

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社会

被告 国(処分行政庁 熱田税務署長)

### 被告第2準備書面

令和5年9月4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

安 田 裕



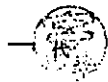
宮 城 朝



宮 嶋



松 下 順



谷 広



- 第1 指定障害福祉サービス事業者は、障害福祉サービスの一環として工賃支払を含む生産活動の機会を提供しているのであって、工賃支払と生産活動への従事に対応しているものではないこと .....4
- 1 はじめに .....4
- 2 生産活動の機会の提供は、就労継続支援B型等の利用者の知識及び能力の向上のために必要な訓練等の便宜供与として提供されるものであるから、生産活動への従事は上記利用者自身の訓練等として、障害福祉サービスの一環として行われるものであること .....4
- 3 就労継続支援B型等の利用者は生産活動に従事する義務を負わず、従事する場合も作業時間や作業量等は利用者の自由であること .....6
- 4 指定障害福祉サービス事業者は就労継続支援B型等の利用者の生産活動への従事について、様々な法的義務を負っていること .....7
- 5 就労継続支援B型等の利用者の生産活動への従事は、指定障害福祉サービス事業者の職員によるサポートと一体となって行われること .....9
- 6 工賃は、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残額について、指定障害福祉サービス事業者に利益を享受させることなく就労継続支援B型等の各利用者に分配するもので、その各利用者への分配額は、その作業時間や作業量、作業内容等と比例することが必要とされていないこと .....10
- 7 指定障害福祉サービス事業者は就労継続支援B型等の利用者との間で障害福祉サービスについての利用契約のみを締結し、別途生産活動についての契約を締結することは制度上予定されておらず、原告においても利用契約に工賃支払を含む生産活動の機会の提供をサービスとして提供することが記載されており、別途生産活動についての契約は締結していないこと .....11
- 8 小括 .....12
- 第2 仕入税額控除の趣旨からも工賃は課税仕入れに係る支払対価には当たらない

こと	13
1 はじめに	13
2 工賃には仕入税額控除の趣旨が妥当しないこと	13
3 小括	14
第3 原告の主張に対する被告の反論	14
1 課税仕入れに係る支払対価該当性が認められるために対応関係が必要であるとの被告の主張が課税要件法定主義等に反するという原告の主張には理由がないこと	14
2 本件工賃は生産活動によって生じたという対応関係があり役務提供の対価であるとの原告の主張には理由がないこと	15
3 仕入税額控除の趣旨からしても本件工賃には仕入税額控除が適用されるとの原告の主張には理由がないこと	20
4 就労継続支援A型の賃金には対価性が認められていることから本件工賃も対価性が認められるべきであるという原告の主張には理由がないこと	22
第4 結語	24

被告は、本準備書面において、従前の主張を補充するとともに、原告の令和5年5月30日付け第2準備書面（同年6月26日付け第2準備書面訂正申立書による訂正後のもの。以下「原告第2準備書面」という。）に対し、必要と認める範囲で反論する。

なお、略語等は、本準備書面において新たに用いるものも含め、本準備書面末尾の略語一覧表のとおりである。

**第1 指定障害福祉サービス事業者は、障害福祉サービスの一環として工賃支払を含む生産活動の機会を提供しているのであって、工賃支払と生産活動への従事が対応しているものではないこと**

**1 はじめに**

本件工賃は、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ないため、課税仕入れに係る支払対価に該当しない。

以下、詳述する。

**2 生産活動の機会の提供は、就労継続支援B型等の利用者の知識及び能力の向上のために必要な訓練等の便宜供与として提供されるものであるから、生産活動への従事は上記利用者自身の訓練等として、障害福祉サービスの一環として行われるものであること**

(1) 障害者総合支援法5条（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。以下同じ。）1項は、「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う旨規定している。そして、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、同条13項は、「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、同条14項は、「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、それぞれ規定している。

このように障害者総合支援法において、生産活動の機会の提供は、生活介護事業、就労移行支援事業及び就労継続支援B型事業（以下「就労継続支援B型等」という。）の利用者（総合支援法事業基準2条1号）の知識及び能力の向上のために必要な訓練等や創作的活動等と並ぶ便宜供与の一つとして指定障害福祉サービス事業者が提供する「障害福祉サービス」の一部として位置づけられている。そうすると、生産活動への従事は、上記利用者自身の訓練等として、障害福祉サービスの一環として行われるものといえることができる。

