

平成 21 年 9 月 15 日(火)

## 付加価値税の基礎理論から考える輸出戻し税の批判的考察

—佐藤進『付加価値税論』の教訓を踏まえた消費税の仕組みについての建設的提案を含めて—

松井吉三

### はしがき

付加価値税は 1960 年代後半以、西欧諸国を中心として大きく発展してきた税である。我が国も、「消費税」として、1989 年に導入されて以後、税率のアップなど、数度の改正を経て、ようやく定着してきた感がある。しかし、消費税のアップをめぐって、消費税の本質をめぐる議論は、いろいろ行われている。

付加価値税は、その名前が示すとおり、課税ベースは付加価値を目指している。しかし、この付加価値とは何かについて、様々な規定がある。また、付加価値税の仕組みによって、付加価値税の効果が変わってくることもありえる。

付加価値は、国民所得に根ざしているが、両者が同じ場合もあるし、異なる場合もあるものといわれている。付加価値税のタイプも、所得型と消費型といった区別がなされ、付加価値の算定方法も加算法と控除法の 2 つがあることが知られている。さらに、具体的な税額の計算方法としては、前段階取引高控除方式と前段階税額控除方式がある。これらの、組み合わせによって、経済効果の違いがでてくるものと考えられている。(以上の説明は、佐藤進『付加価値税論』税務経理協会、1973 年、1-2 頁によっている。)

### 図 1 ; シャウプ博士による付加価値税の類型

付加価値—付加価値税の類型における、所得型 or 消費型 (=企業課税 or 消費課税)

付加価値の算定方法における、加算法 or 控除法

税額計算における、加算法、控除法、前段階税額控除方式

本稿では、付加価値税に存在する不公平は是正できるかという観点から、付加価値税の理論、歴史を踏まえて、不公平の極みである「輸出免税」について、批判的に考察するとともに、若干の改革のあり方について、考えることにしよう。

## I 付加価値と付加価値税

### 1、シャウプ勧告における付加価値

我が国では、1949 年のシャウプ税制勧告における、事業税に代わる付加価値税の提案をめぐって、消費課税としての付加価値税が提案されたが、このなかで、企業が他企業からの購入価値に付加した価値が付加価値だとの見解が示されており、付加価値の算定方法については、全収入額から、資本設備、土地、建物等他の事業からの金額を差し引いたものとされる。佐藤進氏によれば、日本における付加価値税の導入にあたっては、実行容易性と資本蓄積に配慮して、減価償却控除ではなく、資本設備の一括控除が示されたとの評価が示されている。続いて、佐藤進氏は、シャウプ博士の付加価値についての 4 区分を紹介されている(佐藤進同上書、4-5 頁参照)。

(1) 総生産物型付加価値 (Gross Product Type)

課税ベースは、GNP に対応。減価償却費を含める広い課税ベースを設定する。

$$\text{GNP} - C (\text{消費}) + I (\text{投資}) = W (\text{賃金}) + P (\text{利潤}) + D (\text{減価償却費})$$

(2) 所得型付加価値 (Income Type)

課税ベースは、NI (国民所得) に対応。

$$\text{NI} = C + I - D = W + P$$

(3) 資本控除型付加価値 (Capital-Exemption Type)

上記 (2) から、課税ベースから投資を除外するもので、シャープ博士によれば、次の 2 つに分かれる。

(a) 賃金型付加価値 (Wage Type)

さらに、資本から生まれる利潤 (利子を含む) 除外する。

$$\text{NI} - P = C + I - D - P = W$$

(b) 消費型付加価値 (Consumption Type)

(2) から、資本財の全額控除を行うもの (=100%加速度減価償却)。小売売上税の課税ベースと同じ。

$$C = W + P + D - I$$

資本財控除の仕方によって、消費型の付加価値 (資本財の一括控除) と所得型の付加価値 (減価償却費控除) との区別がでてくるというのが、シャープ博士が明確にしたことで、各国の学者に取り入れられていった観点だとのことである。

