

## わが国における非営利法人税制の起源

The Origin for Tax System of Nonprofit Organization in Japan

石坂 信一郎

### 要 旨

本稿では明治期から1950年までの非営利法人税制について、その発展の経緯を追い、わが国の非営利法人税制の起源を検討した。非営利法人に対する課税上の措置の始まりは地租におけるものであり、非営利法人に対する法人課税上の措置は1899年の改正所得税法までさかのぼることができる。1950年改正法人税法では、すべての内国法人の所得について法人税を課した上で、公益法人等の所得のうち収益事業以外の所得については法人税を課さないという構成になる。それまでの法人税法では、公共団体、神社等、および公益法人は非課税であった。ここに1950年の税制改正前後の法人税における課税方法の断絶がある。1950年の税制改正以前から継承したものとしては、特別法により一部の法人で行われていた収益事業課税、および旧営業税における課税業種の範囲とその提示方法が挙げられる。この検討が現税制へ示唆するものは、シャープ勧告が提言した内容の再検討の必要性である。勧告で提言された個別審査方式での免税制は、1950年当時の混乱した社会・経済の状況では導入するべくもなかったが、現代では検討の余地が十分にある。

### 目 次

1. はじめに
2. 法人税法上の公益法人等
3. 1950年以前の非営利法人税制
  - (1) 戦前の非営利法人税制
    - ① 地租における非営利法人非課税制度
    - ② 法人課税における非営利法人非課税制度
  - (2) 戦後の非営利法人税制
4. 1950年の非営利法人税制
  - (1) シャープ勧告による非営利法人課税への提言
  - (2) シャープ勧告の受容と変容
  - (3) シャープ勧告の租税理論
5. 1950年前後における課税方式の断絶と継承
6. おわりに

### 1. はじめに

わが国における非営利法人への法人税の課税は、1950(昭和25)年からのいわゆるシャープ税制に始まっていると一般に理解されている。非営利法人全般にわたって、その収益事業からの所得に法人税が課税(以下、「収益事業課税」という。)されるようになったのは、1950年の税制改正である。

本稿では、明治期から1950年の税制改革までの非営利法人税制の軌跡を取り上げることにより、非営利法人を非課税とする思考の起源、および非営利法人に収益事業課税を行う思考の起源を探り、それらが現在の非営利法人税制といかに結びついているのかを検討してみたい。さらに1950年をひとつの境と考えたときに、その前後における非営利法人への課税方法の断絶と継承について考えてみたい。

### 2. 法人税法上の公益法人等

近年の公益法人制度に関する制度改革(公益法人制度改革)以前は、法人税法上の「公益法人等」に区分される法人は現在ほど多様でなく、民法旧34条にもとづく公益法人と特別法にもとづく法人で構成されていた。

その後、公益法人制度改革によって公益法人制度が大きく変わり、法人税上は公益社団法人・公益財団法人、非営利型の一般社団法人・一般財団法人、およびそれら以外の一般社団法人・一般財団法人と区分されるようになった。また、中間法人制度の創設と廃止、特定非営利活動法人制度および認定特定非営利活動法人制度の創設等があった。このように種々の法人制度改革が行われており、法人税法上の

公益法人等に区分される法人も多様になった。

本稿で非営利法人税制のひとつの区切りと考えている1950(昭和25)年以前では、寺社が公益活動の中心であった。そして法人として公益活動の主役であったのは公益法人である。そこでまずは公益法人制度を概観することから始めたい。

公益活動は洋の東西を問わず宗教を基盤として行われてきた歴史があるが<sup>1)</sup>、わが国の近代法制において公益を目的とする法人制度が明確になったのは、1898年(明治31年)に施行された民法においてである<sup>2)</sup>。この民法以前の1890年(明治23年)に公布され、施行されずに終わった民法、いわゆる旧民法では法人に関して若干の規定のみを置いていた<sup>3)</sup>。旧民法人事編第5条では「法人ハ公私ヲ問フス法律の認許スルニ非サレハ成立スルコトヲ得ス」としている。ここでは営利法人は別として、法人の設立には総じて制限的であって、特に公益を目的とする法人の設立には否定的でさえあったとされている<sup>4)</sup>。それは公益を目的とする法人の組織が完全でその目的を達成するに十分なときは公益を増進するが、組織が不完全なときは公益の名を借りて人を欺き、社会の害となりその弊害は恐ろしいものであるという思考<sup>5)</sup>からと思われる。しかし、「最近公共心の発達及ヒ経済上ノ進歩ニ困リ法人ノ設立ノ必要大ニ増加シ」<sup>6)</sup>たことから諸国の例にならって法人についての通則を置くことにした。そして公益目的の法人については、その第34条に「祭祀、宗教、慈善、学術、技芸其他公益ニ関スル社団又ハ財団ニシテ営利ヲ目的トセサルモノハ主務官庁ノ許可ヲ得テ之ヲ法人ト為スコトヲ得」とされた。そこには私人による公益活動を積極的に評価する面と、それはあくまでも国家の監督下において認められるものであるという2面性があると指摘されている<sup>7)</sup>。

### 3. 1950年以前の非営利法人税制

#### (1) 戦前の非営利法人税制

##### ① 地租における非営利法人非課税制度

わが国の非営利法人に対する税制は、歴史的には寺社・墓地等に対する地租の扱いに端を発しているとされる<sup>8)</sup>。明治新政府は地租改正を行い、土地の所有者に地券を交付しその土地所有権を認めると同時に、その地券に記載された評価額の一定割合を地租として課することとした。地租改正によって、租税制度が従来の年貢から地租を中心とするものへと変わり、近代的な所得税や法人税が導入されるまで、地租が政府の主要な財源であった<sup>9)</sup>。1873(明治6)

