

愛知工業大学研究報告

第28号 平成5年

学校法人及び準学校法人に対する税の不課減免

工藤市兵衛

N on-tax imposition and tax reduction for a quasi-educatdonl and an educational foundation.

Ichibei Kudo

A quasi-educational and an educationl foundatdon can carry on profit enterprises but there are many discrepancies of interpretation between the tax law and private school law.

We will discuss those points at discrepancies.

学校法人及び準学校法人は収益事業を行うことができるが、税法と私立学校法では、解釈に gap がある。これを取り上げて論じている。

学校法人及び準学校法人に対する税の不課減免

工藤 市兵衛

私立学校法第三条は学校法人とは私立学校の設置を目的として設立された法人を云い、同法二十六条により「学校法人はその設置する私立学校の教育に支障のない限り、その収益を私立学校の経営に充てるため収益を目的とする事業を行うことができる。」として、同条第二項で事業の種類は所轄庁が定め更に同庁はその事業の種類を公告しなければならない（昭和二五・二・八 文部省告示六八号）、同条第三項で私立学校の経営に関する会計から区分し、特別会計としなければならないとしている。

収益事業の種類は明文の規定を以って所轄庁が定めることとしている（その種類は三四に及んでいる）①。

又、学校法人は法人税法（法人税法二条六号）に掲げられる公益法人等とされている。

そして法人税法は公益法人等についてはその公益性を配慮して、その収益事業から生じた所得以外の所得に対しては、法人税の課税をしないものとし、収益事業より生じた所得に対してのみ低率課税（法人税法五、六六③）としている。私立学校及びその設置者である学校法人については、公益性の観点から税制上学校法人が納付すべき税について多くの種類のものが非課税とされている。また学校法人に対する寄付金についても、国又は地方公共団体に準ずる優遇措置が設けられている。

もともと私学法六〇条には所得税及び法人税の免税規定が記載されていたのが削除され税法と私立学校法上の収益事業の範囲が異なる等の問題が発生し、法人税基本通達との関係で問題が生じている。そこでこの問題を取り上げることとする②。

更に、学校法人と準学校法人の税法上の取扱いの相違の問題についても考えてみることにする。

第一節 学校法人の特殊性

民法はその制定当初において（民法三四条）公益法人の設立に関して「祭祀、宗教、慈善、学術、技芸、その他公益に関する社団又は財団にして営利を目的としないものは主務官庁の許可を得て之を法人となすことが出来る。」と規定し③、この民法の特別法として私立学校法第一条において「私立学校の特殊性にかんがみ、その自主性を重んじ、公益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を目的とする。」とし同第二条三項は「私立学校とは学校法人の運営する学校をいう。」とし、同第三条で学校法人とは私立学校の設置を目的として、この法律の定めるところにより設立される法人をいう。」としている④。

学校法人が他の公益法人等と異なった特殊性を持っていることは、たとえば私立大学が我が国大学生総数の七五％を支えており、それゆえにこそ、国や地方公共団体が私立学校の国家的、社会的必要性に鑑み、学校法人に対し、その収入の不足を補填するために、さらには、教育の振興の観点からその運営における経済的充実に資するために、補助金を交付していることをみても、明白である。

それゆえ、このような特殊性をもっている学校法人について、法人税法が他の公益法人等と一括して同一の取扱いをしていることが適当であるかどうか、学校法人に課税をすること自体が適切であるかどうか、問

題とされなければならないところである。

また、このことは、私立学校の授業料等の支払いを含めた国民の教育負担の重圧が問題となっていることから考えても、必要なことであるといわなければならない。

しかし、学校法人はもとより、その他の公益法人等の側においても、この際、「公益法人等」の収益事業を課税の対象とする原因となった「シャープ勧告」（一九四九年八月）において、非課税とされている公益法人等の多くが、その収益事業によって上げる利益金を『その活動を更に拡張するほか接待交際費』として指摘され、その『収益事業によって得られる所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである』といわれていたことは、注目されなければならない⑤⑥⑦。

第二節 本来の事業活動と収益事業との関係

学校法人の目的は先に述べた如く「私立学校の健全な発達を図ることを目的としている。」（私立学校法第一条）であり、その存立目的のため、公益事業を行い、又認可を受けて収益事業を行うのであり、それ自体、収益を目的として活動を行うものではない。

また、我妻著、「民法総則」において、公益とは、不特定多数人の利益を意味し営利とは、結局において、会員又は設立者に収益の帰属することと言う。公益の目的を達する手段として収益を図ることは営利ではない。従って、公益法人がこのような行為をなすことを妨げない。

公益概念は、個人的利益という意味での利益に対立する観念である。団体構成員の利益を図ることは公益ではない。したがって利益を分配すれば公益法人の本質に反することになる。民法三四条が「其他公益に関する」と漠然といい「営利を目的とせざる」と規定しているところからすると、三四条の規定は、起草当時非営利に力点がおかれて起草されたように思われる。公益性は広く緩やかに解釈し、公益そのものを目的と

しなくても、公益に関するものであっても、利益に関するものであっても、利益の分配を目的としないものは公益法人たりうる。と解釈出来る。公益法人における公益性と収益性とは必ずしも対立するものではなくなる。公益法人は、営利性を有してはならないが公益目的を達成する手段として付随的な営利事業を行うことができ、その収益は必ず公益目的に使用しなければならない。収益は構成員に分配してはならない。そこで問題となるのは、公益法人がなすうる収益事業の範囲についてである。公益法人の行う収益事業であつてみれば、本来の公益事業と密接な関連を有する範囲内においてのみ認められるのか補助手段のだから無制限に認められるのか収益事業の本質をどう解するかである。公益法人といえども事業を行なうためには財政的基礎が安定していなければならないし、といって収益事業が主で公益事業が付随事業であるような社会的信用を損うようなものであってはならない。公益事業を遂行するのに必要な範囲に限り認め事業内容も規模もその範囲内に限られることになる。収益は必ず公益事業に充てられねばならない。私立学校法も、学校法人がその収益を私立学校の経営に充てるために収益事業を行うことを認めている（私立学校法二六条）。しかし同じ教育を同じ設置基準で行いながら、全然収益事業に当たらないのに公法人として国公立学校があり、必ずしも問題なしとしない。しかし公法人は国家目的を遂行する法人であり広義では国家も公法人であるが、一般には地方公共団体、公共組合、公企業、特定の特許企業を指す。公法人は私法人と異なって公法の適用を受けることが多いが、その関係が本格的に私法関係と解すべき場合も多い⑧。

学校法人は、学校経営、および公益事業を行い、その存立目的実現のために、公益事業以外の事業を行う。この「公益事業以外の事業」は、（一）収益事業と、（二）その他の事業とに分けられる。ここで言う収益事業とは、法人税法二条十三号に規定されているものであり、後段で述

べるとおり、学校法人が収益事業を行う場合、それから生じた所得には、法人税が課せられる。その他の事業は、公益事業ではなく、かつ収益事業でもない事業であって、国、公共法人、公益法人に対する不動産の貸付業、旅館業法二条四項に規定する簡易宿泊所営業などである。学校法人の行う事業は、その本質からして、又公益法人の一種であることからして、学校法人としてふさわしい事業であるべきであり、投機的なもの、風俗営業に該当するもの、その本来の業務に支障が生じると思われるものは認められるべきでないと思われる。

