

取扱注意

後任者引継

収益事業 Q&A

平成15年6月

関東信越国税局
課税第二部法人課税課

はじめに

現行税法においては、法人税法別表第二に掲げる公益法人等及び人格のない社団等は、法人税法に掲げる33の収益事業を営む場合に限り納税義務を負うこととされています。

この収益事業課税の体系は、昭和25年のいわゆるシャープ税制改正から始まり、この時に、それまで原則として課税されないこととされていた公益法人等について、一般営利企業との課税上の中立性の確保という見地から、収益事業から生じた所得に対してのみ課税することとなりました。

昭和32年の税制改正では、人格のない社団等についても法人とみなして、公益法人等と同様に収益事業を営む場合に限り納税義務を負うこととなり、その後再三に渡って改正が加えられています。

また、現在においても公益法人等、中間法人及びNPO法人を含む非営利法人の課税の見直し議論が活発に行われております。

一方、人格のない社団を含む公益法人等の調査・指導の現状をみると、収益事業があるにもかかわらず無申告であった団体や、経理上問題のある事案が数多く把握されているほか、審理面においても、収益事業に係る問い合わせが多数あり、その判定も困難なものも存在しております。

このような現状を鑑み、職員の収益事業に対する理解を深めるため、「収益事業Q&A」を発行することとしました。

この「収益事業Q&A」は、過去からの質疑事項の回答を中心に取りまとめたものであり、平成12年6月に発行されている「公益法人等の審理・調査マニュアル」とともに、収益事業課税の適正化に幅広く活用されることを心から期待しております。

法人課税課長

目 次

(共通事項)

【設例 1】	人格のない社団の判定.....	1
【設例 2】	人格のない社団の判定 2.....	3
【設例 3】	従事者による収益事業の判定.....	4
【設例 4】	生活保護類似収容施設の製造業.....	5
【設例 5】	身体障害者を雇用する事業.....	6
【設例 6】	収益事業から除外される高齢者保護事業の範囲.....	7
【設例 7】	公益法人等の本来の事業と収益事業課税.....	8
【設例 8】	匿名組合契約等による事業.....	9
【設例 9】	共済事業として行う事業.....	10
【設例 10】	収益事業と継続性の判定.....	11
【設例 11】	継続して行われるものの判断.....	12
【設例 12】	人格のない社団の継続性の判定.....	13
【設例 13】	収益事業に係る付随行為.....	14
【設例 14】	収益事業に係る預金の利子.....	15
【設例 15】	請負業と他の収益事業との関係.....	16
【設例 16】	公益法人等の内部利子の取扱い.....	17
【設例 17】	収益事業の事業資金に充てるための借入金の利子.....	18
【設例 18】	公益法人等が支出した保険料の取扱い.....	19
【設例 19】	収益事業に属する固定資産の処分損益.....	20
【設例 20】	補助金で取得した固定資産の減価償却限度額の計算.....	21
【設例 21】	借入金償還に係る補助金.....	23
【設例 22】	収益事業に係る益金の額に算入されない補助金等の範囲.....	25
【設例 23】	交際費等の損金不算入額の計算.....	26
【設例 24】	公益法人等の役員賞与.....	27
【設例 25】	剰余金処分の経理がされている場合のみなし寄附金.....	28
【設例 26】	みなし寄附金 1.....	29
【設例 27】	みなし寄附金 2.....	30

【設例 2 8】	内部振替の指定寄附金の取扱い.....	31
【設例 2 9】	収益事業を廃止した場合の事業税の損金算入時期.....	32
【設例 3 0】	収益事業を廃止した場合の申告期限等.....	33
【設例 3 1】	人格のない社団が解散して残余財産を寄附する場合.....	34
【設例 3 2】	収支計算書の勘定科目.....	35
【設例 3 3】	収支計算書の収入金額の範囲.....	36

(1 物品販売業)

【設例 3 4】	物品販売業となる農産物等の範囲.....	37
【設例 3 5】	人格のない社団が有価証券を売買した場合の取扱い.....	38
【設例 3 6】	在校生のみを対象とする物品販売業.....	39
【設例 3 7】	温泉供給料.....	40
【設例 3 8】	温泉利用権の販売.....	41
【設例 3 9】	寄贈を受けた書画の展示即売会.....	42
【設例 4 0】	記念メダルの販売.....	43
【設例 4 1】	度量衡検定証紙の販売.....	44
【設例 4 2】	売買利潤が非常に大きい物品販売業.....	45
【設例 4 3】	お神酒に代えての酒類の無償配付.....	46
【設例 4 4】	宗教法人が行うテレホンカードの販売.....	47
【設例 4 5】	人格のない社団が行うスタンプ事業.....	48
【設例 4 6】	冷凍精液の委託販売.....	49

(2 不動産販売業)

【設例 4 7】	開発公社の不動産販売.....	50
【設例 4 8】	継続的でない土地の譲渡.....	51
【設例 4 9】	公益法人等が行う宅地の分譲.....	52
【設例 5 0】	宗教法人の土地譲渡.....	53
【設例 5 1】	長期間保有していた土地の分譲原価.....	54
【設例 5 2】	公益法人等の土地の賃貸（地上権）.....	55

(3 金銭貸付業)

【設例 5 3】	会員等に対する金銭の貸付け.....	56
【設例 5 4】	特定の法人への貸付け.....	57

(4 物品貸付業)

【設例 5 5】	物品貸付業の範囲.....	58
【設例 5 6】	スケート靴の貸付け.....	59

(5 不動産貸付業)

【設例 5 7】	不動産貸付業の範囲.....	60
【設例 5 8】	収益事業に該当しない住宅用地の低廉貸付け.....	61
【設例 5 9】	低額地代を判定する場合の固定資産税の額.....	63
【設例 6 0】	収益事業に該当しない不動産の低廉貸付.....	64
【設例 6 1】	賃借人がアパート貸付業を行う場合の収益事業の判定.....	65
【設例 6 2】	公益法人等が他の法人に土地を無償で貸し付けた場合.....	66
【設例 6 3】	一般法人に対して建物の一部を無償で提供した場合.....	67
【設例 6 4】	墓地の永代使用料.....	68
【設例 6 5】	寺院の境内の貸付け.....	69
【設例 6 6】	不動産貸付業の借地権の対価.....	70
【設例 6 7】	不動産貸付業に係る更新料.....	71
【設例 6 8】	名義書替料収入の収益事業の判定.....	72
【設例 6 9】	鉄塔借地料等.....	73

(6 製造業)

【設例 7 0】	製造業の範囲.....	74
----------	-------------	----

(7 通信業)

【設例 7 1】	通信業の範囲.....	75
----------	-------------	----

(8 運送業)

【設例 7 2】	スクールバス.....	76
----------	-------------	----

(9 倉庫業)

【設例 7 3】	自転車駐輪場.....	77
----------	-------------	----

(10 請負業)

【設例 7 4】	国から委託を受けて調査研究業務を行う場合.....	78
【設例 7 5】	地方公共団体から委託を受ける請負業.....	79
【設例 7 6】	保険事務の代行に係る手数料収入等.....	80
【設例 7 7】	会費名目の事務代行収入.....	81
【設例 7 8】	特別会費名目で経理している請負収入.....	82
【設例 7 9】	検査業務.....	83
【設例 8 0】	自動車登録番号標の交付代行業務.....	84
【設例 8 1】	業務を他の者に行わせている事業.....	85
【設例 8 2】	人材の派遣.....	86
【設例 8 3】	農作業の受託事業.....	87
【設例 8 4】	治験薬に係る臨床検査データの受託収入.....	88
【設例 8 5】	シルバー人材センターが行う受託事業.....	89
【設例 8 6】	実費弁償の確認を受けていない事業.....	90
【設例 8 7】	実費弁償の確認を受けている法人の転入.....	91
【設例 8 8】	助成金交付事業.....	92

(11 印刷業)

【設例 8 9】	印刷業の範囲.....	93
----------	-------------	----

(12 出版業)

【設例 9 0】	宗教法人が行う雑誌の出版業.....	94
【設例 9 1】	会報の発行に伴う広告料収入.....	95
【設例 9 2】	学校法人が行う入試要綱の販売.....	96

(13 写真業)

【設例 9 3】 写真業の範囲..... 97

(14 席貸業)

【設例 9 4】 席貸業の範囲..... 98

【設例 9 5】 会員に対する実費貸付け..... 99

【設例 9 6】 学校法人が学力試験等のために教室を使用させる行為..... 100

【設例 9 7】 宗教法人が葬儀等のために寺の本堂等を貸し付けた場合..... 101

(15 旅館業)

【設例 9 8】 旅館業の範囲..... 102

(16 料理店業その他の飲食店業)

【設例 9 9】 国立病院における給食..... 104

【設例 1 0 0】 宗教法人が行う葬儀等の後の飲食物の提供..... 105

(17 周旋業・18 代理業・19 仲立業・20 問屋業)

【設例 1 0 1】 周旋業、代理業、仲立業、問屋業の範囲..... 106

【設例 1 0 2】 宗教法人が収受する墓石仲介手数料..... 107

(21 鉱業・22 土石採取業)

【設例 1 0 3】 砂利採取業の収益事業判定..... 108

(23 浴場業)

【設例 1 0 4】 浴場業の範囲..... 109

(24 理容業・25 美容業)

【設例 1 0 5】 理容学校に併設された理容室の経営..... 110

(26 興行業)

【設例 1 0 6】 博物館等の観覧収入..... 111

【設例 1 0 7】	音楽会等の開催.....	112
【設例 1 0 8】	チャリティーコンサートの開催.....	113
(2 7 遊技所業)		
【設例 1 0 9】	釣堀の運営.....	114
【設例 1 1 0】	乗馬クラブ.....	115
(2 8 遊覧所業)		
【設例 1 1 1】	遊覧所業の範囲.....	116
(2 9 医療保健業)		
【設例 1 1 2】	医療保健業の範囲 (予防接種)	117
【設例 1 1 3】	医療保健業の範囲 (休日・夜間診療)	118
【設例 1 1 4】	NPO法人が行う介護サービス事業.....	119
【設例 1 1 5】	公益法人等の病院等の一部が非課税要件を欠く場合.....	122
(3 0 技芸教授業)		
【設例 1 1 6】	技芸教授業の範囲.....	123
【設例 1 1 7】	カルチャースクールで行う技芸教授.....	125
【設例 1 1 8】	陶芸の教授.....	126
【設例 1 1 9】	原動機付自転車の実技講習.....	127
【設例 1 2 0】	クレーン運転の実技講習.....	128
【設例 1 2 1】	交通安全の諸講習.....	129
【設例 1 2 2】	介護指導料.....	130
【設例 1 2 3】	学力の教授の範囲.....	131
(3 1 駐車場業)		
【設例 1 2 4】	駐車場業の範囲.....	132
【設例 1 2 5】	大学附属病院の駐車場.....	133
【設例 1 2 6】	マンション管理組合の収益事業 (駐車場収入)	134

(32 信用保証業)

【設例 1 2 7】 信用保証業の範囲..... 135

(33 無体財産権提供業)

【設例 1 2 8】 無体財産権提供業の範囲..... 136

(その他)

【設例 1 2 9】 幼稚園の行う事業の取扱い..... 137

【設例 1 3 0】 学校法人の講堂、プール等の運用益..... 139

【設例 1 3 1】 病院が行う収益事業の判定..... 140

【設例 1 3 2】 公益法人等である研究所が行う収益事業の判定..... 141

【設例 1 3 3】 スポーツクラブに対する収益事業判定..... 142

[凡 例]

本書中に引用する法令等については、次の略称を使用しています。

法	法人税法
令	法人税法施行令
規	法人税法施行規則
措法	租税特別措置法
措令	租税特別措置法施行令
措規	租税特別措置法施行規則
基通	法人税基本通達

(注) 本書は、平成 15 年 4 月 1 日現在の法令通達によっています。

【設例1】 人格のない社団の判定

人格のない社団と民法上の任意組合との判別が困難であるので、何か基準となるものはないか。

【回答】

下記の内容を参考にして判別する。

区 分	民法上の組合	人格のない社団	判定ポイント
性 格	二人以上の当事者が出資をして共同の事業を営むことを約束する債権契約（組合契約）によって作られる一種の集合体をいう。 その構成員は、固定的、排他的であり、また、共有による持分権、業務執行権等を有する一方、無限責任を負うなど、組合の業務執行、財産等について直接的な支配関係を有する。（民法第667条以下）	民法上の組合のように個人の単なる集合体ではなく、その構成員の加入、脱退等による変遷にかかわらず、団体としての組織を有して統一された意思のもとにその構成員の個性を超えて活動する実態上の団体をいう。	特定事項のみによって判定するのではなく、総合的に観察してその性格を判定する。
内部規約	特定の当事者間において契約の形式により定められる（構成員の加入、脱退を予定していることが少ない）。	当事者を特定しない一般的規範（定款、規約等）の形式により定められる（構成員の加入、脱退等に備えていることが多い）。	当事者が特定の法的か不特定の法的か。 構成員の加入、脱退は固定的か、流動的か。
決議方法	各組合が平等に一票の表決権をもち、全組合員の過半数によって決する。（民法第670条）	定款等に別段の定めがない限り、総会は総社員の過半数の出席で成立し、多数決原理に従って議決する。	全組合員の過半数か、社員総会の過半数か。
業務執行	各組合員が直接的に業務を執行する。 組合契約によって業務執行を委任された組合員は正当な理由がなければ辞任できず、また、解任もされない。 また、正当な事由による解任の場合でも他の組	構成員の総会が内部意思決定についての最高の権威を有するものであって、業務執行は総会で選任された機関（理事会等）がこれにあたる。 この場合、機関の長として必ず代表者が定まる。	業務執行が構成員によって直接的に行われるか、総会で選任された執行機関によって間接的に行われるか。

	<p>合員の一致を要することとされている。(民法第672条)</p> <p>なお、必ずしも代表者が定められているとは限らない。</p>		
対外関係	<p>組合は、法人格がなく、法律上、一般に権利義務の主体となり得ないが、各組合員または各業務執行者は単独で組合代理権を有するものと解されている。</p> <p>組合の債務については、組合と組合員とが併存的に責任を負い(民法第675条解釈)、組合員は有限責任を主張できない。</p>	<p>代表者の帰属、制限等については、すべて社団法人に関する規定(民法第43条、第52条～第57条)の準用があると一般的に解されている。</p> <p>社団の債務については社団の財産を限度として有限責任を負うにとどまり、各社員は内部規約等に別段の定めのない限り、所定の負担金を支払うのみで有限責任である。</p>	無限責任か、有限責任か。
財産の帰属関係	<p>組合の財産は全組合員の共有となり、各組合員は持分権を有する。</p> <p>(注) この共有は、各組合員における持分権を単独に、かつ、自由に処分することができない(民法第676条)ところから、いわゆる合有権であると解されている。</p>	<p>社団財産は、社団目的のために管理運用されるべく一体となって保有されるが、社団が法人格を有しない以上、法律上は社団の単独所有とはならず、各社員の総有となり、各社員は総会を通じてその管理に参画することができ、持分権はない。</p> <p>(注) 判例でも総有説を前提として脱退社員の財産分割請求権を否定した。(最判昭32.11.14)</p>	持分権を有しているかどうか。

【関係法令等】

法28

基通1-1-1~1-1-4

民法667~688

【設例2】 人格のない社団の判定2

当互助会は株式会社〇〇の従業員の福利厚生等を目的として組織する団体である。当互助会の規約は次のとおりであるが、人格のない社団に該当するか。

第1条（目的）

当互助会は株式会社〇〇の従業員の福利厚生制度の適切な運営及び従業員共同の利益を増進することを目的とする。

第2条（会員の資格、加入・脱退）

この互助会の会員の資格を有する者は、株式会社Nの従業員とする。

また、この互助会への加入及び脱退は、会員の自由意志で決定し、会長に届けることにより効力を生ずる。

第3条（互助会の役員）

この互助会の業務を円滑に運営するため、次の役員を置く。

会長 1名 役員 3名 会計 3名 監事 2名

第4条（役員の選出、役員の事務）

役員は総会において決定し、会長は互助会を代表し会務を処理する。

第5条（総会・議決方法）

総会は毎年3月に開催する。また、会員の3分の1以上の請求があった場合は、臨時総会を開催することができる。

総会は会員の過半数の出席で成立し、出席した会員の過半数でこれを決す。

【回答・解説】

〇〇互助会は共同目的のために結成された会であり、互助会の加入・脱退は会員の自由である。

また、会長のほか役員が選任され、会長が代表して会務を処理し、総会は会員の過半数の出席で成立し、多数決により決議される。

以上のことから、設例1により判定すると、〇〇互助会は人格のない社団に該当する。

【参考法令等】 法28、基通1-1-1

【設例3】 従事者による収益事業の判定

人格のない社団である〇〇協会は、身体障害者の自力更生を行うための事業として清掃業（請負業）を営んでいるが、地方公共団体からの補助金（収益を補填するもの）があるため、若干の利益が生じている。

〇〇協会は、身体障害者がその従事者の全体の7割以上を占めているので、収益事業に該当しないものとして取り扱われると思われるがどうか。

【回答】

請負業に該当し、収益事業課税の対象となる。ただし、その事業が実費弁償方式であるとして、所轄税務署長の確認を受けた場合には、収益事業には該当しないものとして取り扱われる。

【解説】

特掲事業に該当する場合であっても、身体障害者等がその事業に従事する者の総数の半数以上を占め、かつ、その事業がこれらの者の生活の保護に寄与している場合は、収益事業に含まれないこととされている。

しかし、この取扱いは、公益法人等（法26に規定する法人）に限られることから、人格のない社団である〇〇協会はこの取扱いの適用を受けることができない。

したがって、〇〇協会が行う事業は、請負業として収益事業課税の対象となる。

ただし、その事業が実費弁償方式によるものとして所轄税務署長の確認を受けた場合には、当該事業は収益事業に該当しないものとして取り扱われる（基通15-1-28）。

【関係法令等】

法26、法28

令5②一、基通15-1-28

【設例 4】 生活保護類似収容施設の製造業

財団法人〇〇会は、事業資金の一部を法務省から補助を受けて、刑務所保釈者等を施設に収容し、授産、錬成を目的とした家具製造を行っているが、これらの者は生活保護者と同様な状況なので、令第 5 条第 2 項第 1 号を適用して非収益事業としてよいか。

【回答】

製造業として収益事業課税の対象となる。

【解説】

生活保護者とは、生活保護法の規定の適用を受ける者をいい、その者がその適用を受けない以上は、令第 5 条第 2 項第 1 号の適用はない。

【参考】令第 5 条第 2 項第 1 号（抜粋）

公益法人等が行う前項各号に掲げる事業のうち、その事業に従事する次に掲げる者がその事業に従事する者の総数の半数以上を占め、かつ、その事業がこれらの者の生活の保護に寄与しているもの

- イ 身体障害者
- ロ 生活扶助を受ける者
- ハ 知的障害者として判定された者
- ニ 精神障害者保護福祉手帳の交付を受けている者
- ホ 年齢 65 歳以上の者
- ヘ 母子寡婦福祉法第 5 条第 1 項に規定する配偶者のない女子であって民法第 877 条の規定により現に母子及び寡婦福祉法第 5 条第 2 項に規定する児童を扶養しているもの又は同条第 3 項に規定する寡婦

【関係法令等】

令 5 ①六

令 5 ②一

【設例5】 身体障害者を雇用する事業

社団法人〇〇連合会は身体障害者を雇用している。

この従業員の中には勤務時間の短い者がいるが、身体障害者従事割合の計算はどのようにするのか。

【回答】

通常勤務時間を従事するものとして判定を行うことができる。

【解説】

公益法人等が行う事業が収益事業に該当する場合であっても、その事業に従事する身体障害者等が、その事業に従事する者の総数の半数以上を占め、かつ、その事業がこれらのものの生活の保護に寄与していると認められるものについては収益事業に含まれないこととされている。

この場合、身体障害者従事割合の計算は、事業年度全体を通じて従事した者の延人数により判定することとなるが、勤務時間の短い者がいる場合においても、通常勤務時間を従事するものとして判定を行うことができることとされている（基通15-1-8）。

