

---

## 研究ノート

---

# 輸出物品販売場制度（いわゆる免税店制度）に関する 近時の改正とその分類および若干の評価

藤 間 大 順\*

### 【目 次】

はじめに

#### I 検討対象と検討の視点

- 1 検討対象：輸出物品販売場制度
- 2 検討の視点：租税政策と観光政策

#### II 具体的な改正内容

- 1 平成 26 年度改正：消耗品の追加
- 2 平成 27 年度改正：免税カウンター制度の創設
- 3 平成 28 年度改正：購入額要件の緩和、国外へと直送する手続の追加
- 4 平成 30 年度改正：免税手続の電子化
- 5 平成 31（令和元）年度改正：臨時販売場制度の整備
- 6 令和 2 年度改正：自動販売機型輸出物品販売場制度の創設
- 7 令和 4 年度改正：購入することができる非居住者の制限
- 8 令和 5 年度改正：連帯納付義務制度の創設

#### III 改正の分類と評価

- 1 改正の分類
- 2 分類ごとの評価
- 3 仕向地主義は害されているか？：令和 4 年度改正および令和 5 年度改正の評価

おわりに：残された課題をふくめて

### はじめに

ドラッグストアや家電量販店において、「免税店」という文字を見たこと

---

\* 神奈川大学法学部准教授

があるかもしれない。この免税店は、法律上の用語としては輸出物品販売場という<sup>1)</sup>。後述するように、輸出物品販売場制度は、毎年のように改正されている。本稿は、この制度に関する近時の改正について整理するとともに、若干の評価を試みるものである。

本稿の情報は、インターネット上のものをふくめ、2023（令和5）年1月末時点のものである。また、本稿では、条文番号について、原則として2023年1月末時点のもので記載する。ただし、脱稿時点では令和5年度税制改正は未成立だが改正法案は公表されていることから、同改正後に条文番号が変更されることが予測されるものはその旨も補足する。

## I 検討対象と検討の視点

### 1 検討対象：輸出物品販売場制度

#### (1) 制度の概要

輸出物品販売場制度は、一定の物品の譲渡について消費税を免除する制度である（消費税法（昭和63年法律第108号、以下「法」という）8条1項）。輸出物品販売場制度は、消費税法の制定に伴って廃止された旧物品税法の頃から設けられており、消費税法にも受け継がれている<sup>2)</sup>。

具体的な制度としては、①輸出物品販売場を経営する事業者が、②訪日観光客などの非居住者に対して、③消費税法施行令（昭和63年政令第360号、以下「令」という）18条1項に定める免税対象物品を、④旅券（パスポート）の提示を受けるなどの令18条2項に定める方法によって譲渡した場合には、当該譲渡に係る消費税は免除される。このような物品の譲渡

- 
- 1) なお、空港などで出国から飛行機に乗るまでの区間（保税地域）に設置されている店舗についても「免税店」と呼ぶことがある。しかし、保税地域における取引は国外取引として課税の対象とはなっていないものであり（消費税法4条1項）、本稿で検討対象とする輸出物品販売場制度が適用されて消費税が免除されているわけではない。
  - 2) 宮川博行「消費税の免税制度に関する一考察」税務大学校論叢64号（2010年）110～115頁参照。

は消費税を免除されるものであるから、輸出免税取引（法 7 条）と同じく課税資産の譲渡等に含まれ（法 2 条 1 項 9 号）、それに要する課税仕入れ等の税額は個別対応方式や一括比例配分方式において仕入税額控除の対象から除かれることはない（法 30 条 2 項）。

輸出物品販売場制度の適用を受けるには、まず、事業者が、物品の譲渡を行う場所につき輸出物品販売場として税務署長の許可を受ける必要がある（法 8 条 6 項および 7 項（令和 5 年度改正後は同条 7 項および 8 項））、実際の譲渡についても譲渡に係る書類または電磁的記録を保存する必要がある（同条 2 項）。また、物品を購入した非居住者は、当該物品を出国日までに輸出しなければならず、輸出しない場合には原則として消費税相当額を税関長から徴収されるほか（同条 3 項）、国内において当該物品を譲渡した場合にも消費税相当額を徴収される（同条 4 項）。

なお、以下では、制度について述べる際には「輸出物品販売場」という用語を用い、個別の販売する店舗のことを「免税店」と呼ぶ。

## (2) 近時、問題となった事例

輸出物品販売場制度については、近時、問題となった事例が報道されている。

まずは、複数の百貨店が、制度の要件を満たさないにも関わらず適用を受けるものとして消費税を申告していた、という 2022 年 10 月の報道である<sup>3)</sup>。上述のとおり、輸出物品販売場制度の適用を受けるには、免税店を営む事業者が譲渡に係る書類または電磁的記録を保存する必要があるところ、複数の百貨店が書類を保存していなかったものとして修正申告をしたようである。

また、同年 11 月には、高級ブランドの腕時計やバッグなどを免税で購入した後に転売した非居住者に対し、消費税の徴収処分が下されている<sup>4)</sup>。

---

3) 2022 年 10 月 23 日付日本経済新聞朝刊「百貨店 3 社、不適正免税、国税局指摘、1 億円超追徴」参照。

上述のとおり、輸出物品販売場制度の適用を受けて免税で購入した物品を譲渡した場合には購入した非居住者に消費税の徴収処分がされることがあるが、この規定が適用された事例のようである。

さらに、同年12月には、アップルジャパンがiPhoneの販売に関して130億円分の消費税の修正申告をした旨の報道がされている<sup>5)</sup>。この報道では、非居住者が転売目的で大量にiPhoneを購入した取引について、輸出物品販売場制度の適用対象ではないとしてアップルジャパンに消費税が課されたようである<sup>6)</sup>。報道では、「客の申告に基づく日本独特の制度が悪用された」と論じられている。このような日本の制度の特徴については、事業者の事務負担という点に関連して後述する。

## 2 検討の視点：租税政策と観光政策

### (1) 仕向地主義

輸出物品販売場制度をふくむ消費税の国際的側面を論じるにあたって出発点となるのは、仕向地主義の考え方である。

事業者が、A国において物品を製造し、B国にそれを輸出して販売したとする。このとき、その物品を生み出した原産地国であるA国が当該物品の販売に対して課税すべきだ、という考え方のことを原産地主義といい、その物品が販売され、消費された国であるB国が当該物品の販売に対して課税すべきだ、という考え方のことを仕向地主義（または消費地主義）という<sup>7)</sup>。

日本の消費税をふくむ世界の付加価値税制度においては、一般に仕向地主義が採用されている<sup>8)</sup>。たとえば、日本の消費税制度においては、仕向地主義にもとづき、国外から輸入した貨物に対して仕向地である日本の消費税が課されている一方（法4条2項）、国外への資産の輸出については、

