

【研究論文】

非営利法人税制における公益性評価 - 寄付及びボランティアによる市民参加の観点から -

馬場 英朗

愛知学泉大学
baba@gakusen.ac.jp

田中 弥生

大学評価・学位授与機構
ytanaka@niad.ac.jp

要 約

旧来の非営利法人税制は所管官庁による設立許可と税制優遇が連動していたが、NPO法人及び新しい公益法人では法人格と税制優遇が切り離され、一定の基準をパスした団体にのみ税制優遇を与えるために、寄付やボランティアを介した「市民参加による公益性評価」が導入された。所管官庁の裁量を排し、市民によって公益性が評価されるこの仕組みは画期的である。ただし、客観的検証の積み重ねを欠いたまま制度が導入・改正されてきた経緯があり、このような公益性評価の基準が広く寄付を集める団体を支援したり、ボランティアによる市民参加を促進するという当初の政策的目標を十分に果たせていない状況も見受けられる。実態を検証しながら慎重に制度を見直すことにより、真に公益性をもつ団体が税制優遇を受けられるように、法人制度を越えた公益性評価の基準を再検討する必要がある。

キーワード

NPO、税制、パブリック・サポート・テスト、公益認定基準、寄付、ボランティア

1. はじめに

従来の非営利法人税制は、所管官庁の設立許可と連動して優遇措置が付与されており、「当該組織体が優遇税制を受けるにふさわしいか否かが判断されることなく、法人格に基づいた優遇税制が一律に与えられる」状態であった（杉山・鈴木編2002、p.149）。すなわち、公益法人や社会福祉法人、学校法人などは所管官庁の設立許可を受け、その指導に従うこと自体が公益性を証明し、優遇措置を受ける資格が認められるという官主導の税制が整備されてきた。

しかし、1998年に特定非営利活動促進法が施行

されたことにより、所管官庁の許可を必要とせず、市民が主体的に特定非営利活動法人（以下、NPO法人という）を設立することができるようになった。そのため、NPO法人の場合は公益性を担保する基準を別に設ける必要があるとされ、法人格と税制優遇が切り離された（税制調査会1999）。そして、2001年に認定NPO法人制度が導入され、一定の基準をパスした認定NPO法人に寄付を行った者に対して、所得控除などの税制優遇が認められることになった。

この基準は、総収入に占める寄付の割合が一定以上であることをもって公益性を評価するもので、パブリック・サポート・テスト（PST）と呼

ばれる。すなわち、市民が寄付を行うのはNPO法人の活動がもつ社会的な意義や価値に共感するためであり、広く多数の市民から寄付を集める団体には公益性が認められる、という考え方に基づいている。さらに、PSTは定量的な指標であるため、所管官庁の裁量が排除される仕組みである点が従来とは異なっている。そして、税制調査会の市民公益税制PT（2010）では、2011年度の税制改正にむけて公益法人、学校法人、社会福祉法人、そして更生保護法人にもPSTを導入することを提案している。

他方、公益法人については2008年に施行された公益法人制度改革関連三法により法人格の取得が許可主義から準則主義へと移行し、「管理・監督が官から民へ大きくシフト」したことに伴い（石崎他編2010、p.125）、法人格と税制優遇が切り離されて、別に課された公益認定基準をパスした公益法人にのみ税制優遇が認められることになった。この公益認定基準は、法の定める23種類の公益目的事業を行い、公益目的費用の割合が50%以上を占める団体に税制優遇を認めている。そして、公益目的費用の中に無償役務、すなわちボランティア人件費相当額の算入を認めており、ここでも市民参加による公益性評価の考え方が導入されている。

非営利法人税制を取り巻くこのような変化は、自民党の小泉政権における「官から民へ」、民主党の鳩山政権における「新しい公共」といった概念のもと、公益活動を政府の占有物とせず、民間にも主体的に担って欲しいという政策的变化による影響を受けたものである。しかし、こうした考え方を制度化し、真に公益性をもった団体を選別して優遇措置を与えることは容易ではなく、「社会的に意義あるものとして機能させる個別の公益認定ルールが適切な尺度となり得ているか」という疑問も呈されている（石崎他編2010、p.42）

そこで本稿では、認定NPO法人及び新しい公益法人に導入された「市民参加による公益性評価」について、特にPST及び無償役務の算入を取り上げて検討することにより、新しい公共を担うべき非営利法人の評価手法と税制優遇のあり方について考察する。

2. 認定NPO法人における寄付評価の考え方

2.1 認定NPO法人制度の概要

認定NPO法人は、NPO法人のうち広く市民から寄付を集める一定の要件を満たした団体について、特に公益の増進に資するものと国税庁が認定し、当該団体に寄付を行った個人に対して所得控除などの税制優遇を認める制度である。この制度は「NPO法人の活動資金を外部から受け入れやすくすることで、NPO法人の活動を支援すること」を目的としているが（国税庁2010）、法人税についてはアメリカ等の諸外国で認められる公益目的事業に対する免除は受けられず、課税所得金額の20%を限度とするみなし寄付金が認められるのみである。

そして、認定NPO法人の要件は、収入金額に占める寄付金等の割合が20%以上である（PST）

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、運営組織及び経理が適切である、事業活動の内容が適正である、情報公開を適切に行っている、所轄庁に対して事業報告書などを提出している、法令違反、不正の行為、公益に反する事実等がない、設立の日から1年を超える期間が経過している、という条件を全て満たす必要がある。

