

# 第 2 部

## 障害福祉事業等への収益事業課税の個別論点

(本報告書において、第 2 部 01 から 48 については、論点〇というように記載する)

# 第 1 章

## 収益事業全般

## 01

## 租税法律主義と請負業の解釈

## 争点と要約

課税要件法定主義の考え方からすれば、サービスを提供して対価を得る事業はすべて請負業であるとする課税庁の主張は、政令への委任の範囲を逸脱しているという意味で違法であるというべきである。

## 1 租税法律主義とは

租税法律主義とは、我が国の憲法 84 条が宣明している課税権の行使方法に関する原則のことで、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」とする原則のことをいう（金子宏『租税法[第 23 版]』（弘文堂・2019 年）78 ページ・81 ページ）。

租税法律主義の現代における機能は、「国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることにある」とされている（金子・前掲書）。「今日では、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係を持っているから、人は、その租税法上の意味、あるいは、それが招来するであろう、納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもなしえない」（金子・前掲書 77 ページ）からである。

租税法律主義の内容・派生原理については、論者によって違いがあるものの、課税要件法定主義と課税要件明確主義が含まれることについて、異論は見られない。

ここでは、まず、課税要件法定主義について説明する。

## 2 課税要件法定主義について

課税要件法定主義とは、課税の作用が国民の財産権への侵害であることから、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は国民代表議会の定める法律によって規定されなければならないことをいう（金子・前掲書 81 ページ）が、政令などの行政権による立法が、一定の範囲で許されていることについて、今日では争いが無い。

そして、「請負業」は、法人税法2条 13 号の委任を受けて行政権によって定められた法人税施行令 5条1項 10 号に規定されるものであるから、このような委任立法については、一般的に、命令に委任した法律の側の合憲性（授権法の憲法適合性）及び委任を受けて定められた命令の側の合法性（委任立法の授権法適合性）が問題になり得る。

## (1) 授権法の憲法適合性（法人税法2条 13 号の合憲性）について

課税要件法定主義の趣旨から、租税立法において、課税要件および租税の賦課・徴収に関する定めを政令・省令等に委任するに際し、具体的・個別的委任なら許されるのに対し、一般的・白紙的委任は許されない。そして、ここでいう具体的・個別的委任と一般的・白紙的委任の区別の基準について、

具体的・個別的委任といいうるためには、委任の目的・内容および程度が委任する法律自体の中で明確にされていなければならないと解すべき、とされている（金子・前掲書 82 ページ）。

特掲事業を定める法人税施行令5条1項の授權法である法人税法2条 13 号の合憲性について、岡山地裁 H21-03-19 判決は、「収益事業課税の内容が法律ではなく施行令で規定されていることは違法」という原告（納税者）の主張に対して、上記と同様の考えの下、委任に当たって委任の目的等は限定されている上、委任の範囲も、営利企業と競合する事業に限定されていることから、法が収益事業の範囲を施行令に委任していることは租税法律主義に反しない、と述べており、この判断自体は、妥当と言って良い。

## (2) 政令の授權法適合性（法人税施行令5条1項 10 号の適法性）について

もっとも、法人税法2条 13 号が合憲であることは、同号の委任を受けて定められた法人税施行令5条 1項 10 号も、直ちに法人税法2条 13 号に反せず合法であることを意味しない。

対価を得て何らかのサービスを提供していれば全て「請負業」に該当するという、国税庁の主張が適法とされるのであれば、その捕捉範囲の広汎さは、法人税法2条 13 号が課税範囲を限定しようとした意味を失わしめるものといえる。したがって、政令の規定が、このように「請負業」の範囲を合理的に限定できないものであるのならば、法人税施行令5条1項 10 号は法人税法2条 13 号の委任の範囲を逸脱しており、違法と言うことになる。また、こうした国税庁の主張に基づいて、「請負業」に該当するとしてなされた課税も違法無効なものとなる。

「請負業」の範囲を合理的に限定できないという点は、第2部第 1 章 論点 2 で説明する課税要件明確主義につながっている。

## 🔍 参考資料

芦部信喜著・高橋和之補訂『憲法〔第七版〕』（岩波書店・2019年）

## 02

## 課税要件明確主義と請負業の解釈

## 争点と要約

課税要件明確主義の考え方からすれば、契約形態のみから判断して請負業に該当するとすることは、法的安定性と予測可能性を害することになり違法というべきである。

## 1 課税要件明確主義について

課税要件明確主義は、課税要件法定主義とともに租税法律主義を構成するもので、「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない」とする原則のことである（金子宏『租税法[第23版]』（弘文堂・2019年）84ページ）が、課税要件を定める文言が一定の明確性を有している限り、課税要件明確主義には反しないとされている。

