

2019年6月5日
No.2019-015

デジタル課税導入に向けた議論の現状と課題

調査部 主任研究員 蜂屋勝弘

《要 点》

- ◆ インターネットを介してサービスやデジタル商品等を提供する企業の法人税負担が少ないことが、国際社会で問題視されており、現在、そうした企業への課税における国際的なルールづくりが進められている。来る6月8-9日に福岡市で開催されるG20の財務相・中央銀行総裁会議でも主要な議題の一つとして採り上げられる見通しである。
- ◆ デジタル企業の法人税負担率が、伝統的企業に比べて低くなる要因として、①既存の国際課税ルールでは、外国企業の「恒久的施設 (Permanent Establishment)」がなければ課税できないこと、②節税を狙った税率の低い国への所得の移転、が指摘されている。
- ◆ デジタル企業に限らず多国籍企業が、各国の税制を組み合わせることで税負担を回避する行動については、「税源侵食と利益移転」(Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) 問題と呼ばれ、かねてよりOECDを中心に検討が進められてきた。2015年に最終報告書(行動計画1~15)がまとめられたものの、デジタル化が進んだ経済における課税(いわゆる、デジタル課税)のあり方については、具体策の勧告には至らず、2020年に改めて報告書がまとめられることになった。
- ◆ OECDでの議論と並行して、EUでもデジタル企業に対する課税が検討され、EU域内での導入に向けて、2018年3月に長期的な対応策と暫定的な対応策の2案が提案された。長期的な対応策は、デジタルサービスからの一定の基準を超える売上高等が国内にあれば、「重要なデジタルプレゼンス」または、事実上の恒久的施設が存在するとみなして、外国企業に対する課税を可能にする案である。他方、暫定的な対応策は、長期的な対応策が実現するまでの暫定措置として、一定規模の企業のデジタルサービスからの売上高に課税する案である。いずれにせよ、EU加盟各国間の調整が進まず、導入の目処は立っていない。

- ◆ 現在、国際的な統一ルール作りの議論は、OECDが2019年2月に示した2つの観点で進められている。1つは、各国の課税権や所得の帰属などあり方の見直しで、①デジタルサービスへのユーザーの参加量に着目する案、②マーケティング上の無形資産に着目する案、③ビジネスへの課税の根拠として「重要な経済的存在」という新たなコンセプトを導入・定義する案の3案が検討されている。もう1つは、低課税国への所得移転対策で、低課税国の子会社の所得に対して、一定の税負担を求めることを狙って、①低課税国にある子会社の所得を親会社側で課税する方法と、②低課税国の子会社に対する支払いを損金に算入することを認めない方法が検討されている。
- ◆ 各国の課税権や所得の帰属に関する国際的な統一ルール作りでは、現在のところ、上記3案のうち「マーケティング上の無形資産に着目する案」が有力とされているが、いずれの案にせよ仮に予定通りに合意できたとしても、実際の導入には、①ユーザーの参加がデジタル企業の収益に貢献する度合いやマーケティング上の無形資産の価値などをどう把握するか、②法人税が申告方式で課税されていることに鑑み、デジタル企業側が仮に過少申告を行なった場合に、ユーザーの個人情報を含むデータを入手することなしに税務当局がそれを見抜けるかどうか、換言すれば、課税の公平・公正さや実効性を十分に担保できるかといった課題が残されている。
- ◆ 経済や社会のデジタル化が急速に進展する中で、成長の著しいデジタル企業にも今後各国の経済や社会を支えるための応分の負担をしてもらえる体制をできるだけ速やかに整える必要がある。今後導入されるべきデジタル課税を、税負担の公平・公正かつ実効性のある税制とするには、デジタル企業に独占されている各種データを課税など公益目的で利用するためのルール作りが重要である。それには、租税論の枠組みを超えた幅広い観点からの検討が不可欠とみられるだけに、そのあり方に関する議論を早急に開始する必要がある。

日本総研『Viewpoint』は、各種時論について研究員独自の見解を示したものです。

本件に関するご照会は、調査部・主任研究員・蜂屋勝弘宛にお願いいたします。

Tel: 03-6833-1449

Mail: hachiya.katsuhiko@jri.co.jp

日本総研・調査部の「経済・政策情報メールマガジン」はこちらから登録できます。

<https://www.jri.co.jp/company/business/research/mailmagazine/form/>

本資料は、情報提供を目的に作成されたものであり、何らかの取引を誘引することを目的としたものではありません。本資料は、作成日時点で弊社が一般に信頼出来るとされる資料に基づいて作成されたものですが、情報の正確性・完全性を保証するものではありません。また、情報の内容は、経済情勢等の変化により変更されることがありますので、ご了承ください。

