

国外プラットフォームを介した 役務等提供に係る所得課税の問題 ——最近の税制・条約改正を踏まえて——

猪野 隆

(東京大学法学部4年生)

目 次

- 1 はじめに
 - 2 取り得る手段
 - (1) 源泉徴収
 - (2) 国外プラットフォームからの情報収集
 - ア マイナンバーの活用
 - イ 租税条約に基づく情報交換の活用
 - 3 取るべき方策案
-

1 はじめに

通常、モノを購入したり外食をしようとする場合は店舗まで赴き、自宅などで出前やデリバリーサービスを利用する場合は、そうしたサービスを提供している店舗に電話連絡する必要があった。また、タクシーを利用したい場合、近くに乗り場がなければ、空車のタクシーを拾う必要がある。しかし、スマートフォンやタブレット端末（以下「スマフォ等」という。）が普及して以降、以上のような状況に変化がみられる。すなわち、スマフォ等を操作することで見知らぬ者からモノを購入したり、外食チェーン店などデリバリーサービスを想定していなかった店舗などから、そこで提供されているものを自宅以外のところからでも取り寄せることができるようになった。また、現在のわが国では規制上自由に利用できるわけではないが、遠くに移動しようとする場合、スマフォ等で配車・輸送サービスを提供している自動車を直接探し出して呼び寄せ、見ず知らずの人といっしょに乗車することさえ技術的には可能になった。つまり、スマフォ等の普及で、時間的にも場所的にも、より機動的で柔軟な財やサービスの受取りが可能になったのである。こうした取引は、財やサービスを必要としている者とそれらを提供する者とを仲介する業者（以下「プラットフォーマー」という。）を介してなされることが多い。このプラットフォーマーを介して財やサービスを提供している者は自ら保有する遊休資産などを活用している場合が多く、こうした「個人等が保有する活用可能な資産等を、インターネット上のマッチングプラットフォームを介して他の個人等も利用可能とする経済活性化活動」¹が「シェアリングエコノミー」（以下「シェアエコ」という。）といわれている。シェアエコの対象はモノ、カネ、労力、技術、時間であったり、その形態もレンタルから売買と様々であり、その生産額規模は、2016年の時点で、4,700億円～5,250億円とも試算され

ている²。

しかし、このような取引は、市場参加者の匿名性が高いこと、ネットワーク上にいる全市場参加者の多数対多数のマッチング市場で行われていることなどの特徴があることから取引や市場参加者の実態把握が十分になされておらず、また、こうした財やサービスを提供することで収入を得ている者（以下「シェアエコ提供者」という。）が自らの納税義務を理解していない可能性もあることから、こうした者の所得（以下「シェアエコ所得」という。）をいかに把握するかが課税当局にとって課題ともされている³。

そこで本稿では、シェアエコ所得に対する課税上の問題について、適切な課税を実現するための手段、これら手段各々がかかえる問題点、そして、これらの問題点を踏まえた上で、適切な課税を実現するために取るべき方策を自分なりに提案していきたい。なお、この問題についてはOECDがすでに詳細なレポート⁴（以下「OECDレポート」という。）を公表しているので、本稿では、対象をプラットフォームの中でも国外に居住している者（以下「国外プラットフォーム」という。）との国際取引に係る所得にしばらくしたい。そうすることでOECDレポートでは言及されていない点にも触れることができ、また、すでに言及されている点についても、より深い考察を試みることができるからである。

2 取り得る手段⁵

シェアエコ取引については、契約は取引当事者間でなされるものの、対価については国外プラットフォームを介して支払われる⁶。そこで、シェアエコ所得への適切な課税を実現するために取り得る手段としては、まず、国外プラットフォームに対し、シェアエコ提供者に対価を支払う⁷時点で源泉徴収義務を課すことが考えられる。そして次に、国外プラット

フォーマーが保有しているシェアエコ提供者に係る情報を収集するという手段も考えられるところ、さらに、こうした手段としては、マイナンバーを活用する方法と租税条約に基づく情報交換を活用する方法と二つに分けて考えることができる。そこでまず、これら三つの手段各々の問題点について述べ、さらにこれらの問題点を踏まえた上で、適切な課税を実現するために取るべき方策について述べる。

(1) 源泉徴収

上述のようにシェアエコの実態把握が困難である現実に鑑みたとき、国外プラットフォームに対し、シェアエコ提供者に対価を支払う時点で源泉徴収義務を課するという方法が考えられる。しかし、そもそもそのようなことが可能なのであろうか。最大の障害は執行管轄権の問題であらう。すなわち、源泉徴収義務は、通常、国内に居住・所在する者に対して課すことが想定されているところ、国外に所在する者に源泉徴収義務を課すことが可能なのであろうか。この点、OECDレポートでは、そのためには課税当局が所在する国内に、国外プラットフォームの“tax representative”の存在が必要になるかもしれない旨一言触れられているだけである⁸。そこで本稿では、この“tax representative”が存在しさえすれば、国外プラットフォームのように国外に所在する者にも“tax representative”を介して源泉徴収義務を課すことが可能なかを中心に議論を進めていく。

問題となる執行管轄権の行使にあたっては、原則として属地主義が妥当するので、領域外での強制措置は認められない。ただし、領域国が外国との間に、国際法でいう「実質的かつ真正の連関」を欠く場合は、例外的に属人主義に基づく外国人の本国の執行管轄権が優先し、原則である属地主義に基づく領域国の執行管轄権が排除される。そして、この「実質的かつ真正の連関」という基準をわが国の所得税法・法人税法にあてはめてみると、恒久的施設⁹（以下「PE」という。）の存在がほぼこれに対応すると

