

# 第 3 章

## 児童福祉

## 17

## 教育事業の課税対象外の根拠

## 争点と要約

一定の要件を満たす教育事業は教育基本法が定めている公の性質を有することから、課税事業である特掲事業とされてこなかったため、課税対象外であると考えられる。

国、都道府県、市町村（以下「公共団体」という）は、法人税法上は法人税が非課税である公共法人とされていることから、公共団体が行っている学校教育については、そもそも収益事業課税という問題は発生しない。収益事業課税の問題が発生するのは学校法人である。

学校法人の法的な位置付けは、教育基本法第6条第1項において、「法律に定める学校は、公の性質を有するものであって、国、地方公共団体及び法律に定める法人のみが、これを設置することができる。」と規定されており、この法律に定める法人は、学校教育法第1条において、「この法律で、学校とは、幼稚園、小学校、中学校、義務教育学校、高等学校、中等教育学校、特別支援学校、大学及び高等専門学校とする。」と規定されている。

学校法人は、法人税法上は公益法人等と位置付けられており、収益事業課税の対象となっている。

この収益事業課税とは、公益法人等が法人税施行令第5条第1項各号に規定された34の事業（これを特掲事業という）を行っている場合には、これらの事業から生ずる所得に対してのみ法人税を課税する制度である。

特掲事業とは、営利法人と競合関係にある事業で、課税の公平の維持と公益性などを勘案した上で課税すべきである、という税法固有の判断基準により収益事業として限定列举されているものである。

したがって、公益法人等が本来の目的である事業を行う場合であっても、その事業が特掲事業のいずれかに該当する場合には、当該事業から生ずる所得については法人税の課税が行われることになる。

学校法人が行う学校教育が課税対象外であるという明文の規定はないが、学校教育は、この特掲事業に含まれていないことから、原則として収益事業に該当しないと考えられる。

特掲事業とは、営利法人と競合関係にある事業であるが、一方、学校法人が行う学校教育は前述の通り、教育基本法第6条第1項において、「法律に定める学校は、公の性質を有するものであって、国、地方公共団体及び法律に定める法人のみが、これを設置することができる。」旨が規定されており、この規定は、学校が公の性質を有するとともに、また、その設置者も公あるいはそれに同等と考えられるものに限定している。

そのため、学校等の設置に当たっては、所轄庁の認可が必要であり、教員数、設置施設、校舎面積などが定められた設置基準を満たしていなければならない。また、この学校等の設置主体である学校法人にも公共性が求められており、その設立にあたっては所轄庁の認可が必要であり、公共性を高めるために、私立学校法において、残余財産の帰属、役員の定数及び親族要件、評議委員会の設置の義務づけなどの法的規制を加えている。

すなわち、一定の要件を満たした学校教育は、教育基本法が求めている公の性質を有することから収益事業から除かれていると考えられる。

このことは、法人税施行規則第7条及び第7条の2において、収益事業から除かれている技芸教授には一定の要件が求められていることから判断できる。

ただ、人格なき社団以外の公益法人等は、その強弱はあるものの、残余財産の帰属などの法的規制が存在し、また、障害福祉サービスでは、福祉サービス運営基準により人員配置なども決められているにも関わらず、「医療保健業あるいは請負業に該当して課税である」と国税庁は主張している。このように、教育あるいは学校経営が、絶対的な公益性を理由として課税を免除されているわけではなく、公益性と競合性の双方を勘案して「課税の対象外として収益事業に追加しない」という政策的な判断がなされてきただけ、ということが言える。

この政策的な判断が、法人税施行令の改正という法的手続きであり、この手続きを踏むことなく、国税庁の通達や質疑応答事例などだけで、障害福祉サービスを課税しようとしていることが問題なのである。

なお、学校法人が収益事業として申告している事業の種類については、「平成25年度決算検査報告第3公益法人等に対する法人税の課税状況について」から抜粋した以下の表のとおり、最も多い収益事業は不動産貸付業であり、上位5位の収益事業として課税されている事業には、技芸教授は含まれていない。

表3-2 三特別法法人が主として営む収益事業の種類及び収益事業割合 (単位：法人、千円)