## 2、付加価値と国民所得

佐藤進氏によれば、所得型付加価値のみが通常の国民所得と一致する。GNP 型の付加価値は国民所得より大きく、消費型の付加価値は国民所得より小さい。

国民所得勘定との関連で、付加価値税の課税ベースを示せば下記のとおりであると牛島正氏の整理を紹介しておられる。(佐藤進同上書、6 頁参照)。

$$\text{GNP} - \text{資本減耗引当} = \text{NNP} (\text{国民純生産})。$$

$$\text{NNP} - \text{間接税} - \text{企業の移転支出} - (\text{政府企業の営業余剰} - \text{補助金}) = \text{NI} (\text{国民所得})。$$

$$\text{NI} - \text{法人税} - \text{法人の留保利潤} - \text{社会保険負担金} + \text{企業の移転支出} + \text{政府の移転支出} = \text{PI} (\text{個人所得})。$$

$$\text{PI} - \text{個人税} = \text{DI} (\text{可処分所得})。$$

DI - 個人貯蓄 = C (個人消費)。この C が、消費型の付加価値税の課税ベースだとされるのだが、佐藤氏の指摘されるように、輸出免税や輸入平衡税の位置づけが明確ではない。

## 3、付加価値税と所得税の課税ベース

付加価値税の課税ベースは、所得税の課税ベースと比較して、著しく制限されている。佐藤氏によれば、この違いは次のようなものから生ずるものとされる。(佐藤進同上書、8 頁参照)。

(1) 公務員の給料など公的部門の要素支払（賃金、利子、地代等）が付加価値税から除外される。

(2) 付加価値税では、キャピタル・ゲインやロスの補足ができない。

(3) 所得税と法人税で、受取配当と企業利潤の双方で課税が行われる場合、受取配当の分だけ、付加価値税の課税ベースを上回る。

(4) 仕向地原則の下では、輸出が輸入を上回る場合、所得税の課税ベースが付加価値税の課税ベースを上回る。

(5) 外国投資に基づく利子、配当、海外で獲得された労働所得も、所得税では課税されるが、付加価値税では課税されない。

#### 4、仕向地原則と原産地原則

仕向地原則（Destination Principle）とは、国際取引の対象となる財貨・サービスを仕向国、実際に消費される国で課税するものである。国境の存在を前提とする。国境がなければ、仕向地原則は必要ではない。

原産地原則（Origin Principle）とは、財貨・サービスを、生産国で課税する。輸出免税は必要なく、輸入平衡税も必要ではない。しかし、国境が存在し、税率に差がある場合には、低税率国の商品が競争上有利となることにより、国際取引の妨害をもたらすことになる。EUの域内では、原産地課税をとり、域外に対しては、仕向地課税を維持する必要があるとの提案を行っている。

但し、佐藤進氏によれば、仕向地原則をとる場合にも、国内財貨と外国財貨で同率の課税が行われることにより、税率の差が彼我の間で残る場合には、競争上の優劣が輸出財貨の税負担の相違という形でなお存続すると論じておられる（佐藤進同上書、10頁参照）。さらに、佐藤氏は、「また競争上の優劣は、公共支出の大小や直接税負担の大小によっても規定される。たとえば、公共支出の水準が高い国は、企業に対する国家サービスが厚く、直接税が軽い国は企業の負担も少ないといった相違があらわれているが、仕向地原則ではこれらを調整できない。」（佐藤同上書、10頁）と論じておられる。かかる視点は、通常租税論の文献で指摘されない、佐藤氏独自の指摘である。

要するに、仕向地原則の下でも、完全に国境税調整などできないということなのである。その意味で、輸出免税や輸入課税を通じて、国境税調整を行うというのは、「多分に便宜的なものであり、少なくとも理論的にはそう考えて差し支えないものである。」（佐藤同上書、10頁）とされる。すなわち、税率の差が残る現在の経済の下で、国境税調整の理屈はひとつのまやかしだと言っておられるのである。

