

公益法人に対する法人税の非課税根拠の再考

片上孝洋

(大阪経済法科大学経営学部教授)

目 次

- | | |
|-----------------------------|-----------------------------|
| I はじめに | 1 シャウブ勧告の公益法人に対する法人税課税根拠の再考 |
| II 公益法人の性格と法人税の性格 | 2 戦後の経済的特殊事情と収益事業課税に至る経緯 |
| III 公益法人の収益事業課税の根拠 | VI 法人の本質論と法人税制 |
| IV 公益法人に対する法人税課税の捉え方 | 1 法人の性格と法人税の納税義務者の区分 |
| 1 シャウブ勧告の公益法人に対する法人税課税の捉え方 | 2 憲法と法人税法の関係 |
| 2 シャウブ勧告前の公益法人に対する法人税課税の捉え方 | 3 法人税制と公益法人課税 |
| V 公益法人に対する法人税課税の再考 | VII おわりに |

I はじめに

公益法人制度改革関連三法⁽¹⁾の施行に伴い、2008（平成20）年度の税制改正において公益法人税制の見直しが行われている。法人税法を確認すると、内国法人は、法人税を納める義務があることを原則とし、公益法人については、収益事業を行う場合に限り法人税を納める義務があり（4条1項）、そして公益法人の各事業年度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、各事業年度の

所得に対する法人税を課さない（7条）と定めている。法人税法の規定の仕方について、法人税法は、すべての法人を包括して課税の対象とすることを原則とし、特に例外として認める場合にのみそれを課税の対象の枠外に置くという思想のもとに構築されており、法人税法構築のこの思想は、形式的・表面的には、わが国の法人課税制度創設以来のものである⁽²⁾との見解がある。この見解によれば、公益法人は原則課税である。他方、「これまでの公益法人課税の歴史および現行法の規定ぶり

(1) 公益法人制度改革関連三法は、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」および「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法

律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」を指す。

(2) 新井隆一『公益法人課税 学校法人税制』（成文堂、1986年）10頁参照。

を見る限り、公益法人の本来の事業はもともと非課税であって、これに対して、例外的、限定的に、一般私企業との競合性を理由とする収益事業課税が定められているにとどまる、というべきであろう⁽³⁾との見解がある。この見解によれば、公益法人は原則非課税である。それでは、公益法人は原則課税であるのか、それとも原則非課税であるのかが問題となる。この問題については、実定法の観点から捉えると、公益法人に対する課税が原則であり、公益法人の行う事業の中から本来の公益を目的とする事業を取り出して、そこに対する非課税が例外であると解することができる。他方、現行の税制および法人税制が基本的に依拠する法人擬制説の観点⁽⁴⁾に立てば、原理的には、公益法人に対して法人税を課することはできない。つまり、課税原理の観点から捉えると、公益法人に対する非課税が原則であり、公益法人の行う事業の中から収益事業を取り出して、そこに対する課税が例外であると解することができる⁽⁵⁾。

本稿では、法人税の課税原理に基づいて法人税に関する法律が形成されているという観点から、法人税課税の創設以降の公益法人に

対する課税をめぐる議論および諸説を通して、公益法人⁽⁶⁾に対する法人税の非課税の根拠についてあらためて考えてみる。

II 公益法人の性格と法人税の性格

公益法人の性格として公益性と非営利性があげられる。公益を目的とする法人に関する、旧民法34条、民法33条2項、公益法人法2条4号およびその他の特別法に共通する点を踏まえると、公益性を一義的に定義することは困難であるが、公益性とは、学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益を目的とし、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与すること、そして非営利性とは、利益の分配を目的としないことを指すといえる。それでは、公益法人に対する課税にとって公益性と非営利性をどのように解するのが問題となる。

まず、公益性の観点から、公益法人は、もともと公益事業を行うことを目的としているので、本来的には法人税の納税義務を負わせる必要はない⁽⁷⁾。すなわち、公益法人の本来の公益を目的とする事業から生じた所得に対して法人税が課されていないのは、その事業が公益性を有するからであるとする考え方があ

(3) 田中治「宗教法人と税制—課税がないことの法的意味」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利—水野武夫先生古稀記念論文集』（法律文化社、2011年）554頁。

(4) 現行の税制および法人税制が基本的に法人擬制説に依拠しているという見解については、金子宏「租税法の諸課題—わが国税制の現状と課題」税大ジャーナル1号（2005年）10頁、北野弘久『現代企業税法論』（岩波書店、1994年）44-46頁、清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房、2013年）119-120頁などを参照。

(5) 課税原理の観点に立つて、三木義一は、「公益法人は利益を得ても、出資者に配分することはなく、出資者は公益法人活動から個人所得としての配当

を受けることもないので、個人所得税の前取りとしての法人税の対象にする必要が本来ないとされてきたのです。このように法人税を個人所得税の前取りと考えれば、原則非課税は正しいことになります」と述べている。三木義一『税のタブー』（集英社インターナショナル、2019年）19頁。

(6) 本稿では、公益法人として、旧民法34条（平成18年改正前）に基づく社団および財団、公益法人制度改革関連三法に基づく公益社団法人・公益財団法人および非営利型法人に該当する一般社団法人・一般財団法人、その他の特別法に基づく公益を目的とする法人を考察の対象とする。

(7) 成松洋一『法人税セミナー—理論と実務の論点（6訂版）』（税務経理協会、2021年）14頁参照。

る。しかし、公益法人の行う公益事業には公益性があり、他方、株式会社の行う事業には公益性がないとまでは言い切れない。例えば、電気事業やガス事業は人びとの日常生活の便益向上に欠くことのできない公益事業であり、これらの事業を株式会社が本来の事業として行ったとしても、その事業の公益性がなくなるわけではない。しかし、株式会社は、電気事業やガス事業から生じた所得に対して法人税が課されている。このような点から、「課税は、負担能力に応じた税負担の配分を目指すものであって、公益性がないから課税をしたり、公益性があるから税を免除したりするものではない」⁽⁸⁾のである。また、税法は、本来、適正な課税による歳入の確保を目的としており、納税者に公益的活動を行わせることを目的とする法制度ではないのである。

次に、非営利性の観点から、公益法人には個人株主が存在しておらず、また公益法人の本来の公益を目的とする事業は、その活動の性格上、利益の獲得を目的としていない。公益法人は、たとえ利益が生じた場合でも、その利益を個人株主に分配することを考える必要もなく、その利益は、後の年度において本来の公益を目的とする事業の遂行に再び充てられることになる⁽⁹⁾。この点は、営利法人が利益の獲得を目的とし、これを個人株主等に分配することとの明確な違いである。すなわち、公益法人の本来の公益を目的とする事業から

生じた所得に対して法人税が課されていないのは、その利益を構成員に分配しないからであるとする考え方がある。

公益法人の性格として公益性と非営利性があげられるが、公益法人に対する課税は法人課税の一部分であるので、法人に対して法人税を課するための根拠が問題となる。

まず、法人税は、法人の事業活動によって生じた利益（所得）に対して課する税金である。法人税の性格に関する考え方として、次の二つの考え方がある⁽¹⁰⁾。一つは、法人を自然人である個人と並んで独立した納税者であるとする法人実在説である。この説によれば、法人は個人株主とは別個の課税単位であって、個人株主とは無関係に独立して法人税が課されることになる。もう一つは、法人は個人株主の集合体であり、法人の所得は個人の所得であると捉え、法人の所得に対する課税は個人の所得税の前取りであるとする法人擬制説である。この説によれば、法人から配当金を受け取った個人の段階で改めて課税されることになるため、法人税に相当する金額を個人の納付する所得税額から控除することになる。日本の法人税制は、歴史的にみれば法人実在説を採用した時期もあった⁽¹¹⁾。現行の所得税および法人税は、例えば、所得税の側においては配当控除制度（所税92条）、そして法人税の側においては受取配当等の益金不算入制度（法税23条）を設けることで法人と個人との二

(8) 田中治「公益法人制度の改革と宗教法人」宗教法25号（2006年）16頁。

(9) 田中治「公益法人制度改革の問題点—租税法の視点からみて」大阪府立大学経済研究50巻1号（2004年）227頁参照。

(10) 法人税制に関するテーマの考察にとって法人税の性格に関する二つの考え方は重要であるので、

金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2021年）331-333頁、北野・前掲注(4)44-46頁、平田敬一郎「シャープ勧告の核心」都留重人＝平田敬一郎解説『シャープ勧告全文—税制の改革 日本税制報告書』（日本経済新聞社、1949年）30-32頁、和田八束『現代租税論』（日本評論社、1970年）78-81頁などを参照。

