

判例研究

NPO法人の建物貸付業・ホンモロコ養殖業等の 収益事業該当性が争われた事例

(東京地方裁判所平成28年3月29日判決, 平成26年(行ウ)第190号,
法人税決定処分等取消請求事件, 請求棄却, 税資266号順号12835)

鈴木 恵(税理士) 高橋祐介(名古屋大学教授) 本部勝大(日本学術振興会特別研究員)

目次

I 事実の概要

- 1 提訴までの経緯
- 2 当事者の主張

II 判旨

- 1 本件建物貸付業の不動産貸付業該当性について
- 2 本件ホンモロコ事業の物品販売業該当性について

- 3 本件シズル事業の出版業該当性について

III 検討

- 1 問題の所在
- 2 NPO法人課税と本判決の論理
- 3 本判決の示す問題の検討
- 4 おわりに

I 事実の概要

1 提訴までの経緯

納税者・原告Xは、平成16年10月に伝統工芸に関する交流施設の設置等を通じた地域づくりへの寄与等を定款上の目的・事業として成立した特定非営利活動法人(NPO法人)であり、平成17年にホームレスの社会復帰に寄与すること等がその目的・事業に加えられ、翌年、既存ホテル等の建物施設運営・管理が目的・事業に追加された。Xの代表は、設立以来Xの理事長である訴外Aである。

Xは、平成19年から21年の各事業年度(暦年。本件各事業年度)において、㊦ホームレス及びそれに準じる者(ホームレス等)に対して建物の居室を居住用として貸し付ける事

業(本件建物貸付業)、㊧淡水魚であるホンモロコを養殖し、放流又は販売する事業(本件ホンモロコ事業)、㊨生活情報等を掲載した地域情報誌である「シズル」を作成して無料で配布する事業(本件シズル事業)、㊩ホテルの運営事業(本件ホテル事業)、㊪ホームレス等に対する就業機会の提供等の支援事業(ホームレス等支援事業)等を行っていた。

㊦本件建物貸付業において、Xは、ホームレス等の世帯に対し、建物部分賃貸借契約又は定期賃貸住宅契約(本件各賃貸借契約)を締結し、建物の居室を住宅用として有償で貸し付けている。入居者はXに対し、賃料、水道光熱費、共益費及び補償金、契約更新の際の更新料を支払うこととされていたほか、入居者が建物の損傷その他の損害を与えた場合には、Xに修理費用を支払うか損害を賠償す

ることとされていた。Xが入居者に無償で食事や生活用品などを提供し、就労支援や実地研修を行うことは、本件各賃貸借契約の内容とされていない。ただしXは、上記の貸付を、社会福祉法2条3項8号にいう「生活困難者のために、無料又は低額な料金で、簡易住宅を貸付、又は宿泊所その他の施設を利用させる事業」(簡易住宅貸付業)として、地方公共団体の首長に届け出ていたほか、Xは、㊦本件建物貸付業と㊧ホームレス等支援事業に係る経理について、両者を区分することなく、総勘定元帳(本件建物貸付・支援元帳)に勘定科目ごとに記載していた。本件建物貸付・支援元帳には、生活保護法37条の2による生活扶助金とみられるものや、ホームレス等支援事業として入居者が農場等で事業に従事した対価としてXから支払われる費用を含む活動費(本件活動費)を計上している。

㊨本件ホンモロコ事業につき、Xは、休耕田や養殖地を利用してホンモロコを養殖し、一部を琵琶湖へ放流するとともに一部を販売しており、各種団体から助成金を得ている。本件ホンモロコ事業による売上金額は、本件ホンモロコ事業に係る総勘定元帳において、平成20事業年度は6万7,200円、平成21事業年度は3万8,000円と計上されており、ホンモロコの販売先として記載されているのは、訴外B商店のみである。

㊩本件シズル事業について、Xは、倉敷市

内の生活情報等を掲載した地域情報誌「シズル」を作成し、無料で頒布していた。シズルは、平成18年12月20日に創刊されたが、平成19年中に休刊ないし廃刊となり、それ以降、発行されていない。Xは、本件シズル事業に係る総勘定元帳(平成19事業年度)において、収入金額として合計473万2,596円を計上し、原価・費用等の額として、合計1,345万6,353円を計上していた。

㊪本件ホテル事業では、Xが、訴外C社及び訴外D社(本件各関連法人。いずれも訴外Aが代表取締役)に対する業務委託管理費(本件業務委託管理費)を、本件ホテル事業の経費として、平成20事業年度(訴外C社3,600万円、訴外D社1,200万円)及び平成21事業年度(訴外C社2,500万円)の各決算期末に計上した。本件業務委託管理費を計上した際の相手科目は、借入金であった。なお、Xは、本件各関連法人との間で本件業務委託管理費に係る契約書を作成しておらず、証憑書類は領収証のみである。

Xは、本件各事業年度につき法人税の確定申告をせず、また本件各課税期間(平成20年1月1日から12月31日と平成21年1月1日から12月31日までの各課税期間)につき消費税及び地方消費税(消費税等)の確定申告を行っていなかったため、E税務署長は、平成23年6月27日付けで本件各事業年度についての法人税決定処分⁽¹⁾・無申告加算税賦課決定処

(1) 法人税決定処分・訴訟段階での課税庁側の主張・裁判所の認定における本件各事業年度の所得金額は以下のとおりである。

	平成19事業年度	平成20事業年度	平成21事業年度
法人税決定処分	1,555万0,898円	1,400万3,333円	1,614万3,542円
訴訟段階での課税庁の主張	2,657万3,483円	3,258万4,816円	2,663万0,100円
裁判所の認定	1,783万9,726円	3,258万4,816円	2,663万0,100円

分及び本件各課税期間についての消費税等決定処分・無申告加算税賦課決定処分（まとめて本件各決定処分等）を行った。Xはこれを不服として異議申立て・審査請求を経た後、本件訴えを提起した。

2 当事者の主張

本件においては、(1)㉗本件建物貸付業が収益事業である不動産貸付業に該当するか否か、(2)㉘本件ホンモロコ事業が収益事業である物品販売業に該当するか否か、(3)㉙本件シズル事業は出版業又は請負業に該当するか否かなどが争点とされている⁽²⁾。

(1) 本件建物貸付業の不動産貸付業該当性について

争点(1)に関するYの主張は次のとおりである、①本件建物貸付業は、Xが、本件各賃貸借契約に基づき居室を入居者に継続して賃貸し、その対価として賃料等を受領するものであり、継続して事業場を設けて行われる不動産貸付業に該当し、かつ、課税対象外不動産貸付業に該当する事実も認められないから、収益事業である不動産貸付業（法人税法施行令5条1項5号）に該当する、②法人税法施行令5条1項5号は、課税対象外不動産貸付業の範囲を個別具体的に定め、それ以外の不動産貸付業は収益事業に該当すると明確に規定しているのであるから、本件建物貸付業が、ホームレス等支援事業の一環として行われているとしても、本件建物貸付業が収益事業に該当するか否かを判断するに当たり、同号の規定を離れて、納税者の主観的判断に左右されるような要素を考慮することは、課税の公平を欠くこととなるから相当ではない。

