

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 印紙税過怠税賦課処分取消請求控訴事件
国側当事者・国(新潟税務署長)

令和5年10月18日一部認容・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和5年3月8日判決、本資料273号・順号13825)

判 決

控訴人・被控訴人(1審原告。以下「1審原告」という。)

同代表者代表理事

同訴訟代理人弁護士

同補佐人税理士

同

被控訴人・控訴人(1審被告。以下「1審被告」という。)

同代表者法務大臣

処分行政庁

G生活協同組合

H

益本 誠一

江藤 俊哉

益子 良一

国

小泉 龍司

新潟税務署長

安藤 和之

富岡 潤

青木 雄弥

須藤 勝幸

角木 渉

鈴木 美希

同指定代理人

同

同

同

同

主 文

1 本件各控訴をいずれも棄却する。

2 1審原告の控訴に係る控訴費用は1審原告の負担とし、1審被告の控訴に係る控訴費用は1審被告の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

1 1審原告

(1) 原判決を次のとおり変更する。

(2) 新潟税務署長が平成30年12月25日付けで1審原告に対してした1審原告の平成26年9月から平成29年3月までに作成された各文書(原判決別紙3別表A順号1、別表B及び別表Cのもの)に係る印紙税の過怠税の賦課決定処分(ただし、令和2年3月2日付け関裁(諸)令元第41号の裁決により一部取り消された後のもの)を取り消す。

(3) 新潟税務署長が平成30年12月25日付けで1審原告に対してした1審原告の平成29年4月から同年8月までに作成された各文書(原判決別紙3別表A順号2のもの)に係る印紙税の過怠税の賦課決定処分(ただし、令和2年3月2日付け関裁(諸)令元第41号の裁

決により一部取り消された後のもの)を取り消す。

2 1 審被告

(1) 原判決中、1 審被告の敗訴部分を取り消す。

(2) 上記取消部分に係る 1 審原告の請求をいずれも棄却する。

第2 事案の概要 (以下、略語は、特に定めない限り、原判決の表記に従う。)

- 1 本件は、消費生活協同組合法（生協法）に基づく消費生活協同組合（組合）である 1 審原告が、新潟税務署長から、平成 30 年 1 月 25 日付けで、1 審原告が運営する総合病院及び介護老人保健施設において平成 26 年 9 月から平成 29 年 3 月まで（本件対象期間①）及び同年 4 月から同年 8 月まで（本件対象期間②）に作成した領収書等の各文書が印紙税法所定の課税物件に該当するとして、印紙税に係る過怠税の賦課決定処分（一部取消し前各賦課決定処分）を受けたことについて、上記各文書は印紙税法別表第 1 の 2 号及び 7 号の課税物件に該当せず、又は 17 号の 1 の非課税物件に該当する旨主張して、本件対象期間①に作成された各文書（原判決別紙（以下「別紙」という。）3 別表 A 順号 1、別表 B 及び別表 C の各文書）に関する印紙税に係る過怠税の賦課決定処分（ただし、令和 2 年 3 月 2 日付け関裁（諸）令元第 41 号の裁決（本件裁決）により一部取り消された後のもの。本件賦課決定処分 1）及び本件対象期間②に作成された各文書（別紙 3 別表 A 順号 2 の各文書）に関する印紙税に係る過怠税の賦課決定処分（ただし、本件裁決により一部取り消された後のもの。本件賦課決定処分 2）の取消しを求める事案である。

原審は、1 審原告の上記各請求について、本件賦課決定処分 1 のうち別紙 1 取消部分目録記載 1（1）の部分及び本件賦課決定処分 2 のうち別紙 1 取消部分目録記載 1（2）の部分の各取消しを求める限度で理由があるものと認め、当該各部分を取り消した。

これに対し、1 審原告及び 1 審被告が、それぞれ控訴した。

2 関係法令の定め等及び前提事実

次のとおり補正するほか、原判決の「第 2 事案の概要等」の 2 及び 3 記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 6 頁 14 行目の「、乙 17」を削る。
- (2) 6 頁 19 行目の「、乙 17」を削る。
- (3) 8 頁 1 行目の「填補し」を「てん補し」に改める。
- (4) 8 頁 20 行目の「「定款」という」を「、単に「定款」ということがある」に改め、「甲 1」の次に「、乙 7」を加える。
- (5) 8 頁 21 行目の「につき、」の次に「」を、22 行目の「こと」の次に「」をそれぞれ加える。
- (6) 9 頁 16 行目の「（証拠）」を「（証拠）」に改める。
- (7) 9 頁 26 行目の「（以下「本件医療システム」という。）」を削り、10 頁 5、6 行目の「「本件介護システム」といい、本件介護システムと本件医療システムを総称して」を「上記医療事務システムと併せて」に改める。
- (8) 10 頁 15 行目の「その」を「、その」に改める。
- (9) 10 頁 25 行目の「5 の 4」を「4」に改める。

3 争点及び争点に関する当事者の主張

次のとおり補正し、当審における当事者の補充主張の要旨を付加するほか、原判決の「第 3

争点及び争点に関する当事者の主張の要旨」記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決の補正

ア 14頁21行目の「「できる」」の次に「(以下、「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」ことを、単に「「できる」」ということがある。)」を加える。

イ 15頁4行目の「であり」の次に「、そのことは」を加える。

ウ 15頁16行目の「医療行為であっても、営利法人、すなわち」を「印紙税は、実質的には文書の作成行為の背後にある経済取引等に担税力を認めて課税する租税であり、このことからすれば、そのような課税根拠が認められるものについては平等に印紙税を課すべきである。そして、医療行為であっても、その収益を構成員に対して配当・分配する営利法人である」に改める。

エ 16頁9行目の「いわゆる中間法人」の次に「(営利法人にも公益法人にも該当しないその中間的な法人であり、公益を目的とするものではなく、単に構成員の共同の利益の保護や促進を図るための事業を行うことを目的とするものを指す(乙15参照)。以下同じ。)」を、18行目末尾に改行の上、次をそれぞれ加える。

「d なお、本件非課税規定が、個人である医師や剰余金の配当が禁止されている医療法人が発行した領収書を課税文書としない一方、「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こととなっているもの」が発行した領収書を課税文書としたことには、以下のとおり、合理性がある。