従来、課税要件明確主義で問題とされてきたものは、主として不確定概念を巡るものであった。地方税法に定められた事業税では「請負業とは、一定の仕事の完成を約し、その対価として報酬を受ける事業」とされている（武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法第2巻』（第一法規）679ページ）ので、一定の明確性を有しており、不確定概念のような一般性、不明確性を有しているわけではないといえる。ただ、昭和38年に、法人税施行令5条1項10号の「請負業」の規定に「事務処理の委託を受ける業を含む」という括弧書きを追加する改正がなされたことにより、法人税施行令5条1項10号の規定は、事業税の「請負業」の規定より広い範囲が対象である、とされてきた。この「事務処理の委託を受ける業」が、第2部第5章 論点35で説明したように、現行の基通15-1-27に事務処理の委託を受ける業として列挙されている事業を中心とした、行政からの委託により実施される一定の事業だけであれば、こうした事業と事業税における「請負業」の二つだけが法人税施行令5条1項10号に規定された収益事業であることになり、一定の明確性を有しているといえよう。

これに対し、「事務処理の委託を受ける業」を、「委任あるいは準委任を反復継続して行う業のことである」と解釈して「委託に関する契約をしてサービス提供をして対価を得る事業は、すべて法人税施行令5条1項10号の請負業に該当する」とする国税庁の主張（以下、契約形態論という）が正しいとすれば、実質的に、概括的規定のような機能を果たしてしまうため、課税要件明確主義に反していることになろう。

## 2 国税庁の主張（契約形態論）と課税要件明確主義について

刑法学にも、憲法31条が規定する罪刑法定主義の派生原理として明確性の原則がある。これは刑罰法規の立法と解釈に関する原則であり、不明確な刑罰法規は、国民の行動の予測可能性を奪うことになり、国民の行動を萎縮させることとなるし（「事前告知（fair notice）の原則」、自由主義的側面）、恣意的な権力濫用をも基礎付けてしまう（民主主義的側面）ことから、不明確な法律・条例に基づき処罰されない権利を国民に保障するものである。

租税法律主義と罪刑法定主義は、民主主義と自由主義をその理念としている点で共通であることや、課税要件法定主義が罪刑法定主義になぞらえて作られた原則とされている（金子・前掲書 81 ページ）ことからすると、事前告知機能という、主に手続的適正に着目した意味での明確性の原則は、課税要件明確主義にもそのまま妥当するものと思われる（金子・前掲書 84 ページ）。

この点から、国税庁の主張（契約形態論）は、少なくとも、事前告知機能という点で、課税要件明確主義の趣旨に反していると言えよう。憲法 30 条・84 条が課税要件明確主義を採用した趣旨は、「みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねず、また納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになりかねない」（金子・前掲書 84 ページ）ことを危惧した点にあるから、国税庁の主張では、その捕捉範囲の広汎性ゆえに、行政庁による恣意的な課税を抑止する機能を「請負業」という法の文言には期待できないことになり、また、納税者にとって、自らの事業が課税されるものか否かについての予測を不可能ならしめる点で、不明確な定めがなされた場合と異なる結果を生むからである。

### 3 まとめ

以上のように、課税範囲を限定しない国税庁の主張（契約形態論）は、課税要件明確主義に反しており、違法といえる。基本通達ですらない文書回答や質疑応答で障害者福祉事業に課税を行おうとしていることは、障害者福祉事業を実施している事業者の予測可能性と法的安定性に大きな悪影響を与えるだけでなく、恣意的な権力濫用ともいえるものである。自らの主張が正しいとするのであれば、国税庁は、公益性などを含めた立法政策に基づく判断を踏まえた上での政令の改正という、法人税法に定められた手続きを取るべきである。

## 03

国税庁の「文書回答事例」と  
「質疑応答事例」について

## 争点と要約

「文書回答事例」や「質疑応答事例」は、納税者サービスの一環として公表されているものであり、あくまで一般的な取り扱いであって納税者の申告内容を拘束するものではないことは明らかである。

## 1 「文書回答事例」と「質疑応答事例」について

国税庁の「文書回答」とは、納税者からの「具体的な取引等に係る税務上の取扱い」に関して、税務当局が文書により回答するというものである。そして、『その文書回答の中から、他の納税者が税法の適用等に関する予測可能性の向上に役立てるために公表されているものが「文書回答事例」である』と国税庁では説明しており、その「文書回答事例」には、「回答年月日」、「回答部署」、「照会事項」が掲載されていると共に、その「照会事項」には「事前照会の趣旨」、「事前照会に係る取引の事実関係」、「事前照会者の求める見解の内容及びその理由」が詳細に記載されている。一方、「質疑応答事例」は、『国税当局において納税者からの照会に対して回答した事例等のうち、他の納税者の参考となるものを要約して掲載している』と国税庁では説明している。

ここで問題となるのは、文書回答のうち、公開されるものと非公開とされるものの基準が不明確・不透明となっている点である。さらに、「質疑応答事例」においては、いつ、どの部署で回答した案件かも明らかにされていない。そのように、税務当局にとって都合の良い事例が優先的に選別され、税務当局の解釈や主張が公共メディアなどで流布され、あたかもそれが法令や既定事実であるかのように納税者に伝わる恐れがある。

