

Title	NPOの法と政策： 米国税制のパブリック・サポート・テストと悪用防止の中間的制裁制度
Sub Title	Law and policy for NPO : the public support test and intermediate sanctions for curbing nonprofit abuse in the U.S. taxation
Author	雨宮, 孝子
Publisher	慶應義塾経済学会
Publication year	2000
Jtitle	三田学会雑誌 (Keio journal of economics). Vol.92, No.4 (2000. 1) ,p.753(91)- 773(111)
JaLC DOI	10.14991/001.20000101-0091
Abstract	
Notes	小特集 : NPOとフィランソロピーの経済学
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234610-20000101-0091">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234610-20000101-0091</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

## NPOの法と政策

— 米国税制のパブリック・サポート・テストと悪用防止の中間的制裁制度 —

雨宮孝子

### 1. はじめに一問題の所在

#### (1) NPO法成立と問題点

1998年3月25日に公布（平成10年法律第7号）、同年12月1日に施行された「特定非営利活動促進法（いわゆるNPO法—以下NPO法と称する）」は、高齢者福祉、教育、芸術文化振興、まちづくり、環境保護、国際交流など民間の行う非営利活動を促進するための法律で、わが国の議会史上、珍しく議員立法でかつ全会一致で成立した。その引き金となったのは、1995年1月17日に起こった阪神淡路大震災での多くのボランティアや市民団体の活躍であったことは周知の通りである。これらの団体のほとんどが法人格のない任意団体で、社会的な信用もなく、法人化していないと寄付の免税団体にもなれないというわが国の法人制度そのものに問題があった。そこでボランティアをはじめとする民間の非営利団体に現行の民法第34条にもとづく公益法人よりも簡易に法人化できるようにすることによって、民間の非営利活動をやりやすくするためのNPO法ができたのである。この法律ができるまでに3年を要したが、法律の制定過程では、多くの市民団体と議員との間でシンポジウムや討論会が開催され、市民団体側の意見も少なからず法律の中身に反映されることになった。法律全体の評価についてはどこに視点を置くかでいろいろであろうが、市民参加の立法ということでは大変意義のあるものといえる。21世紀を目前にして、ようやく成熟した市民社会へと歩み出したといってもよいかもしれない。1999年8月5日に行われた超党派によるNPO議員連盟の設立総会には204名が参加を表明、当日は会場に入りきれないほどのNPO関係者もオブザーバーとして

---

(1) NPO法の成立過程やその内容については、熊代昭彦編著『日本のNPO法』（ぎょうせい、1998年）、堀田力・雨宮孝子編著『NPO法コンメンタル』（日本評論社、1998年）、橘幸信・正木寛也著『やさしいNPO法の解説』（礼文出版、1998年）、橘幸信著『知っておきたいNPO法』（大蔵省印刷局、1999年）ほか参照。

集まり、つぎは NPO 法の改正と税制優遇措置をとの期待も大きい。というのも NPO 法制定にあたっては①民間非営利団体（以下 NPO と称する）が幅広くかつ簡易に法人格を取得できるか、②寄付等の税制優遇が認められ活動資金を得やすくなるか、③活動の情報公開を義務づけ、活動内容に関し市民によるチェックができるかという 3 点が大きな論点であった。①については、一定の書類審査で所轄庁が認証を与える仕組みであり、民法第 34 条の公益法人よりは非常に簡易に法人化できることになったし、③については、法人、所轄庁双方に情報公開の義務づけがなされたことにより実現したが、②の税制優遇については、法律に盛り込まれなかったからである。また特定非営利活動が 12 項目に限定された結果、幅広くという点では問題を残し、所轄庁の監督を含む認証制度も、柔軟性を身上とする NPO にはふさわしくなく、営利法人と同様に準則主義にすべきであるという議論が法案制定過程から多い。NPO 法附則の 2 では、特定非営利活動法人制度については、3 年以内に検討を加え、その結果にもとづいて必要な措置を講ずることとしているが、このなかには、税制優遇措置、12 項目の拡大や、認証主義から準則主義への移行なども当然含まれる。さらに衆議院、参議院ともに付帯決議で、「税制等を含めた見直しは、法律の施行の日から起算して 2 年以内に検討し、結論を得るものとする」と、「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制度については今後、総合的に検討を加えるものとする」と等の規定もある。これらの規定からすると、2000 年の 11 月までには、改正案の骨子をまとめた上、検討しなければならないということである。<sup>(2)</sup>

## (2) 日本 NPO 学会での問題提起

1999 年 3 月 23 日、慶応義塾大学で開催された第 1 回日本 NPO 学会のプレナリーセッション III では、「NPO の法と政策」と題して、加藤秀樹氏（構想日本代表、慶應義塾大学教授）、松原明氏（シーズ＝市民活動を支える制度をつくる会事務局長）、山岡義典氏（日本 NPO センター常務理事・事務局長）と筆者の 4 名のパネルディスカッションが行われた。中心となったテーマは、① NPO 法設立の背景、② NPO の活動が社会的役割を十分果たせるための政策上の配慮、③ NPO 活性化のための税制及び法制の整備であった。とくに③のテーマにつき、NPO 法に内在する問題点（たとえば、NPO 法が民法第 34 条の特別法として制定されたため、基本法である民法より広範囲な非営利法人法の設立ができず、特定非営利活動を 12 項目に限定せざるを得なかったこと、認証制度ではなく準則主義でいくべ

---

(2) NPO 法改正、税制優遇措置の検討は、99 年 8 月に前述した NPO 議員連盟が発足し、NPO からのヒアリングや勉強会を行い、12 月 1 日には税制措置の 1 次案を提出した。NPO 側でもシーズ、日本 NPO センター、(財) さわやか福祉財団など 28 団体が加わって「NPO/NGO に関する税・法人制度改革連絡会」をつくり、「特定非営利活動法人に関する税制上の優遇措置についての要望書」を 99 年 6 月に提出し、現在、「税制優遇に関する提言」が検討されている。また、経済企画庁では、99 年度の国民生活審議会では、NPO 法の見直しと税制につき委員会が発足し、検討が開始されている。

きであったこと、所轄庁の監督により法人制度の悪用を防ぐのではなく、情報公開により、市民の監視のもとにおくことなど)、さらには、今回は市民団体の要請に即応するために特別法にしたが、本来は、民法改正をして、非営利法人の一般法を制定すべきこと、税制優遇については、NPO 法人が実績をあげつつ、公益法人に認められている特定公益増進法人とは、別の理論構成で税制優遇措置を考えることなどが提示された。ただし、時間的な余裕がなく、問題点が出されただけであった。そこで、本稿では、多くの問題点のうち、NPO に対する税制優遇に焦点をしばり、米国の NPO 税制におけるパブリック・サポート・テストと悪用防止の一手段である中間的制裁 (intermediate sanction) をとりあげ、わが国の NPO 税制優遇 (特に寄付金税制) の参考になるとと思われる制度として紹介する。<sup>(3)</sup>