学校法人は、その本来の教育活動を実現するために、その資金獲得を目的として収益事業を行い、その所得を本来の目的のために使用するのみ、法もまた、その活動を実現するための原資としての範囲内でのみ、収益事業を認める。一方学校法人の「法人」としての法的本質は、「財団」である^⑨。

その意味において、第三章（「学校法人」）の冒頭に「資産」に関する規定が掲げられていて、「学校法人は、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なければならない。（二五条一項）と定められているのである。

すなわち、私立学校は、これらの施設・設備、資金および財産が、本来、学校法人の設立時には、寄付によって調達されるべきものであり、その経営継続中は、寄付収入または資産の運用による収益によってまかなわれるべきものであることを前提としているのである。学校法人を規律する根本規定が寄付行為と云う所以もこの辺にあるものと思考する。

しかし、他方、私立学校は、私立学校の経営継続中の経費の支弁について、これらの収入、収益では不足する場合には、これを補う目的で、学校法人が、収益事業を行うことを許容している。

すなわち、同法第二六条第一項は、「学校法人は、その設置する私立学

校の教育に支障のない限り、その収益を私立学校の経営に充てるため、収益を目的とする事業を行うことができる。」と定めているのである。

そのうえ、国や地方公共団体は、以上述べたような趣旨から、学校法人に補助金を交付しているのである。

これらの事実からみると私立学校法が、学校法人の収益事業について、「その収益を私立学校の経営に充てるため」に行うべきものであることを定めていることからみると、学校法人の収益事業を課税の対象とすること自体に問題がある、といわなければならない。このことは先に国立学校との関係において述べた。明らかに設置基準目的が国公立と同一であるに拘らず税法上差別を受けていること自体に問題があるとの見解もある。

まず、収益事業における所得に対する法人税の現行の税率は、さきに示したように、普通法人よりは軽減されているとはいえないものの、上掲の私立学校法の規定（二六条）の趣旨にてらしさらに引き下げられるべきである。

また、収益事業から本来の事業に支出がなされる場合、一般の公益法人等にあつては、その収益事業の該当事業年度の所得の金額の三〇％に相当する金額までを、その収益事業における所得の金額の計算上損金の額に参入することができるとされているのに対し、学校法人にあつては、五〇％に相当する金額（該当金額が二〇〇万円に満たない場合は、年二〇〇万円）までを、損金の額に算入することができるかとされて、優遇をされてはいるが、さらに引き上げられるべきであろう（法人税法三七条^⑩、法人税法施行令七三条^⑪）。

第三節 私立学校法第二六条の用途制限

私立学校法第二六条は「学校法人はその設置する私立学校の教育に支障のない限りその収益を私立学校の経営にあてるため収益を目的とする

収益事業の範囲についての私立学校法と税法との相違点

私学法による事業の種類 (昭和25年11月8日文部省告示第68号)	法人税法による事業の種類 (法人税法施行令第5条)	私学法による事業の種類 (昭和25年11月8日文部省告示第68号)	法人税法による事業の種類 (法人税法施行令第5条)
1 物品販売業	1 物品販売業	17 理容業	24 理容業
—	2 不動産販売業	—	25 美容業
—	3 金銭貸付業	18 農 業	—
2 物品貸付業	4 物品貸付業	19 畜産業	—
12 競技場の貸付業	5 不動産貸付業	20 養蜂業	—
3 製造業	6 製造業	21 林 業	—
32 装蹄士業 } 3 製造業 } 32 装蹄士業 }	7 通信業	22 薪炭製造業	—
4 無線通信放送事業	8 運送業	23 水産業	—
5 運送業	9 倉庫業	24 鉱 業 } 25 砂鉱業 }	21 鉱 業
6 倉庫業	10 請負業	26 土石採取業	22 土石採取業
7 請負業 } 33 設計監督士業 }	11 印刷業	—	26 興行業
8 印刷業	12 出版業	—	27 遊技所業
9 出版業	—	27 医 業 } 28 歯科医業 } 29 薬剤師業 } 30 助産婦業 } 31 獣医業 }	28 遊覧所業
10 新聞業	13 写真業	—	29 医療保健業
11 写真業	14 席貸業	—	—
12 競技場、集会場等の貸付業	15 旅館業	—	30 洋裁等の技芸教授業、学力の教授、公開模擬学力試験を行う事業
13 旅館業	16 料理店業その他の飲食店業	—	31 駐車場業
14 飲食店業	17 周旋業	—	32 信用保証業
—	18 代理業	—	—
15 代理業	19 仲立業	34 クリーニング業	—
—	20 問屋業	—	33 無体財産権の譲渡・提供業
16 公衆浴場業	23 浴場業	—	—

事業を得ることができる。」と規定し、第二項でその事業の種類を公表し
なければならぬとしている。
しかし収益事業の範囲について私立学校法と税法とは必ずしも一致
していない。ここに課税問題の発生する場合は考えられる⑪⑫。
法上の収益事業の種類との比較は左記表のとおりである。

その後、この課税対象となる収益事業の範囲については、社会経済情勢の変化や公益法人等の行う事業内容の変化などに応じて、再三にわたる改正が加えられており、現在は物品販売業を始めとする三三の業種が収益事業として特掲されることとなっている（法令五）。

なお、制度創設以来、現在に至るまでの間の収益事業の範囲に関する主な改正をみると、次のようなことになっており専ら課税対象事業の範囲を拡大する方向にその改正が行われていることがうかがわれる。

昭和三二年……「不動産貸付業」、「医療保険業」及び「技芸教授業」が追加された。

昭和三三年……「美容業」が追加された。

昭和三八年……「請負業」の範囲に「事務処理の受託を行う事業」が追加された。

昭和四〇年……「不動産販売業」が追加された。

昭和四三年……「不動産貸付業」の範囲に工場、倉庫などの用に供するための不動産貸付けを含めるとともに、新たに「駐車場」が追加された。

昭和四六年……「不動産貸付業」について、従来のように課税対象となる貸付けの範囲を限定する方式を改め、特定のもの以外はすべて課税対象とすることに改められた。

昭和四八年……「製造業」の範囲に「熱供給業」が追加された。

昭和五一年……「信用保証業」が追加された。

昭和五三年……「技芸教授業」の範囲に「着物着付の教授業」及び「小型船舶操縦の教授業」が追加された。また、「不動産貸付業」について、従来は非課税とされていた公益法人（地方公 共団体を除く）及び公益法人等に対する不動産の貸付けを課税対象に含めることに改めるとともに、「旅館業」について、従来は非課税とされていた「簡

易宿所営業」を課税対象に取込むことに改められた。昭和五九年……「席貸業」の範囲について、国又は地方公共団体の用に供するための席貸しその他特定のものを除外は、例えば会議や展示会のための席貸しなど、不特定多数の者の娯楽、遊興又は慰安の用に供するためのものであっても、すべて収益事業として課税することに改められた。

また、「技芸教授業」について、絵画、書道、工芸又はデザイン（レタリングを含む）の教授を行う事業をこれに追加するとともに、いわゆる予備校における入学試験又は補習のための学力の教授についても、一定の要件を満たすもの以外は収益事業として課税することとした。

