

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—

助 川 樹

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

学校法人は、教育基本法第6条第1項において「公の性質をもつ」と規定されている学校の設置主体であり、その設立の根拠法である私立学校法の定めにより、自主性及び公共性を有する法人である。

学校法人の法人税法上の取扱いは、公益法人等と位置付けられており、普通法人が行う事業と競合する事業、すなわち収益事業から生ずる所得に対してのみ課税される。しかし、法人税法に定められた収益事業に関する規定や取扱いについては、その意義や判断基準が不明なために、収益事業判定に当たり疑義が生ずる場面も少なくない。

こうした中、少子化等の進展により学校法人が厳しい競争環境にさらされており、様々な性質、種類、規模の付随事業等を行う例が見受けられるようになってきている。これに伴い、近年、学校法人が収受する授業料、付随事業等に係る所得に対して多額の申告漏れが指摘された事例が見受けられることから、学校法人は、自らが行う事業の収益事業判定を適正に行い、申告しているかどうか懸念される。

学校法人に対して税務調査等を実施するに当たっては、①学校法人は、文部科学大臣が定める学校法人会計基準に従い、企業会計とは異なる勘定科目や固有の会計処理により、財務諸表を作成していること及び②学校法人が行う事業においては、想定される法人税法上の収益事業の種類が物品販売業や技芸教授業等多岐にわたる上、それぞれの事業に学校法人固有の非課税となる規定等が存在すること等が原因で、申告内容の検討に時間を要する。

そこで、学校法人に係る法制度や学校法人会計基準の取扱いを整理した上で、それらと学校法人に係る法人税法上の規定等との関係を整理し、学校法人が行う教育事業及び付随事業において収益事業課税の対象となるものを明らかにすることを目的として本研究を行う。

2 研究の概要

(1) 学校法人に係る法制度

イ 学校及び学校法人の法的位置付け

教育基本法第6条第1項において、法律に定める学校は、「公の性質を有するもの」であり、国、地方公共団体及び法律に定める法人のみが設置することができる旨規定されている。この規定は、学校が公の性質を有するとともに、またその設置者も公あるいはそれに同等と考えられるものに限定している。「法律に定める学校」には、学校教育法第1条で定められた幼稚園、小学校、中学校、高等学校、大学等があり、その他教育施設である専修学校及び各種学校がある。これら学校等の設置に当たっては、所轄庁の認可が必要であり、学校等ごとに教員数、設置施設、校地及び校舎面積等が定められた設置基準を満たしていなければならない。

また、これら学校等の設置主体である学校法人は、国及び地方公共団体と同等なものと考えられている。学校法人の設立の根拠法である私立学校法において、その自主性を重んじ、公共性を高めるための規定が置かれており、その設立に当たっては、所轄庁の認可が必要となる。

ロ 学校等における教育事業

(イ) 正規教育

A 学校及び専修学校

学校及び専修学校で行われる正規教育は、両者とも①修業期間が1年以上であること、②1年にわたる授業時間数が800時間以上であること、③生徒の平素の成績を評価し、成績考査に関する表簿を備えること、④課程の修了者には卒業証書を授与すること等学校教育法、設置基準等に定められた規定に従って編成されることとなる。

なお、専修学校の通信制の学科については、専修学校設置基準において、対面授業の授業時間数が120時間以上とされている。

B 各種学校

各種学校が行う正規教育は、設置基準である各種学校規程において、修業期間が1年以上であり、1年間にわたり680時間以上を基準とするとされているが、簡易に習得することができる技術、技芸等の課程については、修業期間を3月以上1年未満とすることができるとともに、授業時間数においても、修業期間に応じて、授業時間を減らして定めることもでき、その他の規定がないため、千差万別の教育内容を行うことができる。

(ロ) 附帯教育

専修学校及び各種学校が行う附帯教育については、学校教育法等に規定がなく、各都道府県が定める専修学校及び各種学校の設置審査基準において、正規教育以外の教育を1か月以上継続して行うもの等とされており、授業時間数等の規定もないため、各種学校の正規教育と同様、千差万別の教育内容を行うことができる。

なお、学校については、附帯教育に関する規定がないことから、附帯教育を行うことが予定されていないものと考えられる。

ハ 私立学校法上の収益事業と付随事業

学校法人は、その設置する学校等の教育に支障がない限り、その収益を学校等の経営に充てるため収益を目的とする収益事業を行うことができる。学校法人が行うことのできる収益事業の種類については、文部科学省告示において、農業、林業、漁業、鉱業、採石業、砂利採取業、建設業等の業種が掲げられている。学校法人が私立学校法上の収益事業を行う場合には、その収益事業の種類を当該学校法人の寄附行為に記載し、所轄庁の認可を受ける必要がある。

一方で、学校法人は、本来事業である教育研究活動のほか、付随事業を行うことができる。付随事業は、収益を目的とせず、教育研究活動と密接に関連する事業目的を有しており、主たる対象者が在学者又は教職員及び役員に限られ、実施に当たっては、所轄庁の認可を受ける必要が

ない。学校法人が行うことのできる付随事業の種類は、上記の収益事業の種類と同じである。

(2) 学校法人会計基準

学校法人が学校法人会計基準に従い作成する事業活動収支計算書は、教育活動収支、教育活動外収支及び特別収支に区分されている。教育活動外収支には、受取利息・配当金、私立学校法上の収益事業等の収支が計上され、特別収支には、資産売却差額等の一時的に発生した臨時的な収支が計上される。教育活動収支には、教育活動外収支及び特別収支に計上される収支以外のもの全てが計上されることとなる。すなわち、学校法人会計基準において、授業料、入学金、付随事業収入、雑収入等は、教育活動として位置付けられている。

(3) 収益事業課税制度

イ 収益事業課税制度の概要

公益法人等の課税の対象となる収益事業とは、法人税法施行令第5条第1項各号に規定された34の特掲事業であり、継続して事業場を設けて営まれるものとされている。特掲事業は、いずれも一般私企業との競争関係の有無など、専ら税制固有の理由から収益事業として規定されているものであることから、公益法人等が特掲事業のいずれかに該当する事業を行う場合には、たとえその行う事業が当該公益法人等の本来の目的たる事業であるときであっても、当該事業から生ずる所得については法人税が課税されることとなる。

また、公益法人等が特掲事業を行うに当たり行われる付随行為もそれぞれ収益事業に含まれるとされている。ここでいう付随行為とは、例えば、技芸教授業を行う公益法人等が行うその技芸の教授に係る教科書その他これに類する教材の販売及びバザーの開催がこれに当たる。

ロ 学校法人の収益事業に係る法人税法の規定等

34の特掲事業には、学校法人固有の規定及び取扱いが存在しており、例えば、技芸教授業から除外されるものの範囲として、学校等で行われ

る技芸の教授については、法人税法施行規則第7条各号に定められた要件全てに該当する課程とされている。また、学校等で行われる学力の教授についても、同規則第7条の2に定められた要件のいずれかに該当する課程とされている。しかし、これらが具体的に学校法人が行うどのような教育課程が該当するのか明らかではない。

その他にも、学校法人固有の規定等として、学校法人がその主たる目的とする業務に関連して行う席貸業、学校法人が行う医療保健業等は、法人税法施行令第5条第1項各号によって収益事業に該当しない旨規定されるとともに、法人税基本通達において、収益事業に該当するものとして、学生を対象として、学校等の授業において用いる教科書等の販売、学校法人が行う文房具、制服、制帽等の販売等が明らかにされており、収益事業に該当しないものとして、学校法人が専ら在学学生を宿泊させるための寄宿舎の経営、学校法人が学校給食法等に基づいて行う学校給食事業等が明らかにされている。

ハ 裁判例に見る収益事業判定

(イ) 宗教法人が行うペット葬祭業等

宗教法人がペットの飼い主から料金表等で定められた料金を受け取ることにより行う葬儀等が収益事業に該当するかどうか争われた平成20年最高裁判決において、「事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われるものか、それとも喜捨等の性格を有するものか、当該事業が宗教法人以外の法人の一般に行う事業と競合するものか否か等を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に判断すべき」と判示された（最小二判平成20年9月12日判決（判タ1281号166頁））。

(ロ) 学校法人が行う不動産賃貸業等

私立学校法上の収益事業に当たらず、学校法人会計基準上も教育活動に分類される補助活動収入となる学校法人が行う食堂、電柱等敷地の賃貸借事業等が法人税法上の収益事業に該当するかが争われた平成

21年岡山地裁判決において、「私立学校法上、認可等を必要とするのは『収益を目的とする事業』であり、法人税法に定める『収益事業』とは異なる。また、学校法人会計基準上、当該事業による収入が補助活動収入に当たることも、当該事業が法人税法上の収益事業に該当することを妨げない。」とされ、当該事業が法人税法上の収益事業に該当すると判示された（岡山地裁判平成21年3月19日（税資259号順号11163））。

（4）学校法人に対する法人課税

（イ） 技芸教授業から除外されるものの範囲

A 正規教育に係る収益事業該当性

学校及び専修学校が行う通信制の学科を除く正規教育に関する学校教育法等の規定を法人税法施行規則第7条及び同規則第7条の2に当てはめると、それぞれに規定された要件を満たすこととなることから、収益事業課税の対象とならないと言える。専修学校の通信制の学科については、対面授業の授業時間数が120時間以上とされているため、法人税法上の収益事業に該当する可能性があることから、実際の教育内容を同規則第7条又は同規則第7条の2に当てはめる必要がある。

一方、各種学校が行う正規教育については、修業期間を1年未満とする課程や、1年間にわたる授業時間数が680時間を下回る課程等を行うことが可能であることから、同規則第7条又は同規則第7条の2を満たさない可能性がある。そのため、各種学校が行う正規教育は、法人税法上の収益事業に該当する可能性があることから、同規則第7条又は同規則第7条の2に当てはめる必要がある。

B 附帯教育に係る収益事業該当性

技芸教授業を行う専修学校及び各種学校の附帯教育については、各種学校の正規教育と同様に、修業期間や授業時間数等、専修学校及び各種学校によって法人税法施行規則第7条及び同規則第7条の2に掲げる要件を満たさない可能性がある。そのため、専修学校及び各種学

校が行う附帯教育については、実際の教育内容を同規則第7条又は同規則第7条の2に当てはめる必要がある。

C 技芸教授業から除外されるものの範囲

上記A及びBから、法人税法は、学校の正規教育及び専修学校の通信制の学科を除く正規教育だけでなく、専修校が行う通信制の学科及び附帯教育並びに各種校が行う教育事業全般のうち、学校の正規教育及び専修学校の通信制の学科を除く正規教育と実質的に異ならないものを収益事業課税の対象から除外していると解される。そのため、専修校の通信制の学科及び附帯教育並びに各種校が行う教育事業全般については、その内容を法人税法施行規則第7条及び同規則第7条の2に当てはめて、法人税法上の収益事業である技芸教授業に該当するかどうかの判定が必要となる。

(ii) 付随事業等における収益事業該当性

学校法人が行う付随事業等は、私立学校法上の収益事業には該当せず、学校法人会計基準上も教育活動に位置付けられているものである。当該付随事業が法人税法上の収益事業等に該当するかどうかについては、収益事業課税の趣旨、平成21年岡山地裁判決での判示事項等からすれば、たとえ教育事業と密接に関連する目的を有するものであったとしても、特掲事業に該当すれば、収益事業課税の対象となる。しかし、法人税法には、学校法人固有の規定等が存在することから、これらの規定等を類型化すると、政策的理由、競合可能性及び技芸教授業固有の付随性の観点から定められたものと整理することができる。

したがって、学校法人が行う付随事業等の収益事業判定に当たっては、平成20年最高裁判決により判示された①対価性があるか及び②競合可能性があるかのほか、上記のとおり③政策的理由がないか、④技芸教授業固有の付随性がないか並びに収益事業の要件である⑤反復継続性があるかにより判断する必要があると整理することができる。学校法人が行う事業について、①から⑤までの全てに該当すれば、法人税法上の収益

事業に該当すると考える。

ただし、学校法人が行う付随事業等に技芸教授業固有の付随性がある場合には、当該事業を行う学校等の教育事業が法人税法上の収益事業である技芸教授業に該当するかどうかによることとなる。

3 結論

学校法人は、公益性の高い教育を行っているものの、学校法人が行う事業の収益事業判定に当たっては、教育であることに着目して、当該事業が収益事業に該当しないと判断することは適当ではない。学校法人が行う教育事業であったとしても、適正に法令に当てはめ、収益事業判定を行う必要がある。

目 次

はじめに	200
1 問題の所在（研究の目的）	200
2 論文の構成	201
第1章 学校法人の法制度と実態	203
第1節 学校法人制度	203
1 学校及び学校法人の法的位置付け	203
2 学校法人における自主性と公共性	206
3 学校等の数の推移	208
第2節 学校法人の設立及び学校等の設置	209
1 学校法人の設立	210
2 学校等の設置	211
3 学校等の設置基準の概要	211
4 学校等が備える表簿	216
第3節 学校等における教育事業	216
1 学校教育法上の教育課程	216
2 附帯教育	224
第4節 私立学校法上の収益事業と付随事業	226
1 私立学校法上の収益事業	226
2 付随事業	229
第5節 小括	231
第2章 学校法人会計基準	233
第1節 学校法人会計基準の概要等	233
1 学校法人会計基準の沿革	233
2 学校法人会計基準の概要等	235
第2節 学校法人会計基準における固有の会計処理	239
1 基本金制度	239

2	固定資産の評価	243
3	減価償却の方法	244
4	有価証券の評価	245
5	退職金の見積り	246
6	小規模法人における会計処理の簡略化	247
第3節	事業活動収支計算書の概要	247
1	事業活動収支計算書の計算構造等	247
2	用語の定義	250
3	事業活動収支計算書における記載科目	252
第4節	小括	257
1	学校法人会計基準固有の会計処理	257
2	学校法人会計基準上の教育事業	258
第3章	収益事業課税制度	261
第1節	収益事業課税の概要	261
1	収益事業課税制度	261
2	収益事業課税制度の経緯及び導入趣旨	263
3	収益事業判定に関する取扱い	265
第2節	学校法人に対する固有の規定等	268
1	各特掲事業の規定等	268
2	幼稚園が行う各種事業の取扱い	276
第3節	裁判例から見た収益事業該当性	276
1	宗教法人のペット葬祭業等	276
2	学校法人が行う不動産賃貸等	279
第4節	公益法人等に対する課税の現状	280
1	公益法人等による申告数の推移	280
2	公益法人等に対する実地調査の状況	282
3	会計検査院による特別検査	283
第5節	小括	284

第4章 学校法人に対する法人課税	286
第一節 学校法人に対する課税上の問題の所在	286
1 法令等の解釈の問題	286
2 私立学校法及び法人税法における収益事業の認識	287
第二節 教育事業における収益事業該当性	288
1 学校等が行う技芸の教授に係る収益事業課税の対象	288
2 学校等が行う学力の教授に係る収益事業課税の対象	294
第三節 付随事業等における収益事業該当性	296
1 付随事業等に係る収益事業課税の対象	296
2 学校法人固有の規定等の類型化	297
3 学校法人が行う付随事業等の収益事業該当性	299
第四節 小括	301
1 学校法人が行う事業の収益事業該当性	301
2 学校法人が行う事業の収益事業判定例	303
結びに代えて	305

はじめに

1 問題の所在（研究の目的）

学校法人とは、私立学校の設置を目的とした法人であり、私立学校法の規定により自主性及び公共性を有するものである。学校法人が設置する私立学校には、幼稚園、小学校、中学校、高等学校、大学等があり、これらは、教育基本法第6条第1項において、「公の性質をもつもの」と規定されている。

学校法人の法人税法上の取扱いは、公益を目的とし、営利を目的とするものではないことから、公益法人等と位置付けられており、法人税法に定められた収益事業を行う場合に限り納税義務があるとされ、この収益事業から生じた所得以外の所得については、法人税が課されないこととされている。しかし、法人税法に定められた収益事業に関する規定や取扱いについては、その意義や判断基準に曖昧な点が多く存在していることから、収益事業判定に当たり疑義が生ずる場面も少なくない。

こうした中、少子化産業界の変革等による社会経済情勢の変化に伴い、困難な経営状況に直面する学校法人が増加しつつあり、私立学校全体が厳しい競争環境にさらされており⁽¹⁾、様々な性質、種類、規模の付随事業や私立学校法上の収益事業を行う例が見受けられるようになってきている⁽²⁾。これに伴い、近年、学校法人が行う事業に係る収益事業判定の誤りによって多額の申告漏れが把握された事例が見受けられるようになり、その中には、学校法人の理事や教職員による裏金作り、横領、資金の私的流用等により不正計算を行っていたとする不祥事や事件に関する報道も後を絶たないことから、学校法人は、当該学校法人が事業の収益事業判定を適正に行い、申告している

(1) 大学設置・学校法人審議会学校法人分科＝学校法人制度改善検討小委員会「学校法人制度の改善方策について」1頁（2003）。

(2) 平成21年2月26日付20文科高第855号（文部科学省高等教育局私学部長通知）「文部科学大臣所轄学校法人が行う付随事業と収益事業の取扱いについて」1頁。

かどうか懸念されるところである。

一方で、課税庁が学校法人に対して税務調査等を実施するに当たっては、その申告内容を検討することに時間を要することが少なくない。その主な原因として、学校法人は、文部科学大臣が定める学校法人会計基準に従って、財務計算に関する書類を作成することが義務付けられており、当該書類は、企業会計における財務諸表とは異なるとともに、当該書類において用いられている勘定科目は、企業会計における勘定科目と異なる上、学校法人会計基準固有の会計処理が行われていることが挙げられる。また、上記のとおり、学校法人は様々な性質、種類、規模の付随事業や私立学校法上の収益事業を行うが行うようになっていくところ、学校法人が行う当該事業の種類が技芸教授業、物品販売業等多岐にわたる上、それぞれの事業に学校法人固有の収益事業となる又は収益事業とならない旨の規定及び取扱いが存在することから、学校法人が行う事業の収益事業判定において、どのような判断要素によりこれら多様な事業が収益事業に該当するかどうかを判断すべきか明らかにされたものは見当たらない。

そこで、学校法人、学校教育等に係る法制度、学校法人会計基準固有の勘定科目と取扱い法人税法における収益事業課税制度を概観するとともに、学校法人に係る法人税法上の規定等との関係を整理した上で、学校法人が行う事業において収益事業課税の対象となるものを明らかにすることを目的として本研究を行う。

2 論文の構成

本研究では、次のような構成で検討を進めていくこととする。

まず、第1章では、学校法人の法的性格を明らかにした上で、学校法人が設置する学校等、学校等が行う事業等に係る関係諸法令の規定を概観する。

次に、第2章では、学校法人が財務計算に関する書類を作成するに当たり従うこととなる学校法人会計基準について、沿革、概要及び企業会計と異なる会計処理の内容を概観するとともに、学校法人が行う事業の学校法人会計

基準上の位置付け及び用いられる勘定科目の内容を整理する。

そして、第3章では、学校法人に対する法人税の課税制度である収益事業課税制度について、その趣旨、学校法人固有の規定及び取扱い等の現行制度の概要を整理するとともに、裁判例における収益事業判定の考え方、学校法人に対する課税の状況等について概観する。

最後に、第4章では、第1章から第3章までの内容を踏まえて、学校法人の本来の目的たる教育事業や付随事業等の収益事業課税の範囲、収益事業判定に当たっての判断要素について考察を行う。

第1章 学校法人の法制度と実態

学校法人に対する課税関係を検討する上で、学校法人が従うこととなる関係諸法令の内容を明らかにしておくことが必要であると考え。そこで、本章では、学校法人、学校法人が設置する学校等、学校教育等に関する法律関係について整理する。

第1節 学校法人制度

1 学校及び学校法人の法的位置付け

(1) 学校の法的性格

教育基本法第6条第1項において、「法律に定める学校は、公の性質をもつものであって、国又は地方公共団体の外、法律に定める法人のみが、これを設置することができる。」と規定されている。これは、学校が公の性質を有するとともに、その設置者も公或いはそれと同等と考えられるものに限定している⁽³⁾。

ここにいう「法律に定める学校」とは、学校教育法第1条に規定する幼稚園、小学校、中学校、高等学校、中等教育学校、特別支援学校、大学及び高等専門学校（以下「学校」という。）をいい、学校教育法第1条に規定する学校以外の教育施設として、専修学校（学教法124）及び各種学校（学教法134①）（以下学校と併せて「学校等」という。）がある。

また、「法律に定める法人」とは、学校教育法第2条第1項に定める法人をいい、具体的には、学校法人をいう⁽⁴⁾。学校法人が設置する学校を私立学校という（学教法2②、私学法2③）。

(2) 学校法人の法的性格

(3) 文部科学省 HP (http://www.mext.go.jp/b_menu/kihon/about/004/004_06.htm)。

(4) 構造改革特別区域法第12条により、構造改革特別区域においては、特例的に株式会社も学校を設置することができる。

学校法人とは、私立学校の設置を目的として、私立学校法の定めるところにより設立される法人である（私学法3）。すなわち、私立学校の設置・運営の主体をいう。昭和24年に私立学校法が制定されるまで、学校の経営主体は、民法の規定に基づく財団法人であった。しかし、当時の民法の規定は、私立学校経営主体の運営について不備不完全であったため、私立学校法による学校法人をもってこれに代えられたのである⁽⁵⁾。

なお、専修学校及び各種学校の設置のみを目的とする法人については、学校法人に関する規定が準用されることから（私学法64）、準学校法人と言われる。学校法人でない者は、その名称中に学校法人という文字を用いてはならないが、この準学校法人は、名称中に学校法人という文字を用いることができる⁽⁶⁾（私学法65）。

私立学校法の目的は、私立学校の特性にかんがみ、その自主性を重んじ、公共性を高めることによって、私立学校の健全な発達を図ることである（私学法1）。そのため、私立学校は自主性及び公共性を有しており、またその経営主体である学校法人にも自主性及び公共性が求められる。

（3）学校法人が設置する学校等の種類

イ 幼稚園

幼稚園は、義務教育及びその後の教育の基礎を培うものとして、幼児を保育し、幼児の健やかな成長のために適当な環境を与えて、その心身の発達を助長することを目的とするものである（学教法22）。

ロ 小学校

小学校は、心身の発達に応じて、義務教育として行われる普通教育のうち基礎的なものを施すことを目的とするものである（学教法29）。

ハ 中学校

中学校は、小学校における教育の基礎の上に、心身の発達に応じて、

(5) 高橋吉之助＝村山徳五郎『『学校法人会計基準』について』會計第87巻第6号1026頁（1965）。

(6) この規定に違反した者は、10万円以下の過料に処せられる（私学法67）。

義務教育として行われる普通教育を施すことを目的とするものである（学教法 45）。

ニ 高等学校

高等学校は、中学校における教育の基礎の上に、心身の発達及び進路に応じて、高度な普通教育及び専門教育を施すことを目的とするものである（学教法 50）。

ホ 大学

大学は、学術の中心として、広く知識を授けるとともに、深く専門の学芸を教授研究し、知的、道徳的及び応用的能力を展開させることを目的とするものであるとともに、その目的を実現するための教育研究を行い、その成果を広く社会に提供することにより社会の発展に寄与するものとされている（学教法 83）。

ヘ 専修学校

専修学校は、学校教育法第 1 条に掲げる学校以外のもので、職業若しくは实际生活に必要な能力を育成し、又は教養の向上を図ることを目的として①修業年限が 1 年以上、②授業時間数が 800 単位時間以上（夜間その他特別な時間において授業を行う学科（以下「夜間等学科」という。）の場合は、450 単位時間以上）及び③教育を受ける者が常時 40 人以上の組織的な教育を行う施設をいう（学教法 124）。昭和 51 年に創設された専修学校制度は、後述の各種学校のうち一定の規模、水準を有する組織的な教育を行うものとして位置付け、その教育の振興を図ろうとするものである⁽⁷⁾。

また、修業年限については、青少年に対し職業・技術教育を行い相当の成果を挙げるためには少なくとも 1 年以上でないとな十分な教育成果を挙げ得ないことから、1 年を最低修業年限と定めている⁽⁸⁾。

(7) 昭和 51 年 1 月 23 日付文管振第 85 号（文部事務次官通達）「学校教育法の一部を改正する法律等の施行について」。

(8) 鈴木勲『逐条学校教育法』1019 頁（学陽書房、2009）。

ト 各種学校

各種学校は、学校教育法第1条に掲げる学校以外の教育施設で、学校教育に類する教育を行うものをいい（学教法134①）、和洋裁、簿記、自動車整備、調理・栄養、看護婦、保健婦、理容、美容、タイプ、英会話、工業等をはじめとする各種の教育施設を含んでいる⁽⁹⁾。

(4) 学校法人の所轄庁

所轄庁とは、私立大学及び私立高等専門学校については文部科学大臣、それ以外の私立学校、私立専修学校及び私立各種学校については都道府県知事であるため、私立大学及び私立高等専門学校を設置する学校法人の場合は文部科学大臣、それ以外の私立学校、私立専修学校及び私立各種学校を設置する学校法人の場合は都道府県知事である（私学法4）。

なお、私立大学及び私立高等専門学校とそれ以外の私立学校、私立専修学校及び私立各種学校とを併せて設置する学校法人の所轄庁は、文部科学大臣である（私学法4）。

2 学校法人における自主性と公共性

(1) 自主性

学校法人が設置する学校等は、私人の寄附財産等によって設立・運営されることを原則とするものである⁽¹⁰⁾ことに伴い、その運営を学校法人に自主的に行わせるため、所轄庁の権限が限定されている。具体的には、大学及び高等専門学校以外の学校等が、設備、授業その他の事項について、法令の規定又は都道府県の教育委員会若しくは都道府県知事の定める規程に違反していたとしても、所轄庁である都道府県知事は、その変更を命ずることができないこととされている（私学法5）。