- (2) これを本件についてみると、原告は、利用契約書（甲第2号証）において、個別支援計画を作成する旨を定めた上（3条）、「サービス内容」の条項（4条）において、「個別支援計画及びサービス利用説明書に基づいて、各事業の利用者に次の内容のサービスを提供します」として、その「サービス」の一環として「生産活動の機会の提供（生産活動にともなう工賃支払含）」と規定し、さらに、「生産活動と工賃の支払」の条項（6条1項）に、「事業者は、第3条に規定する個別支援計画において生産活動の内容を定め、利用者に対して就労に関する適切な訓練・支援等の機会を提供します」と定めているところ、これらは前記(1)の生産活動の性質に適合している規定である。
- (3) このように就労継続支援A型のように別途雇用契約が締結されていない場合、生産活動の機会の提供は、純然たる利用者の訓練等として障害福祉サー

ビスの一環として提供されているものである。

**3 就労継続支援B型等の利用者は生産活動に従事する義務を負わず、従事する場合も作業時間や作業量等は利用者の自由であること**

(1) 被告の令和5年2月28日付け第1準備書面（以下「被告第1準備書面」という。）第5の3(2)（31ページ）で主張したとおり、就労継続支援B型等の利用者は、指定障害福祉サービス事業者から生産活動の機会の提供を障害福祉サービスの一環として受けるのであって、生産活動に従事する法的義務を負わない。また、その生産活動に従事する場合にも、具体的に従事すべき生産活動の内容について法的に義務付けられることもなく、生産活動に従事すれば工賃の支払を受けられるところ、このことは、就労継続支援A型の利用者が指定障害福祉サービス事業者との間でサービス利用契約のほかに雇用契約を締結し、生産活動に関し、債務の本旨に従った履行をする義務を負うのとは本質的に異なる。

(2) そのため、「就労継続支援事業利用者の労働者性に関する留意事項について」（平成18年10月2日障障発第1002003号厚生労働省社会・援護局障害保健福祉部障害福祉課長通知、平成25年3月29日障障発0329第7号による改正後のもの。乙第17号証）において、就労継続支援B型の利用者に対して留意すべき事項として、以下のとおり規定されている。

ア 利用者の出欠、作業時間、作業量等が利用者の自由であること。

イ 各障害者の作業量が予約された日に完成されなかった場合にも、工賃の減額、作業員の割当の停止、資格剥奪等の制裁を課さないものであること。

ウ 生産活動において実施する支援は、作業に対する技術的指導に限られ、指揮監督に関するものは行わないこと。

エ 利用者の技能に応じて工賃の差別が設けられていないこと。

(3) このような留意事項の定めからも明らかなおと、就労継続支援B型の利用者については、そもそも生産活動に従事する法的義務を負わない上、生産

活動に従事する場合であっても、作業時間や作業量等は利用者の自由で指定障害福祉サービス事業者から指揮監督されることもなく、予定どおり作業が進まなかったことによる不利益も課せられない。当該利用者の技能の差異によって工賃が差別されることもない。

なお、生活介護事業及び就労移行支援事業の利用者が従事する生産活動についても、就労継続支援B型事業の利用者が従事する生産活動とその性質を別に解する理由はない。

- (4) このように、就労継続支援B型等の利用者が生産活動に従事する法的義務を負わない上、生産活動に従事する場合であっても、作業時間や作業量等は利用者の自由で指定障害福祉サービス事業者から指揮監督されることもなく、予定どおり作業が進まなかったことによる不利益も課せられないことは、利用者が工賃支払を含む生産活動の機会の提供という障害福祉サービスの提供を受けていることの表れといえることができる。

#### 4 指定障害福祉サービス事業者は就労継続支援B型等の利用者の生産活動への従事について、様々な法的義務を負っていること

- (1) 前記3のとおり生産活動への従事について、就労継続支援B型等の利用者がこれに従事する義務を負わず、指定障害福祉サービス事業者から作業内容について拘束されることがないのに対し、指定障害福祉サービス事業者には、以下のとおり、総合支援法事業基準によって、様々な法的義務が課せられ、その趣旨について規定した「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について」（平成18年12月6日障発1206001号厚生労働省社会・援護局障害保健福祉部長通知、以下「事業基準解釈通知」という。乙第18号証）によって、その運用が明らかにされている。

#### (2) 総合支援法事業基準（乙第6号証の1及び2）

##### ア 84条

- (ア) 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、地域の実情並びに製品及びサービスの需給状況等を考慮して行うように努めなければならない(1項)。
- (イ) 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に配慮しなければならない(2項)。
- (ロ) 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、生産活動の能率の向上が図られるよう、利用者の障害の特性等を踏まえた工夫を行わなければならない(3項)。
- (ハ) 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、防塵設備又は消火設備の設置等生産活動を安全に行うために必要かつ適切な措置を講じなければならない(4項)。

#### イ 準用規定

前記84条は、生活介護についての規定であるところ、これは同様に工賃を支払う就労移行支援と就労継続支援B型には準用されているが(184条及び202条)、雇用契約を締結し賃金を支払うこととされている就労継続支援A型には準用されていない(197条)。

