



委託料の消費税法上の「対価」該当性

東京地裁令和6年2月9日判決

第122回 2025年10月3日（金）

発表者 金子 友裕

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

＜MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ＞

<https://www.mjs.co.jp/seminar/sozeihanrei.html>

1. はじめに

消費税法の課税標準¹は、「課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額」（消法 28①）と定められている。そして、講学上、「譲渡される資産の時価ではありません」²とされ、対価とされるのは「消費税が『消費のための支出』に着目して課税する税金だから、相手方が実際に『支出』した金額に着目するのが適当だという理由によります」³と説明される。

しかし、課税標準にも含まれる重要な概念である消費税法上の「対価」は明確であるとは言い難い状況にある。本稿では、委託料の消費税法上の「対価」該当性が争われた東京地裁令和 6 年 2 月 9 日判決（公刊物未登載、TAINS:Z888-2698）を取り上げ、消費税法における「対価」について検討することとする。

2. 事案の概要

X（原告）は、下妻市が、公の施設（地方自治法 244 条 1 項）である a 施設（以下「本件施設」という。）等の管理運営のため、一部出資をして、平成 10 年 6 月 1 日に設立した株式会社である。X は、下妻市公の施設に係る指定管理者の指定手続等に関する条例（平成 17 年下妻市条例第 117 号。以下「本件条例」という。）5 条 1 項に基づき、本件施設の指定管理者の指定を受け（指定期間は平成 25 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日まで）、平成 25 年 4 月 1 日付けで、a 施設の管理に関する基本協定書を締結した。同協定書において、指定管理料は無料とされていた（21 条）。

X は、下妻市から、下妻市補助金等交付規則（昭和 51 年下妻市規則第 17 号。以下「本件補助金規則」という。）に則り、「ふれあい下妻補助金」として、平成 26 年度は 1 億円の、平成 27 年度は 1 億 1600 万円（以下、併せて「平成 26 年度補助金等」という。）の交付を受けた。なお、X は、平成 27 年度に交付を受けた上記補助金のうち 3600 万円を下妻市に返還した。

下妻市は、平成 28 年 3 月 18 日、本件条例 5 条 1 項に基づき、X を本件施設の指定管理者に指定した（指定期間は平成 28 年 4 月 1 日から平成 31 年 3 月 31 日まで）。X は、平成 28 年 4 月 1 日付けで、下妻市との間で、本件施設の管理及び運営に関する業務について、a 施設の管理に関する基本協定書を締結したところ、本件基本協定書には、X が行う管理業務の範囲（7 条 1 項）、本件基本協定書や施設指定管理者運営業務事業計画書等に従って X

¹ 議論の集約の観点から、「特定課税仕入れに係る支払対価の額」（消法 28②）には踏み込まないこととする。

² 佐藤英明＝西山由美『スタンダード消費税法』（弘文堂、2022 年）87 頁。

³ 佐藤＝西山・前掲注 2、87 頁。

が本件管理業務を実施すること（11条1項）のほか、下妻市が本件管理業務の対価としてXに対して指定管理料を支払うこと、当該指定管理料の詳細は別途「年度協定」によって定められること、Xが指定管理料に関する請求書を下妻市に送付し、下妻市は請求書を受領してから30日以内に当該指定管理料を支払うことが規定されていた。

X及び下妻市は、本件基本協定書21条2項に基づき、平成28年4月1日付け、平成29年4月1日付け及び平成30年4月1日付けで、それぞれa施設の施設管理に関する年度協定書（以下、上記のうち平成28年4月1日付けのものを「平成28年度協定書」といい、他の協定書についても同様に表記する。また、これらの協定書を併せて「本件各年度協定書」という。）を締結した。本件各年度協定書には、第3条として、平成28年度から平成30年度までの各指定管理料について、下妻市が、Xに対し、本件管理業務の「実施の対価として、金60,000,000円（消費税及び地方消費税を含む。）を支払うものとする。ただし、4月から3月までの対価とする。」と記載されていた。

下妻市は、Xから、平成28年4月25日付けで、平成28年度の本件施設の指定管理料として6000万円を請求する旨の記載のある請求書の送付を受け、「平成28年度a施設指定管理料」として支出負担行為に係る市長の決裁を経た上で、同年5月13日、Xに対して6000万円（以下「平成28年度支払金」という。）を支払った。下妻市議会は、平成28年度支払金に関し、一般会計予算の歳出として、区分を「委託料」とする「a施設指定管理料」6000万円が計上された平成28年度下妻市一般会計予算議案を可決し、また、一般会計の歳出として、区分を「委託料」とする「a施設指定管理料」6000万円が支出済額に計上された平成28年度下妻市一般会計歳入歳出決算書を認定した。

下妻市は、Xに対し、平成29年4月25日及び平成30年5月2日、各6000万円（以下、それぞれ「平成29年度支払金」、「平成30年度支払金」という。これらと平成28年度支払金と併せたものが本件各支払金である。）を支払ったところ、これらの支払に係る手続も、前記と同様である。