また、所轄庁は、学校等の設置廃止（学教法4①）、閉鎖命令（学教法

(9) 文部科学省 HP (http://www.mext.go.jp/a_menu/shougai/senshuu/1280734.htm)。

(10) 文部科学省 HP (http://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/shinkou/0702143/001/001.htm)。

13①)、運営等の改善命令（私学法 60①）、収益事業の停止命令（私学法 61①）及び学校法人の解散命令⁽¹¹⁾（私学法 62①）の権限を行使する際にも、所轄庁独自の判断で行うことはできず、大学設置・学校法人審議会⁽¹²⁾又は私立学校審議会⁽¹³⁾の意見を聞かなければならないこととし、私立学校関係者の意見が反映されるような制度上の措置がなされている。

(2) 公共性

学校法人が設置する学校等は、上記 1（1）のとおり、公の性質を有するものとされている。この観点から、学校等の運営主体である学校法人には公共性が求められており、私立学校法は、学校法人の公共性を高めるために、主に次のような他の公益法人とは異なる法的規制を加えている。

イ 残余財産の帰属

学校法人が解散した際のその残余財産の帰属については、学校法人その他の教育の事業を行う者のうちから選定しなければならない旨規定されている（私学法 31③）。これにより、学校法人の残余財産の恣意的な処分の防止を図っている。

ロ 役員の定数及び親族要件

学校法人の適正な運営に資するため、私立学校法は、学校法人が置く役員の最低必要人数を定めている。具体的には、少数の理事による専断

- (11) 文部科学省は、平成 25 年 3 月 28 日付けで学校法人堀越学園に対して、初めての解散命令を出している（平成 25 年 3 月 28 日付 24 文科高第 1074 号（文部科学大臣通知）「学校法人堀越学園に対する解散命令について」）。
- (12) 大学設置・学校法人審議会は、文部科学省に置かれる審議会等の一つであり（文部科学省組織令 75）、学校教育法、私立学校法及び私立学校振興助成法の規定に基づきその権限に属せられた事項を処理する（文部科学省組織令 78）。委員は、①大学又は高等専門学校職員（次の②及び③の者を除く。）、②私立大学若しくは私立高等専門学校職員又はこれらを設置する学校法人の理事及び③学識経験のある者のうちから、文部科学大臣が任命する（大学設置・学校法人審議会令 2①）。
- (13) 私立学校審議会は、都道府県に置かれるもので、私立大学及び私立高等専門学校以外の学校等に関する重要事項について、都道府県知事に建議することができる（私学法 9）。私立学校審議会の委員は、教育に関し学識経験を有する者のうちから、都道府県知事が任命する（私学法 10②）。

的な学校経営を防止するため⁽¹⁴⁾、理事を5名以上置くこととするとともに（私学法 35①）、理事をもって組織する理事会を置かなければならない（私学法 36①）。また、理事の業務執行を監査するため、監事を2名以上置くこととしている（私学法 35①）。

理事及び監事には、当該学校法人の役員又は職員でない者が含まれるようにしなければならない（私学法 38⑤）、同族による支配を排除するため、理事及び監事について、その配偶者又は三親等以内の親族が1人を超えて含まれることになってはならないとされている（私学法 38⑦）。

ハ 評議員会の設置の義務付け

評議員会は、理事による専断や私物化を防止するため、学校法人に必ず置かなければならない合議制の機関である。評議員会は、理事の定数の2倍を超える数の評議員をもって、組織しなければならない（私学法 41②）。学校法人の理事長は、①予算、借入金及び重要な資産の処分に関する事項、②事業計画、③寄附行為の変更、④合併、⑤理事の3分の2以上の同意及び目的たる事業の成功の不能による解散、⑥収益事業に関する事項並びに⑦その他学校法人の業務に関する重要な事項で寄附行為をもって定める事項については、あらかじめ、評議員会の意見を聞かなければならない（私学法 42①）。

このような制度としたのは、仮に全理事が評議員を兼任した場合であっても、評議員会が理事会とは別の第三者による合議制の機関として有効に機能し得るように配慮したためとされている⁽¹⁵⁾。

3 学校等の数の推移

平成22年度から平成26年度までの学校等の数の推移は、図表1のとおりである。

これを見ると、学校等の合計数は減少傾向にあることが分かる。これは、

(14) 大学設置・学校法人審議会学校法人分科会ほか・前掲注(1)、3頁。

(15) 大学設置・学校法人審議会学校法人分科会ほか・前掲注(1)、12頁。

近年の少子化の進展によって、学校等への入学者が減少することに伴う入学金、授業料等収入の減少、各学校等の間での学生獲得競争の激化等の学校等を取り巻く経営環境の悪化が原因であると考えられる。

学校法人が経営基盤を強化するため、入学金や授業料等の収入以外の道を探ることが重要でありに、外部資金（寄附金収入、後述の収益事業収入等）の導入等の充実のための方策を各学校法人及び文部科学省において中長期的に検討していくとされている⁽¹⁶⁾。

図表 1 私立学校数の推移

(単位：校)

	平成22年度	平成23年度	平成24年度	平成25年度	平成26年度
幼稚園	8,236	8,226	8,197	8,177	8,142
小学校	213	216	220	221	222
中学校	758	763	766	771	777
高等学校	(81) 1,321	(82) 1,321	(83) 1,319	(85) 1,320	(90) 1,320
中等教育学校	16	17	17	17	17
特別支援学校	14	14	14	14	14
高等専門学校	3	3	3	3	3
短期大学	(1) 369	(1) 363	(1) 350	(1) 340	(1) 334
大学	(6) 597	(6) 599	(7) 605	(7) 606	(7) 603
専修学校	3,098	3,056	3,040	3,010	3,001
各種学校	1,457	1,417	1,383	1,321	1,268
計	16,082	15,995	15,914	15,800	15,701

(注) かつこ内の数値は、通信教育のみを行う学校数であり、別掲である。

出典：文部科学省 HP・平成 22 年度から平成 26 年度までの「文部科学省白書」(http://www.mext.go.jp/b_menu/hakusho/monbu.htm) を基に作成。

第 2 節 学校法人の設立及び学校等の設置

(16) 大学設置・学校法人審議会学校法人分科会ほか・前掲注(1)、25 頁。

1 学校法人の設立

学校法人を設立しようとする者は、寄附行為を定め、私立学校法施行規則第2条第1項又は同条第5項に定める手続き⁽¹⁷⁾に従い、所轄庁の認可を申請する必要がある（私学法 30①）。申請を受けた所轄庁は、当該学校法人がその設置する私立学校に必要な施設及び設備又はこれらに要する資金並びにその設置する私立学校の経営に必要な財産を有しているかどうか、寄附行為の内容が法令の規程に違反していないかどうか等を審査した上で認可を決定することとなる（私学法 31①）。

寄附行為とは、学校法人の根本規則たるべきものであって、法人の現在及び将来の在り方を規制するものであり、法律に定められた事項（必要的記載事項）のほか、法令の規定に違反しない限り、任意的な事項を定めることができる⁽¹⁸⁾。私立学校法第30条第1項において、寄附行為には、少なくとも、①目的、②名称、③その設置する私立学校の名称及び当該私立学校に課程、学部、大学院の研究科、学科又は学部を置く場合には、その名称又は種類、④事務所の所在地、⑤役員の定数、任期、選任及び解任の方法その他役員に関する規定、⑥理事会に関する規定、⑦評議員会及び評議員に関する規定、⑧資産及び会計に関する規定、⑨収益を目的とする事業を行う場合には、その事業の種類その他その事業に関する規定、⑩解散に関する規定、⑪寄附行為の変更に関する規定及び⑫公告の方法を定めなければならないと規定されている。

学校法人は、所轄庁の認可を受けた後に、その主たる事務所において設立

(17) 例えば、大学又は高等専門学校を設立する場合には、私立学校法施行規則第2条第1項において、「法30条の規定により文部科学大臣の所轄に属する学校法人の設立を目的とする寄附行為の認可を受けようとするときは、許可申請書及び寄附行為に次に掲げる書類を添付して、学校法人の設置する私立大学又は私立高等専門学校（中略）の開設する年度（中略）の前々年度の10月1日から同月31日までの間に文部科学大臣に申請するものとする。」と規定されており、「次に掲げる書類」として、設立趣意書、設立決議録、設置に係る基本計画及び当該学校法人の概要を記載した書類等を掲げている。

(18) 文部科学省 HP (http://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/shinkou/07021403/001.htm)。

の登記をすることによって成立する（私学法 33）。

なお、学校法人の認可は、学校等の設置認可と同時にされる。

2 学校等の設置

学校法人は、上記 1 のとおり、設置する学校等に必要な施設及び設備等を有しなければならないことから、原則として、これらの施設及び設備等を自己所有していなければならない。学校等の種類に応じて、後述の文部科学大臣が定める設置基準に従っていなければならない（学教法 3）。学校の設置に当たっては、校地、校舎その他直接保育又は教育の用に供する土地及び建物の図面等を提出し、所轄庁の認可を受ける必要がある。

また、学校等の設置認可の申請に当たっては、当該学校等の学則を提出しなければならない（学教法規 3 ①四）。この学則には、少なくとも、①修業年限、学年、学期及び授業を行わない日（以下「休業日」という。）に関する事項、②部科及び課程の組織に関する事項③教育課程及び授業日時数に関する事項、④学習の評価及び課程修了の認定に関する事項、⑤収容定員及び教員組織に関する事項、⑥入学、退学、転学、休学及び卒業に関する事項、⑦授業料、入学料その他の費用徴収に関する事項、⑧賞罰に関する事項及び⑨寄宿舎に関する事項を記載しなければならないこととされている（学教法規 4 ①）。

なお、所轄庁から設置認可を受けた学校等は「認可校」と呼ばれ、設置認可を受けていない教育施設は「無認可校」と呼ばれる。

3 学校等の設置基準の概要

学校法人は、学校等の種類に応じて、文部科学大臣が定める設備、編制その他に関する設置基準に従い学校等を設置しなければならない（学教法 3）、原則として当該学校施設、設備等を自己所有しなければならない。そこで、学校等のうち比較的数の多い幼稚園、小学校、中学校、高等学校、大学、専修学校及び各種学校の設置基準の内容を概観する。

(1) 幼稚園設置基準

イ 設置者

幼稚園については、国、地方公共団体及び学校法人のほか、社会福祉法人、宗教法人等の学校法人以外の者であっても設置することができる（学教法附則6）。

ロ 学級の編制

1学級の幼児数は、35人以下を原則とする。

ハ 教員数

幼稚園には、園長のほかに各学級に専任の主幹教諭、指導教諭又は教諭を1人置かなければならない。

ニ 設置施設

園舎は、原則として、2階建以下とされ、職員室、保育室（学級数を下回ってはならない）、遊技室、保健室等を備えなければならない。

ホ 園舎及び運動場面積

園舎及び運動場面積は、学級数に応じて定められている⁽¹⁹⁾。

(2) 小学校設置基準及び中学校設置基準

イ 学級の編制

小学校及び中学校における1学級の児童数は、原則として、40人以下とされる。

ロ 教員数

小学校及び中学校に置く主幹教諭、指導教諭及び教諭の数は、1学級当たり1人以上である。

ハ 設置施設

小学校及び中学校には、校舎及び運動場のほか、体育館を備えることとされており、校舎には、少なくとも教室（普通教室、特別教室等）、図書室、保健室及び職員室を備えなければならない。

(19) 園舎面積については幼稚園設置基準別表第1を、運動場面積については同基準別表第2を参照。

ニ 校舎及び運動場面積

校舎及び運動場面積は、児童数に応じて定められている⁽²⁰⁾。

(3) 高等学校設置基準

イ 同時に授業を受ける生徒数

高等学校では、同時に授業を受ける1学級の生徒数が40人以下とされている。

ロ 教員数

高等学校に置く副校長及び教頭の数は、当該高等学校に置く全日制の課程又は定時制の課程ごとに1人以上とし、主幹教諭、指導教諭及び教諭の数は、当該高等学校の収容定員を40で除した数以上で、教育上支障がないものとされている。

ハ 設置施設

高等学校には、校舎及び運動場のほか、体育館を備えることとされており、校舎には、少なくとも教室（普通教室、特別教室等）、図書室、保健室及び職員室を備えなければならない。また、必要に応じて、専門教育を施すための施設を備えるものとされている。

ニ 校舎及び運動場面積

校舎については、生徒数に応じて面積が定められている⁽²¹⁾が、運動場については、収容定員等にかかわらず、8,400㎡以上とされている。

(4) 大学設置基準

イ 同時に授業を受ける学生数

大学には、同時に授業を受ける学生数の基準が示されていない。大学には学部を置くことを常例とし（学教法85）、当該学部には専攻により学科を設けることのみ定められている。

ロ 教員数

(20) 校舎及び運動場面積については、小学校設置基準別表及び中学校設置基準別表を参照。

(21) 校舎面積については、高等学校設置基準第13条を参照。

大学に置く教員の数については、教育研究上の目的を達成するため、教育研究組織の規模並びに授与する学位の種類及び分野に応じて、必要な教員を置くものとされている。

また、教員のうち専任教員数については、学部及び規模の種類に応じて定められた数⁽²²⁾と大学全体の収容定員に応じ定められた数⁽²³⁾とを合計した数以上を置かなければならない。

ハ 設置施設

大学には、校舎、運動場、体育館、学部又は学科の研究に必要な附属設備を備えなければならないこととされている。また、少なくとも学長室、会議室、事務室、研究室、教室（講義室、演習室等とする。）、図書館、医務室、学生自習室及び学生控室専用の施設を備えた校舎を有しなければならない。

ニ 校地及び校舎面積

大学における校地の面積は、収容定員上の学生一人当たり 10 m²として算定した面積に附属病院建築面積を加えたものとされており、校舎の面積は、学部の種類ごとに収容定員に応じて定められている⁽²⁴⁾。

(5) 専修学校設置基準

イ 設置者

専修学校は、国、地方公共団体及び学校法人のほか、次に該当する個人や法人も設置することができる（学教法 127）。

- ① 経営のために必要な経済的基盤を有していること。
- ② 経営のために必要な知識又は経験を有していること。
- ③ 社会的信望を有していること。

ロ 同時に授業を行う生徒数

一の授業科目について同時に授業を行う生徒数は、40 人以下とされて

(22) 学部の種類及び規模に応じた専任教員数については、大学設置基準別表第 1 を参照。

(23) 大学全体の収容定員に応じた数については、大学設置基準別表第 2 を参照。

(24) 学部の種類に応じた面積については、大学設置基準別表第 3 を参照。

いるが、教育上の必要その他特別の事由があり、かつ、教育上支障のない場合は、この限りではない。

ハ 教員数

専修学校に置く教員の数は、生徒総定員 80 人までの場合、最低 3 人であるが、課程及び目的に応じる分野の区分ごとに生徒総定員数に応じて増加していく⁽²⁵⁾。

ニ 設置施設

専修学校には、目的、生徒数又は課程に応じ、必要な種類及び数の機械、器具、標本、図書等を備えなければならない。

ホ 校舎面積

専修学校の校舎の面積は、課程及び学科によって基準が異なる。学科に属する分野ごとで生徒総定員 40 人までの場合、高等課程及び専門課程における工業、農業、医療、衛生、教育・社会福祉関係は 260 m²であり、商業実務、服飾・家政、文化・教養関係は 200 m²である。一般課程における校舎面積は 130 m²となっている。

なお、生徒総定員 40 人を超える場合には、1 人につき 3.0 m²から 2.3 m²程度が加算されていく

(6) 各種学校規程

イ 設置者

各種学校の設置者については、専修学校と同様に、国、地方公共団体及び学校法人のほか、個人や法人でも設置できるとされている。

ロ 同時に授業を行う生徒数

各種学校における同時に授業を行う生徒数は 40 人以下とされているが、教育上の必要その他特別の事由があり、かつ、教育上支障のない場合は、この限りではない。

(25) 各課程における学科の分野ごとの教員数については、専修学校設置基準別表第 1 を参照。

ハ 教員数

各種学校には、課程及び生徒数に応じて必要な教員を置かなければならないが、3人を下ることができない。

ニ 設置施設

各種学校は、校舎を置かなければならず、当該校舎には、教室、管理室等のほか、課程に応じて、実習室その他の必要な施設を備えなければならない。また、課程及び生徒数に応じ、必要な種類及び数の校具、教具、図書その他の設備を備えなければならない。

ホ 校舎面積

各種学校の校舎の面積は、115.70 m²以上とし、同時に授業を行う生徒1人当たり 2.31 m²以上とされている。

4 学校等が備える表簿

学校等においては、少なくとも①学校に関係のある法令、②学則、日課表、教科用図書配当表、学校医執務記録簿、学校歯科医執務記録簿、学校薬剤師、執務記録簿及び学校日誌、③職員の名簿、履歴書、出勤簿並びに担任学級、担任の教科又は科目及び時間表、④指導要録、その写し及び抄本並びに出席簿及び健康診断に関する表簿、⑤入学者の選抜及び成績考査に関する表簿、⑥資産原簿、出納簿及び経費の予算決算についての帳簿並びに図書機械器具、標本、模型等の教具の目録及び⑦往復文書処理簿を備えなければならない(学教法規 28①)。学校等は、これら表簿を5年間保存しなければならないが、入学、卒業等の学籍に関する記録については、20年間保存しなければならない(学教法規 28②)。

第3節 学校等における教育事業

1 学校教育法上の教育課程

学校等では、学校教育法等の教育課程に関する法令の規定に従い、修業期

間、授業時間数、各教科等を編成する。このように編成された教育課程を「正規教育」という。そこで、各学校等が行う正規教育に関する各規定を整理する。

(1) 幼稚園における正規教育

イ 学年の始期及び終期

幼稚園の学年は、4月1日に始まり、翌年3月31日に終わる（学教法規 39、59）。

ロ 入園資格及び授業時間数

幼稚園の修業期間及び授業時間数について、明文の規定はない。幼稚園に入園することができる者は、満3歳から小学校就学の始期に達するまでの幼児である。毎学年の教育週数は、39週を下ってはならず（学教法規 37）、1日の教育課程に係る教育時間は、4時間を標準とする旨規定されている⁽²⁶⁾。

ハ 幼児の管理等

幼稚園では、幼児に対する成績の評価、修了時の卒園証明書の授与等に関する明文の規定はない。

(2) 小学校及び中学校における正規教育

イ 学年の始期及び終期

小学校及び中学校の学年は、4月1日に始まり、翌年3月31日に終わる（学教法規 59、79）。

ロ 修業期間及び授業時間数

小学校の修業期間は6年であり（学教法 32）、1年間の授業時間は、学年により異なるが、最も授業時間数の少ない第1学年で850時間、最も授業時間数の多い学年で980時間を標準とする旨規定されている（学教法規別表1）。

一方、中学校の修業期間は3年であり（学教法 47）、1年間の授業時

(26) 文部科学省『幼稚園教育要領』2頁（2008）。

間数は各学年ともに 1,015 時間を標準とする旨規定されている（学教法規別表 2）。

ハ 児童の管理等

小学校及び中学校においては、各学年の課程の修了又は卒業を認めるに当たっては、児童の平素の成績を評価しなければならず（学教法規 57、79）、小学校及び中学校の校長は、全課程を修了したと認めた者に対して、卒業証書を授与しなければならない（学教法規 58、79）。

(3) 高等学校における正規教育

イ 高等学校の課程及び学科

高等学校には、全日制の課程、定時制の課程及び通信制の課程を置くことができ、定時制のみの課程及び通信制のみの課程を置くことができる（学教法 53、54①）。

高等学校の課程には、次の学科を置くことができる。

(イ) 普通科

普通教育を主とする学科をいう（高等学校設置基準 5 一）。

(ロ) 専門学科

専門教育を主とする学科であり、農業、工業、商業、水産、家庭、看護、情報、福祉、理数、体育、音楽、美術、外国語、国際関係その他専門教育を施す学科として適当な規模及び内容があると認められる学科が定められている（高等学校設置基準 5 二、6 ②）。

(ハ) 総合学科

普通教育と専門教育との選択履修を旨として総合的に施す学科をいう（高等学校設置基準 5 三）。

ロ 学年の始期及び終期

高等学校の学年は、4 月 1 日に始まり、翌年 3 月 31 日⁽²⁷⁾に終わる（学教法規 59、104）。

(27) 修業年限が 3 年を超える定時制の課程を置く場合には、その最終の学年は、4 月 1 日に始まり、9 月 30 日に終わるものとする（学教法 104②）。

ハ 修業年限及び授業時間数

高等学校の修業年限は、全日制の課程については3年、定時制及び通信制の課程については3年以上とされている（学教法 56）。

高等学校の授業時間数については、学年ごとの標準時間数を示されていない。高等学校学習指導要領において、卒業までに履修すべき単位数は74単位以上としており、単位については、1単位時間を50分とし、35単位時間の授業を1単位として計算することを標準とする旨定められている。全日制の課程における授業は、年間35週行うことを標準とし、週当たりの授業時数は、30単位時間を標準とする旨定められていることから、年間少なくとも1,050時間の授業時間数となる。

また、定時制の課程においては、授業日数の季節的配分又は週若しくは1日当たりの授業時数について、生徒の勤労状況と地域の諸事情等を考慮して定めることとされている。

なお、通信制の課程においては、添削指導、面接指導、放送その他の多様なメディアを利用した指導、試験によることとなっているため（高等学校通信教育規定2）、全日制及び定時制の課程におけるような授業は、原則として行われないことから、上記授業時数等の適用を受けない⁽²⁸⁾。

ニ 生徒の管理

高等学校においては、各学年の課程の修了又は卒業を認めるに当たっては、生徒の平素の成績を評価しなければならない（学教法規 57、104）、高等学校の校長は、全課程を修了したと認めた者に対して、卒業証書を授与しなければならない（学教法規 58、104）。

ホ 専攻科及び別科

高等学校には、専攻科及び別科を置くことができる（学教法 58①）。高等学校の専攻科は、高等学校若しくは中等教育学校を卒業した者又は文部科学大臣が定めるところにより、これと同等以上の学力があると認

(28) 文部科学省『高等学校学習指導要領解説総則編』88頁（東山書房、2009）。

められた者に対して、精深な程度において、特別の事項を教授し、その研究を指導することを目的とする課程をいい、その修業年限は1年以上である（学教法 58②）。

また、高等学校の別科は、中学校若しくはこれに準ずる学校を卒業した者若しくは中等教育学校の前期課程を修了した者又は文部科学大臣が定めるところにより、これと同等以上の学力があると認められた者に対して、簡易な程度において、特別の技能教育を施す目的とする課程をいい、その修業年限は1年以上である（学教法 58③）。

なお、専攻科及び別科については、その教育について特別に規制する基準的なものもなく、実質的には高等学校教育というよりは各種学校における教育に近い性格を有している⁽²⁹⁾。

（4）大学における正規教育

イ 学年の始期及び終期

大学の学年の始期及び終期は、学長が定めることとされているため（学教法 163①）、各大学の判断により、学年の始期を4月以外と定めることができるが、学年の終期については、学年が正確に一年となるよう定めなければならない⁽³⁰⁾。

ロ 修業年限及び授業時間数

大学の修業年限は、原則として4年⁽³¹⁾であるが、夜間において授業を行う学部については、4年を超えるものとしてすることができる（学教法 87①）。また、医学を履修する課程等のうち臨床に係る実践的な能力を培うことを主たる目的とするもの等については、6年である（学教法 87②）。

(29) 鈴木・前掲注(8)、505頁。

(30) 平成19年12月14日付19文科高第575号（文部科学省高等教育局長通知）「学校教育法施行規則の一部を改正する省令及び大学院設置基準の一部を改正する省令等の施行について」。

(31) 大学は、文部科学大臣が定めるところにより、当該大学の学生で3年以上在学したものが卒業の要件として当該大学の定める単位を優秀な成績で修得したと認める場合には、4年未満の在学であっても卒業を認めることができるものとされている（学教法 89）。

大学の授業時間数については、高等学校と同様に、標準時間数が示されていない。大学設置基準において、卒業までに履修すべき単位数は124単位以上であり、単位は、1単位の授業科目を45時間の学修を必要とする内容をもって構成することを標準とする旨定められている。この45時間には、大学での授業時間のほか、在学生が自身で行う予習復習時間が含まれている。また、1年間の授業を行う期間は、定期試験等の期間を含め、35週にわたることを原則とされている。

なお、大学が行う1年間の授業時間数についての特段の定めはないが、例えば、1日に1.5時間の授業を4限まで行う場合、1日当たり6時間の授業を行っていることになり、1週間の授業時間数は30時間となる。これを35週にわたって行うため、少なくとも1,050時間となると考える。

ハ 学生の管理

大学は、学修の成果に係る評価の認定に当たり、学生に対してその基準をあらかじめ明示することとされており（大学設置基準25の2②）、1の授業科目を履修した学生に対しては、試験の上単位を与える（大学設置基準27）。

また、大学においても、全課程を修了したと認められた者に対して、卒業証書を授与しなければならない（学教法規58、173）。

ニ 専攻科及び別科

大学には、専攻科及び別科を置くことができる（学教法91①）。大学の専攻科は、大学を卒業した者又はこれと同等以上の学力があると認められる者に対して、精深な程度において、特別な事項を教授し、その研究を指導することを目的とする課程であり、修業年限が1年以上である（学教法規91②）。

また、大学の別科は、簡易な程度において、特別な技能教育を施すことを目的とする課程であり、修業年限が1年以上である。この別科は、特別な技能教育を目的とするため、農業、芸術、家政系の学部で活用さ

