

税制調査会（第2回国際課税ディスカッショングループ）議事録

日 時：平成25年11月14日（木）13時00分～

場 所：財務省国際会議室（本庁舎4階）

○田近座長

第2回国際課税ディスカッショングループ（以下、「国際課税DG」という。）を開会します。

今日の流れは、お手元の第2回国際課税DGの次第を御覧ください。前回はいわゆる帰属主義について議論しましたが、今日は、国境を越えた役務の提供等に対する消費税を扱います。まず、冒頭は、この税制調査会の委員でもある増井良啓委員から、「国家間税源配分と経済の電子化」というテーマでお話をいただきます。

次に、「国境を越えた役務の提供等に対する消費税について」、まず、事務方よりこれまでの検討結果を踏まえてお話をいただきます。そして、引き続き、この問題に関して造詣の深い、慶應義塾大学大学院の佐藤英明教授から、「国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税のあり方について」、さらにお話をいただきます。それを踏まえて質疑応答に進みたいと思います。

カメラの方はこの辺で御退室をお願いします。

（報道関係者退室）

○田近座長

よろしいでしょうか。それでは、最初の議題に入ります。

皆さんはよく御存知だと思いますが、租税法が御専門で、特に国際税法等にお詳しい東京大学の増井良啓委員から、「国家間税源配分と経済の電子化」についてお話をいただきます。

○増井委員

一枚紙の資料を御覧ください。タックス・ミックスのあり方が、国家間の税源配分に影響します。次の単純な例で考えてみましょう。

R国に親会社の法律上の住所があります。この親会社の株式を所有する個人もR国に住所を有しています。この親会社がS国で完全子会社を設立します。この子会社はS国に資産があり、S国内で生産活動を行い、第三国に製品を輸出します。そして、D国の消費者が購入し、これを消費します。

それでは、この経済活動から生ずる利益はどの国で課税されるのでしょうか。もし全ての国が消費型付加価値税だけを有していたとすれば、一番右のD国（消費者のいる国）が課税します。全ての国が個人所得税だけを有していた場合、課税するのはR国、一番左の国です。これに対し、全ての国が法人所得税だけを有している場合、S国が課税することになるでしょう。つまり、どの税目を基幹税とするかによって、各国の取り分が変わります。

ここで注意を要するのが法人所得税の位置付けです。三つの点が重要です。今、資産が所在し、生産活動を行っている場所のことを「源泉地」と呼ぶことにします。すると、法人所得税は源泉地ベースの課税（source-based taxation）であるといえます。この例ではS国が源泉地国です。これは法律上の定義とは異なります。法律上はどの国の会社法によって設立したか、管理支配地がどこにあるかとかいった基準で会社の「居住地」を決定しています。

もう一つ重要な点は、親会社と子会社のそれぞれの法人格を尊重し、それぞれについて単体ベースで所得を計算することです。しかも独立企業原則によって、もし独立の当事者であれば得たであろうという基準に従って、単体法人の所得を計算します。

先ほど、法人所得税の税収がS国にいくと申しました。これに対しては、一番左の国、R国が親会社に課税できることを増井は忘れていないのかという疑問をお持ちになった方がいらっしゃるかもしれません。忘れておりません。この親会社が外国子会社から配当を受け取りますと、多くの国の法人税制において益金不算入つまり非課税になるか、あるいは外国税額控除を利用することができます。このようにしてS国の取り分がR国の取り分に優先しますので、結局のところ、法人所得税の税収はS国にいきます。

このことを日本がR国の立場にあるという場合で申します。つまり、日本が親会社に法人税を課す場合です。この場合、平成21年度税制改正で、外国子会社から受け取る配当の95パーセントが益金不算入になりました。この措置は、いくつか検討課題が残されているように思います。外国子会社の段階で損金に算入される配当について、親会社の段階で益金不算入にする扱いが適切であるかどうか。非課税配当を得るための費用、例えば利子費用の控除について、無制限に損金算入を認める扱いが適切かどうか。S国が低課税国である場合、外国子会社合算税制の役割をどう考えるか。このような検討課題があります。

以上を踏まえて、法人所得税の観点から経済の電子化にどう対応するかという問題を指摘いたします。典型的には多国籍企業によるサービスの提供が問題になります。そこで、先ほどの例で、S国子会社が国境を越えて、D国消費者にサービスを提供しているものとします。BEPSの行動計画には、主にD国の立場を念頭に置いた問題提起があります。すなわち、消費者がD国にいるのに、D国内に物理的拠点がないがゆえに、D国がこの子会社に法人税を課税できない。このことをどう考えるかという問題です。この問題は、1990年代から電子商取引の課税を巡って熱く議論されてきました。2013年の今、この問題を考える上で最重要のポイントは、新興国の興隆です。従来のOECDでの検討は、恒久的施設なくして課税なしという原則を変更せず、新しいビジネスに余計な負荷をかけないというスタンスでした。これに対し、新興国を中心に、電子商取引に限らず、より一般的なルールとしてD国の課税権をより強く認めよ、D国がもっと課税できるようにせよという意見が強まっています。10月下旬の国連の専門

家委員会に提出されたペーパーでも、全てのサービスを対象にして、サービスの提供地のいかに関わらず、支払者が国内にいればこれを法人税の課税の対象にしようといったドラスティックな案が、選択肢の一つとして出ています。

このような問題を考える場合に、論点は大きく四つあります。D国で課税対象とするサービスの範囲を限定するか否か。サービスの提供地がD国内にあることを要求するか否か。D国における源泉地ベースの課税に最低限度の閾値（threshold）を設けるか否か。そして、課税方法をどうするか。この四つです。

BEPSのプロジェクトは、OECD加盟国プラスG20の枠組みで、インドや中国が対等の立場で参加します。今後、新興国による課税強化の動きが反映される可能性があります。このような世界的状況からすると、日本国がD国、一番右の国の立場に立つ場合だけを論ずるのでは足りない。むしろ日本国がR国やS国の立場に立ち、企業が新興国の消費者にサービスを提供する場合を十分視野に入れることが大切だと考えます。

○田近座長

ありがとうございました。

今の国際課税のフレームワークをR国、レジデンスでしょうか。S国、ソース国。そしてD国に分けて御説明いただきました。非常に奥の深い話の骨組みをお話しいただきました。佐藤教授も含めて、どこからでも御発言ください。

○佐々木特別委員

必ずしも電子化に限らず、いろいろR国、S国、D国の中での配分のお話をされたと思いますがお話は全くそのとおりだと思います。それをどのようにするか、日本がR国、S国、D国のそれぞれの立場のときに、どのようにバランスをとるかを考えるべきで、そこを御指導いただきたいと思います。

○増井委員

はっきりしているのは、1990年代にこの議論をしていた時と比較して、大きく世界経済の状況が変わっているということです。国連の議論でこんなに発言力を持ってD国の課税強化ということがフォーラムで出てくることは、考えられなかったと思います。そのような意味では、公正な財源配分、フェア・シェアということは重要ですが、そればかり議論をして国際ルールを作っていくというスタンスでは、危ういところがあるのではないかと思います。

○佐々木特別委員

その点について全く異論はありませんが、やはりOECDの立場と国連の立場は加盟国の数においても南北対立が必ずあるわけで、その中で本来、例えばR国、S国、D国を三方一両損ではありませんが、何かうまい配分でやる提案ができるとすると、どのようにしたらよいのかというお考えがあればという質問です。

○増井委員

研究者としていくつか論文を書いております。前回、岡村委員が御報告されたように、そもそもレジデンスを決められるか、ソースを決められるかという問題があります。また、今日も少し申し上げた独立企業原則によって多国籍企業が稼いでいる利益を割っていくことがそもそもできるか。いくつかの立場があります。

そのようなことを研究し勉強していると、その時代と置かれた状況でやりくりをするしかないという感じがますます強くなってきます。少なくとも、現在、D国の立場にある国で、国連の普通の議論だとテクニカル・サービスは拠点がなくても課税するということはありますが、それを超えて全てのサービスに一足飛びに行く前に、もっと様々な議論をしなければいけないだろうと思います。この辺りが意見として申し上げます。

○富山特別委員

前回の岡村委員のお話も今回のお話も、私は大変勉強になる話ばかりです。これは前回は申し上げましたが、これは国の間でどうフェアに分配するかという議論と、企業の行動をどうゆがめないかというか、要はよこしまなことに無駄なエネルギーを使わせないかという側面が、特に租税回避に関してはあるような気がします。前回の岡村委員の議論の関連で私もある意味でわかった部分があったのですが、今回の、このタックス・ミックスの中で、そのようなよこしまなというか、無駄なGDPあるいは資源を使わないためには、このようにすべきだろうというような議論はあるのか。もしあれば、どのようなものが正しいのかを教えてくださいたいと思います。