年の太政官布告第114号(地所名称区別)では、地券の発行区分を皇居地、神地、官庁地、官用地、公有地、私有地、除税地に分け、その中で神地「宗廟山陵及ヒ官国幣社府県社ノ存ル所ヲ云」および除税地「市街郡村に属スル埋葬地割札場行刑場道路堤塘及ヒ郷社寺院ノ類当分此部ニ入ル」には地券を発行しないことが定められた。この布告が1874(明治7)年の太政官布告第120号(改正地所名称区別)で改正されて、土地の区分が官有地(4種)と民有地(3種)に分けられた<sup>10)</sup>。そして、官有地第1種の神地「伊勢神宮山陵官国幣社府県社及ヒ民有ニアラサル社地ヲ云」は地券を発行せず地租・区入費<sup>11)</sup>を課さないこと、官有地第4種の「寺院大中小学校説教場病院貧院等民有地ニアラサルモノ」は地券を発行せず地租を課さず区入費は賦課すること、および民有地第3種である「官有ニアラサル墳墓地等」は地券を発行して地租・区入費を課さないこととされた。

この太政官布告で地券の発行区分が定められていたが、運用上の混乱がみられたため<sup>12)</sup>、1901(明治35)年には「地租ヲ課セサル土地ニ関スル法律案」が第16回帝国議会に提出された。この法案は、前述の太政官布告や1884(明治17年)年の太政官布告(地租条例)、および個別法に委ねられていた地租の非課税範囲を整理統合し、明確にしようとしたものである<sup>13)</sup>。そして、法律案では「地租ヲ課セサル土地」の範囲は、「御陵墓地」および「神社建物アル遙拝所、寺院仏堂及祠宇ノ境内地ニシテ借地ニ非サルモノ」に加えて、「公益の為営利ヲ目的トセス直接ニ祭祀、宗教、教育、学芸、慈善ノ用ニ供スル土地ニシテ借地ニ非サルモノ但シ其ノ事業ノ管理又ハ監督ノ為ニ非スシテ住居ト共有スルモノハ此ノ限ニ在ラス」としていた。この法案は民法施行後に審議されたものであるが、公益法人を非課税とする取扱いを積極的に打ち出そうとするものではなく、個別法の積み重ねによって特例を規定する形式の反省の下に、非課税の扱いを一本化し明確にすることを試みたもので、租税法律主義にしたがったものと指摘されている<sup>14)</sup>。結局、この法案は審議未了となり、成立には至らなかったが、公益のため営利を目的としない事業に供する土地は非課税とすることを明記した点で注目される。その後、1940(昭和15)年に、地租は地方還付税とされ、税目としては国税であるがすべての税収は都道府県への交付金となり、1945年(昭和20)年には府県税となった。そしてシャープ税制使節団の日本税制報告書による勧告(以下、「シャープ勧告」という。)の後の1950年税制改正によって固定資産税へと統合される。したがって、明治期以降

において非営利法人に対し課税上の特別な扱いを用意することの始まりは地租における取り扱いであり、特に現代において宗教法人、学校法人、および社会福祉法人等に対し固定資産税を非課税とする措置は、地租の非課税措置を起源としているといえることができる。

## ② 法人課税における非営利法人非課税制度

1880年代後半になってもわが国では地租や酒税等が主たる租税であったので、近代的な租税制度の始まりは1887(明治20)年の所得税法の制定からである<sup>15)</sup>。この1887年所得税法では納税義務者は個人のみである<sup>16)</sup>。初めて法人への課税が行われたのは、1899(明治32)年改正所得税法からであり、法人所得(第一種「法人ノ所得」)に課税することとされた<sup>17)</sup>。これは同年に商法が改正され、その第43条で「会社ハ合名会社、合資会社、株式会社及ヒ株式合資会社ノ四種トス」<sup>18)</sup>とされたのを受けた税制改正であった。そして、法人課税における非営利法人への非課税措置は、この1899年の所得税法改正までさかのぼることができる。その第5条では所得税を課さない所得が列挙されており、第5条第4号で「営利ヲ目的トセザル法人ノ所得」、同第5号で「営利ノ事業ニ属セザル一時ノ所得」には所得税を課さないものと定められ、非営利法人の所得、および非営利の一時所得は所得税が非課税であった<sup>19)</sup>。この1899年改正所得税法では、民法の施行後であるにもかかわらず、非課税の対象が公益法人等というように限定されていないことが注目される。

この改正で非営利法人の所得については非課税とされたが、その根拠について若干の記録が残っている。それは、1898(明治31)年12月13日の第13回帝国議会衆議院所得税法改正法律案の審査特別委員会速記録にある。そこでは斉藤安雄議員の第5条第4号の「営利ヲ目的トセザル法人ノ所得」はどのようなものかという質問に対して、若槻礼次郎政府委員はこう答えている<sup>20)</sup>。

「営利ヲ目的トセザル法人ト云ヒマスノハ、今日民法ノ総則ニアリマス、商業ナリ教育ト云フヤウナ事柄ニ就イテ、法人ヲ立ルコトガ出来ルト云フコトニナツテ居リマス、サウ云フノハ固ヨリ教育トカ慈善トカ商業トカ云フ目的デ、法人ニナツテ居ルモノデアリマスカラ、ソレ等カラシテ此所得税ヲ取ルト云フコトハ、此課税ノ上ニ於テ余リ喜スベキコトデアアルマイ、現ニドノ法律ニ於テモ商業ニ供スル建物或ハ土地ナドニ於テハ、免税ニナツテ居リマスカラ、所得税モ矢張り、サウ云フヤウナ慈善トカ教育トカ商業トカ云フ目的デ立テ居ル法人ダケニハ、課ケナ

イ方ガ宜シト云フノデ、営利ヲ目的トセザル法人ノ所得ハ、課税ノ範囲外ニ置キマシタ」

斉藤議員は第5条第5号の「営利ノ事業ニ属セザル一時ノ所得」についても同時に質問しているが、若槻委員の回答は、個人間での贈答や相続<sup>21)</sup>を想定しているようであり、現代の法人税等における非営利の事業という趣旨ではない。これらの質疑応答をみると、営利・非営利の概念が未成熟であったこと、非営利法人の所得を非課税とする根拠は定かではないといえるであろう。