これに対し、Xの主張は次のとおりである。

①公益法人等の行う事業のうち、一般営利企業が利益の獲得を目的として行う事業と同じ種類の事業から生じた収益は、課税の公平性の確保の観点から課税対象となるが、Xは、警察、行政等から懇願されて、行政上の住宅扶助として本件建物貸付業を行っており、宣伝や広告も一切行っていない。したがって、本件建物貸付業は、一般営利企業を行う不動産貸付業と競合するものではなく、一般営利企業との間の課税の公平性を根拠として、不動産貸付業に当たるとすることはできない、②Xは、ホームレス等の入所に際し、行政又は生活保護受給者から、生活保護法上の住宅扶助金を受領している。しかし、Xは、ホームレス等に対し、居住場所を提供するだけではなく、無償で食事や生活用品を提供し、就労支援や実地研修も行っており、これらの費用は、明らかに住宅扶助金の額を上回っているから、居室の貸借と住宅扶助金との間に対価性はない。したがって、Xが受領している住宅扶助金は、賃賃料に該当せず、本件建物貸付業は、不動産貸付業に当たらない、③法人税法施行令5条1項は、収益事業について、法人税法2条13号の掲げる特掲事業に加え、「その性質上その事業に付随して行われる行為を含む。」と規定しているところ、同項は、法人の行う行為（事業）について、主たる事業と付随行為を一体にみることを前提としており、主たる事業が収益事業であるか否かによって、その付随行為が収益事業である

(2) このほか、Xが本件関連法人に支払った業務委託費が損金・課税仕入れの額に算入されるか否か、Xの所得金額はいくらかが争点とされているが、本稿本文(Ⅲ.1)で後述するとおり、本稿では検討の対象外とするため、これら争点を取り上げない。

か否かが決まることを前提にしているというべきである。Xは、ホームレス等支援事業が主たる事業であり、本件建物貸付業は、ホームレス等支援事業に付随し、又は、これと一体として行われるものであって、本件建物貸付業のみを抜き出して、収益事業と認定することは許されない。

(2) 本件ホンモロコ事業の物品販売業該当性について

争点(2)に関するYの主張は次のとおりである。①本件ホンモロコ事業は、〔1〕淡水魚であるホンモロコを養殖し、放流する事業（本件ホンモロコ放流事業）と、〔2〕ホンモロコを養殖し、販売する事業（本件ホンモロコ販売事業）から成るところ、本件ホンモロコ放流事業は、対価を得ることなく、ホンモロコを養殖して放流する事業であるから、法人税法施行令5条1項が定める収益事業（特掲事業）には該当しない。本件ホンモロコ販売事業は、養殖したホンモロコを特定の業者（訴外B商店）に卸売する事業であり、農林業等に当たり、特掲事業には該当しない。②Xは、ホンモロコを不特定多数の者に販売した旨主張しているが、本件ホンモロコ事業に係る総勘定元帳の売上勘定には、特定の業者（訴外B商店）に対する売上げのみが計上されており、Xがホンモロコを不特定多数の者に販売した事実を認めることはできない。

これに対しXは、次のとおり主張した。①Xは、本件ホンモロコ事業において、ホンモロコを養殖し、かつ、不特定の業者等に販売しており、本件ホンモロコ事業は、収益事業である物品販売業（法人税法施行令5条1項1号）に該当する。なお、本件ホンモロコ事業は、養殖、放流、販売という不可分一体の

過程からなる性質のものであり、これを本件ホンモロコ放流事業と本件ホンモロコ販売事業とに区別すべきものではない。②Yは、Xが、ホンモロコを不特定多数の者に販売した事実が認められないとしているが、Xは、各種行事においてホンモロコを不特定多数の者に販売している。なお、これらの収益金については、手伝いに当たった人への謝礼金やガス代等の経費として使用しており、結果として赤字であったため、当時の経理担当者の判断で計上しておらず、これらに対応する支出も費用として計上していない。

(3) 本件シズル事業の出版業該当性について

争点(3)に関し、Xは、生活情報等の地域情報を掲載した印刷物（シズル）を、倉敷市内の不特定多数の住民等に頒布しており、本件シズル事業は、収益事業である出版業（法人税法施行令5条1項12号）に該当する旨を主張した。

これに対し、Yは、公益法人等が、その出版物を無償で不特定又は多数の者に配布するような場合には、原則としてその出版を行う事業は、収益事業には該当しないと解すべきであると主張した。

II 判旨

請求棄却。

1 本件建物貸付業の不動産貸付業該当性について

争点(1)に関し、裁判所は、法人税法2条13号及び法人税法施行令5条1項5号は、同号イないしルに定める課税対象外不動産貸付業以外の不動産貸付業で、継続して事業場を設けて行われるもの（営まれるもの）は収益事

業に該当する旨を規定しているが、本件建物貸付業は、施行令に列挙された課税対象外不動産貸付業のいずれにも該当しないとした上で、「Xは、…入居者との間において、本件各賃貸借契約を締結し、…居室を有償で貸し付けて…、入居者からの家賃等の収入（本件金員）を得ていること…に照らせば、本件建物貸付業が、収益事業である不動産貸付業に該当することは明らかである」と判示した。

①本件建物貸付業は、一般営利企業の行う不動産貸付業と競合するものではなく、収益事業には当たらないとのXの主張について、裁判所は、「法人税法7条は、公益法人等の収益事業から生じた所得以外の所得については、法人税を課さない旨を定め、同法2条13号は、収益事業を『販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるもの（営まれるもの）』をいう旨を定めているところ、同号を受けて、法人税法施行令5条1項は、一般営利企業と競合関係にないと認められる事業を収益事業の対象から除くなどして、課税対象とされる収益事業の範囲（特掲事業）を個別具体的に規定している。そうである以上、公益法人等の営む事業につき、同項の規定を離れて、一般営利企業の行う事業と競合しているか否かを考慮することによって、収益事業に該当するか否かを判断することは、法人税法及び法人税法施行令の予定するところでないことは明らかであり、課税の公平の観点からも相当でないというべきである」として、Xの主張を斥けた。

また、②本件建物貸付業は、居室の貸借と住宅扶助金との間に対価性が存在しないため収益事業に該当しない旨のXの主張について、裁判所は、「本件各賃貸借契約においては、Xが…入居者に無償で食事や生活用品などを提供