特に、認定NPO法人には、活動が広く社会からの支援を得ていることを測定する手法としてPSTが導入されている。これはアメリカの制度に倣ったものであるが、官の許可に基づいて税制優遇が与えられる旧来の非営利法人税制とは異なり、広く民間からの寄付に支えられている団体に対して公益性を認め、税制優遇を付与するという点で画期的なものである。しかし、寄付の文化が育っていないと言われる日本では、国際的に活動するNGOを除き、あまり寄付金収入の割合が高くない。そのため、多くの実務家や研究者により、厳しいPSTの要件が特に事業型の認定NPO法人の増加を阻害しているという批判がなされている（山内2001、跡田他2002、成道2005、中田2010）。

2.2 PSTの意義と課題

(1) PST計算方法の変遷

雨宮（2000）によれば、PSTは団体が政府、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」を確認するための計算式であり、「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仕組み」である。

したがって、市民による寄付行動を税制優遇に結びつける認定NPO法人制度は、行政が公益性を判定する旧来の非営利法人税制を根本的に見直す画期的なものであるが、その実態がどうなっているか、客観的なデータに基づいた検証はほとんど行われていない。本稿では、現行のPSTによる認定NPO法人の公益性評価が妥当であるか検討するために、財務データを用いて分析を行うこととするが、その前にPST改正の変遷について確認をしておく（表1）。

PSTの大まかな計算式は「（寄付金＋一定の会費）÷（経常収入－公的な補助金・委託費等）1/5」となるが、表1に示すように現在では7度にわたる税制改正によって、PSTの分子と分母に対

して多くの緩和措置が設けられている。まず、制度導入当初は寄付金等による収入割合を3分の1以上とすることが求められていたが、現在は時限的に5分の1に引き下げる特例措置が適用されている（第2回改正）。

その他にPSTの分子である寄付金総額は、大きいほど認定に対して有利となるため、役員及び会員からの寄付も算入できる（第1回改正）共益部分を除いた一定の会費も算入できる（第4回改正）といった緩和を行い、会員型団体が認定を取得できる道を開いた。さらに、寄付控除の濫用防止規定としての1者あたりの基準限度額についても、当初は寄付金総額の2%までと厳しく制限されていたが、その後、5%（第2回改正）、10%（第5回改正）にまで引き上げられ、少数の関係者が団体に活動資金を寄付するようなケースでも、PSTの分子に算入できる範囲が広がった。

また、PSTの分母である総収入金額は、小さいほど認定に対して有利となる。制度導入当初は、分母から差し引けるのは国・地方公共団体の補助金及び法律・政令に基づく公費負担額のみであったが、その後、国・地方公共団体や国際機関（第2回改正）及び一定の独立行政法人・国立大学法

表1 PSTの主な改正点

施行	PSTの計算方法
認定NPO法人制度創設 2001.10.1施行	総収入金額に占める寄付金及び助成金の額（寄付金総額）が1/3以上（PST） 1者からの寄付金及び助成金は、寄付金総額の2%を超えて算入できない 総収入金額及び寄付金額には国等の補助金、法律・政令に基づく公費負担額を含めない 原則として、役員若しくは社員等からの寄付金は算入できない
第1回改正 2002.4.1施行	役員及び社員等からの寄付金も寄付金総額に算入できるようにPSTを緩和
第2回改正 2003.4.1施行	PSTの割合を1/3から1/5に引き下げ（時限的な特例措置であるが、現在も延長中） 1者あたりの寄付金限度額を寄付金総額の2%から5%に引き上げ 国、地方自治体からの委託費、国際機関からの補助金を総収入金額から除外
第4回改正 2006.4.1施行	社員からの会費も、共益的な活動部分を除いてPSTの分子に算入できる
第5回改正 2008.4.1施行	1者あたりの寄付金基準限度額を寄付金総額の5%から10%に引き上げ 一定の独立行政法人等（JICAなど）からの補助金、委託費をPSTの分母から差し引く
平成23年度税制改正大綱 市民公益税制PT（2010）による第8回改正への提案	仮認定制度の導入（設立から年数が浅い団体は事後チェックとする） PSTへの寄付者絶対数基準の導入（事業収入が多い団体向け） 寄付者に対する所得税の税額控除（50%）を導入（所得控除と選択） 収益事業所得のみなし寄付金の引き上げ（50%または200万円の大きい方） 認定機関を国税庁から所轄庁（内閣府・都道府県・政令指定都市等）に移管

（出所）筆者作成

人等（第5回改正）からの委託費及び補助金も差し引くことができるようになり、行政委託事業への依存度が高い団体やJICA等の独立行政法人から委託・補助を受ける国際NGOなども認定が受けられるようになった。これらの改正による帰結として、認定NPO法人制度は「創設当初とは別物」と言っているほど、認定要件は緩和されており、現行の仕組みでも「多くのNPO法人が認定を取得できるはず」とも言われている（脇坂2009）。

（2）PSTに生じている実態との乖離

PSTの実態を検証するために、アンケート調査¹を用いて試算を行った結果、表2に示すように調査対象団体の約2割（保健・医療・福祉を除くと約3割）のNPO法人にPSTをクリアする可能性が認められた。したがって、実際の認定率である0.4%とは大きな乖離を生じており、潜在的にPSTをパスする可能性があるにもかかわらず、認定NPO法人の申請をしない団体が多く存在する理由を解明することは、本制度の実効性を高めるために急務であると考ええる。