重負担を調整し、その調整を簡明に行うために比例税率（法税66条）を採用し、さらに資本は株主等から払い込まれたものに限るとする資本の概念（法税2条16号）を採用している。このような点からみて、現行の法人税は、基本的には、法人擬制説を採用している¹¹⁾。現行の法人税は、原理的には、法人の所得が配当として個人株主に行き着くまでの所得税の前取りである。しかし、公益法人は、個人株主が存在しておらず、また個人株主に分配するための利益を獲得するために本来の公益を目的とする事業を行っているわけではないので、法人から所得税の前取りをするという法人税の課税原理を欠いているのである。したがって、公益法人の本来の事業から生じた利益に対して課税をしないのは、法人税の課税原理からの帰結であるということになる。

次に、現行の法人税制は『シャープ使節団日本税制報告書』（以下、「シャープ勧告」という。）に基づいている。シャープ勧告は、国税の体系の中心に所得税を据えて、法人税を法人の株主である個人に対する所得税を補完する税と位置づけたうえで、法人の獲得した利益がすべてその株主である個人に帰属することを前提として、個人事業者と法人の株主である個人との課税のタイミングのズレをある程度緩和するとともに、法人内部に利益を留保することによる所得税の回避を防ぐことにある¹²⁾。そのため、法人税は株主である個人の所得税の前取りであると観念したうえで、

法人税法は法人というものは株主である個人が集まって営利目的のために作った団体であるという建前で課税しているといえる。したがって、シャープ勧告の法人税の課税原理から見れば、公益法人に対して法人税を課することはできないということになる。

上述した議論は、現行の法人税制はシャープ勧告に基づいているということを前提としている。ただし、シャープ勧告は、第1編・第6章「法人」・「B 非課税規定の排除」で公益法人に対する法人税課税に言及しているが、それが法人税制全体の根幹をなしているわけではないという点が重要である。

Ⅲ 公益法人の収益事業課税の根拠

公益法人は、個人株主が存在しないので、収益事業から生じた利益を個人株主に分配することはできない。つまり、公益法人の行う収益事業は、本来の公益を目的とする事業と同様、法人から所得税の前取りをするという法人税の課税原理を欠いているのである。したがって、法人擬制説の観点に立てば、原理的には、公益法人の行う収益事業に対して課税することはできないという帰結になるはずである。それにもかかわらず、公益法人については、収益事業から生じた所得に対して法人税が課されている。それでは、公益法人の収益事業から生じた所得に対して、法人税を課するための根拠が問題となる。

その根拠として、公益法人については、そ

(11) 1950（昭和25）年の法人税法改正前の法人税の性格に関する考え方については、朝長英樹「法人所得の意義と法人税の納税義務者に関する基本的な考え方」税務大学校論叢51号（2006年）316-329頁、高橋志朗「わが国法人税の発達—法人税の誕生から『シャープ勧告』発表前夜まで」東北学院

大学経済学論集171号（2009年）を参照。

(12) 金子・前掲注(4)9-10頁、田中・前掲注(3)551頁、成松・前掲注(7)6-7頁参照。

(13) 神川和久「シャープ勧告の再考」税大ジャーナル9号（2008年）98-99頁参照。

の保有する高い公益性を配慮して、収益事業から生じた所得以外の所得に対しては、法人税を課さないものとしている⁽¹⁴⁾との見解がある。この見解によれば、公益性を根拠として、収益事業にはそれがないので、法人税が課されているともいえるのである。しかし、公益性が課税の根拠とならない理由は、既に述べたとおりである。この点について、法人税法の「公益法人等」(2条6号)である宗教法人が営むペット葬祭事業に対する収益事業課税をめぐる事件において、名古屋地裁⁽¹⁵⁾は、「公益法人等の活動における公益性にその存在理由を求めるのが一般的であるが、法人税法別表第2の定める公益法人等を概観すれば明らかとなし、その内実は、公共法人(法2条5項、別表第1)に比肩すべきものから、単に構成員の福利や同業者間の相互扶助などを目的とするものまで、実に様々なものがあり、その有する公益性、公共性の強弱についても幅広いものがある。したがって、あえてこれらの共通点を探求するならば、せいぜい、営利を目的としない団体(非営利法人)としての性格を有する点を挙げ得るにすぎないとも指摘されている」と判示している。そのうえで、名古屋地裁は、宗教法人が宗教活動によって「人の精神に安らぎを与え得ることは否定できないものの、現行法上は、かかる意味での公益性、公共性を高く評価しているが故に税制上の優遇措置が講ぜられているというよりも、宗教法人が非営利法人であることを求められ、しかも、そのことを担保するために所轄庁による監督に服している点が重視されていると解することができる」と判示している。名古屋地裁は、公益法人に対して法人税を課さない根拠を「公益性」あるいは「公共性」ではなく「非営利性」に求めているの

である。そうであれば、非営利法人である公益法人の行う事業の中から収益事業のみを取り出して、そこに法人税を課するための根拠を示す必要がある。

名古屋地裁は、1887(明治20)年に制定された所得税法以降の公益法人に対する課税制度の経緯を検討した結果、「法人税法は、およそ公益法人等であれば、どのような活動によって得た収益であろうと課税しないとする立場に立脚するものではなく、これらの法人等も納税義務者とした上で、本来の非営利活動については課税対象から外すこととするが、一般事業者が利益の獲得を目的として行っている事業と同じ類型の(収益)事業から生じた収益に対しては、これらに税制上の便宜を提供すべき根拠がなく、また課税の公平性の確保の観点から、低率ではあるものの、課税対象としていると解される(この意味で、一般事業者との競争条件の平等化を意味するイコール・フィッティング論が現行課税制度の根拠の一つとなっていることは否定できない。)」として、公益法人に対する収益事業課税が適法であると判示している。最高裁⁽¹⁶⁾もイコール・フッティング論で公益法人に対する収益事業課税の適法性を判示している。これに対して、「営利法人はどのような方法で利益を稼得することも可能であるため、公益法人等の事業と営利法人の事業は、それがどのような事業であっても、競合する可能性を排除することはできない」⁽¹⁷⁾し、「営利法人は公益

(14) 新井・前掲注(2)58頁、北野弘久編著『現代税法講義(5訂版)』(法律文化社、2009年)112頁〔北野弘久〕参照。

(15) 名古屋地判平成17・3・24判タ1241-81。

(16) 最判平成20・9・12集民228-617。

(17) 朝長・前掲注(11)359頁。

法人等が利益を得るために行う活動のすべてを行うことが可能であること、公益法人等は非営利活動を行うために営利法人と同様に効率的に利益を得ることも重要であること、そして、非営利法人の収益事業の所得に課税を行ったとしても非営利法人と営利法人がイコール・フッティングとなるわけではないことから、両者の利益を得るための活動の競争を以って法人税課税の理由とすることは適当ではないと考えられる¹⁸⁾との見解がある。

IV 公益法人に対する法人税課税の捉え方

1 シャウプ勧告の公益法人に対する法人税課税の捉え方

1950（昭和25）年のシャウプ勧告に基づく法人税法の改正によって、公益法人の行う収益事業から生じた所得に対して法人税が課されることになったのである¹⁹⁾。

まず、シャウプ勧告に公益法人に対する収益事業課税に関する言及があるので、その該当箇所を確認する。シャウプ勧告は、第1編・第6章「法人」・「B 非課税規定の排除」で「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。もし利益がなかつたとすれば、または非課税法人がその利益を全部分配したとすれば、非課税法人の収益事業は、さして重要な問題とはならない。……しかしながら、現地調査

によると、このような非課税法人の上げる利益金はその活動を更に拡張するかまたは饗宴のために消費されていることが明らかにされている。而してそのいずれもが免税を正当化するためには極めて薄弱乃至全く無価値なものである。非課税法人の収益事業によつ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」²⁰⁾と述べている。

次に、公益法人の行う収益事業に対して法人税を課することに至った経緯について、「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権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、

(18) 朝長・前掲注(11)358-359頁。

(19) 市丸吉左エ門は、シャウプ勧告での勧告どおり「国税庁なり主税局なりで、一々、公益法人の実態を洗って、免税証明書を交付するというのはもう事実上実行不可能だからというので、収益事業を法定しまして、昔の旧営業税ときに営業税を課税していたような事業を行う場合には、これを収益

事業というふうにして、一応、全面的に課税する」ようにしたと述べている。平田敬一郎ほか編『昭和税制の回顧と展望（上巻）』（大蔵財務協会、1979年）442-443頁〔市丸吉左エ門発言〕。

(20) 『シャウプ使節団日本税制報告書』（1949年）巻I・第1編第6章B節116頁。

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⁽²¹⁾たとの説明がなされている。

2 シャウブ勧告前の公益法人に対する法人税課税の捉え方

1950（昭和25）年の法人税法の改正前は、公益法人に対して法人税は課されていなかった。そのため、法人税課税の原点に戻って、公益法人に対する課税について考察する。

(1) 営利ヲ目的トセサル法人と公益法人

1899（明治32）年に所得税法を改正し（以下、「明治32年改正所得税法」という。）、「第一種 法人ノ所得」（3条）として、法人に対する課税がはじまった⁽²²⁾。この法人課税について、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審査特別委員

