

氏名	細木 宏和 (ほそき ひろかず)
本籍地	奈良県
学位	博士 (経済学)
学位記番号	済博第10号
報告番号	甲第35号
学位授与年月日	平成24年3月19日
学位授与の要件	学位規則第4条第1項該当
研究科・専攻名	経済学研究科 アジア地域経済専攻 博士後期課程
学位論文題目	わが国の輸出入取引を巡る消費税に関する研究
論文審査委員	主査:大阪産業大学大学院 経済学研究科 アジア地域経済専攻 教授 戸谷 裕之 副査:大阪産業大学大学院 経済学研究科 アジア地域経済専攻 教授 斎藤日出治 副査:大阪産業大学大学院 経済学研究科 アジア地域経済専攻 教授 新保 博彦

## 論文内容の要旨

経済の国際化, サービス化, ソフト化が急速に進展している。ところが, わが国のみならず諸外国の消費税制度はこの進展に対応してきているとは言いがたい。とりわけ輸出入取引に係る消費税については, 課税管轄地が国際的にも統一されていないという問題がある。わが国税財政構造に占める消費税の地位が高まっていくなかで, 輸出入取引に対する消費税について議論していくことは, 重要かつ喫緊の課題である。本論文の目的は, 我が国の輸出入取引に関する消費税のあるべき姿について検討を行うことである。

本論文は6章から構成されており, 内容は以下のとおりである。まず第1章は, 論文全体の背景と目的を明確に示し, 本研究に関する先行研究を整理している。

第2章では, 国際課税としてみた消費税を検討するにあたっての事前段階として, 消費税制度の包括的概念について概観する。まずは, 消費税の仕組みと特徴について言及し, 消費地課税原則 (destination principle) と原産地課税原則 (origin principle) の見解について述べる。そして, この二つの課税原則が, 為替の変動によってどのような影響を及ぼし, どちらの課税原則が最適であるのかを検討する。次に, 消費税がどのような経緯で施行され, 改正が行われてきたのかを時系列で振り返るとともに, 現行の消費税法による課税規定の整理を行う。さらに, 消費税収の現状について言及し, 我が国の消費税制度の基礎となっている EU 型付加価値税との比較を行っている。

以上、消費税制度全体の骨格を明らかにしたうえで、続く3つの章では、国際課税としての消費税に関する諸問題について検討を行っていく。具体的には、輸出入取引を物品・サービス・デジタル財の3区分にし、各章で順に検討している。

まず第3章で、物品の輸出入取引を巡る消費税問題について検討を行っている。第2節では、物品の輸出取引における消費税問題を中心に持ち上げ、輸出物品販売場制度の仕組みを概観するとともに、同制度に関する判例を紹介する。さらに、我が国の輸出免税がもたらす問題点として、大企業による還付税額の事例を取り上げ検討する。また、輸出免税に関する判例についても考察を行っている。

第3節では、物品の輸入取引を巡る消費税問題について検討している。まずは、税関による輸入消費税の徴収方法について解説するとともに、輸入事後調査から生じた追徴消費税額がいくらになるのかを分析している。さらに、課税貨物に係る消費税の仕入税額控除を巡る判例についても論じている。このように、第3章では、主に法的視点から物品の輸出入取引がもたらす消費税制度の諸問題を明らかにしている。

第4章は、サービス貿易における消費税問題をEU型付加価値税との比較を通しながら論じたものである。まずは、サービス貿易の定義と取引形態を確認するとともに、我が国のサービス貿易による市場規模の実態について検討する。

次に、サービス貿易における原産地課税と消費地課税の諸見解について紹介する。さらに、我が国のサービス貿易に関する消費税法上の課税範囲を明示するとともに、「サービスの貿易に関する一般協定 (General Agreement on Trade in Services)」が定義するサービス貿易における4つの取引形態を事例に取り上げ、我が国の消費税法ではどのような取扱いになるのかを確認している。

続いて、EUが2010年1月から導入している付加価値税制度 (VAT パッケージ) を取り上げ、とりわけサービス貿易に関する改正点について整理している。そして、日本型消費税とEU型付加価値税制度との比較を行い、双方による制度上の相違点を明らかにした。最後に、これらの検討結果を踏まえ、我が国のサービス貿易を巡る消費税制度の今後のあり方について提言している。このように、第4章では、無形であるサービスの貿易取引がもたらす消費税問題を検討することで、物品の輸出入取引とは違ったサービス貿易固有の問題点を明らかにしている。

第5章では、第4章で検討してきたサービスの貿易取引の中でも、特にインターネット上でダウンロード可能なデジタル財取引を巡る消費税問題に焦点を絞って検討していく。つまり、第4章では、EUとの比較を通じて我が国の国境を越えたサービス取引を巡る消費税問題の検討を行うのに対して、第5章では、OECDで議論されてきた国境を越えた

デジタル財取引に対応する消費税の徴収方法を参考にしながら、我が国に求められる消費税の徴収方法について検討している。まずは、米国及びEUそして、OECDで協議されている内容を中心に据え、デジタル財取引を巡る消費税問題に関する議論の経緯を追う。

次に、OECDで検討されてきたデジタル財取引に対応する消費税の徴収方法について整理していくとともに、OECDでの議論を参考にしながら、我が国のデジタル財取引に対応する消費税の徴収方法とその実現可能性について検討する。さらに、我が国のデジタル財取引から生じる逸失消費税額の推計を行い、その推計結果から導き出した税収への影響を踏まえながら、今後の課題及び方向性について提言を行っている。