【関係法令等】

令5②一

基通15-1-8

【設例6】 収益事業から除外される高齢者保護事業の範囲

公益法人等の行う事業の従事者数の半数以上が年齢 65 歳以上の者であり、かつ、その事業が当該者の生活の保護に寄与している場合には、令第 5 条第 2 項第 1 号《収益事業から除外される事業》の規定により、仮にその事業が同条第 1 項各号《収益事業に範囲》に掲げる事業に該当しても、収益事業課税は行われないうことになっているが、宗教法人が駐車場を営んでいる場合には、住職等の妻で 65 才以上になる者が、その収益事業にかかる唯一の従業員であるようなことが少なくない。

このような場合にも、やはり収益事業課税を行うことができないと解すべきか。

【回答・解説】

一般的には、「生活の保護に寄与する」ことには該当せず、課税の対象となる。

ただし、当該宗教法人の収入がその駐車場使用料のみで、かつ、その大部分が住職等及びその妻に対する給与として支払われているため、その使用料がなければ住職等及びその妻が生活保護を受けざるを得ないこととなるような特別な事情がある場合には、この限りでない。

【関係法令等】

令 5 ②一

【設例7】 公益法人等の本来の事業と収益事業課税

財団法人〇〇は、放置自転車対策の推進に寄与することを目的としているが、この度、近隣の市町村などから補助金により駅前に自転車駐輪場を建設し、市民などの自転車を有料で預かることとした。

このような公益を目的とする事業についても、収益事業の対象となるか。

【回答】

倉庫業に該当し、課税の対象となる。

【解説】

収益事業の対象とされる「収益事業」の範囲については、必ずしも公益性の有無やその強弱だけで課税の是非が判断されているわけではなく、一般私企業との競争関係の有無や課税上の公平の維持など、専ら税制固有の理由から規定されているものであって、収益事業として特掲されているからといって、その事業の公益性が否定されるものではない。

そこで、公益法人等の営んでいる事業が税法上の収益事業に該当する場合は、例えその営む事業がその公益法人等の本来の事業の目的たる事業であっても、その事業から生ずる所得については収益事業課税の対象とされている（基通 15-1-1）。

したがって、設例の場合の自転車預り業は、倉庫業（令5①九、基通 15-1-26）に該当するので、例えそれが本来の事業であっても、収益事業課税の対象となる。

【関係法令等】

令5①九

基通 15-1-1、15-1-26

【設例8】 匿名組合契約等による事業

財団法人〇〇は自己が有する建物に空部屋がでたので、その有効利用のために技芸教授業に該当する音楽教室を開設することを計画し、楽器卸業を営む△△株式会社との間に次のような匿名組合契約を結んだ。

△△株式会社から受ける利益の分配金は、当法人の収益事業の収入となるか。

- ① 財団法人〇〇は、教室を提供し楽器を出資する。
- ② △△株式会社は管理、運営等の事業を行う。
- ③ △△株式会社は財団法人〇〇に対し、この音楽教室から生ずる利益の40%を分配する。

【回答】

自ら技芸教授業を営んでいるものとして収益事業課税の対象となる。

【解説】

公益法人等が何らかの事情により、収益事業に該当する事業を行うことを目的として他の者と組合契約を結び、その事業に係る費用及び損失を負担し、又はその収益の分配を受けることとして、公益法人等自らは実際の事業活動を行わない場合があるが、このような場合であっても、実質的には、自らその事業を営んでいることと何ら変わるところがないことから、その事業が収益事業に該当する限り、その公益法人等は、収益事業を営んでいるものとされる（基通15-1-2）。

したがって、設例の場合には、財団法人〇〇は匿名組合契約により音楽教室を開設するために教室を提供するとともに楽器を出資し、さらに利益の40%の分配を受けることとなっているので、自ら技芸教授業を営んでいる者として課税されることとなる。

【関係法令等】

令5①三十、基通15-1-2

【設例9】 共済事業として行う事業

財団法人〇〇県〇〇共済会が行う共済給付事業及び共済融資あっせん事業は、収益事業に該当するか。

【回答】

公益法人等が行う共済事業については、その内容に応じて、次のとおり取り扱われる。

【解説】

1 共済給付事業

(1) その事業が、会員の拠出する会費（掛金）を原資として、当該会員に一定の事故が生じた場合に、一定金額の給付を自ら行うもの（いわゆる自家共済）である場合には、その事業が保険業と同様のものであれば収益事業には該当しない。

(2) その事業が、当該会員の加入している保険（共済）に係る手続き等を代行するものである場合には、収益事業（請負業）に該当する。

ただし、その収入金額がその事業に必要な費用の額を超えないことにつき所轄税務署長に実費弁償の確認を受けた場合には、収益事業に該当しないものとして取り扱われる。

(3) その事業が特定の保険（共済）事業者のためにその代理店等として事業を行うもの、又はその事務を代行するものである場合には、収益事業（代理業又は請負業）に該当する。

2 共済融資あっせん事業

公益法人等がその会員等に融資のあっせんを行う事業は、収益事業（金銭貸付業又は周旋業）に該当する。

【関係法令等】

令5①三、令5①十、令5①十七、令5①十八、基通15-1-3、15-1-15

【設例10】 収益事業と継続性の判定

〇〇財団法人では、この度、外国の歌劇団を招請して2か月間の興行を行うこととしている。今までも外国の有名な舞踊団や曲芸団などによる同様の興行を3年に1度くらい行って、一般の顧客に楽しんでもらっている。

この興行は短期間のものであるので、収益事業の要件である「継続して・・・営まれるもの」には該当しないと解してよいか。

【回答】

継続して営まれるものに該当し、興行業として収益事業課税の対象となる。

【解説】

収益事業課税の対象となる収益事業の要件である「継続して営まれるもの」には、事業年度の全期間を通じて継続して事業活動を行うものはもちろん、例えば、土地の造成及び分譲、全集又は事典の出版等のように通常一つの事業計画に基づく事業の遂行に相当期間を要するものや、海水浴場における席貸し等又は縁日における物品販売のように、通常相当期間に渡って継続して行われるもの又は定期的に、若しくは不定期に反復して行われるものも含まれる（基通15-1-5）。

また、公益法人等が特掲事業とこれに類似するが特掲事業に含まれない事業とを営んでいる場合には、その営む特掲事業が継続して営まれているかどうかは、これらの事業が全体として継続して営まれているかどうかを勘案して判定する（同通達(注)）。

設例の歌劇団による興行は単発の事業ではあるが、2か月の興行はその性質上相当期間に渡って継続して営まれるものに該当すると認められるので、興行業として収益事業課税の対象となる。

【関係法令等】

法23、基通15-1-5

【設例 1 1】 継続して行われるものの判断

社団法人〇〇は、創立 30 周年の記念事業として、①物産展、②演奏会を行うこととしている。

①については物品の販売を行い、②については入場料を徴する。

これらの事業は収益事業に該当するか。

【回答】

いずれも収益事業には該当しない。

【解説】

税法上の収益事業は、「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（法二十三）。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。

したがって、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これに当たることは言うまでもないが、たとえ、事業年度の全期間を通じて事業活動を行わないものであっても、その事業の性質上、全体として継続性があると認められるときは、「継続して営むもの」に該当する。

設例の場合は、各年に繰り返し行われるものでなく、30 周年行事として単発的に行われ、収益を上げることも行事を盛り上げることを目的とするものと考えられることより、継続して行う事業にはならない。

なお、継続性の判断に当たっては、準備期間を含めて検討することとなるが、準備期間の長短のみで判断するのではなく、趣旨、経緯等、それら全体を考えて継続性の有無を判断する。

【関係法令等】

法二十三

基通 15-1-5

【設例12】 人格のない社団の継続性の判定

〇〇市花火大会実行委員会（人格のない社団に該当する。）は、毎年夏祭りに花火大会を企画し、花火売上収入、席料収入、広告料収入を得ている。

花火大会の企画から終了までは概ね半年を要するが、収益事業として課税の対象となるか。

【回答】

興行業として収益事業課税の対象となる。

【解説】

「継続して営まれるもの」には、事業年度の全期間を通じて継続して事業活動を行うものはもちろん、例えば、土地の造成及び分譲、全集又は事典の出版等のように通常一つの事業計画に基づく事業の遂行に相当期間を要するものや、海水浴場における席貸し等又は縁日における物品販売のように、通常相当期間に渡って継続して行われるもの又は定期的に、若しくは不定期に反復して行われるものも含まれる（基通15-1-5）。

毎年一定の時期に花火大会を企画し、また企画から終了まで相当期間に渡っている場合は、継続して営まれるものに該当すると認められる。

よって、花火売上収入及び席料収入は興行業として、広告料収入はその付随事業として課税の対象となる。

【関係法令等】

法23

令5①二十六

基通15-1-5、15-1-52

【設例13】 収益事業に係る付随行為

財団法人〇〇は、ホテルを経営しているが、宿泊客に利用させるため、囲碁、麻雀などの娯楽用具のほか、ホテル内に小規模なボウリング場及びゴルフの練習場を備えている。また、ホテル内の一部を会議などに利用させている。

このような場合には、旅館業の付随行為となるか。

【回答】

娯楽用具の貸付け及び施設を利用させる行為は、いずれも旅館業の付随行為に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

税法上の収益事業の範囲については、物品販売業以下33の事業が限定列挙されているが、公益法人等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、それぞれの収益事業に含まれるものとされている（令5①かっこ書）。

したがって、設例の場合、宿泊客に利用させることを目的として、囲碁、麻雀などの娯楽用具やボウリング場などの娯楽施設を備えていたとしても、それらはいずれも宿泊に伴って利用させるものであり、旅館業の付随事業に該当する。

また、会議のための席貸しについては、通常、旅館業等の事業の範囲の中に席貸しは含まれていると認められるので、たとえ娯楽、遊興又は慰安とは関係のない席貸しであっても、旅館業などの本来の事業目的の範囲内で席貸しを行う者は、旅館業などの付随行為として取り扱われる（基通15-1-6(3)）。

【関係法令等】

令5①

基通15-1-6

【設例14】 収益事業に係る預金の利子

〇〇財団法人は、駐車場業を営み、その経営上の資金は銀行に預金している。

この預金の利子収入は収益事業の付随収入となるか。

【回答】

原則として、収益事業である駐車場業の付随収入となる。

【解説】

一般に企業が事業活動を行う場合には、その資金が、必要に応じて預金されたり、有価証券に運用されたりするのはごく自然のことであり、公益法人等においても、収益事業の遂行上通常行われる範囲内における利子収入等については収益事業の付随行為として課税の対象になる（基通15-1-6）。

ただし、収益事業の運営のために通常必要と認められる範囲を超えて行われている場合（完全な余裕資金の運用）には、もはや、収益事業の付随行為とはいえないため、収益事業以外の資産として区分経理をすることを条件に収益事業の付随行為に含めないことができる（基通15-1-7）。

なお、この場合には収益事業以外の資産として区分経理した金額は、みなし寄附金となる。

【関係法令等】

令5①

基通15-1-6、15-1-7

【設例15】 請負業と他の収益事業との関係

公益法人等が行う請負業は収益事業となるが、例えば、技芸教授のように一種の請負契約に基づいて行う場合でも、請負業として収益事業に該当することとなるか。

【回答】

他の収益事業と競合する場合は、他の収益事業に該当するかどうかだけで判定する。

【解説】

公益法人等が行う事業が請負又は事務処理の受託としての性格を有するものである場合においても、その事業が請負業以外の特掲事業として規定されているものである場合、又は特掲事業と一体不可分のものとして課税すべきものであると認められるときは、その事業は請負業には該当しないものとされている（基通15-1-29）。

これは、請負業以外の特掲事業の中にも、その事業内容には請負業的な性格を有しているものがあるが、特掲されている事業にはそれぞれ課税上の限定や、非課税規定が置かれているため、これにより課税とならない場合においては、改めて請負業で課税対象とするという解釈はとらないということである。

【関係法令等】

令5⑩十

基通15-1-29

【設例16】 公益法人等の内部利子の取扱い

社団法人〇〇会は収益事業会計において、公益事業会計から資金を借り入れているが、支払利息を計上し、損金とすることは認められるか。

【回答】

内部利子については収益事業の損金とすることはできない。

【解説】

公益法人等が収益事業以外の事業に属する金銭、固定資産等を収益事業のために使用し、これにつき収益事業から収益事業以外の事業へ利子、賃借料等を支払った場合であっても、その額を収益事業に係る損金とすることは認められない。

これは、公益法人等が区分経理を行うといっても、あくまでも内部的なものにすぎず、課税主体としては単体であることによる。

【関係法令等】

令6

基通15-2-5

【設例 17】 収益事業の事業資金に充てるための借入金の利子

財団法人〇〇は、収益事業と収益事業以外の事業とを兼業している。

この度、収益事業の事業資金に充てるために、銀行から 2 億円の借入れを行った。

この場合、借入金の利子については、全額収益事業に係る費用として損金算入できるか。

【回答】

借入れの目的が収益事業の事業資金に充てるためであったとしても、その借入金の利子は、全額収益事業に係る費用として損金に算入することはできず、収益事業と収益事業以外の事業とに合理的に配賦することとなる。

【解説】

公益法人等が収益事業の事業資金に充てるために借入れを行った場合についても、原則としてその借入金の利子については、収益事業と収益事業以外の事業とに合理的な基準により配賦する必要がある。

これは、もともと公益法人等の借入金は、公益法人等全体の資金需要の要請に基づくものであり、通常その資金が特定の用途に使用されたということを外形的に証明することが困難なためである。

なお、公益法人等が法令の規定、主務官庁の指導等により収益事業以外の事業に係る資金の運用方法等が規制されているため、収益事業の遂行上必要な資金の全部又は一部を外部からの借入金等により賄うこととしている場合には、当該借入金等に係る利子の額のうち、当該収益事業の遂行上通常必要と認められる部分の金額は、収益事業について直接要した費用の額とすることができる（基通 15-2-6）。

【関係法令等】

基通 15-2-6

【設例18】 公益法人等が支出した保険料の取扱い

収益事業を営む社団法人〇〇は、理事長を被保険者とし、死亡保険金及び満期保険金の受取人を社団法人〇〇とする、いわゆる経営者大型総合保障制度の定期保険に加入したが、保険料を収益事業と収益事業以外の事業の「収益の比率」により区分し、収益事業に係る支払保険料相当額を損金の額に算入しているが、認められるか。

また、保険事故が発生した場合の受取保険金はどのように処理すべきか。

【回答】

収益事業に係る支払保険料相当額は損金の額に算入できる。

また、受取保険金についても、「収益の比率」により算出した金額を収益事業に係る収益として計上することが相当である。

【解説】

理事長が収益事業と収益事業以外の事業を兼務している場合には、同人に係る支払保険料が収益事業と収益事業以外の事業とに共通する費用と認められる。

したがって、合理的と認められる基準により、各々に配賦し、収益事業に係る支払保険料相当額を損金の額に算入することは認められる。

また、保険事故が発生した場合の受取保険金については、合理的な方法（例えば、加入した年度から保険事故が発生した年度までの収益事業と収益事業以外の事業の収益比率の平均値により按分する方法）により算出した金額を収益事業に係る収益として計上することが相当である。

なお、支払保険料を法人が自ら収益事業に係る費用であるとして損金の額に算入している場合には、当該保険に加入する行為が、収益事業に係る事業活動に関連して行われたとみるのが相当であり、その受取保険金についても収益事業にかかる収益とすることが相当である。

【関係法令等】

令6、基通15-2-5

【設例19】 収益事業に属する固定資産の処分損益

財団法人〇〇が物品販売業の事業所用地として使用していた土地の一部を隣家に売却した。

この場合の処分損益は物品販売業の付随損益となるか。

【回答】

財団法人〇〇が相当期間にわたり保有していた土地であれば、その売却損益は収益事業に係る損益に含めないことができる。

【解説】

公益法人等が収益事業を営む場合には、その収益事業に付随する行為から生ずる損益についても、収益事業の損益として計算することとされているので、公益法人等が収益事業に属する固定資産を譲渡した場合には、その譲渡による損益は原則として収益事業の損益となる。

他方、収益事業以外の事業の用に供している固定資産については、現行税法の下では、その処分損益については非課税とされている。

しかし、同じ固定資産でありながら、それがたまたま収益事業に使われていたか、そうでないかによって、その処分損益の取扱いが全く変わってくることになる。

そこで、収益事業用の固定資産の処分損益であっても、①相当期間にわたり保有されていた固定資産の処分損益及び、②収益事業の廃止等に伴う固定資産の処分損益については、収益事業にかかる損益に含めないことができることとされている（基通15-2-10）。

この取扱いは、①については、現行の収益事業課税制度の下では、キャピタル・ゲインについては課税しないことを原則としており、課税するとしても、それはきわめて限定された範囲、すなわち、収益事業の付随事業といえるものに限定しているためであり、②については、収益事業の廃止等に伴う固定資産の処分損益は、事業廃止に伴う一種の清算損益であって、収益事業の付随損益といい難いという趣旨である。 【関係法令等】 基通15-2-10

【設例20】 補助金で取得した固定資産の減価償却限度額の計算

財団法人〇〇は収益事業を営む公益法人であるが、建物を自己資金（50%）と県からの補助金（50%）で取得した。

この場合、取得した建物の減価償却限度額の計算において、補助金によって取得した部分についても損金算入が認められるか。

【回答】

減価償却限度額の計算の基礎となる取得価額は実際の取得価額となるため、補助金等によって取得した部分についても損金算入が認められる。

【解説】

現行の収益事業課税のもとでは、公益法人等が固定資産を取得するために、国や地方公共団体その他の団体から、補助金、助成金その他の名目で寄附を受けた場合であっても、これらについては、収益事業課税の対象とならない（基通15-2-12）。

その固定資産が収益事業の用に供される場合であっても同様である。

この場合において、その固定資産のうち、補助金等で取得した部分については、減価償却限度額の計算の基礎となる取得価額に含めないことにより、減価償却費を認めなくてもよいのではないかとの疑義がある。

しかしながら、もともと公益法人等が他の者から受ける補助金等に課税しないというのは、補助金等が実質的な元入金のようなものであることから、資本等取引について課税しないということと同一と考えられる。

一般の法人においても、払い込まれた資本金によって取得した固定資産については、その実際の取得価額を基礎として償却することが認められるわけであるから、公益法人等においても同様に解されるべきである。

また、補助金等で取得した部分について、減価償却費を認めないこととすると、固定資産の取得後の減価償却費をそれだけカットすることになり、結果的に補助金等の収入に課税することと同一となる。

したがって、補助金等で固定資産を取得した場合においても、その減価償却
限度額の計算の基礎となる取得価額は実際の取得価額によることとなる（基通
15-2-12 注書）。

【関係法令等】

基通 15-2-12

【設例 21】 借入金償還に係る補助金

財団法人〇〇事業団は、△△県が 50%出資している財団法人であり、勤労者の福祉を目的として宿泊、研修施設を営んでいる。

この宿泊施設は、当該財団法人が金融機関から借入れを行って建設し、△△県が毎年の借入金の償還金と利息相当額を補助金という形で当財団法人に交付している。

この補助金のうち償還金（元本）部分については、毎年度建物の帳簿価額を減額し圧縮損を計上しているが、この処理は認められるか。

なお、借入金の償還金と利息相当額を県が負担することについては、議会の承認を得ている。

【回答】

当該補助金のうち償還金（元本）部分については、収益事業にかかる益金に算入しない。

また、当該補助金の対象となった建物の償却限度額の計算の基礎となる取得価額は、実際の取得価額によることとなる。

なお、法第 42 条の圧縮記帳の対象となる補助金等は、固定資産の取得又は改良に充てるためのものに限られており、経費補助のための補助金等は、当該圧縮記帳の対象にならない。

【解説】

現行の収益事業課税の下では、公益法人等が他から贈与を受けた寄附金収入などについては、原則として、これを課税対象とすることは考えていない。

したがって、公益法人等が固定資産を取得するために、国、地方公共団体その他の団体から、補助金、助成金その他の名目で寄附を受けた場合であっても、収益事業課税の対象にはならないこととなる。

これは、その固定資産が収益事業の用に供される場合であっても同様である（基通 15-2-12(1)）。

一方、収益事業に係る収入又は経費を補てんするために交付を受ける補助金等の額は、収益事業に係る益金に算入することとされている（基通 15-2-12(2)）。

当該補助金は固定資産の取得に充てるために直接交付を受けたものではないが、財団法人が宿泊施設の建設のため行った借入金の償還金に充てるため交付を受けるものであり、かつ、県が当該償還金を負担することについて議会の承認を得ている。

