

調査ノート（４）

非営利セクターにおける営利競合論の国際比較

2026 年 7 月 26 日

1. はじめに

現代の日本における公益法人や非営利組織（NPO）は、多様化する社会課題に対し、従来の行政サービスでは届かない領域を埋める重要な担い手として期待されている。しかし、これらの組織が活動を継続・発展させるための自主財源を確保しようと事業活動を拡大させる際、常に突き当たるのが「民業圧迫」あるいは「営利競合」という批判である。2008 年の公益法人制度改革により、法人のガバナンス及び公益性の判断枠組みが整理された一方で、営利企業側からは「非課税等の優遇措置を受ける法人が、同一市場で商業活動を行うことは不当な競争である」との不満が根強く存在する（政府税制調査会、2000）。

これに対し、欧米諸国に目を転じると、非営利組織が大規模な収益事業を展開しながらも、日本のような文脈での営利競合論が社会問題化しにくい実態がある。例えば英国では「目的主義」に基づき、チャリティの目的に直結する事業は「主たる目的のための事業（Primary Purpose Trading）」として広く許容されている（Charity Commission for England and Wales, 2023）。また米国では、不公正競争を抑制するための「非関連事業所得税（UBIT）」という税制上の調整弁を設けることで、市場における競争条件の平準化を図っている（Brody, 2012）。

表 1 は、日本、英国、米国に加え、カナダ、オーストラリア、ニュージーランドにおける課税の基本原理を整理したものである。

表 1 非営利組織の収益事業に対する課税原理の国際比較

国・地域	基本原理	税制の論理と実際の運用
日本	行為主義 (列举主義)	政令(法人税法施行令第 5 条)が限定列举する 34 の収益事業に該当すれば、活動の目的や収益の使途を問わず一律に課税される。
英国	目的主義	チャリティの目的（慈善目的）を直接実現する事業（Primary Purpose Trading）は原則非課税。目的に直結しない事業は、原則課税されるか、事業子会社（Trading Subsidiary）に分離して営まれる。
ニュージーランド	目的主義	登録チャリティが専らチャリティ目的のために営む事業から生じる所得は、所得税法（2007 年）第 CW42 条により非課税とされる。
米国	関連性主義	免税目的の達成と「実質的に関連する(substantially related)」事業は非課税。関連しない事業には、通常の法人税と同率の UBIT(非関連事業所得税)を課す。
カナダ	関連性主義	「関連事業 (related business)」の法理を採用し、目的達成に直結する事業、又はボランティアが実質的に運営する事業は非課税とされる。

国・地域	基本原理	税制の論理と実際の運用
オーストラリア	包括免税主義	ACNC に登録され、ATO の認定（endorsement）を受けたチャリティは、事業が目的に関連するか否かを問わず、団体の所得全体が非課税となる。

この表から明らかなように、日本の「行為主義（列挙主義）」は他国と比べ独特の位置を占めるが、後述するとおり、この列挙主義自体、導入当初は米国の UBIT やカナダの関連事業（related business）法理と同様、「非課税の特権を持つ法人与自然営利法人との競争条件を均衡させる」という発想に基づいて設計されたものであった¹（助川樹, 2016）。本稿では、日本、英国、米国、カナダ、オーストラリア、ニュージーランドの 6 カ国を中心とした比較分析を通じて、日本において「民業圧迫論」が繰り返し先鋭化する制度的・歴史的な背景を明らかにする。

2. 日本における「営利競合論」の構造

2.1 法人税法における「行為主義」の限界

日本の非営利セクターにおいて「営利競合論」が絶えず再生産される要因の一つは、現行の法人税法が採用している「行為主義（列挙主義）」の課税体系にある。日本の法人税法は、収益事業の意義を政令に委任しており、法人税法施行令第 5 条は、物品販売業、不動産販売業、金銭貸付業等、限定列挙された 34 の事業（「特掲 34 業種」）に該当し、かつ継続して事業場を設けて営まれるものに対して法人税を課すこととしている（金子, 2021；中里ほか, 2021）。

