

## 社会福祉法人税制に関する一考察

片上孝洋

(大和大学政治経済学部専任講師・税理士)

## 目 次

- |                                 |                                  |
|---------------------------------|----------------------------------|
| I はじめに                          | 4 小括                             |
| II 社会福祉法人制度改革と社会福祉法人税制の問題       | V 宗教法人が営むベトナム葬祭事業に対する収益事業課税を踏まえて |
| 1 新聞記事「黒字ため込む社会福祉法人」をめぐる議論      | 1 「公益性」、「非営利性」、「公の支配」について        |
| 2 規制改革会議での社会福祉法人をめぐる議論          | 2 「潤滑油に例えるべき一定の有用性」について          |
| 3 公正取引委員会での社会福祉法人をめぐる議論         | 3 本来の非営利事業と収益事業との関係について          |
| 4 小括                            | 4 収益事業と対価との関係について                |
| III 社会福祉法人税制の問題の本質              | 5 小括                             |
| IV 社会福祉法人に対する税制上の優遇措置の理由・理論的枠組み | VI 憲法学から見る社会福祉法人税制               |
| 1 社会福祉学からの説明                    | 1 現行の法人税法を支える考え方について             |
| 2 税法学からの説明                      | 2 憲法上の権利行使と課税について                |
| 3 厚生労働省からの説明                    | 3 憲法89条と税制上の優遇措置について             |
|                                 | VII おわりに                         |

## I はじめに

2016（平成28）年1月28日の税制調査会の議題「平成28年度税制改正について等」のなかで、法人税制をめぐる諸課題の一つに公益法人等課税を取りあげて、「非収益事業について民間競合が生じているのではないかとの指摘がある一方で、関連制度の見直しの動きも見られており、実効的な対応となるかどうか、動向をよく注視する。あわせて、収益事業への課税において、軽減税率とみなし寄附金制度がともに適用されることが過剰な支援とな

っていないかといった点について実態を丁寧に検証しつつ、課税のあり方について引き続き検討を行う<sup>(1)</sup>こととしている。

上記の「関連制度の見直しの動き」として、社会福祉法人制度改革をめぐる議論を重ねて、2016（平成28）年3月31日に「社会福祉法等の一部を改正する法律」（平成28年法律第

(1) 税制調査会「説明資料〔平成28年度税制改正等について〕」（内閣府）14頁（[http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2015/\\_icsFiles/afiedfile/2016/01/27/27zen29kai2.pdf](http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2015/_icsFiles/afiedfile/2016/01/27/27zen29kai2.pdf)〔最終確認日：2016年8月28日〕）。

21号)が成立し、公布された。今回の社会福祉法の主な改正内容として、社会福祉法人制度を改革するために「経営組織のガバナンスの強化」・「事業運営の透明性の向上」・「財政規律の強化」を図るとともに「地域における公益的な取組を実施する責務」を創設し「行政の関与の在り方」を見直している。社会福祉法人制度の改革をめぐる議論のなかで、社会福祉法人税制は特に重要なテーマであった。それゆえ、今回の社会福祉法の一部改正を終えて、今後、社会福祉法人税制に対する見直しが検討されるであろう。

それでは、社会福祉法人税制に関してどのような見直しが検討されていくのであろうか。この点について、2014(平成26)年6月27日に税制調査会がとりまとめた「法人税の改革について」のなかで、「改革の方向性」として「特に介護事業のように民間事業者との競合が発生している分野においては、経営形態間での課税の公平性を確保していく必要がある。こうした観点から、公益法人等の成り立ちや果たしている役割も踏まえながら、公益法人等の範囲や収益事業の範囲を見直す必要がある。特に収益事業の範疇であっても、特定の事業者が行う場合に非課税とされている事業で、民間と競合しているもの(例えば社会福祉法人が実施する介護事業)については、その取扱いについて見直しが必要である。また、収益事業の規定方法については、従来から、現行の限定列举方式ではなく、対価を得て行う事業は原則課税とし、一定の要件に該当する事業を非課税とすべきとの指摘があり、このような方向での見直しも検討すべきである」<sup>(2)</sup>と公表している。

今後、法人税の改革として、社会福祉法人が行う社会福祉法の介護事業と保育事業を法

人税法の収益事業として課税の対象とすることが検討されるであろう。だが一方で、社会福祉法人税制の見直しが難しいのは、社会福祉法人と社会福祉事業には憲法の要請と社会的弱者の要請という民間事業者には無い側面があるので、社会福祉事業から生じた利益は課税の対象であると割り切って考えられないところにある。本稿では、社会福祉法人に対する税制上の優遇措置について、社会福祉学、税法学、憲法学の観点から学際的に考察し、今後の社会福祉法人税制に対して一つの提言を行いたい。

## II 社会福祉法人制度改革と社会福祉法人税制の問題

社会福祉法人制度の改革をめぐる一連の議論のなかで、社会福祉法人税制の何が問題視されているのかを把握しておくことが必要であろう。

### 1 新聞記事「黒字ため込む社会福祉法人」をめぐる議論

社会福祉法人に対する税制の問題がクローズアップされるようになったのは、2011(平成23)年7月7日の日本経済新聞の記事「黒字ため込む社会福祉法人 復興事業への拠出議論を」に端を発すると考えて良いであろう。この記事のなかで、キャノングローバル戦略研究所研究主幹・松山幸弘は、社会福祉法人のうち特に補助金の恩恵を受けている施設経営法人約1万6000について、「施設を運営する社会福祉法人全体では黒字額が4451億円(収

(2) 税制調査会「法人税の改革について」(平成26年6月)9頁(<http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/26zen10kai7.pdf> [最終確認日:2016年8月28日])。

入に対し5.9%)、純資産が12兆8534億円(総資産に対し79.4%)となった。トヨタ自動車(11年3月期の連結最終利益4081億円=2.1%、自己資本10兆3323億円=34.7%)を上回る水準だ。問題は、毎年の収支差額の黒字を蓄積した結果である純資産を社会還元しているかどうかである。……社会福祉法人が国・自治体から補助金や非課税の優遇措置を受けるのは、公の支配に属しているからである。換言すれば、経営資源をフル活用して公に代わり、拡大する福祉ニーズに応えることを期待されているのだ。黒字や補助金が社会還元されず純資産が増え続けるとすれば、それは公に返還するか、他の社会福祉法人に移管されてしるべきである<sup>(3)</sup>と指摘している。この記事のなかで、松山幸弘は、社会福祉法人に対する税制のあり方を問題視しているのではなく、社会福祉法人は国や地方公共団体から補助金や非課税の優遇措置を受けているにもかかわらず、新たな福祉ニーズに応えるために事業を拡大しようとしないうる社会福祉法人の消極的な姿勢を問題視しているのである。

## 2 規制改革会議での社会福祉法人をめぐる議論

2013(平成25)年12月20日の規制改革会議では、「介護・保育事業等における経営管理の強化とイコールフットイング確立」の観点から、現状の認識と、その認識を踏まえた論点を次のようにまとめている。

現状の認識としては、「社会福祉事業を取り巻く環境は大幅に変化している。まず、社会福祉法人による福祉サービスの提供が、『措置』という行政の委託から利用者との『契約』へと変化した。また、介護保険制度の導入以降、在宅サービスなどの分野では株式会社や

NPO法人が参入し、多様な経営主体が競合する市場になった。これらの状況を踏まえ、第一に、補助金や非課税措置などの財政上の優遇措置を受けている社会福祉事業者は、ガバナンスの確立と経営基盤の強化を行い、利用者が安心して福祉サービスを受けられるようにすべきである。第二に、さまざまな事業者が利用者の立場に立ってサービスの質や多様性を競い、豊富な福祉サービスが提供されるよう、経営主体間のイコールフットイングを確立すべきである<sup>(4)</sup>という点を挙げている。

現状の認識を踏まえて、「経営主体間のイコールフットイング」の論点として、「社会福祉法人に対しては、補助金や非課税措置などの財政上の優遇措置がとられている。株式会社やNPO法人が参入して同種の事業を展開するようになったという変化を踏まえ、経営主体間で異なる財政上の措置を見直すべきではないか<sup>(5)</sup>」ということを挙げている。

2014(平成26)年2月28日の規制改革会議では、「介護・保育事業等におけるイコールフットイング確立の更なる論点」として、「介護・保育分野は、営利法人と非営利法人が共存し、同種のサービスを提供する特殊な市場である。多様な経営主体がそれぞれの特質を生かしてサービスの質を競い、利用者の利便が高まるよう、経営主体間のイコールフット

(3) 松山幸弘「黒字ため込む社会福祉法人 復興事業への拠出 議論を」日本経済新聞2011(平成23)年7月7日朝刊、23面。

(4) 規制改革会議「介護・保育事業等における経営管理の強化とイコールフットイング確立に関する論点整理」(平成25年12月20日)(内閣府)1頁(<http://www8.cao.go.jp/kisei-kaikaku/kaigi/meeting/2013/committee2/131220/item2.pdf> [最終確認日:2016年8月28日])。

