

第 5 章

収益事業課税の変遷

01

明治以降の法人への課税

明治初期の税制は、旧幕時代の年貢（地租）、小物成、課役に分類できるが、新税と旧慣とが入り混じっており、1,513種の税目があったと言われる。

また、法人の概念はなく、個人及び共同経営であった。法人に関する法整備は整っていなかったが、明治9年には、収益課税ではないが会社税として米商會所税（米取引）、明治11年には国立銀行税・株式取引所税・横浜洋銀取引所税が登場している。

明治初期の財政は、地租（年貢）及び酒造税で約9割を占めていた。

これ以後の主要な税制の変遷は、次のとおりで、法人に対する課税は、現在の事業税（地方税法）と現在の法人税の二本立てである。

明治20年

所得税の創設

個人が納税義務者。利子、配当、給与、事業の収益が課税標準

明治30年

法人を含む課税として営業税を創設

対象は、製造業、物品販売業、銀行業等を営む個人及び法人。資本金額、賃貸価格、請負金額等を課税標準とするいわば外形標準課税。「土木請負業」、「労力請負業」も対象に含まれていたとされている。

明治32年

法人の収益に対する課税として所得税法の改正

第1種所得税として、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額に税率2.5%で、法人課税を開始。なお、第2種所得税は、公社債の利子、第3種所得税は第1種、第2種以外の所得。

なお、民法が明治29年、商法が明治32年に成立している。

大正15年

営業税を営業収益税の税目に改正

課税標準を純益に変更。法人は、営利法人全部が対象。個人は物品販売業など19業種の営業が対象。法人にとっては、第1種所得税とこの営業収益税の二重課税となった。

昭和2年

会社は「合名」、「合資」、「株式」、「株式合資」、「相互」であり、全国に49,982社あった（「有限

は、昭和 15 年に登場する)。民法による公益法人は存在していたが、非課税となるべきことを認められて課税がないため、税務統計には登場していない。

昭和 15 年

法人税法創設

所得税より独立し、各事業年度の所得に対して 1.8%、資本に対して 0.15%を課税。

営業収益税の税目を営業税に変更：法人は、純益のほか精算純益も課税対象とされた。個人は、営業の種類が 28 に拡大されている。税率は、法人、個人とも純益の 1.5%。法人は昭和 23 年、個人は昭和 21 年まで続いたが、その後、税目を事業税に変更して地方税に移管された。

02

シャウプ勧告

戦後、出されたシャウプ勧告は、「非課税規定の排除」の項を設け、「(略) (非課税法人等の統計資料を示し) 本調査によると日本における法人の相当数が法人税を全く免除されていることが明らかとなる。これらの非課税法人の多くは民法第34条の規定によってその非課税となるべきことを認められているが、(略) 多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し、一般法人ならびに個人と直接競争している。もし利益がなかったとすれば、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ならない。(略) 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さらに拡張するか、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。しか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的ないし全く無価値なものである。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。ここにおいて注目すべきことは、改正地方税法第63条は法人税を免除されている一切の法人には事業税を免除しているが、収益を目的とする事業からの収入は、これを免除していないことである。この所得に対しては事業税が賦課されるのである。(略)」としている。

03

昭和25年の法人税法改正による
収益事業課税制度創設

シャープ勧告を受けた昭和25年の法人税法の改正により収益事業課税制度が創設され、昭和22年に、名称を事業税に変更して地方税に移管された営業税法の課税対象であった29の事業が、そのまま収益事業（特掲事業）として法人税法施行規則第1条の2第1項に規定された。これと同時に、法人税法取扱通達（昭和25年9月25日直法1-100以下法基通という）も発遣された。

コンメンタール法人税法第一巻沿革昭和25年（第一法規）76ページ以下に記載されている大蔵省主税局調査課「所得税・法人税制度史草稿」によれば、この収益事業課税制度の創設について、次のように述べている。

「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じるに至った。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、また公共性の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じ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。（略）」

なお、「法人税法」（国税庁税務講習所 昭和25年4月）65ページ以下にも、ほぼ、同じ文章が記載されている。

このように、収益事業課税制度の創設の際は、シャープ勧告が指摘した事業税の29の課税事業が、そのまま採用された。その理由は当時の解説書にも明確には述べられていないが、事業への課税という点から、課税対象の事業を明確化し限定列挙する必要があることに加えて、この29の事業が、法人税と事業税の二重の課税を行うことが容認される営利事業の典型であったという点があるのではないかと推測される。

