



消費税法における課税要件としての対応関係の要否

第 126 回 2026 年 6 月 5 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>

消費税法における課税要件としての対応関係の検討

I はじめに

名古屋高裁令和 7 年 1 月 30 日判決訟月 71 卷 12 号 2450 頁（名古屋地裁令和 6 年 7 月 18 日判決訟月 71 卷 12 号 2471 頁）¹では、仕入税額控除（消法 30）の適用において、対応関係という要件が付加されている。この対応関係は、消費税法の条文には規定されていないものである。

本稿では、この名古屋高裁令和 7 年 1 月 30 日判決を取り上げ、この裁判例で対応関係をどのような位置付けたか等を含めて整理した上で、消費税法における課税要件としての対応関係について検討を行うこととする。

II 事案の概要

本件は、社会福祉法人である X（原告・控訴人）が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する利用者に対し支払った本件工賃を消費税法上の課税仕入れに係る支払対価の額に計上すべきであるとして争った事案である。

X は、障害を持つ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設立された社会福祉法人であり、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（本件各事業所）において、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（就労継続支援 B 型等）の各障害福祉サービス（本件各福祉サービス）に係る事業を行っていた。

X は、本件各事業所において、利用者に対して本件各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、その売却益等のうちの一定部分を本件工賃として利用者に支払っている。X は、本件各課税年度において、本件各事業所ごとに各福祉サービスを提供し、生産活動に従事した利用者に対し、本件工賃を支払った。

X は、本件各福祉サービスを利用して生産活動に従事する利用者に対し支払った本件工賃を消費税法上の課税仕入れに係る支払対価の額に計上していなかったとして、同期間中に支払った本件工賃の額に応じた消費税額を「控除税額」に加算して、納付すべき消費税額等を算定すべき旨の更正の請求をしたが、処分行政庁（熱田税務署長）は、更正の請求に対し、更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

III 争点

¹ この裁判は、令和 7 年 10 月 1 日最高裁不受理決定により確定している。

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である。

IV 名古屋地裁の判断

1 消費税の仕組み及び性格

消費税法は、事業を行う個人及び法人（事業者）が行った資産の譲渡等を消費税の課税対象とし（4 条 1 項）、この資産の譲渡等とは、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ものとしている（2 条 1 項 8 号）。また、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とされるもの以外のもの（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とし（28 条 2 項）、ただし、事業者は、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た者（課税仕入れ）については、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としている（30 条）。

以上のとおり、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、事業者に負担を求めるのではなく、税金分は事業者の販売する物品やサービスの価格に上乘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（原文ママ、売上げ）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。このような課税の仕組みは、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。

2 「課税仕入れ」等の意義

(1) 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、同法の「対価を得て行われる…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。

(2) この点、X 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 X 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、X の上記主張を採用することはできない。

なお、X は、「本件工賃が生産活動によって生じたという対応関係」は条文上要求されていないことなどから、これを要求することは、課税要件法定主義、課税要件明確主義、租税法の解釈原理に反する旨主張するが、租税法であってもその規定の意味内容を解釈によって明らかにすることが許されるのは当然であり、また、上記要件が不明確であるともいえないから、課税要件法定主義等に反するとはいえず、X の主張を採用することはできない。

3 争点について

上記 2 で説示したところを踏まえて、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か否かを検討する。

(1) 本件各事業所における生産活動の位置付け

障害者総合支援法によれば、指定障害福祉サービス事業者は、利用者に対して条例で定める設備、運営に関する基準に従い障害福祉サービスを提供しなければならないとされ（43 条 2 項）、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、指定障害福祉サービス事業者から障害福祉サービスを受けるとされており（19 条 1 項、28 条 1 項 6 号、同条 2 項 2 号及び 3 号、29 条 1 項）、X の利用契約書においても、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 X に支払うとされていることからすれば、X 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 X 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。

そして、同法によれば、障害福祉サービスには生活介護、就労移行支援及び就労継続支援が含まれ（5 条 1 項）、生活介護とは、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、創作的活動又は生産活動の機会の提供その他の便宜を供与することとされ（同条 7 項、総合支援法施行規則 2 条の 6）、就労移行支援とは、就労を希望する障害者につき、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便宜を供与することとされ（5 条 13 項、同施行規則 6 条の 9）、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

要な訓練その他の便宜を供与することとされており（5 条 14 項、同施行規則 6 条の 10）、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法律上義務付けられているが、他方、利用者において生産活動に従事することは法律上義務付けられていない。

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、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、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（84 条、184 条、202 条）、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、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、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、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が挙げられていることなどによれば、利用者はあくまでも生産活動の機会の提供という障害福祉サービスを受ける立場にあるというべきであり、現に、利用契約書においても、X が提供する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）」と記載され（第 4 条）、X の運営規程や重要事項説明書にも同旨の記載がされている。

以上によれば、本件各作業所の利用者は、X 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）本件工賃の位置付け

