



Title	互酬的關係と課税：各論からの統合試論
Author(s)	戸井, 健太郎
Citation	北海道大学. 博士(法学) 甲第11040号
Issue Date	2013-06-28
DOI	10.14943/doctoral.k11040
Doc URL	http://hdl.handle.net/2115/53197
Type	theses (doctoral)
File Information	Kentaro_Toi.pdf



[Instructions for use](#)

博士（法学）学位申請論文

互酬的關係と課税 -各論からの統合試論

戸井 健太郎

目次

序

第一章 互酬的・相互扶助的活動への課税

第一節 我が国における応答状況

第一項 「新しい公共」宣言とその問題 ～理論か政策か

第二項 福祉NPO 流山訴訟

第二節 互酬的關係と無償契約論

第一項 時間預託型地域通貨の互酬システム

第二項 無償契約論

第三項 地域通貨・互酬・無償契約論

第三節 非営利性からの検討

第一項 ハンスマンの契約の失敗理論と資本補助金理論について

第二項 ビトカー&ラウダート論文

第三項 会計学からの示唆

第四項 小括

第二章 各論的検討

第一節 家族と互酬・相互扶助

第一項 課税単位論への検討

第二項 夫婦に対する課税

第三項 個人の自発性と中立性 ～子供の養育を巡って

第四項 小括

第二節 協同組合に対する課税

第一項 協同組合の概要

第二項 協同組合課税

第三項 相互扶助の枠組みと課税 ～小括

第三章 英国の非営利セクターと課税制度

第一節 英国におけるヴォランタリー・コミュニティ・セクターの促進政策

第一項 非営利セクター概念

第二項 政策としての VCS の方向性

第二節 二つの方法論（社会的企業への投資とチャリティ活性化）

第一項 CIC と協同組合

第二項 投資システムへの支援税制（投資優遇税制）

第三項 小括

第三節 英国のチャリティ税制

第一項 チャリティ制度の概要（チャリティ団体の設立とその要件）

第二項 チャリティと課税

第三項 小括

第四章 各論からの統合 ～試論

第一節 個人主義と互酬的關係

第二節 団体に対する人的非課税の可能性

第三節 結論

結語

序

本稿は、人のつながりを介した相互扶助¹や互酬的關係といった人間生活にとって不可欠の社会的な關係性が租税法の実定法秩序において如何に概念として把握され得るか、を租税法理論の立場から論じたものである。

このような地域における相互扶助や人々の互酬的關係（を基調とする人的結合）に対して、社会科学としての法学の近接領域である社会学や政治学においては、各々公共性、民主主義、市民社会論、福祉国家論²との關係や地域経済との關係等³の面から、コミュニティ論⁴やソーシャル・キャピタル⁵や社会的連帯、地域コミュニティを基盤とする社会的包摂などについての分析検討が盛んに為されている⁶。その一方で、これまで、租税法においては、互酬的關係や相互扶助關係について論じられたものは、管見の限りほとんど存在しない⁷。このような学問状況の下で、筆者がこうした対象を租税法においても扱うべきであるとの着想を得るきっかけとなったのは、本稿においても検討することとなる、地域通貨

¹ 例えば、ピョートル・クロボトキン（大杉栄訳）『相互扶助論（増補修訂版）』（同時代社、2012年）などが参照される。

² 例えば、山口二郎ほか編著『ポスト福祉国家とソーシャル・ガバナンス』（ミネルヴァ書房、2005年）などを参照。

³ 例えば、アルバート・O・ハーシュマン（矢野修一ほか訳）『連帯経済の可能性』（法政大学出版局、2008年）などを参照。

⁴ 例えば、広井良典『コミュニティを問いなおす ―つながり・都市・日本社会の未来』（筑摩書房、2009年）など。

⁵ 例えば、ロバート・D・パットナム（柴原康文訳）『孤独なボウリング―米国コミュニティの崩壊と再生』（柏書房、2006年）、ロバート・D・パットナム（河田潤一訳）『哲学する民主主義』（NTT出版、2001年）、辻康夫「市民社会と小集団 ―パットナムのソーシャル・キャピタル論をめぐる政治理論的考察（一）～（三・完）」北大法学論集 55 卷 1 号 430 頁、55 卷 3 号 408 頁（2004年）、55 卷 6 号 500 頁（2005年）、宮川公男＝大守隆『ソーシャル・キャピタル ―現代経済社会のガバナンスの基礎』（東洋経済新報社、2004年）などを参照。

⁶ こうした学問的潮流は、これをごく大雑把に捉えると、いわば人々の生活圏における社会的な行動に一定の規範的意味合いを持たせた上で、既に理論化された政治システム論と経済システム論と新たに構築されるべき社会システム論とを対比して両者がどのような關係に立つかを明らかにして、その相互作用の分析を目指すものである、といえそうである（参照、神野直彦＝澤井安勇編著『ソーシャルガバナンス ―新しい分権・市民社会の構図』（東洋経済新報社、2004年））。

なお、社会心理学の面から利他的行動そのものの成立關係とその關係性の中での人々の行動を分析したものに、真島理恵『利他的行動を支えるしくみ ―「情けは人のためならず」はいかにして成り立つか』（ミネルヴァ書房、2010年）がある。

⁷ 互酬概念と税財政システムについて論じたものに、濱本英輔「『互酬』に関する一考察」金子古稀記念『公法学の法と政策（上）』153頁以下（有斐閣、2000年）がある。ただし、濱本論文は、互酬的關係を基調とする人々の行動に対する課税を論じたものではない点で、本稿の議論の方向性とは異なるものである。濱本論文は、税財政システムを互酬的に捉えることを試みた考察である点に特徴がある。

活動事業に対する課税の可否が争われた、福祉 NPO 流山訴訟⁸である。この訴訟に対して下された司法判断は、地域通貨そのものが有する、互酬的關係や相互扶助といった概念を捨象して、地域通貨を一種のプリペイド・カードとして捉えたものであった。その上で、同判決は、会員の相互扶助的活動を本件の原告である福祉 NPO による指示によるものと解して、NPO から会員への周旋業(法人税法施行令 5 条所定の収益事業)として認定した。本稿は、このような互酬的關係や相互扶助への租税法実定法秩序の非応答性を問題視して、このような關係性を租税法理論として論ずる可能性を探求するものである。

もっとも、本稿の後の考察が示すとおり、私的領域における互酬的關係そのものを直ちに法律論の俎上にのぼすことは、国家が法によって扱うべき事柄の範囲についての措定作業を必要とするなど、概念そのものを直ちに扱おうとする総論的な考察方法には、幾多の困難な道のりが予想される。そこで、本稿では、ひとつひとつの検討素材からは必ずしも十分な知見が得られないことを自覚しつつも、互酬的關係と近接する素材を各論的に検討することから、互酬的關係を基調とする団体に対して如何に課税が為されるべきかの基本的考え方そのものを考察する、という方法を採用することとした。

以下では、差し当たり、人びとの互酬や「社会的つながり」が法政策の目標として把握される場合において、それを促進すべき「政策」目的として捉えることに潜む問題点を指摘することから、本稿が構築しようとする議論の方向性を示すことにする。

⁸ 千葉地判平成 16 年 4 月 2 日訟月 51 卷 5 号 1338 頁、東京高判平成 16 年 11 月 17 日判自 262 号 74 頁

第一章 互酬的・相互扶助的活動への課税

第一節 我が国における応答状況

第一項 「新しい公共」宣言とその問題 ～理論か政策か

昨今、地域コミュニティやソーシャル・キャピタルやそれらを活性化する社会的企業について関心が高まっており、政府においても、社会における人々の支え合いを強化することを目標とした政策を講じるべく、「新しい公共」円卓会議が平成 22 年 1 月 25 日に開催された。

同会議は、平成 21 年 10 月第 173 回国会における鳩山由紀夫総理大臣（当時）の所信表明演説を端緒として、同首相が演説にて打ち出した「新しい公共」についての議論を深めるべく、内閣府内にて開催されたものである（同年 6 月 4 日に「新しい公共」宣言¹を発表）。また、税制についても、同年 1 月 28 日に、税制調査会内に、同会議との連携を前提として市民公益税制プロジェクト・チーム（PT）が設置され、同年 4 月 8 日に同 PT により、市民公益税制 PT 中間報告書が、同年 12 月 1 日には市民公益税制 PT 報告書が発表され、その検討結果が、平成 23 年度税制改正大綱（平成 22 年 12 月 16 日）に盛り込まれた²。

同会議では、委員に社会的企業の経営者、NPO 代表者や学識経験者らを迎え、地域コミュニティやそれらを支える社会的企業の意義を重視し、広く新たな非営利活動主体や活動領域が紹介され、例えば、寄付税制における税額控除制度の導入や認定 NPO 法人の認定要件（特に、パブリック・サポート・テスト：PST 要件）の緩和などによって、広く市民からの寄付を呼び込みつつ、より多くの団体が寄付優遇税制を通じた資金獲得のメリットを受けられるよう、間口を広げる趣旨となっている。しかしながら、円卓会議やその後の税制調査会において議論されてきたところの、その税制優遇の拡大や認定の緩和についての根拠は、現実に繰り広げられる「新しい公共」に資する非営利（Not-for-profit）活動（具

¹ 内閣府『「新しい公共」宣言』（平成 22 年 6 月 4 日）（内閣府ウェブページ：<http://www5.cao.go.jp/entaku/pdf/declaration-nihongo.pdf> 平成 25 年 3 月末日最終閲覧。以下、ウェブページの最終閲覧日は同じであり、最終閲覧日の記載は省略する。）

² 主たる改正の内容としては、認定 NPO 法人への寄付につき、所得税と個人住民税をあわせて 50% までの税額控除を可能とすること、認定 NPO 法人の認定制度の要件緩和、などがある（参照、内閣府「平成 23 年度税制改正大綱」23-25, 100-104 頁（平成 22 年 12 月 16 日）（http://www.cao.go.jp/zei-cho/etc/2010/_icsFiles/afieldfile/2010/12/20/221216taikou.pdf））。

体的実践)の意義に鑑みたもので、理論的根拠(わが国において、例えば、その「新しい公共」なるものが実現しようとする価値とその具体的実践が、何故優遇に値するのか?)が明確にされたものとは、必ずしもなっていない。

「新しい公共」宣言円卓会議においては、地域のソーシャル・キャピタルの向上や、社会的つながりを育成、強化する数々の具体的実践(新しい公共を促進するとされる個々の先進的な活動)の視察や紹介を踏まえての議論を経て、「新しい公共」を、「人々の支え合いと活気のある社会。それをつくることに向けたさまざまな当事者の自発的な協働の場³」と定義付け、政府や非営利団体に限らず、自発的な協働や助け合いが新たな公共圏を形成していることを示唆し、さらに、「新しい公共」宣言において、「NPOや社会的課題を解決するためにビジネスの手法を適用して活動する事業体」らが、「市場を通じた収益以外にも、それぞれの事業体が生み出す社会的価値に見合った『経済的リターン』を獲得する道を開く体制をとることは、よりよい社会を構築するための多様性を確保することに有効である」として、こうした活動を支援することが良き「社会」の実現にとって有用であることを強調する⁴。

同会議が描く、このような良き「社会」の実現のためには、①国民が寄付を行いやすくする税制構築、②国や自治体による従来型の補助金以外の事業活動支援スキームの導入、③ソーシャル・キャピタルを育成するために効果的な財政支援と投資等の具体的方策をとること、などが必要であると、同会議はまとめている⁵。また、同会議は、具体的に政府がとるべき措置として、(i)税制改革、(ii)地域コミュニティのソーシャル・キャピタルを高める体制と仕組みを政府一体となって整備すること、(iii)国・自治体と市民セクターとの関係について、依存型補助金や下請け型の業務委託から民間提案型の業務委託、市民参加型の公共事業等についての仕組みを創設すべく、両者の関係を再構築すること、などを提案した⁶。

同会議は、このような検討結果から税制への提言として、上記(i)の税制改革について、寄付税制の見直し、具体的には、所得税における所得控除から税額控除と所得控除の選択制の導入、認定NPO法人の認定制度の見直しとして、パブリック・サポート・テスト(PST)要件の緩和、PSTにおける仮認定制度と事後チェック型の制度の導入、個人住

³ 内閣府・前掲注(1)1頁

⁴ 内閣府・前掲注(1)2-3頁

⁵ 内閣府・前掲注(1)3頁。

⁶ 内閣府・前掲注(1)5頁。

民税について自治体が独自に寄付金税額控除の対象とする NPO 法人の指定を可能とする制度の導入、などが提案された⁷。

しかし、思うに、この宣言には本質的な問題が存する。その問題とは、もちろん、多様な価値に対して寛容な良き「社会」という理想は全て国民の利益になる様に直感的には感じられる一方で、寛容な良き「社会」という理想までもが相対化されるべき価値であるとすれば、何故、税を用いてそれを実現しなければならないのか、また、たとえその価値に賛同できるとしても、それは税という手段を用いて優遇すべき対象であるのか、という点に議論が至っていないことにある。このような社会における具体的な実践（例えば、自発的に人々の支え合いの活動が行われていること）を前提として、公益と目される事項を付け加えていく発想（いわば、「公益の上書き」といえる）は、とりもなおさず、我々が今まで非営利税制の議論において用いてきた手法と同じである⁸。その手法とは、「公益」という、その時代の社会状況に応じて中身を常に上書きされるべき概念を用いて、一般に支持されるらしき公益項目を書き加えていく、というものであり、これは非営利団体の課税問題における一つの解決方法とされてきた⁹。また、非営利団体に対する課税については、理論面で、非営利団体の市場における経済活動を規制する法理¹⁰が主張される一方で、例えば、「新しい公共」円卓会議が強調するような、地域社会や多様性を有する社会を実現することが何故課税を差し控えられるべきであるのか、という点については、十分に議論がされてこなかった¹¹。

すなわち、この新しい公共が論じようとした問題 -円卓会議が主張する社会的つながりやコミュニティの促進という課題- は、例えば、子供の人権擁護や貧困対策についての具

⁷ 内閣府「『新しい公共』円卓会議における提案と制度化等に向けた政府の対応」1-3 頁（平成 22 年 6 月 4 日）（<http://www5.cao.go.jp/entaku/pdf/government-actions-nihongo.pdf>）

⁸ 参照、金子宏『租税法理論の形成と解明（下）』61 頁（有斐閣、2010 年）。

⁹ 本稿の立場からは、このような方法は、公益促進の政策的側面に位置づけられる。このような政策的アプローチをとることの根本的な問題点は、「新しい公共」円卓会議が描くような、（人々の支え合いによる）多様な価値観を内包する社会の統合や、社会的包摂を達成するにあたっては、社会から排除されたと自覚する少数者の価値を多数決原理が機能する議会制民主主義によって達成することが困難であるということにある。

¹⁰ 例えば、武田昌輔『詳解 公益法人課税（新訂版）』16 頁（全国公益法人協会、2000 年）、占部裕典「公益法人税制の動向 -その理論的背景と体系的な位置づけの検討-」租税法研究 35 号 7 頁（2007 年）を参照。

¹¹ よって、「新しい公共」円卓会議においても、（寄付や団体の参入の間口を広げるということの実際の意義までもが全く認められない訳ではないが、）本来的には社会的なつながりという概念から帰納的に導き出される訳でもない施策を提言するに至ったのである（例えば、寄付の間口を広げることは、どのような非営利団体にとっても活動促進の材料たり得る。）。そこで、本稿は、このように政策的帰結に必然性が欠如するのは、社会的なつながりと租税との関係に対する理論的な把握のあり方の指針そのものが欠如しているためである、と考えるのである。

体的必要性があるために、その対策として税法上の政策的優遇を新たに当該領域に割り付けるべきである、という論理構成によって解決を図ることが求められているのではなく、いわば社会的つながりそのものを租税法理論上に如何に位置づけ、その租税法上の扱いを如何に構成すべきか、という理論的試みが必要とされると解すべきである。本稿はこのような立場に立って、これまで法的位置づけが確立されないまま、棚晒しにされてきた、人々の支え合いや社会的つながりにとっての中心概念である相互扶助や互酬について租税法理論の立場から検討しようとするものである。

そこで、本稿では、相互扶助や互酬的關係を形成することを目的としてなされた地域通貨事業に対する租税実定法秩序の捉え方を福祉 NPO 流山訴訟から観察し、その把握のあり方の問題点と互酬・相互扶助的活動につき考慮すべき性質を導き出していく。

第二項 福祉 NPO 流山訴訟

地域通貨活動に対する課税問題についての我が国租税法の捉え方の一端を確認し、その問題点を検討するために、以下では、福祉 NPO 流山訴訟（第一審：千葉地判平成 16 年 4 月 2 日訟月 51 卷 5 号 1338 頁、控訴審：東京高判平成 16 年 11 月 17 日判自 262 号 74 頁）を取り上げて分析を加えていくことにする¹²。

（一） 事実の概要と本件事業について

1. 事実の概要

認定 NPO 法人¹³である X（原告・控訴人）は、「ふれあい事業」と称して、「ふれあい切符」を利用した下記の事業を行い、これを非収益事業であると主張して、更正の請求（所得金額 709 万円余、納付すべき税額 155 万円余）をしたところ、税務署長 Y が法人税法施行令 5 条 1 項 10 号所定の収益事業であると主張し更正した（所得金額 1,018 万円余、納付

¹² もっとも、本訴訟での直接の争点は、会員が退会時に金銭への兌換が可能である時間預託型の地域通貨事業の収益事業該当性であり、その射程は極めて狭いといわざるを得ないが、本稿でこの事例を扱う真意は、本文中にも示す通り、租税法理論上、このような地域社会における活動の意義との議論・対話が有効になされなかったことへの問題提起にある。

¹³ 原告の法人は、平成 11 年 4 月に千葉県知事から特定非営利活動促進法 10 条所定の設立の認証を受けた特定非営利活動法人（同法 2 条 2 項）である。

すべき税額 241 万円余)。本件は、X がこれを不服として、更正のうち 733 万円余、納付すべき税額 161 万円余を超える部分を取消すよう求めて、訴えを提起したものである。

なお、X が営む「ふれあい事業」とは、以下のような事業であった。

- ① X に会員として入会（入会金 1,000 円、年会費 3,000 円は別途必要）した利用者は、1 冊 80 点（10 時間分）の「ふれあい切符」を 8,000 円で購入する。（ふれあい切符は、1 点 100 円換算）
- ② この「ふれあい切符」は、X の運営細目で定める「ふれあいサービス」を会員間で行う場合に、その対価として使用される。なお、その定められた「ふれあいサービス」とは、
（i）家事サービス（炊事、洗濯、掃除、買い物代行、留守番、病院との連絡等）、（ii）介助、介護（洗髪、爪切り、産前産後の手伝い、その他簡単な介護）、（iii）その他のサービス（話し相手、朗読、代筆、各種相談、助言、力仕事、散歩の同行、協力者の送迎その他）、（iv）通院外出介助であり、会員間でサービスをやりとりする際は、X が会員のニーズを集約し、サービス提供者と受給者の連絡調整を行うこととされていた。
- ③ これらサービスの対価は、一律に時間あたりの「ふれあい切符」の点数によって換算されることとなっており、その換算率は、1 時間あたり 8 点（800 円分）とされていた。
- ④ なお、そのサービス收受の際には、サービス提供者は、2 点分を X に事務運営費として寄付するよう求められていた。なお、サービスの必要がなくなった場合には、X から会員への金銭での「ふれあい切符」の払い戻しが可能である。

2. 本件事業についての若干の解説

このように、会員は、X に対して、入会金や年会費を支払いつつ、「ふれあい切符」を購入し、この「ふれあい切符」を通貨に見立てて、会員相互間のサービス收受のやり取りをしていたのである。このサービス收受の際には、サービス 1 時間あたりの「ふれあい切符」の価値が X により決められており、その時間と切符の換算率に従ってサービスの対価を支払うこととされていた。このような地域通貨は、時間預託型の地域通貨と呼ばれ、提供するサービスの市場における価値に関係なく、費やした時間を基準として地域通貨を会員間で收受するものとして世界的な広がりを見せている（後述）。

そして、この地域通貨活動において特徴的な点は、上記の換算率に従えば、「ふれあい切符」を受け取る会員も支払う会員も 1 時間あたり 8 点の換算率でやり取りをすることにな

るが、Xの取り決めによって「ふれあい切符」を受け取る会員（サービスを提供する会員）は、Xの事務局に対して追加的に1時間あたり2点を支払うことを求められていることにある。つまり、Xは、はじめから1時間あたり8点と換算率を決めておき、そのうち2点を事務局の運営費として収受する仕組みとしていた。このようにXが取引のたびに会員から地域通貨を上納させていたのは、Xが地域通貨の消却によって事務運営上の費用を賄う必要があったことに起因している。つまり、「ふれあい切符」の発行時点では、将来に会員から「ふれあい切符」を返還したいという申出があった際に、1点100円の換算率によって金銭（円建て）を支払う必要があり、また、Xが直接に会員にサービスを提供する訳ではないために、発行の段階では、「ふれあい切符」の発行により会員から金銭を預かったことにしかならない（Xからすると、「ふれあい切符」の発行による現金収入は「負債」ということになる。）。他方、事務運営費は会員間取引をマッチングするたびに生じるから、Xにとっても経常的な収入が必要とされる。この様な事情により、ふれあい切符発行による「負債」を償却して一種の売上げにする方法が考案されたものと思われる。

他方、会員の側からすれば、会員間取引のたびに1時間あたり2点の取引費用が生じることとなる。この2点の上納の仕組みは、会員からすれば、サービスを提供して「ふれあい切符」を収受する際には、1時間で6点にしかならないが、サービスを受ける際には8点を支払わなければならない、ということを意味する。ただし、この2点相当分の金銭は、他の会員に分配されるわけでもなく、会員のための「ふれあい事業」に使われるため、会員全体の利益のために使用されるという構造となっている。

また、「ふれあい切符」は2点ずつ消却されていき、会員は切符を追加調達せざるを得なくなるが、そのように会員が新たな地域通貨を（事務局からではなく他の会員から）求めることにより、地域通貨による取引量を増やし、地域通貨の価値の逡減を予防していることも窺える。また、このように、会員が取引をしていくと、会員間で「ふれあい切符」の貯蔵量や取引量に差異が生じることになる様にも思われる（「ふれあい切符」にも持つもの持たざるものの差異が生じるかのように見える）。しかし、そもそも「ふれあい切符」から金銭への兌換が例外的措置とされていることやサービスの内容の多くが市場的な価値を持たないものであることから、「ふれあい切符」の収受やサービス提供が市場経済における利害得失の発想や利益獲得の動機とは結びつかないものであることは重要である。

(二) 原告と被告の各主張と判示内容

Xは、①「ふれあい事業」は、互酬の精神によって行われている事業であって、収益を上げる目的で営むものではなく、その会員相互間のふれあいを意図して行われるものであること、②サービス提供会員の紹介の対価としては、金額が市場における報酬とまでいえる程度に高額ではないこと、さらに、③事業と呼べるほどの人的・物的設備がなく、会員の理解と協力によって営まれていたこと、④事実上、事務運営費名目の寄付（1時間あたり2点、200円分）は任意性の高いものであったこと、などを挙げて事業性を否定した。他方で、Yは、Xのふれあい事業が法人税法施行令5条1項10号所定の「請負業」、または、同17号「周旋業」にあたりとし、事務運営費名目の寄付と呼ばれる会員からXへの1時間あたり2点の切符の譲り渡しは、会員からXへの斡旋等の対価であると主張した。

これらの双方の主張に対して、千葉地裁は、Xの運営細則（特に、対価である「ふれあい切符」の券面額の明示）に着目し、運営細則でサービス提供会員に寄付するように求めている200円分の「ふれあい切符」を請負事業の対価であると認定した。また同地裁は、「ふれあい事業」についても会員でなくXが主体となって、実施していると認定し、Xの主張を退けた。さらに、東京高裁も、運営細則の存在を重視し、200円分の寄付は会員の自由意志によるものではなく、会員からの苦情処理等も主体的にXが行っており、営利企業との競合の問題¹⁴を考えると、外形的には請負業として認定せざるを得ないと判示した。

¹⁴ もっとも、同高裁は、「……本件事業は、これに携わる控訴人あるいは、その会員の主観的意図や究極の目的を捨象して見た場合、外形的形態としては、介護保険事業あるいはその周辺のサービスと共通する要素があることは否定できず……（判自262号78頁）」とあくまで一般論として営利企業との競合可能性を指摘するに留まる。他方、別の事案については、最高裁（最判平成20年9月12日判時2022号11頁）は、宗教法人が行うペット葬祭業につき、①喜捨該当性（対価の任意性）、②他の営利企業との競合可能性を判断した上で、それらの基準をクリアした事業（収益事業には該当しないもの）と、クリアしてもなお疑問符がつくものについては、さらに③当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして、その収益事業該当性を総合的に判断すべきとしている。①については料金表の存在の事実を指摘し、喜捨該当性を否定し、②営利企業との競合性については、同種の事業を行う営利企業の存在を一般論として指摘したが、①②の観点から収益事業該当性が否定されているので、③社会通念については判断するまでもなく、十分な理由付けを述べていない。もっとも、②の営利企業との競合性であるが、その可能性はどのような事業であれ、十分には否定できない（海上への散布などの方法により、人骨を弔うことが収益事業として認定されることには違和感がなく、株式会社が人間の遺体の火葬も含めてそのような弔いの手伝いを請け負うことも法的には問題がない。）。残る判断基準は宗教性、文化歴史性（社会通念）となる。前者は建前上、判断基準としては排除されるが、後者は残り、結局は社会通念に従って判断をせざるを得ない様に思われる。ただし、ここで実体的判断が社会通念や文化歴史性に従って判断がなされているというのでは、形式的側面を重視する収益事業認定との齟齬が大きいといえよう。

(三) 考察

本件の争点は、端的にふれあいサービスが法人税法施行令 5 条 1 項 10 号所定の「請負業」に該当するかという点にあった。

まず、千葉地裁は、一般論として、法人税法施行令所定の請負業のいう「請負」とは、民法 632 条の「請負」を反復継続して業とすることのみではなく、施行令所定の「請負」の中には民法 643 条「委任」及び同 656 条「準委任」をも含むものと解するのが文理解釈上妥当であるとし、その解釈にあたっては、「同種同業を営む営利法人等との競争上の公平を図ろうとする」法人税法の趣旨を考慮すべきであるとしている(訟月 51 号 5 号 1363 頁)。

さらに、千葉地裁は、請負業該当性につき、サービス提供の手続が X において行われていたことと、運営細則に会員の負担額、対価支払の方法、さらにサービスに対する苦情の処理は X が行うことなどが定められていることから、X の事業当事者性を指摘している。また、X が会員に勤務時間、勤務場所などを拘束しておらず、このような点から X と会員との間に雇用関係がないと解するとしても、雇用関係のない無償ボランティアを擁して役務提供を行わせることも請負、委任、準委任の各契約の性質と矛盾せず、X が主張する請負契約は不存在であるとの主張を退けている(同 1362 頁)。

1. 請負業の認定(形式的なあてはめ)

ここで、判決に沿って、法人税法施行令 5 条 1 項 10 号「請負業」の解釈について、検討を行う。学説は借用概念につき、法的安定性の観点から原則として統一説を採用しているが¹⁵、民法 632 条でいうところの「請負」は、民法上の「労務供給型の契約の一つ¹⁶」で、請け負う「仕事」自体はどのようなものでも構わないはずであるところ、現行の法人税法施行令 5 条 1 項 10 号は、

「法第二条第十三号(収益事業の意義)に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業(その性質上その事業に付随して行われる行為を含む。)とする。

(中略)

¹⁵ 金子宏『租税法(17版)』112-113頁(弘文堂、2012年)

¹⁶ 我妻栄ほか『我妻・有泉コンメンタール民法 総則・物権・債権(2版追補版)』1156-1157頁(日本評論社、2010年)

十 請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）のうち次に掲げるもの以外のもの

イ 法令の規定に基づき国又は地方公共団体の事務処理を委託された法人の行うその委託に係るもので、その委託の対価がその事務処理のために必要な費用を超えないことが法令の規定により明らかなことその他の財務省令で定める要件に該当するもの（「ロ」以下省略）

と規定しているから、民法 632 条「請負」と全く同義に解釈することはできないとしても、有償の請負契約を広く含むものと解される¹⁷。

まず、会員が提供した「仕事」についてであるが、これはサービスの受手会員のニーズに合致したサービスを提供したもので、表面的にみれば「請負業」ないしは「周旋業」にあたりと判断される¹⁸。つぎに、その事業性の有無については、このふれあい事業は、継続的反復的に行われる仕組みを築いていると同時に、千葉地裁が着目したように、会員から会員へのサービス提供が行われれば、1 時間あたり 200 円分のサービス券が原告の手元に残る仕組みとなっており、少なくとも表面的には、対価性があるといつてよい¹⁹。文理解釈上、外形的には X が会員にサービスを行わせて結果として対価を得たことは周旋業に該当するということになりそうである。

ただし、X はこの「ふれあい事業」が請負「業」ないしは周旋「業」にはあたらないと主張していたのである。すなわち、X はこの何らかの契約の実質が、会員の協力や自主的参加によるものだったと主張しているのである。

この点については、特に控訴審において東京高裁が次のように判示している。すなわち、

¹⁷ ただし、判決のいうように、法人税法施行令 5 条 1 項 10 号の「請負」が、「委任」及び「準委任」一般をも含む既定振りであるか否かには疑問が残り、むしろ、基本的に「委任」一般を含まないと解するのが妥当であろう。

この点、同施行令 5 条 1 項 10 号は「事務処理の委託を受ける業」についてのみ「請負業」に含め、但書きで、そのうちからイの事務委託を排していることと解するのが素直である（なお、この点につき、渡辺充〔判批〕月刊税務事例 37 卷 1 号 3、6-7 頁（2005 年）は、施行令 5 条 1 項 10 号の「請負業」の範囲について、通達等を加味すると民法 632 条の「請負」よりは広く解するのが妥当であるもの（渡辺教授は、この点につき地裁判旨を評価）、その解釈が「広きに失するきらいがある」ことを指摘する（同教授は結論については地裁の判断に同調）。）。もっとも、法人税法基本通達 15-1-27 にも、請負業の範囲につき「令第 5 条第 1 項第 10 号《請負業》の請負業には、事務処理の委託を受ける業が含まれるから、他の者の委託に基づいて行う調査、研究、情報の収集及び提供、手形交換、為替業務、検査、検定等の事業（国等からの委託に基づいて行うこれらの事業を含み、同号イからニまでに掲げるものを除く。）は請負業に該当する（以下略）（昭 56 年直法 2-16「七」により追加、平 16 年課法 2-14「十五」により改正）」と記載されており、課税庁は請負業につき事務処理委託を含むものと解しているが、「委任」契約一般を含むものとは解していないものと窺える。

¹⁸ この点、東京高裁は請負業か周旋業なのか、事業についての明確な認定は行っていない。

¹⁹ もちろん、一時間あたり 200 円分部分が斡旋の対価であるか、寄付であるかという問題が残されることになるが、ここで「対価性があるといつてよい」というのは、ここでは一端、この問題については検討しないこととした場合における暫定的な結論としては対価性があるといつて差し支えない、という意味においてである。

同高裁は「控訴人は、援助サービスの利用を希望する会員とこれを提供する協力会員との連絡調整を行っているにすぎず、本件事業における援助サービスの提供主体は援助サービスを提供する協力会員である旨主張する。確かに、サービス提供に協力する会員は、控訴人との間の雇用契約等の法律関係に基づく指示等を受けるものではなく、あくまで自主的判断で控訴人からの要請に応じているというべきであり、会員の任意の協力なくしては本件事業が成り立たないことは事実である。しかし、原判決が説示するとおり、そのような会員の協力を取り付け、援助サービスの需給関係を調整管理して運営する事務を控訴人が行うことにより本件事業が遂行されていること、本件事業における援助サービスの運営方法等に加えて、援助サービスの利用会員の負担額が控訴人の運営細則で予め定められ、援助サービスの利用会員とこれの提供に協力した会員との間で、利用会員の負担額を合意で変更することは予定されていないこと、援助サービスの提供に対する苦情があるときには、利用会員及び協力会員が直接苦情を述べ合わないで控訴人に連絡することになっていること、援助サービス中に事故が発生した場合、協力会員に故意又は重過失があれば協力会員がその責任を負うが、重過失に至らないときの責任については格別の定めがないが、このような場合、「責任の帰属が不明なものについては事務局に連絡する。事務局はこれを受けて誠意を持って対応する。」と定められている趣旨からして、控訴人についてまで免責されるとは解されず、現に、控訴人は、本件事業における援助サービスによって生じた事故について損害保険に加入していることが認められ、これらを併せ考えると、援助サービスの主体はこれを提供する協力会員である旨の控訴人の主張は採用できない。(傍線は筆者による。)」と述べて、原告が会員の自主的協力を取り付ける形で自己の責任とリスクを負った事業として「ふれあい事業」を展開したものと総体的に認定している。その上で、同高裁は「(Xの事業は) 外形的形態としては、介護保険事業あるいはその周辺のサービスと共通する要素があることは否定でき」ないとしている。すなわち、同高裁は以上のような理由からふれあい事業が「収益事業」であると判示している。

ただし、Xの運営細則の細やかな規定振りが積極的に認定される一方で、そのXから会員への委託業務への指揮命令の強度や拘束性については消極に解するなど、判決の事実関係への評価についての首尾一貫性に疑問が残る。高裁判決は、上記の傍線部において、会員のサービス提供が法律関係によって強制されるものではなく、会員の任意の協力に基づくものであったことを認めているが、他方で波線部のように、会員がXに支払う対価が運

営細則に定められ²⁰、事故や苦情の処理を X が行っていたことを挙げて、X の事業主体性を指摘している²¹。ただし、X が苦情処理等を行うことは、収益事業性とは何ら関係がないように思われる²²。問題はそのような意味での名目上の主催者としての主体性ではなく、X によって何らかの契約（約束）の履行が会員に強制されるか、それとも会員の自由意思によって履行されているかの問題であった筈である。この点、高裁の会員の事業参加への任意性（任意の協力）と事業の主体性との関係についての説明は説得力を欠く。すなわち、高裁の論理によれば、法的な根拠も強制力も存在しない事業²³としての「収益事業」が存在するかという疑問に逢着することになる²⁴。

²⁰ この X に上納される 200 円分が対価であるという認定については、X は対価ではなく任意性が高いものであり、寄付であると主張している。この任意性の程度については、運営細則に記載されている以上、任意に支払われたものであるとは認定できないように思われるが、他方で「対価性」には疑問が残る。そもそも、会員が地域通貨を貯め込んで勝ち逃げすることが許容されるか否かも疑問である。このように、寄付ではないものの、他方では、会員の立場からすれば、その一時間あたり 200 円分の X への提供が、それ単体には経済的な利点が存しないとみられる行為であるようにも思われるのである。おそらく、会員にとっては、将来に自分が受ける利益になることが確かであると考えるためにそのような提供を行うものであると考えるのが素直であろう。もともとこの活動に参加すること自体が経済的な便益や利益を求めるものでなく、また、参加者にとっての経済的利益にもならない場合には、対価といえるのであろうか。1 時間あたりの労働価値が 4 点とされそのうち半分の 2 点が寄付されるとすれば、その活動参加者の動機は活動から利益を得ることではなく、むしろ参加することにあるということになる。その様な場合には、活動の参加の任意性は高いものと認定せざるを得ないし、収益事業として認定できないことになる。このように、現実の市場における取引水準に近づけたことが、課税の憂き目似合うことの原因になったとの見方も出来る。むしろ、地域通貨の活動には、参加者が参加によって得られる金額の多寡にかかわらず、参加をするという側面があることからすると、任意性が高いということがいえるが、なぜ、会員がそのような活動に参加するかが問題となる。このような相互扶助の仕組みについては、協同組合の例が参考になるであろう。

²¹ 「ふれあい事業」が、個々の会員や構成員が何らかの自己の利益を求めつつ、何らかの理由や動機によって全体（他の会員）の利益をも指向して行動する、という現象を齎すものであるとすれば、団体が一定程度主体的に事業を設計しつつ運営をする一方、会員の事業への参加や参加の度合い（コミットの程度）が任意的であることは当然であるように思われる。いうなれば、もともと、事業活動が会員によって任意的に行われることと事業設計者が主体的に事業を運営することとは両立可能である筈である。

²² 例えば、単なる交流事業を営む場合であっても、参加者からの苦情や自己の処理を主催者が行うことが想定されるであろう。

²³ 会員は、仮に活動に参加をしないとしても、X から何ら経済的不利益を受けないことはいうまでもなく、他方、その活動に参加することからも何ら経済的利益も得られない（「ふれあい切符」を受け取ることが出来るが、「ふれあい切符」そのものには、会員にとっての市場的価値が存しないはずであるからである。なお、X が「ふれあい切符」を受け取ることから経済的価値が得られると観念できるのは、X が「ふれあい切符」を消却できるからに他ならない。）。

²⁴ このように、流山訴訟においては、X と Y との主張はまったく噛み合っておらず、裁判官もその活動の意義を認めながら、現行制度上、当該事業が課税されるのは致し方ないとの諦念を呈しているとも読める判示を下している。また、X は、控訴審後、立法によって解決するとのコメントを残して上告を断念しているが、そのような立法的解決を図る場合の現行税制（の考え方）に則った方策を考えるとすれば、例えば、第一に、地域のつながりや互酬、助け合いの精神を公益項目に書き加えること、第二に、そのような活動を本来の事業として認定し、そのような本来事業への課税を

このような矛盾に逢着するのは、結論的にいえば、「ふれあい事業」の活動の捉え方に起因する。すなわち、会員が何故、自主的に任意に「ふれあい事業」活動に協力するのかということへの理解（捉え方）が定まっていなかったためである。この点を解明するためには、参加者がどのような動機付けにより活動に参加し、団体がその参加者の任意性を引き出すために互酬・相互扶助的な仕組みをどのように設計しているかという考察から始めなければならぬであろう。

2. 「ふれあい切符」が機能する仕組みの解明

① 時間預託型の地域通貨の仕組み

「ふれあい事業」の仕組みを解明するにあたっては、地域通貨、なかでも時間預託型の地域通貨の仕組みを理解する必要がある。

地域通貨（community currency systems²⁵）にはいくつかの類型があり、類型とは、第一に物々交換型²⁶、第二に減価する貨幣²⁷（シルビオ・ゲゼル型）、第三に時間預託型である。

控える措置を「政策的に」とることが考えられる。そうすることで、本件事業に対する収益事業課税は回避されるため、X（具体的実践の一当事者）の立場からは十分と考えられるかもしれない（例えば、現行税制上、認定公益法人は本来事業についての課税を免れている）。しかし、そのような問題解決の手法は、前項で述べたとおり、理論的には支持されない。そこでは、これまで述べてきたとおり、地域通貨や地域における活動の性質に、課税の理論上考慮すべき何らかの普遍的な価値が存在するか否か、そして、その何らかの価値（ないしは社会的規範）を租税法上どのように（どのような視角から）考慮すべきかを探求することが肝要といえよう。

²⁵ 我が国の地域通貨の現状については、河合正弘＝島崎麻子「日本の地域通貨制度 -現状と課題-」社会科学研究 54 巻 1 号 145 頁以下（2003 年）によって、アンケートによる調査方法などにより詳細に紹介がなされている。なお、吉地、西部両教授による論文によれば、地域通貨には、①相対取引、②価格の自由交渉、③比較的小規模な流通圏、④国家通貨への換金不可ないし換金制約、⑤市民や市民団体による自由発行と運営コストの共有、⑥ゼロないしマイナスの利子、という 6 つの特徴があるという（吉地望＝西部忠「分散的発行通貨と集中的発行通貨の特性比較 -LETS を使ったランダム・ネットワーク・シミュレーションによる」経済学研究 57 巻 2 号 1 頁（2007 年））。地域通貨には、国家の法定通貨とは異なる価値尺度を用いて、自律的な経済圏を築こうとする点に特徴があるように思われる。この点、地域通貨には、法定通貨の機能不全に対して、法定通貨とは異なる価値尺度に基づいて取引をすることによりもたらされる効果（経済的効果）と、地域のつながりや連帯という経済外の効果の二つの効果があるとされる（河合＝島崎・同書 157-159 頁）。さらに、地域通貨には、その地域性から、国家の通貨発行権とは分断された自律的な経済圏の形成という側面も指摘されている（地域通貨の発生が中央政府への対抗心や不信感に裏付けられるとする分析を示すものとして、福重元嗣「地域通貨の発生に関する計量分析」神戸大学経済学研究科ディスカッションペーパー 116 号（2001 年）がある。なお参照、河合＝島崎・同書 160-161 頁。）。

