

# 第 5 章

請負業

## 29

「契約形態論」と  
「業としての該当性論」について争点と  
要約

事業者と利用者との間で契約を交わしサービスを提供して対価を得る事業はすべて請負業に該当するという考え方（契約形態論）は誤りであり、その事業が社会通念上の請負業に該当するの否かで判断するという考え方（業としての該当性論）が正しい解釈である。

法人税施行令第5条1項10号は、「請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）のうち次に掲げるもの以外のもの」と規定しており、適用除外とされる4件のうち、ロ、ハ、ニの3件は、特定の法人が行う特定の事業であり、公益性の確保の観点から、特定の事業を非課税とするものであって、その事業に該当するかどうかは具体的かつ明確に判断することができる。しかし、イの「行政からの事務処理の受託事業で実費弁償のもの」という規定は、実費弁償でない「事務処理の委託を受ける業」が請負業に該当することを意味しているのであるから、結局、「請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）」とは何を指しているのかが問題となる。

この法人税施行令の規定の解釈について、「事務処理の委託を受ける業には、請負契約によるものだけでなく委任契約や、準委任契約によるものも含まれるのであるから、事業者と利用者との間で、これらの形態による委託に関する契約を締結して、サービスを提供して、利用者からそのサービスの対価を受領する事業は全て請負業に該当する」という国税庁の主張がある。サービスの提供は、一般に委託に応じてなされるものであるから、これは実質的に「契約してサービス提供して対価を得る事業は全て請負業である」という主張である。（以下、この主張を「契約形態論」という）。しかし、この主張は間違いであり違法である。請負業に該当する事業は、社会通念上、請負業とされるものだけであり、特定の事業が請負業に該当するかどうか、すなわち、課税対象かどうかは、その事業が、社会通念上の請負業に該当するかどうかにより判断される、という解釈（以下、この主張を「業としての該当性論」という）が、正しい、適法な解釈である。

これは、次の点から明らかである。

### 1 課税要件明確化主義の点から（詳しくは、第2部第1章 論点2 参照）

憲法に定められた租税法律主義に基づく課税要件明確化主義は、事業者はその「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」（金子宏「租税法」77ページ）のであるから、事業者は、自分が実施しようとする事業が課税対象か課税対象外かを予測することができるよう、課税される事業が明確でなければならない、とされている。

契約形態論では、実質的に、各特掲事業で非課税と規定されたもの以外の全ての事業が請負業に該当することになり、課税要件明確化主義に反する。

一方、業としての該当性論では、社会通念上、明らかである特定の事業だけが請負業として課税対象とされるのであるから、課税要件明確化主義に合致している。

## 2 主張の一貫性と不整合や矛盾の発生の点から（詳しくは、第2部第5章 論点32から論点35参照）

法律の解釈では、一貫性が必要であり、矛盾の発生などの不整合があってはならない。一貫性がなく、矛盾や不整合を含む解釈は、課税の公平性に反することになる。

契約形態論は、国税庁自らが法人税法の解釈として公表している法基通1-15-27において、契約してサービスを提供して対価を受け取る事業であっても、「農産物等の原産地証明書の交付等単に知っている事実を証明するだけの行為はこれに含まれない」としている点と矛盾することになる。

一方、業としての該当性論は、昭和25年の収益事業課税制度の創設以後の法令、通達の改正の経緯と理由を検証することにより、請負業及び、それに含まれる「事務処理の委託を受ける業」が、どのような事業であるかを明確にすることができ、法基通1-15-27の点についても矛盾なく説明することができる。

## 3 法人税法、法人税施行令、法基通の規定の文言から（詳しくは、第2部第5章 論点30、論点31参照）

法律の解釈は、まず、規定の文言の文理解釈に基づかなければならない。そうでなければ、法律に基づかない恣意的な課税がなされることになる。

契約形態論は、法人税法2条13号、法人税施行令5条という法令の規定や、法基通の規定の文言に、明らかに反している。

一方、業としての該当性論は、これらの法令、通達の文言に合致している。

なお、これらの説明に基づいて、業としての該当性論が正しいことを明らかにした上で、障害福祉サービス、とりわけ、就労支援事業が請負業に該当するかどうかを検討することが本報告の目的であり、結論として、請負業に該当せず課税対象外と考えられる。この点は、第2部第5章 論点36において説明している。

### 🔍 参考資料

金子宏『租税法[第23版]』（弘文堂・2019年）

## 30

法令の規定から見た  
契約形態論の誤りについて

## 争点と要約

法人税法や法人税施行令の規定を吟味しても、契約形態論が誤りであることは明らかである。

法人税を課税される税法上の収益事業は、「販売業、製造業その他の政令で定める事業」（法法2条13号）と規定されているので、課税対象は、法人税施行令5条1項に限定列挙された34の事業（特掲事業）に該当する事業だけであることは、これらの法令の文言から明らかであるが、契約形態論が間違いであることは、これらの法令が意味する次の点からも明らかである。

### 1 法人税施行令では、請負契約に基づく個別の事業が特掲事業として規定されている

契約形態だけで請負業に該当するのであれば、例えば、請負契約に基づく典型的な事業である印刷業（法令5①十一）を特掲事業として規定する必要がなくなる。つまり法人税施行令第5条は、特掲事業の限定列挙ではなく、「契約に基づいてサービスを提供する事業」と規定すれば十分なはずであるが、このような規定にはなっていない。

法人税施行令が、このような事業の限定列挙となったのは、収益事業課税制度の導入にあたって、限定列挙された事業だけを課税対象としていた営業税（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）の29の事業をそのまま採用し、その29の事業以外の事業を課税対象外としたことによる。その結果、教育や保育などの事業は、その契約形態にかかわらず、特掲事業には含まれず、その後、これらを特掲事業に追加する政令改正も行われなかったため、現在においても課税対象外となっているのである。

なお、請負業が「他の特掲事業に該当しない全ての事業」といった、いわゆるバスケットカテゴリーとして規定されているのではないかと、という点については第2部第5章 論点42で述べる。

### 2 イコールフットイング論の趣旨から

法人税法は第4条1項において、内国法人への法人税の納税義務を規定すると同時に、「ただし、公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を行う場合（中略）に限る。」と規定している。この規定は、公益法人等については、本来、法人税の納税義務はないが、営利法人が実施する「事業」と同じ「事業」を実施する場合に限って、双方の課税の公平を図る必要がある場合に、公益法人等の実施する、その「事業」（収益事業）だけに法人税の納税義務を課したものと解釈されている。この解釈はイコールフットイング論といわれている。

したがって、法人税施行令は、収益事業課税導入以後、営利法人と競合することが明らかであって、

かつ、公益性などの点を踏まえても課税が必要と考えられる「事業」だけを、当初の 29 事業に追加する政令改正を行った結果、現在の 34 事業になっているのである。契約形態だけに基づいて収益事業を規定すると、サービス提供を行う公益法人等の事業が全て収益事業の対象となってしまう、「対象事業を限定列举することによりイコールフットイングを確保する」という制度の目的に反することになる。詳しくは、第2部第1章 論点4の「イコールフットイング論の根本的意義」も参照されたい。

### 3 課税の予測可能性の確保を必要とする申告納税制度の趣旨から

法人税施行令で、各号として印刷業など〇〇業という形で特掲事業が規定されているのは、社会通念上、納税者が〇〇業として判断できることを想定しているためである。こうした想定ができなければ、納税者は課税に関する予測可能性を確保できなくなり、安定した事業活動が実施できない。また、こうした判断が可能でなければ、納税者が自分で税法を解釈、判断して申告を行うという申告納税制度が成り立たなくなる。こうした理由から、「業としての該当性論」に基づく特掲事業の規定が採用されているのである。これが課税要件明確主義であるが、詳しくは第2部第1章 論点2を参照されたい。

なお、「社会通念上、何が業として請負業に該当するか」には、国税庁の公表している法人税基本通達などの見解の影響も大きいので、その点については、第2部第5章 論点31として述べる。

### 4 請負業の括弧書きも「事務処理の委託を受ける業」として規定されている

契約形態によって判断されるべきものであれば、法人税施行令第5条1項10号の「請負業」の括弧書きは「第三者から委任契約及び準委任契約に基づく事務の委託を受けて対価を得る事業を含む」と規定されるはずであるがそうになっていない。

## 31

## 通達等から見た 契約形態論の誤りについて

### 争点と要約

基本通達や文書回答などを吟味しても、契約形態論が誤りであることは明らかである。

第2部第5章 論点 30 で述べたとおり、法人税法と法人税施行令では、収益事業に該当するかどうかは「業としての該当性論」によると規定されているが、法人税法基本通達など公表されている国税庁の見解も、業としての判断によることを一貫して採用しており、「請負契約、委任契約、準委任契約を締結して実施される事業は、すべて請負業に該当する。したがって、事業者と利用者との間で、委託に関する利用契約を締結して、サービスを提供して、利用者からそのサービスの対価を受領すると、その契約関係から請負業に該当する」という契約形態論を主張しているのは、平成 29 年に公表された障害福祉サービス質疑応答だけである。この障害福祉サービス質疑応答の公表に伴う法人税法基本通達の変更はなされておらず、このことから、この障害福祉サービス質疑応答は、法令はもちろん、基本通達などにも従っていない誤ったものであると考えざるを得ない。

以下では、現行の法人税法基本通達など国税庁の公表見解について説明する。収益事業課税制度創設以来、現在に至るまでの通達の変遷については第2部第5章 論点 32 から論点 35 を参照されたい。

### 1 法基通 15 - 1 - 27 は事業の例示になっており、非課税となる事業も例示されている

収益事業の判定基準が「事業」であることは、法基通 15 - 1 - 27 で明確にされている。いずれも具体的な「事業」が明記されており、契約形態論による説明ではない。また、「農産物等の原産地証明書の交付等単に知っている事実を証明するだけ」の事業は、請負業に該当しない非課税となる事業であることを明記しているが、「依頼を受けて事実を証明する証明書を交付するだけの事業」であっても、委託による契約に基づいてサービスを提供し、その対価を受け取る事業であるから、契約形態論によるのであれば請負業に該当するはずである。

