福祉系のNPO法人の多くは、この住民を担い手とする相互扶助システムを永続させるために法人格を取得して、その役割を担っている。（表 1-1）

表1-1 特定非営利活動法人の活動分野（平成26年度）  
（定款に記された特定非営利活動の種類(複数回答)

号数	活動の種類	法人数
第1号	保健、医療又は福祉の増進を図る活動	29,315
第2号	社会教育の推進を図る活動	23,885
第3号	まちづくりの推進を図る活動	21,932
第4号	観光の振興を図る活動	2,095
第5号	農山漁村又は中山間地域の振興を図る活動	1,771
第6号	学術、文化、芸術又はスポーツの振興を図る活動	17,269
第7号	環境の保全を図る活動	13,865
第8号	災害救援活動	4,130
第9号	地域安全活動	5,861
第10号	人権の擁護又は平和の活動の推進を図る活動	8,243
第11号	国際協力の活動	9,887
第12号	男女共同参画社会の形成の促進を図る活動	4,463
第13号	子どもの健全育成を図る活動	21,832
第14号	情報化社会の発展を図る活動	5,782
第15号	科学技術の振興を図る活動	3,020
第16号	経済活動の活性化を図る活動	8,743
第17号	職業能力の開発又は雇用機会の拡充を支援する活動	12,470
第18号	消費者の保護を図る活動	3,086
第19号	前各号に掲げる活動を行う団体の運営又は活動に関する連絡、助言又は援助の活動	22,770
第20号	前各号で掲げる活動に準ずる活動として都道府県又は指定都市の条例で定める活動	163

(注1)一つの法人が複数の活動分野の活動を行う場合があるため、合計は50,090法人にはならない。

(注2)第14号から第18号までは、平成14年改正特定非営利活動促進法(平成14年法律第173号)施行日(平成15年5月1日)以降に申請して認証された分のみが対象。

(注3)第4号、第5号及び第20号は、平成23年改正特定非営利活動促進法(平成23年法律第70号)施行日(平成24年4月1日)以降に申請して認証された分のみが対象。

(内閣府 NPOホームページ より)

NPO 法創設以後、既存の公益法人を中心に公益法人制度改革が進められてきている。それは、政権や政治状況の変化に翻弄されながらも確実に進行している。公益法人制度改革はまだ改革途上にあり、法律の改正、特別法等により設立された法人、またこれを管轄する省庁、これらの間にはさまざま違いがあり、十分な整合性はとれていない。結果として、法人税法においても、様々な法人格に対する現行の租税上の取り扱いにおいて整合性が取れていない状況にある。2006年(平成18年)の民法改正・公益法人関連3法<sup>\*29</sup>の整備、2005年(平成17年)の商法改正・会社法の整備を基本とする法人体系の整備が行われた。公益関連3法は、2008年(平成20年)12月1日施行され、旧民法法人の公益法人等への移行期間は2013年(平成25年)12月で終了した。2015年(平成27年)には、社会福祉法が改正され社会福祉法人の一般法に準拠した法人形態への整備が行われている(29年4月より移行)。これらの変化の中であって、非営利法人に対する扱いが営利法人の規定をそのまま準用する場合の多い現行の租税法では、NPO法人や公益法人等の活動において、活動内容や活動範囲に規制がかかる等、現状との不具合を生じている<sup>\*30</sup>。詳細については

第2章において、現場で活動しているNPO法人の事例分析を通して整理していく。

#### ④ 非営利法人課税

非営利法人に対して、原則を課税、非課税のどちらにしても、課税の公平を図るためには課税の必要な非営利法人の存在は否定できない。これを明確に規定するための条文とこれに対する課税要件を整備することが必要となる。非営利法人の行う事業が営利法人と競合する場合には、非営利法人の行う事業を非課税とすることで税金分だけ営利法人との競争関係を有利にし、営利法人の利益を奪うこととなる。このため公平の視点から課税による均衡を図る必要が生じてくる。これは、シャープ勧告<sup>\*31</sup>以来の公益法人課税の理由とされており、これを否定するものではない。しかし、このための課税方法として採られている現行の収益事業課税方式には、法人格の多様化の中で様々な不具合が顕在化してきている。法人格の違いと経済活動の目的の違いに着目した見直しが必要となっている。

NPO法人を公益目的事業（特定非営利活動）<sup>\*32</sup>を行う法人と捉えると、そこには、法人の目的実現のために多くの人たちの支援を「時間寄付」として受けている実態がある。「時間寄付」により費用を節約し、事業収益を余剰金として次年度に繰越す場合には、それは営利法人における利益とはまったく性格を異にしている。NPO法人の多くが、時間寄付により経費を抑え、剰余金を残して事業を継続している。この実態<sup>\*33</sup>を考慮することからNPO法人への支援は始まる。

活動の一部において得られた利益は公益目的に使用されることになるが、その利益が収益事業として課税される場合には、公益目的事業に使用できる利益は税引き後の利益となる<sup>\*34</sup>。また、時間寄付を労務費として換算すれば、寄付金収入と労務費が計上されることになり、その利益の多くは寄付金を繰り越していることとなる。それが現行法では、法人の存続を考慮した「時間寄付」が、法人全体の判断の中には反映されていない。

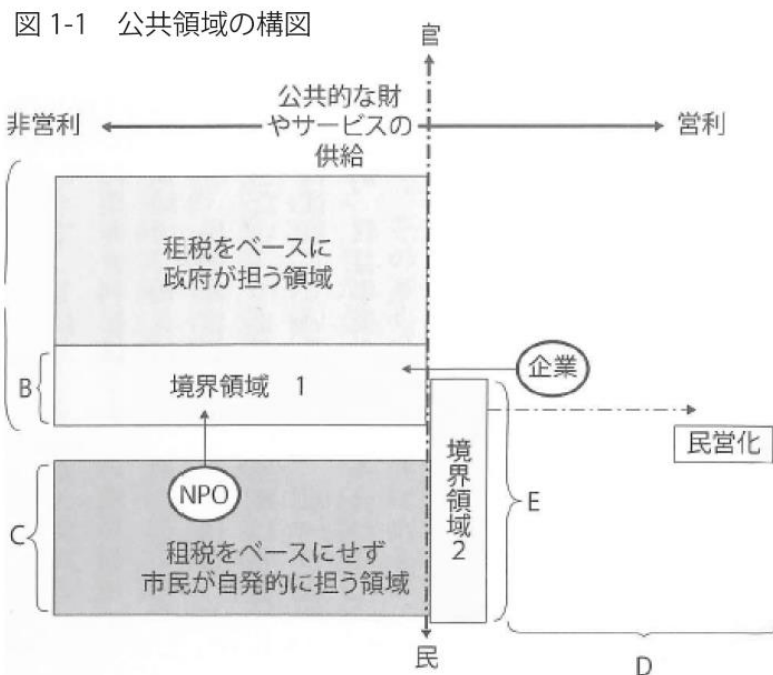
営利法人も法人市民として公益目的事業に直接参加し支援しているケースはあるが、営利法人では基本的には成り立たない分野を非営利法人が担い、営利法人がそれを支援する形で関わり補完している場合が多い<sup>\*35</sup>。NPO法人の行うイベントへの協賛や企業ぐるみでのボランティア参加なども見られ、地域社会においては、営利法人と公益目的の非営利法人の間では協働関係にあるということが出来る。田中弥生氏は、これらを「官」「民」「非営利」「営利」の関係として整理し、それぞれの役割と境界領域が「公共領域の構図」（図1-1）<sup>\*36</sup>として図表化されている。この図1-1において「B境界領域では、大半が行政サービスの民間委託であり、E領域では、提供した公共サービスから収益を得て活動する領域で、社会的企業や事業型NPOの活動が該当する。」とされている。これらの領域は、社会状況や政策により常に変化しており社会全体の中での補完関係となっている。

宗教法人のような共益を目的とする非営利法人では、財産が法人を構成する者から寄付されるため、構成員の共有財産としての意識が高く、この共有財産の管理・運用を目的とする事業が継続的に行なわれる。この事業が、営利法人等の営利事業と競合する場合も生じてくる。対価を得て行う経済行為である「売買」「雇用」「請負」等による継続的な事業から利益を得ている場合には営利事業と競合することとなる。これに課税上どう対応すべきかは、課税の公平の視点から重要な課題である。図1-1におけるE領域に関わる課題である。

非営利法人では、法人の財産に個人の財産権は及ばないため、剰余金を分配する対象と

なる個人は存在しない。法人の事業に関わる専従役員やスタッフへの給与等は、雇用に基づく対価であり剰余金の分配とは区別される。しかし、不正の温床となり不当に法人の財産を隠匿される等の不正を避けるためには、内部牽制と社会的な監視体制の整備が必要となる。

NPO法人については、未整備であった会計処理についても2012年（平成24年）にはNPO法人会計基準が整備された。その大半は活動領域が特定の地域に限定され、規模も小さいため（図1-2、1-3、1-4）、非営利法人の要件である役員の親族等の1/3規定等の要件を満たし、情報開示要件の徹底を図ることで、これらの課題には充分対処できるものと思われる。一部においては、大規模化し公益目的事業を行わずに財産の過剰蓄財を図る法人も想定されるが、これに対しても、公益法人会計基準<sup>\*37</sup>やNPO法人会計基準<sup>\*38</sup>に基づく適正な処理を行うことで充分対応は可能と思われる。これらの活用についてはこれからの検討課題である。



田中弥生 著 「市民社会政策論」 P301

図 1-2 活動対象地域別比較

「単数市区町村域」と「複数市区町村域」が22%であり、次いで「単数都道府県域」が20%、「全国」が18%と続いている。

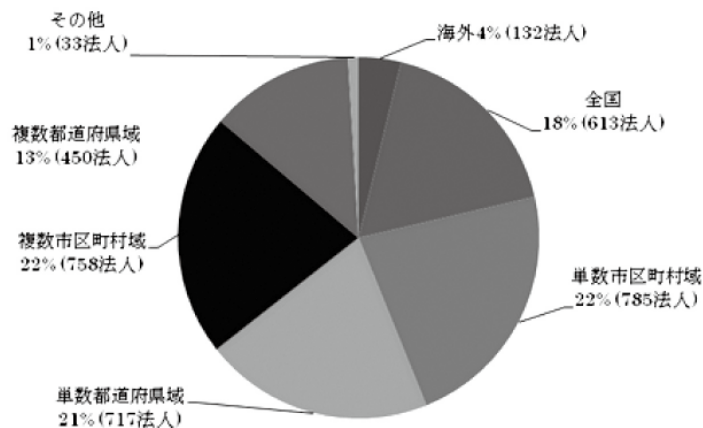
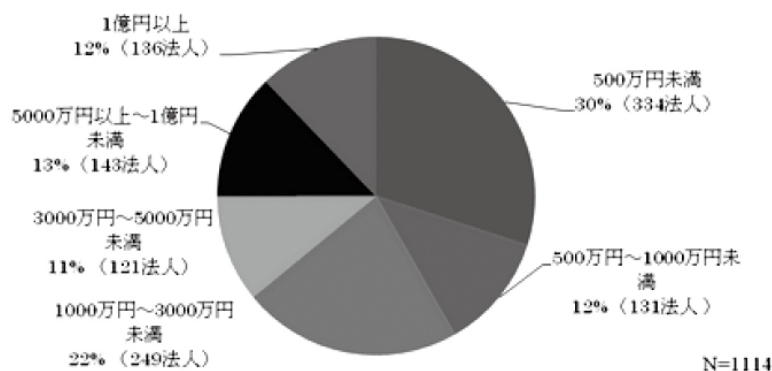


図 1-3 2012 年度の総収入額による法人規模別比較

「500万円未満」が31%と最も多く、次いで「1000万円以上～3000万円未満」が22%、「5000万円以上～1億円未満」が13%、「500万円以上～1000万円未満」が12%、「3000万円以上～5000万円未満」と「1億円以上」が11%と続いている。

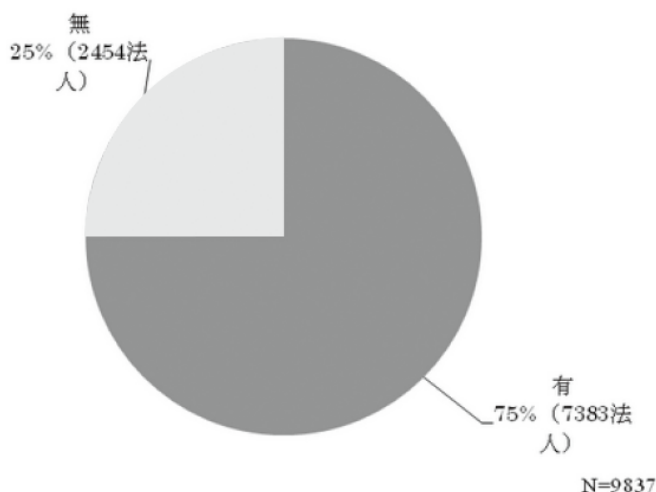


(日本 NPO センター NPO 法人データベース NPO ヒロバ より  
(2014 年 3 月末現在))



図1-4 ボランティア募集の有無

ボランティア募集の有無については、「有」が75%、「無」が25%となっている。



(日本NPOセンター NPO法人データベースNPOヒロバ より  
(2014年3月末現在))

### (3) 市民社会における公益とNPO法人

市民社会における市民生活では、市場原理に基づく市場において生産要素としての土地・資本・労働が売買され、その中で生活のための資金を確保し、市場から生活に必要な財やサービスを購入する。これを消費しながら市民生活は営まれる。この中に家族全員の生活が含まれている。市民の多くは、労働市場に職を求め労働者として働き給与・賃金を得ている。子どもは親の庇護のもとで成長し、就職とともに独り立ちしていく。子どもが成長し働けるようになると結婚し、独立した家族単位を構成していく。時の経過とともに、親は高齢化し、高齢者世帯となっていく。核家族化した市民社会のライフサイクルである。この核家族化した市民社会の中に、市民社会の公益とNPO法人の役割がある。

日本社会の原風景を考えると、稲作中心の水田が広がる農村地帯であった。ここには、村落共同体があり、村落内の水田は、水の管理を中心に共同管理され、子どもから老人まで、村内の住民はすべて村内で扶養され、それぞれができる範囲での役割を持ちながら生活を営んでいた<sup>\*39</sup>。この村落共同体内の生産関係と住民との関係性を支えていた考え方を、共同体原理<sup>\*40</sup>と呼ぶこととする。この共同体原理に基づく農村社会と市民社会を対比することで、市民社会の課題と問題点は明らかとなる<sup>\*41</sup>。

近代市民社会は、この農村社会から労働力を調達し都市化を進め、自給経済を解体しながら商品市場を拡大してきた。市場原理に基づく市場拡大が社会の発展であるとして高度経済成長を謳歌し、高度成長が終わった現在も市場拡大を求める経済政策は続いている<sup>\*42</sup>。反面で市場原理だけでは社会は存続できないことは、近代国家成立時から言われている。

『市場の失敗』<sup>\*43</sup>があるから、近代国家では公共財・サービスの確保に関する責任は政府が持たなければならないとされ、これが政府の役割とされている<sup>\*44</sup>。この政府の性格を、神野直彦氏は「市場社会の統治者が、収入と支出の権限付与を必要とするのは、市場社会の政府が、生産要素を所有しない無産国家だからである。市場社会では生産要素は、被統治者が私有財産として所有している。そのため統治者は、被統治者が所有している私有財産が生み出す所得から、貨幣を調達して統治せざるをえない。」<sup>\*45</sup>と説明する。

共同体原理では、住民のライフサイクルをすべて取り込んだ社会関係を持つため私有財産とこれを繋ぐ貨幣の役割は後退する。障がい等を持った者は、その内容に合わせ周囲の人々の直接的な対応と支援によって支えられる。親を亡くした子どもは、周囲の大人が面倒を見ていく。老人となり生産活動から離れた者は、子育てを手伝い、村の長老として祭り等を取り仕切る。家族と共同体が、共同体内の人々のための総合的な相互支援システム機能を備えていた。しかし、家族形態の多様化は、その相互支援システムのあり方にも大きな変化をもたらしている<sup>\*46</sup>。

戦後日本社会は、農村社会を労働力の供給基地として、経済成長に合わせ農村から都市に若い労働者を集めてきた。急速に拡大する都市化は、都市部の急激な人口増加と地方の人口流出を加速させ、家族形態の急激な核家族化を進めていった。地域社会<sup>\*47</sup>を支えてきた相互支援システムは弱体化し、政府による福祉政策に支えられ、この機能を国が肩代わりしていく政策が国家福祉である。「ゆりかごから墓場まで」をスローガンに福祉サービスは国が面倒を見るという福祉国家を目指していくこととなる。高度成長期においては、年々福祉制度は充実していくが、成長に陰りが出てくるとともに福祉制度の見直しと政策転換が行われる<sup>\*48</sup>。国家福祉から地域福祉<sup>\*49</sup>への転換である<sup>\*50</sup>。財政負担の拡大に歯止めをかけるため、福祉サービスの有料化と民営化・営利化が進められることとなる<sup>\*51</sup>。

福祉の制度化とは、国等が租税として国民から徴収した財源で、福祉サービスを提供していく仕組みを作ることを意味する。それは、負担能力を持たない住民への福祉サービスを国等が住民に代わって購入し市場原理により供給することでもある。福祉制度<sup>\*52</sup>は、税金で直接行う福祉制度<sup>\*53</sup>と保険制度<sup>\*54</sup>の二本立てで行われている。医療・年金・介護分野における保険制度の整備は、福祉サービスの市場化を進め、地域社会の相互支援システム機能の低下を補う形で拡大してきた。

制度化された福祉サービスの拡大の結果として、地域内で住民同士が行ってきた相互支援が、制度内と制度外に峻別されることとなる。たとえば、介護保険は、介護認定により介護サービスの範囲が決定されると、制度内から外れた福祉サービスを求める人々を取り残すこととなる。認定結果の変更、制度の改定等によりこれまで受けていた福祉サービスが受けられなくなる。身近の人たちの中で行われていた支援は制度化とともに失われていく。公的福祉サービスが受けられなくなった場合や制度内に入らない境界線の人々の求める福祉サービス、この支援への対応を巡って新たな地域の取り組みが必要となる<sup>\*55</sup>。ここでは、一度崩れた地域の相互支援システムを市民レベルで意識的に組み立てていくことが求められる。ここに地域で共に生活する市民の地域福祉への市民参加の視点があり、これが拡大していくことで、地域社会を市民が支える活動へと発展していく市民の視点からの「公益」がある。この自分たちの生活する地域社会の課題を身近に感じた人たちによって、継続的に活動するための組織化が行われてきた。地域を支える相互支援の組織化、それが

NPO法人の原点であり<sup>\*56</sup>、そこにNPO法人の存在意義はある。

NPO法人の活動とは、市場原理により急成長し拡大してきた社会が作り出してきた矛盾への対応を、共同体原理による相互支援システムをモデルに市民レベルから再生させ補完しようとする動きとして捉えていくことができる。時間の経過の中で制度の改正が行われると、その中で活動するNPO法人にも変化への対応が求められる<sup>\*57</sup>。地域社会の持っていた福祉機能の補完として拡大した福祉制度は、福祉機能の根幹を担うまでに拡大し、それを補完する相互支援システムが地域社会に求められている。地域社会の課題の拡大が市民の公益活動を形成し、NPO法の成立によりその課題がNPO法人の活動に反映していくこととなる<sup>\*58</sup>。

## 2. NPO法人の現状

市場社会が抱える社会的課題を市民が自主的に解決しようする動きから生まれた市民活動は、NPO法人として具体化し社会のさまざまな場面で活動している。それは、市民の自主的な活動に依存し、共同体原理に基づく相互支援システムであることを明らかにしながら、法制度との関連をみてきた。ここでは、NPO法人を共同体原理に基づく住民の相互支援システムであると位置付け、現場で活動するNPO法人の現状についての実態を整理しておくこととしたい。

### (1) NPO法人と地域社会

NPO法人の認証件数は、平成10年(1998年)のNPO法成立時の23件から年々増加し続け平成27年(2015年)7月31日現在では50,273件にまで増加している(図1-5、表1-2)<sup>\*59</sup>。その活動分野は、特定非営利活動として列記された20分野のどれかに分類される。

この活動分野を確認しながら、社会経済システムにおける非営利セクターの社会的位置付けを、地域社会との関わりとして見ていくこととする。非営利セクターの社会的位置付けについては、NPO法が設立された当時には、その意義が各方面で議論され、社会経済的システムの課題として各方面から検討が加えられていた。富野暉一郎氏<sup>\*60</sup>や加藤敏晴氏<sup>\*61</sup>などさまざまな分野で、地方分権社会における地域社会を、「公」「共」「私」という社会領域として捉え「共」の重要性を主張した。富野氏は、「官民型社会」から、行政と私的領域の間に住民が連帯して直接地域社会を動かす社会的領域としての「共」を介在させ、「公・共・私型社会」を、「官民型社会」と対比し「公・共・私型社会」のモデルとして図式化している(図1-6)。また、スウェーデンのヴィクター・ペストフは、フォーマル・インフォーマル(制度化された領域・制度化されない領域)、パブリック・プライベート(公共・民間)、フォープロフィット・ノンプロフィット(営利・非営利)の3つの軸で社会経済システムを捉え(図1-7)、そこでは「制度化された非営利で公共である国家(公共機関)、制度化され民間で営利である市場(民間企業)、制度化されておらず民間で非営利であるコミュニティ(世帯、家庭等)が位置付けられるが、同時に、制度化され民間で非営利という第4の領域が析出される。これはフォーマルセクターに限れば、第1セクターである国家、第2セクターである市場に次いで第3セクターと呼ぶことができる。これがアソシエーションであり、ボランティア組織であり、非営利組織である。」<sup>\*62</sup>と非営利組織を位置付けている。

表 1-2 認証・認定数の推移

年度	認証法人数	認定法人数
平成10年度	23	-
平成11年度	1,724	-
平成12年度	3,800	-
平成13年度	6,596	3
平成14年度	10,664	12
平成15年度	16,160	22
平成16年度	21,280	30
平成17年度	26,394	40
平成18年度	31,115	58
平成19年度	34,369	80
平成20年度	37,192	93
平成21年度	39,732	127
平成22年度	42,385	198
平成23年度	45,138	244
平成24年度	47,540	407
平成25年度	48,982	630
平成26年度	50,090	823
平成27年度 7月末現在	50,273	870

※特定非営利活動促進法は平成10年12月施行。認定制度は平成13年10月に創設。

※認定法人のうち国税庁認定と所轄庁認定が重複する法人は便宜上所轄庁認定としてカウントし、総認定件数において1法人と数えている(12法人)。

※上記グラフにおける認定法人数のうち、所轄庁認定数及び所轄庁仮認定数は、各月末の法人数を示す。旧認定(国税庁認定)法人数は、翌月初の法人数を示す。

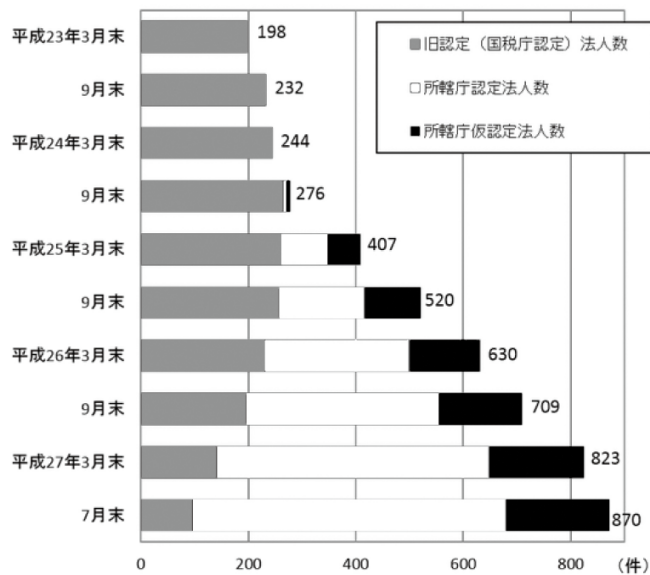
※上記表における認証法人数及び認定法人数は、各年度末の法人数を示す。

※上記表における平成24～27年度の認定法人数には、仮認定法人数を含む。

(内閣府 NPOホームページ より)

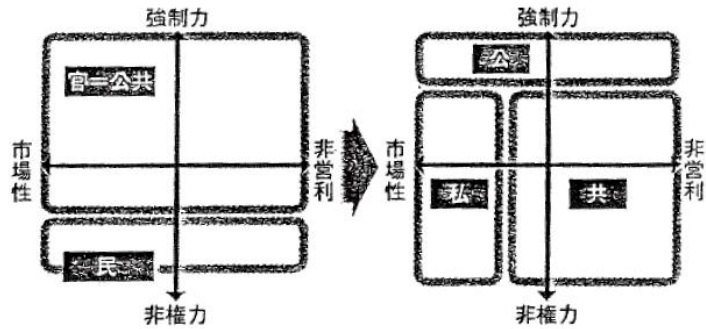
図 1-5 特定非営利活動法人の認定数の推移

認定数は改正特定非営利活動促進法施行後急速に増加。今後も着実な増加が期待される。  
総認定件数770件。うち、所轄庁認定772件(認定582件、仮認定190件(平成27年7月31日現在))



(内閣府 NPO ホームページ より)

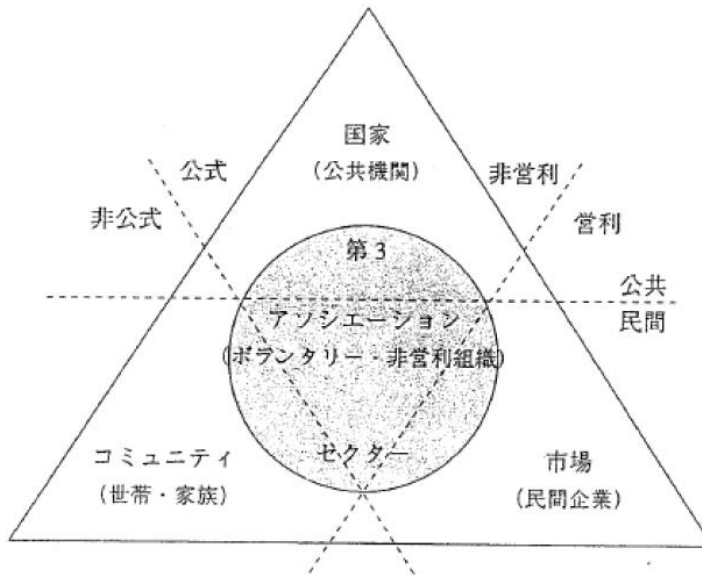
図 1-6 官民型社会（左）と公・共・私型社会（右）のモデル



「公・共・私型社会における新たな地域マネジメントの展開について—都道府県における公共性の再構築の検討」  
 [平成14年度福井・岐阜・三重・滋賀四県共同研究報告書]のレジュメより抜粋

（ 富田暉一郎 著 「「公・共・私」型社会の新たな地域  
 マネジメントシステム」  
 ガバナンス 2004.4月号 P24 ）

図 1-7 ウェルフェア・トライアングルにおける第3セクター

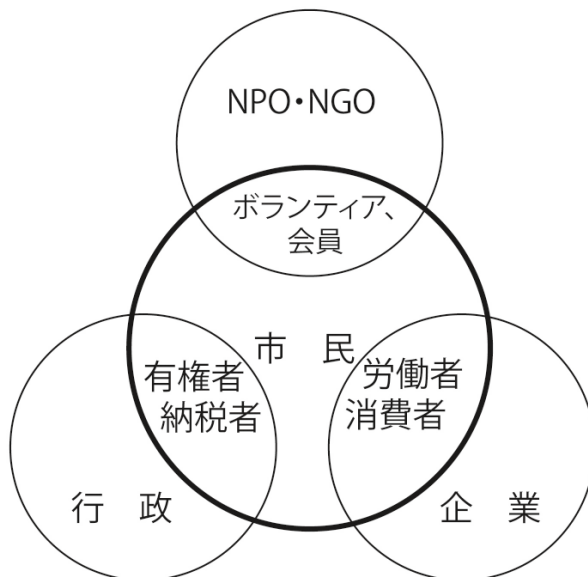


混合組織  
 出所：Pestoff [1992].

（ 川口清・富田賢治 編  
 「福祉社会と非営利・協働セクター  
 —ヨーロッパの挑戦と日本の課題—」 P5 ）

さらに、マネジメントの立場から島田恒氏は「民主主義社会とは、市民が中心にいる社会でなければならない。図に示されるように、市民が3つのセクターに積極的に当事者として関わり、広い視野の下で、バランスと責任をもって行動することによって、自由にして機能する民主主義社会の可能性が見えてくる。」（図 1-8）と説明する。さらに、非営利組織の役割を「非営利組織は、そこに働く人々の間に愛や連帯を創り出す最前線でもある。無償で奉仕するボランティア、ミッションのために働くスタッフの協働のなかに産業社会が実現できなかった共同体（コミュニティ）をつくり出す。」<sup>\*63</sup>ことにあると述べている。これらの各方面からの研究は、地域社会にとって非営利組織が重要性を増してきていることを説明するとともに、社会経済的システムの中における非営利組織の位置づけを明らかにしている。

図 1-8 市民中心の社会モデル



(出所) 山岡義典著『NPO基礎講座』ぎょうせい、1997年、より(一部変更)。

島田恒 著 「非営利組織のマネジメント 使命・責任・成果」 P26

改めてNPO法人の特定非営利活動の20項目を列記すると以下の通りである。

<特定非営利活動> (NPO法第2条別表)

- ①保健、医療又は福祉の増進を図る活動
- ②社会教育の推進を図る活動
- ③まちづくりの推進を図る活動
- ④観光の振興を図る活動
- ⑤農山漁村又は中山間地域の振興を図る活動
- ⑥学術、文化、芸術又はスポーツの振興を図る活動
- ⑦環境の保全を図る活動

- ⑧災害救援活動
- ⑨地域安全活動
- ⑩人権の擁護又は平和の推進を図る活動
- ⑪国際協力の活動
- ⑫男女共同参画社会の形成の促進を図る活動
- ⑬子どもの健全育成を図る活動
- ⑭情報化社会の発展を図る活動
- ⑮科学技術の振興を図る活動
- ⑯経済活動の活性化を図る活動
- ⑰職業能力の開発又は雇用機会の拡充を支援する活動
- ⑱消費者の保護を図る活動
- ⑲上記の活動を行う団体の運営又は活動に関する連絡、助言又は援助の活動
- ⑳上記の活動に準ずる活動として都道府県又は指定都市の条例で定める活動

この20項目をイ、福祉・医療、人権、ロ、まちづくり、ハ、教育・文化、ニ、国際交流、ホ、経済活性化に分類すると、イには①⑩⑫⑬、ロには③⑦⑧⑨、ハには②⑥、ニには⑪、ホには④⑤⑭⑮⑯⑰⑱、に区分される。そして、これを支援する中間支援を⑲、地域で必要と認められる活動を上記以外にも拡大できる余地を認める規定として⑳が定められている。

当初のNPO法制定時の17項目に、2012年（平成24年）の改正で④⑤⑳の3項目が追加された。この項目追加の背景には、地域社会の経済基盤が弱体化してきている現状への対応についてのNPO活動への期待があるものと思われる。中山間部における農村地帯の高齢化により、近い将来において地域を維持できなくなることが懸念され限界集落が問題となっている。さらに、地方都市の産業は経済のグローバル化による工場の海外移転で大きな打撃を受け続けている<sup>\*64</sup>。本来は市場原理で動いていた分野までもがNPO活動に支援を求めてきている。

NPO法人の認証数と活動分野別の法人数は、一法人で活動分野はいくつも定めることができるため一致しないが、現場を持ち活動する団体は、イ、ロ、ハの項目を活動分野として地域で活動している団体が大半で（表 1-3）あり、地域課題に地域で自主的に取り組む活動はすべて特定非営利活動として取り込むことができる項目立てとなっている。⑳が追加されたことでさらにその可能性は拡大している。

地域コミュニティ（共同体）の崩壊・弱体化により顕在化した福祉・医療の問題、地域のアイデンティティを維持してきた祭りの衰退、これらに危機感を持った市民の自主的な活動がNPOの活動を作ってきた。そして、地域経済の衰退の中で、それは、経済政策として行われてきた分野にまで拡大されてきている。市場原理の中で衰退してきた地域経済を立て直すことは、営利企業がおこなってきた市場原理に基づく経済活動だけでは困難であることの表れであると思われる。活動対象地域別比較（図 1-9）で見ると地域限定で活動している法人が77%を占め、財政規模も1000万円未満が42%、5000万円までを含めると75%となる。75%の法人がボランティア募集を行い、科学技術の振興を図る活動という特殊分野以外はすべてボランティアが50%を上回っている。そこには、地域の課題に市民がボランティアとして関わり、活動の費用を捻出しながら積極的に取り組ん

でいる姿が見えてくる。NPO法人に代表される非営利セクターの経済活動への参加の意義と営利法人における経済活動の違いを考慮した社会的判断が必要となる。そこには、ボランティア＝時間寄付が支える新たな共同体原理に基づく経済活動を見直す視点が重要となっている。

表 1-3 活動分野別構成割合  
(作成資料・・・表 1-1 より整理作成)

活動分野	累計法人数	構成比
イ.福祉、医療、人材 ①⑩⑫⑬	63,853	28.9%
ロ.まちづくり ③⑦⑧⑨	45,788	20.7%
ハ.教育、文化 ②⑥	41,154	18.7%
ニ.国際交流 ⑪	9,887	4.5%
ホ.経済活性化 ④⑤⑭⑮⑯⑰⑱	36,967	16.8%
ヘ.中間支援 ⑲⑳	22,933	10.4%
記載件数計	220,582	100.0%

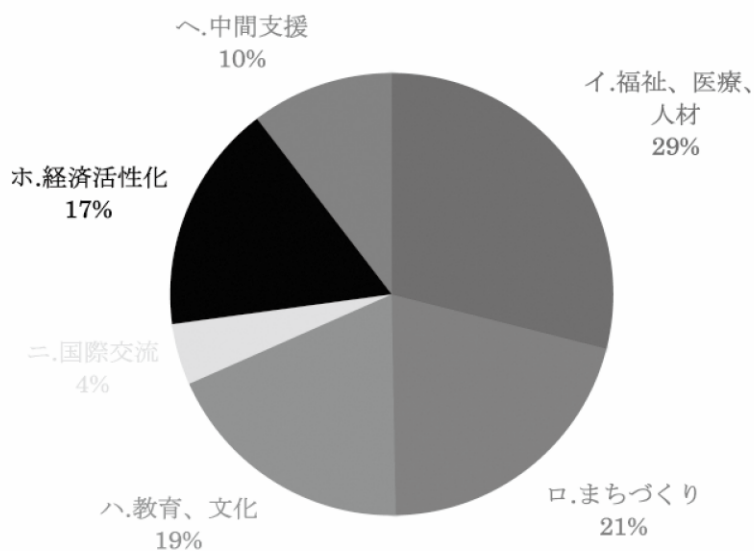
平成 26 年度 認証法人数 50,090

$220,582 / 50,090 = 4.4$

1 法人当たり記載件数平均 4.4 件

イ+ロ+ハ+ホ=85.1%

図1-9 活動分野別構成グラフ





## (2) 地域社会の経済原理

地域社会の経済活動は、市場原理に基づく経済活動と、共同体原理に基づく経済活動によって構成されている。市場原理に基づく経済活動は、商品・貨幣経済として展開され、すべてが商品、役務のサービスとして取引されている。この場面だけが経済活動として強調されやすいが、地域社会では、家族を養い生活する人々の営みがあり、市場原理には包含できない経済活動が存在する。それを特に共同体原理に基づく経済活動と位置付けることとしたい。

経済活動は、生産、分配、消費の一連の活動から構成される。市場原理に基づく経済活動では、このすべての過程に貨幣が介在し、生産要素として、労働力も賃金として売買される。生産と消費は分断され、生産者が直接末端の消費の現場を知ることはほとんどなく、生産物だけが社会の流通分配機構を通して流れている。共同体原理の経済活動では、生産と消費の現場が直結しており、生産者が自ら消費する場合や直接消費者に配布してしまうなど、生産者と消費者が顔の見える関係にはあるが、商品として市場を通らないため社会的な経済活動としては把握されにくい。経済成長等として取り上げられるのは、「経済財政白書」などで指標として取り上げられるGDPに代表される経済指標であり、GNP統計は経済の拡大を市場において取引された財・サービスの量として捉えるため、貨幣の介在しない経済活動は、経済指標には現れない。このため市場経済のなかでは、共同体原理に基づく経済活動は社会的評価もされにくい<sup>\*65</sup>。しかし、環境経済学に見られるように、これらを経済活動として全体で見ているという視点は、東日本大震災以後の経済学の中で特に注目されてきている<sup>\*66</sup>。「連帯経済とコミュニティ再生」は東日本大震災の復興過程に関わった社会学者が知見を集約した「震災と市民」と言うシリーズ<sup>\*67</sup>の一卷目となっている。ここでは、「連帯経済学が目指すものは、せまい経済学のカテゴリーには収まらない。それは人間の尊厳や社会的公正の確立といった高度の倫理的なもの、さらに他者のために行動するといった対他的関係のなかではぐくまれる構想力や創発性を含み込んでいる。つまり、人と人との関係性の次元において見出され、文字通り他者との連帯により成り立つものを組み入れているのである。」<sup>\*68</sup>として、連帯経済の視野を明らかにし、社会科学を連帯経済の中に統合し、現実の危機に対応することのできる社会科学の構築を目指している。

私たちの社会における資源配分に大きな役割を果たしているものに「市場」「共同体(家族を含む)」「政府」がある。山重氏の研究において、これらの関係性を経済学の立場から広く捉え、それぞれの役割と限界を適切に整理していることから、山重慎二氏の著書『家族と社会の経済分析』<sup>\*69</sup>を参考に、それぞれの機能と限界を順次見ていくこととしたい<sup>\*70</sup>。

市場での資源配分が効率的になるという定理には「すべての財、サービスが市場で取引されること。」「市場は自由競争の状態にあること。」という2つの条件が付く。実際には、この条件を満たされないために資源配分が非効率的になってしまう。この問題は「市場の失敗」と言われ、項目のみを列記すると、イ. 不完全競争の問題、ロ. 外部性の問題、ハ. 規模の経済性の問題、ニ. 不完備情報の問題、ホ. 不完備契約の問題、ヘ. 公平性および人権保障の問題、の6項目の問題として整理される。そして、政府の役割は、この「市場の失敗」の問題を改善することにある。

民主主義社会では、主権者は国民であり、政府は国民に選ばれた代理人(代表)によっ

て運営される組織として機能する。しかし、政府も完璧ではなく「政府の失敗」と呼ばれる問題を抱えているとして、イ．主権者である国民の多くは、政府を監視するインセンティブを持たない、ロ．政府活動の成果が適性に行われているかを判断し、適切に規律付けることが難しい、ハ．公共的意志決定の難しさの3点の問題点を上げる。これにより、「組織を規律付ける権限と責任を持つ者が、組織の規律付けを行うこと」がうまく機能しないため、政府組織のガバナンスが問題となる。「市場」と「政府」が最善の努力を行ったとしても、市場と政府だけでは解決されない非効率性、不公平性が残る。市場と政府では解決できない隙間の問題を埋める制度として、最後に共同体の機能と限界がまとめられている。

本書では、共同体を「営利を目的としない人々の集まり・ネットワーク」と定義する。さらに、血縁や地縁で結びつく共同体を「伝統的共同体」、人々の関心によって自発的に結びつく共同体を「新しい共同体」と呼んでいる。この範疇にNPO法人等の非営利法人は含まれる。共同体の中でも、最も基本的で歴史も古い「家族」という共同体の機能について、イ．1人で暮らすより2人以上で暮らす方が、1人当たりの生活費が小さくなる「共同消費可能」、ロ．結婚は、生活に必要なサービスをいつでも効果的に得る仕組みと考えられる「財・サービス市場の補完」、ハ．家庭内で財産を持つ人から借り入れ、1人が働き、教育からの収益が高い人が教育投資を行うなど、生涯にわたる消費可能フロンティアが拡大する「資本市場の補完」、ニ．共同生活を通して、所得変動、病気等のリスクが少なくなる「保険市場の補完」など、家族は様々な「市場の失敗」の問題を緩和し、効率性を改善するための制度として機能しているとする。さらに、「地域共同体も一つの共同体として、市場の失敗の問題を緩和する役割を果たしてきた。特に、それは、家族では十分対応できない『市場の失敗』や『政府の失敗』の問題を、緩和するような役割を果たしてきた。」として、地域共同体を「『家族』という共同体の機能を補完するような役割を果たしていた。」と位置付けている。この共同体にも問題があり「共同体の失敗」として3つ上げられている。イ．「不完備契約」あるいは「不完備情報」のため、共同体が効率的な財・サービスの生産を行えなくなる、ロ．共同体の閉鎖性ゆえに、経済全体に非効率性をもたらす、ハ．共同体の中で効率性を維持するため、個人の特性を無視した役割分担を強いられ不公平性があるというのである。

「市場」「政府」「共同体」の相互依存関係を、それぞれの機能と限界を整理した上で次のようにまとめている。「まず、市場の発達により、様々な財・サービスを購入できるようになると、家族や地域共同体が従来提供してきた財・サービスの価値が低下する。そして、私たちが家族や地域共同体から排除されても、さほど生活に困らなくなる。この結果、家族や地域共同体が非協力的な個人に課す制裁の効果が大きく低下し、『ただ乗り』問題が起これ、互酬関係は失われ、家族や地域共同体は崩壊していく（市場の発達に伴う個人主義化）、これが（図 1-10）において『(1)市場経済の浸透→共同体の弱体化』として表現された因果関係となる。

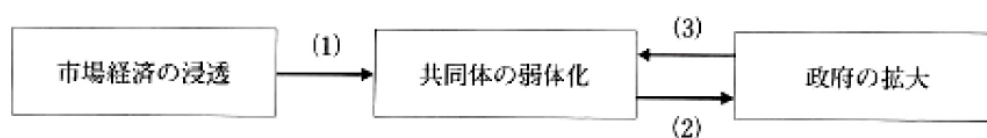
そして、家族や共同体が弱体化し、相互扶助が行われなくなると、政府に福祉的役割が求められる。例えば、家族や地域共同体の中で行われてきた高齢者の介護や育児は、共同体の相互扶助機能の低下のために十分に行われなくなるが、子供や高齢者を放っておくわけにはいかないので、政府が援助することが社会的に要請されるようになる。これが（図

1-10) で『(2)共同体の弱体化→政府の拡大』と書かれた因果関係である。

ところが、政府が人々に手を差し伸べ始めると、それは重大な『派生效果』を持ってしまう。つまり、政府の援助がない時には助け合っていた家族や地域共同体まで、その必要性を感じなくなり、人々は、ますます家族や地域共同体を離れ、家族や地域共同体の弱体化が加速する。これが、(図 1-10) の中の『(3)政府の拡大→共同体の弱体化』という因果関係である<sup>\*71</sup>。この相互の因果関係によって拡大する相互依存関係の中で生じてきている問題に対処するものとして「新しい共同体」の動きがある。それは、「伝統的な共同体のように自然発生的に生まれたものではなく、連携したいという意志によって結びついた集団を指している。」とし、この「自発的な意志によって結びつく集団・ネットワークを『新しい共同体』と呼ぶ。」と定義している。そして、その役割を担う「『非営利組織』は、そのような目的と機能を持つ新しい共同体の1つと考えられる。それは、現在、営利企業がうまく供給できず、伝統的共同体が提供していた財・サービス、そして伝統的な共同体が機能不全に陥る中で政府が提供してきた財・サービスを、伝統的共同体や政府に代わって提供することが期待されている。」<sup>\*72</sup>としている。

そして、「共同体において重要なのは、人々のネットワークである。」とし、「ソーシャル・キャピタル（他者との協力を容易にする共通の規範、価値、理解に基づくネットワーク）に関する理解がますます重要になっていく。」<sup>\*73</sup>と結んでいる。共同体の役割を見直し、これを「新しい共同体」として再生させていくための具体的な活動は、NPO法に列記された特定非営利活動に重なる。山重氏の研究は、NPOを、市民が共同体原理に基づき自主的に財・サービスを提供する相互支援システムであることを経済学的に明らかにしている。これにより、NPO法人の社会的役割と位置づけが明確となり、それを支援していくべき方法の検討においても重要な意味をもつものである。

図 1-10 市場・共同体・政府の相互依存関係



山重慎二著 「社会と家族の経済分析」 P42 より

### 3. NPOの視点で考える公益性

#### (1) 公益性の判断基準

現在の公益性の判断基準は、法律に定められ認定法にみられる制度上の判断基準を前提に制度設計がなされている。しかし、市民サイドからこの公益性を担う活動に参加するとき様々な矛盾を感じるようになる。この矛盾の整理を行い市民サイドから考える公益性を明確にすることで、市民の積極的な公益活動への参加を促し、これを支援するための判断基準を準備することにもなると考えられる。

#### ① 認定法における公益性と限界

現在の制度内における公益性の判断基準は、公益法人制度改革の結果として成立した「公益社団法人及び公益財団法人の認定に関する法律」（以下「認定法」という）に見ることができる。

公益目的事業を認定法では、「学術、技芸、慈善その他の公益に関する別表各号に掲げる種類の事業であつて、不特定多数の者の利益の増進に寄与するものをいう。」（認定法第2条4）と定義している。これより認定法上の「公益」とは、「不特定多数の者の利益の増進に寄与するもの」を指し、このための具体的な事業は列記されており、これが公益目的事業となる。

この公益目的事業には、23項目の事業が限定列举されている。

<公益目的事業>（認定法第2条4別表1）

- ①学術及び科学技術の振興を目的とする事業
- ②文化及び芸術の振興を目的とする事業
- ③障害者若しくは生活困窮者又は事故、災害若しくは犯罪による被害者の支援を目的とする事業
- ④高齢者の福祉の増進を目的とする事業
- ⑤勤労意欲のある者に対する就労の支援を目的とする事業
- ⑥公衆衛生の向上を目的とする事業
- ⑦児童又は青少年の健全な育成を目的とする事業
- ⑧勤労者の福祉の向上を目的とする事業
- ⑨教育、スポーツ等を通じて国民の心身の健全な発達に寄与し、又は豊かな人間性を涵養することを目的とする事業
- ⑩犯罪の防止又は治安の維持を目的とする事業
- ⑪事故又は災害の防止を目的とする事業
- ⑫人種、性別その他の事由による不当な差別又は偏見の防止及び根絶を目的とする事業
- ⑬思想及び良心の自由、信教の自由又は表現の自由の尊重又は擁護を目的とする事業
- ⑭男女共同参画社会の形成その他のより良い社会の形成の推進を目的とする事業
- ⑮国際相互理解の促進及び開発途上にある海外の地域に対する経済協力を目的とする事業
- ⑯地域環境の保全又は自然環境の保護及び整備を目的とする事業
- ⑰国土の利用、整備又は保全を目的とする事業
- ⑱国政の健全な運営の確保に資することを目的とする事業
- ⑲地域社会の健全な発展を目的とする事業
- ⑳公正かつ自由な経済活動の機会の確保及び促進並びにその活性化による国民生活の安定向上を目的とする事業
- ㉑国民生活に不可欠な物資、エネルギー等の安定供給の確保を目的とする事業
- ㉒一般消費者の利益の擁護又は増進を目的とする事業
- ㉓前各号に掲げるもののほか、公益に関する事業として政令で定めるもの

認定法では、「公益」を「不特定多数の者の利益の増進に寄与するもの」と定義している。これは、反社会的行為でなければ、営利・非営利を問わず全ての社会的行為は多くの者の利益に寄与するものであり「公益」的側面を持っている。しかし、どのような行為もその対象とする者がいることを考えれば、受益者は特定される。不特定多数の者の利益の解釈において、「利益が一般の人々に開かれていればよい」<sup>\*74</sup>とされているが、この公益判断基準をそのままNPOの現場に適用し、公益性を判断する基準とするには若干無理があるようにも思える<sup>\*75</sup>。お祭りを企画するNPO法人のように、参加者全員が受益者であり運営者である場合、お祭りに「公益」と「共益」の区別を行うことの意味はない。地域をまとめていくのは、「共益」を意識させる「共感」の連鎖によるものである。地域の課題に取り組むNPOの対象とする者は、常にはっきりしている。流山訴訟<sup>\*76</sup>では、地域の日常生活に不便を感じている高齢者で、具体的に対象者は特定されている。障がい者を支援する団体のほとんどは対象者を把握して行動している。民間で自主的に行うこれらの活動は、身近に困っている人たちを知ることによって具体的な支援として行われる。その基本は非営利活動として行われ、特定の者を具体的に支援するために行動していくことである<sup>\*77</sup>。

国の側から見る公益判断と市民の側から見る公益判断は異なる。国の行う行為が全ての国民に平等に、国民全体の「公益の増進」に寄与するものでなければならぬとして「公益」を乱用されることを避けるために、具体性を持つ表現に改められ「不特定多数の者の利益の増進に寄与する」とされたと雨森氏はその経緯を述べている<sup>\*78</sup>。

この公益性の判断基準の前身として「公益法人の設立許可及び指導監督基準」（平成8年）<sup>\*79</sup>が定められていた。NPO法が成立するまでは、公益法人は諸官庁の許認可を要件としてきており、これを公益判断基準として全ての公益法人に当てはめることで、公益法人は、国の側からの公益事業の末端機関としての役割を果たし、その管理下に置かれてきた。

公益法人改革により法的整備は進められているが、その中で公益の判断基準は、改革前のものがそのまま改革後の認定基準の骨格を構成しており、それをNPO法人の認定基準にも反映している。公益事業を、国が独占する分野として捉え、国に求めてきた公益判断基準を、民間が自主的にNPO法人等を設立し公益分野に参加し始めている状況の中でもそのまま適用されている。公共サービスを受ける側が公共サービスの提供者ともなるといふ相互依存関係を前提にした新たな判断基準が求められる。

## ② 市民サイドから考える公益性

市民の側から考える公益性とは、市民同士の助け合いの中にある。私たちは、生活の場を共有する人たちとの共同生活を営んでいる。家族があり、親がいて子供がいる。隣近所の住人がいて、職場がある。多くの人たちとの関わりのなかで生活が営まれている。これらの関わりの中で、すべての人は安全安心な暮らしを続けていくことができなければならない。現実には時間の経過とともに変化し、子供は成人に、そしてやがては老人となり、病気や災害等も発生する。自分だけでは解決できない事態に直面し、多くの人たちの助けを得て生きている。例えば、災害等では具体的に救済すべき相手が多数発生する。具体的な事態に対し、周囲の事態を理解した人々が、直接に被災者を救済するための行動が行われる。市民サイドから考える「公益」では、労働市場から外れた人々を抱え込んでいる家族

や地域における相互扶助、災害等への直接的支援等、対価を求めず一方的に財・時間を提供し行う行為などがある。そこに市民の側から見た「公益」がある。

認定法における公益目的事業は、地域社会が共同体原理に基づく活動として機能していたものが、地域社会の衰退により、存続できなくなった現状を踏まえ、地域社会の存続のため改めて必要な機能として具体的項目を整理したものと見ることができる<sup>\*80</sup>。NPO法における特定非営利活動も、活動が継続すると事業となり、公益目的の事業となる。

経済活動を外形的に分類する産業分類<sup>\*81</sup>では、継続的に行われる経済活動は必ずどれかに分類される。産業分類の目的は、経済主体の活動目的には関係なく、市場原理に基づき行われた経済行為の把握を目的としている。反面では、家庭内の家事労働や養育、介護、地域内のボランティア活動、災害時の被災地への支援物資や現地ボランティア等々、共同体原理に基づく直接的な経済活動は、市場経済を経ないため経済活動に反映されない。この共同体原理に基づく財の提供、労働への従事を公益目的の法人の中に取り込み、これら进行评估し、それを支援していくことのできるシステムを作っていくことが、地域社会の再生、活性化にもつながる課題である。これを担うNPO法人を始めとする公益法人等の役割は大きい。地域課題に取り組むNPO法人を育て支援していくためには、これらを反映し支援できる市民サイドの公益性の判断基準が明らかにならなければならない。

## (2) 人間の尊厳から見た公益、公共の福祉

阪神淡路大震災（1995年（平成7年））を契機に成立したNPO法人、そして東日本大震災（2011年（平成23年）3月11日）の発生、その中で果たしたNPO法人の役割は大きく注目されることとなった。阪神淡路の震災を経験したNPO法人が、震災の経験を災害支援に生かす取り組みが被災各地で行われてきた。震災から5年を経過し、緊急支援の団体の多くは引き上げ、その評価と実態が明らかとなってきた<sup>\*82</sup>。ここで、その詳細については差し控えるが、防災・減災への取り組みの基本は、初めに「予め起こりうる災害を最大限、『自分ごと』としてイメージする」ことであるとしている<sup>\*83</sup>。災害時の当事者となった人々の教訓は、災害によって身近な人々の死に直面し、自らの命への不安を抱えながらも、人々の中で生き残るために必要な助け合いと、防災への取組みにおいて当事者意識を持つことの重要性であった<sup>\*84</sup>。

それは、日常的に直面している福祉の現場にも共通する課題である。人間関係が失われ孤立化していく中での悲劇を、福祉事務所の生活保護ケースワーカー、児童相談所の児童福祉司などの現場経験をもとに大山典弘氏は、大手食品会社の系列会社工場で製造した冷凍食品に農薬が混入された事件を取り上げる。契約社員が逮捕されたが、この社員の動機を「私は、男性は、『会社に認められていない』という不満を持っていたのではないかと思います。長年勤めて、これほど尽くしているのに、会社は俺のことを評価しない。工場で働く部品の一つとしか見ていないんじゃないか。俺にだって意地がある。会社が俺のことを『どうでもいい人間だ』と馬鹿にするなら、思い知らせてやる。そう考えたのではないかと、思うのです。」と整理している。そして、この「人をモノとして扱う」ことに対して「人から愛されること、一人の人間として権利を認められること、仲間として役割を与えられること。三つの『認められる経験』が、人が人として生きていくために不可欠な条件だとしたのです。」<sup>\*85</sup>とアクセル・ホネット<sup>\*86</sup>の言葉を借りて説明する。そこには、

人間としての尊厳を取り戻そうとする必死の行動が浮かび上がってくる。人間社会の底辺に関わり、人間の尊厳の大切さと現実社会の矛盾を体験してきた大山氏の視点が見えてくる。

「子どもの権利条約」に深く関わってきた福田雅章氏もまた「人間の尊厳」の大切さを説く。「人」と「人間」との区別を、「固体としての存在に力点を置くのか、それとも他者との関係性に力点を置くのか、」の違いに置き、ここから個人の尊厳と人間の尊厳を説明する。

福田氏は「近代法は人が人間関係を形成する部分を『理性的な存在』か否かによって、さらに二つに分け、『理性があり、自己決定ができ、責任がとれる』なかに人間としての自由＝自律＝自己実現という価値（現実的な自立的生存主体性）を見出し、これを『個人の尊厳』と呼びました。他方で、理性的な存在でなく、このような価値を自ら実現できないが、『人は生まれながらにして平等である』という標語が示すように、『万人が人間が人間というだけで持っている価値（自立的な生存可能主体性）』を『人間の尊厳』と呼んできました。」と述べる。

そして「『人間の尊厳』がもっとも優越的なもの」と考えるとして、具体的な子どもの権利を始めとした様々な人権問題に取り組んできている<sup>\*87</sup>。ここで福田氏の人権論を取り上げるのは、人間の尊厳が個人の尊厳を含む大きな概念で、近代社会は「個人の尊厳」を基本に組み立てられてきたが、共同体原理ではその共同体内の人間をすべて包み込むものである「人間の尊厳」ということが重視されていると考えるためである。子ども、障がい者、老人等々、社会の中では、ほぼ半数の人間が「理性があり、自己決定ができ、責任がとれる」状態ではなく、「個人の尊厳」を保障される人間の役割は、次世代を担う子どもを育て、育ててくれた先人を大切に支えていくことにある。これらの人たちを支え見守り育てて行くことこそ社会にとっての公益であり、国に求められている「公共の福祉」にはほかならない。近代社会は、理性的人間像を前提に、自らの尊厳と主体性を確保することを「個人の尊厳」と言い、これを直接的な人間関係から切り離して考え始めたことから始まる<sup>\*88</sup>。

「福祉国家」は、前項 2 (2) で詳しく触れた「市場の失敗」を市場経済の拡大により解決しようとしてきた。少子高齢化社会が急速に進行する中で社会保障給付費の推移<sup>\*89</sup>を見てみると 1980 年には 24 兆 7736 億円であったが、2012 年では 109 兆 5000 億円と 4.4 倍にまで増加している。「福祉国家」は、地域の相互扶助機能が弱体化する中で、これを補完する福祉政策を拡大し、福祉の市場化により実現しようとしてきた。それは、近代国家が市場社会における「無産国家」であることからくる必然的に帰結するものであると言える<sup>\*90</sup>。租税によりこのための財源を確保し、労働市場に「福祉産業」を育成していくことになる。

この福祉政策は、地域における相互扶助機能を、弱体化を補完するために拡大し、それがさらに相互扶助機能を弱体化させ、地域の解体、核家族化を加速させてきた。人間の尊厳を守るために行うはずの国の福祉の制度化は、制度化から落ちこぼれた新たな問題を作り出す。それによって、さらにそれを補完するための新たな制度を作り出す必要が生まれてくる。この補完を地域に求めるとき、すでに弱体化した地域社会にこの機能を無条件に求めることはできなくなっている。これを理解している人々が連携し、意識的に地域の機

能として復活させていくことが必要となる。すでに各地でこの動きが具体的に活発化し、その多くはNPO法人が担い、このNPO法人の動きは、地域の課題に重なる。NPO法人の半数以上は福祉型の活動を専門的に行っており（図 1-5）、直接的な人間関係の中で行われている。そこには、多くのボランティアを活動に取り込み、目的実現のために活動する姿がある。

福田氏は、震災以後の福島に深く関わり「人間回復の理論と現実」というテーマで講演し、その中で次のようにまとめている。

「近現代の社会は人間を“理性的存在”としてとらえ、“理性的人間像”を大前提として、さまざまな価値観や社会の政治的・経済的・文化的・制度的な構造を構築してきました。その中核的な考え方は、①独立した理性をもった人間が、②自己決定し、③自己責任を負いながら生き、社会に参加すること（“個人の尊厳”）によって、一人ひとりの幸せが一番良く達成され、社会の幸せも増進される、というものです。

これに対して、私はこの“理性的人間像”は、人間属性の半分の特徴をカバーしているに過ぎず、もう半分を無視した観念的フィクションでしかないと考えています。人間は“理性的存在”である以前に、ほ乳類の頂点に立つ動物であり、他者との関係がなければ幸せになれない“関係的存在”でもあること（“人間の尊厳”）を正面から認め、人間の定義を“理性的存在になり得る関係的存在”として把握し直すべきだと考えています。

一人ひとりが幸せに生き、社会全体の幸せを増進させるためには、近代社会が作られたときに置き忘れた、あるいは切り捨てた動物としての本能的欲求に基礎づけられた人間属性のもう半分である『動物的存在』ないしは“関係的存在”を正面から承認し、それをも考慮してあらたな社会文化構造を構築しなければならないと考えます。」<sup>\*91</sup>と述べている。福田氏は、原発事故による地域社会の崩壊という福島の現実の中で、地域社会の再生のための前提に「人間の尊厳」に基づく価値観への転換が必要であることを強調する。

人間社会は、理性的な自己確立した人間を理想とするが、子どもや老人、障がい者等を考えればこれをすべの個人に求めることはできない。子どもや老人、障がい者等、自己確立していない人々を守り支えあうことで人間社会を作り上げてきた。しかし、市場原理が支配する現代社会では、すべてが商品化し、直接的な人間の関わりが見失われている。それを可能とする福祉制度の整備が同時進行で進められて来たことにより、多くの人たちがその矛盾を見過ごしてきてしまった。

東日本大震災そして原発事故は、これまで当たり前であると思込んでいたものを一瞬にして破壊し失わせてしまった。同時に、それはその中で人間社会が大切にしなければならないものを改めて明らかにしたとも言える。近代社会をリードし作り上げてきた理性的人間社会では、人間の英知が自然を支配し、近代社会の科学技術が結集した原子力発電への絶対の安全神話を作り上げ、市場経済の拡大こそ社会の豊かさをもたらすと考えられてきた。しかし、自然が牙をむくと、原子力発電所は一瞬にして破壊され、原子力の安全神話は崩壊し、自然を支配できると考えていた人間の力の無力さとともに、絶対安全ということはありませんという事が明らかとなった。そこには、市場経済の拡大を支えてきた社会的インフラはほとんど機能せず、地域住民が寄り添って生き抜く姿があった。人々は社会的インフラを失い命の危険に直面したとき、お互いを心配し助け合いながら生きようとさまざまな行動を起こしている。限られた人間関係の中で、生きるためにそれぞれが役



割を分担し助け合う社会が出現した<sup>\*92</sup>。

この体験から人間は何を学び未来に引き継いでいくのか。原子力市民委員会<sup>\*93</sup>が、「脱原発社会構築のために必要な情報収集、分析および政策提言する市民シンクタンク」として設立され、「市民がつくる脱原子力政策大綱」が発表され、生活環境の破壊への総合的な視点での検討が加えられている<sup>\*94</sup>。地震という自然現象が、人間社会の作り出した創造物を破壊し、人災として被害を大きくしている。その教訓を生かし未来を考えていく視点を反映していくためには、既存の専門分野に捉われない視点が求められている。経済面では、市場経済のみを優先する視点から、社会全体を経済として捉える視点が、社会面では、NPO法人を始めとする非営利活動の役割を、社会全体の中での営利活動との補完関係として捉え直す視点が必要となる。この中に、NPO法人への支援のための制度設計の視点もある。福田氏の人権論は、今、生きている人間を無条件に認め合い、そこに出来ている人間関係を大事に助け合って生きていくことのできる社会をイメージさせる。人間の関わりを経済活動と捉えると家族の営みからグローバルな経済活動まですべてが含まれてくる。そこでの関わりを人間関係として捉えるとさまざまな役割を担い相互依存している人間社会の構造が見えてくる。

今、安心して生活を営むことができる場、それは、無条件に得ることはできない。意識してそれを求める人々の人間関係を拡大していく作業が必要になっている。さまざまな場面で問題意識をもった人々が活動を始めている、特に災害時にはこの共同課題が大きくクローズアップされることとなる。神戸淡路大震災で生まれたNPO法人が東日本大震災を経験し、その役割を無視できないほどに大きな存在となっている。

## 第2節 NPO法人の事例分析

### 1. 福島市の3法人と活動エリア

NPO法人の事例分析として、福島県福島市を中心に活動している3法人を取り上げる。NPO法人のほとんどが、生活圏と重なるエリアで活動しており、地域社会と密接な関係を持っている。福島県は全国でも有数の広さを持ち、7つの生活圏に区分される。福島市は、福島県の県都でありながら福島県の北に位置し、県北地域の中心にある。面積は1,753.42 km<sup>2</sup>（福島県の面積の12.72%）、世帯数は178,217世帯（県全体の24.40%）、人口は478,556人（県全体の24.57%）である<sup>\*95</sup>。県北地域は、福島市、二本松市、伊達市、本宮市、の4市と3町1村から構成されている。今回取り上げる法人は、福島市に活動拠点を置く i NPO法人まごころサービス福島センター、ii NPO法人シャローム、iii NPO法人ふくしま飛行協会である。活動概要を要約すると以下の通りである。

i. NPO法人まごころサービス福島センターは、流山訴訟で原告となった「さわやか福祉会流山ユアアイネット」と同じ「さわやか福祉会」傘下のNPO法人で、事業形態や内容についてはほぼ同じと考えられる。福島での老人介護を中心に活動を続け、その活動は、子どもの支援にまで拡大してきている。制度化された介護サービスと制度外のサービスが有償ボランティアを養成しながら提供している。支援者から譲り受けた施設を活用し独自の老人施設も運営し、老人の居場所づくりの拠点として制度外の支援を多く手がけている。

ii. NPO法人シャロームは、障がい者支援を長年行ってきたボランティアグループがNPO法の成立とともに法人化した団体で、福島市の中心市街地の一角に福島市よりの委託事業として「障がい者コミュニティサロン『まちなか夢工房』」の管理運営を行ってきた。長年、障がい者がまちの中で安心して暮らせるためには、まちなかにいつでも安心して立ち寄ることのできる居場所としてのサロンが必要とまちづくりに提案し実践してきた成果が評価され、委託事業を受け開設から11年が経過した。障がい者支援をだれにでも「やさしいまちづくり」として実践し、多くのボランティアに支えられ様々な活動を展開してきている。地域の福祉機能の低下を、地域づくりとして市民の自主的な活動で補っていかうとする試みとして重要な意味を持つ。震災以降は、一般社団法人シャローム福祉会を設立し、障がい者施設も開設している。「障がい者支援を行うためには、常に制度の活用と制度外の支援が必要であり、障がい者支援の市民団体として制度外の支援を基本に行ってきたが、震災と原発事故による福祉機能の急激な低下に対応するため必要に迫られての施設の立ち上げとなった。」と関係者<sup>\*96</sup>は説明する。平成26年11月に突然の市からの委託事業廃止の通告を受け、これまでの成果と障がい者とこれを支えてきたスタッフの雇用確保のため、一般社団法人への移管による「まちなか夢工房」の施設化を急遽決断、平成27年4月より、障がい者の就労支援施設として事業は以前と同様に続いている。行政サイドで決定される委託事業の不安定性を痛感させられた。

iii. NPO法人ふくしま飛行協会は、飛行機のライセンスを持つ仲間が航空文化の普及発展を目指すとして結成された団体で、飛行機が大好きという趣味の世界が団体の結束を作っている。福島には農産物を空輸し農業振興を図ろうと建設された農道空港「スカイパー

ク」がある。農道空港は全国に8箇所あり、どこも農産物の空輸は行われていない。高速道路網の整備で完成当時から利用はほとんど行われず、地域の厄介施設の一つに見られていた。この施設を活用しようと飛行機仲間が集まり活動を始め、その後は、指定管理を受け、市民の航空公園にしようと地域の各種団体やNPOと協力連携しながらさまざまな取り組みを行っている。毎年開催している航空イベントは全国でも有数の航空イベントとして全国からの参加者を集めるまでになっている。市民の手による地域づくりの成功事例と見ることができる。飛行機への現代人の憧れが人々を繋ぎ、参加型の現代的なお祭りを作り上げている。

この3法人の活動領域は、iは老人福祉、iiは障がい者福祉、iiiはまちづくり、とそれぞれが異なる分野で活動している。それぞれの専門性を持ちながら地域のニーズを担い、多くの市民に支えられ、それぞれの立場で地域の役割を果たしている。さらに、必要に応じてイベント等での連携協力も行われており、地域福祉やまちづくりの視点で協力し合っている姿がある。そこには、それぞれの活動が多くのボランティアに支えられている実態がある。

## 2. NPO法人まごころサービス福島センター

### (1) 法人の概要

NPO法人まごころサービス福島センターは、1992年(平成4年)に設立され、1999年(平成11年)8月にNPO法人の認証を受けている。2000年(平成12年)4月には、介護保険指定居宅サービス指定事業所の指定を受け、介護保険訪問介護サービスを開始、2004年(平成16年)10月には、支援費制度訪問介護サービスも開始している。さらに、2005年(平成17年)2月には、小規模多機能型介護施設「まごころケアホーム高湯の里」を開設、通所介護事業を開始した。設立から約20年の歳月をかけ、在宅老人への総合的なサービス提供のできる体制づくりがなされてきている。2006年(平成18年)には、子どもたちのための「こども緊急サポートネットワーク事業」も開始している。

これらの一連の動きは、さわやか福祉財団の動きと重なる。NPO法人まごころサービス福島センターの前身である「まごころサービス」は、老人への福祉サービスを提供するボランティア団体として活動を始め、「さわやか福祉財団」をモデルにしながら活動を展開し現在に至っている。このモデルとしてきた「さわやか福祉財団」の歴史を簡単に見ておくことで「まごころサービス」の活動の内容とその変化も理解しやすくなるため、その歴史を整理しておきたい。

「さわやか福祉財団」は、1991年(平成3年)にさわやか福祉推進センターを発足させ、1992年(平成4年)からボランティア切符(現ふれあい切符)を始めている。同年、全国ネットワーク構想が発表され、「まごころサービス福島センター」もこのときに設立されている。1995年(平成7年)には、財団法人化し、「さわやか福祉財団」となる。1997年(平成9年)に介護保険法、1998年(平成10年)にはNPO法が成立し、さわやか福祉財団傘下の団体は、NPO法人化へ向かうこととなる。介護保険の成立により、介護保険指定居宅サービス指定事業所の指定を受けるためには法人格が必要とされ、NPO法人がその受け皿の一つとなっていた。2001年(平成13年)には、判例として取り上げている流山訴訟が行われている。介護保険の適用される制度福祉と保険適用外の制度外福祉を、

NPO法人が現場のニーズを見ながら、どちらも提供を行うことにより生じた問題であった。

介護保険法とNPO法が施行されてから17年、さわやか福祉財団が主導してきたNPO法人は全国に広がり、全国47都道府県を13のブロックに分けて、地域の実情に応じたトータルなネットワークづくりの活動が展開されている。2015年現在、さわやか福祉財団の所定の研修を修了し委嘱された167名のさわやかインストラクターが各地のリーダーとして活躍している。その中心には、当初から行っている「まごころケアサービス」<sup>\*97</sup>を提供する活動がある。平成16年の総会において、「従来のお年寄りの訪問介護だけでなく、宅老所や高齢者住宅さらには障がい者や子育ての支援といった地域の幅広いニーズに応えていこう」<sup>\*98</sup>と言うことが決議され、その後の地域福祉へのトータルサポートを目指す取り組みが現在にまで至っている。現在のNPO法人まごころサービス福島センターは、高齢者福祉部門の「まごころケアサービス福島センター」、共生型小規模多機能型介護施設「高湯の里」、子育て支援事業「こども緊急サポートネットワークふくしま」の3事業を行っており、「全国まごころケアネット」<sup>\*99</sup>の動きと連動していることが良くわかる。代表を務める須田弘子氏も「さわやかインストラクター」<sup>\*100</sup>の委嘱を受けている。それが地域との関わりの中でどのように展開されているのかを見ていくこととしたい。

## (2) 「まごころサービス」の仕組み

「まごころサービス」の仕組みは、サービスを受けようとする人を利用会員、これをケアするケアワーカーは協力会員となり、共に会費を納めて「まごころサービス」の会員を構成する。サービスを受ける利用会員は、「まごころサービス福島センター」に利用希望を登録し、サービスの提供を受けると利用料金を支払う。ケアワーカーはサービスを提供し奉仕料としての報酬を受け取る。ケアワーカーは、サービスを提供した時間を点数として積み立て、自分や家族などに援助が必要になったときに、積み立てた点数分のサービスを受けることができる（「タイムストック」<sup>\*101</sup>）。また、時間の積み立てとせず報酬として受け取ることもできる。

訪問介護サービスは、介護保険が適用される場合と適用されない場合に大別され、介護保険が適用されない制度の枠外のサービスを「まごころサービス」と位置付けている。サービスの内容は、一人暮らしや高齢者の夫婦などで日常生活に困っている人、体が不自由な高齢者を抱え、家族だけでは十分なお世話をできないで困っている人、その他援助を必要としている人、簡単な日常生活の支援から障害のある方の介護まで幅広く対応している。介護保険が適用される場合には、介護保険の規定に従い行われる。介護保険適用外の「まごころサービス」を受けるためには、入会費1,000円、連絡調整費2,000円を支払い利用会員となり、年会費3,000円を支払うことが必要となる。利用会員となることで、生活援助については1時間800円、身体介護についても1時間900円という料金でサービスを受けることができる。介護保険での生活援助の介護給付費が所要時間45分以上で時間単価が2,350円（指定居宅サービスに要する費用の額の算定に関する基準（平成12年厚生省告示第19号））であることから、介護保険のほぼ1/3の低料金となっている。

訪問介護サービス以外にもミニディサービスや外出付添サービス、子育て支援のための子ども緊急サポート事業なども行っているが、そのシステムは「まごころサービス」と同

じであり対象と内容が広がったものと考えて良いようである。

(3) 決算書に見る「まごころケアサービス」と「介護保険事業」

平成 23 年度<sup>\*102</sup>の総会資料に基づき、「まごころケアサービス」と「介護保険事業」の活動時間数と収入金額を比較すると以下のようになっている。

	まごころケアサービス (家事・介護)	介護保険事業 (訪問介護)
時間数 a	2,571.5 時間	8,514.5 時間
事業収入 b	2,679,400 円	21,662,935 円
b/a	1,042 円/時	2,544 円/時
人件費 c	3,141,916 円	14,674,883 円
c/a	1,222 円/時	1,724 円/時

収入の時間単価を比較すると介護保険事業はまごころケアサービスの約 2.5 倍となっている。しかし、人件費については約 1.4 倍と差が大きく狭まっている。介護保険収入からのまごころケアサービスに関わるケアワーカーへの介護収入からの再分配が図られている。ケアサービスについては、収入を超える人件費が支払われており、介護保険収入からその不足分に当てられていることがわかる。

人件費の単価を比較するとケアサービスでは 1,222 円/時に対し介護保険事業 1,724 円/時となっており、介護保険事業の人件費はケアサービスの 1.4 倍の人件費となっている。事業規模で見ると  $21,662,935 / 2,679,400 = 8.08$  と、介護保険事業はケアサービスの 8 倍の規模となっている。

サービスを提供するケアワーカーは正会員で 105 人、サービスを利用する利用会員は 65 人となっており、1.6 人で一人の利用者をカバーしていることとなる。

年間総収入金額	48,647,850 円の内訳をしてみると以下のようになっている。
会費・入会金収入	781,900 (構成比 1.6%)
事業収入	43,311,411 (介護保険処遇改善を含む) (構成比 89.0%)
介護保険	37,729,419 (構成比 77.6%)
ケアサービス	4,451,530 (構成比 9.2%)
その他	1,130,462 (構成比 2.3%)
助成金	980,000 (構成比 2.0%)
寄付金	2,949,192 (構成比 6.1%)
その他	625,347 (構成比 1.3%)

収入の 77.6%が介護保険に依存しており、ケアサービスの収入がわずかに 9.2%に過ぎない。その事業の大半は介護保険事業に依存していることがわかる。

経常支出計	48,857,384 円
人件費	34,216,451 (構成比 70.0%)
その他事業費	1,246,163 (構成比 2.6%)
管理費	12,426,404 (人件費を除く) (構成比 25.4%)

支出においても人件費が 70%を占め、管理費の中には事業に関わる賃借料・燃料費・水道光熱費・施設整備費等が含まれている (合計で 5,924,345 円)。これらの経費をまかなうだけの収入は助成金等では確保できず介護保険収入から支出されている現状がある。

これらの分析を通して、NPO法人まごころサービス福島センターの基本的性格は、介護保険事業所であり、まごころケアサービスは、この介護保険事業に支えられ維持されている一部門となっていることがわかる。ケアサービスの人件費も介護保険事業よりは低いが最低賃金を超える人件費が支払われており、資格等の違いも考慮するとボランティアの範囲を超えていると言える。仕事の現場を同じくして、ほぼ同じメンバーが活動していることを考えると、制度内の介護事業サービスでは適正な人件費を支払い、制度外のケアサービスは「有償ボランティア」で行うということには無理があるという現実が見えてくる。経営理念と活動目的は、さわやか福祉財団の方針を実践する形で展開されてきているが、流山訴訟が提起された当時から10数年が経過した現在、介護保険が定着し支給規模も拡大したサービスの現場では、介護保険の付随サービス化され「有償ボランティア」から「賃金」化が進んできたと考えられる。

労働の現場での「制度内サービス」と「制度外サービス」による矛盾を法人の枠の中で吸収し、賃金を保障することで「制度外サービス」を続けてきたことが明らかになる。「制度内サービス」で得られた利益を法人内で再分配し「制度外サービス」を継続することができたのは、非営利目的であるNPO法人であることによるものと考えられる。介護保険の不足を補完するサービスを積極的に取り込み継続して行くことは、福祉社会に貢献しようとする法人の意思の表れであり、個人のレベルを超えた社会貢献目的企業への成長と見ることができる。反面において、法人の意思とは別に「有償ボランティア」から「賃金」化の流れの中で、会員レベルでは職場としての意識が高まり社会貢献意識の低下が進んでいることも事実である。

事業の継続には専従職員の確保が不可欠であり、専従職員への生活保障を考えると一定の人件費の支給は不可欠となる。しかし、その事業を行う内容は、福祉サービスであり、それに係る多くの人々の理解と協力により成り立っている。日常的な業務は専従職員が担っており、定期的に行われるサロン事業などには、多くのボランティアが参加する。年間を通して行われる行事やイベント、これらを支えている地域住民やボランティアの存在は、決算書上に表われにくい。これらの動きを法人の活動の評価にどう反映させ支援していくことができるのか、それを見失うと一般の営利企業との違いがますます曖昧となってくる。

#### (4) まごころケアサービスをリードする「さわやか福祉財団」

今回取り上げているまごころサービス福島センターや流山訴訟の原告となった流山ユナイテッドは、さわやか福祉財団の趣旨に賛同し活動する地方組織として位置付けられる。このため、さわやか福祉財団の姿勢と活動方針を理解しておくことがまごころサービスの活動を理解することにも繋がる。

さわやか福祉財団の理事長である堀田力氏は「さわやか福祉財団では、地域で一人ひとりを支えるネットワークづくりを、今、全国に仕掛けています。介護保険や医療サービスをはじめとしたフォーマルなサービス同士の連携はもちろんですが、そこに日常の生活支援や心の交流といった、いわゆるボランティアが提供するインフォーマルなサービスをどう組み込んでいくべきか、本当の意味での地域包括ネットワークの構築への取り組みを、全国で活動している仲間とともに進めています。ただし、行政やフォーマルサービスの提供者の多くは、まだまだインフォーマルなサービスの意味や位置付けについて認識が浅く、

どう理解を深めていくかが課題となっています。」<sup>\*103</sup>とさわやか福祉財団の活動とその目標とする方向性を説明する。ルーテル学院大学大学院教授和田敏明氏はインフォーマルのサービスの重要性を「日常生活を維持するという点では、フォーマルサービスは、かなり大きな役割を持っています。しかし、もうひとつ、大きな精神的な生活や文化的な生活のうえでは、フォーマルサービスでは限界があります。そこに対して、インフォーマルサービスや活動がフォーマルサービスを大きくサポートしていく。そういう関係にあると思います。インフォーマルサービスとフォーマルサービスが融合していかない限り、地域で住む人たちを本当に支えていく、あるがままということを実現していくことはできないのではないか。」<sup>\*104</sup>と述べている。日本社会事業大学学長大橋謙策氏は「日本の社会福祉の流れでいくと、家族や地域がいろいろな援助の活動をしてくれるというのは当たり前なものですから、あまり意識化してこなかったのではないかと思います。いったいインフォーマルサービスを社会福祉の分野でいつ頃から意識化してきたかといえば、大体1980年頃だと思えます。」<sup>\*105</sup>と説明する。

高度成長期以後の地域社会を背景に、都市化と核家族化の中で制度化された福祉制度(フォーマルサービス)は拡大されていくが、反面で画一化された福祉制度の中で、個々人の状況に合わせたきめ細かい支援が問題化しインフォーマルサービスが注目され始める。地域社会の持っていた福祉機能が都市化とともに低下し、これを補完するための制度化が福祉制度として整備されていくと同時に、制度化に限界を感じた市民が自主的な相互支援の活動を始める。家族や地縁に依存していた福祉機能を市民自らが補完しようとする動きは、地域に拡大し、それを理解する人たちによる組織化と自主的活動は市民運動化して行く。それがさわやか福祉財団をはじめとする福祉系のNPOの活動へと繋がっている。

高齢者福祉に関する活動は、介護保険の導入によりその多くの部分が介護保険の対象となり、有給で行う介護事業となる。しかし、高齢者の周辺には介護保険の対象から外れた福祉サービスの必要な部分も多く残りこれをどうするかが課題として残る。これらを1事業体の中で行うこととなると、十分な支払い能力のない高齢者の介護を制度化しサポートしていく介護保険制度と、独自に行うふれあい事業の担い手が同じ会員であることから、初期においては「有償ボランティア」であったものが、介護事業の拡大の中でふれあい事業の費用負担を吸収し、「有償ボランティア」から「賃金」化への傾向を強めながら現在に至っている。介護スタッフの専従化を進めていくと賃金化は避けられない結果であったと考えられる。インフォーマルな部分を個人のボランティアの負担から、NPO法人のミッションの中で個々の負担を軽減しながら吸収している実態が明らかとなってくる。フォーマルとインフォーマルを地域社会の中でバランスをとりながらどう確保していくかは地域の課題であり、インフォーマルなサービスを地域社会に確保するためには一部の人々に過重な負担を与えず、広く負担を分散していくことが必要となる。福島センターの事業は、日常的な福祉サービスとサロン事業等の地域との交流事業に大別されてきており、前者は専従化の中で賃金化が進み、後者の事業においてボランティアの役割が大きくなっている。

### 3. NPO法人シャローム

#### (1) 法人の概要

NPO法人シャロームは、長年ボランティア団体として障がい者支援を行ってきたが、

NPO法が成立後法人化を決定し、2001年（平成13年）9月に認証を受け法人化された。ボランティアグループとしての活動の開始は、30数年前にさかのぼる。VGシャローム<sup>\*106</sup>としての障がい者支援の活動は、障がい者施設での施設長との話が直接のきっかけとなった言われている。施設の利用者が作る授産製品の販売先がなく困っているとの話から授産製品の販売支援を申し出たところ、1施設だけではもったいないので県北の施設にも参加を呼びかけようと始まったものが、県北の施設が一同に会して行う授産製品の展示即売会となり、その後、回を重ねる中で、独自の施設を繋ぐネットワークが形成されていった。障がいの有無に関わりなく「共生」していける社会を理想に活動を続け、障がい者が当たり前にならぬ中で生活できるための提言やまちの中のバリアーチェック、障がい者、ボランティア、一般市民と一緒に舞台を作っていく「障がいを持つ仲間たちのコンサート」など、現在に繋がる活動が形作られていく。

VGシャロームは、NPO法の成立時点から法人化の検討を開始し、当初は法人化のメリットが無いとして申請を見合わせたが、税制優遇制度ができるという情報からこれに間に合わせるため申請を決定した。しかし、申請から認証が決まるまでに6ヶ月の期間が必要であったため、税制優遇制度の詳細がわからない時点で申請となり、認証された9月には、同団体ではまったく使えない制度であることがわかり大変残念であったということである。

法人の目的を定款で、「この法人は、広く市民に対して、障がいの有無に関わりなく、『共生』をテーマに、社会福祉、まちづくり等の実践や政策提言に関する事業を行い、新しい共生社会の構築に寄与することを目的とする。」と定めており、ボランティア団体からの理念はそのまま法人に引き継がれている。特定非営利活動の活動分野をi保健、医療又は福祉の増進を図る活動、ii社会教育の推進を図る活動、iiiまちづくりの推進を図る活動、iv学術、文化、芸術又はスポーツの振興を図る活動、v災害救援活動、vi人権の擁護又は平和の推進を図る活動、vii子どもの健全育成を図る活動と7項目定めている。vの災害救援活動は、2011.3.11の大震災と原発事故を契機に急遽追加したが災害支援は現在もまだ続いている。他の6項目については、iを中心に、地域福祉の視点で必要と考える分野を列記したもので、特に活動領域を広げているということではないとのことで「取り組む位置の違いで表現は異なるが、地域に住む人たちがすべて安心して暮らせる社会のためのセーフティネットが地域福祉であるからこれらがすべて必要なのです。」<sup>\*107</sup>との説明を受け納得した。

時間の経過の中で、必要性を感じたものを取り込みながら活動し、現在までの到達点として現在の活動がある、これからも状況の変化に前向きに取り組む姿勢を強く感じる。

## （2）活動内容

総会資料から主な活動内容を確認すると、以下の通りとなっている。シャロームの活動の概要を知るため、平成25年度の事業報告<sup>\*108</sup>の内容を引用しておくこととする。

### ① まちなか夢工房

福島市からの委託事業「障がい者コミュニティサロン事業」として「まちなか夢工房」を開店して10年を迎えました。まちのパン屋さんとして定着し、店頭販売だけでなく、外



販や納めも増加しています。開店記念半額セールは恒例行事となっています。広く実習生の受入れや研修の場ともなっています。地道な活動ではありますが、シャロームの活動の原点でもあり、守り育てていかなければならない活動です。

## ② UDセンター

震災以降、渡利に災害支援センターを開設、その後時間の経過とともに活動内容も変化してきました。この建物は総2階の建物で、1階には障がい者就労支援施設「ベーシック憩」が設立され、20数名の障がい者の皆さんの活動の場となっています。2階では、災害支援センターとパソコン教室が行われています。災害支援センターは、震災以後行われている子ども支援の保養プログラムや移動教室の実現を目指す活動などを行っています。パソコン教室は、避難している人たちを対象にして行っている教室と仮設に出かけての指導、障がい者パソコンクラブとしてパソコンを活用した障がい者の居場所作りを行っています。渡利のこれらの活動を行っている建物を25年度からUDセンターと呼んでいます。

## ③ 合同会社「楽膳」

シャロームで開発するユニバーサルデザイン商品の開発販売を目指して設立した合同会社「楽膳」も10年目を迎え、誰にでも優しい「食器」として開発された「楽膳」もその質の高さが各方面から評価され、福島県の推奨商品となりパリの展示会にも出展することができました。販売実績はなかなか伸びませんが、シャロームとしてのコンセプトを大切にしながら成長させていきたいと思っています。

## ④ ひまわりプロジェクト

震災以後、全国に食用ひまわりの種を送り、栽培していただいた種でひまわり油「みんなの手」を生産する「ひまわりプロジェクト」が開始され3年目を迎えています。年々栽培協力者が増加し、全国に広がっています。今年も種の発送はほぼ終了し、発送した種の量は昨年の1.5倍となっています。今年からは、支援者の皆さんと直接交流する交流イベントも各地で計画されています。福島と全国を繋ぐネットワークとして成長させていきたいと願っています。

これらの事業部門を中心に活動は進められてきました。また、本部としての事業として、教養講座「地元学を考える」の月1回の定期開催も継続し123回（2014.3現在）を数え、「石彫りワークショップ」も8年目となりました。3年目を迎えた「ひまわり感謝祭」と同時開催された「ともに生きる仲間たちのコンサート」（第17回）と継続事業も順調に回を重ねています。

これによりNPO法人シャローム活動の概要を知ることができる。特定非営利活動の活動分野として7つの分野が定款に掲げられているが、すべての分野において、幅広い活動がなされていることがわかる。

活動内容を整理するため i 委託事業、ii 助成金による事業、iii 自主事業に区分すると i の委託事業は①のまちなか夢工房、ii 助成金による事業は②のUDセンターでの災害支援センター、パソコン教室、iii の自主事業として③の楽膳、一部支援金を得ながらの自主事業としてひまわりプロジェクトと一連の本部事業がある。

## (3) 決算書の中から見えてくるもの

上記の幅広い活動の中で、法人税法上の申告は、収益事業に委託事業である「まちなか夢工房」とその関連する授産製品の販売、非収益事業としては、助成金等で行うすべての事業が含まれている。

決算報告のための活動計算書は、収益事業の税務申告のため、総会資料とは別個に非収益・収益事業区分収支内訳書が作成されている。この収支内訳書より主要部分を抜粋すると以下の通りとなっている。

<経常収益>	非収益事業		収益事業	構成比	
受取会費	239,000			0.3%	
受取寄付金	5,039,659			7.2%	
受取民間助成金	22,690,625			32.3%	
夢工房事業収益			31,585,811	44.9%	
授産製品委託販売収入			242,542	0.3%	
福島市受託事業収入			7,612,500	10.8%	
その他収入	566,615	0.8%	2,349,409	3.4%	
計	28,535,899	(40.6%)	41,790,262	(59.4%)	70,326,161
<経常支出>					
事業費					
商品仕入			1,418,869	2.0%	
材料費			12,108,401	17.3%	
人件費	8,124,848	11.6%	20,939,823	29.9%	
その他経費	15,489,617	22.1%	11,195,988	16.0%	
計	23,594,465	33.7%	45,663,081	65.2%	
管理費					
計	728,702	1.1%			
	24,323,167	(34.8%)	45,663,081	(65.2%)	69,986,248

収益事業とされる「まちなか夢工房」の現状は、スタッフ15名（内障がい者3名）、有償ボランティア1名（障がい者）とボランティア6名で運営されている。福島市の中心市街地にあり、まちなか活性化事業と言うこともあり、土日も営業し年中無休であることから、ローテーションを組みながらの営業となっている。初年度は県の雇用助成金で始まり、次年度からは福島市よりの委託事業となった。それ以後、市よりの委託事業として現在に至っている。かつて県から受け取っていた雇用助成金と市から委託事業に関して受け取る委託金とはほぼ同額であったにもかかわらず、委託事業とされることによりそれは請負業であるとして収益事業課税の対象となり、パンの製造販売は物品販売業として同様の扱いとなっている。福島市よりの委託費は7,612,500円で実質は人件費補助であるが、支払っている人件費は20,939,823円と2.75倍になっている。収益事業の収入計が41,790,262円であるから、委託費を5.5倍に拡大して活用しているとも言える。市よりの委託費は年々削られてきている中で、営業努力と周囲の支援に支えられて活動している様子が伺える。パート等も含まれるが単純にスタッフ15人で人件費を割ると1人当たり1,395,988円となり、一般企業に比しての賃金水準は低いが、職場環境は和やかで、障がい者がいるといわれてもだれが障がい者であるかが判別しにくいほどに自然に仕事に携わっている。事業の

中から実習や講習会を見てみると、養護学校の実習、商工会議所の技能体験、見学研修等が年中行われており、これらは、卒業後のための職場体験、引きこもりとなっている大人たちへの社会復帰のきっかけづくり等となり地域貢献活動として日常的に行われている。外販やイベントへの出店も常に行われており、これらは、ボランティアの応援に依存している部分が多い。

震災以降、店の売上げも落ち込んだことから、東電の賠償金を請求しその他の収入となっているが、それを入れても収益事業部門の赤字が続いている。支援者の寄付金収入により赤字を補填しながら維持されていることがわかる。パンの製造販売の現場は、障がい者が就労の場として働いている。また、店内は障がい者に優しい店づくりがなされ、全国から70数件の授産製品の展示販売コーナーを常設している。2階は、会議や講演会、作品展会場に一般にも貸し出しており、自主事業としての教養講座「地元学を考える」の会場ともなっている。市民活動の場として広く開放されているこれらの運営管理はボランティアによってなされている。

シャロームの目指す公益的な活動のための手段として「まちなか夢工房」が運営されてきていることは、これらの具体的な内容からも明らかである。そして、それは多くのボランティアの支えで成り立ってきたことも明らかである。