²⁶ 物々交換型は LETS（地域交換取引システム、Local Exchange and Trading System）に代表される。LETS は世界で最もよく知られる補完通貨システムである。この LETS はもともとカナダに端を発し、炭鉱閉山後の地域の失業者が物々交換によって生活の下支えをしていけるように考案されたも

このうち、「ふれあい切符」の地域通貨は時間預託型の地域通貨にあたる。時間預託型の地域通貨としては米国が発祥と言われるタイム・ダラー²⁸が有名である²⁹。タイム・ダラーでやりとりされる対象はサービスである。そのサービスにも特徴があり、一般の資本主義経済では活発に取引がされない種類のもをを対象として設定する場合が多い³⁰。そのサービスの具体的な内容としては、高齢者の介護や話し相手となること、家事手伝い、児童間の勉強の教え合いなどである。タイム・ダラーでは、一時間あたりのサービス提供により 1 タイム・ダラーをサービスの受け手の口座からサービスの提供者の口座へ移す方式をとっている³¹。

のである。この LETS では、事務局に登録した会員同士が直接に顔をつきあわせて取引することが基本とされ、相対でモノやサービスを受け取る側が提供者に LETS の小切手を渡して取引を行うこととされている。このシステムの特徴は、取引の対象が基本的にモノである点と、取引すべきモノの価格が双方の交渉などによって基本的に二者間で決定される点にあり、その取引高の記録、管理は各会員が予め事務局に作っておいた口座において行われる。この際、口座に預けておいたとしても利子は発生しない（参照、廣田裕之『地域通貨入門』111-112 頁（アルテ、2011 年）、トーマス・グレコ（大沼安史訳）『地域通貨ルネサンス』141-151 頁（本の泉社、2001 年））。

²⁷ 第二類型の減価する貨幣は、シルビオ・ゲゼルによって考案されたシステムであると言われている。この減価する貨幣とは、時間の進行とともに、価値が減少する貨幣のことである。この減価する貨幣は、個人が新規投資の判断をする場合に、その事業の予想収益率が利子率（時の経過による貨幣の価値増加率）よりも低いときは、その個人が投資を控える判断をするため、政府が法定通貨以外に減価する貨幣を発行することによって、不況を克服することを目指して考案されたものである。この通貨は、そもそも政府の経済政策として、法定通貨としての減価する貨幣を導入することを提案したものであるが、その後、地域通貨活動家たちが、特に減価する貨幣が持つ貨幣の使用を促進する効果に着目して各種の地域通貨に取り入れられた（地方都市における減価する貨幣の導入例の紹介として、参照、室田武『地域・並行通貨の経済学』36-46 頁（東洋経済新報社、2004 年））。

²⁸ タイム・ダラー創設の経緯については、デヴィッド・ボイル（松藤留美子訳）『マネーの正体 - 地域通貨は冒険する』（集英社、2002 年）を参照。

²⁹ 室田教授によると、米国において誕生したタイム・ダラーは、創始者のエドガー・カーン氏が、米国開拓時代における近隣との結びつきによる相互扶助を誰もが等しく持つ「時間」をやりとりすることによって、コミュニティ機能が崩壊している現代米国社会に復活させるために考案したものであると紹介されている（室田・前掲注（27）49 頁）。また、このような労働を通貨に変換するあり方は、1830 年代のロバート・オーエン（Robert Owen）の「労働貨幣」にまで遡る。この「労働貨幣」とは、生産物の生産に要した労働時間を示した証書であり、生産者は、生産物を労働交換所に引き渡す見返りとして、交換所からその労働に要した時間分の労働貨幣を受け取ることができ、その生産者は、労働貨幣をその労働価値分の他の生産物の購入に使用することが出来るとされていた（小西康生「LETSystem の現状と課題」国民経済雑誌 181 巻 4 号 56 頁（2000 年））。

³⁰ 廣田・前掲注（26）115 頁

³¹ 参照、日本銀行金融研究所『中央銀行と通貨発行を巡る法制度についての研究会』報告書』金融研究 23 巻法律特集号 89 頁（2004 年）。

なお、この点、地域通貨には、運営事務局が紙幣などを発行する集中発行方式と、LETS などのように通帳などの口座などを用いて参加者個人が通貨を発行する自律分散的発行方式の二つがある（吉地＝西部・前掲注（25）1 頁）。福重教授によると、この二つの発行方式では、地域通貨発行によるシニョレッジ（通貨発行益、seigniorage）がもたらす再分配効果に違いが生じるという（福重・前掲注（25）2 頁。なお参照、河合＝島崎・前掲注（25）158 頁、日本銀行金融研究所・同書 90-91 頁）。前者では、地域通貨を発行する事務局にシニョレッジが発生し、その事務局によって会員に還元される公算が大きく、後者については、サービスの受け手にシニョレッジが発生することから、

上記で紹介したような時間預託型地域通貨である「ふれあい切符」は、いわばヴォランティア・ワークを、全ての人にとって等しい価値を持つ筈の時間を単位とする通貨を用いて、その通貨流通システムに乗せることで、法定通貨（円）とは別の価値秩序による人々の支え合い（互酬的・相互扶助的営み）を実現しようとするものであるといえよう。

② 流山訴訟の時間預託型地域通貨は何故流通するのか

流山訴訟において十分に扱われなかったのは、原告（X）が主張したように、Xの「ふれあい事業」が互酬性に基づく活動であるという部分であった。この点については、東京高裁もこの活動が任意性に支えられたものであることを認めていた（傍線部）。この会員の任意性について振り返ると、例えば、活動の枠内にいる限りは換金が出来ない地域通貨の受取りを目的として、Xの指揮命令に強制されるのではなく、会員が自ら進んでサービスを受け手の会員に提供していることにある。ここで、その相互扶助や互酬的活動における自主的参加の動機を解明する必要がある。

この点、敷衍すると、サービス提供会員は何らかの価値のあるサービスを提供する代わりに、地域通貨を受け取ることになっているが、特に、この地域通貨が仮に換金不能である場合には、どのように考えるべきであろうか³²。

「ふれあい切符」が換金不能である場合には、この地域通貨の価値は一見無価値であるようにもみえるが、将来にサービスを受け取ることが出来るオプションと考えられるので、事実上、全くの無価値ではない。サービスを提供した会員は、将来に自らが他の会員から

この受け手に購買力の再分配が行われていると考えられている。例えば、集中発行方式の場合には、地域通貨を発行する事務局に対して会員が何らかの財貨を提供しなければならず、この提供を受けた財貨そのものの価値がシノレッジであり、自律分散的発行方式の場合には、財・サービスの受け手が地域通貨を発行することになり、この受け手が提供を受けた財・サービスそのものの価値がシノレッジということになる。このように考えると、シノレッジを相手方に発生させるごとに、取引当事者（集中発行方式においては、地域通貨の発行を受ける者を指し、自律分散的発行方式においては、財・サービスの提供者を指す）はシノレッジ分の価値を失うことになるが、問題はなぜそれらの者が、その局面において、経済的にみれば損をする取引を行うかということにある。それは、集中発行方式においては、一端、通貨発行を受けることにより地域通貨活動に参加すれば、将来に地域通貨によって財・サービスの価値を得られることを信頼するからであり、他方、自律分散的発行方式においては、そのサービス提供者もいずれサービスの提供を受けられることを信頼するからである。地域通貨はこのような信頼に支えられた取引を見ず知らずの者の間で行う点で、地域のつながりをもたらず活動（取引）ということが出来るのである。そこでさらに問題になるのは、そのような信頼を「担保する仕組み」がどのように地域通貨のみならず相互扶助を目的とする団体や活動に組み込まれているかにある、ということとなる。

³² 退会時にのみ地域通貨を換金できる（「ふれあい切符」を返還して、それに見合う金銭を受け取ることができる）こととされていた。

サービスを受け取ることが出来るということを期待する（期待できる）ために地域通貨と引き替えにサービスを提供することを承諾し得るのである。

この際に、新たな疑問として生じるのは、会員が提供した価値と将来受け取る価値との等価性についてである。例えば、A 会員から B 会員が a サービス（610 円分の価値がある家事代行サービス）を、B 会員から C 会員が b サービス（650 円分の価値がある庭掃除サービス）を、C 会員から A 会員が c サービス（市場における価値が不明の話し相手サービス）をそれぞれ受け取る場合に、A 会員は c サービスを受け取り、a サービスを提供するということになるが、自分が提供した a サービスは 650 円分の価値があるのに比して、c サービスは市場における価値が定まらないものである。また、B 会員においては、受け取る a サービスと提供する b サービス間で 50 円分の価値減少が見込まれることになるが、この場合、特に経済的なマイナスの価値移転が B 会員の取引動機を阻害しないかが問題となる。この点、「ふれあい切符」では取引単位に用いる尺度として時間が提示されており、この活動に参加する前提として、会員には時間あたりのサービスの価値が等価であるということ承服することが求められている。

ここで、時間を尺度とすることには三つの意味があるように思われる。すなわち、第一に、時間という価値基準を用いることをルール化することは、会員の取引動機から金銭的価値への観念を切り離すという機能がある。第二に、時間は誰もが等しく持つ資源であるということである。このような持つ者と持たざる者が存在しない（と仮定される）資源を取引の対象とすることで、取引の客観的な公平が図られるという面がある（他方で、金銭を用いる取引では持つ者と持たざる者との間に金銭価値に対する相対的な差異が生じると考えられる。）。さらに、第三に、第一点目と第二点目との特徴から、この時間預託方式により会員に齎されるサービスが市場からは得がたい性質を持つものであるということである。この「市場から得がたい性質」というのは、単なる名目上の種類のことを示しているのではなく、サービスの提供と収受の動機が非市場的であるために（第一点目）、サービスの中には、市場においては取引されないサービス（例えば、話し相手となるサービスなど）を含むということである。そして、その取引当事者間の人間関係は対等なものなのである（第二点目からの帰結）。

上記第一点目の通り、サービスの種類による金銭的差異（いわば、「時価の差異」）を会員が取引動機において捨象し得るのは、金銭的価値という短期的な利益を獲得する動機が地域通貨事業から排除されるからであった。すなわち、時間という、金銭よりも公平であ

ると（会員からは主観的に評価される）基準によって、取引動機は金銭的評価可能である短期的な経済的得失から中長期的な主観的有用性（その会員にとって主観的に必要である判断される資源獲得）へとシフトしているために、市場におけるサービスの評価³³（時価的評価）は会員の取引動機に干渉しないのである。

また、地域通貨がなぜ流通するのかという理由にとって、サービスを提供した側の会員が将来に返礼を期待できるという点はなお一層重要である。このような返礼への期待は、個々の取引の繰り返し（地域通貨の通用性の確認）によって、全体の仕組みへの信頼に繋がる。そして、そのような信頼が会員から団体への200円分の寄付（：対価）へと繋がるのであろう。なぜなら、その200円分はいずれ自分たち会員へと向けられるはずのものであるからである³⁴。また、全体の仕組みへの信頼は、その構成員がある一定の価値犠牲（サービスaとサービスbの金銭的価値の差額）よりも、時間の等価性を重視するアクターであることを他の会員に証明するという意味を持つ、それと同時に、ある一定の心理的価値（金銭とは異なる評価軸）の共有という心理的結びつきの契機を生み出しているのである。

このような取引動機の転換が、「任意性」の中身である、と考えられる。ここでは、任意性という表現はむしろ不正確で、会員の任意的参加は、会員が短期的な経済的得失を取引動機（価値判断の指標）としないことに依っているというべきである。よって、問題は何故このような価値判断の指標（動機）が選択されるか、そして、そのような価値判断に基づく行為を租税法が如何に取り扱うべきか、という点こそが本稿が取り上げるべき問題の核心なのである。この点については、「無償契約論」において再度敷衍する。そして、何故会員が長期的返礼を期待し得るか、その期待（信頼）を確保する仕組み（団体論における返礼確保システム）における課税問題（組織体課税の視点）については協同組合モデルを参照することにする（第二章第二節）。

³³ 他方で、例えば、兌換率が一時間あたり「ふれあい切符」を一枚として、切符一枚あたり700円で常に兌換可能というモデルでは、いうまでもなく、時間と金銭的価値が常に結びついていることから、地域通貨は単なる前払式証票（プリペイド・カード）に過ぎない。そこでは、会員は常に金銭的により有利な取引しか繰り返そうとはしないであろう。

³⁴ このような点で団体には非営利性（非分配の性質）が確保されるべきであるとの（暫定的な）結論が得られよう。この点、流山訴訟においても（やや見落としがちとなっているが）、Xの理事等は業務の報酬をほとんど受け取っていない（訟月51巻5号1349-1350頁）。

③ 取引されるサービスの特質

ところで、第三点目の「市場から得がたいサービス（非市場的サービス）の性質」については、今一度、若干の整理が必要である。市場から得られない性質のサービスであるということは、市場における時価ベースの評価が不能であるということの意味する³⁵。しかし、このような非市場的サービスは全く課税されてこなかったのではなかろうか。おそらく、課税上存在しないものとして扱われてきたために課税がされてきた面があるのではなかろうか。ここで以下のような例題について考えてみることにする。

例えば、1,000 円のサービス対価を受ける法人が 600 円の価値の労働に支えられている場合、サービス従業者との合意により一部をボランティア・ワークとして半額の 300 円しか賃金を支給しなかった法人 A は、700 円（1,000 円-300 円）の所得に対して課税されるのに対して、600 円の賃金を支払った法人 B（ただし、サービス提供者から法人への価値移転を同額とするために、サービス提供者は 300 円の金銭寄付をするものとの条件を付加した場合）は 400 円だけ課税される。しかし、この二つの法人は等しい状況にあるはずであるのに、法人 B と比較して法人 A はサービス協力者の無償労働協力に起因する差額の 300 円部分について、収益として課税されてしまうことになる。もちろん、二つの法人の課税上の扱いを揃える方法として、法人 B がその 300 円分をサービスの受益者から受け取らないことも考えられる（法人 C）が、その場合には、法人 A への労働協力による《寄付》と金銭による寄付（サービス提供者から法人 B が受け取った金銭寄付）とでは扱いが異なるということになる³⁶。すなわち、金銭で受け取った受贈益は収益事業所得を構成しないた

³⁵ ここで、時価評価の方法さえ見つければ、そのようなサービスを市場における財貨と同列に語っても良いという矮小化された議論を（少なくとも本稿が）導かないことは最早明らかである。もちろん、NPO などのボランティア団体の事業管理の観点から、ボランティア労働を如何に評価すべきか、という理論的試みが社会関連会計などの立場からなされているが、このような試みそのものを本稿が否定する訳ではない。このような、数額的评价の面からは（いわば）存在しないもののごとく扱われてきたボランティア労働の可視化への試みは、下記で述べるように（本稿の無償労働に対する課税の例題を参照）、本稿の目指す立場とは、軌を一にする部分がある（例えば、我が国における研究としては、馬場英朗「NPO 法人のディスクロージャー及び会計的諸課題に関する研究」大阪大学大学院国際公共政策研究科・博士論文（2007 年）を参照。See also LAURIE MOOK ET AL., WHAT COUNTS -SOCIAL ACCOUNTING FOR NONPROFITS AND COOPERATIVES (2d ed., 2007).）。

³⁶ 法人 A：1,000 円のサービス対価受領+賃金 300 円（300 円分の労働協力による寄付）→【課税所得は+700 円、純資産も+700 円】

法人 B：1,000 円のサービス対価受領+賃金 600 円+サービス提供者からの 300 円の金銭寄付→【課税所得は+400 円、純資産は+700 円】

法人 C：700 円分のサービス対価受領+賃金 300 円（労働協力による寄付）→【課税所得は+400 円、純資産は+400 円；ただし、これは A が労働協力分の 300 円をサービス受益者への所得移転と

めに非課税とされるのに対し、労働協力による《寄付》は収益事業の費用を減らす形で法人の所得計算に反映されてしまうのである。

このように市場を通じた時価評価システムは、特定の価値秩序の上で扱える対象を認識し、他方、別の価値秩序からのみ認識し得る対象を認識しない性質であることによって、全ての価値を掬い上げられない性質(市場的評価に依存する課税システム特有のバイアス)が存することが指摘されるのである。

(四) 解明すべき課題

以上の考察により、本稿で検討を開始した、互酬や相互扶助の仕組みを持ち、人のつながりの促進を図ることを目的とする地域通貨活動の課税上の位置づけという特殊理論を考察するにあたっては考慮すべき事項が明らかとなってきた。その点をまとめると概ね下記の(1)、(2)ということになる。

(1) 本項(三)2.②によって、市場的価値規範とは異なる価値規範に基づいて人々が行動することが想定され、さらに、そのような価値規範に基づくが故に財と無償労働とが交換される場面が(家族以外の)人的結合体においても想定され得ることが明らかとなった。ただし、そのような人的結合体には、互酬的關係・相互扶助的な営為を前提とした定型的な法的受け皿が用意されていないことはもとより、この種の人的結合体の具体的実践を既存の法的枠組み内で扱うこととした場合(例えば、地域通貨事業をNPO法人において行う場合)には、現行の課税上では、(無償による財・サービスの)同一価値での移転に対して異なる取扱い(サービス移転による価値が捨象される扱い³⁷)がなされることが同時に明らかとされた(本項(三)2.③)。ここで、第一に、この互酬的關係・相互扶助を租税法(学)がどのように捉まえるべきかが問題とされる(本章第二節)のはもとより、その問題の先には、そのような関係内での財とサービスの交換(相互移転)を租税法がどのように捉えるべきかという本稿が解明を目指す本質的な問題が想定されよう(やや先取

いう形で実質的に「費用化」したのと同じである】

³⁷ 典型的には、③の如く、団体(法人)に対するサービス収入(“無償による役務の譲受”)は、法人税法22条2項により収益の額としてカウントされずに、他方で、収入時点で認識がされなかったサービス支出も損金の額として認識されない。このため、サービス収入を認識して費用化させるためには、サービス受益者に対する所得移転が必要とされる(前注参照)。

りの的にいえば、租税法上、この様な関係における所得移転について、どのような手当が必要とされるか、という点については、課税単位論(第二章第一節)が参考となるであろう。)

(2) いまひとつは、上記からも明らかな通り、人的結合体と個人との関係についての目配りも必要となろう。すなわち、ここでは、相互扶助的機能を担保する人的結合体がどのように扱われてきたかを組織体課税という観点から分析し、その分析結果を上記(1)と照応して検討し直すことで、この関係内にある個人と団体との間の財・サービスの移転につき、どのような取扱いが構想されうるかの示唆を得ることが可能となろう。

この点については、下記の第二節との関係が直ちに妥当しない団体であることから、やや不十分であることが自覚されつつも、協同組合に対する課税問題を取り扱っていくことにする(第二章第二節)。

第二節 互酬的關係と無償契約論

第一項 時間預託型地域通貨の互酬システム

流山訴訟の原告 X の主張にもあったように、時間預託型地域通貨事業は会員間の互酬的關係の構築を目的として行われているものである、とされている。この地域通貨事業における「互酬」はどのような側面から観察することが出来るのであろうか。ここで、互酬とは、社会学一般での議論を総合すると、①ある贈与に対して短期的な見返りや贈与の厳密な等価性を問わず、②長期的な観点から返礼が期待される関係性である、というところに特徴があることがわかる³⁸。ここで、何らかの社会的文脈に従って、(はじめの一回目の)贈与が行われることが、地域通貨システムが稼働しはじめる要件であることはいまでもないが、そうした贈与に対する短期的な等価性を求めない、長期的になされる返礼とは如何なるものであろうか。思うに、地域通貨事業には二つの面での返礼が存する。第一に、財やサービスの返礼としての地域通貨の交付である。第二に、財やサービスを受け取った会員が他の会員へ財やサービスを提供するという事業全体への返礼である。第一の返礼は、受け取った財サービスに対して、その事業内では価値があると信じられているところの地域通貨をその財サービスの提供会員に引き渡すという意味での返礼である。ここでは、地域通貨の交換ルール(例えば時間基準)によって、返礼の等価性は厳格に追求されないようになっている。前提としてこのような評価尺度を採用することによって、経済的価値、典型的には市場における価値は捨象される。第二の返礼では、地域通貨に対する捉え方が異なり、サービスの価値移転に観察の焦点を置く捉え方である。もともと、地域通貨自体には経済的な価値(市場における価値)が存在せず、財サービスには経済的な価値が存在することはいうまでもない。ここでは地域通貨を交付した側(サービスの受け手側。仮に A 会員としよう。)に財サービスの価値が移転していることになる。それでは、例えば、A 会員はサービスを受けるだけ受けて、将来に返礼することを求められないかという、そ

³⁸ パットナムは、互酬性を、サーリンズの分類(一般化された互酬性と均衡のとれた互酬性との分類)を援用しつつ次のように説明する。まず、一般化された互酬性は、ある時点では一方的あるいは均衡を欠くとしても、与えられた便益は将来に返礼される必要がある、相互期待を伴う交換の持続的關係をいい、均衡のとれた互酬性は、同じ価値品目を同時に交換する關係を指すが、一般化された互酬性の規範は、信頼することがその相手方から弱みにつけ込まれるのではなく、返礼として相手から信頼し返されると共同体において(互酬性に基づく)社会的交換が生まれやすいとしている(ロバート・D・パットナム(河田潤一訳)『哲学する民主主義』213-215頁(NTT出版、2001年)。なお参照、マーシャル・サーリンズ(内山昶訳)『石器時代の経済学』(法政大学出版局、1984年)。

のようなことはない。もちろん、この地域通貨システムが予定するところに従って、A 会員は他の会員にサービスを提供して地域通貨を得なければ、自らが将来にサービスを受けられないことになっている。このように、特定の会員から受け取った財サービスに対する返礼は、不特定の他の会員に対して将来行わなければならないことになっている。他方、この A 会員に対してサービスを提供した会員（仮に B 会員としよう。）も財サービスを受け取るという意味での「長期的な返礼」を期待できなければならないが、それは、直接 A 会員からではなく、事業システムが予定するところの他の不特定の会員から将来に地域通貨を用いて返礼を受けることが期待できるのである。

まとめると、地域通貨の互酬のからくりは、まず、短期的な返礼という側面では、地域通貨の市場価値とは切り離された価値基準の軸によってその地域通貨が評価されるということによって、厳格な経済価値による等価性が想定されないことになっている。別の言い方をすれば、地域通貨での取引の価値基準として、時間的価値を採用するということは、市場とは異なる価値秩序を作出することを意味しているといえよう。

次に、会員は、市場的な経済価値を求めないものの、時間的価値基準に従った意味での返礼を受けられるかを問題とするであろう。すなわち、この観測点からは、時間基準による財サービスの価値移転を受けられるかが問題となり、会員がその返礼を受けられることを期待できる場合にのみ地域通貨は循環し機能することとなろう。結果からいえば、会員は移転した価値に相当する財サービスを受けられると判断することになる。なぜなら、時間分のサービスの標章である地域通貨を収受したことと団体への信頼によって、会員は将来に財サービスを受けられることを期待できからである。そして、この団体への信頼を下支えするのは、地域通貨がなければサービスを受けられないという、もっとも単純な公平性を担保するルールである。

問題は、このような返礼の仕組みを法的にどのように捉えるべきかということである。この点で参考となるのが、広中俊雄名誉教授の無償契約論である³⁹

³⁹ 広中俊雄「有償契約と無償契約」『広中俊雄著作集 2 契約法の理論と解釈』34-35 頁（創文社、1992 年）、大村敦志『生活民法入門』287 頁（有斐閣、2003 年）、同『新しい日本の民法学へ』128-129 頁（東京大学出版会、2009 年）

第二項 無償契約論

広中教授は、近代的な契約意識が「有償契約⁴⁰」を基礎として成立してきたものであることを歴史的に確認した上で、今日「無償契約」の典型とされる贈与が、「かつて古ゲルマン社会では『同じ値うちの物をお返しする義務（同額報償義務）』を生じせしめるものとしておこなわれていた時代もあった」こと、そして、そうした贈与を「有償的」贈与⁴¹と呼び、その「有償的」贈与が「財貨の流通のために奉仕するという機能をもつ点で交換＝売買と異なるものではないということ」が19世紀末以降の人類学者、社会学者によって指摘されていたことを紹介する⁴²。この古ゲルマン社会にける「有償的」贈与は、「共同体内における財貨流通のための一つの重要なメカニズム」とされ、「『有償的』贈与」と交換＝売買が行われる「場」はそれぞれ異なる、と指摘する⁴³。

このことは、歴史的に説明される。すなわち、広中教授によると、「有償的」贈与は、「一定の社会における生産物の余剰が単なる偶然的なものから恒常的なものとなってゆき、それによってかの『対外的』交換の絶えざる反復が必然ならしめられ、さらにこれが内部の共同的生活にも反動を及ぼす、という形で商品交換という一つの社会的過程が発展し……その社会の内部の『共同体』的紐帯は徐々に断ち切られてゆき、それによって、かの『有償的』贈与のおこなわれるべき『共同体』的生活の場は漸次せばめられてゆく⁴⁴」過程に

⁴⁰ 同教授は、近代の契約意識が基礎としてきた「有償契約」とは、「個々の契約を取り出してみたとき各当事者の給付が相互に対価たる（あるいは対価的な）意義を持ちつつ他の当事者のそれを条件づけ且つそれと離れがたく結びついているという構造を持つ契約類型であった（広中・前掲注（39）30頁）」としている。

⁴¹ 「有償的」贈与における「有償」は、ゲルマン法における「有償主義」が意味するところの「有償」を取り入れて広中教授が作出した用語である。これは、「有償契約」に属するものではない。ゲルマン法における有償主義は、贈与を「同じ値うちの物をお返しする義務（同額報償義務）」を生じせしめるものである、と捉えていた。このような捉え方がされる贈与を指して、広中教授は「有償的」贈与という。この有償的贈与では、「お返しをする義務」だけではなく、まず「贈る義務」が存在し、それに対して「受ける義務」も存在していたという。このように「有償的」贈与の「有償」は、共同体内部における返礼（や貸し借り）の義務における「有償」であるように思われる（参照、広中・前掲注（39）30-32頁）。

⁴² 広中・前掲注（39）30頁

⁴³ 広中・前掲注（39）31頁

⁴⁴ 広中・前掲注（39）34頁

なお、この点につき、来栖三郎博士は、「有償契約の典型的なものは、売買契約を含む広い意味での交換であるが、交換は家族や種族等の原生的共同体の成員間には行われない。寧ろ各共同体の尽きる処に、換言すれば他の共同体又は其の成員達と接触する点に始まる。そして原生的共同体の弛緩崩壊と互に原因結果をなして発達する。交換の発達に伴い其の他の有償契約も発達する。」他方で、「無償行為は、有償契約が共同体の尽きる所に始まるに反し、共同体の内に起源を持ち、共同体の内に留ると言い得よう。」と述べる（来栖三郎「契約法の歴史と解釈（一）」『来栖三郎著作集Ⅱ 契

において、「有償的」贈与は、「交換＝売買の法の発展に伴って、……漸次、法の平面からは退けられ⁴⁵」、現在では単に、法的には「無償」の行為として扱われるものとなっていった、と述べている⁴⁶。

このように、異なる共同体の成員間の「対外的」な交換＝売買の進展により、共同体における「有償的」贈与が「法の平面」から退けられていったのである。そして、「有償的」贈与が本来は全生活関係から切り離して認識されるべき物ではないにも拘わらず、独立して「無償契約」として法律上扱われるようになったのは、「法的な処理が問題となるかぎり、当事者の間では、かの『恒常的』関係はその時すでに消滅してしまっている」ので、過去の「全生活関係から切り離されて扱われる」こととなったため、としている⁴⁷。ただし、このように法的な処理が前提とされるために、共同体における生活関係の脈絡から切り離して贈与、無償の行為が把握されるようになったからといって、無償契約が成立するに至る背後にある「恒常的」関係の存在までもが規範の面から否定される訳ではない、という⁴⁸。

かくして、「無償契約」とは、「ある一つの給付を取り出してみたときにこれと対価的な関係に立つものとして把握さるべき他の特定の給付が見出されないところの行為であるが、しかもその給付たるや、本来はそれだけを独立に取り出して眺めることができないものであるにもかかわらず法律上そういうふうにして扱われるところのもの⁴⁹（原著者による傍点を省略した）」と定義付けられるのである。

この定義の「ある一つの給付を取り出してみる」とは、本来、贈与が共同体内部の恒常的關係において繰り返される無数の給付として存在していたところ、近代資本主義とともに発展した有償契約への法的保護のあり方⁵⁰と同じように、個別に一つの契約を取りだしてみることを意味する。この場合には、共同体内部の恒常的關係は捨象されることになる。

約法』28頁（信山社、2004年）。

⁴⁵ 広中・前掲注（39）34頁

⁴⁶ 広中・前掲注（39）34頁

⁴⁷ 広中・前掲注（39）36頁、なお参照、高橋清徳「関係の無償性と対象の無償性」広中傘寿記念『法の生成と民法の体系』10-11頁（創文社、2006年）。

⁴⁸ 広中・前掲注（39）36頁

⁴⁹ 広中・前掲注（39）35頁

⁵⁰ 広中教授は、有償契約が一般的に諾成契約として法的保護を保証されるに至ったのは、有償契約が「有償性」それ自体によって導かれたのではなく、歴史的現象の面から説明されるべき事柄である、という。すなわち、その理由は、「有償契約が、かの市場現象を成り立たしめるもろもろの営利行為のためにおこなわれるものとして重要な意味を持つに至り、かつ、「そのような営利行為の背後に存在するところの「資本計算」がウェーバーのいった意味をもつに至り、また「所与の政治的社会にとってそこに存立している市場現象を保護することが不可欠のものとなった」ことによる、とされている（広中・前掲注（39）23頁）。

そのような見方によれば、贈与から有償性や贈る義務、受ける義務、そして、お返しの義務も捨象され、対応する対価がない給付として扱われるのである⁵¹。しかし、その給付は、本来はそのように扱われるべきものではなかったことは既に述べたとおりである。

第三項 地域通貨・互酬・無償契約論

(一) 恒常的關係への租税法の接近可能性

このように、広中教授によって定義される本来の無償契約の構造と地域通貨のシステムとでは、相似的に理解可能であるように思われる。

すなわち、無償契約論における「有償的」贈与は、共同体内部の恒常的關係を前提に、そのような関係の中で行われる給付であったのに対して、地域通貨では、流山訴訟の裁判官が地域通貨事業を任意に基づく取り組みであると評したように、地域通貨の取り組みも、サービス価値の移転という面から眺めてみれば（個々の関係を取り出してみれば）、なんら市場価値を持たない地域通貨券を対価として（すなわち無償によって）、サービスを収受する取り組みであるとみることが出来る。ただし、広中教授の無償契約論に擬えるならば、その地域通貨事業の会員間の関係は、その給付のみを独立して取り出して眺めるべきものではないにもかかわらず、流山訴訟において金銭的価値にのみ着目されたように、法律上、会員間の恒常的關係が捨象されて認識されるものとされているのである。

他方、地域通貨事業活動は、システムに仕組んだ諸処の構成要素によって恒常的關係を人為的に作出する点で「有償的」贈与のような純然たる「無償契約」のサイクルとは異なる⁵²。すなわち、ここで、一端、時間が取引の対象として認識された上で「恒常的關係」が作出される場合と、「恒常的關係」を前提として、その関係内部での評価への意識が契機

⁵¹ 高橋清徳教授は、無償契約（論）の基本構造は、「共同体的生活関係のなかで実行されている相互的給付関係があり、その連鎖の中の一つが法的に無償契約として捉えられる」というものであり、そのような場合には、「給付の対象物が何であるかにかかわらず、そのような関係に規定されているゆえに、ある場合にその物が無償性を帯びることになる」と理解されると述べる（高橋・前掲注（47）11頁）。

⁵² 無償契約論における有償的贈与のシステムと地域通貨システムとは、個人の行動の動機付けが市場的価値から切り離されて、それと異なる価値評価軸（例えば、「時間」であり継続的人間関係における「評価」である。）によって“利己的に行動”していると観察することも可能である点で共通であるが、両者の行動動機たる価値評価軸の性質は、客観的な対象として認識可能な時間単位と、評価という主観的要素という点で異なる。

となって贈与の收受が「強制」される場合とでは、異なることに注意しなければならない。その上で、現代的互酬関係の構成要素である市場的価値との切断と返礼の仕組み化を観察する必要がある。

また、ここで問題となるのは、契約法上、捨象されることとなった互酬的關係を租税法においてどのように捉え直すかにある。民事法上、当事者間で紛争がある（例えば、甲から乙に「給付」が「請求」される）場合には、両者の恒常的關係は断ち切れ、継続的關係を前提として上での法的処理が不能となることは、広中教授が既に指摘した。しかしながら、課税権（国家）と会員間の給付の關係を観察して課税關係を（法的に処理しようと）考察する場合には、（少なくとも会員間の紛争が生じていないのであれば、直ちに）会員間の恒常的關係が断ち切られることはない。このような、恒常的關係と課税権との關係を法的にどのように処理すべきかを考察することは、おそらく理論上不可能ではないように思われる。

（二） 互酬的關係の提示

以上の分析をもとに、ここで、本稿が検討する枠組みを提示することとする。

繰り返しになるが、本稿で検討すべき社会的営為は、市場における価値基準、価値意識とは切り離されて收受される財サービスの收受、交換である。このような営為の様々な理論的困難を意識しつつ、本稿で検討すべき社会的営為をここでより積極的に定義するならば、「貸し借りという一種の社会的關係の継続を前提とした、短期的には対価に市場価値における等価性を求めずに相手方に財・サービスを差し出し、長期的な返礼を期待するという意味での、一種の長期的交換關係である」といえよう。

（三） 互酬的關係と非営利性

なお、互酬という關係性には、必要とされるいくつかの消極要件が存在することも先述の考察により明らかとなってきた。それは、「結果として」その取り組みが非営利であることである。財貨が、他の第三者によって使用されないことは当然必要とされる。最も簡単に考えても、少なくとも構成員のために財貨が使用されるのでなければ、構成員はその取り組みに対する信頼を持ち得ないことになる。ここでの非営利性とは、分配がされないこ

とではなく、事業が営利目的ではないことという意味である。そこでは直接的な再分配はなされず、構成員が意図する目的に対して長期的に財貨が費消されることが求められる。基本的に、互酬は構成員間の関係性であるので、団体が会員に短期的な利益の供与を行うことによって、特定の者を有利にも不利にも扱うべきではないのである。分配でも交換でもない互酬というパラダイムの特殊性は、基本的に会員の二者、三者間の関係性を指すもので、その仲介をする団体の存在は必要とされない。それでも、現実に団体が存在するのは、現実の必要性に基づくものである(人為的取り組みであるが故に調整役を必要とする。もちろん、現実問題への目配りは肝要であり、その調整役の法的なステータスも租税法では考慮されるべきであろう(組織体課税の視点)。)。その証拠に、村落共同体において長く営まれてきたという古い互酬には、団体という調整役は必ずしも必要でなかった(他方で、村社会という外枠による監視、調整システムが機能していた。)筈である。

このように、互酬的关系を基礎とする人的結合体にとっては、営利を目的としないということが必要とされるが、この非営利性と課税について、今日でも説得力を有する見解として世界的に引用されるものにヘンリー・ハンスマン(Henry Hunsmann)の論文がある。次節では、このハンスマン論文を参照し、ハンスマンの非営利団体に対する免税根拠論と本稿が考察の対象とする互酬的关系論とは、どのような点で齟齬があるかを明らかにしていくことにする。

第三節 非営利性からの検討

第一項 ハンスマンの契約の失敗理論と資本補助金理論について

経済学的観点から、なぜ非営利団体に対する団体免税が必要とされるのか（その論拠）、について論じた代表的な論文として挙げられるのが、1981年のヘンリー・ハンスマン（Henry Hansmann）の論文⁵³である。

ハンスマンは、非営利団体に対する所得課税の免税が行われる理由を「契約の失敗（*contract failure*）」理論と「資本補助金（*capital subsidy*）」理論によって説明する。

ハンスマンは、この議論の前提として、非営利団体に対する寄付者の関係と営利企業とその営利企業が提供するサービスの購入者の関係とを相似的に理解し、これらのサービス提供者の双方ともが、それぞれに一種の市場においてサービスを販売しているものという発想を用いる。例えば、非営利団体である赤十字社は、寄付者に対して広告などによって寄付を呼びかけて、「災害の支援を販売」していると考えることができる、というのである。このような非営利団体の「支援の販売」の形態には、特徴的な面がある。それは、支援の購入者である寄付者と最終受益者たる被災者とが空間的に隔離されているということである。

ハンスマンによると、寄付者（サービス購入者）と受益者とが離れているために、サービス購入者と非営利団体との間で、サービスの質、量、価格についての情報格差が生じてしまうという。このような状況下では、（完全競争市場では適切に分配されるはずの）その利益をサービス提供者が搾取する機会が生じてしまう。具体的には、「契約の失敗」は、サービス購入者（寄付者、消費者）が、①購入しようとするサービスの質を（購入前に）予め他の競合他社が提供する質と比較することが難しい局面、②サービスの購入後に約束された量や質のサービスが実際に提供されたかどうかを確かめることが難しい場面で生じる⁵⁴。このような「契約の失敗」状況では、サービス提供者がサービス購入者との情報格差を利用して、完全競争市場で提供される水準よりも高い価額で所与の水準よりも低い品質のサービスを提供する可能性があるという⁵⁵。しかし、ハンスマンによると、非分配制約

⁵³ Henry Hansmann, *The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations from Corporate Income Taxation*, 91 YALE LAW JOURNAL 54 (1981)

⁵⁴ *Id.*, at 69

⁵⁵ *Ibid.*

が課せられ、組織の利益を最大化して、その利益を分配するという行動規範が存在しない非営利団体は、営利企業よりも、情報格差に乗じて利益を搾取する機会と動機が少ないと考えられるという⁵⁶。

このように非営利団体は、この非分配制約により、(契約の失敗の場면을想定する場面でも) 慈善的な支援をより良く提供する主体であるにもかかわらず、他方で、非営利団体は直接金融(典型的には株式発行)による資金調達に制限され、そのような制限の下では、当然に借入れによる資本の充当も難しい⁵⁷。このように、非営利団体の資本の獲得には制限があるため、非営利団体が社会に供給すべき財の質や量が低く抑え込まれてしまう(供給財の量と質が低下するということは、寄付者の投下した資源が効率的に利用されないということの意味する。)

外部から資本を獲得することが難しい非営利団体に残された資本獲得方法は、利益の内部留保ということになり⁵⁸、ここにテコ入れをすべきことが免税の根拠となる。すなわち、市場の失敗、政府の失敗により供給過小となっている財のより良い供給者である非営利団体に対して、免税という方式により、その「資本制約への穴埋め(compensation for capital constraints)」を施して、非営利活動の効率性を補い、もって、公共財を効率的に提供させることが好ましいとされる。すなわち、非営利団体には、「資本増強のための補助金(*capital subsidy*)」として、免税が与えられると説明する⁵⁹。

このように、ハンスマンは、非営利性(=非分配制約)故に損なわれてしまう効率性を補うべきであるという理由によって、非営利活動の支援を団体に対する免税という方式によって行うことが正当化できると考えるのである。まとめると、ハンスマンは、市場や政府からは供給されにくく、非営利団体から供給されることが好ましい種類の集合財の供給

⁵⁶ *Id.*, at 69,70

もっとも、この、非営利団体が利益を最大化することを目的としていないために、営利団体より信頼に値するという点はハンスマンの立論の要諦であるにもかかわらず、非営利セクターの一面しか捉えていない分析であるように思われる。この点は実証的な説明を要する(参照、藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析(二)」国家学会雑誌 118 巻 1・2 号 72 頁(2005年。))のはもちろん、市場から資本を得つつ公益的な目的を果たそうとする社会的企業の存在(なぜ、彼らは目的達成のために敢えて社会的企業という形式を選択するのであるか。社会的企業の資本獲得が可能である反面、団体免税が社会的企業には施されない点では、ハンスマンの説明がよく妥当する。他方で、利益を最大化する欲求を持つかもしれない社会的企業を、契約の失敗が発生する局面では、信頼することができないのであろうか。しかし、現実にはそのようには考えられているようには思われない。)が指摘できる。

⁵⁷ *Id.*, at 73

⁵⁸ *Ibid.*

⁵⁹ *Id.*, at 72

(量)を確保しつつ、寄付を効率的に(適切に)慈善活動に転化するためには、非営利団体の性質上、資本増強(資本補助金としての免税)が必要であると述べていることになる。

ハンスマンの契約の失敗理論、資本補助金理論は、少なくとも、慈善活動を行っているから免税にすべきだ、という反証不能の議論の対極にあつて、経済的側面から説明を施した非営利団体の免税の根拠論として、現在でも参照されるべき価値を有する。ただし、ハンスマンの理論にもいくつかの問題点が考えられる。