○増井委員

タックス・ミックスの観点から、少子高齢化が進み、消費は一定程度見込めるであろうという国が、どのような課税ベースをとれば税収が自然に入ってくるだろうか。このことを考えますと、消費型付加価値税によることが重要だと思います。恐らくそのことが、今日の後半で御議論のある点、つまり消費型付加価値税と国境を越えるサービスについてどう課税していくかという、この問題の重要性につながるのだと思います。

もう一つ、タックス・ミックスだけでなく、企業行動をゆがめないとおっしゃった点からすると、法人所得税を現行のベースのまま何も変えないでということには、長期的に考えると無理があると思います。

この例の基になりましたMirrlees Reviewの提言では、超過利益といいますか、ノーマルな部分を超える部分、そこを課税ベースにするような形に法人税を組み替えることで、もう少し企業行動をゆがめないようにすることができると述べています。ただ、現在の制度はそこまでいっていない。本日は、時間軸で短期的なお話をさせていただきました。

○富山特別委員

ありがとうございます。すごく乱暴な言い方をしてしまうと、日本は少子高齢化国なので、要はDに比重がいった方が国としては有利になるというような話であることと、その企業行動のゆがみという意味でも、むしろD型というか、流れとしてはこちらにいった方が、企業側も、消費者の場所はある意味で選べないので、余計なことを考える余地がだんだんなくなっていくと、大ざっぱにこのように理解をしてよろしいでしょうか。

○増井委員

はい。

○富山特別委員

ありがとうございます。

○田近座長

一つ、間違いだったら指摘していただくとして、佐々木特別委員の話でも、S国で今日は子会社ですが、前はここがいわゆるPということで支店。この支店についても独立企業間原則を適用しようと。それが帰属主義です。だから、独立企業原則がいかに移転価格を例にしても大変な問題が起きているかということ、増井委員のこの話をもう一步突き抜けてしまうと、これは独立企業間原則のさらに先に行くかもしれないということを示唆しているわけでしょうか。

○増井委員

新しい議論ではありませんが、親子会社のグループの企業を連結して、合意できる形で各国に分けていくというやり方が、もし各国が合意さえできれば良いわけです。しかし、できない現実がずっとありますので、そうである以上は独立企業原則と単体決算から出発をせざるを得ないと思います。ただ、BEPSの議論の中では、その枠内から少しはみ出る特別の措置の可能性を検討することが盛り込まれています。新しいコンセンサスに向けた議論がされてくるかもしれません。

○田近座長

少しずつ姿と色が付き始めたような気がします。岡村委員、いかがでしょうか。

○岡村委員

前回申し上げたこととの関係でお話をしますと、前はアイリッシュ・ダブルサンドイッチという何かおいしそうな名前が出てきて、国際的租税回避のスキームの勉強をしたと思いますが、結局あのような租税回避が起こったとき、課税されていない所得を浮かび上がらせたことまでは、BEPSにおける議論の成果として確かなのです。しかし、それにどの国が手を付けるのかが、恐らく今後BEPSで問題になる実質論だと思います。

今日の増井委員のこの図であればD、前回私が提出いたしました図ではB、イギリスだったと思いますが、ちょうどスターバックス事件で言うと、市場にされながらほ

とんど税収が入らなかった国、そのような国の発言が、国際社会の中で起こってきている。それは、増井委員が紹介された新興国の興隆というのとある意味少し似たところがあり、源泉地国課税について、ある程度しっかりとコントロールをすることも、今日、増井委員が話されたこととの関係で大切だと理解しました。

○上西特別委員

R国とS国の関係はB to Bがメインだと思いますが、S国とD国はB to BとB to Cがあります。B to Cの場合は、このD国は先進国と後発国、全ての国があるので、どの納税主体にどのような方式で課税するのかと言っても、統一的な運用が果たしてできるのか、期待できるのかという問題があります。

特に、B to Bの後ろのBと、B to CのCは、課税方式等が異なります。後でまた議論が出てくるかもしれませんが、異なってもよいのかという問題も出てくるのかなという気がしています。ですから、D国にいる消費者がCなのかBなのかと、D国が果たしてどのような国の属性かも議論に出てくるので、この問題を複雑にしていると感じます。

○田近座長

もし、まだ御意見、御質問があれば承りますが、よろしいでしょうか。これからの議論の土台というか基礎になるものということで、増井委員のお話を伺いました。

次の議題に入ります。財務省の説明資料ということで、主税局の伊藤税制第二課長から、今日のテーマ的には本題である国境を越えた役務の提供等に対する消費税についてということでお話をいただきます。では、よろしくお願いします。

○伊藤税制第二課長

資料は二つありまして、一枚紙の表紙、財務省説明資料の後ろに紙が縦で字が横のレポートが一つ、紙が横の同じタイトルで参考資料と絵が入っているもの、この二つです。最初に紙が縦の方に、このレポートの位置付けを書いていますので、御紹介をします。

おめぐりいただいた下の方に、研究会メンバーということで、中里会長が座長で、今日お出でいただいている佐藤教授も委員に入っておられるこの勉強会を、昨年、数回開催させていただいて、「国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税のあり方について」ということで、御議論、御検討をいただきました。本日のお手元の資料は、その研究会の検討結果ということで、昨年主に議論をしていただいたものです。

これから申し上げようとしていることは、中身はもうレポートのとおりですが、絵が入っていた方が良くかと思ひ、参考資料で概略を御説明させていただきます。

表紙をめくっていただきますと、まず「1. 現行制度下における課題」ということで、このページがB to C、次のページがB to Bの課題について絵解きをしています。

日本の消費者が国内の事業者から、例えばネットを通じてデジタルコンテンツ、音楽や電子書籍、映画などを購入するというケース。これは国内取引として消費税が課されます。真ん中を国境として、一番右の方に国外事業者Yがいますが、この事業者

Yから同じものを、ネットを通じて買った場合には、現行の法令ですと消費税の課税がされないという制度になっています。その結果、同種同等のデジタルコンテンツを購入する日本の消費者の間の税負担の公平が阻害されています。かつ、その事業者の立場からすると、この国内事業者Xと国外事業者Yとの間の競争条件をゆがめる結果となっているという認識からレポートは出発をしています。

これは、この1ページの右下の米印ですが、現在の制度では、国境を越える役務の提供について、国内取引だと消費税がかかりますが、その判定についてサービスの提供者、役務の提供者の所在地、事務局がどこにあるかで判定をしているので、国外から配信をする場合には国外取引になり、消費税がかかりません。そのような仕組みに法令はなっているので、これを何とかしなければならないという問題認識です。

今のケースはB to Cですが、B to Bの場合にどうなるのかが2ページです。国内事業者、今度はA、これがサービスの提供を受ける者です。このケースでは、ソフトウェアを買うという前提にしていますが、そのソフトウェアを買う事業者をAとして、真ん中の紫のビルにしています。

これが左側のB、国内事業者からソフトウェアを購入する場合は、国内取引として消費税が課されます。右側の国境の外側、国外事業者のCからソフトウェアを購入した場合には、国外取引として先ほどと同じですので、消費税の課税の対象外になりますが、先ほどのB to Cの場合と異なるのは、A社は、仕入税額控除ができます。

次の段落ですが、B to B取引では原則として消費税の課税対象となる国内取引は、仕入税額の控除が行われるため、消費税負担による国外取引との価格差は解消されます。その絵ではA社がB社から買う場合のソフトウェアの値段、これを1万円と置いています。消費税は5パーセントという仮定ですと、消費税が500円かかって1万500円になります。この取引について、Aで数字が入っている箱で言うと左から2番目ですが、仕入税額控除ということで、表面上は1万500円を最初は払いますが、500円はある意味、仕入税額控除の仕組みで取り戻すことができるので、1万円ですら買ったのと同じことになります。

A社が今度は国外のC社から買った場合には、消費税が課されないので1万円ですら買うわけですが、消費税分が乗っていないので仕入税額控除ということもなく、結局、最終負担は1万円になり、この点では差異がありません。A社がB社から買ったとしても、C社から買ったとしても、仕入税額控除のメカニズムによって差異がなくなりますが、最後の二行ですが、見かけの価格（支払総額）が異なるため、B社から買うと1万500円、C社から買うと1万円になるため、国内事業者Bと国外事業者Cとの間の競争条件をゆがめているというご指摘がありました。