## II 付加価値税の課税方法

### 1、加算法と控除法

付加価値の計算方法には、加算法と控除法がある。さらに、税額計算の際には、さらに控除法の1種として、税額控除法が用いられる。

#### (1) 加算法

要素所得を合計。加算法では、消費型の付加価値を導き出すのが困難である。EU 諸国の付加価値税が控除法に依存して加算法を考慮しないのは、税の性格から当然なことだと思われる。佐藤氏によれば、消費型の付加価値税に加算法を用いるとすれば、「 $W+P-I$ 」となり、 $I$ （投資）に関して、特別な記帳が必要になるものとされる。

## (2) 控除法

売上高－前段階購入額という形で付加価値を算定する。ここで、投資財を減価償却分だけ控除するか、それとも購入費全額を即時一括控除するかによって、所得型付加価値と消費型の付加価値が導かれる。佐藤氏によれば、投資財を全く控除しないことによって、粗所得型の付加価値も設定可能だとされる。

佐藤氏によれば、「シャープ勧告では、第1次勧告において、控除法にもとづく消費型の付加価値税を本来のあり方として提案する一方、第2次勧告では加算法による計算をも認めたが、この2つは同じものかどうかいろいろな形で論議された。」(同上書、12頁)としている。

## 2、前段階取引高控除方式と前段階税額控除方式

イギリスの NEDO 報告では、「売上－購入方式 (Sales less purchases method) = アカウント方式」と「税から税方式 (tax from tax method = インボイス方式)」という形で区別しているものとされる。

### (1) 前段階取引高控除方式

課税ベースは、output (産出) から input (購入) を差し引いたものである。

### (2) 前段階税額控除方式

インボイス (請求書) に基づいて、前段階の取引者が支払った税額を控除して、納税額を算定する。

前段階取引高控除方式と前段階税額控除方式は、非課税や輸出免税や軽減税率が存在しない場合にかぎって、同じ結果になる。軽減税率が最終段階になされる場合にのみ、減税の効果が期待される。

## 3、非課税と取り戻し効果

周知のように、非課税が中間段階に適用されると、続く段階で取り戻されて、付加価値税の免税効果を生まないことが知られている。

## 4、ゼロ税率

究極の小売段階における軽減税率がゼロ税率で、軽減税率のメリットが消費者に及ぶものである。起源はオランダ税法だとされる。

## III 付加価値税の本質と類型、経済効果

### 1、付加価値税の本質

控除型の消費型付加価値税の本質について、佐藤氏は、賃金課税だとのオークランドの所説を紹介して、好意的に承認しておられる。利潤の多くは投資されるので、残る付加価値税の課税ベースは賃金のみとなるからである。

## 2、一般消費税の諸形態

付加価値税が現れるまえの、一般消費税として、次の4つが知られている。神野直彦教授によれば、理論的に(1)から(4)へ、続いて付加価値税への発展が不可避で、歴史的にも、そのように推移したものと論じておられる。単段階課税の一般消費税では、課税事業者を登録して、登録事業者が非課税事業者に販売したときに課税されることになる。上流よりも下流の取引段階で課税すれば、税収の脱漏がより小さいことになる。しかし、小売上税から前段階税額控除方式の付加価値税への展開は、納税時期を早めるためだといわれる。「小売上税に分割納付制が導入されると、それは、事実上、企業が新たに加えた付加価値に課税する付加価値税となる。正確に言えば、前段階税額控除方式の付加価値税となる。」(神野直彦『財政学』有斐閣、2002年、205頁)とされる。

- (1) 取引高税 取引のすべての段階で課税
- (2) 製造者消費税 製造業者に課税
- (3) 卸売上税 卸売業者に課税
- (4) 小売上税 小売業者に課税するもの。納税義務者の多くが零細業者となるという欠点がある。

