

# 米国における非営利組織の公益活動と内国歳入庁の役割

網 倉 章一郎

Alexis de Tocqueville, a French historian and political scientist, who visited the United States in 1831 found Americans to possess the art of association, not only for commercial and industrial purposes, but also in thousand of other ways. Based on this legacy of forming associations, Americans have developed charitable nonprofit organizations which are deeply rooted in American society. In the history of charitable organizations, the United States stands out because of this characteristic, but the nation is also unique in the sense that nonprofit charitable activities are regulated by the tax law. The purpose of this thesis is to identify the salient characteristics of nonprofit organization of the U. S. and discuss their functions and activities in relation to the uniquely American development of those organizations.

## 目 次

はじめに	1 頁
第1章 米国の非営利セクターの概要	
第1節 米国の非営利組織に関する用語	4
第2節 米国の非営利セクターの位置づけ	6
第3節 米国の非営利セクターの構成	8
第2章 米国における非営利公益活動の特徴	
第1節 連邦税法(IRC)と米国の非営利組織の活動	12
第2節 公益的な(public serving)非営利組織	15
第3節 プライベート・ファウンデーションとパブリック・チャリティ	19
第3章 内国歳入庁と非営利組織の公益活動	
第1節 内国歳入庁(IRS)の役割	25
第2節 IRSの公益性認定基準	27
おわりに	29

## はじめに

米国では公益活動は州法によって規定され、英国の「チャリティ法」や日本の「一般社団・財団法人法」に相当する国としての法律は存在しない(注1)。また、日本と英国では、公益性の認定と規制のための第三機関として「公益認定等委員会」や「チャリティ委員会」が設置されているが(注2)、米国にはこれに相当する機関は存在せず、内国歳入庁(**Internal Revenue Service**、以下、**IRS**と呼ぶ)がこの任に当たっている。すなわち、米国では公益活動に関する連邦法は存在せず、州法の規定はあるものの、国としての公益法人制度の骨格を決めているのは国の税法である「内国歳入法典」(**Internal Revenue Code**、以下、**IRC**と呼ぶ)であり、日常的に表現すれば、税務署(国税庁)が公益活動を、その認定から規制に至るまで、税法によって管理しているのである。

このように、米国の公益活動に関する制度は、日本や英国に比較すると、極めて特異なものである。公益活動を規制する国の法律が存在しないことから、米国における公益活動は‘最も自由な事業’と言われているが(**Fremont-Smith**, p.53)、その背景には、米国は移民によって新たに建設された国家であり、正式な政府が行政を始める以前から、市民の自主的な相互扶的な共同作業によって、公共的な施設の建設をはじめ、学校や病院の運営など‘公益的’な事業が展開されてきたという伝統がある。この伝統の上に、社会のための活動に対する規制を嫌う一方で、その活動を支援するための寄付を奨励する精神が生まれ、公益活動や公益のための寄付行為に免税など税法上の優遇を与える社会の仕組みが生まれたのである。

米国における公益活動は建国以来の市民生活に根ざしたものであることは、19世紀のはじめ米国各地を訪問したフランスの歴史・社会学者トクヴィル(**Alexis de Tocqueville**)が、その著書『アメリカの民主主義』のなかで、次のように説明している(**Mayer**, 2007, p. 286) (注3)。

「アメリカ人は、年齢、社会的地位、気質の如何に関わらず、組織を形成する傾向がある。単に商業や工業の組織だけではなく、極めて多様なタイプの組織—宗教的なもの、道徳的なもの、重要なもの、あまり意味が無いもの、一般的なもの、限定的なもの、とてつもなく大規模なもの、大変小さいもの—が作られる。アメリカ人は共同して、宗教的な祝いの行事を行い、神学校を設立し、教会を建て、書籍を配布し、宣教師を派遣する。このようにして、病院、刑務所、学校が作られる。また、真実を訴える場合、あるいは、ある感情を広める場合、アメリカ人は組織をつくる。新しい事業を起こすとき、フランスなら政府が関与し、英国ならその地域の有力者が関与してくるが、アメリカでは必ず何らかの組織が関与してくる。」

さらにトクヴィルは、「アメリカでは、政治や産業の組織が目を惹くが、注目に値するのは知的・道徳的な組織である。これらの組織に近似したものはこれまで殆ど存在しなかったために、しばしば誤解されるが、アメリカ人にとっては必要欠くべからざるものである」、「民主的な国においては、人々が力を合わせるやり方に関する知識は、あらゆる形の知識形成の生みの親であり、すべての進歩はその上に成立つものである。人類の開化のためには、周囲の条件が改善されるスピードにあわせて、組織を作る術(**art**)が広まることが必要不可欠である」と指摘している(**Mayer**, 2007, p. 288)。

トクヴィルのいう組織とは、現代風に表現すれば、NPO法人や社団法人に相当すると考えられるが、歴史的にみると、米国では政府よりも市民の作った組織の存在意義の方が大きかったことがわかる。この伝統が米国では依然として生きているが、米国は英国からの移民が築いた国であり、公益活動については英国の影響が強いことも認識しておく必要がある。例えば、IRCの規定する公益活動の内容は、1601年の「公益ユース法」(通称「エリザベス法」)以来の英国の公益活動に関する定義の影響を受けている(注4)。

米国の非営利活動のもう一つの特徴は、公益活動を支える個人や企業などの寄付行為(giving)である。米国経済の発展の過程で巨額の富を成した実業家が財団を設立し、公益の増進のために大きな貢献をしてきた。例えば、20世紀の始めに設立されたカーネギー財団やロックフェラー財団は現在でも活動を続けている米国の代表的な財団である。現在の米国社会でも大きな金額の寄付による公益活動が行なわれているが、大切なことは、米国では一般市民の個人的な寄付が公益事業を支える一番重要な財源になっていることである。米国政府は寄付者に対して税制上の優遇措置を講じて寄付行為を促進させており、ここでもIRSの関与が重要な役割を果たしている。

本論文は、このような米国社会の伝統の上に形成されている米国の非営利公益活動の現状を捉え、その社会的存在意義を明らかにすること、すなわち、米国の非営利活動の構造的な特徴を先ず明らかにし、公益活動を促進させるための政府の係わり合い、特に、米国の非営利活動の枠組みを規定し、その活動を規制するIRSの存在とその役割の意義を明確にすることを目的としている。

法的な枠組みからみれば、米国の非営利活動の認可と規制は、日本の国税庁に相当するIRSによって一手に行われている(注5)。その意味では、米国のシステムは単純で効率的であると言えるが、現在の米国社会においては、非営利活動に対しては規制を極力抑え自由闊達な活動を維持させようとする市民の意識が依然として強い反面、非営利活動に与えられた税優遇処置などの特権が濫用されることを規制する必要性も高まっており、IRSの規制機関、監視機関としての役割はその重要性が増加している。元来、IRSは議会の定める法律によってその任務を果たす機関であり、IRSの活動の変化は、IRSに対する社会の要請の変化を反映するものである。その観点からも、IRSの存在意義も明確にしたいと考える。

---

(注1) 英国では「2006年チャリティ法」が、日本では公益法人関連三法(「一般社団・財団法人法」「公益法人認定法」「整備法」)が成立、公益活動の改革が進行中である。英国のチャリティ改革については(網倉、2008)を参照。

(注2) 英国の「チャリティ委員会」については、(網倉、2005、2008)を参照。

(注3) トクヴィル(Alexis de Toqueville)は、フランスの歴史・政治学者。25歳のとき、米国の監獄制度の調査を目的に、1831年に9ヵ月をかけて当時の米国24州の各地を訪問、ジャクソン大統領をはじめ著名人に会い、この調査旅行をもとに、1835年に、『アメリカの民主主義』を著した。

(注4) 英国におけるチャリティの定義については網倉(2005、13-14頁)参照。

(注5) IRSの訳語は、「内国歳入庁」であるが、本稿では、「国税庁」または「国税庁(IRS)」という表現を用いる。同様にIRC(Internal Revenue Code)の訳語は「内国歳入法典」であるが、本稿では「税法」という表現を用いる。

## 第1章 米国の非営利セクターの概要

### 第1節 米国の非営利組織に関する用語

日本では非営利活動を表現する言葉としては、NPOやNGOという表現が定着しており、これらの用語以外の言葉が使用されることは少ないが、米国では非営利組織の分野を表現する言葉としては様々な用語が用いられており、本論を進めるにあたっては、これらの言葉を整理しておく必要があると思われる。日本での非営利活動に関して使用される用語の多くは、英語の用語を基にしているので、主な英語の用語を列記してみると下記の通りである(注1)。

#### ① Nonprofit sector 「非営利セクター」

- 文字どおり営利を追求しない組織・団体を全体的に表現する言葉である。セクターも漢字で表現すれば、「非営利部門」あるいは「非営利分野」とすることが出来るであろう。日本では、ノンプロフィットという言葉はあまり使用されず、専らNPOという言葉が使われている。日本語の単語には単数と複数の表現上の区別がないため、NPOという言葉は、単独のNPOを指すこともあれば、NPO全体を総合的に表現する場合にも使われており、大変便利な言葉である。
- NPOは、英語の **nonprofit organizations** の略字であるが、米国ではNPOという表現は一般的ではなく、**nonprofit** という言葉を用いるのが一般的である。
- 「非営利組織」とは言うが、実際には、これらの組織が必要経費を上回る収入をあげることもある。また、将来の活動のために‘利益’を留保しておく必要もある。ノンプロフィットと言うと、このような‘利益’の存在も否定する印象をあたえるため、英語では‘**not-for-profit organizations**’という言葉が使われることもある。これは営利のための活動‘**for profit**’に対峙する表現である。
- 本論では、非営利活動を総合的に表現する場合には、「非営利セクター」という表現を使うことにする。また、日本で一般的に用いられている「NPO」という用語も、ほぼ同じ意味に使用する。

#### ② Voluntary sector 「ボランティア・セクター」

- 自主的に‘無報酬’で公益のために働く人、つまり、‘ボランティア’が形成するセクターを意味するが、非営利活動とは必ずしも同義語ではない。特に米国の場合には、NPOの運営は有給のスタッフによって行われている。

#### ③ Independent sector 「インディペンデント・セクター」

- 政府および企業から独立している‘第三の勢力(**third force**)’ (Salamon, 1999, p.9)を意味するが、実際には、多くの非営利団体が政府の補助金を受けており、完全に‘独立’した存在とは言えない。
- 「インディペンデント・セクター」とほぼ同意義で、非営利活動を行なう組織や団体を総称して、英語には、‘**third sector**’「第三セクター」という表現がある。(日本では「第三セクター」という用語は、公共的事業を行う場合、行政と民間が共同で経営することを指す場合が一般的であるので注意を要する。)
- 税法501(c)(3)、501(c)(4)項に分類される非営利組織と宗教関係の組織を合わせたもの総称としても使われる(Femont-Smith, 2004, p. 5)。

#### ④ Charitable sector 「公益活動セクター」

- ・ 公益目的 (charitable purposes) のために活動する組織や団体の総称である。
- ・ 米国では、一般的に税法 (IRC) の 501 (c) (3) に分類される非営利組織・団体の総称であり、公益活動組織・団体 (private charities) と民間の財団 (private foundations) によって構成されている。
- ・ 日本語では Charities という英語が「慈善活動」を意味するように捉えられがちであるが、英語の場合は、文化・教育・宗教などを包含する広範な領域をカバーしており、本論では、「公益活動」という言葉を用いることにする。

#### ⑤ Tax-exempt sector 「免税セクター」

- ・ この用語は、米国の税法によって免税がみとめられる組織・団体の総称である。米国の税法 (IRC) では、殆どの非営利活動の組織・団体は所得税が免除されることから、税法上は、「非営利セクター」とほぼ同じ意味である。
- ・ 米国の税法 (IRC) の分類に従えば、このセクターを構成する組織・団体は、税法の 501 (c)、(d)、(e)、(f) などに分類されるもので、30 種類以上におよぶ様々な組織・団体が含まれている。
- ・ 日本では NPO を総称する意味で、この用語を用いることは一般的ではない。