非収益事業部門の内容を見てみると、民間助成金の金額が多い。この内容は事業計画に基づき事業費を補助するというもので、民間助成金22,690,625円と同額の事業費が支出されている。事業費総額23,594,465円から助成金相当額を引くと903,840円となり、これに管理費728,702円を加えると1,632,542円となる。これが法人全体の維持管理費に相当すると思われる。総事業費の2.3%に満たない。法人の管理費は極力押さえ、事業費の不足分を寄付金により補填している実態が見えてくる。

#### (4) 現場から見えてくる制度上の課題

収益事業課税の判断基準で「まちなか夢工房」を見ると、物品販売業と請負業に該当する事業を行い、収益事業課税の対象とされる。しかし、事業は「障がい者コミュニティサロン事業」という公益的な活動の委託で、これを5.5倍に膨らまして障がい者支援事業を拡大している。公益的な活動から外れた事業は行っていないが、形式的な産業分類からは収益事業に分類され課税対象となる。

さらに、ここを拠点に展開される事業の多くはボランティアによって担われている。「時間寄付」によって支えられているのである。NPO法人シャロームは、ボランティアグループから出発しており、事業の内容が具体化した段階から協力者を募り、実施に向けて打合せを重ねながら進めていく。事業の内容を理解し、できる範囲での参加協力を呼び込んでいくことで、ボランティアがイベントの運営を担うことを可能としてきた。目的を共有し行動する必要性を自覚することで、ボランティアとしての行動が起きる。必要性を感じて自主的に社会に関わるとき、そこでは「時間寄付」がなされていることになる。

地域福祉の視点で、NPO法人シャロームの活動を見直すと、障がい者支援が地域づくりに拡大し障がい者の生活環境の改善、市民意識の啓蒙、ユニバーサルデザイン商品の開発まで展開している。地域再生のための総合的な取組みと事業が事業部門として分担し取り組まれている。法人を理解するには、法人の事業全体を把握し判断していかなければ大

きな間違いとなることを示している。

NPO法人シャロームの1年間の活動を締めくくるイベントが「ひまわり感謝祭」と「ともに生きる仲間たちのコンサート」である。平成25年は10月26日、福島では最大規模の広さを持つAOZを会場として開催された。「ひまわり感謝祭」としては、ひまわりプロジェクトの一年間の全国での取り組みを紹介する展示、ひまわり絵画・写真コンクール、子ども保養プログラム展示と関係者交流会、映画「マザーテレサと生きる」上映&千葉監督のトーク、そしてひまわりプロジェクト参加者交流会と盛りだくさんのプログラムが行われ、「ともに生きる仲間たちのコンサート」は、プロの「なおこバンド」をメインゲストに迎え、障がいを持つ仲間たちのステージで作り上げていった。障がいを持つ仲間をボランティアがサポートし一緒に舞台を作り上げていく取り組みはコンサートを始めたときから一貫しているもので、障がい者を見るだけのお客さんにしない総参加型のコンサートづくりを目指してきている。当日の来場者は約2,000人、これを支え運営する関係者は200人、スタッフ数名を除きすべてボランティアである。当日は弁当が関係者に配られ、展示等を行う外部団体の人から当日参加の学生ボランティアまで同じ弁当を食べながらの交流の場となる。開催までの事前準備は、ひまわり絵画・写真審査会、ボランティア説明会、参加団体説明会を通して行われていく。そして前日には会場設営が行われる。会場費、印刷費、弁当代、ゲストたちの交通費、等々実費弁償的な費用以外、準備のための労働力はボランティアが担っている。「時間寄付」によって可能となっているイベントである。

#### 4. NPO法人ふくしま飛行協会

##### (1) 法人の概要

NPO法人ふくしま飛行協会は、平成15年6月設立された。福島市にある農道空港「スカイパーク」を活動拠点とするNPO法人で、その活動目的を「スカイスポーツを楽しむ航空文化を享受できる環境の整備向上を図り、もって社会に寄与する。」とする飛行機のパイロットで作るNPO法人である。

「スカイパーク」は、福島県によって、首都圏への農産物輸送を目的に建設され1998年(平成10年)4月に開場した。1991年農道空港の第一号となる笠岡ふれあい空港が建設され、その後8件の農道空港が建設されるがその8番目の農道空港が福島スカイパークである。完成当時から空輸による農産物輸送は、トラック輸送との運賃差が3倍ともいわれ採算が取れずほとんど利用されることはなかった。その後、スカイパークは2003年(平成15年)福島県から福島市へ施設が委譲され現在に至っている。バブル期の無謀な需要予測に基づき建設された農道空港は、すべての空港が本来の目的では使われていない。建設当初から厄介施設とされ、2001年(平成13年)には、規制緩和により農産物輸送以外での使用も可能となり、2003年(平成15年)のスカイパークが福島市に委譲されるのを機に、小型機のライセンスを持つパイロット仲間が自家用機のための空港としての活用をはじめ、このパイロット仲間によって空港利用のための自主的なルールづくりも行われ、スカイスポーツを広めることを目的とするNPO法人が立ち上がることとなる。

NPO法人の設立とともに、地元の特産品である桃やりんごの時期には、もも祭り、りんご祭りとして軽飛行機による曲技飛行などを行う航空イベントも開催されるようになり、他のNPOとも協力しあいながら、市民による航空公園づくりを目指す取り組みも行わ

れるようになる。2006年（平成18年）4月からは、施設の管理が福島市からの指定管理によりNPO法人ふくしま飛行協会に委ねられることとなる。指定管理を受けてから2014年（平成26年）で8年目を迎えている。年々、航空イベントは拡大し、現在では日本を代表するスカイスポーツのメッカとして全国から注目されるまでになってきた。また、2011.3.11の震災と原発事故では、緊急の防災拠点空港としての役割も果たし災害時の役割の重要性も再評価されている。

当法人の定款に定める特定非営利活動には、i文化、芸術又はスポーツの振興を図る活動、ii災害救助活動、iii子どもの健全育成を図る活動の3点が上げられている。iとiiiの活動は航空イベントの中で行われている。指定管理を受けることで、活動拠点としてのスカイパークの維持管理費用が確保され、その中で航空イベントは会員やボランティアの参加により支えられている。厄介施設であったスカイパークが、NPO法人の手で市民のための航空公園として整備され、スカイスポーツが地域づくりの核となり大きな成果を上げている。

## （2）活動内容

福島市より農道空港「スカイパーク」の指定管理を受け、空港の管理運営に当たっている。専従職員を置き、空港に飛来する飛行機等の管制業務を行っている。空港業務に支障のない限りでは、広く一般にも空港敷地を解放し野外イベント会場としても活用されている。平成24年度の活動報告書から利用状況を見てみると外部団体の開催イベントと自主事業に分けられ、冬の空港の閉鎖時期を除きさまざまな取組みがなされている。

- 7月 第1回 JD-STER ドラックレース 主催：JD スター事務局 来場者 800 人  
みんぼう社会科教室 主催：福島民報社 参加者 47 人
- 8月 スマイリー／Let's smile FUKUSIMA 東日本大震災復興イベント  
主催：スマイリー実行委員会 来場者 1,800 人
- 9月 第2回 JD-STER ドラックレース 主催：JD スター事務局 来場者 1,200 人  
西学習センター女性部社会科見学 主催：福島市西学習センター 参加者 23 人  
みんゆう社会科教室 主催：福島民友新聞社 参加者 43 人
- 10月 第3回全日本曲技飛行競技会 主催：全日本曲技飛行競技会実行委員会  
来場者 10,200 人
- 第1回国際スカイスポーツ・フェスティバル・りんご祭り  
主催：ふくしまスカイパーク スカイスポーツ国際交流拠点実行委員会  
来場者 8,700 人
- ライダーズPITin ふくしまスカイパーク 主催：(株)八重洲出版 来場者 1,300 人
- 11月 みんぼう社会科教室 主催：福島民報社 参加者 45 人

夏から秋にかけては多彩なイベントが行われている。自動車や二輪車が一同に会して行うイベントにも最適な環境であることから、会場として利用され1,000人規模のイベントとなっている。10月の全日本曲技飛行競技会と国際スカイスポーツ・フェスティバルは実行委員会形式を取っているが、ふくしま飛行協会の事業となっている。期間内来場者数は18,900人を数え、来場者は福島県内のみでならず全国から訪れており福島有数のイベントとして定着してきている。

また、公園内には市民の交流サロンとして活用することを目的に、ウイングカフェというレストハウスが自費で建設され福島市に寄贈されている。公園には、自然石で創られた石の彫刻「蒼龍伝説」が置かれ、子どもたちのワークショップから生まれた「蒼龍伝説」のレリーフを石に掘り込んでいく石彫りワークショップが毎年行われている。市民の手作りの航空公園づくりに賛同した彫刻家の指導の下、スカイパークの指定管理が始まってから毎年行われ8回が終了している。まちづくりに終わりはない、「未完成の完成」をコンセプトに製作は続けられている。

多くの人たちの思いと夢を取り込みながら、地元に着し、世界にまでその活動領域は確実に広がってきている。人は夢のために行動し、新たなまちづくりを可能としていく。スカイパークは、自分の夢の実現を対価として行動する多くのボランティアによって支えられている。その多くはイベントであると同時に現代的な祭りとも言える。自分たちの楽しみのために参加し運営にも参加協力していく。祭りは参加者の楽しみを共有する場であり、そこには、これを実現するためには苦勞をいとわない参加者の「時間寄付」がある。

### (3) 決算書から見えてくるもの

NPO法人ふくしま飛行協会の24年度の決算書からその内容を見てみると、大きく本部と指定管理に区分されている。本部会計は、会員からの会費と展示飛行負担金、展示場使用負担金を収入源として、会としての航空機を所有し会員の使用の便宜を図ることを目的とする活動のための支出が計上されている。会員よりの各種負担金を蓄え、定期的に必要な航空機の更新、維持管理を行う、会員のための共益事業が本部会計となっている。

指定管理では、福島市との委託契約であるため、請負契約に該当するとして収益事業課税の対象となっている。しかし、スカイスポーツの振興、航空文化の発展を目指す公益的な活動はこの中で行われている。決算書の内容を要約すると以下のようになっている。

<経常収入>		構成比	
福島市指定管理料	9,348,000	50.5%	a
施設使用料収入	4,018,905	21.7%	b
地方公共団体補助金収入	3,379,000	18.3%	c
負担金・雑収入他	1,745,374	9.5%	
計	18,491,279	100%	
<経常支出>			
人件費	8,129,371	42.3%	d
印刷製本費	1,284,760	6.8%	e
委託費	6,562,921	34.9%	f
その他	2,657,317	14.1%	g
減価償却費	148,524	0.8%	
計	18,782,893	100%	

・指定管理料と人件費の比率  $d/a = 87.0\%$   $a - d = 1,218,629 \dots h$

指定管理料の大半は人件費に使われ、 $h < g$ の状態から管理経費にも満たない金額で指定管理を受けている。規模は小さいが空港としての機能を維持するためには、管制官の業務を行える専門官が必要であり、本来であれば1人分の給与にも満たない金額の指定管理

料で施設全体の管理まで行っている。「活動拠点としてのメリットを享受できることを考慮すれば、不足分の補填もやむ負えない。」<sup>\*109</sup>との判断が働いている。

・イベント関連収入と支出

イベント関連の収入は、 $b + c = 7,397,905$ 、支出は、 $e + f = 7,847,681$  となっている。支出の一部は若干その他の支出にも含まれているが、支出が収入を上回っており、イベントへの出店者への負担金や車で来る来場者への駐車場整理のための協力金により辛うじてバランスを取っている。イベント関連の支出には、人件費はなく指定管理業務に携わるスタッフが企画立案から事務局を務め、それ以外は、会員や支援団体からのボランティアによって運営されている。外部の事業者を必要とする部分に係る経費だけが支出として現れている。イベント関連費用の大半は、10月のイベントに関連する支出がであるが、来場者数19,800人のイベントが約800万円で行われている事実、そして、これに関連する収入は100万程度しかない事実、1年間のスカイパーク使用料収入がこのイベントにすべて費やされている事実、営利企業としての感覚からは判断の付かない事実ばかりである。

イベント時の参加出店は、事前打ち合わせにより理解を得ながら、地元果樹農家、NPO団体の販売ブース、専門業者の出店まで幅広く会場をさいて行われているが、負担金として自主申告で販売金額の3%を徴収するだけで、販売に関する一切はすべて自己責任で対応することとなっている。開催前日は、出店業者も総出で会場設営を行い、撤収時にも協力し合いながら行われる。負担金収入が650,000円であったことから推定すると出店業者の売上は21,666,000円程度となる。これを来場者一人当たり換算すると売上は約1,100円(21,666千/19,800人)となり、これを参加出店事業者に還元したこととなる。

国際スカイスポーツ・フェスティバルの内容を列記するとiエアロバティックショー(室屋義秀選手)、iiエクストリーム・スタントバイクショー(小川宏之選手)、iii陸上自衛隊、県警ヘリコプターによる展示飛行(救助訓練デモ)、ivスカイダイビング(大韓民国ナショナルチームメンバー&日本人ジャンパー)、vラジコン飛行機の展示飛行&地上展示、vi消防、自衛隊の震災支援・救助活動などの紹介ブース、viiふくしま観光案内所(観光関係機関などによる紹介ブース)、viii農産物販売、天空の屋台広場(うまいもの市)、ixステージプログラム、x国際交流展示・紹介、XIキッズパークなど11項目の内容から構成されていた。これだけの内容が800万円の予算で行われている。実際は全日本曲技飛行競技会も開催されているので、単独ではこれをさらに大きく下回ると思われるが、この内容を通常の出演料、出展等参加経費として積算していけば数千万円の事業規模となることは疑えない。現実には趣旨に賛同した者が、それぞれが負担できる範囲を負担しながら大きなイベントとして作り上げている。そこには費用負担としての「金銭での寄付」と時間を提供する「時間寄付」によって実現している現実がある。来場者10,000人で地域経済への波及効果は1億円に上るとの研究結果もあり、約20,000人規模では2億円の地域経済への波及効果をもたらしていることにもなる<sup>\*110</sup>。

目的を共有する人たちが力を結集して行うイベントは、総参加型のイベントとなり、それぞれの参加の場を広げることで、多くの参加者の「時間寄付」を呼び込み、それがさらに大きな「時間寄付」を呼び込みイベントを拡大していくことが可能となる。指定管理を受けて以後のNPO法人ふくしま飛行協会の地道な活動は、この事実を証明している。

#### (4) 現場から見えてきた制度上の問題点

第1に、本部会計に区分された事業は、会員の負担をもとに行われる会員のための共益的な活動で、指定管理の中で行われている事業は、公益的な活動の実践として行われていることが明白であるにもかかわらず、法人税法上は、指定管理の受託が請負業に該当するため収益事業とみなされている。指定管理料の金額も非常に低額に抑えられており、飛行場を利用できる便益を考慮した金額設定となっている。指定管理を受ける前には、使用料を支払っておりこれを控除した金額設定になったと言われる。実質は、飛行場を維持したいという共通の目的から市とNPO法人ふくしま飛行協会が費用分担を行い、この中で定まったのが現実の指定管理料の額であると考え、指定管理料は、公益的な活動を行うための市の費用分担金であると言える。農道空港という公共施設が、市民の手で市民のための野外公園として整備されていく過程がふくしま飛行協会の10年の歩みであり、市民の多くのボランティアによって作られてきた歴史でもある。「時間寄付」の蓄積が公共施設の機能を変え航空公園の整備に繋がってきていることを正しく評価できる制度の見直しを積極的に進めていかなければならない。

第2に、まちづくりの視点からイベントの再評価をしていかないと、興業と祭りの違いが曖昧となり、参加者への費用負担が興行収入として収益課税の対象となる可能性は高い。現在は行政からの助成金を受けて実施されているが、助成金が得られず自主事業となったとき、来場者に応分の費用負担を求めると興業として現行の法人税法では収益事業課税の対象となることは免れないものと思われる。興業は、イベント主催者の利益を得るために入場料等を取って行うもので、主催者と観客が明確に分離されている。主催者はサービス提供者、観客は正当な対価を払って受けるサービスの受益者の関係となる。祭り興業の違いは、主催者と観客との区別がなく、共通の目的実現のために参加協力し合い、その成果をみんなで共有できることを最大の楽しみとするところにある。ここでは、苦勞と楽しみを共有した仲間として参加者全員の中に仲間意識が醸成され、地域づくりの原動力となる人間関係が育っていく。この判断を間違えると地域づくりに大きな歯止めを掛けることにもなってしまうことが危惧される。

#### 5. 3件の事例から見えてくるもの

3件の事例は、福島市を中心に活動するNPO法人である。活動分野は異なるが10年以上の活動実績を持ち地域に深く根ざしている。また、相互にお互いの活動を理解し、必要に応じて連携協力も行われている。イベント時にはそれぞれの活動紹介ブースの設置や販売協力が行われている。NPO法人ふくしま飛行協会（以下では「飛行協会」と略）が管理するスカイパークで「石彫りワークショップ」を長年続けているのはNPO法人シャローム（以下では「シャローム」と略）で、障がい者や子どもたちの夏休みのイベントとなっている。航空イベント時にはNPO団体の紹介・展示販売ブースも設けられる。NPO法人まごころサービス福島センター（以下では「まごころサービス」と略）とシャロームは福祉系であることもあり、ひまわり感謝祭などでは積極的な交流を行っている。これらの3団体の概要を整理してきたが、これを通して見えてきた特徴と課題は、これからの地域



社会の課題への解決策を提示するものであると思われる。

### (1) 現場からの公益的な活動

まごころサービスの活動は、老人を中心に行っているが子どもや障がい者までの地域の福祉ニーズに対応していこうとしている。シャロームは、障がい者支援から始まった活動が地域福祉の問題にまでその範囲を拡大してきている。飛行協会は農道空港という負の公共施設を市民の手で市民に親しまれる野外航空公園に整備されている。空港には車いすの老人も多く見られるようになってきている。NPOとしてのコンセプトを守り、それぞれの目的に向かって活動を積み重ねた結果が現状を作っている。

まごころサービスは、介護保険訪問介護サービスを事業の中心に置き、法定介護報酬をもとに法定外福祉サービスを取り込み、全体のバランスを保っている。日常業務については法定内外の区別なく賃金労働化している。イベント等についてはボランティアに多くを依存している。地域の支援者の協力が欠かせない。

シャロームは、拠点を持たず市民としてできる範囲での障がい者の支援活動を長年行ってきた。この活動が評価され福島市からの「障がい者コミュニティサロン事業」の委託を受け中心市街地に活動拠点を持つこととなった。現在では委託費を5.5倍にまで膨らませ、さまざまな活動を展開している。障がい者雇用や実習体験の場となり、子どもから老人までだれもが入りやすい店作りで、まちのお休み所となっている。授産製品の紹介、市内イベントの紹介等、まちの情報拠点ともなっている。この実績を背景に特定の事業目的の助成事業も多く手がけている。平成27年からは、市の委託事業の廃止を受け、社会福祉事業である障がい者施設への移行を行い、委託費による法定外の支援から施設化による法定内の制度への転換により事業の継続を図っている。

飛行協会は、福島市からの指定管理者の委託を受け、公共施設である農道空港を管理している。この公共施設を有効活用しようとさまざまな航空イベントを企画し、航空公園として広く認知されてきている。

まごころサービスでは、介護報酬で法定外サービスを補填し、シャロームでは委託事業の不足を寄付等で補填し、飛行協会では指定管理事業の不足を会員会費により補填している。法人の目的実現のために工夫しながら努力し続けている姿がある。これらは、公益的な活動の実現に向けて努力するNPOの実態である。

地域社会においては、地域住民が地域にどう関わることが鍵となる。地域を良くしようと活動する動きを育て支援していくことは、政策の立案者にとって重要な視点となる。地域に身近な市町村が、積極的に関わることでそれは可能となる。市町村単位では、NPO法人のそれぞれの活動は関わりをもちながら展開されている。NPO法人の活動が活発化することで相互協力も進み、良い意味での相互チェック機能が働き、目的を放棄したNPO法人は住民から支持されなくなり淘汰される。住民一人一人が自分にとって必要であることを理解すると積極的に参加協力するようになる。無償の役務の提供(=「時間寄付」)の蓄積で地域環境は大きく改善されていくこととなる。

3事例において、最も積極的に取り組んでいる公益的な活動が、収益事業課税ではすべて収益事業に該当する。NPO法人は利益の追求を目的としてはいないが、一定の経済のルールを守って、一定の経済活動を継続すると事業となり、これは経済活動を外形的に分

類した産業分類に含まれることになる。金銭寄付金や会費は、法人が目指す公益的な活動のための財源となるが、ボランティア＝「時間寄付」を取り込まないとその活動は成り立たない。制度化された資金・委託費等を得ることで、それを原資に公益的な活動を拡大してきている。現行の法人税法における公益法人課税の基本となる収益事業課税方式が、これらの地域で活動するNPO法人の実態からはかけ離れたものとなっている。

## (2) ボランティア力再考

3事例に共通するのが、ボランティアの存在である。日常業務化している部分には専従スタッフが有給で配置されているが、イベント等の大半はボランティアの協力によって成り立っている。反面では、日常業務を担うスタッフには、生活を維持できるだけの生活保障が必要となるため有給スタッフが必要となる。

シャロームでは、ボランティア団体として活動してきた期間が長いが、その間は会員が自宅を事務局に開放し、外部に拠点を作らずイベントや施設支援のみを行ってきた。市からの委託事業で「まちなか夢工房」という拠点をまちの中に得て、最小限の有給専従スタッフを置くことができたことから活動は大きく拡大している。

まごころサービスでは、介護保険制度以前では「有償ボランティア」が主力であったが、介護保険の普及により日常業務となる福祉サービス事業は安定的な人材確保の必要性から有給化が進んでいる。

飛行協会でも、指定管理者の委託により管理棟の専従スタッフを有給で雇用することができ、指定管理者という公共施設の利活用への裁量権を付託されていることを生かした活動が可能となった。

3件に共通しているのは、専従スタッフが制度的支援で確保されることでその後の活動に弾みがつき飛躍的に拡大していること、そして、それぞれが制度的支援を得るまでに既に活動基盤を有しており、この実績をもとに制度的支援を受けることができたという事実がある。この制度的支援を受けるまでは、活動の基本をボランティアに依存していた。制度的支援を受けることで、拠点の維持と日常業務を担う専従スタッフが確保され、ボランティア活動で培ってきた経験がイベント等に広がりを持って生かされてきていることがわかる。日常的な専門業務は専門スタッフに依存しながら、臨時的行事やイベントはボランティアに依存している。本来の活動を理解している人たちが参加し作り上げていくイベントこそ本来の目的を表現する場であり、これに賛同する人たちがボランティアとして参加する場となっている。それぞれの団体の活動の特性から比重の違いはあるが、制度的支援に基づく日常的活動とボランティアに依存し随時行われる活動の二重構造により展開され、それぞれが補完関係として働いている。

限られた安定財源をもとに創意工夫を重ね、数倍の経済規模の事業として展開している。支援者等の賛同を得ることで公益的な活動は、ボランティア（＝「時間寄付」）の力により拡大していくことができることを示している。

地域再生には、住民が自らの問題として直接関わることを求められている。そこには「時間寄付」がある。自治体がこれをどれだけ引き出せるかに地域再生は掛かっており、このための支援策が求められている。

## 6. 震災・原発事故と地域再生

### (1) 震災・原発事故で絆が叫ばれる

2011.3.11の震災と原発事故は、東北に未曾有の被害をもたらした<sup>\*111</sup>。災害は、巨大な破壊の中で人間も自然の一部として飲み込まれ、多くの犠牲者を出すこととなった。原発事故<sup>\*112</sup>は、放射能汚染という事実から、多くの住民が住み慣れた土地を離れ避難生活を余儀なくされている<sup>\*113</sup>。行政が行う強制避難と住民が危険を感じて行う自主避難が行われた<sup>\*114</sup>。しかし、放射能汚染については、自然災害のような被害の実態がわからない。

事故以降、各地で絆の大切さが叫ばれてきた。事故により失われたものは、物質的な被害とともにそこに生きてきた人間社会そのものであった<sup>\*115</sup>。この人間社会を繋ぎとめていた人間関係を特に絆<sup>\*116</sup>として表現したものと思われる。

原発事故についてのみで考えれば、地震という自然災害を契機に、国策で進めてきた原子力発電所が爆発するという最悪の事態となり、福島県の広範囲の地域が汚染されることとなった。原発を所有管理していた東京電力が、事故への賠償責任として被害者への保障に当たっている。原発事故による賠償金は、①心身又は資産の損害に対する賠償金、②事業所得等の損失に対する賠償金、③給与所得の損失に対する賠償金、④財物価値の喪失又は減少等に対する賠償金に大別され、区分ごとに損害項目が示されている<sup>\*117</sup>。一人一人その保障内容は異なり、すべてを金銭で換算する作業として行われていくため、個々の賠償金に違いを生じる。結果として住民が賠償の中で分断されていく。三世代で同居していた家族は、世帯単位での保障とされ、同居していると同一世帯となるため別居を選択し、核家族化を強要される結果となった。子どもを持つ世代は、一定の広さを確保できる借り上げ住宅を求め、仮設住宅には高齢者世帯が多く残されることとなった。子どもを心配する子育て世代は、県外へ避難するケースも多く、現実の動きの中では、人間関係が分断され、新たな土地での生活の中での高齢者の孤立化が急激に進行している<sup>\*118</sup>。これまでの家族関係、地域の人間関係が分断されている。絆は、この地域を繋いでいた人間関係を失っていくことへの思いを反映している。

### (2) 損害賠償と生活再建

損害賠償は、失われたものを金銭で評価し支払うことで終了したかに見えるが、住んでいる場を失った住民にとっての生活再建においては、賠償金はその一要素にすぎない。地域社会、特に農村部では、三世代が同居し、子どもと老人が同一世帯の中で生活し、周囲の家族と助け合い地域内のセーフティネットを形成していた。現金収入は少ないが、農業により米や野菜を自給し、地域の相互扶助機能が働くことで生活が成り立ってきた。これが一瞬にして崩壊してしまったのである<sup>\*119</sup>。

生活再建においては、そこに住む住人の生活環境、子ども、成人、高齢者、障がい者、病人等の立場の違いによって課題は異なる。核家族に分断された子育て世代の若者は、就労の場を得ることを優先し都市部に移動していく。社会の第一線をリタイアした高齢者は、行政の準備した仮設住宅で行政サービスを待つ生活となる。障がい者や病人は、地域のセーフティネットの弱体化の中でサービスの低下を余儀なくされる。さまざまな立場の住民が分断され孤立状態となり、この状態から改めて人間関係を再構築し、それぞれが生活に

不安を抱えず暮らしていける状況を回復すること、それが生活再建であると考えなければならぬ。それは、災害前の状況をベースに金銭で行う賠償金では解決できない問題である。分断されてしまった人間関係を回復していくためには、分断された現状を前提にしたこれからの新たな人間関係の再構築が必要となる。当たり前と思われていた人間関係＝絆が切れたとき、失われて初めてその重要性を感じ、絆を繋ぎ直そうとする意識的な行動が起きてくる。

### (3) 原発災害とボランティア

事故の発生から避難は始まり、着の身着のまま避難してきた人々は学校等緊急に設けられた避難所に收容され、緊急物資の配布、地元住民による炊き出しが随所で行われた。初動時の支援体制は混乱を極め、行政の判断も緊急時への対応ができず適切な指示を住民に出せない状態が続いた。特に今回の原発事故はその緊急性と広域に及ぶ住民の移動を伴っており、一市町村単位では対応しきれない問題でありながら、広域での連携協力が後手後手となり、平常時の判断基準で緊急時の対応が制限される場面が随所で発生した。このような中において、現場では独自の判断で多くのNPO法人、ボランティア団体等が活動を開始していた。

ふくしまスカイパークは、空の支援拠点となり、無人機による原発の事故現場の映像を提供するなど重要な役割を担い、半年間はヘリによる支援物資の輸送、報道関係のヘリポート等として活用されていく。まごころサービスでは、高齢の避難者への介護支援や風呂の提供等を直ちに行っている。シャロームでは、パンでの炊き出しをいち早く開始、断水の解除と同時に在庫の原料で出来るパンを焼き、大変に喜ばれている。さらに、支援物資の調達を独自のネットワークで呼びかけ、第一陣が到着すると物資を持って3月20日には飯館村を訪問している。その後、南相馬市への訪問、避難者の仮設への支援活動へと続いている。福島市には、県外からのボランティアがほとんど来ていない。放射能汚染という目に見えない不安と恐怖が外部からの支援を遠ざけたものと思われる。一般の外部からの支援物資やボランティアの受付は、県の社会福祉協議会が窓口となり、現場で活動するNPO法人への情報提供等はほとんどなされていない。既存のNPO法人が、それぞれの得意分野を生かした支援活動をいち早く開始していた実態が見えてくる<sup>\*120</sup>。

その後の時間の経過の中で、支援金、助成金の増加とともに新たなNPO法人が急激に増加していった。これらはまちづくり、地域再生等を活動目的に作られたが、4年目を迎えた現在、支援金、助成金が減少したため、これらのNPO法人の存続を危うくしてきている。

地域社会に深く根ざした活動現場を持つNPO法人が、原発事故という地域社会を根底から破壊する大災害においても、大きな役割を果たしている。制度化されていないが必要と考えられるセーフティネットの一部を担ってきたNPO法人の活動は、災害により一挙に拡大することとなる。それらはすでに多くの経験知を蓄積してきており、この延長線上で直ちに活動を開始していることがわかる。それは、団体としての活動範囲の中で、団体の構成員・支援者によるボランティアによって支えられていた。

初動から現在まで、地域の状況を現場で理解したNPO法人が、その活動範囲の中で活動を継続している。事業を継続するための専従職員を助成金、支援金を活用しながら確保

できている団体は状況変化に対応しながら活動を拡大していたが、4年目以降は、支援の引き上げ、補助金の打ち切りにより急激に支援団体の活動は縮小してきている。地域の課題に住民とともに取組み、住民をボランティアとして参加させていくことのできる活動のみが、これから残っていくものと思われる。

#### (4) 生活再建とは

生活の当事者である住民が、自らの生活環境を新たに整備していかなければ生活の再建は無い。地域において、土地は生産の場であり、子育ての場であり、老後を過ごす場であった。この土地を放射能汚染は一瞬にして奪い去ることとなった。生活再建とは、上記の場を回復することであり、これを分断しての生活再建はありえない。しかし、原発事故以後の現実、汚染された土地の除染で以前の土地に戻るという幻想を住民に与え、放射能への不安を抱える母子だけが県外等に避難生活を送り、行政が用意した仮設住宅は老人世帯の集合住宅化している<sup>\*121</sup>。

地域社会において、その地域の持つ生産力以上の人間を支えていくことはできない。人は生産活動に従事し家族を養い老いていく。この人間の一生を全うできる環境を回復することが生活再建でなければならない。事故から4年、避難生活が長くなればなるほど避難した地が避難者にとっての定住地となっていく。それは、避難者を受け入れた地域社会においては新たな住人が増加したことを意味する。そこには、新たに流入してきた住民の抱える個々の問題と、以前から住んでいる住民との関係性の問題が生じている。

新たに流入してきた住民の問題を地域の機能との関連で整理すると、生産の場を失った人たちには、それに代わる生産の場が確保されるのか（就職等を含む）、子育て世代に安心して子育てを出来る場を確保できるのか、核家族化した老人世帯の生活保護世帯化、介護等世帯の増加等の老人問題への制度的対応の緊急性にどう対応できるのかなど、住民の中で個々にさまざまな課題を抱えている。これらの問題に対しては、避難前の町村がそのまま住民の問題として対応しており、広範囲に拡散し複雑化している課題に十分な対応をとることが困難となっている。しかし、現に住んでいる自治体からの支援は少なく、一般住民と同様の行政サービスを受けることはほとんどない。これがまた以前から住んでいる住民との溝を作っている。これを改善しようと、住民同士の交流活動も各地で行われてきている。

地域社会は、常に人の移動を受入れ変化しながら営まれてきた。そして新たに流入してきた人々を受け入れ共存する環境を整えてきた。すでに住民同士の多くの努力が行われている。しかし、現在の行政の対応は、旧居住地へ戻すことを前提とするものであり、他の地域に移り住むことを良しとしていない。そのため、移住することへの行政からの制度的支援が受けにくいことから、住民同士の努力による新たな動きも作り出している。それは、状況を理解する住民同士の自主的活動に支えられている。新天地で農業を再開する人たち、地域のお祭りに積極的に係る人たち、民間レベルでの相互支援ネットワークを形成しようとする動き、そこには地域の再生を願い活動する住民の膨大な「時間寄付」の存在がある。

#### (5) 市民活動の現場から

2014年2月16日に福島市において、福島県北の市民団体、NPOが一同に会して「市

民活動フェスティバル」\*122が開催された。この中で、「市民活動を支える条例づくりを考える」をテーマにパネルディスカッションが行われた。

震災後3年目を迎え、さまざまな活動を展開してきた経験を背景に、コーディネーターは、このメインテーマを以下のように説明する。

「福島市民が、自らの手で福島を良くしようとする動きが市民活動として活発化してきている。それは、NPO法人のみでなく、さまざまな団体のさまざま活動が存在する。それらが連携協力していくことが重要となっている。

福島市民憲章40周年を機に、これからの福島を創造していく、市民活動を支え育ていくことのできる『市民活動を支える条例』を考えていくことが必要と考え、このための話し合いの場を設けることを提案する。

福島市民と行政が、お互いの役割と活動を理解し、支え合っていくための仕組みづくりを考えていくための指針となり、これを支援育成していくための施策へと発展できるものができれば、これからの福島市民憲章の歴史の上に、新たな市民社会建設への一歩を歩みだすこととなる。」

こうした開催趣旨に基づいて、パネラーを中心に意見交換が行われた。以下は、現状認識とこれからの課題として提示された意見の要約である。

福島市で災害時に活動していたパネラーの現場からの課題が次のようにまとめられた。

イ. 2011.3.11の震災、原発事故後の行政、市民の対応について

- ・行政の非常時における対応の限界（平常時の法律に縛られ効果的に動けない）を感じた。
- ・市民活動の自主的展開の迅速性と個々の力には限界がある。
- ・震災によって、住民と行政の協働・相互支援の重要性が改めて問われている。

ロ. 住民等と自治体の協働について

市民社会の存続のために政府セクター、営利セクター、市民セクターが対等な立場から協力するためには何が必要かの問いに、以下の点が上げられた。

- ・対等の立場でそれぞれの役割及び責務を理解すること。
- ・それぞれのセクターの情報を共有し良好な関係を築くこと。
- ・市は、市民公益団体の自主性・自立性を尊重すること。

ハ. 望ましい非営利組織とはの問いには

- ・自らの使命のもとに、社会の課題に挑み広く市民の参加を得て、課題の解決に向けて成果を出していること。
- ・必要な責任ある活動母体として一定の組織的安定性と刷新性を維持していること。

ニ. 住民等のボランティア活動・社会貢献活動・公益活動等に対する行政の支援に期待すること

- ・ボランティアへの社会的評価を高めること。
- ・ボランティアを住民の自主的公共サービスへの参加＝時間寄付と捉えること。
- ・目的明示寄付（目的基金）、1%支援制度等、市独自の優遇税制創設とボランティア支援策を検討すべきこと。

これらを踏まえた「市民活動を支える条例」が、今、求められていることを確認し終了した。意見交換を通して、これからの課題が明らかとされ、お互いの活動現場を理解する

このような機会の大切さを再確認する場となった。

(6) NPO法人シャロームの支援活動報告 (2014. 11. 22) \*123

2014年11月現在での、NPO法人シャロームの行ってきた震災以後の支援とそれについての現状認識が以下のようにまとめられている。

i 震災、原発事故以後の支援活動について

活動の前提となる状況認識と現象については、福島の実情を考えると、以下の3点の事実とそれにより起きている現象として確認しておく必要がある。

- ・ 原発事故は、福島県の広範囲の地域を放射能で汚染した。これにより、全国的視野からは、福島県民は放射能汚染・被爆というハンディを持った。
- ・ これまでの生活環境としての地域に大きなダメージを与えた。これについては、5層の生活環境の破壊（日本学術会議 2014. 9. 25 報告）が起こっている。以下に要約される、イ 自然環境 ロインフラ環境 ハ経済環境 ニ社会環境 ホ文化環境である。

これにより、地域社会の持つセーフティネットの破綻、弱体化が急激に進み、これまで経験のない住民の大移動が生じた。ここでは、地域間で、地域内で、家族間で、利害が対立し、放射能への不安の違いが家族を分断する状況を生み出している。

ii 初動から現在まで、

災害への対応は、大きく2つの時期に区分される。初動期の生命の維持確保が優先された時期、それが落ち着くと生活再建期を向かえる。生命の不安の解消から、定住地での生活再建への移行が進められる。現在は、生活再建期の道半ばにあると考えている。

生命の不安の解消は、以下の事実のもとで進んでいない。イ. 原発事故の収束が進まない。ロ. 除染の結果が不透明で、山林、河川への対策も不十分となっている。ハ. 住民を安心させる対策が不十分である。これらの不安を抱えたまま行政上の帰村の動きだけが進んでいる。

定住地での生活再建とは、生活環境の回復である。生活環境の回復のためには、上記における5層の生活環境の回復が必要となる。この破壊による影響は、個々により異なり、これには、住民一人一人に寄り添いその回復への支援が大切となる。イ. 定住地の選択についての、帰還を前提の行政対応と住民の意識のギャップ。ロ. 仮設住宅、借上住宅、避難地での長期化と定住化等、生活環境の違いの中でのギャップ。ハ. 同じ地区に住んでいながら既存の住民と避難民の帰属町村が異なることによるギャップ。ニ. 高齢者世帯の情報過疎化と孤立化。これらへの具体的な対策が必要となっている。

iii 現在の支援活動の概要

イ. 支援活動の拠点「UDセンター」\*124

飯舘村\*125村民を対象とするパソコン教室を、住民間の情報格差解消とこれからのコミュニティを担うパソコンリーダーの育成支援を目的に実施してきた。また、「災害支援センター」として、これからの福島を担う子どもたちのために、少しでも安心できる環境をつくることを目的に以下の事業を行っている。

- ・子どもの保養プログラム<sup>\*126</sup>の実施、移動教室<sup>\*127</sup>の支援を行っている。
- ・子どものたちのために保育園・小学校等の通学路の線量調査を実施している。

#### ロ. ひまわりプロジェクトの全国展開

ふくしまを支援する全国のみなさんとの交流を深めるため、福島からひまわりの種を送り、育て花を楽しんだ後に種を収穫し、その種を福島に送り返してもらう。この種はひまわり油「みんなの手」として製品化され、全国のみなさんのもとに帰って行くという「ひまわりプロジェクト」が、震災以降行われている。この「ひまわりプロジェクト」は、年間を通しての福島と福島を支援する人たちとの交流を深め、福島の現状を知ってもらうための良い機会となっている。

ふくしま支援を共通の目的としながらも、各地での取り組みにはそれぞれの特徴が見られる。「ひまわりを育てる」という行為は、景観作物として住民有志により公園等に植えられ、学校ぐるみで、施設や病院で、商店街の花として、また親子で夏休みの観察記録として、さまざまな場所と場面で栽培され、多くのドラマを作りながら、ひまわりを通して地域間の交流が作られている<sup>\*128</sup>。

それは、災害時の相互支援ネットワークへと繋がり、2016年の熊本地震<sup>\*129</sup>では、ネットワークを通しての支援募金も行われている。

#### iv 今後に向けて

1. 災害への対応と支援についての課題として、災害の被災地と自分の現在地では、出来ることと出来ないがはっきり分かれることを前提に、下記のような役割分担を速やかに作り上げることが急務となる。

- ・被災地における直接的災害支援と支援受入のため拠点をどう確保できるか。
- ・被災地では、被災地との距離と変化の時間軸の中で効果的な支援体制を、役割を分担しながら連携し周囲にどのように構築できるか。

これは、現場の生の情報を如何に迅速に交換できるかにかかっており、日頃からの交流が重要となる。

上記を前提に、以下の事業の拡大を目指している。

- ・「ひまわりプロジェクト」が全国を結ぶ民間の相互支援ネットワークへと展開していく。
- ・子どもたちへのリフレッシュする機会として移動教室の普及を図る。
- ・地域内住民間の交流促進と情報格差の解消のためのパソコン教室を継続する。

情報ツールとしてのPCの活用指導を通して、仮設住民の中にパソコンリーダーを育成し、分散する住民間の情報交換や交流を支援していく。帰村後を見据えて、旧住民同士の交流機会をネット上に拡大することでコミュニティ存続のための一助とする。

#### v. 生活環境の回復

5つの生活環境の破壊、それは個人により現れ方を異にする。現在の生活環境を理解し、一人一人に寄り添った回復の提案を考えて行かなければならない。それは、障がい者の自律支援と酷似している。シャロームの長年の障がい者支援で養ってきた知見をもとに状況の変化に合わせた支援活動を今後も展開していくことが必要であると考えている。

シャロームでは、障がい者支援のために、震災後、障がい者施設「ベーシック憩」を立



ち上げた。原発事故は、福島での生活環境を急激に悪化させていくことを予想し、それは社会的な弱者である障がい者等に大きく影響するとの判断による。

障がい者支援の視点で現在の社会状況を考えると、地域社会が抱えていた潜在的課題が原発事故によって10年前倒しで現実化したと捉えることが出来ると考えている。今、地域再生を図るには、行政、住民が一体となった生活環境の回復への努力とセーフティネットの再構築が急務となっている。このための提案として以下の点を提示する。

イ. 社会的な弱者をコミュニティの中心に置くまちづくり。

コミュニティの中心に子どもや老人、障がい者の施設を置き、そこへ公共的なインフラの整備を集中的に行い、それを取り囲むように居住者地区を整備する。コミュニティの核を整備し周辺地域の再開発拠点として行く。地域の特性を考慮したプランづくりが重要となる。

ロ. セーフティネット再構築のためのセンターづくり。

既存の福祉分野に限定されず、地域の担い手となる人たちが相互に連携協力できるプラットフォームとしてのセンターづくりが必要となる。地域の運営、再生をリードする地域のスティックホルダーが協力し合うことでセーフティネットの再構築は可能となる。

NPO法人は、生活現場で起きている事実を敏感に感じ取り、それぞれの専門分野で養ってきた知見をもとに活動を展開してきた。それは、原発事故という未曾有の危機のなかでも、危機が深ければ深いほど生活現場からの叫びをその活動へと反映させていく。制度化された範囲から抜け出すことのできない行政の限界を超えて、必要を感じた仲間たちで直ちに行動することができるのはNPOの特性であり、災害等の規模が大きければその役割を増すこととなる。そして、それを支えているのは、自分たちの家族を守り、地域を守ろうとする住民の自主的活動であり、福島状況を案じ支援しようとする人たちの活動である。そこにあるのは、善意の寄付（金銭的な寄付と時間寄付を総体として含む）であった。それは今も続いている。社会の危機に直面し、それぞれの命を気遣い、それを守る人間関係の大切さ、そのために行動する人々、そこでは無償による役務の提供（＝時間寄付）と私財の提供（寄付）が人間社会の根底を支えていることを改めて明らかにしてくれた。それは、今回の東日本大震災、それに続く原発事故の教訓として、これからの地域再生に生かして行かなければならない視点である。

- 
- \*1 法人税法上の納税義務者については、吉村政穂「第5章法人の所得課税」中里実他編『租税法概説』（有斐閣 2011）136～138 頁参照。公益法人等の関係税制については、金子宏『租税法』（弘文堂、第20版 2015）402～406 頁参照。
- \*2 NPO 法人流山ユニー・アイネットが、ボランティアや有償ボランティアをどう見るかについての司法判断を求めた訴訟事件。第1 審千葉地裁平成 14 年（行ウ）平成 16 年 4 月 2 日判決、控訴審東京高裁平成 16 年（行コ）平成 16 年 11 月 17 日判決。判例自治 262 号 74 頁～89 頁、第3 章 3 節 2「流山訴訟の概要」参照。
- \*3 石坂信一郎「わが国における非営利法人税制の起源」札幌学院大学経営論集 6 号 19-29 頁（2014）において、明治から現代までの非営利法人税制の歴史を整理し収益事業課税方式への問題点を整理している。第3 章 1 節 1「非営利法人課税の沿革」を参照。
- \*4 除外規定は、法人税法施行令第5 条に「収益事業の範囲」として定められている。34 事業がかかけられ、「1. 物品販売業のうち次に掲げるもの以外のもの」のように事業ごとに除外しようとするものを関連法規とともに明記されている。
- \*5 認証制度をとる NPO 法人では、設立しようとする法人は、NPO 法 10 条により「特定非営利活動法人を設立しようとする者は、内閣府令で定めるところにより、次に掲げる書類（省略）を添付した申請書を所轄庁に提出して、設立に認証を受けなければならない。」とされている。
- \*6 第2 節では、事例として取り上げた3 法人の活動から「現場から見えてきた制度上の問題点」として、収益事業課税の問題点を活動現場に即して整理している。
- \*7 田中弥生『市民社会政策論』（明石書店 2011）299 頁 政府が担う公共領域と市民が自発的に担う公共領域について、政府が主権をもって担う公共領域は「租税の使途を議会が決め、それに基づき、行政機関が国民に対して公共サービスを提供する公共領域である。」市民が担う公共領域は、「租税をベースにせず、市民自身が、何が必要な公共サービスであるかを決め、寄付やボランティアによって資源を提供し、サービスを供給する。そのサービスを選択するのも市民である。」とし、非営利組織と企業の関係は、「企業は、非営利組織に寄付とボランティアによって資金と労働力を供給する。非営利組織は企業の商品を購入し、また、企業は非営利組織が供給する財やサービスを無償、有償で利用する。」関係にあるとしている。
- \*8 内田貴『民法1』（東京大学出版会、第3 版 2006）214 頁「様々な法人学説が 19 世紀のドイツおよびフランスで論じられた。サヴィニーの擬制説、ギールケの有機体説、サレイユの組織体説等が有名である（後二者が「法人实在説」と呼ばれる。）。これらの理論は、社会の構成単位を個人と見るかどうかをめぐる時代思潮の流れの中で、重要な意味をもった。
- \*9 我妻栄他『民法第3 版総則・物件法』（勁草書房 2008）66 頁より法人实在説は、「法人は、社会生活関係のなかで否定することのできない実体を有し厳として存在するものだと説く説」で一定の目的のもとに結合した人の集団あるいは財産について法人格を与えられるが、こうした人の集団（社団）や財産（財団）の社会的活動を評価するにあたって、法人は自然人と同様の実在であると考えられる。
- \*10 我妻・前掲注（9）65 頁 法人擬制説は、「権利の主体となりうる実態は本来自然人に限るものだという前提をとれば、法人は法律が法律が特に自然人に擬制したものだと説く説」で法人の活動といっても結局はその背後にある個々の人間に帰せられるとする。
- \*11 金子・前掲注（1）1 頁

- 
- \*12 金子・前掲注(1) 8~10頁 租税の性格を(1) 租税は、公共サービスの提供に必要な資金を調達することを目的とする。(租税の公益性) (2) 租税は、一方的・権力的課徴金の性格を持つ。(租税の権力性) (3) 租税は、特別の給付に対する反対給付の性格をもたない。(租税の非対価性) としている。
- \*13 朝長英樹「法人所得の意義と法人税の納税義務者に関する基本的な考え方」税大論叢 51号 310-385頁(2006)において、法人所得課税の沿革をまとめている。法人税の草創期には、法人擬制説の立場をとっており、非営利事業の所得には課税しないとされてきた。シャープ勧告においても法人擬制説の立場から法人税は、所得税の前取りであるとの考えをとっていた。その後の改正では、法人は個人から独立した納税義務者であり法人の所得は個人の所得とは別の課税対象であるという考え方に軸足を置いてきていると述べ、法人実在説に変化してきたことを説明している。
- \*14 第2章第2節で、公益法人改革の流れを詳しく整理している。
- \*15 金井高志『民法にみる商法・会社法』(日本評論社 2016) 9頁 2006年の民法改正後は、「民法に各種の法人に共通する一般原則が規定されるにとどめられ、非営利法人の法人に関する規定は、主に一般法人法(「一般社団法人及び一般財団法人に関する法人法律」(平成18年法律48号))に置かれることになり、営利法人に関する規定は、会社法に置かれることとなった。」と現在の法人制度をまとめている。
- \*16 2006年6月2日法律第48号「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」(一般法)、第49号「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」(認定法)により、一般社団法人等から認定法に基づく公益社団法人等を選定する2段階方式となった。
- \*17 認定法に定める公益からは、宗教行為が除外されており、宗教法人は、認定法上の基準では公益法人とは言いがたい。特別法に定める多くの業界団体が公益法人とされているが、一般社団法人等の法人税法上の非営利型法人区分からは共益団体の性格が強いと考えられる。詳細については、第3章1節2「法人格の違いと法人課税」参照。
- \*18 近藤光男『商法総則・商行為法(第6版)』(有斐閣 2013) 19頁において、商行為は、「営利を目的としていなければならない。この場合の営利とは、資本的計算方法の下に少なくとも収支相償うことが予定されていることを意味する。もちろん結果として収益が上がらなくともかまわない。また、営利目的が主目的であればよく、ほかの目的がともに存在していたとしても営利性は否定されない。」としている。収支相償とは、取引において対価を支払うことを前提としている。
- \*19 金子・前掲注(1) 183頁「人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成する」とする包括的所得概念が今日では一般的となっている。
- \*20 金子・前掲注(1) 292頁「法人税の性質および課税根拠については、大別して2つの考え方がある。1つは、法人税は所得税の前どりであるとする考え方であり、いま1つは、法人税は法人の担税力に着目して課される独自の租税であるとする考え方である。」
- \*21 認定法第2条4(定義)において、公益目的事業とは「学術、技芸、慈善その他の公益に関する別表各号に掲げる種類の事業であつて、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいう。」とされている。
- \*22 「公益認定等に関する運用について」(公益認定等ガイドライン)は、平成20年4月内閣府公益認定等委員会から公表された。これと同時に、法人の行う個別の事業が「公益目的事業であるかどうか」すなわち「不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するか」の事実認定に当たっての留意点としての「公益目的事業のチェックポイント」も公表された。
- \*23 大熊義和「「公益性」概念と結社の自由(二・完) - 「公益法人」制度改革を素材として -」京女法学

5号1-22頁(2013)

\*24 内閣府公益認定等委員会が平成21年度「公益認定等委員会の活動状況」に付して出した新公益法人制度施行後1年を迎えての委員長談話。

\*25 大熊・前掲注(23)10頁、本論文では、公益法人制度改革との関連で「公益性」概念とNPO法人の位置づけについて、広く憲法学の立場から言及している。

\*26 内海成治「第1章ボランティアとは何か」中村安秀他『新ボランティア学のすすめ』(昭和堂2014)9頁 ボランティアの必要要件の一つに「公益性」をあげ、「これは社会性あるいは公益性ともいわれている。公共性とは、他者あるいは社会に何らかの意味で役に立つことである。ボランティア活動は個人の活動であるが、その活動は公共性をもった活動だということである。」としている。

\*27 鬼崎信好「第1章小規模自治体における高齢者保健福祉計画」岡本栄一ほか編『地域福祉システムを創造する』14頁(ミネルヴァ書房1996)戦後における福祉制度については、「戦後の社会福祉の特徴を要約すると、要援護者という対象に限定し、憲法25条の理念(生存権保障)を軸に、国と地方自治体が主体となって、福祉6法に定める福祉サービスを『措置』というロジックで制度化し展開してきた。」と要援護者を国が定め措置によって救済する形でスタートしたとして、その後の現在までの歴史を整理している。その後の制度の変化の中で措置制度は一部を除き廃止され、制度の変化とともに福祉サービスを担う国と市民の役割も変化し、市民の役割が重要となる「地域福祉」が求められることとなる。このためには、市民側からの視点での主体形成が重要となるが、これについては、岡本栄一「第11章地域福祉と福祉文化」(216頁)において詳しく述べられている。

\*28 桂良太郎「第2章家族福祉の概念の変遷」野々山久也編『家族福祉の視点』(ミネルヴァ書房1992)40頁 福祉サービスは個人を対象として行われるが、その背景にある家族の問題を、個々の家族のライフスタイルの変化と多様化する中で、「サービスの受けては個人であるが、その個人を支え、社会を構成しているのは、『生活集団としての家族』である。集団としての家族の主体的な価値をベースとした社会福祉施策のあり方が、今こそ問われなければならなくなってきた。」と述べている。核家族社会のライフサイクルは、負担能力の不均衡を恒常的に生み出している。

水田和江「I 現代社会と地域福祉」相澤譲治・井村圭壮編『地域福祉を学ぶ』(学文社1999)2頁「21世紀福祉ビジョン—少子・高齢化社会に向けて—」(厚生省1994)が発表され、これをもとに「現代社会の変化の特徴について、『少子化・高齢化の進行』『家族の小規模化』『共働き世帯の増加』をあげている。このことは個人や家族が地域生活をおくるうえでさまざまな影響を及ぼすことになる。」として地域福祉の現状と課題を整理している。

\*29 公益法人関連3法とは、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」(以下略称として「一般法」という)、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」(以下略称「認定法」という)、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律等の施行に伴う関係法律の調整等に関する法律」(以下略称「整備法」という)をいう。

\*30 第2章の事例分析から見られる現状との不具合と考えられる点については、次のような具体的な事実がみられる。

1. 公益目的事業の中で活動目的は同じでありながら、税務上の収益事業に分類されることで課税を受けることとなり、課税により目的事業への財源の一部を失う結果となる。具体例として障がい者支援のためのパンの製造販売、施設製品の販売支援等が見られる。

2. 行政の都合で同じ事業が年度により「委託契約」(「請負」として収益事業課税対象)と「補助金」

---

(公益目的事業への補助金であれば非課税)で変更があると税務上の取扱が大きくかわってしまう。雇用対策補助金が次年度から同額で委託事業に変更された事例等がある。

3. 公益目的事業の資金不足を補うべき収益事業の収益が区分経理により収益事業課税として課税を受けると、すべてを合算して行われる普通法人のほうがNPO法人より課税負担が少なくなるケースも生じる。介護事業による収益を採算の取れない制度外の福祉サービスに生かそうとすると課税後の収益しか使えない。

\*31 「シャープ使節団日本税制報告書」(総合指令部民間情報教育局訳 1949) 1949年(昭和24年)のシャープ使節団の税制改正に関する勧告を受け、昭和25年の税制改正は行われた。このシャープ勧告の「第6章法人B節非課税既定の排除」において公益法人の収益事業課税となった経過を以下のように説明している。「多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し、一般法人ならびに個人と直接競争している。もし、利益がなかったとすれば、または非課税法人がその利益を全部分配したとすれば、非課税法人の収益事業は、さして重要な問題とはならない。」「しかしながら、現地調査によると、このような非課税法人の上げる利益金はその活動を更に拡張するかまたは饗宴のために消費されていることが明らかにされている。而してそのいずれもが免税を正当化するためには、極めて薄弱乃至全く無価値なものである。非課税法人の収益事業によって得られるこの所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである。」また、非課税法人に対する非課税の取扱いについて「特にその設立後における活動に関し、なんら監督が行われていないから、速やかに調査検討を要することは現地調査の結果明らかになっている。」として非課税法人制度の見直しを求めている。

\*32 公益目的事業とは、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律(認定法)第2条4別表記載の事業という。特定非営利活動とは、特定非営利活動促進法(NPO法)第2条別表記載の活動という。NPO法では、活動とされていることから継続性を要求されていないが、これが継続すると事業化し、その内容は公益目的事業と符合する。

\*33 第2節「NPO法人の事例分析」からもこれらの実態は知ることができる。

\*34 現行のNPO法人は、その収入を収益事業と非営利事業に区分し、収益事業部分を取り出しその収益部分に法人税等を課税している。このため、非収益事業に使うことができる資金は、課税後の収益部分のみとなる。

\*35 企業の社会貢献活動として(公社)企業メセナ協議会なども設立され、東日本大震災への支援等社会貢献活動に大きな役割を果たしている。

\*36 田中・前掲注(7)301頁 図において、A:政府が担う公共領域、C:市民が自発的に担う公共領域、D:収益性がある領域、B:政府と民間の境界領域、E:民間非営利組織と企業の境界領域を表す。

\*37 現在の公益法人に適用されている「公益法人会計基準」は、平成20年基準に基づいている(平成20年4月11日内閣府公益認定等委員会)。これに基づき、「公益法人会計基準の運用指針」が同時に示されている。

\*38 NPO法人会計基準は、NPO法人制度ができてから12年を経て始めて整備された。それまでは会計書類の形式や内容はばらばらであったが、これによりNPO法人の統一的な会計ルールが出来上がった。全国のNPO支援センターが集まって、2009年3月にNPO法人会計基準協議会を結成し、協議を重ね2010年7月20日「NPO法人会計基準」が公表された。

\*39 佐々木高明『新版稲作以前』(NHKブックス2014)308頁 日本の農耕文化を「わが国における農業生産の主軸は水稻耕作であり、水田経営の共同作業を通じて作り上げられてきた村落社会のまとまり

---

は、日本の農民社会のもっとも基礎的な特徴を作り上げてきた。」としながら、これは、稲作以前の文化と融合し作り上げてきたものであると述べている。本稿では、これを農村の原風景ととらえている。

\*40 共同体の定義については、山重慎二『家族と社会の経済分析』（東京大学出版会 2013）37 頁より、共同体を「営利を目的としない人々の集まり・ネットワーク」とし、血縁や地縁で結びつく共同体は、古くからの共同体であり「伝統的共同体」、一方、人々の関心によって自発的に結びつく共同体は、近年その重要が広く認識されるようになった共同体であり、「新しい共同体」と呼ぶとの定義を借用する。共同体原理とは、この共同体を土台とした社会理念、経済理念として位置付ける。

\*41 池本廣希『地産地消の経済学』（新泉社 2008）18 頁「市場システムを支えてきた伝統的な共同体が、近代化の進行とともに市場競争の過程で壊され、地域や家族が解体の危機に瀕する中で今を生きる私たちは、その生きるための『居場所』が見えなくなってきた。また、共同体から離脱し、『帰る場所』を喪失した見知らぬ他人の集まりである大衆社会で『市場原理主義』やグローバリズムの勢いが加速している。」と述べている。

\*42 第 2 次安倍政権の成長戦略として、実質 GDP 2.0% 成長が掲げられ、アベノミクス「3本の矢」として第一の矢「大胆な金融政策」、第二の矢「機動的な財政政策」、第 3 の矢「民間投資を喚起する成長戦略」を基本とする経済政策が行われている。（『やわらかな成長戦略～アベノミクスをもっと身近に～』（内閣官房（2015.5））

\*43 池上惇『財政学』（岩波書店、第 16 刷 2005）33 頁 「政府は基本的人権、営業の自由権、私的財産権などの自然権の保障だけでなく、『自由放任主義によっては実現できない人権』の確保のために、福祉・健康・教育・労働におよぶ社会権の保障を必要とする。さらに公正競争の実現を保障する『独占や官僚的政府からの自由』を保障し、個人のプライバシーや中小企業の営業を守ること、そして環境権、知る権利など新しい人権の保障と向き合わなければならない。これらの人権を発展させるためには『自由放任の市場経済』から『公正な立法機関、公正な行政機関、公正な裁判所によって規制された市場経済と新しい法的ルールに従って行動する企業・個人・政府』への転換が必要である。これらの政府活動を『市場の失敗』への対処と言う。」と市場経済の限界を「市場の失敗」として捉え、そこに政府の役割を説明する。

\*44 神野直彦『財政学』（有斐閣 2002）79 頁 政府が公共サービスの供給を市場を使用せず、予算を使用している。この理由は、「市場の失敗」にあるとし、政府の役割は、「市場を使用しても、正確に言えば完全競争市場を使用しても、効率的な資源配分が達成できない場合があるためである。それは、①公共財、②費用逓減現象、③外部性、④不確実性の 4 つに集約される。」としている。

\*45 神野・前掲注（44）77 頁 上記の政府の性格から、財政民主主義における予算を、「非統治者が統治者であることは、民主主義と表現されている。予算は、民主主義にもとづいて非統治者が統治するために、財政をコントロールする手段として必要なのである。」とし、そのための機関として、議会の議決を通じての国民の承認を得ることを議会の役割を述べている。

\*46 野々山久也「第 1 章家族福祉の視点とは何か」野々山久也編著『家族福祉の視点』（ミネルヴァ書房 1992）24 頁「家族構造の変化」のなかで、家族福祉の視点から家族構造の動向を考察することの重要性と家族の多様化の中での問題点を整理している。

\*47 堀内隆治『福祉国家の危機と地域福祉』（ミネルヴァ書房 2003）38 頁 地域とは「自然的、社会的、歴史的条件に沿った人間居住の場」（国土庁編『第 3 次全国総合計画第 1 巻』20 頁）とされ、「経済的自立性、政治的・行政的自立性、文化的独立性を迫及する場」（玉野井芳郎『地域主義の思想』19 頁）とされる。…地域が単なる国土の一部であることからトータルな生活の基盤として考えられるようにな

---

ったといえる。」として、地域が生活の場であるという考え方にたどり着く過程を説明する。

45 頁 60 年代の高度成長とともに、全ての人々が安心して住める街づくりなどが地域運動として起きてくる。それは、「福祉社会の本質は下からの福祉国家批判にあり、福祉を国家の手に委ねるのではなく、人々の生存の豊かさそのものに福祉の原点を求めようとする。その福祉の原点こそ人々の生存とコミュニティの場としての地域である。国家による福祉から地域を場とする福祉へ、福祉国家から地域福祉へ、ここに福祉社会の本質がある。」と述べ、福祉における地域福祉の位置付けを説明している。

\*48 堀内・前掲注 75 頁「第 2 次オイル・ショックと 1979～80 年恐慌の洗礼に曝されて、80 年代は国家財政の建て直しを図る『行政改革』の時代となった。」「日本における行政改革は、臨時行政調査会基本答申以降、86 年臨時行政改革推進審議会（旧行革審・第 1 次）の最終答申、90 年第 2 次行改審最終答申、93 年第 3 次行革審最終答申と続けられ、『活力ある福祉国家』（土光俊夫監修「これが行革だ」サンケイ出版 95 頁）を新たな国家目標とし、国家と地方の権限分化（地方分権）を裏面としつつ進行した。国家にとって過重な負担となった福祉を地方公共団体に一部委譲することによって、福祉国家の延命を図ったのである。」とその背景を述べている。

\*49 堀内・前掲注（47）76 頁「国家による地域福祉の実施が上からの地域福祉だとすれば、従来の国家主導による社会福祉に限界をみた人々の根強い運動が存在した。象徴的には障がい者解放の思想と運動であり、『障害』『健常』の区分を根底から問い直し、いわゆる障がい者と健常者が共に生きる世界を模索した。ノーマライゼーションの思想が学ばれ、障がい者問題を超越して、広く性別（ジェンダー）、年齢、民族など、さまざまな人間属性にまといつく福祉格差・差別が問われ、地域で共に住まう人々同志の下からの共生が試みられた。これらの試みはさまざまな自主的運動に結実し、言葉の真の意味で、ボランティア（ボランタリーな）福祉を生み出している。」

\*50 『国民の福祉と介護の動向・厚生指標』（増刊第 62 巻第 10 号（財）厚生労働統計協会 2015）（以下「厚生指標」という）74 頁 社会福祉改革の背景について「日本経済が高度経済成長を経て低成長時代に入るとともに、社会も核家族化や高齢化が進行していく中で、従来の社会福祉サービスの提供体制についても様々な問題が生じ、その改革が必要になってきた。」と延べている。

\*51 厚生指標、前掲注（50）75 頁「介護保険の制定～福祉的分野に保険原理に基づく契約概念の導入～と、その急速なサービスの広がりを受け、措置から契約への流れはゆるぎないものとなり、改革の波は他の分野へと波及していった。」と説明されている。

\*52 井村圭壮・相沢譲治編『社会福祉の基本体系第 4 版』（勁草書房 2008）において日本における福祉制度の概要が詳細にまとめられていることから、社会保険制度等について、これを参考にしている。

\*53 豊田正利「Ⅷ地域福祉の財源」相沢譲治他編『地域福祉を学ぶ』（学文社 1999）92 頁 税金で直接行う福祉制度は、「社会福祉サービスの実施や社会福祉施設への入所等を決定する行政手続きを『措置』といい、そこでの必要経費を『措置費』という。」ことから措置制度と呼ばれる。

\*54 保険制度には、民間保険（私的保険）と社会保険（公的保険）があるが、ここでは社会保険に限定し使用している。社会保険には、医療保険、年金保険、介護保険、雇用保険、労働者災害補償保険（労災保険）がある。これは、国民年金法、雇用保険法、労働者災害補償保険法、国民健康保険法、介護保険法により定められている。『社会福祉 6 法・関係法辞典』（関西人間学会編・晃洋書房 2004）。

\*55 制度の変化と課題への対応については、第 2 節「NPO 法人の事例分析」で取り上げる「NPO 法人まごころサービスセンター」の事例を参照。

\*56 本稿第 2 章第 1 節 3「NPO 法成立と市民活動」を参照。

---

\*57 この変化については、第2節で取り上げる事例の「NPO法人まごころサービス福島センター」とこれらの地方組織を指導してきた「さわやか福祉財団」の活動内容の中に見ることができる。老人介護支援が介護保険の導入前・後、介護保険の改正、という変化の中で、適用外の福祉サービスについて提供の仕方が大きく変わってきている。

\*58 特定非営利活動促進法第2条において定める「特定非営利活動」は別表で、「保健、医療又は福祉の増進を図る活動」をはじめに20項目の活動として列記されている。この中に地域社会の抱える課題は網羅されている。

\*59 「内閣府NPO法人ホームページ」<https://www.npo-homepage.go.jp> (平成27年7月31日現在)

\*60 富野暉一郎「「公・共・私」型社会の新たな地域マネジメントシステム」ガバナンス4月号24頁(2004)

\*61 加藤敏晴『エコマネーの新世紀—深化する21世紀の経済と社会』(勁草書房2001)77頁「21世紀型社会システムは、第3のチャンネルとして「共」、すなわちボランティアやNPOを通じたサービスを生活者に提供することが大きく浮かび上がってきている。」として、「共」の重要性を述べている。

\*62 川口清史「序 福祉社会システムと非営利・協同セクター」川口清史・富田賢治編『福祉社会と非営利・協同セクター—ヨーロッパの挑戦と日本の課題—』(日本経済評論社1999)5頁

\*63 島田恒『非営利組織のマネジメント—使命・責任・成果』(東洋経済新報社1999)23頁

\*64 増田寛也編『地方消滅』(中公新書2014)において、増田氏は、日本が人口減少社会に突入し、地方では、高齢者すら減り始め、大都市では高齢化が激増していく姿をデータをもとに分析し、これからの日本への警鐘を鳴らしている。

\*65 植田和弘『環境経済学』(岩波書店1996)43頁「GNP統計は、市場において取引された財・サービスのみを計上する。GHPは、市場経済活動の全体的水準を概括するうえで最も簡便な方法であるけれども。国民の福祉状態を知るという点からは弱点が多い。国民による1年間の最終財とサービスの総産出量であるGNPは、生産の目的を表していない。そのため、その本来的な性格として、産出物の質や使用目的、さらには所得分配については何も表さない。また、市場で取引されない産出物をまったく無視している。」と述べている。

\*66 似田貝香門「第1章モラル・エコノミーとボランティア経済」似田貝香門・吉原直樹編『震災と市民1 連帯経済とコミュニティ再生』(東京大学出版会2015)3頁 東日本大震災での支援活動の体験をもとに「復旧過程の全体を捉えるには、災害時の公的資金支援分析の他、災害時の経済的支援活動、民間の支援金、非貨幣的なボランティア活動など、災害時の復旧・復興の資金・活動等の社会経済的活動の複数性・重層性を社会全体として捉える必要がある。」として「連帯経済は、そうした市民社会が『市場のゆがみ』の是正を通して、ゆきすぎた市場経済化に対して自立的な生活への道を示し、人間中心の共生的な、顔の見える経済を確立する運動として立ちあらわれている。」ことを説く。

\*67 似田貝香門氏を中心とする「東京大学被害者支援ネットワーク」によって、被災地でのボランティアや実態調査をもとにまとめられた『震災と市民』(東京大学出版会2015)。第1巻「連帯経済とコミュニティ再生」、第2巻「支援とケア」となっている。第2巻では、「生きることは分かっ合うこと」を根底に据えた具体的な支援活動をまとめている。

\*68 似田・前掲注(66) はじめにii

\*69 山重・前掲注(40)29頁~42頁 第2章「市場・共同体・政府」より引用。

\*70 NPOとの関連から「市場の失敗」「政府の失敗」「ボランティアの失敗」を検討している研究には、社会学的視点からの安立清史「非営利組織(NPO)理論の社会学的検討」共生社会学：人間科学



---

九州大学大学院人間環境学研究院人間科学部門共生社会学講座編 5 号 1-15 頁 (2006) や、福祉社会の視点からの丸尾直美・荘発盛「福祉社会の新しい段階へー経済学的アプローチー」尚美学園大学総合政策論集 19 号 1-22 頁 (2014) などがあり、「市場」「政府」「共同体」の関係性の中で非営利組織の役割を整理している。

\*71 山重・前掲注 (40) 42 頁

\*72 山重・前掲注 (40) 162 頁

\*73 山重・前掲注 (40) 186 頁

\*74 大熊・前掲注 (23) 認定法における「公益」についての見解について、公益認定委員会としての議論の結果として結論付けている。

\*75 NPO 法人と「公益」については、第 3 章第 1 節 1・2 を通して詳細に検討している。参照

\*76 流山訴訟についての詳細は、第 3 章第 3 節 2 流山訴訟の概要を参照。

\*77 雨森孝悦『テキストブック NPO』（東洋経済新報社 2012）22 頁 「最初は少数の直接の当事者の利益であっても、活動がそれら特定の人たちを超えて外に向かって開かれており、より広く利益を及ぼす可能性があれば、公益的といえるのではないかということである。」として障がい者支援等の公益性を説明している。

\*78 雨森・前掲注 (77) 21 頁 公益を「不特定かつ多数の人々の利益」と表現されるようになったのは、1950 年代からだと言われている。「『公益の増進』ではなく『不特定かつ多数の人々の利益』という表現になっているのは、立法の過程において『公益』という語が官庁によって濫用されることをおそれた市民側の主導で、そのように言い換えられたからだという。」と説明している。さらに、事業の公益性とは「利益の及ぶ対象が特定の人たちに限定されておらず、少なくとも潜在的には多数の一般の人々の利益となるということを意味する。重要なのは利益の及ぶ範囲が不特定だということであって、何人以上でなければならない、ということではない。利益が一般の人々に開かれていけばよいのである。」と述べている。

\*79 「公益法人の設立許可及び指導監督基準」及び「公益法人に対する検査等に関する基準」は、平成 8 年 9 月 20 日閣議決定された。政府は、その目的を公益法人行政の統一的推進及び公益法人の指導監督の適正化等を図るためとした。第 2 章第 2 節「公益法人改革と NPO 法」参照。この基準が認定法の公益認定基準の原型となる。

\*80 雨森・前掲注 (77) 22 頁 「公益性は時代とともに変わる。たとえば地域経済の振興は、経済の停滞や失業が大きな社会問題となっているときは、公益性が高いと見なされるだろうが、完全雇用が続いている時代にはそうでもないだろう。」と述べている。

\*81 総務省が定める「日本標準産業分類」が多くの場合は利用させている。「日本標準産業分類における産業とは、財又はサービスの生産と供給において類似した経済活動を統合したものであり、実際上は、同種の経済活動を営む事業所の総合体と定義される。これには、営利事業と非営利事業がともに含まれるが、家計における主に自家消費のための財又はサービスの生産と供給は含まれない。」と産業を定義している。

\*82 後藤康夫他編『今福島で考えるー震災・原発問題と社会科学の責任ー』（桜井書店 2012）、岡本全勝他編『東日本大震災、復興が日本を変えるー行政・企業・NPO の未来のかたちー』（ぎょうせい 2016）、真鍋弘樹『3.11 から考える「家族」ー戦後を問う、現在を歩くー』（岩波書店 (2012) など、震災を検証する試みが多く見られる。

\*83 愛葉常二『被災地のこころと向き合っー復興への軌跡ー』（エリート情報社 2016) への特別寄稿、

---

橋本茂「防災と災害ボランティアの課題」12頁

\*84 NPO法人シャローム編『人権フォーラム in ふくしま—命をつなぐふくしまの未来—』（NPO法人シャローム 2016）において、命の大切さを訴える市民活動を続けてきた4人のパネラーを迎えて行われたシンポジウムの講演録。「震災により多くの命が失われ、身近な人たちを失い家族が分断される中で、「命」の重みが改めて問われています。」とシンポジウムの開催趣旨を述べている。パネラーは、生命尊重センター代表千葉茂樹氏、子どもの権利条約日本代表福田雅章氏、NPO法人ルワンダの教育を考える会理事長永遠璃マリールイズ女史、NPO法人シャローム災害支援センター長吉野裕之氏の4人。

\*85 大山典宏『隠された貧困』（扶桑社 2014）226頁

\*86 アクセル・ホネット：西ドイツのエッセン出身の哲学者。フランクフルト大学社会哲学及びニューヨークのコロンビア大学人文科学の教授。社会科学研究所所長。

\*87 福田雅章『日本の社会文化構造と人権』（明石書店 2002）21頁

\*88 福田雅章『人間回復の理論と現実—原発事故から4年目のふくしま』（NPO法人シャローム 2014）79頁 「近代社会は、理性的人間像を前提として構築されました。ミルは、人間とは『自ら価値を選択し、それに従って自ら人生を設計する存在』と定義しています。」と理性的人間像を説明する。

\*89 社会保障費用統計、厚生労働省（2013.12.6）参照

\*90 神野・前掲注（44）149頁 市場社会における政府は、土地、労働、資本という生産要素を所有しない『無産国家』となっている。」このため、「政府は要素市場から、労働を生み出す財・サービスを調達せざるをえない。」これを調達するには「貨幣が必要になる。」貨幣さえあれば、「財・サービスもすべて市場から調達できる。」このために「強制的に無償で調達する貨幣を租税という。」と述べている。

\*91 福田・前掲注（88）16頁

\*92 三谷はるよ「第4章ボランティア活動者の動向—阪神・淡路大震災と東日本大震災の比較から—」桜井政成編『東日本大震災とNPO・ボランティア』（ミネルヴァ書房 2013）1995年1月17日の阪神・淡路大震災と2011年3月11日の東日本大震災をボランティア活動の動向として比較検討を行っている。災害時に発生する助け合いの社会の特徴を「災害ユートピア」と表現し、79頁「「災害ユートピア」とは、災害の後に立ち上がる連帯の共同体をさす。地震や爆撃、大嵐などの直後には、緊迫した状況の中で誰もが利他的になり、自分自身のみならず、見ず知らずの人々に対してさえ無償の手助けを行い、お互いに助け合う。日常の経済活動が戻るに連れて、人々は再び離散し、連帯の共同体は立ち消える。つまり、共感や配慮、あるいは恐れなどの感情を引き起こす重大な歴史的なイベントは、ボランティア活動への活性剤とはなるが、そうした活性剤によって誘発されたボランティア活動への参加が、日常が戻った後も継続されるのは、難しいことだと考えられる。」とその特徴を述べている。

\*93 原子力市民委員会は、認定NPO法人高木仁三郎市民科学基金の支援で、東日本大震災と福島第一原発事故から2年目に設立された。市民グループや自然科学、社会科学、人文科学にわたる幅広い科学者、技術者、弁護士などの方々とともに、この局面において市民が取り組むべき課題として検討を行い、脱原発社会を構築するにあたっての課題を把握・分析し、政策をつくる場として立ち上げられた。

\*94 原子力市民委員会は、『原発ゼロ社会への道—市民がつくる脱原子力政策大綱』（2014.4.12）を公表し、原子力災害の全貌をまとめている。35頁「原発震災の被害の特徴を「五層の生活環境」の破壊という視点から検討してみよう」として、「個人の生活システムが五層の環境、すなわち、自然環境、インフラ環境、経済環境、社会環境、文化環境に取り巻かれている」「自然環境の現状回復を基盤として、その上に重なっている他の四層を回復しなければ、個人生活の再建はできない。ストック（蓄積された資源）

---

としての五層の生活環境が崩壊したということは、地域社会が解体したことである。」と述べ、「人間の復興」とはとして、「原発事故後の支援と救済でなにより優先すべきは、被害者ならびに原発の事故収束作業に従事する人々の健康と福祉を取り戻すことである。」としている。

\*95 『よくわかる福島県の経済と産業』（一般社団法人とうほう地域総合研究所(2014.2) )

222 頁 県内市町村の各種指標

\*96 NPO法人シャロームの代表大竹静子氏へのインタビューによる。

\*97 「まごころケアサービス」とは、介護保険などの公的制度の枠外のすべての事業を総称するものとされている。

(全国まごころケアネット <http://www.jp-care.gr.jp>. 2017.3.1)

\*98 全国まごころケアネット・前掲注(97) 平成16年総会決議

\*99 全国まごころケアネットは、NPO法人日本ケアシステム協会に参加する「まごころサービスセンター」のネットワークで、2015年現在で全国の24団体で組織されている。

\*100 さわやかインストラクターは、公益財団法人さわやか福祉財団の研修・選考を経て委嘱させていただく「ボランティアリーダー」である。

\*101 「タイムストック」とは、「NPO法人日本ケアシステム協会」で1991年(平成3年)より導入されたシステム。

サービスを提供した時間を点数として積立て(ボランティアとして活動した時間を、1時間1点として積立)自分や家族などに援助が必要になったときに、積み立てた点数分のサービスを受けることができる。

「NPO法人日本ケアシステム協会」に属している法人でタイムストックを積み立てた場合、全国どこでも、点数を使える。

\*102 まごころサービスの平常時の活動を知るため、2011.3.11の東日本大震災前の決算書(平成23年度)を使用した。

\*103 『座談会・インフォーマルサービスが尊厳ある暮らしを実現するー地域包括ネットワークの現状と将来展望ー』(財団法人さわやか福祉財団発行2006)(以下「座談会」という)1頁

\*104 座談会・前掲注(103) 7頁

\*105 座談会・前掲注(103) 8頁

\*106 NPO法人シャロームは、法人化するまで障がい者を支援するボランティアグループとして活動しており、当時の団体名をVG(ボランティアグループ)シャロームと呼んでいた。

\*107 シャロームの代表大竹静子氏へのインタビュー時の説明から。

\*108 NPO法人は、3か月以内に所轄庁に総会資料等により決算書類の提出が義務づけられている。これらについては、一般公開されており誰でも閲覧することができる(NPO法28~30条)。

\*109 ふくしま飛行協会理事長斉藤氏へのインタビューより。

\*110 ふくしまスカイパーク スカイスports国際交流拠点事業は、平成24年8月1日~12月28日の事業期間で福島県の助成を受けて開催された。この県への成果報告において、事業の地域振興上の効果として以下の通り試算されている。当該フェスティバル週間(10/8・9・10・15・16)の来場者18,900人、参加者人数から計算される地域経済効果は、市内 $18,900 \times 31.1\%$ (構成比) $\times @3,000 = 17,633,700$ 。県内 $18,900 \times 36.4\% \times @5,478 = 37,686,449$ 。県外 $18,900 \times 32.5\% \times @14,200 = 87,223,500$  合計142,544千円と試算されている。

\*111 2011年(平成23年)3月11日14時46分頃、世界の観測史上4番目の大きさ(M9.0)の東北地

---

方太平洋沖地震が発生し、福島第1原子力発電所の立地する大熊町、双葉町では、震度6強の揺れを観測した。これにより14日には、原子炉の水素爆発が起こり多くの避難民を発生させた。

\*112 原発事故については、東京電力福島原子力発電所事故調査委員会『国会事故調報告書』（徳間書店2012）、福島原発事故独立検証委員会『調査・検証報告書』（デスカヴァー2012）、原子力学会『福島第一原子力発電所事故その全貌と明日に向けた提言—学会事故調最終報告書—』（丸善出版2014）など多くの事故調査報告書が報告されている。

\*113 齊藤喜章「避難生活と地域の復興」福島大学商学論集82巻第4号85-102頁（2014）川内村は、避難後最も早い平成23年9月に避難解除が決定され翌平成24年8月には賠償の一切が終了した。この川内村仮設住宅でのヒヤリングに基づいて、解除後も、高齢化した世帯の多くが仮設住宅に入居し、帰村できない現実の中で日々の生活への不安を強く感じながら生活している様子がわかる。

\*114 福島県の避難者数の推移：福島県発表（2016.1.8現在）

2011.4月51,455人、2011.9月144,244人、1012.5月164,865人、2013.4月155,857人、1014.4月134,158人、1015.4月119,024人、2016.1月99,991人

\*115 東京YWCAが、「避難母子からのメッセージ」という冊子を発行し、避難母子を支える会議in武蔵野が開いていた福福カフェに集まった避難者の声をまとめている。家族が離れ離れとなりながら不安を抱えて生活している様子が描かれている。また、関久雄氏の詩集「原発はいらない、いのちが大事の歌」（2013）には、原発事故の被害者としての叫びが切々謳われている。

\*116 福島県が震災後直ちに公募により募集した助成事業が「絆支援センター事業」であった。県北はNPO法人シャロームが受託し、その後事業が打ち切りとなると、その後は独自に災害支援センターを立ち上げ支援活動を展開している。避難により、地域社会が解体する中でコミュニティの維持の重要性を考え、地域の繋がりを維持していたキーワードとして「絆」が行政、マスコミ、NPO等で広く注目され取り上げられた。

\*117 これに対する「原発事故に係る所得税の取り扱い質疑応答集」が震災後平成26年まで毎年東北税理士会から発行されている。

\*118 全村避難となった飯館村では、避難者の孤立化を避けるため、避難者世帯にタブレット端末が配られた。この避難者の仮設住宅は福島市、南相馬市などに分散している。これらの仮設に訪問し、NPO法人シャロームでは、パソコン教室を行い、帰村後のコミュニティの存続を視野に入れたパソコンリーダーの育成事業を続けている。この事業の責任者である佐藤健吉氏は、「訪問しても家に引きこもりに参加しない高齢者は多い。また、様々な悩みも相談される。」と現状を話し、避難生活の長期化の中で丁寧な心のケアが大切であることを訴えている。

\*119 真鍋弘樹『3.11から考える「家族」』（岩波書店2012）では、新聞記者として飯館村からの避難者の仮設住宅を取材し、原発離散家族の現状を住民との対話の中から紹介している。「うちは子ども4人いるけど、いまは家族みんな離ればなれで、…」62頁第2章フクシマと家族の中でまとめられている。

\*120 福島市での災害時の対応については、事例で取り上げたNPO法人まごころサービス福島センター、NPO法人ふくしま飛行協会、NPO法人シャロームの各代表からの震災時の対応に関するインタビューに基づいてまとめている。

\*121 齊藤・前掲注（113） 避難解除後の川内村仮設住宅で、高齢者が生活に困窮しながらも帰還できずにいる様子がヒヤリングを通して明らかにされている。

\*122 福島市において、NPO・市民活動団体が実行委員会を組織し、NPO同士の交流と活動紹介を目

---

的に毎年開催されているイベント。

\*123 福島市内の福祉系のNPOが集まったの研修会を行った際のNPO法人シャロームの報告レジメより作成した。

\*124 NPO法人シャロームが、災害支援を行うために設置している専門部局に「UDセンター」という名前を付けている。UDとは、ユニバーサルデザインの略であると担当者からの説明を受けた。

\*125 飯館村は、原発事故で全村避難を余儀なくされた村で、その村民の多くは、福島市内の仮設住宅で生活している。

\*126 福島の子どもたちを週末や夏休み等を利用して、県外等でリフレッシュさせるための保養プログラムを原発事故後実施している。

\*127 移動教室は、学校のクラス単位等で学校の授業の一環として県外等の学校と協力して行われている。

\*128 NPO法人シャローム『2015 ひまわり感謝祭地域間交流フォーラム活動報告書』（2015） ひまわりプロジェクトの成果が、笠岡市、神奈川県、北海道からの代表者から報告され、ひまわり栽培によって、地域の景観がよくなり住民同士の協力も生まれ、身近な活動で福島支援ができていることに大きな意義を感じていることが述べられている。

\*129 熊本地震は、2016年4月14日以降に熊本県と大分県で相次いで発生した地震で、最大震度6強の地震が2回、6弱の地震が3回発生している。直下型の地震で、熊本県から大分県一帯に大きな被害をもたらした。

## 第2章 NPO法の成立から現代まで

### 第1節 NPO法の成立過程

日本におけるNPO法の成立から18年が経過した。NPO法は、阪神淡路大震災を契機に法制化され、東日本大震災を経て大きく改正された。災害直後から全国の多くのボランティアが災害復旧に働き、ボランティアの力が見直された阪神淡路大震災、震災後の社会状況を背景に議員立法により制定させたNPO法、その後の公益法人改革と民法改正、認定NPO法人制度の制定から数度にわたる改正、NPO法の成立から18年の流れの中で法人の数は着実に増加し、社会の隅々にまで活動の輪を広げ、地域にとってなくてはならない重要な役割を果たしている。東日本大震災でも、災害発生時から多くのNPOが活動を開始し、大きな役割を果たしている。そして、その活動は、今も続いている。このNPO法の成立過程<sup>\*1</sup>を整理しておくことは、これからのNPO法人の進むべき方向性と問題点を知る上での起点となる。

#### 1. NPO法成立とその前後

NPO法制定の直接的なきっかけは、6,200余名の犠牲者を出した1995年（平成7年）1月17日の阪神淡路大震災である。ここには、1日6万人、延べにして130万人のボランティアの活躍が、自発的に寄せられた1,720億円を超える寄付金とともに注目を集め、これが、わが国の民間非営利活動に対する制度改革への大きな転換期となった。ここで活躍したほとんどのボランティア団体は法人になっておらず、社会的な認知度も低く、制度的支援を受けることができなかった。当時は、民間がつくることのできる非営利法人が旧民法に定められた行政官庁の許可制度に基づく公益法人等しかなく、ボランティア団体が法人格を持つということはなかった。ボランティア団体が寄付金の免税団体になれないことや制度上の支援を受けにくいなどが、制度的欠陥であるとして各方面からの指摘を受け、法人格の検討が急速に進むこととなる。

ボランティア団体をはじめとする、民間非営利団体（NPO）の活動を確固たるものにするため、契約主体としての法人化はどうしても必要なことであるとして、福祉、まちづくり、環境保護、国際交流などの営利を目的としない民間団体（NPO）に簡単に法人格を与え、非営利活動を行いやすくするための『特定非営利活動促進法』（NPO法）が1998年（平成10年）3月19日、衆議院本会議において全会一致で可決成立し、同年3月25日に公布され12月1日から施行された。この成立までの過程を1995年からの流れの中で見ておくこととしたい。

1995年、「政府は、ボランティア支援立法の検討を行うと発表し、その後、NPOの活動の基盤としての法人格を簡易に取得できるようにする法案の検討が具体化することになった。」<sup>\*2</sup>NPO法制定の直接のきっかけは、阪神淡路大震災であるとされたが、その制定の背景には、ボランティアの活発化、市民活動の高まりがあり、政府を動かしていった様子がうかがえる<sup>\*3</sup>。

当時の非営利団体の法人化については、100年以上前に施行された民法上の公益法人の制度で、主務官庁の許可・監督のもとで主務官庁が所管する事業しかできず、規模の小さい団体は法人化できないなどの問題があった。役所の自由裁量の壁に覆われて、天下りや癒着、制度の悪用などの問題もしばしば指摘され、旧民法の公益法人制度は、制度疲労がさまざまな方面から指摘されていた\*4。

旧民法下における問題については、「民法に公益法人と営利法人しか認めず、公益と営利の間に存在する多くの非営利団体の法人化を特別法にゆだね、現在では社会福祉法、私立学校法、宗教法人法などすでに180を超える特別法が存在する。これらは団体の事業目的によって、いわば、役所の縦割りにそって法人化が認められているのであり、包括的な非営利法人法にはなっていない。そこで、これにあてはまらない非営利団体はすべて権利能力なき団体にならざるをえないことになる。」\*5とされている。これは、法人制度の基本に関わる問題であり、これが現在に至るまでの法人改革の底に流れる課題となっている。

NPO法の特徴の一つである議員立法として成立するまでの経過を見てみると、決してスムーズではなく、政界の動きに翻弄させながらの成立であったことがわかる。

同法の成立の経緯は次の通りである。

1995年1月の阪神淡路大震災をきっかけに、政府は同年2月に18省庁による「ボランティア問題に関する連絡会議」を設置し、経済企画庁（現内閣府）を中心に民間非営利団体に簡易に法人格を与え、活動を行いやすくするためのNPO法案の策定に入った。

大震災以前から、市民のおこなう非営利活動の重要性を認識しつつ、そのための法制度、税制度の検討をはじめていた与野党は、与党3党（自民党、社民党、さきがけ）が、与党NPOプロジェクトチームを結成し、新進党は、NPOパートナーズという委員会を結成し、各々NPO法の制定を議員立法でおこなうべく検討をはじめた。

法案としては、1995年11月7日、新進党が地域での活動を特色とする内容の『市民公益活動を行う団体に対する法人格付与等に関する法律案』をまず衆議院に提出し、つづいて1996年5月には、先に出された法人格付与の法案に加え、税制改正の法案も衆議院に提出した。なお政府の18省庁連絡会議は、1995年11月まで法案の検討を行って、その中間報告を発表する予定であったが、与党三党が議員立法で法律の制定を行うことを明確にしたため、省庁連絡会議の中間報告の発表を見送ることとなった。つまりこの時点で役所主導の法案の提出はなくなった。

与党三党は、1996年12月12日に12分野に入る市民活動で営利を目的としない団体に簡易に法人格を付与する内容の『市民活動促進法案』を衆議院に提出し、ついで1997年3月14日に共産党が非営利法人法ともいえる『非営利団体に対する法人格付与等に関する法律案』を提出した。民主党は、独自の法案でなく、与党三党案に対する修正案を出すこととなった。

1997年5月22日、与党三党と民主党が、『市民活動促進法案』の共同修正で合意し、同年5月28日より、衆議院内閣委員会で、上記の三法案が審議されることとなった。この間、市民団体の意見は、与党三党と民主党の共同修正案にかなりのかたちで反映されることになった。その意味では市民参加の立法ということができよう。

衆議院内閣委員会の審議を経て、東京と大阪での公聴会がなされたあと、6月6日、衆議院本会議で、『市民活動促進法案』修正案が賛成多数で可決された。参議院では、日程

がつまわっていて、十分な審議がなされず、140回通常国会は6月18日に閉会となり、『市民活動促進法案』は継続審議となった。

1997年秋の臨時国会では、10月13日に共産党が『非営利法人特例法案』を参議院に提出し、12月5日には、平成会と太陽党による『市民公益活動法人法案』が新たに提出されたが、再び時間切れで審議できず、継続審議となった。