さらに、「無体財産権提供業」を追加し、特許権や著作権などの無体財産権の譲渡又は提供を行う事業を一定の要件の下に収益事業課税の対象とすることになった。

この規定に違反する事実があると認められるとき（同法六一条）は同法六六条七号より罰則規定を設け「学校法人の理事、監事は清算人は一万円以下の過料に処する」と規定している。このことは目的に反する種類の事業とか、目的を逸脱するほどの規模を持った事業を行ったり、その収益を六一条一項、二項、三項に該当しない事実があると認められる場合、又、法人が寄付行為で定められてある以外の事業を行っている場合も、法人として行っている限り、法六一条の規定に違反する事実があれば、その事業の停止を命ずることが出来ると解されている。ただし、事業停止の命令以前に私立学校審議会の意見を聞かねばならないことになっている。しかし所轄庁は、聴聞等を行えばよいだけなのである。取り上げるか否かは別の問題である¹³⁾。此の点は所轄庁の良識に待つべきものとの見解であろう。

また、法二五条二項一三から二項一五において、私立学校法二六条の

事業を行う場合には、その事業に関する規定を備えつけ、区分経理を義務づけている。

以上のように学校法人は、私立学校法により、法人格を付与され、その存立目的実現のために、本来教育のほかに公益事業を行い、その目的実現のために収益事業を営むことが認められているが、その収益事業から生じた所得の使途については、明文の規定をもって、厳しく制限を受けているのである。現在のわが国の租税制度は、個人の所得課税（「所得税」）を中核にすえた直接税中心主義の考え方を基本として、組み立てられている。それは、所得の多い個人にはより高い比率（税率）で「所得税」を負担してもらおうことが、国民の税負担の公平をよりよく実現する途である、という考え方にもとづくものである。

そして、この考え方をつらぬくために、一つには、個人が得る所得について、いつ・どこでえたものか、どのような種類のものかを問わず、それらの金額をすべて合算合計して額が多額になればなるほど、より高い比率（税率）で「所得税」を負担させるといふ制度が採用されている。

⑭。すなわち「総合所得課税」と「累進所得課税」の制度の併用である。また、この考えかたをつらぬくために、もう一つ、所得はどのようなかたち、どのようなみちすじで稼得されようと、結局は、ひとりひと事業を行う場合には、その事業に関する規定を備えつけ、区分経理を義務づけている。

以上のように学校法人は、私立学校法により、法人格を付与され、その存立目的実現のために、本来教育のほかに公益事業を行い、その目的実現のために収益事業を営むことが認められているが、その収益事業から生じた所得の使途については、明文の規定をもって、厳しく制限を受けているのである。現在のわが国の租税制度は、個人の所得課税（「所得税」）を中核にすえた直接税中心主義の考え方を基本として、組み立てられている。それは、所得の多い個人にはより高い比率（税率）で「所得

税」を負担してもらおうことが、国民の税負担の公平をよりよく実現する途である、という考え方にもとづくものである。

そして、この考え方をつらぬくために、一つには、個人が得る所得について、いつ・どこでえたものか、どのような種類のものかを問わず、それらの金額をすべて合算合計して額が多額になればなるほど、より高い比率（税率）で「所得税」を負担させるといふ制度が採用されている。

⑭。すなわち「総合所得課税」と「累進所得課税」の制度の併用である。また、この考えかたをつらぬくために、もう一つ、所得はどのようなかたち、どのようなみちすじで稼得されようと、結局は、ひとりひとりの個人に帰するものであるという考えかたにそうて社会的しくみが出来ているのである。会社などの法人が得た所得（利益）も、組合が得た所得（利益）も、その他の団体が得た所得（利益）も、結局は、その会社などの法人や組合やその他の団体を構成している株主や組合員や団体のものとなる、ということになる。

たしかに、会社のようなものは、もともとと利益の獲得を追及することを目的とする個人の集合体で、個人で事業を経営するよりも、複数の個人が、資金（資本）を拠出してその資金（資本）で事業を経営するほうが、利益をより多くあげることができるといふことからつくられたものであることに、ちがいはない。それゆえ、会社などの法人が得た所得（利益）は、配当などのかたちで株主などに分配されてされて終局的には個人に帰することになる。

したがって、これらの考えかたによれば、所得に課税をする場合、個人の得た所得に対する課税については、もちろん、直接その個人に、会社などの法人の得た所得（利益）に対する課税については、その所得（利益）が株主など個人に分配され個人のものとなったときにその個人に、すればよい、ということになる。

それゆえ、これらの考えかたをつらぬけば、会社などの法人の得た所

得(利益)に対しては、所得課税をしなくともよい、ということになる。しかし、現実には、会社などの法人が得た所得(利益)に対しては、決算期ごとに、「法人税」という名の所得課税がされているのである。

そして、このことは、つぎのように説明されているのである。

もし、会社などの法人の得た所得(利益)に所得課税をしないということにすると、会社などの法人が、当面、その得た所得(利益)を株主などに分配しないで過ごすときは、会社などの法人の所得(利益)にも所得税がされず、株主など個人にも所得課税がされないということが起こり、社会経済上の不都合が生ずるばかりでなく、国庫収入も減少し、結局は国民の間に不公平が生まれ、課税上、国家財政上問題が生ずる。

また、会社などの法人の形態で活動している経営体と個人の経営主との所得課税負担のないものもあるものという著しい不均衡が惹起し、経済的自由競争の破壊となる。

したがって、会社などの法人の得た所得(利益)に対しても、それが株主など個人に分配されたときに負担させられる所得税の前払いとして、所得課税をする必要がある。

しかし、会社などの法人の所得(利益)に対して所得課税をしている理由の説明が、もし、これだけのものであるとすれば、学校法人の収益事業における所得(利益)に対し「法人税」という所得課税をしていることには、全く理由がない、ということになる。

学校法人の「法人」としての決定的本質は、「財団」である。

それゆえ、学校法人が収益事業によって所得(利益)を得たとしても、その所得(利益)を分配すべき会社などの法人の場合における株主などにあたる者は存在しない。

したがって、学校法人が収益事業によって得た所得に対して、個人に対する「所得税」の前払いとして、「法人税」という名の所得課税をするなどということは、ありうべからざることであるということになる。特

に国公立学校と比較するとき、それと私立学校の不公平が増大することになる。

それでは、現行の法人税が、学校法人が収益事業によって得た所得(利益)に対して所得課税をすると定めて現に課税しているのはいかなる理由によるのであろうか。

学校法人が営む収益事業の内容は、その実質において、会社などの営利法人が営む事業の内容と同一である。

つまり、両者の利害は競合する。

それゆえ、もし、上述のような理由から、学校法人が営む収益事業における所得(利益)に対しては所得課税をすることができないということになれば、学校法人が営む収益事業は、「法人税」負担なしで経営することができることになり、会社などの営利法人に対し、経営上、極めて有利な立場に立つことになる。

したがって、学校法人が営む収益事業と会社などの営利法人が営む営利事業との間の法人税負担のこのような不平等を解消するためには、学校法人が営む収益事業における所得(利益)に対しても、会社などの営利法人が営む営利事業における所得(営利)と同様の「法人税」を課さなければならぬということになる。

