

# 第 6 章

## 就労支援事業

## 43

無認可小規模共同作業所から  
就労支援B型事業への変遷について

## 争点と要約

小規模作業所から始まった就労継続支援事業は、その歴史的経緯を考察しても、請負業にも他の特掲事業にも該当しないので収益事業とは判定できない。

人口10万人弱の広島県M市には、無認可の小規模共同作業所が2000年（平成12年）の社会福祉基礎構造改革以前から複数あった。全国においても「1970年代なかばから展開され始めた小規模共同作業所の設置運動は、80年代に入って本格化し、1991年（平成3年）8月1日現在、精神障害者を対象とし、かつ都道府県・政令指定都市の補助対象となっている小規模共同作業所として609カ所を確認した。」とある。

小規模共同作業所というのは、授産施設としての機能だけではなく、障害者の地域で生きる場としての拠点づくりが目的であった。特別支援学校などを卒業したら在宅生活だけになってしまう障害者の集える場として障害者運動の中で自然発生的にできていったものと言われている。1998年（平成10年）に特定非営利活動促進法が成立するまでの間、その多くは法人格のない社団（いわゆる任意団体）であった。

授産施設は生活保護法・身体障害者福祉法・知的障害者福祉法・精神障害者福祉法を根拠とする法定授産施設と、それ以外（つまり無認可）のいわゆる小規模共同作業所の2種類に大きく分けられていた。

前者の法定授産施設は社会福祉法人が主な事業主体であり、措置委託制度によって法人経営の安定化が担保されていた。また法人税では、措置委託は、請負業その他の収益事業には該当しない事業として課税されていない。この点については、第2部第5章 論点37を参照されたい。

一方、後者の無認可の小規模共同作業所は寄付と補助金を主な財源とし、ボランティアによる支援に支えられたものであったため経営はたいへん苦しかったと聞いている。こうした無認可の小規模共同作業所も法人税の課税を受けていなかった。

2006年（平成18年）の障害者自立支援法の施行によって、社会福祉法人が経営する（知的・身体・精神といった）障害種別の法定授産施設は一定の経過措置期間を経て、就労移行支援事業と就労継続支援事業（A型、B型）などへ移行した。

一方で、苦しい経営を続けてきた小規模共同作業所の多くはNPO法人となった。なぜなら社会福祉法人の設立と異なり、NPO法人は設立に際し一定額以上の基本財産を要せず（平たく言えば）0円設立も可能であるからである。M市の場合は市内のNPO法人となった小規模共同作業所に対し地域活動支援センターとして、総合支援法第79条第2項の規定により届出をすることを勧奨し、この届出をした団体に対しては補助金を交付し、数年の間この状態が続いた。

その後、M市は地域活動支援センター事業を営むNPO法人のうち、障害区分認定（現在の障害支

援区分認定)が重い人が多い事業所には平成20年頃より生活介護事業への移行を勧奨、一方で区分認定が軽い人の方が比較的多い事業所には就労継続支援B型事業への移行を勧奨した。このようにしてM市の勧奨どおり、M市内の地域活動支援センター事業所は平成24年度までに、ほぼ個別給付の指定障害福祉サービス事業所へと変わった訳である。

しかし制度が変わっても、その事業所に通う人々に変化はない。また授産事業(生産活動事業)の作業内容も、提供される介護サービスも、事業所に期待される役割も、事業所を取り巻く社会的環境も、利用者を支える人的環境にも変化はない。このような事業に対して「法人税課税が必要」という認識は一般的に存在しなかった。

このように、措置の時代から制度は変わっても内容に変わりのない事業に対して、平成29年に、突然、「請負業として課税となる」という国税庁の見解が障害福祉サービス質疑応答として公表されたのである。上記のように、「小規模共同作業所のような事業は、請負業にも他の収益事業にも該当しない課税対象外の事業である」という社会通念が、1970年代以後、40年以上にわたって確立されてきているのである。「特掲事業に該当するかどうかは、事業に対する社会的通念から判断される」という収益事業課税の原則に従えば、障害福祉サービス質疑応答は、この原則に従っていないものである。

