

平成 30 年 6 月 19 日現在

機関番号：32683

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2014～2017

課題番号：26380048

研究課題名(和文) デジタル化社会における公平な課税 「フェア・シェア」の探求

研究課題名(英文) The Fair Taxation in the Digitalised Economy: Towards Fair Share

研究代表者

西山 由美 (NISHIYAMA, Yumi)

明治学院大学・経済学部・教授

研究者番号：20296221

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,300,000円

研究成果の概要(和文)： 海外の租税法研究者との議論を通して、「フェアな課税」はフリーライダーを排除できる市場・社会において実現可能であることが確認できた。そのようなフリーライダーが、高度にデジタル化した市場において、急激に増大している。「新しいビジネスには新たな税」という考え方もありうるが、既存の課税システムを基本的に維持しつつ、申告納税手続の煩雑さを軽減するための新技術を活用するべきであろう。「公平課税」は、伝統的に国家によって保障されてきた。しかしながら「フェアな課税」は、納税者自らが実践していくものである。その意味で、高度にデジタル化された社会における納税者は、高い納税者意識と社会的責任を持つ必要がある。

研究成果の概要(英文)： Through deep discussion with the European or Oceanian tax experts we recognised that “fair taxation” or “fair share” can only be realised in the markets or societies where free-riders do not exist. Such free-riders have increased with high speed, especially in the global and highly digitalised world. The idea of “putting new wine into new bottles” is a possible alternative, however, it might create another unfair situations between modern business and traditional ones. We should basically keep the existing tax system, and along with it, the administrative burdens should be reduced with modernised and digitalised technology, e.g. by digitalised exchange system of tax information or by modernised method of identification. The “impartial taxation” has been traditionally guaranteed by nations, however “fair taxation” can be arranged by taxpayers themselves. In this meaning, taxpayers in the digitalized society should be well-educated about social responsibilities.

研究分野：租税法

キーワード：デジタル化社会 フェアネス BEPS デジタルエコノミー 現代的消費税

1. 研究開始当初の背景

経済活動が高度にグローバル化・デジタル化の中で、それに課税制度が追い付かず、多国籍企業の巧みなタックス・プランニングに象徴されるような、過度な課税逃れが散見される。しかしながら、当該多国籍企業にとっては、厳しい競争環境や投資家からの圧力の中で、税負担を極力軽減していかざるをえない状況にある。

他方、国内企業は国内法に従って納税義務を負うことになり、同一市場における多国籍企業と国内企業とでは、その競争条件に歪みが生じている。

国内企業であっても、多国籍企業であっても、ある市場においてさまざまなインフラを利用しているのであれば、それに応じたフェアな負担(フェア・シェア)をするべきであり、もしそれがなされていないのであれば、そのような企業は、その市場におけるフリー・ライダーに過ぎない。

2. 研究の目的

上記のようなフェア・シェアが行われていない現状に対して、たとえば OECD は「税源浸食と利益移転の行動計画」(いわゆる「BEPS プロジェクト」)を立ち上げ、加盟国を中心とした多数国間の取り組みを進めている。各国政府が情報を共有し、各国の税制の穴を埋めていこうとする方向性に誤りはないが、各国の国内事情や企業側の事情により、フェアな課税制度の確立には、まだ相当の時間と労力が必要とされる。

このような状況で、本研究では次の項目について分析を行う。

- (1) いかなる領域で、いかなるアンフェアな課税状況が生じているのかを確認する。
- (2) アンフェアな課税状況に対して、日本以外の地域でどのような対応をしているのかを確認する。
- (3) フェアな課税自体を実現するには、まだ相当の時間と労力を必要とするものの、その実現のための前提条件を提示する。

