

論 説

アフターコロナにおける
税務行政の在り方に関する一考察

～感染症対策や企業行動の変化等を踏まえた納税環境整備
及び調査・徴収業務体制の検討と課題～

札幌国税局 総務部長
(前 国税庁 長官官房
監督評価官室長)
秋 元 秀 仁

◆SUMMARY◆

令和2年の幕開けは、新型コロナウイルスの感染拡大という未曾有の事態となり、我が国のみならず世界の生活や行動様式を大きく変えた。

国税の業務は、納税者と国税職員との対面でのやりとり（接触型の対応）によるものがその多くを占める状況にあるが、アフターコロナ（ウィズ・コロナ時代）においては、社会的距離（social distancing）を保った行動様式が求められる社会環境へと変化したため、税務行政もこれに応じた対応が求められる。

また、デジタル化・働き方改革の推進といった昨今の業務改革の動向や大企業をはじめとした事業者のビジネスモデルの変化等を踏まえ、国税における業務の取組方についても改めて検証・検討する必要がある。

本稿は、新型コロナウイルス感染拡大の結果から生じた企業行動等の変化も踏まえた上で、アフターコロナにおける社会的距離の保持や感染抑止を念頭に国税庁が目指すべき納税環境の整備や非対面型調査・徴収体制について、諸外国の税務執行体制等をも参考にしながら考察・検討したものである。

(税大ジャーナル編集部)

キーワード：新型コロナウイルス、アフターコロナ、ウィズ・コロナ、納税環境整備、
税務執行体制

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	3
1 納税環境整備の更なる充実へ向けた取組の必要性	4
(1) 納税手続きのデジタル化・オンライン化の促進	4
(2) 申告手続きのオンライン化の一層の推進	5
(3) 証明書発行等窓口業務の在り方（オンライン請求・発行）	6
(4) 税務相談業務の在り方	6
(5) Web 会議の拡充と有効利用のための意識改革	7
2 感染症対策を踏まえ参照すべき諸外国の税務執行体制	7
(1) 米国（IRS）における税務執行体制	7
イ 米国（IRS）における税務調査等の状況	7
ロ 大規模法人等に係る調査執行体制（Campaign Approach）	8
ハ 申告前指導に重きを置いた方針（CAPP: Compliance Assurance Process Program）	9
ニ 資料情報要求制度（IDR : Information Document Request）	9
ホ サモンズ（Summons）	9
(2) オーストラリア（ATO）における税務執行体制	10
イ 納税者コンプライアンスに応じた調査アプローチと簡易調査	10
ロ 申告前の問題解決アプローチ	10
(3) シンガポール（IRAS）における税務執行体制	10
イ シンガポール（IRAS）における書簡調査（Correspondence Examination）	10
ロ ソーシャルネットワーク分析と RPA の活用	10
ハ 課税報奨金制度	11
(4) 小括	11
3 アフターコロナにおける我が国の税務調査体制	11
(1) 書簡調査の有効活用	11
(2) 臨場型調査（field audit）から臨場抑制型・非対面型調査の検討	12
(3) 企業クラウドへのアクセスによるリモート調査（remote audit）の検討	12
(4) 税務CGの推進とリスク・ベース・アプローチによる調査の効率化	12
イ 我が国における「税務CG」の概要	12
ロ 税務CGの充実と推進	13
ハ アフターコロナとリスク・ベース・アプローチ	14
(5) デジタル化の進展を踏まえた調査手法の構築	14
4 企業行動の変化や世界動向を踏まえた税務調査	14
(1) 海外サプライチェーンへの影響等	14
(2) 各国のコロナ対応税制を踏まえた税務調査	15
イ 米国における税制上の措置	15
ロ オランダにおける税制上の措置	15

ハ	中国における税制上の措置	16
ニ	タイにおける税制上の措置	16
ホ	インドネシアにおける税制上の措置	16
(3)	デジタル課税の導入を意識した国際課税への取組	16
(4)	企業戦略やビジネスモデルの変化、DXの進展等に対応した調査	17
5	制度面からの検討	18
(1)	アフターコロナにおける税制の在り方	18
(2)	所得課税についての課題と再考	18
(3)	インボイス制度と臨場抑制型調査	19
(4)	立証責任論からの考察	20
5	アフターコロナにおける我が国税務行政の在り方（総括）	20

はじめに

オリンピックイヤーであった令和2年の幕開けは、新型コロナウイルス（COVID-19）の感染拡大という未曾有の事態となり、我が国のみならず世界の生活や行動様式を大きく変えた。そして、カウントダウンにあった東京オリンピックの開催も1年延期となった（令和2年3月30日）。

令和2年4月7日、新型インフルエンザ等対策特別措置法^①の一部改正に基づく緊急事態宣言が東京都など7都道府県に発出され、同日「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策～国民の命と生活を守り抜き、経済再生へ～」が閣議決定された。

この緊急経済対策における税制上の措置として、「納税の猶予制度の特例」、「欠損金の繰戻しによる還付制度の特例」、「テレワーク等のための中小企業の設備投資税制」、「住宅ローン控除の適用要件の弾力化」、「消費税の課税選択の変更に係る特例」等が講じられた^②。

新型コロナウイルスの感染拡大は、税務行政にも大きな影響を与え、感染拡大防止等の観点から、国税庁は、①申告・納付等期限の個別延長、②納税の新たな特例猶予とその積極的な周知・広報、③新たな申告相談体制、④調査・徴収といった外部事務の抑制、⑤納

税証明書の発行件数の増加に対する窓口対応措置、⑥「料飲店等期限付酒類小売免許」発行業務への対応、⑦「高濃度エタノール製品」に該当する酒類の製造・販売への対応（酒税の免除）といった新たな取組の実施や対応を図ることとなった^③。

税務署を中心とした国税の業務を概観すると、現行においては、税務調査・徴収業務をはじめ、来署等による申告書收受や納税相談、さらには証明書の発行業務等、納税者と国税職員との対面（face to face）でのやりとり（接触型の対応）によるものがその多くを占める状況にある。

これらについては、それぞれの業務の性質やその目的に照らし、現況においてはこれが最良の方法（執行体制）であるという認識の下、従来から取り組んできたところであるが、アフターコロナ（ウィズ・コロナ時代）においては、社会的距離（social distancing）を保った行動様式が求められる社会環境へと変化したことを踏まえると、国税における業務の取組方についても改めて検証・検討する必要がある。