## 3、付加価値税の経済効果

- (1) 投資促進効果がある。しかし、税収が好況期に相対的に縮小するので、自動安定効果は疑問だとされる。
- (2) 物価騰貴促進効果を否定することは困難
- (3) 輸出促進効果 代替の場合に大きい影響があるものとされる。

佐藤氏によれば、新設の場合については、付加価値税の投資促進効果と輸出促進効果は疑問だとされる。

## 4、教訓

佐藤進氏の諸説を紹介したが、同氏の研究で明らかとなったことは、現在の付加価値税は、付加価値税を標榜していても、実際には国民経済上の付加価値に対する課税にはなっていないということである。付加価値税の実務は多分に便宜的なものである。さらに、付加価値の算定方法や税額の計算方法の組み合わせにより、いろいろなタイプの付加価値税ができるということである。

EU諸国の税額控除法による消費型付加価値税が一般消費税として各国に広まったが、我が国の「消費税」のように、アカウント方式による控除方式の消費型付加価値税もあってよい。ただし、消費者への正確な転嫁をはかるということになれば、アカウント方式では心もとない。ただし、転嫁についても、可能性の大小を想定しているだけなので、転嫁を決定する条件としては、取引上の力関係に勝るものはないということである。

消費税の公正性を取り戻すためには、輸出免税を取りやめることが可能となるように、課税・非課税や税額控除方式のあり方を含めて、根本的な見直しが求められる。ただし、最善の改革についても、これまた理論的に整合性を極めることは困難であろう。消費税に

における不公平を是正することは、基本的な枠組みを維持しつつ、限られた選択肢のなかで、セカンド・ベストを追及すること以外にはないと思われる。消費税自体が不公平税制だからである。次に、佐藤氏の立論を参考に、付加価値税における最大の不公平をもたらす輸出戻し税について、検討したい。

#### IV 輸出戻し税

##### 1. 輸出補助金としての付加価値税の出自

付加価値税で最もナーバスな問題が、輸出免税措置である。これは、付加価値税が EC 共通税制としてスタートするとき、付加価値税の枠組みについて、付加価値税が貿易の障壁にならないように、加盟国によって取り決められたものである。これは、EU にかぎらず、付加価値税は、施行地の国民が負担すべきものであって、それを他国の国民に負わせてはならない（仕向地課税原則）というのが、国際的な合意事項となっている。そのため、日本の消費税においても、輸出にはゼロ税率の適用により、輸出免税が成り立っている。

非課税にすれば、利益を不動のものとするためには、インプットの税金分を売上価格に上乗せすることになり、そうすると、インプットの税金は他国の国民に輸出されてしまうから、ゼロ税率を適用せざるをえないことになる（谷山治雄「消費税の統計分析—官庁資料による」『税制研究』第 55 号、2009 年 2 月、126 頁参照）。

しかし、仕向地課税原則の下では、輸出免税、輸入課税となり、輸出割合が高い企業にとっては、税額控除のみに止まらず、前段階仕入税額が還付されることになり（輸出戻し税）、結果的に付加価値税が輸出補助金の役割を果たしてしまう。一方、原産地課税（生産地国課税）の下では、輸入国は、輸入について課税権はない。その場合、税収は、輸入国においては、輸出を含め、輸入を除いた国内付加価値に対する税収分だけである。原産地課税原則の下では、高付加価値税率の国の企業からの輸入に対しては制限的に作用することで、付加価値税が取引自体を歪めてしまうことになる。輸入に含まれる税額の算定については、輸出国の税率いかにかわらず、輸入国の税率が適用されるからである。

そもそも、第一次大戦を契機として、フランスやドイツで、取引の段階ごとに税が累積する取引高税が導入され、これが第二次大戦後も存続していた。それらが、内国消費税であるがゆえに、輸出商品の控除税額を意図的に高める危険性を抱え、実際に、輸出に際してはいわば適当にというか恣意的に還付率を定めており、著しく透明性を欠いたものだという批判が巻き起こっていたものといわれる（谷山治雄「消費税の統計分析—官庁資料による」『税制研究』第 55 号、2009 年 2 月、126 頁参照）輸出補助金の役割を果たしていた。こうした状況のなかで、輸出の際に控除（返還）される正確な税額を保障する中立な税制を確立することが求められたものといわれる。