この制度の特徴は、事業から得られた収益が最終的にどのような公益目的に充当されるかという「目的（ミッション）」や「使途」を問わず、外形的な「行為」の該当性のみで課税の可否を判断する点にある。もっとも、この列挙主義は歴史的には競争公平性の発想と無縁ではなかった。1950 年の導入時、対象業種は、旧営業税（1947 年に地方税へ移管され、翌 1948 年に事業税へと改組された）の課税対象業種を引き継ぐ形で 29 業種とされ、「民間営利法人と競合関係にある事業を特掲して課税の均衡を図る」という趣旨が明確に存在していた（助川樹, 2016）。したがって日本の制度の問題は、競争公平性という発想の不在それ自体ではなく、その後の制度運用が、事業の実質的な性質や公益目的との関連性を問う動的な基準（英米加豪 NZ の目的主義・関連性主義）ではなく、限定列挙された業種リストへの形式的該当性という静的な基準に固定化されてしまった点にあるといえる。

2.2 「官」主導の公益観と民業圧迫論

このような法制度上の枠組みに加えて、日本特有の歴史的・文化的な「公益観」も営利競合論を先鋭化させる一因となっている。明治期の旧民法制定以来、日本においては長らく「公益は官（行政）が担うもの」という理解が根強く存在してきた（山内, 1997）。この歴史的経緯から、民間法人が自律的に公益を担い、市場を通じて価値を提供するというアプローチに対する社会的な理解は、必ずしも十分に共有されているとはいえない。

そのため、非営利組織が収益事業を通じて市場に参入すると、営利企業側からは「非課税措置や補助金といった優遇を持つ組織が、同じ市場で事業を行うのは不公平である」との反発を招きやすい。こう

¹ 現行の収益事業 34 業種は、物品販売業、不動産販売業、金銭貸付業等を含む（法人税法施行令第 5 条第 1 項）。1950 年（昭和 25 年）の導入時点では、旧営業税（昭和 22 年に地方税へ移管され、翌昭和 23 年に事業税へと改組された）の課税対象業種を引き継ぐ形で 29 業種とされ、以後、民間営利法人の経済活動の変化に応じて数次の改正を経て 34 業種まで拡張された（助川樹, 2016）。

した批判は、非営利組織の事業活動が本来持つ「市場の失敗の補完」や「社会的課題の解決」といった意義よりも、市場競争における条件の差異のみに焦点を当てる傾向がある（山内, 1997）。

3. 英国における「目的主義」と事業の正当化

3.1 「主たる目的のための事業」の法理

英国のチャリティ法制において、事業活動が正当化される主な根拠は「目的主義」にある。英国では、チャリティがその設立目的（慈善目的）を達成するために直接行う事業を「主たる目的のための事業（Primary Purpose Trading）」と呼び、これらの活動から生じる収益は、その外形がどれほど商業的であっても原則として非課税とされる²（Charity Commission for England and Wales, 2023）。日本の「行為主義」が「何を売るか」という事業種別に着目するのに対し、英国の「目的主義」は「なぜその事業を行うのか」という文脈を重視する（Luxton, 2001）。

3.2 営利競合論の回避と社会的合意

英国において営利競合論が深刻化しにくい理由の一つは、この「目的適合性」に対する社会的・制度的な信頼にある。チャリティが事業を行うことへの社会的合意は、「慈善目的の達成に資する限り、その手法として事業を用いることは合理的である」という理解に基づいている（白石, 2024）。また、チャリティ委員会（Charity Commission）が事業活動の目的適合性を監督する権限を有しており、この監督機能が公益性の質を一定程度担保している。

3.3 事業子会社によるリスク隔離と公平性の担保

他方、慈善目的とは直接関連のない事業（Non-primary purpose trading）については、英国では「事業子会社（Trading Subsidiary）」を設立して行うことが一般的である（Charity Commission for England and Wales, 2023）。この分離モデルには二つの機能がある。第一に、チャリティ本体の資産を商業的リスクから保護すること、第二に、目的外事業に対しては通常の法人税を課すことで、営利企業との競争条件を平準化することである。子会社が得た利益は、寄附の仕組み³を通じて親組織であるチャリティに還流されることで実質的に非課税となるが、この切り分けが、営利企業側の不公平感を抑制するメカニズムとして機能している（公益法人協会, 2020）。