## 2 「文書回答事例」と「質疑応答事例」の法的位置づけ

国税庁の「文書回答」は、「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について」として平成13年6月に国税庁の「事務運営指針」として定められたものであり、法律によって制定されたものではない。「事務運営指針」とは、国税庁の事務手続・運営に関する準則であり、その法的性格は通達（上級行政機関が関係下級行政機関および職員に対してその職務権限の行使を指揮し、職務に関して命令するために発するもの）と同等の位置づけになる。

国税庁のホームページでは、『国税局では、納税者の皆様から、申告期限等の前に「具体的な取引等に係る税務上の取扱い」に関して、文書による回答を求める旨の申出（以下「事前照会」といいます。）があった場合に、一定の要件の下に、文書により回答するとともに、他の納税者の皆様の予測可能性の向上に役立てていただくために、その照会及び回答の内容等を公表するという納税者サービス（以下「文書回答手続」といいます。）を行っております。』と記載されているとともに、『文書回答手続は、納税者サービスの一環として実施しているものであり、その内容が事前照会者の申告内容等を拘束する性格のものではありません。』と記載されている。



以上のことから、文書回答は、国税庁による「納税者サービス」として位置付けられているとともに、「事前照会者の申告内容等を拘束するものでもない」ことは明確である。

### 3 通達と事務運営指針との相違について

通達（訓令も含む）は、国家行政組織法第14条第2項に基づいて、国税庁長官や国税局長が、その下部機関や職員に対して発する職務上の命令である。歴史的に、税務通達は、昭和25年の基本通達制定までは、役所内部の非公開文書として取り扱われていたが、シャープ勧告（昭和24年9月）を契機に通達の整備や公開が促進された。また、平成10年12月には、文書取扱規程の改正により、「法令解釈通達」と「事務運営指針」の2つに分類された。

「法令解釈通達」は、税務職員が個々に独自の税法解釈をすることなく、公平で統一的な税法解釈・運用を行うため、国税庁長官などの発給者が、国税局長などの下級官庁に対して上意下達を目的として発する文書と言える。また、「法令解釈通達」である「基本通達」と「個別通達」は、一般的には公開通達とされ、一般の納税者にも公開されることで、納税者の法的安定性や予測可能性を担保するという効果がある一方で、その法解釈が社会に定着することで、慣習法としての社会的拘束力が働くことも否定できない。

一方で、「事務運営指針」は、税務職員の仕事のやり方を定めた通達であり、税務職員が個々に独自の手法や判断で税務調査や納税者への対応などをしないことや統一的な事務処理を遂行するため、国税庁長官が、国税局長などの下級官庁に対して上意下達を目的として発する文書と言える。また、「事務運営指針」として定められている「文書回答」は、上記2でも記載した通り、国税庁による個別の納税者に対する「納税者サービス」であると共に、これらの事例の一部が「文書回答事例」や「質疑応答事例」として公開されることで不特定多数の納税者の予測可能性の向上にも役立っている側面もある。

しかし、障害福祉サービス質疑応答という「文書回答事例」だけで「請負業としての課税」が行われようとしている障害者の就労支援事業のように、解釈の指針ではない事務運営指針が、統一された解釈の指針である法令解釈通達と実質的に同等の解釈指針として取り扱われることは問題である。

### 4 納税者や税務職員等への影響と対応について

上記の通り、「法令解釈通達」である「基本通達」や「個別通達」は、法理論上は、納税者への法的拘束力はないとする解釈が通説となっているが、実務上は、長年社会に浸透している慣習法的な側面や、新しい経済取引や判決などが明らかになった場合に法律の制定を待たずに機動的に課税実務に対応する役割を担っているという側面があることも事実である。

また、「事務運営指針」に定められた「文書回答事例」や「質疑応答事例」については、事前照会した納税者も他の納税者も拘束されるものではないことは明らかではあるが、実務的には、税務調査等の場面にて、税務職員等は、その文書回答事例や質疑応答事例のみを引用し、それらの事例の根拠となる税法の解釈等について十分かつ明確な説明をすることもなく、それらの事例そのものを法的な根拠であるかのように主張して申告内容等の是非を判断するようなこともある。このような状況においても、納税者として、「文書回答事例」や「質疑応答事例」と異なる正当な見解を有する場合には、その納税者の信ずる見解に基づいて申告することは、納税者の権利として否定されるものではない。

一方で、仮に各税務署の職員が、既に公表されている「文書回答事例」や「質疑応答事例」に誤りがあると内心では思っているとしても、その事例等と異なる判断ができるかという点、それらの事例が税務職員を拘束する法的性格を有していることから、各税務署の職員は、その事例等に反するような判断はでき