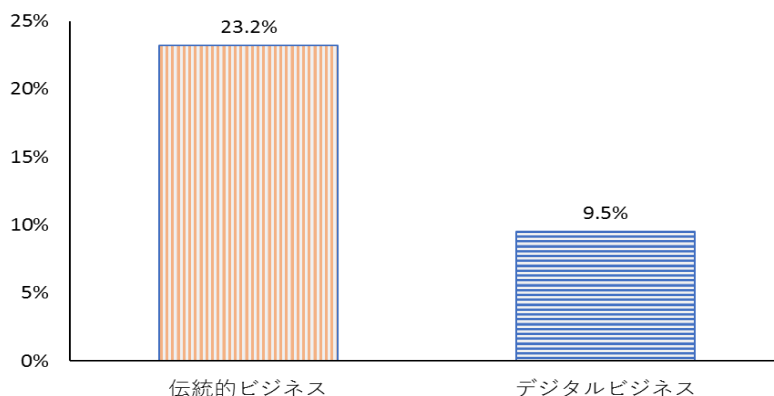


1. 問題視されるネット企業の法人税負担

インターネットによる国境を越えたビジネスが拡大するなか、インターネットを介してサービスやデジタル商品等を提供する企業の法人税負担が少ないことが、国際社会で問題視されている。例えば、この問題への対応にいち早く取り組んできた EU によると、EU 域内に店舗を構える等の伝統的なモデルでビジネスを行う企業（伝統的企業）の法人税の実効税率が 23.2%であるのに対し、インターネットを介したデジタルビジネスモデルでビジネスを行う企業（デジタル企業）の同税率は 9.5%にとどまるとされている¹（図表 1）。このように、デジタル企業の事実上の税負担率が低いことで、政府に入る税金が本来あるべき額よりも少なくなることに加え、伝統的企業とデジタル企業との間で、税負担や競争条件に不公平が生じるといった問題点が指摘されている。

こうしたなか、現在、国際社会において、デジタル企業への課税における国際的なルールづくりが進められている。2020 年での合意を目指し²、来る 6 月 8 - 9 日に福岡市で開催される今年の G20 の財務相・中央銀行総裁会議の主要議題の一つになる見通しであり、各国の利害が錯綜するなか、議長国であるわが国には、合意に向けた主導的な役割が期待されている。

（図表 1）欧州での企業の法人税負担率（欧州委員会による公表値）



（資料）European Commission, "Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market", European Commission - Fact Sheet (2018 年 3 月 21 日)

2. デジタル企業の法人税負担率が低くなる要因

デジタル企業の法人税負担率が、伝統的企業に比べて低くなる要因として、以下の 2 点が指摘されている。

第 1 は、外国のデジタル企業が国内のビジネスで得た所得に対して、国の課税権が及ばないためである。現行の国際課税のルールでは、外国企業が国内に開設している支店等の「恒久的施設（Permanent Establishment）」に帰属する（で得た）所得に課税権が及ぶことになっている。「恒久的施設」として、国税庁によると、①支店等³、②長期建設工事現場等⁴、③契約締結代理人⁵の 3

¹ European Commission, "Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market", European Commission - Fact Sheet, 2018 年 3 月 21 日

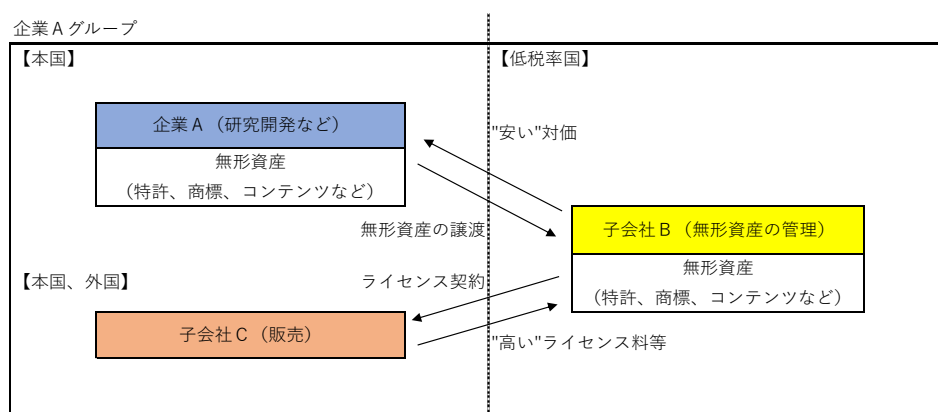
² 2020 年 1 月に大筋合意、2020 年末までの最終合意が目指されている。