他方で、PSTのみを公益性評価の基準とすることにも問題がある。PSTをパスする可能性があるこれらの団体が、他よりも高い公益性を有する組織であるとは言い切れないからである。例えば、介護保険制度によって事業化が進んでいる保健・医療・福祉の分野を見ると、わずかに7.8%しかPSTをパスする可能性が認められない。すなわち、これらの団体が獲得する事業収入は、介護保険制度からの支給額の約50%（公費負担部分）しかPSTの分母から差し引けないため、事業活動に熱心な団体ほど、認定の取得が難しくなるという不合理が生じている。

さらに言えば、有償ボランティアなどが多く参

加する助け合い活動から得た収入は、全額が分母に算入されてしまうためにPSTには不利に働く。しかし、介護保険制度や行政委託の事業しか行わない団体に比べて、このような低償の助け合い活動に取り組む団体は、地域福祉への貢献や雇用の創出に対して、より大きな波及効果をもたらしている。

したがって、先に示した論者が批判しているように、PSTが事業型NPOを排除しているという欠陥については、依然として十分な改善が行われていない。この点は、公益目的事業から得た収入額をPSTの分母から控除できるため、事業型NPOが不利な扱いを受けず、さらにはPSTのみに依らず「事実及び状況基準（Fact-and-Circumstances Test）」など、裁量の余地が大きな公益性評価の基準が採用されているアメリカのNPO税制との大きな違いである（雨宮1999）。

そこで、大阪大学NPO情報研究センター（Website）が公開する2007年度NPO法人財務データベース³を用いて認定NPO法人の収入規模を概観したところ、表3に示すように収入規模1千万円以下が認定NPO法人全体の30.6%を占めており、うち5.6%は200万円以下の小規模団体であることが判明した。しかし、この程度の予算規模では、有給常勤スタッフを1人雇用することすら容易ではなく、税制優遇を受ける団体としての活動基盤を十分に備えているとは言い難い。

さらに表4に示すように、認定NPO法人が法人格を取得した認証年別に区分すると、2001年以前では平均収入が1億円を超えるのに対して、2002年以降では2005年を除いて急激に収入規模が縮小しており、中央値は2千万円にも満たない。データを入手できる最も新しい2007年で見ただけには、半数が5百万円未満という状態である。また、

表2 PSTの試算結果

	合計	0%	～10%	～20%	～30%	～40%	～50%	～60%	～70%	～80%	～90%	～100%	無回答	1/5以上
保健・医療・福祉	100%	41.9	31.7	7.8	1.8	0.6	1.8	1.2	1.2	0.0	0.0	0.6	11.4	7.8
	167団体	70	53	12	4	1	3	2	2	0	0	1	19	13
	計算式	(寄付金+会費)/(経常収入-行政補助金-行政委託-介護保険事業×公費負担率(50%))												
その他の分野	100%	35.6	19.1	6.7	4.1	3.6	4.6	3.6	1.0	2.6	2.1	7.7	9.3	29.4
	194団体	69	37	13	8	7	9	7	2	5	4	15	18	57
	計算式	(寄付金+会費)/(経常収入-行政補助金-行政委託)												

（出所）筆者作成

表3 認定NPO法人の収入規模分布

収入規模	認定NPO法人 団体数	構成比	NPO法人(17所轄庁) 団体数	構成比	推定認定 取得率
2百万円以下	7	5.6%	6,338	45.0%	0.1%
2百万円超、1千万円以下	31	25.0%	3,298	23.4%	0.5%
1千万円超、5千万円以下	45	36.3%	3,340	23.7%	0.7%
5千万円超、1億円以下	22	17.7%	698	5.0%	1.6%
1億円超、10億円以下	18	14.5%	418	3.0%	2.1%
10億円超	1	0.8%	6	0.0%	5.6%
	124	100.0%	14,098	100.0%	0.4%

(注) 推定認定取得率は、認定NPO法人177件、NPO法人41,171件に各構成比を割り戻して計算している
(出所) 大阪大学NPO情報研究センター(Website)を用いて筆者作成

表4 認定NPO法人の認証年別・認定年別収入額

認証年	団体数	構成比	平均値(円)	中央値(円)	認定年	団体数	構成比	平均値(円)	中央値(円)
1999	21	16.9%	234,151,059	50,366,564	2002	5	4.0%	635,113,560	50,366,564
2000	16	12.9%	151,517,142	41,846,584	2003	3	2.4%	340,793,238	468,986,396
2001	16	12.9%	122,116,107	65,791,392	2004	4	3.2%	141,387,441	156,610,320
2002	21	16.9%	52,763,149	17,778,102	2005	9	7.3%	114,800,259	15,319,919
2003	13	10.5%	25,934,419	13,064,000	2006	8	6.5%	177,075,180	51,085,550
2004	9	7.3%	13,603,611	12,708,796	2007	17	13.7%	32,999,345	15,300,252
2005	8	6.5%	86,555,195	44,421,581	2008	12	9.7%	66,807,117	30,205,730
2006	12	9.7%	13,511,566	7,418,194	2009	22	17.7%	48,479,086	19,117,030
2007	8	6.5%	7,687,202	5,381,169	2010	44	35.5%	48,556,205	17,599,317
	124	100.0%	94,991,841	18,828,023		124	100.0%	94,991,841	18,828,023

