

消費税の免税制度に関する一考察

—輸出物品販売場制度の在り方を中心として—

宮 川 博 行

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

我が国は、地域経済の活性化、雇用機会の増大、国民の健康の増進、潤いのある豊かな生活環境の創造、国際相互理解の増進等を目的として、観光立国推進基本法を制定するとともに、同法に基づく観光立国推進基本計画を策定し、観光立国の実現を推進している。中でも同計画には、「訪日外国人旅行者数を平成 22 年までに 1,000 万人にすること」が目標として掲げられ、我が国は更なる外国人旅行者の誘致を目指すこととなる。

このような現状の中、観光における買い物の位置付けは高く、輸出物品販売場制度は、観光立国を目指していく上で、その必要性が更に増していくことが想定される。

輸出物品販売場制度は、輸出物品販売場を経営する事業者が、外国人旅行者等の非居住者に対し、土産品等として一定の物品の譲渡を行った場合に、輸出免税と同様にこれに係る消費税を免除するというものである。我が国の制度は、物品の販売段階で免税手続が一義的に完結するという他国に例のない方式を採っている。一方、欧州諸国をはじめ諸外国では、出国時に税関の確認を受け、事後に還付を受ける方式を採用している（以下、我が国の方式を「免税方式」、欧州等の方式を「還付方式」という。）。

免税方式を採用する我が国の制度は、外国人旅行者等（以下「旅行者」という。）及び事業者双方にとって簡素な制度であると説明されているが、近年、当該制度を利用した不正還付事件が発生するほか、免税の対象である「通常生活の用に供する物品」の範囲を明らかに超えるような販売事例が生じている。このような事例の原因として、その仕組みや免税の適用基準に問題はなにかということが懸念される。

本稿は、このような現状を踏まえ、旅行者に対する免税の根拠、制度の沿革を研究するとともに、現行制度の検証、更には、諸外国の制度の調査及び比較検討を通じて、望ましい輸出物品販売場制度の在り方について提言するものである。

2 研究の概要

(1) 消費税の国境税調整の原則（原産地原則と仕向地原則）

消費税（付加価値税）では、国際取引に関する課税権の調整のための租税条約は存在しないが、従来から、物品、サービスの生産国において課税するという原産地原則と物品、サービスの仕向地又は消費地国において課税するという仕向地原則の二つの考え方がある。

仕向地原則は、輸出品に対する免税措置と輸入品に対する課税措置を通じて国境税調整を行うものであり、消費に負担を求めるという税の性格に合致していること、国境税調整が容易であり、国際的競争に対して中立的であるなどの特徴がある。GATT が仕向地原則を採用したことにより、現在の物品の供給に関する国境税調整の国際的な原則となっている。

(2) 輸出物品販売場制度（旅行者等に対する免税制度）の性格

間接税においては、仕向地原則に基づき、輸出については免税措置が採られている。輸出物品販売場制度は、輸出免税制度に準じて、旅行者によって輸出される物品について、消費税（付加価値税）を免除するものと考えられる。しかしながら、旅行者は最終消費者であり、課税の競合や国際的な競争に対する中立性を問う必要のないものであるといった点を踏まえると、仕向地原則から必然的に求められる制度というよりも、観光客誘致を目的とした便宜の供与及び事業者の販売戦略のツールといった側面を持った制度ともいえるものと考えられる。

このことは、この制度が事業者に義務付けられたものではないこと、日米安保条約に基づく行政協定が締結された昭和 27 年、同協定の実施に伴う所得税法等の特例措置を定める法律により、旧物品税に導入された経緯を見る限り、米軍の軍人や家族に対する便宜を契機として創設されたものと思われること、諸外国をみても同様の制度が各国で広く採用されている一方で、ニュージーランドやロシアをはじめ制度のない国が多数存在していること、更に、カナダでは財政再建のために制度を廃止していることから窺うことができる。

(3) 輸出品販売場制度の検証

イ 制度上の観点からの検証

(イ) 制度の担保

消費税法では、輸出品販売場制度を利用して物品を購入した場合に、旅行者が①居住者となった場合、②出国に際して輸出しなかった場合、③国内で譲渡した場合等には、その旅行者から免除に係る消費税を徴収することとして、制度を担保している。このような徴収方法は、旧物品税から踏襲されているものであるが、旧物品税に導入された昭和 27 年当時に比して、外国人旅行者数が増大するなど環境は大きく変化しており、たとえ旅行者にこのような事情が生じた場合であっても、これらの事実を把握することは多くの場合困難で、徴収することは更に困難である。制度の担保としての機能に疑問を抱かざるを得ない。

(ロ) 通常生活の用に供する物品（免税の対象となる物品）の範囲

免税の対象は、「通常生活の用に供する物品」とされており、国内で消費される物品が除かれるほか、いわゆる消法7条による輸出免税の特例規定として設けられている制度であること等から、販売用や事業用に供される物品は対象から除かれると考えられる。販売用又は事業用か否かについては、①購入目的、②物品の性質、③購入数量、④対価の支払方法などを基準に判定することが考えられるが、旅行者によって購入の意思、目的、生活様式などの事情は千差万別であることから、いずれも決定的な基準とはなりえず、具体的な基準を示すことは困難なものと考えられる。このため、現状では、販売用又は事業用は免税の対象とならないことの周知を行うとともに事例の蓄積が必要であると考えられる。

また、食料品や化粧品などについては、国内で消費される可能性があることから免税の対象外とされているが、特に化粧品については、旅行者の買い物の中では上位に位置しているにもかかわらず、現行の

制度はこれに貢献していない。

(ハ) その他

免税の対象者である非居住者の範囲については、外為法及びその財務省通達によっているが、このことが制度を分かりにくくさせる要因となっているとすれば、納税者指導及び広報を通じた細かな周知が必要である。

免税の適用要件である「購入者誓約書」の保存については、後述のとおり、購入記録票の回収が確実に担保されていない現状からすれば、輸出免税における税関の輸出証明と比較して証拠としての証明力は決定的に弱い面があり、また、毎月の提出が義務付けられていた旧物品税と比較しても、けん制効果の面で後退している。

ロ 事務運営上の観点からの検証

納税者の管理については、輸出物品販売場の許可は特定の場所についてなされるため、税務署間の連絡・協調体制の構築など煩雑な面もあると思われるが、販売場の移転に伴う無許可販売の防止や事業者のコンプライアンスの維持のために販売場所轄署における一定の管理が必要である。

納税者指導については、事業者の制度に対する認識を高め、コンプライアンスを維持・向上させていくために、定期的な接触や書面照会を組み合わせるなど、継続的な指導體制の構築が必要である。

広報については、国税庁における事業者向けの制度面の周知は行っているものの、現状では旅行者に対して制度の利用を促すような政府としての積極的なPRは認められない。国税庁としても輸出物品販売場の公表の可能性などを検討していく必要があると考えられる。

税関における執行について、免税購入した旅行者には、出国する際に購入記録票の税関への提出が義務付けられているものの、既に免税で購入した物品を所持していることから、提出しない場合のデメリットがない限り提出の必要性を見出せないと考えられる。税関サイドにお

いても、パンフレットや案内掲示により、提出を呼びかけているが、すべての購入記録票が提出されるという実態は考えづらい。仮に国内で譲渡された場合においても、税関でのチェックが働かないことも想定されるため、税関への提出の促進策を検討する必要がある。

(4) 諸外国のタックス・リファンド制度

本稿では、イギリス、オーストラリア、韓国、シンガポール、台湾及びタイの制度について研究している。なお、EU 諸国においては、EC 付加価値税指令に免税要件が定められており、これに基づき加盟国がそれぞれ制度の詳細を定めている。

研究の結果、基本的な仕組みは、いずれも旅行者が出国時に税関の確認を受けて事後に税相当額の払戻しを受ける制度となっており、旅行者が携帯して出国しない限り免税されることはないため、制度の担保の面での問題は少ないと思われる。一方、各国の制度は、払戻しの主体の違いから、大きく二つのタイプに分類できる。

イ EU 方式（事業者が払い戻す方式）

EU 諸国を中心に広く採用されており、税関のスタンプのある書類を証拠に事業者が払い戻す方式であり、事業者は払い戻したことにより免税の適用を受ける。書類の回収及び払戻しに代行業者を利用しているという特徴がある。EU 方式は、事業者に対して、免税の取扱いをするか否かの判断及び生ずるリスクの負担並びにこれに伴う事務負担を負わせるものと考えられる。このような事務負担が生ずることから、旅行者及び事業者の便宜を図るために代行業者が存在する余地があり、言い換えると、EU 方式は代行業者の介在を前提とした制度ともいえる。また、EU 方式では、事業者の事務負担と代行業者の介在により、払戻しのための手数料が発生するため、払い戻される金額は減額され、免税の効果は低下する反面、代行業者の存在により、旅行者や事業者更には統一的な運営が期待できるという点で政府を含めた事務負担が軽減されている。

ロ 直接還付方式（政府機関が払い戻す方式）

オーストラリア、台湾、タイにおいて採用されており、出国時に直接政府機関が税相当額を還付する方式である。事業者は、課税販売の上、旅行者の求めに応じてタックス・インボイス等の書類を交付するのみであり、その後の特別な手続等は存在しないため、事業者の事務負担は軽く、非常に簡素な制度であると思われる。この方式は、事業者の事務負担と責任を大きくせず、政府の責任において還付する制度といえる。デメリットとして、還付を行う政府側の事務負担が大きいということであり、これを軽減する工夫が必要になる。この点に関し、台湾では、還付を指定銀行の窓口を設置することにより対応しており、タイでは、低額な手数料を徴収してコストを軽減させている。また、タックス・インボイス等の書類の真偽の心配があるが、現物とのチェックを行うことから、大きな問題はないと思われる。

なお、標準税率をみると、オーストラリア 10%、台湾 5%、タイ 7% といずれも比較的低税率であり、税率が低い場合は、払い戻される金額も小さく代行業者にとって営業上のメリットが低くなるため、代行業者側が参入に動かないということも想定される。

(5) 輸出物品販売場制度の在り方の提言

イ 事務運営の在り方（短期的な対応）

税率 5% の現状の下では、事業者数や免税規模は現行の水準又は微増で推移するとの前提に立ち、現行の事務運営の充実を図り、制度の信頼性を確保するため、例えば、納税者管理及び納税者指導体制として、販売場所轄署の一定の管理と、定期的な指導を目的とした更新制の導入や文書照会・文書指導を通じてコンプライアンスの維持・向上を図ることが考えられる。なお、更新制は法改正を要するため、当面、文書照会等を通じて継続的な指導を行っていくべきと考える。

また、購入記録票の回収については、税関における施策のほか、国税庁として、例えば、輸出物品販売場から旅行者への周知と航空会社・

旅行者からの周知を依頼するなどの施策を通じ、旅行者が自ら税関へ提出するように継続的な指導を行う必要がある。

ロ 輸出物品販売場制度の在り方

(イ) 制度の基本的な仕組み

税率引上げについては、議論のあるところであるが、引上げが行われた場合には輸出物品販売場の重要度は増し、位置付けは大いに变化すると予想される。現状、危惧される点があり、特に制度の担保が不十分で、税関における購入記録票の回収も難しいということからすると、事後の確認や是正も難しく、適正な運用に不安のある制度となっている。旅行者に対する便宜や事業者の販売戦略用のツールといった側面のある制度であることを考慮すると、不安のある現行制度にとどまる必要性を見出せない。輸出されたことを確認して免税となる還付方式への転換が必要であると考えられる。

還付方式を採用する場合、大きく EU 方式と直接還付方式があるが、①輸出物品販売場制度の位置付け、②責任の比重、③事務量の負担について、我が国がどのように考えるかにより、選択される方式も決まるものと思われる。政府が制度に積極的に関与し、拡充を図るのであれば直接還付方式を、制度の性格を踏まえ現行制度のように基本的に事業者任せるという場合は EU 方式を選択すべきと考えられる。

(ロ) 免税の対象物品

現行の「通常生活の用に供する物品」については、前述のとおり、販売用又は事業用は除かれるのであるが、その判定に難しい面があることを踏まえると、免税の対象物品の範囲を明確にする必要がある。

そこで、定義により対象物品を限定するのは難しいこと、事業規模であれば一般的には別送等になるであろうということに鑑み、免税の対象を手荷物に限ることにより、土産品等として購入されるものを対象とする法の趣旨を実現することも可能であると考えられる。これは諸外国では一般的であり、還付方式を採用する場合は、現物を確認す

ることが前提となるため当然の措置ともいえる。

なお、還付方式の採用により、消耗品として対象から除かれている日本酒等の食料品や化粧品等についても未使用のものは免税の対象とすることが可能となる。

(ハ) 輸物品販売場の許可制の緩和

現在、輸物品販売場を設置するためには、納税地の所轄税務署長による許可が必要とされている。還付方式を採用する場合は、課税販売となるため、必ずしも許可制である必要はないとも思われるが、特殊な販売形態であることに変わりなく、継続的な管理・指導は必要であると考えられる。一方、観光客誘致という観点からは、輸物品販売場の拡充が求められる。そこで、許可制から届出制に緩和することにより、一定の管理の実現と輸物品販売場の拡充に資するような仕組みとする検討も必要であると考えられる。

(ニ) その他

免税の対象者については、事業者が容易に判定できるよう明確化するため、例えば、「入国後6か月以内の本邦以外の国籍の者」とすることなどが考えられる。

購入から輸出までの期間については、現行法では、輸出まで非居住者であることが必要とされているが、EU方式が採用された場合には、事業者の免税対象の売上管理が長期間に及んだり、煩雑になるなどの問題が生ずることが考えられる。また、仮に、出国時に居住者と判定された場合にトラブルとなることも想定されるため、EU諸国と同様に、例えば、「購入後3か月以内に輸出すること」など分かりやすい条件とする必要がある。

免税の対象となる最低購入金額については、全体的な事務量と制度の効果のバランスにより設定すべきものであるが、制度導入国の平均は11,720円であり、我が国の10,000円を超えるものは平均的といえることから、現行水準の維持が妥当と思われる。

なお、EU 方式を採用する場合、代行業者の利用に伴うものや事業者において書類の返送費用や振込み手数料等の払戻しのための費用が生ずるため、手数料の発生も考えられ、これらの環境整備も必要となるろう。

ハ 将来に向けた環境の整備

還付方式（特に直接還付方式）を採用する場合、我が国は課税事業者番号を有しないため、事業者を特定するための輸出物品販売場番号等の制定が必要となる。

また、新たな仕組みにおいては、事業者及び旅行者双方の負担を軽減し、更には、制度の信頼性と利便性を向上させるため、紙ベースの購入記録票等の書類から IC カードや IC パスポートの利用など制度の IT 化も検討すべきと考えられる。

3 結論

我が国の輸出物品販売場制度には、いくつかの危惧する点があるが、特に、制度の担保や購入記録票の回収に不安がある点については、制度全体を見直す必要があると思われる。今後、税率が引き上げられた場合には、制度の重要性も増すと推測されることを踏まえれば、還付方式への転換を図る必要がある。

還付方式へ転換する場合、政府機関の大幅な事務量の増加を伴う直接還付方式を採用することは困難と考えられることから、大多数の国が採用する EU 方式を基本に仕組みを構築することが妥当であろうと考えられる。いづれにしても、輸出物品販売場制度をどのような位置付けとし、責任の比重や事務量の負担をどのように考えるかにより、選択すべき仕組みは決まるものと考えられる。なお、制度改正が観光客誘致の阻害要因とならないよう、許可制の緩和による店舗数の拡充、食料品や化粧品等の免税対象物品の拡大を図るとともに、IT 化を通じた利便性の向上に努める必要があることを付け加える。

目 次

はじめに	102
第1章 消費税の輸出品販売場制度に関する原則	107
第1節 消費税法における免税制度	107
1 輸出免税	107
2 輸出品販売場における免税	108
第2節 輸出品販売場制度導入の経緯	110
1 旧物品税法における輸出品販売場制度	110
2 消費税法における輸出品販売場制度	114
第3節 国境税調整の国際的な原則	115
1 国際的な租税調整の必要性	115
2 原産地原則と仕向地原則	116
3 GATT と仕向地原則	119
4 国境税調整のまとめ	121
第4節 輸出品販売場制度の性格	122
1 各国の導入状況	122
2 輸出品販売場制度の性格	125
第2章 輸出品販売場制度の検証	127
第1節 制度上の観点からの検証	127
1 制度の担保	127
2 非居住者の範囲	130
3 免税の対象となる物品の範囲	131
4 事業者の免税適用要件	138
5 制度上の観点からの検証のまとめ	139
第2節 事務運営上の観点からの検証	140
1 納税者管理	140
2 納税者指導	141

3	広報	142
4	調査事例・裁判事例に見る諸問題	143
5	税関における執行	147
第3章	諸外国のタックス・リファンド制度	150
第1節	沿革	150
第2節	EU諸国のタックス・リファンド制度	150
1	EU共同付加価値税制における位置付け	150
2	イギリスのVAT小売輸出制度	152
第3節	EU以外の各国におけるタックス・リファンド制度	159
1	オーストラリアのツーリスト・リファンド・スキーム	159
2	韓国の事後免税（タックス・リファンド）制度	164
3	シンガポールのツーリスト・リファンド・スキーム	166
4	台湾の事後免税制度（TRS）	173
5	タイの付加価値税還付制度	177
第4節	代行業者	180
1	主な代行業者	181
2	代行業者の役割	181
3	代行業者が徴収する手数料	183
第5節	小括	183
第4章	輸出物品販売場制度の在り方の提言	188
第1節	事務運営の在り方（短期的な対応）	189
1	納税者管理及び納税者指導体制	189
2	購入記録票の回収	191
第2節	輸出物品販売場制度の在り方	192
1	制度の見直しの必要性	192
2	今後の輸出物品販売場制度に対する考え方と制度の選択	193
3	選択すべき制度	195
4	将来に向けた環境の整備	201

5 小括	205
結びに代えて	206

はじめに

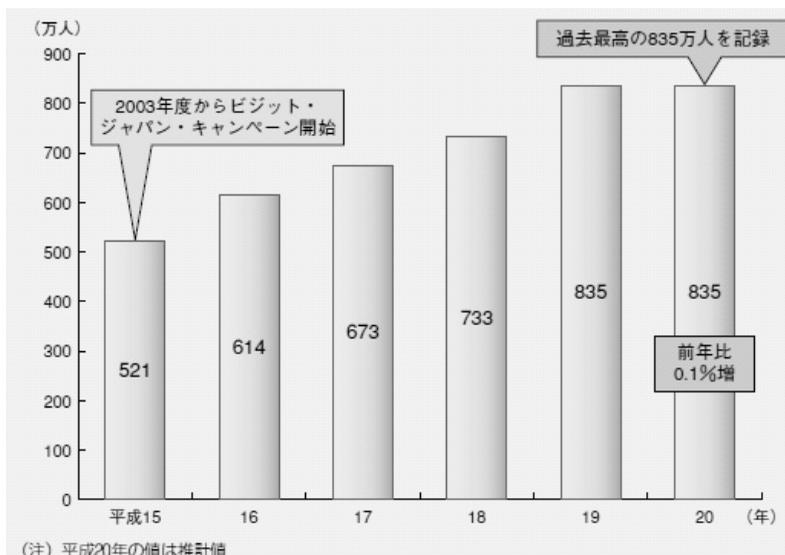
我が国は、観光は地域経済の活性化、雇用機会の増大等国民経済のあらゆる領域にわたりその発展に寄与するとともに、国際相互理解を増進するという意義を有するものであり、観光立国の実現は我が国の 21 世紀の国づくりの柱として重要なものであると位置付け、地域経済の活性化、雇用機会の増大、国民の健康の増進、潤いのある豊かな生活環境の創造、国際相互理解の増進等を目的として、平成 18 年、観光立国推進基本法（平成 18 年法律第 117 号）を制定し、観光立国の実現を推進している。更に、平成 19 年 6 月には、同法に基づく「観光立国推進基本計画」を策定し、平成 20 年 10 月には国土交通省の外局として観光庁が発足しており、同庁を中心として、国際競争力の高い魅力ある観光地の形成、観光産業の国際競争力の強化及び観光の振興に寄与する人材の育成、国際観光の振興、観光旅行促進のための環境整備に取組み、観光立国の実現を目指していくこととしている。

観光立国推進基本計画に掲げる「観光立国の実現のための基本的な目標」及び「国際観光の振興に関する目標」の一つに「訪日外国人旅行者数を平成 22 年までに 1,000 万人にすることを目標とし、将来的には、日本人の海外旅行者数と同程度にすることを目指す。」と掲げており、具体的な施策として「ビジット・ジャパン・キャンペーン」⁽¹⁾に取り組んできた。

当該キャンペーンの取組みを背景として、平成 15 年に約 521 万人であった訪日外国人旅行者数は、平成 20 年には約 835 万人まで増加した。また、訪日外国人旅行者数の増加に伴い、訪日外国人旅行消費額も増加しており、平成 19 年度の訪日外国人旅行消費額は、前年度比 8.7%増の 1.48 兆円となっている。

(1) 「ビジット・ジャパン・キャンペーン」とは、平成 15 年より、2010 年に訪日外国人旅行者数を 1,000 万人とするとの目標に向け、「YÖKOSO! JAPAN」のロゴ・キヤッチフレーズの下、日本の観光魅力を発信するとともに、魅力的な訪日旅行商品の造成支援等を行うキャンペーンの取組を官民一体で推進するものであり、国土交通大臣を実施本部長とし、独立行政法人国際観光振興機構（通称「日本政府観光局」）海外プロモーション部が実施本部事務局を担っている。

(図1) 外国人の訪問旅行の動向



(出展：平成20年度国土交通白書)

今後は、平成21年3月の観光立国推進戦略会議（座長：牛尾治朗 ウシオ電機株式会社代表取締役会長）において、2020年訪日外国人2,000万人の実現に向け、「海外プロモーション（日本ブランドの確立）」、「受入体制の整備」、「国際会議等の誘致」の3つを施策の柱とする提言「訪日外国人2,000万人時代の実現へーもてなしの心によるあこがれの国づくりー」がとりまとめられ、更に、2009年10月、前原国土交通大臣は、訪日外国人の目標を2016年までに2,000万人、2019年までに2,500万人、将来的には3,000万人と前倒し・上乘せ強化を行うとするなど、更なる、外国人旅行者の誘致を目指すこととなる⁽²⁾。

(2) 全体を通じ、「平成20年度国土交通白書」（国土交通省）、「平成19年6月観光立国推進基本計画」（国土交通省）、「平成20年度観光の状況」（国土交通省）を参考とした。

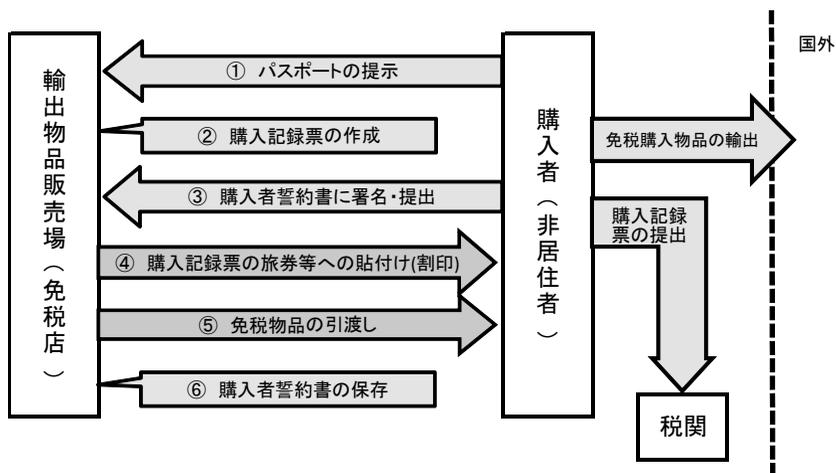
このような我が国の現状の中、独立行政法人国際観光振興機構（通称「日本政府観光局」）が2008年に世界中からの訪日観光客約15,000人を対象に行ったインタビュー調査によると、訪日動機の1位はショッピングであり、特に、香港人の回答者の60.0%、中国人の回答者50.9%がショッピングを訪日動機としてあげるほど関心が高かったとされており⁽³⁾、アジア圏の外国人旅行者を中心に日本における買い物の重要度は大きくなっていくものと思われる。

消費税法第8条に規定する輸出物品販売場制度は、輸出物品販売場を営む事業者が、外国人旅行者等の非居住者に対し、土産品等として輸出するため購入される一定の要件を満たす物品の譲渡を行った場合にこれに係る消費税を免除するというものであるが、これらの外国人旅行者等に対する免税販売は、我が国が観光立国実現を目指していく上で、重要なツールであり、当該制度の必要性が更に増していくことが容易に想定できる状況にある。

現行の消費税における輸出物品販売場制度は、外国人旅行者等が販売店においてパスポート等を提示し、「購入者誓約書」に署名するという手続のみで物品を免税で購入することができることとされており、また、事業者は、パスポート等により購入者が非居住者であることを確認し、「購入記録票」をパスポート等に貼り付けるとともに、提出された「購入者誓約書」を保存することで消費税の免税の適用を受けることができるという制度（以下我が国の制度を「免税方式」という。）を採用しているが、欧州諸国やその他の国では、外国人旅行者等が実際に携帯輸出することについて、出国時に税関において確認を受けることを要し、事後に還付（払戻し）を受ける制度（以下この制度を「還付方式」という。）が採用されている。

(3) 平成21年2月25日 プレスリリース「日本で本場のジャパニーズフードを!!」
JNTO 訪日外客訪問地調査2008結果速報」（日本政府観光局）

(図2) 輸出品物販売場制度(免税方式)



このように我が国の輸出品物販売場制度は、他国には例のない物品の販売の段階で免税手続が一義的に完結する制度を採っており、外国人旅行者等及び事業者双方にとって簡素な制度であると説明されている。しかしながら、近年、当該制度を利用して外国人旅行者に販売したように装った不正還付事件が発生するほか、免税の対象である「通常生活の用に供する物品」の範囲を明らかに超えるような販売事例が生じていることも見逃すことができない。このような事例の原因として、その仕組みに問題があるのではないかと、また、免除の範囲の基準が必ずしも明確とはいえないのではないかと懸念が生ずる。仮に、事業者が適用誤りを理由とする課税処分を受けた場合にも、事業者が顧客から回収することは多くの場合不可能であるという問題もある。このことは、事業者にとっても常に課税のリスクを負うこととなり、不安定な状態を生み出すという問題が生ずる。また、税務署側にとっても、許可に係る輸出品物販売場と納税地が異なる場合が多いことなど、納税者管理において、その管理に難しい面があることも否定できない。