したがって、当該補助金のうち、償還金（元本）部分については、収益事業に係る益金に算入しないこととなる。

なお、基通 15-2-12(1)に掲げる補助金等をもって収益事業の用に供する固定資産の取得又は改良をした場合であっても、当該固定資産に係る償却限度額の計算の基礎となる取得価額は、実際の取得価額によることとされている（同通達注書）。

【関係法令等】

法 4 2

基通 15-2-12

【設例 22】 収益事業に係る益金の額に算入されない補助金等の範囲

財団法人〇〇は、駅構内の自動販売機の管理を請け負う収益事業を行っているが、高齢者を多数雇用していることから、高年齢者等の雇用の安定等に関する法律第 26 条に基づく雇用保険法第 62 条の雇用安定事業による継続雇用定着促進助成金（同法施行規則第 104 条）を受け取っている。

当該助成金には用途の指定はないが、収益事業（請負業）に係る益金の額に算入されるか。

【回答】

収益事業に係る益金の額に算入する。

なお、当該財団法人が収益事業以外の事業を行っている場合には、当該助成金のうち収益事業に係る部分を合理的な基準（例えば従業員数の比）により按分した額が収益事業の益金となる。

【解説】

① 当該雇用安定事業を含む保険事業は、労働保険の保険料の徴収等に関する法律により徴収される保険料によって賄われることとされ、当該助成金は一種の保険料（収益事業に係るものであれば損金の額に算入される。）の割戻し又は、経費に充てる保険料の収受とも考えられること。

② 用途の指定がないとしても、その性格からすれば雇用する高齢者に係る給与等の経費補助と考えられること。

以上より、収益事業に係る経費を補てんするために交付を受けたものと考えられることから、収益事業の益金となる。

【関係法令等】

基通 15-2-12

【設例23】 交際費等の損金不算入額の計算

公益法人等及び人格のない社団等が交際費の損金不算入額を計算する場合の資本等の金額はどのように計算するのか。

【回答】

公益法人等及び人格のない社団等については、次の方法により計算した金額を期末の資本等の金額として、定額控除限度額を求める（措令37の4）。

- ① 公益法人等又は人格のない社団等（②の法人を除く）

$$\begin{array}{l} \text{期末資本} \\ \text{又は} \\ \text{出資の金額} \end{array} \times \frac{\text{分母のうち収益事業に係る資産の価額 (注) 1}}{\text{期末総資産価額 (注) 1}}$$

- ② 公益法人等又は人格のない社団等で資本又は出資を有しないもの

$$X \times \frac{\text{分母のうち収益事業に係る資産の価額 (注) 1}}{\text{期末総資産価額 (注) 1}}$$

$$X = \left\{ \begin{array}{l} \text{総資産の} \\ \text{帳簿価額} \end{array} - \left\{ \begin{array}{l} \text{総負債の} \\ \text{帳簿価額 (注) 2} \end{array} \right\} \right\} \times \frac{60}{100}$$

(注) 1 「期末総資産価額」及び「分母のうち収益事業に係る資産の価額」は、期末における時価となる。

(注) 2 貸借対照表に当期利益が計上されている場合にはその金額を控除し、当期の欠損金額が計上されている場合には、その金額を加算する。

【関係法令等】

措法61の4

措令37の4

【設例24】 公益法人等の役員賞与

〇〇財団法人は収益事業を営んでいるが、この事業に従事している専務理事に対して年2回賞与を支給している。

この場合の役員賞与は損金不算入となるか。

【回答】

役員賞与は損金不算入となる。

【解説】

公益法人等の収益事業に法人税を課税することとしている趣旨の一つに、一般の営利法人と競合状態にある事業に課税しないと均衡がとれないという理由がある。

そのため、公益法人等の所得計算も、特に税法上の定めがある場合（例えば、寄附金の損金算入限度額、法人税率等）を除いては、一般の法人と同様に取り扱うこととされている。

したがって、公益法人等についても役員賞与の損金不算入の規定は適用されるため、専務理事へ支払った賞与は損金不算入となる。

また、公益法人等の役員である理事長、その他の理事についても同様となる。

【関係法令等】

法35

【設例25】 剰余金処分の経理がされている場合のみなし寄附金

収益事業以外の事業会計への支出金を剰余金の処分として経理した場合には、法第37条第1項の規定に基づき、その全額を損金不算入とすべきか。

また、同項の適用がないとしても、剰余金処分による支出経理は翌期に行われることになるので、当期のみなし寄附金とはならないのではないか。

【回答・解説】

外部の者に対する実際の寄附金の額については、法第37条第1項の規定の適用があることは当然であるが、のみなし寄附金については、法人の内部における振替経理を税法適用上寄附金として擬制するに過ぎないものであるから、これについて法第37条第1項の規定の適用はないものと解される。

また、のみなし寄附金の規定の適用上、当該事業年度において「支出した」かどうかは、原則として、当該事業年度中において特定の資産を支出する経理がされているかどうかによるのであるが、剰余金の処分による支出経理の方法を採っている場合には、事務処理上、決算承認手続を要するために支出経理が事後となるものを考慮し、法人が当該事業年度の確定申告書の別表四においてのみなし寄附金として損金の額に算入しているときは、これを認める。

【関係法令等】

法37①、⑤

【設例26】 みなし寄附金1

財団法人〇〇は、収益事業である不動産貸付業を営んでいるが、これにより生じた剰余金は、収益事業で差し当たって必要となる金額を残して、全額を本来の事業である公益事業会計に繰り入れている。公益事業においても特に支出を予定する事業がないことから、定期預金として保有している。

このように収益事業から公益事業に単に資金を付け替えたにすぎないような場合、税務上どのように取り扱われるか。

【回答】

確定した決算において、区分経理をしていれば、寄附金とみなされる。

【解説】

公益法人等が収益事業を営むのは、その本来の事業を行うために必要な資金を獲得するためのものであって、収益事業から生ずる剰余金は、その本来の事業に充てられることが予定されているといえる。

そこで、収益事業に関する資産のうちから収益事業以外の事業に支出した場合には、これを収益事業の寄附金とみなすこととしている。

ところで、設例のように現実にはまだ収益事業以外の事業に支出されず、収益事業以外の事業の資産として区分経理され、いわば資金の付け替えを行ったにすぎないような場合についても、この規定が適用されるかが問題となる。

この点については、公益法人等（人格のない社団等及び規22の2に掲げる法人を除く。但し、認定特定非営利活動法人については平成15年4月1日以後に終了する事業年度からみなし寄附金の規定が適用される。）自らがその確定した決算においてその区分経理をした場合には、その区分経理をもって収益事業以外のための支出がされたものとみなして、みなし寄附金の規定が適用されることとなる（基通15-1-7注書）。

【関係法令等】 法37⑤、措法66の11の2、基通15-1-7

【設例27】 みなし寄附金2

社団法人〇〇は公益事業のみを営む法人であり、収益事業がないことから法人税の確定申告を行っていなかった。

署に提出された収支計算書の内容から、収益事業となるものがあると想定されたので、調査により接触したところ、本来収益事業である事業について区分経理がされていなかった（公益事業として経理している。）。また、その資産化も不明であった。

この場合、税務上どのように処理すべきか。

【回答】

原則として、みなし寄附金として損金算入したうえで、寄附金の損金算入限度計算を行う。

【解説】

収益事業を営む公益法人等及び人格のない社団等は、収益事業から生ずる所得に関する経理と、収益事業以外の事業から生ずる所得に関する経理とを区分して行い（令6）、その区分経理したところにより、収益事業の課税所得金額の計算を行うこととされている。

設例のように、本来、収益事業があり区分経理が必要とされているにもかかわらず、調査等により収益事業の納税義務が確認された場合に、その剰余金の取扱いが問題となる。つまり、収益事業に係る収益の金額から費用の額を控除した金額をみなし寄附金として損金算入したうえで、寄附金の損金算入限度額の計算を行う必要があるかどうかということである。

社団法人〇〇は、結果的に収益事業を区分経理せずに公益事業として経理しており、その収益事業に係る剰余金も公益事業に係る資金に充てられていたことになる。これは、収益事業から生じた剰余金を公益事業に繰り入れて、公益事業の資金に充てたのと同じと考えられる。

したがって、みなし寄附金の適用を行うのが相当である。

【関係法令等】 法37⑤、令6

【設例28】 内部振替の指定寄附金の取扱い

社会福祉法人〇〇は、収益事業を行っているが、その利益部分を非収益事業に対する指定寄附金として振替処理を行っている。

この場合、収益事業から非収益事業に対する指定寄附金として振り替えた金額は、法人税法上、指定寄附金として全額損金算入できるか。

【回答】

指定寄附金として全額損金算入は認められない。

【解説】

法第37条第4項に規定する指定寄附金とは、その前提として外部拠出のものを指しており、内部振替のものまでも含むものではない。

したがって、社会福祉法人〇〇が収益事業から非収益事業に対する指定寄附金として振り替えた金額は一般の寄附金とみなされ（みなし寄附金）、結果として、損金算入限度額を超える部分の金額は損金不算入となる。

【関係法令等】

法37

【設例29】 収益事業を廃止した場合の事業税の損金算入時期

人格のない社団等が法人格を取得したので、収益事業（物品販売業）を廃止して債権、債務の一切を新法人へ引き継いだ。

この場合、人格のない社団等の最終事業年度の所得に対する事業税の額は、所基通 37-7 《個人事業廃止の場合の事業税の見込控除》を準用してよいか。

【回答・解説】

収益事業の全部を廃止したことが確認され、かつ、収益事業を再開する見込みがないと認められる場合には、所基通 37-7 《個人事業廃止の場合の事業税の見込控除》の取扱いに準じて、最終事業年度の損金の額に算入することができるものとする。

【関係法令等】

所基通 37-7

【設例30】 収益事業を廃止した場合の申告期限等

公益法人等が事業年度の中で収益事業を廃止した場合、

- ① 確定申告書の提出期限は、収益事業を廃止した日の翌日から2月以内となるのか。
- ② 交際費等の損金不算入の計算上等の「当該事業年度の月数」は、収益事業を営んでいた期間の月数となるのか。

【回答・解説】

- ① 確定申告書の提出期限は、事業年度終了の日（収益事業廃止の日ではない。）の翌日から2月以内である。
- ② 収益事業を営んでいた期間の月数ではなく、当該事業年度の月数である。

【参考】

法第13条（抜粋）

この法律において「事業年度」とは、営業年度その他これに準ずる期間で、法令で定めるもの又は法人の定款、寄附行為、規則若しくは規約に定めるものをいい、・・・

【関係法令等】

法13

法74

措法61の4

【設例31】 人格のない社団が解散して残余財産を寄附する場合

人格のない社団等である〇〇クラブは、この度、社団法人化することになり、残余財産を全額社団法人に引き継ぐことにしたが、一旦会員に残余財産が分配され、しかるのちに会員が社団法人に寄附したものととして、会員に対して課税問題がおきるようなことはないか。

なお、〇〇クラブは、会員からの会費によって運営されており、収益事業は営んでいない。

また、新設される社団法人は、出資持分の定めはなく、残余財産は類似の団体に寄附される。

【回答】

課税の問題は生じない。

【解説】

人格のない社団等に該当し、団体としての行為能力を認める以上、一旦会員に残余財産が分配され、そのうえで改めて会員から新しい社団法人に寄附されたというような擬制をすることは無理である。

【関係法令等】

法7

法37

【設例32】 収支計算書の勘定科目

財団法人〇〇は、収支計算書を提出することになったが、収支計算書にはどのような勘定科目を使用すればよいのか。

【回答・解説】

収支計算書は、公益法人等の行う活動の内容に応じて、おおむね、租税特別措置法施行規則の別表第十に定める勘定科目に従って作成することとされているが、これらの勘定科目は、代表的な公益法人等である民法の財団法人又は社団法人に適用される「公益法人会計基準」を基本に、学校法人、社会福祉法人、宗教法人、労働組合など種々の公益法人等があることを勘案し、公益法人等が収支計算書を作成する際の目安として、一般的な勘定科目を例示したものである。

したがって、例示した勘定科目が、その法人における事業収入の内容、経費の支出内容を明確に表す科目記載と合致しないときは、その内容を示す適当な科目を使用して収支計算書を作成しても差し支えない。

【関係法令等】

措法68の6

措令39の37

措規22の22

【設例33】 収支計算書の収入金額の範囲

年間収入が 8,000 万円以下の公益法人等である場合には、収支計算書の提出が免除されるが、ところで、その年間収入の金額にはどのような収入が含まれるのか。例えば、お布施、寄附金、組合収入等は収入金額に含まれるのか。

【回答・解説】

年間収入が 8,000 万円以下の公益法人等については、小規模な法人の事務負担に配慮し、収支計算書の提出を要しないこととされている。

この場合、年間収入が 8,000 万円以下であるかどうかを判定する場合の収入金額は、事業年度単位で計算した基本財産等の運用益、会費、寄附金、事業収入などの収入金額の合計額による。

その際、次の収入は、8,000 万円以下であるかどうかを判定する場合の収入金額に含まれないこととされている。

- ① 土地、建物などの資産の売却により、臨時的に発生する収入
- ② 公益法人等の実収入とならないもの

例えば、前期から繰り越された収入（剰余金）、各勘定間の振替えによる収入（振替収入）、借り入れによる収入、貸し付けた金銭等の返還による収入、各種引当金、準備金及び積立金の取崩しによる収入などがある。

(注) 1 提出の対象となる事業年度が 1 年に満たない場合には、8,000 万円にその事業年度の月数を乗じて、これを 12 で除して得た金額により提出義務の有無の判定を行う。

2 提出の対象となる収支計算書には、年間収入が 8,000 万円以下であるかどうかを判定する場合の収入金額に含まれないこととされている収入も記載する必要がある。

したがって、お布施、寄附金、組合収入はもちろん、臨時的な収入であっても資産の売却以外の収入、例えば、募金、カンパ、義援金などの収入は、8,000 万円以下であるかどうかを判定する際の収入金額に含まれる。

【関係法令等】 措法 68 の 6、措令 39 の 37、措規 22 の 22

【設例34】 物品販売業となる農産物等の範囲

財団法人〇〇は、所有する土地を利用し、野菜等の農産物を栽培して集荷業者に販売しているが、地域住民からの要望もあり、野菜等の一部について店舗を設けて小売を始めようと考えている。

このような場合には、物品販売業として収益事業課税の対象となるか。

【回答】

物品販売業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

現行税法上、いわゆる一次産品については、「鉱業」及び「砂利採取業」を除き、収益事業として特掲されていない。したがって、農林業や漁業、水産養殖業などは、いずれもそれ自体としては収益事業課税の対象とならない。

しかし、これらの農林業等の事業には、その生産物である農産物等を特定の集荷業者などに売渡す行為は含まれるが、これを不特定又は多数のものに小売する行為は、もはや農林業等の事業の範囲を超え、通常の商品販売業に属するものと考えられる（基通15-1-9）。

したがって、設例のように店舗を設けて小売するような販売形態は、物品販売業を営むものとして、収益事業課税の対象となる。

【関係法令等】

令5①一

基通15-1-9

【設例35】 人格のない社団が有価証券を売買した場合の取扱い

〇〇同窓会は、人格のない社団に該当し、会報の出版、配布を行っているだけで、他の事業は行っていない。

今回、学校からの借入金で有価証券を購入し、譲渡したところ、売却益が5,000万円になった。この売却益は、収益事業課税の対象となるか。

【回答】

収益事業に係る収益に該当しない。

【解説】

収益事業となる物品販売業には、「動植物その他通常物品といわないもの」の販売も含まれることとされているが、ここでいう「通常物品といわないもの」には、有価証券や手形は含まれない（基通15-1-9）。

しかしながら、有価証券の売買については、他の収益事業に付随して行われる場合には、その収益事業の付随行為として課税の対象となる（基通15-1-6）。

設例の有価証券の売買は、〇〇同窓会が他に事業を営んでおらず、その資金も学校からの借入金であることから、収益事業課税の対象とならない。

（参考）

〇〇同窓会が他に事業を営んでおり、その収益事業から生じた所得を有価証券等に運用する場合であっても、その有価証券のうち、その収益事業に通常必要と認められるもの以外のものを収益事業以外の事業に属する資産として区分経理した場合には、その区分経理した有価証券等の運用益は収益事業の付随行為に含めないことができることとされている（基通15-1-7）。

ただし、この場合には、原則として収益事業以外の事業に属する資産として区分経理した資産の価額に相当する金額については、収益事業から収益事業以外の事業に対して寄附をしたものとして取り扱われる。

【関係法令等】 令5①一、基通15-1-6、15-1-7、15-1-9

【設例36】 在校生のみを対象とする物品販売業

学校法人〇〇では、直営の売店を構内に設置して、教科書、参考書、雑誌、文房具、日用品、菓子パン等及び制服、帽子等を販売しているが、売店が校内であるので利用者は学校法人〇〇の学生だけに限られる。

このように、教育事業の一環として学校法人〇〇の学生だけを対象とする物品の販売は、収益事業に当たらないものとして取り扱ってよいか。

なお、参考書は授業において教材として用いられるものである。

【回答】

教科書及び参考書以外の物品の販売は、物品販売業として収益事業課税の対象となる。

【解説】

販売の対象が特定範囲の者に限られるかどうかは、物品販売業として収益事業に該当するかどうかの判断に影響しない。

したがって、設例の場合にも、原則的にはすべて収益事業たる物品販売業に該当することとなるが、教育事業の性格及び教育事業たる性質上付随して行われる範囲という点から、学校法人等が行う教科書その他これらに類する教材の販売は、物品販売業に該当しないものとして取り扱われている（基通 15-1-10(2)）。

また、学校法人が行うノート、筆記具等の文房具、布地、編糸、食料品等の材料又はミシン、編物機械、厨房用品等の用具の販売は、たとえこれらの物品が学校の指定に基づき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とされており、さらに、制服、帽子等の販売も物品販売業に該当するものとされている。（同通達(3)(4)）。

したがって、設例の場合も、教科書及び参考書以外の物品の販売については、たとえ、学校法人〇〇の学生だけに販売するものであっても、収益事業たる物品販売業に該当する。

【関係法令等】 令5①一、基通 15-1-10

【設例37】 温泉供給料

財団法人〇〇会は、その所有地から温泉が湧出することから、温泉旅館に温泉の湯を供給し収入を得ている。

この事業は収益事業となるか。

【回答】

物品販売業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

令第5条第1項第1号（物品販売業）のかっこ書きでは、物品販売業には通常物品といわないものの販売業も含むとされており、通常物品といわないものには、動植物のほか、郵便切手、収入印紙、物品引換券、血液、酵母菌などが含まれる。

但し、有価証券や手形の売買を行う事業は、証券業ないしは貸金業などの金融業等であって、ここでいう物品販売業には含まれないと解されている。

以上のように、公益法人等が物品の売買の形をとる事業を行う場合には、原則として物品販売業となり、設例の場合の「温泉の湯」の売買についても物品販売業に該当する。

【関係法令等】

令5①一

基通15-1-9

【設例38】 温泉利用権の販売

社団法人〇〇県開発公社では温泉を掘削し、噴出した源泉地から送湯管を布設し、給湯場に貯湯している。

この給湯場から給湯管を引いて温泉を利用する権利を他に販売する予定であるが、この権利の販売は収益事業に該当するか。

なお、開発公社では、この権利の販売に合せ、同一人に対して給湯（物品販売業該当）を行う予定である。

また、給湯だけの販売は予定していない。

【回答】

収益事業に該当する。

【解説】

公益法人等が行う収益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う。

当該権利の販売は、①同一人に対する権利、給湯の販売であること、②給湯だけの販売は予定しておらず、利用権を購入した相手先に対して給湯を行うものであることから判断すれば、当該権利の販売は給湯（物品販売業）に係る事業活動の一環として行われる行為である。

【関係法令等】

令5①一

基通15-1-6

【設例39】 寄贈を受けた書画の展示即売会

老人ホームを営む社会福祉法人〇〇が、その施設の運営資金獲得のため、画家、書家から書画の寄贈を受けて、これをデパートで展示即売をした。

この期間は一週間で、売上金額は 500 万円であったが、物品販売業に該当するか。

【回答】

収益事業に該当しない。

【解説】

当該社会福祉法人が画家等より書画の寄贈を受けてデパートで展示即売し、その収入を当該社会福祉法人の施設の運営資金とする行為は、実質的には書画の売上金を寄附金として受け入れたものと同様であり、また、販売行為も反復、継続性がないため、収益事業に該当しない。