### 2 法基通 15 - 1 - 29 での、特掲事業との二重判定の禁止の文言から

法基通 15 - 1 - 29 では「公益法人等の行う事業が請負又は事務処理の受託としての性質を有するものである場合においても、その事業がその性格からみて他の特掲事業に該当するかどうかにより収益事業の判定をなすべきものであるときは、その事業は、請負業には該当しないものとする」としている。下線を引いた「性質」及び「性格」という用語は、法人税法、法人税施行令、法人税施行規則では、「経済的な性質」（法令 21、138 など）や「準備的又は補助的な性格」（法令4の4）など、法律上の契約形態ではなく実質的な内容を示す用語として使用されている。したがって、この通達では、「請負、

委任、準委任の契約に基づくものかどうか」という法律上の契約形態ではなく、「事業に該当するかどうか」という実質的な内容に基づいて、「事業」として規定されている「他の特掲事業」に該当するかどうかの判断が行われるべきことが述べられているのである。このことも、収益事業が「事業」を基準として判定されることを意味しており、契約形態論が誤りであることを示している。

なお、二重判定という点については、第2部第5章 論点 41 を参照されたい。

### 3 業としての判断基準を採用した質疑応答事例と文書回答事を国税庁が公表している

育児サービス事業と保育サービス事業について、「請負業に該当しないこと、かつ、他の特掲事業のいずれにも該当しないことから、収益事業に該当しない」旨を国税庁が回答した、認可外保育施設質疑応答と小規模保育事業文書回答 が公表されている。これらは、契約形態論ではなく、業としての該当性論に基づいているものである。

### 4 国税庁の税制改正意見で契約形態論の採用が要望されている

国税庁は、毎年、税制改正意見を提出しているが、「週刊税務通信 No.3452（平成 29 年 4 月 3 日）」で報道されたとおり、「公益法人等の課税所得の範囲については、収益事業を行う場合の『収益事業から生じた所得』に限定されているが、収益事業については、広く対価性のある事業全てとした上で、『対価性のない寄附金、補助金に係る所得』についてのみ非課税とするべきである」という意見を平成 8 年以来、継続して提出している。この意見の目的である「広く対価性のある事業の全てを収益事業にするべき」という要望は、契約形態論が正しいのであれば、「利用者と契約を締結して、サービスを提供して、その対価を受領すれば、その契約関係から請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）に該当するので課税となる」のであるから税制改正なしでも実質的に実現できるのである。したがって、こうした税制改正意見が提出され続けていることは、契約形態論を国税庁が採用していないことを示している。

#### 🔍 参考資料

「公益法人課税の理論と実務（5訂版）」（渡辺淑夫、財経詳報社 97-98 ページ）

国税庁の平成 29 年度税制改正意見の主な項目とその概要「週刊税務通信 No.3452（平成 29 年 4 月 3 日）10-13 ページ」（税務研究会発行）

## 32

収益事業課税制度創設と  
法人税法取扱通達の発遣当時の検証

## 争点と要約

収益事業制度開始時に発遣された通達の中でも、契約形態による判断はせずに、行政の代行事業に該当するか否かで請負業への該当の有無を判断しているのが、業としての該当性論の妥当性がわかる。

### 1 昭和25年の法人税法改正による収益事業課税制度創設と法人税法取扱通達の発遣

昭和25年の法人税法改正により収益事業課税制度が創設され、昭和22年に、名称を事業税に変更して地方税である事業税に移管された営業税法の課税対象であった29事業が、そのまま収益事業(特掲事業)として法人税法施行規則第1条の2第1項に規定された。これと同時に、法人税法取扱通達(昭和25年9月25日直法1-100)が発遣され、「第二 公益法人等の課税区分」で収益事業課税の方法が説明されたが、その一三で「施行規則の特掲事業に該当するかどうかの区別は、概ね左の各号による」とされ、請負業に関しては、次の通達が設けられている。

一三 (六) 公益法人等が製品の規格、品質の統一向上をはかる等のためにする検査又は商取引の公正をはかるために行う検査、検定等は請負業として取り扱わないものとする。

### 2 この法人税法取扱通達発遣の意味

この創設当時の収益事業課税の対象である公益法人等とは、民法34条の規定により設立した法人(以下、財団法人、社団法人という)、宗教法人、学校法人、労働組合などである。事業税の29の事業に含まれていた請負業を、こうした公益法人等、特に、財団法人、社団法人に適用した場合、営利法人が実施しており請負業としての社会通念が確立している建築土木などの事業の他に、この通達に書かれている「本来、行政が行うべき事業(行政事務)を、行政に代わって公益法人等が実施している事業」(以下、「行政の代行事業」という)が、課税対象の候補として初めて発生した。この通達は、「これらの行政の代行事業も請負契約に基づいている事業だから請負業に該当するのではないか」という契約形態論に基づく疑問に対して、業として「請負業に該当しないこと」を明確にしたものである。

この点について、当時の国税庁税務講習所(税務大学校の前身)の解説書「法人税法」76ページでは、「公益法人等が、製品の規格、品質の統一向上を図るため、又は商取引の公正を図るため、製造業者からの依頼により、行う製品の検査検定等は請負業に該当するものと思われるが、これらの事業は本来なれば国家が自から行うべきもので、多分に公益的色彩を持っているものであるから、これらの法人が受ける検査手数料又は検定料等が特に多額と認められるものを除く外は、収益事業とみないことになっている。」と述べられている。

この通達は、請負契約によるものかどうかではなく、「行政の代行事業」に該当するかどうか、によって請負業に該当するかどうかを判断すべきことを示しており、制度の当初から、契約形態論ではなく、



業としての該当性論に依っていたことを明らかにしている。

「行政の代行業業」は、それまで課税対象として存在しなかったため、請負業に該当するかどうかの社会的通念がなく、その非該当性を通達によって明らかにすることが必要だったのである。営利法人や個人事業にはない「行政の代行業業」の存在が、個人事業を対象とした「事業税での請負業」との現在に至る内容の違いを生んだ理由である。

なお、当時、公益法人等が実施していた事業には、「行政の代行業業」に該当しない行政からの委託事業などもあったと考えられ、その中には、社会福祉法人に社会福祉事業を委託する措置委託の事業のように、「請負業に該当しないため課税対象外とされる事業」もあれば、「請負業に該当するとして課税される事業」もあったと考えられる。しかし、この後、現在に至るまで、この「行政の代行業業」についてだけの法人税施行令、法人税基本通達の改正が繰り返されていくので、第2部第5章 論点33から論点35までで検証する範囲も、この「行政の代行業業」を中心としたものとなる。なお、措置委託については第2部第5章 論点37を参照されたい。

一方、営利法人が実施している事業と同種の事業に関する注意喚起のために、次のような規定も、上記の法人税法取扱通達（昭和25年9月25日直法1-100）に設けられたが、これらは請負業等に該当する業としての社会通念が確立しているため、昭和32年の通達改正では消えているようである。

一三（二）学校法人及び各種学校の収益事業については、収益事業の種類を、主務官庁へ届け出ることになっているが、届出がないものについても次の如き場合において事業と認められるものは、それぞれ各号の事業に該当するものとする。

- （1）洋裁学校における布地又は製品を学生その他の者に販売する場合は物品販売業とし、他の求めに応じて縫製した場合は、請負業とする。
- （2）タイピスト学校における、印書の引受をなす場合は、請負業とする。

## 🔍 参考資料

「法人税法」国税庁税務講習所（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

# 33 事務処理の委託を受ける業を含むという 改正の趣旨の検証

争点と要約

請負業の範囲に事務処理の委託を受ける業を含む、とする改正の趣旨は、契約形態論による解釈の余地をなくすことであり、「事務処理」とは行政事務を意味している。

## 1 昭和32年の通達改正で、請負業に該当しない「行政の代行業」の範囲を拡大 第2部第5章 論点32で説明した通達は、昭和32年に、次のように改正された。

法人税法基本通達（昭和32年直法1-130により改正）

20 次に掲げる事業は、規則第1条の11第1項第10号に規定する請負業には該当しないものとする。

- 1 仕事の完成を約しその結果により対価を受けるものであっても、その対価が実費弁償であるもの
- 2 法令の規定に基づいて行う検査、検定（証明等を含む。以下同じ。）等の事業
- 3 製品の規格の統一、品質の向上を図る等のために当該製品について業界、産地等において統一して行う検査、検定等の事業
- 4 商取引の当事者双方の商品の受渡に関する紛争を防止するために設立された公益法人等が、当事者の依頼を受けて商品の品質、規格、価額、数量等を確認するために行う検査、検定等の事業

改正内容は、「請負の概念に沿った典型的な事業」であっても実費弁償の場合は非該当（非課税）とすることの明確化と、4の検査、検定等の事業への非課税事業の範囲の拡大である。2から4の事業は、昭和25年の通達と同じ「行政の代行業」であるから、1の実費弁償は非該当（非課税）の規定と合わせて一つの通達とすることにより、「行政の代行業は請負業に該当しないので、実費弁償ではなく利益が発生しても非課税であること」を明確にしている。つまり、範囲を明確にただけで、業として区分される「行政の代行業」の非該当性を明らかにする目的は、この通達改正によっても変わっていない。

しかし、非課税事業の範囲の明確化は、その反面として、請負業に該当するとして課税される事業も明確化することになる。このような課税される事業を、以下、「行政の代行業に類似する事業」と呼ぶことにする。

業 契約	公益法人等だけが実施する事業	
	行政の代行業 (基本通達20の2、3、4の事業)	行政の代行業に類似の事業 (基本通達20の2、3、4以外の事業)
請負契約に基づく事業	A 請負業に非該当 (非課税)	C 請負業に該当 (課税)
委任、準委任契約に基づく事業	B	D

ここで、事業としての区分と契約形態による区分をまとめると、前ページの表のようになる。この表のAの領域は、請負契約に基づく事業であっても非課税であるが、一方、Dの領域は、請負契約に基づく事業ではないのに課税されることになる。この結果、Dの領域の事業を実施している公益法人等から、「課税の不公平であって、契約形態からすれば請負業に該当しないのではないか」という批判が起きたのではないかと推測される。

