

## ドイツにおける非営利団体の目的外事業

ドイツでは、非営利団体が租税上の優遇措置を受けるための条件が租税通則法（AO = Abgabenordnung）に定められている。非営利団体の目的は、公益目的、慈善目的、教会目的に区分され<sup>1</sup>、原則として所轄の税務署が審査を行う。審査を通過し、免税資格の承認が得られると、下記に定める租税優遇が認められる。

以下に 1 租税通則法における優遇規定と、2 ノルトラインヴェストファーレン州の発行したパンフレットで目的事業について記載した箇所を、紹介することとする。

なお、この資料は弊所における研究調査目的のために作成したものであり、訳文中に誤解を招く表現や誤りがあった場合には、原文である独文の内容に従うものとする。

### 1 ドイツ租税通則法における規定

ドイツの租税通則法では、非営利団体の本来の活動目的以外の経済活動（wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb）に対する法人税等の課税について、以下のとおり規定されている。

#### **租税通則法 第 64 条 課税対象となる経済活動(wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb)**

- (1) 営まれる事業が第 14 条に定める経済活動であるため租税優遇の適用が除外されている場合、その事業が第 65 条から第 68 条に規定する目的事業（Zweckbetrieb）に該当しない限り、当該団体は、課税標準（所得、売上総額、財産等）に関する税制上の優遇を受けることが出来ない。
- (2) 当該団体が第 65 条から第 68 条に規定する目的事業に該当しない複数の経済活動(wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb)を行っている場合、それは一つの事業として取り扱われる。

---

<sup>1</sup> AO 51 条

- (3) 目的事業に該当しない経済活動(wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb)から生じた全ての収入（付加価値税を含む）が年 30,678 ユーロ<sup>2</sup>を超えない場合、当該経済活動には、法人税及び営業税が課税されない。
- (4) 上記（3）の租税優遇を受けるために、一つの団体を独立した複数の団体に分割する行為は、第 42 条に規定される濫用行為として取り扱われる。
- (5) 団体が無償で譲り受けた中古品を再利用し販売することにより生じた収益は、法人税及び営業税の課税対象となる。この場合の収益の額は、同業種における標準的な収益を基準に見積もられる。
- (6) 下記の経済活動(wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb)については、当該収益の 15% に対し納税義務が生ずる。
  1. 租税優遇目的に関連する企業の宣伝広告
  2. 公営のギャンブル事業（競馬等）
  3. 献血事業の二次使用（血しょう抽出等）

#### **租税通則法 第 65 条 目的事業の定義**

目的事業とは、下記の要件を満たす事業をいう。

1. その活動が、全体的な方向において、租税優遇の対象となる定款等上の目的の実現に寄与するものである場合
2. その目的が当該活動によってのみ達成可能である場合
3. その活動が、租税優遇の適用を受けていない同業又は類似の企業との競合する場合、租税優遇を受ける目的の履行のために、必要不可欠な範囲を逸脱しないこと

#### **租税通則法 第 66 条 福祉事業**

- (1) 第 53 条に規定する人々に特定してサービスを提供する場合、福祉団体の福祉施設の運営は目的事業となる。
- (2) 1 福祉団体は、利益を獲得しないで、社会的に弱い立場にある市民のケアを行うことにより、結果として一般社会に対して、より多くの恩恵をもたらすこと。

---

<sup>2</sup> 1 ユーロを 155 円で換算すると約 480 万円

- 2 この場合のケアとは、健康的、道徳的、教育的又は経済的な状況を改善又は緩和することに関連しなければならない。
- (3) 1 福祉団体が、その団体のサービスの少なくとも 3 分の 2 を第 53 条に規定する人々に対して提供している場合
- 2 病院については第 67 条において規定される。

#### **租税通則法 第 67 条 病院事業**

- (1) 一定の医療に関する法律 (Krankenhausentgeltgesetz or Bundespflegesatzverordnung) の規定の適用がある病院については、上記法律に規定する一定の医療サービスを依頼する患者のために、年間最低でも 40% 以上ベッドが使用 (占有率) されているもの
- (2) 上記 (1) 法律の適用を受けない病院についても、同様に年間最低でも 40% 以上ベッドが使用 (占有率) されているもの

