

法人税法における公益法人等の収益事業課税について —イコール・フットイング論の適用を中心として—

On Corporate Taxation upon Profitable Business of Public Interest Corporations and Other Similar Organizations: Application of Equal-Footing Theory.

松野 亮*

要約

近年、公益法人等の収益事業該当性を判断する場面において、より対価性が強調される傾向がみられる。そうすると、公益法人等の活動は、対価性が認められれば収益事業に該当することになりかねず、公益法人税制の規定の趣旨・目的に反することとなる。そこで、本論文は、最高裁平成20年9月12日第二小法廷判決¹⁾（以下、「ベット葬祭業事件最高裁判決」という。）において示された「民間との競合可能性」について、収益事業該当性判断の考慮要素として適用することに肯定する立場に立ち、その判断においてどの程度重視されるべきか明らかにするために検討を行った。

この検討にあたっては、「民間との競合可能性」の法的意義を明らかにすることが必要となる。そこで、「民間との競合可能性」について、独禁法における「競争」概念と同様に解釈することができないか検討した。独禁法における競争関係は、「自己と他の事業者との間に、その通常の事業活動の範囲内において、かつ、当該事業活動の施設又は態様に重要な変更を加えることなく、同一の需要者に同種又は類似の商品又は役務を供給し、又は供給することができるという関係が成り立つことをいう」とされている。これに基づいていくつかの裁判例を確認した結果、収益事業該当性判断の場面において、「民間との競合可能性」は、独禁法でいう競争関係と同一の基準で判断が行われていることが確認できる。

ところで、現行税制では、多様な性格を持つ公益法人を一括して公益法人等としている。そうすると、収益事業の判定にあたり、「民間との競合可能性」について、考慮要素として適用する程度をその判定の対象となる公益法人毎に変えなければならないのではないかという疑問が想起される。そこで、法人税法上、公益法人等が非課税とされる理由について、原則課税論・原則非課税論の検討を行った。準公共法人的性格を持つ公益法人は、個人に配当を行うことができないことに加えて、収益の自由な処分権がなく、自らが自由に処分できる所得が生じない仕組みになっていることから、活動から生じる所得は、原則非課税と考えるべきである。したがって、公益法人等の収益事業における収益事業該当性要件は、厳格に解釈しなければならないというべきであり、「民間との競合可能性」は、独禁法の「競争」概念に依拠して解釈し、その結果を収益事業課税該当性判断における考慮要素として取り扱うべきである。

一方、NPO法人は、法人税法上の普通法人と極めて類似しているので、「民間との競合可能性」を考慮要素として適用する必要性は低く、対価性を有する点を重視して判断されるべきだと考えられる。

「民間との競合可能性」を考慮要素として適用する程度については、その事業主体の収益の

* 修士（ビジネスロー）（青山学院大学）

** 本稿は、筆者が本学修士課程を修了するにあたり作成した特定の課題についての研究の成果を大幅に加筆修正したものである。

1) 最判平成20年9月12日訟月55巻7号2681頁。

処分等に対する制度的制約をも加味する必要がある。法人税法上の公益法人等について、個々の公益法人の性格に着目すると、収益の自由な処分権の有無等、個々の性格の差異が大きく、課税上、一律に取り扱うことには無理があるため、公益法人等の収益事業課税において「民間との競合可能性」を考慮要素として適用する程度については、個別の公益法人の種類に応じて、異なる適用を行う必要がある。

【目次】

- 第1章 序論
 - 第1節 問題意識
 - 第2節 本論文の構成
- 第2章 裁判例の検討
 - 第1節 対価性・民間との競合可能性説
 - 第2節 対価性説
 - 第3節 小括
- 第3章 イコール・フッティングの法解釈への取り込み
 - 第1節 収益事業課税と租税法律主義
 - 第2節 民間との競合とは何か
 - 第3節 小括
- 第4章 法解釈におけるイコール・フッティングの限界
 - 第1節 公益法人等が非課税とされる根拠
 - 第2節 個別の公益法人による検討
 - 第3節 小括
- 第5章 結論

第1章 序論

第1節 問題意識

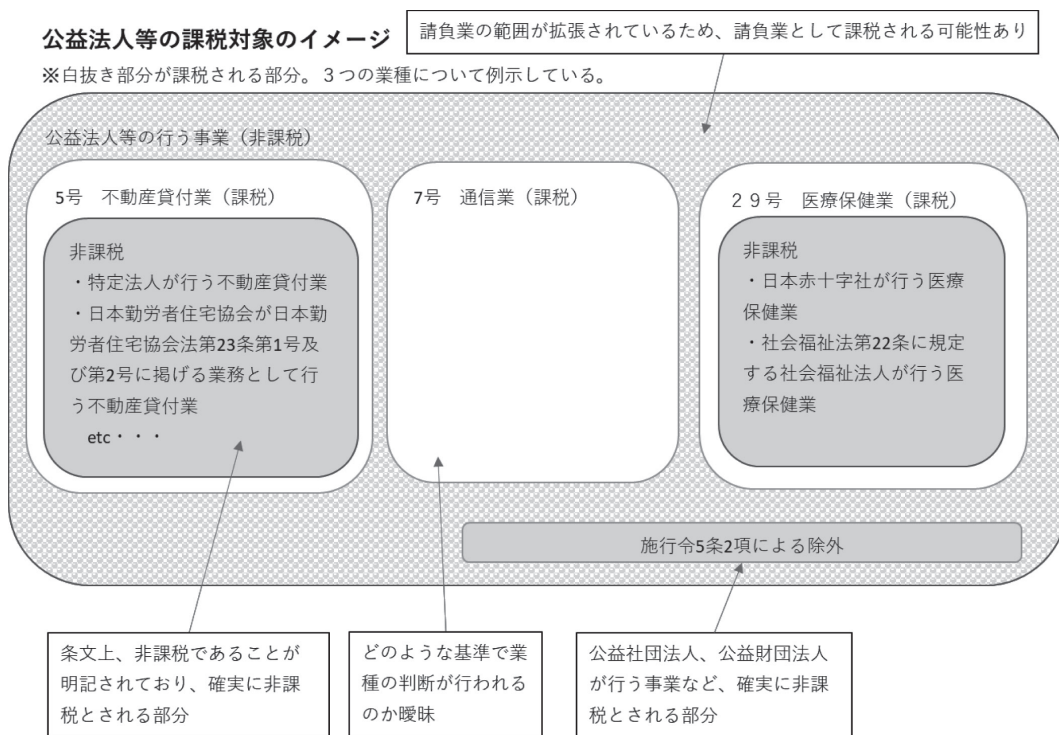
シャープ勧告を受けて、昭和25年の税制改正により、公益法人等の行う収益事業に対する課税が開始された。その課税の方法は、税務執行の問題から、シャープ勧告の個別審査方式でなく、公益法人を一律に課税法人とし、業種を列挙することによる課税方式であった。

そして、その後、課税庁は、公益法人の本来の目的とする事業かどうかを問わず、通達により、収益事業とされる範囲の拡大を行ってきた。そこでは、特に請負業は、その範囲が広く、公益法人等の本来の目的とする事業も対価性を有すれば、法人税法上の収益事業に含まれる可能性が発生することになった。千葉地裁平成16年4月2日判決²⁾では、『請負業』は、民法632条所定の請負を反復継続して業として行うものに限定されず、委任（民法643条）あるいは準委任（同法656条）を反復継続して業として行うものをも含む

2) 千葉地判平成16年4月2日判例自治262号78頁。

法人税法における公益法人等の収益事業課税について「イコール・フットینگ論の適用を中心として—
ことが、文理上明らかというべき」³⁾と説示されている。このように、対価性要件のみで
収益事業該当性が判断されることになれば、対価性を有する全ての取引が課税される可能
性がある。

収益事業課税制度は、定義規定が曖昧であり、その範囲が拡張されやすい。法人税法施
行令5条1項は、法人税法2条13項の事業のうち、収益事業として課税する項目（ポジ
ティブリスト）を定義し、さらにその中で除外するもの（ネガティブリスト）を定めてい
る。図解すると次のようになる（筆者が作成）。



そして、収益事業課税制度の構造上の特徴として、①法人税法2条13号に規定する事業に該当するか否かが不明確、②法人税法施行令5条1項各号の業種判定がどのような判断基準によるかが不明確、③法人税法施行令5条1項10号所定の請負業の範囲が極めて広く判断基準が不明確⁴⁾、という3点が挙げられる。これらの点について、対価性要件を重視した解釈を行った場合、より広い部分が課税の対象となる可能性がある。

ところで、ペット葬祭業事件最高裁判決では、「事業に伴う財貨の移転が役務等の対価

3) 千葉地判平成16年4月2日・前掲注2) 86頁。

4) 故武田昌輔教授は、「請負業が不当に拡大解釈が行われると、販売業等のような明確なものは別として、ほとんどがこれに含まれることになるという懸念がある。この点も、私見としては、できるだけ厳密に解すべきであり、課税の必要が生じたときは、これを特掲することが望ましいと考える。」と説明される（武田昌輔『新訂版 詳解公益法人課税』（全国公益法人協会、2000年）30頁）。

の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか」また、「一般的に行う事業と競合するものか否か」等の観点を踏まえた上で、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総合的に検討して判断するのが相当⁵⁾と判示されている。この判決は、対価性を有する点のみで課税範囲が拡張することに一定の歯止めをかけるものと評価できると考える。仮に、民間との競合可能性を考慮要素として法解釈に取り入れず、対価性を有する点のみで収益事業該当性を判断した場合、全てが収益事業になりかねず、34業種に限定して課税するという公益法人税制の規定の趣旨・目的が失われる結果となってしまう。

そのため、イコール・フッティングは、一定の範囲で法解釈における考慮要素とされることが必要であると考ええる。

第2節 本論文の構成

第2章では、収益事業の課税判断が、過去の裁判においてどのように行われてきたかを確認する。ここでは、一連の裁判例について、①「対価性」と考える立場、②「対価性」と「民間との競合可能性」とに考える立場に分けて検討する。仮に民間との競合可能性を考慮しない場合には、対価性さえ有すれば課税範囲が広がることとなり、収益事業を34業種に限定列举している意味がなくなってしまう。このことから、対価性・民間との競合可能性説が妥当であると述べる。

第3章では、租税法律主義の観点から、立法趣旨である「民間との競合可能性」を法解釈論において考慮要素として適用することが許されるか検討するとともに、「民間との競合可能性」について、独禁法における「競争」概念と同様に解釈することができないか検討する。独禁法における「競争関係」は、自己と他の事業者との間に、その通常の事業活動の範囲内において、かつ、当該事業活動の施設又は態様に重要な変更を加えることなく、同一の需要者に同種又は類似の商品又は役務を供給し、又は供給することができるという関係が成り立つことをいう。これに基づいていくつかの裁判例を確認した結果、収益事業該当性判断の場面において、「民間との競合可能性」は、独禁法でいう競争関係と同一の基準で判断が行われていることが確認できる。

第4章では、「民間との競合可能性」を収益事業該当性判断の考慮要素として適用するにあたり、その制約条件を検討する。現行税制では、多様な性格を持つ公益法人を一括して、公益法人等としている。しかし、これらを法解釈上、同等に取り扱うのは、疑問なしとしない。そこで、そもそも公益法人が非課税とされる理由を確認するとともに、社会福祉法人、社団医療法人、NPO法人についてその性格の比較を行う。

第5章では、それらの検討に基づき、結論を述べる。

「民間との競合可能性」を考慮要素として適用する程度については、その事業主体の収

5) 最判平成20年9月12日・前掲注1) 2691頁。

益の処分等に対する制度的制約をも加味する必要がある。法人税法上の公益法人等について、個々の公益法人の性格に着目すると、収益の自由な処分権の有無等、個々の性格の差異が大きく、課税上、一律に取り扱うことには無理がある。そのため、公益法人等の収益事業課税において「民間との競合可能性」を考慮要素として適用する程度については、個別の公益法人の種類に応じて、異なる適用を行う必要があるとした。