1998年、142回通常国会では、参議院の労働・社会政策委員会で三法案の審議が行われることとなった。労働・社会政策委員会では、全会派が参加しての修正協議がおこなわれ、その結果、『市民活動促進法案』の名称を『特定非営利活動促進法案』に変更することのほか9項目について修正がなされた。

1998年3月3日、労働・社会政策委員会で『特定非営利活動促進法案』が可決、3月4日には参議院の本会議で可決され、衆議院に回された。衆議院内閣委員会では、3月17日、衆議院本会議では3月19日に、『特定非営利活動促進法案』（以下、NPO法）は、異例の全会一致で可決、成立することとなった。そして、3月25日、『特定非営利活動促進法』は、平成10年法律第7号として公布、施行は1998年12月1日となった<sup>\*6</sup>。

当時の政党間の駆け引きの中で議員立法として法案ができあがっていく様子うかがえる。震災直後から政府と各政党で検討が始まり、3年の時間を経て議員立法で成立する。NPO法の成立は、さまざまな政党間の立場と思惑が入り乱れ、この調整の中で成立した妥協の産物であったといえることができる<sup>\*7</sup>。

NPO法が特別法としての「特定非営利活動促進法」に至った経緯を橋幸信氏は「棲み分け論」という視点で整理している。市民活動を支援促進するための法制化であることを考えると「市民活動促進法」が当時の状況を反映し最も適切な名称ではなかったかと思われるが、最終案では「特定非営利活動促進法」ということになった。市民活動が特定非営利活動となった背景とその意味の違いについて「民法との『棲み分け論』とは何であるか、一言で言えば、『特別法の対象とする範囲は一般法より狭い特定の分野でなければならず、また、その特定の分野について特別の取扱いをするだけの合理的な理由がなければならぬ。』というテーゼである。したがって、民法の公益法人（社団法人、財団法人）制度が、公益（不特定多数）・非営利の団体を対象としていることを前提とするならば、その民法の特別法としてNPO法を位置づける以上、公益・非営利の団体の中で特定の属性をもつものだけを切り取ってこなければならず、かつ、そのようなものを切り取るだけの合理性が説明できなければならない、ということになる。逆にいえば、この制限を超えて、たとえば字義どおりのNPO団体（つまり非営利団体一般）に対する法人格付与法とする政策を採るのであれば、民法の公益法人制度自体を改正すべきとなる。」<sup>\*8</sup>当時の法人を取り巻く法制度の中での妥協の産物が「特定非営利活動」という表現を作り出し、これがその後の民法改正へと繋がっていくこととなる。

特定非営利活動促進法に至る経過をもう少し見ておくこととする。

法的整合性（あるいは政策内容の合理性）の議論を前提にして、まず、各党の政策判断は、民法改正に踏み込むかどうか、という第一のハードルで議論は紛糾した。市民団体のニーズは、公益性（不特定多数）に拘泥せずに、非営利団体一般を対象とすべきであるというものだったからである。ここで端的に、対象を非営利団体一般とし、かつ登記のみによって法人格を取得する政策（いわゆる「準則主義」）を採用したのが、衆議院の共産党



案『非営利団体に対する法人格の付与等に関する法律案』（第140回国会衆法13号）である。当然のことながら、民法の改正法案およびこれにともなう関連法律の整備法案については、追って提出するというものであった。

これに対して、民法の改正法案（およびこれに伴う関連法律の整備法案）の立案には、法制執務的な整理や政策判断をともなう法制的な整備はもとより、関連する団体との協議（利害調整）など実体的な手続きも含めてかなりの時日を要する（そして、この部分の法案を提出しない上記の共産党案に対しては、「不完全法案」として批判することとなる）ことから、本来的には『非営利団体一般』を対象とする法律案が望ましいという立場に立ちながらも『できるだけ早いNPO法の制定を』というニーズに応えるため、民法の特別法という構成が次善の策としてやむを得ないという立場を、さきがけや社民党（いずれも、当初は非営利法人一般法を主張していた）を含む与党三党も、新進党も採っていくことになる（民主党は両睨みの構えであったが、最終的には、与党三党案に乗っていった）。

そうすると、何をもって特別法としての『棲み分け基準』とするか、がクローズアップされてくる。ここに至って、NPO法の立案は、まさしく『知恵比べ（政策競合）』の様相を明確に呈するようになってきた。しかも、その『知恵比べ』は『できるだけ幅広い団体を対象に』かつ『棲み分けの観点からは、あくまでも公益・非営利の団体のうちの一定のものだけに限らなければならない』というあい反する二つの要請に応えなければならない難問だったのである<sup>9</sup>。この中から生まれた表現が「特定非営利活動」というものであった。

その後の成立までの過程は、すでに雨宮氏の説明の中にも見ることができる。これらの一連の流れを通して、阪神淡路大震災以後急速に高まった非営利団体への法人格の付与を求める動きが、さまざまな利害調整を経てNPO法の成立に至った様子を知ることができる。住民の側からの必要性<sup>10</sup>と地方分権化を政策課題として推進しようとする政府の方針が合致し、NPO法の成立の前提が整うと、さまざまな立場に立つ各政党の思惑の中で、早期成立を求める動きが政党間の調整に向かっていった。その議論の中で、同時に日本における法体系の不備を露呈する結果ともなったことを示している。これが、NPO法の法的特徴となり、法体系の不備という基本的な問題点を先送りすることともなった。

## 2. 特定非営利活動促進法案と付帯決議

成立を優先させた結果、未解決の問題点が残ったが、これは衆議院及び参議院の付帯決議として明記されることとなる。特定非営利活動促進法案に対する付帯決議は、衆議院内閣委員会と参議院労働・社会政策委員会においてなされているが、ほぼ同じなので衆議院内閣委員会の付帯決議をここでは取り上げる。付帯決議に示された課題は、NPO法成立時点での先送りされた問題点を明らかにし、その後の民法改正、公益法人改革への流れへと続いていく。

<衆議院内閣委員会における「特定非営利活動促進法案に対する付帯決議」>（1998.3.17）

特定非営利活動の健全な発展に資するため、次の事項について、それぞれ所要の措置を講ずるものとする。

① この法律の施行及び運用に当たっては、憲法に規定する信教、結社及び表現の自由が侵害されることのないよう配慮し、特定非営利活動法人の自主性を十分尊重するとともに、

法律の趣旨、国会における議論を踏まえ、公正かつ透明な行政運営に努めること。

② 特定非営利活動法人に関し、その活動の実態等を踏まえつつ、特定非営利活動の推進及び支援のための税制等を含めた制度の見直しについて、この法律の施行の日から起算して2年以内に検討、結論を得るものとする。

③ 民法34条の公益法人制度を含め、営利を目的としない法人の制度については、今後、総合的に検討を加えるものとする。

④ 別表12項目に関しては、多様な特定非営利活動を含むように広く運用するよう努めること。

⑤ 中央省庁の再編に際しては、この法律の所管及びその施行について、新たな観点から、責任ある推進体制となるよう十分な配慮をすること。

以上の5項目が上げられている。これらの内容が現在の時点でどのように改正され反映しているかについて、18年後の現在の法律と比較<sup>\*11</sup>しながら整理しておくこととする。

①について、民法改正に伴い認定法における公益目的事業から「信教、結社及び表現の自由を目的とする事業」が外されている。これは、宗教法人の行う宗教上の祭祀が公益目的事業に含まれないことを明らかにした<sup>\*12</sup>。この法律の改正は、営利、非営利、公益、共益の概念の明確化とそれに伴う法体系の見直しを視野に入れたものであったと考えられる。しかし、NPO法人はこの改正対象法人には含まれず、特別法に基づく特別法人を含めると現在も法体系の見直しを視野に入れた検討過程にあると言える。

②について、認定NPO法人制度が、平成13年10月1日から開始される。これは付帯決議に基づき実行されたものと認められる。その後、数度の改正を経て現在に至っている。課税庁である国税庁が認定基準を定めるという形でスタートした認定制度は、平成23年改正で、認定機関が認証した所轄庁に移された。平成23年改正前の認定NPO法人数が264件、2016年8月現在962件と3.6倍に増加した。しかし、NPO法人数51,197からは1%にも満たない。認定NPO法人制度がNPO法人の実態に合わせた支援制度となっているかどうかの検証を進めていくことが必要と思われる<sup>\*13</sup>。

③について、旧民法34条は、平成20年12月1日の公益法人制度改革関連3法の施行により消滅し、それまでの公益法人は、新たな基準に基づき、一般法人か公益法人かの選択を迫られることとなった。法人に関する法体系の整備の流れは、営利法人については商法改正と会社法の整備、非営利法人については民法改正と公益法人3法によって整備が始まった。しかし、現時点では民法の特例法により作られた公益法人等については手つかずの状態にある<sup>\*14</sup>。公益法人制度改革はまだ続くものと思われる<sup>\*15</sup>。

④について、NPO法が、事業目的を特定することで特別法として成立した経過もあり、状況に合わせた改正が必要となる。これについては、追加訂正が行われ特定非営利活動が当初の12項目が現在では20項目にまで増えている。非営利法人の一般法が整備された現在、公益法人改革の流れの中で、再びNPO法の一般法への整理統合が議論される可能性は高い。NPO法が、市民が自ら積極的に関わり、事業目的を公益活動として特定する特別法であるためには、社会の要請に合わせた見直しは続けていかなければならない<sup>\*16</sup>。

⑤について、認定NPO法人の認定を行う所管が、平成23年改正で国税庁から認定諸官庁に変わることとなった。課税サイドである国税庁が対象法人の認定を行うことには、制

度上のガバナンスを考えると問題があった。また、認定要件は、NPO法人の活動を理解し支援していくものとはほど遠いものであった。これが平成23年改正では、活動現場に近い県や市町村が認定機関となり認定法人を選定できることとなり、判断基準への裁量権も広く認められることとなった。これからは、活動現場の自治体が、活動を理解し支援していくために、裁量権をどう生かしていくかで地域間の格差も生まれてくるものと思われる\*17。

付帯決議は、NPO法の成立過程で明らかとなった法人に関わる法体系の不備、NPOの重要性とそれを支援育成していくための制度上の課題、公益法人制度の問題点等を併記し、それ以後の改革の流れを作っていくこととなった。しかし、18年後の現在においてもその課題解決への取組みは、道半ばといえる。それは、そのままNPO法人の課題でもある。

### 3. NPO法成立と市民活動

#### (1) 市民側から見たNPO法成立

NPO法成立の直接的なきっかけは、阪神淡路大震災におけるボランティア活動が作られたと言われている。しかし、それは契機となったということで、市民活動の高まりは、一時的なものではなく、1990年代の市民活動の流れが成立に大きく貢献している。その市民活動について、久住剛氏\*18は「1960年代の安保闘争、70年代の公害反対運動などを経て、1980年代以降はより身近な課題から出発しながら市民自らが暮らしの仕組みや構造に変革を生み出すような活動がきました。これらの活動は、一部の指導層に率いられたピラミッド型の運動ではなく、また、イデオロギーなどにも関わりをもたずに、足元から自分たちの暮らしや生活の仕組みを組み替えていこうとする、普通の人々による活動です。そして、そのような活動が活発になるのに対応して、1980年代の後半から日本においても市民活動の重要性やNPO確立の必要性の認識が広がり始めました。1990年代に入ると、さまざまなボランティアや市民活動が活発になり、同時に企業の社会貢献活動も新たに始まるなどの新しいうねりが出てきて、1992年には、日本ネットワークワーカーズ会議\*19が全国フォーラムにおいて初めてNPOを取り上げ『民間非営利活動の重要性』や『法制度の必要性』を提唱しました。」\*20と市民活動の高まりを背景に、民間非営利組織（NPO）の議論が進んでいたことを述べている。NPO法の成立は、市民活動との関わりを無視して考えることはできない。その後の改正においても大きな影響力を発揮していくこととなる。また、NPO法成立の同年には、介護保険法が施行されており、措置から契約へという福祉の転換期の中で、新たな制度への受け皿としての法人格を求める政治的要請とも合致したものとなっていた\*21。NPO法が、当時の社会状況が作り出した妥協と調整の産物であったことがさまざまな面から明らかとなる。それが、その後の公益法人改革やNPO法の改正、認定NPOの制定から改正へ、NPO法人の増加と展開へと続く現在に至る動きの前提となっている。

#### (2) NPO活動の源流

日本NPOセンター\*22の立ち上げからNPO法の成立に関わってきた青木利元氏は「N

PO法は、市民の価値観の中身を問わず法律に規定された条件を満たせばそのような他者への愛を行う組織的活動はいずれも法人格を取得することができる画期的な法律であった。この法律によって、近代日本で初めて民間の非営利活動は市民権を担保されたのであった。」<sup>\*23</sup>とNPO法の意義を評価しながら、その本質は、「他者への愛」を行う組織的活動にあると述べている。そのような「他者への愛」とは、「思いやりの愛」と「他者と分かち合う愛」という2つの愛の形態を含んでおり、それは「お互いさま」、仏教では「慈悲のこころ」、キリスト教では「隣人愛」と言い表すことのできる心性に根ざしている。「他者と分かち合う愛」、すなわち相互扶助の歴史のなかにNPOの源流は遡ることができる<sup>24</sup>。それは、村社会の「結い」の中に日本人の相互扶助の原風景を見ることができる<sup>\*25</sup>。それが民間公益活動に繋がっている。相互扶助が近代的な法制度の衣をまとして社会的に影響力を持つ存在となっている。

1970年代は高度成長と都市の拡大とともに、「福祉国家」を目差し福祉制度の整備が図られていくが、1980年代になると政策転換により国家福祉から地域福祉への転換が進められる。当時の社会背景を受け、さまざまな活動分野の「市民活動」が生まれてくる。1995年には阪神淡路大震災が発生し、ボランティア活動、市民活動の盛り上がりは直接の引き金となって1998年のNPO法の成立に繋がっている。福祉制度が整備されていく1970年代では、生きる権利として福祉制度の充実を求める市民運動が中心であったが、地域福祉への転換とともに市民の自主的な助け合いの動きを前提とするさまざまな「市民活動」を生み出していく。

老人福祉では、1991年に事例でも取り上げている「さわやか福祉財団」<sup>\*26</sup>の前進となるさわやか福祉センターが発足した。また、障がい者福祉では、播磨靖夫氏<sup>\*27</sup>の提唱する障がいのある人たちの生きる場「たんぼぼの家」づくりが市民運動として開始される。奈良で活動を開始した「たんぼぼの会」（1973年）の活動が、1980年の「たんぼぼの家」、1988年の「わたぼうしの家」へと拡大しながら「わたぼうしコンサート」（1975年）やエイブル・アート（可能性の芸術）としての「障がい者アート」が全国の障がい者運動に大きな影響を与えていく。「わたぼうし音楽祭」は今年で40周年を迎える<sup>\*28</sup>。

福祉分野の市民活動として広がる「生命尊重センター」<sup>\*29</sup>の活動も1984年から開始され31年を迎える。マザー・テレサの来日（1981年）を契機に生命尊重の活動が広がり1994年（平成5年）からは「円ブリオ基金」<sup>\*30</sup>も展開されている。これらに代表される動きは全国に波及し、全国各地に地域に根ざしたさまざまな活動を生み出していくこととなる。

これらの流れを時代背景に、市民活動団体による法人制度を目指す動きは1980年代半ばから始まる。1984年9月3日、朝日新聞の「天声人語」にリップナックとスタンプスによる『ネットワークング』という本が紹介された。そして、翌週の9月9日にはその本位触発された人々によって結成されたネットワークング研究会によるシンポジウムが開催されている。これをきっかけに、その後NPOをリードしていくこととなる人々をメンバーとする本格的な研究会に発展していく。「たんぼぼの家」を主宰する播磨靖夫氏は日本青年奉仕協会（JYVA）の『グラスルーツ』誌の編集長を務めており、この中でも中心的な役割を担っている。JYVAは1967年に設立され、大阪ボランティア協会とともに日本のボランティア界を先導する団体となっており、JYVAの全国ボランティア研究集会は全国のボランティアグループなどのネットワークを育む場となっていた。1989年3月、研究会は発展

的に「日本ネットワークーズ会議」に組織替えとなる。1989年、1992年のフォーラムを通してNPO概念は形成されていくこととなる。この中で、市民活動団体としてのミッションやスピリッツを持ったものに焦点を当て「NPO」という略称を用いており、広義の非営利組織ではなく、市民活動団体を中心に民間性が協調されている。

1990年代前半には、総合研究開発機構(NIRA)<sup>\*31</sup>の助成による「市民公益活動の基盤整備に関する調査研究」グループ、東京ランポ<sup>\*32</sup>の「市民活動促進制度研究会」、自由人権協会<sup>\*33</sup>の「NGO税制の改善に関する研究会」、市民フォーラム2001<sup>\*34</sup>の「NGO活動推進委員会」、大阪大学の「NPO研究フォーラム」など、新しい法改正を検討する研究会がそれぞれにいくつも立ち上がっていた<sup>\*35</sup>。

NPO法を準備する上で大きな影響力を持つこととなった市民活動に関する3つの調査報告書がまとめられ、市民側からNPO法成立に中心的役割を果たす日本NPOセンターが1996年に設立されることとなる。

第1に、社団法人奈良まちづくりセンターが、総合研究開発機構(NIRA)からの受託を受け、第1期として1993年1月から開始され、「市民公益活動基盤整備に関する調査研究」(NIRAレポート)を1994年3月に報告書として出版した。報告書は『市民公益活動』をキー概念に1980年台以降の市民を中心とした活動や組織の実態を調べ、そこに新たな公益性の芽を認め、その発展こそ日本社会に欠かせないことを主張した。そして、そのために必要な新しい非営利法人制度の具体像を提示し、あわせて全国規模と地域規模の支援センターの必要性を提起、その具体的な役割や機能について示し、NPO法人の必要性をまとめている。第2期が1994年の年末から開始され、1996年5月に「市民公益活動の促進に関する法と制度のあり方」として報告書がまとめられた。この開始された翌月1995年に阪神・淡路大震災が起こり、単なる調査研究のまとめではなく、現実的なNPO法に向けての諸議論の叩き台となった<sup>\*36</sup>。

第2に、日本ネットワークーズ会議が実施した「ボランティア活動促進のための仕組みづくりに関する調査研究」(1995年)報告書がある。NIRAレポートを踏まえ構想の具体化という性格をもっている。この調査研究は、日本におけるボランティア活動の実態と課題を整理し、基盤整備全体のグランドデザインを示すものとなった。

第3に、経済企画庁(現、内閣府)が社団法人社会開発研究所に委託して行った「社会参加活動推進システム調査」があり、1994年の基礎調査、1995年の企画構想調査をもとに、1996年3月に報告書がまとめられた。NIRAの第1期レポートを完成させていた山岡義典氏<sup>\*37</sup>が国民生活審議会の依頼により委員長となり、NPOのあり方と日本NPOセンターの構想がまとめられていく。

1993年3月、公益法人税制研究会を母体とするNPO研究フォーラムが設立された。翌4月には東京ランポが市民活動を促進する制度研究会を設立、準備会を経て「市民活動を支える制度を作る会」(シーズ)<sup>\*38</sup>が1994年11月設立された。

1993年から活動を始めていた「市民公益活動基盤整備に関する調査研究」に参加した有志による市民公益活動の基盤整備を考える会、シーズ=市民活動を支える制度を創る会、NPO研究フォーラムの3団体が、政府の動向をけん制するようにNPO法に関する申し入れた提言を行っていくこととなる。これらの団体が中心となり「市民活動の制度に関する連絡会」が発足しNPO法に向けての動きが加速されていく。シーズは、市民活動の基

盤となる制度と仕組みを目的に設立され、1998年の市民・議員立法によるNPO法制定に始まり、認定NPO法人制度の創設、さらにはNPO法人会計基準の策定や日本ファンドレイジング協会<sup>39</sup>の創設など一貫して市民活動を支える制度づくりに中心的役割をはたしている。

これらの動きを待っていたかのように1995年阪神淡路大震災は発生する。災害ボランティアの活動の高まりの中、NPO法人の必要性を広く認識していたシーズや日本NPOセンターが中心となり、議員立法によるNPO法の成立に向けて大きく動き始めることとなった。

### (3) 福島における福祉活動の展開

事例においても紹介したNPO法人シャロームの活動は、市民活動として福島における福祉活動を常にリードしてきている。事例紹介との重複も一部あるが、全国の流れとの比較のため、市民活動の視点で再度取り上げている。福島においてVGシャローム（ボランティアグループシャローム）の活動は、1982年頃、障がい者施設の製品のための手作りバザーを契機に始まった。当時はまだ一般市民による障がい者支援の団体は無く、障がい者支援の先駆的役割をはたしていた。1985年から定期的な「授産製品の展示即売会」とクリスマス会の開催が恒例化していき、施設支援のための市民によるネットワークが形成されていくこととなった。年を追うごとに規模が拡大し、クリスマス会として行っていた障がい者とボランティアの交流の場づくりが、1997年には福島県の県文化センター大ホールで1,800人の参加者を集める「障がいを持つ仲間たちのコンサート〜コンサート&メッセージの集い」を開催するまでとなった。さらに、授産製品の販売は、福島市の中心市街地で2ヶ月間の常設店「福祉ショップシャローム」を任されることとなる<sup>40</sup>。

期せずして、奈良での「タンポポの家」の動きと重なる新たな福祉活動が福島でも展開されていたと言える。当時の状況について、「『わたぼうし音楽祭』の行われていることは知っていたが具体的な交流はなく直接の関わりはなかった。現場での活動の積み重ねの中で自然と盛り上がり計画が具体化して行った。」とシャロームの代表は当時を振り返る<sup>41</sup>。この頃から障がい者施設でもそれぞれ独自にコンサート等を企画する動きが活発化してくる。

1998年のコンサート開催時の準備から開催までの記録は「やさしさの復権」<sup>42</sup>として冊子にまとめられた。これから、当時の福島の街についての障がい者目線でのまちの課題を知ることができる。会員の中からメンバーを募り「やさしさの復権」研究会を立ち上げ月1回の例会を行いその成果を冊子にまとめている。全国の福祉の動きを専門的に分析しながら、福島市の福祉の現状に対し具体的な問題提起も行っていたことがわかる。「人間は社会生活を営むことにより人間を維持してきた。その基点には、お互いを外部から守り合う『やさしさ』があったように思う。人は『やさしさ』をいつの間にか忘れてしまったかのように見えたが、決して忘れてはいなかった。福祉は、ノーマライゼーションを基本理念として動き始め、全国的にボランティアの輪が広がりはじめている。」<sup>43</sup>と述べており、当時の状況認識を知ることができる。コンサートを開催するための事前準備のため、車椅子の障がい者とともに、会場となった福島県の文化センター内、そして、市内の自宅から文化センターまでの1.5キロの障害物等の調査も行っている。これを契機に文化センター

内には簡易スロープが設置され、その後、入口の自動ドア化、障がい者トイレの整備などが行われている。これらの一連の活動は、障がい者を考慮したまちづくりへの提言として見ることができる。ハード面だけでなく、ソフト面においても「障がい当事者から『害』は何も与えていないのになぜ『害』なのか」の問いかけに応え、障がい者への差別意識を払拭することを目差し、この研究会での議論から「障害者」の使用をやめ「障がい者」と表現することに改めている。その後、これが福島県にも受け入れられ県の公文書でも「障がい者」と表記されるようになった<sup>44</sup>。

このコンサートは、「障がいを持つ仲間たちのコンサート」として毎年開催され、その後「ともに生きる仲間たちのコンサート」と名前を変更し現在も続いている。今年（2016年）で20回を迎える。

ボランティア団体からNPO法人へ移行する過程について「NPO法の制定当時から感心をもっていたので、検討はしてきていた。全国の動きについては情報収集しながら検討し、制定時の内容が不完全で税制優遇等も定めがないことからあまりメリットが無いとして、当初は法人化を見送り、税制優遇の制度が導入されるとの情報にあわせ設立を決定した。しかし、概要が明らかになる中で地方の弱小団体にはあまり使えない制度であることがわかり残念だった。」と、大竹代表はボランティア団体から法人化した当時の状況を説明した。さらに、代表は「30年前とは、障がい者への市民の意識が大きく変わってきている。行政の対応も随分と良くなっている。徐々にではあるが良くなっていると思う。福祉は日本全体の共通の課題であることを考えれば、全国と地方は連動しており、福島での動きは、私たちが気づかないだけで全国各地に同じように活動している人たちがいる。それは長年活動しての実感です。」と締めくくり、地域の課題に取り組む人たちのネットワークが草の根的に繋がり、影響しあっていることを強調した。これらの動きが、NPO法の制定への動きを下支えし、その後のNPOの活動を各地でリードしてきていることを知ることができる。

## 第2節 公益法人改革とNPO法

NPO法の成立した1998年（平成10年）以降、2000年（平成12年）にはNPO支援税制として認定NPO法人制度が設けられ、同年「行政改革大綱」が閣議決定される。さらに、2001年（平成13年）には「中間法人法」の成立、「公益法人に対する行政の関与のあり方の改革実施計画」を閣議決定、これを受けて2002年（平成14年）「公益法人制度の抜本的改革の視点と課題」を行政改革推進事務局が公表、2003年（平成15年）には「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」を閣議決定する。これらは、行政改革大綱において、改革を2005年（平成17年）までに実施することが謳われており、これに向けての一連の動きであった。これらの検討過程を経て、現在の民法改正と公益法人改革が実施され現在に至っている<sup>\*45</sup>。ここでは、NPO法成立以後の行政改革大綱にもとづく改革の進展と現在の法体系へと収束していった過程を、政府の検討過程に従い順を追って整理しておくこととする<sup>\*46</sup>。

### 1. 行政改革大綱

NPO法制定の際の付帯決議に記載された2年以内の見直しの規定により、同法の改正が行われることとなるが、この改正に先立ち、2000年（平成12年）「行政改革大綱」が閣議決定された。この「行政改革大綱」が、その後の改革に向けての方針を明らかにし、その流れを作っていくこととなる。

行政改革大綱は、その冒頭において「21世紀の我が国経済社会を自立的な個人を基礎とした、より自由かつ公正なものとするため、これまでの国・地方を通ずる行政の組織・制度の在り方、行政と国民との関係等を抜本的に見直し、新たな行政システムを構築する必要がある。」とし、このための政策目標を以下のように定め、これを2005年（平成17年）までの間を一つの目途として各般の行政改革を集中的・計画的に実施するとされた。

- ① 新たな時代の要請に対応する観点から、内閣機能の強化、省庁の大きくくり編成等による総合性、機動性を備えた行政の実現。
- ② 国民の主体性と自己責任を尊重する観点から、民間能力の活用、事後監視型社会への移行等を図ることによる簡素かつ効率的な行政の実現。
- ③ 行政情報の公開と国民への説明責任の徹底を図ることによる国民に開かれた透明性の高い行政の実現。
- ④ 行政事務の電子化、窓口の利便性の向上等を図ることによる国民本位の行政サービスの実現。

これらを実現するための具体的な重要課題は、以下の4項目にまとめられている。

- ① 新たな時代にふさわしい行政組織・制度への転換を目指す観点からの特殊法人等の改革、公務員制度改革、行政評価システムの導入、公会計の見直し・改善、公益法人に対する行政の関与の在り方の改革。
- ② 国と地方の関係を見直し、地方公共団体の自主性・自立性を高める観点からの更な



る地方分権の推進。

- ③ 行政と民間との新たな関係を構築する観点からの規制改革。
- ④ 行政庁再編に伴う運営・施策の融合化、行政の組織・事務の減量・効率化等を推進する。

これを具体化するために、「平成17年までの間を一つの目途として集中的に実施するため、内閣総理大臣を本部長とする新たな行政改革推進本部を内閣に設置することとする。」とされ、新たに行政改革担当大臣も任命されこととなった。

この行政改革大綱が公表されたのちに、NPO法の改正案が、2001年（平成13年）3月28日国会を通過する。改正案は、議員立法とはならず、財務省の手により作成された。内容は、NPO法人に対する支援税制である認定NPO法人制度を中心とするものとなった。しかし、約1年を経過した2002年5月現在で認定を受けたNPO法人は5件に過ぎなかった。NPO法人の現状とかけ離れた認定基準であることが指摘され、この認定基準の緩和を含む改正が2002年（平成14年）12月に行われた。しかし、2004年（平成16年）5月現在での認定NPO法人数は25件に止まった。2002年（平成14年）3月には「公益法人制度の抜本的改革に向けた取り組み」を閣議決定し、公益法人制度についての抜本的かつ体系的な見直しを行うとされ、この中にはNPO法人も含まれていた。しかし、その後多くの検討がなされ、NPO法人を含めない形で公益法人制度改革関連3法案が2006年（平成18年）3月に国会提出されることとなる。

2000年（平成12年）から2006年（平成18年）までの公益法人関連3法が成立するまでの経過を行政改革推進本部と市民団体との関わりも含め議論された内容を整理することで、現在のNPO法の問題点と課題も明らかになるものと思われる。

行政改革大綱において、「公益法人に対する行政の関与の在り方の改革」の中で基本的な考え方として「国から公益法人への補助金・委託費等（以下「補助金等」）については、一定の業務の見直しの内容も踏まえつつ、官民の役割分担の観点、限られた財政資金の効率的使用の観点、及び行政の説明責任の確保と透明性の向上の観点から厳しく見直し、その縮減・合理化を進めることとする。」とされ、以後の「公益法人制度についての問題意識－抜本的改革に向けて－」（平成13年7月）を行政改革推進事務局がまとめ、「公益法人制度の抜本的改革の視点と課題」（平成14年4月）へと続いていくこととなる。

## 2. 公益法人制度の抜本的改革の視点と課題

この「公益法人制度の抜本的改革の視点と課題」には、民間非営利組織に対する社会的評価と位置付け、これまでの公益法人制度見直しの重要性が改革の目的として簡潔にまとめられている。「我が国においては、個人の価値観が多様化し、社会のニーズが多岐にわたってきている。また、地域を基盤としたコミュニティは、大都市への人口集中等により、その役割が低下しつつある。その一方で、阪神・淡路大震災等を契機に、民間非営利活動に関する関心が高まり、個人の意識の上で、自ら社会の構築に参加し、自発的に活動していこうとの傾向が強くなっている。」との状況認識のもとに、その役割を3つに区分し次のように位置づける。「国民に対して様々なサービスを提供する主体は、行政部門、営利部門、非営利部門の3つに大別することができる。このうち、行政部門の活動は法律・

予算に基づくことが条件となり、公平・公正を重んじるため、画一的なものとなりがちであり、機動的な対応は難しい面がある。また、営利部門の活動は収益をあげることが前提となるため、採算の見込みのない分野に対応することは基本的にない。すなわち、行政部門、営利部門だけでは様々なニーズに対応することがより困難な状況になっている。非営利部門は、行政部門や営利部門が持つこのような制約が少ないため、一定の分野については、柔軟かつ機動的な活動を展開することが可能である。このような特性を持つ非営利部門は、多様なサービスを提供し、行政部門や営利部門では満たすことのできない社会のニーズを満たし、その結果として社会に安定や活力をもたらす。」そして、その役割は「個人の価値観の多様化、政府の役割の限界等が指摘される現在、民間非営利活動を促進していくことは、21世紀の我が国社会を活力に満ちた社会として維持していく上で非常に重要である。」と結論づけている。

非営利部門の重要性とその役割を明確にしなが、現在の非営利部門を担う公益法人等の課題と現状を以下のように指摘している。

- ・今後の我が国社会において民間非営利活動が果たすべき役割は、ますます重要となる。
- ・民法第34条（旧法）に基づく公益法人は、これらの活動を担う主体として、重要な役割を担っている。
- ・公益法人に関しては、公益事業とはいえないような事務・事業を実施している法人がある。
- ・理事が不適切な運営をしている法人がある。
- ・公益法人制度が、時代の流れに対応しきれず、「制度疲労」を起こしている。
- ・民法の特別法としてNPO法や中間法人法が整備されたが、この結果、かえって制度が複雑になっている。
- ・NPO法人の特定非営利活動の分野は、公益法人の活動分野の大部分をカバーしている。
- ・非営利共益的事業を行う法人が公益法人と中間法人という2つの制度に混在する。
- ・NPO法及び中間法人法の国会審議の際の附帯決議において、公益法人制度の見直しについて言及されている。

これらの現状認識と問題点の指摘から、旧民法法人からNPO法・中間法人法を含め民法の特別法で定められた法人全体を視野に入れた改革を目指していることがわかる。そのための見直しの視点は、先に行政改革推進事務局のまとめた「公益法人制度についての問題意識－抜本的改革に向けて－」において整理されている。主な「検討課題」と、それに関し指摘されている主な問題点として、i「公益」の範囲、「公益性」の判断、ii公益法人の設立許可、iii主務官庁の指導監督、iv公益法人の機関・組織、ガバナンス・規律の在り方、監査等、v公益法人のディスクロージャー、vi公益法人に対する税制、vii公益法人から中間法人・営利法人への移行、の7項目にまとめている。これをさらに整理した形で「公益法人制度の抜本的改革に向けて（論点整理）」（平成14年8月）が公表される。

### 3. 公益法人制度の抜本的改革に向けて

「公益法人制度の抜本的改革に向けて」においては、これまでの検討課題を踏まえ具体的な方向性が示されてきた。非営利法人制度のあるべき姿として、i 簡便な方法で法人が

設立できる（簡便性）、ii「公益性の判断」がされる場合は、その基準ができるだけ客観的かつ明確な形で示されている（客観性）、iii民間の自主性を尊重する観点から、法人の設立や活動への行政の関与が最小化されている（自立性）、iv法人運営やその活動の姿が広く国民にわかりやすいものとなる（透明性）、v時代の変遷や活動内容の変化に応じ、法人の位置付け等が柔軟に見直される（柔軟性）を求めている。

① 法人類型別比較

改革パターン1	改革パターン2
<p>公益法人と中間法人という類型を「非営利法人」という類型にまとめる。</p>	<p>非営利型法人を2類型に分け、公益性を有するものは「非営利・公益法人」（a）とし、非営利非公益の法人は「中間法人」（b）の類型とする。</p>
<p>i 法人格取得 準則主義</p>	<p>i 法人格取得 a：認証主義 b：準則主義</p>
<p>ii 公益性判断 法人格の取得とは別の問題として公益性判断の要否が問題となる。</p>	<p>ii 公益性判断 公益について法律上可能な限り明確に定義すること等が必要である。</p>
<p>a 法人制度上公益判断の仕組みを設けない。</p>	<p>iii 税制上の措置 a：現行のNPO法人と同様に考える。</p>
<p>b 法人制度上、法人の公益性を個別に判断する仕組みを設ける。</p>	<p>b：原則課税と考える。</p>
<p>iii 税制上の措置 a：税制上優遇する仕組みを設定する。 b：現行のNPO法人と同様に考えた税制上の措置を行う。</p>	

2つの改革パターンが示され、改革パターン1を基本パターンとするとして検討は進められていく。また、認定NPO法人制度は、公益法人制度改革と連動し、税制上の措置の在り方の検討と密接な関係を持っていたことがうかがえる。「今回の法人制度の見直しにあわせ、現行の特定公益増進法人、認定NPO法人の制度を見直し、いわゆる寄付文化を育てる観点も踏まえつつ、寄付に対する税を減免するにふさわしい公益的活動がどのようなものか等を含め、寄付に係わる新たな税制上の措置を検討する必要がある。」とされ、税制上の課題をまとめている。

4. 公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針

行政改革大綱から2年半の検討を経て、2003年（平成15年）6月27日「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。これにより新たな非営利法人として以下の方針が明らかとされた。

「①現行の公益法人制度は法人格の取得と公益性の判断や税制上の優遇措置が一体となっているため、様々な問題が生じている。このため、法人格を一定の優遇措置と分離し、

公益性の有無に関わらず新たな非営利法人制度を創設する。この非営利法人制度は、民間の非営利活動を促進するため、準則主義（登記）により簡便に設立できるものとし、そのガバナンスについては、準則主義を採る現行の中間法人や営利法人を参考にしつつ、法制上の在り方を検討する。なお、非営利法人制度の設計に当たっては、現行の公益法人制度の問題点を踏まえ検討を行い、現行の中間法人制度・NPO法人制度との法制上の関係を整理することとする。②公益性を有する場合の優遇措置の在り方については、特別法に基づく法人制度を含めた全体の体系の整合性に留意しながら引き続き検討する。その際、i 公益性の客観的で明確な判断基準の法定化、独立した判断主体の在り方、ii ガバナンス、残余財産の在り方、情報開示、プライバシーの保護等を含めて検討する。」

この段階では、新たな非営利法人制度の中に、中間法人、NPO法人を取り込んで行くことが明らかとされた。しかし、その後の改革の流れからNPO法人は外され現在に至っている。当初の政府方針が変更され現在の法体系となった、その経過は基本方針を踏まえ設けられた「公益法人制度に関する有識者会議<sup>\*47</sup>」の議論の中に見ていくことができる。

「公益法人制度に関する有識者会議」は、「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」に基づき、具体的な検討を進めていくための具体的な提案を行うことを目的に設けられた。

議論を重ね政府案におけるNPO法人に対する考え方への問題点が具体化する中で、これに対抗する形で、有識者会議のメンバーも含むNPO活動の関心を持つ人々で組織された民間法制・税制調査会<sup>\*48</sup>が、2004年（平成16年）1月に創設される。10月には「これでいいのか政府の構想」をまとめ、民間の視点から、政府構想のままだと公益法人改革の中でNPO法人も新公益法人並に厳しい扱いになる可能性が極めて高いとして政府の構想案に対して問題点を指摘した。NPO法人、市民団体からの政府案に対する「民間公益活動への配慮を無視した公益法人悪玉論及びそこからくる課税強化論阻止」「政府による検討過程を見る限り、理論的検討が十分尽くされたとは思われない。」<sup>\*49</sup>などの反対意見が高まり、これを背景に今回の公益法人改革対象からNPO法人は除かれることとなった。

議論を重ねた結果は、2004年（平成16年）11月19日、公益法人制度改革に関する有識者会議からの「報告書」としてまとめられ行政改革担当大臣に提出された。基本方針から報告書が提出されるまでの間の議論を通して現在の基本的な枠組みは出来上がったと言える。

## 5. 公益法人制度改革に関する有識者会議報告書

当会議は、基本方針が閣議決定後、2003年（平成15年）11月から2004年（平成16年）11月までに26回行われ議論が重ねられたといわれる<sup>\*50</sup>。また、当会議のもとに、非営利法人制度の在り方を専門的観点から検討する非営利法人ワーキング・グループも設けられ検討が行われていた。その成果は「報告書」としてまとめられた。

報告書は、公益法人制度改革の意義を「政府や市場だけでは様々な社会のニーズへの対応が困難な時代となりつつあり、21世紀の我が国社会・経済システムにおいては、個人や法人の自由で自発的な活動に根差す民間非営利部門が、政府部門や企業を中心とする民間営利部門と相互に自立と協働の関係を維持しつつ、機動的な対応が構造的に難しい政府部門や、採算性が求められる民間営利部門では十分に対応できない活動領域を担っていくこ

とが期待される。その際、特に民間非営利部門による公益的活動が果たす役割とその発展は極めて重要である。」とし、このためには「民間非営利部門を社会・経済システムの中に積極的に位置付けるとともに、民意を反映して公益性を縦割りではなく統一的に判断する透明性の高い新たな仕組みを構築することにより、今後益々重要な役割を果たす民間非営利部門による公益的活動の健全な発展を促進し、一層活力ある社会の実現を図ることが重要な課題となっている。」<sup>\*51</sup>として、これにより、行政改革大綱以来の公益法人改革の方向性を再確認し、民間非営利部門による公益的活動の重要性と、これを促進するための改革であることが明らかとされた。そのための新たな非営利法人制度は、以下の2段階方式を取るべきであるとの方針が示された。

i 民間非営利部門に関わる人々の創意に基づく幅広い活動を促進するため、法人格の取得と公益性の判断を分離することとし、準則主義（登記）により簡便に設立できる一般的な非営利法人制度を創設する。

ii 民間非営利部門による公益的活動の健全な発展を促進するため、上記の準則により設立される一般的な非営利法人のうち、一定の要件を満たすものを、公益性を有する非営利法人として、新たな主体が判断する仕組みを創設する。

この際の具体的課題として、①公益性判断の客観性の確保、②法人の自立性の向上、③情報開示による透明性の向上、④ガバナンスの強化があげられ、これらについての詳細な検討が加えられている。

新たな非営利法人制度の検討を行った末尾に「特定非営利活動法人制度との関係」という項目を設け「特定非営利活動法人制度は、特定の公益性を有する非営利活動を行う法人を認証という簡易な仕組みで設立させるものであり、今回の一般的な非営利法人制度とその下での公益性を判断する制度からなる新たな仕組みに必ずしも包含される関係にはない。すなわち、現行民法に基づく公益法人制度を改革することにより、こうした特定非営利活動法人制度に当然には影響するものではない。また、特定非営利活動法人制度は、平成10年の制度発足以来、法人数が大幅な増加傾向にあり、抜本的に見直すべきとの社会的要請も乏しいこと、さらに、公益性を判断する新たな制度は、規律のしっかりした公益性による公益活動の健全な発展を図るものであることから、特定非営利活動法人制度は引き続き存置されるものと考えられる。」<sup>\*52</sup>とされ、これにより、NPO法人は公益法人改革から除かれていくこととなる。

この報告書を踏まえ、「今後の行政改革の方針」が2004年（平成16年）12月24日閣議決定され、その中で「公益法人制度改革の基本的枠組み」が決定する。「所要の法律案を2006年（平成18年）の通常国会に提出することを目指す。」<sup>\*53</sup>と明記され、これを受け民法改正、公益法人関連3法の成立へと立法化が進んでいく。

## 6. 公益法人制度改革の基本的な枠組み

この内容が公益関連3法の原型となる。主要な点を以下のように整理できる。

- ・法人格の取得と公益性の判断を分離する。
- ・準則主義（登記）により簡便に設立できる一般的な非営利法人制度を創設する。
- ・一般的な非営利法人について目的、事業等の公益性を判断する仕組みを創設する。

・法人類型は、社団法人形態と財団法人形態の2種類とする。

公益性を有する非営利法人を判断する仕組みについて、民間有識者からなる委員会を設置して専門的見地から適切に判断できる措置を検討するとされた。しかし、その判断要件は「『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。）等を踏まえつつ、法人の目的、事業及び規律の面から、できる限り裁量の余地の少ない明確なものとする。」<sup>\*54</sup>とされており、旧公益法人の判断基準をそのまま踏襲し、主務官庁から民間有識者の委員会に判断主体を変更する形とはなるが、実質的な判断基準に変更はない。これが公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（以下「認定法」という）の基本を構成することとなる。公益性を有する非営利法人を判断する仕組みに関する方針を「公益性を有するにふさわしい規律のしっかりした非営利法人の受け皿となる仕組みを構築する観点から、具体的な制度設計を進める。」<sup>\*55</sup>とし、この規律の基本が平成8年の指導監督基準を基にしていることについては、民間非営利部門の社会的役割の重要性と活動の健全な発展を促進しようとする視点が見られず疑問の残る部分である<sup>\*56</sup>。「なお、特定非営利活動法人制度については、引き続き存置されるものとする。」<sup>\*57</sup>として、公益性を有する非営利法人を判断する仕組みの方針のなお書きで、NPO法人は公益法人制度改革の基本的な枠組みからは除かれることが明記された。しかし、これに関する理由等の記載はなく、公益法人の中での位置づけは明らかにされていない。

その後、2006年（平成18年）に予定通り旧民法34条は改正され、公益法人関連3法として整備されることとなる。2008年（平成20年）5月から同法は施行され、2013年（平成25年）12月までに旧民法法人は、一般法人か公益法人への移行が義務づけられ、5年間の移行期間が与えられることとなった。この改正後の一般社団法人や公益社団法人等の内容については、第3章第1節1（2）において整理している。公益認定時における i 公益目的事業の判断、ii 公益目的事業の収支相障基準、iii 公益目的事業比率、iv 遊休財産の規定は、公益法人の活動を大きく制限することが危惧されるものとなった。

その後のNPO法人についての検討は、国民生活審議会総合企画部会に引き継がれている。2005年（平成17年）12月20日に開催された第1回NPO法人制度検討委員会において、公益法人制度改革に関わるNPO法人制度についての委員と事務局との意見交換の中で「当面、NPO法人制度と新たな非営利法人制度が並存することを前提に議論することに賛成だが、『当面』とはどのくらいのタイムスパンを想定しているのか。」との質問に、「新たな非営利法人制度が施行され、現行の公益法人が新制度に移行するには相当の期間を要すると考えられる。将来的にNPO法人制度をどうすべきかについては、新制度の施行状況を見ながら検討していくことを想定している。」<sup>\*58</sup>と事務局は答えており、移行期間が終わり新制度が軌道に乗る2014年（平成26年）以降となることを明らかにしている。さらに、委員からは、NPOサイドが新たな非営利法人制度への統合に反対した理由を「新たな非営利法人の枠組みに中間法人を加え原則課税とされたためである。一階部分について残余財産を分配するかしないかで、課税のあり方が変わるなら話は変わってくるが、新制度の公益性認定のあり方が明確に示されていない現時点では、NPO法人制度について議論しても仮定の話になってしまう。」<sup>\*59</sup>と説明している。その後は、NPO法人制度検討委員会において、特定非営利活動法人制度に関する議論が進められていくこととなる。2005年（平成17年）から2007年（平成19年）まで15回の会議を重ね、2007年（平成19年）6

月28日、国民生活審議会総合企画部会報告「特定非営利活動法人制度の見直しに向けて」がまとめられた。この年は公益法人関連3法が施行された年でもある。

## 7. 報告書「特定非営利活動法人制度の見直しに向けて」

当報告書は、1998年（平成10年）のNPO法成立から2005年（平成17年）におけるNPO法人の状況に関する調査をもとに、特定非営利活動法人の課題に再検討を加えている。この中で、制度の意義を「特定非営利活動促進法は、市民活動を行う非営利団体に対し、簡易な手続きによる法人格付与と市民への広範囲な情報公開に関する仕組みを導入することで、市民活動が我が国に根付き、人々にとってより身近なものとなるのに寄与してきた。この法に基づき認証された特定非営利活動法人の数は、全国で既に3万を超えているが、依然として増加のペースは衰えていない。このことは、本法人制度が市民活動を行うにあたって活用しやすい制度であることを示していると考えられる。これらの法人は、福祉、教育・文化、まちづくりなど様々な分野における公共サービスの新たな担い手として、多様化する社会の必要性や課題にきめ細かく機動的に対応している。また、その活動において、人々が能力を発揮する場を得て生きがいを感じたり、人と人とのつながりが地域の中で新たに生まれてきている。豊かで安心できる国民生活を実現していく上で、このような特定非営利活動法人の役割は一層高まるものと考えられる。」<sup>\*60</sup>とまとめている。この期待される役割の大きな特定非営利活動法人制度には、「法人の業務運営や所轄庁による法人の認証・監督において課題が見られる。」<sup>\*61</sup>として見直しの必要性を示し検討を加えている。

見直しは、「法の目的や制定趣旨を再確認し、市民の自由な社会貢献活動をさらに促進する観点から進めることが重要である。」<sup>\*62</sup>を基本的な視点とし、具体的課題として、特定非営利活動法人の業務運営及び認証・監督のあり方を、制度上や運営上の見直しとして行っている。主要な点は、以下の通りである。

- ・業務運営は、できる限り法人自身が決めることを基本とすべきである。
- ・自立的な組織運営は、市民に対する広範な情報公開によって、市民が法人の組織運営を確認しやすい、社会に開かれた管理体制を構築することが重要である。
- ・会計処理の目安となる会計基準が策定されることが適当である。
- ・法人の認証や監督のあり方は、特定非営利活動法人による自由な市民活動の定着・発展に寄与してきたと考えられることから、引き続き、その基本的な考え方を維持するのが適当である。

本制度と新たな公益法人制度との関係については「制度設計の違いを十分考慮し、本制度が市民の自由かつ多様な活動を促進するためのものであるという視点に立つことが必要である。」<sup>\*63</sup>との立場を示している。

## 8. 平成22年度税制改正大綱とNPO法改正

2009年（平成21年）の衆議院選挙での民主党の圧勝により、市民公益税制の議論とともにNPO法人制度見直しが本格化していく。政権が自民党から民主党に変わり、平成22年

度税制改正大綱が2009年（平成21年）12月22日に公表され、「市民公益税制」がその改正の大きな柱として明確にされた。この副題には「納税者主権の確立に向けて」と書かれている。ここでの納税者主権とはどのような意味が込められているのか。それを大綱の中から追ってみると、税制改革の視点の中で次のようにまとめられている。

「税制は『代表なくして課税なし』の言葉に象徴されるように、議会制民主主義の根幹をなすものであり、そのあり方については主権者たる国民、すなわち納税者にとって納税できるものでなければなりません。したがって、税制論議を行うに際しては、常に納税者の立場に立って議論を行うことが必要です。

税制全般の抜本改革を進めるに当たっては、こうした考え方から、以下の視点に特に重点を置きます。

第一に、納税者の立場に立って『公平・透明・納得』の三原則を税制のあり方を考える際に常に基本とします。納税者の立場に立ったとき、好ましい税制のあり方は、制度が公平で、かつ、制度の内容が透明で分かりやすく、その制度に基づいて納税することについて納得できるものである必要があります。

第二に、『支え合い』のために必要な費用を分かち合うと言う視点を大事にします。国民一人一人が頑張り、かつ、その結果が報われる社会であるべきことは大前提です。しかし、人はその人だけの頑張りによって生きられるのではなく、様々な人と関わり互いに支え合うことにより、社会は成立しています。現在、我が国が抱える様々な問題を解決するためには、世代間および世代内の両面にわたり、お互いに『支え合い』、共によりよい社会をつくっていくという共通認識を持って、そのために必要な費用を社会全体で分かち合うことが必要です。税制はまさにその費用の分かち合い方を決めるものです。」<sup>\*64</sup>

これらの視点から市民公益税制は重要視され、「従来、公共は行政により専ら担われてきました。昨今、市民・事業者・行政が協働して課題を解決していく『新しい公共』の役割が重要性を増してきています。」<sup>\*65</sup>との認識から、これを反映した公益活動を担う法人に関わる税制を再検討していくこととされ、税制調査会の中に、専門の市民公益税制プロジェクトチームが設けられる。4月には、「市民公益税制PT中間報告書」<sup>\*66</sup>も公表された。その後改革の方向性は明らかとなり、2011年（平成23年）のNPO法の改正では、それまでの内容を大きく変える大改正となり、認定NPO法人の認定官庁は、国税庁から認証を行った所轄庁に変更、認定NPO法人のための認定基準も大幅に緩和され、3,000円以上の寄付者100人以上であること等の簡便な基準も設けられた。

NPO法人は、住民が自主的に公益を担う活動をしていくため組織された団体に、法人格を与えるために、民法の特別法として1998年（平成10年）に制定され、それから15年を経過した2013年（平成25年）には、全国で47,544法人（H25.3.31現在）が活動している。

民法改正も行われ公益法人制度改革関連3法<sup>\*67</sup>が2008年（平成20年）12月より施行され、これにより既存の公益法人は、特例民法法人に移行し、5年間の猶予期間の中で一般法人と公益法人の選択を迫られることとなった。改正以前の民法法人は、行政による許可制度のもとで、行政の末端機関としての役割を担い、その手厚い保護のもとにあった。それが、今回の改革により、行政から自立し法人の目的を明確にしながらかく民間の支援を受



けることができる法人への脱皮を求められている。これは、すでに本来のNPO法人が置かれてきた環境でもある。公益法人改革は、官制公益法人の民間移行を強制するものであり、そこでは既存の公益法人についても、「民間が担う公共」のための法人課税のあり方を模索するとき、同質の問題が存在する。

2010年（平成22年）には、「新しい公共」宣言<sup>\*68</sup>が出され、「人々の支え合いと活気のある社会。それをつくることに向けたさまざまな当事者の自発的な協働の場が『新しい公共』である。これは、古くからの日本の地域や民間の中にあっただが、今や失われつつある『公共』を現代にふさわしい形で再編集し、人や地域の絆を作り直すことにほかならない。…人は支え合ってしか生きられない。それが『新しい公共』の一つの原点だ。」とし、そのための担い手としてのNPO法人の重要性が明らかにされている。これを受けて見直しの課題を取り入れた認定NPO法人制度の大改正が2011年（平成23年）に行われ、2012年（平成24年）施行されることとなった。これが現在の制度となっている。この改正と同時に民間主導で作成されたNPO法人会計基準<sup>\*69</sup>も正式に採用されることとなった。

NPO会計基準の整備によって、NPO法人が正式な会計基準を持つことで法人としての基本的な枠組みが整い、永続可能な法人格となるための前提が整うこととなる。これが15年目にして始めて整備されたことを意味する。そして、それはこれからの社会を担う公益法人の整備に向けて、改革の中に取り込まれていく前提が整えられたことも意味する。公益法人制度におけるNPO法人の役割とその特性を十分に理解した上での検討が重要となる。公益法人改革は、2013年（平成25年）11月で旧民法法人の移行期間の終了により第1段階は終了し、第2段階に移行した。2014年（平成26年）8月から社会保障審議会福祉部会では社会福祉法人に関する制度改革の検討を行い、2015年（平成27年）2月報告書を取りまとめ、これに基づく社会福祉法の改正で経営組織のガバナンスの強化を中心とした制度改革が2016年（平成28年）、2017年（平成29年）の2年間で行われることとなった。NPO法の改正を最後に民主党政権は崩壊し、再び自民党政権が誕生する。地方分権の流れは、1993年（平成5年）の地方分権に関する決議<sup>\*70</sup>以来の政治課題として政権を超えて続いている。民主党政権の掲げた「新しい公共」の理念は、自民党政権下で「共助社会づくり」<sup>\*71</sup>という具体的な形で引き継がれている。地域福祉の中心を担う社会福祉法人の改革を前に、民間市民レベルでの公益・公共の議論を深めていくことの重要性は益々高まっている。

神野直彦氏は「土地、資本、労働という生産要素の私有を認めた社会が市場社会だといえるのです。…土地、資本、労働という生産要素の私有が認められるのは、日本で言えば明治維新によって近代社会が実現してからのことです。」<sup>\*72</sup>さらに「政府も家計も材・サービスを、政府は国民に、家計は家族に『ただ』で提供します。家計内では、家族の愛情にもとづいて、『ただ』で材・サービスが分配されます。つまり、家計内では共同体原理にもとづいて分配されるわけです。しかし、政府は国民の共同意志決定にもとづいて国民に公共サービスを『ただ』で提供します。国民は、国民に必要な公共サービスの支出を決定し、その財源を国民が負担する租税の収入として決定します。」<sup>\*73</sup>として、租税制度は、近代社会における公共財・サービスの提供を、市場原理を基本とする市場社会において行うシステムで、家族やこれを取り巻く地域社会の共同体原理にもとづくものとの違いを述べている。近代社会以前の社会では、地域社会は共同体原理にもとづき支えられてきた

が、近代社会になってからの市場原理の拡大は、共同体原理にもとづく地域社会の解体と表裏の関係にあり、始めは共同体原理で成り立つ地域社会を補完する形で福祉制度が整備されていくが、現在は福祉制度の上に地域社会が維持されている状況に逆転している。しかし、制度で一人一人の抱える問題にきめ細かく答えていくことには限界があり、これを埋めていくには、家族の愛情のようにその一人一人に寄り添う共同体原理にもとづく相互支援システムが必要となる。それを感じた市民が、意識的に組織的に行動を始めてきた。そこにNPO法人の原形を見ることができる。

公益法人改革で改革の対象とされる公益法人には、政府主導で作られ公益法人で公共サービスの提供母体となってきたものと民間主導で自主的に形成されてきたNPO法人等がある。どちらも「ただ」での財・サービスの提供ではあるが、その成り立ちは全く違うものであり、その行動原理も大きく異なる。このことを前提に、これからの社会を考えた公益法人改革の舵取りを行っていくことが求められている。

- 
- 1\* NPO法の成立過程について、山本啓ほか編『シリーズNPO5 NPOと行政』（ミネルヴァ書房2002）、熊代昭彦編『日本のNPO法』（ぎょうせい1998）、山岡義典編著『NPO基礎講座』（ぎょうせい1997）、日本NPOセンター編『市民社会創造の10年』（ぎょうせい2007）、橋本理『非営利組織研究の基本視角』（法律文化社2013）、真鍋貞樹著『NPOのチャレンジ』（一芸社2009）、小島廣光「公益法人制度改革における参加者の行動」札幌学院大学経営論集6号31-96頁（2014）等参照。
- 2\* 雨宮孝子「第1章NPOと法」山本啓ほか編『シリーズNP05『NPOと法・行政』』（ミネルヴァ書房2002）29頁
- 3\* 雨宮・前掲注（2） 同1節3「NPO法成立と市民活動」において、市民活動の動きと制定時の関わりについて検討している。参照
- 4\* 熊代昭彦『日本のNPO法』（ぎょうせい1998）3頁 NPO法の内容と革命的意義として、「明治29年制定の民法で生まれた現行公益法人制度を、100年ぶりに大改革するものである。」と述べている。（熊代昭彦氏は、衆議院議員として自民党NPOプロジェクト及び与党NPOプロジェクト座長として、法案作りに取り組みNPO法に成立に中心的役割を果たしている。）
- 5\* 雨宮・前掲注（2）32頁
- 6\* 雨宮・前掲注（2）37～39頁
- 7\* 小谷直道『市民活動時代のボランティア』（中央法規1999）123頁 NPOの審議経過については、雨宮氏と同様に法案審議が一進一退の状況が続いたことを述べ、NPO法が政治的妥協の産物で修正、削除を繰り返しながら現行に収まっていく様子をまとめている。
- 8\* 橋幸信「NPO法の立法過程から見た『市民立法』の課題と展望」山本啓ほか編『NPOと法・行政』（ミネルヴァ書房2002）65頁
- 9\* 橋・前掲注（8）67～68頁
- 10\* 市民活動の動きに関しては、次項「3. NPO法と市民活動」参照。
- 11\* 『特定非営利活動法人促進法に関する諸手続の手引き』（内閣府2012）（以下「手引き」という）をもとに検討する。
- 12\* 認定法第2条4 公益目的事業「学術、技芸、慈善その他の公益に関する別表各号に掲げる種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいう。」
- 13\* 特定非営利活動法人の認定数の推移（図1-6）参照、制度の概要は前掲「手引き」参照。
- 14\* 宇賀克也・野口宣大共著『Q&A新しい社団・財団法人制度のポイント』（新日本法規2006）117頁「認定法の意義等」の中で、「Q53. 法人法とは別に、認定法が制定されたのはなぜか。Q54. 社会福祉法人、学校法人、宗教法人等は、認定法の適用を受けるのでしょうか。Q55. 特定非営利活動法人が認定法の公益法人に吸収されずに存続することになったのはなぜでしょうか。」として質問形式で認定法による公益法人と特別法に基づく法人との関係を説明している。
- 15\* 社会福祉法人制度改革は、2014年8月から社会保障審議会福祉部会で検討され2015年2月報告書がまとめられた。報告書は経営組織のガバナンスの不十分さが指摘し、これに基づき改正された社会福祉法は2016年4月1日に施行され、「一般法」の規定をもとにした法人組織への改革が進められている（期限2017年3月31日）。
- 16\* 『特定非営利活動法人制度の見直しに向けて』（国民生活審議会総合企画部会報告2007.6）30頁「むすび」において、「市民活動の促進のためには、その重要性が広く認識され、市民自ら積極的に育て

---

ようとする意識を高めることが必要である。これまでも、特定非営利活動促進法の成立及び改正に際して、制度のあり方について、市民主体の議論が行われてきた。総合企画部会としては、今後、各方面において、この報告で整理した制度見直しの考え方に関し活発な議論が行われることを期待したい。その上で、見直しが必要とされるものについては、具体的な制度設計に向けた取組が着実に進められることが重要であると考える。」と述べている。

17\* 平成 23 年改正後の認定 N P O については、前掲「手引き」参照。

18\* 久住剛氏は日本ネットワークワーカーズ会議企画運営委員を務める。

19\* 吉田忠彦「日本ネットワークワーカーズ会議と日本における N P O 概念の形成」生駒経済論叢 7 巻 1 号 699-712 頁 (2009) は、日本ネットワークワーカーズ会議について設立の経過を「リップナットとスタンプス著『ネットワークキング』に触発された人々によって始められたネットワークキング研究会が発展解消し、1989 年 4 月、日本ネットワークワーカーズ会議が設立された。」とまとめている。

20\* 久住剛「第 5 章 N P O と自治体行政」山岡義典編『N P O 基礎講座』（ぎょうせい 1997）144 頁

21\* 矢島洋子「介護保険法をめぐるボランティア団体の動向—特定非営利活動促進法との関連において—」金城学院大学大学院文学研究科論集 6 号 67-82 頁 (2000) において、N P O 法人が介護保険の適用事業所の受け皿となっていたことを、ボランティア団体の調査を踏まえ明らかにしている。

22\* 日本 N P O センターは、1996 年 11 月設立され、1999 年 6 月東京都の認証により特定非営利活動法人として設立登記された。

23\* 青木利元「第 1 章 日本社会の構造変化と市民社会の胎動」日本 N P O センター編『市民社会創造の 10 年』（ぎょうせい 2007）3 頁

24\* 青木・前掲注 (23) 3 頁

25\* 青木・前掲注 (23) 5~8 頁「相互扶助の歴史」参照。

26\* さわやか福祉財団については、第 1 章 2 節 2(4)参照。

27\* 播磨靖夫氏は、財団法人たんぼぼの家理事長、社会福祉法人わたぼうしの会理事長、エイブル・アート・ジャパン常務理事、芸術とヘルスケア協会代表理事、N P O 法人日本 N P O センター理事他と歴任し、人間が人間らしく生きていくことのできる社会、その取り組みとして「障がい者アート」や「芸術とヘルスケア」の試みを実践している。(http://www.sbrain.co.jp. 2017. 3. 1 プロフィールより抜粋)

28\* たんぼぼの家のホームページ <http://tanpoponoye.org>. 2017. 3. 1 参照。

29\* 生命尊重を訴える「いのちの講演会」が昭和 55 年、第 1 回が長崎県で開催され全国に広がり、有名講師、地元講師による講演会が開催され続けている。『お腹の赤ちゃんを応援して 30 年—生命尊重センターの歩み—』（生命尊重センター発行 2014）

30\* 平成 5 年より、生命尊重センターの新たな取り組みとして、日本中の 1 億人の人に呼びかけて、ひと口 1 円を集め、それを原資として経済的に生みにくい妊婦さんを支援し、新しい命の誕生を応援する“ひと口 1 円 1 億人”「円ブリオ基金」を始める。(生命尊重センター・前掲注 (29) 参照)

31\* N I R A 総合研究開発機構は、1973 年総合研究開発機構法に基づき設立された官民各界で設立されたシンクタンク。産業界、学界、労働界、地方公共団体の代表で構成されている。

32\* 東京ランポは、1993 年 4 月設立、2000 年 2 月 N P O 法人化、2007 年 N P O 法人コミュニティファウンド・まち未来と合同合併、N P O 法人まちぼっとを設立し現在に至っている。首都圏を中心に N P O 法制定・税制改正運動支援からシーズを結成、まちづくり活動に深く関わり発展的に解散した。(東京ランポ・アーカイブ参照) まちぼっとホームページ <http://machi-pot.org>. 2017. 3. 1

---

33\* 自由人権協会（JCLU）は、基本的人権の擁護を唯一の目的とする公益社団法人。日本国憲法が施行された1947年に設立され現在に行っている。<http://jclu.org> (2017.2.4)

34\*1992年6月、ブラジル・リオデジャネイロで「環境と開発に関する国連会議」（地球サミット）に参加したNGOのメンバーで1993年11月に結成されたNGOのネットワークが「市民フォーラム2001」。2001年3月31日で解散している。<http://www.jca.apc.org>. 2017.3.1

35\* 「認定NPO法人まちぼっと」によって、NPO法立法過程記録の編纂・公開プロジェクトが行われ、当時の中心的な役割を担った人たちへのインタビューも含めNPO法制度制定過程の概略がまとめられている。また、吉田・前掲注では、市民活動団体によるNPO法成立前夜の動きを整理している。

36\* 吉田忠彦「日本NPOセンターの誕生まで」日本NPOセンター編『市民社会創造の10年』（ぎょうせい2007）145～146頁

37\* 1996年日本NPOセンターを設立し常務理事・事務局長に就任、2004年副代表理事、2008年代表理事、2012年顧問を務める。

38\* シーズは、1994年にNPOの連合プロジェクトとして「シーズ・市民活動を支える制度をつくる会」として結成された。2008年NPO法人格取得、2016年認定NPO法人となった（<http://www.npoweb.jp>. 2017.3.1）。

39日本ファンドレイジング協会は、2009年に日本全国47都道府県から580人の発起人の賛同を受け、善意の資金（寄付から社会的投資まで含む）10兆円時代の実現を目指して設立された。民間非営利組織のファンドレイジング（資金集め）に関わる人々と、寄付など社会貢献に関心のある人々のためのNPOとして、認定ファンドレイザー資格制度やファンドレイジング・日本、寄付の教室の運営、寄付白書の発行などに取り組んでいる。（<http://jfra.jp>2017.2.28）

40\* 『チャリティーサンクスデーズーやさしさにあえるまち』（VGシャローム発行1999）よりVGシャロームの活動を参照。

41\* シャロームの代表大竹静子氏へのインタビューによる。

42\* 『やさしさの復権』（VGシャローム発行1998）

43\* 復権・前掲注（42） 「はじめに」より

44 本稿においても、「障害」「障害者」については、原則的に「障がい」「障がい者」と表記している。

\*45 当期間の公益法人改革の流れをまとめたものとして、小山裕「公益法人制度改革前史・序章～改革はこう始まった～」嘉悦大学研究論集51巻3号115-131頁（2009）、岡本全勝「行政改革の現在位置～その進化と課題」北海道大学 年報公共政策学5巻37-56頁（2011）、小島廣光「公益法人制度改革における参加者の行動」札幌学院大学経営論集6号31-96頁（2014）などがある。

\*46 行政改革大綱以後の政府による検討過程は次の閣議決定等によって整理している。

2000年（平成12年）12月1日 「行政改革大綱」閣議決定

2002年（平成14年）3月29日 「公益法人制度の抜本的改革に向けた取り組みについて」閣議決定

2002年（平成14年）4月13日 「公益法人制度の抜本的改革の視点と課題」内閣官房行政改革推進事務局

2002年（平成14年）8月2日 「公益法人制度の抜本的改革に向けて（論点整理）」内閣官房行政改革推進事務局

2003年（平成15年）4月13日 「行政委託型公益法人等改革の視点と課題」行政改革推進事務局

2003年（平成15年）6月27日 「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」閣議決定

2003年（平成15年）7月23日 「公益法人制度についての問題意識－抜本的改革に向けて－」行政改革推

---

進事務局

2004年（平成16年）11月19日「公益法人制度改革に関する有識者会議報告書」公益法人改革に関する有識者会議

2004年（平成16年）12月24日 「今後の行政改革の方針」閣議決定

2006年（平成18年）3月10日 「公益制度改革関連3法法案」閣議決定

2006年（平成18年）3月31日 「議論の中間整理」公益法人改革に関する有識者会議

2006年（平成18年）5月26日 「公益制度改革関連3法法案」法律成立

2006年（平成18年）6月2日 公益関連3法公布

\*47 公益法人制度改革に関する有識者会議は、公益法人関係の有識者4名を含む法人制度等に関する有識者14名で組織され、有識者会議のもとに能見義久氏を座長とする非営利法人ワーキング・グループが置かれた。会議は、行政改革担当大臣の下に開催された。有識者メンバーには金子宏氏や田中弥生氏も参加していた。

\*48 堀田力氏などを中心に「民間法制・税制調査会」を立ち上げ、冊子『これでよいのか、政府の構想一民間の力を生かす22の対案』を発行、公益法人改革への重要な提言として大きな反響を呼んだ。編集責任者は堀田力（さわやか福祉財団理事長）、山田二郎（租税訴訟学会会長）、太田達夫（（財）公益法人協会理事長）が務め、委員には、赤塚和俊、雨宮孝子、大村敦志、片山直也、川端康之、神作裕之、松原明、三木義一が参加していた。

\*49 『民間法制・税制調査会企画書』（2004.1）

\*50 公益法人制度に関する有識者会議に関する会議の概要は、行政改革推進事務局ホームページに見ることができる。<http://www.gyokkaku.go.jp>（2017.2.11）

\*51 『公益法人制度改革に関する有識者会議報告書』（2004.11.19）（以下「有識者報告書」という。）3頁

\*52 有識者報告書・前掲注（51）30頁

\*53 『今後の行政改革の方針』（2004.12.24）「7.公益法人制度の抜本的改革」のなかに明記された。

\*54 『公益法人制度改革の基本的な枠組み』（2004.12.24）（以下「基本枠組み」という。）3頁「3.公益性を有する非営利法人を判断する仕組み（2）判断要件」のなかで判断基準が示された。

\*55 基本枠組み・前掲注（54）2頁

\*56 平成8年の指導監督基準が公益法人の判断基準とされていることについての疑問点については、本稿第4章1節2「地域社会とNPO法人の役割」において認定NPOの判断基準とともに検討を加えている。

\*57 基本枠組み・前掲注（54）2頁

\*58 『第1回NPO法人制度検討委員会議事録要旨』（国民生活審議会総合企画部会（2005.12.20））（以下「議事録要旨」という。）

\*59 議事録要旨・前掲注（58）

\*60 『特定非営利活動法人制度の見直しに向けて』（国民生活審議会総合企画部会（2007.6））（以下「見直しに向けて」という。）3頁

\*61 見直しに向けて・前掲注（60）4頁

\*62 見直しに向けて・前掲注（60）5頁

\*63 見直しに向けて・前掲注（60）6頁

- 
- \*64 『平成22年度税制改正大綱』（以下「22年度大綱」という。）5頁
- \*65 22年度大綱・前掲注（64） 24頁
- \*66 平成22年4月8日、市民公益税制プロジェクトチームは、1月より検討を重ねてきた成果を「中間報告書」として公表した。
- \*67 公益法人制度改革関連3法 ①一般社団及び一般財団に関する法律（以下「法人法」） ②公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（以下「認定法」） ③一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（以下「整備法」）
- \*68 「新しい公共」円卓会議は、平成22年6月4日「『新しい公共』宣言」を公表した。これについては、鳩山総理大臣を筆頭に、政府メンバーの一員として賛同し、「新しい公共」の実現に向けて努力するとされた。
- \*69 NPO法人会計基準の策定のため、2009年（平成21年）3月、NPO法人会計基準協議会が結成され、2010年（平成22年）7月20日「NPO法人会計基準」が公表された。豊田光雄「非営利法人の会計―特定非営利活動法人の会計基準（再考）」関西国際大学研究紀要11号（2010）において、この会計基準の制定前と制定作業の過程が詳しくまとめられている。
- \*70 地方分権に関する決議（衆議院）が平成5年6月3日決議され、その後、平成10年には、地方分権推進計画が閣議決定される。平成11年には地方分権一括法が成立し7月16日公布された。内閣府地方分権アーカイブ<http://www.cao.go.jp2017.3.1>
- \*71 『共助社会づくりの推進について～新たな「つながり」の構築を目指して～』（共助社会づくり懇談会（平成27年3月）） 共助社会について「支援する・支援されるといった一方的な関係や他者への依存ではなく、互いに支え合い、多様な主体による有機的な結び付きを構築し、共に課題を解決していくという共助の精神が不可欠である。」「全ての人々が共助社会づくりの当事者であるという意識を共有していかなければならない。」としている。
- \*72 神野直彦『税金常識のウソ』36頁（文春新書2013）
- \*73神野・前掲注（72） 42頁

### 第3章 NPO法人を取り巻く課税環境

#### 第1節 現行税制における非営利法人とNPO法人、公益法人

NPO法人に関わる税法は、法人税法、所得税法、相続税法、地方税法等広範囲にわたる。これらの課税関係を確認しておくことは、NPO法人についての諸問題を取り扱っていく上での前提となる。また、非営利法人課税の歴史とその沿革を整理しておくこともNPO法人の位置づけを知る上でも重要な意味を持つ。以下では、その沿革を確認し、NPO法人を取り巻く課税関係を現行法規に従い整理していくこととする。

##### 1. 非営利法人課税の沿革<sup>\*1</sup>

2006年、公益法人改革の中で行われた民法改正と公益法人関連3法が施行された。この改正前の民法は明治時代の1896年（明治29年）（明治29年4月27日法律第89号）に制定され1898年（明治31年）施行されたもので、それ以来抜本的な見直しがなされないままに2006年（平成18年）まで続いていた。

わが国の公益を目的とする法人制度が明確となったのは、この1898年の民法施行の時からである。当時の旧民法第34条には「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にして営利を目的とせざるものは主務官庁の許可を得てこれを法人と為すことを得」と規定されており、この条文がそのまま今回の改正が行われるまで続いてきた。これが、民法改正前の法人税法においては、「公益法人等」とされてきた。

2008年（平成20年）の税制改正ではこれが大きく改正されることとなった。従前の旧民法34条に規定する法人は、税法上「公益法人等」とされてきたが、新しい非営利法人制度の下では、一般社団・財団法人は、株式会社並みの普通法人として取り扱われ、このうち認定法に基づき公益法人として認定を受けた公益社団・財団法人を公益法人等とし、また、特に税法上定められた非営利型法人もまた公益法人等とされた。このため、一般社団・財団法人のうちのこの2種類の法人が公益法人等として取り扱われることとなった。旧民法34条に関するものであって、学校法人、宗教法人その他の特別法に定められた法人については、そのまま公益法人等に含まれている。これらについて、武田昌輔氏は「本来であれば、今回の改正の対象とならなかった公益法人等については、税制のバランス等から見て再検討されるべきとされているところである。」と述べている<sup>\*2</sup>。

##### （1）1950年以前の非営利法人

1899年（明治32年）年2月法律第17号の改正所得税法において、初めて法人の所得への課税が盛り込まれた。この中で「営利を目的とせざる法人の所得」に対しては課税しないものとされた（同法第5条4号）。この「営利を目的としない法人」とは、現在の非営利法人の要件そのものであることから、非営利法人の所得については全て非課税であったことになる。この税制改正に先立ち施行された民法において、公益を目的とする法人が明



確になったが、この公益法人等とは異なる「営利を目的としない法人」として、法人課税の非課税対象を非営利法人全体としていることは注目すべき点である。

その後、所得税法は数次の改正が行われているが、1913年（大正2年）の改正で初めて非課税になる範囲が、同法4条ノ6「府県郡市町村その他の公益団体、神社、寺院、祠宇、仏堂及第34条の規定により設立したる法人」には課税しないことが明らかとされた。ここに、現在の公共法人、公益法人等という法人税法上の取扱いの原点を見ることができる。

1940年（昭和15年）の改正によって、法人税法が所得税から独立する。戦時体制下で軍事費を中心とする歳出の急激な膨張に対応する税収の確保を目的に直接税の大幅な見直しが行われ、所得税から法人課税を分離して法人税法が創設された。その法人税法第11条「北海道、府県、市町村その他命令を以て指定する公共団体、神社及民法第34条の規定に依り設立したる法人には法人税を課せず」として、従来の非営利法人の取扱いを継承している。同年には、宗教団体法（昭和14年4月8日法律第77号）が施行され、同22条「宗教団体には命令のさだむる所に依り所得税及法人税を課税せず」とし、これにより宗教団体についての非課税が明確に規定された。

第2次世界大戦が終わるとGHQ（連合国軍最高司令官総司令部）の命令により、1945年（昭和20年）12月には宗教法人法が廃止され、宗教法人令が公布された。宗教法人令では、信教の自由の立場から、設立における許可制から届出制に改正され、許可主義から準則主義への転換がはかられた。同令第16号には、宗教団体法22条の規定と同様に「所得税及法人税を課せず」と定められたが、同令と同時に公布された大蔵省令第109号第1条において「宗教法人の所得にして収益を目的とする事業より生じたるもの以外のものについては宗教法人令第16条第1項の規定に依り所得税及法人税を課せず」と定められ、これにより、宗教法人についての収益事業が課税されることとなる。宗教法人令は、1951年（昭和26年）の宗教法人法の公布により廃止されている。

また、1945年（昭和20年）には、労働組合法（昭和20年12月22日法律51条）が制定され労働組合が法制化された。労働組合に対しては、労働組合法第18条が「法人たる労働組合には命令の定める所に依り所得税及法人税を課せず」と定め、同施行令31条では「法人たる労働組合の所得にして収益を目的とする事業より生じたるもの以外のものに付いては法18条の規定に依り所得税及法人税を課税せず」として、収益事業についてのみを課税することが定められた。

1949年（昭和24年）には私立学校法（昭和24年12月15日法律第270号）が公布され、同法第60条において「学校法人の所得で収益を目的とする事業から生じたもの以外のものについては、所得税及び法人税を課さない」とされ、学校法人についても収益事業については課税されることが定められた。

石坂信一郎氏は、「これら宗教法人、労働組合に対する法人税法上の収益事業課税は、現在の収益事業課税の起源と見ることができる。」<sup>\*3</sup>として、収益事業課税の動きはシャウプ勧告以前から生まれていたことを説明している。

戦後の法整備がGHQの指導のもと急速に進められていくが、戦後の税制に大きな転機となったものはシャウプ勧告である。1949年にカール・S・シャウプを団長とする7人の使節団<sup>\*4</sup>により「シャウプ使節団日本税制報告書」<sup>\*5</sup>がまとめられた。これに基づき1950年（昭和25年）の税法改正は行われることとなるが、その前に、この勧告の非営利法人に

関する部分について見ておくこととする。

### (2) シャウプ勧告の概要

報告書は、第1編から第4編までであり、日本の租税制度から財政、地方税、地方団体の財政、税務行政のあり方までその内容は幅広く多岐にわたっている。この第1編第6章において法人が取り上げられ、B節「非課税規定の排除」において「法人税を課せられない法人」についての検討が行われている。1949年6月30日現在の法人数は、普通または課税法人312,357(50.4%)、非課税法人(財団・社団法人)10,563(1.7%)、特別法人(非課税、但し協同組合として25%の税率の他超過所得税が課税されるものとして報告のあったもの約49,000を含む)297,243(47.9%)の合計620,163であった。「これらの非課税法人の多くは民法第34条の規定によってその非課税となるべきことを認めているが、同規定は宗教的行事、宗教、慈善、化学技術、その他公益目的に関する社団および財団法人を主務大臣の許可を得て設立できることを認めている。」「かかる法人に対する非課税の取扱いは、特にその設立後における活動に関し、何ら監督が行われていないから、速やかに調査検討を要することは現地調査の結果明らかとなっている。」「多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し、一般法人ならびに個人と直接競争している。」「現地調査によると、このような非課税法人の上げる利益金はその活動を更に拡張するか又は饗宴のために消費されていることが明らかにされている。而してそのいずれも免税を正当化するためには、極めて薄弱乃至全く無価値のものである。」「非課税法人が収益事業によって得られるこの所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである。」「\*6として収益事業による所得への課税の方針が明確にされ、日本政府に具体的な対応を求めている。

現地調査の結果を踏まえ「現行法のもとでは、大蔵省はかかる免税を付与することに對する監督権を何ら有しないし、また、かかる法人の活動を事後審査するいかなる権限をも有しない。このような事態を是正するために、租税法規は、まず、法人が租税の全部または一部免除されて運営され得る目的および趣旨を明瞭且つ具体的に規定するように改正されるべきである。而して大蔵省は、法人にかかる法的免除を付与されるべきか否かを決定する唯一の権限を与えられるべきである。免税を要求しようとする一切の法人は、免税証明書の交付を大蔵省から受けることを必要とすべきである。」として、免税の権限を大蔵省に一本化し、免税法人には免税証明書の交付を提案している\*7。

### (3) 1950年(昭和25年)の税制改正

このシャウプ勧告を受けて1950年の税制改正は行われた。非営利法人課税に対する考え方については、シャウプ勧告における「非課税法人の上げる利益金はその活動を更に拡張するか又は饗宴のために消費されていることが明らかにされている。」との認識から「非課税法人が収益事業によって得られるこの所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである。」として公益法人等全体への収益事業課税が行われることとなる。

シャウプ勧告では免税の権限を大蔵省に一本化し、個別に審査し免税法人には免税証明書を交付することを提案しているが、これは税務行政の困難性を理由に採用されず、現在も続いている収益事業課税方式が採用された。

昭和20年以降のシャウプ勧告までの収益事業は、「収益を目的とする事業」を指していたが、収益事業課税方式における収益事業は政令で定めた事業を意味し、経済活動の外形

的分類による事業区分を指す用語に変化している。ここでは目的を削除した収益事業となっており、意味の断絶がある。法人の意思又は事業目的を判断基準から排除し、市場経済で継続的に行われる経済行為を把握するために定められた産業分類をもとに、その分類された業種を収益事業とすることで、すべての事業を網羅的に把握することができることとなり、すべての法人は課税対象として捕捉されることとなる。シャープ勧告では、法人の事業目的である「収益を目的とする事業」を判断基準としていたが、収益事業課税では、その判断基準が「政令で定めた事業」となり、その判断の主体が「民」から「官」に変化している。

収益事業課税方式では、建前として法人税は全法人（公共法人を除く）を課税対象とし、公益法人等に対しては法人税法第5条「左に掲げる法人の所得で収益事業から生じた所得以外の所得に対しては、各事業年度の所得に対する法人税はこれを課さない。」とされ、同3項に「第1項の収益事業の範囲は、命令でこれを定める。」としてほぼ現行の組み立てがつけられている。全法人を原則課税として捕捉しながら、後述するように、収益事業を列記し公益法人等の事業については除外規定として明記<sup>\*\*</sup>することで、公益法人等の行う本来の事業については非課税とされ、これにより公益法人等については、実態として原則非課税となった。実態としての非課税は維持されたが、これにより戦前までの非営利法人への原則非課税とは異なり、収益事業と判断することでいつでも課税できるものに質的転換が図られている。これがNPO法人の出現によって原則課税として具体化してくることになる。

#### （4）1998年（平成10年）のNPO法成立

NPO法の成立によって、民間が認証という簡単な手続きで公益を目的とする非営利法人を設立することが可能となり、NPO法成立時の国会の付帯決議による民法における法人規定の不備の指摘から民法改正の動きが始まる。NPO法第70条において「税法上の特例」の規定を設け「法人税法第2条6号に規定する公益法人とみなす。」と定めているが、法人税法上の一般の公益法人等に適用される規定からは除外されている。NPO法人については、法人税法上への収益事業における除外規定への記載はない。公益法人等の収益事業課税方式では、除外項目に法的定めのないものは全て課税となることから、公益法人とみなすとNPO法に定められてはいても、税法上の公益法人等に明記されないため原則課税とされた。これにより広義の公益法人における課税上の違いが生じることとなる。法人税法上の除外規定が、特定の公益法人等を非課税となるための例外規定であることが明確となっていく。

NPO法の成立から現在までの過程については、第2章「NPO法の成立から現代まで」として詳しくまとめているので参照されたい。

#### （5）2008年（平成20年）の税制改正

2006年（平成18年）「公益法人改革関連3法」が公布され、5年間の移行期間のもとで一般社団・財団法人、公益社団・財団法人への移行が進められていく。

これらの法人改革に合わせた税制改正が2008年（平成20年）に行われ、公益法人等の範囲と種類が改正されている。法人税法第2条6項の公益法人等の別表2に一般社団・財

団法人（非営利型法人に該当するものに限る）と規定され、同 9 / 2 項において非営利型法人に関する規定が加えられた。一般法で設立された一般社団・財団法人は、この非営利型法人とそれ以外の法人に分かれ、非営利型法人以外は普通法人扱いとして課税されることとなった。

非営利型法人については、「イ. その行う事業により利益を得ること又はその得た利益を分配することを目的としない法人であってその事業を運営するための組織が適正であるもの。ロ. その会員から受け入れる会費により当該会員に共通する利益を図るための事業を行う法人であってその事業を運営するための組織が適正であるもの。」（法人税法 2 条 9 / 2 項）として、公益型と共益型の 2 種類に分けられている。この公益型法人のうち認定法により公益性が高いと認定された法人は公益社団・財団法人としてさまざまな税制優遇を受けることのできる対象法人となる。

非営利型法人の規定は、法人の事業目的と組織形態にその判断基準を置いている。そこには、収益事業課税方式で削除された事業目的が復活している。法人課税の判断基準の中に、事業目的を考慮しない産業分類に基づく収益事業と、利益を目的とする事業という考え方が混在する。この規定は、現時点では一般法による一般社団・財団法人に限定されているが、これを非営利法人である NPO 法人や特別法で定められた公益法人等にも当てはめて見ると公益型と共益型が混在していることがわかる。NPO 法人についても、一般法に基づく一般社団法人等と同じく公益型と共益型が混在していることは明らかである。

昭和 25 年当時とは社会状況は大きく変わっている。法人制度の整備、会計基準の整備が進んだ現状では、法人単位による事業目的と組織形態による判断は十分可能となっており、シャープ勧告の中で提案された個別審査方式による免税制度を導入できる環境は整ってきている。マイナンバー制度も始まり、当時の税務行政の困難は理由とはならなくなっている。事業目的と組織形態に判断基準を置く個別審査方式への移行を検討していくべきではなかろうか。

## 2. 法人格の違いと法人課税

非営利法人には、その根拠となる法律の違いにより様々な法人形態が存在する。ここでは、NPO 法人、一般社団法人、社会福祉法人、社会医療法人、宗教法人を取り上げ、非営利法人の要件と、それぞれの法人が公益法人とされる場合の要件を整理し、税務上の取り扱いを比較検討する。

### （1）NPO 法人

#### 1) 目的

1998 年（平成 10 年）特定非営利活動促進法（以下「NPO 法」という）が施行された。これにより法人格を取得することになった法人が特定非営利活動法人（以下「NPO 法人」という）である。NPO 法第 1 条は、この法律の目的を「特定非営利活動を行う団体に法人格を付与すること等により、ボランティア活動をはじめとする市民が行う自由な社会貢献活動としての特定非営利活動の健全な発展を促進し、もって公益の増進に寄与することを目的とする。」と定めている。この法律における「特定非営利活動」とは、「次に掲げる活動に該当する活動であって、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1項）」とされている。

＜特定非営利活動＞（NPO法2条別表）

- ①保健、医療又は福祉の増進を図る活動
- ②社会教育の推進を図る活動
- ③まちづくりの推進を図る活動
- ④観光の振興を図る活動
- ⑤農山漁村又は中山間地域の振興を図る活動
- ⑥学術、文化、芸術又はスポーツの振興を図る活動
- ⑦環境の保全を図る活動
- ⑧災害救援活動
- ⑨地域安全活動
- ⑩人権の擁護又は平和の推進を図る活動
- ⑪国際協力の活動
- ⑫男女共同参画社会の形成の促進を図る活動
- ⑬子どもの健全育成を図る活動
- ⑭情報化社会の発展を図る活動
- ⑮科学技術の振興を図る活動
- ⑯経済活動の活性化を図る活動
- ⑰職業能力の開発又は雇用機会の拡充を支援する活動
- ⑱消費者の保護を図る活動
- ⑲上記の活動を行う団体の運営又は活動に関する連絡、助言又は援助の活動
- ⑳上記の活動に準ずる活動として都道府県又は指定都市の条例で定める活動

当初の施行時には17項目であったが、2012年（平成24年）改正で④⑤⑳の3項目が追加され、現在は20項目となっている。

NPO法人の条件としては、まず営利を目的としないものであること、さらに宗教や政治を目的とする団体でないことと定められている（NPO法2条2項）。このため、NPO法人は、特定の個人又は法人その他の団体の利益を目的として、事業を行ってはならない（NPO法3条）。しかし、特定非営利活動に関わる事業に支障がない限り、その他の事業を行うことができる。この場合において、収益を生じたときは、これを当該特定非営利活動に関わる事業のために使用しなければならない（NPO法5条）。【剰余金の分配禁止】

## 2) 設立

NPO法人を設立しようとするものは、所定の書類を添付した申請書を所轄庁に提出して、設立の認証を受けなければならない（NPO法10条）。所轄庁は、その事務所が所在する都道府県であったが、平成24年改正で市町村が希望すれば所轄庁を指定都市に移すことができることとなった。2以上の都道府県に事務所を有する場合には内閣府が所轄庁となることには変わりはない（NPO法9条）。NPO法人の役員については、それぞれの役員について、その配偶者若しくは3親等以内の親族が1人を超えて含まれ、又は当該役員並びにその配偶者及び3親等以内の親族が役員総数の3分の1を超えて含まれることになってならない（NPO法21条）。【親族等の排除、役員割合1/3以下】

### 3) 事業報告書と開示義務

NPO法人の会計は、正規の簿記の原則に従い記帳し、毎事業年度初めの3ヶ月以内に、所轄庁に下記の書類を作成して提出しなければならない(NPO法29条)。また、これを翌々事業年度末日まで、その事業所に備え置かなければならない(NPO法28条1項)。  
<作成すべき書類>

①事業報告書 ②計算書類(活動計算書・貸借対照表) ③財産目録 ④年間役員名簿 ⑤前事業年度の末日における社員のうち10名以上の者の名簿

上記書類に加えて、役員名簿、定款等を、閲覧請求があった場合には、これを閲覧させなければならない(NPO法28条2項)。さらに、所轄庁は、提出を受けた事業報告書等について閲覧又は謄写の請求があったときは、これを閲覧させ、又は謄写させなければならないとされている(NPO法30条)。所轄庁には法人の監督責任があり、法令違反や定款に違反する疑いのあるときは、報告を求め立ち入り検査をすることができる。改善命令に違反し、監督の目的を達成できない場合、事業報告書等の提出が3年以上行われぬ場合は認証の取消しを行うことができる(NPO法41条ないし43条)。

### 4) 解散と残余財産の帰属

NPO法人が解散しようとするときは、所轄庁の認定がなければ効力を生じないため、所定の事由を証する書面を所轄庁に提出しなければならない(NPO法31条)。解散したNPO法人の残余財産は、定款の定めるところにより、その者に帰属する。「残余財産の帰属すべき者」は、他のNPO法人、国又は地方公共団体、財団法人、社団法人、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人から選定しなければならないとされる。帰属先を定めない場合、又は帰属先が明確でない場合は、国又は地方公共団体に譲渡されるか国庫に帰属することとなる(NPO法32条)。【残余財産の国庫帰属】

### 5) 認定NPO法人制度

認定NPO法人制度は、2001年(平成13年)に開始され、2003年(平成15年)改正、2011年(平成23年)改正を経て現在に至っている。平成23年改正はそれ以前の内容を大きく変える大改正となり、平成24年4月1日から施行された。当改正により認定官庁が国税庁から認証を行った所轄庁へ変更された。

NPO法人のうち、その運営組織及び事業活動が適性であって公益の増進に資するものは、所轄庁の認定を受けることができる。そのためには、都道府県又は指定都市の条例で定める認定基準に適合する旨を説明する所定の書類を添付した申請書を所轄庁に提出しなければならない(NPO法44条)。認定NPO法人制度は、NPO法人への寄付を促すことにより、NPO法人の活動を支援するため税制上設けられた措置である。NPO法人のうち、一定の要件を満たす法人について、所轄庁が認定を行うが、この認定基準については以下のようになっている(NPO法45条)。

