

輸出免税制度に関する問題点

— 欧州における論点整理を中心として —

酒井 翔子

(嘉悦大学 准教授)

将来的な消費税増税を前提とする場合、対処すべきわが国の従来からの問題には、逆進性による不公平生の問題、事業者免税点制度・簡易課税制度による益税問題、非課税取引による仕入税額の遮断と価格転嫁の問題等、様々な課題が山積している。

欧州委員会では、相次ぐ輸出非課税・輸出免税に関する詐欺やそれに起因する税収漏れを問題視しており、国際取引における課税の中立性を確保するために、原産地主義を標榜しつつも仕向け地主義を所与とする様々な対応策がEU独自の論点・経緯を背景に展開されており、その過程において輸出免税の廃止についても言及されている。

本稿では、大企業への優遇措置とも言える輸出免税制度を取り上げ、わが国における問題点について、欧州委員会の議論を整理しながら検討を行っている。

The Issues of the Export tax exemption for large companies

Shoko SAKAI

(Associate Professor, Kaetsu University)

Assuming a future consumption tax increase, Japan's conventional many problems to be dealt with, such as the problem of unfairness due to regressiveness, the profit tax due to the business tax exemption point and the simplified taxation system, blocking the purchase tax amount and the problem of passing on prices due to tax exempt transactions. The European Commission is concerned about a series of export tax exemption frauds and the resulting tax revenue leaks, and in order to ensure the neutrality of taxation in international transactions, various countermeasures that advocate the principle of origin but give the current principle of destination are being developed against the background of EU-specific issues and circumstances. In the process, the abolition of export tax exemption is also mentioned.

In this paper, we will consider the export tax exemption system, which can be said to be a preferential treatment for large companies, and examine the problems in Japan while organizing the discussions of the European Commission.

1 はじめに

平成 24 (2012) 年に「社会保障と税の一体改革」が提案されたのを契機として、社会保障財源を賄う租税制度の様々な検討が展開された末、令和元年 10 月に消費増税が行われた。わが国の消費税率は、平成元 (1989) 年に 3% の税率で導入されて以来、高齢化社会に伴う社会保障財源の必要性から、平成 9 (1997) 年に 5%、平成 26 (2014) 年に 8%、令和元 (2019) 年に 10% (標準税率) と言うように、段階的に引き上げられている。

担税力に基づき、所得が大きければ大きいほど、税率も大きくなるような所得税に対して、担税力に関係なく一律の税率が適用される消費税は、その構造故に生じる逆進性が問題とされてきた。逆進性の強い消費税が財源として魅力的なのは、消費税本来の目的・原則である「広く公平に負担を求める」水平的公平を重視する税の性格にある。相次ぐ報道によれば、令和元年に行われた 10% へ増税、つまり 2% の増税により見込まれる増収が 5 兆円に達するため、徴収側からすれば、手っ取り早く、効率的な増収が見込まれる。

令和 2 (2020) 年度予算において、消費税収の見込み額は 21.7 兆円であり、年金、医療、介護、子育て支援に係る社会保障費用 35.8 兆円には到底およばない状況にあり、2025 年に団塊の世代が 75 歳以上、2040 年に国民の 4 割が 65 歳以上となるスーパー高齢化社会への備えとして不十分である。OECD の勧告によれば、わが国の財政基礎収支を黒字化するためには、消費税率を最大 26% まで引き上げる必要があるとの分析もあるように、将来的にも断続して消費増税が進むことは容易に推測できる (OECD [2019], p.8)。

ところで、財務省・国税庁において、現在では「広く公平に負担を求める税」と説明される消費税は、導入当初、「薄く広く負担を求める税」と説明されており、平成 9 (1997) 年の 5% への引上げ時以降、「薄く」という文言による説明はなされていない。他方、わが国の法人税率は、平成 23 (2011) 年度税制改正において、法人実効税率が 5% 引き下げられて以来、諸外国の潮流に合わせて段階的に更なる引下げが行われる方針である⁽¹⁾。平成 26 (2014) 年の政府税制調査会における「法人税改革に関する意見書原案」では、法人税率引下げについて「避けては通れない課題」として減税を容認する一方、減税に伴い減収となる財源の確保は、赤字企業にも一定の税負担を求めるなど法人税の課税範囲 (ベース) を拡大し、「広く薄く税負担を求める構造にする」とされた (日本経済新聞 [2014 年 5 月 16 日])。

つまり、「薄く広く」国民 1 人 1 人から少しずつ徴収する消費税は、「広く公平」に負担する税へと認識が改められ、本来、担税力の指標となる所得の大きさに応じて負担が増加するべき法人税は、政策的な観点から「広く薄く」負担する課税へと構造転換が図られている。