ないだろう。さらに、国税局や国税庁の上級行政機関が、一度公表したものを間違っていたと訂正するようなことも期待できない。

このように「文書回答事例」や「質疑応答事例」と異なる解釈を税務署職員に求めることは容易なことではないが、各質疑応答事例の末尾には、『この質疑事例は、照会に係る事実関係を前提とした一般的な回答であり、必ずしも事案の内容の全部を表現したものではありませんから、納税者の方々が行う具体的な取引等に適用する場合においては、この回答内容と異なる課税関係が生ずることがあることにご注意ください。』と書かれている。さらに、「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について」と題した「事務運営指針」の末尾の「(4) 留意事項」では、『回答内容は、あくまで事前照会に係る事実関係を前提としたものであり、実際の事実関係が事前照会に係る事実関係と異なるなどの理由により、事前照会に係る申告等に対して回答内容と異なる課税処理を行おうとする場合等には、当該異なる課税処理を行おうとする部署は、事前に局の審理課及び主務課等と協議を行うこととする。』との記載もある。以上のことから、「文書回答事例」や「質疑応答事例」は、「一般的な回答であること」、「他の事実関係が明らかになった場合には、回答内容と異なる課税関係になることもあること」そして「納税者を拘束するものではないこと」を税務職員等に再認識してもらおうと共に、税務職員も税務の一専門家であり一市民として、国税局等の回答内容と異なる結論に至った場合には、勇気を持って「局の審理課及び主務課等と協議を行う」判断と行動をとられることを期待する。

また、納税者（NPO 法人）においても、納税者の権利として、自身が正しいと思う解釈を粘り強く主張し続け、その意見が多くの納税者（NPO 法人）の同意を得られるものであれば、納税者（NPO 法人）側からの視点での見解（回答事例）を多くのメディアなどを使って発信することも一つの対抗手段になるのではないかと思われる。

## 🔍 参考資料

「事前照会に対する文書回答手続の在り方」 酒井克彦、税務大学校研究部教育官

「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」 増井良啓、東京大学大学院法学政治学研究科（2005年1月）

# 04 イコールフットィング論の根本的意義

## 争点と要約

「課税の公平を目的とした営利企業との競合性の確保」がイコールフットィング論とされているが、収益事業課税は、競合性のある事業を網羅するものではなく、公益性などの政策的な要素を含めた政令の改正手続きにより課税事業を決定する制度である。

法人税法では、NPO 法人の他、一般社団・財団（非営利型）、公益社団・財団、社会福祉法人、学校法人、宗教法人などが「公益法人等」と定義され（法法 2 六）、法人税法に定められた「収益事業」（法法 2 十三）だけに法人税の納税義務があり（法法 4 ①）、「収益事業」から生じた各事業年度の所得に対してだけ法人税が課せられることになっている（法法 7）。これが収益事業課税と呼ばれている制度である。

イコールフットィング論は、収益事業課税制度が設けられている基本的な理由とされており、「営利企業との競合性がある事業については、課税の公平を図る必要があること」が、その内容とされている。つまり、「営利企業が実施しているものと同じ事業を公益法人等が実施している場合、公益法人等だけが課税されないということでは課税の不公平が発生するため、これを解消する必要がある」というものである。しかし、収益事業課税制度の導入においては、営利企業が実施しているすべての事業を対象としたものではなく、昭和 22 年に名称を事業税に変更して地方税に移管された営業税法の課税対象であった 29 の事業を、そのまま収益事業としたものであった。この制度創設の経緯については、「シャープ勧告を受けて、本来は、公益法人等のうち公益性の高い法人は非課税とし、公益性の低い法人に課税するという制度とすべきであったが、公益性の高低を区分する作業が実務上、困難なため、この方針を断念して、特定の事業だけを一律に課税する制度の採用となった」旨が広く知られている。

この制度創設の際の考え方から分かるのは、第一に、収益事業課税制度は、具体的な事業を課税の対象としていること、つまり、契約形態によるものではないこと、まして、「契約して、サービスを提供して、対価を得る事業は全て課税対象とする」もの（以下、契約形態論という）ではないことである。第二に、イコールフットィングを完全に実現することを目的として、対象事業を網羅したものではないことである。

この点は、「なぜ、事業税と同じ 29 の事業だけが対象にされたのか」という疑問につながる。その理由は、当時の解説書にも明確には述べられていないが、シャープ勧告の「非課税法人の収益事業によって得られるこの所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである。ここにおいて注目すべきことは、改正地方税法第 63 条は法人税を免除されている一切の法人には事業税を免除しているが、収益を目的とする事業からの収入は、これを免除していないことである。この所得に対しては事業税が賦課されるのである。」という指摘が大きいようである。つまり、端的に言えば、シャープ勧告が指摘した事業税の 29 の課税事業を、そのまま採用したということであろうが、事業に対する課税であるから課税対象の事業を明確化し限定列挙する必要があることに加えて、この 29 の事業が、法人税と事業税の二重の課税を行うことが容認される営利事業の典型であるという点が、収益事業の対象事業として採用された理由で

はないか、と推測される。確かに、この29の事業には、保育や教育（学校経営）など、民間でも実施されていたが公益性の高い事業は含まれていない。このため、「この29の事業以外は課税しなくてよいのか」という疑問は制度創設時にもあり、当時の国税庁税務講習所の解説書である「法人税法」の74ページでは、「公益法人等の行う事業で収益事業となるものは、前述の通り法人税施行規則第1条の2に列挙されているから、これに規定されていないものはすべて課税外に置かれているわけである。列挙されていないもののうち、顕著なもの二、三について説明する。」として、不動産の貸付業、学校経営、病院療養所の経営について説明が書かれている。