輸出品物販売場制度は、外国からの観光客誘致に重要な制度であり、特に税

率の引上げ時には当該制度の充実が求められるものと思われる。

そこで、本稿は、外国人旅行者等に対する消費税免除の根拠、輸出物品販売制度の沿革を検証するとともに、欧州諸国等の制度の現状を研究し、我が国の制度との比較検討などを通じて現行制度の問題点等を抽出し、輸出物品販売場における免税販売の適正かつ効率的な運用を図る観点から、望ましい輸出物品販売場制度の在り方について研究するものであり、第1章では消費税の免税制度及び輸出物品販売場制度の概観、輸出物品販売場制度の導入の経緯、間接税の国境を越える取引に対する国際的な課税原則の考察を通じて輸出物品販売場制度の性格までを研究し、第2章では輸出物品販売場制度の制度面及び執行面からの検証を試み、第3章では諸外国のタックス・リファンド制度を概観し、各国の制度を分類してそれぞれの特徴を考察する。第4章では、それまでの考察を通じて短期的な視点に立った事務運営の在り方及び税率改正を見据えた輸出物品販売場制度の在り方を提言するとともに、将来に向けた環境整備についても付言している。

なお、輸出物品販売場は、消費税法上、市中の土産品店、専門店、百貨店、量販店などの輸出物品販売場と米軍施設内の輸出物品販売場があるが、米軍施設内の輸出物品販売場については、市中の輸出物品販売場と異なる観点からの考察が必要であると考えられることから、この考察には含めないこととする。

第1章 消費税の輸出物品販売場制度に関する原則

輸出物品販売場制度の在り方を考察する前提として、消費税の免税制度及び輸出物品販売場制度の消費税法上の取扱いを整理し、更に、間接税の国境を越える取引に対する国際的な課税原則を整理しておく必要がある。

そこで、本章では、消費税の免税制度及び輸出物品販売場制度の消費税法上の規定を概観するとともに、輸出物品販売場制度の我が国における導入の経緯及び間接税の国境を越える取引に対する国際的な課税原則を確認し、輸出物品販売場制度の本質はなんであるか、その性格までを考察する。

第1節 消費税法における免税制度

1 輸出免税

消費税法7条（輸出免税等）1項には、

「事業者（略）が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、次に掲げるものに該当するものについては、消費税を免除する。」

と規定され、同1号には、

「本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け」

と規定されており、消費税法上、輸出取引は、免税とされている。ここにいる「輸出」については、消費税法上の定義はないが、資産の譲渡又は貸付けの取引のうち、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と解される⁽⁴⁾。

(4) 東京地判平18・11・9 「「輸出」という語は、外国為替及び外国貿易法、輸出貿易管理令、輸出入取引法などの各種法令で用いられており、一般には、貨物を本邦以外の外国に向けて送り出すこと、すなわち、外国に仕向けられた船舶又は航空機に積み込むことを指すとされている（吉国一郎ほか共編『法令用語辞典』）。関税法では、特に、内国貨物を外国に向けて送り出すことを「輸出」としているが（同法2条1項2号）、これは、保税地域からの外国貨物の積戻し（同法75条）と区別するための定義規定であり、内国貨物の「輸出」に限っていえば、上記のような一般的な意義と異なるものではない。消費税法7条1項1号にいう「輸出」も、同法

また、同条2項には、

「前項の規定は、その課税資産の譲渡等が同項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するものであることにつき、財務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。」

と規定されており、財務省令で定める証明が要件とされている。具体的には、7条1項1号の輸出取引の場合は、輸出に係る税関長から交付を受ける一定の事項が記載された輸出の許可、積込みの承認があつたことを証する書類又は輸出の事実を当該税関長が証明した書類を納税地等に課税期間の末日の翌日から2月を経過した日から7年間保存することにより証明された場合がこれに該当する（消規5条1項、同項1号）。

2 輸出品販売場における免税

消費税法8条（輸出品販売場における輸出品の譲渡に係る免税）1項には、

「輸出品販売場を経営する事業者が、外国為替及び外国貿易法（昭和24年法律第228号）第6条第1項第6号（定義）に規定する非居住者（略）に対し、政令で定める物品で輸出するため政令で定める方法により購入されるものの譲渡（略）を行った場合（政令で定める場合にあつては、当該物品の譲渡に係る第28条第1項に規定する対価の額の合計額が少額なものとして政令で定める金額を超えるときに限る。）には、当該物品の譲渡については、消費税を免除する。」

と規定されており、輸出品販売場における非居住者に対する一定の物品の譲渡に係る消費税を免除している。

中に特に定義規定が置かれていないことから、上記のような一般的な意義を有する語として用いられているものと解される。「輸出」とは、貨物を外国に仕向けられた船舶又は航空機に積み込むことをいうのであり、船舶又は航空機への積み込みという貨物の物理的な移転行為をとらえた概念であるから、消費税法7条1項1号にいう「本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け」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である。」

(1) 免税の対象となる物品の範囲

「政令で定める物品」とは、通常生活の用に供する物品とされており、食品類、飲料類、たばこ、薬品類及び化粧品類並びにフィルム、電池その他の消耗品は除かれる（消令 18 条 1 項）（以下「特定物品」という。）。

なお、輸物品販売場制度では、非居住者が、土産品として輸出するため購入する特定物品のほか、国内において生活の用に供した後に、輸出するため購入する特定物品の譲渡についても、消費税が免除されることになっている（消基通 8-1-1）。

(2) 購入方法

「政令で定める方法」とは、次の二つの方法がある。

- ① 非居住者で輸物品販売場において物品を購入する者が、その購入の際、その所持する旅券又は出入国管理及び難民認定法第 16 条 から第 18 条 までに規定する乗員上陸許可書、緊急上陸許可書若しくは遭難による上陸許可書を当該輸物品販売場を経営する事業者に提示し、かつ、これに「輸出免税物品購入記録票」（以下「購入記録票」という。）のはり付けを受けるとともに、「最終的に輸出となる物品の消費税免税購入についての購入者誓約書」（以下「購入者誓約書」という。）を当該事業者に提出して、当該物品の引渡しを受ける方法（消令 18 条 2 項 1 号）
- ② 日本国とアメリカ合衆国との間の相互協力及び安全保障条約第 6 条に基づく施設及び区域並びに日本国における合衆国軍隊の地位に関する協定第 1 条に規定する合衆国軍隊の構成員及び軍属並びにこれらの家族で同協定第 2 条第 1 項に規定する施設及び区域内にある輸物品販売場において物品を購入する者が、その購入の際、購入者誓約書を当該輸物品販売場を経営する事業者に提出して、当該物品の引渡しを受ける方法（消令 18 条 2 項 2 号）⁽⁵⁾

(5) ②の方法については、「はじめに」のとおり、本研究の対象としていない。

(3) 免税の最低限度額

上記(2)の①の購入方法により物品の譲渡を行う場合は、購入金額が1万円を超えるものについて免税とされることとされている(消令18条5項)。

(4) 購入記録票の提出

上記(2)の①の購入方法により購入した者は、本邦から出国する際又は居住者となる際に、その出港地を所轄する税関長又はその住所若しくは居所の所在地を所轄する税務署長に同号に規定する購入の事実を記載した書類を提出しなければならないこととされている(消令18条3項)。

(5) 適用要件(購入者誓約書の保存)

輸出物品販売場を経営する事業者は、この免税措置の適用を受ける場合には、購入者誓約書を整理し、これを確定申告期限後7年間、納税地又は当該輸出物品販売場の所在地に保存することが要件とされている(消法8条2項)⁽⁶⁾。

第2節 輸出物品販売場制度導入の経緯

1 旧物品税法における輸出物品販売場制度

旧物品税は、昭和12年8月戦費調達を目的とした北支事件特別税法の一部として導入されたものであるが、その後、昭和13年支那事变特別税法を経て、昭和15年3月旧物品税法が制定されている。

輸出物品販売場制度が導入されたのは、昭和27年のことであり、「日本国とアメリカ合衆国との間の安全保障条約第3条に基く行政協定の実施に伴う所得税法等の臨時特例に関する法律(昭和27年4月27日法律第111号)」(以下「所得臨特法」という。)附則第4項(物品税法の一部改正)

(6) 消費税法8条《輸出物品販売場における輸出物品の譲渡に係る免税》2項「前項(8条1項)の規定は、同項の譲渡をした輸出物品販売場を経営する事業者が、当該物品が非居住者によって同項に規定する方法により購入されたことを証する書類を保存しない場合には、適用しない。(略)」

において物品税法の一部が改正され、それまでであった輸出免税に係る規定に、輸出免税を受けるための一手続として追加されている。

制度導入の理由としては、外国人旅行者が一般の輸出手続を行うことは困難であり、一定の手続の下に購入する物品については、実際に海外へ持ち運ばれ、海外で消費されることが明らかであるから、これをその外国人旅行者に対する輸出とみなして輸出免税を適用するとされており、更に、この制度は、輸出手続を簡略化するもの、輸出振興の一助となるもの、外貨獲得に貢献するものと説明されている⁽⁷⁾。

なお、当時の手続は、外国人旅行者等の非居住者が入国の際に税関から交付を受けた「外国為替記録手帳」に、輸出品販売場等の営業者から購入した事実の記録を受ける方法であった。

ところで、所得臨特法は、1950年に締結された日米安保条約3条に基づき締結された行政協定の実施に当たって制定されたものである。軍隊は国際法上、外交官のような特権を享有しないため、外国の軍隊を常時駐留させるためには、関係国間で特別の取り決めを締結し、軍隊の地位や特権の内容を細かく協定する必要がある。日米行政協定は、軍隊の地位に関する国際法上の慣行を基礎として、米国の対外援助に関する諸原則と我が国の独立国としての自主性との調整の結果締結されたものである⁽⁸⁾が、当該協定の12条に合衆国軍隊が必要とする物品や役務を日本国内で調達する際の免税特権が規定されている。これによると、軍自体が調達する物品に係る物品税は免除されることとされているが、同7項には「合衆国軍隊の構成員及び軍属並びにそれらの家族は、日本国における物品及び役務の個人的購入に関して日本国の法令に基いて課せられる租税その他類似の公課の免除を本条により享有することはない。」と規定されており、軍隊の構成員及び軍属並びにそれら

(7) 半田剛『例解問答式間接税の実務』159頁（日本税経研究会、1954）、半田剛『物品税法精解』193頁（大蔵出版、1954）、坂野常和『逐条解説物品税法』351-352頁（大蔵財務協会、1957）

(8) 法制意見局稿「日米行政協定の解説」旬刊時の法令No.54『日米行政協定・特集』3頁（法令普及会、1952）

の家族が日本国内において購入する物品に係る租税の免除を受けることはないとされている。これは、占領下において、占領軍の軍人等については物品税を含めた租税を免除していた経緯があり、占領国から独立国へ移行するに当たって、外国人も我が国においては、我が国の法令に服するのが当然であることから、当該協定では、軍人、軍属、家族も他の外国人と同様に、我が国の法令に服することを原則としたものであり⁽⁹⁾、この現れである。当時の国会における議論においても、独立国として軍人、軍属、家族まで内国消費税を免除することは適当ではないとの考えから、免税としないこととしたと説明されている⁽¹⁰⁾。

このように、日米行政協定では、軍人、軍属、家族について、内国消費税は課税とされたのである。そうであるならば、なぜ輸出品販売場制度が設けられたのか疑問が生ずるところであるが、国会の議論からは次のような制度の制定の趣旨を窺うことができる。

戦後の占領下においては、軍人等が国内品をPX（米軍基地内売店）や国内メーカー等から調達する場合、一定の部隊長の証明により免税となっていたが、行政協定の締結によって、内国消費税が課税となることにより、PXにおいて販売するために物品を調達するCPO（進駐軍中央購買局）が、課税となる国内品の調達を控え、国産品が売れなくなり、当時命題であった外貨獲得に支障をきたすということが危惧された。このため、当時も消費税の原則とされていた輸出免税を活用して手続を単純化し、外国へ持ち出されたことの証明があれば免税するとしたものの。また、加えて、これを機会に市中の土産品店や専門店をあらかじめ指定し、旅行者が本国へ持ち帰るものにつ

(9) 法制意見局・前掲注8 5頁

(10) 昭和27年4月14日衆議院大蔵委員会 小山長規委員の質問に対する平田敬一郎主税局長の答弁「…今回行政協定に関連しました租税上の措置を考えるにつきました向うの軍人、軍属又はその家族一家族まで入っておりますが、そういう人たちの個人的な用と申しますか、私用に供するものにつきまして内国税を免税するというのはこれはどうも行き過ぎでありまして、そこまで行きますのは、独立国になったあかつきにおいては適当でないという考え方からいたしまして、内国税は免除しないことにいたしましたのでございます。…」

いても免税とすることとした。これにより、課税の原則を貫きつつ、原則、課税となったことの弊害を調整するとともに、輸出の促進、外貨獲得に資することとしたものである⁽¹¹⁾ ⁽¹²⁾。

- (11) 昭和 27 年 4 月 2 日衆議院大蔵委員会 小山長規委員の質問に対する平田敬一郎主税局長の答弁「国内品を P X 等が販売する場合、あるいは軍人さんが直接メーカー等から買う場合、従来は占領下でございましたので、特例といたしまして一定の部隊長の証明で免税にしておつたわけですが、これは平和条約の発効後におきましては、どうも適当でなからうということで、そういう特典をやめることにいたしましたわけであります。(中略)結局今申したように、主として日本で消費するようなもので、日本で買うようなものにつきましては、これはどうも免税するのは少し行き過ぎではないかという趣旨で、今のような一般的な建前にいたしました次第でございます。

ところでそうすると、C P O 等に納めまして日本の商品が売れておつたのが、大分売れなくなるのではないか、そういう見地からどう考えるかという問題でございますが、その点は私どもこういう方法で調節いたしたい。結局輸出すれば免税するというこれは消費税全体を貫く大原則でございます。これはもちろん外貨の獲得といったような点もございますが、外国において消費されるものに対して課税するのは、消費税として不適當である、こういう大原則のもとに、輸出に対しましてはあらゆる消費税を免税するという制度がございます。ございますが、これは主として普通の場合は、まとまった卸取引によって輸出される場合を実は建前といたしまして、法律をつくっておる関係上、小売の段階になりまして、それが外国に輸出になるかならぬかわからぬというものにつきましては、現在では手続等がやっかいで、なかなか実行され得ないというような状態にあるのでございます。しかし輸出に対して免税するというのは、これは消費税の原則からいつて当然なことでございますので、その手続をできるだけ簡単化いたしまして、外国に持ち出すものについては免税するという方向を、できるだけとるようにいたしたい。そういたしますれば、実際問題として相当外国に持ち出しておるようですが、大部分問題が解決されはしないか。いろいろ聞いてみますと、P X で販売されたもののうち、七、八割ぐらいのものは小包郵便でアメリカ本国へ送られておる。これはもちろんものの種類にもよるかと思えますし、それから P X の場所によっても若干違うかと思えますが、相当本国にみやげ品として、あるいは本国の家族等に送られる。こういう場合が日本品の場合は大部分のようであります。(中略)従って輸出免税の手続が簡単にとれるようになりますれば、これは税法の原則をこわさないで、実は免税で納められるということになるわけでございます。従って手続といたしましては、一応製造所から特定の店舗に引取る場合に、未納税で引取ることを認めまして、そこから小売で買った人が外国に郵便で送るなり、あるいは自分で持って行くという証明が得られます場合には、免税をするということにいたしますれば、今お話のような目的は相当達成し得る。そうすると税法の原則にも触れないで、売れ行きもその限度におきましては落ちないで済む、こういうことに相なるかと存ずる次第でございます。(中略)それからなおつけ加えて申し上げておきますが、見本に出す。そのほかみやげ品の専門店がございます。こういう店は今までではやはり税がかかって、そこで免税するというはなかなかむずかしかったのでございますが、この機会

また、還付方式ではなく免税方式としたのは、還付方式は手続が煩雑であり、条件を満たすものについて事前に免除して、条件を満たさないこととなったときに追徴する方が実際的であると説明されている⁽¹³⁾。

したがって、市中の輸出物品販売場については、米軍の軍人等が利用することを想定しつつ、一般外国人旅行者にも配慮して設けられたものと認められ、輸出免税という消費税の大原則を踏まえているものの、これらの大原則から当然に設けられたものではなく、輸出振興・外貨獲得や米国軍人等に対する便宜の供与として設けられたものといえる。

2 消費税法における輸出物品販売場制度

消費税法においても、輸出物品販売場制度が平成元年の導入当初から設けられている。

にそういうものもあらかじめ指定しておきまして、そこに輸出する場合において未納税を認めまして、そこで外国の旅行者等が買って本国に持ち帰る、こういうものにつきましては、同じく免税にするというようなことができるようにしたい。それによって輸出の促進ということをできるだけ阻害しないで、いろいろなこと、さっき小山さんがお話になりました課税の原則は貫くというような趣旨で、この調整をはかって行きますれば、そう大きな影響がなくて済むのではないか、かように考えておる次第でございます。」

- (12) 昭和 27 年 4 月 14 日衆議院大蔵委員会 小山長規委員の質問に対する平田敬一郎主税局長の答弁「…私どもはやはり日本商品をなるべく買ってもらうことが望ましいわけでありまして、(中略)外国に輸出するというところでございますれば、これは何も消費税の体系をこわさないで、免税するということになっておりますし、また外国にそういうものが出ることによりまして日本の商品の非常な宣伝等にもなります点を考えますと、この方は極力手続を簡単にいたしまして促進をはかる必要がある。そういう方向ではかりまして、一向この免税に対しまして特別の特典を與えたということになりませんので、そういう方向でできるだけ調節をはかりたい。…」
- (13) 昭和 27 年 4 月 2 日衆議院大蔵委員会 宮腰喜助委員の質問に対する平田敬一郎主税局長の答弁「免税の方法といたしまして、最初に免税しないであとでかえすというのは、確かに一つの方法でございますが、そういたしますと、どうもお互いに手続がやっかいでございますので、やはりはっきりした条件の備わるものにつきましては、事前に免税しておきまして、その用途に供されぬ場合に追徴する、こういう行き方の方がより実際的であるというふうにご考えまして、大体関税も、内国税もそのような方法によりまして運用することになっておりますことを、御了承願いたいと思います。(略)」

導入に当たってヨーロッパ諸国の付加価値税において採用されていた還付方式ではなく、外国人旅行者に販売する際に免除するいわゆる免税方式を採用したことについては、我が国の消費税においては、手続の簡素化等の見地から採用されたものであり、旧物品税において採られていた制度を消費税においても踏襲したものであるとされている⁽¹⁴⁾。

つまり、消費税導入当時、既に世界的には一般的であった還付方式を採用しなかったのは、簡素な仕組みであることは言うまでもないことであるが、これに加え、旧物品税において輸出物品販売場の許可を受けていた百貨店、電気製品販売店、カメラ店、宝飾店などが引き続き外国人旅行者に対する土産品等の販売の中心であることが想定されたであろうし、慣れた手続によることが制度を円滑に運用するために必要な選択であったものと考えられる。

第3節 国境税調整の国際的な原則

1 国際的な租税調整の必要性

各国が有する課税権に基づいて、同一の課税物件に対して同種の税を重複して課すこと、すなわち、国際的二重課税は、各国が他国の租税制度との関連を考慮しないで、それぞれの財政需要又は租税目的に従って課税する結果生じるものであるため、租税の公平原則に反するものと考えられる。また、一般に、国際取引に対して関税と同様の働きをなし、物資の国際的流通を妨げると同時に、資本や労働力の国際的交流をも阻害する⁽¹⁵⁾。そのようなことから、何らかの国際的な調整が必要となるのである。マスグレイブは、国際的な租税調整問題について、「各国は、その生産物に対する税を輸出品や輸入品にどのように適用すべきかを決めなければならない。これらの決定は、その他の国々と共同歩調をとって行われなければならないものであり、国際

(14) 近藤恒夫『逐条問答 消費税法』50頁（ぎょうせい、1989）

(15) 木村寛富稿「国際的調整—国際的二重課税とその防止」金子宏ほか編『租税法講座／租税法基礎理論』77、78頁（ぎょうせい、1974.9）

租税条約はこれらのうちの若干の問題を調整する手段の一つである。」とし、資源利用の効率性に対する影響と国家間の公平性という側面から考察する必要性があるとしている⁽¹⁶⁾。国家間の公平性という側面からは、「公平上の問題は、租税というパイを様々な国の国庫の間でどのように分割すべきかを決定する際に生じ、この問題は、価格の変化を通じて外国人に負担を転嫁する可能性である。」とし、「例えば、輸出品市場を支配しているA国が輸出品に課税するとすれば、輸出品のコストは上昇し、外国の消費者の支払額が増すことになり、税負担の一部が海外に転嫁されることになる。仮に、一つの国はその国の税を自ら負担すべきであるという基準が受け入れられるならば、このような税負担の転嫁は国際間の公平に反するものである。」としている。また、効率性に対する影響という面からは、「生産物の流れに対する影響であり、種々の税が生産の場所の決定に影響を与えるのか否かを決める鍵は、その税が国産品と輸入品との相対価格に影響するかどうかである。」とし、「税が影響を与えるとすれば、生産地は効率貿易の条件である比較優位⁽¹⁷⁾によって決定されるのではなく、税の費用の差によって修正されることになる。」としている。

したがって、国際的租税調整の必要性は、国際的⁽¹⁸⁾二重課税の排除という課税の公平性の確保と、国際的な財・サービスの流れに対し中立的な課税という課税の中立性の確保という面から求められるといえる。

2 原産地原則と仕向地原則

国際的⁽¹⁹⁾二重課税の排除する具体的な方法としては、二重課税の発生原因で

(16) 木下和夫監修『マスメイクス財政学』934頁（有斐閣、1984.2）なお、所得課税については、個人間の公平性という側面についても触れている。

(17) 比較生産費が有利なこと。貿易による国際分業がなぜ成立するかを明らかにする国際貿易論では最も基本的な理論である比較優位説によると、各国はおのおのの国内で生産費が相対的に低い財に特化し、他の財は他国から輸入するという形で貿易するのが各国にとって最も利益がある。これを生かすためには自由貿易が必要であるとされており、自由貿易を推し進めていくと比較優位が作用して国際分業がもたらされるとされている。（出典「経済新語辞典（日本経済新聞社）」）

ある課税権の競合そのものを排除してしまう方法が考えられる⁽¹⁸⁾。具体的には、①国内法によるものと②租税条約によるものがある⁽¹⁹⁾。

間接税に関しては、二重課税排除のための租税条約は存在しない。しかし、消費税などの付加価値税を採用する場合には、課税権の調整に関して二つの考え方がある⁽²⁰⁾。一つは財・サービスが生産された国において課税するという原産地原則であり、もう一つは、財・サービスの仕向地又は消費地国において課税するという仕向地原則である。

原産地原則によれば、すべての財は、その生産地において課税されることから、輸出物品にも課税されるが、輸入時には課税されない。仕向地原則によれば、財は、その生産地に係わらず、すべて消費地国において課税されることになるため、輸入時に課税が行われ、輸出時には、免税又は還付措置が必要となり、ここにいわゆる狭い意味での国境税調整が行われるのである。

我が国の消費税法は、輸出については課税を免除し、輸入については資産の保税地域からの引取りの際に課税する仕組みを採っており、仕向地原則が採用されている。仕向地原則は、消費に負担を求めるという税の性格に合致しており、また、国際的競争に対して中立的であるということ及び GATT において採用されていることから、現在の国際的な原則であるといわれている。

仕向地原則を採用する場合は、輸出品に対する免税措置と輸入品に対する課税措置という国境税調整が必要となる。いかえれば、国境税調整とは、仕向地原則を完全又は部分的に実効ならしめる財政措置といわれている。

(18) 木村・前掲注 15 96 頁

(19) 木村・前掲注 15 97 頁

(20) 国境を越えた取引に対する課税は、一般的に次のものが考えられる。
 イ 輸出国（原産地国）及び輸入国（仕向地国）双方で課税（全世界型）
 ロ 輸出国のみで課税（原産地原則）
 ハ 輸入国のみで課税（仕向地原則）。
 ニ 輸出国及び輸入国双方とも非課税（国内限定型）

全世界型及び国内限定型については、これを採用する例は見当たらない。したがって、原産地原則又は仕向地原則の選択により課税が行われる。

付加価値税は、一義的には企業が生み出す付加価値に課税するものといえるのであるが、それぞれの原則を適用した場合の課税の対象となる付加価値を整理すると、原産地原則は、最終的に輸出される商品を含むすべての商品について国内で生じた付加価値に課税し、輸入後国内の商品に化体された付加価値であっても海外で生産された付加価値には課税しない方式であることから、課税の対象となる付加価値は、国内で発生するすべての付加価値といえる⁽²¹⁾。なお、原産地原則を採った場合においても、輸入後に国内で生ずる付加価値に対しては、当然、課税が行われる。

これに対し、仕向地原則は、その国の消費者が最終消費をする商品について国内及び海外での全付加価値に課税するものであり、消費型付加価値税に適合しているといわれている⁽²²⁾。

なお、課税の公平性及び課税の中立性を図る課税原則の考え方からは、両原則に対し、次のような議論がある。

(1) 課税の公平性からみた議論

租税負担を公共サービスから受ける利益に対する対価とする利益説の立場からは、原産地原則が導かれるといわれる。外国に存する企業はその政府の利益を受けてはいないのであり、いいかえると、政府による受ける利益は、国内の生産高に示されるというのである。つまり、内国企業及び外国企業を問わず、付加価値税は、事業用の施設の生産活動の対価として支払われるものであるという考え方である⁽²³⁾。一方、利益説及び租税負担は支払能力に応じ配分がなされるべきであるとする能力説とのいずれによるにしても、消費課税の負担は消費者によりなされるべきであるという論理から導かれる必然的な方法は仕向地原則であるという考え方もある。

(21) カール・S・シャープ（下条進一郎訳）「付加価値税の類型についての選択基準」世界銀行編『間接税で何が起ころか』15頁（日本経済新聞社、1988.1）

(22) カール・S・シャープ・前掲注21 15頁

(23) トーマス・アダムスにより指摘されている。アダムスは、所得課税のソースルールに代わるものとして消費課税の原産地原則を位置づけ、内国企業であれ、外国企業であれ、消費課税は、事業用の施設の生産活動の対価として支払われるものであると考えた。

(2) 課税の中立性からみた議論

生産地から輸出の際の輸出価格に、生産地国で課された消費税の額が含まれる原産地原則の下においては、消費税負担の軽い生産地国の製品ほど競争条件が有利となる。これに対し、仕向地原則の下では、一国におけるすべての製品について自国産品、輸入品を問わず同じ租税負担が課されれば、自国産品と輸入品間の競争条件における中立性が保たれる。したがって、中立性の観点からは、仕向地原則の方が望ましいと一般に考えられている。

例えば、A国が国産品、輸入品を問わずすべての商品の消費に消費税を課税した場合、A国の消費者にとって、輸入品と国産品との相対価格に変化がないから、貿易に対する影響はないのである⁽²⁴⁾。

