

法人形態・事業展開からみた 公益法人等の収益事業判断

393事例

著 田中 義幸（公認会計士・税理士）

新日本法規

はじめに

1 収益事業に対する課税

法人税法では、内国法人である公益法人等又は人格のない社団等の各事業年度の所得のうち、収益事業から生じた所得以外の所得に対しては、法人税を課さないと定めています（法税6）。公益法人等は寄附金や補助金、会費などを原資として公益活動を行う法人ですが、その結果収支に余剰が生じても、そこには課税が行われないということを意味しています。もし、そこに課税が行われると、活動の原資が損なわれて公益活動を阻害するおそれがあるからです。

しかし、たとえ公益目的の名目で行われる事業であっても、公益法人等が相手方に物品や役務を提供してその対価を得るような場合には、基本的に収益事業として課税が行われる余地が生じます。収益事業については、対価性のある取引として、原価を償ってなお余りある余剰に対して課税が行われても、余剰が減じるだけで、公益法人等の活動を阻害するおそれがないからです。

このように収益事業が対価取引の継続反復であることを前提に、収益事業が生み出す担税力に着目して行われる課税が、公益法人等に対する収益事業課税であるということが出来ます。

我が国の法人税制は、法人を①公共法人、②公益法人等、③協同組合等、④人格のない社団等、⑤普通法人の5つのグループに区分しています（法税2五～九）。各法人に対する課税は、課税所得の範囲を最も大きな要素として、利子等の源泉課税の有無、税率の軽重、寄附金の損金算入限度額の多寡、みなし寄附金の有無、寄附金税制の適用の有無、などの要素を組み合わせて作られています。

1 ふるさと納税への出品等

ケース	判断
公益法人等が次のような形態で、ふるさと納税への出品等を行う場合、収益事業の判断はどのようになりますか。	
① 一般社団法人が、生産した農産物をふるさと納税の返礼品提供事業者としてECサイトで提供する場合	○
② 公益財団法人が、公益目的事業である障害者就労支援事業で製作した工芸品をふるさと納税の返礼品提供事業者として提供する場合	×
③ 認定NPO法人が、ふるさと納税を経由する法人応援制度による寄附に対して少額の返礼品を提供する場合	×

POINT

公益法人等や人格のない社団等が、物品を有償で提供する行為、いわゆる販売などを行うことは、収益事業である「物品販売業」に該当するとされますが、その物品が農産物等であり、これを特定の集荷業者等に売り渡すだけの行為は、「物品販売業」に該当しないとされています（法基通15-1-9）。

それでは、農産物等を特定の集荷業者等に売り渡すだけの行為は何に該当するかというと、「農業」に該当するとされています。つまり、その物品が農産物や畜産物の場合は「農業」、林産物の場合は「林業」、水産物の場合は「漁業」に該当するというわけです。ここで、特定の集荷業者等というのは、通常は農業協同組合、畜産農業協同組合、森林組合、漁業協同組合等ですが、それだけではなく卸売業者も含むも

のとされています。

その結果、「農業」、「林業」、「漁業」は、収益事業の34種類の事業の中に含まれていませんので、収益事業には該当しません。

それでは、ここに挙げた「ふるさと納税への出品等」の場合はどうかですが、これもその物品が農産物や畜産物、林産物や水産物に該当するものであって、提供先が特定の集荷業者等に該当するものであれば、「物品販売業」には該当しないことになります。

ところで、「ふるさと納税への出品等」の仕組みですが、これは地方公共団体がECサイトなどを運営する中間事業者に運営を委託して行うのが通常です。寄附の返礼品については、地方公共団体から地元の特産品などを生産する返礼品提供事業者の募集があり、それに応募して採用されれば登録されます。返礼品提供事業者は、寄附者からの返礼品の指定に応じて中間事業者から通知があり、返礼品を送ります。返礼品の代金は中間事業者を通じて地方公共団体に請求し、地方公共団体は中間事業者を通じて支払います。送料も地方公共団体が支払います。

したがって、①の一般社団法人が生産した農産物を返礼品提供事業者としてECサイトで提供する場合は、特定の集荷業者等に売り渡す行為に該当するものであれば、物品販売業に該当しないともいえませんが、これは地方公共団体に売り渡す行為であって、特定の集荷業者等に売り渡す行為とは異なりますので、農業等ではなく、物品販売業に該当すると考えられます（法税令5①一）。

次に、②の公益財団法人が公益目的事業に該当する障害者就労支援事業で製作した工芸品を返礼品提供事業者として提供する場合がありますが、ここにいう工芸品は、農産物や畜産物、林産物や水産物に簡易な加工を加えたものに該当するものとは考えにくいので、「物品販売業」に該当するといえます。しかし、その事業が公益財団法人の公益目的

事業に該当する場合には、収益事業から除外されますので、収益事業の物品販売業には当たらず、非課税となります（法税令5②一）。

それから、③の認定NPO法人が、ふるさと納税を経由する法人応援制度による法人への寄附に対して少額の返礼品を提供する場合がありますが、これは返礼品が少額の社交儀礼にとどまる範囲のものであれば、対価関係にあるとは認められず、収益事業には該当しないものと考えられます。しかし、返礼品が明らかに社交儀礼の範囲を超え、商業的価値が明らかなものである場合には、受ける寄附金と対価関係にあるとして「物品販売業」に該当するケースも出てくるでしょう。

