

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 28 年 6 月 7 日現在

機関番号：12613

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2013～2015

課題番号：25380027

研究課題名(和文) クロス・ボーダー取引と消費税

研究課題名(英文) Cross Border Transactions and Consumption Taxation

研究代表者

渡辺 智之(WATANABE, Satoshi)

一橋大学・国際・公共政策大学院・教授

研究者番号：80313443

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,700,000円

研究成果の概要(和文)：平成25年度から27年度までの3年間にわたって、クロス・ボーダー取引に適用される消費税課税のあり方について、日本における税制改正の動向も考慮に入れつつ、国際比較研究を行ってきた。具体的には、ヨーロッパ・東南アジア・オセアニア方面に出張して現地の研究者・実務家・当局者との意見交換を行うとともに、その成果に基づいて、日本の消費税と各国のVAT/GSTに関する7本の論文を執筆・公表した。さらに、日本の消費税制を対外的に発信すべく、IBFDの消費税データベース(VAT Worldwide)のアップデート作業を継続的に行った。

研究成果の概要(英文)：Over 3 years from FY2012 to FY2015, conducted international comparison studies on consumption taxation applied to cross border transactions, taking into account actual tax reform process in Japan. I made several trips to Europe, South East Asia, and Oceania to discuss consumption tax issues with researchers, practitioners, and people in tax authorities. Based on these researches, I wrote seven papers on Japan's consumption tax policies. I also continued to update the data base of VAT Worldwide provided by the International Bureau on Fiscal Documentation (IBFD).

研究分野：財政学

キーワード：消費税 クロス・ボーダー取引

1. 研究開始当初の背景

(1) 国際取引(特に、国際サービス取引)の拡大と高度化に伴い、国際取引に係る消費課税問題の複雑化が進行しつつあった。それにもかかわらず、国際取引への消費課税に関する研究は、次第に充実してきたとはいえ、所得課税面と比べるとはるかに限定的であった。したがって、クロス・ボーダー取引に対する消費課税の在り方を検討することは、消費課税、特に消費型付加価値税の国際課税問題に関する研究の重要な出発点となるものと考えられた。

(2) 政策面では、サービス・無形資産の国際取引に対する消費課税に関しての困難な問題が生じてきたことから、OECDを中心に、消費課税に関する国際的なガイドラインを作成する作業が進みつつあった。また、日本においても、「国境を超えた役務の提供等に対する消費税の課税の在り方」についての検討が進められていた。クロス・ボーダー取引の消費課税問題は、国際的な共通課題ではあるが、日本の消費税の仕組みは国際的にユニークなものである。このため、日本の消費税の仕組みを出発点にした研究は、他国における研究にはない独自の視点から行える可能性があった。加えて、日本の消費税に固有の政策課題について考察する必要性も喫緊のものとなっていた。

2. 研究の目的

(1) 理論研究：クロス・ボーダー取引に適用される消費型付加価値税について生じる課題や問題の類型化を図る。さらに、消費型付加価値税の基本的な仕組みに関する検討を進める。

(2) 国際比較：サービス・無形資産の国際取引に関連する課題や問題について、日本の消費税の場合とEUの付加価値税(EU VAT)およびニュージーランドの物品・サービス税(NZ GST)の場合とを比較する。さらに、日本の消費税に特有の問題について、国際比較の観点から検討する。

(3) 政策研究：上記(1)および(2)を踏まえて、国境を超えた役務提供に関連する日本の消費税改正について考察する。また、クロス・ボーダー取引に関する消費課税の国際的な基準(具体的にはOECDガイドライン)の観点から、日本の消費税の在り方について検討する。