#### ⑥ Civil society sector 「シビル・ソサイティ・セクター」

- ・ シビル・ソサイティの定義 (注2) は必ずしも明確ではないが、シビル・ソサイアティ・セクターは、多くのボランティア活動によって、社会的軋轢 (pressures) のバランスをとり調停する、政府や企業からは明確に区別される‘第三の勢力 (third force) である (Fleishman, 2007, p. 14)。
- ・ 「シビル・ソサイティ・セクター」は、1990 年代から使用され始めた言葉であるが、米国の場合には、会員制組織ではない組織・団体が多く、また、有給スタッフによって運営されており、この言葉が非営利活動を総称するとは言えない (Salamon, 1999, p. 9)。

このように、米国の非営利活動を総称的に表現する用語をあげてみると、米国の非営利活動がいかに複雑なものであるかが分かる。非営利活動の専門家 10 人に、「非営利セクター (nonprofit sector) とは何か」と質問すれば、‘20 以上の答えが返ってくる’と言われている (Wing, Pollak, Blackwood, 2008, p. 1)。

一方、日本では、非営利組織・団体、ならびに、その活動を表現する場合、専ら NPO という言葉を使うことが一般的である。日本語では NPO という言葉が単数でも複数でも、あるいは、非営利組織の総称としても使用できる便利さがあるためかも知れないが、米国に比較して、非営利組織・団体に関する活動の表現の方法の多様化は進んでいない。

しかし、言葉が多様化していないことは、非営利活動そのものが、米国に比較して、未だ十分多様化していないことの表れかも知れない。例えば、日本では「免税セクター」という表現は一般的に使われていないのは、個人の寄付に対する税法上の優遇措置が米国ほど進んでいないことを示していると思われる。米国は、国税庁 (IRS) が、非営利活動の組織・団体の承認から監督・規制までを取り仕切る仕組みになっており、構造的には単純に見えるが、これらの用語が示すよりもその実態は遥かに複雑なものになっている。

## 第2節 米国の非営利セクターの位置づけ

先に見たように、米国の非営利組織や団体の活動を表現する用語には様々なものがあるが、徴税を司る国の機関であるIRS(内国歳入庁)は、当然ながら連邦所得税(corporate income tax)の免税優遇措置の対象となる非営利組織や団体に対して大きな関心を持っている。IRC(米国歳入法典)は、501条(c)項以下に免税優遇措置の対象となる法的主体を30項目以上にわたって詳しく規定している。

米国の非営利セクターは、一般的に連邦所得税免除の対象となることから、「免税セクター」とも呼ばれるわけであるが、‘利益をあげず、税金も納めない’存在でありながら、非営利セクターは米国の経済に対して極めて大きな影響を与えている。その主な点を要約してみると、次の通りである(注3)。

- ① 米国商務省経済分析局(BEA)(注4)は、米国経済を4つのセクター、すなわち、政府、ビジネス、家計、非営利組織(NPO)(注5)に分けて分析しているが、それによれば、それぞれのセクターのGDP(2006年)に対する貢献比率は、政府11.4%、ビジネス77.3%、家計6.3%に対してNPOは5.0%である。
  - ・ NPOの貢献は、金額では6,661億ドルであるが、この数値は極めて‘ソフト’である(実際よりも低く捉えられている)とされる。NPOの場合には、活動の成果に価格をつけることが出来ず、従って、その活動を行なうために生じたコストで測定せざるを得ないこと、加えて、NPOのコストの捉え方は大まかであるためである。
- ② BEAデータによれば、各セクターの米国の賃金・給与の総額に占める割合は、政府15.3%、ビジネス76.3%、家計0.3%、NPO8.1%である。賃金・給与は、NPOの場合でも把握が容易であるため、この貢献度の数値の信頼度はGDPへの貢献度より高いとされている。
  - ・ NPOの賃金・給与の支払高は4,894億ドルである(2006年)。これは、政府が賃金・給与として支払う金額の1ドルに対して、NPOは53セントを支払うことを意味し、NPOの全体に対する貢献度が大きいことが分かる。
  - ・ 賃金・給与の支払高における政府とNPOとの比率は、1950年代の15%から、最近の53%までに増加しており、NPOが半世紀以上にわたって、米国の経済に対する貢献度を高めてきている。
- ③ NPOの有給雇用者数は1998年から2005年までの期間に16.0%伸長し、2005年には12.9百万人に達している。この期間にNPOの有給雇用者数は年率(compound)2.2%で成長、他のどの部門より高い成長率を示した。同期間における米国の非農業雇用者数の増加は0.7%に過ぎず、NPOの雇用者数は米国経済全体の3倍以上のスピードで成長している。
  - ・ 米国の全雇用者数に占めるNPOの雇用者数の比率は、1998年に8.8%であったが、2005年には9.7%に達している。

NPOは米国のGDPの約5%、雇用者数の約10%を占め(10人に1人はNPOで働いていることになる)、他分野の3倍以上のスピードで雇用者数を拡大している他、NPOは多くのボランティアを使い、その規模はNPOの賃金・給与の半分に相当すると推定され、NPOが米国経済に与える影響は極めて大きいと言える。

米国の非営利セクターは連邦歳入法典 (IRC) によって、30 以上のタイプに分類されているが(注6)、非営利組織・団体は、年間収入が 5,000ドル以上の場合、IRS に登録すること、更に、年間収入が 25,000ドルを超える場合には、IRS に税務申告をすることが義務付けられている。IRS が公表しているこれらの数値をもとに、米国の非営利セクターの主要タイプ別(登録件数 10,000 件以上)の登録団体数及び税務申告数を捉えてみると次の通りである。

表-1 免税セクターの主要タイプ別組織・団体数  
(登録団体数 10,000 件以上のタイプ)

IRC 分類	免税団体のタイプ (contents)	登録団体数 (件数) (%)	税務申告数 (件数)
501(c)(3)	宗教・慈善・教育関係	984,386(68)	400,709(76)
501(c)(4)	市民連合、福祉団体	116,890(8)	24,327(5)
501(c)(5)	労働・農業・園芸団体	56,819(4)	20,591(4)
501(c)(6)	企業連合、商工会議所、不動産・貿易組合	71,818(5)	30,798(6)
501(c)(7)	社交およびレクリエーション・クラブ	56,369(4)	16,567(3)
501(c)(8)	友愛・共済会	63,318(4)	7,077(1)
501(c)(9)	ボランティア従業員共済組合	10,088(-)	6,887(1)
501(c)(10)	国内友愛組合	20,944(2)	2,822(-)
501(c)(19)	退役軍人会	35,113(2)	6,576(1)
	その他	32,740(2)	11,669(2)
	合計	1,448,485(100)	528,023(100)

資料出所: The Nonprofit Almanac 2008 より作成

IRS に登録されている件数から見ると、米国の非営利セクターは、145 万に及ぶ組織・団体から構成される大セクターであるが、これには登録義務のない年間収入が 5,000ドルに満たないものや教会などは含まれておらず、これらの登録されていない小規模なものなどを含めると実際の総数は 175 万 - 190 万に達すると推定されている(注7)。一方、税務申告を実施している年間収入が 25,000ドルを超える非営利組織は約 53 万件で、登録総数の約 36 パーセントに過ぎない。

このように、米国の非営利セクターは、総数 175 万 - 190 万とも言われる大セクターであるが、年間収入が 25,000ドルを超え税務申告しているものは 53 万程度しかなく、実際には、このセクターは多数の小規模な組織・団体で構成されていることが判る。それだけに、非営利組織・団体が広く社会に根ざした存在であることが明らかであり、先に述べた非営利セクターの経済的なインパクトとあわせて考えると、非営利セクターは市民の生活と直接的な関わりあをもつ、米国社会にとって極めて重要な存在であるということが出来る。

### 第3節 米国の非営利セクターの構成

米国の非営利セクターは規模が大きく、かつ、IRCの規定するカテゴリーから見ても、それを構成する組織・団体は極めて多様性に富んだものである。従って、このセクターを表現するために、どの局面に重きを置くかによって、様々な用語が使われているわけである。しかし、原点に戻って、非営利セクターを構成する組織・団体(organization)とは何か、それらが共通的に持つ特徴は何かを把握しておく必要がある。

レスター・サラモンは、米国の非営利組織を定義付ける共通的な特徴として、次の6点を挙げている。まず、サラモンの説明に従って、米国の非営利組織の姿を捉えてみたい(Salamon, 1999, p.p. 10-11)。

① 組織： ある程度組織化されていること。

市民の生活にとって大変重要であっても、単にアド・ホック的な、インフォーマルな、一時的な集まりは組織とは言えない。同時に、米国の法律のもとでは、非営利組織として機能するために、法人化する必要もなければ、IRSから認証を受ける必要もない。しかし、一般的には、州法のもとで法人化することが行われている。

② 民間： 政府から独立していること。

非営利組織は、政府機関の一部ではないこと。理事会が政府官僚に支配されていないこと。しかし、非営利組織は政府から補助金を受けないわけではなく、また、歴史的には、1870年代までのイエール大学のように政府が関与した例もあるが、非営利組織は基本的構造において民間であること。

③ 利益非配分： 利益を組織の所有者に配分しないこと。

非営利組織が特定の年度において利益を蓄えることはあり得るが、その利益は本来のミッションのために使うこと。この点において、他の民間の組織、つまり、民間のビジネスとは異なっていること。

④ 自立統治： 自己の活動を自分で管理する能力を備えていること。

非営利組織はガバナンスのための内部規程をもち、外部組織からコントロールされないこと。

⑤ ボランタリー： 活動および運営において強制ではなく、相当程度の自主的参加があること。

典型的なものは、ボランタリーな(自主的参加による)理事会を持っており、また、広くボランティアを使うことも一般的である。

⑥ 公益性： 公益目的のために役立つこと、社会的利益(public good)に貢献すること。

このサラモンの定義(非営利組織であるための要件)は一般的に広く受入れられているものであるが、要するに、非営利組織は、任意団体でも良く、自立的に、ボランティア精神をもって、社会のために貢献する活動を行なうものである。大切なことは、単なる人の集まりではなく、仲間で利益を配分せず、組織体としての形を備え、継続的に活動を行うことである。

米国には連邦レベルで非営利組織を規制する法律は存在せず、非営利組織の法人化は非営利法人に関する州法の規定に基づいて行われる。従って、非営利組織は、国レベルでは法的な規制は受けず、専ら国の税法(IRC)によって規制される存在であり、他面、法的には州法により州司法長官の規制を受ける存在であ



る。このように、米国の非営利組織は二重構造の規制のもとにあると言えるが、法人格のない任意団体でも非営利組織として免税措置の対象となり得るわけで、非営利組織の税法上のステイタスは、法人格のあり方とは無関係である。例えば、IRS が501(c)(3)の組織に関して公にしている解説文(注8)にも、「信託でも、会社形態でも、法人格を持たない任意団体(unincorporated association)、あるいは、その他の形態の組織でも」免税措置を受けるための申請が出来ることが明記されている。

法人化された非営利組織は、運営のための機関として、理事や理事会の設置が義務付けられ、組織形態的には営利組織と似通った形態をとるが、非営利組織(not-for-profit)と営利組織(for-profit)を峻別する点は、利益の非配分制(the private inurement doctrine)(Hopkins, 2005, p.5)にある。すなわち、営利組織は、その組織の所有者のために利益を追求し、その成果を所有者に分配するが、非営利組織は所有者を持たず、その組織を管理する人たちに対しても利益を配分しない組織である。