もされている¹⁰。そうすると、“tax representative”の存在もこの基準に対応するのであろうか。

まず、執行管轄権行使の原則である属地主義という点から考えてみると、国外プラットフォームのように国外に居住している者に源泉徴収義務を課すことは、領域外での強制措置に当たる以上、不可能といえる。そうすると次に、PEもしくは“tax representative”がシェアエコ提供者の居住地国に存在しさえすれば、これらに源泉徴収義務を課することができるのが問題となるが、まず、議論の前提として、PEと“tax representative”とを一緒くたにせず、前者を対象からはずして考える必要がある。なぜなら、PEとは、非居住者や外国法人の事業所得を源泉地国で課税できるか否かの指標であって¹¹、非居住者らによる納税義務の履行を確保する手段とは、その機能があることは否定できないまでも、直接は関連しないからである。さらに、ここ十年ほど、米国等先進国やOECDモデル租税条約（7条）において総合主義から帰属主義への変更がなされてきた流れを受け、わが国でも平成26年度税制改正により、同様の変更がなされた。これにより、非居住者らの国内源泉所得でもPEに帰属しない限りは申告納税義務がなくなり、代わりにPEが第三国で得た源泉所得や本店との内部取引が課税対象となるなど¹²、PEが本店から独立した国内居住者であるかのような存在としてとらえられるようになった点、非居住者らによる納税義務の履行を確保するという機能はさらに後退したともいえるからである。そうすると“tax representative”のほうには、このような機能があるのであろうか。いな、そもそも“tax representative”とは、具体的に何なのであろうか。この点、次のような平成27年度の消費税の税制改正が参考となりそうである。

国外事業者がインターネット等を介して電子書籍・音楽・広告配信等のサービス（以下「電気通信利用役務の提供」という。）を日本国内の事業者や消費者に提供した場合、以前は、消費税の課税対象となる国内取引に

当たるか否かについては、役務の提供に係る事務所等の所在地に着目して判断されていたため、消費税は課税されていなかった。しかしその一方で、日本国内の事業者による同様の役務提供には消費税が課税されていた。そこで、こうした国内外の事業者間の競争条件の不均衡を是正する観点から¹³、平成27年度税制改正により、国外事業者による電気通信利用役務の提供も消費税の課税対象となったため、こうした国外事業者もわが国に消費税を申告納税しなければならなくなった。ただし、この改正では、わが国の執行管轄権が及ばない国外事業者による納税義務の履行を確保すべく、次のようにいくつかの工夫が施されている。まず、事業者向けサービス¹⁴については、国外事業者ではなく日本国内のサービスの受け手のほうに納税義務を課すりバースチャージ方式が導入された。また、それ以外の消費者向けサービス¹⁵については、国外事業者が日本国内に事務所などを有していない場合は税務代理人を定めることが求められており、さらに、納税管理人をおいた上で国税庁長官の登録を受けておかないと、この国外事業者から受ける消費者向けのサービスについては仕入税額控除が認められなくなった¹⁶。以上のような措置によって、わが国の課税当局は領域外で強制措置をとることなく、電気通信利用役務の提供に係る消費税の納税義務の履行については、ある程度確保することができるようになったのである。つまりは、執行管轄権行使の問題を事実上解消した形で、国外事業者の納税義務の履行を一定程度確保できるようになったのである。そして、前記の税務代理人と納税管理人、特に非居住者に代わり申告納税を行う納税管理人¹⁷こそが“tax representative”に相当するのである。そうすると、上述のように、非居住者らの事業所得への源泉地国課税の指標となり、さらに昨今の帰属主義への変更で非居住者らの納税義務の確保という機能が後退したPEよりは、むしろ“tax representative”の存在こそが、「実質的かつ真正の連関」の基準云々の問題というよりは、非居住者らによる納税義務の履行を確保する手段としてふさわしいともいえそうである。

以上整理すると、国外に所在する者に納税義務を課すような立法措置をとったとしても、国内の“tax representative”を介してその義務を履行させることで、課税当局が領域外で執行管轄権を行使することなく、この立法措置の目的を果たすことができるのである。したがって、まさにOECDレポートが示唆していたように、国内の“tax representative”を介する形で、国外プラットフォームのように国外に所在している者に対して源泉徴収義務を課すことは、制度としては可能なのである。この点、同レポートでも、源泉徴収の文脈以外のところ¹⁸ではあるが、シェアエコ提供者による居住地国での法令順守を確保するため、プラットフォームに、当該居住地国における課税当局等への登録及び事務所等の開設(“physical presence”)¹⁹を求める案が示されている。しかし、同時に、事務所などの開設・維持のためのコストといった点で、プラットフォームの国際的展開が阻害されるおそれがあることなども指摘されている。そうすると、やはり“physical presence”よりは“tax representative”のほうが現実的なのであろう。ただ、そうだとした場合、所得課税の場合は、その実効性が問題となる。なぜなら、前述のように、消費課税の場合は、国外事業者が日本国内に納税管理人をおいた上で国税庁長官の登録を受けておかないと、この国外事業者から受けた消費者向けのサービスについては仕入税額控除を認めないとするので、国内でサービスを受領しようとする者が、国内に納税管理人をおかない国外事業者との取引を敬遠するようになり、よって、日本国内に納税管理人をおこうという動機が国外事業者に働くようになってきているからである。つまりは、仕入税額控除という所得税や法人税にはない消費税特有の仕組みがあってこそ、初めて、納税管理人を介した課税の実効性が確保されているのである。しかしながら、所得課税の場合、消費課税と同じように、納税管理人や“tax representative”を介した実効性ある課税を本当に実現できないのであろうか。ここで改めて、上述の平成27年度の消費税の改正をもう一度みしてみる。

