

## 消費税法上の対価性について

## About Countervalue Nature in the Consumption Tax Law

中牟田 智朗<sup>1)</sup>

Tomoaki NAKAMUTA

Abstract: A consumption tax begins, and it is 25 years. It is stocking tax credit to be important with a consumption tax. In Japan, it is not invoice procedure. Because it is not an invoice, stocking tax credit is not accurate. Because it is not an invoice, I depend on the judgment of the person. In the EC countries, it is an invoice for some time all the time.

In this article, I study the judgment of the court about the stocking tax credit. I will discuss how to deal with the issue.

キーワード: 消費税、仕入税額控除、対価性、インボイス

Keywords : Consumption Tax、Tocking Tax Credit、Countervalue Nature、Invoice

## 1. はじめに

シャープ税制以来、直接税中心主義でスタートしたわが国戦後の税制であるが、平成元年に大型間接税である一般消費税が導入されて四半世紀が経過しようとしている。消費税は、原則としてすべての物品とサービスの消費に広く薄く公平に課税することを目的とし、最終消費者に税の負担を求めるものである。その特徴としては、多段階一般消費税で累積排除法を採用している点にある。

多段階一般消費税における累積排除法では、税額算定の仕組みとして「仕入税額控除法」（または「前段階税額排除法」）によっている。すなわち課税期間内の総売上金額に税率を適用して得られた金額から、同一課税期間内の仕入に含まれていた前段階の税額を控除することによって税額を算定する方法である。仕入税額控除の方法としては、インボイス方式と帳簿方式とがあるが、わが国は後者を採用している<sup>1)</sup>。

インボイス方式であれば送り状（インボイス）や請求書に税額が記載されていることを条件にその控除を認めるものである。仕入税額控除の可否が簡単に判別でき、またチェックも容易である。これに対して帳簿方式の場合には、請求書や領収書等に外税方式で消費税額が明示されていれば問題ないが、内税方式であるならば事業者が当該取引が消費税の課税の対象になるか否かを判断して処理することになる。インボイス方式では前後の二つの段階を突合することにより容易に正確性を確保することができるが、帳簿方式においては専ら事業主の判断によることが大きいことになる<sup>2)</sup>。

そこで本稿は、課税取引か否かについての事業者と課税当局が異なる判断をしたために争われた「京都弁護士会事

件」を中心にみていく。そうすることで、わが国が採用する多段階一般消費税の累積排除法での仕入税額控除法において、帳簿方式を採用することの問題点がみえてくるものと考えられるからである。

## 2. 消費税導入の経緯と消費税の構造

## (1) 導入の経緯

わが国に消費税が導入されたのは平成元年であるが、その後税率の引き上げ、限界控除制度の廃止、免税点の引き下げ、簡易課税制度適用の縮小、そして近年では更なる税率の段階的引き上げ等の大幅な改正がなされ今日に至っている。

消費税は比較的新しい税ではあるが、その導入については税制調査会では以前より議論がなされていた。「長期税制のあり方についての答申」（昭和46年）、「今後の税制のあり方についての答申」（昭和52年）において議論され、「昭和54年度の税制改正に関する答申」（昭和54年）に引き続き「一般消費税大綱」を公表した。内閣はこの答申を受けて閣議決定したが、世論の反対により法案化されずに終わった。また昭和62年には、売上税として法案化され国会に提出されたが反対が多く廃案となった<sup>3)</sup>。

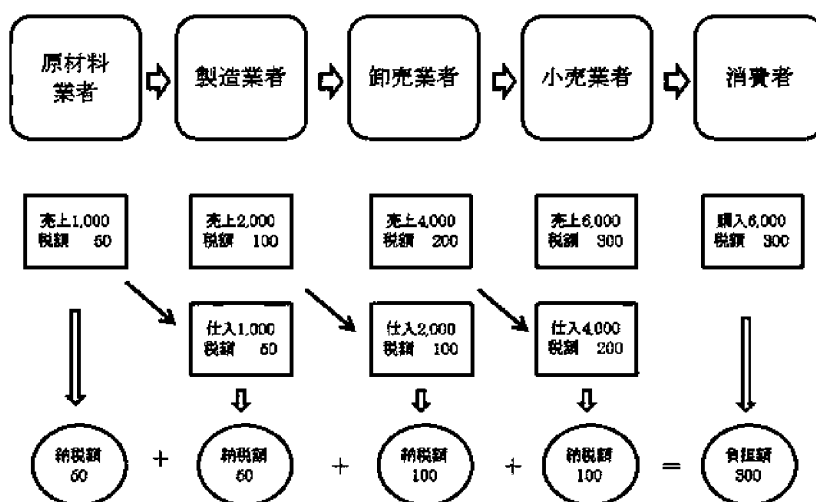
現在施行されている消費税は、昭和63年に所得税および法人税減税と消費税の創設を基本とした「税制の抜本的改革大綱」で取りまとめられ、国会審議を経て法案が成立し、翌平成元年4月からの実施をみることとなった<sup>4)</sup>。