(a) 印紙税は、実質的には課税文書の背後にある経済取引等に担税力を認めて課税しているものであって、そのうち、一般にその作成行使の事実の背後に相当の経済的利益が存在し、これに軽度の補完的課税を行うに足りると認められるものが、その課税文書とされている。そして、印紙税法の課税物件表の欄に掲げる文書のうち、非課税物件の欄に掲げる文書には印紙税を課さないとしている同法5条1項の規定の立法目的は、①記載金額が少額である文書を除外することによって、実務上の煩を避け、②補完的課税を行うという印紙税本来の趣旨からみてその性質上課税対象から外すことが妥当であると思われる文書を規定し、又は③特定の政策目的上非課税とすることが適当であると認められる文書を規定することとされ、本件非課税規定は、上記②の趣旨から課税範囲を整理限定するための規定であると解され、その立法目的は正当である。

(b) 営利法人(会社)の行為は、営業のためにするものと推定される(会社法5条、商法503条2項)ところ、中間法人については、商行為に該当するような事業を行い、その収益を構成員に配当・分配するという営利法人と異ならないような実体を備えた法人等様々な種類があり、中間法人であるということのみをもって、その行為全てを印紙税法上の「営業」に該当しないこととしたときには、営利法人と同様の実体を有していても印紙税を免れ、公平性を害する結果となるため、営利法人と異ならないような実体を備えた中間法人の行為については、印紙税法上の「営業」に該当するものとして取り扱うことが課税の公平性の観点から相当である。そこで、本件非課税規定は、「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こととなっているものが、その出資者以外のものに対して行う事業」については、印紙税法における「営業」に含まれるものとして整理し、

同事業に関する受取書については課税文書としたものであり、そのような区別は、課税の公平の要請に適合するものである。

- (c) また、個人の医師の職業行為等、商法上の商行為（営利目的の行為）とされておらず、社会通念上も営業とはみられていない行為に関する領収書については、印紙税法上課税文書とされていないところ、その理由は、補完的課税を行うという印紙税本来の趣旨、公平な租税負担の観点から課税文書としないことが相当であるとされたものと解され、このような区別は合理的である。

そして、法人については、定款等の外部から一見明白な証拠により容易かつ明確に判断することができる当該法人の性質によって課税文書か否かを定めることが、効率的かつ簡素で合理的である。

- (d) このような点に鑑みれば、本件非課税規定が、医師や医療法人が発行した領収書を課税文書としない一方で、「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こととなっているもの」が発行した領収書を課税文書としたことは、合理性があり、当該立法において具体的に採用された区別の態様が目的との関連で著しく不合理であることが明らかであるとはいえず、憲法14条1項に違反するものではない。」

オ 17頁24行目の「むしろ」から18頁9行目末尾までを「また、印紙税法の改正経過をみると、同法の施行当初から、金銭の受取書については、営業に関しないものなどを除き、一律に定額税を課していたところ、昭和19年法律第7号による改正（以下、同改正後、昭和42年法律第23号による全部改正（以下「昭和42年改正」という。）前の印紙税法を「旧印紙税法」という。）によって、従前の「営業に関せざる受取書」との文言が「営業（利益金又は剰余金の配当又は分配を為す法人にして命令を以て定むるものか其の出資者其の他命令を以て定むる者以外の者に対して為す事業を含む）に関せざる受取書」との文言に改められ、そのうち「其の他命令を以て定むる者」については、旧印紙税法施行規則（昭和19年勅令第183号）2条において、（中間法人のうちの）市町村農業会、漁業会、製造業会、市街庄農業会の「出資の義務なき会員」のことを指す旨規定されたところ、このように「出資者」に対して作成する受取書だけではなく、「出資の義務なき会員」に対して作成する受取書についても非課税とされた理由については、「此等出資の義務なき者と雖も夫々当該法人の構成員として強制加入せしめられてゐる等の関係より之等の者に対して発する受取書も出資者に対して発する場合と同様課税外に置かれることゝ成った」とされている。その後、「出資者」以外の者に構成員としての強制加入を規定する上記の各中間法人がなくなったことに伴い、昭和26年法律第41号による改正（以下「昭和26年改正」という。）により、「其の他命令を以て定むる者」という文言が削られ、「其の出資者以外の者に対して為す事業を含」むという文言に改められた。このように、旧印紙税法に規定されていた「其の他命令を以て定むる者」が、出資の義務はないものの各中間法人の設立根拠法の規定により強制加入をさせられている者を意味していたことからすると、昭和19年当時から、旧印紙税法は、「出資者」か否かについては、「出資の有無」をメルクマールとしつつ、出資の義務はないものの構成員として強制加入をさせられている者について、特に「出資者」と同様の扱いをする旨規定していたものといえる。そして、上記のとおり、昭和26年改正によって「其の他命令を以て定むる者」との文言が

削られたこと、また、昭和42年改正の際に「出資者」の文言の意味を従前と異なる意味で用いることにしたことをうかがわせる事情がないことから、印紙税法の「出資者」については、一貫して「出資の有無」をメルクマールとして「資金（出資金）を拠出した者」とであると理解されてきたことは明らかであって、このような改正経緯に照らしても、本件非課税規定の括弧書きの「出資者」の意義については、前記の解釈が妥当する。」に改める。

カ 20頁13行目の「取扱う」を「取り扱う」に改める。

キ 20頁19行目の「個人」を「医師個人」に、20、21行目の「医療法人以外の中間法人や会社」を「1審原告のような医療や介護福祉の事業を行う生活協同組合（以下「医療福祉生協」という。）」に、23行目の「こととなり不合理である」を「ところ、これは、不合理な差別であって、本件非課税規定の括弧書きは、その規定自体、又は1審原告に適用して課税する限りにおいて、憲法14条に違反し、無効である」にそれぞれ改める。