3 GATT と仕向地原則

仕向地原則の起源をたどると 1936 年のアメリカ合衆国とカナダの間の互惠通商協定であると言われているが、国際間の取引に関する間接税の調整を定める国際的原則としての仕向地原則は、1947 年の GATT (General Agreement on Tariffs and Trade、関税及び貿易に関する一般協定) によって承認されたとされている⁽²⁵⁾。GATT は、WTO (World Trade Organization、世界貿易機関) の設立に伴い、その設立の協定(世界貿易機関を設立するマラケシュ協定)の付属書 1 A「物品の貿易に関する多角的協定」の一部を構成するもの(1994 年の関税及び貿易に関する一般協定)として生まれ変わ

(24) 木下・前掲注 16 944 頁 なお、マスメイクは、例えば、A国とB国の二国のうち、B国がそのすべての生産物に対して原産地原則により消費税を課税した場合、B国の消費者にとって自国産品よりもA国産品の方が有利となり、B国の輸入は増える。逆に、A国の消費者にとっては、B国産品よりも自国産品の方が有利となり、A国の輸入は減る。ところが、変動相場制の下では、A国通貨の需要増加とB国通貨の需要減少のため、B国通貨に比してA国通貨の価値が上がる。その結果、B国の輸入増加とA国の輸入減少に歯止めがかかることになる。このようなことから原産地原則の下においても中立性が保たれる場合もあるが、例えば、一定の製品にのみ課される消費税の下においては中立性が害されるとしている。

(25) 水野忠恒『消費税の制度と理論』178・179頁(弘文堂、1989)

った。

GATT においては、最恵国待遇 (Most-Favored Nation) と内国民待遇 (National Treatment) が基本原則となっている。最恵国待遇は他国の間で差別をしないことを意味し、内国民待遇は自国内に入ってきた輸入品を自国産品と他国産品と差別しないことを意味する⁽²⁶⁾。この内国民待遇の具体的な規定として、GATT 3条2項は、「いずれかの加盟国の領域の産品で他の加盟国の領域に輸入されるものは、同種の国内産品に直接又は間接に課せられるいかなる種類の内国税その他の内国税課徴金を超える内国税その他の内国税課徴金も、直接であると間接であると問わず、課せられることはない。」とされており、また、同2条は、「この条のいかなる規定も、加盟国が産品の輸入に際して次のものを随時課することを妨げるものではない。(a) 同種の国内産品について、又は、当該輸入産品の全部若しくは一部がそれから製造され若しくは生産されている物品について次条2(3条2項)の規定に合致して課せられる内国税に相当する課徴金」と規定しており、輸入品に対する課税を認めるとともに、内国産品を超える課税を制限しているといえるのである。また、GATT 16条は、自国の領域からの産品の輸出について、輸出補助金を原則として禁止している。この輸出補助金の意味については、その注釈において「輸出される産品を、内国の消費に向けられる同種の産品により負担される課徴金若しくは課税から除外すること、又は、発生した課徴金や課税をその金額を超えない限度で免除することは、補助金とは認めないものとする」とされており、産品の輸出に対する免税及び還付が認められている。

このようなルールの趣旨を公式に成文化したものは存在しないが、規定の背後にある前提ないし基本的な考え方として、従来から指摘されているのは次のようなことである⁽²⁷⁾。

イ 租税の最終的な負担は、税のかかかわっている財の消費者が負担すべき

(26) 滝川敏明『WTO法—実務・ケース・政策—』39頁(三省堂、2005)

(27) 大蔵省ガット研究会編「貿易拡大とガット」53頁(日本関税協会)

である（仕向地原則）。

ロ 各国の税制の相違によって国際貿易が混乱されてはならない（税制の貿易に対する中立性の維持）。

ハ 間接税は完全に消費者に前転するが、直接税は前転しないので、仕向地原則と税制の貿易に対する中立性を実現するために、間接税についてのみ国境税調整を認めるべきである。

以上のように、GATT は、産品いわゆる物品について仕向地原則を採用しているものであり、現在の国境税調整を定める国際的な原則となっているといえる。

4 国境税調整のまとめ

国際間の調整は、課税の公平性と課税の中立性から論じられるべきものと考えられる。他国の消費者に対しては課税すべきではないという国家間の公平の観点、及び課税の中立性という観点からは、仕向地原則が望ましいといえる。

しかしながら、この議論は、付加価値税が前転することを前提とした議論であると考えられる。なぜなら、付加価値税が企業課税として立法され、例えば、加算法による付加価値税などの仕組みを採ったならば、課税の公平の原理である利益説に則ったものであり、また、転嫁の面についても転嫁が予定されないこともあるのである。この場合には、原産地原則がよく適合するということになる。

したがって、どちらの原則を採用するかは、その付加価値税の性格、仕組みに基づくこととなると考えられる。

なお、仕向地原則と原産地原則のいずれを採用するかという問題には、①国際競争における中立性と、②行政執行上のコストとの二つの論点があるとした上で、行政執行上のコストの面について、次のような指摘がある。原産地原則によれば、仕向地原則による場合のような輸出免税による還付等の手続は不要であり、簡素であるとされているが、実際には原産地原則であつ

でも輸出時点までの物品価格を認定して課税することは困難な場合がある。原産地原則によれば輸出までの価格をできるだけ引き下げる誘因が生ずるのが明らかなことから、例えば、親会社と国外関連会社との間の取引については、移転価格の問題を生じうるのであり、所得税と同じく非常に大きな問題を抱え込むおそれがある⁽²⁸⁾との指摘がある。

いずれにしても、国際間の取引に関する消費課税（間接税）の調整（国境税調整）を定める国際的な原則として重要なのは、GATTの規定であると考えられており、GATTは前述のように国境税調整を明文化し、仕向地原則を定めている。これによって、仕向地原則が国際的な原則となったといえるのである。

なお、国境を越えるサービスの提供に関しては、税関を通過する取引ではない場合が多いことやサービスが提供された場所の判定が困難な場合が多いこと、更に、無体財産権など資産の取引ともサービスともいえる取引に対する考え方が難しい面があるものなどそのルールを定めるに当たって様々な議論があるということを付け加える。

第4節 輸出物品販売場制度の性格

これまで、消費税法における免税制度、輸出物品販売場制度の導入の経緯、国境税調整の原則について考察してきたが、これらの考察を通じて、輸出物品販売場の性格を考察することとする。

1 各国の導入状況

消費税においては、平成元年の導入以来、輸出物品販売場制度が設けられているが、付加価値税制度を設けている146か国⁽²⁹⁾のうち輸出物品販売場

(28) 水野忠恒「消費税の構造—インボイス型・仕入控除型・帳簿型付加価値税の比較—」日税研論集30号『消費税』100頁（日本税務研究センター、1995.3）

(29) 全国間税会総連合会調べ「世界の消費税（付加価値税）145か国（平成21年度

制度に相当する制度（以下「タックス・リファンド制度」という。）の導入状況は、表1「タックス・リファンド制度の導入状況」のとおりであり、EU諸国を中心に45か国において導入されており、中国、ロシア、ニュージーランドなど9か国については導入されていない。残り92か国の導入の有無については確認できなかった。EUについては、後述するEU共同付加価値税指令において旅行者に対する物品の供給を免税とする要件を定めていることから、EU加盟国はタックス・リファンド制度を導入している。一方、ロシア、カナダ、ニュージーランドなど当該制度を導入していない国も多数あるということが把握された。

なお、カナダは、連邦物品サービス税（GST）のタックス・リファンド制度を政府支出削減策の一環として2007年4月1日をもって廃止した。

主な国の制度の詳細については、第3章において考察する。

(表1) タックス・リファンド制度の導入状況

制度の導入が確認できた国 (45 か国)	
アジア	日本、韓国、台湾、シンガポール、タイ、ヨルダン、レバノン (7 か国)
欧州 (EU加盟国)	アイルランド、イギリス、イタリア、エストニア、オーストリア、オランダ、キプロス、ギリシャ、スウェーデン、スペイン、スロバキア、スロベニア、チェコ、デンマーク、ドイツ、ハンガリー、フィンランド、フランス、ベルギー、ポーランド、ポルトガル、マルタ、ラトビア、リトアニア、ルクセンブルク (25 か国) ⁽³⁰⁾
欧州 (非EU加盟国)	アイスランド、クロアチア、スイス、トルコ、ノルウェー、モナコ、リヒテンシュタイン (7 か国)
北中米	メキシコ (1 か国)
南米	アルゼンチン、ウルグアイ (2 か国)
アフリカ	南アフリカ、モロッコ (2 か国)
オセアニア	オーストラリア (1 か国)
制度の導入されていないことが確認できた国 (9 か国)	
アジア	中国、インドネシア、フィリピン、ベトナム (4 か国)
欧州	ロシア (1 か国)
北中米	カナダ (1 か国)
南米	ブラジル (1 か国)
オセアニア	ニューージーランド、フィジー (2 か国)

(30) 2007年EUに加盟したルーマニア、ブルガリアについては、制度の導入が確認されていない。

2 輸出物品販売場制度の性格

輸出物品販売場制度は、仕向地原則に従い、生産地国において課税すべきではない、消費地国の税制に従うべきとする趣旨に則って設けられているものと考えられる。なぜなら、外国人旅行者等は帰国又は他の国へ物品を持ち込む場合には、多くの場合は免税とされると思われるが、入国地の税が課される。これらの者が、出国時に輸出手続を行うことは困難であり、事業者でなければ免税の適用を受け、還付を受けることもできないはずである。その意味では、輸出物品販売場制度により、仕向地原則が全うされているのである。

しかしながら、外国人旅行者等は、最終消費者であり、これらの者との取引が自由貿易を阻害するものでもなく、これらの者に対する課税が現実にも二重課税が生じる可能性があるにしても国際的な取引の中立性を阻害するようなものではない。つまり、当然に免税とすべきものということにはならないともいえるのである。

タックス・リファンド制度が、付加価値税を導入する国において、あるいはWTO加盟国においてすべて導入されているものではなく、カナダのように財政政策のためにタックス・リファンド制度自体を取りやめた国まで存在する。また、後述するが、すべての物品に対して免税が適用されるものでもなく、多くの国において、免税の最低限度額の定めがあり、手数料の徴収を容認している。

我が国においては、旧物品税において輸出物品販売場制度が米軍の構成員及びその家族に対する免税措置に併せて導入された経緯を見ると、これらの者に対する便宜を契機としたものと思われる。更に、我が国をはじめ同制度が、事業者の義務とされている国は存在しない。

また、後述するオーストラリアのように、事業者向けの周知文書⁽³¹⁾にお

(31) (TRS (Tourist Refund Scheme) に関する) Advice for retailers、オーストラリア関税庁
(<http://www.customs.gov.au/site/page4645.asp> modified: 2:59 PM 2 Apr 2008)

いて、「ツーリスト・リファンド・スキーム（オーストラリアのタックス・リファンド制度）は、海外からの旅行者等に対する売上げを増やす機会を提供するように設計しており、広告することができ、更なるビジネスを引き寄せる手段とすることができる。税関からプロモーションの材料を提供する。」旨のPRを行い、免税取扱店となることを勧誘しており、制度を積極的に観光客誘致の手段として推進する国もある。

このような輸出物品販売場制度を取り巻く状況に鑑みると、同制度は仕向地原則に則った免税措置ではあるものの、外国人旅行者等に対する便宜、またこれらの者と取引する事業者の販売戦略用のツールといった側面があるといえる。言い換えれば、各国の外国人観光客の誘致のための便宜の供与であり、観光政策の一環の施策であるともいえるのではないかと考えられる。

第2章 輸出物品販売場制度の検証

我が国の輸出物品販売場制度について、問題が存在するのか、問題があるとするればどのような点か、以下、いくつかの観点から検証を試みることにする。

第1節 制度上の観点からの検証

第1章で概観した、我が国の輸出物品販売場制度に関する規定から検証することとする。

1 制度の担保

消費税法においては、輸出物品販売場制度の適正な運用を図るために次のような規定を置き、制度を担保している。

(1) 制度を担保するための規定

イ 外国人旅行者等が出国するまでに輸出しないとき

非居住者である外国人旅行者等が本邦から出国する日までに購入した物品を輸出しないときは、税関長が免除に係る消費税を直ちに徴収することとされている（消法8条3項）⁽³²⁾。

ロ 外国人旅行者等が居住者となったとき

非居住者である外国人旅行者等が居住者となる日までに購入した物品を輸出しないときは、税務署長が免除に係る消費税を直ちに徴収する

(32) 消費税法8条《輸出物品販売場における輸出物品の譲渡に係る免税》3項「輸出物品販売場において第1項に規定する物品を同項に規定する方法により購入した非居住者が、本邦から出国する日（その者が居住者（略）となる場合には、当該居住者となる日）までに当該物品を輸出しないときは、その出港地を所轄する税関長（その者が居住者となる場合には、そのなる時におけるその者の住所又は居所の所在地を所轄する税務署長。以下この項において同じ。）は、その者が当該物品を災害その他やむを得ない事情により亡失したため輸出しないことにつき当該税関長の承認を受けた場合を除き、その者から当該物品の譲渡についての第1項の規定による免除に係る消費税額に相当する消費税を直ちに徴収する。（略）」

こととされている（消法8条3項）。

ハ 免税購入物品の譲渡又は譲受けの禁止

免税措置の適用を受けて購入した物品は、国内における譲渡又は譲受けが禁止されている。ただし、譲渡又は譲受けをすることにつきやむを得ない事情がある場合において、その物品の所在場所の所轄税務署長の承認を受けた場合には、税務署長は、承認を受けた者からその免除に係る消費税を直ちに徴収することとされている（消法8条4項・5項）⁽³³⁾。

(2) 制度の担保の効果

(1)のとおり、非居住者である外国人旅行者等が免税購入物品を①出国するまでに輸出しないとき、②居住者になるときまでに輸出しないとき、③譲渡等禁止規定に反して譲渡等を行う場合には、税関長又は税務署長が免除に係る消費税を直ちに徴収することとし、輸出物品販売場制度を担保している。

これらの規定は、昭和27年の旧物品税法に輸出物品販売場制度が導入された際の規定とおおむね同様であり、消費税法に踏襲されている。当時

(33) 消費税法8条《輸出物品販売場における輸出物品の譲渡に係る免税》4項「第一項に規定する物品で、非居住者が輸出物品販売場において同項に規定する方法により購入したものは、国内において譲渡又は譲受け（これらの委託を受け、若しくは媒介のため当該物品を所持し、又は譲渡のためその委託を受けた者若しくは媒介をする者に所持させることを含む。以下この項及び次項において同じ。）をしてはならない。ただし、当該物品の譲渡又は譲受けをすることにつきやむを得ない事情がある場合において、当該物品の所在場所を所轄する税務署長の承認を受けたときは、この限りでない。」

消費税法8条《輸出物品販売場における輸出物品の譲渡に係る免税》5項「国内において前項に規定する物品の譲渡又は譲受けがされたときは、税務署長は、同項ただし書の承認を受けた者がいるときはその者から、当該承認を受けないで当該譲渡又は譲受けがされたときは当該物品を譲り渡した者（同項本文に規定する所持をさせた者を含むものとし、これらの者が判明しない場合には、当該物品を譲り受けた者又は当該所持をした者とする。）から当該物品の譲渡についての第一項の規定による免除に係る消費税額に相当する消費税を直ちに徴収する。ただし、既に第二項本文に規定する場合に該当する事実が生じている場合又は第三項本文の規定の適用があつた場合は、この限りでない。」

の状況をみると、昭和 27 年の外国人入国者数は約 32,000 人⁽³⁴⁾であり、これに駐留米軍を加えても現在 800 万人を超える外国人旅行者等の人数と比較すると対象となる外国人の数はごく少数であり、当時、外国人旅行者等が直接免税で購入できるものも写真機等⁽³⁵⁾に限られていた。また、免税販売を行う輸出物品販売場の数も相当限られていたと思われる⁽³⁶⁾。加えて、当時の輸出物品販売場は、毎年承認を受ける制度となっていた。

そのような状況下では、外国人旅行者は少数で、行動範囲も限られていたことが想定され、税務署が少数の輸出物品販売場を指導・監視することも容易であったと考えられる。また、出国時の税関のチェックも十分に行えたのではないかと思われる。

したがって、上記(1)のイ～ハのような規定についてもけん制効果が働き、結果として十分制度を担保し得たのではないかと考えられる。

しかしながら、制度導入から 50 年以上経過した現在、①～③に掲げるような事実が生じた場合、税関長又は税務署長において、これらの事実を把握することは、多くの場合、困難であろうと思われ、また、(1)のハの承認を受ける非居住者は想定しがたい。更に、①～③に掲げるような事実を把握できたとしても、外国人旅行者等は既に出国していることが想定されることから、税務署長又は税関長において、これに係る消費税を徴収することは困難である。そうなると、制度を担保するために設けられたこれらの規定は、一定のけん制効果は期待できても、制度を適切に運用するための担保としての機能には疑問を抱かざるを得ない。

(34) 法務省出入国管理統計「出入国者数」 「時系列表」

(35) 制度導入時に大蔵大臣が指定した物品は、真珠又は真珠を用いた製品、貴金属製品、象牙製品、七宝製品、毛皮製品、写真機、写真機の部分品及びその付属品、双眼鏡、隻眼鏡及びこれらのケース、室内装飾用品、喫煙用ライター、その他の喫煙用具（金属漆器のものに限る。）、陶磁器、身辺用細貨類（金属漆器のものに限る。）とされていた。

(36) 税務統計では、昭和 42 年度の物品税の輸出物品販売場数は 782 場であり、昭和 39 年の東京オリンピック時に相当数が増加したと想定される。なお、物品税が廃止される直前の昭和 63 年度は 1,391 場である。

2 非居住者の範囲

輸出物品販売場制度では、免税の対象者を外国為替及び外国貿易法6条1項6号(定義)に規定する「非居住者」としている。同法では、「非居住者」とは、「居住者以外の自然人及び法人をいう。」とされており、更に、同法6条1項5号において、「居住者」とは、「本邦内に住所又は居所を有する自然人及び本邦内に主たる事務所を有する法人をいう。(略)」とされているが、例えば、何をもって「居所を有する」というのかなど詳細については不明である。そして、消費税法基本通達上も、その7-2-15において「法第8条第1項《輸出物品販売場における輸出免税の特例》及び令第1条第2項第2号《定義》に規定する「非居住者」には、本邦内に住所又は居所を有しない自然人(略)がこれに該当し、(略)」と定めるのみであり、詳細についてはなお不明である。これは、消費税法が他法を引用しているために、当該法律を所管する省庁に有権解釈が委ねられることによる。

そこで、外国為替及び外国貿易法を所管する財務省⁽³⁷⁾では、外国為替及び外国貿易法等の解釈通達として「外国為替法令の解釈及び運用について(昭和55年11月29日付蔵国第4672号)」(以下「財務省通達」という。)を発しており、その6-1-5及び6に「居住性の判定基準」を定めている。

このように、輸出物品販売場における免税の対象者の範囲が、消費税法ではなく、他の法律に委ねられているということは、執行当局及び事業者にとって制度を分かりにくくさせる要因となり得るのではないか。特に、事業者にとって財務省通達の内容まで確認しなければ対象かどうかの判断ができないということであれば、免税販売が適切に行われないことが危惧され、円滑な運用の不安要素となるのではないかと考えられる。

したがって、輸出物品販売場を経営する事業者に対しては、納税者指導や広報資料を通じて非居住者の範囲を適切に周知する必要がある。

(37) 外国為替及び外国貿易法は、財務省と経済産業省の共管である。

3 免税の対象となる物品の範囲

(1) 通常生活の用に供する物品の解釈

輸出物品販売場制度の免税の対象となる物品は、前述のとおり、食品類、飲料類、たばこ、薬品類及び化粧品類並びにフィルム、電池その他の消耗品を除く「通常生活の用に供する物品」とされている（消令 18 条 1 項）。

旧物品税においては、物品税法が個別の物品の名称を掲げる個別掲名主義を採り、輸出物品販売場における免税の対象物品についても個別の物品名を指定していたため、「通常生活の用に供する物品」という文言は使われていなかった⁽³⁸⁾。したがって、「通常生活の用に供する物品」の文言

- (38) 物品税法 20 条《輸出物品販売場における輸出免税の特例》1 項「輸出物品販売場の営業者が、非居住者に対し、それぞれ、政令で定める第 1 種の課税物品で輸出するため政令で定める方法により購入されるものの小売をし、又は政令で定める第 2 種の課税物品（当該輸出物品販売場において製造されたものに限る。）で輸出するため当該方法により購入されるものを販売するため当該輸出物品販売場から移出する場合には、当該小売又は移出に係る物品税を免除する。」

物品税法施行令 30 条《輸出物品販売場で販売する免税物品の範囲》1 項「法第 20 条第 1 項に規定する政令で定める第 1 種又は第 2 種の課税物品は、次の各号に掲げる方法の区分に応じ、当該各号に掲げる物品とする。

- 一 前条第 1 項第 1 号に掲げる方法 法別表第 1 種第 1 号 2 及び第 2 号から第 6 号まで並びに第 2 種第 7 号 1、2 及び 4、第 8 号 4、第 10 号、第 12 号 1、2 及び 5、第 14 号 1 及び 3 並びに第 15 号 1 に掲げる貴石製品、半貴石製品及び貴石又は半貴石を用いた製品、真珠並びに真珠製品及び真珠を用いた製品、貴金属製品及び金又は白金を用いた製品並びに貴金属をめっきし、又は張った製品、べっこう製品、さんご製品、こはく製品、ぞうげ製品及びしっぽう製品、毛皮製品、繊維製の調度品並びに普通乗用自動車、小型普通乗用四輪自動車、軽普通乗用四輪自動車、猟銃及びその銃身、テレビジョン受像機、テレビジョン映像投写機及びそのスクリーン、磁気映像プレーヤー、磁気映像録画機、円盤式映像プレーヤー、テレビジョンチューナー、テレビジョン撮像機及びそのレンズ、蓄音機、蓄音機用レコードのレコードプレーヤー及びレコードプレーヤーユニット、デジタル式の音声再生機及び音声再生機用レコードのプレーヤー、磁気音声再生機、磁気音声再生機用レコードのプレーヤー、ラジオ受信機、拡声用増幅器、グラフィックイコライザー、マイクロホンミキサー、スピーカーシステム、蓄音機用、デジタル式の音声再生機用又は磁気音声再生機用のレコード、磁気映像プレーヤー用又は円盤式映像プレーヤー用のレコード、録音用又は録画用の磁気テープ、パーソナル無線機、写真機及び撮影機並びにこれらのレンズ、ボディ、三脚台、露出計及びせん光器、映写機、幻灯機及び時計並びに喫煙用具その他大蔵省令で定める物品

二 (略)

は、消費税法において初めて用いられたものである。

この「通常生活の用に供する物品」については、消費税法上に定義はなく、消費税法基本通達においても解釈は示されていない。常識的にはイメージされるものの、何を制限しているのか具体的に問われると説明に窮するのではないかと思われる。

「生活」について、広辞苑では「①生存して活動すること。生きながらえること。②世の中で暮らしていくこと。また、そのてだて。くちすぎ。すぎわい。生計。」とある⁽³⁹⁾。そうすると「生活に用に供する物品」は、「生存して活動するために使用する物」、あるいは「世の中で暮らしていくために使用する物」ということになり、当然のことながら、そもそも生活必需品のように限定的なものとは異なる。また、趣味も暮らしの一部であるし、人によって暮らしの内容や価値観も異なる。まして、外国からの旅行者となると、文化も生活様式も様々であるのであるから、100人いれば100人の「生活」があるのだらうと思われる。更に、「生活」が「暮らしていくためのてだて」まで意味するとなると、「生計を維持するため仕事に使用する道具」も含まれるということになり、およそこの世の中の物はすべて「通常生活の用に供する物品」に該当することになる。

そこで、他の法令で「通常生活の用に供する」を使用している例をみることとする（下線は筆者）。

- ① 特定製品に係るフロンガス類の回収及び破壊の実施の確保等に関する法律（平成 13 年法律 64 号）2 条 2 項

「この法律において「第一種特定製品」とは、次に掲げる機器のうち、業務用の機器（一般消費者が通常生活の用に供する機器以外の機器をいう。）であって、冷媒としてフロン類が充てんされているもの（第二種特定製品を除く。）をいう。（略）」

- ② 地球温暖化対策の推進に関する法律施行令（平成 11 年政令 143

(39) 新村出編『広辞苑第六版』1535-1536 頁（岩波書店、2008. 1）

号) 3条1項2号

「(略)別表第四の第二欄に掲げる燃料ごとに、総排出量算定期間においてその本来の用途に従って家庭用機器（こんろ、湯沸器、ストーブその他の一般消費者が通常生活の用に供する機械器具をいう。次号ニにおいて同じ。）において使用された当該燃料の量(略)」

③ 特定家庭用機器再商品化法（平成10年法律97号）2条4項

「この法律において「特定家庭用機器」とは、一般消費者が通常生活の用に供する電気機械器具その他の機械器具であつて、次の各号のいずれにも該当するものとして、政令で定めるものをいう。(略)」

④ 家庭用品品質表示法（昭和37年法律104号）2条1項1号

「一般消費者が通常生活の用に供する繊維製品、合成樹脂加工品、電気機械器具及び雑貨工業品のうち、一般消費者がその購入に際し品質を識別することが著しく困難であり、かつ、その品質を識別することが特に必要であると認められるものであつて政令で定めるもの」

上記の法令においては、「通常生活の用に供する」ことの解釈を示すものは見当たらないが、いずれも明確に一般消費者が使用することを前提としており、特定分野の限られた製品等の定義として使われ、更に細かく具体的に定義付けられていると認められることから、疑義は生じないものと思われる。これらの規定と比較すると、消費税法の規定は抽象的であると思われる。

輸出物品販売場制度の運用上、「通常生活の用に供する物品」には、非居住者が海外における事業用又は販売用として購入することが明らかな物品は含まれないと解されており、例えば、事業用の機械器具や販売用として多量に購入されるような物品の譲渡は課税される⁽⁴⁰⁾。このような解釈は、次のような理由になると考えられる。

消費税は国内において行った資産の譲渡等を課税の対象としている一方

(40) 三宮修編『消費税基本通達逐条解説』413頁（大蔵財務協会、2007.6）

で、国内における資産の譲渡等であっても輸出取引に該当するものは消費税法7条（輸出免税等）において免税とされている。ところで、消費税法8条（輸出品販売場における輸出品の譲渡に係る免税）に規定する輸出品販売場における免税制度は、外国人旅行者等（非居住者）が土産物又は海外で自己が使用若しくは消費する物品を日本国内で購入する場合には、国内における資産の譲渡ではあるが、輸出品販売場で土産物等の物品を購入した非居住者が最終的に輸出することを前提とした譲渡であることに鑑み、消費税法7条の輸出取引に準じて、一定の要件及び手続の下、その譲渡について免税の特典を与える趣旨のものである。