(注) 2010年は10月1日現在で認定を取得している団体を対象としている
(出所) 大阪大学NPO情報研究センター(Website)を用いて筆者作成

国税庁による税制優遇が付与された認定年別に区分すると、年々認定NPO法人の数は増加しているが、収入額をみると2007年以降は概ね平均値が5千万円未満、中央値が2千万円未満に大きく減少している。

本来、PSTは公益性の高い活動を行う団体ほど市民からの支援、すなわち寄付を多く集めている、という仮定に基づいてNPOを評価する仕組みである。しかし、現状のPSTは、本格的な事業活動を開始する前の比較的狭い範囲で寄付や会員を集めて活動する団体の方が、広く事業活動を展開している団体よりも認定要件を満たしやすいという矛盾を生じている。

このように活動歴が浅く、収入規模の小さな団体が国税庁の認定を少なからず取得している状況は、公益性の高い団体の資金調達を支援するという制度の趣旨に合致しているとは言い難い。日本では寄付の文化が育っていないと度々指摘される

ところであるが、市民からの寄付が活発なアメリカとは異なり、寄付金収入割合が、NPO法人の公益性を適切に反映していない実態が推測される。特に、寄付が集まりにくい日本の事情に配慮して、寄付金収入の割合を1/3から1/5に引き下げたり、役員からの寄付や会員からの会費の一定部分を寄付金収入に含めたために、広く社会に働きかけを行わない内向きの組織にも認定を取得できる可能性が広がり、市民からの寄付によって公益性を評価するというPSTの趣旨があいまいになってしまった。

認定NPO法人の申請が停滞し、当面の数を増やすために緩和措置を重ねた結果、現在のPSTは積極的に公益活動に取り組む事業型NPOを取り残したまま、比較的小規模な会員型NPOに都合が良いように認定要件が緩和されてしまった状況が見て取れる。

2.3 NPO税制における寄付評価のあり方

NPO税制における寄付評価がこのような混乱してしまっただけの原因は、現状のPSTがNPO法人による活動の公益性を適切に反映できていないことにある。すなわち、日本では活発に活動を行っている団体は事業収入に依存する団体が多く、寄付を多く受けている団体は国際協力の分野に偏っている。内閣府（2010、p.41）によれば、NPO法人は収入のうち74.5%を事業収入から得ており、事業収入の内訳は保健・医療・福祉では56.7%が介護保険制度、その他の16活動分野では47.8%が公的機関からの委託事業によって占められる状態であった。

したがって、現状では公益性の高い活動を行っているにもかかわらず、寄付による支援をあまり受けられない団体が多く存在しており、このような団体の資金獲得手段を拡大することが、NPO法人の将来的な発展のために重要となる。そのためには、これまでに行われてきた制度改革のようにPSTを安易に緩和するのではなく、事業目的によって公益性判定を行う評価基準を別に設けることが必要となる。そのうえで、寄付による市民参加を示すPSTについては一定以上の割合を保つために、規律性のある高い水準を求めるべきである。

これまでの認定NPO法人制度は、寄付を評価するための基準であるPSTを、寄付促進の手段と混同してしまっただけに無理が生じ、実態に合わない制度改革を繰り返すことになってしまった⁴。しかし、寄付評価は公益性判定の一手段に過ぎず、この基準をもって全ての団体の公益性を判断することは適当ではない。NPO法人の実態に即した柔軟かつ多様性のある基準を用いることにより、日本の寄付文化を育成していくことが重要である。

3. 新しい公益法人制度におけるボランティア評価

3.1 公益認定基準の概要

次に、新しい公益法人制度に着目してみると、認定NPO法人のように市民からの寄付によって公益性を判定するのではなく、事業の公益性によって税制優遇を判定する仕組みが導入されている。

すなわち、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与する公益目的事業を行う公益法人が、公益認定等委員会（内閣府）や公益認定等審議会（都道府県）の認定を受ける場合には、寄付者に対する所得控除が認められるだけではなく、公益目的事業に対する法人税が非課税となる⁵。

公益法人認定法の第5条が定める公益認定の要件は、以下の通りである（内閣府公益認定等委員会2008）。公益目的事業を主たる目的とする、経理的基礎及び技術的能力を有する、法人の関係者や特定の個人・団体に特別の利益を与えない、投機的な取引を行わない、公益目的事業に係る収入が適正な費用を超えない（収支相償）、収益事業が公益目的事業に支障を及ぼさない、公益目的事業比率が50%以上である、遊休財産額が制限を超えない、特別な関係がある理事が3分の1を超えない、他の同一の団体の理事等が3分の1を超えない、会計監査人を置く、理事等の報酬が不当に高額でない、社員の得喪に不当な差別がない、他の団体の意思決定に関与できる財産を保有しない、公益目的事業に不可欠な特定財産を定款に定める、残余財産は国、地方公共団体若しくは他の公益法人等に帰属する。

そして、公益法人の場合は、23種類の公益目的事業を一定の条件下で行うときに税制優遇が認められる⁶。特に、上記に定める公益目的事業比率が50%以上となること、公益目的事業を「主たる目的」とするか否かの判定要件となるため、公益法人では認定NPO法人とは異なり、市民参加ではなく事業目的によって公益性評価が行われることになる。

ただし、このとき後述するように、ボランティアの人件費相当額を公益目的事業の費用額に算入できる点が、これまでの非営利法人税制には見られない新しい公益法人制度に特有の仕組みであり、公益認定基準において市民参加が考慮されている。

