

消費税における課税対象

野一色直人

(立命館大学経済学部教授)

目 次

I はじめに	3 消費税と推計課税の関係
II 対価の意義	4 課題
1 消費税法上の対価の位置付けと検討の対象	IV 非課税
2 消費税法上の対価の意義に係る見解	1 非課税の意義
3 消費税法上の規定からの整理	2 非課税をめぐる議論
4 裁判例・裁判事例からの整理	3 課題
5 消費税法上の対価性の有無を判断する上で 考慮すべき要素の整理	V 輸出免税
III 仕入税額控除	1 輸出免税の意義
1 仕入税額控除の意義	2 輸出免税をめぐる議論
2 仕入税額控除の要件	3 課題
	VI おわりに

I はじめに

本稿は、「消費税における課税対象」に関して、①「対価の意義」、②「仕入税額控除」、③「非課税、輸出免税」について、消費税をめぐる法的諸問題の整理・検討を試みるものである。

消費税法上（以下、「消費税法」又は「消費税」という）、取引等の物的側面と捉えることができる上記の各項目に共通する「課税の累積の排除」（参考：税制改革法10条2項）に関して、「課税の累積の排除」の実現に向けて、現行法上の解釈、あるいは、消費税をめぐる今後の議論において、確認すべき事項や考察すべき課題等について、整理・検討を行う。

具体的には、主として、「対価の意義」に関して、現行法の概要、学説、判例等の分析を踏まえつつ、特定の取引が、消費税法上の「対価を得て行われる」とはどのような場合に該当するのかとの点について、まず検討し、続いて、各項目に係る整理・検討を試みる。

II 対価の意義

1 消費税法上の対価の位置付けと検討の対象

消費税法上、「資産の譲渡等」（消税2条8号）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」と定義されており、特定の取引が「資産の譲渡等」に該当するか否かにより、消費税

の課税の対象となるか（消税4条）（課税標準（消税28条））、仕入税額控除の対象となるか（消税30条）否かが判断される。

また、「資産の譲渡等」の該当性を判断する上で、特定の取引が「対価を得て行われる」（以下、「対価性」という。）ことが必要とされるが、特定の取引が対価性を有すると判断する上で、①対価としての金銭等が支払われているのか（受領されているのか）、②当該対価と資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供との間に何らかの関連性（対応関係）があるのか、との2点について検討が必要と考えられる。

つまり、対価性の有無を判断する上で、第1に、①特定の取引において、対価とされる金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益（消税28条1項括弧書き参照）及び②資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供、との2つの有無が問題となる。

第2に、例えば、特定の金銭（権利）と譲渡される特定の資産との2つの関係について、つまり、関連性（対応関係）の有無が問題になる。

例えば、消費税法上、対価性を有しないとされる取引の典型例とされる寄附金に関して、『対価』の前提には、資産譲渡や役務提供が存在している。少なくとも提供するものがない限り、いくら経済的利益を受けても『対価』にはならない、例えば、『寄附金』などがその

代表例であろう。』⁽¹⁾との説明がされている。

したがって、消費税法上の対価の意義、つまり、特定の取引における対価性の有無を整理する上で、①対価自体の有無、②当該対価と特定の財の移転（役務の提供）との関連性（対応関係）、さらに、③特定の財の移転（役務の提供）が消費税法上の「資産の譲渡」に該当するか、との論点を区別し、整理する必要がある⁽²⁾。

本稿において、消費税法上の対価の意義（対価性）を検討する上で、主として、上記の②の対価と資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供との関連性（対応関係）に係る問題に着目する。

なお、消費税法上の課税要件として対価性が必要とされることについて、例えば、事業者が負担すべき税額を、最終的に消費者への転嫁を予定していること、つまり、事業者が販売価格の中に、事業者が負担すべき消費税相当額を織り込んで、最終的に消費者に転嫁することが事実上可能となることと関連するとの説明⁽³⁾がされている。

言い換えれば、「課税の累積の排除」との関連から、対価性が認められることは、課税売上げと仕入税額控除の鎖（チェーン）の関係が確保されていることを示すのではないかと考えられる。

次に、消費税法上の対価の意義に係る見解を概観する。

(1) 三木義一「消費税法における『対価』概念書書き」アコード・タックス・レビュー5号（2013年）4頁。

(2) 水野忠恒『租税法 第5版』（弘文堂、2011年）748頁。

(3) 田中治「消費税における対価を得て行われる取引の意義」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納

税者権利論の課題』（2012年、勁草書房）559頁。
課税売上げと仕入税額控除のチェーンについては、岡村忠生「消費課税とヒューマン・キャピタル」『消費税と国際課税の大きな潮流』（公社）日本租税研究協会 第65回租税研究大会記録 2013』（日本租税研究協会、2013年）56-57頁。

2 消費税法上の対価の意義に係る見解

(1) 課税庁における対価の意義

消費税法基本通達（以下、消基通という。）5-1-2において、「法第2条第1項第8号『資産の譲渡等の意義』に規定する『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』とは、資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供に対して反対給付を受けることをいうから、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ことに留意する。」とされている。当該見解について、例えば、基本的に妥当であるが、「役務に対する反対給付」という定義は、それ以上の検証を許さないほど、基準として明確性、具体性を帯びているとはいえないとの見解⁽⁴⁾、あるいは、「実務上、『対価性』の要件を無償に置き換えている」⁽⁵⁾（「有償取引課税の原則」⁽⁶⁾）との指摘がみられる。

また、「無償でこれら（筆者注：資産の譲渡、資産の貸付及び役務の提供）が行われた場合には、消費税の課税対象とならない」⁽⁷⁾、『対価を得て』とは、反対給付を受けることをいうから、無償で行われる資産の譲渡及び

資産の貸付け並びに役務の提供は、対象とされないことになる。なお、対価が、提供される物品やサービスの反対給付として相当なものであるかどうかは問わない⁽⁸⁾との説明もみられる。

なお、「反対給付」とは、「双務契約において、一方の給付に対して対価の意味をもつ他方の給付。」⁽⁹⁾とされていることから、「ここで『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。』⁽¹⁰⁾との指摘もみられる。

ただ、消費税法上のみなし規定（「負担付き贈与による資産の譲渡」（消費税令2条1号）等）を考慮すると、消費税法上の対価の意義に係る課税庁の見解として、特定の取引が無償か有償との点が基準とされているのではないかと考えられる。

(2) 裁判例⁽¹¹⁾における対価の意義

法律センター等を利用して、事件を受任した弁護士が弁護士会の一定の基準により金銭（受任負担金）を支出した場合、弁護士会が

(4) 田中・前掲注(3)557頁。

(5) 水野・前掲注(2)746頁。

(6) 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）138頁。

(7) 浜端達也編『平成26年度版 消費税法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2013年）189頁。

(8) 尾崎護編『消費税法詳解』（税務経理協会、1990年）79頁、売買、製造、加工等に対する金銭の給付による反対給付をさす代金よりも広い概念との説明（武田昌輔監修『DHCコンメンタール消費税法 1』1101頁）。

(9) 金子宏・新堂幸司・平井宜雄編『法律学小辞典』（有斐閣、2008年）（以下、「小辞典」という。）1026頁。有償契約について、「売買・賃貸借のよう

に、契約の当事者双方が互いに対価の意味をもつ給付をする契約」、無償契約について、「贈与・使用貸借のように、対価的給付をしない契約」と説明され（小辞典1218頁）、「双務契約の多くは有償契約であり、片務契約の多くは無償契約である」との説明（同上）。

双務契約について、「売買や賃貸借のように契約当事者の双方が互いに対価的な債務を負担する契約を双務契約という。」（小辞典769頁）とした上で、「負担付贈与のように債務の一方の内容が他方と対価関係にない場合も片務契約である。」（同上）との説明。

(10) 大阪高判平24・3・16訟月58-12-4173。

(11) 大阪高判平24・3・16訟月58-12-4163。

受領した当該金銭が消費税法上の対価に該当するかが争われた事例がみられる。

裁判所は、「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、それ以上の要件は法には要求されていないと考えられる。」とした上で、「控訴人の行う事務処理の結果、弁護士が受任の機会を得たといえる以上、控訴人の当該役務提供との対応関係が認められるといえる。また、各当事者に、役務提供や受任機会を得ることについて、営利目的がないとしても同様である。」として、消費税法上、当該金銭が対価性を有するとしている。

上記裁判例に係る評価として、例えば、「少なくとも『対価』といえるためには、提供された役務と支給するものが具体的に対応していなければならないと考える。提供する役務が具体的か、それとも抽象的な役務提供の可能性なのか、さらには、支払う基準が役務に対応した基準なのか、それと役務とは関係のない基準なのかに応じて、上の表のような区分が可能だと思われる。」⁽¹²⁾とした上で、問題となった受任負担金について、「弁護士会が提供する具体的な役務と支払われる金銭の算定基準が全く対応していない。」「これらの収入は、提供された役務から生じるのではなく、その後の本人の努力によって得られたものである。こうしたもので、対価概念に含める

には、立法によるみなし規定が必要である。」⁽¹³⁾として、対価性の判断において、金銭の算定基準等に着目すべきとの見解が示されている。

また、「少なくとも本件各受任事件負担金を支払っている会員側のこれらの会費に係る経理処理についても十分な検討した上で結論を出すべきだったのではなからうか。」⁽¹⁴⁾として、当事者の経理処理に着目する見解が示されている。

他方、「受任負担金はいわゆる謝礼金とは異なり、受任後報酬を得たことを条件として報酬額が決められていること、及び、同会による仲介事務（役務の提供）がなければ負担金は発生しないことを考慮すると、役務と給付について一定の関連性が認められることから、対価性は肯定せざるを得ないのではないかと解される。」⁽¹⁵⁾、あるいは、「本判決（筆者注：第一審判決（京都地判平成23年4月28日訟月58巻12号4182頁））では、原告の主張する対価性の基本的要素は全く検討されないままに、給付間の条件関係のみに着目して対価性が認定されているといえる。」⁽¹⁶⁾との指摘が示されている。

次に、対価の意義に係る学説の整理を進める。

(12) 三木義一「判批」ジュリスト1448号（2012年）125頁。司法修習委託金について、特定の政策目的の実現を図るための給付金であり、資産の譲渡等の対価には該当しないとの指摘（川田剛「判批」月刊税務事例43巻9号（2011年）6頁）。

(13) 三木・前掲注(12)126頁。

(14) 川田・前掲注(12)6頁。

(15) 大屋裕貴「判批」新・判例解説Watch租税法No.78（2013年）4頁。

(16) 奥谷健「消費税における対価性」修道法学36巻1号（2013年）91頁。

(3) 学説における対価の意義

- (i) (反対) 給付と一般的・抽象的な役務の提供との間に関連性の有無(①)及び役務を提供された者の視点(②)から、対価性(役務の提供と(反対)給付との関連性)を判断すべきとの見解⁽¹⁷⁾

まず、①に関して、両者の関連性は、一般的・抽象的な関連性だけで十分であり、具体的・個別的関連性を要求するものではないとされている⁽¹⁸⁾。

例えば、「消費税は消費支出に負担を求める性質を有する以上、一般的・抽象的な役務の提供を受けたとしても、その役務の提供を受けた者がその役務の提供に関連して(反対)給付をなしていると認められる限り、その一般的・抽象的な役務の提供について消費支出をなしているといえるからである。したがって、このような(反対)給付と関連性のある一般的・抽象的な役務の提供についてこれを消費税の課税対象とすることは、『消費に広く薄く負担を求める性質を有する』消費税の趣旨にも合致していると言うことができる。』⁽¹⁹⁾と説明されている。

