

# NPO法人が行う障害福祉サービスを「請負業」として課税することの問題点

金谷比呂史  
(弁護士)

## 目 次

- I はじめに
- II 公益法人等が行う事業の「請負業」該当性判断手法の概観等
  - 1 公益法人等に対する収益事業課税の概要
  - 2 「請負業」該当性につき判断を示した裁判例等
  - 3 本件事業について
- III 租税法律主義の観点からの検討
  - 1 紛争が生じる原因～本件事業に課税することへの不満～
  - 2 請負業課税が有する憲法上の問題点
- IV おわりに

## I はじめに

従来、特定非営利活動法人（Non Profit Organization。以下、「NPO法人」という。）が行う障害福祉サービス（障害者総合支援法5条1項）が、収益事業として課税されるか否かについて、全国で扱いが不統一であった。そうした中、平成29年7月14日の国税庁HP更新時に、障害福祉サービスのうち、医療保健面のケアを必要とするものは「医療保健業」として、そうでないものは「請負業」として課税される、という内容の質疑応答事例「NPO法人が障害者総合支援法に規定する障害福祉サービスを行う場合の法人税の納税義務について」<sup>(1)</sup>が公表された。

これに伴って、NPO法人が行う障害福祉サービスを収益事業として課税する事案が、報告されるようになり始め、そのような事案では、納税者NPO法人と課税庁との間で激しい

対立が生じている<sup>(2)</sup>。実際、国税不服審判所段階において既に紛争が顕在化しており、障害福祉サービスの一つである、障害者に対する就労継続支援事業B型（以下、「本件事業」という。）につき、「請負業」に該当するという課税庁の主張を支持している裁決も、未公開ながら存在する<sup>(3)</sup>。

そこで、本稿では、まず、従来、公益法人等が行う事業の「請負業」該当性が、裁判において、どのように判断されてきたかを概観した上で、本件事業を「請負業」として課税

(1) 国税庁HP (<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/21/18.htm>) [最終確認日：2020年3月18日]。

(2) 朝日新聞デジタル2018年3月5日記事 (<https://www.asahi.com/articles/ASL327KRPL32PTIL01Y.html>) [最終確認日：2020年3月18日] 参照。

(3) 国税不服審判所裁決平成30年3月29日（広裁（法）平成29年19号）。

すること（以下、ある事業を「請負業」に当たるとして課税することを「請負業課税」という。）は、可能に思えることを確認する【Ⅱ】。

次に、請負業課税の捕捉範囲の広汎さ故に、本件事業に対する請負業課税は、租税法律主義に反する疑いが強いものであることを述べ【Ⅲ】、最後に、このような憲法上の疑義を払拭するため法改正がなされるべきことについて述べる【Ⅳ】。

## Ⅱ 公益法人等が行う事業の「請負業」該当性判断手法の概観等

### 1 公益法人等に対する収益事業課税の概要

#### (1) 収益事業課税

本稿における議論の大前提となる話であるため、特定非営利活動促進法70条1項によってNPO法人がその適用を受けることになる、公益法人等に対する収益事業課税について、簡単に確認する<sup>(4)</sup>。

公益法人等は、収益事業から生じた所得以外の所得について法人税を課されないところ（法人税法（以下、「法法」という。）4条1項ただし書き・7条）、ここで課税対象となる収益事業とは、①政令で定める事業で、②継続して、③事業場を設けて行われるもの（法法2条13号）と定義されている。そして、前記①については、法人税法施行令（以下、「令」という。）5条1項において、34種のいわゆる特掲事業が限定列挙されており、本稿において問題とする「請負業」は同項10号に定めら

れている。

なお、法法2条13号にいう「事業」とは、「継続して……行われる」ことで「所得」の基因となりうる「行為」を指すものとされており、これは、原則として「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」（所得税法34条1項参照）について課税するという所得税法上の理解とも平仄を合わせるものとされている<sup>(5)</sup>。

実費弁償的である事業について、一般的に「事業」から除外する規定振りになっていないことには留意が必要であるが、収益事業という用語の日常的意味からすれば、実費弁償的な事業は、「収益事業」から当然に除外され、令5条1項10号イ・法人税法施行規則4条の3等は、確認的な規定であると解すべきである。

#### (2) 政策目的等による除外

前記(1)の収益事業に該当したとしても、一定の政策目的等を考慮した除外事由が複数定められている。例えば、「医療保健業」に該当する事業であっても、社会福祉法人によって行われる事業から生ずる所得は非課税となる（令5条1項29号ロ）し、公益法人等が収益事業を行う場合であっても、特定従事者が事業従事者総数のうちの半数以上を占め、かつ、その事業が特定従事者の生活の保護に寄与しているときは、当該事業から生ずる所得は非課税となる（同2項2号）。

(4) 本稿における議論とは直接関連しないため、公益法人等に対する寄附金特例については省略するが、収益事業の範囲との関連性を指摘するものとして、浅妻章如「判批」ジュリスト1328号162頁（2007年）、164頁。

(5) 田中啓之「判批」ジュリスト1519号126頁（2018年）、128頁。なお、所得税法における「事業」が、営利性を要素とするものであることにつき、金子宏＝中里実編『租税法と民法』（有斐閣・2018年）248頁〔岡正晶〕、263頁。

## 2 「請負業」該当性につき判断を示した裁判例等

以上、簡単に確認したとおり、公益法人等によって行われるある事業から生ずる所得は、原則として非課税であるが、当該事業が、収益事業に該当する場合には、除外事由に当たらない限り、当該事業から生じた所得は、課税されることになる。

しかし、ある事業が収益事業に該当するか否か、とりわけ特掲事業に該当するか否かの判定は、必ずしも容易ではない。特に「請負業」該当性については、納税者と課税庁との間で度々対立が生じており、裁判所において一定の判断が示されるまでに至った事案も、複数存在する。

「請負業」該当性を争われた裁判例のうち最も有名なものは、いわゆるベトナム葬祭業最高裁判決<sup>(6)</sup>（以下、「本件判決」という。）であるが、ここでは、本件判決に至るまでの下級審判決も概観した上で、本件判決を分析し、その後の下級審判決等においても、本件判決の考え方が、一定の影響を持っていること、これら司法の解釈によっても、「請負業」の課税範囲を限定することは困難であることについて確認する。