他方で、デジタル化・働き方改革の推進といった昨今の業務改革の動向を踏まえ、国税組織もテレワーク業務の拡大・推進といった取組

についても力を注いでいるところであるが、その対象範囲や程度については、十分とは言えず、未だ検討の余地があるところである。

本稿は、新型コロナウイルス感染症が我が国税務行政にもたらした影響と、これを踏まえたアフターコロナ（ウィズ・コロナ時代）における税務行政の在り方を考察するものである。その主要な論点は、感染抑止を意識した的確な納税環境の整備（窓口業務体制等）と感染症対策やこれによる企業行動の変化を踏まえた非対面型調査・徴収体制についての良策とその推進方法を探ることにある。そして、その考察のアプローチについては、新型コロナウイルス感染拡大の結果から生じた企業行動の変化（ビジネスモデルの修正等）はもとより、諸外国の税務執行体制の状況や現状を参考にしながら行い、現時点での可能な限りの検討を加えることとする。

なお、文中、意見にかかわる記述については、筆者の個人的見解であることをあらかじめお断りさせていただく。

1 納税環境整備の更なる充実へ向けた取組の必要性

申告納税制度の定着と課税要件事実の的確な把握のためには、納税環境（tax environment）の整備と改善が不可欠であるとされ、ここでの納税環境とは、制度上の手当てのみならず、国民の納税意識の向上、租税職員の意識の近代化、租税に関する教育の充実まで含む広い概念であるとされている⁽⁴⁾。

コロナ禍において感染抑止を目指した政府の対策が講じられる中、国民の外出制限や人と人との接触の機会を減らすことが政府の方針とされたこと等を踏まえ、国税庁においては、令和元年度分の確定申告については、その申告・納付期限を1月延長する措置（令和2年4月16日期限）を講じた⁽⁵⁾。さらに、その後の感染拡大の各地の状況に鑑みて、その期限を区切らずに柔軟な取扱いとすることと

した⁽⁶⁾。また、事業者等の働く機会が閉ざされたといった等の状況を背景に納税の新たな特例猶予措置を講じる⁽⁷⁾など国税の執行等に関する対応を図った。他方で、事業者の持続化給付金⁽⁸⁾申請や資金繰りの悪化等を要因とした金融機関等からの融資申請のための「納税証明書の発行件数の急増」という従来とは大きく異なる状況も生じたところである。

以下は、感染症対策を意識しての今後のあるべき、納税手続業務、税務署窓口業務等の在り方について考察するものである。

(1) 納税手続きのデジタル化・オンライン化の促進

法令改正や予算措置が前提となるケースもあるが、その前提を一旦は置いて考えると、税務署における現金領収の縮小・廃止、確定申告期を含む相談事務をパソコンやスマホを使った画像・音声によるオンライン相談へ切り替えることは、納税者と直接接触しないで行う行政手続きとなるため、このような方法への変更を念頭にこれによった場合の弊害やリスクのあぶり出しとその対応策を早急に検討すべきである。

現金領収に関し、米国を例にとれば、現在IRS（米国内国歳入庁＝Internal Revenue Service）の執行においては、税務署窓口や金融機関窓口での納税は行われていない。①口座振替、②デビットカード、③クレジットカードによる納付が主流で、④小切手や⑤郵便為替による納付も可能とされているが主流ではない。なお、⑥現金での納付は、コンビニエンスストア（セブンイレブン）のみでの納付が可能であるが、この場合であってもウェブサイト上で事前の納付予約が必要とされ、この手続きを行った場合に限り、来店しての納付が可能となる⁽⁹⁾。

また、米国における口座振替の手続きは、電子申告を行った際（申告とセット）やIRSのウェブサイト（Direct Pay）上で行うことができ⁽¹⁰⁾、これについても税務署窓口での手

続きは不要である。

令和2年6月の政府の経済財政運営と改革の基本方針（いわゆる「骨太の方針」）の中でも「デジタル・ガバメントによる行政効率化」が明記されたこと⁽¹¹⁾を踏まえれば、窓口領収業務のみならず、納税相談を含めたあらゆる窓口業務について、デジタル化・オンライン化の実現を図るべきと考える⁽¹²⁾。

(2) 申告手続きのオンライン化の一層の推進

納税者が行う申告書提出という手続行為は、感染抑止の観点からは、オンラインによる電子申告がもっとも効果的であり、また、オンラインの電子申告はヒューマンエラー等の発生リスク（期限後提出、紛失、計算誤り、添付漏れ防止等）を低減できるものであるとされる。

国税庁は、電子申告（e-Tax）⁽¹³⁾の普及・定着に向け、平成31年から、個人納税者については、e-Tax利用の簡便化や確定申告書等作成コーナーにおけるスマートフォン専用画面の導入など機能改善を行っているところである。そのような状況の下、その利用率（オンライン利用の割合）は、平成30年度においては、その3年前（平成27年度）の割合（52.1%）から5～6ポイント増加し、57.9%

となったものの[表2]⁽¹⁴⁾、例えば、米国においては、個人所得税に係る電子申告割合は、2018年度で87.8%と高水準に達しており[表1]⁽¹⁵⁾、我が国も納税者ニーズや使い勝手の良さに力点を置いたインフラ改善やアフターコロナ対策を踏まえた税務手続きのオンライン化の一層の推進・普及へ向けた取組が求められる。

また、我が国の法人税申告に係るオンライン利用の割合は、平成30年度で84.3%と、これもその3年前（平成27年度）の水準75.4%に比し、約9ポイント増加している[表2]⁽¹⁶⁾。一方、これを米国についてみると、我が国とほぼ同水準である（2018年度-S法人86.4%、2018年-C法人63.4%）[表1]⁽¹⁷⁾が、我が国においては、大法人（資本金等の額が1億円を超える一定の法人）につき、その2020年4月（令和2年）4月1日以後開始する事業年度（令和3年3月決算申告）から電子による申告（e-Tax）が義務化（強制適用）されることとなったものであり（平成30年度税制改正で創設⁽¹⁸⁾）、この制度はウイルス感染拡大の抑止効果がストレートに期待できるものであるため、その制度の定着へ向けた税務当局の一層の取組⁽¹⁹⁾が求められるところである。

