

令和4年(行ウ)第67号 通知処分取消請求事件

原告 社会福祉法人ゆたか福祉会

被告 国(処分行政庁 熱田税務署長)

### 第1 準備書面

令和5年2月28日

名古屋地方裁判所民事第9部C2係 御中

被告指定代理人

平 山 裕



宮 城 朝



森 本 進



伊 藤 陽



宮 嶋



第1	請求の原因に対する認否	4
1	訴状の請求の原因に対する認否	4
2	原告第1準備書面別紙に対する認否	10
第2	事案の概要等	14
1	原告の概要	14
2	事案の概要	15
3	争点	15
第3	本件訴訟に至る経緯	16
第4	関係法令の規定	17
1	消費税法	17
2	障害者総合支援法	18
3	障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律施行規則	21
4	障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律に基づく指定 障害福祉サービスの事業等の人員、設備及び運営に関する基準	22
5	指定障害福祉サービスの事業の人員、設備及び運営に関する基準等を定める 条例	25
6	名古屋市指定障害福祉サービスの事業等の人員、設備及び運営に関する基準 等を定める条例	25
7	障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律に基づく指定 障害福祉サービス等及び基準該当障害福祉サービスに要する費用の額の算定に 関する基準	26
第5	被告の主張	26
1	社会福祉事業の消費税等の課税関係について	26
2	課税仕入れ等の意義	27
3	本件工賃は、消費税法上の課税仕入れに係る支払対価に該当しないこと	29
第6	原告の主張に対する反論	37

1 事業所における作業の有用性は、課税仕入れに係る支払対価該当性の判断に影響を与えるものではないこと .....	37
2 工賃支払要綱による本件工賃の支給方法の定めが、本件工賃の対価性を基礎づけるものではないこと .....	37
3 就労継続支援A型における賃金に関する規定は、本件工賃の対価性に係る判断に影響を与えるものではないこと .....	38
4 生産活動の成果物の譲渡等が、消費税法の非課税規定から除外されていることを理由に、本件工賃についても対価性が認められるべきという原告の主張には理由がないこと .....	39
第7 結語 .....	40

被告は、本準備書面において、訴状の請求の原因（原告の令和4年11月9日付け第1準備書面（以下「原告第1準備書面」という。）により変更された後のもの。）及び原告第1準備書面別紙に対する認否をした上で（後記第1）、本件事案の概要等（後記第2）、本件訴訟に至る経緯（後記第3）及び関係法令の規定（後記第4）を述べるとともに、被告の主張（後記第5）及び原告の主張に対する反論（後記第6）を明らかにする。

なお、略語等は、本準備書面において新たに定義するもののほか、答弁書の例による。

## 第1 請求の原因に対する認否

### 1 訴状の請求の原因に対する認否

#### (1) 「1 事案の概要」について

##### ア 「(1)」（訴状3ページ）について

原告による工賃の支払が法律の定めに従っているとの部分は不知、その余は認める。

##### イ 「(2)」について

#### (ア) 第1段落（訴状3ページ）について

原告が提供する障害福祉サービスが、障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律（以下「障害者総合支援法」という。）に規定するものであることは認める。

#### (イ) 第2段落（「原告は」から始まる段落）（訴状3ページ）について

原告が、生産活動に従事したサービスの利用者に対し、工賃（以下、原告が、生産活動（生活介護事業、就労継続支援B型事業及び就労移行支援事業としての生産活動全てを含む。）に従事した利用者に支払っている工賃を「本件工賃」という。）を支払っているという趣旨であれば、認める。

ウ 「(3)」(訴状3ページ)について

否認ないし争う。

エ 「(4)」(訴状3ページ)について

「消費税の確定申告」を「消費税及び地方消費税の確定申告」、「支払対価の額の含めていなかった」を「支払対価の額に含めていなかった」とそれぞれ解した上で、認める。

オ 「(5)」ないし「(7)」(訴状3及び4ページ)について

認める。

(2) 「2 原告」(訴状4ページ)について

認める。

(3) 「3 本件訴訟に至る経緯」(訴状4ページ)について

認める。

ただし、「国税不服審判所」とあるのは「国税不服審判所長」が正しい。

(4) 「4 争点」について

ア 「(1)」(訴状6ページ)について

認否の限りでない。

なお、被告が考える本件の争点は、本件工賃が消費税法30条1項に規定する課税仕入れに係る支払対価に該当するか否かである。

イ 「(2)」について

(7) 「ア」(訴状6ページ)について

消費税法2条1項12号の規定は認める。

(4) 「イ」について

a 第1文(訴状6ページ)について

否認ないし争う。

b 第2文(「なお」から始まる文)(訴状6及び7ページ)について

被告において、本件工賃の利用者における所得税法上の所得区分が、

給与所得であることを積極的に主張するものではないという限度において認める。

ウ 「(3)」及び「(4)」(訴状7ページ)について

原告の主張内容が訴状記載のとおりであることは認め、その余は否認する。

処分行政庁(熱田税務署長)は、原告が述べるような主張はしていない。審査請求における処分行政庁の主張は、甲第16号証7及び8ページの「原処分庁」欄に記載されたとおりである。

(5) 「5 本件工賃の内容」について

ア 「(1)」について

(ア) 柱書き及び「(イ)」(訴状7ページ)について  
認める。

(イ) 「(ロ)」(訴状7ページ)について

運営の方針について、原告が営む各事業所において、甲第1号証と同様の趣旨の規定があることは認める。

(ウ) 「(ハ)」(訴状7ページ)について

おおむね認める。

(エ) 「(ニ)」及び「(ホ)」(訴状8ページ)について

認める。

イ 「(2)」について

(ア) 柱書き及び「(イ)」(訴状8ページ)について  
認める。

(イ) 「(ロ)」(訴状8ページ)について

おおむね認める。

(ウ) 「(ハ)」及び「(ニ)」(訴状9ページ)について

認める。

ウ 「(3)」(訴状9及び10ページ)について

おおむね認める。

(6) 「6 本件生産活動の具体的内容及び同活動が「役務の提供」に該当すること」について

ア 「(1)」(訴状10ページ)について

認否の限りでない。

イ 「(2) リサイクルみなみ作業所」について

(7) 「ア」(訴状10ページ)について

認める。

(1) 「イ」ないし「コ」(訴状10ないし12ページ)について

リサイクルみなみ作業所がペットボトルのリサイクル事業として、ペットボトル以外の異物を取り除く選別作業及び選別後のペットボトルを機械で圧縮作業を行っていることは認め、その余は知らないし争う。

ウ 「(3) ワークセンターフレンズ星崎」について

(7) 「ア」(訴状12ページ)について

認める。

(1) 「イ」ないし「ク」(訴状12ないし14ページ)について

ワークセンターフレンズ星崎が行うダイレクトメール差出發行代行サービスについて、甲第4号証に記載の範囲で認め、その余は知らないし争う。

エ 「(4) トライズ」について

(7) 「ア」(訴状14ページ)について

認める。

(1) 「イ」及び「ウ」(訴状14ページ)について

トライズが行うクリーニング作業について、甲第12号証に記載の範囲で認め、その余は知らないし争う。

オ 「(5) 小括」(訴状14及び15ページ)について

知らないし争う。

(7) 「7 本件工賃が消費税法2条1項12号の「課税仕入れ」に該当すること」について

ア 柱書き及び「(1)」(訴状15ページ)について

知らないし争う。

原告が運営する作業所において行われている作業が有用な活動であること自体は否定しないが、そのことによって、本件工賃の課税仕入れに係る支払対価該当性が基礎づけられるものではない。

イ 「(2) 租税法の解釈原理から導かれる帰結」について

(7) 「ア」について

a 第1文(訴状15ページ)について

原告指摘の文献に原告が主張するとおりの記載があることは認める。

b 第2文(「この理からして」から始まる文)(訴状15ページ)について

争う。

(4) 「イ」(訴状16ページ)について

原告指摘の文献に原告が主張するとおりの記載があることは認める。

(6) 「ウ」(訴状16ページ)について

原告が、作業所における生産活動の成果物を販売等することで収益を得ていることは認め、その余は争う。

(8) 「エ」(訴状16ページ)について

争う。

ウ 「(3)」(訴状16ページ)について

争う。



エ 「(4) 本件工賃は一律支給ではないこと」について

(7) 「ア」ないし「ウ」(訴状16及び17ページ)について

原告が、生産活動に従事した利用者に支払う工賃に係る規程を定めていること並びにその内容が、甲第6号証、第7号証、第9号証及び第10号証に記載されているとおりであることは認める。

