

消費税法に〈不課税〉の概念は必要か？

岡村 忠生*

目 次

はじめに

I. 「不課税」の沿革

- 1 旧物品税法
- 2 税制調査会「中間報告」(1988年)

II. 仕入税額控除と不課税

- 1 二分説
- 2 不課税となる譲渡等

III. 国外取引と不課税

- 1 国外で行われる課税資産の譲渡等
- 2 国外で行われる課税仕入れ
- 3 輸出免税等と国外取引

おわりに

はじめに

消費税法（以下「法」という。）に「不課税」の文言は存在しない¹⁾。しかし、課税実務は、かねてよりこの語を、課税対象外の意味に用いてきた。すなわち、消費税が課される要件のいくつかを法令から抽出し、これらを満たさないものを「不課税」と称してきた。その要件は、一般には、

- ① 資産の譲渡、資産の貸付け、または、役務の提供であること、
- ② 国内において行うものであること、
- ③ 事業者が事業として行うものであること、

* おかむら・ただお 京都大学大学院法学研究科教授

1) 消費税法施行令（以下「令」という。）、同施行規則にも存在しない。

④ 対価を得て行うものであること、
の4つである（以下「要件①」などという。）²⁾。これら4つの要件をひとつでも満たすことができれば、「不課税」とされることになる。4つの要件は、課税の対象を規定する法4条1項に基づくものであり、①、③、④は法2条1項8号の文言から抽出されたものと考えられる。また、「不課税」は、仕入れについてもいわれることがあり、③の「事業者が」の要件は、課税仕入れに関する同項12号の文言に基づくと考えられる。本稿も、これらの4つの要件をひとつでも充足できない取引を、「不課税」または「不課税取引」という。ただし、文脈によっては、「課税対象外」を併用することもある。

「不課税」は、「非課税」から区別すべきものとされる。「非課税」は法文に存在する文言である（法6条）。また、「免税」の文言も存在する（法7条・9条）。これらは、どのように異なるのだろうか。実定法外の、しかも、所得税など他の租税では用いられない概念である「不課税」は、果たして必要なのだろうか。本稿は、これらの概念を比較検討し、「不課税」の存在理由を考察する。

I. 「不課税」の沿革

「不課税」という語は、大学において租税法を学ぶ者や教える者にとって、ほとんど馴染みのないものであろう。この語がどのように使われていたかを見るため、消費税法制定前の2つの用例をあげる。

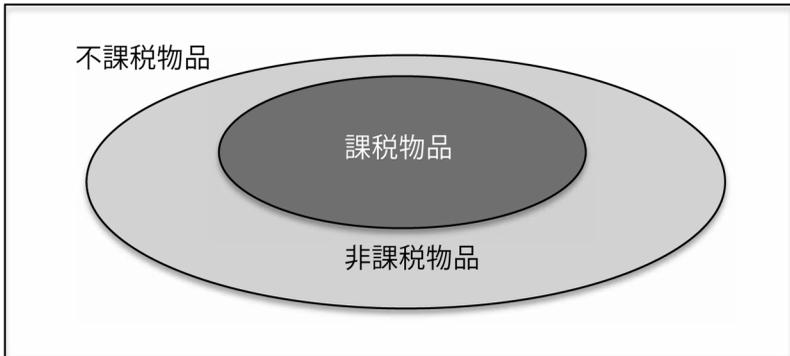
2) これら4要件は、山本守之『実務消費税法（新版4訂版）』（税務経理協会、1999年）14頁などの実務解説書に見られるものである。ただし、同書は、本稿Ⅰ. 2で扱う税制調査会中間報告における「不課税」の語との混同を避けるため、この用語を用いないとしている。

1 旧物品税法

(1) 「不課税物品」の概念

旧物品税法（昭和37年法律第48号）は、「不課税物品」（同法2条2号）という概念を有していた。「不課税物品」とは、「別表に掲げる物品以外の物品」と定義されていた。「別表」は物品税の対象となる物品を規定していたから、「不課税物品」とは、物品税の対象とならない物品を意味した。したがって、「不課税物品」とは、物品税の課税対象外の物品ということになる。

図1



「別表」に掲げられた物品は、原則として物品税の課税の対象となる物品であったが、「一般消費者の生活及び産業経済に及ぼす影響を考慮して物品税を課さないことが適当であると認められるものとして政令で定めるものについては、物品税を課さない。」と規定する「非課税」の標題が付された規定が存在した（同法9条）。そして、「別表に掲げる物品のうち、第9条の規定により物品税を課さないものとされる物品以外の物品」（同条1号）が「課税物品」と定義されていた。つまり、「課税物品」とは、「別表」に掲げられた物品から非課税の物品を除いたものであったことに

なる。このように、旧物品税法では、実定法上、まず、「物品」が「別表に掲げられた物品」と「不課税物品」に区分され、次に、「別表に掲げられた物品」が「課税物品」と「非課税の物品」に区分されていた。

この区分のあり方は、消費税法における取引の区分に類似している。消費税法では、取引が「資産の譲渡等」(法2条1項8号)とこれに該当しない取引に区分され、「資産の譲渡等」が「課税資産の譲渡等」と「第6条第1項の規定により消費税を課さないこととされるもの」(以下「非課税資産の譲渡等」³⁾という。)に区分されているからである(同項9号)。ただし、「資産の譲渡等」に該当する取引であっても、「不課税」とされるものがある。要件②(国内で行われる取引)が存在するからである⁴⁾。国外取引を不課税とすることに伴う問題については、Ⅲにおいて論じる。

(2) 「不課税物品」の作用

物品税法において、「不課税物品」の概念が用いられたのは、「免除」に関してであった。物品税は、小売段階の売上税と卸売段階の蔵出し税を合わせた租税であったが、不課税物品に関わるのは、後者においてであった。後者は、別表に掲げられた第2種または第3種の物品(非課税の物品を含むことに注意)が製造場からの移出されることを課税の対象とし(物品税法3条2項)、これらが製造場において使用または消費された場合も、その製造場において製造される第2種または第3種の物品の原材料として使用または消費された場合を除いて、移出があったものとみなされた(同法6条1項)。つまり、大まかにいえば、(a) 課税物品を原材料に含む不課

3) この文言は、法31条1項括弧書きに存在するが、そこでは、「以下この項において」の限定が付されている。この限定の意味については、後に論じる。

4) 佐藤善恵『改訂 最新 小さな会社の法人税の申告と経理処理がわかる本』(ソーテック社、2010年)は、「不課税取引」を消費税の課税対象となる要件を満たさない取引としているが、(1) 事業者が行う取引、(2) 事業として行う取引、(3) 対価を得て行う取引、(4) 資産の譲渡等に該当する取引という4つの要素をあげ(同書140頁)、国内で行われる取引はあげていない。

税物品は、その課税物品に係る物品税額を含んだ価格で蔵出しされることになる。これに対して、(b) 第2種または第3種の物品の原材料となる同種の物品については、その製造場で使用または消費された場合も（同項括弧書き）、別の製造者の製造場へ移出した場合も（同法17条1項1号・6号）、物品税は免除された。(b)は、製造された物品が課税物品である場合、税の累積を防ぐことになる一方、非課税の物品である場合は、原材料が課税物品であった場合も課税の影響を残さないように作用した。これは、前製造段階までの課税の影響を取り除いている点で、付加価値税におけるゼロ税率課税に相当するものである。

