

# 公益法人とNPOにおける法制度の違いに関する考察

久保 友美

## あらまし

近年、官が公を担う「古い公共」はもはや限界にきており、民が公を担う「新しい公共」へシフトしていつている。その「新しい公共」の担い手として想定されるのが、民間非営利セクターであるが、同じセクターである公益法人とNPOでは財政面、人材面で大いなる格差が生じている。その要因の一つとして考えられるのが、公益法人とNPOにおける法制度の違いである。本研究ではその点に注目し、公益法人やNPOが争点となった判例や裁決、また2008年12月より施行される新公益法人制度を素材として、公益法人とNPOにおける法制度の違いは民法制定時から現在に至るまで存在しており、むしろその違いは拡大しつつある点を明らかにし、一元的な法制度の必要性を明確にすることを目的とする。そして、その論考を踏まえた上で、今後の研究に向けて民間非営利セクターにおける一元的な法制度のあり方についての視座を検討する。本研究の構成は以下の通りである。

まずは、わが国が「古い公共」から「新しい公共」への転換期であることを示唆し、行政にも企業にもできないサービスを提供できる民間非営利セクターが「新しい公共」の担い手となりうる点について述べる。その民間非営利セクターの代表格である公益法人、NPOを財政面、人材面より比較を行う。

次に公益法人やNPOにおける法制度について司法的判断が下されている判例や裁決を素材にし、公益法人とNPOの法制度の違いについて考察を加えた。

そして、2008年12月より施行される新公益法人制度の概要について俯瞰し、主に公益認定に

関する問題点を指摘した。

最後に、上記で考察を加え公益法人とNPOにおける法制度の違いや問題点を踏まえた上で、民間非営利セクターの発展に向けた法制度の望ましき姿としての視座を検討した。

## 1. はじめに

近年、公共事業の談合行為や公務員による不祥事が連日起こり、「官」への信頼は失墜しつつある。官が公を担う「古い公共」はもはや限界にきており、民が公を担う「新しい公共」へシフトしていつている。その「新しい公共」の担い手として想定されるのが、民間非営利セクターであり、代表格が公益法人とNPOになる。両者は、同じセクターでありながらも財政面、人材面で大いなる格差が生じている。その要因の一つとして考えられるのが、公益法人とNPOにおける法制度の違いである。また、その改善を目的として2008年12月より施行される新公益法人制度ではあるが、その実態は法制度の違いがより一層広がるのではないかと考えられる。本研究では、民法制定時から現在に至るまで公益法人とNPOの間では法制度の違いが存在し、むしろその違いは拡大しつつある点を明らかにし、民間非営利セクターにおける一元的な法制度の必要性を明確にする。その上で、一元的な法制度の望ましき姿における視座を最後に検討し、今後の研究につなげていく。

## 2. 民間非営利セクターにおける現状

## 2.1 「新しい公共」の担い手として

「日本的な公共性」とは、中央政府が公共を事実上独占してしまう「国家＝公」という「古い公共」<sup>1</sup>に象徴される。英語の「public」には、「開かれた」という意味があるが、日本の「公」の場合、いろいろな関係主体が総体的に閉ざされているという問題がある。フェミニズムの立場からは、成人男性中心主義的に閉ざされているとの批判、ローカルレベルでは、よそ者を排除し、地元の関係者でしか議論しない地元中心主義という閉鎖性があるとの批判を受ける。そのような閉鎖性のもとで実現されてきたのが、「古い公共」である<sup>2</sup>。

しかし、近年になって公共事業をめぐる談合行為や公務員の不祥事、スキャンダルが連日起こり、中央政府に対する信頼は失墜しつつある。そこで求められてくるのが「新しい公共」である。長谷川公一は、「新しい公共」を以下のように定義している。「『新しい公共』は、英語の『public』とよく似た概念である。ここでの『市民』は、地域住民などという規定をはずした、広い意味でのユニバーサリスティックな存在としてのシティズン（市民）である。そういうシティズンに対して開かれた公共性が『新しい公共』であり、市民の誰でも口出しも手出しもできるものである。つまり、当該市町村に居住する地域住民でなければ情報公開にあずかれないというようなことではなくて、その問題に関心を持つ人であれば、住民でなくても、あるいはその国の国籍を持たない人であっても、誰でも口出しも手出しもできるというあり方である。そういう意味での開かれた公共性が期待されている。」<sup>3</sup>

行政改革推進事務局『公益法人制度の抜本的改革の視点と課題について』では、民間非営利セクターに関して「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。したがって、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。」<sup>4</sup>と指摘している。「政府の役割の限界」から「社会を活力に満ちた社会」と述べられているように、「古い公共」から「新しい公共」を維持していくためには民間非営利セクターが重要な担い手となってくるのがここから読み取れる。

## 2.2 民間非営利セクター間の格差

民間非営利セクターの代表格である公益法人とNPOの現状を明らかにするために、財政面、人材面から比較を行う。

公益法人は、『平成16年度 公益法人白書』によると25,825法人<sup>5</sup>（2005年10月1日現在）。1法人あたりの収入平均値7億3661万円、中央値5909万円。規模別にみると、「1000万円以上5000万円未満」25.9%と最多であり、以下「1億円以上5億円未満」24.7%、「1000万円未満」21.0%と続く。また、有給常勤従業員の年間報酬額は「400万円以上800万円未満」が有給従業員のいる法人の36.8%、年間報酬2000万円以上の法人が92法人も存在する。

一方、NPO法人は、NPO法人総数33,675法人<sup>6</sup>（2008年1月31日現在）。内閣府<sup>7</sup>の調べによると、1法人あたり収入の平均値1821万円。中央値372万円。平均値と中央値の乖離が大きいのは、NPO法人の大半が収入の小さい法人であることによる。収入及び支出規模ごとに見てみると、「1円以上100万円未満」「100万円以上500万円未満」という財政規模の小さい法人が多数を占