### (3) 税制優遇措置と公益性の概念

ところで、アメリカの NPO は、表 1 のように約 120 万団体もあり、そのうち主たる寄付の免税団体は、内国歳入法 (以下 IRC と称する) 501 条 (c) (3) の約 60 万団体である。また毎年の公益的寄付も表 2 のように約 1000 億ドル以上がなされており、日本の寄付金の額と比較すると、個人の寄付で 400 倍の違いがある。この差はどこから来るものであろうか。これに対しては、アメリカには宗教的な基盤があるからとか、アメリカは国が先にあったのではなく、新天地を求めてやってきた人々が、自分達で道路や学校、消防署などを作っていったという特殊性から寄付の文化が定着しているという考え方もある。しかし実際は、公益的な寄付に対する税制の優遇措置が寄付を積極的にするためのインセンティブになっている。そこで前述したように、本稿では、アメリカ寄付金税制につきその仕組みを説明し、わが国の公益法人寄付税制も含めた NPO 税制優遇措置を考える場合のモデルの一例にしたいと思う。特に「公益性の高い団体」とはどのように認定すれば良いのかという点が重要だと考えるからである。わが国の寄付税制では、税法に規定する公益性の高い活動を行う法人 (特定公益増進法人) への寄付につき寄付者に税の優遇を与えている。<sup>(5)</sup> 特定公益増進法人の認定にあたっては、何が公益性の高い活動かを国が判断している。そこには、本来国がやるべき活動を民間の法人が行うことを税制優遇という消極的補助金で支援する意味がある。<sup>(6)</sup> しかし、公益とは国益ではなく、広く多くの人々に支えられた活動のことと理解すると、公益を国が判断するのは問題である。アメリカの NPO に対する寄付税制の優遇制度であるパブリック・チャリティにな

---

(3) NPO 法の見直しについては、山岡義典「NPO 施行と今後の市民活動Ⅲ—NPO 法の見直しにむけての今後の課題—」『公益法人』28 卷 3 号 ((財) 公益法人協会, 1999 年) 2 頁以下、『NPO (主に市民活動団体) に関する研究』((財) あしたの日本を創る協会, 1999 年) 124 頁以下参照。

(4) この統計には、約 30 万の宗教団体が含まれていない。

(5) 特定公益増進法人の具体的な内容については、『特定公益増進法人一覧』((財) 公益法人協会, 1998 年) 参照。

表1 IRSに1989年～1997年に登録された免税団体の種類と数

IRC 条文	免税団体のタイプ	1989	1992	1995	1997
501 (c) (1)	立法による特殊法人	9	9	9	27
501 (c) (2)	所有権保有法人	6,090	6,529	7,025	7,113
501 (c) (3)	宗教, 慈善, 教育等	464,138	546,100	626,226	692,524
501 (c) (4)	社会福祉, 市民リーグ等	141,238	142,673	139,451	141,776
501 (c) (5)	労働, 農業団体	72,689	71,012	66,662	64,902
501 (c) (6)	企業団体	63,951	70,871	75,695	78,406
501 (c) (7)	社交, レクリエーション	61,455	64,681	65,501	66,387
501 (c) (8)	共済組合	99,621	93,544	92,115	87,990
501 (c) (9)	任意従業員共済組合	13,228	14,986	14,681	14,464
501 (c) (10)	国内友愛団体	18,432	21,415	21,046	20,954
501 (c) (11)	退職教員基金	11	10	11	13
501 (c) (12)	共済生命保険協会	5,783	6,103	6,291	6,368
501 (c) (13)	共同墓地	8,341	9,025	9,433	9,646
501 (c) (14)	州許可信用組合	6,438	5,559	5,225	4,959
501 (c) (15)	相互保険会社	1,118	1,157	1,185	1,206
501 (c) (16)	農業融資機関	17	23	23	25
501 (c) (17)	補足的失業給付基金	674	625	583	542
501 (c) (18)	従業員年金基金	8	8	3	1
501 (c) (19)	退役軍人団体	26,495	28,096	30,828	31,961
501 (c) (20)	法律扶助団体	200	217	141	92
501 (c) (21)	黒肺塵症基金	22	23	25	27
501 (c) (22)	複数雇用者年金基金	-	0	0	0
501 (c) (23)	1880年以前の退役軍人協会	-	2	2	2
501 (c) (24)	エリサ法4049条の信託	-	1	1	1
501 (c) (25)	年金等の保有法人	-	290	638	908
501 (d)	宗教及び伝道団体	94	92	107	115
501 (e)	医療協同組合	79	68	61	50
501 (f)	教育協同組合	1	1	1	1
521	農業協同組合	2,405	2,086	1,810	1,754
合計		992,537	1,085,206	1,164,779	1,232,214

資料出所：State Nonprofit Almanac 1997 (The Urban Institute Press 1998), IRS

- (6) NPOになぜ税制優遇しなければならないかという本質的な問題について、本稿では扱わなかった。本来ならば税制優遇措置を考える場合この点が最も重要な部分であることは理解している。税制優遇措置の理論的根拠をきちんと議論せずに税制優遇の方法だけを取り上げるのは問題であるが、本テーマは、「公益性」の認定基準としてのパブリック・サポート・テストと免税資格の悪用防止に焦点を絞ったため割愛させてもらった。税制優遇の理論的根拠については、石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』(成文堂, 1992年) 84頁～104頁, その他アメリカにおける税制優遇の理論的根拠については、Boris I. Bittker and George K. Rahdert, “The Exemption of Nonprofit Organizations from Federal Income Taxation”, 85 Yale Law Journal, p. 299, pp.307-316 (1976), Henry Hansmann, “The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations from Corporate Income Taxation”, 91 Yale Law Journal, p. 54, pp. 72-75 (1981), Mark A. Hall and John D. Colombo, “The Donative Theory of The Charitable Tax Exemption”, 52 Ohio State Law Journal, p. 1379, pp. 1381-1389 (1991) 他参照。

表2 日米寄付金支出額比較

日本 (1997)		(1996)		アメリカ (1997)		(1996)		
支出者	金額	%	金額	%	金額	%	金額	%
個人	366	5.99	269	5.20	\$109.26(131,112)	76.16	\$102.35(122,820)	76.69
遺産	—	—	—	—	12.63(15,156)	8.80	11.48(13,776)	8.60
財団	—	—	—	—	13.37(16,044)	9.32	12.00(14,400)	8.99
法人	5,740	94.01	4,900	94.80	8.20(9,840)	5.72	7.63(9,156)	5.72
合計	6,106	(100)	5,169	(100)	143.46(172,152)	(100)	133.46(160,152)	(100)

(注) 1) 日本の法人寄付金額は、国税庁企画課編『平成9年分税務統計から見た法人企業の実態—会社標本調査結果報告—』(平成10年12月)、個人の寄付金は税制優遇を利用した寄付金であり、国税庁企画課編『平成9年分税務統計から見た申告所得税の実態』(平成11年3月)による。なお、相続税、助成財団等の支出額については、国税庁の統計がない。

2) アメリカの寄付金額については Giving USA 1997, 1998 (AAFRC Trust for Philanthropy)。

3) 単位：日本については、億円、アメリカについては10億ドル(アメリカのカッコ内の数字は日本円で億円、ただし1ドル=120円換算)。

るためのパブリック・サポート・テストとは、その団体が連邦政府、州、個人、企業、財団など多くの者から寄付や助成金、補助金などをうけているかどうか、一つの企業の寄付や、一個人の多額の遺産などではなく、多くの者から支援を受けているということをもってパブリック・サポートと考え、このような団体により大きな税の優遇を与えているのである。つまり、公益性が高いかどうかは国が判断するのではなくいかに多くの人々がその活動を価値あるものとして支えているかどうかで判断するという仕組みになっている。本稿では、まずこのパブリック・サポート・テストに焦点をあてて論じていく。