まず、その見かけの問題。これは例えば、部署とか予算で買う人は営業の人で、経理のところで仕入税額控除が起こるので、予算の配分で使うものはやはり1万円と1万500円になるということもお聞きしますし、事務負担的にも異なるので、そうしたこ

とでやはり差があるという御指摘があります。以上が現状です。

こうしたことに対して、ヨーロッパ諸国でどのような対応をしているのかということが報告書に記載をされており、その概念、概略が3ページです。OECDで今も続いています、議論があり、EU加盟国では、それを踏まえて以下のような対応をしています。

まず、B to C取引は、域外のサービス事業者、外国の事業者が申告納税をするという仕組みが入っており、課税事業者登録制度とも呼ぶべきものです。先ほどの日本の法令ですと国外からの事業者には消費税が課されていませんが、ヨーロッパ諸国では国外の事業者、この絵で言えばサービス事業者Aに対して申告納税義務を課しています。このようなことをまずB to C取引では行っています。

B to B取引は、申告納税義務を、物を売った人ではなく買った人の方に転換しています。リバースチャージ方式と呼んでいます、サービス事業者C、域外の事業者には申告納税義務を課さずに、物を買った、このケースでは事業者Dに対して消費税、付加価値税の申告納税義務を課しています。この事業者Dは消費税付加価値税を申告納税しますが、同時に仕入税額控除ができますので、ある意味行って来いのようなことを税務署との間でやるわけですが、付加価値税はリバースをしていると。申告納税義務者を転換しているというやり方を欧州諸国は採っています。

では、このような現状認識、ヨーロッパ諸国での対応を踏まえて、どのような基本的な考え方で臨むのかです。4ページは報告書の抜粋です。

「我が国の消費税制度においても、消費に負担を求める消費税の性格に鑑み、実際に消費が行われる場所（仕向地）において課税することを基本としていることから、役務の提供や無形資産の譲渡等が国境を越えて行われた場合についても、欧州諸国のように、日本に所在する事業者や消費者が役務の提供等を受けた場合は広く国内取引として位置付けることが基本的に望ましい方向性であると考えられる。」

国内取引か国外取引か、ひいては消費税を課すか課さないかですが、「内外判定基準の変更は、経済活動に与える影響が大きいことから、その具体的な検討にあたっては、現在の制度が経済活動に対する中立性を阻害している程度、適正な税務執行を確保する観点、制度変更に伴う事業者の追加的な事務負担の程度等を十分踏まえることが不可欠である。」という記述になっています。

それで具体的にどうするのかと、どういう案が考えられるのかというのが、次のページ以降です。報告書に書いてあることを絵で書いています。

まず、B to C取引は、5ページが一番上のところに案としてまとめますと、「国外事業者に納税義務を課し、当該国外事業者が消費税の申告納税を行う」という仕組みを入れるべきではないかということです。

この絵だと、まず下の①の矢印は、現在の内外判定基準を変え、今は役務を提供する事業者の事務所がどこにあるかで判定しているところ、それを変更して、役務の提供等を受ける者の所在地にして、納税義務を国外の事業者に課すべきではないかとい

うことです。そうすると、国外の納税義務者は申告納税をすることになります。

検討を要する課題として、免税点の制度があります。今、1,000万円の免税点がありますが、余り小さい国外事業者に納税義務を課すと、これは追いかけるかという問題もあり、そのような点をどう考えるかです。

これが中心ですが、次に、国外事業者に対して適正な申告納税を確保するためにどうするか。日本の管轄権が及ばないところですから、情報交換や徴収共助などの国外の税務当局との連携が不可欠になりますが、これをどのように確保するかです。

最後に、新たに納税義務を国外事業者に課することになりますので、事務負担等々について、いろいろと考える点があるということです。

6 ページ以降は、B to B 取引です。報告書では3案掲げられていて、まず案1です。ここは右の上にもとめて書いていますが、国外事業者登録申告納税方式と名前が付いています。国外事業者を納税義務者として新たな登録制度を設けるとともに、登録番号等が記載された請求書等の保存を要件として、国内事業者に仕入税額控除を認めるということです。

基本的には、先ほどのB to Cの場合と変わりませんが、番号を付けて、今度はその国内の事業者が番号を付けて、ちゃんと払っている、国外事業者がきちんと消費税を納めていることを前提に、初めて仕入税額控除を認めるために、一種のインボイスですが、そのようなものの発行を求める、番号も付けるという仕組みが報告書で提案されていて、さっきの仕組みと同じですので、内外の判定基準をひっくり返しますが、①ですが、今、申し上げたような登録制度を作り、国外事業者に登録をしていただき、その上で、申告納税していただきます。

③ですが、国内の事業者、買った方が仕入税額控除をする場合には、その番号が付いた、国外事業者から発行された請求書等があることを前提に仕入税額控除を認めるという仕組みです。

検討を要する課題は、先ほどのB to Cの場合と同様に、国外事業者に対して適正な申告納税を確保する必要がありますので、国外の税務当局との連携が必要です。

次の点ですが、B to B 取引はB to C取引に比べて多様な取引が行われていますので、広範な広い取引について、この内と外の判定基準を見直す。消費税の課税対象にする場合には、国内に何ら拠点を持たない納税義務者の数が膨大となってしまうことから、たとえ税務当局間の国際連携に取り組んだとしても、適正な納税を確保することには自ずと限界が生じるという問題があります。B to Cの場合でも同じ問題があるのですが、より広範な対象が想定されますので、より問題が深くなるという記述です。

7 ページは、B to B 取引の場合の案2として、ヨーロッパと同様のリバースチャージ方式を掲げています。納税義務を国内事業者に転換し、買った側が消費税の申告納税を行って、かつ同額の仕入税額控除を認めるものです。これは①として、いずれも税務署と国内事業者の間の矢印ですが、国外事業者には特に義務を課さずに、国内事

業者に対して、自分が買ったものについての納税義務を課す。リバースチャージをするということですので、この国内事業者はさらにそのリバースチャージ、概念的には自分が1回払った消費税を仕入税額控除するという仕組みです。

検討を要する課題は、国内事業者にとっては仕入税額控除によって税負担額に影響がない場合であっても、納税手続が変更されることとなるため、実務に影響が及ぶのではないかということです。

注釈について、多くの国内事業者にとって税負担額に影響はありませんが、非課税売上げに対応する仕入れとして、外から役務を購入する場合には、当該仕入部分が仕入税額控除の対象とならないことから、最終的な税負担の差につながり得る。どういふことかと申しますと、国内事業者は、その非課税売上げは非課税ですので税務署に納めなくもよいわけですが、非課税売上げの元になる仕入れは、仕入税額控除ができませんので、仕入税額控除を今までは国外の事業者から消費税が乗らない格好で物を買っていた会社が、今度は乗った格好で物を買うことになるので、これはリバースチャージで自分が払うわけですが、その部分は仕入税額控除ができませんので、その国外の事業者からの買うものの消費税相当分が負担になるということはこの注釈で言っています。

下のもう一つのポツですが、国外事業者が取引相手のステータス、事業者なのか消費者なのかを確実に判別できる制度を整備できるかどうかです。国外の事業者からすると、相手がリバースチャージをしてくれる人なのかどうなのかがわからないと、自分で国外事業者として、自分で消費税を日本の税務当局に払う必要があるのか、はたまた何もしなくても相手が払ってくれるからよいのかがわからないのですが、ヨーロッパですと、こうした判別を、課税事業者番号を全員に付すことによって解決しているということですが、日本の場合にはどうするかという課題です。

最後に、B to Bの案の3番です。今のものをミックスする案です。案3は、案1の国外事業者登録申告納税方式と、リバースチャージ方式の併用になっていて、例えば、著作権の私的使用に関する取引、基本的にはB to Cが想定されるような電子書籍の購入といった消費者向けの役務提供を、こうしたサービスの内容である意味範囲を画して、役務提供を一部でも行う国外事業者は、登録方式で国外の事業者には納税義務を課す一方で、消費者向けの取引を行わない。電子書籍の販売などを行わない国外事業者からの役務の提供は、リバースチャージ方式を適用して国内事業者には納税義務を課すという併用型が案3です。

国外事業者の右の点々の四角を見ていただくと、国外事業者が二つに分かれ、その著作権の私的使用に関する取引、電子書籍や音楽など消費者向けの役務の提供を行う事業者と、それ以外の事業者に分けて、上のAの事業者には登録をして申告納税をしていただく。Bの事業者は、国内事業者がリバースチャージで申告納税するという仕組みです。