(4) 「エ」(訴状17ページ)について

争う。

オ 「(5) 就労継続支援B型事業等に係る工賃も就労継続支援A型事業等に係る工賃と同様に対価性があること」について

(7) 「ア」(訴状17ページ)について

就労継続支援A型の利用者が生産活動に従事した場合、その対価として賃金が支払われていることは認める。

なお、その場合、当該賃金は利用者にとって給与所得となり、当該賃金は事業者にとって課税仕入れに係る支払対価に当たらない。

(4) 「イ」(訴状17ページ)について

否認する。

後記第4の4(22ないし25ページ)及び第5の3(3)(31ないし34ページ)で詳述するとおり、就労継続支援A型と、生活介護、就労移行支援及び就労継続支援B型における賃金ないし工賃の支払に係る文言及び仕組みは、大いに異なる。

(4) 「ウ」ないし「オ」(訴状17及び18ページ)について

就労継続支援B型に係る工賃の所得区分が、雑所得に該当するとされていることは認め、その余は争う。

カ 「(6) 本件生産活動の成果物の販売等が消費税法上の課税取引として扱われていることからの帰結として、同活動が「役務の提供」に当たること」について

## (7) 「ア」及び「イ」(訴状18及び19ページ)について

原告が消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という。)の確定申告において、生産活動に係る売却代金等を消費税法上の課税資産の譲渡等の対価の額として申告していること並びに非課税取引について消費税法6条1項及び別表第一7号ロに原告が主張するとおりの規定が存在することは認める。

## (4) 「ウ」(訴状19ページ)について

否認ないし争う。

消費税法6条が、障害者総合支援法5条7項、13項及び14項に規定する生活介護、就労移行支援及び就労継続支援における生産活動としての作業に基づき行われる課税資産の譲渡等を非課税取引から除外している趣旨は、後記第5の1(26及び27ページ)のとおりである。

## (5) 「エ」(訴状19ページ)について

争う。

## (8) 「8 結び」(訴状19ページ)について

争う。

## 2 原告第1準備書面別紙に対する認否

## (1) 「事業所名(ゆたか作業所)」(原告第1準備書面3枚目)について

提供されていた障害福祉サービスの区分が「年度」欄及び「サービス区分」欄のとおりであること、「作業内容」欄のうち「昼食用弁当の提供」、「食材の加工配送」、「クックチル事業による調理済みの食材の配送」、「作業用エプロン、腕カバー、軍手を回収し、洗濯した上でたたみ、品種ごとにまとめ納品する作業」及び「マット、バスタオルの回収し、洗濯した上でたたみ、品種ごとにまとめ納品する作業」を行うこととされていたことは認め、その余は不知。

## (2) 「事業所名(みのり共同作業所)」(原告第1準備書面4枚目)について

「年度」欄の「2019年度～」欄にある「サービス区分」、「作業グループ」、「作業内容」及び「取引業者」の内容は全体として不知。

その余の年度に提供されていた障害福祉サービスの区分が「年度」欄、「サービス区分」欄のとおりであること、「作業グループ」欄のうち「ウエス班」というグループがあったこと、「作業内容」欄のうち「工場などで機械の油汚れや清掃作業での汚れ落としなどに使う、業務用ウエスの製造販売」、「ウエスの規格に裁断すること、生地を種類ごとに選別する作業」及び「重量や枚数ごとに梱包する作業、顧客からの受注と納品の作業」を行うこととされていたことは認め、その余は不知。

(3) 「事業所名（なるみ作業所）」（原告第1準備書面5枚目）について

提供されていた障害福祉サービスの区分が「年度」欄及び「サービス区分」欄のとおりであること、「作業内容」欄のうち、「清掃」、「軍手やウエスを、納品先ごとに指定された単位（括弧内は不知）でまとめ、ビニールひもで結わえて製品とする。」、「肥料（ぼかし）の製造」、「緩衝材づくり」及び「観葉植物のプランターに使用する緩衝材の製造。原材料の発泡スチロールを細かく裁断し園芸資材として加工（原文まま）商品化」を行うこととされていたことは認め、その余は不知。

(4) 「事業所名（ゆたか希望の家）」（原告第1準備書面6枚目）について

提供されていた障害福祉サービスの区分が「年度」欄、「サービス区分」欄のとおりであること、「作業内容」欄の作業を行うこととされていたことは認め、その余は不知。

(5) 「事業所名（つゆはし作業所）」（原告第1準備書面7枚目）について

提供されていた障害福祉サービスの区分が「年度」欄及び「サービス区分」欄のとおりであること、「作業グループ」欄のうち「清掃班」があったこと、「取引業者」欄のうち「ティンクルなごや」が取引業者であったこと、「作業内容」欄のうち「固形の化粧石鹸を（中略部分は不知）卸販売」、「ミシン

加工による縫製品（フキン）の製造販売」、「施設外就労として、（中略部分は不知）ティンクルなごや（括弧内は不知）にて、館内清掃業務」、「原料となる重曹（工業用重炭酸ソーダ）を仕入れ、ボトルや袋に詰めて出荷」及び「台所石けんや、漂白剤などの洗剤関連商品製造販売」を行うこととされていたことは認め、その余は不知。

(6) 「事業所名（リサイクルみなみ作業所）」（原告第1準備書面8枚目）について

提供されていた障害福祉サービスの区分が「年度」欄及び「サービス区分」欄のとおりであること、「作業グループ」欄の内容、「取引業者」欄の内容、「作業内容」欄のうち、「ペットボトルの資源化」として「搬入されたペットボトルからキャップやペットボトル以外の異物をとりのぞく」こと及び「ペットボトルは機械で圧縮梱包」する作業、「紙パックの資源化」として「搬入された紙パックから異物をとりのぞく」こと及び「選別が終了した紙パックを専用容器に詰め」る作業を行っていることは認め、その余は不知。

(7) 「事業所名（トライズ）」（原告第1準備書面9枚目）について

提供されていた障害福祉サービスの区分が「年度」欄及び「サービス区分」欄のとおりであること、「作業グループ」欄の内容、「作業内容」欄については洗濯清掃を行うこととされていたことは認め、その余は不知。

(8) 「事業所名（ふれあい共同作業所）」（原告第1準備書面10枚目）について

提供されていた障害福祉サービスの区分が「年度」欄、「サービス区分」欄のとおりであること、「取引業者」欄のうち「みどり化学（株）」が取引先であったこと、「作業内容」欄のうち「納品された軍手を再利用できるものと出来ないものに分類した後、10組ごとに結束、10か25単位に袋詰めして、納める作業」及び「ドッグフード材料（括弧内は不知）を2次加工して袋詰めにして犬用のおやつとして商品化」を行うこととされていたことは

認め、その余は不知。

(9) 「事業所名（リサイクル港作業所）」（原告第1準備書面11枚目）について

年度欄「2017年度～2018年度」欄にある「サービス区分」、「作業グループ」、「作業内容」及び「取引業者」の内容は全体として不知。

その余の年度に提供されていた障害福祉サービスの区分が「年度」欄及び「サービス区分」欄のとおりであること、「作業グループ」欄のうち「空缶選別グループ」及び「空き瓶選別グループ」があったこと、「取引業者」欄のうち「名古屋市環境局（業務委託）」が取引先であったこと、「作業内容」欄のうち「【空き缶の選別・圧縮作業】名古屋市から受託している事業」として「運ばれてきた空き缶の中から異物を取り除き、機械で鉄・アルミに選別し、圧縮後リサイクル資源として、資源化事業者が買取る」こと、「【空きびんの選別作業】名古屋市から受託している事業」として「運ばれてきた空きビンの中から異物を取り除き、リターナブルびん（洗浄し繰り返し使用）を選別。選別後の空きびんを更に色別に選別し商品化。空ビン買い取り業者に販売する。また、リターナブル瓶でない空き瓶は、色別に選別しガラス瓶や建築資材の材料となるカレットとして資源化企業に販売」を行うこととされていたことは認め、その余は不知。