このように、この免税制度は、旅行等で本邦へ入国した非居住者が、土産物等を購入する場合に適用されることを前提とした輸出免税制度の特例と考えられるから、そもそも生活用資産を購入することを前提とした制度であることは明らかであり、その物品自体の性質等からそもそも事業用であると認められる物品（建築機器、機械部品等）を輸出品販売場において免税で販売されることまで想定しているものではないと考えられる。そうすると、消費税法施行令18条1項（輸出品販売場で譲渡する物品の範囲、手続等）に、あえて「通常生活の用に供する物品」と規定されたのは、この免税制度の適用を、非居住者である購入者が土産物を購入する場合又は購入者自身が帰国後に個人的に使用若しくは消費するために購入する場合に限定するため、言い換えれば、非居住者が販売用又は事業用として購入するものを当該制度から除外するためと解することが相当であるということになる。

下級審の裁判事例の判示事項の中においても、「この「通常生活の用に供する物品」とは、当該非居住者が通常の生活において用いようとする物品を指すのであって、その者が国外における事業用又は販売用として購入することが明らかな物品は含まれないと解するのが、いわゆる輸出免税等（同法7条）のほかに免税店制度を設けた趣旨に照らし相当である。」と

している⁽⁴¹⁾。

「通常生活の用に供する物品」に国外における事業用又は販売用として購入することが明らかな物品は含まれないとする解釈は、妥当であろうと思われるが、次に「事業用又は販売用」について、何をもってこれを判定するかが問題であろうと思われる。

(2) 事業用又は販売用の判定

事業用又は販売用か否かを判断する観点としては、①購入者の目的、②購入する物品の性質、③購入数量、④代金の支払方法などが考えられる。

購入者の目的からの観点とは、購入者自身が事業用又は販売用として購入するかどうかという観点から判断するということであるが、事業者が販売時に質問することは不可能ではないが、それ以上に確認するてではない。仮に、事業者が確認を怠ったとしても責任を追及することも難しいのではないと思われる。

購入する物品の性質からの観点とは、物品の性質からみて一般的に事業用又は販売用に供する物品かどうかという観点から判断するということである。例えば、事業用の機械器具がこれに当たり、投機の対象となるような金の金地金のようなものも、一般には将来の売却や金の加工品の材料として購入されるものであるから、事業用又は販売用と言ってもよいのではないと思われる。英国のように、一定の金地金を免税の対象から除外している国もある。また、レストランや食堂の店頭に並べる食品サンプルは、通常は事業用である。しかしながら、これらの物品についても、家庭で使える小型の機械器具はどうか、収集目的で金地金を購入する場合はどうか、食品サンプルに至っては外国人のお土産として人気が高いものになっていると聞く。そうすると、法令に明文の規定がない以上、一概に事業用又は販売用とすることは難しく、これを事業者において判断するのは困難であろうと思われる。

(41) 東京地判平15・1・28 平13特(わ)第4477号 消費税法違反、地方税法違反事件

購入数量からの観点とは、一般的な個人の使用や土産としての数量を超えるようなものについては、事業用又は販売用と判断するというものであるが、例えば、1,000円程度の携帯電話のストラップ（合計1万円超）から乗用自動車まで輸出品販売場制度における免税の対象となる。ストラップは50個でも土産として購入されるであろうし、乗用自動車は1台でも販売に供することもある。数量からの観点についても法令上、個別に数量の上限が定められるならともかく、そのような規定がない現状において、数量をもって事業用又は販売用と判断することは困難である。

なお、諸外国においても、免税の対象となる最低購入金額の定めはあるが、上限金額や上限数量を定める国は見当たらない。

代金の支払方法からの観点とは、例えば、継続的な取引が前提となる掛売りについては、事業者との取引であると認められることから、事業用又は販売用と判断することが考えられる。確かに、そのような判断はできるとしても、事業者でも現金やクレジットカードによる決済は行われるものであり、掛売りの場合は認めず、現金やクレジットカードによる決済については免税を認めることとなるとバランスを欠くものとなる。

以上のとおり、いずれの観点からみても、事業用又は販売用と判断する基準としては、決定的なものとはなり得ないこととなる。もっとも、調査等に当たっては、これらの判断のための観点を組み合わせ、総合的に事業用又は販売用であるかの判断を行っていると思われるが、明確に事業用又は販売用を輸出品販売場における免税の対象から除外するためには、法令において、除外すべき物品の名称及びその定義を個別掲名するか、除外するための具体的な基準を示す必要があるものと思われる。

しかしながら、仮にそのような規定が設けられたとしても旧物品税においてもそうであったように、個々の物品がいずれに該当するかの判定が必要となり、新たな事務や問題を生むことになる。そうなると、結局、「通常生活の用に供する物品」の定めにより免税の対象から除外できるものはないということになってしまうのではないかと。

(3) 通常生活の用に供する物品の範囲

上記のとおり、輸出物品販売場制度における免税の対象となる物品を「通常生活の用に供する物品」と限定しても、事業用又は販売用に購入するものは対象にならないといえるものの、ボーダーラインの判断に際してはその実効性に乏しいというような結論に達してしまう。事業者が購入者に質問して、相手方から事業用又は販売用であるとする回答を得ない限り、事業者は免税の対象から除外することはできないであろうし、この判断を事業者に求めるのは難しい面がある。

しかしながら、輸出物品販売場制度の対象となる「通常生活の用に供する物品」とは、結局なんでもよいのだということではないと思われる。輸出物品販売場制度は、消費税の輸出免税制度の特例であり、簡易な輸出手続を認めるものである。このような簡易な手続で免税を認めることは、後に考察するが、通関せずに密輸を容易にさせるかもしれない。そうであれば、事業者に対して事業用又は販売用の物品はこの免税の対象にはならないということを繰り返し指導していくとともに、通常生活の用に供する物品の範囲に関する事例の蓄積を図ることが重要であろう。

(4) 通常生活の用に供する物品から除かれる消耗品について

第1章2(1)に述べたとおり、通常生活の用に供する物品から食品類、飲料類、たばこ、薬品類及び化粧品類並びにフィルム、電池その他の消耗品が除かれることとされている。これは、国内で消費されるものは課税するという消費地課税主義を採る消費税の考え方から、非居住者が購入して国内で消費するおそれがある食品類、飲料類などは免税の対象から除外されているものであり⁽⁴²⁾、免税方式を採用する我が国の輸出物品販売場制度では、確実に国内で消費されてしまわないものを免税の対象とせざるをえないことから、やむを得ない措置となっている。

ところで、独立行政法人国際観光振興機構（日本政府観光局）の「2007

(42) 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方 四訂版』97頁
(税務経理協会、2004)

ー2008年訪日外客消費動向調査⁽⁴³⁾」の土産購入品目では、例えば、化粧品は3位に、酒は7位に入っており、外国人旅行者等の買い物の中では上位である。また、多数の中国人観光客等が銀座の百貨店において、化粧品を買い求める姿が報道されているのを、よく目にするのは周知のとおりである。このように外国人旅行者等に人気の高い、日本酒等の食料品や化粧品が免税の対象から除外されている現行制度は、外国人旅行者等に対する便宜という面から見て貢献していないということがいえる。現行制度の下ではやむを得ないのであるが、これらの免税対象物品から除かれる消耗品に対する取扱いについても、観光客のニーズを踏まえて検討していかなければならないものと考えられる。

4 事業者の免税適用要件

事業者は、輸出物品販売場における免税の適用を受けるためには、課税期間の末日の翌日から2月を経過した日から7年間、購入者誓約書を保存しなければならない(消法8条2項、消規7条)。これは、消費税法7条1項1号に規定する輸出としての資産の譲渡又は貸付けを行った場合の免税(以下「輸出免税」という。)の適用を受ける際に、同条2項の規定によりいわゆる輸出証明書の保存がない場合には輸出免税の適用を受けることができないこととされているのと同様の要件が定められているものであるが、輸出免税の場合には、第三者ともいえる税関の証明を要件としているのに対し、購入者誓約書は、購入者の将来輸出するとの誓約に過ぎないことから、輸出したことの証明としての証明力は弱い。確かに非居住者に対する役務の提供に係る免税も契約書等当事者間の文書を証明としていることと差異はないともい

(43) 独立行政法人国際観光振興機構(日本政府観光局)『JNTO 訪日外客消費動向調査 2007-2008』(2008.9)調査は、平成19年12月9日～20日成田・関西国際空港において調査員による面接調査の方法により行われた。有効サンプル数4,659人。土産購入品目の順位(複数回答):①菓子(44.4%)②洋服、かばん、靴等(34.0%)、③化粧品(23.9%)、最も満足した土産の順位:①洋服、かばん、靴等(9.5%)、②カメラ、ビデオカメラ(6.5%)、③菓子(5.8%)、④化粧品(5.3%)

えるが、この場合、免税の要件に該当しない場合は、その事業者に対して免税を否認して課税するのに対して、輸出品物販売場における免税は、その購入者である外国人旅行者等から徴収する必要があるため、証明力としての差異はないとしても、その担保の面での差は大きい。更に、購入者誓約書を外国人旅行者等に販売したように偽造する事例⁽⁴⁴⁾が発生していることからすると、証拠として決定的に弱い面があると言わざるを得ない。

また、旧物品税においては、購入者誓約書を納税申告書に添付することが要件とされており（旧物品税法 20 条 2 項）、購入者誓約書は、毎月、所轄税務署へ提出されていた。これにより、税務署がチェックすることも可能であったところであり、納税者に一定のけん制効果が働いていたものと思われる。また、納税者に異動が生じた場合にも、遅滞なくその事実を把握することができるなど納税者管理や納税者指導に資することもできた。

一方、消費税では、上記のとおり、購入者誓約書の保存を要件としているため、旧物品税において果たしていたけん制効果も後退しているものと思われる。また、販売場の異動があった場合においても、その事実を把握するのにタイムラグが生じ、結果として無許可販売を生じさせることも考えられ、納税者管理、納税者指導の面でも後退しているのではないかと考えられる。

5 制度上の観点からの検証のまとめ

以上のとおり、①制度の担保、②非居住者の範囲、③通常生活の用に供する物品の範囲、④事業者の免税適用要件の面から、輸出品物販売場制度を検証した。いずれの観点からも問題点が把握されたと思われる。特に、①制度の担保については、適正に輸出品物販売場制度を運用していくという観点からみると、制度に対する信頼性を継続する上で、非常に不安を覚える結果となった。抜本的な制度の見直しを図る必要があるのではないかとと思われる。

(44) 本章第 2 節「4 調査事例・裁判事例に見る諸問題」 「(3) 外国人旅行者に対する販売と装い、不正に還付を受けた事例」を参照。

第2節 事務運営上の観点からの検証

輸出品販売場制度を適正に執行していく上で、納税者管理、納税者指導が必要不可欠であり、その重要性に鑑み、当該制度を事務運営上の観点からの検証を試みる。

1 納税者管理

輸出品販売場は、非居住者によって輸出される物品を免税で販売することができる販売場として、事業者の納税地を所轄する税務署長の許可を受けた販売場をいうのであり（消法8条6項）⁽⁴⁵⁾、免税販売を行う販売場であることから、非居住者に販売するための場所的要件、物的要件を満たす必要があるほか、免税の趣旨を理解し、消費税法所定の手続等を適正に履行できることが要件となるとの考えから、これらの要件を満たす場合に限り輸出物品販売場として許可することとされている。その許可要件の考え方は消費税法基本通達8-2-1（輸出品販売場の許可）に示されており、この許可は、場所的要件、物的要件、人的要件を総合判断し、特定の場所に対して与えるものとされている。このため、例えば、事業者が輸出品販売場を移転した場合には、移転後の場所について改めて許可を受ける必要がある⁽⁴⁶⁾。

(45) 消費税法8条《輸出品販売場における輸出品の譲渡に係る免税》6項「第1項から第4項までに規定する輸出品販売場とは、第1項の規定の適用を受けるため、事業者が経営する販売場で、(略)非居住者に対し第1項に規定する物品で同項に規定する方法により購入されるものの譲渡をすることができるものとして、当該事業者の納税地を所轄する税務署長の許可を受けた販売場をいう。」

(46) 消費税法基本通達8-2-1《輸出品販売場の許可》「法第8条第6項《輸出品販売場の定義》に規定する輸出品販売場に係る許可は、原則として、次に掲げる条件のすべてを満たしている場合に限り与えるものとする。(略)

なお、輸出品販売場を移転した場合は、移転後の販売場につき改めて輸出品販売場の許可を受ける必要があるのであるから留意する。

- (1) 販売場の所在地は、非居住者の利用度が高いと認められる場所であること。
- (2) 販売場が非居住者に対する販売に必要な人員の配置及び物的施設（例えば非居住者向特設売場等）を有するものであること。
- (3) 申請者が許可申請の日から起算して過去3年以内に開始した課税期間の国税について、その納税義務が適正に履行されていると認められること。

このように、輸出物品販売場は販売場という特定の場所について事業者に許可されるものであるから、事業者によっては納税地と異なる場所について輸出物品販売場の許可を受けることは常にあり得る。事業者の消費税に関する書類の提出等の事務手続は納税地の所轄税務署に対して行うものであり、納税者の管理は、納税地の所轄税務署が行うものであるから、通常、支店の所轄税務署など他の税務署が関与する場面はないと思われる。しかしながら、輸出物品販売場を営む店舗の移転を原因とした無許可販売が調査において指摘されたとする報道がなされているのも事実であり⁽⁴⁷⁾、このような報道からは、事業者の制度に対する認識が希薄であったことが窺われるものの、税務署としても納税者の管理が十分であったか、指導が十分であったかといったことが懸念される。

輸出物品販売場については、免税販売という特殊な販売を行うものであることから、税務署間の連絡体制の確立など煩瑣な面は想定されるところであるが、移転に伴う無許可販売を防止することや事業者のコンプライアンスを維持することなど、この制度の適正な運用を図る上で、輸出物品販売場の所轄署における一定の管理が必要である。

2 納税者指導

許可事業者である輸出物品販売場を経営する事業者に対しては、制度の認識を高め、コンプライアンスを維持・向上させていくため、きめ細かな指導が重要であると思われる。この点について、輸出物品販売場の許可時には、前述の場所的要件、物的要件、人的要件を総合判断する必要があることから、事業者の販売場へ臨場するなどして細かな指導が行われていると思われるが、許可後において他の事業者と同様の接触となれば、免税販売という特殊な販

(4) 申請者の資力及び信用が十分であること。

(5) 前各号のほか許可することにつき特に不適當であると認められる事情がないこと。」

(47) 本節「4 調査事例・裁判事例に見る諸問題」「(1) 販売場の移転に起因する無許可販売の事例」を参照。

売を行っている許可事業者に対する指導体制としては手薄となりかねない。制度を適切に運用していくためには、事業者のコンプライアンスが維持されるような継続的な指導体制の構築が求められるものと考えられる。

3 広報

輸出物品販売場制度に対する国税庁の広報については、これまで消費税の制度、手続を説明したパンフレットの中で、全体的な消費税制度の1項目としての説明やタックスアンサーの中での説明に限られていた。最近は、これに加えて輸出物品販売場制度を説明したリーフレットの配付、ウェブサイト上の公開等を行うなど広報を充実させているところである。輸出物品販売場制度の利用を促すような積極的なPRも必要とも思えるが、国税庁の立場としては、制度・手続の説明の広報にとどまるのはやむを得ないところである。

ところで、輸出物品販売場制度のPRとしては、独立行政法人国際観光振興機構（日本政府観光局、JNTO）のグローバル・ホームページ⁽⁴⁸⁾において若干の説明があるものの、政府が積極的に行っているとは認めがたい。更に、我が国では、諸外国で見られるような輸出物品販売場を示すロゴの店頭表示や店舗リストの公開等の制度もないのが現状である。

この点については、主として観光庁の所管となるのであろうが、輸出物品販売場の許可を行っている国税庁としても、今後の観光政策の進展の中で関与していくことも想定されるため、例えば、現状、輸出物品販売場としてどのような店舗があるか取りまとめたものはなく、外国人旅行者等に対して不親切ともいえることから、許可した輸出物品販売場の公表が可能かどうかなど、どのような広報が必要であるか検討しておく必要があるものと思われる。

(48) Japan National Tourism Organization (<http://www.jnto.go.jp>)

4 調査事例・裁判事例に見る諸問題

報道された輸出物品販売場を経営する事業者に対する調査事例及び裁判例として次のようなものがあり、それぞれについて検証する。

(1) 販売場の移転に起因する無許可免税販売の事例

平成 21 年 6 月 26 日報道（産経ニュース）「A百貨店、消費税 2000 万円申告漏れ」

A百貨店（甲市）は 26 日、2009 年 2 月期までの 3 年間で、免税処理のミスにより消費税約 2000 万円の申告漏れがあった、と発表した。外国人旅行者を対象とした免税ショップが免税の許可を再申請しないまま販売していたのを、X国税局の税務調査で指摘されたという。

同社などによると、外国人旅行者を対象に免税販売するためには、「輸出物品販売場」の許可が必要で、店舗が移転した際などは改めて許可を申請する必要がある。

しかし、B店（乙市）など国内 6 店舗は、移転や合併があったのに再申請しないまま免税で販売。税務調査で 2008 年 2 月期までの 2 年間に約 1400 万円の申告漏れを指摘され、自社で調べたところ 2009 年 2 月期にも約 600 万円の漏れがあったという。

A百貨店は「（制度への）意識が薄かった。真摯に受け止め、再発防止に努める。」としている。

旧物品税の下で輸出物品販売場を経営していた百貨店であっても、結果的に無許可販売となる事例が生じている。このような事例が多発すると、制度自体の信頼性や執行に対する不信感となることも危惧される。個別の納税者に対して過度な納税者指導を行うことも公平を欠き問題であるが、現行の制度の下で免税販売という特殊な営業を許可していることを考えると、納税者管理の充実及び定期的な指導が必要であると考えられる。

(2) 通常の生活の用に供する物品の範囲を超える免税販売、非居住者に該当しない者に対する免税販売の事例

平成 19 年 9 月 1 日報道（毎日新聞）

「定住 3 外国人 免税悪用 3 億円分購入 B百貨店 消費税追徴とばっちり」

大手百貨店「B百貨店」（丙市）で、日本に定住しているアジア系外国人 3 人が 06 年 2 月までの約 3 年間、旅行者の土産品購入を装って、免税価格でブランド品など約 3 億 6000 万円分を購入し、消費税の支払いを免れていたことが分かった。B百貨店は Y国税局の指摘を受け、消費税など約 1800 万円を納付（更正処分）したが、「基本的小客様の申告を信用するしかない」と頭を抱えている。

消費税法では、海外からの旅行者は土産品を消費税抜きの免税価格で購入できるが、定住外国人や転売目的は対象外。

B百貨店などによると、3 人は別々の客とみられ、○店など関西の数店で、バッグ

や服などのブランド品を計数百回、免税価格で購入。いずれも「自分たちは旅行客で、土産にする」と主張したという。B百貨店はその都度、パスポートで本人確認した上で土産目的と示す誓約書の提出を受けていた。

国税局は税務調査の結果、多い時で一度に数十点も購入していることや、旅行客は取得しにくいクレジット機能付きの顧客カードを所有していたことなどから、3人を定住者と判断し、B百貨店に納付漏れの消費税などを追徴課税した。3人に対し、B百貨店は消費税分の支払いは求めない。B百貨店〇部は「国税局の指摘を受け、一度に50品以上購入された場合、改めて誓約書を求めるなど、確認作業を念入りしているが、限界がある」としている。（下線は筆者）

やはり、古くから輸出物品販売場を経営している百貨店であっても不適切な事例が生じている。この事例のポイントとしては、数量・金額もさることながら、一般的には、国内に住居や預金口座がなければ取得できないクレジット機能付の顧客カードを所有していたということであろう。当局は、これを決め手として居住者と判断するとともに、数量・金額から販売用としての購入と判断し、追徴に至ったと思われる。この報道からは、「通常の生活の用に供する物品」の範囲を超えていると判断した基準は不明であるが、加えてクレジットカードの所持をもって非居住者に該当しないとして判断したものであり、妥当な判断であろうと思われる。しかしながら、日々の取引において、店舗側がどれだけ顧客の情報を入手できたかということを考えると、一方的に百貨店の非を指摘することもできないのではないか。

百貨店の場合は、売り場とは別に「免税カウンター」などの専用窓口を設けて免税手続を行うのが一般的であり、この免税カウンターに購入物品、レシート及びパスポートを持ち込んで免税を受けるための手続を行い、消費税相当額の払い戻しを受ける。免税カウンターではクレジットカードを所持しているかどうかは分からない場合が多いのではないかと、また、事例の場合も複数の店舗を利用しており、1回当たりの購入額はそれほど多くなければ不審に思うこともないとも考えられる。もっとも、パスポートを詳細に確認すれば非居住者に該当しないとの判断が可能であり、未然に防止できたと思われるが、改めて納税者指導の必要性を痛感する事例である。

(3) 外国人旅行者に対する販売と装い、不正に還付を受けた事例

平成 19 年 11 月 21 日（読売新聞）

「消費税還付 1 億 7900 万不正 ○○地検会社役員ら 4 容疑者逮捕」

○○地検特別刑事部は 20 日、消費税の還付金制度を悪用し、計約 1 億 7900 万円を不正に受けたとして、（略）金地金販売会社 C の取締役甲容疑者（略）ら同社関係者 4 人を消費税法違反などの疑いで逮捕した。

消費税の還付措置では、商品を仕入れる際に払った税額が、販売後に受け取った税額を上回る場合、税務署から差額の還付を受けることができる。

調べによると、甲容疑者らは制度を悪用。2005 年 6 月から 8 月末にかけて金の延べ棒などの売り上げ約 35 億 8100 万円について、外国人旅行者相手に消費税が不要な免税販売をしたように装い、課税対象の売り上げが約 91 万円しかなかったとする虚偽の確定申告書を Y 税務署に提出。同年 10 月、仕入時に払った消費税との差額として、還付金計約 1 億 7900 万円不正に受け取った疑い。調べに対し、4 人とも黙秘している。

この事例のポイントとしては、①金地金を免税の対象としていることの問題、②購入者誓約書の偽造等の問題ではないかと思われる。

金の地金については、前述のとおり、収集品ともなり得るが、多くの場合は装飾品の原材料、あるいは投機や貯蓄の対象ではないかと思われる。通常生活の用に供する物品として免税の対象とすることに疑問がないとはいえない。

また、この事例では、外国人旅行者に対して販売したように装うため、購入者誓約書を偽造したことが想定される。後述のとおり、税関における購入記録票の回収に不安のある現状を踏まえると、偽造を見破るために相当の事務量を投下せざるを得ないのではないかと思われるところであり、現行制度の問題点が浮上してくる。

(4) 外国人旅行者に対する販売と装い、不正に還付を受けた事例

平成 15 年 1 月 28 日判決 東京地方裁判所平成 13 年特(わ)第 4477 号

消費税法違反、地方税法違反事件

（事件の概要）

被告人株式会社 A 及び（その代表者）被告人 B は、ゴルフ人気があがるとともに自社のゴルフ製品の需要が高くなっている韓国に代理店を持ち、ゴルフクラブ等の輸出販売をしたが、韓国の関税率が 70%であることを背景に価格を低く抑えざるを得ない状況にあった。そこで韓国に密輸する韓国人パイヤーを利用するに至った。その後

当該バイヤーから度重なる値下げ要求に応えたが、消費税率が5%に改正されたことをきっかけに負担しきれず、当該バイヤーに対して販売したにもかかわらず、輸出物品販売場制度を利用して外国人旅行者への免税売上げであるかのように装って、消費税の還付を受けたもの。

(判示事項)

「通常生活の用に供する物品」とは、当該非居住者が通常の生活において用いようとする物品を指すのであって、その者が国外における事業用又は販売用として購入することが明らかな物品は含まれないと解するのが、いわゆる輸出免税等（同法7条）のほかに免税店制度を設けた趣旨に照らし相当である。

関係証拠によれば、本件の不正な免税売上は、いずれも韓国人バイヤーを取引相手とするもので、同人らは、韓国に密輸して販売する目的で、被告会社の各免税店において、1取引当たり数千円から1億円に上る代金を支払って多数の被告会社製のゴルフクラブ等を継続的に購入していたことが認められるから、これが「通常生活の用に供する物品」の購入に該当するものとは到底いえず、韓国人バイヤーとの上記取引が免税販売の対象とならないことは明らかである。

輸出物品販売場制度は、輸出免税制度の特例であり、輸出免税とは別に制度が設けられていることから販売用や事業用は同制度の対象外であると解せられる。この判決は、国外における事業用又は販売用として購入することが明らかな物品は含まれないことを明らかにするとともに、韓国人バイヤーに対する継続的で多額の取引は同制度の対象とならないこと判示したものであり、常識的な判決であろうと思われる。問題点としては、我が国の免税方式がこの事例のような密輸を容易にしているのではないかという危惧である。もっとも韓国の関税を免れることのみであれば消費税が免税であることを要しないのであるから、直接、我が国の制度が影響しているとはいえない。この事例の場合は、販売した事業者の価格引下げのめくろみがあって、輸出証明書を要しない輸出物品販売場制度が利用されたものと思われる。なお、この事件は被告人の韓国人バイヤーに対する取引が輸出物品販売場制度の対象にならないことを知っていたかどうかというほ脱の意思（犯意）の存否が争点になったものであり、仮に犯意がないとされた場合に犯罪を構成しないことはともかくとして、被告人である会社に課税できたかどうかは不明である。

しかしながら、このように大量、多額に取引された場合においても、調

査によってはじめて把握されるのではないかと思われ、言い換えると迅速なチェックが可能な制度となっていない。この事例では国外に持ち出されているが、国内で転売された場合はどうか。事業者において課税できる要素があればよいが、仮に、購入者から徴収するということになれば、その把握は相当困難なものになると思われる。

5 税関における執行

輸物品販売場制度は、税関の業務を切り離して論ずることはできないことから、税関の業務に関わる部分について検証することとする。

(1) 税関に対する指揮命令権

輸出品の検査等の組織法上の権限は当然のことながら、税関に属するのであるが、一方、内国税たる消費税の賦課徴収権限は国税庁に属する⁽⁴⁹⁾。また、内国税のうち輸入品に係る内国消費税⁽⁵⁰⁾については、税関に賦課徴収権が属している。

具体的には、輸出入貨物、船舶、航空機及び旅客の取締りに関すること

(49) 財務省設置法（平成 11 法律第 95 号）

第 3 条（任務）「財務省は、健全な財政の確保、適正かつ公平な課税の実現、税関業務の適正な運営、国庫の適正な管理、通貨に対する信頼の維持及び外国為替の安定の確保を図ることを任務とする。」

第 4 条（所掌事務）「財務省は、前条の任務を達成するため、次に掲げる事務をつかさどる。

十七 内国税の賦課及び徴収に関すること。

二十四 関税、とん税及び特別とん税並びに地方税法（昭和 25 年法律第 226 号）第 2 章第 3 節に規定する地方消費税の貨物割の賦課及び徴収に関すること。

二十五 関税に関する法令の規定による輸出入貨物、船舶、航空機及び旅客の取締りに関すること。」

第 16 条（税関等）「税関及び沖縄地区税関は、財務省の所掌事務のうち、第 4 条第 23 号から第 27 号まで（略）に掲げる事務を分掌する。」

第 20 条（所掌事務）「国税庁は、前条の任務を達成するため、第 4 条第 17 号（略）に掲げる事務（略）をつかさどる。」

(50) 組織法上、内国消費税の定義はないが、一般的には、輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律（昭和 36 年法律第 37 号）2 条 1 項 1 号に規定する内国消費税をいい、消費税、酒税、たばこ税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税又は石油石炭税が該当する。