会において、若槻禮次郎政府委員は、所得税法の改正案「三條ハ此法律ノ根本デアリマスガ、ドウ云フ所得ニ課税スルト云フコトヲ定メマシタノデアリマスガ、此定メ方ハ詰リ今度ノ法律ノ仕組デモ一個人デモ法人デアリマシテモ共ニ納税ノ義務ガアルト云フコトニナッテ居リマス」⁽²³⁾と述べている。明治32年改正所得税法3条は、法人には所得税の納税義務があると定めており、その対象となる法人には、公法人と私法人の二種がある⁽²⁴⁾と解されていた。ただし、すべての法人の所得に対して課税が行われたわけではなく、「營利ヲ目的トセサル法人ノ所得」（5条4号）に対する課税は行われなかった。そこで、明治32年改正所得税法が課税の対象としない所得を獲得する「營利ヲ目的トセサル法人」の性格をどのように捉えていたのが重要であると考え、この点について確認する。

明治32年改正所得税法3条にいう「法人」は、1898（明治31）年7月16日に施行された民法で規定された法人である。民法は34条で公益を目的とする公益法人、そして35条で営利を目的とする営利法人を規定していた⁽²⁵⁾。民法34条と「營利ヲ目的トセサル法人」の関係について「營利ヲ直接ノ目的ト爲サ、ルモノ即チ公益ニ關スルモノハ云々ト謂フノ意ニシ

(21) 雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿：調査資料』（大蔵省主税局調査課，1955年）266頁。

(22) 本多八穂は、「明治民法・明治商法が『法人』を明定したことで、『法人』に対する私法上の法的根拠に基づき、所得税法上も法人所得課税を導入することができた」と述べている。本多八穂「明治32年所得税法における納税主体—法人所得に対する所得課税の導入(1)」横浜国際社会科学研究所24巻2号（2019年）127頁。

(23) 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15頁（明治31年12月13日）。

(24) 岸本辰雄『民法講義 總則編 卷之一』（講法會出

版，1899年）190頁，岡松参太郎『註釋 民法理由總則編（訂正12版）』（有斐閣書房，1899年）72-73頁参照。

(25) 本文の「民法34条」および「民法35条」は、1898（明治31）年7月16日に施行された民法（明治29年法律第89号）の規定を指す。民法34条は「祭祀，宗教，慈善，學術，技藝其他公益ニ關スル社團又ハ財團ニシテ營利ヲ目的トセサルモノハ主務官廳ノ許可ヲ得テ之ヲ法人ト爲スコトヲ得」，民法35条は「營利ヲ目的トスル社團ハ商事會社設立ノ條件ニ從ヒ之ヲ法人ト爲スコトヲ得」と規定していた。

テ祭祀、宗教、慈善、學術、技藝等ハ其所謂公益上ノ目的ヲ例示シタルモノナリ」²⁶⁾と解されていた。そのため、公益を目的とする事業を行う公益法人は「營利ヲ目的トセサル法人」にあたると解する²⁷⁾。

明治民法の施行当時、民法34条の「營利ヲ目的トセサルモノ」とは「一個人ノ私利ヲ直接ノ目的ト爲サ、ルモノ即チ公益ヲ直接ノ目的ト爲スモノヲ謂フ、……營利ヲ目的トスルモノハ如何トノ疑ヲ生セシムレトモ本條ノ意ハ決シテ然ラス、公益ニ關スルモノハ即チ營利ヲ目的トセサルモノニシテ營利ヲ目的トセサルモノハ即チ公益ニ關スルモノト謂フ可ク、二者全ク同一ニシテ本條ハ唯反復丁寧ニ之ヲ詳示シタルノミ」²⁸⁾と説き、一法人が公益と営利の目的を併有することはできないと解していた。一方、民法35条の「營利ヲ目的トスル」とは、「一個人ノ利益ヲ直接ノ目的トスル」²⁹⁾ということであり、利益を構成員に分配することを意味するとは明言されていない。民法34条および35条は「營利ヲ目的」とするか否かを公益法人か営利法人かを区別する要件としていた。だが、「營利ヲ目的」とは「一個人ノ利益ヲ直接ノ目的」を意味し、法人の目的が「一個人ノ利益」にあるのか、それとも「公益」にあるのかによって営利法人か公益法人かを区別するものと解していた。このような「營利ヲ目的」の解釈による公益法人の捉え方が、その後の公益法人に対する課税に影響を及ぼしていると考える。

明治民法の施行後、民法上の法人に関する理解が整理され進展している。まず、営利法人と公益法人を区別する要件としての「營利ヲ目的」とは「一個人ノ利益ヲ直接ノ目的」を意味するという点である。この点については「營利ヲ手段トシテ私益ヲ目的トスル社團ハ其利益ヲ社員ニ分配スルコトヲ要スヘシ是レ即チ營利法人ノ觀念タリ」³⁰⁾と整理されている。次に、一法人が公益と営利の目的を併有することはできないと解していたという点である。この点について、この「二目的ヲ併有スル社團ノ成立ヲ禁止セリト認ムヘキノ條項ヲ有セス營利ヲ目的トスル社團ハ其同時ニ公益ヲモ目的トスルノ故ヲ以テ之ヲ營利ヲ目的トスルモノニ非スト謂フノ根據ナキナリ」³¹⁾とし、営利法人は、その性格上営利を本来の目的とするが、同時に公益の目的をもつことが法律上妨げられているわけではないと整理されている。これらを踏まえて、公益法人と営利法人を区別するうえで「公益法人ハ其究竟ノ目的公益ニ在リ營利法人ハ其究竟ノ目的利益ヲ社員ニ分配スルニ在リトスレハ其區別ハ炳然トシテ疑ヲ存セサルカ如シ」³²⁾として、公益法人か営利法人かの区別は、当該法人が営む事業の内容よりも「利益ヲ社員ニ分配スル」目的の有無の方を重要視していたと解する。

民法34条は「公益性」と「非営利性」を規定しているため、公益法人は「公益性」を有するものであるが、公益法人と営利法人を区別するうえで、必ずしも「公益性」を強く求

26) 岸本・前掲注24)196頁。

27) 1898(明治31)年7月16日に民法が施行されていたにもかかわらず、1899(明治32)年改正所得税法では「營利ヲ目的トセサル法人」の対象を公益法人に限定していない。

28) 岸本・前掲注24)195頁。

29) 岸本・前掲注24)201頁。

30) 松本烝治『私法論文集 第1巻』(巖松堂書店、1916年)56頁。

31) 松本・前掲注30)61-62頁。

32) 松本・前掲注30)59-60頁。

めていたわけではないのである。民法34条の解釈によっては、「公益法人カ其目的タル公益事業ノ手段トシテ營利事業ヲ行フ場合ハ……法律上其公益法人タルノ本領ヲ害スルコトナキナリ」³³との見解がある。詳述すれば、「民法ハ非營利的ノ目的ヲ有スル法人ヲ設立セシムルノ趣旨ニアラスシテ、公益ニ關スル法人ヲ設立セシムルノ趣旨ナルカ故ナリ（三四）公益ニ影響スル目的ヲ達スル手段トシテ營ムヘキ事業ハ、之ヲ問ハス、營利事業ナルモ可ナリ、商業ヲ營ミ純益ヲ貧民ノ救助ニ投スルコトヲ目的トスルモノハ、公益法人ナリ、一方ニ於テ公益ヲ目的トスルト同時ニ、他方ニ於テ營利ヲ目的トスル法人ハ公益法人ニアラス、商業ヲ營ミ、其純益ノ半額ヲ社員ニ、他ノ半額ヲ貧民救済ニ、充テントスル法人ノ如シ、此法人ハ營利法人ナリ」³⁴との見解がある。公益を目的とする法人は、その事業を遂行するための資金を獲得するために収益を目的とする事業を行うとしても、その利益を構成員に分配しない限り、公益を目的とする本質に反することにはならないということである³⁵。民法上、公益法人か営利法人かの区別は、当該法人が営む事業の内容よりも利益を構成員に分配する目的の有無の方が重要視されたのである。このような民法34条の解釈による公益法人の捉え方が、その後の公益法人に対する課税に影響を及ぼしていると考ええる。

(2) 明治32年改正所得税法

明治32年改正所得税法では、「營利ヲ目的トセサル法人ノ所得」（5条4号）に対する課税は行われなかった。この点について、1898（明治31）年12月13日の第13回帝国議会議院議院所得税法改正法律案審査特別委員会において、若槻禮次郎政府委員は、「營利ヲ目的トセザル法人ト云ヒマスノハ、今日民法ノ總則ニアリマス、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、此課税ノ上ニ於テ餘リ嘉スベキコトデアルマイ、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、課ケナイ方ガ宜シイト云フノデ、營利ヲ目的トセザル法人ノ所得ハ、課税ノ範圍外ニ置キマシタ」³⁶と述べている。公益法人に対する課税は嘉すべきことではないとの観点で「營利を目的とせざる法人とは假令は民法第三十四条以下に規定する祭祀、宗教、慈善、學術、技藝其他公益に關する社團又は財團……より生ずる取得に付ては亦該寺院并に學校を永久に保存若くは維持せんとするにあるものなれば之れ等に對して課税を試むるか如きは亦以て此道を獎勵する目的に反するものと云ふへ