ク 21頁23行目の「括弧書きは」の次に「、その規定自体、又は1審原告に適用して課税する限りにおいて」を加える。

ケ 26頁19、20行目の「行ったり」を「行い」に改める。

（2）当審における当事者の補充主張の要旨

ア 1審原告

（ア）争点1－1（1審原告の行う事業が印紙税法上の「営業」に該当し、1審原告が本件非課税規定の括弧書きの「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こととなっているもの」に該当するか否か）について

a 本件非課税規定の括弧書き中の「できる」の解釈について

本件非課税規定の括弧書きに「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こととなっているもの」として「できる」と規定したのは、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中間法人において、実際に配当又は分配を実施したかどうかを基準に課税の有無を決めると、1事業年度ごとに印紙税の課税の有無が変わり得る上、当該事業年度が終了しないと課税の有無が決まらず、極めて不都合であることから、実際に当該事業年度に配当又は分配を実施したかどうかを問わないようにするためであり、利益金又は剰余金の配当又は分配を「している」又は「した」ことを基準とすることが不合理であるから、「できる」ことを基準としたにすぎない。

原判決は、1審原告が医療福祉等事業以外の事業について剰余金の割戻しができることを根拠に「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こととなっているもの」に該当するとして、本件各賦課決定処分（本件各領収書のうち家族組合員が利用した分を除く。）が適法である旨判示しているが、本件非課税規定の括弧書きの「できる」の意味を広く解釈しすぎている。

医療福祉生協は、医療福祉等事業に限っては、生協法51条の2や定款76条によって、当該事業年度における利益金や剰余金の有無にかかわらず、一律にその配

当や分配ができない。そして、それを実効性のあるものとするために、生協法50条の3や定款73条により経理上も医療福祉等事業とその他の事業とを峻別すべきこととされている。このような法令上の制限に鑑みると、医療福祉生協における医療福祉等事業に限っては、本件非課税規定における「できる」には該当しないと解釈すべきであり、このことは、1審原告のように現実には医療福祉事業以外の事業を営んでいない組合の場合はもちろん、医療福祉等事業以外の事業を営んでいる組合の場合も、医療福祉等事業に関しては同様というべきである。

以上の解釈は、印紙税が、課税対象となる文書の作成行為の背景にある経済的取引等に担税力を認め、その経済的取引等に関して作成される文書ごとに補完的に課税をするものであるところ、本件非課税規定が、中間法人のうち「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こととなっているもの」については、その獲得した利益を構成員に分配する営利法人の場合とその構造が類似していることから、同様に担税力を認めて課税しようとする趣旨であることや、担税力の有無という租税の根本原理に鑑みても、妥当なものといえる。

b 個人である医師や医療法人が発行する領収書との均衡について

個人である医師や医療法54条の規定により剰余金の分配が禁止されている医療法人と、前記のとおり同条と同様の規律を受けている医療福祉等事業を行う1審原告のような医療福祉生協とで、印紙税の課税における取扱いを異にし、1審原告が発行した本件各領収書だけが課税されることは、余りに不合理であり、憲法14条の公平性や平等性の要請に反する。

c 「営業」の解釈について

医療行為は、営利行為ではなく、「営業」に該当しないところ、本件非課税規定の括弧書きが付け加わることによって、本来「営業」に該当しないものが、一見上記括弧書きに該当するからといって、無制限に「営業」に該当することとなるものでもない。医療法人が印紙税を非課税とされるのは、医療法54条があるからではなく、もともと営利性のない事業であることに鑑みたにすぎないものと考えべきである。

d 以上のとおり、個人である医師や医療法人と医療福祉生協である1審原告との間で、その発行した領収書について印紙税の課税に差異を設ける合理的理由はなく、差異が生ずるとすれば、それは著しく不合理なものというほかない。法律論の解釈によって本件各領収書を非課税文書とすることに限界があるのであれば、それは、関係法令が憲法14条の平等原則に違反しているというほかない。

したがって、本件各領収書は、本件非課税規定の要件を充足し、非課税文書である。

(イ) 争点2（本件各覚書及び本件洗濯等契約書が7号文書に該当するか否か）について

前記（ア）の主張内容は、7号文書についても、施行令26条1項1号により、「営業者（別表第1の17号の非課税物件の欄に規定する営業を行う者をいう。）」とされていることから、そのまま当てはまる。

したがって、本件各覚書及び本件洗濯等契約書も、非課税文書である。

(ウ) 争点3-1（本件各業務請負契約書が2号文書に該当するか否か）について

原判決は、請負と準委任との区別の基準として、請負が仕事の完成を目的としているという従来の基準を堅持しつつ、本件各業務請負契約書に係る契約における「仕事の完成」を「本件病院を病院として良質な医療サービスの提供が可能になる程度に建物を保全するとともに、これを安全かつ衛生的で快適な使用に資する状態にするという無形の結果の作出」をすることとするが、これは、余りに漠然としており、「仕事の完成」とはいえない。本件仕様書①の内容は、患者に不快感を与えたり、清掃員が病原菌を持ち込んで院内感染を引き起こしたりして、患者や病院に迷惑を掛けるのを防止するという、清掃とは関係のない規律がかなりの部分を占めており、また、清掃と関係する人数及び機器などに関する規定については、準委任契約であっても設けることが可能であり、請負が準委任かの区別において有益な基準とはいえない。上記契約については、請負契約の成立要件である「仕事の完成」と評価するに値するものがなく、準委任契約と解されるものであるから、本件各業務請負契約書は、印紙税法上の「請負に関する契約書」ではなく、2号文書に該当せず、非課税文書である。

(エ) 争点3-2（本件売買契約書が2号文書に該当するか否か）について

原判決の「第3 争点及び争点に関する当事者の主張の要旨」の3（2）イ記載のとおり、本件売買契約書は、2号文書に該当せず、非課税文書である。

(オ) 争点3-3（Pとの本件各業務委託契約書が2号文書に該当するか否か）について

原判決が、本件各業務委託契約書に係る契約において、Pに求められている内容であるとする「本件仕様書②及び標準保守サービスガイドに規定された保守・点検業務を機械的に行えば足りるものではなく、必要に応じた保守・点検を行うことで医療機器の性能を良好な状態に維持すること」については、当該契約の性質を準委任と解したとしても、同様に求められるものであって、当該契約が請負か準委任かの区別において基準となるものではない。また、原判決は、当該契約について、Pが1審原告に対して上記の規定された保守・点検業務を行うことで、医療機器の性能を良好に維持してその使用に資する状態にするという無形の結果の作出を目的としているとして、請負契約に該当するというのが、これは、前記（ウ）と同様、余りに漠然としていて「仕事の完成」といえるものではない。上記契約は、準委任契約と解されるものであり、本件各業務委託契約書は、印紙税法上の「請負に関する契約書」ではなく、2号文書に該当せず、非課税文書である。

