

■ Article ■ .....

社会福祉法人が運営する有料老人ホームの収益事業該当性  
福岡高裁令和元年7月31日判決（平成31年（行コ）第11号）  
訟月66巻2号261頁

税理士 田代 雅之

【事実の概要】

特別養護老人ホーム、介護老人保健施設、通所施設などの福祉施設を運営している社会福祉法人Xは、平成21年8月に老人福祉法29条1項に規定する有料老人ホーム（以下「本件施設」という）の運営事業（以下「本件事業」という）を開始した。

Xと入居者との間の契約形態は利用権方式であり、入居者は、Xに対し、基本的に居室の広さに応じた利用料金を、一時金か、より低額の一時金と月々の家賃相当額で支払い、このほか、毎月、月額利用料として、管理費、生活サービス費及び食費、光熱費や利用した有料サービスの費用等を支払い、これにより、入居者は本件施設の居室及び共用施設並びにXの提供する各種サービスを利用することができることになっていた。

このような状況の下、Xは、平成23年3月期から平成26年3月期までの4事業年度について、本件事業による収入は非課税であるとして法人税（平成25年3月期から平成26年3月期は復興特別法人税を含む）の確定申告をしたところ、課税庁は本件事業が収益事業に該当するとして、各事業年度における法人税及び復興特別法人税について、各更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

Xは、この処分を不服として審査請求、異議申立てを経た後出訴したが、第一審（福岡地判平成31年3月6日訟月66巻2号219頁）は、「Xが営む本件事業は、社会通念上、下宿営業に該当するものと認められ、これは、法人税法施行令5条1項（以下「本件」という）15号所定の旅館業に含まれるものと解するのが相当であり、「本件施設においては、医療、看護又は介護に当たるサービスは提供されていないというべきであり、本件事業が医療保健業に当たるということとはできない」として、Xの請求を棄却した。

なお、Xは上告及び上告受理申立て（最高裁第一小法廷 令和元年（行ツ）第290号、同（行ヒ）第356号）をしているが、令和元年12月19日上告棄却・上告不受理決定がされている。

【判旨】

控訴棄却

1. 公益法人等の収益事業に対する法人税課税の趣旨

法人税法は、内国法人について法人税を納める義務を定めているが、内国法人のうち公益法人等については、その所得のうち収益事業から生じた所得以外の所

得には法人税を課さないとし、収益事業から生じた所得についてのみ法人税を課すと定めている。

これは、社会的に有用な非営利活動を行うことを主たる目的とする公益法人等が行う活動に対して税制上の便宜を提供するとともに、これらの者が行う事業のうち収益事業から生じた所得については、同種の事業を行うその他の内国法人との競争条件の平等を図り、課税の公平を確保するなどの観点から、課税の対象としたものと解される。

法人税法の規定の趣旨目的に照らすと、公益法人等が行う事業が本件各号に掲げられた各事業に該当するか否かについては、事業に伴う財貨の移転が、財産権、使用収益、役務等の対価の支払として行われる性質のものか、また、当該事業が公益法人等以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の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のが相当である。

## 2. 本件事業の法人税法施行令5条1項各号の該当性

### (1) 本件15号の旅館業に該当するかについて

本件15号規定の旅館業には、下宿営業のほか、旅館業法による旅館業の許可を受けずに人を宿泊させ、宿泊料（その実質が宿泊料であると認められるものを含む。）を受ける事業が含まれる（基通15-1-39）と解されるところ、本件事業は、概要、入居者をXの提供する本件施設に宿泊させ、これに付随して各種サービスを提供する一方、その利用料を受けるものであり、外形的に旅館業の形態を有するものと認められる。

また、本件事業は社会福祉法人であるXが行っているとしても、本件施設は、大多数の居室に一般的な賃貸住宅と同程度の設備を備え、共用施設として温泉、エステルーム、バーラウンジなどホテル等にあるような施設を備えており、施設利用料は居室の広さによる入居一時金及び家賃相当額に付随するサービス利用料を加算するもので必ずしも低額ではなく、Xもそのホームページにおいてホテルのような快適さを宣伝文句に本件施設を紹介しており、その目的、内容、料金の定め方、周知方法等の諸点において、公益法人等以外の法人が一般的に行う同種の事業と基本的に異なるものではなく、これらの事業と競合するものである。

