

「消費税法における輸出免税制度の問題点について」
——仕向地主義の問題を中心として——

はじめに.....	1
I 輸出免税等の問題点	3
II 仕向地主義の問題	7
III 国境を越える電子商取引における仕向地主義の限界	16
IV 輸出に対する消費税課税についての提言	22
おわりに.....	26

はじめに

本論文は、消費税法の輸出免税制度が抱える問題について論じるものである。

我が国において輸出取引等に免税が認められているのは、仕向地主義を採用しているからである。仕向地主義は国境税調整のために仕向地に課税権を認めるものであり、多くの国で採用されており、我が国もそれに倣い採用している。

しかし、輸出取引等を免税とした場合、いくつかの問題がある。具体的な問題点として①課税権を仕向地に渡すことになり、価値創造の行われた源泉地国には税収が入らないこと。②最終的に輸出企業に消費税を還付してしまうことで、それまで各取引段階で行われた事業者による申告と納税、税務当局による徴収と還付の調査等の労力がかけられたにもかかわらず、結果として国に税収が入らないために国民が生産性のない労働に従事させられたことになること。③輸出企業は国に消費税を納めていないにもかかわらず還付加算金を収受してしまい、国庫に負担を生じさせていること。④輸出免税による還付の制度があるがゆえに詐欺などの不正行為の取締りに労力を掛けなければならないことが挙げられる。

消費税は物品やサービスの消費に担税力を認めて課されている租税とされているが、消費税は一種の付加価値税であるといわれているように、付加価値税の性質を持っている¹。

付加価値税(Value added tax:VAT)とは、各取引段階の付加価値を課税標準として課される一般消費税である。付加価値というのは、原材料の製造から製品の小売りまでの各段階において事業が国民経済に新たに付加した価値のことであり、生産国民所得の観点からは、事業の総売上金額から購入した土地・建物・機械設備・原材料・動力等に対する支出を控除した金額であり(控除法)、分配国民所得の観点からは、賃金・地代・利子および企業利潤を合計した金額である(加算法)²。

消費税の税額計算は、課税資産の譲渡等の対価の額を課税標準とし、そこに税率を掛けて税額を計算し、仕入税額控除を行うことで納付税額を算出する構造となっている。課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は課税資産の譲渡等の対価の額であるが、最終的には、付加価値を課税標準とした場合と同様の計算結果となる。形式的には課税標準は異なるが、実質的には消費税も EU 型付加価値税³も付加価値を課税標準として税額を算出しているのである。

以上のように、仕向地主義を採用し輸出取引に対して免税をすることによって数々の問題を生じさせている。

本論文では、消費税の輸出免税による問題点を指摘し、輸出免税の根拠である仕向地主義についても考察したうえで仕向地主義が抱えている問題についても研究し、輸出取引に

¹ 金子宏、『租税法第 23 版』786 頁。

² 金子宏、前掲書、782 頁。

³ 各取引段階の付加価値を課税標準として課される一般消費税と区別するために、インボイス方式を用いた仕入税額控除型の付加価値税を EU 型付加価値税とする。

対する課税をどのようにすべきなのかを研究するものである。Ⅰでは輸出免税の問題点を指摘し、消費税と付加価値税の関係について研究する。Ⅱでは消費税の還付制度を利用した詐欺や輸出物品販売場における輸出物品の譲渡に係る免税を取り上げ仕向地主義の抱えている問題を抽出する。Ⅲでは今後益々取引が活発になると予想される国境を越える電子商取引において日本の制度が仕向地主義に対応できているかについて検証し、Ⅳではそれまで研究したことを踏まえ源泉地主義についても検証し、輸出取引に対する課税の在り方について提言を行う。

なお、消費税の非課税については、輸出取引とは異なり消費税を課さないものであるため、本論文においては取り扱わないものとする。

I 輸出免税等の問題点

1 仕向地主義と源泉地主義

経済社会の急速なグローバル化の中、国境を越える取引が増加し、多様化している。多段階消費税は取引の各段階で課税を行うから、国境を越える取引をどのように扱うかは、国際的な議論を呼ぶ。議論の焦点は、どちらの国、つまり、資産の譲渡等をするものがある国（源泉地国）と、譲渡を受けるもののいる国（仕向地国）のどちらが課税をするかにある⁴。

輸出される物品や国外での役務提供に対する消費税の課税方法については、源泉地主義がある。源泉地主義は、源泉地国（輸出国）に課税権があるとする考え方であり、仕向地主義は、仕向地国（輸入国）に課税権があるとする考え方である。

源泉地主義だと、消費税率の低い国の商品が相対的に有利となり、消費税率の高い国の商品は、輸出しにくくなる。これに対し、仕向地主義の下では、輸出品は、源泉地国の消費税を免除され、仕向地国の消費税を課されるから、税率の低い国からの輸入品も、高い国からの輸入品も同率の消費税負担に服することとなり、税制の国際的競争中立性が確保される、と一般的に解されている⁵。

我が国では、両者のうち、仕向地主義を採用している。国内における課税資産の譲渡等の輸出として行われるもの（例えば、船積み等による製品等の輸出）（消法7条）、いわゆる免税ショップにおける観光客（非居住者）への物品の販売（消法8条）等において免税の規定が設けられている⁶。

仕向地主義を採用する理由は2つにまとめられる。①多段階消費税は、消費者が負担することが前提であるから、付加価値の生じた源泉地ではなく、消費が行われた消費地で課税されるべきである。②源泉地主義では、源泉地国の税負担が消費地国にもちこまれ、両国の税率の差が、消費地国での自国生産品と輸入品との競争条件を歪める。

しかし、仕向地主義の問題点も指摘できる。①国境税調整が困難または不可能な場合がある。例えば、インターネットを通じたダウンロード販売やEU域内取引、地方自治体による課税がそうである。②仕向地（消費地）の決定が困難な場合がある。例えば、外国の美容院で髪をカットしたら、どちらの国が課税すべきだろうか。③国境税調整が税の連鎖を断ち切るため、インボイスによる事業者間の牽制が失われる。④すべての税収を仕向地国だけが得ることについて是非の議論がありうる⁷。

⁴ 酒井貴子『租税法第2版』242頁（有斐閣アルマ、2021）。

⁵ 望月爾「消費税法(3)非課税・ゼロ税率・逆進性対策」三木義一編著『よくわかる税法入門 第15版』272頁（有斐閣選書、2021）。

⁶ 野一色直人「消費税における課税対象」247頁（税法学573）。

⁷ 酒井貴子、前掲書、245頁。

2 輸出免税制度の問題点

消費税は、物品やサービスの消費に担税力を認めて課税され、付加価値税の性質をもっている。付加価値税とは、各取引段階の付加価値を課税標準として課される一般消費税である。付加価値とは、原材料の製造から製品の小売までの各段階において事業が国民経済に新たに付加した価値のことであり、生産国民所得の観点からは、事業の総売上金額から、その事業が他の事業から購入した土地・建物機械設備・原材料・動力等に対する支出を控除した金額であり、分配国民所得の観点からは、賃金・地代・利子および企業利潤を合計した金額である。

また、我が国の消費税は間接消費税を採用している。間接消費税とは、最終的な消費行為の前段階で物品の譲渡や役務の提供に課税が行われ、税負担がそのコストに含められて最終的に消費者に転嫁する租税をいう。

しかし、輸出取引により海外の消費者に物品が譲渡されると、免税となり消費者に税負担は転嫁されず、輸出される商品に係る製造から譲渡までの一連の取引において生じた消費税は、輸出取引を行う事業者に消費税が還付されることとなる。したがって、仕入先の各事業者が生じた消費税の計算に係る事務コストが無駄になる。さらに、納付の労力による税務当局の徴収、調査の労力が発生しているにもかかわらず、輸出企業に消費税を還付したのでは税収は0円であり、わが国にとって生産性のないことに従事させられることになる。また、消費税が還付される企業に対しては、後述の通りさらに還付加算金も発生する可能性がある。

したがって、管理・手続面で無駄なコストが生じる点においても、輸出免税制度には問題がある。

3 消費税と付加価値税

(1) 消費税の導入とその経緯

消費税は、税負担の公平の確保、税制の経済に対する中立性の保持、および税制の簡素化を基本理念に、「シャープ税制」以来の大改正といわれた昭和 63 年の抜本的税制改革により導入された。