IRS は、IRC501(c)項に該当する組織を、組織のタイプによって30種類に分類しているが、IRS は、これらの組織をその活動の目的・活動・主要な機能によって、25種類のカテゴリー(その他を含めれば26種類)に分類している。この分類は、1985年に民間の非営利団体「チャリティ統計・ナショナル・センター」(NCCS)(注9)によって定められた分類方法 NTEE に基づくものであるが、NTEE は、1995年に、政府の産業分類 NAICS に取り入れられている(注10)。すなわち、民間の NPO が作った分類方法を政府が採用しているもので、非営利組織の社会における役割の重要性を示す一例である。

税務申告数(表-1参照)を NTEE により分類すると、米国の非営利組織の活動内容は次の通りである。

表-2 免税セクターの活動内容別組織・団体数(2005年)

大分類	カテゴリー	小分類	組織数	構成%	規模(\$ m)	構成%
1.	芸術・文化・人文	1	43,392	8.2	26,632	1.9
2.	教育	1	78,074	14.8	165,339	11.8
3.	環境と動物保護	2	17,763	3.4	14,063	1.0
4.	健康	4	50,759	9.6	686,485	49.0
5.	人的サービス	8	151,494	28.7	187,087	13.3
6.	国際関係	1	5,732	1.1	20,843	1.5
7.	公共・社会福祉	6	143,047	27.1	133,367	9.5
8.	宗教関係	1	2,160	0.4	2,006	0.1
9.	共済組合	1	34,316	6.5	165,318	11.8
10.	その他	1	1,286	0.2	313	-
	合計	26	528,023	100.0	1,401,454	100.0

資料出所: The Nonprofit Almanac2008 より作成

税法(IRC)の501(c)項に属する非営利組織は、(表-2)に示されたごとく、活動内容別に分類すると、10カテゴリーに大別され、全体では26種類の活動を行なう組織に分類される(Fremont-Smith, 2004)。組織の数では、「人的サービス」および、「公共・社会福祉」に分類されるものが最も多く、この両者で、全体の半分以上(55.8%)を占めており、続いて、教育(14.8%)、健康(9.6%)関係の組織が多い。代表的な2つのカテゴリーの内容を要約すると次の通りである。

- ・ 「人的サービス(human services)」の分類には、8つの種類の活動を行なう非営利組織が含まれている。①犯罪防止など法的関係、②雇用関係、③食料・農業・栄養関係、④住宅関係、⑤社会安全関係、⑥レクリエーション・スポーツ・レジャー・体育関係、⑦青少年育成関係、⑧その他の各種人的サービス。これらのうち、⑥のレクリエーション関係のものが最も多く(全カテゴリーに対する構成比 8.1%)、次いで④住宅関係(3.8%)、②雇用関係(3.2%)が多い。
- ・ 「公共・社会福祉」には、次の6つの種類の活動が含まれる。①人権・社会的活動・アドボカシー、②社会(コミュニティ)の改善、能力構築(キャパシティ・ビルディング)、③フィランソロピー・ボランティア活動・助成財団、④科学・技術研究、⑤社会科学研究、⑥その他の社会・公益的活動。これらのうち、全体に対する構成比が高いのは、③のフィランソロピーなどの関係(13.8%)、②コミュニティ改善やキャパシティ・ビルディングなどの関係(8.6%)である。

IRSに税務申告した非営利組織は、IRSに登録されている約 145 万組織のうち、約53万組織(登録数の36.5%)であるが、支出面で見ると、「健康関係」が全体の約半分(49%)を占め、圧倒的に大きい。「健康関係」は、①健康、②精神的健康、③病気・障害・医療訓練、④医学研究の4分野で構成されている。「健康関係」は、組織数の構成比では 9.6%に過ぎないのに、支出面では49%を占めており、構成する組織の規模が大きいこと、他面、「人的サービス」(組織数 28.7%、支出額 13.3%)、「公共・社会福祉関係」(組織数 27.1%、支出額 9.5%)は、規模的には相対的に小さい組織が多いこと、が窺われる。

税法(IRC)の501(c)項に規定される非営利組織のタイプ(種類)は表-1に掲げた通りであるが、これらの非営利組織は、“免税セクター”、あるいは、“非営利セクター”ともよばれている。これらの非営利組織のうち、501(c)(3)「宗教・慈善・教育関係」、501(c)(4)「連合、福祉団体」の分類に属する組織は公益的な性格が強いものであり、この観点から、501(c)(3)、501(c)(4)を、非営利セクターの他の組織とは区別して、“インディペンデント・セクター”と呼ぶことが行われている。また、これらの非営利組織に宗教団体を加えたものを、“公益的(public serving)非営利組織”と呼ぶことが行われている(Fremont-Smith, p.5)。

これらの区分は、非営利活動のなかで“公益性”に注目した捉え方であるが、特に501(c)(3)に分類される組織は、非営利セクターにおける構成比(68%)が高いだけでなく、宗教・慈善・教育関係の活動が中心であることから、社会との係わりが多く、社会の公益に広く関与し、その増進に貢献的な活動を行なっている。この点の重要性は、501(c)の(8)(9)(10)(19)などに属する組織、例えば、業界団体や退役軍人会などが、その組織に属するメンバーたちの“利益”(インタレスト)のための活動していることと対比してみれば明らかである。

連邦税法(IRC)は、501(c)項に分類される非営利セクターの組織に対して、連邦所得税(注11)を免除する措置を講じているが、501(c)(3)項に分類される非営利組織に対しては、所得税額控除が認められる寄付を(tax-deductible contributions)受けることを認めている。別の言い方をすれば、501(c)(3)に分類される非営利組織に対して寄付した個人や企業には、その寄付相当額の所得税控除や損金算入を認められることを意味する。

非営利組織のうち、501(c)(3)に分類される組織は、教育、公益(慈善)、宗教、文芸、公共安全検査など広範な公益目的のための活動を行っており、所得税控除の税優遇策は、これらの組織の活動を支援するための寄付行為を促進させる目的を持っている。

---

(注 1) この用語の分類および解説は(Salamon, 1999, p.p. 10,11)を基にしている。

(注 2) ロンドン大学のシビル・ソサイアティ・センター(The London School of Economics Centre for Civil Society)は、「シビル・ソサイアティとは、共有された関心、目的、および、価値観を中心に、強制ではなく自然発生的に形成される集団的な行動である」「シビル・ソサイアティは、一般的に、チャリティ(公益活動を行なう団体)、開発のための非政府組織(NGO)、コミュニティー・グループ、女性に関する組織、信仰に基づく組織、専門家組織、労働組合、自助活動を行なうグループ、社会運動、業界団体、連合や提唱活動を行なうグループから構成されている」と定義している。

(注 3) 説明文中における数値は、The Urban Institute 発行の *The Nonprofit Almanac 2008* による。また、非営利組織の中には免税対象ではないものも含まれているため、非営利組織と免税セクターとは完全に同じものではなく、前者の方が後者より広い範囲をカバーしており、後者は前者に包含される (Hopkins, 2005)。

(注 4) The Bureau of Economic Analysis of the Department of Commerce.

(注 5) 米国商務省の用語では、nonprofit institutions serving households (NPISHs)である。

(注 6) *The Nonprofit Almanac 2008*, p.p. 22-26,は、IRC501(c)項の tax exempt organizations のとして30種類 (types)の組織をあげている。

(注 7) 米国内国歳入庁 (IRS) が「(財)公益法人米国ミッション」とのミーティング(2008年9月18日、於:IRS 本部)で配布した資料によると、米国の免税セクターには、140万の非営利組織があり、この他に、宗教関係の組織が35万ないしは50万あるとされる。

(注 8) IRS, "Governance and Related Topics - 501(c)(3)Organizations".

(注 9) NCCS (The National Center for Charitable Statistics)は、1982年に設立され、1996年に、非営利組織に関する研究・提言機関である The Urban Institute に吸収され、現在では、そのプログラムの一部門として、米国の非営利組織に関するデータバンク的な存在になっている。

(注10) NTEEとは、The National Taxonomy of Exempt Entitiesの略称、また、NAICSとはThe North American Industry Classification Systemの略称である。

(注11) 非営利組織に関係する税には、連邦所得税のほか、遺産税・贈与税上の課税除外(非課税措置)などのほか、州レベルでも様々な税法上の優遇策があるが、本論では、所得税・法人税を対象に論を進める。

## 第2章 米国における非営利公益活動の特徴

### 第1節 連邦税法(IRC)と米国の非営利組織の活動

先に述べたように、米国における非営利組織の法人化およびその活動は州法の規定によって規制され、国(連邦)ベースでは、国税庁(内国歳入庁、IRS)が、連邦税法(IRC)によって、非営利組織の活動を規制する役割を負っている。ここで大切なことは、国税庁(IRS)の役割は、元来、徴税という視点から諸組織のあり方を規制・監督することであり、非営利活動を行なう組織の活動に限ってみれば、現実的な問題は、特定の活動を課税対象とするか非課税対象とするか、判断することである。

一般的に、非営利活動には所得税(income tax、法人であれば法人税)が課せられないと考えられがちであるが、米国の場合には、非営利組織は国税庁(IRS)に登録し、IRSから非課税対象としての認定を得ることが必要である。米国では、年間の収入が5,000ドル以上の組織については、税法(IRC)501(c)項の規定に従い、IRSへの登録を義務付けている。すなわち、非課税対象となることを求める非営利組織は、自己の組織が、税法(IRC)の501(c)項に定められた30項目にわたる分類のどれに該当するかを判断し、IRSに対して所定の手続きを行うことが必要である。このIRCの501(c)に分類される非営利組織の主なものは(表-1)に掲げたが、これらの組織を総称して、一般的に‘免税セクター’という名称が使われている。

税金の面から、非営利組織にとってもう一つ重要なことは、非営利組織に対して寄付した個人や法人が、寄付金に係わる所得税控除や損金算入を認められるか否かである。寄付者が所得税控除や損金算入の優遇措置の対象となる寄付を受けることができる非営利組織を、「公益寄付受入特定団体」と呼ぶが、この対象となる非営利組織は、501(c)(3)項の「宗教・慈善・教育関係」に分類される組織だけである。これは、501(c)(3)項に属する組織が、公益活動を行なうことに鑑みて取られている税法上の優遇措置である。寄付する側に税法上の優遇策を与えるという意味では、日本の「特定公益増進法人」に類似した制度であるが、米国の場合には、その適用範囲が501(c)(3)項に分類される全ての組織におよび、寄付行為の奨励策として有効に機能しているところに米国の特徴がある。

先に述べたように、501(c)(3)項「宗教・慈善・教育関係」に分類される組織と、501(c)(4)項「市民連合・社会福祉団体」に分類される組織は、公益性のある組織として、ともに‘公益的な(public serving)非営利組織’と呼ばれることがあるが、米国の税法では、前者には「公益寄付受入特定団体」のステータスが与えられているが、後者は、この対象外として扱われている。

税法501(c)(4)項の「市民連合・社会福祉団体」(Civic Leagues and Social Welfare Organization)に分類される組織は、市民生活の向上(civic betterment)や社会の改善(social improvement)など、専ら社会の福祉向上のために寄与することを目的とする組織である。すなわち、501(c)(4)項に属する組織は、公益性の高い活動を行なう組織であり、その代表的なものには、社会福祉団体(social welfare organization)、市民団体(civic associations)、自衛消防団(volunteer fire companies)などがある。社会全体の福祉(welfare)の向上が目的であるので、例えば、所有する施設の使用を、特定の企業の従業員やその顧客にし

か認めない組織や、特定のマンションの居住者が自分たちの利益(インタレスト)のために形成する組織は、社会全体の利益のための存在ではないため、この501(c)(4)項に分類される社会福祉団体とは認められない。しかし、マンション居住者の組織であっても、その地域全体のマンション住民の法的権利のために形成される組織であれば、この分類に属することが認められる。

社会福祉のための活動目的には、公職の特定の候補者を支持するキャンペーンや、特定候補に反対するためのキャンペーン活動は含まれない。しかし、その組織が社会全体の福祉のためにだけ存在していることを立証できる場合には、その組織が特定の候補に対する支持または反対のキャンペーンを行うことが合法的に認められている。