わが国の消費税法では仕向地主義が採られており²⁰、したがって消費がなされた場所に注目するという点からすれば、所得課税の場合とは逆に、元々属地主義に近い考え方がとられている²¹ともいえる。前記の平成27年度の消費税改正も、この仕向地主義・属地主義に沿った改正といえよう。そのためか、所得税法と法人税法では、例外としての属地主義・源泉地国課税を認めるために用いられているP Eの概念は、消費税法ではあえて採る必要はなかったのである。しかしながら、この消費税の属地主義的な課税を徹底させるべく、平成28年度税制改正によって、このP Eの概念をついに消費税法にも取り入れたのである。その背景は以下のとおりである²²。まず、平成27年度税制改正により、電気通信利用役務の提供が消費税の課税対象となる国内取引に当たるか否かを判断するための内外判定基準が「当該役務の提供を受ける者の住所若しくは居所（現在まで引き続いて一年以上居住する場所をいう。）又は本店若しくは主たる事務所の所在地等」²³に改正された結果、内国法人の国外支店が国外事業者から受ける事業者向けの電気通信利用役務の提供（以下「事業者向け役務提供」という。）については、実質的に国外でこうした役務提供を受けているにもかかわらず、リバースチャージ方式により消費税の課税対象となってしまったのである。そこで、こうした課税に伴う国外支店の事務負担をなくすべく、すなわち、これら支店が受ける事業者向け役務提供を課税対象から外すべく、また、逆に外国法人の国内支店が受ける事業者向け役務提供を課税対象とすべく、平成28年度税制改正により、事業者向け役務の提供の内外判定基準の一つとして、所得税法と法人税法で定義されているP Eを消費税法にも取り入れたのである²⁴。つまり、この改正によって、本来、所得税法と法人税法で属地主義的な課税を実現させるために採られていたP Eの概念を、消費税法にも、元来の属地主義的な課税を徹底させるために取り入れたのである。さらには、上述のとおり、総合主義から帰属主義への変更で、課税上、P Eが本店から独立した存在としてとらえられるようにな

ったところ、この考え方を消費税法にも取り入れたともいえるのである。

以上のように、所得税法と法人税法で採られていたPEという概念を消費税法にもそのまま取り込んだように、国外事業者が日本国内に納税管理人をおいた上で国税庁長官の登録を受けておかないと、この国外事業者から受けた消費者向けのサービスについては仕入税額控除ができなくなるという、消費税法に導入された課税上の担保措置を、所得課税にもそのまま取り込んでみてもよいのではなかろうか。すなわち、源泉徴収義務を有する国外プラットフォームが日本国内に納税管理人をおいた上で国税庁長官の登録を受けない限りは、このプラットフォームを介して財やサービスを受けた者やシェアエコ提供者が支払う仲介手数料については仕入税額控除ができなくすることで、国外プラットフォームによる源泉徴収義務の履行を確保できるのではなかろうか。たしかに、仕入税額控除という仕組みを利用する以上は、財やサービスを受ける者が最終消費者に当たる場合は、この担保措置の対象から外れてしまうのだが、こうした限界がある点は、前述の消費税の場合も同じである。

しかし、わが国におけるシェアエコ全体の生産額規模が、前記のとおり四年前のデータではあるが5,000億円程度であり、しかも仲介手数料に係る消費税額ということになると税額規模もかなり小さくなる。さらに、実際に源泉徴収する側にも相当の事務負担がかかることも合わせて考えると、費用対効果はあまり期待できない。よって、先ほど述べた、財やサービスの受け手が最終消費者の場合は当てはまらないということも合わせて考えると、現時点では、以上のような担保措置をとることの意味はそれほどないといえる。

(2) 国外プラットフォームからの情報収集

国外プラットフォームを介して得られたシェアエコ所得への適切な課税を実現するための方法としては、国外プラットフォームに源泉徴収義

務を課すよりは、やはりシェアエコ提供者にその居住国、例えばわが国で申告納税してもらうというのが本来の形であろう。ただし、シェアエコ所得の実態把握が困難な場合は、まず、課税当局がその実態を把握する必要があるところ、そのための手段として、国外プラットフォーマーからシェアエコ所得に係る情報を収集するという方法が考えられる。しかし、例えば、わが国の国税当局が、国税通則法74条の2以下の質問検査権の行使として、国外プラットフォーマーからそうした情報を収集するということは、公権力を領域外で行使することになるので、つまり執行管轄権の行使にあたるので、相手国の同意なしにはできない²⁵。ただし、OECDレポートで、2019年3月現在、国内のみならず国外のプラットフォーマーからも自国に居住するシェアエコ提供者に係る情報を収集するための法制度を整備した国として、フランス、ノルウェー及びスペインの例が紹介されている²⁶。また、財務省作成の政府税制調査会資料²⁷でも、国外所在情報を収集するための制度がある国として、米国とドイツの例が紹介されている。それによると、米国では、国内法人の親会社や子会社が国外に所在している場合のみが制度の対象になっており、ドイツでは、税法の対象となる国外取引等に関する事実関係の証明を国内納税者に義務づけているが、後者の例については後にもふれる。

さて、これら以外の情報収集手段としては、例えば、マイナンバーを活用する方法、そして租税条約に基づく情報交換を活用する方法が考えられるところ、これらの方法にも問題はないのか、以下に順次検討していく。

ア マイナンバーの活用

マイナンバーといった納税者番号を国際納税者番号として発展させていく必要性は、すでにわが国の識者によっても指摘されている²⁸。そして、OECDレポートでも、シェアエコ提供者の把握のために納税者番号が活用できる旨一言だけ触れてはいる²⁹ものの、その具体的な活用方法や問題点

にまでは踏み込んでいない。そこで、これらの点について、以下検討してみる。まず、マイナンバーを活用する方法とは、具体的には、シェアエコ提供者が国外プラットフォームとマッチング機能・決済機能の提供等に関する契約を締結する³⁰際に、マイナンバーを国外プラットフォームに提示することを義務づけた上、さらに、国外プラットフォームに対しては、これらシェアエコ提供者の番号が付いた法定調書をわが国の課税当局に提出させるというものである。そうすれば、課税当局はマイナンバーによってシェアエコ提供者の申告書と法定調書とを突き合わせることで、シェアエコ提供者の所得を正確に把握することができるようになるのである。しかし、このようなマイナンバーといった国内居住者のプライバシーに係る情報を国外事業者に提供しても問題ないのか、また、国外事業者に法定調書の提出を義務付けたとしてもその履行を確保できるのか、つまり、プライバシーといった個人情報の保護や守秘義務の問題、そして執行管轄権の問題がここでも生じてくるのである。そこでまず、現在、実際にわが国のマイナンバーが国外事業者に提示されている例をみていく。

