



附随行為とキャピタル・ゲイン課税

公認会計士・税理士
山口善久

Ⅰ 公益法人等と法人税

公益法人等の法人税の納税義務は、収益事業を営む場合に限られている（法法4）。

そして、収益事業とは、法令に特掲されている事業で、継続して事業場を設けて営まれるものとされている（法法2十三）ので、公益法人等に対する法人税は、収益事業から生じた所得以外の所得については非課税とされることになる（法法7）。

法令に特掲されている事業以外の事業から生じた所得については法人税が課税されないということは、特掲されている事業のみに課税されるということであり、したがって、特掲事業との関連において公益法人等が営む事業の内容検討が求められるのである。

特掲事業は、法人税法施行令第5条に33業種が限定列挙されているが、公益法人等が営む事業がこれらの事業に該当するかどうかは、公益法人等が営む事業の全体で判定するのではなく、列挙されている事業が当該公益法人等において営まれているかどうか部分的に判定していくのである。したがって、営む事業の奈辺が列挙事

業に該当するかが、課税所得の確定にとって重要な課題となり、それとともに法人税法施行令第5条第1項の括弧書き「その性質上その事業に附随して行われる行為を含む」という定めが重みをもつのである。

〔法人税法施行令〕

（収益事業の範囲）

第5条第1項 法第2条第13号（収益事業の意義）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業（その性質上その事業に附随して行われる行為を含む。）とする。

（一）～（三十三）……省略……

② 附随行為

法人税法施行令第5条第1項（収益事業の範囲）に規定される「その性質上その事業に附随して行われる行為」とは、文字どおり公益法人等が営む事業のうちに収益事業とされる事業が存在し、その事業を営む過程においてその事業の性質からして附随して行われるのが一般的と考えられる行為をいうのであるが、法人税基本通達はこれを「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」として次に掲げる行為を例示している（法基通15-1-6）。

- (1) 出版業を営む公益法人等が行うその出版に係る業務に係る講演会の開催又は当該業務に係る出版物に掲載する広告の引受け

これは出版業に係る附随行為であるが、出版業を営む公益法人等がその出版業と直接関係のないこれらの行為を行った場合は、これらの行為が独立した事業と認められる程度の規模であれば、これらの行為は附随行為とはいえないので、「興行業」又は「技芸教授業」に該当しない限り、収益事業とはされないこととなる。

- (2) 技芸教授業を営む公益法人等が行うその技芸の教授に係る教科書その他これに類する教材の販売及びバザーの開催

これは技芸教授業に係る附随行為であるので、技芸教授業を営んでいない公益法人等の取扱いとは別である。したがって、技芸教授業を営んでいない公益法人等が行うこれらの行為は物品販売業の範疇で捉えられ、このうち技芸教授業を営んでいない学校法人が行う教科書その他これに類する教材の販売、及び、年1、2回開催される程度のバザーは、物品販売業には該当しないものとされている（法基通15-1-10）。

- (3) 旅館業又は料理店業を営む公益法人等がその旅館等において行う会議等のための席貸し

- (4) 興行業を営む公益法人等が放送会社に対しその興行に係る催し物の放送をすることを許諾する行為

- (5) 公益法人等が収益事業から生じた所得を預金、有価証券に運用する行為

一般の企業が事業活動を行うに際して、その活動から得た資金を預金したり、有価証券

で運用したりすることは通常の活動である。また、公益法人等においても、その活動から得た資金を預金したり、有価証券で運用したりすることも通常の活動であり、したがって、これらの行為が収益事業の附随行為とされるのである。

しかしながら、法人税基本通達は、運用資金が収益事業の運営の為に通常必要とされる範囲を超えていると認められるものの運用については、附随行為とはしないことができるとしている。具体的には、収益事業で得た資金を「非収益事業に属する資産として区分経理したとき」に始めて、その区分経理した預金、有価証券等を運用する行為は、附随行為に含めないことができることになる。