その後、所得税法は数次の改正が行われている<sup>22)</sup>。1913(大正2)年の改正では、3種に区分された所得のうち、第一種の「法人ノ所得」を甲種「合名会社・合資会社」(4%から22%の累進税率)と、乙種「株式会社・株式合資会社・其ノ他ノ法人」(税率6.5%)の2種に分けた。そして第4条ノ6で「府県郡市町村其ノ他ノ公共団体、神社、寺院、祠宇、仏堂及民法第三十四条ノ規定ニ依リ設立シタル法人」には所得税を課さないとし、非課税となる法人の範囲が初めて明らかにされた。ここに現在の公共法人、公益法人等という非営利法人に対する法人税上の扱いの区分の原点をみることができる。1899(明治32)年改正所得税法において、非課税となるのは営利を目的としない「法人」の所得とされていたため、神社や寺院が法人であるか否かに疑問の余地があったことから、非課税となる法人の範囲の明確化は必要であった<sup>23)</sup>。

その後の1920(大正9)年の所得税法の改正は大改正であり、第一種の「法人ノ所得」が甲、乙、丙、丁の4種に分けられた。また、先の第4条ノ6の規定が第16条となったが、「北海道府県郡市町村其ノ他命令ヲ以テ指定スル公共団体、神社、寺院、祠宇、仏堂及民法第三十四条ノ規定ニ依リ設立シタル法人」には所得税を課さないとし、従来からの非営利法人の取り扱いを維持している。

戦時税制の中で行われた1940(昭和15)年の税制改正では、軍事費を中心とする歳出の急激な膨張、および国債消化の停滞等を背景として、戦局の進展に対応した税収を確保するために直接税の大幅な見直しが行われている。この改正で所得税は分類所得税(不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林ノ所得、退職所得の6種に分類)と総合所得税(5,000円以上の高額所得者に課税)に分けられ、所得税から法人課税を分離して法人税法が創設された。その法人税法第11条では、「北海道、府県、市町村其ノ他命令ヲ以テ指定スル公共団体、神社及民法第三十四条ノ規定ニ依リ設立シタル法人」には

法人税を課さないとされ、若干の字句の違いはあるが、従来の非営利法人の取り扱いを継承している。なお、神社および民法上の公益法人以外の特別法による非営利法人については、法人税法に規定されず、それぞれの法律により非課税とされた。

この1940(昭和15)年の税制改正には、特別法人税の創設も含まれている。その納税義務者である「特別ノ法人」には、産業組合、商業組合、工業組合、貿易組合、漁業協同組合、蚕糸協同組合、産業組合中央金庫、商工組合中央金庫が列挙され、その剰余金に課税された。この特別法人税は第2次世界大戦前夜という時局を顧みて、これら非課税だった組合等にも当分の間は応分の負担を課するとされたものである<sup>24)</sup>。

同年には宗教団体が施行され、その第22条は「宗教団体ニハ命令ノ定ムル所ニ依リ所得税及法人税ヲ課セズ」<sup>25)</sup>とし、さらに地租や地方税を課さないことも規定されている。宗教団体は法人とされてその設立には主務大臣の「認可」が必要とされた。そして主務大臣は宗教団体に対し、監督、調査、認可の取り消しなどの権限を持つと定められていた。

このように初めて法人課税が行われた1899(明治32)年改正所得税法から、非営利法人に対する非課税の取扱いがなされている。しかしながら、その根拠は定かではなく、伝統的な経緯から地租における扱いを継承したものと推察される。

## (2) 戦後の非営利法人税制

第2次世界大戦後の1945(昭和20)年12月には、宗教団体が廃止され宗教法人令が公布された<sup>26)</sup>。宗教団体の廃止はGHQ(連合国軍最高司令官総司令部)の命令によるもので、政教分離の徹底と国家神道の除外がなされた。宗教法人令では信教の自由の立場より、宗教法人の設立について従来の認可制から届出制に変更されている。すなわち認可主義から準則主義への転換であり、宗教法人の設立、規則変更、解散等が容易に行えることとなった。また当時は戦後の激しいインフレーションのため、宗教法人等においても自衛策として土地・建物の貸付、請負、物品販売等が行われていた<sup>27)</sup>。このような状況に対応して、非課税が不適当な事業(収益事業)については課税することとされた<sup>28)</sup>。これが宗教法人令施行による大きな変化である。宗教法人令第16条には、前述の宗教団体法第22条とほぼ同じ規定があり「所得税及法人税ヲ課セズ」と定められていた。しかし、宗教法人令と同時に公布された大蔵省令第109号では、第1条で「宗教法人ノ所得ニシテ収益ヲ

目的トスル事業ヨリ生ジタルモノ以外ノモノニ付テハ宗教法人令第16条第1項ノ規定ニ依リ所得税及法人税ヲ課セズ」<sup>29)</sup>と定められた。すなわち宗教法人であっても収益事業には課税されることになったのである。そして第2条では、収益事業を行っており法人税の納税義務のある宗教法人については、その収益事業からの所得とその他の所得とを「区別シタル計算書」を添付することとされた。その後、1951(昭和26)年の宗教法人法の公布により、宗教法人法は廃止されている。

また1945(昭和20)年12月には、労働組合法<sup>30)</sup>が制定され、翌年から労働組合の収益事業からの収益には課税されることとなった。労働組合法第18条では「法人タル労働組合ニハ命令ノ定ムル所ニ依リ所得税及法人税ヲ課セズ」と定められていた。さらに勅令第108号労働組合施行令第31条では「法人タル労働組合ノ所得ニシテ収益ヲ目的トスル事業ヨリ生ジタルモノ以外ノモノニ付テハ法18条ノ規定ニ依リ所得税及法人税ヲ課セズ」とされ収益事業には課税すること、そして申告時には収益事業とその他の事業を「区別シタル計算書」を添付することと定められた<sup>31)</sup>。この労働組合に対する収益事業課税の根拠も前記の宗教法人の収益事業課税と同じものである<sup>32)</sup>。