し、就労支援や実地研修を行うことは、契約の内容とされておらず、Xが、本件建物貸付・支援元帳の摘要欄に、『家賃』…等と記入した上で、入居者からの家賃等の収入（本件金員）を計上していること…に照らしても、本件金員が本件各賃貸借契約に基づく貸借料等として支払われたものであることは明らかである」として、Xの主張を斥けた。

そして、③本件建物貸付業は、非収益事業であるホームレス等支援事業に付随するものであって、本件建物貸付業のみを抜き出して収益事業と認定することは許されない旨のXの主張について、裁判所は、「公益法人等の行う事業が収益事業に該当するか否かについて、…法人税法その他の関係法令を通覧しても、公益法人等の行う他の事業との実質的な関連性の程度を勘案すべきことを定める規定は見当たらない。そうである以上、本件建物貸付業が、ホームレス等支援事業と密接に関連しているからといって、収益事業である不動産貸付業に当たらないということとはできない。また、同施行令6条の規定内容に照らしても、公益法人等は、自身の行う事業のうち、収益事業（特掲事業）に該当するものについては、これを特に区分して経理することが当然に予定されているというべきである」として、Xの主張を斥けた。

2 本件ホンモロコ事業の物品販売業該当性について

争点(2)に関し、裁判所は、法人税基本通達を参照し、「農林業等は、法人税法施行令5条1項の定める特掲事業には含まれておらず、収益事業に該当しないところ、農産物等をそのまま又は出荷のために最小限必要とされる簡易な加工を加えた上で特定の集荷業者など

に売り渡す行為は、農林業等に該当し、収益事業である物品販売業には該当しないものと解される（基本通達15-1-9参照）」と述べる。

その上で、裁判所は、本件ホンモロコ事業の事実関係を検討し、本件ホンモロコ事業に係る総勘定元帳において、ホンモロコの販売による売上げとして計上されているのは、訴外B商店に対する売上げのみであり、これは農林業等に該当すること、Xが実施したと主張する各種行事でのホンモロコの販売について、行事の開催を裏付ける証拠すら提出されていない上、収支も帳簿に計上されていないことなどから、「年数回の行事において、帳簿への計上もなくされた販売行為が、継続性のある収益事業（物品販売業）に該当するとはいい難い」と判断した。

3 本件シズル事業の出版業該当性について

争点(3)で問題となる「シズル」は、倉敷地域の生活情報等が掲載された情報誌であるが、誌面の相当部分を、倉敷地域の事業者（温泉、美容室、飲食店等）の広告が占めるものである。Xは、地域の事業者との間において、広告掲載に係る契約を締結し、広告掲載料の支払を受けて、事業者の広告をシズルに掲載していた。

以上の事実を踏まえ、裁判所は、「Xは、シズルを無料で頒布しており、シズルに対する対価を読者からは得ていないものの、シズルの相当部分は広告で占められており、Xが地域の事業者との間において広告掲載に係る契約を締結して広告掲載料の収入を得ていること…に照らせば、シズルは、広告媒体としてのフリーペーパーであるといえることができる。また、シズルは、平成19年中に休刊ないし廃

刊となり、本件シズル事業も終了しているものの…、Xの収入金額、原価・費用等の額、支出経費の内容等…に鑑みても、Xが収益（広告掲載料収入）を目的として継続的に事業を行っていたということができ」として、本件シズル事業は、収益事業である出版業に該当する旨を判示した。

公益法人等が、その出版物を無償で不特定又は多数の者に配布するような場合には、原則としてその出版を行う事業は、収益事業に該当しない旨のYの主張について、裁判所は、「シズルは、広告媒体としてのフリーペーパーであり、Xが事業者から広告掲載料の収入を得ていることに鑑みても、本件シズル事業を、公益法人等が無償で出版物を配布する事業と同視することはできず、被告の主張を採用することができない」として、Yの主張を斥けた。

以上を踏まえ、裁判所は、本件各事業年度についての法人税決定処分におけるXの所得金額が本件各事業年度におけるXの所得金額を下回っているなどとして、本件各決定処分等が適法であると判示し、Xの請求を棄却した。なお、Xは本判決を不服として控訴したが、控訴審東京高裁平成28年10月25日判決（税資266号順号12922）は、原判決の理由付けを引用し、本件各決定処分等はいずれも適法であるとして、Xの控訴を棄却している（確定）。

III 検討

1 問題の所在

本判決は、NPO法人が行った各種事業の収益事業の該当性が争われた事案に関するものである。公益法人等の収益事業該当性に関するこれまでの判例や裁決例は、いわゆるペッ

ト葬祭業の収益事業該当性が問題になった最高裁判平成20年9月12日判決（訟月55巻7号2681頁³⁾。以下、「ペット葬祭業事件最高裁判決」という。）をはじめ、宗教法人を中心に展開されてきた。本判決は、NPO法人の営むふれあい切符を利用したサービス提供事業が収益事業に該当するかどうか争われた流山NPO法人事件東京高裁判平成16年11月17日判決（判例地方自治262号74頁⁴⁾。以下、「流山NPO法人事件東京高裁判決」という。）以来、12年ぶりにNPO法人の事業に関して収益事業該当性が争われ、それにつき裁判所の判断が下されたものである。

本判決は、公益法人等の収益事業課税の趣旨⁵⁾や先例などへの言及がないなど後述する関係判例からすると、かなり簡素な判示を行っており、その意味で先例的な価値はかなり乏しいものと思われる。しかし①宗教法人のみならず、それ以外の財団法人や学校法人の収益事業該当性（本稿注⁷⁾参照）についての判断基準を示したと考えられる上記ペット葬祭業事件最高裁判決と、少なくとも表面的には不整合な判示を行っており、このことをどのように解釈すべきかが問われるべきである。また、②おそらく本件が初めてではあるが、納税者の側から収益事業に該当する旨が主張され、裁判所がその主張を一部認めていることも、注目に値する。NPO法人の目的とする活動（本来事業などと呼ばれる）を、税制がどのように促進し、また促進していないかを検討するには、本件は格好の材料である。

以下では、まず2において、NPO法人課税制度と収益事業課税をめぐる判例裁判例、本判決に関する学説を概観した後、本判決の論理を確認する。3では、上記①と②を中心に、

本判決が抱える問題を検討する。4でまとめを行う。なお、本判決では、消費税に関し業務委託管理費が課税仕入れの額に含まれるか否か（法人税についても同管理費が損金に算入されるかどうか）も争われているが、本稿ではこの点には焦点を当てず、もっぱら法人税法上の収益事業該当性にのみ焦点を当てる。また本件については、本判決の後、控訴審判決が出されているが、第一審判決である本判決を引用し、かつ控訴審においては上記業務委託管理費のみ論点としているところから、事実や当事者の主張が細かく記されているために検討をする上で都合が良いことを踏まえ、あえて第一審判決である本判決を検討対象とする。本稿の情報は、2018年9月1日現在のものである。