その問題点は、非営利団体によるサービス提供において通常考えられる状況として説明された⁶⁰、「契約の失敗」の局面についてにある。非営利団体の活動には、寄付者と契約関係にない第三者(受益者)にサービスを提供する場合も想定されるが、同時に、寄付者が団体に資源を投入し、直ちにその資源が消費される場合をも「通常」想定され得る。すなわち、寄付者が団体に対して財・サービスの寄付をするが、それが直接に寄付者から受託者に手渡される場合にはどのように考えるべきか。具体的には、寄付者が、団体の掲げる目的に沿って、その団体の一定の指揮の下で、受益者に対して直接にサービスを提供する場合についてはどのように考えるべきであろうか。そして、主要事業として、そのような活動が行う団体についてはどのように考えるべきであろうか。

すなわち、寄付者から隔離された第三者(受益者)への資源の移動という前提が崩れる—「契約の失敗」が存在しない—場合(さらに、そのようなヴォランティア・ワークを通じた活動が主としてなされる場合)、具体的に言い換えれば、寄付者がヴォランティア・ワークを寄付し、寄付と同時に、そのヴォランティア・ワークが受益者に施される場合には、(契約の失敗の局面が想定されないのだから、)そのような非営利団体特有の信頼度を観念すること自体が不要であり、資本と供給される財の量とは関係がないことになる(つまり、寄付の量に対する提供財の量は1対1の割合であり、団体が免税とされなくとも、受益者に提供されるヴォランティア・ワークの量は一定となる。ヴォランティア・ワークが減少するとすれば、そのヴォランティア・ワークの価値分に課税がされるためにその供給量自体が減少する場合のみが想定される。)。つまり、ハンスマンは、特に、金銭による寄付とその公共財の供給との関係を論じることには長けているが、最も素朴な非営利団体の姿であるヴォランティア・ワークの提供が中心の非営利団体に対する免税の理由を十分に説明してはいないのである。

⁶⁰ *Id.*, at 69

ヴォランティア・ワークの提供を目的とする非営利団体は（ヴォランティア・ワークを募るために必要とされる金銭的な）資本の獲得に制約が存在する一方で、内部留保を補う資本補助金による支援を受けているとはいえない。なぜなら、ヴォランティア・ワークそのものが課税されないのは、非営利団体であることとは別の理由であるからである（所得税法上、単に課税されていないだけである）。ヴォランティア・ワークの提供を中心とする非営利団体は、希少財の最も好ましい提供者であるにもかかわらず、金銭寄付が中心の非営利団体とは対照的に、公的な支援を受けられていないことになる。このように考えるならば、金銭寄付が中心の非営利団体との公平さを確保するために、ヴォランティア・ワークの提供を中心とする非営利団体には何らかの追加の支援が必要であると考えられるべきなのであろうか。

さらに、ヴォランティア・ワークの寄付について考えてみると、ハンスマンが示した慈善活動（例えば、災害復興支援）の購入者としての寄付者との理解も妥当しないかもしれない。むしろ、ヴォランティア・ワークの収受を中心とする団体を想定すると、単に、ヴォランティア・ワークが団体に寄付されたものと考えずに、むしろ、ヴォランティア・ワークとして投入された価値が団体の左から右へとすり抜けて、直接に寄付者から受益者に財が提供されたと考えるのが自然であるようにもみえる（この場合に団体は単なる導管（*conduit*）に過ぎない）。

このように、ハンスマンの「契約の失敗」理論では、主として、ヴォランティア・ワークの提供が為される団体内での営為が想定されておらず、この種の非営利団体について、団体免税という方法がなぜ適切かというハンスマンの説明はよく機能せず、むしろ、そうした団体と、金銭寄付を受け取って、その金銭寄付を原資として非営利（本来）事業を行う団体との間では取扱いが異なることになる（不公平？）ということが指摘できる（第一節第二項（四）の（１）部分を参照）。

また、同時に、団体内に蓄積されない価値（典型的にはヴォランティア・ワーク）を取り扱う非営利団体のみならず、構成員間で財貨（＋サービス）を交換する受け皿となる団体についても、ハンスマンの想定は妥当しないことが考えられる（この点については、第二章において再度述べる）。

第二項 ビトカー&ラウダート論文

他方で、非営利団体がチャリティ目的に資金を使うことを宣伝し、その成果として会費や寄附を受け取っているという非営利セクターに対する見立てに疑問を呈しつつ、非営利団体の所得そのものが観念できない以上、課税がなされないことは当然であることを主張するものに、ビトカーとラウダート（Boris I. Bittker & George K. Rahdert）の論文がある。

ビトカーらは、その論文で、非営利団体には、①通常所得課税において用いられているような意味で、「所得が実現する」ということがなく、また、②受益者の担税力がどれ程かを計り、税率を決める手立てがない、と述べる⁶¹。

第一に、ビトカーらは、課税をされる団体が、その純所得（一般的に言えば、総所得から経費を差し引いたもの）に対して課税をなされるということになっているが、非営利団体についても、同じ様にそのような純所得を観念することがそもそも不可能なのではないか、と指摘した⁶²。なぜなら、課税すべき純所得は、「経済的な慣習の積み重ねにより発達した会計原則や法原則の総体（an extensive body of legal and accounting principles derived from business and financial practice）」により算出されるものであり、このような諸原則は、課税される団体が利益の最大化を目的していることが前提とされているので、利益の最大化を目的としない団体の活動の成果（the success of organizations）を営利企業と同じように計測することは前提に反し、説得的ではないこととなる⁶³という。

また、ビトカーらは非営利団体の基本財産からの収入（家賃などの市場を通じて稼得された利得）と寄付や会費とを明確に分けて考えている⁶⁴。（この点は、ハンスマンが非営利団体を、一種の寄付を受入れることを目的とするビジネス事業と模した理解を提示したことと異なる）。確かに、基本財産から生じた利得は、投下資本から回収された利得であり、所得として認識できるが、寄付金は、むしろ、特にその団体の基本財産を構成することになるとすれば、資本として扱われるべきことをビトカーらは示唆する⁶⁵。

⁶¹ Boris I. Bittker & George K. Rahdert, *The Exemption of Nonprofit Organizations from Federal Income Taxation*, 85 YALE LAW JOURNAL 299, 305 (1976)

⁶² *Id.*, at 307

⁶³ *Ibid.*

団体の活動の成果とは、チャリティ目的を果たすこと（例えば、飢餓の救済目的であれば、飢餓に苦しむ人々が減ったこと）であることは明白である（利益計算の目的観の違いにより計算構造の相違が生じる）。このような成果に具体的な経費額を対応させて差し引いて利益（純所得）計算をすることが不可能であることはもちろん、理論的な妥当性も存在しない。

⁶⁴ *Id.*, at 308-309

⁶⁵ *Id.*, at 309

この受贈資本との見方は、非課税理由にとって魅力的である。つまり、確かに寄付金は、直ちに支出されることがあるが、基本財産として団体内に資本拘束されるのであれば、(少なくとも) 原価なしに受贈された財貨は受贈資本として、利益計算とは別に扱われると理解することは理屈の上で可能である⁶⁶。

このような見立ては、非営利団体が寄付者から受益者へと資金を移動する際に利用される単なる導管 (a mere conduit through which the funds move from donors to the Ultimate recipients) であり、寄付や会費は一旦団体に預けたものに過ぎないとの理解に通じる。すなわち、寄付や会費は(団体に入り来るものとしての) 金銭的な収入ではあるが、利益計算には馴染まずに、資本なり預り金なりとして内部に留保されるだけであると理解することが可能であるということである。

第三項 会計学からの示唆

ビトカーらが非営利団体の活動の成果を実定法上の所得税計算と相容れない、と指摘したことは前節で述べた。それでは、一旦、課税計算(租税を課するとの目的観に立って、非営利団体を営利企業に模して、所得を測定して計算する方式)を所与としない場合には、どのような捉え方があり得るのであろうか。以下では、その捉え方の一例として FASB (Financial Accounting Standards Board) の非営利団体の会計基準を概観する。もっとも、筆者は会計学の寄付の扱いが法規範に直ちに妥当すると考えている訳ではなく、ここで会計学を参照するのは、寄付(財)の捉え方には多様な可能性があり得るのではないか、という示唆を得る目的である。

FASB の財務会計概念ステートメント第 4 号⁶⁷ (非営利組織体の財務報告の基本目的) では、このステートメントが対象とする非営利組織体 (nonbusiness organizations) の特徴として、(a) 資源提供者から相当量の資源の提供を受けるものであること (ただし、その提供者がその提供した資源に応じた見返りや経済的便益を期待して提供したものではないことを要する。)、(b) その主たる活動目的が、利益を得て財貨や役務を提供すること以外にあること、(c) 明示的な所有主の持分⁶⁸ (ownership interests) が存在しないこと: 売却、譲

⁶⁶ 例えば、理論的には、資本が外部に払い出されたときに利益に算入されることになる。

⁶⁷ FASB, *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, (Statement of Financial Accounting Concepts No.4, 2008)

⁶⁸ ownership interests は、(通常は出資者の持分のことであると考えられるが、) 会計学上、「所有主

渡、償還がなされ得るという意味や、その組織体の清算の際に残余財産の持分請求権へと転化するという意味での、明示的な所有主の持分が存在していないこと、の3つを挙げる。

(a) では、非営利団体は、資源提供者（寄付者）から財・サービスといった資源を受け入れるが、その提供者が非営利団体からの見返りを求めるものではないことが求められている。FASB ステートメント第 116 号においても、寄付の定義として、「反対給付のない移転として現金やその他の資産を移転すること⁶⁹」とされている。営利企業との最も重要な差異である。つまり、営利企業の投資者や債務者は、提供した資源の見返りとして投資した資本に基づく利益分配や借入金利子を求めるが、非営利団体の財務報告の利用者は、提供した資源の見返りを求めるのではなく、自らが提供した資源が非営利組織体においてどのように使用されるかに関心を向ける。よって、非営利組織体の財務報告には、組織体が提供するサービスやその継続的な提供能力を明らかにして⁷⁰、資源提供者の自らの資源配分についての合理的意思決定に資する情報を提供することが求められることになる⁷¹。

上記のような理由で、非営利組織体の財務報告は、会員、納税者、寄付者、債権者のような資源提供者に対して、非営利組織体の継続的な用役提供能力の裏付けとなる財務情報を提供することを基本目的に据えている⁷²。このような観点から、非営利組織体の財務報告は、資源の流入と流出についての情報、用役提供において注がれた努力と成果についての情報を明らかにするものである⁷³。

ただし、非営利組織体による財務報告によって提供される情報は、貨幣単位で数量化して表現されるものに限られる⁷⁴とされている（財務報告の限界）。もっとも、貨幣単位で表現されない情報も、業績評価にとって有用であると認識されつつも、市場で決定される交換価値が欠如するために、提供される財サービスの直接的な測定値や受益者の満足といったものの直接的な測定値は提供できない、とされている（例えば、サービスの寄附につい

請求権」が定訳のようである（参照、平松一夫＝広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念（増補版）』153 頁（中央経済社、2002 年）池田享誉『非営利組織会計概念形成論 -FASB 概念フレームワークを中心に-』152 頁（森山書店、2007 年））。しかし、ここでの ownership interests は、売却も譲渡も償還もされないものも含まれることになるから、請求権ではなく、単に（抽象的に想定し得る意味での）「持分」と訳することにした。

⁶⁹ FASB, *Accounting for Contributions Received and Contribution Made*, para.5 (Statements of Financial Accounting Standards No.116)

第 5 パラグラフでは、現金や資産の反対給付を伴わない移転の他に、「所有主として行動しない他の事業体による見返りを求めない任意の債務の清算や免除」も挙げられている。

⁷⁰ FASB, *supra* note 67, at para.38

⁷¹ FASB, *supra* note 67, at para.35

⁷² FASB, *supra* note 67, at para.9, 10

⁷³ FASB, *supra* note 67, at para.9

⁷⁴ FASB, *supra* note 67, at para.23

て、利用できる市場価格に基づいて⁷⁵、公正価値として測定することとしている（例えば、弁護士の労務の拠出⁷⁶）。

また、使途制限がされている寄付金については、純資産を構成するものとされている。受入れた寄附金は、制限の付されていない寄付（contributions without donor-imposed restrictions）、一時制限付き（temporary restrictions）の寄付、永久的制限（permanent restrictions）付き寄附の3つに分けられる⁷⁷。使途が制限されていない資産（寄付）の受け入れは、事業活動報告書上で、（無制限純資産（unrestricted net assets）の増加としての）収益として報告されることになっている⁷⁸。永久制限とは、資源が団体内に永久に維持されることを条件とする、寄付者により課された制限のことである⁷⁹。永久的制限純資産（permanently restricted net assets）とは、時の経過により消滅するとか、団体の行動により解除されることのない約定が寄付者によって課された寄付や流入資産のことである⁸⁰。一時制限純資産（temporarily restricted net assets）とは、時の経過により消滅するとか、団体の行動により解除される約定が寄付者によって課された寄付や流入資産のことである⁸¹。このように、非営利組織体が受入れた寄付は、寄付の寄付者による拘束度（団体が受け入れた資源の受託内容）により、3つに分けられる。この寄付者により付される一時的な制限（拘束）には、時間的拘束と目的拘束の二つが想定されている。すなわち、特定期間に、または特定の期日より後になってから、提供した資産を使用するよう求める時間的拘束と、特定の

⁷⁵ FASB, *supra* note, 69 at para. 19

⁷⁶ FASB, *supra* note, 69 at para.201-202

⁷⁷ FASB, *supra* note, 69 at para.14

⁷⁸ FASB, *Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*, para.20 (Statement of Financial Accounting Standards No.117)

⁷⁹ FASB, *supra* note 69, at Appendix D

永久的な制限とは、その資源を使い切らずに、永久的に維持するように求めるものがある（ただし、永久使途制限資産からあげられる利得をその組織体を使用することを認める）。一時制限と永久的制限の差は、時間的な拘束の有限性にある。

⁸⁰ FASB, *supra* note 69, at Appendix D

同じ約定により他の資産の価値の増減に起因するもの、他の分類（一時使途制限純資産等）から寄附者の課した約定により、この分類に移ってきたもの。

永久的制限純資産は、①使用目的が拘束され、使い果たされてはならないもの、②使用目的が拘束されていないが、使い果たされてはならないもの、の二つが考えられる。

⁸¹ FASB *supra* note 69 at Appendix D

前注の永久使途制限純資産と同様に、同じ約定により他の資産の価値の増減に起因するもの、他の分類（一時使途制限純資産等）から寄附者の課した約定により、この分類に移ってきたもの。

一時制限純資産は、①目的が拘束され、特定期間に使用するように求められているもの、②目的が指定されていないが、特定の期間に使用するように求められているもの、③目的が指定されているが、使用する期間に制限がないもの、の3つが考えられる。なお、一時制限純資産には、時の経過により無制限純資産に転化するものが含まれているが、使用目的の拘束が、（時の経過によって解除されない）一時制限純資産の特徴である。他方、永久的制限資産は、使い果たされないことが、その特徴と言い換えてよい。

計画や資産の取得や負債の返済のために使用するよう求める目的拘束の二つである⁸²。

このような分類は、寄付者の提供した資源の受託内容に着目したものである。二つの制限純資産は（時の経過により使用が制限されているのみの一時制限純資産以外は）、他の支払いに利用されることがないという点で共通している。

以上の点から、次のことがいえよう。第一に、非営利組織体が入れた寄付を直ちに処分できる場合ばかりではないこと、第二に、処分をできるとしても、その使途（処分の目的）が限定されている場合があること、第三に、上記の二つの場合に、その受入れた寄付は、会計上の収益とは考えられていないこと、である。

それでは、会計学における収益と資本の区別は、どのような考え方に基づくものであろうか。これまでみてきた FASB の各基準書策定に際して、FASB がアンソニー教授に委嘱して作成させたアンソニー報告書によると、非営利組織体の会計を構想するにあたっては、財務資源源泉アプローチ（source of financial resources approach）が採用されているとされている⁸³。

財務資源源泉アプローチとは、営利・非営利を含めた全ての組織を財務資源の源泉に従って区分するアプローチである⁸⁴。そこでは、財・サービスの販売による収益を財務資源の源泉とする A タイプと、財・サービスの販売による収益以外を源泉とする B タイプに分けられる⁸⁵。ここでは、非分配制約が課され、利益の最大化が目的とはされない組織であることによって非営利団体を区分する（営利／非営利アプローチ（profit/nonprofit approach））のではなく、現実に直ちに使用できる収益から財務源泉が構成されているか、そうした収益からではなく、寄付や補助金から財務資源を得ている団体かにより区分している。そして、B タイプの非営利組織体では、非収益のインフローに拘束が課されている場合がある⁸⁶。そのような組織では、その会計年度の業務に使用可能な財務インフローと資本的インフローを区別する必要があると結論づけられるのである。

⁸² FASB, *Elements of Financial Statements*, para.99 (Statement of Financial Accounting Concepts No.6)

⁸³ 池田・前掲注（68）94-95 頁

⁸⁴ 池田・前掲注（68）94 頁

⁸⁵ 参照、池田・前掲注（68）97-98 頁。

⁸⁶ 参照、池田・前掲注（68）94, 97 頁。

第四項 小括

以上のように、ハンスマンの論文の「(災害) 支援の販売」という営利法人に擬えた説明方法(「契約の失敗」理論)は、『寄付者=団体=受益者』という三者関係が想定される団体についてはうまく妥当しつつ、構成員の直接的関係(人的結合関係)が想定される団体についてはうまく当てはまらない場面があるようである。さらに、ビトカーらの議論によって、非営利団体を営利法人として擬制して捉えようとするのが、必ずしも租税理論上支持されないことが指摘された。その場合には、寄付者から団体の手に移された財貨は、その団体内において預かったもの(団体に対する財貨の帰属関係が直ちに想定されないもの)として観念されることが明らかとされた(ヴォランティア・ワークも預かった寄付も団体への帰属が直ちに想定されないという点に共通する。)

さらに、(法規範論においては、一つの現象に対する観察の表現として、参考になるに過ぎないが、)会計学の知見から、以下のことが導き出せる。すなわち、寄付について、現象面でも、目的拘束に伴った時間的拘束が観察されること(ビトカーの導管理論と寄付=資本理論には現象面での裏付けも存するという点)、そのような処分(払出)のタイミングと目的に係る裁量が団体に付与されていない寄付については、収益(益金)とは別に資本や預り金などとして扱う考え方があり得るということ、が明らかとなった。

視点を会計学から元に戻すと、互酬的關係においては団体のこのような用途が限定された価値の貯蔵機能に期待して、個人(構成員)が団体を利用していることが見込まれる。この際、ビトカーらの理論からは、団体に貯蔵される資源(=団体に帰属しながらも寄付者に処分権限が留保された資源)と、その形式的帰属によって、その貯蔵資源を稼働させて得られた資源とは区別されるべきことが指摘されている(他方、稼働されずに直ちに払い出される資源には団体内において課税関係を想定することそのものが不要である。団体の左から右へと財貨が通り過ぎていったに過ぎない。)

このように、ハンスマンの基本的発想への疑問から、ビトカーらの論文を参考に思考を整理すれば、非営利法人の性質の内には、ヴォランティア・ワークのように契約の失敗理論では説明が付かない非営利団体活動の特殊性が存するようと思われる。さらに、仮に、そのような無体の中身がわからない価値(評価不能の価値)への分析が拒否される、または、ヴォランティア・ワークはそもそも非課税とされる、ということ等によって、非営利法人に対する一般的な説明としてハンスマンに軍配を上げるとしても、なお、非営利の団体の

中には、(特に本稿が扱おうとする団体がこれに相当する) 導管的に捉えるべきものが潜んでいるようである。すなわち、団体の(何らかの)性質への観察の方法如何によって、ハンスマン的に(営利法人的に)みるべき局面と、ビトカー的に(寄付を受贈資本的に?または、導管的に?)みるべき局面が存在する、との発想が得られた。

相互扶助における組織体(協同組合)に対する課税についての考察を行う、第二章第二節では、この様な観点に立って検討を進めることとしよう。

第二章 各論的検討

第一章での考察によって、本稿が扱うべき互酬的關係については、未だ抽象的ながらも次第にその扱うべき特徴が明らかになってきた。筆者が、特に流山訴訟を素材とすることによって、租税実定法において読み落とされていると考えるものは、特定の人的結合体において成立しているとみられる互酬的關係そのものであった。そこで本章では、租税法学の立場から、このような人的結合体における互酬的關係性を捉まえるために、人間生活にとっての基本的な互酬的社会集団といえる家族と相互扶助を目的とする団体である協同組合に対する課税のあり方を検討することで、本稿の問題関心たる互酬と課税の基本的考え方を探ることとする。

もつとも、家族や協同組合など、それぞれの団体を具に検討したからといって、国家が課税権行使を通じて互酬的關係にどのように対峙するべきかが直ちに明らかにされることは見込まれない。また、例えば、これまでも互酬的關係について論じた先行研究は皆無ではない¹が、それらは租税法が互酬的關係をどのように捉えることができるのかについての見通しを示すまでには至っていない。これらの理論的状況に鑑みて、本稿は、互酬的關係そのものを法的に把握しようとするのではなく、互酬的關係の受け皿となる団体に対する課税のあり方を比較、検討するところから、租税法が互酬的關係について如何なる「特別の配慮」を払っているかを、いわば各論から実証的に明らかにすることによって、国家の課税権と互酬的關係との理論的接合を試みるものである。以下では、このようなアプローチによって租税法理論と互酬・相互扶助関係との接点を徐々に明らかにしていくことにする。

第一節 家族と互酬・相互扶助

第一項 課税単位論への検討

(一) 検討の方向性

¹ 例えば、濱本英輔「『互酬』に関する一考察」金子古稀記念『公法学の法と政策（上）』155頁（有斐閣、2000年）所収）が挙げられる。ただし、濱本論文は、互酬と税財政制度一般について考察したものである。

家族に対する所得課税においては、他の社会集団にはみられない特有の捉え方が存在する。課税単位論である。課税単位論には、担税力に応じた公平負担の原理からの要請により、(特に累進税率が適用されることを前提とした上では、) 夫婦や家族は経済生活において構成員の所得をシェアしているものと捉えて、その基本単位たる家族を一個の消費単位と考えて課税すべきである、という考え方(消費単位主義)が存在する²。例えば、我が国の租税実定法は、シャープ勧告以来、個人単位主義の建前をとりつつ、各種所得控除等によって稼ぎ主の所得税につき消費単位主義的な修正が加えられているところである³。消費単位主義の考え方を包摂する課税単位論において、本稿が関心を寄せるのは、さしあたり、あらゆる社会集団の中でなぜ家族という集団に対してのみ、消費単位主義課税のように、個人所得税の建前からすれば、一種の「特別扱い」をする発想が生まれるのか、という点にある。本稿がこのような関心を抱くのは、血縁関係以外の関係(特に本稿が問題とする互酬的關係)においても、人的結合体内で所得をプールしシェアするという社会的現実を想定し得るのではなかろうか(もちろん、家族よりもその結合関係が緩やかなものでありつつも、生活の基盤を同じくする人的結合関係において、そのような「特別扱い」が想定され得るのではないか)、という目論見による。そして、この目論見は、「特別扱い」を正当化しようとする消費単位主義が担税力という観点から優れるとの結論を導く考え方が存在する(典型的には「カーター報告書⁴」)が、そのような考え方はどのような要素を考慮したものであるのか、そして、それらの考慮が租税法において如何に正当化され得るものであるか、さらに、その考慮要素が家族に特有の要素といえるか否か、という検討を導くことになるのである。以下では、このような方向性に沿って、検討を行うことにする。

(二) 課税単位論への疑問

課税単位の問題点は、金子宏名誉教授によると、主として、「公平性の観点」と「家内労

² 参照、金子宏「所得税における課税単位の研究」同『課税単位及び譲渡所得の研究(所得課税の基礎理論 中巻)』25頁(有斐閣、1996年)[初出1977年]。

³ 後に言及する配偶者控除制度はもちろん、事業専従者給与の必要経費不算入制度(所得税法56条)、かつての資産所得合算制度もこの消費単位主義による修正のひとつである。参照、金子・前掲注(2)1-2頁。

⁴ *Report of the Royal Commission on Taxation*, (Ottawa, 1966)

働（帰属所得⁵）との関係⁶」の観点から検討されるべきであると提示されている⁷。

第一点目の「公平性の観点」からは、例えば夫婦二人の合計所得金額が同じである二組の夫婦を想定する場合に、夫婦のそれぞれが個別に稼得した所得の額が異なる場合でも、各々夫婦単位では同じ担税力を有すると考えられるために、個人単位主義による場合よりも公平に適う、との暫定的な結論を得られるとする⁸（消費単位主義の基本的発想）。もつとも、この結論については、すぐにわかるように、理論的な難点が存在する。その根本的な問題（難点）として、家族の消費単位に着目して担税力を議論する以上、子供による消費の問題が生じ、さらに、その夫婦が片稼ぎか共稼ぎかによっても公平性が揺らぐ点が挙げられる。すなわち、後者についていえば、片稼ぎ夫婦の場合には、家事労働による帰属所得がより多く存すると考えられることから、共稼ぎ夫婦よりも担税力が多いと考えられるということになり⁹、両者の調整が必要となるのである。

第二点目として、「家内労働（帰属所得）との関係」が挙げられたが、これは端的に「内助の功」に対する考慮が必要であることを示すものである¹⁰。すなわち、片稼ぎの夫婦は、

⁵ なお、帰属所得とは、「法律学の世界では人口に膾炙（かいしゃ）していないが自己の財産および労働に直接に帰せられる所得、すなわち自己の財産の利用から得られる経済的利益および自家労働から得られる経済的利益（括弧内の読み仮名は筆者が加筆した。）をいう（金子宏「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究』87頁（有斐閣、1995年）〔初出1975年〕）。この帰属所得には、例えば、帰属家賃（自己所有の住宅に居住することによって得られる利益）、帰属使用料（自己所有の耐久消費財の使用から得られる利益）、帰属収益（自己が製造・仕入れをした棚卸資産の消費により得られる利益）、帰属賃金（自己の家事労働や自家労働から得られる利益）等がある（金子・同書86-87頁）。

⁶ 金子・前掲注（2）31頁を参照。金子教授が「婦人の地位との関係」としていた部分である（なお、この金子論文の初出は1976年である。）。

⁷ 他に、租税行政の観点と税収の観点についても述べられているが、消費単位主義における執行の問題と税収の影響についてであるため本稿では紹介を割愛する。参照、金子・前掲注（2）35-42頁。

⁸ 金子・前掲注（2）25-26頁

⁹ See Oliver Oldman & Ralph Temple, *Comparative Analysis of the Taxation of Married Persons*, 12 STANFORD LAW REVIEW 585 (1960).

オリバー・オールドマンとラルフ・テンプレのオールドマン・テンプレ三原則と呼ばれる、家族に対する課税制度構築のための三条件の1つである。この三原則では、独身者と片稼ぎ夫婦さらに共稼ぎ夫婦の三者間の公平を維持するために必要な条件として、①片稼ぎ夫婦と共稼ぎ夫婦との所得が等しいと仮定される場合には、片稼ぎ夫婦の方が共稼ぎ夫婦よりも重い税負担を負うべきこと、②共稼ぎ夫婦は、それぞれの所得と同じだけの所得を稼得する独身者二人の税負担の合計よりも重い税負担を負うべきこと（夫婦は独身者に比して、一人あたりに必要な生活に必要な物品の購入額が少なく済むためとされる。共同生活による規模の利益。）、③独身者一人と片稼ぎ夫婦との所得が等しい場合には、独身者は片稼ぎ夫婦よりも重い税負担を負うべきこと（共同生活による規模の利益をもってしても、片稼ぎ夫婦は二人であり、独身者一人の場合ほど安く生活を営める訳ではない。）を挙げる（なお、参照、金子・前掲注（2）10頁、中里実ほか編『租税法概論』103-104頁〔浅妻章如〕（有斐閣、2011年）、佐藤英明『スタンダード所得税法』40-41頁（弘文堂、2009年））。

¹⁰ あくまでも傍論ではあるが、オールドマン・テンプレ三原則はおろか、ほとんどの伝統的見解が基礎としている、「家族内で所得を稼得しない者（＝専業主夫・主婦）によってより多くの帰属所得が発生する」という固定的に描かれる物語は、局所的な一般論としては受け入れられる余地が依然と

勤労者である配偶者（時代錯誤の感は否めないが、便宜上、以下では仮に「夫」とする）の所得はその相手の配偶者（仮に「妻」としよう）による家事労働に支えられている側面があることが指摘される（家事労働による勤労性所得への貢献）。そして、このような家族内の社会的現実を反映するために、夫婦の所得が合算されて把握される必要性が主張される。なお、その際には合算された夫婦（消費単位）の所得は独身者のものとは異なる低い税率（表）によって課税されるべきであるとされる¹¹。ただし、このような課税上の手当てを行うとすれば、片稼ぎの夫婦と共稼ぎの夫婦にも担税力の面で差があると考えられる（共稼ぎの夫婦は片稼ぎであれば得られた筈の家事労働所得を失っていると考えられる）ために、さらに、共稼ぎの夫婦の所得を一定額控除する方法によって手当てすること（片稼ぎ夫婦と共稼ぎ夫婦との調整）が提案される。しかし、このような考え方には疑問がない訳ではない。その疑問とは、帰属所得が妻から夫に移転する（ために妻の家内労働による貢献分と目される所得額を妻に割り当てるのだ、という）ことを理由とするとしても、何故、夫婦の場合に限って皆に等しく非（不）課税とされている帰属所得を考慮して、所得が合算され低い税率が適用されなければならないのか（後に述べるように、この扱いは、片稼ぎの夫婦と独身者との比較の視点から直ちに問題視されるはずである。）、というものである。また、別の言い方をすれば、個人主義的所得課税の考え方と対比した上では、そもそも、消費単位主義の下では夫婦の所得が夫婦の共有であると考えられる根拠は何か不明である、ということも指摘される。例えば、単純に所得に着目すれば、独身者よりも片稼ぎの夫婦の方にこそ（共同生活によって生じる時間的余裕によって）帰属所得が多く生じており、そのような利益を享受する者の方にこそより多く課税されるべきではなかろうか（家事労働を制度設計の上で特に考慮する（手当ての理由とする）理由は何か？）。しかし、消費単位主義と複数税率適用を推奨する立場はむしろ逆の結果（例えば、帰属所得による

して残りつつも、今日ではこうした固定的な想定が常に妥当するとは限らないことはいまでもない（このような想定に依拠し続けるのにはより強固な実証を要する。また、こうした想定が妥当しない部分があるとすると、直ちに課税単位論の公平性に対する考慮が前提としている「公式」に影響を及ぼすことになりそうである。）。ただし、このような見立てが今日においては妥当しないとしても、家族における帰属所得が存在すると制度構築上「考慮」された点にこそ本稿の関心が存するであって、本稿は何をどのように考慮してその結果としてどのような結果が得られるのかという結果の面ではなく、そのように考慮するのは何故かという面に議論の力点を置くのである。

¹¹ 金子前掲論文「課税単位の研究」では、カーター報告書での消費単位課税＋（独身世帯と家族世帯との）複数税率表の適用の意義を重視しつつ（金子・前掲注（2）25頁）、この方式による課税を提唱する（同34頁）。カーター報告書では、家族世帯により低い税率を課することを提唱している（See *Report of the Royal Commission on Taxation*, vol.3 p.202 (Ottawa, 1966).）。なお和書については、参照、栗林隆『カーター報告書の研究－包括的所得税の原理と現実－』47、52、73頁（五紘社、2005年）。

貢献を特別に考慮する税制構築というべきもの)を指向しているようである。そして、やや先取りしていえば、このような点に、家族による協力を課税しないものとして所与視する発想が見え隠れしているのではなかろうか。

第二項 夫婦に対する課税

前項での簡単な考察によれば、この消費単位主義と複数税率適用制を指向する立場は、結論からいえば、帰属所得がその性質上、皆に等しく非(不)課税されている¹²ことを前提として理解しながらも、家族の結合関係の社会的重要性を重視するという価値判断を基礎として、帰属所得(家事労働)に一定の考慮をなすべきであると考えているようにみえる。このような考え方は、先ほど述べたように本来所得課税の面から要請されるべき、勤労性所得のみならず帰属所得に対しても本来は課税することが基本であるとの前提(原則論)からすれば、結果においても検討過程においても逸脱していることを指摘できる。そこで問題となるのは、このような前提からの逸脱がどのような思考過程によって説明され得るかということにある。

先に述べたとおり、消費単位主義は、夫婦を別々の単位として課税するよりも、夫婦を一つの課税単位とする方がより良く担税力を評価できるという点を論拠とするとともに、妻の「内助の功」によって夫の所得が増加している点に着目するものである。一般に、消費単位主義の発想によれば、この「内助の功」による夫への勤労性所得への貢献に対応するために夫婦の所得を合算して捉える(消費単位主義)か、所得を合算しない場合には、この妻の貢献分について夫の所得から控除する方法¹³が考案されていると説明される。も

¹² 参照、金子・前掲注(5) 87頁以下、谷口勢津夫『税法基本講義(3版)』198-200頁(弘文堂、2012年)。

帰属所得は、前注5の例の通り、市場を経ずに得られ、発生と同時に消費される所得である点に特徴があり(谷口・同書199頁)、帰属所得は、市場を通じて貨幣額に換算されない種類の所得であり、いわば心理的満足という意味における所得である(谷口・同書193, 198-200頁)。こうした心理的満足も、理論的に包括的所得概念(「所得=貯蓄+消費」)における所得に含まれる(消費に該当する)。よって、このような心理的満足たる消費を実際の課税上の所得に含めないことは、包括的所得概念の建前とは別に理由がある。その理由は、講学上、次のように説明されてきた。すなわち、第一に、所得を収入と同視する伝統的・常識的な考え方による影響、第二に、帰属所得の範囲の不明瞭さ、第三に、帰属所得の把握・評価が困難であること、第四に帰属所得は少額であることが多く、また同時に、低所得層に帰属所得の多くの部分が集中しているために、これを課税対象から除外しても公平負担の観点から問題が少ない、と説明される(金子・前掲注(5) 88頁)。

¹³ 我が国の所得税法(個人単位主義)においては、配偶者特別控除の規定(所得税法83条の2)がこれに該当する(個人単位主義をとる税制への消費単位主義的な修正といえる)。参照、金子宏『租

つとも、思考の順序として、家族単位での所得の合算と合算した所得に対する各種の手当て（所得分割、複数税率の適用や所得控除）は、それぞれ別々に考察されるべきである¹⁴。

まず、家族内の所得が合算されるのは、前項の説明の通り、片稼ぎの夫婦の所得と共稼ぎの夫婦の所得とを課税上等しく扱うことを指向するためである（「等しい所得の夫婦に対する等しい租税という原則¹⁵」）。そして、こうした考え方が支持されるのは、家族が人的結合関係の基礎として生活と不可分に結びついていることに対する社会的承認に裏打ちされていると説明されているところである¹⁶。ただし、消費単位主義による諸家族単位への課税上での等しき取扱いは、既婚者と独身者との間に深刻な問題を引き起こすことになる。消費単位主義のもとで夫婦の所得を合算すると、累進所得税上、当然に独身者に対する適用税率よりも高い税率が適用されることになるからである¹⁷（婚姻中立性の問題）。

このような根本的な不公平問題に直面することによってはじめて、独身者と夫婦との間に別々の税率を適用する、という複数税率の適用が提案されることになる¹⁸。このように合算した所得に対して複数税率を適用することは、合算した所得を妻に一定程度配分したことと同じ効果が得られることになる¹⁹（実際、米国では所得分割（二分二乗方式）と複数税率とを併用している。）。ただし、米国租税法学者のビトカー（Boris I. Bittker）によると、ここでまた夫婦の所得分割を観念することに対する新たな問題として、夫婦は（いわば一つの）所得によって二人分の生活を維持しなければならないこと（夫婦の所得への負担の問題）、他方で夫婦には「規模の利益」が存在すること、さらに、片稼ぎの夫婦の場合

税法（17版）』181頁（弘文堂、2012年）。

¹⁴ 参照、金子宏「ボリス・ビトカーの課税単位論」同『課税単位及び譲渡所得の研究（所得課税の基礎理論 中巻）』54頁（有斐閣、1996年）〔初出1985年〕。

¹⁵ 金子・前掲注（14）54頁

¹⁶ Boris I. Bittker, *Federal Income Taxation and the Family*, 27 STANFORD LAW REVIEW, 1392, 1396 (1975)
なお、この部分について詳しくは、金子・前掲注（14）54-57頁を参照されたい。

また、（結論めいた叙述にはなるが、）消費単位主義は、夫婦が生活をともにすることにより、所得の取得以後の家族内での移転関係が事実上認識不能となり、個人単位主義の理論的貫徹が難しいこととも強く結びついているように思われる。すなわち、取得した勤労性所得が夫から妻に移転し、妻から帰属所得が夫に供されて直ちに消費されるという家族内での所得の移転関係を想定すると、個人単位主義の貫徹は家族生活をつぶさに想定する上では、事実上、不可能なのである。家計外部からの所得の取得時のみを認識（夫の勤労性所得を夫に対して課税）して、家族内での所得の取得（夫から妻への所得移転）を認識しないことは理論上支持され得ないのは明らかであろう。

¹⁷ See *id.*, at 1396.

なお参照、金子・前掲注（14）56頁。

¹⁸ この複数税率の適用によれば、消費単位全体の所得を課税標準とするためにより低い税率を適用されようとする納税者夫婦による所得分割の恣意性を排除しつつ、夫婦に対して高くなり過ぎた適用税率を緩和することができることになる。

¹⁹ 参照、金子・前掲注（2）34頁。

には多くの帰属所得を得ていること、が考慮されなければならないことになる²⁰、という²¹。しかし、この問題設定そのものが標準的（と理論家がみなした）家族の一般的傾向を前提としているためか、ビトカーのこれらの問題に対する理論としての切れ味はそれほど鋭くない。例えば、ビトカーは、これらの問題つき、消費単位主義者が夫婦の負担が独身者一人の負担に比して大きいために手当が必要だと考慮することに対して、租税理論家達からは、そもそも結婚は個人の選択であり、個人の選択（自発的決断）である限りは、選択によるあらゆる負担増の問題を所得課税の考慮に入れるべきではないと（厳格な中立性の探求を指向して）の批判がなされるところ、他の消費との違いを結婚の社会的重要性に求める²²。しかしながら、この答えは、そもそも消費単位課税がなぜ是認されるかという問いに対する答えと軌を一にするものであり、ビトカーは最初の「消費単位主義の根拠論」に引き戻す解法をとってしまったことになる。この点には、一流の租税実定法学者たるビトカーをもってしても（むしろ実定法主義者であるからこそ）、結婚を特別視する租税法上の扱い（消費単位主義）のそもそもの根拠を家族が人間生活の基盤として重要視されるという点に求められることを表しているようにも思われる。さらにビトカーは、家族の規模の利益については、そもそも、異なる所得階層間では規模の利益が比較可能ではないことや個人の多様な嗜好によっても現実に規模の利益が機能していることを実証することが困難であることなどを挙げている²³。さらに、ビトカーは、片稼ぎの夫婦がより多くの帰属所得を得ているという点について、そもそもこの問題は帰属所得に課税されないことに端を発するもので、むしろ、課税されない帰属所得を片稼ぎ夫婦の側に多く発生していると考えして（適用税率など）税制を設計することは、実質的には片稼ぎの夫婦の帰属所得につき不利に課税することになり、その上では、片稼ぎの夫婦と投資生活を送ることで家事労働を享受する独身者との間に不公平が生じることになると述べる²⁴（つまり、皆に等しく課税される見込みのない所得に対する考慮につき、その非課税所得を多く得るもの者を制

²⁰ See *id.*, at 1419.

前掲注(9)を参照。なお参照、金子・前掲注(14) 61頁。

²¹ 三点とも、課税単位論においては、担税力の考慮と論じられるが、所得の消費側の特殊性への考慮として説明し得ることが指摘できる。ただし、直ちに下記の一文による批判（理論化や立法者による標準的家族像の設定そのものに恣意性の面から問題がある）に晒されることになるものと思われる。

²² See *id.*, at 1420-1421.

参照、金子・前掲注(14) 61頁。

²³ See *id.*, at 1424-1425.

参照、金子・前掲注(14) 62-63頁。

²⁴ See *id.*, at 1426.