【関係法令等】

法 23

令 5①一

基通 15-1-5

【設例40】 記念メダルの販売

人格のない社団である〇〇奉賛会は、記念メダルを販売している。
この販売期間は2年程度であるが、収益事業に該当するか。

【回答】

物品販売業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

販売期間が2年程度とされていることから、事業年度の全期間を通じて継続的に事業が営まれているものと認められる。

また、記念メダルの販売は物品の販売と認められるため、物品販売業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【関係法令等】

法二十三

令五①一

基通15-1-5

【設例41】 度量衡検定証紙の販売

社団法人〇〇協会は、県の行う度量衡の検査に際し、度量衡に貼付する証紙を販売しているが、収益事業に該当するか。

【回答】

物品販売業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

物品販売業にあつては、動植物その他通常物品といわないものの販売を含むものとされており、通常物品といわないものには、動植物のほか、郵便切手、収入印紙、物品引換券、血液、酵母菌などが含まれる。

よつて、証紙の販売についても物品販売業に該当する。

但し、有価証券や手形の売買を行う事業は、証券業ないしは貸金業などの金融業等であつて、ここでいう物品販売業には含まれないと解されている。

【関係法令等】

令5①一

基通15-1-9

【設例42】 売買利潤が非常に大きい物品販売業

社団法人〇〇県〇〇振興会では、車検の整備状況を記録する分解整備記録簿を50円で印刷店に注文し、500円で全員に売却している。

この場合利潤が極端に多いことから基通 15-1-10(1)により収益事業に該当しないものと考えてよいか。

【回答】

物品販売業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

基通 15-1-10(1)は、宗教法人におけるお守等の販売のように、宗教法人に対する喜捨金と認められるものに限り適用されるため、分解整備記録簿の販売は物品販売業に該当する。

【参考】

基通 15-1-10(1)

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、その売価と仕入原価との関係からみてその差額が通常の商品販売業における売買利潤ではなく実質は喜捨金と認められる場合のその販売は、物品販売業に該当しないものとする。

ただし、宗教法人以外の者が、一般の商品販売業として販売できる性質を有するもの（例えば、絵葉書、写真帳、暦、線香、ろうそく、供花等）をこれらの一般の商品販売業社とおおむね同様の価格で参拝人等に販売している場合のその販売は、物品販売業に該当する。

【関係法令等】

令5①一

基通 15-1-10

【設例43】 お神酒に代えての酒類の無償配付

宗教法人〇〇神社は祈祷に際してお神酒を飲ませるかわりに、酒の一合瓶を持ち帰ってもらうことにしている。

この場合の酒は物品販売業に該当するか。

【回答】

収益事業に該当しない。

【解説】

神社が祈祷に際して参拝者に酒を持ち帰ってもらう行為は、お神酒を飲ませるかわりの代替えであること。

また、酒自体は無償であることから、収益事業に該当しない。

しかし、お神酒そのものの対価を得て販売している場合には物品販売業に該当することになる。

【関係法令等】

令5①一

基通15-1-10

【設例44】 宗教法人が行うテレホンカードの販売

〇〇宗教法人は、神社名を印刷した上、「合格祈願」、「交通安全」又は「家内安全」等と表示したテレホンカードを境内において販売することとした。

当該テレホンカードの販売は、お守り及びお札等と同じ場所で販売されているものの、基通 15-1-10(1)のただし書きにいう物品販売業に該当するものと思われるがどうか。

(参考)

原価	テレホンカード	1,000 円
	印刷費	250 円
販売価額		1,500 円

【回答】

物品販売業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

宗教法人等の公益法人等については、物品販売業など 33 項目の収益事業を営んでいる場合に法人税が課税される。

収益事業たる物品販売業には、動植物その他通常物品といわないものの販売業が含まれる。「通常物品といわないもの」には、動植物のほか、郵便切手、収入印紙、物品引換券等も含まれるとして取り扱っているところから、テレホンカードは、ここにいう「通常物品といわないもの」に含まれるものと考えられる。

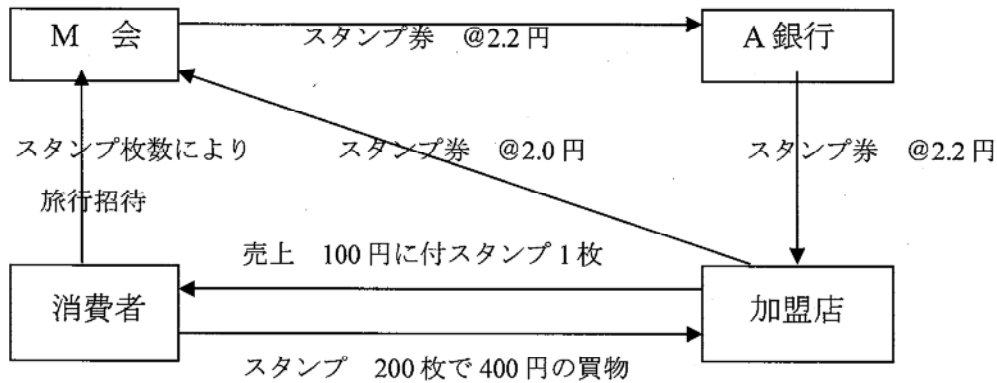
また、その売価（1,500 円）と原価（約 1,250 円）との関係からみて、その差額は、通常の商品販売業者の売上利潤であると認められ、その差額の実質が喜捨金と認められるようなお守り及びお札等とは事情が異なる。

【関係法令等】

令 5 ①一、基通 15-1-9、15-1-10

【設例45】 人格のない社団が行うスタンプ事業

人格のない社団である〇〇会は、以下の要領でスタンプ事業を行っているが収益事業に該当するか。



※ 矢印はスタンプの流れを示す。

【回答】

物品販売業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

令第5条第1項第1号（物品販売業）のかっこ書きでは、物品販売業には通常物品といわないものの販売業も含むとされており、通常物品といわないものには、動植物のほか、郵便切手、収入印紙、物品引換券、血液、酵母菌などが含まれる。

したがって、スタンプ事業は、物品販売業に該当し、スタンプ券1枚当たり0.2円の手数料収入のほか、発行高（発行枚数×2円）と回収高（回収枚数×2円）との差額も各事業年度の所得金額を構成する。

【関係法令等】

令5①一

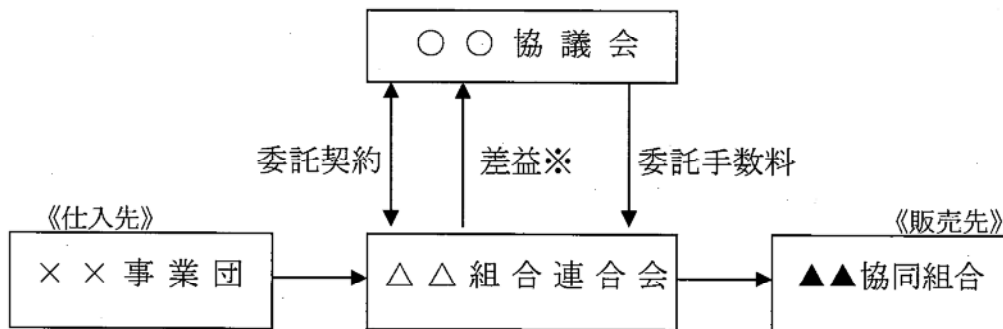
基通15-1-9

【設例46】 冷凍精液の委託販売

人格のない社団である〇〇協議会は、△△組合連合会に委託して牛（肉用牛、乳用牛）の凍結精液の仕入販売を行っている。

当該委託仕入販売は、「物品販売業」として収益事業に該当するか。

(取引図)



※凍結精液 1 本あたりの差益 110 円

【回答】

〇〇協議会が、△△組合連合会に委託して行う牛の冷凍精液販売業務は、物品販売業に該当する。

【解説】

牛の冷凍精液は令第 5 条第 1 項第 1 号に規定する「通常物品とイワないもの」に、またその販売は物品販売業に該当する。

なお、当該事業は、他から購入した牛の冷凍精液を他に販売するものであり、自己が栽培等により取得した農産物等に該当しないため、基通 15-1-9 の「物品販売業に該当しないもの」には当たらない。

また、〇〇協議会の会員は、△△組合連合会、□□協会、■ ■協同組合連合会、◎◎登録協会協議会、県の 5 者であり、販売先は県下の▲▲協同組合であるので、基通 15-1-9 の注の 3 「専ら会員などから会費を徴収する手段として行われている」ものとして「物品販売業に該当しないもの」にも当たらない。

【関係法令等】 令 5 ①一、基通 15-1-9

【設例47】 開発公社の不動産販売

財団法人〇〇公社は全額△△市が出資し、△△市が管理している公益法人であるが、この公社の行っている土地の造成販売は不動産販売業に該当するか。

【回答】

不動産販売業に該当しない。

【解説】

令第5条第1項第2号イに規定する「特定法人」と認められる場合は、不動産販売業に該当しないこととなる。

なお、「特定法人」とは、民法第34条の規定により設立された法人のうち、その出資金額若しくは拠出された金額の2分の1以上が地方公共団体により出資若しくは拠出されている法人又はその出資金額若しくは拠出された金額の全額が当該法人により出資若しくは拠出をされている法人で、その業務が当該地方公共団体の管理の下に運営されているものをいう。

【関係法令等】

令5①二

基通15-1-13

【設例48】 継続的でない土地の譲渡

人格のない社団である〇〇会は、その所有地を売却して3千万円の利益を得たが不動産販売業に該当するか。

なお、同会は会費により運営され、他の収益事業は営んでいない。

【回答】

不動産販売業に該当しない。

【解説】

収益事業とは、継続して事業場を設けて営まれるものをいい、設例のように、たまたま売却したものであれば、金額に関係なく、業として販売を行ったものとはならないため、収益事業たる不動産販売業に該当しない。

また、人格のない社団である〇〇会は、その他の収入は会費のみであるため、納税義務は生じない。

【関係法令等】

法23

令5①二

基通15-1-5

【設例49】 宗教法人の土地譲渡

財団法人では、昭和 63 年から固定資産（非収益事業に該当するもの。）として保有していた土地を、整地、分筆等を行い、住宅地として分譲販売する予定である。

このような場合、不動産販売業として収益事業に該当することとなるか。

【回答】

原則として不動産販売業に該当し、収益事業課税の対象となるが、その土地が相当期間にわたり固定資産として保有されたものであり、かつ、整地等の一連の行為が専らその土地の譲渡を容易にするために行われたと認められる場合には、区画形質の変更により付加される価値に対応する部分の譲渡を除き、不動産販売業に該当しないものとして取り扱われる。

【解説】

公益法人等が土地（借地権を含む。）を譲渡するに当たって、その土地に集合住宅等を建築したり、また、区画形質の変更を行った上でこれを分筆する場合には、原則としてこれらの行為は不動産販売業として収益事業に該当する。

しかし、その土地の譲渡益のうち長期間保有していたことによって生じた価値の値上がり益部分については、収益事業の活動の結果生じたものということとはできないので、税務上は、その土地が相当期間（おおむね 10 年以上）にわたり公益法人等の固定資産として保有されていたものであり、かつ、その住宅建築又は区画形質の変更から分譲に至る一連の行為が専らその土地の譲渡を容易にするために行われたものであると認められる場合には、この譲渡は不動産販売業に該当しないものとされている（基通 15-1-12）。

なお、この場合であっても、その区画形質の変更により付加された価値に対応する部分については、不動産販売業として取り扱われるので、整地、分筆等により付加される価値がある場合には、その価値に対応する部分の譲渡は不動産販売業として収益事業に該当する。

【関係法令等】 令 5 ①二、基通 15-1-12

【設例50】 公益法人等が行う宅地の分譲

宗教法人が伝来の寺社地を不動産業者に譲渡した。

不動産業者は、これを宅地造成して分譲しているが、この場合、宗教法人の土地の譲渡は不動産販売業に該当するか。

【回答】

不動産販売業に該当しない。

【解説】

宗教法人が自ら宅地を造成し分譲したものではないことから、継続して営まれるものとはいえ、収益事業たる不動産販売業に該当しない。

なお、公益法人等が自ら宅地造成をし、分譲する行為は原則として不動産販売業に該当する（設例50参照）。

【関係法令等】

法23

令5①二

基通15-1-5、15-1-12

【設例51】 長期間保有していた土地の分譲原価

公益法人等が長期間保有していた土地を宅地に造成し、広告宣伝を行って譲渡する等、不動産販売業に該当した場合の譲渡原価は、公益法人等の取得価額によるか。

【回答】

不動産販売業に該当する業務を開始したときにおける、その資産の処分価額を原価とする。

【解説】

公益法人等が宅地を造成し、分譲した場合には、原則として不動産販売業に該当し、収益事業課税の対象となるのであるが、その土地が相当期間にわたり固定資産として保有されたものであり、かつ、整地等の一連の行為が専らその土地の譲渡を容易にするために行われたと認められる場合には、区画形質の変更により付加される価値に対応する部分の譲渡を除き、不動産販売業に該当しないものとして取り扱われる。

具体的には、不動産販売業に該当する業務を開始したときにおける、その資産の処分価額を譲渡原価として計算することとなる。

これは、基本財産として長期間保有していたものについては、その保有期間の値上がり益は課税せず、不動産販売業を開始した後の収益のみを課税する趣旨である。

【関係法令等】

令5①二

基通15-1-12

【設例52】 公益法人等の土地の賃貸（地上権）

宗教法人〇〇寺は、墓地への転用許可が可能な土地である原野を取得したが、起伏の多い土地であることから、墓地として使用するためには相当の埋立て及び造成を必要とした。

そこで、産業廃棄物の処分場としての利用を計画し、産業廃棄物を埋め立てた後、造成し、墓地としての利用を図ることとした。

しかし、〇〇寺では、最終処分場としての使用許可が得られなかったことから、代わって△△社が県の許可を受け、それに係る費用は〇〇寺が支出した。

また、△△社が最終処分場として設備一切を設置し、土地を利用するに当たり、〇〇寺は△△社と「土地の埋立権利」及び「賃貸借権」の売買契約を交わした。契約金額は6千万円、契約期間は5年である。

この場合、〇〇寺の行った「最終処分場としての許可を得た土地の埋立ての権利」の譲渡は収益事業に該当するか。

【回答】

不動産販売業に該当する。

【解説】

公益法人等が収益事業以外の事業の用に供している固定資産や相当の期間にわたり保有している固定資産の譲渡は、収益事業の「不動産販売業」に該当しないこととなっているが（基通 15-2-10）、相当の期間を経していない固定資産の譲渡は、通常、収益事業に該当することとなる。

この場合の固定資産には、土地の上に存する権利が含まれ、「区分地上権」もこの権利に該当する。

なお、「区分地上権」とは工作物所有を目的とした権利をいう。

△△社は、〇〇寺の土地の上に自己が最終処分場として使用するための設備一切を設置しているので、〇〇寺は△△社に区分地上権を譲渡したものと考えられる。

【関係法令等】 令5①二、基通 15-1-12、15-2-10

【設例53】 会員等に対する金銭の貸付け

人格のない社団である〇〇は、構成員から拠出された資金も豊富になったので、当期から構成員に対して次のような条件で金銭の貸付けを行うこととした。

この金銭の貸付けは収益事業である金銭貸付業に該当するか。

- ① 利 率 年 7.2%
- ② 延滞利子 年 3.0%

【回答】

構成員に対する貸付けで、そのすべての利率が年 7.3%以下であるときは、金銭貸付業に該当しないものとして取り扱われる。

【解説】

収益事業に該当する事業は「継続して事業場を設けて営まれること」が一つの要件となっているが、金銭貸付業については、金銭の貸付けを行っている限りこの要件に該当するものとして、たとえ、その貸付けが不特定又は多数の者でなくてもすべて収益事業に該当することとなる。

したがって、設例のようにその貸付先が構成員に限定されていたとしても、収益事業に該当することとなるのであるが、公益法人等がその構成員から拠出された資金を主たる原資として、その構成員に対し金銭の貸付け（共済貸付）を行っている場合において、その貸付けに係る貸付金の利率がすべて年 7.3%以下であるときは、金銭貸付業に該当しないものとして取り扱われる。

設例の場合は、貸付利率は年 7.2%となっているので、返済を遅延している者に対して遅延利子として年 3.0%の追加徴収を行うこととしていても、原則として金銭貸付業に該当しないものとして取り扱われる。

【関係法令等】

令5①三、基通15-1-14、15-1-15

【設例54】 特定の法人への貸付け

学校法人〇〇は、その理事長の経営する F 社に対して平成 10 年から現在に至るまで金銭の貸付けを行っているが、収益事業の金銭貸付業と判定してよいか。

【回答】

金銭貸付業に該当する。

【解説】

収益事業でいう「金銭貸付業」は、特定の者のみを対象とした貸付けを含み、不特定又は多数の者への金銭の貸付けに限らない。

よって、金銭貸付業として収益事業課税の対象となる。

なお、「金銭の貸付け」には、手形の割引が含まれるが、公益法人等が余裕資金の運用等として行ういわゆる有価証券の現先取引に係る行為は含まれない。

【関係法令等】

令 5 ①三

基通 15-1-14

【設例55】 物品貸付業の範囲

財団法人〇〇県自動車学校は県に一括して自動車を貸付け、県が受験生から使用料を徴収することになっている。

この場合、自動車学校が県から収受する賃貸料は収益事業に該当するか。

【回答】

物品貸付業に該当する。

【解説】

物品貸付業は次に該当する以外のもので、通常物品といわないものの貸付を含むものとされている。

イ 土地改良事業団体連合会が会員に対し土地改良法第 111 条の 9 に掲げる事業として行う物品貸付業

ロ 特定法人が農業若しくは林業を営むもの、地方公共団体又は農業協同組合、森林組合その他農業若しくは林業を営む者の組織する団体（以下、「農業者団体等」という。）に対し、農業者団体等の行う農業又は林業の目的に供される土地の造成及び改良並びに耕うん整地その他の農作業のために行う物品貸付業

ハ 小規模企業者等設備導入資金助成法第 14 条に規定する貸与機関が同法第 2 条第 6 項に規定する設備貸与事業として行う設備の貸付業

設例の場合は、県に対しての自動車の貸付けであり、上記イ～ハに該当しないため、物品貸付業に該当する。

【関係法令等】

令 5 ①四

【設例56】 スケート靴の貸付け

人格のない社団である〇〇温泉協会は、スケート靴の貸付けを行っているが、収益事業に該当するか。

【回答】

物品貸付業に該当する。

【解説】

スケート靴の貸付けは、原則として、物品貸付業に該当することとなるが、旅館業、遊技所業等に係る施設内において使用される物品の貸付けは、それぞれ旅館業、遊技所業等の範囲に含まれることに留意する（基通15-1-16）。

なお、物品貸付業には、通常物品といわないものの貸付も含まれる。

【関係法令等】

令5①四

基通15-1-6、15-1-16

【設例57】 不動産貸付業の範囲

財団法人〇〇が山林を別荘用地として貸付け、地代を収受しているが、収益事業に該当するか。

【回答・解説】

不動産貸付業は次に該当する以外のものとされている。

- イ 特定法人が行う不動産貸付業
- ロ 日本勤労者住宅協会が日本勤労者住宅協会法第23条第1号及び第2号に掲げる業務として行う不動産貸付業
- ハ 社会福祉法第22条に規定する社会福祉法人が同法第2条第3項第8号に掲げる事業として行う不動産貸付業
- ニ 宗教法人法第4条第2項に規定する宗教法人又は民法第34条の規定により設立された法人が行う墳墓地の貸付業
- ホ 国又は地方公共団体に対し直接貸し付けられる不動産の貸付業
- ヘ 主として住宅の用に供される土地の貸付業（イからハマまで及びホに掲げる不動産貸付業を除く。）で、その貸付けの対価の額が低廉であることその他の財務省令で定める要件を満たすもの
- ト 民間都市開発推進機構が民間都市開発の推進に関する特別措置法第4条第1項第1号に掲げる業務として行う不動産貸付業
- チ 農業者年金基金が平成13年農業者年金基金改正法附則第3条第1項第1号に掲げる業務として行う不動産貸付業
- リ 食品流通構造改善促進機構が食品流通構造改善促進法第12条第2号に掲げる業務として行う不動産貸付業
- ヌ 商工会及び商工会議所による小規模事業者の支援に関する法律第3条第1項に規定する商工会等が同法第5条第1項に規定する基盤施設事業として行う不動産の貸付業