これら宗教法人、労働組合に対する法人税上の収益事業課税は、現在の収益事業課税の起源とみることができる。これらは勅令および省令によるものであり、その根拠は定かではない。また、収益事業の会計と本来の事業の会計を区分経理すべしという現行の規定の淵源をみることができる。

さらに1949(昭和24)年には私立学校法<sup>33)</sup>が公布された。同法により所轄庁の認可で学校法人としての法人格が与えられることとなった。その第26条第1項では「学校法人は、その設置する私立学校の教育に支障のない限り、その収益を私立学校の経営に充てるため、収益を目的とする事業を行うことができる」と定められた。そしてその事業の種類は所轄庁が定めること、収益事業は学校の経営に関する会計とは区分して特別会計として経理することとされた。学校法人に収益事業を認めたのは、当時、私立学校が経済的に非常に困難な状況にあり、収益事業を認めることで経営難に対する一助としようという趣旨であった<sup>34)</sup>。さらに同法第60条では「学校法人の所得で収益を目的とする事業から生じたもの以外のものについては、所得税及び法人税を課さない」とされ、収益事業には課税すると定められた。

## 4. 1950年の非営利法人税制

### (1) シャウプ勧告による非営利法人課税への提言

前述のシャウプ勧告(1949年)は、わが国の非営利法人に関する課税の転換点として非常に重要と思われる。シャウプ勧告において「直接税中心主義の支柱と位置づけられた所得税は、法人税をも統合した広義の所得税であった。すなわち、いわゆる法人擬制説の立場から、法人税を所得税の源泉徴収と位置づけるもの<sup>35)</sup>である。この法人擬制説(あるいは法人個人一体説)によると、非営利法人では利益の分配を予定していないため、その利益分配に対する所得税も存在しない。そのため所得税の前取りと考えられる法人税も存在せず、非営利法人においては非課税という扱いが適切であると考えられる。しかし、現行の法人税では非営利法人に対し収益事業課税が行われている。いかなる理由によって収益事業からの所得には課税されるのか、シャウプ勧告では次のように述べている。

「多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し、一般法人並びに個人と直接競争している。(中略)……しかしながら、抽出調査によると、このような非課税法人のあげる収益は、その活動を更に拡張するかまたは交際費のために用いられていることが明らかにされている。(中略)……非課税法人の収益事業によって得られるこの所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである。」<sup>36)</sup>

この内容をみると、収益事業課税は普通法人との課税の中立性に配慮したものといえる。この考え方は、基本的に現在まで変わっておらず、租税理論というよりは、現実的な問題解決策として支持されていると考えられる。例えば、1996年の政府税制調査会法人課税小委員会報告では、「民間企業が行う事業と競合関係にある事業について、課税の公平・中立性の観点から課税しているものである」と説明している。営利法人との競争条件の平等化(イコール・フットィング)という観点からは、収益事業課税は必要であろう。

この勧告の背景にはGHQの実態調査がある。その調査では株式会社等の課税法人が312,357社であるのに対し、特別法人を含む非課税法人が307,806社(うち49,000社は協同組合として課税)であり、全法人620,163社の約半分が非課税であった<sup>37)</sup>。その原因として勧告は数多くの法律によって容易に非営利法人が設立できること、および設立後の活動に

ついてなら監督が行われていないことを挙げている。

さらに勧告は、当時の非営利法人に係る非課税の取扱いの是正のため、「租税法規は、まず法人が租税を全部または一部免除されて運営され得る目的および趣旨を、明瞭かつ具体的に規定するよう改正すべき」こと、「大蔵省が、法人がかかる非課税措置を与えらるべきか否かに関する唯一の決定権者とされるべき」こと、そして「非課税を要求しようとする一切の法人は非課税証明書の交付を大蔵省から受けることを必要とすべきである」と述べている。その上で非課税証明書が「現在非課税を認められている法人をも含む一切の法人に対して必要とされるであろう。非課税の資格は、当該法人の過去の活動が法律上非課税を認めらるべき理由があるかどうかを判定するために、少なくとも3年ごとに審査されることになるであろう」としている<sup>38)</sup>。また勧告は申告について、当時、収益事業課税されていた宗教法人および労働組合が収益事業に関する申告を行っていることに言及し、非営利法人を含むあらゆる法人について申告書提出の義務化を求めている。これらの多くは実現しなかったが、非営利法人課税を考察する上で非常に興味深い内容を含んでいる。そして、これらが実現されていたならば、わが国の非営利法人課税の状況は、現在とはかなり違った姿になっていたはずである。

### (2) シャウプ勧告の受容と変容

戦後のわが国では、徴税システムの改善等を含む経済安定9原則がGHQより示されており、同原則を実施するためのドッジ・ラインの一環であるシャウプ勧告の内容は尊重されなければならなかった。同勧告にもとづいた1950年の税制改正は、その後のわが国の現行税制の基礎となっているが、非営利法人課税に関しては同勧告の内容とはかなり異なっている。それは戦後まもなくの「わが国現下の財政経済事情に適合するようこれに適切と認められる調整を加えて」<sup>39)</sup>実施されたためであると考えられる。

この1950年税制改正の非営利法人に対する基本的な考え方について、立法者側からは次のような説明がある。少し長いが以下に引用する。

「戦後の急激な物価騰貴のため、多くの公益法人は従来程度の収入を得ていたのでは本来の公益事業遂行の資金を賄うことが困難となったので、従来営利的事業を行わず、もっぱら一般の寄附金等によって事業を行っていた公益法人も新たに営利的事業を行うこととなり、また従来からの営利的事業も拡張す