なお、目的外事業であっても、その規模が小さい場合には「小規模事業免税（small trading exemption）」により法人税が課されない。現行の限度額は、チャリティの年間総収入が 32,000 ポンド未満の場合は 8,000 ポンド、32,001 ポンドから 320,000 ポンドまでの場合は総収入の 25%、320,000 ポンドを超える場合は 80,000 ポンドであり、この限度を超えると当該事業から生じた利益の全額が課税対象となる（HM Revenue and Customs, 2026）。この免税枠が存在することにより、小規模なチャリティは事業子会社を設立せずとも一定の付随的な収益活動を行うことができる一方、一定規模を超える目的外事業は必ず課税又は子会社化の対象となるため、営利企業との競争条件の均衡が確保されている。

² 「主たる目的のための事業」に該当する典型例として、教育を目的とするチャリティによる教科書の販売や、リハビリテーションを目的とするチャリティによる訓練の一環としての物品製造・販売等が挙げられる（Charity Commission for England and Wales, 2023）。

³ 厳密には、英国税法上「Gift Aid」は個人による寄附に適用される仕組みであり、事業子会社から親チャリティへの利益還流は、法人税法（Corporation Tax Act 2010）第 189 条以下（定義は同第 190 条）に定める「適格チャリティ寄附（qualifying charitable donation）」として規律される。実務上はこれも広く「Gift Aid」と呼び習わされることが多い。

4. 米国における「UBIT」と関連性主義

4.1 UBIT 制度の導入背景

米国の内国歳入法（Internal Revenue Code）501(c)(3)に基づく公益組織（Public Charity）および私的財団（Private Foundation）は、自らの免税目的の達成に資する事業活動を行うことが法的に前提とされており、その活動を通じて収益を得ることが制度上認められている。米国法制においては、非営利組織であっても自主財源の獲得やミッションの遂行に伴う事業活動を行うこと自体は原則として広く肯定的に捉えられており、単に対価を得てサービスや商品を提供していることのみをもって免税資格が否定されるわけではない。

しかし、このような事業活動の自由を保障する一方で、非営利組織の事業展開を適正な枠組みの中に収めるために不可欠となるのが、1950年の歳入法により導入された「非関連事業所得税（UBIT: Unrelated Business Income Tax）」という制度的仕組みである。導入の契機の一つとされるのが、1947年に篤志家グループがパスタ製造会社（C.F. Mueller Company）の株式をニューヨーク大学（NYU）法科大学院に寄附し、同校が同社を非課税の関連会社として保有・運営した事案である。この措置に対し、競合する営利企業や議会から「免税特権を利用した不当な競争優位である」との批判が生じ、これを受けて米国議会は、免税法人が本来の目的とは無関係な事業（unrelated business）を行うことで生じる競争上の歪みを是正するための仕組みを構築した（Fishman et al., 2021）。

4.2 「実質的関連性」を軸とした市場競争の肯定

UBIT 制度の核心は、当該事業が免税目的の達成に「実質的に関連している（substantially related）」か否かという点にある⁴。事業内容が組織のミッション達成に直接寄与するものであれば、その規模や商業的性質にかかわらず、非課税が維持される（Hopkins, 2023）。具体例としては、非営利病院の医療サービス、大学の授業料、美術館の入館料等が挙げられる。米国では、これら「関連事業」が市場で営利企業と競合すること自体は許容されている（Brody, 2012）。

4.3 営利競合論の制度的吸収

米国において「民業圧迫」という論点が日本ほど深刻化しにくい理由の一つは、UBIT が競争条件の平準化装置として機能していることにある（Brody, 2012）。本来の目的と関連のない事業については、通常の営利企業と同じ法人税率が課される。「関連のない事業には、企業と同じ税金を課す」というルールが存在することで、営利企業側からの不公平だとの批判が制度内で一定程度処理されているといえる。もっとも、UBIT の適用範囲や「実質的関連性」の判定基準を巡っては、米国内でも継続的な議論があり、これによって競争問題が完全に解消されているわけではない点には留意を要する。