また、役務の提供と(反対)給付との間が等価関係であることは必要ではない⁽²⁰⁾とされている。

次に、②の役務を提供された者(消費者)の視点に関連性を判断する基準との見解⁽²¹⁾に関して、消費税が最終消費者の消費支出に負担を求める性質を有することから、役務を提供された者の視点で、役務の提供と(反対)給

付と関連性を判断すべきであること、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できるとされており⁽²²⁾、両者の因果関係をベースに判断すべきこと⁽²³⁾が示されている。

さらに、上記の見解の特色として、所得税法に係る裁判例が参照されており、例えば、「役務の対価とは、狭く給付が具体的・特定の役務行為に対応・等価の関係にある場合に限られるものではなくて、広く給付が抽象的、一般的な役務行為に密接・関連してなされる場合をも含むものと解するのが相当である。」(取引業者等からの中元・香典等が、雑所得に該当するとした裁判例：東京高判昭和46年12月17日判タ276号365頁)や「対価性が雑所得の要件(一時所得の消極的要件)とされているのは、対価性を有する所得はたとえ一時的なものであっても偶発的に発生した所得ではなく、典型的にその担税力は対価性のない偶発的な所得のそれよりは大きいと見做し得るからである。そして、所得はその発生態様や性質によって担税力が質的に異なるという前提に立って所得を区分するに当たり、一時所得を一時的、偶発的なものに限定しようとした所得税法の趣旨にかんがみれば、供与が具体的な役務行為に対応する場合だけでなく、一般的に人の地位及び職務に関連してなされる場合も、偶発的とはいえないものについては、対価性の要件を充たすと解するのが相当である。」(政治献金等が雑所得に該当

(17) 京都地判ときわめて類似との指摘(奥谷・前掲注(16)99頁)。

(18) 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)409頁。

(19) 吉村・前掲注(18)402頁。

(20) 吉村・前掲注(18)403頁。

(21) 吉村・前掲注(18)407頁。

(22) 吉村・前掲注(18)403-404頁。

(23) 吉村・前掲注(18)404頁。

するとした裁判例：東京地判平成8年3月29日税資217号1258頁）が挙げられている。

つまり、一時所得と雑所得を区分する基準である特定の金銭等の受領が偶発的に生じたか否か（偶発性の有無）の点²⁴が着目されているのではないかと解される。

ただ、上記の東京高判昭和46年12月17日等のいわゆる中元・香典等は、多くの場合、私法上の贈与に該当すると考えられるが、これらについて、役務と金銭等の間に何らかの関連性（対応関係）が多少なりとも存在するもののとの評価を経た上で、「資産の譲渡等」（消費税法2条1項8号）に該当すると判断することは困難な場合が多いのではないと思われる。

例えば、従業員の慰安旅行等における観光バスの運転手や旅館の女中等へのチップは、任意の支出であり、役務提供（サービス）に対する謝意があったとしても、役務に対する反対給付といった明確な対応関係があると決めつけるわけにいくまいとの見解²⁵が示されている。

また、因果関係に基づいて対価性を捉えることに關して、保険料に係る対価性の判断（「保険料を対価とする役務の提供」（非課税取引（別表第一（第6条関係）第3号））について、私法（保険契約は射幸契約であり、保険料に対する給付は保険金）と所得税法（保険金の受領については対価性を認めていない（所得税法34条））とも異なる理解をしている

ように思われる場合もあるにもかかわらず、所得税法の裁判例を前提に因果関係に基づいて対価性を捉えてよいのだろうかとの疑問²⁶が呈されている。

(ii) 3つの要素（「任意性」、「関連性ないし結合性」及び「同等性」）が必要との見解²⁷

この見解において、「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、市場における、役務の提供者と代金の支払者との間での合意形成を基本とすること）、「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）及び「同等性」（当該役務と当該諸代金が同等の経済的価値を持つこと）²⁸が示されている。

また、大阪高判平成24年3月16日の原告や意見書において指摘されていた考え方とほぼ一致するとした上で、消費税の対価性の考え方は、給付と反対給付の関連を給付者と受領者の両側面から、個別具体的に、直接的な関連があるかを判断すべきであるとの見解²⁹も示されている。

上記の学説等において、消費税法上の対価性の有無を判断する上で、異なった要素を重視していると言える。ただ、いずれの見解においても関連性（対応関係）が必要とされていることから、上記の裁判例・学説等を踏まえつつ、消費税法上の規定や裁判例・裁決事例を更に確認し、対価の意義に係る整理・検

²⁴ 注解所得税法研究会編『注解所得税法 五訂版』（大蔵財務協会、2011年）827頁。

²⁵ 山本・前掲注(6)138頁。

²⁶ 奥谷・前掲注(6)101頁。

²⁷ 田中・前掲注(3)559頁。

任意性等について、大阪高判平成24年3月16日の原告の主張よりも広く捉えるべきとの見解（長

島弘「消費税の課税要件としての『対価』の意義」月刊税務事例46巻10号（2014年）18頁。

²⁸ 同等性に厳密な等価性を求めることはできないとの見解（菅納敏恭「相談センター等業務で弁護士会が受ける負担金の対価性—京都弁護士会事件」税研178号（2014年）213頁）。

²⁹ 奥谷・前掲注(6)116頁。

討を試みる。

3 消費税法上の規定からの整理

(1) 整理の前提

まず、消費税法上の対価の意義に関して、次の点を確認した上で整理・検討を行うものとする。

例えば、「本来、消費税の課税対象は広く設定されることが予定されている」(大阪高判平成24年3月16日訟月58巻12号4163頁)とされているが、「課税対象が広く設定されること」とは、確かに、旧物品税の課税対象よりも消費税の課税対象の範囲が広いとの説明³⁰⁾としては、妥当と言える。

ただ、「課税対象が広く設定されること」とは、消費税法の規定に基づかない課税を認めることを意味するのではなく、特定の取引が消費税法上の課税対象となるか否かの判断は、消費税法の規定に基づく必要があることから、以下、消費税法上の規定を再確認した上で、対価の意義を整理する。

(2) 取引の当事者の観点に係る整理

現行法上、特定の金銭の受領側の観点(特定の金銭の受領者の所得分類)から、消費税法上の課税関係を判断することが明確に規定されているものは「給与」のみであり(消税2条1項12号(役務の提供の括弧書き(所得税法28条に規定する給与等を対価とする役務の提供を除く。)))、例えば、「相手方で給与所得となる支払いは、課税仕入れになりません。」³¹⁾とされている。当該規定を踏まえた場合、対価の意義を整理する上で、役務を提供された者(最終消費者)の視点に限定すべきかについては疑問が生じる。

(3) 同等性及び任意性(当事者の合意)の観点に係る整理

同等性の意味は必ずしも一義的ではないが、仮に、取引当事者の納得する(納得すべき)価額での取引と解した場合、消費税法上、取引価額は時価に限定されず、「対価=時価」とすることが規定されていないことに留意する必要があると考えられる。

消費税法上、役員への低額譲渡等(「資産の価額」:消税28条1項ただし書、2項)の例外を除き、取引に関して、「時価」の文言が用いられる規定、例えば「相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」(相続税法22条)といった規定は存在しない。

また、例えば、「対価の額は、時価ではなく、当事者間で実際にとりきめた取引価額」³²⁾との指摘がされている。

さらに、任意性の意味も必ずしも一義的ではないが、仮に、取引当事者が当該取引の締結等を自由に選択できる立場を有すると解した場合、強制換価手続の関係(消税2条1項8号)、NHK受信料(消税施行令2条1項5号)³³⁾、水道法15条により給水義務が課されている水道の提供等が消費税法上の課税対象であることを考慮する必要があると解される。

³⁰⁾ 三木義一「消費税法の基本構造と対価〜誤った趣旨解釈への反論」税理57巻3号(2014年)154頁。

³¹⁾ 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」税研176号(2014年)79頁。

³²⁾ 金子宏『租税法 19版』(弘文堂、2014年)675頁。

³³⁾ 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方 五訂版』(税務経理協会、2010年)11頁。

上記の消費税法上の規定等を考慮した場合、同等性及び任意性が、消費税法上の対価性の有無を判断する上で、常に考慮されるべき要素と言えるかについては疑問が残る。

次に、裁判例・裁決事例を通じて、対価性の有無を判断する上で考慮された事項等を整理する。

4 裁判例・裁決事例からの整理

以下、裁判例等において着目された事項等を抽出し、対価性の有無を判断する上で考慮された要素の整理を試みる。

(1) 法的関係や取引の当事者の認識に着目した事例

法的関係に関して、地方税法の規定及び当事者の認識が考慮された事例として、入湯税相当額について消費税法上の対価に含まれないとされた裁判例³⁴⁾（以下、事例1という。（以下、同じ））がみられる。

事例1において、取引の当事者において入湯税は、地方税法701条等に基づき、利用者が負担すべきものであり、また、入湯税の明記・経理処理等から、町の第三セクターが提供した役務（温泉施設の利用）に対応する価格ではないものと当事者が認識していたとされている。

また、軽油引取税について、地方税法上の

特別徴収義務者である特約業者（判決文：地方税法700条の2第1項3号等（現行：地方税法144条1項3号、同条の14等））については、軽油引取税は課税資産の譲渡等の対価の額に含まれないことが示された上で、特約業者から軽油を仕入れ、顧客に販売する事業者である原告が、軽油引取税相当額を上乗せした価格で販売する場合、軽油引取税の徴収と言えないことから、当該販売価格が、課税資産の譲渡等の対価の額に該当するとした裁判例³⁵⁾（事例2）がみられる。

さらに、当事者の認識等（契約の解釈や特段の事情の有無）が考慮され、ワクチンの売買契約の金額に補助金に該当するものが含まれていないと判断した裁判例³⁶⁾（事例3）がみられる。当該裁判例において、「『課税資産の譲渡等の対価』に該当するか否かについての判断は、契約書の形式的記載にとらわれず、実質を検討して判断する必要がある」として、納税者が収受した金額に関して、契約書のみならず特段の事情の有無を考慮し、補助金（補助金に相当するもの）が含まれていないとして売買契約の金額の全額が課税資産の譲渡等の対価に該当するとされた。

加えて、入会契約の解釈を重視した裁判例³⁷⁾（事例4）において、「本件金員が何に対する対価であるかについては、本件各会員及び本件破産会社の両者を規律している本件入会契

34) 東京地判平18・10・27判タ1264-195。

入湯税等は、入湯客が負担すべきもので、浴場の経営者は、特別納税義務者として入湯税を預かるにすぎないことから、資産の譲渡等の対価に該当しないとの見解（金子・前掲注32675頁。ゴルフ利用税と消費税の対比については、田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2008年）694頁。

35) 最決平11・9・30税資244-1021（控訴審：高松

高判平11・4・26税資242-295、第一審：徳島地判平10・3・20税資231-179）。判旨に賛成の見解（三浦道隆『消費税法の解釈と実務 増補改訂版』（大蔵財務協会、2003年）189頁）。

36) 熊本地判平21・2・19税資259-11146。

37) 東京地判平26・2・18裁判所HP（http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/475/084475_hanrei.pdf〔最終確認日：2015年3月18日〕）。

