

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—

蛸澤 美江子

公益法人税制に関する一考察
—イコールフッティングの視点からの検証—

蛭澤 美江子

要 旨

わが国の公益法人税制は、公益法人等の収益事業から生ずる所得のみに課税される、収益事業課税方式によることを最大の特徴とする。法人税法施行令 5 条 1 項に限定列举された 34 事業のいずれかの収益事業に該当すれば、公益法人等の行う事業の性質とは無関係に、その事業は課税の対象となる。これは、昭和 25 年改正法人税法により、公益法人等と普通法人との競争条件の平等化—これをイコールフッティングという—を趣旨として規定されたものである。

しかしながら、新たな公益法人制度の創設に伴う平成 20 年改正法人税法において、公益社団・財団法人の行う公益目的事業については、それが収益事業に該当する場合でもその範囲から除外されるという改正が行われた。これにより、公益法人等に対する収益事業課税には、法人税法上の収益事業に該当するか否かという基準（収益事業該当性基準）に加え、その収益事業が公益目的事業であるか否かという新たな基準（公益目的事業該当性基準）がもたらされ、公益目的事業該当性基準と収益事業該当性基準とが競合するときは、前者が優先されることとなった。

本稿では、このような収益事業該当性の基準の変化に鑑み、その趣旨たるイコールフッティングによる課税の妥当性を探り、また、公益法人税制のあるべき姿を考察した。主に、公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人を対象とした。

第 1 章「公益法人制度」においては、わが国の公益法人制度の沿革、一般社団・財団法人及び公益社団・財団法人に関する規定及び公益法人会計基準について説明した。

本章では、公益法人の特徴は非営利性と公益性にあるとした。非営利性とは、社員又は設立者が、法人に対し、剰余金配当請求権及び残余財産分配請求権のいずれも持たないことをいうと解されるが、一般社団・財団法人の非営利性が不徹底であるのに対して、公益社団・財団法人の非営利性は、残余財産が分配されないために徹底されていることが明ら

かになった。また、公益性については、民法学上の通説である、不特定多数の者の利益と解することとした。

第2章「公益法人税制」では、第1節において現行の制度について解明し、第2節では、公益法人制度の沿革を探った。第3節では、公益法人税制の論拠を考察したが、収益事業課税の趣旨たるイコールフットィング論は、シャウプ勧告を始点としたものではなく、シャウプ勧告の公表以前に、大蔵省主税局が構想していた考え方であることが明らかになった。また、第4節において、データにより公益法人の行う収益事業の実態を掘り下げ、第5節では、海外の公益法人税制を紹介した。

第3章「収益事業該当性に関する裁判例等」では、公益法人等が収益事業該当性を争った裁判例等を紹介した。本章においては、ペット葬祭業事件において最高裁が示した、対価性の有無及びイコールフットィング論に基づいた営利法人との競合可能性の有無という収益事業該当性の2要件が、それ以降の裁判例等において踏襲されていることが確認された。

第4章「現行の公益法人税制の問題点」では、前章までに明らかになった公益法人税制の問題点を整理した。第1節では収益事業課税方式の問題点を、第2節ではみなし寄附金制度と税率に関する問題点を確認した。本章においては、公益目的事業該当性基準がもたらされた現行の公益法人税制においては、その課税の根拠はもはやイコールフットィング論だけでは説明できないことを述べた。

第5章「あるべき公益法人税制とは」においては、前章で指摘した公益法人税制の問題点を解決すべく、そのあるべき姿を検討した。

公益法人等と普通法人とのイコールフットィングとは、営利法人の視点に立った、営利法人のための政策的配慮であるから、公益法人等側からの視点にも配慮すべきことを指摘した。そこで、非営利性と公益性とが担保された法人については、例外的に非課税としてもなお普通法人との公平性は保たれると考え、このような公益法人については、公益社団・財団法人に対する公益目的事業該当性基準と同等の特例措置を講じても良いものと考えた。

公益法人は、「民が担う公共」として、わが国において公益的な活動を担うことを期待された存在であり、今後その存在はクローズアップされるものと思われる。そのため、公益法人の特徴を踏まえた税制を構築することが肝要であると考えられる。

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—

目 次

はじめに	1
第 1 章 公益法人制度	3
第 1 節 公益法人制度の沿革	3
第 1 款 旧民法 34 条	3
第 2 款 公益三法の制定	5
第 2 節 公益法人の特徴	7
第 1 款 公益法人の位置づけ	7
第 2 款 一般社団法人	10
第 3 款 一般財団法人	13
第 4 款 公益認定と公益法人	16
第 5 款 公益法人の特徴—非営利性と公益性—	21
第 3 節 公益法人の会計	28
第 1 款 公益法人会計基準とその沿革	28
第 2 款 平成 20 年基準と財務諸表	31
第 3 款 一般法人法及び公益認定法と関係	39
第 2 章 公益法人税制	41
第 1 節 現行の公益法人税制	41
第 1 款 概説	41
第 2 款 公益社団・財団法人に係る制度	54
第 3 款 一般社団・財団法人に係る制度	56

第2節	公益法人課税の沿革	61
第1款	法人に対する所得課税の開始	61
第2款	シャウプ勧告	65
第3款	シャウプ勧告以降	69
第4款	公益三法以降	74
第3節	公益法人課税の論拠	77
第1款	原則非課税・原則課税とする考え方	77
第2款	シャウプ勧告再考	81
第4節	公益法人の行う収益事業の実態	87
第1款	公益法人の全体像	87
第2款	法人税法上の収益事業に関する資料	93
第5節	海外の公益法人税制	100
第1款	アメリカの制度	100
第2款	イギリスの制度	103
第3款	ドイツの制度	103
第4款	フランスの制度	105
第5款	総括	106
第3章	収益事業該当性に関する裁判例等	108
第1節	ペット葬祭業事件前の裁判例	108
第1款	治験事件	108
第2款	流山訴訟	115
第3款	小括	130
第2節	ペット葬祭業事件	131
第3節	ペット葬祭業事件後の裁判例等	147
第1款	墓石・カロート事件	147
第2款	国税不服審判所平成25年1月22日裁決	151
第3款	小括	156
第4節	総括	157

第4章 現行の公益法人税制の問題点	159
第1節 収益事業課税の問題点	159
第1款 収益事業限定列举方式の問題点	159
第2款 イコールフッティング論の限界	163
第3款 区分経理による問題点	164
第2節 収益事業課税以外の公益法人税制の問題点	166
第1款 みなし寄附金制度の問題点	166
第2款 税率に関する問題点	168
第5章 あるべき公益法人税制とは	169
第1節 法人の所得	169
第1款 法人税法22条における所得概念	169
第2款 公益法人等における所得	175
第2節 課税の公平性	180
第1款 課税の公平性とは	180
第2款 営利法人との公平性ーイコールフッティングという視点	181
第3款 公益法人等の中の公平性	182
第4款 小括	185
第3節 公益法人税制のあり方	185
第1款 原則課税という姿勢	186
第2款 収益事業課税の廃止	188
第3款 公益性に合わせた課税の仕組み	190
おわりに	193
参考文献	194

凡 例

1. 本稿において引用した法令、通達の略語は以下のとおりである。

法...法人税法

所...所得税法

施行令...法人税法施行令

通達...法人税基本通達

措置法...租税特別措置法

措置法施行令...租税特別措置法施行令

一般法人法...一般社団法人及び一般財団法人に関する法律(平成 18 年法律第 48 号)

一般法人法施行規則...一般社団法人及び一般財団法人に関する法律施行規則 (平成 19 年 4 月 20 日法務省令第 28 号)

公益認定法...公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律 (平成 18 年法律第 49 号)

公益認定法施行規則...公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則 (平成 19 年 9 月 7 日内閣府令第 68 号)

整備法...一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の整備等に関する法律(平成 18 年法律第 50 号)

NPO 法...特定非営利活動促進法 (平成 10 年 3 月 25 日法律第 7 号)

2. 本稿において用いた略語は以下のとおりである。

公益社団・財団法人...公益社団法人及び公益財団法人

一般社団・財団法人...一般社団法人及び一般財団法人

公益三法...一般社団法人及び一般財団法人に関する法律、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律及び一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の整備等に関する法律

NPO 法人...特定非営利活動法人

特定 NPO 法人...認定特定非営利活動法人

3. 本稿において用いた符号は以下のとおりである。

1、2...条番号

①、②...項番号

一、二...号番号

例 法人税法 22 条 3 項 1 号→法 22③一

4. 本稿において引用した文につき、漢数字は算用数字に、旧字体は新字体にそれぞれ改めた。

はじめに

公益法人税制は、収益事業から生ずる所得のみに課税される、収益事業課税方式によることを最大の特徴とする。

これは、施行令 5 条 1 項に限定列挙された 34 事業のいずれかの収益事業に該当すれば、公益法人等の行う事業の性質とは無関係に課税の対象となるというものである。昭和 25 年改正法人税法により、公益法人等と普通法人との競争条件の平等化—これをイコールフットィングという—を趣旨として規定されて以来、現行法に至るまで同様の方式で課税がされている。この収益事業課税と合わせて、みなし寄附金制度と一部の公益法人等に対する軽減税率の 3 点が公益法人税制の特徴である。

ところで、公益法人制度は、2008（平成 20）年、民間が担う公益の重要性にかんがみ施行された公益三法によって、従前の制度が大幅に刷新された。新制度の下では、一般社団・財団法人は準則主義によって設立可能となり、これら法人が公益認定基準を満たし公益認定を受けると、公益社団・財団法人になることができるようになった。このように、新制度は法人の設立と公益性の判断の分離がなされたことに特徴がある。

同年、法人税法においても、新たな公益法人制度の創設に伴う改正が行われた。この改正では、公益法人の公益性の強弱に応じた規定が設けられたが、特に、公益社団・財団法人の行う公益目的事業について、それが収益事業であっても収益事業の範囲からの除外されたことが重要な改正であったと考える。それは、収益事業課税の基準は、公益法人等に対する収益事業課税の開始以来、法人税法上の収益事業に該当するか否かという点のみが基準であったのに対し、当該改正により、その収益事業が公益目的事業であるか否かという、新たな基準がもたらされたと解されるからである。

公益三法の施行に伴い、平成 18 年改正前民法によって設立された社団法人・財団法人は、一般社団・財団法人又は公益社団・財団法人に移行することとなったが、5 年間の移行期間も 2013（平成 25）年 11 月 30 日に既に満了した。これは、新たな公益法人制度が本格的に始動したことを意味するが、このような機に公益法人税制について根底から見直し、今後のあるべき税制について検討することに意味があると考え、本稿に至った。

なお、本稿では、公益三法によって新設された法人類型である公益社団・財団法人に、

一般社団・財団法人を加えた 4 法人を中心に考察をした。また、本稿において、公益法人とは、公益社団・財団法人を指し、これに特別法によって設立された法人を加えたものを、広義の公益法人という。そして、公益法人税制とは、法人税法 2 条 6 号及び同別表 2 に規定された公益法人等に対する法人税法上の制度をいう。

第1章 公益法人制度

本章では、公益法人制度について考察する（ただし、税制については第2章で扱う）。第1節では、わが国における公益法人制度の沿革を辿る。第2節では、一般法人法及び公益認定法における、一般社団・財団法人及び公益社団・財団法人の規定を探った。そして、公益法人の特徴を公益性と非営利性にあると考え、これについて考察した。第3節では、公益法人会計基準について考察した。

第1節 公益法人制度の沿革

わが国の公益法人制度は、1896（明治29）年に制定された民法を始点とする。これによって設立された法人は、社団法人もしくは財団法人とよばれた。そして、社団法人・財団法人は、2006（平成18）年に制定・公布、2008（平成20）年12月1日に施行された公益三法により、一般社団・財団法人又は公益社団・財団法人に移行した。

第1款 旧民法34条

1. 公益法人制度の新設

わが国の公益法人制度は、1896（明治29）年に民法が制定された際に成立したものである（以下、平成18年改正前民法という）。以下のとおりその34条を根拠としていた。

＜平成18年改正前民法（公益法人の設立）34条＞

祭祀、宗教、慈善、学術、技芸其他公益ニ関スル社団又ハ財団ニシテ営利ヲ目的トセサルモノハ主務官庁ノ許可ヲ得テ之ヲ法人ト為スコトヲ得¹

同条より、公益法人の設立には、「公益および非営利という二つの実質的要件」²と主務官庁の許可という手続的要件を満たす必要があると解される。主務官庁の許可とは、「法人

¹ 同条文は、2004（平成16）年に、「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する社団又は財団であつて、営利を目的としないものは、主務官庁の許可を得て、法人とすることができる。」と改められた。

² 我妻榮・有泉亨 他 [50]、p.152

の設立を許すかどうかを、法定の要件の具備に加えて、主務官庁の自由裁量に委ねる主義」³であり、これを許可主義という。

公益法人の設立が許可主義による理由としては、「公益的な事項は国が保護しなければならないということが前提」⁴にあったと考えられる点や、「すでに規定のあった明治 11(1879)年の社寺取扱規則や、明治 19(1887)年の諸学校通則なども政府特許主義を採用していた」⁵点を挙げるができる。つまり、公益法人制度は、草創期においては、「民間公益団体の育成というより、むしろ監督がその真意」⁶であった。

2. 特別法による公益法人

平成 18 年改正前民法の制定からおよそ 30 年の間は、公益法人の規定は民法にのみ置かれていたが、1939(昭和 14)年に宗教団体会法が制定された。同法により、1945(昭和 20)年の廃止の年までに約 80,000 の宗教法人が設立された。その後、1948(昭和 23)年に医療法、1949(昭和 24)年に私立学校法、1951(昭和 26)年に社会福祉事業法(2000(平成 12)年、社会福祉法に改正された)及び宗教法人法等の種々の特別法が設けられ、それぞれ、医療法人、学校法人、社会福祉法人、宗教法人が設立されるに至った。また、1998(平成 10)年には、阪神・淡路大震災を契機として NPO 法が制定され、これにより NPO 法人が設立されることとなった。

このように、法人類型の広がりや数の増大がみられる反面、「税金逃れの隠れ蓑として公益法人制度を利用したり、公益活動よりも収益活動に専念したり、あるいは、公益法人でもないのに世間の信用を得るために財団法人や社団法人の名を騙ったりするケース」⁷や、いわゆる休眠法人の問題等が出現した。このため、1979(昭和 54)年 12 月に民法及び民法施行令が改正され、「公益法人に対する主務官庁の監督強化や休眠法人の整理、類似名称法人の取締り等」⁸が行われた。

³ 遠藤浩・良永和隆 [6]、p.99

⁴ 雨宮孝子 [56]、p.14

⁵ 雨宮孝子 [56]、p.14

⁶ 土肥寿員 [166]、p.26

⁷ 橋本徹・古田精司・本間正明 [38]、p.20

⁸ 橋本徹・古田精司・本間正明 [38]、p.20

第2款 公益三法の制定

1. 制度改革に至る流れ

上述のように、公益法人制度は平成18年改正前民法34条と各種特別法を根拠としてきたが、主に次の2点の理由により変革を迫られることとなった。

1点目は、「明治29年の民法制定以来、抜本的な見直しが行われず、主務官庁の許可主義の下、法人設立が簡便でなく、公益性の判断基準が不明確、公益性を時代に則して柔軟に見直す仕組みがない、営利法人類似の法人が存続している」⁹などの諸問題に対処するためである。主務官庁による許可主義は、特に、「戦時中、主務官庁の許可に関する権限が大幅に都道府県知事に委譲され（許可認可等臨時措置法、昭18年法76号）、主務官庁の許可基準がまちまちで、全体としての統一性に欠け」¹⁰、「法人格付与という私法上の問題を行政官庁の裁量にゆだねる点で特権的であり、また、団体結成の自由や財産処分
の自由の承認されている現行法体系の基本的諸原則と一致しない」¹¹という問題があった。

2点目は、「民間の非営利部門の活動を促進するため、公益法人制度そのものについて抜本的かつ体系的な見直しを行い、真に時代の要請に応え得る制度を構築する」¹²ためである。

そもそも、公益法人制度の改革は、2000（平成12）年12月1日に閣議決定された「行政改革大綱」を始点とする。これは、元々、行政委託型公益法人¹³を対象としたもので、「公益法人に対する行政の関与の在り方の改革」が目的であり、民法34条に絡む公益法人の活動促進自体が目的¹⁴ではなかった。しかし、2001（平成13）年2月に公表された「行政委託型公益法人等改革の視点と課題」の1項目に、「公益法人制度の抜本的改革の必要性」が挙げられ、これにより「対象が行政委託型公益法人から公益法人全般に一気に広が

⁹ 内閣官房行政改革推進事務局〔267〕

¹⁰ 森泉章〔230〕、p.19

¹¹ 遠藤浩・良永和隆〔6〕、p.272

¹² 内閣官房行政改革推進事務局〔267〕

¹³ 行政委託型公益法人とは、「行政の委託や推薦を受け、検査、検定、試験、資格付与、登録などの事務を行っている公益法人のこと。与党提言により、原則として法令に基づくもの以外は廃止することとされ（1996年）、『行政改革大綱』（2000年）、『公益法人に対する行政の関与のあり方の改革実施計画』（2002年）などを通じて透明化、合理化を旨とする改革が進められた（～2005年）。旧公益法人制度末（2008年11月30日現在）の行政委託型公益法人の数は、国所管414法人、都道府県所管1,297法人。」である（括弧内、公益法人協会〔244〕、行政委託型公益法人の項）。

¹⁴ 吉川満・市川拓也〔47〕、p.85

った」¹⁵のである。

また、時を前後して、NPO 法及び中間法人法の制定にあたり、公益法人制度の見直しに関する附帯決議がなされた¹⁶。

2. 公益三法の制定と新制度への移行

公開ヒアリングや、公益法人制度の抜本的改革に関する懇談会、公益法人制度改革に関する有識者会議等を経て、2006（平成 18）年に一般法人法¹⁷、公益認定法¹⁸及び整備法¹⁹が制定・公布され、2008（平成 20）年 12 月 1 日より施行された。なお、公益三法が対象とする法人は、社団法人・財団法人のみであり、特別法により設立される種々の公益法人については対象とされていない。

整備法により、社団法人・財団法人は、公益社団・財団法人又は一般社団・財団法人に移行することとなった。2008（平成 20）年 12 月 1 日から 2013（平成 25）年 11 月 30 日の 5 年間については、移行手続き未了の法人（これを、特例民法法人という）について、「基本的に従来 of 運営をできるとした上で、特例民法法人が望むならば新制度も可能な限

¹⁵ 吉川満・市川拓也 [47]、p.86

¹⁶ 特定非営利活動促進法案に対する附帯決議 <衆議院内閣委員会>1998（平成 10）年 3 月 17 日「民法第 34 条の公益法人制度を含め、営利を目的としない法人の制度については、今後、総合的に検討を加えるものとする。」、<参議院労働・社会政策委員会>1998（平成 10）年 3 月 3 日「民法第 34 条の公益法人制度を含め、営利を目的としない法人の制度については、今後、総合的に検討を加えるものとする。」。<参議院法務委員会>2001（平成 13）年 5 月 23 日「政府は、非営利団体に関する法人制度について、国民生活における非営利団体の活動の重要性と将来性を踏まえ、社会の変容に十分対応できる制度とする観点から、公益性の認定の在り方等民法第 34 条の公益法人に関する法制の見直しを含め、その基本的な法制の在り方を速やかに検討すること。」、<参議院法務委員会> 2001（平成 13）年 6 月 4 日「非営利団体に関する法人制度については、非営利団体の活動が社会及び国民生活にとって重要なものである事を踏まえ、社会の変化に十分対応する事ができる制度とする観点から、公益法人に関する法制の見直しを含め、その基本的な法制の在り方を速やかに検討すること。」（括弧内、内閣官房行政改革推進事務局 [268]）

¹⁷ 一般法人法は、「民法の公益法人制度を改め、剰余金の分配を目的としない社団または財団について、その行う事業の公益性の有無にかかわらず、一定の組織を備え登記することにより法人格を取得できる制度」を定めている（括弧内、遠藤浩・良永和隆 [6]、p.98）。

¹⁸ 公益認定法は、「内閣総理大臣または都道府県知事が、独立した民間有識者の『公益認定等委員会』または『都道府県に置かれる合議制の機関』の一致に基づき、一般社団法人または一般財団法人の『公益性』を認定するとともに、認定を受けた法人の監督を行う制度」を定めた法律である（括弧内、遠藤浩・良永和隆 [6]、p.98）。

¹⁹ 整備法は、「関係法律についての規定の整備を行い、民法の公益法人の規定も大幅に削除するほか、平成 20（2008）年の新制度施行日から中間法人法を廃止する」ことを定めた法律である（括弧内、遠藤浩・良永和隆 [6]、p.99）。

り利用することができる方針」²⁰のもと経過措置が設けられた。移行期間内に公益社団・財団法人又は一般社団・財団法人のいずれにも移行しなかった場合には、社団法人・財団法人は移行期間の満了した時点において解散したものとみなされた²¹。

第2節 公益法人の特徴

一般社団・財団法人は、一般法人法の要件を満たせば登記のみで設立できる、準則主義により設立され、このうち、公益認定法の公益認定基準を満たす法人は、公益認定を受け、公益社団・財団法人になることができるようになった。このように、公益三法においては、法人の設立と公益性の認定とが分離され、これは一般に2階建ての制度といわれる。

本節の第1款では、私法上の法人である私法人をその目的により分類し、公益法人の位置づけを探った。第2款から第4款においては、一般社団・財団法人及び公益社団・財団法人の制度を確認した。第5款では、公益法人の特徴を非営利性と公益性にあると考え、これらについて考察した。

第1款 公益法人の位置づけ

1. 私法人の分類

法人とは、「自然人以外のもので、法律上、権利義務の主体たりうるもの」²²をいうが、私法上の法人である私法人をその目的に応じて区分すると、まず営利法人と非営利法人の2つに大別される。

非営利法人は利益の分配を目的としない法人のことをいうが、これには、広義の公益法人と、公益性が認定されない一般社団・財団法人とがある²³。

²⁰ 遠藤浩・良永和隆 [6]、p.267

²¹ 新制度施行時点の2008（平成20）年12月1日において、特例民法法人は24,317法人であった。これら特例民法法人は、移行期間の終了までに、公益社団・財団法人に9,050法人（うち、公益社団法人3,967法人、公益財団法人5,083法人）が、また、一般社団・財団法人に11,679法人（うち、一般社団法人7,281法人、一般財団法人4,398法人）が移行した。移行申請が行われず、解散したとみなされた法人は426法人であった（内閣府 [271]、p.5）。

²² 遠藤浩・良永和隆 [6]、p.95

²³ この分類は、「今日では、法人を営利か非営利かで区別し、公益法人は非営利法人のうち公益認定を受けたものという位置づけになっている。」という記述を参考に、筆者が分類したものである（括弧内、内田貴 [4]、p210）。

表 1：私法人の分類

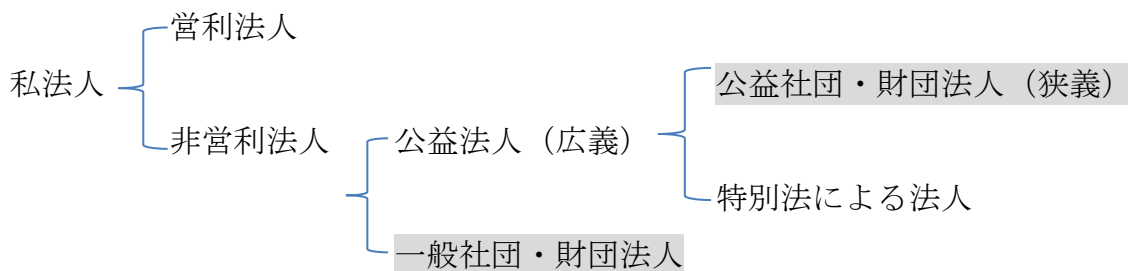


表 2：私法人の分類表

	非 営 利	営 利
公 益	広義の公益法人	公共企業
	公益社団法人（公益認定法） 公益財団法人（公益認定法） 学校法人（私立学校法） 社会福祉法人（社会福祉法） 宗教法人（宗教法人法） 医療法人（医療法） 構成保護法人（更生保護事業法） NPO 法人（NPO 法）	電気会社（会社法・個別事業法） ガス会社（会社法・個別事業法） 鉄道会社（会社法・個別事業法）
非 公 益	中間的な団体	営利企業
	労働組合（労働組合法） 信用金庫（信用金庫法） 協同組合（各種の協同組合法） 共済組合（各種の共済組合法）	株式会社（会社法） 合名会社（会社法） 合資会社（会社法） 合同会社（会社法） 相互会社（保険業法）

一
般
社
団
法
人
・
一
般
財
団
法
人

 (二
般
法
人
法)

出典：総務省 [262]、p.52 の表 2-1-2 法人の分類（本表は、表 2-1-2 を参考に筆者が作成したものである。）

さらに、広義の公益法人を細分すると、法定の「公益法人」である公益社団・財団法人

と²⁴、NPO 法人や宗教法人のように特別法によって設立される法人とがあると解される。これらをまとめると、表 1：私法人の分類のとおりとなる。

このことから、公益法人には、非営利性と公益性という特徴があるといえる。私法人を「非営利」と「公益性」の 2 つの視点で分類した表が、表 2：私法人の分類表である。

なお、本稿では「公益法人」とは、狭義の公益法人である公益社団・財団法人のみを指すものとし、これを公益法人という。各種特別法による公益法人を加えたものをいう場合には、これを広義の公益法人という。

そして、本稿では公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人の 4 法人を考察の対象とした。これは、公益目的事業を行う一般社団・財団法人は公益認定基準を満たしている場合に公益法人になることができるという、公益法人と一般社団・財団法人とのいわば連続性による。このため、一般社団・財団法人をも含めて考察することとした。

2. 法人数

上記で私法人の分類を行ったが、そのうち主な非営利法人について、その法人数と根拠法を示すと、以下の表 3：各非営利法人の根拠法と法人数のとおりである。

表 3：各非営利法人の根拠法と法人数

法人の名称	根拠法	法人数	調査年月
一般社団法人	一般法人法	23,218	2013 年 12 月
一般財団法人	一般法人法	9,287	2013 年 12 月
公益社団法人	公益認定法	3,731	2013 年 4 月
公益財団法人	公益認定法	4,681	2013 年 4 月
NPO 法人 (うち、特定 NPO 法人	NPO 法	48,611 569)	2013 年 5 月
社会福祉法人	社会福祉法	19,498	2012 年 3 月
学校法人	私立学校法	5,543	2012 年 5 月
宗教法人	宗教法人法	181,855	2008 年 12 月
医療法人	医療法	47,825	2012 年 3 月
更生保護法人	更生保護法	165	2012 年 10 月

出典：非営利法人データベース NOPODAS [278] (網掛けは筆者による)

²⁴ 公益認定法 (定義) 2 条 4 号「公益法人 公益社団法人又は公益財団法人をいう。」

第2款 一般社団法人

1. 総論

一般社団法人とは、一般法人法に基づいて設立された「一定の組織を有する人の集合体」²⁵である。この一般社団法人には、旧中間法人法に基づいて設立された、有限責任中間法人が含まれる（整備法 2①²⁶）。

平成 18 年改正前民法の法人制度下では、「公益を目的とせず、営利も目的としない団体については、農業協同組合法、信用金庫法、労働組合法などの各種の個別的な法律によって法人格を取得する道があるほかは、法人格の取得を可能とする一般的な法制度はない」²⁷という状態であった。そこで創設されたのが中間法人法である。中間法人とは、社員に共通する利益を図ることを目的とし、かつ、剰余金を社員に分配することを目的としない社団をいう（旧中間法人法 2 一）。しかし、中間法人法は整備法の施行によって廃止されたため、「現に存する有限責任中間法人は、一般社団法人として存続し、無限責任中間法人については、施行日後 1 年以内に移行の登記を行うことによって一般社団法人に移行することもできるが、登記申請しないときは、施行日から起算して 1 年を経過する日をもって解散したものと見做され」た²⁸。

一般社団法人については、その活動に規制はなく、「公益的事業に限らず、共益的な事業、あるいは、収益事業を行うことも何ら妨げられない」²⁹のである。

2. 設立

一般社団法人を設立するには、2 名以上の社員が共同して定款を作成し、その全員がこれに署名し、又は記名押印しなければならない（一般法人法 10①）。その定款には、目的、名称、主たる事務所の所在地、設立時社員の氏名又は名称及び住所、社員の資格の得喪に関する規定、公告方法及び事業年度を記載しなければならない（一般法人法 11①）、社員に剰余金又は残余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めは効力を有しない（一般

²⁵ 我妻榮・有泉亨 他 [50]、p.151

²⁶ 整備法（旧有限責任中間法人の存続）2 条 1 項「前条の規定による廃止前の中間法人法（以下「旧中間法人法」という。）の規定による有限責任中間法人であってこの法律の施行の際現に存するもの（以下「旧有限責任中間法人」という。）は、この法律の施行の日（以下「施行日」という。）以後は、この款の定めるところにより、一般法人法の規定による一般社団法人として存続するものとする。」

²⁷ 相澤哲・内野宗揮 [1]、p.2

²⁸ 初谷勇 [197]、p.90

²⁹ 新公益法人制度研究会 [21]、p.17

法人法 11②)。また、設立時の財産保有規制については定められていない。

3. 機関

一般社団法人は、社員総会及び1人又は2人以上の理事を置かなければならず（一般法人法 60①）、定款の定めによって、理事会、監事又は会計監査人を置くことができる（一般法人法 60②、以下、理事会を置く一般社団法人を理事会設置一般社団法人と、会計監査人を置く一般社団法人を会計監査人設置一般社団法人という）。

理事会設置一般社団法人及び会計監査人設置一般社団法人は、監事を置かなければならない（一般法人法 61）。理事会設置一般社団法人については、「社員総会の決議事項が限定され、社員総会を通じた社員の法人運営への関与が希薄となる分、社員に代わり一般社団法人の業務執行を監督する機関が必要となる」³⁰ため、会計監査人設置一般社団法人については「会計監査人の独立性を担保する観点から、その選解任に関する議案についての同意権を法人の業務執行を監督する監事が有する（73条）こととしている」³¹ためである。

また、大規模一般社団法人³²は、会計監査人を置かなければならない（一般法人法 62）。これは、「債権者をはじめとした利害関係人が多く、その会計の適正さを確保するため、外部の専門家である会計監査人の監査を受けさせる必要性が大きい」³³ためである。

以上のことから、一般社団法人の機関設計は、「①社員総会＋理事、②社員総会＋理事＋監事、③社員総会＋理事＋監事＋会計監査人、④社員総会＋理事＋理事会＋監事、⑤社員総会＋理事＋理事会＋監事＋会計監査人」³⁴の5通りとなる。

社員総会の権限は、理事会非設置の①～③の場合については、一般法人法に規定する事項及び一般社団法人の組織、運営、管理その他一般社団法人に関する一切の事項について決議をすることができ（一般法人法 35①）、理事会設置の④及び⑤の場合は、一般法人法に規定する事項及び定款で定めた事項に限り、決議をすることができる（一般法人法 35

³⁰ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.52

³¹ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.53

³² 一般法人法（定義）2条2号「大規模一般社団法人 最終事業年度（各事業年度に係る第123条第2項に規定する計算書類につき第126条第2項の承認（第127条前段に規定する場合にあっては、第124条第3項の承認）を受けた場合における当該各事業年度のうち最も遅いものをいう。）に係る貸借対照表（第127条前段に規定する場合にあっては、同条の規定により定時社員総会に報告された貸借対照表をいい、一般社団法人の成立後最初の定時社員総会までの間においては、第123条第1項の貸借対照表をいう。）の負債の部に計上した額の合計額が200億円以上である一般社団法人をいう。」

³³ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.53

³⁴ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.53

②)。

また、理事の権限は、理事会非設置である①～③については、定款に別段の定めがある場合を除き、一般社団法人の業務を執行する権限を有する（一般法人法 76①）。理事会設置の④、⑤の場合、理事会が業務執行の決定を行い（一般法人法 90②一）、代表理事又は業務執行理事として選定されたものが業務を執行する（一般法人法 91①）。

監事は、「業務監査権限および会計監査権限を有する」³⁵一方（一般法人法 99、同 106）、理事会に対して出席義務と報告義務及び社員総会に対する報告義務を負う（一般法人法 100～102）。

会計監査人は、計算書類及びその附属明細書を監査し、会計監査報告を作成する義務を負う（一般法人法 107）。

4. 基金

基金とは、一般社団法人に拠出された金銭その他の財産で、一般社団法人が拠出者に対して一般法人法及び一般社団法人と拠出者との合意により、返還義務（金銭以外の財産は、拠出時の財産の価額に相当する金銭の返還義務）を負うもの（一般法人法 131）をいう³⁶。

これは、「従前から一部の社団法人で行われており、また、中間法人で採用されている基金制度が一般社団法人においても設立された」³⁷ものである。そして、「剰余金の分配を目的としない社団形態の法人において、寄附や借入金以外に、その活動の原資となる資金を調達する手段を設けるべきという強い要望」³⁸により法制されたもので、「基金として集めた金銭等の使途に法令上の制限はなく、法人の活動原資として自由に活用する」³⁹ことができる。

なお、基金は「一種の外部負債であり、基金の拠出者の地位は、一般社団法人の社員たる地位とは結び付いていない」⁴⁰。

³⁵ 新公益法人制度研究会 [21]、p.74

³⁶ 基金制度は、「一般法人の上に新公益法人が乗るという 2 階建の階層構造が採られるので、一般社団法人の基金制度は公益社団法人に対しても当然認められる」ものである（括弧内、岡村勝義[97]、p.38）。

³⁷ 宮川博史 [224]、p.10

³⁸ 新公益法人制度研究会 [21]、p.92

³⁹ 新公益法人制度研究会 [21]、p.92

⁴⁰ 法務省 [280]、A23

5. 解散

一般社団法人の解散事由は、「① 定款で定めた存続期間の満了、②定款で定めた解散の事由の発生、③社員総会の決議、④社員が欠けたこと、⑤当該一般社団法人が消滅する合併、⑥破産手続開始の決定、⑦解散命令（261条1項）または解散の訴え（268条）による解散を命ずる裁判」⁴¹の7つである（一般社団法人法148）。

さらに、休眠一般社団法人のみなし解散規定が置かれている（一般法人法149）。

休眠一般社団法人とは、一般社団法人でその登記が最後にあった日から5年を経過したものをいうが（一般法人法149①括弧書き）、このような法人については、法務大臣の行う一定の手続きの下、解散したものとみなされる（一般法人法149①）。

これは、「準則主義によって設立される一般社団法人については、公益機関による監督が存在しないため、すでに事業を廃止し、その実体がなくなっているにもかかわらず、そのまま放置される可能性が高い。このような休眠状態にある一般社団法人の登記をそのままにしておくと、実体を反映しない登記が放置され、不正行為を意図して当該法人が売買の対象となるなど様々な弊害が生じるおそれがある」⁴²ことを防ぐための制度である。つまり、休眠一般社団法人のみなし解散の規定は、「準則主義に伴う法人制度の濫用、悪用という弊害を防止するための制度」⁴³である。

第3款 一般財団法人

1. 総論

一般財団法人は、一般法人法に基づいて設立される「一定の目的に捧げられた財産の集合体」⁴⁴である。財産の集合体を法人とすることについて、従前は許可主義による設立の財団法人に限られていたため、準則主義での設立は新たな公益法人制度の特徴の1つといえる⁴⁵。

一般財団法人は、一般社団法人と同様にその活動について規制がないため、公益的事業、共益的事業及び収益事業を行うことができる。

⁴¹ 新公益法人制度研究会 [21]、p.103

⁴² 新公益法人制度研究会 [21]、p.104

⁴³ 新公益法人制度研究会 [21]、p.104

⁴⁴ 我妻榮・有泉亨 他 [50]、p.151

⁴⁵ 我妻榮・有泉亨 他 [50]、p.133

2. 設立

一般財団法人は、設立者が定款を作成し、300万円以上の財産を拠出することによって設立できる。300万円以上という規制は、「準則主義の下では、各法人についての必要額の判定は極めて困難である一方、必要額について何らの規制を設けないこととすると、例えば、設立時の財産が1円であっても、財団法人の設立が可能となり、制度の濫用のおそれ懸念される」⁴⁶ため、一律に設けられたものである。後述のように、2期連続して純資産の額が300万円未満となったときには解散しなければならないので（一般法人法202②47）、「純資産が300万円以上であることが存続要件」⁴⁸である。

また、一般財団法人の設立は、遺言によって設立することも可能である（一般法人法152②）。

3. 組織

一般財団法人は、評議員、評議員会、理事、理事会及び監事を置かなければならない（一般法人法170①）。また、会計監査人については、最終事業年度の定時評議員会に報告された貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が200億円以上である大規模一般財団法人は必置であるが（一般法人法170②）、それ以外の一般財団法人は、定款の定めによって会計監査人を置くことができる（一般法人法171）。

以上のことから、一般財団法人の機関設計は、「①評議員+評議員会+理事+理事会+監事、②評議員+評議員会+理事+理事会+監事+会計監査人」⁴⁹の2通りとなる。このような機関設計は、「一般社団法人の社員総会のような機関が元来存在しないことから、業務執行機関である理事が法人の目的に反する恣意的な運営を行うことが懸念される」⁵⁰ことと、「準則主義への移行に伴い、主務官庁による業務の監督もなくなるため、法人の機関設計上、理事等の選解任や法人の重要事項の決定を通じて、理事の業務執行を他の機関が監督するというガバナンスの仕組みを構築することが重要」⁵¹と考えられることによる。

⁴⁶ 新公益法人制度研究会 [21]、p.110

⁴⁷ 一般法人法（解散の事由）202条2項「一般財団法人は、前項各号に掲げる事由のほか、ある事業年度及びその翌事業年度に係る貸借対照表上の純資産額がいずれも300万円未満となった場合においても、当該翌事業年度に関する定時評議員会の終結の時に解散する。」

⁴⁸ 遠藤浩・良永和隆 [6]、p.261

⁴⁹ 新公益法人制度研究会 [21]、p.117

⁵⁰ 新公益法人制度研究会 [21]、p.117

⁵¹ 新公益法人制度研究会 [21]、p.117

評議員については3名以上必要であり（一般法人法 173③）、すべての評議員で評議員会を組織する（一般法人法 178①）。評議員会では「理事、監事および会計監査人の選任や定款変更等、一般財団法人の基本的事項について決議する権限を与え、これを通じて理事を牽制・監督する役割を担わせ」⁵²ている。

理事の全員から構成される理事会が業務執行の決定を行い、これに基づいて代表理事又は業務執行理事として選定された理事が業務を執行する（一般法人法 197、同 91①）。

監事は、業務監査権限および会計監査権限を有し（一般法人法 197、同 99、同 106）、また、理事会に対して出席義務と報告義務及び評議員会に対する報告義務を負う（一般法人法 197、同 100～102）。

会計監査人は、計算書類及びその附属明細書を監査し、会計監査報告を作成する義務を負う（一般法人法 197、同 107）。

4. 解散

一般財団法人の解散事由は、「①定款で定めた存続期間の満了、②定款で定めた解散の事由の発生、③基本財産の滅失その他の事由による一般財団法人の目的である事業の成功の不能、④当該一般財団法人が消滅する合併、⑤破産手続開始の決定、⑥解散命令（261条1項）または解散の訴え（268条）の規定による解散を命ずる裁判、⑦純資産額が2期連続して300万円を下回った場合」⁵³の7つである（一般法人法 202）。

⑦については、「一般財団法人は、一定の目的のために提供された財産に法人格を付与する制度であることからすると、設立時と同様、存立中においても一定規模の財産の保持義務を課することが相当である」⁵⁴ためであり、「不測の事態の場合なども考慮して、単年度の決算で300万円を下回った場合に直ちに解散となるのではなく、2期連続で300万円を下回った場合に」⁵⁵解散となる。

また、一般社団法人と同様に、休眠一般財団法人のみなし解散の規定が設けられている（一般法人法 203）。

⁵² 新公益法人制度研究会〔21〕、p.124

⁵³ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.148

⁵⁴ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.149

⁵⁵ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.149

第4款 公益認定と公益法人

1. 公益認定基準

公益目的事業を行う一般社団・財団法人は、公益認定基準に適合していると認められ、かつ、欠格事由を有しない場合に、公益社団・財団法人になることが認められる。

公益認定基準は、公益認定法5条1号から18号の各号において定められている。これらの規定は、江田（2012）によると、事業の公益性の確保に関する基準、適正な運営管理の確保に関する基準及び財務に関する基準（いわゆる財務3基準）の3つに大別することができる⁵⁶。この分類に従って公益認定基準の各号をまとめると、表4：公益認定基準のとおりである。

表4：公益認定基準

区 分	要 件
①事業の公益性の確保	公益目的事業を行うことを主たる目的とするものであること。(1号)
	公益目的事業を行うのに必要な経理的基礎及び技術的能力を有するものであること。(2号)
	投機的な取引や高利の融資等、公益法人の社会的信用を維持する上でふさわしくない事業又は公の秩序若しくは善良の風俗を害するおそれのある事業を行わないものであること。(5号)
	収益事業等を行う場合には、公益目的事業の実施に支障を及ぼすおそれがないものであること。(7号)
②適正な運営管理の確保	事業を行うに当たり、社員、評議員、理事、監事、使用人等の法人の関係者に対し特別の利益を与えないものであること。(3号)

⁵⁶ 江田寛〔85〕

	<p>事業を行うに当たり、株式会社その他の営利事業を営む者又は特定の個人・団体の利益を図る者に対し、寄附その他の特別の利益を与える行為を行わないものであること。(4号)</p>
	<p>各理事について、配偶者又は3親等内の親族である理事の合計数が理事の総数の3分の1を超えないものであること。監事についても、同様とする。(10号)</p>
	<p>他の同一の団体の理事又は使用人等である理事の合計数が理事の総数の3分の1を超えないものであること。監事についても、同様とする。(11号)</p>
	<p>一定の基準に達しない場合を除き、会計監査人を設置していること。(12号)</p>
	<p>理事、監事及び評議員に対する報酬等について、不当に高額なものとならないような支給の基準を定めているものであること。(13号)</p>
	<p>一般社団法人にあつては、社員の資格の得喪等に関して、不当に差別的な取扱いをしないこと、及び理事会を置いているものであること。(14号)</p>
	<p>他の団体の意思決定に関与することができる株式等を保有していないものであること。(15号)</p>
	<p>公益目的事業を行うために不可欠な特定の財産があるときは、その旨並びにその維持及び処分の制限について、必要な事項を定款で定めているものであること。(16号)</p>
	<p>公益認定の取消しの処分を受けた場合又は合併により法人が消滅する場合、公益目的取得財産残額相当額を1箇月以内に類似の事業を目的とする他の公益法人等又は国・地方公共団体に贈与する旨を定款で定めているものであること。(17号)</p>

	清算をする場合において残余財産を類似の事業を目的とする他の公益法人等又は国・地方公共団体に帰属させる旨を定款で定めているものであること。(18号)
③財務に関する基準	公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれるものであること。(6号)
	公益目的事業比率が100分の50以上となると見込まれるものであること。(8号)
	遊休財産額が一定の制限を超えないと見込まれるものであること。(9号)

出典：江田寛〔85〕を基に、筆者が作成したもの。

このうち、③の財務に関する基準は、財務3基準ともいわれる。この財務3基準は、「税務上の優遇を与える制約についての抽出基準」⁵⁷であるという。また、6号はいわゆる収支相償とよばれる基準である⁵⁸。

2. 公益目的事業

公益目的事業とは、学術、技芸、慈善その他の公益に関する別表各号に掲げる種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益⁵⁹の増進に寄与するものをいう(公益認定法2四)。公益認定法の別表をまとめると、以下の表5：公益目的事業のとおりである。このうち、23号については政令に定めがないため、公益目的事業は実質的には22項目である。

⁵⁷ 江田寛〔85〕、p.19

⁵⁸ 公益認定法(公益目的事業の収入)14条「公益法人は、その公益目的事業を行うに当たり、当該公益目的事業の実施に要する適正な費用を償う額を超える収入を得てはならない。」は、同旨の規定である。

⁵⁹ 公益目的事業の「公益」を不特定多数の者の利益と捉えるのは、学説上の公益概念の通説である受益者説に従った考え方である(金子宏〔108〕、p.65)。

表 5：公益目的事業

	事業の種類
1	学術及び科学技術の振興を目的とする事業
2	文化及び芸術の振興を目的とする事業
3	障害者若しくは生活困窮者又は事故、災害若しくは犯罪による被害者の支援を目的とする事業
4	高齢者の福祉の増進を目的とする事業
5	勤労意欲のある者に対する就労の支援を目的とする事業
6	公衆衛生の向上を目的とする事業
7	児童又は青少年の健全な育成を目的とする事業
8	勤労者の福祉の向上を目的とする事業
9	教育、スポーツ等を通じて国民の心身の健全な発達に寄与し、又は豊かな人間性を涵養することを目的とする事業
10	犯罪の防止又は治安の維持を目的とする事業
11	事故又は災害の防止を目的とする事業
12	人種、性別その他の事由による不当な差別又は偏見の防止及び根絶を目的とする事業
13	思想及び良心の自由、信教の自由又は表現の自由の尊重又は擁護を目的とする事業
14	男女共同参画社会の形成その他のより良い社会の形成の推進を目的とする事業
15	国際相互理解の促進及び開発途上にある海外の地域に対する経済協力を目的とする事業
16	地球環境の保全又は自然環境の保護及び整備を目的とする事業
17	国土の利用、整備又は保全を目的とする事業
18	国政の健全な運営の確保に資することを目的とする事業
19	地域社会の健全な発展を目的とする事業
20	公正かつ自由な経済活動の機会の確保及び促進並びにその活性化による国民生活の安定向上を目的とする事業
21	国民生活に不可欠な物資、エネルギー等の安定供給の確保を目的とする事業
22	一般消費者の利益の擁護又は増進を目的とする事業
23	前各号に掲げるもののほか、公益に関する事業として政令で定めるもの

公益目的事業の収入については、当該公益目的事業の実施に要する適正な費用を償う額を超える収入を得てはならないとされている(公益認定法 14)。これは、「公益目的事業は、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与すべきものであり⁶⁰、「無償または低廉な対価を設定することなどにより受益者の範囲を可能な限り拡大することが求められる」⁶¹ためである。

公益社団・財団法人は、公益目的事業以外の事業を行うこともできる。ただし、「公益目的事業を行うことを主たる目的とするものであること(認定法 5 条 1 号)、その行う事業が公益法人の社会的信用維持のためにふさわしくないものでないこと(同条 5 号)、事業活動を行うに際し、公益目的事業比率が 100 分の 50 以上であること(同条 8 号・15 条)、公益目的事業の実施に支障を及ぼすおそれがないこと(5 条 7 号)が求められ、これらに反しない範囲において公益目的事業以外の事業を行うことができる」⁶²のである。

公益目的事業以外の事業については、「その事業ごとに特別の会計として経理する必要がある(認定法 19 条)、また、そこから生じた収益については、内閣府令で定める割合を公益目的事業のために使用し、処分しなければならない」⁶³と規定されている。

3. 行政庁による監督

公益社団・財団法人は一定の書類等⁶⁴を備え置き、閲覧に供する義務(公益認定法 21)及び行政庁に毎事業年度、当該一定の資料等を提出する義務がある(公益認定法 22)。

行政庁は公益社団・財団法人に対し、質問検査権を有し(公益認定法 27)、公益認定取消事由に該当すると疑うに足る相当な理由がある場合には、必要な措置を取らせることができる(公益認定法 28)。

4. 公益認定の取消し

取り消し事由は、必要的取消事由と任意的取消事由の 2 つがある。

必要的取消事由には、公益認定法 6 条各号(2 号を除く)のいずれかに該当する欠格事

⁶⁰ 新公益法人制度研究会 [21]、p.204

⁶¹ 新公益法人制度研究会 [21]、p.204

⁶² 新公益法人制度研究会 [21]、p.195

⁶³ 新公益法人制度研究会 [21]、p.195

⁶⁴ 事業計画書、収支予算書等、財産目録、役員等名簿、役員報酬等支給基準等、計算書類等、定款及び社員名簿をいう。

由に該当するとき、偽りその他不正の手段により公益認定等を受けたとき、正当な理由がなく行政庁の命令に従わないとき及び公益法人から公益認定の取消しの申請があったときがある（公益認定法 29①）。

また、必要的取消事由には、公益認定基準のいずれかに適合しなくなったとき、公益認定法 14 条から同 26 条までの規定を遵守していないとき及び法令又は法令に基づく行政機関の処分に違反したときがある（公益認定法 29②）。

公益認定が取り消された場合には、公益社団法人は一般社団法人として、公益財団法人は一般財団法人として存続することができるが、取消の日から 1 月以内に、公益認定後取得した公益目的事業の財産のうち、未費消の財産を、類似の事業を目的とする他の公益法人又は国若しくは都道府県に贈与しなければならない（公益認定法 5 十七、同 30）。

5. 公益認定等委員会

公益認定基準を満たした一般社団・財団法人は、内閣府公益認定等委員会又は都道府県に置かれる合議制の機関の公益認定を受ける。

内閣府公益認定等委員会又は都道府県に置かれる合議制の機関により認定が行われるのは、「民意を反映し、公益性を縦割りでなく統一的に判断する透明性の高い」⁶⁵仕組みの構築を目指したためである。

第 5 款 公益法人の特徴—非営利性と公益性—

第 1 款の私法人の分類により、公益法人には、非営利性と公益性という特徴があることが明らかになった。そこで、本款では、非営利性と公益性という概念をそれぞれ掘り下げて考察することとした。

1. 非営利性

(1) 非営利性という営利概念

「非」営利概念を明らかにするためには、まず、営利概念について明らかにする必要がある。そこで、2006（平成 18）年 5 月 1 日施行の会社法を参照すると、同 105 条に以下の規定がある。

⁶⁵ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.195

＜会社法（株主の権利）105条＞

株主は、その有する株式につき次に掲げる権利その他この法律の規定により認められた権利を有する。

- 1 剰余金の配当を受ける権利
- 2 残余財産の分配を受ける権利
- 3 株主総会における議決権

2項 株主に前項第1号及び第2号に掲げる権利の全部を与えない旨の定款の定めは、その効力を有しない。

上記の規定から、会社法では、『営利性』という文言は用いなかったけれども、剰余金配当請求権または残余財産分配請求権の少なくとも一方が社員に認められていることが営利性の要件である旨を明確にし規定したものと解⁶⁶することができる。

これにより、非営利とは、社員又は設立者に、剰余金配当請求権及び残余財産分配請求権のいずれをも認めないものということが導かれる⁶⁷。そこで、以下においては、一般社団・財団法人と公益社団・財団法人の剰余金配当請求権及び余財産分配請求権の規定を確認する。

(2) 剰余金配当請求権

一般社団法人については、社員に剰余金の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めは、その効力を有しない（一般法人法 11②）。また、社員総会は、社員に剰余金を分配する旨の決議をすることができない（一般法人法 35③）。

一般財団法人については、設立者に剰余金の分配をする旨の定款の定めが効力を有しないものと規定されている（一般法人法 153③二）。

⁶⁶ 神作裕之〔114〕、pp.39-40

⁶⁷ 従来の営利性の議論においては、残余財産分配請求権については含まれなかったが、これは「公益法人においても中間法人においても、定款または社員総会の決議等に基づき残余財産を社員に分配することが法制上妨げられていなかったため（改正前民 72条、中間法人法 86条・113条）、これを基準とすると、営利法人と非営利法人の境界が曖昧になることが懸念されたためと推測される。もっとも、実務においては、残余財産の私人への引渡しを定款に定めた場合には設立許可を与えないという取扱いがなされており（略）、かつ、一旦設立された公益法人が営利法人等へ転換する場合にも、残余財産の私的領域への流出を防止する取扱いがなされてきたようである」（括弧内、神作裕之〔114〕、p.39）。

上記、一般法人法の規定は、公益社団・財団法人にも適用されるため、公益社団・財団法人についても、当然に剰余金の配当は禁じられる。つまり、一般社団・財団法人及び公益社団・財団法人のいずれの法人においても、社員又は設立者の剰余金配当請求権を認めていない。

(3) 剰余財産分配請求権

一般社団法人については、定款上、社員に剰余財産の分配を受ける権利を与える旨の定めは、その効力を有しない（一般法人法 11②）。また、一般財団法人の設立者に剰余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めについても、その効力を有しない（一般法人法 153③二）。

これに加えて、一般法人法 239 条は剰余財産の帰属として以下のとおり規定している。（本規定は、一般社団・財団法人に共通した規定である。）

<一般法人法（剰余財産の帰属）239 条>

剰余財産の帰属は、定款で定めるところによる。

2 項 前項の規定により剰余財産の帰属が定まらないときは、その帰属は、清算法人の社員総会又は評議員会の決議によって定める。

3 項 前 2 項の規定により帰属が定まらない剰余財産は、国庫に帰属する。

つまり、一般社団・財団法人の剰余財産については、一般法人法 11 条 2 項、同 153 条 3 項 2 号により、定款に社員又は設立者と定めることはできないが、その帰属を定めていないときは、同 239 条 2 項により、社員総会又は評議員会の決議によるものとされ、「社員総会（筆者注：又は評議員会）の決議により剰余財産の帰属者として社員（筆者注：又は設立者）を指定することは禁じられていないので、そのような決議は可能であり、それにより実質的に事業の成果が社員に分配されることになる」⁶⁸のである。

