

# 介護保険サービス供給主体としてのNPO法人

四ツ谷 有喜

## はじめに

1997年に公布された介護保険法に基づき2000年4月から導入された介護保険制度によって、わが国の高齢者介護は「措置」的な制度から「契約」的な制度へと転換した。このことは、介護保険制度の特殊性による一定の制約は存在するものの、介護サービスに関する競争市場において要介護者が多種多様なサービスの中から必要に応じてサービスを選択する時代を迎えたことを意味し、かつ、このような市場が充実するためには要介護者のニーズに即した多種多様なサービスが供給されることが必要である。

このことは、当然にサービスの供給主体の担い手が多様化することも含むものであるが、この点も含め、介護保険制度のサービス供給者として特定非営利活動法（以下「NPO法」という）に基づいて法人格を取得したNPO法人の役割が介護保険制度において重要視されている。

他方で、NPO法自体が新しい制度であることから、NPO法人の活動促進にとって、どのような制度設計が望ましいのかという視点から、多くの問題点が指摘されている。

NPO法制定前及び制定直後は、NPO法人全体に関して「制度はどのように設計されるべきか」という議論が主であったように思われるが、NPO法人の活動分野は様々であり、当然、活動分野によって問題状況は異なるといえよう。

そこで本稿では、介護サービス供給者としてのNPO法人を素材に<sup>1</sup>、NPO法人を巡る諸制度とくに法人格付与要件と税制優遇措置との関係を

中心に検討を行う。

議論の進め方としては、NPO法の制定経緯及び現行制度について概観し、介護保険制度におけるNPO法人の位置づけについて述べた上で、NPO法人の法人格付与要件と税制優遇措置について検討する。

## 1. NPO法制定前の議論状況

法人の種類について民法は、営利目的の法人(営利法人)と公益目的の法人(公益法人)の二種類しか認めておらず、営利法人の設立については準則主義を採用しているのに対し、公益法人の設立については主務官庁の許可制を採用している。後者について通説的見解によれば、「公益法人になりうるための要件としては、単に営利を目的としないという消極的要件だけではならず、積極的に公益を目的としなければならない」とされているが<sup>2</sup>、民法上は公益法人の許可基準については規定がなく、許可基準は主務官庁の裁量に委ねられているのが実状であり<sup>3</sup>、結果として、「非営

- 
- 1 介護保険サービス供給主体としてのNPO法人を素材とする理由については後述する。
  - 2 森泉章『公益法人の研究』(勁草書房・1977年)6頁。このような通説的見解に対して能見教授は、「現在の代表的学説は、その目的が公益のみにあり、営利に存しない法人が公益法人であり、これに対してその目的が営利に存するものが営利法人である、とする。そして民法はそれ以外については規定しておらず、それ故、公益も営利も目的としない団体は、特別法がある場合のほかは法人となることができない、とする。これは公益と営利とをいわば同一軸の両端に位置するものとし、その中間に公益でも営利でもない領域がある、と考えているようである。しかし、そのような理解ではたしてよいのか。公益性と非営利性の関係について再検討してみる必要があるように思われる。」と指摘している(能見善久「公益団体における公益性と非営利性」ジュリスト1105号(1997年)50頁)。
  - 3 「公益法人の設立許可・監督については、各府省令および平成8年9月に閣

利ではあるが、積極的に公益を目的としない団体や、非営利でかつ公益を目的としている団体でも主務官庁の許可が得られない団体は、単にそれらの団体に法人格を与える特別法がないと法人化できない」という状況を招くこととなった<sup>4</sup>。民法は、起草当時、「公益に関しない非営利団体」を意識的に法人格付与の対象から除外したようであるが<sup>5</sup>、「公益に関しない非営利団体の法人化の社会的要請が実際には大きかった」ために、業界団体が公益法人の形態をとって法人格を取得することに伴う問題が生じた<sup>6</sup>。つまり、「本来公益法人になりえないものが定款等を適当に作成するなどして偽って公益法人になっているという弊害」が生じていたのである<sup>7</sup>。

また、公益法人の許可基準は、「公益法人制度の濫用や設立された公益法人の事業内容の不適切さが見られたため、規制の強化が求められ、…特に、法人設立後の監督には限界があることから、設立時の審査を厳しくする方向に進」<sup>8</sup>み、かつ公益法人が税法上の優遇措置を受けることから、この制度の濫用をも防ぐことを目的として主務官庁は設立許可の審査を厳格に行う方向へと転じ、「具体的に規定はないが、主務官庁の許可・監督のなかで、主務官庁の裁量によって、公益法人になるためには、その事業内容の公益性と非営利性の他に、原則として、法人としての永続性を担保するために、財団の設立時に多額の基本財産を要求されたり、社団では会費を払う多くの社員（会員）が必要であるとされる」<sup>9</sup>。このような状況によ

---

議決定された『公益法人の設立許可及び指導監督基準』等がその基準とされるだけである」（雨宮孝子「NPO」法セミ529号（1999年）65頁）。

4 山本啓＝雨宮孝子＝新川達郎編著『NPOと法・行政』（ミネルヴァ書房・2002年）30頁（雨宮執筆分）。

5 中田裕康「公益法人・中間法人・NPO」ジュリスト1126号（1998年）53頁

6 中田・前掲（注5）57頁

7 このことが、昭和46年11月の法制審議会民法部会財産法小委員会で議論されたことにつき、須藤純正「中間法人制度の創設に関する問題点」NBL372号（1987年）6頁以下参照。

8 中田・前掲（注6）57頁。

9 山本啓＝雨宮孝子＝新川達郎編著・前掲書（注4）・31頁（雨宮執筆分）。

り、公益性を有してはいるが小規模な団体が公益法人となることは不可能となっていた。

さらに、主務官庁による許可制の問題点は審査基準の厳格さだけではなかった。広範な活動を目的とする団体にとっては、縦割り行政といわれる官庁のいずれかを主務官庁として設立許可申請を行うことは煩雑であるかまたは不可能なことであり、結果として、「わが国の行政に存在するといわれる諸問題を、公益法人制度に持ち込む」結果を作り出した<sup>10</sup>。すなわち、「公益法人はその事業内容によって…事業を所管する役所の許可・監督のもとで活動しなければならない。…つまり、その時々ニーズに合わせて柔軟に対応していく NPO には公益法人制度は利用しにくい」ものであった<sup>11</sup>。

以上述べたような民法が定める公益法人制度に関するいわば「欠陥」は、二つの方向性へと向かう。第一の方向性は、公益と営利の間に存在する多くの非営利団体を特別法によって法人化させるというものであり<sup>12</sup>、第二の方向性は多くの「法人となることを希望するが法人とはならない(あるいはなれない)団体」を実在させるというものである。いわゆる「権利能力なき社団・財団」が後者の一例であり<sup>13</sup>、また「権利能力なき社団・財

---

10 中田・前掲(注6)57頁。

11 山本啓=雨宮孝子=新川達郎編著・前掲書(注4)・31頁(雨宮執筆分)