さらに、消費税導入時の平成元 (1989) 年から現在までの基幹税に関する増収推移の累積額によれば、所得税の減収総額 275 兆円、法人税の減収総額 298 兆円に対して、累積消費税収は 397 兆円となっており、所得税・法人税における 500 兆を超える減収分を消費税の導入・増税により賄ってきたことになる。しかも、法人税の減収要因は、上述の法人税率の見直しに加え、試験開発に関する税額控除等、政策減税に基づくもので、こうした租税特別措置による減税措置は、資本金 100 億円以上の巨大企業への適用が集中している (富岡 [2019], p.69)。

巨大企業への優遇措置は、広く公平な負担を目指す消費税の領域でも顕在化しており、輸出型大企業は現行消費税法の仕組み故に消費税を納付していない。消費税の増税を前提とする場合、それに伴い深刻化する問題には、逆進性による不公平性の問題、事業者免税点制度・簡易課税制度による益税問題、非課税取引による仕入税額の遮断と価格転嫁の問題等、従来様々な課題が山積しているが、本稿では、輸出型大企業への優遇措置とも言える輸出免税制度に対する問題提起・検討を行う。

II 消費税制の仕組みと輸出免税制度の問題

わが国の「消費税法」(昭和 63 年法律第 108 号)では、事業者が対価を得て行う国内取引、保税地域からの外国貨物の引取りである輸入取引を課税対象としており、原則として、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供に係るすべての物品・サービスの消費に対して、課税される。

消費税等の間接税は、消費者が税負担することを前提としているため、国内で消費されない輸出品には課税根拠がないと概念されている。そのため、課税事業者が行う課税資産の譲渡等のうち、(イ)輸出される資産の譲渡または貸付け、(ロ)外国貨物の譲渡または貸付け、(ハ)国内・国外以外の地域にわたって行われる旅客・貨物輸送・通信、(ニ)外航船舶等の譲渡、貸付けまたは修理、(ホ)その他非居住者に対する役務提供等の輸出取引は、消費税が免除される(消費税法第 7 条第 1 項 1～5、消費税法施行令第 17 条)。

わが国の消費税は、諸外国と同様に多段階課税を前提として、事業者が物品・サービスの提供を行う際、消費税額を価格に含めることにより、最終消費者への転嫁が予定されており仕入れに係る消費税額を売上げに係る消費税から差し引くことで解消される仕入税額控除が適用されている。免税取引は、ゼロ税率課税とも言われ、この仕入税額控除の計算過程に組み込まれることになるので、輸出免税の対象となる課税資産の譲渡等に係る仕入税額は控除対象となる(消費税法第 30 条)。

国際取引の概念によれば、消費課税では、「仕向け地主義」(destination principle)の見地から、国境を越えた取引における二重課税を防ぐため、物品・サービスの原産地ではなく、消費地で課税される。そのため、多くの国では、原則として、輸出品の課税を免除する一方で輸入品に課税する制度を採っている。したがって、国内取引に比して輸出取引が中心に行われる場合には、各国の消費税の課税事業者の免税対象となる売上税額が仕入税額を上回るため、自国における消費税が還付されることになる。

たとえば、年間売上高が 6 億円であり、このうち、国内取引に係る売上高が 2 億円、輸出取引に係る売上高が 4 億円、仕入れに係る税額が 4 億 8,000 万円である(売上げに対する仕入額は、わが国の輸出企業上位を占める自動車製造業の大手企業を想定し、当該製造業の平均的原価率である 80%を参照し、それを基に仕入税額を仮定している)場合、売上税額は、2,000 万円(=2 億×10%+4 億×0%)であり、仕入税額は、4,800 万円(=4 億 8,000 万円×10%)となり、売上税額と仕入税額の差額である仕入税額控除額がマイナス 2,800 万円(=2,000 万円-4,800 万円)となり、この 2,800 万円が還付の対象となる。

消費税の還付額は、年々増加傾向にあり、2017 年においては、消費税収の約 2 割にあたる約 4 兆 1,000 億円にのぼる。表 1 のように、大手製造業 13 社だけで約 1 兆円に達する。自動車製造業に関する金額だけでも 7,000 億円に達する。

令和元(2019)年度の増税により見込まれた消費税収の 4 分の 1 相当が毎年大手製造業 13 社に還付されている。事業者免税点制度による益税問題に関して、全国 500 万の免税事業者に対する課税を実現した場合に見込まれる約 7,200 億円(税率 8%時点)の税収と比較しても非常に巨額な税収が毎年失われていることがわかる。

