

政府税制調査会 プレゼン用レジュメ

# デジタル化による経済社会の 変容と課税

2022年9月7日(水)10時00分～

西村あさひ法律事務所

弁護士・ニューヨーク州弁護士

太田 洋

# Collin & Colin報告書(フランス)からの示唆(1)

## ■ Pierre Collin and Nicolas Colin, *Task Force on Taxation of the Digital Economy* (Jan. 2013)

- ✓ デジタル経済の性格とダイナミクスはこれまでのブームとは大きく異なる
- ✓ デジタル企業の共通した特徴は、利用者の規則的・体系的なモニタリングから得られたデータを集中して利用している点にある
- ✓ 結果として、デジタル経済は企業の理論を踏み越えている： 供給者・従業員がこれまで「働かされてきた」ように、アプリケーションの利用者を「働かせる」  
**(しかも無償で)** ことができる

[出典]吉村政穂「経済のデジタル化と国際課税の変革」租税研究2019年6月号247-248頁を一部修正して筆者作成

## Collin & Colin報告書(フランス)からの示唆(2)

- ✓ 巨大なデジタル企業は、無形資産の移転、ビジネスモデル(多面的市場の国際的展開の容易さ、事業再編の容易さといった特徴)から、低い税率を享受
- ✓ デジタル革命がすべての産業を飲み込む前に手を打つことが喫緊の課題

### 1. デジタル企業に対する課税権の回復

-データおよび利用者の提供する無償労働が果たす役割に注目したPEの再定義

### 2. (中期的には)利用者活動の規則的・体系的モニタリングを通じて取得されたデータに対する課税の導入

### 3. R&Dおよび市場型金融に対する税制上の取扱いを改善して新規企業の創出に適した課税環境の創出

[出典]吉村政穂「経済のデジタル化と国際課税の変革」租税研究2019年6月号247-248頁

# デジタル化による経済社会の変容の特徴

## □ ボーダーレス

- ✓ 収益の源泉が、有体物である物品の販売ではなく、**無形のサービスの提供** (ex. 音楽・映画等の配信) 又はそれに付随する広告・宣伝 (ex. SNSプラットフォームのビジネスモデルが典型) 等にシフト
- ✓ それに伴って、**世界中のどこからでも** (ex. 低税率国からでも)、インターネット経由で、**ほぼコストゼロで** 収益を稼得することが可能に → **市場が一国内からグローバルに** (ex. Netflix, YouTube)

## □ 物理的な制約からの解放

- ✓ 物理的な店舗での販売における売り場面積の制約等から解放されることで、**ロングテール戦略** (多数のマイナー・ニッチ商品の積上げで売上げを確保する戦略) も可能に

## □ (パーソナル) データが価値の源泉に

- ✓ (パーソナル) データを集積することで、**データそれ自体がマネタイズ** できるように (ex. Googleの検索履歴等を利用した行動ターゲティング広告、無料メールサービスのインタレストマッチ広告、アリペイの芝麻信用 (信用スコア)、電力各社のスマートメーター、アマゾンによるiRobot (ルンバ) の買収)
- ✓ **サービス利用者自身の行動** (ex. 検索履歴、行動履歴) を**ほぼコストゼロでマネタイズ** することが可能に
- ✓ 上記と**ネットワーク効果**の組み合わせによりプラットフォームには莫大な利益

## □ 利益の源泉地が生産者・供給者の所在地から消費者の所在地 (市場国) に

- ✓ **サービス利用者自身の行動** (ex. 検索履歴、行動履歴) そのものが**価値の源泉**に

## □ 製品・サービスそのものの良し悪しよりもビジネスモデルが重要に

- ✓ ソニーのウォークマン v. アップルのiTunes+iPod、Facebook/Instagram v. Twitter

## □ 人と人とを「繋げる」ことで価値を生み出すプラットフォームが急速に台頭

- ✓ コンテンツ・サービスを提供したい人とそれを享受したい人とを「多」対「多」で結びつける**プラットフォーム** (ex. YouTube, Instagram, TikTok, Uber, Airbnb) が莫大な利益