「不課税物品」が登場するのは、(a)においてである。すなわち、(a)の例外として、電子計算機など政令で定められた不課税物品を製造するための材料または原料として、真空管など政令で定められた課税物品が使用または消費された場合、その使用または消費に係る物品税が免除された（同法25条1項、17条1項4号）。この結果、これらの不課税物品については、原材料となった課税物品に係る物品税の負担が取り除かれ、付加価値税でのゼロ税率課税に相当する効果が得られることになる。

このように、旧物品税法上の「不課税物品」は、同法における非課税の概念を拡張する場面で用いられていたことが分かる。同法における非課税は、付加価値税でのゼロ税率課税に相当するものであったから、前述の政令で定められた「不課税物品」も、同じ効果をもたらすものであった。

物品税法での不課税物品の作用に相当するものは、消費税法には存在しない。その理由は、「消費税を課さない。」（法6条）（以下「非課税」という。）の与える効果の違いに求められる。消費税法では、そもそも、事業者が課税仕入れ（その譲渡が譲渡をした事業者にとって課税資産の譲渡となる取引、法2条1項12号）として、原材料を取得し、これを使用してその譲渡が非課税となる製品を製造して譲渡した場合、後に説明するように、輸出される場合または譲渡が国外で行われる場合を除いて、原材料に係る消費税額の全部または一部は、控除することができないからである。

これは、消費税法が、物品税法には存在したゼロ税率の考え方を、原則として継受しなかったことを示している。

では、同じ原材料を使用して製造した製品を、課税対象外（不課税）となる取引により譲渡したとき、仕入税額控除はどうなるだろうか。この問題については、Ⅱ．2で論じる。

2 税制調査会「中間報告」(1988年)

(1) 「非課税」の意味

政府税制調査会が1988年4月に提出した「中間報告」は、前年5月の売上税関連法案の廃案を受け、その反省に立って（同報告33頁）、「新しい方式の間接税」、すなわち、現在の消費税の骨格を検討したものである。同報告は、「サーピスをも含め消費支出に広く薄い負担を求めることを基本的な視点とし」（39頁）、「現行物品税等の個別間接税の課税品目の拡大については……今日のような国民の消費態様の多様化、均質化等の下では困難であり、現行制度の問題点を増幅させることになりかねない。」（同頁）として、多段階課税としての間接税における課税ベースを検討した。そして、「非課税取引」の標題の下に、「土地や有価証券の譲渡、貸付金の受取利子、保険料収入等は、消費税としてのこの税の性格上本来課税対象とすることになじみにくいものであり、課税対象から除外することが適当である。これらは、いわば「不課税」ともいうべき性格をもつものであって、他の非課税取引とは質的に異なる範ちゅうに属するものである。」（44頁）と述べている。

いうまでもなく、ここであげられているのは、現在、非課税とされているものである（法6条、別表1）。つまり、同報告が「不課税」と述べたのは、取引の性質上、当然に非課税とすべきであるとの趣旨であった。その上で、同報告は、「逆進性の緩和等の政策的配慮に基づき設定される非課税取引」について、「基本的には設けるべきではない」とする意見を紹介しつつ、「飲食料品の譲渡を非課税とするほか、EC諸国の例に倣って、

社会保険医療サービス、一定の学校教育サービス、一定の社会福祉サービスに限って非課税とすることも考えられる。」とも記している。

なお、同報告は、やはり「非課税取引」の標題の下に、「国際的慣行に従い、消費地課税の原則から輸出取引（輸出類似取引を含む。）については所要の国境税調整を行うことが適当である。」と述べている（45頁）。「国境税調整」の表現から、当時の物品税と同様、税負担を排除する措置（ゼロ税率課税）を考えていたものと思われる。

このように、同報告における「非課税取引」は、その範囲を縮小しようとした意図とは異なり、概念内容において整理されたものではなかった。

(2) 「不課税」への示唆

興味深いのは、同報告が、実定法に基づく非課税に対して、現在、課税対象外（「不課税」）に対して行われている説明をしていることである。「消費税としてのこの税の性格上本来課税対象とすることになじみにくいのであり、課税対象から除外することが適当である。」と述べているからである。そして、同報告は、このような取引が「他の非課税取引とは質的に異なる」としている。

たしかに、同報告が「逆進性の緩和等の政策的配慮に基づき設定される非課税取引」としてあげた項目である飲食料品、社会保険医療、学校教育、および、社会福祉は、土地や有価証券の譲渡、受取利子、保険料収入と「質的に異なる」と言えるのかもしれない。しかし、土地からは帰属家賃が生じ、それが消費されることは明らかであり、課税が検討されている⁵⁾。保険料も、十分に消費課税の対象となり得るであろう⁶⁾。逆に、教

5) Alan Schenk, reporter, Value Added Tax: A Model Statute And Commentary, A Report of the Committee on Value Added Tax of the American Bar Association Section of Taxation, at 78 (1989); Alan Schenk & Oliver Oldman, Value Added Tax (Cambridge, 2007) at 87. 中里実「金融取引（銀行取引・保険取引）・不動産取引に対する消費税の課税」日税研論集30号227頁, 281頁（1995年）。

6) 辻美枝「保険取引への消費課税：ニュージーランドの制度との比較から」税法学565

育は人の所得獲得能力を形成するものであり、消費とは本質的に異なると立論できるかもしれない⁷⁾。さらに、学問上の成果の公表、たとえば学術出版物を譲渡することは、およそ消費という概念からはかけ離れた行為であるから、消費税の性格上、課税対象とすることになじみ難いとも考えられる。あるいは、消費税は国民の間で伝達される情報そのもの（情報コンテンツ）に税を課す結果をもたらすが、表現の自由の保障という憲法理念から、表現行為への課税には制約があるのではないかという立論もあるかもしれない⁸⁾。いずれにしても、非課税（課税対象外）のどこまでが「性格上」のもので、どこからが「政策的配慮」であるかは不明確であり、消費課税の本質をどう見るかによると思われる⁹⁾。

ただ、それでも問題となるのは、このような政策的配慮ではなく、制度の整合性を確保するため、法の解釈として課税対象外（「不課税」）としなければならないものが、法が明文で規定したもの以外に存在するか、存在するとすればどのようなものかである。もちろん、課税の範囲は、要件①～④によって規律され、これらは法に根拠を求めることができる。しかし、それだけで「不課税」が説明できるだろうか。以下では、この点を念頭において、議論を進める。

↘号149頁（2011年）、同「EU 付加価値税の動向：保険取引を中心に」関西大学法学論集62巻4・5号1511頁（2013年）。

7) 岡村忠生「消費課税とヒューマン・キャピタル」日本租税研究協会『消費税と国際課税への大きな潮流』52頁（2013年）。

8) 新聞の公共性に関する研究会「新聞への消費税軽減税率適用に関する意見書」（2013年）（http://www.pressnet.or.jp/keigen/files/shimbun_koukyousei_ikensho.pdf）は、表現の自由に対する憲法上の保障をひとつの論拠として、軽減税率の適用を求めている。