この収益事業課税制度創設の後、「課税事業としての追加」、「課税事業に追加しないことによる非課税の継続」、「課税事業の中への非課税対象の追加による積極的な非課税化」という三つのパターンでの法人税施行令の改正が実施されてきた。この結果、課税対象の特掲事業は、追加により、現在では34の事業となったが、一方で、課税事業の中での非課税対象の追加も、非常に多く行われている。こうした施行令の改正の中で、不動産貸付業は昭和32年に課税事業に追加されたが、教育、保育や、宗教行為は、現在に至るまで課税事業に追加されなかったため、現在でも非課税なのである。（第1部第5章を参照）

これは、収益事業課税制度が、イコルフットイングを完全に実現することを目的として対象事業を網羅するのではなく、課税すべき事業の決定には、「課税負担を免除して特定の事業の推進を図るべき」という公益性などの政策的な理由を含めた施行令の改正という法的手続きが必要とされる制度であることを示している。したがって、契約形態論によって請負業を拡大解釈して全ての事業を課税とすることは、収益事業として課税する範囲を政策的に決定するという制度の趣旨に反しており、誤りである。

なお、請負業では、営利企業とではなく、行政の実施する事業を委託などにより代行する事業（以下、行政の代行事業という）を実施する公益法人等の間での課税の公平性の確保を目的として、法令・通達の改正が繰返されてきた（第2部第5章 論点32から論点35参照）。このようにイコルフットイングは、課税の公平が目的であるから、本来、営利企業と公益法人等の間だけに限定されるものではない。その点からは、例えば、医療保健業に該当することを理由として、介護保険事業などが、NPO法人は課税、社会福祉法人は非課税とされていることも、公益法人等の中で課税の公平が確保されていないといえる。

## 🔍 参考資料

国税庁税務講習所「法人税法」（前尾繁三郎著「新しい法人税の話」を転載して作成池田隼人大蔵大臣の「序」がつけられている）昭和25年4月



## 05

## イコールフットイング論の具体的な役割

## 争点と要約

イコールフットイング論は、不明確な事例を収益事業として課税すべきか否かを判断する一つの基準としての役割が与えられているに過ぎず、いたずらに課税範囲を拡大するためにこの考え方をを用いることは許されないと解するべきである。

第2部第1章 論点4のイコールフットイング論は、収益事業課税制度の基本的な理念ではあるが、もう一つの理念である「公益法人等が実施する公益性の高い事業には、課税の負担をさせず事業の推進を図る」という、制度の公益性との双方を合わせて、政策的に課税対象とすべき事業を決定することが制度の仕組みであり、したがって、通達の公表などではなく、施行令の改正という手続きを踏むことが必要とされていることを、説明した。

それでは、イコールフットイング論は、具体的な事業の判定において、どのような役割を果たしているのであろうか。

第2部第5章 論点41で述べたとおり、収益事業に該当するかどうかの判定は、2段階で行われると考えるとわかりやすい。第1次判定は、社会的通念として特定の業として判断されたものが34の特掲事業に該当するかどうかである。通常、社会一般に行われている事業については、「これは〇〇業だ」という社会的通念が存在しているため、第1次判定は容易であり、この判定で34の特掲事業のいずれにも該当しなければ非課税となる。

第1次判定の結果、特定の収益事業に該当すると判断された場合、第2次判定として、その事業が法人税施行令の規定に合致し、収益事業に該当して課税となるかどうかの判定が行われることになる。この判定の一つは、その事業での非課税規定に該当するかどうかであるが、この他に、新しい事業内容の場合に、その事業であると判定されてきた要因が欠けていたり、異なっていたり、不明確な場合が存在する（こうした場合は、そもそも第1次判定が正しかったのかという問題が生じて、第1次、第2次の区分にかかわらず検討がなされる場合もある）。こうした場合、その事業の内容が詳しく検討されることになるが、同時に、該当性が不明確な場合に、あえて課税とすべきか否かという判断基準として、競合する営利企業の存在の有無や、その影響の程度の検討が、イコールフットイング論＝営利企業との課税の公平の確保という制度の理念から要求されることになる。例えば、ペット葬祭業裁判では、ペット葬祭業という新しい事業が、人間の葬祭と同じ宗教行為なのか、それとは異なる請負業なのか、という業としての第1次判定の結果、社会通念上、外形的に請負業に該当すると認定され、その上で、収益事業としての請負業として課税されるべきかという第2次判定の理由として、同じ事業を行う営利企業の存在と、その双方の事業内容（料金表など）が検討され、その同一性から競合性、すなわち課税の公平性の確保が課税処分の適法性の理由とされている。こうしたペット葬祭業裁判の判示は、その前の流山裁判に対する「単に、理念としてのイコールフットイング論のみが主張され、争点となった『ふれあい事業』につき、競合する具体的な事業の有無すら検討されなかった」という批判を踏まえた結果と考えられる。