#### (4) 税制優遇の悪用防止

さらに寄付や法人税の優遇が与えられた NPO に対し、必ず提起される問題はその悪用の防止をどうするかである。民法第34条にもとづく公益法人については、主務官庁が設立の許可及びその後の監督も行うので、最終的には公益法人許可の取消しまで行える。<sup>(7)</sup>しかしながら、税制の優遇を受けておきながら、法人の役員がその地位を利用して法人の利益を私的に流用して多大な報酬を受け取ったり、役員用住居や車などの利益を不当に享受していた場合や、法人の本来の目的以外に不当に金銭を支出した場合など、主務官庁の監督を強化し、行政指導し、最終的には許可を取り消すというだけで、法人にとって役員が行った私的流用に対する現状回復になるのであろうか。少数の理事の不当な行為のために主務官庁の監督が非常に厳しくなったり、その法人から多くの利益を受けてきた不特定多数の受益者たちにとっては、法人の許可が取り消されることによるメリットはなに

(7) 現行法では NPO 法人には寄付金についての税制優遇はないが、所轄庁の監督に服し、監督に従わないと認証の取消しがなされることがある。

もない。<sup>(8)</sup>そこで、米国では、税制優遇の大きいIRC501条(c)(3)のパブリック・チャリティとIRC501条(c)(4)のいわゆる社会福祉団体<sup>(9)</sup>に限り、たとえば理事が過大な報酬を受け取るなど不当な私的流用があった場合、これまでは、内国歳入庁(以下IRSと称する)による非営利資格の取消か、何もしないで放置するしかなかった制裁方法として、1996年7月より中間的制裁(Intermediate Sanction)として、当該理事にもらいすぎた報酬額に25%の税金を課すると同時に一定期間内にもらいすぎた報酬額を法人に返還するという制裁(一定期間内に法人に返還をしないと、さらに200%の規制税が課せられる)をIRC4958条に規定した。米国は非営利の法人化は州法により非常に簡易にでき、税制優遇は、連邦法にもとづきIRSが認定するという免税制度を採用しており、わが国の公益法人は主務官庁制をとり、公益法人化と同時に法人税の優遇を与える非課税制度と、寄付税制についてはあらためて大蔵大臣と主務官庁が協議をする特定公益増進法人の制度をとっているのとは全く異なる<sup>(10)</sup>。しかしながら、税制優遇をした法人に対するチェックを主務官庁の監督強化や法人の取消しにまかせるのではなく実効性ある制裁規定を設けて、悪用を防止するということに意味があるように思える。そこで、本稿ではもう一つのテーマとして、この新しい中間的制裁を取り上げる。ただし、新しい制度であるため、紹介だけにとどめる。

## 2. アメリカにおける非営利団体としての税制優遇団体IRC501条(c)(3)の認定手続き

### (1) IRC501条(c)(3)の団体の定義

アメリカでは、わが国のような民法第34条以下に規定するような公益法人やNPO法にもとづくNPO法人、社会福祉事業法にもとづく社会福祉法人のような統一の基本法による規定はなく、非営利団体の法人格は各州法の規定に委ねられており、免税団体かどうかは、連邦のIRCや1969年改正税法などがその根拠法となる。つまり、アメリカで非営利団体を設立する場合は、各州法の規定に従い、非営利法人<sup>(11)</sup>となる。さらに寄付金の控除団体に認定されるためには、IRC501条(c)

---

(8) 石村前掲書『日米の公益法人課税法の構造』105頁以下特に119—121頁参照。本稿は、本書の内容から多くの示唆を得た。93年下院歳入委員会で行われたIRS長官の発言 (James J. Fishman and Stephen Schwarz, Nonprofit Organizations — Cases and Materials 1998 Supplement, (Foundation Press, 1998), p. 75 参照。

(9) IRC501条(c)(4)は社会福祉団体と訳されることが多いが、わが国の社会福祉法人をさすのではなく、コミュニティの慈善、教育、レクリエーションなどを行う市民団体、社会活動団体が含まれ、社会福祉法人よりも範囲が広い。501条(c)(3)では認められていないロビー活動は許されるが、寄付金の免税措置はない。

(10) わが国の特定公益増進法人の仕組みについては、五十嵐徹夫・下山宏編著『公益法人の税務』((財)公益法人協会, 1997年)、民間公益セクター研究会編『民間公益セクターの全体像』((財)公益法人協会, 1997年) 31頁, 68頁以下, 注5掲載の『特定公益増進法人一覽』等参照。

(3) の条件をクリアしなければならない。わが国の公益法人や社会福祉法人、宗教法人、学校法人などの広義の公益法人の多くはここに入る。NPO 法にもとづく NPO 法人もここに分類して良いと思われるが、寄付金に関する税制優遇が全くないという意味では、IRC501条 (c) (4) に近いと言えるかもしれない。

IRC501条 (c) (3) では、さらにパブリック・チャリティ（公益増進団体）とプライベート・ファウンデーション（私立財団）の2つに分類される。プライベート・ファウンデーションは1969年の税制改正でできたカテゴリーであり、個人が相続税のがれのために財団を作り税制優遇を悪用したために、規制の多いプライベートファウンデーションというカテゴリーをあらたに創設したという経緯がある。まず IRC501条 (c) (3) に含まれる団体とは、以下のとおりである。

- ①宗教、慈善、学術、公共安全検査、文芸、教育、国内・国際的なアマチュア・スポーツ競技の助成（ただし、その活動が運動設備または器具の提供を含まない場合に限られる）、児童・動物に対する虐待の防止の8項目<sup>(12)</sup>を目的とすること。
- ②その収益のいかなる部分も個人持分主や個人の利益に供されないこと。<sup>(13)</sup>
- ③その活動が立法に影響を与えるような直接的な宣伝活動につながったり、その他間接的な形で立法に影響を与えるものでないこと。
- ④公職選挙に参加したり妨害したりしないこと。
- ⑤解散時の残余財産を当該法人の役員や寄付者などに帰属させない規定があること。

これら以外にも IRC501条 (c) (3) の認定にあたっては、法人と役員との自己取引禁止を定款で明記しているか、理事会の構成が親族で占められていないか、上記8項目のいずれか1つ以上の活動への支出額が総支出額の一定以上あるか、後に説明するパブリック・サポート・テストに合格するかなどの厳しいチェックがなされる。ただし、要件に合致していれば、IRC501条 (c) (3) の団体として、パブリック・チャリティまたはプライベートファウンデーションのどちらかに決定され、IRS に自由裁量の余地はない。逆にいえば、いったん IRC501条 (c) (3) の非営利団体として認定されたのち、上記のいずれかに反するような行為があった場合は、免税資格が剥奪されるということである。その審査の大きなポイントは以下の3つである。

一つめは、非営利という意味は、わが国と同様、収益事業をしてはいけないのではなく、収益を

---

(11) 非営利資格は、非営利法人、信託だけでなく、法人格なき団体にも認められる点が、わが国と異なる。

(12) IRC501条 (c) (3) には、この8項目が限定列举されているといわれているが、その中の慈善 (charitable) には、貧困救済、教育振興、人権擁護、芸術振興、社会福祉などさまざまなものが含まれる。

(13) 財務省規則 1. 501 (c) (3) - 1 (c) (1) 参照。なお、個人持分主は原文では (shareholder) となっているが、純粹の株主というのではなく、法人に対し、持分を持つ場合をいう。たとえばカリフォルニア非営利法人法の共益法人 (mutual benefit corporation) に関する5043条など参照。



内部関係者に分配してはならない (nondistribution constraint)<sup>(14)</sup>、あるいは、収益を私的に流用してはならない (private inurement) ということであり、非営利団体が利益を不当に関係者に分配したり私的流用があった場合は、非営利資格が取り消される。<sup>(15)</sup> 二つめは、非営利を目的としながら、実は営利活動がその実質的部分を占めているような場合、実体は営利法人と同様である場合は非営利資格が取り消される。三つめは、政治活動の禁止に触れる場合も非営利資格が取り消される。上記③、④の部分である。IRSのチェックポイントは概ね上記の点が中心であり、IRSによる免税資格の剥奪をめぐる<sup>(16)</sup>は多くの判例が存在する。