一方、公益社団・財団法人の剰余財産については、公益認定の 1 要件として基準が設けられている。

⁶⁸ 神作裕之 [114]、p.41

<公益認定法（公益認定の基準）5条18号>

清算をする場合において残余財産を類似の事業を目的とする他の公益法人若しくは前号イからトまでに掲げる法人⁶⁹又は国若しくは地方公共団体に帰属させる旨を定款で定めているものであること。

この基準は、「公益法人の財産は、公益目的事業が実施されることを期待した国民からの寄附等により、取得形成されたもの」⁷⁰であるから、その残余財産は、「公益目的事業のために使用、処分することが、寄附者等の意思に沿うものと考えられる」⁷¹ために設けられたと考えられる。帰属先の法人については、「公益的な活動を行い、法人内部で残余財産を分配しないことなどが制度的に担保されているもの」⁷²という共通点がある。

以上をまとめると、一般社団・財団法人については、社員又は設立者は残余財産分配請求権を有していないとはいいきれず、一方、公益社団・財団法人については、社員又は設立者は残余財産分配請求権を有さないものといえる。

(4) 非営利性の意義

非営利性とは、社員又は設立者が法人に対して剰余金配当請求権及び残余財産分配請求権のいずれも持たないことをいうが、これを一般社団・財団法人及び公益社団・財団法人について当てはめると以下のようなになる。

まず、一般社団・財団法人については、社員又は設立者は、剰余金配当請求権についてはこれを有しないが、残余財産分配請求権については、社員総会の決議により分配可能と解釈されるため、これを有しているということが出来る。つまり、一般社団・財団法人の非営利性は、不徹底といえる。

次に、公益社団・財団法人については、一般社団・財団法人の規定に加え、公益認定基準の1つとして、定款に残余財産の分配先を公益的かつ残余財産の分配をしない他の法人等と定めることを要求される。この基準により、社員又は設立者が残余財産分配請求権を

⁶⁹ 前号イからトに掲げる法人とは、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、独立行政法人、国立大学法人又は大学共同利用機関法人、地方独立行政法人及びそれらに準ずるものとして政令で定める法人を指す。

⁷⁰ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.212

⁷¹ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.212

⁷² 新公益法人制度研究会〔21〕、p.212

持ちえないので、公益社団・財団法人の非営利性は徹底されていると解される。

2. 公益概念

(1) 総論

『日本国語大辞典』によると、「公益」という語は、「社会一般の利益。多くの人々にもたらされる利益。公共の利益。」⁷³と解説される。

以下、わが国の公益法人制度において、この公益概念がどのように用いられているかということ、法律上の公益概念、公益法人制度運営上の公益概念及び学説上の公益概念に分けて確認する。

(2) 法律上の公益概念

法律上、公益について、「直接その概念を定義しているものはない」⁷⁴のが現状である。

例えば、公益認定法 2 条 4 号では公益目的事業の定義づけがされているが、「公益」そのものの定義は置かれていない。

また、NPO 法 2 条 1 項には「この法律において『特定非営利活動』とは、別表に掲げる活動に該当する活動であって、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」と規定されるが、同様に、公益概念については触れられていない。この他、現行の民法 33 条 2 項には、法人の設立等について「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益を目的とする法人、営利事業を営むことを目的とする法人その他の法人の設立、組織、運営及び管理については、この法律その他の法律の定めるところによる。」と規定されるが、公益とは何であるかということは明らかにされない。

(3) 公益法人制度運営上の公益概念

1996（平成 8）年 9 月 20 日閣議決定された「公益法人の設立許可及び指導監督基準」⁷⁵では、公益法人の目的を以下のように示している。

⁷³ 小学館国語辞典編集部 [73]、「公益」の項

⁷⁴ 内閣官房行政改革推進事務局行政委託型公益法人等改革推進室 [269]、資料 2

⁷⁵ これは、「1996 年 9 月、与党提言（1996 年 7 月）を受けて策定された。従来の「公益法人設立許可審査基準等に関する申合せ」（1972 年）と「公益法人の運営に関する指導監督基準」（1986 年）を一本化し、その内容を強化したもの。事業規模、理事構成、内部留保等の数値基準を示しており、新制度における公益認定基準のもとになった」ものである（括弧内、公益法人協会 [244]、「公益法人の設立許可及び指導監督基準」の項）。

<公益法人の設立許可及び指導監督基準 1. 目的>

公益法人は、積極的に不特定多数の者の利益の実現を目的とするものでなければならず、次のようなものは、公益法人として適当でない。

- (1) 同窓会、同好会等構成員相互の親睦、連絡、意見交換等を主たる目的とするもの
- (2) 特定団体の構成員又は特定職域の者のみを対象とする福利厚生、相互救済等を主たる目的とするもの
- (3) 後援会等特定個人の精神的、経済的支援を目的とするもの⁷⁶

この資料の本文中において、公益法人は「積極的に不特定多数の者の利益を目的とする」とされているため、公益法人の行う活動は、「不特定多数の者の利益」を伴う活動でなければならないと考えられていることが分かる。

そして、これに当たらないものとして、3つの例が挙げられている。このうち、(1)及び(2)については、特定多数の者の利益を追求する団体であり、(3)は特定少数の者の利益を追求する団体であるといえそうである。

このことから、公益法人の公益とは、「不特定多数の者の利益」をいい、これには、「不特定」及び「多数」という要素があり、それらを兼ね備えたものが公益であると考えられていると解される。

(4) 学説上の公益概念

学説上の公益概念として、「これでよいのか政府の構想～民間の力を活かす22の提案～」⁷⁷から、6つの説を紹介する。

まず、1つ目に「受益者説」があり、これは、「不特定多数の者の利益」をいう。学説上の公益概念は、この説を通説とする⁷⁸。しかし、この説には一般の営利活動の顧客も不特定多数であり、営利と非営利を区別する基準にすらならないのではないかという指摘があ

⁷⁶ 内閣府 [270]、1.目的

⁷⁷ 民間法制・税制調査会 [226]、資料4-8

⁷⁸ 例えば、「不特定多数人の利益を意味する」(括弧内、我妻榮・有泉亨 他 [50]、p.151)、「積極的な意味での公益というのは、社会全般の利益、すなわち不特定多数人の利益をさす」(括弧内、遠藤浩・良永和隆 [6]、p.276) などである。

る。

2つ目に、「目的定義説」があり、これは公益の定義において、積極的な理念は必要ではなく、ただ社会のために、というような定義があれば良いとする考え方である。これには、営利活動と非営利活動との区別がしにくい点や、その概念が不明確であるという問題が挙げられる。

3つ目に、「控除説」があり、これは公益という概念を定義づけることが困難であることから、私益概念と共益概念を控除した残りを公益とする考え方である。これには、理論的な前提として、利益の概念を私益、共益及び公益の3つの区分として良いのかという点や、私益及び共益概念を明確に定義づけられるかという点が問題となる。

4つ目に、「利他説」があり、これは自己及び社員の共通の利益以外のために行っているという動機に注目した考え方である。受益者ではなく、提供者である活動者に着目した考え方であるが、提供者の動機をどのように判断するか、客観的な基準の確立をすることができるかが問題となる。

5つ目に、「パブリック・サポート説」があり、これは社会からの支援の程度を公益の尺度とするもので、その活動を支える経費に寄附かどの程度入るかという点をもって判断しようとする考え方である。この考え方については、共益的な事業についても寄附で成り立っているため、共益と公益の区別ができないという問題点がある。

6つ目に、「受益者・提供者説」があり、これは、対象者である受益者と、活動者である提供者の両面から考える説である。この説では、表6：受益者・提供者説における公益と非公益の区分に示したとおり、受益者が不特定多数で提供者が不特定多数の場合、受益者が不特定多数で提供者が特定多数の場合及び受益者が特定少数で提供者が不特定多数である場合の3通りを公益と考える。

表6：受益者・提供者説における公益と非公益の区分

		受益者	
		不特定多数	特定少数
提供者	不特定多数	公益	公益
	特定多数	公益	非公益

(5) 公益概念

以上、公益について検討したが、結局のところ「公益」とは何かということを正面から規定することは難しいようである⁷⁹。このため、本稿においては、法律上においても、制度の運営上においても採用されている学説上の通説である受益者説に従い、これを「不特定多数の者の利益」と解するにとどめたい⁸⁰。

公益法人の本来事業たる公益目的事業は、「一般的には、企業も行政も提供しないサービスを提供するもの」⁸¹であるから、公益法人が不特定多数の者の利益のために公益目的事業を行っている限りにおいては、その活動は、公益概念に該当するものといえよう。

第3節 公益法人の会計

広義の公益法人に関する会計基準には、公益法人会計基準、社会福祉法人会計基準、学校法人会計基準、NPO 法人会計基準、及び病院会計準則等がある。これらは、企業会計と対比して、一般に非営利会計⁸²とよばれる。このうち、本節では公益法人会計基準について考察する。

第1款 公益法人会計基準とその沿革

1. 会計基準の設定と昭和60年基準

公益法人会計基準は、3度の改正を経て現行の会計基準に至る。

そもそも、社団法人・財団法人の会計に関する規定は、民法上にある「公益法人が設立時および毎事業年度の終りに財産目録を作成し、事務所に備え置くことを定めた規定」⁸³だけであった。そのような状態を一因として、社団法人・財団法人の度重なる不祥事が起こった。このため、1971（昭和46）年、行政管理庁が「公益法人の指導、監督に関する

⁷⁹ 例えば、「結局、『公益』とは何か、を正面から議論することには無理があるのである」という記述がある（括弧内、関英昭〔142〕、p.21）。

⁸⁰ この点につき、入山（2007）は、『不特定かつ多数』という意味内容はさほど吟味されたものではなく、（略）法律用語として極めて出来の悪い、曖昧な定義であることはこれまでも論じられることが多」と批判している。入山は、これを「受益者と構成員が一致する場合を除き非営利性は公益性の推定を受ける、とすればよ」としている（括弧内、入山映〔76〕、pp.2-3）。

⁸¹ 民間法制・税制調査会〔226〕、資料4-7p.9

⁸² 桜井（2013）は、非営利会計を「個人の家計をはじめとして、国や地方自治体の行政機関および学校法人・宗教法人など（略）の組織について行われる会計」としている（括弧内、桜井久勝〔17〕、p.2）。

⁸³ 杉山学・鈴木豊〔22〕、p.37

行政監察結果に基づく勧告」を出し、これに「『公益法人の会計、経理に関する事務処理の基準を設け、適切な指導を行うこと』というものがあり、これを受けて各省庁は公益法人監督事務連絡協議会を設置した」⁸⁴ことが公益法人会計基準設定の端緒である。

そして、1977（昭和 52）年に公益法人監督事務連絡協議会から公益法人会計基準が公表された（以下、昭和 52 年基準という）。

昭和 52 年基準は、「計算書類として収支計算書、貸借対照表および財産目録を掲げ、複式簿記によって収支計算書と貸借対照表とを有機的に関係づけたこと、また官庁会計と軌を一にする収支計算書を中心とした体系をとったことが大きな特徴」⁸⁵である。1 取引 2 仕訳の処理が行われた。また、計算書類の他にも、予算書と会計帳簿の作成が義務づけられた。

1985（昭和 60）年には、公益法人監督事務連絡協議会を引き継いだ公益法人指導連絡会議によって、公益法人会計基準が改正された（以下、昭和 60 年基準という）。この改正は、昭和 52 年基準の「難解さ、また収益事業への適用の困難さ等」⁸⁶の理由からなされた。収支予算書、会計帳簿及び計算書類の作成が義務づけられ、計算書類には、収支計算書、正味財産増減計算書、貸借対照表及び財産目録がある。

2. 平成 16 年基準と平成 20 年基準

続く改正は、2004（平成 16）年に行われた（以下、平成 16 年基準という）。この改正の理由は主に 3 点あり、1 つ目に、不景気等により公益法人の効率的な事業運営の必要性が生じた点、2 つ目に、公益法人の事業活動の状況の透明性を高め、かつ、その指導監督と適正な運用を行わせる必要がある点、3 つ目に、企業会計の新しい会計基準の設定や、公会計における貸借対照表作成などの新しい会計の流れに合わせる必要がある点である⁸⁷。

平成 16 年基準では、これまでの主務官庁による「指導監督目的（特定目的）から情報公開目的（一般目的）へとその目的を大きく転換」⁸⁸させたことが特徴である。総務省大臣官房管理室公益法人行政推進室の公表した「公益法人会計基準の見直しに関する論点の整理（中間報告）」では、公益法人会計の目的について、「理事者、寄付者、会員等の直接

⁸⁴ 守永誠治 [231]、p.121

⁸⁵ 岡村勝義 [94]、p.496

⁸⁶ 岡村勝義 [94]、p.496

⁸⁷ 総務省大臣官房管理室公益法人行政推進室 [263]、第 1 章はじめに

⁸⁸ 岡村勝義 [94]、p.500

の利害関係者及び所管官庁のみならず、広く国民又は納税者の視点に立って、公益法人の財産、正味財産の増減及びキャッシュ・フローの状況を把握することにある」⁸⁹としている。

また、これまでの計算書類という表現に替え、「財務諸表」を作成する義務を設定した。財務諸表には、貸借対照表、正味財産増減計算書及び財産目録が含まれ、また、大規模公益法人はこれらに加えキャッシュ・フロー計算書の作成も義務づけられた。

キャッシュ・フロー計算書を財務諸表の体系に含めたのは、「正味財産増減計算書、貸借対照表及びキャッシュ・フロー計算書の3つの財務諸表の全体によって公益法人の事業活動を総合的に説明する考え方を採用」⁹⁰したことによる。

収支計算書は、「公益法人の実施した事業活動を収入及び支出によって計数的に表現した計算書であり、同時に、予算準拠主義に従い収支予算の執行状況をも示した」⁹¹書類であるが、これを財務諸表の体系としなかったのは、「予算の執行状況は、広範な財務諸表の利用者を前提とした場合には必ずしも重大な関心が向けられている情報ではないと考えられる」⁹²ためである。財務諸表から収支計算書が除かれたことにより、正味財産増減計算書と貸借対照表は、「あたかも企業会計における損益計算書と貸借対照表と類似の関係を持つようになり、1取引2仕訳のような記録方法をとる必要がなくなった」⁹³のである。

そして、現行の公益法人会計基準は、2008（平成20）年に改正されたものである（以下、平成20年基準という）。これは、「平成18年に公益法人制度改革関連3法が成立し新制度を踏まえた会計基準を整備する必要性が生じたため」⁹⁴に内閣府公益認定等委員会によって行われたものであり、平成16年基準と土台としている。

平成20年基準では、財務諸表を貸借対照表、正味財産増減計算書及びキャッシュ・フロー計算書をいうものと定義づけ、これと、附属明細書、財産目録が作成義務のある書類とされた。平成16年基準で財務諸表に含まれていた財産目録については、「公益法人制度

⁸⁹ 総務省大臣官房管理室公益法人行政推進室〔263〕、第2章公益法人会計の目的2.公益法人会計の目的より

⁹⁰ 総務省大臣官房管理室公益法人行政推進室〔363〕、第3章公益法人の財務諸表の体系1.財務諸表の体系及び名称

⁹¹ 総務省大臣官房管理室公益法人行政推進室〔263〕、第3章公益法人の財務諸表の体系1.財務諸表の体系及び名称

⁹² 総務省大臣官房管理室公益法人行政推進室〔263〕、第3章公益法人の財務諸表の体系1.財務諸表の体系及び名称

⁹³ 岡村勝義〔94〕、p.502

⁹⁴ 内閣府公益認定等委員会〔275〕、「1会計基準の設定の経緯等」より

改革関連 3 法における会計に関する書類の定めとの整合性」⁹⁵により財務諸表の範囲から除かれた。

また、基準の設定主体は内閣府公益認定等委員会によることから、平成 20 年基準は「新公益法人について情報公開目的のほかに、公益認定・監督目的の基準という性格をも有している」⁹⁶といえる。

第 2 款 平成 20 年基準と財務諸表

1. 概説

平成 20 年基準は、公益法人の財務諸表及び附属明細書並びに財産目録の作成の基準を定め、公益法人の健全なる運営に資することを目的として設定されたものである（平成 20 年基準 1 の 1）。

財務諸表は、貸借対照表、正味財産増減計算書及びキャッシュ・フロー計算書を指す（平成 20 年基準 1 の 2、括弧書き）。

本基準が適用される法人は、公益社団・財団法人、移行法人、特例民法法人（公益社団・財団法人又は一般社団・財団法人への移行の申請をする際の計算書類を作成する場合）及び公益認定の申請をする一般社団・財団法人である⁹⁷。

2. 貸借対照表

(1) 総論

貸借対照表は、当該事業年度末現在におけるすべての資産、負債及び正味財産の状態を明りょうに表示するものでなければならない（平成 20 年基準 2 の 1）。

(2) 資産の部

資産の部は、1 年基準により流動資産及び固定資産に区分し、さらに、固定資産は、基本財産、特定資産及びその他固定財産の 3 つに区分する（平成 20 年基準 2 の 2）。

基本財産とは、「定款において基本財産と定められた資産」⁹⁸で、「寄附者等から用途を

⁹⁵ 内閣府公益認定等委員会〔275〕、「1 会計基準の設定の経緯等」より

⁹⁶ 岡村勝義〔94〕、p.505

⁹⁷ 内閣府公益認定等委員会〔274〕、p.2

⁹⁸ 内閣府公益認定等委員会〔274〕、p.7

特定して寄附を受入れたもの（指定正味財産に対応する）と、法人の意思決定により繰入れられたもの（一般正味財産に対応する）」⁹⁹とがある。

特定資産とは、「将来、特定の目的のために使用するため等の資産として管理される特定の資産」¹⁰⁰をいう。基本財産と同様に、指定正味財産と一般正味財産に対応するものがある。

これら、基本財産及び特定資産は、例えば「1年以内に現金化される預金や債券であっても、この資産は、その性格上、通常の支払いに充てることはできない基本財産及び特定資産としての性格を有する預金や債券であるので、固定資産の部に記載する」¹⁰¹のである。

また、その他固定財産は基本財産及び特定資産以外の固定資産をいい、「指定正味財産を財源とすることはなく、一般正味財産ないし負債を財源」¹⁰²とする。

資産の貸借対照表価額については、「営利法人と異なる扱いをする理由がない」¹⁰³ことから、「企業会計基準に準ずる」¹⁰⁴価額となり、また、「リース会計基準、退職給付会計、税効果会計、金融商品等に関する会計については、企業会計と同様であるべき」¹⁰⁵として、企業会計に準じる取扱いが要請される。

(3) 負債の部

負債の部については、これを流動負債及び固定負債に区分する（平成20年基準2の2）。資産の部と同じく、1年基準により区分する。

(4) 正味財産の部

正味財産の部については、指定正味財産及び一般正味財産に区分する（平成20年基準2の2）。また、一般社団法人が一般法人法131条に基づいて設ける基金についても、正味財産の部とする。このような正味財産の区分は、「公益法人の特有の考え方によるものであり、寄附者等の意思を受けた受託責任を明らかにする」¹⁰⁶ためのものである。

⁹⁹ 出塚清治・柴田美千代〔28〕、p.17

¹⁰⁰ 出塚清治・柴田美千代〔28〕、p.17

¹⁰¹ 出塚清治・辺土名厚〔29〕、p.22

¹⁰² 内閣府公益認定等委員会〔274〕、その2p.4

¹⁰³ 出塚清治・柴田美千代〔28〕、p.22

¹⁰⁴ 出塚清治・柴田美千代〔28〕、p.22

¹⁰⁵ 出塚清治・柴田美千代〔28〕、p.22

¹⁰⁶ 出塚清治・柴田美千代〔28〕、p.18

指定正味財産は、「寄付者等（会員等を含む）によりその用途に制約が課されている資産の受入額」¹⁰⁷であり、例えば、国庫補助金、地方公共団体補助金、民間補助金及び寄附金などがこれに当たる。指定正味財産は、基本財産又は特定資産として他の資産とは区分して表示されるが、これは「寄附者に対する受託責任を果たす」¹⁰⁸ためである。指定正味財産と、固定資産の「基本財産及び特定資産のうち指定正味財産を財源とするものの合計額は常に一致させることを基本」¹⁰⁹とする。

一般正味財産は、「正味財産のうち基金及び指定正味財産の額以外の部分」¹¹⁰をいう。これは、「用途に制約のない部分であり、法人の意思で自由に使える資産の額」¹¹¹にあたる。

なお、正味財産の部には、指定正味財産及び一般正味財産のそれぞれについて、基本財産への充当額及び特定資産への充当額を内書きとして記載する。

『公益法人会計基準』の運用指針に示された貸借対照表の様式は、表 7：貸借対照表の見本のとおりである。（ただし、基金のある場合は割愛した。）

¹⁰⁷ 内閣府公益認定等委員会 [274]、p.8

¹⁰⁸ 中田ちず子 [33]、p.172

¹⁰⁹ 中田ちず子 [33]、p.192

¹¹⁰ 出塚清治・柴田美千代 [28]、p.19

¹¹¹ 出塚清治・柴田美千代 [28]、p.19

表 7：貸借対照表の見本

貸借対照表
平成 年 月 日現在

(単位：円)

科目	当年度	前年度	増減
I 資産の部			
1. 流動資産			
現金預金			
.....			
流動資産合計			
2. 固定資産			
(1) 基本財産			
土地			
.....			
基本財産合計			
(2) 特定資産			
退職給付引当資産			
〇〇積立資産			
.....			
特定資産合計			
(3) その他の資産			
.....			
その他資産の合計			
固定資産合計			
資産合計			
II 負債の部			
1. 流動負債			
未払金			
.....			
流動負債合計			
2. 固定負債			
退職給付引当金			
.....			
固定負債合計			
負債合計			
III 正味財産の部			
1. 指定正味財産			
国庫補助金			
.....			
指定正味財産合計			
(うち基本財産への充当額)	()	()	()
(うち特定財産への充当額)	()	()	()
2. 一般正味財産			
(うち基本財産への充当額)	()	()	()
(うち特定財産への充当額)	()	()	()
正味財産合計			
負債及び正味財産合計			

3. 正味財産増減計算書

正味財産増減計算書は、当該事業年度における正味財産のすべての増減内容を明りょうに表示するものでなければならない（平成 20 年基準 3 の 1）。

その表示区分は、正味財産の区分に従い、一般正味財産増減の部及び指定正味財産増減の部とする（平成 20 年基準 3 の 2）。ただし、一般社団法人が基金を設定した場合、これに基金増減の部を加えて表示する。

一般正味財産増減の部は、「企業会計における損益計算書と同様、事業の効率性を表すもの」¹¹²であり、経常増減の部及び経常外増減の部に区分する。経常増減の部はさらに経常収益及び経常費用に、経常外増減の部は経常外収益及び経常外費用に分け、発生原因別に記載する（平成 20 年基準 3 の 3）。

指定正味財産増減の部は、「運用等による基本財産又は特定資産の増減に伴って、増減する指定正味財産の増減を記載」¹¹³したものである（平成 20 年基準 3 の 3）。

「『公益法人会計基準』の運用指針」に示された貸借対照表の様式は、表 8：正味財産増減計算書の見本のとおりである（ただし、基金のある場合は割愛した）。

¹¹² 中田ちず子〔31〕、p.192

¹¹³ 中田ちず子〔33〕、p.192

表 8：正味財産増減計算書の見本

正味財産増減計算書			
平成 年 月 日から平成 年 月 日まで			
(単位：円)			
科 目	当年度	前年度	増減
I 一般正味財産増減の部			
1. 経常増減の部			
(1) 経常収益			
基本財産運用益			
.....			
特定資産運用益			
.....			
受取会費			
.....			
事業収益			
.....			
受取補助金等			
.....			
受取負担金			
.....			
受取寄付金			
.....			
経常収益計			
(2) 経常費用			
事業費			
給与手当			
臨時雇賃金			
退職給付費用			
.....			
管理費			
役員報酬			
給与手当			
退職給付費用			
.....			
経常費用計			
評価損益等調整前当期計上増減額			
基本財産評価損益等			
特定資産評価損益等			
投資有価証券評価損益等			
評価損益等計			
当期経常増減額			
2. 経常外増減の部			
(1) 経常外収益			
固定資産売却益			
.....			
経常外収益計			
(2) 経常外費用			
固定資産売却損			
.....			
経常外費用計			
当期経常外増減額			
当期一般正味財産増減額			
一般正味財産期首残高			
一般正味財産期末残高			
II 指定正味財産増減の部			
受取補助金等			
.....			
一般正味財産への振替額			
.....			
当期指定正味財産増減額			
指定正味財産期首残高			
指定正味財産期末残高			
III 正味財産期末残高			

4. キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書は、当該事業年度におけるすべてのキャッシュ・フローの状況を明りょうに表示するものでなければならない（平成 20 年基準 4 の 1）。事業活動によるキャッシュ・フロー、投資活動によるキャッシュ・フロー及び財務活動によるキャッシュ・フローの 3 つに区分して記載する（平成 20 年基準 4 の 2）。

ただし、会計監査人を設置する公益社団・財団法人以外の法人については、キャッシュ・フロー計算書は作成しないことができる。

『公益法人会計基準』の運用指針に示された貸借対照表の様式は、表 9：キャッシュ・フロー計算書の見本のとおりである。

表 9：キャッシュ・フロー計算書の見本

事業活動によるキャッシュ・フローを直接法による場合は、以下の表示に従う。

キャッシュ・フロー計算書			
平成 年 月 日から平成 年 月 日まで			
(単位：円)			
科 目	当年度	前年度	増減
I 事業活動によるキャッシュ・フロー			
1.事業活動収入			
基本財産運用収入			
.....			
入会金収入			
.....			
会費収入			
.....			
事業収入			
.....			
補助金等収入			
.....			
事業活動収入計			
2.事業活動支出			
事業費支出			
.....			
管理費支出			
.....			
事業活動支出計			
事業活動によるキャッシュ・フロー			
II 投資活動によるキャッシュ・フロー			
1.投資活動収入			
固定資産売却収入			
.....			
投資活動収入計			
2.投資活動支出			
固定資産取得支出			
.....			
投資活動支出計			
投資活動によるキャッシュ・フロー			
III 財務活動によるキャッシュ・フロー			
1.財務活動収入			
借入金収入			
.....			
財務活動収入計			
2.財務活動支出			
借入金返済支出			
.....			
財務活動支出計			
財務活動によるキャッシュ・フロー			
IV 現金及び現金同等物に係る換算差額			
V 現金及び現金同等物の増減額			
VI 現金及び現金同等物の期首残高			
VII 現金及び現金同等物の期末残高			

また、事業活動によるキャッシュ・フローを間接法による場合は、Iの部分以下の表示に従って表示する。

科 目	当年度	前年度	増減
I 事業活動によるキャッシュ・フロー			
1. 当期一般正味財産増減額			
2. キャッシュ・フローへの調整額			
減価償却費			
基本財産の増減額			
退職給付引当金の増減額			
未払金の増減額			
指定正味財産からの振替額			
小計			
3. 指定正味財産増加収入			
補助金等収入			
.....			
指定正味財産増加収入計			
事業活動によるキャッシュ・フロー			

第3款 一般法人法及び公益認定法と関係

1. 一般法人法との関係

一般社団法人の会計は、一般法人法 119 条に「一般社団法人の会計は、その行う事業に応じて、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする」と規定され、また、一般財団法人は同 199 条によって、一般社団法人の会計の規定が準用される。

公益三法以前においては、「主務官庁の指導監督により、原則としていわゆる公益会計基準に従うことが要請されていた」¹¹⁴が、一般社団・財団法人には、「その業務を一般的に監督する官庁は存在」¹¹⁵しないことと、その行う事業に制限がないため、「準拠すべき会計基準についても、自主的、自律的な判断に委ねることが相当」¹¹⁶であることから、一般法人法にいう「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」とは、「従来の公益法人会計基準や企業会計原則といった一般に公正妥当なものとして認められる会計基準であれば、個々の一般社団法人が行う事業に応じて、そのいずれに準拠しても差し支えない」¹¹⁷と解される。

なお、一般社団法人の基金については、貸借対照表の純資産の部（正味財産の部）に計

¹¹⁴ 新公益法人制度研究会 [21]、p.84

¹¹⁵ 新公益法人制度研究会 [21]、p.84

¹¹⁶ 新公益法人制度研究会 [21]、p.84

¹¹⁷ 新公益法人制度研究会 [21]、p.84

上しなければならない（一般法人法施行規則 31①）。

2. 公益認定法との関係

公益社団・財団法人については、公益法人会計基準に準拠することが要請される。これは、2008（平成 20）年 4 月、内閣府公益認定等委員会より公表された『『公益法人会計基準』の運用指針』において、「公益法人会計基準における公益法人は、以下に定めた法人とする。① 認定法第 2 条第 3 号に定めのある公益法人」とあることから確認される¹¹⁸。

また、公益社団・財団法人が収益事業等を行う場合は、その会計を公益目的事業に関する会計から区分し、各収益事業等ごとに特別の会計として経理しなければならない（公益認定法 19）。その表示については、貸借対照表内訳表及び正味財産増減計算書内訳表において、それぞれ、「①公益目的事業会計（公益目的事業に関する会計）、②収益事業等会計（収益事業等に関する会計）、③法人会計（管理業務やその他の法人全般に係る事項（公益目的事業や収益事業等に属さない事項）に関する会計）」¹¹⁹とする。

この区分経理の要請は、「公益法人は、公益目的事業の実施に支障がない限り、収益事業等を行うことが認められるが、収益事業等から生じた収益についてはその一定割合以上の額を公益目的事業のために使用しなければならないこととしている（認定法 18 条 4 号）。この措置が適正に遵守されているかを把握するためには、公益目的事業と収益事業等の事業活動の実態をそれぞれ確認するとともに、ある収益事業等から生じた収益が、他の収益事業等の赤字の補填に使用されていないかなどを確認する必要がある」¹²⁰ためである。

¹¹⁸ この他、公益認定法施行規則 12 条には、「この節、次節及び 4 章の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる公益法人の会計の基準その他の公益法人の会計の慣行をしん酌しなければならない。」と規定される。

¹¹⁹ 出塚清治〔27〕、p.103

¹²⁰ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.218

第2章 公益法人税制

公益法人制度は準則主義による設立と公益性の判断の分離から、2階建ての制度と称される。これに対して、その税制は、「通常の一般社団法人・一般財団法人の中に中2階と称される法人類型が設けられて」¹²¹いるという特徴がある。

本章では、公益法人税制の主な特徴たる、収益事業課税、みなし寄附金制度及び軽減税率の3点について、第1節では現行の制度について、第2節ではその沿革を探る。そして、第3節では、公益法人税制の論拠を考察し、第4節において、データにより公益法人の行う収益事業の実態を掘り下げる。また、第5節では、海外の公益法人税制を紹介する。

第1節 現行の公益法人税制

第1款 概説

1. 定義

法人税法において、公益法人税制の適用を受ける法人は「公益法人等」と称される。公益法人等とは、法2条6号に「別表2に掲げる法人をいう」と規定されるが、別表2をまとめたものが、以下の表10：法人税法別表2の法人とその根拠法である。

表10：法人税法別表2の法人とその根拠法

名称	根拠法
委託者保護基金	商品先物取引法（昭和25年法律第239号）
一般財団法人（非営利型法人に該当するものに限る。）	一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（平成18年法律第48号）
一般社団法人（非営利型法人に該当するものに限る。）	
医療法人（医療法（昭和23年法律第205号）第42条の2第1項（社会医療法人）に規定する社会医療法人に限る。）	医療法

¹²¹ 佐々木浩〔133〕、p.70

貸金業協会	貸金業法（昭和 58 年法律第 32 号）
学校法人（私立学校法（昭和 24 年法律第 270 号）第 64 条第 4 項（専修学校及び各種学校）の規定により設立された法人を含む。）	私立学校法
企業年金基金	確定給付企業年金法
企業年金連合会	
危険物保安技術協会	消防法（昭和 23 年法律第 186 号）
行政書士会	行政書士法（昭和 26 年法律第 4 号）
漁業共済組合	漁業災害補償法（昭和 39 年法律第 158 号）
漁業共済組合連合会	
漁業信用基金協会	中小漁業融資保証法（昭和 27 年法律第 346 号）
漁船保険組合	漁船損害等補償法（昭和 27 年法律第 28 号）
漁船保険中央会	
勤労者財産形成基金	勤労者財産形成促進法
軽自動車検査協会	道路運送車両法（昭和 26 年法律第 185 号）
健康保険組合	健康保険法（大正 11 年法律第 70 号）
健康保険組合連合会	
原子力損害賠償支援機構	原子力損害賠償支援機構法（平成 23 年法律第 94 号）
原子力発電環境整備機構	特定放射性廃棄物の最終処分に関する法律（平成 12 年法律第 117 号）
高压ガス保安協会	高压ガス保安法（昭和 26 年法律第 204 号）
広域臨海環境整備センター	広域臨海環境整備センター法（昭和 56 年法律第 76 号）
公益財団法人	一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律
公益社団法人	
更生保護法人	更生保護事業法（平成 7 年法律第 86 号）
小型船舶検査機構	船舶安全法（昭和 8 年法律第 11 号）
国家公務員共済組合	国家公務員共済組合法（昭和 33 年法律第 128 号）
国家公務員共済組合連合会	

国民健康保険組合	国民健康保険法（昭和 33 年法律第 192 号）
国民健康保険団体連合会	
国民年金基金	国民年金法
国民年金基金連合会	
市街地再開発組合	都市再開発法（昭和 44 年法律第 38 号）
自転車競技会	自転車競技法（昭和 23 年法律第 209 号）
自動車安全運転センター	自動車安全運転センター法（昭和 50 年法律第 57 号）
司法書士会	司法書士法（昭和 25 年法律第 197 号）
社会福祉法人	社会福祉法（昭和 26 年法律第 45 号）
社会保険労務士会	社会保険労務士法（昭和 43 年法律第 89 号）
宗教法人	宗教法人法（昭和 26 年法律第 126 号）
住宅街区整備組合	大都市地域における住宅及び住宅地の供給の促進に関する特別措置法（昭和 50 年法律第 67 号）
酒造組合	酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律（昭和 28 年法律第 7 号）
酒造組合中央会	
酒造組合連合会	
酒販組合	
酒販組合中央会	
酒販組合連合会	
商工会	商工会法（昭和 35 年法律第 89 号）
商工会議所	商工会議所法（昭和 28 年法律第 143 号）
商工会連合会	商工会法
商工組合（組合員に出資をさせないものに限る。）	中小企業団体の組織に関する法律（昭和 32 年法律第 185 号）
商工組合連合会（会員に出資をさせないものに限る。）	
商品先物取引協会	商品先物取引法
消防団員等公務災害補償等共済基金	消防団員等公務災害補償等責任共済等に関する法律（昭和 31 年法律第 107 号）

職員団体等（法人であるものに限る。）	職員団体等に対する法人格の付与に関する法律（昭和 53 年法律第 88 号）
職業訓練法人	職業能力開発促進法（昭和 44 年法律第 64 号）
信用保証協会	信用保証協会法（昭和 28 年法律第 196 号）
生活衛生同業組合（組合員に出資をさせないものに限る。）	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（昭和 32 年法律第 164 号）
生活衛生同業組合連合会（会員に出資をさせないものに限る。）	
税理士会	税理士法（昭和 26 年法律第 237 号）
石炭鉱業年金基金	石炭鉱業年金基金法（昭和 42 年法律第 135 号）
全国健康保険協会	健康保険法
船員災害防止協会	船員災害防止活動の促進に関する法律（昭和 42 年法律第 61 号）
全国市町村職員共済組合連合会	地方公務員等共済組合法（昭和 37 年法律第 152 号）
全国社会保険労務士会連合会	社会保険労務士法
全国農業会議所	農業委員会等に関する法律（昭和 26 年法律第 88 号）
損害保険料率算出団体	損害保険料率算出団体に関する法律（昭和 23 年法律第 193 号）
地方競馬全国協会	競馬法（昭和 23 年法律第 158 号）
地方公務員共済組合	地方公務員等共済組合法
地方公務員共済組合連合会	
地方公務員災害補償基金	地方公務員災害補償法（昭和 42 年法律第 121 号）
中央職業能力開発協会	職業能力開発促進法
中央労働災害防止協会	労働災害防止団体法（昭和 39 年法律第 118 号）
中小企業団体中央会	中小企業等協同組合法（昭和 24 年法律第 181 号）
投資者保護基金	金融商品取引法
独立行政法人（別表第 1 に掲げるもの以外のもので、国又は地方公共団体以外の者に対し、利益又は	独立行政法人通則法及び同法第 1 条第 1 項（目的等）に規定する個別法

剰余金の分配その他これに類する金銭の分配を行わないものとして財務大臣が指定をしたものに限る。)	
土地改良事業団体連合会	土地改良法
土地家屋調査士会	土地家屋調査士法（昭和 25 年法律第 228 号）
都道府県職業能力開発協会	職業能力開発促進法
都道府県農業会議	農業委員会等に関する法律
日本行政書士会連合会	行政書士法
日本勤労者住宅協会	日本勤労者住宅協会法（昭和 41 年法律第 133 号）
日本公認会計士協会	公認会計士法
日本司法書士会連合会	司法書士法
日本商工会議所	商工会議所法
日本消防検定協会	消防法
日本私立学校振興・共済事業団	日本私立学校振興・共済事業団法（平成 9 年法律第 48 号）
日本税理士会連合会	税理士法
日本赤十字社	日本赤十字社法（昭和 27 年法律第 305 号）
日本電気計器検定所	日本電気計器検定所法（昭和 39 年法律第 150 号）
日本土地家屋調査士会連合会	土地家屋調査士法
日本弁護士連合会	弁護士法（昭和 24 年法律第 205 号）
日本弁理士会	弁理士法（平成 12 年法律第 49 号）
日本水先人会連合会	水先法（昭和 24 年法律第 121 号）
認可金融商品取引業協会	金融商品取引法
農業共済組合	農業災害補償法（昭和 22 年法律第 185 号）
農業共済組合連合会	
農業協同組合中央会	農業協同組合法
農業協同組合連合会（医療法第 31 条（公的医療機関の定義）に規定する公的医療機関に該当する病院	

又は診療所を設置するもので政令で定める要件を満たすものとして財務大臣が指定をしたものに限る。)	
農業信用基金協会	農業信用保証保険法（昭和 36 年法律第 204 号）
農水産業協同組合貯金保険機構	農水産業協同組合貯金保険法（昭和 48 年法律第 53 号）
負債整理組合	農村負債整理組合法（昭和 8 年法律第 21 号）
弁護士会	弁護士法
保険契約者保護機構	保険業法
水先人会	水先法
輸出組合（組合員に出資をさせないものに限る。）	輸出入取引法（昭和 27 年法律第 299 号）
輸入組合（組合員に出資をさせないものに限る。）	
預金保険機構	預金保険法（昭和 46 年法律第 34 号）
労働組合（法人であるものに限る。）	労働組合法（昭和 24 年法律第 174 号）
労働災害防止協会	労働災害防止団体法

なお、NPO 法人は別表 2 に含まれないものの、NPO 法 70 条 1 項の「NPO 法人は、法人税法その他法人税に関する法令の規定の適用については、同法 2 条 6 号に規定する公益法人等とみなす」という規定により、法人税法上、公益法人等とみなされる¹²²。

上記に挙げた公益法人等には、広義の公益法人の他に、共益的な法人も含まれることが確認される¹²³。

¹²² この他に、法人である政党等（政党交付金の交付を受ける政党等に対する法人格の付与に関する法律 13①）、管理組合法人及び団地管理組合法人（建物の区分所有等に関する法律 47⑬、同 66）、認可緑地団体（地方自治法 260 の 2⑯）、防災街区整備事業組合（密集市街地における防災街区の整備の促進に関する法律 164 の 2①）及びマンション建替組合（マンションの建替えの円滑化等に関する法律 44 ①）はそれぞれ括弧内の規定により、公益法人等とみなされる。

¹²³ 「ところで、従前から、税法上の公益法人等のなかには、もっぱら公益を目的とする法人の他に、共益的法人も含まれていた」という指摘がある（括弧内、武田昌輔 [152]、p.23）。

また、公益法人等の数の推移は、表 11：公益法人等の数の推移のとおりである。これによると、統計を取り始めた 1955（昭和 30）年から毎年その法人数は増加し、直近の 2012（平成 24）年には、47,269 法人あることが分かる。

なお、「公益法人等」という語は、昭和 40 年改正法人税法において初めて規定が置かれたのであるが、本稿では混乱を避けるために、それ以前の年代についてもこれを「公益法人等」と統一して表記することとした¹²⁴。

表 11：公益法人等の数の推移

年	法人数	年	法人数	年	法人数	年	法人数
昭和 30 年	828	昭和 45 年	4,847	昭和 60 年	17,846	平成 12 年	26,459
昭和 31 年	1,385	昭和 46 年	5,862	昭和 61 年	18,362	平成 13 年	27,957
昭和 32 年	1,146	昭和 47 年	8,768	昭和 62 年	18,882	平成 14 年	30,397
昭和 33 年	1,698	昭和 48 年	9,411	昭和 63 年	19,686	平成 15 年	32,631
昭和 34 年	1,814	昭和 49 年	9,618	平成元年	20,517	平成 16 年	35,511
昭和 35 年	1,897	昭和 50 年	9,519	平成 2 年	20,968	平成 17 年	38,511
昭和 36 年	1,974	昭和 51 年	9,548	平成 3 年	21,325	平成 18 年	40,992
昭和 37 年	2,394	昭和 52 年	9,760	平成 4 年	21,796	平成 19 年	43,278
昭和 38 年	2,459	昭和 53 年	10,319	平成 5 年	22,367	平成 20 年	44,331
昭和 39 年	2,570	昭和 54 年	11,144	平成 6 年	22,912	平成 21 年	45,490
昭和 40 年	2,768	昭和 55 年	12,442	平成 7 年	23,470	平成 22 年	46,665
昭和 41 年	3,130	昭和 56 年	13,322	平成 8 年	24,075	平成 23 年	46,462
昭和 42 年	3,281	昭和 57 年	15,622	平成 9 年	24,689	平成 24 年	47,269
昭和 43 年	3,587	昭和 58 年	16,369	平成 10 年	25,374		
昭和 44 年	4,594	昭和 59 年	17,107	平成 11 年	25,980		

出典：昭和 30 年から昭和 49 年は、国税庁長官官房総務課 編〔16〕に、昭和 50 年から平成 22 年は日本租税研究協会〔36〕に、平成 23、24 年は国税庁〔248〕による。

¹²⁴ 『改正税法のすべて』昭和 40 年版によると、公益法人等とは、「旧法第 5 条第 1 項公益法人等の非収益事業所得の非課税に規定する法人で、別表 2 に掲げることとな」ったものであり、「その内容は実質的には旧法と同様」であることから、統一表記をしても差し支えないものと判断した（括弧内、国税庁〔11〕、pp.96-97）。

2. 収益事業課税

公益法人等は法4条1項、同7条により、収益事業を行う場合、法人課税信託の引受けを行う場合又は退職年金業務等を行う場合に限り、法人税の納税義務者となる。(なお、本稿では法人課税信託の引受けを行う場合又は退職年金業務等を行う場合については考慮しない。)

<法人税法(納税義務者)4条1項>

内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を行う場合、法人課税信託の引受けを行う場合又は第84条第1項(退職年金等積立金の額の計算)に規定する退職年金業務等を行う場合に限る。

<法人税法(内国公益法人等の非収益事業所得等の非課税)7条>

内国法人である公益法人等又は人格のない社団等の各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得以外の所得については、第5条(内国法人の課税所得の範囲)の規定にかかわらず、各事業年度の所得に対する法人税を課さない。

収益事業とは、「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」と定義されている(法2十三)。これにより、収益事業とは、「①政令で定める事業であって、②継続して事業場を設けて行われるもの」¹²⁵の2要件が導かれる。

政令で定める事業は、施行令5条1項に規定され、34業種が限定列挙されている。34業種のいずれかに該当する事業を行っている場合には、当該事業が公益法人等の本来目的とする事業か否かに関わらず、収益事業として課税の対象となる¹²⁶。34業種を簡略に表すと表12: 収益事業の種類のとおりである。

¹²⁵ 武田昌輔 [23]、p.629 の13

¹²⁶ 法人税基本通達15-1-1「公益法人等(人格のない社団等を含む。以下15-1-8を除き、この節において同じ。)が令第5条第1項各号《収益事業の範囲》に掲げる事業のいずれかに該当する事業を行う場合には、たとえその行う事業が当該公益法人等の本来の目的たる事業であるときであっても、当該事業から生ずる所得については法人税が課されることに留意する。(昭56年直法2-16「七」により追加、平5年課法2-1「十一」、平20年課法2-5「二十九」により改正)」

表 12：収益事業の種類

1	物品販売業	18	代理業
2	不動産販売業	19	仲立業
3	金銭貸付業	20	問屋業
4	物品貸付業	21	鉱業
5	不動産貸付業	22	土石採取業
6	製造業	23	浴場業
7	通信業	24	理容業
8	運送業	25	美容業
9	倉庫業	26	興行業
10	請負業	27	遊技所業
11	印刷業	28	遊覧所業
12	出版業	29	医療保険業
13	写真業	30	技芸教授業
14	席貸業	31	駐車場業
15	旅館業	32	信用保証業
16	料理店業	33	無体財産権の提供業
17	斡旋業	34	労働者派遣業

収益事業を行う公益法人等は、収益事業とそれ以外の経理について区分経理することを要請される（施行令 6¹²⁷⁾。区分経理とは、「収益事業に係る経理をあたかも独立した法人と同様に本来の事業と区別して行うこと」¹²⁸⁾をいい、これにより、「収益事業部門は実質上独立の課税単位として扱われる」¹²⁹⁾のである。

区分経理は、単に収益および費用に関する経理だけでなく、資産および負債に関する経理を区分することが含まれるが¹³⁰⁾、これは、「適正な所得計算を行う場合には、単に収益・

¹²⁷⁾ 法人税法施行令（収益事業を行う法人の経理の区分）6条「公益法人等及び人格のない社団等は、収益事業から生ずる所得に関する経理と収益事業以外の事業から生ずる所得に関する経理とを区分して行わなければならない。」

¹²⁸⁾ 武田昌輔〔24〕、p.179

¹²⁹⁾ 藤谷武史〔207〕、p.1052

¹³⁰⁾ 法人税基本通達 15-2-1「令第6条《収益事業を行う法人の経理の区分》の「所得に関する経理」と

費用のみを区分するだけでなく、複式簿記の原理に従った適正な会計処理を行うため、その相手勘定にある資産・負債をも区分する」¹³¹必要があるためである。

公益法人等に対する課税の必要性については、以下に山本（2013）を引用する。

<収益事業に課税する理由>

法人税が法人を通してその構成員である株主等に対して課税するという考え方からすれば、公益法人等の全所得に対して前取り所得税たる法人税を課する必要はない。

しかし、公益法人等や人格のない社団等が普通法人等と同じように営利事業を営んでいる場合は、この所得が国又は地方公共団体に帰属しない限りはこれを非課税とすると課税の公平が失われる。

そこで、事業活動が一般の営利法人と競合する場合は公平原則が働き、収益事業から生ずる所得に対して課税するのである。¹³²

公益法人等と普通法人との競争条件の平等化をイコールフットィングというが、現行の公益法人課税は、このイコールフットィングを趣旨としていると考えられる。この点については、本章第3節公益法人課税の論拠の中で詳しく述べる。

3. みなし寄附金制度

みなし寄附金制度は、公益法人等がその収益事業に属する資産のうちから、その収益事業以外の事業のために支出した金額を、その収益事業に係る寄附金の額とみなして損金算入することを認める制度である。法37条5項に規定されている。

は、単に収益及び費用に関する経理だけでなく、資産及び負債に関する経理を含むことに留意する。(昭56年直法2-16「八」、平20年課法2-5「三十」により改正)(注) 一の資産が収益事業の用と収益事業以外の事業の用とに共用されている場合(それぞれの事業ごとに専用されている部分が明らかな場合を除く。)には、当該資産については、収益事業に属する資産としての区分経理はしないで、その償却費その他当該資産について生ずる費用の額のうち収益事業に係る部分の金額を当該収益事業に係る費用として経理することになる。」

¹³¹ 武田昌輔〔24〕、p.180

¹³² 山本守之〔45〕、p.84

<法人税法（寄附金の損金不算入）37条5項>

公益法人等がその収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業のために支出した金額（公益社団法人又は公益財団法人にあつては、その収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業で公益に関する事業として政令で定める事業に該当するもののために支出した金額）は、その収益事業に係る寄附金の額とみなして、第1項の規定を適用する。

その損金算入限度額は、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人及び社会医療法人については施行令73条1項3号ロにより、また、特定NPO法人については措置法66条の11の2第1項により、所得金額の50%に相当する金額又は200万円のいずれか大きい金額、公益社団・財団法人については、所得金額の50%に相当する金額又は公益目的事業の実施のために必要な金額のいずれか大きい金額（施行令73①三イ、同73の2）、そして、一般社団・財団法人を除いたそれ以外の公益法人等については所得金額の20%に相当する金額である（施行令73①三八）。一般社団・財団法人及びNPO法人については、みなし寄附金制度は適用されない。

本制度は、昭和25年改正法人税法において、公益法人等に対する収益事業課税の実施と同時に創設されたものである。その趣旨は、公益法人等が「収益事業から得た利益をもつて本来の公益事業を行うに必要な資金に充当するという場合」¹³³において、「全額無条件に課税することはやや行過ぎであるので、当該法人が所得の中から本来の公益事業に支出した金額については一定の限度以下において収益事業の所得計算上損金に算入することによつて課税を軽減する」¹³⁴というものである。

4. 税率

(1) 軽減税率

昭和25年改正法人税法により、公益法人等に対する課税が開始された際の税率は、営利法人と同率の35%の税率であった。

その後の1952（昭和27）年の改正において、普通法人に対する税率が42%に引き上げられた際、公益法人等に対する税率は据え置かれたため、普通法人と公益法人等に対する

¹³³ 平田敬一郎 [205]、p.26

¹³⁴ 平田敬一郎 [205]、p.26

税率に差が生まれた。普通法人に対する税率の引き上げは、朝鮮戦争の特需や、所得税の大幅減税の財源とされたためであるが¹³⁵、公益法人等に対しては「事業収益の顕著な増加も見当たらず、その性格上増税を見送ることが適当である」¹³⁶として据え置かれたものである。その後の昭和 30 年改正法人税法において、さらに公益法人等に対する税率は 30% に引き下げられた¹³⁷。

このような公益法人等と普通法人との税率の差が現行法においても引き継がれ、軽減税率とよばれる公益法人税制の 1 つの特徴となっている。

(2) 現行の税率

現行の法人税法における公益法人等の税率は、軽減税率が適用される公益法人等と、本則税率が適用される公益法人等の 2 種類がある。

前者は、一般社団・財団法人（ただし、別表 2 に掲げられた非営利型法人に限られる。以下、非営利型一般社団・財団法人という）及び公益社団・財団法人以外の公益法人等であり、これらに対しては、各事業年度の所得の金額のうち年 800 万円以下の部分は所得金額の 15%（措置法 42 条の 3 の 2¹³⁸）、それを超えた金額は所得金額の 19%の税率となる（法 66③）。

後者は、非営利型一般社団・財団法人、公益社団・財団法人、NPO 法人及び特定 NPO 法人であり、これらに対しては、所得の金額のうち年 800 万円以下の部分は各事業年度の所得の金額の 15%（措置法 42 条の 3 の 2）、それを超えた金額は普通法人と同率の 25.5% となる（法 66①）。

非営利型一般社団・財団法人及び公益社団・財団法人への本則税率の適用は、平成 20 年改正法人税法によりなされたものである。一般社団・財団法人については、「法人制度として公益性が担保されているわけではない」¹³⁹ため、公益社団・財団法人については、「公益目的事業非課税やみなし寄附金制度が適用される結果、これらが適用された後の課税所

¹³⁵ 吉国二郎 [48]、p.130

¹³⁶ 吉国二郎 [48]、p.130

¹³⁷ この改正は、中小法人と大法人の格差是正のための軽減税率の適用に伴って、「当初減税の予定がなかった公益法人および特別法人の各事業年度の所得に対する税率の引下げも行われた」ものである（括弧内、吉国二郎 [48]、p.229）。

¹³⁸ 措置法 42 条の 3 の 2 は、2012（平成 24）年 4 月 1 日から 2015（平成 27）年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度についての時限立法であり、法人税法上は 19%である（法 66②）。

¹³⁹ 武田昌輔 [23]、p.4167

得を構成するものは、公益目的事業に充てることが予定されていないものとなることから、それに対して軽減税率を適用する合理性はないと考えられる¹⁴⁰ため本則税率が適用されることとなった。

このように一部の公益法人等と普通法人とが同一税率となったことは、現行制度が「競争条件維持の考え方を根拠としていることをより明確に示している」¹⁴¹ものと考えられる。

5. その他の規定

上記以外の規定に、収益事業を行わない公益法人等についても、収支計算書又は損益計算書の提出を義務づけた規定がある（措置法 68 の 6）。

従前は、収益事業を行う公益法人等は、「収益事業を開始した場合には収益事業の開始届出を提出し（法法 150①）、その後収益事業を営んでいる場合には毎年確定申告と提出することとな（法法 74①）」¹⁴²り、かつ、「確定申告書には、収益事業に係るものだけでなく、非収益事業に係るものを含め、貸借対照表および損益計算書を添付することとなる（法法 74②）」¹⁴³一方で、収益事業を行わない公益法人等は、何ら書類の提出を要しなかった。このため、「増加傾向にある公益法人等に対する収益事業課税の適正化の観点から」¹⁴⁴、収益事業を行っていない公益法人等に対しても、損益計算書又は収支計算書の提出を求めることとなった¹⁴⁵。