参照、金子・前掲注(14) 63頁。

度設計上不利に扱うことは、その者の非課税所得を狙い撃ち的に課税することと同じであることである、というのである。)。このように、妻の帰属所得による貢献に応えるために考察が開始された所得の合算・分割の議論は、所得分割の結果生じるであろう不公平も結局は帰属所得への課税が不能であるからであるという結論に撞着する（そのため、制度設計論において異なる条件下にある家族内ないしは個人に発生する帰属所得への考慮ははじめから拒否されるべきであるとも考えられる。）。

視点を戻すと、所得が制度の上で合算されるのは、元来妻の帰属所得には課税できず、増加した所得を一部妻の貢献によるものであると観念して、これを前提とするためであった。そうすると、個人所得税の建前を貫徹すれば、外形的に家族内での所得移転の把握を消費の面からも追尾することが求められそうである²⁵にもかかわらず、夫婦の所得合算が敢えてなされるのは、把握不能な非金銭的所得と金銭所得との交換・融通が繰り返されるという、家族の基本機能自体を前提とすれば、家族内で所得が分け合われることを数額的に評価できないことが必然である（よって集団たる家族を所得認識の単位とせざるを得ない）からである、と説明されるべきである。この点、上記のように、個人所得課税の立場からいえば（若干繰り返しになるが）、妻の帰属所得に課税されないことは一端無視した上では（帰属所得を制度設計上の考慮に入れなかったこととした上では）、家族の構成員ごとの個人消費に着目して課税を行えば、個人主義課税を貫徹できる筈である、という主張があり得る。そして、このような立場からは、帰属所得に対する非課税が一端前提とされつつも、先にみたように結婚そのものが当事者の自発的な決断によるものであって、所得課税における婚姻家族に対する特別扱いを導くべきではない、との主張が繰り返されるであろう。そして、これに対する消費単位主義者からの反論は、結局のところ、家族の社会的重要性に依拠しつつ、「家族内での（金銭的・非金銭的な）支え合いは個人の消費として個人単位に分割して認識可能な対象ではなく、また、課税権行使のあり方として、そうすべきでもない。」という社会的事実を依拠した規範論を要求することになる、といえそうである。この点（家族の支え合いへの租税立法上の特別扱いに対する基本的な租税法理論の捉え方）については、子供の養育についてみていくことで明らかにしていく。

²⁵ 前掲注（16）を参照。

第三項 個人の自発性と中立性 ～子供の養育を巡って

第一項において、担税力を基本に据えて消費単位主義を考察する限り、子女の扶養による経費を考慮に入れなければならないこと²⁶は既に述べたが、消費単位主義的に考えれば、子供の養育（への負担）につき扶養控除という手当てが検討されることになる。他方で、子供を産み育てることを個人の選択の問題として捉える立場²⁷からすれば、その正当化根拠は定かではない²⁸。そこで、ここでは個人主義の立場から、子供の扶養控除について考察していくことにする。

前段で述べたとおり、個人主義の貫徹を目指す、消費に着目する観点からは、自分以外のものの扶養のための消費について所得控除を認める必要がそもそも存しないと解される²⁹。扶養が義務づけられている子供についても、子供をつくることが自発的決定に基づくものであるためにその扶養のための支出も個人の自発的決定によるものも所得課税に影響を及ぼすべき要素とは考えられないのである³⁰。例えば、子供に対する扶養を親が将来に子供から経済的支援を受けるための“投資”であるという考え方までも存在する³¹。ただし、例外として、法的義務の下での親に対する扶養は自発性にに基づくものではなく、控除を認められる余地がある³²という。

このように、個人主義課税の立場からは、子への扶養について個人の選択（自発性）や投資と解される部分については、所得課税への影響が排除されることが主張されつつも、親への扶養のように義務として不可避の支出については控除（所得課税への影響要素）を認める用意は十分にありそうである。この場合、個人の行為につき自発性のあるものと義

²⁶ 金子・前掲注（2）26頁

²⁷ もちろん、子供を作ることを個人の選択の問題として扱うことには疑問がある。確かに選択による場合も相当にあろうが、自発的な選択によらない場合があること、子供を欲するとしても産むタイミングを選択できないことが想定されること、そもそも、（特に、関係性を論ずる本稿の立場からすれば、指摘すべきは）子を産み育てることは、様々な周囲との関係性や社会や生活の状況等に相当程度依存すること、などを勘案すれば、単に他の経済生活における選択と同じように、子の出産と扶養を個人の選択のみによって捉えることには、相当の疑問がある。

²⁸ 参照、金子・前掲注（14）76頁。

²⁹ See *id.*, at 1445-1446.

参照、金子・前掲注（14）76頁。

³⁰ See *id.*, at 1445-1446.

参照、金子・前掲注（14）76頁。

³¹ See *id.*, at 1448.

参照、金子・前掲注（14）77頁。

³² See *id.*, at 1446.

参照、金子・前掲注（14）76頁。

務的關係の中で行われるものとの間で一定の線引きがなされているように考えられる。

もつとも、自発的であるか義務的であるかという軸で行為を切り分ける発想は、個人主義を出発点とするものであるが、個人主義からは、個人の選択の契機が存しないのであれば、そのような行為については、個人の選択を出発点とする限りは説明できない、ということが示されるのみである筈である。ここで問題となるのは、その個人が帰属する団体や集団（何らかの社会集団）から何らかの義務が課せられるとして、何故そのような義務が課せられるのか、どのような社会的文脈との関係においてその義務への考慮が租税法規範の中で何故正当化されるのか、ということにある（個人主義の側からのみでは“対価”の存しない行為の義務性については、この課税単位論をみる限り、説明をなし得ないものと考えられる。）。

第四項 小括

以上の考察によれば、租税法においても、社会的結合関係における所得の共有関係を認める余地は一定程度ありそうである。このことは、所得の合算が帰属所得への考慮に裏打ちされることを暗黙裏に前提とし、(例えば個人の消費を捉まえようとすれば) 個人間における所得移転が理論上は容易に想定されながらも、家族の支え合い（家族関係維持のために行われる行為）につき一種の特別扱いが招来されるのは、家族の社会的重要性によるという分析から結論付けられる。この点、家族については直感的に結合関係が想定され得る関係であるために上の考察を導いている面があるが、視角を広げて、その社会的結合関係が家族に限られるものであるか否かについては、家族への所得合算の根拠そのものがもともと価値論以上のものではないことから³³、家族への特別視が相対化され得る可能性を孕んでいるといえよう³⁴。つまり、課税単位論における家族への帰属所得（非金銭的所得による貢献・支え合い）への考慮に典型的にみられる一種の課税上の特別扱いは、立法者の社会的事実への認識に相当適度依存したものであるといえそうである。そうであるとすれば、本稿の立場からは、そのような相対化され得る社会的事実に対する法（による制度

³³ See *id.*, at 1397.

参照、金子・前掲注（14）56頁

³⁴ 参照、金子・前掲注（14）57頁（*Id.*, at 1399）。

相対化された社会的現実を法的規準が取り込むべき余地が考えられつつも、そのような相対化を法的規準が取り込むべきとされる契機を多数決原理ではなく理論の側に求めるとすれば、ひとつには、本段落下記の方向性が考えられよう（参照、後掲注（35）、（40）を参照。）。

設計)による重み付けの問題は、最終的には立法府に委ねられる事柄ではあるが、その制度設計に際しては、議会や法政策の議論を下支えする理論家の側こそが、国家から遠い位置にある者(少数者)の価値について、そうした価値と多数決原理が孕む本源的緊張関係を察知して、むしろ、こうした考慮を開始すべき(議論を喚起するべき)である、と考える余地も導き出されよう³⁵。

また、本節の検討からは、家族という社会集団の社会的重要性を認識して、家族についての考察がなされるとすれば、帰属所得への特殊な理論上の取扱いが注目されることが明らかとなった。すなわち、妻の貢献(家族の支え合い)による所得増加(という観察者の社会的認識を含む前提)への手当として所得の合算が正当化され得ることのコロラリーとして、帰属所得に課税することによって、その利益を片稼ぎの夫婦から剥奪する(独身者よりも夫婦を不利に扱う)ことが制度上基本的に拒否されていることが指摘され、そして、同時に、個人所得税の立場からも、自発的行為と義務的行為との間には、一定程度の線引きがあつて然るべきであることが指摘され得る、という二つのことが本節の検討から明らかとなった。さらに、帰属所得による貢献(支え合い)はもとより、個人所得税の立場から義務的行為についての特殊な扱いが首肯され得るのは、結局のところ、諸処ある内の義務のうち、家族の中における《義務》を抜き出して重視した上で考慮することに他ならないのである(社会的事実の重視)。例えば、(夫婦に対して特別扱いが為される)帰属所得を発生させる家事労働はいわば非金銭的(=非市場的)な行為であるといえ、子への扶養や家事労働も非市場的行為である。ただし、いずれも極論、非市場代替的な行為ではない(市場によって代替可能である)³⁶。ここで、家族内の行為につき市場における行為と選り分けて把握可能であると考えられているのは、集団における社会的結合関係への(立法府による)承認であると説明されるべきである。そして、その社会的結合関係と(例えば、家族の)行為とを結び付けているのが、本章で繰り返し述べてきた《義務》概念であると説明可能である。その《義務》とは、通常は、契約的義務³⁷ではなく、いわば、『無償的《義務》』(参照、前章第二節)であると受け止められているところのものである。このような

³⁵ 例えば、そもそも、このような課税単位論の考察の前提のあり方そのものが、家族を持つものと家族を持っていない者との公平を考慮していないことが指摘される。価値が相対化された開かれた議会においては、前者はもとより後者の価値についても考慮すべきことが求められることとなる。

³⁶ 子の扶養を投資に模する、または、家内労働を家政婦に対する対価と照応する発想があり得ることからも、これらの行為を税制上、市場的に捉えることが直ちに否定され訳ではない。

³⁷ 例えば、親子間での財貨移転について、子の扶養：親から子への投資と回収、ないしは、親の扶養：親から先取りした利益への弁済とみる発想である。

《義務》を対価的義務と分けて把握することで、家族における親子間の扶養関係についての通常想定され得ない、また、厳密には把握不能な（投資と回収や親の扶養に対する弁済という発想の根底にある）債権債務関係を、現在の家族関係を把握する上での説明から排除³⁸し、厳密な個人主義からは理解不能であった帰属所得への特別扱いをより良く説明し得るように思われる。

それでは、相対化可能であると繰り返し述べてきた家族関係と比肩し得るほどに（立法府において）重視されるべき社会的事実とは如何なるものであろうか³⁹。また、互酬的關係はその社会的事実たり得るものであろうか。この点につき指摘できるのが、課税上で特別扱いが為される家族間の行為の性質であった《義務》概念を媒介項として、家族と互酬的關係との接点が見出し得るということである。しかし、このような接点（義務的行為）が見出されつつも、それが、社会的事実として重視されるべきことを本節は示してはいない。それを示すのには、むしろ、その団体の性質論が必要とされるであろう⁴⁰（試みに提示すれば、人的結合の前提となる地域性は前提とされるべき重要な性質であろう。）。しかしながら、本稿は、互酬的關係がそのような重視されるべき社会的事実と認識されるための理論的受け皿を互酬的關係と課税との特殊な関係性に対する説明の側から用意しようとするものであることに立ち返れば、次に考察されるべきは、一定の互酬・相互扶助的性質を有すると目される団体（社会集団）とその構成員との財貨移転についてであるといえよう。以下では、このような観点から協同組合に対する分析を行うこととする。

³⁸ 当然ながら、家族法においても親への扶養義務が債権債務関係と説明されることはない。参照、大村敦志『家族法（3版）』103-104頁（有斐閣、2010年）。

³⁹ もちろん、家族についても、無償的な関係を前提とする伝統的婚姻家族像が勢威をふるってきた一方で、パートナー契約家族など契約的家族（例えば、「自由結合」のパートナー）の可能性も指摘される場所である（参照、大村・前掲注（38）239-248頁。）。

⁴⁰ 試みに提示すれば、人的結合の前提となる地域性は前提とされるべき重要な性質であろう。また本稿の立場からいえば、その地域やコミュニティにおける社会的包摂政策の中にも、特に立法府との関係ではそのような社会的包摂機能を持つコミュニティ団体について特別の扱いが想定されるべきものと考えられ得る（前掲注（35）を参照。）。

第二節 協同組合に対する課税

本節では、前節末尾において示したとおり、加入の選択の契機を持つ個人が、相互扶助を標榜する協同組合に参加し、財貨の相互扶助的移転が行われた場合に、課税上どのように取り扱うことを想定し得るかを考察し、相互扶助的活動（人々の支え合い）の受け皿となる団体への課税のあり方を構想する上での一助としていくこととする。

協同組合は、もとより、組合員の相互扶助を目的としており、その意味では、営利を目的としない団体ということが出来る⁴¹が、他方、公益法人などには予定されていない出資者（構成員・組合員）への利益分配を予定しているなど、非分配制約が課される非営利団体とは異なる性質を有している。このような、(法人税法上の)普通法人に代表される営利法人や公益法人等に代表される非営利法人からみて、特異な性質を持つ協同組合（等）に対する課税上の取り扱いは、周知の通り、「全所得に対する低税率での課税」が基本とされている。しかし、どのような理論的背景をもって、このような課税上の地位に帰結したのかについては明らかになっていない⁴²。

そこで、以下では、協同組合における相互扶助の意義を、その相互扶助という機能を担保する仕組み（機構面の工夫）の面から解明し、相互扶助に対する課税の考え方を探ることを目的として検討を進める。そのための作業としては、「協同組合の相互扶助」を担保する特別な仕組みや制度的な工夫を抽出して、その「協同組合の相互扶助」についての工夫や仕組みと課税理論との関係を考察することにより、本稿が最終的な目的とするところの、より一般化された意味での「互酬・相互扶助（人々の支え合い）」に課税理論上の位置づけを与えることに備える、ということになる。より具体的な作業としては、第一に、まず、とりわけ租税法上は馴染みが薄かった協同組合の概要について確認をし、第二に、協同組合の課税上の特色についての復習をしつつ、第三に、協同組合に対する課税の方向性が決定づけられた帝国議会の資料からその起源に光を当て、最後に、協同組合の事業と出資と

⁴¹ 上柳克郎『協同組合法（復刻版）』14頁（有斐閣、1994年）。参照、消費生活協同組合法9条、農業協同組合法8条。

⁴² 協同組合と課税の関係について、近年、正面から論じられた学問的研究成果は、管見の限りほとんど存在しない。僅かながら存在する研究成果も、その多くは戦前の（実態）研究（例えば、篠田七郎「産業組合課税問題—税制改革案の國民大衆に及ぼす影響—」経営論集（日本経営学会）11輯143頁以下（1937年））であり、比較的近年のものとしては、協同組合が関係する具体的訴訟事例について検討されたもの（北野弘久「協同組合の清算所得課税の実態と問題」立命館法学225・226号1021頁以下（1993年））が存在する程度である。

分配の特殊性を理解した上での、協同組合活動に対する課税の枠組的理解を構築していくことにする。

第一項 協同組合の概要

(一) 協同組合法の概要

1. 協同組合の設立趣旨

協同組合は、農業協同組合法や消費生活協同組合法などの各個別の協同組合法によって設立される法人である⁴³。もともと、この協同組合の中には多種多様なものが存在しているが、一般に（協同組合法の）講学上、協同組合とは、「私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（以下、「独禁法」という。）」22条（平成12年改正前の24条）が定めるところに従って、「法律の規定に基づいて設立された組合（組合の連合会を含む。）」であって、「1. 小規模の事業者又は消費者の相互扶助を目的とすること、2. 任意に設立され、且つ、組合員が任意に加入し、又は脱退することができること、3. 各組合員が平等の議決権を有すること、4. 組合員に対して利益分配を行う場合には、その限度が法令又は定款に定められていること」、という同条各号の要件を備えるもの⁴⁴をいうとされている⁴⁵。独禁法は、適用除外規定によって、競争弱者である中小（零細）事業者や消費者の民主的結合体である協同組合の共同行為（「組合の行為⁴⁶（同法22条）」）を認容している。独禁法が、

⁴³ しかし、例えば、法人税法別表第3に列挙されているものがいわゆる「協同組合等」とされているが、それら全てが協同組合や組合という名称を備えている訳ではなく、また、それぞれの団体の活動は多種多様であることから、協同組合という概念によって一括りに称されているかのようにみえる諸団体の間には、「事業・構成員たる資格・組織などにおいて、可成りの差異がある（上柳前掲書2頁）」とされ、何が純然たる協同組合であり、何が協同組合ではないのかは、直ちには判然としない部分がある。

⁴⁴ 22条各号の要件は、19世紀の中頃に欧州で成立した「協同組合原則」をそのまま取り入れたものである（根岸哲＝舟田正之『独占禁止法概説（4版）』398頁（有斐閣、2010年））。1937年の国際協同組合同盟（International Co-operative Alliance: ICA）において、協同組合原則（7原則）が確定された。それは、①開かれた組合員制度、②民主的運営、③購買高配当、④資本（出資）に対する利子制限、⑤政治的、宗教的中立、⑥現金取引、⑦教育の促進である（参照、中川雄一郎＝杉本貴志編『協同組合を学ぶ』54-55頁（日本経済評論社、2012年））。

なお、協同組合の範疇には、これらの要件に完全に合致する協同組合を理想型した場合の、この理想型に相当程度近接したものも含まれると解されている（参照、上柳・前掲注（41）2頁）。

⁴⁵ 上柳・前掲注（41）2頁

⁴⁶ 適用除外とされる「組合の行為（同法22条）」とは、各協同組合法が定める「組合の事業」であ

協同組合を適用除外しているのは、取引や競争の場面で有効な取引単位・競争単位として自立できず、不当に不利な立場に置かれることがある事業者らに対して、協同組織による事業協同化の途を開くことにより、事業者の競争力を高め、公正かつ自由な競争を促進しようとするに求められ⁴⁷、協同組合が大企業による産業支配の排除を目的とする独禁法の建前からすれば、この適用除外はいわば当然のものである⁴⁸と考えられている⁴⁹。

2. 協同組合の基本的要件（独禁法 22 条各号）

独禁法 22 条各号の文言の解釈として、まず、1 号要件中の「小規模の事業者又は消費者」とは、例えば、農業協同組合法が広く農業者一般に組合員たる資格を認めている（農業協同組合法 12 条 1 項）ところの、その農業者のことであり、また消費生活協同組合法における「地域による組合にあつては、一定の地域内に住所を有する者」や「職域による組合に

ると解されている。

⁴⁷ 根岸＝舟田・前掲注（44）396-397 頁、白石忠志『独占禁止法（2 版）』384 頁（有斐閣、2009 年）正田彬博士は、「独占段階において形成される従属関係についての規制として、個別的支配者としてあらわれる支配的資本、大企業の支配力を制限し、あるいは、体制的従属関係の形成による独占体の形成を阻止することのみによっては、小規模企業あるいは一般消費者が、取引または競争においておかれる従属的地位の回復をはかることは不可能である。小規模事業者あるいは消費者の従属的地位について、とりわけ、独占段階の指標とされる支配的資本・大企業の成立それ自体を否定することができないものであるだけに、支配的地位に立つ事業者に対する規制のみでは、従属的地位それ自体を、対等に近づけるための積極的な意味を認めえないからである。従属的地位にあるものを、支配的地位にあるものとの対抗関係において、積極的に高めるための役割を果たすものとして、従属者の組織化の権利が構成されるゆえんである」と述べる（正田彬『独占禁止法』589-590 頁（日本評論社、1966 年））。

⁴⁸ 根岸＝舟田・前掲注（44）397 頁

独禁法 1 条は、「この法律は……公正且つ自由な競争の促進し、事業者の創意を發揮させ、事業活動を盛んにし、雇傭及び国民実所得の水準を高め、以て、一般消費者の利益を確保するとともに、国民経済の民主的で健全な発達を促進することを目的とする」と規定する。通説によると、独禁法の立法趣旨は、「公正且つ自由な競争の促進」にあり、「公正且つ自由な競争の促進し」以下の 1 条後段部分は独禁法が実現しようとする競争政策の意義と存在理由を明らかにしたものであると解されている（審判審決昭和 24 年 8 月 30 日審決集 1 巻 62 頁）が、他方、「国民経済の民主的で健全な発達を促進すること」こそが究極の目的であり、「国民経済の民主的な発達」とは、一般消費者、中小企業者などの経済的従属者の平等権の確保を意味するという解釈も有力に展開されている（根岸＝舟田・同書 28 頁）。

⁴⁹ もっとも、適用除外規定は一面において競争促進的であるものの、他方、適用除外を受ける協同組合につき、上限市場占有率要件が課されていないために、高い市場占有率を有する協同組合が販売価格を不当に引き上げることができることとなる。そのため、同法 22 条但書は、協同組合が「一定の取引分野における競争を実質的に制限することにより不当に対価を引き上げることとなる場合には、独禁法が適用されることとしている（参照、村上政博『独占禁止法（4 版）』76 頁（弘文堂、2011 年））。なぜなら、協同組合に対して認められる特別の法的地位は、組合員相互の協力・団結に限られるのであって、組合に結集された取引力を他の事業者との結合によって強化して反競争的な行為を行うことは、協同組合の基本的趣旨に反するとされる（根岸哲編『注釈 独占禁止法』563 頁〔舟田正之〕（有斐閣、2009 年））ためである。

あつては、一定の職域内に勤務する者」のことをいう（この場合は消費者を指す）ものと解される⁵⁰。

また、同号中の「相互扶助を目的とする」とは、上柳克郎博士によると、「組合員の事業又は家計の助成を図るための事業を行うこと」を意味する⁵¹とか、「営利目的ではないこと」を意味すると説明されている。同博士が説明する、「組合員の事業又は家計の助成を図るための事業を行う」というのは、協同組合の目的行為そのものでありトートロジーである。この「営利を目的としない」との意義については、同博士によると、「金銭的利益を得てこれを組合員に配分するという意味における」営利目的事業を禁止していることの他にも、「組合員の事業又は家計の助成のためにする事業のほかに、組合自体が金銭的利益を得ることという意味における」営利目的事業をも禁止している⁵²という二つの意味が含まれると説明されている⁵³。この点、通常の意味での営利目的の意義とは、非分配制約の有無（構成員と団体との関係、具体的には組合と組合員との関係）と目的事業の営利性（事業自体が営利を目的としているか否か）によるとされる⁵⁴のが一般的な理解であろうが、前者につき、協同組合は、金銭的な利益を得て組合員に配分されることがないと（上柳博士によって説明）されているにもかかわらず、他方では「事業分量配当金」や「出資分量配当金」が存在し、後者についても「組合員の事業又は家計の助成のためにする事業」でさえあれば、外形上は営利性を有するかのように見える収益性がある事業が許容されていることとなる⁵⁵。ここで、同博士がいう、「営利を目的としない」というのは、協同組合が組合事業

⁵⁰ 上柳・前掲注（41）10, 12 頁。なお、理論上特に、その組合が「小規模の事業者の相互扶助を目的」としているか否かについて、問題となるが、各協同組合法には、各協同組合は 22 条 1 号及び 3 号に掲げる組合とみなすという趣旨のみなし規定が置かれており、実務上は、これらみなし規定が大きな意味を持っているとされる（白石・前掲注（47）385 頁）。みなし規定については、例えば、農業協同組合法 9 条、中小企業等協同組合法 7 条、水産業協同組合法 7 条、信用金庫法 7 条、森林組合法 6 条を参照されたい（なお同 386 頁も参照のこと）。

⁵¹ この点、独禁法の立場からは、「小規模事業者または消費者がたがいに協力し、自主的で民主的な団体を結成して支配的資本・大企業と競争し、また取引をすることを通して組合員の地位の向上を図ることを目的とする」という意味である」と解説されている（根岸編・前掲注（49）555 頁〔舟田正之〕）。なお参照、菓子卸商協同組合事件（同意審決昭和 24 年 10 月 10 日審決集 1 巻 89 頁）。

⁵² 例えば、農業協同組合法（8 条）や消費生活協同組合法（9 条）が、組合に会員や組合員に対して最大の奉仕をすることを要請し、営利を目的として事業を行ってはならないことを定めていることなどからも明らかな通り、各個別法からも営利目的事業の禁止が要請されている。参考、消費生活協同組合法 9 条、「組合は、その行う事業によつて、その組合員及び会員（以下「組合員」と総称する。）に最大の奉仕をすることを目的とし、営利を目的としてその事業を行ってはならない」。

⁵³ 上柳・前掲注（41）14 頁

⁵⁴ 参照、能見善久「公益的団体における公益性と非営利性」ジュリスト 1105 号 53 頁（1997 年）。

⁵⁵ 組合事業は、例えば生協の販売事業の例からも明らかであり、また農協の購買事業やそれに付随する事業、また施設を利用させる利用事業などは、それ自体を取り出してみれば収益性がある類の事業である（参照、明田作『農業協同組合法』148-149 頁（経済法令研究会、2010 年）、中小企業等

以外によって金銭的利益を得ることが禁止されるのと同時に、組合員に対する利益分配を目的として組合事業を営むことを禁じているものと解される（組合が利益を得る事業を行ったとしても、結果としてその利益が組合員に還元されればよいことをいうものと解される⁵⁶）。このように外形的には利益を分配しているにも拘わらず、利益を分配することが目的とされることが禁じられ、また外形的には収益性がある営利事業を行っているにも拘わらず、利益を配分することを目的とするという意味での営利事業化が禁じられていることになる。このように一見矛盾するように見える、相互扶助の関係の内在的理解のためには、直截に相互扶助の文言解釈そのものと非営利性とを比較検討するよりも、考察の手順として、まず、出資、事業、分配という組合活動循環の中で、組合員と組合員との間、ないしは組合員と協同組合との間での財貨や経済的利益の移転という実体面で、協同組合法がどのような方法で相互扶助的（≒非営利的？）であることを要請しているのかを分析することが得策であるように思われる。

以下、2号以下の要件についても若干の説明を加えていく。

2号要件では、「任意に設立され、且つ、組合員が任意に加入し、又は脱退することができること」とされているが、これは、独禁法の適用除外を受けるためには、組合員の事業の自主性が確保されている必要があるという考え方によるものであり⁵⁷、出資や組合員の

協同組合については、家の光協会編『協同組合の役割と未来』170-173頁（家の光協会、2011年）など。そして、生協は別としても、事業者たる個別の組合員は、自らの（家計などに必要な）利益のために組合に参加しており、その意味では、協同組合の事業は、組合員の利益のための共同事業ということが出来る。

⁵⁶ また、その構成員は組合からの利益の分配を受けることを目的としてはいないが、その組合員自身の個別の事業は営利を目的とするものであることには注意が必要である。なお、この場合、組合員が個別にそうした営利事業を行う協同組合と一般消費者である組合員によって構成される生協は区別しておくべきであろう。

⁵⁷ 白石・前掲注(47) 386頁。なお、協同組合法の立場からは、協同組合は設立につき許可主義（申請につき、消費生活協同組合法57条1項、農業協同組合法59条、水産業協同組合法63条、生活衛生関係営業の運営の適正化及び振興に関する法律24条1項、中小企業団体の組織に関する法律42条などがある。）がとられているが、この点、上柳博士によると、「(1971年当時における)近時の改正により行政庁の認可についての法的拘束が緩和せられる傾向が認められ」、各協同組合法が「行政庁が設立を許可しないことができる場合を相当厳格に限定している」とみて、各協同組合法により協同組合は独禁法22条2号の要件を備えているものと結論づけている（上柳・前掲注(41) 15頁）。例えば、消費生活協同組合法58条は、「行政庁は、前条第一項の申請があつたときは、その組合が第二条第一項各号に掲げる要件（組合基準で消費生活協同組合としての基本的要件）を欠く場合、設立の手續又は定款若しくは事業計画の内容が法令又は法令に基づいてする行政庁の処分に違反する場合及びその組合が事業を行うに必要な経営的基礎を欠く等その事業の目的を達成することが著しく困難であると認められる場合を除いては、その設立を認可しなければならない（括弧書きの説明は筆者による）」としている。他に同様の規定として、農業協同組合法60条、水産業協同組合法64条、生活衛生関係営業の運営の適正化及び振興に関する法律24条2項、中小企業団体の組織に関する法律42条などがある。

要件規定においてこの原則が反映されている。組合員たる資格と要件については、この「任意加入の原則」の趣旨に沿ったものであるべきであるとされ⁵⁸、例えば、農業協同組合法では、組合員たる資格は「農業者」であれば足り（農協法 12 条 1 項 1 号）、生協法では、「地域による組合にあつては、一定の地域内に住所を有する者」、「職域による組合にあつては、一定の職域内に勤務する者」のみが組合員となることができる（生協法 14 条）とされている。また、生協法では、当然ながら、法人が組合員となることはできず（同法同条）、組合側では、上記の要件を満たす者が組合員となることを拒否することが出来ないとされている（「加入の自由」同法 15 条）。

さらに、3 号要件では議決権の平等が要請されており、この規定により、株式会社などと異なり、出資口数に関係なく、各組合員につき一個の議決権及び選挙権を有するものとされている（一人一票制⁵⁹）。これは、議決権の平等が要請されるのは、組合員の議決権に差が生じると、一部の組合員に組合の支配される結果となり、組合が営利会社化する虞があるためと説明されている⁶⁰。

最後に、4 号要件に「組合員に対して利益分配を行う場合には、その限度が法令又は定款に定められていること」と定めるように、各協同組合法は、組合員が払い込んだ出資額に応じた剰余金の配当については限度を定めている⁶¹ものの、剰余金の配当が事業の利用分量に応じて行われる場合に限って、その剰余金の配当については、「組合員の相互扶助を目的とする協同組合の性質上当然のこと」として、制限を設けていなくとも独禁法上 22 条 4 号の要件を満たすものと考えられている。

（二） 協同組合の特質（出資・配当・取引）

前項から、協同組合は、組合員の相互扶助のために設立され、任意に参加した組合員により一人一票制を原則として運営されるものであることがわかった。そして、下記に示す

⁵⁸ 上柳・前掲注（41）81 頁

⁵⁹ 協同組合の総会において組合員一人につき一票の議決権が付与され、組合の重要事項（協同組合法は、定款の変更、組合の解散・合併等、組合員の除名などの特別の議決事項の他に、規約の設定・変更・廃止、年次事業計画の設定・変更、決算書類の承認などを総会の議決事項として要求している。）を、原則として出席者の過半数により決するものとされている（上柳・前掲注（41）101-105 頁）。また、生協などは役員（理事）についても総会で決することとされている（同 112-113 頁）。

⁶⁰ 参照、白石・前掲注（47）387 頁。

⁶¹ 出資に応じた配当金への制限規定として、消費生活協同組合法 52 条 1、2、4 項（剰余金の割戻し）、農業協同組合法 52 条、水産業協同組合法 56 条などがある。

ように、その利益分配や一人一票制という組織運営方法の特殊性によって、その相互扶助目的に沿って組合事業が営利事業から一定の距離をとるような仕組みが担保されているものと理解される。

協同組合には出資組合と非出資組合があるが（本稿は出資と分配による財貨の移転を観察する目的で協同組合を扱うので出資組合のみを議論の対象とする。）、出資組合の組合員は、出資を一口以上有しなければならないこととされている（法定事項⁶²）。このように協同組合においては、「出資＝加入」とされ、株式会社のような資本団体とは異なる協同組合の人的団体としての性質のコロラリーとして任意加入の原則が要請されている⁶³。この任意加入の原則を担保するために、例えば、協同組合に対する出資は、（もともと持分等の計算の簡明のために）一口あたりの金額が均一でなければならないとされているのであるが⁶⁴、さらに、任意加入原則の観点から、生協法では、その一口の出資金額が組合員たる資格を有するものが通常負担できる程度のものでなければならない旨が定められている（同法16条1項2項）。この点は、生協法が消費者（個人）の参加を前提していることから要請されるものではあるが、組合員の自由な参加を担保する趣旨と理解すべきである、とされる⁶⁵。

このような人的団体としての性質（典型的には一人一票制）を前提として、出資についても、協同組合法は、営利事業化を阻む目的でいくつかの制限が付している。すなわち、自由な組合員の参加の確保や一人一票制によって議決権行使面での特定の組合員による支配を排除することによって組合事業の営利化を防止しつつ、他方で出資そのものについても人的団体の特質を担保するために営利事業化を防止する規制を施しているのである。その出資に対する規制としては、典型的には、組合員一人あたりの出資口数制限⁶⁶と一口あたりの出資金額への制限があげられる⁶⁷。これらの規制は経済面での組合の営利化、私物

⁶² 上柳・前掲注（41）132頁。参照、農業協同組合法13条2項等。

⁶³ 上柳・前掲注（41）16頁。任意加入原則が確保されなければ、組合員の加入時点での選別により組合が私物化されることは明らかである。また、組合員の脱退についても、組合員が自由に脱退できることが保障されているほか、組合員の意思に基づかない脱退（法定脱退）は一定の事由がある場合において総会の決議によって除名されることとされている（同86頁）。

⁶⁴ 上柳・前掲注（41）86頁。参照、農協法13条3項、生協法16条2項など。出資一口あたりの金額は均一であり、かつ、その金額を定款に記載されなければならないとされている。

⁶⁵ 上柳・前掲注（41）86頁

⁶⁶ 例えば生協法においては、総出資口数の四分の一まで（生協法16条3項）とされ、中小企業等協同組合法においては、100分の25までとされている（中小企業等協同組合法10条3項）。

⁶⁷ 組合員の一人あたりの出資口数に制限が付されるのは「協同組合にあっては、各組合員はその出資口数の多少に拘らず一個の議決権及び選挙権を有するという原則がとられているが、一組合員の出資口数が余りに多いと、その者が脱退すれば、持分（ないし、払込済出資額）の払戻により、組

化を阻止するためのものであると理解される。

また、組合員と組合との取引（事業⁶⁸）については、特徴的な点として、組合の利用者は本来的に組合員に限られることとされていることが挙げられる（員外利用制限）。ただし、組合員の利用を妨げない範囲で組合員以外の者の利用が妨げられないこととされている⁶⁹。なお、本稿では、員外利用がなされることを踏まえつつ、組合員と組合の関係（特に事業分量配当）に着目することから、基本的に、員外利用制限を付された組合事業について考察していくこととする。

配当についても、出資についてと同様に、営利事業化を防ぐ目的から、出資に対する配当制限が付されている。制限の態様は組合の種類によって諸処異なるが、例えば農業協同組合の場合は、年五分までの出資に対する配当が認められている⁷⁰。

このように、協同組合は、経済面と運営面における諸処の規制によって事業の営利化と私物化を防止することによって、収益性のある事業を相互扶助的に行うことが可能とされているのである（参照、前項2、第二段落。）。

なお、本稿では、協同組合の相互扶助的性質に着目するために、純粹の協同組合を想定して議論を行うこととする。すなわち、組合員から制限付きの出資を受け、それに対する制限付きの配当を行い、また、協同組合は基本的に組合員から利用されるものである（原則としての員外利用制限が適用される）と想定して議論を行うこととする。

第二項 協同組合課税

（一） 協同組合等に対する課税の主たる特徴

周知の通り、法人税法では、「協同組合等（法人税法2条7号）」として扱う法人の範囲を独自に定め、普通法人とは異なる取り扱いを行うこととしている。その「協同組合等」として課税される法人の範囲は、協同組合法上の協同組合とは一部異なり、法人税法別表

合の経営が著しく困難となる危険があるため、事実上大出資者の意思が偏重される虞がある（上柳・前掲注（41）133頁）」ためとされる。

⁶⁸ 協同組合は、組合の定款に記載された事業についてのみ権利能力を有するものと解される（上柳・前掲注（41）70-71頁）。また、組合員は、組合の事業利用権を有しており、組合員は正当な理由なく組合事業を利用することを拒否されることがないものと解されている（同74頁）。

⁶⁹ 上柳・前掲注（41）76頁

⁷⁰ 上柳・前掲注（41）142頁

第3に掲げるもののみとなっている⁷¹。協同組合法上の協同組合と法人税法上の「協同組合等」との範囲の相違点は、大まかにいって、①ある協同組合のうち、組合員等に出資をさせないものを「協同組合等」の範囲から除き、法人税法上の「公益法人等（別表第2）」に含めていること⁷²、②協同組合法上、必ずしも純粋型の協同組合に該当すると考えられていない法人⁷³についても、法人税法において「協同組合等」とされていることが挙げられる。

そして、これら「協同組合等」に対する課税の主な特徴は、次の二点に集約できる。すなわち、それは、①低税率⁷⁴課税⁷⁵（法人税法66条3項）、②配当金に関する課税上の措置（事業分量配当金と出資分量配当金の配当支払い法人側の処理）、である（なお、平成23年度までは、租税特別措置法上の課税の特例（租税特別措置法61条以下（商工組合等の留保所得の特別控除等⁷⁶）が存置されていたが、平成23年度税制改正において廃止された。）。

⁷¹ 例えば、この法人税法別表第3「協同組合等の表」に掲げられる協同組合には、農業協同組合、漁業協同組合、中小企業等協同組合、消費生活協同組合（いわゆる生協）などがある。

⁷² 商工組合（及び同連合会）と生活衛生同業組合（及び同連合会）のうちの組合員に出資をさせないものについては、法人税法別表第2に定める「公益法人等」とされている（組合員に出資をさせるものについては、同法別表第3により「協同組合等」とされる。）。

また、農業協同組合関係では、農業競合組合法によって、農業協同組合、農業協同組合連合会、農業協同組合中央会の三つの法人組織が創設されているが、前二者は農業協同組合法上でいわゆる「組合」とされている（同法4条、5条）が、同中央会は単に法人とされ（同法73条の18）、中央会はいわゆる「特別の法律により設立される民間法人」とされているものである。その上で、法人税法上では、農業協同組合と同連合会（のうち医療法に定められるもの以外のもの）を別表第3に定める「協同組合等」とし、出資のない、中央会を別表第2に規定する「公益法人等」としている。

⁷³ 例えば、商工組合・協業組合、生活衛生協同組合や商店街振興組合については、各号の要件の元となった協同組合原則に合致せず、独禁法22条所定の協同組合ではない、とする説がある（根岸編・前掲注（49）554頁〔舟田正之〕）。

⁷⁴ 平成24年4月1日前事業年度の税率は、普通法人（中小法人と人格のない社団等）の年800万円以下の部分の各事業年度の所得の金額には18%、年800万円超の部分については、30%、中小法人以外の普通法人は30%の税率であり、協同組合等の年800万円以下の部分の各事業年度の所得の金額は18%（連結親法人である場合には19%）、年800万円超の部分については22%（同23%）の税率であった。平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度においては、普通法人（中小法人と人格のない社団等）の年800万円以下の部分の各事業年度の所得の金額には15%、年800万円超の部分については、25.5%、中小法人以外の普通法人は25.5%の税率であり、協同組合等の年800万円以下の部分の各事業年度の所得の金額は15%（連結親法人である場合には16%）、年800万円超の部分については19%（同20%）の税率である（参照、法人税法66条3項、81条の12、143条、租税特別措置法42条の3の2、67条の2、68条、68条の2、68条の100、68条の108、改正法附則10条、51条、52条、69条、20年改正法附則11）。

⁷⁵ これは協同組合への課税の議論が全く不活発であったことの証左ともいえるが、権威ある租税法のテキストにおいても、低税率課税とされた理由について、営利を目的としない法人であるためと説明されるに留まる（金子・前掲注（13）『租税法』275頁）。

⁷⁶ 参考（旧）租税特別措置法61条

「出資組合である商工組合、商工組合連合会、事業協同組合及び事業協同小組合（中小企業協同組合法第9条の2第7項に規定する特定共済組合を除く。）、協同組合連合会（同法第9条の9第1項第1号又は第3号の事業を行う協同組合連合会及び同条第4項に規定する特定共済組合連合会を除く。）、生活衛生協同組合、生活

また、協同組合は、営利を目的とせず、例えば経済的取引弱者間や消費者間の相互扶助などという、一見、公共的社会的な目的を標榜しているにもかかわらず、例えば公益法人などのように収益事業（のみへの）課税とはされておらず、その所得のすべてに対して課税がなされることとなっている点も「協同組合等」に対する課税の大きな特徴といえよう。

さて、上記①の低税率課税とは、そのまま、（例えば、収益事業、非収益事業の区別なく）法人の全ての所得に対して普通法人よりも低い税率で課税されることを意味するが、②の配当金については、普通法人が行う配当（典型的には、株式会社の利益の配当等）とは異なる配当が協同組合法において予定されている。協同組合は、株式会社が行うような、出資者たる組員が払い込んだ出資金に応じた配当（出資分量配当金にかかる配当）を行う一方で、出資金の量（口数）とは無関係に、組員の組合事業の利用量に応じた配当（事業分量配当金⁷⁷にかかる配当）を行っている。これは協同組合に特有の配当方式であり、協同組合の相互扶助機能を捉まえる上でも注目される仕組みである。