表 1 に用いられている金額は消費税率 8%時点のものであり、10%に税率が引き上げられた現在では、さらに多額の還付が行われていることになる。さらに、還付金には、年利 1.6%(特例基準割合は令和 2 年度税制改正において 1.1%とされているが、表 1 に用いた事業年度時点の割合 1.6%を用いる)の還付加算金が増加されるのであるから、不公平感を拭うことはできないどころか、輸出大企業への利息付補助金とも捉えられる。還付加算金の趣旨は、税金の過払いが生じた場合、過払金が返還されるまでの期間相当分の利息を付すことであるが、還付加算金に適用される特例基準割合は、通常、企業が銀行から借入れを行う際の貸付約定利率よりも 1% 高く設定されている。

表1 輸出型大企業に対する消費税還付金

単位：億円

企業名	事業年度	売上高	輸出割合 (%)	還付金額
トヨタ自動車	2018年4月～2019年3月	12兆6,344	67.6	3,683
日産自動車	2018年4月～2019年3月	3兆6,444	83.5(推定)	1,587
本田技研工業	2018年4月～2019年3月	4兆6,775	87.1(推定)	1,565
マツダ	2018年4月～2019年3月	2兆4,814	83.2	790
日本製鉄	2018年4月～2019年3月	3兆5,622	34.4(推定)	750
三菱自動車	2018年4月～2019年3月	1兆9,994	83.0(推定)	683
SUBARU	2018年4月～2019年3月	1兆9,297	79.4(推定)	507
村田製作所	2018年4月～2019年3月	1兆531	90.8(推定)	494
キャノン	2018年1月～2018年12月	1兆8,227	78.0(推定)	482
シャープ	2018年4月～2019年3月	1兆5,920	70.0(推定)	381
パナソニック	2018年4月～2019年3月	4兆2,552	32.4	313
日立製作所	2018年4月～2019年3月	1兆9,272	53.0(推定)	248
スズキ自動車	2018年4月～2019年3月	1兆9,402	45.8	160
合計				1兆1,643

出所：日本の未来を立て直す公平な税制を考える会「日本の未来を立て直す公平な税制をつくる提案書」2019年、参考資料2。

国税通則法58条によれば、還付加算金の計算は、還付すべき金額に7.3%あるいは特例基準割合(1.6%)を乗じ、365日に対して、納付があった日または納期限の翌日から還付の支払決定日までの期間で計算される。表2は、特例基準割合(1.6%)を適用し、大手製造業13社の還付金に対する還付加算金年間利率で単純計算することにより、想定されるおおよその還付加算金額を示している。トヨタ自動車には、3,683億円の還付金に対して、年間で約59億円の利息収入が生じることになる。支払決定日までの期間によっては、金額に誤差が生じることになるものの、還付金額が多額になれば、それに伴い加算金額も多額になることになり変わらない。

法的概念上は、輸出型大企業に対する還付金は消費税法に抵触するわけでもなく、制度の構造上、特に問題とされるべき措置ではないが、逆進的な消費税は段階的に増税されており、その結果、消費者は担税力の大小等の経済状態に関係なく、広く公平な負担を強いられている。赤字の場合でも消費税を納めなくてはならない中小零細下請企業に至っては、たとえば、増税の際、増税前と変わらぬ取引価格を求めよう大企業からの値下げ圧力が働けば、消費増税分を価格に転嫁することが困難となり、増税の影響を一身に受ける危険性もある。その一方で、1兆円を超える利益を上げている大企業が輸出の多寡により、多額の還付加算金の対象となる現状には、些か疑問を抱かざるを得ない。多段階課税を前提とし、各段階の製品付加価値に対する寄与度を考えた場合、輸出免税は、最終的な輸出企業のみならず、各段階の事業者にも及ぶことも理論的には考え得る。

欧州では、こうした国境を越えた取引に係る免税取引に関して、わが国とは異なる視点から議論が重ねられてきた。以下では、欧州の議論・歩みを検討することにより、わが国の輸出免税に係る上述の指摘に対し示唆を得ることとする。

表2 輸出型大企業の還付金と還付加算金

単位：億円

企業名	事業年度	還付金額	還付加算金(推定)
トヨタ自動車	2018年4月～2019年3月	3,683	58.9
日産自動車	2018年4月～2019年3月	1,587	25.3
本田技研工業	2018年4月～2019年3月	1,565	25.0
マツダ	2018年4月～2019年3月	790	12.4
日本製鉄	2018年4月～2019年3月	750	12.0
三菱自動車	2018年4月～2019年3月	683	10.9
SUBARU	2018年4月～2019年3月	507	8.1
村田製作所	2018年4月～2019年3月	494	7.9
キャノン	2018年1月～2018年12月	482	1.1
シャープ	2018年4月～2019年3月	381	6.0
パナソニック	2018年4月～2019年3月	313	5.0
日立製作所	2018年4月～2019年3月	248	3.9
スズキ自動車	2018年4月～2019年3月	160	2.5
合 計		1兆1,643	186.2