3. 争点

本件各支払金が資産の譲渡等の「対価」（消費税法2条1項8号）に当たるか⁴。

4. 争点に関する当事者の主張の要旨

（1）被告の主張

ア 事業者が収受する経済的利益が、消費税の課税要件としての「資産の譲渡等」の「対価」に当たるためには、事業者が行った当該個別具体的な役務提供との間に、少なくとも対応関係がある、すなわち当該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い得ることを必要とするものの、それ以上の要件は要求されていない。

⁴ 本件では、この争点（争点（1））以外にも、「本件各更正処分に係る理由の提示に不備があるか（争点2）」があるが、割愛する。

イ Xは、下妻市との間で、本件基本協定書を締結したところ、ここには、下妻市は、本件管理業務の実施の対価として指定管理料を支払う旨の定めがあり、本件各年度協定書には、下妻市は、本件管理業務の実施の対価として「金 60,000,000 円（消費税及び地方消費税含む。）を支払う」旨の定めがある。また、下妻市は、本件各支払金を「委託料」として予算及び決算に計上し、「施設管理運営委託料」として支払っている。

以上からすれば、Xは、本件基本協定書に基づいて本件管理業務という具体的な役務の提供をすることを条件として、下妻市から本件各支払金を収受したものであって、本件各支払金と本件管理業務との間に対応関係があることは明らかである。

ウ したがって、本件各支払金は、本件管理業務の「対価」に当たる。

(2) Xの主張

ア 本件各支払金は、指定管理料の名目で支払がされているが、後記イのとおり、その実質は、赤字補填目的の補助金であって、「対価」には当たらない。

イ（ア） 下妻市議会の定例会や予算特別委員会等において、「a 施設指定管理料」として計上された 6000 万円が、実質的には Xの赤字を補填するものであるとの趣旨の発言がされている。

また、Xの総勘定元帳の普通預金勘定においても、平成 28 年度支払金及び平成 29 年度支払金は、いずれも相手科目を「雑収入」、相手補助科目を「補助金収入」として計上されている。平成 30 年度支払金については、相手科目を「未収入金」、相手補助科目を「その他」として計上され、摘要欄に「指定管理料」と記載されているが、これは、補助金の支出に対する市民の批判を回避するための記載にすぎない。

（イ） 平成 31 年度以降、本件施設の指定管理者に指定された株式会社クリーン工房（以下「クリーン工房」という。）に対しては、1 年当たり 1000 万円の指定管理料が支払われていることに照らし、本件各支払金（1 年当たり 6000 万円）は、本件管理業務の対価としては不相当に高額であって経済的合理性がない。

（ウ） Xは、下妻市から、平成 26 年度補助金等の交付を受けていたところ、平成 28 年度以降、指定管理料の名目で支払われることにはなったが、これは、補助金による赤字補填に対する市民の批判に対応するものにすぎず、本件各支払金の趣旨と性質は、平成 26 年度補助金等と変わりはない。

5. 裁判所の判断

(1) 消費税法に基づく消費税は、消費に広く薄く負担を求めるという観点から、課税の対象を広く設定し、その税額は、事業者が提供する物品やサービスの価格に上乗せ（転嫁）され、最終的に消費者が負担することが予定されている税である。このため、事業者が収受す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の「対価」（同法 2 条 1 項 8 号）に当たるといえるためには、事業者が収受する経済的利益と事業者が行った個別具体的な資産の譲渡等との間に、少なくとも対応関係があることが必要である。換言すると、当該個別

具体的な資産の譲渡等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い得る対応関係があることが必要であるが、それ以上の要件は要求されていないものと解するのが相当である。

(2) 本件基本協定書及び本件各年度協定書において、下妻市は、本件管理業務の実施の対価として 6000 万円を支払うとされているのであって、これによれば、X と下妻市は、平成 28 年度から平成 30 年度までの本件管理業務の対価として、各年 6000 万円の指定管理料を支払う旨合意したものと認められる。また、本件各支払金の支払に関し、X は、本件施設の指定管理料として 6000 万円を請求する旨の記載のある請求書を下妻市に送付し、下妻市は、本件各支払金を「委託料」と区分した一般会計予算議案及び一般会計歳入歳出決算書を議会に提出してその議決又は認定を経るとともに、本件各支払金の支出に当たり、「a 施設指定管理料」として支出負担行為に係る市長の決裁を受けている。以上の各事実によれば、本件各支払金は、本件管理業務の履行という役務提供がされたことを条件として支払われた指定管理料であり、本件管理業務の「対価」とであると認められる。

(3) ア X は、下妻市議会の定例会等において、実質的な赤字補填であるとの趣旨の発言があったことや、X の総勘定元帳に「補助金収入」との記載があることからすれば、本件各支払金は補助金である旨主張する。

しかし、後記ウのとおり、本件各支払金が、本件管理業務に係る経費と本件施設の利用料金との差額(Xの主張するところの赤字)を補填する目的で支払われたものであったとしても、それは、必ずしも本件各支払金が本件管理業務の対価たる指定管理料であることと矛盾するものではない。そして、前記(2)記載の各事実に加えて、下妻市において、平成 28 年度から平成 30 年度までの間、本件各支払金の支払に当たり、本件補助金規則に則った手続きが何ら行われていないことも考慮すれば、本件各支払金が補助金であるとは認められず、上記のとおり X が指摘する事実のみをもって、前記(2)の判断を覆すには足りない。