5. カナダにおける「関連事業」法理と黙示的な競争調整

5.1 制定法によらない黙示的規律

カナダの所得税法（Income Tax Act）第 149.1 条は、登録チャリティ（registered charity）を慈善団体（charitable organization）、公的財団（public foundation）、私的財団（private foundation）の三類型に区分した上で、このうち慈善団体および公的財団については「関連事業（related business）」を営

⁴米国の判例上、UBIT の課税対象となるためには、（1）当該活動が「事業（trade or business）」に該当すること、（2）当該活動が「規則的に営まれている（regularly carried on）」こと、（3）当該活動が免税目的の達成と「実質的に関連しない」こと、という 3 要件をいずれも満たす必要がある（United States v. American Bar Endowment, 477 U.S. 105 (1986)；Hopkins, 2023）。

むことを許容する一方（同条第２項・第３項）、私的財団については関連・非関連を問わずいかなる事業活動も禁止している（同条第４項）（Income Tax Act, R.S.C. 1985, c.1 (5th Supp.), s.149.1）。同条は「関連事業」の内容を積極的に定義しておらず、その具体的な判断基準はカナダ歳入庁（CRA）の政策指針 CPS-019「関連事業とは何か」（2003年）に委ねられている（Canada Revenue Agency, 2003）。同指針によれば、関連事業は（１）チャリティの目的と結びつき、かつこれに従属する事業、又は（２）実質的にボランティアによって運営される事業のいずれかに該当する必要がある（Canada Revenue Agency, 2003）。

ここで注目すべきは、カナダ制度が持つ硬軟併せ持つ構造である。カナダでは、米国のように本体で「非関連事業」を実施して課税を受ける枠組み（UBIT）が存在せず、非関連事業の直接実施が一律に禁止されている。しかしその反面、CRAの指針等を通じて「関連事業」の概念を柔軟かつ広範に解釈することで、非営利組織の実務的な収益ニーズとのバランスを図る運用がなされている。

こうした制度設計の経緯には特有の歴史的背景が存在する。1960年代の税制改革論議の過程で、カナダ政府は米国における非関連事業所得課税（UBIT）の導入経験を検討した上で、あえて「関連事業活動」の意義を制定法上明文化せず、その具体的な線引きをCRAの行政解釈に委ねるという方針を採った（Carters Professional Corporation, 2008）。これは、目的適合性の判断枠組みを判例と行政指針の蓄積によって具体化してきた英国や、UBITという税制上の調整弁を制定法上明確に設けた米国とも異なる、行政指針依存型のアプローチといえる。

5.2 段階的制裁とリスク遮断構造

登録チャリティが非関連事業（unrelated business）を営んだ場合、CRAは段階的な制裁を科す。初回違反に対しては当該事業から生じた総収入の５％相当額の罰金、５年以内の再犯に対しては同１００％相当額の罰金及び領収書発行特権の停止、さらに重大な事案については登録チャリティとしての地位そのものの取消しという、明確な行政制裁の階梯が設けられている点は、日本や英米にはみられないカナダ独自の特徴である（Charity Law Group, n.d.）。他方、英国の事業子会社（Trading Subsidiary）と同様、チャリティが目的外事業を別法人として切り離し、その税引後利益を寄附という形でチャリティ本体に還流させる実務が広く定着しており、これが商業的リスクの遮断と競争条件平準化の双方に資している（Charity Law Group, n.d.）。

5.3 営利競合論の低調さ

カナダにおいて、日本のような「民業圧迫論」が社会問題として先鋭化した例はほとんどない。この背景には、「関連性・従属性」という動的な基準を採用しつつも、CRAの行政指針が継続的な解釈の明確化を担い、かつ事業子会社を通じたリスク遮断の実務が浸透していることで、営利企業側の不公平感が制度運用の水準で吸収されている点が指摘できる（Brouard, n.d.）。