9) 現行法の解釈としても、主に要件④（対価性）に関して、弁護士会が事件の紹介を受けた弁護士から収受した受任事件負担金などが消費税の課税標準になると判断した大阪高判平成24年3月16日訟務月報58巻12号4163頁がある。

Ⅱ. 仕入税額控除と不課税

1 二分説

課税実務は、仕入税額控除との関係において「不課税」に意味を持たせてきた。後述するように、課税売上割合の計算において、非課税とは異なる処理となるからである。そこでまず、「不課税」が仕入税額控除に関する法令上、どのような位置にあるのかを検討する。

仕入税額控除の金額の算出は、課税売上高が5億円を超え、または、課税売上割合が95%に満たないとき、課税仕入れにつき、(a) 課税資産の譲渡等にもよるもの、(b) 課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等（以下「その他の資産の譲渡等」という。）にもよるもの、および、(c) 課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに区分がされている場合、納税者の選択により、個別対応方式を適用することができる（法30条2項1号・4項）。以下では、売上げと仕入れとを直接的に対応させる個別対応方式を中心に議論を進める¹⁰⁾。なお、本稿の議論では、簡易課税制度（法37条）の適用を考えないこととする。この制度による仕入税額控除については、理論的な説明ができないためである。

個別対応方式では、(a)の税額、および、(c)の税額に課税売上割合を乗じて計算した金額の合計額が、仕入税額控除の金額となる。(b)の税額は、税額控除することができない。この計算は、課税仕入れと資産の譲渡等（売上げ）を対応させたものであり、資産の譲渡等が「課税資産の譲渡等」と「その他の資産の譲渡等」のふたつに区分されることを前提としている。

「その他の資産の譲渡等」は、個別対応方式を規定する法30条2項1号のみにおける概念として設定されており（同号括弧書き）、「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等」を意味する。消費税基本通達（以下「基通」と

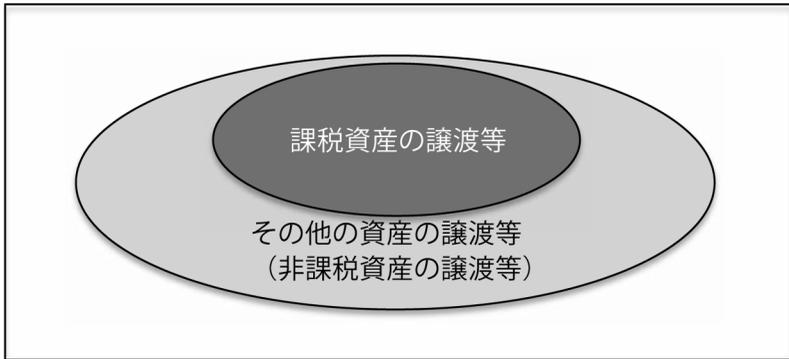
10) 非課税の売上げがある場合の仕入税額控除の計算方法をEU第6次指令と比較したものとして、吉無田勲「仕入税額控除の諸問題」日税研論集30号29頁、52頁（1995年）。

いう。)は、「その他の資産の譲渡等」を、「原則として」(下線筆者。以下同じ)「非課税資産の譲渡等」と解釈している(基通11-2-16)。

この解釈は、次のように導かれるであろう。すなわち、「資産の譲渡等」(法2条1項8号)のうち、「第6条第1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のもの」が「課税資産の譲渡等」(同項9号)に該当する。そして、「第6条第1項の規定により消費税を課さないこととされる資産の譲渡等(以下この項において「非課税資産の譲渡等」という。)(法31条1項)の文言から、「非課税資産の譲渡等」を「第6条第1項により消費税を課さないこととされる資産の譲渡等(別表第1に掲げられたもの)」と解しているのである。

この理解には、文理上、多少の飛躍がある。なぜなら、上記の「この項において」の限定を外し、仕入税額控除の規定(法30条)にまで「非課税資産の譲渡等」の概念を持ち込んでいるからである。法は、「その他の資産の譲渡等」と「非課税資産の譲渡等」とをわざわざ書き分け、それぞれの通用範囲を当該項または当該号のみに限定しているのであるから、両者は異なる概念内容を持つことが予定されているのかもしれない。しかし、定義規定である法2条1項8号と同項9号との関係を見る限り、両者は一致せざるを得ない。「原則として」(基通11-2-16)の文言は、このような背景で付されたのであろう。

図 2



この点を留保すると、この理解では、「資産の譲渡等」は「課税資産の譲渡等」と「非課税資産の譲渡等」のふたつから構成され、それ以外のものはないことになる。以下では、これを「二分説」という。二分説では、「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等」にのみ要するもの（法30条2項1号柱書き）は、「非課税資産の譲渡等」のみに要する課税仕入れを意味することになる（基通11-2-15）。

しかしながら、「原則として」の存在は、例外的な場合があり得ることを窺わせる。その場合、「その他の資産の譲渡等」と「非課税資産の譲渡等」が一致しないこととなろう。一致しなければ、二分説は成り立たない。「課税資産の譲渡等」にも「非課税資産の譲渡等」にも該当しない取引（「資産の譲渡等」）が存在し、これが「その他の資産の譲渡等」に、いわば潜り込むことになる。まさにそれが、「不課税取引」ではないのだろうか。

2 不課税となる譲渡等

(1) 用途の変更

先に、課税仕入れとして仕入れた原材料により製造した製品を、非課税

取引として譲渡した場合、個別対応方式では仕入税額控除ができないと述べた (I. 2(2))。法律上の根拠は、課税仕入れの定義に基づくものである。すなわち、非課税資産の譲渡等 (消費税法 6 条 1 項により消費税を課さないこととされる資産の譲渡等) を受けた (相手方となった) 場合、その対価の額は、課税仕入れに該当しない。「当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し……たとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもの」(法 2 条 1 項 12 号第 2 括弧書き) と規定されているからである。

では、製品の譲渡が不課税取引であればどうか。不課税のうち、要件② (国内取引) (法 4 条 1 項) の不充足によるものについては、法令上の根拠が異なることもあり、国外取引の箇所であつて扱うこととし、ここでは、要件① (資産の譲渡等)、③ (事業性)、④ (対価) (いずれも法 2 条 1 項 8 号) のうちのひとつまたは複数を充足できないものについて考察する。

二分説は、前述のように、不課税取引を考慮していない。個別対応方式では、全ての「資産の譲渡等」が「課税資産の譲渡等」と「非課税資産の譲渡等」のふたつから構成され、それ以外のものはないとしているからである。したがって、二分説の下では、もし製品の譲渡が不課税取引であれば、そのための原材料の仕入れは課税仕入れに該当しないと考えることになるとと思われる。実際、課税仕入れの定義規定は、「事業として」行うことを要件としているから (法 2 条 1 項 12 号)、要件③の不充足の場合については、既に資産の購入が課税仕入れに該当しないため、仕入税額控除の計算には投入されないと、実定法に基づいていうことができる。しかし、そうではないのに不課税となる場合、つまり、課税仕入れとして仕入れた製品が、不課税取引として譲渡される場合は、どうなるのだろうか。

売上げと仕入れとの対応は、消費税法のアキレス腱である。個別対応方式における「対応」を、いつ、何に基づいて判断するのかについて、法には規定がない。消費税法は資産概念を持たないため、所得課税における費用収益対応の原則が通用せず、かといって、これに代わるものも見出すことができない。通達は、この区分を「課税仕入れを行った日……の状況に