³ 「非居住者等の国内にある事業の管理を行う場所、支店、事務所、工場、作業場若しくは鉱山その他の天然資源を採取する場所又はその他事業を行う一定の場所」（国税庁ホームページ <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/gensen/2883.htm>）

種類が定められている⁶。このため、外国のデジタル企業等が、日本国内の事業者や消費者に対して、インターネットを介した音楽ソフトや広告の配信、相互に情報交換等ができる場（プラットフォーム）の提供などを行うことで収益（所得）を得たとしても、日本国内に支店等が開設されていなければ、日本では課税されないことになる。

第2は、税率の低い国への所得の移転である。デジタル企業が行うビジネスでは、音楽や映像ソフトといったデジタルコンテンツに加え、そうしたコンテンツの購入者やプラットフォームの利用者の購買記録や居住地等のデータといった無形資産が、主要な収益源となる。実際のビジネスにおいて、例えば、デジタル企業側がそうした無形資産の所有権を低税率国に設立した子会社に安い対価で移転し、その子会社が高額ライセンス料等を受け取る場合、事実上、収益が低税率国に移り、企業グループ全体での税負担が低く抑えられる。その際、①低税率国に無形資産を移転する際の対価が安過ぎないか、②低税率国の子会社が受け取るライセンス料等が高過ぎないかが焦点となるが、いずれにせよ、税務当局が適切な価格水準を算定することには困難が伴うのが実状である。

（図表2）低税率国への所得移転のイメージ



（資料）㈱日本総合研究所作成

3. 世界共通の対応に向けた議論は紛糾

こうした問題への対応には、各国が協調し、国際的に統一されたルールをつくることが不可欠であり、OECDを中心に具体策が議論されている。

（1）OECDの議論の経緯

デジタル企業に限らず伝統的企業においても、グローバルにビジネスを展開する多国籍企業が、各国の税制を組み合わせることで税負担を回避する行動については、「**税源侵食と利益移転**」(Base Erosion and Profit Shifting : BEPS) 問題と呼ばれ、かねてより OECD を中心に検討が進められてきた課題である。その具体的な対応策の検討と国際協調を行う場として、2012年にOECD内に

⁴ 「非居住者等の国内にある建設、据付けの工事又はこれらの指揮監督の役務の提供で1年を超えて行う場所。なお、長期建設工事現場等の期間要件について、その期間を1年以内にするを主たる目的として契約を分割して締結した場合などは、それらを合計した期間（重複する期間を除きます。）が1年を超えるかどうかで判定」（同上）

⁵ 「非居住者等が国内に置く代理人等で、その事業に関し、反復して契約を締結する権限を有し、又は契約締結のために反復して主要な役割を果たす等の一定の者」（同上）

⁶ 「ただし、我が国が締結した租税条約において、国内法上の恒久的施設と異なる定めがある場合には、その租税条約の適用を受ける非居住者等については、その租税条約上の恒久的施設を国内法上の恒久的施設とします」（同上）

「BEPS プロジェクト」が立ち上げられ、2015年にテーマ（行動計画）ごとに15本の最終報告書（行動計画1～15）がまとめられた。

「BEPS プロジェクト」では、電子商取引に対する課税のあり方も重要テーマの一つとして議論され、その成果は2015年の最終報告書のうち「行動計画1：電子経済の課税上の課題への対処」（Action1:Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy）等の中に盛り込まれている。

ただし、法人課税における対応策については、デジタル化が進んだ経済における課税（いわゆる、デジタル課税）のあり方に関する各国のスタンスが異なるために、国際的に統一されたルールの勧告には至らず、引き続き検討を行ったうえで、2020年に改めて報告書がまとめられることになった。

