

デジタル化と租税法

早稲田大学 渡辺徹也

はじめに

- ・ 経済のデジタル化に対する課税問題は、OECD の取組を中心としてこの研究会でも議論されてきた。今後の議論の中心は、5月末に公表され、6月の福岡におけるG20財務大臣会合で承認された「作業計画」¹の内容および2020年の最終報告に向けた進捗状況になると思われる。
- ・ 上記が現状における中心的問題であることに変わりはないが、一方で、デジタル化が租税法全般に与える影響は、上記の問題に限られるわけではない²。本報告では、主として上記経済のデジタル化への対応を扱い、従として少し視点を広げ、デジタル化によって影響を受ける項目を幾つかピックアップして、相互の関連性の有無を含めて議論の素材提供も試みる(参照文献は新しいものに限った)。

1. 経済のデジタル化に関するOECD「作業計画」とG20財務大臣福岡会合—法人税の課題

(1) 概説

- ・ これまでの経緯³
- ・ 「作業計画」の内容⁴

¹ OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm

² 森信茂樹『デジタル経済と税—AI時代の富をめぐる攻防』(日本経済新聞社・2019.4)。

³ これまでの経緯について、差しあたり、拙稿「経済の電子化と税制—2019年OECD公開討議文書を中心に—」21世紀政策研究所編『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方—ポストBEPSの国際協調の下での国内法改正の動向—』59頁(2019.5)。

⁴ 福岡会合に言及するものとして、森信茂樹「G20のデジタル課税議論 各国独自より国際協調有効」2019年6月17日日経朝刊、青山慶二報告「2020年に向けたデジタル経済に焦点を当てた国際課税ルール改革の動向について」、岡直樹「国際合意に基づくデジタル所得課税に向けた案について」租税研究2019年7月号324頁、佐藤良「デジタル経済の課税をめぐる動向【第2版】」調査と情報—ISSUE BRIEF—1064号1頁(2019.7)など。また、最近の文献として、吉村政穂「デジタル課税の議論がもたらす国際課税の変革」租税研究836号233頁(2019.6)。

- (2) 財務大臣会合において「作業計画」は問題なく了承⁵
- ・ 公開討議以降の作業のたまもの？
 - ・ 2020年までにコンセンサスを得る（実際は2019年末までに一定のコンセンサスを得る）というコンセンサス⁶
 - ・ 執行共助（情報交換）については国際協調に成功したというグリア事務総長発言→仮に成功しているとして（要検証）、デジタル経済への課税という租税実体法に関する分野でも同じように成功できるのか（そんなに簡単にはいかないように思えるが）
 - ・ 次の議長国はサウジアラビアだが、日本は前議長国としてサポートする予定⁷
- (3) 修正残余利益分割法
- ・ 岡論文（前掲注(4)326頁）の「新課税権の対象」と「それ以外」の切り分け→独立企業間価格の完全な放棄か、それとも一部放棄か→一部であろう
 - ・ Michael Keen のいう「ハイブリッド」という分析⁸
 - ・ 一定の定式によらなければ IF のうちの先進国以外は執行できない可能性（途上国の合意なしには進められない）
- (4) 仕向地ベースアプローチ
- ・ 仕向地主義の影響をどう捉えるべきか
 - ・ 売上税の根拠としても検討必要
 - ・ 消費者余剰という考え方⁹（+シェアリングエコノミーとの関係）→消費者余剰そのものに課税するわけではないと思われる
- (5) 第2の柱とアメリカ法（GILTI, BEAT）との異同
- (6) 日本への影響
- ・ イギリス案とアメリカ案が統合された（ように見える）ことをどう評価すべきか
 - ・ 主戦場は個別の要件設定（各論）に移ったのか
 - ・ トヨタ、各商社、メガバンク等日本企業への影響→企業の実態把握（企業行動の変化可

⁵ 第23回政府税制調査会総会「説明資料[国際課税]令和元年6月12日」

<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2019/1zen23kai1.pdf>

⁶ 「タイミングが大事」というムニューシン発言の含意は？細田修一「G20福岡と国際租税」ファイナンス55巻4号20頁（2019.7）。アメリカが守ろうとしているのは自国のIT義業なのか、それとも自国の課税権なのか。

⁷ 浅川雅嗣「G20福岡の全体総括と今後」ファイナンス55巻4号10頁（2019.7）。

⁸ Step1: Allocate routine' profit by ALP (or mechanically), Step2: Allocate residual by FA (or equivalent). IFA 日本支部報告（2019.4.24）。

⁹ 森信茂樹「税の負担者はGAFaかユーザーか」税務弘報67巻8号6頁（2019.7）。

能性を含む) の必要性

- ・ 訴訟に耐えるルール制定が大事 (包括的否認規定の導入はありうるか) → 残余利益分割法に関するホンダ事件、外国同族企業への支払利息と法法 132 条に関するユニバーサルミュージック事件 (どちらも国側敗訴)

2. 経済のデジタル化と売上税 (デジタルサービス税)

- (1) デジタルサービス税導入論・各国の動向
- (2) デジタルサービス税に関する問題点および批判
- (3) OECD・G20 が目指す法人税改革との関係
- (4) わが国への示唆および導入の是非
- (5) 残された課題

3. シェアリング・エコノミーに対する課税

- (1) デジタル化との関連
 - ・ 中間報告¹⁰では「Special feature」としてあげられている¹¹
 - ・ デジタル課税問題の一つとしての位置づけ
- (2) 当事者に対する課税¹²
 - ・ サービス提供者
 - ・ サービス利用者 (消費者余剰からのアプローチ)¹³
 - ・ プラットフォーム企業

¹⁰ OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

¹¹ “Chapter 7. Special feature - Beyond the international tax rules: The impact of digitalisation on other aspects of the tax system” OECD, supra note (10) at p. 193.