(5) 前掲注(4)3頁。

イングを確立」<sup>(6)</sup>するために「財政措置の見直し」を挙げて、上記の2013（平成25）年12月20日の「経営主体間のイコールフットイング」と同じ内容を再掲している。

### 3 公正取引委員会での社会福祉法人をめぐる議論

規制改革会議で検討された内容を踏まえて、公正取引委員会は、「保育分野に関する意見交換会」での「社会福祉法人と株式会社のイコールフットイングについて」の意見として、「社会福祉法人と株式会社とは、同様に保育所事業を行っていても、税制上の取扱いに違いがある。社会福祉法人の場合、法人税、住民税、事業税は原則非課税」であるのに対して、「株式会社の場合、これらは課税」である。それゆえ、「一部の事業者から、競争条件が平等ではないとの指摘がある」ことを公表している<sup>(7)</sup>。その後、公正取引委員会では、「事業者の公正かつ自由な競争を促進し、もって消費者の利益を確保することを目的とする競争政策の観点から、保育分野の現状について調査・検討を行い、競争政策上の考え方を整理」<sup>(8)</sup>した内容を「保育分野に関する調査報告書」（平成26年6月25日）にまとめている。この報告書のなかで、「税制」については、次

のとおり報告している。

「競争政策の観点からは、事業者が公平な条件の下で競争できる環境の整備が重要であると考えられる。この視点から、……税制について検討を行い、競争政策上の考え方を整理した。」<sup>(9)</sup>

税制に関する検討事項として、「多様な事業者の参入を促進するとともに、利用者が公平かつ十分に便益を享受することを可能とするためには、……税制のイコールフットイングを確保し、事業者が公平な条件で保育サービスを提供できるようにすることが必要である」<sup>(10)</sup>ことを挙げている。

その検討の結果として、「保育所を設置する事業者に対する税制措置については、現在、株式会社等の多様な事業者の参入が可能となっており、また、今後参入する事業者の増加が見込まれる中で、……課税の有無が事業者の提供する保育サービスの内容等に与える影響に鑑みれば、今後、当該影響や社会福祉法人に対する税制上の優遇を行うことの趣旨・効果等を総合的に勘案し、その在り方について、十分な検討を行うことが求められる」<sup>(11)</sup>とまとめている。

(6) 規制改革会議「介護・保育事業等におけるイコールフットイング確立の更なる論点」（平成26年2月28日）（内閣府）1頁（<http://www8.cao.go.jp/kisei-kaikaku/kaigi/meeting/2013/committee2/140228/item1.pdf>）〔最終確認日：2016年8月28日〕。

(7) 「社会福祉法人と株式会社のイコールフットイングについて」（平成26年3月17日 公正取引委員会事務総局 経済取引局調整課）（公正取引委員会）8頁参照（<http://www.jftc.go.jp/soshiki/kyotsukoukai/kenkyukai/hoiku/katsudou>。

[files/03shiryou2.pdf](http://www.jftc.go.jp/soshiki/kyotsukoukai/kenkyukai/hoiku/katsudou/files/03shiryou2.pdf)）〔最終確認日：2016年8月28日〕。

(8) 保育分野に関する意見交換会「保育分野に関する調査報告書」（平成26年6月25日）（公正取引委員会）1頁（<http://www.jftc.go.jp/houdou/pressrelease/h26/jun/140625.files/hontai.pdf>）〔最終確認日：2016年8月28日〕。

(9) 前掲注(8)99頁。

(10) 前掲注(8)99頁。

(11) 前掲注(8)100頁。

#### 4 小括

社会福祉法人制度の改革をめぐる一連の議論のなかにでてくるキーワードは「イコールフットィング」であり、特に、介護分野と保育分野における社会福祉法人とNPO法人や株式会社等との経営主体間のイコールフットィングである。現行の税制については、イコールフットィングの観点から、この二つの分野における社会福祉法人に対する税制上の優遇措置のあり方を見直すことが求められている。

社会福祉法人制度と税制に詳しくない一般の人びとは、上記の社会福祉法人制度の改革をめぐる一連の議論だけを読めば、介護分野と保育分野は本来、自由な競争市場であるにもかかわらず、社会福祉法人のみがこの二つの分野への参入を認められているうえに税制上も優遇されていると受け取り、競争条件の平等化を推し進めていくことに賛成するであろう。だが今後、イコールフットィングのみに焦点を当てて社会福祉法人税制の見直しを推し進めようとするれば、現行の税制が社会福祉法人に対して抱えている問題の本質を捉えることができないと考える。

### Ⅲ 社会福祉法人税制の問題の本質

現行の税制が社会福祉法人に対して抱えている問題の本質を捉えるために、2011（平成23）年7月7日の日本経済新聞の記事「黒字ため込む社会福祉法人」を踏まえた税制上の争点を簡単に検討する。

松山幸弘の社会福祉法人に対する指摘を受けて、森信茂樹は、社会福祉法人税制の問題について、次のように述べている。

まず、内部留保と税制との関連について、「社会福祉法人は、制度上配当という形で内部

留保を外部に流出させることが制限されている。それにしても、補助金を受け取りながら莫大な内部留保をため込んでいるという事実は、前述した優遇税率・税制（引用者注：税率の軽減・収益事業のみ課税・みなし寄附金制度）と無関係ではなからう。」<sup>(12)</sup>しかも、収益事業のみが課税されていると言いながら「社会福祉法人は、収益事業課税の範囲から不動産貸付業、席貸業及び医療保健業が除外されており、さらに保育事業については現行の収益事業34業種のいずれにも該当しないものとして取り扱われている。」<sup>(13)</sup>

つぎに、経営主体間の課税の公平性について、法人税法2条13号および同4条1項ならびに法人税法施行令5条によれば、「介護サービス事業（医療保健業に該当）や保育事業など、既に株式会社等の民間企業が参入している事業においては、社会福祉法人は非課税でNPO法人や株式会社等は課税というアンバランス、不公平が生じている状態にある。」<sup>(14)</sup>

さらに、社会福祉法人に対する税制上の優遇措置について、「社会福祉法人が事実上非課税とされているのは、かつては他の公益法人等に比べて厳しい規制がかかっていることや、社会福祉事業の分野に民間企業が参入しておらず、その分野での公の代替を期待されたという背景があるのだろう。しかし現状において、なお非課税とする明確な理由が存在しているのかという疑問が残る。」<sup>(15)</sup>

(12) 森信茂樹「消費増税議論（その7）トヨタをも圧倒する高い純資産比率 社会福祉法人と宗教法人課税の問題点」（2012年2月27日）DIAMOND online (<http://diamond.jp/articles/-/16302> [最終確認日：2016年8月28日])。

(13) 前掲注(12)。

(14) 前掲注(12)。

最後に、社会福祉法人に対する税制のあり方について、「民間企業と競合状態にある事業については、収益事業課税の対象とする、または社会福祉法人制度を見直して公益社団・財団法人と同様の明確かつ厳格な基準を設けた上で、本来事業（社会福祉事業）を非課税にするといった課税方式の抜本的な見直しを検討すべきではなからうか。」<sup>(15)</sup>

上記の見解に対して、社会福祉法人の立場から、次のように反論したり、あるいは問題点を指摘したりすることができる。

まず、内部留保と税制との関連について、社会福祉法人が莫大な内部留保をため込んでいるという事実と、法人税法が社会福祉法人に優遇税率・税制を適用していることとは、本来別次元の問題である。法人税法の規定は、納税義務者が社会福祉法人であるという法的効果として優遇税率・税制の適用を定めているのであって、内部留保をため込むことができることを直接定めているのではない。つまり、社会福祉法人が法人税法に定められた優遇税率・税制を適法に適用した結果、純資産比率が高くなったり、莫大な内部留保をため込んでいたりすることが認められるとしても、こうした事実は、法人税法の規定自体から生じた結果であるとは言えないのである。確かに、社会福祉法人の内部留保は、「過去の利益の蓄積額」である。社会福祉法人にとって、社会福祉事業は、本来の目的とする事業であり非収益事業でもあるから、利益の発生を目的としない事業である。法人の担税力に着目して課税する場合、利益が発生すれば、そこに法人税を課すべきであると考え。しかし、たとえ社会福祉事業から利益が発生したとしても、それは基本的には意図しない結果であり、その利益は、翌会計年度以降において社

会福祉事業の遂行に充てられるものであると理解しているから、法人税法は、社会福祉事業から生じた利益を課税の対象とはしないのである（7条）<sup>(16)</sup>。したがって、仮に社会福祉法人に対する優遇税率・税制に関わる法人税法の規定に自らの意に合わない点があるとしても、社会福祉法人が法人税法に定められた優遇税率・税制を適法に適用した結果として莫大な内部留保をため込んでいるのであれば、そもそも法人税法上、何ら問題ないのである。

