

図1: 現行の輸出戻し税のイメージと改革案

〔説例〕 500円で原材料の輸入仕入れをした企業が750円でメーカーに販売。
 メーカーが当原材料に加工を施した上で、完成品を1,000円で、
 A輸出する場合、B国内消費する場合の現行の納税額を比較。
 Cは、輸出の場合で輸出戻し税を全て否認する場合の税収予想。
 Dは、輸出の場合で、輸出品を課税、輸入品に対して、リバース・チャージを
 適用した場合の税収予想。
 消費税率は、一律5%とする。取引の中間段階についての非課税売上はないものとする。

〔内容の説明〕Aの場合、輸出に対しては、納税額が発生せず、当例の場合、
 輸入消費税が還付される。
 Bの場合、売上にフル課税されるので、消費税収は、
 輸入消費税と国内消費税納税額との合計である。
 Cの輸出戻し税を全額否認する場合、税収が付加価値に対して過大になるが、
 輸入仕入れ時の消費税を前段階税額としてとみなせば、輸入企業の段階でも、
 それ以後の各段階で、付加価値に対する適正な課税を実現することができる。
 Dの輸出全額課税、輸入に対してリバース・チャージを適用する場合、付加価値に対して
 適正な税収が実現されるが、輸入企業の輸入分の消費税納税額がなくなり、
 全体の税収が減少する。

〔結論〕 Cの改革案1を推奨。

A 輸入品を国内で加工、製品化して輸出する場合で、輸出戻し税を適用する場合の税収(現行)						
①	輸出企業の輸出売上	売上	1,000	×	0 =	0 円
	同上企業の国内仕入	仕入	750	×	0.05 =	-37.5 円
		還付税金				-37.5 円a
②	輸入企業の国内売上	売上	750	×	0.05 =	37.5 円
	同上企業の国内仕入	仕入	500	×	0.05 =	-25.0 円
		輸入企業の申告時の納付税額				12.5 円b
③	輸入企業の輸入時の仕入に対する納付税	仕入	500	×	0.05 =	25 円c
③	付加価値合計		750		④税収合計	0 円d(a+b+c)
⑤	付加価値に占めるの消費税収の割合					0 %
B 輸入品を国内で加工、製品化して、国内で消費する場合の税収(現行)						
①	国内売上	売上	1,000	×	0.05 =	50 円
		仕入	750	×	0.05 =	-37.5 円
		企業の納税額				12.5 円a
②	輸入企業の国内売上	売上	750	×	0.05 =	37.5 円
	同上企業の国内仕入	仕入	500	×	0.05 =	-25.0 円
		輸入企業の納付税額				12.5 円b
③	輸入企業の輸入時の仕入に対する納付税	仕入	500	×	0.05 =	25 円c
③	付加価値合計		500		④税収合計	50 円d(a+b+c)
⑤	付加価値に占めるの消費税収の割合					10 %

C 改革案その1: 上記Aの例で(輸出の場合)、輸出品に対してフル課税を行う場合の税収

① 輸出売上	売上	1,000	×	0.05 =	50 円
					(仕入消費税を売上消費税とみなす。)
	仕入	750	×	0.05 =	-37.5 円
	還付税金				12.5 円 ^a
② 輸入仕入	輸入企業の売上	750	×	0.05 =	37.5 円
	仕入	500	×	0.05 =	-25.0 円
	輸入企業の納付税額				12.5 円 ^b
③ 輸入企業の輸入時の仕入に対する納付税	仕入	500	×	0.05 =	25 円 ^c
③ 付加価値合計		500		④税収合計	50.0 円 ^{d(a+b+c)}
⑤ 付加価値に占めるの消費税収の割合					10 %

D 改革案その2: 上記Aの例で(輸出の場合)、輸入品に対してリバース・チャージを適用する場合の税収

① 輸出売上	売上	1,000			50 円
	仕入	750	×	0.05 =	-37.5 円
	納付税金				12.5 円 ^a
② 輸入仕入	輸入企業の売上	750	×	0.05 =	37.5 円
	仕入	500	×	0.05 =	-25.0 円
	輸入企業の申告時の納付税額				12.5 円 ^b
③ 輸入企業の輸入時の仕入に対するリバース・チャージ	アウトプットtax	500	×	0.05 =	-25 円
③ 輸入時の仕入に対する納付税額	インプットtax	500	×	0.05 =	25 円
	輸入企業の輸入時の納付税額				0 円 ^c
③ 付加価値合計		500		④税収合計	25.0 円 ^{d(a+b+c)}
⑤ 付加価値に占めるの消費税収の割合					5 %

注1: 「リバース・チャージ」とは、現行の共通VAT課税制度で、域内取得に対して適用されている。域内取得はもはや輸入には当たらないものとされ、そして、仕向地課税の原則を維持するために、輸入国の課税事業者において、輸入製品を自己査定し、同額のアウトプットVATを計上する仕組み。

EU第六次指令(1977年施行)及び「暫定的調整」指令1991年12月16日付け採択、1993年1月1日施行の第六号指令修正(暫定的調整)により、共通課税制度となった。原産地国課税移行の目標を留保しつつ、仕向地国課税を維持、域内税関を廃止するという意味で「暫定的」なものだとされる。

但し、個別具体的には、各国の税法が優先される。

リバース・チャージは、あくまでも取得者に対して適用があり、取得者以降の取引段階では適用がない。

儀我良之「序章 EUにおける税制の統合」(税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税法第二版』中央経済社、2008年58-59頁)参照。