---

4) 2022年11月16日付毎日新聞西部朝刊「爆買い転売、7.6億円税逃れ 大阪国税局徴収処分 中国人ら7人『買い子』か」参照。

5) 2022年12月27日付日本経済新聞朝刊「アップルに130億円追徴 消費税、悪用見抜けず」参照。

原産地である日本の消費税が免除されている<sup>9)</sup>(法 7 条)。付加価値税制度において仕向地主義が採用される理由としては、消費税が消費に税負担を求める租税だからとする考え方<sup>10)</sup>、原産地国の選択に対して税制が中立

6) もっとも、11 月の報道が事例であるが、上述したとおり、非居住者が免税購入物品を転売した場合には、非居住者に対して消費税の徴収を行うことができるはずである(法 8 条 4 項)。しかし、この事例では、転売目的での物品の購入は輸出物品販売場制度の要件を満たさないものとして、非居住者ではなく譲渡した事業者(アップルジャパン)が消費税を納めている。

このような、非居住者が転売目的で物品を購入した場合に非居住者ではなく譲渡した事業者から消費税を徴収する実務は、転売目的で購入したものは「通常生活の用に供しない」物品であるから令 18 条 1 項に掲げる物品に該当しない、という解釈にもとづくようである(国税庁消費税室「輸出物品販売場制度に関する Q&A」(国税庁ウェブサイト：[https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/menzei/201805/pdf/0021009-040\\_07.pdf](https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/menzei/201805/pdf/0021009-040_07.pdf), 2021 年) 4~5 頁参照)。このような解釈にもとづく処分を適法とした裁判例もある(東京地判平成 15 年 1 月 28 日判タ 1138 号 308 頁、山口地判平成 25 年 4 月 10 日税資 263 号順号 12194。なお、これらの裁判例は、平成 28 年度改正前の令 18 条について争われている点に注意)。

しかし、言葉の自然な意味から言って、転売目的で購入したものは「通常生活の用に供しない」物品だと論じることができるのか疑問の余地はある。また、納税者の予測可能性という観点から言っても、販売相手の非居住者が転売するかどうかは事業者=納税者には基本的にわからないのであるから、このように事業者に対して消費税を課すことは、事業者が明らかに転売向けの物品を免税で販売している場合などを除き、酷であるように思われる。

取引段階において免税対象取引かどうか事業者に確認させる現行の輸出物品販売場制度においては、非居住者が購入した後に転売をした場合には、原則として課税庁が転売を把握し、法 8 条 4 項という明文の規定にもとづき、非居住者から消費税を徴収すべきであろう。「獲れるところから獲る」ことは望ましくないように思われる。この点は、後述するように令和 5 年度改正によって物品を譲り受けた者に対する連帯納付義務が設けられることに鑑みれば(令和 5 年度改正後の同条 6 項)、更に望ましくない論じることが可能である。同改正の後、現行の解釈論を前提とすれば、転売が行われた場合、課税庁は①輸出物品販売場を経営する事業者からも②転売を行った非居住者からも③転売を受けた者からも消費税を徴収することが可能となる。これは、過大な権限を課税庁に与えることになっているのではないかと思われる。

また、仮に、非居住者の転売を把握するのが難しいのであれば(辻美枝「判批」税研 208 号(2019 年) 215 頁参照)、後述する還付方式へと切り替え、課税庁が手続に関与して不正な転売を把握することを考えるべきであろう。事業者に免税購入の適格性を確認する事務負担を負わせたくて、非居住者が転売した場合には事業者から消費税を徴収することすらある、という現行の実務は、事業者に過度な負担を押し付けており、望ましくないと考えられる。

7) カール・S・シャープ=世界銀行編(下条進一郎訳)『間接税で何が起こるか』(日本経済新聞社、1988 年) 15~17 頁 [カール・S・シャープ執筆部分] 参照。

的であるべきだからとする考え方<sup>11)</sup>、輸出入取引に対して税制が中立的であるべきだからだとする考え方<sup>12)</sup>がある<sup>13)</sup>。

輸出物品販売場制度についても、国内において非居住者が輸出するために購入した物品に対する消費税について、仕向地である輸出先において輸入時に消費税を課し、日本では消費税を課さないという仕向地主義にもとづく制度と理解できる<sup>14)</sup>。そのため、近時の改正についても、仕向地主義の観点から評価を行うべきであろう。もっとも、Ⅲの議論を若干先取りすることになるが、非居住者が免税で購入した物品を輸出しなければならないこととされていることなど（法8条3項および4項）、輸出物品販売場制度には創設当時から仕向地主義を担保するための制度が組み込まれている。そのため、近時の改正を評価するにあたっては、仕向地主義を促進するような改正であるかという観点よりも、むしろ近時の改正が仕向地主義を害してしまっていないか、という点が重要であろう。

- 8) 佐藤英明＝西山由美『スタンダード消費税法』（弘文堂、2022年）8～9頁〔西山由美執筆部分〕のほか、See Simon Thang & Nicholas Shatalaw, *Digital Cross-Border Supplies in VIRTUES AND FALLACIES OF VAT* 424-425 (2021).
- 9) このことの結果として、仕入税額控除の金額が課税資産の譲渡等に係る消費税額を上回る場合には、その上回った金額の還付を受けることができる（法52条）。日本の現行法ではこの規律は輸出取引以外の国内取引と共通するものだが、ドイツ売上税では輸出取引に係る仕入税額の還付が前段階税額控除制度以前から導入されていたことにつき、西山由美「ドイツ売上税100年の足跡」税法学586号（2021年）471～472頁参照。
- 10) 沼田博幸「クロスボーダー取引に対する消費課税のあり方について」会計論叢8号（2013年）17～18頁、熊王征秀『消費税法講義録【第3版】』（中央経済社、2022年）100～101頁参照。
- 11) 浅妻章如＝酒井貴子『租税法』（日本評論社、2020年）153～154頁〔浅妻章如執筆部分〕、三木義一編著『よくわかる税法入門【第16版】』（有斐閣、2022年）271頁〔望月爾執筆部分〕参照。
- 12) 岡村忠生「仕向地基準課税再考」『日本租税研究協会第69回租税研究大会記録税・財政及び国際課税を巡る現状と課題』（日本租税研究協会、2017年）78～79頁参照。
- 13) 西山由美「消費税課税」金子宏監修『現代租税法講座 第4巻 国際課税』（日本評論社、2017年）408頁、西山由美「越境取引と消費税」租税法研究49号（2021年）45～46頁参照。
- 14) 大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方【5訂版】』（大蔵財務協会、2010年）96～97頁参照。

