

非営利法人の課税所得の選択基準について
－対価概念に基づいた収益事業課税への批判を中心として－
About Selection Criteria for Taxable Income of Nonprofit Corporation
－Focusing on Criticism to Profit-Making Business Taxation
Based on the Concept of Consideration－

春日 克則
Katsunori Kasuga

要約

法人税法が規定する非営利法人の収益事業課税において、収益事業それ自体の定義を行わずに 34 種の事業を掲記する現行の個別列举方式には様々な問題点が指摘されている。そこで、現行方式の代替案として提言された税制調査会の答申と、本稿における収益事業課税を巡る判例の考察結果から、両者は収益事業を対価概念に置き換えた解決策を提言・実践していることが判明した。さらに、対価概念を財務会計の視点から規定している国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards）についても合わせて考察した。その結果、収益事業課税を対価概念によって行うことには、①非営利法人が受領する無償の資金を対価と解釈することへの疑義が生じること、②仮に対価に該当した場合は、無償提供された資金が課税対象となり資金提供目的が阻害されるという問題が存することを指摘し、それ故、対価概念は現行方式の代替とはなり得ないことを明らかにしたのである。なお、本稿の考察は、個別列举方式に代わりうる新たな非営利法人の課税所得の選択基準を策定するための基礎を提供するものである。

キーワード：収益事業課税、個別列举方式、対価概念、非営利法人の課税所得

I. はじめに

法人税法では、非営利法人の所得について原則非課税とし、収益事業にのみ課税を行っている。しかし、法人のあらゆる事業活動の中から収益事業のみを取り出して課税を行うことについては、無視できない問題が存在する。

まず、第 1 に、収益事業それ自体の定義を行わずに個別に 34 種を掲記する個別列举方式を採用することである。この点についてはすでに述べたが(春日[2018]pp.86-87)、限定列举をすることで列举される業種にタイムラグが生じるために、収益事業の欠缺が起こることや、指定のタイミングによっては法人間の公平性を損なう恐れがあること。また、定義の方法が「外延的定義」を採用していることから、¹⁾当該事業の範囲が不明確となり肝心の該当例がどのような事業なのかの理解を困難にさ

せるのである。

第 2 には、資本概念を欠いたまま所得計算が行われていることである。非営利法人の課税所得を計算する際、収益事業に属する収益、費用、資産および負債の区分経理が求められているが、区分された資産、負債の差額を資本（資本金等の額及び利益積立金額）とすることはできないものとしている（法人税基本通達 15-2-3。以下、法基通とする）。そこで、この規定を額面通りに受け取ると、資本の循環過程において投下され維持拘束されなければならない資金（投下資本）という意味での資本が、確定されないまま課税所得の計算がなされていることになる。仮に、資本の定めのないまま課税を行えば、縮小再生産を招くという重大な問題を引き起こす可能性がある。さらには、法人所得計算の通則を定める法人税法 22 条では、資本取引と損益取引とを区分することにより所得計

算を行うものと規定している。しかし、この条項では、資本の定めのない非営利法人の場合には、その所得を計算することができないため、理論的には法律の根拠なしに、即ち、租税法律主義に反する形で非営利法人に対して法人税が賦課・徴収されていることになるのである。

このように、収益事業を限定列举する現行方式には問題があり、すでに限界を迎えた感がある。そこで、これに代わりうる新たな非営利法人の課税所得の選択基準について考察しなければならないことになる。本稿は、そのための基礎的な理解を得ることを目的とし、現行方式の代替案として提言された税制調査会の答申と、収益事業をめぐる訴訟に対処するために判例上どのような解決策が採られているのかについて考察するものである。

II 非営利法人の所得課税制度とその特徴

1. 非営利法人の所得課税制度

法人税法では、非営利法人に対して、各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得についてのみ課税し、収益事業以外の事業から生じた所得については課税しないものと規定している（法人税法4条1項、7条。以下、法と略す）。ただし、公益社団・財団法人が行う公益認定上の公益目的事業については、その事業が法人税法上の収益事業に該当する場合であっても非課税とされる（法人税法施行令5条2項1号。以下、法令と略す）。ここでいう収益事業とは、「限定列举された34種の事業」（法令5条1項）で、「継続して」、「事業場を設けて」、行われるという3要件の全てを満たす事業（法2条13号）である。なお、一般社団・財団法人については、法人税法上、普通法人となるため、各事業年度に生じた全ての所得について（例えば補助金や寄附金の受領であっても）課税される（法5条）としている。

非営利法人については、収益事業にのみ課税されるため、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（法令6条）。なお、この区分経理は、単に収益及び費用を事業区分に応じて按分することのみならず、資産及び

負債についても同様に区分経理することが求められている（法基通15-2-1）。それ故、収益事業を開始した場合に資産、負債を区分経理するとその差額が元入額となると考えられるが、法人税法では区分経理による差額については資本として認めないものとしている。即ち、収益事業以外の事業に属する資産及び外部負債について、これを収益事業に区分経理した金額は、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のである。このことは、収益事業の開始時点だけでなく、その後において収益事業以外の事業から収益事業に支出した金銭その他の資産についても同様の扱いとされている（法基通15-2-3）。また、非営利法人が収益事業を営む場合、その収益事業に付随して生ずる損益についても当該事業の損益として認識することになるため、収益事業に属する固定資産が売却、除却等された場合の損益は、当該事業にかかる損益として法人税の課税対象となるのである（法基通15-1-6（6））。なお、補助金・助成金等によって固定資産を取得した場合、その固定資産が収益の事業の用に供されたものであったとしても益金の額に算入せず、その償却限度額又は譲渡損益の基礎となる取得価額についても実際の取得価格によるため、圧縮記帳が行われないことになる（法基通15-2-12、同（注））。

