

非営利法人における収益事業課税の判断基準に関する一考察

A Study on the Criteria for Determining Taxable Business Activities of Nonprofit Corporations

谷 畠 範 恭
Noriyasu TANIHATA

- 第1章 はじめに
- 第2章 問題意識
- 第3章 2軸評価モデル
- 第4章 判例における「収益事業課税」の再評価
- 第5章 終わりに

第1章 はじめに

日本において、非営利法人に対する法人税の課税の可否は、法人税法上の「収益事業」に該当するか否かによって判断される。しかし、現行制度においては、その「収益事業」に該当するか否かの評価方法は必ずしも明確ではない。

また、従来の研究は、法人が行う事業の「営利性」や「対価性」といった「収益性」の要素に着目する一方で、「公益性」の観点からは評価がなされてこなかった。仮に「収益性」が認められる事業であっても「公益性」が高い事業であれば法人税を非課税とする考え方があってもよいのではないだろうか¹。

本研究は、この問題に対し「公益性」と「収益性」という二つの軸を用いた「収益事業」の評価モデルを検討する。「公益性」の評価は、公益法人制度における公益認定基準や制度改革時の議論を援用し、さらに非営利法人に特有の事業構造や収益使途の観点を入れる。一方、「収益性」は、継続性・対価性・営利性・市場競争中立性といった既存の法人税法上の収益事業判断基準を基礎としつつ整理する。本稿では、このモデルを複数の判例に適用し、現行の裁判例における判断構造を可視化するとともに、従来の「収益性」中心の議論に「公益性」の評価軸を新たに設け、学術的意義を提示する。

¹ この点について、法人税法上の区分による非営利法人の範囲は広く、「公共法人」はそもそも納税義務がない。また、「公益社団法人」、「公益財団法人」は収益事業に該当する場合であっても「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」により公益認定を受けた公益目的事業である場合は非課税となる場合がある。

第2章 問題意識

日本の非営利法人に対する法人税の課税は法人税法第4条第1項により「収益事業を行う場合」に限られる。ここで「収益事業」は、法人税法第2条第13号において「販売業、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」と規定され、その「事業」は、法人税法施行令第5条第1項に限定列挙された34種の事業を指す。すなわち、これらの要件を満たした場合に「収益事業」として課税対象となるのである。この制度は、法人の設立目的や収益の用途にかかわらず、形式的に事業類型と営利性の有無を判定する構造となっている。そのため、同じような公益的目的を持つ活動であっても、課税・非課税の判定結果が事案ごとに異なる現象が生じている。

過去の判例を見ると、例えばペット葬祭業事件、治験事件、流山訴訟などにおいて、裁判所は事業内容や運営形態を踏まえつつも、最終的には収益事業該当性の判断において収益性や営利性を重視する傾向が強い。この点において仮に外形的に収益性の要件を満たす場合であっても、その事業の公益性や公共性が高ければ、非課税となる余地があるのではないか。あくまでも非営利法人は営利を追求しない法人であり、その活動が地域社会にプラスの影響をもたらすのであれば、非課税としてもよいはずである。本稿が提案する公益性・収益性の二軸評価モデルは、両者を明確に区分した上で、相互のバランスに基づき課税・非課税を判断する枠組みを提示するものである。本モデルは、公益法人制度改革時の「公益性判断基準」の議論や、法令の趣旨、先行研究及び判例における収益事業定義の解釈論を参照しつつ、学術的視点から両軸を再構築することを目的とする。

第3章 2軸評価モデル

本章では、収益事業に該当するかどうかの判断指標として、新たに「公益性」と「収益性」の2つの側面からアプローチする2軸評価モデルについて検討する。これまでの収益事業該当性については、主に「収益性」の観点からの検討が行われてきた²。しかし、対象とする非営利法人は営利を追求しないことから基本的には「公益性」が基礎にあることが考えられる。また、非営利法人に法人税が課されないのも、非営利法人が地域社会に貢