3.2 ボランティア算入の意義と課題

（1）ボランティア役務の計算方法

新しい公益法人制度では、ボランティアなどの無償役務を公益目的事業比率に算入することが認

められている。税制優遇の認定基準に無償役務の
人件費相当額を考慮することは、認定NPO法人制
度のみならず、海外のNPO税制でも類を見ないも
のであり、ボランティアによる市民参加を重視す
る革新的な手法である。このとき、ボランティア
人件費は「時間×時間賃金」によって計算され、
公益目的事業の費用額に加えられるが、実際の計
算においては、公益目的事業に含まれる業務範囲
と従事時間を明らかにし、合理的な単価を決める
必要がある（高橋2009）。

ただし、諸外国でもNPO税制にボランティアが
加味されていないのは、人件費相当額の計算に恣
意性が介入しやすく、客観性を担保することが難
しいからである。例えば、アメリカの会計基準で
は、市場価格がある専門家等の無償役務を受け入
れた場合には収益（寄付金収入）と費用（人件費
や業務費）を両建てによって認識するため、PST
を通じて税制優遇の判定に加算される。しかし、
そのような技術をもたない一般のボランティア
は、会計に計上することが認められないため、
PSTにも影響しないことになる。

それに対して新しい公益法人制度では、原則と
してボランティアは会計上に反映されないにもか
かわらず、公益認定の判定時のみに使用する目的
で、その人件費相当額を公益目的事業比率に加算
することができる。すなわち、ボランティアの会
計処理と公益認定基準との間には乖離が生じる。
また、公益目的事業比率に算入できる無償役務は、
「事業等の実施に不可欠であり、法人の監督下
において提供等がなされ、通常、市場価値を有す
るもの」に限られるが、専門家等による業務に限
られるアメリカよりも広い範囲の無償役務が含ま
れる。そして、その単価は合理的な算定根拠によ
るか、最低賃金に基づいて計算される。

このとき、無償役務の算定に用いられる計算表
が図1であるが、ボランティアの人件費相当額は
客観的な支出を伴わないため、団体が内部で作成
した日時や業務内容の記録に基づき、仮定の単価
を用いて計算せざるを得ない。しかし、日本では
ボランティアは個人の善意によるものという考え
方が強く、このようにボランティアを組織的に管
理する手法は整備されてこなかった。また、所管
官庁によるコントロールが強かった旧来の公益法

人よりも、市民活動を基盤とするNPO法人の方が
活発にボランティアを受け入れているにもかかわらず、
認定NPO法人の要件には未だ無償役務が全
く反映されていないところ、公益法人の方が先行
してボランティアを評価する公益認定基準が導入
されている。

このような状況に鑑みると、公益目的事業比率
への無償役務の算入は、現場のニーズに基づいた
要請であるというよりも、公益活動への市民参加
を促進するという政策的な意図に基づいて設けら
れた規定といえる。したがって、無償役務を算定
するという革新的な手法が、非営利法人税制に初
めて導入されたことは高く評価できるが、現実の
公益性判定にどれ程の影響を与えるかは未知数で
ある。

（2）考慮すべきボランティア概念の範囲

そもそも、ボランティアという概念自体があい
まいなものであり、個人の活動がボランティアに
該当するか否かは、単に報酬の有無だけではなく、
参加の意思や目的によって主観的・相対的に判断
すべきものである（Cnaan et al. 1996、Asano and
Yamauchi 2001）。しかし、新しい公益法人におけ
る税制上の公益性評価に際して考慮される無償役
務は、このような個人的な主観とは離れて「役務
の提供に関して通常負担すべき費用」に範囲が限
定される（内閣府公益認定等委員会2008）。

このような「費用」に含めるべき無償役務とい
う考え方は、2010年7月に公表されたNPO法人会
計基準でも採用されており、「活動の原価」の算
定に必要であり、金額を客観的に把握できる場合
には、ボランティア役務を財務諸表に計上でき
ると規定している（NPO法人会計基準協議会2010）。
また、最近では図2に示す環境省や農林水産省の
ように、補助金の対象となる事業費に無償労務費
を加えることが認められるケースもあり⁸、ボラ
ンティアがNPOの活動にとって不可欠なコストで
あることに対する認識が浸透しつつある。

すなわち、事業コストとして負担されるべき業
務は、たまたまボランティア等によって無償で提
供されていたとしても、団体の事業活動として適
正に評価すべきという考え方である。会計や税制
の視点からボランティアを評価する場合には、こ

図1 公益認定における無償役務の算定方法

【別表B(4)無償の役務の提供等に係る費用額の算定】

(公益法人認定法第5条第8号に定められた公益目的事業比率の計算に必要な、無償の役務提供等に係る費用額の算定に用います。役務提供等1件ごとに記載してください。)

役務提供等の名称	1			
役務提供等の内容	2			
役務提供等を受ける場所	3			
役務の提供があった事実を証する方法	4			
必要対価の額 (役務提供の対価額)	5		支払対価の額(役務提供 に対し実際に支払う額)	6
		円		円
費用額に算入する総額 (5欄－6欄)	7			
		円		
必要対価の額(5欄) の算定根拠 (役務提供の延べ日 数や、延べ人数、単 価等の算定根拠を、 詳しく記載してくだ さい。また、昨年度の 実績等があれば記載 してください。)	8	※資料を添付する場合は、資料の番号と資料名を記載 (資料番号: 資料名:)		
支払対価の額(6欄) の内容と算定根拠	9	※資料を添付する場合は、資料の番号と資料名を記載 (資料番号: 資料名:)		
算入対象となる事業 と配賦額 (配賦額は別表B(5) IV(無償の役務提供 等に係る費用額)へ 転記してください)	10	事業番号	事業の内容	事業の実施に対し、この役務の提 供等が不可欠である理由を説明 してください。
				円
				円
				円
各事業の費用額へ の配賦(10欄)計算内 訳	11	(複数事業に共通して役務が提供される場合に記載してください) ※資料を添付する場合は、資料の番号と資料名を記載 (資料番号: 資料名:)		