れているほか⁽³²⁾、留学生が日本語を学ぶ課程として別科を置いている大学も多い。

(5) 専修学校における正規教育

専修学校には、高等課程⁽³³⁾、専門課程⁽³⁴⁾又は一般課程⁽³⁵⁾を置き（学教法 125④）、その課程に1又は2以上の学科を置かなければならない。それぞれの課程に昼間において授業を行う学科（以下「昼間学科」という）、夜間等学科又は通信制の学科を置くことができる。

なお、高等課程を置く専修学校を高等専修学校と、専門課程を置く専修学校を専門学校と称することができる（学教法 126）。

イ 学年の始期及び終期

専修学校における学年の始期及び終期は、校長が定めることとされており（学教法規 185）、校長は、学年の始期を年2回を超えて定めないようにすることとされている⁽³⁶⁾。

ロ 修業期間及び授業時間数

(イ) 昼間学科

各課程における昼間学科の修業期間は1年以上であり、1年間にわたり800単位時間⁽³⁷⁾以上（単位数に換算すると23単位⁽³⁸⁾以上）とさ

(32) 鈴木・前掲注(8)、780頁。

(33) 学校教育法第125条第2項において、「専修学校の高等課程においては、中学校若しくはこれに準ずる学校を卒業した者若しくは中等教育学校の前期課程を修了した者又は文部科学大臣の定めるところによりこれと同等以上の学力があると認められた者に対して、中学校における教育の基礎の上に、心身の発達に応じて前条の教育を行うものとする。」と規定されている。

(34) 学校教育法第125条第3項において、「高等学校若しくはこれに準ずる学校若しくは中等教育学校を卒業した者又は文部科学大臣の定めるところによりこれに準ずる学力があると認められた者に対して、高等学校における教育の基礎の上に、前条の教育を行うものとする。」と規定されている。

(35) 学校教育法第125条第4項において、「専修学校における一般課程においては、高等課程又は専門課程の教育以外の前条の教育を行うものとする。」と規定されている。

(36) 前掲注(7)、第四1(3)。

(37) 専修学校の授業における1単位時間は、50分とすることを標準とする。

(38) 専修学校の授業時間数を単位数に換算するときは、35単位時間を1単位とする

れている。

なお、各種学校においては、後述のとおり修業期間が原則として1年以上とされているが、簡易に習得することができる技術、技芸等の課程⁽³⁹⁾については、3月以上1年未満とすることができる⁽⁴⁰⁾とされている。これに対し、専修学校は、組織的な教育機関とするため、各種学校のような例外は認めないこととしている⁽⁴⁰⁾。

(ロ) 夜間等学科

各課程における夜間学科の修業期間は1年以上であり、1年間にわたり450単位時間以上（単位数に換算すると13単位以上）とされている（専修学校設置基準16②）。

なお、夜間等学科の全課程の修了要件は、450単位時間に修業年限の年数を乗じた授業時間数以上であるが、800単位時間を下回ることができない（専修学校設置基準17）。

(ハ) 通信制の学科

通信制の学科⁽⁴¹⁾における授業は、印刷教材その他これに準ずる教材を送付又は指定し、主としてこれらにより学修させる授業と対面により行われる実習、実技、実験、演習又は講義の授業（以下「対面授業」という。）との併用により行われ、対面授業の授業時数は、1年間にわたり120単位時間以上とされている（専修学校設置基準29）。

なお、通信制の学科における全課程の修了要件は、修業年限の年数

（専修学校設置基準9）。

(39) 「簡易に習得することができる技術、技芸等の課程」とは、教育課程の内容が簡易である課程又は教育課程そのものはかなり専門的なものであっても、その教育課程の内容の範囲が限定された課程、若しくは、すでに一定の基礎的な課程を修了した者を対象として設けられる課程等をいう（昭和31年12月27日付（文部事務次官通達）「各種学校規程の制定について」(http://www.mext.go.jp/b_menu/hakusho/nc/t19561227001/t19561227001.html))。

(40) 鈴木・前掲注(8)、1019頁。

(41) 専修学校の通信制の学科は、「学校教育法施行規則及び専修学校設置基準の一部を改正する省令（平成24年文部科学省令第14号）」により実施が可能となったものであり、当該改正は、平成24年4月1日から施行されている。

以上在学し、①高等課程又は一般課程の場合、13 単位に修業年限の年数に乗じた単位数以上、②専門課程の場合、17 単位に修業年限の年数に乗じた単位数以上の単位数を修得するとともに、③120 単位時間に修業年限の年数に乗じた授業時間数以上の対面授業の履修である（専修学校設置基準 37）。

ハ 生徒等の管理

専修学校の昼間学科及び夜間学科においては、学年による教育課程の区分を設け、学年ごとに、当該学年における生徒の平素の成績を評価しなければならず（学教法規 183 の 2①）、専修学校の校長は、全課程を修了したと認めた者に対して、卒業証書を授与しなければならない（学教法規 58、189）。

（6）各種学校における正規教育

イ 修業期間及び授業時間数

各種学校の修業期間は、1年以上であるが、簡易に習得することができる技術、技芸等の課程については、3か月以上1年未満とすることができる。

また、各種学校の授業時間数は、修業期間が1年以上の場合、1年間にわたり 680 時間以上を基準として定めるものされ、修業期間が1年未満の場合にあっては、その修業期間に応じて授業時間数を減らして定めるものとされている。

ロ 生徒等の管理

各種学校における学年の始期及び終期、生徒等の成績の評価、課程修了時の卒業証書等の授与等に関する明文の規定はない。そのため、生徒等の成績の評価を行わない課程、卒業証書等の授与を行わない課程等、学校及び専修学校よりも自由な課程を編成することができる。

2 附帯教育

専修学校及び各種学校が行う附帯教育については、次のとおり、所轄庁で

ある各都道府県による専修学校及び各種学校の設置等の認可に関する審査基準においてその要件が示されているが、学校が行う附帯教育については、何ら明らかにされていない。そのため、学校はそもそも附帯教育を行うことが予定されていないものと解することができる。

(1) 専修学校が行う附帯教育

専修学校が行う附帯教育⁽⁴²⁾に関する所轄庁の要件については、例えば、東京都の場合、次によることとされている⁽⁴³⁾が、所轄庁によりその要件が異なっている⁽⁴⁴⁾。

- ① 附帯教育とは、専修学校がその教員、施設、設備等により、正規教育以外の教育を週2日以上で1か月以上継続して行うものをいう。ただし、専修学校の授業日以外の日曜日に行うものは除く
- ② 学則に記載された附帯教育及び附帯教育以外の教育活動である別科については、入学案内、修了証書等において、当該教育が正規の専修学校教育以外の附帯教育又は別科である旨を明示すること。
- ③ 履修証明プログラムを実施する場合は、学則等に規定の上、正規教育を受ける学生等に不利益とならないよう、適正に運営すること。

(42) 文部省（現在の文部科学省）は、昭和51年に「専修学校が附帯事業として当該専修学校の教員、施設、設備等により専修学校以外の教育を行うことは、専修学校の教育に支障のない限りにおいて、差し支えないとされており、当該教育を恒常的におこなうものであるときは、その旨を学則に明確に記載して行われる。」とし、「なお、この場合、入学案内、修了証書等においても当該教育が正規の専修学校の教育以外の附帯事業としての教育である旨を明示することとなる。」と各都道府県知事等に通知している（前掲注7、第四1(5)）。

(43) 平成元年5月15日付元総学二第138号「東京都私立専修学校設置認可取扱要領」12(5)。

(44) 東京都以外に、例えば、宮城県や徳島県では、「私立専修学校の設置等の認可に関する審査基準」第15条において、専修学校の附帯教育は次のいずれにも該当するものでなければならないとされている。

- ① 専修学校本来の教育に支障を来さないこと。
- ② 専修学校の目的に照らして適当であること。
- ③ 修業年限が1か月以上12か月以下であること。
- ④ 学則に明示し、入学案内、修了証書等において附帯事業である旨明示すること。
- ⑤ 附帯事業の収入が、専修学校本来の経常的経費の2分の1以内であること。

(2) 各種学校が行う附帯教育

各種学校が行う附帯教育に関する所轄庁の要件については、上記(1)と同様に、所轄庁によって要件が異なる。例えば、東京都の場合は、要件が明らかにされていないが、宮城県や徳島県の「私立各種学校の設置等の認可に関する審査基準」では、次のいずれにも該当するものでなければならぬとしている⁽⁴⁵⁾。

- ① 各種学校本来の教育に支障を来さないこと。
- ② 各種学校の目的に照らして相当であること。
- ③ 修業年限が1か月以上12か月以下であること。
- ④ 学則に明示し、入学案内、修了証書等においても附帯事業である旨明示すること。
- ⑤ 附帯事業の収入が、各種学校本来の経常的経費の2分の1以内であること。

第4節 私立学校法上の収益事業と付随事業

1 私立学校法上の収益事業

(1) 私立学校法上の収益事業の意義

私立学校法第26条第1項において、「学校法人は、その設置する学校等の教育に支障のない限り、その収益を学校等の経営に充てるために、収益を目的とする事業を行うことができる。」と規定されている。この「収益を目的とする事業」を収益事業といい、当該学校法人の設置する学校の教育

(45) 宮城県や徳島県以外に、例えば、富山県の場合は、「富山県私立専修学校等の設置認可に関する審査基準」第7条において、次に該当する場合には、附帯事業として正規の課程以外の教育を行うことができるとされている。

- ① 私立専修学校又は私立各種学校（以下「専修学校等」という。）の教育に支障がないこと
- ② 当該教育を恒常的に行うものであるときは、その旨が学則に明確に記載されていること
- ③ 当該教育が専修学校等の要件に該当するものでないこと

の一部として又はこれに付随して行われる事業が除かれる⁽⁴⁶⁾。この収益事業について、明確に制度化された趣旨は、学校法人が授業料等の学生納付金や補助金のほかに収益事業を実施し、経営努力により自主的に経営基盤の強化を図り、教育水準の維持向上を図られるようにすることである⁽⁴⁷⁾。

なお、学校法人が収益事業を行う場合には、当該学校法人の寄附行為に記載の上、所轄庁に認可を申請しなければならない（私学法 30①）。

また、所轄庁は、収益事業を行う学校法人に対して、①当該学校法人が寄附行為で定められた事業以外の事業を行うこと、②当該学校法人が当該事業から生じた収益をその設置する私立学校の経営の目的以外の目的に使用すること又は③当該事業の継続が当該学校法人の設置する私立学校の教育に支障があることのいずれかに該当する場合には、その事業の停止を命ずることができる（私学法 61①）。

（2）収益事業の種類及び範囲

学校法人が行うことができる収益事業の種類については、文部科学省告示第 141 号「文部科学大臣の所轄に属する学校法人の行うことのできる収益事業の種類」に掲げられており、具体的には、日本標準産業分類に定めるもののうち、農業、林業、漁業、鉱業、採石業、砂利採取業、建設業、製造業（「武器製造業」を除く。）等が掲げられている。

ただし、経営が投機的なもの、風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律第 2 条各項（第 2 項及び第 3 項を除く。）に規定する営業及びこれらに類似する方法によって経営されるもの、規模が当該学校法人の設置する学校の状態に照らし不適当なもの、自己の名義をもって他人に行わせるもの、当該学校法人の設置する学校の教育に支障のあるもの及びその他学校法人としてふさわしくない方法によって経営されるもののいずれにも該当しないものでなければならない。

(46) 平成 20 年 8 月 20 日付文部科学省告示第 141 号「文部科学大臣の所轄に属する学校法人の行うことのできる収益事業の種類」。

(47) 大学設置・学校法人審議会学校法人分科会ほか・前掲注(1)、23 頁。

また、学校法人が指定管理者として行う地方公共団体の所有する施設の管理運営業務については、①地方公共団体からの請負であること、②施設は地方公共団体の所有であり、学校法人自らが設置したものではないことに鑑みて、学校法人が行う本来事業又はこれに付随する事業とはみなせないことから、収益事業として位置付けることとされている。

(3) 収益事業の規模

学校法人が行う収益事業の規模は、概ね「全収益事業に関する売上高及び営業外収益 < 学校法人全体の帰属収入⁽⁴⁸⁾ = 100」の範囲である必要があり、3か年度連続して、この範囲を超えた場合には、文部科学省と相談の上、当該収益事業を縮小する、当該収益事業を実施するにふさわしい法人を設立する等の事業の見直しを検討することとされている⁽⁴⁹⁾。

(4) 寄附行為への記載の状況

平成21年6月1日から同年9月30日までの間に、公益社団法人私学経営研究会が全国の大学法人323校、短大法人56校、高等学校法人226校並びに同研究会の会員である幼稚園法人9校及び専門学校法人11校⁽⁵⁰⁾から寄附行為の写しの提供を受け、調査等した結果は、図表2及び3のとおりであった。

これらを見ると、収益事業を行う学校法人は、625法人のうち123法人(19.7%)である。行われる収益事業の種類の内訳として、最も多く行われている業種は「不動産(貸室・駐車場)業」であり、収益事業を行う学校法人の44.7%を占めている。

(48) 「学校法人全体の帰属収入」には、収益事業からの繰入収入、特定年度にのみ臨時的に生じた収入(資産売却差額等)及び保育事業による収入を含まない(前掲注(2)、4頁。)

(49) 前掲注(2)、4頁。

(50) 大学法人とは大学を設置している学校法人を、短大法人とは大学法人以外で短期大学を設置している学校法人を、高等学校法人とは、大学・短大法人以外で高等学校を設置している学校法人を、幼稚園法人とは大学・短大・高等学校法人以外で幼稚園を設置している学校法人を、専修学校法人とは、大学・短大・高等学校・幼稚園法人以外で専修学校を設置している法人をいう(社団法人私学経営研究会 HP (http://sikeiken.or.jp/report/h16_07_shigaku.pdf))。

図表 2 収益事業の規定の有無

調査内容	法人数	%
規定あり	123	19.7%
規定なし	502	80.3%
合計	625	100.0%

出典：社団法人私学経営研究会「学校法人寄附行為の調査研究報告書」6頁（2010）
http://sikeiken.or.jp/report/h21_06_kifu.pdf を基に作成。

図表 3 収益事業の種類の内訳（複数回答）

業種	法人数	%
不動産（貸室・駐車場）業	55	44.7%
小売業	48	39.0%
印刷・出版業	28	22.8%
保険業	21	17.1%
製造業	11	8.9%
教育・学習支援業	9	7.3%
飲食業	4	3.3%
医療・福祉業	2	1.6%
その他	26	21.1%
種類について規定なし	7	5.7%
内訳計	123	100.0%

出典：社団法人私学経営研究会「学校法人寄附行為の調査研究報告書」6頁（2010）
http://sikeiken.or.jp/report/h21_06_kifu.pdf を基に作成。

2 付随事業

（1）付随事業の概要

学校法人が行うことができる事業は、私立学校を設置し運営する事業である教育事業と収益事業の2種類があるが、教育事業の中に、純粋な教育研究活動と教育研究に付随して行われる事業（以下「付随事業」という。）とがあると解されている⁽⁵¹⁾。そのため、付随事業の目的は、収益を目的と

(51) 松坂浩史『逐条解説私立学校法』165頁、学校経理協会（2010）。

せず、教育研究活動と密接に関連する事業目的を有している必要がある⁽⁵²⁾。

また、付随事業として行うことができる事業の種類は、上記1(2)に掲げる事業の種類と同じである⁽⁵³⁾。

なお、学校法人の実施する付随事業が、①在学者又は教職員及び役員以外の者に物品やサービスの提供を行い対価を得る事業、②学校の所在地と離れた場所に施設を設置して行う事業又は③事業を行うに際して、行政機関の許認可を必要とする事業のいずれかに該当する事業（保育事業を除く。）である場合には、学校法人として実施を決定する前に、必ず文部科学省に相談することとされている⁽⁵⁴⁾。

(2) 実施主体及び事業対象者

付随事業の実施主体は学校法人であるため、付随事業であると認められるためには、学校法人自らが事業を実施する必要性が十分に認められ、他者からの請負で実施するものでないこと⁽⁵⁵⁾が不可欠である。

また、付随事業の事業対象者（物品やサービスの提供先）は、主として、在学者又は教職員及び役員である。事業の性質上、やむを得ず主たる対象者が在学者又は教職員及び役員以外の者となる場合には、教育研究活動において、在学者又は教職員及び役員が当該事業として提供される物品やサービスを50日（3セメスター制の1セメスター相当）程度以上活用する具体的計画が必要とされる⁽⁵⁶⁾。

(3) 付随事業の規模

付随事業の規模は、概ね次のこの範囲である必要があり、特定の付随事業が特定の学校の教育研究活動と密接に関連する場合は、いかつこの範囲である。3か年度連続して、この範囲を超えた場合には、文部科学省と相談の上、事業縮小、収益事業への転換等の事業の見直しを検討することと

(52) 前掲注(2)、3頁。

(53) 前掲注(2)、3頁。

(54) 前掲注(2)、2頁。

(55) 前掲注(2)、3頁。

(56) 前掲注(2)、3頁。

されている。

イ 全付随事業に関する収入 / 学校法人全体の帰属収入 < 30 / 130

ロ 特定の付随事業に関する収入 / 特定の学校部門の帰属収入 < 30 / 130

(4) 寄附行為への記載

学校法人が付随事業を実施するに当たっては、原則として、当該学校法人の寄附行為に記載する必要がない。

しかしながら、①在学者又は教職員及び役員以外の者を主たる対象者として行う事業、②校舎（法人本部棟を含む。）とは別に施設を設け行う事業及び③事業を行うに際して、行政機関の許認可を必要とする事業の全てに該当するものについては、寄附行為に記載し文部科学省の認可を得る必要がある。

なお、保育事業については、在学者又は教職員及び役員が養育する者以外の者を主たる対象者とする場合には、上記②又は③に該当しない場合であっても、寄附行為に記載し文部科学省の認可を得る必要がある。

第5節 小括

学校法人が設置する学校等は、教員数、校舎面積、校地面積等を定めた文部科学省令である学校等ごとの設置基準を満たし、所轄庁から認可を受ける必要がある。

また、学校等が行う教育事業について、学校及び専修学校が行う正規教育は、その教育課程の内容、修業期間、授業時間数、学生生徒の管理、卒業証書の授与等が学校教育法や設置基準を満たす必要がある。一方で、各種学校が行う正規教育も、各種学校規定で定められた修業期間及び授業時間数を満たす必要があるが、これらの例外も認められていることから、学校及び専修学校と比べて、その要件が比較的緩和されており、その教育内容、修業期間、授業時間数等について千差万別の内容の教育を行うことができる。このことは、専修学校及び

各種学校が行う附帯教育においても同様である。

次に、学校等が行う付随事業と私立学校法上の収益事業とについては、事業の種類及び範囲は同一であるものの、事業の目的と所轄庁の認可の要否が異なっているだけである。すなわち、外形的には付随事業と私立学校法上の収益事業との区別ができないと考える。学校等が行う事業が付随事業であるか私立学校法上の収益事業であるかどうかは、当該学校を設置する学校法人の寄附行為に記載されたものであるかどうかによることとなる。

このように、学校法人及び学校等が行う事業には様々な法令が関係していることから、学校法人が行う事業の法人税法上の収益事業に係る規定に大きく関係しているものと考えられる。そのため、法人税法上の収益事業に係る規定の解釈に当たっては、これら法律関係を踏まえる必要があると考える。

第2章 学校法人会計基準

本章では、学校法人が計算書類を作成するに当たり従わなければならない学校法人会計基準の沿革、制度の概要及び企業会計と異なる学校法人会計基準固有の会計処理を概観するとともに、学校法人が行う事業の学校法人会計基準上の位置付け及び当該事業が該当する事業活動収支計算書上の記載科目を整理する。

第1節 学校法人会計基準の概要等

1 学校法人会計基準の沿革

(1) 学校法人会計基準制定まで

昭和24年に制定された私立学校法では、学校法人の会計に関して、①理事者において予算の作成を行い、評議委員会の諮問又は決議によって確定すること（旧私学法42条）、②決算は、毎会計年度終了後2月以内に、理事長において、評議員会に報告し、その意見を求めなければならないこと（旧私学法46条）、③学校法人は、毎会計年度終了後2月以内に財産目録、貸借対照表及び収支計算書を作り、常にこれを各事務所に備え置かなければならないこと（旧私学法47条）だけが規定されていた。また、学校法人には所轄庁へこれらを届け出る義務はなく、計算書類の形式及び内容については、特に明示されていなかったため、収入及び支出の範囲やその認識の時点に統一がなく、例えば、予算外収入の実績の取扱いや借入金及び新入生納付金を収入に計上するかの問題、また純粹な現金主義によるのか、あるいは収支の事由の発生によって認識を行うかなどの点について計算書の実例は様々であった⁽⁵⁷⁾。学校法人の会計の方式は、まったくそれぞれの法人に委ねられたかたちであり、また、関係者の間での研究も必ず

(57) 高橋ほか・前掲注(5)、1031頁。

しも十分と言えなかったことから、合理的な会計慣行が成熟していなかった⁽⁵⁸⁾。

昭和 45 年に私立大学等経常費補助金が創設され、私立大学等の人件費を含む教育研究に係る経常的経費に対する補助が開始され、また、高等学校以下の私立学校に対しても都道府県において経常費補助が行えるよう地方交付税により都道府県に対する財源措置が講じられた。これとともに、私立学校法が改正され、「私立学校の経常的経費に対する国又は地方公共団体の補助金で政令に定めるものの公布を受ける学校法人は文部大臣の定める基準に従い、会計処理を行い、貸借対照表、収支計算書その他の財務計算に関する書類を作成しなければならない」という規定⁽⁵⁹⁾が設けられた。

この改正により、私立学校法に規定された「文部大臣が定める基準」として、昭和 46 年に学校法人会計基準が制定された。その後、昭和 51 年に私立学校振興助成法が施行されたことに伴い、学校法人会計基準の根拠法が私立学校法から私立学校振興助成法に移行された。学校法人会計基準は、制定以降 40 年以上が経過する中で、補助金を受けていない法人も含め広く我が国の学校法人の会計実務に定着してきた⁽⁶⁰⁾。

(2) 平成 25 年改正

学校法人会計基準については、平成 25 年に制定以来初めてとなる大幅な改正が行われ、平成 25 年 4 月 22 日に文部科学省令第 15 号「学校法人会計基準の一部を改正する省令」（以下「平成 25 年改正」という。）が公布された⁽⁶¹⁾。この改正は、制度の根幹に関わる抜本的なものではなく、基本的な仕組みを維持する一方で、①私立学校の経営環境の悪化、②財務情報の公開の推進、③他会計の動向等の私立学校を取り巻く環境変化を背景

(58) 村山徳五郎「学校法人会計基準について」会計ジャーナル第 2 巻第 7 号 71 頁 (1970)。

(59) 文部科学省 HP (<http://www.8.cao.go.jp/shoushi/shinseido/administer/setumeikai/h270123/pdf/s5-3-1.pdf>) を参照。

(60) 牛尾則文「学校法人会計基準の見直しの背景と改正のポイント」会計・監査ジャーナル第 25 巻第 6 号 46 頁 (2013)。

(61) 牛尾・前掲注(60)、46 頁。

に、学校法人の財政や経営の状態をより分かりやすく的確に把握できるように、部分的な改善や充実を図るとともに、計算書類等の様式が大きく変更された。

2 学校法人会計基準の概要等

(1) 学校法人会計基準の目的

国又は地方公共団体から補助金の交付を受ける学校法人は、学校法人会計基準に従って、会計処理を行い、計算書類を作成しなければならないとされ、公認会計士又は監査法人による監査を受けて、所轄庁に届け出なければならない(私学助成法 14) ことから、学校法人会計基準に基づく計算書類は、もともと国又は地方公共団体からの補助金の適正な配分を目的としているものである。そのため、これを外部への報告目的に利用するという視点を意識してこなかった⁽⁶²⁾。

しかしながら、上記 1 (2) のとおり、学校法人を取り巻く環境の変化を踏まえ、学校法人会計基準には、作成される計算書類の内容がよりの確に学校法人の経営状態を示すとともに、外部への報告にも資するという役割を果たすことが求められている。

(2) 学校法人が作成する計算書類

学校法人は、①財政及び経営の状況について真実な内容を表示すること、②全ての取引について、複式簿記の原則によって、正確な会計帳簿を作成すること、③財政及び経営の状況を正確に判断できるように必要な会計事実を明瞭に表示すること及び④採用する会計処理の原則及び手続並びに計算書類の表示方法については、毎会計年度継続して適用し、みだりにこれを変更しないことという一般原則に従い、以下の計算書類を作成しなければならない(学校法人会計基準 2)。

(62) 片山覺「学校法人会計基準の現状と課題」會計第 179 巻第 4 号 512 頁 (2011)。

イ 資金収支計算書及び活動区分資金収支計算書

(イ) 資金収支計算書

資金収支計算書は、当該会計年度の諸活動に対応する全ての収支の内容を明らかにするとともに、当該会計年度における支払資金の収支のてん末を明らかにするという目的をもって作成されるものである（学校法人会計基準6）。

(ロ) 活動区分資金収支計算書

活動区分資金収支計算書は、平成 25 年改正により作成することとされたもので、資金収支計算書では明らかにされない活動区分別の資金の流れを把握するためのものである。

他の会計基準においてキャッシュ・フロー計算書が導入されている⁽⁶³⁾こと等から学校法人会計基準においても、キャッシュ・フロー計算書の導入を求める意見⁽⁶⁴⁾もあったが、当該年度の活動とは無関係に資金の流れだけを整理するキャッシュ・フロー計算書ではなく、資金収支計算書の従来からの考え方を維持しつつも、活動区分ごとの資金の流れを明確に把握するため⁽⁶⁵⁾、資金収支計算書の附属の表として活動区分収支計算書を作成することとされた。