その実例は、2014年にOECDが公表した国際基準である「非居住者に係る金融口座情報を課税当局間で自動的に交換するための共通報告基準 (Common Reporting Standard)」(以下「CRS」という。)に基づく自動的情報交換の一環にみられる。この自動的情報交換の前提として、例えば、国外に金融口座をもつわが国の居住者が、届出が必要な事項の一つとして、国外の金融機関にマイナンバーを提示することになっている³¹。そして今度は、国外の金融機関のほうが、所在する国の課税当局に対して、マイナンバー含め口座開設者から届けられた所定の事項を報告することになっている。この国外の課税当局には、租税条約など³²に基づいて、口座開設者の情報についての守秘義務が課されており、国外の金融機関にも、所在する国の法令により、口座開設者の情報についての守秘義務が課されている。それでは、わが国が国外金融機関に対し、そこで保有されている

わが国の居住者の情報について秘密義務を守らせることはできるのであろうか。まず、マイナンバーの根拠法である「行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律」（以下「番号法」という。）をみると、国外の金融機関から各国の法令を根拠として、わが国の居住者がマイナンバーの記載を求められるケースは、番号法19条3号に規定される場合に該当する³³。つまり、国外金融機関は「個人番号関係事務実施者」³⁴に当たるのである。そして、マイナンバーを含む個人情報を保護する措置としては、制度面では、個人情報保護委員会による監視・監督³⁵、特定個人情報保護評価³⁶、及び罰則の強化³⁷といった措置が取られている他、システム面でも、通信の暗号化はじめ様々な措置が取られている³⁸。しかし、問題は、国外に所在する「個人番号関係事務実施者」にこれらの措置を取ることができるかである。この点、執行管轄権の問題から不可能といえるであろう。すなわち、国外金融機関が「個人番号関係事務実施者」に当たるからといって、情報保護委員会が国外に所在する者に対して、直接、監視・監督はできそうにもなく、罰則の適用も、自国領域外での公権力の行使に当たる以上、不可能である。そうすると、やはり、個人情報保護については、金融機関が所在する国に任せるしかなさそうである。この点に関して、わが国は、秘密保持などの措置が適切にとられていないような国や地域に対しては、租税条約に基づく情報提供はしないことになっている³⁹。たしかに、わが国の居住者による国外金融機関へのマイナンバーなどの提示はこの情報提供に該当するわけではないが、CRSが租税条約に基づいてなされている以上は、わが国の個人情報の保護措置を相手国の領域内でとることはできないとしても、前述のように国外金融機関が所在する条約相手国の保護措置によって、わが国の居住者に係る個人情報の保護は担保されているともいえるのである。

ここで、国内のシェアエコ提供者が、マイナンバーといった自身のプライバシーに係る情報を国外プラットフォーマーに提供する場合についてみ

てみると、例えば国外プラットフォームが「個人番号関係事務実施者」に当たったとしても、上述のような執行管轄権の問題から、わが国が、シェアエコ提供者のマイナンバーを含む個人情報を保護する措置を、国外プラットフォームの所在国で取ることはできない。さらに、この場合は、前述のようなCRSに基づく自動的情報交換の一環としてなされるわけではない以上、国外における適切な情報保護措置も担保されているわけではない。よって、国外プラットフォームから情報を収集する手段としてマイナンバーを活用することは、制度上は可能だとしても、プライバシー保護の点で実効性に欠けるものになってしまうであろう。たしかに、シェアエコ上の取引についても、マイナンバーといった納税者番号などを使って各国がお互いに共通の形式で共通の情報を交換し合う条約を締結するという方法も考えられるが⁴⁰、利子や配当の支払いといった金融機関を介した取引と比べると、金額も極小であり、かつそこまで恒常的になされているわけでもないことからすると、少なくとも現時点では、シェアエコ上の取引に限ってそこまでする必要性は感じられない。

また、国外事業者に法定調書の提出を義務付けた上、仮に未提出の場合には罰則を科すようなことをしたとしても、こうした措置は自国領域外での公権力の行使に当たる以上は、つまり執行管轄権の問題があることから、画餅に帰してしまうであろう。

そこで、こうした個人情報保護や執行管轄権の問題に対処するためには、OECDレポートで示されているように⁴¹、シェアエコ提供者の居住地国に国外プラットフォームの“tax representative”をおかせるという方法が考えられる。これなら、前記の条約化のように他の多くの国や地域の当局を巻き込むこともなく、例えば、わが国でも番号法に基づく個人情報の保護措置をとることができるようになる。しかも、上述のように、国外プラットフォームの源泉徴収義務を履行させるため、その利用者に仕入税額控除を認めないといった実効性を確保するための手段まで考える必

要もなくなるのである。ただし、この方法も、結局は、各国足並みをそろえる必要があり、さらに、シェアエコ取引に関わる者らが負わされるであろう事務負担まで合わせて考えると、マイナンバーを活用することの費用対効果もそれほど大きくは見込まれず、よって、現時点でマイナンバーを活用することは時期尚早といえる。

イ 租税条約に基づく情報交換の活用

国外プラットフォームからシェアエコ所得に係る情報を収集するための手段としては、もう一つ、租税条約に基づく情報交換の活用が考えられる。この方法については、OECDレポート⁴²でも言及はされているが、これに係る問題としては、納税者の権利保護⁴³という点を中心に検討してみたい。この点、平成29年2月17日東京地方裁判所判決（以下「本判決」という。）の「租税協定に基づく情報交換要請取消等請求事件」⁴⁴（以下「本事件」という。）が参考になりそうなので、本判決に基づいて以下考察していく。