約の解釈によって定まるといふべきである。」とされている。

なお、消費税法は犯罪収益等を課税の対象外とすることを規定しておらず³⁸⁾、事例4において、特定の会の運営が組織的詐欺の手段であり、会員からの入会時の金銭が詐取されたものであっても、当会員に対して経済的利益が付与される場合、当該金銭が消費税の課税対象となり得る旨（結論：当該金銭は物品切手等（宿泊ポイント）の発行に対する対価³⁹⁾が示されている。

(2) 取引の形式の違いが考慮された事例（経済的実質が考慮されなかった事例）⁴⁰⁾

「滞納管理費等を売買代金に組み込んだ上、買主である新所有者がその中から滞納管理費等を管理組合に支払ったという場合には、組み込まれた滞納管理費等相当部分についても、消費税の課税対象となって、消費税が上乗せされるのに対し、本件のように、滞納管理費等が買受代金に組み込まれることなく、別途、

管理組合に支払われた場合には、消費税が上乗せされないので、両者を同一視すべきとの上記主張は採用できない。」とした裁判例⁴¹⁾（事例5）がみられる。

(3) 事業者の目的

「公共性のある目的を達成するための組合業務であることから、直ちに、その業務が対価を得て行われるものではないと判断することができないことは明らかである。」⁴²⁾として、対価性の有無の判断において、事業者の目的等は考慮されていないとした裁判例⁴³⁾（事例6）がみられる。

(4) 他税目との関係

法人税法上の寄附金（実質的な寄附金：請負代金のうち通常取引価額を超える部分の金額）に該当する金銭が消費税法上の対価性を有するとした裁判例⁴⁴⁾（事例7）がみられる。

ただ、「本事例のように法人税法と消費税法の取扱いを、ことさら、異なるものとするこ

38) 西山由美「判批」新・判例解説Watch租税法 No.109（2014年）4頁。

39) 判旨に賛成の見解（伊藤義一「判批」TKC税研情報23巻6号（2014年）32頁）。

40) 市場における等価交換や双方向の役務提供や贈与と対価性の関係の質問に対して、明確に交換するといった意思表示なりの合致があれば、法律関係をとらえて対価性ありとする説明（「討論 税制改革と消費税」日本租税理論学会編『租税研究叢書23 税制改革と消費税』（法律文化社、2013年）128-129頁（奥谷教授発言））。

41) 名古屋高判平25・3・28LEX/DB文献番号25503013。

原告が負担した滞納管理費が競売代金に組み込まれていない以上、消費税が課されていないことから、仕入税額控除を否認した判旨は妥当との見解（西山由美「判批」新・判例解説Watch租税法

No.95（2014年）4頁）、他方、経済的には、売買代金の一部とみるべきとして、判旨に反対の見解（長島弘「租税判例研究 競売による前区分所有者の滞納管理費等の支払の消費課税仕入該当性」月刊税務事例45巻8号（2013年）23頁）。

42) 原告法人の目的等に関して、裁判所は、争点の判断において、「組合員が協同してその農業の生産能率を上げ、経済状態を改善し、社会的地位を高めることを目的とし、組合員の農業に関する技術及び経営の向上を図るための教育又は農村の生活及び文化の改善に関する施設等の事業を実施するものとして、農協法に基づき設立された法人」としている。

43) 徳島地判平16・6・11税資254-9671。

44) 平22・9・21裁決（裁決事例集80（国税庁HP（<http://www.kfs.go.jp/service/JP/80/10/index.html>））[最終確認日：2015年3月18日]）。

とは、私法的事実の法的判断が1つでなくなる事、及び、法的安定性、予測可能性の点から問題である。」⁽⁴⁵⁾との反対の見解が示されている。

また、所得税法上、弁護士会等の役員としての活動に伴い支出した懇親会費等の一部が、弁護士の事業所得の計算上必要経費に算入できる場合、当該懇親会費等は、消費税法上、課税仕入れに該当するとした裁判例⁽⁴⁶⁾（事例8）がみられるが、事例8に反対の見解として、必要経費控除の目的と仕入税額控除の目的（税負担の累積の防止）が異なることから、所得税法上の必要経費に算入することができることから課税仕入れに該当するとの判断は誤りとの指摘⁽⁴⁷⁾がされている。

他方、「両者（筆者注：法人税法と消費税法）は、その課税目的ないし趣旨が異なり、法令上も別個に定められているのであるから、法人税法の分野で前区分所有者の滞納管理費等を『棚卸資産の取得価額』に含める取扱いをしているからといって、消費税法の分野でも前区分所有者の滞納管理費等を『課税仕入れに係る支払対価』に当たると解さなければならぬものではない。」（事例5）⁽⁴⁸⁾として、消費税法の累積課税の排除という趣旨を踏まえ、対価の意義に関して、消費税法と法人税法を区別する裁判例もみられる。

(5) 取引における消費税（消費税相当額）の取扱い

「滞納管理費等については、基本的に消費税が含まれていないので、その支払をもって課税仕入れに係る支払対価とみることができないのは、上記（補正後の原判決9頁9行目から23行目まで）のとおりであるところ、控訴人が本件各管理組合に支払った本件各滞納管理費等についても、消費税が含まれていることを認めるに足る証拠はない。」（事例5）として、取引において消費税が含まれているか否かに着目した裁判例がみられる。

(6) 金銭の支払（受領）の根拠等

賦課金の算定基準及び賦課金の支払義務に着目し、賦課金と放送の受信（送信）との間の関連性（対応関係）を認めたものとして、「本件賦課金の徴収なしにベーシック放送を受信したりすることは想定されていないばかりか、本件賦課金が原告組合員によるベーシック放送の受信の実態に即して計算され徴収されていると認めることができる」とした上で、「これらの事実によれば、ベーシック放送の受信と本件賦課金の支払との間に対応関係があることは明らかである。」と判断した裁判例（事例6）がみられる。

また、賃借人の原状回復義務を消滅させる一方、敷金が原状回復費用に充当されること

(45) 高橋勇「消費税における課税資産の譲渡等の対価の額の意義」税務弘報62巻5号（2014年）165頁。

(46) 東京高判平24・9・19判タ1387-190。

(47) 岡村・前掲注(3)178頁。

(48) 「消費税の計算において仕入税額控除の可否は、その経費性ゆえではなく、当該仕入取引について仕入れの相手方が課税取引として消費税を転嫁しているかどうかにかかっている。」との指摘（西

山・前掲注(4)4頁）。

なお、問題となっている永代使用料の全体が、仮に、法人税法上の収益事業の範囲から除外されている宗教法人が行う墳墓地の貸付業に係る収入（法人税法施行令5条1項5号ニ）に該当するとしても、そのことのみによって、直ちに消費税の課税対象とならないものでないことが示された裁判例（東京地判平24・1・24判タ1384-139）がみられる。

及び賃借人が賃貸人に対して一定の金銭を追加で支払う場合、敷金及び追加で支払われた金銭が、消費税法上、原状回復義務の消滅の対価とされた裁判例⁽⁴⁹⁾（事例9）がみられる。

他方、関連性（対応関係）を否定した事例として、「原告は、本件各管理組合に対して共用部分の管理を現実委託したか否かに関係なく、また本件各管理組合が行った具体的な管理行為の内容如何にかかわらず、本件各管理費の支払義務を負うものであり、本件各管理組合の管理行為と引換えに本件各管理費を支払っているものでもない。」とした上で、「上記のとおり、管理費の支払は管理組合と構成員間の内部的な費用分担取引であって、管理業務委託の対価ということはできない。」とした裁判例⁽⁵⁰⁾（事例10）がみられる。

また、電化手数料が謝礼であるとして当該手数料の対価性を否定した裁判例⁽⁵¹⁾（事例11）において、「マンション等の集合住宅において、オール電化の採用を推奨し、採用された場合に電化手数料を支払うこととしているものであって、オール電化の住宅を普及させることで、将来的に安定した電力需要を確保することを目的として、電化手数料を支払っているものと認められる。」とした上で、「電化手数料の算定方法は、役務の履行回数や、履行期間に応じて定められるのではなく、専ら給湯器の種類や契約電力による区分で定まる基本単価に、採用した戸数を乗じて得られる

額とされている」や「本件電化手数料が、オール電化の採用それ自体に対する謝礼又は報奨金としての性質を有することは疑いのないところである。」とした上で、「本件電化手数料が、原告（筆者注：マンションの施主・所有者）主張の勧奨活動の対価としての性質を有するとはいえない。」との判断が示されている。

ただ、事例11に関して、原告が受領した金銭とオール電化の採用との関連性に関して、例えば、ガス設備をマンションに設けない結果（ガス会社が入居者へガスを供給する機会を設けないとの不作為の結果）、当該金銭を納税者が受領できた（求めることができた）と解した場合、当該金銭とオール電化の採用との関連性を明確に否定できないのではないかと考えられる。

むしろ、当該オール電化の採用が「役務の提供」（消税2条1項8号）に該当するか否かの検討、つまり、関連性の議論と役務の提供の該当性の議論を区別する必要がある⁽⁵²⁾と解される。

さらに、横断地下道の設置により供される便益は、請求人のみに及ぶものではないとした上で、国道横断地下道建設負担金は専用側線利用権等の権利の設定の対価でもないことから、本件負担金と本件地下道の間に明白な対価関係があるとは認められないとして、当該負担金の対価性を否定した裁判事例⁽⁵³⁾（事例

(49) 平21・4・21日裁決（裁判事例集77-495（国税庁HP（<http://www.kfs.go.jp/service/JP/77/30/index.html>））〔最終確認日：2015年3月18日〕）。

(50) 大阪地判平24・9・26訟月60-2-445。

(51) 大阪地判平21・11・12税資259-11310。

(52) 東京地判平9・8・8行集48-7・8-539の立退料の支払につき、「資産の譲渡」ではなく、「役

務の提供」に対する対価とみる余地があるとした上で、積極的な役務の提供のみならず消極的な役務提供も含める考え方の説明（西山由美「判批」租税判例百選4版（有斐閣）163頁）。

(53) 平15・6・13裁決（裁判事例集65-920（国税庁HP（<http://www.kfs.go.jp/service/JP/65/55/index.html>））〔最終確認日：2015年3月18日〕）。

12) がみられる。

ただ、大阪高判平成24年3月16日の具体的な役務提供が条件として支給されていれば対価との考え方に基づけば、上記裁決に関して対価性が認められなければおかしいとの見解⁵⁴⁾、「大阪高裁判決（筆者注：大阪高判平成24年3月16日）のとおり、対価と役務提供との関連を広く捉えるとすれば、この徴収金も当然、対価関係があるものと思われる。」⁵⁵⁾として、事例12の結論に疑問が示されている。

確かに、地下道の設置と負担金との関連性に関して、警察等の行政指導に基づき支出された負担金であるが、しかしながら、当該負担金は、市等の協議後、請求人が市へ支払ったものであり、法的には、請求人の自発的な金銭の納付、言い換えれば、法的な義務に基づく支払に該当しないと考えられることから、消費税法上、寄附金と同様、結論として、事例12の負担金は対価性を有しないのではないかと解される。

5 消費税法上の対価性の有無を判断する上で考慮すべき要素の整理

上記のように裁判例等を通じて、対価性を検討する上で、関連性（対応関係）の有無に関して考慮すべき要素として、取引における当事者の法律関係等を踏まえた上で、当該当事者の関係に係る整理が必要と考えられる。