## (2) パブリック・チャリティまたはプライベート・ファウンデーションの認定手続き

具体的な手続きとしては、各州法によって、非営利法人となった団体は、IRC501条(c)(3)の認定を受けるために、設立後8カ月以上15カ月以内にフォーム1023により、IRSに申請手続きを行う。この場合、より優遇措置の大きいパブリック・チャリティの認定を受ける方法としては、4年分の収支、事業実績などを申告して本決定を選択するか、8カ月以上の収支、事業実績と2年分の予算を申告して仮決定を選択するかの2方法がある。4年以上の実績のないNPOは仮決定を選択し、毎年フォーム990の申告をして、4年分の収支の実績からパブリック・サポート・テストのチェックがなされることになる。ただし、年収2万5千ドル(300万円)以下の団体はフォーム990の提出はせずに資格が取れる。表3のように、約60万あるIRC501条(c)(3)団体のうち、約90%以上がパブリック・チャリティである。またその活動の具体的内容は、福祉(Human Services)が36.9%、健康が17.5%、教育が14.4%、芸術・文化が11.2%<sup>(17)</sup>である。

---

(14) 非営利の定義については、1964年のアメリカ法曹協会(American Bar Association)が発表した「模範非営利法人法(Model Nonprofit Corporation Act)では、「非営利法人とは、法人の所得または収益のいかなる部分も、その構成員、理事その他の者に分配できない法人をいう。」としている。多くの州はこの定義を州の非営利法人法に使用している。たとえばウエストバージニア州法§31-1-144、ニューヨーク非営利法人法§102(5)など。なお1986年の模範非営利法人法の改正版には非営利の定義はなされていない。Howard L. Oleck and Martha E. Stewart, Nonprofit Corporations, Organizations, & Associations, (6th ed., Prentice Hall, 1994) p.10. 石村前掲書『日米の公益法人課税法の構造』110頁参照。営利法人との違いを分配禁止原則(nondistribution constraint)で説明するのは、Henry Hansmann, "Reforming Nonprofit Corporation Law", 129 University of Pennsylvania Law Review (1981), p.497, pp.504-509 参照。

(15) 私的流用には、過大な報酬を受領する、自己の関連会社に有利な取引をする、解散後に法人の資産を分配したり、取り戻したりすることなどが含まれる。詳細は、Bruce R. Hopkins, The Legal Answer Book for Nonprofit Organizations, (John Wiley & Sons, 1996) Chapter 3 pp.56-73 参照。

(16) 95年9月にワシントンで行われたIRSの免税団体担当部長オーウエンス(Owens)氏の講演では、毎年4000~5000の団体の審査をすると免税団体の要件を欠く団体は100~200ぐらいあるとのことである。免税資格取消しの判例については、注8掲載のNonprofit Organizations-Cases and Materialsが参考になる。

表3 1989年、92年、94年における501条(c)(3)の公益団体の数

	1989		1992		1994	
	数	%	数	%	数	%
501(c)(3)団体の総数	464,138	n/a	546,100	n/a	599,745	n/a
活動中の501(c)(3)団体数*	432,698	100.0	509,024	100.0	555,857	100.0
Public Charities	394,856	91.3	462,968	91.0	506,370	91.1
Private Foundations	37,842	8.7	6,056	9.0	49,487	8.9

資料出所：State Nonprofit Almanac 1997 (The Urban Institute Press 1998)

\*501(c)(3)の総数はIRSの事業報告書およびデータベースによる。活動中の団体数は、IRSのExempt Organizations/Business Master Filesによる。

### 3. パブリック・チャリティ

#### —パブリック・チャリティのカテゴリーとパブリック・サポート・テスト—

パブリック・チャリティとは、IRC509条(a)(1)～(4)および170条(b)(1)Aなどに規定されているものである。<sup>(18)</sup>

寄付金控除の対象となるパブリック・チャリティのカテゴリーには大きく4つある。その4つとは、(1)公的機関(Public Institutions)、(2)公的支援を受けている団体(Public Supported Charities)、(3)公的機関や公的支援団体を支援する団体(Supporting Organizations)、(4)公共安全の審査を目的とする団体(Organizations that test for public safety)である。以下に各々の具体例を検討するが、(2)の公的支援を受けている団体が重要なので、これを中心に説明し、あとは簡単な記述にとどめる。

#### (1) 公的機関

IRC509条(a)(1)は、次の一定の団体につき、当然にパブリック・チャリティとなることを規定している。①教会又は教会の協議会若しくは団体、②学校、短大、大学などの教育機関、③病院、医療研究機関、④政府機関(Governmental units)。

(17) 「State Nonprofit Almanac 1997」(The Urban Institute Press 1998) P.13の表1. Cによる。

(18) パブリック・チャリティの具体的な内容については、Bruce R. Hopkins, The Law of Tax-exempt Organizations, Seventh Edition, (John Wiley & Sons, 1998) 254頁以下、石村前掲書『日米の公益法人課税法の構造』58頁以下参照。なお、雨宮孝子「パブリック・チャリティとパブリック・サポート」(『公益法人』28巻7号、(財)公益法人協会、1997) 2頁以下は同種のテーマを扱っており、本稿と重なる部分が多いことをお断りしておく。

## (2) 公的支援を受けている団体

### ①政府機関や一般公衆から補助金や寄付を受けている団体

公的支援を受けている団体 (Public Supported Charities) に含まれるものには、いくつかの態様があり、その一つが政府機関や一般公衆から直接又は間接的に寄付や補助金を受けている団体 (IRC §170 (b) (1) (A) (vi), §509 (a) (1)) である。この団体であるためにはパブリック・サポート・テストに合致していなければならない。

パブリック・サポート・テストの主要な要件は、少なくとも収入の3分の1は資格のある寄付金や助成金、補助金などであること (財務省規則 §1. 170A-9 (e) (2)) である。

この要件である3分の1を計算する場合の分母には、寄付金、補助金、助成金、非関連事業収入、総投資収益、その団体へ交付された税額、政府機関が当該団体に対し、無償で提供したサービス、または施設に関する対価 (公のために備えられた施設やサービスを除く) が入る。資産の売却益、連邦、州、地方税の免税額は含まれない。ローンも含まれない。ただし、貸し手による債務免除は別である。

分子となる適格支援額については、各寄付者から受け入れた総額の2%に相当するものとされる。これは限られた大口の寄付者からの支援という場合は、公的支援団体には認定されないということの意味する。ただし、政府機関や公的支援団体から助成金や補助金を受けている場合には、この2%は適用されない。またこのパブリック・サポート・テストは4年間の平均をみて審査することになる。

この2%相当分しか認められないとは具体的には、次のようになる。たとえばX財団が、1年目にAさんから1万ドル、2年目にBさんから2万ドル、3年目にC企業から6万ドル、4年目にDさんから1万ドル寄付を受けたとする。4年間の合計は10万ドルである。10万ドルの2% (2,000ドル) が各寄付者から受けた分子となる適格支援額になるので、1年目から4年目まで毎年2,000ドルしかカウントできないため合計で8,000ドルしか分子に入れられないことになる。もちろん分母には10万ドルがカウントされる。一方、Y財団は4年間の合計寄付金額が同じく10万ドルであるが、1年目は1,000ドルを10人から、2年目は500ドルを40人から、3年目は1,000ドルを60人から、4年目は100ドルを100人から寄付を受けた点が異なる。10万ドルの2% (2,000ドル) はすべての寄付者の寄付額を超えていないので、全額の10万ドルを分子に入れることができる。もっと簡単にいえば2,000ドルずつを50人から集めた場合10万ドルを分子に入れられる。つまり多くの人から支援されているという事実が重要という意味である。もちろん、X財団の3年目の6万ドルが政府からの補助金であれば2%の制限はないので、6万ドル全額が分子にカウントされる。大口の寄付金は団体にとって、非常にありがたい申出ではあるが、パブリック・サポート・テストにとっては、障害となる場合が多い。