(カ) 争点3-4（Qとの本件自動ドア保守業務委託契約書が2号文書に該当するか否か）について

原判決は、Qとの本件自動ドア保守業務委託契約書について、Pとの本件各業務委託契約書についての判断と同様の枠組みによって同様の判断をしているが、前記（オ）と同様に、本件自動ドア保守業務委託契約書は、印紙税法上の「請負に関する契約書」ではなく、2号文書に該当せず、非課税文書である。

イ 1審被告

（争点1-2（家族組合員が本件非課税規定の括弧書きの「出資者」に該当するか否か）について）

（ア）租税法については、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。現行印紙

税法が限定列举方式を採用した経緯を踏まえると、印紙税法の規定の適用に当たっては、印紙税の課否判定の明確化を図る観点から、同法上使用されている用語の意義については、文理解釈の要請がより強く働く。本件非課税規定の括弧書きにいう「出資者」については、印紙税法上、定義規定がないことから、その一般的な意味に照らして解釈すべきであるところ、「出資者」とは、本件非課税規定の括弧書きにいう「会社以外の法人」に対しその事業のための資金等を拠出し（すなわち、現実に出資行為を行い）、その構成員となったものをいうと解するのが相当であり、組合に対して出資をしていない家族組員は、「出資者」には該当しない。

(イ) また、印紙税法の改正経緯からしても、本件非課税規定の「出資者」には、当該法人等に対して出資をしていない者は含まれないと解することが正当である。

(ウ) 原判決は、生協法 12 条 2 項について、組合の事業の利用に関する法律関係につき広く家族組員を「組員」とみなすこととしたものであるとした上で、家族組員については、本件各施設の利用に関して同項により「組員」そのものと法的に取り扱われることとなるから、これに伴って作成・交付された本件各領収書に関しても「組員」とみなされ、印紙税法上の「出資者」に該当する旨判示する。

しかし、生協法 12 条 2 項は、その文言及び解釈等からすれば、組合と家族組員との間の組合の事業の利用に限り、本来組員ではない家族組員に組合の事業を利用することができる地位を認める法的効果を生じさせるものであり、家族組員が「出資行為」を行った事実をみなす規定ではない。組合に出資を提供していないみなし組員（家族組員）を印紙税法上の「出資者」に該当すると解釈することは、印紙税法上、「出資者」の定義を他の法律に委ねる旨の規定がないにもかかわらず、結果的に同法が定める「出資者」を同法に関連する法令ではない生協法の規定を考慮した上、みなし規定及び生協法 12 条 2 項の理解を誤り、本件非課税規定の括弧書きの「出資者」の文理を逸脱して、許されない拡張適用をしたものであって、不当である。

第 3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、原審と同じく、1 審原告の各請求については、本件賦課決定処分 1 のうち別紙 1 取消部分目録記載 1 (1) の部分及び本件賦課決定処分 2 のうち別紙 1 取消部分目録記載 1 (2) の部分の各取消しを求める限度で理由があるものと判断する。その理由は、次のとおり補正し、当審における当事者の補充主張に対する判断を付加するほか、原判決の「第 4 当裁判所の判断」記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決の補正

ア 29 頁 4 行目の「ウ」の次に「(ア)」を加え、30 頁 6 行目の「である」を「であり、1 審原告の上記主張は採用することができない」に改める。

イ 30 頁 7 行目冒頭から 17 行目末尾までを次のように改める。

「(イ) この点について、1 審原告は、医師個人や医療法人が営んだときに印紙税法上の「営業」に該当しないものとされる医療事業が、その業務内容に違いがないにもかかわらず、1 審原告のような医療福祉生協が営んだときには上記の「営業」に該当することとなる」とすると、医療行為を提供する主体により課税の有無に相違が生ずるところ、これは、不合理な差別であって、本件非課税規定の括弧書きは、その規定自体、又は 1 審原告に適用して課税する限りにおいて、憲法 14 条に違反し、無効である旨主張する。

そこで検討するに、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断に委ねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量判断を尊重せざるを得ないものというべきであり、そうであるとすれば、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法14条1項の規定に違反するものということとはできないものと解するのが相当である（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号昭和60年3月27日大法院判決・民集39巻2号247頁参照）。

これを本件についてみると、印紙税は、実質的には文書の作成行為の背後にある経済取引等に担税力を認めて課される租税であり、一般にその作成行使の事実の背後に相当の経済的利益が存在し、これに軽度の補完的課税を行うに足ると認められるものがその課税文書とされているものと認められ（乙15、18）、このような印紙税に係る課税根拠は、合理性を有するものとみることができ、また、本件非課税規定は、印紙税法の課税物件表の欄に掲げる文書のうち、非課税物件の欄に掲げる文書に印紙税を課さないとしている同法5条1項の規定の立法目的の1つである、補完的課税を行うという印紙税本来の趣旨からみてその性質上課税対象から外すことが妥当であると思われる文書を規定するという趣旨から、課税範囲を整理し限定するための規定であると解され、その立法目的は正当なものであると認められる。

ところで、医療行為は、絶対的商行為（商法501条）にも営業的商行為（同法502条）にも当たらないが、営利法人である会社がその事業としてする行為及びその事業のためにする行為は商行為とされており（会社法5条）、会社がする医療行為に係る事業は、印紙法上の「営業」に該当することとなるところ、営利法人にも公益法人にも該当せず、単に構成員の共同の利益の保護や促進を図るための事業を行うことを目的とする中間法人には、多種多様な性質を有するものが含まれ得るから、中間法人がその事業として医療行為をする場合において、当該中間法人が中間法人であることのみをもってその医療行為の全てを印紙税法上の取扱いにおいて「営業」に該当しないこととするとは、当該中間法人が営利法人と同様の実体を有していたとしても、印紙税を免れることになり、営利法人に対する課税との関係でバランスを欠き、公平性を害する結果となるということができる。したがって、その事業によって収益を上げ、それによる利益金又は剰余金を構成員に対して配当・分配するという点において営利法人と異なる実体を備えた中間法人が行う事業については、当該事業が医療行為に係るものであったとしても、当該事業がその出資者以外のものに対して行われる場合には、これを、会社と同様に、印紙税法上の「営業」に該当するものとして取り扱うことは、課税の公平性の観点から合理的であるということができる（なお、後記（2）ア参照）。そして、法人については、定款等により外部からも容易かつ明確に判断することができる法人の性質によって課税文書か否かを定めることが、効率的かつ簡素であり、合理性を有するものということができ、このような観点から、本件非課税規定は、「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こととなっているものが、その出資者以外のものに対して行う事業」については、印紙税