設例の場合は上記イ～ヌに該当しないことより、不動産貸付業に該当する。

【関係法令等】 法2十三、令5①五、基通15-1-5、15-1-18

【設例58】 収益事業に該当しない住宅用地の低廉貸付け

財団法人〇〇では、平成3年から、土地の一部を住宅用地として貸付け、地代収入を得ている。住宅用貸付地全体で見ると、地代収入が固定資産税額等の3倍以下となるが、貸付けの時期が異なるため、個々の土地ごとに見ると、3倍を超えているものと超えていないものがある。

この場合、収益事業の対象となるか。

【回答】

固定資産税額の3倍相当額以下かどうかの判定は、貸付地ごとに行うことになるので、これに該当しないものについては、不動産貸付業として、収益事業課税の対象となる。

【解説】

一般に土地の貸付けは収益事業たる不動産貸付業に該当するが、低廉な対価による住宅用地の貸付けなど、一定の事実該当するものは、不動産貸付業の範囲から除外されている。

この場合の、「低廉な対価」については、主として住宅の用に供される土地の貸付けの対価のうち、その事業年度の貸付期間に係る収入金額の合計額がその貸付けに係る土地に課される固定資産税額及び都市計画税額で、その貸付期間に係るものの合計額に3を乗じて計算した金額以下と規定されている（規4の2）。

したがって、地代の額が固定資産税額等の3倍以下であれば低廉な対価とされるのであるが、その判定については貸付地全体で行うのではなく、個々の貸付地ごとに行い、地代収入の年額が固定資産税額の3倍相当額を超えるものだけを拾い出して不動産貸付業の収入とすることとされている。（基通15-1-21(1)）。

なお、契約の締結、更新又は更改に伴い授受する権利金や更新料の収入がある場合には、その性格が必ずしも地代の前受的なものばかりとはいいい切れず、

また臨時的な収入であることから、低廉な対価の判定に当たっては、それらの額は貸付けの対価に含めなくてもよいこととされている。

また、権利金（令138①の規定の適用がある借地権の設定等により收受するものを除く。）や、契約の更新又は更改に伴って收受する更新料等の収入は不動産貸付業の付随収入であるので、起因となった土地が低廉な住宅用貸付地に該当しない場合には収益事業の収入となる。

【関係法令等】

令5⑤

令138①

規4の2

基通15-1-21

【設例59】 低額地代を判定する場合の固定資産税の額

規則第4条の2（不動産貸付業で収益事業に該当しないものの要件）にいう固定資産税額は、次のいずれをいうのか。

- 1 その事業年度中に到来した賦課期日の評価額により計算される額
- 2 その事業年度中に納税通知を受けた額
- 3 その事業年度中に納期の到来した額
- 4 その事業年度中に納付した額

【回答】

- 3 その事業年度中に納期の到来した額となる。

【解説】

規則第4条の2の規定では、「当該事業年度の貸付期間に係るもの」と規定されているから、3の「その事業年度中に納期の到来した額」による。

【参考】 法人税施行規則第4条の2

（住宅用土地の貸付業で収益事業に該当しないものの要件）

令第5条第1項第5号へ（不動産貸付業）に規定する財務省令で定める要件は、同号へに規定する貸付業の貸付けの対価の額のうち、当該事業年度の貸付期間に係る収入金額の合計額が、当該貸付けに係る土地に課される固定資産税額及び都市計画税額で当該貸付期間に係るものの合計額に3を乗じて計算した金額以下であることとする。

【関係法令等】

令5①五

規4の2

基通15-1-21

【設例60】 収益事業に該当しない不動産の低廉貸付

公益法人等が固定資産税の3倍相当額以下の地代により住宅用地を貸し付けた場合には、当該貸付業は収益事業に該当しないこととされているが、固定資産税が市の条例で減免されている場合には、固定資産税の3倍相当額を計算するときの基礎となる税額は、減免後の金額によるのか、それとも減免前の金額によるのか。

【回答】

減免前の金額による。

【解説】

規則第4条の2（非課税とされる住宅用地の貸付の要件）に規定する固定資産税又は都市計画税の額は、当該土地に係る固定資産税又は都市計画税が特別に減免されている場合であっても、その減免がされなかったとした場合における税額によることとされている（基通15-1-21(3)）。

【関係法令等】

令5①五

規4の2

基通15-1-21

【設例61】 賃借人がアパート貸付業を行う場合の収益事業の判定

収益事業については、不動産貸付業のうち低廉な対価による「主として住宅の用に供される土地の貸付業」が収益事業から除外されているが、この場合、土地の賃借人（第三者）が、当該土地にアパートを建設し、アパート賃貸業を行っているときでも、当該土地の貸付けは「主として住宅の用に供される土地の貸付業」に該当し、収益事業から除外されるか。

ただし、他の要件は満たすものとする。

【回答】

住宅の用に供される土地の貸付けに該当するため、収益事業とはならない。

【解説】

法令上、当該土地はその賃借人が直接自己の居住の用に供する家屋の敷地の用に供する土地に限るという要件を付していないから、結果的に当該土地が主として住宅の用に供されるものであれば、当該土地の貸付業は「主として住宅の用に供される土地の貸付業」に該当し、収益事業とはならない。

【関係法令等】

令5①五

規4の2

【設例62】 公益法人等が他の法人に土地を無償で貸し付けた場合

財団法人〇〇協会は、その有する土地を財団法人△△研修センターに無償で貸付け、△△研修センターでは、この土地をその本来の事業を行うための研修施設の建築用地として使用することとした。

この場合、〇〇協会は、不動産貸付業として課税となるか。

【回答】

収益事業に該当しない。

【解説】

法人税法上の収益事業とは、相当の対価を得て継続的に営まれるものをいうと解すべきであり、当初から対価を予定しないものを業ということはできない。

また、現行の収益事業課税制度の本旨がもともと一般営利法人とのバランスを考慮したものであることからすれば、公益法人等がその本来の目的の事業の範囲内で土地の無償貸付を行うことはむしろ当然であり、これにつき所得の認定課税をすることは相当でない。

【関係法令等】

法23

法22

令5①五

【設例63】 一般法人に対して建物の一部を無償で提供した場合

財団法人〇〇は、美術館と本の出版を業とし、出版業については、収益事業として確定申告をしている。

この度、美術館の改修工事を行い、改修後の建物の一部を来館者等が利用できるように喫茶ルームを造った。

財団法人〇〇は、この喫茶ルームを一般の法人に無償で貸すことにし、その代わりに喫茶料金を引き下げる契約を結んだ。

このような場合、喫茶ルームの貸付けは収益事業の課税対象となるか。

【回答】

課税対象としなくて差し支えない。

【解説】

寄附金の損金不算入（法37）の規定は、公益法人等が収益事業を営んでいる場合にも適用されるので、建物の一部を無償で貸し付けているような場合には寄附金の認定課税を行うことも考えられるが、公益法人等がその本来の目的に従って採算を考慮しない低廉な資産の譲渡や役務の提供を行う行為については、本質的に収益事業になじまない面があり、課税対象とすることは適当でないと認められる（公益法人等の特殊関係者などに意図的に低廉貸付けを行う場合を除く。）。

設例の場合には、財団法人〇〇の主たる事業は美術館業務であるので、喫茶ルームを設置するために建物の一部を提供し、喫茶料金を引き下げるために使用貸借とすることは、美術館利用者の便宜を図ったものであり、広い意味で本来の公益事業の範囲内で行ったものと考えられる。

したがって、借主が特殊関係者等に該当しない限り、あえて収益事業課税の対象とする必要はないものと認められる。

【関係法令等】

法22、法37

【設例64】 墓地の永代使用料

宗教法人が、入壇料、永代読経料等の名目で墓地を使用させる場合の収入は収益事業に該当するか。

【回答】

収益事業に該当しない。

【解説】

令第5条第1項第5号ニ（宗教法人等が行う墳墓地の貸付）に該当し、不動産貸付業に該当しない（基通15-1-18）。

【参考】基通15-1-18

令第5条第1項第5号ニ《非課税とされる墳墓地の貸付業》の規定により収益事業とされない墳墓地の貸付業には、同号ニに規定する法人がいわゆる永代使用料を徴して行う墳墓地の貸付けが含まれることに留意する。

【関係法令等】

令5①五

基通15-1-18

【設例65】 寺院の境内の貸付け

宗教法人が、継続的にその境内を写真業者に貸付け、使用料を収受しているが、収益事業に該当するか。

【回答】

不動産貸付業に該当する。

【解説】

不動産貸付業には、店舗の一面を他の者に継続的に使用させるいわゆるケース貸し及び広告等のために建物その他の建造物の屋上、壁面等を他の者に使用させる行為が含まれる。

設例の場合は、継続して境内を写真業者に貸付けているため、不動産貸付業に該当する。

なお、他の者に不動産を使用させる行為であっても、倉庫業、席貸業、遊技所業、又は駐車場業に掲げる事業のいずれかに該当するものは、不動産貸付業には該当しない（基通 15-1-17）。

【関係法令等】

法 23

令 5 ⑤

基通 15-1-17

【設例66】 不動産貸付業の借地権の対価

財団法人〇〇が、その所有する土地を賃貸して権利金を収受した。
この場合の権利金収入及び地代収入は収益事業に該当するか。

【回答】

原則として不動産貸付業に該当する。ただし、権利金が借地権の譲渡とみられる場合には、その権利金は収益事業に該当しない。

【解説】

土地の貸付けにより、収受する権利金が令第138条第1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額の一部の損金算入》の規定に該当することとなった場合には、収受する権利金その他の一時金の額は、土地の譲渡による収益の額として基通15-2-10による。

【参考】基通15-2-10（抜粋）

公益法人等又は人格のない社団等が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におけるその処分をしたことによる損益は、原則として収益事業に係る損益となるのであるが、次に掲げる損益（当該事業年度において2以上の固定資産の処分があるときは、そのすべてに係る損益とする。）については、これを収益事業に係る損益に含めないことができる。

- (1) 相当期間にわたり固定資産として保有していた土地（借地権を含む。）、建物、又は構築物につき譲渡（令第138条第1項の規定の適用がある借地権の設定を含む。）、除却その他の処分をした場合におけるその処分をしたことによる損益（15-1-12のただし書の適用がある場合を除く。）

【関係法令等】

令5①二、令5①五

令138①、基通15-1-12、15-2-10、15-2-11

【設例67】 不動産貸付業に係る更新料

不動産貸付業を営む公益法人等が賃貸借契約を更新する際に収受する更新料は収益事業に該当するか。

また、更新前と更新後で用途の異なる場合はどうか。

【回答】

不動産貸付業に係る収益となる。

また、更新後の用途が異なっても、不動産貸付業に該当する限り課税の対象となる。

【解説】

土地若しくは建物の貸付に係る契約の更新又は更改により収受するいわゆる更新料等は、不動産の貸付に係る収益の額となる（基通15-2-11(2)）。

また、更新前と更新後で用途が異なっても、不動産貸付業に該当する限り収益事業課税の対象となる。

【関係法令等】

令5①五

基通15-1-11

【設例68】 名義書替料収入の収益事業の判定

財団法人〇〇が収受した次のような貸地に係る名義書替料は収益事業に該当するか。

なお、住宅用地は低廉貸付の要件を満たしている。

区分	土地の利用状況		書替料の支払者
	書替前	書替後	
甲地	住宅用地	事業用地	旧借地人
乙地	住宅用地	事業用地	新借地人
丙地	事業用地	住宅用地	旧借地人
丁地	事業用地	住宅用地	新借地人

【回答】

甲、乙地に係る名義書替料は収益事業に係る収入となる。

【解説】

名義書替料は、名義変更後の利用状況により決定されるのが通例であると考えられること、また、新旧いずれの借地人が支払ったものであるかによってその取扱いを異にすることは公平性を欠くことから、名義変更後の土地の利用状況により判定することが相当である。

したがって、甲、乙地に係る名義書替料は収益事業（不動産貸付業）に係る収入となる。

【関係法令等】

令5①五

基通15-1-6

【設例69】 鉄塔借地料等

〇〇保護組合（人格のない社団）が△△電力㈱から受け取る次の借地料、補償料等は、収益事業に該当するか。

① 鉄塔借地料

□□村が所有し、組合が使用・収益及び管理する土地を、△△電力㈱に送電線路の鉄塔敷地として平成12年4月1日から30年間賃貸（契約期間経過後自動更新）することになっている。

② 線下補償料

□□村が所有し、組合が使用・収益及び管理する土地に、△△電力㈱が送電線路を仮設することによって、契約土地内で建造物を構造するなど、送電線路に支障となる一切の行為を制限されるため、平成12年4月1日から30年間（契約期間経過後自動更新）補償料を収受することになっている。

【回答・解説】

① 鉄塔借地料

この賃借に係る収入は、敷地（土地）の貸付けであるため不動産貸付業に該当する。

② 線下補償料

当該補償金は、契約期間中について契約土地内での行為を制限されることにより支払われるものであることから、土地（地上権）の貸付けと認められる。

よって、①と同様に不動産貸付業に該当する。

【関係法令等】

令5①五

【設例70】 製造業の範囲

財団法人〇〇牧場は、自己で搾取した原料乳を場内の製酪工場において、バター、ヨーグルト、アイスクリームなどに加工し、地域の物産館、スーパーへ販売している。

これらの事業は収益事業に該当するか。

【回答】

製造業として収益事業課税の対象となる。

【解説】

農林業や漁業、水産養殖業などは、現行法上、収益事業に該当しないこととされているが、たとえ農林業などを営む公益法人等であっても、その生産した農産物について、製造場、作業場などの施設を設け、出荷のために最小限必要とされる簡易な加工の程度を超える加工を加え、あるいはその農産物等を原材料として物品を製造して卸売りするような行為は製造業に該当する。

【関係法令等】

令5①六

基通15-1-9、15-1-22

【設例71】 通信業の範囲

通信業にはどのようなものが含まれるか。

【回答・解説】

通信業（放送業を含む。）とは、他人の通信を媒介若しくは介助し、又は通信設備を他人の通信の用に供する事業及び多数の者によって直接受信される通信の放送をいう。

したがって、例えば、無線呼出業務や電報又は郵便物の集配業務などは、当然これに該当するほか、漁船無線局などもこれに該当する。

また、いわゆる赤電話や青電話などを設置する「公衆電話サービス業務」は、電話による他人の通信を介助する事業にほかならないから、その性質において通信業に当たり、共同アンテナの保守、管理を行う「共同聴取聴視業務」も、テレビやラジオの難視聴地域などにおいて共同アンテナを建設し、その保守、管理を行うことを目的とする事業であり、いったん放送を受信した上で再放送を行う「放送業」にほかならないから、同じく通信業として収益事業に該当するものとされている（基通 15-1-24）。

【関係法令等】

令 5 ①七

基通 15-1-24

【設例72】 スクールバス

学校法人〇〇学園は学生、生徒及び職員の送迎のためにスクールバスを運行し、利用者からスクールバス維持費として路線バスの1ヶ月定期（学割）代の70%相当額を徴収している。

スクールバスの収入は収益事業に該当するか。

【回答】

収益事業に該当しない。

【解説】

学校法人の学生、生徒及び職員のみを対象にしたスクールバスの運行は、学校本来の事業の付随事業と認められるため、収益事業に該当しない。

【関係法令等】

令5①八

令5①三十

基通15-1-6

【設例73】 自転車駐輪場

人格のない社団〇〇は市より駅前土地を借受け、自転車駐輪場を運営している。

この場合、収益事業に該当するか。

【回答】

倉庫業として収益事業課税の対象となる。

【解説】

収益事業の対象となる「倉庫業」には、「寄託を受けた物品を保管する業」が含まれることとされている。

したがって、手荷物や自転車などを預かることを内容とする事業は倉庫業に該当する。

【関係法令等】

令5①九

基通15-1-26

【設例74】 国から委託を受けて調査研究業務を行う場合

財団法人〇〇センターでは、国からの委託を受けて、次の業務を行っているが、これらの事業は収益事業に該当するか。

- ① 放射線測定調査
- ② 放射能調査対策研究

(注) 国からの委託は、法令の規定に基づいて行われるものではない。

【回答】

請負業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

たとえ、国からの委託を受けて行う調査研究業務であっても、次に掲げるものに該当しなければ、請負業として課税の対象となる。

- イ 法令の規定に基づき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その委託に係るもので、その委託の対価がその事務処理のために必要な費用をこえないことが法令の規定により明らかなことその他の財務省令で定める要件を備えるもの
- ロ 土地改良事業団体連合会が会員又は国若しくは都道府県に対し、土地改良法第111条の9に掲げる事業として行う請負業
- ハ 特定法人が農業者団体等に対し農業者団体等の行う農業又は林業の目的に供される土地の造成及び改良並びに耕うん整地その他の農作業のための行う請負業
- ニ 私立学校法第3条に規定する学校法人がその設置している大学に対する他の者の委託を受けて行う研究に係るもの（当該研究に係る実施期間が三月以上のも並びに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限る。）

【関係法令等】 令5⑩十、基通15-1-27

【設例75】 地方公共団体から委託を受ける請負業

財団法人〇〇は、近年の急激な各種開発事業や交通網の整備等により、遺跡等の文化財保護が大きな社会問題となったことから県と一体となって埋蔵文化財の調査・研究・埋蔵文化財保護思想の普及を図り、もって県民文化の振興に寄与することを目的として設立された公益法人である。

このような目的から、県から委託を受けて、県内の埋蔵文化財の調査・研究事業を請け負っている。

この事業は収益事業に該当するか。

【回答】

請負業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

収益事業の対象となる「請負業」には、事務処理の委託を受ける業が含まれることから請負業の範囲はきわめて広く、他の者の委託に基づいて行う調査、研究、情報の収集及び提供、手形交換、為替業務、検査、検定などの事業も、原則として請負業として課税の対象となる。

なお、これらについてはその請負又は受託の相手方（委託者）がだれであるかは問わないことになっているから、国や地方公共団体などの委託に基づいて行う調査、研究などの事業であっても、請負業として課税の対象となる。

また、設例のように請負又は事務処理の受託としての性質を有する業務を行う場合であっても、その業務が法令の規定、行政官庁の指導又はその業務に関する規則、規約若しくは契約に基づき実費弁償方式により行われるものであり、あらかじめ一定の期間を限って所轄税務署長の確認を受けた場合には、その業務はその委託者の計算に係るものとして公益法人等の収益事業としては取り扱わないこととされている（基通15-1-28）。

【関係法令等】 令5⑩十、基通15-1-27、15-1-28

【設例76】 保険事務の代行に係る手数料収入等

△△地区の工場等の経営者をもって組織する社団法人〇〇は、労働保険事務組合として、会員のうち雇用保険等の計算処理が困難である小規模業者から依頼を受けて各種保険事務の代行を行っている。この事務代行の対価として会員から徴収する手数料は、収益事業の収入となるか。

また、会員から集めた保険料の一括納付に関して国から報奨金が交付されるがこれはどうか。

【回答】

請負業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

公益法人等がその構成員が加入する各種の保険の保険料を徴収し、納付して、保険会社やその構成員から手数料を得るような業務は、保険会社の事務を代行したり、会員の各種保険に係る事務を代行したりするものであるため、一般的には事務処理の委託を受ける業としての請負業に該当する。

また、国からの報奨金については、納付した保険料を基礎として算定されるなど、保険事務の代行に係る付随収入と見るのが相当と思われるので請負業に該当する。

なお、保険事務の代行に係る契約において、その代行が実費弁償により行われることが定められており、かつ、そのことにつきおおむね5年以内の期間を限って納税地の所轄税務署長の確認を受けた期間におけるその保険事務の代行は、収益事業に該当しないこととして取り扱われる。（基通15-1-28）。

【関係法令等】

令5⑩十

基通15-1-27、15-1-28

【設例77】 会費名目の事務代行収入

人格のない社団である〇〇健康保険協会は、△△市内の事業所の健康保険事務を代行している。

収入は会員からの会費のみであるが、保険事務の内容によって金額が異なっている。

この場合の会費収入は収益事業に該当するか。

【回答】

請負業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

収益事業たる請負業には事務処理の委託を受けるものが含まれるが、名目は会費であっても、会費の計算根拠が保険事務の内容によって算定されるなど、役務提供の度合いによって金額が異なっているような場合は、その実質は事務代行の手数料と認められるため、請負業として収益事業課税の対象となる。