昭和 63 年の抜本的税制改革以前の税体系は、シャープ勧告以来、所得税、法人税などの直接税を中心とするものであり、間接税は補完的な役割として位置づけられてきた。しかし、少子・高齢化の進展をはじめとする経済社会の構造変化の中で、税負担の公平性、経済活動に対する中立性、簡素な税制をと考えると、間接税は高齢化社会にふさわしい税制であると考えられ、このような状況下において消費税は導入が進められた。

その導入にあたっては、昭和 62 年に国会において論議され廃案となった売上税法案の経緯から、将来の我が国の財政需要を展望する上で、税財源に対する直接税と間接税の比率（いわゆる「直間比率」）の見直しが大事とされていたこともあり、原則として直接税で

ある所得課税の軽減を図るとともに、課税ベースの広い間接税である消費税が導入された。

しかしながら、消費税については間接税とはいいながら、納税義務者は事業主であること、税額計算をする上での課税標準額が、利益に近似するものであることから、実質的に直接税ではないかとの批判があった。

(2) 我が国の消費税の基本構造とその特徴（控除型付加価値税）

消費税は、従来の物品税等のように特定の物品・サービスに対して課税する税ではなく、広く消費一般に着目し、原則としてすべての財貨、サービスを課税対象とする、いわゆる課税ベースの広い間接税であり、現在、100 か国を超える国において広く採用されている付加価値税の一種である。

我が国の消費税は、すべての財貨、サービスを課税対象とする関係上、生産から流通を経て最終消費に至る各段階の事業者が行う取引を課税する多段階課税方式をとり、同時に取引経路にかかわらず税負担を公平なものとするため、税の累積が生じないように前段階で課された税額を控除する方式を採用している。その結果、事業者が納付する税額は、企業の付加価値に対応する税額に近似したものとなることから、付加価値と呼ばれる所以にもなっているが、税の仕組みとしてはEC型付加価値税といわれ、あくまでも売上げに対して課税される税であり、付加価値そのものを課税対象としている税ではないとされている。

課税対象が「消費」なのか、「付加価値」なのかは、その違いは、担税力を消費者が行う「消費（消費支出）」にみるのか、それとも事業者が生み出す「付加価値」にみるのかによって異なるものとされる。我が国の消費税については、その導入経緯から、自然と「消費」を担税力とするものされてきており、それをもとに条文構成がなりたっているが、税額計算だけを見れば、「付加価値」を担税力として取り扱っているのと変わらない。

4 還付加算金の問題

国税通則法 58 条では、「税局長、税務署長又は税関長は、還付金等を還付し、又は充当する場合には、次の各号に掲げる還付金等の区分に従い当該各号に定める日の翌日からその還付のための支払決定の日又はその充当の日（同日前に充当をするのに適することとなつた日がある場合には、その適することとなつた日）までの期間（他の国税に関する法律に別段の定めがある場合には、その定める期間）の日数に応じ、その金額に年七・三パーセントの割合を乗じて計算した金額（以下「還付加算金」という。）をその還付し、又は充当すべき金額に加算しなければならない。」と定めがある。また、措置法 95 条では「年の還付加算金特例基準割合（平均貸付割合に年〇・五パーセントの割合を加算した割合をいう。）が年七・三パーセントの割合に満たない場合には、国税通則法第五十八条第一項に規定する還付加算金（以下この条及び次条第一項において「還付加算金」という。）の計算の基礎となる期間であつてその年に含まれる期間に対応する還付加算金についての同法第五十八

条第一項の規定の適用については、同項中「年七・三パーセントの割合」とあるのは、「租税特別措置法第九十五条(還付加算金の割合の特例)に規定する還付加算金特例基準割合」とする。」と定められており、還付金等には一定の期間を経過した場合、年 7.3%と特例基準割合のいずれか低い率の還付加算金が加算されることとなっている。

令和 3 年分の特例基準割合は、1.0%となっており、定期預金利率が 0.01%ほどであることからすると、特例基準割合は定期預金利率に比べ 100 倍の高利率になっている。

会計検査院は、国税庁長官に対して平成 21 年 9 月の報告において還付金が高額となる場合には、処理日数を短縮することなどにより、還付加算金を節減することを要望している⁸。この報告書において消費税の高額還付金案件の還付加算金額は、1 年間で約 48 億円あったと報告がされている。

輸出企業は、消費税法の建て付け上、一般企業と比べ還付金を多く受け取る傾向にあり、それに連なって還付加算金も加算され還付が行われている。消費税導入時には、租税の大原則である中立原則について「経済に対する中立性」という意味で説明がなされていた。これは、消費税が納税義務者である事業者にとって、費用にも利益になってはならないことを意味するものである⁹。消費税が納税義務者である事業者である消費税法の輸出免税により発生する高利率の還付加算金が、輸出企業の利益となっているのは問題ではないだろうか。

⁸ 会計検査院「還付金が高額となっている申告について他の還付申告と区分するなどして支払事務に要する日数を短縮することなどにより、還付加算金の節減を図るよう国税庁長官に対して改善の処置を要求したものについての報告書(要旨)(平成 21 年 9 月)」

⁹ 西山由美「消費課税—国境を越えるデジタル取引をめぐる」金子宏監修『現代租税法講座第 4 巻国際課税』405 頁(日本評論社、2017)。

II 仕向地主義の問題

Iにおいて、輸出免税についての問題提起を行い、消費税導入の経緯とその構造から「消費」に担税力を求めるものでありながら、その実質、税額計算を見てみると「付加価値」に担税力があるものとして取り扱っているのと変わらないとの考えが出てきた。

加えて輸出免税により発生する還付加算金は、輸出企業の利益となっており問題である。

以上から考えると、輸出取引における国境税調整に関し、仕向地主義を採用することに問題がないとは言えないのではないかと考えられる。

本章では、仕向地主義を採用することによって起きる弊害、具体的には輸出企業が輸出免税制度を使った還付詐欺や脱税事件について取り上げるとともに、輸出物品販売場制度について説明し、そこで行われる不正を取り上げることで、仕向地主義にも課題があることについての問題提起を行うものである。

1 仕向地主義採用の経緯

物品やサービスが国境を越えて提供される場合、何ら国境税調整が行われないと、輸出国と輸入国の間で二重課税の問題が生じてしまう。間接税はこの問題を解決するために、租税条約によらず、課税権の調整により行っている。そしてその課税権の調整には2つの考え方があり、1つは源泉地主義と呼ばれ、もう1つは仕向地主義と呼ばれる。

源泉地主義によれば、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。仕向地主義によれば、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行われる¹⁰。つまり、源泉地主義は源泉地国に課税権があるという考え方であり、仕向地主義は仕向地国に課税権があるという考え方である。

源泉地主義を採用するには、各国の消費税制度が統一されて税負担の水準がほぼ等しくなり、しかも物品やサービスの流れが相互的である必要がある。そうでなければ、輸入超過国の国庫の犠牲において輸出超過国の税収が増大するのみでなく、税負担水準の低い国の製品が国際競争上有利な立場に立つことになる。これに対し、仕向地主義のもとでは、輸出品は源泉地国の消費税を免除され、仕向地国の消費税が課されるから、消費税の負担に関する限り、仕向地国及び他の国々の製品と全く同じ条件で競争しうることとなり、税制の国際的競争中立性が確保される。また、各国は、自国品・輸入品の別なくその領土内で消費される物品から税収を確保することができる¹¹。

ここで世界のルールをみると、国際間の取引に関する間接税の調整を定める国際的

¹⁰ 宮川博行「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－」117頁（税大論叢64号、2010）。

¹¹ 金子弘、前掲書、800頁。

原則としての仕向地主義が 1947 年の GATT によって承認されている¹²。そのため、税制の国際的中立性の観点から我が国においては仕向地主義が採用されている。