## (2) 事業者の事務負担の軽減

国内取引に対する消費税は、一般に、制度上想定されている負担者が消費者である一方、納税義務を負っているのは事業者であるから<sup>15)</sup>(法 5 条 1 項)、負担者と納税義務者が異なり、納税義務者が負担者に税負担を転嫁する間接税である、とされる<sup>16)</sup>。負担者が消費者であることや事業者が転嫁を行うことは消費税法において規定されていないので、消費税が持つ間接税としての性質をどの程度所与の前提とすべきかという点は、論者によって異なりうる<sup>17)</sup>。

ただし、消費税の間接税としての性質を重視するならば、法律上の納税義務を負っている事業者は、本来税負担を負うべき消費者から課税庁に対する税の徴収を仲立ちする者と位置付けられることになろう<sup>18)</sup>。消費税法制度において事業者をこのように位置付けた場合、自身が負うべき税負担について申告および納税するわけではないのだから、その事務負担については軽減する配慮をすべきであろう<sup>19)</sup>(税制改革法(昭和 63 年法律第 107 号) 10 条 2 項後段も参照)。

したがって、輸物品販売場制度の改正についても、免税店を営む事業者の事務負担の軽減を評価基準の 1 つとすべきである。特に、日本の輸物品販売場制度は上述のとおり事業者が取引時に相手が非居住者であることを確認してそれを証明する書類を保存したうえで消費税の免除を受ける方式(免税方式)を採用しているが、これは輸出時に非居住者が税関で手続を行う諸外国の方式(還付方式)<sup>20)</sup>に比して事業者の事務負担が重くなるものである。そのため、事業者の事務負担の軽減は、輸物品販売場制

---

15) ただし、輸入取引や特定課税仕入れ(いわゆるリバースチャージ方式)については、負担者と納税義務者が一致することになる(法 5 条 1 項、2 項)。

16) 金子宏『租税法[第 24 版]』(弘文堂、2021 年) 13~14 頁参照。

17) たとえば、伊藤悟「消費税の円滑かつ適正な転嫁の虚構性」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』(勁草書房、2012 年) 539 頁参照。

18) 占部裕典「消費税法の枠組みの法理論的検討と課題」税法学 586 号(2021 年) 117~118 頁参照。

19) 事業者の事務負担を軽減するための消費税法上の制度としては、たとえば、簡易課税制度が挙げられよう(法 37 条)。

度については特に意識されるべきものであろう。

### （3）観光政策など

輸出物品販売場制度については、観光政策も意識されてきた。輸出物品販売場制度を拡大することや制度を利用する非居住者の便宜を図ることにより、訪日観光客による日本国内での物品の購入を促進することが企図されてきた、ということである。

もっとも、日本国内での物品の購入を促進することは、課税の公平や中立といった観点からは正当化が難しい（税制改革法3条参照）。むしろ、物品の購入地の選択について中立性を損なうような観点と論じることができよう。そのため、仕向地主義や事業者の税負担の軽減と異なり、この観点から行われた改正は租税政策とは異なる観光政策のためのものだ<sup>21)</sup>、と論じるべきであろう<sup>22)</sup>。

以上の3つの観点をもって、本稿では改正法を分類したうえで評価した

20) 宮川・前掲注(2)150~187頁参照。ただし、EU諸国のように事業者が免税措置の適用を受ける方式と（溝口法子『EU付加価値税の実務[第2版]』（中央経済社、2020年）164頁参照）、オーストラリアやアジア諸国のように非居住者が直接消費税の還付を受ける方式の2種類のものがある。

21) 観光政策と税制の関係をめぐっては、近時、法定外目的税（地方税法（昭和25年法律第226号）4条6項、5条7項）として導入される宿泊税が注目されている。観光税については、田中治「地方税の法原則」同『田中治税法著作集 第1巻 租税の存在理由と租税法律主義の現代的意義』（清文社、2021年）651~653頁〔初出：2020年〕参照。また、2023年から導入される広島県廿日市市の宮島訪問税については、青木宗明「地方独自財源の展望」税研215号（2021年）54頁、松本太郎「税の重みを深く認識し、神を齋まつる島 厳島の未来を拓く」税務弘報71巻1号（2023年）2頁、児玉剛樹=森信茂樹「宮島訪問税誕生秘話」税務弘報71巻1号（2023年）9頁参照。

ただし、これらの税制については、本稿で議論するような観光政策を促進するための税制というよりも観光政策の財源を確保するための税制という性質のものであり、また国税ではなく地方税における制度である。

22) 政策税制については、首藤重幸『『政策税制の法的限界の検討』の研究について（総論）』日税研論集58号（2008年）3頁、諸富徹『私たちはなぜ税金を納めるのか』（新潮選書、2013年）184~193、274~276頁、占部裕典『政策税制の展開と限界』（慈学社出版、2018年）参照。また、政策税制と憲法上の「租税」の関係については、中里実「環境税と『租税』概念」『企業の多国籍化に伴う法的諸問題に関する研究』（総合研究開発機構、1997年）29~33頁参照。



い。まずは、Ⅱにおいて、本稿が検討対象とする近時の改正の内容について述べる。

## Ⅱ 具体的な改正内容<sup>23)</sup>

### 1 平成 26 年度改正：消耗品の追加

輸出物品販売場制度に関する近時の改正の嚆矢となったのは、平成 26 年度税制改正である。

同改正の前提となったのは、国土交通省および経済産業省による「外国人旅行者向け消費税免税制度に係る対象品目の拡大等及び手続の簡素化」という改正要望である<sup>24)</sup>。この改正では、「外国人旅行者の増加」と「訪日外国人の旅行消費を拡大すること」を政策目的として掲げ、免税対象品目の拡大と免税手続の簡素化が改正要望項目として挙げられている。さらに、立法担当者による解説では、この要望の前提には、観光立国推進閣僚会議においてまとめられた「観光立国実現に向けたアクション・プログラム」において免税制度について言及されたことや<sup>25)</sup>、閣議決定された「日本再興戦略」において免税店に言及されたこと<sup>26)</sup>があるとされている<sup>27)</sup>。

以上の要望にもとづき行われた平成 26 年度税制改正では（平成 26 年政令第 141 号）、免税対象物品が拡大している。同改正以前は、食品類や化粧品類などの消耗品は包括的に免税対象物品から除かれていたが、同改正により、1 日の購入額が 5 千円超 50 万円以下であれば免税対象物品から除か

---

23) 改正内容の一覧として、金井恵美子『令和 4 年 10 月改訂 プロフェッショナル消費税の実務』（清文社、2022 年）3～4、14～15、19～20、35 頁参照。

24) 国会図書館ウェブサイト（[https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2014/request/mlit/26y\\_mlitt\\_k\\_45.pdf](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2014/request/mlit/26y_mlitt_k_45.pdf)）参照。

25) 「観光立国実現に向けたアクション・プログラム」（観光庁ウェブサイト：<https://www.mlitt.go.jp/common/001000830.pdf>、2013 年）12 頁参照。