つまり、「競合する営利法人との課税の公平性を目指すべし」というイコールフットイングの完全な実現を目的として、競合する事業を網羅しようとしたものではない。

この29の事業には、保育や教育（学校経営）など、公益性の高い事業は含まれておらず、その後、

現在に至るまで収益事業に加える法人税施行令の改正が行われなかったため、現在でも、これらの事業は課税の対象ではない。

なお、この収益事業課税制度の創設の際に、「29の課税事業に該当しても、その事業に従事するものの半数以上が、身体障害者、生活扶助を受ける者で、かつ、当該事業がこれらの者の生活の保護に寄与しているものは、収益事業から除く」旨が、法人税施行規則第1条の2第1項の特掲事業の列挙の前に規定された。この規定は、現行の法人税施行令第5条第2項第2号の特定従事者の特例に当たる規定である。「法人税法」（国税庁税務講習所 昭和25年4月）72ページには、「これは身体障害者及び生活扶助を受ける者は、本来国家が保護すべきものであるが、国に代って財団法人等がこれらの者の生活の保護のために特に事業をなしているのであるから、これに課税することは妥当でないと認められるためである。」と説明されている。十分な検討を行わない中で、29の事業を収益事業として規定したため、その結果、こうした生活の保護を目的とした事業までに課税されてしまう事態を避けるために、この規定が同時に設けられたと推測される。こうした収益事業課税制度により発生する適切でない課税を避けようという点は、次の請負業に関する非課税事業の基本通達の発遣と同様の趣旨と考えられる。

04

収益事業課税制度創設における請負業

請負業は、次のように規定されてきた。

明治30年

営業税を施行

いわば外形標準課税であり、24の事業が対象で「土木請負業」、「労力請負業」が含まれていた。

昭和2年

営業税を営業収益税に改正

純益が課税標準。個人は19の事業が課税対象で請負業が含まれている。

昭和15年

営業収益税を営業税に改正

個人は28の事業で請負業も対象となっていたが、「大体に於て商法に所謂『作業又ハ労務ノ請負』（商502⑤）並びに『他人ノ為メニスル製造又ハ加工ニ関スル行為』（商502②）を主とするものである」（北島武雄述「営業税法」（昭和17年）74ページ）とされているように、商法にいう営業的商行為を想定していたようである（公益法人の税務（令和元年版）若林孝三、鈴木博（一財）大蔵財務協会）。

以上の経緯を経て、昭和25年の収益事業課税制度創設では、請負業は29の特掲事業の9番目に含まれている。しかし、収益事業課税開始の時点で、公益法人等においては、本来、行政事務として実施されるべき検査、検定等の事業（以下、「行政の代行事業」という）などが実施されているという事実があった。行政の代行事業などは、それまでの「作業又ハ労務ノ請負」や「他人ノ為メニスル製造又ハ加工ニ関スル行為」といった営利法人が行ってきた事業ではなく、営利法人や個人では実施されることがなかったものである。

このため「それらの検査、検定等の事業は、請負契約によるものであったとしても、請負業には該当しないこと」（課税しないこと）という規定が、収益事業課税制度の創設と同時に発遣された取扱通達に設けられている。こうした非課税規定は、本来、施行令（当時は施行規則）において規定されるべきであるが、制度の創設の際に取扱通達で規定したため、その後の改正を経て、現行の法基通15-1-27まで、通達による非課税規定が存在している。こうした請負業に関する法令、通達の変遷について、詳しくは第2部第5章 論点32から論点35に記載している。

05 その後の特掲事業の追加などの経緯

ここでは、特掲事業に関する法人税施行令の主要な改正と、その理由を時系列で説明する。

収益事業課税制度は、公益法人等の本来の公益的事業と、それを支える資金を生み出すための事業を区別せず、「本来の公益的事業であっても特掲事業に該当する事業は、税法上の収益事業として課税する」として、事業の区分によって課税事業（特掲事業）と課税対象外の事業を区分する制度として創設された。ただし、課税事業の規定の中に、非課税とする事業の規定（非課税規定）が多く含まれている。

このため、新たな個別の公益性に配慮して「①非課税とすべき事業として積極的に特掲事業に非課税規定を追加する」、引き続き公益性が高いとして「②課税事業であることを継続するために特掲事業に追加しない」、競合性の発生などのあらたな事情から「③課税すべき事業として特掲事業に追加する」という、三つのパターンでの法人税施行令の改正が繰返されている。

改正の原因となった公益性や競合性を明確にしたいと考えて、政令改正の理由を把握するために、昭和38年から平成31年までの改正については「改正税法のすべて」、それ以前は、改正時の業界誌の記事によって調査を行った。しかし、法人税法全体の中での収益事業課税のウエイトが小さいため、詳しい改正の理由が書かれてはいなかった。