これらの事情を踏まえ、本件事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討すれば、本件事業は、実質的に宿泊及びそれに付随するサービス（役務）を提供することの対価を受ける事業であるといえ、本件15号規定の旅館業に該当する。

### (2) 本件29号の医療保健業に該当し同号口の定めにより収益事業から除かれるかについて

本件施設においては、入居者は自立した生活を送ることができることが予定され、医療行為、歯科医療行為、介護保険法の定めるサービスを提供することは予定されていない。したがって、本件施設において、入居者に対し、希望に応じて

減塩食を提供し、本件施設の職員が体温計測、血圧測定、爪切り、耳垢掃除等を行い、また、看護師が健康相談に応じ服薬指導などを行っているとしても、これらは、健康管理と治療への協力、食事サービス、生活相談・助言等の一環として行われているものであり、看護師の雇用はその専門的知見を活かしたより質の高いサービスを提供しようとしたというにすぎず、上記各サービスの提供をもって、本件事業の全部又は一部が本件 29号規定の医療保健業に該当するとはいえない。

## 【解説】

本件は、社会福祉法人が設置した有料老人ホームのうちの住宅型有料老人ホームの収益事業該当性が争われた、おそらく最初の事例であるという点で興味深い。

### 1. 公益法人等の収益事業に対する法人税課税

現行の法人税法では、「収益事業」については、法人税法2条13号において、「販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるものをいう。」と定義しており、販売業、製造業以外については、具体的な収益事業の範囲の定めを政令に委任しているが、これを受けた本件1号から34号までに列挙された各種の事業（特掲事業）が収益事業に該当することになる。

したがって、公益法人等の営む事業が、課税の対象となる収益事業に該当するかどうかは、その事業が、①法人税法施行令5条に定める事業に該当すること、②事業活動にとって拠点となるような事業場を設けて営まれるものであること及び③その行為が反復、継続して営まれることの3要件を満たす必要がある。このため、「列挙からもれている事業からの収益は、それが営利事業にあたる場合であっても、課税の対象とされない<sup>1)</sup>」とされる一方で、その事業が特掲事業のいずれかに該当する場合には、たとえその行う事業がその公益法人等の本来の目的である事業であっても、その事業から生ずる所得については法人税が課税されることとなる（基通15-1-1）。もともと公益法人等は、公益を目的として設立されたものであって営利を目的とするものではないが、その公益性は、一般私法上ないしは行政上において公益性があるか否かを判断するものであって、公益法人等の本来の目的である事業が法人税法における収益事業課税の対象となるか否かの判断とは、尺度の異なるものであるとされる<sup>2)</sup>。

一審でXは、「社会福祉法人の行う事業の公益性の判断は、所轄庁によって行われるのであり、所轄庁により公益事業に当たると判断された事業について、税務当局が収益事業であるとして課税を行うことは許されない。」と主張したが、裁判所は、「社会福祉法上の公益事業の該当性と、法人税法上の収益事業の該当性は異なる法令上の根拠に基づき、異なる観点から判断されるべきものといえ」、「本件事業が社会福祉法上の公益事業であると判断されたとしても、これによって本件事業が法人税法上の収益事業に当たらないこととなるものということとはでき」と判断し、公益法人等の行う事業が法人税の課税対象となることを明らかにしている。

## 2. 収益事業該当性の判断基準

公益法人等が行う事業のうち収益事業から生じた所得を課税の対象とすることについて、本判決は、同種の事業を行うその他の内国法人との競争条件の平等の確保にあるという理解を前提として、公益法人等が行う事業が収益事業に該当するか否かについて、次の①②の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の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のが相当であるという判断基準を示している。

- ① 事業に伴う財貨の移転が、財産権、使用収益、役務等の対価の支払として行われる性質のものか。
- ② 当該事業が公益法人等以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか。

このような判断枠組みは、宗教法人が行うペット葬祭事業の収益事業該当性について争われた最高裁平成20年9月12日判決<sup>3</sup>が導き出したものであり、本判決は、この最高裁判決の考え方を引用して判断を行っている。