26) 「日本再興戦略」（首相官邸ウェブサイト：[https://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/pdf/saikou\\_jpn.pdf](https://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/pdf/saikou_jpn.pdf)、2013 年）85 頁参照。

27) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 26 年版）』（大蔵財務協会、2014 年）910 頁〔上竹良彦＝堀内誠一郎＝宮地孝一＝宮下賢章執筆部分〕参照。

ないものとされた（令 18 条 1 項 2 号<sup>28)</sup>）。また、消耗品を免税対象物品として購入する際には、非居住者は 30 日以内に輸出することを約する購入者誓約書を事業者へ提出し、事業者はそれを保管しなければならないものと定められたほか<sup>29)</sup>、当該消耗品を国土交通大臣と経済産業大臣が協議して定める方法により消耗品を包装しなければならないものとされた（同条 2 項 2 号）。

平成 26 年度改正では、免税対象物品の拡大に代えて免税手続を簡素化する改正が行われているが、こちらの改正については平成 30 年度税制改正により多くが見直されているため、ここでは記述を省略する。

## 2 平成 27 年度改正：免税カウンター制度の創設

平成 27 年度税制改正では、手続委託型輸出物品販売場制度、いわゆる免税カウンター制度が設けられた。

同改正の前提となった国土交通省および経済産業省による税制改正要望では、平成 26 年度改正による免税対象物品の拡大により地方の名産品などが輸出物品販売場で販売可能となることにあわせて、都市部に集中している輸出物品販売場を地方と拡充するために、輸出物品販売場を設けやすくすることが改正の必要性として挙げられている<sup>30)</sup>。この前提としては、前年の改正と同じく、観光立国推進閣僚会議でまとめられた「観光立国実現に向けたアクション・プログラム 2014」において「ショッピング・ツーリズムの振興」<sup>31)</sup>が挙げられていることや、閣議決定された「『日本再興戦略』改訂 2014」において 2020 年度までに免税店を 10,000 店規模にまで増やすという目標が挙げられていること<sup>32)</sup>があった<sup>33)</sup>。

28) 後述する平成 28 年度改正により、5 千円超という要件は現行法では 5 千円以上に緩和されている。

29) 後述する平成 30 年度改正により、この手続は現行法では廃止されている。

30) 国会図書館ウェブサイト ([https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2015/request/mlit/27y\\_mlnt\\_k\\_30.pdf](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/request/mlit/27y_mlnt_k_30.pdf)) 参照。

31) 「観光立国実現に向けたアクション・プログラム 2014」（観光庁ウェブサイト：<https://www.mlnt.go.jp/common/001046636.pdf>、2014 年）31 頁。

以上の要望にもとづき行われた平成 27 年度税制改正では（平成 27 年政令第 145 号）、手続委託型輸出物品販売場制度、いわゆる免税カウンター制度が設けられている。原則として、輸出物品販売場制度に係る手続は物品を販売する事業者ごとに行わなければならない（令 18 条の 2 第 2 項 1 号<sup>34)</sup>）。ただし、手続委託型輸出物品販売場制度においては、税務署長から承認を受けた承認免税手続事業者（令 18 条の 2 第 7 項）が免税手続カウンターを設置している場合において、免税手続カウンターと同じ特定商業施設（令 18 条の 2 第 4 項）内に免税店を設置するなどの要件を満たす場合には、輸出物品販売場としての許可を受けることができるようになった（令 18 条の 2 第 2 項 2 号）。「手続委託型」とされているように、この制度においては、旅券の提示などの手続は物品を販売する事業者を代理する免税手続カウンターにおいて行われ、物品を販売する事業者は物品の販売および購入者の情報の保存のみを行うことが想定されている（同号イないしハ）。

平成 27 年度改正では、事前承認港湾施設内に設置する臨時販売場制度も設けられているが、この制度は平成 31（令和元）年度改正により一般的な臨時販売場制度に組み込まれる形で廃止されているため、ここでは記述を省略する。

### 3 平成 28 年度改正：購入額要件の緩和、国外へと直送する手続の追加

平成 28 年度税制改正の前提となる税制改正要望では、前年に引続き、地方を訪れる訪日観光客が免税店で購入しやすくなることを改正の目的に据えている<sup>35)</sup>。前年から引続き、観光庁のアクション・プログラム<sup>36)</sup>および

---

32) 『『日本再興戦略』改訂 2014』（首相官邸ウェブサイト：<https://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/pdf/honbunJP.pdf>, 2014 年）120 頁参照。

33) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 27 年版）』（大蔵財務協会、2015 年）851 頁〔上竹良彦＝藤山智晴＝城戸格＝西田勇樹執筆部分〕参照。

34) なお、この規定も平成 27 年度改正で設けられたものである。改正以前は、輸出物品販売場を許可するための要件は通達で示されており、法令の規定ではなかった。

日本再興戦略<sup>37)</sup>で免税店制度の地方への拡充が挙げられていることが改正の背景にあるが<sup>38)</sup>、2015（平成 27）年 4 月時点で既に免税店の数は 10,000 店を超えていることから、目標が「2020 年度までに 20,000 店」と変わっている。

以上の要望にもとづき行われた平成 28 年度税制改正では（平成 28 年政令第 148 号）、まず、購入額の要件が緩和されている。改正以前は、消耗品以外の一般物品については 1 日に 1 万円超、消耗品については 1 日に 5,000 円超購入することが免税対象取引となる要件とされていたが、同改正により、一般物品と消耗品のいずれも 1 日に 5,000 円以上と基準が緩和された（令 18 条 13 項）。なお、消耗品については、平成 26 年度改正で設けられた 50 万円以下という上限の基準は存置されている。この改正は、地方の土産物を 1 日に 1 つの店舗で 1 万円購入することが困難であることが理由とされている<sup>39)</sup>。

また、平成 28 年度改正では、あわせて、免税対象物品を国外へ直送した場合の手続も定められた。輸出品販売場制度では、非居住者が購入した物品を出国時に携行して輸出することが想定されており、運送事業者に依頼して配送することは想定されていなかった。そのため、免税対象物品を国外へ直送する場合の手続を定めるとともに（令 18 条 2 項 3 号）、このような場合には運送事業者へと引き渡した時に輸出したものとみなすこととされた（同条 15 項）。なお、国外に直送する場合には、当時の原則的な方法では必要とされていた購入者誓約書や購入記録票の作成が不要となって

---

35) 国会図書館ウェブサイト ([https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2016/request/mlit/28y\\_mlitt\\_k\\_28.pdf](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/request/mlit/28y_mlitt_k_28.pdf)) 参照。

36) 「観光立国実現に向けたアクション・プログラム 2015」(観光庁ウェブサイト：<https://www.mlitt.go.jp/common/001092004.pdf>) 13~14 頁参照。