【関係法令等】

令5⑩十

基通15-1-27

【設例78】 特別会費名目で経理している請負収入

社団法人〇〇県〇〇協会は、官公庁等の建築設計監理の受託業務を行っているが、業務はすべて会員に外注している。

協会では請負金額と外注費を同額で経理し、請負金額の10～20%を特別会費として会員から徴収している。

この場合の特別会費は収益事業に該当するか。

【回答】

請負業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

名目は特別会費であっても、特別会費の計算根拠が建築設計監理の請負金額によって算定されるような場合は、その実質は受託業務の手数料と認められるため、請負業として収益事業課税の対象となる。

【関係法令等】

令5⑩十

基通15-1-27

【設例79】 検査業務

社団法人〇〇衛生センターが井戸水の検査をして、検査料を収受しているが、収益事業に該当するか。

【回答】

請負業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

一般的に「請負」とは、当事者の一方（請負人）がある仕事の完成を約し、相手方（注文者）がこれに対して報酬を支払う契約をいうものとされている。

よって、井戸水の検査をすることにより、その報酬として検査料を収受する行為は、請負業として収益事業課税の対象となる。

【関係法令等】

令5⑩十

【設例80】 自動車登録番号標の交付代行業務

財団法人〇〇会は、道路運送車両法の規定により国土交通大臣の指定を受けた自動車登録番号標交付代行者として、自動車番号標の交付を行い、これに対する手数料を収受しているが、収益事業に該当するか。

【回答】

請負業に該当する。

【解説】

自動車番号標を交付することにより、これに対する手数料を収受する場合は、一般的には請負業に該当することになるが、自動車番号標を自ら製作し、もしくは他から購入してこれを登録者に交付している場合には、物品販売業に該当することとなる。

【関係法令等】

令5①一

令5①十

【設例 81】 業務を他の者に行わせている事業

〇〇市ガス水道局と〇〇市ガス水道局業務受託組合（人格なき社団）は、委託業務に関する協定書を締結している。

組合は、水道局から導管等の修繕委託を受けたとき、組合員（水道局指定管工事業者）のうちから特定の 2 社を選定して修繕を依頼し、工事代金の 3% を賦課金として徴収している。

組合が収受する当該賦課金収入は、収益事業に該当するか。

【回答】

導管等の修繕業務について施行組合員から徴収する賦課金は、請負業として収益事業に該当する。

【解説】

人格なき社団等が、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いて他の者に行わせている場合には、その人格なき社団等が自ら収益事業を営んでいるものとして取り扱うこととされている。

【関係法令等】

令 5 ⑩十

基通 15-1-2

【設例82】 人材の派遣

人格のない社団が、次の契約内容により人材を派遣し収入を得た場合、収益事業に該当するか。

- ① 仕事の内容は、前もって決定されている。
- ② 派遣労働者は、派遣先の指揮命令下にある。
- ③ 契約は、日時、金額、職務内容に関するものである。

【回答】

請負業に該当する。

【解説】

顧客との間における契約は、顧客の業務に必要な人材を派遣するという委託契約であり、顧客から有効な人材の派遣を請け負っていると認められるため、請負業として収益事業課税の対象となる。

【関係法令等】

令5⑩十

【設例83】 農作業の受託事業

財団法人〇〇公社は町が2,000万円、農業協同組合が800万円を拠出して設立された財団法人である。

当該財団法人が行う次の事業は収益事業課税の対象となるか。

- ① 農作業（育苗、田植え、刈入れ等）の受託事業
- ② 赤字補填のために春菊、その他の苗、花卉等を（受託ではなく）育成し、業者等に販売する事業

【回答】

- ① 収益事業に該当しない。
- ② 販売先が特定の集荷業者であれば、収益事業に該当しない。

【解説】

- ① 特定法人が農業者団体等に対し、農業者団体等が行う農業又は林業の目的に供される土地の造成及び改良並びに耕うん整地その他の農作業のために行う請負業は、収益事業たる請負業には該当しないこととされている（令5①十八）。

この特定法人とは、「民法第34条の規定により設立された法人のうち、その出資金額若しくは拠出された金額の二分の一以上が地方公共団体により出資若しくは拠出されている法人・・・」とされており、設例の財団法人L公社は特定法人に該当する。

- ② 公益法人等が自己の栽培、採取、捕獲、飼育、繁殖、養殖その他これらに類する行為により取得した農産物等をそのまま特定の集荷業者に売り渡すだけの行為は物品販売業には該当しないこととされている（基通15-1-9）。

【関係法令等】

令5①二イ、令5①十

基通15-1-9、15-1-13

【設例84】 治験薬に係る臨床検査データの受託収入

〇〇病院は、法人税法で規定する公益法人等であるが、製薬メーカーとの間で、治験薬（薬価基準掲載前の薬等いう。）を使用し、一定件数以上の臨床データを報告するという契約を結び、これに基づいて受託料収入を得た。

なお、このような契約は、当期だけの単発的なものである。

また、〇〇病院は令第5条第1項第29号ワに該当する法人であるが、売店等の収入について収益事業の申告を行っている。

この治験薬に係る臨床検査データの受託収入は、収益事業に該当するか。

【回答】

〇〇病院が行う治験薬に係る臨床データの委託料収入は、請負業として収益事業に該当する。ただし、当該収入が当期だけの単発的な取引であり、継続性がないのであれば、当該収入に係る部分については、収益事業に該当しない。

【解説】

一般的に「医療業」とは、患者に対し医療等の行為を行う事業であり、また、「保健業」とは保健衛生のサービスを提供する事業である。

〇〇病院の治験薬に係る臨床データの委託事務のうち投薬自体は、患者に対して行われる治療の一環ではあるが、臨床データの委託の相手先は製薬会社であり、受託事業そのものは医療保健業の範疇には含まれない。

また、当行為は医療保健業と一体不可分な事業ではなく、別個の事業と判断される。すなわち、当該委託収入は、製薬会社の委託に基づいて行われる臨床データの提供であるため、請負業に該当し、収益事業となる。

ただし、継続して営まれるものでない場合は、委託料収入に係る部分については収益事業に該当しないこととなる。

【関係法令等】

法23、令5⑩、令5⑩二十九

【設例85】 シルバー人材センターが行う受託事業

〇〇シルバー人材センターが行う受託事業について、当該法人から「実費弁償による事務処理の受託等の確認申請書」が提出されたが、認められるか。

① 受託事業

受託事業とは、発注者から受注する一般作業に係る事業であり、収入内容は次のとおりである。

イ 配分金収入・・・ 発注者からの配分金収入は、全額が会員に支払われる。

ロ 材料費等収入・・・ 作業に使用した材料代、車両器具使用料、燃料費等の購入代金等の立替金

ハ 事務費収入・・・ センターの事務費代
(配分金+材料費等) × 9%相当額

② 単年度収支

平成12年3月期	2,241,924円
平成13年3月期	2,416,482円
平成14年3月期	1,939,665円

③ 正味財産等

平成14年3月期の正味財産の合計額は、30,520,779円であるが、運転資産(現金及び預金)は、18,028,453円となっており、総経費の12分の1相当額(26,160,198円)以下となっている。

【回答・解説】

〇〇シルバー人材センターの実質的な収益は、ハ事務費収入のみであり、その額は、イ配分金収入と、ロ材料費収入の合計額の9%相当額とされており、単年度の収支から判断して、ほぼ実費相当額であると認められる。

また、正味財産は、当該センターの業務の遂行上通常生ずると認められる程度(年間総経費の1か月分相当額)の少額の剰余金と考えられることより、実費弁償の申請は認めて差し支えない。

【関係法令等】 令5①十、基通15-1-28

【設例86】 実費弁償の確認を受けていない事業

財団法人〇〇公社は、事務処理の受託に係る請負業を行っているが、実費弁償に該当するものとして所轄税務署長の確認を受けている。

この度、財団法人〇〇公社は、新たに収益事業である「金銭貸付業」を事業として行うこととなったが、確定申告をする際は「請負業」部分はどのようにすればよいのか。

【回答】

「金銭貸付業」のみを申告することとなる。

【解説】

公益法人等が、事務処理の受託を行う性質を有する業務を行う場合においても、当該業務が法令の規定、行政官庁の指導又は当該業務に係る規則、規約若しくは契約に基づき実費弁償により行われるものであり、かつ、そのことにつきあらかじめ一定の期間（概ね5年以内）を限って所轄税務署長の確認を受けたときは、その確認を受けた期間については、当該業務はその委託者の計算に係るものとして当該法人等の収益事業としないものとされている（基通 15-1-28）。

財団法人〇〇公社が行う請負業は、この通達の取扱いに基づき、所轄税務署長の確認を受けているのであるから、課税対象となる収益事業とはならない。

したがって、収益事業となる「金銭貸付業」のみを申告することとなる。

【関係法令等】

令 5 ①三

令 5 ①十

基通 15-1-28

【設例87】 実費弁償の確認を受けている法人の転入

実費弁償の確認を受けている公益法人等が転入してきた場合に、転入後に再び所轄税務署長の確認を受ける必要があるか。

【回答】

再申請の必要はない。

【解説】

実費弁償の取扱いは、所轄税務署長の確認を受けた期間については収益事業として扱わないというものであり、転出によって無効となるものではない。

よって、転入後新たに実費弁償の確認申請をする必要はなく、転入前において確認を受けた期間については実費弁償として取り扱われる。

【関係法令等】

基通 15-1-28

【設例88】 助成金交付事業

〇〇公社は、県及び中小企業事業団から資金約 30 億円を無利息で借り入れ、金融債権や金銭信託等（規約により元本の保証された金融商品に限られる。）により運用し、その利益を助成金として商店街振興組合等に交付している。

これは、請負業として収益事業に該当するか。

また、〇〇公社は運用益のうち交付しなかった分を県等に返納することになっているので、基通 15-1-28 に定める行政官庁の証明等を提出させ、「実費弁償による事務処理の委託等」として取り扱ってよいか。

【回答】

収益事業に該当しない。よって、行政官庁の証明等も必要はない。

【解説】

金融債権や金銭信託等により運用した収益は、公社自らの計算と責任において借入金の運用により修得するもので、県からの事務処理の受託に係る手数料収入という性格はない。

よって、請負業とみることはできない。

また、もともとの事業は助成金の交付という事業（非収益事業）に付随して行われる行為であり、また、原資は借入金であるため、基通 15-1-6(5)の「収益事業から生じた所得を預金、有価証券等に運用する行為」には当たらず、当該借入金の運用については、規約等により、①元本の保証された金融債権その他の有価証券、②金銭信託、③預貯金による運用以外はできないのであるから、基通 15-1-14 にいうところの金銭貸付業には含まれない。

さらに、他に特掲されている事業に該当するものもなく、もともと収益を目的としているものでもないため、収益事業とはならない。

【関係法令等】

基通 15-1-6、15-1-14、15-1-27、15-1-28

【設例89】 印刷業の範囲

印刷業にはどのようなものが含まれるか。

【回答・解説】

印刷業とは一般的に書籍、雑誌その他の印刷物を印刷することを請け負う事業をいうのであるが、この場合の「印刷」は、その印刷の種類、方法は問わないと解すべきであるから、通常の活字印刷業などのほか、謄写印刷業やタイプ孔版印刷業、更には文書、図面などをコピーする複写業などもこれに該当する。

また、直接の印刷行為だけでなく、印刷に関連してこれと一体不可分の事業として行われる製版業、植字業、鉛版等製造業、銅版又は木版彫刻業、製本業、印刷物加工業なども、ここでいう印刷業に含まれることとされている（基通 15-1-30）。

【関係法令等】

令 5 ①十一

基通 15-1-30

【設例90】 宗教法人が行う雑誌の出版業

宗教法人〇〇寺は、この度、会員を対象として〇〇寺の活動報告及び紹介記事を内容とする雑誌を発刊する予定である。

雑誌の代金（月額 100 円）は月々の会費 1,000 円の中に含まれ、郵送により会員に配布することとしている。

このような場合にも、出版業として収益事業課税の対象となるか。

【回答】

出版業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

公益法人等が行う「出版業」は、特定の資格を有する者を会員とする法人がその会報その他これに準ずる出版物を主として会員に配布するために行うもの、及び学術、慈善その他公益を目的とする法人がその目的を達成するため、会報を専らその会員に配布するために行うものを除き、収益事業に該当することとされている。

この「特定の資格」とは、特別に定められて法律上の資格、特定の過去の経歴からする資格、その他これらに準ずる資格をいうものとされ、思想、信条又は信教を同じくすることを会員の資格とするものは該当しないものとされている（基通 15-1-32）ので、宗教法人の会員はこれに該当しない。

また、宗教法人の発行する出版物は、一般的には普遍性を有しているため、会報その他これに準ずる出版物には該当しないものとして取り扱われている。

ところで、収益事業課税の対象となる「出版業」は、いうまでもなく有償で出版物を配布するものに限定されているが、この中には会員から出版物の代価を徴収しないで別に会費を徴収している場合も含まれ、その会費のうちその出版物の代価に相当する部分の金額が、出版業の収益とされる（基通 15-1-36）。

したがって、〇〇寺が出版を予定している雑誌については、出版業として収益事業に該当する。

【関係法令等】 令 5 ①十二、基通 15-1-32、15-1-33、15-1-34、15-1-

【設例91】 会報の発行に伴う広告料収入

社団法人〇〇は、毎月定期的に会報（会の事業活動及び会員の消息などを主たる記事とするもの）を発行し、会員に無料で配布している。この会報の発行に係る業務は、会員に会報を配布するためのものであるので、収益事業として出版業には該当しないものとして取り扱われると考えている。

ところが、この会報に掲載する広告料収入が年間約 600 万円あるが、これについて請負業として収益事業課税の対象となるか。

【回答】

会報の発行に係る付随収入と認められる広告料収入であることから、会報の出版が収益事業に該当する場合には収益事業の収入となる。

【解説】

雑誌の出版を行う事業であっても、①特定の資格を有する者を会員とする法人が、会報その他これに準ずる出版物を主として会員に配布するために行うもの、②学術、慈善その他公益を目的とする法人がその目的を達成するため会報を専らその会員に配布するために行うものは、収益事業としての出版業には該当しないこととされている。

また、広告の掲載は、他から依頼を受けて行うものであるので、形態的には請負業となるが、出版業を営む公益法人等がその業務に係る出版物に掲載する広告引受けの行為は、出版業に含まれることとされており（基通 15-1-6(1)）、広告料収入は会報発行業務に係る収入とされる。

したがって、会報の発行が収益事業課税の対象とならない限り、広告料収入も収益事業課税の対象とならない。

【関係法令等】

令 5 ①十二

基通 15-1-6、15-1-32、15-1-33、15-1-34、15-1-35

【設例92】 学校法人が行う入試要綱の販売

学校法人〇〇学園は、新入生募集のための入試要綱（この他入学案内、入学願書を含め1セット）を学校内部において企画編集し、これを全国の高校に無料配布するほか、受験生に対し学校の窓口、書店等において有料（実費相当）で販売している。

この有料販売に係る収入は、出版業として収益事業に該当するか。

【回答】

収益事業に該当しない。

【解説】

学校法人が書籍や雑誌などの出版物を出版する事業を行っている場合は、原則として「出版業」として収益事業に該当する。

しかし、学校法人が行う入試要綱の販売は、入学者を募る目的を有して行われるものであり、実費又は実費以下の額で配布する場合は、それが独立した事業と認められるほどのものでないことから、学校本来の事業に付随した行為と認められる。

よって、収益事業とはならない。

【関係法令等】

令5①十二

令5①三十

基通15-1-6

【設例93】 写真業の範囲

写真業にはどのようなものが含まれるか。

【回答・解説】

写真業とは一般的に写真機を用いて他のものの写真を撮り、対価を得る事業をいうのであるが、必ずしも直接写真撮影を行う場合だけに限られないから、他の者の撮影した写真フィルムの現像、焼付けなどを行う事業及びこれらの取次ぎを行う事業が含まれることとされている（基通15-1-37）。

【関係法令等】

令5⑬十三

基通15-1-37

【設例94】 席貸業の範囲

学校法人〇〇（高卒者対象の音楽専門学校）がその教室設備を△△音楽大学に貸与し、△△音楽大学がその設備を利用して、子供のための音楽教室を開き、学校法人〇〇は1時間当たり5千円を受領することとしたが、収益事業課税の対象となるか。

なお、学校法人〇〇と△△音楽大学との間で『事務委託業務契約書』を取り交わしている。

【回答】

席貸業として収益事業課税の対象となる。

【解説】

契約書上は『事務委託業務契約書』となっているが、運営・危険負担の状況からみると請負業ではなく、使用料を徴収して施設の時間貸を行う席貸業に該当する。

また、令第5条第1項第14号ロ(1)～(4)に規定する非課税とされる席貸業にも該当しない。

【関係法令等】

令5①十四

【設例95】 会員に対する実費貸付け

財団法人〇〇協会は、その目的を達成するために会員団体が行う各種研修、講習会について、当協会の施設を利用させている。

その利用料は光熱費、償却費及び租税公課などの実費相当額となっている。

この場合、収益事業となるか。

【回答】

会員に対する実費による席貸しは収益事業に該当しない。

【解説】

公益法人等が行う席貸業のうち、その法人の主たる目的とする業務に関連して行う席貸業で、その会員その他これらに準ずる者の用に供する席貸業のうち、利用の対価が実費の範囲を超えないものにより行われるものは、収益事業から除かれている。

そして、会員に準ずる者とは、公益法人等の正会員のほか、準会員、賛助会員等として、その公益法人等の業務運営に参画し、その業務運営のための費用の一部を負担している者や、その公益法人等が複数の団体を構成員とする組織である場合のその間接の構成員などが含まれる（基通 15-1-38 の 2）。

また、利用の対価が実費の範囲を超えないものの判定は、既往の実績等に照らし判断することとなる（基通 15-1-38 の 3）。

【関係法令等】

令 5 ①十四

基通 15-1-38 の 2、15-1-38 の 3

【設例96】 学校法人が学力試験等のために教室を使用させる行為

学校法人〇〇は、毎年夏休みなどに予備校に対し、公開模擬学力試験の会場として教室を有料で使用させている。

このような場合には、席貸業として収益事業課税の対象となるか。

【回答】

席貸業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

席貸業として収益事業課税の対象となるのは、不特定又は多数の者の娯楽、遊興又は慰安の用に供される席貸し及び次に掲げるもの以外の席貸しとされている。

- イ 国又は地方公共団体の用に供するための席貸業
- ロ 社会福祉事業として行われる席貸業
- ハ 学校法人等が主たる目的とする業務に関連して行う席貸業
- ニ 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で、その法人の会員その他これに準ずる者の用に供するためのもののうちその利用の対価の額が実費の範囲を超えないもの

学校法人等の場合には、設例のように、主として学校の教育事業の用に供する教室や体育館等の施設を夏休みなどの休校期間中に席貸しすることがあるが、この席貸しの行為は、上記イ～ハに該当する場合を除き、収益事業課税の対象とされる。

したがって、予備校の公開模擬学力試験の会場として教室を利用させる行為は、学校法人〇〇の主たる目的たる業務に関連して行うものではないので、席貸業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【関係法令等】

令5①十四

【設例97】 宗教法人が葬儀等のために寺の本堂等を貸し付けた場合

宗教法人が葬儀等のために寺の本堂、会館等を貸し付けた場合、その貸付けが収益事業課税の対象となる「席貸業」に該当するか否かの判定はどうするのか。

- 1 当該宗教法人に所属する僧侶が葬儀等の配役として出仕する場合
- 2 1以外の場合

(注) 「配役として出仕する」とは、当該宗教法人に所属する僧侶が、導師又は伴僧として出仕することをいう。

【回答】

1については原則として非収益事業となるが、会館等の使用料として別途徴収する金銭など明らかに席貸しの対価としての性質を有するものは、収益事業に係る収入となる。

2については席貸業として、収益事業課税の対象となる。

【解説】

宗教法人が、その所有する本堂、会館等を檀家以外の者に貸し付ける場合であっても、当該宗教法人の僧侶が葬儀等の導師又は伴僧として出仕しているものであれば、宗教法人本来の宗教活動の一環であるとみることができる。

しかし、当該宗教法人の僧侶が導師等として出仕しない場合は、単に「場所」を提供しているにすぎず、宗教活動の一環であるとはいえない。

【関係法令等】

令5①十四

【設例98】 旅館業の範囲

学校法人〇〇学園は、保養所を所有しており、毎年1回1年生が学園の行事として林間学校に利用するほか、夏休み、冬休み等には各部活で合宿に利用している。

この保養所は本校の学生であれば誰でも一泊2食付き2,000円で利用することができるが、収益事業に該当するか。

【回答】

旅館業として収益事業課税の対象となる。

【解説】

収益事業の対象となる旅館業には、宿泊料その他その実質が宿泊料であると認められるものを受ける以上、これらの営業が当然に含まれ、旅館業法による経営の許可を受けているかどうかは問わないこととされている。