各非営利団体はパブリック・チャリティの認定を受けるために募金活動を積極的に行うが、パブ

リック・サポート・テストをクリアするために公的支援が3分の1になるか、②で説明する10%になるか気を使うところである。

問題となるのは会費である。会費が会員へのサービスの対価であれば、寄付金ではないが、その団体への支援の意味であると寄付金の可能性がある。

また、本来事業収入（関連事業収入）は非課税措置がとられている収入であるが、分母、分子ともに入れない。関連事業収入とは、本来の事業目的を行うにあたって入ってきた収入のことで、美術館の入場料、大学の学費、病院の治療費などがこれにあたる。関連事業収入を分母にも分子にも入れないのは、パブリック・サポート・テストそのものが、どれだけ多くの寄付者に支えられているかをチェックすることを目的としており、目的事業の収入とは関係ないものであるからである。

### ②事実及び状況基準 (Fact-and-Circumstances Test)

プライベートファウンデーションではないが、①のパブリック・サポート・テストの要件にも合致しない公益的な団体もある。それらのうち、実質的に政府機関や公的支援団体などによって支えられているものにつき、事実及び状況基準によって、パブリック・チャリティと認定される場合がある。具体的には次のような要件が充足されることが必要である。(a) 寄付金の総受入額の10%以上が政府機関および一般公衆からの支援によるものであること。(b) 当該団体は、継続的かつ誠実に、一般公衆、政府機関、パブリック・チャリティなどから寄付を募集するプログラムを実施していること。(c) その他政府機関や一般公衆から助成や寄付を受入れていること、当該団体の理事会が公的性質を有していること、当該団体の施設や事業プログラムが一般公衆の便益に供されていること、会費が妥当な額であること、その活動が広く一般社会の利益や目的に資するかたちになっていることなど、様々な事情や状況を総合的に勘案して公的支援団体と認定する。ここでは裁量の余地が大きいといえることができる。

### ③コミュニティ財団 (Community Trusts, Community Foundations)

コミュニティ財団は、特定の地域やコミュニティの社会、教育、宗教などの公益目的のためにつくられた団体で、毎年、多くの公衆から財政的支援を受けている。特定の地域を原則として活動の領域としており、その運営は、地域から選ばれた代表者が行うことになっている。毎年地域の多くの市民や企業などから寄付を受けている。その意味で公的な支援を受けている団体と言える。コミュニティ財団が、上記①の要件を備えた場合は、公的支援団体として承認されるが、この要件に合致していなくても、②の事実及び状況基準の要件を備えた場合は公的支援団体と認定される。ことに後者の②の要件では、コミュニティから広く贈与や遺贈を受ける場合は、原則的に公的支援団体に認定される。コミュニティ財団は全米で約400以上存在し、近年、その数は急激に増加している。<sup>(19)</sup>

### ④公的に支えられたサービス供給団体

公的に支えられたサービス供給団体 (Service Provider Publicly Supported Organizations) <sup>(20)</sup> に分類

されるパブリック・チャリティは、①の寄付金や助成金だけで支えられているものではなく、公益的なサービスを提供しながら、かつ多くの者から支援を受けている団体が含まれる。<sup>(21)</sup>①と異なる点は、本来事業の収入を配慮することである。また、純投資収益の額が、収入の3分の1を超えてはならないという条件が加わる。つまり以下の2つのテスト（ポジティブテストとネガティブテスト）をクリアーした場合、パブリック・チャリティとしてのサービス供給団体として適格性が認められる（IRC §509 (a) (2), 財務省規則§1.509 (a) - 3<sup>(22)</sup>）。

1つ目のテストは、当該団体が、(1) 寄付金、助成金、会費収入および(2) 非課税目的（本来事業）に関する活動で得た収入（コンサートなどの入場料、物品販売、サービスの提供、施設の供給などで受領した収入）の合計額が、総収入の3分の1以上である場合はサービス供給パブリック・チャリティとして承認される。この場合、計算式として分母になる総収入とは、上記(1)および(2)の他に、非関連事業所得からの純所得（net income）、総投資収益、当該団体に交付された税額、政府機関が無償で提供したサービスや施設の対価などが含まれるが、資産の売却益や基本財産の変更、連邦、州、地方税などの免税額などは含まれない。分子になるのは、上記(1) + (2)である。なおテストの計算式では、分子に入れる会費以外の非課税事業（本来事業）収入は当該団体の支援受入額の1%か5,000ドルのどちらか大きい額を入れ、分母には非課税事業収入全額を入れる。たとえば、関連事業でポスターを売って1万ドル収入があった場合、分子には、1万ドルの1%で100ドルか5,000ドルの大きい方、つまり5,000ドルを入れることになり、分母には1万ドルが加えられる（IRC §509 (a) (2) (A) (ii), 財務省規則§1.509 (a) - 3 (b) (1)）。

さらにサービス供給のパブリック・チャリティとしての第2のテストは、総投資収益（gross investment income）と税引後の非関連事業収入が、当該団体の総支援受入額の3分の1以下になっていなければならないことである（IRC §509 (a) (2) (B)）。ここでいう総投資収益とは、非関連事

---

(19) コミュニティ財団に関しては、雨宮孝子「アメリカのコミュニティ財団の現状」（松蔭女子短期大学紀要10号，1994年），Community Foundations in the United States: 1992 Status (Council on Foundations, 1994), Foundation Giving 1998 Edition (The Foundation Center 1998) 109頁以下参照。

(20) service provider type of publicly supported charity という用語は、Camps Newfound/Owatonna, Inc. v. Town of Harrison, Maine, 117S. Ct. 1590, 1596 (1997) 事件で、最高裁判所が採用したものである。Bruce R. Hopkins 前掲書259頁参照。

(21) このなかには芸術団体、学校、教育施設、その他非営利事業を提供する団体が含まれる。かつて(①の公的支援団体がタイプ1と呼ばれていたのに対し)、ここに分類される団体はタイプ2と呼ばれていたものである。石村前掲書『日米の公益法人課税法の構造』67頁以下参照。

(22) 詳細は IRS Publication 557 p.21 “509 (a) (2) Organizations” を参照。

(23) 寄付金や助成金などは政府や州、パブリック・チャリティとして認定されている団体からのものならば良いのであるが、団体の理事などの関係者からの寄付金は適格寄付金とされないことがある。詳細は、IRS Publication 578 第5章参照。

業資産の賃料、利子、配当などである。つまり、このパブリック・サポート・テストは、助成金、寄付金、会費、本来事業の収入が団体の収入の3分の1以上を占めているという要件をクリアしていると同時に、多額の資金運用や収益目的で本来の事業とは関連のない事業をせせと行うような団体には、寄付税制優遇を与える必要がないので、投資収益が、収入の3分の1以下かどうかをチェックしているのである。