本事件の概要は以下のとおりである。わが国の国税当局がZ夫婦の所得税・相続税の調査に当たり、同夫婦の子のX1がシンガポールに設立した現地法人X2社、及び同夫婦がオランダに設立した現地法人X3社に関する情報を、これら両国の課税当局にそれぞれ要請（以下「本件各情報要請」という。）したところ、X1、X2及びX3（以下「原告ら」という。）が、これらの要請は租税条約の規定に違反してなされたものであるとして、①国税庁長官官房国際業務課長（以下、単に「国際業務課長」という。）がシンガポール及びオランダとの租税条約に基づいて行った、原告らに関する情報の要請の取消、②これらの国から得られる原告ら自身に関する一切の情報を交換されない地位にあること、及び原告ら自身に係る情報が記載された資料を被告及び関係行政庁によって利用されない地位にあることの確認、並びに③本件各情報要請を原因とする損害（国家）賠償そ

れぞれを国に求めた事件である。①については、各租税条約に基づく本件各情報要請行為は、抗告訴訟の対象となる行政処分当たらないとして却下され、②についても「本件各情報要請に係る情報が取得、保有されるに至ったからといって、当然にそれが利用されて、Z…夫婦に対する更正処分や、まして原告らに対する何らかの課税が行われることになるという関係にはない」⁴⁵などの理由で確認の利益はないとして却下された。この②については、納税者の権利保護という点から付け加えることがあるとすれば、以下のようなことであろう。すなわち、原告らは、自身に係る情報が記載された資料を被告及び関係行政庁によって取得・利用されることでプライバシー権が侵害される現実的な危険性が迫っているとして、確認の利益がある旨主張していた⁴⁶。しかし東京地方裁判所は、税法⁴⁷上課された調査対象者らの受忍義務により、以上のように情報が取得・利用されてもプライバシーが侵害されたことにはならず、各国との租税条約や国内の法令⁴⁸により公務員には守秘義務が課されていることから、第三者への情報流布により原告らのプライバシー権などが侵害されることは想定しがたく、こうした原告らの不利益は観念的なものにすぎない旨判示した⁴⁹。また、仮に「原告らにおいて何らかの損害が生じるのであれば、別途、その回復を求めて訴訟を提起することは何ら妨げられないし、現に原告らは本件各国賠請求をしている。また、上記の情報のうち、個人情報については、行政機関の保有する個人情報の保護に関する法律…に基づき、所定の手続を経て、利用停止請求（同法36条）をすることにより、被告における利用を阻止することができる」⁵⁰として、原告らの主張を斥けた。このように、本判決は、租税条約に基づく情報交換、少なくともわが国からの要請に基づく情報交換においては、納税者らのプライバシー上の問題はない旨判示したのである。こうした本判決の意義は、租税条約に基づく情報要請の取消請求と地位確認請求について、訴えを不合法として却下したものの、以上のように初めて判断を示した点にあり、また、損害賠償請求について

は、以下に述べるように請求は棄却したものの、情報の被要請国の居住者等も情報の要請国に損害賠償請求ができることを示した点にある⁵¹。

そこで、③国家賠償請求部分の判決をみてみると、その違法性に係る争点については、本件各情報要請が、非関連情報を要請するものとして違法⁵²か否か、国内入手不能情報を要請するものとして違法⁵³か否か、そして、情報入手手段を尽くさずに行われ又は既にわが国で得た情報を要請するものとして違法か否か、大きく三つに分けられるところ、いずれも違法性はないと判示された。このうち、納税者の権利保護と関連するのは、上記二つめの争点のところでも争われた、次のような手続き上の問題である。所轄税務署長は、Z夫婦に対し、平成25年5月27日付で、平成21年分～平成23年分の所得税について「更正決定等をすべきと認められない旨の通知書」を発し、同通知書は5月29日頃に到達した。一方、国際業務課長は、シンガポール税務当局に対し、2013年（平成25年）7月16日付けで、要請した情報はいまだ必要であることなどを確認する旨の書簡を発していた⁵⁴。これに対し、原告らは、更正決定等をしない旨の通知をして本件所得税調査が終了した以上は、同調査の一環である本件各情報要請を継続するのは法的根拠を欠き、その通知後に本件各情報要請を継続することは、国内入手不能情報を要請するものとして違法である旨主張した。これに対し、本判決は「平成23年改正前において…「調査結果の通知の実施について」と題する国税庁長官通達（平成10年6月29日課所6-16ほか7課共同）に基づき、实地調査の結果、調査対象税目の全てについて、更正・決定や修正申告・期限後申告の慫慂を行わず、かつ、爾後の申告や帳簿書類の備付け、記録及び保存について指導すべき事項もない事案のような、何らの非違も認められない事案に限り、納税者から要求があった場合に、納税者本人に対して、「調査結果についてのお知らせ」と題する標準的な様式により調査結果の通知を実施するものとされていた…しかし、当該通知は…調査の結果、是正すべき事項がないと認められる事案について、その

旨を書面により通知することで、納税者の申告納税制度に対する理解を一層深めるとともに、調査等に当たっての納税者の適切な協力を促し、もって申告納税制度の一層の充実・発展に資することを目的として行われるものであり、したがって、当該通知を行うことにより、爾後の調査に制約を及ぼすものではないとされていた（同通達記載1）。また、当該通知に際して、当該通知はそれまでの調査の結果を通知するものであって、爾後の再調査により遡及して是正することもあり得ること及び保存期間を経過していない帳簿書類の保存が引き続き必要であることを、併せて説明することに留意するものとされていた（同通達記載4）。これらのことを踏まえると、当該通知は、当該時点では一応調査を終了させるものの、その後の調査を一切行わないといった意味のものでなかったと解されるところである。…当該通知は納税者から要求があった場合に行うことが原則とされていたのも、前記の当該通知の目的に基づくものであると考えられるところ、納税者からの要求の有無によってその後の調査を一切行わないことが決せられるべきでないことに照らしても、当該通知は、当該時点では一応調査を終了させるという趣旨のものにとどまっていたと解するのが相当である⁵⁵として、「Z夫婦に対する「更正決定等をすべきと認められない旨の通知書」の送付等の後において本件各情報要請を継続したことについて、国内入手不能情報を要請するものとして違法であるとまではいえない⁵⁶と結論づけた。なお、平成23年度の国税通則法の改正により、税務調査手続の明確化の観点から、課税庁が原則として対象者らに事前通知を行うこととされ、併せて、課税庁の説明責任強化の観点から、調査終了時の手続が整備されていた⁵⁷ところ、この改正された国税通則法（以下「新通則法」という。）による調査終了の手続きについて、本判決は「新通則法は、「調査の終了の際の手続」として74条の11を置き、その1項…の規定に基づき、更正決定等をすべきと認められない旨の通知書が発出されたときは、その時点で一旦調査は終了したことになるものと考えられる⁵⁸と