37) 「『日本再興戦略』改訂 2015」(首相官邸ウェブサイト：[https://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/pdf/dai2\\_3jp.pdf](https://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/pdf/dai2_3jp.pdf)) 169 頁参照。

38) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 28 年版）』（大蔵財務協会、2016 年）835 頁 [上竹良彦＝藤山智晴＝城戸格＝西田勇樹執筆部分] 参照。

39) 大蔵財務協会・前掲注 (38) 836 頁 [上竹良彦＝藤山智晴＝城戸格＝西田勇樹執筆部分] 参照。

おり、後述する平成 30 年度改正を経た現行法でも、非居住者による税関での旅券等の提示が不要となっている（令 18 条 5 項）。

平成 28 年度改正では、このほか、前年に設けられた手続委託型輸物品販売場制度が拡充されている（令 18 条の 2 第 5 項）。また、購入者誓約書の電磁的な保存が認められるようになったが、この制度は平成 30 年度改正による免税手続の電子化に伴って廃止されている。さらに、金または白金の地金その他通常生活の用に供しないものが免税対象物品から除かれたが（令 18 条 1 項 1 号）、通常生活の用に供する物品のみが免税対象物品であったのは改正以前と同様であり、金または白金の地金が対象物品から除かれたことも従前からの取扱いを法令上明確化したものと位置付けられている<sup>40)</sup>。

#### 4 平成 30 年度改正：免税手続の電子化

平成 30 年度税制改正の前提となる税制改正要望では、訪日観光客の消費促進を改正の目的に据えている<sup>41)</sup>。この目的の前提としては、首相官邸に設置された明日の日本を支える観光ビジョン構想会議でまとめられた「明日の日本を支える観光ビジョン」<sup>42)</sup>および閣議決定された「観光立国推進基本計画」<sup>43)</sup>において輸物品販売場制度の整備が挙げられていることがある<sup>44)</sup>。

以上の要望にもとづき行われた平成 30 年度税制改正では（平成 30 年政令第 135 号）、輸物品販売場制度に関する手続が電子化された。改正以

---

40) 大蔵財務協会・前掲注 (38) 840 頁 [上竹良彦 = 藤山智晴 = 城戸格 = 西田勇樹執筆部分] 参照。

41) 国会図書館ウェブサイト ([https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2018/request/mlit/30y\\_mlnt\\_k\\_25.pdf](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/request/mlit/30y_mlnt_k_25.pdf)) 参照。

42) 「明日の日本を支える観光ビジョン（案）」（首相官邸ウェブサイト：[https://www.kantei.go.jp/jp/singi/kanko\\_vision/dai2/siryous3.pdf](https://www.kantei.go.jp/jp/singi/kanko_vision/dai2/siryous3.pdf)、2016 年）10～11 頁参照。

43) 「観光立国推進基本計画」（観光庁ウェブサイト：<https://www.mlit.go.jp/common/001299664.pdf>、2017 年）38 頁参照。

44) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 30 年版）』（大蔵財務協会、2018 年）949 頁 [馬場啓明 = 加藤博之 = 大西佑作 = 中島正之 = 安掛真一執筆部分] 参照。

前は、輸出することを約する購入者誓約書を非居住者が事業者に対して物品購入時に提出し、事業者は当該誓約書を7年間保存する必要があった。また、事業者は購入記録票を非居住者の旅券等へと貼付し、非居住者は当該記録票を出国時に税関に提出していた。

平成30年度改正により、購入者誓約書および購入記録票という書類が廃止された。まず、購入者誓約書に代わり、事業者は、旅券等の情報および購入したことを記録した電磁的記録である購入記録情報を、消費税法施行規則（昭和63年大蔵省令第53号、以下「規」という）6条の2に定める電子化された方法で国税庁長官に提供することとなった<sup>45)</sup>（令18条6項）。また、非居住者は、購入記録票に代わり、旅券等を税関に提示することとなった（令18条5項）。これらの制度により、課税庁は、国税庁に提供された電子情報と税関で提示された旅券等を照らし合わせることで、非居住者が出国したかどうか確認することができるようになった。さらに、事業者は、非居住者に対して免税対象取引であることなどを説明しなければならないものと定められた（令18条10項）。

## 5 平成31（令和元）年度改正：臨時販売場制度の整備

平成31年度税制改正の前提となる改正要望では、訪日観光客に対する販売機会の増加を目的に据えている<sup>46)</sup>。前提となっているのは、前年の改正と同じく、「明日の日本を支える観光ビジョン」および「観光立国推進基本計画」である。

以上の要望にもとづき行われた平成31年度税制改正では（平成31年法律第6号、平成31年政令第99号）、臨時販売場制度が設けられた。基本的に、輸出物品販売場制度の適用を受ける事業者としては、免税店として店

---

45) I1で報道を紹介した非居住者による転売を発見するにあたっては、この制度が一定の貢献をしたようである。

46) 国会図書館ウェブサイト ([https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2019/request/mlit/31y\\_mlitt\\_k\\_11.pdf](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/request/mlit/31y_mlitt_k_11.pdf)) 参照。

舗を既に設置しており、免税店を継続的に経営する者が想定されている。たとえば、「免税販売手続に必要な人員を配置し、かつ、免税販売手続を行うための設備を有する販売場であること」という輸出物品販売場の要件は（令 18 条の 2 第 2 項 1 号ハ）、既に事業を営んでいる事態が想定されているように思われる。例外として、港湾施設内に設置する臨時販売場制度は平成 27 年度改正で既に設けられていたが、たとえば地域の祭やイベント会場において名産品を販売する場合など、臨時的に物品を販売するようなどきにおいても、輸出物品販売場制度の適用を受けることができるようにすべきとの要望があった<sup>47)</sup>。

そこで、平成 31 年度改正では、7 月以内の期間のみ設ける臨時販売場を設置する場合には、一定の要件を満たしたときには、当該臨時販売場を輸出物品販売場とみなして制度の適用を受けられることとされた（法 8 条 8 項、9 項（令和 5 年度改正後は同条 9 項、10 項））。臨時販売場が輸出物品販売場とみなされる要件としては、免税販売手続を行うための体制が整備されていること（規 10 条の 8 第 3 項）などが挙げられている（令 18 条の 5）。また、臨時販売場を営もうとする事業者は、臨時販売場を設置する日の前日までに、届出者の氏名などを記載した申請書（規 10 条の 9）を税務署長に提出する必要がある。

このほか、平成 31 年度改正では、手続委託型輸出物品販売場制度の許可を受けるための手続が簡素化されている（規 10 条 2 項 2 号）。

## 6 令和 2 年度改正：自動販売機型輸出物品販売場制度の創設

令和 2 年度税制改正の前提となる改正要望でも、前年の改正と同じく訪日観光客に対する販売機会の増加を目的に据えている<sup>48)</sup>。前提となって

---

47) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（令和元年版）』（大蔵財務協会、2019 年）832～833 頁【佐藤隆夫＝加藤博之＝千葉高弘＝中島正之＝佐藤真人執筆部分】参照。