² なお、「公益社団法人」「公益財団法人」の収益事業に関する課税の可否は、前掲注(1)でも述べたとおり、現行において「収益性」「公益性」の両面から判断がなされている。この点について蛭澤氏は「公益法人等に対する収益事業課税については収益事業該当性と公益目的事業該当性が混在し、両基準が競合する場合には公益目的事業該当性基準が優先されるもの解される」としている(蛭澤美江子「公益法人税制に関する一考察：イコールフットイングの視点からの検証」租税資料館賞受賞論文集24(上)(2015年)55頁)。本稿は基本的にはこの判断および評価の考え方を踏襲し、他の非営利法人にまで範囲を広げ考察するものであるが、「収益性」「公益性」のいずれを優先するというわけではなく両者を同等のものとして扱う。

献する事業を行っていることへの見返りであり³、それは「公益性」が伴うものであろう。よって、行っている事業に課税すべきかどうかの判断においては事業の「収益性」を評価すると同時に「公益性」の評価が必要と判断した。そこで本章では「公益性」並びに「収益性」について、関連する条文や判例、先行研究等を参照しつつ、その内容を詳細に述べる。

まずは「公益性」である。「公益性」をどう評価すべきか。この点については「「公益」の概念は甚だ不明確であり、何をもち「公益」と理解するのかについての判断はきわめて困難」⁴との意見があるように多くの識者によってあいまいさが指摘されている。一方、公益法人制度改革に関する有識者会議「報告書」平成16年11月19日では、この「公益性」について一定の方向性を示している。当該「報告書」は、「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）を踏まえ、改革についての具体的な提案を行うための会議「公益法人制度改革に関する有識者会議」によってまとめられたものである。本稿ではこの「報告書」の内容を参考に「公益性」を評価することとした。もっとも、この「報告書」で述べられている「公益性」は公益法人認定のための「公益性」であり、非営利法人における収益事業の課税・非課税とは直接の関係はない。しかし「公益性」については深く議論されており、その考え方は十分に援用できるともと思われる。そこで、「報告書」における「公益性」のとらえ方・考え方をういて「公益性」の評価基準を示すこととした。

「公益性」の評価基準としては、「不特定多数の公益性」「事業の公益性」「公益補完性・社会的信用性」の3つの観点を用いる。

「不特定多数の公益性」とは特定の個人や団体を対象とするのではなく、社会全体が受益者の対象となっているかどうかということを意味するため、「直接的な受益者が特定の範囲の者に限られていないか」⁵または「受益者が特定の範囲の者に限られる場合、受益の効果が広く社会全体や十分に広い範囲に及ぶ事業か」^{6,7}によって判断する。

³ 三木義一氏は昭和25年まで公益法人が非課税であった理由の一つとして「公益法人の活動によって、国や自治体が十分にまかなえない公益サービスが提供されることにより本来国等がなすべき財政支出が相当軽減されている。そうである以上、そのような団体を課税せずに、むしろ公益的活動の増進を図り、歳出の軽減を図ることにより積極的な意義があったからである」と述べている。（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（2005年）408頁～409頁）。

⁴ 玉國文敏「公益法人税制の改革動向」宗教法23号（2004年）186頁。

⁵ 公益法人制度改革に関する有識者会議「報告書」（2004年）15頁。

⁶ 前掲注（5）「報告書」15頁。

⁷ この点、雨森孝悦氏は「当初は少数の直接の当事者の利益が活動の目的であっても、活動がそれら特定の人たちを超えて外に向かって開かれており、より広く利益を及ぼす可能性があれば、公益的といえるのではないかということである。」と述べている。（雨森孝悦『テキストブックNPO（第3版）』（東洋経済新報社・2020年）67頁）。

次に「事業の公益性」は、法人が行っている事業内容に公益性があるかどうかを判断するものである。具体的な基準は「市場経済では適切な供給が困難な財・サービスを提供する事業であるか」⁸と「営利企業として行うことが社会通念上適当と認められる事業か」⁹で総合的に判断する。すでに市場経済において営利企業が事業として行っている場合は、当該事業は営利企業が担うことが社会通念上適当であり、当該事業を行う非営利法人の収益を非課税とする根拠は薄い。また、反対に考えれば営利企業が採算等を理由に財・サービスの提供を行ってはいなくとも、地域等に当該財・サービスに対するニーズが存在するならば、当該地域等に対して行う非営利法人の財・サービスの提供は公益性の高い事業と判断できよう。