12 このような特別法として「社会福祉法、私立学校法、宗教法人法などすでに180を超える特別法」をあげることができるが、各特別法において法人格付与につきどのような主義を採用するのかについては統一がとられていない(山本啓=雨宮孝子=新川達郎編著・前掲書(注4)32頁)。

13 全ての団体が「権利能力なき社団・財団」として認められるわけではなく、ある団体が「権利能力なき社団・財団」として認められるためには一定の要件を充足する必要がある。例えば「権利能力なき社団」については、「団体としての組織をそなえ、多数決の原則が行われ、構成員の変更にもかかわらず団体が存続し、その組織において代表の方法、総会の運営・財産管理等団体としての主要な点が確定している」ことが必要であるとされており(最判昭和39年10月15日民集18巻8号1671頁)、また権利能力なき社団に対して民事訴訟上の当

団」としても認められ得ないであろう任意団体も数多く存在している。このような「欠陥」は甘受されてきたわけではない。例えば森泉教授は、民法が私法人を営利法人と公益法人の二種類としているという立場そのものを批判し、「他の立法例に見られるように、営利法人と非営利法人とに分類し、その区別の基準を『利益を構成員に分配するかどうか』におき、利益の分配を目的とするものを営利法人、そうでないものを非営利法人」とした上で、「公益法人たるためには、非営利法人のなかから、さらに公益法人としての申請をさせるか（認可主義）、あるいは、法によって公益性を予め認定し、すべての公益法人を画一的に処理するような方法を考えればよいであろう」と指摘していた<sup>14</sup>。また、1960年代半ばから中間法人制度導入の適否についても論じられており、昭和60年に総務庁は法務省に対して「公益法人の指導監督等に関する行政観察結果に基づく勧告」のなかで、「公益法人制度の整序、公益法人による健全な公益活動の振興等を図る観点から、公益に関しない非営利団体についても、中間法人としての法人格を付与する途を開くことにつき検討すべき旨」を勧告した<sup>15</sup>。

つまり、民法の法人制度に関する批判は、第一点目として私法人を営利法人と公益法人の二種類のみであると想定した上で、公益法人のみを民法の適用対象として認めたことに向けられたのであるが、民法がこのような態度をとったことにより、「営利性を目的としないが（積極的に）公益を目的としない団体」が法人となる途は特別法が存在する場合にのみ開かれるという結果に至る。批判の第二点目は、公益法人の許可要件について民

---

事者能力を認める民訴法第29条は、「法人ではない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものは、その名において訴、又、又は訴えられることができる」と定める。

14 森泉・前掲書（注2）4頁。

15 須藤・前掲（注7）6頁。もっとも、民間の非営利組織の社会における役割に対する肯定的な評価を1960年以降の「市民運動の延長線上でとらえる」という見方もある（後者の視点に立つものとして、たとえば日詰一幸「コミュニティへのまなざしとNPO」法政研究3巻3・4号（1999年）93頁以下参照）。

法が沈黙しこれを主務官庁の裁量に委ねた点に向けられる。このことにより、「縦割行政」の弊害がそのまま公益法人許可の弊害につながり、かつ公益法人に対する税制優遇制度と結びつくことで許可要件が厳格化され、やはり法人となる途は閉ざされたのである。結果的には実際の活動内容に関する区別ではなく、ある団体が特別法の適用範囲内にあるか否かによって法人格取得の可否が決められることとなり、かつ許可要件の厳格化によって活動内容が公益的であっても小規模である団体に対する法人格付与は不可能となった。

森泉教授の二分法に従うかのように、非営利団体の法人化に関する一般法を制定することが必要であるとの指摘もみられる中で、1999年にNPO法が成立する。次に、NPO法自体の制定経緯についてみていくことにしよう。

## 2. NPO法の制定経緯

すでに見たとおり民法上の公益法人制度に関する問題点は、最近になって指摘されたものではない。では、なぜ今になってNPO法が制定されたのか。NPO法制定の契機となったのは、1995年の阪神淡路大震災直後から被災者に対して行われた多くのボランティア活動であるといわれている<sup>16</sup>。

わが国においてNPOとして分類される団体の活動分野は、「社会福祉をはじめ、環境、文化、教育、スポーツ、国際協力、消費生活など、きわめて多岐にわたるとともに、それらを横断している場合」が多かった<sup>17</sup>。

---

16 熊代昭彦編著『新日本のNPO法—特定非営利活動促進法の意義と解説』（ぎょうせい・2003年）162頁以下参照。

17 伊藤裕夫「NPOの実態と期待との狭間—欧米ならびに日本の動向から」都市問題88巻4号（1997年）16頁。

このような「市民活動団体」（法人とは異なる）の実状について経済企画庁が行った調査によれば、調査当時（1996年）、その活動範囲は拡大していたようであり、これに伴い、種々の社会的・制度的な支援の必要性が論じられることとなった<sup>18</sup>。必要とされる支援の具体的内容は、団体の形成初期段階においては、団体の社会的信用を得る必要及び非営利性の外部への徴表であり、加えて活動実績を積むにつれ、継続的に活動をしていく上での社会的責任という意味での法人格付与の必要性が発現し、また、取引の主体となる必要からも法人格付与の必要性が発現すると指摘されていた<sup>19</sup>。

また、活動分野によってはNPOのみならず公益法人も類似した内容（あるいは同一内容）の活動を行っていることから、NPOに対して公益法人と同等の税制優遇措置を認める前提としての法人格付与が必要であるという指摘も多くあった。

公益法人に対する税制優遇は、「本来は公益法人はその公益性に鑑みて法人税は非課税とされるべきであるが、例外的に公益法人が収益事業を営む場合には、同種の事業を営む普通法人との競走上の公平を保つために課税の対象とされる」と説明される<sup>20</sup>。つまり、公益法人の収入のうち、収益事業のみが法人税の課税対象となる。また、この収益事業に対して課税する場合の税率は、税額計算の基本となる税率につき、公益法人等に対しては軽減税率が適用される。また、公益法人の収入源は収益事業のみではなく、第三者からの寄付金も大きな財源であるが、この寄付金についても（寄付者に対する）税制優遇措置が講じられている。第一に、個人が一万円を超える特定寄付金を支出した場合には、所得税法上の寄付金控除が認

---

18 雨宮孝子＝磯部力＝江崎芳雄＝川井健＝松原明＝山田誠一「（座談会）NPO法の検討」ジュリスト1105号5頁（松原発言）。

19 雨宮他・前掲（注18）5頁（松原発言）。

20 佐藤英昭「いわゆるボランティア団体法人をめぐる課税関係」ジュリスト1105号（1997年）32頁。

められている(所得税法78条)が、この特定寄付金として認められるものの中に、「公益法人などに対する寄付金で財務大臣が指定したもの」が含まれている<sup>21</sup>。第二に、寄付者が法人である場合には、①国又は地方公共団体に対する寄付及び指定寄付金を全額損金に参入することができ、②一般の寄付金も、損金算入限度まで控除でき、③特定公益増進法人に対する寄付も普通の寄付金の限度とは別枠の限度額である<sup>22</sup>。