つぎに、経営主体間の課税の公平性について、同じ事業を行っていながら、経営主体の間で課税のアンバランス、不公平が生じていることを問題視している。確かに、既にNPO法人や株式会社等の民間企業が行っている介護サービス事業と保育事業に、後から社会福祉法人が参入したにもかかわらず、社会福祉法人のみが優遇税率・税制を受けられるのであれば、経営主体間の課税の公平性を問題視するのは当然であろう。しかし、このケースは逆で、社会福祉法人の行ってきた「社会福祉事業」に、後からNPO法人や株式会社等の民間企業が参入してきた結果として競合状態が生じているのである。介護サービス事業については、2000（平成12）年、従来の老人福祉分野と老人医療分野とに分立していた介護制度を一つの制度に再編成した介護保険制度の導入によって、法人格をもつ事業者の参入を認めたのである。保育事業については、「保育所の設置認可等について」（昭和38年3月19日 児発第271号 厚生省児童家庭局長通知）に

(15) 前掲注(12)。

(16) 前掲注(12)。

(17) 田中治「公益法人制度改革の問題点—租税法の視点からみて」大阪府立大学経済研究50巻1号（2004年）227頁参照。

より保育所の設置主体として社会福祉法人が望ましいとしてきたが、その方針を改め、「保育所の設置認可等について」(平成12年3月30日 児発第295号 厚生省児童家庭局長通知)を通じて、株式会社等の民間企業に保育所の設置を認めたのである。現在の介護サービス事業と保育事業における競合状態は、自由競争を前提とする企業経営という経済的・経営的要因ではなく、法律や行政通知による規制の変更がもたらしたものである。したがって、こうした場合にまで課税の公平性の観点から課税の対象を拡げていくことを当然視するのは、不公平であろう<sup>18)</sup>。

さらに、社会福祉法人に対する税制上の優遇措置について、他の公益法人等に比べて社会福祉法人に対する公的規制が緩和されたり、公の代替を期待された社会福祉事業の分野に民間企業が参入したりしている現状において、社会福祉法人を非課税とする明確な理由はもはや存在しないであろうとの指摘である。この指摘に対して、公益法人として税制上の優遇措置を受けている宗教法人の根拠法である宗教法人法を見ると、その組織運営や財務に対する規制は、社会福祉法の同様の規制より緩やかである。そして、確かに、介護サービス事業に民間企業が参入したことによって、社会福祉法人が経営する介護サービス事業には、一定の事業性や事業継続可能性を確保するために「営利」を追求する側面があるかも

しれない。しかし、2000(平成12)年4月1日の介護保険法施行によって、介護サービス事業は、社会福祉法人が行ってきた社会福祉事業の中から、その法的な位置づけが変更されたと理解しているため、社会福祉法人は、介護サービス事業を、単なる収益事業としてではなく、従前通り公益性・継続性・非営利性を確保しつつ利用者に安心を付与するという「福祉の理念」を実践する手段の一つとして経営していると捉えることができる<sup>19)</sup>。したがって、見方を変えれば、現行の法人税法に非課税規定が置かれているのは、社会福祉法人に非課税を認める明確な理由が存在しているからであるとも言い得るであろう。

最後に、社会福祉法人に対する税制のあり方について、社会福祉法人の課税問題を「介護サービス事業(医療保健業に該当)や保育事業など、既に株式会社等の民間企業が参入している事業」のなかで「民間企業と競合状態にある事業については、収益事業課税の対象とする、または……、本来事業(社会福祉事業)を非課税にする」<sup>20)</sup>という方法で解決することを提言している。だが、その解決方法は、あまりにも短絡的すぎるであろう。社会福祉法人は「社会福祉事業」を行うことを目的として、社会福祉法の規定に基づき所轄庁の認可を受けて設立された法人である(22条、31条1項)。社会福祉法2条において、「介護サービス事業」と「保育事業」は「第二種社

18) 社会福祉法人から見れば、「公益法人に対する優遇税制のメニューの中で介護事業のみが取り上げられて法人税率引下げのための財源となるのは、不公平と感じている向きも多いようである」との指摘がある。医療福祉と経営を考える研究会「社会福祉法人をはじめとする公益法人に対する法人税制等について(上)」社会保険旬報2640号(2016

年)17頁。

19) 全国社会福祉法人経営青年会「平成14年度 課題別検討会 報告書」参照([http://www.zenkoku-skk.ne.jp/pdf/kadai\\_14hk.pdf](http://www.zenkoku-skk.ne.jp/pdf/kadai_14hk.pdf) [最終確認日:2016年8月28日])。

20) 森信・前掲注12)。

会福祉事業」に列挙されているので、これらの事業は、社会福祉法人の「本来事業（社会福祉事業）」である。したがって、法人税法7条と法人税法施行令5条で定める非課税の範囲は社会福祉法2条で列挙されている「社会福祉事業」の範囲とリンクしているから、「社会福祉事業」に利益が生じた場合でも非課税になるのは当然のことである<sup>21)</sup>。

上述した税制上の争点は、社会福祉法人の現状と現行の社会福祉法人に対する税制とが乖離していることに端を発しているように思える。ここでの税制上の争点の検討から見えてくる現行の税制が社会福祉法人に対して抱えている問題の本質は、税制上の優遇措置を認める理由、理論的枠組みの薄弱さにあると考える。

#### IV 社会福祉法人に対する税制上の優遇措置の理由・理論的枠組み

社会福祉法人に税制上の優遇措置を認める理由・理論的枠組みについて再検討する。

##### 1 社会福祉学からの説明

###### (1) 税制上の優遇措置の理由

社会福祉のテキストは、社会福祉法人あるいは社会福祉事業に対する税制上の扱いについて、おおむね、次のように説明している。

「社会福祉法人は税法上その地位が優遇されている。例えば、法人税法第7条には、『公益法人等』の『非収益事業』には課税しない旨が記されており、これが社会福祉法人にも適

用される。」<sup>22)</sup>

社会福祉法人になるメリットは、「税法上優遇される（ほとんど非課税となる）」<sup>23)</sup>。

「社会福祉法において社会福祉事業として規定される法的効果は、……税制上の優遇措置をうける対象となること」であり、このような法的効果をもつ社会福祉事業を行うことを目的とする社会福祉法人は「税制においてはほとんど非課税扱いになるという優遇措置を受けて」<sup>24)</sup>いる。

上記の内容を読むかぎり、社会福祉法人が税制上の優遇措置を受けている理由は、社会福祉法人の地位が税法上優遇されているからである、と説明しているに過ぎない。

それでは、なぜ社会福祉法人が税制上の優遇措置を受けているのか、その理由をもう少し詳しく検討しておく必要がある。

一般的な理由として、戦前の社会事業法、その後の社会福祉事業法（現在の社会福祉法）の制定過程を見れば、社会福祉事業は、純粋性、公共性が高く、そこでは利潤の観念が成立する余地は無いものと解されていた<sup>25)</sup>。そのような社会福祉事業を経営する「社会福祉法人は非営利性を担保するため、事業を実施するために寄付された財産はその法人の所有となり、株式会社のような持分は認められていない。解散した場合の残余財産は、定款の定めるところにより他の社会福祉法人又は国庫に帰属することとなっており、経営主体は変わっても施設等は地域に残ることになる。こうした公的規制が設けられていることや非営

21) 医療福祉と経営を考える研究会・前掲注(18)17頁参照。

22) 畑本裕介『社会福祉行政―行財政と福祉計画』（法律文化社・2012年）144頁。

23) 菊池馨実編『ブリッジブック社会保障法』（信山

社出版・2014年）159頁〔中益陽子〕。

24) 河野正輝ほか編『社会福祉法入門（第2版）』（有斐閣・2008年）75頁、77頁〔増田雅暢〕。

25) 蟻塚昌克「社会福祉事業概念の再検討」埼玉県立大学紀要4号（2002年）121頁参照。

利で行政が行うべき事業を委託されて行っていることも」<sup>26)</sup>あるので、社会福祉法人は税制上の優遇措置を受けている、と説明されている。

法的な観点からの理由として、憲法25条で社会福祉事業に対する「国の責務」が明記され、憲法89条で「公の支配」に属しない慈善・博愛事業に公金を支出することが禁止されているので、本来、社会福祉事業は、国・地方公共団体が責任をもって行うべきものである。換言すれば、社会福祉法人の行っている事業は、憲法25条に基づき本来、国が行うべき事業であるから、国の施策の足りない部分を社会福祉法人が補っているということになる。それゆえ、国・地方公共団体が社会福祉事業を社会福祉法人に委託するとしても、国・地方公共団体と同様の体制で社会福祉事業を運営させるために、社会福祉法人は行政統制の強い影響下に置かれている。社会福祉法人は準行政機関とみなしても良いほどである<sup>27)</sup>。行政機関である国・地方公共団体と「準行政機関」である社会福祉法人が同じ社会福祉事業を運営すれば、税制上も等しく扱うべきである。したがって、法人税法上、公共法人は納税義務を負わないこととの整合性を図るために、社会福祉法人は、社会福祉事業に対して原則非課税の扱いとされていると考える。また、社会福祉法人は、社会福祉事業を担うことによって、その対象者である社会的弱者の権利、とりわけ憲法25条の「生存権」を保障することが期待されている。仮に社会福祉法人が担う社会福祉事業に対して営利法人と同様の課税を行えば、福祉サービスの劣化を招き、社会的弱者の権利を侵害する危険性が高まるであろう。したがって、国民の権利保障の観点から、憲法は社会福祉事業への課税を

