

NPO 法人の障害者福祉サービス事業に関する質疑応答事例に対する意見

平成 30 年 1 月 9 日

特定非営利活動法人 N P O 会計税務専門家ネットワーク

1. 基本スタンス

私たちは、平成 29 年 7 月に国税庁から質疑応答事例として公表された「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」について、租税法律主義に反するとの理由から、疑義を持っています。

もし障害者福祉サービスに課税をするのであれば、国会で議論したうえで、34 業種に追加するかどうかを判断すべきである、というのが私たちの考え方です。

2. 租税法律主義に反すると判断する根拠

租税法律主義には、課税要件法定主義、課税要件明確化主義、合法性原則、手続的保障原則、遡及立法禁止原則、納税者の権利保障などがあり、これらの要件が満たされなければ課税されるべきでないと考えます。よって、以下の点から、租税法律主義に反すると主張いたします。

①障害福祉サービスは医療保健業か？

この質疑応答事例では、「障害福祉サービスは、医療保健面でのケアを必要とするのが通例で医療と密接な連携がされている」とあります。

しかし、障害者総合支援法は、障害者に対して健常者と同様の生活が出来る様に支援するべきというノーマライゼーションの考え方を法理念としています。このノーマライゼーションの考え方は、高齢者向けサービスである介護保険事業の基本的理念にもなっています。ただ介護保険事業はその中に医療サービスが含まれているという側面もあり、医療保健業との関連性が強いという特色があります。とはいえ、本来は介護保険事業への課税に関しても、法令を改正することが正しい在り方でしょう。まして、障害福祉サービスは、一部を除いて、日常生活や社会生活のすべてをカバーするサービスであり、明らかに医療サービスとは異なるものです。当該質疑応答事例は、このような障害者総合支援法の趣旨や各種サービスの実態を正しく反映した内容となっておりません。

国税庁は厚生省からの質問に対し、介護保険事業についてはサービスごとに医療保健業、物品貸付業、物品販売業、請負業に該当する（H12.6 法令解釈通達）としており、まだしも法人税法に忠実に解釈しようとする姿勢が見られます。一方、障害福祉サービスの質疑応答事例では「原則、医療保健業に該当し、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、(省略) 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。」としか書いておらず、課税要件の判定基準として不十分であると考えます。

②障害福祉サービスは請負業か？

当該質疑応答事例では「事業者と利用者との間で契約を締結し、利用者からサービス対価を受領することから請負業に該当する」とあります。

しかし、すべての業種が何らかの契約を行ってサービスを提供しており、事業者と利用者との間で契約を締結していることをもって請負業とするのであれば、34業種を列挙する必要はなく、当該質疑応答事例は、請負業を拡大解釈しています。

請負業は、通達において「事務処理の委託を受ける業が含まれるから、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、検定等の事業は請負業に該当するが、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。」（法基通15-1-27）とされていますが、この通達をもって事務処理の委託に障害者福祉サービス業を含めるのは請負業の範囲を相当広げることになります。

また、この他に「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令第5条第1項各号《収益事業の範囲》に掲げる事業のうち同項第10号以外の号に掲げるもの（以下「他の特掲事業」という。）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又は他の特掲事業と一体不可分のものとして課税すべきものであると認められるときは、その事業は、同項第10号《請負業》の請負業には該当しないものとする。」（法基通15-1-29）との通達があります。つまり、一旦他の特掲事業に当たるかどうかを検討したものについては、それが収益事業に当たらないからといって、次に請負業に該当するといった二重判定を禁止するものとして理解されています。

ところが、この質疑応答事例では、「原則、医療保健業に該当し、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。」としており、この通達の内容に違反します。

③法制上の不備はないか？

国税庁の「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の取り扱いについて」（文書回答事例）では、「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業種のいずれにも該当しないとされていると考えられます」とし、保育事業を請負業にはあたらず、収益事業ではないとしています。

この保育事業の文書回答では、認可保育事業が第二種社会福祉事業に該当すること、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っていることが34業種のいずれにも該当しないこと

の理由とされています。一方、障害福祉サービスの質疑応答事例では、わざわざ「公益法人等の本来の目的たる事業であるかどうかや非営利といったことにより、収益事業に該当するかどうかの判断を行うものではありません。」との注書きまで書かれています。このことは保育所にも該当するはずで

す。もし認可保育事業の質疑応答事例の論法が正しいのであるならば、障害者総合支援法における障害福祉サービス事業も第二種社会福祉事業に該当し、専門性を有する職員の配置を義務付けられているのですから、同様に「収益事業として特掲されている 34 業種に該当しない」という結論にならないといけません。両者の取り扱いに整合性がとれていません。

国税庁の通達や文書回答、質疑応答などを整理する限りでは、介護保険法に基づく高齢者福祉事業や障害者総合支援法に基づく障害者福祉事業は課税、児童福祉法に基づく児童福祉事業は非課税との解釈がされているようですが、これらは現行の法律からは、読み取ることができません。法律で読み取れないことを、国税庁が雑誌（税務通信）や質疑応答事例という形で解釈を出し、NPO 法人に自主的な申告を奨励するというような手法に対しては、反対せざるを得ません。

④租税の公平は担保されているか？

当該質疑応答事例のタイトルは「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」と「NPO 法人が」となっており、また厚生労働省から、各自治体の障害保健福祉担当を経由して NPO 法人にこの質疑応答事例に基づいた通知が配布されています。

請負業であるなら、NPO 法人だけでなく、NPO 法人よりも適用事業所が多い社会福祉法人も課税されるはずですが、社会福祉法人にはそのような通知も文書の配布もされていません。

株式会社などの営利企業とのイコールフットィングの立場から、収益事業として課税すべきとの主張もあるようです。ですが、収益事業だけへの課税という営利企業と異なる課税方法を公益法人等に定めているのは法人税法であり、法の規定によって法人税法施行令（政令）で課税となる収益事業 34 業種の限定列挙を行っているのですから、新規に課税を行おうということであれば、法人税法施行令の改正という手続きを踏むべきであり、単なる質疑応答事例の公表だけで課税範囲を広げることは租税法律主義の原則に反すると言わざるを得ません。

また、他の収益事業と異なり障害福祉サービスは、当初、社会福祉法人などの公益法人のみが事業を行っていましたが、収益事業として課税されていませんでした。営利企業が参入したことで、公益法人等にも課税するのであれば、この点からも、しかるべき手続きを経て課税すべきと考えます。

以上。