図2 行政補助金におけるボランティア算定

活動回数	回	参加人数のべ数		名	活動場所		
活動年月日	具体的な活動内容・実施方法	無償労務			経費		
		人数	時間	作業のべ時間	内容	単価	金額
		合計					

無償労務費

$$\frac{\text{作業時間の合計}}{\text{時間}} \times \frac{\text{地域別最低賃金}}{\text{円}} = \frac{\text{無償労務費}}{\text{円}}$$

(出所) 環境省 (Website)

のような「コスト概念」としての無償役務が考慮すべき最大の範囲になると考えられる。

ただし、NPOの場合には、事業に直接参加しないボランティアも存在する。例えば、NPOの理事会に出席しても報酬が支払われない場合も多いが、このような管理運営に関する業務については、上述の公益認定基準やNPO法人会計基準、補助金算定のいずれにおいても、費用として計上すべき役務には含まれない。しかし、理事会が団体の方針を決定し、それに基づいて行われた活動が社会に貢献するならば、このような管理運営に関わる無償役務も何らかの社会便益を生み出している。また、特別な社会貢献活動を提供しないボランティアであっても、人々が集まって交流し、個々の社会的意識が高まり、何らかの満足感を得られるならば、料金を支払って企業のサービスを利用するのと同じように、NPOが有益なサービスを生み出していることになる。

事業コストには含まれないが、社会に対して何らかの便益を提供するこのような「付加価値概念」

としてのボランティアは、合理的・客観的に測定することが非常に困難であるため、会計や税制の計算に含めることは避けるべきである。しかし、ボランティアが取り組んだ活動のうち、どの部分が事業に不可欠なコストで、どこからが社会的に生み出した付加価値であるかは、境界線がいまいで理論的・実務的な検証も十分に行われていない⁹。今後、ボランティアの概念を整理することにより、会計・税制上の評価基準と、組織・活動上の評価基準を明確に区分して、ボランティアの成果を測定する手法に関する議論を深めることが必要になる。

3.3 NPO税制におけるボランティア評価のあり方

PSTによる寄付評価がNPOの公益性を直接的に判定する基準となるのに対して、ボランティア評価は公益目的事業比率を高めることによって、間接的に公益性の判定に影響を与えるに過ぎない。しかし、保守的な税務会計において、金銭価値が不明確なボランティアを考慮することが認められ

たこと自体、非営利法人税制の考え方の大きな変化を示している。

ただし、ボランティアの参加が限定的な公益法人よりも、むしろNPO法人の方が実際の支出額の数倍・数十倍のボランティアが活動に参加しているケースも多く、ボランティア評価を公益性判定に加味するニーズが高い。しかし、それゆえに税制優遇の評価基準にこれを加えると影響が大きい。ため、不正確な計算に基づいて無償役務を取り込むと、公益認定自体の信頼性を損なったり、架空のボランティア費用を計上するなどの不正行為を誘発する危険性もある。

そのため、NPO税制において考慮すべき無償役務を規定する際に、アメリカのNPO会計基準のようにその範囲を狭く解釈すれば、算入すべき無償役務は市場価格のある専門家等の業務に限られることになる。それに対して、新しい公益法人の認定基準やNPO法人会計基準のように広く解釈すれば、事業に参加するその他のボランティアも算入できる可能性が生じる。この点について、新しい公益法人制度では無償役務の具体的な範囲や条件を明示しておらず、その判断は公益認定等委員会及び公益認定等審議会に委ねられると考えられる。

また、適用すべき単価についても、公益認定等委員会では合理的な算定根拠によるか、最低賃金に基づくことを定めるのみであり、実務上は無償役務の種類ごとに「役務等の内容、単価とその根拠、法人の事業との関係」などを図1に記載することになる。このとき例えば、欧米ではボランティアの職務内容やスキルによって計算上の賃金レートを設定する仕組みも存在するが（高橋2009）、日本の公益認定基準において、このように団体が内部的に作成した賃金表が、合理的な算定根拠として認められるかは明らかになっていない。

ただし、公益法人の公益認定基準においては、無償役務の費用額は公益目的事業比率の分子に加算されるだけであり、それによって判定結果が大きく影響されることは考えにくい。したがって、上述のような論点を事前に追究しないまま、ボランティアを安易に認定要件の計算に組み込んでしまった状況が推測される。

しかし、ボランティアの重要性を考慮し、市民参加の指標として公益性判定に加味することは、

市民が主体となって公益活動を担う今後の非営利法人のあり方として重要な意味をもつ。また、寄付と同等な市民参加を示す指標として、将来的に認定NPO法人のPSTにも無償役務の加算を認めるべきである、といった議論も起こり得る。そのような状況が生じた時に不合理な計算が行われて、非営利法人自体の信頼を損うことがないように、法人制度を越えた税制上のボランティア評価の仕組みを再検討することが強く期待される。