(10) 「事務所名（ワークセンターフレンズ星崎）」（原告第1準備書面12枚目）について

提供されていた障害福祉サービスの区分が「年度」欄、「サービス区分」欄のとおりであること、「作業グループ」欄のうち「DM（ダイレクトメール）班」があったこと、「作業内容」欄のうち「DM（ダイレクトメール）班」の作業内容が発送作業であることは認め、その余は不知。

(11) 「事務所名（あかつき共同作業所）」（原告第1準備書面13枚目）について

提供されていた障害福祉サービスの区分が「年度」欄及び「サービス区分」欄のとおりであること、「作業内容」欄のうち「パン製造・販売を行う事業」、「クッキー製造・販売」及び「常設資源集積所管理業務」を行うこととされていたことは認め、その余は不知。

(12)「事務所名（第2ゆたか希望の家）」（原告第1準備書面14枚目）について

提供されていた障害福祉サービスの区分が「年度」欄及び「サービス区分」欄のとおりであること、「作業内容」欄のうち「野菜（括弧内は不知）・原木椎茸の栽培作業」、「洗濯作業」及び「木工・縫製小物製品等の製造」を行うこととされていたことは認め、その余は不知。

(13)「事業所名（グループハウスなぐら）」（原告第1準備書面15枚目）について

提供されていた障害福祉サービスの区分が「年度」欄及び「サービス区分」欄のとおりであること、作業内容としてアルミ缶リサイクルを行うこととされていたことは認め、その余は不知。

## 第2 事案の概要等

### 1 原告の概要

原告は、利用者が自立した日常生活を地域社会において営むことができるよう支援することなどを目的として、昭和47年3月に設立された社会福祉法人である（乙第1号証）。

原告は、平成25年4月1日から平成29年3月31日までの間、いずれも名古屋市内又は愛知県内（名古屋市以外）に所在し、障害者総合支援法29条1項の指定を受けた13の事業所（ゆたか作業所、みのり共同作業所、なるみ作業所、ゆたか希望の家、つゆはし作業所、リサイクルみなみ作業所、トライズ、ふれあい共同作業所、リサイクル港作業所、ワークセンターフレンズ星崎、

あかつき共同作業所、第2ゆたか希望の家及びグループハウスなぐら。以下併せて「本件各事業所」という。)において、いずれも同指定に係る生活介護、就労移行支援及び就労継続支援B型の各障害福祉サービス(以下「本件各福祉サービス」という。)を行っていた。

## 2 事案の概要

本件は、社会福祉法人である原告が、平成25年4月1日から平成26年3月31日まで、同年4月1日から平成27年3月31日まで、同年4月1日から平成28年3月31日まで及び同年4月1日から平成29年3月31日までの各課税期間(以下、順次「平成26年3月課税期間」、「平成27年3月課税期間」、「平成28年3月課税期間」及び「平成29年3月課税期間」といい、併せて「本件各課税期間」という。)の消費税等について、その提供する本件各福祉サービスを利用して生産活動に従事した利用者(以下、単に「利用者」という。)に対し支払った本件工賃が、消費税法上の課税仕入れに係る支払対価に該当するとして更正の請求(以下「本件各更正の請求」という。)をしたところ、処分行政庁から、更正をすべき理由がない旨の各通知処分(以下「本件各通知処分」という。)を受けたことから、本件各通知処分の取消しを求める事案である。

## 3 争点

本件訴訟の争点は、本件工賃が消費税法30条1項に規定する課税仕入れに係る支払対価に該当するか否かである。

後記第5の3(1)(29ページ)のとおり、仮に本件工賃が課税仕入れに係る支払対価に該当すれば、本件工賃に係る消費税額が仕入税額控除の対象となる、すなわち、原告が納付すべき消費税額が少なくなることから、上記の点が問題となる。

なお、原告は、利用者らが従事した生産活動が、「役務の提供」に当たるかが争点であるとしているが(訴状6ページ)、このような整理が不相当と思わ

れることについては後記第5の3(1)(29ページ)で述べる。

### 第3 本件訴訟に至る経緯

- 1 原告は、本件各課税期間の消費税等の確定申告書について、別表の「確定申告」欄のとおり記載した確定申告書を、それぞれ法定期限内に提出した(乙第2号証の1ないし4)。
- 2 原告は、令和元年5月30日、平成26年3月課税期間の消費税等について、別表の「更正の請求」欄のとおりとすべき旨の更正の請求をした(乙第3号証の1)。
- 3 処分行政庁(熱田税務署長)は、前記2の更正の請求に対し、令和元年10月15日付けで更正をすべき理由がない旨の通知処分をした(乙第4号証の1)。
- 4 原告は、令和2年1月10日付けで、再調査審理庁(熱田税務署長)に対し、前記3の通知処分の取消しを求める再調査の請求をした(甲第14号証1及び3枚目)。
- 5 原告は、令和2年2月28日、平成27年3月課税期間ないし平成29年3月課税期間の消費税等について、別表の「更正の請求」欄のとおりそれぞれ更正の請求をした(乙第3号証の2ないし4)。
- 6 再調査審理庁は、令和2年4月9日付けで、前記4の再調査の請求に対し、これを棄却する旨の再調査決定をした(甲第14号証)。
- 7 原告は、令和2年4月27日、国税不服審判所長に対し、再調査決定を経た後の前記3の通知処分の取消しを求める審査請求をした(乙第5号証の1)。
- 8 処分行政庁は、前記5の更正の請求に対し、令和2年5月13日付けで更正をすべき理由がない旨の各通知処分をした(乙第4号証の2ないし4)。
- 9 原告は、令和2年6月2日、国税不服審判所長に対し、前記8の各通知処分の取消しを求める審査請求をし、同審査請求は前記7の審査請求と併合された



(乙第5号証の2ないし4、甲第16号証6ページ)。

- 10 国税不服審判所長は、令和4年2月4日付けで、前記9の審査請求(前記7の審査請求と併合された後のもの。)をいずれも棄却する旨の裁決をした(甲第16号証)。
- 11 原告は、令和4年7月19日、本件訴えを提起した。

#### 第4 関係法令の規定

##### 1 消費税法

- (1) 消費税法2条1項(平成27年9月30日以前に行った資産の譲渡等については、平成27年法律第9号による改正前のもの、平成27年10月1日以後に行った資産の譲渡等については、平成28年法律第15号による改正前のものをいう。以下、同項について同じ。)8号は、資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう旨規定している。
- (2) 消費税法2条1項9号は、課税資産の譲渡等とは、資産の譲渡等のうち、同法6条1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう旨規定している。
- (3) 消費税法2条1項12号は、課税仕入れとは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供(所得税法28条1項に規定する給与等を対価とする役務の提供を除く。)を受けること(当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもので、法律又は条約の規定により消費税が免除されるもの以外のものに限る。)をいう旨規定している。
- (4) 消費税法6条1項は、国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第一に掲げるものには消費税を課さない旨規定している。

また、同法別表第一7号ロには、消費税を課さない資産の譲渡等の一つとして、社会福祉法2条に規定する社会福祉事業として行われる資産の譲渡等（社会福祉法2条3項4号の2に規定する障害福祉サービス事業（障害者総合支援法5条7項、13項又は14項に規定する生活介護、就労移行支援又は就労継続支援を行う事業に限る。）において生産活動として作業に基づき行われるもの及び政令で定めるものを除く。）とする旨規定されている。

- (5) 消費税法30条（平成26年3月31日以前に行った課税仕入れについては、平成24年法律第68号2条による改正前のもの、平成26年4月1日以後平成27年9月30日以前に行った課税仕入れについては、平成27年法律第9号による改正前のもの、平成27年10月1日以後に行った課税仕入れについては、平成27年法律第9号による改正後の平成24年法律第68号3条による改正前のものをいう。以下、同条について同じ。）1項柱書及び1号は、事業者が、国内において課税仕入れを行った場合は、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額等の合計額を控除する旨を規定している。

## 2 障害者総合支援法

- (1) 障害者総合支援法5条1項（平成28年法律第65号による改正前のもの。ただし、平成26年3月31日以前については平成24年法律第51号による改正前のもの。）は、「障害福祉サービス」とは、生活介護、就労移行支援、就労継続支援等をいい、「障害福祉サービス事業」とは、障害福祉サービスを行う事業をいう旨規定している。