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（85 条、184 条、201 条）、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収受することは予定されていない。

他方、上記のとおり平成 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。

また、利用契約書においても、X が提供する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）」と記載され、工賃支払について、X が利用者に提供すべき障害福祉サービスの一つである生産活動の機会の提供に含まれているとの

理解が示されている。

以上によれば、本件各事業所の利用者は、X 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、X 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、X 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) 小括

以上のとおり、X は、本件各福祉サービスの一環として、本件各事業所の利用者に対し、工賃支払を含む生産活動の機会を提供しているものであって、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。

(4) X の主張について

ア X は、本件工賃は利用契約及び利用者による実際の就労に基づき、その対価として支払われるものであるから、これらが障害福祉サービスの一環として行われるものとはいえない旨主張し、これに沿う証拠を提出する。この点、当裁判所としても、本件各事業所の利用者らが真摯に生産活動に従事し、その結果として本件工賃の支払を受け、当該生産活動の成果が社会的に有用であること自体を否定するものではないが、本件においては、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か否かという税法上の取扱いが争点となっており、その判断の前提となる就業継続支援 B 型等における生産活動及び工賃の法的位置付けについては、障害者総合支援法及び関係法令によって規定されているのであるから、本件各事業所における利用者らの生産活動の実態やこれに対する社会的な評価そのものが、当該争点の判断に直接影響を及ぼすものとはいえず、X の上記主張によっても上記(3)の結論が左右されるものとはいえない。

イ 次に、X は、本件各事業所の利用者は、経験、技能、意欲等に応じた異なる賃金単価に作業時間を乗じて計算した賃金を収受し、また、指定障害福祉サービス事業者は、利用者の働きによって作出されたサービスや物品を市場で売却して売上を得ているから、生産活動が障害福祉サービスの一環として行われるものではない旨主張する。

しかしながら、X において本件工賃の支払額を利用者の作業時間や能力に応じて決定しているとしても、それは単に利用者間の工賃の分配方法を定めたもので、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という枠組みの中での X の内部的な取扱いにすぎず、同取扱いによって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工賃の法的性質に影響が生じるものとはいえず、また、生産活動が事業として行われることをもって利用者による生産活動の法的性質が

決定されるという関係にあるとも認められないから、X の主張を採用することはできない。

ウ また、X は、社会福祉法人会計基準運用通知の別紙である就労支援事業製造原価明細書において、「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、同通知が利用者による役務提供と本件工賃の対応関係を認めていることの現れである旨主張するが、同通知は会計上の取扱いを定めたものにすぎず、そのことが消費税法上の課税仕入れに係る支払対価に該当するか否かという税法上の取扱いに直結するものとはいえず、総合支援法事業基準において、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額に相当する金額を支払うこととされ（85 条、184 条、201 条）、生産活動に係る事業に必要な経費を構成するものとはされていないことも考慮すると、X の主張を採用することはできない。

エ さらに、X は、総合支援法事業基準において就労継続支援 A 型と同 B 型の違いは雇用契約の有無のみであることなどから、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旨主張する。

しかしながら、雇用契約の有無は、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といえ、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といえるのであって、その他の文言がほぼ同一であることをもって、就労継続支援 A 型による役務提供と就労継続支援 B 型による役務提供とを同一視することはできないから、X の主張を採用することはできない。

オ 加えて、X は、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が課税対象とされていることに照らせば、本件工賃も収入に対応する原価として課税取引として取り扱うのが筋である旨主張する。

しかしながら、就労継続支援 B 型等を含む障害福祉事業全体が非課税とされている中で、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については、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 6 条 1 項、別表第一 7 号ロ）のは、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って、工賃支払を含む生産活動の機会の提供について、このような特別な社会政策的配慮をしなければならない事情はうかがわれない。

また、X は、利用者に本件工賃を支払うに当たり消費税相当額を負担していないから、生産活動の成果物の支払対価に対する消費税の全額を納付することになっても当然であり、事業者間の取引における課税の累積を排除するという仕入税額控除の趣旨が妥当するともいえないから、本件工賃を収入に対応する原価として課税取引として取り扱うのが筋であるともいえない。

したがって、X の上記主張を採用することはできない。

カ その他、X が縷々主張する点についても、いずれも本件工賃が課税仕入れに係る支払対価に該当する根拠になるものとは認められない。

V 名古屋高裁の判断

1 当裁判所も、本件工賃は X の課税仕入れに係る支払対価に該当するとは認められないから、本件各通知処分はいずれも適法であり、X の請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、下記 2 のとおり当審における X の主張に対する判断を付加するほかは、原判決のとおりであるから、これを引用する。

2 当審における X の主張に対する判断

(1) X は、課税仕入れ等の意義について、次のように主張する。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いない。これは要するに、消費税法上、税の累積の廃除という仕組みがとられているものの、その仕組みは貫徹されていないことを意味する。したがって、税の累積の廃除という仕組みから、消費税法上の役務の提供が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するとはいえない。また、条文上にない「対応関係」という課税要件を新たに創設することは、課税要件法定主義に反する。租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くから、納税者に不利になるような限定解釈は制限されるべきである。