る傾向が顕著になってきた。元来公益法人が営利的事業を行うのは、その本来の目的たる公益事業を遂行する上のやむを得ない手段たるべきであって、公益法人の行う営利的事業が本来の事業遂行を賄ってなお余りあるという段階に至ると、それは公益法人の行う営利的事業としては行き過ぎであるともいえるし、一般の営利法人の行う事業との間に、一方は法人税が非課税であり、一方は課税されるという関係から著しい不均衡を生ずるに至った。そこで公益法人に対する法人税課税問題が擡頭するに至ったのであるが、その課税方法として、個々の公益法人の事業の内容により、その事業が非常に公共性が強いときはたとえ収益事業を行っても課税せず、また公共性に乏しいときはその事業の全部に対し課税するという方法も考えられた。しかしすべての公益法人についてその事業を精査し、公共性の強弱を判定することは事実上不可能に近いので、改正税法においてはすべての公益法人を一律に課税法人とし、その収益事業から生ずる所得に対してのみ法人税を課税することとし、次に掲げる法人をその範疇に取り入れたのである。<sup>40)</sup>（下線は筆者）

こうして非営利法人を個別に審査した上で免税資格を付与（個別審査方式）するというシャープ勧告の内容は、税務行政実施の困難性という理由によって採用されなかった。それは、当時の混乱した社会・経済の状況からはやむをえなかったといえる。それは次のような事実からも裏付けられる。戦時中は相次ぐ税務署員の召集によって税務署は人手不足に陥っていたが、戦後はインフレーション激化のなかで歳入増のための徴税の重要性が認識されたことと、新税の施行のための必要性から税務署員が大増員された<sup>41)</sup>。1940年度では19,418名であった財務局・税務署の職員定数は、1948年度には73,607名まで急拡大したが、この職員定数の充足は極めて困難で、慢性的な欠員状態が続いていた。そのため特別な試験もなく、各地の税務署で随時採用が行われ、税務の現場は圧倒的に若年で経験の浅い職員で占められていたという<sup>42)</sup>。そのような状況下では、法人を個別に審査するという大変な作業は無理であったと考えられる。

そして、法人税法の構成として、すべての内国法人の所得について法人税を課した上で（法第5条）、公益法人等の所得のうち収益事業から生じた所得以外の所得については法人税を課さない（法第7条）という制度が導入され、現行の収益事業課税制度の骨格が形作られたのである。

### (3) シャープ勧告の租税理論

前述のシャープ勧告の内容には当時のアメリカの租税制度が色濃く反映されている。シャープ勧告の租税理論体系は「アメリカからほぼそのまま持ち込まれたもの」<sup>43)</sup>であり、「まさにストレートにアメリカの租税制度とそこで培われてきた租税観を、我国に植えつけようとするものであった」<sup>44)</sup>と後に評価されている。このように、勧告はアメリカの租税制度の発展状況を強く反映したものであったが、アメリカでは実現できていない租税制度に対する理想<sup>45)</sup>をも加味したものであり、当時のアメリカにおける税制改革案と比較しても極めて高い理論的水準を持っていたとされる<sup>46)</sup>。

勧告におけるアメリカの租税制度の反映は、例えば、次のような部分に求められる。勧告は非営利法人を含むあらゆる法人について申告書提出の義務化を求めているが、アメリカでは宗教団体や教育団体等を除く非営利団体の申告書提出の義務化は、勧告の数年前の1943年歳入法からであり、それは多くの非営利団体が収益事業を活発に行い、営利企業と競合状態にあったことから、その実情を把握して必要な対策を講じるための措置であった<sup>47)</sup>。

そして、アメリカの1943年歳入法による非営利団体の申告書提出の義務化は、将来的には非営利団体に一定の収益事業課税を行うことを前提としたものであったが、1950年歳入法はそれを制定法で規定している。すなわち、それまでは非営利団体の収益事業を一律に目的外行為として禁止し、違反があった場合には判例法によって免税資格の取り消しを行うという規制であったものを、本来の事業と実質的関連性がない所得については非関連事業所得（unrelated business income）とよび、課税の対象とするというものであった。そして、この非関連事業所得には通常の法人税率が課されたのである<sup>48)</sup>。したがって、勧告が示されたときには、収益事業課税はアメリカでも行われていなかったのであり、その内容にはアメリカの租税制度ばかりではなく、その国内での論議も反映して編纂されていたといえるであろう。勧告の次年の1950年には、わが国における非営利法人全般への収益事業課税と、アメリカにおける非営利団体への非関連事業所得課税が同時に始まったのである。

## 5. 1950年前後における課税方式の断絶と継承

わが国においては、非営利法人の収益事業以外の

事業<sup>49)</sup>は非課税とされている。この非課税の起源は、すでにみたとおり寺社・墓地等に対する地租の扱いにある。また、近代的な法人制度や租税制度が導入された後も寺社や公益法人は非課税であった。この非課税の根拠はあまり定かではないが、公益法人による公益活動が民法施行後も官庁主導であり、民間主導では必ずしも活発にならなかったため、公益法人が公共団体に準ずるものとして扱われたと考えられること、民間の公益活動といえば寺社がその活動の中心だったこと等によると考えられる<sup>50)</sup>。戦前の法人税では、公共団体、神社等、および公益法人は非課税とされていた。しかし、現行の法人税法は、すべての内国法人の所得について法人税を課した上で、公益法人等の所得のうち収益事業から生じた所得以外の所得については法人税を課さないとい

う構成になっており、非営利法人イコール非課税とはされていない。ここに1950年税制改正における大きな転換がある。すなわち、対象となる法人について、最初から非課税とされているのか、いったん課税対象とした上で非課税となる所得を示すのかという違いである。

1950年税制改正を通じても非営利法人に対する課税上の仕組みが継承された点としては、以下を挙げることができる。まず、わが国における非営利法人全般への法人税の課税は、戦後の税制改革に始まっていると一般には理解されている。たしかに非営利法人全般にわたって収益事業課税が導入されたのは1950年の税制改正である。しかしながら、宗教法人、労働組合、および私立学校法人に対する収益事業課税は1950年の税制改正前より存在し、収益事