<認定基準>\*9

①パブリック・サポート(PST)\*10に適合すること

次のいずれかに該当すること

- ・相対値基準…総収入金額に占める寄付金の割合が20%以上であること
- ・絶対値基準…各事業年度の寄付金の額が3,000円以上である寄付者の数が平均100人以上であること

・ 条例個別指定基準…個人住民税の寄付金控除対象として都道府県又は市区町村から条例で個別に指定を受けていること

②事業活動において、共益的な活動の占める割合が 50%未満であること

次の活動割合が 50%未満であること

- ・ 会員等のみを対象とした物品の販売やサービスの提供
- ・ 会員等のみを対象とした会議の開催や会報誌の発行
- ・ 特定のグループにのみ便益が及ぶ活動
- ・ 特定の人物や著作物に関する普及啓発や広報宣伝などの活動
- ・ 特定の者の意に反した行為を求める活動
- ・ 特定の地域に居住する者にのみ便益が及ぶ活動

③運営組織及び経理が適性であること

- ・ 役員総数のうち、役員及びその親族関係者の占める割合が 1/3 以下であること
- ・ 役員総数のうち、特定の法人の役員又は使用人並びにこれらの者の親族が占める割合が 1/3 以下であること
- ・ 公認会計士若しくは監査法人の監査を受けている又は、青色申告法人と同等に取引を帳簿に記録し保存していること
- ・ 各社員の表決権が平等であること
- ・ 支出した金銭に用途不明なものはなく、また、帳簿に虚偽の記載はしていないこと

④事業活動の内容が適性であること

- ・ 宗教活動及び政治活動は行っていないこと
- ・ 役員、社員、職員、寄付者若しくはこれらの親族等に対して利益を与えていないこと
- ・ 営利を目的とした事業を行う者や、宗教活動及び政治活動を行う者又は、特定の公職の候補者（公職にある者）に寄付を行っていないこと
- ・ 実績判定期間において「特定非営利活動に係る事業費／事業費の総額」の割合が 80%以上であること
- ・ 実績判定期間において「特定非営利活動の事業費に充てた額／受入寄付金の総額」の割合が 70%以上であること

⑤情報公開を適性に行っていること

事業報告書や役員名簿等の書類について、一般の人から情報公開の請求があった場合、閲覧に応じることができること

⑥事業報告書等を所轄庁に提出していること

各事業年度において、事業報告書等を所轄庁に提出していること

⑦法令違反、不正行為等がないこと

- ・ 法令又は法令に基づいてする行政庁の処分に違反する事実はないこと
- ・ 偽りや不正の行為によって利益を得た事実又は得ようとした事実はないこと
- ・ 公益に違反する事実はない

⑧設立から 1 年を超えていること

申請書の提出日を含む事業年度開始の日において、設立の日から 1 年を超える期間を経過していること

6) 仮認定制度

平成 24 年の改正とともに、認定 NPO 法人の認定基準をクリアできない NPO 法人への経過的な支援制度として、仮認定 NPO 法人の制度が設けられた。

認定基準は、認定 NPO 法人の認定基準のうちのパブリック・サポート・テスト以外の 7 つの基準要件を満たしていれば良く、大幅に基準が緩和されている。しかし、仮認定の有効期間は仮認定の日から 3 年間で、有効期間の更新がないことから、有効期限内に認定 NPO 法人に移行することを前提として申請する必要がある。移行できない場合には、再び一般の NPO 法人に戻る事となる。仮認定でも税法上の優遇は受けることになるが、認定 NPO 法人への移行ができなかった場合の信用喪失のリスクを抱えることになる。

#### 7) 税法上の取扱い

NPO 法人は、NPO 法第 70 条において、法人税法に規定する「公益法人等とみなす」とされている。NPO 法人に対する課税上の取扱いについては、すべて法人税法等の条文についての読み換え規定として定められている。個人又は法人が行う認定 NPO 法人に対する寄付又は贈与については、租税特別措置法で定めるところにより、法人税又は相続税の課税について寄付金控除等の特例の適用がある（NPO 法 71 条）。

税法上の取扱いの詳細については、公益法人等の根拠法と概要を確認した上で全体として整理する。

### (2) 一般社団法人等と公益認定

旧民法においては、「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する社団又は財団であつて、営利を目的としないものは、主務官庁の許可を得て、法人とすることができる。」（旧民法 34 条）とし、民法に基づき設立された民法法人はすべて公益法人とされていた。しかし、2006 年（平成 18 年）の民法改正によりこの規定は廃止され、公益法人改革関連 3 法として新たな法人の規定が整備された。一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（以下「一般法」という）、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（以下「認定法」という）、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（以下「整備法」という）等の法律により、法人は、一般社団法人等としてまず設立し、その後、認定法により公益認定された法人のみが公益社団法人等とされることとなる。旧民法法人（特例民法法人）も整備法に基づき一般社団・財団法人と公益社団・財団法人の選択を求められることとなった。

#### 1) 一般社団法人等

一般法は、一般社団法人及び一般財団法人の設立、組織、運営及び管理について定めている（一般法 1 条）。一般社団法人等については、商法の規定は適用されない（一般法 9 条）。これにより、商法で規定する商行為を行う会社法に基づく法人（営利法人）以外の法人の設立が、準則主義により可能となった。

この一般法により設立された一般社団法人と一般財団法人のうち、非営利型法人に限り法人税法上の公益法人等に含まれるとされる。非営利型法人とは、一般社団法人又は一般社団法人のうち、次の 2 つの類型に当たるものとして定められている（法人税法第 2 条 9 号の 2）。



①その行う事業により利益を得ること又はその利益を分配することを目的としない法人であって、その事業を運営するための組織が適性であるもの。

このための要件として次のすべてに該当するものとしている（法令3条1項）。

イ その定款で剰余金の分配を行わない旨の定めがあること。【剰余金の分配禁止】

ロ その定款に解散したときはその残余財産が国若しくは地方公共団体又は公益社団法人等に帰属する旨の定めがあること。【残余財産の国庫帰属】

ハ イ、ロの定款の定め反する行為を行うことを決定し、又は行ったことがないこと。

ニ 各理事については、当該理事及び当該理事の配偶者又は三親等以内の親族等である理事の総数のうちに占める割合が、3分の1以下であること。【親族等の排除、役員割合1/3以下】

②その会員から受け入れる会費によりその会員に共通する利益を図るための事業を行う法人で、その事業を運営する組織が適性であるもの。

このための要件として次のすべてに該当するものとしている（法令3条2項）。

イ その会員の相互の支援、交流、連絡その他の当該会員に共通する利益を図る活動を行うことをその主たる目的としていること。

ロ その定款に、その会員が会費として負担すべき金銭の額の定め又は当該金銭の額を社員総会若しくは評議員会の決議により定める旨の定めがあること。

ハ その主たる事業として収益事業を行っていないこと。

ニ その定款に特定の個人又は団体に剰余金の分配を受ける権利を与える旨の定めがないこと。【剰余金の分配禁止】

ホ その定款に解散したときはその残余財産が特定の個人又は団体に帰属する旨の定めがないこと。【残余財産の国庫帰属】

へ すべての要件に該当する期間において、特定の個人又は団体に剰余金の分配その他により特別の利益を与えることを決定し、又は与えたことがないこと。

ト 各理事については、当該理事及び当該理事の配偶者又は三親等以内の親族等である理事の総数のうちに占める割合が、3分の1以下であること。【親族等の排除、役員割合1/3以下】

②の類型では、共益的事業を専ら行う法人を対象にしている。

## 2) 公益社団法人等

公益社団法人等とは、一般社団法人等が認定法に基づき、公益認定基準に該当し、以下の公益目的事業を行っている法人で、行政庁が民間有識者による公益認定等委員会の意見に基づいてその公益性を認定したものをいう。公益目的事業とは、「学術、技芸、慈善その他の公益に関する事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいう。」（認定法2条4項）と定義される。

<公益目的事業>（認定法2条4項別表）

①学術及び科学技術の振興を目的とする事業

②文化及び芸術の振興を目的とする事業

③障害者若しくは生活困窮者又は事故、災害若しくは犯罪による被害者の支援を目的とする事業

- ④高齢者の福祉の増進を目的とする事業
  - ⑤勤労意欲のある者に対する就労の支援を目的とする事業
  - ⑥公衆衛生の向上を目的とする事業
  - ⑦児童又は青少年の健全な育成を目的とする事業
  - ⑧勤労者の福祉の向上を目的とする事業
  - ⑨教育、スポーツ等を通じて国民の心身の健全な発達に寄与し、又は豊かな人間性を涵養することを目的とする事業
  - ⑩犯罪の防止又は治安の維持を目的とする事業
  - ⑪事故又は災害の防止を目的とする事業
  - ⑫人種、性別その他の事由による不当な差別又は偏見の防止及び根絶を目的とする事業
  - ⑬思想及び良心の自由、信教の自由又は表現の自由の尊重又は擁護を目的とする事業
  - ⑭男女共同参画社会の形成その他のより良い社会の形成の推進を目的とする事業
  - ⑮国際相互理解の促進及び開発途上にある海外の地域に対する経済協力を目的とする事業
  - ⑯地域環境の保全又は自然環境の保護及び整備を目的とする事業
  - ⑰国土の利用、整備又は保全を目的とする事業
  - ⑱国政の健全な運営の確保に資することを目的とする事業
  - ⑲地域社会の健全な発展を目的とする事業
  - ⑳公正かつ自由な経済活動の機会の確保及び促進並びにその活性化による国民生活の安定向上を目的とする事業
  - ㉑国民生活に不可欠な物資、エネルギー等の安定供給の確保を目的とする事業
  - ㉒一般消費者の利益の擁護又は増進を目的とする事業
  - ㉓前各号に掲げるもののほか、公益に関する事業として政令で定めるもの
- <公益認定の基準>（認定法5条）

次に掲げる基準に適合すると認めときは、公益認定をするものとする。

- ①公益目的事業を行うことを主たる目的とするものであること。
- ②公益目的事業を行うに必要な経理的基礎及び技術的能力を有するものであること。
- ③その事業を行うに当たり、社員、評議員、理事、監事、使用人その他特定の当該法人の関係者に対し特別の利益を与えないものであること。
- ④その事業を行うに当たり、株式会社その他の営利事業を営む者又は特定の個人若しくは団体の利益を図る活動を行う特定の者に対し、寄付その他の特別の利益を与える行為を行わないものであること。【剰余金の分配禁止】
- ⑤投機的な取引、高利の融資その他の事業にあつて、公益法人の社会的信用を維持する上でふさわしくないもの又は公の秩序若しくは善良の風俗を害するおそれのある事業を行わないものであること。
- ⑥その行う公益目的事業について、当該公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれるものであること。
- ⑦公益目的事業以外の事業（以下「収益事業等」という。）を行う場合には、収益事業等を行うことによって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。
- ⑧その事業活動を行うに当たり、公益目的事業比率（公益目的事業の実施に係る費用の額＝a、収益事業等の実施に係る費用の額＝b、法人運営に必要な経常経費の額＝c、 $a /$

a + b + c = 公益目的事業比率) が 100 分の 50 以上と見込まれるものであること。

⑨その事業を行うに当たり、所定に規定する遊休財産額が、一定の制限を超えないと見込まれるものであること。

⑩各理事について、当該理事及びその配偶者又は三親等内の親族等である理事の合計数が理事の総数の 3 分の 1 を超えないものであること。監事についても、同様とする。【親族等の排除、役員割合 1/3 以下】

⑪他の同一の団体の理事又は使用人等である理事の合計数が理事の総数の 3 分の 1 を超えないものであること。監事についても、同様とする。

⑫会計監査人を置いているものであること。ただし、毎事業年度における当該法人の収入の額、費用及び損失の額が一定の基準に達しない場合は、この限りでない。

⑬その理事、監事及び評議員に対する報酬等について、民間事業者の役員の報酬等及び従業員給与、当該法人の経理の状況その他の事情を考慮して、不当に高額なものとならないような支給の基準を定めているものであること。

⑭一般社団法人にあつては、社員の資格の得喪に関して、当該法人の目的に照らし、不当に差別的な取扱いをする条件等を付していないもの、社員総会において行使できる議決権の数、議決権の行使することができる事項等に関する定款の定めが、法人の目的に照らし不当に差別的な取扱い等をしないもので、理事会を置いているものであること。

⑮他の団体の意思決定に関与することができる株式等の財産を保有していないものであること。ただし、当該財産の保有によって他の団体の事業活動を実質的に支配するおそれのない場合は除く。

⑯公益目的事業を行うために不可欠な特定の財産があるときは、その旨並びにその維持及び処分の制限について、必要な事項を定款で定めているものであること。

⑰行政庁により公益認定を取消しの処分を受けた場合又は合併により法人が消滅する場合において、公益目的取得財産残額があるときは、これに相当する額の財産を当該公益認定の取消の日又は当該合併の日から 1 箇月以内に類似の事業を目的とする他の公益法人若しくはその他所定の法人又は国若しくは地方公共団体に贈与する旨を定款に定めているものであること。

⑱精算する場合において残余財産を類似の事業を目的とする他の公益法人若しくはその他所定の法人又は国若しくは地方公共団体に帰属させる旨を定款で定めているものであること。【残余財産の国庫帰属】

認定申請時においては、①の公益目的事業の判断、⑥の公益目的事業の収支相償基準、⑧の公益目的事業比率、⑨の遊休財産の規定が法人の大きなハードルとなっている。

### (3) 特別法に基づく公益法人等

公益法人等に掲げられている法人は、法人税法別表 2 において 110 種類の団体にのぼり、それらのための関係法令が記載されている。その中から、特別法に基づく公益法人等として、社会福祉法人、社会医療法人、宗教法人を取り上げる。

#### 1) 社会福祉法人

社会福祉法人とは、社会福祉法に基づき、社会福祉事業を行うことを目的として設立さ

れた法人である（社会福祉法 22 条）。社会福祉法人は、「その経営する社会福祉事業に支障がない限り、公益を目的とする事業又はその収益を社会福祉事業若しくは公益事業の経営に充てることを目的とする収益事業を行うことができる。」とされている（社会福祉法 26 条）。【剰余金の分配禁止】

#### ① 設立

社会福祉法人を設立しようとする者は、定款に必要事項を定め、厚生労働省令で定める手続きに従い、当該定款について所轄庁の許可を受けなければならない（社会福祉法 31 条）。所轄庁は、許可の申請があったときは、その定款の内容及び設立の手続きが、法令に違反していないかどうか等を審査した上で、当該定款の許可を決定する（社会福祉法 32 条）。

#### ②管理<sup>\*11</sup>

役員としては、理事 6 人以上、監事 2 人以上を置く。任期は 2 年を超えることはできないが再任は妨げない。役員のうちには、各役員について、その役員、その配偶者及び 3 親等以内の親族が役員総数の 2 分の 1 を超えて含まれることになってはならない（社会福祉法 44 条）。【親族等の排除】

#### ③解散

解散した社会福祉法人の残余財産は、所轄庁に対する精算決了の届出の時ににおいて、定款の定めるところにより、その帰属すべき者に帰属する。これにより処分されない財産は、国庫に帰属する（社会福祉法 47 条）。【残余財産の国庫帰属】

#### ④許可の取消

所轄庁は、所定の法令違反、虚偽の報告、当該職員の検査若しくは調査を拒み、妨げ、若しくは忌避し、命令に違反し、不当な行為をしたときは、その者に対して、社会福祉事業を営むことを制限し、その停止を命じ、許可を取り消すことができる（社会福祉法 72 条）。

社会福祉法人は、所轄庁の許可により設立し、社会福祉法により活動は制限され、所轄庁の厳しい監督下に置かれている。

## 2) 社会医療法人

医療法により、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保険施設を開設しようとする社団又は財団は、この法律により法人とすることができる（医療法 39 条 1 項）。この医療法人のうち、一定の要件に該当するものとして、所定の手続きを経て都道府県知事の認定を受けたものを特に社会医療法人という（医療法 42 条の 2 第 1 項）。医療法に基づく社会医療法人の主な要件を上げると次の通りである。

#### ①開設

その開設する病院等の業務に支障のない限り、定款又は寄付行為の定めるところにより、その収益を当該社会医療法人の開設する病院等の経営に充てることを目的として、収益事業を行うことができる（医療法第 42 条の 2 第 1 項）。【剰余金の分配禁止】

#### ②管理

役員のうちには、各役員について、その役員、その配偶者及び 3 親等以内の親族その他役員と特殊の関係がある者が役員の総数の 3 分の 1 を超えて含まれることがないこと（医

療法第 42 条の 2 第 1 項 1 号)。**【親族等の排除】**

### ③解散

定款又は寄付行為において解散時の残余財産を国、地方公共団体又は他の社会医療法人に帰属させる旨を定めていること(医療法第 42 条の 2 第 1 項 7 号)。**【残余財産の国庫帰属】**

社会医療法人は、特に公益性の高い医療法人として所轄の都道府県知事の認定を受け、医療法に基づく厳しい規制を受けることとなる。

## 3) 宗教法人

宗教法人法は、その目的を「宗教団体が、礼拝の施設その他の財産を所有し、これを維持運用し、その他その目的達成のための業務及び事業を運営することに資するため、宗教団体に法律上の能力を与えることを目的とする(宗教法人法 1 条 1 項)」と定めている。

「憲法で保障された信教の自由は、すべての国政において尊重されなければならない。従って、この法律のいかなる規定も、個人、集団又は団体が、その保障された自由に基づいて、教義をひろめ、儀式行事を行い、その他宗教上の行為を行うことを制限するものと解釈してはならない。」(宗教法人法 1 条 2 項)。これらの立法趣旨からは、信教の自由の尊重と宗教団体への法人格の付与が定められているだけで、ここから公益性を判断するだけの根拠を見ることはできない。

「宗教法人は、公益事業を行うことができる。」(宗教法人法 6 条 1 項)。「その目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うことができる。この場合において、収益を生じたときは、これを当該宗教法人、当該宗教法人を包括する宗教団体又は当該宗教法人が援助する宗教法人若しくは公益事業のために使用しなければならない。」(宗教法人法 6 条 2 項)。**【剰余金の分配禁止】**

これらから、宗教法人にとっては、公益事業はできるが本来の目的とする事業ではないことがわかる。さらに、宗教法人法において、公益事業の定義は見当たらない。

### ①設立

宗教法人を設立しようとする者は、所定の事項を記載した規則を作成し、その規則について所轄庁の認証を受けなければならない(宗教法人法 12 条 1 項)。

### ②管理

3 人以上の責任役員を置き、そのうち 1 人を代表役員とする(宗教法人法 18 条 1 項)。

### ③解散

解散した宗教法人の残余財産の処分は、規則で定めるところによる。規則に定めのないときは、他の宗教団体又は公益事業のためにその財産を処分することができる。これでも処分されない財産は、国庫に帰属する。**【残余財産の国庫帰属】**

役員についての親族等の排除規定はないが、責任役員の設置要件を考慮すれば、非営利法人の要件は具備していると言える。しかし、宗教法人については、認定法に定める公益目的事業を行うための法人というよりは、思想信条を同じくする者の共益を目的とする非営利法人としての性格が強い。

### 3. 法人税法における取扱い

法人税法は、納税義務者を「内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、公益法人等又は人格のない社団等<sup>\*12</sup>については、収益事業を行う場合に限る。」

(法人税法4条1項)と定めている。内国法人とは、国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう(法人税法2条3項)。これにより、国内にあるすべての法人は原則として法人税を納める義務があることとなり、これについての例外とする法人に、公益法人等と人格のない社団等があげられる。これらの法人等については、収益事業についてのみ課税するとしている<sup>\*13</sup>。

#### (1) 公益法人等

法人税法上の公益法人等は、別表第2に掲げるものをいう(法人税法2条6号)として限定列举されている。NPO法人については、この別表への記載はなくNPO法第70条において法人税法第2条6号に規定する公益法人等とみなすとされる。別表の記載の中には「一般社団法人と一般財団法人については、非営利型法人に該当するものに限る。」「医療法人については、医療法人に規定する社会医療法人に限る。」と法人の根拠法は違うが、それにより設立された法人のうちに「限る」という一定の要件を満たす法人のみが公益法人等に含められる。これらの法人に共通する要件を見てみると、非営利型法人の要件に合致していることがわかる。その要件とは、①剰余金の分配禁止、②親族等の排除、③残余財産の国庫帰属の3要件である。「公益」という具体的な共通の要件を確認することはできない。

一般社団法人等は、非営利型法人要件のみで公益法人等とされる。医療法人では非営利型要件を満たしていても社会医療法人のみが公益法人等となっている。一般社団法人等が公益社団法人等になるためには、認定法に基づく認定を受けることを必要とするが、ここでは、公益社団法人等であることは要求されていない。宗教法人については、非営利型法人の要件は満たすが、公益的な事業を行うことができる法人とされているだけで絶対要件ではない。これらを整理すると、法人税法上の公益法人等の実質要件は、非営利型法人であることとなってくる。

公益法人等については、一般社団法人と一般財団法人の非営利型法人以外は、根拠法の中で、所轄庁の許可や認証等の要件が付加されている。法人税法上この別表に含まれないNPO法人は、普通法人として扱われる。NPO法人は、NPO法第70条1項において、「公益法人等とみなす」とされ、非営利型法人の要件を満たしているが、法人税法上の公益法人等には含まれていない。このため「公益法人等とみなす」とされながら公益法人等への優遇措置である法人税率の適用等はない。法人税法上の「公益法人等」について、法人格の多様化の中で根拠法の違う法人の間で必要条件と取扱いに違いが生じている。

#### (2) 収益事業課税方式

収益事業とは、販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるものをいう(法人税法2条13号)。したがって、収益事業の要件は、i 政令で定める34事業に該当すること、ii 継続して行われる事業であること、iii 事業場を設けて行われることの3要件を満たすものということとなる。

## ①政令で定める 34 事業

法人税法施行令第 5 条において 34 事業が限定列举されている。

イ 物品販売業、ロ 不動産販売業、ハ 金銭貸付業、ニ 物品貸付業、ホ 不動産貸付業、ヘ 製造業、ト 通信業、チ 運送業、リ 倉庫業、ヌ 請負業、ル 印刷業、オ 出版業、ワ 写真業、カ 席貸業、ヨ 旅館業、タ 料理店業その他の飲食店業、レ 周旋業、ソ 代理業、ツ 仲立業、ネ 問屋業、ナ 鉱業、ヲ 土石採取業、ム 浴場業、ウ 理容業、エ 美容業、ノ 興行業、オ 遊戯所業、ク 遊覧所業、ヤ 医療保健業、マ 技芸の教授又は学力の教授若しくは公開模擬学力試験を行う事業、ケ 駐車場業、フ 信用保証業、コ 工業所有権等の譲渡又は提供を行う事業、エ 労働者派遣業

これらの事業にはそれぞれ「…のうち次に掲げる以外のもの」という掲載がある。不動産貸付業について見てみると、社会福祉法に規定する社会福祉法人が同法に掲げる事業として行う貸付業（法令 5 条 1 項 5 号ハ）、宗教法人法に規定する宗教法人又は若しくは公益財団法人が行う墳墓地の貸付業（同号ニ）が除外されている。医療保健業においても、社会福祉法に規定する社会福祉法人が行う医療保健業（法令 5 条 1 項 29 号ロ）、医療法に規定する社会医療法人が行う医療保健業（同号チ）が除外されている。公益法人等に限定列举された法人について、その根拠法に基づく本来の事業を行う場合においては、各事業ごとに上記のように法人に関する根拠法と事業名が明示されており、この規定により課税対象外とされている。

限定列举された事業は、昭和 22 年に現在の事業税に移行して廃止された旧営業税法において課税営業として特掲されていた 29 業種<sup>\*14</sup>をそのまま法人税法上の収益事業として規定した<sup>\*15</sup>。昭和 25 年度税制改正以降、昭和 26 年第 22 号の「砂鉱業」を削除、昭和 32 年不動産貸付業、医療保険業、技芸教授業を追加、「医療保険業」については「日本赤十字社、社会福祉法人、学校法人、国家公務員共済組合若しくは同連合会、市町村職員共済組合若しくは同連合会又は私立学校教職員共済組合の行うもの、民法 34 条の規定により設立した法人でもっぱら学術の研究を行うもののその学術の研究に付随して行うもの及びこれらの法人の行うものに準ずるものとして大蔵大臣の指定するその他の法人の行う者を除く。」の除外規定が併記され、「技芸教授業」についても「洋裁、料理、理容、美容、茶道、生花、演劇、舞踊、舞踏、音楽、自動車操縦その他これに類する技芸で大蔵大臣が定めるものの教授（通信教育を含み、学校教育法第 1 条の学校又は同法第 83 条第 1 項の各種学校において教育として行うもの、社会教育法第 51 条の規定により文部大臣の認定を受けた通信教育として行うもの、理容師美容師法第 2 条又は第 3 条の規定により厚生大臣の指定を施設において養成として行うもの及びこれに準ずるものとして大蔵大臣の指定するものを除く。）をする事業をいい、これらの技芸に関して免許料その他これに類するものを取得する業務を含む。」と詳細に内容を記載し、括弧書で除外規定を記載している。

昭和 33 年美容業を追加、昭和 34 年「演劇興行業」を「興行業」に変更「よせ業」が削除された。昭和 35 年には、「母子福祉資金の貸付業に関する法律第 2 条第 4 項に規定する母子福祉団体が行う貸付等に関する事業であって特定のものは、収益事業に該当しない。」とされた。昭和 37 年には、物品販売業から「畜産物の価格安定等に関する法律第 38 条第 1 項に掲げる業務として畜産振興事業団の行う販売等を除く。」とされた。また、「北方地域旧漁業権者に対する特別措置に関する法律によって設立された法人（北方協会）が、

北方地域漁業者に対して、その営む漁業その他の事業又はその生活に必要な資金を貸し付けた場合のこの協会の行う金銭貸付業は、収益事業から除外する。」とされた。昭和 39 年には、「精神薄弱者が従業員の半数以上を占め、かつ、その事業が精神薄弱者の生活の保護に寄与するものについては、収益事業以外の事業とする。」とされた。

昭和 40 年不動産販売業を追加した。昭和 41 年には、請負業から「土地改良事業団体連合会が会員に対して土地改良法第 111 条の 9 に掲げる事業として行う請負業は除外する。」とされた。また、物品販売業から「糖価安定事業団が砂糖の価格安定等に関する法律に規定する業務として行う物品販売業、日本蚕糸事業団が日本蚕糸事業団法に掲げる業務として行う物品販売業は除く。」とされた。（昭和 45 年日本蚕糸事業団法の廃止に伴い根拠規定が繭糸価格安定法に移された。）昭和 43 年には駐車場業が追加され、金銭貸付業から「中小企業退職金共済事業団が共済契約者等に対する貸付け業務として行う金銭貸付業は、金銭貸付業から除く。」とされた。昭和 44 年には、「地方公共団体が全額出資している所定の公益法人のうち中小企業設備の販売業は、物品販売業から除く。」とされた。昭和 46 年には、不動産貸付業について収益事業から除外するものが以下のように政令で定められた。i 地方公共団体が出資金の 2 分の 1 以上を出資し、又は拠出金の 2 分の 1 以上を拠出している民法上の公益法人で、その地方公共団体によって管理運営されているもの及び日本勤労者住宅協会が行う不動産貸付業、ii 社会福祉法人が社会福祉事業として行う不動産貸付業、iii 宗教法人又は民法の規定によって設立した公益法人が行う墳墓地の貸付業、iv 国、地方公共団体その他の公共法人、人格のない社団に対して直接貸付けられており、それらの者の主たる目的とする事業の用に供されている不動産の貸付業。不動産販売業については、農業者年金基金が発足したことから「農業者年金基金が業務として行う不動産貸付業及び金銭貸付業については除く。」とされた。昭和 47 年には、金銭貸付業から「特定業種退職金共済組合を除く。」とされた。昭和 48 年には、金銭貸付業から「小規模企業共済事業団がその業務として行う金銭貸付業を除く。」とされた。

昭和 50 年には、「公益法人等が行う事業であって、その事業に従事する者の総数の半数以上を特定従事者が占めている場合で、かつ、その事業がこれらの者の生活の保護に寄与しているものについては、たとえそれが一般の収益事業の基準に該当する場合であっても、これに含めないものとする。」の特定従事者に年齢 65 歳以上の者、及び母子家庭の母が追加された。51 年には収益事業に信用保険業が追加された。その後も昭和 53 年、56 年にも収益事業の見直しが行われている。健康保険組合等が公共法人から公益法人等に編入され、これに伴いこれらの法人が行う医療保険業の除外規定が追加された。

昭和 59 年には、公益法人等の範囲に農業協同組合連合会を加え、同連合会の行う医療保険業を収益事業から除外する。その後も毎年のように法令の改正に合わせた追加と変更を繰り返してきた。平成 20 年の労働者派遣業が加わり現在の 34 業種となった。公益法人制度改革により民法第 34 条法人制度が廃止されることに対応し、対象法人が旧民法第 34 条法人から公益社団法人・公益財団法人又は一般社団法人・一般財団法人に改められた<sup>\*16</sup>。公益法人等の対象法人とその根拠法は、時代の変遷の中で改廃を繰り返し、改正のつど、その法人の本来事業に該当する事業を収益事業から除外するための除外規定の改正が行われてきた。

現在の収益事業の第一に挙げられている「物品販売業」（法令 5 条 1 項 1 号）と「不動



産販売業」を 34 事業の具体例として、公益法人等における非課税の取扱いを見てみることにする。物品の購入・販売は、経済活動を継続する法人においては、事業の遂行上常に発生する行為である。施行令において物品販売業は「物品販売業（動植物その他通常物品と  
いわないものの販売業も含むものとし、国立研究開発法人農業・食品産業技術総合研究機構が国立研究開発法人農業・食品産業技術総合研究機構法（平成 11 年法律第 192 号）第 14 条第 1 項第 4 号（業務の範囲）に掲げる業務として行うものを除く。）」と記載されている。対象法人と根拠法、その業務の内容までが詳細に定めていることがわかる。これ以外の公益法人の多くも事業に付随して物品販売業務が発生していることから、これらの物品販売については、法人の本来業務に付随して行われる場合も多いため、法人単位で、詳細に基本通達により取扱いを定めている。宗教法人におけるお守り、お札、おみくじ等の販売については、宗教法人がその本来の宗教活動の一環として頒布する物品で社会通念上崇敬の対象として認識されているようなものの頒布として、おさい銭や喜捨金の収入と同様に、課税の対象外とされている（法基通 15-1-10（1））。学校法人が教科書等の教材を販売するときは物品販売業に該当しないとしている（法基通 15-1-10（2））。公益法人の本来業務に付随する行為へ配慮した取扱いを基本通達に見ることができる。

不動産販売業（法令 5 条 1 項 2 号）から除外されるものについては対象法人が多く、イ特定法人<sup>\*17</sup>の行う不動産販売業、<sup>ロ</sup>日本勤労者住宅協会が日本勤労者住宅協会法の業務として行う不動産販売業、<sup>ハ</sup>独立行政法人農業者年金基金が独立行政法人農業者年金基金法の業務として行う不動産販売業、<sup>ニ</sup>独立行政法人中小企業基盤整備機構が独立行政法人中小企業基盤整備法及び中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律の業務として行う不動産販売業、<sup>ホ</sup>民間都市開発の推進に関する特別措置法に規定する民間都市開発推進機構が同法の業務として行う不動産販売業、と対象法人と関連法令で定める業務が施行令に列挙され明示されている。

事業の違いを問わず収益事業に含まないものとしては、公益社団法人又は公益財団法人が行う公益目的事業に該当するものがある。また、公益法人等が行う事業のうち、その事業に従事する次に掲げる者がその事業に従事する者の総数の半数以上を占め、かつ、その事業がこれらの者の生活の保護に寄与しているもの、この要件を満たすと収益事業とはされない。①身体障害者、②知的障害者、③精神障害者、④年齢 65 歳以上の高齢者、⑤母子家庭の寡婦が対象とされている（法令 5 条 2 項）。

医療保険業（法令 5 条 1 項 29 号）における介護サービス事業は収益事業として取り扱われる<sup>\*18</sup>が、同事業が社会福祉法人では医療保険業として収益事業から除外されることとなる（法令 5 条 1 項 29 号イ〜ク）。これらの規定から、NPO 法人が社会福祉法人と同じ事業を行っても収益事業として課税され、一般社団法人が公益社団法人と同じ公益目的事業を行っても課税となるという事実を生むこととなる。NPO 法人で適用される課税対象外の事業は、上記の障がい者等が事業従事者の半数以上の場合の事業だけである<sup>\*19</sup>。「収益事業のから除外されるものは、限定列挙規定によるものであるから、その範囲について類推解釈することは認められない。」<sup>\*20</sup>とされている。

収益事業の 34 事業は、日本産業分類に準じて定められている。産業とは、「事業所において社会的な分業として行われる財貨及びサービスの生産又は提供に係るすべての経済活動をいう。これには、営利的・非営利的活動を問わず、農業、建設業、製造業、卸売業、

小売業、金融業だけでなく医療、福祉、教育、宗教、公務なども含まれる。」<sup>\*21</sup>産業分類にいう事業所とは、経済活動の場所的単位で、一定の場所で継続的に行われていることを要件としている。これらは法人税法に定める収益事業の要件と符合する。結果として収益事業課税では、継続的に事業場を持って行うすべての経済活動は課税対象とするということになる。法人税法上の組み立ては、すべての法人の経済活動を課税対象として捕捉したうえで、非課税対象を限定列挙で除外する手法をとっている。このことから、同じ事業を同じ目的で行っている経済活動も、法人格の違いで異なる取扱いを受けることとなる。法人制度改革の流れの中で法人格の多様化が進み、民間主導で行われる公益活動の増加は、この矛盾を随所に顕在化させている<sup>\*22</sup>。

収益事業課税方式のもとでは、収益事業の要件に該当しないものは、非営利型法人が受け取る寄付金等の額のみとなる。これについては課税対象外となるが、事業として行われる継続的な経済活動は、原則的には課税対象として捕捉されることとなる。

シャープ勧告時の一般企業との競合に伴う課税の公平を図る目的のなかで選択されたことされる現行の公益法人等の規定と収益事業課税方式は、法人制度の変化、社会環境の変化の中で、課税の公平を実現できず、民間が担い始めている公益活動を抑制することにもなりかねない状況を作り出している<sup>\*23</sup>。

### (3) 寄付金制度

法人税法上の寄付金の額は、寄付金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする（法人税法 37 条 7 項）。この寄付金の額は、支払い相手によって、あるいは一定限度額を超えるか否かによって、損金の処理が異なり損金の額に算入されない部分が出てくる。

① 国又は地方公共団体に対する寄付金の額及び指定寄付金は全額損金算入となる。

指定寄付金とは、公益社団法人、公益財団法人その他公益を目的とする事業を行う法人又は団体に対する寄付金のうち、イ 広く一般に募集されること、ロ 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ことが確実であること、の要件を満たすものとして財務大臣が指定したものをいう（法人税法 37 条 3 項 2 号）。

② 特定公益増進法人に対する寄付金のうち特別損金算入限度額以内の部分までは、損金算入する。

特定公益増進法人には、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次の法人が含まれる。独立行政法人、地方独立行政法人、自動車安全運転センター、日本司法支援センター、日本私立学校振興・共済事業団、日本赤十字社、公益社団法人及び公益財団法人、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人（法人税法 37 条 4 項、法令 77 条）、認定特定非営利活動法人（認定 N P O 法人）（措法 66 の 11 の 2 第 2 項）である。

損金算入限度額は、イ 特定公益増進法人に対して支出した寄付金の額、ロ 特定公益増進法人に対する寄付金の特別損金算入限度額のいずれか少ない金額となる。

- ・普通法人 (所得基準額+資本基準額) ×1/2  
     所得基準額=所得の金額×6.25/100  
     資本基準額=資本金等の額×当期の月数/12×3.75/1000
- ・非営利型の一般社団法人、一般財団法人、特定非営利活動法人  
     所得の金額×6.25/100

③公益社団法人、公益財団法人におけるみなし寄付金

公益法人等が、収益事業に属する資産のうちから公益目的事業のために支出した金額(以下「みなし寄付金」)がある場合の損金算入限度額は以下の通りとなる(法令73条1項3号、措令39条の23第1項)。

- ・公益社団法人又は公益財団法人  
     当該事業年度の所得の金額の50/100に相当する金額
- ・学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、社会医療法人、認定NPO法人  
     当該事業年度の所得の金額の50/100に相当する金額  
     当該金額が年200万円に満たない場合には、年200万円
- ・上記以外の公益法人  
     当該事業年度の所得の金額の20/100に相当する金額

公益社団法人・公益財団法人については、特例として、その公益目的事業の実施のために必要な金額として算出した金額(以下「公益法人特別限度額」という)が、その事業年度の所得金額の50%相当額を超えるときは、公益法人特別限度額に相当する金額を損金算入することができる(法令73条の2)。

公益法人等が行う事業を公益目的事業とその他の事業に区分し、その他の事業は収益事業課税方式により課税対象となるため、これを非課税とするための方法として「みなし寄付金」制度が設けられている。これは、当該法人への課税方式の問題であり、収益事業課税方式の見直しが行われれば、それに伴い「みなし寄付金」も付随して見直しの対象となるものと思われる。③は、一般法人が行う公益法人等への寄付金の取り扱い(①と②)とはまったく性格をこととするものである。

4. 所得税法における取扱い

(1) 寄付金控除

納税者は、特定寄付金を支出した場合には、その納税者の総所得金額等の金額から次の算式によって計算した金額を差し引くことができる(所得税法78条)。

寄付金控除額=「その年中に支出した特定寄付金の額の合計額」と「その年分の総所得金額等の金額の合計額の40/100に相当する金額」とのいずれか少ない金額-2,000円

①特定寄付金の範囲

- イ 国又は地方公共団体に対する寄付
- ロ 指定寄付金

公益社団法人、公益財団法人その他公益を目的とする事業を行う法人又は団体に対する寄付金のうち広く一般に募集され、かつ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ことが確実

であるものとして、財務大臣が指定したものの。

ハ 特定公益増進法人に対する寄付金

教育又は科学に振興、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定められた所定の特定公益増進法人に対し、これらの法人の主たる目的である業務に関連する寄付金。

ニ 特定公益信託の信託財産とするための支出

主務大臣の証明を受けた特定公益信託のうち、その目的が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の信託財産とするために支出した金銭<sup>\*24</sup>。

ホ 政治活動に関する寄付金

ヘ 特定地域雇用等促進法人に対する寄付金

ト 認定NPO法人に対する寄付金

個人が認定NPO法人（仮認定NPO法人を含む）に対し、その認定NPO法人の行う所定の特定非営利活動に係る事業に関連する寄付金。

(2) 認定NPO法人等に対する特別控除（税額控除）

① 認定NPO法人寄付金特別控除

個人が認定NPO法人に対して支出した、その認定NPO法人が行う特定非営利活動に係る事業に関連する寄付金については、その年中に支出したその寄付金の額の合計額（その年分の総所得金額等の40%相当額を限度とする。）が、2,000円を超える場合には、寄付金控除（所得控除）との選択により、その超える金額の40%相当額（所得税額の25%相当額を限度とする。）をその年分の所得税の額から控除することができる（租法41条の18の2）。

② 公益社団法人等寄付金特別控除

特定寄付金のうち、イ 公益社団法人及び公益財団法人、ロ 学校法人等、ハ 社会福祉法人、ニ 更生保護法人、に対するものは、その年中に支出したその寄付金の額の合計額（その年分の総所得金額等の40%相当額を限度とする。）が、2,000円を超える場合には、寄付金控除（所得控除）との選択により、その超える金額の40%相当額（所得税額の25%相当額を限度とする。）をその年分の所得税の額から控除することができる。（租法41条の18の3）（平成27年3月現在）

①と②においては、所得控除と税額控除が納税者の意思で選択することができる。これについて、簡単な事例で試算すると以下ようになる。

<課税所得600万円の納税者が20万円の寄付をした場合の所得控除・税額控除比較>

i. 所得控除の場合

$$\text{税額} = \{600 \text{万円} - (20 \text{万円} - 2,000 \text{円})\} \times 20\% - 97,500 = 1,062,900$$

ii 税額控除の場合

$$\begin{aligned} \text{税額} &= (600 \text{万円} \times 20\% - 97,500) - (20 \text{万円} - 2,000 \text{円}) \times 40\% = 1,023,300 \\ &(1,102,500 \times 25\% = 275,625 > 200,000 - 2,000) \end{aligned}$$

i - ii = 39,600 となり、原則的に税率が25%未満の場合には税額控除が有利になる。

これは、納税者が自らの意思で、国への納税額を特定の法人等に委譲していることにも

なる。これにより、納税者が租税の使途に直接介入する道を開いたともいえる。これについては「ふるさと納税<sup>\*25</sup>」において特に顕著に見ることができる。

## 5. 相続税法における取扱い

代表者若しくは管理者の定めのない社団若しくは財団を設立するために財産の提供があった場合、又はその社団若しくは財団に対して財産の遺贈があった場合には、相続税法は、その社団又は財団を個人とみなして相続税の義務を負わせている（相続税法 66 条 1 項 2 項）。ただし、これらの社団又は財団が宗教、慈善、学術その他の公益を目的とする事業を行う者で一定の要件に該当する場合には、その取得した財産のうち公益を目的とする事業のように供することが確実なものは非課税とされる（相続税法 12 条 1 項 3 号）。

### （1）国等に対して相続財産を贈与した場合の非課税

相続又は遺贈により財産を取得した者が、その取得した財産を国若しくは地方公共団体又は公益社団法人若しくは公益財団法人その他の公益を目的とする事業を行う法人のうち、教育若しくは科学の振興、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に対して贈与した場合には相続税の課税価格の計算の基礎に算入しない（租法 70 条 1 項）。

### （2）特定公益信託に係る相続税の非課税

相続又は遺贈により財産を取得した者が、その取得した財産に属する金銭を特定公益信託のうち、その目的が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特定公益信託の信託財産とするために支出された金銭の額は、相続税の課税価格の計算の基礎に参入しない（租法 70 条 3 項）。

### （3）認定 N P O 法人に対して相続財産を贈与等した場合の非課税

相続又は遺贈により財産を取得した者が、認定 N P O 法人に対して相続財産等を贈与した場合には、その者又はその者の親族等の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果とならないと認められる場合を除き、その贈与に係る財産の価額を相続税の課税価格の計算の基礎に算入しない（租法 70 条 1 項 10 項）。

## 6. 地方税法における取扱い

個人の住民税における寄付金税制については、地方税法において、寄付金税額控除として都道府県民税の取扱い（地方税法 37 条の 2）と市町村民税の取扱い（地方税法 314 条の 7）に分かれている。控除方式は、税額控除方式を取り、適用対象寄付金に係る控除率は、都道府県民税 4 %、市町村民税 6 % の合計 10 % となる。この場合において、都道府県が条例で定める寄付金については都道府県民税から、市町村が条例で定める寄付金については市町村民税から、それぞれ控除する。

### （1）寄付金税額控除

道府県は、所得割の納税義務者が、前年中に次に掲げる寄付金を支出し、その寄付金の

額の合計額（総所得金額等の合計額の 30/100 相当額を限度とする）が 2,000 円を超える場合には、その超える金額の 4/100 に相当する金額をその所得割の額から控除する（その所得割の額を限度とする）（地方税法 37 条の 2）。

市町村は、所得割の納税義務者が、前年中に次に掲げる寄付金を支出し、その寄付金の額の合計額（総所得金額等の合計額の 30/100 相当額を限度とする）が 2,000 円を超える場合には、その超える金額の 6/100 に相当する金額をその所得割の額から控除する（その所得割の額を限度とする）（地方税法 314 条の 7）。

県民税（4%）と市町民税（6%）を合わせた住民税として 10%を控除することとなる。

## （2）対象となる寄付金（都道府県と市町村で共通）

イ 都道府県、市町村又は特別区に対する寄付金

ロ 共同募金会、日本赤十字社に対する寄付金

ハ 所得税法に掲げる特定寄付金、認定NPO法人に対する寄付金のうち、住民の福祉の増進に寄与する寄付金として当該道府県又は市町村の条例で定めるもの。

ニ NPO法人に対するそのNPO法人が行う所定の特定非営利活動に係る事業に関連する寄付金のうち、住民の福祉の増進に寄与する寄付金としてその都道府県又は市町村の条例で定めたもの。

ニについては、認定NPO法人以外でも、都道府県や市町村が独自に定めた条例により定めたNPO法人が対象となり、これに該当する法人は、認定NPOの認定基準であるPST（パブリックサポートテスト）にも適合していることとなる。しかし、この規定を定めている自治体は少ない\*26。

## （3）特例控除額（ふるさと納税加算額）

「ふるさと」に対し貢献又は応援したいという納税者の思いを実現する観点から導入された「ふるさと納税制度」\*27は平成 27 年改正により控除限度額を引き上げ充実強化の方向にある。居住地以外の都道府県又は市町村に対する寄付金については、所得税の税額控除額に加え住民税上の次の特例控除額との合計額を控除する。当該寄付金の額が 2,000 円を超える場合、所得税からの控除額は、その超える金額×「所得税の税率」として（総所得金額の 40%が上限）に相当する金額（a）、住民税からの控除額は、基本分と特例分があり、同上の額に 10%を乗じた金額（総所得金額の 30%が上限）の基本分（b）と（ふるさと納税額-2,000 円）×（100%-10%（基本分）-所得税の税率）の特例分（c）から構成され（c）については、住民税所得割額に 20%を乗じた金額が特例分の限度額となり（a）

（b）（c）の合計額が「ふるさと納税」の控除額となる。これにより、寄付金のうち 2000 円を超える部分については、（a）と（b）により控除できなかった額を（c）により所得割額の 2 割を限度に控除されることとなる。年収 300 万円の給与収入を得ている独身者が、10,000 円のふるさと納税を行った場合、所得税率は 10%と推定すると（a）は  $(10,000 - 2,000) \times 10\% = 800$ （所得税からの控除額）、（b）は  $(10,000 - 2,000) \times 10\% = 800$ （住民税基本分）、（c）は、 $(10,000 - 2,000) \times (100\% - 10\%（基本分） - 10\%（所得税率）) = 6,400$  となり、2,000 円の控除後の 8,000 円が所得税及び個人住民税から順次控除されることとなる。

「ふるさと納税制度」は、2008年（平成20年）第1次安倍政権時に創設され、地方間格差や過疎などによる税収の減少に悩む自治体に対しての格差是正を推進するために導入された。納税者の意思で納税地や税金の使い道を決めることができるという意味では画期的な制度である<sup>\*28</sup>。反面ではそれにより現行の租税制度に大きな変化をもたらしつつあるともいえる。国税である所得税が、納税者の意思により居住地以外の市町村へ寄付することで減額され、さらに居住地における住民税も減額される。国税が住民の意思で地方に交付されたと同じ効果を持ち、さらに住民の意思により住民税が居住地以外の市町村への支援として使われることを意味する<sup>\*29</sup>。しかし、実行面での自治体の対応は、寄付者への返礼品の豪華さ等での競い合いとなってきた傾向が顕著となっており、「ふるさと産品を2000円（控除額）で買える」節税対策となっているとの批判も出ており、総務省は過度の返礼品を自粛するようにとの指導も行われている<sup>\*30</sup>。立法趣旨でもある寄付者のふるさとへの思いを伝えるための制度となるためには、寄付者と「ふるさと」との交流を深めていくことを前提にして、一定の制限、見直しも必要となっている。

平成27年改正により、ふるさと納税ワンステップ特例制度が新設された<sup>\*31</sup>。確定申告の不要な給与所得者等にあつては、ふるさと納税先の自治体に申請するだけで確定申告は不要になるという制度である。これにより申請された場合には、所得税の控除は行われず、その分も含めた控除額の全額が、翌年度の住民税から控除されることとなる。この改正により、ワンステップ特例制度を活用すると国税の地方への交付機能は失われ、地方間の住民税の付替え機能のみとなる。「ふるさと納税制度」の活用において、確定申告と申告不要制度の活用では税制上の扱いでは大きな違いを生じることとなるが、所得税からの控除額は、ふるさと納税額に対する所得税率相当額であることを考えると税制を揺るがすほどのものとは言えない。しかし、ふるさと納税は、平成25年度145.6億円が平成26年度388.5億円、平成27年度では1,652.9億円（ワンステップ利用分286.7億円）と急激に増加している。ふるさと納税を募集する際の用途の選択をできるとしている団体が90.8%を占めている<sup>\*32</sup>。納税者の意思を反映する「ふるさと納税」の普及は、納税者と課税する国及び市町村との間で納税意識に大きな変化をもたらし、所得税と住民税にさまざまな影響を及ぼしていくことも予想される<sup>\*33</sup>。

## 第2節 非営利法人に関わる課税判断— 3件の事例より

### 1. 非営利法人の特徴と法体系

民間が担う「新しい公共」の役割が、今回の東日本大震災からの復興に向けた動きの中で改めて注目されている。市民が公共的な役割を自主的に担う動きは、神戸の大震災をきっかけとして特定非営利活動促進法（以下「NPO法」という）を創り出し、そして、今回の大地震の中で復興に向けて大きな役割を果たしつつある。議員立法で成立したNPO法を機に非営利セクターの法人についての法整備の不十分さが問題とされ、その後順次その担い手となる法人に関わる法整備は進められてきた。その中で、すでにその基本的な改正は進められて来ており、平成17年の会社法成立、平成18年の一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（以下「一般法」という）の成立により戦後の法人に関わる法体系は大きく見直しがはかられた。

従来の民法では、許可主義により所轄庁の許可を受けた公益法人だけが設立を認められていたが、一般法の成立により準則主義による設立が可能となった。これらの動きは、「官」が独占してきた公益に「民」からの積極的な算入への道を開いた。その新たな法人体系の特徴は、法人が営利法人と非営利法人の二体系に整備された点にある。

この営利法人と非営利法人の違いが、課税上の判断にどのように反映して来ているのか、それはどうあるべきなのか。従来は、所轄庁の許可を受けた民法法人と特別法による法人のみで、これらが公益法人等として収益事業課税方式の中で原則非課税とされてきたため課税上ほとんど問題になることはなかった。これが、NPO法人の誕生と一般法の整備により非営利法人の存在が明確となってきたことで問題が顕在化してきている。この非営利法人については、公益型と共益型に細分化されることとなった。これにより、これまで公益法人等として非営利法人と公益法人が曖昧にされてきた領域での課税問題が生じてきている。

これらの領域で発生している課税問題を明らかにするため、非営利法人の要件を争点として、課税上の取扱いが問われた裁判事例を3件取り上げる。今回取り上げるのは、特定非営利活動法人、社会福祉法人、社団医療法人における訴訟事件である。非営利法人に分類される3種類の異なる法人に生じた課税問題に対する裁判事例である。これらは、営利法人を前提にされてきた法人課税の判断を、非営利法人にもそのまま準用することより、すべてが納税者敗訴で結審している。

この内容の検討に入る前に、再度これらの法人に関わる共通項としての非営利法人の特徴を、法人税法第2条の一般社団法人等の内の非営利型法人の要件を準用することで整理して置くこととする。法人格の違いとその詳細については第1節において整理してある。

＜非営利型法人の要件＞（法人税法2条9号の2イ、施行令3条1項）

- ① その定款に剰余金の分配を行わない旨の定めがあること
- ② その定款に、解散したときは、その残余財産が国若しくは地方公共団体又は次に掲げる法人に帰属する定めがあること



- i 公益社団法人又は公益財団法人
  - ii 公益認定法第5条第17号イからトまでに掲げる法人
- ③ ①、②の定め反する行為を行うことを決定していないこと、又は行ったことがないこと
- ④ 各理事について、その理事及びその理事の配偶者又は3親等以内の親族その他のその理事と「特殊の関係のある者」である理事の合計数の理事の総数のうちに占める割合が、3分の1以下であること

上記要件を満たす非営利型法人の規定は、一般法により設立される一般社団法人・一般財団法人に適用されるが、本章第1節2「法人格の違いと法人課税」で見てきたように特別法により設立されるNPO法人、社会福祉法人、医療法人もすべて非営利型法人の要件を備えた社団法人・財団法人であることを確認してきた。

今回の事例で取り上げる法人は、特別法で設立された非営利法人で且つ公益法人等に区分される法人である。根拠法と法人名は以下のようになっている。

- ① 特定非営利活動法人法に基づく特定非営利活動法人（NPO法人）
- ② 社会福祉法に基づく社会福祉法人
- ③ 医療法に基づく社団医療法人（平成19年医療法改正前）

今回取り上げた非営利法人の要件を争点とする3件の事例の概要は次の通りである。

<事例1：NPO法人が行う「ふれあいサービス事業」が、請負業に該当し、収益事業であるとして課税された事例>

・事件名：法人税更正処分取消請求控訴事件

第1審 千葉地判 平成16年4月2日 判例地方自治262号78頁

原告敗訴（原告請求棄却）

控訴審 東京高判 平成16年11月17日 判例地方自治262号74頁

控訴人敗訴（控訴棄却） 結審

争点：非営利法人の要件①②と法人課税上の判断

市から受託した福祉事業や介護保険事業などを行っているNPO法人が、これらの事業に加えて行った高齢者への有償ボランティア事業について、法人税法に規定する収益事業に当たり、これにより生じた所得は法人税の課税対象となるとした税務署長の処分が適法であるとされた事例。

<事例2：社会福祉法人理事長が同法人の資金を不正に引き出した経済的利益は、給与に該当するとされ、源泉徴収義務違反として重加算税が課税された事例>

・事件名：納税告知処分及び重加算税賦課処分取消請求事件

第1審 青森地判 平成15年4月22日 税務訴訟資料253号順号9329

原告勝訴

控訴審 仙台高判 平成16年3月12日 税務訴訟資料254号順号9593

控訴人勝訴

上告審 最判 平成16年11月30日 税務訴訟資料254号順号9842

上告不受理

仙台高判 平成16年5月21日 税務訴訟資料254号順号9652

争点：非営利法人の要件②④と同族会社概念の適用による給与該当性

社会福祉法人である原告の元代表者が原告の資金から引き出した経済的利益が原告からの給与所得にあたるとして、税務署長が原告に対して、源泉徴収にかかる所得税の納税告知処分及び重加算税の賦課決定処分を行い、原告が給与に当たらないなどと主張して処分の取消しを請求したが、当該利益は元代表者が原告の理事長として実質的に有した権限に基づきなした役務に対して支給された給与であると推認できるとして棄却された事例。

<事例3：社団医療法人の出資額の評価を財産評価基本通達で行うことに合理性があるとされた事例>

事件名：贈与税決定処分等取消請求事件

第1審 横浜地判 平成18年2月22日 訟務月報57巻6号1948頁  
納税者敗訴

控訴審 東京高判 平成20年3月27日 訟務月報57巻6号1933頁  
納税者勝訴 原判決取消

上告審 最判 平成22年7月16日 判例時報2097号28頁  
納税者敗訴 原判決破棄

争点：非営利法人の要件①②と出資額の評価における財産評価基本通達適用の妥当性

(当事件発生時点では、社会医療法人制度はまだ無い。医療法の改正により平成19年4月1日創設、平成20年の税制改正で公益法人とされる。社団医療法人に救急医療等確保事業に関わる業務等一定の要件を満たし、県知事の認定を受けたものとされた。当法人は、改正後の社会医療法人の要件を満たしている医療法人である。現在でも財産評価基本通達の改正は行われていない。)

社団たる医療法人の増資に当たり原告らが出資を引き受けたことについて、これにより原告らは著しく低い価格の対価で利益を受けたものであり、相続税法9条所定のいわゆるみなし贈与に当たるとして、税務署長が、原告らに対し、それぞれ贈与税の決定及び無申告加算税の賦課決定をしたことから、原告らが、その取消しを求めた事案。出資社員が退社時に受ける払戻し及び解散時の残余財産分配をいずれも運用財産に限定する定款下での本件法人の出資につき、基本財産を含む本件法人の財産全体を基礎として財産評価基本通達194-2の定める類似業種比準方式により評価することには合理性があったとした事例。

## 2. <事例1> NPO法人への収益事業課税

### (1) 事実経過と請求理由

平成7年6月に「さわやか福祉会 流山ユー・アイネット」(権利能力なき社団)は設立され、平成11年4月に当団体を法人化し、特定非営利活動法人(NPO法人)の認証を受ける。

#### 1) 法人の概要

当法人の特定非営利活動は、法2条別表1「保健、医療又は福祉の増進を図る活動」に該当する。その目的は、「流山市及びその近隣の市民を対象として、高齢者及び障害者等への福祉サービス活動を通じて、ふれあい社会の構築、健康で安心して暮らすことのできる、生きがいのある長寿社会の創設、福祉の増進の寄与を目的とする。」とされている。

会員制度は、友愛会員「当法人の目的に賛同して入会した個人会員」、正会員「法人の運営に関わる友愛会員」と賛助会員「法人の事業を賛助するため入会した個人又は法人、団体の会員」の3種類の会員から構成されている。

## 2) 事業の内容

平成11年4月以前より、ふれあい事業（以下「本件事業」という）を実施している。平成12年2月には、流山市より受託事業を行い、法人税法2条13号の収益事業としている。同年4月には、介護保険事業を開始し、同様に収益事業としている。

### ① ふれあい事業

ふれあい事業は、友愛会員により行われる。この友愛会員には、入会金1000円、年会費3000円で入会することができる。友愛会員によるサービスの利用及び提供する内容は、家事サービス、介助、介護、その他の話し相手等のサービス、通院外出介助などで介護保険の対象外のサービスとなっている。

サービスを利用するための手続きについては、サービス利用者が、事務局へ電話し、日時、内容の申込を行う。利用者は、協力者が仕事を終了後、利用時間相当分を、「ふれあい切符」で協力者へ渡す。

「ふれあい切符」は、1冊＝8000円で、事務局より購入する。サービスの必要が消滅した場合は残券の払い戻しも行う。サービス活動の謝礼は、ふれあい切符で決済する（1点＝100円、1時間＝8点）。現金の授受は行わない。

サービス活動の謝礼は、利用者負担を、1時間当たり8点とし、事務局運営費2点、協力者受領分6点に配分される。交通費は、一律2点とされる。時間預託又は現金交換は、1時間6点（600円）とされる。

ふれあい事業について定めた「運営細則」では、協力会員受領ふれあい切符＝謝礼、団体受領ふれあい切符＝寄付と定められている。

### ② 介護保険事業

介護保険事業とは、介護保険法に基づく居宅サービス契約により提供される家事援助サービスをいう。家事援助サービスに対し、介護保険から事業者の支払われる金額は1,530円/時である。

## (2) 法人税申告から訴訟までの経過

平成13年5月29日、法人税確定申告（所得金額11,846,001円納付税額2,911,800円）を行い、7月3日には、本件事業は収益事業に当たらないとして、更正の請求（所得金額7,091,791円納付税額1,558,000円）を行う。

同年12月11日、更正（所得金額10,186,046円納付税額2,413,800円）の決定を受ける。これに対し、12月28日、税務署長に更正異議申立を行い、平成14年4月5日の異議申立棄却を受け、同月30日には、国税不服審判所に審査請求を行う。裁決を待たず、同年8月8日、千葉地裁に本件訴訟を提起する。

## (3) 第一審 千葉地方裁判所

### 1) 争点の整理

本件事業は、法人税法7条、2条13号所定の収益事業に該当するか。

具体的には①請負業に該当するか（施行令5条1項10号）②周旋業に該当するか（施行令5条1項17号）を争点として行われた。

## 2) 争点1 請負業該当性

### ① 原告の主張

請負の概念は、民法の借用概念（民法632条）と同一である。その請負の要件には、ア、一定の仕事在完成することを約し、イ、対価としての報酬の支払いが約束されていることが求められる。本件事業は請負業に該当しない。なぜなら、前記要件に該当していない。それは次の理由による。

- ・本件サービスは、一定の仕事の完成を目的とするものではない。それは、会員同士のふれあうことを広める目的で行う活動で、心のふれあいを重視するものである。
- ・本件サービスは、報酬の支払いを伴わない。善意のサービス提供に対する謝礼、極めて低額であり報酬とはいえない。
- ・原告は本件サービス提供契約の当事者ではない。サービス提供に関する契約関係は、利用する会員と提供する会員との間で生じるもので、当法人は、サービス提供契約の当事者ではなく、請負人でもない。

法人税法2条13号「収益事業」の意義については、法人税法は、構成員に対する利潤の分配が予想されていない公益法人等であっても、それが営利法人と同様に営利事業を営んでいる場合には、これを非課税とすると、同種の収益事業を行う営利法人の競争条件を不利にすることになるため、特定の収益事業から生じた所得に対し課税する。営利法人と同様の収益を上げるための基本構造をもつことを要件とする。

収益事業の要件は、ア、収益を上げる目的を有していること、イ、収益を上げるのに必要な人的、物的設備を有していることである。しかし、以下の通り該当しない。

- ・本件事業に利益を上げる目的がない。
- ・収益を上げるのに必要な人的、物的設備がない。

本件事業と介護保険事業との関係については、抽象的には支援行為は、一体的、連続的に提供されるものであるとしても、いったん介護保険法に基づく居宅サービス提供契約が結ばれば、当該契約に基づく支援行為は、他の支援行為と切り離され、独立した法的性質のものとなる。

上記により「ふれあい事業」は、請負業に該当せず、本件事業年度分の所得金額及び納付すべき法人税額において、本件事業による益金は、法人税の対象とならない。

### ②被告の主張

請負業概念の意義は、民法632条所定の請負にとどまらず、一定の役務を提供することにより対価を得る事業を広く含むものと解する。

昭和25年法人税法改正により導入された公益法人等に対する法人税課税制度の趣旨については「公益法人等が営利法人等と同様に営利事業を営んでこれと競合する場合に、この所得について非課税とすると課税の公平が失われるので、これを是正する必要があるためである。執行上、立法技術上の理由により、収益事業を限定列挙する方式を選択した。」とし、法人税法施行令5条1項の趣旨を「営利企業等と競合関係にあるため、非課税とすれば課税の公平を損なう業種を網羅的に対象にすることにある。」と述べ、以下のように

主張している。

本件事業は請負業に該当する。その理由は次の通り。

- ・原告の定める運営細則により、業務の全体が客観的に明らかにされる。
- ・本件事業と介護保険サービス事業は、介護保険制度の対象枠を境に相互に補完し合う関係にある。
- ・営利を目的としないことが条件とされるNPO法人であるから、受領する報酬が市場価格に比して低額であることは何ら不自然なことではない。
- ・原告が本件事業の主体であることは、原告の定めた運営細則に従って、原告の管理のもとに実行されていることから明らかである。

「収益事業」の意義と原告への反論として、「営利法人と同様の収益を上げるための基本構造」をもつものに限定されない。「課税対象事業は、事業活動が営利法人等と競合するため、公平原則を働かせるべき事業であり、本件事業は、請負業に当たる。よって本件事業の益金は所得金額に含まれる。」と主張している。

### 3) 争点2 周旋業該当性

#### ① 原告の主張

周旋業概念の意義について、周旋とは、他の者のために商行為以外の行為の媒介、代理、取次ぎ等を行うことをいう。これには、対価の授受を要件とする。

本件事業は周旋業に該当しない。対価の授受は行われず、原告が本件事業により受領する金員は、寄付である。このため、本件事業の益金は所得金額に算入しない。

#### ② 被告の主張

周旋業概念の意義については、上記に同じである。ただし、対価の授受を要件としない。

本件事業は、周旋業に該当する。収益事業に該当し、所得は課税要件を満たす。原告が、本件事業により受領する金員は寄付ではない。民法上の贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思を表示し、相手方が承諾をなすことでその効力を生ずる契約である。しかし、原告の運営細則においては、サービス利用者の支払額及び支払が定められている。これにより「本件事業年度の所得金額は、本件事業による益金を含めて所得金額を算定する。」と主張する。

### 4) 裁判所の判断

#### ① 請負業の意義

公益法人等の収益事業課税の趣旨については、「公益法人等が、営利法人等と同様に営利事業を営んでこれと競合する場合に、この所得について非課税とすると課税の公平が失われることから、これを是正することにある。」とし、収益事業を政令に委任した趣旨は、「公益法人等の事情実態や営利法人等との事業の競合関係が、社会状況や経済情勢の変化に伴って変化することに鑑みて、その変化に対応して機動的かつ適切に収益事業を定め、課税上の公平の維持を図ることにあると解される。」とした。

施行令の解釈については、その文言を合理的に解釈すべきであるとして「『請負業』は、民法 632 条に限定されず、委任あるいは準委任を反復継続して業として行うものも含むことが、文理上明らかと言うべきである。したがって、原告主張の解釈は、採用することが

できない。」との判断を示している。

#### ② 本件事業の請負業該当性

サービス提供の主体については、原告の運営細則の定め及び本件事業の実態からすれば、原告と認められる。サービス提供に対する対価の支払の有無においては、ふれあい切符の点数が、原告が提供したサービスの対価として、原告に支払われるものであると認められ、1時間当たりふれあい切符8点(800円相当)としての負担額は、1時間当たり最低1530円という介護保険の家事援助に対する報酬と比較しても、サービス提供に対する対価性を否定するほどに著しく低廉なものであるとまでは認められない。

本件事業は、一定の役務を提供して対価の支払を受けるものであって、法施行令5条1項10号にいう請負業に該当する。

所得金額及び納付税額において、本件事業は、請負業に当たるため、収益事業に該当し、課税対象となる。

#### ③ 結論

本件更正は、適法であって原告の請求は理由がない。

#### (4) 控訴審 東京高等裁判所

当裁判所も、控訴人の本件請求は理由がないから棄却する。

本件事業は、これに携わる控訴人あるいはその会員の主観的意図や究極の目的を捨象してみた場合、外形的形態としては、介護保険事業あるいはその周辺のサービスと共通する要素があることは否定できない。控訴人は、これを行うことによって多額ではないにしても剰余金を取得しているということができる。そうだとすれば、現行の税体系を定める法制度のもとにおいては、法人税の課税がされることはやむを得ないというほかない。

控訴人は、このような課税がボランティアのインセンティブを喪失させ、社会が必要としている活動を障害すると主張するが、立法論としては傾聴すべきであるとしても、現行法の解釈、運用としては、その主張を採用することは困難であるとされた。

#### (5) 収益事業をめぐる論点

原審において、被告である課税庁は、公益法人等の法人税課税制度の導入過程について次のように説明している。「公益法人等に対する法人税課税制度は、昭和25年の法人税法改正により導入された。この背景には、公益法人等が営利法人等と同様に営利事業を営んでこれと競合する場合に、この所得について非課税とすると課税の公平が失われるという理由があった。法人税法7条で公益法人等の所得のうち収益事業によるものを課税対象にしているのは、昭和25年当時、立法者が、執行上、立法技術上の理由により、収益事業を限定列挙するという方式を選択したという経緯がある。法人税法施行令5条1項の趣旨は、営利企業等と競合関係にあるため、非課税とすれば課税の公平を損なう業種を網羅的に対象とする。」これが、NPO法人の出現により、当初の立法者の趣旨との乖離してきたことへの問題提起として本件訴訟は、行われたと見ることができる。

事業は、継続的な経済活動を伴うため、外形的形態ではどれかの類型に分類される。それは、目的による営利・非営利の分類とはまったく別物である。継続的な経済活動を網羅的に課税対象に取り込むための手法として、収益事業と非課税規定を組み合わせたところ

に立法技術上の目的が見えてくる。

一般のNPO法人については、現行法では、法人税法の収益事業の事業項目の中で「…を除く」という除外規定として立法化されない限り、実質は原則課税となっている。認定NPO法人化しない限り、措置法による寄付金控除等の適用もない。活動現場の多くは、営利法人における非採算分野で社会的に必要な事業をNPOが引き受けている。このNPO法人の活動を企業が支援する姿は、競合関係よりは協働補完関係にある。収益事業課税方式の趣旨が営利法人との競合にあったとすれば、当時の社会状況との違いを考慮し、NPO法人の役割を評価しなおす必要があり、公益法人課税導入時の原点に立ち返って収益事業課税方式の見直が求められているということができ、本判決を是認することはできない。本件は、ボランティアによる時間寄付で成り立つNPO法人の実態から、現在の課税判断の変更を求めるものであり、営利法人とNPO法人との協働関係を促進させていくことのできる課税方法を検討すべきことを問題提起したものとと言える。

収益事業課税に関しては、改めて第3節で詳しく検討することとする。

### 3. <事例2>社会福祉法人への同族会社規定の適用

#### (1) 事案の概要

社会福祉法人蓬生会Xは、A（設立時の理事長）、B（Aの夫）、C（Aの父）の3人で65%以上を寄付して平成8年4月1日設立された。

Aは、理事長在任中、法人が路面改良工事を発注するなどの名目で預金を引き出すなど、当該法人から不正な支出により経済的利益を享受した。これについて、青森税務署長Yは、法人がAに対して供与したもので、これについての所得税を源泉徴収して納税する義務を負っているにもかかわらず、法定期限まで納付がなかったとして、平成10年7月7日付けで納税告知及び重加算税賦課決定がなされた。Xは、本件処分に対して異議申立及び審査請求を行ったが棄却され本訴となった。

#### (2) 争点の整理

非営利法人の理事長Aが、Xから不正支出により取得した金員が所得税法上の給与所得に該当するか否か。

##### i 原告Xの主張

本件金員の移動は、Aが専ら自己の個人的用途に使用する目的で不正に移動したものであり、明らかに横領であり、Aの理事長としての地位、職務に基づく「その対価として支給され」たものとは全く言えない。

##### ii 被告Yの主張

理事長のような権限のある法人代表者が、自己の権限を濫用して、当該法人の事業活動を通じて得た利益は、実質的に法人代表者が受けた給与であると推認することができる。

##### iii 裁判所の判断

###### ・第一審：原告X勝訴

非営利法人という法人形態の特殊性による賞与の利益処分性や裁判時点でのAの状況等の観点を中心として、本件金員は給与所得に該当しない。

・控訴審：原判決取消 控訴人Y勝訴

法人形態の如何にかかわらず、代表者がその地位を濫用し、法人を実質的に支配していることに関する客觀的事実が認められれば、本件金員は同族会社と同様に取り扱われるべきであるとし、隠れたる利益処分として給与所得であると推認できる。

・上告審：不受理。上告却下

### (3) 給与所得をめぐる論点

原審では、Aの資金引き出しはXからの横領とも言うべきものであり支給されたものとするにはできないとして、給与所得該当性を否定している。営利法人と非営利法人との性格の違いから次のように述べている。

「営利法人である会社の場合には、その活動によって収益を上げ、これを社員に還元することがそもそもの存在目的とされ、その意味で社員である株主等は会社の財産に対して持分的権利を有しているということができ、しかも、会社の運営についても程度の差こそあれ社員の意思を反映させることが予定されているのであるから、会社の規模や実態によっては、会社の財産を役員が利得した場合に、これを利益処分である賞与として把握することが相当である事案も想定し得る。

非営利法人については、たとえ設立当時の寄付の全額ないし相当割合をある範囲の親族らがしていたとしても、法人の財産を寄付者に還元することは予定されていないのであるし、さらに社会福祉法人については、解散時の残余財産について、社会福祉事業を行う法人ないし国庫に帰属することすら法定されているのであるから、これを会社と同視することはできない。法人の財産を利得した場合に、その時点において当該役員が法人を実質的に支配していたとしても、これを利益処分であると解することは、一般論としても疑問が残る。」としている。

これに対し、控訴審では、営利法人と非営利法人の違いには言及せず、「法人代表者が法人経営の実権を掌握し法人を実質的に支配している事情がある場合、このような法人代表者が、自己の権限を濫用して、当該法人の事業活動を通じて得た利得は、給与支出の外形を有しない利得であっても、実質的に、法人代表者がその地位及び権限に対して受けた給与であると推認することが許される。」として原審を取り消している。

非営利法人の要件は、このような不正が発生しないためのものであると解されるが、本件では、それでも生じた不正をどう課税上取り扱うかが争点となり、上告が棄却され控訴審での判断が課税上の扱いとして決着をみた形となった。「給与所得とは、俸給・給料・賃金・歳費および賞与ならびにこれらの性質を有する給与をいう」（所得税法 28 条 1 項）。しかし、本件での理事長への経済的利益は、不当に職権を濫用して横領により得たものである。株式会社等の財産に対する支配権を有する同族会社の同族株主においては、不当に内部利益を引き出した場合もその内部利益の分配を行ったと見ることができる。しかし、非営利法人の場合は剰余金の分配は禁止されており、残余財産が最終的には国等に帰属することを考えれば、不正による財産の利得は、公共的な財産の横領行為に等しい。法人へは是正のための社会的責任が生じる問題であることを考慮すれば、給与として法人が追認するような扱いを求める課税上の扱いには疑問を禁じ得ない。社会福祉法人に内部利益の分配は認められていないことから、雑所得として取り扱うべき事案であったと考える。営



利法人と非営利法人の違いに言及しないことから生じた判断であったと見ることができる\*34。

#### 4. <事例3> 社団医療法人への財産評価基本通達の適用

##### (1) 事案の概要

医療法人A会は、Bにより昭和30年設立された社団医療法人である。当事案にでの親族関係は、X1=X2の夫、X2=Bの長女、X3・X4=X1X2の子となっている。X1は、昭和63年6月理事長に就任した。

平成9年に定款を変更し、次の2点を加えている。

- i 退社時の払い戻し及び解散時の残余財産分配は運用財産のみとする。
- ii 解散時の残余財産のうち基本財産等は国等に帰属するものとする。

平成10年5月に1口5万円で、X1・X2・X3・X4に割当て増資を行った。増資により出資口数は110口から200口に増加した。増資時点での財務状況は、基本財産24億円、運用財産17億円の債務超過となっていた。

社団医療法人の増資に当たりX1らが出資を引き受けたことについては、これにより著しく低い価額の対価で利益を受けたものであり、相続税法9条所定のみなし贈与に当たるとされ、贈与税の決定及び無申告加算税の賦課決定がなされたため、X1らがこれらの処分の取消を求め本訴となった。

##### (2) 争点の整理

出資持分の定めのある社団医療法人の出資については、「財産評価基本通達」194-2により類似業種の株価に比準して評価することに妥当性があるか。

##### i 原告の主張

本件出資に対して相続税法9条が適用されるか否かは、本件法人の社団としての特質、新定款の意義及び本件増資、本件出資の意義を検討した上で決せられる必要がある。

本件法人は医療法人法に定める病院であり、神奈川県知事の厳格な監督に服した高度の公共性、公益性、永続性を有する存在である。

定款において出資の払戻しは運用財産のみとされているにもかかわらず、全財産を含めて評価する財産評価基本通達の適用がなされた本件各決定処分は、営利法人に対する出資と同一に扱い、相続税法9条を適用しているが、本件法人の性格上違法である。

##### ii 被告の主張

従前の出資割合と異なる出資の割当がされたことにより社員の出資持分の価値に変動した場合、一方から他方へ財産的価値の移転があったととらえる。この財産的価値の移転が「著しく低い対価」によるか否かで判断する。このための出資を評価する必要があるが、財産の評価については時価評価によるものとしており、財産評価基本通達による。

持分の定めのある社団医療法人の出資の評価は、取引相場のない株式の評価に準じて評価する（評価通達194-2）。

##### iii 裁判所の判断

- ・第一審

医療法人は法人税法上は普通法人とされており、増資による経済的利益の移転という局面をみれば、営利法人の場合と特段異なった事情があるとも言い難い。

財産評価基本通達 194-2 に特段不合理な点は見受けられず、課税処分に違法な点はない。

・控訴審

財産の評価の基本原則、基準及び方法を定める財産評価基本通達は、評価がされるについて取られた前提が客観的な事実と異なるなどの理由により、評価による価格が客観的な交換価値を上回る際には、当該課税処分は違法となる。

医療法 54 条が医療法人は剰余金の配当をしてはならないと規定していることを踏まえて評価すると、当該出資の評価額は出資金額を上回るものではない。

課税庁が、根拠となる否認規定が存在しないのに、財産評価基本通達による評価を一律に適用することにより脱税の摘発を達成することは許されない。原判決を取消し、控訴人らの請求を認容する。

・上告審

定款の定めいかんによって、当該法人の有する財産全体の評価に変動は生じない。法令で許容される範囲内において定款の変更をすることにより、財産全体につき自らの出資額の割合に応じて払戻し等を求め得る潜在的可能性を有する。

財産評価基本通達 194-2 による出資の評価には合理性がある。

新定款における変更の禁止条項によって上記結論を左右されない。

第 1 審の判断を是認し、原判決を破棄する。

(3) 社団医療法人の出資への財産評価基本通達適用の妥当性をめぐる論点

社団医療法人を法人税法上の普通法人として、営利法人と同様の基準を適用できるかどうか争点となっている。第 1 審と上告審では適用できるとし、控訴審ではできないとされた。

最高裁では、控訴審で議論された、社団医療法人の非営利法人としての性格と残余財産のうち基本財産が国等に帰属する中での出資の分配の範囲についての判断がすべて否定されている。しかし、第五次医療法改正(2007)では、社団医療法人に救急医療等確保事業に関わる業務等一定の要件を満たし、知事の認定を受けると社会医療法人とし、公益法人と認められることとなる。医療法人法が成立(1948)した昭和 30 年当時から 50 年近くが経過し、医療法人の公益性を重視する動きが社会医療法人制度に至っていると考えられる。医療法人法に基づき定めた非営利法人の要件を満たす医療法人の定款の内容を考慮せず、医療法人が厳しい行政庁の監督下におかれていることの現状を無視して営利法人と同様の基準を適用するとしている財産評価基本通達は、医療法人の非営利法人規定が導入される制度改革等以前のものであり、これを見直さないところに問題がある。医療法人の非営利法人化は第三次医療法改正(1997)、第四次医療法改正(2000)で明らかとなっており、平成 18 年段階ではすでに明確となっている。これが平成 19 年の改正では、一定の要件を備えると社会医療法人として公益法人扱いとし、税制上の支援も行うこととなるという流れに反するものとなっている。

5. 3 件の裁判事例から見えてくる問題点

## (1) 非営利法人要件と課税判断

3件のすべてが課税庁の勝訴で結審している。裁判の内容は、既存の営利法人に対する課税判断を非営利法人に対しても適用し課税した税務署長に対する納税者側からの問題提起となっている。しかし、その主張は受け入れられず、すべてが納税者敗訴となっている。

3事例の争点をあらためて列記すると次のように整理される。

事例1は、NPO法人に対する「有償ボランティア」で行う事業への収益事業課税の適用の妥当性が問われた。

事例2は、社会福祉法人において理事長が法人財産を不当に引き出した場合の経済的利益に対する所得の取扱いが、給与所得に該当し特別徴収義務を生じることの妥当性が問われた。

事例3は、社団医療法人に対する出資の評価について、非営利法人で残余財産分配は運用財産のみであると定款に定められていても全財産で評価する財産評価基本通達の適用に妥当性が有るかどうか問われた。

法人格は異なるが、すべてに共通するのは非営利法人であるということである。非営利法人の要件は、第1項でまとめたように、イ. 剰余金の分配を行わない、ロ. 残余財産は国等に帰属する、ハ. 親族支配の排除の3点に要約される。これらをもとに上記争点を整理すると、事例1では、非営利法人の財産は個人に帰属せず、最終的に国等に帰属するため、国等の財産と同じように社会的には公共的財産を構成する。非営利法人の剰余金への課税は、公共的財産に対する課税と同じであり、国の財産に税金を課税するに等しい。課税の根拠とともに非営利法人への法人税課税は再検討すべきと考える。NPO法人の事業は多くのボランティアに支えられており、これを時間寄付<sup>\*35</sup>ととらえると、剰余金は次年度への事業継続のため寄付金の留保によりつくられていると見ることができる。

事例2において、同族会社と同一視し給与所得とすることには、営利法人の利益の分配を受けることを目的に財産を提供しその権利を有する株主が内部留保利益を引き出す場合と、非営利法人の公共的財産を不当に引き出し私物化することの違いを無視していることとなる。本件事案を所得税法28条1項における給与への当てはめには無理がある。

事例3のように出資の払戻を伴う非営利法人（社団医療法人）がその財源を運用財産に限定し基本財産を含まないこととして定款にも定めている場合にも、全財産を対象に営利法人の財産評価基本通達を適用し評価することへの不自然さを考えていかなければならない。医療法人への基本財産の寄付行為を考慮せず、さらに負担を求める結果となる財産評価基本通達の適用については不合理な点を生じることとなる。

## (2) 非営利法人と営利法人の相違点

非営利法人と営利法人の相違点を、事業目的・剰余金・残余財産の各点について順次比較検討する。

### i 事業目的の相違

- ・営利法人は、自己の財産を増加させることを目的とする。個人が投資として法人に対する財産権を株等の形で所有している。
- ・非営利法人は、所定の公益的・共益的目的を達成するために設立され、個人の財産を寄

付する行為により成り立つ法人で、寄付者は適切な目的の実現を求めるが、寄付後は法人の財産について個人からの財産権は及ばない。

#### ii 剰余金と残余財産

・営利法人における剰余金の発生は、投資者の財産の増加をもたらす。それらは投資者における潜在的所得の発生を意味する。これが配当として分配されることにより個人所得として顕在化する。内部留保された部分は、法人財産の増加額として、分配可能額の増加をもたらす。法人の清算時には、これらはすべて株主に分配され、残余財産はすべて個人に帰属することとなる。営利法人の財産は、個人財産の集合体であり、共同で財産の増加を目指す事業体である。

同族会社では、一定の個人が事業遂行上の決定権を持つと同時に、会社より個人への財産移転も自由に行いうるため、給与以外での会社から個人への財産の移転は、内部留保利益の引き出しと考えられる。

・非営利法人での剰余金の発生は、残余財産の増加をもたらす。寄付行為により構成された法人財産には帰属する個人はなく、利益の分配という行為は存在しない。残余財産の帰属は、国等となることから、公共的財産の増加となる。

#### iii 営利法人の非営利法人の i と ii の違いから

非営利法人の社会的性格を前提とした社会的ルールの整備が急務となっている。拡大する非営利セクターの活動を市民レベルからチェックできるシステム、国・地方公共団体、公益法人、NPO法人等の公会計・公益法人会計・NPO会計を統一的な会計制度として整備し、公共的財産の情報開示、公益目的事業遂行の国民による監視体制の構築が必要となる。非営利法人への対応について、現行の営利法人を前提とした税制度の中で、法人の事業目的を無視し、法人に生じた収益についてはすべて課税するということでは法人の存続を危うくする。法人財産を私物化している場合への対応も営利法人の課税関係の中だけで処理していくことには限界がある。法人制度の整備が進む中で、営利法人と非営利法人の違いを前提とした課税ルールの検討が必要になっている。

### (3) 今後に向けての課題

寄付（ここでは「時間寄付」を含む）は、一方的に財産権を移転する行為である。個人や営利法人間では、他者への財産権の移転であるが、非営利法人や国等への移転では所有権を持つ個人が存在せず、個人の財産権がおよばない公共的財産への組み入れとなる。公共サービスの資金調達のため強制的に行う課税権の行使である租税と目的達成のため自主的に行う寄付行為、それは「共助社会づくり」<sup>\*36</sup>の資金源としての両輪として拡大されていくことが期待される。このためには、社会的必要性を踏まえた公益分野への寄付を誘導する寄付金制度の再検討を行っていくことが必要である。

営利法人を前提とした租税の課税判断をそのまま非営利法人へ拡大していくことの矛盾を検討し、非営利法人への原則的な課税判断を明確にしたうえで、非営利法人の中でも公益性の高い公益法人への支援制度としての寄付金制度を、順を追って整理していかなければならない。

### 第3節 収益事業課税に関する裁判事例比較

本節においては、収益事業に該当するため法人税が課税されるとされた次のNPO法人と宗教法人に対する裁判事例を取り上げ、収益事業課税方式の問題点を整理検討する。

NPO法人については、第2節で取り上げた流山訴訟を再度取り上げるため、裁判の内容については省略し、収益事業課税方式における問題点についての検討のみを行う。宗教法人については、以下の6件の事例を取り上げ、NPO法人と宗教法人での課税の違いを明らかにする。

#### 1. NPO法人に対する収益事業課税

高齢者を支援するボランティア活動を行ってきた任意団体さわやか福祉会が、特定非営利活動促進法（以下「NPO法」という）の成立とともにNPO法人化した。それ以前から行っていた高齢者への支援活動が、法人化したことで、法人税法上収益事業として課税されることとなった。それに対して疑問を抱いたNPO法人が、問題提起のため訴訟を起こし、活動現場を踏まえて、NPO法人を支えるボランティアや有償ボランティアの活動の捉え方をどう見るかについての司法判断を求めるため当該流山訴訟は行われた。

NPO法施行後18年を経過した現在も、これに対する明確な回答を得られているとは言えない。それは、社会に広く浸透したNPO法人の活動を社会としてどのように評価し、社会制度の中に位置づけていくのかを問い続けている。「民間が担う公共」が重要性を増す中であって、2011年（平成23年）6月30日、民主党政権下で「市民公益税制」が問い直され、「新しい公共」の視点からの認定NPO法人制度の大改正が行われた。改正後間もなく自民党政権に変わることとなる。自民党政権下では、少子高齢化社会の中で首都圏への一極集中を是正し地方創生を図ることを目的に2014年（平成26年）「まち・ひと・しごと創生本部」が設置され地方創生担当大臣も置かれることとなった。その後「共助社会づくり」の推進が明確になり、NPOの地域社会における役割が新たな段階をむかえている。民主党政権下での「新しい公共」が、自民党政権における「共助社会づくり」として具体策の中に引き継がれている<sup>\*37</sup>。

政権の変化に惑わされないNPO法人の社会的役割として、「民間が担う公共」の主体としての立場がある。法人税法におけるNPO法人に対する課税判断の原点を再考し、NPO法人の社会的役割を積極的に支援していくための制度の検討整理を行っていかねばならない。流山訴訟の問題提起した課題を、その後のNPO法人の社会的役割の拡大を踏まえ、再度検討し直していくことの意義は大きい。

流山訴訟の概要<sup>\*38</sup>については、第2節事例1として詳細に記載しており重複を避けるために裁判事例の記載は省力する。宗教法人の裁判事例を整理したうえで改めて問題点を整理することとする。

#### 2. 宗教法人に対する収益事業課税<sup>\*39</sup>

(1) ペット葬祭業事件<事例1>\*40

第1審 名古屋地判 平成17年3月24日 税務訴訟資料255号順号9973

控訴審 名古屋高判 平成18年3月7日 税務訴訟資料256号順号10338

上告審 最判 平成20年9月12日 訟務月報55巻7号2681頁

#### 1) 事実の概要

X(原告・控訴人・上告人)は、昭和44年に設立された天台宗の宗教法人である。

昭和58年ころからペット葬祭業(本件事業)を行う。死亡したペットの引取り、葬儀、火葬、埋蔵、納骨、法要等を行い、料金表を備えたパンフレット等も準備されている。

Y(所轄税務署長:被告・被控訴人・被上告人)は、本件事業が、法人税法施行令5条1項1号(物品販売業)9号(倉庫業)10号(請負業)に該当するとして、平成14年5月20日付で、平成8年4月1日から平成13年3月31日の5事業年度の決定処分を行った。Xは、これを不服として不服申立を行い、平成16年1月20日に本件取消訴訟を起こすに至る。

#### 2) 第一審 名古屋地方裁判所

収益事業性の該当性の有無は、当該事業の展開の手法、收受される財貨の額が定まるに至る経緯、その額と給付行為の内容との対応関係、例外の許容性などの具体的諸事情を総合的に考慮し、一般事業者が行う類似事業者と比較しつつ、社会通念に従って、果たしてその財貨移転が任意になされる性質のものか、それとも一定の給付行為の内容に応じた債務の履行としてなされたものを判断して決せられるべきである。本件は、料金表に基づき行われ、ペット葬祭を行う民間事業者のものと極めて類似している。これらにより、「本件事業は、収益事業たる請負業に該当する。」とされた。

当裁判所の判断の中で、「公益法人に対する課税制度の経緯」として現在の公益法人課税の歴史がまとめられているので引用しておくこととする。第3章1節1「非営利法人課税の沿革」を参照しながら裁判所の判断を見ておきたい。

我が国における所得課税制度は、明治20年に制定された所得税法によって創設されたが、当時の納税義務者は個人のみであって、法人に対する課税は行われなかった。

その後、明治32年の所得税法改正により、法人の所得に対しても25/1000の税率により所得税を課することとされたが、公益法人については課税の対象外とされた。その根拠は、公益法人は専ら公益を目的として設立され、営利を目的としないという公益性と、たとえ収益事業を行ったとしても、それから生ずる利益は特定の個人に帰属する性格のものではないと考えられたことにある。そのため、大正9年の改正や法人税法の創設によって法人に対する課税制度の大変革が行われた際にも、公益法人等に対しては課税されないままであったが、昭和20年12月に宗教団体会法が廃止されて宗教法人令が制定されて初めて、収益事業を営む宗教法人については、その収益事業から生ずる所得について法人税を課税することとされた。

戦後に来日したシャープ博士を団長とする使節団は、昭和24年8月、日本の税制の在り方に関する報告書を公表したが、その中で、非課税とされている公益法人の多くが、「収益を目的とする活動に従事し、一般法人並びに個人と直接競争している…このような非営

利法人の上げる利益金は、その活動をさらに拡張するかまたは饗宴のために費消されている」こと、「そのいずれもが、免税を正当化するためには極めて薄弱及び全く無価値なものである」ことなどを指摘した上、租税の全部又は一部を免除する場合には、その目的及び趣旨を法規中に具体的に規定すること、免税を要求しようとする一切の法人に対し、免税証明書の交付を大蔵省から受け取ることを要求すべきこと、3年ごとに免税の資格を審査すべきことなどの勧告を行った。

これを受けて昭和25年の改正された法人税法においては、個別審査方式は、その困難性などの理由から採用に至らなかったものの、公益法人等の収益事業から生じた所得に対しては、法人税を課することとし、収益事業の範囲は政令で定めるというように、現行法と基本的に同じ形式が採用された。この改正の基本的な考え方について、当時の大蔵省主税局調査課は、「戦後の急激な物価騰貴のため、多くの公益法人は従来程度の収入を得ていたのでは本来の公益事業遂行の資金を賄うことが困難となったので、従来営利的事業を行わず、もっぱら一般の寄付金等によって事業を行っていた公益法人も新たな営利的事業を行うこととなり、また従来からの営利的事業も拡張する傾向が顕著になってきた。元来公益法人が営利事業を行うのは、その本来の目的たる公益事業を遂行する上のやむを得ない手段たるべきであって、公益法人の行う営利的事業が本来の事業遂行を賄ってなお余りあるという段階に至ると、それは公益法人の行う営利的事業としては行き過ぎであるともいえるし、一般の営利法人の行う事業との間に、一方は法人税が非課税であり、一方は課税されるという関係から著しい不均衡を生ずるに至った。そこで公益法人に対する法人税課税問題が台頭するに至るのであるが、その課税方法として、個々の公益法人の事業の内容により、その事業が、非常に公共性が強いときはたとえ収益事業を行っても課税せず、また公共性に乏しいときはその事業の全部に対し課税するという方法も考えられた。しかしすべての公益法人についてその事業を精査し、公共性の強弱を判定することは事実上不可能に近いので、改正税法においてはすべての公益法人を一律に課税法人とし、その収益事業から生ずる所得に対してのみ法人税を課税することとしたのである。」と説明した。これを引用することで、裁判所としての課税判断において、営利法人と宗教法人の課税の均衡を図ることが課税目的であることを明らかにしている。