まず、当事者の認識等（事例3・5）を基礎とした上で、問題となっている取引から生じる当事者の具体的な法的義務等の内容（事例1・2）、つまり、取引の相手方に対して何らかの履行を求めることができる支払であるか否かとの点⁵⁶⁾を整理する必要があるのではないかと解される。

具体的には、①取引の当事者の意識や選択

した法形式（例えば、2つの贈与か、資産の交換取引か）（事例5）、②当該取引に基づき、当事者は何を求め得るのか（どのような金銭・経済的利益を現実に獲得したのか）（事例4）、例えば、代金の支払（役務の提供・資産の引き渡し）の義務が存在するのか（事例6・9・10）、何らかの資産の処分を求め得る（求められる）ことや何らかの役務の提供を求め得る（求められる）立場（地位・権限等）を認めることができるのか（事例11・12）、さらに、③取引における取引相手方の処理（消費税に係る処理）（事例5）も考慮した上で、取引における関連性（対応関係）の有無を判断する必要があるのではないと思われる。

他方、他税目の取扱い（事例7・8）や役務の提供等の主体の目的等（事例6）は、対価性の判断において、必ずしも重視される要素でないと考えられる。

なお、関連性（対応関係）の有無、つまり、特定の取引における消費税法上の対価性の有無を検討した上で、別途、当該取引における特定の資産の譲渡等が、消費税法上の資産の譲渡や役務の提供に該当するかの検討が必要と思われる。

次に仕入税額控除に係る法的問題を概観する。

Ⅲ 仕入税額控除

1 仕入税額控除の意義

仕入税額控除（前段階控除と同義）によって、税負担の累積が防止され、消費税が付加価値税の性質をもちうることから、消費税に

⁵⁴⁾ 三木・前掲注(12)125頁。

⁵⁵⁾ 高橋・前掲注(45)165頁。

において、最も重要な要素⁵⁷⁾であり、前段階控除制度は、消費税の本質、つまり、消費税を物品税から区分するメルクマール⁵⁸⁾（「非課税売上がない限り、事業者は消費税によって得も損もしないことになります」⁵⁹⁾）との指摘が従前よりされている。

また、現行法上、仕入税額控除方式の採用の理由として、例えば、「累積排除方式については、累積排除の手続きが必要となり、その手続きに関して納税義務者の事務負担の増大を招く面があるものの、産業経済に対して中

立的であり、的確な国境税調整が可能となるほか、消費者にとって商品価格と税負担額との関係が明確であるなどの長所を評価する意見が多かった。」⁶⁰⁾とされている。

ただ、仕入税額控除の意味を整理する上で、①必要経費控除と仕入税額控除とは、趣旨目的も根拠規定も異なること（仕入税額控除の目的は、税負担の累積の防止であり、費用の控除ではない）⁶¹⁾、②課税仕入れは、課税売上げと対応させることなく（仕入税額控除は、仕入れた資産等とそれを生み出す収益との対

56) レストランの給仕はサービス料を請求書に記載するが、サービス料が利用者に対して食事代に含まれることが知らされていないこと、サービス料の支払を拒否した利用者が存在したこと等を踏まえ、サービス料の支払は契約に含まれていないことから、当該サービス料は食事の提供の対価に含まれず、VATの課税対象でないとした英国の事例（*NDP Co. Ltd v. The Commissioners of Customs and Excise*, [1998] VATR 40.）。

また、上記事例において、メニューや請求書に10%のサービス料が課されることが記載されていることから、当該サービス料の支払が義務であり、当該サービス料は食事の対価に含まれるとした非公表事例（*Potters Lodge Restaurant Ltd v. Commissioners of Customs and Excise*, LON/79/286 Unreported）とは異なることが言及されている。

公道で金銭を受領した音楽家の音楽活動に係る事例（*Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*, Case C-16/93, [1994] ECR I-743）において、サービスの受領者へ提供されるサービスに対して、現に与えられる価値を構成する提供者の受領する報酬（remuneration）や相互の履行（reciprocal performance）が存在するといったようなサービスの提供者と受領者の間に法的な関係が存在する場合、第6次指令（COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC）article 2(1)の対価（consideration）のためのサービスに該当するものであり、課税し得るとした上で、以下の理由から、公道上の当該音楽活動が対価のためのサービ

スに該当しないとの判断が示された。

音楽家は金銭の支払を懇願し、音楽活動により金銭の受領を期待し得たが、①当事者間に合意（agreement）が存在しないこと（通行人は任意の金額を支払ったこと）、②音楽活動と金銭の支払に必ずしも関連（link）が存在しないこと（通行人は音楽の演奏を依頼せず、通行人の主観により金銭の支払がなされたこと）から、当該支払は、全くの任意であり、不確実なものであり、さらに、實際上、金額を予定（決定）し得ることが不可能であるとして、当該音楽活動が対価のためのサービスに該当しないとの結論が示された。

当該事例に関して、音楽家の演奏、通行人の金銭の支払が期待されているが、音楽家は演奏を好きな時に中止することができ、他方、通行人は音楽を無料で一日中聞くことができることから、当該期待は確実なものではないとの見解が示されている（Christian Amand, *When Is a Link Direct?*, 7 VAT Monitor 3, 5 (Jan/Fed. 1996).）。

財・役務の提供と対価の直接の関連性（direct link）の中核の概念は、供給者と消費者（顧客）との間の相互の義務（reciprocal obligation）との見解（*Id.* at 11.）。

57) 金子・前掲注32678頁。

58) 大島・前掲注33251頁。

59) 大島・前掲注33252頁。

60) 税制調査会「昭和63年4月 税制改革についての中間答申」41頁。

61) 岡村・前掲注33278頁。

応関係を考えることなく⁶²⁾、仕入時点で直ちに税額控除の対象となる（還付も認められる）⁶³⁾との点を再確認する必要がある。

さらに、現行法上、仕入税額控除の法的性質は明らかではない⁶⁴⁾とされており、例えば、仕入税額控除は、納税者に対する特典ではなく、権利、つまり、内在する不可欠の要素として、実体法上その権利性を承認することが基本との見解⁶⁵⁾が示されている。

2 仕入税額控除の要件

仕入税額控除の適用上、帳簿及び請求書の保存（消税30条7項）が必要とされている。

最判平成16年12月16日民集58巻9号2458頁、最判平成16年12月20日判タ1176号130頁において、帳簿等の保存と仕入税額控除の関係について、消費税法30条7項の保存について、帳簿を物理的にその状態のまま保管するもののうち、税務職員による検査に対して提示が可能な態勢を整えて保管する場合⁶⁶⁾（物理的保存のうち提示可能な態勢での保存を意味するとの限定解釈⁶⁷⁾）が示されている。

基本的に、帳簿等を提示しない場合、仕入税額控除が認められないこととなるが、課税の累積の排除の観点から上記の判断が、常に妥当かについては疑問⁶⁸⁾が呈されている。

例えば、最判平成16年12月20日の滝井繁男

裁判官反対意見として、「法における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。そして、法は、消費税額の算定に当たり、仕入税額を控除すべきものとした上で、帳簿等の保存をしていないとき控除の適用を受け得ないとしているにとどまるのである。法30条7項も、消費税を円滑かつ適正に転嫁するために帳簿の保存が確実に行われなければならないことを定めたものであり、着実に課税が行われるよう、課税売上げの額を正しく把握すると同時に控除されるべき税額は確実に控除されなければならないという消費税制度の趣旨を考えれば、同項にいう『保存』に、その通常の意味するところを超えて税務調査における提示をも含ませるような解釈をしなければならない理由は見いだすことはできず、そのように解することは、本来控除すべきものを控除しない結果を招来することになって、かえって消費税制度の本来の趣旨に反するものと考えるのである。」として、仕入税額控除と帳簿等の提示との関係について、消費税制度の趣旨を踏まえた解釈が必要との見解が示されている。

ただ、同時に、仕入税額控除の計算が自己記帳の帳簿に基づくことについて、信頼性の

62) 金子・前掲注32681頁。

63) 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(1)」税研175号（2014年）72頁。

64) 西山由美「仕入税額控除—控除権行使をめぐる諸問題」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2008年）719頁。

65) 田中治「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）286頁。

66) 高世三郎「判解」『最高裁判所判例解説 民事

篇 平成16年度(F)』（法曹会、2007年）804頁。

67) 今村隆『課税訴訟における要件事実論』（日本租税研究協会、2011年）125頁。

68) 消税30条7項の規定から、何らの制約もなく帳簿等の後出しを認めることは妥当ではないが、仕入税額控除が消費税の生命であることから、全く認めないというのも妥当ではないとの見解（首藤重幸「消費税法解釈論上の諸問題」租税法研究34号（2006年）27-28頁）。最近の事例として、東京地判平25・11・12LEX/DB文献番号25516355。

観点から疑問が示され、制度の信頼性、課税非課税判定等の利便性、正確性の観点、事業者の事務負担から請求書等を保存する方式が望ましいとして制度の改正⁶⁹⁾がされている⁷⁰⁾。

このような制度の沿革等を踏まえると、いわゆる帳簿等の後出しの容認は、消費税の税務調査を無意味にならしめるもので、実務上は非常に重大な意味をもつとの指摘⁷¹⁾は傾聴すべきと思われる。

また、消費税法30条7項は仕入税額控除の消極要件⁷²⁾とされ、保存できなかったことにやむを得ない事情が存する事実を原告が主張、立証すべき⁷³⁾として、不服申立（訴訟）の段階において、帳簿等の後出しに制約が課されている。

上記の見解等を踏まえると現行法上、原則、帳簿等の後出しが制限されるとの解釈に合理的な側面があることは否定できないと解されるが、同時に、消費税制度の趣旨等を踏まえた見解等も考慮すると、仕入税額控除に係る紛争解決の手法の工夫⁷⁴⁾について検討の必要があるのではないかと解される。

さらに、仕入税額控除の問題に関して、帳簿等が存在しない場合の推計課税に係る議論等を概観する。

3 消費税と推計課税の関係

まず、消費税に係る推計課税について、消費税法上、所得税法156条等の規定は存在せず、決定（国税通則法25条）が根拠規定とされている⁷⁵⁾。

また、消費税法上の推計課税に関して、いくつかの見解がみられ、例えば、推計を認めないと不合理になることから、課税仕入れに係る支払対価の額について、推計を認めるべきとの見解⁷⁶⁾、課税標準である課税資産の譲渡等の対価の額が推計により計算されるときは、課税仕入れに係る支払対価の額についても推計を行い、それに基づく仕入税額控除が許されとの見解⁷⁷⁾がみられる。

他方、仕入税額控除を否定する見解として、帳簿及び請求書の保存がない場合に、仕入税額の推計を課税庁に義務付けることは、仕入税額控除の法的性質になじまないとの見解⁷⁸⁾や消費税法上、推計による課税の容認は課税の公平の観点から妥当であるとした上で、帳簿不提示の場合に、課税仕入れに係る消費税額を算定しないこともやむを得ないとの見解⁷⁹⁾が示されている。