³³ 松本・前掲注³⁰59頁。

³⁴ 川名兼四郎『日本民法総論』（金刺芳流堂＝武田芳進堂、1912年）85頁。

³⁵ これに関して、星野英一は、民法の起草において、「公益」と「營利」の区分については盛んに論議されているが、「あまり首尾一貫しない感がある

が、どうも『非營利』が重要で、ただ公益に全く関係がなければいけないというだけのことのようでもある」と指摘している。星野英一『民法論集第1巻』（有斐閣、1970年）128-129頁。

³⁶ 前掲注²³4頁。

し」³⁷⁾との見解もある。

また、上述した公益法人と営利法人とを区別する民法の解釈を踏まえたうえで、明治32年改正所得税法「第五條ハ……第四號ニ『營利ヲ目的トセサル法人ノ所得』ト規定スルヲ以テ、……營利ヲ目的トセサル法人ノ所得ハ其ノ何ニ依リテ生スルヲ問ハス全然課税外タルカ故ニ、斯ノ如キハ如何ニ所得アルモ課税ノ物體トナルヘキモノナシ、從テ此ノ規定ハ第一條又ハ第二條ノ例外規定ヲ爲スモノトス、而シテ本規定ハ『營利ヲ目的トセサル法人』ト云フヲ以テ、積極的ニ公益法人タルコトヲ必要トスルモノニアラス、故ニ法人カ所得ヲ得ントシテ或ル營利行爲ヲ營ミ、之ニ依リテ所得ヲ得ルモ、其ノ法人カ營利ヲ目的トシテ設立セラレタルモノニアラサル限りハ、即チ其ノ株主社員又ハ組合員ノ經濟的利益ヲ得ルコトヲ目的トシテ設立セラレタルモノニアラサル限りハ、其ノ法人ハ納税義務ヲ負擔スルモノニアラス」³⁸⁾との見解もある³⁹⁾。明治32年改正所得税法5条4号に基づき、法人が事業活動によって獲得した利益を構成員に分配することを目的として設立されていない限り、利益の獲得を目的とする事業（営利事業）を行ったとしても、その利益は課税の対象外とされていたのである。したがって、明治32年改正所得税法から、法人税は、営利法人、すなわち事業活動によって獲得した利益を構成

員に分配することを目的とする法人の所得に対して課する税としてはじまったと解することができる。

(3) 大正2年改正所得税法

1913（大正2）年の改正所得税法（以下、「大正2年改正所得税法」という。）では、3条の「第一種 法人ノ所得」を分別して「甲 合名會社、合資會社」・「乙 株式會社、株式合資會社、其ノ他ノ法人」の所得と改正する⁴⁰⁾ことで、私法人の所得を課税の対象とすることとし、4条の6において「民法第三十四條ノ規定ニ依リ設立シタル法人ニハ所得税ヲ課セス」と明記することで、公益法人の所得を課税の対象外とすることを規定した。大正2年改正所得税法4条の6の主たる目的は、課税の対象外の範囲を画定するために「所得税を課せざる法人の種類を列舉的に規定したるものなり。……公益法人は公益を目的とするものなれば之に對して適當の保護を加ふるの必要あるか故に本條に於て課税外となしたる」⁴¹⁾ことであった。本規定の改正理由は、明治32年改正所得税法5条4号に基づく課税問題を解決するためである。明治32年改正所得税法5条4号は、「營利ヲ目的トセサル法人ノ所得」には「所得税ヲ課セス」と規定していたが、「營利ヲ目的トセサル法人」の解釈によって、課税の対象外とする法人を拡大するという問題

37) 岩崎但堂＝三輪富十『改正三税法註釈』（小林仙鶴堂＝榊原文盛堂、1899年）63頁。

38) 関口健一郎『現行所得税法要義』（巖松堂書店、1911年）37-38頁。

39) 上林敬次郎は、明治32年改正所得税法5条4号の定める「營利ヲ目的トセサル法人」は、「公益ヲ目的トシテ設立セルモノナルカ故ニ其ノ所得ニハ總テ課税セサルモノトセリ」とし、「營利的事業ヲ經營スルコトアルモ……尚之ニ課税スルコトヲ得

サルモノトス」と述べている。上林敬次郎『所得税法講義』（松江税務調査会、1901年）102-103頁。

40) 1899（明治32）年3月9日に商法（明治32年法律第48号）が公布され、43条は「會社ハ合名會社、合資會社、株式會社及ヒ株式合資會社ノ四種トス」と規定していた。

41) 武本宗重郎『改正所得税法釈義』（同文館、1913年）160-161頁。

を抱えていたのである。この問題については、すでに「民法ニ於テハ内國法人ハ公益法人ト營利法人トノ二種ヲ出テサルモノトセル如シ（三四條、三五條）故ニ一法人ニシテ同時ニ公益及ヒ營利ヲ目的トスルモノナキコトハ疑ナキ所トス然リト雖モ公益ヲ目的トセサルモノハ必ス營利ヲ目的トスルモノト解スヘキヤニ付テハ疑ナキ能ハス例ヘハ産業組合又ハ相互保險會社ノ如キハ其何レニモ屬スルモノニ非サルヘシ思フニ是公益及ヒ營利ナル語ヲ以テハ未タ盡ササル所アルニ因ルモノナルヘシ」⁴²⁾と指摘されていた。この指摘を踏まえて、「舊所得税法は其の第五條に營利を目的とせざる法人の所得に課税せざる旨を規定せり、此の規定に依れば營利を目的とする法人に非されは課税せざるを以て、公法人又は公益法人にも非ず又營利法人にも非ざる法人には課税せざる結果となり、改正税法の規定よりも不課税の範圍廣く從て相互保險會社、會員組織の取引所の如き營利法人なりや否やに付學說の岐るものに付ては所得税の課否に付解釋上疑義を生ず」⁴³⁾ため、この解釈上の疑義を解決するために規定改正がなされたともいえるのである。ただ、大正2年改正所得税法4条の6では、非課税の対象として、利益を構成員に分配することを目的としない「公益法人」を明記したのみで、公益法人の行う利益の獲得を目的とする事業活動に対する所得税の課否については明記されていないため、明治32年改正所得税法5条4号の解釈を踏襲してい

たと解する。したがって、大正2年改正所得税法においても、「公益法人」であれば、利益の獲得を目的とする事業（営利事業）を行ったとしても、その利益は課税の対象外とされていたのである。

(4) 昭和15年法人税法

1940（昭和15）年には、これまで「第一種法人ノ所得」として所得税法において課されてきた法人税が所得税法から切り離され、独立の租税とする法人税法が制定された。この法人税法の制定について、1940（昭和15）年2月8日の第75回帝国議会衆議院本会議において、櫻内幸雄国務大臣は、税制改正法律案の説明として「元來法人ハ個人ト其ノ性質ヲ餘程異ニシ、個人ノ場合ニ於ケルガ如ク所得ノ種類及ビ大小ニ應ジテ課税ヲ異ニスル等ノ必要モナイト思ハレマスノデ、所得税ハ原則トシテ個人ニ付テノミ課税スルコトトシ、法人ニ付テハ別ニ法人税ヲ創設シテ、現行第一種所得税及ビ法人資本税ヲ一括シテ課税スルコトト致シタノデアリマス」⁴⁴⁾と述べている。これは、法人を個人とは別個独立の担税主体として捉え、所得税法を改正して法人税を独立させたということである⁴⁵⁾。法人税法は、法人を課税の対象としているが、11条で「民法第三十四條ノ規定ニ依リ設立シタル法人ニハ法人税ヲ課セズ」と明記し、公益法人が課税の対象外である旨を規定した。本規定は、「所得税」の文言を「法人税」に改めたことのみ

42) 富井政章『民法原論 第1巻 総論上（訂正4版）』（有斐閣書房、1904年）197-198頁。

43) 武本・前掲注(4)162-163頁。

44) 第75回帝国議会衆議院議事速記録第9号154頁（昭和15年2月9日）。

45) 山田義見は、昭和「15年では、個人と法人は別だと、はっきり決めました。……とにかく法人は

別の主体であって、個人と法人とはもう関係ないんだから、同じ税法に盛るのじゃないんだという^{ママ}で、法人税を別にすることになり結局一種、二種、三種ということをなくすことになりました」と述べている。平田ほか編・前掲注(19)81頁〔山田義見発言〕。