つまり、公益法人については、収益事業による収入に関する税制優遇措置が講じられているのみならず、公益法人に対して寄付をする側に対する税制優遇措置も講じられており、後者は公益法人に対して寄付を行うことに対する寄付者へのインセンティブともなりうる。

他方で、NPO 法制定前に非営利活動を行う団体に顕著であった権利能力なき社団<sup>23</sup>も(法人格を取得していないにもかかわらず)法人税の課税対象とされる<sup>24</sup>。権利能力なき社団の収入に対する課税措置は公益法人と同様に、収益事業を営む場合に当該事業による収益が課税対象とされる。ただし、税率については公益法人とは異なり軽減税率は適用されず、普通法人と同一の税率である。また、寄付金に関する損金算入規定はなく、権利能力なき社団に対して寄付を行うことへのインセンティブは、この限りにおいて公益法人に対するものより低いといえる。

NPO 法制定以前、NPO が法人格取得を希望する主な理由として「税制

---

21 現行制度下では、「認定 NPO 法人」に対する寄付金もこの特定寄付金として認められる。

22 西野徹雄「公益法人税制と NPO 法案」国土館法学29号(1997年)67頁。

23 NPO 法制定以前、公益的な活動をしているが法人格を取得していない団体は、権利能力なき社団として分類されていたといえよう。

24 もっとも、全ての権利能力なき社団が税法上、一つの課税対象として認識されるわけではない。権利能力なき社団であっても税法上、一つの課税対象として認識されるためには一定の要件が必要である。この要件を満たさない任意の団体については、当該団体が民法上の権利能力なき社団として認められる場合であっても、税法上は一つの課税対象としては認識されない。

優遇措置を受けられること」が挙げられていたことは前述したとおりであるが、その背景には公益法人とのこのような差違が存在していたためである。

以上のような状況にあつてNPO法の制定過程において実現がのぞまれた二つのことから、非営利活動を行う小規模団体に対する法人格付与手続を容易にすることと、法人格を付与されたNPOに対し税制優遇措置を講じることであつた。この点NPO法制定により前者は実現されたが、後者については大蔵省（当時）及び自民党内部の反発で盛り込まれなかつた<sup>25</sup>。では、制定されたNPO法の中身はどのようなものであろうか。本稿の検討対象との関係では法人格付与要件及び法人格付与手続の内容が重要である。この点を中心に、NPO法の特徴について項を改めて述べる。

### 3. NPO法の特徴

NPO法は「非営利一般の法人法」ではなく「民法34条の公益法人の特別法として制定されたため、民法34条の公益法人との棲み分けをする意味で」同法の適用範囲について様々な要件を規定しているが、「そのうちもっとも重要な点は、『特定非営利活動』をおこなうことを主たる目的とする団体であること」である<sup>26</sup>。

NPO法は別表で同法の適用を受ける団体の活動分野を17分野<sup>27</sup>に限定し、

---

25 中江章吾『日本のNPOシステムー医療福祉サービスのNPO』（エヌピー通信社・1998年）30頁。なお、NPO法は議員立法により制定された法律であるが、法制定過程までの政治的議論等については、熊代・前掲書（16）162頁以下参照。

26 山本他・前掲書（注11）39頁（雨宮執筆分）。

27 NPO法制定時は、12分野であつたが、5分野が追加され平成15年改正により活動分野は17分野となつた。

かつ活動の目的は「不特定かつ多数のものの利益の増進に寄与すること」とされた(NPO法第2条)。つまり、別表にかかげる17分野を活動分野とする団体であっても「特定の個人や団体の利益(『私益』)を目的とする者や、構成員相互の利益(『共益』)を目的とする」者は、NPO法の適用範囲外としている<sup>28</sup>。さらにNPO法は第3条1号で社員資格及び役員資格に関する規定を、同条第2項で布教活動等を主たる目的としないこと及び政治活動を行うことを主たる目的としないことを要件としている。NPO法に基づいて法人格を取得しようとする団体は、NPO法第10条に掲げる書類を添付した申請書を所轄庁に提出し<sup>29</sup>、設立の認証を受けなければならないとされるが、この認証の申請がNPO法第12条各号の規定に適合すると認められるときには、所轄庁はその設立を認証しなければならない(同条第1項)、かつ正当理由がある場合を除き、所轄庁は申請を受理した日から4ヶ月以内に認証又は不認証の決定を行わなければならない(同条第2項)<sup>30</sup>。

この法人格付与手続は、NPO法の最も重要な特徴であるといわれている。なぜなら、前述した公益法人に対する法人格付与手続においては許可基準が所轄庁の裁量に委ねられており申請する側にとっては手続き自体が不透明であったことと比較して、NPO法は条文上、認証基準を明確化する

---

28 鈴木高文「『特定非営利活動促進法』について」都市問題研究50巻12号(1998年)68頁。なお、特定の者の利益を増進することを目的とする団体のうち、団体の構成員(社員)に共通する利益を図ることを目的とし、かつ剰余金を社員に分配することを目的としない社団については、平成14年に施行された中間法人法に基づいて法人格を取得することが可能となった。中間法人法については、例えば、森泉章『新・法人法入門』(有斐閣・2004年)170頁以下、野本俊輔他編著『詳解新しい中間法人制度』(経済法令研究会・2002年)等を参照。

29 必要書類には定款も含まれる。なお、定款の必要的記載事項についてはNPO法第11条参照。

30 この点は、社会福祉法人及び農業協同組合等に適用される「認可」に近いとされる(熊代・前掲書(注16)78頁)。

るとともに認証又は不認証の決定を原則として認証申請受理日から4ヶ月以内と規定しているからである。

この認証手続との関係でNPO法の特徴をもう1点挙げるとすれば、認証申請の相手先である所轄庁に関する規定である。NPO法上の所轄庁は、原則として、団体の事務所がある都道府県の知事であり、例外的に二以上の都道府県の区域内に事務所を設置する団体については内閣総理大臣が所轄庁となる（NPO法第9条）。この点は、民法に基づく公益法人制度において実質的には「縦割り行政の弊害」が持ち込まれ、公益法人の活動内容が当該法人を管轄する省庁の担当する範囲内に限定される傾向にあるか、公益法人が広範な活動を行う場合には複数の省庁による管轄を受けなければならないという制約があったこととに対する批判が大きかったことに配慮したものといえよう。

つまり「法人格認証要件の明確化及び法人格取得の簡便性」については、立法の目的をほぼ達成したといえる。

では、税制優遇措置についてNPO法及び租税制度はどのような枠組みを用意したのか。

NPO法制定の際、この点は活発に議論された。しかし、税制優遇措置を設けるためには法人格認証要件を厳格化する必要があるとの主張に押され、「法人格取得の簡便性か税制優遇措置か」の二者択一を迫られた結果、NPO法は税制優遇措置に関する規定を盛り込むことなく法案が成立した。ただ、NPO法の附則において施行後3年以内に検討を加え、その結果に基づいて必要な措置が講ぜられるものとされた。