| 順位          | 事業の種類  | 学校法人 |             | 社会福祉法人 |            | 宗教法人 |             | 計   |             |            |
|-------------|--------|------|-------------|--------|------------|------|-------------|-----|-------------|------------|
|             |        | 法人数  | 収入金額        | 法人数    | 収入金額       | 法人数  | 収入金額        | 法人数 | 収入金額        | 法人数の割合 (%) |
| 1           | 不動産貸付業 | 22   | 7,979,603   | 5      | 1,620,231  | 246  | 11,258,967  | 273 | 20,858,802  | 66.1       |
| 2           | 駐車場業   | 2    | 277,236     | 2      | 110,861    | 59   | 665,697     | 63  | 1,053,795   | 15.2       |
| 3           | 席貸業    | 9    | 55,940      | 1      | 2,249      | 8    | 11,511,142  | 18  | 11,569,331  | 4.3        |
| 4           | 請負業    | 4    | 1,807,488   | 8      | 1,588,972  | 5    | 227,537     | 17  | 3,623,997   | 4.1        |
| 5           | 物品販売業  | 8    | 483,177     | 4      | 45,649     | 1    | 7,501       | 13  | 536,328     | 3.1        |
| 上位5事業の計     |        | 45   | 10,603,445  | 20     | 3,367,962  | 319  | 23,670,846  | 384 | 37,642,254  | 92.9       |
| 収益事業の合計(a)  |        | 54   | 24,381,315  | 24     | 6,960,390  | 335  | 111,341,893 | 413 | 142,683,600 | 100.0      |
| 全事業の合計(b)   |        | 54   | 371,495,420 | 24     | 60,447,061 | 335  | 360,074,964 | 413 | 792,017,446 |            |
| 収益事業割合(a/b) |        |      | 6.5%        |        | 11.5%      |      | 30.9%       |     | 18.0%       |            |

## 18

## 保育事業における養護と教育

## 争点と要約

保育事業は養護と教育が一体となって営まれるものとされ、公益性の高いものとされているが、公益性が高いことのみをもって収益事業とはしないという規定は存在しないので、34の特掲事業に該当しないので課税対象外であるとしか考えられない。

## 1 保育は「養護」と「教育」が一体となって営まれるもの

「幼稚園と保育所との関係について」（幼稚園保育所関係通知）では、次のように述べられている。

「・・・保育所は、『保育に欠ける児童』の保育（この場合幼児の保育については、教育に関する事項を含み保育と分離することはできない。）を行うことを、その目的とする・・・

保育所のもつ機能のうち、教育に関するものは、幼稚園教育要領に準ずることが望ましいこと。このことは、保育所に収容する幼児のうち幼稚園該当年齢の幼児のみを対象とすること。」

この通知文の括弧書きにおいて「保育については、教育に関する事項を含み保育と分離することはできない」旨の明示がされ、保育所保育指針においては、昭和40年の指針制定当時から「養護と教育が一体」という言葉が用いられている。

## 2 保育における「養護」と「教育」

社会福祉法人全国社会福祉協議会 全国保育士会 発行「養護と教育が一体となった保育とは」では、次のように述べられている。

「保育における『養護』とは、子どもが心身ともに心地よいと感じる環境を整え、子ども自身が主体的に育つことをたすける営みです。『教育』は、知識を伝える・教えることだけでなく、『感じる・探る・気づく』といった子どもの興味・関心を引き出すことであるといえます。子どもは、周囲に働きかけ、さまざまな経験を通して学習する自発的な存在です。“養護と教育が一体となって営まれる”ということは、子どもが落ち着いて、安心・安全に過ごせる場所や環境づくりに配慮しながらも（養護的側面）、子どもの主体的な経験を通して、感情の動き、人との関係、道具の使い方、達成感、自我（自分らしさ）の育ち、態度の育ち、言葉の覚え、運動能力の獲得などを育むこと（教育的側面）を支える表裏一体のかかわりなのです。」

このように、養護と教育が一体となって、豊かな人間性を持った子どもを育成することが、保育所における保育の目指すものである。

また、一方、幼稚園も、学校教育法で、「幼児を保育し、適当な環境を与えて、その心身の発達を

助長することを目的とする」とされており、教育と一定の養護とが一体的に提供され、それにより教育目標が実現されるとの考え方に立っている。(鈴木勲編著「逐条学校教育法(第5次改訂版)」)

### 3 公益法人等が行う保育事業に対する収益事業の取扱いについて

保育については、保育所保育指針に基づいて「養護と教育が一体」となって提供される事業であれば、公益性の高い事業であるとされている。

国税庁の文書回答事例や質疑応答事例においては「都道府県が定めた監督基準を満たす、一定の水準が確保された保育事業であれば、収益事業として定められている34の事業のいずれにも該当しないこととなります」と回答している。

これらの内容及び理由の一部を抜粋すると、次の①②のとおりである。

#### ① NPO 法人が児童福祉法に基づく小規模保育事業の認可を受けて行う保育サービス事業に係る税務上の取扱いについて(小規模保育文書回答)

「公益法人等が行う認可保育事業は、第二種社会福祉事業に該当し、保育に関する専門性を有する職員により養護及び教育を一体的に行う事業となりますので、収益事業として特掲されている34事業のいずれにも当たらないものとされていると考えられます。」と書かれており、一定の水準を確保してある保育事業は公益性が高いと考えられて、収益事業である34事業のいずれにも該当しないものと位置付けられていることが分かる。