なお、上記で区分経理した金額については、法人税法第37条第4項（公益法人等のみなし寄付金）の規定の適用がある（法基通15-1-7）。

- (6) 公益法人等が収益事業に属する固定資産等を処分する行為

以上が基本通達に示されている附随行為であるが、(1)～(4)は列挙業種の中の特定のものについての附随行為であり、(5)と(6)は収益事業を営む公益法人等全般に係る附随行為である。本稿で取り上げるのは、このうち(6)である。

3 キャピタル・ゲイン課税

固定資産の処分に係る所得について課税するかどうかについては、キャピタル・ゲイン課税として従来より様々の検討がなされている。

キャピタル・ゲインとは、土地・建物等の有形固定資産や無形固定資産などの非棚卸資産（資本金的資産）の取引から生ずる収益以外の利得

をいい、企業会計上は営業収益等とは性質が異なるとの理由で営業収益等とは区分した処理がなされているが、課税上の取扱いについては各国様々のようである。

キャピタル・ゲインは、ある意味において所得でないから課税すべきでない、また、キャピタル・ゲインには、インフレーションによる利得が含まれているから特別の課税がされるべきであるともいわれるが、日本の税制は、実現したキャピタル・ゲインについては全額課税、未実現のキャピタル・ゲインについては特別の場合を除いて非課税としている。(ただし、公益法人等については、次項以下に述べるように特別の定めをおいている。)

1949年のシャープ勧告は、この点について次のように述べている。

「この勧告では、キャピタル・ゲインを全額課税し、キャピタル・ロスを全額控除することとしている。そうでなければ近代的累進所得税を有効なものにすることはできないからである。現行法の規定では、キャピタル・ゲインの50%しか課税所得に算入されていない。これはおろかにも、思惑的投資に特惠を与えるものであって、正常な利子、配当または法人組織化されていない事業の正常な利潤という形で果実を生ずるような投資を犠牲としているものである。往々キャピタル・ゲインは、ある意味において所得でないから、所得税を全額課税すべきものではないということが主張されている。われわれはこの用語学的主張には賛同しない。重要なことは、キャピタル・ゲインは所有者に対して、利子又は配当が与えると全く同様の経済力の増加を与えるということである。だがそれ以上重要なことは、こうかつな脱税者が、その利益を実現する法的形式を変えることによって、他の形態の所得をキャピタル・ゲインに容易に変更す

ることができるという点である。事実、米国における経験に徴して十分明らかであるが、キャピタル・ゲインが課税されないか、または低率の課税しか行われていない場合には、多くの富裕な、そして抜け目のない投資家が高額所得を得ながら、ほとんど課税されないで巧みにのがれることになるのである。」(福田幸弘監修『シャープの税制勧告』117頁、霞出版社)

4 公益法人等におけるキャピタル・ゲイン課税

このような背景をもちながら、公益法人等に対する固定資産等の処分所得については収益事業に属する固定資産等の処分所得についてのみ課税することとされている。この定めが、先の法人税法施行令第5条であり、また法人税基本通達15-1-6での取扱いである。

このように収益事業に属する固定資産の処分所得についてのみ課税するということは、取りも直さず公益法人等におけるキャピタル・ゲイン課税は原則非課税ということであり、このような「収益事業以外の所得については原則非課税」という取扱いは公益法人課税に係る現行法人税法の基本的考え方である。

すなわち、現行法人税法の公益法人課税の基本的考え方は、法第4条及び法第7条による、原則非課税、そして、収益事業を営む場合の収益事業に係る所得の課税であり、キャピタル・ゲインに対する原則非課税もその延長線上にあるものといえる。

しかしながら、企業が事業を営む過程においては、その事業に使用している固定資産について、譲渡、除却その他の処分が伴うのが通常であろう。したがって、公益法人等における固定

資産の処分行為そのものは法人税法施行令第5条の列挙事業に該当する行為ではないが、その行為を事業の一環として考えるのが通常的思考であり、よって、収益事業を営む場合にその事業の運営に伴って使用される固定資産の処分行為は収益事業の附随行為として課税とされるとしているのが、附随行為としての法人税法施行令の取扱いである。