昭和32年（1957年）

「不動産貸付業」、「医療保健業」、「技芸教授業」を追加

追加の理由は「最近個人事業を公益法人に切り替えるという傾向もあらわれて、課税上かなりの弊害を生じるようになったので、今回公益法人の収益事業の範囲を拡張し、次の事業を収益事業に追加した」と記載されている（税経通信臨時増刊12（6）60ページ 1957年）

昭和38年（1963年）

「請負業」に「事務処理の受託を行う事業を含む」という括弧書きを追加

改正の理由などについては第2部第5章 論点33で説明している。

昭和40年（1965年）

「不動産販売業」を追加、「請負業」に実費弁償の事業を非課税とする規定（現行の法令5①十イ）を追加など

「改正税法のすべて」には、「不動産販売業」を追加した理由は、「土地の売買を営むことにより相当額の利益を挙げている公益法人があるため、一般の不動産販売業者との権衡を図る」ため、と記載されている。特定法人（行政と一体となって地域開発等を行っている一定の法人。法令5①二イ）が行う不動産販売業は適用除外。

「請負業」の改正については第2部第5章 論点34で説明している。

その他の改正では、法人税法の全文改正に伴い、収益事業の規定も法人税施行規則から法人税施行令 5 条に改正され、条文の文言の点検、整備がなされたようである。例えば、昭和 32 年に追加された技芸教授業で、「学校教育法第 1 条の学校・・・各種学校において教育として行うもの・・・」とされていた規定が、「学校教育法第 1 条の学校・・・各種学校において行われる技芸の教授で・・・」に変更されているが、これは、この条文の文言の点検、整備によるものではないか、と推測される。この技芸教授業の改正自体、「改正税法のすべて」に記載されていない。

以下、特に記載がない場合は、各年の「改正税法のすべて」に基づいている。

昭和 41 年（1966 年）

「請負業」に、土地改良事業団体連合会が会員に対して行う土地改良事業（現行の法令 5 ①十口）、特定法人が農業者団体等に対して行う土地の造成などの事業（現行の法令 5 ①十八）の非課税規定を追加

土地改良事業の非課税については、土地改良事業団体連合会の「会員のためだけのものではありませんから」と書かれているので、営利法人との競合性がないことを理由にしたものと考えられる。土地改良事業団体連合会は昭和 32 年の土地改良法の改正によって認められ設立が進められ、土地改良事業に関する調査研究、情報提供などの事業を行ってきたが、昭和 38 年の「事務処理の受託を行う事業を含む」という括弧書きの追加により請負業に該当することとなったため、土地改良事業という行政の行う公的事业の代行という事業内容から、非課税を明確にするために、あえて、非課税規定の追加を行ったものと推測される。

地方公共団体が実質的に管理する特定法人（法令 5 ①二イ）は、不動産販売業にも非課税規定が設けられているため、農業者団体等に対して行う土地の造成などの事業も、行政の行う公的事业の代行であるという公益性から非課税規定を追加したのではないかと推測される。ただ、土地の造成は、営利法人が実施する典型的な請負業に該当して競合性が考えられることから、理由は記載せず、公益性に触れなかったのではないかと推測される。

昭和 43 年（1968 年）

「不動産貸付業」の範囲に工場、倉庫などの貸付けを含めるとともに、新たに「駐車場業」を追加
改正前は、駐車場業のうち、寄託を受けて保管するものは倉庫業として取り扱っていた。

昭和 46 年（1971 年）

「不動産貸付業」について、課税対象となる貸付けの範囲を限定する従来の方式を改め、特定のものの以外はすべて課税対象とすることに改正

「不動産の貸付は千差万別なので貸付の目的を一つずつ検討して収益事業に該当するかどうかを判定するのは税務執行上も適当でない」ため。この改正により墳墓地の適用除外が明記された。

昭和 49 年（1974 年）

「不動産貸付業」について、一定の低廉な対価による住宅用地貸付業を適用除外
競合性がないため。昭和 46 年の改正の際に適用除外事業に含まれていなかったためと考えられる。

昭和 50 年（1975 年）

特掲事業関係ではないが、法人税施行令 5 条 2 項の非課税規定の特定従事者に、65 歳以上の高齢者と母子家庭の母が追加された。

昭和 51 年（1976 年）

「信用保証業」を追加

「近年に至り公益法人等の中に信用保証業を営みこれにより巨額の所得をあげるものが現れるに至り、金銭貸付業とのバランスの上からも、公益法人等の所得の原則的非課税の趣旨の上からも適切ではないと判断されるにいたった」ため。保証料2%以下は適用除外。