推計課税を認めた上で、正当な理由がない

69) 税制調査会「平成5年11月 今後の税制のあり方についての答申—『公正で活力ある高齢化社会』を目指して—」34-35頁。

70) 特例としての取引または業種形態の特殊性を考慮した個別具体的な有恕規定（消施令49条）については、西山・前掲注64)724頁。

71) 今村・前掲注67)125頁。

72) 西山由美「消費税法における『帳簿の保存』」ジュリスト1293号（2005年）117頁。

73) 東京地判平11・3・30訟月46-2-899, 東京地判平10・9・30判タ1017-139（訴訟における主張の制限の可否に関して、判旨に賛成の見解（増井良啓「判批」ジュリスト1161号（1999年）206頁））。

74) 西山・前掲注72)117頁。

75) 西山・前掲注72)113頁。

76) 山田二郎『税法講義 第2版』（信山社、2001年）119-120頁。推計の必要性が厳格に審査されとの見解（占部裕典「消費税法における仕入税額控除の適用要件」総合税制研究5号（1997年）57頁）。

77) 清永敬次『税法 新装版』（ミネルヴァ書房、2013年）190頁。

78) 西山由美「判批」税研148号（2009年）215頁。

79) 信太勲「消費税における仕入税額控除」寶金敏明編『現代裁判法体系29 租税訴訟』（新日本法規、1999年）219, 222頁。

にも関わらず、帳簿等の提示がなかったことから、仕入税額控除が認められないとした裁判例⁸⁰⁾、課税標準を実額で把握することが困難な場合、税負担公平の観点から消費税法においても推計課税が認められるとした裁判例⁸¹⁾、また、納税者の協力が得られないことを理由に課税の放棄は許されないとした裁判例⁸²⁾がみられ、消費税法上、仕入税額控除を認めない形での推計課税が認められている。

確かに、課税の公平の観点から推計課税が認められることは、一定の合理性があり、さらに、推計課税を行う場合、現行法上の解釈として、帳簿等の保存が確認されていないことが前提とされていることから、帳簿等を提示しない場合との関係から、仕入税額控除が認められないとの結論は一定の妥当性を有するものと解される。

ただ、通則法上の決定以外に明確な根拠規定がない消費税法上の推計課税に関して、どのような場合、推計課税を行うことができるか等について、制度として不備と評価し得る⁸³⁾余地があるのではないかと考えられる。

4 課題

仕入税額控除に係る裁判例等の概観等を通じて、従来から議論されているように、第1に、仕入税額控除の法的性質について、消費税法上、明確化が必要ではないかと解される。

つまり、最高裁の考え方が維持されるべきか⁸⁴⁾、消費税法上、仕入の事実を如何に評価するのか⁸⁵⁾、仕入税額控除請求権を確保する規定の必要性⁸⁶⁾に係る整理・議論が必要と思われる。

方向性の一つとして、例えば、仕入税額控除は手続法上の特典ではなく、実体法上のその権利性を承認することが基本だというべきとの見解⁸⁷⁾を踏まえつつ、仕入税額控除に関して、請求権として位置付けると同時に、仕入税額控除の存在、主張・立証責任を課すべきとの指摘⁸⁸⁾がみられることから、更正の請求の特例等の手続上の規定の検討も含めての整理が考えられる。

第2に、推計課税の根拠規定の整備が必要であると思われる⁸⁹⁾。この点に関連して、併せて、仕入税額控除の否認が納税者に対する制裁ではないことを明確にすること、つまり、

⁸⁰⁾ 徳島地判平10・3・20税資231-179。

⁸¹⁾ 大阪地判平14・3・1税資252-9081。

⁸²⁾ 東京地判平10・9・30判タ1017-139。

⁸³⁾ 消費税に推計課税の規定が存しないことは立法上のミスではないかとの指摘（吉良実「推計課税の必要性和その許否」税務弘報37巻5号（1989年）6、9頁）。

⁸⁴⁾ 神戸地判平24・11・27において、仕入税額控除制度の趣旨は、税負担の累積防止等であり、税負担累積防止は本質的に必要とされる制度と明言していることは、帳簿等の保存要件に関して仕入税額控除の実体的権利性を排除してきた従来の裁判例の考え方からみて、注目してよいとの見解（田中治「判批」税研178号（2014年）225頁）。

⁸⁵⁾ 「第97回大会シンポジウム—消費税をめぐる法的諸問題（討論）—（2007年6月10日開催）」税法学558号（2007年）（以下、「シンポジウム」という）218頁（田中教授発言）。

⁸⁶⁾ シンポジウム222頁（西山教授発言）。

⁸⁷⁾ 三木義一・田中治・占部裕典編著『【租税】判例分析ファイルⅢ 相続税・消費税編』（税務経理協会、2006年）324頁。

⁸⁸⁾ 西山・前掲注72117頁。

⁸⁹⁾ 所得税法等の規定との整合性から、確認的にせよ消費税法に推計課税のできる規定をおくべきとの見解（吉良実「消費税の推計課税と租税法主義の関係」税法学465号（1989年）3頁）。

仕入税額控除を認めないことと税法上の義務違反等に対する制裁を明確に区別すること⁽⁹⁰⁾⁽⁹¹⁾を再確認することが必要と考えられる。

次に、消費税法上の非課税に係る法的問題を概観する。

IV 非課税

1 非課税の意義

「国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第一に掲げるものには、消費税を課さない。」(消税6条)とされているが、非課税の取扱いが、納税者の特典と言えるのか、つまり、納税義務の免除のみと言えるかの点の再確認が必要である。

例えば、「『売上税額の納税義務免除及び仕入税額の控除否認』という両要素の一体的な取扱いを意味」、「付加価値税メカニズムの適用除外を意味しているからに他ならない」⁽⁹²⁾のように、消費税法上の非課税の意味は、法人税法等の非課税と異なり、納税義務者にとって、特典とならないこと、例えば、個別対応方式の場合、非課税売上のみに対応する課税仕入は、仕入税額控除の対象とならない⁽⁹³⁾ことの確認が非課税に係る議論を行う上で必要である。

また、非課税の取引について、一定程度の

消費税の負担が行われており、転嫁することは、税制改革法の定め(11条)の趣旨に合致するとの指摘⁽⁹⁴⁾にも留意する必要があると考えられる。

次に、消費税法上の非課税をめぐる議論(非課税の理由等)や法的問題等を概観する。

2 非課税をめぐる議論

(1) 非課税の影響

消費税に係る非課税に関して、非課税取引の設定は制度の複雑化や納税事務負担の増加、課税取引に適用される税率の上昇を招くなどの問題を抱える⁽⁹⁵⁾、仕入税額控除できない消費税相当額がコストの一部として価格に織り込まれることから、消費税率分だけ価格が低下するとは限らないとして、「転々流通するものを非課税にすることについては、税の累積が生じることを通じて経済活動に歪みをもたらすおそれがあります。」や「現在政策的に設けられている非課税の範囲は、医療、福祉、教育など、最終消費者に提供されるサービスであり、税の累積が生じにくい分野に限定されています。」⁽⁹⁶⁾との指摘がされている(表1参照)。

ただ、「ある品目を非課税にすると課税品が不利になり、税制上しばしば歪みが生じる」⁽⁹⁷⁾として、否定的な評価が示されているにも関

(90) シンポジウム232頁(田中教授発言)。

(91) 仕入税額控除の否認が税務調査拒否に対する制裁として用いるならば、消費税に対する質問検査権の受忍義務は、他の税目に比べて格段に重くなるとの指摘(三木・前掲注87330-331頁)。

(92) 宮島洋「消費税の理論と課題」宮島洋編『21世紀を支える税制の論理 第6巻 消費課税の理論と課題』(税務経理協会、1995年)6頁。

(93) 西山由美「非課税範囲等の再検討」税研167号(2013年)39頁。

非課税に対して、前段階税額控除の権利を排除しなければならない純理論的根拠を見いだせないとの見解(三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集30号(1995年)213頁)。

(94) 浦東久男「消費税法の課税対象と非課税取引・輸出免税措置について」総合税制研究4号(1996年)12頁。消費税額の転嫁は「予定されている」ととどまるとの指摘(田中・前掲注84226頁)。

(95) 税制調査会「昭和63年4月 税制改革についての中間答申」44頁。

消費税における課税対象

表1 (税率: 20% : 各事業者において、以下の取引のみを行うものとする。)

(参考: Sir James Mirrlees, *Tax by Design*, 169・table 7・1,174-175 (Oxford University, 2011), available at <http://www.ifs.org.uk/docs/taxbydesign.pdf> (last visited Mar. 18, 2015)).

三木義一「消費税法と中小事業者、消費者の権利」静岡大学税制研究チーム著『消費税の研究 検証と展望』（青木書店、1990年）147頁）

I 全ての取引が課税取引の場合

A		B		C	
利益 200		利益 300		利益 1,000	
売上 200	取引価額 (税込) 240	売上 500	取引価額 (税込) 600	売上 1,500	取引価額 (税込) 1,800
【売上に係る税額】 40	→	【売上に係る税額】 100	→	【売上に係る税額】 300	→
仕入 0	商品・役務の価格 (以下、「商品価格」という。) 200	仕入 200	商品価格 500	仕入 500	商品価格 1,500
【仕入税額控除】 0	税額 40	【仕入税額控除】 40	税額 100	【仕入税額控除】 100	税額 300
【納付税額】 40		【納付税額】 60		【納付税額】 200	

D		E		F: 最終消費者	
利益 1,500		利益 2,000		支払総額 6,000	
売上 3,000	取引価額 (税込) 3,600	売上 5,000	取引価額 (税込) 6,000	商品価格 5,000	
【売上に係る税額】 600	→	【売上に係る税額】 1,000	→	税額 1,000	
仕入 1,500	商品価格 3,000	仕入 3,000	商品価格 5,000	【納付税額の総額1,000】	
【仕入税額控除】 300	税額 600	【仕入税額控除】 600	税額 1,000		
【納付税額】 300		【納付税額】 400			

II 最終消費者への取引 (E・F間) のみが非課税取引の場合

A		B		C	
利益 200		利益 300		利益 1,000	
売上 200	取引価額 (税込) 240	売上 500	取引価額 (税込) 600	売上 1,500	取引価額 (税込) 1,800
【売上に係る税額】 40	→	【売上に係る税額】 100	→	【売上に係る税額】 300	→
仕入 0	商品価格 200	仕入 200	商品価格 500	仕入 500	商品価格 1,500
【仕入税額控除】 0	税額 40	【仕入税額控除】 40	税額 100	【仕入税額控除】 100	税額 300
【納付税額】 40		【納付税額】 60		【納付税額】 200	

D		E		F: 最終消費者	
利益 1,500		利益 2,000	非課税	支払総額 5,600	
売上 3,000	取引価額 (税込) 3,600	売上 5,600	取引価額 5,600	(Iとの比較 (以下, 同じ) - 400)	
【売上に係る税額】 600	→	(売上に係る税額 -)	商品価格 5,600	商品価格 5,600 (+ 600)	
仕入 1,500	商品価格 3,000	仕入 3,600		税額 0 (- 1,000)	
【仕入税額控除】 300	税額 600	(仕入税額控除 -)		【納付税額の総額600】 (- 400)	
【納付税額】 300		(納付税額 0)			