出所：表1を参考に筆者試算・作成。

III 国際取引に伴う VAT 還付金問題と対応策

EU 域内の国境を越える事業者間取引においても、仕向け地主義が採用されている。原産地国における域内の輸出 (intra-community supplies) にはゼロ税率による課税・還付が行われる一方、仕向け地国における域内輸入 (intra-community acquisition) に対しては、取引の第1段階である輸入業者への課税は繰り延べられる。

表3・表4は、輸出国側・輸入国側の各事業者段階での取引について、下記設例を用いて整理したものである (湖東 [2017], 109-110 頁)。たとえば、輸出国 A における VAT 税率を 10%、輸入国 B における VAT 税率を 17% と想定し、輸出国 A (表3) において、製造業者 (a)、小売業者 (b)、輸出業者 (c) が商品をそれぞれ 10,000、40,000、50,000 で販売・輸出した場合の VAT 納付額および還付金は、(a) が 1,000 (=10,000 × 10%)、(b) が売上時の受取 VAT と仕入時の支払 VAT 差額 3,000 (=4,000 - 1,000)、(c) が輸出ゼロ税率に伴う還付金 4,000 となる。その結果、A 国の当該取引に係る税金は、0 (=1,000 + 3,000 - 4,000) である。一方、輸入国 B (表4) において、同商品を輸入業者 (d) が 60,000 で販売、小売業者 (e)、消費者 (f) が 70,000 で販売・購入した場合の VAT 納付額および負担額は、(d) が 10,200 (=60,000 × 17%)、(e) が 1,700 (=11,900 - 10,200)、(f) が 11,900 (=70,000 × 17%) となる。したがって、B 国の当該取引に係る税金は、11,900 (=10,200 + 1,700) となる。

このように、EU 域内の取引において、輸出業者である (c) 事業者には VAT は課税されず、輸入業者 (d) に対しても課税されない。この点については、輸入の際に保税地域から引き取られる外国貨物に消費税の課されるわが国と異なる。

こうした輸出免税の仕組みを濫用した商品輸出の偽装や同一商品の輸出入を繰り返す詐欺取引は EU において長年の問題となっている⁽²⁾。上記の説例において、輸入業者 (d) は、輸入国 B の小売業者 (e) から B 国税率に基づく VAT 税額の 10,200 を受取ることになるが、この受取分を納付することなく課税逃れをするカルーセル詐欺 (carousel fraud) も横行している (Borselli, Fedeli, Giuriato [2015], p.715)。

表3 輸出国Aにおける各段階取引価格

	製造業者 (a)	小売業者 (b)	輸出業者 (c)
仕入価格	—	10,000	40,000
VAT	—	1,000	4,000
売上価格	10,000	40,000	50,000
VAT	1,000	4,000	0
納付額／還付金	納付額 1,000	納付額 3,000	還付金 4,000

表4 輸入国Bにおける各段階取引価格

	輸入業者 (d)	小売業者 (e)	消費者 (f)
仕入・購入価格	50,000	60,000	70,000
VAT	0	10,200	11,900
売上価格	60,000	70,000	—
VAT	10,200	11,900	—
納付額／負担額	納付額 10,200	納付額 1,700	負担額 11,900

近年のEUにおける輸出ゼロ税率・輸入非課税関連の詐欺行為による損失額は、年間で500億ユーロに達する (European Commission [2018], pp.1-2, European Commission [2016], pp.3-7)。

国庫収入の浸食が脅かされる状態を放置し続けると、経済発展の阻害要因にもなりかねない。そこで、欧州委員会では、EU委員会は目に余る不正還付事件をなくすため、輸出ゼロ税率制度改め、輸出企業に還付しない方法について、長年にわたり検討されている。その過程において、仕向け地主義を維持しつつも、悪質なVAT詐欺事件への対抗策として、国境税調整 (Border Tax Arrangement) を通じた様々な議論が展開され、比較的初期の議論としては、1983年にクリアリングハウス制度 (clearing house system) が提案されている⁽³⁾。輸出品は原産地国の税率 (rate of the reporting member state) で課税され、輸入国では売上に係る税額から原産地国で課された税額を差し引くことにより、仕入税額控除が認められる。クリアリングハウスという調整機関を通じて、域内の取引実績に関する個別データを集計し、仕向け地主義において生じる税収と一致するように、税収配分が行われる制度である (Cnossen [1983], pp.150-168, Mirrlees [2010], pp.377-378)。国境を跨ぐ取引においても仕入税額控除が適用され、国内取引と輸出取引における課税方法に差異が生じない利点を持つ。ただし、当時のEU域内インボイス制度のもとでは、輸出国・輸入国間における仕入税額に係る相互チェックの不確実性や調整コスト、煩雑な手続きに対して難色を示す国が多く導入には至らなかった (Commission of the European Communities [1987], p.8)。