その後、2020年に報告書を取りまとめるにあたって、2018年3月に、中間報告書（“Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018”）が公表された。この中間報告書でも、論点の整理に重点が置かれ、具体的な対応方針は示されなかった。しかしながら、1年後の2019年2月に公表されたペーパー（“Public Consultation Document: Addressing The Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy”）では、デジタル化が進んだ経済における法人課税のあり方についての3つの案が示され（後述）、現在、この案を踏まえて2020年に予定されている報告書の取りまとめに向け、統一ルールの検討が進められているとされる。

（2）デジタル課税を巡るEUの動き

以上のようなOECDでの議論と並行して、EUでもデジタル企業に対する課税が検討されている。2018年3月には、OECDの中間報告書で具体策が示されないなか、欧州委員会から、EU域内でのデジタル課税の導入に向けて、長期的な対応策と暫定的な対応策の2つの案が提案された。

長期的な対応策は、「恒久的施設」の概念・定義の拡大や見直しによって、従来型の「恒久的施設」が国内になくても、デジタルサービスからの一定の基準を超える売上高が国内にあれば、「**重要なデジタルプレゼンス**」（**significant digital presence**）、または、**事実上の恒久的施設**（**virtual permanent establishment**）が存在するとみなして、課税を可能にする案である。一定の基準として、①売上高が年間700万ユーロ（約8.5億円相当。1ユーロ=122円で換算、以下同じ）超、②ユーザーが年間10万人超、③事業者とのデジタルサービスの契約が年間3千件超のいずれかを満たす場合とされている（図表3）。併せて、加盟国間での課税所得の帰属先の配分に際し、オンライン広告などで見込まれるユーザーデータを活用することで得られる利益や、シェアリングエコノミーのベースとなるプラットフォーム等のユーザーをつなげるサービスの価値などを考慮に入れることが提案されている。

（図表3）欧州委員会を示した「重要なデジタルプレゼンス」の基準

メンバー国ごとに、以下のいずれか1つに該当すると、「重要なデジタルプレゼンス」があるとされる。

- ① 提供しているデジタルサービスからの売上が700万ユーロ（約8.5億円※）を超える。
- ② ユーザー数が年間10万人を超える。
- ③ 事業者とのデジタルサービス契約が3千件を超える。

（※）1ユーロ=122円で計算

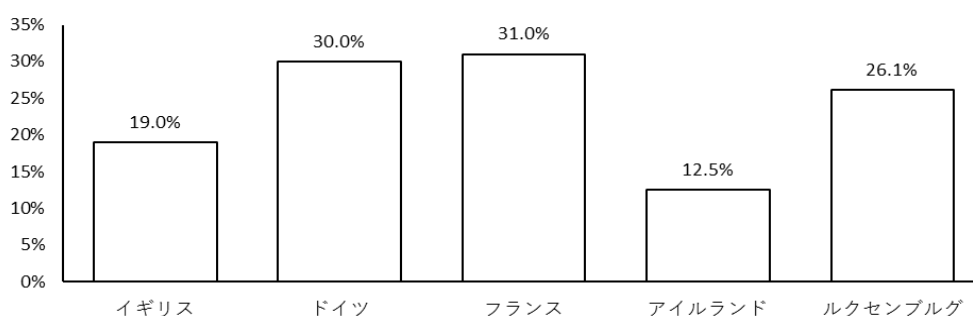
（資料）European Commission, “Fair Taxation of the Digital Economy” より作成



他方、暫定的な対応策は、上記の長期的な対応策が実現するまでの暫定措置として、一定規模の企業のデジタルサービスからの売上高に課税する案（デジタルサービス税）である。課税されるのはユーザーの参加によって価値が創造されるデジタルサービスから得られる売上高で、①オンライン広告、②集められたユーザーデータの販売、③ユーザー間の相互交流を促すデジタルプラットフォームの提供の3つのタイプが想定されており、売上高に3%の税率で課税される。なお、課税対象となるのは世界売上高が7.5億ユーロ（約915億円相当）以上で、EU域内でのデジタル関連の売上高が5000万ユーロ（約61億円相当）以上の企業に限られている。

こうした案に対しては、GAFA（Google、Apple、Facebook、Amazon）といった巨大デジタル企業が所在するアメリカが懸念を示したことに加え、EU加盟国内でも、かねてより税制優遇等によって企業誘致を進めてきたアイルランドやルクセンブルグなどが反対しているとされ（図表4）、今のところ暫定的な対応策でさえ導入の目処が立っていない。こうしたなか、現在、イギリスやフランスなどが単独でデジタルサービス課税を導入する動きを見せている⁷。