禁じていると解して、法人税法は、社会福祉法人が経営する社会福祉事業を原則非課税の扱いにしていると考える。

## (2) 税制上の優遇措置の内実

上述した税制上の優遇措置の理由は、社会福祉法人制度の成り立ちから見れば、社会福祉法人に税制上の優遇措置を認めた内実を明らかにしていない。社会福祉法人は、社会福祉事業法で創設された特別法人である。社会福祉事業法の内容として、社会福祉事業の純粋性を確保し、公共性を高め、社会的信頼を得るために、旧民法34条の規定による公益法人（社団法人および財団法人）と別個に社会福祉法人という特別法人の制度を設け、法人の健全な育成を図ることが挙げられている<sup>28)</sup>。それでは、なぜ社会福祉法人を創設してまで社会福祉事業の純粋性を確保し、公共性を高め、社会的信頼を得る必要があったのか。その内実は、戦後の日本の税制に大きな影響を与えた『シャウプ使節団 日本税制報告書』（以下、「シャウプ勧告」という。）による公益法人に対する課税策への対応であった。北場勉の研究によれば、戦後の経済不況の中で営利本位となった授産事業のために社会福祉事業が社会的信用を失墜したこと、シャウプ勧告によって公益法人に法人税が課される可能性があったことから、社会福祉事業の社会的信用を確保し、経営上も有利な非課税・免税措置を確保するために社会福祉法人制度が創設

<sup>26)</sup> 岡田太造「社会福祉法人制度の見直しについて」社会保険旬報2640号（2016年）10頁。

<sup>27)</sup> 畑本・前掲注<sup>26)</sup>147頁参照。

<sup>28)</sup> 厚生省五十年史編集委員会編『厚生省五十年史（記述篇）』（中央法規出版・1988年）613頁、750頁参照。

されたという側面に関する報告がなされている<sup>29)</sup>。

わが国の公益法人制度は、1898（明治31）年に施行された民法が34条で社団法人、財団法人の制度を規定したことに始まる。公益法人に対する税制において、国税については、営利を目的としない法人に対して免税とする旨の規定が設けられており、地方税については、府県制、市制、町村制の中に公益上の理由などで課税を不相当とする場合に免税とする規定が設けられていた<sup>30)</sup>。そして、社会福祉法人制度創設の契機となる授産事業には、社会事業法による事業と旧生活保護法の生業扶助を目的とする事業が存在し、それぞれに独自の税法上の優遇措置と公的助成が講じられていた。戦前からの授産事業について、1938（昭和13）年に制定された社会事業法は、「原則として公私社会事業の全般に対して適用」されることとしたうえで、「事業開始及び廃止を地方長官に届け出る義務を課すこと」によって、「社会事業を経営する者に対し、政府は予算の範囲内で補助金を交付できること」、「社会事業の用に供する土地建物に対し、地方税免除の取扱いをなすこと」を規定していた<sup>31)</sup>。一方、戦後の生業扶助にかかる授産事業について、1945（昭和20）年12月に閣議決定された「生活困窮者緊急生活援護要綱」に基づき授産施設の設備費が国庫補助の対象となった。その後、1946（昭和21）年10月から施

行された旧「生活保護法」において授産施設の事務費も国庫補助の対象となった。このように積極的な振興策が図られた結果、授産施設は隆盛を極めるに至った。しかし、これら二つの授産施設が行う「従来の授産事業の事業内容は、極めて区々に亘り、しかもその内容が一般中小企業と競争的な性質のものが多く、又一般業者の下請作業を行うことにより徒らに生産工程並びに販売工程に中間搾取業者を介入させ、作業員を低賃金に甘んじさせる結果」<sup>32)</sup>を招くなど、社会事業として妥当性を欠く施設が多くなった。たとえば、「税金のがれや低賃金をねらつて最近……モグリ授産所がふえている」が「いずれも社会事業法および生活保護法による届出をし、認可され、ば営業税その他が免税になる利点をねらつて無届けで看板を出し、税務署の目をごまかしている」<sup>33)</sup>などと世間から批判された。こうした批判は、戦後の抜本的な税制改革において民間社会福祉団体に対する従来の税制を見直す事態を招いたのである。

1949（昭和24）年8月のシャープ勧告は、公益法人に対する税制と社会事業法に言及している。まず、公益法人に対する税制について、「（総司令部経済科学局調査計画課の）調査によると日本における法人の相当数が法人税を全く免除されていることが明かとなる。これらの非課税法人の多くは民法第三十四條の規定によつてその非課税となるべきことを

29) 北場勉『戦後社会保障の形成—社会福祉基礎構造の成立をめぐる』(中央法規出版・2000年)198頁参照。

30) 前掲注29)196頁参照。

31) 厚生省五十年史編集委員会編・前掲注28)472頁参照。

32) 「授産事業の刷新について」(昭和25年4月10日

社乙発51号 厚生省社会局長通知) 厚生省社会局生活課監修『授産施設関係法令通知集』(中央法規出版・1992年)177頁。

33) 「モグリ授産所が横行」朝日新聞1949（昭和24）年6月16日 朝日新聞東京本社『朝日新聞 縮刷版 昭和二十四年六月號』(朝日新聞社・1949年)36頁。

認められているが、同規定は宗教的行事、宗教、慈善、科学技術、その他公益目的に関する社団および財団法人を主務大臣の許可を得て設立できることを認めている。都道府県知事もまた主務大臣に代つて特定の非課税法人を認めることができる<sup>34)</sup>と報告している。つぎに、社会事業法について、「(民法第三十四条の規定と)同様に千九百三十八年の社会事業法は失業者および身体障害者を授産事業によつて保護する目的を有する非課税法人の設立を認めている<sup>35)</sup>と報告している。シャープ勧告は、法人税については法人擬制説の立場に立って、公益法人に利益がないか、あっても利益をすべて分配してしまえば、分配された個人に対して課税されることから大きな問題は生じないと捉えていた。しかし、「現地調査によると、このような非課税法人の上げる利益金はその活動を更に拡張するかまたは饗宴のために消費されていることが明らかにされている。而してそのいずれもが免税を正当化するためには極めて薄弱乃至全く無価値なものである<sup>36)</sup>と断じている。

上述した内容から、社会福祉法人制度を創設した事情には、シャープ勧告による公益法人に対する課税策を回避して非課税・課税優遇を獲得するためであつて、社会福祉事業の純粋性を確保し公共性を高めたり国民の権利を保障したりするためではなかつた側面がある。そのことを考えれば、当時の民間社会事

業団体の非課税・課税優遇という既得権を保護する側面が現行の社会福祉法人税制に残存するのであれば、イコールフットイング論の主張もあながち的外れではないということである<sup>37)</sup>。

## 2 税法学からの説明

税法のテキストは、法人税の性質について、次のように説明している。

法人税の性質ないし課税根拠については、大別して、二つの考え方がある。一つは、法人税は所得税の前取りであるとする考え方(法人擬制説)であり、いま一つは、法人税は法人の担税力に着目して課される独自の租税であるとする考え方(法人実在説)である。わが国の法人税制は、あるときは前説に依拠し、またあるときは後説に依拠してきた。しかし、現行の法人税制は、基本的に、法人擬制説の理解に立っている<sup>38)</sup>。

社会福祉法人に対する課税のあり方を、現行の法人税制が依拠する法人擬制説に基づいて考えれば、社会福祉法人が経営する社会福祉事業によって利益(所得)を得たととしても、その利益(所得)を分配すべき個人株主などにあたる者が存在しない以上、社会福祉法人に対して法人税は課されないということになる<sup>39)</sup>。

それでは、まず、株式会社等の営利法人が社会福祉法人と同じ社会福祉事業を経営して

34) シャープ使節団編『シャープ使節団 日本税制報告書 巻1』(連合軍総司令部・1949年)114頁。

35) 前掲注34)115頁。

36) 前掲注34)116頁。

37) 畑本・前掲注22)154頁参照。

38) 金子宏『租税法(第21版)』(弘文堂・2016年)298頁参照。

39) 公益法人非課税の根拠については、新井隆一『公益法人課税 学校法人税制』(成文堂・1986年)17頁、兼平裕子「公益法人制度改革後の宗教法人税制への一提言—政教分離原則と宗教の役割の変容からのアプローチ」愛媛大学法文学部論集、総合政策学科編24巻(2008年)59頁を参照。