[表1] 米国における電子申告の割合⁽²⁰⁾

（単位：千件）

年度	個人所得税	C法人（普通法人）	S法人
	電子申告数／総申告数(割合)	電子申告数／総申告数(割合)	電子申告数／総申告数(割合)
2016	131,044／150,711(87.0%)	1,333／2,208 (60.4%)	3,951／4,832 (81.8%)
2017	131,642／150,691(87.0%)	1,221／2,050 (59.6%)	4,079／4,879 (84.2%)
2018	134,297／152,938(87.8%)	1,349／2,128 (63.4%)	4,429／5,128 (86.4%)

[表2] 日本におけるオンライン申告等（e-Tax）の割合（利用率）⁽²¹⁾

（単位：%）

年度	所得税申告	法人税申告	消費税申告(個人)	消費税申告(法人)	納税証明書の交付請求
平成27	52.1	75.4	58.8	73.4	8.0
平成28	53.5	79.3	63.2	77.3	9.9
平成29	54.5	80.0	66.1	81.6	10.7
平成30	57.9	84.3	68.5	82.6	12.7

(3) 証明書発行等窓口業務の在り方(オンライン請求・発行)

税務署の窓口業務の1つに納税証明書発行業務がある。今般のコロナ禍においても事業者の持続化給付金(脚注(8)参照)申請や資金繰りの悪化等を要因とした金融機関等からの融資申請を目的として、納税証明書の発行件数が急増した。現在、住民税に係る納税証明書は、マイナンバーカードを利用して、コンビニエンスストア等に設置された端末等からその発行を受けることが可能であるが⁽²²⁾、国税に関する納税証明書は、このようなインフラとなっておらず税務署の窓口対応での請求・発行が非常に多い状況である。また、自宅等のパソコンやスマートフォン、タブレット端末で請求する、いわゆる「オンライン請求」⁽²³⁾の利用度は依然低いほか⁽²⁴⁾、仮に「オンライン請求」によった場合であってもその受取りについては、本人確認書類の提示が必要とされていることなどもあって、窓口での受け取りが一般的となっている(ただし、本人の電子署名を付与し、電子証明書を添付してオンライン申請した場合のみ、郵送での書面受取、あるいはe-Taxを活用しての電子納税証明書(電子ファイル)をダウンロードする方法が可能⁽²⁵⁾)。

感染拡大抑止効果を考慮すれば、納税証明書の発行についても、オンラインで申請・発行できる完全デジタル化への一層の推進はもとより、一歩進んで、納税者が電子申告したデータそのものに対する認証による証明(社会的認知)への検討も必要と考える。

(4) 税務相談業務の在り方

税務申告等に係る相談業務は、現行、一般相談については、国税庁のウェブサイト上での検索システム「タックスアンサー(よくある質問)」⁽²⁶⁾による対応、あるいは電話相談センターで集中的に受ける電話対応を原則としている。これらは、当然のことではあるが、

対納税者との間の相談業務におけるウイルス感染回避策となっている。

他方、個別相談については、具体性や複雑性があるといった観点から職員との対面による相談(面接相談)が主流となっている⁽²⁷⁾。

米国(IRS)における税務相談体制は、面談のほか、電話、インターネット、電子メール、ファクスと種々なツールの利用によって行われているが⁽²⁸⁾、個別性が強い税務相談については、我が国と同様、面談か電話によるものが多くなっている。面談での相談は、全米に複数所在する納税者支援センター(Taxpayer Assistance Centers)のどこでも行うことが可能であるとされている。IRSは、現在、電話相談の充実を図っており、一般個人納税者用の回線と税務専門家用の回線を区分し、IRS職員との直接的な通話による相談のほか、英語、スペイン語による音声認識システムによる対応も可能としているところである。

ウイルス感染拡大抑止の観点から、我が国における税務相談に関しても、非接触型の電話等による面談やパソコン・スマホを使っている画像・音声によるオンライン相談が望ましいが、米国のようにメールを利用した相談(一定のルール化が必要)やAIを活用して自動で回答を表示するシステム(チャットボット)による相談への移行やその充実も重要である。国税庁においてもチャットボットの試行運用を開始したところであるが⁽²⁹⁾、これについては、早期の定着へ向けた確実な取組が必要である。

また、面談による方式を残置する場合であっても、感染拡大抑止の面のみならず、効率面からも現行の体制どおり、完全予約制での対応⁽³⁰⁾がマストと考える。

さらに、個別性が強い相談を含めた幅広い納税相談に対する効率的・効果的な対応方法としては、税務当局におけるウェブサイトの一層の充実(FAQ等の質・量の充実)が必要

と考える。

そして、これにより①同一表現での回答による均一性、②待たずに回答が得られる迅速性、③窓口相談、電話相談の減少効果が期待できる効率性（事務量削減効果）が図られるとともに、④非接触で納税者対応できることによる感染抑止効果も十分期待できるものと考ええる。

(5) Web 会議の拡充と有効利用のための意識改革

納税環境整備の充実へ向けた取組の実効性をより高めるためには、当然のことではあるが、国税組織内での的確な情報の共有や意思の疎通が必要不可欠となる。税務通達の適用や行政指導・措置の対応は常に平等でなければならぬからである。

また、今般の新型コロナウイルス感染拡大に伴う税務通達関連の対応措置は緊急性が高く、かつ、短期間での決定事項が多かったことから、この組織内での情報の共有や意思の疎通の徹底は一層重要となる。

国政組織内の意思疎通や情報の共有は、従来から集合・参集型の会議によって行ってきたところである。密閉・密集・密接といった「3密」の回避といった感染症対策の観点から、今後は Web（リモート）会議を従来以上に利用・促進する必要がある。活発な討議にウェイトを置くことに狙いがある会議などの場合は、Web 会議は十分な効果が発揮しにくいなどのデメリットが指摘されるものの、会議への参加者が全国にまたがることが多い国税当局の機構に鑑み、参集のための移動時間の有効活用効果や移動コストの削減効果等そのメリットは大きい。この場合、Web 環境のインフラ整備は、もちろん大切であるが、新型コロナウイルス発生の直前まで、長きにわたり、対面式での会議スタイルが染みついてきた組織の実態を踏まえると、会議参加者といった特定の職員のみならずすべての職員が、