2 NPO法人課税と本判決の論理

(1) NPO法人課税の概観

本判決の論理を検討する前提として、NPO法人の法人税法上の取扱いを以下で概観する。NPO法人は、法人税法上の公益法人等（法法2条6号）とみなされ（特定非営利活動促進法（以下、「NPO法」という。）70条1項）、収益事業として列挙された事業、つまり特掲事業から生じた所得のみ法人税の課税対象となる（法人税法（以下、「法法」という。）4条1項、7条）。税率は、年800万円以下の部

(3) 第一審：名古屋地判平成17年3月24日判タ1241号81頁、控訴審：名古屋高判平成18年3月7日税資256号順号10338。

(4) 第一審：千葉地判平成16年4月2日訟月51巻5号1338頁。

(5) 制度の趣旨をその沿革も含めて詳述する裁判例として、東京地判平成18年6月2日税資256号順号10416がある。

分は、平成31年3月31日までに開始する事業年度につき15%、年800万円超の部分については23.2%である（NPO法70条1項、法法66条1項及び2項、租税特別措置法（以下、「措置法」という。）42条の3の2第1項、租税特別措置法施行令27条の3の2）。

NPO法人に対する寄附は所得税法上の寄附金控除（所得税法78条1項）や法人税法上の特定公益増進法人に対する寄附金の損金算入（法法37条4項）の対象ではなく、収益事業から非収益事業への支出についてのみなし寄附金（法法37条5項）の対象でもないが、広く市民から支援を受けているなど所定の要件を満たした認定NPO法人及び特例認定NPO法人（NPO法2条3項、4項、45条以下、58条以下。以下まとめて「認定NPO法人」という。）については、それら法人に対する寄附は、個人が寄附した場合には寄附金控除又は寄附金特別控除（税額控除）の対象となり（措置法41条の18の2第1項）、法人が寄附した場合には特定公益増進法人に対する寄附金と扱われる（措置法66条の11の2第2項）。また認定NPO法人の収益事業から非収益事業へ支出した金額は、みなし寄附金の対象となる（同1項）。なお、本件で問題となっているNPO法人は、認定NPO法人とはされていない。

(2) 収益事業該当性に関する判例と学説

(i) 判決・裁決

公益法人等の行う事業が法人税法上の収益事業に該当するかどうか争われた事件は、高名なものも含めて二十数件存在する（裁決含む）が、NPO法人の収益事業が問題となった事例は、上述した流山NPO法人事件しか存在しない。この事件では、ふれあい切符を利用した援助サービス提供がNPO法人の営む収

益事業（請負業・周旋業）に該当するかどうか争われている。

第一審千葉地裁平成16年4月2日判決（本稿注(4)）は、「法人税法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。同法2条13号は、…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、前記のと通りの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法人税法施行令5条1項の解釈をするにあたっては、このような法人税法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。…法人税法施行令5条1項10号の文言からすれば、同号にいう『請負業』は、民法632条所定の請負を反復継続して業として行うものに限定されず、委任（民法643条）あるいは準委任（同法656条）を反復継続して業として行うものをも含むことが、文理上明らかというべきであり、また、公益法人等が委任あるいは準委任を業として行って収益を上げる場合に、同種の委任あるいは準委任を業と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、前記のと通りの法人

税法7条及び2条13号の趣旨にも適うものである」と述べた後、問題となる援助サービス提供が上記請負業に該当すると判示した。控訴審判決である東京高裁平成16年11月17日判決は、上記の理由を引用して千葉地裁判決を肯定したが、「本件事業における援助サービスに対する利用会員の負担額が些少でせいぜい儀礼的な謝礼にすぎず、おおよそ対価となり得ないものと認めることはできない」として、儀礼的な謝礼が対価に該当しない可能性を示唆している点は注目してよい。これら判決は、①請負業などの業態該当性（具体的な特掲事業への該当性）と②（営利法人との）競合関係（競合性、競合可能性ともいわれる）に着目しているが、後者は条文の文言解釈上、つまり請負業を民法上の請負が業として行われているものよりも広く解釈する理由づけとしてのみ考慮されており、請負業その他の特掲事業（要件事実）該当性判断において、具体的な競合関係への言及はない。

他方、収益事業該当性がもっとも頻繁に争われているのは、宗教法人の営む事業の収益事業該当性である。もっとも高名な前述のペット葬祭業事件最高裁判決は、「…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の事業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。法人税法が、公益法人等の所得のうち収益事業から生じた所得について、同種の事業を行うその他の内国法人との競争条件の平等を図り、課税の公平を確保するなどの観点からこれを課税の対象としていることにかんがみれば、宗教法人の行う上記のような形態を有する事業が法人税法施行令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、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」と判示した。その上で最高裁は、依頼者の支払った金員は（宗教行為としての意味を感じて支払われていても）役務提供の対価であり、また目的内容などの点で宗教法人以外の法人が行う同種事業と競合するから、請負業等の形態を有すると認められることに加え、上記の事情を踏まえれば、宗教法人が（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）ペット葬祭業は請負業等に該当し、収益事業にあたると判示した。同最高裁判決では、外見的な業態該当性を踏まえた上で、①対価性（対価か喜捨か）と②競合関係等を踏まえて社会通念に照らした総合的判断が要求されているとあってよい。同最高裁判決は事例判決と評されながらも⁽⁶⁾、この後の裁判例は同最高裁判決の枠組みを踏襲しており⁽⁷⁾、先例性は否定できない。

もっとも、特掲事業の（外見的）業態該当性（問題となっている取引が収益事業の一部を構成するかどうかを含む）のみが問題となった事例も多く存在する⁽⁸⁾。また、競合関係判断⁽⁹⁾については、これを明示的に斥けたもの⁽¹⁰⁾や、（当事者の主張で言及されているにもかかわらず）判断をしないものもあったが⁽¹¹⁾、ペット葬祭業事件最高裁判決以降はこの判断を行