### 3) 控訴審 名古屋高等裁判所

控訴棄却

### 4) 上告審 最高裁判所第2小法廷

最高裁は、「ペット葬祭業は、外形的に見ると、請負業、倉庫業及び物品販売業等の行為形態を有するものと認められる。」とし、「公益法人等のうち収益事業から生じた所得については、同種の事業を行うその他の内国法人との競争条件の平等を図り、課税の公平を確保するなどの観点からこれを課税の対象としているにかんがみれば、以下の判断基準に照らし法人税法2条13号の収益事業に当たると解するのが相当である。」と述べ、その判断基準を次のようにまとめている。

- ・事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払いとして行われる性質のものか。
- ・役務等の対価ではなく喜捨等の性格を有するものか。
- ・当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か。

「上記の観点を踏まえ、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総

合的に検討して判断する。」とした。

(2) 宗教法人の営む不動産貸付業等の収益事業課税<事例2>

第1審 神戸地判 平成17年5月25日 税務訴訟資料255号順号10039

控訴審 大阪高判 平成17年12月21日 税務訴訟資料255号順号10247

上告審 最判 平成18年5月30日 上告棄却

1) 事案の概要

原告は、昭和60年8月1日に宗教法人法に基づいて設立された宗教法人であり、法2条6号所定の公益法人に該当する。原告の行う収益事業は、i 不動産貸付業 法施行令5条1項5号、ii 有料老人ホーム業 法施行令5条1項15号、iii 物品貸付業 法施行令5条1項4号に該当する。税務署長は、平成15年5月29日付本件決定処分を行い、原告は異議申立、審査請求を経て本件訴訟を提起した。

2) 争点

公益法人については、収益事業を営む場合に限り納税義務がある(法4条1項ただし書)。収益事業を営んでいる公益法人が下記要件に該当する場合には法施行令5条1項に規定する収益事業には含まれない(法施行令5条2項1号)。

- ・事業に従事する特定従事者(身体障害者、年齢65歳以上の者、配偶者のない女子で児童を扶養している者)が、その事業に従事する者の総数の半数以上を占める。(要件1)
- ・その事業がこれらの者の生活の保護に寄与している。(要件2)

本件各事業には、法施行令5条2項1号の適用があり、収益事業からの除外事由に該当するかどうか争点となった。

① 原告の主張

収益事業の除外規定に該当するから、収益事業に含まれない。

② 被告の主張

・法施行令5条2項の判定単位は、収益事業ごとに判断すべきであるとして、次のように主張した。

i 不動産貸付業

全従業員3人のうち特定従事者1人。(要件1に非該当)

ii 有料老人ホーム iii 物品貸付

特定従事者割合半数以上。(要件1該当)

要件2は、当該事業の収入金額又は利益金額の相当部分を、特定従事者に給与等として支給しているか否かで判断すべきである。(要件2非該当)

上記事由により、本件事業については、法施行令5条2項1号の適用はできない。

③ 神戸地裁の判断・・・原告請求棄却

法施行令5条2項1号の規定の趣旨は、本来収益事業に内容の事業であっても、(要件1)(要件2)に該当する場合には、その公益性を考慮し、社会政策上法人税を課することは相当でないと判断して、これを収益事業から除外したものと解される。

(要件2)には、具体的には、当該事業に係る収入金額又は利益金額の相当部分を特定従事者に給与等として支給していることが必要であると解する。



「生活の保護に寄与する」とは、個々に特定従事者に支給される給与額で評価するのではなく、収益事業から生じた剰余金等の処分可能な金額のあり方に着目し、これに占める特定従事者に支給する給与等の割合という手法を用いて、その事業が、特定従事者の自立促進を目的とするものか、それ以上に利益追求を目指すものかを評価すべきである。

当該事業は、その割合が著しく低いので（要件 2）を充足していない。

④ 大阪高裁…控訴棄却

原判決を引用し、控訴人の請求は理由がないと判断する。

⑤ 最高裁…上告棄却

（3）霊園開発事業の収益事業課税＜事例 3＞

国税不服審判所 平成 21 年 11 月 10 日 裁決事例集 78 集 309 頁

1) 事案の概要

宗教法人 D（請求人）は、宗教法人 B との間で、仲介人兼連帯保証人 C として、平成 12 年 12 月 14 日、本件霊園の売買契約書を取り交わした。D と C は、同日付で「霊園事業確約書」を取り交わし、D は、本件霊園開発事業の管理、運営一切を C に委託した。D は、県知事より平成 13 年 3 月開発行為を許可された。本件土地の所有権は、平成 16 年 2 月宗教法人 B に移転した。D は、P 市に本件霊園の廃止を申請し、B が新たに本件霊園の経営許可申請を行い許可を受けた。これにより D は、B より 2,706,600,000 円を受領した。これについては、収益事業から生じた所得以外の所得であるとして、本件事業年度の益金の額に算入しなかった。

2) 争点

本件霊園開発事業は、請求人の収益事業に当たるか否か。

① 原処分庁

請求人の一連の行為は、相当期間を要して多数の地権者から土地を購入し、一の事業計画に基づき本件各土地の区画形質の変更を行った上でこれを宗教法人 B に譲渡したものであり、この行為は法人税法第 2 条 13 号及び法人税法施行令第 5 条第 1 項第 2 号に規定する収益事業（不動産販売業）に該当する。

②請求人

本件霊園開発事業は、請求人、宗教法人 B 及び C 社間の契約で、C 社が宗教法人 B から 2,706,600,000 円で造成工事を請け負い、宗教法人 B が土地を買収、請求人は県知事から開発許可を得て、この墓地の販売権すなわち永代使用権を宗教法人 B に 6 億円で譲渡したもので、永代使用権の対価である 6 億円は、収益事業による所得には当たらない。

③ 審判所の判断

本件霊園開発事業は、住宅団地を造成し譲渡する行為や工業団地を造成し譲渡する行為などと同様に土地を買収してこれを造成し譲渡するものであるから、一般私企業との間で競合関係を有するものであり、法人税法施行令第 5 条第 1 項第 2 号に規定する不動産販売業に当たる。本件霊園開発事業は、請求人が事業主体となり、継続して事業を行なったものと認められることから、収益事業に当たると解するのが相当である。

(4) 会館利用料の収益事業課税<事例4>

国税不服審判所 平成25年1月22日 裁決事例集90集259頁

1) 事案の概要

宗教法人(請求人)が所有する会館を、檀家以外の者に対し葬儀等の会場として使用させ金員を受領した。税務署長(原処分庁)は、この金員を受領したことが法人税法上の公益法人等が行う収益事業(貸席業)に該当し、また、消費税法上の課税資産の譲渡等に該当するとして、法人税の更正処分並びに消費税等の決定処分等を行った(平成18年4月1日から平成23年3月31日までの5事業年度を対象に更正処分)。これに対し請求人は、同処分等の全部の取消を求めた。

2) 争点

本件行為は、貸席業に該当し収益事業に当たるか否か。

① 原処分庁

本件会館を檀家以外の者に対し葬儀等の行事に利用させているところ、当該行事に僧侶が出仕しない場合、本件会館を檀家以外の者に利用させる行為は、他の者に単に利用させているにすぎないから、貸席業に該当する。

② 請求人

本件会館を檀家以外の者に対し利用させるに当たって、利用を葬儀等に限定しており、僧侶は、安置されている遺体に対し線香を立て合掌しているほか、本件会館の利用料は対価性のない布施として受領している。本来の目的である公益事業として行う活動の一環であるから、貸席業には該当しない。

③ 審判所の判断

宗教法人の行う事業が法人税法施行令第5条第1項各号に規定する事業に該当するか否かの判断基準は以下の通りとして、収益事業の範囲は、税法固有の目的に従って法定されているものであるから、公益法人等の当該事業の公益性を否定するものではないとした。

- ・当該事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか。
- ・役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか。
- ・一般的に行う事業と競合するものか否か。

<認定事実>

- ・本件会館の檀家以外の者の利用は、利用予定がない限り利用料を明示した利用申込書により行われていた。
- ・利用料は、葬儀会社等が運営する斎場の利用料と大きく乖離するものでない。

<当てはめ> 貸席業の該当性

- ・請求人の僧侶が出仕するときは、自ら本件会館を利用して葬儀等の行事を行うものであるから貸席しの行為が介在する余地はない。
- ・本件行為は、当該者に利用させ、その対価として当該利用料を受領したものと認められる。
- ・葬儀会社等が自ら運営する施設を葬儀会場として貸し付ける行為と本質において異なるところがない。

(5) 永代使用料のうち墓石及びカロートに係る部分は収益事業に該当<事例5>  
東京地判 平成24年1月24日 判例時報2147号44頁  
東京高判 平成25年4月25日 税務訴訟資料263号順号12209

## 1) 事案の概要

弘照院協会(A)は、真言宗の北海道石狩市内にある宗教法人である。

札幌北税務署長(B)は、Aに対して平成20年6月4日付けで、法人税の平成16年、平成17年、平成18年についての更正処分、及び同過少申告加算税賦課決定処分。消費税等の平成17年、平成18年について更正処分、及び同過少申告加算税賦課決定処分を行った。法人税等の更正内容については、下記の通りである。

- ① 永代使用料のうち墓石及びカロートに係る部分は法人税法の収益事業に該当する。
- ② 永代使用料のうち上記墓石やカロートに係る部分や墳墓地等の管理費は、消費税等の課税対象となる。

## 2) 争点

本稿においては、永代使用料収入のうち墓石及びカロートに係る部分が、墓石及びカロートの販売の対価として、法人税法の課税対象である収益事業から生じた所得に該当するかについてののみ取り上げ、消費税については言及しない。

### ① B被告の主張

法人税法上、公益法人等(宗教法人を含む)については、収益事業から生じた所得についてのみ法人税が課税される。「収益事業」とは、販売業、製造業その他政令で定める事業で、継続して事業場を設けて営まれるものをいう(法2条13号)。

#### ○該当性の判断基準

- ・事業に伴う財貨の移転が物品の譲渡の対価として支払われる性質のものか。  
物品の譲渡の対価ではなく喜捨等の性格を有するものか。
- ・宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か。

#### ○本件への当てはめ

Aは、中国から石材を仕入れ、これを墓石として霊園内の墳墓所に設置する。

使用者は、申込後1年以内に墳墓を建立しなければならない。それは、使用者が自ら建立することを前提にしている。このことから、墳墓の所有権は使用者にあると言える。

石材販売業を営む一般の事業者が行う墓石等の販売業者と何ら異なることはない。

永代使用料は、物品の販売の対価であり、喜捨等の性質があるとは認められない(法施行令5条1項1号に規定する物品販売業)。宗教法人が行う墳墓地の貸付業を収益事業である不動産貸付業からの除外規定(法施行令5条1項5号2)は、墓地の経営が、民間企業との競合を問題とする必要性が乏しく、また、社会通念上収益目的で行われている性格のものではないためである。

墳墓地の貸付業の墳墓地は不動産を意味する。これに墓石を含むとすれば、石材販売業等の同種の事業を行う法人と実質的に競合して非課税となり、課税の公平を確保することができない。「墳墓地」には墓石・カロート部分は含まないと解すべきである。

### ② A原告の主張

宗教法人は、法4条1項により、公益法人として原則非課税とされている。

公益法人等が原則非課税の理由は、i 公益法人等が、専ら公益を目的とする存在で、原則非課税とすることで公益活動の増進を図る、ii 公益法人等が利益配当を行わない主体であるため、個人の所得の前取りという法人税の本質に合わない、ことによる。

本件へ当てはめると、一般事業者との競争条件の平等化のみを立法趣旨とする主張は不当である。法4条1項及び法施行令5条は、限定列举規定であるから、厳格に解釈しなければならず、安易に立法趣旨の一つを過大に強調して、課税要件を拡大解釈・適用することは、租税法律主義に違反する。墓地経営事業の高度の公共性、公益性を重視し、「墳墓地の貸付業」は宗教活動及び公益的活動に該当し非課税である。「墳墓地」は「墳墓と墓地」を指す。「墳墓地」とは、墓石等も含めて解釈するのが、法人税法の趣旨、宗教行為性及び宗教上の慣習からして適切である。「墳墓地」の範囲に墓石及びカロートが含まれることは明らかである。

### 3) 裁判所の判断

収益事業を行う場合には、一般の私企業との競争関係にあることから、課税の公平性という観点からも公益性を理由に非課税とするのは相当でない。

公益法人への非課税の判断基準を以下の通りとした。

- ・当該事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか。
- ・喜捨等の性格を有するものか。
- ・法人の一般的に行う事業と競合するものか否か。
- ・当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に判断する。

本件永代使用料に係る事業は、土地部分の貸付に係る事業（a）と墓石等の販売に係る事業（b）からなる。消費税等については、aは、別表第1の1に定める土地の貸付に該当し課税対象外である。bは、「資産の譲渡等」に該当し、課税対象となる。管理料についても同様となる。社会通念上喜捨金に相当するものではない。

本件各更正処分等はすべて適法である。よって、原告の請求は棄却する。

（6）宗教法人が墓地使用权者等から收受した管理料は、収益事業である請負業に係る収入に当たるとした事例<事例6>

国税不服審判所 平成26年12月8日 裁決事例集97集169頁

### 1) 事案の概要

本件では、宗教法人（「請求人」）が経営するE霊園の墓地使用者から收受した管理料収入が収益事業に係る収入に該当するとし、平成24年4月1日から平成25年3月31日までの事業年度の法人税及び復興特別法人税の確定申告した。その後、当該管理料収入が収益事業に係る収入に該当しないと、当該事業年度の法人税等の更正の請求をしたところ、原処分庁がそれぞれの更正の請求に対してその更正をすべき理由がない旨の各通知処分を行ったことから、請求人がそれらの取消しを求めた事案である。

### 2) 争点

当該管理料収入が収益事業に係る収入に該当するか否かである。

### 3) 請求人の主張

請負業の定義は法人税法に規定がなく、一般法である民法の請負の規定に従って判断すべきであり、また、当該請負業には「事務処理の委託を受ける業を含む。」と規定されていることから、民法 656 条の準委任の規定により判断することになる。

本件使用規定は、墓地管理者である請求人には墓地埋葬法等により墓地全体の保全管理が義務付けられており、そのための費用として本件管理料を収受しているものであり、墓地使用权者から請求人に管理業務を委託しているものではない。このため、本件管理料は「事務処理の委託を受ける業」に係る収入には該当せず、請負業に係る収入にも該当しない。

墓地の経営管理は、宗教活動に含まれるものであるから、収益事業には該当しない。

### 4) 原処分庁の主張

墓地使用权者は、本件使用規定に定められた請求人から提供される役務内容を承諾して本件管理料を前納することから、本件管理料を収受する請求人は、墓地使用者から同項に定められた役務、すなわち、霊園を使用するための便益のための役務の提供の委託を受けてその対価を得ており、墓地管理料は、請負業に係る収入に該当する。

公益法人等が施行令第 5 条第 1 項第 1 号から第 34 号までに掲げる 34 事業のいずれかに該当する事業を行う場合には、たとえその行う事業が当該公益法人等の本来の目的たる事業であるときであっても、当該事業から生ずる所得については法人税が課されることから、宗教法人である請求人が行う事業がこの 34 事業のいずれかに該当すれば収益事業に該当する。

### 5) 審判所の判断

施行令第 5 条第 1 項第 10 号に規定する請負業は、民法第 632 条に規定する請負のほか、同法 643 条及び第 656 条に規定する委任、準委任を反復継続して業として行う行為を含むものであるところ、本件管理行為は、本件墳墓地の利用者のために、墓地共用部分の管理役務を提供するものであるということができ、本件管理料を徴収してこれらの行為を反復継続して行っていた請求人の行為は、外形上は上記請負業の形態を有するものと認められる。

本件管理料について、喜捨としての性格をもつものということとはできない。

本件管理行為に係る事業の実際の内容は、請求人のような宗教法人でしか遂行できないものではなく、宗教法人以外の法人でも遂行できる事業であるといえ、これら法人の事業と競合するものである。

本件管理料は、施行令第 5 条第 1 項第 10 号に規定する請負業として行われたものであり、法人税法第 2 条第 13 号の収益事業に当たると解するのが相当であるから、これの伴い墓地使用权者等から請求人に対し支払われる本件管理料は、収益事業である請負業に係る収入である。

## 3. 6 件の事例の比較検討

ここでは、宗教法人に係る法人税法上の収益事業課税に争点を限定し、事例の整理検討しているため、それ以外の争点については触れていない。6 件の事例を比較して見ると以下のような特徴があることがわかる。

事例1では、収益事業課税方式の成立過程にまで言及し、収益事業課税方式が選択された理由とその目的を説明し、方法の妥当性を前提に収益事業の事業区分への当てはめを行い、収益事業に該当するので法人税の課税対象となるとの結論を導き出している。

収益事業課税方式の目的を「収益を目的とする活動に従事し、一般法人並びに個人と競争している」ことに伴う課税の不公平の是正とし、「すべての公益法人を一律に課税法人とし、その収益事業から生じる所得に対してのみ法人税を課税することとした」と説明されている。昭和25年の当時の主税局の改正の説明である。その後の運用については、当時の公益法人はすべて主務官庁の許認可が必要であり、関係法規に基づいて設立されていたため、公益法人の目的事業に関しては、収益事業の事業項目ごとに除外規定として記載され課税されることはなかった。

しかし、宗教法人に関しては、収益事業課税が問題とされてきた。ペット葬祭業もその一つである。料金表に基づき行われ、ペット葬祭を行う民間事業者のものときわめて類似している。このため、本件事業は、収益事業たる請負業に該当するとされた。

事例2は、宗教法人の膨大な資金を背景に行っていた3事業について、公益法人に共通する収益事業除外となる法施行令5条1項の適用に当たっての判断を示している点が特徴的である。i. 特定従事者（障がい者等）が1/2以上従事する。ii. その事業がこれらの者の生活の保護に寄与する。この2つの要件は、判断基準としての形式基準（i）と実質基準（ii）を示しており、事業に当てはめるときの具体的な手順を明確にした。事業単位ごとに形式基準で判断し、実質基準を当てはめる。実質基準では、特定従事者の自立促進を目的としており、給与を支払っているだけでは充分とは言えないとされた。宗教法人の豊富な財産の運用目的で行われる一般法人と競合する事業の展開、財産の増加を優先し特定従事者を低コストで利用しようとする行為に対し、公益法人の収益事業除外規定である法施行令5条1項の適用を認めなかった点で評価できる。結果として、実質基準の中で、公益事業への判断基準を明確にしている。

事例3は、宗教法人が霊園開発事業を行った場合に、不動産販売業に当たるとされた事例である。宗教法人の2法人が仲介者と組んで霊園開発事業を行い、その利益を宗教法人間の永代使用料譲渡代金として、課税の回避を図ったものであり、永代使用料の取扱についての判断が求められ、本件は、永代使用権の譲渡には当たらないとされた。

事例4では、宗教法人が所有する会館を檀家以外に利用料を取り貸した場合には、貸席業として収益事業に該当するとされたものである。葬儀・法要という同じ行為の場でありながら、檀家の場合は住職が出席しているが檀家以外では会場を貸しているにすぎないとの判断となっている。民間葬祭業者との競合することを考慮した判断であることは明らかである。しかし、その理由については曖昧な判断となっている。現在の社会状況を考えると、檀家制度が崩れてきており檀家と檀家以外と言う基準が妥当なものであると言えるのか。現行税制では宗教法人を公益法人等としながら、民法改正後の非営利法人での位置づけでは、檀家のための共益を目的とする非営利法人であるということになる。このため、宗教法人が行う事業は、檀家間では共益であるが、檀家以外に共益は及ばないとの判断となる。今回のケースとは逆に、会館を所有する葬儀業者が、遺族の意向で希望する宗教に合わせた僧侶や牧師を手配し、葬儀を行う場合には企画サービス料ととしてすべて収益事業に該当する。檀家と檀家以外で会館の利用についてどれだけの違いがあるのか。宗教法

人の宗教行為を通して、公益事業とは何か、「公益」と「共益」の違い、またそれ以外の行為、それぞれの違いと、それに対する課税判断をどこにおくべきかが問われている。

事例5では、永代使用料収入のうち墓石及びカロートに係る部分が、墓石及びカロートの販売の対価として収益事業に該当するとされた。墓地の一部と考えられてきた墓石及びカロートが分離され、物品販売業に区分され収益事業として課税対象となった。昭和59年ごろから指摘されながら課税されてこなかったものが平成16年分から更正処分を受けている。社会通念の変化が背景にあるものと思われる。

「社会通念上」の原告と被告の見解の違いが、本件事案の根底にある。課税庁側での宗教活動への認識が昭和59年から平成20年で大きく変わってきている<sup>\*41</sup>。また、宗教法人側でも、宗教活動とされていた活動の一部が墓石の販売等として収益事業化してきている。これらの状況下の中で、これまでの宗教法人への収益事業課税の事案を踏襲し、宗教法人への課税判断を明確にした点で意義がある。社会通念は、戦後、特に高度成長期を経過し大きく変化してきていると考えなければならない。

核家族の急激な進展は、家族の永続性を実質的に成り立たないものし、家族制度の連続性の中で繰り返されてきた宗教行為も意味を失ってきている<sup>\*42</sup>。墓地の継承問題について、「あなたの世帯には墓地の継承者がいますか」という質問に対して「いない」が41.3%、「いる」が34.8%、「継承者はいるが、負担はかけたくない」が23.5%となっている。すなわち、「継承者はいない」と「継承者はいるが、負担をかけたくない」を合わせると、今ある墓の約65%は将来無縁墓になる可能性があると考えられるという調査結果も出されている<sup>\*43</sup>。永代供養は、宗教法人の基本的な宗教行為であったが、上記の時間の経過の中でこの基本は大きく崩れてしまったと考えられる<sup>\*44</sup>。

住民にとっては、墓地が一代限りの購入物化し、寺では、葬儀とその後の墓所の管理は重要な収入源であることから、住民の要望の変化に合わせ料金体系を整備したビジネス化への道を進むこととなる。事例6では、墓地の管理という宗教法人の本来の事業についても、役務の提供を行い対価を得ている以上は収益事業に該当し課税されることを明らかにした。事例5とともに、宗教法人の宗教行為と法人税法上の課税判断は違うことが明確とされてきた事例であり、これらの動きを反映したものとなっている。

今回の事例は、この社会通念の変化を背景として生じたものであることを認識すべきである。これは、同時に、公益についての判断についての問題提起を行っている。一代限りでの判断と地域で代々生き続ける人々との判断には大きな違いを生じている。地域の共助社会の要となってきたお寺の存在の地盤低下と重なる。対価性を伴う経済行為と一方的に行われる喜捨性を前提とする寄付行為、宗教法人についての公益性をどう考えるのか。公益法人に対する課税判断に係る課題を内包している。

#### 4. 裁判事例に見る宗教法人とNPO法人の相違点

##### (1) 宗教法人とNPO法人の類似性と相違点

宗教法人は、法人税法別表2の公益法人等に含まれる。しかし、NPO法人は含まれていない。NPO法人については、NPO法46条において税法上の特例として公益法人とみなすとされている。このNPO法が制定される以前には、行政官庁が許認可した法人のみ

が公益法人等とされていた。旧民法や特別法で定められた法人はすべて公益法人等とされ、宗教法人もこの中に含まれていた。

しかし、NPO法の成立によって、許認可を要しない非営利法人の設立が容易となり、パブリックサポートテストによる認定NPO制度が設けられ、公益判断に2段階方式がとられることとなる。さらに、民法改正により一般法と認定法が整備され、一般社団法人や一般財団法人が準則主義により設立できることとなり、同時に、一定の要件を満たし第三者委員会の認定を受けることで公益法人となる二段階方式が採用された。非営利法人と公益法人の違いを明確にする必要が生じ、公益法人の判断基準の明確化が図られている。

NPO法人については、民法改正により制定された一般法には取り込まれず、公益法人とみなすとされながら、法人税法上は、公益法人等を列挙する別表への記載はない。一般社団法人等の認定法による公益法人とは別に、NPO法人には、独自の認定NPO法人制度が設けられている。公益社団法人等については法人税法に規定されているが、認定NPO法人についての取扱いは租税特別措置法により定められている。

宗教法人については、法人税法上は公益法人等に列挙され、旧民法における「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する社団又は財団であつて、営利を目的としないものは、主務官庁の許可を得て、法人とすることができる。」（旧民法34条）とされていたが、改正後の認定法では、公益からは祭祀、宗教の文言が除かれ、公益目的事業を「学術、技芸、慈善、その他の公益に関する事業であつて、不特定多数の利益の増進に寄与するものをいう。」（認定法2条4項）とされた。

法人税法上は、一般社団法人又は一般財団法人を一般の社団法人等と非営利型法人に区分し、この非営利型法人をさらに2つの類型に分けられている。①その行う事業により利益を得ること又はその利益を分配することを目的としない法人であつて、その事業を運営するための組織が適性であるもの（公益目的の事業を行う法人）（法人税法2条9の2号イ）。②その会員から受ける会費によりその会員に共通する利益を図るための事業を行う法人で、その事業を運営する組織が適性であるもの（共益目的の事業を行う法人）（法人税法2条9の2号ロ）。これは、法人税法上において、一般社団法人等のうちの収益事業課税が適用される公益法人等についての規定ではある。NPO法人や宗教法人にこの基準を当てはめると、NPO法人は①の類型であり、宗教法人は②の類型に分類される。認定法では、共益を目的とする法人は、公益法人ではないとするため、宗教法人は公益法人とは言えない。別表2の公益法人等を、宗教法人以外にも非営利型法人の判断基準に当てはめると、公益と共益の区分を判断することは難しい。ほとんどが制度や政策上の法令に関連して創られた法人であり、法的規制の厳しい業界団体や経済的支援を行う業界団体、社会保険制度に関連する団体など共益性が強いと判断される団体の多いことがわかる<sup>\*45</sup>。

## （2）収益事業課税

流山訴訟でも明らかなように、福祉目的のために行われている事業は、その多くを有償ボランティアに依存している。それは、支払い能力の低下した高齢者を対象に、無償又は低額の対価による役務の提供として行われる。そこには、相互扶助やまちづくりのために活動する住民の姿がある。人件費としての対価を求めずに行動するため、人件費を求められる営利法人においては不採算となり、営利法人との競合は生じにくい。NPO法人のボ



ランティアは非市場原理に基づく活動のため、金額として具体的に表現することは難しい。

ペット葬祭業をはじめとする宗教法人への収益事業課税は、市場原理に基づく利益の獲得、資本の増加を目的とする事業で、宗教法人の財産運用目的のために行われている。市場原理に基づき、価格表を提示し、対価の支払いを求め、財や役務の提供を行う。それは、営利法人の利益目的のための事業と競合する。公益を目的とする法人の財産を、利益の獲得、資本の増加を目的とする活動に投下し、これにより得た利益に課税しないことになると、課税の公平がはかれないこととなる。ペット葬祭業等に対する一連の課税判断は、収益事業課税の趣旨に合致する。

現行法人税法においては、収益事業について継続的経済活動を事業と捉え、この事業の区分を、産業分類をもとにした形態別分類を行っている。このため、すべての法人の行う継続的経済活動はすべて収益事業に包含される。収益事業の除外規定に該当しない限りすべて課税となる。それは、事業目的にも、法人区分にも左右されない。NPO法人のボランティアが行う社会貢献活動と宗教法人の利益追求目的で行われる事業という全く目的の違う経済行為が、同じ規定により収益事業と判断され課税対象とされる現行税制の矛盾をこれらの事例から見ることができる。

### (3) 法人格の多様化に伴う収益事業課税の見直し

法人税法上の収益事業課税方式では、法人のすべてを原則課税とし、除外規定に該当する場合のみを非課税とする。非営利法人についての法整備が進む中で、除外規定で対応する収益事業課税方式における限界が見えてくる。この収益事業課税方式の下での、宗教法人の位置づけを(1)でNPO法人との相違点として整理したが、一般社団法人等の公益認定基準に当てはめると公益目的事業を行う公益法人には含まれず、法人税法上の非営利型法人の判断基準に当てはめると公益目的事業を行う非営利型法人となる。法人税法別表2の公益法人等には宗教法人と記載されている。

以上を踏まえると、次のような疑問が生じる。公益法人等に記載された「一般社団法人(非営利型法人に該当するものに限る)」は、一般社団法人のみの規定として記載されているが、民法上の特別法人<sup>\*46</sup>についても非営利型法人の基準を拡大しすべて含むと考えるべきではないのかということである。2006年(平成18年)の民法改正に基づく公益法人の改革<sup>\*47</sup>により、これまで公益法人しか認めていなかった民法法人が、一般法人法、公益法人認定法として整備された。これを受けての法人税法の改正により上記規定は挿入された。それは民法法人の原則的な改正であり、一般法人法に定める非営利法人の原則は特別法に定める非営利法人にも求められ、これに基づき社会福祉法人の組織の整備のための改正も進められている<sup>\*48</sup>。非営利法人の中で公益性の特に高いと認められる法人を公益法人とする2段階方式の採用で、この非営利法人としての課税判断が公益法人との違いの中で明らかにすることが求められている。この議論には、NPO法人も当然含まれることとなる。

「公益」「公益」を目的とする非営利法人の事業目的を考慮しない「収益事業」という外形的に行われる継続的経済行為の分類で判断する「収益事業課税方式」では、多様化する非営利法人の現状において、適正な課税を行うことには限界がある。

「収益事業」の分類には、継続的な経済活動を行っている法人のすべてが含まれる。こ

の法人を「営利法人」と「非営利法人」に区別しているのは「法人の活動目的」であり、この違いが法人形態の違いとなっている<sup>\*49</sup>。宗教法人は、公益を目的とする非営利法人に分類される。NPO法人は、公益目的の事業を行う非営利法人に分類することができる。宗教法人の公益目的は「祭祀」と「宗教」であり、その具体的なものが檀家制度と葬儀等となる。檀家はお寺を維持拡大させるための多大な寄付行為を行い、宗教法人は膨大な資産を蓄えている場合が多く<sup>\*50</sup>、この資産を活用又は運用したさまざまな事業を行い、これが「営利法人と競合する場合」に該当する。

NPO法人では、公益を目的とする事業を行うための財源として「寄付」を集めることが求められる。それは、金銭での寄付とともに、その活動を理解する人たちの「ボランティア＝時間寄付」によりその多くが支えられている。法人の継続・存続を図るためには、次年度の活動に向けての資金の確保は必要条件となるが、この資金は、金銭の寄付と時間寄付を除いた事業活動による剰余金によるところが大きい。この剰余金のみを問題とし課税する収益事業課税方式では、ボランティアの努力で残した資金に課税することとなり、NPO法人の活動の拡大を抑制する結果ともなっている。

現在使用されている税法上の収益事業とは、継続的に行われる経済活動を意味する形式基準であり、「営利法人と競合する場合」<sup>\*51</sup>とは、その収益事業が課税対象となるべきものであるかどうかを判断するための実質基準であると捉えると、この客観的な実質基準を明確にすることが必要となる。営利法人の活動は、利益を得るための市場原理に基づく継続的な経済活動であり、その利益は法人に蓄えられている場合でも間接的には出資者等の個人の財産を形成する。営利法人と競合する場合とは、この営利法人と同じ経済活動を行う場合に発生する。それは市場原理に基づき継続的に行われる商行為（商法501～503条）<sup>\*52</sup>であり、商法の適用範囲にあると考えられる<sup>\*53</sup>。宗教法人においては、宗教を同じくする特定の人々が集い、資金を出し合い法人を支えている。自分の所属している団体の拡大を願い、貢献の証として多大な献金等が行われる場合も多い。お寺の場合は、檀家の共有財産との意識が強く、その財産を利活用して営利法人と同様の事業を展開するケースが数多く発生する。今回取り上げた6件の事例はすべてこれに該当し課税されたものである。会社法では「会社はその事業として行う行為及びその事業のためにする行為は、商行為とする。」（会社法5条）とされている。商行為について、「利益を得て譲渡する意思をもってする動産、不動産若しくは有価証券の有償取得又はその取得したものの譲渡を目的とする行為」（商法501条1項「絶対商行為」）と、商行為の総則の絶対商行為が「利益を得て」から始まる。これを営利法人に当てはめると、「利益を得ることを前提とする商行為を事業として行う法人」と言い換えることができる。これにより「競合」とは、この「営利法人」と同じ「商行為」を行うことにより生じる市場原理による競争状態を意味する。同じ商行為を行う事業主体の間で課税と非課税が生じることは、課税の不公平が生じることから許されず、市場原理に基づく自由競争を阻害することをさけるため課税は行われる。実質基準として「営利法人との競合」を捉えると、「営利法人との競合」とは、「営利法人と同様の商行為を事業として継続的に行っている状態をいう」ということとなる。

#### (4) NPO法人と「営利法人との競合」

改めて「ボランティア」が重要な役割を担うNPO法人について、「営利法人との競合」を上記の宗教法人の検討を踏まえ見直しを行うと営利法人との競合は考えにくい。「ボランティア」とは、「金銭寄付」と「時間寄付」により構成される寄付者の自主的行動である。「時間寄付」とは、寄付者からの無償による労務の提供であり、「有償ボランティア」とは、実費弁償程度の費用負担を受益者等に求め行われる労務の提供である。

収益事業課税の適用を受けているNPO法人の決算書を検討すると、無償又は有償のボランティアについての評価は表示されていない。しかし、事業報告等の内容からは、多くのボランティアにより支えられて活動が成り立っていることが報告されている。これを決算書に反映されるためには、実務上の難しさとともに、これを計上することによる社会的評価の重要性も同時に明らかにしていくことが必要となる。

流山訴訟を例に考えると、「介護保険事業」と「ふれあい事業」が同じ収益事業として課税される結果となったが、その内容は大きく異なる。「介護保険事業」については、福祉事業の中に新たに介護保険事業として成り立つための制度化がなされ、その結果、事業主体に労務の提供に対する対価の支払を保障できるものとなった。これは、「営利法人との競合」する新たな労働市場の創出を意味する。「ふれあい事業」の役割は、この介護保険事業として制度化された部分から落ちこぼれた部分を補うことである。福祉の現場では、介護保険では対象外とされながらも本人にとっては必要な福祉サービスが多く存在する。介護保険の適用対象者の多くは、このようなサービスに対する十分な対価の支払能力を失っている<sup>\*54</sup>。生活の不便さを補う周辺サービスは制度化されていないため、これを提供するサービス提供者は労務の提供に対しての十分な対価の保障が得られない。これをボランティアとしてサービスを提供する場合には、支払能力を持たない者へのサービスの提供が、受ける者とサービス提供者の間で当事者間の了解の下に行われたため、サービス提供者は相手に労務の対価を要求することなく、無償による労務の提供となる。この労務に対する対価を保障されない「ふれあい事業」に「営利法人との競合」は生じ得ない。

現代社会では、3世代が同居しながら生活している家族が減少し、核家族が社会の主流となっている。子どもが成長するまでの間だけ親子が同居して生活するが、成長すると独立して新たな家族を形成する。子供が独立した後の親たちは高齢者世帯となっていく。3世代が同居している場合には、その家族間で当たり前に行われていた相互扶助が、核家族ではできなくなる。そのため子育てや老人介護が社会問題化する<sup>\*55</sup>。この部分を、生活の場を同じくする人々の地域に拡大し、新たな相互扶助システムづくりとして実践されてきたものが「ふれあいサービス」であった。それは、労働市場において十分な労務の対価を支払うことはできず営利事業として成り立たない部分を補完する役割を担っていた。現代社会は、国等の政策の結果として核家族化が進み、核家族化に伴い生じる問題は福祉政策として制度化され、福祉産業として拡大してきた。

支払能力を持たない者（子ども、老人、障がい者等）に対する福祉サービスを提供するための制度化とは、税金を使い福祉サービスの担い手を雇用しサービスを提供させることを意味する<sup>\*56</sup>。そこには、市場原理に基づく新たな労働市場の創出という姿があった。しかし、福祉サービスの市場化には、2つの限界があると考えられる。1つ目は、福祉サービスを提供する側の問題として、福祉サービスの受給者には対価を支払うための支払能力

に欠け、高齢化の進行は財政負担の増加を加速させる。制度内で提供される福祉サービスには制限があり、サービスの提供できる時間にも制限がある。それから外れたサービスや時間を制度の中で提供していくことは認められない。2つ目は、福祉サービスを必要とする側の問題として、個々に人格が違うように、必要な福祉サービスはそれぞれが違うにもかかわらず、制度化されたサービスでは画一化されたサービスとなる。結果として制度化された福祉サービスから外れた不十分な部分が生じてしまう。これを補うためには、生活の場を共有する人々の間での相互扶助が不可欠となる。相互扶助の関係では、対価を求めない労務の提供が当事者間で日常的に行われる。それを「時間寄付」として社会的評価していくことができれば、NPO法人と営利法人との関係性を新たな視点で判断できる制度設計が可能となる。

#### (5) 宗教法人の「営利法人との競合」

事例として取り上げられているのは、お寺が行っている事業について課税か非課税かが争われ、すべて法人税の課税対象とされたものである。その根拠は「営利法人との競合」する収益事業であるとされ、事実関係として、同種の事業を営む営利法人が広く存在する事業を行っており、これを非課税のまま放置することは課税の公平の観点から許されないとされた事案である。

この結論に至るお寺の事業については、その背景を整理してみる必要がある。お寺を支えているのは、檀家といわれる人たちで、自らの属しているお寺の繁栄を願い私財を提供するお布施といわれる喜捨等の行為によって成り立ってきた<sup>\*57</sup>。これは、檀家がお寺に行う寄付行為であり、お寺の財産は、これらの寄付行為により形成された檀家の共有財産である。

檀家とは、家を一つの構成要素としているため、家族全員が一つの檀家とみなされる。この家族の構成員としての老人が死亡すれば、家族全員でお寺を中心に葬儀が執り行われる。その際には、葬儀を取り仕切る住職に謝礼としてお布施が渡される。この他にもさまざまな機会に私財の提供は行われる。これらは、お寺とそこでの職務に従事する専従者である住職等の人件費やその他の経費として使用されるが、お寺の維持管理に必要な額を超えている場合は、お寺の財産として蓄積されていく。お寺は、お寺の構成メンバーである檀家のための非営利の公益団体であるから、檀家のための相互扶助的活動も多く行っているが、一方では、お寺の財産を檀家の共有財産として捉え、これを資産運用し財産を増やすための事業も展開される。この資産運用し財産を増やす行為は、すでに収益事業課税として課税対象とされてきた。しかし、ここで注意しておかなければならないのは、裁判での事例がすべて葬儀と墓に係る事案であることである。そこには、葬儀の社会的な変化と檀家制度の崩壊がある<sup>\*58</sup>。核家族の中での少子高齢化社会の到来は、葬儀の目的の社会的変化を反映し墓のあり方にも変化をもたらしている。それは、祖先祭祀から故人への親密な感情を表現する故人祭祀のための墓として建てられる<sup>\*59</sup>。そのような社会の変化を反映し、お寺の葬儀も檀家制度に支えられ永代供養までを行う宗教儀式から故人の最後を締め括る一代限りの儀式へと質が変化してきたと考えられる。葬祭場が広範囲に作られ葬祭業として成立してきている現状において、お寺もまた葬祭業の担い手となっていることから、葬祭業を営む営利法人との競争関係を生じることとなり「営利法人との競合」が問題とな

る。お寺は、非営利の公益団体で檀家のためにさまざまなサービスを提供していることも事実である。NPO法人の福祉サービスは、支払能力を持たない者へ提供されるものであったが、お寺のサービスを提供する対象者は、十分な支払能力を有する者や家族であることから、寄付行為の発生に大きな違いがある。檀家の所属するお寺の繁栄を願い行われる寄付行為は、膨大な寄付財産を形成し、これがお寺の存続のために営利法人の事業分野へ投資されていくと営利法人の事業活動を圧迫する結果となる。檀家のための公益活動と寺社の財産を原資に行われる「営利法人と同様な商行為を継続的に行っている事業」とを判別する基準が曖昧なことから発生している課題である。

#### (6) 小活

先行研究として、入江政勝氏は、公益法人等への収益事業に対する課税の意図を「その経緯からしても、また原則非課税を維持した上で収益事業を限定列挙している規定のしかたからしても、公益法人の本来の公益活動そのものに課税するのではなく、非課税を利用した公益活動そのものではない収益活動に限定して課税しようとしたことは明らかである。」<sup>\*60</sup>と述べている。また、永島公孝氏は、流山訴訟とペット葬祭業事件等を取り上げ、裁判事例を検証しながら収益事業の判断に危惧される点を2点あげている。1点は、競合の状況を誰がどう解釈しているのか。2点は、対価性と言いながら、「対価」の統一的な解釈はなく、もともと「対価」の用語は課税要件には含まれていない。現状、「収益事業」の判断について、「法的な根拠としては曖昧なままで見方によっては拡大解釈しているように見える。このような現状では、課税庁が恣意的に収益事業を判断することも許容することにもなり、結果的に自由な公益活動を阻害してしまっているといえる。」<sup>\*61</sup>として、収益事業課税に対する問題提起を行っている。

これらの成果を踏まえながら、これらの問題提起を一步進め、宗教法人とNPO法人の事例の比較検討を通して得られた結論は、「公益」と「共益」の違いが、「支払能力を持たない者」の救済を行う行為としての性格の強いものであるかどうかにあること、「営利」と「非営利」の違いは、市場原理に基づく「商行為」<sup>\*62</sup>であるかどうかであることの2点に集約される。

法人の区分において、宗教法人とNPO法人はどちらも非営利法人であるが、その中で非営利法人の類型では、宗教法人は、「宗教」「祭祀」を行う「共益目的の事業を行う法人」であり、NPO法人は、「公益を目的とする事業を行う法人」であることを始めに確認する。「非営利法人」の基本財産は、寄付行為により形成されるため、個人の所有権は及ばない。「共益目的」の法人である宗教法人では、寄付者が支払能力のある者であるため、共益を目的とする寄付行為として資金は集まりやすい。過剰に集められた資金は、団体構成員の共有財産との意識が高く、本来の「共益目的」以外の共有財産の運用目的で「商行為」を展開する場合が生じる。この場面では「営利法人との競合」をすることとなり課税の公平の視点で問題化することとなる。

NPO法人は、法人の設立目的が「特定非営利活動」とされており、この活動が継続的に行われると認定法上の「公益目的事業」となる。この「公益」については、公共の福祉に寄与するものであることが求められるが、活動の現場からの視点では「支払能力を持たない者」の救済を行う住民の自主的、相互扶助的活動である。参加者は、相互扶助的活動

のため自らの時間を割き活動に参加し、さらには活動資金の負担も行う。このためNPO法人の活動では、寄付行為は「金銭での寄付」と役務の提供である「時間寄付」から構成されることとなる。NPO法人と営利法人の関係は、「営利法人」では事業として成り立たない部分をNPO法人が補完し合う関係にあり、「競合」ではなく「協働」関係にあると考えるべきものである。

宗教法人への課税に係る一連の事例の中から、本来の宗教行為については公益活動であることを認めつつ非課税としていること（事例4）、「公益」の判断基準が社会的弱者の救済であることを明らかにしていること（事例2）、「営利法人との競合」が認められ場合には課税するということ（事例1・3）、社会の変化の中で墓地の墓石等が分別され課税となったこと、墓地の管理料が請負業として課税されることになること（事例5）（事例6）、これらの判断は、現在採用されている「収益事業課税方式」に内在する課税上の問題への回答を準備しているとも言える。

6つの事例は、非営利法人の「公益」「共益」の活動については原則非課税であること、そして「公益」についての市民の視点での判断基準を明確に示し、「営利法人との競合」は、「公益」「共益」活動以外の営利法人と同じ市場で行う「商行為」であるとの判断を示している。これらを前提に考えることで「収益事業課税方式」の問題点と見直しの視点は明らかとなってくる。

## 第4節 裁判事例に見る課題

### 1. 非営利法人と営利法人

#### (1) 非営利法人の定義

第2節で取り上げた3件の裁判事例から、非営利法人に対する課税判断がすべて営利法人の課税判断を準用する形で結審していることがあきらかとなった。

非営利法人は、一般法に定める一般社団法人等と特別法で定めるNPO法人等の非営利法人がある。しかし、税法上では公共法人、公益法人等、協同組合等以外の法人は普通法人(法2条9号)とされている。「この場合の普通法人は、その代表的なものは、株式会社、合資会社等であって、営利法人である。したがって、一般社団・財団法人<sup>\*63</sup>は、一般的には、株式会社と異なり、非営利法人と呼ばれているところである。しかし、税法では、これらの法人も営利法人と同様に扱われているので、一般の法人は、すべての所得に対して課税されることになる。」<sup>\*64</sup>法人の区分としての非営利法人と税法上の判断には違いがある。法人税法上においては、一般法における一般社団法人等の一部を非営利型法人と定義し要件を定めている。非営利法人と法人税法上の非営利型法人の違いを前2節及び3節の裁判事例を踏まえ再度検討整理していくこととする。

法人税法では、非営利型法人とは、一般社団法人又は一般財団法人(公益社団法人又は公益財団法人を除く)のうち、次に掲げるものをいう。(法2条9号の2)

イ その行う事業により利益を得ること又はその得た利益を分配することを目的としない法人であってその事業を運営するための組織が適性であるもの。

ロ その会員から受け入れる会費により当該会員に共通する利益を図るための事業を行う法人であってその事業を運営するための組織が適性であるもの。(法人税法2条9号の2号)  
この「適正であるもの」の要件は政令で定められ、非営利型法人の組織の要件となっている。これにより、一般社団法人又は一般財団法人の一部を非営利型法人として、2類型に区分している。

イの類型では、「その行う事業」を定め、法人がその事業目的を実行するためのものであることを要求している。一般法で設立された一般社団・財団法人は、「その行う事業」は設立時の定款において目的として明確に定めなければならない(一般法11条1項1)。一般法で設立される法人は、公益を目的とする事業を行う法人、共益を目的とする事業を行う法人、それ以外の法人に区分される。「社員に剰余金又は残余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めは、その効力を有しない。」(同11条2項)と定め、一般法は定める法人は非営利法人であることを明確にしている。認定法は、公益を目的とする法人を、その事業を具体的に限定列挙した公益目的事業に当てはめ、認定法に定める認定基準に適合する法人のみを特に公益社団・財団法人としている。認定法に定める公益法人は公益目的事業を行うこと、NPO法人では、特定非営利活動をおこなうこと、社会福祉法人では、社会福祉事業を行うこと、社会医療法人では、医療の安全を確保すること、それぞれの根拠法において目的が明確にされている。これをイの要件に当てはめると、一般社団

法人のうちイの類型に入る法人のほかに、NPO法人、社会福祉法人、社会医療法人は、社会福祉への貢献その他公益の増進を目的とする事業として、これらもすべて公益目的事業の中に包含され、「公益目的事業」を行うことを目的とする法人の類型となる。ロの類型では、会員に共通する利益を図る事業とされていることから共益目的事業を目的とする法人の類型である。宗教法人は、信教の自由を保障する憲法の理念に基づき保障された「宗教団体」に法律上の能力を与えられたものであることから教義を信じる人々の共益目的事業を行う法人の類型に区分される。

営利法人<sup>\*65</sup>を民法上の営利法人の判断を借用しつつ、非営利型法人の規定を読み替えると「その行う事業により利益を得ること又はその得た利益を分配することを目的とする法人で非営利法人に求められる組織要件を満たす必要のないもの」と読み替えることができる。これを対比してみると、営利法人と非営利法人の違いは、法人の目的の違いから派生する法人組織の違いとなる。

非営利型法人の法人組織の特徴は上記の3つの要件に集約される。（法人税法2条9号の2イ、ロ、令3条1項2項）

要件1. その定款で剰余金の分配を行わない旨の定めがあること。（剰余金の分配禁止）

要件2. その定款に解散したときにはその残余財産が国若しくは地方公共団体又は公益社団法人等に帰属する旨の定めがあること。（残余財産の帰属）

要件3. 各理事については、当該理事及び当該理事の配偶者又は三親等以内の親族等である理事の総数の内に占める割合が、3分の1以下であること。（親族等の排除）

以下では、この3要件について非営利法人と営利法人との比較として一般化しながら改めて検討し直すこととする。

#### ① 剰余金の分配禁止（要件1）

非営利法人においては、定款で公益目的事業等が目的に定められ、基本財産は法人への寄付行為として拠出されているため、法人財産に対する個人の財産権は及ばない。寄付者が、寄付行為を通して法人への実質的支配権を持ち、剰余金の分配を強要されることを避けるため、改めて剰余金の分配禁止を定款に定めさせている。営利法人では、利益の分配を受けることを目的に個人財産が法人に拠出され株券等として財産権を保持しており、これに基づき利益の分配を受ける。法人に留保された利益によって株券等の財産権の価値は増加する。営利法人へ投資した個人については、個人財産の増加による所得の発生が認められるが、非営利法人においては、法人財産に財産権を持つ個人が存在せず、所得の発生はない。

#### ② 残余財産の帰属（要件2）

定款に残余財産の帰属を国等と定めることで、①の剰余金の最終帰属は国等となる。法人が公益目的のため事業等を継続していくためには、一定の資金の確保は不可欠である。国等が行う福祉サービスと民間で行う制度化されない隙間を埋める福祉サービス、それを続けるために行われる会員等からの協力・支援の結果として次年度に繰り越す剰余金、公益目的事業を継続するために行われる関連事業からの剰余金は、次年度以降の事業継続のための原資として活用されていく以外には使用できず、法人がなくなる場合には、残った残余財産は国等に帰属する。非営利法人は、民間で寄付等により資金を出し合い公益目的事業等を自主的に行うために、個人の財産権の及ばない財産の管理を行うため法人格を与



えたものと認められる。租税を通して徴収された財産は個人の財産権は及ばず国等に帰属する。国等に属する財産とは、個人の財産権の及ばない国民全体の公共的な財産を意味する。非営利法人の財産も同じものと考えることができる。非営利法人の財産に課税することは、公共的な財産に課税することと同じである。営利法人では、解散等による残余財産は、すべて株主等に持ち株割合に基づき返還される。

### ③親族等の排除（要件3）

法人の私物化を避けるための組織に対する制限が、「理事及びその理事の配偶者又は三親等以内の親族等である理事の総数のうちに占める割合が、3分の1以下であること。」である。法人の経営責任者である理事の中で、特定の親族が理事の過半数を占めることによる法人の私物化を避け、公平な判断を行うためにこの規定は置かれている。これは、公益目的事業等の実現のために寄付された資金が適性に管理運営されるための、実質を担保するための要件である。営利法人では、親族支配の法人は広く存在し同族会社と呼ばれている。この同族会社に対する税法上の取り扱いは、課税の公平を保つため租税回避行為への制限として設けているもので、非営利法人の目的とは全く性格を異にしている。

上記の非営利型法人の3要件を、非営利法人一般に拡大し、営利法人との比較を行うことで、非営利法人の特徴とその違いが明らかとなる。

## （2）非営利法人と営利法人の違いをもとにする法人税法の改正点

上記の比較検討から導き出される営利法人と非営利法人の違いから、これを反映させるための改正点を現行の法人税法の条文に従い検討する。

### ① 公益法人等の見直し

法人税法では、公益法人等は、「別表2に掲げる法人をいう。」（法人税法2条6号）と定義されている。しかし、この別表の中にはNPO法人の記載がない。さらに、非営利型法人（同2条9の2号）の定義の中では、公益目的の事業を行うため設立された非営利型法人と共益目的のため設立された非営利型法人の2類型に区分されているが、これは、一般社団・財団に関するのみで、他の特別法に基づく公益法人等についての言及はない。公益法人への支援税制を検討する上では、特別法に基づき設立されている法人も含め2類型の判断基準による見直しが必要と思われる。

### ② 内国公益法人等における非収益事業所得等の非課税

法人税法は、「内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を行う場合に限る。」（法人税法4条）「内国法人である公益法人等又は人格のない社団等の各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得以外については、各事業年度の所得に対する法人税を課さない。」（法人税法7条）と定める。これにより、公益法人等が行う事業については原則非課税で収益事業に限ってのみ課税となるとされている。しかし、収益事業とは、「販売業、製造業その他政令で定める事業で継続して事業場を設けて営まれるものをいう。」とされていることから、営利・非営利目的等の区分が介入する余地はなく、継続的に行われる経済活動はその外形の形態により判断されると何らかの収益事業に分類されることとなる。

収益事業課税方式導入当時においては、各事業種目に除外規定として特別法に基づく法人名とその目的事業を記載することで非課税とし、公益法人等への非課税は担保されてい

た。しかし、その後のNPO法の成立、そして公益法人改革の進展の中で、法人格の違いで同じ事業でも課税・非課税に分かれてしまうケースを作り出してきた。NPO法人においては、実費弁償の有償ボランティアが継続的に行われることから「請負業」となり収益事業と判断された<sup>\*66</sup>。

営利・非営利の事業目的を判断基準に反映させるためには、外形的な「収益事業を行う場合」から「営利事業を営むと認められる場合」というように営利・非営利の法人目的を反映した判断基準に改めることが必要となる。このためには、「営利事業」を法人税法上の定義規定の中に定めることが必要となる。これにより「非営利法人における営利事業とは、正当な対価を得て行う事業のうち法人の財産を運用し増加させることを目的に行われる行為で、営利法人と競合するものとして政令で定めるものをいう。」と付け加えることとなる。課税要件明確主義<sup>\*67</sup>の要請を満たすためには、「営利法人との競合するもの」の要件を政令等において明示することも求められる。これについては、商法規定の「商行為」を準用した判断基準を定めることで明らかにすることができる。非営利法人の会計基準は、公益法人会計基準、NPO法人会計基準、社会福祉法人会計基準等として整備が整っており、判断基準が明確に示されれば営利事業・非営利事業の法人内での区分経理は充分可能となっている。

すでに、NPO法人、公益法人等では、収益・非収益の区分経理を記載要件とする決算書が申告書に添付されており、非営利法人が所轄庁へ提出する決算書の作成において区分経理を前提にすれば、事業目的による判断基準に基づき行う申請方式による個別審査方式の導入も可能となる。所轄庁と所轄税務署との連携による個別審査方式への移行できる環境は整ってきている<sup>\*68</sup>。

### ③ 個別審査方式と営利事業

個別審査方式<sup>\*69</sup>とは、非営利法人を個別に審査し免税資格を付与する制度である。非営利法人は、非営利法人の事業目的等を明確にした申請書類により所轄庁内に設置された第三者機関の審査を経て免税資格を付与される。

個々の法人ごとに一定の基準に基づき判断し、営利事業と見なされる事業を行っている法人については、課税対象事業を有する法人として税務署に課税事業者届を提出する。非営利法人の課税判断については、イ．非営利法人の事業の目的は、公益目的事業か共益目的事業を原則とし、これ以外の事業を行っていないか、ロ．法人保有の財産について、保有財産の運用増加目的であることが明らかな事業で営利法人と競合する事業を営んでいないか、を判断基準とする。これについては、法人の設立目的や定款等により法人自体で判断できるものであり、法人が自らみなし営利事業の選択を行い、該当事業を税務署への課税事業者届として提出することは充分可能である。この課税事業者届の写しを所轄庁へも提出することで、法人から提出された決算書に基づく営利事業の精査確認も可能となる。提出された決算書により所轄庁は、届出と報告内容に齟齬が生じている可能性があるため認められる場合には、文書による回答又は改善計画の提出を求めることができるものとする。営利事業と認められる場合には、所轄庁と税務署の連携により、当該法人に対し課税事業者の決定を行い法人税等の課税を行うこととなる。

シャープ勧告<sup>\*70</sup>を受けた時代から状況は大きく変化し、会計制度は整備され法人の会計処理能力も高くなっている。制度設計を見直すことでこれらのことは充分可能となってい

る。法人税の課税対象を営利法人であることを明確にすることで、非営利法人については、原則非課税となる。法人の事業目的や経営の健全化の視点を考慮すると、現在の収益事業課税方式から個別審査方式への改正は十分検討に値するものと言える。

非営利法人の事業目的に合致した活動を行っているか否かの判断は、その法人の活動領域に最も近い所轄庁が、最も適切な判断を短期間に行うことができる。適切な会計処理を行った決算報告書を期限内に提出することが、最も重要な判断基準を提供することとなる。法人の事業目的に従い活動を行い、総会においてこれが承認され、所轄庁に適正な報告が提出されていることで上記イの要件を満たしていると判断することができる。ロについても、決算報告書に基づき同様に判断することができる。所轄庁は、監査基準を設け、事業による法人の財産の増加で一定の基準を超える場合には、公益目的事業等への活用計画の提出を求め、提出のない又は不適切と判断された法人については、事業内容を精査の上、みなし営利事業として法人に通知を行い法人税の課税対象とすることができることなど制度上の課題はでてくる。この一定の基準については、単年度基準と累積基準を設け、単年度基準では、事業収益の50%以上が留保された場合、累積基準では、年間事業費の2倍以上の内部留保が保有されることとなった場合等とするなどの基準も考えられる<sup>\*71</sup>。法人への判断基準が明確になることで公平性、透明性が保たれる。これの基準が明確に示されることにより、課税庁の恣意的判断の入る余地は少なくなり、さらに非営利法人の審査を第三者機関に委ねることで、公平性・透明性が担保され、公益目的事業への市民の参加意識を高めていくことにも繋がっていくものと思われる。

## 2. 課税手段としての収益事業課税方式

### (1) 流山訴訟の提起した問題点

活動現場において多くの人たちが感じている課税上の疑問点が、自分たちのNPO法人は定款に明記した特定非営利活動だけを行っているのに、なぜ収益事業として課税されるのかということである。その活動の多くは、参加しているメンバーの使命感に支えられ、ほとんど報酬を請求されることもなくボランティアとしての活動により組織は維持されている。事務局の専従者に対する給与とボランティアの活動時における実費負担だけは、ボランティアに過度の負担を与えないために必要となる。これがなければ活動を永續させていくことはできない。さらに、法人格を持ち組織を維持していくためには、今期の活動の中から来期の活動資金を確保していかなければならない。NPO法人にとって、正味財産がマイナスとなることは、破産状態を意味し、存続できないことを意味する。結果として参加メンバーの了解のもとに有償ボランティアが広く行われることとなる。

さわやか福祉財団は、常に日本でのNPO活動をリードし先駆的な活動を展開している。今回の訴訟を提起している「さわやか福祉会 流山ユニー・アイネット」もこの地方組織の一つである。NPO法と介護保険法が1998年（平成10年）に施行されるのに合わせてNPO法人化が行われている<sup>\*72</sup>。制度上の不足を市民の自主的な活動により補っていくことを目指しており、趣旨に賛同する多くの市民がこれにボランティアとして協力する構図ができている<sup>\*73</sup>。福祉の現場は、常に制度化された部分と制度化されない狭間の部分をもつ。制度の適用ができないという事実とそこに救済を求める人が存在するという事実は日常的

に生じている事柄である。同じ地域に生活し顔を知る関係の中では、たとえば、近所に一人暮らしの老人が住んでいて問題が生じた場合、今、救済しなければならない人をどう救済するかということが急務となる。そこでは「支え合う」という行動が自然な形で行われている。地域社会の崩壊が話題となって久しいが、その「支え合い」が希薄となってきていることに危機感を持った市民が、意識してその「支え合い」を再生させようとする活動を展開し始めている<sup>\*74</sup>。その先駆的な活動を展開するさわやか福祉財団の基本理念には「それぞれの人が自分を大切に、互いの個性やプライバシーを尊重しながら、困ったときはお互いさまと自然にふれあい助け合う、そんな生き生きとした温かい地域社会づくり、新しいふれあい社会づくりが、さわやか福祉財団の目標です。」<sup>\*75</sup>とその趣旨と目標が明確に述べられている。

これらの動きは、営利活動とは根本的に異なる非営利活動であり、さらに、ここには「支え合い」を基本に、市民側から捉える「公益」の視点をも示しめされていると考えられる。流山訴訟は、平成22年度税制改正大綱で大きく注目された「市民公益税制」<sup>\*76</sup>の課題をすでに明確に問題提起していたものとして評価すべき判例である。

## (2) 判決の評価と立法論的課題

本裁判は、第一審の千葉地裁の判決と控訴審の東京高裁からなるが、控訴審では、第一審をそのまま継承し原告の主張は認められなかった。しかし、その中で高裁の裁判所の判断の末尾に今回の裁判の評価と限界が適切に要約されている。

この裁判の一連の流れは、「公益法人等の収益事業課税の中では、限定列举された収益事業のいずれかに該当すれば課税となる。収益事業は、経済活動を外形的形態で分類し、これに該当するものは営利法人の営利事業と競合するので課税の公平の観点から課税とする。社会状況等の変化に対応できるよう細部に関しては政令に委ねる。」本件の争点の組み立てにおいても、原告・被告ともこの通説に従い、具体的に施行令に掲げる所定の事業に該当すれば収益事業にあたり課税であるとする論理展開の中で争われている。収益事業課税方式の中では、継続的に行われる経済活動は何らかの具体的な事業に分類され、事業目的には関係なくすべてが収益事業に含まれる。このため、継続的に行われている「ふれあい事業」が、請負業等の外形的形態分類に該当しないことを証明することには限界があったと見ることができる。

本判決については、東京高裁での判決の最後に「立法論としては傾聴すべきであるとしても現行法の解釈運用としてはその主張を採用することは困難である。」として結んでいる。これは、裁判所の役割と立法府の役割を明らかにするとともに、裁判所における判断の限界を示すものとなった。有償ボランティアの意味とその社会的役割を基本的な問題点として提起した当裁判において、この基本問題についての検討が一切なされず、社会的役割等への言及はさき条文の文理解釈の議論に終始している。被告（税務署長）は「営利を目的としないことが条件とされるNPO法人であるから、受領する報酬が市場価格に比して低額であることは何ら不自然なことではない。」と述べている。これは、営利企業では行うことができない分野を行うことがNPOの役割で、NPO法人の活動が営利企業との競合関係にないことを認めているとも取れる意見である。しかし、これがそれ以上の争点にはなっていない。原告、被告双方の争点が収益事業における事業区分の該当性に終始し

ている。現行法人税法の範囲内で文理解釈を行った場合、当判決の結論はやむを得ないものと思われるが、最初に問題提起した課題への解決にはなっていない。有償ボランティアの社会的役割をどう評価し、それを支援するための制度をどうすべきかという課題は、立法府の役割であり、NPO法人の役割を見直し、立法論にまで立ち返った制度上の再検討が必要となることを改めて明らかにするものとなった<sup>\*77</sup>。

これまでの公益法人の収益事業課税では、宗教法人の行うペット葬祭業（名古屋地裁平成17年3月24日判決）のように営利法人と同様の行為を同様の料金表を整備して行っていたことから収益事業課税とされた事例、霊園開発事業が不動産販売業に該当するとして収益事業と判断された事例（国税不服審判所平成21年11月10日裁決）、宗教法人の営む有料老人ホームが収益事業の除外事由に当たらないとして収益事業課税された事例（最高裁第三小法廷平成18年5月30日判決）、霊園の墓地等の永代使用料のうち墓石等管理料は収益事業と判断された事例（東京地裁平成24年1月24日判決）などがある<sup>\*78</sup>。

宗教法人の本来の行為と思われていた墳墓地の管理料までが収益事業課税の対象と見なされるようになってきている。墓石等の管理料への課税では、墓石等の取引形態が販売であり、営利法人が行う収益事業と同じと判断されたのである。宗教法人については、墓所を含め多くの土地等を所有し、資産運用としての不動産貸付、信者等への物品の販売、お布施等の資金を活用した福祉事業への参入等、営利法人と同様の事業分野に事業の場を広げている。宗教法人は、法人税法上は公益法人等に分類されているが、一般法での非営利型法人の区分に当てはめると、公益を目的とする非営利型法人となる。信者から拠出された資金等で営利法人と競合する事業を行っている場合については、これらの裁判事例より営利法人と競合することから、課税の公平の視点での課税強化が図られてきていることがわかる。

NPO法人が特定非営利活動として行っている事業については、宗教法人とはその事情と内容が大きく異なる。その事業の多くはボランティアの無償労働によりに支えられた継続的事业として成り立っている。そこでは、十分な支払能力のない人たちがボランティアにより救われている事業の実態がある。有償ボランティアは、低賃金労働者ではなく、営利法人が一時的に行うダンピング行為ともまったく異なる、ボランティア参加者の自主的判断に基づく行為である。労働の対価を賃金として支払う営利企業と自主的な無償労働＝時間寄付に依存する非営利法人の違いから、営利法人との補完関係として協働することはあっても敵対的な競争関係となることはほとんどない。地域社会の安定のために、営利法人や個人が単独では出来ない事柄を、それを必要と認める人々の間でそれぞれがわずかつの負担を出し合い、助け合うことで可能にしていくことがNPO法人の重要な社会的役割となっている。このNPO法人のもつ社会的性格の特殊性を踏まえた判断が課税判断の中にも求められている。

裁判所の判断の中で、公益法人等の収益事業課税の趣旨、収益事業を政令に委託した趣旨が述べられているが、その後の判断には生かされていない。しかし、「公益法人等が営利法人等と同様の営利事業を営んでこれと競合する場合」には、本件事業は収益事業に該当する。この場合の判断基準になるのは、「営利法人等と同様の営利事業を営みこれと競合する場合」であって、ここでは営利法人等と同様の「営利事業」と言っているが、「収益事業」とは言われていない。営利事業と収益事業では言葉の意味がまったく異なる。営

利事業とは、利益を得るために継続的に行われる経済行為であるのに対し、収益事業は、事業として行われる経済行為を外形的形態に区分したものである。収益事業については、裁判の中で「社会状況や経済情勢の変化に対応するため政令で定められていること、執行上、立法技術上の理由により、収益事業を限定列挙する方式を選択したこと」（被告（国）の説明より引用）と述べている。これらによって区別しようとしたのは何であったのか、営利事業に対して非営利事業と考えるのが自然であり、公益法人等の収益事業課税は、非営利事業を非課税にするための立法技術上の組み立てであったことがここで端的に述べられている。法人とは、経済行為を継続的に行う主体であることから、この経済行為は、外形的分類の中ではすべてを一定の事業区分に分類することができるようにしておかなければならない。そのため、社会状況の変化の中で既存の事業区分では分類しにくいものが生じてくると、新たな事業区分が必要となる。それは、法人の経済行為をすべて収益事業の中に取り組みするための変更を意味する。収益事業課税方式の導入時には非営利事業を行う法人は、民法上の認可法人か特別法に基づく法人のみであったことから、これらの法人が行う本来の事業は、収益事業の事業区分の中に除外規定として明記することで課税対象から除外し非課税法人とされていた。

NPO法人課税の基本問題は、NPO法においては「公益法人とみなす。」とされながら法人税上は公益法人等とされていないことにある。社会状況の変化の中で重要性を増し市民が担う公益目的事業の受け皿としてこれを育て支援していくことが社会的要請となっている。これを立法府が評価し、これに基づいた法人税法を始めとする関係法令の改正へと進んでいくことが必要となる。「新たな公共」の担い手であるとされたNPO法人が、なぜ非営利活動を非課税とするための立法技術上の理由から設けられた収益事業と収益事業の除外規定の中に入れられないのか。現状においては、議員立法で成立したNPO法と財政の根幹を担う法人税法の法的な性格の違いと成立の背景に起因している。財務省を中心とする行政府内においてはNPO法人が課税回避のために悪用されることを危惧する判断が根強く、NPO法人への認識の違いが背景には見え隠れしていることによると考えられる<sup>\*79</sup>。公益法人等となるためには行政機関の許認可を必要としていた時代から、自由な準則主義により非営利法人が設立できることとなった現在、これまでのような法人への行政機関のチェック機能を弱めることとなった。この過程で収益事業課税方式の役割が大きく変化している。収益事業課税方式は、本来は非営利法人原則非課税の例外規定の制度として採用されたが、NPO法の成立、民法改正による一般法の成立により非営利法人が簡単に設立できることになったことを受けて質的变化を遂げている。収益事業課税方式を続けることで非営利法人を原則課税として法人のすべてを包含し、行政府からの審査に耐えたものだけを優遇する制度に変わっている。それは公益法人の認定法、認定NPO法人制度として2段階方式が取られていることにも反映している。NPO法人に対する社会的評価が揺れ動いている中で、公益目的のため設立されていながら、法人税法上は公益法人と認められず、法人化の前と同じ「人格のない社団等」とほぼ同様の課税の扱いを受けている。

公益法人等への収益事業課税の歴史は、シャープ勧告による昭和25年の税制改正にまで遡る。その経緯は、当時の公益法人が特権を利用し、その行為に目に余るものが多く存在していることが背景にあったと述べている<sup>\*80</sup>。その後、社会の変化に合わせ収益事業の

範囲は拡大されてきている。それは、継続的に行われる経済活動をその範疇に取り込むための改正であったと見ることができる。公益法人等は法人税法上に列記され、本来の設立目的の事業を行っている限りに置いては、課税されることはなかった<sup>\*81</sup>。

NPO法の成立は、公益法人等において曖昧なままに混在していた共益・公益そして非営利法人におけるその位置づけと相違点、これに対する判断基準を問うこととなった。

### (3) NPO法成立後の変化

NPO法の成立によって、行政機関の許可からはずれ、特定非営利活動＝公益活動を行う法人が、市民の手で簡単に、そして、広範囲に設立されることとなったことにより、公益法人を取りまく環境は一変する。行政の独占業務と思われていた「公益」的サービスの提供が市民の手で自主的に行われることとなると、これらの動きの中で、実質的な法人税の営利法人課税、非営利法人非課税の前提は崩れ、収益事業課税が一人歩きを始める。法人の継続的な経済行為は原則課税、一定の認定基準を満たすもののみを優遇税制の特典として非課税扱いとするための収益事業課税方式に変質することとなる。それは、収益事業課税方式と二段階方式としての認定NPO法人制度、公益法人の認定法に基づく公益法人制度として、新たな制度を誕生させることとなった（認定NPO法人と公益法人では優遇税制に違いはあるがここでは触れない）。

収益事業課税方式が、公益法人が本来の目的を忘れて不正に営利行為に走ることを押さえるために設けられた経緯と、本来、非営利活動を非課税とするための立法技術上の問題であったことを考えると、非営利活動は原則非課税であった。それが現在では、「NPO法人は非営利活動であっても収益事業であれば課税である。」という結論になっている。非営利活動が課税対象になるかどうかは、法人税法上の課税対象に関する基本問題であり、優遇税制の範疇ではなく立法論的課題としての納税義務者の範囲を巡る課題である。優遇税制の適用対象の選別は、公益性が高く重点的に支援すべき対象を絞り込むためにこそ必要となる。しかし、そのための新たな判断基準を示せないままに、現在に至っているのが現状である。

法人は、法人の設立目的によりそれを反映する法人格を選択する。公益を目的とする活動を行うためNPO法人を選択すると、参加者の自主的判断により基本財産を寄付行為として拠出する。一旦寄付された財産は、個人財産から分離され、そこで生じた剰余金は次年度以降の公益活動への原資となり、利益としての分配は行われない。NPO法人の大半は規模が小さく、NPO法人の基本財産は、公益活動を行うために集められ、その事業のために使用され再び個人財産に戻ることはない。公益活動を行うために集められた資金は、規模は小さいが社会的な公共的財産を構成しているとみることができる。法人の活動は、様々な事業や活動を伴うが、法人の目的に照らし、事業は個々の事業ではなく法人全体で判断・評価していかなければならない。

NPO法人にとって、現在の収益事業課税は、自主的に行う公益事業の資金不足を関連事業の中からの余剰で確保したいという場合、その余剰金を利益として課税されると活動資金に利用できる資金が半減してしまうという事実も起きてくる。全体で普通法人として課税とされる方が、課税負担が少ないという矛盾も生じている<sup>\*82</sup>

朝長英樹氏によれば、「現在の法人税法においては、公益法人等と人格のない社団等に

関して収益事業から生じた所得に課税することとされているが、理論的には、営利事業でない事業から生じた利益に対して課税を行う確固たる根拠を示すことは難しい。」<sup>\*83</sup>とも言われている。立法論に立ち返っての議論を深められていくことが必要となる。

#### (4) 無償公務労働としてのボランティア活動

##### ① 「ふれあい切符」

本件事業における援助サービスは、法人の目的である福祉の増進を目指し、それを実現するための会員による助け合いのボランティア活動が前提になっている。

介護保険	: 1時間当たり	最低 1,530円
ふれあい切符	: 1時間当たり	600円
最低賃金	: 1時間当たり	672円

これは、目的と趣旨に賛同する会員どうしの助け合いを前提にして始めて成り立つシステムである。ここでは、サービス提供を受ける者は、提供者からサービスの提供を受け、同時に  $1,530 - 600 = 930$  相当の寄付行為を受けていると見ることができる。福祉の現場では、介護保険制度ができていても、それで全ての必要を満たしてくれるとは限らない。身体的な支援に対して精神面での支援の不十分さが目立ち、これを補完するために、市民が自主的にボランティア活動を行っている<sup>\*84</sup>。ここには、行政が行ってきた福祉サービスの不足を補うため、福祉の現場に市民が自主的に参加する姿がある。それは市民の「新たな公共」への具体的な参画のあり方を示している。ここで行われているボランティア活動は、930円相当の寄付行為であると考えれば、それは、民間の自発的富の再分配行為とみることができる。

平成22年税制改正大綱において、税制は「支え合い」のために必要な費用の分かち合い方を決めることと規定している。「支え合い」の中には、これまで行政が独占していた行政サービスを、自主的にボランティアで担う市民の姿も含まれる。その行為は、公務員が行政サービスを行ってきたが有償公務労働とすれば、住民が自主的に行う無償公務労働と言うこともできる。行政サービスを必要とする現場に最も近い人々が自主的に無償でサービスを提供することの効率性と社会的効果を積極的に評価して行かなければならない。行政手法を「行政の実効性を確保するための方法」と捉えると、行政目的実現に向けて権力的・強制的な「規制」と「インセンティブ（誘導）」<sup>\*85</sup>を有効に組み合わせることが重要となる。課税を前提にすれば、非営利活動を非課税にすることは、NPO法人にとっては、課税分が補助金を得たのと同じ効果を持ち、ボランティア活動の活発化を支援していくことにも繋がる。福祉、教育、まちづくり等広範な場面でNPO法人が中心となりボランティア活動が活発化していくことへの方向性を正しく誘導することが、地域における急務な課題である。地域の実情にあった柔軟な支援策が必要であり、規制から誘導へ、その軸足を替えていく視点からの租税政策の役割も再考すべきときにきている。

##### ② 有償ボランティア（＝時間寄付）とNPO

NPO法人の活動の多くは、会員や支援者による広範囲のボランティアによって支えられている。NPO法人の社会的役割とそれに対する支援制度を考えると、このボランティアについての意味づけを「市民による寄付行為」として、明確にしておくことが必要と考える。



NPO法人を支える基盤は、会員や支援者からの「寄付行為」にある。この寄付行為は、i 金銭等による寄付、ii 時間の寄付の2つに区分される。NPO法人は、身近に感じている社会的課題への解決を目指し、法人のミッションに賛同した人たちでNPO法人を組織し活動を開始する。収益を得ることを目的としていないため、活動資金等を外部から調達することは難しい。このため、NPO構成員からの寄付行為（i + ii）によってその多くは支えられることとなる。

一般に言われているボランティアとは、上記の寄付行為に当てはめると「i + ii」で構成される寄付行為で、活動にかかる直接的費用も当事者が負担して行う「時間寄付」行為であり、有償ボランティアとは、活動のための直接的費用は第三者が負担し、当事者は「時間寄付」行為だけを行うものと整理される。NPO法人がなぜ低コストで大きな事業を成功させることができるのかという疑問については、この「時間寄付」をコストから除いていることで理解される。この点は、今後のNPOの検討で重要な意味を持つので、ここで改めて、有償ボランティアを「時間寄付」と定義して置きたい。

市民が自主的に公共的役割を担うとは、これまで国等が行ってきた「行政サービス」の多くを市民によるボランティアが支えることを意味する。それは、市民による「時間寄付」＝無償労働によって成り立つものである。

### ③ 本判例が意味するもの

このような視点から、「さわやか福祉財団」の事例を検証してみると、その活動は以下のような解釈が成り立つ。行政サービスだけでは救済されない福祉を必要とする人々と、ボランティアとしてサービス提供を行ってくれる人たち、これらの人々を会員として地域の中で結びつけお互いの理解により助け合いの仕組みを作り上げているのが「さわやか福祉財団」の役割となる。一方に時間寄付を申し出てくれる会員がおり、他方に救済を求める会員がいる。このニーズを地域の中で汲み上げ仲介していく業務を永續させていくためには、有償ボランティアとして、時間寄付以外の活動のための費用負担を当事者に負わせるシステムが必要となる。この事例では、受益者となる会員に時間寄付以外の費用負担を担って貰うシステムとなっている。受益者が、直接関わるボランティアのための実費負担と間接的組織維持のための費用負担を行っており、ふれあい切符の発行から決済の流れの中でそれは完結していく。その結果として、時間寄付を行った会員には、時間預託という形で記録を残し、時間を超えてミッションに賛同する会員相互の信頼関係を繋ぐ絆としている。そこには、地域住民が相互に助け合い支え合う「新たな公共」の一つのモデルを見ることができる<sup>\*86</sup>。

## 3. NPOの現場から考える市民公益税制

### (1) NPOの現場と「公益」

NPO法人の多くは、地域の課題に、積極的に直接関わり、その役割を担い、重要性は増加の一途をたどっている。地域の課題を自らの力で解決するために、多くの市民が自主的にボランティアとして参加している。

福祉系のNPO法人の場合、地域社会において、直接目に見える形で支援し支えなければならぬ人たちの存在を知ることから活動が始まり、それぞれができる範囲内で関わり

始め、その助け合いの輪は広がっていく。それは、自分の生活のために働く行為とは前提がまったく異なっている。だからこそ異常とも思える低料金でのサービス提供が成り立つことになる。ここで行われているボランティア活動の中には、この自主的な意思が前提にあり可能となる市民の自発的参加による「新たな公共」の具体的な姿がある。

租税の意義については「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である。」と述べている<sup>\*87</sup>。その機能の一つに「日本国憲法は、財産権を保障する一方（29条）、福祉国家の理念のもとに生存権を保障している（25条）。生存権の保障のためには、各種の社会保障政策が必要であり、そのためには、富の再分配が不可欠である。」そして、租税は、「再分配の目的に利用されており、またそれに役立つことを期待されているのである。」<sup>\*88</sup>と言われる。租税の目的が、国民の生存権を保障するための富の再分配にあるとすれば、市民が納税者として租税を納付することで、予算の執行を通じて行政機関によりそれは行われる。そして、NPO法人が行うその行為は、金銭や時間の寄付行為により、住民同士が直接行う自発的富の再分配行為となる。

社会保障政策として、社会的救済がなければ生きていけない人々のため、国のさまざまな政策は行われている。障がい者年金、生活保護費等が支給される場合、この財源は市民の納付する租税収入に依存している。この現金給付により市場経済からのサービスの購入が可能となり、租税を通して富の再分配が行われている。これを住民同士が直接行う場合には、市場経済を介せず、住民の直接の時間寄付による無償でのサービスの提供として行われる。ここでは社会保障政策に求めると同じ効果が実現し、この中では「時間寄付」により人件費相当額の富の再分配が行われたこととなる。

相互扶助における費用負担とボランティアによる労務提供をどのように考えるか。「支え合い」のための費用の「分かち合い方」が税制であるとするれば、ボランティアの評価も税制の中での「分かち合い」の一形態として正しく評価すべきものであろう。公益を目的とするNPO法人が、公益を目的とする事業を展開していながら、法人税を課税される矛盾を解決することは、納税者の納税意識を高め市民の自主的な公益活動を活発化させていくうえでも重要な意味を持つ。

全国のNPO法人数が2008年（平成20年）では37,192、認定法人93、2011年（平成23年）の認定基準等改正を受け2013年（平成25年）には、法人数47,544（2013/3/31現在）、このうちで旧国税庁認定法人数264、改正後の認定法人114、仮認定法人91と認定NPOを受けている数は合計で469法人と10年間で93であった認定NPO法人が5年間で469と5倍に増加した。2016年（平成28年）8月では法人数51,197認定法人962とさらに2倍となっている。しかし、認証割合は総法人数の1.9%にすぎない<sup>\*89</sup>。財政規模100万円以下の法人が約90%、活動範囲が1市町村から複数町村のものを含めて77%と規模は小さく地域限定の活動を行っているものが大半である<sup>\*90</sup>。18年を経過して規模等に大きな変化はなく、認定NPO法人制度が普及しにくいのは、NPO法人の現実を踏まえた支援制度になっていないという基本的問題があったと考えるのが自然である。改正後の認定基準の緩和により認定法人が増加傾向に転じてきている。個別条例基準による自治体単位での実情に合った認定基準の策定が進むことで状況は大きく変わっていくものと思われる

<sup>\*91</sup>。

認定NPO法人になることのメリットは、寄付者が公益法人としての寄付金控除等の優遇税制の適用を受けられるようになることで法人への寄付が集めやすくなるということにある。しかし、認定NPO法人になることでどれだけの寄付を増やすことができるかは疑問である。約90%が1000万円以下で活動範囲も地域限定で狭いことを考えると、地域からの支援は、活動の地域における認知度が優先し、煩雑な手続きを経て認定を受けても急激な寄付等の増加は見込めない。さらには、煩雑な申請手続きのための専従スタッフを持ってない団体も多い。総じて小規模なNPO法人サイドからのメリットは低い制度となっていると言える。

憲法25条「生存権、国の社会的使命」の中で、国民の生存権を守ることが国の義務とされている。国が国民に対する義務として行う行為は、全ての国民を対象にしなければならないことから「不特定多数の者の利益」にならなければならない。これがそのまま認定法の公益認定基準の1項とされている。公益目的事業を「学術、技芸、慈善その他の公益に関する別表各号に掲げる種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいう。」と定義されている。しかし、「新たな公共」では、国民の相互扶助システムとして、国が国民を公益目的事業に自主的に参加するようにどのようにすれば誘導できるかが課題となる。そこでは、住民どうしが特定の支援すべき対象者を相互に確認しあい、自主的に活動していく地域住民の共益的活動の拡大こそが重要となる。そこから市民の自発的参加による「新たな公共」は始まる。認定基準の6項<sup>\*92</sup>や8項<sup>\*93</sup>は事業内容を考慮せず形式的な比率だけで判断するため、自助努力で法人を維持し、公益活動を継続しようとする法人にとっては大きな足かせとなる。認定NPOの認定基準であるパブリックサポートテスト（PST）において判断基準の中に経常収入金額に対する寄付金等収入金額の割合が定められている。この寄付金等の中身は、外部からの金銭等の寄付のみで「時間寄付」を寄付として評価対象としていない。地域課題に取り組むNPO法人の根幹を支える地域住民のボランティア、これを「時間寄付」として評価基準に含まないことから、PSTはNPO法人の実態から大きく乖離するものとなっている。平成23年のNPO法の改正により認定基準の一つに個別指定条例基準が追加され、独自に地域の事情を反映した形でボランティア参加者数を審査項目に挙げる自治体も出てきている。市民の立場から「公益」を位置づけ、市民の意思を尊重した制度設計が求められている。

## （2）NPO法人課税と寄付金

NPO法人に関する税務上の取扱いは、i 本来のNPO法人に対する課税と、ii 外部から行うNPO法人への支援制度に区分して検討していかなければならない。しかし、「市民公益税制PT中間報告書」<sup>\*94</sup>の中心は認定NPO制度の認定基準の緩和と寄付金控除に偏り、NPO法人に対する課税については触れられていない。平成23年改正はこの中間報告を反映したもので、公益活動を担うNPO法人の税制を抜本的に見直した「市民公益税制」が十分整備されたとは言えない。

### ① NPO法人の法人税法上における位置

NPO法人は、NPO法により設立され特定非営利活動（＝公益を目的とする活動）を行うことを目的とする法人として設立が可能となった。そして、税法上の取扱いに関してもこのNPO法の第3章「税法上の特例」として46条に定められ、公益法人とみなすとさ

れた。しかし、法人税法上は、既存の公益法人に適用する特例に関しては普通法人扱いとされている。これに認定NPO法人制度が租税特別措置法（66条）で定められ、改正前は国税庁長官が認定し、現在は認証を行った所轄庁が認定することとなったが、特定の認定NPO法人に関してのみ、既存の公益法人に認めている寄付金優遇税制を認めるものとなっている。

会費収入や寄付金収入は非課税とされるが、非営利目的の活動であっても、経済行為の外形上の分類<sup>\*95</sup>に当てはまる経済活動を継続的に行う場合には、収益事業とみなされる。収益事業とみなされると非営利目的の事業であっても法人税が課税されるため、非営利目的の活動に使える資金は、課税額を利益から差し引いた税引後利益となってしまふ。NPO法人の事業が、収益事業と非収益事業に区分される場合、非収益事業の不足資金を収益事業で補填しようとする、普通法人として法人全体で課税された場合の方が有利になってしまう事態も発生する<sup>\*96</sup>。NPO法人に対する収益事業課税が一人歩きしている現状を問い直し、公益法人等に対する収益事業課税制度が導入された昭和25年の法人税法改正時の趣旨である「公益法人等が営利法人等と同様に営利事業を営んでこれと競合する場合に、これについて非課税とすると課税の公平が失われるので、これを是正する必要があるためである。執行上、立法技術上の理由により、収益事業を限定列挙する方式を選択した。」との考え方に立ち返り、NPO法人支援のためのNPO法人課税を検討し直すことが必要である。再検討すべき最初の課題は、NPO法人を実質的に原則課税としている収益事業課税方式についてである。

さわやか福祉財団の事業のように、NPO法人は、一般の営利事業では成り立たず、行政サービスからも抜け落ちている社会的課題を解決するための活動は、住民の自主的な「時間寄付」により成り立っている。企業の多くがこの動きに賛同し、資金の援助や従業員の参加を奨励している。営利事業との競合関係にあると考えるよりも、多くの地域で営利事業として成り立たない分野を担い営利事業分野との役割分担としての協働関係が進んでいる。

NPO法人は、特定非営利活動＝公益目的の事業を継続的に行うために設立されながら、課税においては、その設立趣旨は尊重されず、法人税法に公益法人等と認める規定はない。認証を受けることで自由に設立できるNPO法人が、租税回避行為への手段として利用されることを懸念した結果と言われている<sup>\*97</sup>。その後、NPO法人への課税問題には触れず、公益法人への優遇税制の一部である寄付金控除を認めるための認定NPO制度が租税特別措置法で定められている。これは、市民の自主的判断で作る公益法人としてのNPO法人の実態を反映したものからはほど遠く、平成23年の改正で課税サイドにある国税庁長官が認定することを廃止し、認定機関が所轄庁となったが、NPO法人の実態からは、まだまだ不十分な改正に止まっている。

## ② NPO法人への社会的要請

NPO法人への社会的要請が、「新たな公共」の担い手に成長することにあると考えれば、原則を公益法人として認め、法人税法上においても原則非課税とすべきものと思われる。福祉系のNPO法人を例として見てみると、戦後の高度成長の過程で急速に都市化が進み、地域社会が維持してきた相互扶助機能は急速に低下していった。それを補完する形で福祉制度の整備が図られていくが、高度成長の終焉は、福祉政策の転換を余儀なくされ

国家福祉から地域福祉へと大きく転換する。地域社会における課題を自主的に解決しようとする動きは、福祉系NPOとして全国各地に展開されていくことになる。これは、地域社会における相互扶助機能の回復を目指す動きとして「新たな公共」への実践の姿である。NPO法人の90%が財政規模1,000万円以下で、活動範囲も市町村単位であることから、地域の課題に取り組む住民のボランティア（＝時間寄付）に支えられた動きであることを裏付けていると見ることができる。（平成20年「市民活動団体等基本調査報告書」より）NPO法人の行う事業が低コストであること背景には住民の「時間寄付」があり、身近な社会問題に取り組む住民の姿がある。地域の事情を反映した個別指定条例による認定NPO法人の育成が必要であり、各地でそのための取組みも進められている。

### ③ 課税根拠と法的整備

NPO法については、公益法人としての質を保つため、定款への記載事項、役員・監事の要件、事業報告の所轄庁への報告義務、残余財産の国等への帰属、所轄庁の監督権が明確に規定されている。法人の設立目的を「特定非営利活動」＝公益目的事業とし、解散した場合の残余財産の帰属は「定款の定めるところにより、その帰属すべき者に帰属する。」（NPO法32条1項）。規定がない場合には、国又は地方公共団体に譲渡、処分されない財産は国庫に帰属するとされている。この定款に定めることのできる「財産の帰属すべき者」は、他の特定非営利活動法人、国又は地方公共団体、財団法人、社団法人、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人から選ばなければならない<sup>\*98</sup>。これらから、NPO法人は他の公益法人と同列に扱われ、その財産は公共的な財産を形成していると考えられる。しかし、法人税法上には、NPO法人についての取扱い規定を定めず、NPO法第46条に「税法上の特例」として「公益法人等みなす」としながら、公益法人等に対する優遇規定は適用除外とされている。「新たな公共」の担い手として、NPO法の成立から18年以上を経過し社会のさまざまな分野に深く定着したNPO法人の姿を考慮するとき、公益目的で設立した設立者の意思をできる限り尊重すべきであり、それが住民＝市民の主体性を尊重することにもなる。

国家、地方公共団体、公益法人、NPO法人まで、これらの有する財産に個人の所有者は存在せず、財産のすべては、国民全体の共有財産を構成する。公共的財産の適正な管理・運営は、国民の意思を反映する国会等の機能として行われなければならない。NPO法人の役割を評価し、それを支援して行くことも国会の機能である。租税の目的の一つが、国民の生存権の保障等を目的に、富の再分配を行うための原資を調達することにある<sup>\*99</sup>。課税は、国等の権力の行使による強制的な資金の確保として行われる。公益目的事業を行うNPO法人において、その多くが市民による自主的寄付行為による資金（時間寄付を含む）として確保される。租税と寄付金という調達方法の違いはあるが、公益目的事業を進めるための資金が確保された点においては同じ効果を持つ。

国等に雇用された公務員が「有償公務労働」、ボランティアは「無償公務労働」と捉えると、どちらも自分たちの住む社会を良くしようと働く「公務労働」に関わる一員であり、相互の信頼関係を築いていくことで、公共サービスの担い手としての行政と市民の協働関係を強めていくことができる。これは、「新たな公共」を目指す前提条件でもあった<sup>\*100</sup>。国からNPO法人まで、公共的財産についての透明性を図り適正に運用されていることと、不正に公共的財産を私物化している場合の規制等は、本来課税関係において処理すべき問