同条7項は、「生活介護」とは、常時介護を要する障害者につき、主として昼間において、障害者支援施設等において行われる入浴、排せつ又は食事の介護、創作的活動又は生産活動の機会の提供その他の厚生労働省令で定める便宜を供与することをいう旨規定している。

同条13項（平成24年法律第51号による改正前は同条14項。以下、同項について同じ。）は、「就労移行支援」とは、就労を希望する障害者につき、厚生労働省令で定める期間にわたり、生産活動その他の活動の機会の提供を通じて、就労に必要な知識及び能力の向上のために必要な訓練その他の厚生労働省令で定める便宜を供与することをいう旨規定している。

同条14項（平成24年法律第51号による改正前は同条15項。以下、同項について同じ。）は、「就労継続支援」とは、通常の事業所に雇用されることが困難な障害者につき、就労の機会を提供するとともに、生産活動その他の活動の機会を通じて、その知識及び能力の向上のために必要な訓練その他の厚生労働省令で定める便宜を供与することをいう旨規定している。

- (2) 障害者総合支援法19条1項は、介護給付費、訓練等給付費等の支給を受けようとする障害者等は、市町村の介護給付費等を支給する旨の決定（支給決定）を受けなければならない旨規定している。
- (3) 障害者総合支援法28条1項は、介護給付費を支給する障害福祉サービスとして同項6号で生活介護を規定し、同条2項は、訓練等給付費を支給する障害福祉サービスとして、同項2号で就労移行支援、同項3号で就労継続支援を規定している。
- (4) 障害者総合支援法29条1項は、市町村は、同法19条1項の規定により支給決定を受けた障害者等（支給決定障害者等）が、都道府県知事が指定する障害福祉サービス事業を行う者（指定障害福祉サービス事業者）から当該指定に係る障害福祉サービス（指定障害福祉サービス）を受けたときは、厚生労働省令で定めるところにより、当該支給決定障害者等に対し、当該指定障害福祉サービスに要した費用（食事の提供に要する費用、居住若しくは滞在に要する費用その他の日常生活に要する費用又は創作的活動若しくは生産活動に要する費用のうち厚生労働省令で定める費用（特定費用）を除く。）について、介護給付費又は訓練等給付費を支給する旨規定している。

同条3項は、介護給付費又は訓練等給付費の額は、1月につき、①同一の月に受けた指定障害福祉サービス等について、障害福祉サービスの種類ごとに指定障害福祉サービス等に通常要する費用（特定費用を除く。）につき、厚生労働大臣が定める基準により算定した費用の額（その額が現に当該指定障害福祉サービス等に要した費用（特定費用を除く。）の額を超えるときは、当該現に指定障害福祉サービス等に要した費用）を合計した額から、②当該支給決定障害者等の家計の負担能力その他の事情をしん酌して政令で定める額（当該政令で定める額が①に掲げる額の100分の10に相当する額を超えるときは、当該相当する額）を控除して得た額とする旨規定している。

同条4項は、支給決定障害者等が指定障害福祉サービス事業者等から指定障害福祉サービス等を受けたときは、市町村は、当該支給決定障害者等が当該指定障害福祉サービス事業者等に支払うべき当該指定障害福祉サービス等に要した費用（特定費用を除く。）について、介護給付費又は訓練等給付費として当該支給決定障害者等に支給すべき額の限度において、当該支給決定障害者等に代わり、当該指定障害福祉サービス事業者等に支払うことができる旨規定し、同条5項は、前項の規定による支払があったときは、支給決定障害者等に対し介護給付費又は訓練等給付費の支給があったものとみなす旨規定している。

- (5) 障害者総合支援法43条2項は、指定障害福祉サービス事業者は、都道府県の条例で定める指定障害福祉サービスの事業の設備及び運営に関する基準に従い、指定障害福祉サービスを提供しなければならない旨規定している。

同条3項は、都道府県が前項の条例を定めるに当たり、指定障害福祉サービスの事業の運営に関する事項であって、障害者等のサービスの適切な利用の確保、障害者等の適切な処遇及び安全の確保並びに秘密の保持等に密接に関連するものとして厚生労働省令で定めるもの（同項3号）については、厚生労働省令で定める基準に従い定めるものとする旨、同項各号に掲げる事項

以外の事項については厚生労働省令で定める基準を参酌するものとする旨規定している。

### 3 障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律施行規則（以下「障害者総合支援法施行規則」という。）

- (1) 障害者総合支援法施行規則 2 条の 6 は、障害者総合支援法 5 条 7 項に規定する厚生労働省令で定める便宜は、入浴、排せつ及び食事等の介護、調理、洗濯及び掃除等の家事、生活等に関する相談及び助言その他の必要な日常生活上の支援並びに創作的活動及び生産活動の機会の提供その他の身体機能又は生活能力の向上のために必要な支援とする旨規定している。

同施行規則 6 条の 9（平成 30 年厚生労働省令第 31 号による改正前のもの。ただし、平成 26 年 3 月 31 日以前は平成 25 年厚生労働省令第 124 号による改正前のもの。）は、障害者総合支援法 5 条 13 項（平成 25 年厚生労働省令第 124 条による改正前は障害者総合支援法 5 条 14 項）に規定する厚生労働省令で定める便宜は、就労を希望する 65 歳未満の障害者であって、通常の事業所に雇用されることが可能と見込まれるものにつき、生産活動、職場体験その他の活動の機会の提供その他就労に必要な知識及び能力の向上のために必要な訓練、求職活動に関する支援、その適性に応じた職場の開拓、就職後における職場への定着のために必要な相談その他の必要な支援とする旨規定している。

同施行規則 6 条の 10（平成 26 年 3 月 31 日以前は平成 25 年厚生労働省令第 124 号による改正前のもの。）は、就労継続支援の厚生労働省令で定める便宜について、次に掲げる区分に応じて定める便宜とする旨規定している。

#### ア 就労継続支援 A 型

通常の事業所に雇用されることが困難であって、雇用契約に基づく就労が可能である者に対して行う雇用契約の締結等による就労の機会の提供及

び生産活動の機会の提供その他の就労に必要な知識及び能力の向上のために必要な訓練その他の必要な支援（第1号）

#### イ 就労継続支援B型

通常の事業所に雇用されることが困難であって、雇用契約に基づく就労が困難である者に対して行う就労の機会の提供及び生産活動の機会の提供その他の就労に必要な知識及び能力の向上のために必要な訓練その他の必要な支援（第2号）

- (2) 障害者総合支援法施行規則25条は、障害者総合支援法29条1項に規定する厚生労働省令で定める費用は、次の各号に掲げる障害福祉サービスの種類の区分に応じ、当該各号に定める費用とする旨規定している。

#### ア 生活介護（第2号）

食事の提供に要する費用、創作的活動に係る材料費、生産活動に係る材料費、日用品費、その他生活介護において提供される便宜に要する費用のうち、日常生活においても通常必要となるものに係る費用であって、その利用者に負担させることが適当と認められるもの

#### イ 就労移行支援又は就労継続支援（第8号）

食事の提供に要する費用、生産活動に係る材料費、日用品費、その他就労移行支援又は就労継続支援において提供される便宜に要する費用のうち、日常生活においても通常必要となるものに係る費用であって、その利用者に負担させることが適当と認められるもの

- 4 障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律に基づく指定障害福祉サービスの事業等の人員、設備及び運営に関する基準（平成18年厚生労働省令第171号、以下「総合支援法事業基準」という。乙第6号証の1及び2）

障害者総合支援法43条等の規定に基づき定められている総合支援法事業基準の規定は次のとおりである。

## (1) 趣旨

総合支援法事業基準1条は、障害者総合支援法43条3項等の厚生労働省令で定める基準は次の各号に掲げる基準に応じ、それぞれ当該各号の定める規定による基準とする旨規定し、同条7号（平成30年厚生労働省令第2号による改正前のもの。ただし、平成26年3月31日以前は平成25年厚生労働省令第124号による改正前のもの。）は、障害者総合支援法43条2項の規定により、同条3項3号に掲げる事項について都道府県が条例で定めるに当たって従うべき基準として、総合支援法事業基準85条、190条、192条、201条等を掲げている。