（図表4）欧州各国の法人税率（2019年）



（資料）KPMG “Corporate tax rates table” (<https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>) より作成

4. OECD が示した複数案

以上のように、デジタル企業への法人課税に関する国際的な統一ルール作りが難航するなか、現在、2019年2月にOECDから示された2つの観点での検討が続けられている⁸。一つは、法人課税における各国の課税権や所得の帰属などのあり方を見直すもので、もう一つは、低課税国への所得移転対策である。

（1）法人課税のあり方に関する3つの案

法人課税における各国の課税権や所得の帰属のあり方を見直しは、先述のEUが示した長期的な対応策と同様に、「恒久的施設」の概念・定義の拡大や見直しによって、課税の根拠となる国内でのデジタル企業等の事業活動の存在とその量を把握しようとするもので、以下の3案が提案されている（図表5）。

⁷ イギリスは、2020年4月から世界売上高が年間5億ポンド（約700億円相当、1ポンド140円で計算）以上のデジタル事業に対し、国内のユーザーからの収入に2%で課税する制度の導入を表明。フランスは、2019年からネット広告サービスやネット上のマーケットプレイスを提供する事業者のうち、世界売上高が年間7億5000万ユーロ（約915億円相当）超かつ国内売上高が2500万ユーロ（約30.5億円相当）超の企業を対象に、国内売上高に3%で課税する制度を導入（5月21に法案が上院の審議を通過）。

⁸ OECD “Addressing The Tax Challenges of The Digitalisation of The Economy” Public Consultation Document, Base Erosion and Profit Shifting Project, 2019年2月

(図表5) OECDが示した各国の課税権や所得の帰属のあり方の見直し3案

	第1案	第2案	第3案
課税権や所得等の 各国間配分の根拠	ユーザーの参加量 (user participation)	マーケティング上の 無形資産 (marketing intangibles)	重要な経済的存在 (significant economic presence)
	データ量、クリック数、デジ タルサービス契約件数など	商標、顧客リスト・データ、 など	・ユーザーベースと関連す るデータ入力 ・消費国で作られたデジタ ルコンテンツ ・現地通貨や現地の支払い 方法による請求と回収 ・現地言語のウェブサイト のメンテナンス ・顧客への商品の販売又は アフターサービスや修 理・メンテナンスなどのサ ポートサービスの提供 ・顧客獲得のためのオンラ イン上かそれ以外の方法 による継続的なマーケテ ィングや販促活動
対象	高度にデジタル化されたビ ジネス（ソーシャルメディ ア・プラットフォーム、検索 エンジン、オンライン市場）	デジタル企業に加え、伝統的 なB to C企業など企業全般	デジタル化されたビジネ ス
提案国	イギリス	アメリカ	インド等新興国

(資料) OECD "Addressing The Tax Challenges of The Digitalisation of The Economy" (2019年2月)、青山慶二「電子経済課税に関する国際的な動向について」、東京都税制調査会第1回総会資料(2019年5月17日)、森信茂樹「デジタル経済と税」、日本経済新聞出版社、2019年より作成。

① 「ユーザー参加量」案

第1案は、ユーザーの参加量に着目する案である(The "user participation" proposal)。この案は、ソーシャルメディア・プラットフォーム、検索エンジン、オンライン市場といった**高度にデジタル化されたビジネス**が、ユーザーの自作コンテンツや検索記録、購買記録等のデータを活用した広告等によって収益を得ていることを踏まえ、各国の課税権や所得の帰属にユーザーの参加によって生み出される価値を反映させる案である。そうしたビジネスモデルを提供する企業の本拠や「恒久的施設」の所在の有無に関係なく、上記のようなサービスの基盤となるユーザーやそのデータ(ユーザーベース)の所在国に課税権と一定の課税所得が帰属することになる。対象は、ユーザーベースから恩恵を受けるビジネスモデルに限定されており、事実上、デジタル企業に絞った見直し案とい

える。先述の EU が示した長期的な対応策と同様、デジタル企業が提供する価値へのユーザーの事実上の貢献に着目した案となっており、イギリスによる案とされている。ユーザーの参加量を何で計るかについて明確にされていないが、データ量やクリック数、EU の長期的な対応策でみられたようなデジタルサービス契約件数などが想定されているとみられている⁹。