## 2 昭和38年「事務処理の委託を受ける業を含む」の括弧書き追加の施行規則の改正

この改正に関する解説では、「(上述の昭和32年改正の基本通達20の2、3、4)以外の検定等、土地の鑑定、帳簿監査等は、民法上の純粹の請負業であるともいい難く解釈上問題の生ずるおそれもあるので、請負等の範囲に事務処理の委託を受ける業を含むこととされたのである」と述べられている(税務通信 1963年5月 税務経理協会 116ページ。この他に同じ趣旨の解説記事が複数ある)。つまり、上の表のDの領域に該当する検査、検定、証明等の「行政の代行業に類似する事業」は、「それが、委任契約や準委任契約に基づくものであっても請負業に該当して課税となること」を適法とすることが、この施行規則の改正目的だったということである。1で説明した基本通達20は、この施行規則の改正によっても改正されなかったため、Dの領域と同じ、委任契約・準委任契約に基づいて実施されるBの領域の事業であっても、それが、通達で示された「行政の代行業」に該当する場合は、「請負業に非該当・非課税」として取り扱われ続けたことが、そのことを示している。この通達に示された、業の区分による非課税の取扱は、昭和44年の範囲の縮小を経て、現行の基本通達まで変わっていない。この後の改正については第2部第5章 論点34で説明する。

このように、「事務処理の委託を受ける業を含む」の括弧書きを追加した昭和38年の施行規則の改正からは、次の点を確認することができる。

第一に、この改正目的は、「契約形態により請負業に該当するかどうかを判定すべき」という主張(契約形態論)が成立する余地をなくすことが目的であったこと。

第二に、この改正目的が対象とした領域の点から、追加された「事務処理の委託を受ける業」とは、「行政事務の委託を受ける業」であったということ。

この後、昭和41年に、土地改良事業団体連合会が会員に対して行う土地改良事業(現行の法令5①十ロ)、特定法人が農業者団体等に対して行う土地の造成などの事業(現行の法令5①十八)の非課税規定を追加する政令の改正がなされるが、どちらも、行政を代行する公的事业(行政事務の委託を受ける業)であることが、その理由と考えられる

### Q 参考資料

- 税務通信 1963年5月 税務経理協会 116ページ  
月刊税理 1963年5月増刊号 帝国地方行政学会 69ページ  
税務弘報 1963年5月 中央経済社 777ページ

## 34

実費弁償非課税規定の  
改正の趣旨の検証

## 争点と要約

「事務処理の対価がそのために要した費用を超えないことが明らかである」という、「いわゆる実費弁償の事業は収益事業に該当しない」とする改正があったにもかかわらず、非課税事業は明記されたままであり、業による判断に変化のないことは明らかである。

## 1 昭和40年の法人税施行令の改正による「実費弁償の事業の非該当」の追加

昭和40年の法人税法の全文改正に伴って、収益事業は、新設された法人税施行令第5条として規定されることになったが、不動産販売業の追加などにより30事業になったことと、文言の整備の他は、以前の施行規則の特掲事業の列挙のままの規定は変わらなかった。この改正で、請負業の括弧書きは「事務処理の委託を受ける業を含み、これらのうち、法令の規定に基づき国又は地方公共団体の事務処理を委託された法人の行うその委託に係るもので、その委託の対価がその事務処理のために必要な費用を超えないことが法令の規定により明らかなことその他の大蔵省令で定める要件をそなえるものを除く。」に改正され、下線部分の実費弁償の非該当（非課税）の規定が追加された。この非該当規定は、第2部33で説明した昭和32年改正の基本通達20の、1の実費弁償の非該当性を、通達ではなく、施行令で規定することにしたものであるが、これは、法人税法の全文改正に伴う法令整備によるものと考えられる。

「税法改正のすべて 昭和40年度全文改正」（（財）日本税務協会）の10ページには、改正の要点として「(イ)体系の整備(ⅱ)国税庁取扱通達で定められているもののうち重要事項は法令に吸収する」と記載されており、この趣旨に従って、通達から施行令に移されたものと考えられる。この規定が行政からの事務処理の委託に限定された点は、「事務処理の委託を受ける業」が「行政事務の委託を受ける業」を想定したものであったことを示している。一方、それ以外に法人税施行令の改正がなされなかったことは、請負業かどうかは、通達を含めた社会的通念に基づく「業への該当性」によることが自明であり、文言の追加などが不要であったためと考えられる。

## 2 昭和44年の通達改正による非課税事業の縮小

上記の法人税施行令の改正に合わせた法基通の改正はなされず、昭和44年の法基通の全面改正により、請負業の通達も、次のように改正された。

法基通 15-2-8

法令（たとえば計量法、高圧ガス取締法、輸出検査法等）の規定に基づき検査、検定等を行なうこととされている公益法人等の行なう当該検査、検定等の事業および製品の規格の統一、品質の向上を図る等のため業界、産地等において当該製品につき統一して行なう検査、検定等の事業は、令第5条第1項第10号（請負業）に規定する請負業に該当しないものとして取り扱う。（昭32年直法1-130「二〇」を改正）

注 商取引の当事者双方の商品の受渡に関する紛争を防止するために設立された公益法人等が、当事者の依頼を受けて商品の品質、規格、価格、数量等を確認するために行なう検査、検定等の事業は、請負業に該当することになった。

この改正は、改正前の基本通達 20 のうち、昭和 40 年の改正で法人税施行令に吸収された1の実費弁償の規定を削除し、2、3の規定を一本化し、注に書かれている通り、4の事業を非該当から外して課税とするだけの内容である。

注に書かれている4の事業が、第2部第5章 論点 33 で説明した「行政の代行業業に類似する事業」に移管されて課税とされることになった理由は、通達改正の解説記事（国税庁審理課中村利雄、税理 1969 年 8 月号 80 ページ）には書かれていないが、多額の利益を上げる事業であることが判明したからではないか、と推測される。

### 3 まとめ

この二つの改正の結果は表のとおりであるが、ここで注目すべき点は、昭和 40 年の改正により、法人税施行令で「法令に基づく行政からの事務処理の受託事業は実費弁償でなければ請負業として課税」と規定されたにもかかわらず、昭和 44 年の法基通の改正でも、「法令の規定に基づく検査、検定等を行なう事業は、実費弁償でなくとも非課税とする」とされている点である。つまり、法人税施行令の実費弁償規定が適用される請負業は、「通達により請負業に該当するとされた事業だけであること」を示しており、業としての該当性論が正しいことを明らかにしている。

業の区分 利益の有無	行政の代行業業に類似の事業 (右以外の事業)	行政の代行業業 (法令に基づく検査検定等の事業、 業界、産地等で統一して行う検査、 検定等の事業)
	請負業に該当	請負業に非該当
実費弁償に該当 (利益なし)	非課税	非課税
実費弁償に該当 (利益あり)	課税	

この法人税基本通達 15-2-8 は、この後、昭和 56 年の通達改正まで 16 年間続いている。

### 🔍 参考資料

税法改正のすべて 昭和 40 年度全文改正 (財) 日本税務協会) 10 ページ

# 35 現行通達への改正の検証からみた収益事業の業としての該当性の考え方の妥当性

## 争点と要約

現行の通達を含めて、改正の経緯から検証した請負業の範囲は、事業税における請負業と、改正が繰返されてきた行政の代行業業及び、それに類似の事業に大別され、すべて業としての該当性の考え方で整理できるものであり、契約形態論によるものではない。

### 1 昭和56年の現行の通達への改正

この改正の内容は、次の3点である。

- ・事務処理の委託を受ける業に該当する業の明示（法基通 15-1-27）
- ・実費弁償非該当の原則の明記と運用手続きの明確化（法基通 15-1-28）
- ・他の特掲事業との二重判定の禁止（法基通 15-1-29）

なお、これらは現行の通達で参照が容易なので、条文の記載は省略する。

この改正の趣旨は、「利益が生じていても非課税とされてきた特定の事業を廃止することにある」とされている。「非課税とされていた法令の規定に基づく検査、検定等を行なう事業が相当大きな利益を上げていたという事実があり」（DHC コメントール法人税法 第一法規 679 ページ）、課税されている類似の事業との課税の公平を図る必要があったのである。このため、改正前は非課税とされていたが、この改正により課税とされることになる法人等が発生することから、「改正通達の適用に2年の猶予期間を置く運用が取られた」とされている（「公益法人課税の理論と実務（5訂版）」渡辺淑夫、財経詳報社 96 ページ）。

### 2 改正された通達の意味

この法基通 15-1-27 と 15-1-28 のセットにより、実費弁償である事業だけが非該当となることが原則とされたかにみえるが、法基通 15-1-27 には、実費弁償でなくとも非該当（非課税）となる事業として「農産物等の原産地証明書の交付等」が明記されている。

したがって、この現行の法基通 15-1-27 が示していることは、第一に、業としての判断基準の採用は変わっていないことである。第二に、それまでの通達では、請負業に非該当である事業だけが明示されてきたこと（ネガティブ・リスト）に対し、請負業に該当する「行政の代行業業及び、その類似の事業」が列挙され明示されたこと（ポジティブ・リスト化）である。公益法人等だけが実施してきた事業のうち、「行政の代行業業及び、その類似の事業」として請負業に該当して課税対象となる事業は、「他の者の委託に基づいて行う調査、研究、情報の収集及び提供、手形交換、為替業務、検査、検定等の事業」であることが明示された（ただし、それらの事業であっても実費弁償のものは非該当とされる）。なお、法基通 15-1-29 の二重判定禁止の規定については第2部第5章 論点 40 を参照されたい。

### 3 法令・通達の改正過程の検証のまとめ

この昭和 56 年の通達改正の時点での法令・通達の改正の検証による結果を整理すると、請負業に該当する事業は、次の三つに区分される。

- (1) 営利法人が従来から実施しており請負業としての社会的通念が確立している建築や土木など「事業税における請負業」の事業
- (2) 昭和 25 年の制度創設の際に、行政の代行事業として非課税とされ、その後、課税と非課税の事業の区分の改正を経て、法基通 15-1-27 に課税事業として挙げられることになった事業（第 2 部第 5 章 論点 32 から論点 34 までで法令通達の改正の検証を行ってきた事業）
- (3) 昭和 25 年の制度創設の際に、行政の代行事業に入らなかった事業で請負業に該当する事業。以後の法令・通達の改正の範囲に入って来なかったため、その内容は把握できていない。ただし、行政からの措置委託によって実施されていた社会福祉法人の社会福祉事業が「請負業に該当しない」として当初から課税対象外であり、法基通 15-1-27 の例示にも含まれなかったように、行政から委託された事業であっても請負業に該当しない事業が存在することも明らかである。（措置委託については第 2 部第 5 章 論点 37 参照）