し、「新通則法下においては、納税者の意向にかかわらず、非違が認められなかった税目及び課税期間ごとに「更正決定等をすべきと認められない旨の通知書」を送付するとされた」⁵⁹とも示した。ただし、新通則法は、平成25年1月1日以降に開始された質問検査等から適用されるという経過措置⁶⁰がとられていたところ、Z夫婦の所得税等調査は平成24年9月18日に開始されていたので、新通則法は本事件に適用されないと判示された⁶¹。

このように「更正決定等をすべきと認められない旨の通知書」の調査対象者への送付は、一応調査を終了させるという趣旨のものであったのが、新通則法によって、この通知書の送付時点で一旦調査は終了したことになるものと解されるようになった。また、この通知は納税者から要求があった場合に行うことが原則とされていたのが、やはり新通則法によって、納税者の意向にかかわらず、非違が認められなかった税目及び課税期間ごとに送付することとされた。このように、新通則法によって、納税者の手続き上の権利保護が一步前進したともいえるが、それでもなお、通知書送付後の再調査の余地は残っている。具体的には、新通則法74条の11第6項に「(更正決定等をすべきと認められない旨を書面により) 通知をした後においても…新たに得られた情報に照らし非違があると認めるときは…当該通知を…受けた納税義務者に対し、質問検査等を行うことができる」と規定されている。そして、この「新たに得られた情報」の意義については、法令解釈通達⁶²で「国税の調査(実地の調査に限る。)において質問検査等を行った当該職員が、当該通知又は当該説明を行った時点において有していた情報以外の情報をいう」と解されている。そして、これを本事件に当てはめて考えてみると、すでに国際業務課長がシンガポール税務当局に対し要請していた情報が、Z夫婦に「更正決定等をすべきと認められない旨の通知書」を送付した後に得られた場合でも、その情報が「新たに得られた情報」に当たるのであれば、この通知を発した後もなお情報要請を継続しておくことは、その情報に照らし非違が認められる可能性がある以上

は、問題ないようにも思われる。なお、租税条約に基づく情報交換、特に本事件で問題となっている要請に基づく情報交換における手続き面をみると、わが国が相手国から受領した情報については、国税局又は税務署の職員は、原則として、調査の対象である納税者に対して当該情報を開示することができる⁶³とされており、他方で、同様にわが国が相手国から情報提供を要請された場合は、担当者が情報収集を外部の収集先に対して行う際、その収集が租税条約に基づく相手国等への情報提供のための質問検査権の行使である旨など⁶³を収集先に説明することになっている⁶⁴。

以上のように、少なくとも現行法令下においては、租税条約に基づく情報交換の活用に当たり、プライバシー保護の面、及び税務調査の開始・終了時の通知や租税条約に基づき交換される情報の開示といった手続き面では、納税者の権利保護はある程度図られているといえる。

3 取るべき方策案

以上のように、国外プラットフォームに源泉徴収義務を課す方法やマイナンバーを活用する方法は、費用対効果などの問題から時期尚早と考える。しかし、国外プラットフォームからシェアエコ提供者に係る情報を取得する手段としては、前記の財務省作成資料で紹介された、国外取引等に関する事実関係の証明を国内納税者に義務づけているドイツの例が参考になりそうである。わが国でも、平成31年度の国税通則法の改正により、国税庁等の職員が、事業者等⁶⁵に、犯則事件の調査を除く国税に関する調査に関し、参考となるべき帳簿書類その他の物件の閲覧又は提供その他の協力を求めることができる旨、法令⁶⁶上、明確に規定され、特定取引者⁶⁷の氏名又は名称、住所又は居所及び個人番号又は法人番号につき、報告を求めることができるようになった。そして、この事業者等や特定取引者に国外に所在する者が含まれるか否かについては、前者については、執行

管轄権の問題から、含まれないと考えるのが自然であるが、後者については含まれると考えることもできる。そこで、特定取引者に国外事業者も含まれる旨を法令上明記することによって、前記ドイツの例に近い策を講ずることは可能であろう。これにより、複数の国内事業者から国外プラットフォームに係る情報を得ることができるようになり、それを端緒にシェアエコ提供者に係る情報も取得しやすくなるのではなかろうか。ただし、国外取引等に関する事実関係の証明を国内納税者に義務づけているドイツの例と比べると、報告の対象が氏名又は名称、住所又は居所及び個人番号又は法人番号にとどまる点、及び報告が義務付けられていない点で徹底されていないようにも思われる。そこで、特に後者の点については、2010年3月から施行されている米国の外国口座税務コンプライアンス法（Foreign Account Tax Compliance Act、以下「FATCA」という。）が参考となる。これは、全世界の国外金融機関に対し、米国民・居住者の海外口座情報を米国の内国歳入庁（Internal Revenue Service、以下「IRS」という。）に提供する義務を負わせ、この義務が履行されない場合は、当該金融機関の米国源泉所得に対して30%の源泉徴収税が課されるものである。これにより、わが国の金融機関も、IRSへの情報提供に同意した者の口座（以下「協力口座」という。）情報についてはIRSに提供し、同意しなかった者の口座（以下「非協力口座」という。）については、わが国の個人情報保護法により個別情報をIRSに渡すことはできないので、代わりに非協力口座の総件数・総額といった包括的な形で情報を渡すことになる。そして、IRSは、この金融機関から渡された非協力口座の情報を基に、わが国の国税庁に対し、日米租税条約26条により、非協力口座の情報を提供するよう要請するのである。以上により、IRSは、協力口座の情報については自動的に、非協力口座の情報についても、国税庁に要請した上ではあるが、入手できるのである⁶⁸。このように、国内事業者が国外プラットフォームに係る情報を求めても提供されない場合は、租税条約に