なお、協同組合は、出資に応じた配当を行うものの、その目的観から「会社のように利益を得てこれを社員に分配することを目的とするものではなく」、「剰余金の配当も主として事業の利用分量に応じてなされるのが当然であり、払込済出資額に応ずる配当を無制限

衛生協同組合連合会、消費生活協同組合、消費生活協同組合連合会のうち、その事業年度終了の日における出資金の額が政令で定める金額以下のものが、昭和39年4月1日から平成24年4月1日までの間に終了する各事業年度（当該法人（その設立が、法律の規定により都道府県ごとに1個又は全国を通じて1個に限られているものを除く。）の設立の日（合併により設立された法人にあつては、各被合併法人の設立の日のうち最も早い日）以後10年を経過する日を含む事業年度後の各事業年度を除く。）において、その所得の全部又は一部を留保したときは、その留保した金額として政令で定めるところにより計算した金額（当該事業年度終了の日における利益積立金額（当該事業年度において留保した金額を含み、当該事業年度に係る配当その他剰余金の処分により支出する金額を除く。）が同日における出資金の額の4分の1に相当する金額を超える場合には、当該政令で定めるところにより計算した金額のうちその超える金額に係る部分の金額を除く。）の100分の32に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。」

なお、この規定の対象となっていた協同組合は、一定金額以下の出資金額（参考、（旧）租税特別措置法施行令37条1項、「法第61条第1項に規定する政令で定める金額は、1億円（消費生活協同組合及び消費生活協同組合連合会にあつては、1000万円）とする。」）を有する出資組合であるものである（ただし、この規定は、その協同組合の設立以降10年を経過する日を含む事業年度まで適用され、その事業年度後は適用除外となる。）。この規定により、対象となる協同組合等が留保した場合には、その事業年度終了の日の利益積立金額が同日の出資金額の四分の一に達するまでは、その留保した金額の100分の32に相当する金額が損金の額に算入されることと規定されていた（武田昌輔編著『DHC コメンタール法人税法』3149頁（第一法規、1979年））。

⁷⁷ 事業分量配当金（事業分量配当等の金額）とは、税法条文上の語であり、「その組員その他の構成員に対しその者が当該事業年度中に取り扱った物の数量、価額その他その協同組合等の事業を利用した分量に応じて分配する金額」または、「その組員その他の構成員に対しその者が当該事業年度中にその協同組合等の事業に従事した程度に応じて分配する金額」をいう（法人税法60条の2）とされ、協同組合法では、一般に「事業の利用分量の割合に応じ」た配当（農業協同組合法52条2項）であるとか、「事業の利用分量による割り戻し（消費生活共同組合法52条）」などとされるが、これらについては、通常、税法上も協同組合法上もその性質に差異がないため、本稿では特に区別なく用いることにする。

に認めるならば協同組合が営利法人化する危険がある⁷⁸」ために、協同組合法において、配当率に制限が付されている。このように出資分量に応じた配当に制限を加え、他方、利用分量に応じた配当には制限を付さない⁷⁹のは、「営利を目的としない」とされる協同組合の最大の特徴である。この事業分量配当金は、協同組合が主として組合員との取引を通じて（運営等のために）組合員から原価よりも多く徴収した過徴収分であり、組合員に払い戻すべきものである⁸⁰と考えられている⁸¹。

事業分量配当金の損金算入規定の基本的な考え方につき、コンメンタール法人税法では以下のように説明されている。

「協同組合等は、組合員の公正かつ自主的な経済活動を促進し、その経済的地位の向上を図るために組合員の事業についての共同行為を行うことを目的とする特別な法人である。この協同組合等の剰余金のうちには、組合員との間における取引から生ずるものが大部分を占めている。したがって、協同組合等に生ずる利益については、法令又は定款の定めるところにより、出資に応ずる配当のほか組合員の組合事業の利用分量に応ずる配当をすることができることになっている。このような事業分量配当金は、「協同組合等」の利益をその本来の享受者たるべき組合員に帰属させようとするものであつて、その性格は、組合員に対する一種の割戻しの性格を持つものであると考えられる。

しかし、組合員は組合組織の利用者であると同時に、あくまでも法人たる組合に対する資本主としての地位との両面をもっているため、共同事業によつて得た利益をすべて事業の利用分量に応じて分配してしまつたときは、出資者としての利益が害されるおそれがある。

したがって、この組合員の性格からして、協同組合等の利益の分配については、剰余金の処分に

⁷⁸ 上柳・前掲注（41）142頁

⁷⁹ 上柳博士によると、「組合員の相互扶助の目的を達成するためには、組合員の組合事業利用につき実費主義が採用されねばならぬ筈である。しかし、ここの組合事業利用行為の都度、実費主義を純粹に貫徹することは、實際上技術的に困難であるため、配当可能な剰余金を生ずるのである。従つて、このような剰余金を各組合員にその事業利用分量に応じて配当することは、組合員の相互扶助の目的に適合する。各協同組合法が『利益』の語を避けて『剰余金』といい、また消協法が『割り戻し』という語を用いるのも協同組合の剰余金の右のような性格を考慮したものである」と説明し、独禁法22条4号がいう「利益の分配」とは、「出資額に応じた剰余金の配当のような協同組合の営利団体化の危険を伴う分配（出資額に応ずる剰余金の配当も、ある程度までは、資本主義社会において当然のことであり、もしこれを全く認めないならば、出資の払込を求めることが困難となるが、これを無制限に認めれば、協同組合が営利団体化する危険がある）」に限定して解されるべきとする（上柳・前掲注（41）17頁）。

⁸⁰ 木元錦哉ほか『現代経済法講座8 協同組合と法』99頁（三省堂、1993年）、明田作『農業協同組合法』504頁（経済法令研究会、2010年）

⁸¹ 事業分量配当金の仕組みは、近代的な生協の始まりである19世紀の英国のロッチデール公正開拓者組合に遡るとされ（福田繁監修『新版 生協法読本』27頁（コープ出版、1997年））、このロッチデール組合では「購買高配当」が実施されていたとされている（中川＝杉本編・前掲注（44）39頁、木元ほか・前掲注（80）227頁）。

よるべきことになっているのであるが、原則として、利益又は剰余金の分配は資本等取引として各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないこととされていることから（法 22 条）、その利益の分配については、その性格の割戻しの性格を有することに着目し、別段の定めにより損金の額に算入することを認めることとしている⁸²。」

このように、「協同組合等」は、組合員の自主的な経済活動を目的とする特殊な団体であり、その剰余金は、員外利用制限が敷かれていることからわかるように、組合員との取引から生ずるものがほとんどであり、この組合員との取引から生じた剰余金を組合員に還元するのが事業分量配当金であることは先に述べたとおりである。つまり、端的に言って、組合員同士の取引から生じた剰余金を組合員に還元する仕組みが取られていることがわかる⁸³。その際に還元されるべき事業分量配当金の課税上の扱いについて、コンメンタールでは、これを利用量に応じた割戻し（一種の売上の割戻し）であると解することによって、事業分量配当金の損金性を直截に説明しているように読める（第一段落の最後の部分と第三段落部分）が、相互扶助を担保する協同組合の制度設計（財貨の流れを制御する特有の仕組み。例えば、出資と配当と取引のそれぞれについて特殊な制限を付されていることなど）には目配されておらず、十分な説明とはなっていない⁸⁴。

さらに、この事業分量配当金に対する課税上の取扱い根拠を探るために、「協同組合等」の課税の沿革に目を遣ると、「昭和 15 年に法人税が所得税から分離され、新たに法人税法が制定されたときに、初めて、一般の法人に対する法人税の半額程度の税率による特別法人税として課された。この特別法人税の課税対象は、協同組合等の剰余金に対するものであったが、事業分量に応じて配当すべき剰余金については課税されない、すなわち、剰余金の分配という形式にかかわらず損金算入が認められて」おり、さらに、「昭和 23 年の改正により、特別法人税が改正され、法人税に統合されたが、事業分量に応ずる配当の損金

⁸² 武田編著・前掲注（76）3571-3572 頁

⁸³ なお、事業分量配当金の受け取り側の処理としては、法人の場合にはその益金の額に算入され、個人事業主の場合には事業所得とされ、他方、出資分量配当金については、受取法人側では、受取配当等として益金不算入とされ、個人事業主の場合は配当所得とされることが予定されている。このように、出資にかかるものは通常の出取配当として処理され、事業の利用量に応じて配当されるものは、割戻しとして処理されることになっている。

⁸⁴ 武田昌輔博士は、昭和 15 年に特別法人税が産業組合などの各種協同組合に課税された際に、事業分量配当金が損金算入とされた理由として、「剰余金の計算に当たっては、これ等の法人（産業組合などの組合を指す。）の本旨に顧み、その取扱った事業の分量に対して為すべき配当は、これを損金として控除することとし」た、と説明する（武田昌輔「(非営利法人課税) 総説」日税研論集 60 号 7 頁（2011 年））。この際に、協同組合の本旨から導き出されるどのような（機能）部分についてなぜ課税しないこととされたかが協同組合への課税の基本的考え方を探る意味で重要である。

算入の規定は、法人税の統合後もなお踏襲された⁸⁵」と紹介されているものの、この経緯からみても、なぜ、剰余金のうち、事業分量配当金として配当した部分について課税されないこととなったのか、を窺い知ることはできず、そして、協同組合組織に特有の仕組みと課税との関係を探る糸口すら見出すことが出来ない（例えば、事業分量配当金に係る剰余金以外の剰余金部分について、今日のように低税率・普通法人並み課税をされることとなったのかを窺い知る事が出来ない。）。

（二） 協同組合に対する課税の開始時における議論

前（一）のコメントの記述にあるとおり、協同組合等に対する課税は、昭和 15 年に特別法人税としてなされたのがはじめてであり、それまでは免税とされてきた。また、このときに考案された基本的な課税の仕組み⁸⁶（全所得に対する低税率課税と事業分量配当金等の損金算入）が、その後理論的検討を経ないまま、その後半世紀以上にわたって踏襲されている⁸⁷。そこで、以下では、協同組合に対する課税についての基本的考え方を探る意味で、昭和 15 年当時の帝国議会衆議院の委員会での議論を紹介し、整理して分析を加えていくことにする（なお、以下では、同委員会での議論の混乱に引き摺られないために、便宜上、（1）から（8）までの番号を付して整理していくことにした）。

（1） 協同組合等に対する特別法人税による課税法案（政府提出）については、昭和 15 年 2 月 23 日に帝国議会衆議院の所得税法改正法律案外三十件委員会⁸⁸において、当時の大蔵大臣である櫻内幸雄大臣から次のように趣旨説明がなされた。

「……次ニ産業組合、商業組合、工業組合、貿易組合、漁業協同組合、蠶絲共同施設組合、産業組合中央金庫等ノ特別ノ法人ニ対シテハ、各種ノ租税ヲ免除シテ居ルノデアリマスガ、一般国民負担ノ増加ニ伴ヒ時局ニ顧ミ、當分ノ内應分ノ負担ヲ為サシメルヲ適当ト認メラレマスノデ、此ノ際特別法人税ヲ創設シテ是等ノ法人ノ剰余金ニ対シ、一般法人ノ半額程度、即チ百分ノ九ノ税率ニ

⁸⁵ 武田編著・前掲注（76）3572 頁。なお参照、大塚喜一郎『協同組合法の研究』246-247 頁（有斐閣、1964 年）。

⁸⁶ 参照、大蔵省昭和財政史編集室編『昭和財政史 第 5 巻 租税』506, 522, 533-534, 574 頁（東洋経済新報社、1957 年）。

⁸⁷ 参照、武田編著・前掲注（76）3572 頁。

⁸⁸ 以下では、「第七十五回帝國議會衆議院 所得税法改正法律案外三十件委員會議録（速記）」を参照した。

依り課税スルコトト致シタノデアリマス、尤モ剰余金ノ計算ニ当リマシテハ、是等法人ノ本旨ニ顧ミ、其ノ取扱ツタ事業ノ分量ニ対シテ為スベキ配当ハ、之ヲ損金トシテ控除スルコトトシ、又是等ノ法人中産業組合、商業組合等ノ単位組合ニ対シマシテハ、是ノ剰余金ガ年三分以下ノトキハ免除スルコトニ致シテイルノデアリマス、特別法人税以外ノ諸税ニ付キマシテハ、現行同ジク免税ヲ存置スルコトニ致シテ居リマス⁸⁹（なお上記の通り、旧字体は掲載できないものもあり、この際統一して新字体に改めて引用することとし、カタカナ表記についてはそのままとした。以下同じ。）

このように、この委員会において、産業組合などの協同組合等に対する課税の開始がはじめて建議されたことがわかる。その課税の概要として、①一般の法人の半額程度の税率（9%）によって協同組合等の剰余金部分に課税すること、②協同組合等の本旨に顧みて、事業分量に応じた配当金については、これを損金として控除すること、③剰余金が出資額の三分以下である年度については免税とすること、の三点が挙げられている。なお、この法案により、政府が協同組合等に対して免税から課税へと舵を切ったのは、(戦時の)時局に応じた他の国民負担の増加に応じることが理由とされていたようである。ただし、特別法人税以外の部分では従来からの免税措置が維持され、さらに、課税される協同組合等の剰余金の額が少ない年にはこの特別法人税を免税にする措置が講じられるなど、政府内では協同組合等に対する課税を強化する方針が固まりつつある一方で、政府側が協同組合の活動（促進）に一定程度の配慮をしていたことも同時に伺える。

また、政府は、この協同組合等への課税に際して、その基本的な考え方を以下のように示している。すなわち、それは、①協同組合の目的観を尊重すべきこと（政府は、協同組合が同業者等の共助、相互扶助の精神の目的を持つ団体であり、一種の公共性⁹⁰とも呼びうるものを有していることについては認めている。）、②その一方で、協同組合が経済行為

⁸⁹ 「第七十五回帝國議會衆議院 所得税法改正法律案外三十件委員會議録（速記）第二回」6頁（昭和15年2月23日）

⁹⁰ 石井徳久次委員は産業組合の指導的精神について「……唯単ニ經濟ノ向上ヲ營ンデソレニ依ツテ中小産者ノ經濟ノ向上ヲ図ラウ、或ハ生活ノ向上ヲ図ラウ、斯ウ云ウヤウナ単ナル經濟行為ノミヲ営ム団体デハナイト考ヘマス、其ノ根底ハ所謂共存共榮デアリ、相互扶助デアル……斯ウ云フヤウナ物心両方面ノ密接ナル所ノ、ソコニ指導精神ヲ持ツテ居ルト云フコトヲ申上ゲタイト考ヘル……サウ云フ方面カラ考ヘテ参リマス、寧ロ政治ノ一端デアル、政治ノ足ラザル所ヲ吾々ノ手ニ依ツテ救ツテ居ルノダ、斯ウ云フ風ニ解釈シテ宜シイ考ヘルノデアリマス、從テ我国ニ於キマス所ノ産業組合ハ、今大蔵大臣ノ仰セニナリマシタヤウナ、唯単ニ形ノ上ノ固マリデハナイ……心的ノ結合ガ其ノ間ニアルノダ、サウシテ農村ノ向上運動中小産業者ノ生活向上ノ運動、物心両方面ノ結合ノカニ依ツテ進ンデ参ツテ居ルト云フコトヲ、深く御認識願ハナケレバナラスト考ヘルノデアリマス」と述べ、北勝太郎委員から同調する演説がなされ、それに対して櫻内大蔵大臣が「……即チ相互扶助ヲ目的ト致シマシテ活動致シマス際ニ於テ、公共的機能ヲ一面ニ於テ有スルト云フコトハ、私モ認メルモノデアリマス」と応じた（「第七十五回帝國議會衆議院 所得税法改正法律案外三十件委員會議録（速記）第十回」160頁（昭和15年2月27日）。

を行い、出資に対する配当も行っているので、その部分について課税を行うことが課税の正当化根拠として考え得るのではないか、というものであった⁹¹（なお、当時は、臨時に当分の間、ある程度の負担を強いることもやむを得ないものとして課税する、という考えを表明していた⁹²）。

まとめると、政府は、事業分量配当金に対応する部分の剰余金については損金の額に算入すべきこととしていた一方で、出資に対する配当部分の剰余金については、これを経済的な活動によって生じたものとして、課税を行う余地があると捉えているようである⁹³。

この政府の答弁中の、「出資の配当部分の剰余金（おそらく事業分量配当金に対応する部分以外の剰余金のことであろう。）のうちに、経済的な取引から生じるものが含まれており、それへの課税が許容される」という言明は、二つの意味合いに分解できる。すなわち、協同組合の出資と分配とは、営利法人の出資と利益の分配に類似しており、この部分の利益には課税をしても良いという意味合いが一つ目である。もう一つは、（ここでの経済的な取引は何かという問題はさておき、）経済的な取引を行って利益を上げている部分には課税をしても良いという意味合いである。政府は両方（すなわち、出資に対する回収としての利益と経済的取引による利益と）には事実上重なる部分があり、そうした部分に課税の網を掛けることは、軽減措置を講じたことと併せ考えると、正当化可能であると考えているように読める（ただし、出資に応じた配当に対応する部分の剰余金が経済的取引から生じたものであり、他方、事業分量配当金に対応する剰余金がそれ以外の取引から生じたもので

⁹¹ この点、第九回委員会において、（渡邊玉三郎委員からの質問に対して）政府委員である大矢半次郎主税局長は、「……一方ニ於キマシテ、是等ノ組合ハ、隣保共助ノ精神ニ依リ、同業者ノ相互ノ福利ヲ増進シテ行クト云フヤウナ公共性ヲ持ツテ居リマスケレドモ、又一面ニ於テ或ル程度ノ経済行為ヲ営ミ、剰余金ヲ得テ、サウシテ出資ニ対シテ剰余金ノ配分モシテ居ルト云フノデゴザイマスカラ、一般国民ノ負担ガ漸次増加スル今日ノ情勢ト致シマシテ、是等ノ特別法人ニ付キマシテモ、臨時ニ当分ノ間、或ル程度ノ国費ノ負担ヲシテ戴クノハ、時局柄已ムヲ得ナイコトデハナイカト、斯ウ存ジマシテ其ノ特別法人税ヲ創設スルコトニ致シタ次第」である、と答弁している（「第七十五回帝國議會衆議院 所得税法改正法律案外三十件委員會議録（速記）第九回」138頁（昭和15年2月26日））。

⁹² もっとも、この点については、「臨時に当分の間」課税すると述べつつも、渡邊委員にから当分の間の具体的期間など、その意味するところについて追加で質問がされたところ、その答弁として、大矢主税局長から、支那事変により財政需要が減退する見込みが今のところないものの、このような財政状態が継続する限りという意味である、との答弁がなされた（参照、第九回速記録・前掲注（91）138頁。）。その後、同委員会第十回においても、（石井委員からの「当分の間」の意味合いについての質問に対して、）櫻内大蔵大臣から協同組合等については原則として免税がなされることになっているところ、減税ができる機会があれば直ちに協同組合等に対する課税を廃止するとの答弁がなされた。

⁹³ そのような経済的な取引のみによって剰余金が生じているわけではないという批判もあり得るが、これに対しては、剰余金が出資額に比して3%以下の年には課税しないこととしているために、この部分への課税は正当化できると考えているようである。

あるという理解は必ずしも成り立つとはいえないことに注意が必要である。この点は後述する。)。いずれにしても、協同組合においては、営利法人においては一致するはずの取引の営利性とその取引から生じて組合組織を通じて分配される利益との間に営利法人とは異なる仕組みが働いていることが協同組合に対する課税の考え方を混乱せしめているように受け取れる。

(2) 以後の委員会の議論においても、この点が錯綜したまま議論が繰り広げられ、課税反対派の委員側（石井徳久次委員）からは、次のような主張が為された。

「……政府ノ産業組合等ニ生ジマスル剰余金ニ対スル見解デアリマス、……今回特別法人税ト云フモノヲ創設サレ、産業組合、其ノ他ノ共同組合ニ課税ヲサレマス所ノ根本ハ何処ニアツタカト申シマス、所謂剰余金ニアル、出資ノ法人デアル、更ニ出資ニ対シテモ配当ヲ致シテ居ルト云フヤウナ工合ニ、剰余金ト云フモノガ、一種ノ目標ニナツテ、今度ノ課税ガ創設サレテ居ルヤウデアリマス⁹⁴」と述べ、課税の対象となる剰余金の内容について、「……我国ノ産業組合ト云フモノハ、厳密ナル組合相互主義デアル、員外ノ取引ト云フモノハ嚴重ニ取締ツテ居ルノデアリマス、詰リ出資ヲシテ居ル者モ、利用ヲシテ居ル者モ同ジデアル、是ガ我国ノ産業組合ノ一大特徴デアル、従テコノ剰余金ト云フモノハ大体如何ナルモノデアルカト云フコトモ、自然ニ其ノ間ニ分ツテ来ルト考ヘマスルガ、決シテ資本ニ対シテ利益ヲ得ヨウ或ハ利潤ヲ追求シテ行ツテ、其ノ利潤ニ依ツテ資本ヲ増シテ行カウ、或ハ資本ニ対シテ配当ヲシヨウ、斯ウ云フヤウナ目的ヲ以テ蓄積サレタル所ノ剰余金デハ決シテナイノデアリマス、普通ノ営利法人ノ資本、サウシテ利益トノ関係トハ全ク違フノデアリマス……利用料ノ過払ヲ致シテ居ルノガ剰余金デアルノデアリマス……若シ組合ニ於テ原価主義ヲ執ツテ行ク、何デモ原価ヲ以ツテ行クノダト云フコトニナリマスレバ、剰余金ト云フモノハ、出来ル筈ハナイノデアリマス 併シナガラ一面ニ於テ組合員ハサウナリマスルト、組合ノ経営ノ経費ノ負担ヲ致シテ行カネバナラナイ、斯ウ云フコトニナツテ参リマス、併シナガラ若シ組合ガ原価主義ヲ離レテ、先ヅ市価主義ニ依ル、斯ウ云フコトニナツテ参リマスルケレドモ、其ノ剰余金ガ生ジテ参リマスト茲ニ剰余金ガ生ジテ参リマスルケレドモ、其ノ剰余金タルヤ決シテ資本ニ利益ヲ得ヨウ、資本ノ利潤ヲ図ラウト云フ意味ヲ以ツテ出タノデハナクテ、所謂利用料ノ蓄積ニ過ギナイノデアリマス 結局此ノ利用料ト云フモノハ組合員ニ還元セラルベキモノデアリマス、決シテ剰余金、利用料ノ蓄積ト云フモノハ、資本ニ属スベキモノデハナイノデアリマス、皆利用者デアル組合員ニ属スベキモノデアリマス、従テ今回ノ特別法人税ニ於キマシテモ、利用料ノ割戻手当ニ対

⁹⁴ 第十回委員会における石井委員の発言（第十回速記録・前掲注（90）160頁）。

シテハ剰余金ト見做サヌ、斯ウ云フヤウナ御見解ノ下ニサレテ居リマスルガ、此ノ見解ガ正シイノデアリマス、唯剰余金ノ出来マシタモノヲ、組合員ニ配当セズニ残ツテ居ルト云フダケガ、唯剰余金トシテ残ツテ居イルノデアリマス、若シソレヲ全部組合員ニ戻シテシマヘバ、剰余金ト云フモノハナイ筈デアル、從テ私ハ諄ク申シマスルガ、営利法人ノ資本ト利益ノ関係トハ全ク違フノデアリマス……」との主張が繰り返された⁹⁵。

石井委員の主張を要約すると、①協同組合の経済活動は、組合の員外利用が制限されており、組合員のみを対象として行われるものであるということ、②そのような組合と組合員との取引は、本来であれば原価主義によって行われるものであるが、実際には利益分を付加して取引を行っている（ただし、その利益は組合経費を賄うためのもので、利益を目的として取引された結果生じたものではない⁹⁶）こと、③剰余金については、協同組合の利潤は運営の必要のために蓄積されるに過ぎず、究極的には利益は（現在と将来の）組合員に帰属するものであり⁹⁷、そのように稼得された利益は、利用量に応じて配当される部分以外のものも含めて、いずれは、組合員に帰属するのであって、組合の利益に課税することは、結局は組合と組合員との取引に課税していることに他ならない、というものであった。ここでは、利用料と剰余金の関係について述べられており、組合と組合員との取引においては減価に利益分を付加して対価として徴収しているが、そのような利益は員外利用制限が敷かれているために（①）、結局は組合員のために使われることになる（②）。つまり、基本的には固定化されたメンバー間で等価（に運営費を付した）交換がなされ、その利益は組合員や組合員との取引のために使われていることが主張されているのである。

（3） これに対して、櫻内大蔵大臣は、売買は経済行為であり、剰余金のうち利用量に応じて分配されるもの以外のものの中には「経済的働キニ依ツテ得タモノモ含マレルデアラウ」から営利法人とは異なるとしても、委員が強調した性質の剰余金とばかりとはいえず、出資に応じた配当にみられるように、相互扶助の精神が仕組み上不徹底となっている部分については、「資本ノ利益」とみて、課税をすることもあり得る⁹⁸との主張が為された。

（4） 他方、出資の考え方については、北勝太郎委員から政府側に対しての反論がなさ

⁹⁵ 第十回委員会における同委員の発言（第十回速記録・前掲注（90）160-161頁）。

⁹⁶ 石井委員は、この点から、利用量に応じて分配される剰余金に課税しないことは理に適っていると考えられるという。

⁹⁷ 参照、第十回速記録・前掲注（90）161頁。

⁹⁸ 参照、第十回速記録・前掲注（90）162頁。

れた。その内容は、そもそも出資は相互扶助の事業を行うために必要な出資であり、各々の組合員が分（拠出できる財力）に応じてなされるものであるということと、さらに出資には諸処の制限（出資口数自体の制限や地域的制限）があるので、出資は営利法人のものとは違って、実際には貸付金と同じである、というものであった⁹⁹。

（５） また、事業分量配当金以外の部分にかかる剰余金については、北委員から、利用者也出資者も組合員であり、組合員以外の利用ができないことが徹底されているので、出資に対する配当部分は資本の利益とみることができるとの考えにはならないのではないかと指摘がされた¹⁰⁰。すなわち、組合員が取引をするために出資をしたもので、そのための元手から生じた剰余金につき形式的に出資配当金と事業配当金を分けた上で課税をすることを批判しているのである¹⁰¹。

（６） さらに、北委員は、政府は出資からの配当には資本的分子が存在するというが、剰余金、積立金、出資金もすべて組合員に帰属する筈であり、その意味で組合には一厘も組合自身の財産と呼べるものは存在しない、と反論した。これに対して、大矢半次郎政府委員（大蔵省主税局長）は「組合員個人ヲ離レテ、産業組合自体ニ利益アリ、剰余金アリト」考えられると主張した。同政府委員はこの点につき、なぜなら北委員が述べた意味で組合に財産がないとするならば、合名会社、合資会社、株式会社にも剰余金がないということになる、「法律上独立ノ人格ヲ持チ、個人ト離レタ収支計算ヲ致シ、ソコニ剰余金ガアルト云フノガ明カナル事実」である、と応じた¹⁰²。

（７） また、北委員は、出資配当と事業分量分配とを分ける考え方に対して、相互扶助の意味には組合員同士の相互扶助という狭義の意味と組合員と組合との相互扶助という広義の意味とがあり、後者からすると、組合員が多少損でも組合から相互扶助のためになるから、他から購入せずに組合員から購入する、他に投資した方が有利だが敢えて協同組合

⁹⁹ 参照、第十回速記録・前掲注（90）163頁。

¹⁰⁰ 「第七十五回帝國議會衆議院 所得税法改正法律案外三十件委員會議録（速記）第二十一回」513頁（昭和15年3月11日）

¹⁰¹ 北委員の発言。「……組合ガ自己ノ組合員トノ取引カラノミ生ジタ組合ノ収入ト云フモノハ、如何ナル部分ト雖モ組合員ノ過払金デアル原価ト時価トノ差ノ金デアツテ、組合員ニ全部戻スベキ金デアル、ソコデ組合自身ノ利益デハアリ得ナイ……ソレヲ購買高ニ対スル配当ニシヨウガ、或ハ準備金ニ繰入レヨウガ、或ハ其ノ他ノ方面ニ使用サレヤウガ、其ノ分配ノ方法ニ依ツテ課税ノ目的物ニナツタリ、ナラナカツタリスルヤウナコトハナイ筈ダ……（第二十一回速記録・前掲注（100）514頁）」。これに対し、大矢政府委員は、事業分量に応じて分配するものは別として、出資高に応じて分配する部分については、営利法人と全く同じとはいえないまでも、剰余金の一部には「資本的ノ分子」が存在するのではないかと、その配当については、応分の負担があってもよいのではないかと、と反論した（参照、同頁。）。

¹⁰² 第二十一回速記録・前掲注（100）514頁

に出資するという面があると指摘する¹⁰³。

(8) 産業組合は、発展途上にあり、産業組合の出資は僅少である。そこで、未払いの出資金に充当する形で剰余金が配当され、出資金、事業資金の充実を図っているところであり、特別法人税の課税は、このような成長を阻害するものである¹⁰⁴。これに対しては、大矢政府委員は出資の3%以下の剰余金には課税しない、課税をすればとも税率が9%であることをもって、成長を阻害するものではないと反論した¹⁰⁵。

このように、各委員からの種々の意見は、政府の方針に対する批判という形で言明されたもので、それぞれ単体の意見としては豊かな意味合いを持ちつつも、それらを総括、統合して理解するには、一工夫、一作業が必要でありそうである。そこで以下では、各委員から表明された意見をまとめ、それらを協同組合課税に対する枠組的理解を形成するための一助となるように並べ替えていくことにする。

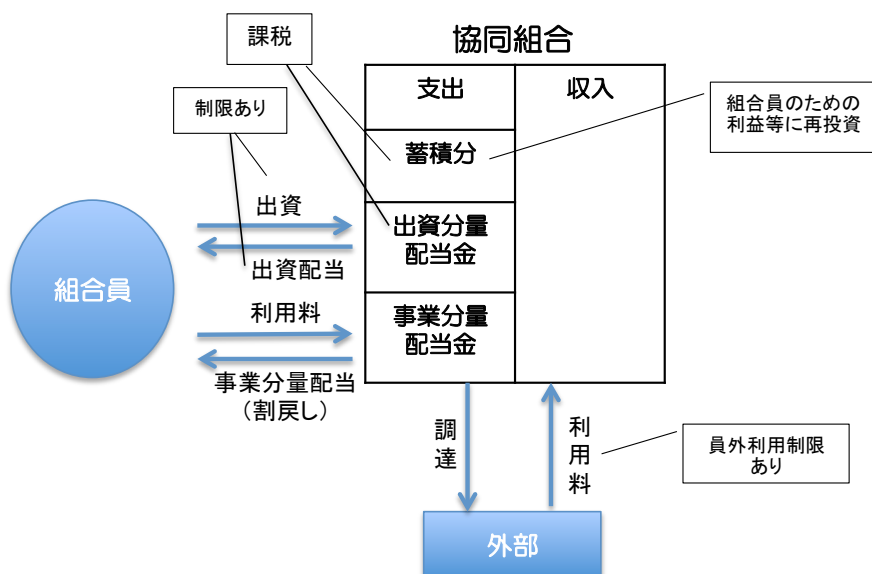
¹⁰³ 参照、第二十一回速記録・前掲注(100)514-515頁。

¹⁰⁴ 参照、第二十一回速記録・前掲注(100)515頁。

¹⁰⁵ 参照、第二十一回速記録・前掲注(100)515頁。

(三) 委員会での議論のまとめ

まず、協同組合の相互扶助目的一般については、概ね、政府と課税反対派の委員の両者がその意義を認めている（これは、当時の産業組合法などにおいても立法趣旨とされるものであり、当然であろう。）。また、事業分量配当金の損金算入についても、協同組合の相互扶助という趣旨から、両者は結論において意見を同じくしている。



ここで、上の図に従って、組合内での財貨の流れを簡単におさえていくことにする。まず、協同組合は、組合員の利用のための経済的基盤を整備するために出資を募り、これに出資に対する配当を行うが、この点から明らかなおおりに、あくまでも組合の利用に活動の力点が置かれるから、先述の通り、出資口数（出資割合）、出資に対する配当率に制限規定が置かれ、また一人一票性の原則が貫かれているために、出資口数と組合の意思決定との関係は断ち切られている。さらに、組合の利用（取引）については、組合との取引は員外利用制限によって基本的に組合員のみによってなされ、その利用高に応じた金額が事業分量配当として、組合員に支払われることになる（本節第一項（二）を参照。）。

その上で、委員会の議論は、課税対象としての剰余金の性質に焦点が絞られている。（特に（2）と（5）の意見を総合すると）反対派の委員らは、一端政府側の議論に乗って、

組合の剰余金を当座の「事業分量配当金の原資となる剰余金」と「それ以外の剰余金¹⁰⁶」
とに分けて議論を進める。

政府案では、前者については組合内では損金算入により非課税とされ、後者については課税とされることになるが、反対派の委員は、結論において両者に本質的な差異がないと理解しているようである（特に（５）の部分）。その理由として、出資者も利用者も組合員であり、元手は全て組合員によって投入されたものであり、また、使途の面からも、「員外利用制限」が敷かれている（組合事業を組合員以外の者が利用することが基本的には想定されない）ために、究極的には、組合財産はすべて組合員の利益のために利用されることになり、組合事業に再投下される後者の剰余金と直ちに組合員の利益となる事業分量配当金の原資である剰余金との間に性質上の差異がないと理解しているようである。すなわち、名目の差こそあれ、組合の資本も利益もその源泉は組合員が投下した財貨であり、その財貨の投下は営利法人において為される出資や売買取引とは異なるものであることが主張されている（（７）の主張に繋がる。）。

さらに、厳格な員外取引制限という前提を強調する考え方を進めていくと、協同組合は組合員同士の取引による利益をプールしシェアする箱（ないしは導管）であるという発想に結びついていく（（６）の発想）。また、反対派は、組合の出資と配当についても、協同組合法が他の営利法人とは異なる特殊な制限を設けており、そのような組合において結果として生じる配当金も、投資による回収というよりも、貸付金と利子という関係に近いことを示唆する（（４）の部分）。このように、組合活動をプールしシェアする箱の中にキャッシュ・イン・フローたる資本と利益が組合内に蓄積され、それが組合員の取引利益については促進的であり、かつ、投資という面について制限的な特定のルールに従って分配されるとみることによって、組合における資本と剰余利益の区別は相対化されて理解されていくことになる。

ただし、この剰余金の性質については、政府側の櫻内大蔵大臣から、相互扶助の働きが不徹底となっている部分があり、そのような部分は「経済的な働き」によって得られたものが含まれているのではないかという批判が寄せられている（（３）の部分）。すなわち、この意見は、最終的に組合員に「利益」が帰属しさえすれば良い、と仮に考えたとしても、それが市場から得られた利益である場合には、「箱や導管における財貨移転の比喩」という考え方も通用しないことになる、というものである。ここで、櫻内大臣が批判する経済的

¹⁰⁶ さらに、出資分量配当金の原資となる配当金と組合内に蓄積される積立金に分けられるであろう。

働きによる利益という言葉からは、二つの意味合いが抽出できる。すなわち、第一に、出資に対する配当が行われている（すなわち、出資配当ないしは貸付金利子であるとしても「出資」は所詮「投資」には変わらないという）ことを指摘する意味合いであり、第二に、そのような配当が可能となっているのは、取引や利益のうちに市場を利用したものがあり、市場を利用して利益を蓄積させる仕組みが組合に備わっていること（例えば、組合員が支払う対価の中には、組合員が市場から得た利益が含まれ得る¹⁰⁷し、組合自体も外部との取引が断たれている訳では決してなく、むしろ組合員のために外部との取引が行われている。）を指摘する意味合いである。

この点についての反論として、北委員からそもそも市場的な取引動機が組合と組合員との取引の間で機能していないことが経験則的にはあるが主張され（(7)の部分）、また、事実上、投資先としての協同組合は魅力的ではなく、他に投資をした方が多くの利益を手にすることが出来るところ、敢えて組合員は協同組合の元手として必要な出資をしていることも指摘している（(7)の「広義の相互扶助論」の部分）。出資についての魅力が乏しいことには、一定程度首肯し得るが、市場的な取引が阻害され、いわば相互扶助的な取引が促進されると言い切れるのは何故であろうか、この点については、次款において検討することにしよう。

以上をまとめると、次の三点に集約できる。

すなわち、第一点目として、政府側の理屈では、協同組合を会社に模して、出資と蓄積（再投下分）に対して課税がなされるべきことが主張されているが、この理屈には理由がそれほど備わっていない。第二点目として、組合の課税を構想するに当たっては、剰余金の名目に拘泥することなく活動の実体を捉えるために、出資や取引、剰余金、そして分配という各段階におけるキャッシュ・フローを分析すべきことが指摘される。第三点目として、「個人＝団体＝個人」の間でのキャッシュ・フローと課税の関係を考察するにあたっては、もちろん、源泉と用途の性質に着目することが考えられる。これら三点を踏まえた上で、以下、考察を進める。

¹⁰⁷ 参照、本節第一項（一）。

第三項 相互扶助の枠組みと課税 ～小括

(一) 営利性と相互扶助

はじめに、協同組合と市場利益との関係について整理しておきたい。まず、組合資本を利用するにせよ、外部との取引（員外取引）によってもたらされる利益（市場利益）については営利企業との関係上、課税されて然るべきである。もっとも、このような点はそもそも本稿の考察の対象ではない¹⁰⁸。ただし、そのような市場利益が組合内に流入しても組合事業が営利化しないのは、資本による統治を排して、人的統治システム（一人一票制）を採用しているためであった（本節第一項（二）を参照。）。また、相互扶助団体については、その事業活動の本来の性質からみても、団体から組合員への分配を禁止することは基本的に必要とされない筈である¹⁰⁹。なぜなら、相互扶助団体においては、出捐者も受益者も同一であるからである。このような「組合員＝組合＝組合員」の関係においては、「寄附者＝団体＝受益者」という関係において必要とされる団体への信頼性が問題とされないからである（第一章第三節第一項を参照。）。そして、そのような事業活動のあり方を前提とする限り、分配利益についての課税のあり方を考える上でも、組合が市場での取引（員外取引）によって利益を上げ、それを組合員で山分けにするという場面以外では、組合員への分配は、団体と組合員（分配利益の取得）との問題ではなく、組合員個人間（分配利益の利益ないしは帰属）の問題として把握されるべきである。

ここで、順序が逆になるが、相互扶助団体において分配が禁止されずとも営利目的事業化が回避され、相互扶助目的が重視される理由について考えてみると、相互扶助団体においては、組合の事業取引が当事者間の取り決めによって行われる相対（あいたい）取引によって行われるなど、事業活動における人的結びつきが強固であり（会員同士の物理的・心理的距離が近い）、上に述べたように組合員の拠出した財貨の移転関係をみる限り、導管として把握される団体が相互扶助利益を搾取する契機は存在しない¹¹⁰（団体への信頼性が問

¹⁰⁸ そもそも、本稿が問題の端緒としたのは、福祉 NPO 流山訴訟において、相互扶助的關係にある会員間で行われた取引について、租税法理論が受け皿を用意していなかったがために、課税されたことであった。

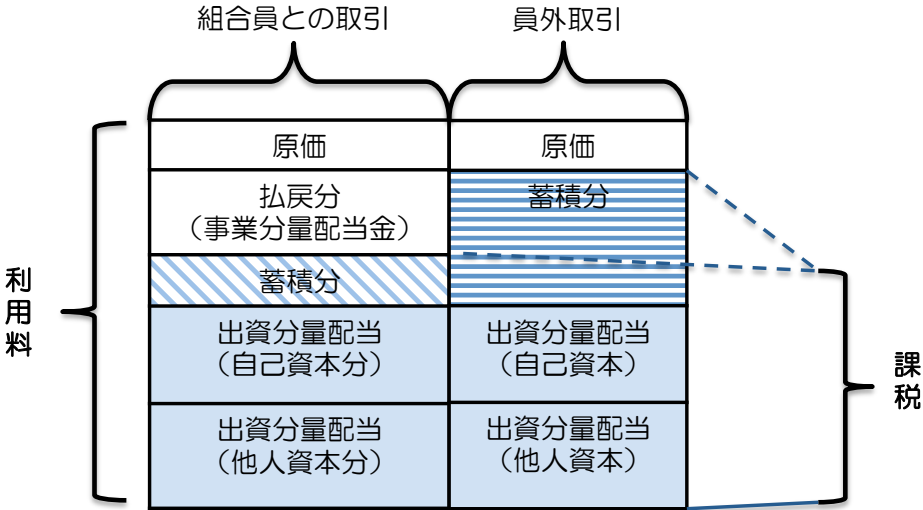
¹⁰⁹ もちろん、特定の組合員個人の利益が毀損される局面や、組合員の取引利益を阻害する程度にまで組合財産を目減りさせることは、当然に協同組合法によって予防されるべきであることはいうまでもない。