Web 会議システムの利点、あるいは問題点や課題等に取り組むとともに、この Web 会議システムに慣れること、すなわち、すべての職員が申し分なくこれを使いこなし、十分な意思疎通が図れるツールであると認識できるよう何よりもその意識改革等に配意・注力することが肝要である。

2 感染症対策を踏まえ参照すべき諸外国の税務執行体制

税務当局が納税者サイドに物理的な接触をせずに行う調査（非接触型調査）⁽³¹⁾の手法として、書面でのやり取りのみで完結する書簡調査のウェイトが高い米国 IRS の税務調査体系や大規模法人等に対する取組、さらには資料情報制度の充実、あるいは、オーストラリア ATO（Australian Taxation Office）やシンガポール IRAS（Inland Revenue Authority of Singapore）の税務執行体制（調査体制）が参考となる。

これらを概観した上で、アフターコロナにおける我が国の税務調査・徴収事務の在り方を探る。

(1) 米国（IRS）における税務執行体制 イ 米国（IRS）における税務調査等の状況

米国（IRS）での税務調査の手法は、2本柱で、一つは IRS と納税者との間の文書のやり取り（audit by mail）のみで完結する「書簡調査（Correspondence Examination）」であり、もう一つは、調査官が調査先に臨場し、納税者と面接や対談（in-person interview）をして行う「実地調査（Field Audit, Face-to-Face Examination, Examination in person）」である⁽³²⁾。

米国（IRS）が行う税務調査について、全調査件数に占める実地調査件数の割合、書簡調査件数の割合をみると、法人税調査については、大規模法人〔表 3〕や中小規

模法人 [表 4] は、実地調査の割合が高く（大規模法人：2018年で約97%、2017年で約92%、中小規模法人：2018年で約98%、2017年で約97%）、書簡調査の割合が低い

ものの、個人所得税調査 [表 5] においては、逆に書簡調査での割合が高い（2018年で約81%、2017年で約77%）状況にある⁽³³⁾。

[表 3] IRS 法人税調査状況（大規模法人：総資産 1,000 万ドル超の法人）

年度	申告書提出件数 [件]	調査件数 [件]		
		書簡調査 (割合)	実地調査 (割合)	合計 (①+②)
2016	67,701	420 (6.5%)	6,033 (93.5%)	6,453
2017	77,709	450 (7.4%)	5,659 (92.6%)	6,109
2018	74,836	152 (2.5%)	5,898 (97.5%)	6,050

[表 4] IRS 法人税調査状況（中小規模法人：総資産 1,000 万ドル以下の法人）

年度	申告書提出件数 [件]	調査件数 [件]		
		書簡調査 (割合)	実地調査 (割合)	合計 (①+②)
2016	1,765,773	1,216 (8.6%)	12,920 (91.4%)	14,136
2017	1,771,641	354 (2.9%)	11,803 (97.1%)	12,157
2018	1,694,658	186 (1.9%)	9,488 (98.1%)	9,674

[表 5] IRS 個人所得税調査状況

年度	申告書提出件数 [件]	調査件数 [件]		
		書簡調査 (割合)	実地調査 (割合)	合計 (①+②)
2016	147,967,324	791,233 (76.5%)	243,722 (23.5%)	1,034,955
2017	149,919,416	719,203 (77.0%)	214,582 (23.0%)	933,785
2018	150,043,227	722,772 (81.0%)	169,415 (19.0%)	892,187

ロ 大規模法人等に係る調査執行体制 (Campaign Approach)

米国 IRS の調査執行体制を見ると、大規模・国際局 (LB&I=Large Business & International) 所管 (Exam Team) 法人で一定規模以上の法人 (CIC = Coordinated Industry Case) においては、従来の継続管理による新たな調査方針から法人の課税上のリスクに着目した調査方針 (CRAP=Centralized Risk Assessment Program) に移行している⁽³⁴⁾。

この新たな調査方針 (CRAP) は、キャンペーン手法 (Campaign Approach) に基

づいて行われ、調査対象法人の選定や調査項目の決定は、調査担当部署が行うのではなく、IRS の本部又はその直轄の支援部署が行うこととされている。

Campaign Approach においては、実地調査以外の手法も取り込まれ、適正申告を促すためのレター (Soft Letter) の発信、産業界・実務専門家に対するアウトリーチ、ガイダンスの公表手引き、手引きの改定など納税コンプライアンス向上のためにあらゆる角度からの取組が行われている⁽³⁵⁾。

ハ 申告前指導に重きを置いた方針（CAPP：Compliance Assurance Process Program）

1998年のIRS組織改革法の施行後、納税者の負担軽減を考慮し、申告前の指導等を重視する方針の下、以下の3つの制度が導入された。IRSの限られた人的リソースを有効に活用するために主に大規模・国際局所管法人（LB&I）に対してこれらの施策を行い、事務の集中化及び効率的な事務運営を行っているが、これら施策の実施は、納税者サービスの向上や納税者のコンプライアンスの維持向上にも貢献している。

(イ) 事前合意制度（PFAP：Pre-Filing Agreement Program）⁽³⁶⁾

当局との間で後日紛争が起こる可能性が高いと考えられる特定の取引に関し、過去の事例において採用された法解釈での適用を事前に申請し、これにつき当局との合意を申告前に図る制度⁽³⁷⁾。

(ロ) 法令順守保証制度（CAP：Compliance Assurance Program）⁽³⁸⁾

規模が大きい上位大企業を中心として、当局と納税者が予め合意した手続き（Memorandum of Understandingの締結）とプロセスに基づき、企業側のリアルタイムの情報開示とその申告前の調査プロセスを経て、当該企業の申告内容につき事前に当局と基本合意しておく制度。

(ハ) 業種別論点解決制度（IIRP：Industry Issue Resolution Program）⁽³⁹⁾

大規模・国際局所管法人（LB&I）、小規模事業・自営業者所管及び免税団体・政府機関に対し、業界固有の問題事項で多く発生するものにつき、指針を発遣（公表）し、その問題事項について一定の解決を図る制度。

ニ 資料情報要求制度（IDR：Information Document Request）

IRSの調査手法の1つとして、IDR（Information Document Request）がある。これは、税務申告書における問題項目についてIRSが事務指針（Internal Revenue Manual）⁽⁴⁰⁾に基づき、その項目に関する情報提供要請を納税者に対し行うものである。IDRにおいては、明確で簡潔な回答が要求され、その要求には、Form4564という所定の様式が用いられる⁽⁴¹⁾。