次に「公益補完性・社会的信用性」は2つめの観点「事業の公益性」の補完的観点である。「主たる公益的事業を支援・補完するための周辺的な事業か」「収益的事業の利益は原則として公益的事業のために使用されているか」¹⁰「社会的信用の観点から問題のない事業か」¹¹の3つの基準で判断する。仮に「事業の公益性」が低いと判断された場合でも、その事業の利益が公益的事業の運営に用いられるのであれば、間接的には「公益性」の高い事業を行っているとも考えることもできる。ただし、収入全体の占める割合が小さく¹²、かつ、社会的信用性の高い事業であることが条件である。

次に「収益性」について述べる。非営利法人は文字通り営利を追求することを目的としない。当然営利を追求していると判断されるような価格設定であったり、すでに営利企業が実施している事業のように「収益性」が高い場合は、収益事業と判断されることになる。よってこれらのことから、「収益性」の評価基準としては、「継続性」「対価性」「営利性」「市場競争中立性」の4つの観点をを用いる。

まずは「継続性」であるが、「取引を継続的に行っているか」を基準に判断する。「法人税法第2条13号」の収益事業の定義「販売業、製造業その他の政令（法人税法施行令第5条）で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるものをいう」によるものであり、事業

⁸ 前掲注（5）「報告書」16頁。

⁹ 前掲注（5）「報告書」17頁。

¹⁰ 「公益性を有する法人が、その健全な運営を維持し、十分な公益的事業を行うための収入を確保するために、付随的に収益を目的として行う事業が許容されることにかんがみれば、収益的事業の利益は原則として公益的事業のために使用することが適当である。」（前掲注（5）「報告書」18頁）。

¹¹ 「公益性を有する法人は公益を目的として判断主体から公益性の判断を受けるものであり、たとえ公益的事業を行うための収入を確保するためであっても、社会的信用を損なうような収益的事業も行えることとした場合、公益性を有する法人に対する寄附やボランティアといった私人の善意の提供が期待し難い状況となりかねないなど、却って公益活動が阻害されるおそれがあると考えられる。」（前掲注（5）「報告書」18頁）。

¹² 「公益を本来的目的とする法人である以上、公益的事業の規模は法人の事業の過半を占めることが必要である。」（前掲注（5）「報告書」17頁）

の継続・反復が収益性を評価する一つの要素と判断した。

次に「対価性」である。税制調査会〔2005〕「基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ」（2005年6月第42回議事録）においても「公益法人等が多様な事業活動を行っている現状を踏まえ、課税対象を個別列挙により定めるのではなく「対価を得て行う事業」というように包括的に定めた上で一定のものを除外するという考え方もある。その制度的可能性について検討することも、今後の課題となろう」と述べられている通り、やはり収益性を判断する上では対価性は重要な要素といえよう。また、過去の判例をみても喜捨なのかサービスに対する対価なのかといったことも争点のひとつとなっている。このような点を踏まえ、「収益性」の判断のひとつの観点として「対価性」を用いることとした。

次に「営利性」と「市場競争中立性」である。この2つは要素として似通っているが、「営利性」は企業内部の論理であり、商品の利益率や価格表の有無などを判断材料とする。一方、「市場競争中立性」は企業外部の論理であり、営利企業との課税の公平性を担保するためのものである。これはいわゆるイコールフットイング理論にもとづくものであり、商品やサービスの販売において、双方が対等の立場で競争できるよう、条件等を揃えるという趣旨による。本稿ではこの「市場競争中立性」を「営利性」の補完的指標として用いる。

第4章 判例における「収益事業課税」の再評価

本章では前章で検討した2軸評価モデルを用いて判例における「収益事業課税」の再評価を試みる。検討する判例は、収益事業課税に関する代表的な以下の3例である。①ペット葬祭事業事件、②治験事件、③流山事件。いずれも、多数の先行研究において引用されている判例であり、非営利法人の収益事業に関する課税について問題点が指摘されている。本章ではこれらの判例に前章のモデルを当てはめて収益事業該当性を再評価する。