この論理からすれば、両者は同じ比率(税率)で「法人税」を課さなければならぬ。

このことは、学校法人のみならず、これを含めて、「公益法人等」一般にも、いいうることである。

しかし、現在は、会社などの営利法人の所得に対しては、三七・五%、「公益法人等」の収益事業については、二七%の税率で、「法人税」が課せられている。

このように、両者に異なった税率で「法人税」が課せられているのは、すなわち「公益法人等」に対する税率が低いのは、「公益法人等」の収益

事業による所得（利益）が結局はその本来の目的である公益事業のために用いられるものであること、その事業の規模が、営利法人が営む事業の規模に較べて一般的に小さいものであるはずであること、などによるものとされているからである。

それゆえ、もし、「公益法人等」が収益事業を営むことによって所得（利益）を獲得することに狂奔して営利法人の正当な事業経営をいちじ

るしく阻害することがあったり、その所得（利益）がそのための資金にまわされることがあったり、役員などの過大な報酬等や私的消費に用いられることがあったり、などすれば、この低税率課税の考えかたは、現実の問題として、見直しを求められざるをえないことになる。

今、学校法人等に対する課税の特例を挙げれば次の通りである¹⁵⁾。

税目	国税、地方税	主な課税上の特例
法人税	〃	1 収益事業を営む場合に、その収益事業から生じた所得については非課税（法四①）。 収益事業以外の事業（非収益事業）から生じた所得については非課税（法七）。
所得税	〃	2 収益事業から非収益事業のために支出した金額については、寄附金とみなして、収益事業の所得の三〇％（学校法人及び社会福祉法人は所得の五〇％と年二百万円とのいずれか多い金額）の範囲内で損金算入（法三七④、法令七三③）。
相続税及び贈与税	〃	3 法人税率を二七％（一般法人は三七・五％）に軽減（法六六③）。
消費税	〃	非課税（所法一一①）。
印紙税	〃	原則として非課税。ただし、相続税又は贈与税の負担を不当に減少させるために公益法人等に対して財産の遺贈又は贈与が行われた場合には、その公益法人等を個人とみなして課税（相法六六④）。
登録免許税法	〃	原則として課税。ただし、特定の公的保険医療、社会福祉事業、学校等の授業料や入学検定料については非課税（消法六①、別表一）。
関税	〃	原則として課税。ただし定款又は寄附行為の作成、受取書、社会福祉事業法による生活困窮者に対する無利息貸付金証書などについては非課税（印法二、五、別表一、別表三）。
		原則として課税。ただし、法人登記、学校法人の校舎などの所有権取得登記、更生緊急保護法による更正保護施設の所有権取得登記など特定のものについては非課税（登法四、別表三）。
		原則として課税。ただし、学校法人や博物館などの標本、参考品若しくは学術研究用品、社会福祉施設に寄贈される救恤品、宗教法人に寄贈される礼拝用品などの特定用途物品の輸入については免税（関定法一五）。

都市計画税 不動産取得税 特別土地保有税 事業所税	固定資産税	道府県民税及び 市町村民税(都 民税を含む。)	地 方 税
" " " "	"	"	<ol style="list-style-type: none"> 1 法人税割……収益事業を営む場合にのみ課税(地法二五) 2 均等割……収益事業を営む場合にのみ課税。ただし、民法三四条法人のうち、博物館の設置を目的とするもの及び学術研究を目的とするもの以外の法人については、収益事業を営まない場合でも課税(地法二五) 1 収益事業を営む場合に、その収益事業から生じた所得についてのみ課税(地法七二の五①) 2 次の事業は、収益事業であっても非課税(地法七二の四②) <ol style="list-style-type: none"> イ 時事報道を目的とする旬刊以上の新聞業及びその送達事業 ロ 学術研究用の出版物などの出版業及び教育映画の製作業で特定のもの ハ 新聞広告業で特定のもの ニ 教科書供給業で特定のもの ホ 一般放送事業 ヘ 林業 ト 鉱物の採掘事業
<p>原則として課税。ただし、次のような固定資産については非課税(地法三四八②)</p> <ul style="list-style-type: none"> イ 宗教法人の境内建物及び境内地 ロ 墓地 ハ 学校法人等の設置する学校教育施設の固定資産及び寄宿舎用の固定資産 ニ 民法三四条法人、宗教法人又は社会福祉法人の設置する幼稚園の保育用の固定資産 ホ 民法三四条法人の設置する図書館用の固定資産 ヘ 民法三四条法人の設置する看護婦その他の医療関係者養成所用の固定資産 ト 民法三四条法人又は宗教法人の設置する博物館用の固定資産 チ 社会福祉事業法などによる保護施設、児童福祉施設、老人福祉施設、身体障害者更生援護施設用の固定資産 リ 学術研究を目的とする民法三四条法人の研究用の固定資産 ヌ 学生生徒の就学援助を目的とする民法三四条法人が設置する寄宿舎用の家屋で一定のもの <p>固定資産税の場合と同じ(地法七〇二の二②)</p> <p>固定資産税の場合とほぼ同じ(地法七三の四①)</p> <p>固定資産税の場合とほぼ同じ(地法五八六①)</p> <p>原則として課税。ただし、非収益事業及び非収益事業用家屋については非課税(地法七〇一の三四②)</p>			

又一表に表示すれば次の通りとなる⑩。

私立学校、専修学校、各種学校に対する税制上の優遇措置

○全ての分野等に優遇措置があるもの
 △一部の分野等に優遇措置があるもの
 ×全く優遇措置がないもの

区 分	専修学校 私立学校 法人	専 修 学 校		各 種 学 校		
		学校法人 専修学校法人	その他の 公益法人立	個人立	学校法人 専修学校法人	その他の 公益法人立
(國 税 関 係)						
法人税の非課税	法人税法第7条	○	○	△	○	△
所得税(利子所得、配当所得等の非課税)	所得税法第11条	○	○	×	○	○
登録免許税	登録免許税法第4条第2項	○	△(民法法人○) その他×	×	○	△(民法法人○) その他×
みなし譲渡所得税	租税特別措置法第40条第1項(所得税法第59条)(国税庁長官の承認制)	○	○	△(民法法人○) その他×	○	○
贈与税	租税特別措置法第1条の2第21条の3(第86条第4項)	△	△	○(個人は×)	△	○(個人は×)
相続税	" 第1条 第12条 (第86条第4項)	△	△	○(個人は×)	△	○(個人は×)
打倒面税	打倒面税法第39条第1項	○	○	×	○	×
物品税	物品税法第22条第1項	○	×	×	×	×
入場税	入場税法第8条第1項、第9条第2項	○	△(主観○) 主観×	×	△(主観○) 主観×	×
(地方税関係)						
道府県民税の非課税	地方税法第25条第1項	○	○	△(民法法人○) 宗教法人○	○	△(民法法人○) 宗教法人○