2. 非営利法人の所得課税制度の特徴

非営利法人の所得課税制度の特徴としてまず挙げられるのが、「34種の事業」を課税対象として限定列举していることである。

次に、収益事業として区分経理した資産及び負債については、その差額を元本とせずに計算上生じる差額としてのみ扱っていることにある。別言すれば、法人税法上の資本（資本金等の額及び利益積立金額）を否定しているのである。その理由としては、非営利法人に含まれる法人が多様多様であるため、全ての法人に共通した法人税法上の資本を策定することの困難性に起因するものと考えられる。即ち、非営利法人の中には、一般社団・財団法人のうち公益認定を受けた公益社団法人・財団法人や一般非営利型法人に該当する法人、そして行政改革の一環として各府省や地方自治体の

行政活動から独立した組織である独立行政法人（別表第一第一号の表に掲げる以外のもの）、さらには学校法人、宗教法人などその設立の背景や所轄官庁を異にする様々な法人が含まれているのである。そこで、これらの法人が行う会計処理の根拠となる基準もまた異なることになるからである。例えば、公益社団法人・財団法人については、資産総額から負債総額を差し引いた差額を正味財産といい、指定正味財産と一般正味財産とに区分される（公益法人会計基準第2-2）。これらの法人は、定款等または法令の定めにより、当該法人の社員等が当該法人の出資に係る残余財産の分配請求権または払戻請求権を行使することができない法人であるため、持分のない法人である。それ故、資産と負債の差額を、持分を意味する資本とすることができないことになる。これに対し、独立行政法人は、「法人の業務を確実に実施するために拠出された財産的基礎」が、資本金と資本剰余金に分類される（独立行政法人会計基準第19。以下、独法基準という）として、資本の定義を明示しているのである。

つまり、持分を有しない非営利法人全般に適合した汎用的な課税所得の算定のために、法人税法上の資本の定めを排除したものと考えられるのである。なお、この点に関し、非営利法人でありながら資本を定義している独立行政法人については、独法基準において明示された資本の定義を否定する形で法人税法上の所得計算が行われていることに留意が必要である。

Ⅲ 非営利法人に対する所得課税制度の問題点

1. 収益事業概念の限界

非営利法人の所得計算の特徴として、収益事業を34種の事業に限定列挙していることについては先に述べた。しかし、限定列挙をすることで列挙される業種が「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」ことから、「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」に収益事業の欠缺が起り、「指定のタイミングによっては、法人間の『公平性』を損なう」（石坂[2012]pp.46-47）ことになるのである。

また、定義の方法が、納税者の予測可能性を損なうおそれがある。例えば、不動産貸付業の場合、不動産貸付業そのものの定義をせずに、「不動産貸付業のうち次に掲げるもの以外のもの」（法令5条1項5号）とした後に、10種類の非該当例を掲げている。このような規定の仕方は、当該事業の外延が不明確なために、肝心の該当例がどのような事業なのかの理解を困難にさせる。また、直接的に定義をしたとしても、請負業の規定にみられるように、請負業は「事務処理の委託を受ける業を含む」（法令5条1項10号）と定めたために、「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」（武田[2000]p.409）することになり、結局、現行の収益事業課税方式から曖昧さを払拭することは出来ないのである。

2. 資本の定義を明示しないまま行われる課税所得計算

非営利法人の課税所得を計算する際、収益事業に属する収益、費用、資産および負債の区分経理が求められているが、区分された資産、負債の差額を資本とすることはできないものとしている（法基通15-2-3）。そこで、この規定を額面通りに受け取ると資本の循環過程において投下され維持拘束されなければならない資金（投下資本）という意味での資本が、確定されないまま課税所得の計算がなされていることになる。

周知のように、企業は「投下資本に企業努力の結晶である利益が加わった額の貨幣または貨幣等価物を回収するように努める」（飯野[1994]pp.2-5）のであり、この資本の循環過程において、「投下資本に利益を加えて回収される貨幣等が収益とよばれ、また、そのために犠牲にされた投下資本が費用とよばれる」（飯野[1994]pp.2-5）のである。つまり、当該資本概念は、収益活動を行うために投下される貨幣等を意味し、利益（所得）計算にとって不可欠なものである。それ故、この意味の資本と利益が混同された場合、飯野（[1994]pp.2-23）によれば、①企業の利益が過大または過少にあらわれ、②とくに、資本を利益とすれば、資本の一部が配当や法人税などの形で企業外部に流出して

しまい、単純再生産はおろか、縮小再生産の過程をたどらざるをえなくなるのである。

このように、資本の定めのないまま課税を行えば、縮小再生産を招くという重大な問題を引き起こしてしまうのであるが、現実にはそのような問題は顕在化してはいない。その理由として、法令上は資本を規定していなくても、非営利法人の課税所得計算が何らかの資本の定義を念頭に置いて行われているものと考えられるからである。それは、例えば法基通 15-2-3 で、収益事業を開始した日において、法人税法施行令 6 条（収益事業を行う法人の経理の区分）の規定により、収益事業以外の事業に属する資産および外部負債につき収益事業に属するものとして区分経理した場合、その「金額を、他会計振替額等の勘定科目により収益又は費用として経理した場合には、当該金額は益金の額又は損金の額に算入されない。」（法基通 15-2-3（注））としていることにみてとれる。即ち、簿記上、資産と負債を受け入れた場合、その差額を資本ないしは収益または費用とせざるを得ない。しかし、当該通達ではその差額を益金または損金に算入しないと規定していることから、区分経理された資産および外部負債を現物による出資として擬制することにより、課税対象から除外する措置をとっているものと考えられるのである。

