

會學濟經學大國帝都京

# 叢論經濟

號一第 卷五十二第

行發日一月七年二和昭

## 論叢

公益團體の課税 . . . . . 法學博士 神戸 正雄

マルクスの農業労働者に関する見解 . . . . . 法學博士 河田 嗣郎

ミルのエソロヂー論 . . . . . 文學博士 米田庄太郎

## 時論

上海中立に關する一考察 . . . . . 法學博士 末廣 重雄

## 說苑

宗門人別改制度の沿革 . . . . . 經濟學士 菊田 太郎

工業分布論に關する文献 . . . . . 經濟學士 黒正 巖

## 雜錄

精神労働者と獨逸所得税法 . . . . . 法學士 沙見 三郎

獨逸都市に於ける乗合自動車交通 . . . . . 經濟學士 山口 信男

スミスとリストの經濟發達階段說 . . . . . 經濟學士 上田藤十郎

京都帝國大學經濟學會大會記事

## 法令

國債整理基金特別會計法中改正・不良住宅地區改良法・土地貸賃價格調査委員會法・土地貸賃價格調査委員會法施行規則

# 經濟論叢

第二十五卷 第一號

(通稱第四百四十五號)

昭和二年七月發行

## 論叢

### 公益團體と課税

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 租税主體としての公益團體 (一)公益團體の課税宥恕の理由及制限(A)其の理由(イ)公共職分の補充(ロ)財政上の得策(ハ)公共團體に比し勝る可能性(B)其制限(イ)團體の限定(ロ)財産及收入種類の限定(ハ)租税程度の限定(ニ)公益團體課税宥恕の實際及批判(A)其實際(イ)直接の課税宥恕例(ロ)間接の其れ(B)其批判(イ)直接課税(ロ)間接課税)

第二段 課税權者としての公益團體 (一)公共團體の準税及寺院税(A)公共團體の準税(B)寺院税(ニ)公益團體の分擔金(A)其名義(B)其配分原則)

結論(全文の要旨)

## 緒言

公益團體と課税とに就いては、從來主としては此團體に對する直接間接の免税に於て、問題とされて居るが、併し此團體自らが課税權を有ち、其團體員に對し課税を爲すといふ關係があつて、此關係が動もすると閑却されて居る。隨つて此についての説明を爲すのは無意味でないし、更らに公益團體に對する課税の方面からいふても、當然考慮すべき事柄にして、我邦の立法に於ては、不問に附し考慮を怠つて居ると思はるゝものがあるに就いては、之についての注意を喚起するの無意義ではないと思ふに因つて、敢て茲に之を披瀝して見やうと思ふ。

## 第一段 租税主體としての公益團體

### (一) 公益團體の課税宥恕の理由及制限

#### (A) 公益團體課税宥恕の理由

(い) 公益團體は國家及其他の統治團體及其他の公共團體の公共的職分を補完する重要ある團體なりといふ事——公益團體といふのは、公益を計る團體であり、出捐者たる者の利益よりも、むしろ一般人の利益を計る團體といふのであり、社會全般の文化又は福祉を進捗せんとするものであり、學問技藝宗教教育慈善公衛生等の目的を有つた團體といふことになる(註二)。此の如き團體の行ふ所のものは、統治團體又は其他の公共團體に於て行へば行ひ得る所のものであり、後者の

全く行はないか又は其の之を行ふことの不十分なるに於て、前者が之を補完して行ふのである。即ち前者が之を行ふのは、全く後者を補助する所以であり、此點に於て前者は後者と齊しく重要なものである、此の如くに重要な公益團體には課税を宥恕するのも決して不當ではない。後者を免税することが認めらるゝ以上は、前者をも宥恕して良い(註二)。

(註一) ミルプトは、公益は利己に對立するものであり、其は、企業が直接に一般に役立つべく定められ、且つ事實上役立つ處に存する。一般といふ事の要素は、各の法律上及事實上の制限を排除することを意味しない。唯だ一定の人(家族、一工場、労働者の如き)への制限のみを排除する。公益行爲の表はるゝ處としては、學問技藝宗教教化慈善公共衛生等が考察に來るといふて居る。

(註二) ミルプトは、寺院、慈善及公益團體の受くる租税の免除及軽減は、國家目的を補完する此者の目的よりして辯護せしめるといひ、ブアイフアーも、一定の財團及社團は其目的が國家活動の補完的のもので其爲め此等のものが多くの國にて免税を受くると爲し、ラウも社團及財團にして其目的が大に國家目的に適應し其爲め特段なる宥恕及補助を値するものがある<sup>2)</sup>と爲す。

(ろ) 公益團體を宥恕するは之に課税するよりも國家に取りて財政上得策なりといふ事——此公益團體の爲す所のものが其の時其處の事情として一般公共の爲めに必要有益なるものとすならば、此公益團體が無く、此が活動しなかつたとすれば、國家又は少くとも其他の公共團體にて之を行はなくてはならぬ。其爲めには自ら此者に於て經費を要し、隨ふては租税又は少くとも準税を取らなくてはならぬ。そして國家等が之を行ふ爲めに取る税額は、公益團體に對して課税せら

1) Mirbt, Grundriss des deutschen und preussischen Steuerrechts. S. 98.  
2) Mirbt, ebenda. Pfeiffer, Staatseinnahmen. II. S. 39. Rau, Fw. 5 Aufl. I. S. 406.