また、総合支援法事業基準1条9号（平成30年厚生労働省令第2号による改正前のもの。）は、障害者総合支援法43条2項等の規定により、同法43条3項各号に掲げる事項以外の事項について、都道府県が条例で定めるに当たって参酌すべき基準は、総合支援法事業基準に定める基準のうち、同事業基準1条1号ないし8号に定める規定による基準以外のものである旨規定している。

## (2) 生活介護

### ア 利用者負担額等の受領

総合支援法事業基準82条1項は、生活介護に係る指定障害福祉サービス（指定生活介護）の事業を行う者（指定生活介護事業者）は、指定生活介護を提供した際は、支給決定障害者から当該指定生活介護に係る利用者負担額（同事業基準2条12号）の支払を受けるものとする旨規定している。

### イ 生産活動

総合支援法事業基準84条2項は、指定生活介護事業者は、生産活動の機会の提供に当たっては、生産活動に従事する者の作業時間、作業量等がその者に過重な負担とならないよう配慮しなければならない旨規定している。

る。

#### ウ 工賃の支払

総合支援法事業基準 85 条は、指定生活介護事業者は、生産活動に従事している者に、生産活動に係る事業の収入から生産活動に係る事業に必要な経費を控除した額に相当する金額を工賃として支払わなければならない旨規定している。

#### (3) 就労移行支援

総合支援法事業基準 184 条（平成 30 年厚生労働省令第 2 号による改正前のもの。ただし、平成 26 年 3 月 31 日以前は平成 25 年厚生労働省令第 124 号による改正前のもの。）は、同事業基準 84 条、85 条、159 条（利用者負担額等の受領）等の規定は、就労移行支援に係る指定障害福祉サービス（指定就労移行支援）の事業について準用する旨規定している。

#### (4) 就労継続支援 A 型

総合支援法事業基準 190 条 1 項は、障害者総合支援法施行規則 6 条の 10 第 1 号に規定する就労継続支援 A 型に係る指定障害福祉サービス（指定就労継続支援 A 型）の事業を行う者（指定就労継続支援 A 型事業者）は、指定就労継続支援 A 型の提供に当たっては、利用者（同事業基準 2 条 1 号）と雇用契約を締結しなければならない旨を規定している。

同事業基準 192 条 2 項（平成 29 年厚生労働省令第 5 号による改正前のもの。）は、指定就労継続支援 A 型事業者は、生産活動に係る事業の収入から生産活動に係る事業に必要な経費を控除した額に相当する金額が、利用者に支払う賃金の総額以上となるようにしなければならない旨規定している。

同事業基準 197 条（平成 29 年厚生労働省令第 5 号による改正前のもの。）は、同事業基準 159 条等の規定は、指定就労継続支援 A 型の事業について準用する旨規定している。

#### (5) 就労継続支援 B 型



総合支援法事業基準201条1項は、障害者総合支援法施行規則6条の10第2号に規定する就労継続支援B型に係る指定障害福祉サービス（指定就労継続支援B型）の事業を行う者（指定就労継続支援B型事業者）は、利用者に、生産活動に係る事業の収入から生産活動に係る事業に必要な経費を控除した額に相当する金額を工賃として支払わなければならない旨規定している。

同条2項は、同条1項の規定により利用者それぞれに対し支払われる1月当たりの工賃の平均額は、3000円を下回ってはならない旨規定している。

同事業基準202条は、同事業基準84条、159条等の規定は、指定就労継続支援B型の事業について準用する旨規定している。

5 指定障害福祉サービスの事業の人員、設備及び運営に関する基準等を定める条例（平成24年愛知県条例第72号、以下「愛知県条例」という。乙第7号証の1ないし5）

愛知県条例1条（平成30年条例第43号による改正前のもの。）は、同条例は、障害者総合支援法43条2項等の規定に基づき、指定障害福祉サービスの事業の人員、設備及び運営に関する基準等を定めるものとする旨規定し、同条例2条（平成30年条例第43号による改正前のもの）は、障害者総合支援法43条2項等の条例で定める基準は、愛知県条例3条から6条までに定めるところによる旨規定している。

愛知県条例6条（平成29年条例第13号による改正前のもの。）は、前3条に定めるもの（3条：指定障害福祉サービスの事業に係る一般原則、4条：療養介護等の事業に係る指定障害福祉サービスの事業に係る非常災害対策、5条：指定障害福祉サービスに要した費用の請求等に係る記録の整備等）を除くほか、指定障害福祉サービスの事業の人員、設備及び運営に関する基準は、総合支援法事業基準に定めるとおりとする旨規定している。

6 名古屋市指定障害福祉サービスの事業等の人員、設備及び運営に関する基準

等を定める条例（平成24年名古屋市条例第80号、以下「名古屋市条例」という。乙第8号証の1ないし4）

地方自治法252条の19第1項8号及び同法施行令174条の32の規定に基づき、都道府県が法律の定めるところにより処理することとされているものを指定都市が処理する事務として処理することとされていることにより、名古屋市条例1条（平成30年名古屋市条例第32号による改正前のもの。）は、同条例は、障害者総合支援法43条2項等の規定に基づき、指定障害福祉サービスの事業の人員、設備及び運営に関する基準等を定めるものとする旨規定し、同条例2条は、同条例1条で定める基準は、名古屋市条例に定めるもののほか、総合支援法事業基準等に定めるとおりとする旨規定している。

7 障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律に基づく指定障害福祉サービス等及び基準該当障害福祉サービスに要する費用の額の算定に関する基準（平成18年厚生労働省告示第523号、以下「総合支援法費用基準」という。乙第9号証）

総合支援法費用基準は、障害者総合支援法29条3項等の規定に基づき、障害者総合支援法に基づく指定障害福祉サービス等に要する費用の額の算定に関する基準を定めており、生活介護、就労移行支援、就労継続支援に要する費用の額は、別表介護給付費等単位数表により算定する単位数に別に厚生労働大臣が定める1単位の単価を乗じて得た額とする旨規定している。

就労継続支援B型の場合では利用定員の数を基礎として、目標工賃達成加算等による加算により単位数が規定されている。

## 第5 被告の主張

### 1 社会福祉事業の消費税等の課税関係について

(1) 消費税は、消費に広く公平な負担を求めるという観点から、国内におけるすべての財貨の販売、サービスの提供等を課税対象としているため、法形式

上、課税対象を包括的に規定している。

しかしながら、その中には、本来、税の性格から課税対象とすることになじまないものや、社会政策的な配慮から課税の対象とすることが適当でないものが含まれており、これらのものについては、消費税法6条の規定により非課税とされている。そして、社会福祉事業として行われる資産の譲渡等については、社会政策的な配慮から、消費税創設時においては、社会福祉法上の第一種社会福祉事業と第二種社会福祉事業の一部の事業として行われる資産の譲渡等が非課税であったが、平成3年の改正により、第二種社会福祉事業が新たに非課税とされ、社会福祉事業全体が非課税とされた（武田昌輔監修・DHCコンメンタール消費税法1453ページ・乙第10号証）。

- (2) そして、生活介護、就労移行支援、就労継続支援A型及び同B型を含む障害福祉サービス事業は、第二種社会福祉事業に分類され、同規定により非課税とされているが、同事業における利用者の生産活動としての作業に基づいて行われる資産の譲渡等は、非課税とされる社会福祉事業の範囲から除かれ、課税対象とされている（消費税法別表第一7号ロ）。

これは、当該資産の譲渡等を非課税とすると、これらを購入した事業者にとっては課税仕入れに該当せず、仕入れに係る消費税額の控除の対象とはならないことから、これらの事業を行う事業者が取引から排除されるという状況が生じてきたこと等を考慮し、課税することとされたものである（前掲DHCコンメンタール消費税法1453ページ・乙第10号証）。

## 2 課税仕入れ等の意義

- (1) 我が国の消費税は、消費者が物品のサービスの提供を受けるまでの複数の各取引段階で課税する多段階課税方式を採用しており、消費税の転嫁の仕組みにおいては、納税義務者である事業者が負担した課税仕入れに含まれていた税額、すなわち前段階までの取引に係る消費税相当額は、コストとして財貨・サービスの販売価格に織り込まれて転嫁され、最終的には消費者が負担