より行う」としていることから（基通11-2-20）、実務書は、課税仕入れを行った日において、課税売上を予定する仕入れであれば、後に用途（区分）が変更されても、当初の区分のままでよいとしている¹¹⁾。つまり、課税仕入れとして仕入れた製品が、不課税取引として譲渡されたときも、仕入税額控除の対象とするという判断である。このような判断方法が納税者による濫用に対して脆弱であることは、いうまでもないであろう。

このことから、このような判断のあり方は改め、少なくとも意図的な用途変更については、区分の遡及的見直しを行うような歯止めを掛けるべきであると思われる。そして、そのときには、課税仕入れが不課税の売上げに対応する場合が生じ、二分説は成り立たないことになる。

(2) 資本等取引

二分説が成り立たないのは、用途変更のような場合だけではない。基通11-2-16（不課税取引のために要する課税仕入れの取扱い）は、前述の通り、二分説について「原則として」と述べたもので、「不課税」の語が見られる唯一の通達である。この通達は、「株券の発行に当たって印刷業者へ支払う印刷費、証券会社へ支払う引受手数料等のように資産の譲渡等に該当しない取引に要する課税仕入れ等は、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに該当するものとして取り扱う。」と述べている。通達は、「原則として」と述べたことへの例外として、株式の発行が資産の譲渡等に該当しない取引（要件①の不充足）、つまり、課税資産の譲渡等にも非課税資産の譲渡等にも該当しない取引であるにもかかわらず、これに個別対応する印刷費や引受手数料等が課税仕入れとし、「共通して要するもの」に投入しているのである。このとき、印刷費等の支出額に対して課税売上割合を乗じた金額が、仕入税額控除される。もちろん、その前提として、印刷費等の支出は、当初から不課税取引にのみ対

11) たとえば、宮口定雄・杉田宗久監修、金井恵美子著『実務消費税ハンドブック（6訂版）』（コントロール社、2013年）116頁。

応しているにもかかわらず、課税仕入れとされていることになる。

しかし、この処理は、実定法に反している。株式の発行のための費用は、課税仕入れの要件である「事業者が、事業として」(法2条1項12号)(要件③でもある。)を充足することはできると思われる。けれども、株式の発行が、通達がいうように「資産の譲渡等」(要件①)に該当しないのであれば、文理上、「共通して要するもの」に該当しえないからである。したがって、ここでは、「不課税」を用いて、法が認めていない仕入税額控除が作出されていることになる。

むしろ、株式の発行は、金銭の払込みまたは金銭以外の資産の給付を対象として株式を株主に交付すること(法人税法施行令8条1項1号)、つまり、譲渡することであると的前提に立って、議論を組み立てるべきであろう。株式が資産に該当することは疑いないから、株式の発行を「資産の譲渡等」に該当するとみた上で、株式は別表1第2に規定された金融商品取引法に規定する有価証券に該当することから、株式の交付は非課税取引に該当し、これに対応する株式印刷費や引受手数料等は、仕入税額控除の対象とはならないと考えるべきである。このことは、配当の支払に係る費用についても、同様であろう。

この通達が仕入税額控除を認めた理由について、通達の解説は、全額控除(法30条1項)の適用を受けられる場合、株式印刷費等も仕入税額控除の対象となるからであると説明している¹²⁾。一括比例配分方式においても、一部は仕入税額控除の対象となる。しかし、これらの方法は、仕入れと売上げの対応を見ずに税額控除を認める簡便法であり、納税者の事務負担を考慮して一定の要件の下で認められた例外措置であるから¹³⁾、結果

12) 浜端達也編『消費税基本通達の解説(平成26年度版)』(大蔵財務協会, 2013年)611-612頁。

13) 全額控除が認められる要件は、2014年3月31日までに開始する課税期間については、課税売上割合が95%以上であることのみであったが、平成23年度税制改正は、課税売上高が5億円を超える事業者を対象外とし、この要件を厳格化した。改正の理由について、『平成23年度 税制改正の解説』(http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/)

として税額控除が認められてしまうことは、原則的制度においてこれを認める理由にはならない。全額控除の場合を含めて考えるのであれば、そもそも、資本等取引に要する費用を課税仕入れとすべきかどうかについて、立法論からの検討の必要があると思われる。

(3) 金銭の支払い

では、消費税法に不課税に存在余地はないのだろうか。要件①（資産の譲渡）との関係で、金銭の支払いについて検討しよう。

銀行券や硬貨などの金銭（外国為替及び外国貿易法6条1項7号）は支払手段とされ、その譲渡は非課税である（法6条1項、別表1第2）。したがって、金銭の支払いは、非課税資産の譲渡等に該当するものと考えられる。非課税資産の譲渡等は「資産の譲渡等」に内包された概念であるから、金銭の支払は「資産の譲渡等」に該当する。したがって、金銭の支払いは、国内で行われる限り、課税対象外（不課税）ではない。

しかし、このことから、仕入れのための対価の支払いは、同時に金銭の「売上げ」となる。施行令は、そのため、仕入税額控除の計算において、金銭の支払いを課税売上割合（法30条2項・6項）の計算から除外し（令48条2項1号）、他の非課税取引のように分母に含めることはしていない。実際、もし金銭の支払いを分母に含めると、課税売上割合は大きく減少し、不合理な結果をもたらす。たとえば、課税資産の譲渡のみに要する資産を1つだけ課税仕入れとして取得し、これを仕入れ値と同じ対価で課税売上げとして譲渡したとき、もし仕入れに係る金銭の支払いを分母に含めると、課税売上割合は2分の1となってしまう。金銭の支払いを課税売上割合の分子にも分母に含めない処理は、「資産の譲渡等」に該当しないと

↘fy2011/explanation/index.html) は、「本来、当該非課税売上げに対応する仕入れ等に係る消費税額は仕入税額控除の対象とはなりません。」(648頁)として原則を述べ、「事業者の事務負担等に配慮する観点から導入された制度であるにもかかわらず、事務処理能力の高い大規模な事業者も含めて一律にその適用を認める現行制度の問題に対する指摘が、近年、各方面からなされていました。」(649頁)と述べている。

することであり、不課税取引の処理と同じになる。

個別対応方式ではどうか。問題は、金銭の支払いが「その他の資産の譲渡等」(法30条2項1号括弧書き)に該当するかどうかである。「その他の資産の譲渡等」は、「資産の譲渡等」の部分集合であり、「資産の譲渡等」から「課税資産の譲渡等」を除いた部分と考えられる。二分説によれば、これは「非課税資産の譲渡等」と一致する。そうすると、金銭の支払いは、「その他の資産の譲渡等」に該当することになる。このことから、金銭の支払いのためにのみ要する課税仕入れの税額は、仕入税額控除ができないことになる。たとえば、仕入れた商品の代価を支払うための送金手数料は、課税仕入れではあるが、その他の資産の譲渡等にのみ要するものに区分され、仕入税額控除はできないはずである。