平成18年障害者自立支援法施行により、生活保護法・身体障害者福祉法・知的障害者福祉法・精神障害者福祉法等の旧法に基づく法定授産施設は法律上解体された。夜間の宿寮部分のサービスと通所による昼間の就労系(もともとの授産事業に相当する生産活動事業)のサービスに分かれた。よって宿寮に係る夜間サービスは社会福祉法人を選び、就労に係る昼間のサービスはNPO法人を選ぶことが可能になった。

周知のように、障害福祉サービスの多くは所轄庁の指定事業であるから、事前協議は存するが認可と異なり指定するか否かの権限は所轄庁にはない。指定要件を充足して届出れば翌月には指定書が交付される。その結果に関して、社会福祉法人とNPO法人との間に優劣はない。上述の通り、小規模作業所に始まった就労支援事業は、請負業にも他の特掲事業にも該当しない事業であるから、事業者が社会福祉法人であるかNPO法人であるかにかかわらず課税対象外なのである。障害福祉サービス質疑応答が、「NPO法人は」の頭出しで始まり、法人格の相違によって課税の可否を述べていることは、この点からも誤りである。

## 44

特定従事者の「生活の保護に  
寄与すること」の本来の意義争点と  
要約

特定従事者の生活の保護に寄与している場合は収益事業とはしない、という規定があるが、就労支援事業は障害者の就労の機会と社会参加のために制度化されたものであるので、ここでいう生活の保護とは給与の割合などを持ち出すまでもなく、事業の実施だけで生活の保護に寄与しているというべきである。

公益法人等の行う事業が収益事業に該当する場合は、他の営利法人との課税の公平を図る目的から、法人税を課することが原則とされる。但し、本来収益事業に該当する内容の事業であっても、その事業が従事者の半数以上のものを特定従事者として雇用し（要件①）、これらの者の生活の保護に寄与しているもの（要件②）である場合には、その公益性を考慮し、社会政策上法人税を課すことは相当でないと判断して、これを収益事業から除外する（法令5②二）。つまり非課税としている。

上記要件①の特定従事者とは、以下のものをいう。

- イ 身体障害者
- ロ 生活扶助を受ける者
- ハ 知的障害者として判定された者
- ニ 精神障害者保健福祉手帳の交付を受けている者
- ホ 年齢六十五歳以上の者
- ヘ 配偶者のない女子で児童を扶養している者

要件②の「その事業がこれらの者の生活の保護に寄与しているもの」とは、本来収益事業に当たるものについて、社会政策上、特例的に収益事業から除外している趣旨に照らすと、その事業が、営利を主たる目的として行われているものではなく、従事する特定従事者の生活の保護に寄与することを主たる目的として行われているものである。

ところが、「特定従事者の生活の保護に寄与するもの」についての解釈には、明確な見解がない。このため、これまでの判決及び裁決において解釈された争点を確認し、特定従事者の生活の保護の本来の意義を明らかにしたい。

神戸地判 H17-05-25 判決では、「その事業が特定従事者の生活の保護に寄与しているもの」の解釈について争われた。この判決で裁判所は、租税の公共性、公平負担の原則等、税法の基本原則を踏まえつつ、法規の目的に照らし、その経済的、実質的意義を考慮して、客観的、合理的に解釈すれば、「その事業が、営利を主たる目的として行われているものではなく、従事する特定従事者の生活の保護に寄与することを主たる目的として行われているものであり、具体的には、当該事業に係る収入金額又は利益金額の相当部分を特定従事者に給与等として支給していることが必要である。」と判示した。その結果、特定従事者の生活の保護の本来の意義については、収入金額又は利益金額の相当部分を特定従事者に給与等として支給していることが必要であるとされる。