(6) 武藤政男「判批」訟月55巻7号2682頁、2689頁、藤谷武史「判批」税研148号（最新租税判例60）122頁、124頁（2009）。

うのが通例である。競争性判断を明示的に斥けた点で、本判決は一種の先祖返りを起こしている。

(ii) 学説

本判決については、田中啓之准教授による評釈¹⁰（以下、「田中評釈」という。）がある。同評釈は、本判決の結論には明示的な反対を

(7) 宗教法人による墓石とその下のカロートの販売が物品販売業に該当するとされた東京高判平成25年4月25日税資263号順号12209（第一審：東京地判平成24年1月24日判時2147号44頁）はその典型であるが、財団法人による郵政公社への局舎提供が不動産貸付業に該当するかどうか争われた東京高判平成23年2月24日税資261号順号11624（第一審：東京地判平成22年4月22日税資260号順号11426、上告審：最決平成24年7月5日税資262号11990）や、学校法人による食堂等の賃貸などが不動産貸付業等に該当するかが争われた岡山地判平成21年3月19日税資259号順号11163は、業態該当性を主として争いつつ、競合関係につきベツト葬祭業最高裁判決に言及しているから、同最高裁判決の判断枠組みに依拠した判断と考えてよい。宗教法人のみならず、財団法人や学校法人の収益事業該当性についても同最高裁判決の判断枠組みに依拠している点に注意すべきである。

裁決例でも、例えば霊園管理料が請負業に係る収益とされた国税不服審判所平成26年12月8日裁決事例集97集169頁は、ベツト葬祭業最高裁判決には直接言及していないが、①外見上請負業に該当し、②対価性を有し、③他法人との競合関係がある、と判断している。同様の判断をしたものとして、僧侶が出仕せず、檀家以外の者の会館使用が席貸業に該当するとされた国税不服審判所平成25年1月22日裁決事例集90集259頁。

(8) ベツト葬祭業事件最高裁判決以前のものとして、音楽会等を開催するための会館ホール使用料収入の席貸業に係る収入該当性が問題となった国税不服審判所昭和47年12月12日国税不服審判所裁決例集6001頁、不動産貸付業・駐車場業に係る収入が法人税法施行令第5条2項1号（現在の2号）の身体障害者等の生活の保護に寄与しているものと認められないとされた国税不服審判所平成元年8月28日裁決事例集38集135頁、建物売却・借地権設定時に収受した権利金の不動産貸付業にかかる収入該当性が問題となった東京高判平成6年5月25日税資201号344頁（第一審：東京地判平成5年7月

20日税資198号265頁、上告審：最判平成9年2月25日税資222号590頁）、借地権譲渡承諾料の不動産貸付業に係る収入該当性が問題となった東京高判平成7年10月19日行裁例集46巻10=11号967頁（第一審：東京地判平成7年1月27日行裁例集46巻1号9頁）、墓石業者等からの謝礼金の周旋業に係る収入該当性が問題となった国税不服審判所平成3年7月4日裁決事例集42集63頁、名義書換料承諾料等が不動産貸付業に係る収入該当性が問題となった国税不服審判所平成5年7月9日裁決事例集46集87頁などがある。

ベツト葬祭業最高裁判決以降のものとして、団地共用部分賃貸が不動産貸付業に該当するとされた国税不服審判所平成25年10月15日裁決事例集93集227頁がある。

(9) 1996年ごろまでの国税不服審判所裁決において、競合関係は、収益事業税の趣旨（イコール・フットイング論）として説明され（本稿注14のシャウブ勧告を参照）、公益法人等の本来事業であっても収益事業に該当しうること（法基通15-1-1参照）を導き出す、いわば枕詞的キーワードとして用いられることがしばしばであった（競合関係自体は判断しない）。斎場収入・貸室収入が席貸業に係る収入該当性が問題となった国税不服審判所平成2年5月10日裁決事例集39集145頁、墨跡収入が請負業に係る収入該当性が問題となった国税不服審判所平成4年2月18日裁決事例集43集175頁、展示会場の出展小間を使用させる事業の席貸業該当性が問題となった国税不服審判所平成8年7月5日裁決事例集52集79頁を参照。

(10) 理容師試験・美容師試験事務実施などに係る事業の収益事業該当性が問題となった東京高判平成18年11月2日税資2256号順号10562（第一審：東京地判平成18年6月2日・前掲注(5)、上告審：最決平成19年3月27日税資257号順号10673）。情報公開上黒塗りのため事案の詳細がわからないが、利用者の各種活動援助が収益事業に該当するとされた国税不服審判所平成30年3月29日裁決事例集未登載も、競合関係考慮を明示的に斥けている。

唱えていないこともあり、基本的には賛成の立場であると思われるが、①ホンモロコ事業について収益事業該当性の判断にやや丁寧さを欠いていたこと、②本判決は外形上特掲事業につき競合関係を考慮していないが、収益事業を行う主体（NPO法人か宗教法人か）を理由に個別的に競合関係の可否を判断しないと解釈する余地もあること、③本件シズル事業の目的たる「収益」は収入なのか利益なのか不明であること、④本件シズル事業は請負業ではなく（頒布相手方以外からの支払を含むものとしての）出版業と解されていることといった指摘がなされている。

(3) 本判決の論理

本判決で収益事業該当性が問題になったのは、①ホームレス等の世帯へのマンション等の居室を居住用として貸し付けること（本件建物貸付業）の不動産貸付業（法令5条1項5号）該当性、②琵琶湖特産とされ、高級食材としても有名なホンモロコ養殖販売業（ホンモロコ事業）の物品販売業（同4号）該当性、③地域情報誌「シズル」発行事業（シズル事業）出版業（同12号）該当性の三つであり、①は国側、②③は納税者側が収益事業に該当すると主張している。②③は赤字事業と考えられる。

①本件建物貸付業の不動産貸付業該当性について

まず裁判所は、本件建物貸付業が課税対象外不動産貸付業に該当しないこと、賃貸借契約を締結して居室を有償で貸し付け、入居者からの家賃等の収入を得ていることから、本件建物貸付業が不動産貸付業に該当することは明らかである、と判示する。

続けて、「本件建物貸付業が、一般営利企業の行う不動産貸付業と競合するものではないから、収益事業である不動産貸付業には当たらない」とする納税者側の主張に対し、裁判所は、法人税法2条13号を受け、法人税法施行令5条1項は特掲事業を個別具体的に規定している「以上、公益法人等の営む事業につき、同項の規定を離れて、一般営利企業の行う事業と競合しているか否かを考慮することによって、収益事業に該当するか否かを判断することは、法人税法及び法人税法施行令の予定するところでないことは明らかであり、課税の公平の観点からも相当でないというべきである」として、競合関係の検討自体を斥けた。さらに、納税者の受領した住宅扶助金が賃貸料等に該当すること、本件建物貸付業がホームレス支援事業と密接に関連していても収益事業たる不動産貸付業に該当しうること¹¹⁾、と判示している。

