

国境税調整について

1. 中央環境審議会におけるこれまでの検討

中央環境審議会第9回施策総合企画小委員会検討資料2-1（平成16年7月29日）においては、国境税調整¹について以下のように論じられている。

国境税調整等

温暖化対策税に関して、輸出品に対して、製造工程等において払った温暖化対策税を輸出時に還付する、温暖化対策税が課税されていない輸入品に対して、輸入段階でそれまでに使用したエネルギーの量に応じて、温暖化対策税を課税するといった国境税調整を行い、一国のみの温暖化対策による当該国の国内産業に負担が生じることを防ぐようにすることも考えられる。

このような国境税調整を行うには、以下の課題を解決する必要があるが、実際には、こうした課題を解決し、温暖化対策税に国境税調整を導入した例はない。

課題 国境税調整によって温暖化対策税の温室効果ガス排出抑制効果が失われるのではないか。

国境税調整をする場合には、輸出品には温暖化対策税が課税されないこととなり、経済への影響は少なくなるかもしれないが、同時に輸出品についての温暖化対策税の価格インセンティブ効果も失われる。

課題 国境税調整が国際貿易のルール上認められるか

WTOのルール下では、製品の特性や物理的に製品に取り込まれた投入物に基づいて国境税調整を行うことが一般に認められているが、温暖化対策税のように、物理的に製品に取り込まれない投入物に対する課税、すなわち、化石燃料の消費に対する課税に対し、国境税調整が認められるかについては、意見の不一致がある。

課題 化石燃料の消費に課される環境税について、製品段階で国境税調整を実施することが技術的に可能か。

国境税調整を実施すべき製品数が膨大になり、全ての製品について、製造行程で投入された化石燃料に係る税額や海外市場向け製品比率などを把握して、

¹ 国境税調整とは、仕向地原則（destination principle）を、全体的または部分的に実現する税制的措置のことを指す。（すなわち、輸出国の国内市場で消費者に販売される類似の国内産品に関して輸出国において課される税の全部または一部を輸出産品から免除する、そして輸入国において類似の国内産品に課される税の全部または一部を、消費者に販売される輸入産品に課す措置を指す。）

なお、国境税調整に関するGATTワーキングパーティーの報告書（1970）は、主に一般消費税、特に付加価値税等についての検討を経て取りまとめられている。

国境税調整を行うことは困難。特に、組立型の産業においては、エネルギーをどのように使っているか把握することが困難であり、国境税調整も困難。
世界中で採用される生産方法が多様であることから、例えばエネルギー量に応じて輸入時に税を課すことは困難。

2 . 国境税調整の実例

温暖化対策としての環境税については、導入している諸外国において国境税調整を行っている例はない。ただし、他の環境関連税制で国境税調整を行っている例がある。

(1) 化学物質税 (米国)

名称：化学物質税

背景：スーパーファンド法に基づき、土壌汚染対策のための基金が創設され、そのための財源の一つとして 1986 年に導入。(1995 年に課税停止)

対象：指定化学物質 (42 物質)

課税額：指定化学物質 1 トン当たり 0.22 ~ 4.87 米ドル (物質によって異なる)

国境税調整の対象 (輸出段階) : 指定化学物質及び指定化学物質を材料とする物

国境税調整の対象 (輸入段階) : 指定化学物質及び指定化学物質を材料とする物 (生産工程で指定化学物質を使って作られたものであり、原料の 50% 以上が指定化学物質を占める物等)

* 指定化学物質を材料とする物についての輸出段階での国境税調整の方法：
申告に基づく還付措置

* 指定化学物質を材料とする物についての輸入段階における国境税調整の方法：
輸入者が指定化学物質の使用量を示して、その情報に基づき課税
不明の場合、標準的な生産方法を想定して作成したリストを基に課税
にも該当しない場合、価格の 5 % を一律課税。

* カナダ、メキシコ、EU は、輸入段階での国境税調整について提訴をして、1987 年に GATT パネル裁定が出された。その中では、
は、GATT と矛盾するものではないとされた一方、
は、輸入品に国内製品以上の高い税を課す可能性があるため、GATT 違反になることを指摘している。

(2) ODC税(米国)

名称：ODC(オゾン破壊化学物質)税

対象：フロン、ハロン等20物質

施行：1990年～

課税額：標準税率は、初年度5.35米ドル/ポンドで、1年ごとに45セント追加される。この標準税率に物質毎の係数(0.6～10.0だが、ほとんどの物質が1.0)をかけたものが税率となる。