することが予定されている。

もつとも、上記のような制度を採用すると、事業者間で取引がされるたびに消費税がかかり、最終的な消費者が支払うべき消費税額が不合理に高額とになってしまうという弊害が生じる（いわゆる税負担の累積）。そこで、このような税負担の累積を排除するため、消費税の税額は、課税期間中の売上税額から、課税仕入れに含まれていた税額（仕入税額）を控除して算出するものとされている（消費税法30条）。（以上につき、佐藤英明ら著・スタンダード消費税法97及び98ページ・乙第11号証）

(2) ところで、消費税法2条1項12号は、「課税仕入れ」とは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることをいい、当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもので、法律又は条約の規定により消費税が免除されるもの以外のものに限られる旨規定している。そして、同項9号は、「課税資産の譲渡等」とは、資産の譲渡等のうち、同法6条1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう旨、同項8号は、「資産の譲渡等」とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう旨をそれぞれ規定している。

(3) ここで、消費税法2条1項8号の「対価を得て行われる（中略）役務の提供」とは、具体的役務提供によって支払が生じたという対応関係が認められるような役務の提供を意味し、その対応関係については、支払義務及び内容が個別具体的な役務提供との関係でどのように定められているかを踏まえて判断されるものと解され（吉村政穂「消費税における「対価」の意義と購入型クラウドファンディング」租税法と民法418ページ・乙第12号証参照）、無償による役務の提供は資産の譲渡等に該当しないと解される（大阪高裁令和3年9月29日判決・乙第13号証、消費税法基本通達5-1-2

・乙第14号証参照)。

- (4) したがって、ある支払が課税仕入れに係る支払対価として仕入税額控除の対象となるためには、当該支払が役務の提供を受けたこと等によって生じたという対応関係が認められるものであることが必要となる。

### 3 本件工賃は、消費税法上の課税仕入れに係る支払対価に該当しないこと

#### (1) はじめに

原告は、本件訴訟の争点が、原告が利用者から「役務の提供」を受けたか否かであり、消費税法2条1項12号に規定されたその他の要件が充足されていることについては、原告被告の間に争いはないとしている(訴状第2の4(2)イ・6ページ)。

しかしながら、前記2(3)及び(4)(28及び29ページ)で述べたとおり、ある支払につき、消費税法上の課税仕入れに係る支払対価該当性が認められるためには、当該支払が役務の提供等を受けたことによって生じたという対応関係が認められることが必要である。すなわち、本件において重要となるのは、本件工賃が、利用者が従事した生産活動によって生じたという対応関係が認められるか否かであり、生産活動への従事が「役務の提供」に当たるか否かではない。

#### (2) 就労継続支援B型における生産活動の従事と就労継続支援A型における労働の従事とは、法的性質を異にすること

前記第4の2(1)及び(2)(18及び19ページ)で述べたとおり、障害者総合支援制度は、障害者総合支援法その他の関係法令の下に運営されており、障害者等の利用者は、市町村の介護給付費、訓練等給付費等を支給する旨の決定を受けた上で、利用者負担額や特定費用を自ら一部負担した上で、指定障害福祉サービス事業者から障害福祉サービスという便宜の供与を受ける仕組みとなっている。これを指定障害福祉サービス事業者の側からみれば、指定障害福祉サービス事業者は、総合支援法費用基準によって算定された指定

障害福祉サービス等に要する費用（いわゆる「報酬」。以下「報酬」という。）に加え、前記の利用者負担額等の利用者からの支払費用により、従業者の人工件費その他の事業の運営費用をまかない、利用者に対して指定障害福祉サービスという便宜を供与している。なお、法律上の建前としては、指定障害福祉サービスの提供を受けた利用者は、いったん事業者 서비스에 対価を全額支払わなければならない、介護給付費、訓練等給付費等は後から償還払いされるのが原則であるが、市町村は、介護給付費等の支給相当額、すなわちサービスの費用から利用者負担額を除いた額を、当該利用者に代わり事業者 に直接支払うことができることとされており（障害者総合支援法29条4項）、事業者に対して支払があった場合は、障害者に対して介護給付費等の支給があったものとみなされる（同条5項）、いわゆる代理受領の仕組みがとられており、実際の運用上は、利用者は事業者 に利用者負担額及び特定費用の一部を支払うのみで足りる（笠木映里ほか著・社会保障法328ページ・乙第15号証参照）。

すなわち、利用者 と事業者 との間の法律関係は、障害者総合支援法その他の関係法令に従って定められた利用契約において、障害福祉サービスという便宜を供与しその対価を受けるのが事業者であり、対価を支払って障害福祉サービスの提供を受けるのが利用者であって、この基本的な枠組みは、生活介護、就労移行支援、就労継続支援を含む全ての障害福祉サービスに共通して当てはまるものである。その上で、就労継続支援A型についてのみ、利用者 と事業者 は別途雇用契約を締結することとなっており（総合支援法事業基準190条1項）、利用者 と事業者 は、障害者総合支援法その他の関係法令に従った利用契約に加え、それとは別個の法律関係に立つこととなる。そして、その雇用契約においては、障害者総合支援法その他の関係法令の枠組みではなく、最低賃金法その他の労働法制の適用を受けることとなる。

そして、障害者総合支援法その他の関係法令において、生産活動の機会の

提供は、事業者が利用者に対して供与すべき便宜の一つとして定められている。具体的には、生活介護においては、障害者支援施設等において行われる入浴、排せつ又は食事の介護、創作的活動とともに供与される便宜として位置づけられ（障害者総合支援法5条7項）、就労移行支援においては、障害者の知識及び能力の向上のために必要な訓練という便宜を供与する上での手段として位置づけられ（同条13項）、就労継続支援においては、就労の機会と並んで供与される便宜であると位置づけられている（同条14項、障害者総合支援法施行規則6条の10）。

このように、障害者総合支援法その他の関係法令に基づく生産活動は、生産活動の「機会の」提供とされていることから明らかなとおり、障害者総合支援法に従い締結された利用契約において、事業者が利用者に対しその機会を提供することが法律上義務づけられているにすぎず、利用者において生産活動に従事することが法律上義務づけられるものではない。したがって、その生産活動の従事は、利用者が、自らのために、事業者から提供されるサービスの利用として行われるものであり、生活介護における創作的活動と同様、事業者のために、あるいは事業者に対する義務の履行として行われるものではない。事業者は、むしろ、障害福祉サービス事業として、利用者の生産活動の従事が円滑に行われるよう、その一部又は全部の工程において、時には従業者が共に作業に従事するなどして利用者を支援する立場であるといえる。

このように、生活介護、就労移行支援、就労継続支援B型において行われる障害者総合支援法その他の関係法令に基づく生産活動の従事は、就労継続支援A型において原告と利用者との間の雇用契約（民法623条）に基づき行われる利用者の事業者に対する法的義務の履行としての労働の従事とは、その法的性質が本質的に異なる。

(3) 就労継続支援B型の工賃を就労継続支援A型の賃金と同様のものと捉える

## ことはできないこと

### ア 工賃の支払に係る規律等

前記第4の4(2)ウ、(3)及び(5)（24及び25ページ）において述べたとおり、総合支援法事業基準85条、184条及び201条は、障害福祉サービス事業者は、生産活動に従事したサービスの利用者に対し、生産活動に係る事業の収入から生産活動に係る事業に必要な経費を控除した額に相当する金額を工賃として支払わなければならない旨規定している。

これを受け、原告は、「障害者福祉サービス ゆたか作業所 運営規程」（以下、単に「運営規程」という。）26条（甲第1号証6ページ参照）及び「指定障害福祉サービス ゆたか作業所」（生活介護・就労継続支援B）利用契約書」（以下、単に「利用契約書」という。）6条2項（甲第2号証2ページ参照）において、本件工賃の支払について、生産活動に係る事業の収入から生産活動に係る事業に必要な経費を控除した額に相当する金額を工賃として支払う旨定めるとともに、工賃支払要綱（甲第7号証参照）において、経済変動等により生産活動の収入・支出に著しい変動が生じ、財源の過不足が生じた場合の利用者への説明義務等を定めている。

### イ 工賃の性質

前記アのとおり、利用者に対して支払われる工賃は、障害者総合支援法その他の関係法令により、生産活動に係る事業の収入から事業に必要な経費を控除した額に相当する金額とされており、事業の収入額によってその額が変動することが前提となっている。すなわち、仮に事業に必要な経費が生産活動に係る事業の収入を上回った場合には、収入から経費を控除した額は0円であるから、利用者が生産活動に従事したとしても、工賃は支払われないこととなる。なお、就労継続支援B型の工賃については、総合支援法事業基準201条2項の制約を受けることとなるが、生活介護や就労移行支援における工賃の支払にはこのような規定はなく、生産活動に係