①ペット葬祭事件

（名古屋地方裁判所、平成17年3月24日判決¹³。名古屋高等裁判所、平成18年3月7日判決¹⁴。最高裁判所、平成20年9月12日判決¹⁵）

本件は、宗教法人である原告が、ペット葬祭業から得た収入について法人税法上の「収益事業」に該当するとして課税処分を受け、その取消しを求めた事案である。原告は昭和58年頃から境内にペット火葬場、墓地、納骨堂を設置し、引取り用の車両を保有、葬儀・火葬・埋蔵・納骨・法要を実施していた。料金は動物の重さや火葬方法で8千円～5万円、

¹³ 税務訴訟資料255号順号9973。

¹⁴ 税務訴訟資料256号順号10388。

¹⁵ 税務訴訟資料258号順号11009。

引取り3千円等と明確に定め、パンフレットやHPで周知していた。個別墓地や納骨堂利用には管理費・永代使用料を徴収、塔婆や墓石なども有償で提供していた。

また、ペット供養自体は昭和50年ごろから普及し、事業者の数は、平成16年時点で全国で6000ないし8000に及んでいたとされ、仏教寺院だけではなく倉庫業、運送業、不動産会社、石材店、動物病院等によるものも見られた。

裁判所は、本件ペット葬祭業は原告の提供する役務等に対して料金表により一定の金額が定められており、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、さらには、事業の目的、内容、料金の定め方、周知方法等においても宗教法人以外の法人と基本的には異ならず、これらの事業と競合するものと言わざるを得ないとし、当該事業は「収益事業」に当たると述べた。

本判決は、宗教法人が行う事業活動においても、その活動が市場での取引性や競争性を有し、かつ対価性が明確であれば「収益事業」として課税対象となることを明示したものである。

当該判例に前章の2軸評価モデルを適用し収益事業該当性を評価する。

まずは「公益性」を検討する。一つ目の観点「不特定多数の公益性」であるが、「直接的な受益者が特定の範囲の者に限られていないか」については、サービスの利用者は、ペットを飼育する層に限られていることからあてはまらない。「受益者が特定の範囲の者に限られる場合、受益の効果が広く社会全体や十分に広い範囲に及ぶ事業か」についても、やはりペットを飼育する層がそもそも限られていることからその枠を超えて十分に広い範囲に及ぶとは考えにくい。

二つ目の観点「事業の公益性」を確認する。「市場経済では適切な供給が困難な財・サービスを提供する事業であるか」については、ペット葬祭業は営利企業も多数参入しており、市場供給が十分可能であり供給困難性は低い。「営利企業として行うことが社会通念上適当と認められる事業か」については、営利企業が通常行っている事業であり、宗教法人でなければならない性質はない。

三つ目の観点「公益補完性・社会的信用性」を確認する。「主たる公益的事業を支援・補完するための周辺的な事業か」については、裁判資料からは判明しないものの通常の宗教法人であれば、ペット葬祭事業はあくまでも主たる公益的事業の周辺事業と考えることができる。「収益的事業の利益は原則として公益的事業のために使用されているか」については、資料から判断することはできないため省略する。「社会的信用の観点から問題のない事業か」については社会的信用性に特段の問題はないが、営利企業も同種の事業をおこなっていることから、宗教法人による営利的活動との批判を受けやすい。

以上より総合的にみて「公益性」の評価は低いと判断する。

次に「収益性」を検討する。一つ目の観点「継続性（「取引を継続的に行っているか）」は、原告は当該事業を昭和58年頃から実施しており継続性は十分に高い。

二つ目の観点「対価性（「提供する財・サービスの対価として収益を得ているか）」は、

料金表等で一定の金額が定められていることから対価性もあると判断できる。

三つ目の観点「営利性（「市場価格を前提とした利益獲得を目的としているか）」は、営利企業が実施する場合の価格帯との比較が困難であるため判断を留保する。

四つ目の観点「市場競争中立性（「同種の営利企業と競争関係にあるか）」は、同業の営利企業・他法人と直接競合しており高いと判断できる。

以上より総合的にみて「収益性」の評価は高いと判断する。

したがって、「公益性」は低く「収益性」は高いため「課税対象となるべき事業」と評価する。

② 治験事件

（東京地方裁判所、平成15年5月15日判決¹⁶。東京高等裁判所、平成16年3月30日判決¹⁷）

本件は、大学病院等が製薬会社から受領した金銭が、寄附金か、もしくは治験等に係る役務提供の対価かが争われた事案である。原告（大学病院等）は、受領した金銭の多くは対価性のない寄附金であると認識しているが、仮に対価性が認められても医療保健業に該当するため非課税であると主張した。これに対し、被告（税務当局）は、治験や委託研究の役務提供に対する報酬であり、請負業に該当する収益事業として課税すべきとした。