市町村民税	"	第296条第1項	○	○	△(民法法人×) △(宗教法人○)	×	○	△(民法法人×) △(宗教法人○)	×	
事業税	"	第72条の5	○	○	○	△(医療関係のみ)	○	○	×	
不動産取得税	"	第73条の4	○	○	△(医療関係のみ)	×	△(富徴金)を除く	△(医療関係のみ)	×	
固定資産税	"	第348条第2項	○	○	△(")	×	△(")	△(")	×	
都市計画税	"	第702条の2	○	○	△(")	×	△(")	△(")	×	
電気・ガス税	"	第489条第9項 第489条の2第2項	○	○	○	○	×	×	×	
事業所税	"	第703条の34	○	○	○	1/2非課税	○	○	1/2非課税	
(寄付金関係)										
個人寄付金の所得控除 法人寄付金の損金算入		所得税法第78条第1項 法人税法第97条第3項								
(試験研究法人)			○	×	×	×	×	×	×	×
(指定非営金)		大蔵大臣の特別審査 大臣の審査 大蔵大臣が審査 大臣指定 日本私立学校 団が審査 の	○	○(一定の 要件あり)	○(一定の 要件あり)	×	×	○(要件は 厳しい)	×	×
(相続財産の贈与関係)										
相続財産を贈与した場合の相続税の非課税		租税特別措置法第70条	○	×	×	×	×	×	×	×
勤労学生控除		所得税法第82条	○	(限程による)	(限程による)	×	(限程による)	(限程による)	(限程による)	×

このように、学校法人が営む収益事業に対する「法人税」の課税が、低税率でされているのは、一方では「法人税」と「所得税」の仕組みについての現在の考えかたが、本来ならば学校法人などが営む収益事業による所得（利益）に対しては所得課税をすべきものではないとされていることから影響され、他方では、営利法人が営む営利事業と学校法人などが営む収益事業の目標や規模のちがいに支えられてのものであることに注目しておかなければならない。

「法人税」と「所得税」の仕組についての上述のような現在の考えかたは、法人を個人の利益追及のための集合体と考えることを基礎とするものであり、法人を擬制的な存在と考える考えかたによるものである。これを上述のように「法人税」と「所得税」の仕組みについての「現在の考えかた」といったのは、それが大蔵当局や政府の税制調査会によって主張され、これを裏づけている学説によって支えられている考えかただからである^⑩。

しかし、これに対しては、さきにも述べたような、現在の経済社会における会社などの法人や組合やその他の法人の存在現象を現実に把握して、それらが決して擬制的な存在ではなく、個人とともに、それとむしろ強力に並立して、活動している実在的存在（実在体）であるとすれば、法人も個人も、それぞれ別個の経済主体として、それぞれの稼得した所得には、それぞれ別々に所得課税がされるべきであり、つまり法人が所得（利益）を得た場合には、まず、これに対して法人税を課し、その法人がその所得（利益）を配当などのかたちで株主などに分配した場合には、この法人税とは別に、その配当などを受けた者に配当などの所得について所得課税をすべきである。という有力な考えかたがある。

この考えかたによれば、収益事業の主体である「公益法人等」も、一個の経済主体として、その財団であるか社団であるかなどというその性格や、構成員のありかたなどにはかかわりなく、所得（利益）があれば

所得課税の対象となるものであるということになる。法人実在説を取るか法人擬制説をとるかの問題はかくして困難な問題でもある^⑪。

「公益法人等」の収益事業における所得（利益）に対する低税率課税の論拠は、したがって、ここでは、もっぱら、「公益法人等」やその収益事業の目的や目標、ありかたの問題に帰することになる。

そして、それはきわめて、現実的、実証的、現象的な問題であるから、それに対する評価は多様であり、低税率課税の制度は、政策的裁量の領域にのみ存在する結果となると云わなければならない。

ここで注目しなければならないことは、税法上の収益事業については法人税法施行令第五条一項（収益事業の範囲）に物品販売業以下の事業が限定列挙されているが、これらの収益事業を営むに当たり、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に含まれることになって居り、法基通一五一一一六に個々に規定されて居り、問題となる場合があると思われる。

第四節 学校法人に対する課税の基本問題

学校法人が学校を経営する際の経費にたてるための収入については、実際には、学生生徒納付金収入を主収入とし、寄付収入、資産運用収入、収益事業収入、補助金収入をその補完的収入とするという考えかたが一般的である。

しかし、私立学校の経営の本来の理想的な姿からいっても、学校法人の「法人」としての本質が「財団」であることからみても、その経営の支えとなる収入は、寄付収入とそれによって得た資産の運用収入とが、もっともふさわしい。

学生生徒納付金収入は、教育の直接の経費にあてられ、資本的な支出にはあてられないことが望ましい。教育の直接の経費に学生生徒納付金収入が不足する場合の支出や資本的な支出には、寄付収入や資産運用

収入があてられ、それでも不足する場合に、収益事業収入が考えられることが期待される。

国や地方公共団体からの補助金の交付は、学校法人の収入獲得努力にもかかわらず、それが不足するときその補填を目的として、また、教育をより強力に振興する必要から学校法人による学校の運営における経済的充実に資することを目的として、行われるべきである。

個々の学生・生徒や父母などが負担する授業料その他の学生生徒納付金などの額が、学校の経営について学校間（国公立学校と私立学校との間、私立学校間）に健全な競争原理を機能させるためにも、教育の機会均等の実現をはかるためにも、均衡をたもって抑制されるべきはもとよりのことであるから、そのためには、学校法人は、上に述べたような各収入のこれを支出にあてる趣旨にてらして、学生生徒納付金収入など以外の収入の獲得に努めなければならないことになる。

それゆえ、折角獲得されたこれらの収入に対して、何らかのかたちで不当な課税が企図されるとすれば、それは、学校法人の健全な学校経営に影を落とすことになり、教育の機会均等を損ねる結果をみちびきかねないことになる。

学校法人は、私立学校の設置を目的として、私立学校の定めるところにより設立される法人である（私立学校法三条）。教育を目的とするものである。

しかし、その法人としての法的本質は、さきにも述べたように、「財団」にほかならない。

ただ、私立学校というものの特殊性からみて、その運営にあたって、その自主性の尊重と公共性の高揚強化が必要であり、そのためには、私立学校の設置者についても、それらが要請されるところである。

また、その視点からみて、民法上の一般の財団法人を私立学校の設置者とするのは、在来の私立学校を民法上の一般の財団法人が設置して

いたときの経緯にてらしても適切ではないことから、この必要ないし要請を満足するような特別の規律を定めた「私立学校法」によって、私立学校の設置者が、「学校法人」という形態と実体をあたえられているのであると考えるべきである。

「財団」というものは、もともと、寄付行為によって設立された基金（資産）を運用して、いわばその果実を消費して経営されるべきものであり、その果実の不足は、設立の後の寄付収入を直接にあてるか、その寄付収入を基金とした果実をあてるか、という方向によってまかなわれべきものである。

また、「財団」の目的を達成するための事業を執行して行く課程で、その事業にともなう収入が直接にあてられるか、または、その事業にともなう収益が生じた場合に、それが、基金に積み増しされてその果実が経費にあてられるか、することによって、まかなわれるべきものである。

それでも、経費が不足する場合に、収益を目的とする事業を経営して、その事業収益を、不足する経費に充当すべきものである。

このような考えにもとづいて、私立学校法は、まず、第二五条で、「学校法人は、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なければならない。」と定め、加えて、第二六条で、「学校法人は、その設置する私立学校の教育に支障のない限り、その収益を私立学校の経営に充てるため、収益を目的とする事業を行うことができる。」と定めているのである。