昭和53年（1978年）

「技芸教授業」の範囲に「公開模擬学力試験を行う事業」を追加

昭和56年（1981年）

「技芸教授業」の範囲に「着物着付の教授業」及び「小型船舶操縦の教授業」を追加

「不動産貸付業」で、従来は非課税とされていた公共法人と公益法人等に対する不動産の貸付けを課税対象に含める改正：「旅館業」で、従来は非課税とされていた「簡易宿所営業」を課税対象に取込む改正

「最近、公益法人等の営む事業が一段と多様化し、一般法人の営む事業と競合する場面が各方面で見られるとの指摘があることから、収益事業の範囲の見直しを行った。」

昭和59年（1984年）

「席貸業」で、国などへの席貸しその他特定のもの以外は、すべて収益事業として課税することに改正

「技芸教授業」で、絵画、書道、写真、工芸又はデザイン（レタリングを含む）の教授を行う事業、入学試験又は補習のための学力の教授を追加。「無体財産権提供業」を追加

「最近、公益法人等の営む事業の内容が多様化してきているところから、従来からの収益事業とのバランスにも配慮しつつ」改正された。

平成6年（1994年）

「医療保健業」の範囲に、献血による血液の採取及び供給事業（血液事業）を追加

ただし、血液事業を唯一行うことができる日本赤十字社は医療保健業の適用除外なので、実際に課税される例はない。

これは、具体的には課税事業が発生しないのに特掲事業（課税対象事業）への追加が行われるという例であるが、その理由は書かれていない。

平成11年（1999年）

「請負業」に、土地改良事業団体連合会に関する非課税規定（現行の令5⑩十口）に、国等から委託を受けて行う事業を追加

理由の記載はない。

平成14年（2002年）

「請負業」に、私立大学の行う一定の受託研究の非課税規定を追加（現行の令5⑪十二）

「公益性の高いと考えられる当該研究収入を」課税事業から適用除外することとされた、と記載されており、適用除外とした理由が公益性であることが明記されている。

この非課税規定は、私立大学が製薬会社の委託を受けて実施した治験事業に関する裁判（東京地裁H15-05-15判決）を契機として改正が行われたものである。このことは、昭和56年（1981年）に請負業に関する基本通達が現行の法基通15-1-27に改正され、「他の者の委託に基づいて行う調査、研究、情報の収集及び提供」事業が、請負業に含まれる「事務処理の委託を受ける業」に該当する事業として明示されてから20年を経て、行政からの委託事業ではない、民間同士の委託事業が請負業に該当するという社会的通念が成立したことを示している。請負業に該当するという社会的通念が成立したから、公益性のための非課税規定を設ける必要が出てきたのである。

平成 20 年（2008 年）

「公益社団法人、公益財団法人が公益目的事業として行う事業の適用除外」の追加と「労働者派遣業」の追加

公益法人制度改革に伴って、この公益社団・財団に関する非課税規定が法人税施行令第 5 条第 2 項第 1 号に追加され、実施している事業が特掲事業に該当するとしても、その公益社団・財団の公益目的事業に該当する場合は、課税されないこととされた。これは収益事業課税制度の創設時に、個別の公益法人等のそれぞれについて「公共性の強弱を判定することは事実上不可能」であるとして断念した点が、一部、実現したものといえる。

「労働者派遣業」の追加については、労働者派遣法に基づいて一定の制限の下においてのみ許される労働者派遣業について、「公益法人等においても（営利企業と）同様に労働者派遣業を行っている実態が見受けられること、経済活動として類似する一面を有していると考えられる請負業や周旋業が収益事業とされていることとのバランスから」追加された、と記載されている。

平成 29 年（2017 年）

「請負業」の「私立大学の行う一定の受託研究の非課税規定（法令 5 ①十二）の条件を改正。

コンメンタール法人税法第一巻沿革平成 29 年（第一法規）679 の 3 ページでは、「平成 14 年に公益性の高い受託研究を適用除外とした趣旨を担保するために、状況の変化に対応した条件の変更を行った」旨が記載されている。

06

まとめ

以上の特掲事業の改正の経緯から、次の点が言える。

1 改正は、事業について行われていること

改正は、すべて具体的な事業の特掲事業への追加や非課税規定の追加である。決して、何らかの契約形態などが改正の内容になっている訳ではない。このことは、収益事業課税制度は「事業を課税対象、課税対象外の判定基準としている」という基本的な原則（以下、業としての該当性論という）からして当然である。