#### ②一定の水準を満たすものとして地方公共団体の証明を受けた認可外保育施設において公益法人等が行う育児サービス事業に係る収益事業の判定(認可外保育所質疑応答)

『保育所保育指針を踏まえた適切な保育が行われているか。』という監督基準の保育内容の項目に基づき確認されており、これらの項目をすべて満たす証明施設においては保育所保育指針を踏まえた保育が行われ、育児サービスが行われているものと言えます。これらのことからすれば、証明施設が行う認可外保育事業は、認可保育事業と同一の育児サービス事業であるとまではいえないものの、一定の水準が確保された認可保育事業に類する育児サービス事業であると認められます。したがって、この証明施設が行う認可外保育事業は、認可保育事業と同様に、収益事業に該当しないこととなります。」と書かれており、こちらも一定の水準を確保してある保育事業は公益性が高いと考えられて、収益事業である34事業のいずれにも該当しないものと位置付けられていることが分かる。

以上のとおり、教育及び保育については、その公益性に注目して課税対象外であるとの考えであることが分かる。しかし公益的事業は非課税であるというような法律の規定はなく、法人税法、法人税施行令、法人税施行規則、法基通の関係法令等には、保育所や幼稚園が収益事業に該当しないとする法的根拠は見つからない。収益事業に該当しないと理解するためには、収益事業課税制度の当初から特掲事業に入れず、その後も追加しなかった結果、「34事業のいずれにも該当しないから」としか解釈できないことになる。

#### 4 他の文献及び資料における保育事業に対する課税解釈

- (1) 若林孝三著「実例問答式 公益法人の税務」財団法人大蔵財務協会  
「幼稚園は、学校教育法に基づき幼児を保育し、適当な環境を与えてその心身の発達を助長することを目的として経営されているもので、収益事業のいずれにも該当しませんので、法人税の課税対象となりません（令5①三十参照）。  
(中略)  
なお、保育園の経営についても幼稚園の経営と同様に取り扱われます。」との記載がある。  
(若林孝三氏の経歴：東京国税庁不服審判所国税審判官、品川税務署等)
- (2) 武田昌輔著「詳解 公益法人税課税」全国法益法人協会  
「宗教法人が直接幼稚園を経営すること自体は公益を目的としたものでありますから、課税の対象とはなりません」との記載がある。  
(武田昌輔氏の経歴 財務省、成蹊大学教授、税務会計研究会会長等)
- (3) 会計検査院「平成 25 年度決算検査報告 第 3 公益法人等に対する法人税の課税状況について」  
「公益法人等は収益事業から生じた所得についてのみ課税されることから、公益法人等が営む事業のうち、保育事業（養護と教育を一体的に行うものをいい、請負等他の収益事業に該当するものを除く。以下同じ。）のように、法人税法施行令において収益事業と定められていない事業は非収益事業となり、法人税は課税されない。」

## 19

## 保育所の収益事業該当性

## 争点と要約

保育所は会計検査院の決算報告でも「法人税施行令において収益事業と定められていない事業である」との記述があるので、特掲事業ではないので課税対象外であるとされていると思われる。

## 1 保育所保育指針について

平成30年4月1日に改正された保育所保育指針では、「保育所の役割」について以下のように明記している（アンダーラインは執筆担当者が記載したものである）。

- ア 保育所は、保育所は、児童福祉法第39条の規定に基づき、保育を必要とする子どもの保育を行い、その健全な心身の発達を図ることを目的とする児童福祉施設であり、入所する子どもの最善の利益を考慮し、その福祉を積極的に増進することに最もふさわしい生活の場でなければならない。
- イ 保育所は、その目的を達成するために、保育に関する専門性を有する職員が、家庭との緊密な連携の下に、子どもの状況や発達過程を踏まえ、保育所における環境を通して、養護及び教育を一体的に行うことを特性としている。
- ウ 保育所は、入所する子どもを保育するとともに、家庭や地域の様々な社会資源との連携を図りながら、入所する子どもの保護者に対する支援及び地域の子育て家庭に対する支援等を行う役割を担うものである。
- エ 保育所における保育士は、児童福祉法第18条の4の規定を踏まえ、保育所の役割及び機能が適切に発揮されるように、倫理観に裏付けられた専門的知識、技術及び判断をもって、子どもを保育するとともに、子どもの保護者に対する保育に関する指導を行うものであり、その職責を遂行するための専門性の向上に絶えず努めなければならない。