ただし、都道府県知事所轄の学校法人については、施設整備や財務活動の金額が多くないことも考えられるとともに、作成に伴う事務負担も大きいことから⁽⁶⁶⁾、作成の義務付けが行われていない（学校法人会計基準 37）。

ロ 事業活動収支計算書

(63) 国立大学法人会計基準や公益法人会計基準においては、既にキャッシュ・フロー計算書が導入されている。

(64) 例えば、社団法人日本私立大学連盟経営委員会財務会計分科会「新たな学校法人会計基準の確立を目指して－外部報告の充実のために－」11 頁（2007）や平成 21 年 4 月 14 日付学校法人委員会研究報告第 13 号「キャッシュ・フロー計算書導入に係る提言」2 頁等を参照。

(65) 牛尾・前掲注(60)、49 頁。

(66) 牛尾・前掲注(60)、49 頁。

学校法人会計基準において最も特徴的な計算書類である事業活動収支計算書は、毎会計年度、当該会計年度において①教育活動、②教育活動以外の経常的な活動及び③それら以外の活動の区分ごとにそれぞれの活動に対応する事業活動収入及び事業活動支出の内容を明らかにするとともに、当該会計年度において基本金に組み入れる額を控除した当該会計年度の諸活動に対応する全ての事業活動収入及び事業活動支出の均衡の状態を明らかにすることを目的⁽⁶⁷⁾に作成される書類である（学校法人会計基準 15）。企業会計でいえば、損益計算書に相当するものであるが、学校法人会計基準には損益の概念がないため、最終的に収支差額が表示されることとなる。

なお、詳細については、第3節で述べる。

ハ 貸借対照表

貸借対照表は、会計年度末に学校法人の資産、負債、基本金等の保有状況を対照することによって、その財務状況を把握する計算書類である。貸借対照表の資産及び負債の項目の配列については、学校法人において固定資産を保持することが重要であることから固定性配列法が採用されている。

貸借対照表には、「資産の部」、「負債の部」及び「純資産の部」が設けられることとなり（学校法人会計基準 32）、「純資産の部」には、基本金及び繰越収支差額について表示される。

なお、平成 25 年改正前の貸借対照表における調達源泉側の表示は、他人資本である「負債の部」と自己資本である「基本金の部」及び「消費収支差額の部」の3つに区分されていたが、保有する資産の調達源泉をより明確にするために、平成 25 年改正により借入金等の外部資金については、「負債の部」と、自己資金である「基本金の部」及び「消費収

(67) 学校法人は、利益の追求を目的とするものではないが、長期間支出超過が生じれば、学校法人が永続的に活動することができないため、事業活動収入と事業活動支出とがほぼ同額で釣り合う均衡の状態であることが求められている。

支差額の部」については、他の会計基準における一般的な表現である「純資産の部」と表示する改正が行われるとともに、明解性の観点からその内訳について、平成 25 年改正前のおり長期的な収支均衡を表すものとしての基本金と基本金組入後の収支差額とを明らかにするため、「基本金」と「繰越収支差額」とに分けて表示⁽⁶⁸⁾することとされた。

(3) 総額表示と純額表示

学校法人会計基準に基づき作成される計算書類に記載する金額は、原則として、総額をもって表示しなければならない。ただし、預り金に係る収入及び支出、仮受金や仮払金等の経過的な収入と支出及び食堂等の教育活動に付随する活動に係る収入及び支出については、例外的に純額をもって表示することができる⁽⁶⁹⁾とされている（学校法人会計基準 5）。

教育活動に付随する活動に係る収入と支出との相殺の結果、収入超過の場合は、例えば、大科目「付随事業収入」の小科目「補助活動収入」として総額で、また、支出超過の場合は、例えば、大科目「管理経費」の小科目「補助活動支出」として純額で表示することとなる。

なお、純額表示による収支相殺の範囲は、事業活動収支計算書科目のみであり、貸借対照表に係る収支科目は含まれない⁽⁶⁹⁾。

(4) 注記事項

学校法人会計基準に基づいて作成される計算書類には、①重要な会計方針⁽⁷⁰⁾、②重要な会計方針の変更、③減価償却額の累計額、④徴収不能引当

(68) 学校法人会計基準の在り方に関する検討会「学校法人会計基準の在り方について報告書」11 頁（2013）。

(69) 昭和 51 年 3 月 9 日付学校法人委員会実務指針第 22 号「補助活動事業に係る会計処理及び表示並びに監査上の取扱いについて」2 頁。

(70) 重要な会計方針とは、例えば、①引当金の計上基準（徴収不能引当金及び退職給与引当金等）、②有価証券の評価基準及び評価方法、③たな卸資産の評価基準及び評価方法、④外貨建資産・負債等の本邦通貨への換算基準、⑤所有権移転外ファイナンス・リース取引の処理方法、⑥預り金その他経過項目に係る収支の表示方法、⑦食堂その他教育活動に付随する活動に係る収支の表示方法等をいう（平成 17 年 6 月 13 日付学校法人会計問答集（Q&A）第 17 号「計算書類の注記事項の記載について」2 頁の Q 1）。

金の合計額、⑤担保に供されている資産の種類及び額、⑥翌会計年度以後の会計年度において基本金への組入れを行うこととなる金額、⑦後述の第4号基本金を有していない場合には、その旨及び当該資金を確保するための対策及び⑧その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項⁽⁷¹⁾を脚注（計算書類の末尾に記載することをいう。）として記載するものとされている（学校法人会計基準34）。

なお、上記①から⑧までの事項については、貸借対照表の末尾に一括して記載しなければならないが、その他の事項については、関係する計算書類の末尾に記載することとなる⁽⁷²⁾。

また、近年の金融商品の多様化や、特にリーマンショック以降の経済状況の大きな変化に伴い、学校法人の資産運用のリスクを一層明確に把握しやすくなることが重要であることから、有価証券の時価情報を種類別に注記⁽⁷³⁾することとされるとともに、貸付金、借入金、寄付金（現物寄付を含む）、人件費等の負担及び債務保証その他これらに類する学校法人間の取引についても注記する⁽⁷⁴⁾こととされている。

第2節 学校法人会計基準における固有の会計処理

1 基本金制度

(1) 基本金制度の概要

学校法人が学校等を運営していくために必要な校地校舎等の基本的な資

(71) その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項とは、例えば、①有価証券の時価情報、②デリバティブ取引、③学校法人の出資による会社に係る事項、④主な外貨建資産・負債、⑤偶発債務、⑥所有権移転外ファイナンス・リース取引、⑦純額で表示した補助活動に係る収支、⑧関連当事者との取引、⑨後発債務等をいう（前掲注(70)、2頁のQ1）。

(72) 前掲注(70)、3頁のQ3を参照。

(73) 注記の記載例については、平成25年9月2日付25高私参第8号（文部科学省高等教育局私学部参事官通知）「学校法人会計基準の一部改正に伴う計算書類の作成について」7頁を参照。

(74) 前掲注(73)、8頁。

産は、学校等が存立している限り、当然、継続的に保持するとともに、施設設備の取替えや更新の財源を基本的に自前で調達する必要がある。この基本的な資産等を価額の面で捉え、基本的に必要な資産等に対応する金額を「基本金」という形で自己資金を確実に維持するという考え方を採っている。これは、学校法人会計基準における最も特徴的な会計処理の1つである。学校法人会計基準第29条では、「学校法人がその諸活動の計画に基づき必要な資産を継続的に保持するために維持すべきものとして、その事業活動収入のうちから組み入れた金額とする。」と規定している。

なお、この基本金については、企業会計と異なり、社会福祉法人会計基準や公益法人会計基準等その他の非営利組織体の会計基準とも差があり、企業会計に馴染んだ一般社会の人々からは、分かりにくい等の意見がしばしば寄せられてきた⁽⁷⁵⁾。

しかしながら、公教育を担う学校法人の永続性や健全性は、学校法人制度において最も重要な要素であり、それを維持する上で有効な仕組みである基本金制度については、平成25年改正においてもその基本的な考え方が維持された。

(2) 資本金との相違点

株式会社における資本金とは、原則として、設立又は株式発行に際して株主となる者が当該株式会社に払込み又は給付をした財産の額である（会社445）。払込み又は給付をしたことにより株式を取得した株主は、剰余金の配当及び残余財産の分配を受ける権利並びに株主総会における議決権を取得する（会社105①）。また、株主の有する株式を譲渡することにより（会社127）、払込み又は給付をした財産を取り戻すことも可能である。

これに対し、学校法人における基本金とは、株式会社のような出資等に基づいて決定されるものではなく、学校を設立する際に寄付者から受け入れた寄付金や設立の後の学校等の事業活動によって得た収入から留保する

(75) 片山・前掲注(62)、510頁。

ことで、学校等の財産的な基礎を裏付けているものである。また、基本金については、当該寄付者に権利等が生ずることなく、株式のように売却して寄付者が拠出額を取り戻すことができない。

以上のことから、学校法人における基本金は、株式会社における資本金とは全く異なった性質のものである。

(3) 基本金の組入れと取崩し

イ 基本金の組入れ

基本金には、第1号基本金から第4号基本金まであり、それぞれ組み入れる要件が決められている。

(イ) 第1号基本金

第1号基本金は、学校法人が設立当初に取得した固定資産で教育の用に供されるものの価額又は新たな学校等の設置若しくは既設の学校等の規模の拡大若しくは教育の充実向上のために取得した固定資産の価額である（学校法人会計基準 30①一）。すなわち、教育研究用の固定資産を新たに取得した場合、当該固定資産の取得価額に相当する金額を基本金へ組み入れる。これは、学校法人に必要な資産が永続的に保持するため、基本金に組み入れられた減価償却資産にあっては、減価償却により当該資産の帳簿価額がなくなったとしても、収支が均衡していれば、減価償却累計額が基本金に見合う資産（資金）として残り、当該資産（資金）によって再取得することを可能とするものである⁽⁷⁶⁾。

(ロ) 第2号基本金

第2号基本金は、学校法人が新たな学校等の設置又は既設の学校の規模の拡大若しくは教育の充実向上のために将来取得する固定資産の取得に充てる金銭その他の資産の額である（学校法人会計基準 30①二）。これは、学校法人が将来の各種の事業計画のために先行して当期

(76) 学校法人会計基準の諸課題に関する検討会「学校法人会計基準の諸課題に関する検討会について（課題の整理）」4頁（2012）。

に組み入れられるものである⁽⁷⁷⁾。すなわち、将来の固定資産取得のために基本金へ組み入れる先行組入れ額のことである。

多額の固定資産を取得する場合に、取得年度において一度の基本金組入れを行うと、当該年度に多額の支出超過額が生じ、収支均衡を大きく崩すことになる。そのため、段階的に基本金への組入れを行うことにより、平準化と収支差額の均衡を図るものである。

(ハ) 第3号基本金

第3号基本金は、基金として継続的に保持し、かつ、運用する金銭その他の資産の額である（学校法人会計基準 30①三）。奨学基金、研究基金、国際交流基金等として継続的に保持運用することによって生じた果実を教育研究活動に使用するために保有するものである。これは、いわゆる目的をもった運用ファンドのことであり、その資産の保有目的を明らかにした具体的計画を確定した上で、学校法人の理事会等で決定した基金の設定に係る基本金組入計画に従い組入れが行われる。

(ニ) 第4号基本金

第4号基本金は、恒常的に保持すべき金額である（学校法人会計基準 30①四）。これは、将来の学校法人の不測の事態に備えて、所定の運転資金の留保を義務付けたものである。組入金額は、前年度の事業活動収支計算書の教育活動収支の人件費（退職給与引当金繰入額及び退職金を除く。）、教育研究経費（減価償却額を除く。）、管理経費（減価償却額を除く。）及び教育活動外収支の借入金等利息の決算額の合計を12で除した額であり⁽⁷⁸⁾、1か月分のランニングコストを基本金として組み入れるものであると言える。

なお、都道府県知事所轄の学校法人については、第4号基本金に相

(77) 片山・前掲注(62)、519頁。

(78) 平成25年9月2日付25高私参第9号（文部科学省高等教育局私学部参事官通知『「恒常的に保持すべき資金の額について」の改正について」。

当する金額の全部又は一部を組み入れないことができる（学校法人会計基準 39）。

ロ 基本金の取崩し

基本金は、教育水準の維持のため継続的に保持するとの趣旨から、その取崩しに関しては、教育の質的水準の低下を招かないよう十分に留意している限りにおいて⁽⁷⁹⁾、①その諸活動の一部又は全部を廃止した場合、②その経営の合理化により第1号基本金に係る固定資産を有する必要がなくなった場合、③第2号基本金に係る金銭その他の資産を将来取得する固定資産の取得に充てる必要がなくなった場合及び④その他やむを得ない事由がある場合で、当該資産を継続的に保持しないとき⁽⁸⁰⁾には、当該資産又は諸活動に係る基本金を取り崩すことになる（学校法人会計基準 31）。

2 固定資産の評価

(1) 減損会計

企業会計において、固定資産の貸借対照表価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。固定資産への投資は、その事業から回収される金額が投資額を十分に上回ることを期待して実施されたものであるが、その後の技術革新や市場環境変化等によってその資産の収益性が急激に低下することがある。そのような状況が生じた場合には、固定資産からの回収可能価額の低下を反映させるように帳簿価額を減額する減損処理を行わなければならない⁽⁸¹⁾。

これに対し、学校法人会計基準上、資産の評価は、取得原価をもってす

(79) 平成 17 年 5 月 13 日付 17 文科高第 122 号（文部科学省高等教育局私学部長通知）「学校法人会計基準の一部改正について」。

(80) 例えば、学部又は学科を廃止した場合であっても、当該学部又は学科で使用していた資産を他の学部又は学科等の教育研究活動に転用する場合には、「当該資産を継続的に保持しない場合」に該当しない（平成 26 年 12 月 2 日付学校法人委員会研究報告第 15 号「基本金に係る実務上の取扱いに関する Q&A」16 頁）。

(81) 桜井久勝『財務会計講義〔第 17 版〕』190 頁（中央経済社、2016）。

るものとされており（学校法人会計基準 25）、固定資産もその取得原価により評価されることになる。これは、学校法人の有形固定資産の保有目的が学校法人の教育研究活動を将来的に継続していくためであり、本来的に売買を目的とするものではないからである。そのため、企業のように資産の収益性が低下して投資額の回収が見込めなくなった場合、当該資産の帳簿価額にその価値の下落を反映させる減損会計の手続きを行う必要性が薄いと考えられた⁽⁸²⁾ことから、学校法人会計基準では導入されていない。

（2）有姿除却

近年、大規模な災害等により学校法人が保有する校地校舎等の固定資産の使用が困難となり、かつ処分もできないような状況が生じている。そうした状況の固定資産について、資産計上を続けることは学校法人の財政状態を適切に表さないとして、平成 25 年改正により、①社会通念上誰にとっても固定資産を使用することが困難である場合、かつ、②通常想定される方法で処分ができない場合で、③備忘価額を残して貸借対照表の資産計上額から除くことについて理事会及び評議委員会の承認を得た場合には、実際の処分を行わない場合でも貸借対照表の資産計上額から除くことができる有姿除却の考え方が導入された。

3 減価償却の方法

企業会計において、固定資産に係る減価償却の方法として、定額法、定率法、級数法等の複数の方法が認められている。

これに対し、学校法人会計基準における減価償却資産に係る減価償却の方法は、どのような資産であっても、画一的に定額法によるものとされている（学校法人会計基準 26②）。これは、減価償却費に係る計算の簡便性、期間比較性及び他の法人との比較可能性を保つために、減価償却の方法が定額法に限られている⁽⁸³⁾。

(82) 学校法人会計基準の在り方に関する検討会・前掲注(68)、13頁。

(83) 齋藤力夫『学校法人会計のすべて—会計基準と税務の詳解—[第3版]』283頁、税

なお、学校等において、長期間にわたり保存・使用することが予定されている図書は、取得価額の多寡にかかわらず、固定資産に計上されることとなるが、原則として、減価償却経理を必要としないものとされている⁽⁸⁴⁾。

4 有価証券の評価

企業会計において、有価証券の評価は、有価証券の保有目的によって、①売買目的有価証券、②満期保有目的の有価証券、③子会社株式及び関連会社株式及び④その他の有価証券に分類し、①及び④については時価をもって、②及び③については取得原価をもって貸借対照表価額とする時価会計が導入されている。

一方、学校法人会計基準において、有価証券の評価は、原則として、取得原価をもって貸借対照表価額としているが、取得原価と比較してその時価が著しく低くなった場合⁽⁸⁵⁾には、その回復が認められるときを除き、時価によって評価を行うこととされており、いわゆる強制評価減を採用している(学校法人会計基準 27)。これは、学校法人の運用資産が売買目的ではなく、満期保有目的のものが主であるため、時価会計を導入せず注記情報の充実で対

務経理協会(2016)。

(84) 昭和47年11月14日付雑管第115号(文部省管理局長通知)『『図書の会計処理について(報告)について』について』。

(85) 具体的な基準として、次の2つが明らかにされている(前掲注(73)、2頁)。

① 当該有価証券が市場で取引され、そこで成立している価格(以下「市場価格」という。)がある場合は、それを時価とするものとする。市場価格のない有価証券のうち、債券等については当該有価証券を取引した金融機関等において合理的に算定した価額を時価とするものとする。

これらの時価が取得価額に比べて50%以上下落した場合には、特に合理的と認められる理由が示されない限り、時価が取得価額まで回復が可能とは認められないものとする。また時価の下落率が30%以上50%未満の場合には、著しく低くなったと判断するための合理的な基準を設けて判断するものとする。

② 市場価格のない有価証券のうち、株式については当該株式の発行会社の実質価額(一般に公正妥当と認められた企業会計の基準に従い作成された財務諸表を基礎とした1株あたりの純資産価額)を時価とみなすものとし、取得価額に比べて50%以上下落した場合には、十分な証拠によって裏づけられない限り、その回復が可能とは認めないものとする。

応⁽⁸⁶⁾することとしているからである。

5 退職金の見積り

企業会計においては、平成 12 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から退職給付会計が導入されており、従業員の退職時に支払うべきことが見込まれる退職一時金及び退職年金である退職給付額を将来の昇給等をも考慮して見積り、見積もった退職給付総額をその従業員の各勤務期間中の各年度に退職給付費用⁽⁸⁷⁾として合理的な方法で配分する処理を行うこととなる⁽⁸⁸⁾。これは、従業員が将来退職した時に退職金がいくら必要で、その金額を現在の価値にすれば、いくら積み立てておけばよいかを見積もる方法である。

これに対し、学校法人会計基準においては、年度末に在職する全ての教職員が自己都合で退職するとした場合に退職給与規程等に基づき算出した退職金一時金の期末要支給額の 100%⁽⁸⁹⁾と同人に対し前年度で同様の方法で算出した退職金一時金の前年度期末要支給額の 100%との差額を退職給与引当金繰入額として計上することとなる。

なお、学校法人会計基準の在り方に関する検討会で、退職給付会計を導入するかどうかを検討されたが、金額的に退職給付会計の基準で計算したものと比較しても十分に確保できていると考えられることから現行の取扱いを維持したが、年金支給に備えた運用資産が維持できているかどうかを判断する必要があり、退職一時金及び退職年金の統一的な取扱いについて将来的に検討する必要があるとした⁽⁹⁰⁾。

(86) 学校法人会計基準の在り方に関する検討会・前掲注(68)、14 頁。

(87) 退職給付費用は、勤務費用+利息費用-期待運用収益相当額で算定される。なお、退職給付費用等の具体的な算定方法、処理等の詳細は、桜井・前掲注(81)、241 頁～245 頁を参照。

(88) 桜井・前掲注(81)、241 頁。

(89) 平成 23 年 2 月 17 日付 22 高私参第 11 号（文部科学省高等教育局私学部参事官通知）「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について」。

(90) 学校法人会計基準の在り方に関する検討会・前掲注(68)、14 頁。

6 小規模法人における会計処理の簡略化

小規模法人においては、その事務体制等の実態に鑑み、学校法人会計基準が要請する基本的事項を逸脱しない範囲内において、次のような会計処理の簡略化の措置を行うことができる⁽⁹¹⁾。

なお、小規模法人とは、都道府県知事所轄の学校法人である。

- ① 日常の取引については、支払資金の収入及び支出を中心に経理を行い、未収、未払、現物寄付、減価償却等の処理は、年度末に一括して行うことができる。
- ② 電気、ガス、水道、電話、保険料の料金のように一定の契約に基づいて継続的に受ける用役に対する支出の処理については、会計年度末における前払金や未払金の計上を省略し、いわゆる現金主義により、支出をした会計年度に処理することができる。
また、一定の規約に基づいて継続的に受ける受取利息等の収入についても、上述の内容に準じて処理することができる。
- ③ 販売用文房具、制服等の購入支出については、貯蔵品等として貸借対照表に計上しないことができる。
- ④ 幼稚園のみを設置する学校法人にあつては、運動会、学芸会等の諸行事の費用、教職員の研修会費用等を形態分類で処理しないことができる。

第3節 事業活動収支計算書の概要

1 事業活動収支計算書の計算構造等

(1) 平成25年改正前の計算構造

平成25年改正前の事業活動収支計算書の名称は、「消費収支計算書」という名称であった。消費収支計算書は、学校法人の将来にわたる計画的な財政運営を可能にするため、消費収入と消費支出の内容及び均衡の状態に

(91) 昭和49年3月29日付文管振第87号（文部省管理局長通知）『「小規模法人における会計処理等の簡略化について（報告）」について』。

明らかにすることを目的に作成されていたものであり（旧学校法人会計基準 15）、学校法人が行う事業活動について特に活動区分を設けることなく、全体としての収支均衡の状態を示すこととしていた。

その計算構造は、「帰属収入（学校法人の負債とならない収入）－基本金組入額＝消費収入」となっており、帰属収入からあらかじめ基本金組入額を控除して消費収入を導き、そこから消費支出に充当するものとなっていた。企業会計でいえば、収益から費用を控除するのではなく、あらかじめ一定の「利益」を確保した上で、消費支出に充当すると見られた⁽⁹²⁾こともあり、社会一般の目から分かりにくいとの指摘を受けていた。

（2）平成 25 年改正の内容

平成 25 年改正により、消費収支計算書について、大きく 3 つの改正がなされた。

1 点目は、基本金組入前の収支差額を表示することとされた。学校法人は、教育活動に必要な施設設備の取得や更新の財源を基本的に自己資金で調達する必要があるため、基本金組入額を控除した収支差額を用いて、収支均衡を判断することが重要であったが、経営の状況をよりの確に把握するためには、毎年度の収支均衡についても把握することが必要であることから、基本金組入前の毎年度の収支を明示することとされた⁽⁹³⁾。

2 点目は、活動区分ごとの収支差額を表示することである。近年、施設設備の整備に伴うような臨時的な収支、資産運用に伴う教育活動以外の収支が増加しており、学校法人の収支均衡の状況を的確に把握するため、活動区分ごとに収支差額を明らかにすることが重要であると考えられた⁽⁹⁴⁾ことから、収支差額について、経常的なものと臨時的なものに区分するとともに、経常的な収支については、さらに、教育活動に係るものとそれ以外のものとの区分して表示することとされた。

(92) 社団法人日本私立大学連盟学校会計委員会「新たな学校法人会計基準の確立に向けて【I】『学校法人会計基準への提言』」2 頁（2002）。

(93) 牛尾・前掲注(60)、48 頁。

(94) 牛尾・前掲注(60)、48 頁。

3点目は、消費収支計算書の名称は、資金収支計算書の名称との違いが分かりにくいとの指摘がなされていた⁽⁹⁵⁾。資金収支計算書が現金預金の流れを表すのに対して、消費収支計算書は純資産の増減という形で学校法人の事業活動の成果を表すことが本来の趣旨であることから、名称が「事業活動収支計算書」に変更された。

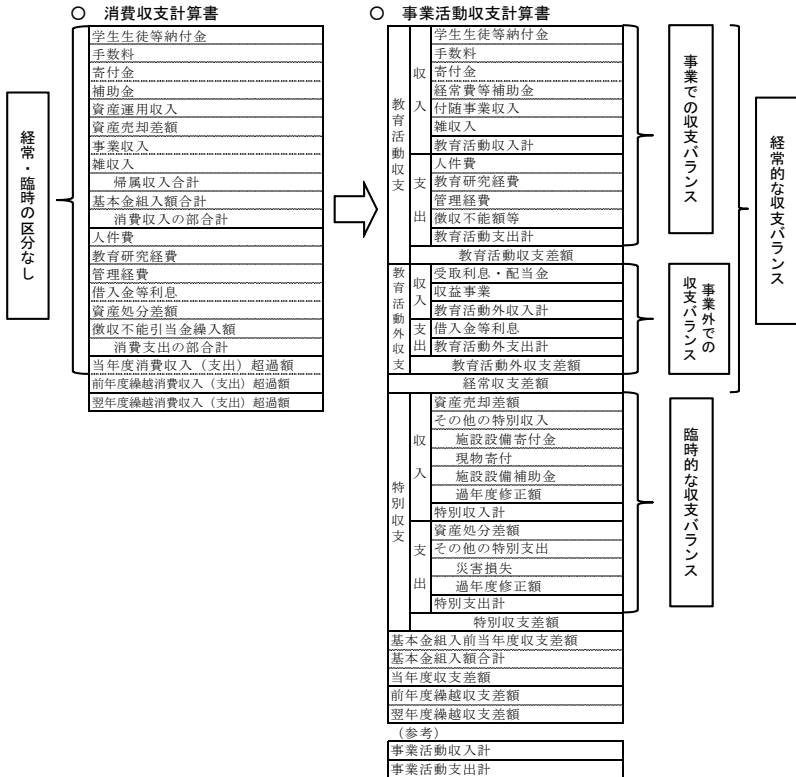
なお、平成 25 年改正は、システム対応等を含めた実務への影響が大きいため、施行前に十分な準備期間を置く必要があることから、平成 27 年度（都道府県知事を所轄庁とする学校法人にあっては、平成 28 年度）以降の会計年度に係る会計処理及び計算書類の作成について適用し、平成 26 年度（都道府県知事を所轄庁とする学校法人にあっては、平成 27 年度）以前の会計年度に係るものについては、平成 25 年改正前の規定が適用される（平成 25 年 4 月 22 日付文部科学省令第 15 号附則 2）。