### (1) 本件判決以前の下級審判決

#### (i) 帝京大学事件<sup>(7)</sup>

医療機関が製薬会社等の委託を受けて行う治験に係る行為について、①これに関連して収受した金員は、治験等との対価性を認められるものであって寄付金ではない、②治験等は、患者に対する医療行為とは区別可能な臨床試験結果の収集、整理、提供行為であるから、「医療保健業」ではなく「請負業」に該当する、と判断したものである。

#### (ii) 流山訴訟<sup>(8)</sup>

NPO法人が行う「ふれあいサービス事業」（家事、介助、介護等のサービスの提供を希望する同法人の会員に対し、他のボランティア会員の協力を得て、前記サービスを提供する事業）について、前記サービスの実施主体が協力ボランティア会員ではなく同法人であり、前記サービスと、これに伴って同法人が得る「ふれあい切符」との間に対価性が認められるとの事実認定を下に、「請負業」に該当する、と判断したものである。

①令5条1項10号の文言<sup>(9)</sup>及び同種事業を行う営利法人等との競合関係が生じ得ることを理由として、「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、委任あるいは準委任を反復継続して業として行うものをも含まれるとした上、②限定して解釈すべき文言がなく、また、限定解釈すれば収益事業課税を定めた法の趣旨

(6) 最二小判平成20・9・12集民228-617。

(7) 一審東京地判平成15・5・15判時1865-25、控訴審東京高判平成16・3・30訟月51-7-1911。

(8) 一審千葉地判平成16・4・12訟月51-5-1338、控訴審東京高判平成16・11・17税資254号（順号9820）。

(9) 昭和38年度改正において、当時、法人税法施行

規則1条の11第1項10号に定められていた「請負業」という文言の後に「事務処理の委託を受ける業を含む。」との括弧書を追加した趣旨については、「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」従来の解釈を確信的に示したものと解説されている。

を失わしめることになりかねないことを理由として、収益を上げる目的等によって、収益事業該当性は否定されないことを述べている。

なお、この判決における競合性という言葉は、「請負業」に委任ないし準委任を反復継続して業として行うものも含まれることを正当化する文脈で用いられているだけであって、後記(2)の本件判決のように、外形的に請負業に該当することを前提として課税範囲を実質的に限定する文脈で用いられているわけではない。

(iii) 本件判決に係る下級審判決<sup>10)</sup>

宗教法人が行っていたペット葬祭業について、①葬祭、②遺骨の処理、③物品販売、④法要・死体の引取、⑤人間用の墓地管理に分断した上で、収益事業該当性の有無の判断手法につき、「事業の展開の手法、收受される財貨の額が定まるに至った経緯、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」と述べ、①を「請負業」（死体焼却は請負契約、それ以外は準委任契約）、②を「倉庫業」ないし「請負業」、③を「物品販売業」、④を①の付随的事業活動として「請負業」、⑤を「請負業」に該

当する、と判断したものである。なお、控訴審は、一審の判断を、ほぼ丸飲みして納税者原告による控訴を棄却している。

(iv) 本件判決以前の下級審判決の傾向

本件判決以前の下級審は、「請負業」を含む収益事業該当性判断について、本件判決のように事実認定において競合性を考慮することはせず、対価性の有無のみで判断していたようである<sup>11)</sup>。

本件判決以前の下級審が、収益事業該当性判断において対価性を要求した理由は、「収益事業」という法の文言からすると、企業が、何らかの物やサービスを提供し、その対価を得ることが当然の前提となっていると考えたからであろう。

しかし、そうであっても、対価性は、収益事業該当性の十分条件ではなく必要条件に過ぎない<sup>12)</sup>。また、前掲(ii)の流山訴訟判決が、たとえ市場の半額程度と廉価であっても対価性が否定されないと判示していたことから分かる通り、ここでいう対価性は、課税範囲を限定する機能をほとんど期待できないものであった。

(2) 本件判決

このように、「請負業」を含む収益事業該当性の判断に法的安定性があるとは言い難かった状況を更に混迷させたのが、本件判決である。

<sup>10)</sup> 名古屋地判平成17・3・24判タ1241-81、控訴審名古屋高判平成18・3・7税資256号(順号10338)。

<sup>11)</sup> なお、旧借地権者から新借地権者に対して借地権を譲渡する際に宗教法人が收受した承諾料について、競合性を考慮した上で課税事業に係る収入に当たるとした裁判例として、一審東京地判平成7・1・27判タ901-171、控訴審東京高判平成7・

10・19税資214-188があるが、同訴訟において、争点化されたのは、法人税法施行令5条1項5号へに定める低廉住宅用地貸付業非該当性であることに留意する必要がある。

<sup>12)</sup> 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500号48頁(2011年)、55頁。

(i) 前記(1)(iii)の事案において、最高裁は、納税者による上告を受理した上で、次のように述べて棄却した（下線は筆者）。

「上記事実関係によれば、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は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。……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、宗教法人である上告人が、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、……収益事業に当たると解するのが相当である。」

(ii) 本件判決の分析

本件判決は、直接には、ある特定の宗教法人によって行われている特定形態のペット葬

祭業が、令5条1項にいう「請負業」「倉庫業」「物品販売業」に各々該当すると判断したものであるところ、本件判決の考え方は、どのレベルで【判断手法】、宗教法人以外の公益法人等が行う【公益法人等の種別】、本件判決に係るペット葬祭業以外の事業について【問題となっている事業の内容】、「請負業」、「倉庫業」、「物品販売業」以外の該当性にも【特掲事業の範囲】、及ぶのであろうか。

① 一段階か二段階か【判断手法】

収益事業課税の趣旨につき、公益法人等の種別、問題となっている事業の内容、特掲事業の範囲によって異なり得るとする法文上の根拠を見出すことは困難であることからすると、収益事業該当性の判断において、外形的な事業該当性（前記(i)の一つ目の下線部分参照。以下、「外形基準」という。）を前提とした上で、さらに実質判断によって課税範囲を限定する（以下、「実質基準」という。）という二段階の判断を用いる手法は、広く一般的に用いられると考える。このことは、収益事業課税の趣旨をイコールフットイングに限定するか否か、収益事業課税の趣旨が、対価性・競合性等といった、踏まえるべき観点（前記(i)の二つ目の下線部分）を導出しているか否か<sup>43</sup>、踏まえるべき観点と社会通念審査（前記(i)の三つ目の下線部分）の関係や、事業の宗教性の位置付け如何によって異ならないであろう。