## 2 保育事業の運営実態について

かつては、認可保育所の設置主体は、厚生労働省児童局通知において社会福祉法人に限定されていたが、平成12年3月にこの通知が廃止され、それ以降は株式会社やNPO法人等も設置主体になることが可能となった。その結果、平成26年4月1日時点では、全件数24,424件のうち、公立が9,644件（39.5%）、社会福祉法人が12,893件（52.8%）、学校法人が652件（2.7%）、株式会社・有限会社が657件（2.7%）、宗教法人が237件（1%）、NPO法人が94件（0.3%）、その他が247件（1%）となっている。その後、平成27年度には小規模保育事業が創設され、平成28年度には企業主導型保育事業が創設されたことなどから、現時点では、社会福祉法人以外の設置主体の割合も増加しているものと推測される。

### 3 保育事業に関する収益事業の見解について

前述の通り、平成12年3月までは、保育事業といえば市町村や社会福祉法人がその役割を担っており、当然のように法人税の申告をする社会福祉法人は存在しなかった。その後、保育事業を行うNPO法人や非営利型の一般社団法人・財団等が増加する中、各地の税務署では、NPO法人等が運営する認可保育所等においても「収益事業には該当しない」とする見解が多く示され、長年にわたって、幼稚園や認可保育所においては、法人税を申告するような認識も慣習もなければ、課税庁においても、それらの施設に課税することもなかった。

課税庁が、どのような法的根拠によって、認可保育所を収益事業に該当しないと判断しているのかは明らかではないが、課税庁においても、第2部18にも記載している若林孝三氏や武田昌輔氏等の著名な文献を参照した上で対応していることは間違いないだろう。そして、そこに記載している会計検査院の平成25年度決算検査報告にも記載されているように、会計検査院（国会及び裁判所に属さず、内閣からも独立した憲法上の機関）としての現状の法解釈は、「保育事業は法人税法施行令において収益事業と定められていない事業」と明言していると共に、現状の収益事業の範囲には課題があることを認めつつ、その収益事業の範囲の見直しの必要性についても言及しており、課税当局も会計検査院もそれらの認識を共有しているものと思われるし、当然、共有してもらわなければならない。

なお、この会計検査院の報告書において、保育事業を「養護と教育を一体的に行うもの」とし、「請負等他の収益事業に該当するものを除く」との記載はあるが、「養護と教育を一体的に行うもの」＝「認可保育所」と限定はしていない。さらに、認可保育所や認可外保育所においても、画一的な養護や教育の方法が定められている訳ではなく、個々の施設にて多様な養護や教育が実践されていること、年齢や発育の状況により一律に「養護と教育を一体的に行う」ことが必要のない児童が在籍している施設もあること、そして、法人税法や通達や広く知られている文献等においても認可の有無で課税関係を判断するような解釈も見当たらないことなどから、現行の法制度や保育所の運営状況等において、認可か認可外で収益事業か否かを判断するような解釈は、適法でも適正でもないといえる。

以上のことから、著名な文献や会計検査院の報告書等は、現行の法解釈では、保育所は、原則として収益事業として定めている34事業の範囲には含まれず、例外として保育目的外の物品販売やサービスの提供などがあった場合にのみ収益事業として課税されることがある、というのが共通の認識であり、長年そのような解釈・慣習が既成事実として定着している。

また、会計検査院の報告書でも、保育所等を課税するには、収益事業の範囲を見直す必要があると指摘していることから、課税庁が、（認可・認可外を問わず）保育所等に課税するには、適正な手続きに基づいて法改正等を行うことが必要である。そして、その会計検査院の指摘を放置している限り、保育所に課税することは認められるものではない。

## 20

## 認可保育所の契約について

## 争点と要約

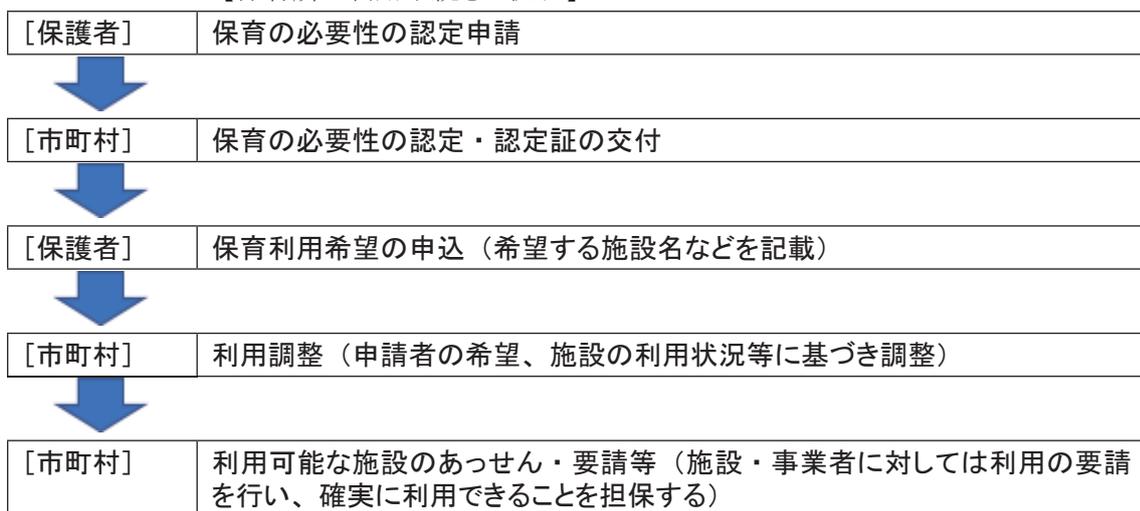
認可保育所の契約はあくまで保護者と行政との間で結ばれ、保育料も保護者から行政に支払われ、認可保育所と行政との間の契約は完全な委託契約であるが、それが、なぜ請負業とされないのかに関しては、障害者福祉と比べて矛盾がある。