第2章 裁判例の検討

裁判所の判決は、具体的な訴訟の解決を目的とするが、その理由中に示された法の解釈が合理的である場合には、それは先例として尊重され、やがて確立した解釈として一般に承認されるようになる。このような一般的な承認を受けるに至った裁判所の解釈を判例というが、判例も租税法の法源の一種である⁶⁾。本章では、裁判例を分析し、そこでは具体的にどのように収益事業該当性判断を行っているか、その要素を探ることとする。

過去の裁判例を概観すると、その立場は、対価性・民間との競合可能性説（ペット葬祭業事件⁷⁾ 他）、対価性説（流山訴訟⁸⁾、NPO 法人不動産賃貸業事件⁹⁾）の2つに分類される。公益法人税制の規定の趣旨・目的からすると、対価性・民間との競合可能性説が妥当すると考える。

第1節 対価性・民間との競合可能性説

(1) ペット葬祭業事件

ペット葬祭業事件は、対価性・民間との競合可能性説に立つ判決である。ここでは、対価性、民間との競合可能性を要件事実ではなく、間接事実とし、判断の考慮要素として取り扱っている¹⁰⁾。対価性と民間との競合可能性の両方を考慮要素としたのは、収益事業の範囲の拡張に一定の歯止めをかけたとも考えられる点において、評価できる。

6) 金子宏『租税法〔第二十二版〕』（弘文堂、2017年）112-113頁。

7) 第一審は、名古屋地判平成17年3月24日判タ1241号81頁。控訴審は、名古屋高判平成18年3月7日税資256号順号10338。上告審は、最判平成20年9月12日・前掲注1)。

8) 第一審は、千葉地判平成16年4月2日・前掲注2)。控訴審は、東京高判平成16年11月17日判例自治262号74頁。

9) 東京地判平成28年3月29日（LEX/DB 文献番号25535063）。

10) 酒井克彦教授は、「ペット葬祭業事件は、法人税法施行令5条1項10号の『請負業』に該当するか否かにつき、①事業に伴う財貨の移転が役務等の対価として支払われる性格のものか（対価性・非喜捨性）、②その事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか（イコール・フッティング論）等の観点をふまえたうえで、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総合的に検討して判断するのが相当であると論じている。①や②の観点をふまえた総合的判断が要請されるとするこの最高裁の説示は、法人税法施行令5条1項10号の『請負業』該当性判断における間接事実を論ずるものとして理解されよう」と論じられる（伊藤滋夫・岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』（青林書院、2016年）325頁（酒井克彦執筆）（328頁））。

①事案の概要と裁判所の判断の構造

宗教法人であるXは、昭和58年ごろから本件ペット葬祭業を行っており、現在は、「X動物霊園」の名称で、境内にペット用の火葬場、墓地、納骨堂を設置し、埋蔵、納骨、法要等を行っているほか、本件ペット葬祭業のあらましを写真入りで説明したパンフレットを発行し、ホームページを開設するなどして、その周知に努めている。

Xによるペットの葬儀及び火葬は、ペット専用の葬式場において、人間用祭壇を用いて僧侶が読経した後、屍体を火葬に付するというものである。パンフレット及びホームページには、その料金につき、動物の重さ等と火葬方法の組み合わせにより8,000円から50,000円の範囲で金額を定めた表が掲載されている。なお、Xの保管している帳簿に記載されたペットの供養による収入金額は、いずれも料金表記載の金額またはこれに引取りの際の支払い金額を加えた金額に合致していた。また、Xはこの他にも、納骨堂・石墓地（個別墓地）、娑婆、位牌、墓石等を希望者に交付し、あらかじめ定められた額の金員を受領していた。

本件は、宗教法人であるX（原告・控訴人・上告人）が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀、供養等を行う事業に関してこれらの金員を受け取ったことについて、国Y（被告・被控訴人・被上告人）から、Xの行うペット葬祭業が、法人税法施行令第5条1項1号、9号及び10号に規定する事業に該当し、法人税法第2条13号の収益事業にあたるものとして、法人税の決定処分および無申告加算税賦課決定処分を受けたため、その取消しを求めた事案である。本件の主たる争点は、宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀等を行う事業が、法人税法第2条13号所定の収益事業に当たるかどうかである。

④名古屋地裁平成17年3月24日判決¹¹⁾

第一審の名古屋地裁平成17年3月24日判決は、収益事業概念の解釈の在り方として、「法人税法等が公益法人等に対して種々の優遇措置を講じているのは、必ずしも、それら全部が、本来は国家が行うべきほどに公共性、公益性の高い活動を担っており、国家としてもかかる団体を積極的に支援、育成すべきと考えられたからではなく、少なくとも、人間社会において潤滑油に例えるべき一定の有用性を持った非営利活動を行うとされていることに着目し、国家としても、その限りににおいて税制上の便宜を提供しようとするものと解するのが相当である（このことは、宗教法人においても例外ではない。）。」¹²⁾としている。そして、「法人税法は、およそ公益法人等であれば、どのような活動によって得た収益であろうと課税しないとする立場に立脚するものではなく、これらの法人等も納税義務者とした上で、本来の非営利活動については課税対象から外すこととするが、一般事業者が利

11) 名古屋地判平成17年3月24日・前掲注7)。

12) 名古屋地判平成17年3月24日・前掲注7) 92頁。

益の獲得を目的として行っている事業と同じ類型の（収益）事業から生じた収益に対しては、これらに税制上の便宜を提供すべき根拠がなく、また課税の公平性の確保の観点から、低率ではあるものの、課税対象としていると解される（この意味で、一般事業者との競争条件の平等化を意味するイコール・フッティング論が現行課税制度の根拠の一つとなっていることは否定できない。）¹³⁾と説示するのである。

次に、「施行令5条1項の示す特掲事業は、これを通覧すれば明らかなとおり、一方がある給付行為を行うのに対し、その対価として財貨を移転することを約することによって成立する類型の事業であるから、財貨移転行為が給付行為の対価として行われなかった場合、すなわち給付行為の内容とは無関係に任意でなされる場合には、特掲事業の定型的な特徴を欠き、収益事業に該当しないというべきである。」¹⁴⁾として、対価性の有無が収益事業該当性の判断基準であることを述べている。そして、収益事業の「該当性の有無は、当該事業の展開の手法、收受される財貨の額が定まるに至る経緯、その額と給付行為の内容との対応関係、例外の許容性などの具体的諸事情を総合的に考慮し、一般事業者が行う類似事業と比較しつつ、社会通念に従って、果たしてその財貨移転が任意になされる性質のものか、それとも一定の給付行為の内容に応じた債務の履行としてなされるものかを判断して決せられるべきものである（前者と判断される行為をもって本来の宗教行為と定義するならば、Xの上記主張は正当というべきであるが、その趣旨が、当事者が本来の宗教行為と考えるものは前者と判断すべきであるというのであれば、採用できない。）¹⁵⁾と説示する。

その上で、Xのペット葬祭業は、『料金表』ないし『供養料』の表題の下に、3種類の葬儀内容と動物の重さの組み合わせに応じた確定金額から成る表を定め、ホームページにも同様の表を明示的に掲載していること、ペット葬祭依頼者のほとんどが、あらかじめホームページなどを通じ、あるいは依頼時に同表を示されるなどして同表の存在を認識し、実際にも同表に記載された金員を支払っていたこと、ペット葬祭を実施する民間業者が多数存在しており、その料金システムはXのものと極めて類似していることなどに照らせば、Xのペット葬祭業においては、依頼者は、Xがその支払う金員に対応する葬祭行為をするものと期待し、Xも、その提供する葬祭行為に対応する金員が支払われるものと期待しているというべきであるから、依頼者の支払う金員が任意のものであるとは到底解されず、両者の間に対価関係を肯認するのが相当である。」¹⁶⁾として、本件事業の対価性を認定し、Xの主張を退けている。

13) 名古屋地判平成17年3月24日・前掲注7) 92頁。

14) 名古屋地判平成17年3月24日・前掲注7) 92頁。

15) 名古屋地判平成17年3月24日・前掲注7) 93頁。

16) 名古屋地判平成17年3月24日・前掲注7) 96頁。

⑨名古屋高裁平成18年3月7日判決¹⁷⁾

控訴審の名古屋高裁平成18年3月7日判決は、宗教行為であるか否かによって、直ちに当該行為の収益事業該当性が左右されるものでなく、Xが行ったペットの葬儀、遺骨の処理等の行為は、僧侶による読経等を含め、いずれも収益事業に該当すると解されることは前記判示のとおりであるから、Xの上記主張は採用できない¹⁸⁾とし、Xの控訴を棄却している。

⑩最高裁平成20年9月12日第二小法廷判決¹⁹⁾

ペット葬祭業事件最高裁判決では、「法人税法が、公益法人等の所得のうち収益事業から生じた所得について、同種の事業を行うその他の内国法人との競争条件の平等を図り、課税の公平を確保するなどの観点からこれを課税の対象としていることにかんがみれば、宗教法人の行う上記のような形態を有する事業が法人税法施行令第5条1項10号の請負業等に該当するか否かについては、事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか²⁰⁾、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、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総合的に検討して判断するのが相当である。」²¹⁾と判示された²²⁾。

そして、「本件ペット葬祭業においては、Xの提供する役務等に対して料金表等により一定の金額が定められ、依頼者がその金額を支払っているものとみられる。したがって、これらに伴う金員の移転は、Xの提供する役務等の対価の支払として行われる性質のものとみるのが相当であり、依頼者において宗教法人が行う葬儀等について宗教行為としての意味を感じて金員の支払をしていたとしても、いわゆる喜捨等の性格を有するものということとはできない。また、本件ペット葬祭業は、その目的、内容、料金の定め方、周知方法等の諸点において、宗教法人以外の法人が一般的に行う同種の事業と基本的に異なるものではなく、これらの事業と競合するものといわざるを得ない。」²³⁾として、収益事業に該当

17) 名古屋高判平成18年3月7日・前掲注7)。

18) 名古屋高判平成18年3月7日・前掲注7) 4頁-5頁。

19) 最判平成20年9月12日・前掲注1)。

20) この論理は、東京高判平成16年11月17日・前掲注8)においても採用されている。

21) 最判平成20年9月12日・前掲注1) 2683頁。

22) 田中治教授は、「非収益事業・収益事業を区分する法人税の規範的意味をどのように理解するかを明示することなく、一般的な、社会通念などに依拠して、公益法人の本来の事業に対価性があればそれは収益事業にあたり、法人税の課税対象となる、などの命題は、妥当性を持ち得ないし、また、本件最高裁判決は、そのような一般的規範を定立したものではない。」と論じられる（田中治「宗教法人のペット葬祭業の収益事業該当性」税務事例43巻5号（2011年）48頁（55頁））。また、藤谷武史准教授は、「対価性を収益事業該当性の必要条件ではあるが、十分条件とは考えず、営利法人との一般的な競合可能性も要件としつつ、事案に即して両要素を個別具体的に判定する、との枠組みを示したものの」と説明される（藤谷武史「宗教法人が営むペット葬祭業の収益事業該当性」税研148号（2009年）122頁（123-124頁））。

23) 最判平成20年9月12日・前掲注1) 2683頁。

法人税法における公益法人等の収益事業課税について—イコール・フッティング論の適用を中心として—
すると結論付けた。

②分析

ペット葬祭業事件最高裁判決は、収益事業該当性の判断において、「対価性」及び「民間との競合可能性」という観点を踏まえた上で、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総合的に判断をするという結論を出している。