## (2) 消費税の構造

わが国の消費税は、多段階一般消費税の累積排除法を採用することは上述のとおりであるが、この方式が成立する

1) 近畿大学産業理工学部経営ビジネス学科 講師 tomy@fuk.kindai.ac.jp

### 消費税の仕組み



出所：岩下忠吾「総説消費税法」財形詳報社p8を一部加工修正

には仕入に係る税額を控除すること、すなわち仕入税額控除が構造的に存在することになる。それは、消費税法28条により算定した売上高、および消費税法30条1項に規定する仕入高に各々税率を乗じて、前者から後者を控除する。しかも川上から川下へという原材料・生産から最終消費に至るまでの各段階の事業者においてなされる。これは売上に係る税額から仕入に係る税額を控除することにより税の累積が排除され、二重、三重に課税されることが回避されることになるのである<sup>5)</sup>。

それは上図の通りである（ただし税率は5%の消費税および地方消費税の単一税率とする）。

上図では、最終消費者が負担する消費税300が、川上から川下の各々の事業者が売上に係る税額から仕入に係る税額を控除することで納税する消費税額を計算する。そしてその合計が最終消費者が負担する消費税額に一致する。これは、消費者が最終的に負担する消費税額が、流通の過程で段階的に関わる複数の事業者によって分割的に納税されることを意味するものである。負担者と納税義務者が異なる典型的な間接税である。

### 3. 消費税法における仕入税額控除

#### (1) 概要

わが国の消費税は、上述のように前段階控除方式をとるが、そこでは仕入税額控除が中心となる。原材料-製造-卸売-小売-消費に至るまでの各段階で課税されるため、二重、三重にならないように売上げからに係る税額から仕入に係る税額を控除する仕入税額控除についてはすでに述べたところである。これは消費税法30条に規定がある。すなわち事業者は、国内において課税仕入れを行った日又

は保税地域から課税貨物を引き取った日の属する課税期間における課税標準額に対する消費税額から、その課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額及びその課税期間中に保税地域から引き取った課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額の合計額を控除するものとしている。

この仕入税額控除は、わが国の場合帳簿方式で行われている。早くから付加価値税を導入しているEC諸国の場合はわが国と同様に多段階課税方式を採用し、前段階控除をする方式をとっている。ただEC諸国は仕入税額控除を行うための要件として日本のような帳簿保存ではなく、インボイス方式を採用して点で異なる。インボイス方式のもとでは、前後の二つの段階の取引をインボイスを突合することによってチェックすることが容易にできる<sup>6)</sup>。

これに対して帳簿方式では、このチェックが困難であり、各段階での事業者は取引（売上及び仕入）が課税取引なのか非課税取引なのかを自分自身で判断して処理することになるのである。すなわち、商取引が多くなるにつれまた取引内容の複雑化を考えるならば、川上から川下のすべての事業者がすべての取引について統一的に処理できることを期待する方が無理と思われる。

#### (2) 事業者

消費税では、事業者を消費税の納税義務者とし（消法5条）、事業者を個人事業者と法人に区分しており（消法2条1項）、居住者、非居住者であるか否かを問わない。

また消費税は、事業者が行う取引を課税対象としている。法人の場合は事業を行うことを目的に設立されているので、その行為のすべてが事業者の行う取引とされる。これに対

して、個人の場合には、人は生まれもつての商人（事業者）ではない<sup>7)</sup>。この点については、消費税法基本通達1- 1- 1は、事業者とは「自己の計算において独立して事業を行うものをいう」としている。したがって、雇用契約に基づいて役務の提供を行うサラリーマンは事業者には該当しないことになる<sup>8)</sup>。