6. オーストラリアにおける包括免税主義と競争中立性

6.1 ACNC と ATO による包括的非課税

オーストラリアでは、2012年に設立された非営利団体規制機関 ACNC（Australian Charities and Not-for-profits Commission）にチャリティとして登録されることが、税務上の優遇措置を受ける前提条件となっている。制度上、実務窓口である ACNC を通じてチャリティ登録と同時に税務当局 ATO（Australian Taxation Office）への税制優遇申請を一括して行う連動登録方式（ワンストップ申請）が整備されており、ACNC での認定を経て ATO からのエンドースメント（endorsement：承認・認定）を

受けることで、免税措置が適用される仕組みとなっている。この認定を受けたチャリティは、個々の事業活動が目的と直接関連するか否かを問わず、団体全体の所得が一律に非課税とされる（ATO, 2026）。これは、事業ごとに目的適合性や関連性を個別に判定する英・米・加の方式とは異なり、団体単位での包括的免税（comprehensive exemption）を採用する点で際立った特徴を有している。

6.2 競争中立性をめぐる政策論争と UBIT 導入の頓挫

もっとも、オーストラリアにおいてもチャリティの商業活動と営利企業との競争条件は、繰り返し政策論議の対象とされてきた。1995 年の産業委員会（Industry Commission）報告書「Charitable Organisations in Australia」は、非営利セクターの事業活動のあり方を広く検討する契機となった（Industry Commission, 1995）。さらに 2010 年前後のヘンリー税制レビューを受け、当時のギラード政権は 2011～2012 年度予算において、非関連事業所得のみを課税対象とする米国型 UBIT の導入（Better Targeting for Not-for-Profit Tax Concessions）を提案した（McGregor-Lowndes, Turnour and Turnour, 2011）。しかし非営利セクターからの強い反発を受けて施行は繰り返し延期され、政権交代後の 2013 年 12 月 14 日、アボット政権は当該措置を「実施しない（will not proceed）」と正式に公表した。その際、政府は歳入上のリスクに対処するためのより簡素な代替策を検討するとしたが、結局 UBIT 型の課税は導入されないまま今日に至っている（Australian Government, The Treasury, 2013）。⁵

6.3 包括免税主義の存続とその含意

この UBIT 導入見送りの背景には、団体単位の包括的非課税がもたらす行政の簡素性という利点に加え、多くのチャリティが小規模であり、UBIT 導入による税收効果が限定的であるとの評価があった（McGregor-Lowndes, Turnour and Turnour, 2011）。他方、消費税に相当する物品サービス税（GST）については、チャリティの商業的な供給に対し原則として通常の課税が及ぶ仕組みが採られており、これが所得税段階における競争中立性の欠如を部分的に補完する機能を果たしている点も付言しておきたい。

7. ニュージーランドにおける「専ら」要件と近年の営利競合論の顕在化

7.1 所得税法 CW42 条の枠組み

ニュージーランドでは、2005 年チャリティ法（Charities Act 2005）に基づき登録されたチャリティが営む事業から生じる所得は、当該チャリティがニュージーランド国内においてチャリティ目的を遂行する限りにおいて、所得税法（2007 年）第 CW42 条により非課税とされる（Income Tax Act 2007, s CW42）。非課税の要件として、事業を実質的に支配する者が、当該事業から生じる金額をチャリティ目的以外の私的便益のために流用し得ないという「支配制限（control restriction）」が課されており、これに違反した場合は当該事業から生じる所得全体が課税対象となる（Parry Field Lawyers, 2024）。

7.2 Sanitarium 事案にみる営利競合論の顕在化

ニュージーランドは英・米・加と同様に目的主義的な非課税原理を採用しているが、興味深いことに、本稿が対象とする諸国の中では例外的に、日本の「民業圧迫論」に類する社会的批判が近年顕在化している数少ない事例でもある。セブンスデー・アドベンチスト教会傘下のサニタリウム・ヘルス・アン