¹¹⁰ もっとも、団体そのものがその導管的性質によって組合員の利益に相反する目的を持たないと考

題とされない仕組み上の理由)。他方、多数の組合員を抱える協同組合においては、事実上、組合員間の距離は相当に遠いことが想定されるが、これを補うために一人一票制（人的統治システム）が布かれていると解することが可能なのである。

このように、相互扶助団体においては、非分配制約という意味での非営利性そのものが担保されなくとも、その仕組み（相互扶助を担保するための組織への諸統制と団体の事業活動が会員によって相互的共同的に営まれるという性質）によって営利事業的性質を排除することが可能となっているのである。

(二) 協同組合におけるキャッシュ・フローと課税



次に、その相互扶助事業における財貨の移転に目を転じて分析をしていくことにする。相互扶助の仕組みが機能するためには、組合員によるキャッシュ・イン・フローが必要となるが、それには出資と利用料という二つのイン・フローが想定される。

第一に、出資については、もちろん、組合員が自己の利用等による便益を増加させるために出資を行うのだという理解があり得、それによると、組合員間の出資額に多寡が存する場合に、組合員が得る便益との関係で不公平が生じるという指摘がなされるかもしれない（多く出資した者も少なく出資した者も抽象的には同じ便益を享受することとなるた

えられるのは説明の通りであるが、ガバナンスにかかわる問題として、例えば生協などの協同組合の理事が不正な利益を得ようとするのではないかという指摘がなされ得よう。この点は、本稿が推進する営利化を予防する協同組合の特殊な法的枠組み論とは別に、例えば、一般的な非営利団体類型にかかるガバナンス規制が施される必要性の問題として議論されるべきである。

め。)。これについては、出資に対してはそれに応じた（利子的な）配当を行うことによって個別に対応していると説明できる。さらに、他方で、特定の組合員が相互扶助のための出資を自己の利益のためのみに振り向けることが定型的に排除されている特徴からも上記の出資金が貸付金として把握されるとの説明は補強される。例えば、特定の組合員が多くの出資をしたとしても、出資制限と分配制限によって他の事業体に投資するよりも有利な見返りが得られる訳ではなく、また、協同組合法は特定の組合員が協同組合を出資によって支配し、自己の投資利益を追求することを定型的に排除している。このように、協同組合においては、出資に対する諸制約を前提とすると、出資はむしろ、必要な資金の元入れではありつつも、機能的には、組合にとっての負債（借入金）という面が強調されるように思われる。

第二に、利用料についてであるが、利用料はそのキャッシュ・アウト・フロー側の取引の性質によって上記のように分けられる。まず、出資分量配当金部分の利益については、上記の通り、必要な資金調達のための利益であるから課税可能であると解される。残りは、蓄積分と払戻分であるが、このような余剰が発生するのは、各委員によって既に説明されたように、利用料の原価を超える受入利益によって協同組合の利用に備えるためであった（利益は組合の本来事業に再投下される。）。そして、これまでの検討によれば、協同組合の相互扶助の仕組みとは、事業を組合員に利用させることによって、組合員が単独取引では獲得できない便益を必要に応じて組合員の任意に得させる仕組みと言い換えることが可能である。そうすると、協同組合の相互扶助とは、取引を行った組合員が、組合との取引を通じて組合から何らかの経済的便益を得つつ、利用料の支払いによって組合の内部蓄積に対して（金銭ベースで）貢献するサイクルとして理解することが出来る。すなわち、現在における支払利用料が将来の利用者の利益に貢献していることになるのである。そこでは、もちろん、事業分量配当金によって一部の余剰利益が組合員に返還されつつも、その返還される利益は組合の運営上可能な範囲に抑えられることとなろう。このように考えると、「蓄積分への支払い対価△（マイナス）事業分量配当金」は、協同組合を媒介とした、現在の組合員から将来の組合員への所得移転と考えられる¹¹¹。そうすると、事業分量配当金についても、コンメンタールの説明のような単なる「(売上げ収益等の) 対価の割戻し」の性質とはいえないのではなかろうか。ここで組合員間の所得移転という観点から事業分量配当金について考えてみると、先の便益の面からだけでなく、実際の金銭ベースでの所

¹¹¹ この発想は、先にみた協同組合を導管として理解する発想が下敷きとされている。

得移転の面からも、次のようなことが指摘できる。すなわち、例えば、原価率の異なる、対価が同一（値段が同じ）の商品を組合から購入した A 会員と B 会員を想定してみよう。原価率の高い商品を購入した A 会員と原価率の低い商品を購入した B 会員とでは、投下した利益が異なることになるものの同一割合での事業分量配当金を得ることとなり、B 会員から A 会員への（金銭ベースでの）所得移転がやはり生じているといえるように思われる。このようにしてみると、組合員が投下した余剰利益とその他の組合員が受け取る余剰利益との間には、何らかの移転関係が生じていることになる¹¹²。しかし、このような組合員間における《取引を通じた》実質的な所得の移転関係を把握する契機は、団体を介在されることで必然的に失われることになる。すなわち、「協同組合を導管ではなく実在する団体と捉えて課税を行うこと（＝そのように捉えることにより、必然的に上記の移転関係は無視されることになる。）」には、歴史の偶然以上に、厳密に個人所得課税の論理を突き詰めることでは説明が不可能ではあるものの、家族内の移転とも似て、いわば一種の割り切りの中で、何らかの社会的・団体的な実態に裏付けられた金銭的關係を特殊に扱う発想として理解する途があり得るのではなかろうか（参照、第一章第三節第四項。）。

仮にそうであれば、協同組合が、互酬的關係の受け皿としての「人的結合体・団体」を課税の対象として認識することの意味（課税単位論）を探求する上での、具体的素材として位置づけられる、ということが可能である。

以上によれば、協同組合事業のサイクルにおいて、組合員は、団体との取引を通じて、団体からもたらされる無形の価値（取引価値）を享受するために、実は、個々の取引における個別の経済的な利益を手放すことを首肯することが求められている。他方、協同組合内部における財貨の移転を分析すると、その移転は、組合員間の取引に還元されることから、協同組合の事業活動は実体（法人ベース）としてよりも導管（個人ベース）として把握されることがより実態に適しているように思われるところ、課税上は、導管としてではなく実体として把握されている。それは、課税の側から導管（個人をベース）として財貨の移転を把握すれば、相互扶助のために再投資に回されるべき利益についても個々の帰属

¹¹² 株式会社における第三者割当増資（有利発行）が行われた場合には、既存の株主から新株主に実質的な利益移転があるものと考えられて、課税上も、新株主に対する時価課税が行われ（所得税法施行令 84 条）、その会社が同族会社であり、その旧株主が同族株主である場合には、受贈者（新株主）に贈与税が課されることになる（相続税法基本通達 9-4、9-7）。このように、営利企業における構成員間（株主）の実質的な利益移転については、課税が為されることと対比すると、協同組合の特殊な仕組みによって組合員間の所得移転に対する認識が貫徹されていないことを追加的に指摘し得る。

が想定されるために、相互扶助的活動が阻害される（導管的把握のあり方が協同組合法において標榜された相互扶助目的に適さないものである）からである、と説明可能である。ただし、この再投資されるべく組合内に留保されている利益についての課税の許否は、事業の外形（営利企業との競合性）が考慮されつつも、員外利用取引（市場取引）と組合員相互間の取引（相互扶助的取引）とでは、性質が異なるものであることが帝国議会での議論から示唆を受けた本節の考察によって理解された。ここで問題となるは、そのような、組合員の協力関係（共同性）の下での取引に対する租税理論における捉え方にどのようなものが想定され得るか、についてであろう。以下、第三章では、このような観点に基づいて、英国の非営利団体制度を検討していくことにする。

第三章 英国の非営利セクターと課税制度

第一節 英国におけるヴォランタリー・コミュニティ・セクターの促進政策

第一項 非営利セクター概念

いわゆる市民社会におけるサードセクターについては様々な名称が与えられ¹、議論がなされている。これまでの我が国の非営利団体の議論においては、典型的には、「善意ある寄付者が団体に寄付を行い、その団体が寄付金を元手として、その団体の公益的な活動目的に沿って、受益者に対して寄付を行う」という三者関係が想定されてきた（公益法人が典型とされる。他方、営利団体と非営利団体の中間的な団体として共益的団体²が想定されてきた。）。これは、我が国の非営利セクター観が米国型の非営利団体観を意識したものであることに由来する³。

米国における研究（典型的にはレスター・サラモンを中心とするジョンズ・ホプキンス大学における研究プロジェクト（The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project））は、非営利セクター固有の特徴として、①組織体であること（*Organizations*）、②非政府的組織という意味で民間に属するものであること（*Private*）、③利益分配を行わないこと（*Not profit distributing*）、④自己統治（*Self-governing*）、⑤自発的性（*Voluntary*）、を挙げる⁴。このうち、特に利潤分配を行わないことを営利セクターとの比較分析の上での重要な特徴として、議論を展開してきた⁵。

他方、欧州では、特に米国型の非営利セクターの定義から漏れる協同組合、共済組合やアソシエーションなどもサードセクターに含めて議論をしている⁶。また、欧州では、現実

¹ 例えば、サードセクター、非営利セクター（Non Profit Sector）、ヴォランタリー・コミュニティ・セクター、市民セクター、社会セクター（社会経済セクター）など。

² 典型的には、旧中間法人や一般社団法人である。

³ 他方、公益性と非営利性の観点から、このような公益法人類型を相対的に紹介するものに、能見善久「共益的団体における公益性と非営利性」ジュリスト 1105 号 51-53 頁（1997 年）がある。

⁴ See LESTER M. SALAMON ET AL, GLOBAL CIVIL SOCIETY: DIMENSIONS OF THE NONPROFIT SECTOR, 3 (1999).

和書では、例えば、レスター・M・サラモン（入山映訳）『米国の「非営利セクター」入門』21-23 頁（ダイヤモンド社、1994 年）を参照。

⁵ この点については、高名な B. A. ワイズブロッドや H. ハンスマンによる研究が参照される。

⁶ 参照、アダルベルト・エバース＝ジャン＝ルイ・ラヴィル（内山哲朗訳）「序章」エバース＝ラヴィル編著（内山哲朗＝柳沢敏勝訳）『欧州サードセクター 歴史・理論・政策』1 頁（日本経済評論社、2007 年）。

に、これらの団体が利潤や剰余金を生み出しながら、営利を目的とせず (*not-for-profit*) に活動を展開しており、こうした実情を踏まえて、伝統的にそうした独自の研究の蓄積が存在する。そして、昨今ではこれらの、米国型の分析基準 (非分配制約) に合致しないものの、営利を事業目的とはしない団体の特質の分析を通じて、サードセクターを理論化しようという試みがなされてきている⁷。

エバース (Adalbert Evers) とラヴィル (Jean-Louis Laville) によれば、非分配制約を基準とする米国型の非営利セクターの定義には、協同組合を巡る特有のバイアスが存在すると指摘されている⁸。すなわち、エバースらによれば、もともと協同組合がフィランソロピ、公益や共益の実現、社会的ニーズの充足を目的として設立されているものにもかかわらず、米国において協同組合が非営利セクターの定義から完全に除外されてしまっているのは、協同組合や共済組合がそれほど重要な役割を担ってこなかったという米国に特有のバイアスによるものであると説明されている⁹。もっとも、協同組合や共済組合の中には利潤分配がなされない団体が存在すると同時に、一般的には協同組合の利潤分配には一定の制限が付されている。エバースとラヴィルは、このような独自の剰余処分方法を備えて、投資家の物質的な利害を制限する「利潤の私的・個人的な取得を制限する法人組織」であるところの協同組合を、その担う役割に鑑みて、サードセクターに加えるべきであるとする¹⁰。このように、欧州のサードセクター概念では、「非分配制約 (*nonprofit, not profit distributing*)」ではなく、「営利を目的としないこと (*not-for-profit*)」を要件の中核に据えていると分析されている¹¹。

また、ドゥフルニ (Jacques Defourny) によれば、今日のサードセクターについての国際的な理解として、上述の「非営利セクター」アプローチと、「社会的経済」アプローチとい

See Adalbert Evers & Jean-Louis Laville, *Introduction*, in THE THIRD SECTOR IN EUROPE, 1 (Adalbert Evers & Jean-Louis Laville eds., 2004).

⁷ エバース＝ラヴィル・前掲注 (6) 3頁を参照。

See *id.*, at 2

⁸ アダルベルト・エバース＝ジャン＝ルイ・ラヴィル (内山哲朗訳)「欧州サードセクターの定義」エバース＝ラヴィル編著・前掲注 (6)『欧州サードセクター』18頁。

Adalbert Evers & Jean-Louis Laville, *Defining the third sector in Europe*, in THE THIRD SECTOR IN EUROPE, 11, 13 (Adalbert Evers & Jean-Louis Laville eds. 2004).

⁹ エバース＝ラヴィル・前掲注 (8) 18頁

Ibid.

¹⁰ エバース＝ラヴィル・前掲注 (8) 18-19頁

Ibid.

¹¹ エバース＝ラヴィル・前掲注 (8) 18-19頁

Ibid.

う二つの理論的アプローチが存在するようになったことが指摘されている¹²。ドゥフルニによれば、この「社会的経済」は、協同組合方式の企業、共済タイプの組織、アソシエーションという3つのタイプの組織により構成され、これらの諸団体には、①利潤を生むことよりも、メンバーやコミュニティへの貢献を目的とすること、②管理の自主性、③意思決定過程の民主性、④所得分配における資本に対する人間と労働の優越、という4つの原則が共通した（倫理面、規範面の）特徴としてみられることが指摘される¹³。

このように、欧州サードセクター論の重要な点は、非分配制約を要件の主軸として非営利セクター論を展開してきた米国非営利セクター研究への批判的態度にある。この批判は、二つの面に分けられる。ひとつは、非分配制約以外の非営利セクターの要件に合致または近似する協同組合、共済組合やアソシエーションが分析の対象から除かれてきたことであり、もうひとつは、ハンスマンの「契約の失敗」理論に代表されるように、非営利セクターに特有の機能分析が非分配制約という性質を中心として理論化されてきたことにある（個人主義を基調とした新古典派的な経済分析手法による理論化が中心とされ、団結や協同といった政治社会的な価値観からの分析が手薄であったこと¹⁴）。

また、この様な二つのセクター観の前提となっているのは、前段からも明らかな通り、寄付者と受益者を前提とする公益型の非営利団体と受益者と出資者が同一である共益型・相互扶助型の非営利団体との構造的差異である。共益型・相互扶助型の非営利団体においては、受益者と出資者が同一であるために、ハンスマン理論が前提とする両者の非対称性は想定されない¹⁵（第二章第二節第三項（一）を参照。）。

思うに、ハンスマンの理論（第一章第三節第一項を参照。）は、効率性（資源制約の下で

¹² ジャック・ドゥフルニ「緒論 サードセクターから社会的企業へ」C・ボルザガ、J・ドゥフルニ編（内山哲朗ほか訳）『社会的企業 ソーシャルエンタープライズ -雇用・福祉のEU サードセクター』6頁（日本経済評論社、2004年）

Jacques Defourny, *Introduction*, in *THE EMERGENCE OF SOCIAL ENTERPRISE* 1, 3 (Carlo Borzaga & Jacques Defourny eds., 2001)

¹³ ドゥフルニ・前掲注（12）10-11頁（*id.*, at 6-7）。なお参照、ジャック・ドゥフルニ「第3主要セクターの起源、形態および役割」J・ドゥフルニ＝J・L・モンソン編著（富沢賢治ほか訳）『社会的経済 -近未来の社会経済システム』18-19頁（日本経済評論社、1995年）(JACQUES DEFOURNY & JOSÉ L. MONZÓN CAMPOS eds., *ÉCONOMIE SOCIALE/ THE THIRD SECTOR*, (1992))。

¹⁴ エバース＝ラヴィル・前掲注（6）2頁

See Evers & Laville, *supra* note 6, at 1

¹⁵ もっとも、これのみでは十分ではなく、サービス受益者による供給者への直接的統制も必要であるという議論が存在するところである（参照、金山幸司『協働型ガバナンスとNPO -イギリスのパートナーシップ政策を事例として-』21頁（晃洋書房、2008年））。例えば、理事が協同組合から不正に利益を引き出す局面や、そのために、（受益者としても想定される）組合員の取引利益の確保のために必要な、組合資源による貢献を行わないなどの行為が考えられる。

の社会厚生最大化) という観点から、非営利企業の免税が説明できることを示すものであったが、法が関心を持つ利益は、客観的な社会厚生増加として定量的に把握されるべきものに限定されないとみるべきであろう。確かに、ハンスマンの理論は、その時々立法政策には左右されない客観的な指標から税制優遇を説明する手がかりを与えるように思われるが、その依って立つ個人主義的規範は、必ずしも哲学的に反証の余地がないものではないし、実定法を首尾よく説明できるわけでもない。例えば、経済的弱者の自立や社会的連帯の回復に本質的な価値を見出す観点からは、これに関係する相互扶助を税制上特別に扱うことには単なる立法政策的判断以上の位置付けを見出し得る可能性がある。

そこで本稿では、歴史の中で発展してきた現在の税制の中に、既にそうした要素が(部分的にはあれ)見出され得ること、そして、個人主義的に所得課税を捉える理論枠組みがそうした要素を捉え損なってきたこと、を各論に即して明らかにしようとするものである。

このような欧州サードセクターの議論の方向性は、実は、我が国の(法的な意味を含む)具体的実践とも接合的なものである。例えば、協同組合や入会問題は古くから議論が為されてきた。町内会や地縁団体についても構成員間の財貨の収受のみに焦点が当てられ、多くは中間法人的な団体類型に押し込められてきた。他方では、新たな問題として、地域通貨や地域における互助的な取り組みが台頭してきている。

もっとも、我が国租税法においては、例えば協同組合の例が示すように、そうした問題の課税問題が十分に検討されて来なかった。

そこで、協同組合や社会的企業という非分配制約が課されない非営利目的の団体をヴォランティア・コミュニティ・セクターに括り込んで社会的課題の克服を試みた英国の政策的取り組みを参照しておくこととする。

第二項 政策としての VCS の方向性

ここでは、ヴォランティア・コミュニティ・セクター (Voluntary Community Sector: VCS) に関する法制度と政策の刷新が図られた、1990年代後半から2000年代前半に行われた一連の VCS 改革を議論の対象とする。この期間には、非営利団体の中間支援団体である NCVO (National Council for Voluntary Organisations)、内務省 (Home Office)、財務省 (HM Treasury) 等から相次いで改革に関する報告書や答申が公表され、チャリティ制度改革を

含む、VCSに関する数多くの制度改革が実行された。

このVCS改革の眼目は、第一に、福祉供給主体としての国家とチャリティらのヴォランティア・セクターとの関係の刷新（「契約文化¹⁶」から「パートナーシップ」へ）にあり、第二に、国家が協力関係を結ぶサードセクターの範囲の拡大（ヴォランティア・セクターからVCSへ）にある。

この二つの側面からVCSの刷新をまとめた報告書が2002年の財務省（HM Treasury）による「サービス供給におけるVCSの役割についての横断的レビュー（*The Role of the Voluntary and Community Sector in Service Delivery - A Cross Cutting Review*¹⁷）」と、同年に内閣府（Cabinet Office）の戦略ユニット（Strategy Unit）によってまとめ上げられた「民間活力と公益（*Private Action, Public Benefit - A Review of Charities and the Wider Not-For-Profit Sector*¹⁸）」報告書である。前者では、主として、VCS改革の基本的方向性について、特にVCSの財政面資金面における政府とVCSのあり方を提言したものであり、後者は、チャリティや他の非営利団体の法的規制面についての枠組みの検証と提言を内容とするものである。

なお、これらの具体的なVCS政策の議論に先駆けて、先述の通り、VCSと政府の関係の刷新（「契約文化」から「パートナーシップ」へ）が図られていたことも注目される。このようなパートナーシップ関係は、1998年に政府とVCSとの「コンパクト（協定文書）」としてまとめられている。「コンパクト」とは、英国政府と英国ヴォランタリー・セクターとの協力関係を明示した協定文書をいい、このコンパクトは、サッチャー政権下における、いわゆる「契約文化」に代表される政府へのヴォランタリー・セクターの政府従属的な関係を見直し、新たに政府とヴォランタリー・セクター間の協力関係の構築を目指して、ヴォランタリー・セクターが公的部門において担う役割を定めたものである。このコンパクトは、1995年に発足したディーキン委員会による報告書（「ヴォランタリー・セクターの将来（Future of the Voluntary Sector）」、以下「ディーキン報告書」という。）をもとに策定

¹⁶ サッチャー時代の契約文化への批判としては、セクター内での大小団体間の不均衡（契約による収入が多い一部の団体とそれ以外の多くの小規模団体という不均衡）とヴォランティア・ワーク頼みの契約内容（事業実施本体の経費以外の人件費や光熱費などの間接経費が契約額に盛り込まれなかったこと）が挙げられる（参照、永井伸美「研究ノート イギリスにおける政府とボランティア・セクターの協働-ナショナル・コンパクトの挑戦-」同志社法学 57 卷 3 号 152 頁（2005 年））。

¹⁷ HM Treasury, *The Role of the Voluntary and Community Sector in Service Delivery - A Cross Cutting Review*, (2002)

¹⁸ Strategy Unit, *Private Action, Public Benefit - A Review of Charities and the Wider Not-For-Profit Sector*, (Cabinet Office, 2002)

されたもので¹⁹、この「ディーキン報告書」では、ヴォランタリー・セクターは、6つの原則により、統御されるべきであるとまとめられている。その原則には、①公共政策立案において、ヴォランタリー・セクターの特異な性質について関心を払うべきであること、②政府とヴォランタリー・セクターとの対等な立場に立って、パートナーシップが結ばなければならないこと、③同セクターにとって、サービス利用者の役割がもっとも重要であること、④ヴォランタリー団体は、自らのアドヴォカシーに沿って活動する自由が保障されていなければならないこと、⑤同団体は、セクターの目的から逸脱せずに、プロフェッショナルとして活動、運営を遂行しなければならないこと、⑥資金源の供給は、独立性の保障にとってもっとも重要な要素であること、が挙げられている。セクターの財政運営については、6つ目の原則に、財政供給による独立性の確保が挙げられている他、政府と経済活動による追加的な資金源の供給が必要であることが述べられている。

英国の VCS 改革は、基本的に、このような問題意識と政策指向に基づいて上記の改革が推し進められたものである。

(一) 横断的レビューの登場

この「横断的レビュー」の特徴として、VCS の資金獲得面に着目している点が挙げられる。まず、「横断的レビュー」では、大規模チャリティと小規模チャリティでは資金の獲得

¹⁹ ヴォランタリー団体と内務省から出資を受けてバリー・ナイト (Barry Knight) が 1993 年にまとめた「セントリス報告 (Centris Report)」がある。この報告書では、政府のサービス供給を行う団体と政府との契約よりも各団体におけるアドヴォカシーを重視する団体とを分けて、政府との契約等によりサービス供給を行う団体については、税制優遇を廃止すべきとの見解を呈するものであった (永井・前掲注 (16) 154 頁)。しかし、これについては、団体選別が実際的でないこと、政治問題化することを政府が嫌悪したことなどが理由で、政府からの援助が打ち切りとなってしまった (同 155 頁参照。)。さらに、同じ時期に、NCVO や CAF (Charity Aid Foundation) らの中間支援団体を中心となって、政府に対して、調査委員会 (Royal Commission) の設置を求めていた (同 155 頁) が、これは実現することがなかった。これらの失敗を受けて、NCVO と Joseph Rowntree Foundatio が出資し、社会政策学者のニコラス・ディーキン (Nicholas Deakin) を委員長とする、政府から独立した、通称「ディーキン委員会」を発足させ、一年間の協議の後、報告書を公刊するに至ったが、当時の保守党政権の反応は冷ややかなものであった (同 157 頁参照。)。同報告書は、①政府から契約等により公的資金を収受しているか否かに関係なく、政府はヴォランタリーセクターの多様性に鑑みて、これを支援、促進すべきであること、②政府はヴォランタリーセクターについての十分な関心を払うべきで、具体的には、政府国民遺産省 (Department of National Heritage) の内のヴォランタリーコミュニティ部 (Voluntary and Community Division) の機能を強化すべきであること、③政府とヴォランタリーセクターは、そのパートナーシップにつき協定を結ぶべきであり、協定 (Concordat) に続いて、より具体的なコード (Code of good prctice) を公表すべきである、と結論をまとめた (同 156 頁を参照。)

量や能力の面で大きな差が生じていること（規模による資金獲得能力の差異の指摘）や、（本レビュー等により民間活力を促進する方向性を打ち出している一方で、）現状においては、資金の獲得源として（また契約の相手方としても）政府が大きな役割を果たしていることなど、VCSの資金獲得状況についての認識を端的に示している²⁰。また、「横断的レビュー」では、VCSが寄付金やボランティア・ワークの受入れ、さらに、生じた余剰を事業に再投資する仕組みを有していることにより、企業セクターや政府のエージェンシーよりも多くの追加的な価値をサービス提供にもたらすことが可能であり、このような点を活用すべきことを同時に指摘している²¹。そして、重要なこととして、このレビューでの立場は、政府がVCSに対して、補助金などを通じて資金を与えることにあるのではなく、あくまでも政府とVCSとの（パートナーシップのあり方の具体的帰結である）契約のあり方を修正すべきであることを提案しているということにある²²。

このような流れは、この「横断的レビュー」の後続の「経済社会の再生に関する第三セクターの将来の役割についての最終報告書（HM Treasury/Cabinet Office, *The Future Role of the Third Sector in Social and Economic Regeneration, Final Report, (2007) Cm7189*）」に引き継がれる。この「最終報告書」では、第一に、社会的企業を活用して企業セクター等から資金を呼び込むこと、第二に、インフラ整備などのための初期投資については、政府が財政基盤整備についての仕組みを作ることにについて具体的な提言が為されている。

一連のVCSの改革の大きな特徴は、このような方途によって、VCSを契約文化における政府への資金的依存体質から脱却させ、自立したセクターとしての自活を促す方向へと導こうという点にある。すなわち、VCS改革では、政府の（特に資金面）での役割と責任をVCSの活動資金を供給し続けることにではなく、VCSが自活しうる法的、政策的な基盤を用意することに置いているものと考えられる²³。

上記のように、「最終報告書」では、VCSの財政基盤を支援するための枠組みが提案された。その枠組みとは、基金による融資の拡充とVCSに対する融資を請け負ってきたCDFI

²⁰当時のセクターは、年間収入100万ポンドを超える大規模チャリティが全体の1.4%に過ぎないにも拘わらず、セクター総収入の61%を占めており（HM Treasury, *supra* note, 17 at 9 (para. 2.3)）、一般チャリティ群の総収入に占める政府からの収入の割合は、30%に上ることが明らかにされている（HM Treasury, *supra* note 17, at 10 (para. 2.7)）。

²¹ HM Treasury, *supra* note 17, at 17 (para. 3.11)

²² 例えば、VCSの資金面での政府との関係について、一年ごとの短期契約から三年ごとの長期契約へと修正することなどを提案しているのである（HM Treasury, *supra* note 17, at para. 6.12, 6.13）。

²³ この点、繰り返しになるが、法的基盤の整備については内閣府戦略ユニットの「民間活力、公益」報告書が受け持ち、財政基盤整備（政策面）については一連の財務省の報告書が提言を行っている。

(Community Development Financial Institute : コミュニティ開発金融機関) への支援税制と
いったこの分野への投資の呼び込みである。基金による融資の拡充としては、その団体の
能力に応じた低い利率で投資の回収を行うペイシメント・キャピタルの仕組みを持つアド
ベンチャー・キャピタル・ファンドやフューチャー・ビルダー基金といった中間支援団体
が営む基金に政府が投資を行うというものである。

(二) 戦略ユニット「民間活力と公益」報告書

この報告書では、議論の対象とする団体をチャリティに限らず、広く営利を目的としない
(*wider not-for-profit*) 団体としており、その議論の力点は、第一にチャリティ目的を拡
張することにある²⁴、第二にチャリティ以外営利を目的としない諸団体の法的枠組みを刷
新することにあつた(第一点目については、第三節において扱い、第二点目については次
節で述べる。)

第二点目との関連で、この報告書では、新たに CIC (Community Interest Company : コミ
ュニティ利益会社) という、構成員や利害関係者に資産を分配しない法人形態を創設する
ことにより、このセクター (*wider not-for-profit sector*) に新たな選択肢を設けることを提
言する。また、既に存在する協同組合 (Industrial & Provident Society: IPS) についても、こ
のセクター構想にとって有用であるにも拘わらず、広く利用されていない実態に鑑みて、
協同組合法制を刷新することを提言する。

以下、本章では、これらの団体の改革での議論を参照しつつ、これらの団体に対する課
税に基本姿勢を分析していくことから検討を始めることとする。

第二節 二つの方法論 (社会的企業への投資とチャリティ活性化)

第一項 CIC と協同組合

(一) CIC 設立の経緯と支援の概要

²⁴ 他方で、英国では戦略ユニットでの議論とほぼ時を同じくして、チャリティ税制の刷新も図られ
た。

CIC と協同組合 (IPS) は、一般に社会的企業といわれ、コミュニティ促進政策の目玉として、導入された法形式である。この社会的企業²⁵とは、株主等、出資者らの利益を最大化することを目的とするのではなく、その事業の第一義的な目的を社会的な問題解決に据えて、その事業の結果として生じた剰余金を当該社会目的 (当該事業を含む) のために再投資する私的経済事業体のことをいう²⁶。この英国政府見解のこの定義によると、社会的企業とは、その主な活動目的が社会問題解決であることはもとより、そこで生じた剰余金が当該目的に使われることが重要視されている。英国での社会的企業の創設の経緯を簡単にまとめると、次の通りである。2001年、通商産業省 (Department of Trade and Industry: DTI, 現在は、Department for Business, Innovation & Skills: BIS である²⁷。) に社会的企業ユニット (Social Enterprise Unit) が設置され、2002年には「成功のための戦略」が策定され、これを受けて2004年には新たにCICの規定を含む会社法 (Companies (Audit, investigation and Community enterprise) Act 2004) が制定された²⁸。社会的企業についての政策策定を担当した内閣府内のサードセクター局 (Office of the Third Sector: OTS) は、2006年11月に「社会的企業行動計画²⁹」策定し、2007年8月には社会的企業に向けた資金支援として1000万ポンドのリスク・キャピタル投資ファンド (social enterprise risk capital investment fund) を設立すべく報告書 (Consultation Paper) を公表した³⁰。その社会的企業への財政支援として、

²⁵ 英国には、55,000以上のSocial Enterprises (以下では「社会的企業」という。) が存し、年間270億ポンドの売上をあげ、84億ポンドの付加価値を生み出している (GDPベース) といわれている (Office of the Third Sector (OTS), Social enterprise action plan Scaling new heights, (2006) Cabinet Office, p.3)。例えば、個別の社会的企業(事業体)として挙げられるのが、フェアトレードを行う Cafedirect、Divine Chocolate、雑誌販売等を通じてホームレス支援を行う The Big Issue、障害者等を雇用しレストランを展開する Jamie Oliver's Fifteen、廃棄物管理、街路の清掃、ヘルスケア、コミュニティ内の公共交通機関、鉄道関連エンジニアリングなどのサービスを提供する英国最大手のCICとしてECT Group、オフィス家具のリサイクル企業である Greenworks, New Economic Foundation, Southwark Works などである。

これら社会的企業に対する中間支援団体もいくつか存在し、Social Enterprise Coalition (SEC) はその代表的団体といえる。このSECは、全国規模の社会的企業ネットワークで、CICをはじめとする社会的企業のためのワークショップや、社会的企業のキャンペーンを実施している。中間支援団体としては、SECの他、SEL(Social Enterprise London), SEN(Social Enterprise Network), SEP(Social Enterprise Partnership)、それにサードセクター全体の中間支援団体の代表格として、NCVOも挙げられる。

²⁶ OTS, *supra* note 25, at 10

²⁷ 通商産業省は、2007年にDTIから改組されたDepartment of Business, Enterprise and Regulatory Reform (BERR) に改組され、さらに2009年よりBERRからBISに改組された。

²⁸ このCICの管轄は、現在は会社法を所管するBISにあり、傘下のCIC規制局 (Community Interest Companies Regulator) が監督機関である (なお、2006年5月に省庁再編があり、現在は社会的企業支援の政策セクションは内閣府サードセクター局 (OTS) に移行した。)

²⁹ See OTS, *supra* note 25.

³⁰ この後、2006年に保健省にSocial Enterprise Unitを設置した。

重要なものが以下の3つある。①社会的企業基金（the Social Enterprise Investment Fund）、②キャパシティ・ビルダー基金（the Capacity builders Fund）、③フューチャー・ビルダー基金（the Future builders programme）の3基金である³¹。①社会的企業基金（SEIF）は保健省（the Department of Health）によって2007年に創設され、基金総額は1億ポンド（2008年実績）を超える規模を誇る基金であり、②キャパシティ・ビルダー基金は、内閣府の Social Enterprise Unit によるものであるが、これも総額8850万ポンドに達している。これらの基金は、社会的企業への資金貸付けや助成金の交付に活用されている³²。

（二） CIC 制度の概要

CIC³³は、上記の横断的レビューと『民間活力、公益』報告書での議論を踏まえて、コミュニティの利益を増進させる社会的企業制度として誕生した。その組織形態は、会社組織とされている。具体的には、有限責任会社（Limited Liability Companies: LLC）、保証有限会社（Company Limited by Guarantee: CLG）、株式有限責任会社（Companies Limited by Shares: CLS）が主な受け皿となる³⁴。このような組織形態による CIC はもちろん株式による出資を募り、出資に対する配当を行うことが予定されている³⁵（ただし、配当については制限が付される）。後にも述べるが、チャリティとの最も決定的な違いは資金獲得方法にある。

CIC としての地位を得るためには、これらの会社組織は、いくつかの基準や規制をクリアすることが求められている。その主なものは、第一に、コミュニティ利益テスト、第二

³¹ 参照、マリリン・テイラー「イギリスにおける社会民主主義と第三セクター」山口二郎ほか編著『ポスト福祉国家とソーシャル・ガバナンス』202頁（ミネルヴァ書房、2005年）。

³² これらの基金は、前節第二款第一項に示した「経済社会の再生に関する第三セクターの将来の役割についての最終報告書」での提案を踏まえて設立されたものである。

³³ なお、CIC に対する法規制については、石村耕治「イギリスのチャリティ制度改革（2）」白鷗法学18巻1号1頁以下（2011年）において詳細に詳解されているので参照されたい。本稿では、CIC 等の社会的企業とチャリティとの税制上の扱いの差異についてどのような理解が成立しうるか、という関心に沿って、説明にとって必要な主要な点を中心に紹介していくことにする。

³⁴ See Department for Business Innovation & Skills (BIS), *Office of the Regulator of Community Interest Companies: information and guidance notes*, Ch. 3 (2012).

保証有限会社（CLG）、株式有限責任会社（CLS）が最も一般的に採用される会社形式であり、CIC がこれらの会社形式を採る場合には、当然、会社法一般の規定に服することになる。これらの法人は CIC となる場合でも定款を定めて Companies House に登録する必要がある。

また、これらの法人については、当然、チャリティによる所有（子会社チャリティとなること）は可能である（後述）。

³⁵ 参照、中川雄一郎「社会的企業のダイナミズム -イギリス労働党の戦略と社会的企業サンダーランド」中川雄一郎ほか編著『非営利・協同システムの展開』143頁（日本経済評論社、2008年）。

に、アセット・ロック規制である³⁶。コミュニティ利益テストにおけるコミュニティとは、特定の地域などの容易に同一視できる特徴を持つ集団などを指すものとされ³⁷、これらの団体が行う活動がコミュニティの利益にあると判断される場合には、その団体が CIC である、とされている³⁸。アセット・ロック規制は、主として、構成員に対する資産と利潤の分配に対する制限とを内容とするものである³⁹。社会的企業の資産についても市場価値以下で払い下げることが禁じられている⁴⁰。これらの規制は、CIC の特徴そのものであり、CIC を理解する上で最も重要な性質を担保する基準である。つまり、CIC が市場から投資を誘引して、その資本を稼働して獲得した利益は、制限内の分配を除いては、コミュニティの利益へと振り向けられることが制度上指向されているのである。そして、本稿にとっての最大の関心事である所得課税の減免についてであるが、CIC はチャリティに認められている所得課税の免税措置を受けることはできない。

(三) 協同組合の改組と刷新

協同組合⁴¹ (IPS) については、利益分配を行うことなどにより、基本的に課税減免が与えられないものの、協同組合 (IPS) は真正なる協同組合 (*Bona-fide Co-operatives*) とコミ

³⁶ なお、このアセット・ロック規制は CIC のみならず、協同組合 (Industrial & Provident Society: IPS) とチャリティにも適用される (石村・前掲注 (33) 131 頁)。

³⁷ Companies Act (CA) 2004 s 35 and Community Interest Company Regulation (CIC Regulation) 2005 s 5

他方で、特定のごく一部のメンバーに対する利益を齎す団体については、CIC から除外されることになっている。例えば、特定の企業の使用人や雇用者などの団体は除かれる (CIC Regulation 2005 s 4)。なお、政治活動団体も CIC からは定型的に除外されている (CIC Regulation 2005 s 3)。

³⁸ この判断は、CIC の登録申請に当たって、CIC 規制官によって判断されることになる (See CA 2004 s 36)。コミュニティ利益テスト概念の不確定性については、参照、石村前掲書 (2) 185 頁。

³⁹ CA 2004 s 30 (1), (2)

なお、社債や借入金に対する利子についても制限が付されている (CA 2004 s 30 (3))。ただし、CIC 発行株式に対する一定の範囲での配当や、資金獲得のために資産に担保権を設定することなどは制限から除外されている (BIS *supra* note at par. 6.1.4)。参照、石村・前掲注 (33) の他、中川・前掲注

(35) 142 頁、柳澤敏勝「コミュニティ利益会社 (CIC) 規制の影響 -VCO (NPO) と社会的企業の反応」塚本一郎ほか編著『イギリス非営利セクターの挑戦 -NPO・政府の戦略的パートナーシップ』123-124 頁 (ミネルヴァ書房、2007 年)。

⁴⁰ BIS, *supra* note 34, at para. 1.3.1

⁴¹ ブレア政権における、相互扶助団体の刷新の一環として、再整備された。2003 年に 1965 年協同組合法を改正し、「協同組合及びコミュニティ利益組合法 (Co-operative and Community Benefit Societies Act 2003)」が制定された (その後、Co-operative and Community Benefit Societies and Credit Unions Act 2010 が制定された。)。その内容は、協同組合 (IPS) を真性協同組合 (*Bona-fide Co-operatives*) とコミュニティ利益共済組合 (Society for the Benefit of the Community) に分け、後者については、チャリティ団体として活動する途を新たに設けることであった。

ユニティ利益共済組合（Society for the Benefit of the Community: Ben Comm, 以下「ベンコム」という。）とに分けられており、ベンコムについてはチャリティの地位が与えられている。そのチャリティ目的は、地域利益に対する寄与とされている。この点、チャリティ委員会が興味深い意見を表明している⁴²。その意見書の内容以下の通りである。

上記の通り、協同組合（IPS）のうちベンコムについては exempt charities としてチャリティ資格が与えられることとなっているが（同意見書 2、4 段落）、委員会はこのようなチャリティ資格が直ちに免税措置を導くことを意識しつつ（同 2 段落）、ベンコムが出資に対する分配しつつ、チャリティ資格を持つことについて、基本的には非両立的である⁴³としながらも（同 5、6 段落）、FSA（Financial Services Authority）と租税歳入庁（HMRC）の議論を参照する限り、ベンコムが下記の特徴を持つ限りにおいて、分配とチャリティの地位は両立し得るとの見解を示している（同 8 段落）。

その特徴（要件）とは、①分配率がそれ自体で出資の動機となり得ない水準にあり、そのような分配率の水準は、一般的な他のチャリティ受託者が借入金利子について正当化する水準と同程度であること、②分配金のコストは歳出の一部に過ぎず、余剰利益が確定する前に支払われるものであること、③分配率は預金のように予め決められており、分配金の支払いは遡及するものではないこと、④組合による分配停止が可能であること、⑤組合によって出資の払戻が留保されること、⑥出資が組合の基本財産に対する請求権を導かないこと、⑦解散に際して、出資者が額面以上の払戻請求権を持たないこと、の七つである。上記によると、チャリティ委員会は、出資の払戻請求権が額面以上に財産に及ばないことや分配率が低く抑えられていることなどから、協同組合（IPS）に対する出資を通常の出資（所有関係）とみるよりも、借入金としてみるものが可能な性質のものであると理解しているようである。その上で、そのような出資者の存在が、チャリティとしての地位の獲得を妨げるものではないと判断しているように読める。

このような説明は、確かに、第一節末尾における問題意識とは結びつかないものである。ただし、逆説的にはあるが、チャリティには何らかの良き目的の追求のための優れた機

⁴² Charity Commission (The regulator for charities in England and Wales), *Industrial and Provident Societies - payment of interest on share capital*, (January, 2012), available at http://www.charitycommission.gov.uk/Start_up_a_charity/Do_I_need_to_register/industrial_provident_societies.aspx (last visited March 29, 2013)

⁴³ 同意見書の中では、その基本的な理由として、団体の財産を利益獲得目的に供することや、余剰利益を構成員への分配に充てるという団体の権限は、判例によってチャリティ資格とは非両立的であるからであると説明されている。

能があり、そのようなチャリティの活動を推進すべきか否か（政策判断）が問題であるとの思考枠組み（問題探求の分析視角）による限り、上記のように、その団体の性質が、政策がチャリティに期待している機能（チャリティ目的の実現）を阻害するか否か、という考察に帰着する他にないことが明らかとされるのである。

第二項 投資システムへの支援税制（投資優遇税制）

財務省（HM Treasury）は、「社会的企業行動計画」に示された「③社会的企業が十分な財政運営が行えるようにすべきこと」の一環として（本節第一款第一項を参照）、2007年初頭に” Review the Operation of Community Investment Tax Relief（CITR：コミュニティ投資税額控除）”を刊行した。この報告書では、社会的に不利な立場に置かれるコミュニティ（disadvantaged community）の慢性的な資金供給不足を回避するための方策として、CDFIs（accredited Community Development Finance Institutions：認定コミュニティ開発金融機関）を通じた市場セクターからの投資を活用することを企図して、CDFIsへの投資にインセンティブを与える税制優遇が考案されたのである。このCITRとは、最も単純に言えば、個人または法人によるCDFIsへの投資に対する税制優遇である。そして、その投資の対象とされるCDFIsには、コミュニティ・ローン基金、マイクロ・ファイナンス基金、ソーシャル・バンクなどがあり⁴⁴、より具体的には、これらを所管する通算産業省によると、BIG Issue Invest LimitedやCharity Bank、また、特定の地域の社会的企業を支援するAston Reinvestment Trust（ART）やBusiness Finance Solutionsなどが挙げられる。このようなCDFIsはCICや協同組合などの社会的企業に資金を提供する（貸し付ける）役割を担っている⁴⁵。なお、このCDFIsの中でも認定を受けたものに対する投資のみに税額控除が適用される。そして、認定CDFIとして認可されるための基準は、2007年所得税法（Income Tax Act 2007 s 340）に示されているが、端的に、不利な立場に置かれた地域の人々によって運営され、もしくは彼らに奉仕する企業に資金融通を行う金融機関に対して上記の認定が与えられることとされている⁴⁶。

このような特定の社会目的を持った金融機関に対する投資に優遇を与えたのは、社会的条件が不利な地域を救済するためである。当時のブレア政権⁴⁷の方針は、後に述べるように、市場の論理によれば大手の金融機関から資金融通を受けることが困難な地域コミュニティに対して、政府からの経常的な補助金によるのではなく、投資を通じて経済的条件、

⁴⁴ HMRC, *CITM -Community Investment Tax Relief Manual 1010 - Outline of the CITR Scheme*, available at <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/citmanual/CITM1010.htm> (last visited March 29, 2013)

⁴⁵ なお参照、石村・前掲注（33）135頁（注153）。

⁴⁶ ITA 2007 s 340 and See SI2003/96; or in material published by the Secretary of State for Business, Enterprise & Regulatory Reform (BERR).