この三つの区分による請負業該当性による課税の有無は、次の表のとおりである。

昭和56年の現行の通達 への改正後 【論点35】		①従来から営利企業が 実施してきた事業 (事業税の請負業に該当)	事務処理の委託を受ける業			
			右以外の行政からの委託事業など		行政の代行事業、及び、それに類似の事業	
			⑤非請負業 (措置委託など)	③請負業	②調査、研究、情報の収集 及び提供、手形交換、為替業務、 検査、検定等の事業	④農産物等の 原産地証明書の 交付等の事業
契約	請負	課税	課税対象外	課税	課税	非課税
	委任・準委任	該当事業の有無が不明	課税対象外	課税	課税	非課税

なお、法基通 15-1-27 では、「農産物等の原産地証明書の交付等単に知っている事実を証明するだけの行為はこれに含まれない」と書かれており、この文章中の「これ」とは、この文章の前に書かれている「請負業」、「事務処理の委託を受ける業」、「他の者の委託に基づいて行う②の事業」のいずれか以外にはないので、文理解釈上、請負業に該当しないことは明らかである。このため、表の④に非該当事業として記載している。この④の事業は、「委託を受けて契約してサービス提供して対価を得て、利益を上げても課税されない」ので、国税庁の主張する契約形態論の反例となっている。また、措置委託などの「請負業に非該当で非課税の事業」も⑤として表に記載した。①の区分で委任・準委任契約による事業が存在するのかどうか不明なので、その領域には課税・不課税を記入していない。

この結果、請負業に該当して課税となる事業は、表の①、②、③。非該当の事業は④と⑤となる。

第 2 部第 5 章 論点 32 から論点 35 までで説明してきた請負業に関する法令・通達の改正の経緯を、次の表にまとめたので参照されたい。

## 請負業に関する法令・通達の改正の経緯

改正の時期と説明している第2部の論点		法令・通達改正の対象範囲				
		改正の対象とされなかった事業			改正の対象とされた事業(検証した事業)	
昭和25年税法改正による制度開始後の施行規則と取扱通達【論点32】	従来から営利企業が実施してきた事業(事業税の請負業に該当)	公益法人等だけが行ってきた事業(収益事業課税制度で初めて課税対象の候補となった事業)			検査、検定等の事業(行政の代行業業)	
		右以外の行政からの委託事業など				
		非請負業(措置委託など)	請負業			
契約	請負	課税	課税対象外	課税	非課税	
	委任・準委任	課税対象外	課税対象外	課税対象外	非課税	
昭和32年の通達改正後【論点33】	従来から営利企業が実施してきた事業(事業税の請負業に該当)	右以外の行政からの委託事業など		右に類似の事業	3パターンの検査、検定等の事業(行政の代行業業)	
		非請負業(措置委託など)	請負業			
契約	請負	課税	課税対象外	課税	非課税	
	委任・準委任	課税対象外	課税対象外	課税対象外	非課税	
昭和38年の施行規則の改正後【論点33】	従来から営利企業が実施してきた事業(事業税の請負業に該当)	事務処理の委託を受ける業(施行規則の改正で追加)			右に類似の事業	3パターンの検査、検定等の事業(行政の代行業業)
		右以外の行政からの委託事業など				
		非請負業(措置委託など)	請負業			
契約	請負	課税	課税対象外	課税	非課税	
	委任・準委任	該当事業の有無が不明	課税対象外	課税	非課税	
昭和40年の施行令改正(実費弁償規定の追加)と昭和44年の通達改正後【論点34】	従来から営利企業が実施してきた事業(事業税の請負業に該当)	事務処理の委託を受ける業			右に類似の事業	2パターンの検査、検定等の事業(行政の代行業業)
		右以外の行政からの委託事業など				
		非請負業(措置委託など)	請負業			
契約	請負	課税	課税対象外	課税	非課税	
	委任・準委任	該当事業の有無が不明	課税対象外	課税	非課税	
昭和56年の現行の通達への改正後【論点35】	①従来から営利企業が実施してきた事業(事業税の請負業に該当)	事務処理の委託を受ける業			行政の代行業業、及び、それに類似の事業	
		右以外の行政からの委託事業など			②調査、研究、情報の収集及び提供、手形交換、為替業務、検査、検定等の事業	④農産物等の原産地証明書の交付等の事業
		⑤非請負業(措置委託など)	③請負業			
契約	請負	課税	課税対象外	課税	非課税	
	委任・準委任	該当事業の有無が不明	課税対象外	課税	非課税	
現在	①②③	請負業に該当するとして課税される事業				
	④⑤	請負業に該当しないとして課税されない事業(この表の区分からすると、法令5①十の口、ハ、二の非課税事業は④に含まれる)				

なお、昭和41年に法令5①十に、ロとハの非課税規定を追加する法人税施行令の改正

なお、平成14年に法令5①十に、二の非課税規定を追加する法人税施行令の改正



# 36

## 障害者福祉事業が請負業に 該当するか否かの検証

争点と要約

障害者福祉事業は、業としての該当性論から見れば、どの特掲事業にも該当せず、収益事業でないことは明白である。

第2部第5章 論点 35 で、昭和 56 年の現行の法人税基本通達への改正後の請負業への該当性を判断する区分を説明したが、ここでは、現在において、事業者と利用者との契約化された高齢者福祉事業、障害者福祉事業の請負業該当性を、どう判断すべきかを説明する。

### 1 現在の請負業該当性の判断基準

法基通 15-1-27 は、昭和 56 年の改正以来、その後、改正されることなく現在まで 40 年近く公表されているので、第2部第5章 論点 35 で説明した、次の表の区分は、請負業に関する社会的通念として、十分、定着しているといえる。

昭和56年の現行の通達 への改正後 【論点35】	①従来から営利企業が 実施してきた事業 (事業税の請負業に該当)	事務処理の委託を受ける業				
		右以外の行政からの委託事業など		行政の代行業業、及び、それに類似の事業		
		⑤非請負業 (措置委託など)	③請負業	②調査、研究、情報の収集 及び提供、手形交換、為替業務、 検査、検定等の事業	④農産物等の 原産地証明書の 交付等の事業	
契約	請負	課税	課税対象外	課税	課税	非課税
	委任・準委任	該当事業の有無が不明	課税対象外	課税	課税	非課税

したがって、現在の高齢者福祉事業と障害者福祉事業についても、この表の①、②、③に該当するかどうかによって、請負業に該当するかどうかを検討されなければならない。

### 2 高齢者福祉事業、障害者福祉事業が請負業に該当するかどうかの判断

高齢者や障害者の福祉事業は、戦後、行政の直轄事業か、行政からの措置委託によって社会福祉法人が実施する事業かの、いずれかしかない措置制度であった。この措置委託の事業は、行政からの準委任契約による委託事業とされているが、一切、課税されてこなかった。

医療保健業と異なり、請負業には社会福祉法人を適用除外とする規定はないし、実費弁償の事業でもなかったため、行政からの委託であることにかかわらず、社会福祉事業が、上記の表の①、②、③のいずれの区分にも該当しない⑤の「非請負業（請負業に該当しない事業）」であったことが理由としか考えられない。（措置委託については第5章 論点 37 を参照）

その後、社会福祉基礎構造改革により、措置制度に代わって、平成 12 年に介護保険制度、平成 15 年に支援費制度が導入され、社会福祉法人以外の NPO 法人や営利法人の参入と利用者との契約

化がなされたが、こうした福祉事業の大きな制度改正に対して、法人税施行令の改正は行われず、請負業に関する通達も発遣されなかった。したがって、引き続き、法基通 15-1-27 に基づく、上の表の区分により、これらの福祉事業が請負業に該当するかどうかを判断することになる。

まず、これらの福祉事業は、これまで行政が措置として実施してきた事業であり、営利法人による事業の実施はなかったのであるから、「社会福祉業」などとして認識されていたと推測され、加えて、介護サービス事業が「医療保健業に該当する」旨の通達が発遣されたのであるから、これらが①の区分の請負業に該当するという社会的通念は存在しなかった。次に、これらの福祉事業が②の区分の法基通 15-1-27 に挙げられている事業に該当しないことは明らかである。さらに、上述の通り、措置委託によって実施されていた「社会福祉事業」が、③ではなく、⑤の区分の「非請負業（請負業に該当しない事業）」とされてきたのであるから、事業の内容が実質的に変わらない利用者との契約化後の「社会福祉事業」が③の区分に該当しないことも明らかである。措置委託では、行政と事業者（社会福祉法人）の間の委託であったものが、契約化後は、利用者と事業者（NPO 法人や営利法人）の間の契約に変わったとしても、契約形態によって請負業該当性が判断されるものでないことは、これまで述べてきたとおりである。

したがって、以上の結果、現在の社会福祉事業が請負業に該当する余地はない。措置制度の時代と同様に⑤の「請負業に非該当の事業」に該当すると考えるのが自然である。

これに対して、国税庁は、介護サービス事業個別通達と支援費文書回答の公表で、「両制度は医療保健業に該当する」という対応を行った。（この対応で、仮に、「まず、請負業かどうかを判定した結果を受けて医療保健業と判定した」とすれば、二重判定禁止の法基通 15-1-29 に違反することになる。）

「医療保健業に該当するかどうか」については、別途検討しているが、少なくとも、医療との連携が薄いため、支援費文書回答の趣旨から、医療保健業に該当しないと判断される障害者の就労支援事業については、「課税事業に該当する」旨の見解を国税庁が一切、公表しないまま、平成 15 年（2003 年）から 17 年以上（平成 25 年（2013 年）の総合支援法成立からでは 7 年以上）が経過している。また、障害者の就労支援事業は、支援費文書回答の対象である支援費制度には存在せず、平成 18 年（2006 年）の障害者自立支援法から始まった事業であり、就労支援事業の開始以後 14 年にわたって、「請負業に該当する」という国税庁からの見解の公表がなされていないことから、「請負業ではなく課税対象外事業である」という社会的認識が、すでに、定着しているものと考えられる。実際、課税対象外事業と判断して申告を行っていない事業者が多く存在することは、この点を裏付けている。

なお、「税務の取扱の変更によって納税者に不利益が発生するのであれば、適用に関する猶予期間を設ける必要がある」ことが基本であるから、平成 29 年の単なる障害福祉サービス質疑応答だけで社会的通念と異なる課税方法への変更を行うことはできない。