なお、納税者がIDRに対し資料の提出を行わない場合や納税者が情報提供した内容が不十分である場合、そのことにつき相当の理由があると認められる場合を除き、①債務不履行通知（Delinquency Notice）、②プレサモンズ（Pre-Summons）の通知、③サモンズ（Summons）[次の「ホ」参照]といった三段階の執行手続きが行われる。

(注) IRSは、米国における新型コロナウイルス感染拡大状況を踏まえ、2020年7月15日まで一時的にIDRにおける要求を停止している（2020年3月31日）⁽⁴²⁾。

ホ サモンズ（Summons）

サモンズ（召喚状）とは、法令（Internal Revenue Code）に基づき、納税者やその関係者等に対して、証言による宣誓の下、資料の提出や証言を求めるもので、裁判所における強制執行を担保としている（IRC7602条等）。サモンズは、①申告書の適格性の確認、②申告書が作成されていない場合におけるその作成・提出の指示、③租税債権の確定、④租税債権の徴収、⑤租税法の執行上の違法性の可否についての調査に関し発動され⁽⁴³⁾、査察調査（Criminal Investigation）、徴収（Collection）事務においても利用される。

また、サモンズは、取引関係者等第三者

に対しても発動することができ (IRC7609 条)、更に一定の要件の下、調査対象者の身元を特定するためのものとしても発動すること (ジョン・ドゥ・サモンズ: John Do Summons) が許されている (IRC7609 条 (f)) (44)。

ジョン・ドゥ・サモンズの発動が認められた昨今の事例として、「外国税務当局から租税条約に基づき要請を受けた情報交換事項として、米国内の金融機関に対し回答するよう発動したもの」(45)、「仮想通貨の取引を行った者に係る情報の提供として、仮想通貨取引を運営するコインベース社に対して回答するよう発動したもの」(46)がある。

(2) オーストラリア (ATO) における税務執行体制

イ 納税者コンプライアンスに応じた調査アプローチと簡易調査

オーストラリア国税庁 (ATO) は、納税者のコンプライアンスの態様に応じて調査アプローチを変えるという「Compliance Model」(47)及び納税者のコンプライアンスの水準と税収へのインパクトの2つの要素で納税者のリスクカテゴリーを4つに分類するという「リスク差別化フレームワーク (RDF Model)」(48)が税務執行の基本的方針となっている。特に、最近の執行方針の特徴として、「課税よりも予防 (prevention before correction)」に執行の軸足が移行しつつあり(49)、税収のインパクトの大きい納税者 (大企業、富裕層) には、資源を重点配分するとともに申告前の対応を強化している。一方、税収のインパクトの小さい納税者 (個人、小規模事業者) に対しては、ITCを活用した納税者サービスを提供して、適正申告のサポートを行っている。コンプライアンス活動の進め方として、リスク審査のプロセスで簡易調査 (by letter, by mail) を実施し、納税者から十分な情報開示等が

なく、税務上の問題が解決できない場合についてのみ実地調査 (in-person interview, field audit) に移行する体制を主流としている。

ロ 申告前の問題解決アプローチ

特に、上位大企業に対しては、申告後のリスク審査や調査 (Field Audit) で是正 (課税) する執行体制から、リアルタイムに情報収集し、問題解決 (予防) を図る体制に執行の軸足を移行しつつあり、納税者からの情報開示プロセスを経て、申告前に問題を解決し、申告前に申告内容に一定のお墨付きを与える「申告前の問題解決アプローチ」を用意し、①Annual Compliance Arrangement (ACA)⁽⁵⁰⁾と②Pre-lodgment Compliance Review (PCR)⁽⁵¹⁾の2つのプログラムを実施している。ACAは、申告内容全体にお墨付きを与える (確定性の付与) もので、他方、PCRは、特定の問題や項目に関してのみ、確実性を付与するものあって、このPCRによる対応によるものが多い状況にある。

(3) シンガポール (IRAS) における税務執行体制

イ シンガポール (IRAS) における書簡調査 (Correspondence Examination)

シンガポール国税庁 (IRAS) においては、書面による質問状を税務代理人 (Tax Agent) に送付し、書面とのやり取りによって行う、書簡調査 (Correspondence Examination) を税務調査手法の1つとして採用している。もちろん、我が国と同様、実地調査、査察調査はある。

ロ ソーシャルネットワーク分析とRPAの活用

IRASでは、税務調査の対象者の絞り込み (target) に関する取組の1つとして、

「ソーシャルネットワーク分析」⁽⁵²⁾があるが、これは、個人や法人のそれぞれの関係性を図式化することによって、個々の納税者に対する調査において簡単に検知できないような税務リスク（何層にも重なった複雑な関係性に潜在する税務リスク）を特定するために活用されている。これにより、未検討であった関係納税者間の繋がりを示すネットワークが、より小さなクラスターに分割されたのち加工対象とされ、そのリスクの算定が行われ、税務調査対象の優先度が図られる。

また、IRAS では RPA (Robotic Process Automation) を段階的に導入⁽⁵³⁾。RPA のプロジェクトチームは IT 部門と事業グループとの共同作業を促進する実験手法を導入し、集合研修に加え、RPA のプログラムを共同開発するための作業部会を開催してきた。このような RPA を活用した取組により IRAS の事務運営に対する生産性の向上が図られている。

ハ 課税報奨金制度

税務当局 (IRAS) に対し、課税に結びつく有力な情報や証拠資料を提供 (provide relevant and specific information with supporting documents or evidence showing tax evasion) した者は、増差税額 (tax recovered) の最高 15%相当額の報奨金 (reward) が支給される制度 (10 万シンガポール・ドルが上限) があり⁽⁵⁴⁾、これが効率的かつ効果的な調査事務運営のための重要な要素の 1 つとして有効利用されている。

(4) 小括

以上、米国 (IRS)、オーストラリア (ATO)、シンガポール (IRAS) と 3 国における税務執行体制を例にとって、納税者との間で特段の物理的接触を図らずともその所得の把握に寄与できる制度や手法を掲げてみた。

これらを概観すると、我が国においても近似した制度や手法としてすでに存在しているものもあるが、執行におけるその活用の度合い (ウェイト) や方針はかなり異なるものがある。