したがって、学校法人には、その設立時において、その設置する私立学校に必要な施設・設備を用意するほか、将来へ向けての施設・設備の整備、充実、増設等にそなえて、それに充当すべき資金を積立てて行くこと、また、その設置する私立学校の経営に必要な経費をまかなう資金を果実として生み出すための元本となる財産を保有していることが求め

られる。

この財産は、理想からすれば、必要な経費のすべてをまかなう資金を果実として生み出すための元本であることが望まれる。

しかし、特別の場合を除いては、すべての学校法人に、このような財産の理想的な保有を期待することには、現実性がない。

それゆえ、実際には、現在の学校法人は、学生生徒納付金収入、すなわち学校法人の目的である事業の執行による収入を、その私立学校の経営に必要な経費に充当する重要な収入として理解している。

しかし、現実には、学生生徒納付金収入は、周知のように、必ずしも十分にその役割を果たしてはいない。

また、学校法人の収入事業には、学校法人の本来の目的（教育事業を行うという目的）にてらして、理念的にも、社会的にも、おのずから制約がある。

しかも、設立目的がはじめから異なるから、学校法人に収益事業を行う能力を期待することには、もともと無理がある。

そのうえ、学校法人設立のはじめから、これを収益事業を行う能力を十分に備えた組織体として構成することには、現実的な抵抗があることも否定することができない。

このような状況のなかでは、本来ならば、学校法人はその経費の不足にあてるために学生生徒納付収入の増加をはかるべきである。

しかし、学生生徒納付金収入の額を上昇させること（学費値上げ）は、父母等の経済上の負担増加、更には国公私立の負担の不公平など諸般の状況を考えれば、学校法人の経営上得策ではない。

また、国の施策としても、父母等の経済上の負担が軽減されることが望ましいものであることにちがいはない。

因みに、国や地方公共団体が学校法人に補助金を交付している目的の一つは、学校法人それ自体の収入ないし収益の獲得努力にもかかわらず

生ずるこのような経費の不足を補填することにあるのである。

このように考えてみると、学校法人がその自主性を保持して学校を経営して行くために学生生徒納付金収入以外に、その自主的な財源を求めようとすれば、原則として、それは、寄付収入か、基金（資産）を運用して得られる収益（果実）——資産運用収益によるほかはない、ということになる。

しかも、国は、学校法人はもとより、公益に関する社団法人および財団法人を、営利法人とは別個に制度上の存在として認めているのである^{①9}。

その趣旨からすれば、国は、それらが公益を推進する事業を執行することに対して、立法や行政のうえで、当然に、保護をあたえるべきである。

まして、国の教育政策の実現について大きな役割を果たしている学校法人に対しては、より手厚い保護をなすべきである。

それゆえ、現行の法人税法は、さきに述べたような理由から、会社などの営利法人が営む営利事業と学校法人を含めた「公益法人等」が営む公益事業との間の税負担の均衡を配慮して、前者に比較して低率ではあるが後者には、その収益事業から生ずる所得に対し法人税を課してはいるものの、収益事業から生じた所得以外の所得に対しては、法人税を課さないものとしていたのである。しかし同じ教育目的を有する国公立との差が拡大することは、法の下の平等、教育の機会均等の立場より考慮されなければならない問題を含んでいる。

①9 私立学校の設置者別に法人税又は所得税の課税関係は以下の通りである^{②0}。

設 置 形 態	課 税 関 係
① 学校教育法第1条の学校を設置する学校法人(私立学校法2条①③)	公益法人に該当するので原則として収益事業から生じた所得のみに法人税が課税される(法税4①)。ただし、技芸教授業は収益事業に該当する、以下同様。
② ①の学校のほか、専修学校、各種学校を兼ねて設置する学校法人(私立学校法64条の2)	公益法人に該当するので原則として収益事業から生じた所得のみに法人税が課税される(法税4①)。
③ 専修学校、各種学校のみ設置する準学校法人(私立学校法64条④)	公益法人に該当するので原則として収益事業から生じた所得のみに法人税が課税される(法税4①)。
④ 財団法人、社団法人、宗教法人、中小企業協同組合などが設置する専修学校、各種学校	公益法人であれば原則として収益事業から生じた所得のみに法人税が課税されるが、中小企業協同組合などは原則として教育事業も含めたすべての所得に課税される(法税4①)。
⑤ 個人立の専修学校、各種学校	教育事業も含み原則としてすべての所得に所得税が課税される(所得5①②)。
⑥ 宗教法人、社会福祉法人などが設置する幼稚園(盲学校、聾学校及び養護学校を含む)	原則として収益事業から生じた所得のみに法人税が課税される(法税4①)。
⑦ 個人立の幼稚園など	教育事業も含み原則としてすべての所得に所得税が課される(所得5①②)。
⑧ PTA、校友会などで人格のない社団または財団	原則として収益事業から生じた所得のみに法人税が課税される(法税4①)。

(注) 以上の収益事業とは、法人税法上の用語を指します。

しかるに、政府税制調査会は、昭和五八年(一九八三年)十一月六日に公表した「今後の税制のあり方についての答申」において、あらたに学校法人を含めて公益法人等の『公益事業に属する金融収益に關し応分の税負担を求めること』を提言しているのである。

この提言は、昭和五九年度税制改正では、今後、更に検討するものとされて採り入れられなかったが、昭和六〇年度税制改正では、参議院大蔵委員会において、大蔵省主税局長によって、それが検討課題となることが明らかにされた(日本経済新聞・一九八四年・六月二二日)。

そして、これも見送られて今日に至っているが、今後の税制改正が論議されるごとにこの問題が再提起される底流があることは否定できないようである。平成四年度浜名湖岬における中部七県、ブロック専修学校各種学校連合会においても、課税強化反対の決議がなされた②)。

学校法人が、寄付収入・資産運用収益・収益事業を増大して、学生生徒納付金収入を減少するように努力し、さらには、学生生徒納付金収入をあてにしないで、その経営が行えるようにすべきである、という考えも、それがかりに現実味を欠くにしても、理想であり、ひとつの見識であると思われる。

また、学校法人にとって、自主的に自己の財産基盤の強化を図ることはその重大な責務である。

このような理想を現実のものとし、学校法人にこのような責務を果たさせようとするならば、学校法人の資産運用収益——金融収益に対して課税をするなどという考えは、決して思いうかばないはずである。

第五節 区分経理と寄付金認定

私立学校法二六条では、学校法人は、その目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うことが出来るが、その所得は、本来の活動、もしくは公益事業に使用しなければならない、と用途制限を設け、六六条に

より、罰則規定を設けて、公益事業以外の事業を営むにもかかわらず、法二六条の規定を遵守していない場合には、その事業の停止命令を所轄庁は命ずる、と規定している（法六一一条）。

学校法人が二六条の事業を行う場合には、その事業に関する書類を備えつけ、区分経理を義務づけているものであり、又法人税法も、施行令六条において、区分経理を義務づけており、収益事業と収益事業以外の事業とに共通する経費は、合法的な基準により、それぞれの事業に、適正に配賦して、所得を計算すべきことを規定している。