# デジタル化による課税への影響

## □ ボーダーレス

- ⇒ 物品の国境通過を課税のトリガーとする関税は無効化
- ⇒ グローバル・ベースでの課税負担の極小化を狙った、**多国籍企業によるグローバルな機能・リスクの分散化**の進行(ex. Double Irish w/ Dutch Sandwich、Swiss Principal Corporation)

## □ 物理的な制約からの解放

- ⇒ 「**PEなければ課税なし**」との原則が**機能不全に**
- ⇒ **課税調査も非常に困難に**(特に脱税による「たまり」を暗号資産に代えた場合等)

## □ パーソナルデータ(更に今後はIoTデータ)が価値の源泉に

- ⇒ 価値ある無形資産が、特許・ノウハウなどそれ自体として有用性を持つものから、パーソナルデータ(及びIoTデータ)のようにそれ自体では価値を持たず、その集積・解析によって価値が生み出されるものにシフトしているために、基本的に比較対照取引が存在することを前提とする**移転価格税制の実効性が大きく低下**

## □ 利益の源泉地(価値創造地)が供給者の所在地から消費者の所在地(市場国)に

- ⇒ 価値創造が市場国のインフラや消費者の行動をも利用してなされるにも拘らず、居住地国課税のみではフリーライドの問題が発生

- ⇒ **所得の発生・稼得への貢献要素が世界中に分散している上、それらは簡単に国境を越えて動かすことができ、また、それらの貢献割合も不明確であるため、所得の発生・稼得をtaxable eventとして所得課税を行う方法では、課税ベースが大きく浸食されることにならざるを得ない**
- ⇒ **捕捉が容易な「消費」をtaxable eventとして消費課税を行う方法の方が、課税の公平性を確保できる**
- ⇒ **今後は、市場国における「消費」を正面から捉えた課税が重要性を増してくるのではないか**

# 市場国における「消費」を捉えた課税

## □ デジタルサービス税(DST)

- 税の構造は売上税的であるが、**性質は(法人)所得税に類似**
- BEPS 2.0のPillar 1についての国際合意(OECDによる2021年10月8日声明)により新規導入はストップしているが、それまでに、英仏伊西印土、オーストリア、ハンガリー、ポーランド、チュニジア、ケニアなど約40か国が導入。米国でも、メリーランド州が2022年2月に州法を制定
- もっとも、BEPS 2.0国際合意により、**2021年10月8日から、多国間条約発効の日or2023年12月31日にいずれか早い日までは、DSTの新規導入は禁止・既存のDSTは多国間条約発効後に廃止**
- 但し、多国間条約の締結目標は2022年半ばから23年上半期中にずれ込み
- 米国の2022年11月中間選挙の結果次第では、多国間条約の発効時期は不透明になる可能性(米国の場合、現在、条約批准の権限を有する上院では与党(民主党)と野党(共和党)が共に50議席で拮抗しているところ、そもそも合衆国憲法において条約改正に必要とされている上院議員の3分の2の同意を確保できるか問題。しかも、慣例上は、租税条約の批准には全会一致が要求されている)

## □ インバウンド役務提供取引(特に電子的役務提供取引)への付加価値税の課税

- **B to C取引**に係る付加価値税の**徴税の執行が問題**
- **支払仲介者(IPSP)に源泉徴収義務**(ex. アルゼンチン、チリ、ペルー、パキスタン、ベトナム(補完的)等)を賦課/**補完的にマーケットプレイス・プラットフォーマー・ポータル等に納税義務を転嫁**(ex. EU、米国各州のMarket Facilitator Law、タイ、台湾)する動きも
- BEPS 2.0国際合意では(恐らく)導入等が禁じられていないことから今後さらに拡大する可能性

## □ 仕向け地主義法人キャッシュフロー税(DBCFT:消費税型法人税の一種)

- 国境税調整の執行が問題(輸出免税であるため、取引相手が国外所在と偽装するインセンティブが高い、税関を通らない役務の輸入取引の捕捉が困難等々)