アフターコロナにおいては、経済取引が普遍化されるとともに、社会の行動様式が大きく変化することが現実となっている状況を踏まえると、これら海外の執行体制にも目を向け必要に応じ参照すべきと考える。

3 アフターコロナにおける我が国の税務調査体制

(1) 書簡調査の有効活用

IRS や IRAS 等が行っている「書簡調査 (Correspondence Examination)」に該当するものとして、我が国においては、個人に対する「簡易な接触による調査」⁽⁵⁵⁾という名称で区分され、これが個人所得税調査の 1 手法として活用されているものがあるが、法人税調査においては、このような形態での調査はほとんど行われていない。アフターコロナにおいては、調査事務における人的接触を極力回避する趣旨で、調査対象者の態様に応じて、この調査手法の一層の充実を図るとともに非接触型の調査としてこの割合を高めていく必要がある。ただし、大口・悪質が想定されるような事案など、すべての調査をこの「簡易な接触による調査」あるいは「書簡調査」とすることは適当でない。課税リスクの程度や納税者が行う固有の事業形態、過去の調査における対応状況等に応じて使い分け、ベストプラクティスで柔軟に採用していくことになるものと考え。場合によっては、書簡調査の割合を高めつつ、書簡調査と実地調査の融合型 (ハイブリッド型) の調査も視野に執行体制を再考する必要がある。

(2) 臨場型調査 (field audit) から臨場抑制型・非対面型調査の検討

我が国においては、納税者と対面しないで行う形態の調査として、現在、個人所得についての「簡易な接触による調査」があるが、アフターコロナにおいては、上記(1)のとおり、納税者の態様に応じて行うということにはなるものの、この調査手法を法人税調査においても「非対面型調査」の1手法として活用するとともに、従来以上にその有効性や効率性を高めていく必要がある。

シンガポール (IRAS) における課税報奨金制度 (前掲2 (3)ハ参照) などは、課税への蓋然性や確実性が高い資料情報の期待からのものであるとすれば、調査臨場の頻度を縮小するという効果が期待できるものであり、臨場抑制型調査への補助的手法として、制度導入の検討の余地はある。

また、臨場抑制型調査にシフトするためには、上記に関連し、資料情報の収集・管理の充実とその活用方法の工夫と改善は、一層求められるはずである。

(3) 企業クラウドへのアクセスによるリモート調査 (remote audit) の検討

大手企業と監査法人との間で既に実施されているクラウドを使ったリモート監査を参考に税務調査の場面においてもリモート調査 (Remote Audit) の導入について積極的に検討する必要がある。

参考例として、監査法人において、被監査企業が有する会計システムからデータを自動で抽出し、このデータをセキュアなデータプラットフォームと連携させ、この連携されたデータが一定のフォーマットに変換された上、監査調査システムなどと連携させることで監査の効率化・高品質化を図っているもの (データ抽出ルール) がある⁽⁶⁶⁾。さらに、同監査法人においては、AI を活用して膨大なデータを網羅的かつ多角的に分析し、異常な会

計仕訳であるか否かを判定する作業を経て、人間が想像しなかったリスクや課題を浮かび上がらせるシステム (AI 会計仕訳検証システム) を監査ツールとして活用するとともに、この AI について過去の財務データを基にしてリスク評価するモデルを構築した上、これに企業の財務諸表をインプットしてリスクの高い勘定科目や領域を抽出するシステム (AI・リスク評価システム) が活用されている⁽⁶⁷⁾。

また、ある監査法人においては、従来から在宅勤務で監査業務を行う際のソリューションとして活用していた「AWS Work Spaces」 (ユーザーの端末に在宅から直接アクセスし、機密情報を残さない仕様) をコロナ禍においてもそのまま利用し、監査業務を引き続き行うことが可能であったとする報告もあり⁽⁶⁸⁾、これが非対面でのリモートによる調査手法として大変参考となる (当然のことながら、納税者情報の機密性 (confidentiality) や適切な管理 (proper management) の面からの十分な検討は必要である。)

(4) 税務CGの推進とリスク・ベース・アプローチによる調査の効率化

イ 我が国における「税務CG」の概要

国税庁においては、①大企業の経済活動は、我が国経済に占めるウェイトが大きく、申告所得額も多額であること、②大企業の行動は、その企業グループ全体や下請けの中小企業等の税務コンプライアンスに与える影響が大きいこと、③大企業の税務コンプライアンスを高めることは、税務行政全体の効率性を高めることに有効であることから、大企業に対し、実地調査以外の多様な手法を用いて、そのトップマネジメント自らが適正申告の確保に積極的に関与し、必要な内部統制の整備を充実させて行くための取組として、国税局調査課所管法人 (資本金等の額が1億円以上の法人等が対象)

のうち、特別国税調査官が所掌する法人に対して、「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組」⁽⁵⁹⁾（いわゆる「税務CG」）を推進・促進している。

具体的には、税務CGの状況が良好であり、調査結果に大口・悪質な是正事項がなく調査必要度が低いと判断される法人については、次回の調査時期を延長し、その結果確保された調査事務量をより必要度の高い大企業に振り向けることとしている。そして、調査を行わない事業年度分に係る取引のうち、一定の取引については、自主開示や当局からの必要に応じた資料提出要請に協力を求め、その内容が問題ないと確認できた場合には、調査時期を再延長等する制度になっており、税務当局においてはこの税務CGの判定結果は、調査必要度の重要な判断材料となっている。

また、企業の経営責任者がリーダーシップを発揮して税務CGの充実に取り組んでいくことを促すため、当該企業の調査終了後、当局の幹部が調査法人の経営責任者と直接面談し、調査結果の説明に併せ、是正事項に係る再発防止に向けた取組や改善が必要な項目に関して効果的な取組事例を紹介しつつ、意見交換を実施している。

税務CGにおいて指摘事項を受けた企業側が再発防止に向けて行った効果的な取組事例としては、

- (イ) 税務調査における指摘事項について、関連部門が再発防止策を策定し、業務フローに入れるなどしてリスク統制を図り、その運用状況をトップマネジメントに定期的に報告
- (ロ) 税務調査の指摘を起因としてトップマネジメントの強い指示の下、数十年続いた取引慣行（支払方法）を見直し、社内及び取引先に対する説明会を実施するとともに、専任管理者の新設によるチェック体制を構築