## 1 認可保育所の利用手続き

保育所を利用するためには、保護者は、まず、保護者の就労状況等を基に対象児童の保育の必要性について市町村の認定を受け、その上で、入所希望保育所を示し、市町村へ申込みを行う。その後、市町村は、保護者の希望を踏まえて保育所の利用調整をし、利用可能な施設のあっせんや要請等を行う。

それを受けて、(私立)認可保育所を利用する場合には、市町村と保護者とが契約を交わし、入所することになる。保育料は、保護者から市町村に支払われ、市町村から保育所へ委託費が支払われる。一方、認定こども園や公立保育所や地域型保育を利用する場合には、保育料は、保護者から施設・事業者を支払われ、市町村から施設・事業者へ施設給付又は地域型保育給付が支払われる(「法定代理受領」について次ページ参照)。

## 【保育所の利用手続きの流れ】



《認可保育所の場合》

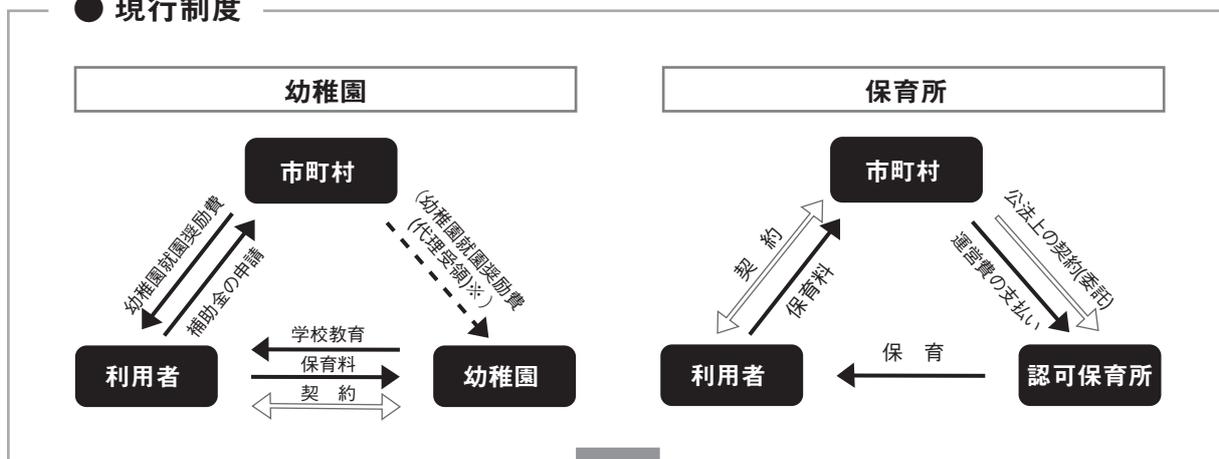
- 保護者と市町村との契約
- 保育料は市町村へ支払う
- 市町村は保育所へ委託費を支払