控訴審は、対価性については、最高裁が、「事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として」と示していたところ、対価の内容に「財産権、使用収益」を追加した上で、本件事業では、財産権、使用収益、役務等を居室及び共用施設の利用、食事等の各種サービスの利用に対応させ、入居者による入居一時金や利用料等の支払は、これらの対価の支払として行われていると判示した。また、競合性については、本件施設は、有料老人ホームのうちの住宅型有料老人ホームで、株式会社や医療法人等が運営を行っていることから、判旨記載のとおり公益法人等以外の法人が一般的に行う同種の事業と競合関係にあると判断している。

## 3. 本件各号の該当性

Xは、本件事業は、本件各号に列挙されていない新しい業種であることから、課税処分を行うためには新たな法の定めなくして課税を行うことはできない旨主張したが、一審、控訴審ともに本件事業は「旅館業」に該当するとされている。

「旅館業」の定義については、旅館業法2条では、「旅館業」とは、施設を設け、宿泊料を受けて、人を宿泊させる営業をいい、「宿泊」とは、寝具を使用して施設を利用することをいうとされている。一方で、課税庁主張によると、本件15号規定の税法上の「旅館業」は、旅館業法を借用しておらず、旅館業の意義は、明治29年に公布された営業税法の「旅人宿業」から基本的には変わっておらず、宿泊料、下宿料等の取得を目的として旅客を宿泊せしめ又は人を寄宿せしめる事業をいうとされ、具体的な範囲は、法人税基本通達15-1-39以下の通達で規定されている。したがって、税法上の旅館業の範囲は、旅館業の許可を受けないものも含むことから旅館業法上の旅館業よりも広いと解されるが、いずれの規定の文言も、人を宿泊させて宿泊料を受けるという点では、共通しているといえよう。

ところで、本件施設である有料老人ホームについては、老人福祉法29条8項で、有料老人ホームの設置者は、家賃、敷金及び介護等その他の日常生活上必要な便宜の供与の対価として受領する費用を除くほか、権利金その他の金品を受領

してはならない旨が規定されている。したがって、これらの受領する対価が、税法上の「宿泊料」となるか否かが問題となる。「宿泊料」の定義は、旅館業法では、名目だけではなく、実質的に寝具や部屋の使用料とみなされるものが含まれることになっている<sup>4</sup>ため、旅館業法上は、家賃等の名目であっても宿泊料に含まれると解することができるが、税法上の旅館業は、「宿泊料（その実質が宿泊料であると認められるものを含む。）を受ける事業」とされているため、受ける対価は、文理上は、「宿泊料」に限定されるのではないか。そうすると、施設の利用料が基本通達で明示する「宿泊料」でなければ、本件事業が税法上の旅館業に該当するとはいえないことになろう。旅館・ホテル営業では、施設使用の対価は、宿泊料という文言を通常使用するが、生活の本拠となる本件施設での生活は居住ともいえ、その居室利用料は、宿泊料とはいわないことが一般的であろう。控訴審でも、本件事業は宿泊と各種サービスの「利用料」を受けるものであることを前提として、例えば、「有料老人ホームにおいて支払われる一時金は終身にわたって受領する家賃又はサービス費用の全部又は一部の前払い」と認定するなど、居室利用の対価について、「利用料」、「家賃」または「家賃相当額」という文言を使用していることが伺える。しかしながら、裁判所は、結論として基本通達の「宿泊料」に該当すると判示しているのであるが、このような解釈をするには、利用料または家賃が、「宿泊料」という文言に言い換えることができるか、含まれることが必要となると考えられる。ところが、本判決では、税法上の「宿泊」、「宿泊料」の定義が明確にされているとはいえず、文言が変換された理由は不明である。

さらに、控訴審判決では、本件事業は、「宿泊及びそれに付随するサービス（役務）を提供することの対価を受ける事業」であることを理由に、旅行業であると結論付けている。しかし、有料老人ホームは、老人福祉法29条では、老人を入居させ、日常生活上必要な便宜を供与する施設であるとされ、本件事業の契約形態も、利用権方式で、居住部分とサービス部分の契約が一体となったものである。したがって、このような関係性を持つ本件事業において、日常生活上必要な各種サービス部分を収益事業の付随行為とみるには、その根拠を明らかにすべきであるが、この検討はされてはいないのではないかと<sup>5</sup>。

