

## 博士論文の要旨及び審査結果の要旨

氏 名 **NANG KHAM TIPMART**  
 学 位 博 士 (法学)  
 学 位 記 番 号 新大院博 (法) 第 29 号  
 学位授与の日付 平成 27 年 3 月 23 日  
 学位授与の要件 学位規則第 4 条第 1 項該当  
 博 士 論 文 名 **International Taxation of Electronic Commerce**  
**(電子商取引に対する国際課税について)**

論文審査委員 主 査 教授 駒宮 史博  
 副 査 教授 沢田 克己  
 副 査 准教授 渡辺 豊

## 博士論文の要旨

本論文は、昨今急速に増加している国際的電子商取引に対する国際課税ルールの見直しを提唱し、新たな制度として具体的にどのような課税ルールが適切かについて検討したものである。現行の国際課税ルールは、事業者が海外市場で継続的に事業を行う際には、当該市場に支店等の事業拠点を設けるのが通常であるとの認識の下に、そうした事業拠点(これを「恒久的施設」略して「PE」と呼ぶ。)を通じて棚卸資産の販売やサービスの提供を行った場合にのみ、PE 所在地国政府が当該取引による利得や付加価値に対して課税できるとする。(万一、国外事業者が税を滞納した場合には、事業拠点となっている財産を差し押さえることで強制徴収が可能となることも、こうした制度が採用されている背景にある。)ところが、インターネットを使った国際的電子商取引の普及は、事業拠点を設けることなく海外市場で継続的かつ大規模に事業を行うことを可能にしたことから、現行の課税ルールの前提が覆される事態が生じており、現行ルールのままでは、電子商取引の消費地国政府の税源が浸食される結果となる。そこで OECD を事務局として、世界の GDP の大部分を占める G20 の国々が協力して、新たな国際課税ルールを模索しているが、果たして G20 が合意できるような国際課税ルールが構築できるかどうか不分明な状況にある。

こうした状況の下、本論文は、国際的電子商取引に関する主な税である(法人税を含む)所得課税と(付加価値税を含む)消費課税について、新課税ルールを検討したものである。

本論文は、全体で 9 章で構成される。具体的には、第 1 章(はじめに)、第 2 章(電子商取引の特徴)、第 3 章(国際的電子商取引による利得に対する所得税課税上の問題)、第 4 章(国際的電子商取引による付加価値に対する付加価値税・消費税課税上の問題)、第 5 章(税源浸食所得移転対策(以下、BEPS という。)特別作業部会報告)、第 6 章(国際的電子商取引課税についての OECD ガイドライン)、第 7 章(これまでの研究者による研究の成果)、第 8 章(国際的電子商取引に関する消費税課税についての考察)、第 9 章(国際的電子商取引による利得に対する所得税課税についての考察)となっている。

論文内容としては、国際的電子商取引課税の問題を所得税に関する問題と消費税に関する問題に分け、さらにそれぞれを制度上の問題と税務執行上の問題に分けて議論している。

所得課税上の問題については、領土管轄権に基づく課税の対象である所得源泉地国の認定基準について、現行ルール上は、販売の場合は契約地国、サービスの場合はサービス提供者の所在地国となっているのを電子商取引による所得の場合には、購入者の所在地国とする特別のルールを採用すべきこと、また、新ルールの下でも海外に所在する納税者が納税義務を遵守するように、購入者が事業者である場合には支払代金から一定割合を所得税として源泉徴収する義務を課すべきこと、また購入者が個人消費者である場合でも海外在住の電子商取引事業者が自主的に納税を行うように、国内で事業を行うための条件として事業者番号の取得を義務付けるべきことを主張している。

また、消費税上の問題については、消費税法上、消費税課税の対象となるのは、(付加価値を生み出す)資産の譲渡等の取引が国内で行われた場合であるところ、従来のルールでは、「資産の譲渡等の取引」は、契約地もしくはサービスの提供者の所在地で行われたとみなされている。しかし、このルールでは、国際的電子商取引が消費税の課税対象から外れてしまうので、消費者が所在する国で取引が行われたとみなすルールに変更すべきこと、その場合、納税者による納税を担保するために購入者が事業者である場合にはリバースチャージ制度(購入者が販売者に代わって納税者となる制度)を導入すべきこと、また、購入者が個人消費者である場合には、電子取引業者が自主的に消費税を徴収した上で、消費者の所在地国政府に送金する制度とすべきことなどを主張している。海外の電子取引業者が購入者が事業者か個人消費者かを識別できるように、事業者に対して番号を付番する事業者番号制度の導入も提唱している。(こうした消費税についての主張は、最近の日本の税制改正の動きも参考にしている。)

こうした現在多くの国で検討が進んでいる提案に加えて、現行の事業所得、使用料所得及び、譲渡所得を電子商取引課税については一体化した「電子商取引所得」という新たな所得類型を設けるべきことや、電子商取引に関する税の徴収共助のための新たな国際機関の設立を提唱するなど、さらに先の将来を見据えた革新的な提案も行っている。

#### 審査結果の要旨

本論文で評価すべき点は、3点ある。一番目は、国際的電子商取引課税問題を検討するにあたって、これまでに書かれた多くの論文が国際的電子商取引に係る消費税課税における国内事業者と国外事業者の課税上の不公平の問題の対処策を念頭においていたのに対して、本論文では、一見消費税と似たような問題に見える国際的電子商取引による所得に対する所得税の問題は、納税者の居住地国政府と所得源泉地国政府との間の課税権の配分の問題であり、両者は問題の質を異にしていることから、別個に論じる必要があることを明らかにした点である。無論、本論文中で引用されている Avi-Yonah 氏の論文のように、国際的電子商取引に

関する所得税課税上の問題についての論文もないわけではないが、本論文のように消費税課税問題と所得税課税問題とを対比させながら、その共通する問題点（取引地の認定基準や課税の執行の担保の問題）と相違する問題（消費税には生じないが所得税の場合には必要となる外税控除制度の適用方法の問題等）を体系的に論じているものではなく、本論文の独自の視点として評価できる。

評価すべき二番目は、本論文では、国際的電子商取引課税を論じる際に参考になると考えられる EU 諸国における VAT や所得課税の取扱いで参考となる制度（リバースチャージ制度や遠隔地販売制度、等）や米国における州際電子商取引に係る小売税問題に対して州政府が採用している制度（販売代理人制度、等）、及び OECD・G20 などが提案している BEPS 対策のための制度等、関連情報を丹念に網羅している点である。

評価すべき三番目は、電子商取引課税について、現在世界の各国で税制改正が検討されている方策を踏まえながら、さらにその先に講ずべき長期的な対処策として、国際的電子商取引に関する税の徴収を行う国際機関の設立や新たな所得課税における所得類型として電子商取引所得の導入等の提言を行っているところである。これらの提言の実現可能性については、議論があるものの、提言は、現在各国が導入を検討している税制案の弱点を克服する施策を考察した点で、評価できる。

以上のことから、本論文は、博士（法学）を授与するに値する学位論文であると評価できるといのが、主査、副査の一致した評価である。なお、授与する学位を博士（学術）ではなく、博士（法学）としたのは、学位論文の内容がもっぱら税法の立法論の分野に属するものであるためである。