《認定こども園・公立保育所・地域型保育の場合》

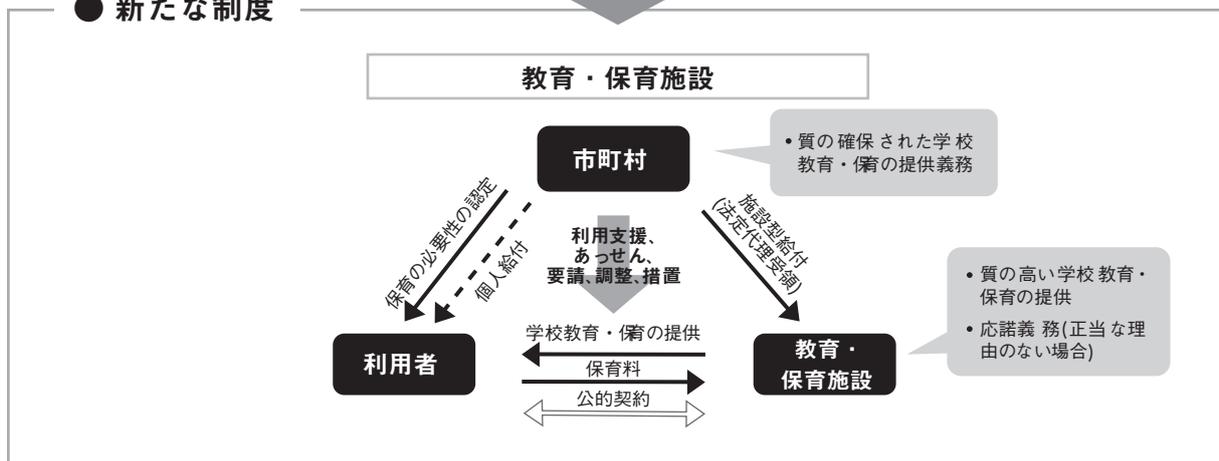
- 保護者と施設・事業者との契約
- 保育料は施設・事業者へ支払う
- 市町村は施設・事業者へ施設型給付又は地域型保育給付を支払う（法定代理受領）

【子ども・子育て支援新制度について（本制度における行政が関与した利用手続）】

● 現行制度



● 新たな制度



※ 児童福祉法第24条において、保育所における保育は市町村が実施することとされていることから、私立保育所における保育の費用については、施設型給付ではなく、従前制度と同様に、市町村が施設に対して、保育に要する費用を委託費として支払う。

この場合の契約は、市町村と利用者との間の契約となり、利用児童の選考や保育料の徴収は市町村が行うこととなる。

## 2 法定代理受領について

平成 27 年 4 月 1 日に施行された、子ども・子育て支援新制度により「施設型給付」が創設され、市町村の確認を受けた施設・事業者に対して、国・県・市が財政支援を保障している。これを受けて、子ども支援法に基づく施設型給付費においては、支給認定を受けた利用者（保護者）が対象施設を利用した場合に、教育・保育に要する施設等の費用の全部もしくは一部を、個人給付として国・県・市が利用者（保護者）へ支払う制度となっている。ただし、確実に教育・保育に要する費用に充てるため、実際は、利用者（保護者）はその所得や子供の年齢や人数等によって定められている自己負担金としての保育料だけを施設に支払い、残りは施設型給付費として国・県・市から施設へ直接支払われる。この仕組みを「法定代理受領」という。

## 3 認可保育所と市町村と利用者との契約関係について

平成 9 年改正前の児童福祉法第 24 条では、「市町村は、政令で定める基準に従い条例で定めるところにより（中略）児童の保育に欠けるところがあると認めるときは、それらの児童を保育所に入所させて保育する措置を採らなければならない」と規定していた。そして、設置者である市町村が社会福祉法人等に保育の措置を委託する場合の法律関係については、行政解釈上、委託契約類似の「公法上の契約（委託）」であると解され、判例においてもそのことを明示するものがあった。他方、市町村と利用者（保護者）との法律関係については、行政解釈上においても判例・学説上も「行政処分」によるものと解されてきた。

平成 9 年改正後の児童福祉法では、「措置」という文言がなくなり「保護者からの申込み」という文言が新たに規定されたことから、市町村と利用者との法律関係については、行政解釈上「行政処分」から「双務関係に立つ利用契約」に変更されたと解されている。また、市町村と認可保育所との法律関係については、改正後は、利用者の自律的決定を基礎としながらも公益的観点及びサービスの質の保障的観点から、自律的決定に公的制約が課されていると解されていることから、改正後も「公法上の契約（委託）」であるとする行政解釈は、基本的には変更されていない、と解されている。一方で、平成 27 年 4 月に創設された認定こども園などでは、利用者（保護者）と施設との間で公的契約を交わすことになり、国・県・市から施設へ施設型給付費等が法定代理受領として直接支払われることになる。税務面においては、NPO 法人等が運営する認可保育所や認定こども園などが法人税等を課税されたという事例はこれまで聞いたことはなく、実務的には、「法人税上の収益事業に該当しない」という理解や慣習が定着しており、その点においては、課税庁側も納税者側も「収益事業には該当しない」という認識で一致しているものと解される。

## 🔍 参考資料

公正取引委員会「保育分野に関する調査報告書」（平成 26 年 6 月）  
倉田賀世（関西外国語大学講師）「保育所入所の法的性質をめぐる考察－1997 年児童福祉法改正を契機として－」