並びに旅客及び乗組員の携帯品その他これに類するものに係る関税や内国消費税の賦課及び徴収に関することは、税関の監視部が所掌している。そこで、輸出入品に係る内国消費税の賦課徴収に関する指揮命令は財務省と国税庁のどちらが行うのか疑問が生ずるところであるが、これについては、組織法上、税関の所掌事務のうち、内国消費税に関するものについては、税関長は、国税庁長官の指揮を受けるものとする⁽⁵¹⁾、内国消費税に関するものは国税庁が指揮命令権を有していることになる。

(2) 購入記録票の回収の問題点

輸出物品販売場制度においては、第1章で触れたとおり、免税物品を購入した外国人旅行者等は、本邦から出国する際に、出港地を所轄する税関長に旅券等に貼り付けられた購入記録票の提出が義務付けられている（消令18条3項）。

外国人の出国に際しては、出入国管理及び難民認定法25条1項⁽⁵²⁾の規定により、入国審査官の出国の確認を受けなければならないが、税関手続については、旅具について関税法の規定に基づく申告が義務付けられているものの、厳格な運用は行われていないとのことであり、出国する外国人旅行者等自身が税関への申告の必要がある等の都合がなければ、立ち寄らないで通過することが想定される。そうすると、購入記録票の提出が義務付けられているとしても、出国する外国人旅行者等にとっては、既に免

(51) 財務省組織規則（平成13年財務省令第1号）

第264条（監視部の所掌事務）「監視部は、次に掲げる事務をつかさどる。

一 関税に関する法令の規定による輸出入貨物、船舶、航空機及び旅客の取締りに関すること（他の所掌に属するものを除く。）。

三 旅客及び乗組員の携帯品その他これに類するものに係る関税、内国消費税及び貨物割の賦課及び徴収に関すること（次条第3号、第5号、第6号及び第8号に掲げる事務並びに調査部の所掌に属するものを除く。）。

2 前項に規定する事務のうち内国消費税に関するものについては、税関長は、国税庁長官の指揮を受けるものとする。」

(52) 出入国管理及び難民認定法（昭和26年政令第319号）25条1項（出国の手続）「本邦外の地域に赴く意図をもって出国しようとする外国人（乗員を除く。次条において同じ。）は、その者が出国する出入国港において、法務省令で定める手続により、入国審査官から出国の確認を受けなければならない。」

税価格で購入した物品を手に入れているため、提出しないことのデメリットがない限り、提出の必要性を見出せないことも大いに考えられることである。税関当局では、外国人旅行者向けのパンフレット⁽⁵³⁾において、税関による購入記録票のチェックのため、出国までの保存を求めるとともに、空港の案内板などにおいて、購入記録票の税関への提出を呼びかけているが、すべての購入記録票が提出されているというような実態は考えづらいということになる。

仮にこのような実態であるとする、外国人旅行者等が実際に免税購入した物品を持ち出しているならともかく、国内で譲渡された場合についても、消費税を徴収することができないのみならず、この事実すら把握できないということになれば、最後の砦ともいべき税関におけるチェックは、働いていないということが想定されることになる。

このような懸念については、還付方式を採用した場合には、消費税の払戻しを受けたいと希望する外国人旅行者は税関の確認を受け、確認を受けない者は払戻しを放棄するということになるため、解決されることになると思われるが、現行の免税方式を継続するにしても、必ず通過する入国審査官の出国確認の際に、旅券等に購入記録票の貼付けがある非居住者については、税関へ誘導するなどの仕組みを作ることが必要であろうと思われる。

(53) 『CUSTOMS GUIDE for VISITERS』(JAPAN CUSTOMS、2008.7)、『海外旅行者の皆様へ＝通関案内＝』(税関、2009.9)

第3章 諸外国のタックス・リファンド制度

輸物品販売場制度に対する考察を深めるため、諸外国のタックス・リファンド制度の研究を行うこととし、我が国の制度の問題点の検証を行うとともにその在り方を考察する上での一助としたい。

第1節 沿革

タックス・リファンド制度の起源は不明であるが、我が国が旧物品税に輸物品販売場制度を導入した昭和 27 年には、既に英国において個別間接税について免税販売したものを購入者が帰国する航空機又は船舶において受け取る制度が導入されていたようである⁽⁵⁴⁾。

付加価値税にタックス・リファンド制度を導入したのは、1980 年のスウェーデンである。高税率のスウェーデンにおける旅行者の買い物を促進するために、当時のヨーロッパ・タックス・フリーショッピング社（現グローバル・リファンド社⁽⁵⁵⁾）が考案したとされている。この制度は同社とともに、やはり高税率の北欧 4 か国で積極的に導入され、ヨーロッパ各国へと浸透したとされている⁽⁵⁶⁾。

第2節 EU諸国のタックス・リファンド制度

1 EU共同付加価値税制における位置付け

EUでは、それまでのEU付加価値税の枠組みとされていた第6次指令⁽⁵⁷⁾

(54) 鹽崎潤『改正物品税解説』10頁（大蔵出版、1953.8）

(55) 2010年2月社名をグローバル・ブルー・ホールディング社に変更しているが、詳細が不明であるため、以下グローバル・リファンド社として記述する。

(56) <http://www.travelvision.jp/modules/news1/article?storyid=37258>

(57) *SIXTH COUNCIL DIRECTIVE of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax (77/388/EEC)*

とその後の修正指令や新指令を整理する形で統一的な新指令として、共同付加価値税制に関する 2006 年 11 月 28 日の理事会指令（以下「共同付加価値税指令」という。）が 2006 年に公布され、2007 年 1 月から適用されている。この共同付加価値税指令 147 条にタックス・リファンド制度に関する規定が設けられており、その内容は次のようになっている。

146 条(1)の(b)に規定する付加価値税を免除すべき「レジャー用の船、個人用航空機その他個人的な使用のための輸送手段への装備、給油、食料の供給のために顧客自身によって運び出される物を除く EU の定住者ではない顧客によって又は顧客に代わって域外の目的地へ輸送される物品の供給」⁽⁵⁸⁾に該当するものが、旅行者によって携帯される物品に関するものの場合、以下の条件が満たされる場合にのみ免除されるとされている⁽⁵⁹⁾。

- ① 供給を受ける者が共同体の域内に定住していない旅行者⁽⁶⁰⁾であること
- ② 供給がどこで行われても、購入後 3 か月目の末日までに、共同体から運び出される物品であること
- ④ 付加価値税を含む供給の総額は 175 ユーロ以上又は各国家の通貨でこれと等価以上であること⁽⁶¹⁾

免除の最低購入金額については、上記金額（175 ユーロ（約 21,525 円⁽⁶²⁾））より低い金額の供給についても免除することができるとされていることから、免除の最低購入金額は加盟各国に任されているということになる。

(58) *COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax*, Article 146, 1(b)

(59) *COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax*, Article 147

(60) 「域内に定住していない旅行者」とは、域内に定住所又は常居所が共同体にない旅行者を意味し、「定住所又は常居所」は供給が行われた領域内の加盟国による本人であることを示す文書と認められるパスポート、身分証明書又はその他の書類に記載された場所を意味する。

(61) 通貨の換算率は、次の年の 1 月 1 日から有効になる 10 月の最初の労働日に決まるものとされている。

(62) 平成 22 年 5 月中に適用となる基準外国為替相場及び裁定外国為替相場（財務大臣公示）による。以後の邦貨への換算について同じ。

また、共同付加価値税指令では輸出の証明を求めており、それはインボイス又はそれに代わる他の文書によることとされており、共同体から出国する国の税関によって証明を受けることとされている⁽⁶³⁾。

EUにおいては、共同付加価値税指令の導入がEU加盟の条件として義務付けられていることから、各国ともこの指令に基づく付加価値税制を実施しており、タックス・リファンド制度も各国において詳細を決めているということになる。

2 イギリスのVAT小売輸出制度

(1) 概要

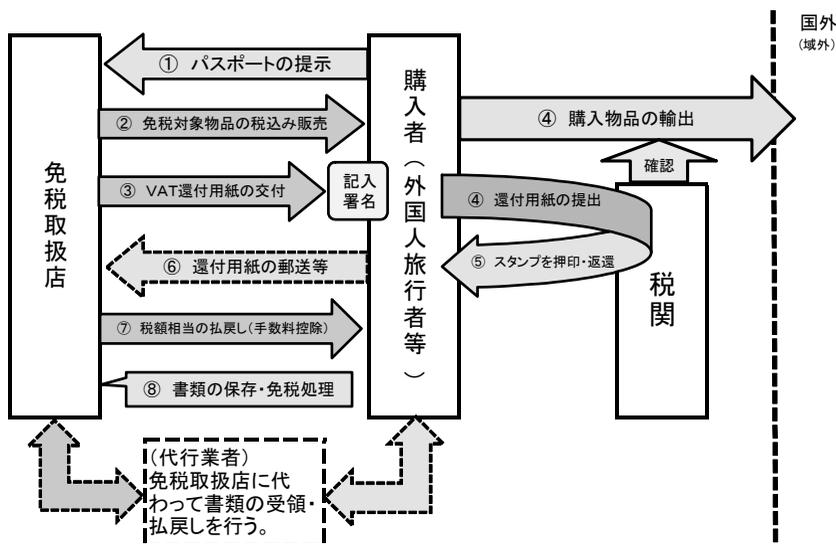
イギリスでは外国人旅行者等が付加価値税小売輸出制度（VAT Retail Export Scheme）を実施する店舗から物品を購入した場合に、物品に係る付加価値税（VAT、標準税率 17.5%、軽減税率 5%）を一定の条件の下に免税としている。事業者がこの制度を実施するかどうかは、事業者の任意であり、実施する多くの事業者は代行業者に加盟し、代行業者に書類の回収と付加価値税の払戻しの事務を委託しているという特徴がある⁽⁶⁴⁾。

(63) 共同体から最終的に出国する際に出国地の税関の証明を受けることとなるため、各々の加盟国は、証明のために使うスタンプの見本をEUの理事会に送ることとされており、理事会は、他の加盟国の税務当局に、その情報を配信することとされている。

(64) この項については、次のイギリス内国歳入庁の通達を参考とした。

- ① Notice 704 VAT Retail Exports November 2004 「VAT 小売輸出制度」
- ② Notice 704/1 Tax free shopping: VAT refunds for travellers departing from the European Community(EC) September 2004 (Japanese) 「免税品の買い方：欧州共同体（EC）域内から出る旅行者の VAT 還付について」

(図3) イギリスのVAT小売輸出制度



(2) 免税の対象者

イ 国外訪問者 (EUに定住していない旅行者)

「国外訪問者」とは、住所又は居所がEU以外にある訪問者であり、「住所又は居所がEU以外にある」とは、有効なパスポート、身分証明書又はその他の許容される文書（例えば、運転免許証）などに記載された場所をいうこととされている。

これらの者は、次の条件を満たす必要がある。

- ① 購入した月の3か月目の末日までに、購入した物品を携帯してEU域外へ出国する予定があること
- ② 購入した物品、レシート、付加価値税の払戻しを受けるための書類（以下この項において「VAT 還付書類」という。）をEU外への出発地において税関に提出し、当該物品を輸出すること

ロ 学生、イギリスで仕事をしているEUの非居住者（EUから少なくとも12か月継続して離れる予定がある場合）

滞在期間の最後の4か月の間のみこの制度の下で物品を購入する資格があり（小売業者は、この制度の下で物品を販売する前にビザ又は労働許可証で承認された就労等の期間の開始日と終了日を確認する必要がある。）、次の条件を満たす必要がある。

- ① 購入した月の3か月目の末日までに、購入した物品を携帯してEU域外へ出国する予定があること
 - ② EU域外に少なくとも12か月間居住すること
 - ③ 購入した物品、レシート、VAT 還付書類をEU外への出発地において税関に提出し、当該物品を輸出すること
- ハ EU居住者（EU外へ少なくとも12か月継続して離れる予定がある場合）

海外労働許可証、承認されたビザ申請、居住許可証等により少なくとも12か月間滞在する意思があるという証拠を提供する必要があり、次の条件を満たす必要がある。

- ① 購入した月の3か月目の末日までに、購入した物品を携帯してEU域外へ向けて出国する予定があること
 - ② EU域外に少なくとも12か月間居住すること
 - ③ 購入した物品、レシート、VAT 還付書類をEU外への出発地において税関に提出し、当該物品を輸出すること
- (3) 免税対象物品

あらゆる VAT の課税対象物品（書籍や子供服などのゼロ税率が適用される物品は含まれない。）が対象となるが、次のものは除かれる。

- イ 新車又は中古車
- ロ EU外の地域へ航行する目的で購入する船舶
- ハ 600 英ポンドを超えるビジネス用物品（これは他のスキームに属するものと思われる。）
- ニ 貨物又は別送手荷物として輸出される物品
- ホ 輸出許可が必要な物品（骨董品を除く。）

へ マウントされていない宝石類（裸石）

ト 金銀地金（125 グラム、2.75 トロイオンス又は 10 トラを超えた場合）

チ EU域内で部分的にも既に消費された香水等の物品

リ インターネット販売を含む通信販売で購入した物品

（注）ホテル宿泊料金などのサービスに関する料金も対象とはならない。

（4）実施事業者

この制度を実施する事業者は、付加価値税小売輸出制度を実施する店舗であるが、この制度は事業者の任意となっており、事業者は実施する義務はない。また、実施に当たって、許可等を受ける必要もない。

（5）購入方法

購入方法は、次のとおりである。

- ① 旅行者等は、店舗に対してパスポート等を提示する。
- ② 税を含めた代金を支払うとともに、レシートを受領する。
- ③ VAT 還付書類⁽⁶⁵⁾に簡単な記述と署名をする。
- ④ 現金、クレジットカード口座への振込み、小切手などの受領方法を店舗と取り決める。

（6）還付対象となる最低購入金額

イギリスの通達上は最低購入金額の定めはないことから、すべてが対象となる。

しかしながら、事業者に制度を実施する義務は課されておらず、制度を実施するかどうかは事業者の任意となっているため、一般的には事業者が手続を行う最低購入金額を定めていると思われる。

なお、代行業者の大手であるグローバル・リファインド社、プレミア・タックス・フリー社の説明では、1日1店舗あたり 30 ポンド（約 4,080

(65) VAT 還付書類（VAT407）には次の種類がある。

- ① 税関が発行しているもの（Form VAT407）
- ② VAT407 の内容を満たし、店舗が税関の承認を受けて独自に作成したもの
- ③ VAT407 の内容を満たし、代行業者が税関の承認を受けて作成したもの

円) 以上の買い物で VAT 還付書類が発行されるとしており、それぞれの加盟店ではこの基準で還付処理を行うものと思われる。

(7) 出国期限

この制度により、VAT の払戻しを受けるためには、購入した日から3か月目の末日までにEU域外へ輸出する必要がある。

(例) 購入日：2月3日 輸出期限：5月31日

(8) 出国に際しての手続

購入した物品、VAT 還付書類、レシートを出国地の税関へ提出し、認証を受ける。

その後の処理は、購入した店舗において取り決めた還付方法に応じて次のような受取方法がある。

- ① 購入した店舗へ VAT 還付書類を郵送して、店舗から返金を受ける方法
- ② 店舗が契約する代行業者に VAT 還付書類を郵送して、その代行業者を通じて店舗から返金を受ける方法
- ③ 店舗が契約する代行業者の空港内の還付ブースへ VAT 還付書類を提出し、その代行業者を通じて店舗から返金を受ける方法

(9) 手数料

イギリスでは、当該制度を実施する店舗が手数料を徴収することを認めている。手数料の金額を VAT 還付書類上に明示することが義務付けられているが、手数料の金額、手数料率等は示されていないため、事業者が決定しているものと思われる。

なお、代行業者はリファンド率としている。

(10) 事業者の処理

事業者は、客が輸出するかどうかのリスクを避けるため、いったん課税の扱いをすることを前提としている（予定している）。認証（税関スタンプ）を受けた VAT 還付書類が返送され、客に対して VAT を払い戻して初めて免税（ゼロ税率）の適用を受ける処理をするというのがこの制度であ

る。この処理に手数料がかかるために代行業者が存在するのであると思われる。

したがって、一般に還付と称しているが、事業者サイドの返金のシステムであり、このことは、内国歳入庁の通達上では、合理的な期間に還付がなされない場合は、イギリス税関ではなく、当該店舗に問い合わせることとしていることから窺われる。

事業者の具体的な処理は次のとおり。

イ 顧客に対する VAT の請求

イギリス内国歳入庁は、事業者に対し、税関の認証を受けた VAT 還付書類を受け取るまで、VAT の納税義務があることから、事業者のリスクを避けるため、販売時点では VAT を請求し、VAT 還付書類の返戻を受けた時に、客へ返金することを推奨している。

ロ 免税販売を行う事業者の義務（法定事項）

イギリス内国歳入庁の通達には、法定事項として「あなたは、スタンプの押された還付書類を受け取らなければならない。顧客と合意された方法で VAT を還付しなければならない。あなたはスタンプの押された還付書類及び免税販売であることを裏付ける顧客に対する払い戻しの証拠を保存する必要があります。」と規定されており、この制度下で販売したものについては、①VAT 還付書類を受け取り、合意に基づき VAT を客に払い戻すこと、②VAT 還付書類及び顧客に対する払戻しの証拠を保存することを義務付けている。

ハ 免税の処理

顧客に対して払い戻した後、VAT 申告書の 1 欄の課税売上げに係る税額の総額から減ずることによって免税扱いとなる。

ニ 代行業者

イギリスでは、事業者の還付を管理するために、代行業者と契約することを予定している。事業者は、代行業者を利用する場合であっても、VAT についての申告義務、VAT 還付書類及び還付の証拠となる

記録の保存の義務がある。

ホ コンセッション

大規模店に入っているコンセッション（テナントのイメージ）については、売上高がホスト店舗のレジスターに通知されるような店舗の場合は、VAT 還付書類はホスト店で発行することが許されており、ホスト店が条件に従うとともに VAT について計算を行う。

一方、コンセッション自身でレジを管理して、自身の名前と VAT 番号を表示して受取書を発行する店舗の場合は、VAT 還付書類はコンセッションが発行しなければならないこととされており、この場合、コンセッションは定められている条件に従うとともに、VAT について計算する。

ヘ 直接回収システム

直接回収システムとは、代行業者にこの制度下での販売を移して代行業者が直接 VAT の処理を行うものである。具体的には、事業者は、客に販売したと同時に代行業者に対してその物品の売上を計上するとともに、代行業者に対するインボイスを作成し、この販売について代行業者に対する卸売りとして VAT を計上する。代行業者は、事業者からのインボイスに基づき仕入税額控除を行うとともに、旅行者に対する販売に係る VAT を計上する。また、代行業者は VAT 小売輸出制度のすべての条件が満たされるときに、客に対する販売についてその後免税が認められることになる。

ト 管理又は手数料の VAT の処置

顧客に対する払戻しに当たって、手数料を差し引くことを想定している。この場合の手数料については、物品の輸出と関連した顧客に対するサービスの供給の対価として免税の扱いを受けている。

第3節 EU以外の各国におけるタックス・リファンド制度

1 オーストラリアのツーリスト・リファンド・スキーム

(1) 概要

オーストラリアでは旅行者返金プログラム (Tourist Refund Scheme) (以下この項において「TRS」という。)を通じて、オーストラリア又は外国からの旅行者等がオーストラリアで購入した物品を、国外へ手荷物として持ち出す場合に、物品サービス税 (以下この項において「GST」という。税率 10%) 及びワイン平衡税 (以下この項において「WET」という。)の還付を行っている。

オーストラリアの TRS で特徴的なのは、EU諸国と異なり、TRS により還付される GST 及び WET をオーストラリア関税庁が直接還付する点にあり、事業者は顧客の求めに応じてタックス・インボイスの発行を行うのみであることから、非常に簡素な制度ともいえるが、税関における事務負担が大きいと思われる。

一方、オーストラリアの GST は、2000年7月1日に税制改革の一環として導入されたものであり、TRS は、GST の導入と同時に開始された制度であるが、導入時2年間の利用人数は約 58 万人であり、2008年のオーストラリアへの外国人旅行者数約 550 万人⁽⁶⁶⁾と比較すると、利用率はそれほど高くないとも思える。これは、払戻しの対象が1店舗300オーストラリアドル (約 24,651 円) 以上と他国に比べ、高い設定となっていることにも関係すると思われる。これを前提とすると、税関の事務負担もそれほど大きくないともいえる⁽⁶⁷⁾。

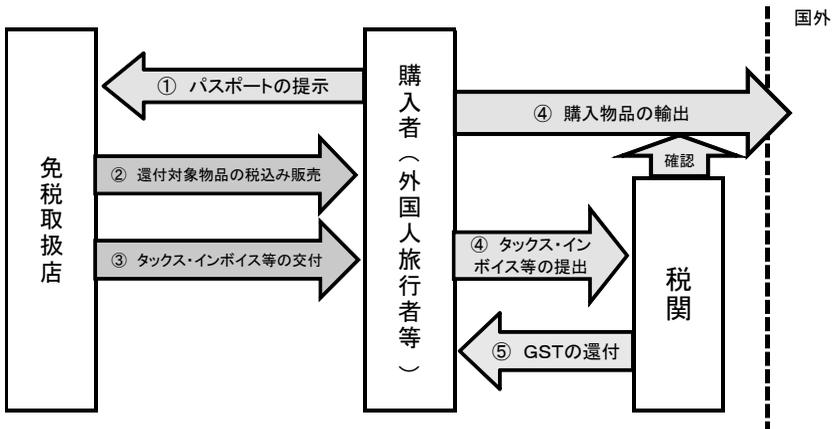
(66) 独立行政法人国際観光振興機構 (日本政府観光局) 調べ「世界各国・地域への外国人訪問者数 (2008年、上位40位)」

(67) この項では、次の文献等を参考とした。

① (TRS (Tourist Refund Scheme) に関する) Advice for retailers、オーストラリア関税庁

(<http://www.customs.gov.au/site/page4645.asp> modified: 2:59 PM 2 Apr 2008)

(図4) オーストラリアのツーリスト・リファンド・スキーム



(2) 免税の対象者

すべての海外からの旅行者と出国するオーストラリアの居住者（航空機と船舶の乗組員を除く。）

(3) 免税の条件

- ① 小売店1店舗において GST を含み 300 オーストラリアドル以上の購入であること
- ② 小売店で、GST を含み合計 300 オーストラリアドル以上の有効なタックス・インボイス1枚を受領すること⁽⁶⁸⁾
- ③ オーストラリア出国の日前30日以内の購入であること

② (TRS (Tourist Refund Scheme) に関する) Advice for travellers、オーストラリア関税庁

(<http://www.customs.gov.au/site/page4646.asp> modified: 12:03 PM 6 Oct 2009)

③ 「旅行者への税金の返還」2009年7月、オーストラリア関税庁・国境警備局

④ 「旅行者には税金をお返しします」2002年10月、オーストラリア税関

⑤ 「Tourist Refund Scheme—旅行者払戻制度」在日本オーストラリア政府観光局ウェブサイト

(<http://www.australia.or.jp/travel/trs.html>)

- (68) 1店舗において数日におたり物品を購入し、合計額が300ドル以上となる場合には、店舗に依頼して1枚のタックス・インボイスにまとめることができる。また、複数の店舗において物品を購入した場合は、各々の店舗における購入額が300ドル以上でなければならない。

- ④ サイズ超過の物品及び航空会社の規定によってチェックインが必要とされる物品の場合以外は、原則として、手荷物（洋服の場合は着衣でもかまわない。）として航空機に持ち込むこと

(4) 免税対象物品

払戻しの対象は、旅行者等がオーストラリアを出発する際に、航空機又は船舶の手荷物又は衣服として携帯する物品が該当するが、次のものは除かれる。

- ① ビールやスピリッツなどのアルコール類（旅行者は、ワインとワイン製品は TRS の下で買うことができる。）、タバコ製品（なお、これらの商品は、免税店で購入することができる）。
- ② 健康関係の物品など GST 非課税物品と GST を払っていない物品
- ③ ワイン、チョコレート、香水などでオーストラリアにおいて全部又は部分的に消費した物品
- ④ 安全理由のために航空機又は船舶に持込みが禁止される物品。これらには、例えば、ガスシリンダー、花火やエアゾールスプレーなどの物品が含まれる。
- ⑤ 航空会社の機内持ち込みサイズ又は船舶手荷物規制を満たすことができない物品
- ⑥ 別送品（輸送又は郵送される物品を含む。）
- ⑦ 例えば、宿泊施設の利用、旅行やレンタカーなどのサービス及び労働費用。
- ⑧ インターネット上で購入され、かつ、オーストラリアに輸入された物品
- ⑨ ギフトカード、商品券

(5) 実施事業者

実施事業者は、GST の課税事業者として登録され、オーストラリアのビジネスナンバー（以下この項において「ABN」という。）を取得しており、有効なタックス・インボイスを発行することができる店舗であり、

特に TRS の許可や登録は必要としていない。したがって、すべての課税事業者が実施事業者になり得るのであり、かつ、すべての課税事業者において販売する物品が TRS の対象となる。なお、関税庁において TRS のロゴを配付しており、小売店によっては当該ロゴを表示している。

小売店は、通常の販売と同様に課税販売を行うとともに、TRS を利用しようとする顧客はタックス・インボイスの原本を必要とするため、顧客の要求により、タックス・インボイスを発行しなければならない。

(6) 購入方法

旅行者等は、(合計の) 購入額が 300 オーストラリアドルを超えた場合にタックス・インボイスの発行を小売店に要求するのみである。

特にパスポートの提示等は求めていない。これは、税関が直接還付手続を行っていることと、制度自体がオーストラリア人、海外からの旅行者の別を区分していないこと、また、購入後、30 日を経過した場合は、TRS の請求ができなくなるだけのことであるから、購入時点で細かなチェックは要しないのではないかと。

(7) タックス・インボイス

タックス・インボイスに記載される事項は、次のとおりである。

- ① 「Tax Invoice」の表題
- ② 小売業者の ABN
- ③ 小売業者名
- ④ GST を含む購入価格
- ⑤ 物品の種類・銘柄
- ⑥ 購入日付

なお、1,000 オーストラリアドル (約 82,170 円) 以上の購入品に係るタックス・インボイスについては、購入者の氏名と住所の記載を要することとされている。

(8) 還付対象となる最低購入金額

1 店舗 300 オーストラリアドル (約 24,651 円) 以上であり、出発前 30

日以内の購入であれば1店舗の購入額の合計が300 オーストラリアドル以上となった場合にタックス・インボイスの発行を小売業者に要求することができる。

(9) 出国期限

出発日前 30 日以内に購入したものが TRS の対象となることから、購入後 30 日以内に出国する必要がある。

(10) 出国時の手続

オーストラリアを出国する際、通関、出国手続を通過した後にある TRS 施設に以下のものを提出する。なお、物品を購入した者が GST の払戻しを請求しなければならないということが法定の要件となっている。

