

2018年10月10日

障害福祉サービスに係る国税不服審判所の裁決についての意見

認定特定非営利活動法人 NPO会計税務専門家ネットワーク
理事長 脇坂 誠也

NPO会計税務専門家ネットワークは、2018年3月9日に、「新版 NPO法人実務ハンドブック」を発売し、国税庁の「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」(質疑応答事例)に対する考え方を示しました。

その後の3月29日に、この考え方と異なる広島国税不服審判所の裁決(以下、「本裁決」といいます。)がされましたが、本裁決は税務行政の適正な運営確保に資する先例となるような裁決ではないとする意見を表明します。

1 審査請求に至る経緯等

審査請求人(以下「請求人」といいます。)は、障害者総合支援法に基づく就労継続支援B型事業を行っていたNPO法人であり、新聞報道によると当初、所轄税務署からは「B型事業は法人税の収益事業にあたらぬ」との説明を受けていたが、その後指導があり、以下の経緯により審査請求に至った事案です。

(審査請求に至る経緯)

請求人は、平成26年3月期から3期分の法人税の確定申告書等を提出していたが、平成28年10月に「本件事業は収益事業に該当しない」として申告年度に係る法人税等の更正の請求を行った。

原処分庁は、平成29年1月に「更正をすべき理由がない旨の通知処分」を行った。

請求人は、処分に不服があるとして平成29年4月に審査請求を行った。

2 裁決書に記載された請求人の主張した争点と審判所の判断

裁決書に記載された請求人の主張した争点と審判所の判断は、以下のとおりです。

(請求人の主張した争点)

本件事業は、国の責任で行われる社会福祉事業である。本件利用契約はその内容から混合契約であり、一括して請負業とすることは無理がある。

社会福祉事業は、特掲事業のいずれにも該当しない。生産活動は、利用料の収入に係る事業の付随行為ではなく、本件事業の主たる活動(製造業)である。

本件事業は、特定従事者の生活の保護に寄与している。

(審判所の判断)

主文:審査請求をいずれも棄却する。

について: 請負業には、民法632条の請負業に基づく事業だけでなく、民法643、656条の委任、準委任契約により一定の役務を提供して対価を得る事業全般が含まれる。

について: 公益性の強弱を考慮し、収益事業の該当性の判断することは法の予定するところではない。本件事業が請負業に該当するのであるから、事業の一環で行われる生産活動は本件事業の付随行為に該当する。

について: 本件事業が「特定従事者の生活の保護に寄与しているもの」の該当性判断は、本件比較利益額を算出し、これを特定従事者分支給額と比較するのが相当である。各事業年度において、本件事業に係る利益の相当部分を特定従事者に支給しているとは認められないので、特定従事者の生活の保護に寄与していない。生産活動は付随行為であり、本件事業と一体として収益事業該当性を判断すべきで、利用料収入は分母に含まれないという主張に理由がない。

3 裁決書に記載された審判所の判断についての私たちの見解

(1) B型事業が「請負業」とされた判断について

私たちは、従来からB型事業は、生産活動を除いていずれの収益事業にも該当しないと主張してきました。しかし本裁決は、平成30年7月に国税庁HPから公表された「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」の内容に従い、実態として医療や保健といった要素がないサービスで、事業者と利用者との間で利用契約を締結し、利用者からサービスの対価を受領することになるので、収益事業のうち「請負業」に当てはまるとしています。法人税法施行令第5条第1項第10号の請負業の定義には「請負業(事務処理の委託を受ける業を含む。)」と規定されています。仮にこの規定が、「請負業(役務を提供し対価を得る事業を含む。)」となっていれば、本裁決は妥当と判断できることとなりますが、「(事務処理の委託を受ける業を含む。)」規定が追加された際の「従来の解釈を確認的に示したものであって、収益事業を新たに追加したものではない点に注意を要する」という立法趣旨や同じように利用者との間にサービス利用契約がある保育事業が、いずれの収益事業にも該当しないとした国税庁の見解との相違点も明らかにされていません。本裁決は、収益事業たる「請負業」の本質についての見解を明らかにしておらず、いたずらに、請負業の課税範囲をサービス業全体にまで拡大しており、収益事業として、法人税法施行令第5条で34の業種を限定列挙した意味がなくなってしまう。

(2) 生産活動がB型事業の付随行為とされた判断について

私たちは、従来からB型事業を、福祉事業と生産活動を独立した事業に区分して、それぞれにおいて収益事業の判定をすべきと主張してきました。しかし本裁決は、請求人の菓子製造事業(おおむね年間900万程度の売上があり、製造設備も有し、継続的に事業を行っている)をB型事業の一環として行われる行為として、B型事業の付随行為(請負業)としています。本裁決でも、「公益法人等の営む事業が、客観的にみて(中略)特掲事業に該当する場合には、収益事業として法人税を課するのが相当」としながら、請求人の菓子製造業を「製造業」として客観的に判断しなかった点は、収益事業課税の判定単位の適用を誤っていると考えます。

(3) 特定従事者の生活の保護に寄与していないとされた判断について

私たちは、従来からB型事業を、福祉事業と生産活動を独立した事業として区分し、生産活動事業は、特定従事者の従事人数及び配分割合の両方において、非課税の要件を備えていると判断できることから、生産活動が収益事業に該当しても、特定従事者に係る非課税規定が適用できると主張してきました。

しかし本裁決は、請求人の菓子製造事業がB型事業の一環として行われる行為として、請負業の付随行為と判定し、その結果、法人全体から特定従事者支給額の比較利益割合を算出する方法が採用され、特定従事者支給額の比較利益額割合が低率(おおむね30%程度)に抑制されています。まずもって、(2)において、生産活動を独立した事業と認めなかったことに問題があり、仮に独立した事業と判定した場合には、利用者へは利益の80%以上を工賃として配分していることから、特定従事者に係る非課税規定の適用要件を具備していたものと考えられます。

本裁決は、制度上、訓練等給付金を工賃に充てることができないにもかかわらず、法人全体の比較利益額を算出するとしており、「公益性、特に社会福祉事業に貢献していると認められる事業については、社会政策上法人税を課することは適当ではない」として収益事業から除外している法人税の趣旨から逸脱した事実認定を行っていると考えます。

(参考書籍ほか)

- ・ 朝日新聞デジタル 平成30年3月5日付「NPOの障害者就労支援に課税 国税見解に不安広がる」
- ・ NPO法人実務ハンドブック NPO税務専門家ネットワーク編著 (株)清文社発行 初版:平成26年3月3日
- ・ 改正税法のすべて(昭和38年度改正版) . §1.法人税の改正について(主税局税制第一課課長補佐 武田昌輔)
- ・ 公益法人等が行う事業のうち収益事業に含まれないものの判定単位について(名古屋国税局文書回答事例)
- ・ 法人税額等決定処分取消請求控訴事件(平成17年12月21日 大阪高裁 平17(行コ)第57号)