しかし、学生又は生徒の就学を援助することを目的とする公益法人等の経営する寄宿舎等で、次の要件を満たすものについては、収益事業の対象としないこととされている。

イ 学生又は生徒の就学を援助することを目的とする公益法人等の経営する学生寮のうち、地方税法において固定資産税が非課税とされる要件に該当するもの

ロ 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（ただし、技芸教授業を営む公益法人等が当該技芸教授業に付随して行う寄宿舎の経営を除く。）

また、公益法人等が専ら会員の研修その他その主たる目的とする事業（収益事業に該当する場合を除く。）を遂行するために必要な施設として設置した宿泊施設で、次の要件を満たすもの（技芸教授業を営む公益法人等が当該技芸教授業に付随して行う寄宿舎の経営を除く。）についても収益事業の対象としないこととされている。

イ その宿泊施設の利用が専ら当該公益法人等の主たる目的とする事業の遂行に関連してなされるものであること

ロ その宿泊施設が多人数で共用する構造及び設備を主とするものであること

ハ 利用者から受ける宿泊料の額がすべての利用者につき 1泊 1,000円（食事を提供するものについては、2食付きで1,500円）以下であること

よって、設例の場合、学校法人〇〇学園の保養所の利用料は、一泊 2食付き 2,000円であることから、2食付きで 1,500円以下の要件を満たしていないため、旅館業として収益事業課税の対象となる。

【関係法令等】

令 5①十五

基通 15-1-39、15-1-40、15-1-41、15-1-42

【設例99】 国立病院における給食

財団法人〇〇は、国立大学病院の構内に施設を設け、入院患者に対し、医師の指定する給食を行うことを目的とするものであるが、併せて、看護婦、病院の職員、看護学校の生徒及び患者の付添人に対する給食も行っている。

この給食事業は、収益事業に該当するか。

【回答】

入院患者に対する給食は収益事業に該当しないが、それ以外の給食は、料理店業その他の飲食店業として収益事業課税の対象となる。

【解説】

病院内における給食も食事を提供してその代金を収受するものであるから、一般の料理飲食業と本質的に差異はない。

しかし、国等又は収益事業に該当しない医療保健業を営む公益法人等の経営する病院における患者給食を主たる目的として設立された公益法人等がこれらの病院における医療の一環として専らその病院の患者のために行う給食事業は、一般の食堂などとは異なり、むしろ医療保健業に係る医療の一環と考えられることから、収益事業に該当しないものとして取り扱われる（基通 15-1-58）。

この取扱いは、専ら患者のために行う給食に限って認められるものであるもので、患者以外の者に対する給食は、原則どおり収益事業に該当する。

なお、患者に対するものであっても、日用品の販売（物品販売業）、クリーニングの取次ぎ（請負業）、公衆電話サービス業務（通信業）等の行為は収益事業に該当する。

【関係法令等】

令5①十六

基通 15-1-43、15-1-58

【設例100】 宗教法人が行う葬儀等の後の飲食物の提供

お寺が、葬儀又は法事を行った後に、飲食物の提供を行う事業は、収益事業に該当するか。

【回答】

収益事業に該当する。

【解説】

葬儀又は法事を行った後における飲食物の提供は、「飲食店業」に該当する。また、他の者から仕出しを受けて飲食物を提供する場合についても「飲食店業」となる。

なお、更にこれらの用に供するための不動産貸付や席貸しは、それぞれ「不動産貸付業」又は「席貸業」に該当する。

【関係法令等】

令5①五

令5①十四

令5①十六

基通15-1-43

【設例101】 周旋業、代理業、仲立業、問屋業の範囲

周旋業、代理業、仲立業、問屋業は、それぞれどのような事業が含まれるのか。

【回答・解説】

1 周旋業の範囲

周旋業とは、他の者のために商行為以外の行為の媒介、代理、取次等を行う事業をいう。

自己の名をもって商行為を営業とする者は商人とされ、商人がその営業のためにする行為は商行為とされる。商人の行為はその営業のためにするものと推定されるので、結局、周旋業とは、一般人が行う金融、売買、賃貸借などの契約の仲介又はあっせん、債権の取立、就業や結婚の紹介等を行う事業、例えば、不動産仲介業、債権取立業、職業紹介所、結婚相談所等がこれに該当する。

2 代理業の範囲

代理業とは、他の者のために商行為の代理を行う事業をいい、例えば、保険代理店、旅行代理店等がこれに該当する。

3 仲立業の範囲

仲立業とは、他の者のために商行為の媒介を行う事業をいい、例えば、商品売買、用船契約又は金融（手形割引を含む。）等の仲介又はあっせんを行う事業がこれに該当する。

4 問屋業の範囲

問屋業とは、自己の名をもって他の者のために売買その他の行為を行う事業、いわゆる取次業をいい、例えば、商品取引員、出版取次業、広告代理店等の事業がこれに該当する。

【関係法令等】

令5①十七、令5①十八、令5①十九、令5①二十
基通15-1-44、15-1-45、15-1-46、15-1-47

【設例102】 宗教法人が収受する墓石仲介手数料

宗教法人〇〇寺は、檀家から墓石建立の申出を受けた場合には、墓石業者を紹介し、その紹介の手数料として、墓石業者が檀家に墓石を販売したときに、墓石業者から墓石代金の10%を収受することとしている。

この手数料は収益事業課税の対象となるか。

【回答】

周旋業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

収益事業課税の対象となる周旋業とは、他の者のために商行為以外の行為の媒介、代理、取次ぎを行う事業をいう（基通15-1-44）。

この場合の商行為とは、商人がその営業として行う売買、賃貸借、製造、請負、保険、寄託その他の行為をいう（商法第501条）から、周旋業とは、商人以外の者、すなわち一般人が行う金融業、売買、賃貸借などの契約の仲介又はあっせん、債権の取立て、就業若しくは結婚の紹介などを行う事業がこれに該当する。

したがって、〇〇寺は檀家と墓石業者との墓石販売契約の仲介あっせんを継続して行っているものと認められるので、手数料収入は周旋業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【関係法令等】

令5①十七

基通15-1-5、15-1-44

商法501

【設例103】 砂利採取業の収益事業判定

財団法人〇〇公社は、河川環境の美化整備事業の一環として砂利採取を行って販売しているが、収益事業に該当するか。

【回答】

土石採取業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

継続して事業場を設けて営まれる限り、収益事業に該当する。

堆積物が将来へドロのようなマイナス価値の廃棄物となり、それでもなお、掘削事業を継続する場合には、砂利が採取されない時点で、収益事業たる土石採取業を廃止したものとして取り扱う。

なお、鉱業及び土石採取業には、自らはその登録を受けていないが、登録者との契約により費用及び損失を負担し、採掘又は採取された物の配分を受け、実質的に鉱業又は土石採取業を営んでいる場合におけるその事業が含まれる。

【関係法令等】

令5①二十二

基通15-1-48

【設例104】 浴場業の範囲

財団法人〇〇公社は、日帰り専門の温泉事業を行っているが、このほか、飲食等の提供、マッサージ等のサービスを行っている。

これらの事業は収益事業となるか。

【回答】

浴場業として収益事業課税の対象となる。

【解説】

一般に浴場業とは、不特定又は多数の者に対して入浴のサービスを提供して、その対価を得る事業をいい、いわゆる公衆浴場、温泉浴場、鉱泉浴場、サウナ風呂などが含まれる。

また、飲食等の提供及びマッサージ等の提供は、浴場業の付随事業として課税の対象となる。

【関係法令等】

令5①二十三

基通15-1-49

【設例105】 理容学校に併設された理容室の経営

学校法人〇〇は、理容師試験の受験者の養成のために理容学校（理容師法の規定により厚生労働大臣の指定を受けた施設）を経営しているが、併せて生徒の教育実習の一環として理容室も経営している。

このような場合の収入は、収益事業課税の対象となるか。

【回答】

- (1) 理容学校の経営・・・一定の要件を満たしている限り収益事業課税の対象とはならない。
- (2) 理容室の経営・・・理容業として収益事業課税の対象となる。

【解説】

収益事業課税の対象とされている理容の教授業であっても、理容師法の規定により厚生労働大臣の指定を受けた施設において養成として行う理容の教授で一定の要件（規8）を満たすものについては、収益事業課税の対象から除かれている。

しかし、理容学校を経営する公益法人等が、その理容学校における教育実習の一環として理容室を設け、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ことから、たとえその理容学校における理容の教授が非課税である場合であっても、独立した理容業として収益事業課税の対象として取り扱うこととされている（基通 15-1-50）。

したがって、設例の場合、理容学校の経営は一定の要件を満たしている限り収益事業課税の対象とはならないが、理容室の経営は理容業として収益事業に該当する。

【関係法令等】

令5①二十四

規8

基通 15-1-50

【設例106】 博物館等の観覧収入

宗教法人〇〇神社は、宝物館の観覧料収入がある。

この観覧料は収益事業に該当するか。

【回答】

収益事業に該当しない。

【解説】

興行業とは、一般に、映画、演劇、演芸、舞踊、音楽、スポーツ、見せ物等の興行を企画、演出し、不特定又は多数の者に観覧させる事業をいうのであるが、常設の美術館、博物館、資料館、宝物館等において主としてその所蔵品（保管の委託を受けたものを含む。）を観覧させる行為は興行業には該当しないこととされている（基通15-1-52(注)）。

【関係法令等】

令5①二十六

基通15-1-52

【設例107】 音楽会等の開催

人格のない社団である〇〇音楽文化協会は、自らは興行主にはならないが、音楽、演劇などの鑑賞会、映画会等の媒介及び取次ぎを継続的に行っている。

この場合、収益事業に該当するか。

【回答】

興行業として収益事業課税の対象となる。

【解説】

興行業には、自らは興行主とはならないで、他の興行主のために映画、演劇、演芸、舞踊、舞踏、音楽、スポーツ、見せ物等の興行を行う事業及び興行の媒介又は取次ぎを行う事業が含まれる（基通15-1-52）。

よって、〇〇音楽文化協会は興行業として収益事業課税の対象となる。

【関係法令等】

令5①二十六

基通15-1-52

【設例108】 チャリティーコンサートの開催

財団法人〇〇は毎年チャリティーコンサートを開催しているが、その収益は社会福祉団体に寄附している。

この事業は収益事業に該当するか。

【回答】

税務署長の確認を受けたものは収益事業に該当しない。

【解説】

公益法人等の営む事業が収益事業に該当するかどうかは、本来その事業により生じた利益がどのように使用されるかは関係ないのであるが、①催物に係る純益の金額の全額が教育、社会福祉等のために支出されるもので、かつ、当該催物に参加又は関係するものが何らの報酬も受けないいわゆる慈善興業、及び②学生、生徒、児童その他催物に参加することを業としない者を参加者又は出演者等とする興行（興行収入の相当部分を企業の広告宣伝のための支出に依存するものについては、これにより剰余金の生じないものに限る。また、その他の興行については、その興行を賄う程度の低廉な入場料によるものに限る。）については、税務署長の確認を受けた場合には、収益事業に該当しないものとして取り扱われる（基通 15-1-53）。

【関係法令等】

令 5 ①二十六

基通 15-1-53

【設例109】 釣堀の運営

〇〇へら鮎センター（人格のない社団に該当する。）は土地改良区内にある用水池を釣堀として無償で使用し、不特定者から料金（入漁業）を徴している。

同センターの行う事業は、遊技所業に該当するか。

【回答】

遊技所業に該当する。

【解説】

土地改良区は公共法人であり、町条例により、用水池の管理を受託しているのみで、同事業を行っているとは認められず、〇〇へら鮎センターが事業を行っているとは認められる。

よって、〇〇へら鮎センターは遊技所業として収益事業課税の対象となる。

【関係法令等】

令5①二十七

基通15-1-54

【設例110】 乗馬クラブ

人格のない社団である〇〇乗馬クラブは、一般の者に対して自己が飼育している馬を貸し付け、馬場内を乗馬させて収入を得ているが、収益事業に該当するか。

【回答】

遊技所業に該当する。

【解説】

遊技所業とは、野球場、テニスコート、ゴルフ場、射撃場、釣堀、碁会所その他の遊技場を設け、これをその用途に応じて他の者に利用させる事業（席貸業に該当するものを除く。）をいうのであるから、〇〇乗馬クラブが馬場内を乗馬させて収入を得る行為はこの遊技所業に該当する。

【関係法令等】

令5①二十七

基通15-1-54

【設例 1 1 1】 遊覧所業の範囲

収益事業課税の対象となる遊覧所業とはどのようなものか。

【回答・解説】

遊覧所業とは、専ら不特定又は多数の者をして一定の場所を遊歩し、天然又は人工の物、景観等を観覧させる事業をいい、展望台、パノラマ、遊園地、庭園、動植物園、海中公園等が含まれる（基通 15-1-55）。

遊覧所業は、一定の広がりを持つ場所的空間を施設として整備し、入場者がその場所的広さの中で、いわゆるぶらぶら歩きをしたり、休憩をしながら回りの風景を見たり、展示物その他の造形物を観覧したりできるようにする事業であって、単に一定の狭い空間に陳列されている美術館や宝物などを観覧することがその主たる目的である博物館や美術館などとは似て非なるものである。

また、見せ物的な行為を伴う点においては共通するとしても、「遊歩」という行為が必要条件である点において「興行業」とも区別される。

【関係法令等】

令 5 ①二十八

基通 15-1-55

【設例 1 1 2】 医療保健業の範囲（予防接種）

医師会の行う次のような形態による予防接種は、収益事業に該当するか。

- 1 市等と医師会との契約によって予防接種を行い、その委託収入を得ている場合
- 2 市等の委託によらず、医師会が独自で不特定多数の者に対して予防接種を行っている場合

【回答・解説】

いずれも医師会が医療保健業から除かれる要件に該当しない限り、収益事業となる。

【参考】 医療保健業から除かれるもの（令第5条第1項第29号抜粋）

イ～ル （省略）

ヲ 一定の地域内の医師又は歯科医師を会員として民法第34条の規定により設立された法人で、その残余財産が国又は地方公共団体に帰属すること、当該法人の開設する病院又は診療所が当該地域内のすべての医師又は歯科医師の利用に供されることとなっており、かつ、その診療報酬の額が低廉であることその他の財務省令で定める要件を備えるものが行う医療保健業

ワ （省略）

カ 民法第34条の規定により設立された法人で看護師等の人材確保の促進に関する法律第14条第1項の規定による指定を受けたものが、介護保健法第7条第8項に規定する訪問看護、老人保健法第46条の5の2第1項に規定する指定老人訪問看護又は健康保険法第44条ノ4第1項に規定する訪問看護の研修に付随して行う医療保健業

コ イからカまでに掲げるもののほか、残余財産が国又は地方公共団体に帰属すること、一定の医療施設を有していること、診療報酬の額が低廉であることその他の財務省令で定める要件を備える公益法人等が行う医療保健業

【関係法令等】 令5①二十九

【設例 1 1 3】 医療保健業の範囲（休日・夜間診療）

次のような形態による休日・夜間診療は収益事業に該当するか。

- 1 医師会が病院等を所有し、患者から診療費を徴収している場合
- 2 市等の所有する病院等において輪番で従事している場合、又は自己の病院等で医師が輪番で従事している場合において、医師会が事務費等として収入の全部又は一部を留保しているとき

【回答・解説】

- 1 医師会が医療保健業から除かれる要件に該当しない限り、収益事業となる。
- 2 その実態により、次のいずれかとなる。
 - イ 市等と医師会とが契約を締結し、市等の経営する病院等に輪番で医師を派遣しているような場合・・・医師のあっせんであり、周旋業に該当する。
 - ロ 医師会が市等からその経営を委託され、自己の計算で管理、運営している場合・・・医療保健業に該当する。
 - ハ 医師が自己の病院等で自己の責任と計算において輪番に従事しているような場合・・・その従事した医師の収入となる。

【関係法令等】

令 5 ①十七

令 5 ①二十九

【設例114】 NPO法人が行う介護サービス事業

NPO法人である〇〇会は、指定居宅サービス事業として県の指定を受けて、介護サービス事業を行うことにより、医療機関と同様に介護保険報酬を受領することができる。

〇〇会の行う事業内容は、介護保険の要介護認定対象者に対する訪問看護・訪問入浴・訪問リハビリテーション等の在宅サービスである。

これらの介護サービス事業は収益事業に該当するか。

【回答】

医療保健業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

介護保険制度は、従来の老人福祉と老人医療に分かれている高齢者の介護に関する制度を再編成し、利用しやすく公平で効率的な社会的支援システムを構築するもので、平成12年4月1日からスタートした。

その特徴のひとつとして、公的機関のほか、多様な民間事業者の参入促進が図られ、効率的で良質なサービスが期待できることが挙げられている。このことから、NPO法人をはじめとする公益法人等についても、多数の介護サービス事業への参入が図られている。

この場合に、これらの者が行う介護サービス事業が収益事業に該当するかどうか問題となる。

収益事業となる「医療保健業」の範囲については、一般的に「医療業」とは医師又は歯科医師等が患者に対し医業又は医業類似行為を行う事業及びこれに直接関連するサービスを提供する事業をいい、「保健業」とは、保健衛生のサービスを提供する事業ということであり、医療保健業はこれらを複合した概念とすることができる。

〇〇会の行う介護サービス事業の内容から判断すると保健衛生サービスにあたることから、医療保健業に該当し、収益事業課税の対象となる。

このほか、介護保険法の介護サービスには多種のものがあるが、それぞれの収益事業の判定は、別表のとおり医療保健業、物品貸付業及び請負業に該当する。

- (注) 1 医療保健業のうち、社会福祉法人、厚生農協連合会等が行うものについては、非課税とされている（令5①二十九イ～ヨ）。
- 2 NPO 法人とは「特定非営利活動促進法」に規定する特定非営利活動法人をいい、NPO 法人は同法第46条において、法第2条第6号に規定する「公益法人等」とみなされることとされている。

【関係法令等】

令5①二十九

別表

介護サービス事業の収益事業判定と消費税の取扱い

介護サービス事業の種類	収益事業の判定	消費税の取扱い		
		課 非	左のうち課税又は 非課税とされるもの	
訪問看護 訪問リハビリテーション 通所リハビリテーション 短期入所療養介護 居宅療養管理指導	医療保健業	非課税	大蔵省告示に該当するものは課税 (注)1 交通費は課税(注)2	
訪問介護 訪問入浴介護 通所介護 短期入所生活介護 居宅介護支援(ケアプラン) 痴呆対応型共同生活介護 特定施設入所者生活介護		非課税		
		非課税		
		非課税		
		非課税		
指定介護老人福祉施設 介護老人保険施設 指定介護療養型医療施設		非課税	大蔵省告示に該当するものは課税 (注)1 交通費は課税(注)3 大蔵省告示に該当するものは課税(注)1	
		非課税		
		非課税		
福祉用具貸与		物品貸付業	課税 (一部非課税)	身体障害者用物品の貸付けに該当する場合は非課税
福祉用具購入(販売)		物品販売業	課税 (一部非課税)	身体障害者用物品の貸付けに該当する場合は非課税
住宅改修		請負業(建設請負)	課税	

(注) 現時点で想定される典型的な事業内容を念頭において判定している。

(注) 1 平成12年大蔵省告示第27号
2 出張サービスに係る交通費
3 域外の事業者が収受する交通費

【設例 115】 公益法人等の病院等の一部が非課税要件を欠く場合

財団法人〇〇は、医療保健業（病院及び診療所）を営んでおり、令第 5 条第 1 項第 29 号ヨ、規第 6 条第 4 号イ及びニの公益法人等の行う医療保健業で収益事業に該当しないものの要件（以下、「非課税要件」という。）に該当するとして、申告はしていなかった。

ところが、財団法人〇〇が営んでいる病院については非課税要件に該当するものの、診療所については非課税要件に該当していない事実が判明した。

この場合の課税関係はどうなるのか。

なお、財団法人〇〇に対する証明は、診療所を除いたところでなされている。

【回答】

規第 6 条 4 号のイからハまでに掲げる要件は、当該病院又は診療所のうち 1 以上が当該要件を満たしていれば足り、規第 6 条 4 号のニについては法人の営む病院、診療所のすべての取扱患者を合算したところで判定する。