しかし、少なくとも課税実務では、そのような処理は行われていない。送金手数料は、金銭の支払いには対応させず、仕入れた課税資産の譲渡に対応させ、課税資産の譲渡等のみに要するものとして、その全額が仕入税額控除の対象とされるものと考えられる。この結論は、一括比例配分方式において、前述の不課税の処理をした場合と同じである。つまり、個別対応方式でも、法の定義を離れて、金銭の支払いは「資産の譲渡等」に該当しない(つまり、要件①不充足による不課税)と考え、課税仕入れには対応させない処理が、妥当な結論を導く。

このことは、法には根拠のない「不課税」が存在することを窺わせる。その存在を認めると、「資産の譲渡等」の中にそのような不課税取引が紛れ込み、二分説は成り立たないことになる。前述の通達(基通11-2-16)が「原則として」と述べているのは、このような場合を考えているのであろう。その原因のひとつは、前述の不課税となる譲渡等のときと同様、全額控除(法30条1項)が認められた場合との均衡を取ることにあると思われる。しかし、それが理由にならないことは、(2)で述べた。

Ⅲ．国外取引と不課税

1 国外で行われる課税資産の譲渡等

(1) 個別対応方式によるゼロ税率課税

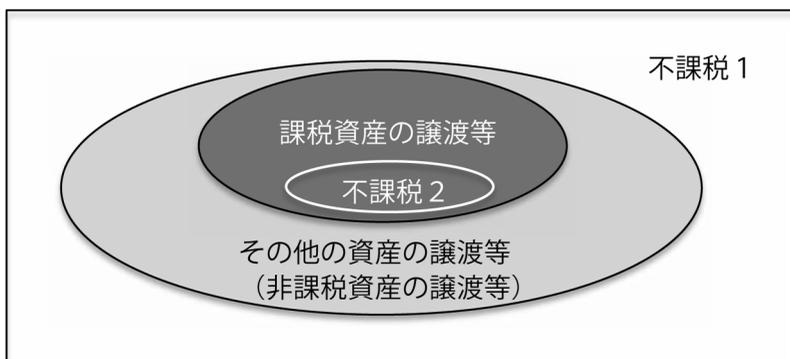
国外で行われた取引の扱いを、不課税との関係で検討しよう。国外で行われた取引は、要件②を満たせないで、不課税となるはずである¹⁴⁾。しかし、消費税法は、国内で行われることを「資産の譲渡等」の要件とはしていない（法2条1項8号）。このことは、法4条1項がわざわざ「国内において」の限定を付していることから確認できる。したがって、「資産の譲渡等」は、要件②を満たせない取引（不課税取引）を含む。では、それでも、課税実務が述べてきたように、不課税を課税対象外と同視できるのだろうか。

二分説における「課税資産の譲渡等」と「その他の資産の譲渡等」の区分において、国外で行われた「資産の譲渡等」はどちらに含まれるのか。「非課税資産の譲渡等」は、法6条1項の「国内において」の文言により、国内で行われたものに限られることに疑う余地はない。そうすると、「その他の資産の譲渡等」と「非課税資産の譲渡等」が同じものとする限り、国外取引は「課税資産の譲渡等」に含まれることになる。このことも、法31条6項にある「国内において行った課税資産の譲渡等」における「国内において」の限定から確認することができる。「課税資産の譲渡等」が要件②を充足できない不課税取引（国外取引）を含むことは、基通11-2-13が、「国外において行う資産の譲渡等のための課税仕入れ等がある場合は、当該課税仕入れ等について法第30条（（仕入れに係る消費税額の控除）の規定が適用されるのであるから留意する。」と述べていることから確認できる。個別対応方式において、課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入

14) この点、佐藤前掲注4は、要素②を入れていない。

れは、課税資産の譲渡等が国外で行われたときも、国内で行われたときと同様に、仕入税額控除の対象となる。

図 3



もちろん、譲渡は国外で行われるので、消費税が課されることはない(法4条1項)。この結果、ゼロ税率課税の扱いを受けることになる。ゼロ税率課税は、輸出免税においても認められている(法7条1項, 30条)。ただし、輸出免税は、国内において行う課税資産の譲渡が対象であり(法7条1項柱書き)、一定の証明が必要である(同条2項)。

国外で行われる譲渡と輸出取引を同じように扱うことは、後の3(1)で述べるように、仕向地主義(消費地課税主義)に沿うものである。輸出免税の場合、輸出品は日本の課税を受けずに輸出され、輸入国において輸入をした者(消費者を含む。)に対する消費課税(付加価値税)の対象となる。国外で行われる譲渡も、仕入税額控除が可能であれば、日本の課税を受けず、外国の消費課税を受けることになる。その国で納税義務を課されるのは、譲渡をした日本の事業者である¹⁵⁾。

15) EU 諸国での付加価値税については、EU 付加価値税指令 (COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 Nov. 2006 on the common system of value added tax) art9-13. 日本

以上の議論から、不課税すなわち課税対象外という理解は、誤りであることが分かる。全ての取引は「資産の譲渡等」と「不課税取引」に二分され、前者が「課税資産の譲渡等」と「非課税資産の譲渡等」に二分されるという整理も、誤りである。もし「不課税取引」を觀念するのであれば、それは「資産の譲渡等」および「課税資産の譲渡等」とオーバーラップしている。このことから、少なくともここまでの議論については、不課税の概念が機能的な意味を有していないことが理解できる。

(2) 一括比例配分方式の不合理

不課税は、課税売上割合（法30条2項・6項）の計算においても、意味を持つとされてきた。国税庁は、「課税売上割合は、分母を総売上高（課税取引、非課税取引及び免税取引の合計額）とし、分子を課税売上高（課税取引及び免税取引の合計額）としたときの割合です。非課税取引は、原則として分母にだけ算入しますが、これに対して、不課税取引は、そもそも消費税の適用の対象にならない取引ですから、分母にも分子にも算入しません。」と述べている¹⁶⁾。

ここで「不課税取引」の用語を用いることは、その必要の有無を不問とすると、誤りではない。前述のように、「資産の譲渡等」と「課税資産の譲渡等」には国外で行われたものが含まれるが、課税売上割合の計算では、いずれも「国内において行った」（法30条6項）ものに限られるからである。ここでの「不課税取引」の概念も、要件②を含む4つの要件に基づくものである。

しかし、このように課税売上割合の計算では国外で行われた取引を排除しながら、「課税資産の譲渡等」に国外で行われたものを含めることに、合理性があるだろうか。いま、ある事業者の全ての売上げが国外での課税

↘の消費税においても、居住者と非居住者、内国法人と外国法人の区別はない。

16) 国税庁ウェブサイト・タックスアンサー「No.6209 非課税と不課税の違い」(<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shohi/6209.htm>)。

売上げであり、全ての課税仕入れがそのためのみ要するものであると仮定する。このとき、前述のように、個別対応方式では全ての課税仕入れに仕入税額控除が認められ、輸出取引と同様のゼロ税率課税となる。