ここに、公益法人等におけるキャピタル・ゲイン課税においては、処分される固定資産等が収益事業に属するものであるか否かが、課税・非課税の重要な区分となるのである。

法人税法においては、収益事業を含む公益法人等に対して固定資産等についてもともと区分経理を求めているので、ここにおいて収益事業に属する資産として区分経理されたものの処分所得が、課税とされるのには疑念はないところである。

〔法人税基本通達〕

（所得に関する経理）

15-2-1 令第6条《収益事業を営む法人の経理区分》の「所得に関する経理」とは、単に収益及び費用に関する経理だけでなく、資産及び負債に関する経理を含むことに留意する。

（注）一の資産が収益事業の用と収益事業以外の事業の用に共用されている場合（それぞれの事業ごとに専用されている部分が明らかな場合を除く。）には、当該資産については、収益事業に属する資産としての区分経理はしないで、その償却費その他当該資産について生ずる費用の額のうち収益事業に係る部分の金額を当該収益事業に係る費用として経理することになる。

5 非課税の固定資産処分

しかしながら、収益事業に属する固定資産の処分損益であっても、次に掲げる損益については、これを収益事業に係る損益に含めないことができる、すなわち、非課税とすることができる（法基通15-2-10）とされている。

(1) 相当期間に渡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（法人税法施行令第138条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（法人税基本通達15-1-12《不動産販売業》のただし書きの適用がある部分を除く。）

(2) (1)のほか、収益事業の全部又は一部を廃止してその廃止に係る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
これは、

- ① 現行税法では、収益事業に属する固定資産の処分損益は課税であるが、非収益事業に属する固定資産の処分損益は非課税である。
- ② 不動産販売業に該当する不動産の譲渡にあっても、その不動産が相当期間にわたり固定資産として保有していたものであればその区画形質の変更により付加された部分の所得以外の所得について非課税としている。すなわち、キャピタル・ゲイン以外の部分に課税している。
- ③ ①②からしても分かるように現行税法では、基本的には固定資産の処分損益を課税することは予定していない。課税するとしても、附随行為としての課税に限っている。
- ④ したがって、同じ公益法人に属する固定資

産でありながらたまたまその固定資産が収益事業に使用されているか、非収益事業に使用されているかによって、全く異なった取扱いがされることに疑問がある。

⑤ 収益事業の廃止に係る資産の処分は清算所得に異なる等

の理由によるものであり、理論的には処分固定資産が上記(1)又は(2)に該当するか否かの判断の境界が疑問になるところである。しかしながら、実務的には処分固定資産の態様が(1)又は(2)の状況のいずれかに該当することが多く、別段の問題を生起することなく処理されるであろう。

すなわち、このような取扱いによって、公益法人等に対する固定資産(特に土地、建物)の処分所得には、通常課税されることはないものと考ええる。

ここで検討すべきは、(1)における「相当の期間」とはどの位の期間との疑問があるが、これについては「きわめて長期間」という意味であるから通常おおむね10年以上とされているようである。

以上が、公益法人等の固定資産等処分に係る取扱いであるが、法人税基本通達15-2-10について注意すべき点について次に述べる。

(イ) (2)は全ての固定資産に係る取扱いであるが、(1)は土地(借地権を含む)、建物又は構築物に限られることに注意すべきである。実質的には、(1)の場合で土地、建物又は構築物以外の固定資産の処分利益が発生するものは稀であるものと推定され、この取扱いで実務的には支障はないであろう。

(ロ) また、この基本通達の最後の文言が「できる。」とされているのは、文字通りこのような状況にある場合にはその処分損益を非課税として申告所得を算定することもであるし、課税として申告所得を算定できるとの趣旨であ

ろう。

すなわち、この取扱いのような(1)又は(2)の場合でも処分損がでている場合は、その処分損を他の収益事業の所得と相殺、減少させてよいとする取扱いである。

(ハ) しかしながら、以上の取扱いは、同一事業年度に二以上の固定資産の処分があるときには、そのすべてに係る損益を対象とするとされている。すなわち、一の処分については非課税とし、他の一の処分については損が生じたのでこれを他の所得と相殺、減少させることはできないということである。