判決では、金銭が役務提供の対価か否かは、客観的・具体的事情に基づき個別に判断すべきとし、多くのケースで契約、治験実施実態などの事実から対価性を認め、請負業に該当するとした。

さらに、原告が主張する「治験等は医療行為の一環であり医療保健業に該当するため非課税¹⁸」という点については、「医療保険業とは医療業と保険業とを包括したものと解し、医療業は医師等が患者に対して行う医業行為等をいい、保険業とは保健衛生サービスを提供する事業をいうことから、製薬会社等から委託を受けて行った治験等は医療保険業には該当しない」とした。

当該判例に前章の2軸評価モデルを適用し収益事業該当性を評価する。

まずは「公益性」を検討する。一つ目の観点「不特定多数の公益性」であるが、「直接的な受益者が特定の範囲の者に限られていないか」については、治験の被験者は選定基準に適合する患者に限られ、完全な不特定多数ではない。一方で「受益者が特定の範囲の者に限られる場合、受益の効果が広く社会全体や十分に広い範囲に及ぶ事業か」については、治験等の成果である新薬の有効性・安全性検証は社会全体の医療水準向上に直結すること

¹⁶ 税務訴訟資料253号順号9343。

¹⁷ 税務訴訟資料254号順号9615。

¹⁸ 「医療保険業」は法人税法施行令5条に規定されている「収益事業」のひとつに該当するが、法人税法施行令5条29号ハにより「学校法人が行う医療保健業」は「収益事業」から除かれている。

から広く社会全体や十分に広い範囲に及ぶ事業であると判断できる。

二つ目の観点「事業の公益性」を確認する。「市場経済では適切な供給が困難な財・サービスを提供する事業であるか」については、そもそも治験等は誰もが行えるような事業ではなく高度で特殊な専門知識が必要であり、限られた機関でなければ実施できない。よって市場経済だけでは供給困難といえる。「営利企業として行うことが社会通念上適当と認められる事業か」については、営利企業も治験受託機関として活動しており社会的に認められているが営利企業のみが実施する業務と認識されているわけではない。

三つ目の観点「公益補完性・社会的信用性」を確認する。この観点はあくまでも二つ目の観点の補完要素としてものものであり本件については二つ目の観点で「公益性」が高いと判断しているため評価を省略する。

以上より総合的にみて「公益性」の評価は高いと判断する。

次に「収益性」を検討する。一つ目の観点「継続性（「取引を継続的に行っているか）」は、複数年度にわたり継続的に治験を受託しており十分に高いと判断できる。

二つ目の観点「対価性（「提供する財・サービスの対価として収益を得ているか）」は、書面の有無にかかわらず、契約に基づく委託料を明確に受領していることから「対価性」はあるものと判断する。

三つ目の観点「営利性（「市場価格を前提とした利益獲得を目的としているか）」は、営利企業が実施する場合の価格帯との比較が困難であるため判断を留保する。四つ目の観点「市場競争中立性（「同種の営利企業と競争関係にあるか）」であるが、民間治験受託機関（CRO等）と直接競合しており高いと判断できる。

以上より総合的にみて「収益性」の評価は高いと判断する。したがって、「収益性」は高いものの「公益性」も高いため当該事業は非課税となる余地があるものと評価する。この点、裁判所の判断とは異なるが、これは裁判所が「収益性」の一面で判断しているのに対し、本稿では「公益性」の観点も加味して判断しているためである。このことが如実に表れているのが、裁判所の「治験等は医療保険業に該当しないため「収益事業」にあたる」というものである。「公益性」の観点からみれば「医療保険業」も「治験行為」も「公益性」の高い事業である。従って、外形的に判断するのではなく、公益性に着目すれば判断の結果が変わる可能性もあるとも考えられる。もっとも、この場合においても他の営利企業等と比較し、価格が同水準である場合や利益率が高い事業の場合は課税すべきと考える。