消費税における課税対象

Ⅲ C・D間の取引が非課税取引の場合

A		取引価額（税込） 240 →	B		取引価額（税込） 600 →	C		取引価額 1,600 →
利益	200		利益	300		利益	1,000	
売上	200		売上	500		売上	1,600	
(売上に係る税額 40)			【売上に係る税額】 100			(売上に係る税額 -)		
仕入	0		仕入	200		仕入	600	
【仕入税額控除】	0		【仕入税額控除】	40		【仕入税額控除】	-	
【納付税額】 40		【納付税額】 60		【納付税額】 0		商品価格 1,600		
D		取引価額（税込） 3,720 →	E		取引価額（税込） 6,120 →	F：最終消費者		
利益	1,500		利益	2,000		支払総額	6,120 (+ 120)	
売上	3,100		売上	5,100		商品価格	5,100 (+ 100)	
【売上に係る税額】 620			【売上に係る税額】 1,020			税額	1,020 (+ 20)	
仕入	1,600		仕入	3,100		【納付税額の総額1,000】 (+ 20)		
【仕入税額控除】	0		【仕入税額控除】	620				
【納付税額】 620		【納付税額】 400						

※ 120 = 100 (= Cにおいて仕入税額控除できなかった税額 (①)) + 20 (= 100 (①) × 20% (税率)) (税に対する税 (tax on tax))

Ⅳ B・C間及びD・E間の取引が非課税取引の場合

A		取引価額（税込） 240 →	B		非課税 取引価額 540 →	C		取引価額（税込） 1,848 →	
利益	200		利益	300		利益	1,000		
売上	200		売上	540		売上	1,540		
【売上に係る税額】	40		（売上に係る税額	-）		【売上に係る税額】	308		
仕入	0		仕入	240		仕入	540		
【仕入税額控除】	0	（仕入税額控除	-）	【仕入税額控除】	0	商品価格	1,540		
【納付税額】	40	（納付税額	0）	（納付税額	0）	【納付税額】	308	税額	308
D		非課税 取引価額 3,348 →	E		取引価額（税込） 6,417.6 →	F：最終消費者		商品価格 5,348 （+ 348） 税額 1,417.6 （+69.6） 【納付税額の総額1,417.6】 （+ 417.6）	
利益	1,500		利益	2,000		支払総額	6,417.6 （+ 417.6）		
売上	3,348		売上	5,348		商品価格	5,348		
（売上に係る税額	-）		【売上に係る税額】	1,069.6		（仕入税額控除	0		
仕入	1,848		仕入	3,348		（仕入税額控除	0		
（仕入税額控除	-）	【仕入税額控除】	0	（仕入税額控除	0	（仕入税額控除	0		
（納付税額	0）	（納付税額	0）	（納付税額	0）	（納付税額	0）		

※ 417.6 = 48 (= Bにおいて仕入税額控除できなかった税額 : 40 (①) + 8 (= 40 (①) × 20% (税率)) (tax on tax)) + 369.6 (= Dにおいて仕入税額控除できなかった税額 : 308 (②) + 61.6 (= 308 (②) × 20% (税率)) (税に対する税 (tax on tax))

ならず、消費税法上、特定の取引（品目）が非課税とされていることから、次に、主として、医療を素材として、非課税措置に関連する議論等を概観する。

(2) 非課税措置の理由

消費税導入時において、非課税措置の導入の理由として、「社会政策等の特別の政策的配慮に基づくもの」（医療等）と「消費税としての性格上課税対象とすることになじみにくいもの」（土地の譲渡等）⁹⁶⁾との説明がされている。

前者（医療）に関して、例えば、中国残留邦人に対する医療の非課税項目への追加（平成20年度税制改正）⁹⁸⁾の理由として、社会政策的な配慮が挙げられており、消費税法上、医療の非課税の理由は変化していないと考えら

れる⁹⁹⁾。

上記のように、社会政策的な配慮との医療が非課税とされる理由に変化がないと考えられるが、近年、このような非課税措置に関して、疑問が呈されている。

(3) 非課税をめぐる見解

医療の非課税措置により仕入税額控除ができないことにより生じる税負担（損害）について、国家賠償請求を求めた裁判例¹⁰⁰⁾がみられる。

裁判所は、「消費税法は、我が国の消費税が取引の各段階で課税（多段階課税）されることによって生じる税負担の累積を排除・防止することを趣旨として、仕入税額控除の規定（30条1項）を定めたものと解され、上記の趣旨に基づき、消費税法は、仕入税額の全額

96) 税制調査会「平成12年7月 わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」240-241頁。

非課税の弊害として、仕入税額控除の鎖(chain)を断ち切ることや追加の行政上のコストの発生等の指摘(Sir James Mirrlees, *Dimensions of Tax Design The Mirrlees Review*, 305 (Oxford University, 2010), available at http://www.ifs.org.uk/docs/mirrlees_dimensions.pdf (last visited Mar. 18, 2015)).

97) 石弘光『消費税の政治経済学』（日本経済新聞出版社、2009年）74頁。

98) 税制調査会「昭和63年4月 税制改革についての中間答申」44頁。医療（社会保険医療）について、国民皆保険の実情及び特別の社会政策的配慮から非課税の範囲に含まれるとの説明（木下和夫『税制調査会—戦後税制改革の軌跡—』（税務経理協会、1992年）146-148頁）。

99) 「平成20年度 税制改正の解説」591頁（財務省HP：http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2008/explanation/pdf/P586-P594.pdf）[最終確認日：2015年3月18日]。

100) 社会保険診療等の医療等の消費税法上の取扱い

に係る日本医師会の要望の内容等の社会保険診療の非課税に係る経緯について、中央社会保険医療協議会（中央社会保険医療協議会診療報酬調査専門組織（医療機関等における消費税負担に関する分科会））の第2回（2012年7月27日）資料（診調組 税-2-4 24.7.27）「医療消費税非課税の経過①」（厚生労働省HP（<http://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r9852000002gaxb-att/2r9852000002gb30.pdf>））[最終確認日：2015年3月18日]参照）。

101) 神戸地判平24・11・27（裁判所HP（http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/518/083518_hanrei.pdf））[最終確認日：2015年3月18日]。非課税取引と仕入税額控除の両制度の不整合が司法の場で争われた初めての事件との指摘（西山由美「判批」新・判例解説Watch租税法No.87（2013年）2頁）。消費税の非課税は、仕入税額控除を享受できないという致命的欠点を内包することを露呈したとの指摘（村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か—最善策が無理であれば次善策を—」税研173号（2014年）16頁）。

を控除するのではなくて、課税取引に対応する仕入税額についてのみ控除の対象とすることとしたものである」とした上で、「仕入税額控除制度の趣旨に照らすと、非課税取引に対応する仕入税額については税負担の累積を考慮する必要がなく、仕入税額控除を行う根拠を欠くことになるから、社会保険診療等の非課税取引については仕入税額控除をできないとされていることが、上記立法目的との関連で著しく不合理なものであることが明らかであるとはいえない。」⁽¹⁰²⁾として、国家賠償請求を認めなかったところである。

ただ、医療の非課税措置について、例えば、社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律（平成24年8月22日法律第68号）の第7条（税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置）1号トにおいて、「医療機関等における高額の投資に係る消費税の負担に関し、新たに一定の基準に該当するものに対し区分して措置を講ずることを検討し、医療機関等の仕入に係る消費税については、診療報酬等の医療保険制度において手当をすることとし、医療機関等の消費税の負担について、厚生労働省において定期的に検証を行う場を設けることとするともに、医療に係る消費税の課税の在り方については、引き続き検討する。」とされている⁽¹⁰³⁾。

また、「医療に係る消費税等の税制のあり方

については、消費税率が10%に引き上げられることが予定される中、医療機関の仕入税額の負担及び患者等の負担に十分に配慮し、関係者の負担の公平性、透明性を確保しつつ抜本的な解決に向けて適切な措置を講ずることができるよう、個々の診療報酬項目に含まれる仕入税額相当額を『見える化』することなどにより実態の正確な把握を行う。税制上の措置については、こうした取組みを行いつつ、医療保険制度における手当のあり方の検討等とあわせて、医療関係者、保険者等の意見も踏まえ、総合的に検討し、結論を得る。」（自民民主党・公明党『平成27年度税制改正大綱 平成26年12月30日』125頁）との方向性が示されている。

さらに、このような中、例えば、非課税措置に代わる新たな制度の創設（税額の還付制度や免税（ゼロ税率））との提案等が示されている⁽¹⁰⁴⁾。

3 課題

消費税の非課税措置と「課税の累積の排除」との関係について、例えば、流過程において、特定の取引への非課税措置を導入することにより、仕入税額控除ができないことによる課税の累積（いわゆる課税分への課税）が生じること⁽¹⁰⁵⁾、また、非課税が課税の中立等の観点から望ましくない点⁽¹⁰⁶⁾を踏まえ、非課税に代わるゼロ税率の創設のメリット・デメリット

(102) 判旨に係る疑問として、公定価格の社会保険診療でも仕入税額控除を認めない理由は、ゼロ税率による税収の大幅な減少を考慮したのではないかとの見解（安部和彦「判批」税務弘報61巻10号（2013年）135頁）。

(103) 高額な設備投資をする医療機関に対して、診療報酬を手厚めに手当てや何らかの加算措置を講ず

るための方向性や中央社会保険医療協議会の分化会の検討状況を踏まえた上で消費税の課税の在り方について、引き続き検討していくことを示した規定であるとの説明（住澤整「税制抜本改革における消費税法の改正について」租税研究759号（2013年）9-10頁）。

トの整理が必要ではないかと考えられる。

つまり、消費税法上、非課税措置の場合に生じた問題と異なる問題の発生につながらないかとの点について、非課税の意味を含め、消費税の全体の構造を踏まえた観点からの検討が必要とされるのではないかと考えられる。

さらに、特定の取引に関して、業界ごとの要望を掬い上げ、法律に書き込んでいくことは消費税制度の根幹である課税ベースや税率構造がロビー活動により歪められる恐れがあることから望ましくないとの指摘⁽¹⁰⁷⁾については、消費税を含む税制の簡素化との観点からも重く受け止める必要があると解される⁽¹⁰⁸⁾。

加えて、非課税取引を単に納税義務の免除と理解する傾向が依然として払拭されていないことから、非課税や免税の意味を明確にしなければならないとの指摘⁽¹⁰⁹⁾を再確認する重要性が高まっていると思われる。

確かに、消費税法上、例えば、課税売上割合が一定以上の場合（消税30条）、非課税取引に係る仕入も仕入税額控除の計算に含まれる

ことから、影響は必ずしも大きいものではないとの指摘も考えられるが、税率の引上げが現実化する状況において、果たして、非課税によりもたらされる取引の歪みをどの程度容認することが妥当であるかについて、非課税の意味・影響等を踏まえ、今一度議論する必要があるのではないかと考えられる。

さらに、本稿で言及した非課税とされる医療に関して、日本の定義（別表第1（6条関係）第6号）とは、必ずしも同一でないが、消費税（付加価値税）と医療の関係について、例えば、免税（ゼロ税率）（オーストラリア）⁽¹¹⁰⁾、非課税（英国）⁽¹¹¹⁾、非課税+割戻（還付）（rebate）（カナダ）⁽¹¹²⁾のように、種々の制度が存在するが、各国の沿革や課題等を踏まえた比較等を基礎として、日本の非課税措置の方向性等の検討が必要と考えられる。

次に、非課税と同様、対象となる取引に消費税が課されない輸出免税（ゼロ税率）に係る法的問題を概観する。

(104) 例えば、「医療機関等の設備投資等に係る消費税について、非課税還付等のあらゆる方策を検討し、仕入税額の還付措置を導入すること。」（日本医師会「平成26年9月16日 消費税に関する税制改正要望」（日本医師会HP（<http://dl.med.or.jp/dl-med/teireikaiken/20140917.pdf>））〔最終確認日：2015年3月18日〕）。