このように、税法(IRC)501(c)(4)項に分類される組織は、501(c)(3)に分類される組織と同様に、‘公益的な(public serving)非営利組織’ではあるが、政治的なキャンペーン活動が認められるか否かにおいて、大きな違いがある。501(c)(3)に分類される組織は、いかなる政治活動も禁じられており、これに違反すると免税措置の対象から排除されるが、501(c)(4)に属する組織には、正当なキャンペーン活動であれば、政治的な活動を行うことが認められ、そのような活動を行っても、その免税待遇を維持できるという権利が認められている。この意味においては、501(c)(4)項に分類される組織の方が有利であると言えるが、税法501(c)(4)に分類される組織は、「公益寄付受入特定団体」の資格を与えられていない。すなわち、税法は、社会福祉向上に係わる組織には、政治的なキャンペーンやロビー活動などの必要性を認めているが、他方、このような政治的な活動が許容される組織には、外部からの寄付者に対する税額控除などの税法上の優遇策を適用しないことを定めているのである。この措置は、社会福祉活動であっても、特定の主張が寄付奨励策により増幅されることを避ける意味があると思われる。

税法501(c)項の免税措置を受けるためには、国税庁(IRS)に申請し、その認可を受ける必要がある。国税庁(IRS)に対する申請は、所定の書式を用いて行わなければならない。申請書式には、「書式1023」と「書式1024」がある。前者は、501(c)(3)項の申請のために使用される書式であり、後者は、501(c)(4)項をはじめ、501(c)(3)項以外の分類の申請に使用される書式である。申請手続きには、税法上の分類や申請書式の種類によって違いがあるが、次の事項は全ての申請に共通的に求められるものである。

#### ① 雇用者番号(Employer Identification Number, EIN)の取得

被雇用の有無に係わらず、501(c)に係わる申請前に、EINを取得することが必要である。EINは、組織に与えられる永久的な納税者番号で、税務申告のみならず、銀行口座開設、事業許可(ライセンス)の取得など、事業活動上のニーズに従って使用されるものである。

#### ② 定款など組織の設立に係わる書類の提出

基本的な定款(英語では、Articles of Incorporation, Articles of Association, Constitution などと呼ばれる)や、もしあれば、設立許可書(Certificate of Incorporation)などの写し(conformed copy)を提出すること。また、付属定款(By-laws)がある場合には、同様に、その写しを提出すること。当然ながら、付属定款は設立定款の代わりには使用できず、付属定款だけで申請することは出来ない。

### ③ 活動内容の記述

活動内容を完全に記述すること(full description)。また、将来行うことを計画している活動については、それを実行するに当たり用いられる基準や手続き(standards, criteria, procedures)や手段を明らかにすること。

### ④ 財政関係のデータ

現在および過去3年間の収支を示す計算書およびバランスシートを提示すること。各年度について、資金の源泉と出費内容を明らかにすること。

### ⑤ その他の情報

IRSは必要に応じ、例えば、次のような追加的資料の提出を求めることがある。

- ・代表的な広告の例、
- ・定期刊行物などの見本、
- ・立法に関して配布した印刷資料の見本、
- ・賃貸契約書をはじめ、契約書や同意書がある場合には、その写し、など

「書式1024」は、総頁数19頁から成る書式である。始めの5頁には、501(c)(3)以外の501(c)項に属するすべての非営利組織に適応される共通的な質問事項が、3つのパート、すなわち、(Part I)申請者に関するもの、(Part II)組織の活動に関するもの、(Part III)財務状況に関するものに分かれて記されている。残りの頁は501(c)(4)項など、免税項目別に使用する用紙となっている。この書式には、5頁におよぶ記入要領が付属しており、書式の全ての質問事項について、各行ごとに記入方法、記入上の注意が詳細に記されている(注1)。

この書式は基本的に、筆記形式による解答を求めており、特に活動内容の説明にはほぼ1頁に相当するスペース割いて、その活動の全てを、現在、過去、将来にわたって、詳細に叙述(detailed narrative description)することを義務付けている。すなわち、活動内容の記述は、定款に記されたことを単に書き写すのではなく、時間および資源配分からみて重要なものの順に、活動別に記述すること、各活動の時間配分をパーセントで示すこと、各活動の説明には少なくとも、(a)活動の詳細を、その免税対象となる活動目的と、その目的が個々の活動により如何に促進されたか、(b)その活動がいつ開始されたか、あるいは、いつ開始されるか、(c)その活動は、どこで、誰によって実行されるかを、述べることを求めている。更に、この書式は、活動を行なうための資金の出所を、その重要性の順に記すこと、また、解散時の残余財産の取り扱い方について説明を求めている。

このように、書式1024は、非営利活動組織が免税待遇を受けるための申告を行う税務書類であるが、特定の非営利組織の活動が、社会のパブリック・ベネフィットのために本当に役立つ活動を行なっているか否かを判断するものであり、英国であれば、第三者機関であるチャリティ・コミッションが行うべきことを、米国では国税庁(IRS)が行っているのである。非営利組織の活動の社会性・公益性・福祉性などの判断を税務署の役人に担当させることには違和感がないわけではないが、これが米国のやり方の特徴になっている。

## 第2節 公益的な(public serving)非営利組織

すでに述べたように、税法501(c)(3)項に分類される非営利組織は、その活動の公益性が高いため、所得税(法人税)の免税が得られるだけでなく、「公益寄付受入特定団体」としての特典を与えられている。それだけに税法(IRC)は、501(c)(3)項に分類されるべき組織にはいくつかの条件を課している。

### (1) 資格要件

税法501(c)(3)項の免税資格を申請できるのは、法人、コミュニティ団体、ファンド(信託を含む)、または、財団に限られており、パートナーシップや個人の申請は認められない。また、税法501(c)(3)項は、免税待遇が与えられる活動目的、すなわち「免税目的(exempt purposes)」として、次の8つの活動目的を定めている。特定の非営利組織が、501(c)(3)項に該当する組織として認められるためには、「これらの目的のひとつ、または、ひとつ以上の目的のためにのみ(exclusively)組織化され、活動すること」が条件付けられている。ここで大切なことは、税法501(c)(3)項は、‘exclusively’(‘専ら’)という表現を用いて、その組織が、これらの目的のためだけに設けられた非営利組織であること、という条件の重要性を強調していることである。

- ① 宗教
- ② 公益(慈善)
- ③ 科学
- ④ 公共の安全のための検査
- ⑤ 文芸
- ⑥ 教育
- ⑦ 国内、および、国際的な、アマチュア・スポーツの競技会の開催の促進
- ⑧ 児童や動物に対する虐待の防止

これらの具体例としては、非営利擁護老人ホーム、慈善病院およびそのたの慈善施設、学校、赤十字や救世軍の支部、教会などのほか、少年・少女クラブ、父母と教師の会(父母会)、同窓会などがあげられる。

さらに、税法501(c)(3)項は、法的には「公益(慈善)」(charitable)の意味を広義に捉えており、「公益(慈善)活動目的」(charitable purposes)として次の項目を挙げている。

- ① 貧困者、困窮者、恵まれない人々の救済
- ② 宗教の振興
- ③ 教育・科学の振興
- ④ 公共の建物、記念碑など建造物の建設または維持
- ⑤ 政府の負担の軽減
- ⑥ 近隣社会の緊張緩和
- ⑦ 偏見と差別の排除
- ⑧ 法律で規定されている人権・市民権の保護
- ⑨ 地域社会の劣化、青少年の非行の防止

## (2) 資格申請

税法501(c)(3)項の免税資格を得るためには、専用の申請用紙「書式1023」を用いて、国税庁(IRS)に申請しなければならない。「書式1023」は26頁で構成される大部のものであるが、始めの12頁までに共通的な基本申請項目がまとめられており、その他の頁は、教会など、活動別の申請用紙となっている。この「書式1023」の求める共通的な基本申請項目は、次の10の部分から構成されている。

- ① 申請者：組織名、所在地、代表者名、設立年月日など
- ② 組織の構成：法人、有限責任法人、任意団体、信託など法的な形態、および、付属定款の有無
- ③ 設立関係文書：定款など設立関係文書(organizing documents)の必須記載事項  
(該当する免税目的(exempt purposes)、解散時の残余財産の処置方法など)
- ④ 活動内容の記述：過去、現在、将来の活動内容の記述(narrative description)
- ⑤ 報酬、財務的処遇：役員、理事、従業員、外部の専門家に対する報酬、財務的処遇の個人別内容  
(関係者の地位、勤務内容、利益相反関係など極めて細かい情報の提出)
- ⑥ 利益享受人：特定個人に対する物品、サービス、資金などの提供の具体的内容
- ⑦ 歴史：他の組織の引継ぎ団体か、設立後27ヶ月以上経過しているかなど
- ⑧ 特殊活動：立法活動の有無、資金集めの方法など、細部にわたる説明
- ⑨ 財務データ：現在および過去3年、あるいは、将来2年間の財務データ
- ⑩ パブリック・チャリティ：パブリック・チャリティか、プライベート・ファウンデーションかの区別

## (3) 組織の要件

基本申請事項は、設立に関する定款など内容、活動内容の過去、現在、将来にわたる記述などを求めているが、組織のあり方は、501(c)(3)項の組織として認められるか否かの判定に極めて重要な影響を与えるものである。

税法501(c)(3)項は、組織のあり方について、次の3項目を基本的な原則としている。

- ① 501(c)(3)項に規定された「目的」だけの活動を行なう組織であること。  
組織が、「免税目的」(宗教や教育など)のひとつ、または、ひとつ以上の目的のためだけに作られたものであり、かつ、その目的のためだけに、運営されるものであること。すなわち、501(c)(3)項に規定された目的のためだけに(exclusively)存在し活動する組織であること、別の言い方をすれば、規定された「免税目的」以外の目的の活動は一切行わないことが求められている。
- ② 利益を配分しないこと  
組織の純利益(net earning)のいかなる部分でも、絶対に、出資者(shareholders)や個人の利益に回さないこと。組織が個人の利益や、創設者やその家族、出資者、その他の特定個人、あるいは、個人的な利益によって直接的に、あるいは、間接的にコントロールされている人たちの利益のために設立され、運営されるものではないことを立証すること。
- ③ ロビー活動の制限、政治活動の禁止  
(ロビー活動を認める特別な規則に従う場合を除いて)、組織活動の主要な部分を立法に関する活動に



当てないこと、また、公職選挙において、特定の候補者のための政治的運動、あるいは、特定の候補者に反対するための政治的活動を行わないこと。

④ 資産の使用を永久的に「免税目的」のために限定すること

組織が解散する場合、その残余財産を、501(c)(3)項に規定される目的の活動を行なう他の組織、または、連邦政府や州政府などに配分(移管)すること。残余財産の受取人が組織のメンバーや個人、あるいは、他の目的のための組織である場合には、移管は認められない。

上記の4要件のうち、第③項政治活動については、501(c)(3)項は特に厳しい規制を加えており、本格的な(substantial)活動であるか否かに係わらず、公職選挙の特定候補者に対する支持(または、反対)のための政治的活動に加わることを禁じており、これに反すると免税資格は取り消される。しかし、他面において、公職選挙の特定候補者に対する支持活動(または反対活動)と看做すか否かについては、個別の事情により判断する必要もある。例えば、一般大衆を対象に超党派(non-partisan)で、有権者教育を行なうことは認められる可能性があるのに反して、独自に有権者教育を行えば、政治的活動と看做される。

税法501(c)(3)項は、教会および教会関係の組織、例えば、教会の組合(アソシエーション)や、教会の青年団などの下部組織、宗教学校、宣教師協会などは、書式1023による申請は不要としている。また、同様に、年間の収入が5,000ドルに満たないものについても申請を免除している。しかし、これらの組織であっても、資金集めの便宜上などの理由で、免税資格を有することを公にした方が有利な場合には、希望すれば、書式1023を用いて申告し、免税資格の認定を受けることができる。