(例えばCFC11やCFC12の場合、この課税により94年時点で価格が約3倍に上がった。)

国境税調整の対象(輸出段階): フロン等対象物質

国境税調整の対象(輸入段階): フロン等対象物質及び対象物質を材料とする物(生産工程で対象物質を使ったものが含まれるが、使用量に基づき裾切りが行われている。)

- * 対象物質を材料とする物についての輸入段階における国境税調整の方法：
輸入者が対象物質の使用量を示して、その情報に基づき課税。
不明の場合、標準的な生産方法を想定して作成したリスト(次頁以降を参照)を基に課税
にも該当しない場合、価格の5%を一律課税。
- * GATT・WTOで提訴された事例はない。
- * ODC税は低率の化学物質税と異なり、課税額が製品の最終価格の中で大きな割合を占めているため、脱税や密輸を誘発することが懸念された。このため、課税対象の判別方法について、環境保護庁(EPA)から税関職員に対する研修などの点で協力が行われている。

(参考) ODC税の課税額決定のために標準的な生産方法を想定して作成したリスト

以下に掲げられた製品を輸入する場合は、対象物質を材料とする物として国境税調整の対象となり、ODCの欄の物質がODC Weightの欄の量使われているとされ、その分課税されることとなる。

Product name	Harmonized tariff schedule heading	ODC	ODC weight
Part II—Products in which ODCs are used for purposes of refrigeration or air conditioning, creating an aerosol or form or manufacturing electronic components:			
Rigid foam insulation defined in § 52.4682-1(d)(3).	.....	.....
Foams made with ODCs, other than foams defined in § 52.4682-1(d)(3).	.....	.....
Scrap flexible foams made with ODCs	.....	.....
Medical products containing ODCs:			
Surgical staplers	.....	.....
Cryogenic medical instruments	.....	.....
Drug delivery systems	.....	.....
Inhalants	.....	.....
Dehumidifiers, household	8415.82.00.50	CFC-12	0.344
Chillers:	8415.82.00.65		
Charged with CFC-12	.....	CFC-12	1600.
Charged with CFC-114	.....	CFC-114	1250.
Charged with R-500	.....	CFC-12	1920.
Refrigerator-freezers, household:			
Not > 184 liters	8418.10.00.10	CFC-11	11.08
		CFC-12	0.13
> 184 liters but not > 269 liters	8418.10.00.20	CFC-11	11.32
		CFC-12	0.26
> 269 liters but not > 382 liters	8418.10.00.30	CFC-11	11.54
		CFC-12	0.35
> 382 liters	8418.10.00.40	CFC-11	11.87
		CFC-12	0.35
Refrigerators, household:			
Not > 184 liters	8418.21.00.10	CFC-11	11.08
		CFC-12	0.13
> 184 liters but not > 269 liters	8418.21.00.20	CFC-11	11.32
		CFC-12	0.26
> 269 liters but not > 382 liters	8418.21.00.30	CFC-11	11.54
		CFC-12	0.35
> 382 liters	8418.21.00.90	CFC-11	11.87
		CFC-12	0.35
Freezers, household	8418.30	CFC-11	12.0
		CFC-12	0.4
Freezers, household	8418.40	CFC-11	12.0
		CFC-12	0.4
Refrigerating display counters not > 227 kg	8418.50	CFC-11	150.0
		CFC-12	260.0
Icemaking machines			
Charged with CFC-12	8418.69	CFC-12	1.4