基づく情報交換を利用して国外プラットフォームの所在国から情報を取得するという考えられないわけではない。しかし、これにより直接、シェアエコ提供者の情報が取得できるわけではなく、しかも、FATCAの場合とは異なり、国内事業者の協力が得られない場合は、必要な情報を保有しているであろう国外プラットフォームを把握する手立てがない。そうすると、様々なコストまでかけて情報交換する必要性は感じられない。よって、結局は、ドイツの例まで踏み込んだ法令が必要になりそうである。

租税条約に基づく情報交換の活用については、前述のように、納税者の権利保護がある程度図られているといえることから、これまで検討してきた方法の中では有効な方策といえよう。ただし、租税条約に基づき、わが国が相手国に要請した情報については、受領前に、調査対象者らに対し、要請中である旨を通知・説明することまでは、現行法令上、義務付けられておらず、したがって、本事件のように、税務調査終了の通知が届いた時点でもなお、国税庁が相手国への情報要請を継続していたとしても、調査対象者らとその事実を知らないままにいることは十分あり得る。よって、上述のように、例え、税務調査終了後にわが国が相手国から受領した情報が「新たに得られた情報」に当たったとしても、その情報に照らし非違が認められるとして改めて税務調査を受けるようなことがあれば、それは納税者にとっては不意打ちとなってしまう。しかし、わが国が相手国に情報提供を要請した場合、情報の受領前でも調査対象者らに対し要請中である旨を通知・説明することまで一律に義務付けたならば、例えば、調査対象者らは何からの妨害工作を行うことで情報交換に時間がかかってしまい、その実効性までが失われてしまいかねない。そこで、どのような措置を取れば、納税者の手続き保障と情報交換の実効性確保との調和を図ることができるのかが問題となるも、この点、本事件において実際にあった事実が参考となる。すなわち、本事件では、被告・国の主張によると、税務

職員から調査対象者であるZ夫婦に対し「今回の調査は終了するが、情報交換要請により得られる情報等により、新たに課税上の問題点が認められた場合には再調査を行う」⁶⁹旨の説明（以下「本説明」という。）をしたようである。よって、情報交換制度の実効性を保ちつつ、納税者の手続き上の権利保護も図るためには、本説明にあったような内容を、新通則法74条の11第6項に当たる場合として、法令解釈通達に規定するということも考えられる。

以上まとめると、前記ドイツの例のような法令を整備し⁷⁰、本説明内容を法令解釈通達の規定に盛り込んだ上で、国外プラットフォームからシェアエコ所得に係る情報を得るという方策が考えられる。また、将来、シェアエコ取引が桁違いに拡大し、シェアエコ提供者の所得把握が今以上に深刻化した場合は、前述の私案も有効となろう。すなわち、国外プラットフォームに源泉徴収義務を課した上で、日本国内に納税管理人をおいて国税庁長官の登録を受けない限りは、このプラットフォームを介して財やサービスを受けた者やシェアエコ提供者が支払う仲介手数料については仕入税額控除を認めないとする上で上記源泉徴収義務の履行を確保する方法、そして、マイナンバーなどの共通情報を締約国間で交換することを条約化するか、又はシェアエコ提供者の居住地国に“tax representative”をおかせた上で納税者のプライバシーといった個人情報の保護措置もとりながらマイナンバーを活用するという方法も考えられよう。

（以上）

【脚 注】

- 1 総務省「平成29年版 情報通信白書」（平成29年）の23頁。
- 2 政府税制調査会（平成30年10月17日）説明資料（総18-1）の7頁参照。
- 3 前掲注2の3頁、後掲注4の15頁参照。

- 4 OECD “The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platforms Sellers” (2019)
- 5 本稿で紹介した手段の他に、シェアエコ提供者に対する自主申告の懲憑という方法も考えられる。しかし、すでに一般社団法人シェアリングエコノミー協会が確定申告のための講座やセミナーを開き、国税庁もこのセミナーを後援するなどして周知広報を行っており、さらに、OECD加盟国の現状についても、同レポートで数多く紹介されている。よって、国際取引に係る特有の問題でもないことから、本稿では、自主申告の懲憑については論じない。
- 6 前掲注2の8頁参照。
- 7 シェアエコ提供者が国外プラットフォームの従業員とみなされ、よって、給与が支払われるものとみなされることも想定されるが（「『Uberのドライバーは個人事業主ではなくUberの従業員』とフランスの最高裁が判断」
<https://gigazine.net/news/20200305-uber-driver-employee>（2020年6月19日最終閲覧）参照。）、その場合でもここでの議論が当てはまる（所得税法6条、183条、200条、204条等参照。）。
- 8 OECDレポートの¶36 “Withholding taxes may also apply to foreign platforms, in which case a tax representative might be needed in order to address potential data protection or enforcement issue depending on the circumstances of the jurisdictions concerned.”
- 9 所得税法2条1項8号の4、法人税法2条12号の19
- 10 増井良啓「国際課税における手続の整備と改革」日税研論集71号（2017年）の10頁参照。
- 11 OECDモデル租税条約7条1項第1文等
- 12 川田剛「国際課税の基礎知識 十訂版」税務経理協会（平成29年）の61-62頁参照。
- 13 財務省「平成27年度 税制改正の解説」の829頁参照。
- 14 広告配信等、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（「国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税の見直し」（財務省HP）https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/134.htm（2020年6月19日最終閲覧））。
- 15 電子書籍・音楽の配信等「事業者向けサービス」以外の取引（同上）。
- 16 平成27年改正法附則39条5項1号、2号、同条6項4号
- 17 国税通則法117条
- 18 ¶84-88
- 19 所得税法229条参照。
- 20 消費税法4条2項、7条
- 21 前掲注10の8頁。
- 22 財務省「平成28年度 税制改正の解説」の841-842頁参照。
- 23 消費税法4条3項3号
- 24 消費税法4条4項ただし書き
- 25 前掲注10の9頁参照。