これは9ページに理由と課題を書いています。まず、案1、案2との関係です。今の第3案は、基本的に消費者向けのものかどうかという取引の性質に着目して、著作権の私的使用といった消費者向けのを扱う国外事業者には、取引相手がビジネスか消費者かを問わずに納税義務を課す案ですので、取引相手である国内事業者がどちらの人なのか、先ほどの案2にあった課題ですが、相手がリバースチャージをしてくれる人なのかどうかを確認する必要がなく、案2と比較して利点があります。

一方、消費者向けの取引を行わない国外事業者、電子書籍等でない役務の提供をする国外事業者は、リバースチャージ方式で国内事業者に納税義務を課すことができるので、案1の問題点であった非常に広範な国外事業者の執行を確保しなければいけないという問題点が、リバースチャージで国内事業者に納税をしていただくことで克服できる。そのような関係にあります。

この案3の検討課題ですが、今度は仕入れ、物を買う国内事業者は、取引相手である国外事業者が登録事業者でない場合、先ほどのAとBでいうと、下のBの相手である場合に、リバースチャージ方式の適用になって、自ら納税義務が発生することになります。そうすると、取引相手が登録事業者かどうかを確認する事務が発生します。そのリバースチャージは、事務的に面倒でしょうから、この面倒を回避するために相手を変えるといった、経済活動を変えるというような行動が起こるかどうかという可能性を考えなければいけません。

以上ですが、報告書はある意味、案の程度にとどまっていて、オープンエンドになっているのですが、まず基本的な考え方として読み上げた方向性が出ているということと、いくつかの案の特質について検討をしているという内容です。

以上です。

○田近座長

ありがとうございました。続いて、今、説明いただいた研究会の委員もされていた佐藤英明教授から、この問題について御報告いただきたいと思います。

○佐藤英明教授

慶応義塾大学の佐藤です。

本来は消費税の専門家ではありませんが、この検討会に参加していたという責任上、今日は少しお話をすることにします。

まず、今の、大変優れた御説明でしたが、お分かりになったでしょうか。率直に言って、最後の問題の所在、それから、基本的な考え方のところは御理解いただけると思います。

我々が提案した三つの案の内容をもう一度最初におさらいをしておこうというのが、私の資料の1ページ目になります。今の御説明の資料は、B to CとB to Bを分けて書いておられましたが、合わせた図にしました。

案1は、まず、国内事業者が日本国内の消費者に対してB to C取引を行うときには、

国内事業者Xに納税義務を負わせる。それが申告納税になるという話です。案1は、同じ方法を課税事業者、つまりB toB取引のときにも使おうという考え方です。

案2は、XがB toCで取引をするときには案1と変わりませんが、B toB取引をしようというときには、上と比べていただくと、Xの納税義務がなくなり、その分、左側、国内の課税事業者に申告義務があるという図になります。

案3は、やはり国外事業者から消費者へのB toC取引の方法は申告納税で変わりませんが、課税事業者だけを相手にしているような国内事業者βについてだけリバースチャージ方式を採用しようという作りになります。

どこが違うかです。多分、案2と案3の違いがわかりにくいと思いますが、案2は、Xの側から見て、日本に対する納税義務の有無を日本国内の取引相手の属性によって決めようというところにポイントがあります。このため、Xから見て、相手が消費者なのか、課税事業者なのかを判断する手がかりが必要になるというのが先ほどの御説明にあったところ です。

案3のポイントは二つあり、第一に、αかβかという分け方。つまり、自分が日本に対してどの課税方式を採られるかが、日本国内の取引相手に提供している自分の役務の内容によって違う。取引先の性質を判断する必要がないところにポイントがあり、これはもちろん法令等で定めるわけですが、αなりβなりが見たときに、自分が提供している役務の内容を日本の法令に従って判断をすれば、どういう課税方式になるかわかる。つまり、相手方が誰であるかを知る必要がないのが第一のポイントです。

第二のポイントで、αにも実は少しあやがありまして、αだけ見ると、実は案1と一緒にですが、リバースチャージ方式をβに入れることによって、多分、法律の作りは、αまでリバースチャージ方式の網をかけて、国外事業者が適切な納税をしていることが確認できるときに、そのリバースチャージの納税義務を解除するという方策を付けることによって、案1よりも、αにもより良い納税が期待できるという仕組みを構想する可能性があります。その点で、二つ目のあやがあると言ってよいと思います。

問題点は御説明のあったとおりで、日本の課税事業者に目を置くと、相手がαなのかβなのかを自分で判断しないといけないということが問題になって、そこに一種の差が出てくるという話です。

この案1、案2、案3を一応、提案しましたので、どのようなところに目を付けてこれを今後御議論いただくのが良いかということをお話します。2ページに議論のポイントを挙げていますが、この議論は、関わってみて、つくづく思ったことですが、「制度上の解決」はそれほど難しくないのです。つまり、御説明にあったとおり、内外判定をひっくり返せば、あとは納税管理人等の規定は存在しますので、そのまま現行法でできてしまう。そのような意味で、そこで「。」という感じなのですが、現実との乖離が極めて大きい。すなわち、執行可能性や執行コストを視野に入れて議論しないといけないところが難しい問題になっていると思います。

このように申しますのは、まず、(ア)ですが、国外事業者申告納税方式を採ると、いかにも簡単なようですが、実は、国外事業者による申告納税を適正にどのように確保するかが大問題で、黙っていても申告納付が期待できるのか、という問題があります。消費者対象の取引だと課税し損なうという、それはそれで被害ですが、そこまでです。しかし、課税事業者対象の取引ですと、国外事業者が納税していない税額について、国内の課税事業者が税額控除を受ける可能性が出てくる。つまり、国外に対して1万500円払った、だから500円は控除するという計算をしますが、その500円が国外の事業者から日本の政府に納付されないことになると、いわば1,000円損するという問題が出てきます。

このような「実体を欠く税額控除」を防ごうとすると、今度はリバースチャージという方式が出てくるわけですが、既に御報告があったとおり、この場合、国外の事業者が日本国内の取引相手の属性を決定する手段が必要になります。これをEUにならって、新たに国内の全課税事業者に登録番号を与えて管理するということになると、これはコストが巨大であり、本当にそれが見合うのかという問題が生じてしまう。

(ウ)に書いているように、これらの問題への技術的な対応が必要かつ重要な考慮要素だということを第一点として強調しておきます。例えば、国外事業者に使いやすい申告納税手段をどう開発するかは最重要の問題の一つです。というのも、案のどれを採っても、B to C取引は少なくとも申告納税方式を採用することになるでしょうから、どういう場合であっても、これが最も重要だということになります。

さらには、報告書に書いてありませんが、悪質な納税非協力者の国外事業者は業者名を公表することも考えられるのかなど、これは個人的に思っています。

それから、案2のような形でリバースチャージを使う場合には、国内課税事業者識別の簡易な手段が開発できるかどうかポイントになると思われます。

(2)に移り、どの案で議論するとしても、どの範囲の「役務の提供等」について内外判定を逆転させ、日本の消費税を課すかの決定が重要なポイントとなります。

(ア)ですが、課税方式と課税対象となる「役務の提供等」の範囲、あるいは考慮要素について、三点コメントしておきたいと思います。

第一が、①のところで、B to C取引は、現実的という意味で「可能な方法」という言葉を使わせていただくなら、国外事業者の申告納税方式のみが可能な方法でしょう。これは一定の了解の下で検討の前提になっているところです。

それから、国外事業者申告納税方式の適用対象となる国内の課税事業者が増えると、「実体を欠く税額控除」により生じる問題は当然大きくなるわけですから、②にあるように、課税対象を広く設定する場合には、コストをかけても、リバースチャージ方式を採用する必要があるという結論になりそうです。

逆に③、課税対象を、B to C取引を中心にして設定した上で、課税対象となるB to B取引の範囲が狭いという場合には、案1のように国外事業者申告納税方式で割り切

る、あるいは周辺部分をリバースチャージで案3のように補うという考え方が成り立つように思われます。

なお、案3は、(2)の柱に書いた、どの範囲について内外判定を逆転させるかに加えて、二段階目の判断が必要になります。すなわち、前ページのα型の消費者にも提供される可能性がある役務の提供か、それともβ型の課税事業者にのみ提供されるタイプの役務の提供等かを判断する意味で、もう一つ決めないといけない要素が増えるということですが、これは恐らく政策的な判断というよりも、事実の評価で決まってくるだろうと思います。この二段階目の判断は議論の分かれるところかと思しますので、一応、意見を申し上げました。