このクリアリングハウス制度の概念は、単一市場を目指して継続されるEU議論の中で、1985年の「コックフィールド公文書」(Cockfield White Paper) においても適用され、後の輸出税率 (exporter rating) の提案に引継がれている。さらに、VATの課税を共通の課税ベースと税率によるEU域内での一時点 (single place of taxation) の課税とする共通VAT (Common VAT) や輸出品のゼロ税率をとする一方で、輸入品に対しては第1段階の取引まで課税が繰り延べられる現行の繰延支払 (deferred payment) 方式の議論も重ねられ、近年では、補償VAT (compensating VAT: 以下、CVAT)⁽⁴⁾ という補償的な税を用いて税収移転を行う税調整方法が検討されている (Mirrlees [2010], pp.379-382)。

表5・表6は、輸出国側・輸入国側の各事業者段階での取引について、CVAT (税率15%) の設例を用いて整理したものである (European Commission [2008], p.4-5, International Monetary Fund [2000], p.8)。

表5 輸出国A (税率10%)における各段階取引価格

	製造業者 (a)	小売業者 (b)	輸出業者 (c)	
仕入価格	—	10,000	40,000	
国内 VAT	—	1,000	4,000	
売上価格	10,000	40,000	50,000	
国内 VAT	1,000	4,000	0	
CVAT (15%とする)			7,500 (= 50,000 × 15%)	
納付額/還付金	納付額 1,000	納付額 3,000	CVAT 7,500	VAT 還付額 4,000

表6 輸入国B (税率17%)における各段階取引価格

	輸入業者 (d)	小売業者 (e)	消費者 (f)	
仕入・購入価格	57,500	80,000	117,000	
国内 VAT	0	13,600	17,000	
売上価格	80,000	100,000	—	
国内 VAT	13,600	17,000	—	
CVAT (15%とする)	7,500 (仕入税額控除 の対象)			
納付額/負担額	納付額 6,100	納付額 3,400	a - e の合計額 17,000	

たとえば、EU 域内の輸出国 A において、製造業者 (a)、小売業者 (b)、輸出業者 (c) が商品をそれぞれ 10,000、40,000、50,000 で販売・輸出した場合の VAT 納付額は、(a) が 1,000 (=10,000 × 10%)、(b) が売上時の受取 VAT と仕入時の支払 VAT 差額 3,000 (=4,000 - 1,000)、(c) が 3,500 (=7,500 (50,000 × 15%) - 4,000) となる。CVAT の場合には、輸出に係るゼロ税率が適用されることなく、CVAT 率 15% を用いて売上に係る CVAT の 7,500 が算定され、仕入税額 4,000 との差額である 3,500 が納付税額となる。その結果、A 国の当該取引に係る一時的な税収は、7,500 (=1,000 + 3,000 + 3,500) となり、この 7,500 は B 国に対する租税債務となる。一方、表 6 の輸入国 B は、7,500 の CVAT の仕入税額控除を認めるので、同商品を輸入業者 (d) が 80,000 で販売、小売業者 (e)・消費者 (f) が 100,000 で販売・購入した場合の VAT 納付額および負担額は、(d) が 6,100 (=13,600 (80,000 × 17%) - 7,500 (50,000 × 15%))、(e) が 3,400 (=17,000 (100,000 × 17%) - 13,600)、(f) が 11,900 (=70,000 × 17%) となる。徴税管理は各国の税務当局で行われ、CVAT の精算は、輸出業者 (c) と輸入業者 (d) の取引額に応じて、AB 国間で精算される (International Monetary Fund [2000], p.10-11)。

CVAT は、輸出品に一律の 15% を適用することにより、国家間税収の精算を VAT 額ではなく、取引額に応じて行うことができる。15%CVAT の適用により、11 の加盟国は税収を他加盟国に提供する純負担者 (net payers) となり、残り 16 の加盟国は純受益者 (net receivers) として、総額で 300 億ユーロの精算をすることになる。輸出国で CVAT が適正に徴税されていない場合、輸入国で過剰な仕入税額控除 (over-deducted) が行われている場合等の問題においては、双方の責任において税務執行コストは平等に負担することになるが、輸出国・輸入国それぞれが独立して行う税務に基づき、税収移転が執行されることへの抵抗や懸念が指摘され、一律の税率ではなく、各国の適切な税率を用いて施行できる方法が模索されている (European Commission [2008], p.6-7)。2011 年の「付加価値税の将来像—単一市場に適合するために簡素化を通じたより強固で効率的な制度構築—」(On the future of VAT towards a simpler more robust and efficient VAT

system tailored to the single market) では、仕向地課税主義に基づく制度の再検討が公表された (European Commission [2011], p.5)。この宣言を皮切りに、EU では VAT の抜本的改革に着手している⁽⁵⁾。