題ではない。結果として生じる課税関係は事実関係の中で適正に判断しなければならない。シャープ勧告の基本理念は「課税の公平を真摯に追求し、税の持つ富の再配分機能を最大限に発揮させることであった。」<sup>\*101</sup>と言われる。抜本的改革の原点に戻った検討が求められる。

#### ④ 寄付金控除制度

「草の根の寄付を促進するため、新たな税額控除方式を導入し所得控除との選択制にする。税額控除の導入に当たっては、寄付がチャリティの精神に基づくものであるという点にも留意しつつ、寄付金額の一定割合を控除できることとする。」<sup>\*102</sup>と市民公益税制プロジェクトチームにより改革の方向性が示され、これに基づき寄付金制度が大きく改正され税額制度が導入された。寄付金控除制度は、公益性が高いNPO法人への社会的支援策であり、寄付する側に対して与える特典制度である。この報告の中で「草の根の寄付」と書かれているが、市民のNPO法人との関わりの中で一般的に行われているボランティアを「金銭等の寄付」と「時間寄付」との合計であると考え、「草の根の寄付」はこの2つの寄付によって構成されていることになる。「チャリティの精神」により市民が自主的に活動するとき、そこには多くのボランティアが参加し「時間寄付」が行われている。それを寄付金控除制度の中でどのように取り入れるかは大きな課題である。しかし、これに関する記載は、中間報告の中にはみあたらない。その後の平成23年度改正でもこの点に関しては一切触れられていない。

認定NPO法人の認定を国税庁から、NPO法人の認証を行っている地方団体等が行う仕組みに替えていく方向性が示され「実際に認定を受けようとするNPO法人が信頼に足るかどうかを適切に認定できるのは、NPO法人と身近に接し、その活動内容をよりの確に把握することができる地方公共団体である。」<sup>\*103</sup>との意見が述べられ、NPO支援の軸足が地方公共団体に移り、新たなNPO法人の実情に合った認定NPO法人制度の整備が進められることとなった。その新たな認定NPO法人制度のもとで、住民税を含めての幅広い支援制度への転換が図られていくことになる。

寄付を行うと、寄付した結果が気になる。それは、寄付する者の当然の思いであり、自分の行為により助かる人がいるからボランティアを行う。逆に、寄付をしてもどのように使われるのか解らない、不安だという場合には誰も寄付を行わない。地域の課題に自主的に取り組むNPO法人の動きは、住民が「金銭等の寄付」と「時間寄付」を行い直接課題解決に向かっている姿であり、寄付の成果を自らで確認しながら新たな展開へと向かっていく動きでもある。「新たな公共」を担う住民の動きは、地域の必要な課題に直接寄付行為を行い、その成果を享受し合っていくものであり、これを統治する地方公共団体の理解と支援がより重要となる。

#### (3) NPO法人と社会的経済合理性

「法は経済であることの積極的根拠は、法律のロジック、具体的には効率性や富の最大化原則の上に立っていると見ることができる。言い換えると、法ルールは社会的厚生を最大化するものと考えられる。」<sup>\*104</sup>この命題は、租税についても当てはまる。NPO法人の動きは、地域の遊休労働力を「新たな公共」のために集めていく。会社員は休日を活用し、専業主婦は自由時間を、リタイアした高齢者は長年の経験を生かし、障がい者はできる能

力を生かして、一般企業では受け入れられない労働力を取り込んで活動を展開していく。一般企業の行うような営利行為の中での対等な対価性をともなう取引とはならないが、非営利行為の中では、第三者がその費用の一部を負担することで取引関係が可能となる。今回取り上げている判例の「ふれあい事業」においてもそれは明らかである。この事例では、サービスを受ける当事者が、サービスを提供する当事者からの「時間寄付」を受け、それに関わる直接的な費用だけを負担する。非営利であることで成り立つ経済行為である。

この「ふれあい事業」も、介護保険の適用対象となると、対価性を保障されるため一般企業でも対応できる営利事業となる。ここでは、財政負担により「時間寄付」部分を労務の対価である「賃金」として支払われることとなる。地域の住民が助け合い、支え合いのできる高齢者支援部分は多い。福祉の多くは地域内の相互扶助活動の中で支えられてきたものであり、地域力の低下に起因して行政による福祉サービスが増加してきたことを考えれば、介護保険も必要ではあるが、地域住民の相互扶助機能の回復を目指しふれあい事業を支援することで、財政負担は少なくよりきめ細かなサービスを提供することも可能となる。これにより地域の人々の絆は強まり、地域力を強めていく。「遊休労働力」が「時間寄付」として地域に還元されことで、非営利行為による生産活動を誘発することにもなる。

法のルールである「社会的厚生を最大化するもの」として租税法を考えたとき、地域の衰退を放置し介護保険の対象を拡大するか、地域力を高めながら相互扶助機能を高めるか、結論は明らかであり、これを支えるものとしての法改正が行われていかなければならない。地域における地域力を高め、相互扶助機能を高めるために、組織的に地域の現場で活動をしている中心にNPO法人がいる。これからの地域社会を考えると、NPO法人をどのように支援し育てていくかが、この方向性を左右するカギとなる。

平成22年度税制改正大綱は、納税者の立場に立った税制改革は「公平・透明・納得」を基本に考えるとしている。しかし、これを具体化し、真に納税者が納得できるものとしていくためには多くの難問が累積している。租税は権力の行使により納税者から徴収するものであり、税法はそれを執行するための行政法であることから、財源の確保を最優先に国＝行政の意思が強く働く法律である。これを納税者＝国民の視点で「『新しい公共』を実現するためには、公共への「政府」の関わり方、「政府」と「国民」の関係のあり方を大胆に見直すことが必要である。」<sup>\*105</sup>とされた。しかしその後の政治的混乱、東日本大震災と原発事故、政権交代の中で、納税者憲章等の議論も消え、納税者主権への動きが後退してきているの感がある。それは簡単に結論のでる問題ではないが進めていかなければならない国民の課題である。

NPO法が成立してから18年が経ち、NPO法人の活動は社会のさまざまな分野に深く浸透し、その役割は益々重要となってきている。地域社会は「NPO法人」を抜きにしては語れない状況となっている。このNPO法人は、市民の自主的な活動によって支えられている。その支えている実態の多くは、ボランティアの活動によってである。そして、そのボランティアはi「金銭等の寄付」とii「時間の寄付」に分解されることを述べてきた。

市民公益税制を考えると、この公益目的のために行われている「時間寄付」を積極的に評価し、寄付金制度の中に取り込んでいくことが重要となる。金銭等の寄付のみを対象としている現行制度の寄付金から時間寄付を取り込んだ制度へ変更することで、自分たちの生活する社会を良くしようと活動する市民の意思を社会として評価することとなる。そ

の市民の意思を反映した法人格がNPO法人であると考えれば、そのミッションに賛同した人々の「時間寄付」によって支えられているのがNPO法人であるということになる。

NPO法が施行されて間もない時期に問題提起された流山訴訟から 18 年を経過したいま、現在のNPO法人の事例も見ながら、その社会的役割と「時間寄付」の関係性を整理し、法人税法におけるNPO法人課税のあるべき姿を立法論的課題として検討していくことが次章以降の課題となる。

NPO法人の活動に「時間寄付」を認めていくことで、収益事業課税の考え方に見直しを迫り、公益を担う直接的行動としての「時間寄付」は、寄付金控除制度の見直しを求めるものとなる。

#### (4) 宗教法人と収益事業課税方式

収益事業課税が適用され、課税関係が争われてきた事案の大半は宗教法人が占めてきた。ペット葬祭業事件もまた宗教法人における宗教行為に当たるか否かが争われ、ペット葬祭業が法人税法上の課税対象となるとされた事案である。その中で、収益事業課税方式が採用された目的とその社会的背景を、被告となった課税当局は次のように述べている。昭和 25 年の法人税法改正により導入された制度で、法人課税の趣旨を「公益法人等が営利法人等と同様に営利事業を営んでこれと競合する場合に、その所得について非課税とすると課税の公平が失われるので、これを是正する必要があるためである。執行上、立法技術上の理由により、収益事業を限定列挙する方式を選択した。」と述べている。

これから 60 数年が立ち、当時の社会状況と現在では大きく変化している。そこでの課税の目的を再確認すると「公益法人等が営利法人等と同様に営利事業を営んでこれと競合する場合、課税の公平のためこれを是正すること」にあることは今も変わらない。しかし、NPO法、民法改正と公益法人改革の中で、この「公益法人等」が当時とは大きく変わってきている。

当時は、非営利法人と公益法人の区別が曖昧で、これらを包含する形で「公益法人等」と表現されていた。さらに、「公益法人等」に該当する法人の設立のためには、行政官庁の許認可が要件とされており、設立のためのハードルが高かった。「公益法人等」とは、「官」が認めた法人と同意語であったとも言える。さらに、ここで言われている「公益法人等」に含まれる法人の実態を、法人格の共通項からその性格を見てみると非営利法人となる。昭和 25 年当時は、公益法人等の非課税とは、非営利法人の非課税と実質は同じであったということになる<sup>\*106</sup>。これをもとに公益法人等を非営利法人と読み替えると「非営利法人が営利法人と同様に営利事業を営んでこれと競合する場合」となり、これは、法人の分類区分にも対応しており関係性が明確となる。

営利法人の法人目的は、法人の利益の確保と利益の株主への分配にある。この法人目的の実現のためにを行う事業が「営利事業」である。「収益事業」とは、継続的経済活動を産業分類に基づき区分したもので、活動の外形的分類にすぎない。法人格を持ち継続的に経済活動を行えば、何らかの産業分類上の区分には該当することとなる。これにより、すべての法人を法人税法上の収益事業として包含し、寄付金と会費以外は、すべての法人の営む事業を課税対象に取り込むことができる。NPO法成立以前においては、すべての法人を取り込んだうえで、「官」が認めた非課税法人のみを限定列挙し収益事業に除外規定を



明記することで、法人の区分上の非営利法人と公益法人を曖昧にしておいても実務上の不都合は生じなかったのである。

NPO法と民法改正によって、この曖昧であった「公益法人等」の内容についての再確認を求められることとなる。改正後の一般社団・財団法人の整備に伴い、法人税法第2条9の2において「非営利型法人」の定義が追加され、公益型法人と共益型法人に分類されることとなった。しかし、これは民法改正に伴う一般社団・財団に関するものであり、NPO法、特別法に基づく法人については触れられていない。別表2に列記された公益法人等を、上記の区分に当てはめてみると宗教法人を始めとして共益型法人であることの明らかな法人が多く含まれている。反面で、公益目的事業を行うNPO法人は、この別表2には含まれていない。NPO法人は認証により、一般社団法人は準則主義により、簡単な手続きで設立できることとなっている。この設立された法人については、改めて公益性を判断するという二段階方式が選択されている。これにより、収益事業課税方式が採用された当時とは法人を取り巻く環境が大きく変化している。営利法人と非営利法人、さらに、非営利法人と公益法人、法人区分を前提とした課税判断基準の明確化が求められている。収益事業課税方式の継続により、「公益法人等」の法人格の違いを無視し、一定の法人を限定列挙することで収益事業から除外するという税制優遇としての非課税制度を存続させている。非営利法人は原則非課税であり、例外的に営利事業と競合する場合には課税するという本来の趣旨に戻していくことで、それは、市民が自主的に公益目的事業を展開しようとする動きにも繋がるものである。明確な基準に基づく課税方式への検討を進めていかなければならない。

- 
- \*1 非営利法人課税の沿革をまとめるに当たっては、武田昌輔「総説」『非営利法人課税』（日税研論集 vol 60, 2011）、石坂信一郎「わが国における非営利法人税制の起源」札幌学院大学経営論集 6 号 19-29（2014）、佐藤進他『戦後税制史（第 2 増補版）』（税務経理協会 1991）を参考に関係法令を確認しながら整理した。
- \*2 武田・前掲注（1）5 ページにおいて、公益法人制度改革に伴う民法法人の改正の概要をまとめたうえで今後への課題を述べている。
- \*3 石坂・前掲注（1）22 頁
- \*4 税制視察団は、ハワード・R・ホーエン（イリノイ大学）、ジェローム・B・コーエン（ニューヨーク私立単科大学）、ローランド・F・ハットフィールド（ミネソタ州セントポール収税庁）、カル・S・シャウプ（コロンビア大学）、スタンレー・S・サラー（カリフォルニア大学）、ウィリアム・C・ヴィツクリー（コロンビア大学）、ウィリアム・C・ウオレン（コロンビア大学）の 7 名で構成されていた。同報告書の序文において報告書をまとめていく過程が説明されており、最終的にはシャウプを団長にコロンビア大学の 3 人が中心となってまとめられたことが記されている。
- \*5 「シャウプ使節団日本税制報告書」は 1949 年、連合国最高司令官本部より日本政府に報告された。この報告書がシャウプ勧告と言われている。
- \*6 シャウプ使節団日本税制報告書・前掲注（5） 83 頁
- \*7 シャウプ使節団日本税制報告書・前掲注（5） 82 頁
- \*8 法人税法施行令第 5 条に「収益事業の範囲」が定められている。具体例として不動産販売業を見てみると「2 不動産販売業のうち次に掲げるもの以外のもの」とされ、イ～ホまで団体名と関連法令が記載されている。参考に一項目を見てみると「ロ 日本勤労者住宅協会が日本勤労者住宅協会法（昭和 4 1 年法律第 1 3 3 号）第 2 3 条第 1 号及び第 2 号（業務）に掲げる業務として行う不動産販売業」となっている。同様に各項目が詳しく列記されている。他の事業についても同様である。詳細については、3. 法人税法における取扱い（2）収益事業課税方式に後述しているので参照。
- \*9 『特定非営利活動促進法に係る諸手続の手引き』（内閣府政策統括官 2012 年）
- \*10 パブリック・サポート・テスト（PST）とは、認定基準のうちの「広く市民からの支持を受けているかどうかを判断するための基準」。
- \*11 社会福祉法は、平成 28 年、平成 29 年の 2 年に渡る改正が行われる。経営組織のガバナンスの強化を目的に、議決機関としての評議員会が明確に位置付けられることとなった。35 条には、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（一般法）の規定を社会福祉法人設立時に準用することも定められ、非営利法人の運営組織の統一化が図られている。『社会福祉法改正のポイント』（全国社会福祉協議会 2016）
- \*12 法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものをいう。（法人税法 2 条 8 項）
- \*13 金子宏『租税法』（弘文堂第 20 版 2015）302 頁 内国法人は、1. 公共法人、2. 公益法人等、3. 人格のない社団等、4. 協同組合等、5. 普通法人の 5 種類に分類されている。2・3 の法人については、所得のうち収益事業から生じた所得のみが課税の対象とされる。
- \*14 昭和 25 年当時の業種は次の通り。1 物品販売業、2 金銭貸付業、3 物品貸付業、4 製造業、5 無線電話放送事業、6 運送業、7 運送取扱業、8 倉庫業、9 請負業、10 印刷業、11 出版業、12 写真業、13 貸席業、14 旅館業、15 料理店業、16 周旋業、17 代理業、18 仲立業、19 問屋業、20 両替業、21 鉱業、22 砂鉱業、23 土石採取業、24 湯屋業、25 理容業、26 演劇興行業、27 よせ業、28 遊技所業、29 遊覧所業

- 
- \*15 山本守之『体系法人税法』（税務経理協会 2010）75 頁
- \*16 武田昌輔編『DHC コメンタール法人税法』（第 1 法規）630 頁～644 頁、「公益法人等の課税制度」（2001. 5. 22 総 13-5）収益事業の範囲と追加事業の推移を参照。
- \*17 特定法人とは、議決権総数の 2 分の 1 以上を当該地方公共団体が保有する等の要件を公益社団法人又は非営利型の一般社団法人でその業務が地方公共団体の下にされているものをいう（法令 5 条 1 項 2 号イ）。
- \*18 平成 12. 6. 8 付課法 2-5「介護サービス事業に係る法人税法上の取扱いについて」参照。
- \*19 公益法人等の収益事業課税についての税務判断については、若林孝三『実例問答式公益法人の税務』（大蔵財務協会 2013）、田中義幸編『公益法人等における収益事業の判定実務』（新日本法規 2010）を参考に、収益事業の物品販売業と不動産販売業を取り上げ非課税規定が施行令と通達に基づき詳細に定められていることを事例としてまとめた。
- \*20 若林・前掲注（19） 78 頁
- \*21 『日本産業分類』（総務省 2002. 3 改訂）97 頁 第 2 章日本標準産業分類一般原則第 1 項「産業の定義」
- \*22 NPO 法人の現場における事例として、第 1 章第 2 節の NPO 法人の事例参照。
- \*23 第 1 章第 2 節 5「3 件の事例から見えてくるもの」における NPO 法人の事例分析からの現場の現状と課題を参照。
- \*24 特定公益信託とは(1)信託終了の時における信託財産がその委託者に帰属しないこと、(2)信託契約は合意による終了ができないものであること、(3)出損する財産が金銭に限らないこと、等一定の要件を満たすことが信託契約において明らかであり、信託銀行等が受託者であることについて、主務大臣の証明を受けた公益信託をいう。  
(一般社団法人信託協会 <http://www.shintaku-kyokai.or.jp>2017. 3. 1)
- \*25 「ふるさと納税」について、総務省は、「『納税』という言葉がついているが、実際には、都道府県、市町村への「寄付」で、一般に自治体に寄付した場合には、確定申告を行うことで、その寄付金額の一部が所得税及び住民税から控除される。ふるさと納税では、自己負担額の 2,000 円を除いた全額が控除の対象になると紹介している。（総務省、<http://www.soumu.go.jp>2017. 3. 1）次項の「5. 地方税法の取り扱い③特例控除額」において詳細を整理している。
- \*26 都道府県や市町村が独自に定める個別条例については、第 4 章第 3 節において詳細の検討を行っている。
- \*27 「ふるさと納税」の導入に当たり、平成 19 年 10 月『ふるさと納税研究会報告書』が公表された。『報告書』では、「ふるさと納税の意義は、①納税者が自分の意思で、納税対象を選択できる、②「ふるさと」の大切さを再認識する、③地方団体が自治意識を進化させる重要な契機となる、の 3 点にある。寄付金税制の形をとる理由を、「ふるさと納税」をあくまで「税」の分割として考えると、そこには多くの理論的、制度的障害が横たわる。一方、寄付金税制を応用し、進化させれば、これらの問題をクリアできるだけでなく、納税者が「ふるさと」に貢献したいという「ふるさと納税」本来の趣旨を円滑に実現することができる」と述べている。
- \*28 「ふるさと納税研究会」の座長を務めた島田晴雄氏は、『税』（2008. 9）の「インタビュー「ふるさと納税」へ込めた想い～その創設の背景とねらい」34 頁の中で、ふるさと納税の生まれた背景を述べ

---

ている。

\*29 ふるさと納税が2008年に創設され、8年を経過しての現状を安田信之助・小山修平「地域経済活性化とふるさと納税制度」城西大学経済経営紀要34巻49-78頁(2016)は、自治体の取組みやアンケート結果を踏まえて地域経済活性化に大きく貢献していることを明らかにし、ふるさと納税を地域経済活性化のためにどう生かすかについて提言している。

\*30 「地方税法、同法施行令、同法施行規則の改正について」(2015年4月1日総税企第39号総務大臣通知)

\*31 森捨樹「地方税法等の一部を改正する法律(平成27年3月31日法律第2号)」自治総研41巻12号48-74頁(2015)において、「地方創生」の推進に結びつけられ、拡充されたことが説明されている。

\*32 「ふるさと納税に関する現況調査結果」(自治税務局市町村税課2016.6.14)。全ての地方団体1788団体(都道府県47団体、市区町村1741団体)を平成28年5月9日～5月31日の調査期間で、ふるさと納税の直近の実績等を把握するために実施された。受入額、募集の際の使途の選択については、この調査結果に基づいている。

\*33 安田・前掲注(29)58頁 ふるさと納税の現状について、「2011年1月より下限額が5000円から2000円に引き下げられ、返礼品の存在を考えれば寄付者にとってかなり有利な仕組みとなった。」「さらに、2015年よりふるさと納税の上限が2倍となり、ワンステップ特例も利用できるようになった。これにより、ふるさと納税の利用者は急増し、今後各自治体の競争はさらに過熱すると考えられる。」としている。

\*34 不当に取得した経済的利益に関しては、金子・前掲注(13)224頁において「法人の役員が不法に法人の会計から自己の口座に移した金員は、賞与にあたりと解する場合と雑所得にあたりと解する場合があるであろう。」としている。

\*35 市民による寄付行為は、i 金銭等による寄付、ii 時間の寄付の2つに区分される。その中で、ボランティアは、無償による時間寄付と捉える。

\*36 2015年(平成27年)3月、内閣府に設けられた「共助社会づくり懇話会」が『共助社会づくりの推進について～新たな「つながり」の構築を目指して～』を公表した。その内容は、『ニッポン一億総活躍プラン』(2016.6.2閣議決定)、『経済財政運営と改革の基本方針2016』(2016.6.2閣議決定)の中で、地域創生の基本として位置付けられている。「子供・高齢者・障害者など全ての人々が地域、暮らし、生きがいを共に創り、高め合うことができる「地域共生社会」を実現する。このため、支え手側と受け手側に分かれるのではなく、地域のあらゆる住民が役割を持ち、支え合いながら、自分らしく活躍できる地域コミュニティを育成し、福祉などの地域の公共サービスと協働して助け合いながら暮らすことのできる仕組みを構築する。また、寄付文化を醸成し、NPOとの連携や民間資金の活用を図る」(ニッポン一億総活躍プラン4.(4)地域共生社会の実現)とされた。

\*37 民主党政権下でまとめられた『「新しい公共」宣言』は、2010年(平成22年)に「新しい公共」円卓会議という有識者の報告書としてまとめられ、「人の支え合い」を原点に「コミュニティ」の再生を目指した提案となっていた。その後、2015年(平成27年)に自民政権がまとめた『共助社会づくりの推進について～新たな「つながり」の構築を目指して～』も、共助社会づくり懇話会という有識者の報告書としてまとめられ「人のつながり」の重要性を述べている。懇話会の座長を務めた奥野信宏(中京大学教授)は「人の繋がり」は社会インフラである」として「同感」や「共感」が根幹をなす「共助社会」の構築を提案する。政権は変わっても地域社会の課題に向けての取組みは継続されていると見ることができ

る。

\*38 大竹隆「NPO法人の社会的役割と支援税制—流山訴訟が提起した問題点＝「時間寄付」再検証」東北法学 36号 95-131頁（2010）において、ボランティアを「金銭寄付」と「時間寄付」に分解し、有償ボランティアを「時間寄付」と位置づけた。

\*39 宗教法人をめぐる課税問題を収益事業課税の問題として取り組んでいる研究論文として、裁判直後の入江政勝「公益法人等における収益事業の範囲についての一考察—宗教法人が営むペット葬祭業の事例を中心として—」龍谷大学大学院法学研究 13号 19-33頁（2011）やその後の裁判例も踏まえた永島公孝「収益事業課税に関する裁判例を踏まえた法人税法上の収益事業と課税要件の問題整理」非営利法人研究会誌 18号 51頁（2016）などがある。

\*40 ペット葬祭業事件については、藤谷武史『税研 最新租税判例 60』（日本税務研究センター148号（2009））、今井啓介『租税判例百選 第5版』（別冊ジュリスト N0148（2011））に取り上げられている。

\*41 事例5の判決文において、原告の主張の中で昭和59年当時も税務調査があり「原告の墓苑事業のうち墓石等に係る部分が収益事業に該当するか否かが問題になったところ、原告からの上申書を持ち帰った調査官は、一週間ほどして原告方を訪れ『非課税で結構です。税金はかかりません。』と明言し、その後原告の是正を求められたり課税処分がされたりしたことはなかった。」「これらの事実は、処分行政庁が、原告の墓苑事業に関して、墓石等に係る部分も含めて『墳墓地の貸付業』に該当すると認定し、原告がこれを信賴して20年以上にわたって確定申告を続けてきたことを意味する。」と述べている。昭和46年の改正で収益事業の除外規定に「宗教法人又は民法の規定によって設立した公益法人が行う墳墓地の貸付業」が加えられている。当時の墳墓地に本件のような墓石等を分離する議論は確認できない。

\*42 小谷みどり『だれが墓を守るのか』（岩波ブックレット N0935、2015）42頁 無縁墓地化の状況を知る上で「東京都立霊園8か所での2000年から無縁墳墓処理事業を行っており、年間管理料の滞納している墓のうち、2009～13年の5年間役2800基を調査したところ、1095基が無縁墓と判明し撤去した。」家族関係の崩壊を象徴している事象である。

\*43 「宗教関連統計に関する資料集」（文化庁文化庁宗務課 2015.3）71頁6. 宗教に関する国民の意識と行動（5）墓地に関する意識調査に収録された「地域における墓地埋葬行政をめぐる課題と地域と調和した対応に関する研究平成25年度総括・分担研究報告書」（平成26年3月、研究代表者・早稲田大学法学学術院教授浦川道太郎）のアンケート調査。

\*44 鶴飼秀徳『寺院消滅』（日経BP社 2015）「第1章地方から寺と墓が消える」として、日本各地のお寺の取組みと檀家離れなどの現状を、具体的事例をあげ紹介している。

\*45 別表2に記載されている法人・団体名は、110件（2016.3現在）である。これを1. 法的規制が厳しい業界団体に関連するもの（士業団体を含む）39件、2. 健康保険・年金・共済に関連するもの25件、3. 国の経済政策等に関連するもの18件に分類（区分判断のつかないものは除く。）すると、1・2については、業界団体を纏める組織や互助制度である保険制度のための組織であり、非営利型法人の共益・公益区分にあてはめると、共益性が高いと判断される。

\*46 我妻栄他『民法1総則・物権法第3版』（勁草書房 2008）72頁「法人の種類」において、「民法上の特別法によって設立された特殊法人の宗教法人、学校法人、医療法人、社会福祉法人、NPO法人等」は、一般社団法人等とは独立した法人として存続しているとしている。

\*47 財団法人公益法人協会編『公益法人制度改革—そのポイントと移行手続—』（ぎょうせい 2007）の

---

序において「現行の公益法人制度は明治 29（1896）年に公布された民法がその根拠法であり、制定以来実質的な改正がないまま戦前、戦後にわたり 110 年間続いてきた。その根幹となる考え方は、公益を目的とする法人は自由に作らせるのではなく、すべからくその設立について官庁が許可し、運営についても官庁が指導監督をすることが必要というものだ。」と述べ、それまでの公益法人制度が、明治憲法下の思想が反映した制度であったことを説明し、「新制度は市民の、市民による、市民のための法人制度であるから、このような個人や法人のボランティアリズムや社会貢献活動を後押しするものとして期待したい。」と改革への期待をまとめている。

\*48 『社会福祉法改正のポイント』（全国社会福祉法人経営者協議会編 2016）によれば、社会福祉法の改正は、平成 28 年 4 月 1 日から施行され、平成 29 年度よりは経営組織が大きく改編される。これまで曖昧であった決議機関として評議委員会が明確に位置付けられた。これらの経緯とこれからの具体的な改正事項について、社会福祉法人の立場から解説されている。

\*49 我妻・前掲注（46）74 頁 営利法人について、「営利法人は、もっぱら構成員の利益を目的とし、したがって、団体の利益を結局何らかの形式で構成員に分配するものである。社団に限り、財団には営利を目的とするものはない。営利法人には、会社法上、営利を目的とする株式会社や持株会社（合名会社または合同会社）がある。」とされている。

公益法人協会・前掲注（47）2～4 頁 法人の分類については、7 目的事業に着目した法人の分類では、公益目的、共益目的、私益を目的とする法人、1 剰余金の処理に着目した分類では、剰余金を分配することを目的とする営利法人、剰余金を分配できない非営利法人に分けられる。公益か非公益は、その法人の目的事業からの見た分け方、営利・非営利は、剰余金の分配制度から見た分け方であるとしている。

\*50 鶴飼・前掲注（44）では、現在の寺院の実態が詳しく述べられている。山間部での寺院の消滅、墓の変化、仏教の宗派別統計が掲載されている。寺の格式や規模により経済力に大きな違いがあることがわかる。『週間ダイヤモンド』（2011. 11. 13 号）においては、「宗教とカネ」という特集が生まれ、宗教法人の経済力と宗教ビジネスモデルが紹介されている。これにより、20 大新宗教の歴大な資金力を知ることができる。

\*51 3 章 3 節 3 で取り上げた宗教法人に対する収益事業課税の判例 6 件を通して、営利企業との競合が見られる現場の実態とその判断基準を知ることができる。

\*52 落合誠一他『商法 I - 総則・商行為（第 3 版補訂版）』（有斐閣 2007）139 頁 商法に規定される商行為は、501 条 502 条 503 条では商行為を定義し、504 条～522 条で商行為一般に関する規定を定めている。

\*53 金井高志『民法でみる商法・会社法』（日本評論社 2016）36 頁において、民法と商法・会社法の関係について「企業活動一般の規制については原則的に一般私法である民法の原則が支配する。しかし、民法の規制だけでは不十分または不適正な事項に関しては、商法・会社法が民法に優先して規制する。」とされている。

\*54 『国民の福祉と介護の動向 2015/2016』（V o 1. 62 N o. 10、一般財団法人厚生労働統計協会 2015）178 頁、高齢者の経済状況について、高齢者世帯の 1 世帯あたり平均所得金額の推移を示している。平成 25 年では、高齢者世帯の 1 世帯当たり平均所得金額は 300.5 万円であり、そのうち公的年金・恩給が 203.3 万円と、全所得の 67.6% を占めている。高齢者の健康状態については、通院者率が 65 歳以上の高齢者で 690.6/1000 人と高い割合を示している。これらから、高齢世帯の多くは厳しい経済状態にあるといえる。

\*55 水田和江「現代社会と地域福祉」相澤譲治他『地域福祉を学ぶ』（学分社 1999）2 頁において、「地

---

域社会はそこに居住する人びとの相互の交流や支え合いといった精神的な拠り所である。」「近年この地域社会は従来の機能を失いつつあり、個人あるいは家族の生活上にさまざまな問題が発生している。」とし、すでに「21世紀福祉ビジョン」（1994年）では、「現代社会の変化の特徴について」「少子化・高齢化の進行」「家族の小規模化」「共働き世帯の増加」をあげている。」とされ、少子・高齢化の人口構造、核家族世帯の増加、家族内機能の低下が地域福祉の課題であることを述べている。

\*56 松井圭三「社会福祉の歴史」井村圭壯他『社会福祉の基本体系第4版』（勁草書房2008）18頁 戦後の社会福祉として、戦後の社会福祉に係る関連立法とその成立の経緯をまとめている。1946年（昭和21年）9月の「旧生活保護法」、1947年（昭和22年）の「児童福祉法」、1949年（昭和24年）の「身体障害者福祉法」の福祉3法の成立。1958年（昭和33年）「国民健康保険法改正」1959年（昭和34年）「国民年金法改正」による国民皆保険、皆年金体制が整備された。その後も多くの改正を経て現在に至っている。

\*57 鶴飼・前掲注（44） 4章において仏教教団の調査報告が掲載されている。宗派別の檀家や年収、一件当たりの葬儀のお布施等が細かく掲載されている。

\*58 小谷・前掲注（42）47頁「これまで檀家寺の経済的基盤を支えてきた檀信徒が高齢化していること、過疎地では若者の都市への流出で檀信徒が減少していることが挙げられる。」としてお寺の檀家制度の崩壊を「宗教統計調査」をもとに説明している。

\*59 小谷・前掲注（42）55頁 墓の機能についての変化を「現代人にとっての先祖は、特定の顔ぶれが自分にとって親密な血族が姻族というイメージとして強く意識されるようになっていく」として「家の存続」という意識がなくなっていることを延べている。

\*60 入江政勝「公益法人等における収益事業の範囲についての一考察—宗教法人が営むペット葬祭業の事例を中心として—」龍谷大学大学院法学研究13号19-33頁（2011）

\*61 永島公孝「収益事業課税に関する裁判例を踏まえた法人税法上の収益事業と課税要件の問題整理」非営利法人研究学会18号51頁（2016）57頁

\*62 ここでは、商行為を商法第501条～503条に規定するものとする。その内容は、501条「絶対的商行為」、第502条「営業的商行為」、第503条「付属的商行為」からなる。第4条において「『商人』とは、自己の名をもって商行為をすることを業とする者をいう。」として、この商行為を上記の3条に規定している。

\*63 一般法第1章3節9条は、「商法第11条から第15条まで及び第19条から第24条までの規定は、一般社団法人及び一般財団法人については、適用しない。」との規定を設け、商法に基づく会社法による営利法人とは明確に区分している。

\*64 武田昌輔『非営利法人課税 日税研論集60』（2011）総説25頁

\*65 法人税法において、営利法人の定義はない。法人税法上は、内国法人を5種類に分類し、1公共法人、2公益法人等、3人格のない社団等、4協同組合等、5普通法人としている。（法人税法2条5,6,7,8,9）株式会社等の営利法人は普通法人に含まれる。

「営利法人は、もっぱら構成員の利益を目的とし、したがって、団体の利益を結局何らかの形式で構成員に分配するものである。社団に限り、財団には営利を目的とするものはない。営利法人には、会社法上、営利を目的とする株式会社や持株会社がある」我妻栄他著『民法第3版1総則・物権法』（勁草書房（2008.3.25））74頁とされている。

\*66 「流山訴訟」、第2節事例1参照。

---

\*67 金子・前掲注(13) 79頁 政令で定める場合には、課税要件明確主義が求められる。それは「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない。みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果となりかねず、また納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになりかねないからである。」とされている。

\*68 2015年から始まったマイナンバー制度の導入により、法人すべてにマイナンバーが付番された。行政上の情報に統一管理のための番号が付番されたことで、行政間での情報の共有と連携できる環境は整ったと言える。

\*69 石坂・前掲注(1) 26頁において、シャープ勧告が提言した内容の再検討の必要性があるとして「勧告で提言された個別審査方式での免税制は、1950年当時の混乱した社会・経済の状況では導入するべきもなかったが、現代では検討の余地は十分にある。」としている。

\*70 シャープ勧告の概要については、第3章1節1「非営利法人課税の沿革」参照。

\*71 社会福祉法の改正によって導入された、過大な余剰金の社会貢献活動への財源化を目的とした「社会福祉充実計画」の制度化はこのためのモデルとなる。(資産－負債)－事業継続に必要な財産の額(①社会福祉法に基づく事業に活用している不動産等②再生産に必要な財産③必要な運転資金)＝社会福祉充実残額とされ、社会福祉充実残額がある場合には、所轄庁に「社会福祉充実計画」の提出が義務づけられる。

\*72 矢島洋子「介護保険法をめぐるボランティア団体の動向－特定非営利活動促進法との関連において－」金城学院大学大学院文学研究科論集6号67-82頁(2000)において、1998年のNPO法と1997年の介護保険法の成立とボランティア団体の法人格取得の動きを調査し、この調査結果を報告している。

\*73 東根ちよ「「有償ボランティア」をめぐる先行研究の動向」同志社政策科学院生論集4巻39-53頁(2015)51頁において、「有償ボランティア」に関する先行研究を時系列に整理し、「有償ボランティア」の活動の実態と研究状況の間に乖離のある様子がうかがえたとして、「有償ボランティア」を社会的に意義ある活動形態としていくためには、その積極的な側面と懸念の双方に着目しながら、曖昧なまま運営され続ける「有償ボランティア」に対する基盤整備を行っていくことが必要であろうと結んでいる。

\*74 第1章2節で取り上げた「NPO法人まごころサービス福島センター」の事例の中に、この流れの中で変化してきている様子を見ることができる。

\*75 (財)さわやか福祉財団の基本理念 <http://www.sawayakazaidan.or.jp>

\*76 『市民公益税制PT報告書』(市民公益税制PT(2010.12.1))において、市民公益税制の趣旨と内容を「「新しい公共」が作り出す社会は、「支え合いと活気がある社会」である。特定非営利活動法人をはじめとする、市民が参画する様々な「新しい公共」の担い手を支える環境を税制面から支援する。」とし、「支え合いと活気がある社会」の担い手としてNPO法人の役割を位置づけ、これにより認定NPO法人制度の認定基準の見直しが行われることとなる。

\*77 宮守代利子「有償ボランティアの提起する問題に関する考察」早稲田大学大学院社会科学部研究科 社会学論集20号30-45頁(2012)では、「有償ボランティアは、無償を基本とするボランティア行為と貨幣を媒介とする労働行為との中間的な働き方、言い換えると市民セクターに軸足をおきながら市場セクターの交換原理を加味した無償と有償との中間的な労働形態である。有償ボランティアは現行法に規定がないため、「労働者保護」の観点から問題視されている。」として有償ボランティアの問題点を整理している。有償ボランティアは労働者かという疑問に、労働基準法に基づく労働者に該当する可能性は高く、流山訴訟では、「有償ボランティアが労働法上の労働者に当たるかの判断は回避されたが、税法上の労働



者と判断された。」として有償ボランティアというグレーゾーンの働き方の問題は未解決であると述べている。本稿では、有償ボランティアを本人の意思に基づく「時間寄付」と位置づけていることから、労働法に基づく労働者とは一線を画すものであるとの立場をとっている。

\*78 宗教法人に関する裁判事例は、第3章3節3「宗教法人に対する収益事業課税」を参照。

\*79 熊代昭彦編著『日本のNPO法—特定非営利活動促進法の意義と解説』（ぎょうせい（1998.9.30））32頁において、NPO法成立時の自民党内の様子として「反社会的な団体が公益法人（NPO法人）の法人資格を取るのを防ぐことができるのか。」が議論の最大の論点であったことがわかる。また、税の優遇措置については、「自民党の税制調査会の了承が得られず法案に書き込むことができなかった。」との事情であったと述べている。

その後、税の取扱いは定められるが、法人税法上での公益法人とは今も認められていない。

\*80 シャープ勧告の概要は、第3章1節1(2)「シャープ勧告の概要」参照。

\*81 石坂・前掲注(1)において、収益事業課税の歴史がまとめられている。戦前と戦後の非営利法人税制、シャープ勧告と1950年の前後の税制改正における非営利法人への課税方法の断絶と継承についてまとめている。第3章1節1「非営利法人の沿革」参照。

\*82 <NPO法人と株式会社の違いによる可処分所得比較>

例：非収益事業収益△1,000…①、収益事業収益1000…②、税率30%

NPO法人：②×30%=300 ①－(②－300)＝△300

株式会社：①－②＝0

株式会社では、収益に区分はないことから全額損失に補填されるが、NPO法人では、②－300(税)＝700のみの損失補填となる。

\*83 朝長英樹「法人所得の意義と法人税の納税義務者に関する基本的な考え方」税大論叢51号303頁(2006)

\*84 NPO法人まごころセンターでは、介護事業以外の助け合い事業として①まごころケアサービス、②外出支援サービス、③配食、④子育て、⑤ミニデイなどの制度外支援事業が幅広く行われている。

\*85 藤谷武史「市場介入手段としての租税の制度的特質」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣2007）13頁

\*86 宮守・前掲注(77)において、有償ボランティアの問題点を有償労働との比較で検討し、有償ボランティアが本判決では税法上の労働者と判断されたことを受けて、「ボランティア行為はなにより本人の自由な意思を重要視するものであるから、労働を規律し労働者保護を画一的に図ることを目的とする国家による法制度に有償ボランティア問題の解決をすべて委ねることはできない。」として、NPOに「有償ボランティア」概念は不要であると述べている。「ボランティアの自発性は、基本的には無償性に裏打ちされており、それが市民社会の自律性につながる。」としている。

\*87 金子・前掲注(13) 8頁

\*88 金子・前掲注(13) 4頁

\*89 内閣府NPOホームページ「特定非営利活動法人の認定数の推移」（平成28年12月31日現在）(<http://npo-homepage.go.jp>2017.2.14)

\*90 「平成20年度市民活動団体等基本調査報告書」（内閣府国民生活局2009.3）

\*91 内閣府NPOホームページ 認定NPO法人・条例指定NPO法人の現状調査(2015.12.31現在) 条例指定制度を実施している自治体数143(都道府県14、政令市8、その他の市町村121)

- 
- \*92 認定法 5 条、認定基準 6 項 公益目的事業については、当該公益目的事業に係わる収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれるものであること
- \*93 認定法 5 条、認定基準 8 項 公益目的事業比率が 100 分の 50 以上となると見込まれるもの
- \*94 『市民公益税制 P T 中間報告』市民公益税制プロジェクトチームが平成 22 年 4 月 8 日提出
- \*95 法人税法施行令 5 条に規定する 3 4 事業
- \*96 N P O 法人の税額計算については、注 82 を参照。
- \*97 熊代・前掲注 (79) 34 頁 N P O 法の成立時に、税の優遇措置はなぜ削除されたかという疑問に対して、「自由民主党の税制調査会の了承がなければ、法案に書き込むことができない。2, 3 年間 N P O 法人の活動実績を見た上でという慎重論を押し切ることができなかった。」とされ党税調の意向であったことがわかる。
- \*98 『特定非営利活動法人の設立・管理運営の手引き』（福島県 2004）特定非営利活動法人定款例、53 条「残余財産の帰属」に関する注 1、注 2
- \*99 金子・前掲注 (13) 4 頁において富の再分配について「日本国憲法は、財産権を保障する一方 (29 条)、福祉国家のもとに生存権を保障している。(25 条) 生存権の保障のためには、各種の社会保障政策が必要であり、そのためには、富の再分配が不可欠である。したがって、日本国憲法が、暗黙の前提として、再分配は国家の正当な任務の一部と考えていることは疑問の余地がない。」と述べている。
- \*100 『「新しい公共」宣言』（2010.6.4）その中で、「人間の中にもともと存在する、人の役に立つこと、人に感謝されることが自分の喜びになるという気持ちと、そうした気持ちに基づいて行動する力。それをもっている人間は、公共性の動物だといえるかもしれない。「新しい公共」では、国民は「お上」に依存しない自立性をもった存在であるが、それと同時に人と支え合い、感謝し合うことで喜びを感じる。それが「新しい公共」が成立することの基盤である。」として全ての人に公共性を求めている。
- \*101 神川和久「シャープ勧告の再考」税大ジャーナル 9 号 106 頁 (2008)
- \*102 『市民公益税制 P T 中間報告』（以下「中間報告」という） 3 頁
- \*103 中間報告・前掲注 (102) 7 頁
- \*104 林田清明『法と経済学（第 2 版）』（信山社 2002）296 頁
- \*105 『「新しい公共」宣言』（2010 年 6 月 4 日）
- \*106 石坂・前掲注 (1) 戦前の非営利法人税制においては、非営利法人は非課税であったことを明らかにしている。第 3 章 1 節 1 「非営利法人課税の沿革」参照。

## 第4章 時間寄付の制度化試案

これまで、NPO法人の実態、そして、NPO法人の成立過程から現在までの変遷、さらに租税法上の取扱いを概観してきた。

第1章では、NPO法人の社会的役割を、事例分析を踏まえ整理してきたそれにより、NPO法人が地域社会における課題解決に取り組む市民組織であり、その活動は、ボランティアによる無償労働によって支えられていることが明らかとなった。これらのボランティアによる無償労働を「時間寄付」として明確にし、これがNPO法人を支援・育成のための重要なキーワードになることを述べてきた。

第2章では、NPO法の成立過程から公益法人改革の流れの中で、NPO法人が、地域課題に積極的に取り組む市民活動から生まれたことを明らかにしつつ、NPO法人と行政改革の中で進められてきた既存の公益法人の制度改革が、公益法人改革の流れの中で混在し影響しあいながら進んできていることを見てきた。

これらを踏まえ、第3章ではNPO法人の課税上の取扱いと課税判断に係る裁判事例を取り上げ、NPO法人を取り巻く課税問題の整理を行ってきた。明治以来といわれる法人制度改革が、公益法人改革の中で行われてきており、営利法人と非営利法人という法人の2類型が明確となり、法整備が順次進められてきた。この流れに租税環境の整備が追い付いていないのではないかということが、関連する訴訟事件の検討を通して見えてきた。

この第4章は、これまでの検討から得られた成果をもとに、これからの地域社会の担い手としてのNPO法人の支援・育成のためのキーワードである「時間寄付」を取り込んだ制度改革の可能性を検討する。これには、国としての支援と同時に、NPO法人が地域課題を解決するための市民組織であることを踏まえた地方自治体の支援が欠かせない。このため、前半の法人税法の見直しから後半での地方税法と地方の課税自主権の検討、地方自治体が行う新たな支援システムの提案へと検討を進めていくことになる。

### 第1節 法人税法における見直し

#### 1. 非営利法人における「公益」と「共益」

非営利法人を原則非課税とし、公益性の高い非営利法人に対する支援を寄付者に対する優遇税制としての寄付金控除制度としていくべきであるというのが、これまでの検討から得られた結論である。前章でも検討してきたが、法人税法上の非営利型法人の要件は、i 剰余金の分配禁止、ii 親族等の排除、iii 残余財産の国庫帰属とされている。この非営利型法人の3要件を非営利法人全体に拡大することで、特別法の非営利法人と法人税法上の非営利型法人に共通する非営利法人の要件となり、非営利法人の課税原則の前提が整備される<sup>\*1</sup>。非営利法人課税の原則を包括的所得概念から説明した藤谷氏の見解によれば、これまでの議論が営利法人ルールの裏返しであったと述べている。「非営利法人課税の問題は、営利法人課税原則の裏返しで、非営利法人課税モデルの不在によるものであるとして、非営利法人に適合する課税原則の探求が必要である」としている<sup>\*2</sup>。

原則課税論の立場から、税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループは報告書「新たな非営利法人に関する課税及び寄付税制についての基本的考え方」（2009年（平成17年）6月17日）の中で、「新たな非営利法人に対する適正な課税のあり方を検討しなければならない」としながら「そもそも法人税は、事業の目的や利益分配の有無にかかわらず、収益及び費用の私法上の実質的な帰属主体である事業体はその納税義務者とされるものであり、この点は営利法人も非営利法人も同様である。」との立場をとり、「非営利法人、営利法人という法人形態の選択に対して中立的になるように、また租税回避手段としての濫用を防止するため、営利法人と同様の課税とすべきである。」としている。NPO法導入時の見解と基本的には変わっていない<sup>\*3</sup>。水野忠恒氏は、非営利法人への課税について、「利益分配を目的としていないものの、実質的に、給与やプリンジ・ベネフィットという形で利益の支払を行ったり、解散時に残余財産の帰属という方法により、利益を分配することが可能である。さらに、事業内容にも特段の制限がないため、実質的に営利法人と同種同等の事業活動を行う。これに対する課税については、非営利法人、営利法人という法人形態の選択に対して中立になるように、また租税回避手段としての濫用を防止するため、営利法人と同等の課税とすべきである。」<sup>\*4</sup>と原則課税の立場を示している。原則課税論においては、租税回避手段としての濫用の防止のため営利法人同様に原則課税とするというだけで、非営利法人への課税ルールの検討は見られない。

藤谷氏は、原則課税論における「公益性が認定されない非営利法人は普通法人として課税すべき」という普通法人とは、典型的には株式会社であることから、現在の「普通法人」に対する課税ルールとは、実は「株式会社」に対する課税ルールであるとして、他の法人類型に適用することへの疑問を投げかけている。非営利団体では、財産拠出者の意思に基づく法人目的を重視する立場から「拠出者が受益者に消費させている」仕組みとなる<sup>\*5</sup>。この拠出者が受益者に消費させるところに非営利法人ルールはある。

非営利法人の財産には個人の財産権は及ばない。その財産は、寄付や会費として集められ、法人の財産となる。営利法人では、株式等の発行により財産が提供されるが、財産の提供者の権利は保障されている。法人の財産は、財産の提供者の共有財産となっている。営利法人と非営利法人では、法人の財産に関する権利関係がまったく異なる。それは要件iiiに現れている。財産提供者への権利が存在しない非営利法人では、財産権に基づく剰余金の分配はありえない（要件i）。法人の私物化を排除し公共性を担保するものとして要件iiは定められている。

このiiiの要件は、公益性を担保する意味で重要な意味を持つ。寄付行為とは、寄付者の自主的な意思により行われる。そこでは、自己の財産権が放棄され、その財産は最終的には国等に帰属することとなる。寄付者の意思を尊重しながらも、民主的な政治過程の介入の余地を残している。一方で税は、国等の課税権により強制的に徴収され国等に帰属することとなる財産である。そこには、寄付行為と課税権の行使という、負担者の自主的意思と強制の違いはあるが、その集められた財産の最終的管理責任は国にあることとなる。

非営利法人は、公益・共益の区分、公益性の高さの判断は民主的政治過程による政策的判断に依存する公益目的事業を行い、その残余財産への最終的管理権を国等が持つことを考えれば、国等と同じ公共法人の流れの中で整理されていくべき法人類型と考えるのが自然ではなかろうか。収益事業課税方式導入時においては、公益法人等は国の許認可法人の

みで構成され、これを収益事業の具体的な内容の中で除外規定として除くことで原則非課税とされてきた。しかし、時代の変化の中でNPO法人が成立、民法改正に伴う一般法人法の成立などを経て、原則非課税が形骸化し、法人設立時の準則主義の導入は、除外規定の役割を原則課税の例外規定としての非課税にその役割を変えることとなった\*6。これを再び本来の目的に戻し、非営利法人課税は、例外を除いては原則非課税とするのが自然な判断と思われる\*7。

非営利法人の原則非課税における例外をどう考えるかが次の課題となる。非営利法人は、公益型法人と共益型法人に分類される。この違いから例外としての課税を定めるのが自然であろうと考える。ここでは、これまでの検討を踏まえ、「公益」の意味を、公共の福祉への住民からの取組みである「負担能力等を持たない者への救済のための活動＝福祉的救済」として捉え、「共益」は、「負担能力を持つ者が共通の目的のために行う活動」と捉えることを提案する\*8。これにより、この法人類型の違いによる相違点を i 寄付財産への権利意識、ii 活動内容、iii 受益者の違いの三点から整理すると次のようになる。iiiの受益者が、公益では、福祉的救済を必要とする者であるのに対し、共益では、共通利益の実現を目指す参加者となる。このことからiiの活動内容にも違いが現れる。公益では、負担能力のない者を受益者にするため、このための費用負担を受益者以外に求めなければならないが、共益では、負担能力を持つ者が会員等となり費用負担を行い、自らが受益者となる。結果として、共益では、iについては、集められた財産に対する共有財産としての意識が強くなり、共有財産の運用を目的とする活動を生むこととなる。寄付財産への権利意識は、公益型法人に比べ共益型法人では各段に強い。共有財産の運用目的事業については、財産の増加を目的とするため、営利法人の営利を目的とする事業と類似するものとなり競合することとなる。この部分が非営利法人に対する法人税非課税を原則とする中での課税すべき例外を構成するものと整理できる。

現行の法人税法では、法人制度改革により法人制度が整備され、大分類となる営利法人と非営利法人の区分、非営利法人の中分類としての公益型法人と共益型法人の区分が明らかにされてきているが、これらの法人格の性格の違いを反映した法人課税制度の整備は進んでいない。現行の収益事業課税方式による法人課税では、民間で創る法人は、原則として営利法人として捕捉し、除外規定に定められた法人だけが課税の例外として非課税とされる。NPO法人は除外規定に含まれず、収益事業課税方式の中で原則課税は続いている。

## 2. 地域社会とNPO法人の役割

非営利法人は、それぞれ設立目的と事業内容は異なるが、基本は一定の公益的な目的の事業を行うことを目的として設立され、そのための資金は寄付行為により調達し展開されている。しかし、民間においては、この公益的な事業を「公益」と「共益」として明確に区分することは難しい。

地域におけるお互いに助け合うための活動は、共益の意識から始まる。「お互いの利益になる」と言うことが、親子の世代を超えて生活し続ける地域社会においては、お互いの範囲が親子代々と言う長期間の時間軸で捉えられるため、助ける側と助けられる側が長期的には「お互い様」の共益と考えられてきた。しかし、地域社会の変化のなかで、地域が

親子代々住み続ける場ではなくなることで、「お互い様」の時間軸も1代限りとなっ  
てきている。結果として、昔であれば「共益」として行われていたものが「共益」として成り  
立たなくなり、これを補完するための動きは、国等からの福祉政策として、そして、問題  
意識を持った民間からの自主的な市民活動として、国と民間の双方から「公益」が発生し  
ている。このため、「公益」には国からの流れと、民間からの流れが共存している。

国民にとって最大の「公益」の関心事となるのは福祉政策である。地方からの都市部へ  
の人口の移動は、都市の拡大と地方の衰退をもたらし、地域社会の持っていた福祉機能を  
低下させることとなった。この補完機能として始まった国の福祉政策が、今では、社会維  
持機能の根幹を担うまでに拡大している。それが予算の拡大と硬直化を強めることとなり、  
少子高齢化社会の進展は、それを加速させている<sup>\*9</sup>。制度化された福祉では、受益者への  
福祉サービスを一定基準により線引きするため、境界線上の適用者と不適用者の間にサー  
ビスの格差を生じさせる。制度化された行政サービスを受けることで、住民同士の支え合  
いは不要となり、さらに地域の相互支援機能を弱めることとなる。住民同士の無関心が広  
がることで地域の分断はさらに進むこととなる。このような状況に危機感を持った政府  
の新たな動きも出てきている<sup>\*10</sup>。

政策の拡大と予算の膨張の行き詰まりから地方分権化が叫ばれ、国の福祉政策は、地域  
における福祉機能の回復を求め、福祉サービスの措置から契約へと大きく政策転換が行な  
われる。これは民間事業者の算入できる福祉産業化を進めることとなる。民間事業者の参  
入は、これまで育成し福祉サービスを提供してきた公益法人に対する見直しとなり、公益  
法人改革の中で活発な検討対象となっていく。介護保険制度の施行に合わせて成立したN  
P O法もこの流れの中にあると見ることができ<sup>\*11</sup>。市民活動として福祉分野で活動して  
いた団体の多くがN P O法人化し、介護保険の事業者となって行く<sup>\*12</sup>。「官」主導で創ら  
れてきた公益法人、「民間」主導の非営利法人の制度化、2つの流れは公益法人改革の流  
れの中で新たな公益法人として整備が進められている<sup>\*13</sup>。しかし、旧民法の下で作られた  
特別法に基づく公益法人等の多くは手つかずで、統合・整備への道のりはまだ遠い<sup>\*14</sup>。

統合への大きなハードルの一つは、「公益」についての認識を「官」と「民」が共有す  
ることである。「公益」の判断基準が、国からの流れと民間からの流れでは大きく異なる。  
国からの「公益」は、国民すべての生存権の保障するのが国の義務と定める憲法の帰結と  
して「不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するもの」とされる。この事業を行うため  
の法人は、国等が設立したか、民間で設立し許認可等を経て公益法人とされてきた歴史が  
ある。結果として国が設立又は認可した法人が公益法人となり、その財源の多くは税金に  
より賄われてきた。このため、行政機関の末端機関としての役割を担い、行政機関と同じ  
予算執行会計により管理されてきた。ここでの会計上の関心事は、予算として配分された  
税金を、予算通りに使い切ったかどうかにあった。この「予算通りに」という考え方が、  
認定法上の公益事業の判定基準にもそのまま引き継がれている。公益事業の実務上の認定  
基準では、事業単位ごとに収入が支出を上回らないこと（収支相償）とされている。

ここでの認定法による現在の認定基準は、公益判断の基準として税制等にも反映されて  
いる。この認定基準が法人の公益目的事業の実現のための事業を行う際において、法人サ  
イドから事業の継続を前提に考えた場合に大きな足かせになる。この規定が、公益認定基  
準の次の3点である。

イ、その行う公益目的事業について、当該公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれるものであること（認定法5条6号）。

ロ、その事業を行うに当たり、公益目的事業比率が100分の50以上と見込まれるものであること（同8号）。

ハ、その事業を行うに当たり、所定の遊休財産額が、一定の制限を超えないと見込まれるものであること（同9号）。

公益法人を、公益目的実現のための事業体と捉えれば、事業を維持継続するだけの事業資金は保有しなければならない。それは、法人の目的が営利・非営利の区別には関係なく契約主体として市場で機能するためには必要な絶対条件である。イの要件は、公益目的事業については、この市場原理での資金調達を大きく制限することとなる。法人内での事業を細分化してこの判断基準を強要することで、法人内での事業間での資金移動も難しくなる。それは、新たな事業へのインセンティブを削ぐ結果ともなる。多くの財や労務の提供を無償で受けた事業が次年度への事業資金を繰り越すと、収入が費用を上回り公益目的事業から外れてしまうこととなり、ロの公益目的事業比率に大きく影響することになる。政府主導で作られ政策目的で予算措置されてきた旧来型の公益法人では、予算の適性執行が要求されており、予算措置単位でそれが求められてきた。その当時の監督基準が、平成8年に出された「公益法人の設立許可及び指導監督基準」<sup>\*15</sup>であり、これをベースに「認定法」は作られている。法人サイドの視点からは、法人の設立目的に照らし、法人全体で判断していく基準が求められる。

ロについては、公益目的から派生する物品販売、出版等を行うと売上としての収入金額が大きくなり公益目的事業から外れてしまう可能性は大きい。その収益は公益事業を支える財源となっても形式基準によると収益事業が50%を超していると判断されてしまう結果となる。例えば障がい者支援で培った知識によりユニバーサルデザイン商品を開発し、その収益を支援活動に使っていても、この判断基準に抵触し公益目的事業とはならないことになる。

ハの基準は、旧来型の公益法人が内部留保してきた財産に関する問題で公益目的事業の判断項目として適切なものとは言えない。

公益法人改革により予算の安定確保が難しくなる中で、自主事業等を積極的に展開し、公益法人の使命とする事業を行っていくことを求めながら、制度上においては、以前のままの公益事業の判断基準を継承している。事業と予算が与えられた下請け企業から、自ら財源を確保し事業を展開しなければならない企業への転換を求めながら、重い足かせをはめられているようなものである。公益法人改革は、「官」主導で創られてきた公益法人に、「民間」主導で考える公益法人へと軸足を変えることを求めながら、認定基準はこれまでの「官」主導の基準に依存し続けている。

法人に対する判断は、法人全体として判断しなければならない。民間企業においては、経営管理の失敗は企業の存続を危うくする。法人の目的とする公益目的事業を実現・継続するための具体的な事業は時とともに変化する。法人を存続するためには一定の資金の確保が必要となる。公益目的の実現のための資金調達のため収益部門も必要となる。不確実な収入のなかでの経営管理のために行う予算管理と、定められた予算執行のための予算管理では、予算管理の意味がまったく異なる。「公益」への判断基準の違いが制度改革の中

に混在していることで、改革の目的を阻害することが危惧される。

「民間」からの「公益」の判断は、身近な人間関係の中で、周囲の人たちが支えなければ生きられない人々の救済、経済的負担能力を持たない人々への支援等、具体的な目的からなされている。具体的な目的が共有された人々の中から直接の行動が起こされる。身近で困っている人を見送りにできない、祭りもできなくなりまちが衰退していくのを見送せない、環境が悪化し虫も見られなくなった等々、生活の場としての地域に起きている課題を自らの課題として解決しようとする動きが多くのNPO法人を設立させ、民間からの「公益」を作り出している。この目的を共有し行動に参加する人々の大半はボランティアとして無償で役務の提供を行っている。無償での役務の提供を「時間寄付」と言い換えると、民間が担う「公益」にとって「時間寄付」は特に重要な役割を果たしていることがわかる。

「官」主導で創られてきた公益法人の民営化は、「民間」主導で創られてきた公益法人の「公益」に統合されていくことを意味する。そこでは、既存の公益法人においても地域の理解を得て「時間寄付」の受け皿となっていくことが存続のための重要課題となる。しかし、現在は「時間寄付」が経済活動として把握されることはほとんどない。賃金として換算すれば大きな「役務の提供」が、「時間寄付」のため事業コストには反映されず、極端に事業コストを小さくする。NPOに任せれば安くできるのは当然として、行政からの委託事業は増加しているが、「時間寄付」を充分理解しているとは言えない。市町村等の自治体にとって、地域福祉の充実確保は行政上の基本課題であり、これに住民が自主的に「時間寄付」を行い参加するなら願ってもないことであろう。同じ福祉予算内で住民の「時間寄付」を呼び込めれば、人件費の大幅削減と福祉サービスの充実という難題を一举に解決する道が開ける。自治体と住民が協働して地域を創り支えていくことができる未来へのビジョンも見えてくる。地域に根ざして活動するNPO法人の多くは事業規模が1000万円以下の小規模で脆弱な法人であるが、その背景には多くのボランティアが活動し、無償で活動する役員の姿、行政では行いにくい課題に取り組む住民の姿がある。これを育て団体の存続を支援していくことこそ行政の役割と言える。

非営利法人の中で、特に公益目的事業を行う非営利法人に対する支援のための判断基準を設けようと考えるとき、重要となるのは以下の点である。地域福祉を担うNPO法人を想定すると、NPO法人の公益目的事業の基本には、地域内において、福祉サービスを受ける当事者に対し十分に支払うだけの能力がなく、他の住民がボランティア等の支援活動により住民同士の相互扶助・支援活動として継続している状況がある。その成果はサービス提供者である地域住民が一番よく知っている。住民の参加・支持を受けない公益目的事業を行う非営利法人はやがて事業体としての維持存続ができなくなり、消えていく運命をたどることとなる。適正な決算報告を所轄庁に提出することで、公益目的事業を適正に行い成果を上げている法人であることを確認することができる。この適正な活動を行う法人については、所轄する地方自治体において積極的に支援していく姿勢が求められる。これを支援していくための判断基準は、法人としての活動を全体として総体的に捉え判断していくものでなければならない。

NPO法人の大半は、事業規模1億円以下の零細法人であることを考えれば、適正な決算書を開示し、定款に掲げた事業を適切に行っていることを確認するだけで、支援対象と



すべきか否かの判断基準としては十分であると考え。全国規模の公益法人と地域に密着した活動を行う小規模・零細な法人では基準を変えていくことが必要である。活動実態に合わせた判断基準を検討していかなければならない。NPO法人では、認定NPO法人の認定基準を条例で定めることができるように改正されている。地域の事情に照らした議論を重ね地方独自の認定基準を定めることで、地域に必要なNPO法人を育て、それは地域の活性化にもつながっていくものと思われる。

非営利法人への課税判断は、法人制度の整備に連動し見直しを行うことが必要となっている。営利法人の課税ルールがそのまま非営利法人の課税ルールとされている現状から転換していくためには、市民の法人を設立する目的を尊重した取り扱いを課税原則として整備し直すことが必要となる。営利を目的とする組織としての営利法人と寄付者の意思を実現するための組織としての非営利法人とで、目的の違いに基づく課税原則を明らかにすべきである。非営利法人の課税ルールにつき、前項において非営利法人は非課税が原則であるとの結論を得た。これを受けて、法人税法においては、非営利法人は非課税が原則であることを条文において明確に規定し、非課税の例外規定として課税対象になる場合を法令において明示すべきこととなる。民間主導の公益法人の増加する中で一般社団法人における公益法人の認定基準の見直し、NPO法人における認定NPO法人の認定基準の見直し、そして、法人税法における収益事業課税方式の見直しと、社会の変化に対応した公益法人への支援のあり方の検討が求められる。民間主導の公益法人の動きを促進するため、法人税法の抜本改正を検討すべき時に来ている。

### 3. 非営利法人税制に関する法人税法改正試案

非営利法人税制を法人税法において明確にしていくためには、現行の「公益法人等」という言葉の曖昧な使用を変えていくことが必要となる。これまでの検討過程から「公益法人等」に掲げられている法人等の共通項が「非営利法人」の要件に合致していることが明らかとなってきた。さらに、シャープ勧告で公益法人の収益事業が営利法人との競合を避けることを目的として提案された個別審査方式による公益法人課税が、課税技術の方法として収益事業課税方式に変更されたこと、そして、これが非営利法人と営利法人との間の営利事業での競合を避けるため戦後の社会状況を考慮して採用された制度となってきたことも明らかとなってきた。これらを踏まえ、現在の社会状況がNPO法人の出現、公益法人改革の進展と変化する中で、現状に合わせた改正が求められている。ここでは、このための改正試案を検討することとする。

改正試案として現行法の改正点を提示すれば以下ようになる。

「公益法人等」と「収益事業」の使用が不適切との判断から、納税義務者を定めた法人税法第4条1項但し書き「公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を行う場合、」の条文を、条文から公益法人等を削除し、新たに「非営利法人は、前項の規定にかかわらず、営利事業と認められる場合を除き法人税を納める義務はない。」として1項を追加する。

これに連動して第7条「内国法人である公益法人等又は人格のない社団等の各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得以外の所得については、第5条（内国法人に対しては、各事業年度の所得について、各事業年度の所得に対する法人税を課する。）の規定に

かわらず、各事業年度の所得に対する法人税を課さない。」の改正も必要となる。

この2つの条文においてのキーワードとなる「公益法人等」と「収益事業」を、それぞれ「公益法人等」を「非営利法人」に、「収益事業」を「営利事業」に変更する。「営利事業」については、「収益事業」に関する政令等の改正により「収益事業」を削除し「営利事業」に改正する。「非営利法人が、非営利目的の事業以外に行う事業で、法人の財産運用目的で行う営利事業とみなされる場合には法人税を課する。」として「営利事業とみなされる場合」の細則は、政令で定めることとする。

これらの改正のための前提として最も重要なのが、「営利法人」と「非営利法人」という法人の大区分からの法人の評価を法人税法の立場から明確にしておくことである。

包括的所得概念に基づく判断では、「営利法人」は、個人の財産の集合体であり、財産増加を目的としていることから、財産増加分は所得として把握され法人税法の適用範囲となる。しかし、「非営利法人」については、寄付された財産のため個人の財産から社会的共有財産に変化している。藤谷氏は「非営利法人は拠出者が拠出時に約束させた目的に支出させている。」「拠出者が受益者に消費させている」この行為が優遇されるかどうかは、包括的所得概念の中では直ちに非課税とされることはないが、民主的政治過程で決定されるものであるとしている<sup>\*16</sup>。それが非課税とされるかどうかは、立法府において定められる立法上の課題であるということである。

「非営利法人」の所有する財産については、国、地方公共団体等の公共的財産と同質性を有するものと言える。そのため、「非営利法人」の財産は、国等の公共財産と同様に、国等に対する会計監査等の延長線上において指導監督すべきものと判断される。これに伴い「非営利法人」に対する指導監督制度の整備も図っていかなければならない。

会計検査院<sup>\*17</sup>の権限は、「日本国憲法第90条により国の収入支出の決算の検査を行う外、法律に定める会計の検査を行う。」（会計検査院法20条）と定められており、国等から独立した機関として、国の収入支出の決算の確認から、国有財産の検査等を行うことができることとされている。その検査の内容は「会計検査院は、正確性、合規性、経済性、効率性及び有効性の観点その他会計検査上必要な観点から検査を行うものとする。」（同法20条③）と幅広く、事業の適合性や財産管理の適合性などを検査し、「会計経理に関し法令に違反し又は不当であると認められる場合には、是正改善の処置をさせることができる。」（同法34条抜粋）とされており、非営利法人の財産は最終的には国に帰属する国有財産となることから、この会計検査院の検査の範囲に入るとみることができる。非営利法人の財産については、社会的共有財産を適正に活用していくための視点で制度の見直しを図るべきである。公会計の整備<sup>\*18</sup>も図られてきており、NPO法人についても、NPO法人会計基準として整備され環境は整ってきている。税金等の蓄積としての公共財や準公共財に国民が関心を持つことは、行政活動の業績評価・管理において重要な意味をもつものである。非営利法人の財産については、寄付行為による財産であり、その寄付財産が税金等に包含されるとすれば、その財産への検査権限は、課税サイドである国税庁ではなく、公共財の適正管理を検査する会計検査院にあるべきと考えられる。

NPO法人については、小規模の法人が多く認証団体も県や市町村であることから、その活動実態の把握は容易であり、3箇月以内の決算書の提出義務を遵守し、適正な団体運営を行っている旨の活動報告書が提出されていれば、これに基づく書類検査で不適切な活

動等は十分把握できるものである。

共益を、目的を目的とする非営利法人においては、定款等に共益を明確に記載されており、会計制度も整備されてきていることから、法人財産の管理・運用目的とする事業がある場合については、法人の自主申告により税務署に「課税事業開始届」を提出する義務を定めることで十分対応できる。「法人財産の管理・運用を目的とする事業」では、対価性を持つ通常の経済取引により利益を得ることを目的としている営利法人と同じ経済活動を行う場合には、営利法人との競合関係が生じると認められることから、課税の公平を図るための視点から「みなし営利事業」の規定を定める。

現在の登記制度と会計制度の整備状況は、現行の収益事業課税方式の採用当時とは比較にならないほど進んでおり、個別法人単位での適正な課税判断とこれに基づく課税制度の運用は充分可能な環境となってきた。

## 第2節 公益型非営利法人の支援制度

現在の法人税法では、一般社団法人等を非営利型法人とその他に区分し、さらに非営利型法人をその事業から得た利益の分配を行わない法人と公益を目的とする法人に区分している。しかし、これは民法改正後に制度化された一般社団・財団法人を対象とするものに限定されている。この利益の分配を行わない法人のうちから認定法<sup>\*19</sup>の認定基準に適合する法人が公益社団・財団法人とされる。法人税法上の公益法人等とは、一般社団法人等の内の非営利型法人と公益社団・財団法人、特別法で設立され法人で法人税法別表第2に掲載されている法人がこれに該当する。前項でも触れたように、この公益法人等には、公益を目的とする法人と公益を目的とする法人の判断基準に当てはめれば明らかに公益を目的とする法人と考えられる法人も多く含まれている。また、NPO法人については、特別法であるNPO法の中で税制上の取り扱いを定め「公益法人とみなす」とし、措置法において認定NPO法人制度を定めている。現行では、公益型非営利法人として統一された見解に基づく制度が整備されていない。ここでは、この複雑化している法人税法上の現状を整理しながら、「公益型非営利法人」を明確にし、NPO法人を中心に、公益型の非営利法人を支援していくための優遇税制の在り方を検討することとしたい。

検討の始めに、「公益法人等」についての規定については、現行の法人税法上の「公益法人等」の定義「別表第2に掲げる法人をいう。」（法人税法2条6項）という例示方式から「公益法人等」を「公益型非営利法人」に改め「公益型非営利法人とは、非営利法人のうち『公益』を目的とする事業を行う法人をいう。」として、法人の性格を明確にした明文規定に替えていくことが必要であると考えている。しかし、現行の状況整理のため条文通りの「公益法人等」の文言を用いている。

### 1. 現行の公益型非営利法人に対する優遇制度

法人税法における取り扱いの現行制度については、第1章第1節2項において詳細を整理しているためここでは検討事項となる部分に関して列記するのみに止める。

i 公益法人等とは、別表第2に掲げるものをいう。（法人税法2条6号）

ii 公益法人等については、収益事業を行う場合に限り法人税が課税される。（法人税法4条1項）

iii 公益法人等に対する寄付金制度。

i・iiについては、事業主体となる法人の法人税法上の取り扱いとなる。これにより、対象法人の範囲と納税義務者としての課税の範囲を定めている。前節では、これが法人制度の整備と公益法人改革が進む中で、公益法人等の見直し、収益事業課税方式の矛盾が表面化してきていることを整理し、これに向けての試案を提示した。iにおける公益法人等は、非営利法人と改正し、収益事業課税方式を改め、非営利法人への原則非課税であることを明らかにすべきことを述べた。

i・iiについては法人に対する法人税法における取り扱いであるのに対し、iiiにおける寄付金制度は、公益法人等を「周囲でどのように支援し、支えていかなければならないか。」

という社会的課題に対する手法として定められる。公益法人等を支援しようとする寄付者に対する課税の免除等を行うことで寄付の促進を促す目的で設けられる税制優遇制度となる。この寄付者が、法人である場合、個人である場合、相続による場合とさまざまなケースが考えられる。法人からは法人税法、個人からは所得税法、相続においては相続税法と、寄付者の立場で適用される税法は異なり、それぞれにおいて定められている。

#### (1) 法人税法における寄付金制度\*20

法人税法における寄付金制度は、法人と法人の関係として支払相手等の違いにより以下のように整理される。

- i 国又は地方公共団体に対する寄付金の額及び指定寄付金は全額損金算入する。
- ii 特定公益増進法人に対する寄付金のうち特別損金算入限度額以内の部分までは、損金算入する。
- iii 公益社団法人、公益財団法人におけるみなし寄付金。

i において指定寄付金とは、公益法人等が一定の要件を満たすものとして財務大臣が指定したものとされており、国等に対する寄付金又は国が認めたものに対しては全額損金算入を認めている。法人にとっては、税で納めるか寄付として納めるかの違いはあるが、国等に財産が移ることに違いはない。寄付を損金として認めず課税すれば所得に対する二重課税となってしまうことを考えれば当然の取り扱いである。

ii の特定公益増進法人とは、「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法人」として公益性の高いと認められる法人を限定列挙し定めている。しかし、損金算入限度額は、普通法人の一般寄付の限度額と同額までを別枠として損金に認めるもので、i の取り扱いと比較すると損金算入が大きく制限されている。i における指定寄付金の申請団体\*21のほとんどはii の特定公益増進法人\*22であり、特定の事業を改めて申請し指定を受けることで指定寄付金となる。特に公益性の高いと認められる法人を公益法人等から選別して定めている経緯を考えれば、その中からさらに指定する意味があるのかどうかには疑問が残る。

特定公益増進法人の事業の公益性を考慮すれば、支援策として損金算入限度額の拡大が求められる。法人税と所得税では、寄付金控除に大きな隔りがある。特定公益増進法人に対する法人税法上の取扱いは第3章1節2(3)「寄付金制度」の中で損金算入限度額等を整理しているので詳細は省略するが、普通法人への寄付金の損金算入限度額と同額を特別損金限度額として認めているに過ぎない。所得税では、特定寄付金として、①国又は地方公共団体に対する寄付金、②指定寄付金、③特定公益増進法人に対する寄付金、④特定公益信託の信託財産とするための支出⑤政治活動に関する寄付金、⑥特定地域雇用等促進法人に対する寄付金、⑦認定特定非営利活動法人等に対する寄付金の合計額から2000円を控除した金額が、総所得金額の40%を限度として寄付金控除額とされる。

一般法人も地域社会の構成員として積極的に社会貢献することを求められている。一般法人は、営利目的を目的に活動しており、その利益から社会貢献活動への負担を求めていくためには、負担額を損金として利益から控除できることで課税負担の軽減を図ること必要となる。これには、一般法人も地域社会を構成する法人市民と捉えれば、法人税法にお

いても、例えば所得税のように所得金額の40%を限度というように、法人所得における40%の限度額の範囲内で、特定公益増進法人を公益型非営利法人へと変更し対象法人を拡大しながら、支出した寄付金の全額を損金に算入するなどの改正が必要と思われる<sup>\*23</sup>。寄付文化を促進させていくためには、寄付する側の法人の意思を尊重し、社会貢献としての具体的な活動を行う公益法人に対する寄付を促進していくことが重要となる。法人からの寄付金への税制上の優遇制度を充実させていくことが必要となる。さらに、その成果を一般に公開し誰でもが確認できるように情報開示していくことで法人の社会貢献意識を高めるものとなる。特定公益増進法人の範囲については、「公益法人等」との関係性も考慮しながらその範囲を広げ明確に定義していくことも求められる。

そこで、特定公益増進法人を「公益型非営利法人」に改め、「一定の要件」を満たす法人を第三者機関が審査し認定する方式に変更することを提案する。これにより対象法人の透明性を担保し、NPO法人など身近で活動する法人にもその対象を広く拡大することが可能となる。これにより寄付者の意思は反映しやすくなり、寄付金の成果が確認できることで社会貢献意識は高まる。NPO法人の認定NPO法人、一般社団法人等の公益認定は第三者機関により行われているが、これらを統一した公益認定制度として特定公益増進法人へも拡大し「公益型非営利法人」として明確にしていくことで、税制優遇を行う目的が明らかとなり寄付を呼び込みやすくなる。

しかし、現行の認定法については、前章でも触れたように「認定基準」にも多くの問題があり、そのまま認定基準として使用することはできない。特に、公益目的事業を事業ごとに収支相償基準として収入が支出を上回らないこと、さらに公益目的比率を50%以上とする公益目的事業費率の要件は、公益目的事業を積極的に展開しようとする法人にとっては大きな足かせとなる。法人全体の目的を達成するために具体的な事業を行い、その財源を広く集めるために付随の事業を展開する場合に、物品販売等を行うと金額は大きくなり、収益は少ないが公益目的事業費率を大きく変えることになる。多くのボランティアに支えられて実現した事業も資金を残すと収支相償基準に抵触する。このため、認定のための「一定の要件」では、法人目的と事業実態を反映し、法人全体として評価できる認定基準に変えていくことが前提となる。

営利法人と公益型非営利法人は、地域社会を安定的に維持していくための役割を担うパートナーとして協働すべき存在であり、営利法人の社会貢献としての寄付をしっかりと受け止められる公益型非営利法人を育てて行くことは地域の性急の課題となっている。認定NPO法人の認定基準であるパブリックサポートテスト（PTS）を参考にしつつ新たな認定基準の検討が必要と考える。特に地域の自治体が地域の実情に合わせて定めることができる個別条例基準の導入は重要となる。

iiiについては、公益社団法人、公益財団法人として認定された法人の行う事業において生じた内部の剰余金の処理についての問題であり、これを非課税にすることは当然であるが、収益事業課税方式を取っている現行の法人税法ではこれを直ちに非課税とすることができないことから、非課税扱いとするための手法として「みなし寄付金」制度が設けられている。収益事業課税方式を見直すことでiiiのみなし寄付金の規定は不要となる。

寄付金制度とは、公益型非営利法人を支えるため、寄付者が寄付を積極的に行うことを税制面から優遇することで支援する制度で、寄付を促進しようとすることを目的とするも

のである。

ふるさと納税制度の出現により、寄付と税の距離がますます狭まってきている。平成28年度税制改正において、地方創生応援税制（企業版ふるさと納税）が創設された<sup>\*24</sup>。地方公共団体による地方創生のプロジェクトに対して寄付した企業には、寄付金の全額損金算入のほかに寄付額の3割が税額控除となるという優遇制度となった。寄付の対象が地方公共団体であることから、公益法人等ではないが、地方創生のための具体的なプロジェクトを確認し寄付することから寄付者の意思が反映するという点では画期的なものと言える。公益目的事業とは、準公共サービスであり、国が行う場合には強制力に基づく税により財源を確保し行われるが、公益法人等においては、その多くが市民の自主的な寄付行為により実現する。それは、同じ目的を実現のための方法に違いがある。寄付者の意思を大切にす寄付金制度の促進は、財源確保のための税と同様の重要な意味を持つ。寄付金制度の整備拡大は、国民の社会参加意識を高め、公共サービスの新たな担い手を創出する第三の道ともいえるものである。

## （2）所得税法上の取り扱い<sup>\*25</sup>

寄付者が個人の場合には、所得税法の寄付金控除の適用を受ける。寄付を受ける対象法人等には、i 国又は地方公共団体に対する寄付、ii 指定寄付金、iii 特定公益増進法人に対する寄付、iv 特定公益信託の信託財産とするための支出、v 政治活動に関する寄付金、vi 特定地域雇用促進法人に対する寄付金、vii 認定NPO法人に対する寄付金と7つに区分されている。これらへの寄付は、対象法人等による違いはなく一律に特定寄付金とされ、特定寄付金の額のうち総所得金額の40%を限度とし2000円を控除した金額が寄付金控除額として所得控除の適用を受けることができる（認定NPO法人、公益社団法人等については、所得税額の25%相当額を限度として税額控除を選択可）。法人税法における国等と特定公益増進法人のような取扱いの違いは存在しない。寄付者の意思を反映できる寄付制度を目指していることがうかがわれる。法人区分に基づく公益型非営利法人の定義と取扱いを明確にすることでこの7種類もの区分は不要となる。

公益型非営利法人には、iii 特定公益増進法人、vi 特定地域雇用促進法人、vii 認定NPO法人が含まれる。しかし、この対象法人は限定的で、公益型非営利法人の多くは対象外となっている。寄付者の意思を反映した寄付を拡大していくためには対象法人の幅を広げていく必要がある。特に地域社会の課題に直接取り組むNPO法人の支援育成は、共助社会づくりにとって不可欠であり、地域に合わせた認定法人化は有効な手段となる。認定NPO法人制度の認定基準については、NPOの実態に合わせた認定基準の見直しだが、2011年（平成23年）の改正でなされ、認定基準（PST基準）<sup>\*26</sup>の中に地方自治体の判断で条例指定できる基準が加えられた。

活動範囲の小さな地域に限定されたNPO法人の活動の担い手は、多くのボランティアにより構成されている。このボランティアの行為は「時間寄付」であり、小さなNPO法人ほどこのボランティアに依存する傾向が強い。しかし、金銭での寄付は寄付金控除の対象となるが、「時間寄付」は、金銭での換算が難しいため制度上の寄付金控除の対象からは除かれていた。地方自治体が独自に定める条例基準の多くがボランティア参加者の人数等を要件に定めている。条例基準を定めている自治体はまだ少ないが増加傾向にある<sup>\*27</sup>。

これからのNPO法人を育てていくためには、「時間寄付」の評価を組み入れた認定基準が必要であり、認定基準の中にボランティアの存在を無視することはできない。この検討については、次節の「住民税等によるNPO支援制度」において行う。

ふるさと納税も所得税上の寄付金の税額控除として導入されている。住民税は居住地が納税地となる。ふるさと納税は、この原則を超えて、納税者の意思を尊重し自由に納税地を選択できる制度であり、納税者の意思に基づき納税額の一部を他の非居住地域の自治体へ付け替えことを可能とした。また、認定NPO法人、公益社団法人等に対する寄付の特別控除も税額控除を選択できることとなった。税額控除の導入は、納税者が支援したい団体へ自らの納税額を納税者の意思で優先配分することができる制度と見ることができる。

ここでは、寄付と納税の垣根が狭まってきている。この類似性と相違点を明らかにすることは、国と国民の関係性にも大きな意味を持つものと思われる。納税者の側から判断すれば、寄付は自らの意思で相手を選択し行う行為であり、その資金が有効に活用されることを期待する。結果として、寄付者は、寄付した団体への活動に関心を持ち続ける。時にはボランティアとして直接関わることも珍しくない。そこでは金銭以外の「時間寄付」も行われることとなる。それは、NPO法人の動きの中で、特に地域福祉やまちづくりの場面で活発化している。共益的な地域への負担を自主的に担う行為は寄付行為であり、金銭での寄付（＝「金銭寄付」）と役務の提供（＝「時間寄付」）の2つで構成される。地域社会を維持するために行われていた隣組などによる相互扶助活動は人間関係の希薄化に伴い形骸化し、無償による役務の提供の場が失われてきている。この現実の中で、「無償による役務の提供」の地域社会において果たしてきた役割を再確認する必要に迫られている。NPOの動きは、地域社会に起きている具体的な課題を何とかしなければならぬとして必要を感じた人たちが、その課題解決を目的とする活動を開始し、それを継続する必要から法人化を求め、現在では自由に法人を設立し活動を行うことができることとなった。それは市民社会における市民参加のあり方を訓練する場でもあり、国民の国との関わりのあり方を学ぶ場へと拡大していくことが予想される。しかし、それは理想である反面で、寄付者の善意に依存するもので、寄付者の意思が常に社会的要請を満たすものとは言い切れず、税という強制力を行使して集められた財源をもとに行われる制度との相互補完関係が重要となる。

戦後の高度成長期には地域の福祉機能の低下を補完するための福祉制度として整備が進められてきたが、現在ではこの福祉制度が福祉機能を支える中心に位置し、その立場は逆転した。福祉系のNPO法人は、福祉制度等を取り込みながら、制度の限界の中でその補完機能としての役割も担っている。「時間寄付」を効果的に取り込むことで地域の福祉機能は維持されている現実がある。

寄付金の税額控除制度は、税として徴収し国等が補助金として支出する行為と比較すると、納税者から寄付したい対象法人に直接補助金を渡している行為と同じであり、国の事務手続きが省略された補助金と同じ効果を持つ<sup>\*28</sup>。そこには、使途を納税者が指定できる税としての機能の存在が明らかとなる。納税者が使途を指定できることの功罪は両面あるが、後述するように公益性を適正に判断できる範囲を民主的なルールに則り定めることで弊害は事前に排除することができる。福祉予算の膨張が進む中で、税と寄付を効果的に活用していくことは重要な意味を持つ。「時間寄付」も取り込み、寄付金の税額控除制度の



拡充整備を図っていくことで、税として徴収され財源が予算の確定後に現場に配布されるまでの過程が省略され、徴税と予算執行上のコストが削減できることによる福祉サービスの提供までの費用対効果は大きなものとなる。

### （３）相続税上の取扱い\*29

相続により財産を取得した者が、その取得した財産を国若しくは地方公共団体、公益社団法人等に贈与した場合には非課税とされる。認定NPO法人についても同様となる。対象法人は所得税法で特定寄付とされる法人等と同じであり、所得税法上における寄付金控除の基準の変更が相続税法上の非課税範囲の拡大にも繋がるものと思われる。

被相続人の意思を受けて、世話になっていた老人ホームに財産を寄付するケースも増加している。相続人による公益法人への寄付の優遇を図ると同時に、相続人の不在の場合の相続財産の処分に係る課題がある。被相続人の生前の意思を尊重し、残された財産を地域社会において有効活用を図っていくためには、公益型非営利法人への遺贈をしやすくしていくことは有効な対策となる。核家族化が進んだ少子高齢化社会は、被相続人の高齢化と被相続人の血縁関係の希薄化をもたらしている。被相続人の高齢化で配偶者はすでに亡くなり子どももいない場合、被相続人が独身のまま亡くなった場合、周囲に身寄りのない老人の死で残された財産は、遠縁の身内に分けられていく。血縁による相続財産の承継が地域外の相続人に行われ、これが地域社会の弱体化を進める一因ともなる。相続が地域における生活者の承継を意味しなくなった現代、住人を失った廃屋の増加が、すでに多くの地域で社会問題化してきている。これに歯止めをかけ地域社会の再生を図っていくためには、行政の介入、地域社会を支える公益型非営利法人への寄付を促進することが必要となっている。

被相続人の生前の意思を残すための制度化を、成年後見制度とともに整備していくことが求められる。地域社会での見守りを基本とする市民後見制度\*30の普及啓発を図る中で、地域の有識者による市民後見人からの勧めで公益型非営利法人（入所していた老人施設や福祉団体等）への寄付が増加することは、被相続人の財産を被相続人の意思として社会貢献に生かしていくこととなる。被相続人の財産を地域資源として循環させていくシステムが必要となっている。そのためにも、受け皿としての公益型非営利法人の範囲の拡大とガバナンスの確立が求められる。

### （４）地方税法と地方税、その中での寄付金制度\*31

地方税法における寄付金の取り扱いは、所得税における寄付金制度に準じているが、適用対象の範囲は i 都道府県、市町村又は特別区に対する寄付金、ii 共同募金会、日本赤十字社に対する寄付金、iii 所得税法に掲げる寄付金のうち、住民の福祉の増進に寄与する寄付金として当該市町村の条例で定めるもの、iv 特定非営利活動法人の特定非営利活動に係る事業に関連する寄付金のうち、住民の福祉の増進に寄与する寄付金として当該市町村の条例で定めるものとされている（地方税法第 314 条の 7）。「住民の福祉の増進に寄与する寄付金」については、「条例で定めるもの」として条例にその範囲を委ねている。iv の特定非営利活動法人については、申出があった場合で、条例で適切と認められる場合に限り寄付金控除の適用を受ける市町村と特定非営利活動法人との地域内での信頼関係に基づ

く協働が深まることで、独自の条例により寄付金の範囲を拡大することはすでに可能となっている<sup>\*32</sup>。

「ふるさと納税」制度は、他の地域に住む人たちが、支援したい自治体に納税することを可能とし、納税者の意思を尊重した税を寄付金制度の中で具体化した。所得税における税額控除方式の導入により所得税の一部が納税者の意思により地方に配分され、所得税からの控除不足額については、住民税からの控除が適用される。所得税・住民税が居住地以外の市町村に納付されたこととなる。地方自治体にとって、地域外からの住民の積極的な社会参加を促し「ふるさと納税」を呼び込むことは、地域の活性化を図る上で多くの効果をもたらすことが期待できる。住民の意思に基づく自主的な寄付金制度の果たす役割は大きく、地域の実情を反映した独自の条例づくりとともに積極的に検討していかなければならない課題である。

## 2. 「時間寄付」と支援税制

現行の寄付金制度はすべて「金銭寄付」についての優遇制度の取扱いとして行われてきた。前項で見てきた、法人税法、所得税、相続税法で取り扱われている寄付はすべて金銭寄付であった。しかし、NPO法人の活動の多くが「時間寄付」に依存していることがこれまでの検討の中で明らかとなっている。

ここでは「時間寄付」の支援税制への導入範囲と有効性について検討する。検討の前提として、「公益目的事業のため住民等が無償で労務の提供を行う行為」を「時間寄付」と定義する。この「時間寄付」の社会的評価をまず明確にすることが必要となる。

第1章で取り上げた「NPO法人の現状と課題」での成果と事例をもとに得られた結論から、本項の「時間寄付」は、共同体原理に基づく相互扶助システムの中心に位置付けられたNPO法人の支援税制の提案へと繋がっていく。ここでは、「時間寄付」の射程と概要を改めて整理していくこととする。

市場原理に基づく社会的生産関係のもとでは、「役務の提供」は労働の対価である賃金等として売買される。その過程で生産されたものは、すべて商品として流通し売買される。これを媒介しているのが貨幣であり、これは、国の信用により貨幣経済として成り立っている。ここに介入し国の維持存続に必要な財源を確保する行為が課税権の行使となる。国は確保された財源をもとに業務を遂行するための人員を雇用（公務員）し、これによって様々な事業を行っていくこととなる。財源の確保は強制力を伴う課税権の行使であるが、歳出については市場原理に基づく経済行為として行われる。歳出の拡大は市場の拡大につながるため、この過程での経済効果を目的とした経済対策が広範囲に行われることになる。市場原理に基づく社会的生産関係の拡大は、市場の拡大をもたらしたが、反面では、地域社会がもっていた自給的生産関係の解体を促進してきた。ここでの国の役割は、市場拡大を支援する経済政策と地域社会の解体に伴い発生する福祉対策が2つの大きな柱となる。国の行う福祉対策では、税により財源を確保し、労働市場から雇用した労働者によって福祉サービスを提供することとなる。それは、地域社会がもっていた相互扶助的な福祉機能の解体との相関関係にある。

「時間寄付をどう評価するか。」というテーマは、社会のシステムをすべて市場原理に委ねていくことができるのか、という問いにも関わってくる。現代社会は、市場原理によ

る商品経済により生活の隅々までお金で買えないものはない。しかし、それは、お金のない人は何も買えない社会であるということにもなる。この矛盾を解決するための方策には、お金のない人の負担を国等が肩代わりして市場原理の社会に組み込んでいくこと、一方では、市場原理により解体してきた地域社会の潜在的に持っていた相互扶助機能を復活させこれを補完することの2つがある。前者では、矛盾を市場の拡大の中に取り込もうとする政策となり、矛盾の拡大が新たな政策を必要としてくる。後者では、地域社会の潜在的に持っていた機能の復活再生によりこれに対処しようとする動きとなる。地域社会に求める機能とは、生活を支えあうための自給的生産関係と相互扶助システムに集約される。破壊されてきた地域社会において、これをどの程度まで再生できるのかが課題となる。