(43) 小塚真啓「批判」別冊ジュリスト228号『租税判例百選 [第6版]』94頁(2016年)、95頁は、法の趣旨から競合性以外の要素を導き出し難いため、対価性を競合性の補助的な基準と捉えているようであるが、本件判決は、法の趣旨に関して、「などの観点から」と述べており、イコールフットイング論に限定していないと考えるべきであろう。

実質的に考えても、(1)(ii)において見たとおり、「請負業」のように外形該当性を厳格に考えない類型においてすら何らの限定をしないとすると、何らかのサービスを提供している事業を全て「請負業」として課税できるということになりかねず<sup>14)</sup>、これでは法が特掲事業を定めた意味がなくなってしまう。

この点、一審において、被告は、「まず、問題となる当該事業が、法施行令5条1項各号に掲げる各事業の法的な定型的な特徴（この点については、民法や商法といった私法体系における理論が基礎に置かれる。）を備えたものでなければならないことはいうまでもないが、さらに、前記の趣旨（\*筆者注：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法2条13号の趣旨のことと思われる。）により、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〉問題とされる当該事業と一般事業者が行っている事業との類似性の有無・程度、〈2〉明文の規定によって特掲事業から除外されていたり、また、特掲事業として掲げられていないため、非課税とされている事業との関係、〈3〉当該事業で提供されるサービス・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。」と主張していた（下線は筆者）。

本件判決に係るペット葬祭業に限って言えば、原告及び裁判所のみならず被告においてすら、たとえ外形的には請負業等に当たるとしても、課税対象とするにふさわしくないもの

のを除外すべきという発想を有しており、残る問題は、課税対象とするにふさわしいものか否かという切り分けをどのように行うのか、という点にあった。

本件判決は、収益事業該当との原審の結論を維持するものであって、二段階判断を用いたことによって収益事業非該当との結論を導いたものではないため、厳密に言えば、本件判決の射程は、二段階判断によって絞りをかけるという限度においてすら及ばないが、少なくとも「請負業」該当性について、二段階判断によって絞りをかけるという限度で、本件判決の考え方は、公益法人等の種別や問題となっている事業の内容にかかわらず、広く妥当するものと考えべきであろう<sup>15)</sup>。

そこで、本稿においては、以下、「請負業」該当性について、公益法人等の種別や問題となっている事業の種類にかかわらず二段階判断がなされることを前提に、話を進めることにする。

## ② 実質基準の中身

本件判決が、イコールフットイング等という収益事業課税の趣旨から、踏まえるべき観点を論理必然的に導出したと考えるのであれば、対価性・競合性等を考慮せよというレベルでも、本件判決の考え方は、公益法人等の種別や問題となっている事業の内容にかかわらず、広く収益事業該当性が問題になってい

(14) 堀田力「流金訴訟が問うNPO・公益法人課税の根拠とあり方」T&A Master95号13頁（2004年）、17頁は、「すべてのボランティア活動は、外形的には何らかの営利活動と共通している」と指摘している。

(15) これに対して、外形該当性の外延が明確な事業の場合、実質基準を機能させる必要性は実際上乏しい。

様々な事例に及ぶことになる。

しかし、本件判決は、民集（最高裁判所民事判例集）ではなく、集民（最高裁判所裁判集民事編）に搭載されている判決である。最高裁判決を民集と集民のいずれに搭載するか  
の振り分けについて、基本的には、法令判断があれば民集、事例判断の場合は集民という  
取扱いになっている<sup>16)</sup>ことからしても、本件判決が事例判決であることは明らかであり、前記のような法令解釈を示したものは考え難い。

そうすると、本件判決は、せいぜい社会通念によって課税に相応しいものを課税せよといった価値観を示したに留まり、結論を導く過程も等閑視できる程度のものであることから、先例としての価値はほとんど無い。

### (3) 本件判決以後の下級審判決等

(i) もっとも、本件判決の他に指針とすべきものもないことから、“保守的な”下級審裁判官としては、本件判決が示したとおり、対価性や競合性を考慮して収益事業該当性を判断

せざるを得ないものと思われる。

この点、本件判決が示した対価性・競合性の双方<sup>17)</sup>、あるいは競合性を<sup>18)</sup>考慮することなく収益事業該当性を判断した下級審判決も存在しないわけではない。

しかし、財団法人が、金員を収受し、特定郵便局の局舎を郵政省に提供したことにつき、「不動産貸付業」に該当するとした東京高判平成23年2月24日・税資261号（順号11624）、宗教法人が、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のうち墓石等に係る部分につき、「物品販売業」に該当するとした東京高判平成25年4月25日・税資263号（順号12209）など、基本的に、下級審判決は、本件判決が示したとおり、対価性や競合性を考慮した上で収益事業該当性を判断する傾向にある。

そうすると、裁判上は、公益法人等が行う「請負業」についても、対価性や競合性を考慮した上で「請負業」該当性を判断する可能性が高い。

16) 田原睦夫「<<講演録>>最高裁生活を振り返って」金融法務事情1978号6頁（2013年）、19頁参照。

17) 国家賠償請求の事案ながら、学校法人が行った各種事業の不動産貸付業等該当性につき、対価性や競合性を検討することなく簡単に該当性を認めた岡山地判平成21・3・19税資259号（順号11163）。

18) NPO法人が行っていた建物貸付業の不動産貸付業該当性につき、競合性を明示的に排除した一審東京地判平成28・3・29ジュリスト1519-126、控訴審東京高判平成28・10・25税資266号（順号12922）。競合性を考慮要素とするかについて本件判決と差異が生じた理由に関しては、宗教法人ではなくNPO法人だから【公益法人等の種別】との理解や、宗教性の認められる行為ではないから【問題となっている事業の内容】との理解が示されている。しかし、法が、収益事業課税において公益法人等の種別によって取扱いを分けているとする

条文上の根拠がないことからすると、宗教法人ではなくNPO法人だから競合性を考慮に入れなくても良いとする根拠が不明である（田中啓之・前掲注(5)129頁も、公益法人等の種別によって差異が生じることに賛同しているわけではない）。この事案で収益事業該当性が問題となった不動産貸付業【特掲事業の範囲】は、外形的な外延が比較的明確であるため、そもそも競合性のような実質基準による限定を設けるべき必要性はなかった。また、本件において納税者が主張していた競合性も、裁判所から、主観的なものに過ぎないと切り捨てられてしまったため、競合性については考慮するまでもないと思われたのかもしれない。判決書において、裁判所が本件判決に対する言及もせず、その理由付けも簡素であることからすれば、この問題を考える際に参考になる下級審判決とは言い難い。