#### (3) 事業基準解釈通知(乙第18号証)

事業基準解釈通知第5の3(3)において、生産活動を実施するに当たって、留意する事項として、以下のとおり規定されている。

##### ア 生産活動の内容(総合支援法事業基準84条1項)

生産活動の内容については、地域の実情、製品及びサービスの需給状況及び業界の動向を常時把握するよう努めるほか、利用者の心身の状況、利用者本人の意向、適性、障害の特性、能力などを考慮し、多種多様な生産活動の場を提供できるように努めなければならないものとしたものである。



イ 生産活動による利用者の疲労軽減等への配慮（総合支援法事業基準 8 4 条 2 項）

指定生活介護事業者は、生産活動の機会を提供するに当たっては、利用者の障害の特性、能力などに配慮し、生産活動への参加が利用者の過重な負担とならないよう、生産活動への従事時間の工夫、休憩時間の付与、効率的に作業を行うための設備や備品の活用等により、利用者の負担ができる限り軽減されるよう、配慮しなければならないものである。

ウ 障害特性を踏まえた工夫（総合支援法事業基準 8 4 条 3 項）

指定生活介護事業者は、生産活動の機会を提供するに当たり、実施する生産活動の能率の向上が図られるよう常に作業設備、作業工具、作業の工程などの改善に努めなければならないものである。

エ 生産活動の安全管理（総合支援法事業基準 8 4 条 4 項）

指定生活介護事業者は、生産活動の機会を提供するに当たっては、利用者が行う生産活動の安全性を確保するため、必要な措置を講ずる義務があるものである。

(4) このように、就労継続支援 B 型等の利用者が、生産活動への従事についてこれを法的に義務づけられることはなく、また、その内容についても何らの制約がなく、指定障害福祉サービス事業者のみに様々な法的義務が課せられていることは、就労継続支援 B 型等の利用者の生産活動への従事が、事業者が主体となって行う障害福祉サービスの一環であることの表れといえることができる。

5 就労継続支援 B 型等の利用者の生産活動への従事は、指定障害福祉サービス事業者の職員によるサポートと一体となって行われること

前記 3 のとおり、就労継続支援 B 型等の利用者の生産活動への従事については、利用者に何らの制約もなく、利用者が生産活動に従事する場合であっても、従事する日、作業時間及び作業量等は利用者の自由である。そのため、利用者

による生産活動の従事のみによっては、いつどの程度の作業がされるかを確定することはできない。

このように、生産活動に係る事業は、就労継続支援B型等の利用者による生産活動への従事のみによっては遂行することができないことから、指定障害福祉サービス事業者の職員による生産活動のサポートが当然の前提となっている。このような利用者の生産活動への従事の特質に加え、前記2及び4のとおり、就労継続支援B型等の利用者は訓練等として指定障害福祉サービス事業者から様々な配慮を受けながら生産活動に従事することを考慮すると、生産活動への従事が、事業者が主体となって行う障害福祉サービスの一環であるということが出来る。

- 6 工賃は、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残額について、指定障害福祉サービス事業者に利益を享受させることなく就労継続支援B型等の各利用者に分配するもので、その各利用者への分配額は、その作業時間や作業量、作業内容等と比例することが必要とされていないこと

(1) 被告第1準備書面第5の3(3)ア(32ページ)で主張したとおり、総合支援法事業基準85条、184条及び201条により、指定障害福祉サービス事業者は、生産活動に従事した就労継続支援B型等の利用者に対し、「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。

したがって、指定障害福祉サービス事業者が生産活動に係る事業から利益を享受することは予定されておらず、他方、就労継続支援B型等の各利用者はその作業内容いかんにかかわらず、生産活動に従事すれば、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残額について分配を受けることができる。

(2) また、生産活動に従事した就労継続支援B型等の各利用者への分配方法に

については、その技能に応じた差別を設けることは制度上予定されておらず(乙第17号証)、また、作業時間や作業量、作業内容等と比例することを求める規定はなく、各利用者に一律に支払うことも可能である。

- (3) このような工賃の規定からすると、工賃は、就労継続支援B型等の利用者が生産活動に従事して指定障害福祉サービス事業者に役務を提供した対価として受領しているのではなく、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残額を障害福祉サービスの一環として事業者が各利用者に分配しているといえることができる。

なお、原告において、本件工賃の支払額を作業時間や能力に応じて決定していること(甲第7号証ないし甲第10号証)は、原告の内部的な取扱いにすぎない。

- 7 指定障害福祉サービス事業者は就労継続支援B型等の利用者との間で障害福祉サービスについての利用契約のみを締結し、別途生産活動についての契約を締結することは制度上予定されておらず、原告においても利用契約に工賃支払を含む生産活動の機会の提供をサービスとして提供することが記載されており、別途生産活動についての契約は締結していないこと