我が国では国際的中立性の観点から、仕向地主義が採用されているが、競争の中立性だけで仕向地主義のほうが望ましいと判断することはできないとの考え方がある。芳賀真一教授は、「仕向地原則のもとでは、全ての製品は、消費された場所で課税されることになる。言いかえると、同一の製品であっても、消費者の住む国が異なれば、異なる大きさの税を課されることになる。すなわち、仕向地原則のもとでは、低い効用でしか利用できないが低い税率の国に住む消費者が、高い効用で利用できるが低い税率の国に住む消費者を追い出してしまう。したがって、製品は、それを最も効率的に利用できる消費者のもとに届かなくなる。つまり、消費が非効率になる。これに対して、原産地原則であれば、全ての消費者は等しく扱われるので、消費が効率的になる¹³。」と述べておられ、仕向地主義を採用すると消費が非効率になることを挙げている。他にも仕向地主義と源泉地主義に違いはないとする見解や、課税方法が変更されても、為替が調整されたり、需給が調整されたりすることで、相対価格の違いがなくなり、課税による歪みがなくなるといった見解もある¹⁴。

現状では競争の中立性の観点から仕向地主義が各国で採用されているが、消費の効率性の観点からみると却って非効率的であり、源泉地主義にも一考の余地がある。

2 回転木馬詐欺の問題

EU 加盟国間取引での付加価値税における深刻な問題として、回転木馬詐欺と呼ばれる仕入税額控除制度を悪用した脱税スキームが蔓延した。その仕組みを図 1 に従って説明する。

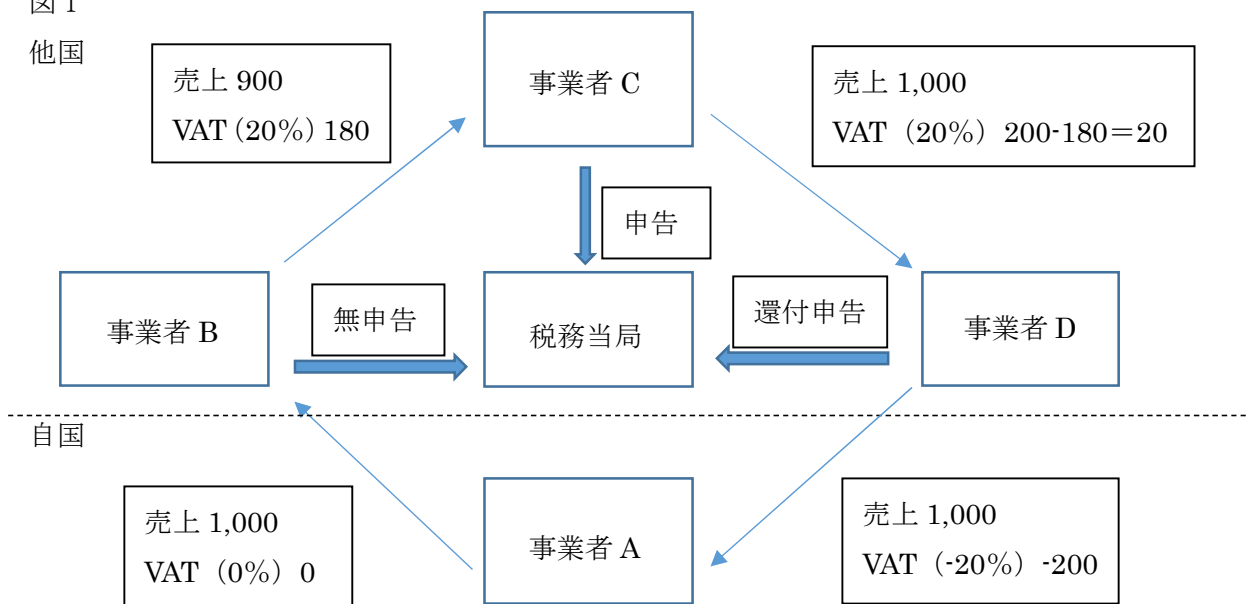
事業者 A は、ある商品を他国の事業者 B に対価 1,000 で輸出し、輸出免税を受ける。事業者 B は、輸入課税が次段階譲渡まで繰り延べられる制度を利用し、譲渡先の事業者 C から受け取った VAT180 を納税せずに雲隠れする。事業者 C は、犯罪スキームに利用されていることを知らない事業者で、バッファと呼ばれる。C は、その商品を対価 1,000 で譲渡する。通常どおり、VAT200 を納付し、B に支払った VAT180 の税額控除を受ける。事業者 D は、その商品を A に 1,000 で輸出し、輸出免税と VAT200 の還付を受ける。結果として、C が B に支払った VAT の控除 180 だけが相殺されずに残り、D への還付金に含まれる。犯罪の費用は、C が得る利益 100 である。A→B→C→D→A と回転するため、回転木馬詐欺といわれる。

¹² 水野忠恒「消費税の制度と理論」178-179 頁（弘文堂、1989）。

¹³ 芳賀真一「国際取引に対する消費課税の方法が厚生に与える影響についての仮想市場を用いた模擬実験—仕向地原則と原産地原則、そして半額課税を比較する—」一橋法学 14 巻 2 号 457 頁（2015）。

¹⁴ 芳賀真一、前掲論文、457 頁。

図1
他国



(出典：岡村忠生・酒井貴子・田中晶国『租税法』245 頁 (有斐閣、2017) を基に筆者作成)

このような詐欺が発生する理由として、EU 域内取引によって付加価値税を実際に納入することなく商品を輸出でき、かつ商品を免税で輸出できてしまう制度に問題がある。この問題の対抗措置として、例えばドイツでは、事業者 B のような雲隠れ事業者の悪質な納税逃れがあった場合には、それをバッファーである C が知っていたか、または知りうる状況であった場合には、当該バッファーに納税責任が転換するという規定が設けられている¹⁵。

3 仕向地主義に起因する消費税の脱税事件

輸出免税を利用した消費税還付詐欺事件には、架空の仕入れを計上し、それを輸出したと仮装する方法がある。また、脱税事件には金地金等の高額物品を密輸入する方法がある。そこでこれらの還付詐欺事件及び脱税事件を確認したい。

(1) 架空の仕入れを計上し、それを輸出したと仮装する方法

消費税は預かった消費税から支払った消費税の差額を納付する方法をとっているため、支払った消費税の方が預かった消費税より多かった場合その差額の還付を受けることができる。「架空の仕入れを計上し、それを輸出したと仮装する方法」とは、支払った消費税を

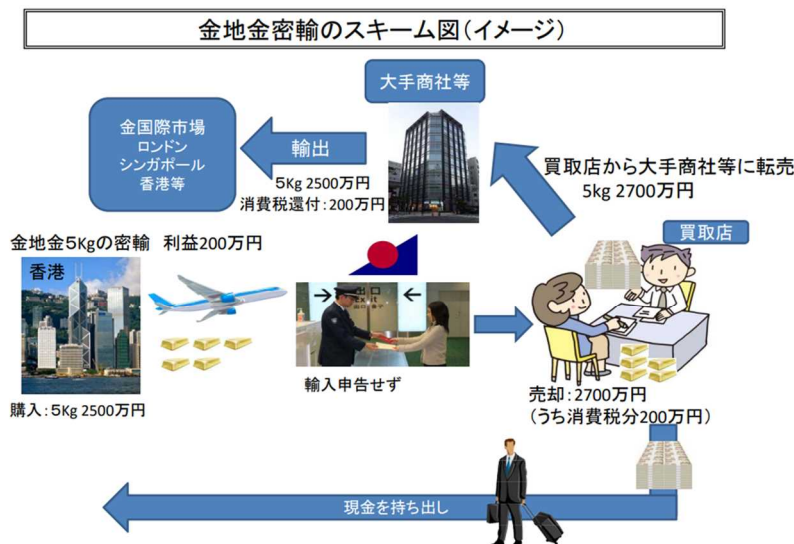
¹⁵ 西山由美「EU 付加価値税の現状と課題—マリーゼ・レビューを踏まえて—」フィナンシャルレビュー102 号 160-161 頁 (財務省財務総合政策研究所、2011)。

水増しするとともに、輸出免税制度を利用して預かった消費税を少なくすることにより、不正に還付を受けようとする方法である。

具体的には、中古自転車の輸出台数を水増しして消費税約1億3,900万円の不正還付を受けた事例¹⁶や、高級時計の架空仕入れを計上し、それを輸出したと偽装して約6億8,000万円の不正還付を受けた事件¹⁷などがある。