いるにもかかわらず、経営主体の間で課税の不公平が生じていることをどのように考えるのかが問われるであろう。課税の不公平が生じるのは、経営主体が、④その事業をとおして、剰余金または所得を生みだそうとする明確な意思をもつかどうか、⑤剰余金または所得が、個人に分配され、個人の所得に帰するかどうか、という違いによるものと思われる<sup>40)</sup>。上記の④について、社会福祉法は、「社会福祉法人は、社会福祉事業及び……公益事業を行うに当たっては、日常生活又は社会生活上の支援を必要とする者に対して、無料又は低額な料金で、福祉サービスを積極的に提供するように努めなければならない」(24条2項)と定めていることから、社会福祉法人が社会福祉事業から剰余金を生みだそうとする明確な意思をもつことは、差し控えるべきこととされている。上記の⑤について、社会福祉法は、解散した社会福祉法人の残余財産は定款の定めるところにより「社会福祉法人その他社会福祉事業を行う者」または「国庫」に帰属する(31条3項、47条)ことを定めて、非営利性を明確にしていることから、そもそも個人に分配されたり個人の所得に帰する剰余金の発生を予定していない。したがって、社会福祉法人が株式会社等の営利法人と同じ社会福祉事業を営んでいるとしても、社会福祉法人に法人税は課されないのである。

つぎに、法人擬制説で社会福祉法人が経営する収益事業に対する課税をどのように説明するのが問われるであろう。社会福祉法26条1項は、「社会福祉法人は、……その収益を社会福祉事業若しくは公益事業……の経営に充てることを目的とする事業(以下「収益事業」という。)を行うことができる」と定めている。上記の④について、収益事業は「その

収益を社会福祉事業若しくは公益事業……の経営に充てることを目的とする」ことから、社会福祉法人は剰余金を生みだそうとする明確な意思をもっていると解する。一方で、上記の⑤について、収益事業から生ずる収益は、個人に分配されたり個人の所得に帰するものではなく、「社会福祉事業若しくは公益事業……の経営に充てることを目的とする」と明記している。したがって、法人擬制説では、社会福祉法人が経営する収益事業に対して法人税を課することはできないと考える。

上述した内容から、法人擬制説を徹底すれば、純理論的には、社会福祉法人に対して法人税を課することはできないことになる。だが、現行法では、社会福祉法人が経営する事業の中から収益事業のみを取り出して、そこに法人税を課している。この点には、社会福祉法人は独立した納税義務者であるから法人税を課すが、社会福祉事業から生じる所得は優遇措置として非課税にするとの見解に立っているに過ぎず、この限りでは法人実在説的思考が登場していると言えるであろう<sup>41)</sup>。したがって、法人擬制説で社会福祉法人が経営する社会福祉事業と収益事業に対する課税のあり方を一元的に説明することは困難である。

### 3 厚生労働省からの説明

規制改革会議の「財政措置の見直し」に関する論点に対して、厚生労働省は、『『介護・保育事業等における経営管理の強化とイコールフットイング確立に関する論点整理』に対する考え方』のなかで、社会福祉法人について

<sup>40)</sup> 田中・前掲注(17)226頁参照。

<sup>41)</sup> 占部裕典「公益法人税制の動向—その理論的背景と体系的な位置づけの検討」租税法研究35号(2007年)17頁参照。

て、次のとおり説明している。

「社会福祉法人は、公益性を有する社会福祉事業を主たる事業とする非営利法人として、低所得者や生活困窮者の対応など、一定の規制の下で事業を実施することや、地域の福祉ニーズに対応することが求められるため、補助金や税制優遇等を受けている。他方、営利法人はそうした規制なく、事業の効率性を追求し、利益を上げることが可能であり、社会福祉法人と営利法人等ではそれぞれ異なる役割を有している。」<sup>(42)</sup>

上記の説明を読むかぎり、厚生労働省は、社会福祉法人が「公益性」、「非営利法人（＝非営利性）」、「一定の規制の下（＝公の支配）」の要件を満たしているため税制上の優遇措置を受けている<sup>(43)</sup>、と理解しているようである。

#### 4 小括

ここまで述べてきた内容を踏まえたうえで、現行の法人税制が依拠する法人擬制説のみで社会福祉法人に対する税制上の優遇措置を説明することは困難である。また、社会福祉法人制度の成り立ちから見れば、社会福祉法人は原則課税対象であると考えられる側面がある。その一方で、社会福祉法人と社会福祉事業には憲法の要請と社会的弱者の要請という民間事業者には無い側面があるので、税制上の優遇措置を認めないわけにはいかない理由

もある。そのため、税制上の優遇措置を考えるにあたっては、利益（所得）の帰属先ではなく、社会福祉法人あるいは社会福祉事業の特性——「公益性」、「非営利性」、「公の支配」——に着目して、この課税問題を解決しようとしているように見える。そこで、社会福祉法人に対する税制上の優遇措置について、「公益性」、「非営利性」、「公の支配」の観点からさらに検討を進める。

#### V 宗教法人が営むペット葬祭事業に対する収益事業課税を踏まえて

社会福祉法人が本来の目的として行った事業が税法上の収益事業に該当するか否かを争った事例は無いので、課税対象となる事業の線引きの根拠、つまり社会福祉法人に対する税制上の優遇措置の根拠が明確になっていない。そこで、法人税法2条6号の定める公益法人等として税制上の優遇措置を受けている宗教法人が本来の宗教活動として行ったペット葬祭事業が税法上の収益事業に該当するか否かが争われた事例を取りあげる。この事例では、宗教法人と課税庁との間で宗教法人に対する非課税・課税の根拠について主張を戦わせている。両者の主張する根拠は、前章で触れた税制上の優遇措置の根拠と重なっているうえに、仮に社会福祉法人が本来の目的として行った事業が税法上の収益事業に該当す

(42) 「『介護・保育事業等における経営管理の強化とイコールフットイング確立に関する論点整理』に対する考え方」（平成26年2月4日開催「第25回規制改革会議」, 厚生労働省提出資料）6頁（<http://www8.cao.go.jp/kisei-kaikaku/kaigi/meeting/2013/committee2/140204/item1.pdf> [最終確認日：2016年8月28日]）。

(43) 厚生労働省ホームページの「社会福祉事業と社

会福祉法人制度」のなかで、社会福祉法人が本来の目的として行う「社会福祉事業の公益性にかんがみ、また、その健全な発達を図るため、法人税、固定資産税、寄付等について税制上の優遇措置が講じられています」と説明している。（<http://www.mhlw.go.jp/bunya/seikatsuhogo/shakai-fukushi-jigyuu3.html#kisei-kantoku-shien> [最終確認日：2016年8月28日]）。

るか否かを争うことがあった場合、社会福祉法人が主張しうる非課税の根拠を網羅していると考ええる。この事例の裁判<sup>44)</sup>において、殊に、名古屋地裁の判決は、両者の主張する根拠に対する裁判所の判断を示し、そのなかで、社会福祉法人あるいは社会福祉事業の特性である「公益性」、「非営利性」、「公の支配」についても言及している。それゆえ、名古屋地裁の判決を踏まえて社会福祉法人に対する法人税制について検討する。

#### 1 「公益性」、「非営利性」、「公の支配」について

「公益法人等に対する課税制度と宗教法人」のなかで、宗教法人に対する税制上の優遇措置の根拠について、名古屋地裁は、「公益法人等の活動における公益性にその存在理由を求めるのが一般的であるが、法人税法別表第2の定める公益法人等を概観すれば明らかとなり、その内実は、公共法人（法2条5項、別表第1）に比肩すべきものから、単に構成員の福利や同業者間の相互扶助などを目的とするものまで、実に様々なものがあり、その有する公益性、公共性の強弱についても幅広いものがある。したがって、あえてこれらの共通点を探求するならば、せいぜい、営利を目的としない団体（非営利法人）としての性格を有する点を挙げ得るにすぎないとも指摘されている」と判示している。さらに、名古屋地裁は、宗教法人が宗教活動によって「人の精神に安らぎを与え得ることは否定できないものの、現行法上は、かかる意味での公益性、公共性を高く評価しているが故に税制上の優遇措置が講ぜられているというよりも、宗教法人が非営利法人であることを求められ、しかも、そのことを担保するために所轄庁に

よる監督に服している点が重視されていると解することができる」と判示している。

名古屋地裁は、公益法人等に対する税制上の優遇措置の根拠を「公益性」あるいは「公共性」ではなく「非営利性」とそれを担保する「所轄庁による監督（＝「公の支配）」という点に求めている。だが、名古屋地裁は、その判決を続けて読めば、公益法人等に対する税制上の優遇措置の根拠を単なる組織としての「非営利性」に求めているわけではなさそうである。

