

社会福祉法人が生産活動従事者に支払う工賃の「課税仕入れに係る支払対価」該当性**【文献種別】** 判決／名古屋地方裁判所**【裁判年月日】** 令和6年7月18日**【事件番号】** 令和4年（行ウ）第67号**【事件名】** 通知処分取消請求事件**【裁判結果】** 棄却（控訴）**【参照法令】** 消費税法2条1項（平成27年法律第9号又は平成28年法律第15号による改正前のもの）8号・12号、30条（平成24年法律第68号2条、平成27年法律第9号又は平成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）1項**【掲載誌】** 判例集未登載

◆ LEX/DB 文献番号 25620754

同志社大学教授 倉見智亮

事実の概要

社会福祉法人である原告Xは、各事業所の利用者に対して生活介護、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を提供する一方、希望する利用者に生産活動の場を提供し、当該利用者が提供する役務によって生産した商品を市場で売却するなどし、その売却益等の一定部分を工賃として当該利用者に支払っていた。

Xは、平成26年ないし平成29年の各年3月31日に終了する各課税期間に係る消費税及び地方消費税の確定申告において、同期間に支払った工賃の額を課税仕入れに係る支払対価の額に計上し、仕入税額控除を受けるべきであったとして、各更正の請求を行った。これに対して、所轄税務署長は、本件工賃が課税仕入れに係る支払対価に該当しないとして、更正をすべき理由がない旨の各通知処分を行った。これを不服としたXは、適法な不服申立てを経て¹⁾、各通知処分の取消しを求めて出訴した²⁾。

判決の要旨**1 消費税の性格及び課税の仕組み**

「消費税等は、消費に広く薄く負担を求めるという観点から、ほとんどすべての国内取引や外国貨物を課税対象として、一定の税率で課税される間接税として設定され、事業者負担を求めるとはならず、税金分は事業者の販売する物品やサービスの価格に上乗せされて次々と転嫁され、最終的

には消費者に負担を求めるものとされ、生産、流通の各過程で多重に課税されることを避けるため、売上に係る消費税額から仕入れに係る消費税額を控除することにより、税が累積しないような仕組みがとられている。」

2 「課税仕入れに係る支払対価」該当性の判断枠組み

「消費税法は、『課税仕入れ』について、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（他の者が事業として役務の提供等をしたとした場合に課税資産の譲渡等に該当するもの）と定める（2条1項12号）から、ある支払が課税仕入れに係る支払対価に該当するためには、当該支払を受ける者が事業として役務の提供等をしたとした場合に、当該支払が当該役務提供等の『対価』（同項8号）と認められる必要がある。

そして、上記説示した消費税の性格及び課税の仕組みからすれば、消費税法は、ある支払が転嫁が可能な程度に個別具体的な役務の提供等と結びついている場合に課税対象とする趣旨であり、同号の『対価を得て行われる・・・役務の提供』とは、具体的な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するものと解される。

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額控除の対象となるのは、当該支払が個別具体的な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ることが必要となるというべきである。

……この点、原告は、收受される経済的利益が消費税の課税要件としての資産の譲渡等における『対価』に該当するためには、当該個別具体的な役務提供があることを条件として当該経済的利益が收受されるとい得る対応関係があれば足り、それ以上の要件は要求されていない旨主張する。しかしながら、上記説示した消費税の性格及び課税の仕組みに鑑みると、役務の提供の機会に收受される経済的利益と当該役務の提供との間に原告の主張するような条件関係が存するとしても、転嫁可能な程度に個別具体的な役務の提供と結びついていない場合には、これを課税仕入れに係る支払対価として税の累積を排除する必要はないから、当該経済的利益が当該役務の提供の反対給付としての性質を有しない場合には、当該経済的利益の收受は役務の提供の対価には該当しないというべきであり、原告の上記主張を採用することはできない。」