そして、法人税法七四条において、各事業年度終了の日から二か月以内に、確定申告書を提出すべきこと、赤字となつて、納付すべき法人税額がない場合も提出すべきこと、貸借対照表、損益計算書、損益金の処分表、勘定科目内訳明細書を添付すべきこと、この添付書類には、区分経理した収益事業部分のみならず、収益事業以外の事業の部分を含めた全体のものも提出すべきこと、と規定しているのは、収益事業と、収益事業以外の事業の、経理の区分の適否、共通経費や共通損失の配賦計算の適否、収益事業の所得が、私立学校法二六条により収益事業以外の事業へ使用された事実関係の適否を判定するためである。

もともと、学校法人等の公益法人等が、収益事業を営む場合には、その運営のために必要な資金は、収益事業以外の事業から元入れし、収益事業の経理上、これを元入金として経理することになっている（令六条）のであるから、私立学校法二六条の規定により、収益事業からの所得を、その本来の業務又は公益事業に使用すれば、その収益事業から本来の業務又は公益事業への、資金の還流となる。

学校法人のこの資金の還流、あるいは流入に関して、法人税法三七条四項は、『みなし寄付金』の規定を設けて、収益事業の課税所得の計算上、その事業年度の五〇％までの範囲内で、損金計上することになっている。

法三七条四項は、「公益法人等が、その収益事業に属する資産のうちか

ら、その収益事業以外の事業のために支出した金額は、その収益事業に係る寄付金の損金算入、不算入を決定する」と規定している。この収益事業から非収益事業への支出、又は、資産の区分経理について第一の問題としてその支出した金額は、元入金の返還とみるか、それとも法人税法三七条四項の規定の適用を受けるみなし寄付金とみるかどうか、第二の問題として区分経理した後、その固定資産を譲渡、除去などの処分を行った場合のその処分損金はキャピタルゲインでもあるにもかかわらず収益事業として課税されるのか公益法人として非課税とされるのかどうかがあり、重大な問題を提示する。

法人税施行令六条の規定により公益法人がみずからその確定した決算において、区分経理を行っている場合には、もともと公益法人等が保有する預金や有価証券から生ずる利子配当などについてはそれ自体としては法人税の課税対象とはならないことになっているのであるから課税されるのはあくまでも公益事業から収益事業へ区分経理した資産の運用から生じた所得を預金、有価証券に運用した場合の利子、配当所得のみであつて収益事業から生じた所得を運用するものであつてもそれが収益事業の運営のために通常必要と認められる範囲をこえるものであつて、完全な余裕資金の運用であると認められるものである場合には、これを収益事業以外の事業に属する資産として区分経理をしたときは、その区分経理に係る資産の運用をする行為は、収益事業に含めない。収益事業から生じた所得を以上のように預金、有価証券に運用し、その区分経理を行えば、その区分経理をもって、収益事業以外の事業のための支出がなされたものとみなして法人税法三七条四項のみなし寄付金の規定が適用されることになるであろう。この場合の区分経理は、収益事業部門として、元入金の返還ないし、非収益事業部門への剰余金の振替えとして処理されることになるが、三七条四項によれば、収益事業に属する資産のうちから非収益部門への支出として区分経理した金額は、収益事業

に係る寄付金とみなして寄付金の限度額計算がなされるので、収益事業に係る所得金額の五〇％は、寄付金として損金算入されるから、いわばその五〇％が課税対象になるという効果をもたらすものである。もしかりに公益法人がみずから区分経理をしない場合は、税務上は、その預金有価証券への運用は、原則として収益事業の運営のために通常必要と認められる範囲内のものと認めこれから生ずる利子配当は収益事業の付随所得として課税されることになる。学校法人が収益事業から生じた所得を預金、有価証券として運用する場合のその支出した金額を区分経理した場合に、資金の還流とみるかみなし寄付金とみるかと言う第一の問題は、基本通達一五一一七において優先的にみなし寄付金の規定をてきようすると規定されていることから、元入の還元と見ないで優先的にみなし寄付金とみるということが明白になっていると思われる（昭和五六年直法二一六により改正）²²。ここでみならず寄付金のみならずとは、ある事物と性質を異にする他の事物を一定の法律関係につきその事物と同一視して、そのある事物について生ずる法律効果をその他の事物について生じさせることを云おうとしている²³。

区分経理についての第二の問題として学校法人が収益事業に属する固定資産につき譲渡、除却等の処分をした場合には、その譲渡による損益は、課税所得となり、収益事業以外の事業の用に供している固定資産を処分した場合の処分損益は無条件で非課税所得ということになるが同じ学校法人の固定資産でありながらその処分損益の扱いが全く異なるというところは重大な問題となるし、ましてや区分経理の直後に処分した場合の課税所得となるや否やはますます重大問題である。もともと現行の収益事業課税制度のもとではキャピタルゲインについては課税対象にすることが予定されていないので、原則として収益事業に属する固定資産につき譲渡除却その他の処分をした場合のその処分損益は収益事業に係る損益となるのであるが、たとえ収益事業用の土地建物などであってもそ

れがきわめて長期にわたり保有されていたものであるためその譲渡が主としてキャピタルゲインであることが明確である場合には収益事業課税の限界を越えるものとして課税対象にされない。この相当期間は、おおむね十年以上にわたって保有していた固定資産と解されているし法人税法施行令一三八条第一項（借地権の設定等により地価が著しく低下する場合の土地等の帳簿価格の一部の損金算入）の規定により時価の二分の一以上の権利金を收受して行う借地権の設定もここで言う譲渡に含まれる。時価の二分の一に満たない土地の権利金を收受した場合は不動産貸付業の収益として扱われるのであろうか。学校法人が本来の公益事業に属する資産をしゅうえきじぎょうへ元入し収益事業を行いその所得を公益事業へ支出し、みずから区分経理を行っている場合は、優先的に寄付金があったとみなされることになる。

この法三七条四項の規定を見るとき、学校法人が法人とはなり得るためには、教育活動を目的とし、なおかつ同時に、その目的達成のための業務及び運営するために資する、その他の財産を所有し、維持運営する場合に、初めて、法人格を付与されるのであるという事実。

学校法人は、その本来の教育活動に資するために、公益事業以外の事業を行い、私立学校法第二六条により、使途制限を受けているという事実。

学校法人の行う公益事業とか収益事業とかと言っても、収益事業が別個の事業体のものでなく、同一の内部の活動であるに過ぎないという事実。

一般私企業との競争関係という事実。

を充分熟慮し考案した上であることが理解される。

さらに注目しなければならない点として、法人税法三七条四項の規定であるこの規定を読むとき、私立学校法二六条による使途制限、私立学校法三条による法人格付与の条件と、基本通達一五一一一の融和しえ

ないように見られる規定が、法人税法第三七条四項の規定の中で、公益法人本来の設立目的である業務であっても、その業務が、令五条に列挙されている三三の業務の一つに該当する限りは、課税所得に取り込まれるのであること。