4. 結論と今後の展望

本稿では、認定NPO法人における寄付評価と公益法人におけるボランティア評価の基準を中心として、非営利法人税制に新しく導入された市民参加に基づく公益性判定の仕組みについて検討した。本来、非営利組織の公益性とは活動そのものがもつ意義、すなわちミッションによって判定されるべきであるが、ミッションを客観的に評価することは困難であり、従来の非営利法人制度では所管官庁の恣意性に基づいて税制優遇が与えられるという虞れがあった。

そのため、認定NPO法人制度ではPST、公益法人制度では公益目的事業比率という客観的・定量的な基準によって公益性を判定する仕組みが導入されたことは評価すべきであり、特に寄付やボランティアを考慮した「市民参加による公益性評価」の考え方を取り入れたことは、日本の非営利法人税制にとって革新的なことであった。今後、これらの新しいNPO税制の仕組みをベースとして、非営利法人に共通して適用できる公益認定の基準を整備していくことが強く期待される。

ただし、日本では参加する市民側と、受け入れるNPO側の双方が未成熟な段階にあり、現状の「市民参加による公益性評価」が十分に機能しているわけではない。すなわち、認定NPO法人制度については未だ寄付文化が定着しない状況下で、全てのNPO法人に対して一律にPSTを適用して公益性を判定することは不十分である。また、PSTの寄付金収入割合にボランティアを加味することができないのは、公益法人の認定基準との衡平性を欠いているように思われる。他方、新しい公益

法人制度については、公益目的事業の判定基準を設けるのみで、寄付による公益性評価が全く考慮されていないことに疑問が残る。本来であれば、これらの公益認定基準は別々に議論されるものではなく、非営利法人全体の税制体系を規定するものとして、一体の評価基準として位置づけられるべきである。

一貫性のある制度設計を欠いたままに税制優遇を拡大することは、結果的に不公平や不正行為を招き、非営利セクター自体の信頼性を損なうことにもなりかねない。「市民参加による公益性評価」という新しい理念を生かすためには、客観的なデータに基づいた検証を積み重ねることにより、所管官庁の壁を越えて慎重に制度を見直していくことが必要となっている。

注記

- 1 NPO法人が提出した収支計算書からは事業収入の内訳などの細かな財務情報を読みとることができないため、非営利組織評価基準検討会（主査：田中弥生）が「NPOの社会変革の役割に関する調査」として2009年11月に実施した2,000団体に対するアンケート（回答数361団体、回答率18.0%）を用いて試算を行った。
- 2 岩田（2004）によれば、アメリカではPSTを満たさない場合でも、総収入の10%以上が政府機関及び一般公衆からの支援である、継続的かつ誠実に寄付を募集するプログラムを実施している、という2条件を満たせば税制優遇を受けるパブリック・チャリティとして認定される。さらに、これらの絶対条件を満たさなくても、政府機関や一般公衆からの助成や寄付の割合が高い、理事会が幅広い利益を代表するメンバーで構成される、施設や事業プログラムが一般公衆の便益に供される、会費が妥当な額である、活動が広く一般社会の利益や目的に資する、という5項目を総合的に判断して認定を受けられる可能性もある。
- 3 NPO法人財務データベースには、17所轄庁がウェブサイトで公開する全てのNPO法人の2007年度の財務データ約1万4千件が登録されているが、そのうち認定NPO法人の財務データを入手できたのは124団体（調査時点での全認定NPO法人177団体の70.1%）で

あった。

- 4 市民公益税制PT（2010）が「事業収入の多いNPO法人にはクリアしにくい」ためにPSTへの絶対数基準（寄付金額が年3,000円以上の寄付者の数が年平均100人以上）の導入を提言しているが、PSTには寄付者が団体を自らの財布として実質的に支配し、課税負担を逃れる「私的利益の実現」の濫用防止という目的もあり（藤谷2007）認定NPO法人を増やすことを目的に安易な緩和を繰り返すべきではない。
- 5 学校法人や社会福祉法人、宗教法人等が行う一定の本来目的事業は法人税が非課税であるが、旧来の公益法人は法人税法が定める34種類の収益事業を行う場合には、その目的如何にかかわらず形式的に課税が行われてきた。今回の改正により、公益目的事業は法人税法上の収益事業に該当する場合でも非課税が認められることは、アメリカのNPO税制とも整合しており、行政の直接的な規制下でない幅広い公益目的事業に対して、日本で初めて法人税の免除が認められるケースとなる。
- 6 23種類の公益目的事業は、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（公益法人認定法）第2条第4項別表に定められている。
- 7 NPO法人会計基準は、公益法人会計基準や社会福祉法人会計基準のように所管官庁が主導して策定し、適用が強制されるものではないが、全国のNPO支援組織や会計専門家、学識者、助成財団などが集まって策定した民間主導の会計基準であり、今後のNPO法人の会計実務において広く斟酌適用することが期待されているものである。
- 8 環境省の「生物多様性保全推進支援事業」では、全体事業費の3割まで無償労務費を交付金対象事業費に含めることが認められ、農林水産省の「農村景観・自然環境保全再生パイロット事業」では、活動に係る経費の2分の1まで無償労務費を活動に係る経費の団体負担分とみなすことができる規定が設けられていた（環境省Website、農林水産省Website）。
- 9 馬場他（2009）ではボランティアが生み出した社会的な付加価値を会計に取り込むソーシャル・アカウンティングの手法を検討しており、その際に分析したNPOバンクの事例では、ボランティア人件費等を含めた場合、実際支出額の5.1倍の経営資源が活動に投入されているという結果が得られた。