その他、公益法人等に関する規定には、金融資産に対する収益の非課税規定や（所 11）、寄附者に対する税制の優遇等の規定があるが（所 78、法 37）、本稿ではこれを取り扱わない。

¹⁴⁰ 武田昌輔〔23〕、p.4167

¹⁴¹ 金子宏〔106〕、p.10

¹⁴² 吉国二郎〔48〕、p.790

¹⁴³ 吉国二郎〔48〕、p.790

¹⁴⁴ 国税庁〔14〕、「租税特別措置法（法人税関係の準備金、土地税制その他特別措置関係）の改正」主税局税制第1課 大野新二 p.209

¹⁴⁵ なお、年間の収入金額の合計額が 8,000 万円以下の小規模法人には、事務負担の配慮からこれを求めないこととされている（措置法施行令 39 の 37②）。

第2款 公益社団・財団法人に係る制度

1. 公益認定法との関わり

公益社団・財団法人の税制上の措置については、公益認定法 58 条に定めがある。

<公益認定法（税制上の措置）58 条>

公益法人が行う公益目的事業に係る活動が果たす役割の重要性にかんがみ、当該活動を促進しつつ適正な課税の確保を図るため、公益法人並びにこれに対する寄附を行う個人及び法人に関する所得課税に関し、所得税、法人税及び相続税並びに地方税の課税についての必要な措置その他所要の税制上の措置を講ずるものとする。

この規定を受け、法人税法では、公益社団・財団法人に対して収益事業課税及びみなし寄附金制度の特例を設けた。この特例は、「公益法人制度の下では、一般社団・財団法人は準則主義によって設立されるが、一般社団・財団法が定めている準則主義は相当に厳格である。その厳格な準則に則って設立される法人が今度は公益法人認定法の定めるきわめて厳格な公益認定を経て公益社団・財団法人になるわけであるから、税制としては、その認定を重く受け止め、尊重し、公益社団・財団法人は公益法人としての実体を備えているとの前提の下に対応せざるを得ない」¹⁴⁶という考えによる。

2. 収益事業課税の特例

公益社団・財団法人は、収益事業から生ずる所得に対して納税義務を有するが、その例外ともいふべき規定が施行令 5 条 2 項 1 号に置かれている。

<法人税法施行令（収益事業の範囲）5 条 2 項 1 号>

次に掲げる事業は、前項に規定する事業に含まれないものとする。

- 1 公益社団法人又は公益財団法人が行う前項各号に掲げる事業のうち、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（定義）に規定する公益目的事業に該当するもの

¹⁴⁶ 金子宏 [108]、p.71

施行令 5 条は収益事業の範囲を定めた規定であるが、同 5 条 2 項 1 号により、公益社団・財団法人の行う公益目的事業については、法人税法上の収益事業に該当する事業であっても、収益事業の範囲から除外される。公益目的事業とは、公益認定法に規定された 23 事業を指し、「税制上も、ここで認定された公益目的事業を、そのまま受け入れ」¹⁴⁷ている。

本規定は、公益法人は、「その収入がその実施に要する適正な費用の額を超えてはならないとされる収支相償の基準が適用されるため、一時的に収支差額が生じたとしても、恒常的には生じ得ない構造であることが制度的に担保されている」¹⁴⁸ことを理由として規定されている。

これにより、公益社団・財団法人の行う収益事業については、法定の 34 業種からなる収益事業に該当するか否か（以下、収益事業該当性基準という）という点よりも、その事業が公益目的事業に該当するか否か（以下、公益目的事業該当性基準という）という点が優先される。換言すると、公益法人等に対する収益事業課税については、収益事業該当性基準と公益目的事業該当性基準とが存在し、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と解されるのである。

3. みなし寄附金制度の特例

公益社団・財団法人については、所得金額の 50%に相当する金額がみなし寄附金の一応の限度額であるが（施行令 73①三イ）、それを超える場合でも、公益目的事業の実施のために必要な金額まではその損金算入が認められる（施行令 73 条の 2①）。この金額を公益法人特別限度額という。これにより、「収益事業の所得金額の全額をみなし寄附金として損金に算入することも可能」¹⁴⁹であると解釈される。

所得金額の 50%相当額が損金算入限度額とされているのは、公益社団・財団法人の「収益事業の収益の 50%は公益目的事業財産と規定され（認法 18④、認則 24）、収益事業で利益が出た場合には、その 50%は公益目的事業に繰り入れなければならない」¹⁵⁰という規定により、「収益事業等の利益の 50%は公益目的事業財産として公益目的事業に使用・処分されなければならないため、任意の可処分性を失うことによる」¹⁵¹ためと考えられる。

¹⁴⁷ 水野忠恒 [223]、p.31

¹⁴⁸ 佐々木浩 [133]、p.69

¹⁴⁹ 金子宏 [108]、p.66

¹⁵⁰ 中田ちず子 [32]、p.257

¹⁵¹ 中田ちず子 [32]、p.257

また、公益法人特別限度額については、「認定法において、公益目的事業は収支相償でなければならないので、収益事業等から繰入れを行って支出超過分を補うことが予定されており、このようなみなし寄附金について全額損金算入を認めた」¹⁵²と考えられる。

4. まとめ

公益社団・財団法人に対する特例のうち、収益事業の範囲から公益目的事業が除外されたことは、公益法人税制を考察する上で特に重要であると考えられる。それは、この特例によって、公益法人等の収益事業課税に新たな基準がもたらされたと解されるからである。

従前の収益事業課税には、収益事業該当性基準しか存在しなかった。施行令に挙げられた収益事業は、営利法人が行う事業を想定して規定されたものであるから、収益事業該当性基準は収益事業課税の趣旨たるイコールフットィングによるものである。これに対し、平成 20 年改正法人税法によって、新たに公益目的事業該当性基準が登場し、両者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こととなった。

つまり、公益目的事業該当性基準は、イコールフットィングという公益法人税制の趣旨をも打ち破るのであるから、これは、公益法人税制にとって大きな変革であり、このことは、収益事業課税が「形式基準から実質基準に変わった」¹⁵³ことを意味する。

第 3 款 一般社団・財団法人に係る制度

1. 概説

法人税法上、一般社団・財団法人は、非営利型法人又は非営利型法人以外の法人の 2 つに区分される。このうち、非営利型法人のみが公益法人等として扱われるが、「法人制度としての公益性が担保されて」いない¹⁵⁴ことを理由に、みなし寄附金制度及び軽減税率は適用されず、収益事業課税のみが行われる。非営利型法人以外の法人については、普通法人と同様の全所得課税が行われる¹⁵⁵。

¹⁵² 中田ちず子 [32]、p.281

¹⁵³ 成道秀雄 [184]、p.101。同旨の指摘に、「営利法人との競合性を課税の根拠とすることに代えて、公益性の認定が収益事業課税における非課税の基準として採用された」がある(括弧内、戸枝千枝[167]、p.31)。

¹⁵⁴ 国税庁 [15]、p.287

¹⁵⁵ なお、非営利型法人と非営利型法人以外の法人との間で異動があるときは、納税地の所轄税務署長に対して届出書の提出をしなければならないが、これは「課税当局は単にそれを受理するだけであって、課税当局が非営利型法人としての要件を満たしているかを検証、判定するものではない」のである(括

非営利型法人については、以下のように規定されている。

＜法人税法（定義）2条9号の2「非営利型法人」＞

一般社団法人又は一般財団法人（公益社団法人又は公益財団法人を除く。）のうち、次に掲げるものをいう。

- イ その行う事業により利益を得ること又はその得た利益を分配することを目的としない法人であつてその事業を運営するための組織が適正であるものとして政令で定めるもの
- ロ その会員から受け入れる会費により当該会員に共通する利益を図るための事業を行う法人であつてその事業を運営するための組織が適正であるものとして政令で定めるもの

上記のように、非営利型法人はイとロの2種類からなるが、本稿では、イを非営利徹底型法人、ロを共益型法人という。

2. 非営利徹底型法人

非営利徹底型法人の要件は、施行令3条1項に規定されている。

＜法人税法施行令（非営利型法人の範囲）3条1項＞

法第2条第9号の2イ（定義）に規定する政令で定める法人は、次の各号に掲げる要件のすべてに該当する一般社団法人又は一般財団法人（清算中に当該各号に掲げる要件のすべてに該当することとなつたものを除く。）とする。

- 1 その定款に剰余金の分配を行わない旨の定めがあること。
- 2 その定款に解散したときはその残余財産が国若しくは地方公共団体又は次に掲げる法人に帰属する旨の定めがあること。

イ 公益社団法人又は公益財団法人

ロ 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（平成18年法律第49号）第5条第17号イからトまで（公益認定の基準）に掲げる法人

弧内、成道秀雄〔185〕、p.17)。

- 3 前 2 号の定款の定め反する行為（前 2 号及び次号に掲げる要件のすべてに該当していた期間において、剰余金の分配又は残余財産の分配若しくは引渡し以外の方法（合併による資産の移転を含む。）により特定の個人又は団体に特別の利益を与えることを含む。）を行うことを決定し、又は行つたことがないこと。
- 4 各理事（清算人を含む。以下この号及び次項第 7 号において同じ。）について、当該理事及び当該理事の配偶者又は 3 親等以内の親族その他の当該理事と財務省令で定める特殊の関係のある者である理事の合計数の理事の総数のうちに占める割合が、3 分の 1 以下であること。

1 章 2 節 5 款、公益法人の特徴－非営利性と公益性－において、一般社団・財団法人の非営利性については、剰余金の分配はできないものの、残余財産の分配の余地があることから、不完全であることを述べた。この点につき、施行令 3 条 1 項 2 号において、公益社団・財団法人の残余財産の分配の規定と同等のレベルに引き上げることで、一般社団・財団法人の非営利性の不徹底に対する措置を講じているものと考えられる。

このような非営利徹底型法人に対しては収益事業課税がなされるが、これは、「剰余金の分配を行わず、残余財産の帰属先が公益的な活動を行う法人等に限定され、さらに役員給与などによる実質的な利益配分が行われる恐れも排除されているような法人については、必ずしも利益を稼得する活動を行うとは限らないと評価できることから、利益を稼得すると想定される活動、すなわち収益事業を行う場合に限り課税関係を生じさせることが適当である」¹⁵⁶という考えによる。

3. 共益型法人

共益型法人については、以下のとおり規定されている。

＜法人税法施行令（非営利型法人の範囲）3 条 2 項＞

法第 2 条第 9 号の 2 ロに規定する政令で定める法人は、次の各号に掲げる要件のすべてに該当する一般社団法人又は一般財団法人（清算中に当該各号に掲げる要件のすべてに該当することとなつたものを除く。）とする。

¹⁵⁶ 国税庁 [15]、p.292

- 1 その会員の相互の支援、交流、連絡その他の当該会員に共通する利益を図る活動を行うことをその主たる目的としていること。
- 2 その定款（定款に基づく約款その他これに準ずるものを含む。）に、その会員が会費として負担すべき金銭の額の定め又は当該金銭の額を社員総会若しくは評議員会の決議により定める旨の定めがあること。
- 3 その主たる事業として収益事業を行っていないこと。
- 4 その定款に特定の個人又は団体に剰余金の分配を受ける権利を与える旨の定めがないこと。
- 5 その定款に解散したときはその残余財産が特定の個人又は団体（国若しくは地方公共団体、前項第2号イ若しくはロに掲げる法人又はその目的と類似の目的を有する他の一般社団法人若しくは一般財団法人を除く。）に帰属する旨の定めがないこと。
- 6 前各号及び次号に掲げる要件のすべてに該当していた期間において、特定の個人又は団体に剰余金の分配その他の方法（合併による資産の移転を含む。）により特別の利益を与えることを決定し、又は与えたことがないこと。
- 7 各理事について、当該理事及び当該理事の配偶者又は3親等以内の親族その他の当該理事と財務省令で定める特殊の関係のある者である理事の合計数の理事の総数のうちに占める割合が、3分の1以下であること。

共益型法人とは、「会員からの会費を原資として、それが会員向けの共益的事業活動に専ら費消され、会員がその潜在的受益者になることが想定されるような法人を対象」¹⁵⁷とし、例えば、「同窓会や業界団体等が想定」¹⁵⁸される。また、「特定の組織や団体に適用を制限するためのものではないので、会員の範囲や目的についての限定はされていない」¹⁵⁹。

このような法人においては、「会費収入の時期と支出の時期とのタイムラグにより一過性の余剰が生じられることは避けられないものの、このような余剰への課税は課税実態に照らして必ずしも合理的とはいえない」¹⁶⁰という考えにより、収益事業課税がなされる。

¹⁵⁷ 国税庁〔15〕、p.293

¹⁵⁸ 佐々木浩〔133〕、p.71

¹⁵⁹ 佐々木浩〔133〕、p.71

¹⁶⁰ 佐々木浩〔133〕、p.71

4. 非営利法人型法人以外の法人

非営利型法人以外の法人については、普通法人と同様に取り扱われるが、「この全所得課税はわが国の公益法人税制では初めてのこと」¹⁶¹である。

これは、一般社団・財団法人の設立が準則主義により、「その行う事業の範囲に制約がなく、公益性を担保する制度上の仕組みも有してい」ない¹⁶²ため、「営利法人と実質的に同等の活動を行うことも可能」¹⁶³であることによる。

5. まとめ

以上のように、一般社団・財団法人に対する法人税法上の取扱いは、非営利徹底型法人と共益型法人からなる非営利型法人と非営利型以外の法人に分類され、前者には法人税法上の公益法人等として収益事業課税がなされ、後者には、普通法人と同様に全所得課税がなされる。

ここまで、本節で説明した公益法人税制の特徴を法人類型等ごとに示すと、以下の表13：公益法人税制のまとめのとおりである。

表 13：公益法人税制のまとめ

	公益社団・財団法人	一般社団・財団法人		その他の公益法人等
		非営利型法人	非営利型法人以外の法人	
課税所得の範囲	収益事業から生じた所得（公益目的事業に該当する事業を除く）	収益事業から生じた所得	全ての所得	収益事業から生じた所得
みなし寄附金の損金算入限度額	所得金額の50%に相当する金額又は公益法人特別限度額のいずれか大きい金額	なし	なし	所得金額の50%に相当する金額 ¹⁶⁴
税率	25.5%（800万円以下の金額は15%）		19%（800万円以下の金額は15%） ¹⁶⁵	

¹⁶¹ 石坂信一郎 [61]、p.46

¹⁶² 国税庁 [15]、p.287

¹⁶³ 国税庁 [15]、p.287

¹⁶⁴ ただし、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、社会医療法人及び特定NPO法人については、所得金額の50%に相当する金額又は200万円のいずれか大きい金額である。

第2節 公益法人課税の沿革

第1款 法人に対する所得課税の開始

1. 明治32年改正所得税法

法人に対する課税は、1899（明治32）年に全面改正された所得税法によって、「同年に商法が準則主義を採用し、会社の設立が容易になったのと同時に」¹⁶⁶開始されたものである。

同法は、1877（明治20）年に新設された所得税法を全面的に改正したもので、「所得を3種に分けて、第1種を法人所得、第2種を公社債の利子、第3種を300円以上の個人所得」¹⁶⁷としたものである。

納税義務につき、同1条において、「帝国内此ノ法律地ニ住所ヲ有シ又ハ一箇年以上居住ヲ有スル者ハ此ノ法律ニ依リ所得税ヲ納ムル義務アルモノトス」と、同2条において「前条ニ該当セサル者此ノ法律施行地ニ資産営業又ハ職業ヲ有スルトキハ其ノ所得ニ付テノミ所得税ヲ納ムル義務アルモノトス」と規定された。そして、同5条ではその納税義務を免れるものとして、以下のように規定された。

＜明治32年改正所得税法 5条＞

左ニ掲クル所得ニハ所得税ヲ課セス（中略）

4 営利ヲ目的トセサル法人¹⁶⁸ノ所得

この規定により、わが国における法人所得課税の草創期においては、全ての「営利ヲ目的トセサル法人」について、課税対象とされなかったことが確認される。

この規定が設定された経緯は、以下のとおりである。

¹⁶⁵ ただし、NPO法人、特定NPO法人の税率は、25.5%（800万円以下の金額は15%）である。

¹⁶⁶ 増井良啓〔218〕、p.110

¹⁶⁷ 金子宏〔9〕、p.43

¹⁶⁸ 「営利ヲ目的トセサル法人」とは、「必ずしも民法上の財団法人や社団法人に限られることなく、その範囲は広義に解されていた」という（括弧内、武田昌輔〔24〕、p.374）。

<1898（明治 31）年 12 月 13 日、衆議院 所得税法改正法律案審査特別委員会 若槻禮次郎政府委員の発言>

営利ヲ目的トセザル法人ト云ヒマスノハ、今日民法ノ総則ニアリマス、商業ナリ教育ト云フヤウナ事柄ニ就イテ、法人ヲ立ルコトガ出来ルト云フコトニナッテ居リマス、サウ云フノハ固ヨリ教育トカ慈善トカ商業トカ云フ目的デ、法人ニナッテ居ルモノデアリマスカラ、ソレ等カラシテ此所得税ヲ取ルト云フコトハ、此課税ノ上ニ於テ余リ^{よみ}嘉スベキコトデハアルマイ、現ニドノ法律ニ於テモ商業ニ供スル建物或ハ土地ナドニ於テハ、免税ニナッテ居リマスカラ、所得税モ矢張り、サウ云フヤウナ慈善トカ教育トカ商業トカ云フ目的デ立テ居ル法人ダケニハ、課ケナイ方ガ宜シイト云フノデ、営利ヲ目的トセザル法人ノ所得ハ、課税ノ範囲外ニ置キマシタ¹⁶⁹

上記からは、教育や慈善のために設立された法人である公益法人等から税を徴収することは、「^{よみ}嘉スベキコトデハアルマイ」あるいは「課ケナイ方ガ宜シイ」と考えられていることが分かる。つまり、「当初の公益法人等に対する非課税措置は、特定の根拠があつてのことではなく、むしろ、議会は、営利を目的としていないこの種の法人には課税すべきではないといった単純な理由に基づいて採られたようにも見える」¹⁷⁰のである。

2. 大正 2 年改正所得税法

大正 2 年改正所得税法では、同 4 条 6 項において、公益法人等の所得について非課税である旨が規定された。

<大正 2 年改正所得税法 4 条 6 項>

府県郡市町村其ノ他ノ公共団体、神社、寺院、^{しう}祠宇、仏堂及民法第 34 条ノ規定ニ依リ設立シタル法人ニハ所得税ヲ課セス

上記のように、地方自治体である府県郡市町村及び公共団体と公益法人及び神社等とを同列に挙げ、これらには所得税を課税しない旨規定された。本規定により、明治 32 年改

¹⁶⁹ 国立国会図書館 [251]、衆議院 13 所得税法改正法律案審査特別委員会 1 明治 31 年 12 月 13 日

¹⁷⁰ 石村耕治 [66]、p.63。

正所得税法の「営利ヲ目的トセサル法人」の解釈につき疑義があった点が明確にされた¹⁷¹。

3. 昭和 15 年制定法人税法

1940（昭和 15）年には、法人税法が新設された。同 11 条により、公益法人等については納税義務者から除外されるが、これは、大正 2 年改正所得税法を踏襲した規定ということができる。

<昭和 15 年改正法人税法 11 条>

北海道、府県、市町村其ノ他命令ヲ以テ指定スル公共団体、神社及民法第 34 条ノ規定ニ依リ設立シタル法人ニハ法人税ヲ課セズ¹⁷²

ここまでの取扱いをまとめると、法人に対する所得課税が開始されて以来、公益法人等は、地方自治体及び公共団体と同等に取り扱われている点と、その所得につき、課税の対象とされていない点を確認される。

このような公益法人等に対する非課税の政策は、主に 2 つの理由があると考えられる。1 つは、「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てい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る」¹⁷³という、その公益性に着目した理由である。もう 1 つは、「公益法人等がその本来の事業活動をしていく過程で多少の利益（剰余金）が生じたとしても、その利益が特定の個人に帰属するようなことがなく、本来の公益目的たる事業の資金に充てられるのであれば、これについて直ちに法人税を課税する必要はない」¹⁷⁴という、理由である。

¹⁷¹ 例えば相互保険会社、会員組織の取引所などが解釈上、疑義のあるものであった。（武田昌輔〔24〕、p.374）

¹⁷² その後の 1947（昭和 22）年の法人税法の全面改正においても、同 4 条に「法人税法は、都道府県、市町村その他命令で定める公共団体及び民法第 34 條の規定により設立した法人には、これを課さない。」と本規定が踏襲されている。

¹⁷³ 三木義一〔220〕、p.410（1718）

¹⁷⁴ 渡辺淑夫〔51〕、p.7

4. 宗教法人等に対する収益事業課税の開始

1945（昭和 20）年、宗教法人に対して、収益事業課税が行われることとなった。これは、政教分離の観点から廃止された宗教団体法に代わり、1945（昭和 20）年 12 月 27 日交付、即日施行された勅令第 719 号宗教法人令による。

宗教法人令 16 条 1 項では、以下のように規定されている。

＜宗教法人令 16 条 1 項＞

宗教法人ニハ命令ノ定ムル所ニ依リ所得税及法人税ヲ課セズ¹⁷⁵

そして、宗教法人令の翌日付で交付、即日施行された大蔵省令第 109 号宗教法人令第 16 条第 1 項及第 2 項ノ規定ニ依ル所得税、法人税及地租ノ免除等ニ関スル件（以下、大蔵省令第 109 号という）に以下の規定が置かれた。

＜宗教法人令第 16 条第 1 項及第 2 項ノ規定ニ依ル所得税、法人税及地租ノ免除等ニ関スル件 1 条＞

宗教法人ノ所得ニシテ収益ヲ目的トスル事業ヨリ生ジタルモノ以外ノモノニ付テハ宗教法人令第 16 条第 1 項ノ規定ニ依リ所得税及法人税ヲ課セズ¹⁷⁶

上記大蔵省令第 109 号において、「収益ヲ目的トスル事業ヨリ生ジタルモノ以外ノモノニ付テハ」法人税を課しないと規定されているため、宗教法人の所得のうち収益事業から生じる所得については、課税の対象とされることとなった。

その理由は、「宗教法人令においては届出主義を採用して設立許可を要しないこととするとともに、政府は宗教活動に規制を加えないこととした」¹⁷⁷ため、宗教法人が「活発に営利活動を行うこともあるものと想定された」¹⁷⁸からである。

続いて、1945（昭和 20）年 12 月 21 日交付、1946（昭和 21）年 3 月 1 日に施行された労働組合法に基づいて設立された労働組合についても、収益事業から生じた所得につい

¹⁷⁵ 国立国会図書館〔252〕、1945 年 12 月 28 日

¹⁷⁶ 国立国会図書館〔252〕、1945 年 12 月 28 日

¹⁷⁷ 吉国二郎〔48〕、p.13

¹⁷⁸ 吉国二郎〔48〕、p.13

て課税の対象とされた。労働組合は、「もとよりその活動について政府の規制は及ばないので、或る種の営利活動を行うこともありうるものとし、宗教法人と同様その収益事業を目的とする事業から生ずる所得については法人税を課税することとされた（組合法 18）」¹⁷⁹のである。

1949（昭和 24）年には私立学校法が成立し、同法に基づいて設立された学校法人についても収益事業課税が行われることとなった。

このように、宗教法人、労働組合法に基づいて設立された労働組合及び学校法人について相次いで収益事業課税が実施されたが、これらは例外的な措置であり、依然として公益法人等には納税義務が課せられなかった。

第 2 款 シャープ勧告

1. シャープ使節団とシャープ勧告

シャープ勧告は、「連合国最高司令官の要請によって編成され、その目的は経済 9 原則に基き日本の税制を公正で生産性あるものとするため改編するよう勧告する」¹⁸⁰のものである。

コロンビア大学教授のカール・S・シャープをはじめ 7 人の教授からなる一行は、1949（昭和 24）年 5 月 10 日に来日し、まず、「政府当局、税制審議会のメンバー、その他各界各層との簡単な打ち合わせ」¹⁸¹をし、「2 ヶ月を要して農村の実態を始めとする地方の実情調査を行い」¹⁸²、その後大蔵省当局との会談により、「法人税と資産再評価、歳出面の検討、徴税目標、国税と地方税、所得税、意義処理の方法等の諸問題について検討を加えた」¹⁸³。同年 8 月 26 日一行は帰国し、同年 9 月 15 日に「シャープ使節団日本税制報告書」、通称シャープ勧告が公表された。全 14 章、英文約 6 万 5,000 語からなる報告書である。（以下、シャープ勧告という）

シャープ勧告では、法人の性質につき、「根本的には法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である」と¹⁸⁴、法人擬制説の立場を採っている。これによると、

¹⁷⁹ 吉国二郎 [48]、p.14

¹⁸⁰ 雪岡重喜 [46]、p.225

¹⁸¹ 雪岡重喜 [46]、p.226

¹⁸² 雪岡重喜 [46]、p.226

¹⁸³ 雪岡重喜 [46]、p.226

¹⁸⁴ シャープ使節団 [19]、p.105

「法人に対してまず 35 パーセントの所得税を課税して、その 35 パーセントの中 25 パーセントだけは個人の所得として課税済みとして個人の所得税から控除」¹⁸⁵する方式となるので、法人税は所得税の前取りと位置づけられる。

法人課税については、「法人はその株主と別個の担税主体として考えられるべき」¹⁸⁶という法人実在説に基づく見解と、法人擬人説に基づいた「法人は株主の事業活動の手段又は利益追求の機関にしかすぎない。法人は株主を離れては考えられないし、法人の資産はことごとく即株主の資産であり、法人の所得は即ちその株主の所得であるという、考え方」¹⁸⁷がある。わが国においては、従前は、前者の考えによっていたが、シャウプ勧告では、法人擬制説に立脚した提案をしており、「シャウプ勧告の勧告で、幾多の根本的な改正が提案されておるが、その中でも注目すべき一つ」¹⁸⁸であるといえる。

2. 公益法人税制に対する提言

シャウプ勧告は、公益法人税制を「国税たる法人税だけの問題でなく、これを遥かに超える問題」¹⁸⁹と捉えている。これは、これまで、公益法人等に対しては課税されていなかったが、「免税というものは（略）余りにもたやすく濫用されまたは好ましからざる差別待遇を惹起する」¹⁹⁰ため、他の納税者に悪影響を及ぼすからである。そのため、「濫用または差別待遇がある場合はこれを廃止すべき」¹⁹¹と考えている。

公益法人税制について、シャウプ勧告においては、大別して以下の 4 点が提言された。

1 点目は、公益法人税制の目的と趣旨を明文化すべきという提言である。これは、以下のとおりである。（まず訳文を引用し、次に対応する原文を引く。以下、シャウプ勧告についてはこの引用方法による。）

租税法規は、まず法人が租税を全部または一部免除されて運営され得る目的および趣旨を明瞭且つ具体的に規定するように改正されるべきである。

¹⁸⁵ 平田敬一郎 [203]、p.18

¹⁸⁶ 平田敬一郎 [203]、p.18

¹⁸⁷ 平田敬一郎 [203]、p.18

¹⁸⁸ 平田敬一郎 [203]、p.19

¹⁸⁹ シャウプ使節団 [19]、p.118

¹⁹⁰ シャウプ使節団 [19]、p.118

¹⁹¹ シャウプ使節団 [19]、p.118

the Internal Revenue Code should first be amended so as to define clearly and with particularity the purposes and objects for which corporations could be operated wholly or partially exempt from taxation.¹⁹²

2点目に、公益法人等の収益について、課税対象とすべきという提言である。

多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し、一般法人並びに個人と直接競争している。もし利益がなかったとすれば、または非課税法人がその利益を全部分配¹⁹³したとすれば、非課税法人の収益事業は、さして重要な問題とならない。なんとなれば本報告の他章において株主が所得税と法人税を統合し、課税される内国法人から受けた配当の25%を課税所得から控除することを認められるべきことが勧告されているからである。従って結果においては、課税における差別取扱は比較的小さなものとなる。しかしながら、現地調査によると、このような非課税法人の上げる利益金はその活動を更に拡張するかまたは饗宴のために消費されていることが明らかにされている。而してそのいずれもが免税を正当化するためには極めて薄弱乃至全く無価値なものである。非課税法人の収益事業によって得られるこの所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである。

Many exempt corporations are engaged in profit-making activities and compete directly with both ordinary corporations and individuals. If no profits are made or if an exempt corporation making profits distributes all of them, the carrying on of profit-making activities by exempt corporations is not as serious a problem as it might be, because in another chapter of this report is recommended, in order to integrate the personal and corporation income taxes, that shareholders be permitted to take as a credit against their taxable income, 25 per cent of the dividends they have received from a taxable domestic corporation. The net amount of tax discrimination is thus relatively small, But spot checks indicate that these

¹⁹² シャウプ使節団 [19]、 p.115

¹⁹³ この点につき、「公益法人等には、配当が禁止されているところであるから、その剰余金を分配することは本来あり得ないが、得た収益を何らかの形で外部に流出したとすれば、当該法人に対して課税する理由は存在しないのである。それは、分配を受けた側において、結果的に課税に服することになるからである」という指摘がある（括弧内、武田昌輔 [24]、p.379）。

exempt organizations are making profits which are in further expansion of their activities or in entertainment, both of which may have little or no value for the advancement of the purposes that justified the exemption. This income that is derived by an exempt corporation from profit-making activities should clearly be subject to the corporation income tax rates.¹⁹⁴

前述のように、シャープ勧告は、税制上に濫用や差別待遇がある場合には、それを廃止すべきと提言しているが、現地調査の結果、公益法人等は収益事業から生じた利益を更なる収益事業の拡張のために使用するか、饗宴のために消費する事実が確認されるという。このような利益の処分方法にかんがみて、公益法人等の所得を非課税とすることはできず、収益事業による所得については、課税すべきと提案している。

3点目に、免税にする場合は許可制とし、大蔵省が公益法人等の設立や監視の主務官庁となるべきであるという提言である。つまり、公益法人税制は免税許可制にすべきという提案である。

大蔵省は、法人がかかる法的免除を付与すべきか否かを決定する唯一の権限を与えられるべきである。

The ministry of Finance should then be given the sole authority to determine whether or not a corporation is entitled to that statutory exemption.¹⁹⁵

その運用として、3年ごとに事後審査されるのが望ましいということが合わせて提言されている。

4点目に、毎事業年度、全ての公益法人等に申告書の提出を義務づけるという提言である。

一切の非課税法人に対し毎年申告をなさしめることにしその収益事業によつて得られた収入額を申告書の別欄に分離して記入せしめるようにすべきである。収益を目的とした事業による利益については、一切の公共団体でない法人は法人税を35%の税

¹⁹⁴ シャープ使節団 [19]、p.116

¹⁹⁵ シャープ使節団 [19]、p.115

率で算定して納付することになる。

All exempt corporations should, therefore, be required file annual returns so to segregate, on a separate schedule of the return, the income that was derived from profit-making activities. On income from profit-making activities, all non-governmental corporations would compute and pay the 35 per cent corporate income tax.¹⁹⁶

これにより、大蔵省は「法令上の免税の濫用または特別の弊害があるかどうかを判定する」¹⁹⁷ことが可能となるという。

第3款 シャープ勧告以降

1. 昭和25年改正法人税法

(1) 公益法人等に対する課税の開始

1950（昭和25）年の法人税法改正は、「シャープ勧告の精神を尊重して作成せられ、殊に税制の構成、制度自体の改正については大体勧告によることとなった」¹⁹⁸ものである。

この改正により、公益法人等の収益事業について課税の対象とされることとなった。これに伴い、これまで同等に扱われてきた地方公共団体、公共団体及び公益法人等は、本改正においてはじめて分離された。

<昭和25年改正法人税法 4条>

法人税は、左に掲げる法人には、これを課さない。

- 1 都道府県、市町村及び命令で定めるその他の公共団体
- 2 法令による公団、日本専売公社、日本国有鉄道、国民金融公庫及び復興金融金庫
- 3 持株会社整理委員会、閉鎖機関整理委員会及び船舶運営会
- 4 大日本育英会及び社会保険診療報酬支援基金
- 5 国民健康組合及び同連合会並びに健康保険組合及び同連合会

¹⁹⁶ シャープ使節団〔19〕、p.117

¹⁹⁷ シャープ使節団〔19〕、p.117

¹⁹⁸ 雪岡重喜〔46〕、p.229。シャープ勧告のうち、「当時の財政経済の実情からみて必ずしも適当でないと考えられるもの、国民負担の実態に即しないと認められるもの等については勧告を相当調整あるいは修正」した（括弧内、雪岡重喜〔46〕、p.229）。

<昭和 25 年改正法人税法 5 条>

左に掲げる法人の所得で収益事業から生じた所得以外の所得に対しては、各事業年度の所得に対する法人税は、これを課さない。

- 1 民法第 34 条の規定により設立した法人、宗教法人並びに学校法人及び私立学校法第 64 条第 4 項の規定により設立した法人
- 2 弁護士会並びに日本弁護士連合会、弁護士会並びに税務代理士会
- 3 法人たる労働組合及び国家公務員法に基く法人たる国家公務員の組合その他の団体
- 4 漁船保険組合、農業共済組合及び同連合会並びに国家公務員共済組合及び同連合
- 5 牧野組合、住宅組合、海外移住組合及び同連合会並びに負債整理組合
- 6 損害保険料算出団体及び家畜登録協会

2 項 前項各号に掲げる法人は、同項の収益事業から生ずる所得に関する経理は、収益事業以外の事業から生ずる所得に関する経理と区別して、これを行わなければならない。

3 項 第 1 項の収益事業の範囲は、命令でこれを定める。

(2) 収益事業課税

法人税法と同時に施行された法人税法施行規則（現在の施行令）1 条の 2 において、29 業種の収益事業が限定列挙の形式で規定された。

<昭和 25 年法人税法施行規則 1 条の 2>

法第 5 条第 1 項の収益事業は、左に掲げる事業とする。但し、当該事業に従事する身体障害者福祉法（昭和 24 年法律第 283 号）第 4 条に規定する身体障害者及び生活保護法（昭和 21 年法律第 17 号）の規定により生活扶助を受け者が当該事業に従事する者の総数の半数以上を占め、且つ、当該事業がこれらの者の生活の保護に寄与しているものは、これを含まない。

- 1 物品販売業（動植物その他普通は物品としないものの販売業を含む。）
- 2 金銭貸付業（公益質屋法（昭和 2 年法律第 35 号）の規定による公益質屋業を除く。）

- 3 物品貸付業（動植物その他普通に物品と叫わないものの貸付業を含む。）
- 4 製造業（電気又はガスの供給業及び物品の加工修理業を含む。）
- 5 無線電話放送事業
- 6 運送業
- 7 運送取扱業
- 8 倉庫業（物品の寄託を受け、これを保管する業を含む。）
- 9 請負業
- 10 印刷業
- 11 出版業
- 12 写真業
- 13 席貸業（不特定又は多数の者の娯楽、遊興又は慰安の用に供するための席貸をなすものに限る。）
- 14 旅館業（簡易旅館業を除く。）
- 15 料理店業
- 16 周旋業
- 17 代理業
- 18 仲立業
- 19 問屋業
- 20 両替業
- 21 鋳業
- 22 砂鋳業
- 23 土石採取業
- 24 湯谷業
- 25 理容業
- 26 演劇興行業
- 27 よせ業
- 28 遊技所業
- 29 遊覧所業

この 29 の事業は、「とりあえず、昭和 22 年に現在の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 の事業が、そのまま法人税法上の収益事業として規定」¹⁹⁹されたものであるが²⁰⁰、当時の大蔵省主税局長平田敬一郎は、この収益事業の範囲について、「大体通常の場合は会社その他の営利事業で行われるような事業をこの種の公益法人が行っている場合は当然その事業に対しては課税されることになる」²⁰¹と述べている。

収益事業課税が開始されて以来、その後の収益事業の範囲については、「専ら課税対象事業の範囲を拡大する方向にその改正が行われ」た²⁰²。1957（昭和 32）年には、不動産貸付業、医療保険業及び技芸教授業が、1958（昭和 33）年に美容業が、1965（昭和 40）年に不動産販売業が、1976（昭和 51）年に信用保証業が、1984（昭和 59）年に無体財産権の譲渡又は提供を行う事業が、2008（平成 20）年に労働者派遣業がそれぞれ収益事業の範囲に追加された。

(3) みなし寄附金制度

昭和 25 年改正法人税法において、初めてみなし寄附金についての規定が置かれた。

<昭和 25 年改正法人税法 9 条 3 項>

第 5 条第 1 項各号に掲げる法人が同項の収益事業に属する資産のうちから収益事業以外の事業のために支出した金額は、これを寄附金とみなして前項の規定を適用する。

¹⁹⁹ 渡辺淑夫 [51]、p.8

²⁰⁰ 旧営業税法の 29 業種とは、営業税昭和 15 年 3 月 29 日（法律 33 号）第 2 条「本邦施行地に営業場ヲ有シ左ニ掲グル営業ヲ為ス個人ニハ本法ニ依リ営業税ヲ課ス。1 物品販売業（動植物其ノ他普通ニ物品ト称セザルモノノ販売ヲ含ム）、2 金銭貸付業、3 物品貸付業（動植物其ノ他普通ニ物品ト称セザルモノノ貸付ヲ含ム）、4 恵三行（瓦斯電気ノ供給、物品ノ加工修理ヲ含ム）、5 運送業（運送取扱ヲ含ム）、6 倉庫業、7 請負業、8 印刷業、9 出版業、10 写真業、11 席貸業、12 旅人宿業、13 料理店業、14 幹旋業、15 代理業、16 幹旋業、17 問屋業、18 鋳業、19 砂鋳業、20 湯屋業、21 理髪美容業、22 其ノ他命令ヲ以テ定ムル営業」の 22 業種と、営業税法施行規則昭和 15 年 3 月 31 日（勅令 143 号）第 1 条「左ニ掲グル営業ハ営業税法第 2 条ノ規定ニ依リ営業税ヲ課スベキ営業トス。1 両替業、2 演劇興行業、3 寄席業、4 遊技場業、5 遊覧所業、6 芸妓置屋業、7 貸座席業」の 7 業種を合わせたものという。

²⁰¹ 平田敬一郎 [205]、p.25

²⁰² 渡辺淑夫 [51]、p.9

<昭和 25 年改正法人税法施行規則 7 条 2 項>

法第 9 条第 3 項本文の規定により、法第 5 条第 1 項各号に掲げる法人の各事業年度の所得の計算上、損金に算入しない金額は、当該事業年度においてなした寄附金の合計金額が、当該事業年度の所得金額に 100 分の 30 を乗じて算出した金額に相当する金額をこえる場合におけるそのこえる金額とする。

これらの規定により、公益法人等が収益事業に属する資産のうちから収益事業以外の事業のために支出した金額のうち、当該事業年度の所得金額の 30% を上限として寄附金とみなし、損金に算入されることとなった。

(4) 税率

税率については、普通法人と同じ 35% に設定された。

2. 昭和 40 年改正法人税法

1965（昭和 40）年に改正された法人税法は、「基本的にはおおむね旧制度を踏襲する」²⁰³という立場のもと、「①体系の整備、②表現の平明化、③規定の明確化」²⁰⁴の 3 点を基本方針としてその全文の改正が行われた。

公益法人税制についても、この改正において「公益法人等」の規定が設けられ、ここに「公益法人等」という用語が用いられるようになった。

<昭和 40 年改正法人税 2 条 6 号「公益法人等」>

別表第 2 に掲げる法人をいう。²⁰⁵

これは、「旧法第 5 条第 1 項公益法人等の非収益事業所得の非課税に規定する法人で、別表 2 に掲げることとな」った²⁰⁶ものであり、「その内容は実質的には旧法と同様」²⁰⁷である。

²⁰³ 武田昌輔 [25]、p.389

²⁰⁴ 武田昌輔 [25]、p.389

²⁰⁵ 別表 2 は、本稿 pp.41-46 を参照のこと。

²⁰⁶ 国税庁 [11]、pp.96-97

²⁰⁷ 国税庁 [11]、p.97

そして、公益法人等の納税義務についても明文化された。

＜昭和 40 年改正法人税法（納税義務者）4 条 1 項＞

内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、内国法人である公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を営む場合に限る。

＜昭和 40 年改正法人税法（内国公益法人等の非収益事業所得等の非課税）7 条＞

内国法人である公益法人等又は人格のない社団等の各事業年度のうち収益事業から生じた所得以外の所得及び清算所得については、第 5 条（内国法人の課税所得の範囲）の規定にかかわらず、それぞれ各事業年度の所得に対する法人税及び清算所得に対する法人税を課さない。

上記の規定についても、「規定が体系的に書き改められ、表現が変わっただけで、内容についての実質的改正は行なわれてい」ない²⁰⁸ものである。

第 4 款 公益三法以降

1. 「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」等

2002（平成 14）年 11 月、公益法人等に対する課税のあり方を整理するために、税制調査会の基礎問題小委員会の下に非営利法人課税ワーキング・グループが設けられた。

基礎問題小委員会及び非営利法人課税ワーキング・グループは 6 回の審議の結果、2005（平成 17）年 6 月、「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」（以下、基本的考え方という）を発表した。これは、『民間が担う公共』の重要性を踏まえ、この諸課題に関して今後の改革の基本的方向性を提示するもの²⁰⁹である。

基本的考え方においては、大別すると、非営利法人に対する課税のあり方、公益法人等に対する課税上の諸論点及び寄附金税制あり方の 3 つの指針が示されている。

まず、非営利法人に対する課税のあり方については、公益三法の施行に合わせ、公益性を有する非営利法人に対する課税とそれ以外の法人に対する課税に分け、前者に対しては、その事業活動の公益性にかんがみ、現行制度同様、基本的にすべての収益を非課税とする

²⁰⁸ 国税庁 [11]、p.101

²⁰⁹ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ [259]、p.1

ことが適当であるが、一方で、「すべての事業活動から生じる収益を非課税とすることは営利法人との間で著しくバランスを失することになる」²¹⁰ため、公益性を有する非営利法人に対しても「営利法人と競合関係にある事業のみに課税することとすべきである」²¹¹とした。

後者については、専ら会員のための共益的事業活動を行う非営利法人とそれ以外の法人に分け、共益的事業活動を行う非営利法人については、その会費収入と支出のタイムラグから生じる余剰については、「当該法人の活動実態に照らし必ずしも合理的とは考えられない」²¹²ことから非課税とすべきとしている。そして、それ以外の法人については、「利益分配を目的としていないものの、実質的に給与やフリンジベネフィットという形で利益分配を行ったり、解散時に残余財産の帰属という方法により利益を分配したりすることが可能である」²¹³ことや「事業内容にも特段の制限がないため、実質的に営利法人と同種同等の事業活動も行いうる」²¹⁴という法人の特性等を踏まえ「非営利法人、営利法人という法人形態の選択に対して中立的になるように、また租税回避手段としての濫用を防止するため、営利法人と同等の課税とすべき」²¹⁵と提言した。

次に、公益法人等に共通する課税上の諸論点のうち、特に注目すべき点を挙げると、収益事業の範囲については、基本的に「限定列挙されている収益事業の範囲を拡大するとともに、現行の収益事業の範疇であっても一部非課税とされている特定の事業内容についてその妥当性を再検討」²¹⁶すべきとしながらも、「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」²¹⁷があることを紹介している。

また、軽減税率については、「収益事業課税の趣旨に照らせば、できる限り営利法人の基本税率（30％）との格差を縮小し、営利法人と同等の税率を目指すべき」²¹⁸としている。

²¹⁰ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ [259]、p.3

²¹¹ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ [259]、p.3

²¹² 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ [259]、p.4

²¹³ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ [259]、p.4

²¹⁴ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ [259]、p.4

²¹⁵ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ [259]、pp.4-5

²¹⁶ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ [259]、p.7

²¹⁷ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ [259]、p.7

²¹⁸ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ [259]、p.7

寄附金税制のあり方については、『第三者機関』が判断した『公益性を有する非営利法人』をもって寄附金優遇の対象法人とするとともに、当該法人が行う公益的事業を寄附金優遇の対象事業とすることが合理的²¹⁹とされた。

この他、2007（平成19）年11月に税制調査会より公表された「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」において、公益社団・財団法人については、「公益目的事業の実施をサポートする措置を講じるべき」²²⁰であり、一方で、一般社団・財団法人については、準則主義により設置可能であることから、「一律の取扱いとすることは適当ではなく、他の法人等に対する課税とのバランスにも留意しつつ、態様に応じた措置を講じるべき」²²¹と提言されている。

2. 平成20年改正法人税法

平成20年改正法人税法における公益法人等に関する改正は、「公益法人制度改革に対応したもの、あるいはこれを契機として行われたもの」²²²である。

公益社団・財団法人については、「民間が担う公益活動を促進する観点から、税制上もその活動をサポートするための措置を講ずる必要がある」²²³との考えから、別表2の公益法人等に追加された。このため、公益社団・財団法人については収益事業から生じる所得について課税されることとなったが、公益目的事業はその対象から除外された（施行令5②）。みなし寄附金の範囲については、「収益事業に属する財産のうちから公益目的事業のために支出した金額を収益事業に係る寄附金の額とみなして、損金算入限度額までの損金算入を認める」²²⁴こととされ（法37⑤、施行令77の3）、その限度額は、所得金額の50%に相当する金額であるが（施行令73①三イ）、それを超える場合でも、公益目的事業の実施のために必要な金額まではその損金算入が認められることとなった（施行令73条の2①）。

また、一般社団・財団法人については、「いわゆる非営利活動を行うことを目的とした法人の受け皿になることに配慮する必要がある反面、準則主義で設立され、行為規制や事業に対する監督等も最小限のものにとどまっていることから、適正な課税を行う必要がある」

²¹⁹ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ [259]、p.10

²²⁰ 税制調査会 [258]、p.20

²²¹ 税制調査会 [258]、p.20

²²² 佐々木浩 [133]、p.66

²²³ 国税庁 [15]、p.282

²²⁴ 国税庁 [15]、p.288

²²⁵とされ、非営利型法人と、非営利型法人以外の法人の 2 種類に区分された。

前者は、「営利法人と異なる特性を有する法人として活動する場合の法人格を取得する手段として利用されることが見込まれている」²²⁶ことにより、別表 2 の範囲に追加され収益事業について課税されることとなったが、「法人制度としての公益性が担保されて」いない²²⁷ことを理由に、軽減税率とみなし寄附金制度は適用されないこととなった。

一方、後者は、その設立が準則主義によること、また、「その行う事業の範囲に制約がなく、公益性を担保する制度上の仕組みも有してい」ない²²⁸ことなどから、「営利法人と実質的に同等の活動を行うことも可能な仕組み」²²⁹であり、普通法人と同様の取扱いがされることとなった。

このように、一般社団・財団法人については、「法人の実態や営利企業との課税のバランス等に配慮した課税」²³⁰がなされることとなった。

第 3 節 公益法人課税の論拠

第 1 款 原則非課税・原則課税とする考え方

1. 現行の規定の問題点

公益法人税制を巡っては、原則非課税とする考え方と原則課税とする考え方とが対立するが、これは、「公益法人等の収益事業に対して、原則として課税すべきなのかあるいは非課税とすべきなのかの根拠が明確でないことに原因」²³¹がある。

そこで、納税義務者を定めた法 4 条を再掲すると、以下のとおりである。

²²⁵ 国税庁〔15〕、p.282

²²⁶ 国税庁〔15〕、p.287

²²⁷ 国税庁〔15〕、p.287

²²⁸ 国税庁〔15〕、p.287

²²⁹ 国税庁〔15〕、p.287

²³⁰ 国税庁〔15〕、p.287

²³¹ 戸枝千枝〔167〕、p.26。同旨の指摘に「非営利法人課税の議論においては『公益性』の取扱いが最も大きな混乱をもたらしているが、これは原則課税・原則非課税の両陣営共に、非営利法人課税の原則に関する理論的枠組を欠いているためである」がある（括弧内、藤谷武史〔207〕、pp.1069-1070）。

<法人税法（納税義務者）4条>

内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を行う場合、法人課税信託の引受けを行う場合又は第84条第1項（退職年金等積立金の額の計算）に規定する退職年金業務等を行う場合に限る。

このように、法人税法は公益法人等の納税義務について、「収益事業を行う場合」という部分的な義務を規定しているに過ぎず、この規定からはそもそも公益法人等は法人の行う活動全体に納税義務を負うのか、あるいは、本来的には納税義務を有しないところ、収益事業のみにその義務を負うのかが判然としない。前者の考え方では、公益法人等は原則課税で収益事業以外の活動については免税されるということになる。一方、後者の考え方によると、公益法人等は原則非課税であるにもかかわらず、政策的にその一部に課税されるということになる。

2. 原則非課税

(1) 法人擬制説

原則非課税説の主な論拠は、現行の法人税法が法人擬制説を採ることによる。これによると、「法人税は所得税の前払いと観念しているが、公益法人等はもともと剰余金の分配ということがあり得ないのであるから、法人税の課税はあり得ない」²³²と考えられる。ただし、この説には、「現代の法人税制では、法人個人一体説にのみ立脚していると言い切れない面があり、法人は独立した担税力のある納税主体として考えられてもいる」²³³という反論がある。

(2) 立法的な経緯

立法的な経緯を論拠とする説がある。

そもそも、「わが国での公益法人等に対する課税取扱は、歴史的には、社寺・墓地等に対する地租の取扱いにその端を発している」²³⁴と考えられる。1902（明治35）年、帝国議

²³² 武田昌輔〔150〕、p.2

²³³ 石坂信一郎〔62〕、p.48

²³⁴ 石村耕治〔2〕、p.18

会に提出された地租ヲ課セサル土地ニ関スル法律案は成立には至らなかったものの、「『御陵墓地』及び『神社建物アル遥拝所、寺社、仏堂及祠宇ノ境内地ニシテ借地ニ非サルモノ』に加え、『公益ノ為営利ヲ目的トセス直接ニ祭祀、宗教、教育、学芸、慈善ノ用ニ供スル土地ニシテ借地ニ非サルモノ但シ其ノ事業ノ管理又ハ監督ノ為ニ非スシテ住居ト共用スルモノハ此ノ限に在ラス』を非課税にする旨を明らかにしていた」²³⁵のである。このため、「現行法上、とりわけ、地方税法上の公益法人等の固定資産に対する非課税措置の淵源は、この地租に求めることができるといえる」²³⁶のである。明治 32 年改正所得税法において、法人の所得に対して課税が開始された際も公益法人等は非課税とされたが、これらのことは公益法人等はそもそも非課税であるとする論拠となる。

(3) 限定列举方式

収益事業が 34 業種の限定列举形式を採り、これに「『その他これらに類する事業』等の概括的規定を設けていない」²³⁷点から、「法人税の基本スタンスは、公益法人等の場合は例外的に限定列举された『収益事業』を行った場合にのみ課税し、この収益事業の範囲は納税者の予測可能性にも考慮して限定列举している」²³⁸という考え方である。

(4) 公益説

これは、「そもそも公益性のある事業は国又は地方公共団体が税を投じて行うことが本来の姿」²³⁹であるが、「そのすべてを公的部門で提供するには限界があるため代わりに公益性を有する事業を非営利で行う法人へ、税制上の優遇措置を与える」²⁴⁰という説である。

(5) 公益信託類推説

「公益信託の法理に準じて非営利法人の課税を考える」²⁴¹説である。非営利法人を「委託者（出捐者）から金銭及び財を受託し、不特定多数の受益者のため、一定の公益目的に

²³⁵ 石村耕治〔2〕、p.18

²³⁶ 石村耕治〔2〕、p.18

²³⁷ 三木義一〔220〕、p.413

²³⁸ 三木義一〔220〕、p.413

²³⁹ 石坂信一郎〔62〕、p.49

²⁴⁰ 石坂信一郎〔62〕、p.49

²⁴¹ 石坂信一郎〔62〕、p.49

費消するよう依頼されたもの」²⁴²と考えると、「受託者である非営利法人は単なる導管であり、委託された財貨に運用収益が発生したとしても、それは最終的には受益者に給付されるもの」²⁴³とする説である。

3. 原則課税

(1) 法人実在説

法人実在説によると、「法人と個人は相互に独立した関係であることから二重課税の調整は必要とされ」²⁴⁴ず、法人間の課税の公平性が求められる。そして、「公益法人等であれば国等からは独立して扱われることになり、公共サービスを受ける対価として納税義務のある課税主体となり得る」²⁴⁵という考え方である。

(2) イコールフットィング論

公益法人等と普通法人との間の競争条件の対等化を図るイコールフットィングを論拠とした考え方がある。

これは、次章で取り上げる、ペット葬祭業事件の名古屋地裁の判決において採用されている考え方である²⁴⁶。

4. 結論

現行の公益法人税制を原則課税と解釈すべきか、あるいは、原則非課税と解釈すべきかという点につき、筆者はこれを原則非課税と解釈するのが正しいと考える。これは、以下の2つの理由による。

第1に、公益法人税制の歴史的な経緯が挙げられる。公益法人等については、法人に対する所得課税が開始されたときから、昭和25年改正法人税法の前までは、基本的に原則非課税とされていた。既に沿革で確認したことであるが、「教育トカ慈善トカ商業トカ云フ目的デ、法人ニナッテ居ルモノデアリマスカラ、ソレ等カラシテ此所得税ヲ取ルト云フコトハ、此課税ノ上ニ於テ余リ嘉スベキコトデハアルマイ」といった、漠然とした理由で課