仮に「対価性」という判断基準のみだと、少しでも対価を受ければ収益事業に該当してしまう可能性が生じることになり、また、仮に「民間との競合可能性」という判断基準のみでは、民間事業者の進出だけで収益事業に該当してしまう可能性がある²⁴⁾。後述する流山訴訟では、対価性要件のみから請負業の判断を導いているが、それとは異なる枠組みの判決である。本判決は公益法人税制の規定の趣旨・目的を踏まえた合理性の高い判決だと考える。

また、ペット葬祭業事件最高裁判決は、「民間との競合可能性」を要件事実としてではなく、間接事実と位置付け、法人税法施行令5条1項各号に該当するかどうか判断する上の考慮要素と考えているように思われる。イコール・フッティングはあくまで立法趣旨であり、法解釈に持ち込むにあたり一定の制約をかける必要がある。法人税法における収益事業該当性判断における法解釈は、あくまで法人税法2条13項及び法人税法施行令5条1項各号該当性が問われるべきであり、「民間との競合可能性」の存否のみで収益事業該当性が判断されることがあってはならないと考える。

なお、その後の、墓石カロート事件²⁵⁾においても、ペット葬祭業事件と同様に対価性、民間との競合可能性の観点を踏まえた上で、事業の目的・内容・態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に判断するという基準により結論を導いている。

第2節 対価性説

(1) 流山訴訟

流山訴訟は、収益事業該当性判断について、対価性説の立場に立つ判決となっている。請負業の範囲を拡張して解釈し、対価の流入を重視している。

①事案の概要と裁判所の判断の構造

X（原告・控訴人）の「さわやか福祉の会流山ユー・アイネット」は平成11年4月に千葉県知事から認証を受けた特定非営利活動法人（NPO法人）であり、法人税法7条所定の公益法人に当たる。NPO法人設立以前から引き続き行っていた「ふれあい事業」に

24) 同旨、入江政勝「公益法人等における収益事業の範囲についての一考察」龍谷大学大学院法学研究13（2011年）19頁（28-29頁）。

25) 第一審は、東京地判平成24年1月24日税資262号順号11859。控訴審は、東京高判平成25年4月25日税資263号順号12209。

加え、平成12年2月より流山市からの受託事業を、さらに同年4月からは介護保険事業を開始した。

本件訴訟の対象である「ふれあい事業」は、会員に対して「ふれあい切符」を販売し、会員は、これを使用することで、運営細則に定める家事サービス、介助、介護等のサービスを受けることができる。会員は、これらのサービスを利用したい時は、会の事務局に電話等により日時、内容を申し出てサービスの提供を受けることになるが、利用者は仕事が終了したときに、利用時間相当分の謝礼として現金の授受に代えて上記「ふれあい切符」により決済する。サービス利用者の支払う謝礼は1時間当たり8点＝800円で、その内サービス提供者（協力者）が謝礼として1時間当たり6点＝600円を受領し、残りの2点＝200円は事務運営費として会へ寄付することとされている。

平成13年5月29日、Xは介護保険事業等及び「ふれあい事業」に係る法人税につき確定申告をし、同年7月3日、「ふれあい事業」は法人税法2条13号所定の収益事業には当たらないことを理由に、同署長に対して更正の請求を行った。これに対し、同署長は平成13年12月11日、Xに対して「ふれあい事業」は収益事業の請負業に当たるとし、更正を行った。

Xはこれを不服として、所定の手続きを経た後で、本件「ふれあい事業」は法人税法2条13号所定の収益事業に該当しないにもかかわらず、本件更正は収益事業に該当するとして同事業から生じた所得に対して法人税を課したものであるから違法であるとして、訴えを提起した。本件の主たる争点は、有償ボランティアとして行っている「ふれあい事業」が法人税法施行令5条1項10号に規定する請負業又は同項17号の周旋業に該当し、法人税法7条、同2条13号所定の収益事業に該当するか否かである。

第一審の千葉地裁平成16年4月2日判決²⁶⁾は、請負業の意義を述べたうえで、サービス提供の主体者、対価性を理由に請負業該当性を判断し、次のように述べてXの請求を棄却した。

まず、法人税法施行令5条1項10号の請負業につき、「法人税法2条13号の収益事業の1つとして、『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』を挙げ、そのイにおいて『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な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経費をこ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を備えるもの』と規定している。このような法人税法施行令5条1項10号の文言からすれば、同号にいう『請負業』は、民法632条所定の請負を反復継続して業として行うものに限定されず、委任（民法643条）あるいは準委任（同法656条）を反復継続して業として行うものをも含むことが、文理上明らかというべきであり、また、公益法人等が委任あるいは準委任を業として行って収益を上げる場合に、同種の委任あるいは準委任を業と

26) 千葉地判平成16年4月2日・前掲注2)。

して営む営利法人等との間に競合関係が生じることからすれば、このような解釈は、前記のとおり²⁷⁾の法人税法7条及び2条13号の趣旨にも適うものである。」²⁷⁾と民法における請負よりも広い範囲をいうとした。

そして、本件ふれあいサービスは、直接サービスを行うのではなく、間接的に斡旋する形態であることから、前記千葉地裁判決は、サービス提供の主体について検討している。「提供するサービスの種類は、Xの運営細則に例示列举されており、また、サービスの利用、提供、利用会員の金銭的負担の額及びその履行の具体的な手続、サービスの提供に対する苦情処理等の本件事業の遂行に必要な手続も、全て、Xが主体となって手続を進める形で、Xの運営細則に定められており、現実にも、運営細則の定めどおりに、サービス利用の申し込みは会員からXの事務局に対して行われ、X事務局においてサービス提供に協力する会員を選定し、具体的な日時を調整して訪問予定表を作成発行し、これに基づいて協力会員の協力を得てサービス提供が行われ、利用会員の金銭的負担の決済もXが会員に販売するふれあい切符のみを通じて行われる等、本件事業におけるサービス提供に伴う手続は全て、Xが主体となって行われていることが認められる。」²⁸⁾とし、「Xは、協力会員をサービス提供の履行補助者として、自ら会員に対しサービス提供を行っているものと認めるのが相当」²⁹⁾と結論付けている。

また、対価性については、運営細則から任意性が乏しいことを根拠に対価性があるとの結論に導いている。前記千葉地裁判決では、「サービスの提供を受けた会員の負担については、予めXの運用細則で、その点数（すなわち負担額）が1時間当たり8点（800円相当）と定められており、運営細則が、負担の有無及びその内容をサービス利用会員の自由意思に委ね、サービスの提供を受けた会員が、運営細則で定められた負担を全くしなかったり、その負担点数（負担額）を自らの意思で変更する等の事態を許容しているとは認められないこと、利用会員が、負担点数をサービスの提供に協力する会員との間の合意によって変更したり、ふれあい切符ではなく現金で直接、協力会員に支払ったりすることも運営細則上予定されていないこと等を総合すると、サービスの提供を受けた会員がXの運営細則の定めに基づいて負担する1時間当たり8点（800円相当）のふれあい切符の点数は、Xが提供したサービスの対価として、Xに支払われるものであると認めるのが相当である。」³⁰⁾と判示されている。

このように、第一審の千葉地裁平成16年4月2日判決は、運営細則の規定ぶりから、サービスの主体性、対価性を認定し、請負業と結論付けている。

控訴審の東京高裁平成16年11月17日判決³¹⁾は、第一審の千葉地裁平成16年4月2日

27) 千葉地判平成16年4月2日・前掲注2) 86頁。

28) 千葉地判平成16年4月2日・前掲注2) 87頁。

29) 千葉地判平成16年4月2日・前掲注2) 87頁。

30) 千葉地判平成16年4月2日・前掲注2) 88頁。

31) 東京高判平成16年11月17日・前掲注8)。

判決を支持した。ただし、当該事業におけるサービスの提供は労働ではなく「ボランティア活動」であることを認め³²⁾、現行法の解釈、運用としては収益事業として課税することはやむを得ないが、Xの「このような課税がボランティアのインセンティブを喪失させ、社会が必要としている活動を障害する。」という主張は立法論としては傾聴すべきである³³⁾としている。

②分析

ここでは、ペット葬祭業事件最高裁判決の示した「民間との競合可能性」について、収益事業該当性判断において、考慮要素として取り扱っているか確認したい。

第一審の千葉地裁平成16年4月2日判決において、Xは、「収益事業は、非営利法人が収益を法的に分配しないことを除いて、営利法人と同様の収益を上げるための基本構造を持つものに限定されると解され、このような基本構造としては、〔1〕収益を上げる目的を有していること、〔2〕収益を上げるのに必要な人的、物的設備を有していることが挙げられる。」³⁴⁾と主張する。ふれあい事業では、協力した会員に報酬は一切支払われないのみならず、事業運営従事者である役員に対しても報酬は一切支払われず、事務従事者に対しても1時間当たり200円前後という、千葉県内の最低賃金の3分の1未満の低額の謝礼金が支払われ、たまたま生じた剰余金は、全て本件事業の必要経費に投入されるとしている。そして、営利法人との競争の条件を対等にして、収益を上げるためには、人的設備として、事業遂行に必要な役職員を雇用することが必要であるが、本件事業に従事するXの役員や職員は無報酬若しくはそれに近い形で活動している。本件事業の剰余金は、Xが本件事業によって得たものではなく、役職員のボランティア活動で生じたものであって、法令にいう「収益」に当たらないとする。従って、「本件事業は、営利法人と競合し得る『収益事業』としての基本構造を欠くものであり、『収益事業』に当たらない。」³⁵⁾として、本件事業が収益事業として基本構造を欠くボランティア活動である点を主張している。これに対し前記千葉地裁判決は、「法人税法2条13号にいう収益事業を、X主張の要件を具備するものに限定して解釈する根拠となるべき文言は、同法上見当たらず、また、同号の収益事業を原告主張の要件を具備するものに限定するとすれば、その法的性格上、本来、収益を上げる目的を有しないことが通常である公益法人等に対し、その収益事業から生じる所得に限って課税し、同種事業を行う営利法人等との競争上の公平を図ろうとした法人税法の

32) 大竹隆氏は、被告（税務署長）が「営利を目的としないことが条件とされるNPO法人であるから、受領する報酬が市場価格に比して低額であることは何ら不自然なことではない。」と主張することに対し、営利企業では行うことができない分野を行うことがNPOの役割で、NPO法人の活動が営利企業との競合関係にないことを認めているともとれる説明であると指摘する（大竹隆「NPO法人の社会的役割と支援税制」東北法学36号（2010年）95頁（110頁））。

33) 東京高判平成16年11月17日・前掲注8）78頁。

34) 千葉地判平成16年4月2日・前掲注2）81頁。

35) 千葉地判平成16年4月2日・前掲注2）81頁。

趣旨を失わしめることになりかねない。」³⁶⁾とした。このように、前記千葉地裁判決は、収益事業について、営利法人と同様の収益を上げるための基本構造を持つものに限定されないことを示す一方で、本件ボランティア活動が、民間の事業と競合するか否かという点については判断を示していない。

そして、控訴審の東京高裁平成16年11月17日判決では、Xのボランティア活動である主張に対し、「運営規則では予め負担額が予定され、……これに加えて、援助サービスの利用会員の負担額を1時間当たりふれあい切符8点（800円相当）、提供会員の受領額を1時間当たりふれあい切符6点（600円相当）と比較的低い金額が定められているが、Xが営利を目的としない特定非営利活動法人であり、Xの会員も利益を得ることが目的ではなくボランティアとして本件事業に参加しているものであることからすると、援助サービスの提供による価格を営利を目的とする法人の価格より低額に抑えられているのも当然ともいうことができること、また、介護保険の家事援助に対する報酬額が1時間当たり最低1,530円と定められていること、平成12年度の千葉県の最低賃金が1時間当たり672円であることを併せ考えると、本件事業における援助サービスに対する利用会員の負担額が些少でせいぜい儀礼的な謝礼にすぎず、おおよそ対価となり得ないものと認めることはできない」³⁷⁾と判示された。前記東京高裁判決は、介護保険事業と共通する要素がある活動により、多額ではないにしても剰余金を取得していることを理由に、法人税の課税がされることはやむを得ないとしている。前記東京高裁判決では、当該NPO法人の活動が、ボランティア活動であることを認めつつも、その活動が民間の事業と競合するか否かという点については、判断を示していない。