- (ハ) 経理部署に「税務相談窓口」を設置し、税務上問題が生じる可能性が高い取引については事前に窓口担当者に相談することをルール化し、税務上の問題を回避する体制を構築
- (ニ) 税務調査で臨場されなかった事業所に経理部署が臨場し、期末に発生した誤りやすい費用科目（修繕費、外注費など）について、サンプル調査により経理処理の誤りをチェック
- (ホ) 税務の考え方や会計処理に関する社内ルールについてeラーニングを実施（履修後でないことと記票できないこととするライセンス制を採用）
- (ヘ) 不適切な取引が判明した場合、緊急に研修会を実施するとともに、教育部門等と連携し、教育プログラムに取り入れて社員への周知と再発防止を徹底などがある⁽⁶⁰⁾。

□ 税務CGの充実と推進

国税庁は、税務CGの充実により、調査必要度の高い法人に重点的に事務量を投下すること（調査の重点化）が可能となり、他方、企業側においては、不適切な税務処理が発生するリスクが軽減されとともに、税務調査の対応事務に関する負担が軽減されるという効果が生ずるなど、双方にメリットがあるとされている。

この税務CGの取組は、ある調査法人について次回調査までの期間が延期され、結果、総体的な調査接触回数が縮小し、実地調査（Field Audit）とは異なる別の方法で適正申告の確保を図るものであるから、アフターコロナにおける税務事務運営上の課題が、納税者との直接的な接触の機会を極力避けるという点にあるとすれば、この税務CGの取組の推進は、結果においてもアフターコロナの課題に対して、一定程度の対処や後押しになることが期待できるもの

である。

IRSにおいては、我が国が行っているような企業の税務CGを向上させるための独自の制度や企業のトップマネジメントとの直接の対話などの取組はないもの、大企業のコーポレートガバナンスや情報開示に関する「税法以外の規定やルール」は、我が国より早くに存在し、大企業のマネージメントが、税務CGを重要視する環境にあったとされている⁽⁶¹⁾。これも参照に値する。

ハ アフターコロナとリスク・ベース・アプローチ

納税者に対する調査必要度が的確に図ることができれば調査の重点化につながる。そして、これが正に「リスク・ベース・アプローチ（課税リスクの評価に応じた調査の実施）」の趣旨・目的にも合致するものである。リスク・ベース・アプローチの進展は、①調査間隔の延長、②総体的な調査回数の縮減、③調査実施期間（臨場期間）の短縮が図られることとなり、これは結果的にいずれも人的接触による調査が回避もしくは減少される効果が期待できる。ウィズ・コロナ時代はリスク・ベース・アプローチの充実が不可欠となる。

IRSがLB&Iに対し採用しているCRAP（課税リスク評価に着目した調査方針）やATOが執行方針の軸足を移したとされる「課税よりも予防（prevention before correction）」なども参照しながら、我が国も臨場・対面による税務調査を抑制しつつ、一定の効果が図れるリスク・ベース・アプローチによる納税者管理について一層の推進とその充実が必要になるものと考ええる。

(5) デジタル化の進展を踏まえた調査手法の構築

AIの活動領域の拡大や通信技術の発達により、世の中のデジタル化が急速に進行して

いる。このデジタル化の進展は、調査（examination）における、調べる、確認するという作業に対する従来の概念そのものについて根底から変えていく状況にもある。

デジタル化の進展により大量の取引データの集計や分析が自動化されるため、調査における狙いや分析も従来の方法とは切り口を変え、データから導き出された結果に対し解釈し、これを判断する能力やデータ分析から得られた異常値を素材としたコミュニケーション能力の確保が調査する側に求められることになるものと考ええる。

アフターコロナにおいては、あらゆる分野の細部の業務についてまで、デジタル化が今まで以上に求められる。大切なのは、これに対する措置として単にAIやデジタルツールを組織内に導入することではなく、その周囲の環境を整備し、納税者管理を含めた調査・徴収業務に対する新たな仕組みとして取り入れることはもとより、これらを当然のごとく使いこなせる人材・組織を育て行くことである。

4 企業行動の変化や世界動向を踏まえた税務調査

(1) 海外サプライチェーンへの影響等

新型コロナウイルスの世界的な感染の広がりや、飲食店事業者のテイクアウト化、メガネのネット販売といった事業スタイルの変化や企業のテレワーク推進といった働き方の多様化はもとより、我が国グローバル企業におけるビジネスモデルの変容や再構築についても大きな影響を及ぼす結果となった。

具体的には、製造業・非製造業ともに「海外のサプライチェーンへの影響」が最も多く（50%弱）、中国等の生産拠点の操業停止や物流の停滞、労働力不足により部品・商品の輸入が困難となったが、足下では、中国の操業が徐々にではあるが再開され、一部においてはこれが緩和されているとの報告もある⁽⁶²⁾。

また、製造業では、海外需要の落ち込みに

よる「輸出の減少」(43%)がみられ、非製造業では、世界的なヒトの移動制限により、中国や欧米等からの「インバウンド需要の減少」があり、大きく影響したとされる⁽⁶³⁾。

海外に事業展開する多国籍企業は、このような突然のパンデミックへの対応や過去のディスラプション(創造的破壊)の経験から一層弾力的かつ柔軟なサプライチェーン構築のための行動にでている。

このように、今後の経済取引は、アフターコロナ対応を強く意識して変化し、取引の普遍化が生じていくことが予測できる。

今後は、特に国際課税を念頭にした調査を行う場合は、従来型の取引(例えば、来料加工取引)のみをイメージして取り組むのではなく、このような柔軟なサプライチェーンへの再構築に向けた企業行動(グローバルな組織再編、投資の解消、新たな投資、機能・リスクの再配置、租税条約の適用・恩典を踏まえた取引の創設)や新型コロナウイルス感染症に伴うキャッシュフローの大幅な変動に留意しながらビジネスモデルの変化(後掲⁽⁴⁾参照)を捉えて、課税上の問題点の把握や検証に取り組む必要がある。

(2) 各国のコロナ対応税制を踏まえた税務調査

新型コロナウイルスは世界的規模で感染拡大した。これを踏まえ、各国とも新型コロナウイルス感染症に係る景気対策としての税制上の措置や感染拡大防止を踏まえた制度上の緩和策等を講じたもの、あるいは税務執行面において臨時的な措置を図ったものが多く見受けられる。