るべき額よりは何としても大いものとならざるを得ぬ。此の如きは全く不得策のことであつて、むしろ此公益團體に課する税を免じて、盛に彼をして活動せしめ、以て國家自らの施爲のための税を取るの必要なからしむるのが選むべきである。つまり公益團體が本來、税によりて行はるべきものを行つて居るのだから、其からして税を取るのは過ぎて居るといふことを得る。其から税を取るが爲めに公益團體の發達を抑制するものとすれば、其は財政上には一を取つて十を失ふといふやうな不得策な結果になる。之を免宥するのが得策といふことになる(註三)。尤も之から税を取つても彼の公益團體が免税する場合と同じだけに發達するといふならば、此よりして税を取るのが得策だともいへるであらう。併し實際、税を取つたならば、之を取らざると比しては可なり強く其發達を抑制するであらうし、其から税を取るといふても、そんなに大な税率を課する譯には往かず、結局、取るよりも多くを失ふことに歸着するであらう。

(註三) 此事は諸多の學者が認める。即ち例之、ブアイファートは、人は、此等の團體が之なければ國家自ら爲したるべき仕事を行ひ、其團體に材料が不十分であれば國家が之に補助を與ふるか、左もなくば國家自ら其活動を引受くるの義務あることになる。隨ふて一方に此等の團體に對し租税を課して其から或物を取り、而かも他方、交付金の形で直ちに再び此等の團體に其を與ふるのは愚なる事だといふと説いて居り、ベルギウスも、財團等が其固有の財産又は固有の收入を有つときに、國家の歳入は恐らく其だけ小さいことを得る。そして此事が財政上無意味でない。何となれば國家は經費を節約するを得るからといひ、ラウも、財團には免税原則が適用されるべきだ。其の目的の爲めの支出を課税によりて制限することは、各の納税

義務者を課税すると同一結果となるから。……其或ものにては彼が十分なる固有収入を缺くときは、國庫が之に材料を補給しなくてはならぬ。又他のものにては彼の供するものが大に公行的であつて、之が成果を租税によりて決めることは得策でないといふて居り、ジェンセンも、彼等（私立學校、學術的宗教的及慈善的團體）の活動は公的性質を有ち、其の或ものは、私人が隨意に之を爲さなかつたなれば、國家によりて行はれたるべきものである。國庫の見地からして、此等の制度及其財産に於ける税の要求を止めることが、彼等が課税されたならば恐らくは止めたるべき此等の制度の一部を行ふよりも費用を節約する所以であると爲し、ヘツケルも、私立の財團は此が其働きによりて國家に經費を節せしむるときに又之を節せしむるだけに租税特典を受くといふて居る。尙ほホルムスに依ると、米國裁判所は、慈善、宗教又は教育機關に屬する免稅を、此が政府の負擔を節するといふ理由の上に辯明したといふ事である。<sup>3)</sup>

(は)公益團體が公共團體よりもより良く公的任務を果たす場合ある事——若も公的公益的任務をば、國家又は其他の公共團體の方が、公益團體よりもより良く充たすといふならば、公益團體に之を任かせずして、専ら公共團體にて之を行ふたら良いともいへる。併し實際此任務の少くとも一部は公益團體に任かした方がより良く往くといふ事がある。其れだけにては公益團體を存立せしめ、又其を免稅するのが當然だといふことにもなる。何うして、さうかといふと、公的任務によりては政府にして初めて出来るといふ事もあるが、併し教化事業社會事業などになると、間々、政府の役人の手では官僚的に行はれて甘く行届かず、私人が己の生命を掛けた仕事として懸命に遣るときに、甘く往くといふ事があり得る。又之に使はるゝ資金にしても人が、租税として擔ふのであれば、あまり進んでも出さないが、私營の事業であり、自分達の仕事だといふ

3) Pfeiffer, a. a. O. S. 39. Bergius, Fw. S. 54. Rau, a. a. O. S. 406. Jensen, Public finance. p. 173. Heckel, Fw. I. S. 168-9. Holmes, Federal income tax. 6 ed. p. 367-8.