（3）消費収支計算書及び事業活動収支計算書の様式

平成 25 年改正前における消費収支計算書の様式と平成 25 年改正後の事業活動収支計算書の様式とを要約して示すと、図表 4 のとおりとなる。

(95) 学校法人会計基準の在り方に関する検討会・前掲注(68)、10 頁。

図表 4 消費収支計算書から事業活動収支計算書への改正イメージ



出典：牛尾則文「学校法人会計基準の見直しの背景と改正のポイント」会計・監査ジャーナル第25巻第6号49頁(2013)を基に作成。

2 用語の定義

(1) 教育

学校法人会計基準に基づき作成される計算書類において用いられる「教育」とは、「研究」を含むものとされている⁽⁹⁶⁾。

(2) 教育活動収支

(96) 前掲注(73)、1頁。

事業活動収支計算書における「教育活動収支」とは、学校法人会計基準第15条第1号に規定された「教育活動」であり、経常的な事業活動収入及び事業活動支出のうち、後述の教育活動外収支に係る事業活動及び事業活動支出を除いたものをいう⁽⁹⁷⁾。このように定義されている理由は、「教育活動」に該当する収支の範囲が広範囲にわたり、かつ、なぜこの科目が選ばれているのか包括的に定義することが困難⁽⁹⁸⁾なためである⁽⁹⁹⁾。

また、学校法人の活動は、基本的には教育活動が中心であるため、「教育活動外収支」及び「特別収支」を先に定義し、それ以外の収支を広く「教育活動収支」としたものと考えられる⁽¹⁰⁰⁾。

(3) 教育活動外収支

事業活動収支計算書における「教育活動外収支」とは、経常的な財務活

(97) 前掲注(73)、2頁。

(98) 文部科学省は、あえて定義をすれば、「教育活動」とは、収入のうち学生生徒等納付金収入、特別寄付金収入のうち施設設備を除いたもの、一般寄付金収入、経常費等補助金収入、付随事業収入、雑収入のうちから過年度修正を除いたもの、支出のうち人件費支出、教育研究経費支出、管理経費支出のうちから過年度修正、デリバティブ解約損を除いたものというように、非常に広範囲にわたり、かつ、なぜこの科目が選ばれているのか包括的に定義ができない旨説明している(文部科学省私学部参事官私学経営支援企画室財務調査係『学校法人会計基準の改正に関する説明会』への質問回答集)2頁(2014))。

(99) 文部科学省私学部参事官私学経営支援企画室財務調査係・前掲注(98)、3頁を参照。

(100) 事業活動収支計算書に係る区分の考え方については明らかにされていないが、活動区分資金収支計算書に係る区分の基本的な考え方として、「学校法人は、設置基準に基づき必要な施設設備等を用意した上で、教育活動を実施する設置主体であることから、学校法人における活動は、基本的には教育活動による収支が中心となる。一方で、教育活動を継続的に実施するためには、施設設備の取替更新や更なる取得といった活動も必要であるから、『施設設備等活動による資金収支』については、『教育活動による資金収支』をインフラ面から支える活動と考えられ、施設設備の拡充等に限定されたものとされる。また、『その他の活動による資金収支』については、同通知I2.(3)①において、財務活動、収益事業に係る活動、預り金の受払い等の経過的な活動、過年度修正額と例示されている。」とした上で、「基本的な考え方として、『施設設備等活動による資金収支』及び『その他の活動による資金収支』については、通知における定義に従って区分して計上し、それ以外の収支を広く『教育活動による資金収支』の活動区分に計上する。」とされている(平成26年1月14日付学校法人委員会実務指針第45号『学校法人会計基準の一部改正に伴う計算書類の作成について(通知)』に関する実務指針)1頁)。

動及び私立学校法上の収益事業に係る活動に係る事業活動収入及び事業活動支出をいい⁽¹⁰¹⁾、財務活動に係る事業活動収入には、預金、貸付金等の利息、株式の配当金等が該当するとともに、事業活動支出には、借入金利息や学校債利息等が挙げられる⁽¹⁰²⁾。

また、外国通貨及び外貨預金の本邦通貨への交換や外貨建債券債務の決済の際に生ずる為替換算差額、外貨建債券債務等につき期末日の為替相場に換算する場合に生ずる為替換算差額等についても、「教育活動外収支」に計上することとなる⁽¹⁰³⁾。

(4) 特別収支

事業活動収支計算書における「特別収支」とは、学校法人会計基準第15条第3号に規定された「前二号に掲げる活動以外の活動」であり、特殊な要因によって一時的に発生した臨時的な事業活動収入及び事業活動支出をいう⁽¹⁰⁴⁾。

この特別収支には、資産売却差額、施設設備寄付金、現物寄付、施設設備補助金、資産処分差額、過年度修正額、災害損失及びデリバティブ取引の解約に伴う損失又は利益が該当するものとされている⁽¹⁰⁵⁾。

3 事業活動収支計算書における記載科目

学校法人会計基準に基づき作成する計算書類には、勘定科目と記載科目がある。勘定科目とは、日常の会計処理を行いやすいよう学校法人が会計帳簿に設定した科目（学校法人会計基準8、17）をいい、記載科目とは、計算書類に記載する科目をいう（学校法人会計基準10、19、33）。記載科目には、大科目と小科目とがあり、小科目については適当な科目を追加又は細分することができるが、大科目については設定された科目以外のものを設定するこ

(101) 前掲注(100)、5頁。

(102) 前掲注(100)、5頁。

(103) 前掲注(100)、5頁。

(104) 前掲注(73)、3頁。

(105) 前掲注(73)、3頁。

とができない。これは、学校法人の全ての収入及び支出を網羅して、それを基本的な科目に分類して整理されている⁽¹⁰⁶⁾からである。

事業活動収支計算書で用いられる記載科目については、学校法人会計基準別表第二にその大科目及び小科目の記載科目が定められている。そこで、教育活動収支、教育活動外収支及び特別収支の各収入係る大科目の内容を確認するとともに、当該大科目に含まれる小科目やその他計上される収入を確認する。

(1) 教育活動収支

イ 学生生徒等納付金

「学生生徒等納付金」として経理する収入は、学校等に在籍する者が納付する金銭がその種類及び名称も学校法人ごとに様々であるが、教育研究事業の対価としての性格を有するもの⁽¹⁰⁷⁾で、在学を条件とし、又は入学の条件として、所定の額を義務的かつ一律に納付すべきものをいう⁽¹⁰⁸⁾。

「学生生徒等納付金」の小科目としては、補講料、聴講料等を含む「授業料」、「入学金」、教員資格その他の資格を取得するための実習料を含む「実験実習料」、施設拡充費その他施設・設備の拡充、維持等のための資金として徴収する「施設設備資金」がある。その他学生生徒等に対して在学を条件に一律に納付させる「教材料」、「冷暖房費」⁽¹⁰⁹⁾等がある。

なお、上記「授業料」には、学校等で行う正規教育のほか、専修学校及び各種学校で行う附帯教育に係る授業料も計上されることとなる。

ロ 手数料

「手数料」の小科目としては、入学試験や転入学試験のために徴収す

(106) 文部省高等教育局野崎弘『新版学校法人会計基準詳説』44 頁、第一法規出版(1990)。

(107) 齋藤・前掲注(83)、145 頁。

(108) 昭和 56 年 11 月 2 日付 56 総学二第 284 号（東京都生活文化局私学部長通知）「学校法人会計基準の処理標準（記載科目）の改正等について」。

(109) 前掲注(108)。

る「入学検定料」、学科の移転や追試験等のために徴収する「試験料」、在学証明や成績証明等の証明のために徴収する「証明手数料」が掲げられている。その他大学入試センター試験に参加することによって独立行政法人大学入試センターから受領する手数料⁽¹¹⁰⁾である「大学入試センター試験実施手数料」等も「手数料」に含まれる。

ハ 寄付金

「寄付金」として経理される収入は、金銭その他の資産を寄贈者から贈与されたもので、補助金収入とならないものをいう⁽¹¹¹⁾。寄付金収入の小科目としては、「特別寄付金」、「一般寄付金」及び「現物寄付」が掲げられている。「特別寄付金」とは、寄贈者から用途の指定のあるものであり、「一般寄付金」とは、寄贈者から用途の指定のないものをいう。

なお、教育活動収支の「寄付金」に計上される寄付金は、施設設備拡充等のための寄付金以外のものである。

また、「寄付金」の収入計上時期は、原則として、寄付金品の受領日の属する会計年度である⁽¹¹²⁾。翌年度入学予定者である学生生徒等に係る寄付金の収受が4月より前の場合は、例外的に収受年度において前受金収入とし、翌年度に事業活動収入とすることもできるが、いずれの年度の収入として計上するかは学校法人の選択に委ねられている⁽¹¹³⁾。

ニ 経常費等補助金

「経常費等補助金」には、国又は地方公共団体からの助成金並びに日

(110) 独立行政法人大学入試センターと当該試験に参加する大学とが業務を分担して大学入試センター試験を実施しており、当該試験に参加する大学は、試験案内の配付、試験会場の設定、試験監督者等の選出及び実施方法等の周知、受領試験問題等の保管・管理及び設定した試験場への輸送、試験の実施、答案の整理・返送、試験成績の請求、試験問題作成に携わる者の派遣その他関連する業務を行い、当該実施業務に係る経費を独立行政法人大学入試センターから受領するものである（平成27年6月1日付入試セ事一第22号（独立行政法人大学入試センター理事長通知）「平成28年度大学入学者選抜大学入試センター試験実施要領」を参照。）。

(111) 平成27年10月7日付学校法人委員会研究報告第31号「寄付金収入・補助金収入に関する留意事項」1頁。

(112) 前掲注(111)、2頁。

(113) 前掲注(111)、2頁。

本私立学校振興・共済事業団及びこれに準ずる団体からの助成金に限られており、これら補助金収入の計上時期については、補助金の交付決定通知を受けた日の属する会計年度となる。

ホ 付随事業収入

「付随事業収入」として経理される収入は、第1章第4節2(1)で述べたとおり、教育研究活動の一環としての諸活動及び付随する諸活動により派生的に発生するものである。「付随事業収入」の小科目には、食堂、売店、寄宿舎等教育活動に付随する活動に係る事業の収入である「補助活動収入」、病院、研究所、農場等の附属機関からの収入である「附属事業収入」及び外部から委託を受けて行う事業である「受託事業収入」が掲げられている。

なお、「補助活動収入」に計上される収入は、「給食費収入」、「食堂売店収入」、「寄宿舎収入」、「用品代収入」、「校外教育活動収入」、「スクールバス維持費収入」⁽¹¹⁴⁾、「図書の出版収入」のほか、在学者以外の一般の者も対象としたものである「補講料、聴講料」、「短期集中講座の受講料」、「公開講座の受講料」、「教材料収入」等、学校法人主催の各種の「検定収入」及び「公開模擬試験の受験料収入」等多岐にわたる。

また、この「補助活動収入」に替えて、上記「給食費収入」等の各科目を小科目に記載することができる⁽¹¹⁵⁾とともに、補助活動に係る各事業の収入及び支出を相殺し、純額で表示する場合には、「補助活動事業収入」と表示される。

ヘ 雑収入

「雑収入」として経理される収入は、学校法人の負債とならない上記イからホまでの収入以外のものをいい、学校法人が所有する有形固定資産の賃貸による収入である「施設設備利用料」及び消耗品等を売却したときの収入である「廃品売却収入」が小科目に掲げられている。その他、

(114) 前掲注(108)。

(115) 前掲注(108)。

入学案内書を販売したときの収入である「入学案内書頒布収入」、「その他の雑収入」⁽¹¹⁶⁾等がある。

なお、「施設設備利用料」には、駐車場の賃貸収入、教職員に対する家賃収入、教室等の使用料収入、電柱設置料等の収入が計上される。

また、「その他の雑収入」には、公衆電話使用料、自販機設置手数料、校章・バッジ等販売収入、バザー収入、太陽光発電設備に係る売電収入のほか、模擬試験や検定試験の実施に当たり、制服等を外部業者が販売する場合、学校法人が予備校や教育事業会社等に代わって受験生の募集、会場提供、試験監督等の事務を執り行った場合、団体保険に係る保険料の集金等を行う場合等に受領する事務処理手数料等の収入も計上されることとなる。

(2) 教育活動外収支

イ 受取利息・配当金

「受取利息・配当金」の小科目として、「第3号基本金引当特定資産運用収入」及び「その他の受取利息・配当金」が掲げられている。「第3号基本金引当特定資産運用収入」とは、第3号基本金に対応する資産の運用により生ずる収入をいい、「その他の受取利息・配当金」には、預金、貸付金等の利息、株式の配当金等をいう。

ロ 収益事業収入

「収益事業収入」として経理される収入は、第1章第4節1(1)で述べたとおり、所轄庁から認可されている収益事業からの繰入収入をいう。

なお、私立学校法上の収益事業については、私立学校の経営に関する会計から区分して、特別の会計として経理しなければならない(私学法26)ことから、企業会計の原則に従い、会計処理及び計算書類を作成することとし、学校法人会計基準を適用しないこととされている(学校法

(116) 前掲注(108)。

人会計基準3)。

(3) 特別収支

イ 資産売却差額

「資産売却差額」として経理される収入は、資産売却収入が当該資産の帳簿残高を超えた場合のその超過額をいい、「施設売却差額」、「設備売却差額」、「有価証券売却差額」⁽¹¹⁷⁾等がある。

ロ その他の特別収入

「その他の特別収入」として経理される収入としては、施設設備の拡充等のための寄付金である「施設設備寄付金」、施設設備の贈与を受けたときの受贈額である「現物寄付」、施設設備の拡充等のための補助金である「施設設備補助金」、前年以前に計上した収入又は支出の修正額で当年度の収入となる「過年度修正額」が小科目として挙げられている。

第4節 小括

1 学校法人会計基準固有の会計処理

平成 25 年改正後の学校法人会計基準と企業会計との違いをまとめると、図表5のとおりである。

(117) 前掲注(108)。

図表 5 学校法人会計基準と企業会計との比較

項 目	学校法人会計基準	企業会計
一般原則	真实性の原則 複式簿記の原則 明瞭性の原則 継続性の原則	真实性の原則 正規の簿記の原則 資本取引・損益取引区分の原則 明瞭性の原則 継続性の原則 保守主義の原則 単一性の原則
作成する書類	資金収支計算書 事業活動収支計算書 貸借対照表	キャッシュ・フロー計算書 損益計算書 貸借対照表 株主資本変動計算書
基本となる財産	基本金（維持すべき資産の額）	資本金（株主の出資額）
固定資産の評価	取得価額	減損損失を認識
減価償却の方法	定額法	定額法、定率法、級数法等
有価証券の評価	取得価額（強制低価減有）	時価評価
退職金の見積り	退職給与引当金	退職給付引当金
処理の簡略化	小規模法人に適用有	無

学校法人会計基準は、国又は地方公共団体が補助金を適正に配分する目的で制定されたものであり、近年の学校法人を取り巻く環境の変化から、内部管理目的及び外部報告目的としての役割が加えられている。最も特徴的な計算書類である事業活動収支計算書について、平成 25 年改正によって、活動区分ごとの収支差額及び基本金組入前の収支差額が表示されることとなったことから、学校法人会計基準特有の計算構造の外部からの分かりにくさが解消されたものと考えているが、図表 5 のとおり企業会計における会計処理との相違点が存在することから、学校法人が作成する事業活動収支計算書を検討するに当たっては、これらの相違点を踏まえる必要がある。

2 学校法人会計基準上の教育事業

学校法人が行う事業等の収入（大科目のうち「寄付金」、「経常費等補助金」及び「その他の特別収入」科目を除く。）が事業活動収支計算書の記載科目の

どの科目に計上されることとなるかをまとめると、図表6のとおりである。

図表6 学校法人の収入の例示

	記 載 科 目		備 考
	大科目	小科目	
教育活動収支	学生生徒等納付金	授業料（補講料、聴講料含む。）	
		入学金	
		実験実習料	
		教材料	
	手数料収入	冷暖房費	
		入学検定料	
		試験料	
		証明手数料	
	付随事業収入	大学入試センター試験実施手数料	
		補助活動収入	総額で表示する場合
		給食費収入	
		食堂売店収入	
		寄宿舎収入	
		用品代収入	
		校外教育活動収入	
		スクールバス維持費収入	
		図書等の出版収入	上記補助活動収入に替えて、左記の
		補講料、聴講料（一般の者も対象）	各科目等で記載する場合
		短期集中講座の受講料（一般の者も対象）	
		公開講座の受講料（一般の者も対象）	
		教材料収入（一般の者も対象）	
		各種検定収入	
		公開模擬試験の受験料	
		補助活動事業収入	上記各事業の収支を純額で表示する場合
	附属事業収入		
	受託事業収入		
雑収入	私学財団交付金収入		
	施設設備利用料	駐車場収入 教職員の家賃収入 教室等使用料収入 電柱設置料収入 等	
	廃品売却収入		
	入学案内書頒布収入		
	その他の雑収入	公衆電話使用料 自販機設置手数料 校章・バッジ等販売収入 バザー収入 太陽光発電設備に係る売電収入 事務処理手数料 等	
	受取利息・配当金	第3号基本金引当特定資産運用収入	
	受取利息・配当金	受取利息・配当金	
	その他の教育活動外収入	収益事業収入	
	特別収支	資産売却差額	施設売却差額 設備売却差額 有価証券売却差額 その他の資産売却差額

これらを見ると、学校法人が得る収入のうち、資産運用に係るもの、収益事業による収入及び資産売却による収入以外のもの全てが「教育活動」に分類されており、その範囲は広い。しかし、この範囲は、平成25年改正後の

新たな考え方ではなく、平成 25 年改正前においても同様の考え方であったものとする。平成 25 年改正によって、学校法人が行う事業はそのほとんどが教育事業であることが事業活動収支計算書に明示されたと考えられる。

また、事業活動収支計算書には、大科目及び小科目が定められており、小科目において適当な科目を追加することができるものの、学校法人が行う事業は、原則として、これら記載科目に当てはめられるため、事業活動収支計算書から学校法人が行っている各事業を把握することが困難である。すなわち、補助活動事業において、大科目「付随事業収入」の小科目に上記のような各事業で表示されている場合には、当該事業を事業活動収支計算書から把握できるものの、これら各事業を「補助活動収入」として総額で表示された場合のほか、大科目「雑収入」の小科目「施設設備利用料」及び「その他の雑収入」については、学校法人がどのような事業を行っているか把握することができないと言える。近年、学校法人において、様々な性質、種類、規模の付随事業を行う例が見受けられるようになってきており⁽¹¹⁸⁾、経営環境の悪化から様々な付随事業を行う学校法人が今後も増加してくるものと考えられる。そのため、学校法人が行う様々な事業を「補助活動収入」として総額で表示することや「補助活動事業収入」として純額で表示することが果たして外部報告に資するものと言えるのか疑問が生ずるところである。

これは、平成 25 年改正前の「消費収支計算書」においても、同様のことが言えた。学校法人が採用する表示方法によっては、当該学校法人が行う事業を把握することができないため、外部報告に資するよう、今後も様式が改訂される素地があるものとする。

(118) 前掲注(2)、1頁。

第3章 収益事業課税制度

法人税法では、学校法人を含めた公益法人等に対して収益事業課税制度を採用している。本章では、この収益事業課税制度の概要、制度導入の趣旨、学校法人固有の規定等の内容を明らかし、収益事業該当性が争われた裁判例の判示内容を整理する。

第1節 収益事業課税の概要

1 収益事業課税制度

(1) 公益法人等の範囲

公益法人等とは、法人税法においてその定義がなく、法人税法別表第2に掲げられた法人をいうとされ、公益財団法人、公益社団法人、社会福祉法人、宗教法人、弁護士会等が掲げられており、学校法人も同表に掲げられている。同表に掲げられていない法人は、公益を目的として設立された法人であっても、法人税法上の公益法人等には該当しないこととなり、法人税法別表第1 公共法人の表又は同法別表第3 協同組合等の表に掲げられていない限り、普通法人（法2九）として取り扱われる⁽¹¹⁹⁾。

この公益法人等は、いわゆる公益を目的とする法人であるが、剰余金の分配をすることは禁止されており、残余財産は国に帰属するか、又は公益を目的とした類似する事業を営む法人に帰属することを建前としている⁽¹²⁰⁾。

(2) 納税義務及び課税所得の範囲

法人税の納税義務者は、法人税法第4条第1項において、「内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を行う場合（中略）に限る。」とされ、

(119) 若林孝三『公益法人の税務』12頁（大蔵財務協会、2013）。

(120) 武田昌輔『新訂版詳解公益法人課税』3頁（全国公益法人協会、2000）。

法人税法第7条において、「内国法人である公益法人等又は人格のない社団等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、第5条（内国法人の課税所得の範囲）の規定にかかわらず、各事業年度の所得に対する法人税を課さない。」とされている。

（3）収益事業の意義及び範囲

収益事業とは、法人税法第2条第13号において、「販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるものをいう。」と規定されている。その他の政令で定める事業とは、法人税法施行令第5条第1項各号に列挙された一定の事業をいい、具体的には、物品販売業、不動産販売業、金銭貸付業、物品貸付業、不動産貸付業、製造業、通信業、運送業、倉庫業、請負業、印刷業、出版業、写真業、席貸業、旅館業、料理店業その他の飲食業、周旋業、代理業、仲立業、問屋業、鉱業、土石採取業、浴場業、理容業、美容業、興行業、遊技所業、遊覧所業、医療保健業、技芸教授業（洋裁、和裁、着物着付け、編物、手芸、料理、理容、美容、茶道、生花、演劇、演芸、舞踊、舞踏、音楽、絵画、書道、写真、工芸、デザイン、自動車操縦若しくは小型船舶の操縦の教授（以下「技芸の教授」という。）又は入試、補習のための学力の教授（以下「学力の教授」という。）若しくは公開模擬学力試験を行う事業をいう。以下同じ。）、駐車場業、信用保証業、無体財産権の譲渡又は提供業及び労働者派遣業の34の特掲事業をいう。このように収益事業課税の対象となる事業は、政策的に除外されるものを除き、通常の営利行為とほぼ一致している⁽¹²¹⁾。

また、34の特掲事業からもれている事業からの収益は、それが営利事業に当たる場合であっても、課税の対象とされない⁽¹²²⁾。

なお、特定の公益法人等の場合で、その事業が形式的に上記の特掲事業に該当する場合でも、次のような政策的理由⁽¹²³⁾に基づき、個々の事業か

(121) 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』217頁（成文堂、1992）。

(122) 金子宏『租税法〔第二十一版〕』412頁（弘文堂、2016）。

(123) 若林・前掲注(119)、78頁～79頁。

ら除外される例も多い。

- ① 特定法上の法人が当該法律に基づき行う本来の業務で、設立目的や業務の性格等から課税が不相当と考えられるもので、例えば、信用保証協会法等に基づく信用保証業や中小企業事業団が当該準拠法に基づいて行う不動産販売業等がある。
- ② 公的性格を持つ法人の行う事業で、当該事業が実質的に地方公共団体の行う事業と同一とみられるもので、例えば、地方公共団体が直接又は間接に出資している特定法人の行う不動産販売業や不動産貸付業等がある。
- ③ 収益事業の内容的に教育・学術の振興、社会福祉に貢献している等公益性の高いもので、例えば、学校法人が行う医療保健業や学校等において教育として行う技芸教授等がある。
- ④ 法人の性格に着眼し、当該法人の行う特定の事業について、高い公益性が認められるもので、例えば、日本赤十字社が行う医療保健業等がある。
- ⑤ 国又は地方公共団体の委託により行っている事業で収益事業として課税することが不適切であるもので、例えば、法令により国又は地方公共団体の事務処理を委託された法人の行う請負業で実費弁償的なもの等がある。
- ⑥ その行う事業が収益的性格を有しないと認められるもので、例えば、特定退職金共済団体が加入事業者等に対して行う金銭貸付業等がある。

2 収益事業課税制度の経緯及び導入趣旨

昭和 25 年度税制改正以前において、公益法人等については、ごく一部の例外を除き、法人税の課税がされていなかった。しかし、戦後の急激なインフレーションの結果、多くの公益法人等がその財政基盤を失ったために、その事業資金の不足を補う目的で積極的に営利的な事業を行うようになり、それが高じて、一般私企業との間で競合関係が生ずるようになった。また、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課税上の不均衡が目立つようになった⁽¹²⁴⁾。このため、昭和 25 年のシャウプ勧告⁽¹²⁵⁾に基づく税制改正において、課税の中立性の確保という見地から公益法人等の収益事業から生じた所得に対して法人税を課税することとされた。この収益事業とは、主として一般営利企業との競合関係にあり、課税の均衡を損なうものという考え方から、とりあえず、昭和 22 年に現在の事業税に移行して廃止された旧営業税法において課税されていた 29 の業種がそのまま法人税法上限定列举されることとなった⁽¹²⁶⁾。その後、課税対象となる収益事業の拡大整備が行われ、現行の 34 の業種となっている。