イ X は、本件各支払金の額は、本件管理業務の対価としては不相当に高額であるとも主張する。

しかし、前記(1)のとおり、事業者が収受する経済的利益が「対価」(消費税法 2 条 1 項 8 号)に当たるといえるためには、事業者が収受する経済的利益と事業者が行った個別具体的な役務提供との間に、少なくとも対応関係があることが必要であるが、それ以上の要件は要求されておらず、当該経済的利益と当該役務提供とが等価であることを要するものでもない。

そもそも、本件全証拠を検討しても、クリーン工房と下妻市との間の本件施設に係る基本協定書や仕様書等と、X と下妻市との間の本件基本協定書や仕様書等とで、それぞれ合意された管理業務の具体的内容及び経費の負担割合や、予定されている本件施設の利用料金の額などの異同は明らかではないから、クリーン工房に対する指定管理料と本件各支払金との間に開きがあることのみをもって、本件各支払金が不相当に高額であると認めることもできない。

したがって、上記 X の主張は理由がない。

ウ X は、本件各支払金は赤字補填を目的とするものであるから、その趣旨及び性質は平成 26 年度補助金等と変わりはない旨主張する。

しかし、指定管理者制度においては、指定管理者たる民間事業者が当該公の施設の管理を通じ適正な利潤を上げることが想定される一方で、当該公の施設の提供するサービスの内容や性質によっては、住民に対する適正なサービスの提供という観点から、利用料金を収受しないことやその金額を低く抑えることが適当である場合も当然に想定されるものである（地方自治法 244 条の 2 第 9 項参照。）。このことからすれば、指定管理者制度の下において、指定管理者による管理の対価としての指定管理料により、利用料金によって賄うことのできない経費を補填する必要があることは、当然に予定されているというべきである。そうすると、仮に、本件各支払金が、本件管理業務に係る経費と本件施設の利用料金との差額（X の主張するところの赤字）の補填に充てられたとしても、それは、本件各支払金の性質が、本件管理業務の対価たる指定管理料であることと何ら矛盾するものではない。

したがって、上記 X の主張は理由がない。

(4) 以上からすれば、本件各支払金は、本件管理業務の「対価」であって、消費税法 28 条 1 項本文の消費税の課税標準の基礎をなすものに当たると認められる。

6. 検討

(1) 本判決の判断枠組み

本判決では、資産の譲渡等の対価につき、「事業者が収受す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の『対価』（同法 2 条 1 項 8 号）に当たるといえるためには、事業者が収受する経済的利益と事業者が行った個別具体的な資産の譲渡等との間に、少なくとも対応関係があることが必要である。換言すると、当該個別具体的な資産の譲渡等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い得る対応関係があることが必要であるが、それ以上の要件は要求されていないものと解するのが相当である。」として規範を示している。

そして、あてはめとして、「本件管理業務の対価として、各年 6000 万円の指定管理料を支払う旨合意したものと認められる」及び「本件各支払金は、本件管理業務の履行という役務提供がされたことを条件として支払われた指定管理料であり、本件管理業務の『対価』であると認められる。」とし、本件管理業務の対価であるとしている。

ここで、「X は、本件施設の指定管理料として 6000 万円を請求する旨の記載のある請求書を下妻市に送付し、下妻市は、本件各支払金を『委託料』と区分した一般会計予算議案及び一般会計歳入歳出決算書を議会に提出してその議決又は認定を経るとともに、本件各支払金の支出に当たり、『a 施設指定管理料』として支出負担行為に係る市長の決裁を受けている。」という請求書の送付及び議決や市長の決済を取り上げて X 及び下妻市の行為を指摘しており、この事実に基づき本件管理業務の「対価」との認定を行っている。

なお、X が主張する赤字補填について、「本件各支払金が、本件管理業務に係る経費と本件施設の利用料金との差額（X の主張するところの赤字）を補填する目的で支払われたものであったとしても、それは、必ずしも本件各支払金が本件管理業務の対価たる指定管理料であることと矛盾するものではない。」とし、赤字補填であったとしても本件管理業務の「対価」であると判示している。この部分は、傍論となるかもしれないが、本判決の特徴となる部分もあるため、後で検討を加えることとする。

（2）大阪高裁平成 24 年 3 月 16 日判決との比較

大阪高裁平成 24 年 3 月 16 日判決（訟月 58 巻 12 号 4182 頁）は、消費税法における「対価」の意義を具体的に判示した初めての裁判例である。ここでは、「対価」の意義の判示を中心に整理・検討する。

① 大阪高裁平成 24 年 3 月 16 日判決の事案の概要及び争点

本件は、弁護士会である X（原告、控訴人）が収入の一部を課税標準額に含めずに消費税及び地方消費税の確定申告をしたところ、税務署長が、当該収入は課税取引の対価であり課税標準額に含まれるとして更正処分等をしたため、X がその取消しを求めた事案である。