- ① 購入した物品（航空保安対策（2007 年 3 月 31 日から発効）において持込が禁止されている液体、エアゾール及びゲル類を除く。）
- ② 小売業者から交付を受けた合計 300 オーストラリアドル以上（GST を含む。）のタックス・インボイスの原本
- ③ パスポート
- ④ 国際搭乗券又はその他の旅行の証明

(11) 還付方法

以下の方法のうちのいずれかによって、払戻しを受けることとされている。なお、オーストラリア税関では、15 営業日以内（預金口座及びクレジットカードへの振込みは5 営業日以内）の支払いを目標としていることから、請求後直ちに支払っているわけではない。

- ① 小切手
- ② オーストラリアの預金口座への振込み
- ③ クレジットカードへの支払

(12) 手数料

オーストラリアでは、税関が直接還付を行うため手数料はない。

(13) 事業者の処理

事業者は、顧客に対して課税で販売し、タックス・インボイスを発行す

るのみであるため、特別な処理はないと思われる。

2 韓国の事後免税（タックス・リファンド）制度

(1) 概要

韓国が実施する事後免税制度は、外国人旅行者が韓国国内で物品を購入した際に支払った付加価値税（以下この項において「VAT」という。税率10%）を事後に払い戻す制度であるが、コリア・リファンド社及びグローバル・リファンド社の2社の代行業者及びその加盟店によって運営されているというのが実態である。コリア・リファンド社の加盟店は約1,000店舗、グローバル・リファンド社の加盟店は約600店舗となっている⁽⁶⁹⁾。

(2) 免税対象者

次の者が事後免税の対象者となる。

- ① 韓国滞在6か月以内の外国籍の者
- ② 韓国滞在3か月以内の海外永住権を保持する韓国籍の者

(3) 免税条件

次の条件を満たすものが事後免税の対象となる。

- ① 代行業者が定める価格以上（両社とも1日1店舗当たり3万ウォン（約2,376円）以上）の物品を購入し、加盟店から「リファンド・チェック」（TAX REFUND 販売確認書）を受領すること

(69) この項については、次のウェブサイトを参考とした。

- ① 韓国観光公社公式ウェブサイト「事後免税サービス」
(http://japanese.visitkorea.or.kr/jpa/SH/SH_JA_4_4_1.jsp)
- ② KONEST ウェブサイト「韓国ソウル／韓国基本情報／事後免税制度（TAX REFUND）」
(http://www.konest.com/data/basic_info_detail.html?no=809)
- ③ SEOUL NAVI（韓国旅行ガイド）ウェブサイト「クレジットカード／チップ／事後免税」
(http://www.seoulnavi.com/home/home_04.html)
- ④ Global Refund 社ウェブサイト「韓国のタックス・フリー・ショッピング」
(<http://www.globalrefund.com>)

- ② 購入日から3か月以内に購入した物品を携帯して出国すること⁽⁷⁰⁾
- ③ 出国時に税関に対して購入した物品、リファンド・チェック、購入した物品のレシートの原本及び搭乗券・航空券を提示して税関のスタンプを受けること

(4) 免税対象物品

払戻しの対象は、未使用・未開封の物品以外特に明記されたものはないが、一般的には、上記の条件を満たすもので、VAT の課税対象となっている物品ということになる。

(5) 実施事業者

当然のことながら VAT の課税事業者であると思われるが、韓国においては2つの代行業者がこの制度を運用しており、特に政府の許可等を要するような記述は見当たらないことから、必然的にこの2社の加盟店において実施しているということになると思われる。

(6) 購入方法

旅行者等は、パスポートを提示して物品を購入し、1日1店舗当たりの購入額が3万ウォン以上の場合にリファンド・チェックの発行を要求する。

物品の購入に当たって、最初の購入時にパスポートの提示が求められるが、加盟店において「タックスフリーカード」を作成することとされており、その後の購入は当該カードを提示することにより可能となる。これは、リファンド・チェックの発行をスムーズにするための制度である。

(7) リファンド・チェック

記載内容は不明であるが、代行業者が用意した用紙に加盟店が記載作成しているものと思われる。

(8) 還付対象となる最低購入金額

払戻しの最低金額は、各代行業者が定めており、両社とも1日1店舗当たり3万ウォン（約2,376円）以上である。

(70) 購入日から3か月以内に出国しない場合は、購入に係るリファンド・チェックは無効となる。

(9) 出国期限

購入日から3か月以内に韓国から持ち出すことが条件となっている。

(10) 出国時の手続

韓国を出国する際、税関に対してパスポートのほか①購入した物品、②リファンド・チェック、③レシート、④搭乗券・航空券を提示して、リファンド・チェックにスタンプを受けた後、現金で受け取る場合は、税関の先にある代行業者ごとの「Cash Refund Counter」において払戻しを受ける。

(11) 還付方法

次の方法のいずれかによって、払戻しを受けることとされている。

- ① 現金
- ② クレジットカード口座への振込み
- ③ 銀行小切手の自宅への郵送

(12) 手数料

韓国の VAT の税率は 10% であるが、事後免税制度におけるリファンド率は最大で 8.18% (グローバル・リファンド社) であり、この差額が代行業者の手数料となる。

(13) 事業者の処理

事業者の処理に関しては不明であるが、EU 諸国に準ずる制度となっているため、事業者はスタンプが押されたリファンド・チェックが返戻された時点で免税処理へ振り替え、申告書上で課税売上げを減額する等の処理を行うものと思われる。

3 シンガポールのツーリスト・リファンド・スキーム

(1) 概要

シンガポールが実施する Tourist Refund Scheme (旅行者払戻し制度。以下この項において「TRS」という。) は、物品サービス税 (以下この項において「GST」という。税率 7%) の課税が外国人旅行者の買い物

目的の低下をまねき、シンガポールにとってマイナスとなることを回避するために 1994 年 4 月に導入されたものである。

この制度は、旅行者が GST の登録を行っている小売業者から商品を購入した際に支払った GST を事後に払い戻す制度であるが、現在、チャンギ国際空港とセレーター空港から出国する場合だけに適用されており、その他の手段での出国には利用することができない。特徴としては、グローバル・リファインド社（以下この項において「GRS」という。）及びプレミア・タックス・フリー社（以下この項において「PTF」という。）の 2 社が中央払戻機関（以下この項において「CRA」という。）として制度の中に組み込まれており、ほとんどの小売業者がいずれかの CRA に加盟して制度を運営している。GRS の加盟店は約 3,000 店舗以上、PTF の加盟店は 2003 年に進出したこともありごくわずかである。なお、デューティー・フリー・ショッパーズ（以下この項において「DFS」という。）など一部の小売業者は CRA に加盟せず、独自に実施している⁽⁷¹⁾。

(2) 免税対象者

以下の条件を満たす者が免税の対象者となる。

- ① 購入日前 24 か月で、シンガポールの滞在日数が 365 日未満であること

(71) この項については、次の文献等を参考とした。

- ① GOODS AND SERVICES TAX ACT 「物品サービス税法」
- ② GST: Tourist Refund Scheme (3rd Edition) “Guide to Retailers operating” (GST 旅行者払戻し制度「小売業者オペレーティング・ガイド」)
- ③ GOODS AND SERVICES TAX “GUIDE TO VISITORS ON TOURIST REFUND SCHEME” (GST 「旅行者払戻し制度の旅行者向けガイド」)
- ④ シンガポール政府観光局日本支局ウェブサイト「買い物のヒント」
(http://www.visitsingapore.com/publish/stbportal/ja/home/what_to_do/shopping/shopping_tips.html)
- ⑤ Global Refund 社ウェブサイト「シンガポールのタックス・フリー・ショッピング」
(<http://www.globalrefund.com>)
- ⑥ シンガポール満喫術！ウェブサイト「税金還付手続き」
(http://www.Geocities.jp/mankitsuiutsu/taxrefund_001.htm)

- ② シンガポール国民又は定住者ではないこと
- ③ シンガポールから出発する船舶の乗組員又は航空機の乗務員ではないこと
- ④ 購入日前の6か月以内に、シンガポールにおいて雇用されていないこと
- ⑤ 商品の購入時において16才以上であること

なお、シンガポールに学生ビザで入国している者についても、次の条件を満たすことにより、この制度の対象者となる。

- ① 滞在許可の最後から4か月前までに購入される商品であること
- ② 上記①～⑤の条件をすべて満たすこと
- ③ 商品を携帯して出国し、少なくとも12か月間シンガポール外に滞在する予定であること

(3) 免税条件

次の条件を満たすものが、TRSの対象となる。

- ① 小売業者がGST登録事業者であること
- ② 顧客が資格者であること
- ③ 購入する物品がこの制度の対象となるものであること
- ④ 購入日から2か月以内にシンガポールから商品を持ち出すこと
- ⑤ 顧客は、シンガポール税関が承認したGSTの払戻しのための申請書類（以下この項において「払戻し書類」という。）を2か月以内に小売業者に返送しなければならないこと
- ⑥ 小売業者が承認された払戻し書類を受け取り、その3か月以内にシンガポール税関の承認の範囲内で、顧客に税を払い戻さなければならないこと
- ⑦ 小売業者は、適切な証明を保存し、会計と記録の要件を満たさなければならないこと

(4) 免税対象物品

以下を除くすべての標準税率の商品が対象になる。

- ① シンガポールで全部又は部分的に消費された物品
- ② ビジネス又は商業目的で輸出される物品
- ③ 普通貨物便で輸出される物品
- ④ ホテル、ホステル、ペンション又はこれに類似する宿泊設備における宿泊
- ⑤ サービスの供給

(5) 実施事業者

GST の登録を行った課税事業者であれば TRS を実施することができる。TRS は義務ではないと説明されており、特に実施に当たって登録や許可等を受けるようなことは認められないことから、実施するかどうかは事業者任せられている。実施する場合は CRA に加盟するほか、CRA に加盟せずに独自に TRS を実施することもできる。現在、独自に実施しているのは DFS のみであり、TRS は、実質 CRA 2社が運用しており、必然的にこの2社の加盟店において実施しているということになる。なお、CRA については、政府の許可等があるかどうか不明である。

(6) 購入方法

小売業者へパスポートを提示し、TRS の資格があることを証明するほか、次のことをしなければならない。

- ① 購入に係る請求書又はレシートの原本を受け取ること
- ② 払戻し書類を受け取ること
- ③ 小売業者は、払戻し書類に購入日、請求書又はレシートの番号、商品の種類と数量、GST を含む支払総額、GST の税額、手数料の総額及び払戻しの対象となる GST の正味の金額を記載すること
- ④ 顧客は、払戻し書類に住所、氏名、パスポート番号などの個人情報、シンガポールへの到着日とシンガポールからの出発予定日等を記入すること
- ⑤ 小売業者の面前で払戻し書類に署名を行うこと
- ⑥ 払戻し方法を小売業者と決めること（例えば、現金、小切手又は

クレジットカード)

- ⑦ 請求書又はレシートの原本と記入した払戻し書類を商品とともに保存すること

なお、払戻し書類を発行した場合、小売業者は、請求書又はレシートに「発行済み」のスタンプを押印する等の措置を行う必要がある。

(7) 払戻し書類

小売業者が GRS か PTF と契約した場合は、GRS はグローバル・リファンド・チェック、PTF はプレミア・タックスフリー・バウチャーと呼ばれているそれぞれの会社が定型化した様式を払戻し書類として使用する。その他の場合は、内国歳入庁のサイトから見本をダウンロードして作成することとなるが、自らの必要項目を追加することも可能である。

記載事項は、小売業者が記載する事項（パート A）として、①「Tourist's Application for GST Refund」の語、②シリアル番号、③小売業者の名前、アドレス及び GST 登録番号、④販売した商品の請求書又はレシートの番号、⑤販売した商品の種類・銘柄、⑥種類・銘柄ごとの数量、⑦シンガポールドルによる GST 含む価格、⑧シンガポールドルで表される支払うべき税込みの総額、⑨顧客によって支払われるべき GST 総額、⑩手数料、⑪顧客に払い戻される正味の GST 総額、⑫顧客が払戻し請求できるとの宣言をする小売業者のサイン

顧客が記載する事項（パート B）として、①名前、②パスポート番号、③住所、④生年月日、⑤シンガポールへの到着日付、⑥シンガポールの出発予定日付、⑦選択された支払方法、⑧顧客が条件を満たしていること、記載内容は真実であること、税関の検査を容認することを宣言する顧客のサイン

税関使用欄（パート C）として、①税関のコメント欄、②税関の承認欄

(8) 還付対象となる最低購入金額

払戻しの資格を得るには、同一日・同一小売業者から 100 シンガポールドル（約 6,426 円）を超える購入が必要であり、同一日・同一小売業者で

あれば、3枚のレシートを合計できる。また、GST 登録番号が同じ店舗であれば、他の店舗についても合算することができる。

(9) 出国期限

購入日から2か月以内にシンガポールから持ち出すことが必要である。

(10) 出国時の手続

シンガポールでは、現在、チャンギ国際空港とセレーター空港から出国する場合にのみ TRS を実施していることから、両空港での手続となる。

旅行者は、チャンギ国際空港のシンガポール税関又はセレーター空港の出入国管理局関税事務所において、自ら、①購入した商品、②請求書又はレシートの原本、③払戻し書類、④パスポート、⑤搭乗券又はコンファームされた航空券を提出して、確認を受ける。

税関による承認（スタンプ）を受けた後、GRS 又は PTF の加盟店で購入した場合は、代行業者ごとのカウンターにおいて、払戻し書類と引き換えに現金で払戻しを受けることができる。なお、小切手やクレジットカードによる受け取りも可能である。

また、独自で TRS を実施している小売業者から購入した場合は、購入時に受け取った封筒を使用して、払戻し書類を小売業者へ返送する。なお、ポストは税関に設置してある。

(11) 払戻しの方法

以下の方法のうちのいずれかの方法により、払戻しを受けることとされている。

- ① 現金
- ② クレジットカード口座への振込み
- ③ 銀行小切手の自宅への郵送

(12) 手数料

シンガポールでは、小売業者及び CRA が管理費用及び取扱費用を賄うために手数料を払戻し金額から差し引くことが容認されている。この場合には、GST の総額と正味の払戻し額を払戻し書類に示すこと、後の混乱

やクレームを避けるために顧客に手数料が差し引かれることについて説明することが求められている。

シンガポールの GST の税率は7%であるが、TRS におけるリファンド率は最大で6%（GRS におけるリファンド率）であり、この差額が代行業者の手数料となる。

なお、手数料に対する GST の取扱いについては、顧客に対するサービスの提供の対価であり、サービスが実行される時において、シンガポール外への輸出のための商品に関連して直接提供されるサービス及びシンガポール以外の外国人に提供されるサービスは、国際的なサービスとして免税とされているため、これに該当し、免税となる。

(13) 事業者の処理

TRS を独自で実施する課税事業者は、次のことをしなければならないとされている。

① 標準税率で売上税を計算すること

課税事業者は、TRS に係る売上げを含め、すべての売上げについて、顧客に標準税率の GST を請求することが義務付けられており、事業者が販売に関する GST を吸収することを選択したとしても、GST 申告書において税の割合（7/107）により計算した Output tax（売上げに係る税）を計上しなければならないこととされている。したがって、TRS に係る売上げについても他の売上げと同様に申告する必要がある。

② シンガポール税関の承認から2か月以内に、顧客から払戻し書類を受け取ること

2か月を超えた払戻し書類は、無効となる。

③ 払戻し書類のシンガポール税関の承認の日付から3か月以内に、顧客に税を払い戻すこと

事業者の政府に対する還付請求については、顧客への払戻しが前提とされている。

なお、顧客に小切手により払い戻す場合は、小切手が顧客によって現金化された後に、還付請求をすることができるとされている。

- ④ 上記の条件が満たされたことを証明するために、文書と記録を保存すること

上記の条件を満たした上で、事業者は、GST の申告に当たって税額控除により精算を行うことになる。

なお、事業者が GRS 又は PTF に加盟している場合は、CRA が旅行者に払い戻した後に、直接、GST 検査官に対して還付請求することとされており、事業者が還付請求することはない。

また、事業者は、すべての条件を満たしているということを証明するために少なくとも5年間、以下の文書を保存すること等が求められている。

- ① この制度における売上高と払戻し額の記録について口座を区分すること
- ② 販売した商品に係る請求書とレシートの写し
- ③ 顧客から返送された承認済みの払戻し書類
- ④ 顧客に払い戻した証拠

事業者が GRS 又は PTF に加盟している場合、継続して記録される会計と取引の証拠として、発行した払戻し文書（ハードコピー又はデータ）を保存することが要求されている。

4 台湾の事後免税制度（TRS）

（1）概要

台湾は、営業税（付加価値税、税率 5%）について、台湾政府の「観光客倍增計画」に合わせ、「特定貨物購入に対する営業税還付申請実施弁法」を制定し、外国人観光客に対する営業税還付制度（以下この項において「TRS」という。）を 2003 年 10 月から実施している。

台湾の TRS は還付方式であり、特徴的なのは、オーストラリアと同様に事業者は書類の発行を行うのみで、政府が直接払い戻す方式を採用して

いる。ただし、旅行者に対する払戻しは、空港及び海港に設けられた政府の指定銀行の窓口であることから、税関等政府の事務負担はそれほど大きくないと思われる⁽⁷²⁾。

(2) 免税の対象者

中華民国以外の国のパスポート又は出入国カードを所持する者及び国民身分証統一番号のない中華民国のパスポートを所持する者⁽⁷³⁾である。

(3) 免税の条件

次の条件を満たすものが TRS の対象となる。

- ① TRS のマークのある小売店（以下この項において「TRS 店」という。）において、1日1店舗営業税込み 3,000NT（約 8,478 円）以上の物品の購入であること
- ② 購入後 30 日以内に購入した物品を携帯して出国すること

(4) 免税対象物品

出国する旅行者によって運び出される課税対象の物品で、次のものは除かれる。

- ① 安全の理由で、航空機又は船舶に持込みが禁止されているもの

(72) この項では、次の文献等を参考とした。

- ① Regulations Regarding the Claiming of VAT Refunds by Foreign Passengers Purchasing Goods Eligible for VAT Refund (98.05.27)（「外籍旅客購買特定貨物申請退還營業稅實施辦法（特定貨物購入に対する營業稅還付申請實施弁法）」の英語版）台湾政府財務部
- ② 「外国人旅客に対する營業稅還付スタート 台湾での買い物に優遇措置」台湾觀光局公式ウェブサイトを Taiwan.net.tw ウェブサイトを (<http://jp.taiwan.net.tw>)
- ③ 「外籍旅客購買特定貨物申請退還營業稅須知」台湾政府財務部
- ④ 「台湾での外国籍旅行者の購買における營業稅返却の合格特定営業人名簿」台湾政府財務部台北市国税局ほか (<http://admin.taiwan.net.tw/public/File/200704/taxi.htm>)
- ⑤ 「事後免税制度 (TRS 税金払戻し)」台湾旅行ガイド台北ナビウェブサイト (http://www.taipeinavi.com/home/home_23.html)
- ⑥ 「最新版！税金還付でお得にショッピング」All About ウェブサイトを (<http://allabout.co.jp/travel/traveltaiwan/closeup/CU20080826A>)

(73) 国民身分証統一番号とは、国民身分証に付された ID 番号であり、この記載のないパスポートを所持する者とは、いわゆる華僑が該当する。

- ② 客室へ持込みが規制されているもの
- ③ 携帯していないもの（別送品）
- ④ 台湾内で全部又は一部を使用したもの

(5) 実施事業者

TRS 店になろうとする者は、次の条件を満たし、各国税局に許可の申請しなければならない。TRS 店は、「TRS」のラベルを表示するとともに、使用するアプリケーションの承認を受け、インターネットに接続したコンピューターシステムをセットアップしなければならない。

- ① 資本金が 500 万 NT（約 1,413 万円）以上であること
- ② 営業税又は企業所得税の滞納及び罰金の経歴がないこと
- ③ 直近 2 年で CPA（公認会計士）により証明された事業所得申告書又は国税局指定の青色用紙で企業所得申告を提出していること

なお、TRS 店が次のいずれかの状況にある場合は、国税局は TRS 店の許可を取り消し、TRS ラベルを回収する。

- ① TRS 店が登録の抹消又は一時的な休業を申し出た場合
- ② TRS 店が閉鎖、移転、営業停止となった場合
- ③ TRS 店に、営業税又は企業所得税の滞納又は罰金が生じた場合
- ④ 間違ったデータを含む申請書により 50,000NT（約 141,300 円）以上の払戻しを行った場合
- ⑤ 申請の条件に反する状況が生じた場合

(6) 購入方法

旅行者等は、（合計の）購入額が 3,000NT（約 8,478 円）を超えた場合に、パスポートを提示した上で、税の払戻しを希望し、関係書類の発行を依頼するのみである。

TRS 店は、統一発票（公式の領収証）、還付明細申請表（正式には、「外籍旅客購買特定貨物退税明細申請表（Application Form for Claiming VAT Refund by Foreign Passengers Purchasing Goods Eligible for VAT Refund）」という。）を発行しなければならないことと

されている。

(7) 統一發票

統一發票の記載事項は、次のとおりである。

- ① 旅行者のフルネーム
- ② パスポート番号
- ③ 販売年月日
- ④ 物品名、型、数量、単価、合計金額、税区分、総合計金額

なお、旅行者の名前は、コンピュータ統一發票及び複写レジスター統一發票では表示しなくても差し支えないこととされている。また、「意見」欄又は空欄に「VAT返金可」の表示を行う必要がある。

(8) 還付明細申請表

還付明細申請表の記載事項は、次のとおりである。

- ① 旅行者のフルネーム
- ② パスポート番号
- ③ 購入年月日
- ④ 統一發票の番号
- ⑤ 物品名、型、数量、単価、合計金額、税額

なお、統一發票に製品名の代わりに製品コードが書かれている場合は、還付明細申請表に製品名と製品コードを記載しなければならない。

(9) 還付対象となる最低購入金額

1日1店舗において営業税込み3,000NT(約8,478円)である。

(10) 出国期限

出発日前30日以内に購入したものがTRSの対象となる。

(11) 出国時の手続

台湾を出国する際、税関にパスポート、物品、還付明細申請表と「返金可」と表示された統一發票を提示して、払戻しを請求する。

税関の確認を受けると、税関から「外国人旅客購買特定商品還付明細確認書」が発行されることから、旅行者等は、同確認書を空港、海港内の指

定銀行の窓口に提出して還付を受ける。

(12) 還付方法

空港、海港内の指定銀行の窓口においてニュー台湾ドルにより、還付を受ける。

(13) 手数料

政府が直接還付を行うため手数料はない。

(14) 事業者の処理

詳細は不明であるが、事業者は、顧客に対して課税で販売し、統一発票及び還付明細申請書を発行するのみであるため、その後の特別な処理はないと思われる。

5 タイの付加価値税還付制度

(1) 概要

タイは、海外からの旅行者が購入した物品に課税された Value-Added Tax (付加価値税。税率7%。以下この項において「VAT」という。) について、VAT Refund for Tourists (以下この項において「付加価値税還付制度」という。) を1999年6月から実施している。タイは、歳入局に「旅行者 VAT 還付部」を設置するとともに、同部は国際空港内に事務所を設置し、海外からの旅行者に対する付加価値税還付制度に係る業務を行っている。また、観光地であるタイは、付加価値税還付制度の広報が充実しており、英語、日本語、中国語のほかアラビア語、ドイツ語、フランス語、韓国語、ロシア語、スペイン語のパンフレットを作成するとともに、歳入局のウェブサイトには、英語、日本語、中国語による同制度の手続等を説明したビデオを用意している。

タイの制度は還付方式であり、特徴的なのは、オーストラリア及び台湾と同様に事業者は課税による販売の上、書類の発行を行うのみで、政府が直接払い戻す制度を採用していることである。なお、払戻しの事務は、歳入局の VAT Refund for Tourist Office が行っている。また、オーストラリ

ア及び台湾と異なり、払戻しに当たって少額の手数料を徴収している⁽⁷⁴⁾。

(2) 免税の対象者

タイ国籍を持たない旅行者で、タイの滞在日数が年間 180 日未満であり、バンコク、チェンマイ、プーケット及びハジャイ国際空港から航空機によりタイ以外へ出国する者である。ただし、搭乗業務で出国する航空会社搭乗員は除かれる。

(3) 免税の条件

次の条件を満たすものが付加価値税還付制度の対象となる。

- ① 「VAT Refund for Tourists」の看板のある小売店で購入すること。
- ② 物品の総購入額が 5,000 バーツ（約 13,860 円）以上（税込み）であること。
- ③ 購入後 60 日以内に本人が払戻しの申請を行うこと。

(4) 免税対象物品

1 日 1 店舗で 2,000 バーツ（約 5,544 円）以上の物品の購入が払戻しの申請の対象となり、次のものは除かれる。

- ① 国外持ち出し禁制品
- ② 武器、銃器、爆発物その他これらに類似するもの
- ③ 宝石の原石類
- ④ 出国時に携帯されない物品及び購入日から 60 日を経過した後に持ち出された物品

(5) 実施事業者

(74) この項では、次の文献等を参考とした。

- ① 国税庁国際業務課本川弘「タイの税務行政」税大ジャーナル 3 166 頁（税務大学校、2005.12）
- ② 「お買上商品に課税された VAT（付加価値税）が戻ります。」タイ歳入局 VAT Refund for Tourist Office
- ③ 「VAT Refund for Tourists」タイ歳入局ウェブサイト
(<http://www.rd.go.th/vrt/>)
- ④ 「VAT（タイの消費税）について」タイ国政府観光庁日本支局ウェブサイト
(<http://www.thailandtravel.or.jp/theme/shopping/vatrefund.html>)

「VAT Refund for Tourists」の看板のある小売店であるが、当該小売店になるための条件等詳細は不明である。

(6) 購入方法

- ① 旅行者等は、1日1店舗の購入額が2,000 パーツ（約5,544 円）（税込み）以上である場合に、購入日に、小売店に対してパスポートを提示し、「the VAT Refund Application for Tourists form (P.P.10)（観光客用賦課価値税還付申請書（申請様式 P.P.10））」（以下この項において「PP10」という。）を要求し、必要事項を記入する。
- ② 小売店が発行する「Tax Invoice（付加価値税徴収管理証）」（以下この項において「タックス・インボイス」という。）を受領し、PP10に添付する。

(7) 還付対象となる最低購入金額

1日1店舗における購入額税込み2,000 パーツ（約5,544 円）以上がこの制度の対象となり、購入額の総額が税込み5,000 パーツ（約13,860 円）以上である場合に払戻しの申請が可能になる。