また建設業におけるいわゆる一人親方については、請負契約に基づき、役務の提供に対する報酬であり、自己の計算においてその業務を遂行する個人事業者となる（消費税法基本通達1- 1- 1）。

### (3) 対価を得て行う取引

消費税の課税対象の国内取引の要件として「対価を得て行う資産の譲渡等」である。つまり、有償取引が課税の対象となる。ここで「対価を得て」とは、消費税においては、資産譲渡等の反対給付を受けることをいう。会計学的に言えば、資金的に裏付けのある財産上の利益を得ることであろう。この場合、事業者が反対給付としての財産上の利益の増加の代わりに、債務の減少をもたらす場合も「対価を得て」に該当するものと考えられる。

ただ無償による資産の譲渡等は、反対給付としての財産上の利益を受けないので消費税法上の資産の譲渡等には該当しないことになる。

このように消費税では、対価を得て行う資産の譲渡等が課税の対象となるが、無償取引は課税対象外である。対価を得たかどうかの判断基準は、一定の収入を得たがその収入の原因が消費税法に規定する資産の譲渡等に該当するかどうか。譲渡者にとってみた場合に資産の譲渡等に対する直接的、反射的な反対給付であるかどうか。支出する側からみて直接的な資産の譲渡等に該当するかどうか又はサービスの享受につながったかどうかによるものである。消費税法基本通達は、対価性があるか否かの例示を示している。その内のいくつかをみていきたい。以下の通りである。

#### (7) 会報、機関誌の発行（消費税法基本通達5- 2- 3）

同業者団体、組合等が対価を得て行う会報又は機関誌の発行は、資産の譲渡等に該当するが、その会報等が同業者団体等の通常の業務運営の一環として発行されその構成員に配布されている場合においては、その会報等の発行費用がその構成員からの会費等によって賄われているときであっても、会報等と会費との間に直接的な対抗関係がないことから、その構成員に対する会報等の配布は資産の譲渡等に該当しないこととしている。対価性がなく課税の対象外となる。

#### (1) 保険金、共済金等（消費税法基本通達5- 2- 4）

保険金又は共済金は、保険事故の発生によって受けるものであり、その収入を得るための原因は資産の譲渡、貸付

け及び役務の提供のいずれにも該当しない。したがって、資産の譲渡等の対価に該当せず、課税対象外となる。

#### (ウ) 容器保証金等（消費税法基本通達5- 2- 6）

飲料用のビン、灯油などの缶又はプロパンガスなどの収納ケース等による販売は、内容物を販売することが目的であるからその容器等込みの価額で販売し、消費した後に空ビン、空缶、空ケース等の容器等を返却することとされる場合において、その保証金等を返却したときには、その保証金等は、資産の譲渡等の対価には該当しない。

#### (エ) 寄附金、祝金、見舞金等（消費税法基本通達5- 2- 14）

寄附金、祝金、見舞金等は、一般的にその支出に対する反対給付として資産の譲受けやサービスの提供を受けることがないことから、原則として資産の譲渡等の対価に該当しない。

#### (カ) 会費、組合費等（消費税法基本通達5- 5- 3）

同業者団体、組合等がその構成員から受ける会費、組合費等については、原則としてその同業者団体、組合等がその構成員に対して行う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する。その判定が困難なものについて、継続して、同業者団体、組合等が資産の譲渡等に係る対価とせず、かつ、その会費等を支払う事業者側がその支払を課税仕入れに該当しないこととしている場合には、その会費等は資産の譲渡等の対価としないことが認められている。つまり、同業者団体等が課税売上げとせず、一方、構成員が課税仕入れとしないときは、消費税の課税対象外とするのである。

また、同業者団体、組合等が団体としての通常の業務運営のために経常的に要する費用をその構成員に分担させ、その団体の存立を図るといういわゆる通常会費については、資産の譲渡等の対価としない。

なお名目が会費等とされている場合であっても、それが実質的に出版物の購読料、映画・演劇の入場料、職員研修の受講料又は施設の利用料等と認められるときは、その会費等は資産の譲渡等に係る対価に該当する。