(ii) 広島国税不服審判所平成30年3月29日裁判決ではないものの、NPO法人が行っていた本件事業につき、「請負業」に該当するとした裁判決がある。

納税者が、「請負業」該当性の判断に際して形式基準のみならず実質基準を用いるべき、ないし競合性をも考慮すべきと主張したかは不明ながら、「請負業」該当性において、「公益法人等の営む事業が、客観的にみて法人税法施行令5条第1項の規定の文言上、特掲事業に該当する場合には、収益事業として法人税法を課するのが相当であり、同項の規定を離れて、その事業の公益性の強弱、その事業が公益法人等の本来の目的たる事業であるか否か、一般営利企業の行う事業と競合しているか否か等を考慮することによって、収益事業該当性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はなく、課税の公平の観点からも相当でないというべき」と述べて、競合性を考慮に入れないどころか、実質基準を用いることすら否定しており、本件判決の考え方と真っ向から矛盾するものである。

なお、特定従事者の生活の保護に寄与するものか否か(令5条2項該当性)について、「当該事業に係る利益の相当部分を特定従事者に給与等として支給していることが必要」とした上で、本件のNPO法人が行っていた本件事業が特定従事者の生活の保護に寄与しているものではないと判断している点でも特徴

的である。<sup>(19)</sup>

(4) 解釈によって請負業課税の範囲を限定することの困難性

(i) 望ましい解釈の方向性

外形的に収益事業に該当する事業について、実質基準によって課税範囲を限定するという手法は、法的安定性・予測可能性の観点から、そもそも好ましいものではない<sup>(20)</sup>。

そうだとすると、収益事業該当性を判断するに際し、望ましい解釈の方向性は、外形基準を明確化・精緻化することによって、課税範囲を画定していくことである。

ただ、「請負業」については、請負のみならず、委任又は準委任を取り込んでしまったが故に、その捕捉範囲が広汎に過ぎ、外形基準に、課税範囲を限定する機能を期待できず、実質基準による課税範囲の絞り込みという、法的安定性・予測可能性の観点から望ましくない手法を甘受せざるを得ないのが現状である。

(ii) 公益法人等非課税の根拠

① 筆者が調べた限り、司法の場において、「請負業」該当性を争われた事案において、「請負業」に該当しないと判断されたものは見当たらなかった。このことから考えると、対価性・競合性等を踏まえた上での実質基準によって課税範囲を絞り込むと言ったところで、実質基準が実際に機能しているかは少々疑わしい。結局、対価性・競合性以外にどのような考慮要素を含めるか、対価性・競合性等の

(19) いずれの判断も、その妥当性が強く疑われる事案であったが、納税者は、取消訴訟を提起しなかったようである。

(20) 収益事業の外形に該当する事業を課税対象としつつ、公益法人等の本来事業に近接するものを解釈上収益事業から除外するという本件判決の考え

について、藤谷武史「判批」税研148号122頁(2009年)、124頁は、「具体的妥当性はあるものの法的安定性に欠ける」ものである上、社会通念自体が固まっていない事業に関して「安定的かつ妥当な事案処理の基準を提供するものとはならない」と指摘する。



考慮要素の具体的な内容など、実質基準にどこまで課税範囲の限定機能を持たせることができるかは、公益法人等の所得には原則として課税しないとした制度趣旨等の捉え方に拠るほかない。

同制度趣旨の捉え方については、①非営利法人の場合、たとえ収益事業を行ったとしても、そこから生じる利益は、分配等によって特定の個人に帰属する性格のものではないため、法人税が個人所得税の前取りであるという論理に照らし課税対象とすべき所得がない、という法人税の本質からくる内在的な要請であるとする見解<sup>21)</sup>、②本来、国や自治体が行うべき、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与することを目的とする公益的活動を、公益法人が行うことによって、国等は支出すべきであった歳出の軽減がもたらされているのであるから、そのような公益法人に対する課税を差し控え、公益活動の促進を図るべきである、という活動の公益性に着目する見解<sup>22)</sup>、③非営利法人は営利法人と異なり資本を集めにくいので、資本形成援助のために課税優遇をすべきであるとする見解<sup>23)</sup>などがある。

前記(1)(iii)の判決が、「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」と述べていることに顕著に見られるとおり、

少なくとも下級審裁判所は、同制度趣旨につき優遇措置と捉えているようである。このためか、公益法人等の所得には原則として課税せず、収益事業に該当する場合にのみ例外的に課税するという法文の構造にもかかわらず、例外に当たるはずの収益事業該当性を厳格に判断しようとする態度は希薄である。このような裁判所の態度からすれば、前記(1)(iii)の判決が、収益事業該当性の判断に際し、公益法人等及び公益法人等が行う活動が、「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」と述べているのは、当然のことである。

本件判決後の前記(3)(i)の下級審判決文を読む限り、対価性や競合性の具体的内容・程度を明らかにしようという裁判所の問題意識を見て取ることはできず<sup>24)</sup>、司法の解釈によっても、収益事業課税は、納税者にとって予測可能なものになっていない。

② この点、公益法人等が行っている事業が本来事業である場合、直ちに収益事業非該当とする余地は、本件判決によっても残されているとする見解<sup>25)</sup>がある。

本件判決が事例判決であること、本件判決の事実認定によれば、ベツト葬祭業は、民間が元々行っていた収益事業に宗教法人が後乗りしてきた、収益事業課税の趣旨が正しく妥当する類型であったこと<sup>26)</sup>、本件判決以後にお

(21) 田中治・前掲注(12)52頁。

(22) 三木義一「宗教法人によるベツト供養の非収益事業性」立命館法学6号1714頁（2004年）。

(23) 浅妻・前掲注(4)163頁。

(24) 前掲注(18)の東京地裁判決において、裁判所は、広告料収入を得て地域紙を作成、頒布する行為を「出版業」に該当すると判断したが、頒布する相手方からは何らの対価も得ておらず、対価を得たとされる相手方との関係で考えると「請負業」に該

当するというべきという指摘（田中啓之・前掲注(5)129頁）は、対価性の意味によって、いずれの特掲事業に当たるかも変わり得るという難しさを示唆している。

(25) 田中治・前掲注(12)55頁。

(26) ただし、三木・前掲注(2)1720頁は、本件判決の事案も「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である。」と述べている。

いて、公益法人等の公益活動の奨励・増進の趣旨に、より適合した改正がなされていることからすれば、本件判決の射程が及ばない問題であることは間違いない。また、収益事業課税の範囲を合理的に限定する可能性があるという点において、望ましいものでもある。