²⁴² 石坂信一郎〔62〕、p.49

²⁴³ 石坂信一郎〔62〕、p.49

²⁴⁴ 成道秀雄〔181〕、p.6

²⁴⁵ 成道秀雄〔181〕、p.6

²⁴⁶ 兼平裕子〔112〕、p.77

税すべきでないと考えられたから、この始点に理論的根拠があるわけではない。しかし、約 50 年という相当に長い期間、公益法人等に課税されなかったという事実を重視すべきである。

第 2 に、公益法人税制の趣旨がイコルフットィングにあることが挙げられる。イコルフットィングは、公益法人等と普通法人の競争条件を平等にするという考えであり、これを基に公益法人等は収益事業を行っている場合に課税される。換言すると、公益法人等は普通法人と同じ土俵に乗る限りにおいて課税されるのであり、この土俵とは、あくまで、収益事業部門に限られる。このため、収益事業以外については非課税と考えられるのである。

まとめると、公益法人等の所得は、明治 32 年改正所得税法から昭和 25 年改正法人税法の前の約 50 年間、課税の対象とされなかった。そして、昭和 25 年改正法人税法において、収益事業に対する課税が実施されたという流れがある。このような公益法人税制の沿革からすれば、公益法人等はそもそも納税義務を有さない法人で、その一部に例外的に課税対象とされたというのが、わが国公益法人税制の本来的な理解だと考える。

第 2 款 シャウプ勧告再考

1. シャウプ勧告の考え

公益法人等に対する課税の始点はシャウプ勧告にあるから、まずシャウプ勧告につき今一度考察することとする。

シャウプ勧告では、公益法人等に対しては原則的に課税するものとし、免税する際は許可制とすることを提案した。該当箇所を以下に再掲する。

多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し、一般法人並びに個人と直接競争している。もし利益がなかったとすれば、または非課税法人がその利益を全部分配したとすれば、非課税法人の収益事業は、さして重要な問題とならない。(略) しかしながら、現地調査によると、このような非課税法人の上げる利益金はその活動を更に拡張するかまたは饗宴のために消費されていることが明らかにされている。而してそのいずれもが免税を正当化するためには極めて薄弱乃至全く無価値なものである。非課税法人の収益事業によって得られるこの所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである。

Many exempt corporations are engaged in profit-making activities and compete directly with both ordinary corporations and individuals. If no profits are made or if an exempt corporation making profits distributes all of them, the carrying on of profit-making activities by exempt corporations is not as serious a problem as it might be, ...But spot checks indicate that these exempt organizations are making profits which are in further expansion of their activities or in entertainment, both of which may have little or no value for the advancement of the purposes that justified the exemption. This income that is derived by an exempt corporation from profit-making activities should clearly be subject to the corporation income tax rates.²⁴⁷

上記には、公益法人等が収益事業を行って稼得した利益について言及されているが、ここで問題にされているのは、その利益が収益活動の更なる拡張や饗宴のために消費されているという点である。つまり、シャウプ勧告が懸念しているのは、「収益事業所得そのものではなく、収益事業からの所得が非課税で収益事業に再投資されること」²⁴⁸である。換言すると、シャウプ勧告では、公益法人等が収益事業で得た利益を不適切に処分しているという現地調査の結果にかんがみて、原則課税すべきと提言されたのである。

2. 大蔵省主税局の考え

シャウプ勧告を受けた昭和 25 年改正法人税法では、限定列举された収益事業のみを課税の対象とする、収益事業課税方式によって課税が開始された。シャウプ勧告の提言した「免税許可制」と、大蔵省の実施した「収益事業課税」との間には、大きな隔たりがある。この点につき、当時の大蔵省主税局長平田敬一郎は以下のように述べている。

公益法人の収益事業に対しましては課税する、これはシャウプ勧告によりますと、相当細かに、全部課税か免税かを決めてしまったらという意見でございますが、到底その仕事はむづ ^{ママ}かしいと考えるので、むしろ普通半営利企業の形態で行われる

²⁴⁷ シャウプ使節団 [19]、p.116

²⁴⁸ 藤谷武史 [207]、p.1055

事業、そういう事業を公益法人が営んで、その事業から差引計算いたしまして所得がある、剰余金がある、こういう場合には、その剰余金に法人税を課するという方が適正だと考えまして、物品販売業とか、出版業とか、製造業とか、そういう業種を政令ではっきり規定いたしまして、それに該当する事業の収益に対して課税するということにいたしております。²⁴⁹

つまり、大蔵省主税局は、シャープ勧告を受けて免税許可制の実施を検討したものの、実務上の手続きの困難さから、それを行わなかったというのである。また、当時大蔵省主税局職員であった泉美之松は、免税許可制が導入されなかった点につき、「監督官庁である各省庁との話し合いが成功しなかったため」²⁵⁰であったとも説明している。

しかし、ここに2点の資料がある。1点は、1949（昭和24）年3月15日に税制審議会の意見に基づき大蔵省が提案した「税制改正に関する報告案」であり、もう1点は、同年7月20日に大蔵省主税局からシャープ使節団に提出された資料である。以下に、該当箇所をそれぞれ引用する。

<税制改正に関する報告案 第2要領 2法人税（4）公益法人に対する課税>

民法第34条の規定により、設立した法人の収益を目的とする事業から生じた所得に対しては、普通所得に対する法人税を課税することとする。 ²⁵¹

<大蔵省主税局からシャープ使節団に提出された資料 3 収益事業を営む公益法人に対する課税について>

公益を目的として設立された法人であっても、私企業と全く同様の収益事業を営むものについては、公正な競争を行はしめる等の見地から、その収益事業から生じた所得については、あらたに次の要領により課税すること。

1 収益事業から生ずる所得についてのみ普通所得に対する法人税を課する。

²⁴⁹ 国立国会図書館〔251〕、第7回国会参議院大蔵委員会会議録第7号「大蔵委員会」昭和25年1月27日

²⁵⁰ 泉美之松〔67〕、p.22。余談であるが、本論文の中で、泉（1986）は、「今日になって、公益法人等に対する課税の問題がやかましくなってくると、あの当時折角のシャープ勧告を活かして、公益法人等に対する税制その他の法制整備を行っておれば、いまになって苦しみ、悩むことを避け得られたのではないか、と惜しまれる」と回想している（括弧内、泉美之松〔67〕、pp.22-23）。

²⁵¹ シャープ使節団〔19〕、p.47

- 2 超過所得に対する法人税及び清算所得に対する法人税は、公益法人には資本金の観念がないから、これを課さないこととする。
- 3 都道府県、市町村その他地方公共団体が収益事業を営む場合においては、その収益事業から生じた所得に対しては、課税しない。²⁵²

シャープ勧告の公表は1949（昭和24）年9月15日であるから、両資料はいずれもシャープ勧告の公表前のものであるが、いずれの資料においても、公益法人等の収益事業に対する課税の必要性が述べられている。特に、2点目の資料から、大蔵省主税局がその趣旨を、「私企業と全く同様の収益事業を営むものについては、公正な競争を行はしめる等の見地」から、つまり、公益法人等と普通法人とのイコールフットィングであると考えていることが読み取れる。

また、当時の大蔵省主税局税制課長の原純夫は、シャープ勧告につき、1949（昭和24）年9月の『別冊財政』で以下のように解説している。

< (6) 非課税法人 >

現在民法第34条によって設立された公益法人に対しては、法人税が課けられないことになっている。宗教法人及び労働組合については、その営む収益事業による所得についてのみ、課税されることになっている。しかしながら事実においては、公益法人の認可に際して、税の見地が入らない仕組になつているために、ある種の公益法人は、きわめて営利的な色彩の強い事業を営んで、法人税非課税法人による他との不公平な競争上の利益を与えられている実情にある。勧告はこの点の矛盾を解決するために、(1) 免税の目的及び趣旨を具体的に法定し、(2) 現存すべての公益法人を含めて、免税の利益を受けようとする法人は、大蔵省に出願して免税証明書を受くべきこと、免税証明書は法人事業の実体を随時監査する意味で、3年ごとに切りかえること、(3) 現在営利法人以外の法人については、宗教法人及び労働組合だけが、その収益事業に関する計算を申告することになっているのを改めて、免税法人を含むすべての法人について申告義務を課し、収益事業の計算については、これを別欄に計上して申告すべきことを要求している。²⁵³

²⁵² 大蔵省主税局〔7〕、その2 p.90

²⁵³ 原純夫〔202〕、p.35

この解説では、シャープ勧告の公益法人等に対する課税の趣旨を、「ある種の公益法人は、きわめて営利的な色彩の強い事業を営んで、法人税非課税法人による他との不公平な競争上の利益を与えられている実情にある」ということを是正するためのもの、つまり公益法人等と普通法人とのイコールフットイングにあるとして説明している²⁵⁴。しかし、既に確認したように、シャープ勧告では、収益事業で得た利益の不適切な処分のみを問題にしていたのであるから、これは原の解説とは異なる。

これらの資料を総合すると、大蔵省主税局は、シャープ勧告の公表以前に、既に公益法人等に対してイコールフットイングに基づく収益事業課税を行う意思があったことが確認され、シャープ勧告の公表後も、同様に、イコールフットイングをその趣旨として最重視していたことが窺える。

3. 公益法人等に対する課税の背景

(1) 『戦後法人税制史』を手がかりとして

当時の様子を窺う手がかりとして、『戦後法人税制史』より、以下 2 点の記述を引用したい。

1 点目に、1945（昭和 20）年に、宗教法人に対する収益事業課税の開始についての記述である。これについて、同書は、「公益法人に対し何等かの課税を行うべきであるとの意見が醸成されていたが他省庁所管の法律改正が必要となるのでなかなか実現できなかった。それが宗教団体法の改正の際に漸くその一部が実現したのである」²⁵⁵としている。

宗教法人に対する課税は、1945（昭和 20）年 12 月 27 日に交付、即日施行された宗教法人令において、宗教法人の設立が準則主義とされ、収益事業も含めた自由な活動を行うことができるようになったために実施されたものである。しかし、この記述によると、宗教法人令の施行以前に、宗教法人の活動の自由化とは関係なく、既に課税にしようとしていたことが読み取れるのである²⁵⁶。

²⁵⁴ 先行研究として、藤谷（2004）が挙げられる。藤谷（2004）は、イコールフットイングは、この「概念自体、収益事業課税を提案したシャープ勧告には見出すことができない」ものであり、「大蔵省の担当者によるシャープ勧告の解説記事において初めて登場したものと思われる」と述べている（括弧内、藤谷武史〔207〕、p.1055）。

²⁵⁵ 吉国二郎〔48〕、p.13

²⁵⁶ この点については、「この説明からすると、当時は、営利事業と収益事業との関係を精査した上で収益事業課税が導入されたということではなく、公益法人に対する課税を行うという結論が先にあって、その課税を簡便に行うための手法として収益事業課税が選択されたということではなかったかという

2点目に、昭和25年改正法人税法において、公益法人等に対する課税開始に至るまでの経緯として、「国民全般が相当重い税負担に耐えている状況からして宗教法人以外の公益法人に対して全面的に税負担を負わしめないことは問題であるという議論が高まっていた」²⁵⁷という記述がある。これは、一般の国民や宗教法人を除いた公益法人等以外の法人が税を納めているにもかかわらず、公益法人等だけがそれを免れており、これを不公平であると考えているような表現である。

これらからすると、公益法人等に対する課税の方向性は、公益法人の性質そのものを精査したものというよりは、相対的に、かつ、感情論的にその方向性が論じられているふしがあるといえる。

(2) 法人数

シャープ勧告において、総司令部経済科学局調査計画課が調査した、1949（昭和24）年6月30日時点での法人数が引用されているが、これを本稿に引用すると、表14：シャープ勧告における法人類型とその数のとおりである。

表14：シャープ勧告における法人類型とその数

法人類型等	法人数
株式会社	159,280
株式合資会社	92
合資会社	82,880
合名会社	25,455
有限会社	44,624
相互会社	26
普通又は課税法人 小計	312,357
財団法人	5,776
社団法人	4,787
非課税法人 小計	10,563
特別法人 非課税、ただし協同組合として25%の税率の他に超過所得税が課税されるものとして報告のあったもの 約49,000	297,243
計	620,163

疑問が生じてくる」という指摘がある（括弧内、朝長英樹〔170〕、p.356）。

²⁵⁷ 吉国二郎〔48〕、p.72

出典：シャープ使節団〔19〕、p.114。上記には解散法人も含まれているが、それについては考慮されていない数であるという。

シャープ勧告では、この調査結果により「日本における法人の相当数が法人税を全く免除されていることが明かとなる」²⁵⁸と述べられているが、確かに、普通又は課税法人と、非課税法人及び特別法人を合計した法人数はそれぞれ約 30 万法人であるから、全法人の約半数は納税の義務を免れていることが分かる。

公益法人税制は、相対的に、かつ、感情論的にその方向性が論じられていると述べたが、全法人の半数が課税の対象とされていない状況においては、無理からぬことといえるかもしれない²⁵⁹。

第 4 節 公益法人の行う収益事業の実態

本節では、公益法人の行う収益事業について、データからその実態を探る。

用いるデータは、2006（平成 18）年に行政改革推進本部事務局が公表した「公益法人の実態把握に係るアンケート調査結果」と、内閣府の公表した「平成 21 年度特例民法法人に関する年次報告」である。

なお、本節において、公益法人とは、平成 18 年改正前民法 34 条によって設立された社団法人・財団法人を指す。

第 1 款 公益法人の全体像

1. 資料について

本節では、内閣府の公表した「平成 21 年度特例民法法人に関する年次報告」と、2006（平成 18）年、行政改革推進本部事務局が公表した「公益法人の実態把握に係るアンケート調査結果」を用いて、公益法人の行う収益事業の実態を探る。

²⁵⁸ シャープ使節団〔19〕、p.114

²⁵⁹ これに加え、法人税の税収額と税収における構成比の問題がある。谷山（2008）によると、1947（昭和 22）年度の法人税の税収は 90 億 7,400 万円で、税収における構成比は 4.3%（同年度の所得税は 47.8%）、1948（昭和 23）年度の法人税の税収は 326 億 8,400 万円で、税収における構成比は 4.3%（同年度の所得税は 54.0%）、1949（昭和 24）年度の法人税の税収は 708 億 6,700 万円で、税収における構成比は 11.8%（同年度の所得税は 53.5%）であった（谷山治雄〔162〕、p.32）。

「平成 21 年度特例民法法人に関する年次報告」（以下、平成 21 年度年次報告という）は、2008（平成 20）年 12 月 1 日時点の特例民法法人 24,317 法人（うち、特例社団法人 12,420 法人、特例財団法人 11,897 法人）を対象にした年次報告である。年次報告はそれ以降も毎年公表されているが、公益三法の施行に伴い、平成 21 年度以降、特例民法法人は一般社団・財団法人又は公益社団・財団法人へと移行することとなったため、報告の対象となる法人の数が徐々に減少している。このため、移行直前の平成 21 年度のデータを用いることとした²⁶⁰。

「公益法人の実態把握に係るアンケート調査結果」（以下、アンケート調査結果という）は、2005（平成 17）年 10 月 17 日から同年 11 月 15 日までに、全国の公益法人から層化二段無作為抽出法により 8,000 法人を抽出し、郵送調査法（自記入式）、無記名方式の方法で行われたものである。有効集計数は 4,313 法人（うち、社団法人 2,016 法人、財団法人 2,297 法人）で、有効回収率は 53.9%であった。

2. 公益法人の全体像

まず、公益法人の全体像として、以下に表 15：公益法人の全体像（平成 21 年度）を引用する。

²⁶⁰ また、公益法人に関する最新の統計である、2014（平成 26）年 8 月に内閣府が公表した「平成 25 年 公益法人に関する概況（移行期間の総括）」を用いないのは、当該報告は移行期間の中途の報告であることと、収益に関するデータがないためである。

表 15：公益法人の全体像（平成 21 年度）

主要項目	合計値	平均値	中央値
年間収入額	17 兆 7,529 億円	7 億 3,006 万円	5,846 万円
会費収入額	8,586 億円	3,531 万円	179 万円
財産運用収入額	5,100 億円	2,097 万円	8 万円
寄付金収入額	3,790 億円	1,559 万円	0 万円
補助金等収入	1 兆 1,465 億円	4,715 万円	5 万円
うち国から	2,662 億円	1,095 万円	0 万円
うち都道府県から	3,571 億円	1,469 万円	0 万円
うち市区町村から	2,256 億円	928 万円	0 万円
うち独立行政法人等から	1,838 億円	756 万円	0 万円
うちその他	1,138 億円	468 万円	0 万円
事業収入額	10 兆 8,255 万円	4 億 4,518 万円	1,457 万円
前期繰越収支差額	3 兆 554 億円	1 億 2,565 万円	815 万円
資産額	60 兆 4,695 億円	24 億 8,672 万円	1 億 1,096 万円
負債額	40 兆 1,528 億円	16 億 5,122 万円	756 万円
正味財産額	20 兆 6,420 億円	8 億 4,887 万円	7,843 万円
基本財産額（特例財団法人のみ）	6 兆 8,727 億円	5 億 7,769 万円	6,471 万円
年間支出額	17 兆 9,175 億円	7 億 3,683 万円	5,828 万円
事業費	12 兆 2,024 億円	5 億 180 万円	3,143 万円
管理費	1 兆 3,353 億円	5,491 万円	1,230 万円
次期繰越収支差額	2 兆 8,854 億円	1 億 1,866 万円	845 万円
旧民法上の社員（特例社団法人のみ）	1,307 万 290 社員	1,052 社員	149 社員
賛助会員等	4,134 万 7,100 会員	5,522 会員	54 会員
理事数	38 万 138 人	15.6 人	12 人
監事数	5 万 3,46 人	2.2 人	2 人
職員数	56 万 4,034 人	23.2 人	3 人
評議員数	25 万 5,683 人	22.7 人	15 人

（注）1 前期繰越収支差額は「(年間収支額+次期繰越収支差額)－年間収入額」による推定値。

2 旧民法上の社員は、特例社団法人のみ、基本財産額は特例財団法人のみについて計算したもの。

出典：総務省〔262〕、p.64（網掛けは筆者による）

上記の数値のうち、合計値は全ての特例民法法人 24,317 法人の値を合計した数値であり、平均値は合計値を特例民法法人数で除した数値、中央値とは、変数を大きさの順に並べたとき、中央で全数を 2 等分する境界点の数値（変数が偶数個のときには中央の 2 つの値の平均を中央値とする）をいう。

3. 年間の収入額

公益法人の年間収入額について、平成 21 年度年次報告では以下のように解説している。

特例民法法人の年間収入は、大きく分けて、

- ◆会費収入（旧民法上の社員及び賛助会員等からの会費収入を指す。）
- ◆財産運用収入（基本財産・運用財産の区分を問わず、財産の運用から得た収入を指す。）
- ◆寄付・補助金等収入（寄付金、補助金、助成金等の反対給付を伴わない性質の収入を指し、拠出元は個人、企業、公的機関等のいずれであってもよい。）
- ◆事業収入（事業活動を行った結果として得た収入を指す。なお、ここでいう事業は、定款上の目的事業である事業（指導監督上の公益事業）であっても、公益活動を行うために付随的に収益を目的として行う事業（指導監督上の収益事業）であってもどちらでもよい。）

等からなっている。この年間収入に、前年度からの繰越金（前期繰越収支差額）を加えたものが、当該年度の総収入となる。なお、年間支出に次年度への繰越金（次期繰越収支差額）を加えたものが当該年度における総支出であり、「総収入額＝総支出額」の関係になっている。²⁶¹

次に、表 16：年間収入額の規模別法人数を示す。年間収入とは、上記の解説のとおり、例えば会費収入、財産運用収入、寄附金収入、補助金等収入及び事業収入があり、これらを合計した収入をいう。

表 16 によると、年間収入の規模は、1 千万円以上 5 千万円未満の法人数が 6,249 法人（25.7%）と 1 番多く、次に、1 億円以上 5 億円未満の法人が 5,964 法人（24.5%）と続く。

²⁶¹ 総務省 [262]、p.31

その一方で、1千万円未満の法人も 5,253 法人（21.6%）あることが分かる。

表 16：年間収入額の規模別法人数

所管官 庁	法人数	年間収入額の規模別法人数						年間収入合 計金額 (百万円)	年間収 入平均 金額 (百万 円)	
		1千万 円未満	1千万 円以上 5千万 円未満	5千万 円以上 1億円 未満	1億円 以上5 億円未 満	5億円 以上10 億円未 満	10億円 以上			
国 所 管	社 団	3,614	295	1,048	692	1,073	213	293	3,224,924	892
	財 団	3,011	304	565	341	868	300	633	6,374,373	2,117
都 道 府 県 所 管	社 団	8,891	2,232	2,734	1,071	2,058	429	421	2,421,108	272
	財 団	8,927	2,452	1,907	922	2,030	581	1,035	5,817,574	652
合 計		24,317	5,253	6,249	2,968	5,964	1,518	2,365	17,752,906	730
	比 率		21.6%	25.7%	12.2%	24.5%	6.2%	9.7%		

出典：総務省〔262〕、p.31（網掛けは筆者による）

次に、年間収入の構成を示したものが、以下の表 17：年間収入構成である。また、表 17 中の補助金等収入の明細が、表 18：補助金等収入の明細である。

表 17：年間収入構成

(百万円)

		会費 収入	財産運用 収入	寄附金 収入	補助金等 収入	事業収入	その他の 収入	合計
国 所管	社団	378,731	42,655	16,890	222,535	1,946,574	617,638	3,224,924
	財団	122,867	302,142	310,757	299,302	4,121,113	1,341,922	6,374,373
都道 府県 所管	社団	222,653	23,986	7,044	219,527	1,418,790	479,872	2,421,108
	財団	130,389	141,483	44,405	421,219	3,413,853	1,692,733	5,817,574
合計		858,625	509,957	378,979	1,160,100	10,825,466	4,125,874	17,752,905
比率 (%)		4.8%	2.9%	2.1%	6.5%	61.0%	23.2%	100.0%

出典：総務省 [262]、p.32 (網掛けは筆者による)

表 18：補助金等収入の明細

(百万円)

		補助金等 収入	補助金等収入の内訳				その他
			国から	都道府県 から	市区町村 から	独立行政法 人等から	
国所管	社団	222,535	97,125	37,350	3,457	61,747	22,629
	財団	299,302	124,730	49,792	13,407	64,855	47,104
都道府 県所管	社団	219,527	24,910	53,035	51,866	53,170	30,478
	財団	421,219	19,474	218,100	157,336	4,196	14,239
合計		1,160,100	266,238	357,083	225,595	183,786	113,816
比率 (%)		6.5%	1.5%	2.0%	1.3%	1.0%	0.6%

出典：総務省 [262]、p.32 (網掛けは筆者による)

これによると、公益法人の年間収入額の多くは、事業収入 (61.0%) によることが分かる。表 15 によると、全公益法人の事業収入の平均値は、1,457 万円である。

事業収入とは、前掲のとおり、事業活動を行った結果として得た収入をいい、これには、定款上の目的事業である事業 (指導監督上の公益事業) と、公益活動を行うために付随的

に収益を目的として行う事業（指導監督上の収益事業）の2つが含まれる²⁶²。

逆に、会費収入（4.8%）、財産運用収入（2.9%）、寄附金収入（2.1%）及び補助金等収入（6.5%）はそれぞれ少ない割合にとどまっている。表15によると、公益法人の平均値は、それぞれ順番に、179万円、8万円、0万円、5万円である。

第2款 法人税法上の収益事業に関する資料

1. 法人税法上の収益事業届出額規模別法人数

以下の表19：法人税法上の収益事業届出額規模別法人数は、法人税法上の収益事業の届出の有無と、届出がある場合の収益事業の規模別法人数を示したものである。

これによると、特例民法法人24,317法人のうち、「9,846法人（40.5%）が法人税法上の収益事業を行って」²⁶³、逆に、収益事業を行っていない法人は、14,471法人（59.5%）である。

収益事業を行っている法人の平均収入金額は、472万円である。規模別でみると、最も多いのが、1千万円以上1億円未満で3,459法人（14.2%）あり、以下、1億円以上10億円未満が2,629法人（10.8%）、100万円以上1千万円未満の法人が1,962法人（8.1%）と続く。

²⁶² 行政指導上の事業区分には、公益事業（公益を目的とする事業）と収益事業（付随的に収益を目的として行う事業）の2つがある。そして、法人税法上の事業区分には、非課税事業と収益事業の2つがあり、このうち、非課税事業は、行政指導上の公益事業に当たる事業と行政指導上は収益事業に当たらない事業がある。このため、「行政指導上の収益事業と法人税法上の収益事業との範囲は必ずしも一致しないと同時に、行政指導上の公益事業も法人税法との非課税事業の範囲とも一致しない」のである（括弧内、渋谷幸夫〔138〕、p.23）。

²⁶³ 総務省〔262〕、p.37

表 19：法人税法上の収益事業届出額規模別法人数

所管 官庁	法人数	収益事業届出なし 法人数	法人税法上の収益事業届出額規模別法人数						収益事業届出合計金額 (百万円)	収益事業届出平均金額 (百万円)	
			0	100万 円未満	100万 円以上 1千万 円未満	1千万円 以上 1億円未 満	1億円以 上 10億円 未満	10億 円以上			
国所管	社団	3,614	1,573	75	64	599	829	384	90	647,576	317
	財団	3,011	1,434	54	28	168	466	553	308	1,892,272	1,200
都道府県	社団	8,891	6,269	228	137	584	1,024	572	77	467,577	178
	財団	8,927	5,267	225	139	618	1,151	1,142	385	1,691,514	462
合計		24,317	14,471	582	367	1,962	3,459	2,629	847	4,643,654	472
	比率		59.5%	2.4%	1.5%	8.1%	14.2%	10.8%	3.5%		

(注) 収益事業届出平均金額は、収益事業届出法人数に対する平均金額である。

出典：総務省〔262〕、p.37（網掛けは筆者による）

2. 法人税法上の収益事業種類別法人数

以下の表 20：法人税法上の収益事業種類別法人数は、公益法人が施行令に定められた 33 業種²⁶⁴の収益事業のうち、いずれの事業を実施しているかを示したものである。（公益法人に、主たる事業を 2 つ以内で記入させ、これをまとめた表である。）

²⁶⁴ 2008（平成 20）年 4 月 30 日に施行令が改正され、現行の法人税法上の収益事業は 34 業種である。

表 20：法人税法上の収益事業種類別法人数

(法人数)

	社団	財団	合計		社団	財団	合計
物品販売業	1,266	1,446	2,712	代理業	803	91	894
不動産販売業	3	10	13	仲立業	32	20	52
金銭貸付業	8	61	69	問屋業	6	2	8
物品貸付業	32	102	134	鉱業	1	0	1
不動産貸付業	552	875	1,427	土石採取業	3	4	7
製造業	24	58	82	浴場業	5	63	68
通信業	16	38	54	理容業	0	2	2
運送業	10	13	23	美容業	0	1	1
倉庫業	0	8	8	興行業	110	347	457
請負業	1,502	1,508	3,010	遊技所業	35	71	106
印刷業	19	20	39	遊覧所業	8	35	43
出版業	599	518	1,117	医療保険業	528	369	897
写真業	16	26	42	技芸教授業	126	239	365
席貸業	132	319	451	駐車場業	127	348	475
旅館業	38	344	382	信用保証業	7	7	14
料理店業	60	317	377	無体財産権 の提供業	73	65	138
斡旋業	85	40	125	合計	6,226	7,367	13,593

出典：総務省〔262〕、p.37（網掛けは筆者による）

これによると、最も多く行われている事業は請負業で、3,010 法人（19.9%²⁶⁵）である。2 番目に多い事業は物品販売業で 2,712 法人（19.9%）、3 番目が不動産貸付業の 1,427 法人（10.4%）、4 番目が出版業で 1,117 法人（8.2%）である。

²⁶⁵ 収益事業別法人数の全体の 13,593 法人を請負業を行う 3,010 法人で除し、100 を乗じた数を小数第 1 位で四捨五入した数である。以下、同様である。

3. 税法上の収益事業の位置づけ

続いて、アンケート調査結果の有効集計数である 4,313 法人のうち、収益事業を行っていると感じた 2,264 法人に対して、「税法上の収益事業は、法人の行う事業のうちどのような位置づけののでしょうか。次の中から、当てはまるものに○印をつけてください。（○は複数可）」と質問した回答が、以下の表 21：税法上の収益事業の位置づけである。

表 21：税法上の収益事業の位置づけ

	法人の本来事業のうち 法人の主たる事業	法人の本来事業のうち 主たる事業でない事業	付随的 収益事業	無回答
回答数	1,181	438	763	19
%	52.2%	19.3%	33.7%	0.8%

出典：内閣官房行政改革推進本部事務局〔264〕、p.18（網掛けは筆者による）

これによると、約半数の 1,181 法人（52.2%）は、法人の本来事業が法人税法上の収益事業にあたるために、課税の対象となっていることが分かる。また、付随的収益事業とは、「法人本来の事業に付随して行う収益を目的とする事業」²⁶⁶をいうから、これも本来事業と考えると、1,944 法人（85.9%）は、その法人の本来事業から生じる所得に対して課税の対象となっていることが分かる。

4. 税法上の収益事業の割合

表 22：税法上の収益事業の割合は、アンケート調査結果において収益事業を行っていると感じた 2,264 法人に対して、「税法上の収益事業の収入（複数の事業が該当する場合はそれらの合計額）が総収入（年間収入に、前期からの繰越金（前期繰越収支差額）を加えたものをいいます）に占める割合は、おおむねどの程度ですか。次の中から、当てはまるものに○印をつけてください。（○はひとつ）」という質問の答えをまとめたものである。

²⁶⁶ 内閣官房行政改革推進本部事務局〔264〕、p.11

表 22：税法上の収益事業の割合

	20%未満	20%以上 40%未満	40%以上 60%未満	60%以上 80%未満	80%以上	無回答
回答数	921	306	264	245	397	131
%	40.7%	13.5%	11.7%	10.8%	17.5%	5.8%

出典：内閣官房行政改革推進本部事務局〔264〕、p.18（網掛けは筆者による）

これによると、総収入に対する法人税法上の収益事業の割合は、20%未満と答えた法人が40.7%と1番多いことが分かる。次に多いのが、80%以上で17.5%であるから、その割合が20%未満の法人が圧倒的に多いといえる。

5. 事業別営利企業との競合関係

以下の表 23：事業別営利企業との競合関係は、アンケート調査結果において収益事業を行っていると答えた2,264法人のうち、以下に挙げる事業を継続的に行っていると答えた法人に、「それぞれの事業は、類似した事業を行う営利企業（株式会社や有限会社など）と競合関係にあるとお考えでしょうか。」という質問に対する回答をまとめたものである。表の①から⑦は、同番号の選択肢と対応している。

表 23：事業別営利企業との競合関係

	法人数	①	②	③	④	⑤	⑥	⑦
施設所有	460	19.3%	28.0%	3.3%	11.5%	17.8%	7.4%	12.6%
施設管理	610	21.1%	17.2%	37.9%	13.3%	1.6%	2.1%	6.7%
公演・興行	231	25.1%	33.3%	12.6%	7.8%	4.3%	6.5%	10.4%
技芸教授	322	31.1%	26.7%	6.8%	9.9%	5.3%	6.8%	13.4%
調査研究	710	35.5%	21.0%	18.3%	5.6%	5.5%	4.1%	10.0%
印刷出版	221	23.5%	38.9%	9.0%	4.1%	15.4%	1.4%	7.7%
飲食・販売	243	11.9%	20.6%	8.6%	20.2%	31.3%	2.5%	4.9%
医療・保健	241	28.2%	17.8%	8.3%	17.4%	8.7%	12.9%	6.6%
代理業	90	7.8%	31.1%	4.4%	13.3%	32.2%	2.2%	8.9%
その他	247	28.7%	21.9%	8.1%	9.7%	13.0%	3.6%	15.0%

選択肢

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ① 類似事業を行う営利法人は存在しない ② 事業内容や方法が異なるため競合関係にない ③ 通常は競合関係にないが場合によってはなり得る ④ 事業内容や方法が同じため競合関係にある ⑤ 付随的収益事業と位置づけており問題ない ⑥ 特に意識したことはなくよくわからない ⑦ 無回答 |
|--|

出典：内閣官房行政改革推進本部事務局〔264〕、p.21（網掛けは筆者による）

営利事業と競合関係にないものを、選択肢①と②を足したものを考えると、公益法人が競合関係にないと考えている業種の割合の多い順に、印刷出版（62.4%）、公演・興行（58.4%）、技芸教授（57.8%）、調査研究（56.5%）、施設所有（47.3%）、医療・保健（46.0%）である。

逆に、営利事業と競合関係にあると考えられるものを、選択肢③と④を足したものと考え、その割合の高い順に並べると、施設管理（51.2%）、飲食・販売（28.8%）、医療・保健（25.7%）、調査研究（23.9%）、公演・興行（20.4%）となる。飲食・販売事業について

では、「⑤付随的収益事業と位置づけており問題ない」と回答した法人の割合が 31.3%と多い。付随的収益事業は、法人本来の事業に付随して行う収益を目的とする事業であるから、飲食・販売事業を行う公益法人は、営利法人と競合しているという意識は薄いのかもしれない。

この結果からは、業種によってばらつきがあるものの、営利法人の行う事業との競合関係があると考えている公益法人よりも、競合関係はないと考えている公益法人の割合が随分と多いことが分かる。

5. まとめ

本款では、データを用いて公益法人の行う収益事業について検討した。その結果明らかになったのは、以下の3点である。

まず、法人税法上の収益事業を行う公益法人は、公益法人全体の約5割程度であるという点である。平成21年度年次報告においては、特例民法法人24,317法人のうち、9,846法人(40.5%)が、アンケート調査結果においては、有効集計数4,313法人のうち、2,264法人(52.4%)が法人税法上の収益事業を行っているという結果であった。

次に、法人税法上の収益事業を行う公益法人の大多数(アンケート調査結果においては85.9%の公益法人)は、法人税法上の収益事業について、それが法人の本来事業(付随的収益事業も含む)であると認識しているという点である。

そして、営利法人との競合関係について、事業の種類にもよるが、多くの公益法人は営利法人の行う事業と競合関係にないと考えているという点である。

これらのことから、公益法人の行う収益事業とは、少なくとも公益法人側からすれば、活動資金を獲得する目的としてではなく、本来事業として行っているものであり、これが期せずして法人税法上の収益事業に該当するということなのであろう。

公益法人等に対する課税導入の背景には、「戦後の急激な物価騰貴²⁶⁷のため、多くの公益法人は従来程度の収入を得ていたのでは本来の公益事業遂行の資金を賄うことが困難となった」²⁶⁸ことがあった。しかし、本款で用いたデータによる限り、少なくとも近年においては、多くの公益法人は決して収益を挙げようという意図で収益活動を行っているので

²⁶⁷ 「物価が戦前にくらべて200倍、300倍になるという、急激なインフレーション」だったという(括弧内、原純夫[202]、p.33)。

²⁶⁸ 雪岡重喜[46]、p.266

はないということとなった。

第5節 海外の公益法人税制

本節では、海外の公益法人税制について考察する。取り上げるのは、アメリカ、イギリス、ドイツ及びフランスの4か国である。本節では、特別な脚注がある箇所以外は、全て公益認定等委員会事務局が編集した「公益法人制度の国際比較概略—英米独仏を中心に—」を引用した。

第1款 アメリカの制度

1. 総論

アメリカにおける公益法人に関する制度については「非営利法人の法人格制度について、国、すなわち連邦レベルで規律する法律は存在せず、家族関係や契約関係など他の私法分野と同様に、州のレベル、すなわち、各州法で規律」²⁶⁹されており、「それぞれ独自の歴史を有するアメリカ各州の非営利法人に関する法人格制度は千差万別」²⁷⁰である。

そこで、以下では、カリフォルニア州を例に採る。

2. 法人格の付与²⁷¹

カリフォルニア州における非営利法人を規定した法は、1978年に制定、1980年に施行された非営利法人法（California Nonprofit Corporation Law）である。

同法により、カリフォルニア州の非営利法人は、非営利公益法人（nonprofit public benefit corporations）、非営利共益法人（nonprofit mutual benefit corporations）及び非営利宗教法人（nonprofit religious corporations）に分類される。非営利公益法人を設立するには、一定の要件にあった定款を作成し、その定款とその他必要な書類と共に州司法長官に提出する。書類審査を受けた上で、法人登録ができる。

その設立目的は、非営利公益法人は公益目的か慈善目的に限られ、非営利共益法人は公益、慈善、宗教以外で違法目的でなければ制限がなく、また、非営利宗教法人は宗教目的

²⁶⁹ 石村耕治〔2〕、p.7

²⁷⁰ 石村耕治〔2〕、p.7

²⁷¹ 公益認定等委員会事務局〔121〕、pp.8-9

に限られる。

残余財産の分配については、非営利公益法人は解散時に残余財産を会員に分配することはできず、州司法長官が適切な譲渡先を認定する。非営利共益法人は解散時に会員に残余財産を分配することができるが、法人としての譲渡先は共益目的の法人に限られる。非営利宗教法人は会員への分配はできない。

理事の制限については、非営利公益法人は理事の半数以上を親族などの利害関係者で占めてはならないが、非営利共益法人と非営利宗教法人には制限がない。

3. 税制 ²⁷²

(1) カリフォルニア州の税制

カリフォルニア州の非営利法人は、法人の登録のみで税制優遇を受けることはできない。売上税と資産税の免税を受けたい場合には、州衡平委員会（Board of Equalization）、給与税の免除は雇用開発局（Employment Development Department）、所得税の免除は免許税委員会（Franchise Tax Board）に、それぞれ申請する必要がある。

(2) 連邦税の免税

非営利法人に対する課税については、「1950年歳入法により、同種の事業を展開する営利企業との競争上の不公平の改善という観点から、NPOの収益事業への課税が始まった」²⁷³ものである。現行の内国歳入法（Internal Revenue Code: IRC）においては、501条(a)項により、「免税団体の認定を受けた団体は、その本来の目的に関連する事業からの所得は免税」²⁷⁴となる。一方で、501条(b)項により、「団体の本来の目的に関連しない事業（非関連事業）から生じる所得は課税対象とされ、通常の法人税率で課税される」²⁷⁵のである。関連事業と非関連事業の判断は、「当該事業がその団体の活動目的に関連するか否か（実質関連性主義）で判断され」²⁷⁶、「本来事業と関連性がある課税事業と認定されるためには、

²⁷² 公益認定等委員会事務局 [121]、pp.9-10

²⁷³ 岩田陽子 [77]、p.37。それ以前については、「1894年に法人に対する連邦所得課税が始まったが、NPOの収益については免税措置が採られた」のである（括弧内、岩田陽子 [77]、p.37）。

²⁷⁴ 岩田陽子 [77]、p.37

²⁷⁵ 岩田陽子 [77]、p.37

²⁷⁶ 岩田陽子 [77]、p.37

当該活動が団体の本来事業の活動目的の達成に役立つもの」²⁷⁷である必要のある事業が課税事業であるか、非課税であるかの認定については、「免税団体と営利企業の間不公平な競争が起き得るかどうかが、という観点重要」²⁷⁸となる。

そして、非営利法人に対する寄附者への配慮である、寄附金の優遇団体については、内国歳入法 501 条(c)(3)項にその認定の基準が規定されている。これによると、宗教、慈善、学術、公共安全検査、文芸、教育、国内、国際的なアマチュアスポーツ競技の助成、児童・動物に対する虐待の防止の 8 項目を目的とすること、その収益のいかなる部分も個人持分主や個人の利益に供されないこと、その活動が直接的、間接的に立法に影響を与えるものでないこと、公職選挙に参加したり妨害したりしないこと及び解散時の残余財産を当該法人の役員や寄附者などに帰属させない規定があること又は同種の非営利公益団体に譲渡することが要件とされる。

寄附税制の優遇を受けるためには、パブリック・サポート・テストがある。これはその団体が連邦政府、州政府、企業、財団、個人など多くの者から寄附金等を受けているか調べるものであり、より多くの所から支援を受けていれば、税の優遇を受けることができるものである。

寄附金優遇団体には、パブリック・チャリティとプライベート・ファウンダーションの 2 種があるが、「およそ 90%の団体が、パブリック・チャリティ」²⁷⁹である。両者は寄附金控除の率に違いがある²⁸⁰。

²⁷⁷ 岩田陽子〔77〕、p.37

²⁷⁸ 岩田陽子〔77〕、p.37

²⁷⁹ 岩田陽子〔77〕、p.32

²⁸⁰ 「個人がパブリック・チャリティに現金で寄附をした場合、課税所得の 50%まで寄附控除できる。一方、個人がプライベート・ファウンダーションに現金を寄附した場合、課税所得の 30%まで寄附控除できる。どちらの場合でも、5 年間の繰越しが認められている。個人が土地、建物等の不動産や株、美術品等の評価性資産をパブリック・チャリティに寄附した場合、課税所得の 30%まで控除される。一方、個人によるプライベート・ファウンダーションへの評価性資産の寄附については、課税所得の 20%までである。なお、寄附者が法人の場合、寄附をする先がパブリック・チャリティ、プライベート・ファウンダーションの区別なく、その寄附金にかかる控除額は課税所得の 10%となる。」(括弧内、公益認定等委員会事務局〔121〕、p.10)

第2款 イギリスの制度

1. 法人格の付与²⁸¹

イギリスでは、1960年に制定、2011年に最終改正されたチャリティ法（Charities Act）により、チャリティ委員会（Charity Commission）がチャリティ団体（Charity）の資格付与と監督を行う。

チャリティ委員会は閣外の機関であるが、独立した行政機関であり、自らの名前で行政行為を行う。チャリティ委員会の主な権限は、規制監督権限とチャリティの支援機能である。

チャリティとして登録を受けるための資格を判定する基準はチャリティ法に定められ、貧困の防止・救済、教育の振興及び宗教の普及等の13項目の目的がチャリティとして認められる。

なお、わが国の公益法人制度改革において、公益性の認定と公益法人の監督を行う委員会制度を導入するに当たって、チャリティ委員会を有する英国の制度が参考にされたという。

2. 優遇税制²⁸²

チャリティ委員会の認可と税制優遇とは連動しておらず、チャリティ団体が税制優遇を受ける場合、歳入税関庁（HMRC: Her Majesty's Revenue and Customs）に申請する必要がある。これに認定されると、チャリティに所得があったとしても、本来の事業である公益目的事業に充当される場合、原則として所得税と法人税が課税されない。

チャリティは本来の公益事業とは関係がない収益事業を行うことはできず、収益事業を行う場合には、別会社を設立させることとなる。

第3款 ドイツの制度

1. 法人格の付与²⁸³

ドイツには登録社団（eingetragener Verein）と財団（Stiftung）の制度がある。登録社団は設立が容易であるが、財団は、連邦制度の下、各州法で認可主義が採られている。

²⁸¹ 公益認定等委員会事務局 [121]、pp.5-6

²⁸² 公益認定等委員会事務局 [121]、pp.6-7

²⁸³ 公益認定等委員会事務局 [121]、p.11-12

非営利目的あるいは公益目的の私法上の法人には、**社団 (Verein)** が挙げられるが、これは連邦法である民法 21 条で規定されている。非営利目的の社団は、管轄区裁判所に登録することで権利能力を取得する。

財団 (**Stiftung**) については、民法 80 条から 88 条に規定され、一定の目的のために個人又は法人が財産を出捐し、一定の要件を充足すれば設立できる。しかし、その具体的な要件や手続については各州法の定めに委ねられている。

登録社団を設立する場合には、民法の規定による。一定の事項を記載した定款を作成し、公証人の認証を受け、所在地を管轄する区裁判所に申請する。社団には、基金の要件はない。

2. 優遇税制²⁸⁴

非営利目的の団体に対する税制優遇措置は、租税通則法 (**Abgabenordnung: AO**) に定められ、これには、非営利団体の収入に関する法人税の規定と非営利団体に寄附した個人又は法人に対する所得控除の規定がある。

その団体に税制優遇措置を与える場合、団体の目的、団体の所得の種類及び法定要件の該当性という点から判断される。

団体の目的は、その本来の目的が公益、慈善及び教会の支援のうち、1 つ又は複数の目的の有する団体でなければならない。公益の目的については、同 52 条で「自己の利益を図ることなく、不特定多数の利益の増進を図ることをいう」として、その具体的内容を (a) 学術研究、教育、文化、宗教、国際交流、開発援助、環境保全、景観、記念物保護、地域の歴史・伝承検討、(b) 青少年保護、高齢者保護、公衆衛生、福祉、アマチュアスポーツ、(c) 民主主義の促進及び (d) 動物愛護、植物保護、ガーデニング、祭礼、地方伝統文化、兵士・予備兵の世話、アマチュア無線、模型飛行機等の 4 つに分類している。慈善の目的とは、身体的、精神的、経済的理由で援助を必要する者を助ける場合をいう。教会支援の目的とは、既存の教会活動を指すのではなく、宗教教育の普及や牧師の育成等の支援をいう。

団体の所得は、非営利団体の会費、補助金、寄附金等の収入、利子や配当、賃料等の資産の運用益は原則的に非課税である。ただし、当該団体が株の運用や不動産の賃貸等を継

²⁸⁴ 公益認定等委員会事務局 [121]、pp.11-13

続的に行っている場合には、積極的に収益活動を行っているともみなされ、課税の対象になる。

また、収益事業であってもそれが団体の本来の事業活動と関連のある場合には、その所得には課税されない。本来の事業に関連ある事業活動かどうかについては、同 65 条に規定され、収益事業が定款に規定する本来の事業に該当すること、その収益事業が本来の事業遂行に不可欠であること及び同様の事業を行う他の営利企業との公正な競争を害さないこと等が基準となる。なお、団体の本来の事業とは全く関連のない収益事業の収入については、課税対象となる。

各非営利団体は、所轄する地方税務当局に事業報告等を提出しなければならない。地方税務当局はおよそ 3 年毎に審査を行い、問題があれば優遇措置の取消しを行うことができる。

また、税制優遇団体への個人又は法人の寄附金については、原則的に控除が認められる。所得税法（Einkommensteuergesetz）」は、個人が行う団体への寄附につき、年間所得の 5%まで控除を認めているが、特に、学術、文化等に関する寄附金は 10%まで控除が認められる。一方、法人の行う寄附については、総労働者の賃金と売上高の合計の 0.2%か、課税所得の 10%を限度に控除される。

第 4 款 フランスの制度

1. 法人格の付与²⁸⁵

フランスの非営利社団は、アソシアシオン契約に関する 1901 年 7 月 1 日法 (Loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association、以下 1901 年法という) に基づいて設立される。同法によって設立される非営利団体は、非届出アソシアシオン (associations non-déclarées)、届出アソシアシオン (associations déclarées) 及び公益認定アソシアシオン (associations reconnues d'utilité publique) に大別される。

非届出アソシアシオンは 1901 年法 2 条に基づき設立され、これは許可なしにかつ事前の届出をせずに、アソシアシオンを自由に設立できるというものである。非届出アソシアシオンには法人格がない。

届出アソシアシオンは、県庁、郡庁、あるいはパリ警察に届け出をし、その後、官報に

²⁸⁵ 公益認定等委員会事務局 [121]、pp.14-16

当該アソシアシオンが掲載され、公示されることで、当該アソシアシオンは法人格を取得する。届出アソシアシオンが解散する場合、その残余財産を社員で分けることを社員総会で決定することは認められないが、出資した社員にその額を返還することは違法にならない。

届出アソシアシオンが一定の要件を満たし公益性の高いものとして認定されると、公益認定アソシアシオンになることができる。この申請には、届出アソシアシオンとして掲載された官報、そのアソシアシオンの概要、定款、役員名簿、社員名簿、財務諸表、予算書等の必要書類を内務省に提出し、同省がアソシアシオンの公益性を判断する。その審査を経て国務院（Conseil d'État）に答申され、デクレ（décret）によって認定される。審査には国務院のモデル定款に従っていること、3年以上の活動実績があること、社員が200名以上いることなどが含まれる。

2. 優遇税制²⁸⁶

非届出アソシアシオンには、税制上の優遇措置はほとんどない。

届出アソシアシオンには、本来の事業収入が非課税になる税の優遇措置がある。しかし、非関連の収益事業に対しては、標準の法人税が課せられる。

公益認定アソシアシオン、公益財団、贈与・遺贈を受けることができる文化や慈善を目的とした届出非営利アソシアシオン、公立の高等教育機関など公益性の高い団体に寄附をした場合には、一定の控除が認められる。個人がそれら公益団体に支出した寄附金は、課税所得の1.25%又は5%を上限として、寄附金合計額の50%を税額控除できる。一方、企業が公益団体に支出した寄附金については、年間売上の0.2%又は0.3%まで損金算入できる。限度額を超えた場合には、5年間の繰越しが認められている。

第5款 総括

海外における公益法人制度と公益法人税制として、アメリカ、イギリス、ドイツ及びフランスの制度を紹介したが、これらをわが国の公益法人税制と比較したときに、2つの違いがある。

1つ目に、本節で紹介した国々では、法人格の付与と税の優遇政策が別個に行われてい

²⁸⁶ 公益認定等委員会事務局〔121〕、pp.14-16

る点である。これに対し、わが国においては、「ある法人格を主務官庁より取得すると、その法人格に対応した税制上の優遇措置が自動的に与えられる」²⁸⁷という違いがある。例えば、公益社団・財団法人と一般社団・財団法人以外の公益法人等に該当する法人が法人格を取得すると、法人税法上は公益法人等として、自動的に収益事業課税、みなし寄附金制度及び軽減税率が適用される。

ただし、一般社団・財団法人が公益社団・財団法人になる目的の1つは税の優遇にあると考えられるから、これら法人については、諸外国のように法人格の取得と税の優遇政策が切り離されていると考えてよいであろう。

2つ目に、本節で紹介した国々においては、収益事業課税を行う国はないという点である。諸外国においては、公益性を認定された法人は、本来目的とする事業から生じた所得には課税されないようである。

これに対して、わが国においては、1つ目に述べたように、公益法人等は原則的に公益法人等の法人格を得たと同時に公益法人税制の枠組みに入れられ、収益事業課税が行われる。収益事業課税は、公益社団・財団法人の行う公益目的事業を除いては、それが公益法人等の本来目的とする事業であっても、施行令の34事業に該当すれば課税の対象となるから、本稿に挙げた諸外国の課税方法と比べて大きな違いがあることが分かる。

²⁸⁷ 石坂信一郎〔62〕、p.45

第3章 収益事業該当性に関する裁判例等

公益法人等は施行令に列挙された収益事業を行っている場合に、当該収益事業から生ずる所得について納税義務を有する。このため、公益法人等の行う事業が収益事業に該当するか否かが重要な問題となる。そこで、本章では収益事業該当性を争った裁判等を紹介する。

現時点で、収益事業該当性を争った代表的な判例は、いわゆる「ペット葬祭業事件」であるから、これを中心とし、それよりも前と後の裁判例等の3節に分けて考察することとする。なお、公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人が原告となった裁判例等はきん少であることから、公益法人等である学校法人、NPO 法人及び宗教法人が原告である裁判例等を取り上げることにした。

第1節 ペット葬祭業事件前の裁判例

第1款 治験事件

医療機関が行う治験行為は請負業として収益事業に該当するとされた事例（法人税更正処分等取消請求事件）

第一審：東京地方裁判所 平成8年（行ウ）第41号、平成15年5月15日判決、一部容認一部棄却、税務訴訟資料253号順号9343（納税者敗訴）

控訴審：東京高等裁判所 平成15年（行コ）第147号、平成16年3月30日判決、請求棄却判決、確定、税務訴訟資料254号順号9615（納税者敗訴）

1. 事実関係

原告は、私立学校法3条に基づいて設置され、医学部、附属病院、薬学部等を擁する学校法人帝京大学である（以下、Xという）。

①Xは、1990（平成2）年3月期において、医薬品等の製造、販売等を行う会社（以下、製薬会社等という）からの申出に基づいて治験を実施し、奨学寄附金、研究助成金等の寄附金（以下、奨学寄附金等という）として計3億1,309万7,272円の金員を受領した（以下、これらの金員を本件寄附金という）。内訳は、薬学部が受領した2,648万円、医学部、附属病院本院、溝口病院、市原病院及び医真菌研究センターの5施設（以下、医学部等と

いう) が受領した 2 億 8,661 万 7,272 円である。

②X は附属病院本院及び市原病院において、眼科に出入りする眼鏡及びコンタクトレンズの販売業者 5 社から、それぞれ金員を受領した。

③X は 3 社に対し、別表 3 記載の貸付年月日に同別表記載の返済期限と年利の約定で、各貸付金を貸し渡したが(以下、本件貸付金という)、1989(平成元)年 4 月 1 日から 1990(平成 2)年 3 月 31 日までの間において、本件貸付金に係る利息の支払を受けなかった。

これに対し、板橋税務署長(以下、Y という)は、①X が製薬会社等の委託に基づいて行う治験、委託研究等に起因して受領した寄附金による収入は、治験、委託研究等の対価であって、請負業に係る収入に該当すること、②X の附属病院の眼科に出入りする業者から受領した金員は、コンタクトレンズの販売に関するあっせんに係る対価であり、仲立業に係る収入に該当すること、並びに③金銭貸付業に係る利子収入及び不動産貸付業に係る賃料収入の申告額に計上漏れがあったことを前提とし、これらの収益事業収入による所得等が申告されていなかったとして、X の 1989(平成元)年 4 月 1 日から 1990(平成 2)年 3 月 31 日までの事業年度における法人税の更正処分及び無申告加算税の賦課決定並びに消費税の更正処分を行った。