公的な支援を受けている団体を認定するパブリック・サポート・テストとは要するに、公益性の高い団体かどうかの判断を国の機関が行うのではなく、いかに多くのものから支えられているかを数量的に規定し、その基準に合致していれば、公益性の高い活動とし、税制優遇措置を与えているところに意味がある。ここでは、公＝パブリック＝官というわが国の大方の考え方とは異なり、パブリックとは、多くの人々が、その活動を価値あるものとして支えているかどうか、社会にとって必要かどうかを多くの人が支援するという点で判断している。もちろん、多くの人が支えるに足る組織かどうかについては、団体の活動や組織の具体的な内容の情報公開がその前提になければならないことはいうまでもない。

#### ⑤ 公立大学後援財団 (Foundations Supporting Public Colleges and Universities)

公立大学後援財団は、パブリック・チャリティの認定を受けることができる。当該団体は、財政的支援を政府からの補助金、直接的または間接的に一般公衆からの寄付金によっている。

#### (3) パブリック・チャリティ認定団体の後援団体

前述したパブリック・チャリティの認定を受けた団体を支援する目的で設立・運営されている団体 (Supporting Organizations) もパブリック・チャリティの認定を受けることができる (IRC § 509 (a) (3))。

#### (4) 公共安全の審査を目的とする団体 (Public Safety Testing Organizations)

もっぱら公共安全の審査を目的とする団体はパブリック・チャリティの認定を受けることができる (IRC § 509 (a) (4))。

### 4. プライベート・ファウンデーション

プライベート・ファウンデーション<sup>(24)</sup>は、1969年税制改正で、はじめて、類型化されたもので、先

---

(24) プライベート・ファンデーションをめぐる税制の詳細は、両宮孝子「アメリカにおける非営利法人制度」(『民間公益セクターの全体像』公益法人協会 1997年) 222頁以下参照。また Bruce R. Hopkins and Jody Blazek, *Private Foundations-Tax Law and Compliance*, (John Wiley & Sons 1997) 参照。

に示した509条のパブリック・チャリティ以外のものをいう。プライベート・ファウンデーションの類型化を認めたのは、公益的寄付に対する特例や、公益的団体に対する税の優遇措置が一部の富裕階級によって脱税手段として利用されることを防止することにあった。フォード財団やロックフェラー財団など企業や個人が基本財産を出捐して設立された助成型の民間財団のほとんどがプライベート・ファウンデーションに分類される。プライベート・ファウンデーションでは以下のような規制が行われる（IRC §§4940—4946）。

### (1) 投資収益への課税

プライベート・ファウンデーションでは、毎年の純投資収益（ここには、配当、利子、ローヤルティ、賃料、資産譲渡によるキャピタル・ゲインなどが含まれる）にたいして、2%または1%<sup>(25)</sup>の規制税（excise tax）が課せられる（IRC §4940）。

### (2) 自己取引の禁止

1969年の税制改正で全面禁止になったのが、財団と財団関係者間の自己取引の禁止規定である（IRC §4941）。自己取引には、財団と財団関係者間の資産の売買、交換、賃貸、財団所有の資産や財団の収益を財団関係者の利益のために譲渡したり、報酬として支払ったりすることなどが含まれる。これに違反をした場合、金銭は財団に返還しなければならないとともに、原則として自己取引をした者、それに同意をした財団役員等にも5%の規制税が課せられる。

### (3) 最低限の強制支出要件（minimum distribution requirement）

プライベート・ファウンデーションは、前年度の投資資産の（市場価格）5%を助成金や公益的な事業に支出しなければならないという規定がある（IRC §4942）。この支出のことを適格支出（qualifying distributions）<sup>(26)</sup>という。これは、プライベート・ファウンデーションが不正な私的資産の蓄積に利用されないようにするためである。この規定に違反すると、払い出されなかった額に15%の規制税が課せられる。なお、規制税の率は、未支出額が是正されないと順次30%、100%と増加する。

---

(25) 1%になる場合とは、その年の支出が、1) 過去5年間の平均支出率が5%で、2) その支出率の当該財団の純投資収益の1%を足したものが5%に等しいかそれ以上であれば、1%の軽減税率が適用される。詳細は、J. Edie, “Foundation Tax Bill Finally Passes”, Foundation News, July/August, 1984 参照。

(26) 詳細は注23掲載の Hopkins and Blazek, Private Foundations 167頁以下参照。

(4) 財団による持株保有の制限

プライベート・ファウンデーションは、原則として、一企業の20%までの株式しか保有してはならないとされる (IRC §4943)。財団が企業支配をするおそれがあるからである。これに違反すると超過持株額に5%の規制税が課せられる。

(5) 危険な投資の禁止

プライベート・ファウンデーションの役員は、財団の資産の運用につき慎重人の投資原則 (prudent investor rules)<sup>(27)</sup> 及び誠実に管理しなければならない義務を負うのであり、財団の設立目的を危うくするような投資を行ってはならないとされる (IRC §4944)。もし、これに違反すると、財団及び役員に原則として5%の規制税が課せられる。

その他、プライベート・ファウンデーションは、政治活動が禁止されているし、個人的な利益のために助成金をだすことも認められていない。このような違法な活動に支出をした場合、不適格支出として、規制税10%が課せられ、禁止されていることを知って承認した役員にも5000ドルを限度に支出額の2.5%の規制税が課せられる (IRC §4945)。また経理の公開や報告義務も課せられる。

これに対し、パブリック・チャリティには、経理公開、報告義務以外は一切ないので、その意味でもプライベート・ファウンデーションに対する規制が厳しいことがわかる。

5. パブリック・チャリティとプライベート・ファウンデーションの税制

パブリック・チャリティとプライベート・ファウンデーションのさらに大きな相違は、表4のとおり寄付金控除の率である。

(1) 個人がプライベート・ファウンデーションに現金を寄付した場合、課税所得の30%まで寄付控除ができる。またパブリック・チャリティに寄付金を支出した場合は、課税所得の50%まで寄付

表4 対象団体別投資収益課税および寄付税制

団体の種類 項目		パブリック・チャリティ	プライベート・ファウンデーション	
			事業型財団	助成型財団
個人	寄付金控除	50%まで控除	50%まで控除	30%まで控除
	評価性資産	原則30%まで控除	30%まで控除	20%まで控除
法人	寄付金控除	課税所得の10%まで	課税所得の10%まで控除	
	評価性資産	課税所得の10%まで	課税所得の10%まで控除	
投資収益課税		なし	原則2% (1%可能性有)	原則2% (1%可能性有)

(27) prudent investor rule については、注25の219頁以下に詳しい。



控除できる。どちらの場合も5年間の繰越し (carry over) が認められる。ただし、プライベート・ファンデーションのうち、事業型財団 (private operating foundation) で、その年度の総収入の少なくとも85%以上を非課税事業に支出する団体は、寄付金控除についてパブリック・チャリティと同様の扱いになる (IRC §4942 (j) (3))。

(2) 個人が、土地、建物等の不動産や株、美術品などの評価性資産 (appreciated property) を、パブリック・チャリティの認定を受けている団体に寄付した場合、課税所得の30%まで控除されるのに対し、プライベート・ファンデーションへの評価性資産の寄付は課税所得の20%までである。その際、プライベート・ファンデーションへの不動産の寄付はコストに60%の値上がり分 (キャピタル・ゲイン) を足した分にとどまり、パブリック・チャリティへの不動産の寄付は市場価格 (market value) を全額控除できるのは大きな違いである。

(3) 寄付者が法人の場合、寄付の相手先が、プライベート・ファンデーションであろうとパブリック・チャリティであろうと、その寄付金にかかる控除の限度は、一律、課税所得の10%である。