3 本件工賃の「課税仕入れに係る支払対価」 該当性

(1) 本件生産活動の位置づけ

「利用者が本件各事業所の提供する障害福祉サービス等を受け、それに対する利用料金を原告に支払うとされていることからすれば、原告と本件各事業所の利用者との関係は、利用契約に基づいて原告が本件各福祉サービスを供与しその対価を受け、利用者が対価を支払って本件各福祉サービスの提供を受けるものといえる。」

「また、事業者には、総合支援法事業基準により、生産活動の機会の提供に当たって、……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、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といった法的義務が課せられ……、平成18年課長通知……においても、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、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、……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……が挙げられていることなどによれば、……本件各作業所の利用者は、原告により提供される本件各福祉サービス利用の一環として、自らの知識及び能力の向上等のための訓練として生産活動に従事しているというべきである。」

(2) 本件工賃の位置づけ

「総合支援法事業基準によれば、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とされ……、……他方、……平成18年課長通知……において、作業量等は利用者の自由であり、利用者の技能に応じた工賃の差別は設けず、作業量に伴う工賃の減額等もしないことに留意する旨が通知されていることからすれば、就労継続支援B型等の利用者は、その作業内容や作業量にかかわらず、生産活動に従事したことをもって、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残額について、工賃として支払を受けることができる。」

「以上によれば、本件各事業所の利用者は、原告との間で、請負、委任等の契約を締結して生産活動に従事し、原告に役務を提供した反対給付として本件工賃を受領しているのではなく、原告による本件各福祉サービスの一環として、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残額（剰余金）の分配として本件工賃を受領していると認めるのが相当である。」

(3) 結論

「以上のとおり、……本件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生産活動への従事と結びついているとはいえないから、本件工賃の支払が利用者による役務の提供に対する反対給付であるとは認められず、本件工賃の支払は、生産活動への従事に伴う役務の提供を受けたことに対応しているとはいえない。したがって、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と認めることはできない。」

判例の解説

一 はじめに

本件においては、障害福祉サービス事業者が生活介護、就労移行支援及び就労継続支援B型の一環として生産活動の機会を提供した際にその従事者に支払った工賃が仕入税額控除の対象となる「課税仕入れに係る支払対価」（消税30条1項）に該当するか否かが争点となった。当該争点につき、本判決は、消極的な立場を採る従来³⁾の学説と

同様に、本件工賃が「課税仕入れに係る支払対価」に該当しない旨結論づけた⁴⁾。以下、本判決の判断枠組みを分析した上で、本件への当てはめの妥当性について検討する。

二 本判決の判断枠組み

本判決は、消費税法2条1項12号第2括弧書が「課税仕入れ」を「他の者が事業として……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もの」に限定していることを基点に、ある支払が役務の提供側で「対価を得て行われる……役務の提供」（消税2条1項8号）にいう「対価」に該当するか否かを判断する際の基準と同様の基準により、享受側での「課税仕入れに係る支払対価」該当性を判断する手法を導いている⁵⁾。

次に、本判決は、消費税の性格（消費に広く薄く負担を求める観点から、価格への転嫁を通じて最終的に消費者によって負担されることを予定する間接税）及び課税の仕組み（多段階課税によって生じる税の累積を排除することを目的とする仕入税額控除の採用）を確認する。これを基礎として、本判決は、上記の判断手法に即して、役務の提供側で「対価を得て行われる……役務の提供」と認められるには「ある支払が転嫁が可能な程度に個別具体的な役務の提供等と結びついている」必要があると解される以上、享受側でも個別具体的な役務の提供との対応関係の有無が「課税仕入れに係る支払対価」該当性の判断基準となる旨説示する⁶⁾。

ここでは「転嫁が可能な程度」についての具体的な指標が示されていないため、どの程度の対応関係が求められるかが判然としない⁷⁾。とはいえ、弁護士会が収受した受任事件負担金等の「対価」該当性が争点となった京都弁護士会事件の控訴審判決⁸⁾に依拠した「具体的な役務提供があることを条件として、当該経済的利益が収受されるとい得ることを必要とするものの、それ以上の要件は法には要求されていない」とのXの主張に対して、本判決は、「条件関係が存するとしても、転嫁可能な程度に個別具体的な役務の提供と結びついていない場合には……税の累積を排除する必要はないから……対価には該当しない」と応答している。こうした応答は、同控訴審判決の採用する条件関係説⁹⁾を排斥し、より厳格な対応関係を要求する趣旨であるといえよう。