さらに裁判所は、原告（納税者）の主張によれば、収益事業を営む公益法人等が多大な収益をあげながら、その課税を免れるために、多数の特定従事者をあえて雇用し、それらの者にわずかな給与を支払い、その事業が従業員半数以上の者を特定従事者として雇用するという形式的に充足すれば、「生活の保護に寄与しているもの」の要件はなきに等しいものであるから、たとえ、特定従事者に対する給与等の支給額をはるかに上回る剰余金が生じていても、たやすく法人税課税を免れることができる。このような結論は、同様の事業を営み、同程度の剰余金を得ている民間企業との間に公平を欠くのみならず、同様の事業を営みながら、その事業が従業員半数以上の者を特定従事者として雇用の要件を充たしていない公益法人等と対比しても、不公平であると判示している。

一方、原告（納税者）は、「生活の保護に寄与している」の要件は、「被用者側すなわち当該特定従事者の立場からみて、その事業が、これらの者の生活の保護に寄与しているものでなければならない、との趣旨で規定しているものであり、雇用されている個々の特定従事者にとって、『生活の保護に寄与している』か否かについては、生活保護基準も参考にして判断すべきである」と反論し、収益事業の中から特定従事者に給与が支給される限り、個々の特定従事者の生活の保護に寄与することになるから、「生活の保護に寄与しているもの」の要件を充たすことになると主張している。

また、神奈川県ホームページ（「第2回 あなたのNPOの税金度判定」2013年10月3日現在閲覧不可）において、「生活の保護に寄与しているもの」の要件は、「その事業が障害者等の生活の保護に寄与している場合で、寄与しているかどうかは、その事業に従事して得る収入がなければ生活保護を受けざるを得なくなるような事情にあることをいう」と説明している。

総合支援法では、障害者が日常生活又は社会生活を営むことができるよう地域社会の実現に寄与することを基本理念としている。この基本理念からも、障害者の就労による社会参加の機会が確保されなければならない。したがって、就労支援事業そのものが障害者の生活の支援のために制度化されたものであるため、事業に係る収入金額又は利益金額割合の相当部分を特定従事者に給与等として支給していること、あるいは生活保護基準をもち出すまでもなく、事業の実施自体が生活の保護に寄与していると考えられるべきである。

## 45

「生活の保護に寄与しているか否か」  
の判断基準争点と  
要約

「生活の保護に寄与しているか否か」の判断基準として、収入金額等に占める特定従事者の給与等の割合から判断するとの意見があるが、特定従事者の立場から判定すべきとの意見もあるので、検討すべきである。

「生活の保護に寄与しているもの」とは、本来収益事業に当たるものについて、社会政策上、特例的に収益事業から除外している趣旨に照らすと、その事業が営利を主たる目的として行われているのではなく、従事する特定従事者の生活の保護に寄与することを主たる目的として行われているものである。

但し、従事する特定従事者の生活の保護に寄与することを主たる目的とする事業が生活の保護に寄与するか否かの判断基準が明示されていない。このため、ここでは、生活の保護に寄与するか否かの判断基準の検討を行いたい。

神戸地判 H17-05-25 判決の解釈は、「生活の保護に寄与する」とは、同地裁では「個々の特定従事者に支給される給与額で評価するのではなく、収益事業から生じた剰余金等の処分可能な金額のあり方に着目し、これに占める特定従事者に支給する給与等の割合という手法を用いて、その事業が、特定従事者の自立促進を目的とするものか、それ以上に利益追求を目指すものかを評価すべきである、としている。つまり、民間企業や他の公益法人等との課税の公平の要請に答えるため、収益事業の収入金額及び剰余金額等の処分可能額に占める特定従事者の給与等の割合を基に、当該事業が特定従事者の生活の保護に寄与する性質を有するか否かを判定する。そして、判決において「生活の保護に寄与しているもの」とは、「その事業が、これらの者の生活の保護に寄与しているものである場合」と定められており、収益事業を主語とし、収益事業が特定従事者の生活の保護に寄与しているもの、と規定されているのであるから、被用者側すなわち当該特定従事者の立場からみて、その事業がこれらの者の生活の保護に寄与しているという趣旨で規定しているものではないとした。