2016 年の「単一の EU 型 VAT に向けた欧州委員会および欧州経済・社会委員会の VAT 行動計画」(The Council and the European Economic and Social Committee on Action Plan on VAT towards a single EU VAT area-Time to decide) では、(1) 輸出免税制度による課税の廃止、(2) 軽減税率の見直し、(3) 中小事業者のための付加価値税簡素化が提唱され、2017 年の「単一の EU VAT 実施に向けた VAT 行動計画のフォローアップ」(on the follow-up to the Action Plan on VAT towards a single EU VAT area - time to act) において、EU 域内で行われる事業者間の資産の譲渡 (B2B supplies of goods)・国境を越えるすべての役務提供 (all cross-border supplies) に対して、ワンストップショップ (One Stop Shop) を導入する提案が行われている。さらに、在庫移動 (call off stock) に係る国境手続きの簡素化と調和、VAT 免除のための実質的な条件として、顧客の VAT 番号の認識、同一商品の流通に複数業者が関与するようなチェーン取引の法的確実性を確保するルールの簡素化が目指されている (European Commission [2017])。

2018 年の「加盟国間取引に対する最終的な VAT 制度適用のための詳細かつ技術的な方法の導入に関する EU 理事会指令 2006 / 112 / EU の改正」(amending Directive 2006/112/EC as regards the introduction of the detailed technical measures for the operation of the definitive VAT system for the taxation of trade between Member States : 以下、「2018 年草案」) に至っており、不正の温床となりやすい輸出ゼロ税率制度に変わる制度の詳細に言及されているが、あくまで草案 (draft) であり、採択されていない (European Commission [2018])。

ただし、「2018 年草案」によれば、2022 年 7 月に適用予定とされる新制度では、国内取引と同様に、売主 (輸出事業者) が国境を越える取引に係る VAT を買主 (輸入事業者) から徴収・納付することになる。その際、売上げに係る税額は、仕向地課税主義の適用により、仕向け国の税率により算定される。すなわち、輸出売上額に輸入国側の税率を適用し、輸出業者にも、売上時の受取 VAT と仕入時の支払 VAT 差額を納付させ、輸出国側で預かった後、各段階取引での税収分を輸入国側に送金する仕向け地国税率に基づくクリアリングハウス方式で不正還付を抑制する仕組みである。

表 7・表 8 は、新制度による輸出国側・輸入国側の各事業者段階での取引を整理したものである。なお、A 国における VAT 税率を 20%、B 国における VAT 税率を 17% と想定する。

EU 域内の輸出国 A において、製造業者 (a)、小売業者 (b)、輸出業者 (c) が商品をそれぞれ 10,000、40,000、50,000 で販売・輸出した場合の VAT 納付額は、(a) が 2,000 ($=10,000 \times 20\%$)、(b) が売上時の受取 VAT と仕入時の支払 VAT 差額 6,000 ($=8,000 - 2,000$)、(c) が 500 ($=8,500 (50,000 \times 17\%) - 8,000$) となる。新制度の場合には、輸出に係るゼロ税率が適用されることなく、仕向け地である輸入国 B の税率 (17%) を用いて売上税額 (8,500) が算定され、仕入税額 (8,000) との差額である 500 が納付税額となる。その結果、A 国の当該取引に係る一時的な税収は、8,500 ($=2,000 + 6,000 - 500$) となり、この 8,500 は租税債務として後に B 国へ送金される。一方、表 8 の輸入国 B において、同商品を輸入業者 (d) が 60,000 で販売、小売業者 (e)、消費者 (f) が 70,000 で販売・購入した場合の VAT 納付額および負担額は、(d) が 1,700 ($=10,200 (60,000 \times 17\%) - 8,500 (50,000 \times 17\%)$)、(e) が 1,700 ($=11,900 (70,000 \times 17\%) - 10,200$)、(f) が 11,900 ($=70,000 \times 17\%$) となる。したがって、B 国の当該取引に係る税収は、A 国からの送金 8,500 と B 国内の各段階税額 3,400 ($=1,700 + 1,700$) を合わせた 11,900 となる。

これにより、A 国の製造業者 (a) からの課税の累積が輸出業者 (c) から輸入業者 (e) の国境を跨ぐ取引を通じて引き継がれ、各段階で転嫁された後、最終消費者に負担される VAT 本来の仕組みを維持できるとと