(11) 治験や委託研究に基因して受領した寄附金が請負業に係る収入かどうかで争われた東京高判平成16年3月30日訟月51巻7号1911頁（第一審：東京地判平成15年5月15日判時1865号25頁）は、寄附金の対価性の有無（と対価性がある場合の請負業該当性）が主として問題となっており、競合関係判断は行っていない。なお、同判決は、対価性判断にあたって役務と報酬額の厳密な等価性を要求していない。

(12) 田中啓之「判批」ジュリ1519号126頁（2018）。

(13) 公益法人等の本来事業との密接な関連性ないし一体性があっても、収益事業と認定されるのは、これまでの裁判例・裁決例の立場と一致する。ペット葬祭業事件最高裁判決以降のものとして、東京地判平成22年4月22日・前掲注(7)とその控訴審東京高判平成23年2月24日・前掲注(7)、東京地判平成24年1月24日・前掲注(7)及びそれを引用する控訴審東京高判平成25年4月25日・前掲注(7)、国税不服審判所平成25年1月22日裁決・前掲注(7)参照。

②ホンモロコ事業の物品販売業該当性について

裁判所は、農林業・漁業・水産養殖業（農林業等）が収益事業に該当しないこと、農産物等をそのまま又は出荷のために最小限必要とされる簡易な加工を加えた上で特定の集荷業者などに売り渡す行為は農林業等に該当することを述べた上で、ホンモロコが特定の業者のみに販売されていること、不特定多数の者に対してホンモロコを継続的に販売していた事実が認められないことから、ホンモロコ事業が収益事業に該当しないと判示している。

③シズル事業の出版業該当性について

裁判所は、シズルが無料で頒布されているがその相当部分が広告で占められており、広告掲載契約を締結して広告掲載料収入を得ていることから、シズルが広告媒体としてのフリーペーパーであること、納税者の収入金額や原価費用の額、支出内容に照らすと、「収益（広告掲載料収入）を目的として継続的に事業を行っていた」と認定する。さらに、公益法人等が無償で出版物を配布する事業と同視することはできないと述べた上で、シズル事業が出版業に該当すると判示している。

3 本判決の示す問題の検討

本判決は、基本的には業態該当性が問題となった事案であり、ペット葬祭業事件最高裁判決のように対価性や競合関係といった、議論を巻き起こす基準の定立を含んでいるわけではないが（対価性に関する議論はほぼなかった）、①競合関係の否定と②納税者側からの収益事業の主張と裁判所によるその一部認容、そしてそれが示す公益法人税制のバイアスについては検討に値する。

(1) 競合関係考慮の否定

前述のように、本判決は、収益事業該当性判断において、競合関係¹⁴⁾を考慮することを明確に斥けた。ペット葬祭業事件最高裁判決の競合関係が、宗教行為性をも考慮する形で判断されたとすれば¹⁵⁾、このような宗教行為性を考慮する必要がなかった本件で競合関係考慮を排除すること自体は、不自然なことではない¹⁶⁾。また、競合関係考慮は条文に明示されているわけではないから、本判決は文理に従った解釈を展開しているといえる。しかし、NPO法人の収益事業該当性を、同じ収益事業課税であるにもかかわらずペット葬祭業最高

14) 周知のとおり、競合関係は、『シャープ使節団日本税制報告書』（1949年。以下、「シャープ勧告」と引用）第1編第6章B節の、「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。もし利益がなかつたとすれば、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、さして問題とはならない。…しかしながら、現地調査によると、…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。非課税法人の収益に

よつ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」という記述に由来する（イコール・フッティング論）。その妥当性自体は、本稿では検討しない。

15) 藤谷・前掲注(6)・124頁、小塚真啓「判批」別冊ジュリ228号（租税判例百選〔第6版〕）94頁、95頁（2016）は、宗教的意義を競合関係判定上の要素と考えているが、武藤・前掲注(6)・2687頁は宗教的意義が対価性の判断（喜捨か否か）に解消されていると述べる。小塚・同上は、対価性判断が競合関係考慮の一要素と位置付けているから、この立場からすればいずれにせよ競合関係で宗教的意義が考慮されていることになろう。

裁判決と違う枠組みで判断すべき理由が不明であることに加えて、(a)ペット葬祭業事件最高裁判決以降、宗教法人のみならず、財団法人や学校法人関係の事件でも、競合関係に言及があったこと（流山NPO法人事件東京高裁判決で特掲事業該当性判断上競合関係に言及しなかった点は、ペット葬祭業事件最高裁判決により上書きされたと読める）、(b)競合関係の考慮は収益事業該当可能性を減少せしめるところから、かつては課税庁側から競合関係の非考慮が（ペット葬祭業事件最高裁判決以後も）主張されたものの¹⁷⁾、本件で課税庁側はそのような強硬な主張を行っていないこと、(c)本件のようなマンション等の居室貸付の競合関係自体の認定はそれほど難しくなかったことからすれば、本判決の異質性は否めず¹⁸⁾、競合関係の考慮を否定する部分に関する本判決の先例的価値はそれほど高くない可能性がある。今後の裁判例の蓄積が待たれる。

(2) ホンモノコ事業及びシズル事業の収益事業該当性

本判決は、ホンモノコ事業が農林業等に該当し物品販売業に該当しないこと、シズル事業ではフリーペーパー発行が広告掲載料収入

目的であることを前提としつつ、出版業に該当することを示す。農林業等・物品販売業・出版業の該当性が争われた初の事例として、先例性を有する。しかも、ホンモノコ事業とシズル事業のいずれも納税者側が収益事業に該当すると主張しており（かつ後者はその主張が認められた）、この点も初の事例である。後者が示す問題点は次の(3)で検討するとして、ここでは前者を検討しよう。

まず、本件ホンモノコ事業のうち、魚の養殖と放流、特定業者への販売が特掲事業に該当せず、農林業等（水産養殖業）に該当することについては、日本標準産業分類などを参照する限り疑問の余地がないと思われ¹⁹⁾、また当事者も不特定多数へのホンモノコの販売があったかどうかのみを実質的な争点とする²⁰⁾。前述の田中評釈は、ホンモノコ事業に対する判示が丁寧さを欠くとするが、裁判所は、当事者の実質的な争点のみに必要十分な判断を下したと評価することは可能である²¹⁾。

他方、シズル事業につき、広告主からの広告料収入に依拠するいわゆるフリーペーパー頒布事業も出版業に該当すると判示した点が重要であろう。本判決は出版業の定義を明らかにしておらず（実務上の指針は法基通15-

16) 他方、「収益事業該当性の基本的な判断基準は、立法の経緯からみて、競合性基準というべきである」（田中治「宗教法人と税制—課税がないことの法的意味」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利（水野武夫先生古稀記念論文集）』（法律文化社、2011年）547頁、555頁）という立場からは、本判決は問題を正面から扱わなかったとして批判されよう。