(3)で、要するに、どちらから決めるのかが問題になります。この方式を採れば、ここまで課税できる、あるいはここまで課税したければ、このような方式を採りなさいという関係にありますから、どちらから先に決めるかが大事になってきますが、恐らく絶対的にこれが優位だという課税方式は存在しません。それから、選ぶべき課税方式と課税対象の範囲とに密接なかわりがあることを考えると、どの課税方式が優れているかを判定するよりは、どういう考え方で「課税対象とすべき『役務の提供等』の範囲」を決めるかという、この判断を先行させることが適切だろうと考えます。この結論は①、②から丁寧に論証されていないことは自覚していますが、この後、申し上げるような問題の性格とも相まって、このような暫定的な提案を申し上げました。

そこで、最後の3ページ目ですが、課税対象の範囲を決めていくときの考慮要素として、どのようにこの問題を取り上げるかというか、設定するかということがあります。先ほどの増井委員の御報告では、むしろ税源配分という、税収そのものに着目した御議論を皆さんがなさったことを理解しましたが、現下のこの問題は少し性格が違うかなと考えています。すなわち、技術の進展によって、国内取引と比較可能な国外取引が出現したことと、税率の引上げによって経済的負担の開差が拡大した、ないしはこれからするということから生じた国内外の事業者間の競争の非中立性を問題の中心に置くべきではないかと考えています。

どうしているかというのと、②は非常に簡単だと思いますが、3パーセントで始めた消費税が5パーセントになり、8パーセントになり、10パーセントになり、あるいはこれからもっと上がっていくでしょう。そこで差が出るとしても、その差は大きくなります。

もう一つは、1988年、1989年という時点に身を置いたときに、物はともかく、役務の提供、サービスというものが、国内と国外で比較可能だったかと考えてみていただきたいと思います。例えば、授業などでよく「役務の提供」すなわちサービスの例として「理髪」を挙げますが、わざわざアメリカに行って散髪して帰ってくる人はいないよねという、そのような話です。

もっと具体的に比べてみるなら、例えば、弁護士事務所に電話をかけて法律の助言

を受ける。法律サービスを考えてみます。日本の法律事務所に電話をかけるときに助言を受ける問題と、ニューヨークの法律事務所に電話をかけるときに助言を受ける問題は、多分、別であり、その二つを比較して、どちらの弁護士が得だという議論は成り立たなかったでしょう。

ところが現在では、例えば、電子書籍というような同じものが海外からと国内からと調達できるようになったというところにポイントがありそうです。そこで、我々の報告書も、先ほどの御報告もポイントを置いていたところですが、競争の中立性回復を問題の中心に置いて議論をしていくべきではないかと考えるわけです。横長の資料の最初の方で御説明になった取引条件の見かけの違ひは、およそ税込の問題とは関係がありませんが、しかし、それも問題の中に入っている。あるいは重要な一部分であるということは、この問題の中心が競争の中立性の問題にあることを示しているように思います。

前半の御議論にあった我が国の課税権の確保という視点はもちろん極めて重要です。ただ、課税方式との関係で多くの問題を抱える現時点で、今、それを極めて重視して、あらゆるサービスについての仕向地主義の貫徹ということを議論し始めるのは、少し問題を拡大し過ぎるのではないかという懸念を個人的には持っています。

そうすると、重視すべき要素として幾つかあるのですが、まずはどういう分野を対象にするかは、競争の中立性が揺らいでいるという点、これが問題になっている分野を判定する必要があります。

それと密接に関連する、あるいはその前提で、「競争条件」として認識されている事項を整理する必要があるでしょう。例えば、B to C取引であれば明らかに転嫁される税額そのものはもちろん重要です。それから、先ほどの御報告にたびたび出てきた国内外の事業者の事務負担も当然、競争条件として考えられると思います。

国内消費者が受ける役務の提供等が同じ場合の対応と税負担の違いを書いています。これはどういうものに課税するというイメージを持つかによって大分変わってくるのですが、例えば、極めて卑近な例を出しますと、今、よく売れているゲームに「パズル・アンド・ドラゴン」というのがあります。このタイプのゲームは、本体は無料です。中で使うアイテムと呼ばれるものにお金を払います。3,800円払ってやってみたのですが、アンドロイド版のパズドラでアイテムを買おうとすると、グーグルプレイから購入します。グーグルプレイを運営しているグーグル自体はカリフォルニアにありますから、国外事業者です。しかし、グーグルプレイ規約を見ると、ユーザーである私は直接売っている先から買っていることとなります。売っているのはガンホーという国内事業者ですから、これによって消費税がかかることがわかり、ログをチェックすると、3,800円で、内181円が税というログが出てきます。

では、iOS版はどうなるかということ、これはアイチューンズのアップストアに行くわけですが、これは購入先自体がiTunes株式会社になっています。ただ、iTunes株式会

社は国内事業者ですから、今のところ、見かけに差はありません。しかし、例えば、海外の会社から、現在、iTunes株式会社が売っているような形に変えるとどうなるかと言えば、それだけで181円安く売れるということであり、そこには様々な取引上のハザードもあると思いますが、同じようなことが様々な形で行われていることをどう捉えるかがかなり重要な問題だと思います。

(3) 付随的に重要と考えられる事項としては、非課税取引の場合には仕入税額控除ができないことから、そのようなものが高い業種、例えば、医療とか金融とかをすぐ考えつきますが、そのような業種で実質的な税負担が増加するのではないかという問題があります。

それから、二つ目で、申告納税を適正に履行しようと国外事業者が考えたときに、申告に必要な情報が国外の納税義務者にちゃんと持たれているのかも実は問題になります。端的に言えば、情報を日本の居住者に提供している、この役務を日本の居住者に提供している情報が本当に納税義務者に流れているのかを確認する必要があります。これはサービスによっては登録を義務付けているところもありますし、クレジットカード番号で判別しているだろうというパターンもありますが、実態が必ずしも明らかではありません。

最後に、対象となる取引が極めて多様であることを申し上げておきたいと思います。今日、お配りいただいた資料の後ろの方に『ジュリスト』誌の論文を載せていて、後ろから2枚目にB to C取引の構造図を書いています。これは、様々な役割を果たすアクターを全てばらばらにしてみた図ですが、このうちのある取引はコンテンツ開発者とマーケットが同一である、ある取引ではマーケットと決済代行業者が同一であるというように、様々な組み方があり、その組み方によって情報とお金がどう流れているかということが変わるという意味で、もともと極めて多様であります。

今、申し上げたように、同じゲームの同じ課金アイテムを手に入れるのでも、場合によっては、法律的に分析すれば、違う取引になる。それから、提供者が巨大な企業であるかどうかも重要ですが、それに加えて、需要者も極めて多様である。単に納税義務者と課税事業者というだけではなく、いわゆるB to CのCにも多様な人がいることも考えることが必要です。

また、代金決済手段なども極めて多様で、例えば、代金を払うのはゲームや課金アイテムを買う時ではないというパターンのもも結構あります。つまり、お金はポイントに対して払う。そのポイントでもって、そのマーケットで物を買う。任天堂Wiiなどもそうですが、Wiiポイントを最初に買い、後はそれでゲームなどを買う仕組みが基本だろうと思います。そのようなときの課税方法と課税時期、つまり、ポイントで課税をしてよいのか、現実に役務提供を受けるときまで課税できないのかという問題も生じるという意味で、極めて対象が多様であることを認識しておく必要があります。作り方を間違えると新たな不公平が生じるということが問題となります。

そこで、4ですが、まず、どのような範囲の課税対象にするかについては、広範な情報収集が必要であることを強調したいと思います。関係する国内事業者、あるいは国外事業者からの情報収集であるとか、あるいは既にこのような課税を行っている外国の課税当局からの情報収集などを丹念に行った上で、どの程度の範囲をいかなる課税方式で課税するかを考えるべきだと思います。

手順としては、まずは実態に即して、制度の「本来的な適用対象」と「適用のされ方」を決定することが先決であり、先ほど多様性を強調しましたが、余りに多様であることに目を奪われて、周辺部分の解決まで一挙にしようとする、なかなか動かない可能性が大きい問題だと認識をしています。そのような意味では、本来的な適用対象からまず検討して行って、周辺部分には段階的に対応してもよいという割切りの必要性を痛感するところです。