で、大正2年改正所得税法4条の6を踏襲したものである⁽⁴⁶⁾。

所得税法から法人税が切り離されたため、法人税法が非課税法人とする公益法人の性格をどのように捉えていたのかが重要であると考え、この点について確認する。

公益法人とは「營利を目的とせざるものを謂ふ（民法三四條）、茲に『營利を目的とせざる』とは營利行爲を爲さざることを意味するのではない、利益を得るも其の利益は更に法人の目的の爲に用ひられ、最終に於て各社員に歸屬するものに非ざることを意味する」⁽⁴⁷⁾ので、「例へば法人が利益を得る事業を営むも、其の得たる利益を例へば學校又は研究所の財産とし、社員に歸屬せしむることなきときは營利を目的とするものに非ずして、之を公益法人と爲すことを妨げず」⁽⁴⁸⁾との見解がある。この見解によれば、明治32年改正所得税法当時と同様、公益を目的とする法人は、その事業を遂行するための資金を獲得するために収益を目的とする事業を行うとしても、その利益を構成員に分配しない限り、公益を目的とする本質に反することにはならないということである。また、公益法人は「公益性」と「非営利性」を有しているが、従来非課税の根拠とされてきたのは「非営利性」であった。それゆえ、公益法人は、従来所得税の課税対象とされてきた営利法人ではない以上、法人税法においても法人税の課税対象外とされていたと解することができるであろう。しかしながら、法人税法においては、公益法人の非課

税の根拠を必ずしも「非営利性」に求めているとはいえないのである。この点について、「公益法人も営利法人と同様に資産を有し、其れより所得を得るを常とする。殊に財團法人に於て然り。故に公益法人が擔税力を有し、之に課税せねばならぬ事は租税普通の原則の適用として當然の事である。併し公益法人は前述の（筆者注：公益に関する）目的を遂ぐる爲めに設けられたるものにして、之に課税するときは公益法人を設立したる目的が十分に達成し得ざることとなるので、之を非課税法人としたのである（税法一條）」⁽⁴⁹⁾との見解がある。この見解は、公益法人には「担税力」があり、法人税課税を原則としたうえで、非課税の根拠を「非営利性」ではなく「公益性」に求めているのである。

また、公益法人の性格について、「公益法人は主務官廳より設立認可を得るを要するを以て、或法人が公益法人なりや否やは、其の法人の性質に依るに非ずして、民法第三十四條に依り主務大臣の認可の有無に依つて決定すべきである」⁽⁵⁰⁾との見解がある。民法34条は「公益性」と「非営利性」を規定していたため、公益法人はこの二つの性質を有するものである。ただし、この二つの性質を有している法人が公益法人であるということではなく、主務官庁の許可を得て公益法人となることができるのである。このような理解にたつて、主務官庁の許可を得て公益法人になれば、法人税法11条の「民法第三十四條ノ規定ニ依り設立シタル法人」に該当するので、法人税が

(46) 1947（昭和22）年に全面改正された法人税法の4条は「法人税は、都道府縣、市町村その他命令で定める公共團體及び民法第三十四條の規定により設立した法人には、これを課さない」と規定し、本規定を踏襲している。

(47) 池田武『例解 法人税法精義』（森山書店、1941年）58頁。

(48) 池田・前掲注(47)92頁。

(49) 池田・前掲注(47)93頁。

(50) 池田・前掲注(47)92-93頁。

課されないということになる。このような非課税規定の解釈に基づいた公益法人が設立されたというケースもあって、シャウプ勧告は「法人税を課せられない法人の数は比較的多いようである」⁵¹⁾と指摘するに至ったと考える。

(5) 小括

シャウプ勧告前において、法人税は、法人が行う営利事業、すなわち利益の獲得を目的とする事業から生じた所得に対して課する税金であると解されていたのであれば、公益法人の行う収益事業から生じた所得に課税することができるという根拠となりうる。だが、上述した法人税の課税根拠の考察によれば、法人税課税は、法人の行う「事業活動」の所得ではなく「法人」の所得、しかも事業活動によって獲得した利益を構成員に分配することを目的とする法人の所得を対象としてはじまった⁵²⁾と解することができる。また、公益法人の非課税の根拠を「公益性」あるいは「主務官庁の許可を得て設立された」という点に求める見解もある。したがって、公益法人に対する法人税の課否について確固たる根拠を示すことは容易ではないと考える。

V 公益法人に対する法人税課税の再考

1 シャウプ勧告の公益法人に対する法人税課税根拠の再考

1950（昭和25）年のシャウプ勧告に基づく法人税法の改正によって、公益法人の行う収益事業から生じた利益（所得）に対して法人税が課されることになったのである。そこで、シャウプ勧告における公益法人の行う収益事業から生じた利益（所得）に対して法人税を課する根拠について再考する。

第一に、シャウプ勧告は、第1編・第6章「法人」・「B 非課税規定の排除」で「多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事しているが、非営利法人が収益事業から生じた利益を全部分配したとすれば、「本報告の他章において株主が所得税と法人税を統合し、課税される内國法人から受けた配当の25%を課税所得から控除することを認められるべきことが勧告されているから」さして重要な問題とはならない⁵³⁾と述べている。非課税法人が収益事業から生じた利益を全部分配していないことが重要な問題となるので、それを法人税の課税対象としなければならないという指摘であるが、この指摘の妥当性について検討しておかなければならない。

まず、シャウプ勧告は、「根本的には法人は、與えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である」⁵⁴⁾として、法人擬制説の立場から法人税制を組み立てている⁵⁵⁾。法人税が不要な理由として、シャウプ勧告は、「すべての法人がその利益全体を直接配当の形で分

51) 前掲注20114頁。

52) この点について、朝長英樹は、「法人税が営利事業の所得に課税をし、非営利事業の所得には課税をしないというものとして始まったということである。非営利事業の所得に課税をしない理由については、先の指摘のとおり、明確な説明がなされているとは言い難いが、営利事業の所得に課税をし、非営利事業の所得には課税をしないということが、明確なルールとして示されている点は、非常に重要である」と述べている。朝長・前掲注11325頁。

53) 前掲注20116頁参照。

54) 『シャウプ使節団日本税制報告書』（1949年）巻I・第1編第6章A節105頁。

55) 平田・前掲注1030-32頁、原純夫「新法人税の性格」大蔵省ほか監修『新税詳解—転換期にたつ会社企業・個人事業・勤労者の指針』（大蔵財務協会、1950年）36頁参照。

配し、納税者が受取った配当を完全に申告するならば、問題はないであろう。かりに法人の利益が関係株主の所で課税されるとする限り、法人に対しては、いかなる課税も行う理由はないであろう⁵⁶⁾と述べている。一方、法人税が必要な理由として、シャウプ勧告は、「法人は、……直接に全部の利益を配当しない。結局、もし法人に対しては課税されず、利益が配当されるときにのみ個人たる株主が課税されるとするならば、個人企業に比して法人企業が有利となるように差別待遇されることになる」⁵⁷⁾と述べている。シャウプ勧告の法人擬制説の立場から検討した法人税の要否の理由を前提とすれば、非課税法人が収益事業から生じた利益を全部分配していないことが法人課税として重要な問題であるという指摘は、公益法人には利益を分配する個人株主が存在しないので、公益法人には当てはまらないということになる。

次に、シャウプ勧告の法人擬制説の観点に立って、この非課税法人が収益事業から生じた利益を全部分配していないことが法人課税として重要な問題であるという指摘がなされているとすれば、公益法人には利益を分配する個人株主が存在しないので「非課税法人」と「収益を目的とする活動」の捉え方が問題となる。公益法人の性格と営利事業との関係について、公益法人は、その目的である公益事業に支障がない限り、営利事業を行うことはできるが、営利事業を行うことによって公益法人の本領を失うことはないのである。ただし、営利事業によって獲得した利益を構成

員に分配すれば、それは営利法人の性格であるため、公益法人の性格を失うことになる⁵⁸⁾と解されていた。また、民法34条によれば、「公益性」と「非営利性」を有している法人が公益法人であるということではなく、主務官庁の許可を得て公益法人となることができる⁵⁹⁾と解されていた。このような理解にたって、主務官庁の許可を得て公益法人になれば、法人税法11条の「民法第三十四條ノ規定ニ依リ設立シタル法人」に該当するので、法人税が課されないということになる。そのため、「本来は営利を目的とするものでありながら、公益法人等としての認可を受けて事業活動を行い、課税を免れようとするような事例も出てきたため、公益法人等と一般営利企業との間の課税上の不均衡が目立つように」⁶⁰⁾なり、また「財団法人等の設立認可が比較的容易に行われ、しかも設立後の監督が十分に行われないのでその実体が公益事業を行っているかどうか疑われるものも少なくなかった」⁶¹⁾のである。現状を看過すると歳入の確保や課税の公平性に支障をきたすおそれがあるため、非課税法人の実態について現地調査を行う必要があったのであろうと考える。このような点を踏まえたうえで、まず、「非課税法人」とは、必ずしも利益を構成員に分配することができない公益法人を指しているわけではなく、出資者の存在する法人、あるいは利益を構成員に分配することができる法人でありながら、法令に基づき主務大臣あるいは都道府県知事によって非課税法人としての設立を認められた法人を指していると考える。そして、「収益