しかし、現行法において、令5条1項各号において個別に定められている除外事由以外で、本来事業であれば収益事業から除外するという解釈を一般的に導けるかどうかは疑わしく<sup>27)</sup>、本来事業であるか否かは、収益事業該当性における総合判断の際に考慮される一要素として処理されるものに過ぎないであろう<sup>28)</sup>。

③ このように、裁判所の解釈によってすら「請負業」の外延は明らかにされていない。納税者にとって、自らが営む事業が課税されるか否かの予測が不可能であるということは、請負事業課税が租税法律主義の観点から問題を孕むものであることを意味するのであるが、このことは、後記Ⅲにおいて、見ていくことにする。

### 3 本件事業について

(1) NPO法人が行っている就労支援サービスについての若干の説明

#### (i) 概要<sup>29)</sup>

障害者の就労支援は、障害者雇用促進法(障害者の雇用の促進等に関する法律)をはじめとする労働行政による支援と、障害者総合支援法(障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律)による福祉行政に

よる支援から成り立っている。このうち、就労支援事業とは、障害者総合支援法による障害福祉サービスの一つであり、福祉行政による支援である(なお、就労支援事業は、特定非営利活動促進法2条別表1号が定める「特定非営利活動」である)。

就労支援事業の内容は、就労移行支援事業・就労継続支援事業A型(雇成型)・就労継続支援事業B型(非雇成型)の3種類があり、いずれも、利用者が利用料を支払う場合がある。

このうちB型は、訓練や就労という明確な役割をもつ就労移行支援事業や就労継続支援事業A型と比べ、障害者の居場所の確保といった性格が強い(雇用契約を締結して一定の時間を働くことが困難だからこそB型を選択するのである)。

もっとも、利用者を対象とした調査によると、事業所利用の目的については、約75%の回答が「働くため」となっており、働く理由についても「工賃を得るため」との回答が約60%となっているなど、実際は、A・Bいずれの型であっても、福祉的就労としての障害者の居場所の提供のみならず、経済的自立を支える社会資源としての意義が大きい。しかし、最低賃金法が適用されるはずのA型においても減額特例の影響などにより平均月収が10万円未満の者が90%を超えると推計されており、B型においては、工賃の月額平均が3,000円以上と規定されていることもあって、実際の工賃の月額平均は1万3,000円程度となって

<sup>27)</sup> 法人税基本通達15-1-1参照。もっとも、公益法人等原則非課税の制度趣旨を優遇措置と解したとしても、優遇措置の理由につき、非営利“活動”に着目したものと考える(浅妻・前掲注(4)163頁)のであれば、特定非営利活動を行っている

NPOの本来事業は優遇措置を受けて然るべきである、という立論は可能であろう。

<sup>28)</sup> 藤谷・前掲注(20)。

<sup>29)</sup> 杉本敏夫監修『障害者福祉論』(ミネルヴァ書房・2016年)。

いるのが実態のようである。

(ii) 事業者の種類等

法人である必要はあるが、社会福祉法人、医療法人、NPO法人のみならず、一般社団法人、株式会社、合同会社も、本件事業を行う事業者として活動している。

厚労省発表の統計資料では、平成29年10月1日現在の数値で、本件事業を行っている事業者の総数11,041のうち、社会福祉法人4,661(42.2%)、NPO法人3,430(31.1%)、営利法人1,722(15.6%)等となっている<sup>(90)</sup>。

(2) 本件事業は、外形上請負業に該当することは否定しにくい<sup>(91)</sup>上、平成18年の障害者自立支援法の制定下で就労支援サービスが強化されたことによって、本件事業を行う営利企業の参入は毎年右肩上がりの状態である。前記(1)(ii)の統計を見ても判るとおり、少なくとも抽象的な競争性は認められるし、なおかつ、前記(1)(i)に述べたとおり、利用者からの利用者負担金の徴収を認めていること等に照らすと、(たとえ代理受領の形式を採る場合であっても)対価性も否定できないであろう。

つまり、本件事業に対する請負業課税は、現在の裁判例等の傾向を前提とする限り、可能に思える。

Ⅲ 租税法律主義の観点からの検討

本件事業に対する請負業課税が可能に思えるにもかかわらず、何故、納税者と課税庁と

の間に紛争が生じるのであろうか。ここには、課税されること自体に対する不満という課税問題一般に共通するもの以外に、次のとおり、本件に特有の不満が存在する。そして、その不満は、租税法律主義に反した課税ではないか、という疑いに裏打ちされているものである。

1 紛争が生じる原因～本件事業に課税することへの不満～

(1) 福祉的就労に対する課税の是非

ある事業者が、指定障害福祉サービス事業者として指定を受けるべく都道府県に対して申請をする際には、菓子製造等の生産事業をするために必要な作業所等の設置等を定めた設備基準が、各都道府県の条例によって定められており、事業者は、これを遵守しなければならない。要するに、本件事業を行っている事業者は、別途、生産事業も行っていることが法の仕組みとして予定されているのであるが、このような生産事業の取扱いにつき、請負業に付随する事業として一括して「請負業」として課税されてしまうケースが散見される。このことは、利用者の居場所の確保といった性格が強い福祉的就労が「請負業」に当たるとすること自体への抵抗感も相俟って、納税者に対し、福祉的就労の実態に対する課税庁の無理解の現れではないかとの疑念を抱かせている。

また、本件事業のような障害福祉サービス

(90) 厚生労働省統計情報・白書「平成29年社会福祉施設等調査の概況 (<https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/fukushi/17/dl/kekka-kihonyou02.pdf>)」[最終確認日：2020年3月18日]。

(91) ただし、日本標準産業分類によれば、就労継続

支援事業は、大分類P-医療、福祉／中分類85-社会保険・社会福祉・介護事業／小分類855-障害者福祉事業／細分類8551-居住支援事業である。なお、日本標準産業分類上、障害者福祉事業は、平成14年3月改定から、加えられている比較的古い事業である。

は、本来、国が行ってきた公益性、公共性の高い事業を、国の負担軽減のため民間に外注化し、さらには営利企業の参入も認めるに至った、という経緯を有している。このように、現行法が想定した事態と全く逆のケースである障害福祉サービスにまで、イコールフットイング論を根拠に収益事業課税をすることは、果たして妥当なのであろうか（前記Ⅱ2(3)(ii)の判決が競争性を考慮しなかった理由も、ここにあるのかもしれない。）。