⁵ オーストラリアで 2008 年にラッド労働党政権が財務省長官ケン・ヘンリー（Ken Henry）の下で立ち上げ、2010 年に最終報告書（138 の提言）を公表した包括的な税制改革の再検討（「オーストラリアの将来の税制レビュー」）。非営利セクターにおける課税優遇措置の見直しや非関連事業課税（UBIT）検討の契機となった。

ド・ウェルビーイング社（Sanitarium Health & Wellbeing）は、朝食用シリアル「Weet-Bix」等の製造・販売により国内シリアル市場の約 35% のシェアを占め、上場企業である競合ケロッグ社（約 23%）を上回るが、チャリティとしての地位により法人税を負担していない（NZ Herald, 2024）。競合他社からは、この非課税措置が不公正な競争優位をもたらしているとの批判が 2000 年代初頭の議会提出資料等を通じて繰り返し提起されてきた（NZ Herald, 2024）。

2024 年 12 月、財務大臣ニコラ・ウィリスはチャリティの課税範囲の見直しに着手する方針を表明し、内国歳入庁（IRD）は 2025 年 2 月 24 日に討議文書「Taxation and the not-for-profit sector」を公表した（Inland Revenue, 2025）。その背景には、チャリティ・サービスの年次報告（2023/24 年度）において、登録チャリティの総収入 273 億 4,000 万ニュージーランドドルに対し総支出 252 億 8,000 万ニュージーランドドルと、差引き約 20 億ニュージーランドドルの「利益」が課税対象外となっている実態が示されたことがある（RNZ, 2025）。この見直し論議においては、目的外の商業活動を非課税対象から除外する英国型の仕組みや、非関連事業所得に課税する米国型の UBIT 等、諸外国の制度が比較対象として参照された（RNZ, 2025）。

もっとも、2025 年 3 月 31 日に締め切られた意見公募には 901 件の書面意見が寄せられ、その 86% がチャリティの事業所得に対する非課税措置の撤廃に反対した（NZ Herald, 2025）。政府は同年 4 月、2025 年度予算での実施を見送る旨を表明し、さらに 2025 年 11 月 12 日には、チャリティの事業所得への課税計画そのものを断念すると発表した（LawNews, 2025）。断念の理由としては、制度設計が過度に複雑となること、および当初最大 4 億ニュージーランドドルと見積もられた増収効果が、精査の結果高々 5,000 万ニュージーランドドル程度にとどまると見直されたことが挙げられている（NZ Herald, 2025）。政府は今後、新たな課税ではなく現行規則の執行強化によって対応する方針であり、寄附者が支配するチャリティ（donor-controlled charities）に対する最低分配義務等の規律については、引き続き検討課題とされている（LawNews, 2025; NZ Herald, 2025）。

7.3 制度的含意

ニュージーランドの事例は、目的主義という動的な基準を採用する国であっても、非課税要件（「専ら」の解釈や支配制限の実効性）の運用や、財務情報の開示水準次第では営利競合論が先鋭化しうることを示す点で示唆に富む。同時に、2025 年の見直しが立法に至らず断念された経緯は、オーストラリアにおける UBIT 導入の頓挫と同様、営利競合論が政治的争点にまで高まった場合であっても、制度設計の複雑さ、増収効果の限定性、そしてセクター側の反発により、制度変更が容易には実現しないことを示している。この点は、制度の「型」（行為主義か目的主義か）そのものよりも、その運用と情報公開の在り方こそが営利競合論の行方を左右するという、本稿の比較分析にとって重要な視点を提供する。

8. まとめ

8.1 判断基準の相違

日・英・米・加・豪・NZ6 カ国の比較から浮き彫りになるのは、非営利組織による「事業」の捉え方の相違である。英米は「目的主義」又は「関連性主義」に立脚しており、事業の外形（何を売っているか）ではなく、事業の文脈（なぜ行うか、目的にどう資するか）を評価の軸に置く。カナダ・ニュージーランドも、程度の差はあれ同様に目的や関連性を軸とした判断枠組みを採用しており、オーストラリアに至っては認定を受けたチャリティの所得全体を包括的に非課税とする、より徹底した仕組みを採る。もっとも、前述のニュージーランドの Sanitarium 事案が示すように、目的主義を採用してもなお、非課