将来的には、EU 域内諸国内では、原産地課税により貿易障壁をとりのぞいて、域外諸国に輸出する場合に仕向地課税（消費国課税）をとることと EU 発足時の EU 指令において合意されたが、1993 年に EU 域内関税が廃止され、EU 単一市場が発足した現在でも、「圏

内輸出免税」、「圏内輸入国課税原則」という「移行措置」の延長線上である。そこで、輸出国が課税した場合には、輸出国は輸入国に対して、輸出課税額の補てん義務を負い、その税額を輸入国に返還しなければならないとされる（福間憲三「EU付加価値税導入の経過と現在」『経済』2005年5月号、44ページ参照）。輸出については、仕向地課税により、課税を免除しようとする移行措置が続いている。

フランスでも、第一次戦中の1920年に戦費調達を目的として、取引高税が創設された。1国の内国消費税としてスタートしているのが、国境税調整は付随的に配慮されなければならないものであるが、内国消費税ということから、当初から、輸出企業を優遇する性格を担っていたものだと考えられる。

1936年に成立した「生産税」において、「中立性」生産者の前段階における販売商品と物理的に一体化するものについての課税猶予と「国境税調整」が現れ。さらにその後の改正により、控除範囲が投資財などに中間財貨、サービスに拡大されたものといわれるが、控除対象の拡大はそれぞれの業界の圧力を受けてのものであり、商品や付加価値に対する課税はいかにあるべきかといった租税理論的観点からなされたものでないことに留意しなければならない。

輸出国では課税されないが、輸入国では課税されるという意味で、国境税調整というのは、課税権の国家別帰属の問題である。これは、膨大な貿易取引が近接の国家の企業間でなされる場合に、悪い税金により、輸出価格が高くなるようにするための配慮である。国境税調整の考え方は、取引高税から付加価値税への移行に際して、自国企業の輸出の拡大を目指したところにある。

我が国の場合には、EU諸国と異なり、消費税は新設の租税であった。消費税における輸出戻し税は、創設当初から輸出企業に対する補助金的な性格だったと看破できよう。

## 2、輸出についての経済学的性格

輸出は、利潤率の観点からされるものである。遠く離れた国から見れば、貿易相手国の付加価値税の輸出免税措置は、ダンピング輸出に輪をかけるものとは映らないであろう。輸入に対しては、通関価値で課税される。付加価値税において、基本税率など税率水準が上がれば、国境税調整という名目的理由があるにもかかわらず、機能としては、輸出に対して有利に働くことは厳然たる事実だと思われる。企業は輸出の際に、付加価値税相当額を除外した価格で輸出価格を決定するわけではない。輸出価格は、あくまで、消費国における競争相手の価格がメルク・マールになるであろう。

マルクスによれば、貿易は、生産手段を安くし、他方で必要生活手段を安くすることにより、そのかぎりで利潤率を高めるものとされる。剰余価値率を高め、不変資本の価値を低くするからである。このように、貿易の一般的作用を唱えたうえで、もうひとつの問題、これは、植民地貿易に投ぜられた資本があげる高い利潤率によって、一般的利潤率は高くされるか？という問題に、マルクスは、次のように述べている。