しかし、納税者は、その選択により、一括比例配分方式を用いることができる(法30条4項)。この計算では、仕入税額控除の金額は、課税仕入れの金額に課税売上割合を乗じたものであり、課税売上割合は国内で行われた資産の譲渡等のみで算定される。それゆえ、前述の事業者は、国内取引をごく僅か行い、そのすべてを課税資産の譲渡等とすることができれば、個別対応方式と同じように、仕入れに係る消費税の全額を控除することができる。しかし、何らかの事情で、この事業者が国内で非課税資産の譲渡等を行うことになれば、仕入税額控除は制限されることになる。たとえば、国内の銀行から少額の預金利子の支払いを受け、国内での課税資産の譲渡等がなければ、課税売上割合はゼロとなり、仕入税額控除は全く認められないこととなる。これは、仕向地主義の考え方からは妥当ではない。そもそも、国外で行われた課税資産の譲渡等に係る仕入税額控除を、国内で行われた資産の譲渡等で決めることは、不合理である。

では、なぜ課税売上割合を国内で行われた取引に限定して算出させるのだろうか。背景にあると思われるのは、非課税売上げに対応する仕入れ等に係る消費税額は仕入税額控除の対象とはならないという考え方である¹⁷⁾。非課税の売上げについては、この考え方は仕入税額控除の基礎となっているものと思われる。しかし、国外で行われた譲渡等については、輸出取引でのゼロ税率課税、さらには、その背景にある仕向地主義を反映させる必要があるように思われる。国外で行われる消費については、日本の消費税の負担を取り除くべきであると考えるのであれば、国外で行われた課税売上も、課税売上割合の分子分母に含めるべきであるように思われる。

17) 『平成23年度 税制改正の解説』前掲注13引用箇所。

(3) 非課税の意味

より根本的な議論をすれば、非課税売上げに対応する課税仕入れについての仕入税額控除を認めないことは、いわば所得課税的な発想に過ぎない。それは、消費税の本質的論理（課税のチェーン）から導かれる必然的な帰結ではなく、政策的判断のひとつ、選択肢のひとつであると考えられる¹⁸⁾。そうではない立論も可能である。たとえば、次のようなものである。

事業者が事業として（つまり、消費生活には関わりなく）、消費税が非課税である製品を生産して譲渡したとき、仕入税額控除が認められなければ、生産に投入された資源に含まれる課税された資産や役務が多いほど、製品の価格が上昇し、かつ／または、事業者の利益が減少する。言い換えれば、真の意味での非課税が実現できないことになる。非課税の製品を生産する事業者は、課税された材料等の投入を避けようとするであろう。これは、非課税が投入資源の選択を歪曲していることを意味する。中立な税制とするためには、生産された製品が非課税であっても、投入された資源については仕入税額控除を認めるべきことになる。つまり、仕入税額控除が認められない非課税ではなく、ゼロ税率課税が経済的効率性に資すると思われる。

では、なぜ非課税資産の譲渡等については、仕入税額控除（ゼロ税率課税）を認めないのだろうか。もちろん、第1の理由は税金が失われることにあると思われる。しかし、インボイスが導入されていない現在の制度では、ゼロ税率など複数税率を支えることが困難であることも、理由となるであろう。

18) ただし、EU 付加価値税指令（COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 Nov. 2006 on the common system of value added tax）173-175条は、非課税となる資産の譲渡等を行った者に対して、按分的（proportional）な税額控除の計算を要請している。なお、EU の付加価値税では、非課税取引により資産等を仕入れた者も、インボイスを得られないため、仕入税額控除ができないことになる。

(4) 不課税取引の区別

仕入税額控除に関する差異は、不課税取引と非課税取引の間だけにあるのではない。要件②だけを満たさない不課税取引（課税資産の譲渡等に含まれるが、国外で行われたため不課税となる取引）、それ以外の不課税取引（要件①、③、④の少なくとも1つを満たさない取引）、非課税資産の譲渡等の3者の間で存在している。そして、最後のものだけが、仕入税額控除の対象となり、個別対応方式の下では実質的なゼロ税率課税を受ける。このことを説明する。

ある高名な書物は、ハワイに持っている別荘を売却するために国内で使った電話代が仕入税額控除の対象になると説いている¹⁹⁾。しかし、別荘の売却は、事業に付随したものでない限り、「資産の譲渡等」には該当しない（法2条1項8号、令2条3項、基通5-1-7）。したがって、電話代を仕入税額控除の対象とすることはできない。不課税という言葉を使うのであれば、もちろん、別荘の売却は不課税取引である。ただし、その理由は、要件②だけでなく、要件③（事業者が事業として行うもの）を満たさないためである。仕入税額控除の可否は、不課税になるかどうかによって規律されるのではない。要件③に該当するかが、ここでの問題なのである。

なお、このケースにおける電話の使用は、事業として行われたものではないから、課税仕入れに該当しないと考えられる（法2条1項12号）。仕入れについても不課税の語を用いるのであれば、電話の使用は不課税といってもかまわないが、やはり、事業に係る仕入税額控除の要件を満たさないことが、判断の要素である。

19) 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方（5訂版）』（税務経理協会、2010年）287頁。この取引は、契約の締結等が国内で行われても、資産の所在地が国内にないから、国外取引である（法4条3項1号）。

(5) 「非課税資産」の譲渡等

国内で行われれば法6条1項により非課税となる資産の譲渡等（法別表1第1に掲げられたもの。法律にない用語であるが、以下「非課税資産等」という。）が、国外で行われた場合はどうか。先の例の別荘を、建物と土地からなるハワイの事業所に置き換えよう。そして、その譲渡は、事業者が「事業に付随して」（令2条3項）行うものとする。このとき、事業所の建物の譲渡は、既に説明したように、国外で行われた「課税資産の譲渡等」である。このことに疑いはない。

では、国外の事業所の土地の譲渡はどうか。この土地は、国内の土地であれば非課税規定の適用を受ける（法6条1項、別表1第1）。しかし、国外であるため、この規定の適用はない。単に国外取引として、課税の対象とはならないことになる（法4条1項）。これは、要件②不充足による不課税である。そして、二分説により、この土地の譲渡は「課税資産の譲渡等」となる。したがって、そのための国内の電話代は、仕入税額控除の対象となる。

この結果は、興味深い。国内であれば非課税となり、個別対応方式ではそのため仕入れが仕入税額控除の対象外となる取引が、国外で行われれば、すなわち要件②の不充足による不課税取引となれば、国内の課税取引と同様に仕入税額控除の計算に組み込まれ、個別対応方式の下では、輸出取引と同様、一種のゼロ税率課税となるのである。このことも、不課税すなわち課税対象外という理解が誤ったものであることを示している。

一括比例配分方式の下ではどうか。非課税資産の譲渡等は国内で行われたものに限られるから（法6条1項）、国外土地の譲渡は、課税売上割合の計算では、分子にも分母にも加算されない。不課税の扱いである。そうすると、国外の事業用土地の譲渡のために用いられた国内の電話代は、課税仕入れとして前述(2)のように扱われ、そこで指摘した問題が生じることになる。

2 国外で行われる課税仕入れ

(1) 不課税である課税仕入れ

国内において行われた非課税資産等（法別表1第1に掲げられたもの）の仕入れは、課税仕入れに該当しない。課税仕入れの要件である「当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し……たとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなる」（法2条1項12号第2括弧書き）を満たせない（相手方にとって非課税資産の譲渡等になる）からである。ところが、非課税資産等を国外において仕入れたときは、要件②を充足できず不課税ではあるが、課税仕入れには該当する。課税仕入れを定義する法2条1項12号は、課税仕入れの行われる場所を国内に限定しておらず、1(5)で述べたように、非課税資産を国外において譲渡すれば、譲渡をした者が事業として譲り渡したとした場合に、課税資産の譲渡等に該当するからである。法2条1項12号第2括弧書きは、「消費税が課されることとなる」とは規定していない。さらに、法30条1項柱書きの文言が「国内において行う課税仕入れ」というように「国内において」の限定を付していることも、国外において行う課税仕入れが観念されるためと考えられる²⁰⁾。