<sup>1</sup> 長谷川公一「NPOと新しい公共性」（佐々木毅・金泰昌編『公共哲学7 中間集団が開く公共性』東京大学出版会、2002年）、11ページによる。

<sup>2</sup> 長谷川公一（2002）同論文、12ページによる

<sup>3</sup> 長谷川公一（2002）、前掲論文、12ページによる

<sup>4</sup> 行政改革推進事務局ウェブサイト『公益法人制度の抜本的改革の視点と課題』<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/index.html>より引用。（2008年2月29日参照）

<sup>5</sup> 財団法人12,989法人、社団法人12,836法人

<sup>6</sup> 内閣府国民生活局 ウェブサイト <http://www.npo-homepage.go.jp/data/pref.html>より引用。（2008年2月29日参照）

<sup>7</sup> 内閣府国民生活局 ウェブサイト 『平成16年度 NPO法人の実態及び認定NPO法人制度の利用状況に関する調査報告書』<http://www.npo-homepage.go.jp/data/report6.html>より引用。（2008年2月29日参照）

表1 NPO法人と公益法人の税制の比較

	NPO法人	公益法人
法人税課税	原則として非課税だが、法人税法上の34業種の収益事業には課税	同左
収益事業課税に対する法人税率	普通税率（30%、ただし年間所得800万円未満は22%）	軽減税率（22%）
みなし寄付	なし	あり（所得の20%）

【出所】日本NPOセンター（2004）『知っておきたいNPOのこと』31ページより筆者が加筆作成。

めることが分かった。収入項目ごとの分布に目をやると、会費、補助金・助成金、事業収入ともに「0円」及び「1円以上50万円未満」が大半を占めた。また、NPO法人において団体を運営しているスタッフの数に注目すると、平均で有給常勤スタッフ1.6人、有給非常勤スタッフ1.6人、無給常勤スタッフ0.4人、無給非常勤スタッフ1.4人<sup>8</sup>となっており、給与は年間平均で常勤スタッフ1,341,071円、非常勤スタッフ514,011円<sup>9</sup>と200万円にも届かない。（全て平均値によるもの）

上記のデータを比較すると、公益法人は財政規模も大きく、それ相応の報酬のもと人材が十分に揃っており、適切な組織運営を行う環境が整っている。一方、NPOは財政規模が小さいため、必要な人材を雇う経済的余裕がなく、最低限のスタッフで運営をしていることが読み取れる。

同じ民間非営利セクターであるにもかかわらず、なぜこのような格差が生じているのだろうか。その要因の一つとして考えられるのが法制度の違いである。特に問題とされるのは、「公益性判断」である。NPO法人は、特定非営利活動促進法（以下、NPO法）第2条より不特定かつ多数のもの利益の増進に寄与し、別表に掲げる17分野に該当することで公益性が認められるのに対し、公益法人は、公益法人設立認可における行政の裁量余地が大きく、その認可過程が必ずしも透明ではない。「公益性は、公益法

人等が制限的納税義務を負う等の各種税制上特例措置を受ける根拠である」<sup>10</sup>とされるように公益性判断は税制優遇措置に大きく関係してくる。公益法人はNPO法人と比べて税制優遇を享受していることが財政面、人材面に好影響をもたらしているのではないかと推察する。税制の比較は表1の通りである。

この点に関しては妥当性や正当性が問われており、法的紛争となって判例や裁決という形で司法的判断が下されている。そこで次章では、そうした判例や裁決を素材として、公益法人やNPO法人の間では法制度の大きな違いが存在することを明らかにする。

### 3. 民間非営利セクターにおける法制度の違い —判例・裁決を素材として—

#### 3.1 足立江北医師会設立不許可処分取消請求事件 —最高裁 昭和63年7月14日第一小法廷判例—

##### 3.1.1 事実の概要

足立区医師会<sup>11</sup>（会員数約400名）では、昭和46年ころから、その運営等をめぐって医師の一部と執行部との間に対立関係が生じ、昭和50年7月、同医師会を脱退した医師ら72名が、足立江北医師会（X）という新医師会の設立総会を

<sup>8</sup> 経済産業研究所『NPO法人の実態調査 2005年アンケート調査結果報告』  
<http://www.rieti.go.jp/projects/npo/>より引用。（2008年2月29日参照）

<sup>9</sup> 経済産業研究所『NPO法人の実態調査 2002年アンケート調査結果報告』  
<http://www.rieti.go.jp/projects/npo/>より引用。（2008年2月29日参照）

<sup>10</sup> 石島弘（2005）、「公益法人の収益事業課税について」（同志社大学大学院法学研究科授業テキスト）2005年、140-141ページ。（2006年7月入手）、139ページ

<sup>11</sup> 医師会は、日本医師会、都道府県医師会、地区医師会のいずれもが民法上の公益法人である。医師会に加入するかどうかは医師の任意であり、加入しなくても医師としての活動に法律上の支障はない。

開催し、東京都知事（Y）に対しそれを社団法人とするための設立許可申請をした。Xと足立区医師会とは対立反目し合っていて、両者の話し合いによる事態の收拾は困難な状態にあった。Yは、昭和50年9月25日、Xに対し、「Xの設立許可申請は、地区医師会の存在する地域において、会員が混在する状態のままで同一目的の新法人を設立しようとするものであり、医師会相互の協調ならびに関係機関との間の調整が不十分な状況のもとでは、地域医療に混乱と障害を生じるおそれがあるので、認めがたい」との理由を付したうえ、社団法人足立江北医師会の設立を許可しないとの本件不許可処分をした。Xは、本件不許可処分の取り消しを求めて本件訴訟を提起した<sup>12</sup>。