表 1940年営業税法の事業の範囲と1950年法人税法の収益事業の範囲

1940年営業税法で課税した事業 営業税法第2条	1950年法人税法の収益事業 法人税法施行規則第1条の2 <sup>52)</sup>
1 物品販売業（動植物其ノ他普通ニ物品ト称セザルモノノ販売ヲ含ム）	1 物品販売業（動植物その他普通に物品といわないものの販売業を含む。）
2 金銭貸付業	2 金銭貸付業（公益質屋法（昭和2年法律第35号）の規定による公益質屋業を除く。）
3 物品貸付業（動植物其ノ他普通ニ物品ト称セザルモノノ貸付ヲ含ム）	3 物品貸付業（動植物その他普通に物品といわないものの貸付業を含む。）
4 製造業（瓦斯電気ノ供給、物品ノ加工修理ヲ含ム）	4 製造業（電気又はガスの供給業及び物品の加工修理業を含む。）
5 運送業（運送取扱ヲ含ム）	5 無線電話放送事業
6 倉庫業	6 運送業
7 請負業	7 運送取扱業
8 印刷業	8 倉庫業（物品の寄託を受け、これを保管する業を含む。）
9 出版業	9 請負業
10 写真業	10 印刷業
11 席貸業	11 出版業
12 旅人宿業	12 写真業
13 料理店業	13 席貸業（不特定又は多数の者の娯楽、遊興又は慰安の用に供するための席貸をなすものに限る。）
14 周旋業	14 旅館業（簡易旅館業を除く。）
15 代理業	15 料理店業
16 仲立業	16 周旋業
17 問屋業	17 代理業
18 鋳業	18 仲立業
19 砂鋳業	19 問屋業
20 湯屋業	20 両替業
21 理髪美容業	21 鋳業
22 其の他命令ヲ以テ定ムル営業 〈上記第22号の内容〉	22 砂鋳業
・両替業	23 土石採取業
・演劇興行業	24 湯屋業
・寄席業	25 理容業
・遊戯所業	26 演劇興行業
・遊覧所業	27 よせ業
・芸妓置屋業	28 遊戯所業
・貸座敷業	29 遊覧所業

業とその他の事業の区分経理も行われていた。これらは現在の収益事業課税の起源とみることができる。上記のいくつかの法人における収益事業課税は、戦後において法人制度が改められたこと、社会・経済の状況が混乱していたことから生み出されたものといえるが、1950年の税制改正の前後において継承された点であろう。

2つめの点としては、収益事業として挙げる業種とその示し方の継承である。シャープ勧告は、従前の非営利法人非課税制を廃して、アメリカのような個別審査方式の非営利法人免税制を採用することを示唆したが、1950年の税制改正では、それとはかなり異なる形で導入が行われた。1950年法人税法では、収益事業として29業種を限定列挙し、継続して事業場を設けて営むものには課税すると定めた。これらの事業は、1940(昭和15)年から1946(昭和21)まで国税として存在した営業税の事業の範囲とほぼ同じである<sup>51)</sup>。表にみられるように若干の違いはあり、無線電話放送事業と土石採取業が追加され、運送取扱業が運送業から分かれ、芸妓置屋業と貸座敷業が削除されているが、業種を限定列挙して、それに該当する場合には課税するという基本的なスタンスは営業税と変わっていない。したがって、収益事業の範囲およびその限定列挙による提示の仕方も、1950年の税制改正の前後において継承されたものと指摘できる。

## 6. おわりに

本稿では明治期以降の非営利法人税制について、その発展の経緯を追うことにより、わが国の非営利法人税制の起源を検討してきた。

明治期以降のわが国において、非営利法人に対し課税上の措置を用意することの始まりは、地租における取り扱いであり、とりわけ現在の固定資産税において一定の非営利法人に与えられている非課税措置は、地租の非課税措置を起源としているといえることができる。

法人課税における非営利法人への非課税措置は、1899(明治32)年改正所得税法までさかのぼることができ、それは一部の例外を除いては1950(昭和25)年の税制改正まで継承された。非営利法人の所得を非課税とする根拠は、議会議事録等を参照してもあまり定かではない。伝統的な寺社等の扱いを継承したこと、戦前の公益法人の活動は盛んではなく、行政が主導していたため、準公共団体という扱いがなされたと考えられる。

1950年の税制改正に大きな影響を及ぼしたシャ

ープ勧告は、アメリカのように非営利法人を個別に審査した上で免税資格を付与する個別審査方式を提言した。しかし、勧告の内容は、税務行政実施の困難性という理由によって採用されなかった。

1950年改正法人税法では、すべての内国法人の所得について法人税を課した上で、公益法人等の所得のうち収益事業以外の所得(非収益事業)については法人税を課さないという構成になる。それまでの法人税法では、公共団体、神社等、および公益法人は非課税とされていた。ここに1950年の税制改正における大きな転換がある。すなわち、1950年の税制改正前後の課税方法の断絶である。

1950年税制改正を通じて非営利法人に対する課税上の扱いが継承された点としては、以下を挙げるができる。まず、わが国における非営利法人全般への法人税の課税は、戦後の税制改革に始まっていると一般には理解されているが、宗教法人、労働組合、および私立学校法人に対する収益事業課税は、特別法の規定により1950年の税制改正以前から存在し、収益事業とその他の事業の区分経理も行われていたことである。これらは現在の収益事業課税の起源とみることができる。

1950年の税制改正の前後において継承された2つ目のものとしては、収益事業として限定列挙する業種の継承である。1950年改正法人税法では、収益事業として29業種を限定列挙し、継続して事業場を設けて営むものには課税すると定めた。これらの事業は、旧営業税の事業の範囲とほぼ同じである。

この検討が現税制へ示唆するものは、シャープ勧告が提言した内容の再吟味の必要性である。勧告で提言された個別審査方式での免税制は、1950年当時の混乱した社会・経済の状況では導入するべくもなかったが、現代では検討の余地が十分にある。今日、社会・経済の成熟や価値観の多様化に伴い、営利法人と非営利法人の境界が曖昧になってきている。勧告が個別審査方式で実現しようとした適正な制度の運用、および法人格にとられない実質的な公益活動の育成は、現在のわが国においても大きな課題である。