以上、先の御報告と重なるところが多かったと思いますが、その点は御容赦いただきたいと存じます。御清聴ありがとうございました。

○田近座長

どうもありがとうございました。

国境を越えた役務のサービス提供に対して、日本でどう税金をかけていくかについて、伊藤税制第二課長の研究会の報告と、その委員であった佐藤教授から、それをどのように実行に移していくのかについて、様々な観点から議論していただきましたが、佐藤教授の話は、全てを見晴らしてやってもなかなかできるものではないと。日本として、課税対象として、また対象とするなら、どういう形でやるか、その役務の見極めが大切だと非常に大切なことを指摘されたと思います。

今日は幸いなことに時間がありますから、どのような観点からでも、ぜひ積極的に議論していただきたいと思います。

では、佐々木特別委員お願いします。

○佐々木特別委員

どうもありがとうございました。

財務省の説明は中身が分かりましたし、佐藤教授からは、割切りと暫定と、非常に良いお話をいただきました。ただ、我々の産業界がいろいろ直面しているのは、先ほどもお話がありましたが、これからすぐ消費税が上がってくるわけで、必然的にイコルフットィングではなくなる幅が広がるわけですから、これは本当に時期の問題の方が非常に重要だと、我々産業界は認識しています。

昨年の財務省の研究会も、経団連としてもJEITAという情報産業の組織がありますが、両方とも参加させていただいて、そこから1年経っているのですが、現実的には、先ほど来御説明のありました課題もあり、なかなか進捗がないという雰囲気が出ていたと思います。

ただ、消費税の話が10月1日にあのような形で、GOがほとんどかかったような状態

になっていますので、これをまた何年も持ち越すこと自体が、産業競争力強化法案が出て、抜け道としての電子商取引のようなものも含めて、そこを補完しない限り、日本の産業そのものが逆に外に出ていってしまうという話も出てきますので、ぜひ、先ほどの割切り、それから暫定、そここのところを明確にして、オール・オア・ナッシングの議論ではなく、6割、7割まずかけて、相手が狙ってきたところはまた次の年の税制改正でやればよいぐらいの感じで、ぜひロードマップを作った上で、実現をすることに対して、それを優先化するようなプログラムを確実に走らせていただきたいと思います。要望です。

○田近座長

では、野坂委員お願いします。

○野坂委員

ありがとうございます。

先ほどの説明、制度設計が難しいと改めて認識しました。その上で質問があります。ヨーロッパで先行して登録制度を導入されているわけですが、ヨーロッパではきちんとどうまく機能しているのかどうかについて教えていただければと思います。

二点目は、今、佐々木特別委員が言われたように、私も佐藤教授の割切りというか、本来的なところからスタートするのは大変良い案だと思います。先ほどの説明で、B to Bの場合、より複雑になっているという印象はありますが、例えば、B to Cからとりあえずやってみるという案も選択肢としてあるのか。今、一般的には、海外から音楽、あるいは書籍を買うというB to Cが非常に話題になっていますし、業界でも、そのイコールフットィング、内外企業の競争条件が非常にゆがんでいることを問題視していますので、とりあえずその部分について、税制で手当てをすることが可能なのかどうか、それがまた現実的なのかどうか教えていただければと思います。

○伊藤税制第二課長

ヨーロッパの登録制度ですが、取り漏れが全く起こっていないことはないと思いますが、大きく社会問題化しているという話は聞いていません。ただ、結局、どのぐらいのところが漏れているか分からないので、そこは何とも評価のしようがないと思っています。

B to CとB to Bを分けてということですが、これはどの程度分けられるのかが大きく問題だろうと思います。典型的な電子書籍のようなケースであっても、買っている人がCなのかBなのかは、一定程度の割切りは必要になってくるので、ここはもちろん政策判断のようなところがありますが、BとCをこのように模式的に本当に分けられるのかも検証が必要かと思っています。

○佐藤英明教授

二つ目の点についてです。今のお答えで全てですが、まず、海外の事業者から見たときに、相手が日本のBかCかを判別する手段はないという前提があります。そのと

きには、法律の仕組みとしては、課税することにしないとスタートしません。範囲を狭く決めるとしても、同じです。そうすると、本来、申告納付がなされているかどうかと関係なく、日本の事業者は必ず仕入控除がとれないと、消費税の仕組みとしてはおかしいわけです。その結果、その二つをつなぐ制度なしに、今、野坂委員が言われるような形を入れることは、案1と同じになるわけです。案1で取りこぼしがあっても、あるいは実体のない税額控除があっても、この程度なら仕方がないと思えるところまで絞ることができれば、それはいわば暫定的というか、目をつぶった案としては成立するかもしれませんが、そこの制度設計の技術的な困難を今、課長が言われたものと理解しました。

それで、電子書籍というようなものに限らず、例えば、このごろ、ちょっとしたビジネスソフトなどもオンラインでダウンロードして使います。昔はCDがあり、私はああいう方が好きでしたが、最近はなかなかなくて。で、ダウンロードしているときには、どこからダウンロードしているかわからない。サービサーは日本にいますが、本当にどこを取引をしているのかは、かなり探さなければ分かりません。そのようなソフトウェアは事業者もお使いになりますね、間違いなく。そのような部分をイエスと言うか、ノーと言うか非常に難しい割切りが生じるだろうなと思いました。

○田近座長

上西特別委員お願いします。

○上西特別委員

質問と意見があります。

質問ですが、ヨーロッパは、リバースチャージ方式を採用していますが、案1にある国外事業者登録申告納税方式は現実にあるのか教えていただければと思います。

意見ですが、国外事業者登録申告納税方式は消費税の仕入税額控除だけが生じる問題と、適切な申告が確保できるかがありますが、これは可能、不可能のレベルに限りなく近づいていくと思います。ところが、リバースチャージ方式はその付番にコストがかかるであろうとされています。これはコストの問題であって、やれば可能というところに来るかなという気はしていますので、国外事業者登録申告納税方式の単独の利用というのは適正課税の関係で問題なので、リバースチャージ方式を全面的に使うか、併用するようになるかなという、今の段階での感想、意見を申し述べておきます。

○伊藤税制第二課長

最初の点ですが、3ページ目で御紹介したとおり、ヨーロッパにおいては、国外事業者に登録をしてもらうという方式が今、採られています。

○上西特別委員

ありがとうございました。

○田近座長

では、土居委員お願いします。

○土居委員

御説明どうもありがとうございました。

佐藤教授が言われたように、競争の非中立性という問題は非常に重要な論点として、国民的にこの問題を喚起していく上でもかなり説得力のある問題になるのではないかと思います。その上で、意見二つと、質問を一つ申し上げます。

西ヨーロッパは皆、付加価値税を導入しているからこそ、なおさらその域内での国境を越えた取引に対する対応はできると思いますが、我が国は付加価値税を導入していないアメリカ、東南アジアの諸国との貿易も相当な量がありますので、置かれている立場は、ヨーロッパ域内とかなり違っているところが、この問題をより悩ましくしているのかなと思います。そのような意味では、当然、相手国政府の協力も制度的に必要になってくるので、ここを克服していくためにも、付加価値税のない国でも、我が国の課税に対する協力を説得していくことをお願いしなければならないなと思います。

それから、もう一つは、段階的に、ないしは暫定的にとという話がありますが、私もそのとおりでと思います。むしろ、いきなり課税の完璧さを追求すると、制度導入が遅れてしまうことがあると思います。もちろん私は経済学者で、法学者ではないので、そのような意味では無責任な発言になるかもしれませんが、むしろ実現可能性からしても、国民の理解からしても、不完全ながらも論理的な、合理的な根拠をもって、このような形での消費税の課税をするということを、まず立法して、それをとりあえず制度としてスタートさせた後に、でも、実は、課税の実務では、違法行為をなかなかうまく摘発できないということが仮に起こった場合は、これは違法なので、むしろ違法であるということの問題から逆にアプローチして、課税の完璧さをだんだん高めていくというアプローチもあるかと思います。

最後に一点質問ですが、どの分野から課税対象にしていくかという議論は恐らくあると思いますが、そのときに、確かに分かりやすい例ということで、ここで御議論があったとは思いますが、実は、分かりやすい卑近な例が必ずしも取引量として多いとは限らないと思います。そのような意味で、もし事務局でそのような情報をお持ちならば、今でも、また後ほどでも構わないので、御提供いただきたい。国境を越えた役務の提供等の取引で、実際に現行法では消費税が課税されていない取引額が、どういうタイプのもので、どれぐらいあるのかが、うまく分類され、かつ金額がよりはっきり分かるものがあれば、情報を御提供いただきたい。何が言いたいかというと、そうすることで、分かりやすいが、実は金額が少ないものに躍起になって、どうやって課税したらよいのだと言ってやるよりは、金額が大きくて、さすがにそこを取り漏らしていることになるので、先ほど申し上げたように、競争の非中立性を助長していることになるので、取引額が多いような、そのようなタイプの取引はできるだけ早目に、国内外で中立になるような課税を進めていくという取り組みにしてはどうかと、このよ