48) 財務省ウェブサイト（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2020/request/mlit/02y\\_ml原因\\_k\\_24.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2020/request/mlit/02y_ml原因_k_24.pdf)）参照。

いるのは、前年と同じ「観光立国推進基本計画」に加え、新たに観光立国推進閣僚会議で決定された「観光ビジョン実現プログラム 2019」である<sup>49)</sup>。

以上の要望にもとづき行われた令和 2 年度税制改正では（令和 2 年政令第 114 号）、いわゆる自動販売機型輸出物品販売場制度が設けられた。原則として、輸出物品販売場制度においては、免税店に「免税販売手続に必要な人員を配置」する必要がある（令 18 条の 2 第 2 項 1 号ハ）。しかし、近時、訪日観光客に向けた土産物を販売する自動販売機が開発され、これについても輸出物品販売場制度の適用対象とすべきだとの要望があった<sup>50)</sup>。

そこで、令和 2 年度改正では、免税店に人員が配置されていなくとも輸出物品販売場制度の適用を受けられる自動販売機型輸出物品販売場制度が創設された。具体的には、財務大臣が定める自動販売機基準を満たすものとして国税庁長官が観光庁長官と協議して指定する指定自動販売機を設置した場合には、上述の人員の配置の要件を満たさなくとも、自動販売機型輸出物品販売場として許可を受けることができるようになった（令 18 条の 2 第 2 項 3 号）。なお、自動販売機型輸出物品販売場制度の適用を受けようとする事業者は、通常の輸出物品販売場（一般型輸出物品販売場）の許可とは異なる申請書を税務署長に提出する必要がある（規 10 条 1 項 3 号）。

## 7 令和 4 年度改正：購入することができる非居住者の制限

令和 4 年度税制改正の前提となる改正要望でも、令和 2 年度改正と同じく訪日観光客に対する販売機会の増加を目的に据えている<sup>51)</sup>。前提とな

---

49) 「観光ビジョン実現プログラム 2019」（首相官邸ウェブサイト：<https://www.kantei.go.jp/jp/singi/kankorikkoku/kettei/siryou9.pdf>、2019 年）4、12、16 頁参照。

50) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（令和 2 年版）』（大蔵財務協会、2020 年）752 頁〔石井隆太郎＝佐々木辰実＝小田真史＝中島正之＝佐藤真人執筆部分〕参照。

51) 財務省ウェブサイト（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2022/request/mlit/04y\\_ml原因\\_k\\_19.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2022/request/mlit/04y_ml原因_k_19.pdf)）参照。



っているのは、令和 2 年度改正と同じ「観光立国推進基本計画」に加え、新たに観光立国推進閣僚会議で決定された「観光ビジョン実現プログラム 2020」である<sup>52)</sup>。

以上の要望にもとづき行われた令和 4 年度税制改正では（令和 4 年法律第 4 号、令和 4 年政令第 139 号）、輸出物品販売場制度において物品を購入することができる者を制限する改正が行われた。従前は、外為法に定める非居住者に対する物品の販売であれば（外為法（昭和 24 年法律第 228 号）6 条 1 項 6 号）、輸出物品販売場制度の適用を受けることができた。これに対し、令和 4 年度改正により、輸出物品販売場制度の適用を受ける物品を購入することができる者から長期滞在の在留資格を持つ者が除かれることとなった（法 8 条 1 項、令和 5 年 4 月 1 日以後の令 18 条 1 項）。

この改正の趣旨としては、まず、長期滞在の在留資格を持つ者には入国後半年は非居住者としての購入を認めていたが、入国後の日数の確認を事業者が行うことが煩雑である、ということが立法担当者の解説では挙げられている<sup>53)</sup>。ただし、長期滞在の非居住者が輸出物品販売場制度を悪用して物品を転売していたことが背景にあるとの報道もある<sup>54)</sup>。

## 8 令和 5 年度改正：連帯納付義務制度の創設

執筆時点では改正法は未成立だが、令和 5 年度税制改正大綱において、輸出物品販売場制度における連帯納付義務制度が創設されることが謳われている。具体的には、「免税購入された物品の税務署長の承認を受けない譲渡又は譲受けがされた場合には、当該物品を譲り受けた者に対して譲り渡した者と連帯してその免除された消費税を納付する義務を課すこととす

---

52) 「観光ビジョン実現プログラム 2020」(国土交通省ウェブサイト：<https://www.mlit.go.jp/kankocho/content/001353662.pdf>, 2020 年) 12、37、40 頁参照。ただし、後述する改正がここで述べられている観光客の増加や消費の促進などの目的と合致するものかどうか、という点には議論の余地がある。

53) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて(令和 4 年版)』(大蔵財務協会、2022 年) 701 頁 [石田良 = 佐々木辰実 = 牧村慎一 = 中島正之 = 三浦佑樹執筆部分] 参照。

54) 2021 年 12 月 6 日付日本経済新聞朝刊「消費税の免税、留学生除外へ、短期滞在に限定。」参照。

るほか、所要の措置を講ずる<sup>55)</sup>として、免税購入物品の転売が行われた場合には、物品を購入した者に対して消費税の連帯納税義務を課す制度を設けるものとされている<sup>56)</sup>。

その後公表された改正法案では、法8条6項に下記の条文を付け加えるものとされている。

「第4項ただし書の承認を受けないで国内において同項に規定する物品の譲渡又は譲受けがされたときは、当該物品を譲り受けた者（同項本文に規定する所持をした者を含む。）は、当該物品を譲り渡した者と連帯して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納付する義務を負う。この場合における消費税の徴収については、前項の規定を準用する。」

この制度は、特に改正要望に基づくものではなく、報道も見当たらないため、立法趣旨について手掛かりとなる情報はわからない。ただし、後述するとおり、免税購入物品の転売を防止することが趣旨の制度であるように思われる。

### Ⅲ 改正の分類と評価

#### 1 改正の分類

Ⅱで列挙した改正については、免税対象物品に関するもの、販売場の種類に関するもの、手続に関するものおよび制度の適用を厳格化するものの4種類に分類できよう。具体的な分類は次のページの図のようになる。なお、一番右の列は2および3の議論を先取りしている。

免税対象物品については、消耗品を追加し、1日の購入額の下限を引き下げるなど、一貫して要件が緩和されてきた。販売場の種類については、

---

55) 「令和5年度税制改正の大綱」（財務省ウェブサイト：[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2023/20221223taikou.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2023/20221223taikou.pdf)、2022年）74頁。

56) 連帯納付義務（連帯納付責任）については、さしあたり、浅田久治郎（橘素子補訂）『新版 租税徴収の理論と実務』（金融財政事情研究会、2022年）84～90頁参照。