このように、イコールフットイング論は、収益事業課税制度の説明において、制度の理念として述べられる他には、具体的には、こうした不明確な事例の場合の判断基準の一つとしての役割を果たしているに過ぎない。請負業を契約形態論で幅広く解釈し「契約して、サービスを提供して、対価を得る事業は全て課税対象とする」という国税庁の主張が広がるにつれ、この主張の弱い論拠を補強するために、「競合によって営利企業との課税の不公平が生じる」という主張が合わせてなされるが多くなっている。しかし、収益事業課税制度は、全所得課税である営利企業と異なる課税方法であるから、根本的に、課税の不公平を内蔵しており、上述したとおり、それを課税事業や非課税事業の決定という政策的な政令の改正によって社会的に承認するという制度なのである。したがって、イコールフットイング論によって課税範囲を無制限に拡大することは許されていないのである。

なお、介護保険制度と支援費制度の発足によって、社会福祉法人の他に、NPO 法人や営利企業の社会福祉事業への参入を認めた際に、「これらの高齢者福祉事業や障害者福祉事業は医療保健業に該当する」という通達を国税庁が発遣した。これにより、社会福祉法人は非課税、NPO 法人と営利企業は課税、とされたことは、法人格の違いによる課税の不公平を生じさせるものであり、国税庁が公益法人等の間でのイコールフットイングの確保を求めなかったことを示している。

その後、平成 18 年（2006 年）の障害者自立支援法の制度化によって、明らかに医療保健業に該当しない「医療との連携が薄い就労支援事業」が始まったが、この際には、「請負業に該当する」とする通達の発遣や、新しい特掲事業として収益事業に追加する法人税施行令の改正は行われなかった。このため、こうした就労支援事業は 34 の特掲事業のいずれにも該当しないと考えざるを得ず、収益事業課税の社会福祉法人や NPO 法人は非課税、全所得課税の営利企業は課税ということになった。そして、平成 29 年（2017 年）に障害福祉サービス質疑応答が公表されるまで、この状態が 10 年以上続いてきたことになる。これは「特掲事業（課税事業）に追加しないことによる非課税の継続」のパターンに当たり、障害者の就労支援事業が非課税であるという社会的通念が、すでに定着しているといえよう。

こうした障害者の就労支援事業に対する課税の取扱は、営利企業とのイコールフットイング論が最優先されるべき原則ではなく、公益性など、それ以外の要因によって取扱を決定することが、収益事業課税制度の趣旨であることの実例といえることができる。

## 06

NPO 法人だけに限定された  
障害福祉サービス質疑応答の是非

## 争点と要約

障害福祉サービス質疑応答は対象を NPO 法人に限定しているが、回答内容は NPO 法人に限定されず社会福祉法人や公益法人等にも該当するもので、誤解を与える書き方である。

平成 29 年 7 月に国税庁のホームページで質疑応答事例「NPO 法人が障害者総合支援法に規定する障害福祉サービスを行う場合の法人税の納税義務について」（この報告書では、「障害福祉サービス質疑応答」という略称を使用している）が公開された。照会要旨の概要は、「NPO 法人A会が実施する障害者総合支援法に規定する障害福祉サービス事業は、法人税の納税義務はないと解してよいか」というもので、それに対する回答要旨は、「原則、法人税法上の収益事業に該当し、法人税の納税義務がある」というものである。

その理由として、「NPO 法人は法人税法上の公益法人等に該当するが、その事業が本来の目的事業であるかどうかや、非営利であるかではなく、あくまで法人税法施行令第 5 条第 1 項各号（収益事業の範囲）に掲げる 34 の事業に該当するかで判断される」とあり、具体的に 34 の事業のうち 2 つの事業に該当するとしている。

1 つ目は「障害者総合支援法に基づく障害福祉サービスは、障害者に対して介護等の提供を行う対人サービスであり、こうした障害者は医療保健面でのケアを必要とするのが通例であることから、医療と密接な連携がなされており、実際面において、これらは、個別支援計画の策定過程等を通じて確保されますので、このような特徴を有する障害福祉サービスは、原則として収益事業である「医療保健業」に該当します（法令 5 二十九）」であり、2 つ目は「就労移行支援に代表されるように、看護師の関与も求められていないものについては、必ずしも「医療保健業」とは言えないのではないかと考える向きもあるようです。この点、基本的には上述のとおり、障害者総合支援法に基づく障害福祉サービスは「医療保健業」に該当すると考えられますが、仮に、個別の事業者のサービス内容から見て、実態として医療や保健といった要素がないサービスを提供しているようなケースがあったとしても、障害者総合支援法の下で、事業者と利用者との間で利用契約を締結し、利用者からそのサービスの対価を受領することになりますので、そうした契約関係等を踏まえれば、法人税法施行令第 5 条第 1 項第 10 号に規定する収益事業である「請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）」に該当します。」として「NPO 法人が行う障害者総合支援法に規定する障害福祉サービスは通常、医療保健業か請負業のいずれかに該当し、法人税の納税義務があります。」と結論づけている。