それ故、収益事業に属する資産および負債の区分経理を行う際に、両者の差額を資本として処理できないという規定の問題点は、文言上、資本の定義を欠いていることにあるのではなく、課税所得計算を行う際に念頭に置かれている資本の定義が、これまで何ら議論されてこなかったことに問題の核心があるといえるのである。

さらに、課税所得計算を行う際に、前提とされるべき資本とは何かを問う場合、「誰の立場ないしはどのような立場から、会計上の判断を行うべきか」（飯野[1994]pp.1-18）という会計主体論に基づいた資本の概念に焦点が当てられなければならない。富岡（[2010]p.378）によると、法人税法は「法人を株主等の集合体とみる法人本質観からは、株主等とそれ以外の第三者との峻別が求められ、必然的に株主等の払込資本のみが維持すべき法人の資本であると観念される。」として、法人擬制説の下

で出資者持分を資本としている。しかし、非営利法人は、定款等または法令の定めにより、当該法人の社員等が当該法人の出資に係る残余財産の分配請求権または払戻請求権を行使することができない法人であるため、この意味での資本（持分）を有しない法人である。確かに、非営利法人が本来の公益活動を行う場合には課税対象とならないことから、会計主体が誰であろうと、あるいは資本が定義されないままであったとしても問題とはならない。しかし、収益活動に対しては法人税が課されるのであり、誰の立場で、何を資本とするかが不明なまま所得計算を行うことは、現行制度では可能であるとしても、理論的には許容することが出来ないものといわざるを得ないのである。ところが、この点に関しても、法人税法がどのような会計主体論をとっているかを伺わせる規定が法基通に存在する。即ち、同通達 15-2-12 の規定において、「固定資産の取得又は改良に充てるために交付を受ける補助金等の額は、たとえ当該固定資産が収益事業の用に供されるものである場合であっても、収益事業に係る益金の額に算入しない。」とする規定である。つまり、富岡のいうように法人税法上の会計判断を出資者の立場によるとしたならば、出資者ではない国ないし地方公共団体から補助金を受けた場合、当該補助金は出資に該当しないために課税対象となるはずである。ところが、本通達の規定は、これを益金の額に算入しないとしていることから、補助金として流入した資金を非営利法人の立場から維持すべきものとしてみなしていることになるのである。つまり、「企業を出資者からは独立したものとみなし、そのような企業の立場から会計上の判断を行うべしとする企業主体説」（飯野[1994]pp.1-18）に基づいた規定と解釈しうるのである。

以上のことから、非営利法人に対する所得課税制度の問題点として、まず①収益事業を 34 種に限定する形で定義することについて、その曖昧さを払拭できないこと。また、②収益事業について区分経理を行う際に資産と負債の差額を資本とはしないという規定があるために、文言上、資本の定義を欠いたまま所得計算が行われるという問題が生じること。さらに、③資本について論じる際

には、誰の立場ないしはどのような立場から、会計上の判断を行うべきかという会計主体論に基づいた資本であるかが問われることになる。

このように、現行の収益事業課税に関する個別列举方式については種々の問題点が指摘できるのである。では、これまでその解決が図られなかったのであろうか。周知のように、かつて税制調査会（税制調査会[2005]p.7）が現行の個別列举方式について再検討すべきとの提言を行っている。さらには、収益事業の解釈を巡り納税者と課税当局との争いが絶えないのであり、これを解決するために裁判所は収益事業について何らかの判断基準を示しているはずである。そこで、現行方式の代替案として提言された税制調査会の答申と、収益事業をめぐる訴訟に対処するために判例上どのような解決策が採られているのかについて、以下考察したい。

IV. 対価の構成要素

1. 税制調査会の提言

税制調査会は、非営利法人の収益事業課税制度について「まずは、公益法人等が行っている事業の実態を調査し、これに基づいて、課税とされるべき収益事業の範囲を根本的に洗い直すべきである。その際、限定列举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すべきである。他方、これに関連して、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、課税対象を個別列举により定めるのではなく『対価を得て行う事業』というように包括的に定めた上で一定のものを除外するという考え方もある。その制度的可能性について検討することも、今後の課題となろう。」（税制調査会[2005]p.7）として、収益事業に代わる概念として「対価」に拠る旨を提言したのである。

しかしながら、ここでいう「対価を得て行う事業」の意味内容については必ずしも明確ではない。対価という概念は、種々の法律においてみることができる。例えば、民法 88 条 2 項では「物の使用の対価として受けるべき金銭その他の物を法定果

実とする。」と定めており、会社法 361 条 1 項では「取締役の報酬、賞与その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益（略）」と規定している。さらには、法人税法においても、寄附金の内容を示す 37 条 8 項では「内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時ににおける価額又は当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額に比して低いときは、（略）」としており、54 条 1 項では「譲渡制限付株式を対価とする費用の帰属事業年度の特例」を定めている。このように、対価という文言は様々な法律において多数使用されているのであるが、しかしながら、どの法律分野においても、対価に関する明確な定義は存在していない。