## □ 付加価値型取引税(佐藤主光教授)

# インバウンド電子役務提供取引と消費税

## 【現行の課税制度】(平成27年度税制改正～)

### □ 役務(サービス)提供者が国外事業者である場合、

- ① 事業者向け取引(B to B) (※)については、「リバースチャージ方式」(※※)を導入し、
- ② 消費者向け取引(B to C)については、**国外事業者が申告納税**を行う方式(事業所がなければ納税管理人を設置)

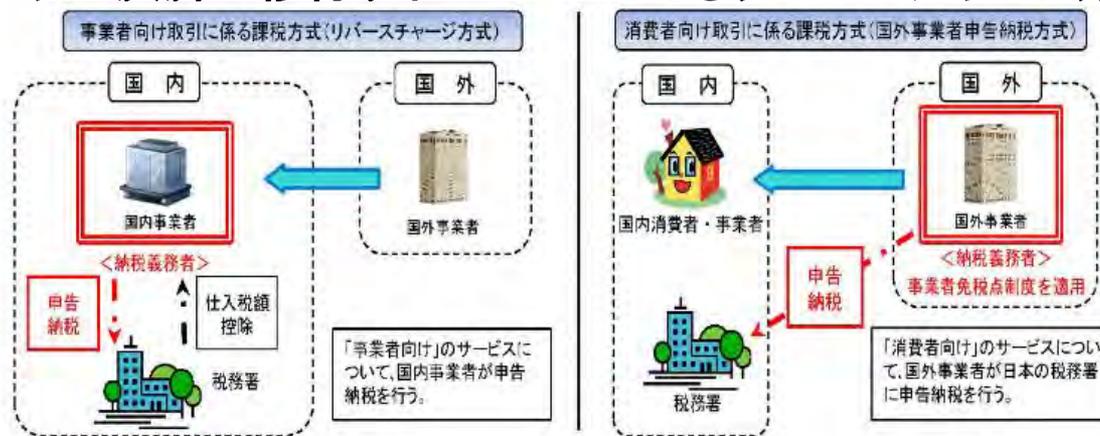
(※)「事業者向け取引」はサービスの性質や取引条件等から、事業者向けであることが明らかな取引(広告配信等)、「消費者向け取引」は、それ以外の取引(電子書籍・音楽の配信等)として分類

(※※)通常であればサービスの提供者が納税義務者となるところ、サービスの受け手に納税義務を課す方式

- ③ 「納税なき仕入税額控除」を防止する観点から、**国外事業者の登録制度**(国内に税務代理人を置くこと等が条件)を設け、国外事業者から提供を受けた消費者向けサービスについては、当該国外事業者が登録を行っている場合のみ、仕入税額控除を是認

⇒ **国外事業者の申告納税に任せていて徴税の実効性は十分確保できるのか？**

⇒ **決済が全てデジタル決済に移行すればB to Cでもリバースチャージ方式は可能??**



# そもそも論としての消費税課税の見直しの必要性

- **インバウンド電子的役務取引についての消費税課税制度(平成27年度税制改正で創設)はそろそろ見直しが必要**
  - ✓ **B to C取引**については、納税は国外事業者による**申告納税**に任されており、**執行の実効性に不安**
    - ⇒ (特にB to C取引について)EU、タイ、台湾のように、**補完的にマーケットプレイス、プラットフォーム、ポータル等に納税義務を転嫁**(or 米国各州のMarket Facilitator Lawのように電子的役務提供事業者との連帯納付義務)する制度を創設すべき
    - ⇒ アルゼンチン、チリのような、国外の電子的役務提供事業者リストを告示した上で、それら事業者からのインバウンド電子提供役務取引について、**支払仲介者(Intermediary Payment Service Provider)に源泉徴収義務**を課す制度も一考の余地(**ベトナム**は、国外事業者に登録・申告義務を課しつつ、国外事業者が登録・申告を行わない場合に、**IPSPに通知して、補完的にIPSPへの源泉徴収方式を採用**)
  - ✓ 消費税法上、**基準期間(原則、2年前の事業年度)**に「**日本国内での**」課税売上高が**1,000万円を超えない限り免税事業者**となることができるところ、(初めて)日本に進出する**海外事業者**であれば、**進出後どれほど日本国内での売上高が急拡大したとしても、進出後2年間は免税事業者として商品を販売可能**(日本進出前で国内の課税売上高が僅少であるような事業年度が基準期間となるため)
  - ✓ しかも、例えば、オンラインゲーム販売業者が、**新規ゲームタイトルを発売する度に別法人を創設**することで、**事実上、何度も繰り返し免税事業者として販売する**といったケースも存在する模様
    - ⇒ **海外事業者と国内事業者との間で無視できない不公平が生じており、速やかな手当てが必要**
    - ⇒ **そもそも論として、益税の問題は課税の公平上大きな問題。特に消費税率の10%引き上げ後は黙過できない大きな問題**