公益目的事業を地域社会に当てはめると、認定法における公益目的事業、NPO法における特定非営利活動と重なる。これらに掲げられている事業及び活動の共通性は、地域社会の存続に必要なものであるが、市場原理に基づく経済活動として放置しておいた場合には維持存続ができなくなるという点にある。それを事業目的としている法人格が、公益型非営利法人の類型に包含される法人格であり、それを住民サイドから作り上げてきたのがNPO法人である。市場経済は、対価の支払を前提とするので、対価の支払ができない場合には経済活動としては成り立たない。これを成り立たせるには対価の支払を第三者が負担しなければならず、この不足を負担する者が国等か、住民かにより大きな違いが生じる。

国は、税により得た財源をもとに市場原理に戻してそれを補完するための制度化を図るが、住民が直接関わりこれを担う場合には、寄付行為によりこれを補完することとなる。この寄付行為は、金銭等による寄付と無償での役務の提供（＝時間寄付）から構成される。住民が、公益目的事業を直接担う場合には、この「時間寄付」を抜きにして考えることはできない。国は、労働市場から労働力を雇用により確保し、サービスの受益者に代わって労働の対価を支払う。住民は、労働の対価をサービスの受益者に代わって支払うことはできないが、対価を要求せず直接労働力を提供することはできる。これが「時間寄付」である。これを可能にしているのは、地域でともに生きている人としての助け合い、相互扶助の意識であり、共同体原理にある。

「時間寄付」を行う住民の生活は、労働市場で働き、収入を得て、生活に必要な物資を購入し、サービスの提供を受ける。自らの生活を優先する日常生活では、収入を得るための労働が優先する。時間寄付は、この収入に支えられている。自らの生活を考えるとき、生活の場を共にする人たちが安心して生活できる状況がなければ自分にとっても安心して生きられる環境とはならない。そのために収入の一部を提供し、働く時間を割いてその一部を提供する。「時間寄付」の提供者は、生活のための基盤を持っていることが前提となる。ここでの「生活のための基盤を持っている」とは、両親に育てられている子ども、扶養されている配偶者、定年後の年金生活者なども含め広く捉えている。さまざまな立場にある人たちが、それぞれの立場で出来る「時間寄付」を行うことは、直接的な人間関係を作り上げ、助け合いの輪を広げていくこととなる。

法人が公益目的事業として事業を継続するためには、日常的な活動を担うスタッフがどうしても必要となる。それが専従である場合には、生活を保障する必要性から雇用関係となり給与の支払が発生する。事業の継続の中で、雇用専従者と「時間寄付」提供者の関係性をどう保つかは大きな課題となる。法人によりその取組みは異なるが、継続的な事業へ

は、第三者の支援の一部として制度の活用を行い専従を置き、イベント等の単発的な事業はボランティアに依存する傾向にある。しかし、費用の一部を負担する「有償ボランティア」と「雇用」、その違いとなる「時間寄付」、活動現場ではこれらが混在し継続への努力の中で複雑化している。公益目的事業の拡大に伴い独立した事業部門を作り出し、障がい者の意見を取り入れたユニバーサルデザイン商品の開発を行うなどは典型的な事例といえる。さまざまな事業の展開の中に支援のための財源と人員を確保している実態がある。公益目的事業を行う法人の評価・判断は、法人として公益目的事業をどう実現しているかと言う視点で、法人全体として見ていくことが重要となる。

福祉の現場における「公益」とは、負担能力を失っている者へのサービスの提供であると考え、正常な対価の支払を当事者に求めることは出来ない。この負担を国が住民から税として徴収し人を雇用して行うか、住民が直接対価を求めず行う行為である「時間寄付」に依存するかの違いである。この前者が、国主導で作ってきた社会福祉法人を中心とする公益法人であり、後者の立場から急速に増加してきたのが福祉系のNPO法人である。公益法人改革の流れは、これを統合する動きでもあり、改革途上の現在、この大きな2つの流れの綱引きが続いている。「時間寄付」を介して、福祉現場における国と住民の役割分担が、相互に尊重された安定した地域社会の再生を目指していかなければならない。

### 第3節 地方におけるNPO支援

#### 1. 地方税法におけるNPO法人

NPO法人の基本的な性格は、住民が自主的に地域課題を解決するために活動する法人格であり、その多くは住民の「時間寄付」で支えられていることを明らかにしてきた。それは同時に、地域に住む住民の助け合いに依存しているものであることも明らかとなってきた。地域が疲弊していく中で、地域に住む住民が、地域の当事者としての自覚と住民同士の助け合いを意識して繋ぎ直していく作業が重要となってきている。これを支援するための行政主体は、住民の生活の場となる地方自治体である。住民の生活を守るのが使命の自治体が住民とともに地域づくりに取り組むとき、自治体と住民との協働が始まる。それに向けての仕組みづくりが新たな条例づくりへと繋がる。そのためのキーワードとなるのが「時間寄付」である。これを適切に評価し、多くの「時間寄付」を呼び込んでいくための制度を具体的に検討していこうとするのが本章のテーマである。

##### (1) 地方公共団体の課税権の範囲

地方税法の中でのNPO支援の可能性と限界を知るために、神奈川県臨時特例企業税通知処分取消等請求事件<sup>\*33</sup>他3件の事件を参考事例として、条例での地方公共団体における課税権の範囲を検討する。

神奈川県臨時特例企業税通知処分取消等請求事件は、神奈川県が、平成13年(2001年)、地方税法4条3項に基づく法定外普通税として臨時特例企業税条例<sup>\*34</sup>を施行したことに始まる。臨時特例企業税は地方税法の規定に違反しており違法、無効であるとの訴えが争点となった。そこでは、具体的な臨時特例企業税の地方税法の位置付けと法定税・法定外税の関係が問われることとなった。これに対して、第一審では本件条例は違法・無効として納税者が勝訴したが、控訴審では逆転し違法性はないとして納税者が敗訴した。さらに最高裁では、原判決を破棄し違法・無効であるとされ再び納税者勝訴となり結審した。この判断の理由を最高裁は次のように判示している。

①条例が国の法令に違反するかどうかは、両者の対象事項と規定文言を対比するのみでなく、それぞれの趣旨、目的、内容及び効果を比較し、両者の間に矛盾抵触があるかどうかによってこれを決しなければならない。

②普通地方公共団体は、国とは別途に課税権の主体となることが憲法上予定されている。しかし、憲法は、この課税権の具体的内容について規定していない。法律の範囲内で条例を制定することができるものとしている(憲法94条)。

③租税の賦課については、国民の税負担全体の程度や国と地方の間ないし普通地方公共団体相互間の財源の配分等の観点からの調整が必要であることから、普通地方公共団体が課することができる租税の税目、課税客体、課税標準、税率その他の事項については、憲法上、租税法律主義(憲法84条)の原則の下で、法律において地方自治の本旨を踏まえてその準則を定めることが予定されている。準則が定められた場合には、普通地方公共団体の課税権は、これに従ってその範囲内で行使されなければならない(ここでの準則とは、地

方税法を指している。)。

④地方税法における法定普通税は、必ず課税しなければならない租税として定めている。同法の定める規定は、任意規定ではなく強行規定であると解されるから、地方税に関する条例の制定や改正に当たっては、同法の定める準則に拘束され、これに従わなければならない。したがって、法定普通税の内容変更は同法に違反し許されない。法定外普通税による実質的変更も許されない。

上記判断を本件に当てはめ、次の結論を示している。

法人税法の規定する欠損金の繰越控除は、地方税法の規定に準用されており、法人税法の規定は、法人事業税に関する同法の強行規定であることから、条例において同法の定める欠損金の繰越控除を排除することは許されない。当該条例の規定は、同法の強行規定と矛盾抵触するものとしてこれに違反し、違法、無効であるというべきであると結論づけている。

本件に先立ち、東京都においても「東京都銀行税条例」<sup>\*35</sup>の違法性を問われた「東京都銀行条例事件」<sup>\*36</sup>が争われている。平成15年東京高裁は、これにより大幅な事業税負担の増加が生じることが推認されるとして、「著しく」課税負担の均衡を失していることから地方税法72条の22第9項に違反し無効であるとした。上告も準備されたがその後東京都が取り下げたため結審している。

平成13年には、横浜市が「勝馬投票券発売税」<sup>\*37</sup>という法定外普通税の新設をめぐり、総務大臣の同意を求めたが同意を得られず国地方係争処理委員会に持ち込まれた。これにより総務大臣の同意・不同意の判断基準への国地方係争処理委員会の判断が示される<sup>\*38</sup>。国地方係争処理委員会は「総務大臣は、横浜市の勝馬投票券発売税新設に係る協議の申出につき、2週間以内に横浜市との協議を再開することを勧告する。」<sup>\*39</sup>とした。これに従い総務大臣は、不同意通知を取り消し協議を再開したが、同意・不同意がないまま平成16年(2004)年2月25日横浜市議会は、勝馬投票券発売税の廃止を議決した。国の地方団体への関与の基本原則は「国は、必要最小限度のものにする。自主性及び自立性に配慮しなければならない。」(地方自治法245条の3第1項)としており、同第4項において「国の施策と地方公共団体の施策との整合性を確保しなければこれらの施策の実施に著しく支障が生じると認められる場合を除き、国等の同意を要することとすることのないようにしなければならない。」と規定している。これは制定された法文の解釈に当たっても留意すべきものであるとされたが、議会で条例を取り下げたことにより協議の結果を待たず条例は成立をみないこととなった。

国と地方自治体の課税権をめぐる問題を、地方自治と自主財政主義の問題として、金子氏は以下のように説明している<sup>\*40</sup>。「地方公共団体は、その財産を管理し、事務を処理し、及び行政を執行する機能を有し、法律の範囲内で条例を制定することができる。」(憲法94条)とされており、「地方団体が、地方自治の本旨に従ってその事務を処理するためには、課税権、すなわち必要な財源を自ら調達する機能が不可欠である。それなしには、地方団体は結局において国に依存することになり、それと引換えに国の監督を受けることになりやすい。その意味で、地方団体の課税権は、地方自治の不可欠の要素であり、地方団体の自治権の一環として憲法によって直接に与えられている、と解すべきである。このように、地方団体は、憲法上の自治権の一環として課税権(課税自主権)をもち、それによ

って自主的にその財源を調達することができる、という原則を自主財政主義という。」さらに「地方税の賦課・徴収は、住民の代表機関である地方議会の制定した条例の根拠に基づいて行われなければならない。この原則を地方条例主義と呼ぶことができるが、それは、ちょうど、国税の場合の租税法律主義に相当する。」とされている。この自主財政主義については、「地方団体ごとに税制がまちまちになり、住民の税負担が甚だしく不均衡になることを防ぐために、地方団体の課税権に対して国の法律で統一的な準則や枠を設けることを、全面的に否定するものではない。そのような準則を制定した法律 - 準則法 - として地方税法がある。」とされている。

平成 11 年地方分権推進一括法<sup>\*41</sup>による地方税法改正により、法定外普通税について総務大臣の許可制度の代わりに協議を伴う同意制度に変更され、また新たな法定外目的税を導入して、同じく協議を伴う同意制度を採用するなどの改正が行われたことで、自主財政主義の推進を進める動きとして注目された。

上記の神奈川県、東京都、横浜市で提示された 3 件の事件は、この地方税法改正の時期に前後している。これらは、すべて実現せず地方団体が改正を断念する結果となった。これに先立つ昭和 55 年には大牟田市が国に損害賠償を求めた電気税訴訟事件<sup>\*42</sup>も行われている。電気・ガス税の非課税措置による逸失利益について国家賠償を求めた大牟田市の主張は認められていない。これらの現状を見る限り、国との政策上の重大な相違に基づく主要税目に係るものについては、認められていない。しかし、この改正により導入された法定外目的税は全国に散見される<sup>\*43</sup>。

この改正によって、「総務大臣は、法定外普通税および法定外目的税の新設・変更について、地方団体から協議の申し出を受けたときは、i 国税または他の地方税と課税標準を同じくし、かつ、住民の負担が著しく過重となること、ii 地方団体間における物の流通に重大な障害を与えること、iii この 2 つの場合を除くほか国の経済政策に照らして適当でないこと、のいずれかの事由があると認める場合を除き、これに同意しなければならない。<sup>\*44</sup>」（地方税法 261. 671. 733 条）とされた。

地方分権の推進を背景として、地方分権の推進を図るために必要な法制上又は財政上の措置その他の措置を講ずることを要請する地方分権推進計画（1998 年（平成 10 年））が閣議決定され、その中に、地方税に関しては、課税自主権の尊重による地方税の充実確保が盛り込まれた。地方分権推進計画をうけて地方分権一括法が平成 11 年（1999 年）に成立し、これに伴い地方税法改正（平成 12 年（2000 年）4 月 1 日施行）が行われた。成宮哲也氏は「従来の法定外普通税の他に、住民の受益と負担との関係が明確となり、課税の選択の幅を広げることにつながることを理由として、法定外目的税が創設された。」<sup>\*45</sup>として、改正後の新税導入の動きと課題をまとめている。ここで 5 件の新税を紹介し同意を得られなかったのは勝馬投票券発売税だけであったことを紹介し、これは「国の経済政策」の解釈にあったとして、これ以外の産業廃棄物税等の税目に関してはすべて同意を得られていることをまとめている。総務大臣の同意要件により認められている法定外目的税と一連の判決の判断結果を踏まえると、「国の経済政策」に重大な抵触がない限り、NPO 支援のための税制を新設することは十分可能であるとの判断を得て、この可能性と方法について検討を進めていくこととする。

## (2) 超過課税と法定外普通税・目的税

地方税の自主財源の確保を目的に、平成 11 年の改正以前から、超過課税や法定外税の導入はなされてきている。地方税は、地方税法が準則法であることから、地方税法によって直接に賦課徴収されるものではなく、同法の範囲内において、地方団体が制定した条例に基づき賦課徴収されることとなる。地方税の税率は、地方税法の規定に従って各税目の税率は定められているが、その税率については、標準税率、制限税率、一定税率及び任意税率の 4 種類に分けられる<sup>\*46</sup>。

標準税率は、地方団体が課税する場合において、通常よるべき税率として地方税法に定められている税率である。これについては、財政上等の必要があると認める場合にはこれによることを要しないとされている。道府県税では、道府県民税(利子割、配当割を除く)、事業税、市町村民税では、市町村民税、固定資産税、都市計画税がこれに該当する。

制限税率は、課税する場合において、超えてはならないものとして地方税法に定められている税率をいう。これには、上記道府県民税、事業税、市町村民税の内の法人に関するものと都市計画税が該当する。個人を対象とする道府県民税、市町村民税、固定資産税については、この定めはない。

一定税率については、地方税法に定められている税率以外の税率によることができないもので、道府県民税の内の利子割・配当割、地方消費税、たばこ税等がある。

任意税率とは、地方税法に税率が定められておらず、地方団体が任意に定めることができる税率で、これには入湯税がある。

法定税において、標準税率を制限税率の範囲内で引き上げる場合や制限税率がない場合に任意に税率を変更して課税する場合を超過課税という。この超過課税は、全国の自治体で行われており、特に法人に対する均等割や法人税割の超過課税は、都道府県や市町村において広く行われている。

地方税法で具体的に規定する税目以外に、総務大臣の同意を得ることで創設することができる税金は、法定外税と言われ、その税収の用途について制限がないものを法定外普通税、その用途が特定されているものを法定外目的税という。これは、都道府県と市町村の違いにより区分される。都道府県における法定外普通税の多くは、原発立地県における核燃料関連の税で占められている。法定外目的税のほとんどが産業廃棄物税となっている。市町村では、法定外普通税・法定外目的税ともに 10 件にも満たなく、ほとんど利用されていない状況にある。(表 4-1「法定外税の状況」)



## 表4-1 法定外税の状況

(平成27年4月1日現在)

**平成25年度決算額 355億円 (地方税収額に占める割合0.10%)**

### 1 法定外普通税 (平成25年度決算額) [単位: 億円]

[都道府県]		
石油価格調整税	沖縄県	10
核燃料税	福井県、愛媛県、佐賀県、島根県、静岡県、 鹿児島県、宮城県、新潟県、北海道、石川県	73
核燃料等取扱税	茨城県	6
核燃料物質等取扱税	青森県	152
計	13件	242
[市区町村]		
別荘等所有税	熱海市(静岡県)	6
砂利採取税	山北町(神奈川県)	0.1
歴史と文化の環境税	太宰府市(福岡県)	0.7
使用済核燃料税	薩摩川内市(鹿児島県)	4
狭小住戸集合住宅税	豊島区(東京都)	6
空港連絡橋利用税	泉佐野市(大阪府)	3
計	6件	19
[合計]	19件	261

### 2 法定外目的税

[都道府県]		
産業廃棄物税等(*1)	三重県、鳥取県、岡山県、広島県、青森県、 岩手県、秋田県、滋賀県、奈良県、新潟県、 山口県、宮城県、京都府、島根県、福岡県、 佐賀県、長崎県、大分県、鹿児島県、宮崎県、 熊本県、福島県、愛知県、沖縄県、北海道、 山形県、愛媛県	67
宿泊税	東京都	13
乗鞍環境保全税	岐阜県	0.2
計	29件	81
[市区町村]		
山砂利採取税	城陽市(京都府)	0.2
遊漁税	富士河口湖町(山梨県)	0.1
環境未来税	北九州市(福岡県)	7
使用済核燃料税	柏崎市(新潟県)	6
環境協力税	伊是名村(沖縄県)、伊平屋村(沖縄県) 渡嘉敷村(沖縄県)	0.2
計	7件	13
[合計]	36件	94

\*1 産業廃棄物処理税(岡山県)、産業廃棄物埋立税(広島県)、産業廃棄物処分場税(鳥取県)、産業廃棄物減量税(島根県)、循環資源利用促進税(北海道)など、実施団体により名称に差異があるが、最終処分場等への産業廃棄物の搬入を課税客体とすることに着目して課税するものをまとめてここに掲載している。

\*2 端数処理のため、計が一致しない。

(総務省 法定外税の状況 より)

法定外普通税である臨時特例企業税が法定普通税の実質的変更を伴うため違法であると判断され、また、東京都銀行税条例も違法無効となり、横浜市の勝馬投票券発売税も日の目を見ることなく廃止された。本件訴訟等の一連の動きは平成11～12年に生じている。平成11年の地方分権一括法に合わせて改正され地方税法において、法定外税の承認事項から同意事項への変更は要件の緩和と考えられたが、訴訟事案では実質的に自治体が敗訴取り下げとなり実現されていない。核燃料税、環境税等につくられているが、地方税収額に占める割合は0.1%と少なくその効果は限定的なものとなっている。

このような中で、憲法上認められた地方団体の自主財政主義を推進しようとするとき、どのような方法があるのか。個人住民税等への超過課税、総務大臣の同意要件を満たす地方税の創設などが検討課題となる。NPO支援税制の確立は、地域の課題を自主的に解決して行こうとする地方自治体において、地域への住民の積極的参加とそれを支援するための自主財源の確保が大きな課題である。

#### ① 国と地方の相違点

国においては、同一の貨幣が流通する一つの経済圏を構成し、市場原理による経済活動が日夜行われている。国は、この経済活動の入口と出口において課税を行うことにより財源を調達し、さまざまな社会・経済政策を行っている。国の行う政策の範囲は、市場原理のままに放置しておけない福祉問題、企業レベルを超える国家プロジェクト等多岐にわたる。これらを実行するためには、膨大な財源を必要とし、これを確保するため、強制的な課税権の行使を行う。国の政策は、市場経済への介入により金銭で徴収された税を財源として実施される。福祉政策を例に取れば、新たな高度医療の対象が拡大された場合、高度医療の対象者となる本人の負担は無料又は低額となるが、その医療費は国によって支払われる。これにより医療分野における安定した福祉市場が形成される。国による制度化とは、これまで放置されていた分野に税金を投入することで市場化を図ることを意味する。それは、市場経済のひずみを、富の再分配により市場経済の中で調整しようとする取り組みと言える。この財源の確保のためにさまざまな課税制度が市場原理に介入する形で作られていくこととなる。この市場経済を前提とする社会システムの中での地方からの介入は、地域間での課税負担の不公平を生じることとなる。広域的に活動する企業の地域間での企業競争を阻害する重大な課税の違いは、課税の公平原則に違反することになると判断された<sup>\*47</sup>。

このような市場経済社会の現状において、地方団体が考えなければならない視点は、国と地方の相違点である。市場原理の作り出す矛盾を市場原理で解決しようとする国と、生活する現場でお互いの助け合いによって生きてきた地域社会、そこには大きな相違点がある。第1章、第2章において、NPOの活動現場とその市民活動としての展開を見てきたが、それは地域社会の課題に積極的に取り組む市民の姿であった。

「地域とは何か」という問いに中村剛治郎氏は「人間は、自然の一員として、自然と共に生きながら、自然に働きかける。その際、人間は、人間と人間の社会関係を形成して自然に働きかけ、人間の欲求にとって稀少な財（経済財）を生産し、これらを分配し、消費し廃棄して、自然に還元する過程をくりかえし行ってきた。人間の生活は、このように人間と自然の物質代謝過程と捉えることはできる。この過程が行われる場所の自然的・歴史的条件下に規定されながら、人間は、人間と自然の物質代謝過程を通じて、場所ごとに異なる

る独自の生活様式と文化を生み出す。人間と自然との物質代謝の場、人間の生活空間、それが地域であり、多様な地域の集合体として国土、国際的地域、世界が形成される。」<sup>\*48</sup>とし、地域を人間と自然との物質代謝の場、人間の生活空間と位置付ける。国はこの地域の集合体であり、地域の役割とは大きく異なることを述べている。

地域を生活の場と位置付け、その関わりの単位を共同体（コミュニティ）と考え、そこには一定の生活圏が形成されている。生活圏と行政単位は一致しないが、生活圏に最も身近にあって住民サービスを直接行う行政単位が市町村となる。地方分権一括法（2000.4施行）によって、地方自治体に対する国からの機関委託事務が廃止され、地方自治体の権限で行う自治事務は増加されたが、地方財政においてこれに伴う拡充はされていない。地域間の経済格差は大きく、地方の自治体の多くは、その財源を国の交付税等に依存せざるを得ず、実質的な国への依存関係は変わっていない<sup>\*49</sup>。しかし、地方分権による地方の自立を考えると、市場原理では覆いつくせない、地域社会の持つ直接的な人間関係に育まれた共同体原理に着目する必要がある。地方の特徴は、生活の現場を共有しお互いの助け合いによって成立ってきた地域社会の中にあり、それは、住民相互の「無償による労務の提供＝時間寄付」によってその多くが担われてきた点にある。地域社会の核家族化、高齢化、人口の流動化の流れの中で、地域の相互扶助機能は低下の一途をたどり、地方の衰退は止まらない。これに危機感をもった住民が、自主的に活動を始め、この活動を継続するための受け皿としての法人格としてNPO法人が具体化した<sup>\*50</sup>。

NPO活動の具体的な取り組みはさまざまであるが、この地域社会の回復を目指すための活動となっている<sup>\*51</sup>。地域を挙げてのお祭りは、地域住民が全員参加で盛り上げる。そこに日当を要求し、残業手当などという人は誰もいない。地元の有志の寄付により費用をまかない、みんなが役割分担をしながら祭りを担っていく。無償の役務の提供が行われ、参加者全員が受益者となる。そこには、地域内の共同体原理に基づく住民総参加型の「時間寄付」によって成り立ってきた社会がある。

地方自治体は、この地域社会の上に成り立つ行政組織であると考え、住民が相互に受益者として関わり合う、地域内の共同体原理に基づく「時間寄付」を無視することはできない。「時間寄付」は、自分たちの生活する地域社会を良くしようといわれる。住民による「無償による役務の提供＝時間寄付」は、公務員の人件費に換算すれば多大な財政負担を住民が直接担う形となる。「時間寄付」は、地方自治体の自主財源の確保と公共サービスの提供を同時に行っているに等しい効果を持つ。住民による「無償の役務の提供＝時間寄付」を、これからの地方自治体の大きな自主財源の一つとみなし、ボランティアを積極的に地域の重要な公共サービスの担い手と位置付けていくことができれば、自主財源の確保と手厚い公共サービスの確保という地方の抱える課題への解決の糸口となる。このためには、ボランティア活動時における参加住民の経済負担の軽減とボランティア活動支援を後押しできる制度の整備を図ることが必要となる。これを通して、地方自治体と住民が、地域社会の課題に、自主的・主体的に参加し、解決していくことのできる環境をつくることできれば、地域社会は大きく変わっていくこととなる。

地方においては、国と地方の役割の違いを前提としつつ、地域の事情を考慮しながら、地域社会の持つ独自性と住民同士の直接的な関わりを大切に、地域に合致した地方自治体と住民との協働の姿を求めていかなければならない。生活圏の中心にある地方都市と周辺

市町村、巨大化した政令指定都市、住民により生活圏の範囲など、その事情は異なるが、生活に根ざした住民の地域に対する主体的な活動を積み上げていくことで、自らが生活する自治体としての市町村との関係性を強め、その活動を拡大し周辺町村との連携を図っていくことでその可能性はより高まることとなる。

## ② 法定外税の現状

法人税法における法定外税の新設手続きについては、平成 12（2000）年 4 月の地方分権一括法による地方税法の改正により、法定外普通税の許可制が同意を要する協議制に改められ、新たに法定外目的税が創設された。平成 16 年度税制改正では、既存の法定外税について、税率の引き下げ、廃止、課税期間の短縮を行う場合に総務大臣への協議・同意についての手続が不要となったほか、特定の納税義務者に係る税収割合が高い場合には、条例制定前に議会でその納税者の意見を聴取する制度も創設されている。これにより法定外税の新設が容易になったように感じられるが、現実には「神奈川県臨時特別企業税」「勝馬投票券発売税」にも見られるように、法定外税を新設するためのハードルはかなり高いものとなっている。

法定外税については、特定の核関連や環境税等に集中しており、利用は限定的なものとなっている<sup>\*52</sup>。現在の法定外普通税の状況は、平成 26 年度の統計では決算額 329 億円で地方税収額に占める割合が 0.2%に過ぎない。その内訳は、法定外普通税のうち都道府県分では、核燃料税、核燃料等取扱税、核燃料物質等取扱税の核燃料 3 税（12 県）で 301 億円と全体の 91.5%を占め、沖縄の石油価格調整税 10 億円を加えると 94.5%となっている。市町村税では、熱海市の別荘等所有税のほか 6 件あり地域の景観や環境に係るもので 18 億円となっている。法定外目的税の中心は、都道府県における産業廃棄物税で 27 件あり 46 億円、東京都の宿泊税 16 億円、市町村では、環境に関する税が 7 件あり 14 億円である。核燃料 3 税に柏崎市の使用済核燃料税 3 億円を加えると 304 億円となり、法定外税の 92.4%を占めている。核燃料関連 4 税を除くと環境税が地域の事情を反映する形で存在するだけであることがわかる<sup>\*53</sup>。

市場原理に基づく経済活動に地方自治体が独自に介入して課税するためには、議会での議決と総務大臣の同意という二重のハードルがある。実際に行われているのは地域の独自性と課題に対応する環境税や産業廃棄物税等となっている。この 2 つの税について、国と地方の相違点に基づく視点から検討していくこととする。法定外税の導入は、地方における課税自主権とともに重要な課題である。

### （3）森林環境税と産業廃棄物税

NPO法に定められた特定非営利活動は、地域社会が抱える課題に市民が取り組んでいる活動を列記している。それは、市場経済の拡大により地域社会が衰退し、そこで生じている課題であり、それに取り組む市民によるボランティア活動によって担われている。この市民を支援することを目的とする新税の導入は、国の進める共助社会づくりへの具体的な施策としても有効であり、前項の検討過程から十分可能であるとの感触を得た。

NPO支援税制の導入に当たっての方法としては、市県民税の超過課税制度の活用と法定外目的税の導入の 2 つが考えられる。超過課税方式をとっている森林環境税と法定外目

的税である産業廃棄物税についての現状について検討する。

#### ① 森林環境税

導入状況は全国で33県が導入している（平成24年4月現在）。課税方式は県民税均等割の超過課税方式により課税している。個人県民税については、神奈川県は所得割と均等割の併用以外はすべて均等割のみとなっている。上乗せ額は県により300円から1,200円までばらつきが大きい。法人県民税では、均等割額に一定の率を掛けて上乗せ額を出している。この率についても5%から11%とさまざまである。市県民税は標準税率で財政上必要あると認める場合には税率を変更できる税目であることから、各県の事情に合わせた超過課税が行われている。

森林環境税は、森林環境の維持増進を目的に導入された。鈴木正晃氏は森林環境税の導入の背景を「これは、地方分権の推進を図るための関係法律の整備等に関する法律（「地方分権一括法」）により、都道府県において独自課税が導入しやすくなったことを契機とし、森林の持つ地球温暖化防止や災害の防止等の公益的機能への期待の高まりや、現在の森林の荒廃状況等を背景として導入されたと考えられる。」<sup>\*54</sup>と述べている。県民税は法定税で、税収が一般会計に入るため用途の明確化を図りづらいという問題はあるが、森林環境税では、超過課税分を基金とし、県民の意見を反映した事業を行えるシステムをつくり上げている。既存の徴税システムを利用しコストを抑えながら、森林環境の保全目的に活用するという目的税の機能を実質的に具体化している<sup>\*55</sup>。

目的や徴税方法は、多くの県で共通しているが、その具体化に当たってはそれぞれまちまちで、実施事業の内容やその手法は各県で異なっている。それは、条例の成立過程における県民の理解に大きく左右されている。各県の中心的な事業となっている荒廃人工林の間伐事業も、補助事業として行う岡山県型と、行政が費用のすべてを負担し直接強度間伐を実施する熊本県型に分かれるといわれる<sup>\*56</sup>。これらは地域の事情を反映しており、ここでは優劣を分析する場ではないが、地域住民の意見を幅広く取り入れ活用することのできる仕組みづくりの可能な税であることがわかる。主な事業内容はソフト事業とハード事業から構成されている。

事例として、福島県の場合の、福島県森林環境税の導入から現在までの経緯を整理し、その効果の有無を確認しておくこととしたい。森林環境税導入の検討は、平成14年12月の農林水産部内に林業関係職員の研究会を設置し、この検討結果を受けて、平成15年10月、県庁内7部1庁の代表からなる庁内連絡会議が設置され、関係部局連携のもとに検討が開始された。12月には「森林（もり）との共生を考える県民懇談会」を設置し6回の懇談会が開催され、平成16年7月26日に「森林との共生を考える県民懇談会報告書―県民一人一人が参画する森林（もり）づくり―」が提出された。その目的を「全国有数の森林県である福島県にあって、私たち県民は豊かな水や快適な生活環境など、森林の恵みを当たり前のことのように享受して暮らしてきた。しかしながら、これまで森林の管理を担ってきた林業は採算性の悪化などから立ちゆかなくなり、生活の場である農山村社会も人口減少など疲弊が見られ、本県においても放置され荒廃している森林が目につくようになってきています。一方、この現状について十分に注目せず、さらに、森林は縁遠い存在という環境で育っている人たちが増えてきていることから、森と人、人と人、都市と山村とのつながりが希薄になっており、これが『森林との共生』の理念を具現化する上での大きな

課題となっていると考えます。」<sup>\*57</sup>とし、第1章森林・林業の現状と課題、第2章県民のさまざまな意見、第3章21世紀における森林・林業の目指す姿、第4章県民一人ひとりが参画する森林づくりの4章からなる施策提言としてまとめられた。この報告書を受けて福島県森林審議会への諮問が行われ平成16年11月「福島県森林審議会答申」<sup>\*58</sup>がなされ、12月には福島県地方税制等検討会が「森林環境税（仮称）」について、県民税超過課税方式を提示する報告書をまとめ、1か月のパブリックコメントを実施後、平成17年2月の県議会に森林環境税条例案を上程し可決された<sup>\*59</sup>。この事業内容に関する意見書が、施行を前に「森の未来を考える懇談会」より平成17年10月に提出されている<sup>\*60</sup>。条例は、平成18年4月1日より施行され、課税期間は平成18年から平成22年までの5年間と定められた。

課税期間が平成22年度に満了することから、平成21年には県民アンケート調査<sup>\*61</sup>が行われた。このアンケート調査結果を見てみると、i 福島県内の森林に関して感じていることに対しては、手入りが不十分で荒れているが48.8%を占めている。ii 森林環境税を知っているかについては、よく知っている21.2%、知ってはいたが、内容まではわからない32.6%と計53.8%が森林環境税については知っている。iii 森林環境税で取り組むべきものでは、水源区域の荒廃した森林の整備80.9%と圧倒的に高い。iv 森林環境税の継続では、現在のまま継続54.4%、新たな取り組みも加えて継続37.2%と合わせると91.6%が継続を求めている。これらの結果より、森林への関心は高く、森林環境税の継続を求めている意見が90%を超えていることから、平成22年12月の議会において、新たな平成23年から平成28年までの5年間の継続が決定する。新たな取り組みとして「地球温暖化対策としての森林整備」や「森林環境の保全や森林を守り育てる県民意識の醸成」のための事業が「森林資源の活用による低炭素社会づくり」「県民参画の推進」「ふくしまの森林文化の伝承」として提案されている<sup>\*62</sup>。

2期目の満了後の平成28年度以降の在り方についてのアンケート調査<sup>\*63</sup>が再び行われた。i 福島県内の森林に感じていることについては、手入りが不十分で荒れている53.6%と前回同様であるが、原発事故の影響から今回は放射性物質の影響を心配している54.5%となっている。ii 森林環境税を知っていましたかについては、知っていた14.8%、知っていたが、内容までは知らなかった24.6%、合計で39.4%の認知度となっている。前回の調査より14.4%下がっている。iii 森林環境税で取り組む内容については、前回同様に水源区域の荒廃した森林の整備が75.9%と高い。iv 森林環境税の継続についても継続すべきが94.8%と回答者のほとんどが継続を求めている。森林環境税の必要性への理解は高いが、森林環境税の認知度は下がっている。県民税の超過課税であることから時間の経過の中で県民税と一体化し独自の税目としての意識がなくなってきたのではないと推測される。取り組みは多様化し、様々な事業が展開されて成果も出てきているが、森林環境税がその財源になっていることへの認識は低い。

平成28年度の森林環境税の現状は、県内に住所、家屋等を有する個人年額1,000円、法人は法人県民税均等割りの10%相当額、平成28年度の森林環境税収入見込額10億8千万円とされている。その事業を見てみるとハード事業の森林環境を保全するための事業とソフト事業の森林の意識を醸成するための事業の2つに区分され、それが7つの施策分野に分かれている。県民が参画する森林づくり、森林文化の継承、森林環境の調査等幅広いソフト事業も展開されている<sup>\*64</sup>。導入から10年を経過する中でかなり活用範囲は広がり成果

も上がってきている<sup>\*65</sup>。

鈴木氏は「森林環境税導入の背景には荒廃した森林の状況があるが、県民は森林環境教育やボランティアの支援を求めている。県民と県が同じ認識のもとで事業を進めるには、県民に森林の現状を認識してもらう必要もある。」<sup>\*66</sup>と森林環境税の課題を結んでいる。

NPO支援制度においても、森林環境税に習えば、地域課題を解決することを目的とする事業のための財源を超過課税方式で調達することは十分可能であることがわかる。反面では、課税対象者が薄く広くなるため、課税の同意形成の難しさもあることと、導入後の時間の経過の中で主税目に同化していく傾向があることを確認した。

## ② 産業廃棄物税

産業廃棄物税とは、産業廃棄物に応じて課税される法定外目的税で、産業廃棄物の排出抑制、減量化、リサイクルの向上を目的として、27 県で導入されている（平成 27 年 4 月 1 日現在）。各自治体によって課税方式は異なるが、主に以下の 4 つに大別される。i 事業者申告納付方式、ii 最終処分業者特別徴収方式、iii 最終処分業者課税方式、iv 焼却処理・最終処分業者特別徴収方式がある。

福島県を事例<sup>\*67</sup>として見ると、2006 年（平成 18 年）4 月から導入されている。産業廃棄物税は、最終処分場への産業廃棄物の搬入に対して課税される。納税義務者は、産業廃棄物を排出した排出事業者が自社で処分場を有する場合と排出事業者が最終処分業者に自ら搬入する場合には排出事業者が、最終処分業者に中間処理業者が搬入する場合には中間処理業者となる。県外で排出された産業廃棄物も県内の最終処分場に搬入される場合は課税される。最終処分場へ搬入される産業廃棄物の搬入重量 1 トンにつき 1,000 円が課税される。納税方法は、委託最終処分と自社最終処分に分かれ、委託を受けて行う最終処分業者は特別徴収、自社で行う排出事業者は申告納付となる。

課税目的が明確で、納税義務者となる事業者も限定されるため課税しやすく、産業廃棄物の排出抑制、減量化、リサイクルの推進を目的とする施設の整備、高度な処理技術の導入や健全な処理施設の維持管理のための調査・研究事業等を税収の使用目的にしている<sup>\*68</sup>。

2015 年度の予算規模は約 950 百万円で 29 事業に充当されている<sup>\*69</sup>。

NPO 支援税制への法定外目的税の活用を検討するとき、産業廃棄物税は、課税目的は明確であるが、納税義務者が限定されており、一般市民に広く浅く課税しようとするときには、市民の理解と徴税コストの問題が解決しなければならない課題となる。この課題を解決できれば、課税目的は NPO 支援という明確なものであり、これを法定外目的税として具体化することは十分可能である。

## 2. NPO 法人を支援する地方自治体の取組み

NPO 法人を支援するための地方自治体の取組みは、NPO 法の成立とともに全国各地で始まり現在まで続いている。その内容は、自治体間で大きく異なり、時間の経過とともに改正も繰り返されている。自治体による支援の取組みはいくつかの流れに分類される。NPO 法の成立と連動する形で全国的に展開された市民活動支援条例の制定、指針づくり、具体的な支援制度としての市川市に代表される 1% 支援制度、地域通貨などの取り組みがみられる。

### (1) 市民活動支援条例

住民等のボランティア活動、社会貢献活動、公益活動等に対する自治体の支援、住民等と自治体の協働といわれるようになって久しい。特に、阪神淡路大震災をきっかけに制定されたNPO法（1998年（平成10年））以降は、住民等と自治体の協働・支援に関する市民活動条例や協働指針を制定する動きが活発化する。平成27年現在では、全国の都道府県47のうち条例や指針のどちらも持たない県は2県のみと、ほとんどの県が条例又は指針を持っていることとなる。その内訳は、市民活動条例を制定している県が16、協働指針を定めている県が40、条例と指針のどちらも定めている県は11である<sup>\*70</sup>。このことから、ほとんどの県が、市民活動推進に積極的であったことがうかがえる。NPO法制定前に条例を制定した県も、青森県、岩手県、宮城県、滋賀県、兵庫県、高知県の6県あり、制定後5年以内（平成15年）に制定した県は、条例が9、指針が12で21県となり、制定以前の6県を加えると27県となる（ $27/47=57.4\%$ ）。NPO法の制定の動きに合わせて、市民活動支援の動きが全国的に広がっていたことがわかる（表4-2）。

条例制定の流れは、神奈川県が平成22年制定を除くと、平成16年までに終わり、その後は、指針の策定の動きが主流となっている。平成20年以降に策定されたものも11県ある。しかし、自民党の安倍政権が誕生した平成24年以降はその動きも止まっている。NPO法成立以後17年を経て、住民と自治体との協働は、岐路に立たされている。

条例に関しては、その内容により支援条例、協働条例、参加条例に分類される<sup>\*71</sup>。その特徴を整理すると以下のようになる。

i 支援条例：住民等の公益活動等について、自治体が支援する条例である。

ii 協働条例：住民等と自治体の協働について定める条例である。行政サービスに対する参入機会の提供といった協働事業を想定している。

iii 参加条例：行政活動に対する住民等の参加を定めたものである。

市民活動支援のための条例ではあるが、iでは行政サイドからの補助金による市民活動支援であり、ii iiiでは、住民を行政サービスのパートナーとして位置付け、具体的な事業の委託等へと発展している点で性格をこととする<sup>\*72</sup>。

NPO法制定当時は、このNPO法に追随する形で、市民活動を支援するための条例制定の動きが活発となるが、その後は、指針の策定に変わっていく。NPO法の成立を背景に、条例制定の動きは、NPO法成立の前後に集中する。条例制定では、事業のための財源確保と議会の承認が必要となるため、その内容は議会の承認という制限の中で限定的なものとならざるを得ない。指針は、行政内に設置された有識者による協議会等により、NPOと行政の協働を目指す将来への政策提言としての性格をもつものとして作成された。指針では、財源確保を必要とせず、市民社会の進むべき方向性を確認できるという点と議会の承認が不要という点において作り易く、理想とするNPOと行政のあるべき姿を検討し政策提言に繋げようとする目的で、行政サイド主導での指針作成が盛んに行われた。



表 4-2 市民活動推進のための条例・協働指針の設置状況

区分	市民活動 条例制定	協働指針 制 定	条例等の名称	制定年月
北 海 道	○	○	北海道市民活動促進条例 北海道協働推進基本指針（改訂）	H13. 3 H15. 3
青 森 県	○	○	青森県ボランティア活動等の環境整備に関する条例 あおり協働ルールブック	H10. 10 H24. 3
岩 手 県	○	○	社会貢献活動の支援に関する条例 NPOとの協働を進めるためのガイドライン	H11. 12 H20. 7
宮 城 県	○	○	宮城県の民間非営利活動を促進するための条例 宮城県民間非営利活動促進基本計画（改訂）	H10. 12 H12. 10
秋 田 県		○	秋田県協働推進ガイド	H21. 7
山 形 県		○	NPOとの協働の指針	H15. 2
福 島 県		○	福島県におけるNPOとの協働に関する指針	H15. 3
茨 城 県		○	茨城県におけるNPOとの連携・協働の推進について	H13. 12
栃 木 県	○	○	栃木県社会貢献活動の促進に関する条例 栃木県NPO等活動促進に関する基本方針	H15. 3 H14. 5
群 馬 県		○	NPOと行政との協働に関する指針	H20. 2
埼 玉 県		○	埼玉県NPOとの活動促進基本方針	H22. 3
千 葉 県		○	千葉県NPO活動推進指針	H14. 11
東 京 都		○	協働の推進指針	H13. 8
神 奈 川 県	○		ボランティア団体等と県との協働の推進に関する条例	H22. 3
新 潟 県		○	新潟県NPO活動の促進に関する指針（全部改訂）	H19. 11
富 山 県		○	富山県ボランティア・NPO協働ガイドライン	H16. 3
石 川 県		○	NPO活動の促進に関する基本指針	H12. 8
福 井 県	○		福井県県民社会貢献活動支援条例	H12. 4
山 梨 県		○	「NPOとの協働を推進するための基本方針	H15. 11
長 野 県		○	NPOと行政との協働指針	H15. 12
岐 阜 県		○	協働事業推進ガイドライン	H16. 2
静 岡 県		○	ふじのくにNPO活動に関する基本指針	H23. 3
愛 知 県		○	あいち協働ルールブック2004	H16. 5
三 重 県				
滋 賀 県		○	県民の社会貢献活動促進のための基本的な考え方	H11. 3
京 都 府	○	○	京都府社会貢献活動の促進に関する条例 府民参画行動指針（改訂版）	H15. 11 H17. 2
大 阪 府		○	大阪府NPO活動活性化指針	H12. 4
兵 庫 県	○	○	県民ボランティア活動の促進等に関する条例 県民の参画と協働の推進に関する条例 地域づくり活動支援指針・県行政参画協働推進計画	H10. 9 H14. 12 H18. 3
奈 良 県		○	奈良県ボランティア・NPO活動推進基金条例 奈良県協働推進指針	H16. 3 H22. 3
和 歌 山 県		○	NPOとの協働推進ガイドライン 改訂版	H18. 3
鳥 取 県	○	○	鳥取県非営利公益活動促進条例 協働推進ガイドライン改訂版	H13. 9 H20. 4

区分	市民活動 条例制定	協働指針 制定	条例等の名称	制定年月
島根県	○	○	島根県民いきいき活動促進条例 NPOと行政の協働のためのガイドライン	H17.3 H16.1
岡山県	○		岡山県社会貢献活動の支援に関する条例	H13.3
広島県		○	NPO・ボランティア団体との協働指針	H18.3
山口県	○	○	山口県民活動促進条例 県民活動団体との協働に関するガイドブック	H14.4 H16.3
徳島県	○		徳島県社会貢献活動の促進に関する条例	H16.3
香川県		○	NPOとの協働の手引き	H15.3
愛媛県		○	NPOとの協働指針(改訂版)	H18.12
高知県	○		高知県社会貢献活動推進支援条例	H11.3
福岡県		○	ボランティア団体・NPOと行政、企業との協働に関する基本指針	H15.3
佐賀県		○	みんなで取り組む県民協働指針	H16.10
長崎県	○	○	県民ボランティア活動の促進等に関する条例 NPOとの協働指針(改訂版)	H12.3 H18.11
熊本県		○	熊本県パートナーシップ指針	H16.3
大分県		○	大分県NPOしんけん協働指針	H17.3
宮崎県		○	多様な主体の協働指針	H23.3
鹿児島県				
沖縄県		○	沖縄県NPOとの協働指針	H20.3

16 40

（長野県ホームページ内 県民協働を進める信州円卓会議  
共同推進委員会 第8回（平成25年1月17日）資料より）

平成22年の神奈川県条例制定の時期は、民主党政権下で「新しい公共」宣言が出された年で、この「新しい公共」の流れに沿うものとして作成されている。これは、平成16年までの条例制定の流れとは異なる新たな動きであった。しかし、民主党政権の不安定さからこれに追随する動きは見られず、その後の自民政権の成立とともに、条例制定の動きは鎮静化している。指針の多くは、「官」と「民」の協働のあり方を検討し、そのためのルールづくりの作業として指針の策定が行われ、それが「政策提言」へと繋がっている。そこでは、NPOの役割の明確化と官と民の協働への具体化のための施策が盛り込まれている。「新しい公共」の中でボランティアの評価が全面に取り上げられ、これに即応し制定されたのが神奈川県の条例であることを考えると、指針で検討されてきた「政策提言」を政策段階にまで具体化し反映させる先駆的な取り組みであったと言える。

#### ① 宮城県

NPO法が制定される平成10年に、「宮城県の民間非営利活動を促進するための条例」（平成10年12月15日施行）は施行された。これは、宮城県がNPO法制定の動きを受けて、市民活動支援条例として全国に先駆けて制定したものである。条文構成は基本理念→基本計画→施策の実施→税制上の措置となっている。その後の作られていく他県の条例においてもこの流れは継承されている。この中では、基本理念を「民間非営利活動は、自発

的な意思と自己責任の下に行われ、その自主性及び自立性が尊重され、かつ、公共の福祉の向上に寄与するものでなければならない。」（同宮城県条例第 36 号、第 3 条）とされている。これは NPO 法の目的「この法律は、特定非営利活動を行う団体に法人格を付与すること等により、ボランティア活動をはじめとする市民が行う自由な社会貢献活動としての特定非営利活動の健全な発展を促進し、もって公益の増進に寄与することを目的とする。」（NPO 法第 1 条）と表現の違いはあるが、趣旨はほぼ同じものとなっている。NPO 法の目的を、市民活動の基本理念として組み替えようとする意図が読み取れる。NPO 法の目的とされる「ボランティア活動による自由な社会貢献活動の促進」を地方で実現することを目差して条例化の動きは活発化するが、この条例化のなかで具体化していくのは、NPO 支援のための補助金の創設等に見られるような「官」からの一方的な支援や委託等であった。NPO が地域の行政とのイコールパートナーを目指す動きからはかけ離れたものとなっていた。この NPO と行政の関係性を整理し、地域における役割を明確にすることから始めなければならないとの認識から、宮城県民間非営利活動促進計画（平成 12 年 10 月）の策定が行われた<sup>\*73</sup>。全国各地で地元の有識者で検討する指針づくりが盛んにおこなわれていくが、この先駆的なものとなった。その後、策定後の社会情勢の変化等により、平成 17 年、平成 22 年、平成 28 年の 3 回の見直しがなされ現在に至っている。

## ② 福島県

福島県においても平成 15 年 3 月「福島県における NPO との協働に関する指針」が公表された。この指針策定の趣旨を冒頭において次のように説明している。

「県では、県長期総合計画『うつくしま 21』において、県づくりの理念として『一人ひとりが大切にされ、いきいきと生活できる社会の形成』、『持続的発展が可能な地域社会の形成』を掲げ、県民、民間団体、市町村と県が相互に連携し、協力しながら県づくりを進めています。

今日の我が国社会において、人々の価値観やライフスタイルの変化、少子高齢化や情報化の進展、経済のグローバル化など社会環境が大きく変化する中で、介護の問題、地球規模での環境問題など、社会的な課題やニーズは複雑・多様化しており、これまで我が国を支えてきた行政、企業を中心としてきた従来の社会システムだけでは、多様化する住民ニーズに対応していくことが困難となってきました。

このような中で、平成 10 年 12 月には、ボランティア活動など市民が自発的に行う社会貢献活動を促進するため、民間非営利団体が簡易な手続きで法人格を取得することができる特定非営利活動促進法（NPO 法）が施行され、この法律に基づき、県内ではこれまで 100 を超える団体が認証を受けています。

以上のように地方行政を取り巻く環境が大きく変化する中で、県行政のイコールパートナーとしてのボランティア・NPO とどのように連携・協力し、県民福祉の向上を図っていくかは当面の重要課題となってきました。

この指針は、平成 14 年 5 月に設置された、県、市町村、NPO、企業、学識経験者からなる『ボランティア・NPO パートナリシップ会議』の提言を踏まえ、『うつくしま 21』に基づく県づくりを一層推進するため、県が NPO との協働を推進する基本的な考え方や施策展開の方向を示すものです。」

これを通じて、NPO 法成立後の市民社会を模索する福島県の姿を知ることができる。

しかし、これを推進していた知事が交代（平成 18 年 11 月）すると、NPO 支援の姿勢は遠のき、その後の新たな展開は見られていない。

### ③ 神奈川県

NPO 支援の新たな動きは、その後の NPO 法の改正に繋がる「新しい公共」宣言（平成 22 年 6 月 4 日）から始まる<sup>\*74</sup>。この翌年である平成 23 年（2011 年）3 月 11 日、東日本大震災が発生する。大地震、それを契機に発生した東北の太平洋沿岸を襲う大津波、さらには福島原発の爆発事故へと未曾有の大災害となる。阪神淡路大震災から 15 年を経て、「『新しい公共』宣言」は、今回の災害を予告していたかのように、東日本大震災では、実際の災害現場で阪神淡路大震災を経験した NGO・NPO が活躍し、重要な役割を果たしている。それは、改めてボランティアや NPO の重要性和役割を再確認する場となった。しかし、皮肉にもこの災害の大きさと政府の対応への不満は民主党政権の崩壊を早め、自民政権による龐大な財政出動による国主導の復興策が選択されることとなる<sup>\*75</sup>。NPO 法改正（平成 23 年）が民主党政権の最後の仕事となった。

神奈川県では、この「新しい公共」宣言と時を同じくして、平成 22 年（2010 年）3 月 26 日、「ボランティア団体等と県との協働の推進に関する条例」を施行している。基本理念に「1. ボランティア団体等と県との協働は、相互の理解及び信頼を基本とし、それぞれの立場が尊重されることを旨として行われなければならない。2. ボランティア団体等と県との協働は、それぞれの自律性が保持され、かつ、それぞれの特性が十分に発揮されることを旨として行われなければならない。」（条例第 3 条）と記載され、ボランティア団体等（ボランティア活動に取り組む特定非営利活動法人、法人格を持たない団体及び個人）と県の協働による地域の課題解決を目指す姿勢が明確にされ、「新しい公共」の理念を具体化したものと位置づけられる。NPO 法成立時の条例からその後の「官」と「民」の協働を目指す指針づくりを経て、NPO 法改正を視野に入れて作られた新たな条例として先駆的なものとなった。しかし、民主党から自民党への政権の移行によりこの動きも中断することとなる（表 4-3）。

平成 23 年の NPO 法改正により、認定 NPO のための判断基準となるパブリックサポートテストに追加された個別指定基準の活用を目指す動きは全国的に広がり、神奈川県でも平成 24 年 2 月には、NPO 法人個別指定条例<sup>\*76</sup>が施行され NPO 支援条例の新たな段階を迎えることとなった。

#### （2）平成 23 年改正 NPO 法と条例個別指定基準

民主党政権下で NPO 法の大改正が行われ、認定 NPO 法人のパブリックサポート基準が大幅に緩和された。その認定基準の一つに、条例個別指定基準が加えられ、条例で基準を定めそれに適合すれば認定基準を満たすこととされた。この基準がどの程度活用され、条例化の動きとなっているのかについて確認していくこととしたい。

神奈川県が全国に先駆け、2011 年（平成 23 年）12 月 20 日条例を成立させ、2012 年（平成 24 年）2 月 1 日より施行し、対象法人の申請受付を開始した。その後、平成 25 年には、滋賀県、鳥取県、平成 26 年には、札幌市、千葉市が制度の運用を開始している。市町村では、南富良野町<sup>\*77</sup>が「個人町民税寄付金税額控除対象 NPO 法人指定要綱」を 2011 年（平成 23 年）11 月 15 日施行し、NPO 法の改正を待って直ちに申請の受付を開始している。

認定基準と神奈川県、南富良野町の個別指定条例による指定基準の違いを比較してみると（表 4-3）のようになっている。これより、認定基準においては、金銭的な寄付金の額とその寄付者の数のみで判断しているのに対し、個別指定条例では、事業活動の内容とその実績を住民参加の実態をもとに判断しようとするための項目を選ぼうとしていることがわかる。地域の課題解決に資するもの、住民からの支持等、地域における活動実体を反映する判断項目が選ばれている。南富良野町では、行政規模も反映して住民の参加人数を 10 人以上と低くしているのも特徴的である。

表 4-3 認定制度と神奈川県と南富良野町の個別指定条例の指定基準

認定要件	神奈川県	南富良野町
<p>P S T 要件</p> <p>ア. 経常収入金額に占める寄付金等収入金額の割合が1/5以上</p> <p>イ. 3,000円以上の寄付者が年平均100人以上</p> <p>ウ. 法人事務所が所在する都道府県又は市町村から、法人への寄付金が個人住民税の税額控除対象となる法人として<u>条例個別指定</u>を受けている。</p>	<p>公益要件</p> <p>ア. 事業活動の内容</p> <p>①不特定かつ多数の県民の利益に資するもの</p> <p>・特定非営利活動に係る支出額が総支出額の1/2以上</p> <p>②特定非営利活動に係る事業が地域の課題解決に資するもの</p> <p>・100人以上の活動地域の住民等からの要望書等</p> <p>イ. 事業活動の実績</p> <p>①特定非営利活動に係る事業実績と継続的な事業の実施</p> <p>・今後5年間の事業計画</p> <p>②法人以外の者からの支持実績</p> <p>・行政等からの助成、表彰、100人以上の署名等</p>	<p>公益要件</p> <p>ア. 地域住民から認知されるための取組み</p> <p>①マスメディアを使った情報発信を年1回以上</p> <p>②ホームページの更新を年2回以上</p> <p>③一般を対象にした事業を年2回以上</p> <p>*①～③のうち1項目以上に該当していること</p> <p>イ. 地域住民の参画</p> <p>④ボランティアスタッフ参加数が10人以上/年</p> <p>⑤3000円以上の寄付が年平均10人以上</p> <p>⑥主催事業への住民参加者数が10人以上/年</p> <p>ウ. 他の組織との連携、協働の取組み</p> <p>⑦自治体からの委託・補助等の実績が年1回以上</p> <p>⑧その他組織との連携・協働した活動実績が年1回以上</p> <p>*④～⑧のうち1項目以上に該当していること</p>

個別指定条例の現状調査（2015. 12. 31 現在）では、2011年12月制定から4年間で条例

指定制度を実施している自治体数は 143 にまで広がっている。内訳は都道府県 14、政令指定都市 8、その他市町村 121 となっており、県では 13/47 (29.8%) となっている。この条例指定の基準は、大きく 4 パターンに分けられる。P S T 基準では①相対値基準：寄付金等収入/経常収入金額 $\geq$ 20%、②絶対値基準：3000 円以上の寄付者 $\geq$ 年平均 100 人としている。この基準をパターン 1 では、①or②の基準を緩和し、さらに独自の基準を設ける。パターン 2 では、①or②の基準緩和をおこなう。パターン 3 では、①や②の基準とは、別の独自の基準を策定する。パターン 4 では、主たる事務所が地方自治体内にあること等 or 指定基準、手続等に関する条例がない。これらの 4 区分に分類される。ボランティア従事者数を要件に入れるなど、各自治体により工夫されていることがわかる<sup>\*78</sup>。

NPO 法人は、地域課題に住民が自主的に係る組織であるとすれば、この活動の成果を直接に享受している住民に最も密着した市町村が、その事業活動の実態に即して判断していくことこそ最も自然であると言える。住民の自主的な活動は、基本的には金銭の授受は行われぬボランティアによって成立している。このボランティアの動きを個別指定条例では指定基準の中に取り込もうとしていることがうかがえる。自分たちの市町村の実情を住民の人たちと充分話し合い、活動実態を踏まえたボランティアの動きを評価し、わが町の指定基準を作っていくことから真の住民と自治体の協働は始まるものと思われる。

NPO 法の大改正により、パブリックサポートテスト以外にも、認定機関が国税庁から所轄認証県や市町村に変わり、手続も大幅に緩和された。この認定基準の中に条例による個別指定基準が置かれたことで、条例制定の動きは広がっている。2012 年（平成 24 年）12 月 16 日には、自民党の安倍内閣が成立したことでこの流れは大きく変わるかに見えた。しかし、その後の第 2 次安倍内閣で掲げられた地方創生のため 2014 年（平成 26 年）9 月には地方創生担当大臣が置かれ、内閣内に設けられた「共助社会づくり懇談会」<sup>\*79</sup>により 2015 年（平成 27 年）には「共助社会づくりの推進について」という報告書がまとめられ政策の方向性が示されている。「新しい公共宣言」（2010）において、「新しい公共」が作り出す社会は「人々が支え合いと活気のある社会」であるとされたが、「共助社会づくり」においても「互いに支え合い、多様な主体による有機的な結び付きを構築し、共に課題を解決していくという共助の精神が必要不可欠である。」<sup>\*80</sup>とされ、表現の違いはあるが、「支え合い」を地方創生の基本に置いている点で、基本的な状況認識は継承されている。2016 年（平成 28 年）6 月 2 日には、「ニッポン一億総活躍プラン」と「経済財政運営と改革の基本方針 2016」が閣議決定され、「子供・高齢者・障害者など全ての人々が地域、暮らし、生きがいを共に創り、高め合うことができる『地域共生社会』を実現する。このため、支え手側と受け手側に分かれるのではなく、地域のあらゆる住民が役割を持ち、支え合いながら、自分らしく活躍できる地域コミュニティを育成し、福祉などの地域の公的サービスと協働して助け合いながら暮らすことができる仕組みを構築する。また、寄付文化を醸成し、NPO との連携や民間資金の活用を図る。」<sup>\*81</sup>「複雑化・多様化する社会的課題の解決に民間の人材や資金を呼び込み、民間の公益活動の活性化を図ることで、活力あふれる共助社会づくりを推進する。」<sup>\*82</sup>とされ、「共助社会づくり」が政府方針として明確にされた。地域の事情に配慮した個別指定条例の制定の動きは、これらの流れの中で今後は急速に進むものと考えられる。

### (3) 市川市の1%支援制度

#### ①市川市の制度概要

市民活動を積極的に支援しようとする動きは、NPO法成立後全国的に見られたが、市民を積極的に取り込んで市民活動を盛り上げていこうとする代表的な事例として、市川市の1%支援制度を取り上げる。

市川市<sup>\*83</sup>は平成16年12月20日、「市川市納税者等が選択する市民活動団体への支援に関する条例」を施行した。この目的を「この条例は、納税者及び地域ポイントを有する者が選択する市民活動団体に対し、納税者の個人市民税額等を考慮して定める市川市市民活動団体支援金を交付する制度を設けることにより、市民の納税に対する意欲及びボランティア活動等に対する関心を高めるとともに、市民活動団体の活動の支援及び促進を図り、もって市民の福祉の増進に資することを目的とする。」(条例第1条)と定めている。この制度を理解するためのキーワードについて、以下にその概要を整理する。

#### ・地域ポイントを有する者

ボランティア活動、環境の保全に関する活動その他の活動であって市長が指定するものを行った者に対し、市長が付与する点数を有する者をいう。

#### ・交付資格団体と交付を受けることができる事業

市内に事務所を有し、市内で活動している等一定の要件を満たす市民活動団体で、福祉、環境、文化、スポーツ、青少年育成、その他の社会貢献に係る事業等であること。

#### ・納税者等の支援対象団体の選択

納税者等は、規則に定めるところにより、支援したい支援対象団体を3団体以内(地域ポイントを有する者については1団体)で選択し、市長に届けることができる。

#### ・支援対象団体に対する支援金

各支援対象団体を選択した納税者の前年度の個人市民税額の1%に相当する額の合計額のうち当該支援対象団体に係る額となる。

各支援対象団体を選択した地域ポイントを有する者については地域ポイントの合計点数(1ポイント=1円換算)が対象額となる。

以上のような形で、納税者の個人市民税の1%が、納税者の意思で特定の市民活動団体への支援金として活用することができることとされている。これは、条例により市民税の用途を定めたもので、新たな税の創設には当たらない。その特徴と効果は、ア.住民の意思により支援したい市民活動団体を指定し、支援することができる、イ.住民の税の用途への参加を促し、納税意識を高める、ウ.市民活動団体の活動への支援及び促進が図られる、エ.地域ポイントとの併用により、地域経済への経済効果をもたらす、の4点に要約される<sup>\*84</sup>。平成16年に導入された「1%支援制度」も平成27年で11年目を迎えており、その目的と成果を確認しながら、運営上の問題点などを検討し行政と住民の協働のための施策としての有効性と限界を見て行くこととする。

#### ② 市川市のNPO活動支援の展開

<1%支援制度、平成25年度～平成27年の事業実績><sup>\*85</sup>

25年                      26年                      27年

#### ・納税者による選択届出

届出総数	9,024 人	8,753 人	7,587 人
(内 有効届出数	7,929 人	7,668 人	6,729 人)
届出金額	16,852,561 円	16,521,570 円	15,735,819 円

・地域ポイントによる選択届出 (1ポイント=1円)

届出総ポイント	137,233 ポイント	112,860 ポイント	142,700 ポイント
---------	--------------	--------------	--------------

平成 24 年度の支援団体数 131、支援金確定額 12,692,483 円、支援金平均額 96,889 円

上記の内容をもとに、市川市における NPO 活動支援の動きを概観しながら、1% 支援制度と地域ポイントについて整理していくこととする。

市川市は、平成 10 年の NPO 法成立後の平成 11 年には市民生活部にボランティア支援課を設置し、その後の組織変更を経ながら、平成 23 年 4 月よりボランティア・NPO 課として、ボランティアや NPO への積極的な支援を行ってきた。その基本的な立場として、行政は「市民の自主的・自発的な活動、地域社会への貢献活動を、その自主性、主体性を損なうことのないよう、公平、中立性を保ちながら、直接的支援ではなく、あくまで側面的な支援を中心として、市民活動のサポートに取り組んできました。」と述べている<sup>\*86</sup>。その具体的な取り組みは、市川市の協働指針ともいえる「まちの縁側構想」<sup>\*87</sup>にまとめられ、行政と市民が協働でボランティア・市民活動を推進していくための活動推進のための拠点や仕組みづくりが行われ、この流れの中で、平成 17 年度に 1% 支援制度がスタートする。

行政と市民の協働を掲げながら、指針の多くがその先の具体性に欠けている中であって、この 1% 支援制度は、納税者の意思で支援対象団体を選び、その団体へ自分の住民税の一部を振り向ける。さらに、ボランティア活動に対して地域ポイントを発行し、ボランティア支援を形にししながら、それを支援団体への支援にも繋げていくというシステムにまで具体化している。それは、地域内でのボランティア活動の推進とそのための NPO 法人への支援を住民主導で行い、それを行政がサポート役を担いながら進めようとする姿勢のなかで作り上げていくシステムとなっている。さらにそこには、市民が自らの生活する地域社会の中に、ボランティア活動=時間寄付による地域内経済循環を作り出そうとする社会実験も行われている。

この視点から、現状の課題と問題点を検討すると、市民が生活の場である地域の課題に直接関与し解決していこうという意識を高めるために、納税者が自ら負担した税の使途に参加する道を開いたという点においては先進事例であった。しかし、開始から 10 年を経過し、近年の 3 年間では届出数・届出額とも 25 年から下がり続けている。納税者による自主的な届出制となっていることの難しさが背景にある。申告納税者、源泉徴収のみで申告を要しない給与所得者、市民税を納付しない市民など、さまざまな市民の混在するなかで、市民活動に関心を持ち、支援対象団体を選択し、届出を提出するという行動を起こすまでに持っていくことは、多くの市民にとってのハードルとなっている。青柳龍司氏は「1% 支援制度」の評価と課題を整理する中で「市川市の典型的なサラリーマンは、地域への帰属意識が低く、市の活性化する取り組みの障壁となっている。」また、「多くのサラリーマンは特別徴収によって源泉徴収されているから、納税意識は希薄である。」とも述べている<sup>\*88</sup>。市民活動の重要性は「市民のニーズに即した、かつ、きめ細かい事業を展開できる



のも市民活動のパワーあつてのことなのです。」<sup>\*89</sup>と制度の開始にあたって市民活動を担う市民の力が前提にあることを述べている。しかし、納税者からの手続の煩雑さとともに、交付を受ける市民活動団体の立場からも、提出書類等の事務作業への事務負担が障害となっている<sup>\*90</sup>。対象事業を申請し、認定事業となっても事業費の補助は1/2が限度であり、届出額が確定しないと交付額も確定しない。また、支援金平均額を見ても毎年10万円程度である。一般公募の他の補助金と申請手続は何ら変わらず、1/2が自己負担で、積極的に支援者を拡大し届出申請を促進させないと補助金額は伸びない。市民活動団体の固定化、制度の理解者層の固定化が制度普及の停滞にも繋がっているものと思われる。(表4-4)

表4 - 4 市川市1%支援制度

年度	当初申請時団体数	納税者届出人数 (延べ人数)	交付決定額
26	133	11,235	12,399,601
25	127	11,365	13,052,808
24	133	11,062	12,780,167
23	127	10,113	12,345,592
22	136	12,554	15,485,570
21	130	12,787	16,008,680
20	104	10,881	13,301,524
19	85	7,300	9,811,657
18	98	5,896	11,948,480
17	81	5,049	11,244,952

市川市 いちかわボランティア・NPOWe b  
市民活動団体支援制度(1%支援制度)  
(過去の支援結果より作成)

伊藤久雄氏<sup>\*91</sup>は、市川市が「市民活動団体支援制度(1%支援制度)」を始めたのが2005年で、10年後の2015年で8自治体にとどまっているとして、なぜ拡大しないについて断念した恵庭市と奈良市の事例から検討している。北海道恵庭市は2008年から開始した制度を2012年で廃止となった理由を「本制度では、市民活動団体自らが活動を広げるなど一定の効果がありました。しかし一方では、市民活動に対する理解・参加・協力が市民全体につながらないなどの課題や問題点がありました。」と市議会で市側が説明した。また、奈良市は、理解が得られず制度の導入が実現しなかった。その理由は「非課税の市民の参画方法」が課題であったように思われると述べている<sup>\*92</sup>。これに代わる幅広く市民の参画を得る方法として市民公益活動推進会議からの提言<sup>\*93</sup>として、ア、奈良市地域貢献ポイント制

度、イ、ワンコインによる支援制度の2つの方法が提案され、ポイント制度が採用された。両市の「1%支援制度」への問題点は、非課税の市民が参画できず、市民活動に対する理解が市民全体に広がりにくい点にあることを指摘している。

市川市の「1%支援制度」は、「納税者以外、参加できない」との批判もあり、これを是正する形で市民参加方式が生まれてくる。納税者参加方式と市民参加方式に区分され、納税者参加方式は市川市、大分市、和泉市で、他の自治体は市民参加方式を取り入れ支援団体等の選択権を納税者以外の市民にも認める制度となっている<sup>\*94</sup>。しかし、2011年以降導入する市町村は出ていない。

市川市における「1%支援制度」と同時に導入された「地域ポイント」について、その展開を以下で見えていくこととする。地域ポイントでは、「エコボカード」<sup>\*95</sup>というポイントカードを発行し、市の指定するボランティア活動やエコロジー活動などに参加することでポイントが与えられる。1ポイントが1円換算とされており、たとえば江戸川クリーン作戦を例としてみると、これへの参加が1回20ポイントとなる。これは1日の奉仕活動に相当すると考えると、100ポイントでは5日分のボランティア活動に相当する。将来への課題として市川市のNPO課久木建吾氏は「もっと市民の活動の中に入れていけるポイント制度を目差し、ポイント獲得、ポイント利用メニューを充実させ、さらに、e-モニター制度（インターネットを利用したアンケートシステム）や『1%支援制度』との連携もさらに深めていく必要がある。将来的には、市内の商店等とも連携した商業ポイントも視野に入れた『エコボカード』事業に育てて行きたい。」<sup>\*96</sup>と課題を整理している。

上記のボランティア活動の例では、5日間のボランティアで得られるポイントが100円では、ボランティアに対する実費弁償的な視点からはあまりにも低い。エコボカードの役割は、ボランティアへの参加証明的な意味合いが強いものとなっている。100ポイントで市の施設等の利用は可能になるが、この地域ポイントの使用も市の施設での利用に限定され、利用できるのはエコボカード所有者のみとなることもあり、地域内での流通には限界がある。これらの現実から、地域通貨としての機能をはたせず、利用拡大を押さえる結果となっている。

市川市を先行事例として、その後、北海道恵庭市、岩手県奥州市、愛知県一宮市、大分県大分市、千葉県八千代市、大阪府和泉市などが市民税納税額の1%を市民活動に助成する制度を導入している<sup>\*97</sup>。これらの、市民が支払った税金の数パーセントを自分が指定するNPO（自治体）が行う事業に使うように指示・指定できる条例をパーセント条例と呼んでいる<sup>\*98</sup>。松下啓一氏は、この条例の特徴を「最も基本となるのが、市民自らが税金の使い先を指定できるという点である。」「わたしが注目しているのはNPOを使い先とするケースである。これは、NPOを公共の担い手として育てることになる、いわば新しい公共を拓く条例になるからである。」<sup>\*99</sup>と述べている。この実践の先進事例が市川市の「1%支援制度」と「地域ポイント」であった。ここでの課題を解決することが市民による新しい公共への歩みを前に進めることとなる。

平成23年のNPO法改正を受けて、市川市においても個別指定条例による指定基準が導入され平成24年10月3日から施行されている。平成24年2件、25年2件、26年1件、27年2件とこれまで7件のNPO法人が、この条例で規定している要件を満たし認定法人とされている。地域の事情を知る自治体が、地域課題に取り組むNPO法人に対する判断

基準に、地域の事情を反映した基準を定めることができるこの制度の活用は今後も増加していくことが予想される。PST基準の寄付者基準が、市川市においても3000円以上の寄付者を30名以上としており、寄付者の国の基準100名から大幅に緩和している。活動費の年間支出額が100万円未満の法人が75%を占める現状を考慮し、小規模のNPO法人が多いことに配慮した基準の緩和となっている<sup>\*100</sup>。

市川市では、「地域ポイント」とは別に、2004年12月4日～2005年1月31日まで地域通貨「てこな」を地域通貨モデル事業として実施している<sup>\*101</sup>。これは、市川市が地域通貨「てこな」の発行主体となり、個人間の助け合いやボランティア団体等の活動に参加することで地域通貨を得て、これで貯まった「てこな」を個人間の助け合いや公共施設、商業施設で利用できるようにして行われた。i 安全なまちづくり、ii ボランティア活動の活性化、iii 市民の顔の見える関係づくり、地域通貨をきっかけとした地元商店への来店促進の4点が地域通貨導入の目的とされた。これを推進してきた堀切氏<sup>\*102</sup>は、この実証実験の結果を「個人参加が1,120人、団体参加が20団体、公共施設参加が8組織、民間商店参加が約150店舗、通貨発行量は134万「てこな」（1円＝1「てこな」）、実施期間中の一人当たりの平均利用回数は1.1回で、やや少ない印象を受けます。今回の実験の最大の問題点は、発行主体から民間業者まではうまくいったのですが、民間業者から行政機関の部分に還元するというシステムにいかなかった点です。循環が止まってしまった。」と総括している。参加者のアンケート結果からも、システムが使いやすかった12.3%、地域の商業施設での買い物の機会が増えたかではそう思う13.8%、と実効性は低かったことがうかがえる<sup>\*103</sup>。

### ③ 1%支援制度とふるさと納税<sup>\*104</sup>の類似性

1%支援制度は、その目的を「納税者及び地域ポイントを有するものが、選定する市民活動団体に対し、納税者の個人市民税額等を考慮して定める市川市市民活動団体支援金を交付する制度を設けることにより、市民の納税に対する意欲及びボランティア活動等に対する関心を高めるとともに、市民活動団体の活動の支援及び促進を図り、もって市民の福祉の増進に資することを目的とする。」（「市川市納税者等が選択する市民活動団体への支援に関する条例」第1条）と定めている。これにより、生活の場である地域への関心を高め、地域づくりに主体的に係り、経済的負担を担っていることを自覚してもらうことを目的にしていることがうかがえる。居住地に支払う住民税の一部が、納税者本人の意思で一定の支援対象団体に利用されることで市民の社会参加を促している。ふるさと納税では、納税者が今は居住していないその地域に関わり支援したいと考えたとき、納税者が支援したい地域に納税者の意思で納税地を変更できる制度となっている。そこには、納税者の納税する税への市民参加の視点がある。

税は、課税権に基づく強制力を背景に財産権を剥奪し徴収されるが、寄付においては、寄付者の自主的判断により一方的に財産権を放棄して行われる。

1%支援制度では、法定普通税である住民税を徴収の後、納税額の1%が納税者の意思を反映する形で支援を希望する団体への支援金となる仕組みとなっている。通常予算は、住民の意思が議員を通して議会に反映され決定される。1%支援制度は、この予算の中に、住民の意思を反映できる予算枠を設定し、住民による税の使途への参加への道を開いてい

る。住民の自主的判断で行う市民活動への寄付金を行政機関が仲介して行っているとみることもできる。しかし、納税者は住民の一部であり、納税者の意思と住民の意思が常に合致するという保証は何もない。ボランティアの担い手の多くは、学生、主婦、高齢者であることを考えると、これらの人々は非就業者で就業従事者である納税者とは、意識のずれが生じてしまうことも想像に難くない。納税者を含めての住民の合意をどうまとめていくことができるかは地域の大きな課題である。この地域の課題に取り組む住民としての立場を納税者も自覚することでその道は開ける。自覚を促し、それを拡大していくためには、住民による税の使途への関心を喚起することが重要で「1%支援制度」は効果的な手法であったが、納税者、住民、行政の認識の違いの中で、合意形成ができずに行き詰っている。

納税者が一方的に支援しようとする市町村へ寄付を行う場合、公共団体への寄付となることから以前から納税者は寄付金控除が受けられた。ふるさと納税では、新たに税額控除制度を付加したことで租税制度の中での性格を大きく変えることとなった。市町村においては、寄付金収入は税外収入で納税とは言えないが、納税者が「ふるさと納税」を行うと、確定申告では2,000円を超える部分は所得税・住民税から順次税額控除となる。控除は所得税からの控除が先行することから一定の所得税額を納税者の意思により特定の市町村へ配分する効果を持つ。これは自動的に国税の地方税への税源委譲となり、地方交付税的機能を兼ね備えていると見ることができる。平成27年度の全国のふるさと納税は1,652,億9,100万円（受入件数7,260千件）、地方交付税は16兆6,819億円となっていることから約1%程度となっている<sup>\*105</sup>。実際の税源移譲額は、ふるさと納税額に対する納税者個々の所得税率を掛けた金額であることから、平均税率を20%と仮定すると0.2%にすぎないが、納税者が支援したい地方公共団体を選択し地方交付税を配分することができる制度であるという点では国レベルでの「1%支援制度」のようにも見える。

平成27年改正では手続の簡素化として給与所得者のふるさと納税は自治体間で処理するとされたが、これは「ふるさと納税」の普及に伴い拡大する国税から地方への税源委譲効果を押さえる結果となり、市町村間の税源移動のみとなる。国税と地方税、税と寄付金の垣根が「ふるさと納税」では曖昧となる。市民サイドから自ら公共サービスに関わりボランティアとして参加していく社会にあって、その財源の確保を考えると、現在の課税制度における多くの問題提起となっている。ボランティアを支える住民の寄付に応えるには、寄付者の意思を尊重しながら、その成果を公開し伝えていくことが重要である。

「1%支援制度」と「ふるさと納税」は、納税者が自ら納める税の使途へ関与する可能性を示唆している点では画期的なものとなっている。さらに、両制度は、税と寄付行為の類似性と相違点についても改めて考えていかなければならない多くの課題を投げかけている<sup>\*106</sup>。これらの制度は、住民が、地域を生活の場と捉え、それを積極的に支え合い、創っていかうとする市民としての自覚と行動が前提になることで始めて大きな効果を発揮する。

「1%支援制度」は、その自治体に住む住民の住民税の1%を納税者の意思で特定のNPO法人に分配することができる。

「ふるさと納税」では住んでいない自治体へ住民税等を寄付金として移し替えていくが行われる。「ふるさと納税」は寄付金のため、税金とは区別されるが、寄付金は2,000円を控除した残額が所得税と住民税からの税額控除として還付されることから実質的な負担はほとんど伴わず、寄付とはされながらも、実質は税源の移転効果が大きい。「1%支援

制度」と「ふるさと納税」は、納税者が税の使途や納税地の選択を可能にする新たな制度となっている。

納税者の意識によって大きく左右されるこれらの制度の活用をどのように図っていくことができるかはこれからの課題である。税負担の増加を喜ばない納税者と非納税者が共存する地方自治体、納税者の納税地の選択が、返礼品の豪華さによる地方産品の購入目的化している現状にある「ふるさと納税」、制度を活用する納税者の意識が問われている。豪華な返礼品は、地域特産品のブランド化には一役買い地域経済の活性化に貢献しているとは言えるが、本来の目的からはかけ離れたものになっている。地域内での相互支援への理解を前提とする「1%支援制度」、地域間交流に基づく相互支援を前提にすることで始めて目的は達成できる「ふるさと納税」制度とも、この目的と現状との乖離は大きい。

#### (4) 地域ポイントと地域通貨

「ポイント制度」は、消費者の購入金額や来店回数等に応じて、一定割合の点数（ポイント）を還元し、一定量がたまれば相応のもの等と交換できるなどのサービスが商店街などでは広く行われてきた。「引換券」「シール」「スタンプ」「iCカードへの記録」のより、優良顧客の囲い込みを目的に拡大してきた。家電量販店、クレジットカード、携帯電話、ガソリン、総合スーパー、航空、コンビニエンスストアなど11業界のポイント・マイレージ年間発行額が、2017年には、1兆8,000億円程度の規模になると予測されている<sup>\*107</sup>。

「ポイント」は、発行主体の違いによって、i 大企業が発行する「マイレージ・ポイントサービス」、ii 個人商店・中小企業・商店会等が発行する「ポイントサービス」、iii 地方自治体や公共部門が発行する「ポイントサービス（地域ポイント制度）」に分けられる。ここでは、iiiの地域ポイント制度を取り上げることとなる。「地域ポイント制度」は、「地域通貨」の一形態と見ることができる。「地域通貨」とは、「ある特定の地域、コミュニティの範囲に限り流通するお金」と定義されており、わが国では、1999年ごろから流通が始まったとみられている<sup>\*108</sup>。

2000年の地方分権一括法の成立に合わせて、全国的に地域通貨への取組みが行われた。市民活動を支援し、地域の経済を活性化する手段として地域通貨が注目され、全国各地で実験的取組みが行われた<sup>\*109</sup>。市川市での地域通貨「てこな」の社会実験や地域ポイント「エコボカード」の取組みもこの流れの一つとも言える。地域通貨として成長させていきたいとの希望はありながらも前項で見てきたように成功したと言える状況にはない。

2016年の日本デザイン学会の報告の中で、植田憲氏は地域通貨を「人びとが自主的な設計・発行・管理し、特定地域・コミュニティ内でのみ流通する利子のつかない『お金』であり、また、人びとをつなぎ合わせ、共通の価値や関心を表現・伝達・共有するための媒体である。」<sup>\*110</sup>と定義している。急速な過疎化と高齢化、里山や耕作地等の放棄など悪循環が進む中で、「生活者が自らの手で地域の風土に応じた『内発的・地方創生』を展開することが求められている。」と地域通貨が注目される背景を述べ、「内発的・地方創生」に寄与する地域通貨のあり方を以下の5点にまとめ<sup>\*111</sup>、現在でもそれは有効であることを述べている。

i 地域通貨には、その導入を通して、一般の市場では価値が認められ難い地域資源に対し

て、人々が価値を認めるためのコンセンサスを醸成する媒体となり得ることを理解することが重要である。

ii それゆえに、地域通貨の導入に際しては、地域資源の多様な潜在的価値を地域内で共有するための活動が必要である。

iii すべての地域において適した地域通貨のモデルは存在しない。地域ごとに、該当の地域に潜在する資源を精査したうえで、できる限り多種の地域資源を採り入れるための複合的システムを構築するプロセスこそが重要である。なお、利用に視しては、シンプルな地域通貨が好まれるため、その両立が課題である。

iv 該当地域の自治体は、地域通貨の運営組織が立ち上げに必要な助成や共有のための宣伝、公共的資源を地域通貨のシステムに導入するなどの協力を与えるべきである。

v 運営の維持に必要な費用を充実させる地域通貨の流通の仕組みの構築が必要である。

これらの要件を満たす地域通貨を、その地域の特性を踏まえ、地域が一体となって作り上げていくことが求められている。住民と自治体の協力による地域独自の地域通貨の創造が鍵となる。

徳留佳之氏は、「地域通貨」についての法定通貨との比較を i 外部通貨 vs 内部通貨、ii 中央銀行発行通貨 vs 自由発行通貨、iii 市場経済通貨 vs 非市場経済通貨、iv 利子あり通貨 vs 利子なし通貨、v 競争促進通貨 vs 共創（協働）促進通貨、vi 貧富拡大通貨 vs 平等通貨、vii ゼロサム通貨 vs プラスサム通貨、VIII 縁切り通貨 vs 縁結び通貨、ix 信用通貨 vs 信頼通貨、x 匿名通貨 vs 顔の見える通貨、xi 自己喪失通貨 vs 自己発見通貨、xii 「陽」の通貨 vs 「陰」の通貨の 12 の視点で行っている<sup>\*112</sup>。視点を変えることで地域通貨の特徴が浮かび上がってくる。発行形態による分類では、i 紙幣・チップタイプ、ii 借用証書タイプ、iii 通帳タイプ、iv 口座タイプに分けられる<sup>\*113</sup>。現在では、ほとんどの地域通貨は姿を消したが、地域に合った具体的な地域通貨の特徴を整理し、「内発的地域創生」に寄与する地域通貨を創造していくことは、これからの地域創生に向けての有効な手段となると考えられる。

地域通貨についての調査研究の事例として、仙台都市総合研究機構<sup>\*114</sup>が 2003 年（平成 15 年）「地域通貨とその活用事例に関する調査研究」をまとめている。当調査報告は、地域通貨導入の背景を、「資本主義経済の進展に伴い①地域経済活動の弱体化、②地域共同体の衰退、③自然環境の破壊、がもたらされ、その深刻さが認識されるようになった。そこで、これらの問題を解決する手段として、地域通貨が世界各地で注目され始めたと考えられる。日本においては、特に、バブル以後の未曾有の不況により全国的に購買意欲が低下する一方、一部の業種では価格破壊が進行しており、地元企業は一層の苦境に立たされている。また、阪神淡路大震災もひとつのきっかけとして、市民の相互扶助や、まちづくりへの参加意欲がかつてないほど高まってきている。こうした事情を背景に、日本でも地域通貨が導入されるようになったと考えられる。」<sup>\*115</sup>と説明している。

日本では、大別すると紙幣型又は、通帳型、の地域通貨が全国で発行・運用されていた<sup>\*116</sup>。紙幣型は、運営団体が独自にデザイン・印刷した紙幣を流通させる方式であり、滋賀県草津市の「おうみ」、兵庫県宝塚市の「ZUKA」、アメリカの「イサカアワー」などがあった。通帳型は、会員が取引額をお互いの通帳に記載する方式であり、千葉市の「ピーナツ」などがある。手形型は、紙幣ではなく手形を発行し、取引があるたびに持主が裏

面にサインし、点々と流通していく方式である<sup>\*117</sup>。日本では、主に紙幣型と通帳型が導入され手形型は使われていない。

紙幣形式の地域通貨に関しては、その性格上「紙幣類似証券取締法」に抵触する恐れもあるが、留辺蕊町の地域通貨の事例<sup>\*118</sup>のように、財務省が「複数回流通は登録事業者間に限る」「換金は登録事業者が指定金融機関で行う」などの条件を満たせば同法には違反しないとの見解を出したことから使用期限を定めない地域通貨の発行が可能となった(2002年)。その後2008年(平成20年)には、更別村<sup>\*119</sup>で「公益通貨サラリ」という紙幣型の地域通貨券が発行され、無期限の地域通貨券として流通し村民税や公共料金での利用も可能となっている<sup>\*120</sup>。地域通貨は、紙幣類似証券取締法に定める「何処でも、誰でも、何にでも支払いしないし決済の手段に利用できる」には該当しないため、財務省の見解として「地域限定で流通する地域通貨は同法に抵触しないと考えられる<sup>\*121</sup>。」とされ、地域通貨に法的規制は及ばないことが確認されている。

仙台都市総合研究機構の報告書におけるアンケート調査結果では、2002年調査対象180団体、うち有効回答数49件、15件が国内事例として掲載している。この15件の中で現在まで継続されているものに付いて2017年1月現在でインターネット検索により継続が確認されたのは千葉市の「ピーナッツ」1件のみであった。2000年～2005年に盛んにつくられ、現在も存続しているものはほとんどない<sup>\*122</sup>。

「ピーナッツ」は、千葉県の西千葉駅前ゆりの木通りの商店街を中心に利用されている。2000年から取組みは開始され、現在まで続いている。「ピーナッツ」は、地域通貨の形は通帳で決済されるL E T Sの類型に分類される。地域通貨「ピーナッツ」を用いたまちづくりと商店街活性化というピーナツクラブ西千葉<sup>\*123</sup>の活動、その活動にパートナーとして当初から千葉大学が関わってきている。地域ぐるみでの商店街活性化事業を継続することで、年々活動は広がり様々なプロジェクトが拡大してきている。その中で地域通貨「ピーナッツ」の新たな役割と可能性を「地域通貨がもたらす顔の見える自発的取引とそこから生まれる信頼関係、そして信頼に基づく仲間たち(=人的ネットワーク)が創出する情報や知識が与える波及効果は公益の追求を高め、それが高まれば起業や経営といった私益の追求が刺激されるといった、ダイナミクス(動態的変化)が生じるという仮説は、ある程度、現実を説明できるかもできない。」<sup>\*124</sup>と事例を通して結論づけている。地域ぐるみで考え工夫しながら継続することで地域通貨の役割が実証されてきていることを考えると、「ピーナッツ」は、これからの地域通貨のあり方を検討していく上に多くの示唆を与えている。通帳で決済するL E T Sの類型にあたる「ピーナッツ」は、ポイント制度として商店街の顧客サービスと連携し、地域の活性化に成果を上げている。I Tの発達によりポイント制度は、企業単位、商店街、自治体単位とさまざまな形で連携し展開されてきている。

1%支援制度を断念した奈良市が選択したポイント制度は現在まで続いている。奈良市ポイント制度は、「長寿健康ポイント」「ボランティアポイント」「健康増進ポイント」「健康スポーツポイント」から成り、対象事業に参加したり、市が指定する加盟店で買い物をするとポイントが得られ、これがI Cカードに貯まる仕組みになっている。貯めたポイントで市の特産品への交換、奈良交通バスのチャージ券、市が指定した加盟店での利用等ができるものとなっている<sup>\*125</sup>。

現在まで続き地域社会に根差している「ピーナツ」は、地域通貨の中では、通帳型に分類される。それは、全国の多くの自治体に取り組んでいる「ポイント制度」の基本形となっている。市川市の検討から「ポイント制度」を選択した奈良市の事例、以下の清水市の事例など「ポイント制度」には新たな展開が生まれている。

静岡県清水市では「ゆうすいポイント」というポイント制度を2016年から開始している。このポイント制度は、大日本印刷（株）が開発した「DNP地域通貨ポイント向けプラットフォーム」<sup>\*126</sup>を導入する形で開始された。今後全国の自治体に拡大していくという。ポイント制度は、最先端IT技術を取り入れ、商店街の活性化やボランティア支援のための地域通貨として新たな段階を迎えている。

### 3. 時間寄付と法定外目的税―「思いやり税」の提案

これまで地方でのさまざまな取り組みをみてきた。その中から、行政と市民の協働を具体化するためには、住民のボランティアを「無償による役務の提供＝時間寄付」として捉え、これを地域の中に積極的に取り込んでいくことが課題となることも明らかとなった。南富良野町の認定NPOのための条例個別指定基準、市川市の1%支援制度、地域通貨の活用はこのための取り組みと言えるが、反面において、制度の煩雑さとNPOへの実質的なメリットの欠如、さらには生活圏としての地域と行政区の違いによるNPOの活動領域の不一致、住民同士の関心度合いの隔たりなどさまざまな理由から普及に行き詰まりも見えている。これらの検討を踏まえ、これを解決できる施策としての新たな制度の提案は、これまでの先進的な取り組みを有効に統合し活用することで可能となる。以下ではこのための試案を提示する。

#### (1) 制度の概要

##### ① 「思いやり税」提案の背景

これまでの検討から、「1%支援税制」は、制度が複雑でボランティアとそれをまとめるNPO法人に期待するほどの効果が出ていない。そこには、市民活動を担う意識の高いボランティアに依存しながら、申請手続きや報告等においてはNPO法人への過重な負担を求めているという背景がある。それを克服していくために、制度的に解り易く簡略化された、市民に広くボランティアへの感謝の気持ちを表すことのできる新税の創設が必要である。これらの要件を満たすものとして「思いやり税」を提案する。住民一人一人にボランティアの重要性とそれを支えいくための地域ぐるみでの取り組みに理解を広げて行くことを目的とすれば、あまり負担感を感じさせない程度の新税の創設は効果的なものとなる。