56) 前掲注54)106頁。

57) 前掲注54)106頁。

58) 松本・前掲注30)59頁参照。

59) 池田・前掲注47)92-93頁参照。

60) 渡辺淑夫『公益法人課税の理論と実務』（財経詳報社、1982年）7頁。

61) 吉国二郎総監修、大島隆夫ほか編『戦後法人税制史』（税務研究会、1996年）72頁〔市丸吉左エ門〕。

を目的とする活動」とは、単に利益の獲得を目的とする活動を指しているのではなく、法人の構成員に分配するための利益の獲得を目的とする活動を指していると考ええる。このように考えたうえで、シャウプ勧告の法人擬制説の観点に立てば、「非課税法人の収益事業によつ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」⁶²という理解の仕方も変わりうるのである。つまり、利益を法人の構成員に分配することができる非課税法人の収益事業から生ずる利益は、法人税法の対象となるべきであるという理解が成り立つのである。

第二に、シャウプ勧告は、第1編・第6章「法人」・「B 非課税規定の排除」で「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。……現地調査によると、このような非課税法人の上げる利益金はその活動を更に拡張するかまたは饗宴のために消費されていることが明らかにされている」⁶³と指摘している。この指摘は、法人擬制説の立場から公益法人が営む収益事業を無条件に非課税とすると、同種の事業を営む営利法人が不利な競走を強いられることになるため、公益法人と営利法人の競走条件を平等にしなければならないという税制のイコール・フットイングの考え方である。他方、この指摘は、公益法人が収益事業から生ずる利益をすべて公益事業に使用する場合には、その利益に対する課税について考慮すべき点を示唆しているとも見ることができる。一般論として、公益法人は、本来、公益事業を行うことを目的とするものであって、その事業から利益が発生することはないはずであるという建て前である。仮に公益事業を行う過程で利益が発生したとしても、その利

益を特定の個人に帰属させたり分配したりするようなことが認められていない以上、その利益はいずれ公益事業に使用され、不特定かつ多数の者の利益の増進となって現れることになる。したがって、公益事業を行う過程で発生した利益に対する法人税は非課税であると考ええる。この論理に立てば、公益法人が収益事業を行う過程で利益が発生したとしても、その利益を収益事業の更なる拡張あるいは饗宴のために使用することなく本来の公益事業のために使用しているのであれば、これについては法人税を非課税としてもよいのか、あるいは公益事業を行う過程で損失が発生したとすれば、その損失の補填のみに収益事業から生じた利益を使用しているのであれば、これについては法人税を非課税としてもよいのかという点が疑問である。このような点に関しては、シャウプ勧告においては直接議論の対象となっていないのである。

第三に、シャウプ勧告は、第1編・第6章「法人」・「B 非課税規定の排除」で「非課税法人がその利益を全部分配したとすれば、非課税法人の収益事業は、さして重要な問題とはならない」⁶⁴と指摘している。しかし、公益法人には利益を分配する個人株主が存在しないので、「非課税法人がその利益を全部分配したとすれば」の捉え方が問題となる。例えば、公益法人が収益事業から生じた利益を全部、その法人の業務に携わる役職員に対して分配しているのであれば、これについては法人税を非課税としてもよいのかという点が疑問である。その理由として、シャウプ勧告は、「個

62) 前掲注20)116頁。

63) 前掲注20)116頁。

64) 前掲注20)116頁。

人企業形態による事業よりも甚だ重い税を法人形態による事業に課することは適当でない、またその逆も適当ではないのである」⁶⁵⁾と指摘し、直接税すなわち所得税を中心にした税制が負担の公平を実現するための最良の税制であり、所得税というのは法人所得課税をも含めた広い意味の所得税であると捉えているからである。そのため、公益法人が収益事業から生じた利益を全部、公益法人の業務に携わる役職員に対する給与として、つまり所得税の納税義務者に分配しているのであれば、課税漏れはなく、また公益事業を行っている個人企業に比して同じ事業を行っている公益法人が課税の面で有利となることを回避することができると考える。

シャウプ勧告における公益法人の行う収益事業から生じた利益（所得）に対して法人税を課する根拠について再考したが、その根拠が必ずしも確固たるものではないといえるであろう。

2 戦後の経済的特殊事情と収益事業課税に至る経緯

まず、シャウプ勧告を考察するうえで、その租税体系は、戦後の急激なインフレーションの状況下において考えられた体系であったという点が重要である。シャウプ勧告は、ドッジ・プランの「総合予算の均衡化」に税制面から協力することを第一の使命とし、税收確保を第一の目標としていた⁶⁶⁾。そのため、シャウプ勧告は、キャピタル・ゲインの全額課税とその基礎である所得税および法人税における法人所得の二重課税の排除が全税制の精髓をなすものであり、税制改正プログラムの礎石であった⁶⁷⁾。シャウプ勧告においては、国税の体系の中心に所得税を据え、「課税の公

平」を測る指標として「個人の所得」を採用し、「それゆえ法人とはあくまで個人株主の集合体^{ママ}あると観念的に捕らえ、法人の所得を全て株主である個人に帰属させることで法人税は所得税を補完する税として位置付け、包括的所得概念に基づく総合課税が最も優れていると考えた」⁶⁸⁾のである。したがって、国税は、「個人の所得」を基準とした公平を理念とするおおむね理論的整合性のとれた税制であると捉えれば、公益法人の行う収益事業に対して課税することに理論的整合性を見いだすことはできないのである。つまり、法人擬制説を根拠とする税制において、公益法人の行う収益事業から生じた所得に対して法人税を課することはできないということになる。

次に、第二次大戦後の経済的特殊事情の中で大蔵省主税局が公益法人に対して課税するようにとの意見がシャウプ勧告に取り入れられたという経緯⁶⁹⁾が重要である。民法34条の規定により設立した公益法人に対しては長年にわたり無条件で所得税および法人税が課されてこなかった。課税されてこなかった根拠として、公益法人は、もともと学術、教育、慈善その他の公益のための活動を行うことを目的として設立されており、公益事業を行うための資金の基礎は基本財産の運用と寄付金収入に置かれていたこと、また戦前にあつては、公益法人が収益事業を行うにしても、その規模も実体も営利法人など他の企業体の営業活

65) 前掲注54)105頁。

66) 吉岡健次ほか『シャウプ勧告の研究』（時潮社、1984年）29頁〔吉岡健次〕参照。

67) 吉岡ほか・前掲注66)33頁〔吉岡〕参照。

68) 神川・前掲注13)104頁。

69) 公益法人の収益課税に対する課税の経緯については、平田ほか編・前掲注19)442-443頁を参照。

動に支障を及ぼすようなものではなかったことがあげられる。しかし、戦後の急激なインフレーションの状況下で、多くの公益法人が、財政基盤を失ったために、事業資金の不足を補う目的で積極的に営利事業を行うようになり、それが高じて、営利法人との間で競合関係が生ずるようになったのである⁽⁷⁰⁾。そのような事情から、1950（昭和25）年の税制改正において、「元来公益法人が収益事業を営む場合、その収益事業から生じた利益は、本来の公益事業のため支出するを普通とする。したがって、公益法人の収益事業のみを取り上げ法人税を課税することは問題があるが、相当大規模に収益事業を営みかなりの収益を挙げているものが全然法人税の負担をしないということは、一般的に租税の負担がかなり重い現状においては、負担の公平を図る点から適当でなく、かつ、最近では、収益事業を営むものが目立つて激増したので、かかる措置を講ぜられた」⁽⁷¹⁾ということである。ただし、公益法人にとって、公益事業でいろいろやりたいことはあるが、震災その他で資本が突然消え去ったような関係で、利子その他も戦前にくらべれば非常に少なくなって事業が困難になっているから、収益事業が盛んになったというような事情もあった⁽⁷²⁾のである。

このような経緯から、1950（昭和25）年の税制改正において、公益法人に対して法人税を課することになったのである。公益法人に対する収益事業課税は、経済的特殊事情の中での課税の不権衡を是正するための時限的・特例的な課税という側面があったと考える。その後、戦後の急激なインフレーションを脱し、経済が安定したり、税法以外の法律によって課税の不権衡の要因が取り除かれたりすれば、収益事業課税の見直しや廃止もあり得

るであろう。また、シャープ勧告は、「法人が不当に大きくなならないこと、また法人が法令に適当な注意を拂いつつ運営されるということを前提とすれば、元来、個人を奨励して法人形態を利用させる理由もなければ、また個人を脅かして法人形態を利用せしめない理由もないわけである」⁽⁷³⁾と指摘している。この指摘の趣旨を踏まえると、公益法人が不当に大きくなならないこと、また公益法人が法令に適当な注意を払いつつ運営されるということができれば、税負担の点で営利法人による事業か公益法人による事業かによって差別待遇を惹き起こすことはないと思えることができる。したがって、公益法人の行う収益事業と競合する事業を行う営利法人との課税の不権衡は、税制で解決を図る問題ではなく、第一義的には公益法人を統制する法令で解決を図るべきであると考ええる。