最後に第6章で、結論として論文全体の要約を述べるとともに、本論文の総括と研究成果及び残された課題について言及している。

### 論文審査結果の要旨

本論文の意義は、実務及び学術研究で行なわれることが比較的少なかった我が国の輸出入取引を巡る消費税問題に関する議論を共通の認識で行なうためのフレーム作りを試みたことである。本研究の成果を要約すれば、次の4点となる。

第1に、税関を通して取引される物品に関する消費税の実態とその問題点を明示したことである。つまり、先行研究ではあまり整理されてこなかった税関に関する消費税問題の論点を輸出取引と輸入取引の二つに区分し、それぞれの取引から生じる問題点の整理を行った。

第2に、我が国のサービス貿易に関する消費税問題について、EUによる最新の動向を取り上げながら、EUとの比較を通して、我が国が抱え持つ消費税の問題点を提示し、その解決策について筆者なりの見解を示したことである。

第3に、我が国のデジタル財取引に対応する消費税の徴収方法について、これまでOECDで議論されてきた徴収方法を取り上げ、我が国に導入した場合の問題点とその実現可能性について明示した点である。

第4に、これまで研究の少なかったデジタル財の輸入取引を巡る消費税問題について、電子商取引利用者に対する調査データ等を使用しながら、実証的に分析を行なったことが挙げられる。つまり、デジタル財の輸入取引を対象とした実証分析は、デジタル財という無形の性質上、容易ではないが、本研究において、デジタル財の輸入に係る逸失消費税額の推計が行われている。これにより多少なりとも本研究に関連する分野の学術向上に貢献することができたと思われる。

以上のような、本論文による研究手法上の貢献から、今後の更なる研究に向けた道筋を描くことができたといえる。

また本論文で明らかになったことは、

- ① 物品の輸出入取引は、税関により一定の機能を果たしているが、消費税の徴収方法について万全な対策が取られていない。
  - ② サービス及びデジタル財の輸出入取引においては、消費税の徴収が困難であることから課税対象外となっているため、物品取引や国内取引との課税による整合性を図る必要があり、消費地課税に向けた消費税制度の改正が必要である。
- ということである。

このような現状を勘案した結果、我が国の消費税制度については、物品及びサービス取引が一体となった消費地課税制度を構築していくことが必要であると結論付けた。以上のことは、物品・サービス・デジタル財という三分野の主要研究の大きな流れをたどった結果である。

以下では、残された課題および審査委員会の要望を整理しておきたい。我が国の輸出入取引を巡る消費税研究については、租税研究としてあらゆる視点に立って検討し、発展していくべきである。それは、21世紀のグローバルな世界経済において、輸出入取引を巡る問題がさらに重要なものとなっていくと考えるからである。消費税を理想的な租税体系にするためには、輸出入取引におけるいっそう精緻な消費税制度を構築することが不可欠といえる。

また、我が国の輸出入取引を巡る消費税研究が発展することにより、国際的側面からの消費税研究にもフィードバックできる要素が多数存在する。さらには、消費税制度全体の発展にも貢献するものと思われる。

本論文では、物品・サービス・デジタル財に区分して検討を行ったが、物品・サービスの多様化や取引形態の複雑化によって、物品・サービス・デジタル財を明確に切り分けることは困難になってきているといえる。この問題を適切に処理するためには、物品取引における消費税の議論とサービス及びデジタル財取引における消費税の議論が個別に洗練されていき、それらを基礎として最適な消費税制度をさらに検討していく必要がある。この手法によって、多種多様な取引区分をもつ消費税制度を類型論的に整理していくことが可能となるであろう。

本論文を通してわかる通り、わが国の輸出入取引を巡る消費税に関する研究は、短期間にその成果が実るものではなく、複数の研究者が長い年月をかけて洗練していくものであ

る。本論文は、我が国の輸出入取引による消費税制度のあるべき姿について検討してきたが、先行研究で提示された全ての概念を取り込んでいないこと、実証分析が必ずしも十分ではないこと、海外における付加価値税制度の個別トピックスに関する具体的な議論が不十分であるなど、至らない点もある。

これらの点は、どれ一つをとっても様々な研究要素を含んでおり、とても本研究のみで網羅できるものではない。今後において、より高度な理論形成を行っていくために、研究を深めていく必要があるといえよう。

また、執筆者はEU型の付加価値制度の導入を、日本でも進めるべきであるとの見解を採っているが、現在、日本で導入できない理由は何か、どのような障害を除けば可能になるか、さらに詳しく論じることが望まれた。

また、第3章の申告漏れの消費税額と、第5章のデジタル財の逸失税額が、それぞれの問題領域内で、占める割合が小さいという指摘があるが、これに対して、本当にこの問題だけで良いのかどうか、この問題の取り上げ方で良いのかという点について、さらに進んだ検討が必要であるという印象を与えた。

しかしながら、消費地課税という一貫した視点で、国際取引の主な面を包括的に検討しており、本論文は、今後多くの研究者が検討しなければならない分野への意欲的な挑戦と言えよう。論述も、基本的な説明からはじめて、分野外の研究者にもわかりやすく丁寧に記述されている。

よって論文審査委員会は、本論文が博士（経済学）の学位論文として価値あるものと判断し、合格と認めた。