なお、公益法人等の収益事業に着目して課税するという立場を採ったのは、昭和 20 年の宗教法人に対する課税が最初である。昭和 20 年に宗教法人令が制定され、政府は宗教活動に規制を加えないこととしたことにより、宗教法人が何らの規制もなく自由に活動することとなると活発に営利活動を行うこともあるものと想定されたため、宗教法人の収益を目的とする事業から生ずる所得に対して法人税を課すこととしたのである。そして、昭和 21 年に法人たる労働組合に対しても、労働組合法が施行されたことに伴い、生活物資等の組合員への販売等が予測されていたことから、宗教法人と同様にその収益を目的とする事業から生ずる事業について法人税を課することとされた⁽¹²⁷⁾。

(124) 渡辺淑夫『公益法人課税の理論と実務（五訂版）』7頁～8頁（財経詳報社、1994）

(125) シャウプ勧告では、「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。」とし、「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ほ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きわ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。」とされている（『シャウプ使節団日本税制報告書』巻1、116頁）。

(126) 武田昌輔『DHC コメンタール法人税法』921の3頁、（第一法規、1979）。

(127) 吉国二郎『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』13～14頁（税務研究会、

また、昭和 24 年に私立学校法が成立したが、財団法人等の公益法人と同一に取り扱われず、宗教法人と同様、収益を目的とする事業から生ずる事業について法人税を課することとされた⁽¹²⁸⁾。

3 収益事業判定に関する取扱い

(1) 公益法人等の本来の事業が収益事業に該当する場合

公益法人等が特掲事業に該当する事業を行う場合には、たとえその行う事業が当該公益法人等の本来の目的たる事業であっても、当該事業から生ずる所得については法人税が課されることが、法人税基本通達 15-1-1 において明らかにされている。

特掲事業については、公益性の有無やその強弱だけで課税の是非判断がされているわけではなく、いずれも一般私企業との競争関係の有無や課税上の公平の維持等、専ら税制固有の理由から収益事業として課税されるものであって、収益事業として特掲されていても、およそその事業の公益性が否定されたというものではないため⁽¹²⁹⁾、公益法人等の行う事業が特掲事業に該当する限りは、課税の対象となることが明らかにされている。

(2) 公益法人等の事業を委託契約により他者に行わせている場合

公益法人等が収益事業に該当する事業に係る業務の全部又は一部を委託契約に基づき他の者に行わせている場合には、その公益法人等が自ら収益事業を行っているものとして取り扱うことが、法人税基本通達 15-1-2 において明らかにされており、例えば、公益法人等がその有する会館等の施設内における食堂や売店等の経営を第三者に委託して行わせ、収益金の一部の分配を受けているような事例が見受けられるが、このような場合には、当該公益法人等が自ら「物品販売業」又は「飲食店業」を行っている

1996)。

(128) 吉国・前掲注(127)、61～62頁。

(129) 大澤幸宏『法人税基本通達逐条解説〔七訂版〕』1328頁（税務研究会出版局、2014）。

ものとして課税することである⁽¹³⁰⁾。

(3) 事業場を設けて行われるものの意義

法人税法上の収益事業は、上記1(3)のとおり「事業場を設けて営まれるもの」であることがその要件の一つとされている。ここでいう「事業場を設けて営まれるもの」には、常時店舗、事務所等事業活動の拠点となる一定の場所を設けてその事業を行うもののほか、必要に応じて随時その事業活動のための場所を設け、又は既存の施設を利用してその事業活動を行うものが含まれることが、法人税基本通達15-1-4において明らかにされている。これは、単に一箇所に固定された物的施設に拠って営業を行うものだけでなく、およそその事業の性質に応じて事業活動上の拠点としての機能を持つものであれば、たとえ転々と移転するものや必要に応じて施設を設けるものも、全て「事業場を設けて行われる」ということである⁽¹³¹⁾。

また、この事業場については、当該収益事業のために特別に物的施設を設けることを要するものではなく、公益事業を行っている施設を収益事業の拠点として使用していれば、当該施設の設置をもって、「継続して事業場を設けて営まれるもの」の要件を満たすものと解すべきである⁽¹³²⁾。

(4) 継続して行われるものの意義

法人税法上の収益事業は、上記1(3)のとおり「継続して営まれるもの」であることがその要件の一つとされているが、これは、継続企業から生じた所得、すなわち「事業所得」について課税するという趣旨のものである。ここでいう「継続して行われる」かどうかの判断については、各事業年度の全期間を通じて継続的に事業活動が行われるものが当たることは言うまでもないが、全ての事業が常に同一のサイクルをもつわけではないため、たとえ事業年度の全期間を通じて事業活動が行われなくても、その

(130) 大澤・前掲注(129)、1330頁。

(131) 大澤・前掲注(129)、1333頁。

(132) 岡山地判平成21年3月19日(税資259号順号11163)。

事業の性質上、全体として継続性があると認められるときは、同じく「継続して行われるもの」に該当するというべきであり⁽¹³³⁾、その全体として継続性を判断するものの例示が、法人税基本通達 15-1-5 において明らかにされている。

なお、例えば、比較的短期間開催されるサーカスや博覧会、演劇、音楽、見せ物等の興行であっても、その開催に至るまでの準備や広告宣伝等、その事業計画の遂行に要する期間が全体として相当長期にわたる場合には、同じく継続して行われることになるものと解される⁽¹³⁴⁾。

(5) 付随行為

法人税法上の収益事業の範囲については、法人税法施行令第5条第1項に特掲事業が限定列举されているが、公益法人等がこれらの収益事業を行うに当たり、その性質上その事業に付随して行われる行為は、それぞれ収益事業に含まれるものとされている(法令5①)。ここでいう「その性質上その事業に付随して行われる行為」とは、通常その収益事業に係る事業活動の一環として、又はこれに関連して行われる行為をいい、法人税基本通達 15-1-6 においてその例示が明らかにされている。

例えば、技芸教授業を行う公益法人等が行うその技芸の教授に係る教科書その他これに類する教材の販売及びバザーの開催は、技芸教授業の付随行為として課税の対象となる。公益法人等が技芸教授業を営む場合には、受講生等に対して、授業に必要な教科書その他の教材を直接販売する事例が少なくなく、このような販売行為は、その性質上その技芸教授業と一体として行われるものであることから、付随行為に該当する。また、洋裁学校や料理学校等が定期的にバザーを行う事例等も見受けられるが、このようなものも、その性質上、その洋裁学校等の事業の付随行為として課税対象となることとされている⁽¹³⁵⁾。

(133) 大澤・前掲注(129)、1334頁。

(134) 大澤・前掲注(129)、1335頁。

(135) 大澤・前掲注(129)、1337頁。

第2節 学校法人に対する固有の規定等

1 各特掲事業の規定等

(1) 法人税法施行令の規定

法人税法施行令第5条第1項各号に定められた収益事業から除外される規定のうち、学校法人に関する次のものについては、第1節1(3)で述べたとおり、収益事業の内容的に教育・学術の振興、社会福祉に貢献している等公益性の高いものであるという政策的理由から規定されたものと考ええる。

イ 請負業

学校法人がその設置している大学に対する他の者からの委託を受けて行う研究のうち、①当該研究に係る実施期間が3月以上のもの並びに②その委託に係る契約又は協定において当該研究の成果の帰属及び公表に関する事項が定められているものについては、請負業から除かれている(法令5⑩)。

ロ 席貸業

学校法人が行う席貸業のうち、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もの以外で、その主たる目的とする業務に関連して行うものは、席貸業から除かれている(法令5⑭)。

ハ 医療保健業

学校法人が行う医療保健業については、医療保健業から除かれている(法令5⑲)。

ニ 技芸教授業

(イ) 技芸の教授

学校等で行われる技芸の教授(通信教育による技芸の教授を含む。)のうち、次の全てに該当するものが技芸教授業から除かれている(法令5⑳三十、法規7)が、これが具体的にどのようなものであるのか

は明らかではない。

- ① その修業期間（普通科、専攻科その他これらに準ずる区分がある場合には、それぞれの修業期間）が1年以上であること（法規7一）。
- ② その1年間の授業時間数（普通科、専攻科その他これらに準ずる区分がある場合には、それぞれの授業時間数）が680時間以上であること（専修学校が行う高等課程、専門課程又は一般課程にあつてはそれぞれの授業時間数が800時間以上であり、夜間等学科において授業を行う場合にあつては、その一年の授業時間数が450時間以上であり、かつ、その修業期間を通ずる授業時間数が800時間以上であること。）（法規7二）。

なお、ここでいう授業時間数の判定に当たっては、普通科、専攻科など課程ごとに判定しなければならない。また、正味の授業時間数のほか、授業と授業との間における通常の休憩時間（昼食のための休憩時間を除く。）を含めた時間数により判定することが、法人税法基本通達15-1-67の2において明らかにされている⁽¹³⁶⁾。

- ③ その施設（教員数を含む。）が同時に授業を受ける生徒数に比し十分であると認められること（法規7三）。
- ④ その教授が年2回を超えない一定の時期に開始され、かつ、その終期が明確に定められていること（法規7四）。
- ⑤ その生徒について学年又は学期ごとにその成績の評価が行われ、その結果が成績考査に関する表簿その他の書類に登載されていること（法規7五）。
- ⑥ その生徒について所定の技術を習得したかどうかの成績評価が行

(136) 例えば、授業と授業との間に休憩時間が10分ずつ設けられているとすれば、その休憩時間の10分をも含めた時間数により判定するということであり、また、午前中の授業を12時まで行って60分間のいわゆる昼休み時間を取り、午後の授業を13時から開始するというは愛には、その昼休み時間（60分）のうち10分は通常の休憩時間として授業時間に含めることができるということである（大澤・前掲注(129)、1425頁）。

われ、その評価に基づいて卒業証書又は修了証書が授与されていること（法規7六）。

(ロ) 学力の教授

学力の教授については、いわゆる予備校、進学塾、学習塾のような専修学校及び各種学校が対象であると考えられるが、学校等で行われる学力の教授（通信教育による学力の教授を含む。）のうち、次の①から③までのいずれかに該当するものは、技芸教授業から除かれている（法令5①三十、法規7の2）。

- ① 上記(イ)①から⑥までの全てに該当するもの
- ② 学校教育法の規定による大学の入学者を選抜するための学力試験に直接備えるための学力の教授で、それ以外に上記(イ)①から⑥までの全てに該当する学力の教授を行う学校等において行われるもののうちその教科又は課程の授業時間数が30時間以上であるもの（法規7の2一）。

ここでいう大学入試に「直接備えるため」の学力の教授とは、高等学校を卒業したいいわゆる大学浪人や高等学校の第3学年（定時制の高等学校にあっては第4学年）に在籍する者等、直近において行われる大学入試の受験資格を有する者を主たる対象者として行う学力の教授をいうことが、法人税基本通達15-1-67の3において明らかにされている。そのため、いわゆる大学浪人や高校3年生等を主たる対象者としていけば、たまたま高校2年生以下の者が若干含まれていたとしても、大学入試に「直接備えるため」という要件を欠くことにはならない。

- ③ その教科又は課程の授業時間数が60時間以上であり、その施設（教員数を含む。）が同時に授業を受ける生徒数に比し十分であると認められ、その教授が年3回を超えない一定の時期に開始され、かつ、その終期が明確に定められているもの（法規7の2二）。

なお、ここでいう授業時間数の判定についても、上記(イ)と同じく、

正味の授業時間数のほか、授業と授業との間における通常の休憩時間（昼食のための休憩時間を除く。）を含めた時間数により判定するとともに、受講者の募集区分の異なるごと（一の科目ごとに選択して受講させ、当該科目ごとに定められた受講料を収受することとしている場合には、その科目ごととする。）の授業時間により判定することが、法人税法基本通達 15-1-67 の2において明らかにされている。

(ハ) その他

上記(イ)及び(ロ)に該当する技芸教授業のほか、文部科学省の認定を受けた社会通信教育の課程⁽¹³⁷⁾（法令5①三十のハ）、各都道府県知事の指定を受けた理容師・美容師養成施設で行う技芸の教授で一定のもの⁽¹³⁸⁾（法令5①三十のニ）及び国家試験の実施に関する事務を行う者として法令において定められ、又は法令に基づき指定された法人が法令に基づき当該国家資格付与事務として行う技芸の教授で一定のもの（法令5①三十のホ）がある。

(2) 法人税基本通達の取扱い

イ 物品販売業

学校法人等が行う教科書等、文房具等、制服、制帽等の販売及びバザーの開催に係る取扱いが、法人税基本通達 15-1-10 において明らかにされている。

(イ) 教科書その他これに類する教材の販売

収益事業に該当する技芸教授業を行わない学校法人等が行う教科書その他これに類する教材の販売は、それ自体としては収益事業に該当しないが、これら以外の通常の出版物の販売は物品販売業に該当することが明らかにされている。ただし、収益事業に該当する技芸教授業

(137) 平成28年5月現在において、107課程が存在する（文部科学省 HP「文部科学省認定社会通信教育一覧」(http://www.mext.go.jp/a_menu/ikusei/tsushinkyoyiku/1306579.htm)）。

(138) 具体的な要件については、法人税法施行規則第8条を参照。

を行う学校法人等が行うその技芸の教授に係る教科書その他これに類する教材の販売が付随行為として課税の対象となることは、上記第1節3(5)で述べたところである。

ここでいう「教科書その他これに類する教材」とは、教科書、参考書、問題集等であって、学校の指定に基づいて授業において教材として用いるために、その学校の学生等を対象として販売されるものを指しているため、たとえ学校において教科書等として用いられるものであっても、主として一般の読者等を対象として学外で販売されるものは、「教科書その他これに類する教材」に該当しない。

(ロ) 文房具等及び制服、制帽等の販売

学校法人等が行うノート等の文房具、布地等の材料、ミシン等の用具の販売は、たとえこれらの物品が学校の指定に基づいて授業において用いられるものであっても、物品販売業に該当することが明らかにされている。この取扱いは、その学校法人等の行う事業が収益事業である技芸教授業に該当するかどうかを問わない。

また、学校法人等が行う制服、制帽等の販売についても、物品販売業に該当することが明らかにされている。制服、制帽等の販売は、教科書等の販売とはことなり、必ずしも学校法人等における授業等に付随して当然に行われるというようなものではなく、外部の業者において調整、販売されても一向に差し支えないものであるため、非課税にしなければならないという理由がない⁽¹³⁹⁾ためである。

これら事業は、収益事業課税の趣旨である一般私企業と競争関係にあるため明らかにされたものであると考える。

(ハ) 年1、2回程度開催されるバザー

収益事業に該当する技芸教授業を行わない学校法人等が行うバザーで年1、2回程度開催されるものについては、物品販売業に該当しな

(139) 大澤・前掲注(129)、1348頁。

いことが明らかにされている。ただし、第1節3(5)で述べたとおり、収益事業に該当する技芸教授業を営む公益法人等がその技芸の教授に関連して行うバザーの開催が収益事業課税の対象となることが明らかにされているので、これとの関係で、たとえ独立した物品販売業ではないとしても、収益事業である技芸教授業の付随行為として、学校法人等のバザーが課税対象になることがある点に留意する必要がある⁽¹⁴⁰⁾。

ニ 旅館業

学校法人等が専らその学校に在学する者を宿泊させるために行う寄宿舎の経営は、旅館業に該当しないと、法人税基本通達 15-1-41 において明らかにされている。これは、学校法人等の本来の教育事業の付随行為であり、その教育事業が収益事業でない場合に限り、寄宿舎の経営も課税対象とならないと考えられ、また、通常、利益が生ずるものは少なく課税上の弊害もないと考えられるからである⁽¹⁴¹⁾。

これに対し、同通達のただし書きにおいて、収益事業に該当する技芸教授業を行う公益法人等がその技芸教授業に付随して行う寄宿舎の経営については、課税の対象となることが明らかにされている。

ホ 料理店業その他の飲食店業

公益法人等が不特定又は多数の者を対象として、飲食の提供に適する場所において飲食の提供を行う場合には、収益事業に該当することとなるが、学校法人がその設置する小学校、中学校、特別支援学校等において学校給食法等⁽¹⁴²⁾の規定に基づいて行う学校給食事業は、料理店業その他の飲食店業に該当しないものとして取り扱う旨が、法人税基本通達 15-1-43 において明らかにされている。これは、学校給食が小中学校

(140) 大澤・前掲注(129)、1349頁。

(141) 大澤・前掲注(129)、1388頁。

(142) 学校給食法のほか、「夜間課程を置く高等学校における学校給食に関する法律」、「特別支援学校の幼稚部及び高等部における学校給食に関する法律」等も含まれる(大澤・前掲注(129)、1391頁。)

等における教育の一環として行われるものであるから、独立の料理店業その他の飲食店業等として収益事業課税の対象とすることに常識的でないことから、このように取り扱う旨明らかにされたものである⁽¹⁴³⁾。

また、学校給食は、義務教育諸学校の設置者が実施するものである⁽¹⁴⁴⁾ことから、一般私企業と競合関係がないことも理由の一つであると考えられる。

へ 理容業及び美容業

理容学校を経営する公益法人等が理容所を設けて不特定又は多数の者に対して理容サービスの提供を行う場合には、たとえ当該サービスが教育実習の一環として行われるもので、かつ、当該理容学校における技芸の教授が収益事業に該当しない場合でも、当該サービスは理容業に該当すると、法人税基本通達 15-1-50 において明らかにされている。

これは、非課税である理容学校を経営する公益法人等が理容所を設けて不特定又は多数の者に対して理容サービスの提供を行う場合には、他の民間理容業者と競合関係にあるような営業をしている例も少なくないところであり、また料金の実態から見ても、これを非課税の技芸教授業の付随行為としてそのまま非課税にすることについては、やや問題があると考えられたため、非課税である理容学校の教育実習の一環として行われるものであっても、これを独立した理容業として取り扱うこととされたものである⁽¹⁴⁵⁾。

なお、美容学校を経営する公益法人等が行う美容所の経営についても、理容所と同じく、それ自体を独立した美容業として収益事業課税の対象となることが、法人税基本通達 15-1-51 の注書きで明らかにされている。

(143) 大澤・前掲注(129)、1391頁。

(144) 学校給食法第4条において、「義務教育諸学校の設置者は、当該義務諸学校において学校給食が実施されるよう努めなければならない。」と規定されていることから、義務教育諸学校の設置者が実施主体となる。

(145) 大澤・前掲注(129)、1396頁～1397頁。

ト 学校法人等が実習の一環として行う事業

収益事業に該当しない技芸の教授を行う学校法人等がその教育実習の一環として行う①洋裁学校が他の者の求めに応じて行う縫製加工、②音楽学校が行う演奏会等で法人税基本通達 15-1-53⁽¹⁴⁶⁾に該当しないもの等の行為であっても、継続して事業場を設けて行われるなど事業と認められる程度のもは、付随行為として取り扱わずに収益事業に該当することが、法人税基本通達 15-1-71 において明らかにされている。

その性質上収益事業に付随して行われる行為は、収益事業に含めて課税の対象にするというのが法人税法上の考え方であり、このことからすれば、逆に本体の事業が収益事業に当たらない場合には、これに付随して行われる行為も同じく課税対象とならないというのが筋道である。しかし、学校法人等において、教育事業に関連して行われる行為の中には、単なる付随行為ではなく、それ自体が独立した事業としての内容と規模を持つため、本体の事業とは離れて収益事業課税の対象にしなければならないようなものがしばしば見受けられるようである。例えば、上記へで述べた理容学校や美容学校以外の各種学校等においても同様に取り扱いわれてしかるべきものであることから、この取扱いが明らかにされている。

ただ、この取扱いは、その付随的な行為がそれぞれ独立した事業と認められる程度の規模に至った場合には課税対象にするということであるから、それに至らない程度のものについては、本体の事業の一環として、又はこれに付随する行為として課税対象から除外されることになる。いかなるものが独立した事業として認定されることになるのかということであるが、例えば、当該事業について固有の事業所等を設け、継続的に、しかもある程度の規模にわたってそのような事業を行っている場合等がこれに当たるものと考えられる⁽¹⁴⁷⁾。

(146) 具体的な内容については、法人税基本通達 15-1-53（慈善興行等）を参照。

(147) 大澤・前掲注(129)、1431～1432 頁。

なお、この取扱いは、収益事業課税の趣旨である一般私企業と競争関係から明らかにされたものであると考える。

2 幼稚園が行う各種事業の取扱い

幼稚園が行う本来の目的事業及びそれに付随する事業の収益事業判定について、国税庁は、昭和 58 年 6 月 3 日付直法 2-7 「幼稚園が行う各種事業の収益事業判定について」において、①絵本・ワークブックの頒布は非収益事業、②はさみ、のり等の物品の頒布は収益事業、③スクールバスの運行は非収益事業等の取扱いを明らかにしている⁽¹⁴⁸⁾。

第 3 節 裁判例から見た収益事業該当性

1 宗教法人のペット葬祭業等

(1) 事案の概要

本件⁽¹⁴⁹⁾（以下「平成 20 年最高裁判決」という。）は、宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀、供養等を行う事業（以下「本件ペット葬祭業」という。）に関して金員を受け取ったことについて、本件ペット葬祭業が宗教行為であることから、法人税法上の収益事業に該当しないと、法人税の確定申告書を提出していなかった。

課税庁は、当該宗教法人が行う本件ペット葬祭業が、①一般事業者が行う事業との類似性の有無・程度、②明文の規定によって特掲事業から除外されていたり、また、特掲事業として掲げられていないため、非課税とされている事業との関係及び③提供されるサービス・物品等の性質・態様等の諸般の事情を、国民の社会的・文化的意識を基礎とする社会通念に照らし、また課税の公平性という制度趣旨を勘案して総合的に判断すると、法

(148) 国税庁 HP (<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetu/hojin/830603/01.htm>) を参照。

(149) 最判小二平成 20 年 9 月 12 日（判タ 1281 号 165 頁）。

人税法上の収益事業である請負業等に該当するとして、法人税の決定処分を行った。

裁判所は、「法人税法が公益法人等の所得のうち収益事業から生じた所得について、同種の事業を行うその他の内国法人との競争条件の平等を図り、課税の公平を確保するなどの観点からこれを課税の対象としていることにかんがみれば、宗教法人の行う上記のような形態を有する事業が法人税法施行令5条1項10号の請負業等に該当するか否かについては、事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価ではなく喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点から踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断するのが相当である」とした上で、

- ① 宗教法人の提供する役務等に対して料金表等により一定の金額が定められ、依頼者がその金額を支払っていることから、役務等の対価の支払として行われる性質のものとみるのが相当である
- ② 本件ペット葬祭業は、その目的、内容、料金の定め方、周知方法等の諸点において、宗教法人以外の法人が一般的に行う同種の事業と基本的に異なるものでなく、これらの事業と競合するものといわざるを得ないことから、宗教上の儀式の形式により葬儀を執り行っていることを考慮しても、本件ペット葬祭業が物品販売業、倉庫業及び請負業並びにその性質上これらの事業に付随して行われる行為の形態を有するものに該当し、法人税法上の収益事業に当たると判示した。

(2) 検討

本判決は、公益法人等が行う事業の収益事業該当性について、最高裁判所が判断した初めて事案である。宗教法人が行う宗教行為であれば収益事業に該当しないという主張を排斥し、①宗教法人が提供するペット葬祭業に関して、料金表等により一定の金額が定められており、依頼者はこれに基づいて金員を支払っていることから、当該金員は喜捨等の性質を有す

るものではなく、宗教法人が行う役務の対価の支払いとしての性質を有していること（対価性）及び②宗教法人が行うペット葬祭業の目的、内容、料金の定め方、周知方法等において、宗教法人以外の一般私企業が行う同種事業と基本的に異なるものではなく、これらの事業と競合すること（競合可能性）から収益事業であると認定している。このことから、①対価性及び②競合可能性が収益事業の判断要素になると解しているように思われる⁽¹⁵⁰⁾。

また、対価性及び競合可能性のほか、③これらの観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断すべきと判示している。人の供養等においても相場が存在し、通常はこの相場の金額を「出さざるを得ない」と考えて僧侶に手渡し、僧侶もまたこの相場の金額が支払われるものと期待しているのが現実と思われる⁽¹⁵¹⁾が、宗教行為の典型例とされるものに対するお布施等の財貨移転行為は任意で行われるものであることから、収益事業の定型的な特徴を欠くことになるため、この判断要素が示されたものとする。この点について、税務上は、宗教活動であるからというだけで、課税対象にしないという明文の規定や考え方がある訳ではなく、法人税基本通達 15-1-10 において、宗教法人におけるお守り、お札、おみくじ等の販売のように、実質的に喜捨金と認められるような物品の頒布については物品販売業に該当しないものとするのが明らかにされていることから、宗教法人が行う事業の収益事業該当性を判断するに当たって必要な要素であろう。しかし、学校法人が行う事業に関しては、寄附であるか役務提供の対価であるかの判断に迷う場面が少ない⁽¹⁵²⁾と考えられることから、上記③の判断要素を

(150) 訟月 55 卷 7 号 2687 頁。

(151) 判夕 1281 号 166 頁。

(152) 公益法人等が受領する金員の対価性の有無が争点となった裁判例として、学校法人が製薬会社の委託を受けて行う治験行為の収益事業該当性が争われた事案（東京高判平成 16 年 3 月 30 日訟月 51 卷 7 号 1991 頁）及びの特定非営利活動法人の協力会員によって提供される家事・介護サービス等の収益事業該当性が争われた事案（東京高判平成 16 年 11 月 17 日税資 254 号順号 9820）があるが、どちらも社会通念では