しかし、原判決のとおり消費税の仕組み及び性格に照らし、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、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」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いうものと解される。同項 12 号が、消費税の課税対象を事業者間の取引としながら、課税仕入れの相手先を事業者限定していないのは、課税仕入れに係る消費税額の把握を、仕入先の発行する税額別記の書類（税額票）によらず、帳簿上の記録等によることとした結果、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上、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と解される。そうすると、同号が課税仕入れの相手先を事業者限定していないことは、課税仕入れの解釈に影響を与えるものではない。また、原判決のとおり、租税法であってもその規定の意味内容を解釈によって明らかにすることが許されるのは当然であるし、対応関係という要件が不明確ともいえないから、課税要件法定主義に反するとはいえない。したがって、X の上記主張は採用できない。

(2) X は、本件各事業所における生産活動の位置付けについて、障害福祉サービスゆたか作業所運営規程（以下「運営規程」という。）及び利用契約書によれば、本件各事業所における生産活動の機会の提供は、X から利用者に対する福祉サービスの提供にとどまらず、利用者から控訴人に対する役務の提供という側面を有していること、利用者が従事する生産活動は、自立のための活動であるとともに、社会経済活動への参加であることが明らかであ

ると主張する。

しかし、原判決のとおり、障害者総合支援法及び関係法令によれば、就労継続支援 B 型等における生産活動の提供は、事業者が利用者に対して供与すべき便宜の一つとして法律上義務付けられている一方で、利用者が生産活動に従事することは法律上義務付けられていないことからすると、利用者はあくまで生産活動の機会の提供という障害福祉サービスを受ける立場にあるというべきである。これに加えて、X の利用契約書及び運営規程もこれに沿う内容となっていることからすると、本件各事業所の利用者は、X により提供される本件各福祉サービスの一環として、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。したがって、X の上記主張は採用できない。

(3) X は、本件工賃の位置付けについて、運営規程及び利用契約書等によれば、本件各事業所の利用者は、X 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ものであり、福祉サービスの一環として本件工賃を受領しているのではない。したがって、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いえる主張する。

しかし、総合支援法事業基準によれば、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、事業者が利益を収受することは予定されていないこと、他方で、平成 18 年課長通知によれば、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、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とされている。また、利用契約書も、工賃支払について X が利用者に提供すべき障害福祉サービスの一つである生産活動の機会の提供に含まれているとの理解を前提としている。以上によれば、本件工賃は、利用者が X に役務を提供した反対給付として受領しているのではなく、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必要な経費を控除した残額（剰余金）の分配を受けているというべきである。したがって、X の上記主張は採用できない。

(4) X は、本件各事業所の利用者の就労実態を十分考慮すべきであると主張する。

しかし、原判決のとおり、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であり、その判断の前提となる就労継続支援 B 型等における生産活動及び工賃の法的位置付けについては、障害者総合支援法及び関係法令に規定されているのであるから、本件各事業所における利用者の生産活動の実態等が本件争点の判断に直接影響を及ぼすものとはいえない。

(5) X は、工賃の決定方法について、平成 18 年課長通知を含む通達では、実作業時間に応じた工賃の支給、欠勤等による工賃の減額、成果物の出来高による工賃差異が許容されていると主張する。

しかし、通達において、実作業時間に応じた工賃の支給、欠勤等による工賃の減額、成果物の出来高による工賃差異が許容されているとしても、それによって直ちに、生産活動に係

る事業の収入から必要経費を控除した残額（剰余金）の分配であるという工賃の法的性質に影響が生じるものとはいえない。したがって、X の上記主張は採用できない。

(6) X は、本件工賃の社会福祉法人会計基準運用通知（その別紙である製造原価明細書）における取扱いについて、利用者工賃と利用者賃金が同明細に記載されていることは、これらの費目が売上げを獲得するための構成要素（対価）であることの証拠であると主張する。

しかし、原判決のとおり、社会福祉法人会計基準運用通知は会計上の取扱いを定めたものにすぎないから、これをもって直ちに、税法上、利用者による役務提供と本件工賃との間に対応関係があるとはいえない。また、総合支援法事業基準において、工賃は生産活動に係る事業の収入から必要な経費を控除した額に相当する金額を支払うこととされており、生産活動に係る事業に必要な経費を構成するものとはされていないことも考慮すると、本件工賃が売上げを獲得するための構成要素（対価）とはいえない。したがって、X の上記主張は採用できない。

(7) X は、本件工賃が利用者の役務提供の対価ではないとする判断は、国の施策等とも整合しないと主張する。

しかし、本件は、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か否かという税法上の取扱いが争点となっている事案であるから、国の施策等に関する X の主張を踏まえても、消費税法上の課税仕入れに係る支払対価の該当性に関する前記 1 の認定判断を左右しない。