X が課税標準額に含めなかった収入は、「本件各受任事件負担金」（法律相談センター等において、事件を受任などした際に支払わなければならないとされている負担金）、「23 条照会手数料」（弁護士法 23 条の 2 に基づく公務所又は公私の団体に対する照会の手続を行う際に支払わなければならない手数料）、「本件各事務委託金」（弁護士協同組合から各種事務の委託を受けていることに基づき収受した事務委託金等）、及び、「司法修習委託金」（司法研修所長からの司法修習生の実務修習の委託に基づき司法修習生の弁護実務修習の指導に要する経費に充てるための費用）であり、これらの金員が「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」（消費税法 2 条 1 項 8 号）における対価（同法 28 条 1 項）に該当するか否かが争点であった。

② 大阪高裁平成 24 年 3 月 16 日判決における大阪高裁の判断

大阪高裁は、消費税法上の「対価」の意義の解釈について、「消費税の制度趣旨及び消費税法の規定からすれば、本来、消費税は広く薄く課税対象を設定し、最終的に消費者への転嫁が予定されている税であるから、事業者が収受する経済的利益が、消費税の課税要件としての『資産等の譲渡（本件においては役務の提供）』における対価に該当するためには、事業者が行った当該個別具体的な役務提供との間に、少なくとも対応関係にある、すなわち、当該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特に要求されていない。」と判示する。

そして、「消費税の課税対象となる対価であると評価されるためには、収受される経済的利益が自由市場における価格決定の対象となっていることが基本的要素である（以下「任意

性」という。)とし、さらに、当該提供された役務と収受された経済的利益が同等の経済的価値を持つことも基本的要素である(以下「同等性」という。)」との主張に対し、「制度趣旨及び法の規定からすれば、消費税の対象を自由取引によって形成された価格に限定する必要も理由もなく、任意性という要素は、少なくとも消費税の対価性の要件ないし要件に準ずるものとはいえず、その点が欠けるという理由で一般的に対価であることを否定されるべきものではない。また、消費税法 28 条 1 項ただし書の規定は、明らかに課税標準(対価の額)が経済的な利益の額そのままであることを前提とした規定であり、実質的にも、現実の価値の大小という曖昧な概念を、最も明確であるべき課税要件の判断を大きく左右する要素として持ち込むことは妥当でないから、同等性という要素は、少なくとも要件ないし要件に準ずるものとして要求されてない。」として採用できないとした。

その上で、この規範に基づき、「本件各受任事件負担金」、「23 条照会手数料」、「本件各事務委託金」及び「司法修習委託金」のいずれも役務提供の対価であると判示している。

③ 本判決の「対価」の意義との異同点

規範については、本判決も大阪高裁平成 24 年 3 月 16 日判決も同様となっている。ただし、詳細にみると、本判決では「事業者が収受する経済的利益と事業者が行った個別具体的な資産の譲渡等との間に、少なくとも対応関係があることが必要である」としているのに対し、大阪高裁平成 24 年 3 月 16 日判決では「事業者が行った当該個別具体的な役務提供との間に、少なくとも対応関係にある」との差異がある⁵。この点に関しては、資産の譲渡等は「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。」(消法 2①八)と規定されていることからすると、本判決では「対価を得て行われる」という前提である資産の譲渡等との間に対応関係があることを「対価」の要件としており、「対価を得て行われる」と「対応関係があること」が循環的な説明関係となっており、用語上の問題が生じている。

(3) 大阪高裁令和 3 年 9 月 29 日判決との比較

大阪高裁令和 3 年 9 月 29 日判決(税資 271 号順号 13609)では、共同で行う顧客に対する企業ポイントの交換サービスにより他の法人から受領した金員が資産の譲渡等の対価に該当するかが争われた事例である。大阪高裁平成 24 年 3 月 16 日判決とは異なると思われる「対価」の意義を示しているため、その概要等を検討することとする。

① 大阪高裁令和 3 年 9 月 29 日判決の事案の概要及び争点

本件は、X(原告、控訴人)が、関西エリアを中心とする交通系 IC カードを発行し、その利用契約を締結した会員に対し、(a)鉄道等の旅客運賃等及び商品購入代金等を決済する

⁵ この差異については、漆さき「租税判例研究会」969 回報告資料 4 頁を参照している。

サービスや、商品購入代金等の決済手段として F を利用した場合に利用金額に応じて企業ポイントである本件ポイントを付与するサービスを提供するほか、(b) F 会員が X と提携する法人の企業ポイントプログラム会員でもある場合（以下、当該会員を「双方会員」という。）に、提携法人が付与する企業ポイント（以下「提携ポイント」という。）と本件ポイントとを交換するなどのサービスを提供し、F 会員が、本件ポイントについて、累積したポイント数に応じて決済代金から割引を受ける等の利益を享受することができることになっている。X は、提携ポイントを本件ポイントに交換した後に当該提携ポイントを付与した提携法人が X に対して支払った金員を消費税の課税標準である課税資産の譲渡等の対価の額に算入した上で確定申告をしたが、後にこれを改め、本件金員が消費税の課税標準である課税資産の譲渡等の対価の額に算入されないなどとして、国税通則法 23 条 1 項 1 号に基づき、更正の請求をした事案である。