#### 2 「潤滑油に例えるべき一定の有用性」について

「収益事業概念の解釈の在り方」のなかで、名古屋地裁は、「法人税法等が公益法人等に対して種々の優遇措置を講じているのは、必ずしも、それら全部が、本来は国家が行うべきほどに公共性、公益性の高い活動を担っており、国家としてもかかる団体を積極的に支援、育成すべきと考えられたからではなく、少なくとも、人間社会において潤滑油に例えるべき一定の有用性を持った非営利活動を行うとされていることに着目し、国家としても、その限りにおいて税制上の便宜を提供しようとするものと解するのが相当である（このことは、宗教法人においても例外ではない。）」と判示している。

<sup>44)</sup> 名古屋地裁（平成16年（行ウ）第4号）平成17年3月24日判決（[http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei\\_jp/493/007493\\_hanrei.pdf](http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/493/007493_hanrei.pdf)〔最終確認日：2016年8月28日〕）。名古屋高裁（平成17年（行コ）第31号）平成18年3月7日判決は、原審を引用して棄却としている。最高裁第二小法廷（平成18年（行ヒ）第177号）平成20年9月12日判決集民228号617頁参照。

名古屋地裁の言う「潤滑油」が何を意味しているのかを理解するのは難しい。浅妻章如は、「潤滑油という表現は、政府の失敗及び市場の失敗を補うもの、という認識の表れであろうか」<sup>(45)</sup>と述べている。浅妻の言葉を借りて、公益法人の行う事業が「政府の失敗及び市場の失敗を補うもの」であれば、当該法人は一定の有用性をもった非営利活動（＝本来の非営利事業）を行っている団体であるということになるので、国家として当該法人に対して税制上の便宜を図っているという理解である。それでは、社会福祉法人が「政府の失敗及び市場の失敗を補うもの」に例えるべき一定の有用性を持った非営利活動を行っている団体であると言えるのであろうか。この点について、厚生労働省は、「第6回社会福祉法人の在り方等に関する検討会」（平成26年2月20日）で配付した資料「イコールフットイングについて」のなかで、「社会福祉事業における民間非営利組織の意義」を「市場の失敗の観点」と「政府の失敗の観点」から、次のとおり説明している。

「1. 市場の失敗の観点

- ① 社会福祉事業は、利用者の選択を可能としつつも、最小限のサービス供給を確保することが必要であり、利益の出にくい環境であっても、最小限のサービス供給を行う事業体として非営利組織の役割があるのではないかと。（供給量の側面からの役割）
- ② 社会との関わりに困難を抱える者（障害、認知症、低所得、孤立等）など、契約サービスの利用において支援を必要とする者に対して、非営利組織としての役割があるのではないかと。（事業実施の側面からの役割）

2. 政府の失敗の観点

- 国や地方公共団体の制度・事業は、民主主義の原理から、多数の支持が得られるものでなければ実施が困難である。

また実施される場合にも、域内の公平性の観点等から、画一的な要件を定める必要があり、地域に特有の課題に対応することが困難な場合がある。

このような問題・課題に対し、非営利組織の役割があるのではないかと。（制度の狭間の役割）」<sup>(46)</sup>

厚生労働省の説明する内容が人間社会における「潤滑油」に例えるべき内容に該当するのであれば、社会福祉法人に対する税制上の優遇措置の根拠は、「供給量の側面からの役割」、「事業実施の側面からの役割」、「制度の狭間の役割」にあると考えられる。そのように考えれば、社会福祉法人がこれら三つの役割を果たさない、あるいは、社会福祉法人以外の経営主体がこれら三つの役割を社会福祉法人と同等に果たすことができるようになれば、社会福祉法人に対する税制上の優遇措置は、その実質的な根拠を失うことになるであろうとは言える。だが、これら三つの役割は、主観的な側面をもっているため、税制上の優遇措置の根拠として曖昧である。それゆえ、社会福祉法は、2条で、社会福祉法人にとって「人間社会において潤滑油に例えるべき一

(45) 浅妻章如「宗教法人のペット葬祭事業が収益事業に該当するとした事例」ジュリスト1328号（2007年）164頁。

(46) 「イコールフットイングについて」（「第6回社会福祉法人の在り方等に関する検討会」（2014年2月20日））9頁（[http://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12201000-Shakaiengokuyokushougaihokenfukushi-bu-Kikakuka/0000037805\\_1.pdf](http://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12201000-Shakaiengokuyokushougaihokenfukushi-bu-Kikakuka/0000037805_1.pdf) [最終確認日：2016年8月28日]）。

定の有用性を持った非営利活動」(＝本来の非営利事業)として「第一種社会福祉事業」および「第二種社会福祉事業」を定義していると考えられる。

### 3 本来の非営利事業と収益事業との関係について

名古屋地裁は、「法人税法は、およそ公益法人等であれば、どのような活動によって得た収益であろうと課税しないとする立場に立脚するものではなく、これらの法人等も納税義務者とした上で、本来の非営利活動については課税対象から外すこととするが、一般事業者が利益の獲得を目的として行っている事業と同じ類型の(収益)事業から生じた収益に対しては、これらに税制上の便宜を提供すべき根拠がなく、また課税の公平性の確保の観点から、低率ではあるものの、課税対象としていると解される(この意味で、一般事業者との競争条件の平等化を意味するイコール・フィッティング論が現行課税制度の根拠の一つとなっていることは否定できない)。そうすると、法2条13号、施行令5条1項各号の定める収益事業の概念は、憲法30条の定める租税法律主義の観点から、他の国法と整合する意味内容が与えられるべきことは当然であるものの、他方で、当該団体やその活動が高い公益性、公共性を有していることを理由に、制限的に解釈しなければならぬものでないことも明らかである」と判示している。

まず問題は、「一般事業者が利益の獲得を目的として行っている事業と同じ類型の(収益)事業から生じた収益に対しては、これらに税制上の便宜を提供すべき根拠がなく、また課税の公平性の確保の観点から、……課税対象としている」という箇所である。端的に言え

ば、公益法人等の収益事業をめぐる課税問題は、一般事業者の「主たる事業」と公益法人等の本来の事業でない「従たる事業」との問題であると捉えることができる。それでは、公益法人等が一般事業者の「主たる事業」と同じ事業を「本来の事業」として行っている場合は、どのように考えれば良いのであろうか。おそらく筆者と同じような問題意識から、藤谷武史は「原則として収益事業に外形上該当する事業をその公共性の如何を問わず課税対象としつつ、実際には公益法人等の本来事業に近接するものについては解釈上収益事業から除外するという扱いは、具体的妥当性はあるものの法的安定性に欠けることは否めない」<sup>(47)</sup>と指摘している。さらに、畑本裕介は、公益法人等のなかでも特に社会福祉法人の抱えている問題のポイントをわかりやすく、「社会福祉法人以外の事業主体が介護保険事業を行えば一般的な事業と同じく課税されることになる。ところが、社会福祉法人はこうした介護保険事業を行ったとしても非収益事業とみなす特例があるために課税されない。法人税法施行令第5条第29項口(引用者注；5条第1項第29号口)に『社会福祉法人が行う医療保健業』は収益事業から除外する旨が記載されているからである。第一種社会福祉事業に分類される介護保険事業は公共団体か社会福祉法人しか行えないが、第二種社会福祉事業であれば広く様々な事業主体に運営が開放されている。しかしながら、第二種の事業に関しても社会福祉法人には税法上の優遇があるということになる」<sup>(48)</sup>と指摘している。畑本の指摘は、介護保険事業の問題であるが、も

(47) 藤谷武史「宗教法人が営むペット葬祭業の収益事業該当性」税研25巻3号(2009年)124頁。

う一つの社会福祉法人の抱える問題として保育事業がある。保育事業は、社会福祉法2条で「第二種社会福祉事業」に列挙されているが、法人税法施行令5条では全く言及されていない。つまり、法人税法上、保育事業は「収益事業」ではないのである。したがって、社会福祉法人が保育事業を行っても法人税が課されないのは、保育事業に法人税法7条の「内国公益法人等の非収益事業所得等の非課税」が適用されるからである。

さらに問題は、「法2条13号、施行令5条1項各号の定める収益事業の概念は、憲法30条の定める租税法律主義の観点から、他の国法と整合する意味内容が与えられるべきことは当然である」という箇所である。社会福祉法人の場合、「他の国法」とは、第一義として「社会福祉法」を指していると考えられる。それゆえ、税法上の収益事業の概念は、「社会福祉法」と整合する意味内容であると解すべきである。この点について、より具体的に社会福祉法と法人税法の観点から説明する。まず、社会福祉法は、「社会福祉事業」の言葉の意味に関する法的定義を定めていない。これは、社会福祉事業の対象者やその内容は、時代や社会情勢の変化とともに変わっていくことから、法律上の規定として社会福祉事業を明確に定義することが困難であるという理由である<sup>48)</sup>。そのため、社会福祉法は、生活保護法や児童福祉法などの根拠法を引用して第一種社会福祉事業および第二種社会福祉事業に属する個別事業を列挙することによって社会福祉