## 4. 事例研究（京都弁護士会事件：京都地裁平成23年4月28日判決）

消費税法上の「対価性」について争われた最近の事例として、京都弁護士会事件がある。これを参考に消費税法上の対価性についてみていくこととしたい<sup>9)</sup>。

### (1) 事実の概要

本件は、京都弁護士会（原告）が消費税の確定申告書を提出するにあたり、収入の一部を課税の対象にならないとして課税標準に含めていなかったことに対して、処分課税庁（被告）がこれらの収入を課税標準額に含めるべきであるとして更正処分を行ったことから原告がこれを不服とし、

当該課税処分は違法であるとしてその取消しを求めたものである。

## (2) 判断の相違

原告による確定申告における税額を、本件各処分における税額が異なったのは、下記の双方の判断の相違によるものである。

### (7) 法律相談センター 受任事件負担金

原告に設置されている京都弁護士会法律相談センター（以下「法律センター」という。）において、①紹介の申込み等に基づき紹介された弁護士が、申込者から事件等を受任しあるいは申込者と顧問契約を締結した場合に、当該弁護士が原告に対し払わなければならないとされる負担金（京都弁護士会法律相談センター 規程（以下、「本件法相規程」という。）15条、②法律相談を担当した弁護士が原告に対し支払わなければならない負担金（本件法相規程16条9）

### (4) 刑弁センター 受任事件負担金

原告に設置されている京都弁護士会刑事弁護・少年（等）付添センター（以下、「刑弁センター」という。）において、①紹介の申込みに基づき紹介された弁護士が、被疑者等と委任契約を締結し受任した場合に、当該弁護士が原告に対して支払わなければならない負担金（京都弁護士会刑事弁護・少年（等）付添センター 規程（以下、「本件刑弁規程」という。）10条、②当番弁護士が当該事件を受任した場合に原告に対し支払わなければならない負担金（本件刑弁規程18条）。

### (5) 消・サラセンター 受任事件負担金

原告に設置されている京都弁護士会消費者・サラ金被害救済センター（以下、「消・サラセンター」という。）において、相談を担当した弁護士が当該事件を受任した場合に原告に対し支払わなければならない負担金（京都弁護士会消費者・サラ金被害救済センター 規程（以下、「本件消・サラ規程」という。）12条。

### (6) 各受任事件負担金

原告に設置されている今日と弁護士会高齢者・障害者支援センター（以下、「支援センター」という。）において、同センターの行う事業（専門法律相談業務、財産管理支援業務、介護・福祉支援業務、精神保健支援業務等）につき、事件を受任したり弁護士報酬を受領するなどした場合に原告に対し支払わなければならない負担金（京都弁護士会高齢者・障害者支援センター 実施規則49条4項、57条3項、70条3項）（以下、「支援センター 受任事件負担金」といい、これと法律相談センター 受任事件負担金、刑弁センター 受任事件負担金および消・サラセンター 受任事件負担金を合わせて「本件各受任事件負担金」という。）

### (7) 23条照会手数料

弁護士法23条の2に基づく公務所又は行使の団体に対する照会の手続（以下、「23条照会」という。）を原告が行う際に、当該照会の申出をした弁護士が原告に対し支払わなければならない手数料（京都弁護士会弁護士法第23条の2に基づく照会手続規則（以下、「照会手続規則」という。）8条）。

### (8) 各事務委託金

①原告が京都弁護士会協同組合（以下、「本件組合」という。）から各種事務の委託を受けていることに基づき本件組合が原告に支払う事務委託金、②原告が財団法人法律扶助協会京都支部（以下、「本件協会」という。）から法律扶助事業の事務の委託を受けていること等に基づき本件協会が原告に支払う事務委託費及び人件費等の実費の負担金（以下、①の金員を「本件組合事務委託金」といい、②の金員を「本件協会事務委託費等」といい、これらを合わせて「本件各事務委託金」という。）。

## (3) 当事者の主張

(7) 争点1（「対価を得て行われる」－「役務提供に対して反対給付を受けること」の意義及び判断基準等）

### A原告の主張

対価とは「役務の提供があり、これに対応して金銭等の反対給付がされる」ものであり、その「対価の支払いというのは、当事者間における自由な合意を基礎として、提供された役務に対する相手方の自発的な代価の支払いを基本的な要素」とする。