#### **租税通則法 第 67 条 a スポーツ事業**

- (1) 1 スポーツクラブによるスポーツイベントは、その全ての収入 (付加価値税を含む) が年間 30,678 ユーロを超えない場合には、目的事業となる。
- 2 飲食物の販売や広告宣伝はスポーツイベントの一部とはみなされない。
- (2) 1 税額査定通知書が確定するまでは、スポーツクラブは上記 (1) 1 にかかわらず、申告を行うことができる。
- 2 当該スポーツクラブは、(いったん申告をしたら) 少なくともその申告を 5 事業年度に行うことが義務付けられている。
- (3) 1 上記 (1) 1. の規定の適用を受けない場合、スポーツクラブが開催するスポーツイベントは、下記の場合において目的事業となる。
  1. そのスポーツクラブの競技選手が、競技への参加によって報酬その他利益を獲得しない、選手の名前や顔写真等を使用しない、そのスポーツクラブ又は他の団体の広告宣伝を行わない場合
  2. そのスポーツクラブ又は他の関連協会以外から、競技の参加による報酬を得ている選手がいない場合
- 2 その他の種類のスポーツイベントは課税対象の経済活動 (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) となる。
- 3 報酬その他の利益が、目的事業以外の経済活動又は第三者から独占的に与えられる場合には、租税優遇措置の適用がない。

## 租税通則法 第 68 条 特定目的事業

当該事業は下記の場合において、(税制上の優遇を受ける)特定目的事業となる。

1. a) 団体が第 53 条に規定する人々に対して提供する、老人ホーム、高齢者福祉施設、病後の療養施設、食事配達サービス、  
b) 幼稚園、養護施設、青少年センター、学生寮、ユ・ス・ホステルの運営
2. a) 農企業及び園芸用品店といった、団体の自足(自活)を促し、かつ、その構成員に対する食品供給の保証のための施設  
b) 木工所、金属加工所といった団体の自足(自活)のための施設  
上記施設の第三者への販売等のサービスが、活動収益全体の 20%を超えない場合。
3. a) 社会福祉に関する法律の規定に従って、障害者を補助するためのワークショップ、障害を理由に一般の社会における雇用が困難であることとされる人々に対して雇用の機会を提供するための作業場の運営  
b) 障害者がリハビリ治療を受けること若しくは日常生活への復帰にあたって必要とされる基礎的な身体的精神的な能力の回復又は就業上必要とされる技能及び能力の特別訓練を行う施設の運営  
c) 社会福祉に関連する法律に規定されるとおり、少なくとも全体の 40%の障害者を雇用する統合プロジェクトの運営
4. 目の不自由な人々及び身体的に障害のある人々の介護を行うために必要とされる施設の運営
5. 青少年の更正、保育、教育のための施設の運営
6. 公的に許可された宝くじ及びギャンブルで、その収益がチャリティ又は教会のために独占的に使用される場合
7. 美術館、劇場、といった文化的施設及びコンサートの運営、美術展といった文化的なイベントの運営  
なお、飲食物の販売はこれらのイベントの一部とはみなされない。
8. 教育センターその他施設が主催して、科学的教育的な講義、授業、その他のイベントを提供する場合。これらの施設は参加者の宿泊場所や飲食物を提供することもできる。
9. 1 科学研究調査機関で、その主な収益が公的機関による補助金、第三者による寄付又は資産運用によって得られること。  
2 研究調査の請負  
3 当該機関が行う科学と関連のない特定の科学的活動および事業活動は、単独目的(活動)の一部とはみなされない。

## 2 ノルトラインヴェストファーレン州『団体と課税 (Vereine und Steuern)』

ノルトラインヴェストファーレン州の発行した『団体と課税 (Vereine und Steuern)』において目的事業に関して書かれた 36 ページから 39 ページまでを抜粋し、以下のとおり翻訳する。

### (1) 租税優遇を受ける目的事業

経済活動は、その収益が租税優遇目的のために使用されるからといって必ずしも目的事業とはならない。

一般的な規定は、租税通則法 65 条において規定されている。この規定においては目的事業とは、資産管理といった通常の活動の範囲を超えた経済活動である。これらの経済活動は、下記の条件を満たさなければならない。