(2) 金地金等の高額物品を密輸入する方法

この方法は①香港・シンガポール等の消費税がかからない国で金地金を購入する②購入した金地金等を密輸入する。③日本国内において金の買取業者に消費税を上乗せして売却する。の3点が主なスキームである。本来であれば国内に輸入した時点で消費税が課されるのであるが、そこを密輸入することによって逃れるため、消費税分が利益となる。詳細は以下の通りである。



※財務省「金地金密輸の現状とその対策について」より
※この資料の消費税率は8%です

なお、取引される商品は金地金が主であるが、高級時計等密輸入が容易で価値の高い商品であればこの方法を使うことができる。

(3) 消費税の不正還付詐欺事件に対する国の対応

これらに対して、国は平成29年11月7日に「「ストップ金密輸」緊急対策」(財務省関

¹⁶ JIJI.com「免税制度悪用し不正還付容疑 西アフリカ出身の輸出業者逮捕一名古屋地検特捜部」[<https://www.jiji.com/jc/article?k=2021030501076&g=soc>] (最終検索日:2021年10月10日)。

¹⁷ 産経新聞 産経WEST「架空仕入れ計上、輸出免税制度悪用17億円脱税、宝飾品販売会社社長に実刑 大阪地裁」[<https://www.sankei.com/article/20180123-DPK4XFND0JI4VEEUTJ4TF2NRIQ/>] (最終検索日:2021年12月1日)。

税局)を策定し、検査の強化、処罰の強化、情報収集及び分析の充実を3つの柱に据え、金の密輸入を阻止するための緊急かつ抜本的な対策を講じるとして、平成30年には消費税法等の罰則の上限を下表のとおり改正し、令和元年には消費税法30条を改正して、仕入税額控除の制限を行うといったことをしている。

罰則規定	改正前	改正後
消費税法第64条 (消費税は脱)	1,000万円 又は 脱税額が1,000万円超の場合は脱税額	1,000万円 又は 脱税額の10倍が1,000万円超の場合は 脱税額の10倍
地方税法第72条の109 (地方消費税は脱)	1,000万円 又は 脱税額が1,000万円超の場合は脱税額	1,000万円 又は 脱税額の10倍が1,000万円超の場合は 脱税額の10倍
関税法第111条 (無許可輸出入罪)	500万円	1,000万円 又は 貨物の価格の5倍が1,000万円超の場 合は貨物の価格の5倍

※財務省「消費税法等の改正」より

こういった取り組みの結果、近年の金地金の密輸入の摘発事件や、消費税の不正還付金額の推移は下表のとおりとなっている。

【金地金密輸入事犯の摘発件数と押収量の推移】



※財務省「令和元年の全国の税関における

関税法違反事件の取締り状況(令和2年2月12日詳細)より

(参考) 消費税不正還付事案件数及び不正還付額

年度	平成 28	29	30	令和 元	2
告発件数	11件	12件	16件	11件	9件
不正還付額	百万円 748	百万円 540	百万円 1,909	百万円 323	百万円 384

(注) 1 告発件数は、は脱犯との併合事案を含む。
2 不正還付額は、未還の還付額を含む(加算税を除く)。
※国税庁令和2年度査察の概要より

罰則の強化によって密輸入の摘発件数、不正還付額共に減少しているが、令和元年に消費税率が10%に引き上げられて以降、再び上昇に転じており、今後の動向が注目される所である。

この様に、現状の消費税法における輸出免税制度は脱税事件の温床となっている。また消費税率があがるにつれてその利益額も増加するため、消費税率が10%となった現在では、その件数が増えていくことが予想される。さらに、今後消費税率が引き上げられる可能性も考えると、何か抜本的な改正を今のうちに施す必要があるのではないだろうか。

4 輸出物品販売場における輸出物品の譲渡に係る免税の問題点

輸出物品販売場制度は仕向地主義の原則のもと、消費地国において課税すべきとの趣旨

に従って設けられていると考えられる。なぜなら、外国人旅行者等はこの制度が無ければ日本国内において支払った消費税の還付を受けることができず、源泉地国において課税されてしまうこととなるからである。しかし、近年においてはこの仕向地主義を補完するために設けられた輸出物品販売場制度を利用して、不正に還付を受ける事件が発生しているようである。そこで輸出物品販売場制度を概観するとともに、その問題点を取り上げていくこととしたい。なお、輸出物品販売場には、消費税法上、市中の土産店、専門店等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、本論文においては市中の輸出物品販売場について取り上げることにする。

(1) 輸出物品販売場制度の規定

輸出物品販売場制度は消費税法8条1項に規定されており、その内容は以下の通りである。

「輸出物品販売場を経営する事業者が、外国為替及び外国貿易法第六条第一項第六号に規定する非居住者（以下「非居住者」という。）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（第六条第一項の規定により消費税を課さないこととされるものを除く。）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二十八条第一項に規定する対価の額の合計額が政令で定める金額以上となるときに限る。）には、当該物品の譲渡については、消費税を免除する。」

このように非居住者が輸出物品販売場において、一定の物品を一定の方法で購入した場合には、免税で購入することが定められている。

(2) 免税取引の対象となる物品

免税取引の対象となる一定の物品とは、輸出するために購入される物品のうち、通常生活の用に供する物品であり、一般物品又は消耗品の区分に応じて、同一の非居住者に対する同一の輸出物品販売場における1日の販売価額の合計額が次表を満たすものとされている。

免税対象物品の区分	販売価額（税抜）の合計額
一般物品（家電、バッグ、衣料品等《消耗品以外のもの》）	5千円以上
消耗品（飲食料品、医薬品、化粧品その他の消耗品）	5千円以上 50万円以下

※輸出物品販売場制度に関するQ&Aより

なお、金地金は免税対象物品とはならず、通常生活の用に供する物品とは、非居住者が販売用または事業用として購入する物品を除くということを意味する¹⁸。

¹⁸ 宮川博行、前掲論文、134頁。

(3) 購入方法

免税取引となる輸出物品販売場における購入方法は消費税法施行令 18 条 2 項以降に定められており、その方法は以下の通りである。

- ①非居住者から旅券等の提示を受ける。
- ②免税店は「購入記録票」を作成する¹⁹。
- ③非居住者は名税店に「購入者誓約書」にサインして提出する。
- ④免税店は「購入記録票」を非居住者の旅券等へ貼付し割印する。
- ⑤免税店は商品を非居住者に引き渡す。
- ⑥免税店は非居住者から提出を受けた「購入者誓約書」を保存する。
- ⑦非居住者は、出国の際に税関に旅券等に貼付された購入記録票を提出する。
- ⑧非居住者は、購入した免税物品を携帯して国外へ持ち出す。



※観光庁HPより

(4) 制度の担保

輸出物品販売場制度の一連の流れは以上の通りであるが、消費税法は輸出物品販売場制度の適正な運用を図るため、消費税法 8 条 3 項～5 項において次のような規定を定め、制度を担保している。

①消費税法 8 条 3 項

輸出物品販売場において免税で物品を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、やむを得ない事情があると認める場合を除き、その者から当該物品の譲渡に係る消費税を直ちに徴収する。

②消費税法 8 条 4 項、5 項

輸出物品販売場において免税で購入された物品について、国内において譲渡又は譲受けがされたときは、その譲渡をした者（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

¹⁹ 2020 年 4 月 1 日以降、紙による免税販売手続（購入記録票の旅券等への貼付・割印等）を廃止し、免税販売手続が電子化されている。また、税関に提出するものは購入記録票ではなく、旅券等となる。

を受けたときは、その承認を受けた者）から当該物品の譲渡に係る消費税を直ちに徴収する。

このように、消費税法は輸出物品販売場において購入された物品が国外に持ち出されなかった場合において、直ちに消費税を徴収できるように措置を講じているのである。

(5) 輸出物品販売場制度の問題点

以上、輸出物品販売場制度について概観してきた。このように我が国の輸出物品販売場制度は、他国には例のない物品の販売の段階で免税手続き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言われている²⁰。しかしそれ故に近年においては、この制度を利用した不正還付事件が発生しているようである。