用いる必要がないように思われる。

本判決は、宗教法人が行う事業の収益事業該当性について判示したものであるが、公益法人等の収益事業を巡る課税実務の上で参考となる判断要素が示されたという点で先例としての意義があるものと考ええる。

2 学校法人が行う不動産賃貸等

(1) 事案の概要

本件⁽¹⁵³⁾（以下「平成 21 年岡山地裁判決」という。）は、学校法人が食堂等の経営のための食堂等賃貸借契約、電柱の設置のための電柱敷地賃貸借契約、無線等の基地局の設置に係る基地局敷地賃貸借契約等に基づき金員を受け取っていたことについて、教育事業に付随する事業（補助活動事業）であり、寄附行為に私立学校法上の収益事業ができるという定めを置いていないことから、収益事業法人税の課税対象となる収益事業ではないとして、法人税の確定申告書を提出していなかった。

課税庁は、これらの各事業が一般私企業の行う事業と変わらないことから、法人税法上の収益事業に該当するとして、法人税の決定処分を行った。

裁判所は、法人税法が「税法固有の目的から収益事業に課税することとして、収益事業を定めたものであり、たとえ当該公益法人の目的とする事業であっても、収益事業であれば課税の対象とされる。文理上も、私立学校法上、認可等を必要とするのは『収益を目的とする事業』であり、法人税法の定める『収益事業』とは異なる。また、学校法人会計基準上、当該事業による収入が補助活動収入に当たることも、当該事業が法人税法上の収益事業に該当することを妨げない」として、「食堂等賃貸借契約、電柱敷地賃貸借契約及び基地局敷地賃貸借契約が不動産貸付業等に、それぞれ該当することは明らかである」と判示した。

なく事実認定により収益事業（請負業）に該当すると判断されている。

(153) 岡山地判・前掲注(132)。

(2) 検討

本判決は、学校法人が行う付随事業について、法人税法上の収益事業と私立学校法上の収益事業及び学校法人会計基準における記載科目との関係を判示したものである。すなわち、『収益事業』は、収益を上げる事業のうち、公益法人以外の法人でも行うことができる事業で、これらの法人の事業と競合するものに限られる」という競合可能性の有無について言及した上で、学校法人が行っていた事業が収益事業に該当することは明らかであるとしている。収益事業に該当するかの検討において、裁判所は、当該事業が私立学校法上の収益事業に該当しているか否か及び学校法人会計基準上の記載科目について検討していないことに注目する必要がある。

このことから、学校法人が行う事業の収益事業該当性を判断するに当たっては、たとえ教育の一環であるとしても、その事業が法人税法施行令第5条第1項に定める特掲事業に該当すると判断されれば、その事業に係る収益は課税対象となるということが示されたことに本判決の意義があるものと考ええる。

第4節 公益法人等に対する課税の現状

1 公益法人等による申告数の推移

国税庁が平成27年11月に発表した平成25事務年度⁽¹⁵⁴⁾及び平成26事務年度の申告義務のある法人数⁽¹⁵⁵⁾並びに平成26年及び平成27年の公益法人等の源泉徴収義務者数（給与所得）は、図表7及び8のとおりである。

図表7をみると、学校法人のうち法人税法に定める収益事業の申告を行っている件数は、平成25事務年度で2,243件、平成26事務年度で2,280件で

(154) 「事務年度」とは、その年の7月1日から翌年の6月30日までの1年間を表す。

(155) 「申告義務のある法人数」とは、法人税法に定める収益事業に該当する事業を行う法人を集計している（国税庁HP・報道資料「平成26事務年度 法人税等の調査事績の概要(平成27年11月)」(http://www.nta.go.jp/kohyou/press/2015/hojin_chosa/pdf/hojin_chosa.pdf)）。

あり、平成 25 事務年度から平成 26 事務年にかけて微増している。次に図表 8 をみると、源泉徴収義務者となっている学校法人数は、平成 26 年 6 月 30 日現在で 8,273 件、平成 27 年 6 月 30 日現在で 8,238 件であり、平成 26 年 6 月 30 日から平成 27 年 6 月 30 日までにかけて微減している。源泉徴収義務者となっている学校法人数のうち法人税法に定める収益事業の申告を行っている割合は、平成 25 事務年度で約 27.1%、平成 26 事務年度で約 27.7% であり、両事務年度ともに 3 割に満たない。

また、単純に比較することはできないが、第 1 章第 4 節 1 (4) において、学校法人のうち寄附行為に収益事業の記載のある学校法人の割合が約 20% であることと比べると、法人税法に定める収益事業の申告を行っている学校法人の割合の方が約 7% 大きい、あまり大差ない。近年、学校法人において、様々な性質、種類、規模の付随事業を行う例が見受けられるようになってきていること⁽¹⁵⁶⁾に鑑みれば、寄附行為に収益事業の記載がない限り法人税の申告義務がないと認識している学校法人も存在していることが考えられる。

図 7 申告義務のある法人数

項目	事務年度等	25		26	
		件数	対前年比	件数	対前年比
公益法人等合計	(件)	34,595	100.2	35,109	101.5
宗教法人	(件)	13,236	99.9	13,335	100.7
財団・社団法人	(件)	12,284	100.0	12,452	101.4
社会福祉法人	(件)	1,813	103.9	1,940	107.0
学校法人	(件)	2,243	101.1	2,280	101.6
その他	(件)	5,019	99.6	5,102	101.7

出典：国税庁 HP・報道資料「平成 26 事務年度 法人税等の調査事績の概要（平成 27 年 11 月）」(http://www.nta.go.jp/kohyou/press/2015/hojin_chosa/pdf/hojin_chosa.pdf) を基に作成。

(156) 前掲注(2)、1 頁。

図8 源泉徴収義務者数（給与所得）

項目	事務年度等	平成26年6月30日現在		平成27年6月30日現在	
		件数	対前年比	件数	対前年比
公益法人等合計	(件)	162,175	100.6	163,132	100.6
宗教法人	(件)	51,394	100.2	51,518	100.1
財団・社団法人	(件)	19,592	99.8	20,271	100.9
社会福祉法人	(件)	22,303	100.6	22,325	100.6
学校法人	(件)	8,273	99.6	8,238	99.9
その他	(件)	60,613	101.3	60,780	100.9

出典：国税庁 HP・報道資料「平成 26 事務年度 法人税等の調査事績の概要（平成 27 年 11 月）」（http://www.nta.go.jp/kohyou/press/2015/hojin_chosa/pdf/hojin_chosa.pdf）を基に作成。

2 公益法人等に対する実地調査の状況

上記 1 と同様に、国税庁が平成 27 年 11 月に発表した公益法人等に対する実地調査の状況は、図表 9 及び 10 のとおりである。

まず、図表 9 は、公益法人等全体に対する実地調査の状況であるが、公益法人等に対する実地調査件数は減少傾向にあり、非違のあった件数も減少傾向にあるものの、何らかの非違が発見されている。また、不正計算があった件数の平成 25 事務年度から平成 26 事務年度にかけて減少しているものの、営利法人に比べて高いコンプライアンスが求められているはずが、一部において不正計算が行われていることも事実である。

次に、図表 10 は、組織区分別の法人税調査の状況であり、公益法人ごとの実地調査件数は発表されていない。学校法人についてみると、平成 25 事務年度において、不正発見割合が 3.8%であるが、調査 1 件当たりの申告漏れ所得金額が約 1,200 万円、不正申告 1 件当たりの不正所得金額が約 600 万円と他の公益法人と比べて大きい。また、平成 26 事務年度においては、調査 1 件当たりの申告漏れ所得金額は約 900 万円であり、不正申告 1 件当たりの所得金額が約 260 万円と平成 25 事務年度よりも減少しているものの、不正発見割合が 4.7%と平成 25 事務年度よりも高くなっており、社会福祉法人に次いで高い割合となっている。

図表 9 公益法人等に対する実地調査の状況

項目	事務年度等	25		26	
		件数等	対前年比	件数等	対前年比
実地調査件数	(件)	757	73.3	673	88.9
非違があった件数	(件)	466	67.4	409	87.8
内不正計算があった件数	(件)	36	102.9	20	55.6
申告漏れ所得金額	(百万円)	7,613	41.5	7,772	102.1
内不正所得金額	(百万円)	223	63.4	174	77.9
追徴税額	(百万円)	867	94.7	577	66.6
不正発見割合	(%)	4.8	1.4	3.0	▲ 1.8

出典：国税庁 HP・報道資料「平成 26 事務年度 法人税等の調査事績の概要（平成 27 年 11 月）」（http://www.nta.go.jp/kohyou/press/2015/hojin_chosa/pdf/hojin_chosa.pdf）を基に作成。

図表 10 組織区分別法人税調査の状況

項目	事務年度等	25			26		
		不正発見割合 (%)	調査 1 件当たりの申告漏れ所得金額 (千円)	不正申告 1 件当たりの不正所得金額 (千円)	不正発見割合 (%)	調査 1 件当たりの申告漏れ所得金額 (千円)	不正申告 1 件当たりの不正所得金額 (千円)
公益法人等		4.8	10,056	6,190	3.0	11,549	8,677
宗教法人		6.3	2,657	2,377	3.0	2,122	6,389
財団・社団法人		3.9	11,952	5,342	1.9	11,200	25,115
社会福祉法人		2.0	41,593	1,918	5.7	11,354	2,324
学校法人		3.8	12,297	6,035	4.7	9,382	2,625
その他		4.3	10,227	34,752	2.5	90,020	433
(参考) 法人全体		18.6	8,286	12,978	19.5	8,655	13,734

出典：国税庁 HP・報道資料「平成 26 事務年度 法人税等の調査事績の概要（平成 27 年 11 月）」（http://www.nta.go.jp/kohyou/press/2015/hojin_chosa/pdf/hojin_chosa.pdf）を基に作成。

3 会計検査院による特別検査

会計検査院による平成 25 年度決算検査報告の特定検査対象に関する検査状況において、公益法人等に対する法人税の課税状況が公表されている。全国 52 税務署⁽¹⁵⁷⁾における平成 24 年 4 月から平成 25 年 3 月までの間に法人税

(157) 52 税務署とは、札幌中、札幌東、函館、旭川東、岩見沢、八戸、盛岡、秋田南、水戸、土浦、宇都宮、前橋、高崎、川越、浦和、新潟、長野、千葉西、市川、成田、麴町、神田、日本橋、京橋、芝、麻布、四谷、新宿、東京上野、浅草、本所、玉川、渋谷、豊島、王子、板橋、練馬西、葛飾、町田、東村山、横浜中、横浜南、神奈川、

の確定申告書等を提出した学校法人、社会福祉法人及び宗教法人（以下「三特別法人」という。）のうち収益事業が黒字であるものから 537 法人から収益事業の状況が確認できた 413 法人についてみると、主として営んでいる収益事業及び収入全体に占める法人税法上の収益事業収入の割合は、図表 11 のとおりである。

図表 11 の学校法人についてみると、最も多く営まれている法人税法上の収益事業の種類は、不動産貸付業（22 法人）であり、学校法人の全事業に占める収益事業割合が 6.5%と、三特別法人の中で最も低い割合であることが分かる。

図表 11 三特別法人が主として営む収益事業の種類及び収益事業割合

(単位：法人、千円)

順位	事業の種類	学校法人		社会福祉法人		宗教法人		計		
		法人数	収入金額	法人数	収入金額	法人数	収入金額	法人数	収入金額	法人数の割合
1	不動産貸付業	22	7,979,603	5	1,620,231	246	11,258,967	273	20,858,802	66.1%
2	駐車場業	2	277,236	2	110,861	59	665,697	63	1,053,795	15.2%
3	席貸業	9	55,940	1	2,249	8	11,511,142	18	11,569,331	4.3%
4	請負業	4	1,807,488	8	1,588,972	5	227,537	17	3,623,997	4.1%
5	物品販売業	8	483,177	4	45,649	1	7,501	13	536,328	3.1%
	上位5事業の計	45	10,603,445	20	3,367,962	319	23,670,846	384	37,642,254	92.9%
	収益事業の割合(a)	54	24,381,315	24	6,960,390	335	111,341,893	413	142,683,600	100.0%
	全事業の合計(b)	54	371,495,420	24	60,447,061	335	360,074,964	413	792,017,446	／
	収益事業割合(a/b)	／	6.5%	／	11.5%	／	30.9%	／	18.0%	／

出典：会計検査院・平成 25 年度決算検査報告の概要「特定検査対象に関する検査状況」
(<http://report.jbaudit.go.jp/org/h25/2013-h25-1076-0.htm>)。

第5節 小括

法人税法における収益事業課税制度は、主として一般私企業との課税上の公

川崎南、川崎北、藤沢、金沢、武生、東、神戸、西宮及び長崎税務署である（会計検査院・平成 25 年度決算検査報告の概要「特定検査対象に関する検査状況」
(<http://report.jbaudit.go.jp/org/h25/2013-h25-1076-0.htm>))。

平性を確保する観点から採用されたものであり、一般私企業と競合関係にある 34 の特掲事業から生じた所得に対して課税を行うこととされたものである。

収益事業課税の対象となるかどうかは、公益法人等の行う事業が 34 の特掲事業に該当するかどうかが最も重要なポイントとなるが、この該当性の判断に当たっては、①対価性及び②競合可能性の観点での検討を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断することが重要となる。この判断基準により 34 の特掲事業のいずれかに該当すると判定された場合には、たとえ公益法人等の本来の目的たる事業であったとしても、当該事業から生ずる所得は課税対象となることに留意しなければならない。

このことは、学校法人が行う事業についても例外ではないものの、学校法人には固有の規定や取扱いが多数存在していること、その規定等の意義が明らかにされていないものも存在すること等が、学校法人における収益事業判定を困難なものにしている可能性があると考ええる。

上記内容を踏まえた上で、学校法人における申告義務のあるものの数を見ても、学校法人が行う事業の種類、性質等を考慮すれば、申告義務のある学校法人数がさらに多くてもよいのではないかと考える。しかし、現状における申告義務のある学校法人数は、学校法人全体の 3 割にも満たないものとなっている。また、学校法人の最も多く営まれている法人税法上の収益事業の種類上位 5 位に、学校法人本来の事業である技芸教授業が含まれていないことにも注目する必要がある。これは、学校法人が私立学校法上の収益事業に該当しなければ、法人税法上の収益事業に該当しないものと認識しており、適正な収益事業判定を行えていないことを示唆しているように考えられなくもない。

そのため、次章において、学校法人が行う事業の収益事業該当性について検討を行うこととする。

第4章 学校法人に対する法人課税

本章では、前三章での整理を踏まえて、学校法人に対する法人課税について、収益事業課税に関する問題の所在を明らかにした上で、法人税法上の学校法人固有の規定及び取扱いの趣旨等を明らかにし、学校法人が行う事業に係る収益事業該当性の考察を行う。

第一節 学校法人に対する課税上の問題の所在

学校は、教育基本法第6条第1項において、「公の性質」を持つものと規定され、学校等の経営主体である学校法人には公共性が求められている。また、学校教育法上の教育施設である専修学校及び各種学校も同様であるとする。そのため、学校法人には高いコンプライアンスが求められるが、第3章第4節2で述べたとおり、国税庁が公表した実地調査の状況において、毎事務年度何らかの非違が発見されている一方で、公益法人等に対する実地調査件数は、毎事務年度減少傾向にある。この理由として、次のものが挙げられる。

なお、次節以降において、学校法人固有の規定等の趣旨、学校法人が行う事業に係る法人税法上の収益事業の範囲等を検討する。

1 法令等の解釈の問題

学校法人の本来の事業である教育事業については、その内容が技芸の教授又は学力の教授である限りは、法人税法上の収益事業である技芸教授業に該当することとなる。しかし、技芸教授業において、学校法人が設置する学校等で行われる技芸の教授のうち、法人税法施行規則第7条に規定する要件の全てに該当するもの等は、収益事業から除外されることとなり、学力の教授のうち、法人税法施行規則第7条の2に規定する要件のいずれかに該当するものは、収益事業から除外される。これらの規定について、学校法人が行う教育事業のうち除外される範囲が不明なため、学校法人が行う教育事

業に係る収益事業判定を困難なものにしていると考ええる。

また、学校法人が行うその他の事業についても、法人税法施行令第5条第1項各号及び法人税基本通達において、収益事業から除外されるもの又は収益事業に該当するものが規定等されているが、当該規定等も多岐にわたる上、その意義や趣旨が不明なものも少なくない。近年、学校法人が多様な性質、種類、規模等の事業を行っているところ、当該事業がこれらの規定等に該当するかどうか判断に迷う場面も多いと考えられる。

2 私立学校法及び法人税法における収益事業の認識

学校法人が行う事業は、大きく教育事業（本来の教育研究事業及び付随事業）と私立学校法上の収益事業とに区分され、学校法人会計基準上も、事業活動収支計算書において教育事業が「教育活動収支」に、私立学校法上の収益事業が「教育活動外収支」に分類されていることから、学校法人にとってみれば、私立学校法上の収益事業以外の事業は、全て本来の事業である教育事業であると認識しているものと考えられる。

また、法人税法において、学校法人については、収益事業から生ずる所得に対して課税することとされているところ、「収益事業」という言葉が、私立学校法上の「収益事業」と同一であることから、学校法人としては、私立学校法上の収益事業から生じた所得に対して課税されるものと誤認している可能性があると考えられる。これは、第3章第3節2の裁判例において、原告である学校法人側の主張からもみてとれるところである。

学校法人としては、本来の事業である教育事業が、たとえ税法上だけのこととはいえ、収益事業であるとして課税対象とされることについて抵抗感が強く⁽¹⁵⁸⁾、学校法人でその教育事業が収益事業に該当しないものの中には、とかく本体の教育事業に少しでも関連のある事業は、当然に非課税になるのではないかと考える向き⁽¹⁵⁹⁾が依然として強いものと考えられる。

(158) 大澤・前掲注(129)、1328頁～1329頁。

(159) 大澤・前掲注(129)、1431頁。

第二節 教育事業における収益事業該当性

1 学校等が行う技芸の教授に係る収益事業課税の対象

(1) 技芸の教授から除外されるものの範囲

法人税法上、収益事業に該当する技芸教授業のうち、技芸の教授から除外される要件は、法人税法施行規則第7条各号の全てに該当する必要がある。そこで、学校等の教育事業に係る学校教育法、各学校設置基準等の規定を同条各号⁽¹⁶⁰⁾に当てはめることにより、技芸の教授から除外される範囲を検討する。

なお、検討に当たっては、学校等が行う正規教育と付随教育とに区分して行う。

イ 学校等が行う正規教育

(イ) 学校が行う正規教育

A 第1号の規定

小学校の修業期間は6年、中学校の修業期間は3年、高等学校の修業期間は原則として3年及び大学の修業期間は原則として4年であることから、第1号を満たす。

B 第2号の規定

学校における授業時間数は、小学校は学年により異なるものの、最も授業時間数が少ない第1学年で850時間以上、中学校は1,015時間、高等学校及び大学は最低でも1,050時間以上であることから、第2号を満たす。

C 第3号の規定

学校の施設に関しては、各学校の設置基準に最低限満たすべき基準が定められており、これを満たさなければ学校を設置することを踏まえると、各学校設置基準を満たしている限り第3号を満たす。

(160) 第3章第2節1 (1) 二(イ)を参照。

D 第4号の規定

小学校、中学校及び高等学校の正規教育における始期及び終期は、4月1日から翌年3月31日までと規定されている。また、大学についても4月1日から翌年3月31日までと規定されており、学年の始期を4月以外と定めても、終期が正確に1年とならなければならない。

また、学校の始期及び終期について、学校は学則へ記載しなければならないことから、第4号を満たす。

E 第5号の規定

小学校、中学校及び高等学校の正規教育においては、生徒の平素の成績を評価しなければならないが、大学においては、試験を行った上で単位を与えることとされている。

また、学校は、成績考査に関する表簿を備えつけないければならないことからすれば、第5号を満たす。

F 第6号の規定

上記Eのとおり学校では、生徒等に対して成績の評価が行われ、全課程を修了したと認められた者に対して卒業証書を授与しなければならないことから、第6号を満たす。

したがって、学校が行う正規教育は、法人税法施行規則第7条各号を全て満たすこととなるため、収益事業である技芸教授業には該当しない。

(ロ) 専修学校が行う正規教育

専修学校が行う正規教育は、第1章第3節1(5)で述べたとおり、高等課程、専門課程及び一般課程があり、それぞれの課程に昼間学科、夜間等学科及び通信制の学科がある。これらは、学校教育法及び専修学校設置基準の規定に従っていることから、法人税法施行規則第7条各号にこれらの規定を当てはめる。

A 第1号の規定

専修学校の正規教育の修業年数は、1年以上と規定されていることから、第1号を満たす。

B 第2号の規定

専修学校の各課程における昼間学科は、1年間にわたり800単位時間以上である。また、夜間等学科は、1年間にわたり450単位時間以上であり、全課程の修了要件が450単位時間に修業年限の年数を乗じた授業時間数であり、800単位時間を下回ってはならないことから、第2号を満たす。

一方、専修学校の各課程における通信制の学科は、対面授業の授業時間が120時間以上とされているため、1年間の授業時間数が800時間以上を下回る場合も考えられるため、第2号の要件を満たさない可能性がある。

C 第3号の規定

専修学校の施設等に関しては、上記(イ)Cと同様に、専修学校設置基準を満たしている限り第3号を満たす。

D 第4号の規定

専修学校の正規教育における学年の始期及び終期は、第1章第3節1(5)で述べたとおり、学年の始期について、年2回を超えて定めないようにすることとされている。

また、これは、学則への記載事項であることから、第4号を満たす。

E 第5号の規定

専修学校の正規教育においても、上記(イ)Eと同様に、生徒の平常の成績を評価しなければならず、成績考査に関する表簿を備えなければならないこととされていることから、第5号を満たす。

F 第6号の規定

専修学校の正規教育においても、上記(イ)Fと同様に、生徒等に対して成績の評価が行われるとともに、全課程を修了したと認めた者

に対して卒業証書を授与しなければならないことから、第6号を満たす。

したがって、専修学校が行う正規教育のうち昼間学科及び夜間等学科は、学校と同様に、同条各号を全て満たすため、収益事業である技芸教授業には該当しない。

しかしながら、専修学校が行う正規教育のうち通信制の学科については、対面授業の授業時間数が120時間以上とされていることから、上記Bを満たさない可能性があるため、専修学校の通信制の学科で行われる教育内容を同条各号のほか、第3章第2節1(1)ニ(ハ)に当てはめ、収益事業である技芸教授業に該当するかどうかを検討する必要がある。

(ハ) 各種学校が行う正規教育

各種学校が行う正規教育は、各種学校規定の規定に従っていることから、法人税法施行規則第7条各号に当該規定を当てはめる。

まず、同条第3号について見ると、各種学校の施設に関しては、各種学校規定において最低限満たすべき基準が定められ、設置に当たり当該基準を満たしていることから、当該基準を満たしている限り同号を満たすこととなる。

その他各号を見ると、①修業期間は1年以上とされているが、簡易に習得することができる技術、技芸等の課程については、修業期間を3か月以上1年未満とすることができること及び②1年間の授業時間数は680時間以上を基準とするが、修業期間が1年未満の場合、その修業期間に応じて授業時間数を減らすことができる旨の例外が定められており、その他に関する規定がない。このことから、同条各号のうち第3号以外満たさない正規教育、例えば、修業期間が1年に満たない課程、授業時間数が680時間を下回る課程、生徒に対し成績評価を行わない課程等千差万別の教育内容を行うことが可能である。

したがって、各種学校が行う正規教育は、収益事業である技芸教授

業に該当する可能性があることから、正規教育の課程ごとに同条各号のほか、第3章第2節1(1)ニ(ハ)に当てはめ、検討することとなる。

なお、同条各号に当てはめるに当たって、同条第3号以外の事項は、当該各種学校の学則の記載事項であるため、検討に当たっては、当該学則を基に検討する必要がある。

ロ 専修学校及び各種学校が行う附帯教育

専修学校及び各種学校が行う附帯教育については、各都道府県における専門学校又は各種学校の設置等の認可に関する審査基準に定められているため、法人税法施行規則第7条各号に当該規定を当てはめる。

専修学校及び各種学校が行う附帯教育については、第1章第3節2で述べたとおり、所轄庁によってその要件が異なっているが、主に週2日以上で1か月以上継続して行うもの、修業期間が1か月以上12か月以下であるもの等とされているだけであり、その他に関する規定がない。そのため、各種学校が行う正規教育と同様に、千差万別の教育内容を行うことが可能である。

したがって、専修学校及び各種学校が行う附帯教育は、収益事業である技芸教授業に該当する可能性があるため、専修学校及び各種学校の附帯教育である課程ごとに同条各号に当てはめ、収益事業である技芸教授業に該当するかどうかを検討しなければならないこととなる。

なお、専修学校又は各種学校の附帯教育の内容が収益事業である技芸教授業に該当するかどうかを同条各号に当てはめるに当たっては、当該専修学校又は各種学校の学則のほか、当該附帯教育に係る入学案内、募集要項等の記載事項を基に検討する必要がある。

(2) 法人税法施行規則第7条の意義等

上記(1)の結果は、図表12のとおりである。

図表 12 教育事業における収益事業課税の範囲

	学校	専修学校	各種学校
正規教育	非収益	昼間・夜間等 ⇒ 非収益	収益の可能性有
		通信制 ⇒ 収益の可能性有	
附帯教育	—	収益の可能性有	収益の可能性有