そこで、対価という概念を明らかにするために参考となるのは、（法令ではなく通達ではあるが）租税特別措置法関係通達（法人税編）61 の 4(1)－8「情報提供料等と交際費等との区分」の規定である。即ち、当該条項において対価とは、(1)その金品の交付があらかじめ締結された契約に基づくものであること。(2)提供を受ける役務の内容が当該契約において具体的に明らかにされており、かつ、これに基づいて実際に役務の提供を受けていること。(3)その交付した金品の価額がその提供を受けた役務の内容に照らし相当と認められること、の 3 要件のすべてを満たしていることとしている。対価は、「財産や労力を他人に与えるまたは利用させた場合に、その報酬として受け取る利益を觀念させるのである。それ故、対価は、資産の譲渡等とこれに対応して金銭等の反対給付がなされるという相関関係の中で形作られることを、その核心部分としている」（田中[2012]p.557）と考えられる。そこで、対価は上記通達の解釈から、次の 3 つの要素から構成されているといえる。即ち、(1)契約等による拘束性（ないしは、任意性が存在しないこと。なお、契約そのものは任意で締結されたものであることが前提となる）、(2)役務等の提供とそれに対応した代金授受との関連性、(3)当該役務と当該代金が同等の経済的価値を持つという同等性である。

このように対価という概念は、3 つの要素から

成り立っているが、問題となるのは「同等性」の意味内容である。税制調査会が、収益事業に代わる概念として対価を提案した理由としては、これが「報酬として受け取る利益を觀念させる」(田中[2012]p.557)ものであること。つまり、対価の意味するところは、利益の獲得を目的とする活動から得られる反対給付を指すことにありと推察できる。それ故、対価における「同等性」とは、低廉譲渡を含まない文字通りの等価の金額と解される。

2. 判例における収益事業の解釈

すでに述べたように、収益事業を限定列举することには問題があるため、非営利法人の収益事業をめぐる訴訟が提起されているのである。そこで、これに対処するため裁判ではどのような対応策が採られるかについて、代表的な判例を検討することにした。

収益事業をめぐる代表的な事例としては、①治験事件(東京地方裁判所[平成15年5月15日判決])、②流山事件(千葉地方裁判所[平成16年4月2日判決])、そして③ペット葬祭事件(名古屋地方裁判所[平成17年3月24日判決]、最高裁判決[平成20年9月12日判決])の3つをあげることができる。

(1) 判例の要旨

①の治験事件は、医学部、薬学部、付属病院等を有する原告Xが、医薬品等の製造販売を行う製薬会社からの申し出に基づいて治験を実施し、奨学寄付金、研究助成金等の寄附金(3億円余り)を受領したケースである。当該事件において東京地方裁判所は、「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、それを行う立場の原告にとっては、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、製薬会社等から原告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、当該金員は原告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、原告と製薬会社等との間において、原告が無償で治験を実

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。

なお、これは、治験の委託に際し、契約書が作成されていない場合であっても、製薬会社等の担当者が、治験に係る役務提供の対価という認識の下に金員を支払っている事実が存在することからも裏付けられるというべきである。さらに、原告は、製薬会社等に対し、治験以外にも、新薬の開発の過程において必要とされる委託研究及び有益な情報の提供等の役務を提供しており、これらについても、何らかの対価の支払が想定されていたと考えることが合理的というべきである。」(東京地方裁判所、平成15年5月15日判決)として、本件寄附金の支払いについて対価性を認めている。

また、②の流山事件は、福祉サービス活動を行う原告NPO法人Xが、自ら行うサービス活動の謝礼について、Xが発行する「ふれあい切符」のみを用いて予め決められた運用細則に従って決済するものとしていたが、このふれあい切符の授受がサービスの対価とされたケースである。当該事件において千葉地方裁判所は、「予め原告の運用細則で、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原告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、原告が提供したサービスの対価として、原告に支払われるものであると認めるのが相当である。」(千葉地方裁判所、平成16年4月2日判決)として、本件ふれあい切符の対価性を認めたのである。

そして、③のペット葬祭事件は、宗教法人であ

る原告 X は、ペットの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が、その際に受領した金員が収益事業にあたりとされたケースである。当該事件において名古屋地方裁判所は、「施行令 5 条 1 項（収益事業の範囲―引用者注―）の示す特掲事業は、これを通覧すれば明らかなとおり、一方がある給付行為を行うのに対し、その対価として財貨を移転することを約することによって成立する類型の事業である」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」（名古屋地方裁判所、平成 17 年 3 月 24 日判決）と判示し、収益事業の構成要素として「関連性」と「行為の拘束性」をあげている。

（２） 対価概念の検討

これら 3 つの判決に共通した対価概念の要素は、サービスの提供とそれに関与した反対給付の授受という「関連性」と、代金の支払いに「契約等による拘束性」の存在があげられる。そして、「同等性」については著しく低廉な場合には対価性を認めないとした判決がある。即ち、②の流山事件の名古屋地裁判決が「原告（X―引用者注―）が営利を目的としないことが条件とされている特定非営利活動法人であり、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 1530 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。」と判示したことからうかがえる。これに対して、対価の多寡を問題としないとした判決がある。即ち、③のペット葬祭事件において最高裁判所が、「本件ペット葬祭業においては、上告人（X―引用者注―）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、上告人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。」（最高裁判所、平成 20 年 9 月 12 日判決）と判示した点である。つまり、最高裁は、料金表の存在を根拠に金員の任意性を否定することによって対価性を認めたのであり、仮に料金表において著しく低廉な金額あるいは高額な金額が示されていたとしても問題としなかったことになる。それ故、判例の重要性からは、地裁の判断よりも最高裁の判断が優先されるため、判例上の対価概念はサービスの提供に対する反対給付の授受（関連性）とその任意性（のないこと）が要件であり、反対給付の多寡は問題とならないといえるのである。

以上のように、税制調査会の提言では、「対価」の 3 要素のうち同等性は必須の要件であり文字通り等価の金額と解された。これに対して判例では、関連性と拘束性の 2 つの要素が重視され、同等性は少なくとも最高裁では問題とされていないことが明らかになったのである。