## 6. 税制優遇悪用防止としての中間的制裁 (Intermediate Sanction)

### (1) 序説

前述したように、アメリカのNPOで税制優遇が大きいパブリック・チャリティは、IRC501条(c)(3)の約90%に及ぶ。そのなかには、表5に示されているように年間の収入規模は非常に大きい団体が含まれている。ただしこの表に示されているのは、助成事業を行っているパブリック・チャリティであり、ここには、データにはほとんどでてこない宗教団体や大学などは含まれていない。しかしながら、この数字をみても、寄付について税制優遇を受けているパブリック・チャリティに毎年流れるお金は非常に大きいことがわかる。税制優遇を受けているNPOについて、その免税資格の取消しはIRSが行うのであるが、その審査の中心は、免税目的の活動が実際行われているのか、特に私的流用や内部で私的に分配されていないか、政治活動が行われていないか、もっぱら営利活動のみを行っていないかなどである。フォーム1023でパブリック・チャリティに認定されたNPOは、毎年フォーム990をIRSに提出しなければならないが、またこの申告書には、その団体の上位5人の給与等の額も記載され、この申告書自体公開しなければならないパブリック・ドキュメントになっている。理事長やその他の役員の大規模な報酬や私的流用に関する判例は多く、特に宗教団体、大学、病院などのケースが多い。1992年のユナイテッド・ウェイのケースは福祉団体のスキャンダルとしてマスコミにも大々的にとりあげられた。ユナイテッド・ウェイは、2100におよぶ地域のユナイテッド・ウェイとのネットワークを通して、1990年には31億ドルも寄付金を集めた超大型NPOで、4万2,000におよぶ医療機関や社会福祉組織がユナイテッド・ウェイのネットワークを支えている。赤十字社やボーイスカウトも企業も積極的に募金に協力する大規模な公益団体であ

表5 収入からみた上位25パブリック・チャリティ

団体名	年間収入額	年月日
1. The Rotary Foundation of Rotary International	\$988,157,811	06/30/96
2. American Cancer Society, Inc.	671,171,111	08/31/96
3. California Healthcare Foundation	462,876,547	02/28/98
4. National Galley of Art	368,354,197	09/30/96
5. Fidelity Investments Charitable Gifut Fund	342,851,472	06/30/96
6. Petroleum Research Fund	314,878,240	10/31/95
7. Gifts in Kind International	292,677,884	12/31/97
8. Legal Services Corporation	279,521,076	09/30/96
9. Jewish Communal Fund	179,911,357	06/30/96
10. March of Dimes Birth Defects foundation	153,082,000	12/31/96
11. MAP International	148,047,220	09/30/97
12. National Association for the exchange of Industrial Resources, Inc.	138,967,490	06/30/96
13. Jewish Community Federation of Cleveland	125,018,638	06/30/97
14. Children's Television Workshop	124,834,256	06/30/95
15. American Heart association, National Center	121,460,995	06/30/97
16. Muscular Dystrophy Association, Inc.	114,681,997	03/31/97
17. Arthritis Foundation, Inc.	105,366,945	12/31/96
18. Institute of International Education, Inc.	86,176,700	09/30/96
19. World Wildlife Fund	85,133,471	06/30/97
20. Ducks Unlimited, Inc.	68,585,353	02/28/95
21. Mary Black Foundation, Inc.	65,801,922	06/30/97
22. Ronald McDonald House Charities	64,539,496	12/31/95
23. Leukemia Society of America, Inc.	58,186,000	06/30/97
24. American Physical Therapy Association	54,699,566	12/31/95
25. Local Initiatives Support Corporation	54,166,532	12/31/96

資料 NATIONAL DIRECTORY OF GRANTMAKING PUBLIC CHARITIES (Foundation Center 1998)

注 統計をとった1,050すべての団体の数値ではない。またコミュニティ財団の統計はここには含まれていない。

る。その会長を22年間勤めた W. アラモニーは年間46万ドル以上の給料のほか、4年間で航空運賃が10万ドル、マンハッタンのコンドミニウムが43万ドルといった贅沢三昧をしたことが、問題となった<sup>(28)</sup>。結局、アラモニー以下財務担当理事など3名が横領罪などの罪で有罪となり、次の会長は、19万5000ドルの給料の E. Chao が就任した。本来ならばパブリック・チャリティであるユナイテッド・ウェイは役員の私的流用の事実を理由に免税資格が取り消されるはずであるが、実際は取消しはなされなかった。免税資格の取消しは、このような団体にとって効果的な制裁とはいえないか

(28) 詳細は、John S. Glaster, *The United Way Schandal: An Insider's Account of What Went Wrong and Why*, (John Wiley & Sons. 1994), James J. Fishman and Stephan Schwarz, *Nonprofit Organizations — Cases and Materials*, (Foundation Press, 1995) pp. 223-227. なお、この事件で、アラモニーは7年の懲役刑、経理担当役員と元役員はそれぞれ55ヶ月の刑に執行猶予3年、30ヶ月の刑に執行猶予1年が言い渡されている。

らである。

1993年の下院歳入委員会の監視分科会 (Oversight Subcommittee of the House Ways and Means Committee) で、IRS 長官 Margaret Richardson 氏は、「免税団体のおこなった私的流用に対し、免税資格を取り消すというのは制裁としては問題である。たとえば大学の理事長が過大報酬をとったために、免税資格を取消して、こまるのは何も悪いことをしていない学生や教職員たちだからである。」と述べている<sup>(29)</sup>。前述したように、プライベート・ファウンデーションでは、法人の理事と法人との自己取引は全面禁止であり、これに違反した場合は免税資格の取消ではなく、自己取引を行った者と法人関係者に5%および2.5%の規制税がかけられる (IRC §4941 (a) (1), 同 (a) (2), 財務省規則§53. 4941 (a) -1 (a) (1))。これと同様のペナルティを望む声は多かった。たとえばハンズマン教授は、私的流用を禁止するというこの目的は、その団体から利益を受ける不特定多数の受益者の保護であるのに、免税資格を取消すことによって、何を保護しようとしているのかわからないと、指摘している<sup>(30)</sup>。

そこで、下院で1996年4月16日に通過した、中間的制裁の法案は、同年7月11日に上院で全会一致 (425対0) で可決成立し、1986年内国歳入法が改正され、4958条に中間的制裁の規定が盛り込まれた<sup>(31)</sup>。

## (2) 中間的制裁の意義

### ①中間的制裁とは何か

これまで、パブリック・チャリティが、非営利免税資格を濫用して、私的利益を凶った場合、IRSの取り得る措置は、免税資格の取消しか、何もしないか (時にはインフォーマルな警告) の二者択一しかなかったが、その中間の手段として、一定の規制税をかけるという意味で中間的制裁がとられることになった。この制裁の対象になるのは、IRC501条 (c) (3) のパブリック・チャリティとIRC501条 (c) (4) の団体だけである (IRC §4958 (e))。後者には、コミュニティの慈善、教育振興などいわゆる社会福祉団体や市民団体などが含まれ、一定のロビー活動がみとめられているが、寄付金の免税団体ではない。なぜ、IRC501条 (c) (4) の団体が対象になったかについては正確なところはわからないが、どうも、ここに含まれる健康維持団体 (health maintenance organizations) がターゲットのようである<sup>(32)</sup>。なお、IRC4958条が適用されるのは、過大な報酬が提供されたり、私的流用行為があつてから5年以内のものである (IRC §4958 (e) (2))。

---

(29) 注8参照。

(30) 注14Hansmann 前掲書 pp.601-606参照。

(31) 詳細は、Bruce R. Hopkins and D. Benson Tesdahl, Intermediate Sanctions — Curbing Nonprofit Abuse (John Wiley & Sons 1997) 参照。