税要件の運用や情報開示の在り方次第では営利競合論が先鋭化する点には留意を要する。

これに対し日本は、法人税法上の「収益事業 34 業種」に該当するか否かという外形的基準によって課税可否を判断する。公益認定を受けた公益法人については、公益目的事業として認定された範囲でこの 34 業種課税が非課税となる「公益目的事業非課税」の枠組みが存在するが、その適用対象は公益認定を受けた法人に限られ、認定を受けていない一般社団・財団法人には及ばない。また、公益認定の取得手続き自体が非常に煩雑である上、実施する収益事業を「公益目的事業」として認定してもらうためのハードルが極めて高いという実務上の大きな課題も存在する。

8.2 制度設計の含意

以上の比較分析から得られる論点は、日本の「行為主義」それ自体が競争公平性の理念と無縁であったわけではなく、むしろ 1950 年の制度創設時にはその理念を体現するものであった、という事実である。今日の営利競合論の焦点は、事業の「目的への寄与」を継続的に評価する動的な仕組み（英国の Primary Purpose Trading、米国の UBIT、カナダの関連事業法理等）と、あらかじめ定められた業種リストへの形式的該当性で判断する静的な仕組みとの間の設計上の違いに求められるべきであろう。この点の可否を評価することは本稿の射程を超えるが、少なくとも、日本の制度を「競争公平性の発想を欠いた特異な制度」と単純に位置づけることは、その沿革に照らして正確ではないという事実を、本稿の結論として指摘しておきたい。

文 献

ATO (Australian Taxation Office) (2026) Income tax exempt organisations. Available at:

<https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/not-for-profit-organisations/your-organisation/does-your-not-for-profit-need-to-pay-income-tax/income-tax-exempt-organisations> (Accessed: 25 July 2026).

Australian Government, The Treasury (2013) Integrity restored to Australia's taxation system. Media release, 14 December. Canberra: The Treasury. Available at: <https://ministers.treasury.gov.au/ministers/arthur-sinodinos-2013/media-releases/integrity-restored-australias-taxation-system> (Accessed: 28 September 2026).

Brody, E. (2012) 'Sunshine and Shadow: The Role of the IRS in the Enforcement of Charity Law', Chicago-Kent Law Review, 87(3), pp. 933–965.

Brouard, F. (n.d.) Note on Nonprofits and Charities Taxation. Ottawa: Carleton University. Available at: <https://carleton.ca/profbrouard/wp-content/uploads/NoteTAXNPOcharitiestaxation.pdf> (Accessed: 25 July 2026).

Canada Revenue Agency (2003) Policy statement CPS-019: What is a related business?. Available at: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/charities-giving/charities/policies-guidance/policy-statement-019-what-a-related-business.html> (Accessed: 25 July 2026).

Carters Professional Corporation (2008) Business Activities and Social Enterprise for Ontario Nonprofit Corporations. Available at: <https://carters.ca/pub/article/charity/2008/tsc1024.pdf> (Accessed: 25 July 2026).

Charity Commission for England and Wales (2023) Trustees, trading and tax: how charities may lawfully trade (CC35). Available at: <https://www.gov.uk/government/publications/trustees-trading-and-tax-how-charities-may-lawfully-trade-cc35> (Accessed: 23 July 2026).