ここからはこの制度を使った不正還付の事件を具体的に上げていくこととする。

西日本新聞²¹には「免税店で“替え玉”脱税 抜け道多く、訪日家族の旅券「代用」との見出しで輸出物品販売場制度について書かれた記事がある。これによると、「日本に住む外国人が旅行で来日した家族や知人を連れて来店し、自分用とみられる生肉やすしといった食品や化粧品、服などを購入し免税カウンターへ。家族らの「短期滞在ビザ」のパスポートを提示し、支払った消費税分を受け取る」といった手口が横行しているとのことである。

他にも「総額約 160 万円の高級腕時計 2 本を購入した別の中国人女性が、別人のパスポートを提示したため、手続きできないと伝えたと、連れの 2 人と「ほかにパスポートを持つてる人はいる？」と相談。数十分後に連れてこられた「短期滞在ビザ」の中国人男性が手続きした。男性は約 10 万円の払い戻しを受けるとすぐに、中国人女性に手渡した」とあり、輸出物品販売場制度を使った脱税行為が常態化している様子が伺える。

このように外国人旅行者が居住者に名義を貸して不正に還付を受ける行為は、本来ならば消費税法 8 条 3 項～5 項によって消費税を徴収されるはずであるが、上手く機能していないようである。実務では何が起きているのだろうか。ここについても西日本新聞は言及しており、税関関係者によると、購入記録票を税関に提出しても「人の流れを止められないので、実際には品と数が一致しているかチェックしない方が多い」という。

また、購入記録票自体を破り捨てられることも少なくなく、「買い物自体していないと主張されれば分からない」とのことである。しかし、2020 年 4 月から始まる免税手続きの電子化によって購入記録票を破り捨てられることはなくなるが、それでも「一人一人の確認は難しい」といった現状のようである。さらに宮川博行氏は「出国する外国人旅行者等自

²⁰ 宮川博行、前掲論文、105 頁。

²¹ 西日本新聞 me「免税店で“替え玉”脱税 抜け道多く、訪日家族の旅券「代用」
〔<https://www.nishinippon.co.jp/item/n/561967/>〕（最終検索日：2021 年 9 月 29 日）。

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²²⁾と述べておられるように、自主的に税関に行くという制度にも問題があるようである。このように消費税法8条3項～5項は輸出物品販売場制度の担保を図っているのであるが、税関のチェックが十分に働いていないため、上手く機能していないということが伺われる。

その他の事例では、輸出物品販売場の許可を受けた事業者自身が不正を行うケースがある。その方法としては主に商品を輸出物品販売場の許可を受けた免税店で外国人旅行者に販売したように装い売上を計上するケース²³⁾や、外国人事業者に対して販売しているにも関わらず、外国人旅行者等に販売したとして輸出物品販売場制度を適用しているケース等がある²⁴⁾²⁵⁾。これらの事件からわかることは、輸出物品販売場制度は、現状のままでは不正還付事件を無くすことができないということである。そしてこのことは、輸出物品販売場制度の設計上の問題であるといえないだろうか。この点について三木義一教授は「脱税や商品の転売は当初から懸念されていたが、日本は目をつぶり、手続きの簡略化による売り上げ増という利点を優先した。消費税が10%になった今、再検討する時に来ている²⁶⁾」と述べておられるように、消費税が10%に引き上げられ、消費税額が増大してきている昨今においては、この制度の根本からの見直しが必要になってきていると考えられるのではないだろうか。

²²⁾ 宮川博行、前掲論文、148頁。

²³⁾ 国税庁「平成30年査察の概要」

[https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/sasatsu/h30_sasatsu.pdf] (最終検索日：2021年9月30日)。

²⁴⁾ 山口地裁平成25年4月10日判決 TAINZコードZ263-12194

²⁵⁾ もっともこの場合は外国人旅行者等が土産で買っているのかどうか確認する術がなく、意図せず追徴課税を受けるケースもあるため、「通常生活の用に供する物品」とであると判断する基準について明らかにする必要があるという問題もある。

²⁶⁾ 西日本新聞me、前掲資料。

Ⅲ 国境を越える電子商取引における仕向地主義の限界

1 電気通信利用役務の提供

(1) 国外事業者が国内の事業者や消費者に対して電気通信利用役務の提供を行う場合

電気通信利用役務の提供は、消費税法 2 条 1 項第八の三号に以下のように定義されている。

「資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物（著作権法（昭和 45 年法律第 48 号）第 2 条第 1 項第 1 号（定義）に規定する著作物をいう。）の提供（当該著作物の利用の許諾に係る取引を含む。）その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供（電話、電信その他の通信設備を用いて他人の通信を媒介する役務の提供を除く。）であつて、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいう。」

この定義が設けられたのは、国外の事業者が、国内の事業者や消費者に対して行う、電気通信利用役務の提供に対する消費税の課税関係を定めるためである。なお、当該役務の提供は国内の事業者や消費者の輸入と異なり税関を通過しないため、税関で消費税を徴収する仕組みを導入することは不可能である。

当該電気通信利用役務の提供に関して、2015 年 9 月 30 日以前では、日本国内で行われたかどうかの内外判定は、「役務の提供が行われた場所」が基準となり、「役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地」とされてきた²⁷。この仕組みでは国内事業者が行う場合については課税される一方で、国外事業者が国境を越えて行う場合には、国外取引として不課税となり、提供者の違いによって最終的な税負担に差異が生じており、国内外の事業者間で競争条件に歪みが生じていた²⁸。

この問題を解消するために、2015 年 10 月 1 日以降、仕向地主義を採用した課税方法に変更した²⁹。

この仕向地主義を採用した課税方法の概要は以下のとおりである³⁰。

「電気通信利用役務の提供」を「事業者向け電気通信利用役務の提供」とそれ以外のもの（以下、「消費者向け電気通信利用役務の提供」とする。）の 2 つに区分した。

「事業者向け電気通信利用役務の提供」とは、国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうち、当該電気通信利用役務の提供に係る役務の性質又は当該役務の提供に係る取引条件等から当該役務の提供に係る取引条件等から当該役務の提供を受ける者が通常事業者に

²⁷ 西山由美「消費課税—国境を越えるデジタル取引をめぐる」金子宏監修『現代租税法講座 第 4 巻』401 頁（日本評論社、2017）。

²⁸ 財務省「税制調査会（国際課税 DG⑤）〔国境を越えた役務提供に対する消費税について〕—制度案について—（平成 26 年 6 月 26 日）」

²⁹ 「所得税法等の一部を改正する法律」（平 27・3・31 法律 9 号）

³⁰ 国税庁「国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税の見直し等について（平成 27 年 5 月、平成 28 年 12 月改定）」

限られるものをいう（消法2条1項8の4号）。

「事業者向け電気通信利用役務の提供」に該当するものとしては、①インターネットのウェブサイト上への広告の掲載のようにその役務の性質から通常事業者向けであることが客観的に明らかなもの。②役務の提供を受ける事業者に応じて、各事業者との間で個別に取引内容を取り決めて締結した契約に基づき行われる電気通信利用役務の提供で、契約において役務の提供を受ける事業者が事業として利用することが明らかなものが挙げられる（消基通5-8-4）。しかし、消費税法や消費税法基本通達で示されている判断基準のみで、様々な電気通信利用役務の提供を「事業者向け電気通信利用役務の提供」か否かを判断するのは難しく、情報量が不足している。

一方、「消費者向け電気通信利用役務の提供」に該当するものとしては、例えば、広く消費者を対象に提供されている電子書籍・音楽・映像の配信等が挙げられる。この「消費者向け電気通信利用役務の提供」は、消費者が提供を受けるものに限られず、事業者が提供を受けるものも含まれる³¹。

「事業者向け電気通信利用役務の提供」については、国外事業者から当該役務の提供を受けた国内事業者が申告・納税を行う（「リバースチャージ方式」）。日本の税務当局による執行が困難な国外事業者から国内事業者に申告・納税義務を移したものであるが、前述のとおり、一部の取引は「消費者向け電子利用役務の提供」になってしまい、当該方式を適用できないことが問題である。一方、「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、当該役務の適用を行った国外事業者が申告納税を行う。「登録国外事業者制度」に登録した国外事業者の役務提供を受ける場合に限り、国内事業者は仕入税額控を受けることができる。この制度は国外事業者の自主的な申告納税を期待する制度であり、国外事業者が申告納税をしない場合、日本の税源が浸食される恐れがある³²。