そこで問題となるのは、このような国外において行われた課税仕入れが、仕入税額控除の対象となるかどうかである。結論としては、不課税として否定されるものと思われる²¹⁾。しかし、それは、条文上明らかだろうか。

法30条1項の規定する全額控除においては、前述した文言による制限のため、国外の課税仕入れについて仕入税額控除が認められる余地はない。

20) これに対して、宮口前掲注11, 107頁や、金井恵美子『一夜漬け消費税』（税務経理協会, 2013年）93頁など多数の実務解説書は、国内取引であることを課税仕入れの要件としている。

21) たとえば、金子宏『租税法（第18版）』（弘文堂, 2013年）654頁。なお、本文Ⅲ, 1(1)で引用した基通11-2-13（国外取引に係る仕入税額控除）は、「国外において行う資産の譲渡等のための課税仕入れ等がある場合は……」と述べているが、「国外において行う」は、「課税仕入れ等」ではなく、「資産の譲渡等」に係っているものと考えられる。

しかし、Ⅱ．2(2)で述べたように、全額控除は納税者の事務負担を考慮した措置であるから、これが原則であるとは考えられない。

問題は、法30条2項各号の規定する個別対応方式または一括比例配分方式のいずれかが適用される場合である。同項柱書きは、保税地域からの引取りの部分省略すると、「前項の場合において、……同項の規定により控除する課税仕入れに係る消費税額……は、同項の規定にかかわらず、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める方法により計算した金額とする。」と規定している。つまり、同項が適用されるときは、「国内において行った課税仕入れに係る消費税額」（の全額）ではなく、個別対応方式（同項1号）または一括比例配分方式（同項2号）により計算された金額が税額控除されることになる。

冒頭の「前項の場合において」という表現は、前項（同条1項）で規定された事項の補足的事項を、項を改めて定める場合に用いられる定型句である²²⁾。したがって、この文言から、国外で行われた課税仕入れは2項でも排除するという解釈を導くことには、無理がある²³⁾。

むしろ、「同項の規定により控除する課税仕入れ」の「同項の規定により」から、国外における課税仕入れの排除を読み取ることが、最も難がないように思われる。ただし、同条2項は仕入税額控除の原則を示す規定となったのであるから、国外での課税仕入れを仕入税額控除の対象外とするのであれば、「国内において行う」の文言を入れた方が好ましいであろう。

22) 田島信威『法令用語の基礎知識（3訂版）』（ぎょうせい、2005年）25頁。なお、法30条1項の全額控除方式が一種の簡便法とされていることから（前掲注13）、原則的な方法を規定する同条2項が「前項の場合において」という表現を用いることは、適切ではないように思われる。

23) なお、個別対応方式は、「国内において行った課税仕入れ……につき、……区分が明らかにされている場合」に適用できる方法である。国外において行った課税仕入れについては、区分は要求されていない。仕入税額控除の金額の計算は、同号イとロの金額の合計額であるが、どちらの金額も、課税仕入れの金額に基づくものであり、「国内において行った」の文言はない。一括比例配分方式は、1号の要件が満たせない場合に適用される方法であるが、やはり、「国内において行った」の文言はない。

(2) 「不課税」の必要性

このような文理上の吟味を行った実質的な理由は、仕入れに関する内外判定が著しく困難または不可能な場合が生じていることから、国外で行われたと見られる課税仕入れについても、仕入税額控除を認めるべき場合があり得るためである。仕入れの内外判定を行うための明文の規定は設けられていないが、資産の譲渡等に関する基準（令6条）を用いるとすると、仕入れを行う側には、必要な情報が得られない場合がある。たとえば、デジタル・コンテンツの国際配信は、役務の提供に係る事務所等の所在地で判断される（同条2項7号）²⁴⁾。事務所等の所在地は、配信を行った側には明らかであるが、配信を受ける側にとっては、これを知ることができないことが多く²⁵⁾、内外判定は困難である。かといって、仕入れ側と売上げ側とで異なる基準を用いることは、妥当ではない。そうすると、仕入れを行った側については、内外判定を求めるのではなく、端的に請求された対価に日本の消費税が含まれているときには、仕入税額控除の対象となる課税仕入れとすべきであると思われる。

もっとも、消費税法では、インボイス方式がとられておらず、仕入税額控除に必要な請求書等（法30条7項，9項）についても、課されている消費税額を記す必要がない。このことから、仕入れをした者が、仕入れの対価に消費税が課されているかどうかを明らかにすることも、困難または不可能と思われる。そもそも、前段階で課された消費税について仕入税額控除を行うという課税のチェーンの考え方が、消費税法には貫徹されていな

24) デジタル・コンテンツの配信に対する消費税の課税について、佐藤英明「電子的配信サービスと消費課税：制度設計上の問題点」ジュリスト1447号14頁（2012年）参照。また、財務省主税局税制二課「国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税の在り方について」2頁（2013年）（「税制調査会（国際課税 DG2）〔財務省説明資料〕」として、<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2013/25dis12kai.html> に掲載）参照。

25) なお、基通5-7-14, 5-7-15は、契約の締結、資産の引渡し、代金の回収等の事業活動を行う施設や契約において明らかにされている役務の提供場所による判定を認めており、仕入れをする側にとっての判定の困難を多少を、緩和するものと思われる。

いのである²⁶⁾。この状態で、国外で行われた課税仕入れに係る仕入税額控除を適正に執行すること（日本が課した消費税だけを仕入税額控除すること）は、できないように思われる。「不課税」という法律にはない概念によって、国外で行われた仕入れを課税仕入れではない、としてきた真の理由は、ここにあるのかもしれない。不課税という概念が存在するのは、インボイス方式がとられず、課税のチェーンが確立していないという消費税法の欠陥に原因があると考えられる。

3 輸出免税等と国外取引

(1) 輸出免税等

事業者（免税事業者を除く。）が国内において行う課税資産の譲渡等のうち（法7条1項柱書き）一定の取引（同項各号。以下「輸出取引等」という。）については、消費税が免除される（同項。以下「輸出免税等」という。）。学説は、これを講学上の非課税であると述べている²⁷⁾。物的非課税に該当すると考えられる。もっとも、仕入税額控除との関係に着目すると、付加価値税における一般的な意味での非課税（exemption）とは異なり、ゼロ税率課税となる。仕入税額控除の計算においては、輸出免税等の対象かどうかは考慮されないためである。なお、輸出取引等として課税資産の譲渡等を受けたときは、課税仕入れに該当しないため（法2条1項12号括弧書き）、仕入税額控除の対象とはならないが、課税貨物を保税地域から引き取る場合には対象となる（法30条1項）。

事業者が国内において行った非課税資産の譲渡等が輸出取引等に該当する場合（以下「非課税資産の輸出等」という。）も、課税資産の譲渡等に

26) たとえば、消費税が課されていない免税事業者（法9条）や消費者からの仕入れが課税仕入れとなり、前段階で支払われていない消費税が税額控除されてしまうという根本的な欠陥を、消費税法は有している。「課税のチェーン」については、岡村前掲注7、56頁、James Mirrlees, et al., *Tax by Design: the Mirrlees Review*, (Oxford University Press, 2011) at 169.