分類	内容	政策目的
免税対象物品	・ 消耗品の追加（平成 26 年度改正） ・ 購入額要件の緩和（平成 28 年度改正）	観光政策
販売場の種類	・ 手続委託型（平成 27 年度改正） ・ 臨時販売場（平成 31 年度改正） ・ 自動販売機型（令和 2 年度改正）	観光政策 + 事務負担
手続	・ 直送する手続（平成 28 年度改正）	観光政策
	・ 手続の電子化（平成 30 年度改正）	事務負担
制度の厳格化	・ 非居住者の要件（令和 4 年度改正）	仕向地主義？事務負担？
	・ 連帯納付義務（令和 5 年度改正）	仕向地主義

原則的な要件については緩和されていないものの、3 種類の新たな制度を設けることで、事業者が免税店を設けやすくするような改正が行われている。なお、免税カウンター制度については、事業者の事務手続に関する改正とみることでもできるようには思われるが、全ての事業者が適用を受けるものではないため、販売場の種類に関する改正と分類している。手続については、2 つの改正で性質は異なるように思われる。この点は後述する。

以上の 3 種類について、I 2 で述べた評価基準からどのように評価することができるのか、という点を以下では論じていくこととしたい。そのうえで、それまでの改正と異なり制度の適用を厳格化した令和 4 年度改正および令和 5 年度改正をどのように評価することができるのか、という点について論じる。

## 2 分類ごとの評価

基本的に 1 で述べた分類ごとに、I 2 で述べた視点により改正の趣旨について分析および評価したい。

まず、免税対象物品の拡大については、事業者の事務負担が軽減されたようには思えない。そのため、仕向地主義の観点か、観光政策の観点から行われた改正と考えるべきであろう。この点、平成 26 年度改正以前に消耗品が免税対象物品から除かれていた趣旨は「非居住者が購入してすぐに

国内で消費するおそれがある食品類、飲料類などは免税他の対象から外している」<sup>57)</sup>として、仕向地主義の観点から合理的であるとの説明がされてきた。消耗品を購入する場合であっても、消費税を免税で販売（購入）するためには物品を国内で消費してはならない点は変わらないことから（法8条3項）、仕向地主義を著しく害する改正だとはいえないかもしれないが、少なくとも、仕向地主義を推進するような改正だとは論じがたいように思われる。また、平成28年度改正についても、Ⅱで論じたとおり地方の土産物を購入しやすくすべきだとの議論が前提となっている。以上のような点を勘案すれば、免税対象物品の拡大はいずれも観光政策として行われた改正であると論じるべきであろう。

次に、販売場の種類の増加については、一定程度事業者の事務負担を軽減するようなものも見られる。たとえば、平成27年度改正で設けられた免税カウンター制度は免税店を営む事業者が店舗にて免税手続を行わずにすむ制度であり、令和2年度改正で設けられた自動販売機型輸出物品販売場制度は免税店を営む事業者が人員を配置せずすむ制度である。また、それぞれの改正の改正要望が述べるとおり、これらの制度によって多様な免税店を設けることは、訪日観光客による消費の促進という観光政策からも支持されよう。

最後に、手続に関する改正については、上述のとおり2つの改正の内容に違いがあるため、どの政策目的から支持されるのか一律に論じることは難しい。まず、平成28年度改正による直送時の手続の整備については、当時の状況では購入者誓約書および購入記録票を作成する必要がなくなるということで事業者の事務負担の軽減に資してはいたものの、現在では購入者誓約書および購入記録票の作成手続が廃止されたこともあり、どちらかといえば購入した物品を携行しなくても良いという非居住者の便宜と、その結果としての訪日観光客による消費額の増加、つまり観光政策が主たる趣旨とされているように思われる。一方、平成30年度改正による手続の

---

57) 大島＝木村・前掲注（14）97頁。

電子化については、新たに非居住者に対する説明の義務は生じたものの、全体としては購入者誓約書および購入記録票を作成する必要がなくなるなど事業者の事務負担は軽減されている。つまり、いずれの改正についても全体的な事務負担を軽減することが企図されていたように思われるものの、平成 28 年度改正については観光政策が、平成 30 年度改正については事業者の便宜が主たる目的となっていたように思われる、ということである。

以上の検討をまとめる。まず、免税対象物品に関する改正は、観光政策が主たる目的となっていたように思われる。次に、販売場の種類に関する改正は、事業者の事務負担の軽減および観光政策がいずれも目的となっていたように思われる。最後に、手続に関する改正は、直送時の手続の制定は観光政策が、手続の電子化については事業者の事務負担の軽減が主たる目的となっていたように思われる。

このようにまとめた場合に理解できるのは、輸出品販売場制度に関する近時の改正において、事業者の事務負担の軽減という租税政策が企図されることもあるものの、多くの改正は観光政策を主たる目的として行われてきた、ということである。この点は、Ⅱで述べたように、改正に繋がった税制改正要望で専ら訪日観光客の増加や訪日観光客による消費の促進が政策目的として挙げられていたことから裏付けられよう。

租税政策があまり意識されずに他の政策が改正の主たる目的となってきたことは、そのみをもっては改正が望ましくなかったことの理由とはならないかもしれない。ただし、他の政策目的により行われた改正が租税政策を害するものであった場合には、その改正は望ましくないであろう<sup>58)</sup>。そして、このように観光政策が租税政策を害するような状況となっていないか、ということ論じる素材として、令和 4 年度税制改正および令和 5 年度税制改正があるように思われる。

---

58) 憲法論の観点からの議論として、北野弘久(黒川功補訂)『税法学原論[第9版]』(勁草書房、2022年)136~139頁参照。

### 3 仕向地主義は害されているか？：令和4年度改正および令和5年度改正の評価

平成26年度税制改正以来、観光立国を目指すという政府の方針に沿い、輸出物品販売場制度は一貫して拡充されてきた。しかし、令和4年度税制改正は、利用する非居住者に関するものというこれまでの改正とは違った内容についてのものとはいえ、免税で購入できる者の範囲を狭め、制度を縮小している。

IIで論じたとおり、この改正の趣旨については、①購入する非居住者が、入国後半年を経過しているか否かを事業者が確認するのは煩雑だったこと、②免税で購入した物品を転売する行為が横行していたことという2つの説明がある。これらの説明のうち、立法担当者が解説するように①に沿って理解するならば、本稿の整理によれば、令和4年度改正は事業者の事務負担を軽減するものと位置付けられよう。一方、報道されているように②に沿って理解するならば、日本から輸出されていない物品について消費税が免除されていた状況を改善するための改正であるから、令和4年度改正は仕向地主義が害されている状況を改善するものだ、と位置付けられよう。