(4) 設立関係文書と組織テスト(organizational test)

税法501(c)(3)項は、申請にあたり定款など、組織の設立に関わる文書(注2)の写し(‘謄本’conformed copy)を提出することを求めているが、これらの文書には、その組織が、501(c)(3)項に定められた免税目的のひとつまたはひとつ以上の目的だけに限定して活動すること、ごく軽微な場合を除いて、設立文書で規定した目的の活動の推進に役立たない活動に対しては、積極的には取り組んではならないと規定している。税法501(c)(3)項は法律上の規定であり、従って、特定の組織の定款などに記載されている活動が、法的な規定に合致しているか否か(これを組織テストという)は重要な問題である。

例えば、組織の目的が税法501(c)(3)項の規定に合致していることが定款には記述されず、定款付属文書に記述されている場合には、このテストの要件を満たすとは認められない。同様に、組織の役員たちが文書で、その組織の活動が501(c)(3)項の規定に合致していることを確認しても、あるいは、組織の実際の活動が免税目的に適っている場合でも、そのことが定款などに明記されていない限り、組織テストの条件に応えることは出来ない。すなわち、法は定款などの設立関係書類に、501(c)(3)項の規定に言及して、自己の組織の活動内容を明確に規定することを求めているのである。

活動が内容的には税法501(c)(3)項の要件に適っていると思われても、設立関係文書に明記されない限り、かつ、その活動が501(c)(3)項の目的に限定して行われることが明記されない限り、免税資格を得ること

はできない。この判定(つまり組織テストに合格するか否か)は、国税庁(IRS)によって行われる。この判定は、国税庁の裁量によるものではなく、税法に基づいて準則主義によって行われるものである。

国税庁(IRS)は、判定のやり方を具体的に示すために、具体例をあげた参考資料を発行している(注3)。その主な例を挙げてみると次の通りである。

例1. 設立関係文書に、その組織は「教育」目的のために設立されたことが明記されている場合、その組織の免税資格は認められるが、その組織が「学校」運営のために設立されたと記されている場合には、当該組織に対する免税資格は認められない。前者の場合には、「教育」は501(c)(3)項に規定された免税目的であり、免税資格が認められるが、後者の場合には、「学校」は501(c)(3)項の免税目的には入っていない。従って、この組織に対しては、免税資格は認められない。

しかし、この学校が監査(audit)の教育のための学校である場合には、501(c)(3)項の「教育」の目的に該当するため、免税資格が認められる。

例2. 設立関係文書に、501(c)(3)項に規定されている目的以外の目的が含まれてはいるが、明確に(expressly)、501(c)(3)項の目的以外の活動には従事しないことが記載されている場合、免税目的を対象とはしているが、その活動範囲が広すぎることで、すなわち、501(c)(3)項に規定される目的のいずれかに活動が限定されていないため、免税資格は認められない。

同様に、活動目的を「研究」と規定しても、免税資格は得られない。「研究」にはさまざまなものがあり、501(c)(3)項の定める「科学」に属する研究であるとは限らないからである。

例3. 設立関係文書には、必ずしも501(c)(3)項の免税目的を達しない目的が記されている場合、当然ながら、設立関係文書の改訂が必要である。しかし、記載された目的が組織テストの条件を満たしていても、501(c)(3)項の目的に明らかに(expressly)反しているとは言えない場合には、「本書類に記載される他の規定にも「かかわらず」、本組織の目的は、501(c)(3)項に規定される免税目的だけに専ら(exclusively)限定される」という文言を追加することにより、設立関係文書の改訂は不要となる。

例3のケースは、「他の規定にもかかわらず(notwithstanding)」という文言を加えることにより、組織テストに「合格」する方法である。このやり方は、「他の規定にかかわらず」のための文言(notwithstanding clause)と一般的に呼ばれている。しかしながら、設立関係文書に、501(c)(3)が禁止している活動、例えば、政治的な活動を行なう目的を掲げている場合には、「それにもかかわらず」という文言を加えても、組織テストでは不合格となる。

税法は準則主義に基づいて運用されるべきものであるが、上述の例に見るように、組織テストは税法の規定と表現上の整合性を強く求めていると思われる。判断基準が明確であることは良いことであるが、組織テストはやや杓子定規的な判断がなされている感がある。

### 第3節 プライベート・ファウンデーションとパブリック・チャリティ

#### (1) プライベート・ファウンデーションとパブリック・チャリティの定義

税法(IRC)で用いられている‘プライベート’(private)と‘パブリック’(public)という言葉は混乱を招く表現である。この区分は、その組織を支える財政的基盤によって分類するものであり、政府が関与する意味での‘公的’(パブリック)ではなく、また、民間企業などの行う活動という意味での‘民間’(private)を意味するものでもない(Hopkins, 2005, p.105)。

税法509(a)項は、501(c)(3)項の規定により免税資格が与えられた非営利組織は、税法(509(a)(1)、5(2)、(3)、および(4)項)に規定されるパブリック・チャリティに該当するものを除き、全てプライベート・ファウンデーションであると規定している。すなわち、連邦税法は、501(c)(3)項により免税資格が与えられた非営利組織を全てプライベート・ファウンデーションであるとし、そのなから、509(1)、(2)、(3)、(4)項によって規定される組織(これをパブリック・チャリティという)を除外することにより、プライベート・ファウンデーションを定義している。つまり509(a)項の除外対象となるものが、パブリック・チャリティであるが、509(a)(1)項は、パブリック・チャリティは、一般的には、広範にわたる多数の支持者の支援により活動する組織、および、そのような組織の活動を支援する組織であると定義している。

一方、プライベート・ファウンデーションは、一つの源泉(一般的には、一個人、一家族、あるいは、一企業)から資金を得て、定常的な慈善的寄付ではなく、投資のリターンをもとに、公益(慈善)的活動を行なう組織を支援するものである(Hopkins, 2005, p.115)。プライベート・ファウンデーションは他の組織の活動を助成する存在であるが、なかには、収入や資産の殆どを、自らが行う公益(慈善)的活動に充てるものもある。前者のタイプを‘助成型プライベート・ファウンデーション’と呼び、後者のタイプを‘事業型プライベート・ファウンデーション’(private operating foundation)と呼ぶ。

税法501(c)(3)項の申請者は、「書式1023」において(16頁の第⑩項参照)、自己の組織がパブリック・チャリティであるか否かを申告するように求めている。すなわち、税法501(c)(3)項は、公益的な活動をする非営利組織を、プライベート・ファウンデーションとパブリック・チャリティとの二つの種類に区分しているのである。プライベート・ファウンデーションとパブリック・チャリティの区分は、組織の活動内容の違いもあるが、この区分によって税法上の規定が異なり、税優遇措置の上でも異なる待遇が与えられることから、非常に重要な区分である。

#### (2) プライベート・ファウンデーションに対する規制

プライベート・ファウンデーションに対する最も重要な税制上の規定は、1969年の税制改正法(the Tax Reform Act of 1969)による‘最低支出義務’の規制である。1969年の税制改正は、プライベート・ファウンデーションは、プライベート・ファウンデーションとしての資格にふさわしい公益のための支出、すなわち、‘有資格者支出’(qualifying distribution)を行うことを義務付けている。この‘有資格者支出’とは、501(c)(3)項のいずれかの目的のために支出した金額(合理的な範囲の管理費も含む)、および、それらの目的を直接、または、間接に達成するために必要な資産を入手するために投ぜられた金額、および、将来のプロジェクトのた

めに留保される金額を含むものである。

税法(IRC)は、プライベート・ファウンデーションの投資リターンは永久的に5パーセントであると想定し、‘有資格者支出’が、少なくともこのパーセントに相当する金額を満たすことを規定している。すなわち、税法によって、プライベート・ファウンデーションは少なくとも純資産の5パーセント相当の金額の支出を行うことが義務付けられており、プライベート・ファウンデーションに課せられたこの義務を‘最低支出義務’(minimum payout requirement)と呼んでいる。

1969年の税制改正法は、非営利組織の活動に大きな影響を与える改革であったが、米国で初めて税法のなかにペナルティを設けたこともその特徴である(Fremont-Smith, 2004, p. 264)。例えば、上記の‘最低支出義務’を達成できない場合、前期末において支出されなかった収入(undistributed income)(収入から‘有資格支出’を差し引いた金額)に対して30%が課税され、また、その年度末に、未使用残があった場合には、その残高と同額の税金がペナルティとして課せられる。

この‘最低支出義務’の概念が生まれた背景には、プライベート・ファウンデーションに対する寄付が、実際に公益(慈善)活動に役立つためには時間がかかるという問題がある。すなわち、寄付者は税額控除のインセンティブを享受するが、寄付された資金をファウンデーションが投資に回し、そのリターンを活動に活かさずまでには時間的遅延(タイム・ラグ)が生じる。加えて、ファウンデーションの中には寄付された資金を溜め込み、寄付者が税金逃れのためにファウンデーションを利用する現象も見られたため、議会(Congress)が税法改正に踏切ったものである。最低支出義務は何回かの試行錯誤を経て、固定的に(permanently)純資産の5パーセントとすることが決定されたわけであるが、ファウンデーションが5パーセントを上回る投資リターンを絶えず維持できるか否かは疑問である。仮に投資リターンが5パーセントを下回る状態が続けば、ファウンデーションの所有資産は減少し、ファウンデーションの存続(perpetuity)に係る問題に発展するおそれがある。この点については議論の余地はあるが、米国の税当局は、議会の意向を受けて、納税者に対する税制上のインセンティブによって寄付された資金が、ファウンデーションを経由して公益のために使われることを促進しようとしているのである。

### (3) パブリック・チャリティに対する規制

パブリック・チャリティは、税法509(a)(1)、(2)、(3)、(4)項に規定される組織であるが、これらの組織は、元来501(c)(3)項に規定される免税目的、ならびに、公益的目的を満たすものであるが、その活動が財政的に社会一般からの支援(政府の支援も含む)、すなわち、‘パブリック・サポート’(public support)によって支えられていることにより、パブリック・チャリティと定義されるものである。

税法509(a)項は、パブリック・チャリティを、その目的とパブリック・サポートの内容により、509(a)(1)、(2)、(3)、(4)の4種類に分類している。連邦税法(IRC)は、これらの種類のパブリック・チャリティに対して、一定の資格要件(これをパブリック・サポート・テストという)を設定している。資格要件は各項別に異なるが、それは、税法(IRC)は、社会一般(パブリック、public)や政府による広範なサポートを評価すると同時に、そのあり方によって、公益的(チャリティ)組織の税法上の取り扱いに差異をつけることを意図しているからである。

### (3-1) 509(a)(1) 「社会一般によって支えられた組織」 (Public Supported Organizations)

この項に分類される組織は、一般的には、活動のための資金の相当な部分を、政府や社会一般からのサポートによって得ている組織であり、税当局 (IRS) は、509(a)(1) 項の代表的な例として次のような組織を挙げている。

1. 教会、教会代表者会議 (convention)、教会連盟 (association)
2. 学校や大学などの教育機関
3. 病院付属医療研究機関
4. 州立や市立大学のために運用される基本財産 (基金)
5. 政府の組織 (unit)
6. 社会一般 (public) によって支えられている組織 (publicly supported organizations)、具体的には、社会一般および政府によって支えられている組織で、例えば、博物館、図書館、芸術促進のためのコミュニティー・センター、オペラ・オーケストラ・バレエ・ドラマなどを支援する施設を提供する団体、赤十字、ユナイテッド・ウェイなどの組織