本件金員が消費税法 2 条 1 項 8 号に規定する「対価」に該当するか否かが、争点となっている。

② 大阪高裁令和 3 年 9 月 29 日判決における大阪高裁の判断

大阪高裁は、消費税の仕組み及び性格として、「消費税は、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（資産の譲渡等）を課税対象とし、課税資産の譲渡等の対価の額を課税標準として課されるものであり、課税標準額に対する消費税額から当該課税仕入れに係る消費税額を控除することにより、課税の累積を排除する仕組みがとられている。この課税の仕組みは、消費税が消費そのものではなく消費支出に担税力を求めて課税する、付加価値税の類型に属する多段階一般消費税として規定されていることを反映したものである。」としている。

そして、「対価」の意義について、「このような消費税の性格及び課税の仕組みからすれば、消費税法は、特別の規定がない限り無償取引を消費税の課税対象から除外することとしているものと解されるのであり、同法 2 条 1 項 8 号にいう「対価を得て」とは、資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に対して反対給付を受けることをいい、無償による資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供は資産の譲渡等に該当しないと解するのが相当である」とし、「資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供の機会に当事者間において金銭の授受がされた場合においても、当該金銭の授受が当該資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供の反対給付としての性質を有さず、当該資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に係る取引それ自体が無償取引に該当するものと認められるときは、法令に特別の規定がない限り、当該金銭の授受は資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供の対価に該当せず、当該資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供は消費税の課税対象とはならないものと解するのが相当というべきである。」と判示している。

本件金員について、「本件各提携契約に基づく提携法人の X に対する本件金員の支払は、ポイント交換に係る提携ポイントを発行した者としてその利用に係る経済的負担を負うべ

き立場にある提携法人が、本件ポイント還元を行う X のために、その原資を提供する行為にほかならないというべきであり、本件金員は、X が本件各提携契約に基づいて双方会員に付与した本件ポイントにつき本件ポイント還元を行うための原資としての性格を有するものというべきであって、本件金員に本件ポイント還元に係る原資以外の性格ないし要素を見いだすことはできない。そして、本件各提携契約に基づくポイント交換に当たり、提携法人と X との間で本件金員の支払以外に交換手数料その他の金銭の授受等も一切されていないというのである。」として、「本件各提携契約に基づく提携法人と X との間のポイント交換は、無償取引というべきであり、本件金員が X が本件各提携契約に基づき提携法人に対して行う役務の提供、すなわち、本件ポイントへの交換の意思表示をするなどした双方会員に対して X の企業ポイントプログラムの対象に組み込むことを目的として本件ポイントを付与するという役務の提供の反対給付としての性質を有するとみるのは困難というべきであるから、本件金員は消費税法 2 条 1 項 8 号にいう『対価』に該当せず、これを消費税の課税標準とすることはできない。」と判示している。

③ 本判決との比較

大阪高裁令和 3 年 9 月 29 日判決では、この事案の大阪地裁（大阪地裁令和元年 12 月 13 日判決（税資 269 号順号 13358））では大阪高裁平成 24 年 3 月 16 日判決と同様の「対価」の意義を示していたものから変更し、上記②のように「対価」の意義を判示している。

本判決と大阪高裁令和 3 年 9 月 29 日判決の「対価」の意義の比較としては、本判決や大阪高裁平成 24 年 3 月 16 日判決が、「対価」の意義の一般的な内容を示しているのに対し、大阪高裁令和 3 年 9 月 29 日判決の「対価」の意義では、無償の場合に「法令に特別の規定がない限り…（中略）…対価に該当せず…（中略）…消費税の課税対象とはならないものと解するのが相当」ということを強調している差異がある。

本判決では下妻市から指定管理料として年 6,000 万円の金員の支払いがされているが、大阪高裁令和 3 年 9 月 29 日判決のように当事者間（本判決でいえば、下妻市と本判決の原告である X との間）で「原資以外の性格ないし要素を見いだすことはできない」といえる立証が行われれば、「役務の提供の反対給付としての性質を有するとみるのは困難というべき」となり、無償として「対価に該当せず…（中略）…消費税の課税対象とはならない」との判断も生じうるものと思われる。

（4）消費税法における「対価」の意義の理論的検討

① 收受すべき金額からの検討

消費税法基本通達 10-1-1 では、「課税資産の譲渡等に係る対価につき、対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他の経済的利益の額をいい、消費税額等を含まないものであるが、この場合の『收受すべき』とは、別に定めるものを除き、その課税資産の譲渡等を行った場合の当該課税資産等の価額をいうのではなく、そ

の譲渡等に係る当事者間で授受することとした対価の額をいうのであるから留意する。」と規定している。この通達を前提とすれば、「対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他の経済的利益の額」であり、「当該課税資産等の価額をいうのではなく、その譲渡等に係る当事者間で授受することとした対価の額」となる。つまり、時価ではなく、授受された金銭等の額が消費税法上の「対価」として扱われている。

この点に関しては、「役務の提供と（反対）給付との間が等価の関係にあることは必要ではない」⁶との指摘もあり、「消費税が消費支出に負担を求める性質を有することに鑑みて、実際の役務の提供を受けた者が消費支出した金額についてのみ担税力を有するものとして消費税を課税するため」⁷との説明がされている。

この指摘のように、消費税法では、時価で担税力を把握しようとするものではなく、時価以外の何らかの要素で担税力を認識しようとしている。この要素として実際に授受された「対価」を「消費支出した金額」と想定し、ここに担税力を見出そうとしていると考えられる。