る事業の収入から収益を上げることが前提にすらなっていない。障害者総合支援法に基づく指定障害福祉サービス事業者の事業モデルは、報酬に一部の利用者負担額を加えた費用によりその運営費をまかなうこととなっているのであり、生産活動に係る事業の収入が事業に必要な経費を上回って利益が生じたとしても、全額が工賃の支払に充てられることになるのであるから、いずれにせよ事業者にとっては生産活動に係る事業において自らが収益を上げることはなく、むしろ、生産活動に係る事業の収入がそれほど上がらずに、生産活動に係る事業に必要な経費がそれを上回っても、報酬等によってまかなうことが予定されているといえる。

したがって、利用者が生産活動に従事し、一定の質と量を備えた役務を行ったとしても、生産活動に係る事業が収益を生み出さない限り、事業者において、利用者に対して工賃を支払う義務はなく、他方で、損失の危険を利用者が負うこともない。

これに対し、前記第4の4(4)(24ページ)で述べたとおり、就労継続支援A型においては、利用者と事業者は、障害者総合支援法その他の関係法令に従い定められた利用契約とは別に締結される雇用契約に基づき、利用者は事業者に対して労務を提供し、事業者はこれに対して賃金を支払うこととなっており、利用者が事業者に提供する労務と賃金に対価関係が認められる。雇用契約においては、被用者の債務は労務の提供であり、使用者は、被用者から雇用契約に従った労務の提供がある限り、仮にその労務を用いた使用者の事業から収益が上がらなかったとしても、提供された労務の質や量に応じて契約においてあらかじめ定められた賃金を支払わなければならない。

このように利用者の生産活動の従事における役務の提供と工賃は、事業者との間の雇用契約又は請負契約における労働や仕事の結果とそれに対する報酬と同様の対価関係にあると捉えることはできず、また、損失の危険

を負わない利用者を自営業者と同様に捉えることもできない。

そして、このような両者の法的性質の違いは、法令上の「工賃」と「賃金」という用語の使い分けにも現れている。就労継続支援B型の工賃は、生活介護や就労移行支援における工賃とは異なり、1月当たりの工賃の平均額が3000円を下回ってはならない旨の規定があるが、工賃額の計算方法は生活介護や就労移行支援における工賃と異なるものではないし、最低額として定められている工賃の平均額は極めて低く、収益を確保して工賃を支払うことが容易かつ確実であることが前提とされているとはいい難く、就労継続支援B型の工賃が生活介護等その他の工賃と法的性質を異にすると評価できるものではない。なお、実際にも、就労継続支援A型における平均賃金月額と就労継続支援B型の平均工賃月額には、約5倍の開きがあり（厚生労働省社会・援護局障害保健福祉部障害福祉課「障害者就労に係る最近の動向について」（第134回社会保障審議会障害者部会資料4・乙第16号証）、生産活動に係る事業に一定の収益性が見込まれていることを踏まえても、就労継続支援B型の工賃を就労継続支援A型の賃金と同様のものと捉えることは妥当ではない。

#### ウ 小括

以上のとおり、工賃の支払に係る規律やその性質等を踏まえると、就労継続支援B型の工賃を就労継続支援A型の賃金と同様のものと捉えることはできない。

#### (4) 本件工賃について、利用者が従事した生産活動によって生じたという対応関係を認めることはできないこと

以上を踏まえて検討すると、工賃は、事業者が利用者の生産活動の従事による役務の提供を受けるために支払を約し、あるいは支払うものではなく、障害者総合支援法その他の関係法令に従って締結された利用者との間の利用契約に基づき、事業者の地位に基づいて支払われるものであり、工賃の支払

は、事業者が利用者にその利用契約に基づいて行うべき便宜の供与として行われるものであるといえる。

この点、原告が用いている利用契約書の4条には、原告が利用者に対して提供すべき障害福祉サービスの内容として、「生産活動の機会の提供（生産活動にともなう工賃支払含）」などと記載されており（甲第2号証1及び2ページ参照）、正に、工賃の支払が障害福祉サービス事業の一環であって、原告が利用者に提供すべき生産活動の機会の提供に含まれているという理解が示されているところであり、このような利用契約の記載内容は、障害者総合支援法その他の関係法令の趣旨に従ったものであるといえる。

これを利用者の側からみれば、利用者は、自らが一部費用を負担して事業者から提供を受ける障害福祉サービスの利用として生産活動に従事しているのであり、生産活動に一定の経済的な価値があり、一定額の工賃の支払を受けることができる場合があるとしても、事業者が生産活動に係る事業の収入を得させるためではなく、飽くまで利用者自らのために、生産活動に従事することそれ自体を目的として生産活動に従事しているといえる。本件では、原告が企業等から何らかの仕事を請け負って利用者に従事の機会を提供している生産活動が多く、これには例えば本件の一部の事業所でも行われているパンの製造、販売の機会の提供なども含まれているが、利用者がパンを上手に製造することができず、売り物にならなかつたとしても、利用者は事業者に対し、事業者のために一定の質や量の労務を提供する義務を負っているものではないから、そのことによって工賃の支払が受けられないこととなるという関係にあるものではなく、パンの製造という生産活動の従事それ自体に利用者の福祉を増進する意義があるものであり、所定の工賃が支払われることとなるし、事業者及び利用者それぞれが利用契約の目的を達するものといえる。

このように、利用者が従事する生産活動は、本質的に事業者に向けられた

役務ではなく、むしろ、事業者による利用者に対する便宜の供与の利用行為として行われるものであって、その役務の提供は、これによって事業者に対価の支払義務を生じさせるような対応関係を有するものではないものであって、事業所内における対内的な無償の取引というべきものである。

さらに、生産活動の従事に係る利用者と事業者との間の取引について、仕入税額控除の趣旨の観点から検討すると、前記第5の2(1)(27及び28ページ)で述べたとおり、我が国の消費税は、消費者が物品のサービスの提供を受けるまでの複数の各取引段階で課税する多段階課税方式を採用しており、消費税の転嫁の仕組みにおいて、納税義務者である事業者に課せられる前段階までの取引に係る消費税相当額は、コストとして財貨・サービスの販売価格に織り込まれて転嫁され、最終的には消費者が負担することが予定されているが、就労継続支援B型の利用者が支払を受ける工賃に消費税が転嫁されており、事業者において税の累積が生じているとみるのは、これまで述べてきた工賃の支払に係る規律や工賃の性質等に照らして困難である。

したがって、このような仕入税額控除の趣旨の観点からしても、工賃の支払は課税仕入れとして取り扱うことが予定されていると解すべきではない。

以上からすれば、工賃の支払は利用者が従事した生産活動によって生じたという対応関係が認められるとはいえず、生産活動の従事による役務の提供があったとしても、それは無償の取引であり、他方で、工賃の支払は、障害者総合支援法その他の関係法令に従った利用契約に基づいて、事業者が報酬その他の費用を受けて利用者に対して提供する障害福祉サービス事業としての便宜の供与に含まれていると評価すべきである。

したがって、本件工賃の支払は、生産活動の従事に伴う役務の提供を受けたことによって生じたという対応関係が認められず、課税仕入れに係る支払対価に該当しない。

## 第6. 原告の主張に対する反論

### 1. 事業所における作業の有用性は、課税仕入れに係る支払対価該当性の判断に影響を与えるものではないこと

#### (1) 原告の主張

原告は、本件各事業所における作業内容が社会的に有用な活動であることから、本件利用者の生産活動が「役務の提供」に該当するなどと主張する（訴状第2の6・10ないし15ページ）。

#### (2) 被告の反論

しかしながら、前記第5の2(3)及び(4)（28及び29ページ）で述べたとおり、そもそも、本件工賃が課税仕入れに係る支払対価に該当するか否かは、本件工賃が生産活動に従事したことによって生じたという対応関係が認められるか否かにより判断されるものであり、実際に行われた生産活動が有用であるとしても、本件工賃について上記対応関係が認められないものであるならば、本件工賃は課税仕入れに係る支払対価には該当しないのであり、生産活動が有用であるか否かはその結論を左右するものではない。