他方、医療保健業については、「医師又は歯科医師等が患者に対し医業又は医業類似行為を行う事業及びこれに直接関連する医療サービスを提供する事業である『医療業』と、保健衛生のサービスを提供する『保健業』を複合した事業である」と解し<sup>6</sup>、本件事業は医療保険業に該当しないと判示しており、妥当といえよう。

#### 4. 収益事業課税における対価性と競争性

公益法人等が運営する事業が、法人税法施行令5条2項で1項の収益事業から除外されなければ、公益法人等の本来事業か収益事業かを問わず、課税対象とされる「収益事業」の範囲に含まれる。つまり、必ずしも公益性の有無やその強弱だけで課税の是非判断がされているわけではなく、一般私企業との競争関係の有無や課税上の公平の維持など、専ら税法固有の理由から収益事業として課税され

る場合がある。ペット葬祭事業の最高裁判決で示された判断枠組みでは、対価性と競合性の有無が収益事業該当性を判断する上で重要な要素とされるが、事業から対価を得ることによって結果的に利潤を上げることが、公益法人等以外の営利法人の行う事業との競合を引き起こすことに繋がるのであり、本事業に係るXの所得も平成24年以降は年間1億円を超える所得があったようである。そもそも、昭和25年の改正時に限定列挙された業種(当時は29業種)は、昭和15年に設けられた分類所得税の事業所得における営業の種類がモデルとなっているといわれており、対価を受けることができると思定できるすべての業種を列挙している。したがって、この条文は一般的には、特掲事業のみを課税対象として抜き出していると考えられるが、対価を得て行なわれる収益はすべて課税対象になるとも見ることができ、営利法人の行う事業と競合関係にあれば、課税の公平性の維持の観点からすべて課税が行なわれることになる。この点について、平成8年11月の税制調査会答申において、「民間企業と競合関係にあるものについては、これを随時収益事業の範囲に追加していくべきである。しかし、そうした対応に限界があるとすれば、対価を得て行う事業は原則として課税対象とし、一定の要件に該当する事業は課税しないこととするといった見直しを行うことも考えられる。」という提言をしている。このような考え方に対して、本判決では、本件各号の事業に該当しない新たな事業である有料老人ホームの事業について、業種の当てはめを行なった結果、旅館業に該当するとした。しかしながら、このような複合事業の当てはめを行うには、その営む事業がどのようなものであるかと合わせて、定義規定が少ない法人税法上の「収益事業」の内容が何であるのかを明確にし、その上で収益事業該当性を判断する必要がある。

以上

- <sup>1</sup> 金子宏『租税法24版』(弘文堂、2021)464頁。
- <sup>2</sup> 松尾公二編著「法人税基本通達逐条解説十一訂版」(税務研究会出版局、2023)1574頁。
- <sup>3</sup> 最判平成20年9月12日訟月55巻7号2681頁。同最高裁判決は、宗教法人の収益事業該当性について最高裁が判断した初めての事例であり、「(「直接にはXの行うペット葬祭業についての判断基準を示したものに過ぎないが、」「公益法人等の収益事業からの所得に法人税を課す趣旨から最高裁が導出したものであるから、他の宗教法人が行う別の事業はもちろん、公益法人等が行う事業一般にも妥当する、法の一つと理解するべきであろう」と考えられている(小塚真啓「租税判例百選7版」(有斐閣、2021)100頁)。
- <sup>4</sup> 厚生労働省「旅館業法の概要」  
<https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/0000130600.html>
- <sup>5</sup> 加藤友佳「判批」ジュリスト1560号127頁、忠岡博「判批」税理65巻7号203頁も、収益事業該当性の判断に当たって検討が不十分であると指摘している。
- <sup>6</sup> 東京地判平成15年5月15日税資253号順号9343及びその控訴審東京高判平成16年3月30日税資254号順号9615も同様の判断をしている。