### 3.1.2 第一審判例（東京地裁 昭和55年4月24日判例）

第一審判例は、「本件不許可処分におけるYの判断には裁量権の逸脱ないし乱用を認めることはできない」<sup>13</sup>として、Xの請求を退けた。

### 3.1.3 第二審判例（東京高裁 昭和59年5月30日判例）

第二審判例においては、「本件不許可処分は、Xにつき法人設立の利益と必要性が存在するにもかかわらず、これを看過し、他方、地域医療に混乱と障害を生ずるおそれのあることの合理的根拠がないにもかかわらず、そのおそれがあることを前提としてされたものであるから、事実上の根拠に基づかないでされたものであって、裁量権の行使を誤ったものである」<sup>14</sup>として、第一審判例を取り消し、Xの請求を認容した。

### 3.1.4 最高裁判例（最高裁 昭和63年7月14日 第一小法廷判例）

最高裁判例では民法34条が公益法人の設立を主務官庁の許可にかからしめているのは、営利を目的としない社団または財団については、当該事業を管轄する行政官庁が、当該社団または財団が積極的に公益を目的とするものであって、社会活動を行ううえで法人格を付与するに値すると判断したものに限って法人設立を許す趣旨によるものである。その具体的な許可基準は、法令上何ら定められていない。したがって、現行法令上は、公益法人の設立を許可するかどうかは、主務官庁の広汎な裁量に任されているものとみざるをえず、事実の基礎を欠くとか社会観念上著しく妥当を欠くなどその裁量権の範囲を超えまたはその濫用があったと認められる場合に限って違法となるものといわなければならない。右不許可処分には裁量権の範囲を超えまたはそれを乱用した違法はないものとしなければならないとして、原判例を破棄し、被上告人（X）の控訴を棄却した<sup>15</sup>。

### 3.1.5 小括

この判例における争点は、民法34条の解釈にある。

民法34条の規定を判例では「公益法人の許可、不許可の基準を全く設けず、許可の要件を全く白紙のままとし、公益法人の設立許可をなすか否かの判断については、当該法人の目的とする事業分野を管轄し、行政責任を有する主務官庁の合理的裁量に委ねている。これは、専門技術的な行政の分野においては、法の機械的、一律的な適用によるよりも行政庁の専門的判断によって、個別的事態に適切に対応した弾力的な解釈を求める方が妥当であると法が判断したからである」<sup>16</sup>としている。その理由として、公益法人の設立は「広範な事情を総合的に考慮し

<sup>12</sup> 「一、公益法人設立の不許可処分の適否に関する裁判所の審査またはそれを乱用した違法があるとはいえないとされた事例」『判例タイムズ』（判例タイムズ社）第685号、1989年、124ページによる

<sup>13</sup> 『判例タイムズ』第685号、124ページ

<sup>14</sup> 『判例タイムズ』第685号、124ページ

<sup>15</sup> 『判例タイムズ』第685号、124ページによる

<sup>16</sup> 『判例タイムズ』第685号、126ページ

てなされるものである以上、法人の設立許可権限をもち、かつ当該団体の法人設立後には当該法人の指導、監督に当り、法人の事情に通暁している主務官庁の裁量に委ねるのでなければ到底、適切な結果を期待できないものである。」<sup>17</sup>とした。

林修三は、公益法人設立における「許可」の性質を踏まえた上で裁判所の役割について、以下のように述べる。「民法第34条の公益法人の設立の『許可』の性質については、法人格という特別の法律上の地位を付与するものであることからいって、行政法学上の『特許』に該当すると一般に解されている。特許の権限を有する行政庁が、この特許を与えるか否かの裁量権の幅は相当に広いもので、原則として、いわゆる目的裁量ないしは便宜裁量に属するものとして、行政庁が裁量を誤っても、それは不当の処分となるにとどまり、違法の処分とまではならず、したがって上級庁などに対する不服申立ての理由とはなっても、裁判所に出訴してその合法・違法を争うことはできないと解すべきではないかとされてきた。」<sup>18</sup>

判示においても原判例（第二審判例）は「裁量処分の適否を審査するに当たって裁判所がとるべき右の審査方法を誤り、原裁判所（東京高裁）が主務官庁たる上告人（東京都知事）と同一の立場に立って、被上告人（足立江北医師会）の法人設立を許可すべきか否かを判断した違法があり、かかる違法は判例に影響を及ぼすことが明らかな判例違背である。」<sup>19</sup>としている。

以上から、民法34条は「公益法人設立においては、主務官庁の広汎な裁量に任されており、著しく妥当を欠くなどその裁量権の範囲を超えまたはその濫用があったと認められる場合に限って違法性が問われる」と解釈される。

## 3.2 公益法人等の収益事業による所得課税の要件一国税不服審判所 平成2年5月10日判決一

### 3.2.1 事実の概要

審査請求人（以下、請求人）は、公益法人等（宗教法人）であるが、法人税<sup>20</sup>の確定申告を決定申告期限までに申告したが<sup>21</sup>、これに対し原処分庁は、平成元年3月28日付で、各事業年度について更正及び過少申告加算税の賦課決定<sup>22</sup>をした。更正した理由としては、請求人の各事業年度の信施収入のうち、法人税法施行令第5条第1項第14号に規定する席貸業に係る斎場収入と貸室収入があると認定したためである。斎場収入を収益事業と認定した要件は、以下の通りである。