③流山事件

（千葉地方裁判所、平成16年4月2日判決¹⁹。東京高等裁判所、平成16年11月17日判決²⁰）

¹⁹ 税務訴訟資料254号順号9617。

²⁰ 税務訴訟資料254号順号9820。

原告は千葉県知事から設立の認証を受けた特定非営利活動法人であり、流山市からの受託事業、介護保険事業に加え、「ふれあい事業」を運営していた。ふれあい事業では、協力会員が利用会員に家事援助、介護補助、話相手、助言などを提供し、利用会員は「ふれあい切符」（1点＝100円）を購入して対価を支払う仕組みであった。協力会員には1時間当たり600円相当、原告には200円相当が事務運営費として交付される。原告は、この事業は法人税法上の収益事業に該当しないとして更正処分の取消しを求めた。

原審は、本件事業を法人税法施行令第5条1項10号所定の請負業と認定し、収益事業に該当すると判断した。原告は控訴したが、高裁も同様の判断を下した。

本稿と関連する争点は①事業の性質が収益事業に当たるか、②利用会員の支払う金銭が対価か謝礼・寄付かの2点である。

①について、原告は援助サービスは非定型的・非典型的な助け合いであり、精神的交流が主目的で外形的なサービスは手段に過ぎないと主張した。しかし裁判所は、精神的交流が目的であっても、家事等のサービス提供が不可欠であり、事業の外形は請負業と評価できるとした。

②について、原告は負担額は謝礼及び寄付であり対価ではないと主張した。しかし裁判所は料金は事前に規則で定められ、利用会員の自由意思に委ねられていないため、対価性が認められると判断した。金額が市場価格より低くても、営利目的でない法人やボランティア参加者による低価格設定は自然であり、対価性否定の根拠にはならないとした。仮に対価性が否定されても、原告が受領する「事務運営費」は周旋業の対価であり、収益事業該当性は免れないと述べた。

当該判例に前章の2軸評価モデルを適用し収益事業該当性を評価する。

まずは「公益性」を検討する。一つ目の観点「不特定多数の公益性」であるが、「直接的な受益者が特定の範囲の者に限られていないか」については、利用会員にならないと、サービスを提供されないため、特定の範囲の者に限られると考えられる。一方で「受益者が特定の範囲の者に限られる場合、受益の効果が広く社会全体や十分に広い範囲に及ぶ事業か」については、地域の高齢者や介護支援を必要とする層にサービスが提供され、地域福祉向上に寄与しているため、この点は比較的高いと評価できる。

二つ目の観点「事業の公益性」を確認する。「市場経済では適切な供給が困難な財・サービスを提供する事業であるか」については、採算面から高齢者支援や日常生活援助など、営利企業では十分に供給されにくい領域であると評価できる。「営利企業として行うことが社会通念上適当と認められる事業か」については、営利企業でも実施可能な事業ではあるが、非営利企業ではなく営利企業が行うことが適当とまでは言えない。よって「事業の公益性」は高いものと判断できる。

三つ目の観点「公益補完性・社会的信用性」を確認する。この観点はあくまでも二つ目の観点の補完要素としてのものであり本件については二つ目の観点で「公益性」が高いと判断しているため評価を省略する。

以上より総合的にみて「公益性」の評価は高いと判断する。

次に「収益性」を評価する。一つ目の観点「継続性（「取引を継続的に行っているか」）」は、利用会員へのサービス提供は継続的に行われているため高いと判断できる。

二つ目の観点「対価性（「提供する財・サービスの対価として収益を得ているか」）」は、判例でも争われている点でもあるが、料金は規則に定められ、事前に設定されていることから、明確な対価性があると考えられる。

三つ目の観点「営利性（「市場価格を前提とした利益獲得を目的としているか」）」は、価格が市場価格より低額で設定されていることから、利益追求性は限定的である。したがって「営利性」は低いものと判断できる。

四つ目の観点「市場競争中立性（「同種の営利企業と競争関係にあるか」）」は、介護サービス・家事代行の営利企業と競合する部分も一部存在するが、価格帯や提供形態が異なることから、その影響は限定的であると考えられる。