- 26 ¶58. Box2.7によると、フランスでは、2019年以降のシェアエコ提供者への支払いをフランスの課税当局に報告するよう、国内外のプラットフォームに対し2020年から義務付けることになっている。ノルウェーについても、フランスと同様の制度が2020年から施行予定とあるが、国外プラットフォームについては、ノルウェー国内で活動している者のみが、この制度の対象となっている。スペインについては、2019年1月から、観光客の宿泊施設を斡旋しているプラットフォームに対し、所定の情報を課税当局に提供することを義務付けているとされているが、プラットフォームの所在地についての言及はOECDレポートではなされていない。
- 27 政府税制調査会 第4回 納税環境整備に関する専門家会合（令和元年8月21日）参考資料（実4-2）の21-22頁。
- 28 金子宏「租税法 第二十三版」弘文堂（2019年2月）の931頁参照。
- 29 ¶38
- 30 前掲注2の8頁参照。
- 31 OECD “Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters”（2014）の24頁と29頁参照。
- 32 二国間租税条約の他、The OECD Model Tax Convention 26条2項、The Multilateral Convention 22条、前掲注31の26頁、79-88頁。
- 33 国税庁HP「番号制度概要に関するFAQ Q3-13-2」https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/mynumberinfo/FAQ/gaiyou_qa.htm（2020年6月19日最終閲覧）
- 34 番号法2条13項
- 35 番号法33条～35条
- 36 番号法27条、28条
- 37 番号法48条～57条
- 38 内閣府HP「マイナンバー制度における安心・安全の確保」https://www.cao.go.jp/bangouseido/pdf/faq5_1.pdf（2020年6月19日最終閲覧）
- 39 租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律8条の2
- 40 OECDレポートの¶89-98参照。
- 41 ただし、前掲注8のように、源泉徴収義務の確保という点からの案である。
- 42 ¶51-57
- 43 この点について、OECDレポートでは、租税条約に基づく情報交換の文脈以外の所（¶74）で一言触れられているだけである。
- 44 平成29年10月26日東京高等裁判所判決でも、原告らによる控訴が棄却されている。
- 45 本判決の第3（当裁判所の判断）の2（2）ア（争点2）。
- 46 本判決の第3（当裁判所の判断）の2（2）イ（争点2）参照。
- 47 国税通則法74条の2第1項、平成23年度改正前の所得税法234条
- 48 日星租税協定26条2項、日蘭租税条約25条2項、国税通則法127条
- 49 本判決の第3（当裁判所の判断）の2（2）ア（争点2）参照。

- 50 本判決の第3（当裁判所の判断）の2（2）イ（争点2）。
- 51 大野雅人「判例研究 二国間租税条約に基づく情報交換要請の取消請求等が認められなかった事案」（「筑波ロー・ジャーナル24号」（2018年）の154頁）、浅妻章如「租税協定・租税条約による情報交換要請の取消し等の可否」（有斐閣「ジュリスト臨時増刊2018年4月号（No.1518）」の204頁）参照。
- 52 日星租税協定26条1項、日蘭租税条約25条1項
- 53 日星租税協定26条3項b号、日蘭租税条約25条3項b号
- 54 大野雅人「判例研究 二国間租税条約に基づく情報交換要請の取消請求等が認められなかった事案」（「筑波ロー・ジャーナル24号」（2018年）の141頁。）
- 55 本判決の第3（当裁判所の判断）の6（4）ウ（争点4-③）。
- 56 本判決の第3（当裁判所の判断）の6（4）オ（争点4-③）。
- 57 財務省パンフレット「平成23年度 税制改正」の3頁参照。
- 58 本判決の第3（当裁判所の判断）の6（4）イ（争点4-③）。
- 59 本判決の第3（当裁判所の判断）の6（4）エ（イ）（争点4-③）。
- 60 平成23年改正法附則39条3項
- 61 本判決の第3（当裁判所の判断）の6（4）イ（争点4-③）参照。
- 62 国税庁長官「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達の制定について（法令解釈通達）」（平成24年9月12日課総5-9ほか9課共同、最終改正令和元年12月5日）の6-7
- 63 情報収集先から求めがあったときは、相手国の名称、相手国での調査対象者、要請された情報の概要なども併せて説明することになっている。
- 64 国税庁長官「租税条約等に基づく相手国等との情報交換及び送達共助手続について（事務運営指針）」（平成15年4月7日官際1-20ほか5課共同、最終改正令和元年6月27日）
- 65 商業、工業、金融業、鉱業、農業、林業、水産業等の事業を行う者及び特別の法律により設立された法人（財務省「平成31年度 税制改正の解説」の865頁）。
- 66 国税通則法74条の12第1項
- 67 事業者等との取引（事業者等を介して行われる取引を含む。）を行う不特定の者（財務省「平成31年度 税制改正の解説」の857頁）。
- 68 浅川雅嗣「OECDにおけるBEPSと自動的情報交換への取り組み」（公益社団法人日本租税研究協会「租税研究786号」（2015年4月））の94 - 95頁参照。
- 69 本判決の第2（事案の概要）の4（8）（争点6）の被告の主張。
- 70 財務省が政府税制調査会の資料を介してドイツの例を紹介したということは、将来シェアエコ取引が拡大した折には、同様の制度を導入する可能性があることを示唆しているのかもしれない。