事業の範囲を規定している(2条)。こうした事業の定義方式を限定列挙方式もしくは制限列挙方式と呼んでいる。そのため、社会福祉法2条に列挙されていない社会福祉事業は、社会福祉事業とはしないということになる。たとえば、認可外の保育所やボランティア団体の活動などは、社会通念上、社会福祉事業であっても、社会福祉法制上、社会福祉事業ではない<sup>49)</sup>。社会福祉事業に関しては、その範囲が限定的に社会福祉法に列挙されているので、法人税法は社会福祉事業の定義方式を社会福祉法人に対する税制優遇の範囲として活用していると解することができる。公益法人等に対する「収益事業課税はその経緯からしても、また原則非課税を維持した上で『収益事業』を限定列挙している規定のしかたからしても、公益法人の本来的公益活動そのものに課税するのではなく、非課税を利用した公益活動そのものではない『収益活動』に限定して課税しようとする」<sup>50)</sup>趣旨を踏まえれば、法人税法にとって課税すべき「収益事業」の対象は、「公益法人の本来的公益活動」でない事業、すなわち、社会福祉事業として限定列挙されていない事業であると解する。法人税法は「収益事業」を限定列挙し、一方で社会福祉法は「社会福祉事業」を限定列挙していることは、課税すべき事業を確定するにあたって両者をリンクさせて用いることができるとともに、法的安定性、予測可能性に資することになると考える。さらに、社会福祉法人に税制上の優遇措置を認める理論や根拠を考察

48) 畑本・前掲注22146頁。

49) 桑原洋子『社会福祉法制要説(第5版)』(有斐閣・2006年)30頁、河野正輝ほか編・前掲注2474頁参照〔増田雅暢〕。

50) 桑原・前掲注49)31頁、河野正輝ほか編・前掲注

2475頁〔増田雅暢〕、岩田正美ほか監修『現代社会と福祉(第2版)』(ミネルヴァ書房・2014年)137頁〔蟻塚昌克〕参照。

51) 三木義一「宗教法人によるペット供養の非収益事業性」立命館法学298号(2004年)410頁。

することは重要であるが、税務行政を考えると、法律による行政の原理を鑑みれば、社会福祉事業の限定列挙方式と収益事業の限定列挙方式をリンクさせて課税の有無を判断することは、課税庁の恣意的な判断を回避するためには有益であると考えられる。

#### 4 収益事業と対価との関係について

名古屋地裁は、公益法人の行う事業の収益事業「該当性の有無は、当該事業の展開の手法、收受される財貨の額が定まるに至る経緯、その額と給付行為の内容とその対応関係、例外的許容性などの具体的諸事情を総合的に考慮し、一般事業者が行う類似事業と比較しつつ、社会通念に従って、果たしてその財貨移転が任意になされる性質のものか、それとも一定の給付行為の内容に応じた債務の履行としてなされるものを判断して決せられるべきものである」と判示している。そして、最高裁は、公益法人が行う事業が収益事業に該当するか否かは、「事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価ではなく喜捨等の性格を有するものか」、また、当該事業が公益法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するかどうか等の観点を踏まえたうえで、社会通念に照らして総合的に判断するのが相当であると判示している。

名古屋地裁と最高裁は、公益法人の行う事業と対価性との関係から税制のイコールフットディングを捉えようとしている。そこで、裁判所の示した判断基準から社会福祉事業と対価性との関係を検討する。

従来、福祉サービスは、行政庁が「措置」するもので、「商品」には成り得ないと考えられてきた。措置とは、福祉サービスに関する

さまざまな事柄を行政庁が判断したうえで、福祉サービスの提供を行政権限として一方的に決定することにより実施する仕組みである。措置方式の大きな特徴は、行政庁が一方的に決めるという点である。措置は、行政庁の一方的な行政行為（行政処分）と理解されており、福祉サービス受給の可否やサービス提供者の選定、サービスの内容・程度、サービス利用者の費用負担や負担額などさまざまな事柄を行政庁が一方的に決定するのである<sup>52</sup>。社会福祉法人が提供する福祉サービスは、措置であって役務提供ではない。そして、社会福祉法人が福祉サービスの提供によって收受するお金は、行政から委託された福祉サービスの実施に伴う措置委託費であり、その移転がサービス利用者とサービス提供者との間で任意になされる役務提供の対価ではない。したがって、社会福祉法人が提供する福祉サービスは、対価性が無いので収益事業に該当せず、結果として、法人税が課されない<sup>53</sup>と考える。

しかし、1997（平成9）年に児童福祉法が改正され、介護保険法が成立したことで、児童福祉分野と老人福祉分野では、措置制度が見直され、利用者の選択に基づき利用者と事業者が直接「契約」する方式が導入された。さらに、2000（平成12）年に成立した社会福祉法では、一方的に「措置制度」を廃止し、「契約制度」の創設を図った<sup>53</sup>。これによって、社会福祉制度の全体が「措置から契約へ」刷新されることとなり、サービスを利用者が「選択」し、サービス提供者として社会福祉法人以外に「民間事業者」も参入できることとな

<sup>52</sup> 菊池・前掲注②3164頁参照〔中益陽子〕。

<sup>53</sup> 芝田英昭「福祉サービスの公的責任」日本社会保障法学会編『社会福祉サービス法』（法律文化社・2001年）33頁参照。

り、「契約」によって、その内容、相手先を決めることができるようになった結果、福祉サービスは、「商品」となり、需要と供給、民間事業者間の競争の世界へと移されたと考える<sup>54</sup>。このように考えれば、社会福祉事業は、福祉サービスという「商品」であり、その「商品」の提供によって社会福祉法人が収受するお金は、その移転がサービス利用者とサービス提供者との間で任意になされる対価である。したがって、社会福祉法人が提供する福祉サービスは、対価性が有るので収益事業に該当し、結果として、法人税が課されると考える。さらに、社会福祉法人が経営する福祉サービスに民間企業が参入してくれば、民間企業と同じ事業を経営する社会福祉法人を税制上優遇する理由は薄れてきていると言える。

だが問題は、対価性の有無により社会福祉法人の行っている事業が収益事業に該当するか否かを判断することになれば、社会福祉法人が本来の目的とする事業である第一種社会福祉事業および第二種社会福祉事業であっても、対価を得て行う収益事業と判断され、課税対象になるという可能性をはらむことになる。やはり、裁判所の示した対価性の有無よりも、公益法人の本来の目的の事業かどうかを課税対象の判断基準とする方が相応しいのではないのだろうか<sup>55</sup>。

## 5 小括

上述した内容から、社会福祉法人あるいは社会福祉事業の特性である「公益性」、「非営利性」、「公の支配」は、社会福祉法人に対する税制上の優遇措置の根拠としての決定的な意味をもたないことが明確になった。さらに、社会福祉法に拠れば社会福祉法人の本来の非営利事業と収益事業は明確に区分できるが、

その区分が法人税法の区分とリンクしているかどうかは不明である。そうであるからと言って、事業と対価性の判断基準で、社会福祉法人の行う事業のうち、この事業が課税対象であると割り切って解決することも難しい。それゆえ、裁判所の言うように、社会福祉法人あるいは社会福祉事業に法人税を課税するにあたっては、社会福祉法人に関わる諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断するとしか言えないのであろう。

## VI 憲法学から見る社会福祉法人税制

社会福祉法人税制の見直しを難しくしているのは、社会福祉法人と社会福祉事業には憲法の要請と社会的弱者の要請という民間事業者には無い側面があるということにも一理ある。そこで、憲法学の観点から、社会福祉法人税制を捉え直してみる。

### 1 現行の法人税法を支える考え方について

「現行の法人税法は、全ての法人を包括して課税の対象とすることを原則とし、特に例外として認める場合にのみそれを課税の対象の埒外に置くという思想のもとに構築されている」<sup>56</sup>。この思想は、わが国が法人課税制度を創設して以来、形式的・表面的に変わっていない<sup>57</sup>。それでは、この思想は、実質的・内面的に変わっているのであろうか。憲法学の観点から法人税法の構造を支える実質的・内面的な背景には、納税の主体に着目して、個人を主体にして捉えるのか、あるいは法人を主

<sup>54</sup> 石川久『図解 福祉行政はやわかり』（学陽書房・2013年）20頁参照。

<sup>55</sup> 兼平・前掲注(39)67頁参照。

<sup>56</sup> 新井・前掲注(39)10頁。

<sup>57</sup> 新井・前掲注(39)9頁参照。

体にして捉えるのかの違いがあると考えられる。憲法30条が納税の主体を定めているとの立場に立てば、同条の対象は自然人であると解する。それゆえ、納税の主体は個人であると捉えれば、法人税制は、法人擬制説を採用していると考えられる。一方、憲法84条が納税の主体を定めているとの立場に立てば、同条の対象は自然人に限定されないと解する。それゆえ、納税の主体は法人であると捉えれば、法人税制は、法人実在説を採用していると考えられる。したがって、法人税法の構造を支える思想は、実質的・内面的に変わっているというよりも、憲法学の観点から実質的・内面的に見れば、法人税法の構造を支える思想には違いがあると考えの方が適切である。