さらに神戸地裁の解釈では、生活の保護に寄与しているか否かについて、生活保護基準も参考にするとすれば、公益法人等が主催する身体障害者の授産所において、特定従事者の自立促進を目的として、特定従事者を集め、特定従事者による作品を制作・販売し、幾ばくかの収益が生じている場合に、その収益の大部分を特定従事者の給与等として分配したにもかかわらず、一人当たりの給与額が生活保護基準を相当下回る場合は、法人税課税を受けることになる、と判示している。こうした結論には、民間企業との競合可能性（イコールフットィング論）の観点があげられる。民間企業と事業が競合する場合には、無償もしくは格安な対価で料金を設定することで、企業の経済活動を阻害させないことが必要である。また、法人に利益が計上されるならば、運営者は利益以上の金額を特定従事者に賃金とし

て配分すべきことが重要な要素となる。さらに、同様の事業を営みながら、その事業が従事者の半数以上の者を特定従事者として雇用の要件を充たしていない公益法人等と対比しても、課税上不公平である、という判断からである。

それに対し、原告側は「生活の保護に寄与しているもの」の要件を、個々の特定従事者の立場からみれば、事業の中から特定従事者に給与が支給される限り、個々の特定従事者の生活の保護に寄与することになるから、「生活の保護に寄与しているもの」の要件を充たすことになる、と対抗して主張している。

以上のように、生活の保護に寄与するか否かの判断基準として、特定従事者の立場から判断するものではなく、収益事業の収入金額及び剰余金額等の処分可能額に占める特定従事者の給与等の割合を基に判定を行うものであるという意見と、特定従事者の立場から同従事者に給与が支給される限り、個々の特定従事者の生活の保護に寄与するものであるという意見の対立がある。

## 46

## 特定従事者への配分割合の計算方法

## 争点と要約

仮に、「生活の保護に寄与しているか否か」の判断基準を特定従事者の給与等の対利益割合とするにしても、分母に一般職員の給与等を含むことは明らかな誤りである。

収益事業の収入金額及び剰余金額等の処分可能額に占める特定従事者の給与等の割合を基に、第2部第6章 論点 45 で検討した当該事業が特定従事者の生活の保護に寄与する性質を有するか否かを判定する場合には、特定従事者への配分割合の計算方法を検討しなければならない。この計算方法については、H01-08-28 裁決、神戸地判 H17-05-25 判決、及び、広島裁決 H30-03-29 裁決を検討材料としたい。

H01-08-28 裁決では、宗教法人が営む事業は法人税施行令第5条第2項第2号に規定する「その事業が営利を目的とせず、従事する身体障害者等の生活の保護に寄与することを主目的として行われていると認められる場合」に該当しないことについて、特定従事者に支給した給与の額／収入金額又は特定従事者に支給した給与の額／（利益金額＋特定従事者に支給した給与の額）で計算した割合で比較して「生活の保護」の寄与度を図ろうとしている。

神戸地判 H17-05-25 判決では、収益事業の収入金額及び剰余金額等の処分可能額に占める特定従事者の給与等の割合を基に、当該事業が特定従事者の生活の保護に寄与する性質を有するか否かを判定したものであり、民間企業や他の公益法人等との課税の公平の要請に答えるものである。このため、同地裁では収益事業から生じた剰余金等の処分可能な金額のあり方に着目し、これに占める特定従事者に支給する給与等の割合という手法を用いて、評価すべきであるとした。

その結果、神戸地判 H17-05-25 判決では、収益事業の収入金額及び剰余金額等の処分可能額に占める特定従事者の給与等の割合を基に計算が行われた。具体的には、「収入金額に占める特定従事者の給与等の割合」については、次のような計算方法を採用している。

特定従事者への賃金 ÷ (収入金額 + 特定従事者への賃金)

また、「剰余金等処分可能額に占める特定従事者の給与等の割合」(以下、「対利益割合」という)については、次のような計算方法を採用している。

特定従事者への賃金 ÷ (剰余金等処分可能額 + 特定従事者への賃金)