(いしざか しんいちろう 税務会計論)

## 注

- 1) いにしへの宗教を基盤とした公益活動については、守永(1989)3-5頁、9-14頁を参照されたい。
- 2) 民法(明治29年4月27日法律第89号)。宗教団体法の創設は1939(昭和14)年まで待たなければ

- ばならない。
- 3) いわゆる旧民法はボアソナード (Gustave Émile Boissonade) らが起草し、施行こそされなかったが、その後の民法に大きな影響を与えている (明治 23 年法律第 28 号, 第 98 号)。
- 4) 中田 (1998) 53 頁。
- 5) 梅 (1991) 169 頁。底本は 1903 (明治 36) 年発行。
- 6) 廣中 (1987) 91 頁。
- 7) 中田 (1998) 53 頁。
- 8) 石村 (1985) 126 頁。
- 9) 日清戦争までは租税に占める地租の割合が 50% を上回り、特に 1877 (明治 10) 年までは 80% を超えていた。日清戦争後の資本主義経済の発達によりその割合は漸減する。日本統計研究所 (1958) 222-233 頁。
- 10) この官有地・民有地の区分は現代のイメージとは異なり、官有は国の保有する土地のみを意味している。例えば、民有地第二種は、人民が数人、あるいは一村もしくは数村が所有の確証ある学校、病院、郷倉 (共同穀倉)、牧場、球場、社寺等官有地にあらざる土地をいうとされている。
- 11) 区入費は後の地方税の一種である。函館市史編さん室 (1990) 343 頁によれば「明治五年の大小区制導入により行政区画が区 (大区) 単位となり、各区の事務を取扱う所として『区扱所』が設定された。この区扱所の人件費 (戸長町用掛小使などの月給) 需用費 (筆墨紙油備品などの費用) 等の内部経費と同所が所管する道路の修繕費、共同便所の維持費、消防関係費などの経費が区入費と呼ばれることとなった」とある。府県は国政事務および自治事務を行うにあたって、その経費を主に民費 (常時官費および府県税以外の諸地方費は民費と総称された) である管内割 (管内全域にわたる経費を課徴) および区割 (区の経費を課徴) によってまかない、府県税で補っていたという。区入費は管内割の各区分担分と区割で構成されたものの総称である。藤田武夫 (1939) 91-92 頁。
- 12) 西野 (1997) 71 頁。
- 13) 第 16 回帝国議会衆議院・地租ヲ課セサル土地ニ関スル法律案委員会会議録 (速記) 第 2 回の若槻氏の発言によれば、地租を非課税とする対象の範囲が各種の法律で個別に規定されており「誠ニ不便デアル」ばかりでなく、「地所名称區別ト云フヲ拵ヘマシタトキハ、公法人ト云フ觀念ガ明ラカニナイモノデアリマスカラ、此時ノ法律ニハ土地ヲニツノ種類ニ別チテ、官有地民有地ト云フ工合ニ致シテアリマス、(中略)……此法律デ是等ヲ整理致シマシテ、官有地民有地ト云フヤウナ漠然タル言葉ハ止メマシテ、土地ノ性質ニ依ッテ、各々名称ヲ与ヘテ、サウシテ一方ニハ各種ノ法律ノ地租ヲ免ズルトカ、或イハ公課ヲ免ズルトコトガ書イテアルモノハ、皆統一シテ此处ニ整理シタイ」と法案の趣旨が説明されている。
- 14) 西野 (1997) 72 頁。
- 15) 1887 年所得税法の誕生の過程および当時の所得税に対する考え方については磯部 (1998) を参照されたい。
- 16) 1887 年所得税法の制定当時、法人の概念が明確ではなく、それが法人課税を行わなかった理由のひとつとされている。堀口 (1997) 15 頁および 27 頁の注を参照されたい。
- 17) 第 1 種「法人ノ所得」には 2.5% の税率で課税され (第 3 条)、課税所得は各事業年度の総益金より総損金、前年度繰越金および保険責任準備金を控除したものとされた (第 4 条)。この改正では、新たに居住地国課税、分類所得税、法人課税、源泉徴収等の制度が導入され、その後の所得税制の基礎が形作られた。堀口 (1997) 6 頁。
- 18) 商法 (明治 32 年 3 月 7 日法律第 48 号) 第 43 条。
- 19) 所得税法 (明治 32 年 2 月 13 日法律第 17 号) 第 5 条。
- 20) 第 13 回帝国議会衆議院所得税法改正法律案審査特別委員会速記録 (第 1 号)、3-4 頁。後に大蔵大臣、内閣総理大臣を歴任する若槻氏は、このとき大蔵省主税局内国税課長である。
- 21) わが国で相続税が導入されたのは 1905 (明治 38) 年のことである。日露戦争の戦費調達为目的であった。
- 22) 明治大正期の所得税の改正は、1901 (明治 34) 年、1905 (明治 38) 年、1913 (大正 2) 年、1918 (大正 7) 年、1920 (大正 9) 年、1926 (大正 15) 年に行われている。
- 23) 成道 (2006) 4 頁。
- 24) 同上書 4 頁。特別法人税は、特別法人の剰余金 (各事業年度の総益金から総損金を控除した金額) に対し税率 6% で賦課された。これは一般の法人の半分程度の負担である。
- 25) 宗教団体系 (昭和 14 年 4 月 8 日法律第 77 号) 第 22 条。制定当初の文言には「及法人税」はないが、法人税法の制定により加えられた。
- 26) 宗教法人令 (昭和 20 年 12 月 28 日勅令第 719 号)。これはいわゆるポツダム勅令による応急的な立法である。