3. IPSAS における交換取引と非交換取引

これまでの考察では、課税関係から対価概念をみたのであるが、所得計算の基礎を提供する会計（財務会計）では「対価」をどのように規定しているのだろうか。本稿では、非営利法人の課税関係を取り上げていることから、国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards. ²⁾ 以下、IPSAS という）についてみることにしたい。

IPSAS では、「対価」を交換取引と非交換取引の構成要素の一つとして規定している。即ち、交換取引とは、「ある主体が資産またはサービスを受領し、または負債の減少を受け入れ、それと交換に他の主体に対しておおむね同等の価値を直接的に与える取引」であり、非交換取引とは、「交換取引でない取引をいう。ある主体が、交換によりおおむね同等の価値を直接的に与えることなく別の主体から価値を受領するか、交換によりおおむね同等の価値を直接的に受領することなく別の主体に価値を与えるかのいずれかの取引である。」

（IPSAB [2001A]IPSAS No9, par.11）としているのである。ここで、「直接的に」の意味が問題となる

が、これは取引主体が、何らかの経済的資源をお互いに取引するという合意（契約）を締結する関係にあることを指すものと考えられる。何故ならば、交換取引は公的権限（法律等）によって一方的ないしは間接的に徴収される税などの非交換取引と対比される概念だからである。それ故、交換取引は合意（契約）に基づく取引であるため、すでに述べた「対価」の要素のうち関連性と拘束性の特徴を有しているといえる。さらに、IPSAS 第 23 号では、「交換取引」を「おおむね等価交換である取引」(IPSAB [2006]IPSAS No.23, par.8)とし、「非交換取引」を「主体が資源を受け取り、その見返りに対価を全く提供しないか、もしくは、わずかしき提供しない取引」(par.9)と定義し、さらに「取引が補助的な価格、つまり、販売された財の公正価値にほぼ等しいとはいえない価格で行われた場合」(par.11)もその取引は非交換取引になるとしている。それ故、交換取引、非交換取引はともに「対価」の構成要素である同等性によっても規定されており、このうち交換取引は主体間でのおおむね同等の価値を持つ資源の移動であり、非交換取引は低廉譲渡及び反対給付が行われない（無償の）資源の移動をいうのである。

なお、国際公会計基準審議会 (IPSASB) は、2017 年 8 月に公表したコンサルテーション・ペーパー（以下、CP という）『収益及び非交換費用の会計』（IPSASB [2017]）において、IPSAS No.23 の交換取引、非交換取引の変更ないしは補完の提案を行っている。即ち、CP では収益取引を履行義務又は制約条件の有無によりカテゴリー A、B、C の 3 種類に区分する。このうちカテゴリー A は、履行義務や合意事項 (stipulations) がない取引（特に税金や移転収入）を対象としているので (par.3.3)、それらに履行義務等に基づく会計処理を適用することは難しいことから、IPSAS 第 23 号を修正・更新して適用することを提案している (par.3.9)。またカテゴリー C は、商業的な条件で顧客に財又はサービスを移転する履行義務を伴う取引を対象とする (par.3.4) ため、実質的には営利目的の収益取引と同じであり IPSAS 第 9 号(交換取引からの収入)及び第 11 号『工事契約』(IPSAB [2001B]IPSAS No.11)の対象範囲の取引の多くが該当する。そこ

で、カテゴリー C の取引については、IFRS 第 15 号『顧客との契約から生じる収益』（IASB [2014]IFRS15)に基づく IPSAS を開発することが提案されている (par.3.6)。そして、カテゴリー B は、履行義務又は約定を伴うが、IFRS 第 15 号の履行義務の全ての特徴を満たさない取引である (par.3.3) としている。

CP では、このカテゴリー B の取引について収益を認識するために、(1)IPSAS 第 23 号を修正する方法（アプローチ 1）と、(2)公的部門用に修正した履行義務による方法（アプローチ 2）とを提示している。そして、アプローチ 1 では(a)から(e)の 5 つのオプションについて、オプション(a)～交換・非交換の区別に関する追加のガイダンスを示す方法 (par.4.11-4.13)、オプション(b)～時間的な要件に関する表示 (display)・開示を充実させる方法 (par.4.14-4.18)、オプション(c)～時間的な要件を、付帯条件として分類する方法 (par.4.19)、オプション(d)～時間的な要件を伴う移転を、その他の債務に分類する方法 (par.4.20-4.23)、オプション(e)～時間的な要件を伴う移転を、純資産・持分に認識したのち、財務業績計算書上の収益としてリサイクルする方法 (par.4.24) であると説明している。また、アプローチ 2 は、IFRS 第 15 号の履行義務アプローチが民間企業における収益取引を前提としていることから、公的部門の以下のような特徴を踏まえ公的部門用に拡張された履行義務アプローチである (par.4.25-4.26) としている。ここで、公的部門の特徴とは、(a)提供する財又はサービスがわかりにくいこと、(b)企業と顧客という二者間の取引よりも、資源（資金）提供者、資源（資金）受領者即ちサービス提供者、そしてサービス受益者の三者間取引が多いこと、(c)支配の移転する時点がわかりにくいこと、(d)強制可能性にも様々なバリエーションが存在すること等 (par.4.25-4.26) をいうとしている。

IPSASB は、上記の 2 つのアプローチを比較検討した結果、カテゴリー B の取引には、公的部門の履行義務アプローチ（アプローチ 2）を適用して会計処理を行うべきであるとしている。何故ならば、アプローチ 2 には、概念フレームワークとの整合性、現行の IPSAS 文書との整合性、交換取