VI 法人の本質論と法人税制

1 法人の性格と法人税の納税義務者の区分

法人税のあり方をめぐる議論は、法人の性格をどのように捉えているのかという観点からなされている。この観点が重要視されるのは、シャープ勧告前の法人税制が法人実在説に基づいていたのに対して、同勧告後の法人税制が法人擬制説に基づいているからである。そこで、現行の法人税法において法人税の納税義務者の区分をどのように説明しているの

(70) 渡辺・前掲注(60)7頁参照。

(71) 市丸吉左衛門「新法人税の概要」大蔵省ほか監修『新税詳解—転換期にたつ会社企業・個人事業・勤労者の指針』（大蔵財務協会、1950年）42頁。

(72) 平田ほか編・前掲注(19)443頁〔市丸発言〕参照。

(73) 前掲注(54)105頁。

かを確認する。

法人の概念については、法人税法には特に規定するところがないので、一般の法律にしたがうべきことを前提としていると解する。すなわち、法人税法は、法人格を付与すべきことを規定した法律にしたがって設立され存立する法人を内国法人として予定していると考えられる⁷⁴⁾。このように理解したうえで、法人税法は、原則としてすべての法人は法人税の納税義務を負うことを規定しているが、法人の性質によって負担すべき納税義務の範囲に違いがあるので、その違いから非課税規定その他の特例規定を置いているのである。それでは、法人の納税義務の範囲を決める法人の性質をどのように捉えるのが問題となる。法人税法の典型的な課税法人は、法人の構成員の営利追求目的、すなわち法人の構成員に分配するための利益の獲得を目的とする性質をもつ普通法人、いわゆる営利法人である。一方、公共法人は、営利追求目的をもたないことと、その公共目的とのために、非課税法人とされているものと考えられてよい。「この左右両端の中間に位するものを二分し、普通法人に近い性質を有するものとして、一方に協同組合等がとりあげられ、他方に公共法人に近い性質を有するものとして公益法人等がとりあげられているものと解することができる。協同組合等は単なる営利追⁷⁵⁾及目的のみにとどまらない点において普通法人と区別され、公益法人等はその収益事業について公共法人におけるような公共目的が存在しない点からそれと区別されるようである」⁷⁶⁾との見解がある。この法人の性質による法人税の課否を判断する見解によれば、公益法人は、公益目的の事業については公共目的が存在するという点で公共法人に近い性質をもっているから法人

税が課されていないが、収益事業については公共目的が存在しないという点で普通法人に近い性質を有するから法人税が課されているということになる。しかし、現行の税制は法人擬制説で法人税の課否を判断していると解するのであれば、この見解では事業目的の性質をもって法人税の課否を判断していることになるので、論理矛盾が生じるのである。

また、法人税法に非課税規定その他の特例規定が置かれていない限り、公益法人も、経営上の利益ないし剰余金が法人税法上の所得に該当するのであれば、普通法人（営利法人）と同様に法人税が課される建て前となっている⁷⁷⁾。この建て前に立ったうえで、法人税法は、法人擬制説をもって法人税を課することができない法人に対して非課税規定その他の特例規定を置いていると解するとしよう。このように解するのであれば、「公益法人は、法人税を納める義務がない」と規定することになるであろう。だが、そのようには規定されておらず、「法人税法（7条）は、学校法人を含めた『公益法人等』（2条6号）については、その保有する高い公益性を配慮して、その収益事業から生じた所得以外の所得に対しては、法人税を課さないものとしているのである」⁷⁸⁾との見解がある。しかし、現行の税制は法人擬制説で法人税の課否を判断していると解するのであれば、この見解では公益性をもって法人税の課否を判断していることになるので、論理矛盾が生じるのである。

74) 忠佐市『租税法要綱（第10版）』（森山書店、1981年）184頁参照。

75) 忠・前掲注74)186頁。

76) 新井隆一「公益法人課税・二つの課題」税研4号（1986年）4頁参照。

77) 新井・前掲注(2)58頁。

2 憲法と法人税法の関係

法人税制を考えるうえで法人擬制説に基づくのか、それとも法人実在説に基づくのかという観点は重要である。しかし、法人税のあり方を規定しているのは法人税法である。この点を踏まえると、法人税法の上位法である憲法の観点から法人税法について検討することは重要であると考えられる。とりわけ、憲法は、租税国家を前提にしているという事実に注意を向けなければならない。租税国家とは、国の財政収入のほとんどを租税に依存する体制である。租税国家における憲法は、租税の取り方と負担の仕方に関する規範原則を規定した法典といえるであろう⁷⁸⁾。

まず、租税国家にとっての租税は、国が公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である。租税の目的は国の財政における歳入の確保であり、歳入の確保のために、憲法84条は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と定めている。憲法84条の下、法人税法は、歳入を確保するための法人税の取り方と負担の仕方に関

する規定を定めた法であるといえるであろう⁷⁹⁾。次に、歳入の確保のために、憲法30条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と定めている。憲法30条の納税の義務を負う「国民」は、自然人のみでなく日本社会の構成単位である法人、団体等を含むものと一般に解されている⁸⁰⁾。法人は、自然人たる個人とは別個の法的主体であり、社会的、政治的、経済的にも別個の構成単位として扱われているのである。こうした点を踏まえて、実定法制度としての法人税法は、法人を個人とは別個の社会的存在として捉え、法人税を所得税とは別個の租税として位置づけているのである⁸¹⁾。また、憲法30条の納税の義務を負う法人について、最高裁は、「会社は、……自然人とひとしく、国家、地方公共団体、地域社会その他……の構成単位たる社会的実在なのであるから、それとしての社会的作用を負担せざるを得ない」とし、また「会社が、納税の義務を有し自然人たる国民とひとしく国税等の負担に任ずるものである」⁸²⁾と判示している。最高裁は、法人は個人とひとしく、社会的実在であり、納税の義務を負っていると解しているので、法人税を法人実在説で捉えることの論拠になりうるという見方もでき

78) 北野弘久、黒川功補訂『税法学原論（第8版）』（勁草書房、2020年）61頁参照。

79) 昭和15年法人税法の納税義務法人について、池田武は「法人税を徴収するには納税義務ある法人の確定を前提要件とし、それは憲法の定むる納税義務を有するものを具體化することに外ならぬ」と述べている。池田・前掲注47)63頁。大日本帝国憲法においても、歳入確保のために、21条で「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ從ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と定め、62条1項の下、法人税法は、納税義務を負う法人を具體化する法であるという捉え方ができる。

80) 北野弘久『税法問題事例研究』（勁草書房、2005年）135頁、佐藤進『日本の税金』（東京大学出版会、1979年）108頁参照。

81) 北野・前掲注80)135頁参照。

82) 最大判昭和45・6・24民集24-6-625。最高裁は、法人は「政治的行為をなす自由を有する」論拠として、「憲法第三章に定める国民の権利および義務の各条項は、性質上可能なかぎり、内国の法人にも適用されるものと解すべきである」と判示している。この判示から、法人は憲法30条の納税の義務を負っていると解する。

るのである。そのため、課税原理としては、法人実在説的考え方が妥当であり⁸³⁾、実定法である法人税法の説明を法人擬制説によって行うことに関しては疑義が存するところである⁸⁴⁾。それでは、法人税法を法人実在説に基づいて構成し直す必要があるのかという疑問がでてくる。

3 法人税制と公益法人課税

1899（明治32）年に所得税法を改正し、「第一種 法人ノ所得」（3条）として法人に対する課税がはじまって以降、法人実在説または法人擬制説に基づく法人税制が存在していたので、法人税制を考えるうえでいずれの説に立つのかという観点は重要である。しかしながら、課税原理をどのように捉えるのかは別として、税法は法人を課税対象としてきたということである。国の財政における歳入を確保するために法人税が存在していると捉えれば、法人擬制説であろうと法人実在説であろうと、いずれもいかにして法人から国の歳入を確保するのかという理論の一つにすぎないといえる。また、公益法人に対する法人税の非課税の根拠を法人擬制説に求めるとしても、法人擬制説のみで現行の法人税制全体を論理的に説明することは難しいと言わざるを得ないであろう。その理由として、まず、法人実

在説と法人擬制説については、「オットー・ギールケとサヴィニーの大論争がありました。法人が権利主体になることは明らかだが、その根拠は何だという議論ですね。オットー・ギールケは『法人は経済において現実に動いておる実体である、実在してる』という考え。それに対して『法人の事業は、個人がやっている事業の形と同じような形であるので、権利義務の主体として、法的に擬制したものである』と言ったのがサヴィニーですね。けどどっちにしる法人が権利主体であることは間違いない、ということになっている。ですからこの論争には法人が個人の集合体であるか、あるいは独立した主体であるかという議論を何も含んでないわけです。ところがなんか擬制説と実在説と言ってそれで課税の在り方が違って来るような議論があります」⁸⁵⁾との見解や、「擬制説、実在説というのは説明の便宜だけのもので、そこから法人税の理論が展開される理由はない」⁸⁶⁾との見解がある。また、「法人を擬制説的に捉え所得税を法人税の前取りとする考え方にも議論の余地のあるところであり、分配可能性の有無のみで法人課税の妥当性を論じるには不安が残る」⁸⁷⁾との見解もある⁸⁸⁾。次に、法人税法の対象である法人は個人株主の集合体であるという論拠は今日の実態と乖離している。シャウプ勧告当時、1950（昭