- ①請求人の僧侶が出仕しない利用者に係るものであること
- ②前記利用者の大半は葬儀社等の紹介によるもので、請求人は、当該葬儀社等に紹介手数料を支払っていること
- ③斎場収入は実費の範囲を超えている

また、貸室収入と認定したのは、当該貸室収入は、請求人が本堂等の建物を学習塾及び書道教室として貸したことから得た収入であることによる。請求人は、これらの処分を不服として平成元年4月10日に異議申立てをしたところ、異議申立てをした日の翌日から起算して3か月を経過してもなお異議決定がされないため、異議決定を経ないで同年7月27日に審査請求をした<sup>23</sup>。

<sup>17</sup> 『判例タイムズ』第685号、126ページ

<sup>18</sup> 『判例タイムズ』第685号、126ページ

<sup>19</sup> 『判例タイムズ』第685号、126ページ

<sup>20</sup> 昭和60年4月1日から昭和61年3月31日までの事業年度（以下、「昭和61年3月期」）、昭和61年4月1日から昭和62年3月31日までの事業年度（以下、「昭和62年3月期」）及び昭和62年4月から昭和63年3月31日までの事業年度（以下、「昭和63年3月期」）

<sup>21</sup> 昭和61年3月期 所得金額12,230,263円、納付すべき税額3,424,400円 昭和62年3月期 所得金額15,251,025円、納付すべき税額4,270,200円 昭和63年3月期 所得金額17,200,999円 納付すべき税額 4,644,000円

<sup>22</sup> 昭和61年3月期 所得金額21,093,251円 納付すべき税額5,906,000円 昭和62年3月期 所得金額20,278,815円 納付すべき税額5,677,800円 昭和63年3月期 所得金額25,681,977円 納付すべき税額 6,933,800円として更正をし、過少申告加算税として昭和61年3月期 124,000円、昭和62年3月期 70,000円、昭和63年3月期 228,000円として賦課決定した。

<sup>23</sup> 「1. 宗教法人の斎場収入等が、法人税法施行令第5条第1項第14号に規定する席貸業に係る収入金額であるとした事例」『裁決事例集』（国税不服審判所）第39巻、1990年、145-146ページによる

### 3.2.2 裁決（国税不服審判所 平成2年5月10日裁決）

齋場収入の認定に関して国税不服審判所は「席貸業とは、一般にいわゆる席料を収受して座敷、集会場等の施設を随時、時間等を区切って利用させるために貸し付ける事業と解することができる。当該行事が檀家以外の者に係るもので、かつ、請求人の僧侶が出仕しない場合は、他の者に単に利用させる行為にすぎず、当該行為は一般私企業も成し得るものであるから、その対価を信施収入として収受するとしても、当該行為は席貸しを行う事業に該当するとするのが相当である」<sup>24</sup>とした。

貸室収入に関しても、「境内地に木造平屋建ての別棟を継続してA女及びB女に利用させ、席料を収受していることが認められるから、当該行為を席貸業に該当すると認定した原処分は相当である」と齋場収入と同様に貸室収入が収益事業であるとの判断を下した。

よって、原処分庁が齋場収入及び貸室収入の額につき、「請求人の収益事業にかかる収入の額として認定したことに違法はなく、したがって、当該収入金額を基としてなされた本件更正は適法である」<sup>25</sup>という裁決を示した。

### 3.2.3 小括

本裁決は宗教法人に関するものである。宗教法人は法人税法第2条6号により公益法人等に該当する。そのため、民法34条によって設立される社団法人、財団法人においても本裁決内容が類推適用できる。本裁決では、公益法人等における収益事業認定要件及びその収益事業に対する課税が争点となる。

本裁決における収益事業（齋場収入の場合）の認定要件の焦点は以下の三つである。

#### ①檀家以外の者（主に葬儀社）への本堂等の

#### 建物の有料提供

- ②請求人が所属する僧侶の出仕の有無
- ③実費額を超えた利用料金の支払い

請求人は、①に関しては、仏教における宗派とは、仏教教義を勧めるに当たって用いる經典の相違により宗派という言葉によって分類しているにすぎないものであり、当該提供を受けた資財は収益事業に係る収益ではない<sup>26</sup>とした。②に関しては、「請求人の僧侶が出仕しないことを収益事業の認定根拠としているが、仏教儀式行事においては、行事の主導権を行う導師は、必ずしも施設を所有する宗教団体の僧侶でなければならない必然性はなく、仏教儀式の実施を希望し、その旨を申し出た委嘱指定とその引受承認によって決するものである。したがって、請求人の僧侶が出仕しないことは収益事業認定の根拠にはならない」<sup>27</sup>と述べている。また、③に関して、「当該実費の額がいかなる会計処理の基準によって計算されたものなのか、また、その実費の額が具体的にいくらをいうのかが示されていない」<sup>28</sup>として原処分庁の判断に真っ向から反対した。

これらの主張に対して、国税不服審判所は3.2.2で述べた理由から、当該行為を法人税法施行令第5条第1項第14号の席貸業に係る収益事業である<sup>29</sup>と認定した。収益事業の認定要件は法律上、明文化されてはいないが、請求人の主張と裁決を照らし合わせた上で以下の三つの要件が想定される。

- ①主体性のない活動
- ②対価性のある活動
- ③大幅な利潤が生まれる活動

本裁決においては、三つの要件を満たしたことによって収益事業としての認定を受けたことになる。この要件は、NPOにおいても同様に適用されるのかについて、次節の判例を用いて検討する。