結果として、改正前NPO法によればNPO法人に対する課税は法人格のない社団等と同様であり、公益法人に対する税制措置とは異なり収益事業への課税率の軽減措置は認められず<sup>31</sup>、かつ寄付金控除の適用はなかつ

---

31 法人格のない社団等と同様に収益事業に対して課税されるわけであるが、特定非営利活動法第5条にいう「収益事業」と（何に対して課税するかについて

た。この点については、「NPO 法人にとって、寄付金控除は活動資金の充実に不可欠である」にもかかわらず NPO 法にはこの点が盛り込まれなかったとして批判され<sup>32</sup>、また、NPO の資金調達手段を拡充するために、寄付金控除に関する税制優遇措置を検討するべきであるとの指摘も見られた<sup>33</sup>。NPO 法制定後の議論は概ね税制優遇措置を NPO 法に盛り込まなかったことについて否定的なものであった。

NPO 法施行後、超党派の NPO 議員連盟が中心となって検討が行われ、平成15年に改正 NPO 法が施行されるが<sup>34</sup>、この税制優遇措置についてはそれ以前に平成13年10月1日に「認定 NPO 法人制度」が施行され、租税特別法の定めに従い、国税庁長官の認定を受けた特定非営利活動法人（いわゆる「認定 NPO 法人」）に対する寄付金控除の特例が認められた。

認定 NPO 法人の認定は国税庁が行うが、この認定に関するおもな項目は次のとおりである。すなわち、「①総収入額のうち寄付金総額（寄付金と補助金・助成金）の割合が3分の1以上であること②一個人や一団体からの寄付金や助成金については、寄付金総額の2%以内しか総収入額に参入できない③おなじく、3000円未満の寄付金は参入できない④寄付金総額の70%以上が非営利活動をおこなう事業費に使われていること⑤事業活動の50%以上がその NPO の会員以外のものであること⑥青色申告法人とおなじ複式簿記による貴重がおこなわれていること⑦認定期間は2年

---

規定する) 法人税法上の「収益事業」の定義は全く異なる点に注意する必要がある。このことについて詳細は、赤塚和俊『NPO 法人の税務【新版】』（花伝社・2002年）28頁以下参照。

32 雨宮孝子「NPO 法—その運用の実際と見直しのポイントは何か」法セミ542号(2000年)63頁。

33 西野・前掲(注22)93頁。

34 このときの主な改正点は、「①特定非営利活動の種類を追加する、②設立の認証の申請手続きを簡素化する、暴力団を排除するための措置を強化するなどの規定を盛り込んだもの」である(熊代・前掲書(注16)14頁)。個々の改正点に関する詳細は、同書14頁以下参照。

間で、過去2年間の活動をもとにして再申請し、国税庁が認定すること]<sup>35</sup>であり、このほかに、⑧事業内容の適正性⑨運営組織の適正性⑩経理の適正性⑪情報公開が要件とされる<sup>36</sup>。これらの要件を満たしたNPO法人に対する寄付金は租税特別措置法に基づき損金算入に関する特例措置が講じられる。つまり、認定NPO法人に対する租税優遇措置は公益法人に対するもの同一の扱いとなり、認定NPO法人にとっては寄付を受ける機会が増加しうるといえる。

では、この認定NPO法人制度はNPO法人の活動促進に対して有益だといえるのだろうか。あるNPO法人が認定NPO法人として認定された場合には税制優遇措置が受けられるのであるから、その限りにおいては有益であるといえよう。だが、認定要件自体が非常に厳しいといわれており、平成14年7月30日時点で、租税特別措置法第66条の11の2第2項に基づき国税庁により認定NPO法人として認定された法人は8法人のみである<sup>37</sup>。つまり、大部分のNPO法人については課税措置に関する改正以降も適用される課税制度は権利能力なき社団と同様のものとなっている。また、認定NPO法人制度に対しては、「NPO支援税制とはかたちばかりで中味がない」という批判を加えられている<sup>38</sup>。ただ、認定NPO法人として認定するための要件が厳格であることは、租税優遇措置を与えるためには要件が厳格であることが必要であるとの理由からであろうと思われ、他方でNPO法の法人認証要件自体は簡素化されていること、租税優遇措置を講じるためには何らかの認定要件が必要であることは事実であり、問題は現行制度の要件が厳格すぎるか否か、仮に厳格すぎるという結論に達した場合に他に基準となるものがありうるかという点に絞られることになる。

この点、NPOの社会における役割が有益なものであるといえるならば、

---

35 山本他・前掲書（注11）10頁～11頁（山本執筆分）。

36 山本他・前掲書（注11）48頁（雨宮執筆分）。

37 平野嘉秋編著『新しい法人制度』（財団法人大蔵財務協会・2002年）27頁。

38 山本他・前掲書（注11）47頁（雨宮執筆分）。

寄付金控除を含めた支援策を講じる必要性を肯定することにもなりうるし、有益性との関係で新たな基準を見出すことが可能であれば、法人税法に基づく認定NPO法人としては認められないNPO法人についても寄付金控除に関する優遇措置及び収益事業に関する課税率の低率化を考慮する余地は残されよう。このような認識ゆえにNPO法制定前後を通じて法人格付与要件とともにNPOに対する税制優遇措置が論じられてきたとも言えるのではないだろうか。従前の議論では、NPO全体に関して公益法人と同様に税制優遇措置が与えられるべきか否か、という視点から論じられてきたものと思われるが、ひとくちにNPOといっても、様々な活動分野があり、分野によってNPO法人が期待されている役割あるいは担うべき役割は異なる。一定の場合に税制優遇措置が講じられるべきである、という点である程度の一致をみた現時点においては、NPOをめぐる状況を活動分野ごとに分析した上で、税制優遇措置を含む制度設計が論じられることが必要であろう。そこで、以下ではNPO法人が介護保険サービス供給主体である場合について、このような余地を認めることができるか否かを検証していく。

ここで、17あるNPO法人の活動分野のうち介護保険サービス供給主体として活動するNPO法人を取り上げる理由は第一に、NPO法人のうち約半数の活動分野が「保険・医療・福祉」であることであり<sup>39</sup>、第二の理由は、後述するように介護保険制度におけるNPO法人の役割が重要視されている点に着目するからである。

---

39 平成12年現在で、NPO法人の45.1%の活動分野が「保険・医療・福祉」である（『特定非営利活動法人の活動・運営の実態に関する調査』要旨 <http://www5.cao.go.jp/2000/c/0425c-jittai.html> (2004年10月1日現在) 参照)。