この考えにより次のように理解する。

- ①（任意性）…役務の提供があらかじめ義務づけられたものではなく、役務の提供者と代金の支払者との間での合意を形成を基本とすること。
- ②（関連性ないし結合性）…役務の提供とそれに対応した代金支払があること。
- ③（同等性）…当該役務と当該代金が同等の経済的価値をもつこと。

弁護士会においては、「弁護士自体が、その固有の利潤獲得手段として、会員弁護士に対し、何らかの役務提供をすることなどは、およそあり得ず…基本的には個々の弁護士に対するサポートの手段である。」としている。そして、「このように、弁護士会の内部で個々の弁護士に提供される役務は、一般に、具体的な反対給付性をもたないということになり、弁護士会が受領した会費は対価性がなく、消費税の課税対象とはならない。」としている。

また弁護士会会費との関係では、当該会費は「弁護士会の存立及び運営に必要な財源を確保するため、会員に納付義務を課して強制的に徴収する一切の金員をいうものであり、上述の①「任意性」、②「関連性ないし結合性」、③

「同等性」の要件を充足していない。

さらに、原告（弁護士会）は、「徴収した会費等に基づき様々な活動を行い、その活動において、会員が、原告から何らかの役務の提供等を受けることはあるが、このような全体的・抽象的な対応関係だけでは、上記①～③の要素を満たさず、対価性は基礎づけられない」としている。そして消費税法基本通達5-5-3においても、「消費税法2条1項8号という対価を得てとは、このような全体的・抽象的な対応関係ではなく、収入と役務の提供等との間に具体的かつ直接的な対応関係がある場合に限り、これを反対給付とみることができ、このような場合に初めて、対価性が肯定されると解するべきである。」として裏付けている。

#### B被告（課税当局）の主張

消費税法上の対価性は、「資産の譲渡及び貸付け並びに役務提供に対して反対給付を受けること」で足りるのであり、それが自由な交換として行われないう限り対価性を持たないという根拠はない。したがって消費税の課税対象は、任意性や同等性をもたないものまでに及ぶのである。

また、関連性ないし結合性の判断を、客観的かつ公平に行うことは困難であり、これを課税の対象の限界を画する独立の基準であるとするにはできないというべきである。

消費税法基本通達5-5-3は、同業者団体、組合等の内部において会費、組合費等とされているものであっても、その対価性について役務の提供との間に明白な対価関係があるならば課税の対象となることを明らかにしたものである。そして同通達の（注）は、団体等において会費等の名目で徴収されているものであっても、資産の譲渡等の対価に該当するか否かを判断する場合には、その名目のみで判断するのではなく、その実質的な内容に応じて取り扱うことを注意的に述べたものである。

消費税の性格や消費税法において採用されている立法政策の内容からすると、役務の提供等に対する反対給付か否かの限界は、当該役務の提供がなければ当該給付はなかったであろうという条件関係があるか否かで判断するほかない。

(イ) 争点2 本件各受任事件負担金（法律相談センター 受任事件負担金、刑弁センター 受任事件負担金、消・サラセンター 受任事件負担金及び支援センター 受任事件負担金）の対価性

#### A被告の主張

各受任事件負担金は、原告（弁護士会）は会員（弁護士）に対し事件を受任する機会を提供するという役務の提供を行っている。そして、原告から事件を受任する機会の提供

を受けた会員が事件を受任し、着手金等を受け取ることができたことを条件として、当該会員に支払われる反対給付としての性質を有している。したがって、これらの負担金は役務の提供に対する対価といえる。

各受任事件負担金を支払わない会員が存在するからといって各受任事件負担金が原告の支払った役務の提供の対価であることに影響を及ぼすものではない。

#### B Aに対する原告の反論

被告の主張するような機会の提供により対価性が肯定できるのであれば、弁護士登録をしているだけで機会の提供があることになってしまっており、そもそも機会の提供では対価性は肯定できない。また、機会の提供が役務なのであれば、事件を受任しなくても役務の提供がされていることになり、反対給付という以上は受任しない場合でも反対給付がなければ論理的に整合しない。

国選弁護人や破産管財人は裁判所が選任するものであり、弁護士会はその選任について何らかの役務提供もしていない。にもかかわらず、このような負担金会費が定められているのは、これらが弁護士会の役務の提供に対する反対給付ではなく、飽くまで会費だからである。たまたま事件を受任した弁護士のみから各受任事件負担金を徴収したとしても、それは機会の提供と直接的、具体的に関連する反対給付とはいえないから、対価であるとはいえない。