2 政令の改正は頻繁に行われていること

特掲事業に関する改正は、毎年と言ってよいほど行われており、技芸教授業への対象事業の追加などの具体的な改正も、頻繁に行われている。したがって、高齢者や障害者に対する福祉サービスの利用者との契約化という非常に大きな制度の改正に対して、それを課税事業とすべきであれば、その時点で法人税施行令の改正を行うことは難しいことではなかった、と考えられる。

例えば、「労働者派遣業」の追加は、昭和60年に成立した労働者派遣法から20年近くたった平成20年になって行われており、追加された背景には、次のような事情があるのではないかと推測される。

平成20年当時、請負業と称して労働者派遣業の脱法行為が行われていたことが社会問題となったため、税法で労働者派遣業を請負業もしくは周旋業と判定して課税していたことが問題になったのではないかと。追加されて特掲事業となった労働者派遣業でも、労働者派遣法による届出の有無は事業の該当性に関係しない、つまり、労働者派遣法に従わない違法な労働者派遣事業も特掲事業としての労働者派遣業に該当することとされている。これは違法行為も課税するという税法の実質主義に基づくものと考えられるが、税法が労働者派遣事業を請負業という脱法行為の典型的な事業名と同じにしていることが社会的に問題とされたものと考えられる。請負業のままとした場合、税法では、違法な事業が原則であって、適法な事業が違法事業の一部とされることになるため、労働者派遣事業を特掲事業にすることにより、適法な事業が原則で、違法な事業も例外的に課税事業として含む、という形式にすることが必要とされたものと考えられる。

こうした社会的な批判への対応を目的としても特掲事業の追加の改正はなされているのである。労働者派遣業の脱法行為に関しては、平成20年2月に国会で取り上げられ、同じ、平成20年の税法改正に取り入れるというスピーディーさである。

また、この労働者派遣業の追加の改正は、契約内容の適法性などの法律的側面によるのではなく、労働者派遣業という業の社会的通念により事業の該当性を判定するという「業としての該当性論」が税法の正しい解釈であることを示しているといえる。

3 個別の公益性が非課税規定の追加の理由であること

つまり、一定の事業を非課税とすることにより課税の負担を無くして、その事業の推進、拡大を支援するという租税政策が、イコールフットイングによる課税の公平性の確保に優先されているということである。これは、税制が経済政策の重要な一環を占めていることから当然である。ただし、その是非は、納税者である国民の代表である国会での議論によって決定される必要がある。法人税施行令の改正は、これに準じた手続きであり、この法人税施行令の改正手続きを踏まずに、課税庁の決定である通達によって、事業への課税の要否が決定されてはならない。この点については、第2部第5章 論点1の租税法律主義で説明している。

公益性の持つ重要性については、各年の「改正税法のすべて」の記載から、読み取ることができる。

平成12年から平成16年までの「改正税法のすべて」では、特掲事業の改正の説明に「この場合の収益事業とは、・・・具体的には、政令で33業種が定められています（法令5）。なお、法律に基づいて行われる公益性の高い事業等はこの対象範囲から除外されています」という説明が記載されていたが、平成20年の「改正税法のすべて」では、「ただし、法令等において営利企業の参入が予定されていない、利益が生じないと見込まれるなど、営利法人と競合関係にないと認められる事業は、除外されています」という記載に変更された。つまり、公益性に触れずに競合性の有無だけが除外の理由として記載されたのである。これは平成20年の公益法人制度改革に伴って、業種にかかわらず公益社団・財団の公益目的事業と認定された事業を一律に非課税とする規定が、平成20年の法人税施行令改正（法令5②一の追加）により採用されたことによるのではないかと推測される。つまり、「公益性により適用除外とする事業は、公益財団、公益社団の公益目的事業だけである」としようとするための配慮である。しかし、この法令5②一の追加に伴う特掲事業の非課税規定の廃止は、一切なされなかった。そして、その後の平成29年（2017年）に「請負業」の「私立大学の行う一定の受託研究の非課税規定（法令5①十 二）の条件の改正が行われたことに示されるように、個別の公益性の観点から、事業により課税対象、課税対象外を区分する収益事業課税制度の原則は、そのまま、維持されている。また、保育や教育などの公益性の高い事業は、昭和25年の制度開始以来、特掲事業への追加の改正は一切なされず、課税対象外が継続している。このことは、上述の「なお、法律に基づいて行われる公益性の高い事業等はこの対象範囲から除外されています」という原則が、現在でも活きていることを示している。

🔍 参考資料

営業税等（事業所得の区分も）

国税庁統計年報書第100回記念号 大蔵財務協会昭和52年によった。

「法人税法」国税庁税務講習所（前尾繁三郎著「新しい法人税の話」を転載して作成。池田隼人大蔵大臣の「序」がつけられている）昭和25年4月