法における「営業」に含まれるとして、同事業に関する受取書については課税文書としたものであると解されるところ、このような区別は、課税の公平の要請に適合するものであると認めることができる。

一方、個人の医師の職業行為等、商法上の商行為とはされておらず、社会通念上も営業とはみられていない行為に関する領収書については、印紙税法上課税文書とされていないところ、その理由は、文書の作成行為の背後にある経済取引等の担税力に着目して補完的課税を行うという印紙税本来の趣旨及び公平な租税負担の観点から課税文書としないことが相当であるとされたものと解され、このような区別には合理性があるものと認められる。また、医療法人については、医療法54条により剰余金の配当が禁止されていることから、「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こととなっているもの」に該当せず、そのため、その作成・交付する領収書が非課税とされているものであり、同様に、会社以外の法人である1審原告のような医療福祉生協やその他の中間法人についても、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ないこととなっている場合には、その作成・交付する領収書が非課税とされるものであって、上記のとおり、このような区別には合理性があるものと認められる。

以上によれば、本件非課税規定が、医師や医療法人が発行した領収書を課税文書としない一方で、「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こととなっているものが、その出資者以外のものに対して行う事業」を印紙税法における「営業」に含まれるものとして整理し、同事業に関する領収書を課税文書としたことには合理性があり、当該立法において具体的に採用された区別の態様が目的との関連で著しく不合理であることが明らかであるとはいえず、本件非課税規定の括弧書きは、その規定自体も、1審原告に適用して課税する限りにおいても、憲法14条1項に違反するものではないということができ、1審原告の上記主張は採用することができない。」

ウ 31頁16行目の「法人」を「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こととなっているもの」に、18行目の「法人に」を「当該法人に」にそれぞれ改め、25行目の「当たっては」の次に「昭和42年の旧印紙税法改正の際に」を加え、32頁6行目の「法人」を「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こととなっているもの」について、会社の場合（会社については、当該会社と出資関係にある者との間の取引も非課税とはされていない。）とは異なり、当該法人」に、7行目の「会社以外の法人とその出資関係にある者との取引は、いわば法人」を「営利法人にも公益法人に該当せず、単に構成員の共同の利益の保護や促進を図るための事業を行うことを目的とする中間法人については、その事業によって収益を上げ、それによる利益金又は剰余金を構成員に対して配当・分配するという点において営利法人と異ならない実体を備えたものであっても、当該法人とその出資関係にある者との取引は、収益を上げることを目的とするものではなく、上記のような当該法人の目的そのものの実現に直接資するために行われる、いわば当該法人」にそれぞれ改め、8行目の「とどまり、」の次に「当該法人において収益を上げることを目的として行うものとみるべき」を加える。

- エ 32頁14行目の「法人」の次に「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こととなっているもの」を、17行目の「から、」の次に「出資一口以上を有する」をそれぞれ加え、18行目の「ことについては当事者間に争いがない」を削る。
- オ 32頁25行目の「により」の次に「、員外利用者とは明確に峻別され」を加え、33頁2行目の「関しては」を「ついては」に、6行目の「みなす」を「みなして員外利用者とは明確に峻別する」に、10行目の「関する」を「ついての」に、12行目の「関しては」を「ついては」に、14行目の「関しても」を「についても」に、17、18行目の「会社以外の法人」を「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こととなっているもの」について、会社の場合とは異なり、当該法人」に、18、19行目の「会社以外の法人とその出資関係にある者との取引は、いわば法人」を「構成員の共同の利益の保護や促進を図るための事業を行うことを目的とする中間法人については、その事業によって収益を上げ、それによる利益金又は剰余金を構成員に対して配当・分配するという点において営利法人と異ならない実体を備えたものであっても、当該法人とその出資関係にある者との取引は、収益を上げることが目的とするものではなく、上記のような当該法人の目的そのものの実現に直接資するために行われる、いわば当該法人」にそれぞれ改め、20行目の「とどまり、」の次に「当該法人において収益を上げることが目的として行うものとみるべき」を加え、23行目の「生協法9条は」を「生協法9条が」に、34頁3行目の「関しては」を「ついては」に、4行目の「把握しているものである」を「把握し、組合が行う家族組合員との取引を、組合員との取引と同様に、生協法9条が規定する組合の目的そのものの実現に資するものと位置付け、組合において収益を上げることが目的として行うものとみるべき員外利用者との取引とは明確に峻別している」に、5行目の「組合の事業の利用に関し」を「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こととなっているもの」である組合の事業の利用につき」にそれぞれ改める。
- カ 34頁15行目の「昭和42年に旧印紙税法が全部改正された」を「昭和26年改正の」に改め、18行目の「以外の者」を削り、同行目の「改正後の」を「昭和42年改正後も」に、22行目の「昭和42年の旧印紙税法の全部改正時」を「昭和26年改正の際」にそれぞれ改め、23行目の「以外の者」及び35頁6行目の「(むしろ」から8行目の「整合する。)」までをいずれも削る。
- キ 35頁17行目及び20行目の各「関し」をいずれも「ついて」に改める。
- ク 36頁22行目の「2及び3」を「2（ただし、「本件賦課決定処分」（2か所）をいずれも「本件賦課決定処分1」に改める。）及び3（ただし、「本件賦課決定処分」（2か所）をいずれも「本件賦課決定処分2」に改める。）」に改める。
- ケ 47頁23行目の「2項」を「2号」に改める。
- コ 49頁2行目の「2項」を「2号」に改める。
- サ 54頁4行目の「別表Bの」を「別表B」に、5行目の「のみを納付し」を「の印紙のみを貼付して印紙税の一部を納付しておらず」にそれぞれ改める。
- シ 54頁13行目の「印紙税」の次に「(別表C順号4業務委託契約書に係る印紙税については、その一部)」を加える。