もに、課税上、国内取引と輸出取引を同様に扱うため、VAT 詐欺対策としても有用である。

30 年前に導入に至らなかったクリアリングハウス制度は、ワンストップショップや VAT 番号識別方法の充実化、複雑化するチェーン取引への対策等、デジタル化とともに、国家間で適切な税調整が行えるような緻密かつ詳細な執行制度の構築を経て実現可能性が見えている。

表 7 輸出国 A における各段階取引価格

	製造業者 (a)	小売業者 (b)	輸出業者 (c)
仕入価格	—	10,000	40,000
VAT	—	2,000	8,000
売上価格	10,000	40,000	50,000
VAT	2,000	8,000	8,500 (50,000 × 17%)
納付額 / 還付金	納付額 2,000	納付額 6,000	納付額 500

表 8 輸入国 B における各段階取引価格

	輸入業者 (d)	小売業者 (e)	消費者 (f)
仕入・購入価格	50,000	60,000	70,000
VAT	8,500	10,200	11,900
売上価格	60,000	70,000	—
VAT	10,200	11,900	—
納付額 / 負担額	納付額 1,700	納付額 1,700	負担額 11,900

IV おわりに

消費税が導入されてから 30 年が経過した今日、世界経済は企業活動の国際化や電子化・情報化の進む社会の変化を受け、導入時とは比較できないほどの進展を見せている。

1983 年のクリアリングハウス制度を発端として、原産地主義を標榜しつつ、仕向け地主義を維持する形で長年議論が重ねられた EU の VAT 改革は、2020 年を目途に終着を迎え、VAT 新時代の幕開けとなる。最終消費者の所在する仕向け地国への税収配分を実現する手法として、仕向け地国の VAT 税率を用いた税額調整制度の導入を間近に控え、導入後 5 年間の経過検証が行われる予定である。陸続きであり、ビジネス環境も経済事情も異なる EU の議論とはいえ、取引のボーダーレス化・デジタル化の進む現在、こうした付加価値税先進国の動向は今後も注視していく必要がある。

輸出取引の多寡・規模に応じて、国内取引における仕入税額の還付、それに伴う加算金が輸出型大企業に集中する輸出免税制度は、企業間格差を助長させる懸念もあるため、貸付約定利率よりも高く設定されている加算金の利率見直しはもとより、早急に対応が進められるべきである。

多段階課税を前提とし、各段階の製品付加価値に対する寄与度を考えた場合、輸出免税による還付金・還付加算金は、本来、各段階の事業者にも配分されるべきである。理論的な措置として、国内販売品と輸出品の区別により、国内販売の商品のみを課税し、輸出見込品には、生産段階から免税取引とする手法が可能となれば、現在の仕向け地主義を維持したまま輸出品に対する還付金・還付加算金は生じることもないので、輸出取引の多寡・規模によって納付税額に差が出ることもない。輸出見込品の取引実態は、商品タグを付し、電子的データに基づいて関税通過有無を追跡することによって確認が可能であろう。

あるいは、EUにおける税額調整制度を租税条約締結国間での情報交換協定等の体制を活用して導入することも一考できる。この場合においては、仕向け地国を代替して徴税するコストが生じるものの、年間1兆円を超える輸出型大企業への還付金とそれに伴う還付加算金は発生しない。

逆進性の働く消費税への依存度が高まるわが国において、増税に伴い深刻化するような現行制度の不備に対しては、広く公平な課税の実現に向けて、これまで以上に多面的、かつ、国際的視点による果敢な議論が求められる。