- (1) 就労継続支援B型等の利用者は、障害福祉サービスの利用を市町村へ申請し、障害程度区分の認定を受けた後、指定障害福祉サービス事業者との面談等を経て作成される個別支援計画(総合支援法事業基準3条1項)に基づく障害福祉サービスの利用契約を上記事業者との間で締結する。このように、障害福祉サービス全般について利用契約において規定することが予定されており、就労継続支援A型における雇用契約を除いては、生産活動についての契約を別途締結する必要はない。

- (2) 原告における利用契約書(甲第2号証)においても、以下のとおり障害福祉サービスについての利用契約の中で工賃支払を含む生産活動の機会の提供をすることが記載されている。

#### ア サービス内容（4条）

生産活動の機会の提供（生産活動にともなう工賃支払含）

#### イ 生産活動と工賃の支払（6条）

(7) 事業者は、第3条に規定する個別支援計画において生産活動の内容を定め、利用者に対して就労に関する適切な訓練・支援等の機会を提供します（1項）。

(イ) 事業者は、生産活動における事業収入から必要経費を控除した額に相当する工賃を生産活動に従事した利用者に支払います（2項）。

なお、原告における「指定障害福祉サービス利用（生活介護・就労継続支援B型）」重要事項説明書（甲第3号証）にも同旨の記載がある（甲第3号証4及び5ページ）。

### 8 小括

生産活動への従事は就労継続支援B型等の利用者自身の訓練等として、障害福祉サービスの一環として行われるもので、上記利用者は生産活動への従事について何ら制約を受けず、指定障害福祉サービス事業者の職員のサポートと一体となって生産活動に従事しているのに対し、指定障害福祉サービス事業者には一方的に様々な法的義務が課せられている。これに加え、生産活動に係る事業による利益を指定障害福祉サービス事業者は享受せず、就労継続支援B型等の各利用者に分配され、分配方法が作業時間等に比例することは必要とされていないことや、上記事業者は上記利用者との間で障害福祉サービス全般について利用契約を締結するのみで、別途生産活動についての契約を締結することは制度上予定されていない。

これらの事情を総合考慮すれば、障害福祉サービスの一部を構成する工賃支払と生産活動への従事が対応しているものではないため、対価性は認められない。したがって、本件工賃は課税仕入れに係る支払対価に該当しない。

なお、齋藤文雄・消費税医療・介護・福祉における実務（第2版）（357

ないし360ページ、乙第19号証)においては、就労継続支援B型の利用者に支払われる工賃について、上記利用者は労働基準法上の労働者ではないこと、上記利用者は訓練として生産活動に従事するものであることなどから、工賃は課税仕入れに係る支払対価には該当しないとされている。

## 第2 仕入税額控除の趣旨からも工賃は課税仕入れに係る支払対価には当たらないこと

### 1 はじめに

被告第1準備書面第5の2(1)(27及び28ページ)で主張したとおり、我が国の消費税は、消費者が物品や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いる。そして、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。

もともと、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になってしまう(税負担の累積)。そこで、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。

このような趣旨で仕入税額控除が規定されたものであるが、以下のとおり工賃には、上記趣旨が妥当しない。

### 2 工賃には仕入税額控除の趣旨が妥当しないこと

(1) まず、前記第1の2のとおり、指定障害福祉サービス事業者は、就労継続支援B型等の利用者に様々な障害福祉サービスを提供し、その一環として、工賃支払を含む生産活動の機会の提供をしている。そのため、障害福祉サービスの一部を構成するにすぎない工賃は、生産活動による成果物の販売代

金に転嫁可能な程度に結びついておらず、前記1の趣旨が妥当しない。

- (2) また、前記第1の6のとおり、工賃は、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残額を生産活動に従事した各利用者に内部的に分配する性質のものであるから、外注費等と異なり成果物の販売代金に転嫁する必要がある支出には当たらない。

### 3 小括

以上のとおり、そもそも工賃は生産活動に係る成果物の販売代金に転嫁可能な程度に結びついていないこと、内部的に利益を分配しているにすぎず転嫁する必要のない支出であることから、仕入税額控除の趣旨が妥当せず、工賃は課税仕入れに係る支払対価に当たらない。

## 第3 原告の主張に対する被告の反論

- 1 課税仕入れに係る支払対価該当性が認められるために対応関係が必要であるとの被告の主張が課税要件法定主義等に反する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、「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」(被告第1準備書面第5の2(4)・29ページ)との被告の主張について、「条文上にない、「対応関係」なる課税要件を新たに創設しており、課税要件法定主義に違反している」、「納税者に不利な限定解釈である」、「納税者の予測可能性を奪うものである」等と主張する(原告第2準備書面第2の1(2)・4ないし7ページ)。