6 借地権の設定

上記4及び5における土地の譲渡には、「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》の規定の適用がある借地権の設定」の行為が含まれている。

すなわち、相当の期間にわたり固定資産として保有していた土地について借地権を設定し、その借地権の設定により土地の価額が2分の1以上低下する場合(借地権の設定により收受する権利金が土地の価額の2分の1を超える場合。以下同じ)には、これを土地の譲渡と同様に扱い、したがって、当該土地を相当期間保有していた場合には借地権の設定による收受金額については、非課税とするとしている。

これは逆からいえば、借地権の設定により土地の価額が2分の1以上低下しない場合の借地権の設定行為は固定資産の処分ではなく、したがって、その所得は不動産の貸付けに係る収益とされ、「建物の貸付けに際して收受する権利金」及び「土地、建物の賃貸借契約更新又は更改に

より收受する更新料や更改料」とともに不動産貸付業として課税されるということになる。

建物の貸付けに際して收受する権利金についてはその額が建物の価額の2分の1を超えていようが2分の1以下であろうがともに、不動産貸付業に係る所得として取り扱われるので問題ないが、土地の場合に権利金が土地の価額の2分の1を超えるか否かにより、課税と非課税になる点については説明を要する。

すなわち、法人税法施行令第138条で、土地の価額が2分の1以上低下した場合すなわち土地の価額の2分の1以上の権利金を收受した場合には、土地の譲渡収入として取り扱う旨が明らかにされていることから、土地の一部譲渡と貸付けの区分については、この第138条を以てなし、したがって、この取扱いは、制度的なものとして割り切らざるを得ないとされている。

また、更新料や更改料についても、その性格上、その中にキャピタル・ゲイン的なものが混在していることは容易に考えられるが、これに

ついても現行税法は、土地の価額が2分の1以上低下しない場合と同様に、土地の貸付料の一部として課税収入として取り扱われることになっている。これもまた、制度的なものとして割り切らざる得ないといえよう。

〔法人税基本通達〕

《借地権利金等》

15-2-11 公益法人等又は人格のない社団等が固定資産である土地又は建物の貸付けをしたことにより收受する権利金その他の一時金の額の取扱いについては、次の区分に応じ、それぞれ次による。

- (一) その土地の貸付けにより令第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おけるその貸付けにより收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15-2-10による。

●新刊案内●

☆問答式によるわかりやすい解説

太田昭和監査法人編

リースの会計処理と税務

< A 5判・451頁 >

リース取引は賃貸借の一種と認識されてはいるものの、一方では「物融」といわれるように、金融的な色彩も強く持ち合わせている。昭和38年に導入されたこの取引は、以来、増加の一途をたどっているが、最近の多様化・高度化および国際化の進展は、その会計・税務上の取扱いを一層複雑で難解なものにしている。

本書は、リース取引の本質を見誤ることのないよう、その基本にスポットをあてながら、会計処理や税務の取扱いを、Q&Aで具体的にわかりやすく解説。

* 中央経済社 *

(二) 土地又は建物の貸付けに際して收受する権利金その他の一時金で(-)に該当しないものの額及び土地若しくは建物の貸付けに係る契約の更新又は更改により收受するいわゆる更新料等の額は、不動産の貸付けに係る収益の額とする。

7 土地処分と不動産販売業

上記4、5及び6の取扱いは、固定資産すなわち非棚卸資産についてである。したがって、処分資産が棚卸資産である場合の取扱いはこれと異なるところである。

業として土地、建物等を販売する行為は、ここでいう附随行為としての土地、建物等の処分ではなく、法人税法施行令第5条に不動産販売業が特掲されているところから、収益事業本来として行為が判定され、法人税が課税されることはいうまでもない。

