

## 法人税関係

# 公益法人等が営む土地の貸付事業に係る更新料の課税

### 1 はじめに

A法人は、不動産貸付業による収入を財源として非営利活動を行う公益法人等である。主な不動産の貸付収入としては、B法人に対する甲土地の貸付けによるものである。また、甲土地は、B法人の駐車場用地及び貸付用住宅の敷地の用に供されている。

A法人は、法人税の収益事業課税の対象となっているところ、B法人に対する住宅の用に供される土地の貸付の対価の額が低廉であることから、当該対価の額が収益事業から除外されている。これにより、A法人は、甲土地の駐車場用地に係る部分の地代収入を収益事業として法人税の申告を行っている。

甲土地は、当期において、B法人との賃貸借契約期間が満了になることから、更新をすることで双方合意をしており、更新料の金額も内諾を得ているところである。当該更新料は、全額法人税の課税対象となるのか、それとも甲土地の収益事業と収益事業以外の事業に係る部分の金額を面積比率又は地代収入の比率等で課税対象となる部分の金額をあん分することになるのか、検討することとする。

### 2 不動産貸付業から除外されるもの

不動産貸付業は、法人税の収益事業課税の対象となるのであるが、主として住宅の用に供される土地の貸付業で、その貸付けの対価の額が低廉であること

その他一定の要件を満たすものについては収益事業から除外されている（法令5①五へ）。この「主として住宅の用に供される土地」とは、その床面積の2分の1以上が居住の用（貸家住宅の用を含む。）に供される家屋の敷地として使用されている土地のうちその面積が当該家屋の床面積の10倍に相当する面積以下であるもの（法基通15-1-20）、また、「貸付業の貸付けの対価の額が低廉であること」とは、その事業年度の貸付期間に係る収入金額の合計額が、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貸付期間に係るものの合計額の3倍以下であることとされている（法規4）。

### 3 不動産貸付業に係る更新料の課税区分について

公益法人等が固定資産である土地の貸付けをしたことにより収受する権利金その他の一時金のうち、①法人税法施行令第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》に該当しないものの額及び②土地の貸付けに係る契約の更新により収受する更新料の額は、不動産の貸付けに係る収益の額とされる（法基通15-2-11）。この②の更新料は、上記2に掲げる対価の額が低廉である場合の収益事業から除外する対価の額に含めない旨定められている（法基通15-1-21）ことから、甲土地に係る更新料は

全額収益事業に係る不動産貸付業の対価に含めることとなる。

ところで、公益法人等が収益事業に属する固定資産を譲渡したことによる損益は、原則として収益事業にかかる損益となるのであるが、③相当期間（おおむね10年）にわたり固定資産として保有していた土地等（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。）について、収益事業に係る損益に含めないことができる旨の優遇措置の定めがある（法基通15-2-10）。

そうすると、①に適合せず、③に該当すれば、更新料が、収益事業課税から除外される余地があると考えてしまうこともある。しかし、更新料を支払った場合の借地権等の帳簿価額の一部の損金算入は、同令第139条の規定であり、同令第138条のような土地の部分譲渡という性格を尊重していないため、甲土地に係る③の取扱いの適用はない。

### 4 おわりに

甲土地の賃貸借契約期間満了に伴い収受する更新料は、貸付けの対価の額が低廉である場合等の収益事業からの除外措置の適用がないことから、全額不動産貸付業に係る対価として法人税の課税対象となるので留意が必要である。

〔 右山研究グループ  
税理士 苅米 裕 〕