参考文献

- 跡田直澄・前川聡子・末村祐子・大野謙一（2002）「非営利セクターと寄付税制」、『フィナンシャル・レビュー』、財務省財務総合政策研究所、65、74-92
- 雨宮孝子（1999）「パブリック・チャリティとパブリック・サポート 米国における公益性認定の基準」、『公益法人』、28（7）2-9
- 雨宮孝子（2000）「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」、『三田学会雑誌』、92（4）91-111
- 石崎忠司・成道秀雄・松葉邦敏編（2010）『非営利組織の財源調達』、全国公益法人協会
- 岩田陽子（2004）「アメリカのNPO税制」、『レファレンス』、644、30-42
- NPO法人会計基準協議会（2010）『NPO法人会計基準完全収録版』、八月書館
- 杉山学・鈴木豊編（2002）『非営利組織体の会計』、中央経済社
- 高橋選哉（2009）「無償の役務：ボランティアの対価の算定」、『月刊公益法人』、40（7）4-12
- 中田ちず子（2010）「認定NPO法人制度の緩和と今後の実務への影響」、『税理』、53（5）179-185
- 成道秀雄（2005）「認定NPO法人の認定要件の検討」、『非営利法人研究学会誌』、7、69-82
- 馬場英朗・青木孝弘・木村真樹（2009）「非営利組織の社会価値会計 ソーシャル・アカウンティングによる見えない価値の顕在化」、『ノンプロフィット・レビュー』、9（1&2）1-13
- 藤谷武史（2007）「個人による公益活動支援と税制 寄付金控除の制度的位置づけを中心に」、『租税法研究』、35、27-51
- 山内直人（2001）「NPO新税制、寄付促進効果に疑問」、『日本経済研究センター会報』、2001/7/15、22-25
- 脇坂誠也（2009）『とぞ!! 認定NPO法人 認定NPO法人制度の概要から申請書の書き方まで』、シーズ・市民活動を支える制度をつくる会
- Asano, Kiriko and Yamauchi, Naoto(2001). How do the Japanese define a volunteer: test the net cost hypothesis, *The Nonprofit Review*, 1(1) 15-26
- Cnaan, Ram A.; Handy, Femida and Wadsworth, Margaret (1996). Defining who is a volunteer: conceptual and empirical considerations, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 25(3) 364-383
- 大阪大学NPO情報研究センター（Website）「NPO法人財務データベース」、<http://npodb2.osipp.osaka-u.ac.jp/>（2010/10/6）
- 環境省（Website）「平成22年度 生物多様性保全推進支援事業」、<http://www.env.go.jp/press/press.php?serial=12092>（2010/12/6）
- 国税庁（2010）「認定NPO法人制度の手引 7訂版」、<http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/denshi-sonota/npo/tebiki/01.htm>（2010/10/10）
- 公益法人information（Website）「国・都道府県公式公益法人行政統合情報サイト」、https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/koeki/pictis_portal/common/portall.html（2010/12/5）
- 市民公益税制PT（2010）「市民公益税制PT 報告書」、<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/pdf/22zen15kai6.pdf>（2010/12/4）
- 税制調査会（1999）「平成12年度の税制改正に関する答申」、<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichod1.html>（2010/10/5）
- 内閣府（2010）「平成21年度市民活動団体等基本調査報告書」<https://www.npo-homepage.go.jp/data/report26.html>（2010/2/25）
- 内閣府公益認定等委員会（2008）「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）」、https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/contents.do?bunNo=1120010316&meisaiNo=1120009770（2010/11/29）
- 農林水産省（Website）「平成21年度 農村景観・自然環境保全再生パイロット事業」、http://www.maff.go.jp/j/nousin/tyusan/hozen_saisei/pdf/jissi_youryou.pdf（2010/11/6）

(2011.2.8受理)

Issues with the Accreditation System for the Tax Exempt Status of Nonprofit Corporations: Focusing on the Valuation of Citizen Participation through Donations and Volunteers

Hideaki Baba

Aichi Gakusen University

baba@gakusen.ac.jp

Yayoi Tanaka

National Institution for Academic Degrees
and University Evaluation

ytanaka@niad.ac.jp

Abstract

Government approved nonprofit corporations are automatically afforded preferential tax treatment in Japan. In contrast, recently institutionalized specified nonprofit corporations under the NPO law and the public interest corporation law are not afforded preferential tax treatment without acceptance of standards for public interest that are measured by citizen participation through donations or volunteers. This new system is remarkable for the Japanese tax system for nonprofit corporations since it is expected to exclude the discretion of the governing authority and to introduce citizens' valuation instead. However, the valuation of donations that is applied to nonprofit organizations under the NPO law has been amended seven times within ten years without sufficient verification, and the initial objective of the policy to promote citizen participation has been distorted. On the other hand, the valuation of volunteers is applied to the foundations and associations under the new public interest corporation law, but this valuation system has not been arranged yet. A unified accreditation system for the tax exempt status of nonprofit corporations should be established through cautious investigation of the effectiveness and influence of the system.

Keywords

Nonprofit Organization, Tax Systems, Public Support Test,
Public Interest Corporation Authorization Standards, Donations, Volunteers