## (2) 事業判定における恣意性、不公平感

Iにおいて述べた質疑応答事例の公表によって、NPO法人が行う本件事業は課税され得るということが明らかになった。これに対して、社会福祉法人が行う本件事業は従来どおり非課税とされているようであり、その理由は、本件事業が「医療保健業」（令5条1項29号ロ）に当たるためと言われている。

本件事業が「請負業」であると考えるのであれば、いずれ社会福祉法人が行う本件事業も課税されるのかもしれない。しかしながら、同一内容の事業を行っているにもかかわらず、一方は「請負業」とされ、他方は「医療保健業」とされる事業判定の恣意性に対して、納税者が、租税公平主義に違反しているのではないかと不満を覚えることは当然であろう<sup>32)</sup>。

また、前記(1)において述べたとおり、福祉的就労に伴って生じる生産活動について一括して「請負業」として課税する一方で、一括して行われてきたと思われる事業でも、場合によっては、事業を細分化した上で収益事業に該当すると判断してきたのである<sup>33)</sup>。事業の一体性、付随性の判断についても、恣意的との誹りは免れないところである。

(3) このように、本件事業に対する請負業課税は、法律上可能と思えるにせよ、収益事業課税の趣旨から妥当性が疑われるものである上、収益事業判定における恣意性、不公平性に対する不満を背景としている。

## 2 請負業課税が有する憲法上の問題点

(1) 前記Ⅱ1(1)において述べたとおり、特掲事業は、令5条1項において限定列举されている。しかも、「請負業」は、同項1号から34号のほぼ中間である10号に配置されている上、「その他前各号に類する事業」という規定ぶりになっていないことからすれば、概括条項として規定されたものでないことは明らかである。

そうであるにもかかわらず、「請負業」は、対価を得て何らかのサービスを提供していれば外形基準を充たすという、その捕捉範囲の広汎さから、いわば概括条項としての機能を果たしていることになる。

しかし、これでは、法2条13号が、政令において、わざわざ特掲事業として課税される事業を限定列举させた意味を失わせしめてしまい兼ねない。

法人税基本通達15-1-29は、ある事業が、性質上は請負業に該当するものであっても、他の特掲事業に該当するか否かという判定を経たものである場合には、課税しない旨を宣言しており、請負業と他の特掲事業とが相互に排他的であるという解釈を踏まえたものとされている<sup>34)</sup>。同通達は、請負業の捕捉範囲の

<sup>32)</sup> もっとも、「医療保健業」の外形に該当するかの判断も、必ずしも明確ではない。

<sup>33)</sup> 前掲注(7)の帝京大学事件判決や、本文Ⅱ2(3)に挙げた二つの東京高裁判決を参照されたい。

広汎さから、請負業が他の特掲事業と競合する場面が多いことを前提としているが、ある事業が「請負業」に該当するものとして課税処分される場合、納税者は、課税庁から、その事業がいずれの特掲事業に該当するかといった判断過程を事前に開示されるわけではない。そうであるとすれば、同通達の存在は、課税庁の判断過程に対する統制機能を十分に果たせないことになる。

さらに、前記Ⅱ2において見たとおり、司法の解釈によっても、「請負業」の範囲を限定し得る安定的な基準は、従来提供されてこなかったし、今後も提供される可能性は大きくないであろう。

このように考えると、請負業課税の問題点とは、条文そのものに内在している問題、つまり租税法律主義の問題なのではないか、といった疑問が生じる<sup>84)</sup>。

ここで、租税法律主義とは、憲法84条が宣明している課税権の行使方法に関する原則のことで、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」とする原則のことをいう。租税法律主義の内容・派生原理につき、論者によって違いはあるものの、課税要件法定主義と課税要件明確

主義が含まれることについて、異論は見られないところ<sup>85)</sup>、以下において述べるとおり、請負業課税は、課税要件法定主義に反し、なおかつ課税要件明確主義の趣旨に反する疑いがある。

## (2) 課税要件法定主義との関係

課税要件法定主義とは、課税の作用が国民の財産権への侵害であることから、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は国民代表議会の定める法律によって規定されなければならないことをいう<sup>86)</sup>が、行政権による立法が、一定の範囲で許されていることについて、今日では争いが無い。そして、「請負業」は、法法2条13号の委任を受けて行政権によって定められた令5条1項10号に規定されるものであるところ、このような委任立法については、一般的に、命令に委任した法律の合憲性（授権法の憲法適合性）及び委任を受けて定められた命令の合法性（委任立法の授権法適合性）が問題になり得る<sup>87)</sup>。

### (i) 授権法の憲法適合性審査（法法2条13号の合憲性）

課税要件法定主義の趣旨から、租税立法において、課税要件および租税の賦課・徴収に関する定めを政令・省令等に委任するに際し、

<sup>84)</sup> 田中啓之・前掲注(5)129頁、佐藤友一郎編著『九訂版法人税基本通達逐条解説』（税務研究会出版局・2019年）1420頁-1421頁。

<sup>85)</sup> 国民を代表しない者によって、国民の権利義務を左右する一般の規律を定立することは憲法上認められていないことについて、田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学566号243頁（2011年）、263頁。

<sup>86)</sup> 野中俊彦ら『憲法Ⅱ [第5版]』（有斐閣・2012年）335頁-336頁、金子宏『租税法 [第23版]』（弘文堂・2019年）78頁・81頁、水野忠恒『大系租税

法 [第2版]』（中央経済社・2018年）10頁、谷口勢津夫『税法基本講義 [第6版]』（弘文堂・2018年）10頁以下・26頁以下。仙台高（秋田支部）判昭和57・7・23行集33-7-1616等。なお、佐藤進＝関口浩著『（新版）財政学入門』（同文館出版・2019年）174頁-176頁も、スミス、ワグナー、ノイマルク、マスグレイブのいずれの租税原則にも、明確性・明瞭性が含まれると述べている。

<sup>87)</sup> 金子・前掲注(86)81頁。

<sup>88)</sup> 芦部信喜著・高橋和之補訂『憲法 [第七版]』（岩波書店・2019年）307頁-309頁。

具体的・個別的委任なら許されるのに対し、一般的・白紙的委任は許されない。そして、ここでいう具体的・個別的委任と一般的・白紙的委任の区別の基準について、具体的・個別的委任と叫ぶためには、委任の目的・内容および程度が委任する法律自体の中で明確にされていないと解すべき、とされている。<sup>39)</sup>