(32) 注8掲載 Supplement76頁。

## ②中間制裁の具体的な内容

IRC4958条 (c) (1) (A) によれば、中間的制裁の適用される過大な利益を得る行為 (excess benefit transaction) とは、「直接であろうと間接的であろうと、またそれを受ける者が不適格者 (disqualified person) のだれのためであろうと、通常その利益 (役務の提供も含む) をうくべき経済的な利益 (額) をこえている場合をいう」という抽象的な規定となっている。簡単にいえば、公正な市場価格をこえている場合、また別の言葉でいえば、その地位を利用して法人の資産を私的流用 (private inurement) した場合をいうといっても良いであろう (IRC §4958 (c) (2))。この中には、当然、過大な報酬、法人の施設の私的利用などが含まれる。

たとえば過大報酬ということを例にとってみる。その者にとって報酬が過大かどうかは絶対的なものではありえない。そこで、過大かどうかの一定の基準が必要となる。おおむね以下のような基準<sup>(33)</sup>が考えられる。

- (1) 同種の団体、同種の職種で支払われている給料のレベル
- (2) 同種の専門家を地域的に雇えるかどうかも含めた団体の地域性
- (3) その者の経歴
- (4) その者の役務の提供に対する団体のニーズ
- (5) その職種にかかる提供時間
- (6) 給与の額が独立の理事会で正当に認められたかどうか

過大な報酬かどうかの基準について、IRS の proposed regulation §53. 4958—4 (a) (3) (iii) では、「報酬額が相当であるかどうかは、同種の状況で、同種の事業体で、同種のサービスに対して通常支払われる額を基準とする。」としか規定されていない。

今後、この中間的制裁が適用され、それに対して不服があれば裁判になるであろう。その裁判が積み重ねられると、もう少し具体的な基準ができるのではないだろうか。

## 7. 公益性の基準とパブリック・サポート・テスト

わが国の NPO 税制を考える場合、(1) 現行の寄付金控除が認められる特定公益増進法人の枠をさらに広げて、NPO 法人にも特定公益増進法人の資格認定を行う、(2) 特定公益増進法人とは別の基準で寄付金控除資格を認める、(3) 現在、企業には認められている一般寄付金枠を個人にも認め、一般寄付金控除の対象として NPO 法人も入れるなどが考えられる。しかしながら、(1) の特定公益増進法人については、1961年の制度創設以来、すこしずつその枠が広げられてきたが、約2万

---

(33) Bruce Hopkins, *The Second Legal Answer Book for Nonprofit Organizations*, (John Wiley & Sons, 1999) p.8 参照。

6000ある民法第34条にもとづく公益法人のうち、その認定を受けている法人は約900（3%弱）<sup>(34)</sup>しかない現実を考慮すると、設立が公益法人より簡易なNPO法人への特定公益増進法人の資格認定は、かなり困難を伴う。そこで、特定公益増進法人を拡大することではなく、(2)のように異なる基準に基づいた寄付金税制優遇を考える必要がでて来る。もともと、特定公益増進法人は、公共法人、公益法人等、法人格を有する団体にたいし、原則として主務官庁が大蔵大臣と協議のうえ、公益性が高いと判断したものに与えられる税制優遇資格である。ここで問題となるのは、公益性がより高い活動かどうか国が判断する点である。一定の法律の規定にもとづくとはいえ、具体的には主務官庁と大蔵大臣の裁量によって資格認定がされる点である。税制優遇は国策の問題である以上、優遇措置を与えるかどうか国が判断するのは基本的には間違っていない。しかしながら、税制優遇の対象となる「公益性の高い活動」かどうか、法律に明確に規定されずに、国の裁量が大きく作用するのはやや問題である。わが国では公益とは「不特定多数の利益」というように一般的に理解されているが、「公益」ではないという消極的な基準はあっても、「不特定多数の利益」かどうかの具体的、積極的な審査基準はない。<sup>(35)</sup>また「公益」とは、時代の要請にしがたって変化するものでもある。また「公益」は必ずしも「国益」と一致するわけではない。「公益性」があるかどうか、「公益性」がより高いかどうか、国益に照らして判断するのは問題である。そこで、「公益」とは、社会にとって必要かどうか、その活動を積極的に開示し、それによって社会の多くが支援する組織はその社会的価値が高いものであるとする考え方に行き当たる。つまり、本稿で説明したパブリック・サポート・テストは、その団体がいかに多くのものから支援されているかをはかる基準である。NPO寄付税制を考慮する場合、このパブリック・サポート・テストを参考にすることができるのではないか。

例えば、設立から一定期間の実績を積んだNPO法人で、一定の要件を充足するものを適格非営利活動法人（仮称）とし、収益事業についての法人税の軽減と寄付金についての税制優遇措置を与える。ここでいう一定の要件とは、収入の一定割合以上（たとえば3割以上）を、特定の個人や企業からではなく、広く市民や企業の寄付金や会費、民間の助成金などで支えられていること、収入の一定割合以上（たとえば7割とか8割以上）を本来の目的である特定非営利活動に払い出していることを基本とし、さらに、組織の公正さを示す要件として、情報公開が適切に行われていること、役員構成が適切であることなども加味する必要もあろう。この寄付金控除制度はNPO法人だけでなく、現行の公益法人にも適用できるようにすべきである。もちろん、これらの基準についての明確な法規制が必要であり、この適格非営利活動法人の認定をどこが行うかの問題も重要である。

---

(34) 注5参照。

(35) 内閣総理大臣官房管理室編集協力『公益法人設立・運営の基準』（(財)公益法人協会 1999年）1—2頁、10—11頁参照。

たとえば、英国のチャリティ・コミッションのように民間人をいれた行政機関が行うか、フィリピンのように全くの民間組織（Philippine Council for NGO Certification 略称 PCNC<sup>(36)</sup>）が行うかの選択はある。なお（3）の個人にたいする一般寄付枠は、現行税制では認められていない。そこで、個人による、見返りのない寄付金で、その寄付金が公正さを確保できる方法でなされており、その相手方が公益法人、NPO 法人など、一定の非営利法人であれば、年末調整または確定申告によって、所得の一定割合（たとえば所得の1%とか2%）または年間10万円までというような規定の仕方で所得控除できるとすることが考えられる。企業には、一般寄付枠が認められているのに対し、個人には認められていないのはバランスを欠く。個人の一般寄付枠が認められれば、個人寄付推進のインセンティブになる。この場合、寄付金の流れが公正さを確保できるのであれば、寄付の相手方が法人格のない非営利団体でも良いという考え方もある。

## 8. おわりに

わが国の NPO 税制を考慮する際の「公益性」認定基準について、アメリカのパブリック・サポート・テストはかなり有益であるように思われる。税制優遇の悪用防止の一手段としての「中間的制裁」制度については、現行法人制度と税制度が異なることを前提にすると、わが国にすぐに取り入れることはむずかしいかもしれない。しかしながら、現行の公益法人法制および NPO 法制上、法人が税制優遇を悪用したり、法人格を悪用した場合の制裁は、主務官庁または所轄庁による法人への指導、あるいは最終的な手段としての許可または認証の取消ししかない現状には、税を課する、不当に得た利益を法人に返還するというはかなり効果的な制裁手段と思われる。今後、これを実効性あるものにするには、法人制度にかかわる「許可・監督制」、「認証・監督制」を含め、非営利公益活動に対する法制度及び税制度を抜本的に見直さなければならないであろう。

(松蔭女子短期大学経営科教授)

---

(36) PCNC については、田中弥生「市民社会による自己決定メカニズム」『公益法人』28巻12号((財)公益法人協会 1999年) 2頁以下参照。