Product name	Harmonized tariff schedule heading	ODC	ODC weight
Charged with R-502 .....	.....	CFC-115	3.39
Drinking water coolers	8418.69	.....	.....
Charged with CFC-12 .....	.....	CFC-12	0.21
Charged with R-500 .....	.....	CFC-12	0.22
Centrifugal chillers, hermetic	8418.69	.....	.....
Charged with CFC-12 .....	.....	CFC-12	1600.
Charged with CFC-114 .....	.....	CFC-114	1250.
Charged with R-500 .....	.....	CFC-12	1920.
Reciprocating chillers	8418.69	.....	.....
Charged with CFC-12 .....	.....	CFC-12	200.
Mobile refrigeration systems	8418.99	.....	.....
Containers .....	.....	CFC-12	15.
Trucks .....	.....	CFC-12	11.
Trailers .....	.....	CFC-12	20.
Refrigeration condensing units:			
not > 746W	8418.99.00.05	CFC-12	0.3
> 746W but not > 2.2KW	8418.99.00.10	CFC-12	1.0
> 2.2KW but not > 7.5KW	8418.99.00.15	CFC-12	3.0
> 7.5KW but not > 22.3KW	8418.99.00.20	CFC-12	8.5
> 22.3 KW	8418.99.00.25	CFC-12	17.0
Fire extinguishers, charged w/ODCs	8424	.....	.....
Electronic typewriters and word processors	8469	CFC-113	0.2049
Electronic calculators	8470.10	CFC-113	0.0035
Electronic calculators w/printing device	8470.21	CFC-113	0.0057
Electronic calculators	8470.29	CFC-113	0.0035
Account machines	8470.40	CFC-113	0.1913
Cash registers	8470.50	CFC-113	0.1913
Digital automatic data processing machines w/ cathode ray tube, not included in subheading 8471.20.00.90.	8471.20	CFC-113	0.3663
Laptops, notebooks, and pocket computers	8471.20.00.90	CFC-113	0.03567
Digital processing units w/entry value:			
Not > \$100K	8471.91	CFC-113	0.4980
> \$100K	8471.91	CFC-113	27.6667
Combined input/output units (terminals)	8471.92	CFC-113	0.3600
Keyboards	8471.92	CFC-113	0.0742
Display units	8471.92	CFC-113	0.0386
Printer units	8471.92	CFC-113	0.1558
Input or output units	8471.92	CFC-113	0.1370
Hard magnetic disk drive units not included in subheading 8471.93.10 for a disk of a diam- eter:			
Not > 9 cm (3½ inches)	8471.93	CFC-113	0.2829
> 9 cm (3½ inches) but not > 21 cm (8¼ inches).	8471.93	CFC-113	1.1671
Nonmagnetic storage units w/ entry value > \$1,000.	8471.93	CFC-113	2.7758
Magnetic disk drive units for a disk of a diameter over 21 cm (8¼ inches).	8471.93.10	CFC-113	4.0067
Power supplies	8471.99.30	CFC-113	0.0655
Electronic office machines	8472	CFC-113	0.001
Populated cards for digital processing units in subheading 8471.91 w/value:			
Not > \$100K	8473.30	CFC-113	0.1408
> \$100K	8473.30	CFC-113	4.82
Automatic goods-vending machines with refrig- erating device.	8476.11	CFC-12	0.45
Microwave ovens with electronic controls, with capacity of.	8516.50	.....	.....
0.99 cu. ft. or less .....	.....	CFC-113	0.0300
1.0 through 1.3 cu. ft .....	.....	CFC-113	0.0441
1.31 cu. ft. or greater .....	.....	CFC-113	0.0485

Product name	Harmonized tariff schedule heading	ODC	ODC weight
Microwave oven combinations with electronic controls.	8516.60.40.60	CFC-113	0.0595
Telephone sets w/entry value:			
Not > \$11.00	8517.10	CFC-113	0.0225
> \$11.00	8517.10	CFC-113	0.1
Teleprinters and teletypewriters	8517.20	CFC-113	0.1
Switching equipment not included in subheading 8517.30.20.	8517.30	CFC-113	0.1267
Private branch exchange switching equipment ...	8517.30.20	CFC-113	0.0753
Modems	8517.40	CFC-113	0.0225
Intercoms	8517.81	CFC-113	0.0225
Facsimile machines	8517.82	CFC-113	0.0225
Loudspeakers, microphones, headphones, and electric sound amplifier sets, not included in subheading 8518.30.10.	8518	CFC-113	0.0022
Telephone handsets	8518.30.10	CFC-113	0.042
Turntables, record players, cassette players, and other sound reproducing apparatus.	8519	CFC-113	0.0022
Magnetic tape recorders and other sound recording apparatus, not included in subheading 8520.20.	8520	CFC-113	0.0022
Telephone answering machines	8520.20	CFC-113	0.1
Color video recording/reproducing apparatus	8521.10.00.20	CFC-113	0.0586
Videodisc players	8521.90	CFC-113	0.0106
Cordless handset telephones	8525.20.50	CFC-113	0.1
Cellular communication equipment	8525.20.60	CFC-113	0.4446
TV cameras	8525.30	CFC-113	1.423
Camcorders	8525.30	CFC-113	0.0586
Radio combinations	8527.11	CFC-113	0.0022
Radios	8527.19	CFC-113	0.0014
Motor Vehicle radios with or w/o tape player	8527.21	CFC-113	0.0021
Radio combinations	8527.31	CFC-113	0.0022
Radios	8527.32	CFC-113	0.0014
Tuners w/o speaker	8527.39.00.20	CFC-113	0.0022
Television receivers	8528	CFC-113	0.0386
VCRs	8528.10.40	CFC-113	0.0586
Home satellite earth stations	8528.10.80.55	CFC-113	0.0106
Electronic assemblies for HTS headings 8525, 8527, & 8528.	8529.90	CFC-113	0.0816
Indicator panels incorporating liquid crystal devices or light emitting diodes.	8531.20	CFC-113	0.0146
Printed circuits	8534	CFC-113	0.001
Computerized numerical controls	8537.10.00.30	CFC-113	0.1306
Diodes, crystals, transistors and other similar discrete semiconductor devices.	8541	CFC-113	0.0001
Electronic integrated circuits and microassemblies.	8542	CFC-113	0.0002
Signal generators	8543.20	CFC-113	0.6518
Avionics	8543.90.40	CFC-113	0.915
Signal generators subassemblies	8543.90.80	CFC-113	0.1265
Insulated or refrigerated railway freight cars	8606	CFC-11	1100.
Passenger automobiles	8703	.....	.....
Foams (interior) .....	.....	CFC-11	0.8
Foams (exterior) .....	.....	CFC-11	0.7
With charged a/c .....	.....	CFC-12	2.0
Without charged a/c .....	.....	CFC-12	0.2
Electronics .....	.....	CFC-113	0.5
Light trucks	8704	.....	.....
Foams (interior) .....	.....	CFC-11	0.6
Foams (exterior) .....	.....	CFC-11	0.1
With charged a/c .....	.....	CFC-12	2.0
Without charged a/c .....	.....	CFC-12	0.2
Electronics .....	.....	CFC-113	0.4