- Charity Law Group (n.d.) Is a Canadian Charity Allowed to Operate a Business?. Available at: <https://www.charitylawgroup.ca/charity-law-questions/is-a-canadian-charity-allowed-to-operate-a-business> (Accessed: 25 July 2026).
- Fishman, J.J., Schwarz, S. and Mayer, L.S. (2021) *Nonprofit Organizations: Cases and Materials*. 6th edn. St. Paul, MN: Foundation Press.
- HM Revenue and Customs (2026) Charities and trading. Available at: <https://www.gov.uk/guidance/charities-and-trading> (Accessed: 28 September 2026).
- Hopkins, B.R. (2023) *The Law of Tax-Exempt Organizations*. 13th edn. Hoboken, NJ: Wiley.
- Income Tax Act 2007 (New Zealand), s CW 42. Available at: <https://www.legislation.govt.nz/act/public/2007/0097/latest/DLM1513271.html> (Accessed: 25 July 2026).
- Income Tax Act, R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.), s. 149.1 (Canada). Available at: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/l-3.3/section-149.1.html> (Accessed: 25 July 2026).
- Industry Commission (1995) *Charitable Organisations in Australia*. Report No. 45. Canberra: Australian Government Publishing Service.
- Inland Revenue (2025) Taxation and the not-for-profit sector: officials' issues paper. Wellington: Inland Revenue Department. Available at: <https://www.taxpolicy.ird.govt.nz/consultation/2025/taxation-and-the-not-for-profit-sector> (Accessed: 28 September 2026).
- LawNews (2025) 'Government scraps controversial plan to tax charities' business income', 13 November. Available at: <https://lawnews.nz/tax/government-scraps-controversial-plan-to-tax-charities-business-income/> (Accessed: 28 September 2026).
- Luxton, P. (2001) *The Law of Charities*. Oxford: Oxford University Press.
- McGregor-Lowndes, M., Turnour, M. and Turnour, E. (2011) 'Not for profit income tax exemption: Is there a hole in the bucket, dear Henry?', *Australian Tax Forum*, 26(4), pp. 601–630.
- NZ Herald (2024) 'Lifting the lid on Sanitarium'. Available at: <https://www.nzherald.co.nz/business/personal-finance/tax/lifting-the-lid-on-sanitarium/BRYXHULLVGE2SLIVKZJMNLQRWU/> (Accessed: 25 July 2026).
- NZ Herald (2025) 'Why charities tax got kicked into touch and what it means for NZ'. Available at: <https://www.nzherald.co.nz/business/personal-finance/tax/why-charities-tax-got-kicked-into-touch-and-what-it-means-for-nz/L5SYIW36LBCSVK4PBTMLV7FZFU/> (Accessed: 28 September 2026).
- Parry Field Lawyers (2024) Understanding the Charities Business Income Exemption: Key Points for New Zealand Charities. Available at: <https://www.parryfield.com/understanding-the-charities-business-income-exemption-key-points-for-new-zealand-charities/> (Accessed: 23 July 2026).
- RNZ (2025) 'With billions in 'profit' exempt from tax, changes to NZ's charity rules are long overdue'. Available at: <https://www.rnz.co.nz/news/politics/542391/with-billions-in-profit-exempt-from-tax-changes-to-nz-s-charity-rules-are-long-overdue> (Accessed: 25 July 2026).
- Salamon, L.M. (ed.) (2002) *The State of Nonprofit America*. Washington, D.C.: Brookings Institution Press.
- Tax Notes (2022) 'Moments in Tax History'. Available at: <https://www.taxnotes.com/featured-analysis/moments-tax-history/2010/07/01/tk5h> (Accessed: 23 July 2026).
- 金子宏（2021）『租税法』第24版、弘文堂。
- 全国公益法人協会（n.d.）「特掲34業種」『非営利用語辞典』。Available at: https://www.koueki.jp/dic/hieiri_681/ (Accessed: 23 July 2026)。
- 公益法人協会（2020）『訪英調査ミッション報告書—英国における小規模法人対策とチャリティ会計』。
- 公益法人協会（2026）『訪米調査ミッション報告書—米国の非営利セクターの発展要因を探る—』。

白石喜春（2024）『英国におけるチャリティセクターの最新動向』公益法人協会。

助川樹（2016）『公益法人等に対する法人課税の在り方について - 学校法人に対する課税を中心に -』税務大学校。

政府税制調査会（2000）『わが国税制の現状と課題—21 世紀に向けた国民の参加と選択—』。

中里実・弘中聡浩・淵圭吾・伊藤剛志・吉村政穂編（2021）『租税法概説』第 4 版、有斐閣。

山内直人（1997）『ノンプロフィット・エコノミー：NPO とフィランソロピーの経済学』日本評論社。

（白石 喜春）