3. 研究の方法

この研究テーマに即した、海外の気鋭の研究者と連携し、セミナーを開催して議論を行う。セミナーの成果は、報告書にまとめる。

- (1) 連携する研究者は、多国籍企業の課税逃れに対して厳しい姿勢をとる EU 域内から選定する。研究代表者はドイツまたはオーストリアと、研究分担者はオランダとの繋がりが深いことから、これらの国々の研究者の協力を求める。そこで、オーストリア経済大学の Michael Lang 教授と、同教授指導下の若手研究者 4 名を本科研費にて招へいし、“Fair Share of Tax Burdens of Highly Digitalised Transactions”のタイトルでセミナーを開催することとした。
- (2) EU 域内の課税制度を伝統的制度とすれば、

現代的制度と称されるシステムをもつオセアニア地域の研究者の協力も求める。

そこで、西オーストラリア大学の Richard Krever 教授を本科研費にて招へいし、“Towards a Post-modern VAT/GST”のタイトルでセミナーを開催することとした。

- (3) 上記(1)は、主として所得課税の観点から、上記(2)は、主として消費課税の観点から「フェア・シェア」を分析していくこととし、その両者共通の「フェアな租税制度」については、この分野の専門家である、オランダ・エラスムス大学の Sigrid Hemels 教授に助言を求めた。

4. 研究成果

- (1) 上記 3(1)の計画に従って、本研究初年度の 2015 年 1 月 15 日(木)に明治学院大学白金校舎にて、研究代表者と研究分担者との協同で、Lang 教授およびその指導下にある 4 人の若手研究者を招へいし、セミナーを開催した。この 4 人の若手研究者のカウンターパートとして、4 名の若手日本人研究者も研究報告を行った。報告内容は、「デジタルエコノミーにおける BEPS」「デジタルエコノミーにおけるネクサス」「デジタルエコノミーにおける移転価格」「ビットコインと付加価値税」を中心に行われ、早稲田大学渡辺徹也教授の司会により、討論が行われた。当日の参加者は、国内の租税法研究者および租税法を専攻する大学院生を含む 23 名であった。当日の報告内容と詳細は、後日、報告書としてまとめられた。

具体的な成果として、デジタルエコノミーに対して、基本的に従来型の課税制度をあてはめて課税を行おうとする(すなわち新税を用いない)EU 域内の方向性を確認できた。新たな税は、新たなアンフェア状況を惹起するからである。

- (2) 上記 3(2)の計画に従って、本研究最終年度(延長をしたため 4 年目)の 2017 年 10 月 28 日(土)に明治学院大学白金校舎にて、研究代表者と研究分担者との協同で、Krever 教授を招へいしてセミナーを開催した。近年、ニュージーランド GST(消費税)が、効率のよい「現代的消費税」として高い評価を受けている。現代的消費税とは、さらにそれより進化したポスト現代的消費税とは何かを探求するべく、このテーマを詳しく取り上げた *GST in Retrospect and Prospect*(Thomson, 2007)の共著者である Krever 教授より、最近の主として欧州司法裁判所判決を素材に、「フェアで現代的な課税制度とは何か」を議論した。

具体的な成果として、現代的消費税あるいはポスト現代的消費税とは、デジタルを駆使した制度ではなく、さまざまな新たなビジネスモデルに対して、課税の対象を明確にすることが重要であることが

- 確認できた。
- (3) 上記 3(3)に従って、上記 4(1)に先立ち、研究分担者の仲介で、折から来日中の Hemels 教授を明治学院大学白金校舎に招き、“Fairness and Taxation in a Globalised World”と題してレクチャーを受けた。課税における「フェアネス」とは、同一市場でビジネスを展開するかぎり、フリーライドは許さないということであると確認できた
- (4) 本研究 2 年目に “Practical protection of taxpayers' fundamental rights” をテーマとする IFA の総会がスイス・バーゼルで開催された。「国境を越えるサービスの提供と消費税」がトピックになっていたが、研究代表者および研究分担者が本母校の仕事で参加できなかったため、研究協力者に代理で参加してもらった。2016 年 8 月 30 日から 4 日間の会議中、研究協力者を通して国際課税の最新情報を収集することができた。
- (5) 本研究最終年度の 3 月、本科研究費にて、オランダ・アムステルダムの国際租税資料館 (IBFD) にて、シェアリングエコノミーに関する資料(とくに EU 域内の議論状況に関する資料)を収集した。ここで収集した資料は、本研究終了後ではあるが、2018 年 5 月 25 日に早稲田大学にて開催されたシンポジウム(独日法律家協会・早稲田大学共催 “Globale Wirtschaft und die Antworten des Steuerrechts in Japan und Deutschland”)における研究報告の基本資料として活用することができた。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