⁴⁷ 2007年6月からはブラウン政権（労働党）に政権が移行しているが、ブラウン政権においてもコミュニティ促進政策は踏襲された。

基盤を整備し、その基盤を地域が利用することによって地域自らの手で復興させることにある。

ここで、コミュニティ投資税額控除制度の概要を以下にまとめていくことにする。まず、基本的な仕組みは先に述べたとおりであり、CDFIs に投資を行った個人や法人が税額控除を受けることが出来ることとされている⁴⁸。その投資とは、CDFIs の株式等の持分を引き受ける方法、社債や債券を引き受ける方法、CDFIs への貸付や CDFIs への預金による方法の三つがある⁴⁹。これらの投資を行った個人と法人は投資以後 5 年間に渡って投資額の 5% 相当額の税額控除を受けることが出来ることとされている⁵⁰。このような方途により、市民の手によって社会的企業に対する支援を、間接的にはあるが、反映させる仕組みが確保されているのである⁵¹。

第三項 小括

このような社会的企業グループの創設・支援と投資促進税制との関係は、基本的には、「デューキン報告書」や「横断的レビュー」で示された自立した活動に必要とされる VCS の財政基盤の確保を図るための施策であると理解されるころであろう。しかし、租税理論の側からみれば、非営利団体に対する課税減免の有力な根拠となり得るはずの「資本に対する補助」説が、市場からの投資によって賄われることが予定されており、その市場投資を呼び込むためのインセンティブが優遇税制によって補強されていることは見逃せない。こ

⁴⁸ ITA2007 s 336

⁴⁹ ITA2007 s 344 and see HMRC, *CITM -Community Investment Tax Relief Manual 4010 - Qualifying investments: Meaning of "qualifying investment"*, available at <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/citmanual/CITM4010.htm> (last visited March 29, 2013).

なお、これらの投資については、各々些細な要件が付され、その要件に合致するものが適格投資として扱われることになる (ITA2007 s 344-347)。

⁵⁰ ITA2007 s 335

すなわち、1,000 ポンドを投資していれば、1 年間で 50 ポンド、5 年間総額で 250 ポンドの税額控除を受けることができる。

⁵¹ このような仕組みを評して、石村耕治教授は、「登録チャリティ (registered charities/ 登録公益団体) [1993 年チャリティ法 3 条]に支出した寄附金について個人や法人に寄附金控除または損金算入を認める課税取扱に対応するパラレルな措置ととらえることができる各種の社会的企業に対する政府による税制上の支援措置についてのイコルフिटティング (競争条件の均等化) はある程度確保された (石村・前掲注 (33) 138 頁)」と述べる。確かに、同教授が述べるように CITR は市民の支援に報いるという意味での政府による支援には変わりはないが、投資利子の上乗せ (CITR) と寄附金の上乗せ (個人の寄付者による場合のギフトエイド制度) とでは、少なくとも個人への資金の環流という点で異なる点には注意が必要である。優遇の対象も市民から投下された資本に対してと投下された寄附金に対するものという点でも重要な相違点が存在する。

のような点から理解を進めていくと、CIC に施されるコミュニティ・テストやアセット・ロックは、投下された財務資源を社会的な問題解決へと向かわせる導水管の役割を果たしつつ、その導水管機能によって投下された投資が社会目的解決に役立てられることが期待される、という意味での投資者や国からの信頼性を確保する工夫として理解され得る⁵²。そうすると、CIC はその事業の性質上、利益を上げることのみを目的としている訳ではないことと等により生じる資本不足（低い利益率によって借入れや出資を受けることが難しい面がある）が回避され、自ら利益を得るための収益性のある事業を営んで資本や借入れに対する配当や利子の支払い、さらには国への納税⁵³を行いつつ、本来事業によって社会問題を解決する団体であるという理解される（すなわち、ここではCICが何らかの社会にとって良い事業を行っているとしても、政府から補助を受けて市場から投資を得ている以上、免税措置は一切導かれない⁵⁴、との説明が妥当することとなる。）。

しかしながら、他方では、効率的に市場からの投資（出資）を得て（利益率が低いことが見込まれるものの収益性のある）事業を営むCICと組合員から出資を受け入れる協同組合（IPS）とでは、本来的に性質が異なることが指摘できる。ただし、現実には、そのような性質に基づいて両者の課税上の差異が生じているのではない（CIC促進政策の存在。）。そうすると、両者共が出資を受ける団体としての同質性が強調されることになり、下記のように、CICとチャリティとの間で取り残された協同組合に対する課税上の措置についての批判が成立し得る。すなわち、その批判とは、資本を市場からではなく組合員から得る相互扶助団体（協同組合：IPS）が、CICが目指す社会的問題解決やチャリティ目的に近い何らかの目的に寄与する（チャリティと同じような機能を持つ団体として理解可能である）ならば、協同組合にも免税措置が認められて然るべきではないか、というものである。もちろん、本稿のこれまで議論によれば、協同組合に免税措置を認めるべきか否かという直

⁵² 他方で、投資回収における社会的偉業にとっての無理のない返済方途はCDFIsらの中間支援団体等によって確保され、これらの社会的企業援助機関としての適格性も国家（所得税法）の側が保証する仕組みが施されている。

⁵³ しかも、CICからの納税によって、側面的にはあるが、投資税制に投下された国家財産に対する穴埋めが図られる。

⁵⁴ 少なくとも英国においては、CICは収益性のある事業を行っているから課税されるのだ（営利企業とのイコールフィッティング論）、という説明は妥当しない筈である（なお、占部裕典「公益法人税制の動向」租税法研究35号7,13-14頁（2007年）において示された「不公正な競争（unfair competition）」原理に対する懐疑論も参照。）。なぜなら、チャリティの子会社（次節第二款第三項を参照。）は、他の営利法人と競合する、収益性のある事業のみを行っているにもかかわらず、（結果的に）課税がなされていないからである（なお、CICも子会社チャリティとなることが可能とされている。）。

接的な考察が導かれなことは明らかである（そのような問題設定のあり方は、本節第一款第三項に示された通りの、単にチャリティ目的の実現と団体の性質との両立関係という議論に帰着するのみである筈である。）。むしろ、本稿の立場からは、英国において、ベンコム（やチャリティ）が地域利益のためになっているから免税措置が講じられていると説明するだけでは、CIC との関係上、十分に説得的でなく⁵⁵、他方で、免税根拠論としての（ハンスマンの）資本補助金説との関係においては、組合員からも出資を受け入れる協同組合（ベンコム）に対してチャリティ資格が認められていることを説明できない、ということになる。そうすると、資本補助金説やチャリティ目的の推進との説明（＝公益・政策促進説）も本稿の問題関心に対して答えを与えるものではないとすれば、別途、CIC、協同組合、チャリティの三者を満足させる、チャリティに対する非課税理由についての内在的説明が要求されることになる（なぜなら、上のCICとIPSの対比でみたように、多様な性質を持つ主体によって構成される非営利（*wider not-for-profit*）セクターにおいては、非課税理由として、促進すべき政策的理由の面からのみ説明され、他方でその非課税理由が団体の本来の性質を基本に据えたものでないとするれば、セクター内の多様な主体（出捐者を含む）による“納得”が得られないからである。例えば、ベンコムに対する免税措置が事実上チャリティ目的から拡大してきたにせよ、チャリティに対する免税がどのような特別の考慮によって導かれたものであるかを示し、その理由によって、（例えば、真正 *bona-fide*）協同組合がチャリティの範囲から除かれていることを説明するのが説明の筋道として妥当であると考えられるのである。）。

以下では以上のような考察の意義を踏まえて、問題意識に沿って、チャリティ制度を眺め直していくこととする⁵⁶。

⁵⁵ CICは現実に政策的に資本に対する補助を得ているが、公益促進説によれば、アセット・ロックなど諸処の規制を受けるCICも少なくとも英国法上公益的活動主体としての信頼を勝ち取り得ることになる。

⁵⁶ すなわち、ここで、本稿が考察の対象とする（想定する）互酬的關係の受け皿となる団体には、ハンスマンによる資本補助金説もチャリティ目的による説明もうまく適合しないことが具体的制度への考察により裏付けられつつある。その裏付けを得るための作業としてチャリティに対する人的非課税への内在的理解が求められることになる。その内在的理解（実質的考慮要素の探求）によって、補助金理論やチャリティ目的による説明（＝公益・政策促進説）からは十分に説明されない具体的素材についての説明の軸を見出すための示唆が得られれば、本稿が導き出そうとする「互酬的關係についての租税理論がとるべき態度≠政策説」の一端が明らかとされよう。

第三節 英国のチャリティ税制

第一項 チャリティ制度の概要（チャリティ団体の設立とその要件）

チャリティの組織類型は、主として、信託、法人、及び任意団体から成る。この他に、特殊なものとして、産業協同組合（Industrial and Provident Society：IPS→ベンコム）と友愛組合（Friendly Society）がある⁵⁷が、これについては後述する。このうち、チャリティとなることが出来る法人には、①2006年に新たに認められたチャリティ法人（Charitable Incorporated Organisation：CIO）、②会社法により設立される保証有限法人（Company Limited Guarantee：CLG）、③勅許状（Royal Charter）による設立法人、④議会で制定された法律により特別に設立された団体などがある⁵⁸。これらの組織がチャリティ団体となるためには、チャリティ委員会に申請を行い、許可を得て、チャリティとして登録をする必要がある⁵⁹。この登録により、チャリティ団体は、チャリティ委員会の監督の下に置かれることになり、また、チャリティとなった団体は、この委員会への申請に基づいて、課税上の減免措置を受けられることになる。

チャリティとなるための要件は、下記のチャリティの定義にあらわされるように、その団体が「チャリティ目的（charitable purpose）」を有して、「公益（Public Benefit）」に資することに求められる。なお、従来は、このチャリティ目的の解釈が判例法に依拠していたところ、2006年に英国チャリティ法（Charities Act）⁶⁰が13年ぶりに改められ、チャリティとなるべき要件（チャリティ定義とチャリティ目的）が法定化された。

⁵⁷ HUBERT PICARDA, THE LAW AND PRACTICE RELATING TO CHARITY, 261 (4th ed., 2010)

⁵⁸ *Ibid.*

参照、石村耕治「イギリスのチャリティ制度改革（1）～法制と税制の分析を中心に」白鷗法学15巻2号12-15頁（2008年）。

また、これらの法人類型のうち、一般的には、保証有限会社（CLG）が選択されることが多いとされている（See. PETER LUXTON, THE LAW OF CHARITIES, 274 (2001).）。

なお、チャリティ委員会に登録を行う「登録チャリティ」の他にも、年間収入額が僅少なことから登録が免除される、登録免除チャリティ（excepted charities）、や法制上、他の行政機関の監督下に置かれるためにチャリティ委員会への登録が除外される登録除外チャリティ（exempt charities）が存在する。なお、産業協同組合（IPS）は、登録除外チャリティである。

⁶⁰ 2006年チャリティ法は、イングランドとウェールズのチャリティを対象とし、北アイルランド及びスコットランドは対象外であり、スコットランド、北アイルランドにおいては、それぞれのチャリティ法を有している。ただし、スコットランドは独自の立法権を持つが、課税に関する事項についての議決権はウェストミンスター国会に留保されている。

この2006年チャリティ法（Charities Act 2006）によると、チャリティとは、①チャリティ目的のみのために設立された、②チャリティに関する高等法院の司法権の行使に服する、協会をいうものとされる⁶¹。ここでいうチャリティ目的とは、①13項目の具体的チャリティ項目のいずれかに合致し、②「公益（Public Benefit）」に資するものであることが求められている⁶²。この2006年チャリティ法で画期的であったのは、それまで実定法において明文化されてこなかったチャリティ目的をチャリティ法に明文化したことにある。従来は、1601年の公益ユース法前文において例示された類型を元として、マクノートン卿が1891年のペムセル事件⁶³において再構成した四類型（①救貧、②教育の振興、③宗教の振興、④その他コミュニティに資する目的）によって、チャリティ登録の主たる要件であるチャリティ目的が運用されてきた。

この2006年チャリティ法で示されたチャリティ目的は、以下の13項目である。①貧困の予防、②教育の振興、③宗教の振興、④健康、生命の安全の増進、⑤市民社会・コミュニティの発展に寄与すること、⑥芸術・文化・伝統・科学の振興、⑦アマチュアスポーツの振興、⑧人権、紛争の緩和、宗教・人種・平等・多様性についての向上、⑨環境保護・保全、⑩若年、老齢、疾病、身体的障害、経済的不遇、その他の不利な状況に立たされている人たちの要求に資して緩和・軽減すること、⑪動物愛護の増進、⑫国軍、警察、防災救援、救助サービスの効率性を上昇させること、⑬その他で、既に存在するチャリティ法（1958年のレクレーション・チャリティ法1条（Recreational Charities Act 1958 s 1））においてチャリティ目的と認識されている事柄、とされている⁶⁴。このように、非常に多様なチャリティ目的を包摂する内容となっている。

他方、チャリティ法は「公益（Public Benefit）」の意味については直接に条文中で定義せずに、チャリティ委員会⁶⁵（The Charity Commission for England and Wales）にこの「公益」

⁶¹ Charities Act (CA) 2006, Section 1 (1), (a)-(b)

⁶² CA 2006 s 1 (1)-(3)

⁶³ *Commissioners for Special Purposes of Income Tax v Pemsel* [1891] AC 531

⁶⁴ CA 2006 s 2 (1)-(2)

これらの13項目のチャリティ目的は、2002年の戦略ユニットにおける再検討の結果、前掲「民間活力と公益」報告書において明らかにされた10項目のチャリティ目的に依拠している。

⁶⁵ チャリティ委員会は、1853年のチャリティ信託法（The Charitable Trust Act）の制定に伴い、チャリティの指導監督を行う独立機関としてチャリティ委員会は設立された（公益法人協会「英国におけるチャリティ制度に関する調査研究」4頁（2007年6月））。1960年チャリティ法によりチャリティ委員会は其の監督権限を強化され、チャリティの登録制度が導入されたことにより、その登録についての権限も付与されるに至った。この1960年チャリティ法により、登録を済ませたチャリティについてはそのまま税制優遇が認められるようになった。2006年チャリティ法では、チャリティ委員会は法人格を取得し、独立行政法人として運営されることになった。ただし、その運営費は政府

についてのガイダンスを発行するように義務付けた⁶⁶。また、チャリティ委員会は「公益」についてのガイダンスを随時改定することが予定されており、その改定、発布にあたっては適切に諮問会議を実施することを義務付けられている。

チャリティ委員会は、上記のガイダンスにおいて、「公益」についての原則を定立している。ひとつは、識別可能な「便益 (benefit)」であること (①その「便益」がどのようなものであるか、明白であること、②その「便益」がチャリティ活動の目的と結びついてなければならないこと、③社会的損害に補って余りある「便益」をもたらさなければならないこと) であり、いまひとつは、「便益」は「公共 (Public)」(ないしは「公共」の一部分) に資するものでなければならないこと (①その目的を達するために受益者集団が適切に設定されていなければならないこと、②その便益が「公共」の一部分につき効用をもたらすような場合には、その効用の付与が不合理に制限されてはならないこと、例えば、地理による制限⁶⁷やサービス料金の支払い能力によって区別または制約してはならないとされている。また、③貧しい人たちを受益対象から締め出してはならない、④私益は偶発的なものでなければならない⁶⁸、とされている。)

チャリティ委員会は、上記の「公益 (Public Benefit)」の解釈について判例からの法的根拠を分析、検討し、その解釈についての法的な有用性、正当性を高めると同時に、その精緻化を図る作業を行ってきた。特に「公益」概念の明確化の点では、「公益」の存在が積極的事実をもって証明される必要があるとしており、その「公益」の存在を証明する事実とは、無体の曖昧なものではなく、具体的なものでなくてはならないとされている⁶⁹。また、

の予算が充てられ、その決算についての監査報告義務がある。チャリティ委員会は、現在では、チャリティの登録、監督、指導、支援のための機関として、その主な業務として、①チャリティの登録事務、②事後的チェックやモニタリングを通じてチャリティ制度の悪用を防止すること、③チャリティ法に基づき問題のあるチャリティ受託者を更迭する、定款や信託証書に書かれていない事柄をそのチャリティの健全化のために用いることを認める、必要に応じてチャリティの銀行口座を凍結するなど、チャリティの管理運営に際して、実質的な規制・監督権限を有することが挙げられる (同書 10 頁。これらのチャリティ委員会は、内務大臣により任命された 3 人から 5 名 (うち 2 人は法律家であることが要求されている。) のコミッショナーを擁する。)

⁶⁶ CA 2006 s 4.

なお、この規定に従い作成・発布されたのが「Public Benefit についての一般ガイダンス (Charity Commission, *Public Benefit General Guidance: Charities and Public Benefit*, (2008/1))」である。

⁶⁷ ただし、地理的制限といっても、特定の通りや家屋群では公共社会の一部の単位として小さすぎるのであって、区やパリッシュ単位であれば、チャリティ適格 (charitable) であると考えられている (Charity Commission, *Charities and Public Benefit – The Charity Commission’s general guidance on public benefit*, F4, p19 (2008/1))。

⁶⁸ 目的を遂行するための副産物であり、端から活動目的が私益に結びついたものであってはならない (*id.*, at 27)。

⁶⁹ ただし、明らかにその活動が Public Benefit をもたらすと考えられることもある。例えば、法的な

その活動目的と「公益」には強い具体的な結びつきが求められるべきである、と考えられている（例えば、公共一般という範囲を曖昧なままにしたものは、「公益」への寄与と認められない。）。複数の活動目的と13項目のチャリティ目的が合致していても、チャリティ目的以外の違う目的が存在すれば、そのチャリティは「チャリティ適格 (charitable)」とは認められない。「公益」の「便益 (benefit)」をどのように把握するかについては、金銭と物的・人的便益が適切に公益目的に支出されているかという点については、上記の法的な裏付けを得たチャリティ目的との関連性の精査（目的テスト）とチャリティ委員会の訪問や助言を通じての任意の抽出テストないしは助言による改善（その結果を受けての審問手続き等を含む）、規模ごとの会計報告義務（適切な財務運営）の設定によって把握されている。

第二項 チャリティと課税

以下では、チャリティに対する税制優遇の概要を紹介する。

チャリティに関する税制優遇で、主なものは、①本来的事業収入への非課税措置、②企業や個人からの寄付（ギフトエイド制度、Payroll Giving 制度（第二項3を参照））に対する非課税、③土地と財産に関するレイト、ビジネス・レイト、④配当等利得への非課税、⑤政府機関や他のチャリティからの補助金、⑥付加価値税における優遇、がある。

ここでは、特に本稿の所得課税についての関心から、①と②について扱うことにする。

（一） チャリティ事業収入の非課税

チャリティは、チャリティが目的とする事業のみを行うことが許され、そして、チャリティの本来事業に関する限り、「取引 (trading)⁷⁰」を行えるものとされている。チャリテ

文書を開示する役目を担う団体については、その結果として、住民が正しい法見識を得られないことがあったとしても、明らかに Public Benefit をもたらすと考えられた

⁷⁰ ここでいう取引とは、税法上の概念である点には注意が必要である。すなわち、このチャリティの（事業目的規制ではなく）「取引 (trading)」に関する（「取引」を括りだして行う）規制は税法規範に属し、事業目的規制はチャリティ法によるものである。

他方、ここで、その税法上の取引概念がどのようなものであるかが問題となるが、「取引 (trading)」とは、一般に取引という性質 (*any venture in nature of trade*) を持つ行為を指すとされ (Income Tax Act (ITA) 2007 s 989, Corporation Tax Act (CTA) 2010 s 1119 and see also PICADA, *supra* note 57, at 1008)、意味するところは相当に広い (Income and Corporation Taxes Act (ICTA) 1988 s 832 (1))。

イが取引自体を目的とすることは認められていない⁷¹。また、その資金は全てチャリティ目的のために使用されるべきこととされている⁷²。他方、英国税法では、原則的には、チャリティの事業から生じた所得に対して課税すべきこととされている⁷³が、一定要件の非課税規定（下記①から④）を置くことによって、チャリティが行う一定の事業から生じた利益、所得については、課税しないこととしている。

その要件とは、①その所得の元となる取引が、そのチャリティの本来の目的から行われる事業（本来の目的に付随する事業取引を含む⁷⁴）を行うためのものであること⁷⁵、または、②その所得の元となる取引が、主としてそのチャリティ団体の受益者によってなされるものであること⁷⁶、である。

①の要件は、その所得が先に紹介したチャリティ要件であるところの13項目のチャリティ目的に合致するそのチャリティの本来目的事業取引 (*charitable trade*) から生ずるものであることを求めるものである。つまり、チャリティは、チャリティ法に規定するチャリティ目的に合致した目的を掲げることのみが許され（また実際にチャリティ目的事業以外を行うことも禁止されている。）、課税の上では、そのチャリティが掲げた固有のチャリティ目的事業を行うための取引から生じる所得に限って非課税の取扱いを受けることができるのである⁷⁷。

もっとも、チャリティの多くは、不特定多数の受益者に対する奉仕を目的として事業活動を行っており、経済的な取引自体を本来の主要目的に据えることが出来ないこととされているために、多くの場合は、チャリティ目的に合致した本来目的事業に付随、関連する取引から生じるものとして、事業の所得につき、この規定の適用を受けている⁷⁸。こうし

⁷¹ PICADA, *supra* note 57, at 1011 and LUXTON, *supra* note 58, at 729
cf. *Oxfam v City of Birmingham DC* [1976] AC 126 (HL); *Blackpool Marton Rotary Club v Martin* [1988] STC 823, affd [1990] STC 1 (CA)

⁷² LUXTON, *supra* note 58, at 729

⁷³ ICTA 1988 s 9(1)

そもそもチャリティはチャリティ本来の目的のみにその資金や稼得した利益を使用すべきことになっているのにも拘わらず、非課税規定がなければその利益は課税されることになっている (PICADA, *supra* note 57, at 1009)。

⁷⁴ このように、主要目的事業の付随取引にまで範囲が広げられるのは、主要目的事業を営む過程で為される取引であるためであると説明される (PICADA, *supra* note 57, at 1010)。

⁷⁵ Corporation Tax Act (CTA) 2010 s 478, 479 and Income Tax Act (ITA) 2007 s 524 and see also NATALIE LEE, *REVENUE LAW*, 1479 (30d. ed., 2012), LUXTON, *supra* note 58, at 732 and PICADA, *supra* note 57, at 1008

⁷⁶ CTA 2010 s 479 and ITA 2007 s 524

⁷⁷ 例えば、オクスフォード大学出版会 (Oxford University Press) が書籍を販売すること、チャリティ学校が受験料を徴収することなどが挙げられる (LUXTON, *supra* note 58, at 732)。

⁷⁸ LUXTON, *supra* note 58, at 730

た事情によって、この本来事業そのものの取引から生じる所得に対する非課税規定が適用される余地はそれほど小さくなく、一般には、下記の③、④の要件が適用される場面が多くみられる⁷⁹。

また、英国が本来事業に関する所得である限り、当該所得を非課税としている点は、我が国のいわゆる公益目的事業非課税原則⁸⁰に類似していることが指摘できる。この公益目的事業非課税原則とは、公益法人が営む事業が、法人税法施行令5条1項各号所定の収益事業に該当するかにかかわらず、その本来の公益目的事業である場合に、当該事業から生じる所得を非課税とするというものである。しかしながら、我が国の「公益目的事業非課税原則」では、その事業が所定の公益目的事業に合致するものであるか否かに着目しているのに対して、英国のこの取扱いは、あくまでも、チャリティ目的と結びついたそのチャリティ固有の目的と事業取引 (*trade*) との結びつきに重点が置かれている点で異なっている。両者の相違点は、下記の解釈論上の具体的帰結に特徴的にあらわれる。

例えば、英国では、チャリティが喫茶店やレストランなどの飲食店を営むことがあり、そうした事業（の取引）から生じる所得についてもチャリティ目的との関係で非課税とされることになり得る⁸¹。ここでまず指摘できるのは、我が国では、事業の名目からみて、このような飲食店経営事業が公益目的事業にあてはまるものとは考えられないということである。この差異からは、第一に、その非課税を受けようとする事業取引と照応すべき対象が、我が国と英国とでは異なっていることが指摘できる。すなわち、我が国では、公益法人が営む当該飲食店事業が法所定の公益目的事業の名目そのものに合致するか否かが問題とされるのに対して、英国では、（チャリティ法に規定されたチャリティ目的そのものと事業が直截に照応されるのではなく）当該チャリティ固有の事業目的と事業取引自体の関連性に判断の焦点が当てられている点で異なっている。我が国においては、公益法人が営む事業が法定の公益目的事業に当てはまるか否かに着目されるのに対して、英国では、チャリティ法によって認められた多様なチャリティ個別の目的と事業取引との関係が問題と

⁷⁹ LUXTON, *supra* note 58, at 730

⁸⁰ 参照、金子宏『租税法（17版）』368頁（弘文堂、2012年）。

なお、この「公益目的事業非課税原則」とは、法人税法上の公益法人等であっても収益事業（法人税法施行令5条1項各号）についてはこれらに納税義務を課すこととしているところ（法人税法4条1項）、法人税法施行令5条2項によって、公益社団法人に限り、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」2条4号に規定する「公益目的事業（同法別表参照）」に該当する事業を収益事業の範囲から除くことによって、結果的に、本来の公益目的事業には課税しないこととするものである。

⁸¹ LUXTON, *supra* note 58, at 32-33

されるために、結果的に、より多様な事業が非課税の扱いを受けやすい構造にあるといえる。第二に、より重要なのは、その関連性の判断が、その取引を行うことによって当該チャリティ事業目的の増進が図られたか否か、という効果や結果の面からなされるのである。この点、例えば、英国では、禁酒の増進を目的とするチャリティが一般向けに営む喫茶店事業が非課税とされた事例⁸²が存在するのに対して、別の事例では、宿泊施設の供給を目的とするチャリティが営むレストランが課税とされたもの⁸³が存在する。このように明らかに両者ともが、同じ名目の事業（飲食店事業）を営んでいるのにも拘わらず、両者の課税上の扱いは全く異なるものとなっている。前者（非課税のケース）においては、そのチャリティの喫茶店が運営されている地域にパブ（Public House）が多くあったことから、代替的社交場である喫茶店の運営が、結果の面で、このチャリティ固有の目的である禁酒の増進に資するために、この喫茶店事業での取引がチャリティ本来の目的の事業取引であるとされ、当該事業の所得は非課税であると判断されたのに対し、後者の事例では、そのチャリティが運営するレストランの利用を宿泊施設の利用者に限らずに一般に開放したために、チャリティの宿泊施設利用を促進するものと判断されず、そのレストラン事業がそのチャリティ目的の達成のために行われた事業取引として認められなかったのである⁸⁴。このように、英国では、当該事業取引とそのチャリティの本来目的そのものとの結びつきの濃淡が実質的效果の面から説明され、その事業所得に対する非課税取扱いの可否が決しているのである。

英国チャリティ法では、チャリティ法所定のチャリティ目的と個別のチャリティ事業目的の関連性を公益増進の効果（public benefit）の面から裏付けるという枠組み理解が示されているが、上記の通り、課税の面でも、このような目的へのチャリティ活動の実質的效果に着目する枠組み理解がそのまま拡張され、結果的として、法定のチャリティ目的に適う活動（財貨の利用）が実質的に確保されている場合に税制優遇が施されていることが指摘できる。

②の要件は、チャリティの受益者らによって当該事業の作業活動（work）が為されていることを求めるものである。この要件の例としては、授産施設における商品の製造販売な

⁸² *Dean Leigh Temperance Canteen v Inland Revenue Commissioner* [1958] 38 TC 315

⁸³ *Grove v Young Men's Christian Association* [1903] 88 LT 696

⁸⁴ LUXTON, *supra* note 58, at 733

どが挙げられる⁸⁵。

さらに、チャリティ自体が行う事業に対する税制優遇措置には、③資金調達イベント (Fundraising Event) にて得られた収入に対する非課税⁸⁶、④小規模チャリティに対する優遇措置がある。③の資金調達イベントについては、一事業年度中に同じ場所で 15 回より多い回数開かれたものであってはならず、その収入は週に 1,000 ポンドを超えてはならないものとされている。この要件に合致する限り、そのイベントで稼得された所得は非課税とされる⁸⁷。

④は、2000 年のチャリティ税制改正によって新たに設けられた優遇措置である⁸⁸。この優遇措置は、小規模チャリティがチャリティ子会社 (*charitable subsidiaries*) を設立することは負担が大きいことから、この点に配慮して、チャリティがチャリティ子会社を設立せずとも課税上の優遇措置を受けられるようにしたものである。この優遇措置は、チャリティの本来の主要目的要件に合致しない取引 (*non-charitable trade*) についても適用され、その事業規模が一定以下である場合には、その事業から生じる所得について非課税とするというものである⁸⁹。具体的には、そのチャリティの一事業年度中の事業所得等⁹⁰が (そのチャリティの全収入 (*incoming resources*)⁹¹ 額に一定割合を乗じることにより算出される) 限度額以下の場合にこの措置が適用される⁹²。

⁸⁵ 判例上では、友愛組合 (*charitable society*) が、その組合の目的から、アマチュア音楽祭を開催し、一般の観客から入場料を徴収し、受益者である演技者の出演料にあてた事例 (*Inland Revenue Commissioners v Glasgow Musical Festival Association* [1926] 11 TC 154) や、女子修道院付属学校 (*convent school*) が受益者である修道女による事業を行った事例 (*Brighton Covent of the Blessed Sacrament v Inland Revenue Commissioners* [1933] 18 TC 76) などが紹介されている (LUXTON, *supra* note 58, at 733)。

⁸⁶ CTA 2010 s 483 and ITA 2007 s 529

⁸⁷ PICADA, *supra* note 57, at 1011

⁸⁸ Financial Act (FA) 2000 s 46, see also HM Treasury, *Review of Charity Taxation Consultation Document*, par. 4.13-4.14. (1999),

⁸⁹ PICADA, *supra* note 57, at 1010

かつ、その事業所得等がチャリティの目的に供されることを要する。

⁹⁰ 事業所得と雑所得に相当する所得 (Cases I or VI of schedule D) を指す。

⁹¹ ここでは、便宜上、「全収入」としているが、“*incoming resources*”は、定義が為されておらず、いわゆる「所得 (*income*)」よりも広い概念であると考えられ、チャリティが一年間に受け取る全ての収入であり、寄付金収入、補助金や投資による所得を含むものと考えられている (LUXTON, *supra* note 58, at 78 and see also Inland Revenue, *Getting Britain Giving: Inland Revenue Guidance Note for Charities*, para 11.4 (2000))。

⁹² ITA 2007 s 526, CTA 2010 s 480 and see also FA 2000 s 46

その一定の限度額は、全収入額に占める事業所得等の額の割合の 25%とされている (ただし、全収入の 25%に相当する金額が 5,000 ポンド以下と算出される場合には、限度額は 5,000 ポンドであり、算出金額が 50,000 ポンドを超える場合には、限度額は 50,000 ポンドとされる)。このように規定することにより、小規模のチャリティ (全収入額が 200,000 (50,000÷25%) ポンド以下のチャリティ) にとっては、全事業の 25%まで非課税の非関連事業を営めることとなり、大規模のチャリテ

チャリティの事業に関連する所得に対する課税をまとめると、本来の主要目的（関連）事業（*charitable trading*）から生じる所得と受益者によって営まれる事業から生じる所得については非課税とされ、また、多くのチャリティが営む（非経常的な）資金獲得イベントにおいて稼得された所得についても非課税とされることとされている。さらに、これら以外の事業取引（*non-charitable trade*）により生じた所得（チャリティ目的事業との関連が薄い事業取引により生じる所得など）については、小規模チャリティに限って、全収入の一定の割合まで非課税措置を受けることが出来ることとされている。

また、小規模チャリティ以外のチャリティについては、チャリティ子会社を利用して、資金を獲得する方法が制度上確保されているが、これについては、寄付金に関するギフトエイド（Gift Aid）制度の説明が必要となるため、以下では、一端ギフトエイド制度の概要について紹介することとする。

（二） 寄付金税制 ～ギフトエイド（Gift Aid）制度

1. ギフトエイド制度の概要

英国税法上、チャリティが受け取る個人や企業からの寄付金収入については、非課税とされ、他方、寄付者である個人や企業に対しても、税制上の優遇が施されている⁹³。その税制優遇のうち、企業に対するものは、我が国と同じように寄付金控除の方法による⁹⁴が、

（例えば全収入額が 1,000,000 ポンド）にとっては、それほど少ない割合の非課税を受けられるに過ぎないことになり（ $50,000 \div 1,000,000 = 5\%$ ）、また、この事業所得等が要件④の限度額を超える場合には、この優遇措置による免税を一切受けられなくなる（LUXTON, *supra* note 58, at 79）ために、ほとんど取るに足らない優遇措置ということになり、結果的にほとんど小規模チャリティのみを対象とする優遇措置である、ということになる。

⁹³ 英国では（特に 2000 年前後に）、ギフトエイド制度をより簡素な仕組みとして、個人の寄付者による制度の利用を促進する取り組みがなされていた（GIFT AID 2000 や Millennium Gift Aid キャンペーン。このキャンペーンについては、LUXTON, *supra* note 58, at 700.）。このような取り組みでの結果を踏まえつつ、2000 年のチャリティ税制改革では、寄付の促進に資する税制優遇の実現のために寄付税制システムの刷新が図られた（See HM Treasury, *Review of Charity Taxation Consultation Document*, para. 1.11. (1999)）。

また、それまで、個人による寄付は、コベナント制度が用いられており、この制度は一般法たるチャリティ法と税法との両者の規制を受け、その規定内容や手続きが複雑であったため（HM Treasury, *id.*, at para. 2.5）、2000 年にこれを廃止し、個人による寄付はギフトエイド制度にほぼ一本化された。また、2000 年のチャリティ税制改革では、それまでギフトエイド制度利用下限額（250 ポンド）を廃止して、広くこの制度が利用されるよう、工夫がなされている（see also *id.*, at para. 2.13-2.15 and LUXTON, *supra* note 58, at 700）。

⁹⁴ CTA 2010 ss 189-190 and see also PICADA, *supra* note 57, at 1019

個人の寄付者に対する優遇措置はギフトエイドと呼ばれ、このギフトエイド制度は、我が国における寄付金控除とは異なる仕組みとなっている。このギフトエイド制度の仕組みは、寄付者（個人）が寄付をした金額にその金額に基本税率を乗じた金額が歳入関税庁（Her Majesty Revenue & Custom : HMRC）からチャリティに支払われるというものである⁹⁵（他方、寄付者が寄付をした金額は所得課税上、基本的に控除がされない。）。例えば、所得税の基本税率（20%）適用者である寄付者が 100 ポンドをチャリティ団体に寄付をしようとする場合、80 ポンドを寄付すれば、その寄付額に上乗せ分として 20 ポンドが関税歳入庁からそのチャリティ団体へ追加的に支払われることになる⁹⁶。英国ではこのように、税制優遇分の租税支出を寄付者ではなく、チャリティに振り向ける方法をとっている。

なお、ギフトエイド制度上の適格寄付金として扱われるものは、下記の諸条件に合致し、その寄付が寄付者により「宣誓（Gift Aid declaration）⁹⁷」をなされたものであること、が求められる⁹⁸。その条件⁹⁹とは、①その寄付が金銭によりなされたものであること、②寄付が返還条件付きではないこと、③その寄付が給与寄付制度（Payroll giving）に係る支払いではないこと、④その寄付支払額が寄付者のいかなる種類の所得からも控除されないこと、⑤その寄付が、個人やその関係者からチャリティが財産を取得する場合につき、その取得に関連した如何なる条件をも付すものでないこと、⑥寄付に関連する便益供与が寄付者になされないこと¹⁰⁰、⑦海外からの寄付ではないこと¹⁰¹、が掲げられており、これらに反する寄付は、ギフトエイド制度の適用を受けることが出来ない。

また、寄付者はその寄付をしたチャリティから何らかの便益（例えば、演劇を催すチャリティからその演劇への入場券など）を受けることも想定されるが、これについては便益

⁹⁵ JOHN TILEY, REVENUE LAW, 1001 (6d. ed., 2008)

英国がこのような独自の税制をとるのは、租税回避を防止するためであると説明されている（）。

⁹⁶ なお、寄付者が高額納税者である場合には、チャリティに還付される 20%分の寄付還付額とその寄付者への適用税率（例えば 40%）分との差額（（寄付額÷60%）×（40%-20%））は、寄付者に還付されるか、チャリティに追加的に支払われることになり、いずれを選択するかは、寄付者に委ねられている（ITA 2007 s 429 and see also TILEY, *id.*, at 1001）。

⁹⁷ この宣誓には、①寄付先チャリティ団体の名称、②寄付者の住所、氏名、③どの寄付につきその宣誓が行われているかの明示、④宣誓によって寄付が適格寄付金として扱われること、並びにそのギフトエイド制度適用の税制上の効果についての説明書きの表示と、書面または口述によるギフトエイド適用についての寄付者の意思表示（チャック・ボックスの使用可）の記載が義務づけられている（PICADA, *supra* note 57, at 1018）。