27) 清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房、2013年）184頁注1、185頁注1。

に係る輸出取引等に該当するものとみなされ（法31条1項）、仕入税額控除について、輸出免税等の場合と同様に扱われる。課税売上割合の計算も同じである（同条3項、令51条2項）。

このように、輸出免税等（非課税資産の輸出等を含む）は、免税または非課税とされる資産の譲渡等に要する仕入れについて、仕入税額控除を認めるものである。ここでは、非課税の売上げには対応する仕入税額控除を認めないという1(3)で見た原則は、通用していない。

(2) 仕向地主義による説明

学説は、この扱いを、仕向地主義、すなわち、仕向地国（輸入をする国）に課税権を認める考え方に従ったものと説明している²⁸⁾。消費地課税主義といわれることもある²⁹⁾。消費税が実質的な税負担を消費行為（消費者）に求める租税であることから、日本国内で消費が行われな
いときには日本は課税をせず、消費が行われる国における課税のあり方に委ねることが適当であると考えられる。また、消費税は商品価格に転嫁されるから、競争中立性の確保の観点から見て、この扱いは正しいと考えられる。ただし、輸出相手国が消費課税をせず、税の真空が生じる場合には、所得税や法人税と同様、日本が課税をすべきであると立論することは可能であろう。

しかし、輸出免税等を、仕向地主義（消費地課税主義）に基づく国際的な課税権の分配として説明することには、ふたつの難点がある。

第1に、消費税法は、課税の範囲を「国内において……行った資産の譲渡等」（法4条1項）とし、「国内において」の判定を「譲渡又は貸付けが行われる時において当該資産が所在していた場所」（同条3項1号）、「役務の提供が行われた場所」（同項2号）によって行っている。これは、消

28) 金子前掲注21, 643頁。なお、西山由美「国境を越える取引に対する消費課税——ドイツ売上税法を素材として」法学政治学論究33号1頁（1997年）参照。

29) 大島・木村前掲注19, 77頁。

費という行為が行われる場所とは一致しない場合がある。けれども、前述の競争中立性に関して、たとえば国内で生産された商品を外国の消費者が購入する場合、譲渡が国内で行われても国外で行われても、他の国の商品との価格競争において区別はないはずである。

第2に、輸出免税等は、課税権の及ばない国外取引ではなく、課税権が及ぶ国内取引に対して与えられている。

このように見ると、消費税の課税管轄権の範囲は、執行可能性の問題として整理をし、それとは別に、輸出免税等を、国外に送り出される資産等について、日本の消費税の負担を抜く処理（ゼロ税率課税）として考えるべきであると思われる。輸出免税等は、相手方の輸入者（消費者を含む）が仕向地国で付加価値税などの消費課税を受けるので、税の累積を避けるために必要な制度と考えるべきであろう。輸出免税は、輸入に対する課税と対をなす制度である³⁰⁾。

(3) 輸出免税等と不課税の接点

輸出免税の対象は「本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け」（法7条1項1号）である。「輸出」について、消費税法には定義がないが、消費税法の定義規定がしばしば引用する（法2条1項2・10・11号）関税法の定義からは、「内国貨物を外国に向けて送り出すこと」（関法2条1項2号）と解される。

したがって、たとえば、事業者がその外国支店に商品を送り出す行為は、「輸出」に該当する。ただし、これだけでは、譲渡がないので、法7条1項1号に規定する「輸出として行われる資産の譲渡」には該当しない。そして、その後、外国支店が商品を販売するが、この取引は、要件②を満たせず不課税となる。それでも、この取引における輸出については、免税（ゼロ税率課税）となる。「国内以外の地域における資産の譲渡等又

30) 大島・木村前掲注19, 78頁。

は自己の使用のため、資産を輸出した場合」(法31条2項)が、仕入税額控除の対象とされているからである。このとき、仕入税額控除の計算のための課税売上げの金額は、外国支店への輸出時の商品の価額³¹⁾と規定されている(令51条4項)。

このように見ると、この例の取引は、不課税ではあるが、実定法の規定により免税(ゼロ税率課税)になると考えられる。この処理は実定法によって決まるのであり、不課税という性質決定をすることの意味は全くない。むしろ、不課税の判断を先行させると、仕入税額控除ができることを見落としかねないと思われる。

役務の提供はどうか。役務の提供に関する内外判定では、前述のように、原則として役務の提供地が用いられ、一定の場合に事業所等の所在地が用いられる(法4条3項2号、令6条2項)。いずれによって判定するとしても、判定の結果、国外と判定されれば不課税取引に該当するのであろう。しかし、一定の役務提供に関する輸出免税は、非居住者に対して行われるものが対象とされている(令17条2項7号)。したがって、たとえば、デジタル・コンテンツの国外提供が、事務所等の所在地による内外判定を受けるのであれば、事務所等が国内に所在する場合に国内取引となり、相手方が非居住者であれば輸出免税の対象、そうでなければ課税を受けることになる³²⁾。事務所等が国外に所在し、国外取引(不課税取引)に該当する場合でも、相手方が非居住者であれば、やはり輸出免税の対象となる。輸出免税の場合、資産の譲渡のときと同様、仕入税額控除が与えられ(法31条1項)、ゼロ税率課税となる。

このように見ると、役務の提供についても、不課税の判断を先行させるのではなく、免税の対象となるかどうかをまず判断すべきこととなる。国

31) 正確には、「本邦の輸出港における本船甲板渡し価格」(関税法施行令59条の2第2項)である。

32) もっとも、デジタル・コンテンツの国外提供が輸出免税の対象であるとしても、免税を受けるための証明(法7条2項)について、法令は予定をしていないように思われる。

消費税法に〈不課税〉の概念は必要か？（岡村）

外取引であってもゼロ税率課税となるケースが生じる点で、不課税の概念は有害でさえあるように思われる。

お わ り に

不課税に関する検討の結論を、簡単にまとめておく。

消費税法にとって、不課税の概念は、本来は必要のないものである。実定法にはないこの概念は、誤った解釈に導く可能性もあり、有害でさえある。

不課税の概念が用いられてきた理由は、仕入税額控除において、個別対応方式以外の簡便な方法が認められてきたこと、さらに、インボイスがないため、前段階で課された税を税額控除するという制度の趣旨が貫徹されていないことにあると考えられる。

納税義務は法に基づいて課されるべきであるから、消費税法の解釈適用はもとより、教育や解説においても、法律にはない概念や用語を用いることは、特段の必要がない限り、避けるべきである。もし、あえて「不課税」という語を用いるのであれば、実定法に照らした十分な吟味を行うべきである。

[附記] 本稿は、科研費（25285010）の助成を受けた研究の成果である。研究に参加されている浪花健三先生に、深く謝意を表したい。また、2014年1月25日に開催された同科研費の研究会で、本稿について貴重な意見を頂いた。