ただし、これらの計算方法は示されたものの、どの程度の給与等の配分割合があれば「生活の保護に寄与している」と判定されるのか、については明確に示されていない。

広島裁決 H30-03-29 裁決では、次の計算方法で対利益割合を計算し、生活の保護に寄与していないと結論づけている。

特定従事者への人件費 ÷ (税引前当期正味財産増減額 + 人件費支給総額)



この算式を神戸地裁のものと比較すると、分母に一般職員の支払賃金と特定従事者の支払賃金を合計していることで異なる。つまり、一般職員と特定従事者との賃金を比較した場合は相当額の違いがあることは明らかである。その金額の違いを無視して、特定従事者への賃金割合が低いことから、生活の保護に寄与していないと判断するには問題が多い。厚生労働省による平成29年度の統計調査によると、就労継続支援B型事業所の平均工賃は月額15,603円、時間額205円である。こうした工賃の状況下において、上記の割合を用いて生活の保護度合いを測るのは明らかに誤りである。

広島裁決 H30-03-29 裁決においても、計算方法は示したものの「生活の保護に寄与しているか否か」を判定する給与等の配分割合の数値については明確にしていない。

その糸口になるものとして、広島県福山市のNPO法人が平成29年度から行った法人税申告について、平成30年6月に「収益事業」について、更正の請求を前提として再判定を福山税務署に申し立てを行った結果の回答がある（富田偉津男「前代未聞 広島国税局不服審判所裁決を覆す」税経新報2019年2月）。福山税務署は広島国税局に上申した結果、同国税局から次のような回答があったとされる。

- ① 授産事業及び生活介護事業も一体の収益事業として考える。
- ② 特定従事者の給与額の利益に対する割合が50%以上であること。

上記の算出割合については、「剰余金等処分可能額に占める特定従事者の給与等の割合」を用いる。「特定従事者の給与額の利益に対する割合が50%以上であること」の意味するところは、収益事業の除外事由該当性の判断基準として、民間企業との競合可能性（イコールフットイング論）の観点があげられる。

以上の検討の結果、これらの裁決や回答は、収益事業の除外事由を「その事業に従事する次に掲げる者がその事業に従事する者の総数の半数以上を占め、かつ、その事業がこれらの者の生活の保護に寄与しているもの」と規定する法人税法施行令第5条第2項第2号の解釈に関するハードルを、相当高く設定していることが明らかである。

但し、これまで検討した H01-08-28 裁決、神戸地判 H17-05-25 判決は、経営主体がいずれも宗教法人であり、法人税課税を免れることを目的に収益事業の除外事由該当性を根拠に請求したものと思われる。そのために、判決及び裁決では、除外事由に該当しない根拠を導き出すために「特定従事者の給与額の利益に対する割合」を持出したように思われる。

広島裁決 H30-03-29 裁決において、神戸地裁判決及び平成元年8月の国税不服審判所裁決と同様に「特定従事者の給与額の利益に対する割合」により、審査請求を棄却しているが、人件費単価の大幅に異なる複数事業が存在する就労支援事業という、明らかに以前の事例と異なる事件であり、今後の社会福祉活動に影響を与えるものである。また「特定従事者の給与額の利益に対する割合」が50%以上であることについても、実務で一人歩きしているため、この数値のどこに根拠があるのか今後明らかにされなければならない。

## 47

## 生産活動に見る収益事業の判定単位

## 争点と要約

「社会福祉に貢献している事業に法人税を課すことは適当ではない」などを理由として、「個別の事業ごとに判定するべきである」としている文書回答事例があり、その趣旨を十分斟酌するべきである。

総合支援法に規定する事業は、原則として消費税は非課税となる。但し、総合支援法に基づいて行われる事業の中でも、生産活動としての資産の譲渡等は例外的に課税される。これは、生産活動を行う施設が消費税の非課税事業者とされると、課税仕入れとして処理できないとして、相手先の取引業者から外される可能性があるため、例外的に課税扱いにされている。このように、消費税法においては総合支援法に基づいて行われる事業内容によって、課税されるものと課税されないものにと取扱いが分かれる。