それでは、現行の法人税法を支える思想はどちらの考え方に立っているのか。憲法学において個人の権利・義務を尊重する立場から、納税の主体とその担税力を考えて個人が法人という機関を介して所得を獲得することを重視すれば、現行の法人税法が納税義務者として公共法人、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等、普通法人を掲げているのは、個人が利用する法人すべてを網羅しようとする主旨である。それゆえ、現行の法人税法を支える思想は、法人擬制説に立っていると考える。

上述した内容を踏まえれば、憲法が法人擬制説と法人実在説の根拠となる条文を置いているから、法人税制の問題を難しくしているように見える。しかし、憲法は、法人税制が上記の二つの説のうちいずれを採用していても問題ないのである。憲法にとって、租税を立法するにあたっては「法律の定めるところ」(30条)、「法律又は法律の定める条件」(84条)が重要なのである。国法秩序から見れば、憲

法は、授權規範として、税制については税法に委ねているので、法人税法で課税要件と賦課徴収手続が明確に定められてさえいれば問題ないのである。

## 2 憲法上の権利行使と課税について

法人税法上、法人と憲法上の権利との関連性の観点から、社会福祉法人は、社会福祉事業を担うことによって、その対象者である社会的弱者の人権、とりわけ憲法25条の「生存権」を保障することが期待されている。こうした憲法上の理由から社会福祉法人に対して非課税措置が講じられていると解するので、社会福祉事業に課税することは、福祉サービスの劣化を招き、社会的弱者の人権を侵害する危険性を高めることになる主張できる。しかしながら、仮にイコールフットイング論に基づいて社会福祉法人の行う社会福祉事業を課税対象とすることになったとしても、そのことが憲法の保障する権利を侵害することにつながるとは考えられない。なぜならば、社会福祉法人の行う社会福祉事業を課税対象とするという判断は、営利法人との競争上の公平さを確保するという観点から要請される課税上の判断に過ぎないものであり、その課税上の判断は、決して社会福祉法人が社会福祉事業を行う社会的意義を何ら減じたり、おとしめたりするものではないと考えるからである。

さらに、憲法は、課税が憲法上の権利の行使を狙い撃ちすることを想定していないとの見解がある。安念潤司は、「憲法上の権利の行使を狙い撃ちするような課税は許されない。例えば、出版や放送という表現行為それ自体に課税することは憲法に違反する。もちろん、出版社や放送局に法人税を課すことが憲法に

違反するわけではない。それらは、表現行為によって得られた所得を、他の行為によって得られた所得と同様に、『所得』という大括りの下で課税の対象にしているにすぎないからである」<sup>58)</sup>との見解を示している。安念の見解によれば、課税の対象はあくまでも「所得」であるから、社会福祉法人が社会福祉事業によって得られた「所得」を、営利法人が社会福祉事業によって得られた「所得」と同様に、「所得」という大括りでとらえて「所得」に課税していると解すれば、社会福祉事業それ自体を狙い撃ちした課税ではないと考える。仮に憲法上の権利の行使に対する課税を懸念するのであれば、社会福祉法人の経営する社会福祉事業、公益事業、収益事業、それぞれの事業によって得られた「所得」を大括りにしてその「所得」に課税すれば、憲法上の権利の行使を狙い撃ちするような課税の側面は薄まるであろう。

### 3 憲法89条と税制上の優遇措置について

社会福祉法人が税制上の優遇措置を受けられるのは、憲法89条の「公の支配」に属しているからであるとの見解<sup>59)</sup>がある。この見解は、憲法解釈を誤っていると考える。なぜならば、憲法89条は、公金の支出の規定であって、税金の免除の規定ではないからである。憲法89条で禁止する「公金の支出」に「取るべき税金を取らないという『かくれた補助金』の支出の禁止を含む」<sup>60)</sup>と解すれば、憲法89条は、「公の支配」に属する社会福祉法人に対する税金の免除の規定であるとも受け取れる。憲法89条と税金の免除との関係について、宮沢俊義は、「法人税法は、学校法人・社会福祉法人などの所得で、収益事業から生じた所得以外の所得に対しては法人税を課さないと定

めている（法人税法7条）が、これは本条に違反しないか」<sup>61)</sup>との問いを立てて、次のとおり答えている。「この点については、本条は公金を支出し、またはその利用に供してはならないと定めており、税を免除することは公金を支出することではないから、本条とは関係がないという説明が一応成り立つようであるが、それだけでは、文字上の説明にはなるが、実質上の説明としては十分ではない。特定の事業に対して税を免除することは、その事業に対して免除された金額に相当する額の公金を補助金として支出するのと同じ結果になるのであるから、それはけっして本条と無関係な問題ではない。税を免ずる場合は、公金を積極的に支出する場合のように、その金の使い道をコントロールする必要はないし、また、そうした免除が法律による一定の基準に基づいて一般的に行われる以上、それによって特に個々の事業に対し、公権力による干渉がおよぶおそれもすくない——絶対のないわけではない——から、そうした免税はかならずしも本条の趣旨に反するものではない、と説明すべきであろうか。」<sup>62)</sup>

宮沢の見解によれば、社会福祉法人の社会福祉事業に対して税金を免除するとしても、それは、社会福祉法人が憲法89条の「公の支配」に属しているからではなく、税法による一定の基準に基づいて行われているからであ

58) 安念潤司ほか編著『憲法を学ぶための基礎知識 論点 日本国憲法 [第二版]』（東京法令出版・2014年）247頁〔安念潤司〕。

59) 松山・前掲注(3)、岡田・前掲注(26)10頁参照。

60) 北野弘久『税法問題事例研究』（勁草書房・2005年）214頁。

61) 宮沢俊義・芦部信喜補訂『全訂 日本国憲法』（日本評論社・1978年）747頁。

62) 宮沢・前掲注(61)747頁。

る。仮に社会福祉法人に対して法人税を課すとすれば、それによって納税額に相当する「かかれた補助金」が失われ、法人は、納税額をサービス料金に転嫁し、その分だけ利用者の負担が増えるので、利用者の「生存権」に大きな影響を及ぼすことになるであろう。しかし、課税によって増加する負担分を利用者個人に給付したり、その負担分を利用者個人の所得税から控除したりすれば良いのであって、税制上、社会福祉法人を優遇する必要性はないと考える。また、北野弘久の「福祉憲法、平和憲法である日本国憲法のもとではすべての租税は福祉目的のものである」<sup>63</sup>との租税観に立てば、社会福祉法人の納める法人税は、福祉のために使われることを前提としている。社会福祉法人の内部留保の源は利用者からの金銭と税金による公的助成にあるので、社会福祉法人に内部留保を抱えさせておくよりも、課税によって内部留保の一部を回収し利用者や納税者の福祉に還元する方が論理的に合っていると考える。

## Ⅶ おわりに

本稿では、なぜ社会福祉法人に法人税を課すのか課さないのか、という月並みな問いから、その答えを社会福祉学、税法学、憲法学の観点から学際的に考察した。社会福祉法人に法人税を課す説明と課さない説明の両方にそれなりに納得できる根拠や理由が存在する。税制を税法に委ねているのは憲法であるから、最終的に憲法学の観点から社会福祉法人税制を捉え直してみた。憲法上、社会福祉法人

に——社会福祉事業か、公益事業か、収益事業かを問わず——法人税を課すことには問題がないので、法人税法で社会福祉法人に課税するのは違憲であるとは言えないと考える。本稿の結論は、冷やかな提言に思われるかもしれない。しかし、冷静な目で社会福祉法人に対する税制上の優遇措置の理由、理論的枠組み、根拠を考察すれば、税制上の優遇措置は、恒久的に継続できるものではなく、政策的配慮としての範疇にあると考える。一般的に社会福祉法人に対する税制上の優遇措置の根拠を「公益性」や「非営利性」や「公の支配」に求めているが、それは、一つの根拠でしかなく、決定的な根拠ではない。税制上の優遇措置を見直すためのイコールフットィング論も決定的な根拠ではない。社会福祉法人に対する税制上の優遇措置を続けるための理由は、他の納税者を納得させられる内容であれば、その内容を問わないし、それは後付けであっても良いと考える。また、税制上の優遇措置の適否を公益法人や普通法人などの法人の性格のみで判断することは平等でない主張するのであれば、憲法14条が求める「合理的な区分」となる社会通念上の理由を付せば良いであろう。税制を考えるうえで重要なのは、税法において課税要件と賦課徴収手続を明確に定めておかなければならないことを憲法は強く求めているということである。

<sup>63</sup> 北野弘久『税法学原論（第六版）』（青林書院・2007年）60頁。