なお、ここで、消費税法 28 条 1 項ただし書の「資産の価額に比し著しく低いとき」の取扱いの解釈が問題となろう。上記のように実際に授受された「対価」を「消費支出した金額」と想定して担税力と捉えるのであれば、消費税法 28 条 1 項ただし書は、法人のその役員に対する資産の譲渡や棚卸資産の譲渡に限定し、かつ、「おおむね 50%に相当する金額に満たない場合」（消基通 10-1-2）と閾値を定めて、この条件を実際の対価が「消費支出した金額」と想定できない例外的な場合とし、この場合のみ時価での課税を定めていると考えられる。

このように考える場合、消費税法における担税力は、対価で把握することが原則で、時価の把握は対価が用いることができない特殊な場合に例外的に採用されるものとの位置付けになる⁸。

② 役務の提供と反対給付の関連性に関する検討

⁶ 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）402-403 頁。

⁷ 吉村・前掲注 6、403 頁。

⁸ これに対して、担税力を時価で把握することが原則であり、（実行性等を考慮して）例外的に対価で把握しているに過ぎないとする考え方もありうる。現行の条文からは、この考え方も否定することはできないものと思われ、この問題は消費税法が本質的にどのような税金であるかに依存する議論となる。本稿では、「実際の役務の提供を受けた者が消費支出した金額についてのみ担税力を有するもの」（吉村・前掲注 6、403 頁）を前提とし、原則を対価とする見解を示している。

役務の提供と反対給付⁹との関連性¹⁰については、どの視点で考慮すべきという問題が重要になる。この視点には、事業者の視点と役務を提供された者の視点が考えられるが、「役務を提供された者の視点において、ある役務が提供されたからこそ（反対）給付を行ったという関係が客観的に想定できれば、役務の提供と（反対）給付との関連性を認定することができる」¹¹との見解がある。

この役務の提供をされた者の視点で考えれば、その役務の提供に対する反対給付として自己が負担したもの¹²が「対価」であり、本件各支払金は「対価」とはならないと考えるべきとなる。これは、大阪高裁令和3年9月29日判決と同様に、本件各支払額をXに対する原資の性格と捉えられることになるものである¹³。

このような役務の提供をされた者の視点という見解に対し、「資産の譲渡等の『対価』は、消費税法上は、取引社会における消費税負担の転嫁装置（上乘せ装置）である」¹⁴とし、「資

⁹ 本稿では、資産の譲渡等の定義（消法2①八）に「対価を得て行われる」の記載があることから、「資産の譲渡等と反対給付」の表記を避けるため、「役務の提供と反対給付」の表記としたが、「資産の譲渡と反対給付」や「資産の貸付けと反対給付」にも及ぶ議論となると考えている。

¹⁰ 消費税法基本通達5-2-15では、「事業者が国又は地方公共団体等から受ける奨励金若しくは助成金等又は補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律第2条第1項《定義》に掲げる補助金等のように、特定の政策目的の実現を図るための給付金は、資産の譲渡等の対価に該当しないことに留意する。」との取扱いが示されている。この通達の取扱いに関して、「消費税が課税され得ない『真正の補助金』と…（中略）…消費税が課税されるべき『不真正な補助金』が区別されなければならない」（吉村・前掲注6、406頁）との指摘があり、給付金の中にも消費税が課税されるべきものがあるとの見解がある。

¹¹ 吉村・前掲注6、403-404頁。

¹² 第三者が全額負担した場合を考えると、自己が負担したものと同様のものもここに含まれるべきと思われる。ただし、本件のように、第三者だけでなく、役務の提供をされた者にも負担があるような場合には、役務の提供をされた者以外の資産の譲渡等の対価とすべきではない。消費税法の考え方からすれば、（立法的な対応が必要となるが）役務の提供のための原資（経費の補填）として仕入税額控除の減額として考慮すべきものとも考えられる。なお、この取扱いは、国等に対する特定収入割合の取扱い（消法60④）と同様の取扱いと考えることができるものである。

¹³ （役務の提供をされた者の視点を前提として）「給付金が存在しない場合より低い価格で当該役務を享受することができる場合、当該給付金は役務の提供を受けた側（消費者）が支払うべき対価を補充する性質であるということができよう」（吉村・前掲注6、408頁）との指摘があるが、この考えは、消費税法は「対価」に担税力を見出しているのであり、時価（施設の利用者の支払額及び本件各支払金の合計）に担税力を見出している訳ではないとの考えと矛盾しかねないものである。ここで、二者の「対価」の合計とする場合は矛盾が生じないが、どのような場合に二者の「対価」の合計（「対価」の補充）が認められるのか、役務の提供をされた者を誰と捉えているか、という問題が惹起されることになる。

¹⁴ 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巻『消費税の研究』2017年、253頁。なお、この点に関し、「相手方にとって費用として収益の獲得に貢献し得るからであって、消費税負担の転嫁を受けるためでないことは、いうまでもない…（中略）…消費税法は、資産の譲渡等の相手方が収益の獲得のために支払う対価を、消