83) 北野編著・前掲注(14)83頁〔北野〕、佐藤・前掲注(80)126頁参照。

84) 朝長・前掲注(11)341頁参照。

85) 吉国総監修、大島ほか編・前掲注(61)818頁〔吉国二郎発言〕。

86) 平田ほか編・前掲注(19)672頁〔忠佐市発言〕。

87) 酒井克彦「民法の変容と租税法の対応—公益法人制度改革を中心として」本庄資編『関連法領域の変容と租税法の対応』（財経詳報社、2008年）114頁。

88) 和田八東は、「シャウプ勧告が、法人税制の『理想的根拠』としたのは、法人本質観における『擬制説』であった。……いうまでもなく、法人課税に際して、その法人観として『法人実在説』と『法人擬制説』との二つが存在している。しかし、この二つの立場は、いずれも理論的な根拠をもって主張されているというより、ただ、法人税と所得税との関連から生ずる課税技術上の処理方法の相違にすぎない」と述べている。和田・前掲注(10)78-79頁。

和25)年3月末の個人株主の持株比率は69.1%⁸⁹⁾であった。その後、資本の自由化対策や安定株主対策などの理由から法人企業の持株比率が上昇し、2021(令和3)年3月末の金額ベースでみた個人株主の全体に占める株式保有比率は16.8%⁹⁰⁾まで下落している。この経済的事実は、シャープ勧告の、法人を個人株主の集合体、法人税を個人所得税の前取りとする考え方とは合わず、もはや法人は、法人株主の集合体あるいは企業の結合体というべく、個人株主の集合体という観念は崩れているといえるであろう⁹¹⁾。しかしながら、それは、個人株主が存在する法人にあてはまることであって、公益法人には個人株主が存在しないので、「個人株主の集合体という観念は崩れている」のではなく、本来そのような観念は存在しないのである。

上述した内容を踏まえると、公益法人に対する法人税の非課税の根拠として法人擬制説に基づく法人税制に固執すること、あるいは法人擬制説は公益法人課税の論拠に合わないという理由で法人実在説に基づいて法人税制を構成し直すことのいずれが正しいかは、日本の税制全体の構造から論ずべきであると考ええる。

Ⅶ おわりに

公益法人に対する法人課税の根拠や法人課

税のあり方をめぐる議論は、公益法人に対する非課税が原則であることを前提としてなされている。税制史によれば、明治32年改正所得税法5条4号の下で、事業活動によって獲得した利益を構成員に分配することを目的としない法人であれば、収益を目的とする事業を行ったとしても、その利益は課税の対象外とするという考え方で法人課税がはじまった。また、現行の税制は、法人擬制説に基づいており、これが法人税の課税原理であるので、公益法人に対して法人税を課することはできないと解されている。それにもかかわらず、現行の法人税法が公益法人の行う収益事業に対する課税を規定しているのは論理矛盾であるということになる。一方で、公益法人に対して法人税を課するにあたって、「そもそも法人税は、事業の目的や利益分配の有無にかかわらず、収益及び費用の私法上の実質的な帰属主体である事業体とその納税義務者とされるものであり、この点は営利法人も非営利法人も同様である」⁹²⁾との見解がある。この見解には「利益分配の有無にかかわらず」、「実質的な帰属主体」という文言があることから、法人を実在するものとして捉えているので、現行の税制と整合性がとれていないという批判は当然でてくるであろう。しかし、両者に共通して言えることは、法人税法は、原則として法人格を有する法人を課税対象としたう

⁸⁹⁾ この数値は、北島忠男「わが国における株式所有状況の推移について(そのⅠ)」明大商學論叢66巻5-7号(1984年)35頁による。

⁹⁰⁾ この数値は、日本取引所グループ「2020年度株式分布状況調査の調査結果について」による。

⁹¹⁾ 吉国総監修、大島ほか編・前掲注(6)815頁〔塩崎潤〕参照。北野弘久は、「日本の多くの大法人では、個人株主の占める比率はきわめて低く『資本』に法人格を付与した財団の実態をもっている。も

ちろん大法人の多くは所有と経営とが分離している。したがって、法人所得は最終的には個人株主に帰着するという法人擬制説的思考が妥当する社会的基盤が存在しないと言ってよい」と述べている。北野・前掲注(80)135頁。

⁹²⁾ 税制調査会 基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」(平成17年6月)2頁。

えで、例外として非課税規定によって特定の法人や事業を課税対象から外しているということである。

それでは、まず、法人税法が公益法人に対して課税しないこととする根拠である。

租税国家にとっての租税は、国の財政における歳入の確保を目的としている。国は、様々な公共施設や公的サービスを提供していく必要があるため、多額の税収のみならず、恒常的かつ安定的な税収を確保しなければならないと考える。歳入の確保のために、法人税法は、租税を課する対象を法人としているのであるが、課税対象とする法人をどのように選定するのが問題となる。現行の税制はシャープ勧告に基づいている。シャープ勧告の核心は、日本に恒久的かつ安定的な税制を作ろうとしたときに、国民生活や経済に与える影響または納税者や徴税者の便宜などからいつて税制の根本的な改正をたびたび繰り返すということをできる限り避けた方が良いということ、また税制は直接税、とりわけ個人および法人に対する所得税をもって国の財政における歳入の確保の根幹とすべきものであり、それゆえ、所得税および法人税制を確固たる基礎におくべきであるということにあった⁹³。そして、法人税制については、「法人の利益は株主の利益であるという見地を徹底することによつて、法人の課税と、株主の所得税の課税とを一体として見る考え方に立脚した改正」⁹⁴が行われたのである。したがって、法人

税の課税原理である法人擬制説では、法人には租税の負担能力がないという立場をとっているので、歳入の確保のためには、法人が構成員に分配するための利益を獲得する力、つまり所得税の課税所得を生みだす力をもっているという点が、法人税法が課税対象とする法人の選定にあたっては重要であると考えられる。このような観点に立てば、歳入の確保にとって適切な法人は、法人のうち最も数の多い、構成員に分配するための利益を獲得する目的をもつ営利法人である⁹⁵と考える。上述した内容を踏まえると、法人税法は、営利法人を基軸に据えているので、公益法人に対して課税していないと解することができる。

次に、法人税法が公益法人の行う収益事業に対して課税することとする根拠である。

上述したとおり、シャープ勧告においては、日本に恒久的かつ安定的な法人税制を作ろうとしたときに、法人擬制説の立場から組み立てたということである。一方で、公益法人に対して収益事業課税が創設された経緯のなかで「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つて、公益法人の行う営利的事業は本来の事業遂行を賄つてなお余りある段階に至ると、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いえる」⁹⁶と指摘している。しかし、この指摘は、法人擬制説に基づいて公益法人の行う収益事業に対して法人税を課することで解決

⁹³ 平田・前掲注(10)22-23頁参照。

⁹⁴ 平田敬一郎「税制改革の基本方針」大蔵省ほか監修『新税詳解—転換期にたつ会社企業・個人事業・勤労者の指針』（大蔵財務協会、1950年）11頁。

⁹⁵ 令和元年度分の法人数は275万8,420社である。

組織別法人数は株式会社255万9,561社、合名会社3,343社、合資会社1万3,540社、合同会社11万3,196社、その他6万8,780社で、組織別法人数の構成比を見ると、株式会社が全体の92.8%を占めている。国税庁「令和元年度分会社標準調査」参照。

⁹⁶ 雪岡・前掲注(21)266頁。

することはできないのである。それでは、法人擬制説の捉え方を変えてみてはどうであろうか。日本に恒久的かつ安定的な法人税制を作る目的は、歳入の確保のためである。歳入の確保のための法人擬制説の観点から見ると、営利法人が公益法人の行う収益事業と同種の事業を行うことによって利益が発生した場合、その利益を構成員に分配することによって所得税による歳入を確保することができる。だが、その反対に、公益法人が営利法人の行う事業と同種の事業を行うことによって利益が

発生した場合、その利益を分配する構成員が存在しないため、所得税による歳入を確保する機会を失うことになる。それゆえ、法人擬制説に基づく税制は、歳入の確保のために課税要件を定めることを法人税法に要請しているのである。その要請から、公益法人の行う収益事業を営利法人が行っているのであれば確保することができたであろう所得税による歳入の代わりとして、法人税法は公益法人の行う収益事業に対して法人税を課税していると解することができる。