(8) X は、憲法 27 条等に照らし、本件工賃は役務の提供の対価であると主張する。

しかし、本件は、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か否かという税法上の取扱いが争点となっている事案である。就労継続支援 B 型等における生産活動及び工賃の法的位置付けを踏まえると、本件工賃は消費税法上の課税仕入れに係る支払対価には該当しない。したがって、X の上記主張は採用できない。

(9) その他、X は、本件工賃は消費税法 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して種々主張するが、前記 1 の認定判断を左右しない。

VI 検討

1. 本判決の判断枠組みと当てはめ

名古屋地裁判決では、消費税の仕組み及び性格は、「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」とし、「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」とする。

そして、「課税仕入れ」等の意義について、消費税法 2 条 1 項 12 号の規定から「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」とする。

さらに、「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」とし、「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」として判断枠組みを示している。

この判断枠組みに基づき、「X は、本件各福祉サービスの一環として、本件各事業所の利用者に対し、工賃支払を含む生産活動の機会を提供しているものであって、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、「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」とする。このため、「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」と結論付けている。

なお、名古屋高裁判決では、X による課税仕入れ等の意義等に関する高裁での主張に対する判断を示しているが、名古屋高裁の判断では「原判決…（中略）…のとおり」²の記載が多用されるように、名古屋地裁判決の判断枠組みと同様のものとなっている。また、個々の論点に関する主張も全て棄却されており、名古屋地裁判決と同じ当てはめとなっている。

2 先行研究の整理

本稿での議論に先立ち、本判決に関する代表的な先行研究³として、ジュリストに掲載された 3 本の論文の概要を整理しておく。

(1) 酒井克彦「課税仕入れに係る支払対価」⁴の整理

² 名古屋高裁判決の判決文では、「前記 1 で引用した原判決の「事実及び理由」中の第 3、1 及び 2 のとおり」（課税仕入れ等の意義に関する部分、名古屋高裁判決第 4、2（1））のような表記となっているものを、本稿（V 名古屋高裁の判断）では簡略に示している。なお、表記の便宜上、名古屋高裁判決の判断には、「第 3 当審における控訴人の主張」を含めた記載としている。

³ 本稿で取り上げたもの以外にも、酒井克彦「判批」月刊税務事例 56 巻 9 号 1-6 頁（上）56 巻 10 号 1-4 頁（中）57 巻 3 号 1-5（下・1）57 巻 4 号 1-8 頁（下・2）、倉見智亮「速判解」法学セミナー増刊 36 号 211-214 頁、橋本浩史「判批」税経通信 79 巻 14 号 156-160 頁、黒住茂雄「判批」月刊税務事例 56 巻 11 号 61-67 頁がある。

⁴ 酒井克彦「課税仕入れに係る支払対価」ジュリスト 1610 号、162-163 頁。

この論文では、名古屋地裁判決を対象に、役務提供と支払の間に個別具体的な対応関係があることを必要とする（A 説）と一応の因果関係があれば足りるとする（B 説）との対立があると指摘した上で、本判決では A 説が採用されているが、「転嫁可否性から A 説が必然的に導出されるものではなかろう」（163 頁）、「仮に仕入税額控除が消費税ないし消費税法の性格や仕組みであるとしても、かかる点からなぜ A 説が採用されるべきなのかについては明確にされてない」（163 頁）、「消費支出から想起される担税力に課税をするのが現行消費税である…（中略）…については首肯され得るところであるが…（中略）…そこからなぜに A 説が導出されるのであろうか」（163 頁）と指摘し、A 説採用に疑問を提起している。

また、就労継続支援 A 型と就労継続支援 B 型との差異は雇用契約の有無であるが、この雇用契約を「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」と判示していることについて、「個別具体的な対応関係によって判断するとしながら、実際の事実関係にみる生産活動の実態という個別具体的な側面には目を向けず、そこでの個別性は捨象するのが本判決の態度である」（163 頁）と批判的に捉えている。

（2） 太郎良留美「障害福祉サービスにおける工賃の仕入税額控除該当性」⁵の整理

この論文は、名古屋地裁判決を対象に、「本判決の意義は、消費税における『対価』概念の解釈に踏み込み、『対応関係』の要件を具体的に示した点にある」（11 頁）と指摘する⁶。

そして、この判決の論理に対する課題として、「本判決が消費税の『転嫁』という側面に強く焦点を当て、それを意識した判断を下したが、それが『対価』概念の解釈、特に仕入税額控除の対象となる『課税仕入れ』の判断にどのように具体的に貢献し、影響を与えるかについては、さらなる詳細な議論の余地があると言わざるを得ない。」（11 頁）と指摘する。また、障害福祉サービスの特殊性への配慮として、「もし厳格な対応関係の解釈が障害福祉サービスにも適用されるとすれば、事業者の事務負担の増大や、サービスの提供体制への影響など、様々な問題が生じる可能性も考えられる。」（11 頁）と指摘する。