引・非交換取引の境界問題への対応等の各種の利点があると判断したからである。(par.4.64)

以上のように、CP では交換取引・非交換取引概念に代えて、収益取引を履行義務又は制約条件の有無によりカテゴリーA、B、Cの3種類に区分している。このうち、カテゴリーBについては、公的部門の履行義務アプローチ（アプローチ2）が推奨されているために、対価の有無は問題とされないことになる。他方、カテゴリーAについては、履行義務等に基づく会計処理を適用することは難しいことから、IPSAS 第23号を修正・更新して適用することが提案されている。また、カテゴリーCは、実質的には営利目的の収益取引と同じであるためIFRS 第15号に基づいたIPSASの開発を提案している。このため、更新・開発された新たなIPSAS 第15号及び第23号において、「対価」がどのような意味内容を有するのかは明らかではない。そこで、本稿では、現行のIPSASにおいて

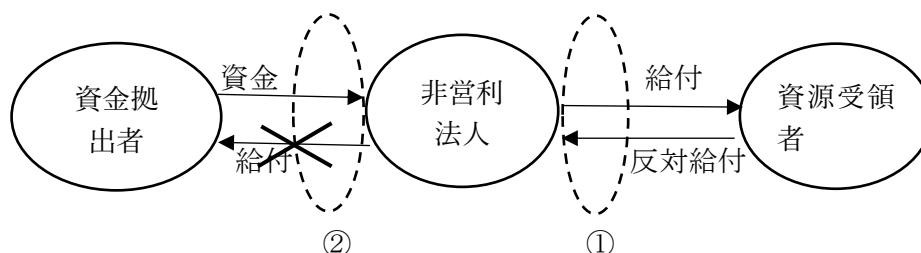
規定されている交換取引、非交換取引に関連付けられた「対価」のみを考察対象として、その構成要素は関連性、拘束性、同等性（交換取引では等価交換、非交換取引では低廉譲渡と無償譲渡）から成っているものとして考察を進めたい。

V. 対価概念に基づいた収益事業課税

1. 税制調査会・判例・IPSASの区分に基づいた課税対象の選択基準の問題点

前節では、税制調査会、判例、そしてIPSAにおける対価概念を分析したが、その結果からこれら3者の適用範囲を示したものが図表1である。

①は、非営利法人と資源の受領者との関係を表す領域である。税制調査会、判例、IPSASはともに、拘束性、関連性を要素としている点は共通している。しかし、同等性については取り



図表1 税制調査会・判例・IPSASの対象領域とその内容

扱いが異なっていた。即ち、税制調査会のいう対価の意味は必ずしも明らかではないが、徴税可能な所得を念頭に置いているとすれば、利益の獲得を目的とする活動から得られる反対給付を指すことにあると推察できる。それ故、対価の要素である「同等性」とは、低廉譲渡を含まない文字通りの等価の金額と解される。また、千葉地裁判決においても対価に同等性を求めているが、その内容は税制調査会と同様に等価の意味であった。これに対して、最高裁は対価性を料金の等価性や多寡によるのではなく、料金表それ自体を根拠に判断を下していることから、対価に同等性を求めていることになる。また、IPSASは交換取引を等価交換のみとし、非交換取引を低廉譲渡と無償譲渡から成って

いるとしている。そこで、非営利法人の場合、①の領域は等価交換のみで行われるわけではないことから、IPSASではこの領域は交換取引（等価交換）と低廉譲渡を内容とする非交換取引の適用対象であると考えられる。

そして、②については資金提供者と非営利法人との関係領域であり、非営利法人が反対給付を行うことなしに資金の提供を受けるため、IPSAの非交換取引の無償譲渡（取引）のみが該当することになる。

このように、図表1は税制調査会・判例・IPSASの対価概念が適用される領域を表している。そこで、図表1の①と②の各領域に対価概念を適用した場合の課税対象の選択基準について考えてみたい。何故ならば、税制調査会は収益事業課税の問

	損益取引	資本取引
図表1の①の領域	課税対象	非課税
図表1の②の領域	課税対象	非課税

図表2 税制調査会・判例・IPSASの対価概念に基づいた課税対象の選択基準

題点を踏まえ現行の個別列挙方式に代えて対価に基づいた課税制度を提言しているからである。なお、所得の計算にあたっては資本取引と損益取引とを区分する必要があるため、①と②の領域に資本取引・損益取引の区分を加えたマトリクスによって課税対象の有無を示したものが図表2である。

図表2のうち、①及び②の領域と資本取引とが交差する区分については、法人税法上、課税対象とはならない。何故ならば、法人税法の課税標準である「所得の金額」(法人税法21条)は、資本等取引が除外されて計算されるからである。即ち、法人税法では、条文上、「所得」の定義を行っていないが、「所得の金額」は「別段の定め」があるものを除き、益金の額から損金の額を控除することにより算定される(同22条1項)。その際、「資本等取引」から生ずる金額は益金および損金の額から除外される(同22条2、3項)としているからである。

そして、①の領域と損益取引が交差する区分は、対価を得て行う取引であるため、課税対象になりうるものと考えられる。なお、この領域にはIPSAS及び千葉地裁の判決で示された低廉譲渡も含まれるが、低廉譲渡は課税対象とはなるものの対価が給付を下回るため、結果的に課税されないことになる。

これに対して、②の領域については、反対給付のない資金の受領を「対価」と呼べるかどうかの問題となる。仮に、呼べないとする税制調査会・判例・IPSASの対価に基づいた区分は、②の領域の課税問題について判断基準を提示し得ないことになるのである。また、仮にこのような非交換取引によって受領した資金を「対価」とした場合においても、②の領域と損益取引とが交差する区分が課税対象となるか否かが改めて問われることになる。そこで、結論から述べるならば、当該区分は課税対象となりうるものと考えられるのである。何故な