〔雑誌論文〕(計 10 件)

西山由美「デジタル化社会における消費課税 国際課税 DG による制度案の検討」税理 57 巻 14 号(2014 年)94-102 頁(査読なし)

Yumi Nishiyama, “Latest Changes to Japanese Consumption Tax: Rate Increase and Taxation of Digital Services” *World Journal of VAT/GST Law* (2014) vol. 3, Issue 2, pp. 108-114(査読あり)

西山由美「デジタル・サービスに対する消費課税の新ルール OECD 域内の動向を中心として -」税経通信 69 巻 7 号(2014)24-30 頁(査読なし)

西山由美「消費課税における『事業者』と『消費者 - フェアネスの視点からの考察』」税法学 573 号(2015)209-224 頁(査読あり)

西山由美「デジタル化社会における消費課

税の新たな手法」税務弘報 63 巻 5 号(2015 年)48-54 頁(査読なし)

Sigrid J. Hemels/Yuka Shiba, “Automatic Exchange of Information and Cross Border Flows of Personal Data” 常葉大学法学紀要 3 巻 1 号(2015 年)45-87 頁(査読なし)

西山由美「消費税の税率構造とインボイス 伝統的消費税と現代的消費税からの示唆」税理 59 巻 5 号(2016 年)1-9 頁(査読なし)

西山由美「仕入れ税額控除」日税研論集 70 巻(2016 年)465-514 頁(査読なし)

西山由美「消費課税におけるインボイスの機能と課題 EU 域内の共通ルールと欧州司法裁判所判例」法学新法 123 巻 11・12 号(2017 年)119-150 頁(査読なし)

柴由花「非居住者・多国籍企業の情報: 自動的情報交換に関する EU ルールの模索」法学新法 123 巻 11・12 号(2017 年)357-388 頁(査読なし)

〔学会発表〕(計 5 件)

西山由美「デジタル化社会における消費課税 日本の手法/欧州の MOSS」(信託税制研究会 2015 年 1 月 31 日)

西山由美「消費課税における事業者と消費者」(日本税法学会第 105 回大会, 2015 年 6 月 13 日)

西山由美「フェアな消費税の条件」(租税法研究会, 2015 年 10 月 24 日)

西山由美「消費税の税率構造 - 中長期的視点から」(東京税理士会日本税務会計学会, 2015 年 12 月 7 日)

西山由美「消費課税における脱税スキームと租税回避」(日本税法学会中部地区研究会, 2016 年 9 月 10 日)

〔図書〕(計 4 件)

金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣, 2014 年)西山由美執筆「金融セクターに対する消費課税」299-318 頁

Yumi Nishiyama & Yuka Shiba, *Fair Share of Tax Burdens of Highly Digitalised Transactions: Report of Joint Seminar 2015 in Tokyo* (2015) (査読なし)

木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』(信人社, 2017 年)西山由美執筆「消費課税と脱税」189-212 頁

金子宏監修『現代租税法講座・国際課税』(日本評論社, 2017 年)西山由美執筆「消費課税 国境を越えるデジタル取引をめ

6 . 研究組織

(1)研究代表者

西山 由美 (NISHIYAMA, Yumi)
明治学院大学・経済学部・教授
研究者番号 : 20296221

(2)研究分担者

柴 由花 (SHIBA, Yuka)
常葉大学・法学部・教授
研究者番号 : 20383193

(4)研究協力者

古賀 敬作 (KOGA, Keisaku)
大阪経済大学・経営学部・准教授
研究者番号 : 10734535