### (2) 被告の反論

課税要件法定主義とは、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は、法律によって規定されなければならないことを意味する(金子宏・租税法(第

24版) 80及び81ページ、乙第20号証)。

この点、消費税法30条1項は、事業者が国内において行った「課税仕入れ」に係る消費税額を仕入税額控除の対象とし、同法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……役務の提供……を受けること（当該他の者が事業として……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……に限る。）」と定義し、同項9号は、「課税資産の譲渡等」とは、「資産の譲渡等」のうち消費税を課さないこととされるもの以外のものをいうと定義し、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……役務の提供」をいうと定義している。そして、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と被告が主張した（被告第1準備書面第5の2(4)・29ページ）のは、消費税法2条1項8号の「対価を得て行われる……役務の提供」の意義に関する解釈を示したものにすぎず（被告第1準備書面第5の2(3)・28及び29ページ）、「課税要件を新たに創設」したものではない。

したがって、被告の主張が課税要件法定主義に違反するという原告の主張には理由がない。

## 2 本件工賃は生産活動によって生じたという対応関係があり役務提供の対価であるとの原告の主張には理由がないこと

### (1) 原告の主張

原告は、①生活介護事業においては、利用者が、障害福祉サービスを利用するにあたり、介護のみではなく生産活動に従事することを選択して利用契約を締結した場合のみ、生産活動に従事し、工賃の支払を受けることができること、②利用者は工賃に見合う労働を行う意欲を有し、生産活動の成果物等は、市場における十分な競争力を有するものであること、③「社会福祉法

人会計基準の制定に伴う会計処理等に関する運用上の取扱いについて」の別紙である就労支援事業製造原価明細書（甲第21号証）において、「Ⅱ 労務費」に「2. 利用者工賃」と表示することが求められていることから、本件工賃は生産活動によって生じたという対応関係が認められ、役務提供の対価であると主張する（原告第2準備書面第2の4(2)ア及びイ・12ないし15ページ）。

また、④生産活動の成果物の販売等は消費税法上の課税取引であるが、他の事業者との競合に耐えていることから、本件工賃は消費税法上の「課税仕入れ」に該当すると主張する（原告第2準備書面第2の8(2)ア・24ページ）。

## (2) 被告の反論

**ア 生活介護事業における生産活動は、障害福祉サービス事業の一環であること**

原告の前記(1)の①の主張は、生活介護事業の利用者が、指定生活介護事業者の提供する障害福祉サービス事業の一環である工賃支払を含む生産活動の機会の提供を受けることを希望し、利用契約を締結した場合、生産活動への従事や、工賃支払を受けることができるという事実関係を指摘するものにすぎない。そのため、原告の前記(1)の①の主張は、生産活動への従事と工賃の支払に対応関係があることを基礎づけるものではない。

**イ 利用者の意欲や成果物等が競争力を有することは、本件工賃と生産活動への従事に対応関係があるか否かの判断に影響しないこと**

原告の前記(1)の②の主張については、被告第1準備書面で述べたとおり、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の判断において、生産活動による成果物等が有用であるか否かはその結論を左右するものではなく（被告第1準備書面第6の1(2)・37ページ）、利用者の意欲についても同様である。



原告の主張によると、消費税の課税対象となる課税資産の譲渡等に該当するためには、役務の提供等を行うことについての意欲があるか否か、その役務の提供等の成果物等が有用で市場競争力を有するか否かが要件ないし重要な考慮要素となるということとなるが、最も明確であるべき課税要件の判断を左右する要素として、当事者の意欲や当該役務の提供等の成果物等の有用性というあいまいな概念を持ち込むことは、課税要件明確主義に反する疑いが強いといえ、妥当ではない。

ウ 社会福祉法人会計基準運用通知における「利用者工賃」の記載方法は、本件工賃が「役務提供の対価」である根拠にはならないこと

原告は、前記(1)の③のとおり、「社会福祉法人会計基準の制定に伴う会計処理等に関する運用上の取扱いについて」(平成28年3月31日雇児発0331第15号ほか、厚生労働省雇用均等・児童家庭局長ほか連名通知。乙第21号証。以下「社会福祉法人会計基準運用通知」という。)の25(2)ア(乙第21号証9及び10ページ)により作成することとされる「就労支援事業製造原価明細書」(甲第21号証、乙第21号証44枚目)において、「労務費」の欄に「利用者工賃」と表示することが求められていることは、「本件工賃が、売上に対応する費用(労務費)であることを示している」と主張する(原告第2準備書面第2の4(2)イ(イ)・14及び15ページ)。

しかし、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の判断においては、利用者による生産活動への従事と工賃の支払との対応関係が問題となるのであり、「本件工賃が、売上に対応する費用(労務費)であること」、すなわち、事業者による会計上の収益と工賃との対応関係が問題となるものではないから、就労支援事業製造原価明細書(甲第21号証)において「利用者工賃」が「労務費」と表記されているからといって、本件工賃が消費税法上の役務提供の対価に該当する根