以上のように、消費税法においては事業内容によって、その取扱いが分かれるが、法人税法においては事業内容が異なる場合、どのように取り扱われるか考えてみたい。

神戸地判 H17-05-25 判決では、収益事業から除かれる事業に該当するか否かの判定単位は、法人税施行令第5条第1項が収益事業を列挙していることから、公益法人等が複数の収益事業を営んでも、一括で判断するのではなく収益事業ごとに判断すべきと判示した。

ところが、広島裁決 H30-03-29 裁決において、神戸地裁とは異なった判断が下された。審査請求人は、就労継続支援B型事業を行う NPO 法人であり、障害福祉サービスと菓子製造事業を行っている事業所である。請求人は、訓練等給付金の収入を得る福祉活動事業については非収益事業、生産活動事業である菓子製造事業については法人税法施行令第5条第1項第6号の製造業であると主張したが、不服審判所は、菓子製造事業については福祉活動事業の一環として行われるため、法人税施行令第5条第1項に規定する「その性質上その事業に付随して行われる行為」に該当するため、福祉活動事業と一体の事業として、同項第10号に規定する請負業に含まれるとした。

収益事業の範囲は、34の事業が限定列挙されているが、公益法人等が収益事業を行うにあたり、その性質上その事業に付随して行われる行為は、収益事業に含まれる。ここでいう付随行為とは、通常その収益事業に係る事業活動の一環として、これに関連して行われる行為をいう（法基通15-1-6）。したがって、事業の業務と直接関係がなく、独立した事業と認められるものは付随行為ではないと解釈できる。

では、広島裁決 H30-03-29 裁決での、菓子製造事業が製造業ではなく、福祉活動事業の一環とした付随行為であるかどうか考察したい。「従業員に占める障害者の割合」について、名古屋国税局より「公益法人等が行う事業のうち収益事業に含まれないものの判定単位について」という文書回答事例（H23-04-05）が公表されており、付随行為かどうかの判断をするには、論点は異なるが、参考にすべき内容も多いため、これを確認したい。

判定基準となる「従業員に占める障害者の割合」について同国税局は、個別の事業ごとに判定すべきことを示した。業種単位で判定する理由としては、「公益性、特に社会福祉に貢献している事業に法人税を課すことは適当ではない」という制度の趣旨を挙げて、業種単位で割合を判定すると、従業員の半数が障害者であるという極めて公益的な事業までもが収益事業として法人税の課税対象になり、制度の趣旨に反することになると示している。

さらに、以下の理由から、その複数の医療保健業を一つの事業としてではなく、個々の事業ごとに身体障害者等従事割合要件の判定を行うことが相当であると示している。

- ①例えば、法人税施行令第5条第1項第29号ヌの規定は、公益社団法人等が行う医療保健業のうちハンセン病患者の医療に係る医療保健業のみが非課税となる規定であり、当該公益社団法人等が他の医療に係る医療保健業を営む場合には、当該他の医療に係る医療保健業は、原則どおり収益事業となることからすれば、同号の規定は一の事業者が複数の医療保健業を行うことを予定していること。
- ②法人税施行令第5条第2項においては、「次に掲げる事業は、前項に規定する事業に含まれないものとする」と規定されており、これに該当するかどうかを同条第1項各号ごとに判定するとされていない以上、独立した事業ごとに身体障害者等従事割合要件を判定することが相当であること。
- ③法人税施行令第5条第2項の規定が設けられた趣旨は、公益性、特に社会福祉に貢献していると認められる事業については、社会政策上、法人税を課すことは適当ではないとして収益事業から除外しているものであると解されるところ（大阪高判 H17-12-21 判決など）、本件の一方の事業のように、身体障害者等に該当しない者のみで独立した事業を営んでいるものまで収益事業に含めないとするのは当該趣旨に反すること。
- ④本件と異なり、身体障害者等に該当しない者が従事する事業の方が、身体障害者等が従事する事業より規模が大きい場合には、その従事者総数で判定を行うことにより、身体障害者等従事割合要件に該当しないこととなり、上記③の趣旨からすれば収益事業に含める必要のない身体障害者等が従事する事業まで収益事業に含めることとなってしまう、この場合にも③と同様に制度趣旨に反すること。