特掲事業を定める令5条1項の授權法たる法法2条13号の合憲性について、前掲注17の岡山地判平成21年3月19日判決は、上記と同様の考えの下、委任に当たって委任の目的等は限定されている上、委任の範囲も、競合性によって限定されている<sup>40)</sup>ことから、法が収益事業の範囲を施行令に委任していることは租税法主義（原文ママ）に反しない、と述べており、この判断自体は、妥当と言って良い。

なお、委任立法一般の憲法適合性について、裁判所は、立法者に対する最大限の配慮をもって、一見無理筋とも思える限定解釈を駆使してでも合憲という結論を導く姿勢を一貫させており、最高裁判所が委任立法の違憲性を認めた事例は、狭い立法裁量しか認められないはずの刑事法分野における最大判昭和27年12月24日刑集6巻11号1346頁の1件しかない。租税法分野において、委任立法が違憲で

ある旨の判決が出る可能性は、極めて低いものと思われる<sup>41)</sup>。

### (ii) 政令の授權法適合性審査（令5条1項10号の適法性）

もっとも、法法2条13号が合憲であることは、同号の委任を受けて定められた令5条1項10号も、直ちに法法2条13号に反せず合法であることを意味しない。

既に述べたとおり、対価を得て何らかのサービスを提供していれば全て「請負業」に該当するという、「請負業」の捕捉範囲の広汎さは、法法2条13号が課税範囲を限定しようとした意味を失われ兼ねないことからすると、「請負業」の範囲を合理的に限定できない限り、請負業課税は、法法2条13号の委任の範囲を逸脱した違法無効なものと言うべきである<sup>42)</sup>。

## (3) 課税要件明確主義との関係

### (i) 請負業という文言の明確性

課税要件明確主義とは、「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない」とする原則のことをいう<sup>43)</sup>ところ、課税要件を定める文言が一定の明

39) 金子・前掲注3682頁。

40) 本件判決は、委任の範囲を策定するために参照すべき法の趣旨（公益法人等の収益事業に課税する趣旨）を明らかにする文脈の限りで引用されている。

41) 租税法による委任の憲法適合性審査において、一般的な委任の文言であっても、裁判所が、これに関連する何らかの制限的な文脈を発見し、限定解釈を施すことによって、違憲判断を免れてきたことについて、佐藤英明「租税法による命令への委任の司法統制のあり方—現状と評価」フィナ

ンシャル・レビュー129号（2017年）25頁以下を参照されたい。下級審まで目を広げてみても、租税立法の委任の仕方が一般的・包括的であるため租税法主義に反する旨の判断をした判決は、わずかに神戸地判平成12・3・28訟月48-6-1519のみのものである。

42) 租税法分野において、委任命令を違法とした判決としては、広島地判昭和41・10・31行集17-12-1232、東京高判平成7・11・28行集46-10・11-1046等がある。

43) 金子・前掲注3684頁。

確性を有している限り、課税要件明確主義には反しないとされている。

従来、課税要件明確主義との兼ね合いで問題とされてきたものは、主として不確定概念を巡るものであったが、請負業という文言自体は、一定の明確性を有しており<sup>44)</sup>、不確定概念のような一般性、不明確性を有しているわけではない。また、令5条1項10号が、「請負業」の中に委任あるいは準委任を反復継続して業として行うものをも取り込んだ結果、概括的規定のような機能を果たしてしまっているだけであって、概括的規定として規定されたわけでもない。

ただ、ある文言が一応明確でありさえすれば課税要件明確主義に反することはないのかについては、一考の余地があるものと思われる。そこで、課税要件明確主義の外延を考えるため、刑法学及び憲法学における類似の原則を参照する。

## (ii) 刑法学・憲法学における明確性の原則

### ① 刑法学における明確性の原則～手続的適正<sup>45)</sup>

刑法学における明確性の原則とは、刑罰法規の立法と解釈に関する原則であり、憲法31条が規定すると解されている罪刑法定主義の派生原理である。不明確な刑罰法規は、国民の行動の予測可能性を奪うことになり、国民の行動を萎縮させることとなるし（「事前告知（fair notice）の原則」、自由主義的側面）、恣意的な権力濫用をも基礎付けてしまう（民主主義的側面）ことから、不明確な法律・条例

に基づき処罰されない権利を国民に保障するものである。

### ② 憲法学における明確性の理論～実体的適正～

憲法学における明確性の理論（基準）とは、精神的自由を規制する立法は明確でなければならないとするもので、刑罰法規であるか否かにかかわらず、ある法規が精神的自由、とりわけ表現の自由を制約するものである場合は、前記①において述べた手続的適正の問題とは別途、実体的適正の問題が生じ得るとされている。すなわち、表現規制立法の法文が漠然不明確である場合には、表現行為に対する萎縮的効果が大きいことから、当該法令を文面上無効としてしまう「漠然性のゆえに無効」の問題と、法文が一応明確であっても、当該法令の規制範囲があまりにも広汎で違憲的に適用される可能性のある場合は、その存在自体が表現の自由に重大な脅威を与える点において不明確な法規と異ならないことから、やはり当該法令を無効にしてしまう「過度の広汎性のゆえに無効」の問題である。<sup>46)</sup>

もっとも、実際には、手続的適正の問題と実体的適正の問題とは重なり合うことが多い上、憲法31条の保障内容に実体的適正を含めるのが通説<sup>47)</sup>であるため、両者を戴然と区別できるものではなく、最高裁<sup>48)</sup>も、実体的適正の問題を、憲法31条違反の問題であると捉えているようである。

### (iii) 課税要件明確主義の外延

#### ① 憲法31条は、直接には、アメリカ合衆国

44) 武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法第2巻』（第一法規）679頁によると、事業税においては、「請負業とは、一定の仕事の完成を約し、その対価として報酬を受ける事業」であることを前提に取り扱われているようである。

45) 西田典之著・橋爪隆補訂『刑法総論 [第三版]』

（弘文堂・2019年）40頁-42頁・56頁。

46) 芦部・前掲注<sup>38)</sup>213頁-215頁、野中俊彦ら『憲法I [第5版]』（有斐閣・2012年）361頁。

47) 芦部・前掲注<sup>38)</sup>252頁-253頁。

48) 最大判昭和160・10・23刑集39-6-413。

憲法の人権宣言の一つの柱とも言われる「法の適正な手続」を定める条項に由来するものである<sup>49)</sup>のに対し、憲法84条・30条は、イギリスで古くから説かれてきた「代表なければ課税なし」という政治原理に由来するものとされている<sup>50)</sup>。このように、両者の根拠条文には、歴史的な由来に違いがあるようであり、租税法律主義は罪刑法定主義とは関係ないとされている。

