

発言席

専ら医療福祉事業を行う生協の発行する領収書に印紙税を課すことの可否判断



江藤 俊哉
【練馬西】

1 はじめに

印紙税法は、形式的には文書に対する課税でありながら、実質的にはその文書の背景にある経済的取引に担税力を求めているとされる。では、印紙税法はその担税力の公平性をどのような規定により担保しているであろうか。

2 本件の経緯

本件の訴訟当事者であるS生活協同組合(以下、「S医療生協」又は「原告」)は生活協同組合法(以下「生協法」)に基づき主として医療及び福祉事業を行っている。そして、その事業として病院施設や介護施設を運営しているが、それらを利用した組合員及び家族組合員並びに組合員以外の者に対しその受診料や利用料の受領証明として領収書を交付していた。

3 本件の争いの対象

印紙税法では別表第一の課税物件表に印紙税の課税対象となる課税要件を定め、課税物件表に定められていない文書は課税対象外とされる。また、同物件表で

この問いに対する解明を求めて行った裁判が「東京地方裁判所令和2年(行ウ)第298号印紙税過意税賦課処分取消請求事件」である。本裁判に補佐人として関与した立場から以下述べる(以下「本件」)。

S生協はこれらの領収書に印紙税法の非課税文書に該当すると判断し印紙税を貼付しておらず、原処分庁はこの不貼付に対し平成30年12月25日付で印紙税過意税賦課決定処分を行ったのである。S生協はこの処分に対し国税不服審判所に審査請求を行ったが一部取消の裁決後、令和2年7月22日に東京地裁に提訴したのである。

是非課税要件も定めており、課税の対象となる文書であっても非課税となる場合もあるのである。その課税物件表のうち、第17号に規定する文書(以

下「17号文書」)について、売上代金にかかる金銭等やそれ以外の金銭等の受取書に対し印紙税を課すと規定されている。ただし、それらの受取書であっても、①記載金額が5万円未満である場合、又は、②営業(会社以外の法人で、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができる)

4 原告の主張の根拠

そもそも原告の行う主たる事業は医療福祉事業であり、その他に行う事業もそれに付随するものに過ぎない。印紙税法の解釈^{注1}においては医師や医療法人が発行する領収書は非課税とされているが、それらの行為等は事業性の側面から営業性がなく担税力がないからであると考えられる。したがって医療法人等と共通性の多い原告に取り扱いの差異を設けること自体合理性を欠くものといえるのではない。

また、原告の成立根拠である生協法の規定のうち、医療福祉事業については剰余金の配当や分配ができない。

となつてはいるものが、その出資者以外の者に対して行う事業を含み、当該出資者がその出資をした法人に対して行う営業を除く。)に關しない受取書、については非課税とされる。S生協が交付する領収書はこの②の非課税規定に該当すると主張したものである。

いものとされる^{注2}。したがって、第17号文書非課税規定括弧書きの文理解釈上「法令の規定又は定款の定めにより利益又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているもの」には該当しないのではない。

さらに、非課税規定括弧書きの出資者について、生協法では組合員と同一世帯に属する者(以下「家族組合員」)^{注4}は事業の利用において組合員と同一の扱いがされる。したがって、家族組合員との取引は出資者との取引に含まれるのではない。

5 判示の概要と論点

(1)非課税規定の解釈の明確化 「印紙税は直接的には経済的取引等で作成される文書に課税するが、実質的にはその文書の背後にある経済的取引等に担税力があるものとして、それに関し作成される文書ごとに補完的に課税されるものである」と判示した。

これは、たとえ取引等に担税力があつたとしても実態として文書が作成されなければ課税されないことを確認したものであると考えられる。

その上で、「本件の第17号文書の非課税規定括弧書きに基づいて非課税に該当するかどうかを判断するのが相当」とし、「印紙税法上の『営業』には、通常の意味の営業に含まれないものを含み、またその反面本来営業に含まれるものである」とした。

6 印紙税の課税の公平性とは

本件訴訟に関しては、非課税規定の法文解釈からすれば当然であり納税者の理解不足なのではないかという意見や、「みなし規定」をこのような範囲まで拡大した解釈は異例である、との意見がある。

「出資者の定義は印紙税法上ない」とし、「一般的には『会社以外の法人』に對しその事業のための資金等を拠出し構成員となつたものをいうと解するのが相当であり組合員は出資者である」とした。

さらに「家族組合員も出資者である」としたのである。その理由として「生協法は、家族組合員を事業の利用において組合員とみなすと規定しているところ、このみなし規定は、『この法の適用については』組合員とみなすというように、みなし適用される法律を限定した規定の仕方をしてお

7 おわりに

本件は、納税者自身が法解釈に疑問を呈し積極的に訴訟を提起した数少ない印紙税の争いと言える。日頃、印紙税の課税の可否判断については印紙税法以外にも民法などの法的知識が必要となる場合も多く、納税者にとっては過度な負担となる。

税の専門家として納税者に対し適格なアドバイスを提供できるよう、印紙税法にも目を向ける好機となるものと考えられる。

者は、組合の事業の利用については、これを組合員とみなす(生協法12②)。同一の世帯に属する者」を家族組合員と呼称している。

注1

地裁で「一部認容・棄却」、東京高等裁判所で「棄却」、最高裁判所(第三小法廷)で「棄却・不受理」となった。なお、高裁では地裁の判決がそのまま確定したため、7228、7230。

注2 「組合は、医療福祉等事業に關し、毎事業年度、損益計算において利益を生じたときは、(中略)積立金として整理しなければならない(生協法51の2)とし、剰余金の配当等ができないものとされる。

注3 「定款に特に定めのある場合のほか、組合員と同一の世帯に属する

注4

本判決確定後、国税庁は生協における領収書の印紙税の取扱い変更と過去5年間にさかのぼり更正請求ができる旨を都道府県に通知した。

注5 「会社以外の法人」であり、医療福祉等事業以外の事業を営む場合には生協法第52条が規定するとおり剰余金の割戻が可能であり、また、たとえ原告が専ら医療及び福祉事業しか行っていないとしても「営業」

に該当する」と判示した。つまり、原告の生協法人は「会社以外の法人」であることに相違はなくその場合にたとえ原告が主張するように医療福祉事業しか行っていない場合でも根拠法に「剰余金の配当等ができる」と規定がある限り「個別事例は勘案されない(筆考)ことを改めて確認したものと考えられる。