拠になるものではない。

そもそも会計上、勘定科目によってその収益ないし支出の性質が決まるものではなく、「利用者工賃」が「労務費」という勘定科目に含まれていることをもって、工賃の消費税法上の性質が決まるものではない。なお、「社会福祉法人会計基準の制定に伴う会計処理等に関する運用上の留意事項について」（平成28年3月31日雇児総発0331第7号ほか、厚生労働省雇用均等・児童家庭局総務課長ほか連名通知。乙第22号証）の別添3に勘定科目の説明があるが、例えば就労支援事業製造原価明細書であれば「利用者工賃」は、「製造・作業に係る利用者に支払う作業工賃をいう。」とされている（乙第22号証別添3・23ページ（48枚目））が、それ以上の意味を持つものではない。そして、「利用者工賃」は「利用者賃金」とは別の勘定科目とされていることから、工賃と賃金は異なる性質であることが前提とされているといえる。

したがって、社会福祉法人会計基準運用通知において労務費の中に利用者工賃が含まれていることから、本件工賃が役務提供の対価に該当すると原告の前記(1)の③の主張には理由がない。

エ 生産活動による成果物の販売等が消費税法上の課税取引として扱われることが、本件工賃の「役務の提供の対価」該当性の根拠にはならないこと  
原告は、前記(1)の④のとおり、生産活動による成果物の販売等が、消費税法上の非課税取引から除外されたのは、国からの恩恵的なものではなく、納税者側の主体的な主張や運動によって実現したものであり、他の事業者との競争に耐えうる事業であることを根拠に、生産活動への従事が役務の提供に当たるといえ、本件工賃は課税仕入れに該当すると主張する（原告第2準備書面第2の8(2)・24ページ）。

しかし、被告第1準備書面で述べたとおり、生産活動による成果物の販売等が消費税法の非課税規定から除外されていることは、本件工賃と生産

活動への従事について対価性が認められることを基礎づけるものではない  
(被告第1準備書面第6の4(2)・39及び40ページ)。

また、消費税法上の課税取引か否かの判断は、当該個別の取引毎に課税要件を充足するか否かで判断するものであるから、生産活動による成果物の販売等が消費税法上の課税取引とされていることをもって、本件工賃が課税仕入れに該当するという原告の前記(1)の④の主張には理由がない。

#### オ 原告の求釈明について

(7) 原告は、「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」(被告第1準備書面第5の3(3)イ・33ページ)との被告の主張について根拠規定を明らかにするよう求めている(原告第2準備書面第2の3(2)ク・11ページ)。

(イ) この点について、指定障害福祉サービス事業者は、就労継続支援B型等の利用者に対し、「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ことから、原則として剰余金は発生しないが、将来にわたり安定的に工賃を支給し、又は安定的かつ円滑に就労支援事業を継続するため、一定の条件の下に積立金の計上が認められている(乙第22号証別紙14及び15ページ(16及び17枚目))。

したがって、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り、就労継続支援B型の利用者に支払う工賃が、1月当たりの工賃平均額3000円(総合支援法事業基準201条2項)を下回った場合等は、基本的に工賃変動積立金を活用することが予定されていると考えられる。

平成30年12月17日厚生労働省社会・援護局障害保健福祉部障害福祉課事務連絡「平成30年度障害福祉サービス等報酬改定等に関する

るQ&A VOL. 5 (平成30年12月17日)」の送付について」(乙第23号証)の問1に対する回答によれば、指定就労継続支援B型事業において、生産活動収入の変動により、利用者に保障すべき最低工賃の支払が困難になった場合には、まずは工賃変動積立金や工賃変動積立資産により対応するものであり、激甚災害を受けた等一定の事由を満たす場合には、事業所の職員の処遇が悪化しない範囲で自立支援給付費(被告第1準備書面30ページで「報酬」と定義した、事業者が市町村から代理受領する指定障害福祉サービス等に要する費用)を充てることをもって工賃の補填を行っても差し支えないとされている。

被告は、このような趣旨で上記主張をしたものであったが、必ずしも正確な言い方ではなかったため、上記のとおり訂正する。

なお、生産活動に係る事業に必要な経費が収入を上回った場合に、工賃変動積立金から補填するか、その他の財源から補填するかという点は、本件工賃が課税仕入れに係る支払対価に該当しないとの被告の論拠に影響するものではない。

#### カ 小括

以上のとおり、本件工賃が就労継続支援B型等の利用者の生産活動への従事に対する対価であるとはいえないから、本件工賃は生産活動によって生じたという対応関係があり、本件工賃が役務提供の対価であるとの原告の前記(1)の主張には理由がない。