私立学校法により、必ず、収益事業からの所得は、本来の業務、あるいは公益事業に使用しなければならぬものであること。

収益事業からそれ以外の事業へ使用した金額は、収益事業からの寄付金とみなして、当該事業年度の所得金額の五〇%の範囲内で損金の額に算入されること。

収益事業を始める場合には、その収益事業以外、元入金を作ってから開始するのであるが、収益事業から公益事業への支出と言っても、内部取引であるので、その収益事業に属する金銭その他の資産について、収益事業以外の事業に属するものとして、区分経理をする場合において、元入金の返還と見るか、法人税法三七条四項の、収益事業からの寄付金とみるか、という問題が必ず発生する。

このとき法人格を付与されている学校法人等の公益法人は、三七条四項の規定により、寄付金とみなされる。ここで法人税法基本通達一五一―一―一の如き公益法人等の収益事業の範囲が法律でない通達（国家行政組織法一四條）により決定されていることについては、納税の義務を定めた憲法三〇条及び課税の法律主義（憲法八四條）、法の下の平等（憲法一四條）、教育を受ける権利（憲法二六）等との関係において問題なしとしない。

又更に国公立学校と私立学校、私立学校も学校法人と準学校法人、個人、又は株式会社等其他の法人の学校、競争関係、更にはこれらと一般企業との競争関係等論点とすべき点が多いと云わなければならない。

注 ①村井正 著 租税法と私法 大蔵省印刷局 五頁以下。

なお、文部大臣所管轄に属する学校法人の行うことの出来る収益事業の種類を定める件（昭和二五年一月文部省告示第六八号）。私立学校法（昭和二四年法律第二七〇号）第二六条第二項及び私立学校法施行規則（昭和二五年文部省令第一二二号）第二条の規定に基づき、私立大学審議会の意見を聞いて、文部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を次のように定める。

第一条 私立学校法（昭和二四年法律第二七〇号）第二六条第一項の規定により文部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（「収益事業」という。以下同じ。）は、第二条に掲げるものであって、左の各号の一に該当しないものでなければならぬ。

- 一 経営が投機的に行われるもの。
- 二 いわゆる風俗営業に該当するとき方法によって経営されるもの。
- 三 規模が当該学校法人の設置する学校の状態に照して不適当なもの。
- 四 学校法人以外の者に対する名義の貸与その他不当な方法によって経営されるもの。
- 五 当該学校法人の設置する学校の教育に支障のあるもの。
- 六 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。

第二条 収益事業の種類は、左に掲げるものとする。

- 一 物品販売業（動植物その他普通に物品といわないものの販売業を含む）。
- 二 物品貸付業（動植物その他普通に物品といわないものの貸

- 付業を含む)。
- 三 製造業(物品の加工修理業を含む)。
 - 四 無線通信放送事業。
 - 五 運送業(運送取扱業を含む)。
 - 六 倉庫業(物品の委託を受け、これを保管する業を含む)。
 - 七 請負業。
 - 八 印刷業。
 - 九 出版業。
 - 十 新聞業。
 - 一一 写真業。
 - 一二 競技場、集会場等の貸付業。
 - 一三 旅館業。
 - 一四 飲食店業。
 - 一五 代理業。
 - 一六 公衆浴場業。
 - 一七 理容業。
 - 一八 農業。
 - 一九 畜産業(農業に付随して行うもの及び主として土地を利用して行うものを除く)。
 - 二〇 養蜂業。
 - 二一 林業。
 - 二二 薪炭製造業。
 - 二三 水産業。
 - 二四 鉱業。
 - 二五 砂鉱業。
 - 二六 土石採取業。
 - 二七 医業。

- 二八 歯科医業。
 - 二九 薬剤師業。
 - 三〇 助産婦業。
 - 三一 獣医業。
 - 三二 装蹄師業。
 - 三三 設計監督士業。
 - 三四 クリーニング業(洗濯洗張業を含む)。
- 第三条 前条各号に掲げる事業には、当該学校法人の設置する学校の教育の一部として又はこれに付随して行われる事業を含まないものとする。
- 第四条 収益事業の種類を寄付行為に記載する場合には、たとえば物品販売業については、化学薬品卸売業、機械器具卸売業、食糧品小売業等と、製造業については、食料品製造業、木製品製造業、機械器具製造業、医療品製造業等と、農業については、穀作農業、高等園芸業、養蚕農業等と具体的に記載するものとする。
- ②小野元之 著 私立学校法講座 学校法人経理研究会 一六四頁。
 - ③社団制度の必要性については我妻栄 著 新訂民法総則 岩波書店 一一四頁。
星野英一 著 民法概論I 良書普及会 一二三頁。
 - ④この法律において専修学校(学校教育法第八二条の二)各種学校(同法第八三条第一項)は所謂第一条に規定する学校とは区別されて規定されている。

⑤ 税制の根本的改変となった。シャープ税制使節団、昭和二十四年八月二六日 シャープ税制使節団長発表 近代日本総合年表 岩波書店 三七二頁。

武田昌輔 編著 会社税務積義 第一法規 1 一一一四頁。

佐藤進也 著 戦後税制史 税務経理協会 一〇三〇頁。

⑥ 福田幸弘 監修 シャープの税制勧告 霞出版社 四五一頁。

⑦ 井上一郎 編 シャープの税制勧告 霞出版社 四一〇頁。

⑧ 末川博 編 法学辞典 日本評論社 三二二頁。

⑨ 法人の本質については我妻栄 著 前掲書 一二二頁。
尚財団・財団法人の歴史については 林寿三 著 財団・財団法人の研究 湖南堂書店 一四七頁。

⑩ 学校法人等の税金算入限度額は次の通りである。

(学校法人等)

$$\begin{aligned} & \text{当期の} & + & \text{支出した} & \times & \frac{50}{100} \\ & \text{所得の全額} & & \text{寄付金} & & \\ & 200\text{万円} & \times & \frac{\text{事業年度の日数}}{12} & & \\ & \text{のいずれか多い方の金額} & & & & \end{aligned}$$

⑪ 小野元之 著 私立学校法講座 学校法人経理研究会 一六四頁。

⑫ 渡辺淑夫 著 公益法人課税の理論と実務 財経評報社 八頁。

⑬ 解説教育六法編修委員会 編著 解説教育六法一九九二 三省堂 二四九頁。

⑭ 武田昌輔 監修 コメントール所得税沿革 第一法規 五一頁以下。

⑮ 渡辺淑夫 著 前掲書 四頁。

⑯ 小野元之 著 前掲書 二四四頁。

⑰ 武田昌輔 監修 前掲書 一一〇一頁以下。

⑱ 法人税と所得税の仕組については法人を個人の利益追及のための集合体と考えることを基礎とするもの、即ち法人を擬制的な存在とみる考え方と法人実在説をとる考え方がある。
これらについては新井隆一 著 税法評論 成文堂 四六頁。

⑲ 我妻栄 著 前掲書 一二七頁。

⑳ 私立学校の設置形態別の課税関係 齊藤力夫 編著 学校法人経理研究会 霞出版社 二十一頁。

㉑ 中部七件各専各種学校協議会が毎年各県まわり持ちで開催され、課税反対宣言が行われている(筆者は現在会長を努めている)。

㉒ 法人税法基本通達第一章 公益法人及び人格のない社団等の収益事業課税(昭和五十六年直法二一一六改正)。

㉓ 佐藤達夫 他著 法令用語辞典 学陽書房 五五二頁。