X はこれを不服として、1992(平成 4)年 6 月 24 日、Y に対し本件各処分を不服として異議申し立てをしたが、Y は同年 9 月 24 日異議申し立てを却下する旨の決定をした。さらに X は、同年 10 月 6 日国税不服審判所長に対し、上記異議決定を不服として審査請求をし、1996(平成 8)年 1 月 22 日、国税不服審判所長は、本件法人税更正処分及び本件賦課決定処分の一部を取り消す旨の裁決をした。しかし、これらを不服として、X は本訴へ及んだ。

2. 争点及び当事者の主張

(1) 争点

本稿では、上記のうち①請負業該当性についてのみ取り上げる。

これについては、3 点の争点があり、(a) 本件寄附金が、X の実施した治験等に係る役務提供の対価として支払われたものか否か、(b) (a) について、本件寄附金が治験等の対価と認められた場合、X の本件寄附金による収入は、施行令 5 条 1 項 10 号に規定する請負業に係る収入に該当するか否か、(c) (b) について、本件寄附金による収入が請負業に係る収入に該当することが認められた場合、上記収入に対する経費の金額はいくらか、の

3点である。

(2) Xの主張

(a) 本件寄附金は、奨学寄附金として定められた手順に従い入金されたものであるから、これを臨床試験結果の報告に対する対価ということはできない。

(b) 治験には新たな治療法の開発を目指した試験研究という側面と、患者に対する疾病の治療という側面が同時に存在するが、治験の実態は医師以外には行うことのできない医療行為であり、治験による医療行為と一般的医療行為との間には異なるところはないというべきである。また、治験は究極的には、国民の健康増進と医学及び医療の発展に寄与するために行われるものであって、教育又は学術の振興、社会福祉に寄与するなど、極めて公共性、公益性が高い行為である。加えて、治験に係る臨床試験の結果報告は、医療行為を前提としなければ行うことができないものであり、治験においては、このような結果報告と医療行為とは一体不可分のものである。以上のような治験の実態、目的、性格等に照らせば、治験は、施行令5条1項29号に掲げる医療保健業に該当するというべきであるから、学校法人の設置する病院等の施設で行われる限り、収益事業として法人税の課税対象となることはないというべきである。

仮に、(a)において、本件寄附金が治験等の対価として支払われたと認められる余地があったとしても、治験の本質が医療行為であることなどに照らして、請負業ではなく医療保健業による収入に該当し、法人税の課税対象とはならない。

(c) 仮に本件寄附金が治験等の対価であり、かつ、請負業による収入に該当するとした場合、治験等に係る経費を算定することができたとしても、治験等に要した経費の方が収益を上回り赤字になるから、治験等による収入に対して法人税を課税することはできない。治験収入の経費には、検査代、器具備品代、事務用品費、図書費、通信費、調査・雑費等のほか、一般医療行為の経費である、患者に投与した薬品の薬品費や、入院患者の給食材料費も含まれる。

(3) Yの主張

(a) 製薬会社等と医療機関の間には、治験の依頼や研究委託とそれに対する対価の支払という関係が見られることから、製薬会社等が治験等を依頼している医療機関に対して金員を支払った場合には、治験等の依頼とは無関係であると認めるに足りる特段の事情が

ない限り、治験、委託研究等、何らかの役務を提供したことの対価として支払われた金員であることが推認されるというべきである。

(b) Xは製薬会社等から、新薬等に係る治験、委託研究又は情報提供等の依頼を受け、これらの行為に係る役務を提供し、その役務提供の対価として、依頼者から奨学寄附金の名目で本件寄附金を受領していたのであるから、Xが行ったこれらの事業は、施行令5条1項10号に規定する請負業に該当するというべきである。

Xは医療保険業に該当すると主張するが、一般に「医療業」とは、医師又は歯科医師等が人（患者）に対し医業又は医業類似行為を行う事業及び獣医が動物に対し診察治療を行う事業並びにこれらに直接関連するサービスを提供する事業をいい、「保健業」とは、保健衛生のサービスを提供する事業をいい、そして、医療保健業はこれらを複合した概念である。

これに対し、Xは製薬会社等から新薬等に係る治験等の依頼を受けてこれを実施し、これらの役務の提供の対価として、製薬会社等から奨学寄附金の名目で金員を受領したのであり、これらの行為は製薬会社等とXとの間の契約により依頼者である製薬会社等のために行われたものであって、患者の依頼により行ったものではない。したがって、Xが製薬会社等のために行ったこれらの行為は、医療保健業及びこれに付随して行われる行為に該当せず、請負業に該当するものというべきである。

(c) 治験に係る一連の行為には、患者に対する医療行為と、医療行為の結果得られた臨床試験結果を製薬会社等に報告する行為の2つの側面があるところ、治験の目的は、あくまでも製薬会社等に対する治験に係る臨床試験結果の報告であり、治験収入はまさにその報告の対価であって、患者に対する治療の対価とは性格を異にするものである。したがって、医療収入に対する直接経費である薬品費及び給食材料費は、請負業収入との関連がないから、治験収入の経費認容額の計算をするに当たり、これを除外して計算することが相当である。

3. 判決の概要

東京地方裁判所は、まず(a)につき、本件寄附金と治験等の関係については、「製薬会社にとっては、治験が新薬の製造、販売において重要な意味を持ち、他方、それを行う立場のXにとっては、重大な責任と実施の困難さ等が必然的に伴うという状況の下においては、治験の実施に係る契約書の中に、製薬会社等からXに研究費等として金員を支払う旨

が定められている場合には、当該金員は X による治験の実施に係る役務提供の対価という趣旨で定められているものと解するのが自然であり、さらに、治験の実施に係る契約書において金員の支払に関する定めがない場合であっても、X と製薬会社等との間において、X が無償で治験を実施することとされていたのではなく、治験の対価として金員を支払うことが想定されているものと考えることが合理的である」とし、本件寄附金の支払いについて対価性を認めた。そして、「本件寄附金のうちの個々の寄附金の一つ一つについて、それが治験等に係る役務提供の対価と認められるか否かを判断するについては、当該寄附の起因、目的、経緯、金額、寄附を行った者、寄附の受入先及び寄附を行った者との関係、役務の内容、役務提供の有無等、当該寄附に関する諸般の事情を総合考慮して判断することが相当というべきである」とした。

(b) については、「施行令 5 条 1 項 10 号は、請負業を収益事業として規定したうえ、『事務処理の委託を受ける業』もこれに含まれる旨規定しているところ、民法上の請負契約に基づく事業のほか、必ずしもこれに該当しない事業であっても、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等の事業については、収益事業たる請負業に含まれるものと解される。そうすると、医療機関が製薬会社等の委託を受けて治験を実施し、その役務提供の対価を収受する場合、医療機関が行うこのような治験に係る行為は、施行令 5 条 1 項 10 号に規定する請負業に該当するものと解するのが相当である」とした。

医療保険業該当性については、「一般に『医療業』とは、医師又は歯科医師等が患者に対し、医業又は医業類似行為を行う事業等をいい、『保健業』とは、保健衛生のサービスを提供する事業をいい、医療保健業は、これらの事業を包括したものと解される所、X は、製薬会社等から委託を受けた治験に係る役務提供の対価として、奨学寄附金等の名目で金員を受領したのであって、患者の依頼により患者のために行った医療行為の対価として受領したものではないから、X が行った治験は、医療保健業及びこれに付随して行われる行為に該当しないというべきである。加えて、製薬会社等に対する治験に係る役務の提供と患者に対する医療行為とは性格を異にするものであって、製薬会社等による治験に係る役務提供の対価の支払は、患者に対する医療行為とは区別してとらえることが相当であるから、治験が医療行為と不可分であることを理由として、治験の対価を医療保健業による収入と解することはできない。」とした。

(c) については、「治験は、一般患者に対する医療行為の過程で、治療として実施されるものであるところ、一般患者に対しては、疾病の治療に際し、治験を実施するか否かに

かかわらず、薬品費や給食材料費の支出を伴うものであるから、このような一般医療行為の経費を治験による収入の経費認容額から除外することには、合理性が認められる」とした。

その経費認容額の算定方法は、「Yの主張する（略）算定方法により、請負業に係る経費認容額を算定することについて、他に不合理な点を認めるに足りる具体的な主張及び立証はないことからすれば、Xの平成2年3月期における請負業に係る経費認容額については、上記算定方法により算定することが相当である」とした。

Xは、この判決を不服として控訴したが、棄却された。

4. 検討

(1) 検討事項

本件は、「治験等に起因して受領した金員は、法人税法（以下「法」という）上の収益事業たる請負業収入に該当すると判断された最初の事例」²⁸⁸である。以下、本件寄附金の対価性の有無と、請負業該当性の2点を検討事項とする。

(2) 寄附金か対価か

東京地裁は、Xが受領した金員の性質を基本的に対価性があるものと判断した。つまり、本件寄附金の性質を、外観ではなくその実質により判断したのである。

これは、製薬会社等の立場に立つと、「治験が新薬の製造、販売において重要な意味を持つためであり、またXにとっては、「重大な責任と実施の困難さ等が必然的に伴うという状況」において、「当該金員はXによる治験の実施に係る役務提供の対価という趣旨で定められているものと解するのが自然」であるためである。

確かに、製薬会社等はXに対して治験を依頼し、Xが受領した金員には、この治験という仕事の完成に対する対価であるとみることが相当と考えられる。この点、東京地裁の判断は妥当と考える。

(3) 請負業該当性

Xは、本件治験は医療保険業にあたりと主張したが、ここで、医療保険業について確認

²⁸⁸ 伊藤義一〔69〕、p166

すると、以下のように規定されている。

<法人税法施行令（収益事業の範囲）5条1項29号>

医療保健業（財務省令で定める血液事業を含む。以下この号において同じ。）のうち次に掲げるもの以外のもの

- イ 日本赤十字社が行う医療保健業
- ロ 社会福祉法第22条に規定する社会福祉法人が行う医療保健業
- ハ 私立学校法第3条に規定する学校法人が行う医療保健業（以下、省略）

医療保険業には、例えば、療術業、助産師業、看護業、歯科技工業、獣医業等が含まれるが（通達15-1-56）、上記施行令5条1項29号ハに除外規定として学校法人の行う医療保険業が掲げられているため、これに該当すれば、収益事業にはあたらないことになる。

つまり、本件治験の請負業該当性に関しては、「学校法人、社会福祉法人等においては、治験等収入が医療保険業及びそれに附随した業務と認められれば非課税となるため、治験等収入を得る業務が医療保険業及びそれに附随する業務に該当するかどうかの問題となる」²⁸⁹といえる。

医療保険業に該当するか、それとも請負業に該当するかという点については、「患者に対する医療行為と製薬会社等から委託を受けた治験との関係を巡り、①治験一体不可分とする考え方と、②両者は別物として治験の性格の二面性に着目する考え方」²⁹⁰のいずれを採るかによる。①の考え方によれば医療保険業に該当し、本件でXが受領した金員は施行令5条1項29号ハの除外規定により非課税となり、②の考え方によると請負業に該当し、課税対象となる。

この点につき、判決文の前提となる事実に、治験について以下のような記述がある。

< (2) 治験について >

医薬品、医薬部外品、厚生大臣の指定する成分を含有する化粧品及び医療用具（以下これらを併せて「医薬品等」という。）を製造しようとする者は、品目ごとに厚生大臣の承認を受けなければならないこととされており（薬事法（昭和35年法律第145

²⁸⁹ 鶴田泰三〔164〕、p.16

²⁹⁰ 伊藤義一〔69〕、p.166

号。ただし、平成2年法律第33号による改正前のもの。以下同じ。) 14条1項)、その製造承認申請に当たっては、申請書に臨床試験の試験成績に関する資料を添付しなければならないこととされている(同条3項)。

そして、この臨床試験の試験成績に関する資料の収集を目的とする試験を治験とい(同法80条の2第1項)、一般に、医薬品等の製造、販売等を行う会社(以下「製薬会社等」という。)は、医薬品等の製造承認を受けようとする場合、この治験を医科大学等の医療機関に依頼して、臨床試験の試験成績に関する資料の収集を行っている。

大学において治験を実施するに当たっては、製薬会社等からの申出に基づき、大学が実施の細目について検討したうえで、受託する場合には、製薬会社等と大学の間で治験の実施に関する契約を締結し、大学は臨床試験を実施し、その結果を製薬会社等に報告する。

Xは、平成2年3月期において、製薬会社等からの申出に基づいて、治験を実施したものである。

上記を参考にすると、治験とは、臨床試験の試験成績に関する資料の収集を目的とする試験のことをいう。そして、「医薬品等の製造、販売等を行う会社(以下「製薬会社等」という。)は、医薬品等の製造承認を受けようとする場合、この治験を医科大学等の医療機関に依頼して」とあるから、本件治験に関する契約は、Xと製薬会社等との二者間の契約であることが分かる。

これに対して、医療保険業は、東京地裁がいうように「患者の依頼により患者のために行った医療行為」、つまり、患者と医療者との間の契約であると考えられるから、本件治験に関する契約を医療保険業ということはできないものとする。この点に関しても、東京地裁の判決は妥当なものであると考える。

第2款 流山訴訟

NPO 法人の行うふれあい事業が収益事業たる請負業に該当するとした事例(法人税更生処分取消請求事件)

第一審：千葉地方裁判所 平成14年(行ウ)第32号、平成16年4月2日判決、請求棄却判決、税務訴訟資料254号順号9617(納税者敗訴)

控訴審：東京高等裁判所 平成16年(行コ)第166号、平成16年11月17日判決、請求

1. 事実関係

原告は、1995（平成 7）年 6 月に権利能力なき社団「さわやか福祉の会 流山ユー・アイ ネット」として設立され、1999（平成 11）年 4 月、千葉県知事から NPO 法所定の設立の認証を受けた同法 2 条 2 項所定の NPO 法人である（以下、X という）。

X の定款には、流山市及びその近隣の市民を対象として、高齢者及び障害者等への福祉サービス活動を通じて、ふれあい社会の構築、健康で安心して暮らすことのできる、生きがいのある長寿社会の創設、福祉の増進の寄与を目的とするとある。

X は、1999（平成 11）年 4 月の設立以前から①ふれあい事業（以下、本件事業という）を行っており、2000（平成 12）年 2 月に②流山市からの受託事業（流山市が対象とした市民に対する家事援助・介助等の生活支援、外出支援等をいう）を開始し、さらに同年 4 月からは③介護保険事業を開始した。このうち、①と②は会員の協力によってサービスの提供を行っていた。（なお、②受託事業及び③介護保険事業が法 2 条 13 号所定の収益事業に該当することについては、当事者間に争いが無い。）

X の運営細則は本件事業の内容等について、以下のとおり定めている。

ア 友愛会員（以下、会員という）は、入会金 1,000 円を納入し、所定の手続を経て会員となるものとする。会員は、年会費 3,000 円を納めるものとする。

イ 会員によるサービスの利用及び提供

会員は、以下のサービスを利用し、又は、他の会員に対する以下のサービスの提供につき協力することができる。

- ①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）
- ②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）
- ③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）
- ④通院外出介助

ウ サービス利用の手続

会員は、サービスを利用したいときは、X の事務局に電話等により、日時、内容を申し出るものとする。利用者は、仕事が終了したときは、所定の書面に確認の署名、捺印の上、利用時間相当分を「ふれあい切符」（利用券）で協力者へ渡すものとする。

エ 会員の協力の手続

会員は、コーディネーターからの連絡によりサービス利用者を訪問し、会員証を提示の上、仕事の内容、時間を確認して仕事を開始する。仕事が完了したら利用者より訪問予定表の所定欄に署名捺印を受け、協力時間に相当するふれあい切符を受領する。

オ 「ふれあい切符」の発行

Xの行う一切のサービス活動の謝礼の決済は、全てXが発行する以下のふれあい切符によって行い、会員同士の現金授受は行わない。

- ①ふれあい切符は1点を100円とし、1時間を8点とする。
- ②ふれあい切符の種類は、8点券、4点券、2点券の3種類とする。
- ③ふれあい切符は1冊8,000円とし、会員は予め原告事務局でこれを購入することとする。
- ④サービスの必要が消滅した場合、ふれあい切符の残券についてはこれを払い戻す。

カ 謝礼

- ①ふれあいサービスの利用者の負担は、1時間当たり8点（800円）とする。超過料金は、30分4点（400円）刻みとする。
- ②ふれあいサービスの利用者の負担のうち2点（200円）は、利用者が事務運営費としてXに寄付するものとする。
- ③ふれあいサービスの利用者の負担のうち協力者の受け取る謝礼は、事務運営費2点（200円）を差し引き、1時間当たり6点（600円）とする。超過時間が生じた場合は、同じく30分当たり3点（300円）刻みとする。

キ 交通費 ふれあいサービスの協力者の交通費は一律2点とする。

ク ふれあい切符の時間預託又は現金との交換

ふれあいサービスの協力者がサービス活動で受領したふれあい切符は、以下のいずれかを選択して交換することができる。

- ①現金 1時間を6点（600円）として計算する。
- ②時間預託 1時間を6点（600円）として計算し、会員は、預託した点数分をもって、必要に応じXからふれあいサービスを受けることができる。その場合、ふれあいサービスの謝礼は、預託点数の中から1時間8点（800円）換算で決済する。

Xは、2001（平成13）年5月29日、松戸税務署長（以下、Yという）に対し、2000（平成12）年4月1日から2001（平成13）年3月31日までの本件事業年度分の法人税につき、所得金額を本件事業による益金も含め、1,184万6,001円、納付すべき税額を291万1,800円とする確定申告をし、同年7月3日、Yに対し本件事業は法人税法2条13号所定の収益事業に当たらないことを理由に、本件事業年度分の所得金額を709万1,791円、納付すべき税額を155万8,000円とする更正の請求をした。

Yは、同年12月11日、Xに対し本件事業年度分の法人税につき、所得金額を1,018万6,046円、納付すべき税額を241万3,800円とする更正（以下、本件更正という）をした。

Xは、同月28日、Yに対し本件更正について異議申立てをし、Yは2002（平成14）年4月5日付けでXの異議申立てを棄却する旨の決定をした。Xは、同月30日、国税不服審判所長に対し、本件更正について審査請求をし、同審査請求に対する裁決がされる前の同年8月8日、本件訴訟を提起した。

2. 争点及び当事者の主張

(1) 争点

本件事業が、法7条、同2条13号所定の収益事業に該当するか否かが争点である。具体的には、施行令5条1項10号所定の請負業に該当するか否か、また、請負業に該当しないとしても、施行令17号所定の周旋業に該当するか否かが争点である²⁹¹。

²⁹¹ 本件では 斡旋業該当性についても争われたが、これについては予備的な主張であるから割愛する。この点につき、Xは、「周旋業とは、対価の授受を要件とすると解すべきである。Xが本件事業により受領する1時間につき200円の金員が、客観面、主観面のいずれの面からも寄附であると認められ、周旋の対価とは認められない。」と主張し、Yは、「Xは、本件事業としてサービス提供を行う協力会員と利用会員との媒介、取次ぎを行っているということになるから、本件事業は、他人のために商行為以外の行為の媒介、代理、取次ぎ等を行う事業であると認められ、周旋業に該当するというべきである。Xは、本件事業によりXに納入される1時間当たり200円の金員について、寄附であると主張する。しかし、寄附とは民法上の贈与であり、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思表示し、相手方が承諾をなすことでその効力を生ずる契約であるから、無償性を有するものでなければならず、任意に財産的出捐がされた場合であることを要すると解されるところ、Xがサービス利用者から受領している1時間当たり200円の金員は、任意性がなく有償性があることが明らかであって、寄附とは認められない。」と主張した。東京高裁は、「Xが本件で受領する事務運営費は、サービス斡旋の対価と解するほかないから、本件事業がYの予備的主張である周旋業に該当することは免れない」と判示した。

(2) Xの主張

①請負業該当性：施行令5条1項10号に定める請負の概念は、民法から借用されたもので、民法632条²⁹²所定の請負の概念と同一のものであり、(1)一定の仕事の完成の約束の存在及び(2)対価としての報酬の支払の約束の存在を要件とするものである。

(1)本件事業で提供されるサービスは極めて多様であって、一定時間内で可能な範囲で行われる、不特定かつ非定型的な活動であって、特定の仕事を完成させるという性質のものではなく、本件事業によるサービスは、家政婦のそれに類似するものではなく、これと同一視して法令を解釈適用することは、本件事業によるサービスの本質を見誤るものである。

(2)報酬か否かは、支払われる金額が当該サービスの労働市場における価値を評価した額か否かによって決まると解されるが、本件事業による1時間当たり600円相当のふれあい切符は、両者の主観においても、善意のサービス提供に対する謝礼の趣旨で贈与されるものであり、客観的にも、その地域における最低賃金にも満たない額であって、労働の市場価値としては極めて低額であるから、報酬とはいえない。また、サービスを利用した会員がXに寄附する1時間当たり200円相当のふれあい切符は、X及びサービスを利用した会員双方の主観においても、Xのふれあい活動全般に必要な事務経費の一部を負担する趣旨で抛出されるものであり、客観的にも、サービスを提供する会員を紹介したことに対する市場価値としては相当低額である。

上記のように、本件事業は(1)一定の仕事の完成を目的とするものではなく、(2)報酬の支払いを伴わないものであることから、請負業の要件を満たさず、これに当たらない。

②本件事業の主体：サービス提供に係る契約関係は、利用する会員と提供する会員との間で生じるのであって、Xはサービス提供契約の当事者ではなく、もとより請負人ではない。

③収益事業の意義：同種の収益事業を行う営利法人の競争条件を不利にすることになるため、公益法人等の特定の収益事業から生じる所得に対し課税をするという立法趣旨に照らせば、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。

²⁹² 民法（請負）632条「請負は、当事者の一方がある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対してその報酬を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。」

本件事業では、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ているにすぎない。そして、たまたま生じた剰余金は、すべて本件事業の必要経費に投入される。

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。

また、本件事業において全ての協力会員が時間預託を選択し、全てのサービスがこれによって行われた場合、Xにはふれあい切符の点数が累積されていくのみで、現金収入は一切生じない。この点からしても、本件事業は収益を上げる基本構造を備えていない。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。

④Yの主張に対する反論：本件事業と介護保険事業が一体的・補完的關係にあるから、本件事業も収益事業に該当するという点については、介護保険法に基づく居宅サービス提供契約が結ばれれば、当該契約に基づく支援行為は他の支援行為と切り離され、独立した法的性質のものとなるのであって、介護保険事業として提供されるサービスと、それ以外の支援行為の法的性質が常に同じということはありません。ましてや前者が収益事業ならば、後者も収益事業となるという関係は成り立たないこと、また、介護保険サービスと本件事業によるサービスを連続的に提供することを求める会員は、平成12年度末時点でわずか3名と極めて少ないこと、さらに、本件事業と介護保険との会計処理を、別々の経理担当者が担当し全て別々の処理をしており、剰余金についても、本件事業のそれと収益事業のそれとは区別して用い、両者を混同して用いることはしていないことを理由にこれに当たらない。

(3) Yの主張

①請負業該当性：施行令5条1項10号所定の請負業とは、民法632条所定の請負にとどまらず、一定の役務を提供することにより対価を得る事業を広く含むものと解するのが相当である。施行令5条1項10号が「請負業」の文言に続けて「(事務処理の委託を受け

る業を含む。）」と規定して、民法 632 条の請負に限定せずに、同法 643 条²⁹³の委任及び同法 656 条²⁹⁴の準委任をも対象とする趣旨を明らかにしていることからすれば、施行令 5 条 1 項 10 号の「請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）」とは、請負人がある仕事を完成し、注文者がその仕事の結果に対して報酬を与える契約である民法 632 条所定の請負だけでなく、一定の役務を提供することにより対価を得る事業を広く含むものと解すべきである。

本件事業は、X が会員に対し、ふれあい切符という利用券を販売することにより、一定のサービスを受ける権利を与え、利用会員はその行使を X に依頼し、会員は X の管理の下で指示事項に従って役務提供を行い、これに対し、時間に応じた現金と等価の利用券（1 時間当たり 800 円相当）が支払われ、1 時間当たり 600 円の会員への支払という精算がなされる結果、1 時間当たり 200 円相当のふれあい切符が X に利益として残るものである。そうすると、本件事業は一定の役務を提供して対価の支払を受けるものであって、施行令 5 条 1 項 10 号にいう請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）に該当するというべきである。

②介護保険サービス業との関連性：X は本件事業のほかに、施行令 5 条所定の「医療保健業」に該当する収益事業である介護保険サービス事業も行っているところ、両者の事業内容は、極めて類似した項目で構成されており、両者は介護保険制度の対象枠を境に相互に補完しあう関係にある。すなわち、X の事業活動においては、ほぼ同一の居宅サービス事業を、介護保険の利用者側の限度額やサービス提供者側の能力・意思等により、介護保険とふれあい事業に区分して遂行するにすぎず、両事業の補完的・一体的な実態は明らかであるといえる。そして、X の介護保険事業としての居宅サービスは、X が利用者やその家族の同意を得て作成する居宅サービス計画（ケアプラン）に基づいて実施されるものであるから、請負又は準委任契約に基づくものと解されるところ、介護保険事業は、施行令 5 条の「医療保健業」として課税対象とされるが、介護保険事業と補完的・一体的に運営されている本件事業は、必ずしも介護保険の延長上の事業に限定されないという意味において、施行令 5 条に列挙された事業のうち、医療保健業より概念の広い請負業に該当するというべきである。

²⁹³ 民法（委任）643 条「委任は、当事者の一方が法律行為をすることを相手方に委託し、相手方がこれを承諾することによって、その効力を生ずる。」

²⁹⁴ 民法（準委任）656 条「この節の規定は、法律行為でない事務の委託について準用する。」

また、Xは営利を目的としないことが条件とされているNPO法人なのであるから、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。

③本件事業の主体：本件事業においては、サービス利用の依頼から提供者の選定・派遣、対価としてのふれあい切符の金額及び支払先、苦情の対応に至るまで、全てXの定めた運営細則に従ってXの管理の下に実行されており、Xは本件事業の主体であるというべきである。

3. 判決の要旨

(1) 収益事業課税の趣旨と請負業の意義

①収益事業課税の趣旨：千葉地方裁判所は、公益法人等の収益事業課税につき、「法7条が、公益法人等の所得のうち収益事業から生じた所得を課税対象としている趣旨は、公益法人等が営利法人等と同様に営利事業を営んでこれと競合する場合に、この所得について非課税とすると課税の公平が失われることから、これを是正することにあると解される。法2条13号は、同法にいう収益事業を、『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営まれる²⁹⁵ものをいう。』と定めて、販売業、製造業以外については、具体的な収益事業の範囲の定めを政令に委任しているが、前記のとおり公益法人等の収益事業による所得に対する課税の趣旨を勘案すれば、同号が、具体的な収益事業の範囲の定めを政令に委任した趣旨は、公益法人等の事情実態や営利法人等との事業の競合関係が、社会状況や経済情勢の変化に伴って変化することに鑑みて、その変化に対応して機動的かつ適切に収益事業の範囲を定め、課税上の公平の維持を図ることにあると解されるから、収益事業の範囲を定める施行令5条1項の解釈をするにあたっては、このような法7条及び2条13号の趣旨をも斟酌して、その文言を合理的に解釈すべきである」とした。

②請負業：「施行令5条1項10号をみるに、同号は、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

²⁹⁵ 「行われる」に改正された。

るもの』と規定している。このような施行令 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、前記のとおり法の 7 条及び 2 条 13 号の趣旨にも適うものである」と判示した。

(2) 本件事業の請負業該当性

①本件事業におけるサービスの主体：「X の運営細則の定め及び本件事業の実態からすれば、本件事業を管理・運営・遂行し、会員にサービスを提供している主体は、X であって、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である」とした。

②サービス提供に対する対価の支払の有無：まず、ふれあい切符の性質について、「ふれあい切符の点数と販売価格、その点数の利用方法に加えて、X の運営細則において、X のふれあい切符の払戻義務が定められ、また、時間預託をした会員が転居により預託点数を利用できなくなった場合についても X が預託点数を現金で精算する旨が定められていること等に鑑みれば、ふれあい切符は、1 点当たり 100 円相当の換金性のあるサービス利用券であると認めるのが相当」とした。

そして、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」とした。

X が主張した、サービス利用会員がサービス提供の協力会員に対する謝礼（1 時間当た

りふれあい切符 6 点 (600 円相当)) 及び X に対する事務運営費としての寄附 (1 時間当たりふれあい切符 2 点 (200 円相当)) として贈与するものであって、報酬とはいえないとする点については、「謝礼ないし寄附という贈与であれば、これを行うかどうか及びどのような内容でこれを行うかは、最終的には、サービス利用会員の自由な意思決定に委ねられるべきものであるところ、(略) その規定ぶりからすれば、前記負担の有無及び負担内容の決定をサービス利用会員の自由意思に委ねているものとは認め難く、前記負担が贈与である旨の X の主張は、採用することができない」とした。

また、「X が営利を目的としないことが条件とされている NPO 法人であり、サービス提供に対する対価を市場価格よりも低く設定するのは、その法的性格からしても、自然なことであることをも勘案すると、1 時間当たりふれあい切符 8 点 (800 円相当) という負担額は、1 時間当たり最低 1,530 円という介護保険の家事援助に対する報酬額と比較しても、サービス提供に対する対価性を否定するほどに著しく低廉なものであるとまでは認められない」とした。

③結論：「以上の事実によれば、本件事業は、X が、会員に対し、サービス利用券であるふれあい切符を販売することによって、X の運営細則で定めるサービスを受ける権利を付与し、その依頼により、サービス提供に協力する会員を履行補助者として、サービスの提供を行い、その対価として、サービス提供の時間に応じたふれあい切符の点数 (1 時間当たり 8 点 (800 円相当)) の支払を受け、このうち 1 時間当たり 6 点 (600 円相当) をサービス提供に協力した会員に支払って精算し、その差額である 1 時間当たり 2 点 (200 円相当) の点数を利益として取得するものであると認められるから、一定の役務を提供して対価の支払を受けるものであって、施行令 5 条 1 項 10 号にいう請負業 (事務処理の委託を受ける業を含む。) に該当するというべきである」と判示した。

(3) 控訴審

この判決を不服として、X は以下の主張をもって控訴審に臨んだ。

本件事業は、X の会員が行う非定型的・非類型的な助け合いのボランティア活動である援助サービスであり、その重点は外形的な援助行為ではあるが、これを通じて、会員が人間愛に基づいて助け合っていることを確認し、相互に精神的な連帯感や安心感を生み出すところにある。このような実態の本件事業についてまでも、施行令 5 条 1 項 10 号所定の請負業に該当すると解することは、その文言ないし趣旨に反するといわなければならない。

また、本件事業における援助サービスの提供主体はサービスを提供する協力会員であるのに、原判決は、これを X であると誤認している。X は注文を受けて外形的に家事などを行うサービスを提供することを目的として活動しているのではなく、会員間の助け合いを調整し、推進するための活動を行っているものであり、事業の主体ではない。

原判決は、X の運営規則で援助サービスを利用する会員の負担額が 800 円（1 時間当たり）と定められていることをもって、X の行った仕事の完成又は事務処理に対する報酬であると認定している。しかし、これは援助サービスを利用する会員がこれを提供する協力会員に謝礼の趣旨で 600 円相当分及び協力会員に託して X に寄付する趣旨で 200 円相当分（いずれも 1 時間当たり）のふれあい切符を交付しているものであるから、これを報酬と認定した原判決の判断は誤りである。

東京高等裁判所は、X の会員の援助サービスは極めて貴重なものであると認めつつも、「この精神的交流は援助サービスのいわば究極の目的とされているものと理解すべきであって、この点を考慮しても、家事等の外形的サービスの重要性を無視することはできず、そのサービスを施行令 5 条 1 項 10 号所定の事務処理の委託を受ける業を含む請負業と解するのが相当である」と判示した。

X が本件事業を行うことによって多額ではないにしても、剰余金を取得している点につき、「現行の税体系を定める法制度の下においては、法人税の課税がされることはやむを得ないというほかない」としつつも、「X 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あるとしても、現行法の解釈、運用としては、その主張を採用することは困難である。」と判示した。

本判決を受けて、X の代理人である堀田力弁護士は、会見で、「承服できないが、これ以上司法の場で争っても納得のいく結論は出ない」²⁹⁶と述べ、上告を断念した。

4. 判決の検討

(1) 検討事項

NPO 法人とは、1998（平成 10）年 12 月 1 日施行の NPO 法に基づき法人格を取得し

²⁹⁶ 朝日新聞〔243〕、13 面

た法人で、特定非営利活動を行うことを主たる目的とし、かつ NPO 法に定められた要件を満たした法人をいう。NPO 法人は公益法人等の範囲を定めた法 2 条 6 号の別表 2 に掲げる法人に含まれないものの、NPO 法 70 条 1 項（本件係争時は 46 条 1 項）により公益法人等とみなされる。このため、NPO 法人はその活動のうち、収益事業に限って法人税の課税対象となる。

本件事業は有償ボランティアといわれるが、これは、1980 年代前半に「在宅福祉サービスのニーズの拡大の中から発生し」た²⁹⁷ものである。「在宅福祉サービスが普及すると共にボランティアに対する需要が高まり、量的な確保が問題となった」²⁷ため、「一定の報酬をつけることで『有償ボランティア』が生まれ」た²⁷という背景がある。有償であることが持つ意味は、「有償部分をインセンティブ（ベネフィット）として解釈」²⁷する点と、サービスの受益者に「サービス享受者との対等性を意識上持たせるために必要とされる」²⁷という点の 2 点がある。また、1 時間当たりの金額を最低賃金以下に規定しているのは、「『有償ボランティア』は雇用者ではなく、あくまでもボランティアであるというシグナルとして」²⁷ あえて設定しているものである。

本稿においては、請負業について、寄附金か対価か及び X の主張における収益事業の意義についての 3 点を検討する。

(2)収益事業たる請負業とは

請負業については、以下のように規定されている。

＜法人税法施行令（収益事業の範囲）5 条 1 項 10 号＞

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（以下ロからニ省略）

これに対応する通達は、以下のとおりである。

²⁹⁷ 小野晶子 [99]、pp.9-18

＜法人税基本通達 15-1-27＞

令 5 条 1 項 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が、農産物等の原産地証明書等の交付等単に知っている事実を証明するだけの行為はこれに含まれない。

請負業という請負概念とは、先行研究では、民法上の請負²⁹⁸よりも広範な概念であると解されるのが一般的であり、民法上の委任・準委任を含むと解する考え方が多数説である²⁹⁹。

請負業の意義を委任・準委任を含めた広範な解釈とするのは、施行令 5 条 1 項 10 号括弧書きの「事務処理の委託を受ける業を含む」という一文による。これは、1963（昭和 38）年の改正によって追加されたもので、「従来から建築請負業に限らず、広く請負等一般について含まれるものとして取り扱っていたのであるが、この点疑義なしとしないので、この際事務処理の委託を受ける業も含まれることを明らかにした」³⁰⁰のものである。この追加により、「ある行為が請負か委任かの問題もこれによって解決されてすべて請負業に含まれることにな」った³⁰¹。

本判決の 1 審においては、請負業について、「民法 632 条所定の請負を反復継続して業

²⁹⁸ 民法上の請負とは、「雇用・委任とともに労務供給契約の 1 種だが、仕事の完成を目的とする点に特色を有する」もので、その仕事とは「有形であると無形であるとを問わ」ず、「諾成の有償・双務契約」であるものを指す。また、委任とは、「一定の事務の処理を委託すること、つまり統一した労務を目的とする点に特色を有する」もので、「事務は法律行為とそうでない行為とがある。後者を特に準委任と呼ぶ」のである（括弧内、いずれも我妻榮・有泉亨・川井健〔49〕、p.357、p.364）。

²⁹⁹ なお、少数説として民法上の委任を含まないとする考えがある。これは、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」と解するのが素直」であり、通達 15-1-27 より、「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」とするものである。もっともこの考え方によっても、「民法 632 条『請負』と全く同義に解釈することは出来ないとしても、有償の請負契約（略）を広く含む」と解される（括弧内、いずれも戸井健太郎〔165〕、p.176）。

³⁰⁰ 武田昌輔〔147〕、P.27

³⁰¹ 武田昌輔〔147〕、p.27。もっとも、「この改正は、従来の解釈を確認的に示したものであって、収益事業を新たに追加したものではない点に注意を要する」とのことである（括弧内、武田昌輔〔147〕、p.27）。

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」としているが、この判示内容は租税法の学説の多数説とも整合し、妥当な判示といえる。

（3）寄附金か対価か

本件では、本件事業の協力者が受け取る 1 時間当たり 600 円相当額と、協力者が X に支払う 200 円相当額の計 800 円は、対価性があると判断された。

まず、800 円相当額について、東京地裁は、「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」としている。

次に、200 円相当額について、東京地裁は、「謝礼ないし寄附という贈与であれば、これを行うかどうか及びどのような内容でこれを行うかは、最終的には、サービス利用会員の自由な意思決定に委ねられるべき」であるところ、X は運用細則によりその負担額を定額としており、サービスの協力者と利用者それぞれの自由意思に基づいて変更することができない点等をもって、対価性があると判断した。

つまり、東京地裁は、本件事業における対価性の有無の判断につき、X の定めた運用細則の存在を重視した判示をしている。

まず、800 円相当額については、ふれあい切符の販売により、一定のサービスを受ける権利を販売したことになるのであるから、これについては、対価性があるということができそうである。また、200 円相当額についても、本件事業の協力者は、X に対してこれを支払わないという選択肢は恐らくないのであるから、運用細則の存在を重視した東京地裁の判決には妥当性がある。

しかし、これらはあくまで外形的な問題である。本件事業は、「高齢者及び障害者等への

福祉サービス活動を通じて、ふれあい社会の構築、健康で安心して暮らすことのできる、生きがいのある長寿社会の創設、福祉の増進の寄与を目的」として行われているのであり、NPO 法人には、「営利法人や個人が単独では出来ない事柄を、それを必要と認める人々のそれぞれわずかな負担で可能にしていくこと」³⁰²が求められるのであるから、このような事業についても課税の対象とすることについては、検討する必要があると考える。

(4) 収益事業の意義

X は、公益法人等における収益事業課税について、「同種の収益事業を行う営利法人の競争条件を不利にすることになるため、公益法人等の特定の収益事業から生じる所得に対し課税をするという立法趣旨」であることを理解しつつも、これを「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」と述べている。

これを本件に当てはめると、①については、協力した会員にも、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、低額の謝礼金が支払われているにすぎないこと等から、非営利法人が収益を上げる目的である、役職員等に対する事実上の分配をするなどの目的がないとした。また、生じた剰余金は、すべて本件事業の必要経費に投入されると述べた。②については、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ず、これら①と②から、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と主張した。

この点につき、現行法において特段の配慮はないが、X が収益を上げるための基本構造を持たない法人であることは明らかであり、営利法人と非営利法人の差異を税法として考慮すべきか否かを検討しなければならないものと考ええる。

(5) まとめ

本判決について、その判断は妥当なものと考ええる。東京高裁が判示したように、現行法

³⁰² 大竹隆 [89]、p.110

の下では、本件事業は X が主体となった家事等のサービスという外形を無視することができず、これを請負業と解するのが相当と考えられるためである。

わが国においてボランティアを規定する法律は存在しないため、有償ボランティアは「現行法に照らし合わせ、解釈によってはサービスや労働の『対価』と受け取られる」³⁰³のであり、本件は有償ボランティアを規定する法令が存在しないために起こった裁判であるといえることができる。

なお、X の行う事業には本件事業の他に介護保険事業があるが、現行法において、NPO 法人が行う介護保険事業は収益事業にあたり、一方で、社会福祉法人が行う介護福祉事業は収益事業にあたらないという問題点があることを付け加えておく³⁰⁴。

第 3 款 小括

本節では、治験事件と流山訴訟を取り上げた。この 2 つの事件においては、X の收受した金員の性質につき、寄附金か対価かという点が問題になったことと、請負業該当性が争点となった点が共通している。

治験事件における対価性は、「製薬会社にとっては、治験が新薬の製造、販売において重要な意味を持ち、他方、それを行う立場の X にとっては、重大な責任と実施の困難さ等が必然的に伴うという状況」を重くみて、対価性があると判断された。

請負業該当性については、施行令 5 条 1 項 10 号は、請負業を民法上の請負だけでなく、委任・準委任をも含み、「医療機関が製薬会社等の委託を受けて治験を実施し、その役務提供の対価を收受する場合、医療機関が行うこのような治験に係る行為は、施行令 5 条 1 項 10 号に規定する請負業に該当するものと解するのが相当である」とされた。

流山訴訟では、千葉地裁は、X の定めた運用細則の存在を重視し、サービスの提供を受けた会員が負担する 1 時間当たり 800 円相当額は、X が提供したサービスの対価として、

³⁰³ 小野晶子 [99]、pp.9-18

³⁰⁴ この点につき、「平成 12 年 6 月 1 日に当時の厚生省老人保健福祉局長が国税庁宛に法人税法上の取扱いについて照会し、その紹介文の中で『法の規定に基づく介護サービス事業……については、実費弁償的な性格を有する行政からの委託費ではなく、サービスの対価としての介護報酬及び利用者負担によってまかなわれることになる。』とし、サービス提供に対する対価という認識がなされている。これに対し、国税庁からの回答は、『介護サービス事業は医療保険業（法人税法施行令 5 条 1 項 29 号）として収益事業に該当する。』というものであった。」とされている（括弧内、永橋利志 [178]、p.19）。一方で、社会福祉法人が行う介護福祉事業は収益事業にあたらない（施行令 5 条 1 項 29 号ロ）。

この点については、税制調査会でも既に取り上げられている（税制調査会法人課税ディスカッショングループ [261]、pp.5-6）。

Xに支払われるものとした。

請負業該当性については、「本件事業は、Xが、会員に対し、サービス利用券であるふれあい切符を販売することによって、Xの運営細則で定めるサービスを受ける権利を付与し、その依頼により、サービス提供に協力する会員を履行補助者として、サービスの提供を行い、その対価として、サービス提供の時間に応じたふれあい切符の点数（1時間当たり8点（800円相当））の支払を受け、このうち1時間当たり6点（600円相当）をサービス提供に協力した会員に支払って精算し、その差額である1時間当たり2点（200円相当）の点数を利益として取得するものであると認められるから、一定の役務を提供して対価の支払を受けるものであって、施行令5条1項10号にいう請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）に該当するというべきである」とされた。

両事件において、Xの収受した金員が寄附金などに該当せず、対価性があるものと判断されたことは共通しているが、このプロセスに差異があると考ええる。治験事件では、X所定の寄附金の受入れ手続きに則っていたとしても、実質的な判断により、対価性が認定された。これに対し、流山訴訟においては、Xの運営細則の存在という外観が重視された判断がなされたものと考ええる。

第2節 ペット葬祭業事件

宗教法人の行うペット葬祭業が収益事業に該当するとした事例（法人税額決定処分等取消請求事件）

第一審：名古屋地方裁判所 平成16年（行ウ）第4号、平成17年3月24日判決、請求棄却判決、税務訴訟資料255号順号9973（納税者敗訴）

控訴審：名古屋高等裁判所 平成17年（行コ）第31号、平成18年3月7日判決、控訴棄却判決、税務訴訟資料256号順号10388（納税者敗訴）

上告審：最高裁判所第二小法廷 平成18年（行ヒ）177号、平成20年9月12日判決、上告棄却判決、確定、税務訴訟資料258号順号11009（納税者敗訴）

1. 事実関係

原告慈妙院（以下、Xという）は、1326（嘉暦元）年頃慈妙上人によって開山されたと伝えられる古刹であり、1969（昭和44）年10月28日、比叡山延暦寺を総本山とする

宗教法人天台宗を包括法人として設立された宗教法人である。

Xは、「X 動物霊園」の名称で、昭和 58 年頃から、約 3,000 坪の境内にペット用の火葬場、墓地、納骨堂、待合室等を設置して、死亡したペットを飼い主からの依頼を受けて葬儀や供養等を執り行っている（以下、この事業をペット葬祭業という）。その概略は以下のとおりである。

- ①死体の引き取り：希望する飼い主に対して、引取車を派遣して死亡したペットを X まで運搬する。
- ②葬儀：火葬場に隣接するペット専用の葬式場で、人間用祭壇を用い僧侶が読経して行う。
- ③火葬：葬儀当日、合同火葬場にて合同火葬される合同葬、立会葬のない時間に単独火葬される一任葬、飼い主らが待機するうち単独火葬される立会葬の別がある。
- ④埋葬・納骨：X の境内にペット専用の合同墓地、個別墓地、納骨堂を設置し、飼い主らの希望に従って利用することができる。
- ⑤法要：毎月 17 日に合同の法要が行われるほか、希望者には位牌を祭り、初七日法要や七七しちしちにち法要を行う。
- ⑥その他：希望者に、塔婆、ネームプレート、位牌、骨壺、袋、石版及び墓石を頒布している。

2002（平成 14）年 5 月 20 日付けで被告小牧税務署（以下、Y という）は、本件ペット葬儀業を行う際に受領した金員が、法人税法 2 条 13 号、法人税法施行令 5 条 1 項各号所定の収益事業に当たるとして、平成 9 年 3 月期から平成 13 年 3 月期の各事業年度における法人税の決定処分並びに無申告加算税賦課決定処分をした³⁰⁵。

これに対し、X は、2002（平成 14）年 7 月 19 日、異議を申立てたところ、同年 10 月 18 日、Y は本件課税処分のうち、平成 13 年 3 月期の無申告加算税賦課決定処分の全部並びにそれ以外の法人税決定処分及び無申告加算税賦課決定処分の一部をそれぞれ取消し、その余の申立てを棄却する旨の決定をした。

さらに、X は 2002（平成 14）年 11 月 15 日、国税不服審判所長に対して審査請求をしたところ、2003（平成 15）年 10 月 28 日、同審判所長は、平成 12 年 3 月期の法人税決定処分及び無申告加算税賦課決定処分の一部を取消し、その余の審査請求を棄却する旨の採

³⁰⁵ 同日付で源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び重加算税賦課決定処分並びに源泉徴収に係る不納付加算税賦課決定処分も行われているが、これらは本訴の対象でないため、以下割愛する。

決をした。

Xはこれを不服として2004（平成16）年1月20日、本訴を提起した。

2. 争点と当事者の主張

(1) 争点

Xの行うペット葬祭業等は、法2条13号、施行令5条1項各号所定の収益事業に該当するかが争点である。

(2) Xの主張

Xの主張は以下のとおりである。

(i) 公益法人等に対する課税制度：公益法人等である宗教法人については、原則は非課税であり、課税される場合は収益事業すなわち施行令5条で限定列挙された33の特掲事業に限定されている。そして租税法律主義の趣旨からして、たとえ収益事業であっても33の特掲事業に該当しない限り課税の対象とならないと解すべきであり、その解釈・運用は厳格になされなければならない、安易な類推解釈や拡大解釈は許されない。

(ii) 宗教における対価性の欠如：ペットに対する読経等も宗教行為である。ペットは単なる愛玩動物ではなく、伴侶動物であるとの認識が国民の間に一般化しており、そのような認識を背景として、ペットの供養も寺院で行いたいとの強い要請があり、それ故にこそ一般事業者も宗教法人をまねて葬祭業を営んでいることからすれば、社会通念上もペットの供養と人の供養との間に差異はないというべきである。人に対する供養はもちろん、ペットに対する供養も僧侶が行うことにこそ価値があると一般に捉えられている。ペットであっても家族を亡くしたのと同様の喪失感にさいなまれた飼い主は、僧侶による供養によってその死を受容し、その喪失感を癒し、感謝や哀悼の意を生ずるものであって、これらの点においては、人が亡くなった場合の供養と変わらない。

Xにおいて行うペット葬祭は、その純粋な宗教的意義から出たものであって、純粋な宗教行為であることは明らかである。

料金表は、ペット葬祭が国民の間に一般化されるようになってそれほど年月が経っていないため、一応の目安を設定することによって人々の不安を取り除く目的で作成したにすぎない。現に、この金額にこだわらずにお布施を支払われる方もあり、逆にわずかしお金がないといわれる場合には目安を大幅に下回る金額（場合によっては全く無償）でもペッ

ト葬祭を実施している。

(iii) 一般事業者の事業参入を基準とすることの不当性：X と一般事業者におけるペット葬祭業は外見的に類似したところがあるが、これは一般事業者が宗教家による宗教行為をまねた結果にすぎず、宗教的意義を有しない一般事業者のペット葬祭業とは決定的に異なる。

また、現行法規が想定した公益法人が一般事業者の活動に参入する事態と全く逆の、一般事業者が宗教法人の活動に似せた本件のケースにまでイコールフッティング論に基づいて課税するのは、立法趣旨に反し明らかに不当である。

(iv) 非課税事業との比較：針供養・人形供養に対する喜捨には課税されない取扱いであるのに、僧侶が読経し、供養の対象が物である点でペット葬祭も同様であるのに後者が課税対象とされるのは不当である。

墳墓地の貸付業や、宗教法人の行う挙式行為に対する通達から、宗教法人については宗教活動の宗教的意義を尊重した解釈・運用がなされていることからすれば、当該活動の宗教的意義の有無・程度に着目することなく、類似事業の有無や一般事業者との競合の有無によって収益事業性を判断しようとする Y 税務署の主張は不当である。

(v) 個々の行為の特掲事業該当性についての反論：

①葬祭：読経等による供養を請負概念に含まれると解するならば、全ての無形の行為が請負に該当することになり、これは概念の拡張である。

③遺骨処理とその管理：ペットの遺骨の保管は永久に保管されることを予定しており、読経等の供養をすることが目的であるから保管を主目的とする倉庫業の概念には当てはまらない。

④オプションとなる物品販売：宗教行為の一環であり、仏壇業者や石材業者などの販売と同列にすることはできない。

②法要及び⑤ペットの死体引取り：法要は供養の本体であり、葬祭の付随的事業活動に当たらない。また、ペットの引取りは、ペット葬祭に付随するもので供養行為と一体として考えるべきである。

(3) Y の主張

Y 税務署の主張は以下のとおりである。

(i) 公益法人に対する課税制度：元来、公益法人が営利的事業を行うのは、その本来

の目的たる公益事業を遂行するためのやむを得ない手段たるべきであるにもかかわらず、それが本来の事業遂行を賄ってなお余りあるという段階に至れば、それは公益法人の行う営利的事業としては行き過ぎであるといえるし、一般の営利法人の行う事業との間に、一方は法人税が非課税であり、一方は課税されるという著しい不権衡を生ずるに至る。そこで、公益法人に対する法人税課税問題が台頭するに至り、シャープ勧告を受けた昭和 25 年の法改正において、すべての公益法人を一律課税法人とし、その収益事業から生ずる所得に対してのみ法人税を課税することとなったものである。

そして、法 2 条 13 号によれば、収益事業とは、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営まれるものとされているところ、その具体的内容は、施行令 5 条 1 項に物品販売業をはじめとする 33 の事業をもって収益事業としている（同項 1 号ないし 33 号。以下、同項に掲げられた各事業を特掲事業という）。これは、公益法人等に対する課税制度の趣旨に則って、一般事業者（営利企業、民間企業）との競合関係に立つと思われる事業を特に掲げたものである。また、同項本文括弧書きは、公益法人等がこれらの収益事業を営むに当たり、その性質上その事業に付随して行われる行為は、それぞれの収益事業に含まれると規定している。

（ii）特掲事業該当性の判断基準：X が営むペット葬祭業等が、特掲事業に該当するかどうかについての判断に当たっては、当該事業が、施行令 5 条 1 項各号に掲げる各事業の法的な定型的な特徴（民法や商法といった私法体系における理論を基礎としたもの）を備えたものであり、かつ、税法独自の判断が必須であり、当該事業が一般事業者が営む事業との関連から課税対象とするにふさわしいものか否かという観点からの判断を欠くことができない。

そのためには、(1) 当該事業と一般事業者の行う事業との類似性の有無・程度、(2) 特掲事業から除外、又は特掲事業に挙げられていない事業との関係、(3) 当該サービス・物品等の性質・態様等の諸般の事情を国民の社会的・文化的意識を基礎とする社会通念に照らし、また課税の公平性という制度趣旨を勘案して総合的に判断するのが相当である。

（iii）X の営むペット葬祭業等の特掲事業該当性と収益事業の定型的特徴の具備：X が営むペット葬祭業等は、①葬祭（葬儀・火葬）、②法要、③遺骨処理とその管理（納骨堂、墓地管理）、④オプションとなる物品販売（塔婆、プレート、骨壺、袋、位牌、石版、墓石）、⑤ペットの死体引取りの各事業に分類できるが、①は請負業、③は倉庫業及び請負業、④は物品販売業に、②及び⑤は付随事業にそれぞれ該当する。

①葬祭：Xの行うペット葬祭業は、請負業の特質を備えており、その事業形態は一般事業者が営むそれと極めて類似し、しかも、事業内容や態様等に照らして、賽銭や喜捨と同列に見るべき事情も存しない。読経、火葬、法要は仕事を完成させるための構成要素であり、宗教行為であることを理由に、当該行為を請負業と構成することが妨げられるわけではない。

また、Xのパンフレットには明確に「料金表」と表示され、その体裁が一般事業者によるものに酷似していること、料金表にそれが目安である旨の記載もないことからすれば、Xが提供する労務ないしサービスの対価であることは明らかである。

③遺骨処理とその管理：利用者の依頼により物である遺骨を納骨堂に保管してこれを管理することは、寄託物の引受けを業とする倉庫業の典型的な特徴を備えているばかりか、その利用において一定の金額を設定しており、これが保管・管理の対価であることは明らかである。