【解説】

昭和 44 年の法人税基本通達制定の際に廃止された昭和 33 年直法 1-103 通達においては、「公益法人等で 2 以上の病院又は診療所を有するものについては、規第 6 条第 4 号のイからハまでに掲げる要件については、当該病院又は診療所のうち 1 以上が当該要件を満たしていれば足りる・・・（以下省略）」と規定されていた。

また、規第 6 条第 4 号ニについては、上記通達に明記されていないが、法人の営む病院、診療所のすべての取扱患者数を合算したところで、生活保護法に規定する医療扶助若しくは出産扶助に係る診療を受けた者の延数が取扱患者の総延数の 10 分の 1 以上であるかどうかを判定すべきであると考えられることより、仮に診療所のみでは要件を満たさなくても、法人全体で要件を満たしていれば足りることとなる。

【関係法令等】 令 5 ①二十九、規 6、基通 15-1-64

【設例116】 技芸教授業の範囲

人格のない社団等がその道の専門家を招き、それぞれ次のような講座を開講している場合、技芸教授業に該当するか。

講座内容・・・園芸、囲碁、将棋、短歌、川柳、英会話、話し方、手話、マナー、経理、コンピュータ、水泳、珠算、簿記

【回答】

いずれも収益事業には該当しない。

【解説】

令第5条第1項第30号に規定されている技芸教授業は限定列举となっており、本件の講座の内容はいずれも技芸教授業の範囲に含まれていないため、収益事業とはならない。

【参考】令第5条第1項第30号（抜粋）

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（レタリングを含む。）、自動車操縦若しくは小型船舶（総トン数5トン未満の沿岸小型船に限る。）の操縦の教授（通信教育による技芸の教授及び技芸に関する免許の付与その他これに類する行為を含む。）のうち、イ及びハからホまでに掲げるもの以外のもの

イ 学校教育法第1条に規定する学校、同法第82条の2に規定する専修学校又は同法第83条第1項に規定する各種学校において行われる技芸の教授で財務省令で定めるもの

ロ （省略）

ハ 社会教育法第51条の規定により文部科学大臣の認定を受けた通信教育として行う技芸の教授又は学力の教授

ニ 理容師法第3条第3項の規定により厚生労働大臣の指定を受けた施設において養成として行う技芸の教授で財務省令で定めるもの並びに当該施設

に設けられた通信過程に係る通信及び添削による指導を専ら行う法人の当該指導として行う技芸の教授

ホ 船舶職員法第13条の2第1項の規定による船舶職員養成施設として国土交通大臣の指定を受けた4級小型船舶操縦士第2種養成施設において養成として行う技芸の教授

【関係法令等】

令5①三十

基通15-1-66

【設例 117】 カルチャースクールで行う技芸教授

財団法人〇〇は、主として家庭の主婦を対象としたカルチャースクールを開講し、次のような講座を開設したが、収益事業課税の対象となるか。

- | | | |
|------------|-------|---------|
| ① フラワーデザイン | ⑤ 油絵 | ⑨ 社交ダンス |
| ② くみひも | ⑥ 俳句 | ⑩ ゴルフ |
| ③ パッチワーク | ⑦ 生花 | |
| ④ 書道 | ⑧ 七宝焼 | |

【回答】

俳句及びゴルフの講座を除き、技芸教授業として収益事業課税の対象となる。

【解説】

公益法人等が、洋裁、和裁、着物着付け、編物その他の一定の「技芸」の教授を行う事業は、「技芸教授業」として収益事業課税の対象となるが、令第5条第1項第30号において特掲されている技芸以外の教授については、収益事業の対象とならない。

設例の講座のうち、①～③は手芸、④は書道、⑤は絵画、⑦は生花、⑧は工芸、⑨は舞踏の教授にそれぞれ該当するので、収益事業課税の対象となるが、⑥及び⑩については、技芸として特掲されていないので、収益事業課税の対象とならない。

なお、この場合の技芸の教授には、自らは技芸の習得に関する教授を行わないで、特掲されている技芸に関する免許の付与等のみを行う行為が含まれるが、特掲されている技芸以外の技芸に関する免許の付与等はこれに該当しないものとして取り扱われる（基通 15-1-66）。

【関係法令等】

令 5 ①三十

基通 15-1-66

【設例118】 陶芸の教授

人格のない社団である〇〇陶芸伝習所は、陶芸品の陳列場に有名作品等を陳列して一般に観覧させるほか、その技術を伝習生に教授して授業料収入を得ているが、この授業料収入は収益事業に該当するか。

【回答】

技芸教授業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

令第5条第1項第30号に掲げられている技芸教授業は、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（レタリングを含む。）、自動車操縦若しくは小型船舶（総トン数5トン未満の沿岸小型船に限る。）の操縦の教授（通信教育による技芸の教授及び技芸に関する免許の付与その他これに類する行為を含む。）である。

〇〇陶芸伝習所が陶芸の技術を伝習生に教授する行為は工芸の教授に該当する。

【関係法令等】

令5①三十

基通15-1-66

【設例119】 原動機付自転車の実技講習

財団法人〇〇協会は、原動機付自転車の運転免許所有者に対して、本人の希望により運転の実技演習を行い、受講者1人当たり2,500円の受講料を徴収している。

この事業は収益事業に該当するか。

【回答】

技芸教授業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

一般に、「自動車」という場合には、いわゆる四輪の自動車を想像し、また、道路運送車両法の上では、排気量の大きい自動二輪車は自動車に含めるが、排気量の小さい原動機付自転車はこれを自動車から除いて、別個の概念として規定している。

しかしながら、もともと自動車とは、「原動機により陸上を移動させることを目的として製作した用具で、軌条若しくは架線を用いないもの、又はこれにより牽引して陸上を移動させることを目的として製作した用具」ということであって、四輪であるか二輪であるか、また排気量が大きいか小さいかは、本来、自動車の概念とは直接関係がない。確かに道路運送車両法では、原動機付自転車を別掲しているが、これは同法の目的に照らして、その固有の必要性に基づいて区分しているものであるから、税法上は必ずしもこれに拘泥する必要はないものと考えられる。

また、一般人の感覚からしても、自動二輪車と原動機付自転車を別々のものと考え、前者の操縦の教授は課税すべきであるが、後者の操縦の教授は非課税でもよいとは決して思わないであろうし、それぞれの操縦の教授についてこれを区別するほどの経済実態の違いは存在しない。

このようなことから、ここでいう自動車操縦の教授には、四輪の自動車及び自動二輪車の操縦のほか、原動機付自転車の操縦の教授が含まれると解すべきである。 【関係法令等】 令5①三十、基通15-1-66

【設例120】 クレーン運転の実技教習

財団法人〇〇教習所は、次のような機械の運転実技の実習を行っているが、収益事業に該当するか。

- 1 クレーン
- 2 ショベルローダ
- 3 フォークリフト

【回答】

収益事業に該当しない。

【解説】

いずれも労働安全衛生法に基づく作業機械の技能講習であって、技芸教授業に掲げられている自動車操縦の教授にはあたらないため、収益事業に該当しない。

【関係法令等】

令5①三十

基通15-1-66

【設例121】 交通安全の諸講習

財団法人〇〇協会は、道路交通法に規定する安全運転管理者講習、更新時講習及び処分者講習等を県公安委員会から委託されて行っているが、収益事業に該当するか。

【回答】

収益事業に該当する。

【解説】

本件受託事業は、請負業としての性格を有するものであるが、主たる事業の内容は、自動車等の操縦を目的とする技芸の教授であり、諸講習は、その付随事業と認められる。

したがって、技芸教授業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【関係法令等】

令5①三十

基通15-1-66

【設例122】 介護指導料

社会福祉法人〇〇特別擁護老人ホーム（医療保健業の非課税規定に該当）が、介護士養成学校から生徒を受け入れ、介護の实地指導（研修）をしたことにより受け取る指導料は、収益事業に該当するか。

【回答】

技芸教授業に該当せず、収益事業課税の対象とならない。

【解説】

研修生の受け入れが請負契約に基づいて行われているとしても、その実質は介護の实地指導であり、当該指導が技芸教授業に該当するか否かで判断することとなる。

したがって、当該指導が技芸教授業に列記されていないことから、収益事業に該当しないこととなる。

【関係法令等】

令5①三十

基通15-1-66

【設例123】 学力の教授の範囲

財団法人〇〇学園は、学校教育法に規定する各種学校の認可を「英会話学校」で受けているが、実態は進学予備校であるため、県の学事課では休校扱いとしている。

このような場合に、認可事項である英会話学校を開設していなくても、施行規則第7条の2に規定する要件に該当する限り、収益事業以外の事業として取り扱うこととなるのか。

【回答】

施行規則第7条の2に規定する要件に該当する限り、収益事業とはならない。

【解説】

財団法人〇〇学園は、学校教育法に規定する各種学校の認可を受けながら、現在まで認可事項である英会話学校を開設することなく、また、監督官庁である県知事への事業報告等を行っていないことから、学校教育法に違反していることは明白である。

しかしながら、学校教育法上認可された学校等について、その実態が認可事項に合致した運営がなされていないことを理由として、施行規則第7条の2に規定される「学校等」に該当しないものとして取り扱うのは相当ではない。

したがって、施行規則第7条の2に定める「学校等」に該当するものとして取り扱わざるを得ないこととなる。

【関係法令等】

令5①三十

規7の2

【設例124】 駐車場業の範囲

宗教法人が境内等を更地のまま駐車場として運用して収益を得ているが、自動車の管理責任がない場合であっても、駐車場業として収益事業に該当することとなるか。

【回答】

駐車場業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

自動車の駐車に適する場所を提供し、その対価を収受している限り、管理責任の有無を問わず、駐車場業に該当する。

また、自動車に限らず、自動二輪車や原動機付自転車も含まれる。

【関係法令等】

令5①三十一

基通15-1-68

【設例125】 大学附属病院の駐車場

私立大学である〇〇大学では附属病院を経営しているが、自動車で来院する患者等のために駐車場を設置して、駐車場利用者から少額の駐車料金を徴収している。

この駐車料金は収益事業課税の対象となるか。

【回答】

利用者の状況や規模等から、独立した事業と認められる場合でない限り、医療保健業の付随行為として収益事業課税の対象とならない。

【解説】

駐車場業とは、自動車の駐車に適する場所を提供してその対価を収入する事業であるから、設例の場合も外形的には、駐車場業に該当する。

しかし、設例の場合、その目的とするところは、自動車で来院する患者や見舞客の便宜のためのものであり、事業としての駐車場というよりは、病院を営営するために関連して行われる範囲の行為であり、医療保健業の付随収入とみるのが相当と思われる。

したがって、この場合の駐車場収入は医療保健業に係る付随行為の収入として取り扱われることになり、私立学校法第3条に規定する学校法人が行う医療保健業は収益事業から除外されているので、収益事業課税の対象とはならない。

なお、この駐車場が患者や見舞客のほか広く一般にも開放されている場合や、その収入が一般の駐車場並の料金である等、独立した事業と認められる場合には、その行為はもはや医療保健業の付随行為とは認められないので、駐車場業として収益事業課税の対象となる。

【関係法令等】

令5①三十一

基通15-1-6

【設例126】 マンション管理組合の収益事業（駐車場収入）

〇〇会は、マンションの入居者で組織するマンション管理組合である。

〇〇会は、その業務の一環として、入居者のうち駐車場を利用するものから、駐車料金を徴収しているが、この収入は収益事業課税の対象となるか。

なお、この駐車場利用者は、マンション入居者に限定しており、駐車料金も近隣の駐車場の料金と比較して低額となっている。また、この収入は、通常の管理費収入等と区分することなく一体として運用している。

【回答】

収益事業たる駐車場業に該当しない。

【解説】

設例の駐車料金については、①駐車場利用者をマンション入居者に限定した共済的な事業であること、②料金の性格が、駐車場提供の対価というよりは、同じ入居者の共有物である駐車場を利用できる者とできない者との一種の負担調整金であり、通常の管理費等の割増金と考えられること、③料金が低額であること、④その収入は、〇〇会の構成員である入居者に分配されることなく、〇〇会において通常の管理費収入等と一体として、運営費等として運用されていることなどからみて、区分所有者から徴収する通常の会費と同様に収益事業に該当しないものとして取り扱われる。

(注) マンション管理組合は、人格のない社団等に該当する。

また、建物の区分所有に関する法律第47条により設立された法人は公益法人等とみなされるが、寄附金、法人税率については、普通法人と同様の取扱いをすることとされている。

【関係法令等】

令5①三十一

【設例127】 信用保証業の範囲

社団法人〇〇は住宅完成保証事業（建設業者が倒産した場合に、住宅を完成させ発注者に引き渡す保証）を行い、保証料率として2%收受している。

この事業は収益事業に該当するか。

【回答】

低廉な保証料であるため、収益事業とはならない。

【解説】

信用保証業とは、一般に他人の債務についてその保証をすることにより信用を供与し、これにより保証料を収受する事業をいう。

しかし、次の場合には収益事業の対象としないこととされている。

イ 信用保証協会法、清酒製造業の安定に関する特別措置法、農林漁業信用基金法、畜産物の価格安定等に関する法律、農業信用保証保険法、中小漁業融資保証法、宅地建物取引業法の規定に基づき行われる信用保証業

ロ イ以外の信用保証業で、その保証料が、その保証金額に年2%の割合を乗じて計算した金額以下である低廉保証料による信用保証

社団法人〇〇が行う住宅完成保証事業の保証料率は2%であるため低廉保証に該当し、収益事業とはならない。

【関係法令等】

令5①三十二

基通15-1-69

【設例128】 無体財産権提供業の範囲

財団法人〇〇協会は、食品衛生責任者になるための講習を月3回実施している。

協会ではこの講習時にテキストを使用しているが、このテキスト作成を出版社に行わせ、原稿料として年間300万円を得ている。

この収入は収益事業に該当するか。

【回答】

無体財産権提供業として収益事業課税の対象となる。

【解説】

無体財産権提供業とは、その有する工業所有権その他の技術に関する権利又は著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）の譲渡又は提供を行う事業とされている。

財団法人〇〇協会が受ける原稿料は、著作権の提供を行う事業と認められるため、収益事業となる。

なお、無体財産権提供業のうち次のものは、収益事業の対象としないこととされている。

- イ 国又は地方公共団体に対して行われる無体財産権の提供等
- ロ 宇宙開発事業団、核燃料サイクル開発機構、商工会等が、その業務として行う無体財産権の提供等
- ハ その主たる目的とする事業に要する経費の相当部分が無体財産権の提供等による収益に依存している公益法人等（法26に規定する法人）が行う無体財産権の提供等

【関係法令等】

令5①三十三

【設例129】 幼稚園の行う事業の取扱い

学校法人〇〇幼稚園は、次の事業を行っているが、収益事業に該当するか。

- ① 卒園児及び在園、卒園の母親を対象として行う水泳教室
- ② 園児及び園児以外の子供を対象として行う空手教室
- ③ ピアノ教室のための教室の貸出し
- ④ 園児等を対象とする給食
- ⑤ 園児服等の物品の販売
- ⑥ 自動販売機
- ⑦ 対価を得て行うスクールバス

【回答】

⑤の園児服等の物品の販売及び、⑥の自動販売機は物品販売業として収益事業となり、③のピアノ教室のための教室の貸出しについては具体的内容により判断することとなる。

その他については収益事業にはならない。

【解説】

①の卒園児及び在園、卒園の母親を対象として行う水泳教室及び、②の園児及び園児以外の子供を対象として行う空手教室は、技芸の教授であるが、収益事業となる技芸の教授は令第5条第1項第30号に限定列挙されており、水泳及び空手の教授はここに掲げられていないため収益事業とはならない。

③のピアノ教室等のための教室の貸出しについては、令第5条第1項第14号ロ(3)「学校法人等がその主たる目的とする業務に関連して行う席貸業」に該当するかどうかにより判定することとなり、園児のみを対象とする場合には収益事業とはならないが、園児以外の者も対象としている場合は席貸業として収益事業課税の対象となる。

④の園児等を対象とする給食については、学校給食法等の規定に基づいて行う学校給食の事業に準ずるものであるため、収益事業とはならない（基通15-1-43）。

⑤の園児服等の物品の販売及び、⑥の自動販売機は物品販売業として収益事業となる。

⑦の対価を得て行うスクールバスについては、学校本来の事業の付随事業と認められるため、収益事業に該当しない。

【関係法令等】

令5①一

令5①十四

令5①三十

基通15-1-6、15-1-43

昭58. 6. 3付直法2-7

【設例130】 学校法人の講堂、プール等の運用益

学校法人が、基本財産又は運用財産として経理している講堂、プール等を、空き時間を利用して不特定多数の者に有料で使用させている場合、その収益は、非収益事業会計の余裕金を銀行預金した場合の利子収入と同様に、非収益事業の付随収入と考えてよいか。

【回答】

講堂は席貸業、プールは遊技所業に該当し、収益事業課税の対象となる。

【解説】

たとえ空き時間を利用する場合であっても、講堂を日常的に料金を徴して不特定又は多数の者に使用させる業務は、原則として席貸業に該当することとなる。

ただし、娯楽、遊興又は慰安の用に供するための席貸業以外の席貸業については、国等の用に供するものや学校法人等がその主たる目的とする業務の遂行に関連して行うものなど一定のものについては、非課税とされている。

また、入場料を徴して不特定又は多数の者に継続的にプールを使用させる事業は、遊技所業に該当することとなる。

【関係法令等】

令5①十四

令5①二十七

【設例131】 病院が行う収益事業の判定

〇〇病院が行う次の事業は、収益事業課税の対象となるか。

- ① 金融機関取次所の賃貸料（△△銀行を指定金融機関として、建物内の一室を貸与している。）
- ② タクシー乗り場の使用料（特定のタクシー業者に対して駐車場の一部をタクシー専用の駐車場及びタクシー乗り場として使用させている。）
- ③ 〇〇病院で調理される患者給食の一部を看護学生に対して有料で朝食のみ提供する。

なお、〇〇病院は、医療保健業についての申告は必要のない公益法人であるが、売店等の収入については収益事業の申告を行っている。

【回答・解説】

- ① 金融機関取次所を設置することは医療保健業の一環とはいえず、不動産貸付業となる。
- ② タクシー乗り場を設置することは、患者や見舞客の便宜を図るものともいえるが、特定の業者に対して駐車場の一部を常時貸付け、便宜を図っていることから医療保健業の付随行為と見るのは適当でなく、不動産貸付業となる。
- ③ 料理飲食業に該当し、収益事業の課税の対象となる。

【関係法令等】

令5①五

令5①十六

基通15-1-6

【設例132】 公益法人等である研究所が行う収益事業の判定

〇〇研究所は、自動車に関する基礎研究、技術開発研究、安全公害防止研究等を行うことを目的とする公益法人で、次に掲げる業務を行っている。

これらは、収益事業に該当するか。

- ① 自主的に行う試験研究
- ② 官公庁、自動車団体等の委託を受けて行う試験研究
- ③ 自動車メーカー等にテストコース、実験設備等を有償で利用させる業務
- ④ ③の利用者を対象とする宿泊施設、食堂、売店の経営

【回答】

②、③及び④の業務が収益事業に該当する。

【解説】

②の業務は請負業に、③の業務は原則として席貸業に、④の業務は旅館業、飲食店業、物品販売業に、それぞれ該当する。

①の業務は33業種のいずれにも該当せず、収益事業とはならない。

【関係法令等】

令5①一

令5①十

令5①十四

令5①十五

令5①十六

【設例133】 スポーツクラブに対する収益事業判定

財団法人〇〇クラブ協会では、次の事業を行っているが、これらの事業は収益事業に該当するか。

① 講習会開催事業

イ スポーツ教室（スキー、スケート等の講習会）

ロ スポーツクラブ指導者育成講座

② スポーツ大会開催事業（体育祭及び親睦会の開催）

③ 講師派遣事業（依頼を受けてスポーツ講座等に協会職員を講師として派遣し、教授を行う事業）

④ ロッジ貸付事業（特定団体に対するロッジの賃貸）

【回答】

④のロッジ貸付事業は不動産貸付業に該当するが、その他の各事業は収益事業に該当しない。

【解説】

①の講習会開催事業及び③の講師派遣事業は、いずれもスポーツ実技等の技芸教授を行うものであるが、令第5条第1項第30号には、スポーツ実技の教授は特掲されていない。

また、②のスポーツ大会開催事業は、興行業又は遊技所業としての性格を有しない。

【関係法令等】

令5①五

令5①三十