また、障害福祉サービス質疑応答については、この他、事業区分の具体性が欠け実務の運用が不可能であること、事業区分がどちらなのかを明確にしないことが二重判定禁止の規定（法基通 15-1-29）逃れとなることなど、多くの問題もある。

## 37

利用契約への変更前の措置委託が  
収益事業とされなかった理由について

## 争点と要約

措置委託制度は、委託契約であり、かつ、実費弁償の事業でもないのに非課税であったのは、請負業にも、その他の特掲事業にも該当しなかったから、と考えるべきである。

## 1 措置委託が請負業とされなかったのは何故か

社会福祉法の中で措置という用語は第61条（事業経営の準則）にある。

第1項には「国、地方公共団体、社会福祉法人その他社会福祉事業を経営する者は、次に掲げるところに従い、それぞれの責任を明確にしなければならない。」とし、第2項には「前項第一号の規定は、国又は地方公共団体が、その経営する社会福祉事業について、福祉サービスを必要とする者を施設に入所させることその他の措置を他の社会福祉事業を経営する者に委託することを妨げるものではない。」とする。この規定が行政処分としての「措置」と「措置委託」を示している。

一般的に措置とは、行政が、その責任においてニーズの判定・サービス提供内容・費用負担等を決定して、社会福祉サービスの利用者に給付する行為（行政処分）と定義される。

これに対して、措置委託は地方自治体がサービス提供者（社会福祉法人）との間で福祉サービスの提供を委託（法律行為以外の事務処理を委託）する準委任契約と定義される。

憲法25条を基礎とする措置制度というシステムには以下の三つが組み込まれている。

- (1) 措置：行政行為（強制処分）は行政と利用者（障害者）の関係：例）Aさんを〇〇施設へ入所させる、Bちゃんを□□児童養護施設へ入所させるなどの決定をいう。
- (2) 措置委託：行政とサービス提供者（事業者・社会福祉法人）の関係：サービスの提供を委託する民法656条の「準委任契約」（法律行為以外の事務処理を委託する契約）
- (3) 受託したサービスの実施（提供）：事業者（社会福祉法人）と利用者（障害者）の関係。

## 2 措置委託は、特掲事業に該当しないため課税対象外であった

法人税法の公共法人に当たる行政が、公立の施設などにおいて、直接、サービス提供をした場合は、課税の対象とならない。

また措置委託された社会福祉法人が実施する障害福祉サービス事業は、「契約してサービス提供をして対価を得る事業は請負業に該当する」という主張や、「行政からの委託事業は全て請負業に該当する」という主張からすれば、請負業に該当することになるが、課税された事実はない。それは何故か。

昭和25年の収益事業課税制度開始により、公益法人等だけが実施する行政の代行事業が請負業に該当する可能性が出てきたため、通達を発遣して非課税とする事業名を掲げ、その後は、対象となる非課税事業の範囲の改正が繰返されてきた（詳細は第2部第5章 論点32から論点35）。

しかし、行政の代行事業の典型として、同じ頃に開始された措置委託について、これらの通達は一

切触れていない。昭和 38 年に「事務処理の委託を受ける業を含む」という法人税施行規則（当時）の改正がされて、請負契約以外による事業も請負業に該当するようになった後も課税されず、その後の法基通 15-1-27 の、事務処理の委託を受ける業に該当する事業の例示にも含まれていない。

このことにより、措置委託は、請負業に該当せず、その他の特掲事業のいずれにも該当しないため、一貫して課税対象外とされてきたことが分かる。

また収益事業課税制度は本来、営利法人と競合する事業を網羅的に課税する制度ではなく、公益性などを勘案して、課税すべき事業を限定列挙する制度である。それゆえに、国、地方公共団体に実施責任がある社会福祉事業については、それを実質的に代行する措置委託を課税対象にすべきかどうかという問題意識が、そもそも無かったのではないかと推測される。

税を原資とする公共性の高い社会福祉サービスに法人税を課税する考え方がなかったという点では、同じく、税金を使って行政事務を代行させる行政の代行業業を請負業非該当とした通達の発遣と軌を一にしているとも解される。

### 3 措置委託で実施されていた事業は実費弁償ではない

介護サービス事業個別通達と支援費文書回答では、いずれも「実費弁償的な性格を有する行政からの委託費ではない」と述べられているので、実費弁償で実施されていたことが、措置委託による事業が課税されなかった根拠となるかどうかを検討する。

介護サービス事業個別通達と支援費文書回答が述べる「行政からの委託費」とは、措置委託の対価である措置費のことを指すものと推測される。しかしながら措置費が実費弁償の形態をとると論者は課税庁を置いて他にない。確かに措置費の運用にあたっては財務上の規制が存するが、その趣旨は民間事業者である社会福祉法人に対する公金支出の合憲性を担保するためである。憲法 89 条に「公の支配に属しない慈善、教育若しくは博愛の事業に対し、公金を支出し、又はその利用に供してはならない」という定めがあるため、社会福祉法人に対する行政の監督等は、この「公の支配」に属するとの判断や解釈を補完するため、というのが通説である。

措置費は渡し切りであり、実費精算を前提とした返還規定は存しない。実費精算を前提とした補助金等とは異なるものである。

## 🔍 参考資料

福祉サービスにおける措置委託制度の理論的意義と契約化の課題 佐藤克彦  
措置制度と公的責任論 浅井春夫

## 38

## 措置委託制度時代に非課税であったものが利用者との契約制度に変更になったことをもって課税事業とすることの是非

## 争点と要約

総合支援法による現在の障害者福祉事業は、利用者との契約制度ではあるものの、依然として重要な部分での行政の関与が続いており、実質的な内容に大きな変化はないので、契約形態だけから収益事業とすることは誤りである。

厚生労働省はかつて「措置は行政処分だから、サービスの利用者の選択権が保証されない」と主張し、また「経営の自由度が高まることや、福祉サービスにおける創造性や開発性が高まること」を契約制のメリットとして掲げていた。しかしながらそういった契約制のメリットは実際のところ発揮されていない。措置から現行の利用者との契約制度への改正で変わった点を一言でいうと、「どの事業者を選ぶかという選択権が利用者に与えられた」ということだけである。事業の内容が措置委託と変わらないのであれば、第2部第5章 論点37で述べた通り、措置委託により実施されていた事業が特掲事業のいずれにも該当しなかったのであるから、利用者との契約化後の事業も、特掲事業のいずれにも該当せず課税対象外のはずである。以下、この点につき、契約形態とサービスの内容を検討する。

支援費文書回答は、「法の規定に基づく支援費サービス事業は実費弁償的な性格を有する行政からの委託費ではなく、サービスの対価としての施設訓練等支援費又は居住生活支援費及び利用者負担によって賄われることとなる。」と述べる。障害福祉サービス質疑応答では、「事業者と利用者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、請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）に該当します。」と述べる。確かに、障害福祉サービスの提供という行政事務の委託契約による事業（請負業に該当しない事務処理の委託を受ける業）であった措置委託から利用者（障害者）と事業者（社会福祉法人、NPO法人、営利法人）の間の契約へと制度の変更があった。しかし、契約の実質的な意味を考えると、変更があったとは言えない。

この点につき、浅井春夫氏は「検証・成立した社会福祉法」で、以下の分類をしている。

- ① 等価原則を基本とした民法上の契約。
- ② 事業者と利用者の直接利用契約。
- ③ 市町村と利用者との公法上の契約。
- ④ 準委任契約としての措置制度。

この分類でいえば、障害福祉サービス質疑応答は②「事業者と利用者の直接利用契約」を捉えて請負業とする根拠としていえると考えられる。

しかし現行の指定障害福祉サービスは、支給決定等の行政処分を含む複合的で包括的な制度である。純粋な私法上の契約であれば、何を幾らでどのようにやってもらえるのかを、当事者双方の合意により決められるという自由があるはずだが、現行の障害福祉サービスにはそのような契約自由の原則はない。支給期間、サービスの種類、障害支援区分の認定などの主要な内容について措置委託と現在の

制度を比較すると次のようになる。

	措置委託で行政処分として行われていた機能	現在の制度
1	利用者の福祉ニーズを踏まえた要件該当性の認定	障害支援区分の認定は行政処分
2	福祉ニーズを充足するためのサービス内容の決定と提供	サービス種類の決定は、サービス等利用計画の作成を通じて行われるが、認定された障害区分を踏まえれば、サービスの種類、支給量、支給期間は定型的である
3	利用者の負担能力の判定（費用徴収額の決定）	利用者の負担能力の判定は行政処分（自己負担金の決定）

このように、現在でも、措置制度の時代と変わることなく重要な決定（処分）は市町村が行っている。また、サービスに対する報酬の単位や単価の決定も、現在の制度でも厚労省が一律に決めており、当事者がそれらを変更することは許されていない。結局、利用者には、認定あるいは決定されたサービスを、どこの事業（者）所で使うかという選択権しかない。「事業者と利用者の直接契約」といっても、重要な内容（対価の額・サービス供給量）の決定権が当事者に与えられていないという点において、従来の措置制度と変わることがないのである。

以上の通り、契約の形式は変わっても、実質的な内容は変わっておらず、サービス内容や提供する事業も実質的に変わっていない。「契約してサービス提供して対価を得る事業は全て請負業に該当する」という国税庁の契約形態論が間違いであることは第2部第5章 論点 29 で述べたとおりであるが、以上のように、措置制度の時代に行われていた事業と何ら変わらない事業が、利用者との契約に改正されたことをもって、「請負業である」という社会的認識が成立するはずがないのである。なおかつ、利用契約化の開始時点で「請負業ではなく医療保健業に該当する」という文書回答を公表しただけで現在に至っている点からいえば、「少なくとも、障害者の就労支援事業は請負業に該当しない」という社会的通念が確立しており、業として該当性が決定される、という収益事業課税制度の趣旨からして、請負業に該当するとして課税することは違法と言わざるを得ない。

## 🔍 参考資料

措置制度と公的責任論－保育・児童福祉分野での論争を中心に－ 立教大学コミュニティ福祉学分紀要第3号 2001年 浅井春夫

## 39

障害福祉サービス事業の  
実際の利用手続きの検証

## 争点と要約

現在の障害福祉サービスは、障害支援区分の認定や、サービスの支給量や、自己負担額の決定など重要な部分は行政処分で決まり、措置制度の時代と実質的な相違はない。

平成 29 年の障害福祉サービス質疑応答は、事業者と利用者の直接契約のみを捉えて請負業という。しかし現行の指定障害福祉サービスは、支給決定等の行政処分を前提とする複合的で包括的な制度である。本来の私法上の契約であれば、何を幾らでどのようにしてもらえるのか、契約当事者双方の合意により自律的に決まるはずだが、現行の障害福祉サービスに、そのような契約の自由はあるか。