なお、この「登録国外事業者制度」は2023年10月に廃止され、「適格請求書発行事業者の登録制度」に吸収される³³。

(2) 国内事業者が国外の事業者・消費者に電気通信利用役務の提供を行う場合

前段で述べたとおり、2015年9月30日以前では、日本国内で行われたかどうかの内外判定は、「役務の提供が行われた場所」が基準となっていた。そのため、国内事業者が国外の事業者・消費者に電気通信利用役務の提供を行う場合は、役務の提供は国内で行われているため、消費税の課税対象となり、輸出証明書の保存などの所定の要件を満たすことで

³¹ 国税庁、前掲資料。

³² 野田昌毅・黒松昂蔵「国境を越えた役務提供と消費課税」中里実 他 編著『クロスボーダー取引課税のフロンティア』144頁(有斐閣、2014)。

³³ 「電気通信利用役務の提供 登録国外事業者制度廃止後の仕入税額控除の要件」(税務通信、2021)。

輸出免税の対象となっていた³⁴。そして、2015年10月1日以降は、仕向地主義の考え方が採用されたため、当該取引は国外取引となり、不課税取引となった（消法4③三）。

当該役務の提供を行うことにより付加価値は発生するが、上記のとおり、改正前後どちらの時期においても消費税は課税されない。付加価値が発生しているにも関わらず、消費税が課税されない状況は輸出免税に似ており、国内の事業者・消費者のみに電気通信利用役務の提供を行う国内事業者との間で課税の公平さが歪められる結果となっている。

2 リバースチャージ制度

平成27年度税制改正において、国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税関係は大幅に改正された。まず、内外判定基準の見直し対象について、「電気通信利用役務の提供」に限定して仕向地主義が採用されることとなった。また、リバースチャージ方式の対象としての「事業者向け電気通信利用役務の提供」については、役務の性質又はその役務の提供に係る取引条件等から、その役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるものとなった。これらの一連の改正は、EUまた、当初我が国で議論されていた内容と比較しても、限定されたものとなっていた³⁵。

これらの改正において、リバースチャージ取引における買手側の予見可能性の観点からは、リバースチャージ取引を行う国外事業者に対して、リバースチャージである旨の通知義務が課されている。しかし、この通知を行う事業者の範囲には免税事業者である国外事業者も対象として含まれることに加え、（免税事業者が含まれるため当然のことではあるが）通知義務は罰則のない義務付けであるため、本来は買手側の予見可能性を確保するためのこの通知が適切になされない場面も考えられる。またその一方においては、改正自体が限定的であったことから、リバースチャージの対象となる取引も限定されており、例えば、電気通信利用役務の提供としてインターネット等を通じてサービスを受ける場面のよう、事業者が消費税の課税関係において注意をすべき取引も限定されているのである³⁶。

具体的には、リバースチャージの対象取引である、「取引の性質から事業者向けであることが明らかなもの」は、実質上はインターネット広告等に限定され、また、「取引条件等から電気通信利用役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるもの」としてリバースチャージ対象取引となるものについても、基本的には相対取引のものであるので、相互の確認を通じて課税関係も確認可能である。このため、現行の制度の下におけるリバースチャ

³⁴ 国税庁、前掲資料。

³⁵ 青山慶二「国境を越える取引に係る課税のあり方<電子商取引に係る消費課税と無形資産の移転価格ルールを中心に>」52頁（税研173号、2014）。

³⁶ 三浦佑樹「消費税のリバースチャージにおける買手側の予見可能性についての考察」252頁（税大論叢93号、2018）。

ージ制度は、買手側の予見可能性の観点からしても、これと言った大きな問題はなく動いているのである³⁷。

なお、予見可能であることの前提として、まずもって取引の相手方が国外事業者であることを認識できることを要し、特にインターネット等を通じた取引の場面においては、その相手方が国外事業者か否かが判断できない取引も想定される。しかしこの点においても、現在の電気通信利用役務の提供の範囲が限定されていることから、特に大きな問題にはなっていないものと考えられる。

また、買手の予見可能性について、消費税法基本通達 5-8-2（特定資産の譲渡等の表示義務）では「特定資産の譲渡等（中略）を行う国外事業者は、当該国外事業者が課税事業者であるかどうかにかかわらず、当該特定資産の譲渡等に係る特定課税仕入れを行う事業者が法第 5 条第 1 項《納税義務者》の規定に基づいて、留意点として、消費税の納付義務がある旨を表示しなければならないことが挙げられる。平成 27 年度税制改正においては、確かに国境を越えた役務の提供に係る課税制度の国際標準と比べた場合の、いわば限定的な改正にとどまるものであったと考えられる。しかし、与党税制改正大綱では、国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の在り方について引き続き検討を行うこととして、今後の制度見直しの可能性を含めている³⁸。この大綱における「検討事項」の記載は、以後毎年大綱に付されており、直近の平成 30 年度税制改正大綱でも「国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の在り方については、平成 27 年度税制改正の実施状況、国際機関等の議論、欧州諸国等における仕向地主義に向けた対応、各種取引の実態等を踏まえつつ、課税の対象とすべき取引の範囲及び適正な課税を確保するための方策について引き続き検討を行う」こととされている。まず、基本的な認識として、国境を越えての取引に対する課税の困難さを乗り越えるため、その取引に対し特に課税当局にとってのリバースチャージ制度は非常に有効な方法であるとされ、一見解として、必要に応じて本制度を採用していくことが好ましいとされている。

また、仕向地国毎に納税する手間及び税務に精通する必要が緩和されるまたは免れるという点において、国境を越えて取引を行う事業者に対しても、リバースチャージ制度は事業者の事務負担を軽減することとなる。

我が国の国境を越えた役務の提供に対する課税は、平成 27 年度税制改正により必要最小限のものとして導入されるなかで、ここ数年で急速に拡大成長した国外からの電子書籍や音楽配信との内外の競争環境の不均衡を是正するために、本改正はある意味重要な改正であったとあったと考える。しかし更にこの先、さらに進化、進歩が予測される国外取引

³⁷ 浅妻章如「国境を越えた役務提供に対する消費課税のさらなる拡充を」2頁（税理 58 巻 5 号、2015）、阿部敦壽＝大森朝之「越境役務提供に対する消費税の課税」50頁（ジュリ 1468 号、2014）。

³⁸ 岡村忠生「国境を越えた役務の提供と消費課税」38頁（法学教室 417 号、2015）。

の態様がどのようになってゆくのか、つまり、時代の変化に即した多様化に対し、「競争環境の不均衡」の是正に向けあらゆる視点からの検討を行っていく必要がある³⁹。

3 登録国外事業者制度

前述のとおり、電気通信利用役務の提供は、事業者向け電気通信利用役務の提供とそれ以外のものの2つに区分され、その役務の提供が事業者向けであるか否かは利用者が事業者か消費者かは関係ないため、国外事業者から消費者向け電気通信利用役務の提供を受けた国内事業者は、原則はその役務の提供に係る課税仕入れについて仕入れ税額控除が出来ない。この問題を解消するために、国税庁長官の登録を受けた登録国外事業者から受ける消費者向け電気通信利用役務の提供については、その仕入れ税額控除を可能とすることとした（登録国外事業者の創設）。

現在の日本の制度は、電気通信利用役務の提供の分類に関して、法人→法人（B to B）取引と、法人→個人（B to C）取引という分類はされておらず、役務の性質と取引条件等により、事業者向け電気通信利用役務の提供と、消費者向け電気通信利用役務の提供とに分類している。例えば、Amazonからの電子書籍の配信は、法人が利用しようが、個人が利用しようが消費者向け電気通信役務の提供となる。現状の制度は、B to B取引とB to C取引とに厳密に区分してリバースチャージ方式と登録国外事業者方式を使い分ける制度になっていない為、B to B取引にも拘らず登録国外事業者制度が適用される場面やB to C取引であるにも拘らずリバースチャージ方式が適用される場面が生じてしまっている⁴⁰。