本判決は、法人税法施行令5条1項各号にいう請負業該当性は、請負業の範囲を広げたうえで、サービスの主体性、対価性から結論付けられている。そして、法人税法施行令5条1項各号は、民間企業と競合する業種として、限定列举されたものであるから、その業種の一つである「請負業」に該当すれば、収益事業になるという理論構成である。したがって、「民間との競合可能性」については、考慮していないと考えられる。

(2) NPO法人不動産賃貸業事件（東京地裁平成28年3月29日判決）³⁸⁾

ペット葬祭業事件以降、対価性・民間との競合可能性説の立場に立つと考えられる判決が続いてきた。しかし、平成28年のNPO法人不動産賃貸業事件において、対価性説の立場に立つ判断が下されている。

①事案の概要と裁判所の判断の構造

ここでは、NPO法人不動産賃貸業事件における、争点1の部分を取り上げる。

36) 千葉地判平成16年4月2日・前掲注2) 87頁。

37) 東京高判平成16年11月17日・前掲注8) 77頁。

38) 東京地判平成28年3月29日・前掲注9)。

本件は、原告である特定非営利法人グローバルヒューマンX（原告）は、ホームレスに対する社会復帰プログラムを提供するNPO法人であるが、そのプログラムの一環として行われる建物賃貸が、法人税法施行令5条5項に規定する不動産賃貸業と認定された事案である。

Xのホームページでは、本件事業について、「全国に1万8千人（平成19年厚生労働省全国調査報告）以上いると言われるホームレス、近年ではネットカフェ難民と言われる人たちが病院退院後に行き場のない人たちも大勢いる。このような人たちは、居住が一定していないという理由で、原則的に最後のセーフティーネットである生活保護は受けられていない。そこで、京都市・大阪市にて、主にホームレス向けに低家賃、敷金なし保証人なしで就労活動の拠点となる宿泊所の提供及び、就労自立・日常生活自立・社会的自立に向けての指導、援助を行なう住宅を提供しています。また、行政や利用者から求められるニーズが多様化する中、民間ならではの運営と発想で、利用者に応じた細やかな支援と、地域での一般社会生活に近い環境を提供することにより、効果的な自立の助長につながると考えています。」とし、「(1) 就労による自立意欲と能力がある方 求職活動の拠点となる宿泊所の提供を行うとともに、面接のノウハウ指導等就労に関する相談事業を行います。(2) 生活習慣、金銭管理能力や社会適応能力に若干の課題がある方 通過型の住宅として利用していただき、将来の安定した居住生活に向けて指導・援助を行います。」³⁹⁾と説明されている。

本件は、Xが、平成23年6月27日にホームレスに対して建物の居室を居住用として貸し付ける事業につき、法人税法2条13号の定める収益事業に該当するとされた更正処分について、これを不服として、訴えを提起したものである。争点は、ホームレスに対する不動産の貸付けが、法人税法施行令5条1項5号に規定する不動産貸付業に該当し、法人税法7条、同2条13号所定の収益事業に該当するか否かである（不動産貸付業以外の争点については省略する）。

東京地裁平成28年3月29日判決⁴⁰⁾では、本件建物貸付業は、賃貸借契約があり、これに対する対価の収受を根拠に不動産貸付業に当たると結論付け、Xの請求を棄却した。

まず、東京地裁は、「Xは、マンション等の入居者との間において、本件各賃貸借契約を締結し、マンション等の居室を有償で貸し付けて、入居者からの家賃等の収入（本件金員）を得ていることに照らせば、本件建物貸付業が、収益事業である不動産貸付業に該当することは明らかである。」とする。そして、Xの「本件建物貸付業が、一般営利企業が行う不動産貸付業と競合するものではないから、収益事業である不動産貸付業には当たらない」という主張については、「法人税法7条は、公益法人等の収益事業から生じた所得以外の所得については、法人税を課さない旨を定め、同法2条13号は、収益事業を『販

39) 特定非営利法人グローバルヒューマン、<http://g-human.com/>（2018.1.6）。

40) 東京地判平成28年3月29日・前掲注9）。

売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるもの（営まれるもの）』をいう旨を定めているところ、同号を受けて、法人税法施行令5条1項は、一般営利企業と競合関係にないと認められる事業を収益事業の対象から除くなどして、課税対象とされる収益事業の範囲（特掲事業）を個別具体的に規定している。そうである以上、公益法人等の営む事業につき、同項の規定を離れて、一般営利企業が行う事業と競合しているか否かを考慮することによって、収益事業に該当するか否かを判断することは、法人税法及び法人税法施行令の予定するところでないことは明らかであり、課税の公平の観点からも相当でないというべきである。」と説示する。

さらに、不動産貸付業の認定については、「Xは、ホームレス等支援事業に係る費用は、Xが行政又は生活保護受給者から受領している住宅扶助金の額を上回っているから、住宅扶助金は賃貸料に該当せず、本件建物貸付業は、収益事業である不動産貸付業に当たらない旨主張している。しかしながら、前記前提事実のとおり、本件各賃貸借契約においては、Xがマンション等の入居者に無償で食事や生活品などを提供し、就労支援や実地研修を行うことは、契約の内容とされておらず、Xが、本件建物貸付・支援元帳の摘要欄に、『家賃』、『(大津市)家賃』、『水道代』、『共益金』、『レンタル料』等と記入した上で、入居者からの家賃等の収入（本件金員）を計上していることに照らしても、本件金員が本件各賃貸借契約に基づく賃借料等として支払われたものであることは明らかである」と説明する。

そして、本来の事業との関連性について、「Xは、ホームレス等支援事業が主たる事業であり、本件建物貸付業は、ホームレス等支援事業に付随し、又は、これと一体として行われるものであって、本件建物貸付業のみを抜き出して、収益事業と認定することはできない旨主張している。しかしながら、前記検討のとおり、法人税法及び法人税法施行令は、公益法人等の行う事業が収益事業に該当するか否かについて、同施行令5条1項の掲げる事業（特掲事業）に該当するか否かによって判断することとしているのであり、法人税法その他の関係法令を通覧しても、公益法人等の行う他の事業との実質的な関連性の程度を勘案すべきことを定める規定は見当たらない。そうである以上、本件建物貸付業が、ホームレス等支援事業と密接に関連しているからといって、収益事業である不動産貸付業に当たらないということはできない。また、同施行令6条の規定内容に照らしても、公益法人等は、自身の行う事業のうち、収益事業（特掲事業）に該当するものについては、これを特に区分して経理することが当然に予定されているというべきである。」と説示した。

②分析

まず、民間との競合可能性について検討する。「ホームレスに対する居住場所の提供」事業は、社会通念上、一般的な民間事業者が行う事業と考えるのは困難であり、「民間との競合可能性」が生じる事業であるということは明らかに難しい。

東京地裁平成28年3月29日判決は、賃貸借契約があり、これに対する対価の収受を根拠に不動産貸付業に当たると結論付けている。したがって、本件は、賃貸借契約とその対

価の存在を根拠に不動産貸付業を認定し、法人税法施行令5条1項各号に規定する特掲事業に該当することを理由に、法人税法2条13号所定の収益事業に該当している。本件は、流山訴訟と同じ対価性説に立つものであり、民間との競合可能性については、全く考慮されていないと考えられる。

第3節 小括

本章では、対価性・民間との競合可能性説、対価性説の裁判をそれぞれ確認した。

「対価性」という判断基準のみだと少しでも対価を受ければ収益事業に該当してしまう可能性が生じることになり、また、仮に「民間との競合可能性」という判断基準のみでは、民間事業者の進出だけで収益事業に該当してしまう可能性がある。ペット葬祭業事件最高裁判決は、対価性要件のみを判断要素として適用することによる課税範囲の拡張に、一定の歯止めをかけたものと評価できる。

また、ペット葬祭業事件最高裁判決は、「民間との競合可能性」を要件事実としてではなく、間接事実と位置付け、法人税法施行令5条1項各号該当性判断のための考慮要素と捉えている。法人税法における収益事業該当性判断における法解釈は、あくまで法人税法2条13項及び法人税法施行令5条1項各号該当性が問われるべきである。そのため、「民間との競合可能性」の存否のみで、収益事業該当性が判断されることがあってはならないのである。

しかし、ペット葬祭業事件以降、対価性・民間との競合可能性説による判決が続く一方で、対価性説の立場に立つ判決も存在することから、収益事業課税における判断基準が確定しているわけではないようである。

そこで、第3章では、立法趣旨である「民間との競合可能性」を法解釈において考慮要素として適用することは許されるのか、また、「民間との競合可能性」の法的意義について、その範囲を検討する。

第3章 イコール・フットィングの法解釈への取り組み

本章では、イコール・フットィングの法解釈への取り組みについて検討する。法律の解釈は、あくまで法律が定めている文言との関係から読み取れる範囲内でなくてはならない。そこで、①立法論である「民間との競合可能性」を法解釈論において考慮要素として適用することが許されるか、②「民間との競合可能性」の法的意義の2点について考察を進める。

第1節 収益事業課税と租税法律主義

(1) 租税法律主義

はじめに、収益事業課税制度について、法人税法における「収益事業」の定義がなく、

法人税法施行令及び通達でその要件が定められていることにつき、租税法律主義の観点から検討する。

昭和 25 年の公益法人等の収益事業課税制度の改正では、法人税法で収益事業を定義せず、法人税法施行令に委任する形で 29 業種を規定した。これは、事業税に移行して廃止された旧営業税法において課税営業として特掲されていた 29 の業種をそのまま法人税の収益事業として規定した⁴¹⁾ものであるが、営業税法は、法律で業種を規定していたのに対し、公益法人等の収益事業課税については、政令に委任されている⁴²⁾。これは、社会・経済情勢の変化に対応して、機動的に税務執行することを目的にしたものであると考えられる。

まず、課税要件法定主義の観点から問題点を確認する。現在、収益事業の範囲は当時の 29 業種から 34 業種になっているが、これは全て、法人税法施行令の改正によって追加が行われている。なお、法人税法施行令で業種の定義はされておらず、業種のあてはめは、通達によって行われる。さらに、第 2 章で確認したように、事業や業種の定義が、法人税法で規定されていないため、その範囲は拡張する方向になりやすい⁴³⁾。政令への委任に、社会・経済情勢の変化に対応して、機動的に税務執行するという一定の合理性があるにしても、課税要件法定主義の観点からすれば、その解釈まで課税庁の自由裁量で行うということであれば、大きな問題があると考えられる。

次に、課税要件明確主義の観点からの問題点を確認する。信託銀行である納税者が、米国子会社を代理人として外国法人である各取引先との間で行っていたレポ取引から生じる債券の売買代金と再売買代金との差額によって得られる所得が、所得税法 161 条 6 号の「貸付金（これに準ずるものを含む）……の利子）」にあたるとの課税庁の主張が排斥された東京高裁判平成 20 年 3 月 12 日判決⁴⁴⁾では、「専ら経済的な効果に着目して『貸付金』の解釈の範囲を広げ、『これに準ずるものを含む。』との規定と相まってその外延を不明確にする結果をもたらすことは、租税法律主義の内容である租税要件明確主義に沿った解釈ということはできず、租税要件明確主義に反した解釈とならないためには、外延を不明確にすることのない解釈を行うべきであって」⁴⁵⁾と説示されている。公益法人等の収益事業課税において、その公益法人等の事業が、法人税法施行令 5 条 1 項各号に限定列挙される 34 事業のいずれかの事業と同質の性格を持つという理由によって、その業種の範囲を不当に拡大解釈した場合、全ての活動が収益事業に該当することになりかねず、厳格な解釈