### 3 仕入税額控除の趣旨からしても本件工賃には仕入税額控除が適用されるとの原告の主張には理由がないこと

#### (1) 原告の主張

原告は、文献(甲第22号証及び甲第23号証)及び国税庁のタックスアンサー(甲第24号証)の内容を示した上で、消費税の仕入税額控除についてインボイス制度が適用されない現行法では、消費税の納税義務を負わない

免税事業者や事業者ではない消費者も消費税法2条1項12号に規定する「他の者」に該当することになるから、消費税法は、仕入税額控除の対象となる課税仕入れにつき、事業者からの譲渡であることを要求しておらず、仕入税額控除の趣旨に課税の累積を排除することが含まれているとしても本件工賃に仕入税額控除が適用されると主張する(原告第2準備書面第2の5(2)・16及び17ページ)。

## (2) 被告の反論

ア しかし、前記第2のとおり、工賃は生産活動による成果物の販売代金に転嫁可能な程度に結びついておらず、就労継続支援B型等の各利用者に生産活動に係る事業の利益を内部的に分配する性質のもので成果物の販売代金に転嫁する必要がある支出にも当たらず、利用者に対し障害福祉サービスの一環として工賃支払を含む生産活動の機会の提供がされるのであって、このうち生産活動への従事と工賃支払のみを切り離して独立の取引関係を観念することがそもそもできないことからすれば、工賃に仕入税額控除の趣旨は妥当せず、原告の前記(1)の主張には理由がない。

イ(7) 原告の前記(1)の主張は、消費税法2条1項12号に規定する「他の者」が、課税仕入れの相手先を事業者に限定していないことを根拠に、仕入税額控除の趣旨に税負担の累積を排除することが含まれているとしても、本件工賃が仕入税額控除の対象となるというものである。

(4) しかし、消費税法2条1項12号が、消費税の課税対象を事業者間の取引を課税対象としながら、課税仕入れの相手先を事業者に限定していないのは、「仕入先が課税事業者であるかどうかを具体的に確認したうえ、仕入控除税額を計算することとすると、実務上極めて煩雑となることを考慮したものであり、この取扱いにより「免税事業者が事業者間取引から排除されるといった問題も解消している」(武田昌輔監修・DHCコンメンタール消費税法1157及び1158ページ、乙第24号

証) にすぎない。

したがって、消費税法2条1項12号が課税仕入れの相手先を事業者  
に限定していないことは、仕入税額控除の本来的な趣旨の理解に影響を  
与えるものではなく、工賃に仕入税額控除が適用されることを基礎づけ  
るものでもない。

ウ なお、原告は、松山市国保・年金課作成の「就労継続支援事業で得た収  
入の申告について」と題するリーフレット(甲第11号証)において、就  
労継続支援B型のサービスを利用して得た収入について、租税特別措置法  
27条に規定する家内労働者等の事業所得等の所得計算の特例を適用する  
ことができる旨記載されていることをもって、「課税当局は、利用者を一  
種の事業者とみていることになるから、本件工賃に仕入税額控除の趣旨が  
妥当しないという被告主張の前提すら欠くこととなる」と主張する(原告  
第2準備書面第2の5(2)キ・17及び18ページ)。

しかし、松山市が「課税当局」でないことをおくとしても、上記松山市  
国保・年金課作成のリーフレットは、就労継続支援B型の利用者が受領す  
る工賃が、利用者の国民健康保険料所得申告において、租税特別措置法2  
7条に規定する、家内労働者等の事業所得等の所得計算の特例を適用する  
ことができると記載しているにすぎず、工賃を支給する側である事業者に  
とって、本件工賃が、消費税法における課税仕入れに係る支払対価に該当  
するとの判断を示したり、これを前提とする判断をしているものではない。

また、所得税法に規定する特例適用の有無は、消費税法における課税仕  
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という点に  
おいても、原告の主張には理由がない。

エ 以上のとおり、仕入税額控除の趣旨からしても、本件工賃に仕入税額控  
除が適用されるとの原告の主張には理由がない。

4 就労継続支援A型の賃金には対価性が認められていることから本件工賃も対

価性が認められるべきである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、①総合支援法事業基準における就労継続支援A型と同B型の規定を比較した場合、「賃金」と「工賃」という文言を除きほぼ同一の文言で規定されており、就労継続支援A型と同B型の違いは雇用契約の有無のみであること、②総合支援法事業基準192条3項（平成29年厚生労働省令第5号による改正前は同条2項。被告第1準備書面24ページ）の規定により、「就労継続支援B型の利用者が、就労支援継続（マ）A型を利用できる途が拓かれているのは、国が、就労継続支援A型による役務提供と、就労継続支援B型による役務提供を同一のものと捉えている何よりの証拠である」ことから、本件工賃は就労継続支援A型の賃金と同じく対価性が認められるべきであるなどと主張する（原告第2準備書面第2の7(2)アないしウ・20ないし23ページ）。