注

- (1) 法人税については、「平成22年度税制改正大綱」（平成21年12月22日閣議決定）において課題と指摘されていた、税率の見直しが行われる。これに関しては、新成長戦略においても、企業の国際競争力強化等の観点から法人実効税率を主要国並みに段階的に引き下げることが示されている（第174回国会参議院予算委員会会議録第11号11-12頁（平21.3.12））。
- (2) わが国においても、輸出免税を悪用し、架空仕入とそれに見合う免税売上を計上するなどする詐欺行為も多く発生してきた。平成28(2016)年度においては、消費税の還付申告を行う法人192件に対し実地調査を行った結果、約2億7千万円の追徴課税が行われ、そのうち26件は不正に還付金額の水増しなどによるものである（国税庁ホームページ：「消費税不正申告法人に対する取組み」（https://www.nta.go.jp/about/organization/sapporo/release/29/hojin_gensen/02-02.htm）2020年6月6日アクセス）近年で最も件数・追徴課税の多かった平成21（2009）年度（122件・10億8百万円）と比較すると、消費税の不正還付事件の件数や追徴課税額は、年々減少しているものの、輸出偽装や輸出入の繰り返しによる過大・不正還付を完全に防ぐことは困難である。巨額な不正取引事件としては、42億円の不正還付が画策された輸出偽装事件が挙げられる。高知市の水産会社が商品のシラスウナギを台湾へ輸出したとして3年間で18回の還付を受けていた。また、東京都の貿易会社が仕入額を巨額に水増し、香港への輸出、さらに同製品を日本に戻し、日本で仕入れたものとして再度香港へ輸出する手段により4億円の還付を受けていた事件がある（湖東[2017], p.111）。
- (3) クリアリングハウス制度については、鈴木[2010], pp.116-117においても詳細に検討されている。
- (4) CVATの原案や仕組みは、鈴木[2010], pp.118-121に詳しい。
- (5) たとえば、2012年の「デジタル市場におけるVATの簡素化と近代化」（Simplify and Modernising VAT in the Digital Market）において、国境を越えた取引に対するEU加盟国の克服すべき課題にVAT税率の問題、輸出入取引における顧客特定（identification）の問題、コンプライアンスの問題が挙げられている。VAT税率については、単一税率（single rate）化を目指しつつ、税率決定権を各国が放棄するのは難しいため、デジタル商品の電子商取引に係る中立的な取扱いや政策的観点からの軽減税率の有効化などが示されている。顧客特定については、いつ、どこで、どの顧客にサービス提供されているかの特定を図るため、顧客申告制度、支払データや地理的情報追跡システムの活用が議論されている。さらに、コンプライアンスについては、ワンストップショップ（One Stop Shop）の適用拡大が言及されており、新たなVAT制度に向けた多くの検討課題が示されている。（European Parliament [2012], pp.42・50・62）。ワンストップショップとは、複数の加盟国で事業展開する企業が、それぞれの国で別々に行っているVAT実務を、1つの国で一括処理できるようにする電子システムであり、縮小版のミニワンストップショップ（Mini One stop shop）が2015年1月から実施されている。

参考文献

- Borselli Fabrizio, Fedeli Silvia, Giuriato Luisa [2015], "Digital VAT Carousel Fraud: A New Boundary for Criminality" *Tax Notes International*, pp.707-724.
- Commission of the European Communities [1987], *Proposal for a Council Directive completing and amending Directive*

77/388/EEC - Removal of fiscal frontiers -.

- European Commission [1987], *Completion of the Internal Market : Approximation of Indirect Tax Rates and Harmonization of Indirect Tax Structure*.
- European Commission [1996], *A Common System of VAT: A Programme for the Single Market*.
- European Commission [2008], *on measures to change the VAT system to fight fraud*.
- European Commission [2011], *The Council and the European Economic and Social Committee, on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market*.
- European Commission [2016], *Communication from the Commission to the European Parliament, The Council and the European Economic and Social Committee on Action Plan on VAT towards a single EU VAT area - Time to decide*.
- European Commission [2017], *on the follow-up to the Action Plan on VAT Towards a single EU VAT area - Time to act*.
- European Commission [2018], *More flexibility on VAT rates, less red tape for small businesses*, European Commission - Press release.
- European Commission [2018], *VAT rates applied in the Member States of the European Union*.
- European Parliament [2012], *Simplifying and modernising VAT in the Digital Single Market for E-Commerce*.
- European Parliament [2019], "Detailed technical measures for the definitive VAT system for cross-border goods trade", *Briefing EU Legislation in progress*.
- International Monetary Fund [2000], "VIVAT CVAT and All That: New Forms of Value-Added Tax for Federal Systems", IMF Working paper.
- 菊谷正人 [2018] 『税制革命【改訂版】』税務経理協会。
- 湖東京至 [2017] 「EUにおける付加価値税の見直し」『消費課税の国際比較』財経詳報社, 106-118 頁。
- McLure, Charles [2000], "Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT", *International Tax and Public Finance*, pp.723-740.
- Mirrlees, James (ed.) [2010], *Dimensions of Tax Design*, Oxford University Press.
- Mirrlees, James (ed.) [2011], *Tax by Design*, Oxford University Press.
- 日本の未来を立て直す公平な税制を考える会 「日本の未来を立て直す公平な税制をつくる提案書」2019 年。
- 日本経済新聞 [2014] 「法人税「広く薄く負担」 政府税調が減税先行容認案」2014 年 5 月 16 日。
- OECD [2019], *OECD Economic Surveys Japan*.
- Onossen, Sijbren [1983], "Harmonization of Indirect Taxes in the EEC", Charles McLure (ed.), *Tax Assignment in Federal Countties*, Kluwer, Deventer, pp.150-168.
- 鈴木将覚 [2010] 「ボーダーコントロールのない VAT ～仕向地主義課税をいかに実現するか～」『みずほ総研論集』IV号。
- 富岡幸雄 [2019] 『消費税が国を減ぼす』文春新書。

(審査受付 2020 年 10 月 2 日)

(掲載決定 2020 年 11 月 8 日)