広島裁決 H30-03-29 裁決では、菓子製造事業は福祉活動事業の一環として行われるため、法人税施行令第5条第1項に規定する「その性質上その事業に付随して行われる行為」に該当し、同項第10号に規定する請負業に含まれるとした。裁決においては、請求人の菓子製造事業（おおむね年間900万程度の売上があり、製造設備も有し、継続的に事業を行っている）をB型事業の一環として行われる行為として、B型事業の付随行為（請負業）としている。請求人の菓子製造業を独立した事業として客観的に判断しなかったことは、名古屋国税局がいう「公益性、特に社会福祉に貢献している事業に法人税を課すことは適当ではない」という制度の趣旨に反するものである。

## 48

指定就労継続支援事業における  
工賃給与配分に関する法令の規定

## 争点と要約

「生産活動に係る事業収入から生産活動にかかる必要経費を控除した額は全額利用者に工賃給与として配分しなければならない」という法令の規定があるのであるから、生産活動事業では原則として利益が生じないので収益事業課税に当たらない。また、広島判決の採用した判定の算式は誤りである。

就労継続支援事業は、生産活動事業では、収益から材料費などの経費を差引いた金額のすべてを工賃として支払うべきことなどが 福祉サービス運営基準に規定されている。

就労継続支援B型事業では次のように規定されている。

「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。」(福祉基準 201 ①)。

就労継続支援A型事業では次のように規定されている。

「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。」(福祉基準 192 ②)。

「第九十条第二項の規定による利用者（以下この条において「雇用契約を締結していない利用者」という。）に対しては、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を工賃として支払わなければならない。」(福祉基準 192 ③)。

「賃金及び第三項に規定する工賃の支払いに要する額は、原則として、自立支援給付をもって充ててはならない。」(福祉基準 192 ⑥)。

A型事業とB型事業とで少し規定ぶりが異なるのは、A型事業の場合は雇用契約を結んでいる利用者（賃金）と雇用契約を結ばない利用者（工賃）とが混在するのに対し、B型事業はすべてが雇用契約を結ばない利用者（工賃）であることによる。雇用契約を結んでいる利用者は労働者であるから最低賃金法の規制も受けるし、労働協約等によって支払水準も決まるので、工賃のように収入から経費を控除した残額をすべて支払うことというような規定はできないのである。

とはいえ雇用契約を結ばない利用者も混在する場合は、自立支援給付から賃金や工賃を払ってはいけないのであり、工賃の方は余剰が生じたら全部支払うことという規定もあるから、結果としては生産活動から利益は生じないことになるのである。利用者のすべてと雇用契約を結んでいる場合は、余剰を生じる可能性はあるけれども「指定就労継続支援A型事業者は、第九十条第一項の規定による利用者が自立した日常生活又は社会生活を営むことを支援するため、賃金の水準を高めるよう努めなければならない。」(福祉基準 192 ①)。という努力義務もあり、多額の余剰が生じるというケースはまれであると考えられる。

総合支援法上、自立支援給付収入を受取る①福祉活動事業（就労支援給付事業）と、障害者による②生産活動事業とは明確に区分することになっている。法令により、会計も区分経理され、両者を混同して資金を使うことは認められていない。つまり、就労継続支援B型事業の場合、②の生産活動事業