産の譲渡等によって得る対価の概念（納税義務者となる事業者側）は、資産や役務を対象にして支出する費用の概念（その取引相手となる事業者側）と表裏一体をなす¹⁵とし、事業者の視点と役務を提供された者の視点をともに重視する見解がある。なお、この主張の根拠として、大阪高裁平成 24 年 3 月 16 日判決において「転嫁が可能なほどに個別具体的な役務の提供と結びついている」と判示における「転嫁が可能なほどに」と記述している点を強調し、「この判決は、対価要件の趣旨・目的を消費税負担の転嫁の観点から理解した上で、その趣旨・目的に照らして対価概念の要素として役務との個別具体的な対応関係を要求したもの」¹⁶との指摘がある。

このように、役務の提供と反対給付との関連性について、役務を提供された者の視点を重視する見解や事業者の視点と役務を提供された者の視点をともに重視する見解がある。この点は、消費税法が何に担税力を見出しているかに依存する議論となり、「消費」に担税力を見出しているのであれば、役務を提供された者の視点を重視する見解が妥当であるように思われる。

しかし、「消費税法は消費税を『消費』そのものに担税力を認め負担を求める租税としてではなく、『取引』を課税対象とするという『法技術』を用いることによって、消費の対象となり得る物品及びサービスを手に入れるための反対給付である『消費支出』に担税力を認め負担を求める租税として、構成したのである。」¹⁷とされる。この指摘のように、消費税法は、消費そのものに担税力を見出しておらず、「取引」に基づいた「消費支出」に担税力を見出している制度となっている¹⁸。

そして、「取引」に基づいた「消費支出」に担税力を見出しているのであれば、「取引」の当事者である事業者の視点と役務を提供された者の視点をともに重視する見解が妥当であり、これは「転嫁が可能」かどうかという点で判断すべきものとなる。

このように考えた場合に大きな問題として残されることになるのが、「転嫁」の概念である。しかし、「転嫁」の概念は明確になっているとはいえず、事業者が納付することになる消費税額のうち実際にどれだけ取引の相手方に転嫁されるか、そしてその負担が誰に帰着するかは、あくまで市場の状況による。法律はたかだか、転嫁することを予定しているにすぎない。¹⁹との指摘がある。「転嫁」の概念は、明確ではないだけではなく、法的義務

費税負担の転嫁装置として利用することにしたにすぎない」（253 頁）と説明されている。

¹⁵ 谷口・前掲注 14、253-254 頁。

¹⁶ 谷口・前掲注 14、255 頁。

¹⁷ 谷口・前掲注 14、219 頁。

¹⁸ この点は、「取引」に基づいた「消費支出」が、必ずしも付加価値の合計を示すとは限らないという意味でも重要であろう。

¹⁹ 増井良啓「今後の消費税法上の解釈問題」ジュリスト 1539 号、2019 年、59 頁。なお、この指摘は、最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決（民集 59 卷 2 号 245 頁）の「当該資産の譲渡等の相手方に転嫁された消費税」や「転嫁すべき立場にない免税事業者」等を含む判示部分を紹介した上での指摘となっている。また、この事件については「転嫁という概念を持ち出すよりは、端的に、免税事業者の範囲を画する課税売上高の判定基準が税抜き

でもないという点で問題があり、「転嫁」や「転嫁が可能」という概念での説明は困難であると思われる。

現状では、「取引」に基づいた「消費支出」という抽象概念を、また別の抽象概念である「転嫁」に置き換えて説明している状態であり、これが消費税法の「対価」が不明確となる問題の根底にあると思われる。

本判決では、「本件各支払金が、本件管理業務に係る経費と本件施設の利用料金との差額（X が主張するところの赤字）の補填に充てられたとしても、それは、本件各支払金の性質が、本件管理業務の対価たる指定管理料であることと何ら矛盾するものではない」と判示しており、役務を提供された者については、施設の利用者（市民等）だけでなく、管理業務に係る経費の補填をした者（下妻市）をも同時に成立させる構成となっている。この点では、下妻市がどのような消費支出をしたか、そして、「転嫁が可能なほどに個別具体的な役務の提供と結びついている」かどうか、を判示すべきである。

しかし、本判決では、どのような契約の下での取引であったかに基づいた判決であり、手続上は補助金ではないことを重視した判断をしており、事業者である X から役務の提供を受けたとされる下妻市に、どのような役務の提供があったか等が十分に検討されていないという問題がある。前述の検討に基づけば、取引があり、契約に基づく支出があるというだけでなく、「消費支出」の内容や「転嫁」の有無が検討されるべきものと思われる。

おわりに

本件は、資産の譲渡等の「対価」（消費税法 2 条 1 項 8 号）が争われた事例であるが、消費税法の「対価」の問題は、仕入税額控除において控除される消費税額の基礎となる「対価」の概念との異同も重要である。この点については、消費税法基本通達 5-5-3 で「明白な対価関係」と記述されており²⁰、仕入税額控除における「対価」は「明白性」という点で資産の譲渡等の「対価」と差異を有するとも考えられる²¹。課税売上げと課税仕入れで「対価」の