国外事業者の登録等は附則39条に規定しているが、消費税法第5条に規定されている納税義務者とは異なり、登録自体は義務ではなく、国外事業者の選択とされている。この為、全ての国外事業者が登録するとは限らない。また国税庁長官は、国外事業者からの申請・申請書の提出（附則39条2）がされた場合は、遅滞なく、これを審査し、第五項の規定により登録を拒否する場合を除き、第一項の登録をしなければならない（附則39条3）。登録の拒否事由として、国内において行う電気通信利用役務の提供に係る事務所、事業所等を国内に有しないこと（附則39条5-1）、納税管理人を定めていないこと（附則39条5-2）、現に国税の滞納があり、かつ、その滞納額の徴収が著しく困難であること（附則39条5-3）が規定されている⁴¹。登録国外事業者となるための要件は、納税管理人を定めておくことである。納税管理人は租税の債務者（納税者）ではないため、税務調査や滞納処分

³⁹ 三浦佑樹「消費税のリバースチャージにおける買手側の予見可能性についての考察」256頁（税大論叢93号、2018）。

⁴⁰ 野田昌毅・黒松昂蔵、前掲書、148頁。

⁴¹ 野一色直人「登録国外事業者制度の意義と課題」木村弘之亮先生古希記念論集『公法の理論と体系思考』174頁（信山社、2017）。

対象となることはない。この登録国外事業者制度は、納税なき仕入税額控除の防止のための制度とされているが、国外事業者の自主的な申告納税を期待する制度であるため、国外事業者が登録をしない場合や登録したとしても税の滞納などをされた場合において、課税の公平さが歪められることとなる。

しかし、この制度は日本の消費税制度に課税事業者番号制度がないことを前提に規定されたものであり、令和5年10月からインボイス制度が導入されることに伴い「登録国外事業者制度」は「適格請求書発行事業者の登録制度（インボイス制度）」に吸収されることになった。登録国外事業者制度等に関する規定(平成27年改正法附則38～40)は、インボイス制度の導入に伴い削除されるとともに、令和5年9月1日において登録国外事業者であった者は、原則として令和5年10月1日に適格請求書発行事業者の登録を受けたものとみなされ、インボイス制度の登録事業者としてのステータスが付与されることになる（平成28年改正法附則45①，新消法57の2①）⁴²。

⁴² 「登録国外事業者は適格請求書発行事業者に移行」（週間税務通信 No. 3665 号、2021）。

IV 輸出に対する消費税課税についての提言

1 源泉地主義の検討

(1) 源泉地主義の定義

源泉地主義によれば、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。仕向地主義によれば、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行われる⁴³。そのため、源泉地主義と仕向地主義は輸出入の課税関係が逆転の関係にある。

(2) 仕向地主義及び源泉地主義の検討

現在、日本は仕向地主義を採用していることにより、国境税調整が行われている。この国境税調整は、輸入に対する輸入課税と輸出に対する輸出免税の2つからなる。

仕向地主義のもとでは、輸出品は、源泉地国の消費税を免除され、仕向地国の消費税を課されるから、消費税の負担に関する限り、仕向地国および他の国々の製品と全く同じ条件で競争しうることとなり、税制の国際的中立性が確保される。また、各国は、自国品・輸入品の別なくその領土内で消費される物品から税収を確保することができる。わが国が輸入品（外国貨物）に対して国内で製造・販売される物品と全く同様に消費税を課す一方、輸出される物品に対して消費税を免除しているのは、そのような理由からである⁴⁴。

しかし、仕向地主義には前述してきた通りいくつかの問題点がある。それは、消費税は消費に負担を求める性格であるため、同じ資産を譲渡したとしても国内での譲渡は消費税が課税され、輸出による譲渡は消費税が免除されることが一因となっている。

反対に、源泉地主義を採用した場合には、各国の消費税制が不統一で、しかも物やサービスの流れが相互的でない場合には、輸入超過国の国庫の犠牲において輸出超過国の税収が増大するのみでなく、税負担水準の低い国の製品が国際競争上有利な立場に立つことになる⁴⁵。

例えば、日本及び諸外国が源泉地主義を採用した場合には、輸入時に日本の消費税が課されることはないが諸外国の消費税が課され、輸入時の消費税の負担額が諸外国の消費税率に依存する形となる。さらに、源泉地主義を採用し、輸出取引を課税とし国外の消費者に対して消費税の負担を求めることになった場合には、たとえ国外の消費者が消費税を負担したとしても日本の公共サービスを受けることはできないため、公共サービ

⁴³ 宮川博行、前掲論文、117頁。

⁴⁴ 金子宏、前掲書、799-800頁。

⁴⁵ 金子宏、前掲書、799頁。

スの提供に必要な資金を調達することを目的とする租税の公益性⁴⁶の観点からは疑問が残る。

2 輸出取引に係る消費税についての提言

(1) 消費税の負担者

消費税に仕向地主義や国境税調整が認められているのは、消費に対する課税であるからであり、消費税や付加価値税の実質的な課税ベースは消費であるから、消費が行われる国や地域である仕向地国に、全ての税源を配分すべきだという考え方である。WTO は、消費税や付加価値税であれば、国境税調整は許容され、所得課税（所得税や法人税）であれば認められないとされているが、その理由は消費に対する課税、消費者が負担する課税であるからだと考えられる⁴⁷。

消費税は、物品やサービスの消費に担税力を認めて課されている租税とされているが、消費税は一種の付加価値税であるといわれているように付加価値税の性質を持っている⁴⁸。

付加価値税とは各取引段階の付加価値を課税標準として課される一般消費税である。付加価値というのは、原材料の製造から製品の小売りまでの各段階において事業が国民経済に新たに付加した価値のことであり、生産国民所得の観点からは、事業の総売上金額から購入した土地・建物・機械設備・原材料・動力等に対する支出を控除した金額であり（控除法）、分配国民所得の観点からは、賃金・地代・利子および企業利潤を合計した金額である（加算法）⁴⁹。

消費税の税額計算は、課税資産の譲渡等の対価の額を課税標準とし、そこに税率を掛けて税額を計算し、仕入税額控除を行うことで納付税額を算出する構造となっている。課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は課税資産の譲渡等の対価の額であるが、最終的には、付加価値を課税標準とした場合と同様の計算結果となる。

形式的には課税標準は異なるが、実質的には消費税も EU 型付加価値税も付加価値を課税標準として税額を算出しているのである。

また、東京地裁平成2年3月26日判決において、「消費者が事業者に対して支払う消費税分はあくまで商品や役務の提供に対する対価の一部としての性格しか有しない⁵⁰」としていることから、税法上、消費者の負担している消費税相当額は消費税ではなく「対価の一部」にすぎず、その売上の中から事業者が消費税を負担しているだけで、事業者が消費

⁴⁶ 金子宏、前掲書、9頁。

⁴⁷ 岡村忠夫「仕向地基準課税再考」『脱・財政及び国際課税を巡る現状と課題』77頁（日本租税研究協会、2017）。

⁴⁸ 金子宏、前掲書、786頁。

⁴⁹ 金子宏、前掲書、782頁。

⁵⁰ 判例時報 1344号 122頁（判例時報社、1990）。

者から消費税を国の代わりに預かって、それを国に納付しているという法的構造になっているわけではない⁵¹。

このように消費税は税額計算上において実質的には付加価値⁵²に対して課税しているようにとらえることができ、必ずしも消費に対して課税しているとは言い難い。そもそも消費とは何を指しているのか明確な定義がなされていない。

また、契約自由の原則の下では取引価格をいくらにするかは当事者の合意によるものであり、消費者への転嫁を法的に保証することはできず、またすべきではないと考えられる。経済学では物品に対する課税は、需要と供給の弾力性に応じて負担されるとされている。すなわち、需要が供給よりも高ければその税の負担は消費者が負担することになるし、供給が需要よりも高ければ税の負担は生産者が負うことになる⁵³。

間接消費税である消費税は、最終的な消費行為よりも前の段階で物品やサービスに対する課税が行われ、税負担が物品やサービスのコストに含まれ最終的に消費者に転嫁することが予定されている租税⁵⁴であり、常に税負担者が消費者になるわけではない。

また、消費税法上、請求書等及び帳簿に不備があればその仕入税額控除が認められず、その負担は事業者が負うこととなる。

このように消費税は消費に対して課税されているとはいえ、その負担も必ずしも消費者にかかるものではないのであれば、仕向地に全ての税源を配分してしまう仕向地主義や国境税調整を認める点に問題がないとは言い切れないのではないだろうか。