ス 54頁24行目の「ウ」の次に「まで」を加える。

(2) 当審における当事者の補充主張について

ア 1審原告の補充主張について

(ア) 争点1-1 (1審原告の行う事業が印紙税法上の「営業」に該当し、1審原告が本件非課税規定の括弧書きの「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こととなっているもの」に該当するか否か) について

a 1審原告は、前記第2の3(2)ア(ア)のとおり、①本件非課税規定の括弧書きにおいて「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こととなっているもの」と規定されていることについて、医療福祉生協である1審原告においては、医療福祉等事業に限っては、生協法51条の2や定款76条によって当該事業年度における利益金や剰余金の有無にかかわらず、一律にその配当や分配ができないこととされていることなどからして、上記の「できる」には該当しないものと解釈すべきであること、②個人である医師や医療法54条の規定により剰余金の分配が禁止されている医療法人と、上記のとおり同条と同様の規律を受けている1審原告のような医療福祉生協とで、印紙税の課税における取扱いを異にし、1審原告が発行した本件各領収書だけが課税されることは、憲法14条に反すること、③医療行為は、営利行為ではなく、「営業」に該当しないところ、本件非課税規定の括弧書きが付け加わることによって、「営業」に該当することになるものでもないことから、本件各領収書は、本件非課税規定の要件を充足し、非課税文書である旨主張する。

b しかしながら、まず、①の点については、本件非課税規定の括弧書きは、営利法人にも公益法人にも該当しないその中間的な法人であるいわゆる中間法人に係る事業について、課税対象となるかについて定めた規定であり、当該法人の目的あるいは当該法人の行う事業の一般的な性質に着目し、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」かどうか、また、「その出資者以外の者に対して行う事業」かどうかにより、当該法人の行う事業につき「営業」に該当するかについて判定する旨を定めたものと解するのが合理的であり、個々の受取書における行為について個別の判定を行い、課税、非課税の別を判定することを規定したものとは解し難いこと、1審原告は、生協法に基づき設立された組合であり、本件非課税規定の括弧書きにおける「会社以外の法人」に該当するところ、生協法52条は、組合が剰余金の割戻しをすることができることを前提にその割戻しに一定の条件を付する旨規定しており、剰余金の割戻しを可能としているから、1審原告は、「法令の規定」「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こととなっているもの」に該当するものといえること、1審原告の定款は、その目的について「組合員の医療、福祉、保健、衛生並びに生活の文化的、経済的改善向上を図ることを目的とする」と規定し(定款1条)、1審原告の行う事業についても、「組合員の健康管理に有用な協同施設を設置し、組合員に利用させる事業」(定款3条1号)、「組合員の生活の改善及び文化の向上を図る事業」(同条2号)、「組合員及び組合職員の、組合員事業に関する知識の向上を図るために必

要な教育を行い、および情報を提供する事業」(同条5号)等の、医療及び福祉に関する事業以外の事業をも行うことを明記しているところ、これらの事業は、いずれも医療福祉等事業には当たらないものと認められ、また、定款77条においては、剰余金について組合員に割り戻すことができる旨が定められていることからすれば、1審原告については、定款においても「利益金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」に該当するものと認められることは、前記引用に係る原判決の「第4 当裁判所の判断」の1(1)ア及びイ並びにエ(28頁3行目から24行目まで、30頁18行目から31頁13行目まで)において認定説示したとおりである。

また、②の点については、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断に委ねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量判断を尊重せざるを得ないものというべきであり、そうであるとすれば、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法14条1項の規定に違反するものということとはできないものと解するのが相当であるところ、本件非課税規定が、医師や医療法人が発行した領収書を課税文書としない一方で、「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こととなっているものが、その出資者以外のものに対して行う事業」を印紙税法における「営業」に含まれるものとして整理し、同事業に関する領収書を課税文書としたことには合理性があり、当該立法において具体的に採用された区別の態様が目的との関連で著しく不合理であることが明らかであるとはいえず、本件非課税規定の括弧書きは、その規定自体も、1審原告に適用して課税する限りにおいても、憲法14条1項に違反するものではないというべきであることは、前記引用に係る原判決の「第4 当裁判所の判断」の1(1)ウ(30頁7行目から17行目まで。当審における補正部分)における説示のとおりである。

さらに、③の点については、本件非課税規定の括弧書きの趣旨は、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っても、印紙税法上の「営業」に含まれないものがあることを規定したものであり、これによれば、会社以外の法人については、まずは利益金又は剰余金の配当又は分配の可否によって「営業」に該当するか否かが区分されることになるところであって、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「できない」こととなっている法人の事業は、営利性のあるものであっても「営業」に該当しないことになるのに対し、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」こととなっている法人については、「出資者」以外の者に対して行う事業であれば、営利性のないものであっても、印紙税法上の「営業」に該当することになると解するのが相当であること、そうであれば、生協法に基づき設立された組合であって「会社

以外の法人」に該当するとともに、生協法52条及び定款77条の規定により本件非課税規定の括弧書きにいう「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こととなっているもの」に該当するものと認められる1審原告については、その行う事業が専ら医療事業及び福祉事業であるとしても、「出資者」以外の者に対して行うものは印紙税法上の「営業」に該当するものというべきであることは、前記引用に係る原判決の「第4 当裁判所の判断」の1(1)ウ(29頁4行目から30頁6行目まで。当審における補正部分を含む。)における認定説示のとおりである。

- c 以上によれば、上記の各点を挙げて本件各領収書が本件非課税規定の要件を充足する非課税文書であるとする1審原告の上記主張は、上記各認定説示に照らして失当であり、採用することができない。

(イ) 争点2(本件各覚書及び本件洗濯等契約書が7号文書に該当するか否か)について

1審原告は、前記第2の3(2)ア(イ)のとおり、7号文書については、施行令26条1項1号により「営業者(別表第1の17号の非課税物件の欄に規定する営業を行う者をいう。)」とされていることから、前記(ア)aの主張内容がそのまま当てはまるとして、本件各覚書及び本件洗濯等契約書も非課税文書である旨主張する。