41) 渡辺淑夫『公益法人課税の理論と実務〔5訂版〕』（財務詳報社、1994 年）8 頁。

42) 永島公孝「公益法人課税における租税法律主義」非営利法人研究学会誌 9 号（2007 年）63 頁（68 頁）。

43) 酒井克彦教授は、「通達の『反対解釈』や『準用』、『類推適用』などというものが果たしてあり得るのか疑問も生じる（酒井克彦「逆ハーフトックスプランの法的脆弱性」税務事例 49 巻 10 号（2017 年）」とする。なお、通達に定めていない要件を、解釈により付加するのは、租税法律主義の趣旨に抵触するとした事例として、東京高判平成 23 年 8 月 4 日税資 261 号順号 11728 参照。

44) 東京高判平成 20 年 3 月 12 日税資 258 号順号 10915。

45) 東京高判平成 20 年 3 月 12 日・前掲注 44) 22 頁。

を行う必要がある。税法において文理解釈が要請されるのは、民法のように改正が困難な法律と異なり、改正が容易であるという事情がある⁴⁶⁾。

したがって、租税法律主義の観点から、公益法人等の収益事業課税に対する法解釈にあたっては、対価の存在を根拠として安易な拡張解釈をするべきではなく、収益事業該当性要件を厳格に解釈する必要があると考える。

(2) 税法解釈におけるイコール・フッティング

ここでは、立法趣旨であるイコール・フッティングを法解釈における考慮要素とする是非について検討する。

税法は侵害規範であり厳格解釈が要請されるため、文理解釈が原則とされる⁴⁷⁾。木山泰嗣教授は、例外的に趣旨・目的を考慮した解釈が可能になる場合として、①文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合（例外①）と②文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが可能な場合でも、その帰結（結論）が明らかに不合理である場合（例外②）があると説明される⁴⁸⁾。

公益法人等の収益事業課税は、木山泰嗣教授の示した例外②に該当すると思われる。公益法人等の活動は、本来非課税であるところ、収益事業となる34業種を限定列挙して課税することとしている。しかし、対価が存在すれば課税するということになれば、全ての公益法人の活動が課税されることになりかねず、公益法人税制の規定の趣旨・目的から逸脱することとなる。したがって、公益法人等の収益事業課税については、その趣旨・目的を考慮した解釈が可能であると考える。

一方で、ペット葬祭業事件において、最高裁が示した「民間との競合可能性」は、条文に定める課税要件に該当するものでない。立法趣旨である「民間との競合可能性」を、課税における判断基準として機能させることについて、文理解釈を厳密に考える租税法がそのまま受け入れてよいか、という問題が想起される。国民に保障された財産権を侵害する課税要件を定めたのが税法であるから、租税の賦課徴収は議会の制定した法律によらねば

46) 三木義一教授は「民法上の法の不備は、民法改正が容易ではないため、判決を通じて、是正していくことが慣行化してきたし、現実的には必ずしも否定できない面がある。しかし、税法は毎年税制改正があり、裁判所が違法判断を示せば、すぐにそれに対応して、法改正が可能な領域である。したがって、裁判所が、条文の趣旨解釈をして課税要件を補充する必要はまったくない。課税要件が欠けていたら課税処分ができないだけであり、改正が必要ななら、改正すればよいだけの話である。」と説明される（三木義一「判批」税訴訟学会『租税訴訟 第5号－租税訴訟における最高裁判例の動向－』（財経詳報社、2012年）168頁（177-178頁））。

47) 占部裕典教授は、「立法趣旨・目的を勘案せずただ文言を機械的・形式的に適用するという法解釈は誤りであると言わざるを得ない。あくまでも『文理解釈』は、法の趣旨・目的・法的な構造に沿った『文理解釈』でなければならない。それは、文理からまったく離れて法の趣旨・目的から独自に要件を創設するような解釈（これをもって『目的論的解釈』と呼ぶ論者もいる。）などとは異なるものである」と説明される（占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社、2013年）39-40頁）。

48) 木山泰嗣「税法解釈の在り方－文理解釈は正しいのか」青山法学論集58巻2号（2016年）73頁（126頁）。

ならないという原則（租税法律主義）がある。条文上、課税要件が存在しないまま、最高裁による判例により事実上の立法が行われることは、租税法律主義の観点から望ましいことではない。故川島武宣博士は、「最高裁判所が、判決中に抽象的法律論を書くことによって『判例』という形式での『立法』をする、ということを承認することはできない。」⁴⁹⁾と説かれる。

しかし、公益法人等の収益事業課税制度については、公益法人税制の規定の趣旨を超えて課税を拡張する解釈に歯止めをかけ、その趣旨・目的に沿った課税をするという観点から、イコール・フッティングは、一定の範囲において法解釈における考慮要素とされるべきだと考える。議会においては、適正・公正な課税を実現しようとして法律を制定しており、その決定や意思は租税法律主義において尊重されるべきものである。法の適用にあたっては、文理の背景にある趣旨・目的を離れて機械的に適用するのは適切でなく、その法律の趣旨も重んじるということについても、租税法律主義の要請するところでもあるのではないだろうか。そのため、ペット葬祭業事件最高裁判決の示した「対価性」と「民間との競合可能性」の両方を収益事業該当性判断における考慮要素として適用する判示は、公益法人税制の規定の趣旨に沿った妥当性の高い判断であり、その後の裁判でも踏襲されることとなったと思われる。

したがって、イコール・フッティングは、公益法人等の収益事業該当性判断において、法解釈における考慮要素として一定範囲で適用することが妥当であり、これにより、公益法人税制の規定の趣旨・目的に沿った課税が実現できるものと考ええる。

第2節 民間との競合とは何か

永島公孝税理士は、公益法人の事業がどこかで営利企業の事業と重なるなら競合したと見るのが理論的である⁵⁰⁾とする。そうすると、公益法人等の行う活動が営利企業の事業と類似している場合、その公益法人等の活動が対価性を有すれば、全ての公益法人等の活動は、「民間との競合可能性」があるということになりかねない。このような立場に立つと「民間との競合可能性」は、収益事業該当性の判断基準として機能しなくなってしまう。

「民間との競合可能性」を収益事業該当性の判断基準とするためには、その法的意義を明らかにすることが必要となる。そこで、本節では、その判断基準を他の法律に求めることとし、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。）における「競争」と同様に解釈することができないか検討を進める。

(1) 「民間との競合可能性」の法的意義

独禁法2条4項では、競争について次のように定めている。

49) 川島武宣『川島武宣著作集 第5巻 法律学1』（岩波書店、1982年）202頁。

50) 永島・前掲注42) 74頁

(独禁法2条4項)

この法律において「競争」とは、二以上の事業者がその通常の事業活動の範囲内において、かつ、当該事業活動の施設又は態様に重要な変更を加えることなく次に掲げる行為をし、又はすることができる状態をいう。

- 一 同一の需要者に同種又は類似の商品又は役務を供給すること
- 二 同一の供給者から同種又は類似の商品又は役務の供給を受けること。

独禁法2条4項によると、競争は、事業者であることが前提であるため、同法上の事業者の定義を確認する必要がある。独禁法では、「『事業者』とは、商業、工業、金融業その他の事業を行う者をいう。事業者の利益のためにする行為を行う役員、従業員、代理人その他の者は、次項又は第三章の規定の適用については、これを事業者とみなす。」(独禁法2条1項)としている。

独禁法の事業の主体には、商法上の商人概念のような営利性は必要とされておらず、また自然人、法人、私法人、公法人なども問われない⁵¹⁾。ボランティア活動についても、営利性がなくても独禁法上の事業者になる可能性がある^{52) 53)}。ただし、泉水文雄教授は、地方公共団体など公共的性格を持つものについて、次のように説明している。

「ただし、注意すべきは、国や地方公共団体、教育、専門職業が事業にあたるとはいつでも、これらの者の行為の反競争効果の判断が、通常の事業者と同じであるとは限らないことである。第1に国や地方公共団体ではそれらが公共的性格を持つことから、第2に教育および専門職業では競争のあり方や事業者と顧客との情報の格差(非対称性)などアンバランスな関係が存在することなどから、個々の規定を適用し反競争効果を判断する際にはそのような事情が考慮されることがある。」⁵⁴⁾

次に、競争について検討する。独禁法では、「同一の需要者」に対して供給しようとする行為のみが、「競争」と呼ばれる(独禁法2条4項)。言い換えれば、同法2条4項の

51) 金子貴嗣=川濱昇=泉水文雄編『独禁法〔第5版〕』(弘文堂、2015年)21頁(泉水文雄執筆)(21頁)。

52) 最判平成元年12月14日民集43巻12号2078頁では、「独禁法二条一項は、事業者とは、商業、工業、金融業その他の事業を行う者をいうと規定しており、この事業はなんらかの経済的利益の供給に対応し反対給付を反覆継続して受ける経済活動を指し、その主体の法的性格は問うところではないから、地方公共団体も、同法の適用除外規定がない以上、かかる経済活動の主体たる関係において事業者にあたると解すべきである。」と説示されている。

53) 金子貴嗣ほか・前掲注51)22頁-23頁では、「宗教団体などが、事業者にあたるかどうかについては先例がない。なお、教育、宗教については、消極説をとる場合にも、これらが収益事業等(私立学校26条参照)を行う範囲では事業者にあたる。たとえば、学校がその敷地に駐車場を設置して料金を取っている場合に、近隣の駐車場経営者と駐車料金の協定をすれば独禁法に違反する。」としている。

54) 金子貴嗣ほか・前掲注51)23頁。

「競争」が行われる市場は、需要者と、その需要者によって選択肢とされる供給者によって、構成される⁵⁵⁾。また、競争の定義は、「できる状態」とすることから、競争は顕在競争のほか潜在競争を含むこと、および供給に関する競争と購入する競争（供給を受ける競争）の両方を含むことを明らかにしている⁵⁶⁾。そして、競争関係とは独禁法2条4項にいう「競争」をしている複数の競争者の関係、言い換えれば、同一の市場に属する複数の供給者の関係を指した言葉と考えられる^{57) 58)}。

そうすると、「売る競争」を前提とすると、需要者にとって、選択肢となる供給者の範囲がどのようになされるか（需要の代替性の認定方法）が重要になる。これについては、白石忠志教授は、「結論としては、需要者がどう受け止めるのかに関して、公正委や裁判所が、ある程度の資料を集めつつ、それに立脚して、みずからの良識に従って行う、ということに尽きる。」⁵⁹⁾と説明されている。

以上のように、独禁法における「売る競争」を前提とした競争関係について確認を行ってきた。独禁法における「競争関係」は、「自己と他の事業者との間に、その通常の事業活動の範囲内において、かつ、当該事業活動の施設又は態様に重要な変更を加えることなく、同一の需要者に同種又は類似の商品又は役務を供給し、又は供給することができるという関係が成り立つこと」をいう。公益法人等の収益事業課税制度における「民間との競合可能性」は、公益法人等の行う事業が、民間事業者との間において競争関係にあると解されるので、それは、独禁法の「競争関係」と同様に、市場でのぶつかり合いという意味では同一概念であると考えられることから、同一の基準で判断することが妥当であると思われる⁶⁰⁾。

(2) 裁判における民間との競合可能性判断

ここでは、裁判において、「民間との競合可能性」をどのように評価しているか分析を進めることとする。

東京地裁平成24年1月24日判決⁶¹⁾では、宗教法人X（原告・控訴人）が受け取る永代使用料のうち、墓石及びカロート（墓石の基礎と一体となった骨壺等を収納するための設

55) 白石忠志『独禁法〔第3版〕』（有斐閣、2016年）41頁。また、「世の中には、異なる需要者を相手にしている供給者らが互いにライバル心を燃やす場合があるが、そのようなものは、2条4項にいう『競争』には該当しない」と説明されている（同・41頁）。