また、サービスの支給期間、サービスの種類、障害程度区分の認定など、行政処分としての措置制度には以下の三つの機能があるとされるが、では、現行の障害福祉サービス制度のもとで、これらの機能はどのように変わったのか。変わっていないのか。

- ① 福祉ニーズを踏まえた要件該当性の認定
- ② 福祉ニーズを充足するためのサービス内容の決定と提供
- ③ 利用者の負担能力の判定（費用徴収額の決定）

これらの点について、「障害者総合支援法とは・・・[改訂第2版]」（東京都社会福祉協議会 2015年7月）より引用した、次頁の図を見ながら検証する。

## 1. 福祉ニーズを踏まえた要件該当性の認定

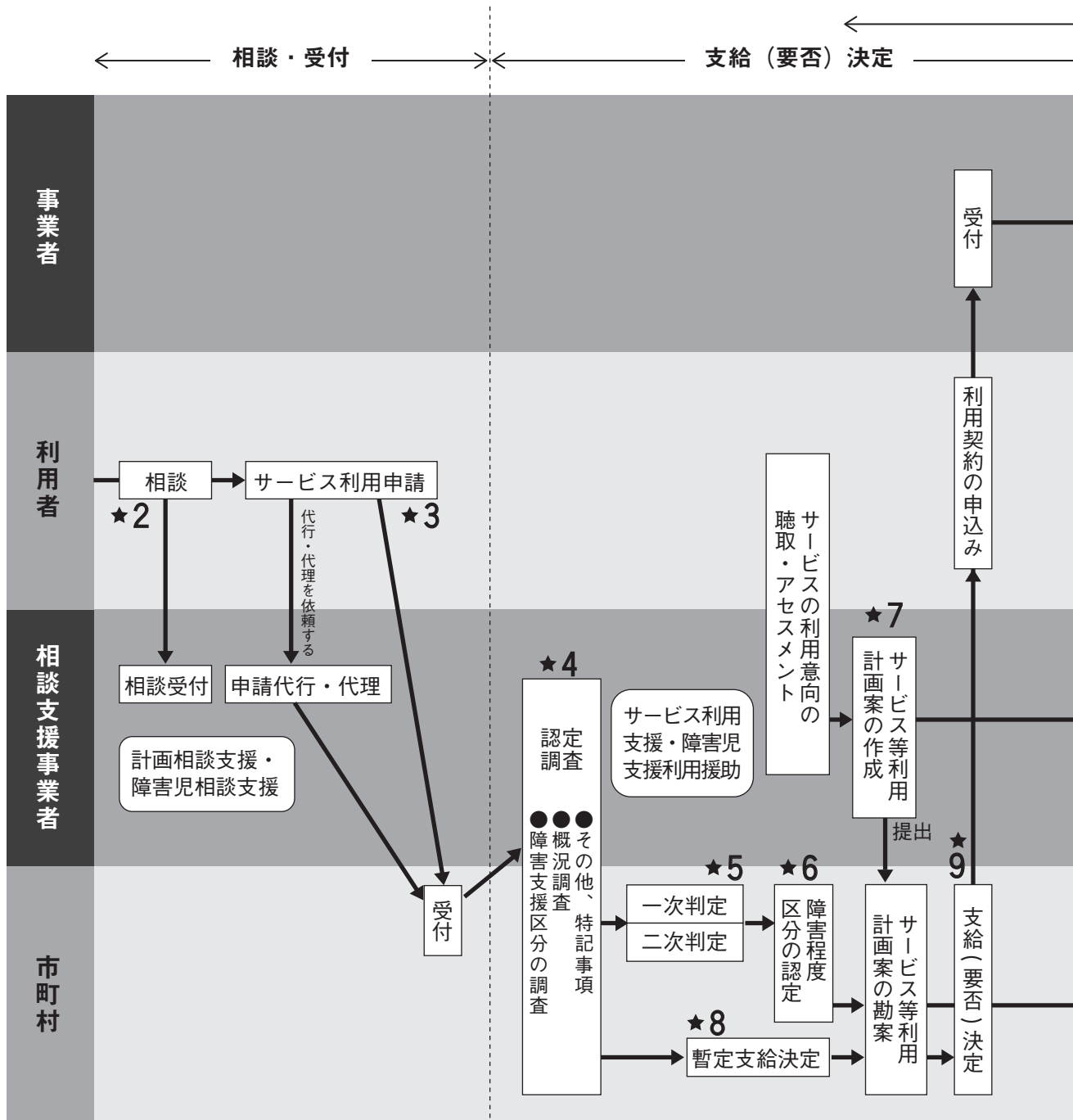
図の★ 2	障害者はサービスの利用について相談支援事業者に相談し、手続きが開始する。相談を受けた相談支援事業者は申請を代行代理する。
図の★ 4.5.6	申請を受理した市町村はサービスが必要かどうかの認定調査をする。認定調査結果をもとにコンピューターによる障害支援区分の一次判定を行う。次に医師の意見書をもとに二次判定を行い、その結果をもとに障害支援の区分認定を行う。この障害支援区分認定は行政処分である。

## 2. 福祉ニーズを充足するためのサービス内容の決定と提供

図の★ 7	相談支援事業者はサービス等利用計画案を作成し、市町村に提出する。図を一見しただけでは相談事業者の支援を受けながら利用者が自律的なサービス計画を立てることが可能に見える。しかし認定された障害支援区分を踏まえれば、サービスの種類、支給量、支給期間は定型的である。また市町村はサービス等利用計画案を勘案するが、勘案事項調査というプロセスを通じて、サービス等利用計画案を大きく変更することができる。実際のところ計画案が変更されることは多々あるようである。
-------	---

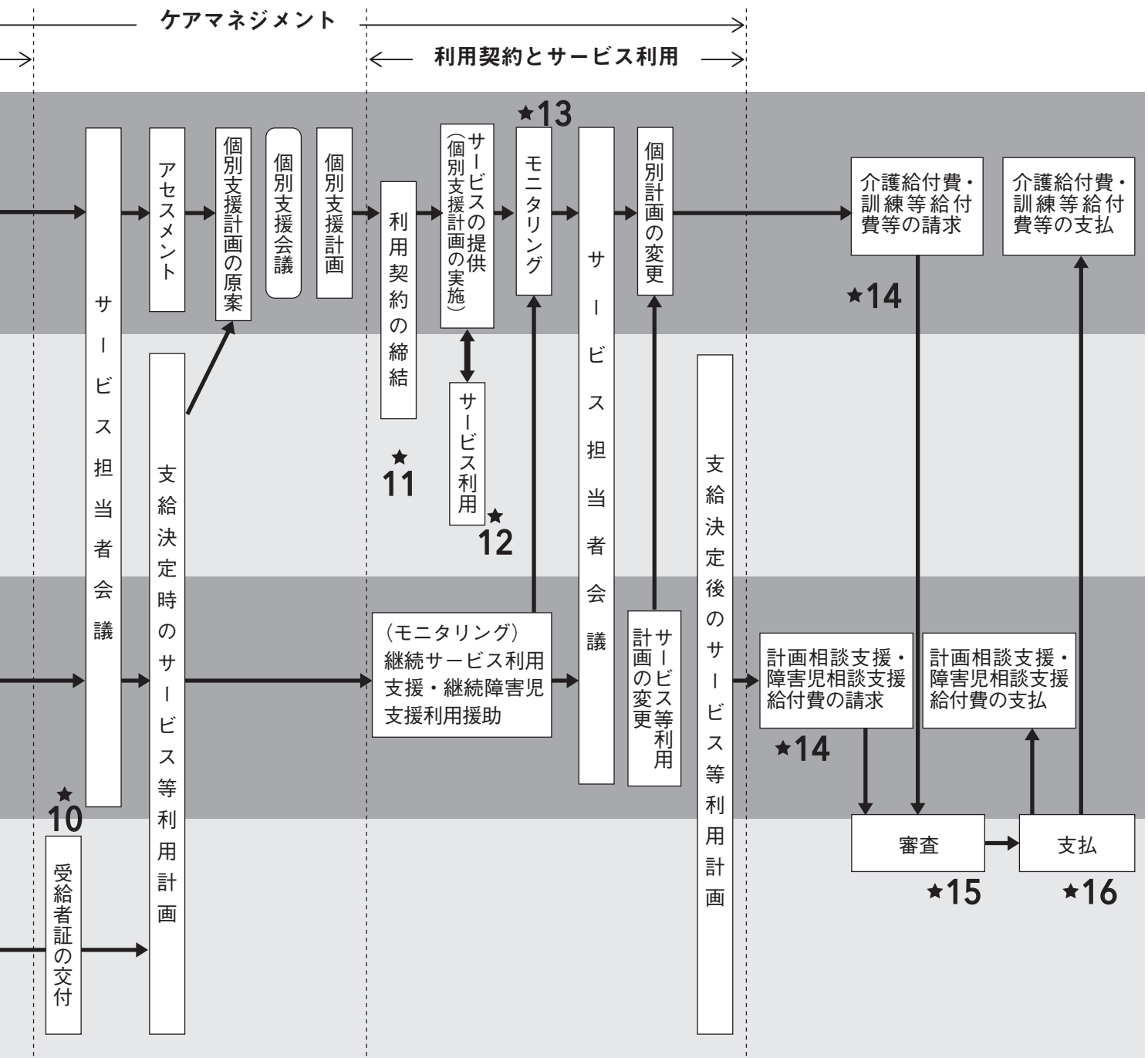
# 障害福祉サービスの利用手続きはどうなるの？

相談からサービス利用まで



- ★1 サービス利用計画の相談にあたる相談支援事業者の指定は、厚労省の省令で定める基準により都道府県知事が定めた条例に基づき、市町村が指定します。特定相談支援事業者と障害児相談支援事業者（計画作成担当）があります。
- ★2 障害者はサービスの利用について相談支援事業者に相談します。
- ★3 利用したい障害福祉サービスを選び居住地の市町村に申請をします。相談支援事業者に申請の代行・代理を依頼することもできます。
- ★4 市町村は、サービスが必要かどうかの認定調査を行います。
- ★5 認定調査結果をもとにコンピュータによる障害支援区分の一次判定が行われます。市町村審査会は一次判定の結果と認定調査時の特記事項と医師の診断書をもとに、二次判定を行います。
- ★6 障害支援区分1～6に該当するか認定します。（障害児は障害支援区分の判定と認定は行いません。但し参考とするため調査は行います。）
- ★7 ① 相談支援事業者が作成する計画案に代えて、省令で定める計画案（セルフケアプラン等）を提出することもできます。  
② サービス等利用計画については、平成24年度から段階的に対象を拡大し、平成27年度からは全ての障害福祉サービス等を利用する障害者を対象とすることとなっています。