(8) 出国期限

購入後60日を経過したものは、払戻しの対象とならないため、それまでに出国する必要がある。

(9) 出国時の手続

- ① 空港等におけるチェックイン前に、税関（Custom Inspection for VAT REFUND）において購入した物品、パスポート、PP10、タックス・インボイスの検査を受け、PP10に検査済のスタンプを受ける。
- ② チェックインの後、歳入局が設置するVAT還付窓口（VAT Refund Office Revenue Dept.）にパスポート、PP10、タックス・インボイスを提示し、確認を受けた後、VATの払戻しを受ける。

なお、宝飾品、金製品、時計、メガネ、万年筆等の小型高価品については、出国管理を受けた後、VAT還付窓口において再検査が行われる。また、出発便まで時間がない場合などは、VAT還付窓口の確

認を受けた後、PP10、タックス・インボイスを窓口に備え付けられた受付箱に投函するか、事務局（VAT Refund for Tourist Office）あて郵送し、後日払戻しを受けることもできる。

(10) 還付方法

払戻しの方法は、PP10 に明記することとされており、払戻しは次の区分に従って行われる。

イ 30,000 バーツ（約 83,160 円）以下の場合

- ① 現金（タイバーツ）
- ② 銀行小切手（米ドル、ユーロ、英ポンド又は日本円建て）
- ③ クレジットカード口座への振込み

ロ 30,000 バーツを超える場合

- ① 銀行小切手（米ドル、ユーロ、英ポンド又は日本円建て）
- ② クレジットカード口座への振込み

(11) 手数料

同様に政府が直接払い戻す仕組みを採用しているオーストラリア及び台湾と異なり、タイでは、払戻し1件について100 バーツ（約 277 円）の手数料を徴収している。また、銀行小切手及びクレジットカード口座への振込みの場合は、100 バーツに加え銀行手数料及び郵送料を徴収している。

(12) 事業者の処理

詳細は不明であるが、事業者は、顧客に対して課税で販売し、PP10 及びタックス・インボイスを発行するのみであるため、その後の特別な処理はないと思われる。

第4節 代行業者

EU諸国の制度及びこれに準じた制度を導入する各国のタックス・リファンド制度には、代行業者の存在が組み込まれていると思われるため、代行業者の位置付け等を考察することとする。

1 主な代行業者

(1) グローバル・リファンド社 (Global Refund Holding)

スイス法人であり、同社の前進であるタックス・フリー・ショッピング社が、現在、EU諸国を中心に利用されている制度を1980年に考案し、各国に広めたとされている。同社のウェブサイトで、35か国において代行業務を実施し、24万以上の加盟店を有している。このほか、日本、アメリカ、中国等を含め40か国で事業を展開しており、年間の代行業務は1,600万件以上であり、払戻し代行業務の世界的な市場占有率は80%と説明されている。同社は、成田国際空港及び関西国際空港に払戻しのための窓口(キャッシュ・リファンド・カウンター)を設置しており、日本人旅行者等が帰国した後の日本円による払戻しを行っている。

同社の加盟店のロゴは「TAX FREE SHOPPING」であり、使用する払戻しのための申請様式は、「グローバル・リファンド・チェック(Global Refund Cheque)」と呼ばれている⁽⁷⁵⁾。

(2) プレミア・タックス・フリー社 (Premier Tax Free)

アイルランド法人であり、1985年にアイルランドにおいて代行業務を開始した。同社のウェブサイトの説明では、現在、19か国において代行業務を行っており、7万5千の加盟店を有している。年間の代行業務は150万件である。

同社の加盟店のロゴは「PREMIER tax free」であり、使用する払戻しのための申請様式は、「プレミア・リファンド・バウチャー (Premier Refund Voucher)」と呼ばれている⁽⁷⁶⁾。

2 代行業者の役割

EU諸国等の制度において、代行業者に加盟している場合の手続は、おお

(75) この項は、グローバル・リファンド社のウェブサイトを参考とした。
(<http://www.globalrefund.com/>)

(76) この項は、プレミア・タックス・フリー社のウェブサイトを参考とした。
(<http://www.premiertaxfree.com/>)

むね次のようになっている。

- ① 旅行者は、代行業者の加盟店での購入の際に、加盟店から、レシートやインボイスとともに代行業者指定の払戻し請求するための書類（以下この項において「払戻し書類」という。）を受け取る。
- ② 出国の際、税関に購入した物品等の確認を受け、払戻し書類にスタンプを受ける。
- ③ スタンプを受けた書類を空港にある代行業者のカウンターへ提出し、現金等で払戻しを受ける。なお、空港での払戻しを受けられない場合は、書類を代行業者へ郵送し、後日、小切手、銀行振込み又はクレジットカード口座への振込みを受ける。
- ④ 代行業者は、回収した払戻し書類を加盟店に交付し、払戻しに係る税相当額を加盟店に請求する⁽⁷⁷⁾。

代行業者と加盟店の契約関係の詳細は不明であるが、払戻し書類の回収及び税相当額の払戻しを委任するものであろうと思われる。また、加盟店は当該制度に参加することにより新たな顧客の獲得が期待できるわけであり、代行業者のロゴを掲示することにより、更に、顧客の獲得の機会が増幅するという効果がある。

一方、旅行者と代行業者の関係についても明確な記述は認められないが、この間も委任関係が生じているものと思われる。旅行者は、販売業者である加盟店へ払戻し書類を返戻しなければならないところを代行業者へ提出することにより、短時間での払戻しが受けられることから、払戻し書類の返戻に係る事務等を代行業者に委任しているものであり、この対価として後述の事務手数料を支払っているものと思われる。更に、以前は、書類を返送して払戻しを受けるまでに数か月かかるともいわれていたが、現在は、空港に払戻しのための窓口を設置し、出国の際に払戻しを受けられるなどサービスの向

(77) なお、シンガポールは、代行業者が中央払戻機関として制度に組み込まれているため、代行業者が直接政府に対して税相当額の還付請求を行っている。（GST: Tourist Refund Scheme (3rd Edition) “Guide to Retailers operating” 5.2.3）

上を図っており、旅行者にとってもメリットのある存在といえる。

次に、政府と代行業者の関係については、契約関係や許認可等の関係はないものと思われるが、政府にとって、代行業者がサービスの質を高め、加盟店を増やしていくことは、観光政策のメリットとなる。また、免税手続を一元化し、適切な運用が図られるという期待もあると思われる。その点においては、政府の事務負担をも軽減する役割を果たしているともいえる。そのようなことから、代行業者の存在が制度に組み込まれているものと思われ、旅行者から手数料を徴収することも認めているものと思われる。

したがって、代行業者の存在は、手数料の徴収により免税の効果を低下させる面はあるものの、加盟店及び旅行者、更には、政府にとってメリットのあるものといえるのではないかと考えられる。

3 代行業者が徴収する手数料

EU諸国等の制度では、手数料を徴収することが一般的である。前述のイギリスが実施する VAT 小売輸出制度では、代行業者に加盟するかどうかに関わらず、制度として手数料を徴収することを容認している。また、手数料の金額については、事業者が購入者に明確に示すことが求められている以外に特に定めがないことから、事業者又は代行業者が定めているものと思われる。当然のことながら、代行業者に加盟している場合は、加盟店間で手数料が異なると支障があるため、代行業者が定めた手数料率に従っていると思われる。

したがって、このような手数料の徴収により、代行業者の営業上の計算が成り立っているものと考えられる。

第5節 小括

諸外国のタックス・リファンド制度を概観してきたが、基本的な仕組みとしては、いずれの国も外国人旅行者等が出国時に税関の確認を受け、これにより

税相当額が事後において払い戻される制度となっている。外国人旅行者等が携帯して出国しない限り免税されることはなく、仮に販売した事業者において適用誤りがあった場合又は外国人旅行者等が免税の適用になる出国の期限を徒過して出国した場合などにおいても、税関におけるチェックが働くことから、制度の担保の面での問題は少ないと思われる。

一方、払戻しの主体からみるとEU諸国を中心として広く採用されている代行業者を利用して事業者が税相当額を払い戻し、その払戻しにより事業者が免税の適用を受ける方式（以下「EU方式」という。）と、オーストラリア、台湾、タイで採用している販売業者は課税で販売するのみで、直接政府機関が税相当額を払い戻す方式（以下「直接還付方式」という。）に大きく分けられる。

前者のEU方式は、税関のスタンプのある書類を証拠に事後に事業者が免税の適用を受けるものであり、事業者に対して免税の取扱いをするかどうかの判断及び生ずるリスクの負担及びこれに伴う事務負担を負わせるものと思われる。もっとも当該制度が事業者の販売戦略用のツールという性格をもった制度であることを踏まえると、ある程度、事業者が負担を負うことは頷ける。このような事務負担が生ずるため、代行業者が存在する余地があるのであり、言い換えると、EU方式は、代行業者の介在を前提とした制度ともいえるのではないかと考えられる⁽⁷⁸⁾。また、EU方式では、事業者の払戻しのための事務が生じ、更に、事業者が代行業者に加盟すると、代行業者が事業者に代わって書類の回収及び購入者への払戻しを行うため、これに伴う手数料が発生する。この手数料を旅行者に払い戻されるべき税相当額から控除して払い戻すため、旅行者に払い戻される金額は減額され、免税の効果は低下することになる。反面、代行業者の利用を前提とすると、代行業者の存在により、前述のとおり、旅行者や事業者更には政府の事務負担は軽減されているのではないかと考えられる。

なお、推測の域を出ないが、EU加盟国においては、共同付加価値税指令には免税の対象者、輸出期限及び最低購入金額並びに税関の証明を要件として示

(78) 第1節に記述したとおり、EU方式は代行業者であるグローバル・リファインド社が考案した制度といわれている。

しているにすぎなく、旅行者等に対する課税による販売及び税の払戻しといった仕組みまで定めるものではない。フランスにおいて一部の事業者に免税販売を認めているとも聞いており、本来は、我が国と同様の免税方式が原則であるということも考えられる。ただし、異なる点は税関の証明を求めているということであり、このため事業者において税関のスタンプのある書類が返戻されない場合に課税されるというリスクの担保のため、課税による販売及び税の払戻しという制度が生まれたとも考えられる。

後者の直接還付方式は、事業者は旅行者等の求めに応じてタックス・インボイス等の書類を作成するのみで、その後の特別な手続等は要しない。このため、事業者の事務負担は軽く、非常に簡素な仕組みであると思われる。この仕組みは、事業者の責任を大きくさせずに政府の責任において払い戻しているように思える。

デメリットとして、税の払戻しを行う税関等の政府側の事務負担が大きいことが上げられる。このため、これを軽減する工夫が必要になる。この点に関し、台湾では、空港等に指定銀行の窓口を設置して払戻しの事務を委託しており、タイでは、少額の手数料を徴収してコストを軽減させている。

また、直接還付方式では、タックス・インボイス等の書類の偽造等が懸念されるが、基本的には、現物、領収書、タックス・インボイス及びパスポートを提示する必要があり、最終的に現物とのチェックが行われるため、大きな問題となることはないように思われる。なお、直接還付方式を採用する場合においてもタックス・インボイスの発行に係る売上げは、必ず事業者において課税対象の売上げとして計上されなければならないことから、タックス・インボイスの偽造が行われた場合においても、事後の確認において発見することは容易であるため、その後の防止のための体制作りは困難ではないと思われる。更に、直接還付方式を採用するオーストラリア、タイでは、偽造等への対応を目的としたものであるか否かは確認できないが、工夫が見られる。オーストラリアでは、即金による払戻しを行わずに、後日（おおむね 15 日以内）、小切手、口座振り込み又はクレジットカードの口座への振込みの方法により払い戻すこと

とされているため、払戻し前の確認等も可能であり、リスクの回避につながっているのではないと思われる。また、タイでは、30,000 バーツ（約 83,160 円）以上の払戻し金額となった場合には、払戻し方法を銀行小切手又はクレジットカード口座への振込みの方法に限ることにより、リスクの回避を図っているのではないと思われる。

両方式の違いは、政府がタックス・リファンド制度を観光政策上どのように評価しているかということにも関わっているのではないと思われる。積極的な観光政策という面では、より旅行者への還元が多く、免税効果の高い直接還付方式を、それよりも外国人旅行者等と取引する事業者の販売戦略用のツールとして位置付けられている国はEU方式を採用していることが垣間見える。

なお、直接還付方式を採用する国の標準税率をみると、オーストラリア 10%、台湾 5%、タイ 7%といずれも欧州諸国と比較すると低税率であることにも関係しているのではないかとも想像できる。税率が低い場合は、代行業者にとって営業上のメリットが低くなり、代行業者が一定の手数料を確保しようとする、政府にとっては、還付率が低下するため、観光政策としてのメリットが薄まる。このため、これらの国は、政府が代行業者の参入を歓迎したとしても、代行業者側が参入に動かないという実情があるのかもしれない。

詳細に調査したイギリス等を含め、各国のタックス・リファンド制度の概要は、表2「各国のタックス・リファンド制度の概要」⁽⁷⁹⁾のとおりである。

(79) 表2「各国のタックス・リファンド制度の概要」は、本章第2節及び第3節において参考とした文献等のほか次の文献、ウェブサイトを参考とした。

- ① グローバル・リファンド社のウェブサイト
(<http://www.globalrefund.com/>)
- ② プレミア・タックス・フリー社のウェブサイト
(<http://www.premiertaxfree.com/>)
- ③ 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース 天野史子『欧州付加価値税ハンドブック』（中央経済社、2009.9）
- ④ 各国の歳入担当当局及び税関等のウェブサイト
- ⑤ 各国の政府観光局のウェブサイト
- ⑥ 各国駐日大使館等のウェブサイト

なお、本邦通貨への換算は、平成22年5月中に適用となる基準外国為替相場及び裁定外国為替相場（財務大臣公示）による。

(表2) 各国のタックス・リファンド制度の概要

国名	税率(軽減税率)	リファンド率	最低購入金額	期間	
				税関の確認	運付申請
アイルランド	21.5%	7.15%~16.5%	なし	購入月の末日から3か月以内にEU加盟国の最終出国地の税関で免税書類にスタンプを受領	購入日から3年
イギリス	17.5% (5%)売却費等	2.6%~12%	30ポンド(4,080円)(注1)	同上	特になし
イタリア	20% (10%)食品 (4%)服類・特別食品等	10%~14.5% (6%) (2%)	154.94ユーロ(19,057円)	同上	購入月の末日から3か月
エストニア	20%	8.4%~12%	2,000.05クロウン(16,200円)	同上	免税書類の発行日から1年
オーストリア	20% (10%)食品類・書籍	11%~15% (4.3%~7%)	75.01ユーロ(9,226円)	同上	購入日から3年
オランダ	19% (6%)食品類	7.6%~13.75% (3.75%)	50ユーロ(6,150円)	同上	特になし
キプロス	15%	7.2%~10.5%	50ユーロ(6,150円)	同上	購入月の末日から1年
ギリシャ	19% (13%)エーゲ海諸島	8%~14.9% (5.3%~10.5%)	120ユーロ(14,760円)	同上	購入月の末日から3か月
スウェーデン	25% (12%)食品類	8.3%~17.5% (3.9%~6%)	200クローネ(2,600円)	同上	免税書類の発行日から1年
スペイン	16% (7%)食品類・医薬品等 (4%)医薬品・書籍等	8.5%~13% (3.5%~5%) (2%)	90.15ユーロ(11,088円)	同上	免税書類の発行日から5年
スロヴァキア	13%	10%~13.5%	175.01ユーロ(21,526円)	同上	購入日から5か月
スロベニア	20% (8.5%)食料品・医薬品	8%~15% (2.5%~6%)	50.01ユーロ(6,151円)	同上	購入日から6か月
チェコ	19% (9%)食料品・医薬品等	11%~14% (4.75%)	2000.1コルナ(9,576円)	同上	購入日から5か月
デンマーク	25%	11.7%~19%	300クローネ(4,914円)	同上	購入日から1年
ドイツ	19% (7%)食品・書籍等	8%~14.5% (2.5%~3.5%)	税率19%:25ユーロ(3,075円) 税率7%:50ユーロ(6,150円)(注2)	同上	免税書類の発行日から4年
ハンガリー	25% (16%)食品 (6%)医薬品	12%~18% (10%) (3%)	42,001フォリント(19,354円)	同上	免税書類のスタンプを受領してから150日
フィンランド	22% (17%)食料品	8%~16% (8%~11%)	各税率ごと40ユーロ(4,920円)	同上	購入日から5か月
フランス・モナコ	19.6% (6%)食品・書籍等	12% (3%)	175.01ユーロ(21,526円)	同上	免税書類の発行日から6月
ベルギー	21% (6%)食料品・書籍	10.6%~15% (4%)	税率21%:125.01ユーロ(15,376円) 税率6%:25ユーロ(3,075円)	同上	購入日から3年
ポーランド	22% (7%)食料品の一部等 (3%)工業品・農産物	12%~16.5% (4%) (1.5%)	200ズロチ(6,282円)	同上	購入日から4か月
ポルトガル	20% (14%)マテラ/アノレ諸島	10%~13.5% (6.6%~10%)	税率20%:12%:5%: 90ユーロ(7,380円) 税率14%:57ユーロ(7,011円)	同上	購入日から5か月
マルタ	18% (5%)食品	不明	915ユーロ(1商品35ユーロ) (38,745円)	同上	購入日から3か月
ラトビア	21% (10%)食料品	12.4% (4.5%)	29.51ラト(5,311円)	同上	購入日から6か月
リトアニア	18% (10%)食料品	8.8%~12.5% (1.9%)	200リタス(7,380円) 74ユーロ(9,102円)	同上	期限なし
ルクセンブルグ	15%	7.1%~11.9%	74ユーロ(9,102円)	同上	購入日から3年
アイスランド	24.5% (7%)食料品・書籍	12%~15% (3.1%~4%)	4000クローナ(3,514円)	購入月の末日から3か月以内にアイスランド及びその他の国の税関で免税書類にスタンプを受領	期限なし
クロアチア	23%	11.6%~16.8%	501クワナ(9,223円)	購入月の末日から3か月以内にクロアチア税関で免税書類にスタンプを受領	購入日から6か月
スイス	7.6%	4.4%~6.2%	300スイスフラン(25,500円)	購入日から30日にスイスその他の国の税関又はスイス大使館等でスタンプを受領	購入日から4年
トルコ	18%	8%から11%	1181リラ(6,924円)	購入日から3か月以内にトルコ税関でスタンプを受領	税関スタンプ受領日から3か月
ノルウェー	25% (14%)食料品	11%~19% (5.7%~8.5%)	税率25%:315クローネ(4,791円) 税率14%:285クローネ(4,334円)	購入日から1か月以内にリロー税関又はクアテン、クラング、ラングの税関でスタンプを受領	購入日から4か月
アルゼンチン	21%	10%~16%	70ペソ(1,631円)	購入月の末日から6か月以内に税関で免税書類にスタンプを受領	購入日から6月
ウルグアイ	23%	不明	不明	不明	不明
メキシコ	16%	税関の65%	1200ペソ(8,996円)	不明	不明
オーストラリア	10%	10%	300オーストラリアドル(24,651円)	購入日から30日以内に各空港のTRSブースで各店舗発行のタックスインボイスと現物の確認を受ける	出国時に運付
南アフリカ	14%	1.5%の手数料 (10~2507セント)	250ラント(3,037円)	購入日から90日以内	出国時に運付
モロッコ	20%	14%	2001モロッコディルハム(21,790円)	購入月の末日から3か月以内に税関で免税書類にスタンプを受領	期限なし
韓国	10%	3%~8.18%	30,000ウォン(2,376円)	購入月の末日から3か月以内に税関で免税書類にスタンプを受領	免税書類の発行日から3月
台湾	5%	5%	3,000元(8,478円)	購入後30日以内に出国	出国時に運付
シンガポール	7%	2%~6%	100シンガポールドル(6,426円) (デパートではレジシート3枚まで)	購入月の末日から2か月以内に税関で免税書類にスタンプを受領	免税書類のスタンプ受領から2月
タイ	7%	手数料100バーツ	2,000バーツ(5,544円)以上の購入が対象となり、総額5,000バーツ(13,880円)以上	購入日から60日以内に持ち出す必要がある	出国時に運付
レバノン	10%	7.24%	150,000ポンド(9,570円)	購入月の末日から3か月以内に税関で免税書類にスタンプを受領	期限なし
ヨルダン	16%	不明	382リダンディナール(48,508円)	不明	不明
日本	5% (1%は地方消費税)	5%	10,000円	購入記録票を税関に提出 期限はないが、6月以上滞在する と居住者となるため実質入国後6月	免税販売のため 申請手続きはない

(注1) (注2) イギリス・ドイツは、代行会社が定める最低購入金額である。

第4章 輸出物品販売場制度の在り方の提言

これまで、いくつかの観点からの検証と諸外国の制度を概観してきた。免税方式を採用する我が国の輸出物品販売場制度は、世界に類を見ない制度であり、最も簡素な制度であるといえるが、それゆえにいくつかの危惧する点があると考えられる。税率5%の現行制度の下では、輸出物品販売場と輸出物品販売場以外の小売店の価格差は大きくなく、物品によっては輸出物品販売場以外の小売店の方がメリットのある価格となっている場合があることも容易に推測できる。事業者の事務負担及び外国人旅行者等の免税額を考慮すると事業者及び外国人旅行者等双方のメリットはそれほど大きなものとはいえないというのが現状であると思われる。そのような現状では、限られた事業者でこの制度は推移することが推測されることから、大胆な見直しを行うよりも、現行の事務運営の充実を図ることにより、制度の信頼性を確保していくことが必要であると思われる。

一方、消費税の税率に関しては、様々な議論があるところであり、当然のことながら、税率引上げも将来的には検討されるであろう。税率が引き上げられた場合、輸出物品販売場制度は外国人観光客の誘致のための施策として重要度は増していくことが予想され、大きく位置付けが変化することとなる。その際には、事業者にとっても大きなメリットのある制度として受け入れられ、多くの事業者が参入すると予想される。多くの事業者が関わり、免税に係る税額も増加することを踏まえると、制度の明瞭性を高めるとともに、信頼性の向上を図っていく必要があると考えられる。

以上のことから、現行税率が継続することを前提とした短期的な視点から求められる事務運営の在り方と税率引上げ等を前提に立った制度の在り方の提言を試みることにする。

第1節 事務運営の在り方（短期的な対応）

1 納税者管理及び納税者指導体制

前述のとおり、輸出品販売場は、特定の場所について税務署長が許可するものであるから、事業者によっては納税地と輸出品販売場の場所が異なる場合が多々ある。旧物品税においては、販売場自体が納税地であり、申告書が販売場の所轄税務署へ毎月提出されていたのは前述のとおりであり、納税者管理という面では一定の水準を維持していたと思われる。納税地も申告の仕組みも異なる消費税に旧物品税の制度がそのまま導入されたため、納税者管理の面では手薄になったのではないかと危惧されるところであり、事実、輸出品販売場を営む店舗の移転を原因とした無許可販売が調査において指摘されたとする報道がなされているのは前述のとおりである。

このため、輸出品販売場の所轄署においても一定の管理を行うとともに、納税地の所轄署との連絡体制を確立することが重要である。

また、許可事業者である輸出品販売場を経営する事業者の制度に対する知識やコンプライアンスを維持・向上させていくため、更には、税務署として、許可事業者が常に許可要件を満たしているか否かを管理する必要がある、このためにはきめ細かな指導が重要であることから、継続的な接触を図るという観点から、例えば、次のような施策を講じることも検討してはどうかと考えている。

- ① 一定の期間で許可の更新を行うこととし、この機会を通じて事業者の実態把握と指導を行う。
- ② 毎年一定の時期に文書照会及び文書による指導を行い、回答を求めることにより事業者の実態把握を行う。

もともと、毎年、これらの事業者に対して調査が行うことが最も効果的ではあるが、これに要する事務量や他の納税者とのバランスを考慮すると調査に頼ることは難しいと思われる。継続的に事業者を指導していくためには①又は②のような施策を取り入れていく必要があると考えている。

私見としては、事業者の指導を目的として、2年又は3年程度の期間で許可の更新制とし、その期間を埋める形で文書照会を行うことが効果的ではないかと考えられる。

更新制を採用する場合は、具体的には、許可に当たって期限⁽⁸⁰⁾を付することが考えられるが、現行の消費税法には、許可に当たって条件を付することを認める規定は存在しない。また、許可の期限を定める規定も存在しない。現行法の下、許可に当たって期限を付することはできるのであろうか。

行政法の一般論としては、行政行為に条件（附款）を付しうるのは、法律が認めた場合に法律が認める範囲内であること。又は、条件を付することが行政の裁量の範囲内に含まれる場合である。そのため条件を付することが行政の裁量の範囲内に含まれるかどうかの法律の解釈が重要となる⁽⁸¹⁾。この点、阿部泰隆教授は、「浸益的行為と受益的行為とを区別する考察方法もある。浸益的行為の場合には、私人の権利を制限するから法律の根拠を要するうえ、それに附款を付けるにも私人の権利の仕方にかかわるから法律の根拠を要し、憲法と法律の枠内におさまらなければならないことは当然である。営業許可などは一見すると受益的行政行為であるが、本来は私人の権利自由に属することを法律で事前に規制して、社会公共への支障がなければ権利自由を回復させるしくみにすぎないから、ここでいう浸益的行政行為に該当する。浸益的行政行為でも、法律が裁量を認めていれば、その範囲内で条件を付けることも許される。」と言われている⁽⁸²⁾。制度の透明性・明瞭性が求められる現在、現行法の下で条件を付するのは難しいと思われる。したがって、更新制を採用する場合は、法令の改正を要することとなる。

当面の施策としては、②の継続的な文書による指導及び文書照会により対応していくことが現実的な対応ではないかと考えられる。

(80) 行政法の学問上は、行政行為に付される条件を附款といい、期限のほか条件、負担、取消権の留保及び法律効果の一部の除外がある。

(81) 阿部泰隆『行政法解釈学Ⅰ』407頁（有斐閣、2008）

(82) 阿部・前掲注81 407-408頁

2 購入記録票の回収

前述のとおり、税関当局では、空港内の案内板による「輸出免税物品の確認」のための窓口の案内や外国人旅行者向けのパンフレットなどにより、免税購入品の税関における確認の周知、購入記録票の税関への提出を呼びかけるなど購入記録票の回収に努めているところであるが、現行制度を継続する場合、更に、外国人旅行者等が自ら税関へ赴くような施策を、国税庁サイドとしても実施していく必要がある。

そこで、例えば、次のような施策を実施していくことが考えられる。

外国人旅行者等とのなんらかの接点を持つ機会としては、入出国時を除くと輸出品販売場における購入時、旅行期間を通じた旅行者（添乗員等）及び出国前の航空会社のチェックイン時が想定される。それぞれに対して次のような要請を行うことも一つの方策ではないかと考えられる。

輸出品販売場に対しては、販売時に購入記録票を税関へ提出することの声かけとともにチラシを配付するよう要請する。税関への提出については、購入記録票にもその旨の記載はあるが、別にチラシを配付することによりその効果の向上が期待される。