診療報酬の課税化、診療報酬の軽減税率の適用、診療報酬の非課税+診療報酬の改定による補てん、診療報酬の非課税+消費税負担について一定の還付との考え方について、船本智睦『医療と消費税 誰が負担すべきか』（徳間書店、2013年）248頁、医療（社会保険診療）の非課税を維持し、非課税売上に対応する仕入税額控除（還付）を認めるべきとの見解（安部和彦「医療機関の控除対象外消費税問題への試論—『非課税』を破棄すべきか?」税務弘報61巻5号（2013年）144頁、カナダの制度の提案（同145頁））。

(105) 森信茂樹『日本の税制』（岩波書店、2010年）281頁。

(106) 志賀櫻「消費税法—第3章 非課税取引」月刊税務事例44巻5号（2012年）1頁。

(107) 西山・前掲注9339頁。

(108) 制度の簡素化は、課税側の徴税費と課税される側のコンプライアンス・コストの節約との見解（西山由美「VATの最新動向と課題—簡素で脱税なき制度の模索」税務弘報60巻7号（2012年）116頁）やEUのVATと比較して、日本の消費税は比較的簡素な仕組みである点がメリットとの見解（渡辺智之「欧州委員会グリーンペーパーの含意—VATシステムはグローバル化に対応できるか」税務弘報60巻7号（2012年）129頁）。

(109) 宮島洋「消費税の理論と課題」宮島洋編『21世紀を支える税制の論理 第6巻 消費課税の理論と課題』（税務経理協会、1995年）6頁。

V 輸出免税

1 輸出免税の意義

(1) 消費税法上の考え方（仕向地原則（仕向地主義））

消費税（付加価値税）においては、①取引される財産の源泉地である生産・製造地（源泉地原則）、②その取引により財産の移転・使用される地（仕向地原則）のいずれかの考え方に統一されることにより、課税の重複を防止されるとされている⁽¹¹⁰⁾が、消費税法上、消費課税の負担は消費者によりなされるべきと

の論理から、国内で消費されない物品（輸出物品）に課税する根拠がない⁽¹¹¹⁾、あるいは、仕向地の製品と同じ条件で競争が可能となることから税制の国際的競争中立性の確保⁽¹¹²⁾の点から、仕向地原則が採用されている。

具体的には、国内において行う課税資産の譲渡等のうち輸出として行われるもの（例えば、船積み等によるいわゆる製品等の輸出）（消税7条）、いわゆる免税ショップにおける観光客（非居住者）への物品の販売（消税8条）等において免税の規定が設けられている。

また、消費税法上の「輸出」の意味に関して、「本邦からの輸出として行われる資産の譲

(110) オーストラリアの医療サービスと付加価値税の先行研究として、安部和彦「医療の提供に係る付加価値税（GST）の適用(2)オーストラリア」税務弘報60巻13号（2012年）147頁。

A New Tax System (Goods and Service Tax) Act 1999 Section 38-7において、“medical service”（医療サービス）は、“GST-free”（付加価値税の免税）であることが規定されている。

“GST-free”については、Section 38-1において、付加価値税が課されないこと及び“input tax credit”（仕入税額控除）が認められている。

“GST-free”とは、“exempt with credit”（控除を伴う免税）として、GSTが課されないが、仕入に関連する税額を控除できるとの説明（Rebecca Millar & Denis McCarthy, *Australia, in The Future of Indirect Taxation Recent Trends in VAT and GST Systems around the World* 21, 27 (Thomas Ecker, Michael Lang & Ine Lejeune ed., Kluwer Law International 2012).)。

医療サービスに免税（ゼロ税率）が採用された理由に関して、例えば、広範囲な“merit goods”（価値財）を免税の対象としたとの説明（*Id.* at 75）。

私的医療分野に課税することは、公的医療部門と比較して、競争上不利となるとした上で、ゼロ税率によって、医療サービスのコストが下がるであろうとの説明（The Honourable Peter Costello, M.P. Treasurer of the Commonwealth of

Australia, *Tax Reform Not a New Tax, A New Tax System*, 93 (1998 August), available at <http://archive.treasury.gov.au/documents/167/PDF/Whitepaper.pdf> (last visited Mar. 18, 2015).) や当該政府の説明に賛成の見解（Tax Consultative Committee, *The Report of the Tax Consultative Committee*, 25 (1998), available at <http://lowpollutionfuture.treasury.gov.au/documents/168/PDF/tcc.pdf> (last visited Mar. 18, 2015).)。

個人に対して、無料、あるいは、市場価格以下で政府から医療サービスが提供されているとした上で、私的部門と公的部門の中立性を保持するためオーストラリア政府は歳入減を選択したとの見解（Rebecca Millar, *Smoke and Mirrors: Applying the Full Taxation Model to Government under the Australian and New Zealand GST Laws, in VAT Exemptions Consequences and Design Alternatives* 135, 165 (Rita de la Feria ed., Kluwer Law International 2013).)。

“merit goods”へ課税を行わない根拠として、直接的な支出と同様、社会として望ましい目標を効率的・公平に達成できるとの考え方への言及（Rita de la Feria & Richard Krever, *Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT, in VAT Exemptions Consequences and Design Alternatives* 3, 22 (Rita de la Feria ed., Kluwer Law International 2013).)。

渡又は貸付け」(消税7条1項1号)とは、資産を譲渡し又は貸し付ける取引のうち、当該資産を外国に仕向けられた船舶又は航空機に

積み込むことによって当該資産の引渡しが行われるものをいうと解するのが相当とされており⁽¹¹⁶⁾、消費税法上の輸出免税の特色として、

(111) Value Added Tax Act 1994 Section 4 (2)において、“an exempt supply” (非課税の供給・提供) 以外は課税されるとし、Section 31(1)において、“schedule 9” (第9表) に記載のサービスが非課税とされている (例えば、英国のVATにおける非課税の対象については、増田英敏「イギリスの付加価値税 (Value Added Tax) の法構造—住宅税制の視点を中心として—」石島弘ほか編『山田二郎先生喜寿記念 納税者保護と法の支配』(信山社、2007年) 534頁)。

第9表の“Group 7” (第7グループ) において、“HEALTH AND WELFARE” (健康と福祉) が規定され、当該グループの“Item” (項目) として、例えば、medical practitioner (開業医) の登録がある者等により提供される役務 (Item 1(a)) 等の11項目が規定されている。

第6次指令のArticle 132(1)(c)において、加盟国は病院や医療 (hospital and medical care) は非課税 (exempt) とされ、医療の非課税について、租税の公平 (公正) (tax equity) を考慮する観点から正当化し得る余地があるとの指摘 (Joachim Englisch, *The EU Perspective on VAT Exemptions*, in *VAT Exemptions Consequences and Design Alternatives* 37, 63 (Rita de la Feria ed., Kluwer Law International 2013).)。

英国の課税当局 (Her Majesty's Revenue and Customs) の具体的な取扱いについては、例えば、Rhianon Davies & David Rudling, *Tolley's Value Added Tax* 2013-14, 706 (2th ed., LexisNexis 2013). や安部和彦「医療の提供に係るVATの検討—消費税『損税』問題の道標」税務弘報60巻7号 (2012年) 132頁。

(112) カナダの医療サービスとGSTとの関係の先行研究として、知念裕『付加価値税の理論と実際』(税務経理協会、1995年) 161頁、一高龍司「消費課税の世界的潮流」租税法研究34号 (2006年) 44頁、安部和彦「医療の提供に係る付加価値税 (GST) の適用(1)カナダ」税務弘報60巻12号 (2012年) 144頁。

Excise Tax Act Section 123 の“exempt supply” (非課税の支給・供給) に関しては、

“Schedule V” において規定するとされている。

“Schedule V” のPART II の“HEALTH CARE SERVICES” (健康・医療の役務) において、該当する“service” (役務) の具体的な内容が規定されている。

ただ、Section 259 (4.1) において、“hospital authority” (病院当局: “public hospital” (公共の病院) を運営する組織等との定義 Section 123(1)) は、“non-creditable tax charged” (控除外の仕入税額) の83%の“rebate” (還付・割戻) を求めることができる (GST/HST Notice No274 (May 2014), available at <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gi/notice274/notice274-e.pdf> (last visited Mar. 18, 2015).)。

“rebate” (還付・割戻) に関して、例えば、病院や学校等は、重要な公的な領域の機関 (important public sector institutions) と位置付けた上で、連邦政府は、病院等が製造業者売上税 (manufacturers sales tax) における同じ地位を維持するためであるとの見解 (Pier-Pascal Gendron, *VAT Treatment of Public Sector Bodies: The Canadian Model* (Oxford University Centre for Business Taxation, WP 10/17), available at http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_10/WP1017.pdf (last visited Mar. 18, 2015).)。

還付 (割戻) 制度、非課税、あるいは、免税 (ゼロ税率) の存在によって、カナダのGSTは、単一税率であるが、部門や経済活動によって変更されている多くの異なる実効税率が存在することから、簡素な税 (simple tax) ではないとの見解 (Richard M. Bird & Pierre-Pascal Gendron, *Sales Taxes in Canada: The GST-HST- QST- RST “System”*, 63 Tax L. Rev. 517, 534 (2010).)。

(113) 水野忠恒『消費税の制度と理論』(弘文堂、1989年) 172頁。

(114) 水野・前掲注(113) 173頁。

(115) 金子・前掲注(113) 668頁。

(116) 東京地判平18・11・9 税資256-10569。

免税の対象となる資産譲渡等の国際取引の捕捉が税関へ依存⁽¹¹⁷⁾していることが挙げられる。

ただ、特定の取引に対して、消費税の負担が求められないことは、消費税法上の非課税及び輸出免税（ゼロ税率⁽¹¹⁸⁾）に共通すると言えるが、次のように大きな相違点が存在する。

なお、国内取引において免税措置（ゼロ税率）が採用されない理由として、広く消費に負担を求める消費税の趣旨に反すること、課税ベースの著しい浸食、納税・徴税コストの増大、事業者と消費者間の新たな不公平感の惹起が挙げられている⁽¹¹⁹⁾。

(2) 輸出免税と非課税の相違点

非課税に関して仕入税額控除が認められないが、輸出免税に関して、仕入税額控除が認められることが大きな相違点と言える。

具体的には、課税資産の譲渡等（消税2条1項9号）に該当する輸出取引について、一定の輸出を証明する書類等の保存等を要件とした上で、消費税が免除される（消税7条2項、消税規5条）が、当該輸出取引のための仕入れに係る消費税を控除できる（消税30条）。

また、輸出免税の対象となる課税資産の譲渡等を課税標準に含めず確定申告（消税45条）⁽¹²⁰⁾や非課税資産の輸出に係る仕入税額控除（消税31条）⁽¹²¹⁾が認められることが規定されている。

したがって、輸出免税と非課税の消費税法上の意味は大きく異なり、輸出取引において、

仕入税額控除（税額の還付）が認められる。

また、税額の還付自体は仕向地原則に基づくものであることから、消費税法の構造上、必ずしも輸出を行う事業者への補助金と言えないと考えられる⁽¹²²⁾。

ただ、ゼロ税率+仕入税額控除の適用との特色を有する輸出免税に関しては、次のような法的課題をめぐる議論が示されている。

2 輸出免税をめぐる議論

まず、輸出免税を簡単に認めると、例えば、回転木馬詐欺（carousel fraud）⁽¹²³⁾等の不正な税額の還付を助長しかねないことから、輸出免税の要件や適用に関して、厳格であるべきという事情も理解できるとの見解^{(124) (125)}が示されている。