さらに、本判決はインボイス制度⁷導入前の課税期間に係る事案であるが、「本判決の示す『対価』概念の解釈は、インボイス制度下の課税仕入れの判断にも影響を及ぼす可能性がある」（11 頁）としている。

（3） 田中啓之「就労継続支援 B 型に係る工賃の支払と仕入税額控除の可否」⁸

⁵ 太郎良留美「障害福祉サービスにおける工賃の仕入税額控除該当性」ジュリスト 1614 号、10-11 頁。

⁶ さらに、「従来の大阪高裁平成 24 年 3 月 16 日判決（訟月 58 卷 12 号 4163 頁）が示した『条件関係』のみでは足りないとし、より厳格な『対応関係』を求めた点で、判例の射程を画する可能性」（太郎良・前掲注 5、11 頁）があるとする。

⁷ 本論文では、表記の便宜を考慮し、「適格請求書等保存方式」につき、「インボイス制度」の表記で統一する。

⁸ 田中啓之「就労継続支援 B 型に係る工賃の支払と仕入税額控除の可否」ジュリスト

この論文では、仕入税額控除に係る法改正との関係を論じている。つまり、インボイス制度が導入されたことにより、「消費税法 30 条 1 項により仕入税額控除の対象となる『課税仕入れに係る消費税額』とは、『課税仕入れに係る支払対価の額』に一定の割合を乗じて算出した金額ではなく、『適格簡易請求書』の『記載事項を基礎として計算した金額』をいうと改められ、同項から『課税仕入れに係る支払対価』という表現は削除された」(139 頁)とする。このため、「本判決の争点も消滅したように思われ得る」(139 頁)が、「本判決も、同規定(消費税法 2 条 1 項 12 号、筆者挿入)から、仕入税額控除の要件を導いている。そのため、本判決は、現行法でも、実質的に課税仕入れの意義に関する判断を示した裁判例として整理できると考えられる」(139 頁)と指摘する。

また、対価要件の意義に関する裁判例の見解を、反対給付基準説、不課税取引基準説及び対応関係基準説に大別できるとする。反対給付基準説は、「無償取引等を課税取引から除くための基準であり、経済的利益の收受がある場合において、課税取引又は課税仕入れの範囲を画するための基準であるとは言い難い」(139 頁)とする。また、不課税取引基準説は、「対価要件の該当性の判断を取引相手方の視点に置き換えたにすぎず、論点先取りの誹りを免れ得ない」(140 頁)とする。そして、対応関係基準説について、「裁判例における有力な見解」(140 頁)とし、ここでの「対応関係の意義については、…(中略)…『個別具体的な対応関係』を求める裁判例(大阪地判平成 24・9・26 訟月 60 卷 2 号 445 頁)が有力」(140 頁)とするが、「課税取引に係る対価要件については、…(中略)…『条件関係』のみを求める見解が裁判例(大阪高判平成 24・3・16 訟月 58 卷 12 号 4163 頁〔京都弁護士会事件〕では有力」(140 頁)とし、学説の賛否が分かれていると指摘する。

この論文では、このような整理を踏まえ、名古屋地裁判決を対象に検討している。本判決に対して、「条件関係を越える関係を求めていることは明らかである。しかし、条件関係を越える関係とは、何を意味するか、その理解は容易ではない」(140 頁)や「『生産活動への従事』と『工賃』の関係でなく、『工賃』と『成果物の販売代金』の関係を問題としており、理解困難である」(140 頁)との指摘を行っており、「本判決の論理については様々な疑問はある」(141 頁)としつつ、「本件工賃の支払は仕入税額控除の対象にならないという本判決の結論自体は、就労継続支援 A 型との均衡を考えると収まりがよい」(141 頁)とする。そして、「本判決の評価は、具体的な事案における結論として仕入税額控除を否定したという、事例判断に止めるのが適切である」(141 頁)と位置付けている。

3 対応関係の観点からの検討

(1) 反対給付基準説及び不課税取引基準説の棄却に関する検討

先行研究(2)でも指摘されるように、本判決の意義は、「消費税における『対価』概念の解釈に踏み込み、『対応関係』の要件を具体的に示した」⁹ことが本判決の意義と思われる。

1615 号、138-141 頁。

⁹ 太郎良・前掲注 5、11 頁。

そして、対応関係の要件を示したことで、本判決では、反対給付基準説及び不課税取引基準説を棄却し、対応関係基準説を採用したことになる。

この判断の根拠を詳細に確認したいと考えるが、名古屋地裁判決では「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」と抽象的に示しているだけであり、この趣旨が「上記説示した消費税の性格及び課税の仕組み」のどこから導出されたかが明確ではない。