⁹⁸ ITA 2007 s 416 (1)

⁹⁹ ITA 2007 s 416 ss 2-8 condition A-G

¹⁰⁰ ただし、ITA s 417 から s 421 の便益供与規制に反しない場合にはこの限りでないものとされる。

¹⁰¹ ITA 2007 s 422

供与限度額の設定による規制が施されている¹⁰²。

2. 寄付者への便益供与規制¹⁰³

上記⑥の「寄付に関連する便益供与が寄付者になされないこと」という点については、相対的便益供与規制 (*The relevant value test*) と 総量的便益供与規制 (*The aggregate value test*) が施されている。相対的便益供与規制は、一回ごとの寄付額に応じてそれぞれ便益供与額の上限を設定するもので、100 ポンド以下の寄付については、寄付額の 25%が上限便益供与額であり、101 ポンドから 1,000 ポンドまでの寄付額については、一律 25 ポンドが上限、1001 ポンド以上の寄付については、寄付額の 5%が上限額とされる¹⁰⁴。他方、総量的便益供与規制は、一課税年度中の便益供与額の総額を規制する基準である。この総量的便益供与規制では、一課税年度中の便益供与総額が 500 ポンドを超えてはならない旨が規定されている¹⁰⁵。このように、寄付の見返りにも利用される可能性がある寄付者への便益供与については、厳格な規制が布かれ、課税期間の 12 ヶ月よりも短い期間を区切りに行われる便益供与については、その便益供与額を 12 ヶ月 (課税期間) へ引き直して、上記の総量的便益供与規制を適用すべきことが規定されている。すなわち、例えば、6 ヶ月分の会報 (@2 ポンド×6 ヶ月=12 ポンド) を無料で受け取ったときは、12 ヶ月分受け取った場合の金額に換算 (@2 ポンド×6 ヶ月×12/6 (ヶ月) =24 ポンド) して、基準を適用することになる¹⁰⁶。

¹⁰² その限度額は寄付額に応じて段階的に設定されており、100 ポンド未満の寄付を行った場合にはその寄付額の 25%相当額まで、100 ポンド以上 1,000 ポンド以下の寄付額の場合には一律 25 ポンドまで、1000 ポンドを超える場合にはその寄付額の 5%相当額まで (ただし、500 ポンドを超えることは出来ない) とされている (ITA s 418 and see also PICADA, *supra* note 57, at 1016)。

¹⁰³ ITA 2007 s 417

¹⁰⁴ ITA 2007 s 418 (2), FA 2007 s 60 (1) (a), (3), ICTA s 339 (3B) (b), FA 2007 s 60 (2) (a), (4)

¹⁰⁵ ITA 2007 s 418 (3) (4), FA 2007 s 60 (1) (b), (3), ICTA s 339 (3DA), FA 2007 (2) (b)

すなわち、基本的には、一回ごとの寄付について、相対的便益供与規制により寄付額に応じた便益供与額の規制が施され、1,000 ポンドの寄付につき 25 ポンドの便益までというように上限が設定されているが、10,000 ポンドの寄付を二回払い、250 ポンドの便益供与と 260 ポンドの便益供与を受けた場合には (それぞれの寄付額と便益供与額の対応関係ではギフトエイドとして認められる便益供与額の水準とみられるが)、一年間あたりの便益供与額の合計が 510 ポンドになることから、これら寄付は上記⑥のギフトエイドの要件に反し、ギフトエイドと認められないことになる。

¹⁰⁶ ITA 2007 s 419,

例えば、この便益供与規制の文脈で、チャリティ団体による寄付者へのチャリティ団体が有する施設 (例えば、博物館など) への入場料免除権付与に対する規制 (ITA 2007 s 420, 421) が存在することに明らかなように、実務上有用かつ厳格な規制を施している。

3. 給与寄付制度 Payroll Giving (補論)

給与寄付制度 (Payroll Giving) もギフトエイドと同様に、チャリティに追加の寄付額が支払われる仕組みになっている。この給与寄付制度とは、源泉徴収制度 (Pay As You Earn system¹⁰⁷) を通じて、被用者がチャリティ団体に寄付を行うものである。雇用者が社会保険料控除後の給与額 (PAYE 適用前) から、被用者が申し出た金額を控除する。ここから、雇用者は、給与寄付代理機関 (Payroll Giving Agencies) に寄付額を送付する。この機関は、複数あり、これらの団体は、事務手数料として寄付額から少額を天引きすることが許されている。その天引き割合は、概ね寄付額の 4%とされ、この手数料については、雇用者とチャリティが負担をすることができるものとされている。

(三) チャリティ子会社からの寄付

チャリティは、経済取引をその主目的に据えることが出来ないことは既に述べたとおりであるが、他方でチャリティ活動には様々な経済取引との接点が存在し、そのような経済活動を行う必要性が生じる局面が多く存在することが想定される¹⁰⁸。そのような場合にはチャリティは子会社を設立して、その子会社にそのような経済活動を行わせることが出来ることとされている。他方、法人は一般的にチャリティ団体に対して行った寄付金については全額を税務上の費用に算入することができる¹⁰⁹とされ、この点、もちろん、チャリティ子会社も例外ではなく、チャリティ子会社からのチャリティに対する寄付金は全額税務上の費用としてチャリティ子会社の課税所得から控除されることとされている。つまり、チャリティは、子会社を用いれば本来のチャリティ目的以外の取引を行うことが出来、その取引から生じた利益については、子会社側でもチャリティ側でも課税されないことになる。

なお、チャリティがチャリティ子会社を設立する場合には、そのようなチャリティによ

¹⁰⁷ PAYE (Pay As You Earn) システムとは、英国の源泉徴収システムのことで、雇用者等 (年金支給者を含む) が被用者の賃金のうちから、個人所得税、社会保険料等を控除し、被用者は給与支給日ごとに給与明細表を雇用者から受け取る。雇用者は、給与から差し引いた税額を歳入関税庁 (HMRC) に送付しなければならない (毎月 6 日から翌月 5 日までの給与所得 (賞与を含む) に掛かる源泉所得税は、雇用者によって、その翌月 19 日までに納付されなければならないことになっている。)

¹⁰⁸ PICADA, *supra* note 57, at 1011

¹⁰⁹ CTA ss 189-190

るチャリティ子会社への投資が認められるか、という点が問題となる。この点、税法では、このような投資はチャリティ目的外の支出 (*non-charitable expenditure*) とされないよう、税法規定間の調整が図られている¹¹⁰ (次項 1 を参照。)

さらに、チャリティ子会社の上納寄付金を税務上の費用として取り扱うことを徹底するために、2010年の税制改正によって、過年度の所得から寄付金相当額を控除する制度が導入された。すなわち、チャリティ子会社が、そのチャリティ子会社への課税を回避するために、その事業年度に得た所得の全額を親のチャリティ団体に寄付をしようとする場合に、その寄付をしようとする寄付金をその所得を得た事業年度の税務上の費用とするためには、その事業年度中にその事業年度の所得と同額の寄付をする必要がある。しかし、その事業年度中においては(申告のための)所得計算が未済であるから、チャリティ子会社は課税所得の見込額に基づいて親チャリティ団体に寄付をしなければならないことになる。そこで、その申告すべき事業年度の翌事業年度以降(申告すべき事業年度終了から9ヶ月以内)の寄付金につき、その所得の属する事業年度の損金とすることによって、所得の見込額と実際の寄付金額の誤差(所得に対して過大または過小な寄付金額)を消滅させる制度上の工夫が施されることとなった¹¹¹。このような措置は、我が国や米国におけるみなし寄付金の制度の発想とは好対照である¹¹²。すなわち、チャリティ子会社を用いるこの制度は100%みなし寄付金の損金算入を認めることと同じ効果を持ち、2010年の税制改正はそのみなし寄付金の損金算入をより徹底させるものであるといえよう。

このように、英国の制度は、法定されたチャリティ目的のために支出される限りにおいて、その寄付金については課税を差し控えるべきである、という発想が徹底されているものと理解することができる。

¹¹⁰ ITA 2007 ss 543-548, CTA 2010 ss 496-501 and see also PICADA, *supra* note 57, at 1012

さらに、チャリティ子会社はギフトエイド制度を用いて、チャリティに財貨をいわば還元することを目的として設立されているものであるので、その還元額(寄付額)が多寡となり、下記の「大口寄付者(substantial donor)」と認定されてしまうおそれがあるようにも思われるが、これについてもそのように取り扱われることがないように税法規定において調整が図られている(PICADA, *supra* note 57, at 1013)。

¹¹¹ CTA 2010 s 199 and See also LEE, *supra* note 75, at 1479-1480

¹¹² この点、確かに、英国法上は、法形式の上で子会社からの寄付という形をとるものの、100%支配子会社を保有することが許されていることと、配当などの利益処分により環流するのではなく、(ギフトエイド制度の中で)寄付によって財貨をチャリティ本体に環流していることを考え合わせるとみなし寄付金制度と対比して考察することが有用であろう。

(四) チャリティ税制優遇と規制～使途面の規制

1. 目的外支出規制（適格チャリティ支出とその適用除外 **charitable or non-charitable expenditure**）

上記の通り、チャリティは所得や収入について、免税優遇措置を享受しているが、そのような収入項目¹¹³のうち、チャリティがチャリティ目的（各チャリティが運営についての提出資料に記載しているもの）のために使用した部分の支出¹¹⁴（典型的には、チャリティが与えるチャリティ交付金、チャリティの事業費用など）については、適格チャリティ支出（*charitable expenditure*）として、免税優遇措置を受けられるが、他方で、チャリティ目的以外のために使った資金については、非適格チャリティ支出（*non-charitable expenditure*）として、その支出部分についての免税措置を失うこととされている。つまり、英国税制上では、チャリティはその資金をチャリティ目的に使用する場合に限り、所得や利得の課税免除を受けられる、という建付となっているのである。

非適格チャリティ支出¹¹⁵とは、①チャリティ目的外の支出、②チャリティ目的に適合するとの合理的説明がない海外への送金や支出、③適格投資・ローンでないものへの投資支出¹¹⁶、④大口寄付者に市場価額よりも低い価額で資産を売却した場合のその差額¹¹⁷、の4項目が挙げられている。そのチャリティ支出が非適格チャリティ支出とされた場合には、その支出額に相当する額の所得金額が加算される¹¹⁸（その部分についての税制優遇を失う）

¹¹³ その収入項目として、寄付による収入（Gift Aid donations）、給与寄付制度による寄付金収入（Payroll Giving donations）、賃貸収入、利息及び投資所得、キャピタルゲイン、チャリティ本来目的事業収入及び受益者により行われる事業による収入、が挙げられる（HMRC, *Tax and charitable or non-charitable expenditure*, available at <http://www.hmrc.gov.uk/charities/tax/expenditure.htm> (last visited March 29, 2013))。

¹¹⁴ ここでいうチャリティによる支出とは、チャリティが行う金銭的支出を包括的にその射程内に収めるものである（HMRC, *Tax and charitable or non-charitable expenditure*, available at <http://www.hmrc.gov.uk/charities/tax/expenditure.htm> (last visited March 29, 2013))。

¹¹⁵ TILEY *supra* note 95 at 1007-1008, LEE *supra* note 75 at 1482, PICADA, *supra* note 57, at 1032, LUXTON, *supra* note 58, at 80 and see also HMRC, *ibid.*, HMRC, *Annex II non-charitable expenditure* available at http://www.hmrc.gov.uk/charities/guidance-notes/annex2/annex_ii.htm and HMRC, *Annex III - Approved charitable Investments and Loans*, available at http://www.hmrc.gov.uk/charities/guidance-notes/annex3/annex_iii.htm (last visited March 29, 2013).

¹¹⁶ ITA 2007 s 558, CTA 2010 s 511 and 514 and see also HMRC, *id.*, *Annex III*.

¹¹⁷ Income and Corporation Taxes Act (ICTA) 1988 s 506A

¹¹⁸ 例えば、ギフトエイドによる寄付収入（収入については免税措置を受けられる）28,000ポンドと銀行からの利子収入3,000ポンドを有するチャリティが、チャリティの運営費等として10,000ポンドを支出し、非適格チャリティ目的にあたる貸付け7,000ポンドを支出した場合には、適格支出のみであれば収入額31,000ポンドにつき免税を受けられるところ、このチャリティは24,000ポンドま

ことになり、その場合には、(チャリティ法人の場合には) 法人税または(公益信託の場合には) 所得税についての申告にそれぞれの非適格チャリティ支出を記載した付属明細書を添付する必要がある¹¹⁹。

2. 大口寄付者 (*substantial donors*) との取引規制

チャリティからの価値流出についての規制は、租税回避の対抗措置として、大口寄付者との取引に対する規制措置が設けられた。大口寄付者とは、個人または法人で、その一課税期間終了時(個人の場合は、4月5日、法人の場合は会計期間終了時)以前12ヶ月中に25,000ポンド以上の寄付をそのチャリティに行った者、同様に、その課税期間終了時以前6年以内に100,000ポンド以上の寄付を行った者をいい¹²⁰、これらの者は、翌期以後5期間(年間)大口寄付者として扱われる¹²¹。なお、大口寄付者には、その関連者も含まれる¹²²。これらの者で行った取引(資産の売買、交換、貸与、役務の提供、財政的支援の提供)は税制優遇の適用がなく、たとえ、従業員としての給与という形での提供であっても、チャリティ委員会等が認めるまでは、非適格チャリティ支出とされてしまう。

もっとも、チャリティ目的によるサービスの提供はこの取引規制の対象から除かれている。そうした関係で行われるサービス提供は、特別に大口寄付者にとって利益を供与することにはならないと考えられているからである。チャリティが金銭対価の受け手となる場合でも、大口寄付者が通常のビジネスの範囲内で行っている取引(金融取引を除く)で、チャリティにとって時価での取引と比較しても特段不利ではない取引であり、かつ、租税回避のためになされた取引ではない場合には、非適格チャリティ取引とはされないこととされている。

でしか免税措置を受けられず、残りの7,000ポンドについて、これを課税所得として申告する必要が生じることになる(HMRC *supra* note 113)

¹¹⁹ チャリティ法人の場合には、CT600Eの付属明細書を、公益信託の場合には、SA907の付属明細書を申告書に添付する必要があり、適正に申告をしない場合には、罰則等が用意されている(HMRC, *supra* note 113)。

¹²⁰ HMRC, *supra* note 115 (*Annex II*), at para. 11.2

¹²¹ HMRC, *supra* note 115 (*Annex II*), at para.11.2.2

¹²² See. TA 1988 s 839 'Connected persons' ただし、他のチャリティに寄付を行うチャリティ、自らが関連するところの他のチャリティに寄付を行うところの a housing association もしくは、Registered Social Landlord はこの限りでなく、また、チャリティ(ひとつないしは複数のチャリティ)に100%保有されている法人については、この限りではない(この規定を気にせずにギフトエイドによる寄付を行って良い)。また、ギフトエイドと認められない寄付を行った者については、大口寄付者とはされない。

第三項 小括

このように、チャリティ団体は、伝統的に認められてきたチャリティ目的（charitable purpose）に適合するチャリティ活動に対しては、広く非課税とする取扱いとされている。すなわち、チャリティ目的のために使用されるのであれば、チャリティに入り来る資源を出来るだけ多く結集し、ギフトエイド制度や事業取引の非課税規定などによって資源の結集に必要な取引については広く課税上の特典を与え、その一方で、結果的にチャリティ目的と結びつかない資源の使途については、これに課税するという極めて広範かつシンプルな仕組みを採用している。

英国のチャリティ税制の特徴は、特に投入される財貨の使途（チャリティ目的¹²³）を重視し、その使途に適う便益（public benefit）がチャリティによって一定以上の範囲にもたらされている場合に事業取引をチャリティ適格として租税上の非課税規定を適用している点にある。換言すれば、このように、英国チャリティ制度・税制は、便益に着目し、チャリティを一種の便益の発生装置として認識している点に特徴があるといえよう。すなわち、チャリティに期待されているのは、投下された財貨（主として金銭）を便益に変換する機能であるということができる。そして、チャリティ税制がそのような便益の最大化を端的に指向していることは、ギフトエイド制度において日米租税制度のように寄附金控除を施して寄付者に対して報いるのではなく、政府がチャリティの側に追加的支援たる税額分の補助金を交付していることから整合的に理解され得る。

他方、前節第三款での問題提起を思い起こせば、金銭を含む財貨を一定の目的（使途）に従って便益に変換する機能という面では、社会的企業（CIC）も同様にコミュニティ利益に資する便益を生産しているとみることができないのではないか（よって免税とされるべきである）、との批判が考えられることが指摘された。この批判への再反論としては、政府は直接補助金という形で社会的企業群を支援するのではなく、資本に対する手当を施していること（CITR スキーム）、社会的企業には制限があるながらも分配利益が存在しており、補助金が配当金原資として利用される虞があることが主張されよう¹²⁴（第二節第三款）。

¹²³ もっとも、チャリティ目的制定の裁量は国家（立法）に留保されており、チャリティが何をなすべきか、との目的観は英国のエリザベス救貧法以来の歴史と近時の政策目的に依存している面が否めないものの、チャリティ制度改革によって、多様なチャリティ目的が成文化されることとなった。

¹²⁴ この点、資本への補助という形であれば、投入された補助が団体内部において消費されたり、外部に流出されるなどして消失することなく、資本増強による効果のみを社会的企業に与えることが可能となる。

ここで、分配利益と公益実現（便益）との関係との関連で、友愛組合やベンコムらの相互扶助的チャリティの扱いが注目されよう（第二節第三項参照。）。すなわち、営利目的ではないにせよ、メンバー間での分配が予定されている団体においてチャリティ目的の最大化が見込まれるか、という点について疑問が呈されよう¹²⁵。ここで、特に、協同組合（IPS）が、真性（*bona-fide*）協同組合とベンコムとに分類されていることに着目すると、まず、相互（*mutual*）目的のみの団体においては、補助金は必ずメンバーの間で消費されることになり補助金を与える正当性は確保されないことになる¹²⁶。他方で、ベンコムについては社会的な便益を生み出す担い手であることと相互扶助団体であることは両立するか、という点が問題となる。この点、すぐ上で指摘したように、チャリティの機能を、財貨を便益に変換することにある、と理解すれば（使途・消費の面からの視点）、ベンコムが生み出す価値は、（これまでの本稿における議論を踏まえて租税法としての説明を施すと）その「価値の帰属（価値移転の帰結）」と「価値の性質（市場性のある財貨と非市場的便益）」とによって区分可能であることが想定され得る（第二章第一節第四項及び、同章第二節第三項（二）を参照。）。このような価値の帰属と価値の性質という面からチャリティであるベンコムを分析すると、最終的に構成員外に帰属する市場的財貨は基本的に想定されず（前項（四）のチャリティ目的外支出規制を参照。）、構成員外に提供される非市場的便益はチャリティ目的によれば非課税とされる。他方で、構成員にもたらされる市場的価値は代表的には配当であるが、これは投資に対する回収として処理され（非課税理由なし¹²⁷）、構成員にもたらされる非市場的便益については、課税の許否が直ちには明らかとなっていない（第二章第二節第三項（二）を参照。）。なぜなら、確かにチャリティ目的を介すれば非課税措置が導かれるが、個人主義的所得税観を前提にすれば、本来的には構成員による投資に対する回収としてもたらされた便益であれば、増幅されて個人に還元された価値分は課税されるべきである、ということになるからである（第二章第一節を参照。）。しかし、「チャリティ目的による人的非課税」の立場をとるチャリティ税制においては、このような個人所得税からの発想方法をとらないようである。ここで、チャリティであり相互扶助的団体で

¹²⁵ 参照、本章第二節第一項（三）。

¹²⁶ このような観点からは、金銭によって分配される配当金（例えば事業分量配当金）に対して課税がなされるか否かは、固定化されたメンバーが経済的に得をする仕組みが政策上首肯されるか否かにある。すなわち、この場合に、金銭的な分配に対する課税を肯定する理由は、協同組合が経済的弱者間の相互扶助であることに求められる。他方で、後述するとおり、経済的基盤を整える（そのような基盤によって構成員に便益を齎す）ための内部留保については、一考の余地があろう。

¹²⁷ 第二章第二節参照。

もあるベンコムを考慮に入れる限り、我々はチャリティ事業非課税に対する基本的発想を転換する必要に迫られるのである（個人への便益の帰属への視点からチャリティ団体の人的非課税への理解へと視点を移すことが要求される。）。

チャリティにおいては、非課税とされる本来事業（*trade*）は、事業取引（*trading*）にまで分解可能な概念であった（確かにチャリティ本来事業はチャリティ目的への一致性によって免税措置が約束されるものであるが、目的外チャリティ支出への分析に至っては、事業取引（*trading*）は取引（*transaction*）にまで分解されるのである。よって、チャリティ事業への非課税制度は、個々の取引に対する視角を持ち得るものである。）。

ここで、そのチャリティ取引に要求される性質に視点を移そう。

ここでは、取引が完全に市場代替的であるか否かは問われず、むしろ、その取引の中身の性質によって、課税の許否が判断された。すなわち、取引の目的の性質が問われているのである。そのような目的観を持つ取引は、たとえ喫茶店事業のように市場代替的であっても、市場によってはもたらされない価値が提供されるために非課税であると観念されるのである（前項（一）を参照。）。

確かに、英国チャリティ制度・税制においては、取引の性質を確定させるためには、チャリティ目的の指定が必要となる（公益目的の必要性）。しかしながら、我々がここでチャリティの人的非課税への分析から得ようとするのは、具体的制度の建て付け（チャリティ目的と公益を通じた事業への統制の態様）からチャリティ（非）課税制度全般を整合的に説明し尽くすことにあるのではなく、互酬的關係を租税制度に着地させるための発想（説明の軸）にあった。そうすると、チャリティ“目的”による解決とは別に、互酬的・相互扶助的取引自体の性質（取引が指向する価値）が、課税の対象とされるべき市場における価値と通約可能なものではない場合には、その取引の性質に着目することによる非課税措置を制度に組み込み得る余地が存在することがわかった（第二章第一節第四項及び同章第二節第三項を参照。）。

ここで改めて、互酬的・相互扶助的団体に対して為される構成員からの財貨の投入に際して、個人の選択の契機が存在していたか、が問われることとなろう（第二節第一節第四項を参照。）。確かに団体加入についての契機は存在していたが、その財貨投入の選択たる

や市場における合理性からは説明され得ないものである¹²⁸（団体への投資としての見立ては否定される。）。ここで、第二章第一節での課税単位論についての考察を想起されたい。集団内での義務的な（非自発的な）価値移転に対しては、課税上、何らかの手当が必要とされる。もっとも互酬的団体のメンバーとなることには当然に選択の契機が存在するが、そのメンバーとなった以上は、何らかの出捐をすることが要求される。そして、そのような出捐が求められるのは、その個人が、その社会集団（例えば、さらに進めていえば、帰属する地域）のメンバーであるからであるからであり、その出捐は、その団体とそのメンバーとの取引（本来の相互扶助的事業取引）の中で行われるもの（その取引は、租税法の上でも、メンバー個人間の所得移転としてではなく、団体とメンバーとの取引として把握されるべきものである。）であった（第二章第二節第三項）。さらに、その取引はチャリティに対する非課税のように、その取引の性質に着目することで免税措置が検討可能とされるものである。そしてまた、このような考察が可能となる点にこそ相互扶助団体に団体としての実体を認めるべき意義が生じ得るのである。

このような考察の方向性によって、第四章では、これまでの議論（各論）を整理しつつ、本稿が強調する意義とこれまでの非営利税制論、さらには租税法総論との関係についての展望を述べていくことにする。

¹²⁸ なぜなら、市場から入手可能な価値であれば、直ちに市場で購入することが見込まれるし、市場で購入するよりも安価で入手可能、ないしは市場では入手不可能であるために当該団体（人的結合）を通じて価値を入手するとしても、その受け取る価値の量は計測不能であるばかりでなく、端から約束されないからである。

第四章 各論からの統合 ～試論

ここで、本稿のそもそもの問題提起において素材とした、流山訴訟から抽出された検討課題について今一度概観してみると、流山訴訟においては、互酬的關係において団体に蓄積された利益が、任意性がある寄付であるか対価性がある請負業取引であるかが問題とされた。

ここで、若干振り返ると、流山訴訟（第一章第二節）では、会員間で一時間分（6点分）のサービス交換が発生する場合に、サービスの受け手の会員からサービス提供会員に8点分の「ふれあい切符」が渡され、そのうち2点分がサービス提供会員から福祉NPOに渡された。ここで課税庁は、サービス提供会員から福祉NPOに渡された2点分につき、福祉NPOからサービス提供会員に対する斡旋の対価であると認定した。もっとも、他方で、観察の視点をふれあい切符の最終負担者であるサービスの受け手側に移せば、サービスの受け手会員は、ふれあい切符を用いて福祉NPOからサービスを引き出そうとする場合には、2点分のふれあい切符を福祉NPOに引き渡さなければならない、というようにも理解できる。もちろん、この団体に貯蔵された内部留保利益（2点分）は、福祉NPOの非営利性故に、現在の取引会員から将来の取引会員への価値移転のために利用されるが、本稿では、このような価値移転が何らかの望ましい目的に投入されるから福祉NPOに対して免税にすべきであるとの結論（政策目的からの免税根拠）をとらないことは繰り返し述べてきたとおりである（第一章第一節）。この構成員間における所得移転については、社会的結合関係の重視（その重み付けは、相対化される余地のあるものである。）によって、課税上の一種の特別扱いが導かれ得るものである（第二章第一節第四項）。

その上で、本稿が分析の対象としたのは、互酬的・相互扶助的關係内での活動に対する個人所得課税的観点からの分析であった。このことは、協同組合を用いて検討された（第二章第二節）。この分析によって、組合を導管的に理解した上での組合員間で移転する利益については（組合が実在する団体として観念されることによって）課税上無視される一方、団体を経る場合の利益（内部留保利益）には課税が為されることが判明した（同節第三款第二項）。ただし、組合員個人を基点に分析すると（組合員から組合員への所得移転をより良く観察し得る方法として、組合を「所得をプールしシェアする箱」や「導管」として観念することが有効であることについては、同節を参照。）、組合を導管的に観察することが有効であり、そのような観点からは、当然ながら、組合員個人への帰属が明らかとなって

いない所得について、先取的に団体に帰属する利益（組合員全体の取引利益実現のための留保利益）に対して課税することが不適當ではないかという指摘がなし得る。すなわち、この点から、利益の最終帰属者である組合員に将来帰属する利益が考慮されていないことによる組合員間での課税上の不公平が指摘され得る。このように、課税上、相互扶助的団体を独立の主体として捉えることには、個人所得課税を出発点とする限り、理解が難しい局面が存在する。

このように、相互扶助的団体内における内部留保に対する課税の許否については、直ちには答えが導けない（少なくとも団体レベルで所得を認識すべきではない、と主張したところで、それでは、その所得をどのように扱うべきかとの答えは直ちに導かれない。）。そこで、互酬的關係の団体内部で移転される所得がどのように考慮されるべきかについて、こうした団体を任意性に支えられた団体として捉える立場からは、どのように組合員と組合との関係についての説明をなし得るであろうか。

この点については、寄付についての個人所得税の側からの説明に求めることにしよう。

第一節 個人主義と互酬的關係

第一に問題となるのは、個人から（何らかの）団体への出捐をどのようにみるかという点である。互酬的關係においても、個人から団体への出捐（導管的に捉えた上では、全体の利益のプール分に対する出捐と捉え直される）が存在することになる。やや先取的に述べると、ここで重要なのは、そのような出捐を課税上、どのように考慮すべきか、ということである。

何らかの（金銭的な）見返りを伴わない出捐をどう捉えるか、という点については、藤谷武史准教授の助手論文¹が参考となろう。同論文では、非営利団体に対する免税を議論するに当たり、まず、議論の基軸として所得概念論を据えて、これを分析、検討し、ある所得課税制度の採用（包括的所得概念の採用）がどのような価値判断の分節の上に成り立っているかを明らかにした上で、非営利団体への免税がいかなる目的を持つ課税制度からの逸脱なのかを、具体的（米国法）制度とそれに対する学説、議論における知見を踏まえて、

¹ 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析 -政策税制の租税法学的考察-（一）～（四・完）」国家学会雑誌 117 卷 11・12 号 1 頁以下（2004 年）、同 118 卷 1・2 号 1 頁以下、同 118 卷 3・4 号 38 頁以下、同 118 卷 5・6 号（2005 年）

明らかにしようとするものである²。

藤谷助手論文の基本的な姿勢は、所得課税制度の選択に内在する価値判断に従って、そのほかの価値判断からの距離を保つものであり、個人所得課税制度を前提に据えて（法人擬制説的に）非営利団体免税を説明する点に特徴がある³。このような基本姿勢を有するために、寄附金についても、「包括的所得概念を目的論的に構成した Simons からは、理論的に一貫した視点が得られる。即ち慈善の支出であっても、希少な経済的資源に対する支配権を維持しつつ行使していることには変わりはなく、その慈善の支出が所得税において特別な扱いを受けるべきか否かは、支出者＝財産権者の意図とは独立に（おそらくは民主的政治過程において）決定されるべきである」として、「包括的所得概念が経済的資源に対する支配権（経済的資源の消費に伴う満足ではなく）に着目するとすれば、所得課税の観点からは、非営利公益団体を「財産拋出者が、自らの財産（およびそれに通常帰属する金銭的リターン）を非営利公益団体の内部者（受託者・理事）に委託して、拋出時に約束された目的に支出させる」仕組みとして理解」され、よって、出捐者が受益者に補助金を出して『消費させている⁴』プロセスとして理解されるという（利他的消費論）⁵。ただし、藤谷准教授は、ハンスマンのように、情報の非対称性と社会厚生（量）を担保するための資本補助金から団体免税を説明するのではなく、あくまでも、寄付者の経済的資源への支配権の帰属と行使の観点に、時間的要素を考慮に入れて⁶、非営利公益団体の活動を、本来目的への支出（受益者への利他的消費 Interpersonal Transfer）と同一人格内での将来への移転（Intertemporal Transfer）とに分けて把握した上で、それぞれの移転や支出（Transfer）に求められる正当化根拠を考察するものである。

ここまでで紹介したところから、藤谷論文では、団体に対する出捐を個人の財産権の行使として捉え議論を展開している。この点、法人内における資本蓄積（財産）についても、個人所得税の観点から説明しようとするため、「法人の財産は確かに私法上「いかなる個人にも所有されていない財産」であるが、誰がその財に対して支配権を行使しているかを問

² 藤谷・前掲注（1）「四・完」148（542）頁

³ 藤谷・前掲注（1）「四・完」168-169（562-563）頁

⁴ 包括的所得概念の下では、受益者に移転した利益帰属の側から非営利団体の活動を捉える（消費からの効用に租税負担の根拠を求める見解による）のではなく、拋出者に課税所得を認める（経済的資源への支配権に着目する）、と説明される（藤谷・前掲注（1）「四・完」173（567）頁）。

⁵ 藤谷・前掲注（1）「四・完」171（565）頁

⁶ なぜなら、包括的所得税の関心が、「諸個人の経済状態の共時的比較によって、継続的に経済的資源の分配状態の平準化を行い、以って自由経済社会の基礎的条件を維持するところにある（藤谷・前掲注（1）「四・完」174（568）頁）」からである、と説明する。

題とするならば、それは拠出者（の信託を受けた理事）という他ないと思われる。確かに寄付者の直接の支配からは離れているように見えるが、さりとて民主的政治過程の支配下に移されたわけではなく、あくまでも財産権者の支配下に（変則的ながら）留まっていると見ることは可能であろう（傍点省略）」と述べて、個人所得税からの説明が可能である（というより、法人実在説を拒否する思考の貫徹が可能である）と説明する⁷。ただし、これは *Intertemporal Transfer* の説明が正当であることの根拠の要諦でありながら非常に脆弱なものである。第一に、藤谷准教授のこの部分の説明は観念的には首肯し得るが、そもそも投資などにより新たに生まれた価値（所得）の帰属はいったい誰にあるのかが具体的に想定不能であり、第二にその関連で、その観念的な出捐者は、実は個人としてではなく、既に集団（出捐者の塊）として捉えられているのではないか⁸、そして、新たに生じた財への財産権行使は、株式会社のように出資額（寄付額）に応じて行使され得るものではなく、少なくとも財務報告に対する事後的チェックという間接的な形によるものや相互扶助団体であっても出捐者の口数とは無関係に（一口の出資者も十口の出資者も関係ない）統御されるものである。このような一端団体への帰属が観念された財貨に対する権限行使の個人所得税的説明の不貫徹性は、本稿の「協同組合に対する課税」部分（第二章第二節）において既に確認された。もちろん、それまで（一つ一つの見解やその内包する価値規範論は魅力的でありつつも）各論的に説明（正当化）されるに過ぎなかった非営利公益団体に対する免税措置を個人所得課税の観点から整合的に捉えようとした藤谷論文を参照する意義は大きい（さりとて、このような財貨が民主的政治過程の支配下に直ちに移される（課税される）べきことを意味する訳ではないのは藤谷准教授の指摘の通りである。）。むしろ、本稿の立場は、互酬・相互扶助的団体においては、民主的政治過程や市場価値秩序とは別の価値秩序（互酬的關係）によって経済的資源が統御されていることを強調するものである。

このように考えていくと、個人を基点とした寄付論（*Interpersonal Transfer*）としてはいざ知らず、団体について議論する段にあっては、利他的消費の概念も、実は、（団体を導管的に捉えた上で）個人としての権限行使を具体的に想定し尽くすことは不能であり、個人に対して出捐後の財産権は個人に留保されていないとみるべきではないか（個別の財産権

⁷ 藤谷・前掲注（2）「四・完」176（570）頁

⁸ 藤谷論文では、個人所得税的分析の基点となる拠出者の呼び名が、具体的な「支出者＝財産権者」概念（藤谷・前掲注（2）「四・完」171（565）頁）から税制優遇論において民主的政治過程と対置されるべき抽象的に意識され得るのみの「私人」概念（同177（571）頁）へ移行している。これは国家との対称関係が意識されるためであろう。ただし、この議論における「私人」は、個別の個人というよりも、拠出者集団として意識されているものとみられる。

行使が遅すぎることの不利益は国家の側からは意識されても、拠出者の側からは意識されない⁹のは、特に非営利団体の互酬的相互的側面に光を当てることで、このような理解が可能となるといえるのである。)

他方で、互酬的關係における出捐は、個人の選択によるものとは必ずしもいえないものが含まれていることが観念された。そして、このような互酬的關係の内（例えば、家族や相互扶助団体）には、個人の所得移転に対する特別の考慮が働く場面が想定された。そこで、そのような「団体」への、そして「団体」内での、所得移転に対する特別の配慮（チャリティに対する人的非課税）が施される英国の制度を今一度振り返ることとする。

第二節 団体に対する人的非課税の可能性

英国チャリティ制度においては、基本的に、チャリティ目的を有する団体（チャリティ）へ寄付者から投下された財貨が公益（Public Benefit）として当該目的に投入されることが重視され、そのような活動を行う限りにおいて、チャリティは事業収入が免税とされることは既に紹介したとおりである。ここで、国家がチャリティ目的として据えた目的に沿う寄附金収入については、国家が推進する目的への私財の投下であり、むしろ国により寄附が促進される政策がとられている（ギフトエイドにおける国家による寄附の上乗せ）。

他方、チャリティ本体における内部蓄積には、課税が為されないことになっている。その仕組みは、以下の通りである。すなわち、本来目的のチャリティ団体における収入支出については、そのチャリティ団体内部において蓄積される限りは、課税されない。ここでは、チャリティ支出のタイミングは問われていない。チャリティの資金の運用（必要な内部留保への考慮）権限は、チャリティに与えられている。この点が英国のチャリティ税制を語る上での象徴的な部分である。このような発想が可能となるのは、そもそもチャリティが本来事業に支出する限り課税される対象として観念されていないことによるのである（チャリティの人的非課税）。他方で、収益事業部門たるチャリティ子会社は基本的に課税されることとされ、ギフトエイドによって（親の）チャリティに資金を環流しない限り、その企業所得は課税されることとされている。このように、投資性所得、事業性所得の区別なく、チャリティ目的以外の市場等を通じて稼得された収入は課税されることとされ、その一方で、チャリティ目的に支出される見込みがあるものについては課税されない仕組

⁹ この点は、市場における財産権行使との比較によれば、明らかである。

みとされている（本来事業に投下される限り、それがチャリティ目的外に支出されるまでは課税されないこととされている。）。これは、本来の所得課税からの説明によれば、収益（非関連）事業から同一年度内にチャリティに環流される所得については全て非課税とされ、その上で、チャリティ内に留まる所得については、特別に所得とみなされていないことに等しい（チャリティと他の団体との所得の性質上の比較可能性¹⁰が遮断されているものと理解可能である。）。

このような扱いが為される理由は、ひとつにはチャリティ自体がチャリティ目的外の事業を営むことが禁止されていることによる¹¹。よって、チャリティ内部で留保された利益がそのまま有形無形の形で非チャリティ関連事業に流入することがない（また、チャリティについては、チャリティ所得の時間的価値への考慮がされない（＝チャリティ内での内部蓄積が考慮されない。）。その一方で、チャリティ子会社への投資は文字通り出資や貸付によるもので、チャリティ子会社に帰属するのではなく、最終的にチャリティにその投資財が帰属することが担保されており、このような観点からもチャリティの利益がそのまま子会社に供されることはない。）。

第三節 結論

もつとも、団体性を強調する立場からの、チャリティの人的非課税制度の導入は、チャリティと国家との固有の歴史を持たない我が国において、直ちに移設可能な制度枠組みではなからう。

他方、我が国でも本来事業に対する非課税の方向性は、既に示されているものの、我が国の制度においては、収益事業課税においては列挙された収益事業に営む事業が当てはまるか否か、また、公益目的事業非課税原則においても列挙された公益目的事業にその営む事業が当てはまるか否かに焦点が当てられる仕組みとなっていることは既に述べた。そして、英国ではその取引自体の効果（取引の実質）がそのチャリティが掲げる目的に合致しているか、すなわち、法定のチャリティ目的と取引の実質が合致しているか否かに焦点が当てられる。

ここで、本稿の立場から、所与のチャリティ目的を政策的に推進する発想（＝公益推進

¹⁰ 藤谷論文が所得の共時的な比較可能性に着目したことと好対称をなす。

¹¹ いまひとつは、チャリティと国家の歴史から説明されるが、これは今後の課題としたい。

政策説)が拒否されるとしても、互酬的關係を我が国の租税制度に着地させる際の理論的受け皿となり得るものとして挙げられるのが、第三章で紹介した取引の性質に着目する視点である。すなわち、取引の性質(=市場的取引との通約不可能性)が前節で提示された「所得の共時的比較可能性の遮断」を正当化する受け皿となり得ることが想定される。その際には、非営利団体への収益「事業」課税における「事業(trade)取引(trading-transaction)」の意義がより実質に即したものとして解釈されるべきことが主張しうるであろう。このような解釈の道筋が支持されれば、互酬的取引に対する租税法における法的評価の途が開かれるように思われるのである。そして、その支持を下支えするのが、社会的事実の重視という視点であった。本稿では十分に扱うことが出来なかったが、英国におけるVCS(ヴォランティア・コミュニティ・セクター)を中心とした政策(そして、それを裏付けるチャリティを中心とした英国非営利セクターの歴史)は、立法府の多数決原理の下では、その必要とされる価値実現が困難な少数者の利益を市民(コミュニティ)の相互的關係の中で補完するものである。そのような価値実現が互酬・相互扶助に特有の事業(取引)の仕組みによって担保されることが、公法学的論証されるとすれば、本稿が(特に第三章第三節第三款において)示した租税理論的受け皿(基本的捉え方)が現実の制度を下支えする理論として機能することが期待できる。

結語

以上のように、本稿は互酬的關係を素材として検討することで、従来のチャリティ免稅の議論だけでは十分に説明が出来ない要素があることを示し、こうした要素を「団体の中で行われている活動＝取引の性質（互酬的關係）」という枠組みの中に包摂し、藤谷論文（やハンスマン理論を中心とする他の先行業績）とは異なる道筋によって所得課稅理論に接続可能であることを示したものである。もちろん、これによって日英の現実に存在する全ての制度が整合的に説明されるわけではない。しかし、このことは本稿の理論的破綻を意味するものではなく、むしろ、従来の学説（特に、ハンスマン論文と藤谷論文）が見落とししてきた、それらとは別の理論枠組みの可能性を確認するものである。本稿は、その理論的枠組みをこれまで無視されてきた協同組合や英国の諸制度に光を当てることによって、いわば各論の側から理論的再構築の可能性を提示するものである。