56) 金子貴嗣ほか・前掲注51) 25頁。

57) 白石・前掲注55) 54頁。

58) 独禁法2条4項の競争の定義について、認定した裁判例として、大阪高判平成26年10月31日判決1409号209頁がある。

59) 白石・前掲注55) 61頁。

60) 例えば、流山訴訟におけるボランティア活動は、民間との競合可能性について、独禁法における「競争関係」と同義に解釈する場合、事業活動の態様に重要な変更を加えることなく、同一の需要者に対して、介護保険サービスに類似した役務を提供しているといえるため、競争関係が生じているものと理解されよう。

61) 東京地判平成24年1月24日・前掲注25)。

置物)に係る部分について、法人税法上の収益事業該当性が争われた。この判決では、「墓石及びカロートの販売は、外形的に法人税法施行令五条一項一号に規定する物品販売業であるものと認められるだけでなく、その事業に伴う財貨の移転は、まさに墓石及びカロートという物品の移転とその設置に伴って行われる行為の対価の支払として行われるものであり、当該事業は、一般的に石材店等の宗教法人以外の法人が行っている墓石等の販売業と競合するものであるといえるから、Xが行う墓石及びカロートの販売事業は、社会通念に照らしてみても、実質的に同号に規定する物品販売業に該当するというのが相当である。」⁶²⁾と判示されている。この判決では、Xが行う活動が、民間事業者が行う墓石の販売と競合し、社会通念に照らして物品販売業に該当すると事実認定している。これは、宗教法人の行う活動が、実質的に墓石の販売をしているのと同等の行為と評価されたためだと考えられる。

控訴審の東京高裁平成25年4月25日判決⁶³⁾は、「Xが行っている事業は、その全体がXが主張するような墳墓所貸付業であるとはいえず、その事業のうち墓石及びカロートに係る部分は物品の販売に当たると解されるというべきである。そして、当該物品の販売における財貨の移転は、一般的な石材業者が行っている墓石等の販売と何ら変わることはなく、墓石等の販売において、Xと石材業者は競合するといえるから、Xが行っている事業のうち墓石及びカロートの販売に係る部分は、物品販売業に該当することとなる。」⁶⁴⁾と説示する。本件第一審判決と同様に、「民間との競合可能性」について、一般的な石材業者の墓石等の販売と同等か否か、という基準に基づいて、判断されている。本件においては、当該宗教法人と他の石材業者との間に、その通常の事業活動の範囲内において、かつ、当該事業活動の態様に重要な変更を加えることなく同一の需要者に同種の商品を供給しており、独禁法でいう競争関係と考えることができる。

また、東京地裁平成22年4月22日判決⁶⁵⁾では、財団法人X(原告・控訴人)が郵便局舎を建設して郵政公社に提供し、金員の支払を受けるという業務について、法人税法上の収益事業該当性が争われた。この判決では、「郵政公社に対する局舎に係る不動産の貸付けは、法令上、原告しかすることができないものとはされておらず、また、前記1(1)エ(オ)で認定した事実によれば、実際にもX以外の多数の民間人等が郵政公社に対して局舎に係る不動産の貸付けをしていることからすると、営利法人との競合という点を勘案したとしても、本件局舎契約による不動産の貸付けに係る事業を収益事業から除外する実質的な理由はないといわざるを得ない。したがって、Xの主張は採用することができない。」⁶⁶⁾と判示される。ここでは、X以外の多数の民間人等が郵政公社に対して局舎に係る

62) 東京地判平成24年1月24日・前掲注25)20頁。

63) 東京高判平成25年4月25日・前掲注25)。

64) 東京高判平成25年4月25日・前掲注25)6頁。

65) 東京地判平成22年4月22日税資260号順号11426。

66) 東京地判平成22年4月22日・前掲注65)27頁。

不動産の貸付けをしている事実をもって、一般的な不動産貸付業と何ら変わることがなく、民間の不動産貸付業と競合するという結論を導いている。

そして、控訴審の東京高裁平成 23 年 2 月 24 日判決⁶⁷⁾では、「B 公社に対する局舎に係る不動産の貸付けは、法令上、X しかすることができないものとはされておらず、また、実際にも X 以外の多数の民間人等が B 公社に対して局舎に係る不動産の貸付けをしていることからすると、営利法人との競合という点を勘案したとしても、本件局舎契約による不動産の貸付けに係る事業を収益事業から除外する実質的な理由はないといわざるを得ないことは前記判示のとおりであり、本件局舎業務が市場における競争原理とは無縁のスキームで行われていると認めるに足る証拠もない。」⁶⁸⁾と判示される。本件についても、自己と他の不動産業者との間に、その通常の事業活動の範囲内において、かつ、当該事業活動の態様に重要な変更を加えることなく、同一の需要者に類似の役務を供給しており、独禁法という競争関係と考えることができる。

ところで、注目されるべき点は、本件控訴審判決において、「法令上、X しかすることができないものとはされておらず」とされている点である。また、岡山地裁平成 21 年 3 月 19 日判決⁶⁹⁾では、ペット葬祭業事件最高裁判決を引用した上で、「上記文理及び収益事業に課税する目的からすれば、『収益事業』は、収益を上げる事業のうち、公益法人以外の法人でも行うことができる事業で、これらの法人の事業と競合するものに限られることは明らかである。」⁷⁰⁾と説示されている。公益法人は、特定の目的のため設立され、その公益法人のみにしか法令上許可されない事業がある⁷¹⁾。それらの事業は、競争関係を検討するにあたって、極めて高い公共性を加味されるべきであり、外形的に類似の民間事業者の事業とは競合しないと結論付けることができるように思われる⁷²⁾。

公益法人等が、営利法人と比較して特別な取り扱いをするためには、自由な経済競争を前提とすると、その活動が十分な社会的意味を持っていることが、一般的に見て明らかである必要がある。特別な取り扱いをするためには、その公益法人等の活動が十分な社会的意味を持つ「公共性」を有することが必要であり、「公益性」を有するのみでは必ずしも

67) 東京高判平成 23 年 2 月 24 日税資 261 号順号 11624。

68) 東京高判平成 23 年 2 月 24 日・前掲注 67) 18 頁。

69) 岡山地判平成 21 年 3 月 19 日税資 259 号順号 11163。

70) 岡山地判平成 21 年 3 月 19 日・前掲注 69) 8 頁。

71) 例えば、社会福祉法第 2 条を根拠とする第 1 種社会福祉事業、第 2 種社会福祉事業は、原則として、国、地方公共団体、社会福祉法人が実施することができるとされている。

72) 例えば、事前照会に対する文書回答事例「NPO 法人が児童福祉法に基づく小規模保育事業の認可を受けて行う保育サービス事業に係る税務上の取扱いについて」東京国税局、<http://www.nta.go.jp/tokyo/shiraberu/bunshokaito/hojin/161107/index.htm> (2018.1.8) では、NPO 法人が行う横浜市小規模保育事業について、第 2 種社会福祉事業である認可保育事業と事業の目的及びその性質において異なることはないことを理由に、法人税法施行令 5 条 1 項各号に列挙される 34 事業のいずれにも当たらないものと解されますとしている。これは、法人税法施行令 5 条 1 項各号列挙の業種判断にあたり、民間との競合可能性を考慮要素としたことで、第 2 種社会福祉事業である認可保育園の公共性が評価された結果、34 業種のいずれにも当たらないとされたと理解することができる。

十分でない。なぜなら、「公益性」は多義にわたり、営利企業の活動についても、公益性がないとは必ずしも言えないからである。なお、「公共性」の有無は、東京高裁平成23年2月24日判決のとおり、原則として、法令上の規定の有無によって判断されるべきであろう。

したがって、公益法人等の活動に「公共性」が認められる場合には、民間事業者の事業と競合することがなく、収益事業に該当しないこととなる。一方、「公共性」が認められない場合には、「民間との競合可能性」は、収益事業該当性判断における考慮要素とされるが、その適用にあたっては、その公益法人等の性格を考慮する必要があると考えられる。この点は、第4章において、検討する。

第3節 小括

本章では、まず、収益事業課税制度は、課税要件法定主義、課税要件明確主義の観点から問題があり、業種概念について、対価性の存在を根拠として安易な拡張解釈をするべきではないとした。

次に、文理解釈の在り方について検討した。公益法人税制の規定の趣旨を考慮せずに、対価が存在すれば課税するということになれば、全ての公益法人の活動が課税されることになりかねず、その趣旨・目的から逸脱することとなる。そのため、公益法人等の収益事業課税制度については、公益法人税制の規定の趣旨を超えて課税を拡張する解釈に歯止めをかけ、その趣旨・目的に沿った課税をするという観点から、イコール・フットィングは、一定の範囲で法解釈における考慮要素とされるべきである。

「民間との競合可能性」の法的意義の検討では、独禁法における「競争」を取り上げた。独禁法における競争関係は、「自己と他の事業者との間に、その通常の事業活動の範囲内において、かつ、当該事業活動の施設又は態様に重要な変更を加えることなく、同一の需要者に同種又は類似の商品又は役務を供給し、又は供給することができるという関係が成り立つこと」をいう。これはイコール・フットィングでいう民間との競合においても妥当する。この点について、一連の過去の裁判例を確認した結果、独禁法でいう競争関係と同一の基準で判断が行われていることが認められ、また、法令上、その公益法人しか行えないとされる「公共性」を有する活動については、民間事業者との競合が生じないことは明らかであると結論付けることができたとした。

しかし、第2章で確認した対価性説に立つ流山訴訟、NPO 法人不動産賃貸業事件において、民間との競合可能性について、一切触れられていない。また、ペット葬祭業事件最高裁判決は、「民間との競合可能性」を考慮要素として適用することを示しているが、どのような場面で、どの程度考慮されるべきであるのか示している訳ではない。

そこで、第4章では、民間との競合可能性を法解釈において考慮要素として適用するにあたり、どのような制限を行うべきか検討を行うこととする。

第4章 法解釈におけるイコール・フッティングの限界

本章では、民間との競合について、法解釈において考慮要素として適用するにあたり、どのような制限を行うべきか検討を行う。現行税制では、多様な性格を持つ公益法人を一括して、公益法人等としている。しかし、これらの性格の異なる法人を法解釈上、同等に取り扱うのは、疑問なしとしない。

まず、第1節では、法人税法上、公益法人等が非課税とされる理由について検討する。そこで、原則課税論、非課税論に関して検討を行い、その理由を明らかにする。

公益法人等の活動が非課税とされるのは、個人への配当ができないことに加え、もともと公益法人は、準公共法人としての性格を持っており、収益の自由な処分権について制約を受けている点にあると考える。そうすると、法人税法は、性格の異なる公益法人を一律に公益法人等としているが、これらを解釈上同等に取り扱うべきでなく、その法人の性格に応じて、法解釈上、民間との競合可能性を考慮要素として適用される程度を変えるべきである。

第2節では、個別の公益法人について検討を行う。ここでは、大きく性格に差異がある社会福祉法人、NPO法人について取り上げる。そして、これらの法人を法人税法上の普通法人である社団法人と比較しつつ検討を行う。

第1節 公益法人等が非課税とされる根拠

(1) 原則課税論・原則非課税論

原則課税説は、公益法人等の活動が本来課税されるべきところ、公益活動に対する支援という立場から優遇税制とされていると捉える立場である。

公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針（平成15年6月27日閣議決定）⁷³⁾では、「現行の公益法人制度は法人格の取得と公益性の判断や税制上の優遇措置が一体となっているため、様々な問題が生じている。このため、法人格を一定の優遇措置と分離し、公益性の有無に関わらず新たに非営利法人制度を創設する。」としていて、現行の公益法人税制を優遇措置として取り扱っている。