(2) 被告の反論

原告は、就労継続支援A型と同B型の違いは雇用契約の有無のみであるとするが、雇用契約の有無という、もっとも基本的な違いを軽視している点で、原告の主張には誤りがある。

就労継続支援A型の利用者は雇用契約を締結するのに対し、就労継続支援B型の利用者は生産活動に従事する義務を負わず雇用契約を締結しない。雇用関係の有無は、賃金と工賃の法的性質の相違を基礎づける最も重要な点である。前記第1のとおり、就労継続支援B型の利用者は、雇用契約を締結せず生産活動に従事する義務を負わないことから、雇用契約を締結する就労継続支援A型の利用者とは異なり、障害福祉サービスの一環として工賃支払を含む生産活動の機会の提供を受けているのである。

したがって、上記法的性質の相違を考慮せず、総合支援法事業基準における一部の規定の文言が同一であることのみをもって、本件工賃に対価性が認

められるべきという原告の主張には理由がない。

#### 第4 結語

以上のおり、原告の主張にはいずれも理由がないから、原告の請求は速やかに棄却されるべきである。

以 上



## 略語一覧表

略 語	内 容	掲載箇所
1 愛知県条例	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）	第1準備書面25ページ
2 運営規定	「障害者福祉サービス ゆたか作業所 運営規程」	第1準備書面32ページ
3 求釈明事項1	原告が「課税仕入れ」に該当すると主張する工賃には、就労移行支援事業に係る工賃も含まれるのか明らかにされたい、という求釈明事項	答弁書2ページ
4 求釈明事項2	原告が「課税仕入れ」に該当すると主張する工賃の対象が、訴状で具体的な主張のある3事業所のみでも、全13事業所で行う全ての役務提供でもない場合には、全13事業所における役務提供の具体的な内容を明らかにした上、原告が「課税仕入れ」に該当すると主張する役務提供の内容を明らかにされたい、という求釈明事項	答弁書2ページ
5 原告第1準備書面	原告の令和4年11月9日付け第1準備書面	第1準備書面4ページ
6 原告第2準備書面	原告の令和5年5月30日付け第2準備書面（令和5年6月26日付け第2準備書面訂正申立書による訂正後のもの）	第2準備書面4ページ
7 事業基準解釈通知	「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について」（平成18年12月6日障発1206001号厚生労働省社会・援護局障害保健福祉部長通知）	第2準備書面7ページ
8 社会福祉法人会計基準運用通知	社会福祉法人会計基準の制定に伴う会計処理等に関する運用上の取扱いについて（平成28年3月31日雇児発0331第15号ほか、厚生労働省雇用均等・児童家庭局長ほか連名通知）	第2準備書面17ページ
9 就労継続支援B型等	生活介護事業、就労移行支援事業及び就労継続支援B型事業	第2準備書面5ページ
10 障害者総合支援法	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	第1準備書面4ページ
11 障害者総合支援法施行規則	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	第1準備書面21ページ
12 消費税等	消費税及び地方消費税	第1準備書面10ページ
13 総合支援法事業基準	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）	第1準備書面22ページ
14 総合支援法費用基準	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）	第1準備書面26ページ
15 名古屋市条例	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）	第1準備書面26ページ

16	被告第1準備書面	被告の令和5年2月28日付け第1準備書面	第2準備書面6ページ
17	平成26年3月課税期間	平成25年4月1日から平成26年3月31日までの課税期間	第1準備書面15ページ
18	平成27年3月課税期間	平成26年4月1日から平成27年3月31日までの課税期間	第1準備書面15ページ
19	平成28年3月課税期間	平成27年4月1日から平成28年3月31日までの課税期間	第1準備書面15ページ
20	平成29年3月課税期間	平成28年4月1日から平成29年3月31日までの課税期間	第1準備書面15ページ
21	本件各課税期間	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	第1準備書面15ページ
22	本件各更正の請求	本件各課税期間に係る更正の請求	第1準備書面15ページ
23	本件各事業所	原告が平成25年4月1日から平成29年3月31日までの間、名古屋市内又は愛知県内（名古屋市以外）で障害福祉サービスを行う13の事業所	第1準備書面15ページ
24	本件各通知処分	本件各課税期間に係る更正をすべき理由がない旨の通知処分	第1準備書面15ページ
25	本件各福祉サービス	原告が提供する生活介護、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	第1準備書面15ページ
26	本件工賃	原告が、生産活動に従事したサービスの利用者に対して支払う工賃	第1準備書面4ページ
27	利用契約書	「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	第1準備書面32ページ