## 4. 介護保険制度の概要

老人福祉法制定以前、わが国における介護施策は「一般施策としての生活保護によってカバーされるのみであり、福祉・介護保障としてはみるべき施策は少ない。また、施策は施設中心であり、内容も『更正』『保護』『養護』『養老』と呼ばれ、介護は生活扶助に埋没していた」<sup>40</sup>。1963年の老人福祉法制定以後、1986年に出された「長寿社会対策大綱」を契機に1989年には民間老後施設整備促進法が制定され、民力活用・市場化の準備が始まり、1990年の老人福祉法等福祉関連八法改正において、「在宅サービスの法制化、〔福祉施策の〕地方への権限委譲、そして国庫負担の削減等が行われた」<sup>41</sup>。次いで1995年に高齢社会対策基本法が制定され、第二次橋本内閣以降、介護保険法及び社会福祉法が制定され、2003年度からいわゆる「措置」から「契約」へと介護福祉政策は大きく転換する<sup>42</sup>。

とはいえ、介護保険制度開始前のわが国における介護保障は、財源・対象ともに制限的なものであったといえる。すなわち、大前提として、介護は家庭で行うことを原則とし（介護内部化）、「家族介護を期待できない身寄りのない者のための制限的な福祉施策として、限定的な租税財源の枠の中で」行政が施策の内容や対象を決定する「措置」という形態により行われてきた<sup>43</sup>。しかし、家族を巡る環境の変化あるいは家族社会の変化は「多くの経済的問題や福祉問題、それとかかわり法律的問題を生み出し、その介護費用にも関連して、長期介護をめぐる、私的扶養ベースの介護から社会的介護制度論を提起した」<sup>44</sup>。また、平均寿命が大きく伸びたことに

---

40 井上英夫「医療保障法・介護保障法の形成と展開」日本社会保障法学会編『講座社会保障法 第4巻 医療保障法・介護保障法』（2001年）8頁。

41 井上・前掲（注40）10頁。

42 詳細については、井上・前掲（注40）10頁以下参照。

43 本沢巳代子「介護保障法の体系と構造－権利論の視点から」日本社会保障法学会編『講座社会保障法第4巻 医療保障法・介護保障法』（2001年）147頁。

44 佐藤進「高齢社会と『介護をめぐる法政策』の現状と課題－長期の介護（Long

伴い超高齢化社会が到来しつつあることも含めて考えれば、租税財源による介護制度を維持することは困難であったといえよう。加えて、介護ニーズが多様化し、このニーズに応える介護保障システムを従前のシステムの中で実現することは困難であった<sup>45</sup>。この「困難さ」を打破するための一つの施策が「措置」から「契約」へという施策の方向転換である。

この「措置」から「契約」への方向転換について説明を加えておこう。介護保険制度実施以後の介護保障は介護保険制度以前の介護保障とは大きく異なる。介護保険制度においては、要介護者<sup>46</sup>の「要介護度」を認定した上で、要介護者の要介護度にあわせて、(1)介護給付、(2)予防給付、(3)市町村特別給付のいずれかを給付する制度であり<sup>47</sup>、これらサービスの供給主体は事前に介護保険法が定める指定制度により指定を受けたものである(この指定制度については後述する)<sup>48</sup>。要介護者すなわち介護サービスの受給権者は保険サービスの受給権を有するが、この受給権は実際には保険者からの現物支給によって実現されるのではなく<sup>49</sup>、各受給権者の要介護

---

term Care) への対応としての『介護保険』制度をめぐって—」立正法学論集 28巻1～4号(1995年)99頁。

45 本沢・前掲(注43)。

46 介護保険法は、被保険者を「市町村の区域内に住所を有する65歳以上の者(介保9条1号。これに該当する者を「第1号被保険者」という)及び「市町村区域内に住所を有する40歳以上64歳未満の医療保険加入者(介保9条2号。これに該当する者を「第2号被保険者」という)に分け、第1号被保険者については、要介護状態となった原因について斟酌することなく「要介護者」とするが、第2号被保険者については、要介護状態となった原因が介護保険法の定める「特定疾病」(介護保険法施行例2条参照)に該当する場合にのみ、これを要介護者とする。

47 介護保険法18条参照。なお、市町村特別給付とは、要介護状態の軽減、悪化の防止又は要介護状態となることの予防に資する保険給付である(介護保険法52～62条参照)。

48 ただし、介護保険法は、介護保険法上の指定要件を満たさない者が提供するサービスを保険給付として認める権限を市町村に対して与えている。

49 ただし比較法的観点にたてば、わが国の介護保障制度は「現物給付型」に分

度によって定められた限度額の範囲内で「保険給付」として、法定された介護サービスの利用に要した費用の9割を介護保険給付費として受領する権利として実現されるのであり<sup>50</sup>、かつ「通常の場合には、介護サービスを提供した指定事業者や介護保険施設が、受給者に代わって保険給付費を代理受領することになる」とされる<sup>51</sup>。つまり、保険給付の内容である介護サービス自体は保険者から直接給付されるのではなく、指定事業者や介護保険施設から給付され、サービスを給付した指定事業者や介護保険施設が介護サービス費用の9割分の介護保険給付費を保険者から受領するシステムである。

このようなシステムにおいては、要介護度に対応した介護給付サービスを選択しなければならないという制限は存在するが、この制限の範囲内で、被保険者はサービスの供給主体及びサービスの内容を自由に選択した上でサービスを受ける。この相手方及び内容選択の自由が、従前の措置的な性格をもった介護施策とは大きく異なる点であろう。

被保険者と介護サービス提供者との間の「契約」は「介護保険契約」と称される。介護保険契約の一方当事者である事業者等については介護保険法に基づく「指定制度」が導入されている。すなわち、事業者等は、①指定居宅サービス事業者、②指定居宅介護支援事業者、③介護保険施設に分類されており、これらに関する指定要件が介護保険法上定められているが、加えて④指定要件を満たさない者が提供するサービスについて保険給付と

---

類される（本沢巳代子「介護保障法の体系と構造－権利論の視点から」日本社会保障法学会編『講座社会保障法第4巻 医療保障法・介護保障法』（2001年）151頁）。

50 ただし、例外に該当する場合には被保険者が、いったん全額を事業者に支払った後、本来保険者が負担するべきであった9割分の償還払いを受ける。

51 本沢・前掲（注49）159頁。このような方式は介護保険実務上、「代理受領」とされているが、このような関係を民法上も代理受領ととらえるべきではないことについては、拙稿「介護保険報酬債権の担保化に関する一考察」法政理論38巻1号（2005年）105頁以下参照。

認める権限を市町村に対して与えている<sup>52</sup>。④に分類されるものは、「要介護状態の軽減、悪化の防止又は要介護状態となることの予防に資する保険給付とされる」<sup>53</sup>。介護保険契約が他の契約類型とは異なり一方当事者である事業者等にこのような制約を設ける趣旨は、提供されるサービスの質を確保することにあるとされる<sup>54</sup>。

では、介護保険法上①～④のいずれかに指定されるための要件とはどのようなものであろうか。本稿との関係で言えば、NPO 法人が行う事業は③以外であろう。このうち①及び②については、第70条以下に規定がある。