ときに、全き持つ物を投げ出しても厭はぬといふやうな事があり得る。だからして此種の事業には可なりの程度まで、民間の公益團體に任かして良いのであり、其によりて公共團體の施爲よりもより良き成果が生じ得る。之を課税上宥恕するのは至當の事であるとしなければならぬ。

### (B) 公益團體課税宥恕の制限

(い) 宥恕さるべき公益團體の範圍の限定——公益團體が課税上宥恕さるべしといふのは、此れが凡べてのものを宥恕すべしといふことに解してはならぬ。公益團體といふても、其の公益的分子が微弱であつて、特に之に宥恕を與ふるに及ばぬといふ事もあるし、又特に時の事情によりては之を宥恕するときに、之が濫用せられて弊害の著しく現はれるといふ事があり、むしろ之に對しては課税をした方が得策だといふ事もあり得る。第一の例は、私立學校の一部のものに存する。私立學校は官公立學校に對して、良く往けば、極めて良い成果をも擧げ得る。公益上の功績は大なるものであり得る。けれども、中には不完全な教育を施して大なる金儲を爲し、其を關係者が種々の名義にて過當に配當するといふ事があり得て、營利會社よりもより多く不都合な、反公益的な事をするといふことがある。此の如きものには實は夫の宥恕は行はぬが良い。たゞ併し齊しく私立學校の中に就いて公益的なものと反公益的なものとを區別することが難く(註四)、強めて區別するときに不公平ともなり得るし、恣意的だといふ事にもなる。其れで此は實際の立法に際

しては、大體から判斷して課否を決し、例之、私立學校の大多數が公益的だとすれば之に宥恕の特典を與へ、あとは此が監督を嚴重にして反公益的のものなからしむるやうにするより外はない。第二の例は寺の如きに於て外國にて其例の少くない處であり(註五)、寺の如きものに免稅を廣げるといふと、人が其財産を寺のものとして爲し、其際實際にも其寺のものとするこゝがあれば、又單に名義だけを寺のものとして實益は私人が名義を作つて受くるといふ濫用も起る。寺や僧侶が其財力を以て政治を左右することゝもなり、其に至つては迷惑なことであり、それから其もつ財産の管理が拙いといふこともあつて政治上經濟上得策ならずといふこともある此の如きものに對しては政府として其を制しやうとしても制し切れず、寺が、あまり大な財産をもつて弊害が多くなれば、今度は之が免稅を廢止して、之に特別に重い稅をさへも課しなければならぬことにもなり得る。之と同時に見様に依ると、單なる私的の團體でも、其は營利團體であつても、否な個人でも、忠實に其々の仕事に當つて居るとすれば、此は公益に適ひ、公益的なものであるから、齊しく課稅に於て宥恕するのが至當ではないかともいはれ得るが(註六)、併し其處まで議論を進めては極端であり正當でない。さうなれば免稅があまりに多くなり過ぎて政府に於て必要な収入の得られぬ事となるといふ實際上の大故障があるばかりでなく、私的團體及私人の行動が公益に歸するといふても、其は直接且つ一次的には私益を計つて居るのであり、其が公益團體の如く公共



團體の施爲に代るべきものを爲すのではないから、之に對して團體員の義務として全體に對して負ふべき租税を宥恕するのは理由なき事としなければならぬ。

(註四) ジェンセンは、此の如き制度の活動の凡てのもの又は或ものが公共的性質か否かを決定することは困難だといふて居る。<sup>4)</sup>

(註五) ワルカーに依ると、一五一七年に獨逸の余き土地所有の三分一が財團の手にあつたといふが、此に至つては弊害である。ベルギウスは、寺院等の財産が必要且つ有益になるよりも多くなり得る。そして寺院の富むといふことは必要なことではない。又、或寺院の僧侶が富により持に土地所有によりて有力となり且つ國家權力よりも獨立となるといふことは得策でもないといふて居る。それから、ブアイフアーは、宗教團體が到る處、相續通税について行つた濫用はあまりに良く人の知る所だといひ、シエラーも、箇々の財團特に寺院が往々にして管理する大財産の投資といふことは、自由活動の能力ある小な資本投下ほどには國民經濟上、決して生産的に働くことは、出來ないといふて居る。<sup>5)</sup>

(註六) ジェンセンは、殆んど凡ての私的協會が公益と關係ある活動に従事すといふて居る。<sup>6)</sup>

(ろ) 宥恕さるべき財産及収入の種類の限定——一定の公益團體を其の公益に盡すの故に課税上有恕するとしても、彼の凡ての財産及収入に之を及ぼすといふことは必ずしも適當とせぬ。之を其一定種のものだけにとして宜しい。統治團體の収入や財産でも其營利的の關係にて存し又は生ずるだけでは之に課税する例もあり、之に相當の理由の存する所だとすれば、まして公益團體に於ける収入又は財産にても其が營利的のものとしてせられるだけでは免税せぬ方が良く、即ち其収入中、團體員又は特志者の分擔金又は寄附金にのみ免税する位に止めるのが選むべきである

4) Jensen, l. c. p. 173.