うな議論の進め方もできるのかなと思います。

○伊藤税制第二課長

最後の御質問ですが、私どもを含めて税務当局、税金を取れていないところの統計がありませんので、現状では把握できていないというのがお答えになります。ただ、土居委員が言われることは全くごもっともで、私ども、何らかの方法で、その実態というか、市場というか、把握することを、今までもやってきていますが、今後もやっていこうと思いますし、何らかの推計がもし取れば、もちろん御報告させていただきます。

○土居委員

経済統計を扱っている人間なので、ヒントということで申し上げたいのは、釈迦に説法かもしれませんが、まさにこれは需要側のところでは統計は課税していないけれども、いろいろ取れる可能性があるのも、需要側からの統計、消費や企業の取引の統計でそのようなものがうまくカバーできればよいかなと思います。

○田近座長

B to Cなら、エンドユーザーのところの、CDでいえば、聞いた量が分かれば、それを按分して出てくるから、そのボリューム感というのは必要です。メカニズムを分かっているだけでなく、どの程度の消費税を、分かりやすく言えば取り損ねているかというのは、議論を建設的に進める上では重要かと思います。

○佐藤英明教授

二点コメントさせてください。私が検討会で聞いた話では、EUの場合、域外から域内への場合もこの形になっていて、域内という前提でやっているわけではないと思います。ですから、もちろんアメリカ等と連携することは極めて重要であり、全く否定しませんが、EUもアメリカとの間でこの方法を採用しているのだと認識しています。

それから、二つ目は、違法なものというのは我々としては抵抗がありまして、まだ違法ならよいのだが、違法ではなく取れない。先ほど申し上げたように、日本で売っていれば課税できるものを、アメリカで売るというのは、別に違法でも何でもないものが取れないところに問題があるわけなので、違法という、およそ法執行に従ってくれないというパターン以上に出てくるのが、法律から見て、税金を払わなくもよいような形態でサービスを提供することだろうと思いますので、いずれそのようなところにだんだん手を伸ばしていかないといけないということは全く同意見です。

暫定的、段階的というのが一人歩きしそうなので怖いのですが、決してそれがベストな答えでないことは当然、前提の上で、しかも、課税の公平を考えると、かなり思い切った発言であることは自分でも理解しています。

ただ、私はどちらかという、課税の公平プラス増税奨励タイプの人間ですから、今日申し上げていることは、普段、他人に言っていることと違うのです。ただ、この問題を考え始めて、では思い切って課税というようにルールを変えたときに、どこま

でそれが執行できるかという、先が見えないという恐ろしさを感じたというのが一点で、それが新たなゆがみを生む可能性が極めて恐ろしいと思います。

二つ目が、税収よりも競争条件に目を向ければ、大きなボリュームのところをまず押さえていくということで、耐えられるというか、そのような水準の競争中立性を確保、あるいは回復することができるだろうし、そして、まずはその段階からいこうということで、決してそれが良いからやろうと言っているつもりはありません。現実的な解はこうなるだろう、ということで御理解いただければと思います。

○田近座長

続けて、岡村委員をお願いします。

○岡村委員

いろいろとありがとうございました。

意見と、質問のようなことを申し上げます。

基本的な考え方で、日本に所在する事業者や所有者が役務の提供等を受けた場合は、広く国内取引とするという方針には大いに賛成です。また、中立性の観点からそれを見ていこうということ、それから、追加的な事務負担、あるいは執行確保の側面も非常に重要な要素であると、この点の御指摘も非常に重要だと思います。

その上で、本日伺ったことから感じたことですが、本日の基本的な枠組みは、まず、事業者と消費者が区別できるということ、区別をして議論をしています。それから、役務の提供者が国内にいるのか国外にいるのかということも分かるという前提がありました。それから、最後に、役務の提供を受ける人が日本国内にいるのか国外にいるのかということも相手方から分かるだろうという前提がありましたが、この三つがいずれも少し危ういということは、これは今日の御報告にあったとおりです。

そうすると、三つの案を出しておられますが、最初に申し上げたBとC、それから、国内・国外、これは提供者、事業者、このいずれもが崩れてきたときに耐え得るような制度を選択すべきとなってきて、最初のものは上西特別委員からも御指摘のあったように、かなり難しいだろうという点は私も分かります。そうすると、案3の併用案のようなものが、課税の仕組みとしては一番強固かなという感じがしました。それが意見です。

次に、本日の財務省の資料2ページの表について少し質問をさせていただきます。それは、消費税に関する国際課税の問題から見たときのソース・ルールというのでしょうか、要するに、どの国が課税権を取るかです。この図では、一番右側のC社、ソフトウェア価格1万円と書いてありますが、仮にこの外国が日本であった場合、ここは1万500円になるのでしょうか。つまり、C社の事業所は、外国にあるので、現在の日本の消費税法施行令第6条のルールの内外判定を行うと、C社は外国に課税権がある場合です。C社から購入した場合に、国際取引を通じた税の重畳現象が起こってくるのではないかなという気がしました。

国際的な協調の問題も出ていますが、施行令の6条の内外判定ルールを動かすことになると、消費課税の二重課税を防止する観点も含めて、考えていく必要があるのかなと思います。現状の6条のルールは、割合きれいなルールで、そのようなことが起こらない、他の国もこのルールを適用すれば、そのようなことは余り起こらないだろうと思います。そして執行上も、事業所で判断できるので、よく考えられているルールだと思いますが、これを変更することになると、そのような問題が懸念されます。

ここからが質問ですが、現在、輸出に関する免税制度が入れられていますが、これに相当するものを日本の事業者が国外に対して電子商取引で行った場合に、導入されることを検討されたのかどうか。そうでないと二重課税が起こる可能性があるので、今日は中立性の問題から議論をするということでしょうから、そうすると、そこが、国際課税の観点からは気になるところです。

最後に、さきほど、増井委員から、国連の方では、決済手段をつかまえてというお話があったのですが、本日の『Jurist』の図などを見せていただいても、決済者の存在はかなり大きく、このようなものを課税側でつかまえることができれば、Cに対する課税も、必ずしも非現実的ではないかもしれないという印象を持ちました。

○田近座長

具体的には、コンテンツの輸出免税をどうするかを含めてお願いします。

○伊藤税制第二課長

今、岡村委員が言われたように、何か制度を変更すると、様々な、国際的な部分も含めて当たりが出てくるといわれるとおりなので、そこでよく見ていかなければいけないということだと思います。

それで、現状の制度ですが、非居住者に対する役務提供の場合には、これは免税になっていますので、そこは輸出免税の考え方がそのままになっているということです。

○田近座長

佐藤教授、お願いします。

○佐藤英明教授

岡村委員、ありがとうございます。

決済者をつかまえるのも、特別徴収者方式などといって、少し考えたのですが、国際的にうまくいっていないということも含めて、報告書には載せませんでした。決済者は、データを提供されて、電子商品が提供されていることに関する情報を持っているとは限りません。つまり、クレジットカードの番号などだけから判断するというように割り切ればまた別かもしれませんが、どこの誰が払っているかは分かっても、どこにデータが流れているかは必ずしも分からない場合があります。それもそれで難しいかなという議論をしたことをお伝えしておきます。

○岡村委員

ありがとうございます。

○富山特別委員

御説明ありがとうございました。

特に競争上の非中立というか、ゆがみに関して、私が新聞紙上で憤っているということになっているようなので、今日の話は非常に安心しました。

ある意味で佐々木特別委員と全く同じ立ち位置なのですが、一つは、繰り返しのなってしまうのですが、企業の行動はかなりスピーディですので、これを放置すると、むしろ空洞化を加速する動機付けになるのと、やはり成長産業なので、そのような意味で、これが空洞化するのには、実はもっと大きな意味で経済に影響を与えるような気がしますので、やはりスピードはかなり肝心な話で、確かに課税の公平性の問題はあるかもしれませんが、経済人的立ち位置に立ってしまうと、大きいところを思い切ってしまうってほしいというのが正直なところだと思います。私は元法律家ですが、今は経済人なので、それが一つです。