まず、指定居宅サービス事業者も指定居宅介護支援事業者も法人に限定され（介保第70条第1項1号及び第79条第2項1号参照）<sup>55</sup>、厚生労働大臣が定める設備及び運営に関する基準<sup>56</sup>を満たしていることが必要である（介保第70条第2項2号、同第74条1項、同条2項、同第79条第2項2号、同第81条第1項、同条第2項）。また、提供するサービスの質に関する自己評価等必要な措置を講ずることによりサービスを受ける者の立場に立ってこれを提供するように努めなければならないとされている（介保第73条1項及び同第87条1項）。なお、④については各市町村の条例により要件その他が定められる（介保第62条参照）。

以上は、NPO 法人のみならず介護保険法に基づき介護サービスを提供

---

52 増田幸弘「介護提供体制の組織と構造—サービスの質を保障する観点から」日本社会保障法学会編『講座社会保障法第4巻 医療保障法・介護保障法』（2001年）193～194頁。

53 廣瀬真理子「介護保険給付の実態と課題」日本社会保障法学会編『講座社会保障法第4巻 医療保障法・介護保障法』（2001年）169頁。

54 前掲（注52）（2001年）191頁。

55 このため、介護保険サービスを行おうとする団体は法人格を取得しなければならない。

56 指定居宅サービス事業者については、「指定居宅サービス等の事業の人員、設備及び運営に関する基準」（平成十一年三月三十一日・厚生省令第三十七号）、指定居宅介護支援事業者については、「指定居宅介護支援等の事業の人員及び運営に関する基準」（平成11年3月31日・厚生省令38号）。

する主体全てに共通して適用される要件である。

では次に、現行介護保険法にとどまらず、介護サービス提供主体としてNPOに対して求められているものは何か。検討の対象を現行介護保険法から介護福祉政策にうつそう。

## 5. 介護福祉政策実施過程におけるNPO法人の役割

介護保険法施行後もなお、介護保険制度を含む介護福祉政策は改革の途上にあるといえる。前述したとおり、介護保険制度導入は、介護を「措置から契約へ」と移行させたことを意味するが、契約原理が導入されることの一つの目的は、一律的な介護給付ではなく、各要介護者の個別のニーズに合わせた介護サービスの供給を実現することであり、そうであるとすれば多種多様な介護サービスメニューを用意する必要があるといえよう。

介護保険法に基づき提供されるサービスは、大きく分けて「施設サービス」と「在宅サービス」の二種類に分類することができる。超高齢化社会を迎えつつあるわが国においては、いずれのサービスも質・量ともに充実させていくことが望まれるが、今後、特に重要性をましていくのは「在宅サービス」であるといわれている。

例えば、厚労省介護制度改革本部は、介護制度見直しの基本的視座の一つとして「『明るく活力ある超高齢社会』を築く観点から、要介護状態の予防・改善を重視した『予防重視型システム』への転換を図ることが重要である」とし<sup>57</sup>、「要介護状態になる前の段階から、要支援、要介護1程度までの高齢者に対して、統一的な体系の下で、効果的な介護予防サービスが提供される『総合的な介護予防システム』を確立する必要がある」<sup>58</sup>と

---

57 厚労省介護制度改革本部「介護制度の見直しについて」2頁。

58 厚労省介護制度改革本部・前掲（注57）6頁。

提言する。さらに改革本部は「高齢者独居世帯や高齢者夫婦のみの世帯が、介護が必要となっても、できる限り住み慣れた地域で人生を送ることが可能となるような『地域ケア』体制を整備していくことが求められる。このため、『夜間・緊急時の対応』も視野に置いた『包括的・継続的なケア体制』と、地域における総合的なマネジメント体制の整備を進めるとともに、これを支える『地域基盤』を面的に整備する取組みが求められる」とする<sup>59</sup>。また、後者との関連で介護制度改革本部は、全国的に共通する従来型のサービスを「一般的なサービス」と位置付けた上で、新たに、「利用が主として市町村の圏域内にとどまる、地域に密着したサービス」を「地域密着型サービス」として位置付ける<sup>60</sup>。

介護福祉政策におけるNPO法人の役割が重要となるのは、後者の地域密着型サービスであろう。介護保険制度導入以前から既に行われてきていた一般的なサービスは、一定規模の組織による運営が必要であり、かつ定式化・定量化が可能なものである。このようなサービスの充実については従前から存在する社会福祉法人や医療法人等が行うサービスの内容を充実させていくことが適切である場合が多いであろう。また、一定規模を有する営利法人が、この分野のサービス提供に参入した場合にも、定式化・定量化が可能なことから採算性がとれる分野であるといえよう。

逆に、地域密着型サービスはこれらの法人にとっては実現しにくい内容を含むサービスである。なぜならば、個々の地域の状況あるいは特性に応じたサービスを提供することが望まれることから、業務内容を定式化・定量化することが困難な性質をもったサービスを提供することが望まれており、また、この場合の「地域」とは単に市区町村のような単位とは異なる

---

59 厚労省介護制度改革本部・前掲(注57)7頁。

60 厚労省介護制度改革本部・前掲(注57)12頁。なお、同13頁ではこの「地域密着型サービス」は従前から主として医療法人や社会福祉法人によって行われてきたサービスと対置させる意味で「小規模・多機能型サービス」として位置付けられている。

より小さな単位が想定されているとみるべきであるからである。

さらに、営利法人の参入可能性との関連で言えば、必ずしも営利事業を営めるほどの採算性が見込めるようなサービスとはいえない側面があることも容易に想像できよう。

また、個々の要介護者のニーズにできる限り応えるきめ細かなサービスを行うためには、サービスを利用する側の視点に立ってサービスの内容を策定するような対応も求められる。

サービスの内容・規模からいっても、大規模な組織はこのようなサービスを業務内容とするには不向きであり、従って、この種のサービス提供は小規模な組織で行われるほうが望ましく、かつ利用者の立場に立つことが要求されていることから考えあわせると、この地域密着型サービスにはNPO法人が最も適切であるといえよう。

次に、福祉サービスの質向上のための第三者評価制度との関連性について触れる<sup>61</sup>。厚労省「福祉サービスの質に関する検討会」は、平成11年3月に「福祉サービスの質の向上に関する基本方針」<sup>62</sup>（以下「基本方針」という）を、平成13年3月に「福祉サービスにおける第三者評価事業に関する報告書」<sup>63</sup>（以下、「報告書」という）を作成した。

基本方針は、「(1)社会福祉基礎構造改革において、利用者本位の福祉サービス利用制度への転換を行うに当たっては、利用者の福祉サービス利用を支援するため、権利擁護、苦情解決、事業の透明性の確保のための方策と併せて、サービスに関する基準の策定、サービス評価などの仕組みを充

---

61 介護保険サービスを含む福祉サービス全般を対象とする制度である。

62 [http://www1.mhlw.go.jp/houdou/1103/h0302-3\\_16.html](http://www1.mhlw.go.jp/houdou/1103/h0302-3_16.html)（2004年9月30日現在）

63 <http://www.mhlw.go.jp/shingi/0103/s0323-3.html>（2004年12月1日現在）なお、同検討会の第三者評価に関する中間まとめは、[http://www1.mhlw.go.jp/shingi/s0006/s0602-1\\_16.html](http://www1.mhlw.go.jp/shingi/s0006/s0602-1_16.html)（2004年9月30日現在）で入手することができる。