しかしながら、課税物件表の第7号の「定義」の欄の規定により、7号文書の定義について委任を受けた施行令26条1号が、「営業者」に関して、その括弧書きにおいて、本件非課税規定に規定する「営業」を行う者をいうとしていること、本件非課税規定の括弧書きにいう「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こととなっているもの」に該当するものと認められる1審原告が「出資者」以外の者に対して行う事業については、本件非課税規定の括弧書きにより「営業」に該当すること、本件各覚書及び本件洗濯等契約書については、いずれも1審原告が「出資者」以外の者に対して行う事業において作成したものであることから、それぞれ7号文書に該当するものと認められることなどは、前記引用に係る原判決の「第4 当裁判所の判断」の2(36頁26行目から37頁12行目まで)における認定説示のとおりであって、1審原告の上記主張は、上記認定説示を左右するものではなく、採用することができない。

(ウ) 争点3-1(本件各業務請負契約書が2号文書に該当するか否か)について

1審原告は、前記第2の3(2)ア(ウ)のとおり、本件各業務請負契約書に係る契約について、請負契約の成立要件である「仕事の完成」と評価するに値するものがなく、準委任契約と解されるものであるから、本件各業務請負契約書は印紙税法上の「請負に関する契約書」ではなく、2号文書に該当せず、非課税文書である旨主張する。

しかしながら、請負契約と準委任契約とはいずれも役務の提供を内容とする契約である点において類似するものであり、一般取引上も両契約その他の契約が混合・変形した形態の契約も存在するところ、当該契約が請負に該当するといえるためには、当事者の一方が単に役務提供行為を行えば足りるというのではなく、当該一方当事者が役務提供行為の成果として、一定の結果を作出することが契約の目的となっていることが必須であるということができ、その場合には、印紙税法上も「請負に関する契約」に該当すると解するのが相当であること、この点に関する印紙税法基本通達3条の定めは、その

内容に照らし、課税文書該当性の判断の解釈指針として合理性を有するものということができ、これを踏まえれば、一部に請負に係る事項が併記された契約書や請負その他の事項が混然一体となって記載された契約書であっても、印紙税法上は、「請負に関する契約書」（2号文書）に該当することになる場合があると解するのが相当であること、本件各業務請負契約書の記載事項を取引上の社会通念に照らして総合的に検討すれば、本件各業務請負契約書に係る契約は、Nが、1審原告に対し、本件仕様書①に規定された業務の範囲及び業務処理の基準に従って清掃業務を行うことで、本件病院を病院として良質な医療サービスの提供が可能になる程度に建物を保全するとともに、これを安全かつ衛生的で快適な使用に資する状態にするという無形の結果の作出を目的とする請負契約に該当するというべきであること、したがって、本件各業務請負契約書は、印紙税法上も「請負に関する契約」に当たり、2号文書に該当するものと認められることなどは、前記引用に係る原判決の「第4 当裁判所の判断」の3（37頁13行目から42頁21行目まで）における認定説示のとおりであって、1審原告の上記主張は、上記認定説示を左右するものではなく、採用することができない。

（エ）争点3-2（本件売買契約書が2号文書に該当するか否か）について

1審原告は、前記第2の3（2）ア（エ）のとおり、本件売買契約書について、2号文書に該当せず、非課税文書である旨主張する。

しかしながら、本件売買契約書は、その商品、数量、代金の支払金額等については、本件見積書①から本件見積書⑤までを引用しているものであるところ、本件売買契約書が2号文書に該当するか否かについては、他の文書の記載内容、記載金額を引用している文書の印紙税の取扱いに係る解釈として合理性を有するものと認められる印紙税法基本通達4条の定めに従い、引用されている本件各見積書の記載内容に照らして判断するのが相当であること、本件売買契約書に関して本件見積書①から本件見積書⑤までの内容を検討すると、本件見積書①及び本件見積書③については、物品の売買契約に関する記載のみであって、請負契約の成立を証すべき事項が記載されているものとは認められず、2号文書に該当する記載があるものとは認められないが、本件見積書②、本件見積書④及び本件見積書⑤については、本件取付等部分に係る記載があるところそれらは、本件見積書②においては「移設、搬入及び取付費用」などと、本件見積書④においては「搬入、設置、調整、出張費」と、本件見積書⑤においては「搬入取付費用」と記載され、これらの労務について個別に区分された記載ではなく一体の記載となっているものと認められ、その記載全体を請負契約として解するのが自然かつ相当であること、したがって、本件売買契約書の記載事項のうち、本件取付部分については、請負契約の成立の事実を証すべき事項が記載されているものと認められ、本件売買契約書は2号文書に該当するものと認められることなどは、前記引用に係る原判決の「第4 当裁判所の判断」の4（42頁22行目から46頁16行目まで）における認定説示のとおりであって、1審原告の上記主張は、上記認定説示を左右するものではなく、採用することができない。

（オ）争点3-3（Pとの本件各業務委託契約書が2号文書に該当するか否か）及び争点3-4（Qとの本件自動ドア保守業務委託契約書が2号文書に該当するか否か）について
1審原告は、前記第2の3（2）ア（オ）及び（カ）のとおり、Pとの本件各業務委

託契約書に係る契約及びQとの本件自動ドア保守業務委託契約書に係る契約について、それらはいずれも準委任契約と解されるものであるから、本件各業務委託契約書及び本件自動ドア保守業務委託契約書はいずれも印紙税法上の「請負に関する契約書」ではなく、2号文書に該当せず、非課税文書である旨主張する。

しかしながら、まず、本件各業務委託契約書については、その記載事項を取引上の社会通念に照らし総合的に検討すれば、本件各業務委託契約書に係る契約は、Pが、1審原告に対し、本件仕様書②及び標準保守サービスガイドに規定されたとおり保守・点検業務を行うことで、医療機器の性能を良好に維持しその使用に資する状態にするという無形の結果の作出を目的とする請負契約に該当するというべきであり、したがって、本件各業務委託契約書は、印紙税法上も「請負に関する契約」に当たり、2号文書に該当するものと認められることなどは、前記引用に係る原判決の「第4 当裁判所の判断」の5（46頁17行目から50頁18行目まで。当審における補正部分を含む。）における説示のとおりである。

また、本件自動ドア保守業務委託契約書については、その記載事項を取引上の社会通念に照らし総合的に検討すれば、本件自動ドア保守業務委託契約書に係る契約は、Qが、1審原告に対し、本件仕様書③に規定されたとおり保守・点検業務を行うことで、自動扉開閉装置の性能を良好に維持し安全に利用することができる状態にするという無形の結果の作出を目的とする請負契約に該当するというべきであり、したがって、本件自動ドア保守業務委託契約書は、印紙税法上も「請負に関する契約」に当たり、2号文書に該当するものと認められることなどは、前記引用に係る原判決の「第4 当裁判所の判断」の6（50頁19行目から53頁18行目まで）における認定説示のとおりである。