# アフター・コロナで予想される更なるデジタル化と課税

## □ リモート・ワークの浸透

- ✓ コロナ禍でリモート・ワークが浸透し、極端に言えば、海外からでも日本で働くことが可能に
- ⇒ 資産家だけでなく、会社勤めのサラリーマンの高収入層も、軽課税国(ex. シンガポール)に逃避・移住する動きが今後顕在化する可能性(特に、所得税の累進税率の引上げがなされた場合)
- ⇒ **PE概念**をどのように整理すべきかも問題に

## □ ペーパーレス化

- ✓ リモート・ワークの浸透とDxの進展により、オフィスでの紙の使用が漸減
- ✓ 同時に、わが国でも電子契約プラットフォーム(ex. DocuSign)等の利用が企業にも浸透
- ⇒ **印紙税**の税収は今後急速に落ち込む可能性

## □ 5G(更には6G)普及に伴うIoTの急速な拡大

- ✓ 家庭内・工場内・オフィス内のあらゆる機器や自動車等が全てインターネットを通じて「繋がる」社会が到来
- ⇒ 機器の作動履歴や自動車の走行履歴その他IoTにより収集された膨大なデータが生み出す価値に関する課税問題が、パーソナル・データが生み出す価値に関する課税問題を増幅した形で顕在化

## □ メタバース(アバターを介して入り込む3次元仮想世界)ビジネスの急速な拡大

- ✓ メタバース・プラットフォーム、バーチャル・イベント等のメタバース・ビジネスが今後急速に拡大する可能性(「Facebook」から「Meta Platforms」への社名変更は象徴的)
- ✓ Metaは「(VRヘッドセットである)Meta Questを通じて没入するメタバース」をプラットフォームとして構築
- ⇒ ①メタバース内の取引にはそもそもどの国がどのようなnexusを根拠に課税権を持つのか、②メタバース内の取引で創造された価値の源泉地はどこか、③メタバース上の「土地」その他の資産(NFTが表章)の譲渡を課税上どう取り扱うか、④メタバース内仮想通貨を課税上どのように取り扱うべきか、等々が今後大きな問題に
- ⇒ メタバースを介した**脱税行為の横行**も深刻な問題となり得る

# (中長期的課題としての)AI/ロボット税

## □ Xavier ObersonによるAI/ロボット課税の提唱<sup>(※)</sup>(2017)

- ✓ AI/ロボットの急速な発展によって、①AI/ロボットによる業務効率の大幅な改善に伴い**失業者数が大幅に増加**し、これによって被用者に対する所得課税が消失する結果、**歳入が大幅に減少**することが見込まれる一方で、②**多数の失業者が急激に発生**することで、これらの失業者に対して雇用保険等の各種の対応が必要となり、**財政支出が大幅に増加**することが見込まれる
- ✓ 他方、AI/ロボットを活用する企業等の所得は、かかるAI/ロボットの活用を通じて向上することが見込まれるが、大量の失業者を発生させることによる歳入減少及び失業者増加に伴う財政支出の増加を賄うほどに企業等の所得課税が増加することは見込めないのではないか  
⇒ **それ故、新たな財源として、AI/ロボットへの課税が必要ではないか、という問題提起**

(※) Xavier Oberson, *Taxing Robots? From the Emergence of an Electric Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots*, World Tax Journal (May 2017)