実、強化する必要がある」とし、具体的には「(1)外形的基準のみならず、サービスの内容に関する基準を設けることにより必要な水準を確保するとともに、(2)サービスの質を第三者が客観的に評価する仕組みを設けることにより、より良いサービスの提供に向けた事業者の取組を促進することが必要である」とする。

ここにいう「サービスの質を第三者が客観的に評価する仕組み」が第三者評価事業であるが、これについて報告書は、当面、1都道府県あたり1つの第三者評価機関をおくこととし、評価基準を「7つの『評価対象』、25の『評価分類』、46の『評価項目』、93の『評価細目』で構成」しており、評価結果の公表については、受審者全員について公表するべきであるとしている。

また、事業者が提供するサービスに対する第三者評価は厚労省が検討しているものに限定されるものではない。いくつかの地方自治体や関連分野の既存の評価機構等による第三者評価が行われている<sup>64</sup>。これらはいずれも「介護福祉政策の充実」という側面から要求されているものであるといえるが、介護サービス供給契約に代表される「福祉サービスの供給を媒介する契約」上の債務不履行責任の有無を判断するために「契約上の債務としてどのような質のサービスを提供しなければならないか」を判断する基準の必要性も指摘されている<sup>65</sup>。さらに、介護保険制度見直しとの関係では、この第三者評価の導入ではなく、「すべての介護サービス事業所を対象として、当該事業所が現に行っている事柄を第三者が客観的に調査・確認し、その結果の全てを定期的の開示する仕組みの導入とそのための開示

---

64 笠井修「福祉契約におけるサービスの『質』の評価」筑波法政35号(2003年)43頁・44頁参照。

65 笠井・前掲(注64)参照。同論文は、「[契約責任追及のための]評価の基準がないと自由競争のメリットが十分に得られず、また、契約の導入による契約責任追及が有用な手段とならない。とくに、介護保険のような制度の適切な普及も望めないことになろう」(同論文40頁)と指摘する。

情報の標準化を進めるという方向」が示されている<sup>66</sup>

以上述べたとおり、介護サービス提供事業者としてのNPO法人は、介護福祉サービスの充実のために重要な役割を要求され、かつ提供するサービスについては第三者評価を受けることになる。

## 6. 検 討

既述した点を踏まえて介護サービス供給主体としてのNPO法人について法人格付与要件及び税制優遇措置について、ここで検討する。

介護福祉サービスの充実において、NPO法人が担う役割が大きいことは既に述べたとおりである。介護保険法は同法に基づく指定事業者になるための要件として、事業者が法人であることを要求しているが、NPO法が制定されたことにより介護保険サービスを提供する団体が法人格を取得する途が開かれ、この要件を満たすことができるようになった。また、NPO法が特定非営利活動を行う団体に対して法人格を付与する途を開いただけでなく、法人格付与のための要件及び手続を明確化したことは肯定的に評価することができよう。

したがってNPO法人の一般論において指摘されていることと同様に、ここでも問題となるのが税制優遇措置との関係である。

現行制度は、特定非営利活動を行う団体に対する法人格付与要件自体は容易にし、税制優遇措置を認証する要件は厳格にするという制度設計である。このように、法人格付与要件と税制優遇措置認証要件とを分けて考えることは、公益法人を巡る制度設計とは異なるものであるが、このような制度設計はわが国に限ったことではなくNPO先進国といわれるアメリカでも同様に制度設計が採られている。

---

66 稲森公嘉「介護保険制度見直しの方向」（ジュリスト1282号（2005年）88頁。

そこで議論の参考とするために、NPO 法先進国といわれるアメリカにおける非営利組織に対する課税制度を概観してみよう。

アメリカにおいては、民間の非営利組織は「NPO」として分類されており<sup>67</sup>、民間非営利・公益活動を行う組織をつくる際には、「法人(corporation)」「信託(trust)」もしくは「人格のない社団(unincorporated associations)」のいずれかを選択することができるが、一般には「法人」の組織形態が広く選択されている<sup>68</sup>。他の領域と同様に、法人に関する法についても州法に規定があるが、多くの州ではNPOに対し、営利法人の場合と同様に準則主義に基づいて法人格を付与している<sup>69</sup>。いいかえれば、「NPOは法的には『非配当の原則』—活動によって生じた利益を設立者や出資者、また理事や会員に分配せず、そのすべてを目的とする活動に再投資することを誓約する民間法人と定義され」、州務庁への登録によって設立することができる<sup>70</sup>。

つまり、日本の状況とは異なり、民間の非営利団体について公益法人制度とNPO法人のような区別はなく、わが国において公益法人として分類されるような法人もアメリカにおいてはNPOのうちの1つとされ、団体自身が法人格を取得するか否かについて選択し、仮に法人格取得を望む場合には州務庁への登録という簡便な手段によって法人を設立することができるという制度設計となっている。

---

67 あくまで「NPO」であって「NPO法人」ではないことに注意する必要がある。

68 石村耕治「欧米主要国のNPO法制と税制」ジュリスト1105号(1997年)39頁。

69 石村・前掲(注68)39頁。同論文は、アメリカの制度について概観している。なお、ニューヨーク州の「ニューヨーク州非営利法人法」については、渋谷敏「ニューヨーク州の非営利組織(NPO)—「ニューヨーク州非営利法人法」を手がかりとして—」レファレンス571号(1998年)31頁以下参照。

70 伊藤裕夫「NPOの実態と期待との狭間—欧米ならびに日本の動向から—」都市問題88巻4号(1997年)6～7頁。

したがってわが国におけるNPO活動のイメージとは異なり、「NPOの活動分野は、保健医療、教育、社会福祉サービス、宗教、文化芸術、その他慈善活動といった伝統的な社会サービス領域から、最近は消費者運動、環境保護、人権擁護、開発協力といった社会改革的な活動まで、きわめて多岐にわたっており、こうしたNPOは全米で130万団体以上、経済規模にして年間総所得3,160億ドル（GDP比6.8%）、雇用数（ボランティアを除く）930万人（全雇用人口比6.7%）」といわれている<sup>71</sup>。つまり、わが国では特別法の要件を満たすことによって公益法人として法人格を付与されている医療福祉法人・社会福祉法人・学校法人・宗教法人のような法人から、草の根的な活動を行うボランティア団体まで全てが「NPO」として分類される<sup>72</sup>。

次に、アメリカにおけるNPOに対する課税措置について見てみよう。わが国における課税対象に関する分類、すなわち税法上、収益事業として課税されるものとこれ以外のものという分類とは若干異なり、アメリカにおいてはNPOが行う事業を「本来の事業」と「非関連事業」とに分類している。また、わが国の制度においては、公益法人・NPO法人・法人格なき社団いずれに対しても税法上の収益事業を行った場合に当該事業から得た収入が課税対象となるが、アメリカのNPOが行う本来の事業に対する課税措置については「NPOが法人格を取得したとしても、本来の事業は自動的に課税除外とはならない。課税除外となるためには、法人格の有無とは無関係に、NPOが本来の事業に専念しているかどうかなどについて新たに課税庁の審査を受け、それに合格する必要がある」とされている<sup>73</sup>。次に、この「免税制」によって免税措置を受けたNPOが行う事業のうち