さらにその後段に例外として、実費弁償方式や従事する者の半数以上が身体障害者等である一定の場合には、収益事業に含まれないため法人税の納税義務がないこと、仮に法人税の申告をする場合であっても、赤字の場合には、納付する法人税額は生じないことが記載されている。

国税庁が公表する質疑応答とは、「過去に納税者の皆様から寄せられた照会等につき、その照会事

項及び回答を、ポイントが分かりやすいよう要旨のみを掲載しています。」というもので、「このため、個々の納税者の皆様が行う具体的な取引の課税関係は、その取引に係る事実関係等に応じて、この回答の内容と異なることがありますのでご注意ください。納税者の皆様が行う具体的な取引の課税関係を照会したい場合には、最寄りの税務署・国税局にお尋ねください。」と記載されている。つまり、実際に全国のNPO法人から障害福祉サービスが収益事業に該当するかどうかの問合せが多数あったことが推測され、それに対する回答を国税庁からわかりやすくまとめて公表したという、一見納税者に親切なようであり、個別の事例によっては必ずしも回答の要旨通りとは限らない、という曖昧なものである。そして、事前照会に対する文書回答のように回答年月日の掲載がないため、いつ公開されたのか分からず、納税者にとってはいつの時点まで遡及されるのか分からないという不安を抱くことになる。

また、この障害福祉サービス質疑応答では、NPO法人が実施する総合支援法に規定する障害福祉サービス、と限定しているが、回答内容を見ると特にNPO法人のみが該当するような要件は見受けられない。厚生労働省が毎年実施している社会福祉施設の調査があるが、その中に経営主体別の運営状況をまとめた統計資料（次ページ参照）がある。障害福祉サービスに関しては、圧倒的に社会福祉法人が多く、次いで営利法人（会社）、NPO法人、医療法人、その他と続く。少数ではあるが公益法人も実施している。このうち収益事業課税の対象になる法人は、社会福祉法人、公益法人、NPO法人である。また、近年NPO法人よりも増加が著しい一般社団法人はその他の区分に含まれていると推測されるが、一般社団法人も、非営利型であれば収益事業のみ課税される。つまり、障害福祉サービスを実施する法人格はNPO法人に限らないのである。そして障害福祉サービスが請負業に該当するというのはこれまで通達でも一度も示されたことがなく、請負業が課税となると、現在、医療保健業のみが非課税とされている社会福祉法人も課税されることになるので、多大な影響を及ぼすことになる。また非営利型の一般社団法人もNPO法人と同様に課税されるのであるから、特にNPO法人だけを取り上げるのではなく、社会福祉法人など他の法人格についても言及すべきではないか、と考えられる。

## 🔍 参考資料

法人税法第2条第6号、第4条第1項 / 法人税施行令第5条第1項第10号、第29号、第2項第2号  
法基通 15-1-1、15-1-27 から 15-1-29 / NPO法第70条第1項



障害者福祉分野の経営主体別分類

	総 数	国・地方公共団体等	社会福祉協議会	社会福祉法人 (社会福祉協議会以外)	医療法人	公益法人	協同組合	営利法人(会社)	特定非営利活動法人 (NPO)	その他
居宅介護事業	22,936	37	1,728	2,663	713	79	397	15,018	1,860	443
重度訪問介護事業	20,793	27	1,508	2,301	626	77	362	13,862	1,641	388
同行援護事業	9,084	10	825	930	140	28	174	5,930	872	174
行動援護事業	2,483	8	230	659	37	9	26	1,007	451	56
生活介護事業	7,630	238	367	4,417	80	15	9	1,004	1,353	146
重度障害者等包括支援事業	22	1	-	11	-	-	-	7	4	-
自立訓練(機能訓練)事業	401	22	50	129	15	-	4	146	29	6
自立訓練(生活訓練)事業	1,341	32	51	492	142	8	2	265	257	91
就労移行支援事業	3,503	42	27	1,325	100	18	1	1,175	599	217
就労継続支援(A型)事業	3,839	2	5	618	13	4	-	2,247	584	366
就労継続支援(B型)事業	11,835	131	327	4,962	248	43	1	1,984	3,525	614
居宅訪問型児童発達支援事業	49	8	-	12	2	-	-	16	6	5
保育所等訪問支援事業	1,149	208	15	453	29	4	1	204	172	62
共同生活援助事業所 (日中サービス支援型及び外部 サービス利用型を除く)	6,540	26	36	3,794	295	25	1	742	1,363	257
日中サービス支援型共同生 活援助事業所	185	-	-	91	8	4	-	48	28	7
外部サービス利用型共同生 活援助事業所	1,452	7	6	591	319	31	-	136	333	30
短期入所	5,621	278	40	4,232	232	19	17	360	352	91

(厚生労働省「平成30年社会福祉施設等調査」より抜粋)