## 21

認可外保育施設の認可保育所との  
同等性による課税対象外の判定

## 争点と要約

認可外保育施設質疑応答によれば「一定の水準を満たしているものは課税対象外である」としているが、この「一定の水準」は都道府県によっても様々であり、そのような判定ではなく、サービスの内容が法人税施行令のどの特掲事業に該当するのかを、明確に示すことが本来の質疑事例の在り方である。

## 1 国税庁の質疑応答事例について

国税庁は、認可外保育施設質疑応答において「一定の水準を満たすものとして地方公共団体の証明を受けた認可外保育施設において公益法人等が行う育児サービス事業に係る収益事業の判定」と題して、「認可保育所が34事業のどれにも該当しないので収益事業ではないことと同様に、一定の水準を確保している証明施設が行う認可外保育事業も同様に収益事業ではないと解釈してよいか」という照会について、以下のような内容を回答している。

## 【回答要旨】

その認可外保育施設が証明施設であり、監督基準に従って運営されている場合には、照会者の見解どおりで差し支えありません。

## (理由)

認可保育所において満たすことを求められる児童福祉施設の設備及び運営に関する基準（旧名称：児童福祉施設最低基準。以下「設備運営基準」といいます。）は、児童の身体的、精神的及び社会的な発達のために必要な生活水準を確保することを目的としているのに対して、証明施設において満たすことが求められる監督基準は、一定の質を確保し、児童の安全を図ることを目的としていますので、その目的は完全に一致しているとはいえません。

ただし、それぞれの基準における検討項目は、証明施設に対する監督基準が認可保育所に対する設備運営基準に比べて緩和されている項目があるものの、項目としては大部分が共通しているところであり、特に、「保育内容」として規定されている児童の処遇に係る基準の項目については、設備運営基準により定められた保育内容である保育所保育指針基準に準じています。

## (中略)

これらのことからすれば、証明施設が行う認可外保育事業は、認可保育事業と同一の育児サービス事業であるとまではいえないものの、一定の水準が確保された認可保育事業に類する育児サービス事業であると認められます。

したがって、この証明施設が行う認可外保育事業は、認可保育事業と同様に、収益事業に該当しな

いこととなります。

ただし、証明施設が行う認可外保育事業であっても、その実態において監督基準に従って運営されていなければ、少なくとも認可保育事業に類する育児サービス事業を行っているとは認められませんので、その場合には、どのような育児サービス事業が行われているかなど、その事業実態に応じて、収益事業に該当するかどうかを個別に判断することとなります。

## 2 「一定の水準」の根拠について

上記の国税庁の認可外保育施設質疑応答を要約すると、以下のようなことを述べていると解される。

- ・認可保育事業は収益事業には該当しない。
- ・「証明施設」が行う認可外保育事業は原則として収益事業には該当しない。
- ・「証明施設」が行う認可外保育事業であっても、その実態において監督基準に従って運営されていなければ（一定の水準が確保されていなければ）、その事業実態に応じて収益事業に該当するか否かを個別に判断する。

しかし、法人税法や通達等には、「認可保育事業は収益事業で、認可外保育事業は非収益事業」とするような根拠条文等もなく、認可保育事業と同等の事業と判定する際の基準や要件についても明確に公表されているものはない。また、都道府県知事等の証明書だけが唯一の判定基準なのかも不明である。さらに、認可保育所の認可基準は、全国共通の基準ではなく各都道府県で独自に緩和した基準を設けていることもあれば、「証明施設」として証明書の交付を受ける際の立入調査等においても各都道府県等や担当職員によってその判定が厳しくなったり緩やかになったりすることも否定できない。そのような認可基準等の「一定の水準」の判断が、各都道府県等やその職員の経験や資質や能力等によって左右されることなく、公平になされることを、誰がどのように担保するのも疑問である。

## 3 「育児サービス事業」の現状について

「子ども・子育て支援新制度」の「地域子ども・子育て支援事業」として、「乳児家庭全戸訪問事業」、「養育支援訪問事業」、「子育て短期支援事業」、「病児保育事業」、「放課後児童クラブ」など、行政が関与している事業も多数存在する。さらに、国の制度外の事業においても、「次世代育成支援に係る先進的取組事例」（厚生労働省）として、「病後児保育を含む派遣型保育サービス」（石川県七尾市）、「産後支援ヘルパー派遣」（東京都小金井市）、「子育て交流サロン」（福岡県福岡市）、「商店街空き店舗で実施する学童保育」（東京都足立区）、「24時間緊急保育」（神奈川県横浜市）などの多様な育児サービスが各地で実施されている。

## 4 国税庁の質疑応答事例の有益性と予測可能性について

上記1. で示した国税庁の認可外保育施設質疑応答では、「認可基準等に該当しているか」が収益事業か否かの重要な判断基準であるかのような内容になっているが、上記2でも記載したように、その基準や運用等は都道府県等によって差が生じることもあり、そのような基準等をもって法人税が課税されるか否かを判定することになれば、地域によって税負担も異なり、課税の公平性が保たれなくなることが危惧される。また、上記3. でも記載したように、現実に行われている育児サービスは、ひと昔前のように認可・