## □ AI/ロボットの所有者・利用者に課税するアプローチ

- ① **みなし給与税(帰属給与税)** = AI/ロボットに帰属する所得を算定して所得課税を行うアプローチ  
⇒ 帰属所得の算定の困難さやAI/ロボットが事業用に利用されていた場合にはその所有者等の事業所得との二重課税が問題
- ② **自動化税/法人自営業者課税** = 解雇が自動化による場合等に追加的な課税を行うアプローチ  
⇒ 解雇が自動化によるものなのかの判定の困難さや基準となる自動化の割合の設定の困難さが問題
- ③ **AI/ロボット・ストック税** = AI/ロボットの所有者に対して固定資産税的に課税する資産課税アプローチ  
⇒ AI/ロボットの資産価値の算定の困難さが問題
- ④ **マークアップ税** = AI/ロボットの利活用により市場支配力が高まる結果発生する超過利潤に課税するアプローチ (IMFの2021年7月ワーキングペーパー<sup>(※)</sup>)  
⇒ AI/ロボットの利活用により市場支配力が高まった企業の特定・線引きが課題

(※) Berg, A., L. Bounader, N. Gueorguiev, H. Miyamoto, K. Moriyama, R. Nakatani and L. Zanna (2021), *For the Benefit of All: Fiscal Policies and Equity-Efficiency Trade-offs in the Age of Automation*, IMF Working Paper, WP/21/187

⇒ **人間に帰属しないAI/ロボットが生み出す人間に帰属しない所得への課税?**

# 略歴等



太田 洋

Yo OTA

西村あさひ法律事務所  
パートナー弁護士

Tel: 03-6250-6285(直通)

Fax: 03-6250-7200

y.ota@plus.nishimura.com

1991年 東京大学法学部卒、  
93年 第一東京弁護士会弁護士登録、  
2000年 ハーバード・ロー・スクール修了(LL.M)  
01年 米国NY州弁護士登録  
01年～02年 法務省民事局参事官室(商法改正担当)  
03年1月 西村あさひ法律事務所パートナー  
13年4月～16年3月 東京大学大学院法学政治学研究科教授

オンライン名刺



現在、西村あさひ法律事務所 パートナー弁護士  
(株)リコー社外監査役、日本化薬(株)社外取締役、(公財)ロツテ評議員、日本取締役協会幹事、同協会コーポレート・ガバナンス委員会副委員長、デジタル庁「トラストを確保したDX推進サブワーキンググループ」構成員、経済産業省「最低税率課税制度及び外国子会社合算税制のあり方に関する研究会」構成員

## 主な著書

『租税法概説〔第4版〕』(共著、有斐閣、2021)、『デジタルエコノミーと課税のフロンティア』(共編著、有斐閣、2020)、『個人情報保護法制大全』(共編著、商事法務、2020)、『M&A・企業組織再編のスキームと税務〔第4版〕』(編著、大蔵財務協会、2019)、『M&A法大全(上)(下)〔全訂版〕』(共編著、商事法務、2019)、『現代租税法講座 第3巻 企業・市場』(共編著、日本評論社、2017)、『企業取引と税務否認の実務』(共編著、大蔵財務協会、2015)、『クロスボーダー取引課税のフロンティア』(共編著、有斐閣、2014)、『タックス・ヘイブン対策税制のフロンティア』(共編著、有斐閣、2013)、『移転価格税制のフロンティア』(共編著、有斐閣、2011)、『M&A法務の最先端』(共編著、商事法務、2010)、『国際租税訴訟の最先端』(共編著、有斐閣、2010)ほか多数

## 主な論文(租税法関係のみ)

「法人税法132条の2の射程と課題」渋谷雅弘ほか編『水野忠恒先生古稀記念論文集 公法・会計の制度と理論』(中央経済社、2022)、「オープンシャホールディング事件」『租税判例百選〔第7版〕』(有斐閣、2021)、「組合に係る課税関係についての若干の考察」金子宏ほか編『租税法と民法』(有斐閣、2018)、「有利発行に関する課税問題」金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣、2014)、「インバージョン対応税制の在り方とその未来」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010)、「金銭債権の回収不能に基づく貸倒損失」中里実ほか編『金子宏先生古稀祝賀記念論文集—公法学の法と政策(上)』(有斐閣、2000)ほか多数