「対外商業（貿易のこと―筆者補注）に投ぜられた資本が高い利潤率を生じ得るのは、け

だし、この場合には第一に、生産能率の低い他国の生産する商品との競争が行われるからであり、したがって、より進歩した国は自国の商品を一競争国より安く売るわけではあるが—その価値以上に売るからである。この場合には、より進歩した国の労働が高い比重をもつ労働 (als Arbeit von hoherm spezifischen Gewicht) として利用されるかぎりにおいて利潤率は増大するが、それはけだし、〔自国内では〕質的により高い労働として支払われない労働がかかるものとして販売されるからである。……。それはあたかも、新たな発明物をその一般化以前に利用する工場主が、競争者より安く売りながら、しかも自分の商品の個別的価値以上に売り、—すなわち、自分の充用する労働の特別に高い生産力を剰余労働として利用し、—かくして超過利潤を実現するのと同様である。多面、植民地などに投下された資本についていえば、かかる資本が高い利潤率を生じうるのは、植民地などでは総じて発展度が低いので利潤率が高く、また奴隷や苦力などを使用するので労働の搾取〔度〕も高いからである。……。だが、この同じ対外商業が、国内では資本主義的生産様式を発達させ、かくして、不変資本に比べての可変資本の減少を発展させ、他面、外国に関連しては過剰生産を生じ、したがってまた再び、やがては反対の作用を生ずる。〕。カール・マルクス著長谷部文雄訳『資本論 (9) 第三部第二分冊』青木書店、1952年、pp.346-348 (K.Marx. "Das Kapital" BdIII, Dietz Verlag Berlin, 1953, SS.265-267)。

輸出価格の設定にあたり、安ければ安い方が良いのは当然である。輸出が利潤率の観点からなされるものだからである。したがって、税が妨害的な影響を与えることは、輸出企業にとっては、由々しきことである。貿易相手国からすれば、経済的実質を問えば、国境税調整が輸出補助金的に映るのは明らかである。

### 3、おわりに—輸出戻し税改革のあり方—

湖東京至氏は、輸出戻し税についての改革のあり方として、加算法の付加価値税の導入を展望しておられる。加算法の付加価値税は企業課税を意味する。付加価値税の消費者への転嫁については、弱含みだといえる。企業課税の付加価値税では、課税ベースは企業の付加価値である。したがって、輸出戻し税は存在しない。

湖東氏は、さらに、加算型付加価値税の納税義務者について、一定の大企業に限定することを提言される。加算型付加価値税は、企業課税だから、一定規模以下の事業者には負担が及ばぬようにすることが可能である。これにより、応能負担原則の要請に答えることができるものとされる。税収の足りない部分は、税率の引き上げや個別消費税（新物品税であり、消費税導入前の旧物品税に相当する。）で補充すればよいとされる。（湖東京至「仕入税額控除制度の廃止は可能か」『税制研究』第55号、2009年2月、208頁参照）。

湖東京至氏は、輸出取引を非課税とすることにより、輸出戻し税を排除するという論者で知られるが、国内課税取引である輸出を非課税とするのは、消費税（付加価値税）の整合性に悪影響を及ぼすものとかんがえられたのであろうか？付加価値税の仕組み上、非課税は、非課税取引とすべき取引にかかる仕入税額控除を否認するツールである。付加価値

の観点からは、輸出を非課税取引とみなすことは困難である。筆者は、今回の湖東氏の一般消費税と新物品税を並立させるという提言では、必ずしも、現在の消費税に存在する負担の不公平は消えないものとする。しかし、消費税に付加価値基準を採用するという点では、筆者と同一の地平にある。ただし、加算法の付加価値税については、企業課税に直結するので、中小零細企業に転嫁不全をもたらすことになるので反対である。

佐藤進氏によって明らかにされたように、付加価値税の種類は、付加価値の算定方法と税額の計算方法において、各種の組み合わせが可能だということが含蓄深い。国境税調整の考え方自体、企業寄りの考え方なのである。したがって、逆に、付加価値算定において控除法で、且つ税額計算において控除方式（アカウント方式）の消費型付加価値税を維持しつつ、輸出を課税することについても、「output-input」の1偏倚であり、且つ、内国消費税における「応能負担原則」にも合致するので、消費型の付加価値税としては必ずしもベストではないが、税負担面からは「公平原則」に合致するのではないかと思われる。

筆者は、このように、控除法の前段階取引高控除方式の消費型付加価値税を維持しつつ、輸出を課税ベースに取り込むことを提案するものである。

以上