原告による法律相談の機会の提供行為と会員による事件の受任行為との関係は、提供された法律相談の機会と直接の関係があることを理由に具体的な支払金額が決まるというのではなく、提供された法律相談の機会に対する直接の反対給付として、具体的な金額が決まるというものではない。

各受任事件負担金は、原告における各種公益活動の費用に充てられており、弁護士会全体の活動費に充てられているのであって、各受任事件負担金の徴収目的は消費税法基本通達5-5-3の（注）1のようなものである。

#### (ウ) 争点3 23条照会手数料の対価性

##### A被告の主張

弁護士法23条照会を行う権限は、個々の弁護士に帰属するものではなく弁護士会に帰属するものであり、弁護士が訴訟資料を収集し事実を調査するために23条照会を利用しようとする場合には、必ず弁護士会に対して照会の申し出を行い必要な手続きを経た上で、弁護士会が公務所等に対して照会を行い、回答が得られた場合にはその結果を弁護士会から当該弁護士に回答する。

したがって原告が会員からの23条照会の申出を受けて行う一連の行為は、原告の会員に対する役務の提供にほかな

らない。23条照会手数料は、原告から照会申出書の記載内容の審査や修正補充、公務所等への照会、公務所等からの報告書等の会員への交付などの役務提供を受けた会員が、その役務の提供に対して支払う反対給付としての性質を有していると解される。対価性が認められる。

#### B原告の主張

(事業性の欠如)

23条照会は、弁護士が自らが所属する強制加入団体としての弁護士会に対してのみ申し立てることができるものであり、その手数料を徴収するもの会員の所属する公法人たる弁護士会のみである。23条照会に伴う手数料は、一つの公法人内部においてその弁護士会が所属会員に対して強制的に徴収する金銭であって、一般的な事務の委託・受託という関係はない。したがって弁護士会が行う照会手続きには事業性がない。

(対価性)

23条照会手続きは、原告における会費の徴収手段として行われているものであり、役務の提供とそれに対応した代金の支払という関連性も欠けており、消費税法上の対価性は否定されるべきである。

#### (イ)争点4 本件各事務委託金の対価性

##### A原告の主張

本件各事務委託金は、原告の事務局の職員が本件組合あるいは本件協会の事務を分担しており、その職員に対する給与相当額として本件組合あるいは本件協会から原告に支払われるものである。つまりいわゆる出向給与負担金であって、原告が本件組合あるいは本件協会から業務を請け負った事業としての対価を収受するものではない。

消費税法基本通達5-5-10は、出向先事業者が出向給与負担金を出向元事業者に支出したときは、当該給与負担金の額は、当該出向先事業者におけるその出向者に対する給与と定め、「対価を得て」収受するに該当しない趣旨を明記している。

##### B被告の主張

原告は、本件組合からその行う各種事業の事務の委託を受け、原告の職員をしてその各種事業の事務に当たらせているのであるから、原告が同組合から受領した事務委託金は、原告が同組合の委託を受けてその事業を行うという役務の提供の対価であることが明らかである。

#### (ロ)争点5 司法修習委託金の対価性

##### A被告の主張

司法修習委託金は、原告が司法修習所長から、司法修習生に対する実務修習を行うことの委託を受け、司法修習生の弁護士実務修習の指導を行うという役務の提供に対する反対給付としての性質を有しており、他の性格を有しているものとは認められず、対価性があることは明らかである。

#### B原告の主張

弁護士会は、裁判所及び検察庁と並んで、等しく司法修習を実施する責務を負う立場にあるのであって、修習の委託に対する諾否の自由があるものではない。弁護士会の実施は、弁護士会が法制度上負担する義務を遂行するものにほかならない。司法修習委託金も、弁護士会の義務遂行についての補助金と目すべきものであって、契約関係に基づく役務提供に対する対価ではない。司法修習委託金は補助金であるので、消費税法基本通達5-2-15によれば、資産の譲渡の対価には該当しない。