らば、②の領域では反対給付(資源の提供)なしに資金の受領が行われるため、簿記上は純資産の増加を伴う取引として収益(＝利得)を生じさせるからである。しかし、寄附金や補助金等として資金拠出者の目的を達成するために託された資金に課税した場合、当該資金拠出者の本来の意図を妨げる結果を招く可能性がある。そこで、②の領域について純資産の増加を理由に課税対象とすることの是非、換言すれば、非営利法人の活動において、何故、このような無償による資金の提供が行われるのかについて、考えてみる必要がある。

2. 新たな選択基準の方向性

この点について、FASB (Financial Accounting Standards Board) のSFAC第4号(FASB[1980])に示された非営利法人の組織的な特徴が手掛かりとなる。即ち、SFAC第4号はその特徴として、a.経済的な見返りを期待しない資源提供者からの相当額の資源を受領すること、b.利益を得て財貨やサービスを提供すること以外に活動目的があること、c.売却や譲渡等が可能な所有主請求権及び残余財産請求権が存在しないこと、(par.6)の3点をあげている。

これらの特徴から、非営利法人は資源の受益者に対して無償ないしは低廉な価格で財やサービスを提供する活動(図表1の①の領域)と、反対給付なしに資金を受領する活動(図表1の②の領域)とが相互に密接に関連していることがわかる。何故ならば、もし非営利法人が「b.利益を得て財貨やサービスを提供する」(営利法人において典型的にみられる)活動のみを行っているならば、「a.経済的な見返りを期待しない資源提供者からの相当額の資源を受領すること」は通常想定することは出来ないからである。仮に、営利法人が行う利益獲得活動において、第三者からの寄付や補助金という無償の譲受に依存するとすれば、組織の存続は

困難となるのである。そこで、何故「a」の反対給付のない資金提供が行われるのかの理由は、非営利法人がその受領した資金によって「b」の財やサービスを提供する活動が無償ないしは低廉な対価によって行っているからだと考えられるのである。それ故、図表1の①の領域と②の領域とが相互に密接に関連しているのであり、この2つの活動の結合関係ないしは拠出された資金の拘束性について検討する必要性が生じるのである。

しかし、非営利法人は常に非交換取引のみを行っているわけではない。上記「b」との関連でいうならば、利益を得て財貨やサービスを提供する目的もありうるのである。SFAC第4号が、「いかなる組織体でもかかる特徴（先に挙げた非営利組織に固有の3つの特徴―引用者注）の発生度合いおよび相対的重要性が異なるので、非営利組織体と営利企業との境界線は必ずしもはっきりしてゐるわけではない。」(par.7)としているのはこのためである。つまり、非営利法人は、公益的な活動と営利活動とを同時に行うことにその特徴がある。そこで、非営利法人が反対給付なしに受領した資金について、それが低廉や無償で行う財やサービスの提供に用いられる場合と営利活動に供される場合とがあること。さらには、営利活動から得た資金を再投資しているケースも考えられる。それ故、非営利法人の資金の循環過程について検討する必要がある。

さらに、SFAC第4号は、非営利法人の特徴の一つとして配当や残余財産の分配請求権がなく、従って分配請求権の売却や譲渡の可能性がない（「c」）旨を指摘していることから、非営利法人は資本（持分）を有していないことになる。そのため、非営利法人が営利活動を行っている場合、利益（所得）はどのようにして算定されるのかが問題となる。また、例えば資本が確定できたとしても、資金の拠出と事業活動との結合関係（拘束性）を想定した場合、維持・拘束しなければならない資金、即ち、非営利法人の資本とは何かについても検討しなければならないのである。

以上、図表2に示された税制調査会・判例・IPSASの対価概念に基づいた課税対象の選択基準のうち、②の領域と損益取引とが交差する区分が課税対象

となることについて、疑問点と解決すべき課題を述べた。即ち、この区分は、資金の拠出者と非営利法人との関係だけを見るならば、純資産の増加をもって課税対象とすることには理由があるものの、資金拠出者の目的を達成するために託された資金に課税した場合、当該資金拠出者の本来の意図を妨げる結果を招くという問題点を指摘したのである。そこで、この問題点を解決するために、次の3点を明らかにする必要があるものとするのである。1つには、反対給付なしに資金を受領する活動と、資源の受益者に対して無償ないしは低廉な価格で財やサービスを提供する活動とを、それぞれ別個に捉えるのか、それとも2つの活動の結合関係ないしは拠出された資金の拘束性に着目するのかの検討である（第1の課題）。次に、非営利法人は、公益的な活動と営利活動とを同時に行うことにその特徴があることから、調達した資金をどのような活動に供しているのかという資金の循環過程についての検討である（第2の課題）。3つ目は、非営利法人は例外を除き持分を有しないため、利益（所得）計算を行う場合の資本の意味内容についての検討である（第3の課題）。しかし、これら3つの課題については、稿を改めて論ずることとしたい。

IV. おわりに

非営利法人に対する収益事業課税について、その課税対象範囲を限定列举する現行方式には看過できない問題があり、すでに限界を迎えた感がある。そこで、本稿では現行方式の代替案として提言された税制調査会の答申と、収益事業をめぐる訴訟に対処するために判例上どのような解決策が採られているのかについて考察した。その結果、両者ともに収益事業を対価概念に置き換えた解決策を採っており、税制調査会は等価交換を内容とする同等性、判例は代金授受の関連性と拘束性をその内容とするものであった。さらに、法人税は財務会計を基礎とすることから、非営利法人の国際的な会計基準であるIPSASの規定を参照することにした。その結果、IPSASは非営利法人の活動について、対価概念を構成要素の一つとしており、