本項に分類される組織となるためには、次のテストのいずれかの要件を満たすことが必要である。

#### ① ‘3分の1 サポート・テスト’ (One-Third-Support Test)

‘3分の1 サポート・テスト’とは、その組織が受ける財政的サポートの少なくとも3分の1を、政府部門からの支援、あるいは、社会一般からの直接・間接の寄付、あるいは、両者の組合せにより、達成していることを求めるものである。このテストの要件を満たさないものは、本項のチャリティとは認められない。

このテストでは、分母となるサポートには、次の5つのファクターが含まれる。

1. 贈与 (gifts)、補助金 (grants)、寄付 (contributions)、会費 (membership fees)
2. 商取引あるいはビジネスとして通常に行われるか否かにかかわらず、非関連事業からの純収入
3. 投資に対する総収入
4. 組織が直接、または、支払を代行して貰うことによって受けた便宜に対して支払われた税額
5. 政府から無償で受けたサービスまたは施設の提供

一方、分子となる市民一般からのサポートには、個人、信託、企業からの寄付が含まれるが、この場合、いずれの寄付者からの寄付も、全体の寄付金の2%を超えることは認められない。従って、特定の寄付者からの寄付は、分母にはその全額が含まれるが、分子には2%を限度とする範囲内の金額が算入されることになる。すなわち、税法 (IRC) は、パブリック・チャリティが、特定の個人や企業からの寄付に依存するのではなく、広い範囲の市民からサポートを受けることを求めているのである。但し、この2パーセント・ルールは、他の‘社会一般によって支えられた組織’からのサポート、および、政府からの補助金には適用されない。他の組織も、政府も、社会一般からの寄付や税金として得た資金からサポートを提供しているものであり、そのサポートを受ける

組織は、間接的に、社会一般からのサポートを得たことになるからである。

## ② ‘事実および状況判断によるテスト’ (Facts And Circumstances Test)

本テストは、‘3分の1 サポート・テスト’の条件を満たすことが出来ない組織に適用されるものである。すなわち、税法509(a)は、過去4年間にわたって‘3分の1サポート・テスト’の要件を満たしてきた組織は、パブリック・チャリティであると認め、税務申告を行うその年度とその翌年度について、このステータスを維持することを認めている。税法は、このような状況判断を加えて、パブリック・チャリティを支援する寛大さを備えていると言えるが、この場合には、追加的に次の2つの要件を満たす必要がある。すなわち、

### 1. ‘10パーセント・サポート要件’

政府および一般からの財政的サポートが全体の10パーセント以上であること。

### 2. ‘パブリック・サポートのためのアトラクション要件’

その組織が、社会一般、コミュニティ、メンバーシップ、あるいは、他のチャリティ組織や政府部門から新規のサポートを受けるべく勧誘活動(solicitation)を継続的に行うこと。

## (3-2) 509(a)(2) 「サービス提供組織」 (Service Provider Entities)

509(a)(2)項に分類される組織は、基本的には、509(a)(1)項に分類される組織と同じく‘社会一般によって支えられた組織’であるが、組織に対するサポート(収入)の捉え方、すなわち、算入可能なサポートの内容に関して、(509)(a)(1)の場合には認められていない次の2つ条件が設けられている。

1. その組織が目的とする本来の活動を行なうことによって得た収入の算入を認めること。
2. 投資からのリターンおよび組織の本来活動以外の活動からの収入の算入に制限を設けること。

さらに、本項の規定するパブリック・チャリティと認められるためには、次の要件を満たす必要がある。

### ① ‘3分の1サポート・テスト’

贈与、補助金、寄付、会費に加えて、本来事業に関係する活動に係わる入場料、物品販売、サービスや施設の提供から得る所得の算入を認め、その合計が、全体のサポート収入の3分1を超えていること。また、本来業務に起因する収入の算入は算入制限があり、5,000ドルか、全収入の1%相当の金額を超える算入は認められない。

### ② ‘3分の1を超えないサポート・テスト’ (The not-more-than-one-third support test)

投資からの収入(所得)および、非関連事業からの所得に対する課税後の残余収入の合計が、サポート全体の収入に対して、‘3分の1を超えないこと’。

このように、501(a)(2)項に分類されるパブリック・チャリティは、その組織の事業活動や投資からの収入を視野に入れて、その公益性を判定しているものである。ある意味では、パブリック・チャリティの範囲を広く捉えようとしており、ここでも税当局のチャリティ組織の活動に対する前向きな姿勢が見られる。パブリック・チャリティの「サービス提供組織」とは、例えば、戦死した軍人の困窮した家族を救済するため住居を提供するような活動を行なう組織である。この組織が少額の家賃の支払を受ける場合、この家賃は、この団体の本来の目的の

活動に起因する収入であり、サポート・テストに算入することができるというものである。

### (3-3) 509(a)(3) 「パブリック・チャリティを支援する組織」

この分類に属する組織は、509(a)(1)項や(2)項に規定される「社会一般から支えられている組織」とは異なった種類の組織である。すなわち、特定の活動目的を持たず、また、社会一般からのサポートも受けず、主に、一人の寄付者(donor)や家族、あるいは、法人から資金を得ている組織であり、専ら、509(a)(1)項や(2)項に属する一つまたはそれ以上の組織を支援するために、これらの組織と何らかの関係を持つ組織である。このような組織は、元来は、プライベート・ファウンデーションに分類されるべきものであるが、509(a)(3)項の組織は限定的な活動を行ない、その独立性の多くの部分を放棄しているものである。

この分類に属する組織には次のようなものがある(Hopkins, 2005, p. 114)。

#### 1. プライベート・オペレーティング(事業型)・ファウンデーション

標準的なファウンデーションであるが、その所得および資産の大部分を、直接的にチャリティ活動に使用する組織

#### 2. 資金配分型(conduit)ファウンデーション

現金であれ不動産であれ、得た所得を基本資金とし、それと同額の金額をタイミングよく、通常は、助成金(grant)の形で提供する組織

#### 3. 共有資金(common fund)ファウンデーション

寄付された資金を共通の資金(ファンド)にプールし、寄付者が、その資金の提供先、および、最終助成先を指定することを認める組織

### (3-4) 509(a)(4) 「公共安全検査組織」

この分類に属する組織は、消費者用製品が一般の人々によって使用される上での安全性を検査する組織である。

## (4) チャリティの分類と寄付税制

連邦税制(IRC)は、公益的な活動を行なう非営利組織を、その活動目的とその活動を行なうための資金源の観点から、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に大別し、後者については、助成型ファウンデーションと事業型ファウンデーションに分類している。本稿は紙面の関係で、これらの分類の非営利組織の活動の骨格部分の主要な特徴の一部だけを捉えることに留めているが、これだけでも、公益的な非営利活動に関する米国の税法の精緻さと複雑さが十分に示されている。

元来、税法は透明性と精確さが求められる事柄であるが、米国では公益関係の寄付に対する税制上の優遇策が広く適用されており、それが公益活動に対する寄付を促進させるインセンティブとなっているため、余計その必要性は高いと言えるであろう。特に、米国の場合、非営利組織の公益活動に対する個人の寄付が多く、税当局としては、寄付を受ける側に対して一定の資格要件を満たすことを求めると同時に、納税者に対しては、いかなる優遇策が与えられているかを伝えるという二重の責任を負っていると言える。

米国では公益活動の認可・監視・監督が税法によってなされるため、本章では税法(IRC)を中心として、米国の非営利公益活動の構造を捉えたが、その帰結として、公益活動への寄付に対して、納税者にはどのような税法上の優遇策が与えられているかを、簡単にまとめておきたい。米国では、「公益寄付受入特定団体」(日本流に言えば「特定公益増進法人」として認められた組織に対する寄付者には税額の所得控除が認められる。

① パブリック・チャリティに対する寄付

個人の寄付金控除 課税所得の50%まで

法人の寄付金損金算入 課税所得の10%まで

② プライベート・ファウンデーションに対する寄付

個人の寄付控除 事業型 課税所得の50%まで 助成型 課税所得の30%まで

法人の寄付金損金算入 事業型 課税所得の10%まで 助成型 課税所得の10%まで

上記は所得税(法人税)に関するものだけであるが、この他にも、評価性資産(不動産、美術品など)の寄付に対する税優遇策が定められている。税制というグリッド(枠組み)の中で、公益的な活動をどのように位置付けるか、公益活動に対する市民の参加を如何に促進させるか、特に税という強力なツールを用いて公益活動に対する寄付をいかに促進させるかなど、現実的な取組みがなされているところに米国の特徴がある。

---

(注1) 申請書類は、IRSが‘Package 1024’として発行しているもので、‘Application for Recognition of Exemption Under Section 501(a)’という表題がつけられている。501(a)と記されているが、501(c)(3)項以外の501(c)項に分類される殆どの非営利組織に対しても適用されるもので、書式‘Form 1024’と記入要領‘Instructions for Form 1024’から成立っている。

(注2) 設立に関わる書類(creating documents)には、articles of association, trust instrument, corporate charterなどが含まれる。

(注3) 国税庁(IRS)の資料には、次のようなものがある。

・Organizational Test-IRC501(c)(3), 2004 EO CPE Text, by Elizabeth Ardoin

・Tax-Exempt Status for Your Organization, Publication 557, June 2008



### 第3章 内国歳入庁と非営利組織の公益活動

#### 第1節 内国歳入庁(IRS)の役割

米国の内国歳入庁(Internal Revenue Service、IRS)は、財務省(Department of the Treasury)の下部組織で、日本の国税庁に当たる徴税機関であるが、非営利組織(nonprofits)の公益活動に関しては、世界でも大変ユニークな存在である。米国では、州政府はその裁判権が及ぶ州内の非営利組織の活動を規制するが、全国レベルで非営利組織の活動を監視(oversight)する専門の政府機関は存在せず、国の機関として関与するのは、IRSだけである。すなわち、IRSは徴税機関でありながら、非営利組織に対する免税待遇の付与の正当性の判断から、その活動の監視に至るまで、米国における非営利組織の活動に関与する国の唯一の規制機関としての役割を果たしている(Boris、2006、p.3)。

徴税機関であるIRSの立場から見ると、非営利組織は、徴税の対象ではなく、免税という優遇処置を与える対象であるという特異な存在である。本来なら税の徴収に当たるべき政府機関が税を徴収するのではなく、税を免除する正当性を判断し、付与した免税特権が濫用されることを防ぐ役割を果たすわけであるが、実質的には、非営利組織の活動の公益性の判断から監視・監督・規制に至るまで、英国であればチャリティ・コミッションという専門機関が果たすべき役割を、米国ではIRSが果たしているのである。英国では税当局は公益性の判断には介入せず、専らチャリティ・コミッションの判断に委ね、その結果に従って自動的に免税措置を与える慣習になっているが、米国ではIRSがチャリティ・コミッション役割を併せ持っているわけで、その意味では米国の方が効率的な仕組みである。

IRSの「徴税業務部門」は「小規模事業・自家営業局」「大中規模事業局」「貸金・投資局」「免税・政府団体局」「違法捜査局」の5局から構成されている(注1)。このうち、「免税・政府団体局」が非営利組織を担当する局(Tax Exempt and Government Entities)であるが、一般的に「免税局」(Exempt Organizations、EO)と呼ばれている。「免税局」(EO)は、局長のもとに、次の3つの部を置いている(注2)。

- ・「免税審査部」－免税を付与した組織のコンプライアンス・チェック・監査を行い、法遵守の徹底をはかる
- ・「承認規制部」－免税付与の決定、アドバイスの提供、テクニカルおよび正式なガイダンスを発行する
- ・「教育指導部」－免税に関する教育・普及活動を実施し、免税に対する責任感の高揚を図る

「免税局」は総勢838名で構成され、「免税審査部」「承認規制部」にそれぞれ461名、355名を配置し、「教育指導部」には中心となる10人のフルタイムのスタッフを備えている。「免税局」の全スタッフのうち677名は、徴税および税法の専門家であるが、その多くは税法のスペシャリストおよび弁護士である。「免税局」の専門スタッフの定着率は高く、10年以上の勤続者は、マネージャークラスでは88%、専門家スタッフでは64%を占めている(注3)。