#### (4) 判旨と検討

判決はまず争点2(本件各受任事件負担金)について判示する。それは、「本件各受任事件負担金は、役務の提供に対して受ける反対給付であり、いずれも対価性があって、その役務の提供は対価を得て行われたものということができる。したがって、当該役務の提供は課税対象である『国内において事業者が行った資産の譲渡等』(消費税法4条1項)に該当し、よって、当該役務の提供は課税対象となり、本件各受任事件負担金は課税取引の対価であり課税標準となるとして本件各更正処分がなされた点に、違法性はない。」と判断して原告の主張を退けた。

争点3(23条照会手数料の対価性)については次の通りである。「23条照会手数料は、役務の提供に対して受ける反対給付であり、対価性があって、その役務の提供は対価を得て行われたものであるということができる。したがって、当該役務の提供は課税対象である『国内において事業者が行った資産の譲渡』(消費税法4条1項)に該当し、よって当該役務の提供は課税対象となり、23条照会手数料は課税取引の対価であり課税標準となるとして本件各更正処分がなされた点に、違法性はない。」と判示して、原告の主張を退けた。

争点4(本件各事務委託金の対価性)について。「本件各事務委託金は、役務の提供に対して受ける反対給付であり、いずれも対価性があって、その役務の提供は対価を得て行われたものであるということができる。したがって、当該役務の提供は課税対象である『国内において事業者が行った資産の譲渡』(『消費税法4条1項』)に該当し、よって、当該役務の提供が課税対象となり、本件各事務委託金を課税取引の対価であり課税標準となるとして本件各更正処分が

された点に、違法性はない。)と判示して、これも原告の主張を退けた。

争点5(司法修習生委託金の対価性)については次の通り。「司法修習委託金は、役務の提供に対して受ける反対給付であり、対価性がある、その役務の提供は対価を得て行われたものであるとすることができる。したがって当該役務の提供は課税対象である『国内において事業者が行った資産の譲渡等』(消費税法4条1項)に該当し、よって、当該役務の提供が課税対象となり、司法修習委託金は課税取引の対価であり課税標準となるとして本件核更処分がされた点に、違法はない。」とした。

争点1について裁判所は、「上記2～5(争点2～5の検討)の中で、必要に応じてすでに行っているから、更に独立して検討するまでもない。」としている。被告の主張が全面的に採用されることとなった。

本件は、仕入税額控除の基本的な要件である「対価性」という消費税法の計算構造上最も基本的な事項に関わる事案である。以下ではそのうち重要だと思われる争点2, 3, 5について検討したい。

#### (争点2 - 本件各受任事件負担金について)

原告は、本件各受任事件負担金が原告の会費に該当するから、対価性が否定される旨主張している。この点に対し裁判所は、「消費税法基本通達5-5-3は、会費であることから直ちに対価性を否定しているわけではない。」としている。そして、「結局、各弁護士は、原告の事務処理という役務の提供によって受任の機会を得たため、その反対給付として本件各受任事件負担金を支払うことができ、当該役務の提供と本件各受任負担金との間には明白な関係がある。」と指摘する。これは全面的に被告の主張を支持したものである。

原告は受任事件ごとの対応関係を主張していたが、裁判所はもっと幅の広い役務の提供と反対給付で足りると理解しているように思われる。しかしこれでは「対価を得て行われる」という消費税法の課税要件に当てはまるものとは考えにくい。会員と団体の間のその会費等は会費の曖昧さが故に消費税法基本通達5-5-3において、「その判定が困難なものについて、継続して、同業者団体、組合等が資産の譲渡等に係る対価とせず、かつ、その会費等を支払う事業者側がその支払いを課税仕入れに該当しないこととしている場合には、その会費等は資産の譲渡等の対価としないことが認められる、としている。通達は法令ではないが、会費の対価性を考える上での妥協したものである。したがってこのような性質を持つ会費について、明確な関係があるという判断は果たして妥当なものであるのか、甚だ疑問である<sup>10)</sup>。

#### (争点3—23条照会手数料について)

原告は会員から23条照会の手続きは、消費税法4条1項の「事業として」行われたとはいえない旨主張している。これについて裁判所は、法人が行う資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供は、そのすべてが「事業として」行われる取引に該当するものと解される、としている。

本稿では消費税の納税義務者について、個人事業者と法人である旨と、それに弁護士会をはじめとする公益法人が含まれることをすでに確認済みである。したがって、この23条照会手数料としての役務の提供に関しては、事業性には問題ない。その意味で妥当な判決であると考えられる。