【消費税の取扱い】

少額の社交儀礼の範囲で、対価関係にないものは、消費税の課税対象にはなりません。

66 eスポーツ交流大会

ケース	判断
<p>公益法人等が次のような形態で、eスポーツ交流大会を開催して、様々な収益を得る場合、収益事業の判断はどのようになりますか。</p>	
<p>① 一般社団法人が、eスポーツ交流大会を開催して、チケットやグッズを販売するほか、スポンサー料や広告料、放映権収入を得る場合</p>	○
<p>② eスポーツ交流者グループ（任意団体）が、参加者から参加費を集めて、eスポーツ交流大会を開催する場合</p>	×
<p>③ フリースクールを運営するNPO法人が、企業の協賛金を得て、不登校児を対象にeスポーツ交流大会を開催する場合</p>	×

POINT

eスポーツとは、コンピューターゲームをスポーツ競技としてとらえる場合の総称とされています。

①のチケットの販売、スポンサー料や広告料、放映権収入は明確に収益事業の興行業に該当し、グッズの販売はその付随行為となります（法税令5①二十六）。

②の参加費は、興行業ではなく、技芸教授業の範疇で判断すべきものとなりますが、eスポーツは技芸に該当しませんので、収益事業にはなりません。

③は、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で、その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し、これにより剰余金の生じないものに該当するとすれば、慈善興行として、収益事業の興行業に該当しないものとされます（法基通15-1-53(2)）。

【消費税の取扱い】

いずれも国内において事業として対価を得て行われる資産の譲渡等として、課税取引となります。

92 高齢者見守りサービス

ケース	判断
公益法人等が次のような形態で、高齢者見守りサービスを行う場合、収益事業の判断はどのようになりますか。	
① 社会福祉協議会が、低廉な料金で高齢者見守りサービスを行う人を紹介するサービスを提供する場合	○
② シルバー人材センターが、公益目的事業として高齢者見守りサービスを行って料金を得ている場合	×
③ NPO法人が、市からの補助金を得て、高齢者見守りサービス用の通信機器を無料で貸し出している場合	×

POINT

社会福祉協議会とは、地域福祉の推進を目的として、地域住民や福祉活動団体、福祉事業者等の参加によって構成される民間の団体です。法人の種類としては公益法人等に属する社会福祉法人です。社会福祉法人の医療保健業は、収益事業から除外されていますが、①の高齢者見守りサービスを行う人を紹介する事業は、医療保健業には属しないと判断されることから、収益事業の周旋業に該当するものと考えられます（法税令5①十七、法基通15-1-44）。

シルバー人材センターは高齢者への就業機会の提供による生きがいの充実や社会参加の推進を目的として設置されているものです。その多くは公益社団法人であることから、②の公益目的事業として行われる事業は収益事業から除外されています（法税令5②一）。

③の補助金は、事業の対価ではないので、収益事業には該当しません。

【消費税の取扱い】

補助金以外は、国内において事業として対価を得て行われる資産の譲渡等として、課税取引となります。

130 地方公共団体の指定管理者

ケース	判断
<p>公益法人等が次のような形態で、地方公共団体の指定管理者として事業を行った場合、収益事業の判断はどのようになりますか。</p>	
<p>① 公益財団法人の公益目的事業において、市の指定管理者として、公園の管理を行い受託収益を得ている場合</p>	×
<p>② 一般財団法人（移行法人）が実施事業において、区の指定管理者として、区民ホールの管理を行い受託収益を得ている場合</p>	○
<p>③ NPO法人が特定非営利活動において、市の指定管理者として、保育園の運営を行い、利用者から保育料を得ている場合</p>	×

POINT

公益法人等が、地方公共団体の指定管理者として公的施設の管理等を行い受託料を得る事業は、基本的に収益事業の請負業に該当するものとされます（法税令5①十）。いわゆる実費弁償で行われる国、地方公共団体等からの委託事業などとは異なり、指定管理者としての事業はそれぞれの法人の裁量により利益を生じることが認められている事業です。

そこで、①の事業は、請負業に該当することになりますが、ただし公益財団法人の公益目的事業であるところから、収益事業から除外されるものと判断されます（法税令5②一）。

次に、②の移行法人が実施事業で行うものは、旧公益法人が一般財団法人に移行するときに認可を受けた公益目的支出計画の実施において行われているものですが、これは収益事業から除外されるものには当たらないので、収益事業の請負業に該当します。

それから、③の保育園の運営ですが、これは「養護と教育を一体的に行うべきもの」として市の指定管理者になっているものと考えられるので、これに該当するものであれば請負業には当たらず、34の収益事業のいずれにも該当しないとされています。

【消費税の取扱い】

指定管理者として行われる事業は、一般に事業として対価を得て行われる資産の譲渡等として課税取引になりますが、社会福祉事業等は非課税取引と定められています（消費税別表第2七ロ）。



新日本法規