以上より総合的に判断し、収益性は一定程度認められるものの高いとまでは言えないと評価できる。

したがって、「公益性」は高く、「収益性」も一定程度認められるものの、非営利法人として不適切とまでは言えないため、非課税となる余地は十分にあると考えられる。この点、裁判所の判断とは異なるが、裁判所も「控訴人は、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主張するが、立法論としては傾聴すべきではあるとしても、現行法の解釈、適用としては、その主張を採用することは困難である」²¹として、活動の非営利性に一定の理解を示している。よって、文理解釈による外形的な判断ではなく、本稿で検討しているような「公益性」をもって評価をすれば判断は変わっていた可能性もある。

第5章 終わりに

本稿では、非営利法人の収益事業課税に関して、従来の「収益性」判断から新たに「公益性」判断の軸を加えた2軸評価モデルの検討を行った。「公益性」については、公益法人制度改革における公益認定基準や制度改革時の議論の内容を援用し、また、非営利法人に特有の事業構造や収益使途の観点を交え検討した。結果、「公益性」軸の評価として「不特定多数の公益性」「事業の公益性」「公益補完性・社会的信用性」の3つの観点をを用いることとした。また、「収益性」に関しては、条文や判例、先行研究をもとに現行の「収益性」判断の考え方を継承しつつ「継続性」「対価性」「営利性」「市場競争中立性」の4つの観点をを用いた。この2つの軸から「収益事業課税」を判断する2軸評価モデルをもとに、判例における「収益事業課税」の再評価を行った。結果、裁判所の「課税」判断とは異なる

²¹ 前掲注（20）「税務訴訟資料」7頁。

結果となるものもあった。これは、現行では「課税」と判断されている事業でも「公益性」の観点から新ためて評価した場合には、非課税となる余地があることを示唆している。実際、裁判所も「課税によって社会から必要とされている活動が障害される」との主張に対して一定の理解を示していることもその証左といえよう。

なお、本稿では上述したように「公益性」の評価について公益法人制度改革時の議論の内容を参考としており、「公益性」そのものについての検討は行っていない。これは「公益性」の意味があいまいであり定義することが困難なためである。とはいえ、実際に「収益事業課税」の判断の軸として「公益性」を用いる場合はより精緻な考察が必要となるであろう。今後の検討課題とする。

〔参考文献〕

- 雨森考悦『テキストブックNPO（第3版）』（東洋経済新報社・2020年）
- 石坂信一郎「非営利法人における課税上の論点整理とその検討」岐阜経済大学論集46巻1号（2012年）43頁～55頁
- 石村耕治「判例研究 政教分離からみた宗教法人が行うペット葬祭の税務収益事業該当性」獨協法学第88号（2012）142頁～105頁
- 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：宗教法人が営むペット葬祭業の事例を中心として」龍谷大学大学院法学研究No.13（2011年）19頁～33頁
- 蛭澤美江子「公益法人税制に関する一考察：イコールフットイングの視点からの検証」租税資料館賞受賞論文集24（上）（2015）143頁、145頁～365頁
- 岸田貞夫「租税法における「公益性」「公共性」の概念とその今日的課題--公益法人制度見直しを契機に租税法上の問題点を検討する」税64（6）（2009年）4頁～20頁
- 尾上選哉「公益法人税制における一般社団法人課税に係る一考察」税研28巻2号（通号164）（2012年）86頁～91頁
- 大竹隆「NPO法人税制の諸問題―「時間寄付」制度化試案―」東北大学大学院法学研究科 法政理論研究専攻博士論文（2017年）
- 春日克則『非営利法人における収益事業課税の理論と展開』（同文館出版・2025年）
- 公益法人制度改革に関する有識者会議「報告書」（2004年）
- 品川芳宣「公益法人等に対する課税の現状と課題」税経通信51（3）（708）（1996年）17頁～23頁
- 田中治「公益法人制度改革の問題点：租税法の視点からみて」経済研究50巻1号（通号207）（2004年）221頁～237頁
- 玉國文敏「公益法人税制の改革動向」宗教法23号（2004年）183頁～202頁
- 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（2005年）406頁～417頁
- 望月正光「公益法人等に対する法人税課税のあり方」税研35巻2号（通号206）（2019年）55頁～61頁