★8 機能訓練、生活訓練、就労移行、就労継続A型の場合は、そのサービスが障害者本人に適切かどうかを判断するために暫定支給決定が行われます。

\* 障害児の居宅介護等の居宅サービスについては、障害者総合支援法に基づき「指定特定相談支援事業者」がサービス等利用計画を作成。

\* 障害児の入所サービスについては、児童相談所が専門的な判断を行うため、障害児支援利用計画の作成対象外。

★9 障害支援区分や概況調査で把握された事項を勘案し（勘案事項調査）、支給の要否が決定されます。

★10 支給が決定した障害者（18歳未満の児童には保護者。以下、同じ）に障害福祉サービス受給者証が交付されます。

★11 障害者は、指定事業者とサービス利用の契約を結びます。

★12 サービスを利用します。利用者負担額を指定事業者者に支払います。

\* 上記のフロー図は、給付費を事業者が代理受領するケースです。利用者がその旨の同意書を市町村に提出します。

★13 モニタリングは一定期間毎に行います。期間は市町村が対象者の状況等を勘案して個別に定める仕組みですが、一定の目安として国が標準期間を示します。

★14 指定事業者及び相談支援事業者は、提供したサービスまたは相談支援の請求書を月末までに作成し、翌月初に市町村へ送付します。

★15 市町村は、請求内容を精査し、介護給付費、訓練等給付費、相談支援給付費等を支給します。

★16 国民健康保険団体連合会が市町村の委託を受けて支払業務を行います。

図の★ 9.10	市町村は障害福祉サービスの種類ごとに支給量、有効期間を定める支給決定（行政処分）を行い、障害支援区分・サービスの種類・支給量・有効期間等を定めた受給者証を交付する。利用者側に障害支援区分の認定結果や支給決定内容についての不服がある場合には、障害者介護給費等不服審査会に審査請求するしか手段がない。
----------	--

### 3. 利用者の負担能力の判定（費用徴収額の決定）

図の★ 9.10	利用者負担額は支給決定の際に決まる。措置では措置費の決定は行政処分であり、利用者からの費用徴収額の決定も行政処分であった。現行の障害福祉サービスでも、報酬の単位や単価は厚労省が一律に決める。つまり契約内容の重要部分、サービス給付の対価の額について当事者が自律的に決められる余地はない。
----------	--

以上の検証から現在の障害福祉サービスは、措置制度と変わることなく契約の重要な内容に関する決定は市町村が行政処分として行うことが明らかになった。実際のところ利用者には認定（処分）され決定（処分）されたサービスを、どこの事業（者）所で使うか、という選択権しかないといえよう。しかし事業者の量的条件が確保されていない現状では、その選択権の保証すら定かたではない。都会はともかく島嶼部や中山間地では障害福祉サービス事業所の数が少ない。ゆえに「生活介護サービス」を希望しても、通所が可能な範囲に生活介護事業所がないため、仕方なく就労継続支援B型事業所を利用する人も多い。また最低賃金以上の給与でしっかり働きたい人が就労継続支援A型事業所を希望しても、通える範囲にA型事業所がないというような事例は大変多い。

上述のように利用者と事業者が直接契約を交わす段階では、既にサービス給付の主たる内容は行政処分で決まっており、当事者の自己決定権を尊重した自律的な利用契約が保障されているとはいえない。障害支援区分認定、報酬単位や単価の決定、利用者負担金の決定、支給期間、サービスの種類などが、措置制度時代と変わらない行政処分であり続けるにもかかわらず、障害福祉サービスを「報酬及び利用者負担額との等価交換による」契約とし、それを理由に「請負業に該当する」という説明は現実的ではない。あたかも「行政処分の塊」のような障害福祉サービスの制度内において、利用者と事業者が形式的な利用契約を交わすことをもって請負業に該当するとし、課税というならば措置委託も課税と解するほかなくなるが、課税されていたという事実は一切ないのであるから、こうした国税の主張が誤りであることは明らかである。

## 40

他の特掲事業と請負業の  
二重判定禁止通達の意味争点と  
要約

ホンモロコ裁判の事例によって、「出版業もしくは請負業の、どちらかに該当する」というような判断は認められないという、二重判定禁止の意味を説明する。

法基通 15-1-29 は、第2部第5章 論点 35 で説明したとおり、法基通 15-1-27 により、請負業に該当する「行政の代行事業及び、その類似の事業」が明示（ポジティブ・リスト化）されたことにより、明示された事業の中に、他の特掲事業に該当する業が含まれる可能性があることから、そうした場合の判定方法を示すことが目的だったと考えられる。例えば、法基通 15-1-27 に挙げられている「情報の収集及び提供の受託事業」が、不特定多数への出版物の配布の事業としてなされた場合、それが出版業に該当するのか、請負業に該当するのか、といった例が考えられる。「契約してサービスの対価を得ていれば、すべて請負業として課税」という契約形態論による主張が正しいのであれば、どちらも請負業に該当するはずであるから、こうした目的の通達を発遣する必要はない。

こうした例は、これまでなかった新しい事業が発生した場合に起きる。従来からある事業については、どの業に該当するのかわからないのが社会通念上、明らかになっているからである。具体例として、近年、新しく登場したフリーペーパー事業の収益事業該当性が争われたホンモロコ裁判の判例があるので、ここでは、これを例として説明する。

この判例でフリーペーパーとされているのは、①観光施設等の情報を内容とする地域情報誌を作成して不特定多数に配付するが、②配布先（購読者）から対価を受け取らず（無料配布）、③その情報誌に掲載された広告の代金を広告主から受け取るという事業である。

この事例では、原告（納税者）の実施していたフリーペーパー事業が赤字だったため、出版業または請負業として収益事業に該当すれば、原告（納税者）の他の収益事業の黒字と相殺されて課税所得が減少するため、原告（納税者）が収益事業への該当を主張し、被告（税務署長）が非該当を主張している。

こうしたフリーペーパー事業について、収益事業に該当するかどうかの明文の規定はないが、この裁判では、法基通 15-1-29 を自ら援用した被告（税務署長）の主張に基づいて、次のような判定の方法が採用された、と考えられる。

第1次判定：まず、特掲事業の34事業のいずれかとして判定すべきか、いずれにも該当しないと判定すべきか、が行われる。いずれにも該当しないと判定されれば収益事業非該当で非課税となるが、特掲事業のいずれかとして判定されれば、第2次判定を行う。

第2次判定：判定すべきとされた特掲事業の具体的な規定に基づき、その特掲事業に該当するかどうか判定され、最終的に、課税か非課税かが決定される。

この裁判では、フリーペーパー事業について、第1次判定は、上記①の「出版物の不特定多数へ

の配布」の点を理由として、「出版業として第2次判定を行うべきであること」に、原告、被告、裁判所とも異論がなかった。その上で、第2次判定について、被告（税務署長）は「②の購読者から対価を得る、という要素がないため、出版業に該当しない」という主たる主張を行い、原告（納税者）は「②の要素がなくとも①の要素だけで出版業に該当する」と主張し、さらに、従たる主張として「仮に、出版業に該当しないとしても、③の点から請負業に該当する」と主張した。この従たる主張に対して被告（税務署長）は「第1次判定として出版業の判定を行ったのであるから、第2次判定の結果、出版業に該当しないと判定された場合には、法基通15-1-29により請負業に該当すると二重に判定することはできない」と主張した。

裁判所は、第2次判定として、「①の不特定多数への配布という要素さえあれば出版業に該当し、②の要素は不要。かつ、③として広告の対価を得ているので収益事業として課税される」という判示を行った（法基通15-1-6(1)の「広告が出版業の付随行為に該当する」という規定の援用はない）。この結果、「第2次判定で出版業に該当しない場合」に関する予備的主張についての裁判所の判断はなかったが、この判例に関するジュリスト（1519号、2018年5月）掲載の租税判例研究No.544で、田中啓之氏（北海道大学准教授）が、評釈のIV. 個別の論点 2. 広告業の部分（129ページ）で、「出版物の不特定多数の住民等への頒布行為それ自体が」出版業という特掲された業に該当するということが裁判所の判断であり、出版という要素と広告という要素の双方が含まれるからと言って、「出版業、もしくは、請負業の、どちらかに該当する」という判断は許されないという、法基通15-1-29の「請負業は、他の特掲事業と相互に排他的である、という解釈を踏まえたものであろう」と説明している。

このように、「どのような業に該当するか」という社会的通念に基づく第1次判定を行い、その結果が、業として34の特掲事業に該当した場合に、その特掲事業の具体的な規定から、収益事業として課税すべき業に該当するかどうかの第2次判定が行われるのである。法基通15-1-29が発遣された当時は、こうした業としての判定が当然であるとして周知されていたため、ここで述べたような説明を通達に記載する必要がなく、具体的に問題となる第2次判定の結果に関する請負業との関係だけを述べているのである。その後、契約形態論に基づく誤った解釈がなされることにより、こうした前提が忘却されて、この通達の理解が難しくなっていると考えられる。

なお、「法基通15-1-29の二重判定の禁止は他の特掲事業に設けられている非課税規定への該当に限定される」という解釈があるが、ホンモロコ裁判での被告（税務署長）の主張は、「特定の会員限定での配布」などの出版業の非課税規定（法令5①十二括弧書き）を理由としたものではないので、こうした解釈の誤りを示している。非課税規定への該当は、第2次判定で特掲事業に該当しないケースの典型であるというだけであって、この裁判での税務署長の主張のように、その他の理由による非該当も存在するのである。

## 41

二重判定禁止の基本通達から見た  
障害福祉サービス質疑応答の誤りについて

## 争点と要約

判定そのものの可否は別にして、一旦、医療保健業として1次判定したものを、それに該当しない場合に、今度は請負業であると二重判定する障害福祉サービス質疑応答は、明らかに法人税基本通達違反であるというべきである。