<sup>24</sup> 『裁決事例集』第39巻、154ページによる

<sup>25</sup> 『裁決事例集』第39巻、157ページ

<sup>26</sup> 『裁決事例集』第39巻、147ページによる

<sup>27</sup> 『裁決事例集』第39巻、147ページ

<sup>28</sup> 『裁決事例集』第39巻、148ページ

<sup>29</sup> 『裁決事例集』第39巻、154ページ

### 3.3 福祉NPO流山訴訟控訴事件—東京高裁 平成16年11月17日判例—

#### 3.3.1 事実の概要

千葉県流山市のNPO法人流山ユー・アイネット(X)は、高齢者を中心とする会員相互間で、家事や介助・介護、話し相手や散歩の同行などを内容とする助け合い活動としての「ふれあい事業」を行っていたが、援助を必要とする会員のなかで無償の援助を継続して受けることに心理的抵抗を感じ、援助を必要とする状況にあってもこれを拒む傾向が生じていることから、サービスを利用した会員が、1時間につき、サービスの提供者である協力会員へ600円相当の謝礼金を、Xへ事務運営費として200円相当の寄付金を、Xの発行するふれあい切符(1点が100円に相当)により交付する有償ボランティア事業とした。これに対して松戸税務署長(Y)は、本件事業は、Xが会員に対しふれあい切符というを販売することにより一定のサービスを受ける権利を与え、利用会員はその行使をXに依頼し、協力会員はXの管理の下で指示事項に従ってサービスの提供を行い、時間に応じて現金と等価の利用券が支払われるというものであり、一定の役務を提供して対価の支払いを受ける法人税法施行令5条1項10号の「請負業(事務処理の委託を受ける業を含む。)」に該当し、法人税法第2条13号の収益事業に当たるとして、本件事業によって生じた所得に対して法人税の更正を行った<sup>30</sup>。

#### 3.3.2 第一審判例(千葉地裁 平成16年4月2日判例)

第一審では、「本件事業は、Xが会員に対しふれあい切符を販売することによってXの運営細則で定める一定のサービスを受ける権利を付与し、その依頼により、協力会員を履行補助者としてサービスの提供を行い、その対価として提供の時間に応じたふれあい切符の点数を利益と

して取得するものであるから、一定の役務を提供して対価の支払いを受けるものであって、法人税法施行令5条1項10号に規定する請負業に該当し、これによりXに生じた所得は法人税の課税対象となるとして請求を棄却したため、Xが控訴した<sup>31</sup>のである。

#### 3.3.3 第二審判例(東京高裁 平成16年11月17日判例)

第二審は、

1. 本件事業は、提供される援助サービスやそれに対する対価について定められている運営規則にしたがって実際の運用がなされている。
2. 会員の主観的意図はともかく、客観的事業形態をみると、法人税法施行令5条1項10号所定の事務処理の委託を受ける業を含む請負業と解するのが相当である。
3. 会員の負担額が謝礼ないし寄付であれば、最終的には、その利用会員が謝礼ないし寄付を行うかどうか、行うとすればどのような内容になるかを自己の意思で決定すべきであるが、Xの運営細則では予め負担額や決済方法が定められているなど、利用会員の自由意思に委ねられているとは解せられない。
4. そうだとすれば、現行の税体系を定める法制度の下においては、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<sup>32</sup>。

としてXの控訴を棄却した。

#### 3.3.4 小括

本判例の争点は「ふれあい事業が法人税法上の収益事業に該当するかどうか」である。Xは、「法人税法施行令第5条1項10号に定める『請負』概念は、民法632条<sup>33</sup>の請負の概念と同一で

<sup>30</sup> 桑原隆広「福祉NPO訴訟控訴事件」『判例自治』(ぎょうせい)第263号、2005年、112ページによる

<sup>31</sup> 桑原隆広(2005)、前掲論文、113ページ

<sup>32</sup> 桑原隆広(2005)、前掲論文、113ページによる

<sup>33</sup> 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、その効力を生ずる

あるとし、①一定の仕事に対する完成の約束の存在、②対価としての報酬の支払に対する約束の存在を要件とする<sup>34</sup>とした。ふれあい事業は、①一定時間に不特定のサービスを行うという不特定かつ非定型な活動であり、特定の仕事を完成させるという性質のものではない。②会員の心のふれあいを重視していることから、必ずしもサービス時間に比例したふれあい切符を受領せず、その金額は善意のサービス提供に対する謝礼であり、その地域における最低賃金にも満たない額であり、報酬性はない。したがって、ふれあい事業は収益事業たる請負事業に該当しないとされた。

また、納税者が「ふれあい事業により受領する1時間につき200円の金員は、客観面、主観面のいずれの面からも寄付であると認められるから、税務当局が主張する周旋の対価にも当たらない<sup>35</sup>として収益事業には該当しないと主張した。

一方、千葉地裁では、法人税法施行令第5条第1項10号「請負業」の意義につき、「同号にいう『請負業』は、民法632条所定の請負を反復継続して業として行なうものに限定されず、委任（民法643条）あるいは準委任（同法656条）を反復継続して業として行なうものを含むことが、文理上明らかというべきである<sup>36</sup>として、Xの請負業の定義は限定解釈であると指摘をした。

また、「(Xが) 提供するサービスの種類は、原告の運営細則に例示列挙されており本件事業の遂行に必要な手続も全て原告が主体となって手続を進める形で原告の運営細則に定められており、現実にも運営細則の定めどおりに、本件事業におけるサービス提供に伴う手続は全て、原告が主体となって行なわれていることが認められる。」<sup>37</sup>として、サービス提供におけるXの主体性を認定した。その上で、「サービスの提

供を受けた会員がXの運営細則の定めに基づいて負担する1時間当たり2点（200円相当）のふれあい切符の点数は、会員からの寄付ではなく、Xが提供したサービスの対価として支払われるものであると認めるのが相当である<sup>38</sup>として、ふれあい事業での対価性を判示した。