しかしそもそも、消費税の転嫁が消費税法上事

業者の権利でも義務でもないこと¹⁰⁾を踏まえれば、本判決が要求する「転嫁可能な程度」の具体的対応関係は、明文の根拠を欠いており、「対価を得て行われる」あるいは「課税仕入れに係る支払対価」該当性を判断するための法的基準たりえないといえよう。

三 本件工賃の「課税仕入れに係る支払対価」該当性

上記判断枠組みは「対価」に焦点を当てたものであるものの、本件への当てはめにおいては、「支払対価」該当性のみならず、「課税仕入れ」該当性も問題とされているように窺われる。

すなわち、本判決は、まず本件生産活動の位置づけを検討し、①生産活動の従事者が利用料金を払って障害福祉サービスを受けていること、②生産機会の提供に当たり従事者の障害の特性に応じた合理的配慮が法的に義務づけられていること、③就労継続支援B型利用者について、出欠や作業時間等が自由であること、作業の未完遂が工賃の減額等をもたらさないこと、作業に対する指揮監督を行わないことなどに留意すべきとの行政通知が発出されていることなどの点から、「本件各福祉サービス利用の一環として、自らの知識及び能力の向上等のための訓練として生産活動に従事しているというべきである」と判示する。当該判示は、本件生産活動が「役務の提供」（消税2条1項12号）に該当しないとして、「課税仕入れ」該当性を否定する趣旨の判示であると位置づけられよう。

上記考慮要素のうち①の妥当性については、就労継続支援A型利用者が料金を払って障害福祉サービスの一環として従事する雇用契約型の生産活動が「給与等を対価とする役務の提供」（消税2条1項12号第1括弧書）に該当すると一般に解されていることとの対比において疑義が残る。②の障害の特性に応じた合理的配慮は、障害者雇用や障害者との事業取引においても義務づけられており（障害者雇用促進法36条の3、障害者差別解消法8条）、生産活動の法的性質を決する要素とはいいがたい。③も、あくまで就労継続支援B型利用者が雇用契約を締結せずに生産活動に従事することを踏まえた配慮事項であり、労務（給与を対価とする役務の提供）でないことを示す要素ではない。

次に、本判決は、本件工賃の位置づけを検討し、事業基準などが①生産活動に係る剰余金を工賃として支払うことを定めていること、②従事者の技能や作業量などにより工賃額に差異を設けないよう定めていることなどの点から、「本件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生産活動への従事と結びついているとはいえない」として、「支払対価」該当性を否定した。

しかし、本件判決が認定し、本件でもXが主張する事実によれば、本件工賃について、作業能力等、作業日数、作業時間によって支給額が決定される方法が採用されていた。この場合、本判決のように事業基準（省令）の定めから本件工賃が純粋な剰余金分配型の工賃であるとの前提で判断するのは妥当でなく、支払実態に即した判断が求められよう。上記の支払実態によれば、役務提供の量や質によって工賃額が左右されるため、生産活動との具体的対応関係が肯定されよう¹¹⁾。

なお、純粋な剰余金分配型の工賃についても生産活動との具体的対応関係が肯定される余地はあるものの、事業基準においては工賃が「剰余金」として構成されており、事業収入から控除される「必要な経費」（＝役務提供の対価）として扱われていない点¹²⁾や、役務提供の量や質によって工賃額が左右されない点¹³⁾などが、具体的対応関係を否定する論拠となりうる。

四 おわりに

本判決を不服としたXが控訴しており、控訴審の判断が待たれる。なお、本件が適格請求書等保存方式（消税 30 条 7 項）の適用下の事案であれば、仮に生産活動と工賃との間に対価性が認められたとしても、生産活動の従事者が適格請求書発行事業者の登録（消税 57 条の 2）を受けていない限り、仕入税額控除は認められないことになる。