無認可の幼稚園や保育所だけではなく、行政の関与度においても、契約形態においても、利用料の負担においても多様化しており、認可か無認可等の判断基準だけでそれらの課税関係を論ずることはできない。

以上のことから、育児サービスの課税関係を、各都道府県等による認可・無認可等の判断基準に置き換えることなく、どのような事業やサービスが法人税法上の収益事業に該当するのか、そして、収益事業に該当する場合には、34 事業のどの事業に該当するのかを、その根拠条文等と共に事前に明示して、納税者（事業者等）に予測可能な情報を提供することが、本来の質疑応答事例の役割であり、公正で公平な課税を実現することになるものと確信する。

## 🔍 参考資料

---

公正取引委員会「保育分野に関する調査報告書」（平成26年6月）  
若林孝三著【実例問答式】公益法人の税務（財団法人大蔵財務協会）  
武田昌輔著「詳解 公益法人税課税」（全国公益法人協会）

## 22

## 保育所と学童保育と放課後等デイサービス

## 争点と要約

保育所と学童保育と放課後等デイサービスは、全て児童福祉法を根拠法令としており、対象者が異なるだけなので、収益事業課税については、すべて課税対象外という同じ取扱いとするべきである。

## 1 保育所と学童保育と放課後等デイサービスは、いずれも児童福祉法を根拠法令としている

目的、根拠法令、対象者は以下のとおりである。

|      | 保育所                                | 学童保育  | 放課後等デイサービス   |
|------|------------------------------------|---|--|
| 目的   | 保育を必要とする乳児・幼児を日々保護者の下から通わせて保育を行うこと | 放課後の時間帯において、適切な遊びや生活の場を提供して、子どもの状況や発達段階を踏まえながら、子どもの健全な育成を図ること | 授業の終了後又は休業日に、生活能力の向上のために必要な訓練、社会との交流の促進その他の便宜を供与すること |
| 根拠法令 | 児童福祉法第39条                          | 児童福祉法第6条の3第2項   | 児童福祉法第6条の2の2第4項                                      |
| 対象者  | 0歳～就学前の児童                          | 小学校に就学している児童  | 学校教育法の学校（幼稚園及び大学を除く）に就学している障害児                       |

\*放課後等デイサービスは、以前は総合支援法を根拠法令としていたが、平成24年の法改正により児童福祉法に移行された。

保育事業は第2部第3章 論点18にあるように、収益事業に特掲されている34事業のいずれにも該当しないので課税対象外である。

学童保育と放課後等デイサービスであるが、インクルーシブ教育の考え方から障害児であっても学童保育を利用するなど両者の垣根が低くなっている傾向にある。したがって、収益事業を考える場合も同様に検討する必要がある。

## 2 現状の法人税の取扱事例

放課後等デイサービスの収益事業課税については、次のような、更正の請求により課税対象外と認められた事例がある。

(1) 放課後等デイサービスを行っているNPO法人が収益事業として法人税の申告をしていたが、のち

に更正の請求をして5年分の還付を受けた事例。この事例は総合支援法時代の分も含めて還付を受けた。(＠PRO 発行「メーリングリスト10年の軌跡」より)

- (2) 税理士職業賠償責任保険事故事例2019版によると、同様に収益事業として申告していたが、課税対象外が正しかったとして、損害賠償を請求されて保険金が支払われた事例がある。
- (3) 行政から保育所の経営の委託を受けたNPO法人が請負業として法人税の申告をしていたが、のちに更正の請求をして課税対象外が確定し5年分の還付を受けた事例。この事例は、その地域で初の公立民営として事業を委託されたが、経営安定のため剰余金の返還を求められていなかった。そのため実費弁償とならないので、請負業として申告をしていたものである(事前に所轄税務署にて相談し申告するよう指導を受けていた)。

児童福祉法第3条には、「前二条に規定するところは、児童の福祉を保障するための原理であり、この原理は、すべて児童に関する法令の施行にあたって、常に尊重されなければならない。」とある。

以上のことから児童福祉法を根拠法令としているこの3つの事業は、対象者が異なるだけなので、法人税については、すべて課税対象外という、同じ取扱いとするべきである、と考える。

## 🔍 参考資料

「メーリングリスト10年の軌跡」(NPO 会計税務専門家ネットワーク(略称@PRO))  
税理士職業賠償責任保険事故事例2019版  
文部科学省 共生社会の形成に向けたインクルーシブ教育システム構築のための特別支援教育の推進(報告)概要