Product name	Harmonized tariff schedule heading	ODC	ODC weight
Heavy trucks and tractors, GVW 33,001 lbs or more: ²	8704	.....
Foams (interior) .....	.....	CFC-11	0.6
Foams (exterior) .....	.....	CFC-11	0.1
With charged a/c .....	.....	CFC-12	3.0
Without charged a/c .....	.....	CFC-12	0.2
Electronics .....	.....	CFC-113	0.4
Motorcycles with seat foamed with ODCs	8711	CFC-11	0.04
Bicycles with seat foamed with ODCs	8712	CFC-11	0.04
Seats foamed with ODCs	8714.95	CFC-11	0.04
Aircraft	8802	CFC-12	0.25 lb/1000 lbs
			Operating
			Empty Weight
			(OEW).
		..... CFC-113	30.0 lbs./1000
			lbs.OEW
Optical fibers	9001	CFC-12	0.005 lb/thou-
			sand feet.
Electronic cameras	9006	CFC-113	0.01
Photocopiers	9009	CFC-113	0.0426
Avionics	9014.20	CFC-113	0.915
Electronic drafting machines	9017	CFC-113	0.12
Complete patient monitoring systems	9018.19.80	CFC-12	0.94
		CFC-113	3.4163
Complete patient monitoring systems; sub-	9018.19.80.60	CFC-113	1.9320
assemblies thereof.			
Physical or chemical analysis instruments	9027	CFC-12	0.0003
		CFC-113	0.0271
Oscilloscopes	9030	CFC-11	0.49
		CFC-12	0.5943
		CFC-113	0.2613
Foam chairs	9401	CFC-11	0.30
Foam sofas	9401	CFC-11	0.75
Foam mattresses	9404.21	CFC-11	1.60
Electronic games and electronic components	9504	CFC-113	
thereof.			
Electronic items not otherwise listed in the Table:			
Included in HTS chapters 84, 85, 90		CFC-113	0.0004 pound/ \$1.00 of entry value.
Not included in HTS chapters 84, 85, 90 ³		CFC-113	0.0004 pound/ \$1.00 of entry value.