② 「マーケティング上の無形資産」案

第2案は、マーケティング上の無形資産に着目する案である（The “marketing intangibles” proposal）。この案は、①企業や商品のブランド価値は消費者の選好に裏打ちされていることから、その価値はモノやサービスが消費される国（消費国）で創造されているとみることができるとの考え方や、②顧客データやリスト、顧客とのリレーションシップ等は、消費国での顧客やユーザーをターゲットにした販促活動や市場調査等の企業活動を通じて作られるとの考え方を踏まえ、そうした無形資産を課税権や所得の帰属に反映させる案である。対象は、デジタル企業に限らず、伝統的な B to C¹⁰企業など企業全般となっている。デジタル企業のみをターゲットにした第1案では、結果的にデジタル企業の課税所得（税収）だけが消費国に多く帰属する（配分される）ため、巨大デジタル企業の所在するアメリカに不利との見方があるのに対し、第2案は、対象となる企業（ビジネス）がデジタル企業に限定されないことや、消費市場が大きい国ほどマーケティング上の無形資産も大きいと考えられることから、世界中のブランド品が集まるなど消費市場の大きいアメリカの不利には必ずしもならないとみられており、実際、アメリカによる提案と言われている。

③ 「重要な経済的存在」案

第3案は、デジタル化されたビジネスへの課税の根拠として「重要な経済的存在」という新たなコンセプトを導入・定義する案である（The “significant economic presence” proposal）。この案は、外国企業がデジタル化されたビジネスによって消費国で収益を上げた際、消費国の国内に「恒久的施設」がなくても「重要な経済的存在」があれば、消費国の課税対象にできるようにする案である。「重要な経済的存在」として、①ユーザーベースと関連するデータ入力、②消費国で作られたデジタルコンテンツ、③現地通貨や現地の支払い方法による請求と回収、④現地言語のウェブサイトのメンテナンス、⑤顧客への商品の販売又はアフターサービスや修理・メンテナンスなどのサポートサービスの提供、⑥顧客獲得のためのオンライン上かそれ以外の方法による継続的なマーケティングや販促活動、が想定されている。こうした「重要な経済的存在」のある消費国で外国企業が得た売上は、当該企業の全世界での収益率を掛けて課税ベースが計算されることになっており、基本的に消費国であるインド等の新興国による案と言われている¹¹。

（2）低課税国への所得の移動への対策

一方で、低課税国への所得移転対策では、①低課税国にある子会社の所得を親会社側で課税する方法（income inclusion rule）と、②低課税国の子会社に対する支払いを損金に算入することを認

⁹ 岡直樹、「BEPS ポリシーノートから読み解くデジタル課税国際合意の方向性」,東京財団政策研究所,2019年2月

¹⁰ 消費者向けに商品やサービスを提供するビジネス（Business to Consumers の略）

¹¹ 第3案が売上高に利益率を乗ずることで課税ベースが計算できるのに対し、第1案と第2案は独占利潤への課税を想定しているために課税ベースの把握方法が複雑となり、新興国の脆弱な徴税体制では対応が難しいとの見方がある。

めない方法（tax on base eroding payments）の2つが示されている。いずれの方法も、低課税国の子会社の所得に対して一定の税負担を求めることを狙いとしており、前者は、米国のいわゆるトランプ税制の一環で導入された、外国子会社の無形資産からの収益で低税負担のもの（Global Intangible Low-Taxed Income="GILTI"）に対する課税を参照したものとされ、後者は、税源侵食防止課税（Base Erosion and Anti-Abuse Tax="BEAT"）を参照したものとされている¹²。

5. デジタル課税の実装へのハードル

各国の課税権や所得の帰属に関する国際的な統一ルールは、2020年のG20での合意に向けて、OECDで示された3つの案を軸に各国間での調整が進められており、来る6月8-9日に福岡市で開催されるG20財務相・中央銀行総裁会議でも議題として採り上げられることになっている。現在のところ、マーケティング上の無形資産に着目する案（上記の第2案）が有力とされているが、欧州と米国、さらには新興国の利害が交錯するなか、どう議論をまとめていくかわが国のリーダーシップが問われている。他方で、いずれの案にせよ、仮に合意できたとしても、デジタル課税を実際に導入するにあたって、次のような課題が残されている。