この新税は、市民一人一人がボランティアを支えると同時にボランティアの担い手であることを自覚させることができるものでなければならない。さらに、その財源を活用し、ボランティアへの参加に伴う過重な負担を和らげ実費弁償的な支援効果を持つシステムとしての整備が必要となる。これが実現することで、学生や元気な老人もボランティアへの参加がしやすい環境をつくることができる。

認定NPO法人制度の個別条例基準の活用によることで地域の事情にあった認定NPO法人の整備を図ることができ、これにより総合的な市民活動の支援システムの構築も可能となる。



新税を地方税として創設するためには、既存の地方税内での超過課税と法定外税の創設という2つの選択肢が考えられる。この超過課税と法定外目的税の比較をしてみるとそれぞれに長所と短所がある。

超過課税と法定外目的税の相違点を比較すると次のようになる。

i 財源の確保目的においては、双方に大差はない。

ii 住民の参加意識については、新たな独立した税を創設する法定外目的税の方が総務大臣の承認も必要であり、手続上の大変さもあるが反面で、これをクリアした際の住民の達成感が高まるものと思われる。

iii 手続き上は、超過課税方式は議会で条例が可決されれば成立するため、超過課税の方が容易である。

iv 大臣の同意は、法定外税の場合のみに必要となる。

v 条例制定は、双方において必要となる。

vi 税の使途は、法定外目的税では明確であるが、超過課税では原則使用制限がない。ただし、森林環境税のように基金を設け使用制限を設けることもできる。

地方財政における財源確保目的のための課税方法には、超過課税と法定外普通税・法定外目的税がある。普通税である道府県民税・市町村民税については、標準税率を財政上の必要がある場合において、地方団体ごとに変更することができる。この変更後の税率が標準税率を超える課税部分が超過課税とされる。

法定税は地方税法に定められた税目で、それ以外の地方団体独自に定める税目は法定外税となる。税は、税の使途を制限されない普通税と使途を特定した目的税に区分される。法定外普通税の大半は原子力発電所立地県における核燃料税、核燃料等取扱税、核燃料物質等取扱税が占めている（表4-1）。地域事情に限定された税源確保目的であることから、法定外普通税は今回の比較対象からは除き、超過課税と法定外目的税との比較を行った。法定外目的税では、産業廃棄物税等のように環境保全対策のための財源調達等とその目的が明らかにされている。今回の「思いやり税」についても、地域の社会環境維持を目的に、そのための財源確保を目的としている点では、法定外目的税が最も適している。

上記比較から、導入を優先し簡便な方法を選択すれば、普通税である住民税への均等割の増額等による超過課税が考えられる。この超過課税の目的を明確に定め基金等として管理していくことで、これは現実的な選択肢となる。県民税均等割超過課税方式を採用している森林環境税は30の県において導入されている<sup>\*127</sup>。これは、県民税均等割超過課税方式により、既存の徴税システムを利用でき、コストを抑えられるメリットがある。法定税の税収は一般会計に繰り入れられるため、特定の使途を明確化しにくいデメリットがあったが、基金を創設し税収を積み立てて使途を明確にすることでこれを克服している<sup>\*128</sup>。財源の確保の視点では2つの選択肢が可能となる。自治体の地域事情により、超過課税方式と法定外目的税の選択を検討すべきである。

この「思いやり税」については、住民の地域参加意識の高揚を目差しており、住民全体が負担者であり受益者であることを実感できる制度としていくことを重視し、法定外目的税を選択する。条例を定めるのは議会の議決が必要となるため、課税対象が広い法定外目的税の成立は難しいといわれている<sup>\*129</sup>。しかし、これは、住民の参加意識を高めることで効果を発揮できる住民総参加型の社会システムを目指すためには、克服しなければならない

いハードルである。これについては、地域社会における相互扶助活動は現在も幅広く行われており、その多くをNPO法人が担っている。また、震災以後の相互支援意識の高まりもあり、これを受け入れていく素地は充分にあると考える。また、法定外税は総務大臣の同意という手続上の難しさもあるが、「共助社会づくり」を目指す政府の政策にも合致しており不同意となる要素はないと思われる。「思いやり税」は、法定外目的税を選択することで、その効果を発揮することができる。

議会において、住民のボランティア参加意識を高め、「ボランティア」＝「時間寄付」を制度内に取り込み、住民と行政が協働していくための「市民活動支援条例」（認定NPO法人のための個別指定条例の導入を含む）の策定を行い、これにあわせて財源の確保と具体的なシステムづくりを行うための制度として「思いやり税」の導入を図る。ボランティア支援と財源の確保をセットにしていく住民の理解を得ていくことが必要となる。これらの条例を、住民の意識の高揚を背景にした議員立法での成立を目指すことが、これまでのNPO法を成立させてきた市民活動の流れに添うものであると考える。議会の総意で定めた条例に、国の同意を求めていく姿が、住民の地域参加意識を高め、地方の自主性を具体化して行くうえでより効果的なものとなる。

「思いやり税」を法定外目的税として組み立てようとするとき、それは、国と地方団体の相違点を踏まえたものとなる。そこにおける重要なポイントは、地域内の助け合いが「思いやり」として、受益者と負担者の関係性を明確に住民に納得してもらえるものであること、住民の無償による役務の提供を「時間寄付」として捉え法定外税の中に制度化していくこと、住民負担が過重にならないこと、これらを前提として、次のような法定外目的税を提案する。

## ② 「思いやり税」の概要

新たな法定外目的税の名称は、「思いやり税」とし、地方税法における租税区分は、市町村の定める「法定外目的税」とする。

住民への新税への理解を求め参加意識を高めるために「500 円の思いやり」等のキャッチコピーを「思いやり税」の愛称として積極的に取り入れていく。

課税対象は、住民税を納税する個人とし、1人当たり500円の均等額課税とする。

「思いやり税」は、地域社会における社会貢献活動のため「時間寄付」（＝無償で行う役務の提供）を行う者への実費支援を行うことを目的とし、市民の社会参加意識の高揚を図るための活動を支援するための財源として活用する（ボランティア活動支援目的の費用に充てるために課す目的税とする。）。

これに関連する施策として、「思いやり税」を財源にボランティア活動支援のための仕組みづくりとして、「思いやり券」の配布を行う。ボランティアを生かし地域内の住民の自主的公益活動を担うNPO法人を個別指定条例により認定NPO法人化し、「思いやり券」の発行窓口としての整備を図る。これに基づき「思いやり券」の発行権を、認定NPO法人等の公益法人に付与していく。発行権の付与は、NPO法人にとって最も必要なボランティアの確保とそのための経済支援としての効果を持つ<sup>\*130</sup>（図1-4）。住民には、「思いやり券」による「思いやり税」の納付、「思いやり券」による住民税等の他税目への納税も可能とし、納税額を上回る際には戻し税も行う。「思いやり券」は、発行団体の認印

を押した紙幣形式を取り、商店街等との取り決めを行うことで地域内での幅広い流通を可能とする。これにより、地域での経済活動を活発化されていくための地域通貨としての機能を発揮しやすいものとする。

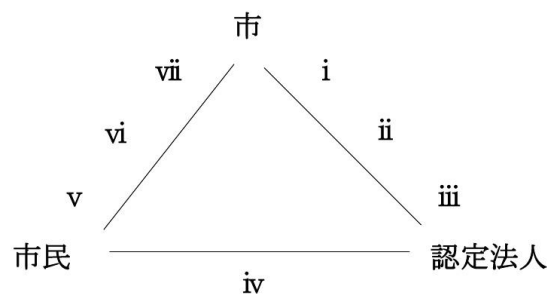
地域通貨として「思いやり券」を捉え、「思いやり税」をボランティア支援のための特定財源と位置づけた「思いやり券」の発行システムの構築を前提に制度設計を組み立てていくことが重要となる。

### ③ 「思いやり税」の具体的イメージ

「思いやり税」の課税方法と無償で役務の提供（＝時間寄付）を行う者（ボランティア）への「思いやり券」の配布手順と回収の流れ

- i 住民税課税時に「思いやり税」を賦課徴収する（市町村が課税する法定外目的税）。
- ii 市の認定を受けている機関等でボランティア活動を実施した者（居住者・非居住者の区分は設けない）には、1日1点＝500円の「思いやり券」を発行する。
- iii 納税者は、この際に受け取った「思いやり券」をもって住民税への納付に充当する。
- iv 「思いやり券」が納税額を上回る場合又は納税額のない者に対しては戻し税を行う。戻し税額については、現金還付と本人の他の地方税への充当を選択することができる。
- v 戻し税の請求者は、法人・個人を問わず、発行機関の認印のある「思いやり券」を添付し所定の還付申請書により行う。非住民に関しても還付を同手続により可能とする。
- vi 「思いやり券」発行権の付与対象法人は、地域で公益的活動を行う法人で、市民がボランティアとして多く参加する団体とする。このため、NPO法人の中から個別指定条例により認定NPO法人の基準を独自に拡大する。
- vii 「思いやり税」については、「思いやり基金」を設け、特別会計として一般会計とは分離し、透明性を図る。議会の承認を得て、一般予算からの「思いやり基金」への積み増しは可能とするが、基金を取り崩し一般会計へ繰り入れることは認めない。
- viii 「思いやり券」での「ふるさと納税」「認定NPO法人への寄付」については、「思いやり券」を現金と同様に取り扱う（市内部において一般会計と特別会計の会計区分間で相殺する）。

< 「思いやり税」のイメージ図 >



- i 市：思いやり券の発行権を付与するための認定法人を決定する。

認定法人：NPO法人、社会福祉法人、一般社団法人等、公益型非営利法人で認定法人の一定の要件を満たすものとして認定を受けた法人。

ii 認定法人：認定法人は、一年間の事業計画をもとに、ボランティアの受入れ計画を作成し発行枚数を申請する。年途中での変更も認める。

iii 認定法人：事業年度終了から3ヶ月以内に実績報告書を提出する。

iv 市民：認定法人でボランティアを行い「思いやり券」を受け取る。

v 市民：一人500円の「思いやり税」を納付する（住民税の納税義務者のみ）。

vi 市民：「思いやり券」で「思いやり税」を納付し、「思いやり券」での住民税への充当も可能とする。充当しきれないときは還付請求ができる。

vii 市：還付請求に応じ還付する。

\*「思いやり券」の所有者は、ivの受取人に限定しない（認定法人の認印の無いものは無効）。

商店等からの還付請求に対しても現金等による還付を行う。

## （2）期待される効果の試算

納税者の自由意思により寄付することが出来るものには、「金品での寄付」と「時間寄付」がある。金品での寄付は、場所と時間を超えて行われるが、「時間寄付」は、サービスの受益者と提供者が直接関わりを持つことで可能となる。人間関係を前提に成立する時間寄付は、地域社会が持っていた直接的な相互扶助機能を担う住民の自主的活動として行われてきた。これを支援し再生しようとする動きを促進するための施策として、「思いやり税」とそこに発行される「思いやり券」は考案された。これが効果的に機能することで、地方における新たな展望が開けてくる。

地域内で取り込まれる活動を都市部等の人々に広く広報することで地方への関心を高め、新たな地域間交流を生み出し、地方との関わりを深めていく効果も期待できる。地域内居住者へは「思いやり税」、地域間交流の拡大の中では地域外住民による「ふるさと納税」の活用を促進させることで、行政の垣根を越えた動きを生み出すことができる。地域外からの市民に対しても、地域内でのボランティア参加者と同じく「思いやり券」を発行し、地域内の商店等で商品券として使用可能にする。「思いやり券」には使用期限を定めず、発行市町村内においては金券と同じく扱うことで、市町村限定の地域通貨として広く流通することが可能となる。「思いやり券」での「ふるさと納税」を可能とすることで地域外住民との関係性も深まる。これによる福祉・環境を中心とする地域経済への波及効果は大きく、地域福祉の下支え効果とともに、地域環境保全や地域内経済循環を促進させ、これによる地域経済の活性化が期待される。

この「思いやり税」と「思いやり券」による地域社会への効果を検討するため「思いやり券」の発行と「思いやり税」の財源が均衡した場合を想定してその効果を試算すると、下記のようなになる。「思いやり税」は、「思いやり券」発行のためのみ使用される。

<納税義務者10万人の都市で延10万人が10万日分の時間寄付を行った場合の試算>  
(納税義務者10万人、総人口20万人、ボランティア可能人口15万人と想定する。)

「思いやり税」の税額：10万人×500円＝5,000万円

「思いやり券」の発行：500円×10万枚＝5,000万円

時間寄付：1人5時間×700円＝3,500円（最低賃金を考慮し時給700円とし、一日のボランティア時間を5時間と仮定した。）

3,500円－500円（思いやり券）＝3,000円

3,000円×10万人＝30,000万円

これにより、単純計算でも5,000万円で35,000万円規模の事業が可能となることがわかる。現場のNPOの活動報告等からも補助金の5倍～10倍の経済効果を持つことは実証されている<sup>\*131</sup>。公務員が市の事業として行っていく場合には、税収から事業遂行のための担当者の人件費、現場員等の人件費、事務経費が掛かることを考慮すると、さらに経済効果は高くなる。福祉、まちづくり分野は、住民が最も身近に問題を感じている分野であることから、問題意識を持った住民が自主的に参加行動することにより、その効果は一段と高まることが期待される。時間寄付を意識することで、住民には、地域社会に対する主体的な参加意識が高まり、地方自治体では、住民の積極的な参加による住民自治へとその方向を変えていくこととなる。

また、「思いやり券」の流通における自由度を高めることで、地域通貨としての機能を高めることができる。元気な高齢者にボランティアとしての社会参加を促し、「思いやり券」が換金を保障されることで地域独自の流通も生まれ、地域独自の高齢者への経済支援効果ももたらす。福祉、地域づくり（農業支援も含む）、環境保全等の分野で、住民が積極的にボランティアとしてその役割を担っていくことになれば、地域経済における経済効果はさらに大きなものとなる。上記試算に基づき1人/日＝3000円とした場合では、地域における年間参加ボランティア数に3,000円を乗じた人件費分の時間寄付が行われたものと推定される。10万人の市民が年に3回のボランティアを行ったと仮定すると35,000万×3回＝10,500万円の経済効果をもたらすことになる。これに加えて住民総参加によるボランティアのまちづくりが進めばその経済外の効果は計り知れない。

農業ボランティアによって、地域内の食料自給率は上昇し、福祉ボランティアの活躍により、相互扶助的な地域社会のセーフティネットは修復される。まちづくりボランティアは、地域文化の伝承を行い、環境保全を進める。「思いやり税」と「思いやり券」によって地域経済の独自の地域内循環を生み出していくこととなる。

### （3）「ふるさと納税」と「思いやり税」

生活の場を地域と位置づけると、行政区分とは一致しない。行政上の居住地と生活の活動範囲は異なり、人口移動と活動範囲の拡大によって複数の行政区にまたがって生活することが多くなっている。この生活の場をともにする人たちが、直接的なボランティア活動を一緒に展開することを考えると、「思いやり券」の発行対象者は、同一町村の住民に限定すべきではないことになる。この「思いやり券」は、町内での買い物ができる商品券として使用できること、そして、「ふるさと納税」の納付に使用できることで利用範囲は大きく拡大する。居住地内でボランティア活動をする個人を支援するための財源に限定した法定外目的税の「思いやり税」と、行政区画を超えた人的交流を前提にした「ふるさと納税」を取り込むことで、これからの地域再生の財源確保と地域内経済循環の更なる拡大が期待できることとなる。

「ふるさと納税」を「思いやり券」の基金に組み入れることで基金の拡大をはかり、「ふるさと納税」と「思いやり税」を財源とする「思いやり券」の発行枚数の拡大を行うことで、「時間寄付」による社会貢献活動のさらなる推進へとつながる。「思いやり券」と「ふるさと納税」の活用で、地域社会は直接的相互扶助機能の回復と外部からの経済支援を得ることができる。

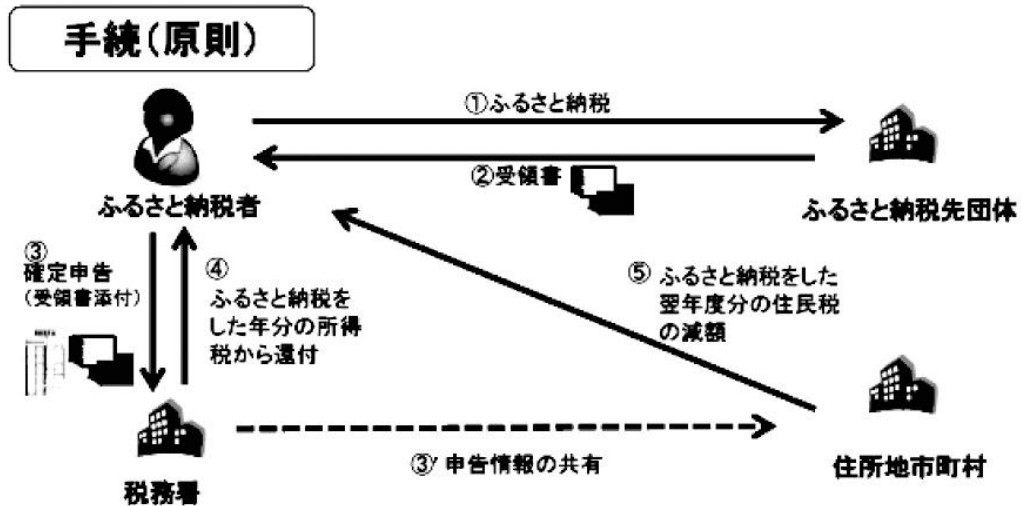
住民の区別なくボランティア参加者へ発行された「思いやり券」は、住民は「思いやり税」、非住民は「ふるさと納税」の納付にいつでも活用できることで、期間の定めのない地域通貨としての地域内での循環が可能となる。「思いやり券」が「思いやり税」の税額を超える者には、戻し税を行い、「ふるさと納税」では、寄付金としての税額控除により還付を受けることができる。「思いやり券」に使用期限を定めないことで、発行市町村内では紙幣的感覚での地域通貨としての流通も可能となる。近隣市町村との連携を図り「思いやり券」を共通化することで広域連携も可能となる。

現在の「ふるさと納税」の創設目的の一つに、ふるさと納税研究会報告の中で、「納税者に、地方行政に対する関心、参加意識が高まり『ふるさと』の地方団体とともに成長していくことが期待される」<sup>\*132</sup>とされている。この目的が7年目を迎えどのように浸透しているのかについては、(図4-1)にその変化を見ることができる。3万人程度からスタートし、震災時には急激に74万人まで増加したが、その後は10万人台に激減し、再び増加傾向にある。制度についての認知度は高くなっている。納税者が、本来の目的で寄付の対象としたいと考える自治体を持つことが「ふるさと納税」の前提になければならない。

NPO法人の地域内での活動を理解する自治体が、活動実体に即した条例個別指定基準を定め積極的に認定NPO法人化を促進し、社会福祉法人、公益社団法人等を含め納税者が支援したいと考える法人への寄付金の受けやすい環境づくりを促進する。これらの公益法人等に「思いやり券」の発行権を付与する。この発行権は、公益法人等への活動支援の補助金としての効果を持つことになる。これがボランティアに配布されることで、ボランティア参加者の交通費や弁当代等の実費負担への支援となる。ボランティアへの公的支援を得ることでボランティア参加者の社会貢献意識は高まる。これを一般市民だけでなく、元気な高齢者や学生ボランティア、在宅障がい者などの社会的な活動の場に繋げていくことで、社会的弱者化した人々の活躍する場を提供し、経済支援の効果も持つこととなる。この「思いやり券」を「思いやり税」として自治体が責任を持って回収することを保障することで、「思いやり券」は地域内限定の「ボランティア通貨」として流通することが可能となる。

農村と都市との人的交流は、市町村単位の領域を超えて行われるが、「思いやり券」の配布対象とするボランティアを地域に限定しないことで、都市部からの参加者を募集する際の魅力の一つとなる。例えば、農業支援ボランティアで定期的に農家の支援を行うことで、専門農家の支援を受けて家庭菜園を持っているような関係ができあがり、「思いやり券」で取り立て野菜を山のように手にして帰ることができることとなる。「思いやり券」は、相互の負担を軽減し、魅力的な部分を効果的に引き出してくれる。人的な交流の継続により、伝統文化の継承、都市の子どもたちへのふるさとの提供、大人たちのリフレッシュ効果、等々継続的な交流のメリットは大きい。

図 4-1 ふるさと納税制度の手続きと導入以降の実績



※ 確定申告が不要な給与所得者等について、ふるさと納税先が5団体以内の場合に限り、ふるさと納税先団体に申請することにより確定申告不要で控除を受けられる手続の特例(ふるさと納税ワンストップ特例制度)を創設(平成27年4月1日以後に行われる寄附について適用)

**導入以降の実績**

	人数	寄附金額	税額控除額
平成21年度 (ふるさと納税導入)	3万人	73億円	19億円
平成22年度	3万人	66億円	18億円
平成23年度	3万人	67億円	20億円
平成24年度	74万人	649億円	210億円
平成25年度	11万人	130億円	45億円
平成26年度	13万人	142億円	61億円
合計	108万人	1,126億円	373億円

(総務省ふるさと納税ポータルサイト より)

これからの地域社会を自分たちが生活する場と捉え、積極的に関わっていくとき、そこでは、公益的な役割をみんなで分担し担っていくことが必要となる。その際に直接参加して行動する行為を「時間寄付」と捉えることで、地域社会と住民との関わりを積極的に評価し、それを支える制度づくりが可能となる。地方に国の制度化とは質をことにする制度化への道が開かれてくる。

地域の課題に取り組むNPO法人の存続を支えるために、条例個別指定基準を充実させ、NPOの活動を担うボランティアを支えるために「思いやり券」を発行する。ボランティアの恩恵を受ける住民は感謝を込めて「思いやり税」を負担する。住民の交流は行政区画を超えて行われることから「ふるさと納税」の活用で広域的な財政的支え合いも可能となる。条例個別指定により認定NPO法人が増加することで、NPOの活動に参加したボランティアが、「思いやり券」をその認定NPO法人に寄付することで税額控除による還付を受けることもできる。「思いやり税」と「思いやり券」の活用は、直接的な人間関係の回復を図り、地域で生きていく上で支えあっていくための新たな仕組みづくりへの提案となる。

#### (4) 福島市を母集団とした「思いやり税」の導入シミュレーション

わたしたちの住む福島市を母集団として、福島市の現状を整理し、「思いやり税」の導入による効果を検討する。

##### 1) 福島市の概要

福島市は、福島県の県北に位置し、福島県の県庁所在地である。原発事故（2011年（平成23年）3月11日）後、一時は人口が減少したが、その後は下げ止まっている。事故前は292,590人（平成22年10月）が平成25年10月には283,425人にまで減少し、その後は横ばいで現在283,245人（平成27年6月現在）となっている。総面積は767.74km<sup>2</sup>である。産業別就業者数を見ると、国勢調査が今年（平成27年）のため平成22年以降の資料が公表されていない。平成22年では、就業者総数132,413人、第1次産業6,161人となっているが震災の影響による変化を判断することは難しい。農業に関する資料についても平成22年までとなっている。原発事故後の、除染や風評被害の農業への影響は大きいと思われるが正確な数字は公表されていない<sup>\*133</sup>。

平成22年における土地利用について、総面積767.74km<sup>2</sup>、経営耕作地59.64km<sup>2</sup>（7.7%）、人口集中地区39.8km<sup>2</sup>（5.2%）となっており、668.3km<sup>2</sup>（87.1%）は山林等となっている。経営耕作地については、昭和55年が97.13km<sup>2</sup>（12.6%）であったことから30年間で61%にまで減少したことになる。山林等の保全の多くは、農業従事者の手によってなされてきたことを考えると、耕作地の減少と合わせて地域の大きな課題となっていたことがわかる。これらの山林や耕作地が原発事故により土壌汚染されることで大きな被害を受けることとなり、その後の実態は公表されていないが、農村部を車で回ってみると畑の耕作放棄地が増加しており、鳥獣被害の話題も増えている。急激に農村地帯の荒廃が進んでいることは明らかである。



震災以降目立っているのは予算規模の急激な増加と除染実施事業費の額である。

＜一般会計予算額＞			
(単位百万円)			
年度	予算額 (A)	除染実施事業費 (B)	(A) - (B)
22年度	89,550	0	89,550
23年度	87,980	0	87,980
24年度	129,920	40,800	89,120
25年度	159,900	70,600	89,300
26年度	178,750	87,700	91,050
27年度	210,210	119,328	90,882

平成26年度の歳入を見ると自主財源は25.6%、依存財源74.4%となっており、中でも依存財源の53.2%を県支出金「ふるさと除染実施事業費」が占めている。国庫支出金6.4%、地方交付税7.4%と県支出金の53.2%を加えると67%となる<sup>\*134</sup>。県支出金は国からの資金が県を迂回して投入され除染のための災害復旧費48.4%として支出されことになるという異常な予算執行となっている。さらに、27年度では除染実施事業費が本来の予算を上回るという異常な状態にまで拡大している。震災前の5割自治が震災後は3割自治となり自主財源のウエイトは下がる一方で国への依存度を高めている。(図4-2)

除染で出た土は、黒い土嚢袋に入れられ随所に保管され、耕作放棄地には太陽光パネルが敷き詰められている。除染が終了した時点でこの膨大な除染実施事業費はなくなり、本来の予算規模に戻るものと思われる。除染による環境破壊は進み、耕作放棄地を増大させ農業従事者の離農を加速させる。除染による経済効果は、除染事業者に限定され既存の農業や産業への波及効果は少なく、復興への貢献とはならない。除染の終了と東電の賠償打ち切りによる地域経済への影響は、農業や既存の地元産業にとって甚大で、廃業、倒産、雇用環境の悪化が予想される。

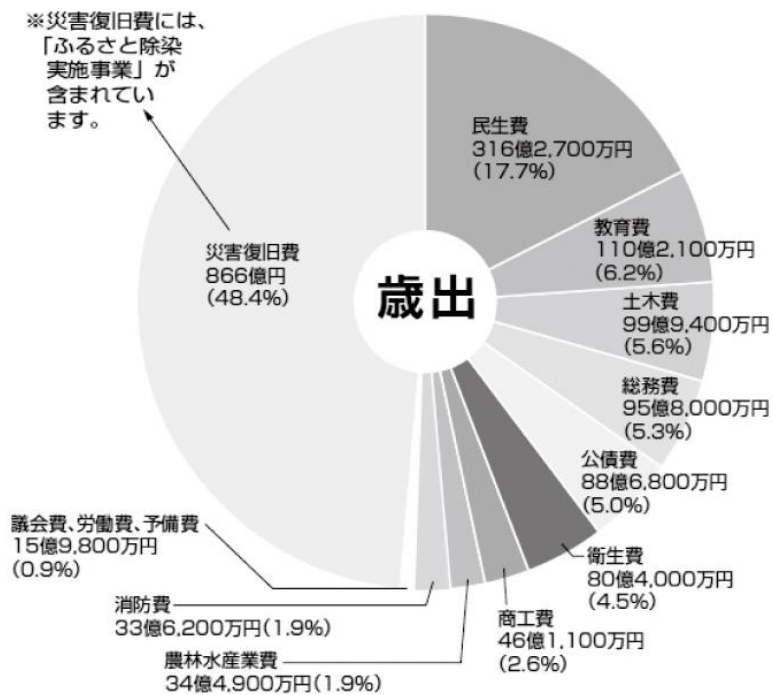
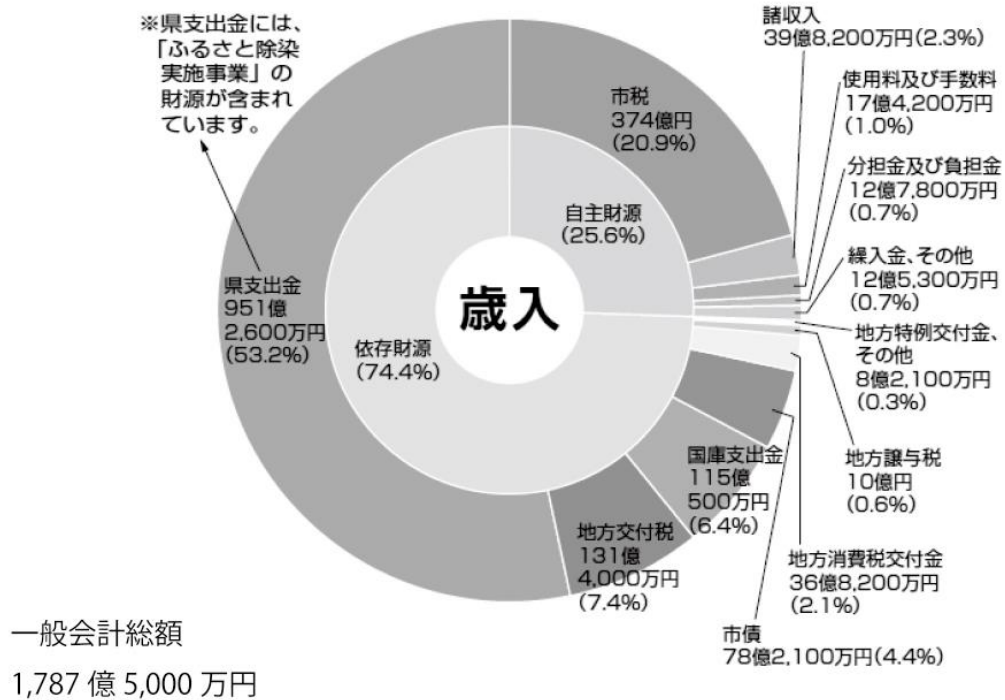
生活の場としての地域の環境悪化が原発事故を契機に急激に進み、自治体としての財政状態は極端に国への依存度を高めている。このような状況下で、外部からの支援の引き上げも近いと言われる。この地に生活し生き続けようとする者にとって、外部に依存せず思いを共有する人たちが助け合い生きていくための自主的な行動を起こしていくことが緊急の課題となる。平成27年度の予算でも除染関連予算が無くなった場合における通常の予算規模は震災前とほぼ同じであり、すでに市独自の予算は削減されてきている。財政規模の急激な拡大による行政コストの増大、これが除染終了後の財政支出の中で急激に削減できなければ、高齢者の増加等による自然増などとともに財政の硬直化が一段と進むものと危惧される。

## 2) 「思いやり税」の導入シミュレーション

「思いやり税」の導入は、住民総参加による自主財源の確保と地域再生への取り組みを可能とし、現状を打開する最良の施策を提供するものと考えられる。

平成22年度の就業者人口132,413人をもとに、「思いやり税」の担い手を推定すると、納税義務者は約13万人となる。「思いやり税」の納税額を一人500円の均等課税とすれば、 $500 \text{円} \times 13 \text{万人} = 6,500 \text{万円}$ の税収を得ることになる。これを基金として「思いやり券」を発行すれば、延13万人のボランティアに「思いやり券」を配布することができる。

図 4-2 福島市平成 26 年度当初予算



(福島市市政だより平成 26 年 5 月号より)

ボランティアが一人 3,000 円の「時間寄付」を地域に貢献したと想定すると、 $3,000 \text{ 円} \times 13 \text{ 万人} = 3.9 \text{ 億円}$ となる<sup>\*135</sup>。このボランティア活動を通しての地域貢献、人間関係の回復、自給的な経済活動の拡大は、地域内の経済環境の改善に大きく貢献していくこととなる。

事例紹介に上げられている NPO 法人シャロームの代表にボランティアの参加者数を聞いてみた。「メインの事業となっている『まちなか夢工房』には常時 3 名程度のボランティアが入っています。毎月開催する教養講座「地元学を考える」には 5 名程度のボランティアで 12 回開催しています。年に一回のイベント「ひまわり感謝祭」には、当日のボランティアが 300 人ぐらい動員します。準備作業や会議を考えると 500 人は下らないと思います。その他にも小規模のイベントや他団体のイベントへの参加もあります。」との返事を得た。これらからボランティアの延べ人数を推定すると、夢工房 3 人  $\times$  20 日  $\times$  12 か月 = 720 人、講座 5 人  $\times$  12 か月 = 60 人、ひまわり感謝祭 500 人、その他イベント 100 人、計、延 1,380 人のボランティアが活動していることとなる。延べ  $130,000 \text{ 人} / 1,380 = 94.2$  となり、1300 人規模の団体が 100 団体あればよいことになる。老人のためのサロンづくりを 5 人で年中開いていれば、 $5 \text{ 人} \times 20 \text{ 日} \times 12 \text{ か月} = 1200 \text{ 人}$ となることを考えれば 13 万枚の「思いやり券」の配布は十分可能であると思われる。

福島市に「思いやり税」を適用した場合の具体的なイメージを、前掲（1）をもとに整理すると以下ようになる

- ① 目的：福島市内で活動するボランティアを支援することを目的とする（法定外目的税）。これを行うため、この「思いやり税」を財源とし、「思いやり券」を発行する。
- ② 納税義務者：福島に居住し市民税を納付している住民（就業者）に対して一定の均等額（現時点では 500 円を想定している。）を課税する。－ワンコインの思いやり－  
「思いやり税」は住民税の課税時に賦課徴収する。

目的税であることから、「思いやり基金」を設置し、特別会計として管理運営する。

「思いやり税」の徴収税額により「思いやり券」の発行枚数を決定する。原則は、徴収税額に基づくが、議会の承認のもとに発行枚数を増加し、一般会計から補填することを 妨げない。

- ③ 「思いやり券」（1 枚 500 円）の発行枚数と発行権

福島市内で活動する NPO 法人等のうち一定の要件を満たす法人を認定法人として事前登録制とする。

一定の要件とは、福島市に拠点を置く公益目的事業を行う NPO 法人等で、毎年、適宜定期総会を開催し、事業報告・決算報告・事業計画・予算案等所定の書類を期限内に提出している法人で法令を遵守しているものとする。初年度の登録時には、定款、登記簿謄本、役員名簿等も提出し審査会の審査を受けなければならない。次年度以降は、変更事項の届出と総会資料に基づき審査会において継続等の適否を審査する。

発行権を付与されている法人については、事業報告時の報告事項として、適用事業と発行枚数の報告を記載することを義務付ける。これにより「思いやり券」の発券報告書の提出を兼ねるものとする。事務の簡素化を図る。

発行権の付与には、定時発行と随時発行の 2 種類を設ける。継続事業のなかで継続的にボランティアの協力を得ている認定法人については、事業年度開始前 2 ヶ月前までに事業

計画書を提出し必要枚数の申請を行う。これに基づき審査会において妥当性を審査し、年間の定時発行枚数を事業開始1ヶ月前までに決定し通知を行う。随時事業については、四半期ごとに受付を行い、事業計画書を事業開始前3ヶ月前までに申請を行う。事業計画が適正であると認められれば、当該事業に係るボランティアへの「思いやり券」の発行権を付与する。

発券時においては、ボランティアの内容と適正に参加したことを証明できる記録を保存し、審査会等の求めに応じ速やかに提示できるものとする。

#### ④ 「思いやり税」と「思いやり券」の管理運営

「思いやり税」の徴収管理は、財務部内の市民税課が担当し、徴収した税額をもとに「思いやり基金」を設け、これを運用管理するのは市民部内の市民活動支援課が担当する。市民活動支援課内に審査会事務局を置き、事務の効率化と迅速性を高め、活動内容の紹介、ボランティア募集情報の広報により側面からの支援を行う。

#### ⑤ 「思いやり券」の形状と使用制限及び使用期限

「思いやり券」の形状は、500円の商品券の形を取り、使用期限の制限を設けない。発行時にバーコードにより発行情報を記載し、市に回収された時点で廃棄する。商店街との連携を図り買物時の使用も可能とし、商店等からの還付請求に基づく現金還付も行い市内での流通を保障する。「思いやり税」への納付、その他の市民税への納付、市への寄付金としても受け入れる。

#### ⑥ 認定NPO福島版個別指定条例

「思いやり券」の発行団体となるNPO法人の認定NPO法人化を促進するため、福島市の現状に適合した個別指定条例を整備する。福島市には、現在182（平成27年8月31日現在）のNPO法人が活動している。個別指定条項は、PST<sup>\*136</sup>要件の1つの選択肢として定められている公益要件であることから、これを福島市の現状を考慮しつつ定めることが必要となる。福島市においては、市民活動フェスティバル<sup>\*137</sup>や震災時での相互支援等によりNPO間の連携も進んでおり、活発に活動している団体についての把握は容易であることから、できるだけ要件は簡素化すべきと考え、試案として南富良野町の個別指定基準を参考に次の公益要件とした。

<公益要件>

##### ア. 地域住民から認知されるための取り組み

i 情報発信、情報公開のためのツールを有している。

例：ホームページ、機関紙の定期発行

ii 一般を対象として事業を年2回以上実施している。

##### イ. 地域住民の参画

i ボランティアスタッフ参加数が50人以上/年

ii 3000円以上の寄付が年平均50人以上

iii 主催事業への住民参加者数が50人以上/年

i～iiiのいずれかに該当

##### ウ. 他の組織との連携、協働の取り組み

i 自治体からの委託・補助等の実績が年1回以上

ii その他組織との連携・協働した活動実績が年1回以上

i 又は ii のいずれかに該当

以上3つの要件に適合し、総会等を適時に開催し、活動報告・決算報告が適切に行われているものとする。

### 3) 福島の地域創生に向けて

地域社会の地域的な課題は、地域を生活の場とする市民の共通の課題である。それは、一つの市の範囲内に留まらず、周辺市町村を含めた生活圏のなかで営まれている。この生活圏を活動範囲として、課題解決のために組織されてきたのが地域のNPO法人である。このことを考えれば、市においては、地域の事情を反映した条例個別基準を整備し、認定NPO法人を拡大しながら積極的な活動の評価と支援の意思を示すことが大切となる。地方自治体の責務は、住民の生活を守ることであることを思えば、NPO法人の活動目的と一致する。その意味では、地方自治体は、地域の最大のNPO法人であるとも言え、この役割を理解し分担し合うことから行政と市民の協働は始まる。

協働のなかでの市民の活動は、ボランティア＝時間寄付により行われる。このボランティアへの感謝と支援のための住民の意思として「思いやり税」を創設し、これを財源とする「思いやり券」によるボランティアへの実費支援を具体化する。「思いやり券」の配布は、市民に限定せず、外部からのボランティアを積極的に受け入れ配布対象者としていくことで周辺市町村との交流も拡大する。「思いやり券」は、紙幣形式の商品券の形を取り、使用制限・使用期限を設けず、商店街との連携により買物もできるようにすることで、地域振興にも貢献する。

「思いやり券」は「思いやり税」と連動しており、「思いやり税」の納税義務者は「思いやり券」での納付を優先し、「思いやり税」を超えて「思いやり券」を保有している者には「思いやり税」からの戻し税として税額の還付を行う。納税義務者の希望で他の市民税等への充当も認める。「思いやり税」の納税義務者でない者の保有する「思いやり券」については全額を戻し税として還付する。

市民以外で「思いやり券」を多数保有している場合には、支援する認定NPO法人への寄付による寄付金の税額控除や市への「ふるさと納税」の活用による寄付による税額控除で、確定申告時での還付も可能となる。

認定NPO法人を地域に増やし、「思いやり券」の発行権を割り当てることで、ボランティアの確保がしやすくなり、金銭での助成金、補助金にはない効果が期待される。計画運営は自らのNPO法人が行うが、イベント時にはお互いに協力しボランティアとして参加し合っているのが地域の実情であることを考えると、「思いやり券」の配布によりNPO間の連携がより深まるという波及効果も期待される。他の団体を支援して得た「思いやり券」を自らのNPO法人に寄付することで、NPO法人としては資金に変わり、寄付者は寄付金の税額控除を受けることができる。また、地域外から参加するボランティアが、参加したNPO法人に「思いやり券」を寄付することで資金援助となり、「時間寄付」と「金銭寄付」の二重の支援となる。「思いやり券」を寄付したボランティアは、認定NPO法人への寄付として税額控除による還付を受けることができる。

「思いやり券」と「思いやり税」は、生活者としての相互の関わりを繋ぎ、生活圏内での住民同士の「時間寄付」をベースにした相互支援を促進し、地域内経済循環を生み出す

ための新たな政策提言となる。このための前提には、都市と農村の交流が持つ意味を理解し、交流が具体的に生まれていくことが必要となる。この地域間の交流の持つ意味を守友裕一氏は「精神文化面では、異なる文化、技術、生活哲学、ライフスタイル等にふれることにより、住民の意識が変わる。自らの生活や地域を見直す機会となる、知識が増えるといった相互啓発効果が期待できる。経済面では、地域資源の相互利用や市場の拡大等による所得機会の拡大など、直接的な経済効果が期待できる。」「農村にとっては、その活性化に不可欠な自立的精神の発展を促す有効な手段となり、来訪者の増加、地場産品の流通経路の多様化、種々の情報の入手、知名度の向上等を通じて直接的、間接的にさまざまな経済的効果を期待することができる。」「都市にとっては、豊かな自然、空間、人情、美しい景観、日本の心を伝える伝統・文化にふれ、そこでさまざまな交流活動を行うことにより、都市生活からくるストレスの解消や心身のリフレッシュを行ない、精神的な安定感あるいは充実感を得る機会となるとともに、都市の住民が自らの環境や生活を見直す機会ともなり、地域独特の本物の価値を持った物産の入手の機会ともなる。」<sup>\*138</sup>と説明する。この都市と農村の交流が効果的に展開されていく中で始めて「ふるさと納税」はその目的を發揮することができる。

福島での原発事故は、地域社会に大きな被害をもたらし、多くの若者は県外に生活の場を移している。事故後、多くの支援者が入り、福島に住むことを決心した人たちもいる。福島の子どもの健康を心配する県外の人たちの支援で、子どもたちの保養プログラムが実施され、福島の体験を伝える交流事業も全国で行われている。ひまわりの栽培を、福島を支援しようとする人たちにお願ひし、その種からひまわり油「みんなの手」を製造、福島支援を契機に地域間のネットワークを作っていく「ひまわりプロジェクト」<sup>\*139</sup>も地元NPOの手で進められている。福島においては、原発事故をきっかけに新たな地域間交流の動きが活発化している<sup>\*140</sup>。地域間で交流を深めた地域を持つことは、守友氏の指摘する効果に加え、大災害時における災害支援ネットワーク機能を發揮するとともに疎開先としての役割も担うことが可能となると期待される。これらの動きを支える財源として「ふるさと納税」が広く活用されることとなれば、その役割は大きなものとなる。

NPO法第2条別表の特定非営利活動③まちづくりの推進を図る活動、④観光の振興を図る活動、⑤農山漁村又は中山間地域の振興を図る活動⑥学術、文化、芸術又はスポーツの振興を図る活動、⑦環境の保全を図る活動、⑧災害救援活動、⑨地域安全活動の7項目はすべて地域社会の本来持っているべき機能である。しかし、それは一つの地域内で完結できるものは少なく、その特性を理解し合いながら地域間交流のなかで実現していくものと考えられる。

これらの施策を行政とNPOが協働で推進していく努力が、地域を活性化させ新たな未来への展望を切り開いていくものとなる。すでに個々の制度や活動の多くは始まっている。NPOの条例個別指定基準、寄付金の税額控除制度、「ふるさと納税」制度、各地で取り組んできた地域通貨、1%支援制度、それらの経験から学び活用しながら、住民の自主的な社会参加を「時間寄付」として再定義し、それを明確にした法定外目的税「思いやり税」と「思いやり券」の導入を図ることで地域創生への新たな展開の道が開けてくる。

#### (5) 福島における震災以後のNPO活動の新たな展開

福島における震災以後のNPOの活動は、原発事故による被災地であると同時に原発難民化した避難者の受入地としての役割を担うこととなる。福島が「ふくしま」として世界の注目を集め、一地方都市が突然世界的に有名な場所となった。それは同時に原発事故による被災地として、福島を支援したいと考える人たちを呼び込むことともなった。福島の子どもたちへの健康被害を心配する人たちが、全国各地で安全な自分たちの地域に子どもたちを呼んで伸び伸びと遊ばせようと「子ども保養プログラム」が展開された。初期の無償での受入は、時間とともに減ってきているが、交通費等の実費負担で定期的に受け入れている地域では「福島を忘れない」地域間交流事業として続いている。もうひとつの動きは、震災時に被災地を花で元気づけようとひまわりの種が県内各地に送られたが、その後、それらの支援団体の協力で福島から全国にひまわりの種を送り、「ひまわり」が繋ぐ福島と全国の支援者の地域間交流事業が始まっている。NPO法人シャロームの取り組む「ひまわりプロジェクト」はそのひとつである。原発事故という福島での特殊事情を背景に始まった地域間交流の展開は、福島の課題が、それぞれの地で生きている生活現場での「生きる」ための共通課題であることが徐々に意識され始め、地域の課題解決のための広域連携を進める動きとなってきた。県外の人たちの福島支援から始まった「ひまわりプロジェクト」は、年々確実に拡大し全国にそのネットワークを広がっている。東日本大震災を契機に、地域課題に取り組んできたNPO法人が、地域課題を共有する地域間交流の主体となるという役割を鮮明にしてきている。阪神淡路大震災を契機に誕生したNPO法人は、東日本大震災を契機に新たな段階を向かえている。2015年12月12日に行われた第5回「ひまわり感謝祭」、そこには福島の現状を伝える最新情報が詰まっており、これを実感させるに十分な内容となっている。

この「ひまわり感謝祭」での内容については「2015 ひまわり感謝祭、地域間交流フォーラム活動報告書」\*141に紹介されている。地域間交流フォーラムで基調報告を行った竹原泉氏は、ひまわりプロジェクトの意義を「これを動かしているのは、やはり“人の心”です。人間は、単なる義務感や打算では長続きも致しません。シャロームさんのこの『ひまわりプロジェクト』がこれほどの反響と広がりを見せているという事実は、それが本当に人の心を打つからなのだ、と思います。真の感動、共感人間は人間の純粋な“良心”というエネルギーを介して、繋がり広がっていきます。それはこの国が失いつつある一番大切なもの、即ち、人としての『思いやり、助け合い、分かち合い、共に喜びの心を取り戻す』という壮大な理念であり、それが『ひまわりプロジェクト』活動の本質なのだと思っています。多くの人の善意が広がるごとに、その蓄積が思いもよらぬ大きなエネルギーとなって社会を変えていくのです。」\*142と述べている。人の心が繋がることで社会も変わっていく。この繋がりの中で作り出す行政とNPOとの協働が新たな政策を作り出し、それが地域を再生させていく大きな原動力となる。「ひまわりプロジェクト」は、それぞれの地域に生きる一人一人の思いを一つにして行くことで、全国にひまわりの花を咲かせ、人を思う気持ち優しさを繋ぎ、人間関係を回復させていく。人の優しさを信じ合うことから地域社会は再生し、未来は開かれていくことを示している。このための具体化した活動と連携が、市民の思いが、この新たな制度に魂を吹き込んでいくこととなる。

震災をきっかけに発生した原発事故は、戦後最大の人災事故となり、それは市民活動が

「命」を繋ぐネットワーク化の動きを作り出し、それぞれの活動が連携し始めている\*143。

認定NPO福島版個別指定条例の整備、「思いやり税」と「思いやり券」の導入を図ることで開けてくる福島の未来、これからのふくしまの復興に求められる「人間関係の回復」を目指す「思いやり税」と「思いやり券」は、人と人との思いやりが繋ぐ地域社会に新たな可能性を広げることとなる。それは、地域間交流と市民活動の連携により新たな段階を迎えつつある。これからの福島の再生に向けて、NPO法人が担う共助社会づくりへの道筋が見えてくる。「思いやり税」と「思いやり券」の導入環境は整ってきている。



\*1 この3要件は、非営利法人とされるNPO法人、社会福祉法人、社会医療法人、宗教法人に共通するものとなっていることを第3章第1節1「法人格の違いと法人課税」において整理している。参照

\*2 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析－政策税制の租税法学的考察－」国家学会雑誌 117 巻 11.12号 38-40 頁 (2004)

\*3 NPO法成立時の税の優遇処置が税制調査会の了承を得られなかった様子は熊代昭彦『日本のNPO法』(ぎょうせい 1998)からも知ることができる。

\*4 水野忠恒「新たな非営利法人制度の課税及び寄付金税制の検討」税研 125号 25 頁 (2006)

\*5 藤谷武史・前掲注(2) 118 巻 5.6号 170 頁 非営利法人への課税ルールを整理する視点として、包括的所得概念による検討を加えている。「包括的所得概念は、『経済的資源に対する支配権』に着目した再分配を行うことで、自由な経済社会の基礎的な条件を維持しようとするものであるとの理解が提示された。包括的所得概念は、希少な経済的資源の利用方法についての支配権・裁量権の帰属を最も正確に反映するから、所得課税の基準となる。」「包括的に構成される所得課税は、希少な経済資源の利用方法についての決定権を、財産権者から民主的政治過程における決定へと移転させる仕組みと理解される。」とし、公益的な活動への寄付等についても「財産権者＝私人の自由な裁量に基づく用途の決定が介在している。」から、課税対象からは除外されない。「慈善の支出が特別な扱いを受けるのは、支出者＝財産権者の意図とは独立した民主的政治過程において決定されるべきである。」と結論づけている。

所得課税の観点からは、非営利公益団体を「財産拠出者が、自らの財産を非営利公益団体の内部者に委託して、拠出時に約束された目的に支出させる」仕組みとして理解できる。「拠出者が受益者に消費させている。」この拠出者の課税所得を、この公益目的支出に対する優遇とすかどうかは民主的政治過程で決定されるものであるとしている。

藤谷氏の考察の中では、収益事業課税方式についての営利法人ルールからの検討はなされていない。その後の法人法の改正に伴い、法人税法上の非営利型法人との整合性についても検討課題と考える。

\*6 藤谷・前掲注(2) 117 巻 11.12号 12-25 頁 「原則課税論の論拠として政府税調の議論において提示されたのは、(1)特段の規定がない限り「法人」は全て課税対象とするのが法人税法の原則との考え方、(2)非営利法人においても法人解散時の残余財産が社員等に帰属する可能性が排除されない以上、法人段階での毎事業年度の課税が必要との考え方、(3)営利法人との均衡や、非営利法人の役員・従業員が非課税所得から有形無形の利益を得ることが、可能性があることに鑑み、課税の網を掛けておくことが便宜との考え方の3つがあった」としている。

\*7 第3章4節3(1)「NPOの現場と公益」参照。税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ報告書「新たな非営利法人に関する課税及び寄付税制についての基本的考え方」(2009.6.17)においても、収益事業課税方式に関する今後の課題として「公益法人等が多様な事業活動を行っている現状を踏まえ、課税対象を個別列挙により定めるのではなく「対価を得て行う事業」というように包括的に定めた上で一定のものを除外するという考え方もある。」ことを紹介している。

すでにシャープ勧告においては、当初から公益法人課税の方法として「個別審査方式」を提案していた。

\*8 第1章第1節3「NPOの視点で考える公益性」参照。

\*9 『国民の福祉と介護の動向・厚生指標増刊 2015/2016』厚生労働統計協会(2015.) 第2部第1編第3章「社会福祉の歴史」参照

\*10 税制調査会基礎問題小委員会報告「わが国経済社会の構造変化の『実像』について～『量』から『質』

---

へ、そして『標準』から『多様』へ〜」（2008年6月）において、今後の税制改革論議の共通の土俵作りを目指すとして、「家族のかたちの多様化」をまとめている。「家族のかたちの変化を見ると、戦後から高度成長期を通じて、就労形態の変化や都市部への大規模な人口移動に伴い、「三世帯同居世帯」から「核家族世帯」へとウェイトが移ってきた。また、その中で、「夫婦と子供だけの世帯」が最も大きなシェア（全世帯数の4割強）を占めることとなり、いわば標準的モデルとなった。しかし、近年では、未婚化・晩婚化・長寿化の進行等に伴ってさらに世帯規模が縮小し、「夫婦と子供だけの世帯」の割合が減少する一方、「単独世帯」の割合が上昇している。「子どものいない世帯」（夫婦のみ世帯や高齢者を含む単独世帯）の増加も顕著である。」としている。この傾向は10年後の現在ではより進行している。「厚生労働白書平成27年版」（厚生労働省2015）では「人口減少社会を考える」をテーマに、人口減少社会を取り巻く背景・現状について分析を試みている。状況に対する危機感から政府には「まち・ひと・しごと創生本部」も設置されている。

\*11 矢島洋子「介護保険法をめぐるボランティア団体の動向ー特定非営利活動促進法との関連においてー」金城学院大学大学院文学研究科論集6巻67-82頁（2000）において、具体的な調査を踏まえて、介護福祉系のボランティア組織がNPO法人化を目指し介護保険に担い手となることを選択していく様子を明らかにしている。

\*12 『国民の福祉と介護の動向・厚生指標増刊2015/2016』前掲注（9）第2部第4編第1章介護保険参照。

\*13 社会福祉法の改正に基づく社会福祉法人改革が行われている。『社会福祉法改正のポイント』（全国社会福祉法人協議会（2016.5.18））によると平成28年・29年の2年間で一般社団法人等と組織運営を同じくするため、意思決定機関としての評議委員会と業務執行機関としての理事会の役割が明確とされ組織改革が進められることになる。『社会福祉審議会福祉部会報告書』（2015.2）は、改革の視点として、社会福祉法人に公益財団法人等と同等以上の公益性・非営利性を確保する必要性を求めている。

\*14 行政主導で作られてきた特別法による公益法人は、法人税法別表2の公益法人等としてほとんど残っており、2007年の「特定非営利活動法人制度の見直しに向けて」（国民生活審議会総合企画部会）以降、NPO法人についても公益法人改革の中で棚上げの状態になっている。

\*15 『公益法人の設立許可及び指導監督基準』（1996年（平成8年）9月20日閣議決定）が2000年（平成12年）の『行政改革大綱』以前に定められ、公益法人改革が進む中でも変更されることなく、『公益法人制度改革関連3法』の成立する2006年（平成18年）に一部改正が行われている。改正は、経過処置の一部が追加されたのみで、「目的」「事業」等基本部分はそのまま継承されている。「認定法」の上記の要件は、この「指導監督基準」の「2.事業」の内容に定められている。

\*16 藤谷・前掲注（2）118巻5・6号171頁

\*17 会計検査院は、国会及び裁判所に属さず、会計検査院法に基づき、内閣から独立した憲法上の機関として、国や法律で定められた機関の会計を検査し、会計処理が正しく行われているように監督する職責を担っている。

（会計検査院HP（<http://www.jbaudit.go.jp>））

\*18 公共の福祉の増進を目的とする国や地方自治体の公会計に企業会計の発生主義・複式簿記の導入が公会計改革として進められている。この経緯と概要については、鈴木豊・兼村高文編『公会計講義』（税務経理協会2010）を参照。国、地方自治体、地方公営企業等が公会計制度として統一された会計基準として整備されるメリットは大きい。この公会計の末端にNPO会計基準もふくまれるものと考えられる。

---

2015年（平成27年）1月23日には、総務大臣から各都道府県等に「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」という文書とともに「統一的な基準による地方公会計マニュアル」も通知されている。

\*19 平成18年に制定された「公益法人3法」の中の「公益社団法人及び公益財団法人の認定に関する法律」の略

\*20 第3章1節3（3）「寄付金制度」参照。

\*21 指定寄付金は、公益社団・財団法人その他公益を目的とする事業を行う法人又は団体に対する寄付金のうち広く一般に募集され、かつ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ことが確実であるものとして、財務大臣が指定したもの。財務省告示第94号（2016.3.31）国立大学、独立行政法人、各種学校法人、公益社団・財団法人等が①学校教育関係、②試験教育関係、③共同募金関係、④日本赤十字社関係の4区分に分類され、対象団体と具体的な目的が明確で財務大臣の指定を受けたものが対象となる。

\*22 特定公益増進法人とは、独立行政法人、公益社団・財団法人、各種学校法人、社会福祉法人等で、「公益法人等のうち、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」とされている。（財務省 <http://www.mof.go.jp>2017.3.1）

\*23 普通法人の寄付金控除では、指定寄付金は全額損金算入、特定公益増進法人への寄付金は、損金算入限度額の範囲内で一般寄付金とは別枠で計算されている。その中での所得基準額は所得金額×6.25/100と6.25%にすぎない。指定寄付金と特定公益増進法人での取扱いには大きな隔たがある。

\*24 『地方創生応援税制（企業版ふるさと納税）活用の手引き—企業の力で地方創生—』（内閣府地方創生推進事務局（2016.4））

\*25 第3章1節4「所得税における取扱い」参照。税額控除については、同4（2）参照。

\*26 P T S（パブリックサポートテスト）基準には、①相対値基準：寄付金収入／経常収入金額 $\geq$ 20%、②絶対値基準：3000円以上に寄付者 $\geq$ 年平均100人、③条例指定：各地方自治体で条例で対象となる個別法人名を指定、の3種類がある。

\*27 総務省の「認定NPO法人・条例指定NPO法人の現状調査（2015.12.31現在）」によると、条例指定制度を実施している自治体数は143（都道府県14、政令市8、その他市町村121）となっている。

\*28 増井良啓「所得税法から見た日本の官と民」増井良啓他編『融ける境を超える法③市場と組織』（東京大学出版会2005）36頁 寄付金を論ずる意味を「いかなる組織が公共財を提供するか」の視点から「国と、国以外の組織との、役割分担のあり方を論ずることである」として、この公共財について「官が決めるという場合」と「民が決めるという場合」の寄付金控除があり、寄付金控除の制度は、現代日本における管と民との関係の縮図であるとし、寄付者にとっては、「公費の肩代わりとしての寄付であれば所得税の優遇」、寄付を受ける組織に対しては「租税優遇措置を隠れた補助金と位置づけ租税支出の考え方」があるとしている。

\*29 第3章1節5「相続税法における取扱い」参照。

\*30 市民後見人については、成年後見人等に就任すべき親族がおらず、本人に多額の財産がなく紛争性もない場合について、本人と同じ地域に居住する市民が、地域のネットワークを利用した地域密着型の事務を行うという発想で活用することが当面有効である。（「成年後見制度研究会報告書」2010.7）14頁

\*31 第3章1節6「地方税法における取扱い」参照。ふるさと納税については同（3）参照。

\*32 認定NPO法人の認定基準のP S T（パブリックサポートテスト）の一つに条例指定基準があり、これにより各地方自治体が条例により対象となる法人を指定することができる。

---

\*33 平成 22 年（行ヒ）第 242 号：神奈川県臨時特例企業税通知処分取消等請求事件、最高裁平成 25 年 3 月 21 日第一小法廷判決（民集 67 卷 3 号 438 頁、判時 2193 号 3 頁、判夕 1391 号 113 頁）

\*34 本件条例は、神奈川県内に事務所等を有する資本金 5 億円以上の法人に臨時特例企業税を課すというもので、課税対象は、欠損金の繰越控除をした事業年度を課税事業年度として、繰越控除欠損金額を損金の額に算入しないものとして計算した場合の所得金額（繰越控除欠損金を上限とする）に 3%の課税を行う。

\*35 淵圭吾「東京都銀行税訴訟をめぐって」法学教室 273 号（2003）は、銀行税条例の経緯を「銀行税条例とは、2000 年 4 月に東京都が地方税法 72 条の 19 に基づいて公布・施行した『東京都における銀行業等に対する事業税の課税標準等の特例に関する条例』のことである。東京都の銀行税条例は、各事業年度の終了の日における資金の量が 5 兆円以上である銀行業等を行う法人に対し、制定日から 5 年以内に開始する各事業年度の法人事業税について、課税標準を各事業年度の所得から『業務粗利益等』に変更し、税率を 3%とするものである。」と述べている。

\*36 平成 14 年（行コ）第 94 号等東京都外形標準課税条例無効確認等請求控訴事件

東京高裁 平成 15 年 1 月 30 日判決（判時 1814 号 44 頁、判夕 1124 号 103 頁、判自 236 号 9 頁）

\*37 横浜市は、平成 12 年 12 月 14 日、法定外普通税として、勝馬投票券発売税を新設することを内容とする条例改正案を可決した。馬券売上金から配当金などを除いた売り上げに 5%を課税する法定外普通税。

\*38 平成 13 年国地係第 1 号地方公共団体に対する国の関与に関する審査申出事件

国地方係争処理委員会 平成 13 年 7 月 24 日勧告（判時 1765 号 26 頁、判夕 1073 号 128 号）

\*39 国地方係争処理委員会は、委員長塩野宏以下 4 名の委員により構成され、平成 13 年 5 月 9 日の第 1 回から 7 回の委員会を開催し平成 13 年 7 月 18 日勧告の内容は決定された。

\*40 金子宏『租税法』（弘文堂第 20 版 2015） 第 4 章第 3 節自主財政主義 91～94 頁

\*41 地方分権一括法は、1999 年（平成 11 年）7 月に成立し、2000 年（平成 12 年）から施行されている。全部で 475 本の関連条文からなる。これにより、機関委任事務が廃止され、法定受託事務と自治事務という制度が新たに設けられた。この目的は、地方の自主裁量を高め、国の管理を少なくすることであった。

\*42 大牟田市が課税していた電気ガス税について、非課税措置を定める地方税法の規定は、地方公共団体の固有の自主的な課税権を保証した憲法 92 条に、また同 14 条に違反するとして、これによる逸失利益について国に国家賠償法 1 条 1 項に基づく損害賠償を請求した。「憲法上地方公共団体に認められている課税権は、抽象的に認められた租税の賦課、徴収の機能であって、具体的税目についての課税権を認めたものではない。」「具体的税目についての課税権は、地方税法 5 条 2 項によって初めて認められるもの」とされた。

\*43 成宮哲也「地方税における法定外税の導入とその課題」近畿大学九州工学部研究報告 31 号 108-109 頁（2003）地方分権の推進等を背景として、新たな税の導入が活発化している。特に「法定外目的税としての導入が顕著である。」としている。

法定外目的税は、2016（平成 27 年）4 月 1 日現在、遊漁税 1、産業廃棄物税 27、宿泊税 1、環境税 7 合計 36 件ある。しかし、法定外税の地方税収額に占める割合 0.10%にすぎない。

\*44 国との事前協議及び同意制度の創設は、地方分権推進委員会の第 2 次勧告（平成 9 年 7 月 8 日）及びそれに基づく「地方分権推進計画」（平成 10 年 5 月 29 日閣議決定）に基づく提案による。

\*45 成宮・前掲注（43）109 頁 地方分権推進に伴う新たな税の動きを横浜市・勝馬投票券発売税、山

---

梨県河口湖町・遊漁税、三重県・産業廃棄物税、東京都・宿泊税、太宰府市・歴史と文化の環境税について具体的に取り上げ検討している。勝馬投票券発売税以外は総務大臣の同意を得られており、これは「国の経済政策」の解釈への判断基準を与えることになるとしている。

\*46 逸見幸司『図解地方税平成 27 年版』（大蔵財務協会 2015） 2～9 頁参照。

\*47 神奈川県臨時特例企業税、東京都銀行税はこの具体例と見ることができる。

\*48 中村剛治郎『地域政治経済学』（有斐閣 2004） 59 頁「地域とは何か」として、7つの視点を提示している。「i 地域とは、人間が協同して自然に働きかけ、社会的・主体的に、かつ自然の一員として、人間らしく生きる場、生活の基本圏域であり、人間発達の間、自己実現の間、文化を継承し創造していく場である。ii 地域経営の基本目標は、自然環境、経済、文化の総合的発展である。iii 地域の独自性は、地域の人間が、さまざまな地域的条件のもとで、自然環境、経済、文化、3つの要素の複合体として人間の生活圏たる地域をつくっていくこと。iv 地域は住民を主人公とする自律的な存在であり、自治の単位である。v 地域は開かれた存在であり、地域間の交流と連帯を必須条件とする存在である。vi 自然環境、経済、文化の複合体である地域という人間の基本的生活圏の経営があって、地域間の広域的調整システムとしての広域経営、国土経営がある。vii 地域の中に全国や世界がある。地域は全国的・国際的・世界的存在である。」

\*49 「平成 28 年版地方財政白書」（総務省編 2016 年） 13 頁によれば、平成 11 年度国庫支出金 16,0% 地方交付税 20,1% 計 36,1%、平成 26 年度国庫支出金 15,2% 地方交付税 17,1% 計 32,3% と 3,8% の減となっているが依存関係に大きな変化はない。地方税 33,7%（平成 11 年度）から 36,0%（平成 26 年度）と若干の増加はみられる。

\*50 第 2 章 1 節 3 「NPO 法成立と市民活動」参照。

\*51 特定非営利活動促進法、第 2 条別表の特定非営利活動を参照。特定非営利活動として列記されている活動の多くは、衰退してきている地域社会に求められる活動である。

\*52 前田高志「地方公共団体の課税自主権—法定外税を中心にして—」関西学院大学産研論集 37 号 35-46 頁（2010） 法定外税の実施状況から法定外税に関する論点と課題を整理している。41 頁、法定外税の政策的活用については「公共サービスの財源調達という租税本来の性格が備えられていれば、特定の政策目的の実現や特定の行為の抑制または奨励促進を主たる目的とする法定外税を創設することに問題はない。」として例に環境税を取り上げている。しかし、「合理的な課税の根拠を納税者に対して説明し、その理解を得たうえで導入すべきである。」として、納税者の理解を得られるかどうかは課題であるとしている。また、「法定外税は零細課税となる場合がおおく、そのようなケースでは税収と徴税コストのバランスについても十分に検討すべきである。」ことを指摘している。

\*53 平成 28 年版地方財政白書・前掲注（49） 45 頁、資料編 29 頁 第 13 表法定外普通税、第 14 表法定外目的税参照。

\*54 鈴木正晃『森林環境税の現状と今後のあり方について』（林野庁 2009） 53 頁

\*55 高知県森林環境税をモデルケースに検討を行っている石田和之『地方税としての森林環境税』（徳島大総合科学部 k-ishida@ias.tokyusima.u.ac.jp）では、12 頁「森林環境税は、もともと、法定外目的税として森林環境保全に必要な費用の調達を課税自主権の行使として地方公共団体が独自性、自主性、自立性を示す手段として検討されたと考えられる。しかしながら、実際に森林環境税の枠組みを検討する際には、徴税コストや公平性の観点から、望ましい森林環境税の構築をあきらめられ、現行のような姿に落ち着いたといえる。」とその経緯をまとめている。

\*56 今若慎太郎・佐藤宣子「「森林環境税」による新たな森林整備に関する研究」九大演報 89 号 75-126

---

頁(2008)。森林環境税に関する情報を広く集め比較検討を行っている。事業内容の異なる岡山県と熊本県を事例に、導入過程における県民意識や議論過程が税事業の内容をどのように規定したのかを分析している。

\*57 「森林との共生を考える県民懇談会報告書ー県民一人ひとりが参画する森林づくりー」(2004.6) 「はじめに」より抜粋した。具体的な施策は第4章4「新たな財源負担による支援」にまとめられ、その中で森林づくりのための税制度の検討として「(仮称)森林環境税」の必要性があるとされた。16頁

\*58 「森林を守り育てるための新たな県民参画の在り方についてー答申ー」(福島県森林審議会2004.11)11頁において、「森林環境税」のイメージをまとめている。森林環境税は一般財源から基金へ積立て「森林環境基金」とし、「森林環境基金運営委員会」の意見を反映させながら、県民一人ひとりが参画する新たな森林づくりのための事業執行のために基金を取り崩すこととなる。

\*59 福島県森林環境税条例とともに「福島県森林環境基金条例」と「福島県森林環境交付金交付要綱」も同時に定められた。

\*60 「森の未来を考える懇談会意見書ー森林環境税を財源とする事業の在り方についてー」(森の未来を考える懇談会2005.10)事業は、以下の3つの事業から構成されている。(1)森林を守り育てる意識を醸成するための事業、(2)森林の適正な保全のための事業、(3)森林環境税による事業の評価と情報の発信に関する事業

\*61 調査対象：県内に所在する企業及び県内に居住する20歳以上の男女個人、調査期間：平成21年4月23日～平成21年8月31日、回収状況：総回収数11,043件(有効回収数10,991件)

\*62 「平成23年度以降の森林環境税のあり方についてー答申ー」(福島県森林審議会2010.7)において、継続に当たっての在り方がまとめられた。

\*63 調査対象：県内に居住し、県民税の納税義務のある男女個人と県内に所在する法人、調査期間：平成26年10月25日～平成26年12月25日、回収状況：総回答数10,900件(個人10,440件、法人460件)

\*64 福島県森林環境税「森林環境税で森林を守り育てています」(28年版パンフレット)(<https://www.pref.fukushima.lg.jp2017.1.21>)参照。

\*65 「福島県森林環境税に関する市町村・関係団体のアンケートの結果について」(福島県森林計画課(2015.3.24)参照。原稿の森林環境税については現在そのまま継続72.0%、森林環境税による大切な取り組みでは、森林環境の適正な保全79.0%と県民アンケートと同じ傾向が見られる。

\*66 鈴木・前掲注 62頁 森林環境税の事業は、県の裁量の幅が広いだけに、県民の意見や合意形成の過程で大きく変わる。

\*67 「産業廃棄物税の概要」(福島県総務部税務企画グループ)産業廃棄物税説明会用資料。福島県産業廃棄物税条例(平成17年福島県条例第4号)平成18年4月1日施行。

\*68 「産業廃棄物税とは」(福島県)<http://www.pref.fukushima.lg.jp2017.1.26>

\*69 「平成27年度産業廃棄物税充当事業一覧表」(福島県)

\*70 「市民活動推進のための条例・協働指針の設置状況」

<http://www.pref.nagano.lg.jp2017.3.1>

\*71 富士明「協働・支援条例の考え方」フロンティア180・秋号・51号(2005)

\*72 市民活動推進条例について、黄国光「「市民活動推進条例」自治体の取り組みーその現状と変革の方向性ー」創価大学通信教育部 通信教育部論集9巻101-117頁(2006)では、自治基本条例、市民参加

---

条例、まちづくり条例、市民協働支援条例の総称としている。自治体基本条例タイプには、「東海市まちづくり条例」他 46 件、市民参加型条例タイプは富良野市の「情報共有と市民参加のルール条例」他 8 件、まちづくり条例タイプ 0 件、市民協働支援条例タイプは、京都府「社会貢献活動の促進に関する条例」他 15 件、その他に理念条例タイプ、常設型住民投票条例をあげ制定一覧としてまとめている。福士氏との間で区分の根拠に大差はないので福士氏の区分に従った。

\*73 「宮城県民間非営利活動促進基本計画」は、「宮城県の民間非営利活動を促進するための条例」（平成 10 年 12 月 15 日宮城県条例第 36 号）条例 9 条の規定に基づき「民間非営利活動の促進に関する施策の総合的かつ計画的な推進を図るための基本的な計画」として平成 12 年 10 月に策定された。

\*74 NPO法の改正過程については、第 2 章第 2 節 8「平成 22 年度税制改正大綱と NPO法改正」参照。

\*75 福島市における災害復旧費の推移を、平成 23 年から平成 26 年までを比較すると、22 年 0、23 年 3,459、24 年 20,015、25 年 55,638、26 年 91,072（単位：百万円）となっている。（平成 27 年度福島市税務概要）

\*76 「地方税法第 37 条の 2 第 1 項第 4 号の規定により控除対象となる寄付金を受け入れる特定非営利活動法人を指定するための基準、手続を定める条例」の略称。同上で定める寄付金とは、NPO法に基づく特定非営利活動法人の本来の事業に関連する寄付金のうち「住民の福祉の増進に寄与する寄付金として条例で定めるもの」とされている。

\*77 南富良野町：北海道上川地方南部に位置する町。人口 2,642 人（平成 27 年 6 月 30 日現在）  
town.minamifurano.hokkaidou.jp2017.3.1

\*78 認定 NPO 法人・条例指定 NPO 法人の現状調査（2015.12.31 現在）、条例指定の基準のおおまかなパターン（内閣府 NPO ホームページ）

<https://www.npo-homepage.go.jp>2017.3.1

\*79 内閣府内に 2013 年（平成 25 年）から「共助社会づくり懇談会」が置かれ、活動は 2015 年（平成 27 年）まで続けられた。懇談会の最終報告書として『共助社会づくりの推進について～新たな「つながり」の構築を目指して～』（以下「共助社会づくり」という）がまとめられた。

\*80 共助社会づくり・前掲注（79） 「はじめに」1 頁

\*81 『ニッポン一億総活躍プラン』（2016 年（平成 28 年）6 月 2 日閣議決定）4（4）地域共生社会の実現

\*82 『経済財政運営と改革の基本方針 2016』（2016（平成 28 年）6 月 2 日閣議決定）第 2 章 2（4）③地域の活性化

\*83 市川市：千葉県北西部に位置する都市。千葉県内では、千葉市、船橋市、松戸市について第 4 位。人口 476,280 人 [www.city.ichikawa.lg.jp](http://www.city.ichikawa.lg.jp)（平成 27 年 7 月 31 日現在）

\*84 市川市の 1% 支援制度の特徴と効果については、千葉光行『1%の向こうに見えるまちづくり』（ぎょうせい 2005）、市川市 1% 支援制度記録チーム編『新 1%の向こうに見えるまちづくり』（ぎょうせい 2009）を参考にしながら要約した。

\*85 いちかわボランティア・NPO Web（以下「いちかわ NPO Web」という）

<http://ichikawa.genki365.jp>2017.2.18

\*86 いちかわ NPO Web・前掲注（85） 「市民協働への取組み」において、これまでの経過の中を上記のように結んでいる。

\*87 いちかわ NPO Web・前掲注（85） 市川市におけるボランティア・市民活動の具体的な推進、支援策を検討するため、平成 11 年に「ボランティア・市民活動推進懇話会」、翌 12 年度に「市川市ボラ

---

ンティア・市民活動推進検討委員会」を設置し、ボランティア・市民活動関係者、公募市民が委員となり、今後の推進、支援のあり方などを検討し、ボランティア・市民活動推進拠点の整備構想を具体的にまとめられた市川市の市民活動のための協働指針が「まちの縁側構想」である。「『まちの縁側構想』の実現に向けてー市川市ボランティア・市民活動推進検討委員会報告書」（2000.10）

\*88 青柳龍司・栗林隆「千葉県市川市における1%支援制度の評価と分析：住民税と寄付課税」千葉商大論叢 51 巻1号 175-189 頁（2013）において、その特徴と評価を以下の5点に要約している。i 納税者の属性男性70%、女性30%、高額所得者ほど投票率が高い。ii 市民の納税意識、地域への帰属意識が低い。iii コストの問題、制度導入に関する費用は最小限に。iv 地方分権と地域福祉の視点から、福祉の一環としてもっと注目すべき。v 行政と市民の「協働」の視点から「1%支援制度」その一環として位置付けられる。

\*89 市川市1%支援制度記録チーム・前掲注（84） 第7章「制度の課題と将来」179 頁

\*90 「平成25年度 市民活動団体アンケート結果」より、団体の活動年数をみると5年以上が91%を占め、10年以上活動している割合も57%を占めている。年間支出額が「50万円未満」の団体が全体の60%を占めている。1%支援制度に参加したことがありますか、という問いに対しては69%が参加したことがあると答え、この制度に参加して気づいた課題を、提出書類等の事務作業に時間がかかる（47%）、支援金がなかなか集まらない（24%）としてする結果がでている。

\*91 伊藤久雄「1%支援制度はなぜ拡大しないか、その理由を考える」（認定NPO法人まちぼっと 2015）

\*92 平成23年度第1回奈良市市民公益活動推進会議（2012.2.28）の会議録から、市民の理解が得られなかったことがわかる。

\*93 『「市民公益活動を支援する仕組み」に関する提言』（奈良市市民公益活動推進会議 2011.1.31）の中での2つの制度の概要は、ア、奈良市地域貢献ポイント制度を、「市の指定するボランティア活動に参加するなどして貯めたポイントが満点になると、市の施設の入場料の一部に利用できる制度を創設し、そのポイントを活用する。そのポイント制度により貯めたポイントが満点にならなくても、貯まったポイントを円に換算して、1%支援制度において、支援したい事業（団体）を選択するか、基金への積み立てを選択することができるものとする。」イ、ワンコインによる支援制度は「自分のお金、一人1回ワンコイン（500円）で、支援したい事業（団体）を選択するか、基金への積み立てを選択することができるものとする。この制度の創設により、より多くの市民の皆さま方に参画頂けるとともに、様々な方法を用意することで市民の皆さま方の志をよりよく活かすことができる。」と説明している。

\*94 伊藤・前掲注（91） 「2. 納税者参加方式と市民参加方式」参照。

\*95 いちかわボランティア npoweb (<http://ichikawa.genki365.jp>2015.6.24) 市川市の地域ポイント制度は、2006年（平成18年）11月4日「いちかわエコボカード」としてスタートした。この制度は、市の指定するボランティア活動やエコロジー活動などに参加したり、市のeモニター制度でモニターになってアンケートに回答するとポイントをもらうことができ、ポイントが満点になると市の施設に入場できたり、1%支援制度の支援対象団体にポイントを寄付することができるものである。

\*96 久木建吾「エコボカードで市民活動を支援—先行実施の「1%支援制度」とも連携—」月刊地域づくり 265号 平成23年7月特集「広がる公共領域でのポイント制度」（2011）

\*97 1%支援制度導入自治体の状況 npoweb.jp、2017.3.1 市川市1%支援制度記録チーム・前掲注（84）第8章全国の仲間たち 190 頁

\*98 松下啓一、茶野順子『新しい公共を拓くパーセント条例』（慈学社出版 2006）8 頁



---

\*99 松下・前掲注 (98) 8 頁

\*100 市川市ホームページ <http://www.city.ichikawa.lg.jp> 市川市の条例で規定されたNPO法人、「平成 25 年度市民活動団体アンケート結果」、「市川市控除対象NPO法人に関する規定の手引き」を参考にまとめている。

\*101 井堀幹夫「市川市の取り組みと問題点」(市川市資料 1-5, 2005.8.29) 住基カードの導入時に、カードの多目的利用を検討するための実証実験として実施された。地域通貨を記録するポイントカードとして住基カードを利用しようとするものであった。

\*102 堀切公雄氏は、市川市役所の地域情報推進課長として地域通貨に取組み、東京学芸大学連続講演会第7回において「市川市地域通貨モデル事業からの報告～地域の再生・活性化にどうつながったか」として講演を行っている。

\*103 井堀・前掲注 (101) 「市川市資料」 参加者のアンケート結果より

\*104 ふるさと納税の詳細については、第3章1節6(3)を参照。各地方自治体で返礼品を競う傾向が顕著なため、注意を促す通知(2015.4.1)が総務大臣から出されている。

\*105 総務省「ふるさと納税に関する現況調査」(2016.6.14)に基づくふるさと納税の受入額と受入件数。

\*106 安田信之助・小山修平「地域経済活性化とふるさと納税制度」城西大学経済経営紀要 34 巻 49-78 頁(2016)において、ふるさと納税に関する租税原則からの検討が行われている。

最近の日本の租税原則は、公平・中立・簡素という3つの原則のもとに実施されたとして、ふるさと納税を公平・中立・簡素という3原則に照らして検討している。税額控除を行うことでこの3原則を大きく損なうことはないとしている。地方税原則である応益性の原則では、本来「ある自治体」に支払うべき住民税が「別の自治体」に移ってしまうことで応益性の原則を満たさないと批判される。しかし、税の移転をライフサイクルで考えれば、納税者個人が過去に受けた公共サービスの対価を支払うと考えれば、ある程度応益性を満たすことが可能としている。

\*107 熊坂俊彦「地方自治体における「地域ポイント制度」の新展開」筑波総研「調査情報」39号1頁(2013)

\*108 熊坂・前掲注 (107) 2 頁 「ポイント」は、「貨幣」に近い、「補完通貨」の一つと見ることができる。「ポイント」は、「貨幣」が持つ「価値尺度機能」「価値交換機能」「価値蓄蔵機能」の3つの機能を持っていることによるとされている。この機能により「地域通貨」とみられている。

\*109 「地域通貨とその活用事例に関する調査研究」(仙台都市総合研究機構 2002)では、2002.6.26～2002.7.10を対象期間として調査対象180団体にアンケート調査を行っている。調査対象団体は全国に散らばり都道府県すべてにあったことから地域通貨が盛んだったことがうかがえる。

\*110 植田憲他「内発的・地方創生に寄与する地域通貨のデザイナー—日本において実践されてきた地域通貨の類型化に基づいて—」日本デザイン学会 デザイン学研究 542 頁(2016)から、地域通貨の定義を引用した。

\*111 植田・前掲注 (110) 542 頁

\*112 徳留佳之「『地域通貨』とその動向」(第2回地域SNS全国フォーラムセッション2-3「融合するコミュニティの基盤—地域SNSと地域通貨の未来」2008.2.29) 3. 法定通貨と地域通貨の比較

\*113 徳留・前掲注 (112) 4. 地域通貨の分類

\*114 仙台都市総合研究機構は、平成7年に仙台市政の長期ビジョンや政策目標を提示していくことを目的に、仙台市により設立された調査研究のための機関。

- 
- \*115 仙台都市総合研究機構「地域通貨とその活用事例に関する調査研究」（2002SURF 研究報告）10 頁  
地域通貨導入の背景
- \*116 仙台都市総合研究機構・前掲注（115） 5 頁 世界における地域通貨の展開を見てみると、地域通貨の代表的なものには以下の形があり、日本の地域通貨もこれらを参考に創られている。i スイスの無利息貨幣「W I R（ヴィア）」、ii カナダの通帳で決済する「L E T S（=Local Exchange Trading System）、iii アメリカの「1 時間を 1 点とするタイムダラー」、iv アメリカ、紙幣型の地域通貨「イサカアワー」、v カナダ、紙幣型の「トロントダラー」、代表的なものはこの 5 つである。これを日本の地域通貨に当てはめると、ii の L E T S 方式を採用した千葉市の「ピーナッツ」（1999）、iii タイムダラーの愛媛県関前村「だんだん」（1995）、iv イサカアワーをモデルにした滋賀県草津市の「おうみ」（1999）等が挙げられる。
- \*117 仙台都市総合研究機構・前掲注（115） 14 頁
- \*118 留辺蕊町は、平成 18 年 3 月現在の北海道北見市に合併されている。平成 14 年（2002 年）に地域商品券を発行し、金融庁は、商品券の複数回流通を認めたが、財務省は紙幣に似た証券の流通を禁止する「紙幣類似証券取締法」に抵触するとして「不可」とされたが、留辺蕊町は、これを不満として「地域商品券が東京で流通することはありえない」本町には 8 億円の基金があり、2000 万円の地域通貨が失敗した際のリスク負担能力がある」などの意見書を提出。これにより、財務省は「複数回流通は登録業者間に限る」「換金は登録事業者が指定金融機関で行う」などを条件に容認することとなった。
- \*119 北海道川西郡更別村
- \*120 前項（4）地域通貨参照。仙台都市総合研究機構による「地域通貨とその活用事例に関する調査研究」においても、14 頁で、財務省の見解から、地域通貨は、紙幣類似証券取締法には抵触しないと考えられるとしている。
- \*121 仙台都市総合研究機構・前掲注（115） 14 頁 地域通貨の普及において留意すべき法制度
- \*122 <http://cc-pr.net> により、全国の地域通貨リストを確認し、存続状況を確認した。（2017.1.30）
- \*123 「ピーナツクラブ西千葉」は、西千葉駅前ゆりの木通りを中心に、まちづくりと商店街活性化を目的とする組織である。
- \*124 栗沢尚志「西千葉イレブンプロジェクト」によるまちづくりと商店街活性化ー地域通貨「ピーナツ」の役割と可能性ー」千葉経済論叢 53 号 38 頁（2015）
- \*125 奈良市ホームページ「奈良市ポイント制度について」参照。  
（<http://www.city.nara.lg.jp>2017.1.30）
- \*126 大日本印刷（株）は、「DNP 地域通貨ポイント向け流通プラットフォーム」を開発し、特定地域内で流通する地域通貨・地域ポイントのサービスを容易にするシステムを全国に販売している。シンククライアント型スマートフォン決済端末を特徴とするプラットフォームで、地域 I C カードの活用が広がっている。（[http://www.dnp.co.jp/news/10127845\\_2482.html](http://www.dnp.co.jp/news/10127845_2482.html) 2017.1.30）
- \*127 高知県の森林環境税が、平成 15 年に導入され、その後全国に広まった。宮城県のみやぎ環境税、福島県の森林環境税などがある。第 4 章 3 節 1（3）参照。
- \*128 鈴木正晃『森林環境税の現状と今後のあり方について』（林野庁 2009）[www.rinya.maff.go.jp](http://www.rinya.maff.go.jp)
- \*129 奈良県税制調査会『望ましい地方税のありかたー奈良県税制調査会からの発信ー』（清文社 2014）108 頁
- \*130 日本 N P O センター、N P O 法人データベース N P O ヒロバによると、N P O 法人の 75% がボラ

---

ンティア募集を行っている。

\*131 第1章2節 3. NPO法人シャロームの決算内容から、総収入金額 70,327 千円／市委託費 7,612 千円=9.2 倍、4. NPO法人ふくしま飛行協会のイベントの経済効果試算 142,544 千円／予算 8,000 千円=17.8 倍という結果となっている。

\*132 「ふるさと納税研究会報告書」(2007.10)

\*133 福島市についての統計資料は、「福島市の統計 2015」平成 27 年 7 月 1 日発行に基づいている。

\*134 福島市「市政だより」平成 26 年度当初予算より作成

\*135 時間寄付の試算については、前項(2)期待される効果の試算参照。

\*136 PSTとは、認定NPOのための認定基準の内の一つであるパブリックサポートテストの略。

\*137 福島市においては、中間支援のNPOである認定NPO法人ふくしまNPOネットワークセンターが中心となり 10 数年前から毎年市内のNPOが一同に介して「市民活動フェスティバル」を開催している。

\*138 守友裕一『内発的発展の道』(農山漁村文化協会 1991) 157 頁

\*139 NPO法人シャロームが、東日本大震災以後行っている事業で、福島から全国の栽培協力者に食用ひまわりの種を送り、栽培し収穫した種を送り返してもらい、その種からひまわり油「みんなの手」を作り販売、この収益は災害支援活動へ使われている。

\*140 NPO法人シャローム編『2015 ひまわり感謝祭 地域間交流フォーラム活動報告書』(2016. 3. 31) (以下「ひまわり感謝祭」という)参照。

\*141 ひまわり感謝祭・前掲注(140)

\*142 ひまわり感謝祭・前掲注(140) 14 頁. 竹原泉氏は、笠岡市での「ひまわりプロジェクト」の取組みをベースに基調報告を行った。

\*143 2016. 6. 11 には、シンポジウム「人権フォーラム in ふくしま—命をつなぐふくしまの未来—」が開催された。内容は『人権フォーラム in ふくしま—命をつなぐふくしまの未来—』(NPO法人シャローム 2016.) の講演録としてまとめられた。その前文において、「命」を守り育てていく社会を目指した「ふくしま」からの提案であるとその開催趣旨を述べている。パネラーには、生命尊重センター長千葉茂樹氏、子どもの権利条約日本代表福田雅章氏、NPO法人ルワンダの教育を考える会理事長永遠璃マリールイズ女史、NPO法人シャローム災害支援センター長吉野裕之氏が登壇した。それぞれの活動を紹介しながら、「命」を守ろうとする活動が「人権」に繋がることを述べている。パネラーはそれぞれが、長年「命」を守る市民活動を全国的に行ってきた団体のリーダーでもあり、「命」をキーワードとした新たな連携が始まっていることを予感させるに十分なシンポジウムとなった。

おわりに

NPO法人についての課税問題についての疑問から始まった長い旅は、「思いやり税」と「思いやり券」の提案という到達点にたどり着いた。

東日本大震災のために、一時研究が中断し、災害支援に忙殺される日々が続いた。この体験を通して、改めて「命」を大切にすることから、人々は助け合い、生き続けてきた歴史を知らされた。孤立した人間関係からは何も生まれない。身近な人間関係が、コミュニティを形成し助け合う。そこには、直接に関わり助け合う行動がある。その行動は、ボランティア活動と呼ばれる無償による役務の提供によって支えられている。この活動の多くをNPO法人が地域で担っている。

身近な人間関係を基盤に、直接助け合える環境が、少子高齢化した核家族社会の中で急速に崩壊してきた。これを補完するようにNPO法人が増加している。このNPO法人の活動は、多くのボランティアによって担われている。このボランティア活動は、無償で行う役務の提供であり、これを「時間寄付」と定義し、この社会的役割を積極的に評価することで、これを提供する人たちとそのための組織を地域の中で支え合える社会システムづくりを目指していく道は開ける。それは、NPO法の成立過程からその後の公益法人改革、NPO法人の地域における活動の実態等から、これに必要な環境と動きは生まれてきている。現在までの動きと制度を統合していくことで、それは十分可能な状況にきていることを今回の一連の研究を通して確信を持つことができた。

このためのシステムづくりには、財源の確保のための「思いやり税」とボランティアの負担を担う「思いやり券」がセットになって機能することが必要となる。ボランティア活動は、自分たちが生活する地域社会が抱える課題に向かい合い解決しようとする市民の自主的な活動であることから、地域社会に最も近い地方自治体がそれを支える支援の中心にならなければならない。このために活動しているNPO法人を、個別指定条例を定めることで、地域基準での認定NPO法人に認定することができる。この認定団体を地域に増やし、その活動を行うボランティアへの参加を支援していくことは、地域社会の再生へつながる。「思いやり税」は、ボランティアをしている人たちへの感謝の意味を込めて負担することを明確にするため、市町村における法定外目的税にすることを提案している。

その財源をもとに、認定団体に「思いやり券」の発行権を付与し、団体の活動に参加するボランティア参加者への負担の軽減と地域社会への貢献意欲を喚起する。「思いやり券」は、「思いやり税」や市町村での納税にも活用でき、「思いやり券」を「思いやり税」からの還付金として、過大に保有する「思いやり券」はいつでも換金することを可能にする。地域内での商店街での使用を拡大することで「思いやり券」は地域通貨としても機能していくこととなる。

市町村を超えて行われるボランティアの交流によって、「思いやり券」は地域外の住民にも発行されることになるが、それは、参加団体が認定NPO法人であることでの寄付金控除やふるさと納税制度により有効に活用することができる。継続的なボランティアの交流は、地域間の交流を深める効果を拡大する。

市場経済が拡大し、グローバル化が進んだ反面には、地域社会の衰退、人間関係の希薄化と分断を生み、いつの間にか「命」を軽んじる社会をつくりだしていた。東日本大震災そして原発事故、それは、自然災害であると同時に現代社会が生み出した人災でもある。それは現代社会への警鐘であり、「命」を守り合うことを社会の目的としたコミュニティの再生を強く意識させるものとなった。

今回の本稿がこの壮大なテーマにどれだけの有効性を持つことができたかには、不安も残る。これが、障子にあげた針の一穴となり、新たな未来への姿を垣間見ることができれば幸いである。仕事の合間をぬっての50の手習いに長い間付き合っただき、ご指導いただいた渋谷雅弘先生には感謝の申しようもありません。また、わがままを通し研究を続けられたのは、改めて家族や職場のみなさんの理解と支えによるものであることに深く感謝したい。