原告の主張は、支払対価該当性に係る判断枠組みを正解しないものであり、理由がない。

### 2. 工賃支払要綱による本件工賃の支給方法の定めが、本件工賃の対価性を基礎づけるものではないこと

#### (1) 原告の主張

原告は、利用者に対して支払われる工賃が、利用者の能力や就労時間に基づいて算定されていることからすれば、本件工賃の対価性が認められると主張する（訴状第2の7(4)・16及び17ページ）。

#### (2) 被告の反論

しかしながら、本件工賃の支払において利用者の能力等が考慮されているとしても、それは単に利用者間の工賃の分配方法を定めたものにすぎず、工

賃は生産活動に係る事業の収入から事業に必要な経費を控除した額に相当する金額であるとする障害者総合支援法その他の関係法令上の枠組みの中での原告内部での取扱いにすぎず、そのような原告の内部的な取扱いによって、工賃の法的性質が変わるものではないから、本件工賃の課税仕入れに係る支払対価該当性が基礎づけられるものではない。

したがって、原告の主張には理由がない。

### 3 就労継続支援A型における賃金に関する規定は、本件工賃の対価性に係る判断に影響を与えるものではないこと

#### (1) 原告の主張

原告は、就労継続支援A型において支払われる賃金については対価性が認められているところ、当該賃金の支払と本件工賃の支払が同一の文言により規定されていることに照らせば、本件工賃もまた、対価性が認められるなどと主張する（訴状第2の7(5)・17ページ）。

#### (2) 被告の反論

ア しかしながら、前記第4の4(22ないし25ページ)及び第5の3(3)(31ないし34ページ)で述べたとおり、総合支援法事業基準における就労継続支援A型における雇用契約を前提とする賃金とこれを前提としない就労継続支援B型における本件工賃の支払について、その法的性質の違いから、法令上も「工賃」と「賃金」という用語に使い分けられているように文言上違いがあり、両者が「同一の文言」で規定されているなどといえないことは明らかであるから、原告の主張には理由がない。

イ なお、仮に、原告が、総合支援法事業基準192条3項において、生産活動に係る事業の収入から生産活動に係る事業に必要な経費を控除した額に相当する金額を工賃として支払わなければならない旨規定されていることを指摘しているのであれば、当該規定は、就労継続支援B型の利用者が、雇用契約を締結せずに就労継続支援A型を利用する場合に適用されるもの

であるから、当該規定をもって、就労継続支援A型に係る賃金と本件工賃の支払に係る規定が同一であるなどとはいえず、むしろ明確に使い分けられているといえる。

ウ さらに、原告が本件工賃と同一に扱うべきと主張する就労継続支援A型における賃金は、所得税法28条1項に規定する給与所得に該当し、就労との対価関係自体は認められるものの、消費税法上、仕入税額控除の対象からは除外されることになる（消費税法2条1項12号括弧書き）。

したがって、仮に、原告が主張するとおり、本件工賃を就労継続支援A型における賃金と同一に取り扱うべきであるというのであれば、本件工賃は給与所得となるのであるから、いずれにしてもその消費税額が仕入税額控除の対象となる余地はない。

4 生産活動の成果物の譲渡等が、消費税法の非課税規定から除外されていることを理由に、本件工賃についても対価性が認められるべきという原告の主張には理由がないこと

(1) 原告の主張

原告は、本件各福祉サービスに係る生産活動による成果物の販売等が、消費税法6条別表第一7号ロによって、課税取引とされていることをもって、本件工賃についても、課税仕入れに係る支払対価該当性が認められるべきであると主張する（訴状第2の7(6)・18及び19ページ）。

(2) 被告の反論

しかし、そもそも本件各福祉サービスに係る生産活動による成果物の販売等が課税取引であることをもって、なぜ本件工賃について課税仕入れに係る支払対価該当性が認められるべきとするのか、原告の主張によってもその根拠は明らかではない。税負担の累積の排除という仕入れ税額控除の趣旨からしても本件工賃の支払を課税仕入れとして取り扱う必要がないことは前記第5の3(4)（36ページ）で述べたとおりである。

なお、前記第5の1(2)(27ページ)において述べたとおり、消費税法6条別表第一7号ロが、社会福祉事業全体を非課税取引とする中で、生活介護、就労移行支援及び就労継続支援(本件各福祉サービス及び就労継続支援A型)の生産活動に係る資産の譲渡等を非課税取引から除外しているのは、当該資産の譲渡等が非課税取引に該当すると、取引の相手方である事業者にとっては、当該資産の譲渡等が課税仕入れに該当せず、消費税法上の仕入税額控除の対象とはならないことから、これを理由に、生活介護、就労移行支援及び就労継続支援事業を行う事業者が、取引から排除されること等を考慮したものである(前掲DHCコンメンタール消費税法1453ページ・乙第10号証)。

このように、本件各福祉サービスに係る生産活動が非課税取引から除外されている理由は、飽くまで、生産活動から製造された物品等が市場での競争力を失わないようにという政策的な判断に基づくものにすぎないところ、このことは、本件工賃の課税仕入れに係る支払対価該当性の判断に影響するものではない。

よって、原告の主張には理由がない。

## 第7 結語

以上のとおり、本件工賃は消費税法上の課税仕入れに係る支払対価の額に該当せず、本件工賃の消費税等相当分を仕入税額控除として控除することはできないから、原告の本件各課税期間の消費税等の確定申告には、国税通則法23条1項に規定する課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該各確定申告書の提出により納付すべき税額が過大であったとはいえず、本件各更正の請求について更正をすべき理由があるとはいえない。

したがって、本件各通知処分は適法であり、原告の請求には理由がないから、



速やかに棄却されるべきである。

以 上

別表

(単位:円)

課税期間	区分		確定申告	更正の請求	通知処分	再調査請求	再調査決定	審査請求	裁決
平成26年3月課税期間	年月日等		法定申告期限内	令和元年5月30日	令和元年10月15日	令和2年1月10日	令和2年4月9日	令和2年4月27日	令和4年2月4日
	消費税	課税標準額	280,175,000	280,175,000	更正をすべき理由がない旨の通知処分	全部取消し	棄却	全部取消し	棄却
		消費税額	11,207,000	11,207,000					
		控除税額	3,150,000	6,514,951					
		納付すべき消費税額	8,057,000	4,692,000					
	消費税地方	課税標準となる消費税額	8,057,000	4,692,000					
納付すべき地方消費税額		2,014,200	1,173,000						
平成27年3月課税期間	年月日等		法定申告期限内	令和2年2月28日	令和2年5月13日	/	/	令和2年6月2日	令和4年2月4日
	消費税	課税標準額	286,224,000	286,224,000	更正をすべき理由がない旨の通知処分			全部取消し	棄却
		消費税額	18,032,112	18,032,112					
		控除税額	8,193,349	13,603,630					
		納付すべき消費税額	9,838,700	4,428,482					
	消費税地方	課税標準となる消費税額	9,838,700	4,428,400					
納付すべき地方消費税額		2,655,500	1,195,600						
平成28年3月課税期間	年月日等		法定申告期限内	令和2年2月28日	令和2年5月13日	/	/	令和2年6月2日	令和4年2月4日
	消費税	課税標準額	291,908,000	291,908,000	更正をすべき理由がない旨の通知処分			全部取消し	棄却
		消費税額	18,390,204	18,390,204					
		控除税額	9,682,403	15,065,362					
		納付すべき消費税額	8,707,800	3,324,800					
	消費税地方	課税標準となる消費税額	8,707,800	3,324,800					
納付すべき地方消費税額		2,349,800	897,200						
平成29年3月課税期間	年月日等		法定申告期限内	令和2年2月28日	令和2年5月13日	/	/	令和2年6月2日	令和4年2月4日
	消費税	課税標準額	296,435,000	296,435,000	更正をすべき理由がない旨の通知処分			全部取消し	棄却
		消費税額	18,675,405	18,675,405					
		控除税額	6,058,192	11,649,282					
		納付すべき消費税額	12,617,200	7,026,123					
	消費税地方	課税標準となる消費税額	12,617,200	7,026,100					
納付すべき地方消費税額		3,404,800	1,896,100						