5) Walcker, Fw. S. 91. Bergius, a. a. O. S. 54-5. Pfeiffer, a. a. O. S. 321.

6) Schüler, Die Reichs-erbschaftssteuer. S. 89.

7) Jensen, l. c. p. 173.

8) 拙著、租税研究四卷、73. 以下、

(註七) 此の如きものは其が公益の爲めに用ゐらるゝばかりでなく、既に恐らくは一旦、之を寄附し又は分擔する人の處で其所得として租税を擔つたのでもあり、又假令此處にて免税が行はれたとしても、兎も角其は公益の爲めにせらるゝものではあり、又之が公益團體に這入る處で免税されたとしても、其爲めに夫の此團體に屬せしめらるゝ財産の如くに、逋税の方便となるといふやうな弊害は無くて濟むからである。

(註七) ロツシアは、財團の經濟の免税については、其協力員の分擔物より生ずる所得と、其自身の財産より生ずるものと間に、區別されなくてはならぬ。前者は通例一の新しい所得ではなく、當然に免税されなくてはならぬといふて居り、シエフレーも、相互連帶又は公益的の協會は、其會員の定款に依る分擔金につき所得税を免すべきである。何となれば此分擔金は租税學上の所得でなく、唯だ既に課税せられたる私人所得の共同の使用に外ならぬからといふて居る。が獨逸の現行法の如く寺院に對しての分擔金を公法的の性質のものとする處では、此が租税といふことになり(即ち寺院税)、之に對しては當然に國又は地方の税を課すべからずといふことになる。之につきコンラードは、公法上の法人は、其收入が一般國家的及公共的に役立つ私經濟的に收得されない以上は免税されるべきである。租税徵收の成果に再び租税を課することは國民經濟上、不合理だといふて居り、フェイスチングは、國家が地方團體等を、其の公の課徵物からの收入につき課税し得といふことは考ふべからざることである。同事が寺院團體及其他の公共團體並に凡べての協會につき會員の分擔金よりの收入についていへると爲し、ワルカーも、寺院の租税收入は國家よりして當然に課税されてはならぬ併し寺院慈善事業、財團學校等の土地及資本から生ずる所得は國家からして課税されなくてはならぬといふて居る。

(は) 有怒さるべき租税の程度の限定——公益團體には其公益の爲めに盡す功績から見て、公共

8) Roscher, Fw. 5 Aufl. I. S. 351. Schäffle, Steuern. A. T. S. 27. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 71. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 188. Walcker, a. a. O. S. 31.

團體と同等以上にも宥恕すべきものもありといふ事は、上にもいふ通りだが、併し又其に濫用の恐もあつて、名を公益に假つて私慾を充たすものもあり、又假令其にて公益のみが計られても其が國家等の施爲の妨害となるといふ事もあつて、其の公益の上に及ぼす影響は一様でない。隨ふて之を公共團體と同等に宥恕するのは至當ではなく、各箇の公益團體に就いて一々其公益に對する重さを審査して之が宥恕の度合々定めることが出来れば、之に依るも良く、之が出来ぬといふならば、大體に於ては公益團體は公共團體に比し、公益に對する重さの輕いものとして、其宥恕の度合を低くするのが至當といふことになる(註八)。

(註八) ジェンセンは、此の如き制度(公益團體)は、直接の國家の職分と同程度の公の統制には從はない。彼等の多くのものは、其運用に於て冗費多費となる傾あり、といふが、之を正しとすれば、其點からしても、彼等を公共團體と同等に租税を宥恕してはならぬといふことになる。けれども此は必ずしも然りとも思はれない。公共團體當局者の態度によりては、特に我國などの實際からいふと、公共團體の方が私立の公益團體よりも冗費多費の弊を多く持つて居るやうだ。

## (二) 公益團體課税宥恕の實際及批判

### A 公益團體課税宥恕の實際

(い) 直接の課税宥恕例——公益團體には一般に宥恕が行はれて居る所であり(註九)、特に我國に就いて見るも、所得税、戸數割は之に課せられない。所得税は其税法第十七條により明かに公益法人及寺院に對して免稅せられて居り、其の一切の所得に課税せられず、第二種所得の源泉課税

に依るものにては彼等が收める所得だといへば特に免せられることになる、そして公益團體の所得は獨逸でも免稅されて居るが(註一〇)、英米法にては若干の制限を附して之を免稅して居る(註一)。尙ほ我邦で資本利子税も當然に免稅せられ、地租は私立學校などには免せられ、地方税たる家屋税は公益上の事由あるものには廣く免稅せられ得ることになつて居り、登録税にては、寺院の敷地に關する登記、學校經營を目的とする法人の土地建物の權利の取得又は所有權保存の登記を免じ、寺院や公益法人が無償名義又は寄附行爲によりて所有權を取得したる場合の不動産の登記に一般の同種の場合よりも輕い率を適用して居る(普通千分四十五、此場合千分二十五)。消費稅は一般には特に之に對して免稅するといふことは出來ぬが、唯だ關稅に於て、慈善又救恤の爲めに寄附したる物品、官立公立の學校、博物館、物品陳列所其他の營造物、及私立の専門學校に陳列する標本又は參考品として輸入する物品を免稅して居る。消費稅が大體之に免稅されない事は何處にても一般のことである(註一一)。