東京高裁も第一審を全面的に支持し、「仮に、負担額に対価性が認められないとしても、控訴人が本件で受領する事務運営費は、サービスの斡旋の対価と解する他ないから、周旋業に該当することは免れないとし、本件において納税者の請求は理由がないものであるから棄却すべきである<sup>39</sup>とした。

桑原隆広は「会員同士の精神的交流が生み出されることを考慮しても、家事等の外形的サービスの重要性をもって無視することはできず、客観的事業形態を見るとそのサービスを法人税法施行令5条1項10号所定の事務処理を含む請負業と解するのが相当であるとして、現行の税体系を定める法制度の下においては、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と結論づけたのは、妥当なものといえよう<sup>40</sup>として、ふれあい事業は収益事業課税であることを容認した。

では、3.2で扱った裁決から導き出した収益事業課税の要件を再掲する。

- ①主体性のない活動
- ②対価性のある活動
- ③大幅な利潤が生まれる活動

①に関しては、千葉地裁の判示にもある通り主体性は認められている。

②に関しては、援助サービスを受けるためには、原則1時間ふれあい切符8点<sup>41</sup>で、そのうちの6点が協力会員、2点がXの事務運営費として寄付という形を取っている<sup>42</sup>。介護保険の

<sup>34</sup> 渡辺充「有償ボランティア活動とNPO法人の収益事業課税 2005年、2ページ

<sup>35</sup> 渡辺充（2005）同論文、2ページ

<sup>36</sup> 渡辺充（2005）同論文、2ページ

<sup>37</sup> 渡辺充（2005）、前掲論文、2-3ページ

<sup>38</sup> 渡辺充（2005）、前掲論文、3ページ

<sup>39</sup> 渡辺充（2005）、前掲論文、3ページ

<sup>40</sup> 桑原隆広（2005）、前掲論文、115ページ

<sup>41</sup> 800円相当。ただし、車椅子による通院外出介助については、外出先が市内の場合は16点（1600円相当）。

<sup>42</sup> 超過時間30分当たり4点（400円相当）、通院外出介助の場合を野泊い、協力会員の交通費として2点（200円相当）のふれあい切符を交付することが定められている。

—いわゆる流山訴訟—『税務事例』（財務詳報社）第37巻第1号、



家事援助に対する報酬額は1時間当たり最低1530円と定められており、また、平成12年度千葉県の最低賃金が1時間当たり672円である。このことを持って「本件事業における援助サービスに対する利用会員の負担額がせいぜい儀礼的な謝礼にすぎず、おおよそ対価となり得ないものと認めることはできない」<sup>43</sup>としているが、サービス提供者の会員が得る金額である600円は市場相場の最低ラインの1530円の約半額であり<sup>44</sup>、最低賃金にも満たないことを考慮すると、実費を著しく超えるものではなく対価性があるとは言い切れない。

③に関しては②に関連して言えるが、援助サービスにおける利用料金は市場相場と比べ低額であり、大幅な利潤は生まれない。

つまり、公益法人等の裁決で導き出された収益事業の認定要件が、みなし公益法人等であるNPO法人において適用されないこととなる。上述から分かる通り、本判例におけるふれあい事業は、実費程度を伴う有償ボランティアであることは明白であり、収益事業として認定されることによって、NPO法人による善意に基づく事業展開にとって大きな障壁が立ち上がることになりはしないか、というのが私の考えである。

### 3.4 公益法人、NPOへの司法的評価

三件の判例、裁決によって公益法人、NPOの法制度の違いが明らかになった。

公益性判断では、NPO法人は、NPO法第2条より不特定かつ多数のものの利益の増進に寄与し、別表に掲げる17分野に該当することで公益性が認められるという客観的事由によるものに対し、公益法人では、著しく妥当を欠くなどその裁量権の範囲を超えまたはその濫用があったと認められる場合に限って違法性が問われるに留まり、公益法人設立においては主務官庁の広汎な裁量に任されており、主務官庁の主観的事由において公益性が判断されることが分かった。

そして、収益事業課税においては、認定要件を以下の三つとして導き出した。

#### ①主体性のない活動

#### ②対価性のある活動

#### ③大幅な利潤が生まれる活動

3.2より宗教法人ではこの要件を満たすことによって収益事業課税と認定されたが、3.3よりNPO法人では要件を満たしていないにもかかわらず、収益事業としての認定を受けた。つまり、収益事業課税においてNPO法人の方が高いハードルが設定されていることとなる。

以上から、判例および裁決による分析を通して、同じ民間非営利セクターでありながらも、公益法人とNPOでは公益性判断や収益事業課税といった法制度に大きな違いが見られることが解せられた。

## 4. 新公益法人制度

### 4.1 新公益法人制度概要

公益法人は「足立江北医師会設立不許可処分取消請求事件」のように、行政の裁量の及ぶ範囲が広いと、それを悪用するような事件が多数起こった。中でも有名なものはKSD事件である。KSD事件とは財団法人ケーエスデー中小企業経営福祉事業団（KSD）古閑忠男前理事長が、財団を隠れ蓑に政官界に働きかけて事業を広げ、私腹を肥やしていった汚職（贈収賄）事件である。

そのような事件を契機に、公益法人とNPOの法制度の違いを改善するため、公益法人制度改革が行なわれ、2006年6月2日には公益法人制度改革関連3法が公布された。主だった改正点は、大きく分けて二つある。一つは、法人設立制度の改正、二つ目は、民間有識者による公益性の判定である。

公益法人は、民法34条より「①公益事業を行うこと ②営利を目的としないこと ③主務官庁の許可を得ること」が設立要件となっていた。主務官庁が「公益性がある」と判断すれば法人として設立することが可能であった。つまり法人の設立と公益性判断は一体化をしており、そのすべてが主務官庁の裁量に委ねられている。それゆえ、行政裁量の余地の大きさが批判され