¹² 差しあたり、拙稿「シェアリング・エコノミーに関する課税問題－所得課税および執行上の問題を中心に－」税務事例研究 168 号 21 頁 (2019.3)。

¹³ 森健=日戸浩之(著)、此本臣吾(監)『デジタル資本主義』50 頁 (東京経済新報社・2018.5)。

(3) プラットフォーム企業の関わり方¹⁴

- ・ 源泉徴収義務者としてのプラットフォーム企業
- ・ 納税者支援とプラットフォーム企業¹⁵
- ・ デジタル・プラットフォーム企業の特性（マルチサイド・プラットフォームとネットワーク効果）¹⁶
- ・ 格差拡大の要素（社会保障の問題もある）

4. 税務執行と納税環境

(1) 電子政府

- ・ エストニア電子政府¹⁷
- ・ 政府に情報が集まる→情報漏れやサイバー攻撃の危険性¹⁸
- ・ 電子申告¹⁹

5. 地方税の問題

(1) 地方税における法人課税

- ・ 法人税と同じように法人事業税や法人住民税も改正する是非
- ・ 税収減になる自治体が生じる可能性

(2) ふるさと納税²⁰

- ・ 国、地方団体及び民間のポータルサイト（プラットフォーム企業）の充実が、寄附者の

¹⁴ 差しあたり、拙稿「シェアリング・エコノミーに携わるプラットフォーム企業と課税—所得課税および執行上の問題を中心に」税経通信 74 巻 2 号 6 頁(2019.2)。

¹⁵ 利用者の確定申告の利便に資するような情報を利用者に提供するために準備しているプラットフォーム企業は良質な利用者を獲得できるという指摘がある。浅妻章如「情報照会手続の導入と実務に与える影響」税理 62 巻 6 号 2 頁(2019.5)。

¹⁶ 渡辺智之「デジタル・プラットフォームと国際課税」JMC Journal 1 (2019.3)。

¹⁷ 政府税調資料「政府税制調査会海外調査報告（エストニア、スウェーデン）」

(2017.6)www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2017/29zen10kai7.pdf。エストニアでは、インターネット銀行の口座が ID 番号を紐付けされていて、確定申告は数分で済む。インターネット銀行の口座が ID 番号とひもづいており、出入金記録を税務当局に報告する必要もない。申請から 5 日程度で還付金を受け取れる。「エストニア電子政府特集」2019/07/12 日本経済新聞朝刊 19-20 面。

¹⁸ 「G20 茨城つくば貿易・デジタル経済大臣会合の開催結果」

http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/01tsushin08_02000106.html。

¹⁹ 新しい連結納税においても電子申告が検討されている。政府税調「説明資料[連結納税制度] 令和元年 6 月 26 日」20 頁 <https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/renketsu/2019/1renketsu4kai1.pdf>。

²⁰ 差しあたり、拙稿「令和時代のふるさと納税」月刊地方税 2019 年 6 月号 2 頁。

増加に繋がった

- ・ ふるさと起業家支援プロジェクト等²¹を促進するためにも、さらにインターネットの積極的な活用が必要になる²²
- ・ クラウドファンディング型のふるさと納税²³

6. 他の法分野

(1) 独禁法

- ・ アメリカにおける GAF A への調査および GAF A 分割論²⁴

(2) 個人情報保護（憲法）

(3) 社会保障法・労働法

(4) コーポレート・ガバナンス（会社法）

- ・ デジタル化によって子会社管理が行いやすくなるか（CbCR の問題とも関係する）

むすびに代えて（その他の問題）

- ・ FinTech→仮想通貨
- ・ AI の問題→集めた情報を AI が分析するという実態の評価²⁵
- ・ デジタル化を前提とした税務コンプライアンスに対する考え方
- ・ 紛争解決手続の整備

²¹ 「ふるさと納税を活用した地域における起業支援及び地域への移住・定住の推進について」平成 29 年 10 月 27 日総行政第 238 号、総税市第 87 号

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/furusato/file/report20171027-02.pdf.

²² 総務省「ふるさと納税活用事例集」

http://www.soumu.go.jp/main_content/000539640.pdf. 田中里沙「ふるさと納税による地方創生の今後」月刊地方税 2018 年 9 月号 9 頁、武田直人「ふるさと納税における最近の動向」月刊地方税 2019 年 1 月号 146 頁。

²³ 「大学版ふるさと納税」の広がりについて、2019/07/25 日本経済新聞朝刊 3 面。

²⁴ 調査項目の例示として、市場支配力をどう獲得したか、競争やイノベーションを妨げていないか、消費者の利益を損ねていないかがあげられている。2019/07/24 日本経済新聞朝刊 29 面。

²⁵ では価値が創造されているのは AI があるところということなのか。仮にそうだとするとそれはどこなのか。物理的な存在場所でよいのか（遠隔操作により結果だけ転送することも可能なのに）。

- ・ とにかく動きが速い²⁶

²⁶ G7 財務大臣会合（仏）での進捗はあったのか。財務省 HP「議長総括：7 개국財務大臣・中央銀行総裁会議（仮訳）（2019 年 7 月 17 日～18 日 於：フランス・シャンティイ）」

https://www.mof.go.jp/international_policy/convention/g7/cy2019/g7_20190718.htm