- 27) 守永 (1987) 12 頁。
- 28) 若林 (1999) 2-3 頁。
- 29) 「宗教法人令第 16 条第 1 項及第 2 項ノ規定ニ依ル所得稅, 法人稅及地租ノ免除ニ関スル件」(昭和 20 年大蔵省令第 109 号) 第 1 条。
- 30) 労働組合法 (昭和 20 年 12 月 22 日法律 51 号)。施行日は「労働組合法施行期日ノ件」(昭和 21 年 2 月 27 日勅令第 107 号) により昭和 21 年 2 月 20 日とされた。
- 31) 労働組合施行令 (昭和 21 年 2 月 27 日勅令第 108 号) 第 31 条。
- 32) 武田 (2000) 376 頁。
- 33) 私立学校法 (昭和 24 年 12 月 15 日法律第 270 号)。
- 34) 福田・安嶋 (1998) 131 頁。
- 35) 佐藤・宮島 (1991) 12 頁。
- 36) 福田・シャウプ税制研究会 (1985) 142 頁。
- 37) 同上書 140 頁。
- 38) 同上書 141 頁。
- 39) 大蔵省主税局 (1956) 5 頁。
- 40) 雪岡 (1955) 266 頁。
- 41) 大蔵省財政史室 (1977a) 8-9 頁, 18-19 頁。
- 42) 大蔵省財政史室 (1977b) 309-311 頁, 361-364 頁。
- 43) 宮島 (1972) 177 頁。
- 44) 畠山 (1975) 209 頁。
- 45) カール・S・シャウプ, スタンレー・S・サリー (1972) 54 頁。
- 46) 畠山 (1975) 209 頁。
- 47) 石村 (1992) 24 頁。
- 48) 同上書 24 頁。
- 49) 公益社団法人・公益財団法人が営む事業が、法人税法上の収益事業に該当する場合であっても、当該事業が公益認定を受けた当該法人の公益目的事業である場合は、その事業は課税の対象外となる。
- 50) 石村 (1992) 18 頁。
- 51) 市丸吉左衛門 (1950) 280 頁。営業税法 (昭和 15 年法律第 33 号) 第 2 条。その後, 1947 (昭和 22) 年に営業税は地方税に移管され, 1948 (昭和 23) 年には事業税となっている。
- 52) 法人税法施行規則 (昭和 22 年勅令第 111 号) は現在の法人税法施行令である。第 1 条の 2 は昭和 25 年政令第 70 号で追加されている。
- 山照雄『宗教と税制』所収, 新泉社。
- 石村耕治 (1992) 『日米の公益法人課税法の構造』成文堂。
- 磯部喜久男 (1998) 「創設所得税法概説」『税務大学校論叢』第 30 号。
- 市丸吉左衛門 (1950) 『法人税の実務』税務経理協会。
- 梅謙次郎 (1991) 『民法原理 総則編 卷之一卷之二 合本 復刻叢書法律学篇 16』信山社。
- 大蔵省昭和財政史編集室 (1957) 『昭和財政史 第 5 卷 租税』東洋経済新報社。
- 大蔵省財政史室 (1977a) 『昭和財政史 — 終戦から講和まで — 第 7 卷』東洋経済新報社。
- 大蔵省財政史室 (1977b) 『昭和財政史 — 終戦から講和まで — 第 8 卷』東洋経済新報社。
- 大蔵省主税局 (1956) 『昭和二十五年度以降の税制改正の概要』大蔵省主税局。
- カール・S・シャウプ, スタンレー・S・サリー (1972) 「シャウプ勧告 — その成立の経緯と目的 —」『ファイナンス』第 8 卷第 4 号。
- 佐藤進・宮島洋 (1991) 『戦後税制史 (第二増補版)』税務経理協会。
- 武田昌輔 (2000) 『新訂版 詳解公益法人課税』全国公益法人協会。
- 中田裕康 (1998) 「公益法人・中間法人・NPO」『ジュリスト』第 1126 号。
- 成道秀雄 (2006) 「非営利法人税制の史的変遷と今後の課題」『非営利法人』第 42 卷第 4 号。
- 西野敏雄 (1997) 「公益法人税制と NPO 法案」『国士館法学』第 29 号。
- 日本統計研究所 (1958) 『日本経済統計集』日本評論社。
- 函館市史編さん室 (1990) 『函館市史 通説編 第 2 卷』
- 畠山武道 (1975) 「租税法 — シャウプ勧告の再評価を中心に —」『ジュリスト』第 600 号。
- 廣中俊雄 (1987) 『民法修正案 (前三編) の理由書』有斐閣。
- 福田繁・安嶋彌共 (1998) 『日本現代教育基本文献叢書 教育基本法制コンメンタール 8 私立学校法詳説』日本図書センター。
- 福田幸弘・シャウプ税制研究会 (1985) 『シャウプの税制勧告』震出版社。
- 藤田武夫 (1939) 「府縣財政制度の成立 — 明治十一年の地方税規則を中心として —」『経済論叢』第 9 卷第 3 号。
- 堀口和哉 (1997) 「明治 32 年の所得税法改正の立法的沿革」『税大論叢』第 28 号。

## 参考文献

石村耕治 (1985) 「宗教法人の公益性と税制問題」丸

- 宮島 洋(1972)『『シャープ勧告』の再検討 — 1930年代におけるアメリカ租税政策との関連で —』『経済評論』第21巻第4号。
- 守永誠治(1987)「見直すべき公益法人課税制度」『税理』第30巻第1号。
- 守永誠治(1989)『公益法人会計精説(増補改訂版)』全国公益法人協会。
- 雪岡重喜(1955)『所得税・法人税制度史草稿 調査資料』大蔵省主税局調査課。
- 若林孝三(1999)『平成11年版 公益法人の税務』大蔵財務協会。
- 国立国会図書館・国会会議録検索システム  
<http://kokkai.ndl.go.jp/>
- 国立国会図書館・帝国議会議録検索システム  
[http://teikokugikai-i.ndl.go.jp/TEIKOKU/swt\\_startup.html](http://teikokugikai-i.ndl.go.jp/TEIKOKU/swt_startup.html)
- 国立国会図書館・日本法令索引  
<http://hourei.ndl.go.jp/SearchSys/index.jsp>