(3) 参考：日本の消費税

日本の消費税については、輸入品に対する課税・輸出品に対する免税が行われている。輸入品については、保税地域から引き取る者は、輸入申告書を提出し、消費税を納付しなければならない。課税標準は、関税課税価格(いわゆるC I F 価格)に関税の額と、消費税及び地方消費税以外の個別消費税に相当する金額とを加算した額である。このため、海外で生産された製品については、商品を製造するのに使われたエネルギー・コストを含めた製品の価値全体に対して、消費税が上乗せされ、国境税調整がなされることとなる。

一方、輸出の際には、消費税が免除される。これは、内国消費税である消費税は外国で消費されるものには課税しないという考えに基づくものである。

輸出品となるものを仕入れる際には、消費税を支払うが、仕入れに含まれる消費税及び地方消費税の額は申告の際に仕入税額の控除をすることができる。

このため、商品を製造するのにエネルギーを使う場合でも、そのエネルギーに課税された消費税は、価格に上乗せされるため、輸出時に価格全体の中で、還付の対象となり、国境税調整がなされることとなる。

3 . 文献や国際機関での議論

1) GATT,WTO に関連する課題

GATT や WTO といった自由貿易のルールからすると、炭素税やエネルギー税に対する国境税調整が許容されるかについては、例えば、以下の課題がある。

輸入産品については、同種の国内産品に課せられる内国税に相当する課徴金を課すことは許容されており(GATT 2 条第 2 項)、化石燃料等の課税対象物件そのものが最終製品に物理的に含まれる場合には、輸入に際して、国境税調整を行うことは許容されると考えられる。

一方、輸入品に対しては、同種の国内産品に課せられる課税額を超える範囲での課税は禁止されているが(同第 3 条第 2 項)、その生産過程において、エネルギーを消費した産品に対する課税が、内国税に「相当する」課徴金として同第 2 条第 2 項を適用し得るか、同第 3 条第 2 項により禁止されるかについては、明確な答えが示されていない。

前述の、1987年にカナダ、メキシコ、EUが化学物質税の輸入産品に対する国境税調整についてアメリカの化学物質税を提訴して、パネル裁定がなされた当時は、税率等の詳細が決められていない段階であり、裁定では、生産過程において使用された物質への課税について、同第2条第2項を適用し得るかどうかについて明示的に示されていない。

輸出産品については、同種の国内産品に課せられる課税額を超える範囲での軽減等を、輸出補助金とみなして禁止している（補助金及び相殺措置に関する協定（SCM協定）第3条、附属書（h））が、炭素税やエネルギー税がこの条文に基づいて禁止の対象となるか否かは、未だにGATTのパネル裁定のような判断は過去になされておらず、現段階では、最終的な結論を明確に示すことはできない。

2) 実行面

温暖化対策を目的とする環境税の国境税調整については、米国の化学物質税及びODC税を基に、その実行面に関する課題や指摘事項が示されている。

（Brack, Duncan et. Al., 2000, International Trade and Climate Change Policies, Royal Institute of International Affairs, London, P.79）

化学物質税やODC税の場合、最終的な製品に課税対象物質が含有されているか否かは問われず、製造過程で使用されたものに対して国境税調整を行っている点が特徴的である。

課税額が過小な場合には国境税調整の対象から外す裾切りをすることにより、行政コストを軽減しており、国境税調整を行うのであれば、このような措置は必須である。

課税額が製品の最終価格の中で大きな割合を占める場合には、不法取引を含む、脱税が横行してしまう。国境税調整によって、このような不正取引を激化させる可能性がある。

4. まとめ

以上のことから言えることは以下のとおり。

化学物質税やODC税の例に鑑みれば、課税対象物質を輸出入する際の国境税調整は、理論的には可能。環境税についても、課税対象となるエネルギーそのものを輸出入する場合、国境税調整は可能であると考えられる。しかし、温暖化対策を目的とした環境税として炭素やエネルギーに課税する場合、GATTやWTOといった自由貿易のルール観点

からは、国境税調整が可能かどうかは明確ではない。

化学物質税や ODC 税では、課税額が過小な場合には国境税調整の対象から外す裾切りをすることにより、行政コストを軽減している。フロンの場合、用途は限定的であり、フロンを使っているものとそれ程使っていないものの仕分けは比較的容易だが、炭素やエネルギーに課税し、国境税調整を導入する場合には容易ではない。

例えば、課税額を決めるためには、ODC 税の場合のように標準的な製造方法等を基に税額を算出し、表にする必要があるが、フロンと異なり、エネルギーは生産工程の様々な局面で使われていることから、炭素やエネルギーの使用について、膨大な数の標準的な製造方法を設定することが必要となる。もしくは、課税対象である炭素やエネルギーが過小なものに対して、国境税調整の対象から外す裾切りをする必要がある。

今後は、国境税調整の導入が技術的に困難か否かの検討とともに、税率の軽減措置など、産業の国際競争力に配慮するための様々な手段の実施可能性なども含めて、総合的に検討を進めていく必要がある。