ここで、名古屋地裁判決における「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（2条1項、筆者挿入）8号）と認められる必要がある。」との記述に基づくとすれば、この記述は、無償取引を課税の対象としないとする反対給付基準説を否定するものでもなく、相手側で不課税となるかを考慮する不課税取引基準説に至っては対応関係基準説よりも整合性の高い説明となり得るものと思われる。

このように、本判決が反対給付基準説及び不課税取引基準説を棄却した根拠は明確にならないが、棄却された要因等を吟味するため、反対給付基準説及び不課税取引基準説の特徴等に関する検討を深めることとする。

不課税取引基準説は、「取引相手方において…不課税取引に該当するか否かを基準とする」¹⁰のものであるが、判断の対象者を取引のいずれの者の視点に置くかというものであり、特殊な場合を除き¹¹、対価性の判断を一般的に明確にするような概念ではないと思われる。消費税法の性格により、役務の提供者の視点、役務の受領者の視点、又はこの両方を考慮した視点のいずれで判断すべきかを考慮すべきということになるが、対価性そのものが明確になる概念ではないと思われる。

反対給付基準説は、「消費税法基本通達 5-1-2 に依拠したもの」¹²であるが、そもそも反対給付は対価の言い換えに過ぎないとの指摘もある¹³。反対給付が概念的に明らかにならないとすれば、反対給付基準説は、何の意味も有しない基準となるか又は無償の場合には消費税

¹⁰ 田中・前掲注 8、140 頁。

¹¹ 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」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010 年）406-408 頁では、補助金を対象に消費税法における対価性が検討されており、「役務の提供を受けた側（消費者）の視点において、給付金が、役務の提供を受けた者の消費支出との間に因果関係的関連性を有しているかどうかをテストすべきである」（407 頁）とし、視点の転換の必要性が示されている。視点の転換をすべきかどうかは消費税法の性格等に依存する問題であるが、補助金等の特殊な場合については、視点の転換により対価性の判断が明確化することもあり得ること示唆するものと思われる。

¹² 田中・前掲注 8、139 頁。

¹³ 大阪高裁平成 24 年 3 月 16 日判決訟月 58 卷 12 号 4182 頁では、「『対価を得て行われる』という文言を『…に対して反対給付を受ける』という意味に解しているのは、いわば同義語で言い換えたものであるということが出来る。」としており、同義語の言い換えであり、「対価」の概念を明確化していないものとしている。

の対象とならないことを確認する基準でしかないことになる。この無償の場合に消費税の対象とならないとするのは、時価ではなく、対価を用いて消費税法の課税標準等を決定していることと矛盾しないものであり¹⁴、消費税法の対価性はこの範囲でしか機能しないという考えにもなり得るものと思われる。

(2)「個別具体的な対応関係」と「条件関係」に関する検討

本判決では、対応関係に関しても、役務提供と支払の間に個別具体的な対応関係があることを必要とするものと一応の因果関係があれば足りるもの¹⁵という、程度に関する問題もある。ここでは、便宜的に前者を「個別具体的な対応関係」、後者を「条件関係」と表記することとする。なお、この表記に従えば、本判決では「個別具体的な対応関係」まで要求する判断枠組みを提示していることになる。

名古屋地裁判決では、「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収受される経済的利益と当該役務の提供との間に X 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、当該経済的利益の収受は役務の提供の対価には該当しないというべき」と判示している。

この判示では、「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」として、転嫁という概念で程度を示している。「条件関係」より厳しい要件を課したことは明らかな記述であるが、「転嫁」又は「転嫁可能」という概念で程度を定めることで不明確な内容となっている。

そもそも、転嫁は理念的ではあるが消費税法の基礎になる概念であるとするか、又は、転嫁は消費税法上には明示されない概念であり法的に義務付けられるものではない¹⁶として転嫁以外の概念による説明を可能にするか、を明らかにする必要がある¹⁷。転嫁が消費税法

¹⁴ 大阪高裁令和 3 年 9 月 29 日判決税資 271 号順号 13609 では、「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。

¹⁵ 酒井・前掲注 4、163 頁。

¹⁶ 法的な観点で転嫁を捉えると、税制改革法等により間接的に影響を有するものとは考えられるが、消費税法そのものにおいてどの程度尊重されるべき概念であるかは明確ではない。

¹⁷ 最判平成 17 年 2 月 1 日民集 59 卷 2 号 245 頁では、「法 28 条 1 項の趣旨は、課税資産の譲渡等の相手方に転嫁された消費税に相当するものが含まれる」や「課税資産の譲渡等の相手方に対して自らに課される消費税に相当する額を転嫁する立場にない免税事業者」のように、転嫁という概念を用いた記述を行っている。ただし、転嫁については、「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が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

の基礎的な概念であるすれば、消費税法において明文により転嫁の概念を明確化し、かつ、転嫁を義務付ける等の対応をすべきということになる。ここで、消費税法において転嫁の義務付け等が困難であるとするれば、転嫁以外の概念で説明可能とする対応が必要である。このような不明確な状況は、「まぎらわしいだけでなく…（中略）…無用なプランニングを誘発しかねない」¹⁸との懸念が生じるものである。