しかし、仕向地主義ではなく、源泉地主義を採用することになれば、今度は輸入取引において不公平が生じる。付加価値税率は各国で異なることから源泉地国の税率によって納めるべき消費税額が変化するため付加価値を課税標準として税率 10%を掛けた消費税額と一致しないことになる。そのため輸入取引によって生じた付加価値に対して一律に 10%課税を行うことができるなんらかの仕組みを考える必要はあるだろう。

(2) 輸出に係る消費税についての提言

我が国において輸出取引に免税が認められているのは仕向地主義を採用しているからである。仕向地主義は国境税調整のために仕向地に課税権を認めるものであり、多くの国

⁵¹ 望月爾「消費税法(1)消費税の基礎」三木義一編著『よくわかる税法入門〔第15版〕』238頁(有斐閣選書、2021)。

⁵² 付加価値とは、企業型の企業より購入した財・サービスに付加する価値であり、企業が生産要素である、労働、土地、資本に対しての支出する価額、つまり給与、支払利子、利益の総和である。逆に言うならば、付加価値とは企業の生産物の総収入から原材料の仕入に要した金額を控除した価額である。水野忠恒『消費税の制度と理論』4頁(弘文堂、1989)。

⁵³ 岡村忠夫「仕向地基準課税再考」『脱・財政及び国際課税を巡る現状と課題』77頁(日本租税研究協会、2017)。

⁵⁴ 金子宏、前掲書、604頁(弘文堂、2019)。

で採用されており、我が国もそれに倣い採用している。しかし、輸出取引を免税とした場合、いくつかの問題がある。具体的な問題点として、①課税権を仕向地国に渡すことになり、価値創造の行われた源泉地国には税金が入らない。②最終的に輸出企業に消費税を還付してしまうことで、それまで各取引段階で行われた事業者による申告と納税、税務当局による徴収と還付の調査等の労力がかけられたにもかかわらず、結果として国に税金が入らないために国民が生産性のない労働に従事させられたことになる。③輸出企業は国に消費税を納めていないにもかかわらず還付加算金を受けることとなり国庫に負担を生じさせている。④輸出免税による還付の制度があるがゆえに詐欺などの不正行為の取締りに労力を掛けなければならない。

また、仕向地主義を採用しているにもかかわらず、国境を越える電子商取引において、国外事業者から受けた消費者向け電気通信利用役務の提供については、課税資産の譲渡等が発生しているにもかかわらず消費税が課されていない。その理由は国外事業者に対して徴税権が及ばないからである。リバースチャージ方式であれば徴税権の及ぶ日本国内に存する事業者に負担を求めることができるが、登録国外事業者制度においては、登録を強制することができず、登録したとしても国外に逃げ込まれた場合、外国の主権を侵すことになるため手出しができない。このため国内事業者と国外事業者の間で税制の国際的中立性が確保されておらず不公平が生じている。

仕向地主義を採用し輸出取引等を免税とすることで、様々な問題を生じさせており、また、仕向地主義には一部の国境を越える電子商取引において十分な徴税を行うことができていないという欠陥があることが本研究で明らかとなった。

これまでは我が国では仕向地主義を採用していることから輸出取引等に対して免税とし、輸出物品販売場における輸出物品の譲渡に対しても免税としてきた。しかし、付加価値税制度を設けている 146 カ国のうち輸出物品販売場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。）について中国、ロシア、カナダ、ニュージーランドなど 9 カ国は導入がされていない。特にカナダは政府支出削減策の一環として 2007 年 4 月 1 日をもって連邦物品サービス税（GST）のタックス・リファンド制度を廃止している⁵⁵。このように我が国も消費税の免税制度について、柔軟に検討する必要があるのではないだろうか。

⁵⁵ 宮川博行、前掲論文、122-123 頁（税大論叢 64 号、2010）。

おわりに

2021年10月1日より適格請求書発行事業者の登録申請の受付が開始され、続く2023年10月1日に適格請求書等保存方式、いわゆるインボイス制度が導入される。この制度により小規模事業者に係る納税義務の免除の適用を受けている事業者は、一定の制限を受けることになる。つまり小規模事業者の益税にメスを入れられたかたちになるわけだが、その一方で輸出取引に係る免税に対しては何の制限も掛けられていない。

そもそも、輸出に対して課税した場合、国際競争力の低下や企業の国内誘致に影響を与えると危惧されるが、果たしてそれほどの影響があるだろうか。現在の日本は円安傾向にあり、物価は諸外国と比較して安いといわれている。また日本の賃金に関していえばここ10年間は横ばいで停滞しており、減少傾向にある（図1）。

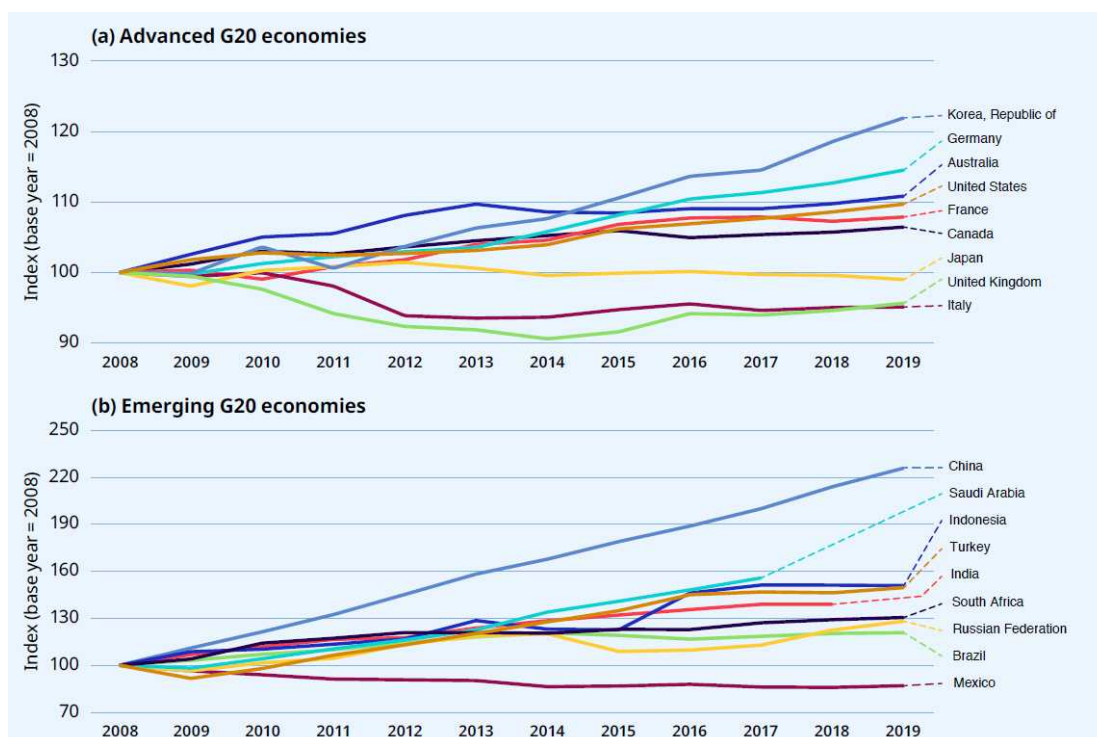


図1: G20 諸国の平均実質賃金指標、2008~2019年

出典: ILO「Global Wage Report 2020-21: Wages and minimum wages in the time of COVID-19」36頁(2021)。

物価の安い日本で生み出された財やサービスに対して消費税が加算されたところで、国際競争力が低下するだろうか。

2014年から2015年にかけて外国人旅行者による商品の大量購入という事態が生じたが、これは輸物品販売場制度によるものだけではなく、日本の物の値段が安いから大量購入という現象が引き起こされたものとも考えられる。日本の物価が諸外国と比較して安い

であれば、そこに消費税が課されたとしても物価の高い諸外国との国際競争力で後れを取ることはないのではないだろうか。

本論文において輸出取引にだけゼロ%課税の免税制度を設けることは、数々の問題を生じさせていると述べてきた。国際的に仕向地主義が採用されている中でそれ以外の方法を模索するのは困難ではあるが、本論文が消費税の輸出免税制度について考えるきっかけとなれば幸いである。