また、当該見解に関連する事例として、「消費税法第7条第2項にいう証明は、その取引が同条第1項の輸出取引に該当することを当然の前提として、消費税が免除されるための手段を定めたにすぎないから、当該取引が輸出取引に該当しない場合には、当該証明をする書類が形式的に保存されていたとしても、同項による消費税の免除はされない。」として、証明書類が存在する場合であっても輸出されていないものに輸出免税の適用は認められないとした裁決事例⁽¹²⁶⁾がみられる。

さらに、輸出の許可等があったことを証する書類（消税7条、消税規5条（輸出取引の証明）⁽¹²⁷⁾）が存在しない場合と輸出免税の関係

(117) 水野・前掲注(113)189頁。

(118) ゼロ税率が適用される取引とは、課税対象であるが、標準税率以外の税率が適用される取引（渡辺智之「付加価値（VAT）におけるゼロ税率」論究ジュリスト春号（2012年）223頁）。

(119) 税制調査会「平成5年11月 今後の税制のあり

方についての答申—『公正で活力ある社会を目指して』—」30頁。

(120) 大島・前掲注(33)78頁。

(121) 非居住者に対する金銭の貸付（消施行令17条5項）や身体障害者用物品（別表1第10号）の輸出が該当（大島・前掲注(33)297頁）。

について、例えば、「本件ジャックケーブルについては輸出証明書が交付されていないのであるから、本取引が輸出取引に該当するとしても、同条第2項の『大蔵省令で定めるところにより証明がされたものでない場合には、適用しない』旨の規定に該当するので、請求人は、同条第1項の輸出免税の適用を受けることはできない。」として、輸出免税の適用を認めなかった裁決事例⁽¹²⁸⁾がみられる。

このように輸出取引に該当するが、証明書類の不存在を理由として輸出免税が認められないことについて、形式的な理由により排除への疑問⁽¹²⁹⁾、あるいは、事後的にでも輸出が確認できた場合には更正の請求を認める等の法整備が妥協点との指摘⁽¹³⁰⁾がされており、ある意味、前述の帳簿等の提示・保存と仕入税額控除の関係と共通する問題を有すると捉えることができる⁽¹³¹⁾。

(122) 輸入品に課税し、輸出について、輸出の段階までに課されている消費税を還付することは、仕向地主義の両面との説明（大島・前掲注3378頁）。

輸出免税について、消費税の転嫁関係が不明確な場合、還付利益を受ける事業者にとって不合理な補助金との見解（水野・前掲注113）186頁）や輸出免税の適用を受けられる事業者にとって、実際に転嫁されているか否かに無関係に税額の還付が受けられる特典であるとの見解（福家俊朗「判批」民商法雑誌133巻1号（2005年）156頁）に留意の必要があると思われる。

また、輸出に係る税額の還付について、大企業優遇税制であるとの批判を紹介した上で、立法論として、輸出を税額の還付までを認めない非課税の取扱いとする考え方も排除されないとの見解（志賀櫻「消費税法—第3章 非課税取引」月刊税務事例44巻4号（2012年）3頁）。

ただ、いわゆる損税の問題（例えば、損税について、「特に中小零細事業者が消費税を完全に転嫁できず、最終消費者が帰着するはずの消費税負担を一部被っている」との表現（加藤敬一「消費税の転嫁に関する議論」調査と情報759号（2012年）5頁））との関係から、輸出のみに完全還付を認めることへの疑問が呈されることも考えられるが、損税の発生は、仕入税額控除を制度の基本とする消費税法の制度上の問題（医療等の非課税の場合を除く（同6頁））とは言い難いのでないかと考えられることから、取引関係に係る法的问题（例えば、いわゆる買いたたきの防止等の問題）として、現実の取引における消費税分相当額の負担の帰着に係る議論を行うことが必要ではないかと解される。

なお、転嫁の定義（意義）について、「消費者等の買手が購入する商品の対価に消費税相当額が含

まれていること、すなわち、買手は消費税（相当額）を負担しているということ」（広義の転嫁）と「消費税率引上げ分を商品の対価に上乘せすること」（狭義の転嫁）の区別が必要との見解（長澤哲也編著ほか『実務解説 消費税転嫁特別措置法』（商事法務、2013年）40-41頁〔長澤哲也執筆〕）。

(123) 回転木馬詐欺（カルセル・スキーム）について、例えば、西山由美「消費課税における『事業者』の法的地位—いわゆる『カルセル・スキーム』をめぐる議論を素材として—」税法学557号（2007年）209頁。

(124) 浅妻章如「付加価値税の輸出免税」ジュリスト1468号（2014年）61頁。

(125) 免税ショップを経営する納税者からの消費税の還付請求に関して、「当該不足額が過大であると認められる事由がある場合」（消税令64条）に該当するとされた事例（福岡地判平19・2・26訟月54-3-778）。

(126) 平15・2・20裁決（裁決事例集65-851（国税庁HP（<http://www.kfs.go.jp/service/JP/65/52/index.html>））〔最終確認日：2015年3月18日〕）。

(127) これらの規定において、「やむを得ない事情」（消税30条7項）との文言は設けられていない。

(128) 平7・7・3裁決（裁決事例集50-257（国税庁HP（<http://www.kfs.go.jp/service/JP/50/18/index.html>））〔最終確認日：2015年3月18日〕）。

税関長の輸出証明書の交付を受けていないことから、輸出免税の適用される要件をみたさないとして、消税7条の適用はないとした裁判例（東京高判平15・6・26税資253-9379）。

(129) 田中・前掲注65716頁。

(130) 浅妻・前掲注12461頁。

(131) 同上。

ただ、少なくとも、消費税法上、日本から外国への物品に係る輸出免税の適用上、税関長の輸出の許可等があったことを証する書類が必要であること（消税7条）は、国内の取引の場合と異なり、輸出入に係る規制（関税側面）である⁽¹³²⁾関税法67条に基づく税関長の発行の書類が、物品等の本邦からの移転を証明するインボイスとしての一定の役割を事実上果たしている⁽¹³³⁾と解されることから、税関の通関手続が輸出免税に係る還付等の手続の適正性を担保していると特徴付けることができる⁽¹³⁴⁾と考えられる⁽¹³⁵⁾。

3 課題

第1に、消費税の引上げが現実化する状況

において、輸出免税の適用（税額の還付等）に関して、輸出免税の意義の確認、つまり、非課税と異なり、輸出業者等になぜ税額が還付されるのかの理由（仕向地原則）について、再確認の必要があると思われる。

また、当該確認に関して、仕向地原則に基づく輸出免税は、諸外国で採用されており⁽¹³⁵⁾、ある意味、消費税の負担の調整の措置として、標準的な制度と解することから、日本の制度としては妥当ではないかと解される。

第2に、税率の引上げに伴い、輸出免税に係る不正還付の防止の必要性が高まることは否定できないことから、例えば、特定の取引が輸出免税の対象となるか否かに係る争訟が増加するのではないかと考えられる。

(132) 財務省関税局編『関税法研究会とりまとめ 平成18年6月』（財務省HP（http://www.mof.go.jp/about_mof/councils/customs_act/report/torimatome180623a.pdf））[最終確認日：2015年3月18日]。

(133) インボイスは消費課税のために作られた書類ではなく、外国との船での取引の書類として用いられたものであるとの説明（シンポジウム218頁（西山教授発言））。

(134) 輸出が不法（違法）（illegal）であっても輸出免税の対象になるとの見解（Ben J.M. Terra & Peter J. Wattel, *European Tax Law*, 369（6th ed., Kluwer Law International, 2012））。

コンピューター関係の部品等の輸出に関して、最終仕向地が法令等により輸出が禁止されている国であり、当該輸出の仕向地の記載が偽りであった場合でも、当該部品自体の輸出は禁止されていないことや財政上の中立（fiscal neutrality）の考え方にに基づき、当該部品について輸出免税は認められるとの解釈が示された事例（*Lange v. Finanzamt Fürstentfeldbruck* Case C-111/92, [1993] ECR I-4677）。

仮に、日本において、輸出許可書の最終仕向地と真の最終仕向地が異なり、また、法令により輸出が禁止されている最終仕向地（国・地域）への

物品（食料品、衣料品、雑貨等）の輸出が行われた場合（参考事例：「平成26年の全国の税関における関税法違反事件の取締り状況（平成27年2月20日）詳細」（財務省HP（http://www.mof.go.jp/customs_tariff/trade/safe_society/mitsuyucy2014/ka20150220a.htm））[最終確認日：2015年3月18日]）、確かに、当該輸出が関税法等の法令に違反すると裁判所によって判断されたとしても、①輸出証明書により、少なくとも問題の物品が本邦から外国へ送り出されたことは確認されていること、②消費税法上の輸出免税は、仕向地原則に基づく税額の調整を目的とする制度であり、特定の行為の処罰・禁止することと直接の関係を有する制度ではないこと、③輸出免税の対象である課税資産の譲渡等（消税7条）が国内取引であることを前提とした上で、前掲注(38)で示したように課税の対象となる国内における事業者が行った資産の譲渡等（消税4条）が不法な取引を除外していない点を考慮すると、関税法等に違反する物品の輸出であっても輸出免税（消税7条）の対象になるのではないかと考えられる。

(135) Alan Schenk & Oliver Oldman, *Value Added Tax A Comparative Approach*, 205（Cambridge University Press 2007）。

特に、取引の多様化も踏まえた場合、輸出免税を担保する税関を経由しない取引、例えば、著作権に係る取引（消費税7条1項5号）⁽¹³⁶⁾等の増加が予想される。

このような取引については、輸出免税の適用に関して、契約書等により証明（消費税規5条1項4号）が必要とされることから、仕入税額控除と共通する問題⁽¹³⁷⁾が生じるものと解される。

したがって、輸出免税の適用に関して、輸出の証明に係る制度等の整理、例えば、輸出取引の立証責任に係る規定⁽¹³⁸⁾や輸出が確認できた場合の税額変更の手続規定の整備等の議論が必要とされるのではないかと考えられる。

VI おわりに

上記のように、「課税の累積の排除」の観点、つまり、最終消費者に至るまでの一連の

取引で生じる税が、一連の取引に関わる事業者にとってのコストにも利得にもならない⁽¹³⁹⁾との観点から、消費税をめぐる法的問題として、消費税法上の対価の意義、仕入税額控除の法的性質の明確化、非課税の意義の再確認、輸出免税の意義の再確認、あるいは、輸出の証明に係る手続規定等に係る整理の必要性等を指摘できることから、今後、消費税に係る議論において、これらの問題の検討が必要とされるのではないかと考えられる。

(136) 具体例として、浅妻章如「国境を越えた役務提供等に対する消費税の課税の在り方」税理57巻2号（2014年）91頁。

(137) 浅妻・前掲注(124)61頁。

(138) 輸出取引に係る立証責任が納税者側にあるとした事例（名古屋地判平20・10・30税資258-11066）。

(139) 西山由美「第8回 消費税の理論と課題 消費税の基本原則『中立原則』の意義」税理57巻3号（2014年）112頁。