しかし、租税法律主義と罪刑法定主義は、民主主義と自由主義をその理念としている点で共通であること<sup>51)</sup>や、課税要件法定主義が罪刑法定主義になぞらえて作られた原則とされている<sup>52)</sup>ことからすると、事前告知機能という、主に手続的適正に着目した意味での明確性の原則は、課税要件明確主義にもそのまま妥当するものと思われる<sup>53)</sup>。

② それでは、実体的適正の観点、とりわけ「過度の広汎性のゆえに無効」の論理を、課税要件明確主義の内容として、一般的に取り込む余地はないのであろうか<sup>54)</sup>。

そもそも憲法学における明確性の原則が、実体的適正の観点をその内容に取り入れた分野は、憲法上、伝統的に特に重要視されてきた精神的自由、とりわけ表現の自由を規制対象とするものであった。そうであるとすれば、

過度に広汎であるが故に特定の表現内容のみに課税する等、精神的自由を侵害する可能性の大きい租税立法であれば別論、そうでない限り、課税要件明確主義の内容としては、罪刑法定主義同様、手続的適正の観点からのもので十分であって、実体的適正の観点から問題がある租税立法は、基本的には、民主政の過程において是正されれば足りる、ということになる。

(iv) そうだとすると、請負業課税が、課税するにふさわしくない事業に課税している（実体的適正の観点から問題がある課税をしている）としても、このことのみをもって課税要件明確主義に反しているとは言えないであろう。

もっとも、前記(iii)①において述べた手続的適正の観点からすると、請負業課税は、少なくとも課税要件明確主義の趣旨に反していると言えよう。

憲法30条・84条が課税要件明確主義を採用した趣旨は、「みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙の委任をするのと同じ結果になりかねず、また納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになりかねない」<sup>55)</sup>ことを危惧した点にあるところ、令5条1項10号の「請負業」

49) 芦部・前掲注38)252頁。ただし、野中ら・前掲注46)409頁は、大陸法においては、フランス人権宣言の後、手続よりも実体を重視する伝統の中で罪刑法定主義が発展した、と述べている。

50) 芦部・前掲注38)372頁、野中ら・前掲注36)335頁。

51) 小林敬和「租税法律主義の実質化について—罪刑法定主義と関係して—」税法学565号75頁(2011年)、99頁。

52) 金子・前掲注36)81頁。

53) 金子・前掲注36)84頁、谷口・前掲注36)28頁。な

お、前掲注36)の仙台高判は、民主主義的側面のみに着目しているように読める。

54) 最一小判昭和50・2・6集民114-117、最一小判平成1・12・14刑集43-13-841等のように、租税法分野においても、ある租税立法が、実体権侵害を生じさせている場合には、実体的適正の観点から、当該租税立法の合憲性が問題となり得るが、このことは、課税要件が明確に法定されていても生じ得る問題である。

55) 金子・前掲注36)84頁。



は、その捕捉範囲の広汎性ゆえに、行政庁による恣意的な課税を抑止する機能を「請負業」という法の文言には期待できず、また、納税者にとって、自らの事業が課税されるものか否かについての予測を不可能ならしめる点で、不明確な定めがなされた場合と異ならないからである。

#### IV おわりに

このような憲法上の問題を回避するため、裁判所は、行政庁の恣意を許さず、納税者にとって予測可能であるような内容を有する「請負業」の解釈を示すべきであるが、著しく困難であろう。

訴訟の場において課税要件法定主義違反が争われた場合、課税庁は、政令への委任を正当化する理屈として、現代国家において迅速かつ複雑に変化する社会的経済的事象に対処してこれを有効適切に規律するため、複雑多岐にわたり急速に推移変遷する経済事象に時宜を失せず有効適切に対処するため、などと主張する<sup>56)</sup>。

前記Ⅱ3において見たとおり、本件事業を含む障害者福祉事業は、日本標準産業分類において、平成14年3月改定から加えられている事業である上、平成18年には、対価性、競争性を備えていたと言っても良い状態になっていた。しかし、それから10年以上経過した現在において、障害者福祉事業は、特掲事業として政令に規定されていない。結局、国は、政令を機動的に改正して、変化した社会的経済的事象に対処することなどせず、実務的な取扱いのみによって対応するのである。

ところで、表現を規制する刑事法の解釈においてすら、明確性の原則は、相対化されており、最高裁は、最大判昭和50年9月10日刑

集29巻8号489頁、最大判昭和60年10月23日刑集39巻6号413頁、最三小判平成19年9月18日刑集61巻6号601頁、最二小判平成24年12月7日刑集66巻12号1337頁等において、文言に手がかりのない限定解釈をした上で、相当不明確な文言であっても、明確性の原則に反しない、と結論付けている。このことにつき、木村草太教授は、このような解釈手法を使えば、畏縮効果に無頓着な稚拙な立法が横行する危険があると批判している<sup>57)</sup>。

裁判所が、「請負業」の解釈において、課税範囲を合理的に画する明確な基準を示すことが不可能なのであれば、その原因は、稚拙な立法にある。裁判所は、本来、救済機関なのであるから、立法の解釈において、納税者に不利益を甘受させてまで“出来の悪い学生に下駄をはかせる”ような寛容さを示す必要はなく、端的に法令違憲のアプローチを採ることによって、より明確で具体的な課税要件・基準の設定を立法者に委ねることを検討すべきである<sup>58)</sup>。

立法者が、本件事業を課税に相応しいと考えるのであれば、ただ特掲事業として「障害者福祉事業」と規定すれば足り、そうすることに立法技術上特段の困難があるとは思われない。

立法による解決が強く望まれるところである。

以上

<sup>56)</sup> 例えば、大阪地判昭和41・5・30行集17-5-591における被告国の主張など。

<sup>57)</sup> 木村草太「判批」別冊ジュリスト245号『憲法判例百選Ⅰ〔第7版〕』179頁（2019年）、181頁。

<sup>58)</sup> 明確性の理論の観点からすれば、合憲限定解釈という手法に問題があることにつき、曾我部真裕ら編『憲法論点教室〔第2版〕』（日本評論社・2020年）64頁〔赤坂幸一〕、68頁参照。