外国人旅行者を顧客とする旅行者に対しては、免税物品の購入方法の説明に加えて、免税物品を購入した場合は必ず帰国時に税関に立ち寄ることの周知を要請する。

また、航空会社に対しては、出国のチェックイン時に航空機の保安上の観点等から、パスポートやビザ等の渡航書類の提示を求め、本人確認及び渡航書類の確認等を行っているため、その際、パスポートに購入記録票の貼付けのある外国人旅行者等に対する税関に立ち寄る必要があることの注意喚起を要請する。

外国人旅行者等に対する周知は、極めて難しい面があるが、地道な指導や要請等を継続していくことが肝要である。

第2節 輸出物品販売場制度の在り方

1 制度の見直しの必要性

我が国の輸出物品販売場制度は、今までの考察のとおり、いくつかの憂慮される問題点を抱えている。その中でも、現行法における制度の担保については実効性に乏しく、また、税関における「購入記録票」の回収も難しいという点に関して、例えば、購入者による横流しが行われた場合に、その事実を把握することも困難であることが懸念され、最後の砦である税関でのチェックも働かないことも懸念されるなど、制度の担保及び税関でのチェック機能の面での弱点が最も憂慮すべき点であると思われる。我が国が採用する免税方式は、ある意味では、事業者や外国人旅行者等の信頼を前提にした制度である。その免税方式を採用する我が国の輸出物品販売場制度にとって、制度の担保や税関でのチェックは生命線であり、この点で懸念材料があるとなれば、制度の見直しが当然に必要である。

輸出物品販売場制度が我が国の観光政策の一環の施策であるということのほか、外国人旅行者等に対する便宜、又はこれらの者と取引する事業者の販売戦略用のツールといった側面があるものという同制度の性格を踏まえると、当局側が事後に免税の手続が確実に行われたことの確認や是正することが難しく、適正な運用に不安のある制度にとどまることの必要性を見出すことができない。

また、輸出物品販売場を経営する事業者にとっても、非居住者の判定や免税対象物品の範囲については、前述のとおりその判断に難しい面があり、後の調査において判断誤りを指摘されるというリスクを常に負っている状態が続いているともいえる。仮にこのような誤りを指摘された場合においても、取引相手が既に出国しているなど回収することは困難な場合が多いと想定される。このような事業者がリスクを負っている状態を解消し、確実に事業者が責任を負える制度に改善していくことも必要な措置であると考えられる。

以上のことから、外国人旅行者等が輸出したことの確認ができて、はじめ

て免税とされる制度へ、つまり、還付方式への転換を行う必要があると考えられる。

2 今後の輸出品販売場制度に対する考え方と制度の選択

還付方式を採用する場合、諸外国が採用する制度には第3章で述べたとおり、大きく「EU方式」と「直接還付方式」の2種類の制度があり、いずれの制度を選択すべきであろうか。

そこで、制度の見直しを行うに当たって、これまでの考察を通じて、次のような点に配慮する必要があると考えている。

- ① 今後の我が国の施策として、輸出品販売場制度をどのような位置付けと考えていくのか
- ② 制度における責任の比重をどのように考えていくか
- ③ 事務量の増加を誰が負うか

特に①が重要になると考えられる。具体的には、観光立国を目指す我が国の観光政策の重要な目玉として位置付け、積極的に政府が関与していくのか、それとも観光政策上の施策ではあるものの政府は積極的には関与せず、外国人旅行者等を顧客とする事業者のツールとしての制度として位置付け、結果として観光客誘致につながることを期待するにとどめるかという点にある。

また、制度における責任の比重及び事務量の負担については、制度の位置付けとも連動するが、どのように考えていくかにより選択する制度の内容も変わってくるのではないかと考えられる。

イ 輸出品販売場の位置付けによる選択

(イ) 政府が積極的に関わっていく場合

輸出品販売場制度が政府の観光政策の重要な施策として位置付けられ、政府が積極的に関わっていく場合には、現在よりも、輸出品販売場の店舗数を増やし、事業者の事務負担を政府が吸収していくことが考えられる。その場合、事業者に払戻しの事務を負わせるのではなく、政府が直接還付する直接還付方式を選択すべきであろうと思われる。

る。

直接還付方式のメリットは、政府が直接還付することと代行業者が参入する余地がないため、手数料が発生せず、外国人旅行者等に対して、原則として、免税額全額が還付されるため、免税の効果が高いということであり、観光政策として効果の高いものとなる。

一方、還付を行う税関等の政府機関の事務量が増加することから、この手当てが必要となる。なお、還付の窓口指定銀行等を活用するなどにより、事務量の増加を抑える工夫の余地はある。

(ロ) 事業者のツールと位置付ける場合

現行の輸出物品販売場制度のように、輸出免税の特例として制度を設けるのみで、政府としては積極的に関与しない制度である現状は、言い換えれば、外国人旅行者等を顧客とする事業者のツールとして位置付け、制度の運用を事業者にある程度任せているものと思われる。このような前提に立って制度を選択する場合、免税に係る事務の相当部分を事業者が行うこととし、税関等は輸出の確認を行うにとどめるものとするのが考えられ、制度を運用するための事務量を政府及び事業者が分かち合うことのできるE U方式を選択すべきと考えられる。

この場合、事業者の事務負担を軽減するために、代行業者の参入や事務手数料の徴収を容認する必要があると思われる。E U方式を選択すると、免税効果は低下するというデメリットはあるが、政府の事務負担は比較的軽いというメリットがあるとともに、大多数の国で採用されている方式であることから、外国人旅行者等にとっても違和感なく受け入れられるという最大のメリットがあるものと思われる。

なお、輸出物品販売場の店舗数については、事業者が税率引上げ等によりメリットのある制度であると評価した場合及び代行業者の参入により積極的に加盟店数を増加させる行動をとった場合に、増加することが予想される。

ロ 責任の比重に対する考え方による選択

EU方式は、税関では輸出物品の確認とともに輸出の証明を行うのみで、免税手続の完成は事業者に委ねられることになる。その点で、事業者における責任の比重は高いこととなる。

一方、直接還付方式は、事業者はタックス・インボイス等の発行を行うのみであり、税の還付は政府機関が輸出物品と書類を確認して、政府の責任において行うものであることから、政府側の責任の比重が高いこととなる。

したがって、輸出物品販売場制度全体として制度設計をする場合には、責任の比重をどこに置くかということも考慮する必要がある。

ハ 事務量の増加という面からみた選択

還付方式を採用する場合、事務量の増加は避けられない。具体的には、EU方式では、事業者から返還された書類に基づく払戻しのための事務量と、大多数の外国人旅行者等が出国時に税関の確認を受けることが想定されるため、税関の確認のための事務量の増加が見込まれる。一方、直接還付方式では、事業者の事務量の増加はほとんどないものの、税関等政府機関における確認のための事務量と還付のための事務量が増加する。

この事務量の増加についても、制度をどのような位置付けと考えるかということにより、誰が負担するのが望ましいかということも変わってくるものと思われる。制度の設計に当たっては、事務量の増加という観点についても考慮しなければならない。

3 選択すべき制度

(1) 制度の基本的な仕組み

イ EU方式

EU方式の最大の特徴は、事業者が事後に販売時点で受領した税相当額を税関の証明を受けた書類を証拠書類として払い戻すところにある。我が国がEU方式を採用する場合には、例えば、次のような仕組みと

することが考えられる。

- ① 輸出品販売場を営む事業者は領収書及び返信用の封筒の交付を義務付けるとともに、現行の「購入者誓約書」及び「購入記録票」を税関の輸出証明書及び事業者に対する払戻し請求書を兼ねた輸出証明申請書（3枚複写）に改め、1枚を事業者の控え、残り2枚は領収書とともに購入者が出国まで保管する。なお、現在の記載事項に加えて、購入者の住所、払戻し方法等の記載を追加する必要がある。
- ② 出国時に購入者は、税関の窓口で購入した物品、パスポート、輸出証明申請書及び領収書を提出し、税関の確認を受けた後、輸出証明書の交付を受ける。
- ③ 交付を受けた輸出証明書を事業者に対して返送する。
- ④ 輸出証明書の返送を受けた事業者は、事業者の控と相違ないか確認し、購入者と取り決めた返済方法に従って、免税に係る消費税相当額の払戻しを行う。
- ⑤ 事業者は、払戻しを行った課税期間において、輸出証明書及び事業者の控えを保存することを要件として税額控除を受けることとする。検討すべき事項としては、輸出証明までの期間、つまり出国までの期間を制限する必要があると思われる。更に、事業者になくとも輸出証明書の返送費用や銀行振込手数料等の払戻しのための費用が生ずることから、手数料を徴収することを容認する必要があると思われる。

なお、税制改正を行う場合には、何を法律事項とするかなど別途検討しなければならないが、EU方式による制度を採用する場合の税制としては、「税関の証明を受けた書類」の保存を要件とすることのみでも足りるともいえる。この要件を満たさない場合には免税を認めないとし、要件を満たさない場合のリスクへの対応は事業者任せようという考え方も成り立つのである。つまり、事業者がリスクを回避したければ、当初から消費税を上乗せした価格で販売し、後日、書類の受領と引き換えに消費税相当額を払い戻すというシステムを独自に採用

すると思われるし、その手間を省き、積極的に免税販売を行い、リスクを吸収するという選択もあり得る。制度を設計する場合には、そのような選択もあり得る。ただし、この場合も根本的な制度の改正には変わりがないことから、事業者や外国人旅行者等の混乱を回避するため、事業者等に対してモデルを提示するなど、一定の具体的な指導が不可欠であると思われることを付け加えたい。

ロ 直接還付方式

直接還付方式の最大の特徴は、事業者は課税による販売と還付のための書類を交付するのみで、免税に係る消費税相当額は税関等の機関が直接還付することにある。我が国において、直接還付方式を採用する場合には、例えば、次のような仕組みとすることが考えられる。

- ① 輸出物品販売場を営業者とする事業者は領収書の交付を義務付けるとともに、現行の「購入者誓約書」及び「購入記録票」を税関等に対する還付請求書（2枚複写）に改め、1枚を事業者の控え、残り1枚は領収書とともに購入者が出国まで保管する。
- ② 出国時に購入者は、税関の窓口で購入した物品、パスポート、還付請求書及び領収書を提出し、税関の確認を受けるとともに、免税に係る消費税相当額の還付を受ける。

検討すべき事項としては、直接還付方式においても、出国までの期間を制限する必要があると思われる。

(2) 免税の対象者

免税の対象者は、事業者において容易に判定することができるようにすることが望ましい。現行どおり非居住者を対象とすることでも差し支えないが、前述のとおり、他法の定義を引用しているため、事業者におけるその判定に難しい面があることも考えられる。そのため、消費税法に、例えば、「入国後6か月以内の本邦以外の国籍の者」を原則とする規定を設け、明瞭化を図ることも必要ではないかと考える。

(3) 免税の対象物品

現行の免税の対象となる「通常生活の用に供する物品」については、第2章の検証のとおり、その判定に難しい面がある。還付方式に転換する場合、最終的に税関において、現物を確認することが前提となるため、税関での判定が統一されれば問題となることはないとも思われるが、税関において対象外と判定されれば、トラブルとなることも考えられるところである。その意味では、輸出物品販売場における判定もやはり重要ということになる。

今後も輸出免税の特例として土産品又は自己使用のための物品に限るのか、それとも仮に事業者が事業用又は販売用のために購入したとしても、最終的に輸出されるのであるから免税を認めると割り切るのか。ということを検討することも必要であろうと考えられる。

また、前述のとおり、定義により土産品又は自己使用のための物品に制限することは難しく、どのような規定の仕方をして判定の難しさが残ることを踏まえれば、思い切った割り切りのある制度改正も必要ではないかと考えられる。

そこで、例えば、本稿で取り上げたイギリス、オーストラリア、韓国、シンガポール、台湾、タイにおいては、免税の対象を手荷物に限っており、別送品については認められていない。事業規模であれば、別送品とすることが考えられたため、手荷物に限ることにより土産品又は自己使用のための物品に限るとする趣旨を実現することも可能である。免税の対象を手荷物に限ることは、還付方式を採用する場合、現物を確認することが前提となるため、当然の措置ともいえる。

なお、確かに、我が国において、家電製品を購入する外国人旅行者等も多く、別送品となるケースも多いと思われるが、この場合は、事業者から通常の輸出手続により免税することは可能であり、検討する価値はあると思われる。

また、我が国では、購入後において国内において使用した物品について

も、輸出される限りにおいては免税を認めているが、諸外国では未開封・未使用のもののみが対象とされているのが通常である。還付方式を採用する場合は、この点についても検討する必要があると思われる。

一方、還付方式の採用により、出国時に外国人旅行者等によって携帯される物品を確認することが前提となるため、現在、消耗品として免税対象物品から除かれている食料品や化粧品のうち、消費されていないものは免税の対象とすることが可能となる。第2章において述べたとおり、日本酒等の食料品や化粧品は、土産としての人気が高く、これらが免税の対象に加わることにより、免税の対象範囲が拡大すれば、輸物品販売場制度は、外国人旅行者にとって更にメリットのあるものとなると考えられる。

(4) 購入から輸出までの期間

現行、非居住者であるうちに出国すれば免税が認められる制度となっているが、還付方式を採用する場合には、購入してから出国するまでの期間を設ける必要があるのではないかと考えられる。仮に、外国人旅行者等が出国時において居住者となっていた場合に、税関において、輸出証明を行わない又は還付を行わないとした場合、当該旅行者との間でトラブルとなることが想定されるところであり、特に、EU方式では、事業者においても購入者の出国日が不明であり、購入者が出国時に居住者となった場合にも、この事実を把握することができないため、相当期間、売上げを管理せざるを得ない状況となることが想定される。したがって、例えば、「購入後3か月以内に輸出すること」などの条件を設け、旅行者に明示することにより、条件の明確化とトラブルの回避及び事業者の事務管理に資することができるものと考えられる。

また、直接還付方式を採用する国の購入から出国までの期間をみると、オーストラリア及び台湾は30日、タイは60日と比較的短期間に設定されているという特徴がある。これについての明確な理由は不明であるが、代行業者が参入していないこととタックス・インボイス等の偽造の防止や書類の紛失に伴うトラブルの予防等を期待するものとも想定されるため、直

接還付方式を採用する場合は、条件を更に短期間に設定することを検討する必要があると考えられる。

(5) 最低購入金額

最低購入金額については、その設定金額により、全体的な事務量が大きく変わってくるものと考えられる。高く設定した場合には、免税の対象件数は減少し、税関や事業者における事務量の増加を抑える効果があるが、反面、観光政策という面では効果が減退することになる。したがって、この制度をどのような位置付けと考え、どのように運用していくことが政策目的に照らして望ましいのか総合的に勘案して決定する必要があると考えられる。

なお、代行業者が設定しているものも含めて、最低購入金額の設定のある40か国の平均は約11,720円であることから、現行、1日1店舗当たり1万円超の現行の水準はおおむね平均的であり、現行水準の維持が妥当であろうと考えられる⁽⁸³⁾。ちなみにEU諸国の平均は約11,247円、近隣の韓国、台湾、シンガポール及びタイの平均は約7,785円となっている。

(6) 手数料

EU方式を採用する場合、輸出証明書の返送費用や銀行振込手数料等の払戻しのための費用が生ずることから、事業者が手数料を徴収することが可能となるように、手数料を徴収することを容認するとともに、環境の整備を行う必要があると考えられる。

例えば、イギリスでは、その手数料の徴収を購入者に明示することが義務付けられているものの、手数料の金額等は事業者に任されている。手数料の徴収については、ある程度ルール化されることが望ましいと思われるが、我が国においても、金額は事業者と外国人旅行者との間の価格の問題であることから、事業者に任せることが妥当である。なお、購入者とのトラブルを避けるため、購入者に対する手数料の明示を義務付ける必要があ

(83) 邦貨への換算は、平成22年5月に適用される基準外交為替相場、裁定外国為替相場による。

る。

また、直接還付方式を採用する場合でも、タイで採用されているように、少額の手数料を徴収して払戻しのコストに当てている国もあり、制度の設計の参考になると思われる。

(7) 輸物品販売場の許可制の緩和

還付方式を採用する場合は、基本的には課税の販売となるため、現行の許可制を維持する必要性は乏しいと考えられる。また、許可制が輸物品販売場への参入を抑制している面もあるのではないかとと思われる。輸物品販売場を観光政策の中の重要な施策として位置づけ、積極的に店舗数を拡充するなどの施策を採る場合は、特に、許可制を緩和する必要があるかと思われる。しかしながら、EU方式を採用する場合は、輸物品販売場の経営悪化により、払戻しが行われないなどのトラブルが生じた場合に、政府が責任を負う必要があるか否かを検討しなければならないなどの問題が生ずる。また、直接還付方式を採用する場合においても、輸物品販売場における消費税の納付がない場合に、旅行者に還付することをどのように考えるかという問題がある。したがって、無条件に輸物品販売場の経営を認めることも問題があると考えられ、一定の条件や管理が必要であると考えられる。

そこで、許可制を緩和し、届出制とすることにより、一定の管理の実現と店舗数の拡充に資することとしてはどうかと考えている。また、継続的な納税者管理及び納税者指導体制を構築するため、例えば、一定期間における経営状況の報告などの義務を設けることも必要ではないかと考えられる。

4 将来に向けた環境の整備

(1) 輸物品販売場番号の制定

還付方式を採用する場合、EU方式と直接還付方式のいずれを採用する場合においても、課税事業者番号を有しない我が国においては、税関にお

いて、正当な輸出物品販売場が発行した輸出証明申請書であることの確認及び迅速な処理を行うために、例えば、輸出物品販売場番号を設定するなど輸出物品販売場を特定する仕組みを設ける必要があると考えられる。特に、直接還付方式では、偽造された書類による還付請求を防止するために、還付請求書等の書類の発行者が課税事業者である正当な輸出物品販売場であることが不可欠であり、請求時及び事後において、そのことが効率的に確認できるようにするためには、輸出物品販売場番号が必要になると考えられる。なお、次の「制度のIT化」を行う上においても、キーとなるものが必要となることから、輸出物品販売場番号は不可欠となるものであると考えられる。

(2) 制度のIT化

現行の輸出物品販売場制度では、購入記録票を外国人旅行者等のパスポートに貼り付けるなど紙ベースの書類を使用しているが、外国人旅行者等からはパスポートに購入記録票を貼り付ける方式が不評であるとも聞いている。事業者の免税対象者の確認、書類作成の事務負担を緩和するとともに、外国人旅行者等が書類を出国まで保存しなければならないという煩わしさを軽減するため、更には、政府（税関等）の事務の効率化に資するものとして、次のような施策を検討する必要があるのではないかと考えている。

イ ICカードの利用

ICカードを利用した購入記録・入国記録の管理システムの構築が考えられる。

例えば、外国人旅行者等の入国時又は最初の購入時にパスポートの内容等を入力したICカードに購入記録を入力し、その者に交付することとする（入国時に交付する場合は、パスポートの内容のみを入力して交付する。）。その後の輸出物品の購入に当たっては、そのカードに追加入力していく。出国時には、そのカードのデータと現物の確認により、EU方式であれば、輸出の証明データの事業者への送信を行

うことができる。また、直接還付方式では、税関の確認データを入力することにより、出国手続後に設置した消費税還付用の支払機から還付を実行するなどの利用法が考えられる。

なお、パスポートのデータの入力は、ICパスポートのデータを利用することも可能である。ICパスポートのICチップの使用はICAO（国際民間航空機関）が作成した国際標準に準拠しており、その技術情報は一般に公開されていることから、読取装置を用意することにより読み取りが可能であると思われる⁽⁸⁴⁾。また、ICカードについては、輸出品販売場での利用のほか、交通機関、観光地、観光施設等の割引や宿泊施設の予約など外国人旅行者等のメリットとなる特典を付加することにより、円滑な導入に資することができるのではないかと思われる。留意すべき点として、データを蓄積する場合は、個人情報保護法に基づく利用となること、カードの保証金を徴収するかどうかについて検討する必要がある。

ICカードの利用は、現行の輸出品販売場制度についても利用が可能であり、例えば、入国時又は最初の輸出品販売場利用時にパスポートのデータを入力したカードを交付し、そのカードのデータを利用して購入者誓約書及び購入記録票を作成する。その後の購入についても、そのカードのデータを使用して関係書類を作成することにより、輸出品販売場における書類作成事務の効率化を図ることができるとともに、外国人旅行者等にとっても、書類作成の間の待ち時間が短縮されるメリットがあり、旅行時間の有効活用につながるものと思われる⁽⁸⁵⁾。

(84) 外務省ウェブサイト「パスポート／IC旅券FAQ（よくある質問）」
(http://www.mofa.go.jp/mofaj/toko/passport/ic_faq.html)

(85) 我が国においても、2005年11月頃、経済産業省が実施する平成17年度「サービス産業創出支援事業」の委託事業である秋葉原地区における「AKIBA Service Front(仮称)」計画（後に「秋葉原先端技術実証フィールド推進協議会が設立し、事業を引き継いでいる。）の中で、パスポート情報が入力されたICカード（アキ

このようなカード利用による効率化は、類似する制度として、第3章第2節2に記述した韓国の事後免税制度における「タックスフリーカード」があげられる。ただし、韓国においてはICカードであるかどうかの確認はできていない。

ICカードの利用については、検討すべき課題はあるが、導入を検討する価値があると思われる。

ロ ICパスポートの利用

将来的にICパスポートそのものを輸物品販売場制度に利用できないかという提案である。輸物品の購入記録や還付請求データの記録が可能になれば、事業者、外国人旅行者等、政府（税関等政府機関）にとって、相当の効率化となることが期待される。「ICカードの利用」で述べたように、ICパスポートの技術情報は公開されており、技術的には十分可能であろうと思われる。

しかしながら、旅券法上、旅券の記載事項は旅券法6条（旅券の記載事項）に規定されているところであり⁸⁶、例えば、旅券にメモ書きした場合には軽微な損傷として取り扱われている。更に、本邦以外の国のパスポートに記録するというのを考え合わせると、現状ではその実現には多くの課題があるものと思われる。

ICパスポートの利用については、今後の動向を注視し、積極的に関わっていく必要があるものと思われる。

バタウンカード)を利用した免税手続の簡略化が検討されたことがある。2007年10月の実証実験においてICカードの実験も行われたが、この際には、免税手続きについての実験は行われていない。

(86) 旅券法上、旅券の記載事項は、①旅券の種類、番号、発行年月日及び有効期間満了の日、②旅券の名義人の氏名及び生年月日、③渡航先、④旅券の名義人の性別、国籍（略）及び本籍の都道府県名（略）、⑤一往復用の旅券の効力、⑥旅券の発行国のコード及び発行官庁である。

5 小括

我が国の輸出物品販売場制度は、いくつかの問題点を抱えており、制度の担保や税関におけるチェックの面を考えると、抜本的に制度を見直し、還付方式への転換が必要であると思われる。特に、税率引上げがあった場合には、外国人旅行者等に対する免税措置の需要が増すとともに、新規に輸出物品販売場の経営に参加する事業者の増加が見込まれ、制度の充実が急務となることが推測される場所である。

還付方式には、大きくEU方式と直接還付方式の2種類があり、我が国の観光政策の中で輸出物品販売場制度がどのような位置付けとされるかにより、選択すべき方式も異なってくるものと考えられる。

私見として、輸出物品販売場制度は、旧物品税時代から約60年になるとうとする制度で、一貫して免税方式を採用してきた我が国においては、その運用を事業者に大部分を任せてきた歴史があり、事業者にもそのような土壌がある。また、税関等における大幅な事務量の増加を伴う直接還付方式を採用することは難しいものと思われること、輸出物品販売場の外国人旅行者等を取引の相手とする事業者の販売戦略用のツールという性格をもった制度であるということを踏まえれば、事業者が事務負担を負うべきとする根拠があることを考慮すると、EU諸国をはじめ、大多数の国が採用しているEU方式を基本として仕組みを構築していくことが妥当であろうと考えている。また、免税の対象者の明確化、免税対象物品の検討、購入から輸出までの期間の設定、手数料の徴収に当たっての環境整備、輸出物品販売場の許可制の緩和を併せて行う必要があると考えている。

結びに代えて

本稿においては、消費税の免税制度に関する一考察と題して、輸物品販売場制度の在り方を研究の対象とした。研究に当たっては、国際的な国境税調整の原則、輸物品販売場制度の導入の経緯及び性格を考察するとともに、現行制度を制度面からの検証、事務運営面からの検証を試み、いくつかの問題点を抽出することができた。更に、諸外国のタックス・リファンド制度を概観し、諸外国が採用している還付方式の中にもEU諸国を中心とする各国が採用している事業者が払い戻すEU方式とオーストラリア、台湾及びタイが採用している直接政府が還付する直接還付方式に区分できることが分かり、それぞれについて研究した。

研究の結果、現行の税率の下での運営面においては、納税者管理や納税者指導の充実が必要であるとの意見を述べさせていただいた。中長期的な観点、特に、税率引上げ時に求められる制度の在り方として、我が国の制度は、制度の担保の面及び税関におけるチェックの面でその実効性に問題があり、この問題を解決するには還付方式への転換が必要であることを述べさせていただいた。また、還付方式の2種類の方式のいずれを採用すべきかということについては、我が国が観光政策全体を通じて輸物品販売場制度をどのような位置付けとし、政府がどのように関与し、責任の比重や事務量の負担をどのように考えて制度を設計するかということにより、選択されるものと考えられる。更に、免税の対象者、免税対象物品、購入から輸出までの期間、最低購入金額、手数料及び輸物品販売場の許可制の緩和といった点についても意見を述べさせていただいた。一方、還付方式の採用については、観光立国を目指す我が国の方針の阻害要因となるのではないかと心配もあろうかと思われる。しかしながら、制度の信頼性がなければ責任のある執行を行うことはできないと考えており、このような提言とさせていただいた。なお、本稿では許可制の緩和、食料品や化粧品等の免税対象物品の拡大や制度のIT化などを通じた事業者及び外国人旅行者等の利便性の向上に資する提言もさせていただいたところであり、より信

頼性が向上するとともに、事業者や外国人旅行者に便利な制度になることを切に願っている。

輸出物品販売場制度に関する先行研究はなく、参考となる文献、資料も少ないことから、研究を進めることに苦慮したが、更に、研究を進めれば進めるほど難しいテーマであることに悩まされた。それは、制度面、執行面、諸外国の制度と多方面からの考察が必要であったこともあるが、そのことよりも輸出物品販売場制度に対する考え方が模索できないという点であった。この制度に対しては、国税庁の立場、税関の立場、観光当局の立場、当然のことながら事業者や外国人旅行者等の立場と様々な立場から見極める必要があるのだろうと思われる。立場上、適正公平な課税の実現と徴収の確保を使命とする国税庁の立場からの提言に終始した感があり、反省しているが、今後も引き続き、関心を持っていきたいと考えている。

この研究が、輸出物品販売場制度の充実に多少なりとも、貢献することができれば幸いである。