なお、人の遺骨の墓地への埋葬は、施行令5条1項5号ニの「墳墓地の貸付業」に当たるが、ペットの遺骨処理は人の遺骨の埋蔵のように高い公共性・公益性を見いだし難く、同号ニにはあたらない。

④オプションとなる物品販売：物品の売買という販売業の典型的特徴を備えており、これに応じてXが享受する経済的利益が物品の対価の関係に立つことは明らかである。加えて、これら物品の販売は一般事業者でも行われていることから、お札・おみくじの頒布とは異なり、物品販売業に該当する。

②法要及び⑤ペットの死体引取り：法要は葬祭のアフターケアの部分であって、請負業である葬祭の付随的事業活動といえるし、死体の引取りは葬祭の執行に先立って死体を回収する準備行為であるから葬祭の付随的事業活動に該当するというべきである。

(iv) 宗教的意義について：公益法人等の収益事業に対する課税に当たっては、主として一般事業者との競争関係の有無や課税上の公平の維持が議論されるべきであって、宗教的意義といった公共性の有無やその強弱だけで、その課税の是非についての判断が行われるものではないから、宗教的意義の有無等はその解釈に影響しない。

そして、Xの営むペット葬祭業の事業形態は、一般事業者が営む葬祭業ときわめて類似しているから、その一要素である供養の部分の宗教的意義を強調するのは、公益法人等に対する課税制度の趣旨に照らし、相当でない。

(v) 非課税事業との比較について：針供養・人形供養についてはそれを事業としてい

る一般事業者は見当たらず、また、明確な料金設定はされていないことが多い。加えて、針供養等はペット葬祭と異なり、古くから行われてきた宗教的習俗として確立しており、両者を比較することは相当でない。

(vi) 一般事業者の事業参入について：一般事業者と競合するような事業については、税務の公平上、課税対象とするという考え方からすれば、従前の経緯はどうであれ、これを非課税とするのは、法の趣旨に反する。

3. 判決の要旨

(1) 収益事業の意義とその判断

まず、名古屋地裁は、以下のように判示した。

「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。）。

したがって、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、一般事業者が利益の獲得を目的として行っている事業と同じ種類の（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・フィッティング論^マ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。）。

そうすると、法 2 条 13 号、施行令 5 条 1 項各号の定める収益事業の概念は、当該団体やその活動が高い公益性、公共性を有していることを理由に、制限的に解釈しなければならないものでないことも明らかである。」

次に宗教行為と収益事業性の有無については、「施行令 5 条 1 項の示す特掲事業は、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種類の事業である」とした上で、「人の葬儀における読経行為など、宗教行為

の典型例とされているものにおいては、通常、かかる意味での任意性が存在すると考えられていることは公知の事実である。(略)

しかしながら、このことは、当事者が当該行為に対して何らかの宗教的意義を感じさえすれば、直ちに当該行為の収益事業該当性が否定されるということの意味するものではなく、また、当該行為が宗教的な外形を呈していることや、主宰者が宗教家ないし宗教法人であることによっても、上記該当性が否定されるべきではない。ある行為に宗教的意義を感ずるか否かは、人によって大きく異なり得るし、宗教的な外形を呈しあるいは主宰者が宗教法人であるからといって、財貨移転が任意のものであることの保障は何もなく、法人税法上も、このような要素を基準として収益事業性の有無を判断する規定を置いていないからである。

したがって、その該当性の有無は、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」とした。

(2) 事業の収益事業該当性

①葬祭：民法の請負契約及び準委任契約の要件にかんがみ、「Xが行う合同葬、一任葬及び立会葬は、いずれも、Xがペットの葬儀を執り行い、ペットの死体を焼却することを約し、他方、ペット供養希望者が「料金表」ないし「供養料」の表題が付された金額表に記載された金員を交付することを約しているのであるから、死体の焼却については請負契約、それ以外については準委任契約の成立要件を充足すると解される」とした。

そして、「Xのペット葬祭業は、前記認定事実ウないしオのとおり、『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のものと同様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」とした。

③遺骨処理とその管理：「倉庫業とは、業として（有償かつ継続して）、他人のために物品を倉庫に保管することを意味する（商法 597 条³⁰⁶）ところ、倉庫とは、その名称のいかんを問わず、物品の滅失若しくは損傷を防止するための工作物又は工作を施した土地等であつて、物の保管の用に供するものをいう（倉庫業法 2 条 1 項³⁰⁷）。

しかるところ、(略) X は、火葬したペットの遺骨を、利用者の依頼に応じて、設置している納骨堂内の納骨箱において保管し、その使用許可料及び管理費の支払を受け、9 年の使用期限が到来した際は、更新料の支払がなされればそのまま保管を継続するが、そうでない場合は、合同墓へ改葬するとしているのであるから、倉庫寄託契約の成立要件を満たすと解される。また、個別墓地についても、その利用者の依頼に応じて墓地を管理し、利用者から一定額の管理費の支払を受け、9 年の使用期間が経過すれば、納骨堂の使用とほぼ同じ取扱いをするというのであるから、報酬支払特約付きの事務委託契約の成立要件を満たすというべきである。そして、上記のとおり、X の行うものとされている給付行為と金員の支払との間の対価性も優に認められる。」とした。

「なお、施行令 5 条 1 項 5 号ニは、『墳墓地の貸付け』が収益事業に該当しない旨定めているが、本件のような個別墓地におけるペットの遺骨の埋蔵がこれに該当しないことは明らかである。すなわち、税法上、『墳墓地』の意義は明定されていないが、墓地法は、2 条 4 項³⁰⁸で「死体を埋葬し、又は焼骨を埋蔵する施設をいう」と規定しているところ、ここにいう死体ないし焼骨が人間のそれを指すことは疑う余地がないから、『墳墓地』も人間に関するものに限られると解される」とした。

④オプションとなる物品販売：「施行令 5 条 1 項 1 号の『物品販売業』とは、動産である物品を有償かつ継続して販売することを意味すると解されるところ、(略) X は、ペット葬祭業に関連して、塔婆、プレート、骨壺、袋、位牌、石版、墓石を交付し、これに対して、あらかじめ定められた一定額の金員を受領しているのであるから、これらの行為は、

³⁰⁶ 商法 597 条「倉庫営業者トハ他人ノ為メニ物品ヲ倉庫ニ保管スルヲ業トスル者ヲ謂フ」

³⁰⁷ 倉庫業法（定義）2 条 1 項「この法律で『倉庫』とは、物品の滅失若しくは損傷を防止するための工作物又は物品の滅失若しくは損傷を防止するための工作を施した土地若しくは水面であつて、物品の保管の用に供するものをいう。」

³⁰⁸ 墓地、埋葬等に関する法律 2 条 4 項「この法律で『墳墓』とは、死体を埋葬し、又は焼骨を埋蔵する施設をいう。」

物品を有償かつ継続して販売しているものに該当する。」とした。また、Xの主張につき、「法人税法は、宗教的意義の有無、強弱を特掲事業該当性の判断基準とする立場を採用していないところ、本件においては、支払うべき金額は、あらかじめXによって定められており、同物品の取得を希望する者としては、同金額を支払う以外の途を選択することができないことや、このような物品の販売は、一般事業者においても行われていることなどに照らせば、その支払は任意の性質を有するものではなく、両者間に対価性が存在すると認めることができる」とした。

②法要及び⑤ペットの死体引取り：「Xは、ペット葬祭を依頼した者の希望によって、ペットの死体の引取りを行い、これに対して、あらかじめ定められた3,000円の支払を受けているところ、この行為は、ペットの葬儀を執り行うに先立って、その準備行為として行われることが明らかであるので、その付随的事業活動に該当すると解される。」とした。

また、「Xは、合同供養については、志以外の金員を受け取っていないものの、遺骨を納めた飼い主からの依頼に基づいて、初七日法要や七七日法要を行う際には、あらかじめ定められた金員を受領しているところ、このような行為は、請負業に該当すると解される。」とした。

そして、Xの本訴各請求はいずれも理由がないものとして棄却した。

(3) 控訴審

Xは、第1審の判決を不服として控訴した。名古屋地裁での主張に加え、ペット供養料のうち、火葬料を除いた部分である、法要布施収入、納骨供養料、納骨管理料、ペット墓地管理料及び人間墓地管理料の各欄記載の金員は、いずれも読経等の純粋な宗教行為に関して收受されたものであるから、本件課税処分のうち少なくとも上記各金員に関する部分は取り消されるべきであるという主張をした。

名古屋高裁は、Xの請求をいずれも棄却した原判決の判断は正当であると判断したが、Xはこの判決を不服として上告した。

(4) 上告審

最高裁は、まず、事実認定をもとに、「本件ペット葬祭業は、外形的に見ると、請負業、倉庫業及び物品販売業並びにその性質上これらに付随して行われる行為の形態を有するものと認められる」と判示した。続いて、「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 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、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、様態等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討するのが相当」と判断した。

そして、これを本件に当てはめると、「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。前記のとおり、本件ペット葬祭業が請負業等の形態を有するものと認められることに加えて、上記のような事情を踏まえれば、宗教法人である X が、依頼者の要望に応じてペットの供養をするために、宗教上の儀式の形式により葬祭を執り行っていることを考慮しても、本件ペット葬祭業は、法人税法施行令 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 2 条 13 号の収益事業に当たると解するのが相当である。

これと同旨の原審の判断は是認することができる。論旨は採用することができない。」と判示した。

4. 判決の検討

(1) 検討すべき点

宗教法人法は、宗教法人の活動や事業を、宗教活動（宗教法人法 2³⁰⁹）、公益事業（同 6①³¹⁰）及び収益事業（同 6②³¹¹）の 3 つに区分して取り扱っている。通例では、宗教活動

³⁰⁹ 宗教法人法（宗教団体の定義）2 条「この法律において『宗教団体』とは、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成することを主たる目的とする左に掲げる団体をいう。1 礼拝の施設を備える神社、寺院、教会、修道院その他これらに類する団体、2 前号に掲げる団体を包括する教派、宗派、教団、教会、修道会、司教区その他これらに類する団体」

³¹⁰ 宗教法人法（公益事業その他の事業）6 条 1 項「宗教法人は、公益事業を行うことができる。」

³¹¹ 宗教法人法（公益事業その他の事業）6 条 2 項「宗教法人は、その目的に反しない限り、公益事業

と公益活動をまとめて非収益事業といい、それ以外を収益事業というが、これはあくまで宗教法人の行う活動や事業を分類したものであり、法人税法上は、施行令 5 条 1 項各項に特掲された事業に該当するものには宗教性の有無とは無関係に法人税の課税対象とされる。

本件において、検討すべき点は、最高裁が収益事業該当性を 2 要件と解した点と、ペットの葬祭活動をどのように捉えるべきかという 2 点である。

(2) 収益事業該当性の 2 要件

最高裁は、宗教法人の行う事業が収益事業に該当するか否かについて、「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、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、様態等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討するのが相当」と判断した。つまり、収益事業該当性について、対価性の有無と、イコールフットイングの 2 要件で判断するものとしたのである。

以下、この最高裁の示した 2 要件の妥当性について検討する。

まず、対価性の有無について、最高裁は「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、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」で判断するものと判示している。收受した金員が、役務等の対価にあたり、かつ、その起因となった事業が法人税法上の収益事業該当している場合には、課税の対象となり、喜捨や寄附金にあれば、収益事業ではなく、法人税と関係しないのであるから、この点については大変重要な点となる。

次に、イコールフットイングという要件は、収益事業課税の趣旨から導かれるものと考えられる。公益法人等に対する収益事業課税は、普通法人に対する配慮であるから、この点無視することできない。よって、最高裁の打ち出した 2 要件には妥当性があるものと考えられる。

次に、この 2 要件を用いて、本件の妥当性について検討する。

まず、対価性の有無について、最高裁は、X の提示する料金表等の存在を重視し、この

以外の事業を行うことができる。この場合において、収益を生じたときは、これを当該宗教法人、当該宗教法人を包括する宗教団体又は当該宗教法人が援助する宗教法人若しくは公益事業のために使用しなければならない。」

料金表のために本件ペット葬祭業で収受した金員を対価性があるものと判断した。つまり、最高裁は、喜捨は、金額の任意性を要件とするものと考えているのである。

しかし、筆者はこの点から、寄附金的性質を否定することはできないと考える。現に、筆者は神社で行う祈祷について料金を明示しているケースを確認しており³¹²、また、後述のとおり、法人税基本通達においてはお守り、お札、おみくじ等の売価と原価の差額は喜捨金という取扱いがされているが、これらは通常定額で販売されているものである。また、宗教法人を離れると、例えば、学校法人や NPO 法人が募集する寄附については、一口当たりの金額の指定があるケースも多い。

つまり、料金表の存在をもって「喜捨等の性格を有するものということとはできない」とすることはできないと考える。

法人税基本通達では、宗教法人の行う事業について、物品販売（通達 15-1-10 (1)³¹³）及び神前結婚等の場合の収益事業の判定について（係争時通達 15-1-71、現 15-1-72）³¹⁴規定を設けている。

前者は、お守り、お札、おみくじ等の販売のように、通常の物品販売業における売買利潤ではなく、売価と仕入原価の実質が喜捨金と認められる場合、物品販売業に該当しないという規定で、後者は、神前結婚、仏前結婚等の挙式を行う行為で、本来の宗教活動の一部と認められるものは、収益事業に該当しないという規定である。

つまり、宗教法人においては、収受した金員が喜捨金の性質を有するときは、それは収

³¹² 静岡県浜松市の五社神社は、祈祷料について、「五千円お納めいただきます。ご本人様又は同居ご家族であれば二件めの祈願は三千円、三件目の祈願は二千円お納めいただきます。企業団体は一万円よりお納め頂きますが、参列人数によっても異なりますので事前にお尋ね下さい。」と、そのウェブサイトにて金額を明示している（五社神社諏訪神社〔253〕）。

³¹³ 法人税基本通達 15-1-10「宗教法人、学校法人等が行う物品の販売が令第 5 条第 1 項第 1 号《物品販売業》の物品販売業に該当するかどうかについては、次に掲げる場合には、それぞれ次による。（昭 56 年直法 2-16「七」により改正）

(1) 宗教法人におけるお守り、お札、おみくじ等の販売のように、その売価と仕入原価との関係からみてその差額が通常の物品販売業における売買利潤ではなく実質は喜捨金と認められる場合のその販売は、物品販売業に該当しないものとする。ただし、宗教法人以外の者が、一般の物品販売業として販売できる性質を有するもの（例えば、絵葉書、写真帳、暦、線香、ろうそく、供花等）をこれらの一般の物品販売業者とおおむね同様の価格で参詣人等に販売している場合のその販売は、物品販売業に該当する。」

³¹⁴ 法人税基本通達 15-1-71（現在は 15-1-72）「宗教法人が神前結婚、仏前結婚等の挙式を行う行為で本来の宗教活動の一部と認められるものは収益事業に該当しないが、挙式後の披露宴における飲食物の提供、挙式のための衣装その他の物品の貸付け、記念写真の撮影及びこれらの行為のあっせん並びにこれらの用に供するための不動産貸付け及び席貸しの事業は、収益事業に該当することに留意する。（昭 56 年直法 2-16「七」）」

益事業に当たらないというのが現行の通達の取扱いであり、課税実務の上では「明らかに対価性以外の別の基準の存在を認識することができる」³¹⁵のである。そうであるから、例えば、法要で収受した金員の性質は、読経等に対するサービスの対価ではなく、そのような宗教的行為を起点とした喜捨であると解釈され、これは、社会通念上も容認されるものとする。つまり、本件においても、収受した金員の性質に喜捨的な性質があれば、それは、収益事業に当たらないと解されるべきである。

また、Xの主張するように、針供養・人形供養に対する喜捨には課税しない取扱いであるとしたら、僧侶が読経し、供養の対象が物である点で同様の形態を有する宗教活動であるペット葬祭を課税対象とするのは不当である。人の葬祭、ペットの葬祭、針供養及び人形供養という行為があったときに、ペット葬祭のみを抽出し、これを収益事業であるとする見解は整合性に欠ける。

まとめると、金員の性質が寄附か対価かを判断するのは、寄附者が相手方に提供した金員により、相手方からの金員に見合った何らかの見返りを期待しているか、又は、期待していると考えられる合理性があるかで判断すべきではないだろうか。

次に、イコールフットィングからの要件についてである。

本件は、それ以前の裁判例と大きく異なり、「公益法人が非課税を奇禍として民間企業と競合関係になる事業を行ったのではなく、民間業者が宗教活動に似せて葬祭事業を行っているものであり、現行法規が想定した事態と全く逆のケース」³¹⁶という特徴がある。

このような場合、「宗教法人が行う宗教行為と、営利法人が行う宗教ビジネスは本質的に異なり、そもそも競合関係にあるとはいえない」³¹⁷という考えから、「そもそも競合関係にない公益法人の本来の事業にまで課税することを法は予定していない」³¹⁸とする見方もある。いずれにしても、収益事業課税を行う上では、考えなければならない課題であろう。

(3) ペット葬祭業の性質

ペット供養につき、これを宗教的活動と認めた判例に「回向院事件」³¹⁹がある。

³¹⁵ 渡辺充 [242]、p.157

³¹⁶ 三木義一 [220]、pp.412 (1720)

³¹⁷ 忠岡博 [153]、pp.120-123

³¹⁸ 忠岡博 [153]、pp.120-123

³¹⁹ 固定資産税・都市計画税賦課処分取消請求事件 第1審東京地方裁判所 平成17年(行ウ)第52号 平成18年3月24日判決 請求棄却判決、控訴審 東京高等裁判所 平成18年(行コ)第112号

回向院事件は、宗教法人 X（原告・控訴人）の所有する回向堂及び供養塔の各建物並びにその敷地のうち、動物の遺骨を収蔵保管している建物部分及びその敷地相当部分の土地は、地方税法 348 条 2 項 3 号及び同法 702 条の 2 第 2 項により固定資産税及び都市計画税の非課税対象たる「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第 3 条に規定する境内建物及び境内地」に該当しないと、Y（都税事務所長、被告・被控訴人）の行った固定資産税等の賦課処分の取り消しを請求した事件である。

判決では、第 1 審の東京地裁は「宗教活動に関連するとの理由で同号の適用が無限定に拡張されるような解釈をするのは相当ではなく、当該境内建物等の使用実態がどのようなものであり、そこで行われている活動が、世俗的な活動と異なる特徴をどの程度持っているのかといった点を勘案した上で、社会通念に照らし、当該境内建物等が、同号にいう「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地」に当たるかどうかを客観的に判断していく必要があるものと解される」として、本件ロッカー部分は、X の固有の宗教目的に供する部分には当たらないとした。

控訴審の東京高裁では、「当該境内建物及び境内地が、同号にいう「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内土地」に当たるかどうかについては、当該境内建物及び境内地の使用の実態を、社会通念に照らして客観的に判断すべき」とし、X が「江戸時代の開祖以来動物の供養を行ってきたこと、X において動物を供養することが世間一般に広く受け入れられ庶民の信仰の対象となってきたこと、X は、回向堂及び供養塔において動物の遺骨の安置をするとともに、毎日勤行で動物の供養を行うほか、月 1 回あるいは年 3 回の動物供養の法要を行っていることが認められるのであるから、これらの使用状況からみれば、回向堂及び供養塔は、本件ロッカー部分のみならず、その敷地部分も含めて全体が宗教法人である X が専ら宗教目的に使用する施設であって、その宗教活動のために欠くことができないものであるというべき」であり、これを「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第 3 条に規定する境内建物及び境内地」に該当するものと判示した³²⁰。

また、ペット供養の性質につき、これを宗教活動に当たると捉える先行研究がいくつか

平成 20 年 1 月 23 日判決、控訴容認判決、確定（納税者勝訴）

³²⁰「本控訴審判決のほうが、第一審判決よりも妥当な考え方であるということが出来る」（括弧内、忠岡博〔154〕、p.209）、「地方税法 348 条 2 項 3 号における「本来の用に供する」という文言に沿った解釈のためには、問題となった資産について、他との比較でなく、その宗教法人の宗教活動そのものにおける位置づけを重視すべきであるから、控訴審の判決の仕方は適切と考えられる」と評釈されている（括弧内、酒井貴子〔130〕、p.302）。

散見される³²¹。

この回向院事件の判決と学説を参考にすると、ペットの葬祭であるからといって、これを直ちに宗教活動でないと否定することはできないものとする。

仮に、ペット葬祭を宗教性があるものとする、前述のとおり、課税実務の上では「明らかに対価性以外の別の基準の存在を認識することができる」³²²のであるから、本件ペット葬祭業のうち、少なくとも、①葬儀と②法要に関しては宗教的事業であり、これは課税の対象とはならないのではないだろうか。

(4) まとめ

本件において最高裁が示した収益事業該当性の2要件説は妥当な要件であるとする。

しかし、これを本件に当てはめると、2要件のそれぞれに考えるべき問題がある。

まず、対価性の要件について、本件事業でXが収受した金員には対価性があるとはいえないという点である。筆者は、対価性の有無の判断については、料金の定型化という外観によらず、寄附者が相手方に渡した金員の額に見合った見返りを持っているか、あるいは、持っているか推定されるかという点によって判断すべきと述べた。これを本件ペット葬祭業に当てはめると、③遺骨処理とその管理（納骨堂、墓地管理）、④オプションとなる物品販売（塔婆、プレート、骨壺、袋、位牌、石版、墓石）及び⑤ペットの死体引取りについては、それぞれ、遺骨の処理、墓地管理、ペットの死体の引取りサービスという役務の提供及び物品の譲受けという見返りの対価であると考え、Xが収受した金員について対価性を認めてもよいとする。しかし、①葬祭（葬儀・火葬）及び②法要に係る金員について、それぞれの行為で支払われた金員には見返りがあるとは考えられないことから、対価性はないというべきとする。

また、イコールフットィングの要件についても、本件ペット葬祭業が民間と競合してい

³²¹ ペット供養につき、宗教活動と考える意見に、「むしろ、社会通念に従えば、ペット供養を宗教行為と考えない方がおかしい」（括弧内、櫻井圀郎〔132〕、p.118）、「人の供養に伴う支出に比べて、ペット供養は、世間体や体裁などを繕う必要がない分、純粋な行為である。それに応えて、宗教『飼い主の心の癒し』、なぐさめるものなら、まさしく宗教行為の一環と考えてもいい」（括弧内、林仲宣〔200〕、p.70）、「いまや社会通念は、まさに伴侶動物の存在を是認する傾向にあり、その葬祭につき、宗教的意義を見出すことに多くの市民の賛同を得られるものと筆者は考える。」（括弧内、渡辺充〔242〕、p.158）などがある。また、櫻井（2006）は、『『ペット供養』は、飼い主が死去したペットのために行う飼い主の行為』であり、『人間の宗教行為』であると主張している（括弧内、いずれも櫻井圀郎〔132〕、p.121）。

³²² 渡辺充〔242〕、p.157

ることは間違いないとしても、民間の方が後から参入してきた場合である「現行法規が想定した事態と全く逆のケース」³²³についても課税の対象とすべきか、課題が残るものといえる³²⁴。

第3節 ペット葬祭業事件後の裁判例等

第1款 墓石・カロート事件

宗教法人が霊園の墓地等の永代使用料等として収受した金員のうち、墓石及びカロートに係る部分は法人税法上の収益事業に該当し、消費税の課税対象になる判示された事例(法人税更生処分取消請求事件)

第一審：東京地方裁判所 平成22年(行ウ)第171号、平成24年1月24日判決、請求棄却判決、判例時報2147号44頁(納税者敗訴)

控訴審：東京高等裁判所 平成24年(行コ)第84号、平成25年4月25日判決、控訴棄却判決、LX/DB25502691、確定(納税者敗訴)

1. 事実関係

原告は1980(昭和55)年4月23日に設立された宗教法人であり、北海道石狩市内に主たる事務所を置き、霊園を経営している(以下、Xという)。Xは、2004(平成16)年1月1日から同年12月31日までの事業年度(以下、平成16年12月期という)、2005(平成17)年1月1日から同年12月31日までの事業年度(以下、平成17年12月期という)及び2006(平成18)年1月1日から同年12月31日までの事業年度(以下、平成18年12月期という。また、上記を併せて本件各事業年度という)において、その経営する霊園の墓地等の使用者から永代使用料等として収受した金員について、収益事業による収入にはあたらないものとして会計処理をした。そして、Xは本件各事業年度の法人税並びに2005(平成17)年1月1日から同年12月31日までの事業年度(以下、平成17年12月

³²³ 三木義一〔220〕、pp.412(1720)

³²⁴ この点については、イコールフットイング論は「どちらかが先行している場合の理論ではなく、あくまで現状の競合関係を対象とするもの」であるという反論がある(括弧内、渡辺充〔242〕、p.156)。他に、公益法人の公益的な事業は、時代によって変遷するもので、ある時代に公益的であったものが、年代を経て、その必要性がなくなるという反論が想定されるが、本稿においては、一応の検討課題としたい(富永さとる〔168〕、p.19)。

期課税期間という)及び2006(平成18)年、1月1日から同年12月31日までの事業年度(以下、平成18年12月期課税期間という。また、上記を併せて本件各課税期間という)の消費税及び地方消費税につき、いずれも永代使用料等の収入は課税対象にならないものとして確定申告をした。

これに対して、札幌北税務署長(以下、Yという)は、永代使用料のうち、墓石及びカロート³²⁵に係る部分は、法人税法上の収益事業による所得に該当するとし、Xに対して本件各事業年度における法人税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をした。また、永代使用料のうちの墓石及びカロートにかかる部分や、墳墓地、御廟及び納骨堂の管理費は、消費税等の課税対象になるとして、本件各課税期間における消費税等の各更正処分と過少申告加算税の各賦課決定処分をした。

Xは、2008(平成20)年7月23日、Yに対して異議申立てをしたが、Yは同年10月6日付で棄却する旨の決定をした。そのため、Xは、同年同月30日に国税不服審判庁長に審査請求をしたが、同所長は2009(平成21)年10月23日付で本件法人税各更正処分等の一部を取り消す旨の裁決をするとともに、本件消費税等各更正処分等に係る審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。これを不服としたXは、2010(平成22)年4月8日本訴を提起した。

2. 争点と当事者の主張

(1) 争点

争点は4点あるが、本稿ではそのうちの1点である、永代使用料のうち墓石及びカロートに係る部分が、墓石及びカロートの販売の対価として、収益事業から生じた所得に該当するか否かについてのみを取り上げる³²⁶。

(2) Xの主張

公益法人は原則非課税であり、立法趣旨の1つに公益法人等の公益的活動に課税面で配

³²⁵ カロートとは、本件の事案の概要によると、「遺骨を納めるために墓石の下に設置されるコンクリート製の設置物で(略)墓石と一体として使用されるもの」である。

³²⁶ 他の3つの争点は、永代使用料収入のうち、墓石及びカロートに係る部分、有機管理料収入、御廟の永代使用料収入及び年間の管理料収入が、消費税の課税対象である課税資産の譲渡等の対価に該当するか否か、本件法人税及び消費税各更正処分につき、デュー・プロセス又は信義則違反があるか否か及び国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」があると認められ、過少申告加算税を課すべきでないか否かである。

慮するという側面もあるから、いわゆるイコルフッティングのみを立法趣旨とする Y の主張は不当である。また、施行令 5 条は限定列挙規定であるから、安易な拡大解釈は許されない。

また、施行令 5 条 1 項各号の収益事業の除外規定の意義を、公益法人の公益的活動まで収益事業に含める体裁となってしまうことから、除外規定を置き、これら公益的活動を具体的に明示して非課税であることを注意的に定める意図があるとした。そして、同条同項 5 号ニが宗教法人が行う墳墓地の貸付業を収益事業から除外しているのは、墓地の供給を収益法人が国や公共団体に代行するという墓地経営事業の高度の公共性、公益性を重視し、政策上、特別の税法上の優遇を与えることで、墓地の維持管理を宗教法人に安定的に供給させる趣旨である。したがって、宗教法人の墳墓地の貸付業はそもそも宗教活動及び公益的活動に該当して非課税である。

非課税事業である墳墓地の範囲には、墓石等も含めて解釈すべきであり、つまり、墓石及びカロートは墳墓地に含まれるため、収益事業にあたらぬ。

(3) Y の主張

宗教法人が行う物品の販売等の収益事業該当性については、ペット葬祭業事件（最高裁平成 18 年（行ヒ）第 177 号）で示された、事業に伴う財貨の移転が物品の譲渡の対価であるか、また、一般事業者との競合がないかどうか等の観点を踏まえ、総合的に検討すべきである。

これを本件にあてはめると、本件永代使用料は、物品の販売の対価であり、喜捨等の性質があるとは認められず、また、うち墓石及びカロートに係る収入は、石材販売業を営む一般の事業者が行う墓石等の販売業となんら異なることはないため、X が使用者に墓石及びカロートを販売して墳墓を墓所に建立させる事業は、物品販売業に該当するというべきである。

また、「墳墓地」について、これに墓石及びカロートは含まれず、非課税事業にはあたらない。

3. 判決の要旨

(1) 公益法人等に対する法人税の課税の仕組み

東京地裁は、まず、公益法人等の収益事業に対してのみ課税する理由について、「公益法

人等は、専ら公益を目的として設立され、営利を目的としないという公平性を有する一方で、収益事業を行う場合には、一般の私企業と競合関係にあることから、課税の公平性という観点からも、そのような収益事業から生じた所得についてまで公益性を理由に非課税とするのは相当でないためであると解される」と判示した。そして、収益事業該当性につき、公益法人等に対する課税制度の趣旨に照らして、「公益法人等が行う収益事業が、当該公益法人等の本来の目的の一部をなし、あるいは本来の目的と密接に関連するものであっても、このことから直ちに当該事業から生じた収益が非課税となるものではなく、当該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、それとも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、様態等の諸事情を社会通念に照らして総合的に判断するのが相当」とした。

(2) 本件永代使用料収入の一部が収益事業による所得に該当するか否か

まず、東京地裁は事実認定を行い、それに基づいて、「墓石及びカロートの販売は、外形的に施行令5条1項1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のが相当である」と判示した。

Xは、この判決を不服として控訴するが、東京高裁はXの請求を棄却した原判決は相当であり、控訴には理由がないとして棄却した。

4. 判決の検討

本判決は、ペット葬祭業事件の判決を引用した判例であるので、この点につき確認する。

第1審の東京地裁は、公益法人等が行う収益事業について、「当該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、それとも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、様態等の諸事情を社会通念に照らして総

合的に判断するのが相当」とペット葬祭業事件で示された 2 要件に基づいて判断すべきとした。

そして、本件へのあてはめとして、まず、対価性の要件については、「墓石及びカロートの販売は、外形的に施行令 5 条 1 項 1 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」とし、永代使用料のうち、墓石及びカロートに係る部分は、収益事業たる物品販売業とされた。

次に、イコールフットィングの要件については、「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のが相当である」と判示した。

このように、本件では収益事業該当性の判断につき、ペット葬祭業事件の 2 要件を踏襲していることが確認される。

第 2 款 国税不服審判所平成 25 年 1 月 22 日裁決

1. 事実関係

宗教法人である審査請求人（以下、X という）は、その所有する会館（以下、本件会館という）を檀家以外の者に、本件会館の利用予定がない限り、葬家又は葬儀会社の申込みに応じて本件会館を利用させていた（以下、本件行為という）。X は本件行為により、平成 19 年 3 月期 80 回、平成 20 年 3 月期 83 回、平成 21 年 3 月期 83 回、平成 22 年 3 月期 65 回及び平成 23 年 3 月期 64 回と、各事業年度を通じて継続して本件会館を檀家以外の者に利用させ、あらかじめ、X が利用者に明示していた利用料を受領していた。

X の本件事業で受領した金員について、原処分庁（以下、Y という）は、2012（平成 24）年 5 月 29 日、法人税法上の収益事業たる席貸業に該当し、また、消費税法上の課税資産の譲渡等に該当するなどとして、法人税の更正処分等並びに消費税及び地方消費税の決定処分等を行った。

X はこれを不服として、2012（平成 24）年 8 月 24 日、同処分等の全部の取消しを求め審査請求に至った。

2. 争点及び当事者の主張

(1) 争点

争点は2点あるが、本項では本件行為は席貸業に該当し収益事業に当たるか否かについてののみを取り上げる³²⁷。

(2) Xの主張

Xは、本件会館を檀家以外の者に対し利用させるに当たって、本件会館の利用を葬儀等に限定しており、また、Xの僧侶は、通夜終了後に施錠する際や翌日に開扉した際に、本件会館内に安置されている遺体に対し線香を立て合掌しているほか、Xは、本件会館の利用料を対価性のない布施として受領しているのであるから、Xが本件会館を檀家以外の者に利用させる行為は、Xが本来の目的である公益事業として行う活動の一環であることにほかならないから、本件行為は、席貸業に該当せず収益事業に当たらない。

(3) Yの主張

Xは、本件会館を檀家以外の者に対し葬儀等の行事のために利用させているところ、当該行事にXの僧侶が出仕しない場合、本件会館を檀家以外の者に利用させる行為は、本件会館をXが自ら利用するものではなく、他の者に単に利用させているにすぎないことから、本件行為は、席貸業に該当し収益事業に当たる。

3. 判断の要旨

(1) 法令の解釈等

国税不服審判所は、まず、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のみ法人税を課することとしている趣旨につき、「元来公益法人等は、公益を目的

³²⁷ もう1点の争点は、消費税法におけるXが本件行為により金員を受領したことは、資産の譲渡等に当たるか否かについてである。この点につき、国税不服審判所は、「法人が行う全ての資産の貸付けは『事業として』行われるものであるから、本件行為は、『事業として』行われるものに該当すると認められる。また、一般的に「対価」とは、資産の譲渡等に対する反対給付として支払を受けることをいうから、資産の貸付けが無償で行われる場合や支払行為に対価性がない場合には消費税が課されないことになるが、本件においては、(略)、Xは、本件行為の対価としてその利用料を受領したものであり、さらに、当該利用料が喜捨等の性格を有するということはできないから、上記の資産の貸付けが無償で行われる場合や支払行為に対価性がない場合には当たらないというべき」であり、「Xが本件行為により金員を受領する行為は、『事業として対価を得て行われる資産の貸付け』に該当し、資産の譲渡等に該当すると認めるのが相当」と判断した。

として設立されたものであって営利を目的とするものではないが、公益法人等が一般私企業と競合する事業を行う場合には、一般私企業に対する課税とのバランス又は課税の公平等を考慮して、当該事業から生ずる所得に対しては法人税を課することとしたものと解される」とした。そして、「このような趣旨に鑑みれば、宗教法人の行う事業が法人税法施行令第5条第1項各号に規定する事業に該当するか否かについては、当該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、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」と判断した。

また、施行令第5条第1項第14号席貸業につき、「一般にいわゆる席料や利用料を受領して座席、集会場等一定の場所を随時、時間や期間等を区切って利用させるために賃貸する事業をいうもの」と解した。

(2) 当てはめ

まず、席貸業の該当性のうち、対価性の有無について「本件会館を葬儀等の行事に利用する行為の場合、当該行事にXの僧侶が出仕するときは、当該行為はXが自ら本件会館を利用して葬儀等の行事を行うものであるから席貸しの行為が介在する余地はなく、当該行為は席貸業に該当しないとするのが相当である。

これに対し、本件行為、すなわち本件会館を利用して行われる葬儀等の行事が檀家以外の者に係るもので、かつ、当該行事にXの僧侶が出仕しない場合は、Xが自ら本件会館を利用するものではなく、Xが本件会館を当該者に利用させているにすぎず、そして、Xは、(略)本件会館を当該者が利用する場合に、当該利用料をあらかじめ当該者に対して明示し、その明示した利用料を受領していることからすれば、本件会館を当該者に利用させ、その対価として当該者から当該利用料を受領したものと認められ、当該利用料が喜捨等の性格を有するということはできない。」として、対価性を認めた。

次に、イコールフットィングについては、「本件行為は、その目的、内容及び利用料の定め方等からすれば、葬儀会社等が自ら運営する施設を葬儀会場として貸し付ける行為とその本質において異なるところがないと認められ、さらに、(略)本件会館の利用料が、葬儀会社等が運営する斎場(葬儀会場)の利用料と大きく乖離するものではないことからすれば、本件行為は、宗教法人以外の法人が一般的に行う事業と競合する関係にあるものと認

められる。」とした。

そして、「以上のことからすれば、Xは、本件会館について、利用予定がない限り檀家以外の者からの利用申込みに応え、当該者に対し利用時間を区切って利用させ、その対価として利用料を受領していたのであり、また、本件行為は、宗教法人以外の法人が一般的に行う事業と競合関係にあるから、本件行為は席貸業に該当するというべきである。」と判断した。

次に、本件行為の収益事業の該当性については、「Xの本件行為は席貸業に該当するところ、(略) Xは、本件各事業年度の全期間を通じて継続して本件会館を檀家以外の者に対して利用させていたのであるから、本件行為は収益事業に当たるといふべきである」とした。Xの主張に対しては、「Xは、本件行為の対価としてその利用料を受領したものであり、当該利用料が喜捨等の性格を有するということはできず、(略) 本件行為は、席貸業に該当し収益事業に当たるといふべきである」としてXの主張を退けた。

4. 判断の検討

(1) 検討事項

本判決（以下、平成25年1月22日判決という）は、ペット葬祭業事件で最高裁が示した収益事業該当性の2要件を踏襲した判決例ということができる。検討としては、この点と、席貸業該当性の2点を挙げる。

(2) 収益事業該当性の2要件の踏襲

本判決は、まず、法令の解釈として、「宗教法人の行う事業が法人税法施行令第5条第1項各号に規定する事業に該当するか否かについては、当該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、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」として、最高裁の示した収益事業該当性の2要件を持ち出し、それを本判決に当てはめて検討している。

対価性の有無について検討すると、国税不服審判所は、檀家以外の者が本件会館を利用する場合で、当該行事にXの僧侶が出仕しない場合は、Xが本件会館を当該者に利用させているにすぎない点、また、あらかじめ明示した利用料を受領している点から、本件でX

が收受した金員に、喜捨等の性格がないものとした。

本件においても、流山訴訟やペット葬祭業事件と同様に、対価性の判断の1つとして料金表の存在が重視されているが、本件ではこれに加え、僧侶の存在—これは、宗教性の有無と同義である—についても判断がなされている。

すなわち、本件会館の利用につき、Xの僧侶が出仕するときは、当該行為はXが自ら本件会館を利用して葬儀等の行事を行うものであるから席貸業には当たらず、一方で、本件会館を檀家以外の者に使用させ、かつ、当該行事にXの僧侶が出仕しない場合は、それが、葬儀を行う目的であっても、単にスペースを提供したに過ぎないという判断である。

そして、イコールドフッティングの要件については、「葬儀会社等が自ら運営する施設を葬儀会場として貸し付ける行為とその本質において異なるところがない」ことを理由に、民間との競合関係があるとされた。

(3) 席貸業

施行令5条1項14号は席貸業について以下のように定めている。

＜法人税法施行令（収益事業の範囲）5条1項14号＞

席貸業のうち次に掲げるもの

イ 不特定又は多数の者の娯楽、遊興又は慰安の用に供するための席貸業

ロ イに掲げる席貸業以外の席貸業（次に掲げるものを除く。）

(1) 国又は地方公共団体の用に供するための席貸業

(2) 社会福祉法第2条第1項（定義）に規定する社会福祉事業として行われる席貸業

(3) 私立学校法第3条に規定する学校法人若しくは同法第64条第4項（専修学校及び各種学校）の規定により設立された法人又は職業能力開発促進法（昭和44年法律第64号）第31条（職業訓練法人）に規定する職業訓練法人がその主たる目的とする業務に関連して行う席貸業

(4) 法人がその主たる目的とする業務に関連して行う席貸業で、当該法人の会員その他これに準ずる者の用に供するためのもののうちその利用の対価の額が実費の範囲を超えないもの

つまり、席貸業には、上記イとロがあり、このうち、ロには4つの除外規定があるという構造になっている。

この点、国税不服審判所は、「なお、法人税法施行令第5条第1項第14号ロ(4)は、席貸業のうち、法人がその主たる目的とする業務に関連して行うもので、当該法人の会員その他これに準ずる者の用に供するためのもののうちその利用の対価の額が実費の範囲を超えないものについては、席貸業から除く旨規定しているところ、当該会員その他これに準ずる者とは、その構成員として公益法人等の業務運営に参画し、その業務運営のための費用の一部を負担している者をいうものと解するのが相当であり、これを本件行為についてみると、檀家以外の者に利用させ、かつ、Xの僧侶が出仕しないものは、Xの会員その他これに準ずる者に係るものとは認められないから、本件行為に係る対価の額が実費の範囲であるか否かを判断するまでもなく、席貸業から除かれるものには該当しない。」と判断している。つまり、除外規定の(4)にあたらないため、席貸業に含まれるものとしたのである。

この点、Xは檀家以外の者に対し利用させているため、「当該法人の会員その他これに準ずる者の用に供するためのもののうち」という除外規定に該当しないことは明白である。国税不服審判所の「檀家以外の者に利用させ、かつ、Xの僧侶が出仕しないものは、Xの会員その他これに準ずる者に係るものとは認められないから、本件行為に係る対価の額が実費の範囲であるか否かを判断するまでもなく、席貸業から除かれるものには該当しない」という判断は妥当なものとする。

第3款 小括

本節では、ペット葬祭業事件より後の裁判例等として、墓石・カロート事件と平成25年1月22日裁決の2例を取り上げた。

この2つの裁判例等により、ペット葬祭業事件で最高裁が示した収益事業該当性の2要件が定着しつつあることが確認された。

墓石・カロート事件においては、第1審の東京地裁は、公益法人等の行う収益事業について、「当該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、それとも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、様態等の諸事情を社会通念に照らして総合的に判断するのが相当」と判示した。

また、平成 25 年 1 月 22 日裁決は、「宗教法人の行う事業が法人税法施行令第 5 条第 1 項各号に規定する事業に該当するか否かについては、当該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、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」とした。

このように、本款で取り上げた両裁判例等においては、ペット葬祭業事件で最高裁が示した収益事業該当性の 2 要件が持ち出されている。現時点では事例が少なく確定的な判断はできないが、今後も収益事業該当性を争う事例においては、最高裁の 2 要件によって判断されるものと思われる。

第 4 節 総括

本章では、公益法人等における収益事業該当性を争う判決を取り上げた。

これらの事件は、各法人がその事業を本業として行っているところ、法人税法ではそのこととは関係なく、収益事業の認定がなされるという構造によって、争いになるものと推測される。

第 1 節のペット葬祭業事件前の裁判例は、収益事業該当性の 2 要件が示される前の裁判例であるが、2 つの裁判例のいずれにおいても X が收受した金員の性質に対価性があるか否かに重点が置かれた判示がされている。

治験事件では、X の收受した金員につき、例え X 所定の寄附金の受入れ手続きによっても、治験を起因とした、対価性のあるものと判断された。つまり、外観によらず、実質的な判断がなされたのである。

流山訴訟では、X の收受した金員につき、「謝礼ないし寄附という贈与であれば、これを行うかどうか及びどのような内容でこれを行うかは、最終的には、サービス利用会員の自由な意思決定に委ねられるべき」ところ、X は運用細則でその負担額を定額とした点によって対価性があるものと判断された。これは、X の定めた運用細則の存在を重要視した判示である。

第 2 節のペット葬祭業事件において、最高裁は収益事業該当性の 2 要件を示した。この 2 要件の妥当性について考察すると、対価性の要件については、例えば、宗教法人であれ

ば收受した金員が役務の提供等の対価にあたり、かつ、その起因となった事業が法人税法上の収益事業該当している場合には、課税の対象となる。一方で、金員の性質が喜捨や寄附金にあたる場合には、収益事業に該当しないため法人税と関係しない。そのため、対価性の有無は大変重要な点である。

また、イコールフットィングの要件については、収益事業課税の趣旨から導かれるものと考えられる。公益法人等に対する収益事業課税は、普通法人に対する配慮であるから、この点を無視することできない。これらのことから、最高裁の打ち出した2要件には妥当性があるものとする。

第3節のペット葬祭業事件後の裁判例等では、2つの裁判例等において、ペット葬祭業事件で最高裁が示した収益事業該当性の2要件が引用され、これによりそれぞれの事件の収益事業該当性が判断されていることが確認される。

また、裁判所等は収益事業該当性の2要件のうち、対価性の有無については、相手方がXに渡す金員の額の多寡を選択する余地がないことを判断の1つにしているといえる。例えば、ペット葬祭業事件及び平成25年1月22日判決は料金表の存在を、流山訴訟は運用細則を、その判断の決め手としているようである。X自らが受け取る額を決めることで、相手方はおのずとその金額に従うこととなり、このときXが收受する金員は寄附や喜捨の性質をもたず、資産の譲渡や役務の提供の対価とみられているのである。

確かに、料金表等の存在は対価性を判断する1つの材料となり得るだろうが、料金表等の存在がすなわち寄附金等でないことを意味するのではない。ペット葬祭業事件で述べたように、料金の目安が決まっている場合でも、寄附や喜捨と考えられる事例もある。

料金表等を重視した判断は外観を重視したものである。Xが收受した金員の性質については、あくまで受領した金員の性質そのものを判断するべきであるとする。

第4章 現行の公益法人税制の問題点

本章では、前章までに明らかになった公益法人税制の構造や、裁判例等から、その問題点を探る。

第1節では収益事業課税に関して、収益事業限定列举方式の問題点、イコールフットイング論の限界について及び区分経理による問題点を挙げる。第2節では収益事業課税以外の問題点として、みなし寄附金制度と税率に関する問題点を挙げる。

第1節 収益事業課税の問題点

第1款 収益事業限定列举方式の問題点

1. 事業の後追い

公益法人等に対する課税は、公益法人等が施行令に限定列举された収益事業を行っているときになされる。この収益事業限定列举方式は、業種の追加や削除はあるものの、昭和25年改正法人税法で導入された形式を維持し、現行に至ったものである。

収益事業の業種数は導入時には29業種であったが、現行法では34業種あり、その事業数は年々追加されている。一例を挙げると、直近では平成20年改正法人税法において人材派遣業が追加された。これは、「労働者派遣事業の適正な運営の確保等に関する法律において、一定の制限の下、労働者派遣事業について行うことができることとされ、多くの営利企業が参入してい」³²⁸、「公益法人等においても同様に労働者派遣事業を行っている実態が見受けられること、経済活動として類似する一面を有していると考えられる請負業や斡旋業が収益事業の対象とされていることとのバランスから」³²⁹追加されたものである。

このように、収益事業として列举される業種は、「世の中の事業を見て、その時々で後追いの形で追加される」³³⁰のである。このことは、以下に挙げる収益事業の欠缺を生み、かつ、「指定のタイミングによっては、法人間の『公平性』を損なう」³³¹という問題点がある。

³²⁸ 国税庁〔15〕、p.321

³²⁹ 国税庁〔15〕、p.321

³³⁰ 石坂信一郎〔62〕、p.47

³³¹ 石坂信一郎〔62〕、p.47

2. 収益事業の欠缺

収益事業課税の趣旨は、営利法人の行う事業と公益法人等の行う収益事業とのイコールフットイングにある。この趣旨にかんがみると、営利法人が行いうる事業は、全て課税対象とするのが理想的な姿であろう。

しかし、現行法は限定列举方式を採用しているため、収益事業の範囲としてカバーされない事業が存在することが、既に先行研究で指摘されている。例えば、学校法人等が行う教育事業³³²、NPO法人等が行うセミナー事業³³³、公益法人等が行う農業、水産業等³³⁴及び公益法人等が行うパソコン教室や語学教室事業³³⁵がそれにあたる。これら事業は、収益事業に当たらないために課税の対象にならない可能性がある。このように、限定列举方式においては、収益事業の欠缺ともいえるべき状態が生じてしまうという問題点がある。これは、収益事業限定列举方式によると、「新しいカテゴリの事業においてリストアップにタイムラグが生じるため」³³⁶に起こるものと考えられる。

このような状態においては、2つの問題点があると考えられる。1つ目に、営利法人との問題として、営利法人と公益法人等とが同一の事業を行っている場合、一方は課税の対象となり、もう一方においては課税の対象外となる可能性があるから、課税の公平性に欠けるという問題である。2つ目に、公益法人等の間においても、収益事業に掲げられる事業を行う公益法人等と、収益事業の欠缺によって課税されない事業を行う公益法人等の間で、1つ目の問題点と同様に、一方は課税の対象となり、もう一方は課税の対象外となる可能性があるから、不公平な状態を招く恐れがある。

3. 請負業該当性の問題点

収益事業の1業種である請負業は、施行令5条1項10号に「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」と規定されている。本規定の括弧書きは、昭和38年改正法人税法によって追加されたが、「ある行為が請負か委任かの問題もこれによって解決されてすべて請負業に含まれることにな」った³³⁷。しかし、このため

³³² 田中義幸〔160〕、p.113

³³³ 田中義幸〔160〕、p.113

³³⁴ 大森健〔92〕、p.102

³³⁵ 石坂信一郎〔62〕、p.46

³³⁶ 石坂信一郎〔62〕、p.46

³³⁷ 武田昌輔〔147〕、P.27。もっとも、「この改正は、従来の解釈を確認的に示したものであって、収

に、「請負業の意義はきわめて広いものとなり、他の業種に該当しないものは、すべて、これに含まれるかの観を呈」する³³⁸こととなった。

前章で確認したように、判例等においては、治験事件の治験事業が、流山訴訟のふれあい事業が、ペット葬祭業事件のペット葬祭業のうち、ペットの死体の引取り、葬祭及び法要がそれぞれ請負業と認定された。

このような「請負業」の解釈を巡っては、「現行法の解釈は広きに失しているように思われる」³³⁹という批判がある。収益事業の1事業にすぎない請負業が広く解されると、納税者の予測可能性を損なうという問題があると考えられる。

4. 施行令5条の複雑化

施行令5条は収益事業の範囲を定めた規定であるが、その規定の仕方は、「何を収益事業とするかよりも何を収益事業としないかということに規定のほとんどを費やしている」³⁴⁰のである。一例として不動産貸付業を挙げると以下のとおりである。

＜法人税法施行令（収益事業の範囲）5条1項＞

法第2条第13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。

＜法人税法施行令（収益事業の範囲）5条1項5号＞

不動産貸付業のうち次に掲げるもの以外のもの

イ 特定法人が行う不動産貸付業

ロ 日本勤労者住宅協会が日本勤労者住宅協会法第23条第1号及び第2号に掲げる業務として行う不動産貸付業

ハ 社会福祉法（昭和26年法律第45号）第22条（定義）に規定する社会福祉法人が同法第2条第3項第8号（定義）に掲げる事業として行う不動産貸付業

ニ 宗教法人法（昭和26年法律第126号）第4条第2項（宗教法人の定義）に

益事業を新たに追加したものではない点に注意を要する」とのことである（括弧内、武田昌輔〔147〕、p.27）。

³³⁸ 武田昌輔〔24〕、p.409

³³⁹ 武田昌輔〔24〕、p.409

³⁴⁰ 田中義幸〔159〕、p.180

規定する宗教法人又は公益社団法人若しくは公益財団法人が行う墳墓地の貸付業

ホ 国又は地方公共団体に対し直接貸し付けられる不動産の貸付業

ヘ 主として住宅の用に供される土地の貸付業（イからハまで及びホに掲げる不動産貸付業を除く。）で、その貸付けの対価の額が低廉であることその他の財務省令で定める要件を満たすもの

ト 民間都市開発推進機構が民間都市開発の推進に関する特別措置法第4条第1項第1号に掲げる業務として行う不動産貸付業

チ 独立行政法人農業者年金基金が独立行政法人農業者年金基金法 附則第6条第1項第2号に掲げる業務として行う不動産貸付業

リ 商工会及び商工会議所による小規模事業者の支援に関する法律（平成5年法律第51号）第3条第1項（基本指針）に規定する商工会等が同法第7条第1項（基盤施設計画の認定）に規定する基盤施設事業として行う不動産（同項に規定する施設に該当するもののうち小規模事業者に貸し付けられるものとして財務省令で定めるものに限る。）の貸付業

ヌ 独立行政法人中小企業基盤整備機構が独立行政法人中小企業基盤整備機構法第15条第1項第8号及び第9号に掲げる業務並びに同法 附則第8条の2第1項及び第8条の4第1項の規定に基づく業務として行う不動産貸付業

上記のように、施行令は、不動産貸付業を「次に掲げるもの以外のもの」として、10項目の例外規定を置きつつも、不動産貸付業とはどのような事業であるかということをはっきりとしない。

このような施行令5条1項の規定ぶりに関しては、「例外規定が極めて多」く³⁴¹、「このような特例は、それぞれ理由の存するところであるが、このような例外はできるだけ少なくすべきである」³⁴²という批判がある。

5. 小括

以上のように、収益事業の限定列举方式には問題が多々散見される。特に、多種多様な

³⁴¹ 武田昌輔〔152〕、p.15

³⁴² 武田昌輔〔152〕、p.15

事業が想定される現代社会においては、限定列举方式では対応することができない恐れがある。

新しい業種が出現したとき、これを立法によらないで課税しようとする、収益事業の1事業にすぎない請負業が広く解釈される可能性がある。また、立法によって解決を図ろうとしても、そのタイミングによっては、公益法人等の間での公平性を損なうという問題がある。