17) ペット葬祭業事件最高裁判決以前のものとして、東京地判平成18年6月2日・前掲注(5)の被告課税庁側の主張、同最高裁判決以後のものとして、東京地判平成22年4月22日・前掲注(7)の被告国側の

主張参照。

18) イコール・フッキング論が民間業者の事業進出による公益法人課税の根拠として使われることに対して批判的な立場（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298号406頁、414頁（2004））、逆にイコール・フッキング論が非課税を生み出す理由として使われうる可能性を批判する立場（渡辺充「判批」判時2039号154頁、156頁（2009））のいずれであっても、イコール・フッキング論に対して批判的であれば、競合関係の検討を正面から拒絶した本判決の判示は是認されよう。

1-31以下参照)、しかも出版物販売による収益獲得を主目的とする事業が出版業の典型であるとすれば、フリーペーパー頒布事業はやや異質かもしれない¹⁹⁾。もっとも、日本標準産業分類では情報誌発行業は出版業に含まれているし²⁰⁾、同分類に依拠する経済産業省の特定サービス産業実態調査でも、書籍販売収入と並んでフリーペーパー掲載広告に対する広告料を含む広告料収入が出版業の(主たる)収入区分として掲げられているから²¹⁾、これらが社会通念を反映しているとすれば、シズル事業の出版業該当性については大きな異論はないと思われる²²⁾。

(3) 本来事業が収益事業とされる(されない)ことの意味

前述のように、本判決ではホンモロコ事業とシズル事業のいずれも納税者側が収益事業

に該当すると主張し、かつ後者はその主張が認められたという点で、特徴的である。このことは、他に黒字を生む収益事業を抱えている公益法人等の場合、公益を促進する赤字の本来事業はむしろ収益事業認定を受けた方が(法人税がかからないという意味で)よりよく公益を促進できることを意味する。例えば、ホンモロコ普及を本来の事業目的とするNPO法人で、他に黒字を生む収益事業を抱えているものが、ホンモロコを身近に感じてもらうためにそれを養殖し、①不特定多数に対して無償配布するよりも(非収益事業)、②赤字になる低廉な価格で販売した方が(収益事業)、法人税負担がかからないという意味で本来事業が促進される可能性²³⁾がある(さらに、ホンモロコを卸売業者に卸すよりも不特定多数への販売形式を採った方がよいことになる)。①の方がいわゆる利他的消費²⁴⁾が大きく、その

(19) 特掲事業(業態)該当性の判断では、その事業の定義につき統計基準としての日本標準産業分類が参照されることがある(国税不服審判所平成26年12月8日・前掲注(7))。

また、外国子会社合算税制(措置法関係通達(法人税編)66の6-17、東京地判平成21年5月28日訟月59巻1号30頁とその控訴審東京高判平成23年8月30日訟月59巻1号1頁など)、消費税の簡易課税(消基通13-2-4など、名古屋高判平成18年2月9日訟月53巻9号2645頁など)、推計課税(宇都宮地判平成17年11月2日税資255号順号10190とその控訴審東京高判平成18年7月19日税資256号順号10473など)といった領域でも、日本標準産業分類が参照されることがしばしばである(ただし、消基通13-2-6や類似業種株価等通達などでは、適宜分類が修正されていることに注意)。日本標準産業分類は、それがいわゆる「社会通念上の」産業分類をおおよそ示すものと考えれば、日本標準産業分類を業種判断の根拠の一つとすることは妥当であろう。

本件当時の日本標準産業分類(平成19年11月改定。http://www.soumu.go.jp/toukei_toukatsu/

[index/seido/sangyo/19-3.htm](http://www.soumu.go.jp/toukei_toukatsu/index/seido/sangyo/19-3.htm) [2018年9月1日最終閲覧])や現行日本標準産業分類(平成25年10月改定・平成26年4月1日施行(http://www.soumu.go.jp/toukei_toukatsu/index/seido/sangyo/H25index.htm)) [2018年9月1日最終閲覧])によれば、本件ホンモロコ事業は、大分類B-漁業/中分類04-水産養殖業/小分類042-内水面養殖業/細分類0421-内水面養殖業の水田養魚業に該当することには、異論がないものと思われる。

(20) 農林業等が収益事業から除外されている趣旨を貫徹し、養殖された水産物が特定業者に販売されるか不特定多数のものに販売されるかの違いが公益法人等の事業形態に与えないようにする(業態選択の中立性)ためには、不特定多数の者に水産物を販売する場合であっても、特定業者販売額に相当する部分を除外して収益事業を認定する二重利得法的取扱い(松山地判平成3年4月18日訟月37巻12号2205頁(控訴審:高松高判平成6年3月15日税資200号1067頁,上告審:最判平成8年10月17日税資221号85頁)参照)もありうるかもしれない。

意味で公益が促進されると考えれば、現行制度は公益を促進するもの（しないもの）に対

して税負担が大きく（小さく）、税制が公益促進的ではないと評価できる²⁸⁾。収益事業と非収

(21) 制度上、農林業等が収益事業から除外されているのは、昭和25年税制改正（昭和25年3月31日法律第72号）における収益事業課税導入時の収益事業の範囲が、事業税の前身である旧営業税法上課税される業種に限定されたためとされる（例えば東京地判平成18年6月2日・前掲注(5)、市丸吉左衛門『法人税の実務』（税務経理協会、1950年）280頁参照）。なお、①昭和25年税制改正前の事業税の第二種事業（地方税法（昭和23年7月7日法律第110号）63条3項）には、農業・畜産業・水産業・林産業が含まれていたこと、②当時の法人税法施行規則（現在の法人税法施行令に相当）1条の2第3項は、「物品販売業又は製造業には、自己の収穫した農産物、林産物、畜産物若しくは水産物の販売又はこれらを原料とする製造で特に営業場を設けてなさないものを含まないものとする」と定め、事業場のない農産物等の販売を収益事業から明示的にはずしていたこと（昭和25年3月31日政令70号による改正後の法人税法施行規則（昭和22年3月31日勅令111号））、には注目されてよい。

昭和25年税制改正により、地方税法上事業税に代わって附加価値税が導入された際（昭和25年7月31日法律第226号による制定当時の地方税法23条以下参照）、畜産業・水産業は第二種事業としてその課税対象とされたままであったが、農林業は課税対象から除外され、現在に至っている。このような農林業の除外は、「主として固定資産税の負担が相当重くなっていること」（第八回国会衆議院会議録第7号（昭和25年7月23日）86頁の前尾繁三郎地方行政委員会委員長による地方税法案の説明）からであるとされる。シャープ勧告・前掲注(14)・第2編第13章A節も、農業・畜産業非課税、漁業課税、林業軽減課税を勧告していた。