「免税局」の主たる任務は、免税資格を申請した非営利組織に対して免税資格を認めるか否かの決定を行なうこと、および、認定を受けた組織が税法を遵守しているか否かをチェックすること、および、非営利活動の免税措置についての認識を向上させるための教育を行なうことである。言い換えれば、「免税局」は、公益性

の認定、監督・規制、および、公益性に関する教育を実施しているのである。しかし、他面において、公益活動行なう非営利組織からみれば、国税庁 (IRS) というパワフル (powerful) で厳格な印象を与える規制機関によってコントロールされるという緊張感から自由になることは困難であろう。

ここで大切なのは税当局の公益活動に対する取組み姿勢である。「免税局」という専門の部隊を設けることは、免税待遇を与えるが、規制も行うことを意味し、徴税を重視するならば、審査を厳しくし、その実施状況も厳しく管理する、どちらかと言えば、公益活動を押しさえ込む印象を与えるが、米国の場合、「免税局」の側にも、‘一般のアメリカ人は政府にお金を委ねるよりも、チャリティに与えた方が効果的であると信じている’という市民の側に立った共通認識があると思われる。「免税局」は、非営利法人が享受できる免税待遇を効果的に利用させるための様々な説明資料 (書式の記入のためのテクニカルなものもある) を多量に発行しているが、これらの文書には基本的に納税者 (tax payers) という表現は使われてはおらず、‘顧客’ (customers)、あるいは、‘ステークホルダー’ (stakeholders) という言葉が用いられている。また、「免税局」は、その活動状況を説明するに当たっては、如何に非営利活動が拡大してきたかを示すことに誇りを感じているようである。例えば、次のような数字を掲げている (注4)。

- ・ 免税対象となる非営利法人は、140万組織である (この他、35万 - 50万の教会関係の組織がある)
- ・ このうち501 (c) (3) 項に分類される公益的非営利組織は (教会を除く) 110万組織である
- ・ 1996年から2006年までの10年間に、免税対象となった組織は36%増加し、501 (c) (3) 項関係の組織数は69%増加した
- ・ 非営利組織の資産額は急増している、2000年2.4兆ドルから、2006年5.4兆ドルに増加した
- ・ チャリティへの寄付は推定年間3千億ドル

「免税局」の行う業務のうち最も重要なものは、免税資格申請の受付とその審査である。国税庁 (IRS) は、ワシントン DC に所在するが、申請受付・審査業務を行う部門である「承認規制部」は、オハイオ州シンシナティ市にある。ワシントン DC の事務所のスペースが不足しているためで、「免税局」局長レーマー女史 (Lois G. Lemer) によれば、全てが同じ屋根の下にないのは不便であるが、やむをえないとのことである。「承認規制部」は、年間7万件以上の免税申請を扱っているが、この部門の責任者ロブ・チョイ氏 (Rob Choi) は、審査に当たっては、手続き期間の短縮と、申請者とのコミュニケーションの改善を重点目標とし、インターネットを活用して公表データの収集等を効果的に行いスクリーニング (書面審査) の効率を改善し、‘本格的審査’を行う比重を減少させていること、また、‘本格的審査 (full development)’ の対象となった申請者には、審査の進行状況を伝え、そのコンタクトを通じて、将来のためのコミュニケーションの関係を築くことに努めているとのことである。因みに、書類審査 (screening) だけで免税措置付与が認められた比率は、2004年に34%であったものが、2008年には、59%になっている。

「免税局」のもう一つの任務は、法の遵守である。税務当局に対する税務申告は毎年50万件以上あり、その全てをチェックすることは不可能に近いが、申告書類だけではなく、新聞情報など社会一般の多様なソースからの情報をもとに、調査対象を絞り、例えば、2005年に3,987件であった納税申告者とのコンタクト数を2008年には、7,466件とほぼ倍増させている。

## 第2節 IRSの公益性認定基準

非営利組織が免税資格を得るためには、申請用紙「書式1023」または「書式1024」を用いて申請することは既に述べた通りである。資格審査は税法に基づいて準則主義で行われるべきものであるが、「免税局」での書類審査(screening)でパス(合格)するものは申請件数の60パーセント程度であり、残りの40パーセントの申請は「免税局」による細部調査(in-depth)の対象となっている。「免税局」は、細部調査対象の申請に関しては、申請者に進行状況を逐次伝える‘カスタマー・サービス’を行うとしていることから明らかなように、決して単なる形式的な審査ではないことが分かる。しかし、「免税局」には355名のスタッフがいますが、年間7万件の申請の40パーセントが細部調査の対象となるとすると、担当官は毎月5件前後の申請を取扱わなければならないことになる。この数値から見れば、細部調査は‘準則主義的’なものであるとも推定できる。

それならば、国税庁は、申請の審査の際、どのような点に重点を置いているのかを、まとめておきたい。

### ① 組織のミッション

国税庁(IRS)は組織のミッションを重視している。何故、何のために、何を為そうとしているのか、いかなる活動をどこで、誰のために行うのかなど、組織の目的と行動指針を、理事会が承認したきちんとした形式で明確に示すこと。申請書式「1023」が、組織のミッション・目的を文章形式で記述することを求めているだけでなく、2007年末に改訂された税務申告書式「990」も、ミッション・目的、および、実際に行った活動の内容とその成果をプログラム別に文章形式で記述することを求めている。

### ② 定款

国税庁(IRS)は、法人格の如何にかかわらず、その組織の経営(management)とガバナンスの基本を明示する定款、あるいは、それに類する書類(付属定款などを含め)の提出を求めている。また、これらの事項を始め定款などに変更があった場合には、税務申告の際、報告することを求めている。

### ③ 理事会

形式的な理事会ではなく、その組織の活動に積極的に関与する理事会の存在が必要である。理事は、その組織について十分知識を持ち、組織活動および財政について監督できる能力を持つこと。法的遵守および資産管理を安全に行うこと。理事会の構成、理事の報酬、利益相反、投資、資金集め、意思決定に係わる記録の保持、文書の保存・破棄、内部告発に関するポリシーを、免税資格申請時および税務申告時に確認すること。理事選出権限や理事会決定に拒否権を持つ外部の独立したメンバーを加えること。

### ④ ガバナンスおよび経営方針

次の事項に関するポリシーのを、免税申請時、および、税務申告時にチェックすること。

#### ・ 理事や幹部の報酬

理事をはじめ役員や幹部従業員に対して支払われる報酬は、常識的なレベル(reasonable)を超えるものではないこと。常識的なレベルとは、類似の組織と同等のレベルを意味する。外部の独立した人たちによって認められたものが望ましいこと。外部コンサルタントが使用される場合には、利益相反などの問題がないか、コンサルタントの関係もチェックされること。

- 利益相反

チャリティの理事は忠実義務を負っている。理事は、組織の目的のためにのみ行動し、組織の利益に反する行動を行わないことが求められる。組織は、利益相反に関する文書による規定を定め、それに反する行動があった場合には、その判定基準、さらに、そのような行為に対していかなるアクションをとるべきかを、文書で明確にすることを求めている。

- 投資

国税庁 (IRS) は、投資先の選定、投資の評価の手続き、資産の安全を図るために取るべきステップ定めて文書による規定を設けることを求めている。

- 資金集め

国税庁 (IRS) は、資金集めの方法が合法的であること、そのためのポリシーを定めること、また、資金集めのために用いられる資料の正確さ、誠実性などをチェックする。また、資金集めに関する記録を残すことを求めている。

- 理事会の議事録

理事会や委員会などの議事録を作成すること、それを保持すること。

- 文書の保持と破棄

国税庁 (IRS) は、文書の保持と破棄に関する規定を設けることを求めている。

- 倫理規定と内部告発

倫理規定を定め、組織内に徹底させること、必要に応じ規定の見直しを行い、組織が奨励する行動の仕方を定めること。従業員の不満に対応するためのポリシーを定め、従業員が会計上の疑惑や資源の不正使用などに関する情報を内密に告発できる手順をきめること。

国税庁は「書式1023」「書式1024」による免税申請の際に、申請者が免税待遇を与えるに足る資格を備えているかを審査し、「書式990」によって税務申告の際に、そのフォロー・アップを行い、非営利セクターの免税ステイタスを監視している。免税ステイタスは、その非営利組織の公益性を意味するものであり、このように、米国の非営利組織の行う公益活動は、税法を基準に国税庁によって管理されているのである。

---

(注1) IRS は長官 (Commissioner, Chief of Staff) の下に、「業務支援部門」(Operations Support) と「徴税審査部門」(Services and Enforcement) がある。「徴税審査部門」には次の5つの局がある。

Small Business/Self Employed, Large and Mid-Size Business, Wage and Investment, Tax Exempt and Government Entities, Criminal Investigation

(注2) 3部とは EO Examinations, EO Rulings and Agreements, Customer Education and Outreach である。

(注3) 本節は、IRS, 'Exempt Organizations' *Tax Exempt and Government Entities*, November 2008 および、「公益法人米国ミッション」とのミーティング(2008年9月18日)における IRS のプレゼンテーションに依っている。

(注4) 上記ミーティングでの IRS 資料による。

## おわりに

米国では国税庁 (IRS) は、税金面から非営利組織を規制するだけでなく、免税待遇を与えるか否かの判断を通じて、実質的には非営利活動の公益性の判断を下す政府機関である。国税庁は、免税対象としての資格「審査」を行い、公益性の「認定」を行い、組織の活動に係わる所得税免除だけではなく、寄付者に対する税額控除・損金算入を認めることにより、非営利組織の公益的活動を「助成」し、当該組織の行う年度末税務申告を通じてその活動を「監視・監督」する、いわば非営利組織の公益活動のライフ・サイクルを終始管理・規制する役割を果たしている世界でも特異な存在である。

国税庁 (IRS) は徴税機関であり、事業規模などを中心に5つの局(うち一つは違法捜査局)を設けているが、「免税局」だけが徴税業務は行わず、いわば国の徴税権を‘放棄’するための任務を負っている。徴税業務は、費用対効果(1ドル徴収するのにいくらコストがかかるか)を測定できる世界であるが、「免税局」の評価は、登録非営利組織の件数の増加という助成面での成果の評価と免税待遇の不正利用に対する矯正件数による法の強制面の効果で測定される。非営利組織の登録件数は年々増加の傾向にあるが、「免税局」がコンプライアンス状況確認のためにコンタクトした回数は、年間 7,500 回程度である。

### (1) 国税庁 (IRS) の業務方針

国税庁 (IRS) は「免税局」を設け、840人ほどの人員を配置していることは、先に述べた通りであるが、非営利組織の活動が社会の必要欠くべからざる重要なファクター (Salamon, 1999, p. 18) になっている米国において、国税庁の免税セクターに対するスタンス、国税庁の全体な戦略のなかでの免税セクターの位置づけは極めて重要な問題である。IRS のダグラス・シュルマン長官(注1)はIRS が取り組む問題として、次の点をあげている。

- ① 個人およびビジネスの環境変化に対応して、IRS のシステム、業務のプロセス、および、スタッフの能力を向上させること。スタッフには十分な情報と手段 (tools) を与え、納税者のニーズに応えるとともに、目標の達成、コンプライアンスの推進を図ること。
- ② グローバル化による人 (ヒト) と資金の国境を越えての動き、最近では特に知的財産権に係わる問題に対応すること。
- ③ ノン・コンプライアンス (法の不遵守) の根本原因を解明し、自主的なコンプライアンス (法的遵守) の拡大を目指すこと。特に、マネー・ローダリングには十分注意を払うこと。
- ④ データのセキュリティに全力をあげること。センシティブな個人情報を扱うため、特に注意を払うこと。