(註九) ジェンセンは、國家を其職分の實行につき助成する私的協會の財産及所得を免稅するのは一般の實際である。私立學校、學問的宗教的及慈善的設備は通例課稅せられずと爲し、クラインウエヒターも、課稅一般原則の例外として一定稅の拂の義務の免除が法律上與へらるゝ、宗教的及慈善的の財團及協會を擧げて居り、ワグナーも獨立の寺院(學校も亦)、慈善財團などは一般に國稅にて、地方自治體と同様に取扱ふべきものと爲し、エーベルヒも、眞の免稅として、慈善及公益目的の爲めの財團、營造物、協會等の免稅を擧げて居り、ベラフェルデスも、租稅免除が國民教育、國民衛生、公共慈善等の利益

に於て與へらるゝと爲し、ヘツケルは、免税の特典は、通例、公の慈善、宗教、教育及其他の公益的の財團に限られ、假令公益を供しても私の財團は此の如き租税特典を受けないか、又は此が其働によりて國家に歳出を節せしむるときに、其れだけにて特典を受けるといひ、ブルーメンスタインは、瑞西では、通例、公益的及慈善的の營造物及財團を免税するといふて居る。<sup>10)</sup>

(註一〇) 我「得税でいへば其一部に屬すべき獨逸の法人税にては、公益又は慈善目的の法人、宗教目的の法人には之を課税しないことになつて居る。<sup>11)</sup>

(註一一) (I) 英國所得税にては、慈善團體には、(a) 此慈善事業から所有せられ占有せらるゝ土地につき、(b) 慈善目的の爲めの受託者により所有せられ、併し占有せられざる土地の地代及利益につき、(c) 慈善事業によりて占有せらるゝ土地につき、(d) 慈善目的の爲めのみで作られたる團體又は信託の所得の一部を成す配當等につき、(e) 此の如き所得の一部を成す或年利子、又は他の年々の支拂につき、(f) 或慈善事業によりて行はれた商賣の利益につき、免税せられる。尤も此慈善事業によりて行はるゝ商賣の利益は、商賣と關係した仕事が慈善の利益を授くる人によりて行はれ、且つ其利益が専ら慈善の爲めに使はるゝのでない以上は免税されない。そして此條件は、個人の受益者が彼等自らの爲めに、彼等の擧げたる利益を保留するときには充たされない。又た有料患者を取り、貸間を行ふ所の病院は、假令其利益を全く病院の維持の爲めに供しても、此利益につきては所得税を拂はなくてはならぬ。讀美歌本を出版し販賣して其賣上金を寡婦孤兒に分配する受託者も同じである。<sup>12)</sup> 其他學校寺院等にも免税が行はれて居ることはいふまでもない。

(2) 米國所得税では、宗教、慈善、科學、文學及教育上の團體を免税するのには、二の標準に合致しなければならぬ。即ち (a) 専ら當該前記目的の一又は數多の爲めに組織せられ且つ實行しなくてはならぬ。(b) 其所得の全部又は一部が私の株主又は個人の利益に役立つてはならない。といふのである。<sup>13)</sup>

(註一二) クラインウエヒターは、問題となる免税は、唯だ收税税、人税、交通税及直接消費税のみに關することを得るが、間接消費税は二の例外(關税と專賣)を別としては急税を受けずといふが、其通りである。<sup>14)</sup>

10) Jensen, l. c. p. 173. Klein-Schöcher, Fw. S. 108. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 119. Ebelberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 187. Hela Földes, Fw. S. 274. H. Eckel, a. a. O. S. 168-9. Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, I. S. 95.

11) Mirbt, a. a. O. S. 199.

(ろ) 間接の課税有恕例——公益團體の課税有恕といふことは、之に對する直接の課税に於て行はるゝのみでなく、之に向つて人々が寄附しやうといふのに就いて之を其人の課税所得より控除し、又は其につき免税することにより、公益團體としては間接に之を受くるといふこともある。

此の如きものは我國では所得税にては行ふて居らぬが、米國にては一定の限度内に於て所得税について行ふて居り(註一三)、其は瑞西(註一四)、濠洲(註一五)にも類似のものが行はれて居り、獨逸にては所得税に於て寺院税(我國でいへば寺院への寄捨金に當るべき)につき控除し、其法人税にては廣く公益又は慈善目的の分擔金の控除を認めて居る。<sup>14)</sup>そして諸外國にては必ずしも免税としない公益團體への贈與及遺贈(註一六)に對しては我邦の相続税は全部免税の恩典を與へて居る(註一七)。此外、我邦では登録税にて信託登記につき公益法人や寺院などが元來の受益者又は歸屬權利者たるべき普通率よりも輕い税率を適用し、印紙税にて慈善又は公共事業の爲めにする金員物件の寄附に關し人民から官廳又は公署に提出する證書に免税の特典を與へて居る。