（図表6）デジタル課税の公平・公正性、実効性を確保するために考えられるハードル

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">① ユーザーによる企業収益への貢献やマーケット上の無形資産の価値をいかに計るか。② 簡便な計算式等を導入する場合、ユーザーの貢献度や無形資産の価値が異なる企業間の税負担の公平性をどう確保するか。③ デジタル企業からの申告税額を税務当局が検証するうえで、デジタル企業が独占する個人情報を含むデータが必要。そうしたデータを税務当局にどの程度開示できるか（消費者がどの程度受け入れるか）。 |
|---|

（資料）株式会社日本総合研究所作成

（1）ユーザーによる企業収益への貢献をいかに計るか

第1は、そもそも、ユーザーの参加がデジタル企業の収益に貢献する度合いやマーケティング上の無形資産の価値などをどのように計るかである。例えば、デジタル企業が提供するサービスへのユーザーの参加量ならば、クリック数やデータ量などで一定程度把握できる可能性はあると考えられるものの、それらがデジタル企業の収益にどの程度貢献したかを把握することは困難であろう。また、消費国における企業のブランドや顧客とのリレーションシップといったマーケット上の無形資産の価値そのものや収益への貢献度を計ることも困難である。いずれにせよ、実務上の現実的な対応の一つとして、貢献度や価値を把握するための簡便な計算式等を導入するといった方策も考えられるが¹³、そうした場合には、貢献度や価値が企業ごとに異なるおそれがあるなか、税負担の公平性をどのように確保するかということが課題となる。

¹² 青山慶二「電子経済課税に関する国際的な動向について」,東京都税制調査会第1回総会資料,2019年5月17日

¹³ OECDはその後2019年5月31日に新たな作業計画を公表し、多国籍企業の収益に対する各国の課税権の配分方法に関し、簡便な方法を含むいくつかの方法を議論している。（OECD "Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy"）

(2) 過少申告を税務当局が把握できるか

第2は、企業による税の過少申告を税務当局が把握できるかである。国税の主要な税目の一つである法人税の徴税は、納税者である各法人による申告に基づいている。その際、税務当局は、法人による申告が正しいか否かを一定の頻度で実地調査を行い、過少申告があれば指摘し、追徴課税等の処分を行なう一方で、法人側は、処分への見解の相違や不服があれば、国税不服審判所等に申し立てることができることになっている。こうした枠組みによって、税負担の公正性・公平性が担保され、納税者側の信認が維持されている。

デジタル企業への課税でも伝統的企業と同様に、納税者であるデジタル企業が税額を申告することになる。その際、デジタル企業から申告された税額が正しいか否かを、税務当局が検証するケースも出てこよう。そうした場合、検証する側の税務当局も可能な限りデジタル企業と同等の正確性が担保された情報を入手する必要がある。しかしながら、デジタルサービスへのユーザーの参加量を示すクリック数等のデータやマーケット上の無形資産の価値を把握するための情報の多くをデジタル企業が保有し、デジタル企業以外から入手することが困難な現状では、過少申告への対応が十分にできないおそれがある。とりわけ、ユーザーベースの企業収益への貢献度やマーケット上の無形資産の価値を把握するためのデータには、ユーザーのアクセス記録や購買記録、所在地といった個人情報が多く含まれるとみられ、こうしたデータをデジタル企業が税務当局に開示することを義務付けることが出来るか否か、そもそもユーザーである消費者がそれを受け入れるのかといった根本的な問題が残されている。

経済や社会のデジタル化が急速に進展する中で、成長の著しいデジタル企業にも今後各国の経済や社会を支えるための応分の負担をしてもらえる体制をできるだけ速やかに整える必要がある。デジタル課税の問題への対応は、税負担の公平性の確保等の観点から、緊急性の高い課題である。一方で、デジタル課税そのものの公平性・公正性と実効性を確保するうえで、消費者の個人情報を政府としていかに取り扱うかという問題を避けて通ることはできない。今後導入されるべきデジタル課税を、税負担が公平・公正で、かつ実効ある税制とするには、デジタル企業に独占されている各種データを課税など公益目的で利用するためのルール作りが重要である。それには、租税論の枠組みを超えた幅広い観点からの検討が不可欠とみられるだけに、そのあり方に関する議論を早急に開始する必要がある。

以 上