では、収益－経費の金額を工賃として全額支払わなければならないので利益は発生せず、法人税の申告をする意味もないし、収益事業課税の目的にも該当しない。仮に、生産活動事業が菓子製造などで特掲事業の製造業などとして収益事業に該当するとしても、 $\text{工賃} \div (\text{利益} + \text{工賃})$  の計算結果（以下、「対利益割合」という）は常に100分の100となり、特定従事者の特例により非課税となる。広島裁決 H30-03-29 裁決は、②の生産活動事業を①の福祉活動事業の付随行為であるとして、両事業を一体として特掲事業（請負業）への該当性を判断している点で誤りであり、②の生産活動事業が非課税であることは間違いない。

結論は上記の通りであるが、この広島裁決 H30-03-29 裁決の付随行為として一体としての判定が仮に正しいとした場合、どのような指標によって、「生活の保護に寄与」しているかどうかの判定を行うべきかについても、一応、検討しておく。

広島裁決 H30-03-29 裁決は 一体の事業とした 2 事業の合計の数値を使用して、

算式イ：特定従事者への人件費  $\div$  (利益 + 特定従事者以外への支払いを含めた人件費の総額)

という算式で対利益割合を計算し、3 期間の平均割合が 28.7% 程度であることを示した上で、「特定従事者の生活の保護に寄与していない」と裁決している。

しかし、施行令第 5 条第 2 項は、「特定従事者の生活の保護に寄与しているかどうか」の判定によると規定されているのであるから、そのための対利益割合は、

算式ロ：特定従事者への人件費  $\div$  (利益 + 特定従事者への人件費)

という算式によって計算しなければならない。なぜなら、特定従事者以外に支払われた人件費は、事業を成立させ利益を生み出すために必要な費用であるから、人件費以外の経費と同様、算式の分母に加えるべきではないのである。

広島裁決 H30-03-29 裁決の事例を算式ロで計算すると、対利益割合は、対象となる 3 期間とも 50% を超え、3 期間の平均は 70% を超える。

H01-08-28 裁決の事例は、人件費の全額が特定従事者への支払であり（特定従事者割合が 100 分の 100）であり、算式イと算式ロは、まったく同一となる。これに対し、神戸地裁 H17-05-25 判決では、次のとおり、算式ロを採用している。

特定従事者への賃金  $\div$  (剰余金等処分可能額 + 特定従事者への賃金)

広島 H30-03-29 裁決は、この神戸地裁との相違に気づかず、施行令第 5 条第 2 項の規定の意味を理解しないまま、漫然と H01-08-28 裁決の基準である算式イを採用したという点でも誤りであると言わざるを得ない。この後、本年 2 月に、同じ算式イを採用した裁決例（令 02-03-05 裁決 TAINZ コード J 118-3-05）が出されており、税法の趣旨を正しく理解しない誤った税務の実務が進められていることは問題である。

H01-08-28 裁決の原告は宗教法人であり駐車場管理業務等が収益事業に該当するか否かが争点で、施行令第 5 条第 2 項「生活の保護に寄与」しているかどうかの判定を「当該事業に係る収入金額または利益金額の相当部分を身体障害者等に給与として支給しているか否かによって判断すべき」とする。H01-08-28 裁決では「給与割合を特定従事者への給与等  $\div$  利益金額の算式で計算しており、その結果の対利益割合は、昭和 59 年 3 月期：10.3%、昭和 60 年 3 月期：8.5%、昭和 61 年 3 月期：3.4% と各事業年度とも極めて低額であり、利益の相当部分を特定従事者に支給しているとはいえない」という結論になっている。

収益事業課税の判例・裁決例を調べると、圧倒的に宗教法人が原告である。H01-08-28 裁決の事例も特定従事者割合は 100 分の 100 であり、外形的には法人税施行令第 5 条第 2 項を充足するため、そのままでは収益事業の判定から除外せざるを得なかったことがわかる。ゆえにこのような租税回避事例を退けるには、対利益割合などの比率によって「生活の保護に寄与しているか否か判断すべき」という基準を示さざるを得なかったのではないだろうか。その点は理解できるにしても、この考え方を総合支援法上の就労支援事業にそのまま当てはめることは全くの誤りである。先にも述べたように、この制度の創設の趣旨そのものが障害者の生活を支援することを目的とするものだからである。