以上によれば、1審原告の上記各主張は、いずれも上記各認定説示を左右するものではなく、採用することができない。

(カ) その他、1審原告が種々主張するところは、いずれも以上の認定判断を左右しないものと認める。

イ 1審被告の補充主張について

(ア) 争点1-2（家族組合員が本件非課税規定の括弧書きの「出資者」に該当するか否か）について

1審被告は、前記第2の3（2）イのとおり、租税法については法的安定性の要請が強く働き、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されず、印紙税法の適用に当たっては、印紙税の課否判定の明確化を図る観点から、同法上使用されている用語の意義については、文理解釈の要請が強く働くとし、本件非課税規定の括弧書きにいう「出資者」については、印紙税法上、定義規定がないことから、その一般的な意味に照らして解釈すべきであり、「会社以外の法人」に対しその事業のための資金等を拠出し（すなわち、現実に出資行為を行い）、その構成員となったものをいうと解するのが相当であり、組合に対して出資をしていない家族組合員は「出資者」には該当しない旨、印紙税法の改正経緯からしても、本件非課税規定の「出資者」には、当該法人等に対して出資をしていない者は含まれないと解することが正当である旨、また、生協法12条2項については、その文言及び解釈等からすれば、組合と家族組合員との間の組合の事業の利用に限り、本来組合員ではない家族

組合員に組合を利用できる地位を認める法的効果を生じさせるものであり、家族組合員が「出資行為」を行った事実をみなす規定ではなく、家族組合員を印紙税上の「出資者」に該当すると解釈することは、印紙税法上、「出資者」の定義を他の法律に委ねる旨の規定がないにもかかわらず、結果的に同法が定める「出資者」を同法に関連する法令ではない生協法の規定を考慮した上、みなし規定及び生協法12条2項の理解を誤り、本件非課税規定の括弧書きの「出資者」の文理を逸脱して、許されない拡張適用をしたものであって、不当である旨を主張する。

しかしながら、印紙税法の制度趣旨及び改正経緯に照らすと、本件非課税規定の括弧書きが、「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こととなっているもの」について、会社の場合とは異なり、当該法人と出資関係にある者との間の取引について非課税としたのは、営利法人にも公益法人にも該当せず、単に構成員の共同の利益の保護や促進を図るための事業を行うことを目的とする中間法人については、その事業によって収益を上げ、それによる利益金又は剰余金を構成員に対して配当・分配するという点において営利法人と異ならない実体を備えたものであっても、当該法人とその出資関係にある者との取引は、収益を上げることが目的とするものではなく、上記のような当該法人の目的そのものの実現に資するために行われる、いわば当該法人内部における取引にとどまり、当該法人において収益を上げることが目的として行うものとみるべき出資関係にない者との取引の場合と比べて営利性がないか著しく低いため、これに担税力を認めて補完的課税を行う要請が高いとはいえないことから、その政策目的に照らし印紙税法上の課税対象から除外することとしたものと解するのが合理的であること、本件非課税規定の括弧書きにいう「出資者」の意義については、その一般的な意味に照らし、「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こととなっているもの」に対しその事業のための資金等を拠出しその構成員となったものをいうと解するのが相当であり、組合において、生協法16条1項の規定に基づき出資一口以上を有すべき組合員は、印紙税法上の「出資者」に該当するものと解されること、また、組合における家族組合員は、生協法12条2項が適用されることにより、組合の事業の利用については、員外利用者とは明確に峻別され、「組合員」そのものとして法的に取り扱われることとなるところ、同項は、生協法が適用される場合に限り家族組合員を「組合員」とみなすにとどまるものではなく、組合の事業の利用に関する法律関係については、生協法が直接適用される場合に限られず、広く家族組合員を「組合員」とみなして員外利用者とは明確に峻別することとしたものと解するのが相当であること、そうであれば、本件各領収書のうち家族組合員に対するものは、1審原告が運営する本件各施設を利用した家族組合員に対し作成・交付されたものであるから、これが1審原告の事業の利用についてのものに該当することは明らかであって、家族組合員は、本件各施設の利用については、生協法12条2項により「組合員」そのものとして法的に取り扱われることとなるから、これに伴って作成・交付された本件各領収書についても「組合員」とみなされ、印紙税法上の「出資者」に該当することになるというべきであること、以上のように解することは、上記の本件非課税規定の括弧書きの趣旨のほか、生協法の趣旨に照らしても、妥当である（生協法9条が、組合について、その行う事業

によって、その組合員に最大の奉仕をすることを目的とし、営利を目的としてその事業を行ってはならない旨規定するとともに、生協法１２条２項が、家族組合員を組合員とみなすこととした趣旨は、組合が家庭を中心とした生活の協同体組織であることから、事業の利用については世帯を中心とする家族を組合員に準ずるものとみることが適当であるとされたものであると解されるから、生協法は、組合の事業の利用については、世帯を取引単位として把握し、組合が行う家族組合員との取引を、組合員との取引と同様に、生協法９条が規定する組合の目的そのものの実現に資するものと位置付け、組合において収益を上げることが目的として行うものとみるべき員外利用者との取引とは峻別しているということができ、そうであれば、組合の事業の利用につき印紙税法が適用されるに当たっても、生協法１２条２項の適用を介して、世帯を取引単位として担税力の有無を区別するのが相当であり、組合員と世帯を同一にする家族組合員との間には、実質的な担税力に差異はないと考えられるから、印紙税法上も家族組合員を「組合員」たる「出資者」に該当すると解するのが相当である。）ことなどは、前記引用に係る原判決の「第４ 当裁判所の判断」の１（２）（３１頁１４行目から３６頁１４行目まで。当審における補正部分を含む。）における認定説示のとおりであって、１審被告の上記主張は、いずれも上記認定説示を左右するものではなく、採用することができない。

（イ）その他、１審被告が種々主張するところは、いずれも以上の認定判断を左右しないものと認める。

２ よって、原判決は相当であって、本件各控訴はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第２２民事部

裁判長裁判官 相澤 哲

裁判官 増田 吉則

裁判官 富岡 貴美