総合支援法に基づく障害福祉サービスについて、「基本的には・・・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、・・・請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）に該当します。」という障害福祉サービス質疑応答（平成29年7月）の文言は、第2部第5章 論点 40 で説明したホンモロコ裁判での原告（納税者）の予備的な主張の「仮に、本件B事業（フリーペーパー事業）が出版業に該当しないとしても、原告は、特定の業者に対し、広告掲載という役務を提供し、その対価の支払を受けていたのであるから、本件B事業は、収益事業である『請負業』に該当する。」（同裁判、判例、第3 争点に関する当事者の主張の要旨 - 3 争点3（本件B事業は、収益事業に該当するか否か。）について - （2）原告（納税者）の主張 - イ（ア））の文言と酷似している。この「出版業、もしくは、請負業の、どちらかに該当する」という主張は、「業としての判断基準によって収益事業への該当性が判断される」という収益事業課税制度の原則に基づく、「請負業は、他の特掲事業と相互に排他的である」とする法基通 15 - 1 - 29 の規定により、認められないものであることを、第2部第5章 論点 40 で述べた。

ここでは、障害福祉サービスが、第2部第5章 論点 40 で述べた手順に従って、どのように判定されるかを検討する。

まず、第1次判定として、障害福祉サービスが、どのような業として社会通念上、考えられているのかの判定がなされる。第2部第5章 論点 36 で述べたとおり、それまで行政だけが措置してきた事業であるため、支援費制度が開始された当時は、社会福祉業とでもいべき業としての社会通念しかなかった、と考えられる。したがって、特掲された 34 事業に該当すると考えることはできず、本来、「34 事業に該当しないので収益事業に該当しない」と判定されるべきである。

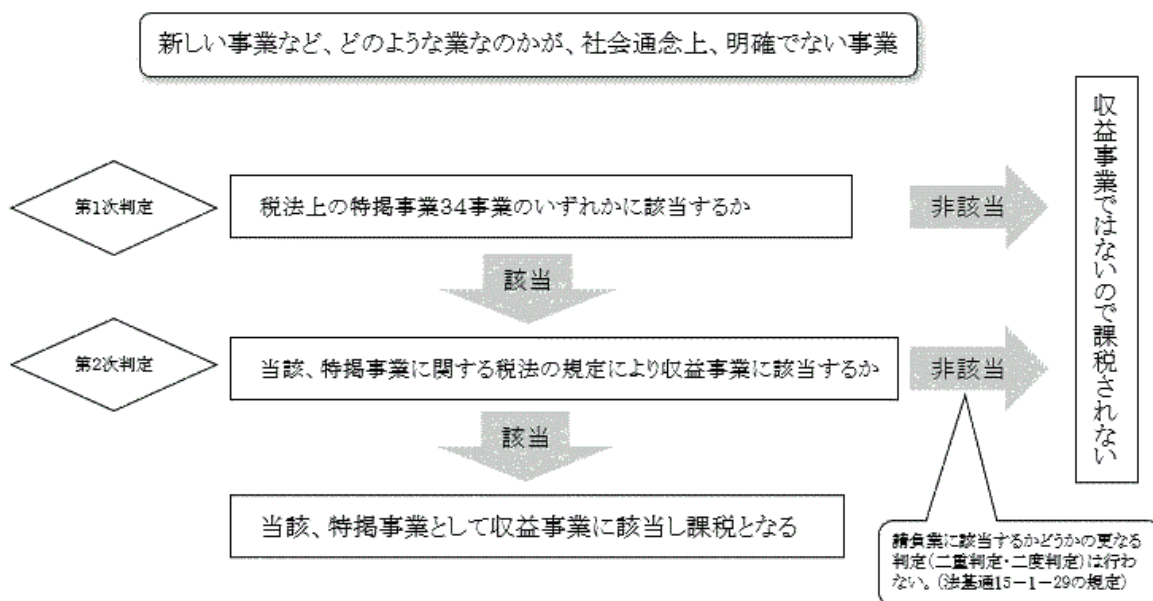
しかし、国税庁は、支援費制度の開始に当たって、介護サービス事業個別通達に続き、「医療保健業に該当する」旨の支援費文書回答を発送した。したがって、国税庁は、第1次判定として「医療保健業に該当する」と判定したと考えられる。この判定そのものの可否は別にして、その場合、第2次判定として、収益事業としての医療保健業（法令5①二十九）に該当するかどうかの判定が行われるのであるが、「医療保健業に該当するかどうかの要因は医療との密接な連携である」と、支援費文書回答で国税庁が自ら述べている。したがって、総合支援法に基づく障害福祉サービスの中に、「医療との密接な連携」という要因を欠く事業があるのであれば、それは、医療保健業に該当するための要因を欠くのであるから、「医療保健業に該当しない」という第2次判定の結果となるのであり、その判定結果を受け

た上で、さらに、契約形態論を根拠にして「請負業に該当する」と二重に判定することはできない。このことは法基通15-1-29と、それに基づくホンモロコ裁判での主張により、国税庁自らが認めているところである。

したがって、支援費文書回答の「医療保健業に該当する」という第1次判定が、仮に、正しいとしても、支援費文書回答の結論は誤りであることになり、いずれの判断によっても、違法であると言わざるを得ない。

ここで述べた判定の手順を図示すると、次のとおりである。

### 収益事業の判定の手順



## 42

請負業をバスケットカテゴリーと  
考えることの是非

## 争点と要約

「請負業は、それ以外の 33 事業に該当しない事業を全て含む、いわゆるバスケットカテゴリーとして規定されているのではないか」という意見があるが、そのような規定は存せず、特掲事業に該当しない場合は収益事業ではないと判断することが正しい解釈である。

第2部第1章 論点4で述べたとおり、収益事業課税制度では、イコールフットィング論などに基づいて課税事業を網羅的に規定するのではなく、対象事業の限定列挙という方式を採用している。次の点から、請負業は、バスケットカテゴリーではなく、社会的通念として請負業と判断される事業に限定されている。

### 1 請負業は業として明確であり、その他の事業を含める余地はない

公益法人等だけが実施していた行政事務の代行のような事業が、昭和25年の収益事業課税制度の創設によって請負業に該当するケースが出てきたところから、法令、通達の改正が繰返され、その経緯の中で、請負業に該当する事業と該当しない事業が明確にされてきたことを第2部第5章 論点32から論点35で説明した。一方、それ以外の、「営利法人や個人事業主も実施していた事業のため、請負業として社会的通念の定まっている事業」も、昭和22年の地方税への移管後、事業税として、通達や照会文書や判定表の使用などによって明確化が進み、「個人事業主が営利目的で実施する請負業とは何であるか」についての社会的通念が定着している。現在、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）。

以上の結果、ある事業が法人税施行令5条10号の請負業に該当するかどうかを、業として判断することが困難な事例は多くない。従来から実施されている事業については、それが何業に該当するかは、すでに社会的通念として確立しているため、業としての判断が困難な事例は、新しく発生した事業に限定され、福祉サービス事業以外で、裁判などで争われたケースも、ペット葬祭業とホンモロコ裁判におけるフリーペーパー事業ぐらいである。同様に、新しく発生した事業である、利用者との契約化後の福祉サービス事業の請負業該当性については第2部第5章 論点36で説明した。

このように、請負業の業による該当性は明確であるから、「バスケットカテゴリーとして、他の33事業に該当しない事業が請負業に該当する」とされる余地はないのである。

### 2 特掲事業のいずれにも該当しない事業は、収益事業に該当せず課税対象外となっている

特掲事業のいずれにも該当しない事業は、収益事業に該当せず、課税対象外となるのであって、バスケットカテゴリーとして請負業に該当する訳ではない。昭和25年の収益事業課税制度開始以来、教

育や、保育や、措置委託として実施されていた社会福祉事業などは、いずれも、特掲事業のどれにも該当しないので課税対象外とされてきている。バスケットカテゴリーという主張が正しいのであれば、これらの課税対象外事業も、すべて、請負業に該当して課税とされてきたはずである。この特掲事業への該当性の判断の手順については、第2部第5章 論点 41 で説明している。

### 3 バスケットカテゴリーであれば特掲事業の最後になるはずである

請負業が「他の特掲事業に該当しない全ての事業」といった、いわゆるバスケットカテゴリーとして規定されているのであれば、特掲事業の最後に位置づけられるはずである。しかし、昭和 25 年に収益事業課税制度が始まった時点では、特掲事業 29 事業の中の第 9 号として規定され、現在は 34 事業中の第 10 号として規定されている。このことも、請負業がバスケットカテゴリーとして規定されているのではないことを示している。

### 4 法人税法にバスケットカテゴリーを示す規定がない

所得税では一時所得と雑所得が、バスケットカテゴリーとして規定されているが、いずれも所得税法に、「・・・以外の所得のうち」（一時所得：所法 34）、「・・・のいずれにも該当しない所得をいう」（雑所得：所法 35）と規定されている。請負業には、こうした規定がないので、この点も請負業がバスケットカテゴリーとして規定されているのではないことを示している。

## 🔍 参考資料

総務省：地方税法の施行に関する取扱いについて（道府県税関係）（平成22年4月1日総税都第16号）

[https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/ichiran13/pdf/ichiran13\\_02-01.pdf#search=%27%E5%9C%B0%E6%96%B9%E7%A8%8E%E6%B3%95+%E9%80%9A%E9%81%94%27](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran13/pdf/ichiran13_02-01.pdf#search=%27%E5%9C%B0%E6%96%B9%E7%A8%8E%E6%B3%95+%E9%80%9A%E9%81%94%27)

第3章 事業税 第1節 通則 第2 課税客体及び非課税の範囲

2の1（7）請負業とは、その事業が通常請負契約によって行われるものをいうものであること。なお、大工、左官、とび職等が請負業に該当するかどうかの認定に当たっては、国の税務官署の取扱いに準ずるものであること。（法72の2⑧IV X）

神奈川県：個人事業税における請負業に係る業種認定事務の取扱いについての通達について（課税第 158 号）

<https://www.pref.kanagawa.jp/documents/6455/729845.pdf>

（回答）（第 1 号様式） <https://www.pref.kanagawa.jp/documents/6491/826682.pdf>

業種認定判定表（請負業）（第 2 号様式） WEB サイトには未公表