また、名古屋地裁判決では、「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」としているが、この根拠も明らかではない。消費税法では、課税売上割合のような期間的・抽象的な関係性を考慮した課税仕入れの計算を許容している。対価性の要件の解釈においてのみ、「個別具体的な対応関係」を強調する意義と必要性を明らかにする必要がある。

さらに、名古屋高裁判決は「租税法であってもその規定の意味内容を解釈によって明らかにすることが許されるのは当然であるし、対応関係という要件が不明確ともいえないから、課税要件法定主義に反するとはいえない」と判示しているが、「租税法であってもその規定の意味内容を解釈によって明らかにすることが許されるのは当然」かもしれないが、「対応関係」が課税要件である対価性の要素であるとするれば、侵害規範である租税法において、法定されていない課税要件で課税されるとすれば大きな問題であると思われる。

（3）本判決の判断枠組みに関する今後の懸念

最高裁平成 16 年 12 月 20 日判決集民 215 号 1005 頁における滝井繁男裁判官の反対意見では、「仕入税額控除の規定は、前記のとおり課税要件を定めているといっても過言ではなく、青色申告承認のような単なる申告手続上の特典ではないと解すべきものである」としており、この観点で最高裁平成 16 年 12 月 20 日判決を捉えたと、仕入税額控除は恩典として位置付けられているとの解釈も可能になる。

本件は、仕入税額控除（消法 30）の該当性に関する争いであり、課税標準（消法 28）に関する争いではないが、今後の課税標準に対する争いが生じうることを考慮すると、仕入税額控除は恩典のため厳格に「個別具体的な対応関係」を要求し、課税標準では「条件関係」という運用¹⁹も生じかねない懸念が惹起されるが、このような運用は最高裁平成 16 年 12 月

することを予定しているにすぎない」（増井良啓「今後の消費税法上の解釈問題」ジュリスト 1539 号 59 頁（2019 年））との指摘があり、転嫁という概念での説明の困難さ（例えば、消費税相当額の転嫁が明確な法的義務ではないこととの整合性等）が存在している。

¹⁸ 増井良啓「立退料について消費税法上の「資産の譲渡」の対価に当たらないとした事案」ジュリスト 1609 号、133 頁。

¹⁹ 仕入税額控除における対価は、消費税法基本通達 5-5-3 で「役務の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」とされ、「明白な対価関係」が要求されるとの判示があり、既に課税標準と仕入税額控除において「明白な」の部分だけ差異が生じている可能性がある。この判示は、福岡高裁那覇支部令和 2 年 2 月 25 日判決税資 270 号順号 13384 であり、「本件通達という『明白な対価関係』とは、課税の対象となる役務の提供については、対価関係の有無の判定に疑義が生じ

20 日判決に基づく解釈からは否定されるべきものとならないことになる。しかし、消費税法における仕入税額控除を税の累積排除の必須的要件（必要的控除性を有する）と捉えるのであれば、このような運用には疑問が生じるはずである。消費税法の性格等をどのように理解するかには依存する議論であり、重要な課題が残されているように思われる。

4 就労継続支援 A 型との比較による検討

総合支援法施行規則 6 条の 10 では、就労継続支援 A 型を「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」と規定し、就労継続支援 B 型を「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」と規定する。

そして、この両者を比較すると、就労継続支援 A 型は「雇用契約に基づく就労が可能である者に対して行う」ものであるのに対し、就労継続支援 B 型は「雇用契約に基づく就労が困難である者に対して行う」ものという差異がある。

なお、本件は就労継続支援という特徴を有するが、名古屋地裁判決でも「当裁判所としても、本件各事業所の利用者が真摯に生産活動に従事し、その結果として本件工賃の支払を受け、当該生産活動の成果が社会的に有用であること自体を否定するものではないが、本件においては、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か否かという税法上の取扱いが争点となっており、その判断の前提となる就業継続支援 B 型等における生産活動及び工賃の法的位置付けについては、障害者総合支援法及び関係法令によって規定されているのであるから、本件各事業所における利用者らの生産活動の実態やこれに対する社会的な評価そのものが、当該争点の判断に直接影響を及ぼすものとはいえない」と判示し、障害福祉の目的は判断に影響を及ぼさないとしている。

そして、生産活動の位置付けや本件工賃の位置付け等の判断において、名古屋地裁判決では、「雇用契約の有無は、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といえ、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といえる」と判示し、総合福祉法等に基づき雇用契約の有無を重視している点が、本判決の特徴である。この点に

るものがあり、特に、同業者団体等がその構成員から受ける会費、組合費等と構成員に対して行う役務の提供との間には種々の態様があり一律には論じ難いことから、そのような対価関係に疑義が生じる可能性のある会費等の名目で受領した金員については、まず、明らかな対価関係の有無を検討することを一応の基準として示したものと解するのが相当であって、本件通達が新たな要件を付加しているわけではなく、同通達が租税法律主義に反しているということはできない。」と判示している。