<sup>43</sup> 『判例自治』第262号、77ページ

<sup>44</sup> 『判例自治』第262号、77ページによる

てきた。

しかし、新制度では法人の設立と公益性の判断が分離される。新制度における法人設立では、剰余金を目的としない社団及び財団は、登記のみによって法人格を取得することが可能となる。この法人を「一般社団法人」「一般財団法人」と言う。一般社団法人、一般財団法人は、従来のような行政庁による監視は受けない。

また、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、公益法人認定法）第4条「公益目的事業を行う一般社団法人または一般財団法人は、行政庁の認定を受けることができる」により、一般社団法人、一般財団法人のうち、公益的な事業を行うことを主たる目的としている法人は行政庁<sup>45</sup>に公益性の認定申請を行う。公益性の判断に関しては、同法第5条に記されている公益認定基準に沿って、同法第32条及び第50条に規定されている内閣もしくは都道府県に設置する民間有識者による委員会<sup>46</sup>が行う。公益認定の基準として、認定要件18件及び欠格事由6件。そして、公益性があると判断されれば、行政庁による認定を受ける仕組みになっている。民間有識者による第三者委員会が公益性の判断を行うことで、現行法のような行政癒着型の組織運営の脱却を図ろうという目的である。

## 4.2 新公益法人制度の問題点

### 4.2.1 公益性判断

公益法人制度改革には、いくつかの問題点が存在する。その一つが、公益性判断である。新制度では、公益法人認定法第32条、第50条により、

行政庁内に設置された民間有識者による第三者委員会が公益性を判断することになる。そこで焦点となるのが、第三者委員会が「本当に中立的で公正で的確な判断が行えるものができるかどうかということ」<sup>47</sup>だ。しかし、「この委員会には名実とも独立した機関とはなっていない。役所の御用聞きをする機関になっている」<sup>48</sup>と石村耕治は指摘する。「委員会」は大きく分けて二つに分類され、国家行政組織法3条に従い置くことのできる委員会は、一般に「3条委員会」あるいは「独立行政委員会」などと呼ばれる。一方、この法律の8条〔審議会〕に従い置くことのできる組織は、一般に「8条委員会」あるいは「審議会」と呼称される。3条委員会<sup>49</sup>は政治的中立性などが必要との趣旨から、一般の役所から独立して設置される合議制の機関であり、審判など準司法的機能、規則制定などの準立法的機能を持つもの多い<sup>50</sup>。

一方、8条委員会は、①政策提言型審議会<sup>51</sup> ②不服審査型調査会<sup>52</sup> ③事案処理型審査会<sup>53</sup>の三つに分けることができる。公益認定等委員会は、独立性のある3条委員会を当初想定していたが、法案としてまとめられたのは8条委員会それも最も骨抜きの事案処理型審査会の仕組みが盛り込まれていた。この審査会は、諮問がなければ自力では動けない完全な御用聞きタイプであり、行政庁は委員会の出した答申に必ずしも従う必要はない。したがって、公益の認定申請は行政庁が行うことになっている。また、認定後の監督や勧告、命令、認定の取り消しも行政庁が行う。結局、この審査委員会は事務局がお膳立てした書類に目を通す程度になる可能性が多いといわれている。

そして、その事務局は公益法人認定法第34条により委員会の委員は7人、そのうち4人以内

<sup>45</sup> 1. 二以上の都道府県の区域内に事務所を設置するもの 2. 公益目的事業を二以上の都道府県の区域内において行う旨を定款で定めるもの 3. 国の事務または事業と密接な関連を有する公益目的事業であって政令で定めるものを行うものに当てはまる公益法人の行政庁は、内閣総理大臣、それ以外の公益法人は、その事務所が所在する都道府県知事が行政庁となる（公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律第3条）

<sup>46</sup> 内閣の場合は公益認定等委員会、都道府県の場合は審議会その他の合議制機関

<sup>47</sup> 丸山淳一「公益法人改革の状況と課題（2）」『会計と監査』（全国会計職員協会）第56巻第13号、2005年、24ページ

<sup>48</sup> 石村耕治「公益法人制度改革法を検証する（上）—新法人制度と、これからが本番の税制見直し—」『税務弘報』（中央経済社）第54巻第9号、2006年、118ページ

<sup>49</sup> 具体的には、公正取引委員会、労働委員会、選挙管理委員会、国家公安委員会、自治体の教育委員会等が挙げられる。

<sup>50</sup> 石村耕治（2006）、前掲論文、118ページによる

<sup>51</sup> 政府税制調査会等が挙げられる。

<sup>52</sup> 情報公開・個人情報保護審議会等が挙げられる。

<sup>53</sup> 国税審議会等が挙げられる。

は常勤とすることができる。公益認定等委員会事務局を持ち、職員も置かれることになるが、委員会自体が内閣府に置かれることになっているため、実質的に内閣府が公益認定等委員会を牛耳ることなる姿が容易に想像できるとし、この制度は役所が生殺与奪の権限を握る“官製公益法人”の仕組みではないか<sup>54</sup>との批判がある。

また、公益性判断に用いる『公益認定等ガイドライン』では、裁量の伴う表現が頻出している<sup>55</sup>。以下で一例を挙げる。

「認められないことがありうる」「報告徴収を求めうる」など：5ヶ所  
 「適切に関与すること」など：2ヶ所  
 「謝金、礼金、人件費等については不相当に高い支出は…適当でない」  
 「実施期間が不相当に長期であると考えられる場合は…」  
 「著しく収益が超過…と判断される時は…」