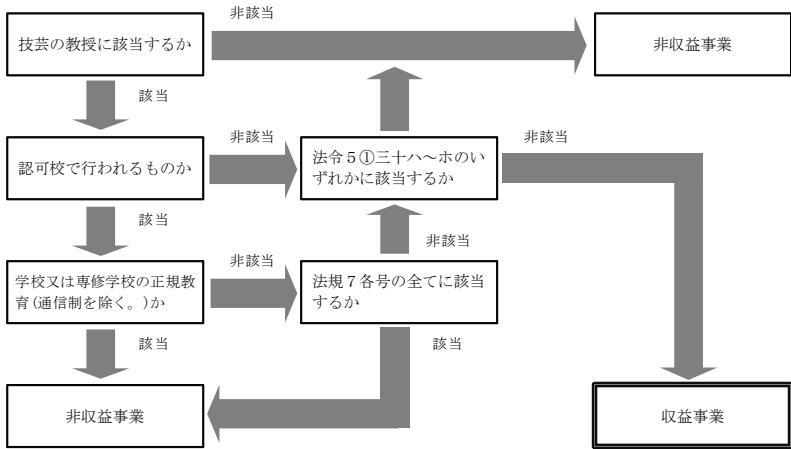
学校等が行う教育事業のうち、学校の正規教育及び専修学校の通信制の学科を除く正規教育は、収益事業課税の対象とされていないと言える。すなわち、法人税法施行規則第7条の各規定は、学校教育法上、学校教育であるための要件を列挙しているものと考えられる。そのため、収益事業課税の対象となる可能性のある学校等の教育事業は、技芸の教授を行う専修学校の通信制の学科及び附帯教育並びに各種学校の教育事業全般であり、同条の規定は、これらのうち、学校の正規教育及び専修学校の通信制の学科を除く正規教育と実質的に異なる教育内容の課程を収益事業である技芸教授業から除外するものであると解することができるであろう。

したがって、修業期間、授業時間数等の内容が千差万別ある専修学校の通信制の学科及び附帯教育並びに各種学校の教育事業については、その内容が学校の正規教育及び専修学校の通信制の学科を除く正規教育と実質的に異なるものであるかどうか判定が必要となるため、これら教育内容を法人税法施行規則第7条各号のほか、第3章第2節1(1)ニ(ハ)の要件に当てはめる必要がある。

(3) 技芸の教授に係る収益事業判定

学校等の教育事業が法人税法施行令第5条第1項第30号に規定する技芸の教授に該当するかどうかの判定に当たっては、上記(1)及び(2)の内容から、図表13のとおり行うことが相当である。

図表 13 技芸の教授に係る収益事業判定フロー



(注) 「認可校」については、第1章第2節2を参照。以下図表14において同じ。

2 学校等が行う学力の教授に係る収益事業課税の対象

(1) 学力の教授から除外されるものの範囲

収益事業に該当する技芸教授業の学力の教授から除外されるものの要件は、第3章第2節1(1)ニ(ロ)で述べたとおり、①法人税法施行規則第7条各号の全てを満たすもの、②大学入試に備えるための学力の教授で、①に該当する学力の教授を行う学校等において行われるもののうち、その教科又は課程の授業時間数が30時間以上であるもの及び③学校等で行われる②以外の学力の教授で授業時間数が60時間以上であり、その施設が同時に授業を受ける生徒数に比して十分であるとともに、その教授が年3回を超えない一定の時期に開始され、かつ、その終期が明確に定められているもののいずれかに該当するものである。

このうち、上記①については、上記1(2)で述べたとおり、学校の正規教育及び専修学校の通信制の学科を除く正規教育であり、収益事業である技芸教授業に該当しないものとする。

上記②及び③については、予備校、学習塾等が行う短期間の集中講座等を想定していると考えるが、これらは、学校教育法等の規定に従った教科又は課程でなく、専修学校及び各種学校が行う附帯教育と同じである。そのため、上記1（1）ロで述べた専修学校及び各種学校が行う附帯教育と同様に、その教科又は課程ごとに上記②又は③のほか、法人税法施行令第5条第1項第30号ハに当てはめ、収益事業である技芸教授業の学力の教授に該当するかどうかを検討しなければならない。

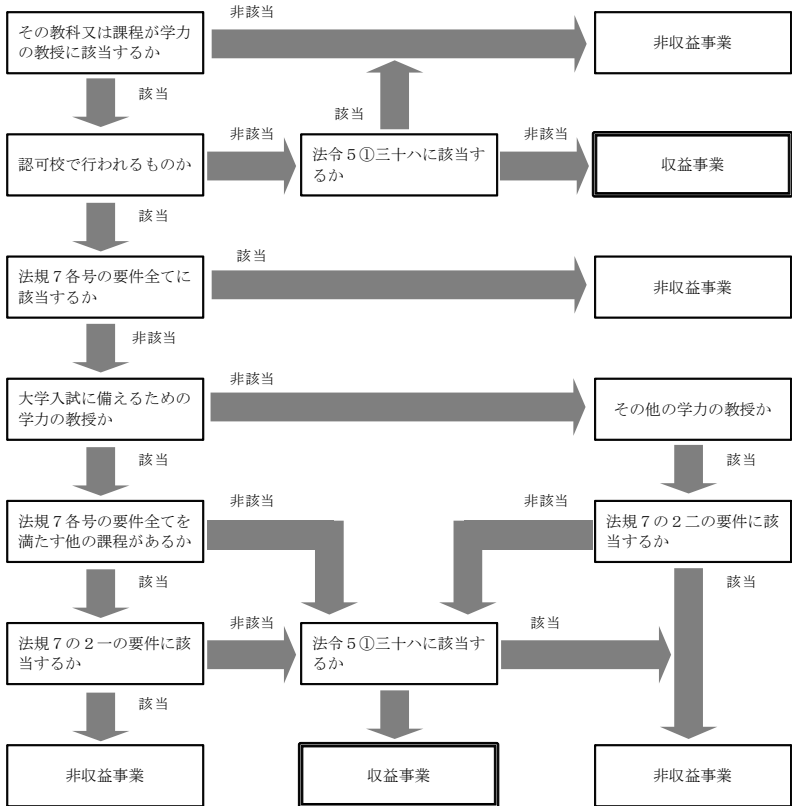
（2）法人税法施行規則第7条の2の意義等

法人税法施行規則第7条の2の規定は、上記1（2）と同様に、学校及び専修学校の通信制の学科を除く正規教育のほか、専修学校の通信制の学科及び附帯教育並びに各種学校の教育事業のうち、学校及び専修学校の通信制の学科を除く正規教育と実質的に異なる教育課程を収益事業から除外するものであると解することができる。

（3）学力の教授に係る収益事業判定

学校等の教育事業が法人税法施行令第5条第1項第30号に規定する学力の教授に該当するかどうかの判定に当たっては、上記（1）及び（2）から、図表14のとおり行うことが相当である。

図表 14 学力の教授に係る収益事業判定フロー



第三節 付随事業等における収益事業該当性

1 付随事業等に係る収益事業課税の対象

学校法人が行う食堂売店事業、用品代の販売事業、学校給食事業、寄宿舎の経営等は、私立学校法上の収益を目的とする収益事業とは異なり、学校等が行う教育事業と密接に関連する目的を有する付随事業である。これら事業により収受する収入は、学校法人会計上、「付随事業収入」科目として教育活

動収支に分類されるものである。また、付随事業収入のほかにも、学校法人が収受する収入として、教室等の使用料収入、自販機設置手数料、太陽光発電設備に係る売電収入等があり、学校法人会計上、これらは「雑収入」科目として教育活動収支に分類されている。

一方、法人税法上の収益事業課税制度は、法人税基本通達 15-1-1 で明らかにされているとおり、公益法人等の本来の目的たる事業であったとしても、特掲事業に該当すれば、その所得に対して課税するという立場を採っていることから、学校法人の本来の事業である教育事業と密接に関連する目的を有する付随事業であったとしても、特掲事業に該当すれば、収益事業に該当することとなる。これは、平成 21 年岡山地裁判決で示されたように、たとえ、学校法人会計基準上の補助活動収入(教育活動収支に分類されている。)に当たることも、法人税法上の収益事業に該当することを妨げられるものではない。

したがって、学校法人が収受する上記の収入等については、教育事業に密接に関連するものであっても、特掲事業のいずれかに該当する場合には、法人税法上の収益事業に該当すると解することができる。

2 学校法人固有の規定等の類型化

(1) 学校法人固有の規定等の趣旨等

学校法人が行う事業の収益事業判定に当たり、法令及び通達において、第3章第2節1で述べたとおり、収益事業に該当する又は収益事業から除外する旨の規定及び取扱いが存在するとともに、その範囲は多岐にわたる。そこで、当該規定及び取扱いの内容、趣旨等を踏まえると、当該規定及び取扱いは、大きく次の3つに分類できると考える。

- ① 政策的理由(教育・学術の振興、社会福祉に貢献している等公益性の高いもの)
- ② 一般私企業との競合関係にあるもの又はないもの
- ③ 技芸教授業固有の付随行為に該当するもの

(2) 学校法人固有の規定等の類型化

第3章第2節1で述べた法人税法における学校法人固有の規定等を上記(1)の①から③までに分類すると、次のとおりとなると考えられる。

イ 政策的理由があるもの

法人税法施行令第5条第1項各号に規定された学校法人に対する固有の規定全てが該当する。

- (イ) 請負業に該当するもので、学校法人が設置している大学に対する他の者から委託を受けて行うもののうち、第3章第2節1(1)イの①及び②に該当するもの(法令5①十)
- (ロ) 学校法人が行う席貸業のうち、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もの以外で、その主たる目的とする業務に関連して行うもの(法令5①十四)
- (ハ) 学校法人が行う医療保健業(法令5①二十九)
- (ニ) 技芸教授業のうち、第1節1(1)及び同節2(1)に該当するもの(法令5①三十)

ロ 一般私企業との競合関係にあるもの又はしないもの

- (イ) 一般私企業と競合関係を有するもの
 - A 学校法人等が行う教科書その他これに類する教材以外の販売(法基通15-1-10)
 - B 学校法人等が行う文房具、制服、制帽等の販売(法基通15-1-10)
 - C 理美容学校を営む公益法人等が理美容所を設けて不特定又は多数の者に対して理美容サービスの提供を行うもの(法基通15-1-50、15-1-51)
- (ロ) 一般私企業と競合関係を有しないもの
 - 学校法人が学校給食法等の規定に基づいて行う学校給食事業(法基通15-1-43)

ハ 技芸教授業固有の付随行為に該当するもの

- (イ) 学校法人が行う教科書その他これに類する教材の販売及びバザーの開催（法基通 15-1-6）
- (ロ) 公益法人等が専らその学校に在学する者を宿泊させるために行う寄宿舎の経営（法基通 15-1-41）

3 学校法人が行う付随事業等の収益事業該当性

(1) 収益事業該当性の判定のための判断要素

法人税法上の収益事業とは、「販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるもの」であることから、これに該当するためには、①特掲事業に該当すること、②継続して営まれること及び③事業場を設けて営まれること全てを満たす必要がある。③について、学校法人は学校施設を有しており、通常、当該施設を収益事業の拠点として使用していることから、③の要件を満たすものと考えられる。

上記①及び②の要件を満たすかどうかの判定に当たっては、平成 20 年最高裁判決の判示事項と上記 2（1）の内容を踏まえると、学校法人が行う付随事業等が次の全ての要素に該当すれば、法人税法上の収益事業に該当すると考える。

イ 対価性があるか

事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払いとして行われるものであること。

ロ 競合可能性があるか

一般私企業が行う事業と競合するものであること。

ハ 政策的理由がないか

上記 2（2）イのとおり、政策的理由から法人税法施行令第 5 条第 1 項各号に収益事業から除外される規定がないこと。

ニ 技芸教授業に付随性がないか

上記 2（2）ハのとおり、技芸教授業固有の付随行為に該当しないこと。

ホ 反復継続性があるか

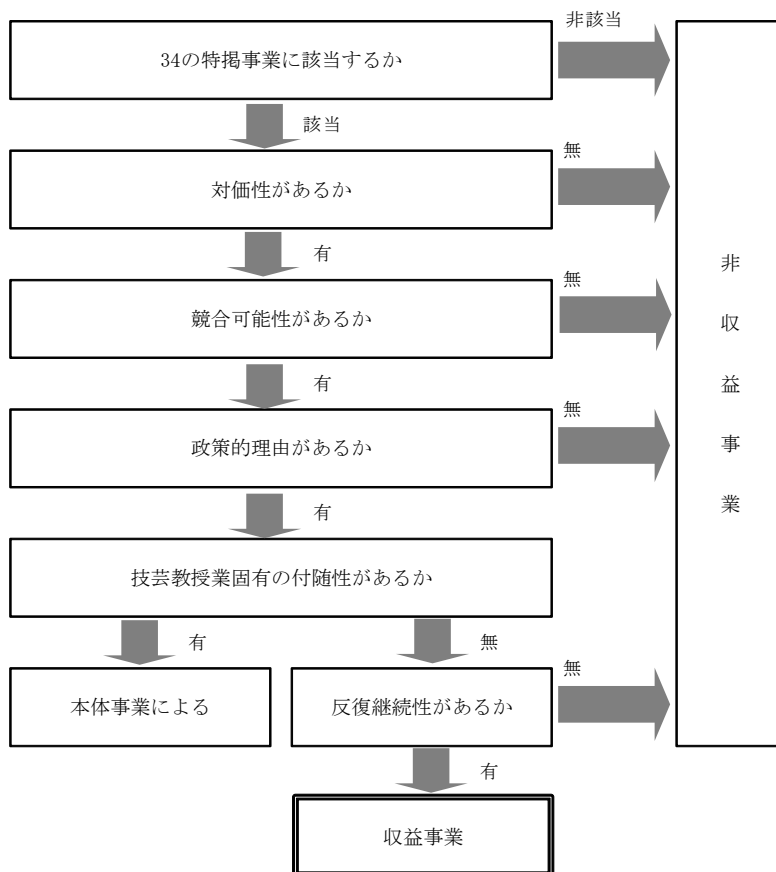
継続的に事業活動が行われていること。

なお、上記ニにおいて、技芸教授業に付随性があると判断された場合には、判定対象となった事業を行う学校等の本来の目的である教育事業が収益事業に該当する技芸教授業を行っているかどうかにより、学校法人が行う事業が法人税法上の収益事業に該当するかが決まることとなる。すなわち、学校等が行う教育事業が収益事業に該当する場合のみ、その判定対象となった事業も収益事業となる。

(2) 学校法人が行う付随事業等の収益事業判定

学校等が行う付随事業等が法人税上の収益事業に該当するかどうかの判定に当たっては、平成 21 年岡山地裁判決での判示事項を踏まえ、平成 20 年最高裁判決で示された判断要素及び上記(1)の判断要素を整理すると、**図表 15** のとおりその判定を行うことが相当である。

図表 15 付随事業等に係る収益事業判定フロー



第四節 小括

1 学校法人が行う事業の収益事業該当性

学校法人が行う事業のうち、当該学校法人が設置する学校等が行う教育事業が法人税法上の収益事業に該当する技芸教授業に該当するかどうかの判断に当たっては、当該学校等の正規教育と附帯教育とに区分して検討する必要

がある。

まず、学校法人が設置する学校等が学校又は専修学校である場合、学校の正規教育及び専修学校の通信制の学科を除く正規教育については、学校教育法、設置基準等の規定により、法人税法施行規則第7条各号又は同規則7条の2を満たすことから収益事業である技芸教授業に該当しない一方、専修学校の通信制の学科については、専修学校設置基準の規定により同規則第7条各号又は同規則第7条の2を満たさない可能性があるため、当てはめが必要となる。学校法人が設置する学校等が各種学校である場合、当該各種学校が行う正規教育については、各種学校規程の規定により修業期間、授業時間数等千差万別の内容のものがあるため、教育課程ごと同規則第7条各号を全て又は同規則第7条の2を満たすかを検討しなければならない。

学校法人が設置する専修学校及び各種学校が行う附帯教育についても、各種学校の正規教育と同様に、修業期間、授業時間数等千差万別の内容のものがあるため、教育課程ごとに同規則第7条各号を全て又は同規則第7条の2を満たすか検討しなければならない。

次に、学校法人が行う付随事業等の法人税法上の収益事業の範囲については、平成21年岡山地裁判決で判示されたとおり、当該付随行為等が教育事業と密接に関連する目的を有するものであり、学校法人会計基準上も教育活動収支に分類されるものであったとしても、法人税法施行令第5条第1項各号に規定された34の特掲事業のいずれかに該当する限り法人税法上の収益事業に該当することとなる。

学校法人が行う付随事業等の収益事業判定に当たり、法人税法には、学校法人固有の規定や取扱いが存在しているところ、学校法人が行う付随事業が法人税法上の収益事業該当性の判定に当たっては、①対価性があるか、②競合可能性があるか、③政策的理由があるか、④技芸教授業への付随性があるか及び⑤反復継続性があるかの全てを満たす限り収益事業に該当することとなる。

なお、学校法人が行う私立学校法上の収益事業についても、その法人税法

上の収益事業該当性の判定に当たっては、上記①から⑤までの全てを満たす場合にのみ収益事業に該当する。

2 学校法人が行う事業の収益事業判定例

上記1の内容を踏まえて、第2章第4節2の図表6で例示した学校法人の収入が法人税法上の収益事業に該当するかどうかを判定すると、図表16のとおりとなる。

ただし、図表16で示した内容は、学校法人が行う事業に係る収益事業判定を簡易に行うためのものであるため、学校法人が行うそれぞれの事業形態等によっては、図表16において掲げた収益事業の種類等と異なる結論となることが十分にあり得る。

したがって、図表16だけをもって最終的な判断をすることのないよう十分留意する必要がある。

図表 16 学校法人が収受する収入の収益事業判定例

	記 載 科 目		収益事業判定	
	大科目	小科目		
教 育 活 動 収 入	学生生徒等納付金	授業料（補講料、聴講料含む。）	技芸教授業。ただし、技芸及び学力の教授に該当しない場合及び一定の要件に該当する場合は非収益	
		入学金	技芸教授業。ただし、収益事業を営まない学校法人が収受するものは非収益	
		実験実習料	技芸教授業。ただし、収益事業を営まない学校法人が収受するものは非収益	
		教材料	物品販売業。ただし、収益事業を営まない学校法人が生徒に対して行う教科書その他これに類する出版物の販売は非収益	
		冷暖房費	技芸教授業。ただし、収益事業を営まない学校法人が収受するものは非収益	
		手数料収入	入学検定料	技芸教授業。ただし、収益事業を営まない学校法人が収受するものは非収益
		試験料	技芸教授業。ただし、収益事業を営まない学校法人が収受するものは非収益	
		証明手数料	技芸教授業。ただし、収益事業を営まない学校法人が収受するものは非収益	
		大学入試センター試験実施手数料	請負業	
	付随事業収入	給食費収入	飲食店業。ただし、学校給食法に基づくものは非収益	
		食堂売店収入	物品販売業又は飲食店業	
		寄宿舎収入	旅館業。ただし、収益事業を営まない学校法人が専ら在学生を入居させるものは非収益	
		用品代収入	物品販売業	
		校外教育活動収入	技芸教授業。ただし、技芸の教授に該当しない場合は非収益	
		補助 施設 収入	スクールバス維持費収入	運送業。ただし、収益事業を営まない学校法人が行うものは非収益
			図書等の出版収入	出版業
			補講料、聴講料（一般の者も対象）	技芸教授業。ただし、技芸及び学力の教授に該当しない場合及び一定の要件に該当する場合は非収益
			短期集中講座の受講料（一般の者も対象）	技芸教授業。ただし、技芸及び学力の教授に該当しない場合及び一定の要件に該当する場合は非収益
			公開講座の受講料（一般の者も対象）	技芸教授業。ただし、技芸及び学力の教授に該当しない場合及び一定の要件に該当する場合は非収益
			教材料収入（一般の者も対象）	物品販売業
		各種検定収入	技芸教授業。ただし、技芸の教授に該当しない場合は非収益	
		公開模擬試験の受験料	技芸教授業	
		附属事業収入	34の特掲事業に該当すれば収益	
雑収入	受託事業収入	請負業。ただし、大学が他の者の委託を受けて行う一定の研究又は実費弁償が承認された研究は非収益		
	私学財団交付金収入	非収益		
	施設 賃借 料	駐車場収入	駐車場業	
		教職員の家賃収入	不動産賃貸業	
		教室等使用料収入	席貸業。ただし、主目的業務に関連して行うものは非収益	
		電柱設置料収入	不動産賃貸業	
		廃品売却収入	収益事業に属する資産を売却した場合は収益	
		入学案内書頒布収入	物品販売業。ただし、収益事業を営まない学校法人が行うものは非収益	
		公衆電話使用料	通信業	
		自 他 の 雑 収入	自販機設置手数料	不動産賃貸業
		校章・バッジ等販売収入	物品販売業	
		バザー収入	物品販売業。ただし、収益事業を営まない学校法人が行う年1、2回程度のものは非収益	
		太陽光発電設備に係る売電収入	製造業	
		事務処理手数料	請負業。ただし、実費弁償が確認されたものは非収益	
教育活動外収入	受取利息・配当金	第3号基本金引当特定資産運用収入	非収益	
		受取利息・配当金	収益事業に属する資産に係る収入の場合は収益	
特別 収 支	その他の教育活動外収入	収益事業収入	上記「付随事業収入」及び「雑収入」の各収入を参照	
	資産売却差額	施設売却差額	収益事業に属する資産の場合は収益	
		設備売却差額	収益事業に属する資産の場合は収益	
		有価証券売却差額	収益事業に属する資産の場合は収益	
		その他の資産売却差額	収益事業に属する資産の場合は収益	

結びに代えて

法人税法における収益事業課税制度は、公益法人等と同種の事業を行う一般私企業との競争条件の平等を図り課税の公平を確保するなどの税制固有の理由により、34の特掲事業から生ずる所得に対して課税するものであり、たとえ当該公益法人等の本来の目的たる事業であったとしても当該特掲事業のいずれかに該当すれば、課税の対象となるものである。そのため、公益法人等の行う事業が34の特掲事業のいずれかに該当したとしても、およそ当該事業の公益性が否定されるものではない。

このような考え方は、収益事業課税制度の創設当初から変わらないところ、近年においても、学校法人の収益事業判定の誤りによる多額の申告漏れが見受けられるため、学校法人側からしてみれば、未だに「教育事業 = 私立学校法上の収益事業に該当しない = 法人税法上の収益事業に該当しない」と認識しているからではないかと考えられることから、学校法人が行う事業に対する収益事業課税の対象範囲を明らかにしておくことが必要であると考えます。

本研究では、学校法人が設置する学校等が行う教育事業について、法人税法上の収益事業である技芸教授業から除外する法人税法施行規則第7条及び第7条の2の意義等について検討を行ったところ、当該規定は、専修学校の通信制の学科及び附帯教育並びに各種学校の教育事業全般のうち、学校の正規教育及び専修学校の通信制の学科を除く正規教育と実質的に異なるものを除外するための規定であることを明らかにした。換言すれば、学校等が行う教育事業に係る収益事業課税の対象は、技芸及び学力の教授を行う専修学校の通信制の学科及び附帯教育並びに各種学校の教育事業のうち、学校の正規教育及び専修学校の通信制の学科を除く正規教育と実質的に異なるものであると言える。そのため、専修学校の通信制の学科及び附帯教育並びに各種学校の教育事業については、課程ごとに同規則第7条又は第7条の2の要件を満たすかどうかの判定を要することとなる。

また、学校法人が行う付随事業等については、私立学校法上の収益事業に該

当しないことや学校法人会計上の教育活動に該当することとは関係なく、34の特掲事業に該当する限り法人税法上の収益事業に該当することとなり、当該事業等が法人税法上の収益事業に該当するかどうかの判断要素として、対価性、競合可能性、政策的理由、技芸教授業固有の付随性及び反復継続性が挙げられることを明らかにした。これは、私立学校法上の収益事業に係る収益事業該当性の判断においても同様である。学校法人が行う事業が法人税法上の収益事業に該当するものについては、適正に課税を行っていく必要がある。

ところで、学校法人が適正に申告しているかどうかの課税庁による確認については、学校法人が法人税法上の収益事業を行っているかどうかにかかわらず、一定の学校法人は事業活動収支計算書を提出する⁽¹⁶¹⁾こととなっているため、これを用いて確認することとなる。この場合、例えば、第2章第3節3(1)ホで述べたとおり、「補助活動収入」として総額又は「補助活動事業収入」として純額で表示されている場合には、当該学校法人が具体的にどのような事業を行っているか把握できないため、当該学校法人が適正に法人税法上の収益事業判定を行っているかの確認することができない。そのため、学校法人が行う事業の法人税法上の収益事業判定に当たっては、当該学校法人による適正な判定が重要であり、学校法人が適正に申告を行えるよう、学校法人が行う事業の税務上の取扱いについて所轄庁と連携すること等により、十分に周知する必要があるとともに、課税庁は、積極的に学校法人に対して税務調査を行うことにより、学校法人による申告内容の適正性を確認することが重要であると考えられる。

本研究で明らかにした内容等が、学校法人及び課税庁による法人税法上の収益事業判定に役立つとともに、学校法人による適正な申告義務の履行及び課税庁による適正かつ公平な課税の実現の一助となれば幸いである。

(161) 学校法人が法人税法上の収益事業を行っている場合には、確定申告書に添付されることとなり、法人税法上の収益事業を行っていない場合であっても、学校法人(年間の収入金額の合計額が8,000万円以下の場合を除きます。)は、原則として事業年度終了の日の翌日から4月以内に、その事業年度の損益計算書又は収支計算書を、主たる事務所の所在地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされている(措法68の6、措令39の37、措規22の22)。