①または②のいずれによって理解するかによって、令和4年度改正の背景にある状況や改正が属する文脈への理解は異なってくる。まず、①事業者が非居住者の入国後の期間を確認する煩雑さの解決に沿って理解するならば、令和4年度改正は従来の議論の延長線上にあるものと理解できよう。平成30年度改正など、従来から事業者の事務負担の軽減は輸出物品販売場制度の改正において意識されてきた。免税対象物品の拡大に伴って取引が増加したことから、それに伴って増加する事務負担を軽減することは必要な措置だっただろう。また、販売場の種類が増加したことによってこれまで免税店を設置してこなかった事業者も免税による販売を行うようになったことから、そのようないわば新規参入の事業者も手続を行いやすいように、事務負担を軽減することが必要だっただろう。したがって、事業者の事務負担の軽減は制度の拡大に伴ってこれまでも生じてきた課題で

あって、令和 4 年度改正はこのような文脈に沿って行われたものと論じられるように思われる。

一方、②転売の抑止に沿って理解するならば、令和 4 年度改正は従来の議論が見落としてきた根本的な問題に対処するためのものと理解できよう。輸出物品販売場制度は、非居住者が輸出し国内で消費されない物品、たとえば訪日観光客の土産物について、仕向地主義にもとづき消費税を免除する措置である。しかし、免税で購入した物品を国内において転売する事例が起きているのであれば、それは仕向地主義という制度の根幹が脅かされているものと考えべきであろう。

改正の真の趣旨が①と②のいずれにあったのか、という点は定かではなく、実際のところ、いずれの趣旨も加味して令和 4 年度改正が行われたのであろうと思われる。ただし、仮に②のように転売が行われていることを防止することが趣旨としてあったのであれば、主として観光政策の観点からこれまで制度が拡大されてきた一方で、租税政策が害される事態が放置されてきた<sup>59)</sup>、と評価できるであろう。I1 で述べた一連の報道は、まさに、輸出物品販売場制度を悪用した転売が横行している現状を示しているように思われる。

そして、免税で購入した物品の転売については、化粧品などの消耗品について 50 万円の限度額近くまで行われるケースが多数確認されており、それが改正の契機になったとの報道がある<sup>60)</sup>。この報道が事実ならば、消耗品を免税対象品目に加える平成 26 年度改正以来の輸出物品販売場制度の拡大によって、転売が横行する事態を引き起こし、仕向地主義という原則を脅かす結果をもたらしてしまっているのではないかと指摘することができるだろう。

---

59) なお、I で述べたとおり、転売を行った場合に税務署長が消費税相当額を非居住者から徴収する規定が法律上は以前より存在している(法 8 条 5 項)。ただし、実際には、このような事態を課税庁が把握できていなかったことから、制度を縮小せざるを得なかったのではないかと、ということである。

60) 2021 年 12 月 5 日付読売新聞東京朝刊「消費税免税 留学生除外 政府・与党方針 短期滞在に限定」参照。

この指摘は、予定されている令和5年度税制改正によっても根拠づけられよう。今回の改正は、免税購入物品を譲り受けた者に連帯納付義務を課すものであるから、明らかに免税購入物品の転売への対策として行われるものである。つまり、制度が拡大する一方で免税購入物品の転売という仕向地主義を害するような事態が生じており、このような事態に対する対策として制度を引き締めるために、令和4年度改正および令和5年度改正が行われたと評価できるように思われる。

### おわりに：残された課題をふくめて

本稿では、輸出物品販売場制度の近時の改正について分類するとともに、若干の評価を行った。まず、輸出物品販売場制度の概要および本稿が前提とする基本的な考え方を整理した（Ⅰ）。次に、平成26年度税制改正以来、輸出物品販売場制度について毎年のように行われてきた改正をまとめた（Ⅱ）。最後に、改正内容について分類および評価し、近時の改正による制度の拡大が仕向地主義という租税政策を脅かしてしまっている可能性を指摘した（Ⅲ）。

研究ノートとして本稿を執筆している理由でもあるが、本稿には残された課題が多くある。まず、具体的な改正の提案は行っていない。近時の制度の拡大が仮に仕向地主義を害するような望ましくないものであったとして、具体的にどのように制度を変えていくべきなのか、という点については論じられていない。また、比較法的な検討もできていない。日本の輸出物品販売場制度は諸外国の同様の制度に比して独特のものだ、と論じられることがあるが、はたして本当にそう位置付けられるのか、という点についても議論をすべきであろう。最後に、定量的な分析も行っていない。制度の拡大がどの程度の消費効果をもたらしたのか、また、逆にどの程度のデメリットがあったのか、定量的な分析も必要であるように思われる。

以上のように、本稿の検討は甚だ不十分なものではあるが、そのことを前提として最後に述べたいのは、輸出物品販売場制度について制度全体を



見直す必要があるのではないか<sup>61)</sup>、ということである。近時の改正は、特に販売場の種類については制度の根幹に関わるものもあったが、制度の全体的な構造はそのままに、細かな改正をいわば「接ぎ木」することで行われている<sup>62)</sup>。しかし、Ⅲで論じたように仕向地主義という制度の根幹が揺らぎつつあることにも鑑みれば、制度全体を見直すべき時期が来ているように思われる。仮に「アフターコロナ」として訪日観光客を増加させる政策を推し進めたいのであれば<sup>63)</sup>、これまでのように特例をただ単に作っていくのではなく、制度全体のあり方を再検討して合理的な制度としていくべきではないだろうか。そのような検討を行う際には、本稿が前提とした、仕向地主義、事業者の事務負担および観光政策という3つの視点をバランスさせ、特に観光政策に偏重した制度とならないようにすることが意識されるべきであろう。

※本号は、神奈川大学法学部を退職される先生方に捧げられるものである。ただし、筆者が退職される先生方に捧げる論文は別の号（安達和志先生退職記念号）に掲載する予定であり、本稿を捧げるわけではない。また、脱稿後、2023年2月24日付読売新聞東京朝刊「免税許可 一斉取消し」、2023年3月1日付朝日新聞朝刊「マツキヨ、対象外に免税販売」に触れた。

---

61) 同様の指摘をする文献として、宮川・前掲注(2)、浅見徹『『リファンド』導入議論必要』2023年2月24日付読売新聞東京朝刊参照。

62) このような「接ぎ木」の結果として、輸出物品販売場制度に関する条文は全体像が掴みづらいものとなっている。たとえば、臨時販売場制度については法律に（法8条8項および9項（令和5年度改正後は同条9項および10項））、手続委託型輸出物品販売場制度および自動販売機型輸出物品販売場制度については政令に（令18条の2第2項2号、3号）、それぞれ許可に関する規定が設けられているが、このような法の建付けになっている合理的な理由は筆者には判然としな。

63) 「アフターコロナを見据えた観光地・観光産業の再生に向けて」（観光庁ウェブサイト：<https://www.mlit.go.jp/kankochu/content/001483892.pdf>、2022年）参照。