以上のように、公益認定等委員会は、組織としての法的性質、委員会の事務局体制、運用規則において主務官庁裁量の及ぶ範囲が多いと考えられ、本来の目的である独立した第三者による公益性判断が実現できるかどうかの不安要素となっている。

#### 4.2.2 税制のあり方

2007年12月与党「平成20年度税制会税大綱」が発表され、新公益法人制度により公益社団・

財団法人は以前と比較して大幅な税制優遇を受けられることになる。その詳細は、表2の通り。

表2から分かる通り、公益社団法人、公益財団法人となることにより、非関連収益事業のみの法人税課税やみなし寄付など多くの税制優遇を享受できる制度となっている。NPO法人であることのメリットは減少し、これから法人格取得を考えている団体の多くは、公益社団法人、公益財団法人の取得を目指すことが容易に考えられる。

公益法人とNPOの法制度の違いを改善することが目的の一つでもあった公益法人制度改革であったが、結果としてより大きな違いが生じることとなった。この違いは、公益法人、NPOの財政面にも大きな影響をもたらすことになるだろう。

### 5. 民間非営利セクターにおける法制度の望ましき姿

これまでの議論で分かるように、公益法人とNPOでは民法制定時から現在に至るまで、法制度の違いが存在し、むしろその違いは拡大しつつある。民間非営利セクターにおいてこのような違いが存在しているのは、「新しい公共」の担い手としてセクターが成長していくのは難しい。民間非営利セクターの成長に向けては、現状に即した一元的な法制度が必要である。最後に、その一元的な法制度の望ましき姿としての視座の検討を行う。

まず一つは、公益性判断の独立性の担保であ

表2 NPO法人と新公益法人の税関係の比較

	NPO法人	公益社団・財団法人
法人税課税	原則として非課税だが、法人税法上の34業種の収益事業には課税	非関連収益事業にのみ課税(法人税法上、収益事業であっても本来事業であれば非課税)
収益事業課税に対する法人税率	普通税率(30%、ただし年間所得800万円未満は22%)	30%
みなし寄付	なし	あり(所得100%)

【出所】日本NPOセンター(2004)『知っておきたいNPOのこと』31ページをもとに筆者が加筆作成。

<sup>54</sup> 石村耕治(2006)、前掲論文、119-122ページによる

<sup>55</sup> 早瀬昇「公益認定の『1国2制度』状況で市民社会はどうなる」(2008年3月16日 NPO学会第10回年次大会 配布資料)

る。新公益法人制度では第三者委員会が公益性判断を行うが、その独立性には疑問が残る。公益判断等委員会は、諮問委員会としてではなく、申請に対する実質的な認定を行なう独立した委員会であるべきだ。そのモデルとなるのがイギリスのチャリティ委員会である。チャリティ委員会はチャリティ団体の登録を行う独立した行政機関であり、登録チャリティの指導、監督も行う。登録チャリティ団体は、法人格の有無に関わらず、登録をした団体のみ税制優遇を享受できる。新公益法人制度は、外観上、このチャリティ型をモデルにしていると言われているが、組織としての法的性質、委員会の事務局体制、運用規則という内実は大きく異なるため、結果として中途半端に裁量を残す結果となっている。

次に挙げられるのは、公益性判断基準の客観化である。可能な限り、数値化による判断基準を増やすべきではないかと考えている。前述のチャリティ委員会は、登録の判断をする際、1891年のペムセル判例により導入された四つのカテゴリー（貧困の解消、宗教の信仰、教育の振興、その他の公益活動）に当てはまり、過去の判例と類似性がなければならず、どんなに良い目的であっても類似性が成立しなければ登録ができず、<sup>56</sup>類似性が当てはまりにくい（新しい手段を用いた活動など）チャリティ目的を掲げている団体と論争が起こる場合が多かった。そのような経緯から2006年11月に改正されたチャリティ法では詳細に項目が決められ、裁量の少ない基準である「慈善目的（charitable purpose）」の該当するもの変わったことからそのことが言える。懸念されるのは、公益性の精度であるが、その部分は、説明責任の重課

によってカバーできるであろう。アメリカの内国歳入法501(c)(3)団体は、比較的容易な数値基準や客観的基準を満たすことによって税制優遇措置を受けることができる。しかし、その分、申請の際には活動目的、事業内容、実施方法、財政状況等記載事項が詳細に渡る項目を作成しなくてはならず、内閣歳入庁では55時間58分かかると試算されている。また、年間収入25,000ドル以上の団体については、内閣歳入庁で年1回、指定様式（Form990）による年次報告が義務付けられており、年々その情報公開は強化されている<sup>57</sup>。

今後は、本研究で得られた視座をもとにアメリカ、イギリスの民間非営利セクターにおける法制度の分析を進めるとともに、アメリカの制度をモデルとしている認定NPO法人制度についても実証研究を行い、日本にあった民間非営利セクターの望ましき法制度の姿を引き続き研究していきたい。

## 参考文献

- ・ 経済企画庁国民生活局（1999）『海外におけるNPOの法人制度・租税制度と運用実態調査』
- ・ 自由民主党「平成20年度税制改正大綱」  
<http://www.jimin.jp/jimin/seisaku/2007/pdf/seisaku-031a.pdf>  
（2008年2月29日参照）
- ・ 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（2005年6月）『新たな非営利法人に関する課税及び寄付金税制についての基本的な考え方』
- ・ 福島達也『すぐわかる！新公益法人制度』学陽書房、2006年

<sup>56</sup> 経済企画庁国民生活局（1999）『海外におけるNPOの法人制度・租税制度と運用実態調査』、77-78ページによる

<sup>57</sup> 経済企画庁国民生活局（1999）前掲書、62-63ページ