しかしながら、不動産の販売を業としていない公益法人等が、不動産販売業者と類似の行為を行った場合はどうであろうか。

すなわち、固定資産である保有土地の譲渡にあたって、当該土地にマンション等を建築し、又は当該土地につき区画形質の変更（宅地の造成工事、道路、公園等の整備、区画割り等）を行った場合等であるが、これについては、この行為そのものが収益事業と判定され、原則として不動産販売業として課税されることになる（法基通15-1-12）。

しかしながら、公益法人等が古くから保有していた基本財産のような土地を資金繰りのために処分せざるを得なくなり、その処分をできるだけ有利にするために、その土地に道路を整備

し区画割りをして又はマンション等を建築して販売する行為は確かに土地の販売行為にすぎないが、この譲渡所得の中にもキャピタル・ゲインが含まれていることは容易に想像できる。すなわち、譲渡利益のかなりの額がキャピタル・ゲインであるとする、キャピタル・ゲインを非課税とする前項までの取扱いとの均衡の問題が生じ、課税の不合理性が指摘されることになる。

さらに、公益法人等は、道路の整備又はマンション等の建築等をすることなく不動産会社に土地を譲渡し、不動産会社が道路の整備等又はマンションの建築をした場合は、公益法人等の土地の譲渡は非課税となるので、これとの均衡の問題もある。

したがって、当該土地が相当期間にわたり固定資産として保有されていたものであり、かつ、その建築又は変更から分譲に至る一連の行為が専ら当該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、当該土地の譲渡は、不動産販売業に該当しないものとされる（法基通15-1-12）。

しかしながら、その区画形質の変更により付加された価値に対する部分の処分所得については、正に不動産販売業者と同様の所得と考えられるので、これについては課税とされるのである。

なお、土地の分譲による利益のうち、どの部分がキャピタル・ゲインであり、どの部分がその建築又は変更により付加された部分であるかは、その建築又は変更をすることなく土地を処分するとした場合に予想される処分利益がキャピタル・ゲインであり、建築又は変更によって更に高く分譲できた部分が付加された利益とされようが、具体的には、ケースバイケースで判定せざるを得ないであろう。

土地の分譲に代えて当該土地に借地権を設定した場合におけるその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算入の適用があるものについても、同上の取扱いがされる。これについては、先の6でふれたところである。

8 土地の譲渡等がある場合の特別税率の特例

法人が土地等を譲渡した場合には、投機的な土地取引の抑制等の見地から、その所得について通常の法人税が課されるほか、その土地等の譲渡益が短期所有土地（所有期間が5年以下である土地）又は超短期所有土地（所有期間が2年以下である土地）に係るものである場合には、短期所有土地については20%の追加課税、超短期所有土地については30%の分離課税、及びこれらの追加課税又は分離課税を受けない土地については10%の追加課税が行われることとなっている（措法63、63の2、62の3）。

これらの課税は、法人税の納税義務があるすべての法人とされているが、公益法人又は人格のない社団等については、その土地の譲渡等の行為が収益事業に該当する場合に限り、適用されることになっているので、通常の法人税が非

課税とされる場合には、このいわゆる土地重課課税は適用されない。

〔租税特別措置法関係通達〕

（公益法人等に対する適用）

63(1)―1 公益法人等又は人格のない社団等が行った措置法第63条第2項第1号並びに措置法令第38条の5第1項第1号及び第2号に掲げる行為については、当該行為が収益事業に該当する場合に限り、同法第63条第1項の規定の適用があることに留意する。

（公益法人等に対する適用）

63の2(1)―1 公益法人等又は人格のない社団等が行った措置法第63条の2第2項第1号並びに措置法令第38条の6第2項の規定により読み替えられた同令第38条の5第1項第1号及び第2号に掲げる行為については、当該行為が収益事業に該当する場合に限り、同法第63条の2第1項の規定の適用があることに留意する。

（公益法人等に対する適用）

62の3(1)―1 公益法人等又は人格のない社団等が行った措置法第62条の3第2項第1号イ及びロに掲げる行為については、当該行為が収益事業に該当する場合に限り、同条第1項の規定の適用があることに留意する。