#### (争点5- 司法修習委託金について)

原告は司法修習委託金に対価性がない旨主張している。その論拠は

(a)契約関係に基づく支払いでないこと、(b)合意形成の任意性を欠いていること、(c)役務の提供(弁護士実務修習)とこれに対応する代金の基本的同等性を欠いていること。

しかし裁判所は、「原告に対し司法修習委託金が交付されるに当たり、補助金等に係る予算執行の適正化に関する法律(以下『補助金等適正化法』という)の定める補助金等の交付手続きはとられていない」ことを根拠に対価性を判断している。補助金等適正化法の目的は、「この法律は、補助金等の交付の申請、決定等に関する事項その他補助金等に係る予算の執行に関する基本的事項を規定することにより、補助金等の交付の不正な申請及び補助金等の不正な使用の防止その他補助金等に係る予算の執行並びに補助金等の交付の決定の適正化を図ることを目的とする。」にある(補助金等適正化法1条)。この法律の適用がないということは、司法修習委託金が行政庁で予算組みされそれが執行されることを考えれば、この法律が適用されなかったことは、当該司法修習委託金が補助金として不正請求や不正使用がなかったというだけのことで、司法修習委託金の対価性を示す理由とは考えがたい。

## 5. むすび

わが国が採用する多段階一般消費税における累積排除法では、仕入税額控除がその役割を果たす。ただわが国の消費税法は、インボイス方式ではなく帳簿方式を採用している。そのため仕入税額控除を適正に行うためには専ら納税義務者である事業者の判断に頼り切っている。本稿でも取り上げた京都弁護士会事件はほんの一例にしか過ぎない。訴訟にならなくても、企業の日常的に課税取引、非課税取引の判断に間違いや判定困難なものは普通に存在する。

冒頭でも述べたが、わが国の消費税の歴史も四半世紀になろうとしている。簡易な帳簿方式で消費税を導入したのであるが、そろそろインボイス方式への転換を検討する

時期に來たのではない。帳簿方式の問題は、帳簿等への記載の客観性や正確性、及び客観的な証拠書類である請求書等保存の問題だけではない。各事業者が個々に課税取引、非課税取引の判断を各々に委ねることは、最終消費者が負担する消費税を川上から川下といった事業者に納付させる多段階一般消費税においては全体的に統一するシステムを構築したとはいえないのではないのではないだろうか。

## 注記

- 1) 金子宏「租税法 第16版」弘文堂、2011年4月、595頁。
- 2) 水野忠恒「租税法 第5版」有斐閣、2011年4月、732頁。
- 3) 金子宏前掲書、592頁。
- 4) 金子宏前掲書、592頁。
- 5) 井上久彌「消費税創設の背景と仕組み」(税務弘報第36巻第9号)、15頁。
- 6) 水野忠恒前掲書、732頁。
- 7) 金子宏前掲書、605頁。
- 8) 給与について仕入税額控除が否認された最近の事例としては、「消費税及び地方消費税更正処分取消等請求控訴事件」がある。(東京高裁、平成20年4月23日判決。平成19年(行コ)第427号)。外注費として処理した金額が給与等にあたるとして仕入税額控除が否認されている。ここでは、所得税法上の給与所得と事業所得の区分が判断基準とされた。「事業所得は、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性及び有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得を」という。これに対して、「給与所得とは、雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう」としている。
- 9) 京都地裁平成23年4月28日判決、平成19年(行ウ)第48号、最高裁判所ホームページより。
- 10) 水野忠恒前掲書、746頁。

## 参考文献

- 1) 井上久彌「消費税創設の背景と仕組み」税務弘報、第36巻第9号。
- 2) 金子宏「租税法 第16版」弘文堂、2011年4月。
- 3) 北野弘久「消費税法30条7項の仕入税額控除の否認」税理、第39巻第4号。
- 4) 岩下忠吾「総説 消費税法」財形詳報社、2006年7月。
- 5) 田中治「消費税改革の法的問題」法律時報、第67巻第3号。
- 6) 大島隆夫・木村剛志「消費税法の考え方・読み方」税務経理協会、2004年12月。
- 7) 水野忠恒「租税法 第5版」有斐閣、2011年11月。