等価交換を内容とする交換取引と低廉譲渡及び無償譲渡を内容とする非交換取引に概念区分していた。また、これら3者が適用される領域を考えると、非営利法人と資源の受領者との関係領域には税制調査会、判例及びIPSAS（交換取引と非交換取引の低廉譲渡）があてはまり、資金提供者と非営利法人との関係領域にはIPSAの無償譲渡による非交換取引が該当することが理解できた。しかし、対価概念によって収益事業の範囲を決定しようとした場合、資金提供者と非営利法人との関係領域における無償譲渡（受）の資金を「対価」といえるのかが問題となる。仮に、呼べないとする税制調査会・判例・IPSASの対価に基づいた区分は、この領域における課税問題について判断基準を提示し得ないことになるのである。また、仮にこのような非交換取引によって受領した資金を「対価」とした場合においても、無償で提供された資金が課税対象となるという問題が生じるのである。何故ならば、無償による資金の受領は簿記上、純資産の増加を伴う取引として収益（＝利得）を生じさせるからである。しかし、寄附金や補助金等として資金拠出者の目的を達成するために託された資金に課税した場合、当該資金拠出者の本来の意図を妨げる結果を招く可能性があることが判明したのである。

それ故、対価概念を採る税制調査会の提案も、収益事業をめぐる裁判所の判断も、現行方式の代替とはなり得ないと結論付けられるのである。

では、個別列举方式に代わりうる新たな非営利法人の課税所得の選択基準とはどのようなものであろうか。本稿では、FASBのSFAC第4号に示された非営利法人の組織的な特徴である3点、即ち、a.経済的な見返りを期待しない資源提供者からの相当額の資源を受領すること、b.利益を得て財貨やサービスを提供すること以外に活動目的があること、c.売却や譲渡等が可能な所有主請求権及び残余財産請求権が存在しないこと、と関わらせた解決の方向性を示したが、これらについては稿を改めて論ずることとしたい。

（本稿は、税務会計研究学会第33回大会における自由論題報告に加筆・修正したものである。）

注

- 1) 碧海純一教授によると、このような外延的定義は『列举』による定義であり、集合の元を網羅的に枚挙することによって集合を定義するものである（引用者中略）『閣僚』を定義するのに、『閣僚とは内閣総理大臣、外務大臣、大蔵大臣・・・である』というような定義が外延的定義であるが、これは『法』の定義のばあい、明らかに不適切な方法である。〔碧海 1973、pp.63-64〕と批判されるところである。
- 2) International Public Sector Accounting Standards（IPSAS）は、公的主体に適用することを目的として、国際会計士連盟（International Federation of Accountants; IFAC）に置かれた国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board; IPSASB）によって制定される国際的な公会計基準である。

参考文献

- 1) 碧海純一〔1973〕『新版法哲学概論 全訂第一版〕弘文堂。
- 2) 飯野利夫〔1994〕『財務会計論〔三訂版〕〕同文館。
- 3) 石坂信一郎〔2012〕「非営利法人課税の再考－非課税制と収益事業課税制を中心に－」『會計〕182巻6号、pp.44-56。
- 4) 春日克則〔2018〕「非営利法人の『所得の金額』をめぐる諸問題」『会計監査ジャーナル〕753号、第一法規出版、pp.84-90。
- 5) 最高裁判決〔平成20年9月12日判決〕平成18年（行ヒ）第177号。
- 6) 税制調査会〔2005〕「基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ」（2005年6月第42回議事録）。
- 7) 武田昌輔〔2000〕『〔新訂版〕詳解公益法人課税〕全国公益法人協会。
- 8) 田中治（2012）「消費税法における対価を得て行う取引の意義」（北野弘久先生追悼集刊行委員会編（2012）『納税者権利論の課題〕勁草書房、第Ⅲ章所収）pp.555-577。
- 9) 千葉地方裁判所〔平成16年4月2日判決〕平成14年（行ウ）第32号。

- 10) 東京地方裁判所 [平成 15 年 5 月 15 日判決]
平成 8 年 (行ウ) 第 41 号。
- 11) 富岡幸雄 [2010]『新版税務会計学講義』中央
経済社。
- 12) 名古屋地方裁判所 [平成 17 年 3 月 24 日判
決] 平成 16 年 (行ウ) 第 4 号。
- 13) FASB[1980]Objective of Financial Accounting
Reporting by Nonbusiness Organizations,
SFAC No.4、平松一夫、広瀬義州訳[2002]
『FASB 財務会計の諸概念』増補版、中央経
済社。
- 14) IASB [2014] IFRS15: Revenue from Contracts
with Customers. 『IFRS 基準<注釈付き>
2019』、IFRS 財団編/企業会計基準委員会・財
務会計基準機構監訳、2019 年、pp.A743-A816、
中央経済社。
- 15) IPSASB [2001A] “Revenue from Exchange
Transaction”, *International Public Sector Accounting
Standards*, No.9, IFAC.
- 16) IPSASB [2001B] “Construction Contracts”,
International Public Sector Accounting Standards,
No.11, IFAC.
- 17) IPSASB [2006] “Revenue from Non-Exchange
Transactions (Taxes and Transfers)”, *International
Public Sector Accounting Standards*, No.23,
IFAC.
- 18) IPSASB [2017] “Accounting for Revenue and
Non-Exchange Expenses”, Consultation Paper,
IFAC.