これらの点はIRS 全体としての課題であるが、いずれの点も免税セクターにも大きな影響を与える問題である。増大する非営利組織の活動に対処するためにも、業務革新はIRS が夙に取組んできた問題である。

「免税局」は、これまで税務申告の対象外としていた年間総収入 (gross income) が25,000ドル以下の非営利組織に対して、エレクトロニック・ファイリング・システム (電子税務申請システム) を2008年1月に導入し、基本的な情報提供 (本部所在地、責任者名、年間総収入が25,000ドル以下であることの証明など) を義務付け

ることを開始した。これまで、登録申請をただで、それ以降はIRSとコンタクトの無かった非営利組織にその存在を確認することが主たる狙いといわれるが、IRSは、潜在的に申請の可能性のある64万件の非営利組織に新システムの説明資料を送り、9月までに16万7千件のレスポンスがあったと言われる(注2)。このシステムは、簡易申請フォームであるため、‘e-Postcard’ (電子はがき)と呼ばれている。

このように国税庁(IRS)の行う業務は、‘ユーザー’である非営利組織の便宜を図り、その活動を促進する役割があり、例えば、「免税局」のレーマー局長(注3)は、「我々のミッションは、お金を集めること(‘collect money’)ではなく、非営利組織の活動を支援(assist)することである」としている。しかし、同時に、国税庁は行政に当たるものとして、コンプライアンスの向上を追求するという責任意識が強いことも明らかである。

## (2) 情報の透明性(transparentcy)の向上

シュルマン長官は、「徴税は、誠実さ(integrity)と公正さ(fairness)が要求される極めて責任の重い任務」であり、IRSのスタッフにその任務を忠実に実行させるためには、情報の透明性の確保が不可欠であると、「書式990」を例に次の点を指摘している。「書式990」は、免税資格を与えられた非営利組織が税務申告を行う際に使用される書式である。

- ① 免税の特権(ベネフィット)が組織や個人によって不正使用されないよう注意を徹底すること。
- ② 病院、大学、宗教組織は社会を織り成す重要な要素(social fabric)であり、国税庁は、この分野において、税法の公平な管理者として信頼を得ることが重要である。
- ③ 「書式990」は、公益活動を行なう非営利組織と、IRSをはじめとする規制者、および、社会一般の人々との間のオープンな透明性のあるコミュニケーションを行うことを可能にするものである。「書式990」に記された情報は法律の定めによって、実質上すべて公開される。標準化されたフォーマットによって情報へのアクセスが容易となり、非営利セクターは、免税メリットについてのオープンで正直な会話を通じて、より効果的に社会的目標を達成することが出来るようになる。
- ④ IRSのスタッフは情報の透明化を、納税者に対する権威と、混同させてはならない。

「書式990」には、‘一般に公開’する(open to public inspection)ことが明記されており、これには、組織の構成および財務状況などが詳しく記載される。例えば、理事や経営幹部の報酬金額が個人名入りで公表される。すなわち、税務申告内容を公表することにより、情報の透明性が高まり、寄付者の寄付先の選定に役立つだけではなく、一般の人々がその組織の情報に接することにより不具合点が指摘されるなど、コンプライアンス効果が高められるという効果が期待できる。

国税庁(IRS)は、2007年6月から「書式990」の内容の改訂を計画し、800件のパブリック・コメントも得て、新「書式990」の導入を進めている。これは、30年来の大改革と称せられているが、現在の免税セクターの多様性と複雑さに対応し、同時に、法的環境の変化に適応しようとするものである。新しい書式は、従来に比べ、組織のミッションや、活動目標とプログラムの内容と展開計画をさらに詳しく記述することを求め、また、収入と支出の内訳、内部のポリシーとプラクティス、資産の運用や活動についての説明(アカウンタビリティ)の向上、報告の精度・コンプライアンスの向上を目的としている。

### (3) 米国モデルの方向性

「書式990」の申告内容は、一般公開(open to public inspection)されることが明記されており、誰でも希望すれば、個々の申告内容を閲覧できるものである。実際には、閲覧のために国税庁(IRS)に赴かなくても、インターネットでその内容を見るのが可能である。しかし、アクセスする先は、IRSのホームページではなく、「ガイドスター」(GuideStar)というウェブ・サイトである。このサイトは、非営利組織である「フィランソロピック・リサーチ・インク」(Philanthropic Research Inc.)が運営しているもので、IRSに提出された「書式990」をスキャンした画像を載せている。すでに100万件の非営利組織をカバーしているといわれるが、それだけにアクセス数も多く、ひろく利用されている。

本来なら、国税庁(IRS)が情報提供を行うべきだと考えられるが、ネットによる情報公開にIRSが未着手であったため、そこにビジネス・チャンスを見つけた民間の非営利組織が、ネットによる情報提供のサービスを実現したのである。このビジネス・チャンスを事業化するに当たっては、フォード財団やヒューレット財団など大型財団が財政的助成を行い、機器の購入からネットワーク立上げまでを支援、その後もネットの運営をサポートしている。プライベート・ファウンデーションが助成して、政府が行うべき業務を、政府に代わって民間の非営利組織が実行しているわけで、ある意味では典型的な米国型の公益活動が展開されていると言えるであろう。ガイドスターは「書式990」の画像提供だけでなく、入手したデータを加工して、研究者や寄付者(寄付先を選択する人)などを対象に財務分析レポートや組織評価レポートなどを有償で提供している。

本稿の冒頭部分に掲げたトクヴィルの観察に述べられている如く、米国では社会のために協同して働くための組織(アソシエーション)が早くから、社会の一部に組込まれてきたが、その伝統が今日でも引き継がれている。更に米国の歴史を遡れば、国家としての体裁が整う前の植民地時代から、学校や病院を住民が協力して建設し運営することが行われていた。米国では政府が出来る以前から、民間の公益活動が存在していた言われる所以であるが、この精神が米国の社会にはビルトインされ、非営利組織の活動が国民所得の10パーセントにも相当する価値を生み出す源になっていると考えられる。

一般に、非営利公益活動が生まれるのは、市場の失敗、政府の失敗によって生じた空間、つまり、市場と政府に任せておいたのでは手が届かないところにサービスを提供する必要性が高まったことによるとされている。このような空間の出現によって、シビル・ソサイアティの重要性が認識されるようになったとも指摘されている。米国の場合には、米国の植民地時代から引継がれてきた伝統・精神・文化が今日の非営利公益活動の源流になっており、米国の非営利公益活動はその生い立ちにおいて、他の国の場合とは大きく異なっているのである。

英国では公益性の定義をめぐる、チャリティ法の改訂時期に長い間議論が交わされたが、米国の場合には、公益や公益目的のあり方については、英国の慣習法による成果をほぼそのまま引継ぎ、それを税法の中に取り入れて、民法的な法律によってではなく、税金に係わる法律によって非営利公益活動の国としての規制の骨格を作りあげている。すなわち、税法による準則主義によって公益的活動が規定される骨組みが出来ているわけであるが、それだけに、概念的な理論よりも、コード化による整備の方に力点が置かれている感がある。このコード化の進展のなかで、NTEE コードのように民間の非営利組織が作った分類方法が国の分

類法として採用されるなど、ここでも米国的なアプローチが取られている。

米国の非営利セクターの生い立ちが他の国とは異なるからといって、米国の非営利セクターのあり方が、市場の失敗や国の失敗の影響を受けなかったわけではない。現実には、米国社会の伝統・精神・文化を支柱としている非営利セクターが、その支柱は揺らぐことはないが、その時々々の政府や社会の変化に晒されながら、そのあり方を変化させているのである。例えば、小さい政府は、民間の非営利活動の活躍の範囲を拡大させ、非営利組織が、政府の事業を補完したり、代替するケースが増えるのである。

米国モデルのもう一つの特徴は、個人的な財産を投じてプライベート・ファンデーションを作るフィランソロピストの存在である。歴史的に見れば、アンドリュー・カーネギーやジョン・D・ロックフェラーであり、今日的にみれば、ビル・ゲイツ、ワレン・バフェットである。カーネギーやロックフェラーの作った財団は100年の歴史を持ちながら、現在も活動続けている。フォード財団やヒューレット財団が、ガイドスターの事業の立上げを支援するように、米国社会におけるプライベート・ファウンデーションの存在意義は極めて大きい。プライベート・ファウンデーションは、社会の変化の駆動力であり、新規事業のパートナーとなり、新しい試みの触媒となるものである (Fleishman, 2007, p. p. 4~9)。

米国では、非営利組織の法人格は州法で規定され、その公益的活動は連邦歳入法典 (IRC) によって規制されるという法的仕組に加えて、非営利組織の資金源によって税法上の取り扱いに差異が生じ、更に活動内容が多様化し、ますます複雑さが増す傾向が見られる。税法は、公益的活動を行なう非営利組織に対して政治的活動を禁じたり、資金の構成により、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を区分したり、更に、ファウンデーションを事業型と助成型に分類するなど、税によって非営利組織の間に境界線を設けており、それが非営利セクターの分類上の秩序を保つ役割をしている。しかし、営利企業が公益的な事業に乗り出すなど、境界線が不明確になる現象も起きてきている。

言葉の分類によれば、非営利セクターは政府から独立した‘インディペンデント・セクター’であるが、実際には、政府からの補助金を受けてパブリック・チャリティとなっているものもあり、政府からの独立性の維持は難しくなる傾向もある。政府から資金的な援助を受けても、オペレーションは政府から独立して行われることもあり得るが、その事業内容が政府の事業と補完関係や支援関係にある場合には、政府から完全に独立した活動を行なうのは困難であろう。

これからの社会では、政府とビジネスと非営利組織が三本柱として相互に独立しているよりも、相互に連携する関係の重要性が、ますます高まると予想される。英国ではコンパクトによって、その関係がいわば公式に形成されつつあり、政府が多額の資金を注ぎ込んでおり、米国モデルも同じような方向に進む可能性があると思われる。

---

(注1) 国税庁長官 Douglas Shulman, Commissioner. IRS の徴税官連盟でのスピーチ(2008年6月9)を参照。

(注2) IRS, *Exempt Organizations*, 2008, p. 12 を参照。

(注3) (財)公益法人協会「公益法人米国ミッション」とのミーティング(2008年9月18日)における発言による。



## 【参考文献】

- 網倉章一郎、「プライベート・ファウンデーションと公的関与」『21世紀の公益法人と制度のあり方を探る』  
(財)公益法人協会、2002年
- 網倉章一郎「英国のチャリティ改革に関する一考察」『城西国際大学紀要』第12巻第1号、2004年
- 網倉章一郎「英国のチャリティ改革を読む」『城西国際大学紀要』第13巻第1号、2005年
- 網倉章一郎「英国の新チャリティ法の成立とチャリティ・セクターのあり方」  
『城西国際大学紀要』第16巻第1号、2008年
- 雨宮孝子他、『NPOと新しい社会デザイン』、同文館出版、2004年
- Adler, Betsy Buchlter, *The Rule of the Road*, Council on Foundation, 1999
- Boris, Elizabeth t., *Nonprofit & Government*, The Urban Institute Press, 2006
- Brilliant, Eleanor L., *Private Charity and Public Inquiry*, Indian University, 2000
- Fremont-Smith, Marion, *Governing Nonprofit Organizations*, Harvard University Press, 2004
- Fleishman, Joel L., *The Foundation*, Public Affairs, 2007
- Hopkins, Bruce R., *The Tax Law of Charitable Giving*, Wiley, 2005
- Jones, Darryll K., *The Tax Law of Charities and Other Exempt Organizations*,  
Thomson West, 2008
- Mayer, J. P., *Alexis de Tocqueville, Democracy in America*, Happer Collins, 2007
- Salamon, Lester M., *Defining the nonprofit sector*, Manchester University Press, 1997
- Salamon, Lester M., *America's Nonprofit Sector.*, The Foundation Center, 1999
- Wing, Kennrd T., *The Nonprofit Almanac, 2008*, The Urban Institute Press, 2008