(註一三) 米國法にては、慈善事業への寄附及分擔金は、納税者の純所得の百分十五を越へざるだけの額に、控除を制限する。尤も、課税年及之より前の十年間の何れの年にても、右の寄附及分擔金が各年の納税者の純所得の百分九十を超ゆるときは、課税年内に爲されたる此の如き寄附金及分擔金の全額について控除を許す。<sup>17)</sup>

(註一四) 瑞西の所得税では、二三の新しき税法にては、營業者に、彼が労働者及使用人の爲めの福祉制度への彼によりて爲されたる交付金を控除する。尤も此が獨立なる財團となることを要する。<sup>18)</sup>

12) Konstam, The law of income tax. 3 ed. p. 286. 292  
13) Holmes, l. c. p. 37.  
14) Kleinwächter, a. a. O. S. 108.  
15) Bierhke, Handbuch des Steuerrechts, S. 303.  
16) Mirbt, a. a. O. S. 203.

(註一五) 歐洲にては、所得税に於て、義務者が、人類、動物及植物の疾病の原因豫防又は救済についての研究の爲めに、或 權力に對して爲す所の寄附を課税所得から控除する。<sup>17)</sup>

(註一六) 公益上の目的の爲めの遺産は瑞西以外の國にては多くは課税せられる。例之、佛にては九%、白耳義五%、伊太利五%、西班牙〇・二%乃至一四%、丁抹六%乃至一二%、である。瑞西では多くの州にて公益上の制度には全く免稅するか、又は低率を課する。低率を課するのはゾロツルンが非視族者への一二乃至二四%に對し、此の如きものへ一・五%を課するが如し。併し又此は實に純然たる慈善團體のみならず、學問上の制度例之、圖書館學校等もが此特權を享受する。ベルン、サンガレン、シャーフハウゼン、チューリッヒは美術上の目的の爲めの遺産をも免稅する。宗教上の目的の爲めの寄附が瑞西では多くは、相稅から免稅せらるゝか、左もなくば頗る輕き率を課せらるゝ。<sup>18)</sup>

(註一七) 我國相続税法にては、公共團體又は慈善其他の公益事業に對し爲したる贈與及遺贈は課税價格に算入せずとあるから、公益事業への全部免稅となる譯だが、寺院は此公益事業に入るや疑問であり、其はむしろ立法者の意思にては之に入れて居らぬと解すべきである。

### (B) 公益團體課税宥恕の批判

(一) 公益團體の直接課税——に於て、今日我邦にて其の凡べての所得に免稅して居るのは過ぎて居る。此は其公益目的の爲めの寄附金分擔金收入だけに就いて認めるのが至當であつて、其持つ財産より生ずる收入にはむしろ課税するのが至當である。といふことは前にいふ所でも分る。のみならず之を免するときに、或人が名義を此に假りて脱税することにもなる。特に寺院の如きにては住職自身のと寺院のとの區別不明で此弊最著しい。之を防ぐのにも財産收入は課税すどす

17) Holmes, I. c. p. 886-7.

18) Blumenstein, a. a. O. S. 248.

19) Mills, Taxation in Australia. p. 247-241.

20) Bissegger, Die Erbschaftsteuer und ihre Bedeutung für Volkswirtschaft und Sozialpolitik, S. 41-42.

るが良い。之に課税するのは又寺などの財産のあまりに大くなり過ぐる弊害を防ぐにも足り、更には公益團體は公共團體に比しては宥恕の程度を低くして可なりといふの趣旨にも適ふことが出来る。尙又、此公益團體につきて寄附分擔金收入を免ずるとして、其濫用を防ぐ爲めに、其收支公表制を定めて、輿論の監督の下に立たしむるのが必要だと思ふ。

(ろ) 公益團體の間接課税——に於ては、今日、我邦にて相続税につき、公共團體及公益團體に對する寄贈を全免して居るが、此は公共團體に關する限りは異存はないけれども、公益團體に關するの過ぎて居ると思ふ。公益團體の方は公益の上に及ぼす影響、其重さも、公共團體に比しては大體低く小さいものとすべきであるから、此方は此寄贈なければ課せらるべかりし税率の半額度のものを課するとして可である。之を全然宥恕せぬといふのも、公益事業の性質に考へ、且つ我邦に於ける此種寄附の比較的盛んでないことにも考へて適當なる處置ではないとすべきであるが、併し又之を全く免税とすることも、其は其公益上の重さから考へ、且つ公益團體に過大なる財産の歸することの政治上經濟上の弊害(註一八)にも考へて之を躊躇すべき所以のものがある。私が之が宥恕を半額度に止めよといふ所以である。併し他方に、我邦の所得税にて所得中から公益事業に寄附するのを宥恕せぬのも宜しくない。之をもつと盛んにするやうに之を奨励するが爲めに(註一九)、之にも矢張り半額度だけの宥恕は行ふことゝしたが良いと思ふ。米國法は之につき各