このように、収益事業を限定列举する現行の方式は、既に限界を迎えているのではないかと考える。

第2款 イコールフットィング論の限界

1. イコールフットィング論は普通法人からの視点

イコールフットィング論は、現行の公益法人税制の根幹をなす理論である。仮に、公益法人等の行う収益事業につき、「公益法人等であること」を理由にその行う事業を無条件に非課税とすると、同種の事業を行う普通法人が不利な競争を強いられることは自明のことである。このため、公益法人等と普通法人とのイコールフットィングという考え方は、公益法人税制にとって必要不可欠な理論と考えられる。

しかし、イコールフットィングは、あくまで普通法人の視点に立った政策である。換言すれば、イコールフットィングとは、営利法人と、収益事業を行う公益法人等とを天秤にかけたとき、営利法人の保護に重きが置かれていることを意味する。

2. 公益目的事業該当性基準の導入

以下に、武田（2011）の平成20年改正法人税法による公益社団・財団法人のみなし寄附金の特例についての解説を引用する。

収益事業から生じた所得を公益のために使用した場合には、結果として、収益事業に課税しないこととなったことは、公益社団・財団法人に限定されているとはいいながら、収益事業課税の本質に変更が加えられたものとして、極めて重要なことであると考えられる。この点に関しては、収益事業課税の将来の方向にも影響があるものと解され、われわれとして、今後、十分な検討事項として認識しておく必要があると考える。換言すれば、従来からいわれている収益事業課税の根拠を一般企業との競争関係とい

う根拠だけで説明することはできないこととなったからである。³⁴³

上記は、公益社団・財団法人の、みなし寄附金の特例により、その限度額を超えて、公益目的事業の実施のために必要な金額まで、損金算入を認めることについての解説である。

上述のように、公益社団・財団法人に対する特例—これには、みなし寄附金の特例だけでなく、公益目的事業の収益事業からの除外も含まれる—の措置は、わが国における公益法人課税の基準を一変させた。

従前、公益法人税制は、一貫してイコルフットィングをその趣旨としてきた。このため、施行令に営利法人が行うであろう事業を列挙し、法人税法上、これに該当すればその事業の内容や価値にかかわらず、一律に課税の対象とされた。しかし、平成 20 年改正法人税法により、公益社団・財団法人の行う公益目的事業は収益事業の範囲から除外された。つまり、収益事業課税には公益目的事業該当性基準という新たな基準が出現し、収益事業該当性基準と衝突した場合には、前者が優先されることになったのである。

公益目的事業該当性基準が設けられたのは、「公益法人認定法の定めるきわめて厳格な公益認定を経て公益社団・財団法人になるわけであるから、税制としては、その認定を重く受け止め、尊重し、公益社団・財団法人は公益法人としての実体を備えているとの前提の下に対応せざるを得ない」³⁴⁴という考えによる。「公益法人としての実体を備えている」とは、公益法人には非営利性と公益性という特徴があるが、公益社団・財団法人はそれらを備えていることを意味すると考えられる。つまり、公益目的事業該当性基準は、イコルフットィングのように他との対比関係における政策によるのではなく、公益法人の持つ特徴を捉えた、公益法人そのものに対する政策によるといえる。

このような公益事業該当性基準がもたらされた現行の公益法人税制においては、もはやイコルフットィング論だけではその根拠が説明できないものと考えられる。

第 3 款 区分経理による問題点

1. 区分経理の必要性

収益事業を行う公益法人等は、施行令 6 条によって、収益事業とそれ以外の経理について、区分することが要請される。これにより、「収益事業部門は実質上独立の課税単位とし

³⁴³ 武田昌輔 [152]、p.17

³⁴⁴ 金子宏 [108]、p.71

て扱われる」³⁴⁵こととなる。これは、「その収益事業から生じた所得に対してのみ課税するというに由来するもので、いわば当然のこと」³⁴⁶であり、収益事業課税が行われる以上、必要なことである。

しかしながら、区分経理を行うことで、以下に挙げるような問題点が生ずる。

2. 損益通算

区分経理により引き起こされる問題に、損益通算の問題がある。

尾上（2012）の例³⁴⁷を用いて説明すると、一般社団・財団法人である A（非営利型法人のため収益事業課税とする）と一般社団・財団法人である B（非営利型法人以外の法人のため全所得課税とする）が、同様の公益的な事業を行っており、その事業の経費をまかなうために収益事業を行っているとする。そして、ある事業年度における両法人の収益事業の損益は 100（利益）で、公益的な事業の損益は△100（損失）であったとする。また、法人税率は 30%とする。

この例では、A には収益事業課税が行われるため、A は区分経理を行う。すると、A は「公益目的事業の損失を収益事業の利益で通算できず、収益事業における利益 100 の全額が課税対象」³⁴⁸となり、30 の法人税が課せられる。これに対して、全所得課税が行われる B は、「収益事業と公益目的事業の区分経理は必要なく、それぞれの損益が通算されるために、収益事業における利益 100 は公益目的事業の損失 100 と通算されて全体としては損益 0 となり、課税所得および法人税額が 0」³⁴⁹になる。

このように、「同じ活動を行っているにもかかわらず異なった額の課税所得が算定されるという状況が生じ」³⁵⁰、これは、「非営利型法人と営利型法人間における租税の中立性が歪められた」³⁵¹状態となる³⁵²。

この例のように、「非収益事業が恒常的に赤字を計上している場合には、当該非収益事業

³⁴⁵ 藤谷武史〔207〕、p.1052

³⁴⁶ 武田昌輔〔24〕、p.5

³⁴⁷ 尾上選哉〔101〕、pp.89-90 に詳しい。

³⁴⁸ 尾上選哉〔101〕、p.90

³⁴⁹ 尾上選哉〔101〕、p.90

³⁵⁰ 尾上選哉〔101〕、p.90

³⁵¹ 尾上選哉〔101〕、p.90

³⁵² 本事例は、みなし寄附金制度の適用されない一般社団・財団法人をもとにしているが、みなし寄附金制度の適用される公益法人等においては、損益通算の問題は多少緩和されるものと考えられる。

における赤字と収益事業における黒字とが損益通算されることとなるので、却って収益事業課税のときよりも税負担が軽減されるといった事態も想定される³⁵³こととなる。

3. 区分の困難さ

そもそも、施行令 5 条 1 項の 34 の収益事業と、それ以外の他の事業との切り分けが難しいという指摘がある³⁵⁴。例えば、江田（2005）は、貧困から子供を守るという趣旨で 1 つ 300 円で販売されるホワイトバンドを例に挙げ、これを「物品販売と呼ぶのか。あるいはこれは寄附なのか。どこまでは寄附か、どこまでが物品販売なのか」³⁵⁵が分からないし、「この問題に無理やり線を引こうとしているのが収益事業課税」³⁵⁶と述べている。

第 2 節 収益事業課税以外の公益法人税制の問題点

第 1 款 みなし寄附金制度の問題点

1. みなし寄附金制度の趣旨

みなし寄附金は、昭和 25 年改正法人税法により、収益事業課税と同時に制定された制度である。その趣旨を再度確認すると、公益法人等が「収益事業から得た利益をもつて本来の公益事業行うに必要な資金に充当するという場合」³⁵⁷において、「全額無条件に課税することはやや行過ぎであるので、当該法人が所得の中から本来の公益事業に支出した金額については一定の限度以下において収益事業の所得計算上損金に算入することによって課税を軽減する」³⁵⁸というものであった。

つまり、みなし寄附金制度は、公益法人等の持つ公益性に配慮した制度であるといえる。

2. 控除額

みなし寄附金には、損金算入される限度額がある。公益社団・財団法人以外の公益法人等は、制度導入時の 1950（昭和 25）年には所得金額の 30%相当額であったが、1993（平

³⁵³ 武田昌輔 [150]、p.32

³⁵⁴ 成道秀雄・江田寛・苺米裕 他 [182]、p.13 以下議論されている。

³⁵⁵ 成道秀雄・江田寛・苺米裕 他 [182]、p.17

³⁵⁶ 成道秀雄・江田寛・苺米裕 他 [182]、p.17

³⁵⁷ 平田敬一郎 [205]、p.26

³⁵⁸ 平田敬一郎 [205]、p.26

成5年)には27%相当額、1996(平成8年)には20%相当額と改正された。この控除限度額については、なぜ、当該額が損金算入限度額であるかという根拠が見いだせない。

これに対して、公益社団・財団法人については、所得金額の50%相当額が一応の限度額であるが、これを超える場合においても、みなし寄附金の特例として公益目的事業の実施のために必要な金額まではその損金算入が認められる。

このうち、所得金額の50%相当額という上限額は、公益社団・財団法人の「収益事業の収益の50%は公益目的事業財産と規定され(認法18④、認則24)、収益事業で利益が出た場合には、その50%は公益目的事業に繰り入れなければならぬ³⁵⁹ため、それを超える場合については、「認定法において、公益目的事業は収支相償でなければならないので、収益事業等から繰入れを行って支出超過分を補うことが予定されており、このようなみなし寄附金について全額損金算入を認めた」³⁶⁰と考えられる。

つまり、公益社団・財団法人に対するみなし寄附金の限度額については、公益認定法の規定に基づいたものであるといえる。そうであるから、「公益法人改革の理念を考慮するならば、公益認定という非常に高いハードルをクリアして、公益のために事業を行う、いい換えれば採算の合わない公益目的事業をサポートするための収益事業による利益からのみなし寄附金を100%認めることには妥当性がある」³⁶¹といえる。

以上のように、みなし寄附金制度については、公益社団・財団法人以外の公益法人等のみなし寄附金の損金算入限度額に根拠がないことが問題であると考ええる。

3. まとめ

みなし寄附金制度は、公益法人等の公益性に配慮した制度であるが、一方で「非営利法人の収益事業からの所得が、公益事業の赤字の填補に用いられるとしても、当該法人の実質的な税率は低くなり、競合する営利法人に対し課税上有利になる」³⁶²という問題をもたらす。現行の公益法人等に対する課税の趣旨は、普通法人とのイコールフットイングにあるから、みなし寄附金制度によって、その趣旨を希薄化させるといえる。

そして、この問題は特に、その控除額に根拠がない点にあると考ええる。もし、みなし寄

³⁵⁹ 中田ちず子 [32]、p.257

³⁶⁰ 中田ちず子 [32]、p.281

³⁶¹ 尾上選哉 [101]、p.90

³⁶² 石坂信一郎 [62]、p.787

附金の控除額が、公益法人等が本来目的とする事業に係る経費として、実際に支出した額を基準とする制度であるならば、みなし寄附金の制度の趣旨を生かすことができるのではないだろうか。

第2款 税率に関する問題点

公益法人等に対する軽減税率については兼ねてから批判があり、税制調査会においても議論の対象とされてきた³⁶³。そして、現在も議論されており、例えば、2014（平成26）年5月9日、税制調査会法人課税ディスカッショングループより公表された資料では、公益法人等に対する税率につき、「軽減税率については、収益事業に対して一般の民間法人は基本税率が適用されていることを踏まえると、基本税率との格差はなくすべきではないか。また、収益事業により生じた所得のうち一定割合をみなし寄附金として損金算入できる制度を認め、更に軽減税率を認めることは過度な優遇とならないか」³⁶⁴とされている。

そもそも、公益法人等に対する収益事業課税が開始された昭和25年改正法人税法においては、その税率は普通法人と同率であった。その後、昭和27年改正法人税法において、普通法人に対する税率が42%に引き上げられた際、公益法人等に対する税率が据え置かれたため、普通法人と公益法人等に対する税率に差が生まれたのが軽減税率の原初である。既に述べたことであるが、普通法人に対する税率の引き上げは、朝鮮戦争の特需や、所得税の大幅減税の財源とされたためであるが³⁶⁵、公益法人等に対しては「事業収益の顕著な増加も見当たらず、その性格上増税を見送ることが適当である」³⁶⁶として据え置かれたものである。

つまり、軽減税率は公益法人等に対する課税が開始された当初から実施されたものではないから、その措置の根拠は薄く、むしろ、普通法人と同率とすることこそが、当初の立法の意図にかなうといえる。

³⁶³ 例えば、1983（昭和58）年11月に税制調査会から公表された「今後の税制のあり方についての答申」には、中小法人、協同組合、公益法人等に対する軽減税率については、「そもそも法人税率は、基本的には、単一の比例税率が適当であること、軽減税率と基本税率との格差が制度創設当時より拡大されていること、特に協同組合、公益法人等の営む事業が一般法人の営む事業と競合している場合があること等を考慮すれば、これらの軽減税率制度については、基本税率との格差を縮小する方向で検討することが適当である。」とされている（括弧内、税制調査会〔256〕、p.29）。

³⁶⁴ 税制調査会法人課税ディスカッショングループ〔261〕

³⁶⁵ 吉国二郎〔48〕、p.130

³⁶⁶ 吉国二郎〔48〕、p.130

第5章 あるべき公益法人税制とは

本章では、本稿のまとめとして、前章で指摘した現行の公益法人税制の問題点を解決すべく、公益法人税制のあるべき姿を検討する。

筆者は、この問題の解決に当たっては、法人税が所得に対する課税である点と課税の公平性という点について、特に配慮を要すべきと考える。そこで、第1節で公益法人等の所得とは何であるか、第2節で課税の公平性についてそれぞれ明らかにする。

それらを踏まえ、第3節において、公益法人税制のあるべき姿について、その方向性を述べる。

第1節 法人の所得

法人税は所得に対する課税であるから、所得があれば課税の対象となる。そこで、本節では、法人の所得概念を明らかにする。第1款では、法人の所得金額の計算方法を定めた法22条を参考として所得概念を明らかにし、第2款において、それを公益法人等に当てはめた解釈を試みた。

第1款 法人税法22条における所得概念

1. 法人税法22条

法人税の課税物件は各事業年度の所得であり（法5）、その課税標準は法人の各事業年度の所得の金額である（法21）。そして、所得の金額の計算方法は、以下のとおり法22条に規定されている。

＜法人税法（各事業年度の所得の金額の計算）第22条＞

内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。

2項 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

3 項 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

1 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

2 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

3 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

4 項 第 2 項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。

5 項 第 2 項又は第 3 項に規定する資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引並びに法人が行う利益又は剰余金の分配（資産の流動化に関する法律第 115 条第 1 項（中間配当）に規定する金銭の分配を含む。）及び残余財産の分配又は引渡しをいう。

法人税法 22 条は、所得の額を「当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額」としているが、これは、「公正妥当な会計慣行により計算される企業会計上の収益の額及び費用・損失の額を基礎とし、これに税法固有の必要性に基づく『別段の定め』による一定金額を加算又は減算して誘導的に算出するという計算構造が採用されている」³⁶⁷ものである。

そこで、以下では、所得の金額の要素となる益金の額及び損金の額と、公正処理基準及び資本等取引について順に考察する。

2. 益金の額

益金の額とは、「法令に別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外で純資産の増加の原因となる収入金額その他の経済的価値の増加額をいう」³⁶⁸ものである。その例示として、法 22 条 2 項は、①資産の販売、②有償による資産の譲渡、③無償による資産の譲渡、④有償による役務の提供、⑤無償による役務の提供、⑥無償による資産の譲受け及び⑦その

³⁶⁷ 中村利雄 [35]、p.24

³⁶⁸ 中村利雄 [35]、p.31

他の取引で資本等取引以外の取引を挙げている。

また、③無償による資産の譲渡及び⑤無償による役務の提供については、「単なる例示ではなく、企業会計上の基準が未だ確立していないため、税務上は無償による資産の譲渡等によっても収益が生ずることを明らかにした特別の定めをしたものであり、従って、この部分については公正処理基準の規定の適用はないものと解される」³⁶⁹のである。

益金の額を定めた法 22 条 2 項の趣旨は、「実現した利益は原則としてすべて益金に含まれる」³⁷⁰ということであり、「取引によって生じた収益は、営業取引によるものか営業外取引（たとえば、固定資産の譲渡）によるものか、合法的なものか不法なものか、有効なものか無効なものか、金銭の形態をとっているかその他の経済的利益の形態をとっているか等の別なく、益金を構成」³⁷¹するものと解される。つまり、「法人税法においても所得概念は包括的に構成されると解すべき」³⁷²である。

3. 損金の額

損金の額とは、「法令に別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引で純資産の減少の原因となる支出金額その他の経済的価値の減少額」³⁷³をいう。

法人税法 22 条 3 項 1 号に「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」、同 2 号に「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」、同 3 号に「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」と規定されている。

これら「原価、費用、損失は、本来、会計上の概念」³⁷⁴であるが、「会計概念として把握される個々の原価、費用、損失を基礎とし、これに『債務の確定』という法的テスト及び別段の定めによる必要最小限の税法独自の規制を加えて誘導的に損金の範囲を画することとしている」³⁷⁵のである。

1 号の原価とは、「当期の収益に個別的に対応する費用（いわゆる収益対応費用）を意味

³⁶⁹ 中村利雄 [35]、p.60

³⁷⁰ 金子宏 [9]、p.296

³⁷¹ 金子宏 [9]、p.296

³⁷² 金子宏 [9]、p.296

³⁷³ 中村利雄 [35]、p.63

³⁷⁴ 中村利雄 [35]、p.63

³⁷⁵ 中村利雄 [35]、p.63

し」ており³⁷⁶、この「算定方式について税法は、売上原価等の算定の一要素である期末の棚卸資産及び有価証券の評価という側面に関与するのみで、他は企業会計に委ねることとし、別段の方式は定めていない」³⁷⁷ものである。

2号の費用は、「個別的に収益と対応させることが困難な、いわゆる期間対応費用を意味する」³⁷⁸ものである。これには、『償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く』として、当該事業年度の損金となるかどうかのテストを債務の確定という法的基準に求めている³⁷⁹のである。債務の確定には、①当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること、②当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること、及び③ 当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであることという全ての要件を満たす必要がある（法通達2-2-12）。

3号の損失は、「収益と対応関係にない臨時的、偶発的な損失」³⁸⁰で、「損失の発生した年度の損金の額に算入される」³⁸¹ものである。

4. 公正処理基準

法人税法22条4項は、法人の収益及び原価、費用及び損失について、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算することを要求した規定で、これを公正処理基準という。

本規定は、昭和42年改正法人税法において追加された規定で、「課税所得の計算の基礎となる収益及び原価、費用、損失の解釈を健全なる会計慣行に委譲することにより税制を簡素化することを目的として設けられたもの」³⁸²である。そして、「法人税の課税標準を所得金額とし、その課税標準の計算の基礎を企業利益に求めるかぎり、企業会計に依存せざるを得ない」³⁸³のであるから、「法人税法第22条第4項は、むしろ当然の理論を追認し

³⁷⁶ 中村利雄〔35〕、p.63

³⁷⁷ 中村利雄〔35〕、p.64

³⁷⁸ 中村利雄〔35〕、pp.64-65

³⁷⁹ 中村利雄〔35〕、p.67

³⁸⁰ 中村利雄〔35〕、p.67

³⁸¹ 中村利雄〔35〕、p.66

³⁸² 中村利雄〔35〕、p.81

³⁸³ 中村利雄〔35〕、p.82

たもの」³⁸⁴であり、「課税所得計算の公正妥当な財務会計基準への依存性の思考を確認的に表明した」³⁸⁵、「宣言的規定ないし訓示的規定と解される」³⁸⁶ものである。

「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、株式会社においては「会社法の会計規定であると解するのが妥当」³⁸⁷と考えられ、これは「アメリカの企業会計における『一般に承認された会計原則』(generally accepted accounting principles)に相当する観念であって、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する」³⁸⁸のである。その中心として、「企業会計原則・同注解、企業会計委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針(日税連・日本公認会計士協会・日本商工会議所・企業会計基準委員会の4団体で作成した指針)や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等である(略)が、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべき」³⁸⁹と考えられる。

そして、「税法が基本的な課税所得算定の基本として、公正処理基準に従って計算されているということの根拠は、資本を浸蝕しないという基本原則を述べたものとして重視されるべき」³⁹⁰である。

5. 資本等取引

資本等取引は、『資本金等の額の増減取引』、『利益または剰余金の分配』および『残余財産の分配または引渡し』という3種類の取引によって構成されている³⁹¹ものである。

資本金等の額の増減取引は、「企業会計上の『資本取引』に相当するもの」³⁹²をいい、利益又は剰余金の分配は、「一般的には企業会計上の『資本取引』に含まれるものと解されていない」³⁹³が、「損金の額の増加をもたらす取引ではなく、課税所得計算に影響を与え

³⁸⁴ 中村利雄 [35]、p.82

³⁸⁵ 富岡幸雄 [30]、p.52

³⁸⁶ 中村利雄 [35]、p.83

³⁸⁷ 相京溥士 [53]、p.17。会社法(会計の原則)431条には「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と定められ、会社計算規則(会計慣行のしん酌)3条には「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない。」と規定される。

³⁸⁸ 金子宏 [9]、p.307

³⁸⁹ 金子宏 [9]、p.307

³⁹⁰ 武田昌輔 [25]、p.130

³⁹¹ 富岡幸雄 [30]、p.54

³⁹² 富岡幸雄 [30]、p.54

³⁹³ 富岡幸雄 [30]、p.54

ないという点で、『資本金等の額の増減取引』と同質³⁹⁴である。そして、残余財産の分配又は引渡しは、「損益取引の側面をも有しているが、基本的には資本の払戻しと剰余金の分配に該当する取引」³⁹⁵と解される。

この資本等取引における資本金等の額は、法人が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額をいうと定義されるが（法 2 十六）、これは、『資本金の額または出資金の額』と、過去事業年度の『加算 12 項目』の合計額から『減算 7 項目』の合計額を減算した金額に、当該事業年度開始の日以後の『加算 12 項目』の金額を加算し、これから同日以後の『減算 7 項目』の金額を減算した金額との合計額³⁹⁶である（施行令 8①）。

このような資本等取引に該当する取引から生じた金額は、益金の額及び損金の額に含まれない。資本等取引と損益取引とを厳密に区分することは、法人の「資本を浸蝕しない」³⁹⁷という趣旨による。

6. まとめ

以下に、法人の所得概念につき、以下に品川（1982）を引用する。

それでは、法人所得税における課税所得の本質は何であると理解すべきであろうか。その本質は、個人に特有な所得概念を捨象した意味での企業利潤あるいは企業利益にその基礎を置くものといえる。（略）そして、この経済的価値の増加額が、経済学上の利潤と呼ばれる実体をなすものであり、会計学上の利益又は損失は、資本の運動過程において生じた経済価値の増加又は減少であると観念し得る。³⁹⁸

つまり、法人税の所得とは、基本的に企業会計上の利益と同様の概念であるということができる。これは法人税の課税標準が所得金額であり、所得の額の要素たる益金と損金が公正処理基準によっていることから導かれる。そして、企業会計に規定のない部分や、企業会計によることのできない部分が法人税に規定されているのである。

³⁹⁴ 富岡幸雄〔30〕、p.54

³⁹⁵ 富岡幸雄〔30〕、p.54

³⁹⁶ 富岡幸雄〔30〕、p.55

³⁹⁷ 武田昌輔〔25〕、p.130

³⁹⁸ 品川芳宣〔136〕、pp.40-41

第2款 公益法人等における所得

1. 資本等取引と資本金等の金額

(1) 問題意識

以下に、法人税における株主と会社の関係について増井（2007）の説明を引用する。

法人税法は、①株主（shareholders）と、②株主以外の利害関係者を区別している。そのうえで、①株主と会社の間取引と、②株主以外の利害関係者と会社の間を、峻別する。①前者を資本等取引、②後者を損益取引と呼び、両者について全く異なった取扱いを設けているのである。法人税法 22 条 2 項と 3 項が『資本等取引以外の取引に係るもの』と定めているのは、この峻別に基づく。³⁹⁹

そして、「法人税法は損益取引と資本等取引を峻別し、『株主の眼からみて生ずるリターン』を課税ベースとしている」⁴⁰⁰と説明している。つまり、法人税法上の所得とは、損益取引のみから生ずるものであり、株主以外の利害関係者との取引からもたらされる取引のみをいうことを意味する。

これを公益法人等に当てはめると、公益法人等には株主が存在しないのであるから、「持分権者との取引すなわち資本取引がないことを意味⁴⁰¹」し、会計上、「非営利組織の取引はすべて損益取引となり、受贈額はいかなるものであれすべて当期の収益に計上されることになる」⁴⁰²のである。

また、公益法人等に対する収益事業課税の規定については、「収益事業の所得計算の規定は法人税法を見ても他にはないので、結局この 22 条を公益法人等についても適用し、この 22 条を、公益法人の場合には『収益事業による所得』と読み替えてこれを適用する以外にないと解さざるを得ない」⁴⁰³という状態にある。公益法人等に係る資本等取引についても現行法においては想定されていないが、所得の金額の算定に際しては、損益取引と資本等取引の区分は必須であるから、これを公益法人等についても当てはめて考察する必要

³⁹⁹ 増井良啓 [217]、p.478

⁴⁰⁰ 増井良啓 [217]、p.479

⁴⁰¹ 長谷川哲嘉 [193]、p.35

⁴⁰² 長谷川哲嘉 [193]、p.35。ただし、長谷川（2005）は、「果たしてこれでよいのだろうか」と続けている（括弧内、長谷川哲嘉 [193]、p.35）。

⁴⁰³ 民間法制・税制調査会 [226]、第4部 解説

がある。

(2) 公益法人における資本等取引

資本等取引における資本金等の額について再度確認すると、これは、法人が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額であり（法 2 十六）、施行令 8 条 1 項に『資本金の額または出資金の額』と、過去事業年度の『加算 12 項目』の合計額から『減算 7 項目』の合計額を減算した金額に、当該事業年度開始の日以後の『加算 12 項目』の金額を加算し、これから同日以後の『減算 7 項目』の金額を減算した金額との合計額⁴⁰⁴と規定されている。この「資本金の額又は出資金の額」とは、「法人が事業を営むための元手として出捐された金銭等の額を意味すると同時に、当該出捐によりその出捐者が取得する持分又は出資持分をも意味する」⁴⁰⁵ものと解釈される。このため、公益法人の正味財産たる指定正味財産及び一般正味財産は出資金の額に含まれず、公益法人等には資本等取引は想定されないということになる⁴⁰⁶。

また、一般社団法人又は公益社団法人が基金を設けている場合にはこれも正味財産の部に含まれるが、これについても施行令 8 条では「『資本金等』を限定列挙しており（法令 8）、そこには『基金』が含まれていないことから、『基金』を『資本金等』に含めていないことは明らか」⁴⁰⁷である。そのため、一般社団法人又は公益社団法人が基金を受け入れたとき、「その基金を負債とみなすか、あるいは拠出金とみなすか、さらには受贈益として課税されるべきかについて、税法上明定されていない」⁴⁰⁸ということとなる。

(3) まとめ

法人税法における資本等取引と資本等の金額に関する規定は、現行法は普通法人のみを念頭に置いているものとする。これは、公益法人等の行う収益事業には資本等取引が登

⁴⁰⁴ 富岡幸雄 [30]、p.55

⁴⁰⁵ 国税庁 [247]

⁴⁰⁶ 収益事業を行う公益法人等は区分経理が要請されるが、これは、単に収益及び費用に関する経理だけでなく、資産及び負債に関する経理を含む（通達 15-2-1）。このため、当然に純資産の部（正味財産の部）についても収益事業部門とそれ以外の部門の区分が存するが、これは、「収益事業に属するものとして区分経理された資産の額から負債の額を控除した残額、すなわち正味財産の額が収益事業の元入額となる」と考えられる（括弧内、武田昌輔 [24]、p.182）。当該元入金は元入金として経理したとしても、当該金額は、資本金等の額及び利益積立金額のいずれにも該当しない（通達 15-2-3）。

⁴⁰⁷ 成道秀雄 [185]、p.18

⁴⁰⁸ 成道秀雄 [185]、p.18

場する余地がなく、損益取引についてのみを想定すれば良いため、特別の規定を置く必要がないと考えられたのではないかと推察する。

しかし、資本等取引と損益取引を区分する趣旨は、会社の資本を浸蝕しないことにあり、これは、公益法人等にも同様のことが妥当する。すなわち、公益法人においては、正味財産の部が普通法人の純資産の部と同等のものであり、これについては資本金等の額に該当するものとし、これに関する取引は資本等取引として課税しないことを明示すべきである。

普通法人の資本金と公益法人等の正味財産を同視することは、批判の対象となろう。確かに、資本金の額又は出資金の額は、会社側からみれば株主から出資された元手であり、株主側からみれば剰余金配当請求権及び残余財産分配請求権に当たる。これに対して、正味財産は資本金の額又は出資金の額が持つ特徴を欠く。

しかし、これには2点の反論がある。1つに、公益法人等は正味財産によって収益活動を行うことが可能となるのであり、この点については、営利法人となんら変わることはない。2つ目に、資本等取引について区分を設けないとすると、公益法人の資本部分を浸蝕する恐れがある。資本等取引を損益取引と区分する趣旨は、まさにそれを防ぐためにあるのだから、公益法人等についても資本等取引に関する規定を設けることが必要と考えた。

2. 公正処理基準

広義の公益法人は、その法人類型によってそれぞれ適用される会計基準がある。例えば、公益法人には公益法人会計基準が、社会福祉法人には社会福祉法人会計基準が、学校法人には学校法人会計基準が、NPO法人にはNPO法人会計基準が適用される⁴⁰⁹。

公正処理基準は「確立した会計慣行を広く含むと解すべき」⁴¹⁰であるから、これらはそれぞれ法22条4項にいう「一般に公正妥当な会計基準」に当たると考えられる。

ここで、公益法人会計と企業会計との目的について比較すると、公益法人の会計は、「正味財産の増減と残高を明らかにするものであるが、公益法人の正味財産の多くは、寄付者等の意思に基づき拠出された財産や会員からの会費等として受け入れた財産により構成され、その財産を元手に営む事業とその結果について信託された財産の受託責任を明らかに

⁴⁰⁹ 法によって会計基準の適用が義務づけられているわけではない。ただし、補助金の交付を受ける学校法人には、文部科学省の定める会計処理の基準である学校法人会計基準が義務づけられている（私立学校振興助成法14条及び私立学校振興助成法等の施行について）

⁴¹⁰ 金子宏〔9〕、p.307

するもの」⁴¹¹である⁴¹²。これに対して、企業会計の主目的は、「営利活動の結果としての利益の状態を明らかにすること」⁴¹³である。

法人税法は企業会計に主眼を置き、その所得の計算の方法を規定しているのであるから、企業会計の利益計算を行うという目的とも密接な関わりを持つものと考えられる。そのため、利益計算を目的としない公益法人の会計において、公正処理基準をどのように解すべきかという問題が生ずる。

この点につき、小宮山（2014）は以下のように説明する。

ここで注目したいのは、収益事業収入である。『収益事業会計』からの繰入収入を事業収入に計上するよう定めているに過ぎない。つまり、収益事業会計の収支計算については、学校法人会計基準に何ら定めがなく、企業会計原則などに従うのである。繰り返すと、収益事業課税の収支計算については、普通法人と同様に、損益計算書を作成するのである。⁴¹⁴

これによれば、公益法人会計を行う公益法人等においても、収益事業計算の部分については、企業会計に従うことで利益計算を行うことができるから、この点解決するものと考ええる。

3. 益金の額

益金の額とは、「法令に別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外で純資産の増加の原因となる収入金額その他の経済的価値の増加額をいう」⁴¹⁵のものである。

前述のとおり、法人税法の所得の額を構成する益金の額には、7つの例示があり、法人税法においては無償の取引についても益金を構成する。例えば、⑤無償による役務の提供及び⑥無償による資産の譲受けがそれにあたる。

流山訴訟を例に採ると、Xが会員に販売した1時間あたり800円相当額のふれあい切符

⁴¹¹ 出塚清治・辺土名厚〔29〕、p.11

⁴¹² もちろん、企業会計についても、経営者が「株主の最大利益に合致するよう自己の全能力を投入して経営活動を行うべき責任を負う」、受託責任がある（括弧内、桜井久勝〔17〕、p.7）。

⁴¹³ 桜井久勝〔17〕、p.2

⁴¹⁴ 小宮山隆〔126〕、p.11。複数の幼稚園を運用する学校法人グループの収入除外に対する、理事長への給与所得の追徴課税のケースの対する解説である。

⁴¹⁵ 中村利雄〔35〕、p.31

は、サービス提供に協力する会員を履行補助者とした請負業に該当すると判示されたが、当該事件において、類似事業である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円であることが紹介されている。

これは、サービス提供会員の行う行為は、1時間当たり1,530円の価値があるにもかかわらず、Xの行うふれあい事業の一員として労働を行った場合には、1時間当たり800円の評価にとどまるということを意味する。しかも、サービス提供会員が実際に得ることができるのは、Xへの寄附たる200円を差し引いた600円である。つまり、1時間当たり1,530円から800円を引いた730円（あるいは、更に200円を加えた930円⁴¹⁶）は、サービス提供者からXに対する寄附とみることができるが、これを法人税法上の益金とみるべきか否かという問題があることを指摘しておく。

4. 損金の額

公益法人等の損金の額の算定上、特に問題になるのは、法22条3項1号であると考えられる。1号には、「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」とあるから、損金の額として計上できる金額は、その事業年度の収益として、益金の額に計上している場合に限られると解される。

仮に、ボランティア活動から生じた無償の役務提供について、益金に計上しないとすると、これに対応する損金の計上については、損金に計上できないという問題が生ずるであろう。

5. まとめ

まず、公益法人等の資本金取引については、営利法人の資本金概念と比較すると、剰余金配当請求権及び残余財産分配請求権を持たないという相違があるものの、公益法人においても正味財産の部によって収益活動を行うことが可能となるという点については、営利法人となら変わらないこと、また、資本金に当たる部分の浸蝕をしないためにも読み替え規定等の措置を取ることが必要と考えた。

法人税法の所得は、利益計算を主目的とする企業会計をベースに設計されているが、これに対して、利益計算を目的としない公益法人等の所得についても、普通法人の所得と同

⁴¹⁶ 「サービス提供を受ける者は、提供者からサービスの提供を受け、同時に1530-600=930相当の寄付行為を受けていると見ることができる。」（括弧内、大竹隆〔89〕、p.115）

様に考えることができるのか、ということが問題点であった。

この点については、現行法においては収益事業に関する事業につき企業会計を取り入れることで、問題が解決するものと考えられる。

第2節 課税の公平性

第1款 課税の公平性とは

課税の公平について、以下に金子（1972）を引用する。

公平とは、もともとは、近代法の基本原則である平等原理の課税分野における表現であって、同一の状況にある者は同一に、異なる状況にある者は異なって、課税上取り扱われるべきこと、を意味する。いいかえれば、納税者相互の間に公平が維持されるべきことをいうのであって、英語でいう *equity* とか *horizontal equity* のことを意味していると考えてよいであろう。⁴¹⁷

そして、19世紀末以降、「租税を負担することは国民の義務であり、税負担は各人の担税力（*Leistungsfähigkeit, ability to pay*）に応じて国民の間に分配されるべきだ、という考え方が強くな」り⁴¹⁸、「今日では、『担税力に即した税負担の配分』という観念は、アメリカのみでなく、多くの国々で、租税立法についても、租税法の解釈、適用についても依拠すべき最も重要な準則として考えられ」る⁴¹⁹に至った。このような、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に分配されなければならないという原則を、租税公平主義または租税平等主義」⁴²⁰という。

課税の公平には、水平的公平と垂直的公平の2つがある。前者は、「等しい負担能力（経済力）を有する者は等しい負担を負うべき」⁴²¹という考えにより、後者は、「負担能力の

⁴¹⁷ 金子宏 [103]、p.20

⁴¹⁸ 金子宏 [103]、p.20

⁴¹⁹ 金子宏 [103]、p.20

⁴²⁰ 金子宏 [9]、p.81

⁴²¹ 吉田克己 [240]、p.111

大きい者ほどより大きな負担を負うべき」⁴²²という考えによる。

垂直的公平は、「税負担は比例税率によってではなく累進税率で配分されるべきだ、という考え方」⁴²³と結びつくものであり、法人税は法人擬人説的な態度によっていると理解すると⁴²⁴、法人税法と垂直的公平とは関係しないところとなる。このため、法人税においては、水平的公平のみが問題となる⁴²⁵。筆者は、公益法人税制における水平的公平については、公益法人等と営利法人の問題と、公益法人間の問題の2種類があると考えているため、これら2点から考察する。

第2款 営利法人との公平性—イコールフットィングという視点

1. 公益法人課税の趣旨

公益法人等に対する収益事業課税の立法趣旨は、公益法人等と営利法人との競争条件の対等化にある。仮に、公益法人等に対する課税が無条件に非課税とすると、同種の事業を行う営利法人には課税がされ、もう一方は非課税であるという不公平な状況が生ずると考えられる。このため、公益法人等と営利法人とのイコールフットィングの必要性については言をまたない。

2. 営利法人との公平性

ここで、公益法人等と営利法人との公平性について、藤谷（2004）を引用する。

⁴²² 吉田克己〔240〕、p.111

⁴²³ 金子宏〔103〕、p.20

⁴²⁴ ただし、法人実在説と法人擬制説のどちらが正しいかという法人本質論については、「決め手のない問題であって、これを租税政策論の中にもちこむのは議論を無用に混乱させるだけ」であるし、「法人税の性質を一元的に規定することは困難である」という指摘がある。しかし、わが国の法人税につき、「現行制度の基礎をなしているシャープ勧告は、『法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である』という法人観から出発して」法人擬人説を採っているため、このような表記をした（括弧内、金子宏〔9〕、pp.282-284）。

⁴²⁵ 水平的公平の類似概念に、中立性の概念がある。これらは、『『等しい状況にある者を等しく扱う』ことを、それぞれ別の角度からとらえたもの』であり、「水平的公平は、選択を行った後の結果を比較する」もので、「中立性は、選択を行う際の意味決定に着目する」ものである（括弧内、増井良啓〔217〕、pp.175-176）。

そして、法人擬人説の考え方によると、「法人間での課税の公平性ではなく、終局的に個人間での課税の公平性が求められる」ため、「法人間では、それに代えて、課税の中立性が求められる」こととなるという考え方がある（括弧内、成道秀雄〔181〕、p.6）。

しかし、本稿では、同程度の所得のある者は同程度の負担を負うべきであることを公平と考え、公益法人等においても、これを公平性の問題として取り扱うこととした。

非営利活動に対する所得課税の原則は「国家」対「私人」の対立軸ではなく、非営利法人の課税（ないし非課税）のあり方が公平に適うか、すなわち「非課税が他の納税者の相対的負担を増大させることを正当化できるか」という次元の問題として捉えられるべきであることを強調しておきたい。⁴²⁶

何らかの理由によって、公益法人等が税を負担しないということは、その負担分を公益法人等以外の営利法人が負っているということを意味する。そうであるから、公益法人等に対する非課税政策を実施する場合には、それが公益法人等の負担を軽減するだけの正当な理由を持ち得るか、ということ念頭に置かなければならない。

現行法では、公益社団・財団法人の行う収益事業について、その事業が公益目的事業であるときには収益事業の範囲から除外されるが、これは、公益社団・財団法人の行う公益目的事業の公益性の高さにかんがみて除外されるものと解される。換言すると、公益社団・財団法人の負担を軽減させるだけの価値が、公益法人の行う公益目的事業にあると考えられているといえる。

このように、公益法人等と営利法人との公平性については、公益法人等に課税しないだけの何らかの正当な理由がある場合においては、公益法人等に課税しなくとも一定の公平は保たれるものと解される。逆に、正当な理由なき非課税は、不公平を生むものと考えられる。

第3款 公益法人等間の公平性

1. 3種類の公益法人等

公益法人等の取扱いは主に3種類に分かれるが、これについては表13：公益法人税制のまとめ（p.60）のとおりである。これによると、公益社団・財団法人、非営利型法人の一般社団・財団法人及びそれ以外の公益法人等に分類される。これらは、それぞれ収益事業の範囲や、みなし寄附金の損金算入限度額及び税率についての扱いが異なる。

このように、一口に公益法人等といってもその取扱いに差異があることが確認される。そこで、公益法人等間の公平性について、これが保たれているのかという点について検

⁴²⁶ 藤谷武史〔206〕、p.124

討する。これは、「公平確保の問題は、租税論における中心的な論点」⁴²⁷であり、中立性と簡素さと並び、望ましい税制の1つの重要な点であるから、公益法人等の間についても、その公平性を確保すべきとの考えによる。

以下に、認定 NPO 法人と公益社団・財団法人との公平性と、NPO 法人の行う介護保険事業と社会福祉法人の行う介護福祉事業との公平性の2点を挙げる。

2. 認定 NPO 法人と公益社団・財団法人

認定 NPO 法人制度は、2001（平成 13）年に設立されたもので、「NPO 法人のうち一定の基準を満たすものとして、国税庁長官の認定を受けた法人（認定 NPO 法人）は、特に公益性の高いものとみなし、寄附に対する税優遇、みなし寄附金及び寄附された相続財産の相続非課税等、租税特別措置法による税の優遇措置」⁴²⁸をする制度である。しかし、認定の基準が厳しく、数度の基準緩和によっても認定 NPO 法人が増加しなかったという経緯から、2012（平成 24）年 4 月 1 日に改正 NPO 法が施行された。これにより、従前、「租税特別措置法に基づき国税庁長官が行ってきた認定 NPO 法人の認定は、NPO 法及び条例に基づき所轄庁（都道府県等の長）が行うこととされ」⁴²⁹、その他に設立 5 年以内の NPO 法人に対する仮認定制度の創設、みなし寄附金の「損金算入限度額を、同等の法制度を有する社会福祉法人等と同等の額（所得金額の 50%又は 200 万円のいずれか大きい金額）」⁴³⁰などの改正がされた。

認定 NPO 法人は、NPO 法 45 条 1 項 1 号から 9 号に規定された基準に適合した法人であり、現行法においてはその公益性を都道府県等の長によって担保された存在である。厳格な審査を経て公益性を保証された法人であるが、この点、公益 NPO 法人と公益社団・財団法人と共通しているといえる。

しかし、認定 NPO 法人の行う収益事業からは特定非営利活動が除外されず、また、みなし寄附金の損金算入限度額についても、特定非営利活動の実施に必要な金額までは認められない。公益社団・財団法人の行う収益事業の範囲から公益目的事業が除外されるのは、公益社団・財団法人の行う公益目的事業の公益性の高さにかんがみての措置であると述べ

⁴²⁷ 吉田克己〔240〕、p.107

⁴²⁸ 中田ちず子〔34〕、pp.75-78

⁴²⁹ 中田ちず子〔34〕、pp.75-78

⁴³⁰ 中田ちず子〔34〕、pp.75-78

たが、それと同様の公益性を持つ認定 NPO 法人について、公益社団・財団法人と同等の措置が取られないことは、公益法人等の間の公平性が保たれていないのではないだろうか。

3. NPO 法人と社会福祉法人が行う介護福祉事業

社会福祉法人が行う医療保健業については収益事業にあらず、一方で、それ以外の公益法人等が行う介護保険事業は収益事業にあたるという問題がある。

施行令 5 条には収益事業の 1 事業として医療保健業が指定され、その除外規定に、「社会福祉法第 22 条に規定する社会福祉法人が行う医療保健業」とある(施行令 5①二十九口)。このため、社会福祉法人には課税されず、一方で、同一の事業を行うそれ以外の公益法人等には課税がされるのである。さらに、営利法人をもこの問題の射程に入れると、医療保険業を行う営利法人は本則税率での課税がなされるから、さらなる不公平が生じるものと考えられる。

この点については、税制調査会法人課税ディスカッショングループにおいても問題視されており、「この特例を経営形態間のイコール・フットィングの観点から見直すべきではないか」として議論されている⁴³¹。

4. 結論

公益法人等の間の公平性については、上記に挙げたような不公平な状況が生じていることが確認された。つまり、現行の公益法人税制においては、公益法人等の間の公平性については十分な配慮がなされていないものとする。これは、現行の制度が普通法人とのイコールフットィングに主眼をおいて設計されているためと推測する。

公益社団・財団法人に対して税法上の特例が存するのは、それら法人の非営利性と公益性が確保されているためであり、特に、それら法人が行う活動の公益性の高さ故に、免税に値すると評価されているのである。このように、ある法人に、公益社団・財団法人と同程度の非営利性と公益性があるのであれば、これと同様の特例措置を受けられるような制度を講じることが、公平性の観点から必要になるものとする。

⁴³¹ 税制調査会法人課税ディスカッショングループ [260]

第4款 小括

課税の公平性については垂直的公平と水平的公平とがあるが、法人税法においては水平的公平に関する問題のみを俎上に載せれば良く、公益法人税制を巡る水平的公平については、営利法人と公益法人等の間の公平性と、公益法人等の間の公平の2点があることを指摘した。

普通法人と公益法人等の間の公平性については、公益法人税制の趣旨であることから、現行の公益法人税制において最重視されているといえる。しかし、第4章で指摘したように、イコールフットィングとは、あくまで普通法人の立場に立ったものである。

これに対して、公益法人の立場に立てば、公益法人は不特定多数の利益のためにその活動を行っており、また、株主のような特定の者の利益のために存在しているのではない。これを当該法人の税負担を軽減するだけの正当な理由とすれば、公益法人等に課税しなくとも一定の公平は保たれるものと反論することができるだろう。そして、このような公益法人の公益性に基づいた手当は既に現行法において実施されているのであり、例えば、公益社団・財団法人の行う収益事業については、公益目的事業該当性基準が収益事業該当性基準に優先するという特例がこれに当たる。

そして、公益法人等の間の公平性については、第3款で例に挙げたように十分に配慮されていないものとする。公平性の観点から、公益法人の特徴たる非営利性と公益性とを備えた法人については、公益社団・財団法人と同様の措置を講じることが望ましいと考える。

第3節 公益法人税制のあり方

本節では、これまでに挙げた問題点等を踏まえながら、あるべき公益法人税制について考察する。第1款で、筆者が公益法人等に対しては、原則課税とすべきであるが、特例として、非営利性と公益性とを持つ法人については、非課税とするべきと考えていることを述べた。そして、その規定の仕方として、第2款で収益事業課税を廃止し、第3款では公益性を重視した仕組み作りをすべきであることを提言した。

第1款 原則課税という姿勢

1. 考察の必要性

あるべき公益法人税制を構想するにあたっては、まず、公益法人等は、原則課税とすべきなのか、それとも原則非課税とすべきかという根本的な問題について、態度を明確にする必要がある。

この点につき、現行の法人税法は公益法人等の納税義務について、収益事業を行う場合に限り規定しており（法4）、この規定からは原則課税か非課税かと読み取れないものの、公益法人税制の経緯と趣旨からして、本来的に原則非課税と読むべきということは既に指摘した。

しかし、法人に対する所得課税が開始された際、公益法人等に対して非課税とされたのは「嘉スベキコトデハアルマイ」あるいは「課ケナイ方ガ宜シイ」といった、理論的根拠のない不確実な理由からであった。また、公益法人等の収益事業課税の実施についても、『戦後法人税制史』には、「国民全般が相当重い税負担に耐えている状況からして宗教法人以外の公益法人に対して全面的に税負担を負わしめないことは問題であるという議論が高まっていた」⁴³²と記述されている。このように、公益法人税制は理論的な裏打ちではなく、時代背景を中心とした、感情的・感覚的な理由に左右される部分が多分にあると考えられる。そうであるから、あるべき公益法人税制につき、理論的考察を踏まえた考察が必要となる。

2. 法人税は所得課税であるということ

そこで、公益法人等は原則課税であるか、それとも非課税であるかという問題を検討すると、筆者はこれを原則課税とみるべきであるとの結論に至った。この最大の論拠は、法人税法は所得課税であるという点にある。

本章第1節で述べたように、法人税法の所得概念については、法22条の所得計算の規定により、資本等取引以外の取引から生じた益金の額から、資本等取引以外の取引から生じた損金の額を控除したものを所得の額といい、基本的に企業会計をベースに算定される。これを公益法人等に当てはめると、資本等取引については、現行法に規定がないものこれを正味財産の部と解すべきであるから、正味財産の部に関する取引以外の取引から生ず

⁴³² 吉国二郎〔48〕、p.72

る取引が、公益法人における所得であると解される。

公益法人の正味財産の部は、普通法人の純資産の部とはその特徴を異にする。公益法人の社員又は設立者は、法人に対して剰余金分配請求権及び残余財産分配請求権を持たない。しかし、正味財産は、公益法人の活動の元手であるという点は営利法人と同様であり、この点を重視すれば、公益法人が得た所得についても、普通法人と同様に課税対象とすべきものと考えられるのである。換言すれば、公益法人等の所得についても普通法人と同様に担税力のある所得とみるべきであると考ええる。

3. 「原則」課税の意味

上記のように、筆者は公益法人について原則課税とすべきと考えるが、これには例外、すなわち、非課税とすべき場合も存在するものと考ええる。公益法人等と普通法人の課税の公平性については、既に引用したが、「非営利法人の課税（ないし非課税）のあり方が公平に適うか、すなわち『非課税が他の納税者の相対的負担を増大させることを正当化できるか』という次元の問題」⁴³³であるから、相応の理由があつて非課税とする場合には、例外措置を認めてもなおその公平性は保たれると考える。公益法人課税の趣旨であるイコールフットィングはあくまで普通法人の側に立った見方に過ぎず、公益法人等の側からの見方も必要とされる。

そして、非課税としても差し支えないと考えられる法人は、非営利性と公益性という特徴を持つ法人が該当する。

第1章において非営利の意義は、社員又は設立者が法人に対して剰余金配当請求権及び残余財産分配請求権を持たないものということの説明した。これは、つまり、法人の得た利益が、特定の者に分配されないことを意味する。また、同省で公益性については、不特定多数の者に対する利益と解するのが通説であると説明した。

つまり、非営利性と公益性の両方の特徴を持つ法人とは、不特定多数の者の利益のために活動し、かつ、その活動によって得た利益が特定の者に分配されない法人を意味する。このような法人の行う活動から生ずる所得については、法人税の非課税措置を適用してもなお公平を失しないものと解すべきである。

既に、平成20年改正法人税法において公益社団・財団法人に対する課税には、公益目

⁴³³ 藤谷武史〔206〕、p.124

的事业の収益事業課税からの除外と、みなし寄附金制度の特例という特別の配慮がされているが、これは、公益社団・財団法人の非営利性と公益性がその制度設計によって担保されていることによるものとする。従前は、公益法人の本来的な事業に対しても、収益事業に該当するか否かという点が優先されていたため、現行の施行令 5 条 2 項が公益目的事業を収益事業の範囲から除外したことは評価できるものとする。

現行法においては、本来事業の収益事業の範囲からの除外と、みなし寄附金制度の特例措置は公益社団・財団法人のみに認められるが、公益法人等の間の公平性にかんがみれば、公益社団・財団法人と同程度の非営利性と公益性とを有する法人については、特例措置を拡充しても良いのではないだろうか。

4. 原則課税の範囲

所得は益金の額から損金の額を控除した額をいい、この益金の額と損金の額とは、資本等取引以外の取引から生じた額をいう。つまり、所得の額には、資本等取引から生じる取引は含まれないが、これは公益法人等についても当然に同様に解すべきとする。

例えば、公益法人等にとっては寄附金収入や会費収入は、益金の額を構成する収益の額には含まれず、資本等取引と解すべきである⁴³⁴。

また、原則課税とは、普通法人と同様の全所得課税を行うことを意味するから、現行の公益法人税制で行われている収益事業課税、みなし寄附金制度及び軽減税率についてこれを廃止すべきものとする。

第 2 款 収益事業課税の廃止

1. 収益事業課税廃止の理由

現行法では、公益法人等に対する課税は収益事業限定列举方式によるが、これについては廃止すべきとする。収益事業限定列举方式の問題点は前章で既に指摘したが、これには、列举する事業が後追いになること、収益事業の範囲に欠缺があること、請負業の範囲

⁴³⁴ この点については、「仮に一般非営利法人を原則課税とする場合においても、寄附金及び会費（対価性のないもの）については」、「すべて事業のために投入されるものであるから、担税力を発生させない」のであり、「経済的機能からみて、営利法人に対する出資金（資本等取引による収入）に相当するものであるから、非営利法人については、法人税法 22 条の『資本等取引』は、『寄附金、会費等』と読み替えて適用し、これを課税対象から除くべき」と提言されている（括弧内、民間法制・税制調査会〔226〕、資料 4-4、論点 13）。

の拡大及び施行令 5 条の複雑化などの問題があった。また、本稿で紹介した諸外国の公益法人税制においても、わが国のような収益事業課税を行っている国はなかったことから、その妥当性が疑問視されるものといえる。

2. イコールフットィングとの関係

公益法人等と普通法人とのイコールフットィングは、普通法人のための政策的配慮であり、これは課税の公平性の確保のために行われている。イコールフットィングという配慮を欠くと、公益法人等と普通法人との課税の公平性は保たれないのであるから、これについては必ず配慮する必要がある。

しかし、結局のところ、収益事業課税のように法人の一部を切り出したとしても課税の公平性は保たれず、ある法人の全体を捉えない限り、真の公平性はないものとする。これは、公益法人等に対して収益事業課税を行っても、他にみなし寄附金制度と軽減税率という措置があるためである。

そもそも、1 つの法人を部分的に切り出すことは不自然であるし、区分経理によって損益通算の問題が生ずる。普通法人と比較すると、公益法人等は収益事業の利益とそれ以外の事業の損失を通算できないために、かえって公益法人等に対する課税が重くなる可能性がある。

3. 代替の方法

そこで収益事業課税に代わる新たな制度について、2005（平成 17）年 6 月、税制調査会非営利法人課税ワーキング・グループが公表した「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」（以下、基本的考え方という）が参考になるものとする。基本的考え方には、「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」⁴³⁵があることが紹介されている。