3. 研究の方法

(1) 内外の関連論文や国際機関等のレポートについて文献調査を丹念に行う。

(2) ヨーロッパ・ニュージーランド等に出張

し、現地の研究者・政策当局者・実務家にヒアリング・インタビューを行う。加えて、国内においても、様々な関係者との意見交換を進める。

4. 研究成果

(1) クロス・ボーダー取引に係る消費税の在り方を検討する中で、消費型付加価値税の仕組みに関する理論的分析を行った。まず、下記、雑誌論文において、問題点の全般的な整理を行った。また、雑誌論文の および(その他)の においてさらに分析を進めた。特に、消費型付加価値税の適用に伴うキャッシュフローと情報フローを同時に検討することによって、国内の事業者間(B to B)取引に関しては、リバースチャージ(買手側に当該に係る納税を求める方式)とゼロ税率(適用税率をゼロにする仕組み)が同等な仕組みであることを示した。

ところで、この同等性が成立する前提として、事業者登録制度・事業者番号制度・インボイス制度という課税インフラの存在があると考えられる。これらの課税インフラは、情報フローを生み出すことを通じて付加価値税の機能に決定的な影響を及ぼしており、今後、更に検討を深めていくべき論点である。特に、2016年度税制改正によって、日本にも2021年度から本格的なインボイス制度(適格請求書等保存方式)が導入されるようになったことから、付加価値税の仕組みに関する基礎的研究の重要性は一層増大している。雑誌論文では、デジタル経済を題材に、消費型付加価値税の仕組みに関する基礎的研究の端緒を示したが、今後さらに検討を深めていくこととしたい。

(2) 消費課税においては、各国間の仕組みの違いが所得課税の場合よりも大きく、国際比較の視点からの考察が必要かつ有用である。この研究プロジェクトでは、特に、EU VAT および NZ GST との比較を行った。このため、アムステルダムのIBFD(International Bureau of Fiscal Documentation)本部に出張し、VAT問題を専門とする研究者と意見交換するとともに、ニュージーランドのウェリントンに出張して、現地の研究者・政策当局者と面談した。海外の研究者等からの情報収集の成果物としては、雑誌論文の およびがある。

上記出張においては、特に、IBFDにおけるVAT研究の取りまとめ責任者である Fabiola Annacondia 氏(International VAT Monitor という雑誌のエディターを務めている)や NZ GST 研究における権威であるヴィクトリア大学の Prof. David White (マーリーズレビューの各論編である *Dimensions of Tax Design* に NZ GST に関する論文を寄稿している)と詳細な意見交換が行なうことができた。これによって今後の国際比較研究をさらに進め

ていく上での強力な人的ネットワークを築くことができたことも現地出張の成果である。これらの人的ネットワークについては、後継研究プロジェクトである「アジア太平洋地域の VAT/GST システム比較：国際的調整のための検討」(科研・基盤研究 (C) 平成 28 年度 - 30 年度) の推進にも生かしていく所存である。

(3) 本研究プロジェクトの中心課題であるクロス・ボーダー取引に関して、研究期間中に政策面での重要な進展があった。

第一に、2015 年度税制改正によって、2015 年 10 月より、日本において、海外からのデジタル財の輸入について、直接に日本の消費者に販売する海外事業者についての登録制 (日本の消費税納税義務者として登録してもらって、日本国内の代理人等を通じて納税してもらう仕組み) とデジタル財を輸入する事業者の一部にリバースチャージ方式による消費税納税を求める制度が導入された。この制度改正に関連して、雑誌論文 では、リバースチャージ方式導入の意義と課題を詳しく検討した。また、雑誌論文 では、今回の改正全般の背景や意義について論じた。ここでは、リバースチャージが部分的にせよ導入された点を高く評価するとともに、海外事業者に対して事業者番号を付した登録を求め、事業者番号を示さない海外事業者から国内事業者が消費者向けデジタル財を購入した場合には仕入税額控除を認めないという仕組みは、本格的なインボイス制度導入の先駆けとなっている点を指摘した。