人所得の一割五分だけを限りて控除するが、私は左様な制限をせず、全額につきて之を宥恕し併し其度合を半額度とする方が理義明確だと思ふ。一割五分といふのがあまりに獨斷的であり、齊しく獨斷ではあつても半分度といふ方が明確である。其は公益團體への寄附には全免を行はうといふことを關聯せしめて、公益團體の方は之を其半分の重さで見るのである。尙ほ上記の相續及所得税に於ける宥恕を認むる公益團體には、濫用を防ぐ爲めに、其收支を公示するの義務を負はしめ、此の如き條件を充たす公益團體への寄附又は遺贈のみにつき宥恕を認め、尙又、寄附者又は遺贈者の本人又は相續人及其家族親族のものが此團體より特別の經濟的利益を受けざることをも要件とするのが必要であり、左もないと、名を公益事業への寄附遺贈に假つて、私利を計り、遁脱を行ふことになる。

(註一八) 前出註五、參照。

(註一九) ベラフェルデスは、所得税について或人が公共的慈善的の爲めに使ふ額を控除することが適當だといふて居る。(尤も其は對價なしに行はるゝ場合に限るべく、舞踏會や音楽會やバザーなどと結付いたものは除かる)

## 第二段 課税權者としての公益團體

### (一) 公共團體の準税及寺院税

(A) 公共團體の準税——租税は統治團體たる國、國の聯合體、及地方團體の課するもので、此等のもの以外の公共團體、例之、農會とか商業會議所などの課するものは通常租税とはいはれない。我國では之を經費賦課と名づけて居るやうだが、併し準税とはいふて良い。全く其の公共團體たる性質に考へ租税に準じて課せられ、租税の配分原則を準用して配分せられて居る所である。其にて固有の税の附加税的のものが課せられて居るのみならず、人頭割の並課せられて居るのは、偶々以て其の固有税と異つた所を發揮して居るのと同じ(註二〇)。

(註二〇) 我邦、農會法施行規則——町村農會及市農會の經費を賦課せんとするときは左の賦課方法及金額の制限に依るべし。但し總會の決議を以て其一に依ることを得。

一、會員割 一人につき五十錢以内

二、土地の地租割 地租納額百分五十以内

次に商業會議所の經費賦課に關する制限の件——商業會議所の經費は左の各號に依る。

一、一部(指定されたる)の議員選舉権者には、……其者の納むる營業稅取引所營業稅減業稅の稅額割

二、他部の議員選舉権者には……人頭割

右二者に稅額割と人頭割とを併課することを得、

尙ほ右二のものに最高率の制限が規定せられて居る。

(B) 寺院稅——我邦の寺院は公共團體でもなければ公益團體(少くとも民法の公益法人)でもない。特殊のものだ。隨つて其が稅とか準稅とかを課するといふことはいひ難いけれども(註二一)、

實際に於て全く租税のものを課しては居る。本山が其末寺(地方團體に相當する)からして分擔金を取立て、居るばかりでなく、本山及末寺が檀徒からしても分擔金を取立て、居る。矢張り特殊なる準税といふを得るもので、之については我國にても何等か、もつと法的にも明確なる性質のものとしては何うかとも思ふ。勿論、其名義の如何に拘らず、現に此に租税原則が準用され行はれては居る所だ。然るに獨逸では寺が一の公共團體と見られ其の爲めには寺院税といふものが取られ居る(註三三)。又以て参考に資するには足る。但し此の如きは歴史國情に係ることだから、其儘、我國に移すといふことは出来まいけれども、其ればかりでなく、歐羅巴にては國家の租税が却つて寺院税から學ぶ所のものが多かつたといふことも、國情の然らしめた所とはいへ、我等から見ると頗る興味ある事である(註三三)。

(註二一) ヲゲナーは、所謂、寺院税は少くとも一定の寺院及一の寺院への從屬が一般に最早國家強制に基かない所では、租税の概念からしては除かるゝといふて居る。<sup>22)</sup>