現行法においては、公益法人等は普通法人が行う事業たる「収益事業」に該当すれば課税対象となるが、これに代えて、対価のある事業については課税の対象とすべきであるとする。なお、対価のある事業とは損益取引を指すのであり、これには寄附金収入や

⁴³⁵ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ [259]、p.7

会費収入から生ずる取引は含まれない。

第3款 公益性に合わせた課税の仕組み

1. 公益性の認定

ここまでのところをまとめると、原則的に、公益法人等に対しても営利法人と同様に課税をし、その法人の非営利性と公益性が確保された場合に、例外的に非課税とすべきであるという提言をした。そして、その課税の方法は現行の収益事業課税によらず、対価を得て行う取引、すなわち損益取引については全面的に課税すべきとした。

現行法においては、公益社団・財団法人の非営利性と公益性にかんがみた特例が既に実施されている。しかし、公益法人等の間の公平性の観点から、それらと同程度の非営利性と公益性とを有する法人については、同様の特例措置を認めるべきである。例えば、内閣府や財務省等が主導して基準を作り、その基準を満たしたものについては、非課税措置を認めることとすべきと考える⁴³⁶。

2. 非課税措置の範囲

現行の制度では、公益社団・財団法人の行う公益目的事業については、それが収益事業に当たる場合であっても収益事業の範囲から除かれている。この特例のように、非営利性と公益性とが担保される公益法人等が行う事業のうち、本来的な事業については非課税とすべきと考える。

ただし、例えば、遊休の土地を利用して駐車場業を行う等、本業とその事業との関係性が薄いと考えられる事業については、課税すべきと考える。この点については、アメリカの非営利法人制度が参考になるものとする。内国歳入法においては、非営利の認定を受けた団体は本来事業については免税とされるが、非関連事業には営利法人と同率で課税される。

このような措置は、普通法人と公益法人等とのイコールフットイングという視点による。

⁴³⁶ 学校法人、宗教法人その他の公益法人等に対する課税につき、「公益社団・財団法人のような認定を受けた公益法人等と、その他の公益法人等と比較すると、バランス上、このままでよいのかどうか問題となろう。しかも、学校法人、宗教法人等に主務官庁として、これらに対して、公益性の認定をする気配はみられない。このような点からいえば、シャウブ勧告等において述べられているように、財務省がイニシアチブを採って税制の立場から、公益法人等とするかどうかについて審査することが必要と考える。」という指摘がある（括弧内、武田昌輔〔152〕、p.27）。

非営利性と公益性を担保された公益法人であっても、その非課税の範囲をいたずらに拡充することはできず、非課税の範囲は、あくまで、公益法人の本来目的とする、公益的な事業にとどめるべきと考える。

3. それ以外の制度

現行の公益法人税制には、収益事業課税以外にみなし寄附金制度と一部公益法人等に対する軽減税率があるが、これに対してはそれぞれ以下のように考える。

まず、みなし寄附金については、2通りの考え方があるものと思われる。筆者は、イコールフットィングの観点から、非営利性と公益性を担保された公益法人についても、本来目的事業とは関連の薄い非関連事業については、課税の対象とすべきことを述べた。これにより、非関連事業を行う公益法人は、その経理を区分することになるが、このとき、非関連事業に属する資産のうちから、公益目的事業のために支出した金額を、その非関連事業に係る寄附金の額とみなして損金算入することを認める考え方が、1点目であり、これを認めないとする考え方が2点目である。この点については、本項では結論を出さず、今後の課題としたい。

そして、軽減税率については、これを廃止すべきと考える。軽減税率は前章第2節で指摘したように、昭和27年改正法人税法において、普通法人に対する税率が引き上げられた際、公益法人等に対する税率が据え置かれたことをきっかけとしたものである。公益法人等に対する課税が開始された昭和25年改正法人税法において普通法人と同率であったことからすれば、軽減税率は理論的根拠が薄い。また、公益法人等と普通法人とのイコールフットィングという視点からしても、普通法人と同率とすべきである。

4. 総括

本節は、現行の公益法人税制については、制度そのものに理論的根拠が乏しいことから、これを再検討する必要性があるという点を出発点としている。

そして、公益法人等の所得については、営利法人と同様に法人税法上の所得にあたりと解した。これは、公益法人等の正味財産には、持分権者がいないものの、正味財産によって所得が稼得されるという点は普通法人と同様であるから、公益法人等の所得についても、担税力のある所得と捉えたものである。つまり、公益法人等についても、原則的に課税の姿勢をとるべきとした。

しかしながら、公益法人と営利法人とを比較すると、公益法人は非営利性と公益性を有するという特徴がある。これは、公益法人は、不特定多数の者の利益を追求する活動を行い、その結果として利益を上げることがあっても、それを社員又は出資者等の特定の者に分配をしない仕組みを有していることを意味する。このような法人については、観念的には例外的に非課税措置を取るだけの理由を持ち、非課税としてもなお普通法人との間の公平性は保たれるものとする。

次に、原則課税として全所得課税とする公益法人等に対しては、現行の収益事業課税に代え、対価のある取引である損益取引から生じる取引について課税対象とすべきと考える。ただし、その際、会費収入や寄附金収入は、公益法人等の資本等取引に該当する取引であるから、これに含めるべきでない。

最後に、真に非課税とする公益法人等については、公益社団・財団法人の基準に合わせ、これと同等の非営利性と公益性とが確保されていることを示させるために、なんらかの基準を設け、これをクリアした法人は、非課税とするものとする。ただし、非課税とする範囲は、その法人の本来的事业の部分についてであり、本来事業と関係性が薄い、つまり、公益性の不十分な事業については、これを課税の対象とすべきと考える。

おわりに

本稿は、「公益法人税制に関する一考察—イコールフットィングの視点からの再検証—」と題し、公益社団・財団法人を中心に、現行の公益法人税制やその沿革及び収益事業該当性を巡る判例等をとおし、その課税の仕組みの問題点を探り、そして、あるべき公益法人税制の姿を検討した。

公益法人等と普通法人とのイコールフットィング—公益法人等と普通法人との競争条件の平等化—については、税制の公平性に係わる問題であるから、決してこれを蔑ろにすることはできない。しかし、イコールフットィングという視点は、結局のところ、営利法人の視点に立った、営利法人のための政策的配慮である。つまり、イコールフットィングという視点には、公益法人からの視点が欠けているといえる。

公益法人等に対する課税は、その開始以来、イコールフットィングを趣旨として行われ、その範囲についても、非課税とするならば、営利法人との公平性を失するという考え方の基、順次拡張されてきた。これは、公益法人税制の政策は、普通法人とのイコールフットィングという相対的な理念によって実施されてきたことを意味する。

ところが、平成 20 年改正法人税法によって規定された公益社団・財団法人に対する特例は、公益法人側からの視点を新たに導入した。これは、公益社団・財団法人の持つ、非営利性と公益性という特徴を税制に反映したものであり、現行法においては、このような特例は公益社団・財団法人にのみ認められるものである。しかし、公益法人等の公平性の問題を斟酌すれば、公益社団・財団法人と同様に非営利性と公益性を有する法人については、同じように特例の措置を講じても良いものとする。

公益法人は、「民が担う公共」として、わが国において公益的な活動を担うことを期待された存在であり、今後その存在はクローズアップされるものと思われる。そのため、公益法人の特徴を踏まえた税制を構築することが肝要であるとする。

参考文献

<著書>

- [1] 相澤哲・内野宗揮 編『わかりやすい中間法人法』有斐閣リブレ No.43、有斐閣、2002年3月
- [2] 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』、成文堂、1992年11月
- [3] 入山映『日本の公益法人：その正しい理解と望ましい制度改革』、ぎょうせい、2003年1月
- [4] 内田貴『民法I（総則・物権総論）』第4版、東京大学出版会、2008年4月
- [5] 江頭憲治郎『株式会社法』第3版、有斐閣、2014年7月
- [6] 遠藤浩・良永和隆 編『民法総則』別冊法学セミナーNo.215 基本法コンメンタール、第6版、日本評論社、2012年4月
- [7] 大蔵省主税局『昭和24年度 シャウプ税制使節団提出資料集』その1、その2
- [8] 金子宏『所得概念の研究』、有斐閣、1995年11月
- [9] 金子宏『租税法』第19版、弘文堂、2014年4月
- [10] 北野弘久『税法問題事例研究』、勁草書房、2005年9月
- [11] 国税庁『改正税法のすべて』昭和40年、大蔵財務協会、1965年
- [12] 国税庁『改正税法のすべて』昭和42年、大蔵財務協会、1967年
- [13] 国税庁『改正税法のすべて』昭和49年度版、大蔵財務協会、1974年
- [14] 国税庁『改正税法のすべて』平成8年、大蔵財務協会、1996年
- [15] 国税庁『改正税法のすべて』平成20年版、大蔵財務協会、2008年
- [16] 国税庁長官官房総務課 編『国税庁統計年報書』第100回記念号、1976年10月
- [17] 桜井久勝『財務会計講義』第14版、中央経済社、2013年3月
- [18] 品川芳宣『課税所得と企業利益』、税務研究会出版局、1982年1月
- [19] シャウプ使節団 編『シャウプ使節団日本税制報告書』巻1、大蔵省主税局、1949年
- [20] 小学館国語辞典編集部 編『日本国語大辞典』精選版 第1巻、小学館、2006年1月
- [21] 新公益法人制度研究会『一問一答 公益法人関連三法』商事法務、2006年12月
- [22] 杉山学・鈴木豊 編著『非営利組織体の会計』中央経済社、2002年9月
- [23] 武田昌輔 編著『DHC コンメンタール法人税法・租税特別措置法』1、第一法規出

版、1979年4月～

- [24] 武田昌輔『詳解公益法人課税』新訂版、全国公益法人協会、2000年9月
- [25] 武田昌輔『武田昌輔 税務会計論文集』、森山書店、2001年6月
- [26] 田中正明『公益法人の会計と税務』第2版、TKC出版、2012年9月
- [27] 出塚清治『公益法人・一般法人の税務実務－会計・税務と申告書作成－』、公益法人協会、2014年3月
- [28] 出塚清治・柴田美千代『詳解公益法人の会計・税務』、中央経済社、2009年10月
- [29] 出塚清治・辺土名厚 編著『公益法人・一般法人の会計実務』補訂版、公益法人協会、2013年8月
- [30] 富岡幸雄『税務会計学講義』第3版、中央経済社、2013年4月
- [31] 内閣総理大臣官房管理室 編『新公益法人会計基準の解説』、公益法人協会、1986年7月
- [32] 中田ちず子『実務家のための新公益法人の移行の手続きと会計・税務』、税務研究会出版局、2008年11月
- [33] 中田ちず子 編著 林圭一 大橋みどり 著『非営利法人の税務と会計：公益法人制度改革に関する法務・会計・税務を完全網羅』全訂版、大蔵財務協会、2009年10月
- [34] 中田ちず子『実務家のためのNPO法人の会計と税務』4訂版、税務研究会出版局、2012年4月
- [35] 中村利雄『法人税の課税所得計算』改訂版、ぎょうせい、1990年8月
- [36] 日本租税研究協会『税制参考資料集』平成25年度版、日本租税研究協会、2013年4月
- [37] 日本税理士連合会 編『税務六法』昭和40年版、ぎょうせい、1965年
- [38] 橋本徹・古田精司・本間正明 編『公益法人の活動と税制：日本とアメリカの財団・社団』清文社、1986年10月
- [39] 長谷川佐喜男 監修・西川吉典 著『公益法人移行成功のシナリオ1000の認定認可事例と課題解決例』、中央経済社、2011年8月
- [40] 林寿二『公益法人論』、湘南堂書店、1981年3月
- [41] 二見明『戦後租税史年表』、財経詳報社、1983年3月
- [42] 宮島洋『租税論の展開と日本の税制』、日本評論社、1986年9月

- [43] 宮本幸平『非営利組織会計テキスト』、創成社、2012年5月
- [44] 山内直人『ノンプロフィットエコノミー：NPOとフィランソロピーの経済学』、日本評論社、1997年7月
- [45] 山本守之『体系法人税法』30訂版、税務経理協会 2013年8月
- [46] 雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿：調査資料』、国税庁、1955年3月
- [47] 吉川満 監修 市川拓也 著『公益法人制度改革と新たな非営利法人制度：法律・税制・会計の抜本改革のすべて』、財経詳報社、2005年11月
- [48] 吉国二郎 総監修『戦後法人税制史』、税務研究会、1996年10月
- [49] 我妻榮・有泉亨・川井健『民法2 債権法』第3版、勁草書房、2009年2月
- [50] 我妻榮・有泉亨 他著『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—』第3版、日本評論社、2013年8月
- [51] 渡辺淑夫『公益法人課税の理論と実務』5訂版、財経詳報社、1994年10月
- [52] リーアム.M トマス.N 著、伊藤恭彦 訳『税と正義』、名古屋大学出版会、2006年11月、

<論文>

- [53] 相京博士「法人税法 22 条 4 項と会社法」、『税法学』(558)、日本税法学会、2007年11月、pp.3-21
- [54] 相京博士「わが国法人税法の所得概念」、『税法学』(570)、日本税法学会、2013年11月、pp.3-16
- [55] 浅妻章如「宗教法人のペット葬祭事業が収益事業に該当するとした事例」、『ジュリスト』(1328)、有斐閣、2007年2月15日、pp.162-164
- [56] 雨宮孝子「民法 100 年と公益法人制度—なぜ公益法人の設立は許可制なのか—」、『公益法人』27 (8)、公益法人協会、1998年8月、pp.10-15
- [57] 雨宮孝子「非営利法人の立法論」、『NBL』(767)、商事法務、2003年8月15日 pp.34-42
- [58] 新井隆一「公益法人課税・二つの課題」、『税研』1 (4)、日本税務研究センター、1986年3月、pp.3-9
- [59] 五十嵐邦彦「公益法人等の会計制度と収支計算書提出制度」、『税務弘報』45 (9)、中央経済社、1997年8月、pp.162-168

- [60] 池田守男 雨宮孝子 「『民』による公益の増進を目指して—新公益法人制度」、『ジュリスト』(1421)、有斐閣、2011年4月15日、pp.8-16
- [61] 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(1)、岐阜経済大学学会、2012年10月、pp.43-55
- [62] 石坂信一郎 「非営利法人課税の再考」、『會計』182(6)、森山書店、2012年12月、pp.784-796
- [63] 石坂信一郎 「わが国における非営利法人税制の起源」、『札幌学院大学経営論集』(6)、札幌学院大学総合研究所、2014年3月、pp.19-29
- [64] 石村耕治 「欧米主要国のNPO法制と税制」、『ジュリスト』(1105)、有斐閣、1997年2月1日、pp.39-49
- [65] 石村耕治 「公益法人制度改革と不透明な法人課税の動き～税における"公益性"を考える手がかりとして」、『税』61(6)、ぎょうせい、2006年6月、pp.4-20
- [66] 石村耕治 「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』(88)、獨協大学法学会、2012年8月、pp.142-105
- [67] 泉美之松 「公益法人の税制」、『ジュリスト』(870)、有斐閣、1986年10月15日、pp.21-25
- [68] 井藤半彌 「課税の基本原則」、『租税財政論集』第1集、日本租税研究協会、1965年
- [69] 伊藤義一 「治験等に起因して受領した寄附金の収益事業該当性」、『ジュリスト』(1288)、有斐閣、2005年4月15日、pp.165-167
- [70] 一高龍司 「宗教法人のペット葬儀業と法人税法上の収益事業該当性」、『民商法雑誌』141(2)、有斐閣、2009年11月、pp.238-246
- [71] 市丸吉左衛門 「シャープ勧告と法人税」、『税経通信』臨時増刊4(47)、税務経理協会、1949年、pp.28-35
- [72] 井上武史 「フランスの新たな非営利法人制度—fonds de dotation(寄附基金法人)の創設」、『岡山大学法学会雑誌』60(1)(通号209)、岡山大学法学会、2010年8月、pp.230-222
- [73] 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』(13)、龍谷大学大学院法学研究編集委員会、2011年7月 pp.19-33

- [74] 入山映「公益法人制度改革の現状と問題点」、『公益法人』35(2)(通号388)、公益法人協会、2004年2月、pp.6-13
- [75] 入山映「公益法人制度改革に潜む問題点—『公益』とはなにか、誰が決めるのか—」、『公益法人』36(2)(通号414)、公益法人協会、2007年2月、pp.2-5
- [76] 入山映「『不特定かつ多数』の曖昧性」、『非営利法人』43(2)(744)、全国公益法人協会、2007年2月、pp.2-3
- [77] 岩田陽子「アメリカのNPO税制」、『レファレンス』54(9)(通号644)、国立国会図書館調査及び立法考査局、2004年9月、pp.30-42
- [78] 上松公雄「宗教法人が営むペット葬祭業は収益事業に該当するとされた事例」、『月刊税務事例』38(2)(通号437)、財経詳報社、2006年2月、pp.21-25
- [79] 上松公雄「学校法人、医療法人、宗教法人等の公益法人等(NPO法人等を含む)」、『税理』50(8)、日本税理士会連合会、2007年6月、pp.193-234
- [80] 上松公雄「非営利法人に対する金融資産収益課税における問題点—非営利型法人に対する金融資産収益課税を中心として」、『非営利法人研究学会誌』(11)、非営利法人研究学会、2009年、pp.75-86
- [81] 上松公雄「非営利徹底法人及び共益的法人の異同と留意点—非営利型一般社団・財団法人の2種類の選択—」、『非営利法人』46(3)(通号781)、全国公益法人協会、2010年3月 pp.4-15
- [82] 占部裕典「公益法人税制の動向—その理論的背景と体系的位置づけの検討」、『租税法研究』(35)、租税法学会、2007年6月、pp.1-26
- [83] 江田寛「公益法人と法人税第2回事業の特定／収益事業の本質」、『非営利法人』37(4)(通号674)、全国公益法人協会、2001年4月、pp.64-70
- [84] 江田寛「公益法人と法人税第3回事業の特定／収益事業の本質その2」、『非営利法人』37(6)(通号676)、全国公益法人協会、2001年6月、pp.36-39
- [85] 江田寛「公益認定制度における『財務三基準』の意義」、『公益・一般法人』(826)、全国公益法人協会、2012年8月、pp.13-19
- [86] 大江晋也「公益法人への移行に伴う課税」、『税理』50(8)、日本税理士会連合会、2007年6月、pp.131-192
- [87] 大隈義和「『公益性』概念と結社の自由(1)『公益法人』制度改革を素材として」、『京女法学』(1)、京都女子大学法学部、2011年11月、pp.181-199

- [88] 大隈義和「『公益性』概念と結社の自由（2・完）『公益法人』制度改革を素材として」、『京女法学』（5）、京都女子大学法学部、2013年11月、pp.1-22
- [89] 大竹隆「NPO法人の社会的役割と支援税制—流山訴訟が提起した問題点=『時間寄付』再検証—」、『東北法学』（36）、東北大学大学院東北法学会、2010年9月、pp.95-131
- [90] 大竹隆「非営利法人に関わる課税判断—3件の裁判事例より—」、『東北法学』（39）、東北大学大学院東北法学会、2012年4月、pp.95-119
- [91] 太田達男「特集 110年ぶりの公益法人制度抜本改革を総括する（3）公益法人制度改革 3法成立までの経緯（1）与党3党提言から中間法人法成立まで」、『公益法人』43（6）（通502）、公益法人協会、2014年6月、pp.7-14
- [92] 大森健「特定非営利法人における収益事業の問題点」、『法学論集』40（2）、鹿児島大学法学会、2006年3月、pp.89-110
- [93] 岡村勝義「正味財産と資産対応の意義と展開—公益法人会計基準の変遷に係らせて—」、『非営利法人研究学会誌』（12）、2010年、非営利法人研究学会、pp.51-64
- [94] 岡村勝義「公益法人会計基準の現状と課題」、『会計』179（4）、森山書店、2011年4月、pp.495-507
- [95] 岡村勝義「公益法人の制度転換と会計枠組みの変化」、『産業経理』72（2）、産業経理協会、2012年7月、pp.4-15
- [96] 岡村勝義「一般社団法人における『基金』—負債か、純資産（正味財産）か—」、『会計』183（2）、森山書店、2013年2月、pp.164-178
- [97] 岡村勝義「一般社団法人における『基金』の会計的性質」、『商学論纂』54（6）、中央大学商学研究会、2013年3月、pp.29-55
- [98] 落合誠一「会社の営利性について」、『企業法の理論：江頭憲治郎先生還暦記念』上巻、商事法務、2007年1月、pp.3-26.
- [99] 小野晶子「『有償ボランティア』という働き方—その考え方と実態—」、『労働政策レポート』（3）、労働政策研究・研修機構（<http://www.jil.go.jp/institute/rodo/2005/documents/repo003.pdf>）、2005年3月、最終アクセス2014年12月25日
- [100] 尾上選哉「非営利法人と課税所得」、『税務会計研究』（22）、税務会計研究学会、2011年、pp.33-48
- [101] 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（2）、

日本税務研究センター、2012年7月、pp.86-91

- [102] 小幡純子「公益認定等審議会の意義・役割」『ジュリスト』(1421)、有斐閣、2011年4月15日、pp.17-23
- [103] 金子宏「税制と公平負担の原則—所得税を中心として」、『ジュリスト』(506)、有斐閣、1972年6月1日、pp.20-25
- [104] 金子宏「所得税の課税ベース—所得概念の再検討を中心として—」、『租税法研究』(17)、租税法学会、1989年10月、pp.1-25
- [105] 金子宏「シャープ勧告の歴史的意義—21世紀に向けて—」『租税法研究』(28)、有斐閣、2000年10月、pp.1-33
- [106] 金子宏「公益法人制度と公益法人税制の改革(2・完)」、『税研』24(2)、日本税務研究センター、2008年9月、p.10
- [107] 金子宏「我が国税制の回顧と展望(第4回)公正妥当な会計処理の基準法人税法(22条4項)について」、『租税研究』(707)、日本租税研究協会、2008年9月、pp.5-16
- [108] 金子宏「新公益法人制度に実をもたせる公益法人税制の改革」、『都市問題』99(12)、後藤・安田記念東京都市研究所、2008年12月、pp.62-71
- [109] 金子良太「正味財産の意義と変革」、『月刊公益法人』40(8)、全国公益法人協会、2009年9月、pp.2-3
- [110] 金子良太「非営利組織におけるボランティアの会計」、『早稲田商学』(434)、早稲田商学同攻会、2013年1月、pp.981-998
- [111] 兼平裕子「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人—収益事業課税と寄付金税制の検討—」、『税法学』(553)、日本税法学会、2005年5月、pp.51-68
- [112] 兼平裕子「法人論の現代的機能—民法上の法人論から公益法人課税の根拠論へ—」、『愛媛法学会雑誌』38(1・2)、愛媛大学法学会、2012年1月、pp.43-88
- [113] 川村義則「公益法人会計基準にみる非営利法人会計の基礎概念」、『非営利法人研究学会誌』(12)、非営利法人研究学会、2010年、pp.1-10
- [114] 神作裕之「一般社団法人と会社—営利性と非営利性」、『ジュリスト』(1328)、有斐閣、2007年2月15日、pp.36-45
- [115] 岸田貞夫「寄附金控除制度の見直しと公益法人課税—"公益性"の概念を中心として—」、『税』63(9)、2008年9月、ぎょうせい、pp.4-19

- [116] 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6月、ぎょうせい、pp.4-20
- [117] 岸田雅雄「法人税の課税ベース」、『租税法研究』(通号17)、有斐閣、1989年10月、pp.26-49
- [118] 岸田雅雄「資本についての会社法・企業会計・税法の考え方」、『税理』49(7)、ぎょうせい、2006年5月、pp.20-25
- [119] 北野弘久「シャープ勧告における『公平課税』—その特質と限界—」、『税制研究』(54)、税制経営研究所、2008年8月、pp.13-22
- [120] 桑原隆広「福祉 NPO 流山訴訟控訴事件」、『判例地方自治』(263)、ぎょうせい、2005年5月、pp.112-115
- [121] 公益認定等委員会事務局 編「公益法人税度の国際比較概略—英米独仏を中心にして—」、https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20130801_kokusai_hikaku.pdf、最終アクセス2014年12月23日
- [122] 小島廣光「公益法人制度改革における参加者の行動」、『札幌学院大学経営論集』(6)、札幌学院大学総合研究所、2014年3月、pp.31-96
- [123] 小林芳子「諸外国の税制から考える我が国の新たな非営利事業体税制のあり方(上)」、『税経通信』63(1)(通号889)、税務経理協会、2008年1月、pp.179-192
- [124] 小林芳子「諸外国の税制から考える我が国の新たな非営利事業体税制のあり方(下)」、『税経通信』63(2)(通号890)、税務経理協会、2008年2月、pp.191-202
- [125] 小宮徹・杉山学・苅米裕 他「座談会 新制度に適ったもう一つの会計指針 一般社団法人 一般財団法人 会計基準の設定は可能か」、『非営利法人』43(1)(通号743)、全国公益法人協会、2007年1月、pp.4-25
- [126] 小宮山隆「税務調査の実例(78)」、『税務会計』(1997)、税務経営研究会、2014年11月15日、pp.10-12
- [127] 齋藤真哉「非営利組織の公益性評価—公益認定の基準を踏まえて」、『非営利法人研究学会誌』(11)、非営利法人研究学会誌編集委員会、2009年、pp.36-47
- [128] 齊藤永幸「非営利組織による寄附金集めの最新動向」、『非営利法人』43(12)(通号754)、全国公益法人協会、2007年12月、pp.4-14
- [129] 酒井貴子「宗教法人のペット葬祭事業が法人税法上収益事業に該当すると判断さ

- れた事例」、『速報判例解説』(2)、速報判例解説編集委員会、2008年4月、pp.299-302
- [130] 酒井貴子「ペット等の遺骨の保管施設が固定資産税等の非課税資産に当たるとされた事例」、『速報判例解説』(3)、速報判例解説編集委員会、2008年10月、pp.299-302
- [131] 堺貴晴「公益法人等におけるみなし寄附金の検討—損金算入の可否と帰属年度の問題を中心として—」、『会計専門職紀要』(4)、熊本学園大学大学院会計専門職研究科会計専門職紀要編集委員会、2013年3月、pp.67-75
- [132] 櫻井罔郎「ペット供養課税処分取消訴訟判決と宗教判断基準」、『宗教法』(25)、宗教法学会、2006年、pp.99-122
- [133] 佐々木浩「平成20年度公益法人税制の改正について」、『租税研究』(708)、日本租税研究協会、2008年10月、pp.66-89
- [134] 佐藤七郎「改正法人税法の解説」、『改正税法の解説：4月1日施行』税経通信 臨時増刊号、税務経理協会、1950年、pp.63-101
- [135] 茂垣志乙里「NPO 法人の収益事業に対する課税問題の研究：『公益性』基準の導入と今後の方向性について」、『専修法研論集：専修大学大学院紀要』(52)、専修大学大学院神田学友会、2013年3月、pp.43-132
- [136] 品川芳宣「課税所得と企業利益の関係」、『租税研究』(668)、日本租税研究協会、2005年6月、pp.45-56
- [137] 品川芳宣「法人税性格論の史的考察—配当二重課税論議から事業体課税論議までの軌跡」、『税大ジャーナル』(7)、税務大学校研究部、2008年2月、pp.28-38
- [138] 渋谷幸夫「機関再構築の徹底検証 第7回 法人の能力(1) —公益法人の権利能力・行為能力—」、『月刊公益法人』28(10)、全国公益法人協会、1997年10月、pp.14-25
- [139] 清水節「占領下の宗教制度改革--宗教法人令の起草過程を中心に」、『日本歴史』(675)、日本歴史学会、2004年8月、pp.78-94
- [140] 鈴木明男「わが国法人税法の課税所得概念について」、『千葉敬愛経済大学研究論集』(通号13)、千葉敬愛経済大学経済学会、1977年12月、pp.127-146
- [141] 砂原庸介「公益法人制度改革—『公益性』をめぐる政治過程の分析—」『公共政策研究』(12)、日本公共政策学会、2012年、pp.17-31

- [142] 関英昭「法人の『営利性』『公益性』『非営利性』を考える」、『共済と保険』41 (1) (487)、共済保険研究会、1999年1月、pp.16-24
- [143] 関英昭「法人の種類とその実態－公益と営利に関する法人制度の姿－」、『にじ：協同組合経営研究誌』(641)、協同組合経営研究所、2013年春、pp.71-87
- [144] 高田京子「非営利組織体における会計目的」、『田園調布学園大学紀要』(3)、田園調布学園大学人間福祉学部、2008年度、pp.137-148
- [145] 高山昌茂「平成20年公益法人会計基準適用を巡る諸問題」、『公益・一般法人』(822)、全国公益法人協会、2012年6月1日、pp.4-11
- [146] 竹内良夫「社会的ニーズと『公平の原則』」、『税制研究』(56)、税制経営研究所、2009年9月、pp.70-77
- [147] 武田昌輔「法人税法の改正」、『国税速報』(1607)、大蔵財務協会、1963年4月25日、pp.22-27
- [148] 武田昌輔「公益法人等に係る所得課税の基本問題」、『非営利法人』43 (1) (743)、全国公益法人協会、2007年1月、pp.28-35
- [149] 武田昌輔「新公益法人制度と税制の考え方」、『税理』50 (8)、日本税理士会連合会、2007年6月、pp.79-85
- [150] 武田昌輔「公益法人税制の基本問題」、『月刊公益法人』40 (1)、全国公益法人協会、2009年1月、pp.2-3
- [151] 武田昌輔「法人税の原点を探る (第86回) 法人税改正の重要問題 (1) 資本等取引・資本金等の額」、『月刊税務事例』42 (12) (通号495)、財経詳報社、2010年12月、pp.71-76
- [152] 武田昌輔「総論」、『日税研論集』(60)、日本税務研究センター、2011年3月、pp.3-42
- [153] 忠岡博「判例研究 宗教法人が行うペットの葬祭の収益事業該当性」、『税法学』(554)、日本税法学会、2005年11月、pp.115-124
- [154] 忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」、『税法学』(562)、日本税法学会、2009年11月、pp.203-213
- [155] 田中章義「『公益的法人』の会計について－非営利会計研究序説－」、『東京経大会誌』(198)、東京経大会誌編集委員会、1996年9月、pp.61-82
- [156] 田中治・忠岡博「判例分析ファイルその62 有償ボランティアに対する法人課税の是非」『税経通信』60 (2)、税務経理協会、2005年2月、pp.155-163

- [157] 田中治「宗教法人のペット葬祭業の収益事業該当性」、『月刊税務事例』44（5）、
財経詳報社、2011年5月、pp.48-56
- [158] 田中實「公益法人制度の沿革と現況」、『ジュリスト』（870）、有斐閣、1986年10
月15日、pp.10-14
- [159] 田中義幸「公益法人等が行う『請負業』に生じがちな問題」、『税理』47（13）、ぎ
ょうせい、2004年10月、pp.179-186
- [160] 田中義幸「変わる公益法人税制と実務ポイント（第3回）収益事業の範囲と法人
間の移動」、『税理』51（3）、ぎょうせい、2008年3月、pp.112-118
- [161] 田中義幸「寄附金税制の研究（第10回）みなし寄附金の経理と税務」、『税理』55
（13）、ぎょうせい、2012年10月、pp.83-87
- [162] 谷山治雄「シャウプ勧告に先行する税制改革について」、『税制研究』（54）、税制
経営研究所、2008年8月、pp.23-33
- [163] 知原信良「非営利組織の課税問題」、『ジュリスト』（1261）、有斐閣、2004年2
月1日、pp.175-183
- [164] 鶴田泰三「医療機関が行う治験行為は請負業として収益事業に該当するとされた
事例」、『税務事例』38（2）、財経詳報社、2006年2月 pp.12-16
- [165] 戸井健太郎「非営利団体に対する公共政策と課税—福祉NPO 流山訴訟を素材とし
て—」、『税法学』（565）、日本税法学会、2011年5月、pp.171-181
- [166] 土肥寿員「公益法人100年の軌跡（1）公益法人制度の誕生と報徳社」、『公益法人』
30（6）（通号346）、公益法人協会、2001年6月、pp.26-29
- [167] 戸江千枝「公益法人等収益事業課税の法理論的検討：収益事業限定列举による課
税の限界を出発点として」、『西南学院大学大学院法学研究論集』（28）、西南
学院大学大学院、2012年1月、pp. 23-60
- [168] 富永さとる「公益目的事業の論理構造と事業のまとめ方—『不特定多数の者の利
益』概念及び収支相償との関連で—」、『月刊公益法人』40（1）（通号447）、
全国公益法人協会、2009年1月、pp.13-22
- [169] 富永さとる「改めて問う、収支相償規定の問題性と運用の焦点—新委員会への提言」
『非営利法人』（782）、全国公益法人協会、2010年4月、pp.13-26
- [170] 朝長英樹「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
務大学校論叢』（51）、税務大学校、2006年6月、pp.299-385

- [171] 豊田光雄「公益法人制度改革と新・新公益法人会計基準（『2008年基準』）」、『研究紀要』（10）、関西国際大学、2009年3月、pp.163-174
- [172] 中尾敏充「1896（明治29）年営業税法の制定と税務管理局官制」、『近畿大学法学』39（1・2）、近畿大学法学会、1991年12月、pp.1-52
- [173] 中里実「所得税・法人税は所得に対して課される租税か—小規模企業の課税を中心に—」、『一橋論叢』91（6）、一橋大学一橋学会一橋論叢編集所、1984年6月、pp.787-808
- [174] 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）、非営利法人研究学会、2007年、pp.63-79
- [175] 中島智人「英国のチャリティ制度改革—チャリティ法人の導入を中心に—」、『公益法人』43（2）、公益法人協会、2014年2月、pp.12-17
- [176] 中田ちず子「公益社団・財団法人、一般社団・財団法人の税制の概要とみなし寄附金制度の問題点」、『月刊税務事例』44（9）、2012年9月、財経詳報社、pp.44-52
- [177] 中田裕康「公益法人制度の問題の構造」、『NBL』（767）、商事法務、2003年8月15日、pp.12-22
- [178] 永橋利志「NPO法人の提供する『ふれあいサービス』事業は収益事業たる請負業に該当するとされた事例」、『税務事例』38（2）、財経詳報社、2006年2月、pp.17-20
- [179] 中村仁「非営利公益団体の法人格取得と内部統治に関する一考察—中間法人法の成立による影響に関する検討」、『情報学研究：東京大学大学院情報学環紀要』（76）、東京大学大学院情報学環、pp.45-63
- [180] 灘野正規「公益法人等の収支計算書の提出制度について」、『公益法人』26（6）、公益法人協会、1997年6月、pp.7-12
- [181] 成道秀雄「原則課税・原則非課税の論点」、『公益法人』36（4）、全国公益法人協会、2005年4月、pp.4-11
- [182] 成道秀雄・江田寛・苅米裕 他「座談会 新非営利法人税制を斬る！！原則課税か原則非課税か」、『月刊公益法人』36（10）（通号408）、全国公益法人協会、2005年10月、pp.4-23
- [183] 成道秀雄「非営利法人税制の史的変遷と今後の課題」、『非営利法人』42（4）（通

号 734)、全国公益法人協会、2006年4月、pp.4-13

- [184] 成道秀雄「非営利型法人」、『日税研論集』(60)、日本税務研究センター、2011年3月、pp.99-129
- [185] 成道秀雄「非営利法人税制の今後の課題」、『税経通信』69(2)(通号979)、税務経理協会、2014年2月、pp.17-22
- [186] 西田 富一「公益法人等、人格なき社団等の課税強化の意味するもの」、『税経新報』(495)、税経新人会全国協議会、2003年1月、pp.11-16
- [187] 西野徹雄「公益法人税制とNPO法案」、『国士館法学』(29)、国士館大学法学会、1997年、pp.67-110
- [188] 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)、有斐閣、1997年2月1日、pp.50-55
- [189] 能見善久「新公益認定制度と公益認定に関する問題」『ジュリスト』(1421)、有斐閣、2011年4月15日、pp.24-31
- [190] 野田秀三「一般社団・一般社団法人」、『日税研論集』(60)、日本税務研究センター、2011年3月、pp.65-98
- [191] 橋本哲曙「公益法人の指導監督に関する基準について—公益法人行政の推移と現状—」、『ジュリスト』(870)、有斐閣、1986年10月15日、pp.26-33
- [192] 橋本俊也「公益法人におけるみなし寄附金の事例別計算」、『公益・一般法人』(850)、全国公益法人協会、2013年8月1日、pp.15-25
- [193] 長谷川哲嘉「非営利会計における正味財産の部の区分について」、『税経通信』60(2)(通号845)、税務経理協会、2005年2月、pp.25-38
- [194] 長谷川哲嘉「非営利会計の混迷」、『早稲田商学』(432)、早稲田商学同攻会、2012年6月、pp.111-174
- [195] 長谷川哲嘉「非営利会計基準の意義を問う—制度に歪められた平成20年公益法人会計基準—」『公益・一般法人』(849)、全国公益法人協会、2013年7月15日、pp.4-11
- [196] 初谷勇「非営利法人政策と中間法人」、『大阪商業大学論集』1(3)(通号139)、大阪商業大学商経学会、2006年1月 pp.61-82
- [197] 初谷勇「中間法人と公益法人制度改革」『非営利法人研究学会誌』(10)、非営利法人研究学会、2008年、pp.89-106

- [198] 初谷勇「中間法人の転生」、『大阪商業大学論集』5 (3) (通号 154)、大阪商業大学商経学会、2009年9月 pp.23-39
- [199] 初谷勇「内閣府・実態調査結果にみる 公益社団・財団法人における寄附金収入の実態と税額控除制度の影響」『公益・一般法人』(872)、全国公益法人協会、2014年7月1日、pp.12-23
- [200] 林仲宣「判例から学ぶ税法 宗教法人が行うペット葬祭事業が収益事業に該当するとした事案」、『法律のひろば』59 (5)、ぎょうせい、2006年5月、pp.66-70
- [201] 原一郎「公益社団・財団法人(消費税、合併を含む)」、『日税研論集』(60)、日本税務研究センター、2011年3月、pp.43-64
- [202] 原純夫「税制勧告書全文の解説」、『別冊財政』、大蔵財務協会、1949年9月、
- [203] 平田敬一郎「法人税制の改正にいてマーシャウプ勧告を中心として」、『企業会計』、中央経済社、1949年10月、pp.17-22
- [204] 平田敬一郎「法人税の改正と其の根本思想」、『シャウプ勧告の全面的研究』、日本租税研究協会、1950年2月、pp.103-109
- [205] 平田敬一郎「シャウプ勧告に基づく国税の改正」、『自治研究』26 (3)、良書普及会、1950年3月、pp.3-52
- [206] 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)、有斐閣、2004年4月1日、pp.123-130
- [207] 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析(1) 政策税制の租税法学的考察」『國家學會雑誌』117 (11・12) (通号 1064)、有斐閣、2004年12月、pp.1021-1129
- [208] 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析(2) 政策税制の租税法学的考察」『國家學會雑誌』118 (1・2) (通号 1065)、有斐閣、2005年2月、pp.1-110
- [209] 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析(3) 政策税制の租税法学的考察」『國家學會雑誌』118 (3・4) (通号 1066)、有斐閣、2005年4月、pp.220-322
- [210] 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析(4・完) 政策税制の租税法学的考察」『國家學會雑誌』118 (5・6) (通号 1067)、有斐閣、2005年6月、pp.487-599
- [211] 星田幸太郎「わが国法人税法における課税所得概念—制度史の視点から評価損益を中心として—」、『熊本学園商学論集』18 (1)、熊本学園大学商学会、2013年10月、pp.25-61
- [212] 堀田力「市民労働とボランティア～流山訴訟が社会に問いかけたもの～」、『月刊

- 自治研』(546)、自治労サービス、2005年3月5日、pp.1-10
- [213] 堀田力「公益認定は本来事業と営利事業の本質的な違いを見極めるべき」『税理』52(1)、日本税理士会連合会、2009年1月、pp.2-5
- [214] 堀田力「制度設計の歪みが起こす問題点」『ジュリスト』(1421)、有斐閣、2011年4月15日、pp.32-38
- [215] 増井良啓「租税法における水平的公平」、『公法学の法と政策』上、有斐閣、2000年
- [216] 増井良啓「多様な事業組織をめぐる税制上の問題点」、『フィナンシャル・レビュー』(69)、財務省財務総合政策研究所、2003年12月、pp.95-123
- [217] 増井良啓「法人税の課税ベース」、『租税法の基本問題』、有斐閣、2007年
- [218] 増井良啓「租税法入門 第13回法人税1 法人税の基礎」、『法学教室』(367)、有斐閣、2011年4月、pp.108-116
- [219] 増井良啓「租税法入門 第14回法人税2 納税義務者」、『法学教室』(367)、有斐閣、2011年4月、pp.133-140
- [220] 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(298)、立命館大学法学部・法学研究科・法務研究科、2004年、pp.406(1714)-417(1725)
- [221] 三木 義一・木村 直義「判例分析ファイルその67 宗教法人と収益事業—ペット供養訴訟を素材として—」、『税経通信』60(9)(通号852)、税務経理協会、2005年7月、pp.213-219
- [222] 水野忠恒「新たな非営利法人税制の構築」、『非営利法人』42(2)(732)、全国公益法人協会、2006年2月、pp.4-17
- [223] 水野忠恒「公益法人制度改革と税制改正」、『税研』24(2)(通号141)、日本税務研究センター、2008年9月、pp.31-41
- [224] 宮川博史「新制度における基金制度の導入とその影響」、『非営利法人』(752)、全国公益法人協会、2007年10月、pp.10-16
- [225] 宮澤佳廣「公益法人制度改革と宗教法人制度—公益性という視点からの検討—」『神道宗教』(231)、神道宗教学会、2013年7月、pp.33-62
- [226] 民間法制・税制調査会(堀田力・山田二郎・太田達男 編集)「公益法人制度改革—これでよいのか政府の構想～民間の力を活かす22の提案～」、<http://www.k>

ohokyo.or.jp/kohokyo-weblog/non-profit/image/m0409/040930-4.pdf、最終
アクセス 2014 年 12 月 22 日

- [227] 村山秀幸「移行申請書から読み解く財務基準の知識とポイント (3) 収支相償の計算について」、『月刊公益法人』39 (10)、全国公益法人協会、2008 年 10 月、pp.24-33
- [228] 村山秀幸「公益認定法における収支相償計算の実務的な問題と運用上の考察—毎事業年度の規制を如何に克服するか」、『公益・一般法人』(807)、全国公益法人協会、2011 年 10 月 15 日 pp.26-46
- [229] 村山秀幸「非営利型法人が抱える税務問題の追究『特別の利益』の供与と財産移転を巡って」、『公益・一般法人』(810)、全国公益法人協会、2011 年 12 月 1 日 pp.4-21
- [230] 森泉章「公益法人法制の現況とありかた」、『ジュリスト』(870)、有斐閣、1986 年 10 月 15 日、pp.15-20
- [231] 守永誠治「公益法人の税務会計をめぐる諸問題」、『會計』127 (1)、森山書店、1985 年 1 月、pp. 116-128
- [232] 八ツ尾順一「税法における資本等取引と損益取引の区分」、『税理』49 (7)、ぎょうせい、2006 年 5 月、pp.26-32
- [233] 山本守之「シャープ勧告税制のしくみについて、その意義と特徴」、『税制研究』(54)、税制経営研究所、2008 年 8 月、pp.34-42
- [234] 山本守之「『法人擬制説』と『法人実在説』の誤り」、『税経通信』66 (9) (通号 941) 、税務経理協会、2011 年 8 月、pp.8-11
- [235] 吉川滋「公益法人等の金融資産収益に対する課税」、『研究年報社会科学研究』(29)、山梨学院大学大学院社会科学研究科、2009 年 2 月 15 日、pp. 147-185
- [236] 吉田和男「租税と民主主義 3 公平な税制とはなにか—垂直的公平 1」、『時の法令』(1314)、雅粒社、1987 年 9 月 30 日、pp.51-58
- [237] 吉田和男「租税と民主主義 4 公平な税制とはなにか—垂直的公平 2」、『時の法令』(1316)、雅粒社、1987 年 10 月 30 日、pp.37-45
- [238] 吉田和男「租税と民主主義 5 公平な税制とはなにか—水平的公平 1」、『時の法令』(1318)、雅粒社、1987 年 11 月 30 日、pp.46-54
- [239] 吉田和男「租税と民主主義 6 公平な税制とはなにか—水平的公平 2」、『時の法令』

(1318)、雅粒社、1987年12月30日、pp.37-47

[240] 吉田克己「租税原則と公平な課税」、『税制研究』(56)、税制経営研究所、2009年9月、pp.107-114

[241] 渡辺充「有償ボランティア活動とNPO法人の収益事業課税—いわゆる流山訴訟—」、『税務事例』37(1)、財經詳報社、2005年1月、pp.1-7

[242] 渡辺充「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2条13号所定の収益事業に当たるとされた事例」、『判例時報』(2039)、判例時報社、2009年7月1日、pp.154-158

<その他>

[243] 朝日新聞「控訴審も棄却の判決 有償ボランティア課税取り消し訴訟 堀田氏『法に不備』」、『朝日新聞』千葉版、2004年11月18日朝刊、13面

[244] 公益法人協会「公益法人関連用語集」、<http://www.kohokyo.or.jp/kohokyo-weblog/yougo/>、最終アクセス2014年8月22日

[245] 公益法人制度改革に関する有識者会議「公益法人制度改革に関する有識者会議報告書」、2004年11月19日、<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/h161119houkoku.pdf>、最終アクセス2014年12月31日

[246] 国税庁「新たな公益法人関係税制の手引」、2012年9月、<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/hojin/koekihojin.pdf>、最終アクセス2014年12月23日

[247] 国税庁「質疑応答事例：公益財団法人の交際費課税上の資本又は出資の額」、<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/15/05.htm>、最終アクセス2014年12月31日

[248] 国税庁「統計年報」、<https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm>、最終アクセス2014年12月31日

[249] 国税庁「法人税基本通達」、<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kihon/hojin/01.htm>、最終アクセス2014年12月25日

[250] 国立国会図書館「国会会議録検索システム」、<http://kokkai.ndl.go.jp/>

[251] 国立国会図書館「帝国議会議録検索システム」、<http://teikokugikai-i.ndl.go.jp/>

[252] 国立国会図書館「デジタルコレクション：官報」、<http://dl.ndl.go.jp/#kanpo>

- [253] 五社神社諏訪神社「ご祈祷」、<http://www.gosyajinjya-suwajinjya.or.jp/prayer.php>、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [254] 裁判所「裁判例情報」、<http://www.courts.go.jp>、最終アクセス 2014 年 1 月 4 日
- [255] 財務省「非営利法人に対する課税の取扱い」、http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/251.htm、最終アクセス 2014 年 12 月 22 日
- [256] 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」、1983 年 11 月、http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s5811_kongonozeisei.pdf、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [257] 税制調査会「わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－ 答申」第 2 個別税目の現状と課題 2 法人課税、2000 年 7 月 14 日、<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/zeichof09.pdf>、最終アクセス 2014 年 12 月 30 日
- [258] 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」2007 年 11 月、<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/191120a.pdf>、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [259] 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」、2005 年 6 月、<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/170617.pdf>、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [260] 税制調査会 法人課税ディスカッショングループ「法 D5-2（法人課税 DG⑤公益法人等課税）」、2014 年 5 月 9 日、http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion3/2014/_icsFiles/afieldfile/2014/05/09/26dis35kai4_2.pdf、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [261] 税制調査会 法人課税ディスカッショングループ「税制調査会（第 3 回法人課税ディスカッショングループ・第 3 回基礎問題小委員会）議事録」、http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion3/2014/_icsFiles/afieldfile/2014/08/14/26kiso3kai_1.pdf、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [262] 総務省「平成 20 年度版公益法人に関する年次報告」、https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/common/index.do?contentsKind=110&gyouseiNo=00&contentsNo=00502&syousaiUp=1&procNo=contentsdisp&renNo=23&contentsType=02&houjinSerNo=&oshiraseNo=&bunNo=1120027413&meiNo=11

20022345&seiriNo=undefined&edaNo=undefined&iinkaiNo=undefined&topFlg=0、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日

- [263] 総務省大臣官房管理室公益法人行政推進室「公益法人会計基準の見直しに関する論点の整理（中間報告）の公表」、2001 年 12 月、http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/283520/www.soumu.go.jp/s-news/2001/011219_1.html、最終アクセス 2014 年 12 月 30 日
- [264] 内閣官房行政改革推進本部事務局「公益法人の実態把握に係るアンケート調査結果」、http://www.gyokaku.go.jp/siryoku/koueki/pdf/0609_jitai_anq.pdf、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [265] 内閣官房行政改革推進事務局「行政改革大綱」、2000 年 12 月 1 日、<http://www.gyokaku.go.jp/about/taiko.html>、最終アクセス 2014 年 12 月 12 日
- [266] 内閣官房行政改革推進事務局「行政委託型公益法人等改革の視点と課題」、2001 年 3 月、http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki/siten_kadai/siten_kadai.pdf、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [267] 内閣官房行政改革推進事務局「公益法人制度の抜本的改革について」、<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/>、最終アクセス 2014 年 12 月 22 日
- [268] 内閣官房行政改革推進事務局「1. 特定非営利活動促進法案に対する附帯決議」、1998 年 3 月 17 日、<http://www.gyokaku.go.jp/siryoku/yusiki/siten-betu1.pdf>、最終アクセス 2014 年 12 月 22 日
- [269] 内閣官房行政改革推進事務局行政委託型公益法人等改革推進室「公益法人制度の抜本的改革に向けて（論点整理）」(4) 公益の定義について、2002 年 8 月 2 日、<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/ronten/3.pdf>、最終アクセス 2014 年 12 月 31 日
- [270] 内閣府「『公益法人の設立許可及び指導監督基準』及び『公益法人に対する検査等の委託等に関する基準』について」、1996 年 9 月 20 日・1997 年 12 月 16 日及び 2006 年 8 月 15 日改正、http://www.jacsw.or.jp/01_csw/03_kokaijoho/common/files/kouekihojin.pdf、最終アクセス 2014 年 12 月 30 日
- [271] 内閣府「公益法人制度改革の進捗と成果について」、https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/sintyoku_seika.pdf、最終アクセス 2014 年 8 月 20

目

- [272] 内閣府「平成 21 年度特例民法法人に関する年次報告」、https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/common/index.do?contentsKind=110&gyouseiNo=00&contentsNo=00502&syousaiUp=0&procNo=contentsdisp&renNo=9&contentsType=03&houjinSerNo=undefined&oshiraseNo=undefined&serNo=&bunNo=0&meiNo=0&seiriNo=undefined&edaNo=undefined&iinkaiNo=undefined&topFlg=1&flgBack=true&act=backButton、最終アクセス 2014 年 12 月 18 日
- [273] 内閣府「平成 25 年公益法人に関する概況（移行期間の総括）」、2014 年 8 月、https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/common/index.do?contentsKind=110&gyouseiNo=00&contentsNo=00501&syousaiUp=0&procNo=contentsdisp&renNo=2&contentsType=03&houjinSerNo=undefined&oshiraseNo=undefined&bunNo=0&meiNo=0&seiriNo=undefined&edaNo=undefined&iinkaiNo=undefined&topFlg=0、最終アクセス 2014 年 12 月 18 日
- [274] 内閣府公益認定等委員会「『公益法人会計基準』の運用指針」、2008 年 4 月 11 日、<http://www.zenjohren.or.jp/pdf/kaikeikijunnounyousisin.pdf>、最終アクセス 2014 年 12 月 12 日
- [275] 内閣府公益認定等委員会「公益法人会計基準について」「公益法人会計基準」、2008 年 4 月 11 日、<http://www.zenjohren.or.jp/pdf/kouekihoujinkaikeikijun.pdf>、最終アクセス 2014 年 12 月 12 日
- [276] 内閣府公益認定等委員会「公益認定等に関するガイドライン（公益認定等ガイドライン）」、2008 年 4 月（2013 年 1 月改定）、https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/common/index.do?contentsKind=120&gyouseiNo=00&contentsNo=00201&syousaiUp=1&procNo=contentsdisp&renNo=1&contentsType=02&houjinSerNo=&oshiraseNo=&bunNo=1120473055&meiNo=1120530227&seiriNo=undefined&edaNo=undefined&iinkaiNo=undefined&topFlg=0、最終アクセス 2014 年 8 月 21 日
- [277] 内閣府公益法人行政担当室「公益社団法人及び公益財団法人の寄附金収入に関する実態調査」、『公益・一般法人』（860）、全国公益法人協会、2014 年 1 月 1 日、pp.106-120

- [278] 非営利法人データベースシステム NOPODAS 「非営利法人の動向」、<http://nopodas.com/contents.asp?code=10001009&idx=101131>、最終アクセス 2014 年 3 月 13 日
- [279] 文部科学省 「私立学校振興助成法等の施行について」、http://www.mext.go.jp/b_menu/hakusho/nc/t19760408001/t19760408001.html、最終アクセス 2014 年 12 月 25 日
- [280] 法務省 「一般社団法人及び一般財団法人制度 Q&A」、<http://www.moj.go.jp/MINJI/minji153.html>、最終アクセス 2014 年 12 月 31 日
- [281] e-gov 法令データ提供システム、<http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxsearch.cgi>
- [282] Legal Information Institute “26 U.S. Code § 501 - Exemption from tax on corporations, certain trusts, etc.”、<http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/501>、最終アクセス 2014 年 12 月 25 日
- [283] LEX/BD、<http://www.tkclex.ne.jp>