●—注

- 1) 本件審査請求に対する国税不服審判所裁判令 4・2・4（裁判事例集未掲載）については、渡邊剛弘「裁批」税弘 72 巻 5 号（2024 年）143 頁参照。
- 2) 本訴訟に至る経緯等については、原告ウェブサイトで公開中の訴訟資料及び広報連載記事（<http://www.yutakahonbu.com/disclosure/>（2025 年 1 月 24 日閲覧））に詳しい。
- 3) 和氣光「社会福祉法人が施設利用者に支払う工賃の仕入税額控除の可否（その 2）」税務通信 3555 号（2019 年）

48 頁（和氣光「社会福祉法人が施設利用者に支払う工賃の仕入税額控除の可否」税務通信 3552 号（2019 年）30 頁から変説）。

- 4) 本判決の評釈等として、酒井克彦「就労継続支援 B 型事業所が支払った工賃に対する仕入税額控除該当性（上）・（中）」税務事例 56 巻 9 号（2024 年）1 頁・10 号（同）1 頁、黒住茂雄「判批」税務事例 56 巻 11 号（2024 年）61 頁、橋本浩史「判批」税経通信 79 巻 14 号（2024 年）156 頁がある。
- 5) 学説も両取引当事者の課税関係の一体的観察を重要視してきた。山本守之「課税対象取引と課税対象外取引」日税研論集 30 号（1995 年）141 頁、奥谷健「消費税における対価性」修道 36 巻 1 号（2013 年）115～116 頁、谷口勢津夫「課税対象取引——納税義務者の検討も含めて」日税研論集 70 号（2017 年）255～258 頁参照。
- 6) 消費税負担の円滑な転嫁の必要性から対価要件が必然的に要請される、との対価要件の存在意義に関する重要な指摘として、田中治「消費税における対価を得て行われる取引の意義」北野弘久先生追悼『納税者権利論の課題』（勤草書房、2012 年）559～560 頁参照。
- 7) その前提として、消費税の転嫁が可能な状況にあったか否かの検討が必要となろう。この点、障害福祉サービス事業者による、生産活動を通じて製作された資産等の譲渡は、これを非課税とすると取引の相手方である事業者の仕入れが仕入税額控除の対象とならず、取引から排除されることになるため、非課税の範囲から除外されている（消税別表第 1 第 7 号口）。加藤治彦ほか『改正税法のすべて（平成 3 年版）』（大蔵財務協会、1991 年）376 頁〔永長正士＝黒田正雄〕参照。
- 8) 大阪高判平 24・3・16 訟月 58 巻 12 号 4163 頁。
- 9) 同様に、吉村典久「消費税の課税要件としての対価性についての一考察——対価性の要件と会費・補助金」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010 年）403～404 頁は、役務が提供されたからこそ給付を行ったという因果関係に基づき判断すべきことを説く。これに対して、三木義一「判批」ジュリ 1448 号（2012 年）125 頁は、条件関係説が「対価」の無限定な拡大をもたらし、と批判する。
- 10) 田中治「消費税をめぐる判例動向とその問題点」税法 557 号（2007 年）225 頁、同「消費税法と消費税転嫁対策法との関係——転嫁の権利と義務」同法 69 巻 7 号（2018 年）67～69 頁参照。
- 11) これに対して、本判決は、こうした支払実態があったとしても、剰余金分配型の枠内で「利用者間の工賃の分配方法」を定めたに過ぎない、と応じる。
- 12) 齋藤文雄『消費税 医療・介護・福祉における実務〔第 3 版〕』（大蔵財務協会、2021 年）471 頁。
- 13) 同旨として、三木義一「消費税法における『対価』概念覚書き」Accord Tax Review 5 号（2013 年）5 頁、真鍋亮平＝日隈将人『詳解 ポイントサービスの消費税』（中央経済社、2024 年）68～73 頁、那覇地判平 31・1・18 税資 269 号順号 13227。