団体は、まず非営利目的の遂行に尽力しなければならないこと

その経済活動は、その非営利目的に合致するために、必要かつ不可欠であること

その団体は、税金を支払っている他の企業と、避けられない範囲を超えて競合してはならない

(例：団体の活動報告を記載した新聞を販売すること)

単に当該団体の収入が租税優遇目的に合致しているからといって、目的事業の租税優遇が受けられるとは限らない。それゆえに、資金を獲得するための団体が行う事業は目的事業とはならない。

### (2) 目的事業への特別規定

租税通則法第 66 条、67 条、67 条 a、68 条に規定される経済活動は、上記 1 に規定する条件のうちのいくつかの条件を満たさない場合であっても、目的事業として取り扱われる。

ある特定の経済活動については、租税通則法第 66 条、67 条、67 条 a、68 条において特別な規定が存在している。その団体の活動目的次第で、目的事業は下記の通りとなる。

福祉施設

病院等

美術館、劇場、といった文化的施設の運営及びコンサート、美術展といった文化的なイベントの実施は、文化の促進がその団体の目的である場合においては通常は目的事業として取り扱われる。この場合に、収益の額自体は問題ではない。そうした団体（例：音楽協会）が、収益獲得のために、別の団体の行う文化的な活動を実施している場合（例：別の団体のパーティでコンサートを行うなど）、音楽協会がこのイベントを主催していることとなる。

飲食物の販売は文化的施設及びイベントの一部とはみなされず、課税対象となる。文化的イベントに出席する際に入場料が課される場合、この入場料はこのイベントへの参加目的部分（目的事業部分）とサービス部分（課税対象事業部分）とに割りふられなければならない。その団体が、これらのイベントの期間中又は施設の内部において、資金獲得のために他の企業等に対して広告宣伝活動を行っている場合には、課税対象となる経済活動とされる。

### （3） 課税対象となる経済活動

課税対象となる経済活動から生ずる収入が一定の金額を超える場合においてのみ、非営利団体は課税対象となる。

社会一般の全ての人の利害ではなく団体の組合員の利害のためだけにサービスを提供することを唯一の目的とする非営利団体又は租税優遇団体に該当しない団体は、その全てが法人税の課税の対象となる。

社会一般、慈善、教会のための事業を提供する団体は、その経済活動によって生じた収入（付加価値税を含む）が 30,678 ユーロを超えた場合に、法人税及び営業税の課税の対象となる。

当該団体の活動目的、資産管理、目的事業から生じた所得以外の全ての所得は、課税対象となる経済活動とみなされる。

飲食物の販売等

### （4） 課税対象額

公共目的事業を行う団体は、経済活動から発生する収入が 30,678 ユーロを超えない限り、法人税の納税義務が発生しない。

たとえ、課税対象となる収入が 30,678 ユーロをほんのわずか超えた場合においても、30,678 ユーロを超えた部分の差額ではなく、収入の全額が課税対象となる。

また、原則として利子配当等の受取収益は非課税とされている。

(5) 具体的事例

非営利スポーツクラブが下記の収入を受け取ったケース。

課税対象合計額が 30,678 ユーロを超えないため、法人税及び営業税の納税義務はない。

	収入の内訳	収入金額	(単位:ユ - ロ) うち、課税対象
1	年会費収入	25,000	
2	スポーツイベント収入(プロ選手がいない場合 )	15,000	
3	スポーツイベントにおける飲食物の収入	10,000	10,000
4	レストラン収入	15,000	15,000
5	レストランの中古品のカウンターの販売収益	1,000	
6	広告売上	2,678	2,678
7	団体主催の催しによる収入	3,000	3,000
8	普通預金からの利息収入	500	
	合計	72,178	30,678

\* 課税対象とならない収入の除外の根拠

1：会費は当該団体の活動目的に使用される会費のため

2： 租税通則法第 67 条 a (3)

5：レストラン収入に含まれる中古品(カウンター)の備品売却は除外されるため

8：預金利息収入は除外されるため