第二に、2015 年に、サービス・無形資産の国際取引に関する OECD ガイドライン (International VAT/GST Guidelines) が策定された。これは、消費課税に関する初の国際的なガイドラインであり、今後、国際基準として定着していく可能性がある。そうなれば、各国間の制度の齟齬による問題が軽減され、サービス・無形資産の国際取引の活性化に資するものと期待される。雑誌論文 および〔その他〕の後半部分は、OECD ガイドラインに関する日本語による初めての体系的解説である。

(4) 消費税制の国際比較を行うに当たっては、日本の特色ある仕組みについて国際的な発信を行うことも重要であり、本研究プロジェクトのひとつの狙いでもあった。この点に関しては、IBFD のデータベースである VAT Worldwide に記載した日本の消費税制度に関する情報を半年ごとに更新し続けた (〔その他〕の)。なお、このデータベース上で、2016 年度税制改正による消費税の軽減税率制度とインボイス制度の導入に関する紹介も行った。

また、ニュージーランドにおいてもデジタル財の輸入に関する海外事業者登録制の導入が検討されていたところ、現地出張の際に

ニュージーランド国税庁の Marie Pallot 氏 (OECD 租税委員会における消費課税作業部会の議長を務めている) に対して、日本が最近導入した海外事業者登録制について説明した。また、この機会を利用して、Marie Pallot 氏と、日本の消費税に軽減税率が導入されることに伴う一般的な問題についての意見交換も行った。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計 11 件)

渡辺智之、給与所得控除のあり方、税研、査読無、185 号、2016、40-45

渡辺智之、国境を超えた役務提供に対する消費税課税：見直しの背景・意義・今後の課題、税経通信、査読無、70 巻 9 号、2015、18 - 27

渡辺智之、災害対策税制、一橋経済学、査読無、9 巻 1 号、2015、63-83

渡辺智之、クロス・ボーダー取引と付加価値税：電子商取引に係る消費税法改正と OECD ガイドライン、JMC Journal、査読無、63 巻 5 号、2015、43 - 47

渡辺智之、付加価値税におけるリバースチャージ方式、税務弘報、査読無、63 巻 5 号、2015、55 - 61

渡辺智之、格差問題と課税情報、税経通信、査読無、70 巻 3 号、2015、149-155

渡辺智之、国際取引と消費税、租税研究、査読無、777 号、2014、161 - 177

渡辺智之、単一税率国における導入根拠と低所得者対策の現状：ニュージーランド、税研、査読無、176 号、2014、48 - 52

渡辺智之、電子商取引と課税、租税研究、査読無、776 号、2014、161 - 177

渡辺智之、電子インボイスをめぐる EU の動向、税務弘報、査読無、61 巻 7 号、2013、114 - 122

渡辺智之、災害リスクと税制 「法と経済学」のアプローチ、租税法研究、査読無、41 号、2013、95-113

〔学会発表〕(計 2 件)

Satoshi Watanabe、International Transactions and VAT、Sydney-Tokyo Tax Conference、2015 年 2 月 16 日、東京大学 (東京都文京区)

渡辺智之、電子インボイス、日本財政学会、2013 年 10 月 5 日、慶應義塾大学 (東京都港区)

〔その他〕

VAT Worldwide (IBFD がオンラインで提供する各国の付加価値税制に関するデータベース) に収録された日本の消費税部分について 2013 年度から 2016 年度にわたって半年ごとに更新を続けた。

<http://www.ibfd.org/IBFD-Products/VAT-Worldwide>

日本機械輸出組合の「国際税務関連情報」ウェブサイトに、雑誌論文の詳細版レポート(「クロス・ボーダー取引と付加価値税 - 電子商取引に係る消費税法改正とOECDガイドライン - 」)を2015年3月に掲載した。(なお、同じウェブサイト上には、BEPSプロジェクトに関連するレポートも2014年および2016年初頭に掲載されている。)

http://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/cross-bordertransaction_150309.pdf

6. 研究組織

(1) 研究代表者

渡辺 智之 (WATANABE, Satoshi)
一橋大学・国際・公共政策大学院・教授
研究者番号：80313443