固定資産税が土地や漁船のみならず商工業用資産に対しても課されること、一定の漁業には事業税が課されていることからすると、事業税がなぜ農林業に課されないのか、そして農林水産業が法人税における収益事業からなぜ除外されたままであるか（本稿本文で述べるとおり、それは必ずしも農林水産業の発達を促進するわけではない）は、制度論的な疑問を引き起こす（農林業等への事業税課税を主張するものとして、例えば神戸正雄「農

林業課税の問題-事業税の対象としての農林業-」経済論叢78巻1号1頁（1956）。また、農林業が事業税対象から除外されたことが政策的なものであることを踏まえると、そもそも収益事業の範囲を政令委任事項としていることの妥当性も問われるが、本稿ではこれ以上これらの問題を取り上げない。

(22) 法基通15-1-6(1)は、出版物掲載の広告の引受けを付随行為の例としているから、広告のみで出版されるフリーペーパー発行業務は、典型的出版業ではないと考えている（あるいは少なくともかつては考えていた）のかもしれない。

(23) 本稿注(19)の現行日本標準産業分類では、大分類G-情報通信業／中分類41-映像・音声・文字情報制作業／小分類-414-出版業／細分類4141-出版業に、情報誌発行業が含まれている。

(24) 経済産業省大臣官房調査統計グループ『平成27年特定サービス産業実態調査報告書 新聞業、出版業編』（平成28年8月、<http://www.meti.go.jp/statistics/tyo/tokusabizi/result-2/h27/pdf/h27report07.pdf> [2018年9月1日最終閲覧]）8頁以下の「調査対象及び調査事項」参照。新聞業もフリーペーパー発行が想定されているが、本件シズル事業は新聞業には該当しないであろう。

(25) 小原一博『法人税基本通達逐条解説（八訂版）』（税務研究会出版局、2016年）1312頁も、広告料でまかなわれるフリーペーパーの定期的出版が出版業に該当するとしている。

(26) この立論は、NPO法人の本来事業かつ収益事業として時価未満での財や役務の提供が行われても、寄附金課税（法第37条）が行われないことを前提とする。収益事業が営利法人との同等性を前提としているのであれば、寄附金課税は当然行われるべきであるが、低廉な援助サービスが提供されていたと考えられる流山NPO法人事件では、この点は問題となっていない。

(27) 財産拠出者が受益者に消費させているという意味で当該拠出者が経済的資源を支配し、それゆえ当該「拠出者」にとって課税所得（消費）であるとする考え方である。藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析（四・完）」国家118巻5=6号93頁、171-173頁（2005）参照。

益事業（本来事業）を分け、前者から後者への資金移転につき、一定のみなし寄附金しか認めていない現行法人税制の観点から上記の現状が好ましくないとすれば、収益事業を個々に分けてその間の損益を通算しないという制度を採るというのも、立法論としてはあり得よう。

もっとも、赤字を当初から見込む事業が収益事業といえるかどうかは問題になろう（前述の田中評釈もこの点を指摘している）。(a)収益目的が単に対価性を意味するというのであれば²⁸⁾、赤字を当初から見込む事業も収益事業としての認定は容易になされうが（もっとも前述のとおり流山NPO法人事件東京高裁判決は儀礼的な謝礼につき対価性を認めていない）、(b)収益目的が少なくともある程度の黒字の蓋然性を意味するとすれば、そのような赤字見込み事業は収益事業とはいえない。もちろん、(c)結果的に黒字にならなければ収益事業ではないという考え方もある。本判決は「収益（広告掲載料収入）を目的として継続的に事業を行っていた」として収益事業認定をしており、(c)を採らないことは明らかであるものの、(a)(b)いずれの立場を採るのかは、必

ずしも明らかではない。今後の事例の蓄積を待たざるを得ない。

4 おわりに

以上、本判決の検討を行った。まとめると、①本判決は、ペット葬祭業最高裁判決及びそれ以降の裁判例とは整合的でない側面があり、その点についての先例的価値は低い可能性があること、②本件は、納税者の側から収益事業該当性が主張され、裁判所もそれを一部認めたが、このような現行法の枠組みだと、公益ないし利他的消費を図る本来事業を、対価を取らない非収益事業と構成するよりも、対価を積極的に得る収益事業と構成した方が、法人税負担がかからず、より公益を図りうるというバイアスがかかること、ということになる。

租税法の問題ではなく、また紙幅の関係もあったため、本稿では触れることができなかったが、Xは本件ホテル事業を本件NPO法人の代表者であるAが代表取締役を務めるC社とD社に数千万円を支払って委託しており、しかも契約書を作成していないなど、委託はかなり杜撰である。NPO法2条2項1号口で

²⁸⁾ もっとも、利他的消費（公益）支援というより、事業化困難な分野の事業化にチャレンジするNPO法人の支援、つまり新規事業育成の観点（藤谷・前掲注(7)・199-200頁注94参照）からすれば、現行制度は合目的であり、NPO法人は、営利法人と同様の状況（営利法人が新規事業にチャレンジし赤字を被っても、既存事業の黒字と相殺できる）に置かれているだけと評価できる。

課税事業を行うと寄附金収入が減少するというアメリカと異なり、日本では収益事業を行っていることが寄附金収入を増加させるという研究がある（高橋隆幸他「寄附金控除制度と租税支出—公益法人の寄附金収入に与える影響に関する実証分析—」会計検査研究55号79頁，89頁（2017））。本

来事業を収益事業として行った場合に寄附金収入にどれだけ影響があり、本来事業の公益的（利他的消費的）支出が最終的に拡大（減少）するかといった研究も必要である。

²⁹⁾ 岡山地判平成21年3月19日・前掲注(7)は、「『収益事業』は、その文理自体において、収益を上げる事業を意味する」と述べているが、その直後にペット葬祭業事件最高裁判決への言及があることを踏まえると、この場合の収益は対価性のことを指すように読める。周知のとおり、消費税法上は「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け」が（課税）資産の譲渡等とされており（2条1項8号，9号）、事業の赤字黒字は問われていない。

は、NPO法人の役員報酬規制（報酬受領役員が役員数の3分の1以下であること）を行っているが（実際、本件でAはXから報酬を受領していないと主張している）、役員を経営法人に業務を委託することにより、このような規制を回避できる可能性が本件事実関係に示されているのかも知れず、NPO法のあり方の

再検討が必要かも知れない³⁰⁾。

³⁰⁾ 「討論（質疑・応答）（ミニシンポジウム-宗教法人制度の周辺をめぐる諸問題）」宗教法23号203頁、210-211頁（2004）にて、石村耕治教授は、公益法人と営利法人の役員兼務による利益相反行為のコントロールなど、公益法人等のガバナンスが重い課題になってきていると発言する。