一方、原則非課税論は、本来課税されるべきでない公益法人等に対して、収益事業に対して例外的に課税されるものであるから、収益事業該当性要件は厳格に解されるべきとする立場である。原則非課税論では、法人擬制説を前提とする法人税の性格を根拠とした主張が代表的である。

田中治教授は、「公益法人は、もともと利潤を獲得することを目的として法人の活動をするわけでもなく、また、たとえ一定の剰余金が生じたとしても、それを個人に分配する

73) 平成15年6月27日閣議決定 公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針、<http://www.cas.go.jp/jp/seisaku/koueki/siryuu.html> (2018.1.6)。

ことを予定するものではないという点に、本来の事業（非収益事業）に対する非課税の根拠をもつということが出来る。本来の事業（非収益事業）を行う限りにおいては、法人の課税を正当化するための個人所得税の前取りという前提それ自体を欠くことになるからである。要するに、公益法人の原則非課税措置は、優遇措置でもなんでもなく、課税の対象とされる『所得（最終的に個人に分配される所得）』がないことの当然の帰結である。」⁷⁴⁾と説明される。

三木義一教授は、「法人税は、所得税法における配当控除が象徴するように、法人の利益は本来株主のもので、株主が配当として受け取る個人所得の前取りとして構成されている。」とし、法人税を所得税の前取りと位置づける法人擬制説を前提とする。そして、一方で、「公益法人は利益を得ても、社員には配分することはなく、社員は公益法人活動から個人所得としての配当を受けることがなく、個人所得税の前取りとしての法人税の対象にする必要が本来ないのである。」とする。そのうえで、「公益法人も通常の営利法人同様本来課税されるべきであり、特例的に非課税にされているのであれば、非課税要件は厳格に解釈しなければならないであろう。しかし、本件は全く逆であり、本来的に非課税であるべきものを、……例外的に課税しようというものであるから、公益法人等の収益事業における課税要件は、厳格に解釈しなければならない、安易に立法趣旨を推定して、明文規定のない課税要件を創設して課税してはならないのである。」⁷⁵⁾と論じられるのである⁷⁶⁾。

(2) 検討

まず、原則非課税論が主な根拠とする法人擬制説について検討を試みる。なお、ここでは準公共法人的な性格を持つ公益法人を前提とする。

藤谷武史准教授は、法人擬制説は、「『法人税は、窮極的には株主に配当されるべき利益（配当可能利益）を減少させるので、法人税の負担を負っているのは、株主である』とい

74) 田中治＝忠岡博「有償ボランティアに対する法人課税の是非」税経通信 60 巻 2 号（2005 年）155 頁（158 頁）。

75) 三木義一「宗教法人によるペット供養の非収益事業性」立命館法学 2004 年 6 号（2004 年）1714 頁（1718 頁）。

76) また、三木教授は、「近時、ドイツを中心に『市場所得説』という所得概念が支持を得つつある。この説によれば、課税対象である所得は『納税義務者が営利目的をもった活動を通じて、市場において獲得した経済的利得』ということになる。つまり、納税者が得る様々な利益のうち、市場を媒介として受ける利益のみが課税対象であり、したがって、市場外の利得、たとえば相続、贈与による利得、偶発的な償金、帰属収入、自家消費、および趣味から生じた利得等は、所得には含まれない、と解する立場である。その根拠として、所得の算定は名目的価値に基づいて測定され、その価値は市場によって形成される価値であることも指摘されている。この立場からすると、そもそも租税というのは、単なる『社会の会費』ではなく、国や自治体が整備した市場を利用して利得を得たことに対する対価的性格があるということになる。こうした理解から、公益法人課税のあり方を考えると、公益法人の公益活動というのはそもそも市場性がない分野での活動であり、公益法人の本来的活動はむしろ国や自治体の市場整備が十分でないところを補完しているものとも言えるのであって、原則非課税が論理的には当然税されることになりうると思われる。」と論じられる（堀田力＝山田二郎＝太田達夫編『公益法人改革－これでよいのか政府の構想』（さわやか福祉財団、2004 年）83-84 頁）。

う現実認識（法人税の性質論）に依拠し、『公正な課税は個人に対する税負担のみを考慮して設計されるべきである』という基礎的理論に照らして、『法人税は正当化される』と結論するものである。⁷⁷⁾とする。一方、法人実在説については、「『法人税の性質』はとりもなおさず『法人によって負担される税』である。そして、法人実在説による『課税根拠論』は、『法人と個人は独立して税を負担すべくして負担している』から正当化できる。⁷⁸⁾とし、法人擬制説と法人実在説は、全く異なる作法に従った異なる現実認識の方法であって、二つの異なる現実認識の方法を判定する基準が存在しないと説明される。

また、朝長秀樹税理士は、法人税、所得税の関係について、「シャープ勧告では、所得税を税制の根幹とし、法人税を所得税の補完税と位置付けるものであり、法人は擬制であって法人税は所得税の前取りであるという考え方を採っている。同勧告に基づき、昭和25年に、個人の資産所得課税の強化や法人の清算所得課税の廃止等の改正が行われることとなる。」一方、その後は、「昭和28年の有価証券の譲渡所得課税の廃止と清算所得課税の復活をはじめとして、その後の累次の改正は一貫して法人を実在と考えるものであったと言っても過言ではないと考えられる。」⁷⁹⁾とする。

さらに、法人擬制説については、国際的に法人税は所得税から独立し、固有の税として捉え方が変化していった点についても考慮されるべきである。遠藤宏一教授は、「法人税は、各国共通して両大戦の間に、法制度的にも実態的にも個人所得税とは区別された、いわゆる『固有の意味での法人税』が成立・定着したといつてよい。」⁸⁰⁾と論じられる。

そうなると、法人擬制説を理論的背景とし、個人に分配がされないことを根拠とする原則非課税論は、法人実在説との水掛け論となり結論を得難いところとなっており、現在までの理論的継続性から、有力説であるにしても、これのみでは、現状において十分な説得力を持たないと思われるのである。

そこで、収益の自由な処分権に着目し、公益法人の消費について検討する⁸¹⁾。公益法人等の公益活動のための利益は、本来、法人税課税の対象となる所得にはならない。特に準公共法人的な性格を持つ公益法人は、本来の目的とする事業において通常の活動から財産の処分まで、行政から様々な制約を受けている。そして、それらの法人が行う収益事業が

77) 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」国家学会雑誌 118 巻 5・6 号（2006 年）487 頁（560 頁）。

78) 藤谷・前掲注 77) 561 頁。

79) 朝長秀樹「法人所得の意義と法人税の納税義務者に関する基本的な考え方」税大論叢 51 号（2006 年）299 頁（340 頁）。

80) 遠藤宏一「所得税と法人税」、宮本憲一＝鶴田廣巳編著『所得税の理論と思想』税務経理協会（2001 年）281 頁（296-297 頁）。

81) 藤谷武史准教授は、「包括所得概念が着目する『所得』の本質は、効用ではなく『経済財への支配権の増加』であることが理解される」と論じられる（藤谷武史「非営利公益法人の所得課税－機能的分析の試み」ジュリスト 1265 号（2004 年）123 頁（126 頁））。ここでいう「経済財への支配権」は、独占排他的な権利を指すと考えられる。準公共法人的な性格を持つ公益法人（例えば社会福祉法人）は、所轄庁から内部留保の制約や経常的な活動により発生する支出に関して規制を受けており、経済財の処分について法人の自由意思で決定できない状況にある。

ら生じた利益は、本来の目的とする事業に必要な費用を補填するためにある⁸²⁾。

そうであるとなると、個人に配当を行うことができないことに加えて、収益の自由な処分権がなく、自らが自由に処分できる所得が生じない仕組みになっている以上、法人税法においても、公益法人の活動から生じる所得は、原則非課税と考えるべきでないのではないのだろうか。公益性を満たすことを条件に非課税にすることであれば、それは優遇規定といい得るが、公益法人等の場合には、本来の活動に対する非課税は、制度原理から導かれる所得処分性の認識から出た結論に外ならないと考えられる。法人擬制説と併せて、この点が非課税の理由とされるべきである。

第2節 個別の公益法人による検討

第1節において、公益法人等が非課税と考える理由として、準公共法人的な性格を持つ公益法人を前提として、①個人に配当を行うことができないことに加えて、②収益の自由な処分権がなく、自らが自由に処分できる所得が生じない仕組みになっているという2点を指摘した。

現在の収益事業課税制度は、全ての公益法人を一律に取り扱っている。しかしながら、それぞれの公益法人は、その設立根拠とされる法律の規制には強弱があり、当然にして各公益法人の持つ性格も異なる。準公共法人的な性格を持つ公益法人であれば、収益事業該当性要件は、厳格に解釈されるべきであろう。一方、法律の規制がなく、実態として法人税法上の普通法人に近い性格を有するのであれば、課税の公平の観点から、必ずしも収益事業該当性要件は、厳格に解釈されるべきであるとはいえないこととなる。

第2章で確認した対価性説に立つ裁判例は、いずれもNPO法人に関するものである。そこでNPO法人について、準公共法人的性格を持つ社会福祉法人と法人税法上の普通法人である社団医療法人と比較しつつ検討を行う。

(1) 社会福祉法人（法人税法上の公益法人等）

社会福祉法人とは、社会福祉事業を行うことを目的として、設立される法人をいう（社会福祉法22条）。特に、第一種社会福祉事業を行う经营主体は、行政及び社会福祉法人によることが原則とされている。

社会福祉法は、「社会福祉法人は、その経営する社会福祉事業に支障がない限り、公益を目的とする事業（以下、「公益事業」という。）又はその収益を社会福祉事業若しくは公益事業（第二条第四項第四号に掲げる事業その他の政令で定めるものに限る。第五十七条第二号において同じ。）の経営に充てることを目的とする事業（以下、「収益事業」という。）を行うことができる。」と定めている（社会福祉法26条1項）。

82) この理論は、全ての公益法人に妥当するわけではなく、準公共法人的な性格を有する法人に限定される。

そして、収益事業から生じた収益の用途制限について、「所轄庁は、社会福祉法人が収益事業から生じた収益を当該社会福祉法人の行う社会福祉事業及び公益事業以外の目的に使用することに該当した場合には、当該社会福祉法人に対して、その事業の停止を命ずることができる」とされている（社会福祉法第 57 条 2 項）。そのため、収益事業で獲得した利益は、最終的には、必ず社会福祉事業や公益事業で使用することとなる。さらに、法人に、一定の内部留保が生じれば、社会福祉事業等に計画的な再投資を行わなければならないこととなっている（社会福祉法 55 条の 2）⁸³⁾。

なお、解散時の残余財産の帰属については、社会福祉法人その他社会福祉事業を行う者のうちから選定されるようにしなければならないとされている（社会福祉法 31 条 6 項）。

（2）社団医療法人（法人税法上の普通法人）

医療法人は、病院、医師や歯科医師が常勤する診療所、または介護老人保健施設の開設・所有を目的とし、医療法を根拠として設立された法人である。

平成 19 年 4 月施行の改正医療法により、医療法人の非営利性の徹底の観点から、施行後に認可申請を行い設立される社団である医療法人（以下、「社団医療法人」という。）については、出資持分のある医療法人は設立できない⁸⁴⁾。社団医療法人は、出資持分がないにもかかわらず、法人税法上の普通法人とされ、全ての所得に対して法人税が課されることとなっている。

まず、医療法人は、その開設する病院、診療所又は介護老人保健施設の業務に支障のない限り、定款又は寄附行為の定めるところにより、次に掲げる業務の全部又は一部を行うことができるとされ、実施できる業務について制限されている（医療法 42 条）。