## 07

障害福祉サービス事業における  
法定代理受領制度

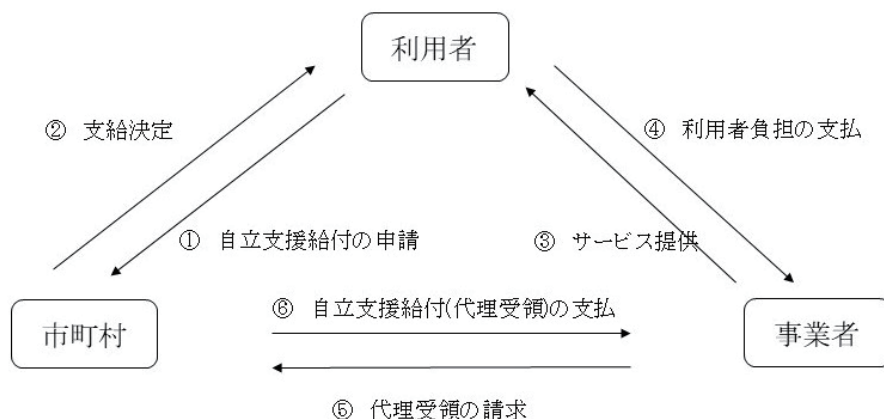
## 争点と要約

法定代理受領制度は利用者に対してなされた金銭給付を代理して事業者が受領することに基づき、利用者と事業者との間の契約関係による対価の授受であるとする形式的判断は、その実態からして果たして正しいのか否かの吟味が必要であると考えます。

総合支援法第29条第4項には次のような規定がある。

「支給決定障害者等が指定障害福祉サービス事業者等から指定障害福祉サービス等を受けたときは、市町村は、当該支給決定障害者等が当該指定障害福祉サービス事業者等に支払うべき当該指定障害福祉サービス等に要した費用（特定費用を除く。）について、介護給付費又は訓練等給付費として当該支給決定障害者等に支給すべき額の限度において、当該支給決定障害者等に代わり、当該指定障害福祉サービス事業者等に支払うことができる。」

これが代理受領制度である。つまり市町村から介護給付費等を利用者に支給して、その金額に利用者負担金を加えたものをサービス提供事業者を支払うというのが原則だけれども、それを直接市町村から事業者を支払うことで同様の結果となる仕組みである。図示すれば以下ようになる。



これは利用者の負担軽減のためと言われており、確かにその側面もあるし、介護保険でも同様の方式が採用されている。ただ、その本質は、介護給付費等が現物給付ではなく金銭給付であるところにある。つまり市町村が利用者に対して、例えば居宅介護サービスなどの「現物」の給付をするのではなく、利用者に「金銭」の給付を行って、利用者が事業者に支払うことにより間接的に利用者が「現物」の給付を受けることになるというわけである。また制度では、本来、先に利用者に支払うことは予定されていないので、一旦利用者が事業者に対価を支払って後から市町村に請求して介護給付費等を受けることになる。これを償還払いという。償還払いの場合は、利用者が一時的に立て替えなくてはならないから、

利用者の立替の負担を避ける意味からも代理受領制度が設けられていると言われている。

こういう方式の採用はあらゆる公的な制度に共通かというところではない。健康保険などの医療保険の場合は、被保険者（患者）に対しては保険者（健保組合など）が現物給付をする形になっており、病院や医院と保険者の間で支払われる医療費は、実際に現物給付を患者に提供した病院に対して保険者が、その対価を支払うのであり、被保険者に代わってという考え方はない。また保育園なども異なる方式である。

なぜこのような金銭給付の方式を採用したかであるが、医療サービスなどと違って必要十分な現物給付の内容が観念しづらいことや、障害者の選択権を広く認めるためだともいわれている（山下論文）。

ただ法律上は「できる」という規定になっているが、契約書や重要事項説明書に記載されていることから、ほぼ100%が代理受領制度になっている。このことから、形式は利用者（障害者）への金銭給付だけれども、実態は現物給付であり、事業者と市町村の関係は公費の支給に他ならないとする意見がある。総合支援法に事業者に対して直接不当利得の返還請求ができることなどが根拠となっている（富田論文）。傾聴に値すると考える。

また事業者が債権を有する第三者が、事業者が国保連に請求した代理受領部分の金額の差押えを請求した事案があり、高裁の判例が存している（大阪高裁 H27-09-08 判決）。判決は、事業者は市町村に対して債権を有しないので差押えはできないと判示したが、これに対して批判的な学説も存する（山下論文）。それだけこの代理受領制度というのは、法律的にも問題の多い制度であると言われている。

であるから、その形式だけを見て、総合支援法のサービスは利用者と事業者の契約に基づくものであり、収益事業に該当すると短絡的にとらえることが本当に正しいのか否かは、第2部第5章 論点38、論点39を含めて、検討されるべきである。

## 🔍 参考資料

山下慎一「障害者総合支援法上の法定代理受領をめぐる法律関係」福岡大学法学論叢 2016  
富田偉津男「広島国税不服審判所に対する意見書」など