で定義されているものと解すればよかった。転嫁という一筋縄ではいかない概念を理由付けに用いてしまったがゆえに、消費税相当額の転嫁が法的義務ではないこととの整合性や、販売価格に上乗せさせた消費税相当額が法的にはあくまで商品等の対価の一部としての性格しか有しないこととの一貫性が、疑問をされるようになってしまった」（増井・同上、59 頁）として、転嫁の概念を用いることの問題点も示されている。ちなみに、「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」は、消費税率引上げ時の「消費税の円滑かつ適正な転嫁を確保することを目的とした法律」（1 条）であるが、令和 3 年 3 月 31 日で失効となっている。

²⁰ 福岡高裁那覇支部令和 2 年 2 月 25 日（税資 270 号順号 13384）では、「組合がその構成員から受ける会費、組合費等については、当該組合がその構成員に対して行う役務提供等との間に明白な対価関係があるかどうかによって、資産の譲渡等の対価であるかどうかを判定するのが相当である」と判示している。

²¹ 「消費税法基本通達 5-5-3 で示されている『明白な対価関係』の基準は、あくまでも、謙抑的な行政権力行使の考えに基づく税務執行上の一応の基準を立てたものに過ぎず、役務の提供と（反対）給付との因果関係的関連性基準以外に『明白性基準』を立てたものと

概念が異なりうることは、消費税法として許容し得るものであるかという問題がある²²。

また、消費税法における対価については、本稿で取り上げた事案以外にも、損失補償金の資産の譲渡等該当性が争われた事例（広島地裁令和 6 年 1 月 10 日判決（公刊物未登載、TAINS:Z888-2557））²³も参考となる²⁴。しかし、未だ十分な司法判断が集積しているとは言い難く、「対価」が不確定な概念であることに変わりはないように思われる。

本判決の特徴は、傍論かもしれないが、「対価」の補充性（下妻市が利用者の「対価」を補充的に支払うこと）を認めていることにありと思われるが、「対価」の補充性が認められる根拠や「対価」の補充性を認める要件等は明らかにされていない。また、本判決は、具体的な役務の提供の内容に踏み込まずに判示しており、支払いの名目（補助金ではなく「委託料」や「a 施設指定管理料」）が手続きに従っていることに基づき、補助金ではない旨を重視した判断しているように思われる。しかし、その取引の内容を吟味し、消費税法上の「対価」となりうるかを検討すべきであったと思われる。

「消費支出」の内容や「転嫁」の有無が示せない場合は、本件各支払金は X に対する原資の性格とみることも可能であり、「対価」ではないという判断も生じうるものと思われる。

なお、本件では、下妻市という地方公共団体が取引相手となっている。国及び地方公共団体の一般会計は申告義務がない²⁵とされるが、取引先にとってはインボイスの発行の有無と

は理解すべきではない」（吉村・前掲注 6、405-406 頁）との指摘がある。

²² 消費税法が付加価値税であり仕入税額控除が必要的控除性を有しているのであれば、最終消費者に至るまでのどの事業者で納税を行うかというタイミングの問題となるが、仕入税額控除が必要的控除性を有さず恩典的・部分的に控除されるという点で取引高税のような性質のものであれば、課税売上げに対する課税のみ行われ、課税仕入れに対する控除は行われないという事態が懸念され、単なるタイミングの問題では収まらない大きな問題と位置付けられることになる。

²³ 金子友裕「賃貸借契約の解除に伴い支払われた損失補償金の資産の譲渡等該当性」ミロク情報サービス租税判例研究会第 117 回、1-12 頁参照。

要旨を示せば、「本件覚書合意は、もっぱら、X が本件不動産から撤退した（賃料を支払う理由がなくなった）後も B 社が本件原契約の賃料を継続して支払うという法形式を採ることで、C 社が賃料を得られない期間をなくすこと、及び、X（原告）に対し本件原契約の早期解約に伴う解約違約金を請求しないことについて本件各地権者の納得を得ることを目的として、締結されたものであるといえ、B 社が本件原契約上の地位に基づいて本件建物の使用収益をすることはおよそ予定されていなかったといえる。また、本件覚書には、新たに賃借人となる B 社が賃貸人の C 社に支払う賃料に関する記載はあるが、賃借人の地位承継に伴い B 社が X に支払う金員に関する記載あるいは本件協定に基づき支払われる 2 億円を本件覚書合意に基づき支払われる 2 億円に振り替える等の記載はない。さらに、本件協定に基づき 2 億円が支払われたことを裏付ける証拠はあるのに対し、本件覚書合意に基づき B 社が X に何らかの金員を支払ったことを裏付ける証拠はない。そうすると、本件金銭を本件覚書合意に基づく本件原契約上の地位の譲渡に対する対価ということはできない。」との判示をしている。

²⁴ いずれも納税者勝訴で確定している。

²⁵ 消費税法では「第一項の規定により一の法人が行う事業とみなされる国又は地方公共団体の一般会計に係る業務として行う事業については、第三十条から第三十九条までの規定

いう点で関係を有してくる。インボイス制度の導入により、国及び地方公共団体の特別会計の申告も含め、課税対象となる取引かどうかを改めて見直す必要が生じる可能性がある。

によりその課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除することができる消費税額の合計額は、これらの規定にかかわらず、当該課税標準額に対する消費税額と同額とみなす。」（消法 60⑥）とするため消費税額が生じることはなく、確定申告において「消費税額がない課税期間については、この限りでない。」（消法 45①柱書）とされるため、申告義務がなくなることになる。