---

71 伊藤・前掲（注70）7頁。

72 ただし、あるNPOが医療福祉法人・社会福祉法人・学校法人・宗教法人等としての活動を行う際には、個別に判断が行われる。つまり、法人格付与とこれらの活動との関係が日本における場合と正反対になっているのである。

73 石村・前掲（注68）40頁。

ある部分が「関連事業」として非課税とされるのか「非関連事業」として課税対象となるか否かは免税とされた本来の事業と「実質的関連性」があるか否かで判断され、「非関連事業所得に対する連邦法人税率は、営利法人の所得に対するのと同じである」<sup>74</sup>。

ただし、この非関連事業基準によってNPOの活動のうち、ある部分を非関連事業として課税対象とすることについては、NPOの活動によっては容易ではない部分があると指摘されていることに留意する必要がある<sup>75</sup>。

結論を言えば、NPO先進国と評されるアメリカのNPO制度も、NPOの活動に対して積極的であるのは法人格付与の側面のみであり、税制優遇措置に関しては、法人格取得によって行う事業が自動的に免税とされるわけではなく、またNPOの活動のうちどの部分を免税とするかという点については法人格付与とは別の基準によって決せられており、かつ課税対象とされた事業については営利法人と同率の法人税率が課せられるということになる。

では、アメリカにおけるNPOに対する寄付金控除制度はどのような仕組みとなっているのであろうか。概略すれば、NPOが法人格を取得したからといって自動的に寄付金控除制度が適用されるわけではないのはもちろん、たとえ免税措置を受けたNPOであっても活動分野によっては寄付金控除を受けられないという仕組みとなっている<sup>76</sup>。

以上のことから言えることは、第一にアメリカにおいては法人格取得要件と租税優遇措置とは切り離されて考えられており、この点わが国におけるNPO法人を巡る制度も同様であるといえる<sup>77</sup>。次に、アメリカにおい

---

74 石村・前掲(注68)41頁。

75 石村・前掲(注68)論文参照。

76 石村・前掲(注68)論文参照。

77 他方でわが国における公益法人をめぐる状況については前述したとおりであり、このような諸外国における傾向とは異なっている点に留意する必要がある。

ではNPO全体に対して税制優遇措置が講じられているわけではなく、わが国における認定NPO法人制度に対する批判と同様に税制優遇対象となる要件は（わが国の認定NPO法人に対する要件ほどではないにせよ）厳格であるし、税制優遇を受けるか否かの基準が当該NPO（法人）の活動に関する公益性を判断する基準として実質的に機能しかねないという批判も見受けられる。一見、模範的に見えるアメリカの制度でさえ、NPOの活動に有益であるのは法人格取得の簡便性のみであり、もう1つの重要な「支援策」である税制優遇に関しては、わが国と同じような問題を抱えているといえよう。

では、翻って本稿の検討対象である介護保険サービス供給主体としてのNPO法人についてはどのように考えるべきであろうか。このようなNPO法人は、「介護福祉市場」において公益法人等と競争関係に立つ。このうち、公益法人については税制優遇措置が充実しているが、認定NPO法人をのぞくNPO法人は公益法人と比較して寄付金控除に関する優遇措置が講じられておらず、同一市場における競争という側面からみた場合、NPO法人は公益法人と比較して不利な状況にあるといえる。

問題は、第一に、このような状況が改善されるべきであるかという点であり、第二に仮に改善されるべきであるとして認定NPO法人の認定基準以外に優遇措置を認めるための基準が考えられるかという点である。

第一点目については、既に述べたとおり、当該分野におけるNPOが担う役割の重要性、特に「地域密着型サービス」の実施主体としての重要性を考慮する必要がある。「地域密着型サービス」に代表されるようなサービスの供給は公共サービスの需要と供給とのギャップを埋める役割をも果たしうるNPO法人が担うものであり、また、「ニーズに対する横断的対応性や即応性あるいはフットワークの軽快さ、そして政府セクターと比較した場合の効率性や職員の積極性など」がNPOに対する肯定的な評価として指摘されている<sup>78</sup>ことも考えあわせれば、現状は甘受されるべきではないという結論に至る。

次に、第二点目については、介護保険法に基づく指定事業者であることをもって税制優遇措置を認める基準とすることが考えられる。

このように解することの理由の一つは、介護保険法第4条第2項は「国民は、共同連帯の理念に基づき、介護保険事業に要する費用を公平に負担するものとする」と規定していることにある。ここにいう費用の公平負担は第一義的には介護保険料の支払であろうが、同項の文言及び趣旨からすれば介護サービス提供事業者として認証された者に対する税制優遇措置は肯定されるといえよう。他方でこのように解すると、介護保険法上の事業者であれば営利法人も税制優遇措置を受けることになり妥当ではないのではないか、という批判が考えられるが、筆者はこのように考えるものではない。既に述べたとおり、NPO法人が担うのは、介護保険サービスのうち比較的規模が大きい公益法人や営利法人として成り立つだけの営利性を追求する営利法人には馴染まないが、しかし望ましい制度運用にとって重要な分野に属するようなサービスである。この種のサービスは、本来、介護保険の保険者である行政が行うべきものであるが、「社会全体において誰がサービスを供給するのが最適か」という視点からNPO法人が担うものであるともいえるから、NPO法人が営利法人とは異なり公益法人と同様に税制優遇を受けることは肯定される。すなわち、このような観点からすれば税制優遇を受けることを許容されるのは、介護保険法に基づく指定事業者のうち公益法人とNPO法人であるということになる。

なお、公益法人の法人格認証要件が厳格化された理由の一つが税制優遇措置の悪用を防ぐことにあった点に着目すれば、ここで指定事業者であるNPO法人に対する税制優遇措置を許容することを目指すことで、指定要件を厳格化することになるのではないか、という問題が提起されるかもしれない。しかし、この点で注意すべき点は、介護保険法が同法の事業者として指定するための要件を介護保険法で定めるとともに、指定について更

新制とすることを検討し、また指定事業者について第三者評価事業を含む事後的審査を前提としていることである。したがって、指定の段階で不必要に要件を厳格化する必要はなく、事後的審査においても介護保険制度を担うに相応しい実態を備えていることを監視するシステムを介護保険制度自体が用意していることで足りると考えるべきである。むしろ、事後的な監視システムである第三者評価基準等が税制優遇措置を講じることの影響によって多少、厳格化されることは昨今指摘されている悪質な介護保険事業者による介護報酬の不正請求などの現状に鑑みれば、むしろ介護保険制度にとっても望ましいことと言えるかもしれない。

以上、述べてきたとおり介護サービス提供主体としてのNPO法人は認定NPO法人とはならない場合であっても税制優遇措置を肯定される余地はあるものとする。