あと、質問があります。テクニカルな話で、先ほどの岡村教授の話に少し脈絡があるのですが、要は事業者がどこにいるかが分かるという基本的な前提で捉えています。例えば、今のクラウド上のサービスなどになると、そもそもRだかSだか、Sダッシュだか、訳が分からなくなってきたり、一体どこにBを認定したらよいかも分からなくなるようなケースが今後頻発してくるような気がするのです。逆に言うと、やる側からすると、租税回避のテクニックとして、むしろPEをどんどん拡散させるような行動が先の議論で出てくるような気がするのですが、その辺について、もし様々な議論の中でヒントがあれば教えていただきたいと思います。

○伊藤税制第二課長

結局、消費税法の中では、そこは事実認定の当てはめの問題になってきますので、そこまでのスコープ、それはもう少し大きく、まさにこの国際課税DGの大きな課題の一つが、この消費税の事実認定の関係にも影響を及ぼしてくると思っています。

○田近座長

岡村委員の質問の補完のようになりますが、岡村委員の御質問は、日本の業者がコンテンツをインターネットで海外に発信したときに、輸出をどう扱うかという内容でしたが、EUにサービスをインターネットで供給したときは、もう既に日本の業者は課税事業者登録をして、EUに税金を払っているのでしょうか。

○伊藤税制第二課長

はい。

○田近座長

日本の業者自身が海外に発信して、EUに発信するときは、そこで登録して税金を払っているということですね。

○伊藤税制第二課長

はい。

○田近座長

続けて、平田委員お願いします。

○平田委員

私も土居委員が言われた意見に賛成ですが、課税権の確保という先ほど増井委員の話が基本にあった上で、競争の中立性を確保するのであれば、一体この対象になっている取引がどの程度あるのかとか、中立性が損なわれて競争上不利な立場に立たされているのであれば、機会損失が大体どの程度あるものなのか、それから、これを完全に実施して公平にやろうとすれば、どの程度の徴税コスト的なものがかかるのか、そこが出てこない、この議論はなかなか成り立たないのではないかと思います。推定が難しいというのは、余りにも推定過ぎるので少し表に出しにくいという話なのか、あるいは全くそれはないのか、その辺のところを教えてください。

○伊藤税制第二課長

お答えが難しいのですが、先ほどからお話がありましたように、経済統計を少し使って、何らかの推計がどこまでできるのか、やってみたいと思います。ただ、法律的な区分け、それから、消費者のサイドでわかっても、どこの事業者から買っているかまでの統計はどこまでできるのかということですので、必要性を否定しているわけでは全くありません。少し検討といいますか、作業をさせてください。

○田近座長

では、藤井審議官お願いします。

○藤井主税局審議官

ロードマップ的なものが必要だという御指摘を複数の委員からいただきました。ロードマップ的に申し上げると、まだ抽象的な部分もかなりありますが、ここで具体案を出させていただきました。今後、これをきっかけに内外の声が相当寄せられると思います。また、この国際課税DGでも、様々な意見、知恵を頂戴しています。来春に向けて、どんどん肉付けして行って、さらに具体的なものをと考えています。結局、海外の事業者、あるいは国内の事業者にも相当な影響を与えるでしょうから、様々な声を聞いていかないと、なかなかきちっとした課税の制度にはならないと思っていますので、これをまず第一歩と考えていますので、引き続きよろしくお願いします。

それから、今後、要するに、課税の理論の構築、理論を深めることと執行可能性、二つの面から詰めていく必要があると思っています。佐藤教授が御指摘のように、一定の割切りが必要だという御指摘をいただきました。制度を作るときに、結局、そうした割切りはどこかにあるわけですが、それが合理的なものかどうか、割り切るにしても、そのような論理が必要だと思っていますので、論理の面ではそうした点を先生方の知見もいただきながら詰めることになると思います。

執行可能性は、国外の事業者とか、先ほど出ていた、PEが様々なところにあるなど、様々な事情があります。その辺は国税庁の知見も借りながら、執行可能性の面を詰め

ていくという両面の作業をやっていきたいと思っています。

○田近座長

山田特別委員、いかがでしょうか。

○山田特別委員

質問でよろしいでしょうか。プリミティブな質問ですが、コンテンツの輸出のときに、我が国は、既に輸出免税をしているのでしょうか。

○中里会長

しています。

○山田特別委員

では、ヨーロッパから我が国がそのようなコンテンツを輸入するときに、ヨーロッパの国は輸出免税をしてくれている、向こうはしているということでしょうか。

○伊藤税制第二課長

はい。

○山田特別委員

わかりました。やはり中立性という点で厳格に問題があるのですね。

○田近座長

いかがでしょうか。議論は大分していただきましたが、最後の藤井審議官の、最初の一步の次の一步が待たれるところですが、今日話したことは一步を踏み出したというところまでなのでしょうか。これからどう進めていくかに関して、非常に貴重な意見を、税法的な観点、実体的な観点、実効性の観点からいただいたと思います。

なかなか歯がゆい次第ですが、一応、今日はここで閉めさせていただきます。

それでは、今日はありがとうございました。増井委員の課税権というか、世界に渡る課税源をどう配分するかという話、それから、今日の本題の国境を越える役務課税について議論しました。佐藤教授、どうもありがとうございました。

今日の議論は、いみじくも先ほどあったように、国境を越える役務課税の第一歩というところで、論点を頂戴したということと思います。

そして、次回は12月2日月曜日16時からの総会と承っています。その総会での我々のスタンスですが、第1回国際課税DGの、いわゆる帰属主義の見直しは、特段異論はなかったと承知しています。スケジュール的なこともあると思いますが、これはそのようなことで報告させていただいて、今日の話は、このとおりで、第一歩の議論をしましたが、今後も検討すべきことはあります。ただ、時間的な猶予、特に富山特別委員、あるいはビジネスの方からも御指摘のとおり、一方で競争力強化を言っているわけですから、我々も、余りにも多くの時間をかけて議論を続けるわけにはいかないと、思います。そのようなことを、大ざっぱですが、報告させていただくことになると思っています。

それでは、ここで中里会長からお願いします。

○中里会長

それでは、ここで私から今後の政府税調の総会の予定等についてお話をさせていただきます。

先週の金曜日に開催されたもう一方のマイナンバー・税務執行ディスカッショングループ（以下、「マイナンバーDG」という。）でも同じ内容を申し上げ、既に皆様にも開催案内をお送りしていますが、次回の総会は12月2日月曜日16時から開催したいと考えています。総会では、それぞれのディスカッショングループの議論についての報告をお願いしたいと思っています。

また、前回の総会で私から、政府税制調査会でも、法人課税を含め、あるべき税制のあり方について審議を行っていきたいと、このような発言を行っていましたが、12月2日の総会では、この法人課税のあり方に関して、御希望が強いこともあり、御意見を伺うセッションを設けたいと思っています。委員の皆様におかれましては、国際課税DGやマイナンバーDGでも活発に御議論いただいておりますが、このテーマについても同様に積極的に御意見をいただければと思います。

○田近座長

また、事務局から連絡事項があると聞いています。

○中村企画官

最後に恐縮です。資料の中で、「消費税グローバルフォーラムについて」という一枚紙があります。来年の4月17、18日にOECDの租税委員会の下にある消費税グローバルフォーラムが東京において開催されます。先週、まさにOECDで会議があり、正式にその議題等が固まりましたので、簡単に御紹介をしたいと思います。

グローバルフォーラムというのは、今、申し上げたように、財務省の浅川総括審議官が議長を務めるOECD租税委員会の下に設置されたフォーラムで、本日、事務局からの説明にありましたように、国境を越える取引が大変多くなっており、それについて消費税をどう課すかということについて、国際間の共通のガイドラインを作る必要があることから設置されたものです。

このフォーラムにはOECDの加盟国に加え、先ほど上西特別委員からも御発言がありましたように、取引相手国が途上国にあるのか、先進国にあるのか、大分広がりますので、OECD以外の非加盟国、途上国も含めて、多くの方が多数参加していただける会議になると思っています。

扱うテーマは、本日の国際課税DGのテーマとも大いに重なりますので、今後、機会があれば、このグローバルフォーラムの議論をこの国際課税DGでも御紹介いたします。また、国際課税DGでの御議論を、この4月のグローバルフォーラムでも、日本での検討の成果として御報告することも我々は考えています。

○田近座長

今日予定した議題は以上です。今日はこれで終了とさせていただきます。どうもあ

ありがとうございました。

[閉会]

(注)

本議事録は、毎回の審議後速やかな公表に努め、限られた時間内にとりまとめるため、速記録に基づき、内閣府、財務省及び総務省において作成した資料です。

内容には正確を期していますが、事後の修正の可能性があることをご承知おきください。