については、先行研究(1)で示されるように、「個別具体的な対応関係によって判断するとしながら、実際の事実関係にみる生産活動の実態という個別具体的な側面には目を向けず、そこでの個別性は捨象するのが本判決の態度」(163頁)と思われる²⁰。この態度は、法的安定性等に優れているが、判示の内的な矛盾を生じさせていることになる。対応関係という判断枠組みを提示したのであれば、これに即した当てはめをすべきであったものと思われる。

なお、仮に「本件工賃の支払は仕入税額控除の対象にならないという本判決の結論自体は、就労継続支援A型との均衡を考えると収まりがよい」²¹等の観点があり、対応関係に基づく当てはめにより対価性が認められるとしても、「労働の独立性は乏しく給与所得等に分類されるべき性質のもの」²²とし、給与として仕入税額控除の対象から除外する方法も検討の余地があったものと思われる。

VII おわりに

本判決に対する評価として、対価性を否定するという論理が妥当であったかに疑問がある。特に、対価性に条文にない個別具体的な対応関係という要件を付加する判断枠組みを設けたことに大きな問題があると思われる。対価性というあいまいな概念が消費税法上の課税要件となっていること自体にも問題があると思われ、本判決のような概念の拡張を予防するためにも対価性が示せる範囲を明確にする立法論的な対応が必要であると思われる。

なお、この立法論的な検討では、対価性を転嫁等の別の抽象的な概念に置き換えざるを得ないのであれば、無償の場合には消費税の対象とならないという範囲でしか機能しえないものであり、この観点で対価性を考えるべきものと思われる。

本稿では議論を集中する観点から消費税法の性格等にはあまり踏み込まない議論としたが、消費税法は、付加価値に課税をしているのか又は消費等を念頭にその対価に課税しているのかすら明確ではないという問題が存在する²³。現行の消費税法は、最高裁平成16年12月16日判決民集58巻9号2458頁等を考慮すると、税の累積の排除が原則的に捉えられる

²⁰ この点については、「顕在化された表層的な法律関係からより踏み込んだ真の法律関係を模索して租税法の適用を行うべきとする事実認定論に対峙するような考え方であり、形式重視に偏重したものとなつてはいまいか」(酒井・前掲注4、163頁)とも指摘しているが、この点も同感である。

²¹ 田中・前掲注8、141頁。

²² 黒住・前掲注3、66頁。

²³ 消費税法に関して、「消費税の種類としては附加価値税の性質を持つ多段階一般消費税である」(金子宏『租税法24版』(弘文堂、2021年)813頁)とされるが、(対価を伴わない取引の場合)「それが最終消費者との間で行われた場合には、『消費税』が建前上消費そのものではなく、消費支出に担税力を認めて課税されるものであるため、これに課税する必要はない」(816頁)とし、性質としては「附加価値税」としつつ、消費支出に担税力を求める税金との説明がある。また、「消費税は、消費支出に着目して課す租税であり、消費者余剰に対して課税するものではない。また、顕在化しない消費者余剰に対する課税は租税法規の特色である外観性・形式性との相性も良くない」(藤岡祐治「新しい経済と消費税」ジュリスト1539号、47頁)との指摘がある。

付加価値税というよりは、取引高税に一定の仕入税額控除を認めているだけの制度という解釈が整合的である²⁴。また、付加価値税であるとしても、「付加価値というマジックワード」²⁵とされるように消費税法において付加価値はどのように定義されるべきものであり、消費税法の課税上どのように配慮される概念であるかが明確ではないという問題がある。

本稿では、名古屋地裁判決及び名古屋高裁判決を参照し、対価性の議論のうち、対応関係を考慮した検討を行ったが、そもそもの消費税法の性格等に不確定さが存在しているという問題が存在している。このように、消費税法の性格を明確にする必要があるが、明確にすることで従来解釈等が大きく覆る可能性もあり得る。しかし、将来的に消費税率の上昇の可能性は否定できないと考えられ、いずれかのタイミングで消費税法の性格等の明確化が必要になるものと思われる。

²⁴ この点については、金子友裕「消費税の現状と課題」税法学 579 号、45-61 頁、金子友裕「消費税法における仕入税額控除の考察」税法学 585 号、3-25 頁等を参照。

²⁵ 増井・前掲 18、132 頁。なお、これは広島地裁令和 6 年 1 月 10 日判決 TAINS : Z888-2557 に対する判例評釈であるが、この判決に対して、「大前提として、消費税は付加価値に着目するのだ、という認識を示す」（132 頁）が「大前提が論証されていない」（132 頁）とし、また、『そのため』の直後の文が引用する消費税法の定義規定に付加価値という語句はなく、付加価値が生じるか否かという規定振りになっていない」（132 頁）等の指摘がされている。