また、医療法人には、配当禁止規定があり、剰余金の配当をしてはならないとされている（医療法 54 条）。

なお、解散時に残余財産の帰属については、「その者は、国若しくは地方公共団体又は医療法人その他の医療を提供する者であって厚生労働省令で定めるもののうちから選定さ

83) 社会福祉法人は、毎会計年度において、第一号に掲げる額が第二号に掲げる額を超えるときは、厚生労働省令で定めるところにより、当該会計年度の前会計年度の末日（同号において「基準日」という。）において現に行っている社会福祉事業若しくは公益事業（以下この項及び第三項第一号において「既存事業」という。）の充実又は既存事業以外の社会福祉事業若しくは公益事業（同項第一号において「新規事業」という。）の実施に関する計画（以下、「社会福祉充実計画」という。）を作成し、これを所轄庁に提出して、その承認を受けなければならない。ただし、当該会計年度前の会計年度において作成した第十一項に規定する承認社会福祉充実計画の実施期間中は、この限りでない。

一 当該会計年度の前会計年度に係る貸借対照表の資産の部に計上した額から負債の部に計上した額を控除して得た額

二 基準日において現に行っている事業を継続するために必要な財産の額として厚生労働省令で定めるところにより算定した額

84) 「医療法人制度について（平成 19 年 3 月 30 日医政発第 0330049 号）」厚生労働省、https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/kenkou_iryuu/iryuu/igyuu/igyokeiei/houjintuti.html (2018.7.19)。

れるようにしなければならない。」と規定されている（医療法 44 条 5 項）。

（3）NPO 法人（法人税法上の公益法人等）

特定非営利活動法人（以下、「NPO 法人」という。）は、特定非営利活動を行うことを主たる目的として、特定非営利活動促進法（以下、「NPO 法」という。）に基づいて設立された法人である。特定非営利活動は、NPO 法 2 条において定義されており、「別表に掲げる活動⁸⁵⁾であって、不特定かつ多数のものの利益の増進に寄与することを目的とするものをいう」としている。NPO 法成立以来、その法人数は急速な増加が見られる⁸⁶⁾。内閣府 NPO ホームページ⁸⁷⁾によれば、平成 29 年 11 月末日現在において、51,779 件の NPO 法人が認証されている。

NPO 法人の認証については、NPO 法 9 条、12 条に規定されている。これについて、齋藤正章准教授は、次のように説明されている。

「NPO 法では、広く NPO 法人の設立を促すという趣旨から、設立要件の判断において、所轄庁の裁量の余地は極めて限定されており、所轄庁は団体の申請が 12 条に規定する設立要件に適合すると認めるときには、認証しなければならないとされている。また、その確認手段も実態審査ではなく『書面審査』によって行うことが原則とされているのである。このため、所轄庁の認証によってその団体の信頼性が保証されることを意味するものではない。」⁸⁸⁾

また、NPO 法人には、配当禁止規定があり、剰余金の配当をしてはならないとされている。NPO 法 2 条 2 項柱書は、「次のいずれにも該当する団体であって、営利を目的としないものであること」としている。この「営利を目的としない」とは、剰余利益を構成員

85) 保健、医療又は福祉の増進を図る活動、社会教育の推進を図る活動、まちづくりの推進を図る活動、観光の振興を図る活動、農山漁村又は中山間地域の振興を図る活動、学術、文化、芸術又はスポーツの振興を図る活動、環境の保全を図る活動など、20 の分野が規定されている。

86) 田中義幸氏は、我が国の NPO 法人は、事業の類型ごとに次の 4 類型に区分できるとする。

①ビジネス型 NPO……会社などの一般企業と事業内容はほとんど変わらないが、事業を有利に展開するため、NPO 法人という事業形態を選択したもの。

②準ビジネス型 NPO…ボランティアなどを用いることにより、低価格、低料金で事業を行うため、NPO 法人という事業形態を選択しているもの。

③法人格取得型 NPO…大規模な会員型組織が法人格取得のために NPO 法人という事業形態を選択したもの。

④社会奉仕型 NPO……会費、寄附金、助成金、補助金などを資金源に社会奉仕活動をする NPO 法人
その上で①のビジネス型 NPO について、NPO 法人制度ができたことを契機として登場してきたもので、とにかく顧客やシェアを求めてどん欲にビジネスを展開するところにその特徴があるとしている。そして、NPO 法人制度ができたことによって地から湧くように次々と登場したのは、ビジネス型 NPO だったことを指摘している（田中義幸「NPO 法人の現状と今後」税研第 21 巻第 4 号（2006 年）48 頁（49-50 頁）参照）。

87) 内閣府 NPO ホームページ、<https://www.npo-homepage.go.jp/about/toukei-info/ninshou-seni> (2018.1.6)。

88) 河合明宜＝齋藤正章編『改訂版 NPO マネジメント』（放送大学教育振興会、2011 年）40 頁（齋藤正章執筆）（44 頁）。

法人税法における公益法人等の収益事業課税について—イコール・フッティング論の適用を中心として—
に配分しないという非配分の原則を規定したものである⁸⁹⁾。

なお、解散時の残余財産の帰属については、国または地方公共団体に譲渡すると定められている（NPO 法 32 条）。

（4）検討

以上のように、性格の異なる 3 つの法人の性格を確認した。

まず、実施できる事業については、社会福祉法人や社団医療法人では、所轄庁により特定の事業を行うことを強制されているのに対し、NPO 法人は、別表に掲げる分野の事業で、かつ、不特定かつ多数のものの利益の増進に寄与することが目的であれば、どのような事業でも行うことが可能である。また、NPO 法人の設立にあたっては、所轄庁は、設立要件に該当するときは、その設立を認証しなければならないとされ、比較的簡単に設立が可能である。

次に、特定の個人に配当が行われない点、解散時の残余財産の個人への帰属が許されていない点については、社会福祉法人、社団医療法人、NPO 法人ともに同等である。ただし、社会福祉法人は、解散しない場合においても、一定の内部留保が生じれば、社会福祉事業等に計画的な再投資を行わなければならないこととされ、その使用用途に一定の制限が設けられている。一方、社団医療法人や NPO 法人については、そのような制約はない。

以上の検討により、NPO 法人は、法人税法上、普通法人とされる社団医療法人と類似の性格を持っていると結論付けられる。したがって、NPO 法人については、準公共法人的な公益法人と比較して、収益事業該当性判断において、「民間との競合可能性」を考慮要素とされる範囲は狭く解するべきであり、対価性要件を重視して判断されるべきだと考えられる。

第 3 節 小括

法人税法上、公益法人等が非課税とされる理由について、原則課税論・原則非課税論の検討を行った。これによると、準公共法人的性格を持つ公益法人には、個人に配当を行うことができないことに加えて、収益の自由な処分権がなく、自らが自由に処分できる所得が生じない仕組みになっていることから、法人税法においても、公益法人等の活動から生じる所得は、原則非課税と考えるべきである。

そうすると準公共法人的な公益法人については、本来的に非課税であるべきものを、例外的に課税しようというものであるから、公益法人等の収益事業における収益事業該当性要件は、厳格に解釈しなければならないというべきである。そして、収益事業該当性の判断にあたっては、公益法人税制の規定の趣旨・目的に鑑み、「民間との競合可能性」につ

89) 堀田力＝雨宮孝子編『NPO 法コンメンタール－特定非営利活動促進法の逐条解説』（日本評論社、1998 年）77 頁（松原明執筆）（89 頁）。

いては、独禁法の「競争」概念に依拠して解釈し、その結果を収益事業課税該当性判断の考慮要素として取り扱うべきである。

しかし、一方で、社会福祉法人、社団医療法人、NPO 法人を比較した結果、NPO 法人は、法人税法上普通法人とされる社団医療法人と類似の性格を持っていると結論付けられた。したがって、NPO 法人については、法人税法上の普通法人と極めて類似しているので、「民間との競合可能性」を考慮要素として適用する必要性は低く、対価性を有する点を重視して判断されるべきである。

「民間との競合可能性」については、独禁法の「競争」概念に依拠して解釈するのが妥当であるが、収益事業課税の判断にあたり考慮要素として適用する程度については、全ての公益法人を課税上、一律に取り扱うのは適切でなく、その事業主体の収益の処分等に対する制度的制約をも加味しなければ、収益事業課税の合理的な解釈とはいえないと考えられる。

第5章 結論

本論文は、ペット葬祭業事件最高裁判決が示した「民間との競合可能性」について、収益事業該当性判断の考慮要素として適用することに肯定する立場に立ち、その判断においてどの程度重視されるべきか明らかにするために検討を行った。

収益事業課税制度は、課税要件法定主義、課税要件明確主義の観点から問題があるため、対価性の存在を根拠として安易な拡張解釈をするべきではなく、公益法人税制の規定の趣旨・目的を考慮すべきである。また、このような場合の文理解釈としては、公益法人税制の規定の趣旨・目的を考慮せずに、対価が存在すれば課税するという事になれば、全ての公益法人の活動が課税されることになりかねず、その趣旨・目的から逸脱することとなる。そのため、公益法人等の収益事業課税制度については、公益法人税制の規定の趣旨・目的を超えて課税を拡張する解釈に歯止めをかけ、その趣旨・目的に沿った課税をするという観点から、「民間との競合可能性」は、法解釈における考慮要素とされるべきであるとした。

そして、「民間との競合可能性」の法的意義については、独禁法における「競争」概念と同様に解釈するのが妥当であるとした。独禁法における競争関係は、「自己と他の事業者との間に、その通常の事業活動の範囲内において、かつ、当該事業活動の施設又は態様に重要な変更を加えることなく、同一の需要者に同種又は類似の商品又は役務を供給し、又は供給することができるという関係が成り立つことをいう」とされている。これに基づいていくつかの裁判例を確認した結果、収益事業該当性判断の場面において、「民間との競合可能性」は、独禁法でいう競争関係と同一の基準で判断が行われていることが認められる。また、法令上、その公益法人しか行えないとされる「公共性」を有する活動については、民間事業者との競合が生じないことは明らかであると結論付けることができるとし

た。

最後にイコール・フッティングを収益事業該当性判断の考慮要素として適用するにあたり、どのような制限を行うべきか検討を行った。現行税制では、多様な性格を持つ公益法人を一括して、公益法人等としている。法人税法上、公益法人等が非課税とされる理由について、原則課税論・原則非課税論の検討を行った結果、準公共法人的性格を持つ公益法人には、個人に配当を行うことができないことに加えて、収益の自由な処分権がなく、自らが自由に処分できる所得が生じない仕組みになっていることから、法人税法においても、公益法人等の活動から生じる所得は、原則非課税と考えるべきである。したがって、公益法人等の収益事業における収益事業該当性要件は、厳格に解釈しなければならないといふべきであり、「民間との競合可能性」については、独禁法の「競争」概念に依拠して解釈し、その結果を収益事業課税該当性判断の考慮要素として取り扱うべきである。一方、NPO 法人については、法人税法上の普通法人と極めて類似しているので、「民間との競合可能性」を考慮要素として適用する必要性は低く、対価性を有する点を重視して判断されるべきである。

「民間との競合可能性」を考慮要素として適用する程度については、その事業主体の収益の処分等に対する制度的制約をも加味する必要がある。租税平等主義は、本質的に同じ場合を恣意的に異なって取り扱い、又は本質的に異なる場合を恣意的に同じように取り扱うことを禁ずる⁹⁰⁾からである。収益事業該当性判断にあたっては、実質的平等論を考慮しなければならない。

法人税法における収益事業課税は、公益法人等の事業が、民間との競合可能性の観点から、競争関係にあるといえるのであれば、その事業に対し、収益事業課税がなされるべきであると解される。しかし、その事業主体である公益法人等については、個々の公益法人の性格に着目すると、収益の自由な処分権の有無等、その個々の性格の差異が大きく、課税上一律に取り扱うことには無理があるため、公益法人等の収益事業課税において「民間との競合可能性」を考慮要素として適用する程度については、具体的な公益法人の種類に応じて、個別的に解釈・判断されるべきである。

90) 清水敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2014）32 頁。