(註三三) ミルプトが現行獨逸法の説明を爲す處に依ると、寺院法上の租税とは、寺院團體からして、其從屬者に對し、寺院的目的の爲めに、直接對償なくして課せらるゝ強制的分擔物である。此宗教團體よりして行はるゝ課税權は、専ら國家的委任に基く。又此課税權は憲法に基く。其百三十七條第1項に、公法上の團體たる宗教團體は、國民的租税名簿に據り、國法の規定の標準に從ひて、租税を課するの權能ありとある。此税は又名に於て税であるのみでなく、實際の、税でもある。其は國税の附加税を課することが出来ることになり、主として其共和國の所得税財產税に關係するが、各支分邦の地租營業税にも關係することが除外されない。其他、コンラードは、宗教團體を、學校團體、救貧團體と共に特殊公共團體(Sonderg.)

meinden) と呼び、ヘッケルは、租税を課税権者により分つて、帝國税、國税、地方税、寺院税として居り、シェフラーは、寺院團體を學校團體經濟會議所等と共に、宗教的及世俗的特別團體と爲し、地方團體と相並んで之に、稅權の一部が許さるといふて居り、フィッシングは、國家に從屬する政治團體、特に市町村及高級地方團體、並に其他の國家より認められたる公共團體(宗教、學校、營業等の團體)は租稅要求權を、唯だ國家よりのみ派生せしむるを得といふて居る。<sup>23)</sup>尚ほ英國にも Church rate がある。此は一の地方税で、其の救貧税と同原則によりて課せらるゝ。其は又獨逸のとは異つた體系に立つ。<sup>24)</sup>

(註三) ロッシャーは、國家の最重要なる發達の多くのものが大都市から、及一層多く寺院から模範を示されたといふ事は、租稅の範圍に於て著しき例を見出すといふて居る。<sup>25)</sup>

## (二) 公益團體の分擔金

(A) 其名義——公共團體や寺院などの外に立つ公益團體を維持する爲めの分擔金は、之を直ちに一の租稅といふことは出來ない。けれども其性質を考ふるに、公益團體が公益に盡す功績は、公共團體の其と比して必ずしも劣るものとはいへない。特に公共團體の中の商業會議所や農會の如きは關係者自らの共同の利益を計るものであつて、所謂、營利行爲はしないにせよ、彼等仲間共同利益を計り、隨つて外部の一般人からいふと却つて不利を來たすことさへも計るといふべきものである。其にも拘らず、之を公共團體として其に準稅を取るのを認めるとすると、公益團體の如く専ら公益を計り、そして其も團體員維持員の利益といふよりはむしろ外部の一般の利益の爲めにするものを其等公共團體よりも一層軽く見るのは當を得ぬとしなければならぬ。即ち此に

- 23) Mirbt, a. a. O. S. 59-62. Conrad, a. a. O. S. 426. Heckel, a. a. O. S. 142. Schäffle, a. a. O. S. 243. Fuisting, a. a. O. S. 2.  
24) Seligman, Essays in taxation. 10 ed. p. 434.  
25) Roscher, a. a. O. S. 286.

も國家の認定によりては特別の地位を與へ、其をして準税を取らしむることを認めても可と思ふ。尤も此種のものとは飽迄、本來の自由任意團體たる性質を保持せしめるのが選むべしともいへる。然るときは其の取る所の分擔金は準税とはせず、單なる任意寄附金といふことになる。其の場合には名義は準税ではないが、併し其公益に及ばず重大なる機能から見ても、實質的には其が準税的のものであるとはしななければならぬ。つまり此は任意税(普通の税は強制的だのに對し)ともいふべきものである。

(B) 其配分原則——名義は何れにしても、公益團體の分擔金は準税的に配分さるべきものである。そして租税に附加して割當てるのが公平至當である。即ち所得税か戸數割かに依るのが至當である。つまり各關係者の全き人的能力に應じて相當ならしむべきものである。夫の往々にして又は我邦普通に行はるゝやうに、會員又は維持員の頭割平等にてか又は簡單なる階級率にて取るといふのは、公益の爲めにする分擔金の割當て方としては不適當であるとしなければならぬ。夫の公共團體、例之、農會や商業會議所の準税にては人頭割と租税割とが並行して居るが、此等の團體は元來、公益のみならず仲間の共同的私益をも計るのだからして、其處に人頭割の如き元素の入り來る餘地があるのである。けれども單なる公益團體だと却つて私益を保護するといふ意味なきものであり、専ら公益の爲めといふのであるから、むしろ専ら能力原則に従ふのが適當だと

いふことになる。

## 結 論

以上要之、公益團體と課税との關係については從來、公益團體の課税宥恕につきて専ら問題とされたが、此外に、公益團體の課税權及其配分原則の問題があり、そして其公益團體は名義は兎に角實質的には準稅的分擔金を取るものであつて、其配分原則は租稅と齊しく能力原則に依ることゝすべきものである。それから公益團體の課税宥恕は其團體の性質に考へ至當なりとする理由はあるが、併し又之に相當の制限を加へなければならぬ必要もあり、我邦の實際の規定の如き、此見地から一部は宥恕を擴張し同時に他部は之を制限するの必要ありと考へらるゝ。