このような税制措置は国によってその狙いどころ(力点の置き所)に相違がある。アフターコロナにおいては、我が国に本店を有する多国籍企業に係る海外子会社についてその所在地国における税制措置の内容やその適用状況をキャッチアップしたうえ、その調査対

応を検討することも必要になってくるものと思われる。一部であるが、注視すべきと思われる関係国の税制上の措置を掲げると、以下のとおり。

イ 米国における税制上の措置

米国においては、新型コロナウイルス感染症に係る景気刺激策の一環として「CARES Act (Coronavirus Aid, Relief, and Economic Security Act)」が2020年3月27日に連邦議会で可決・成立した。CARES Actでは、法人を含む事業者に対し、税制面からの救済措置が数多く規定されており、これらに規定された措置の項目は、欠損金等、我が国企業の米国事業に対する影響が大きいものが多いと考える⁽⁶⁴⁾。具体的項目は、例えば、①欠損金の5年間の繰り戻し措置、②繰越欠損金額の80%相当額の使用制限緩和措置、③米国外留保所得課税(Transition Tax)と繰戻欠損金の一体課税措置、④M&Aを通じた企業グループの再構成と繰戻欠損金、⑤支払利息損金算入制限等である⁽⁶⁵⁾。

なお、CARES Actにおける事業者向けの税制措置は、2017年に成立し、2018課税年度から適用があるとされる税制改正法「Tax Cut and Jobs Act (TCJA)」をオーバーライドする形での規定が多く含まれている。

ロ オランダにおける税制上の措置

オランダにおいては、新型コロナウイルス感染に伴い、オランダ企業がかかえる経済危機を回避するため、①一定の売上減少企業(20%以上減少)に対する補助金支給と法人税額等についての一定期間の納税猶予、②納税遅延に係る延滞税の税率を8%から0.1%に引下げ、③新型コロナウイルス関連の一定損失につき、損金算入可能な引当金の計上を容認する等の措置を講じている⁽⁶⁶⁾。

ハ 中国における税制上の措置

中国においては、財政部総務局の公示⁽⁶⁷⁾において税制上の措置が講じられている。

例えば、①企業が増産目的で新規に購入した生産設備の一括（即時）償却（財政部総務局8号公示第1条）⁽⁶⁸⁾、②企業及び個人による医療機関に対する直接疫病防止用物品の寄付に係る全額損金算入（同9号公示第2条）⁽⁶⁹⁾、③企業が2020年度に計上する欠損金の繰越控除期間を通常の5年から8年に延長（同8号告示第4条）⁽⁷⁰⁾、④医療関係者等が一定の要件の下、支払を受ける臨時手当や賞与に対する免税措置（同10号告示第1条）⁽⁷¹⁾といった優遇措置や「オンライン申請、郵送利用」といった、非接触式の納税サービススタイルを積極的に推奨する取組を行っている（自然人電子税務局）⁽⁷²⁾。

ニ タイにおける税制上の措置

タイにおいては、①2020年4月1日から同年9月30日までに発生した源泉所得税については、その税率を1.5%引き下げ、また、同年10月1日から12月31日までの発生した源泉所得税については、申告・納税をオンラインで行うことを条件に2%まで引き下げる措置⁽⁷³⁾や②中小企業が2020年4月1日から同年7月30日までの間、社会保険加入者であり、かつ、月額給与が15,000 バーツ以下である従業員に対して支給する人件費については、その300%に相当する金額を当該企業における課税所得金額の計算上、損金算入するとする措置を講じている⁽⁷⁴⁾。

また、③2020年4月1日から同年8月30日までの間に提出・納付期限を迎える非上場企業の法人税確定申告書については、その提出・納付期限を8月31日まで延長する措置を講じている⁽⁷⁵⁾。

さらに、タイにおいては、国際競争力を

強化することを目的にタイを生産拠点として移転する一定の海外投資家に対し税制優遇策（Thailand Plus）を打ち出している⁽⁷⁶⁾。税制優遇策の具体的項目は、①生産自動化システムへの投資促進に関する一定の費用、②科学技術、工学、数学の分野における高熟練人材採用・奨励に係る一定の費用、③人材育成に関する一定のトレーニング費用（受講費用）に関するものであり、タイに生産拠点を移した多国籍企業や法的パートナーシップが2019年1月1日から2020年12月31日までに発生したこれら費用について、法人所得税（CIT）の追加的減税を行うものである⁽⁷⁷⁾。

ホ インドネシアにおける税制上の措置

インドネシアにおいては、①現行の法人税率25%を、2020年度、2021年度において、22%に引き下げ、さらに、2022年度以降は20%に軽減する措置を講じるとともに、②発行済株式の40%以上がインドネシア証券取引所で取引されている一定の上場企業については、その法人税率を前記①で軽減された税率からさらに3%軽減する措置を講じている⁽⁷⁸⁾。

また、③一定の要件を満たした法人については、2020年4月から同年9月までの期間について予定納税（pph-25）を繰り延べる措置を講じている⁽⁷⁹⁾。

(3) デジタル課税の導入を意識した国際課税への取組

OECD（経済協力開発機構）を中心とする国や地域の協議体（137カ国の国又は地域）は、経済のデジタル化による課税上の課題に対処するため、新たな国際課税ルールとして、①デジタル課税と②ミニマムタックス（Minimum Tax）という2本の柱による包摂的枠組み（Inclusive Framework）を2020年1月31日に公表した⁽⁸⁰⁾。

包摂的枠組みでは、経済のデジタル化による課税上の課題 (the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of Economy) に関して、国際課税原則である「ネクスス・ルール」及び「利益配分ルール」の見直し (デジタル課税) と最低税率による課税の導入 (ミニマムタックス) の導入について検討している。

背景としては、GAFA と呼ばれる巨大 IT 企業 (情報技術企業) への課税を念頭に、20 カ国・地域 (G20) 当局者と OECD が連携して進めてきたものである。

デジタル課税については、2019 年 12 月に米国がその枠組みを「セーフハーバー」とする案を提示し⁽⁸¹⁾、多くの国から懸念が表明されているが、本公表では、包摂的枠組みは見直しの大枠として合意され、2020 年末までに最終報告を目指して作業が進められている。

今般の OECD の案 (新ルール) では、支店や工場など物理的拠点 (PE) を根拠にした従来の課税ルールを見直し、急速に進むデジタル化の利用実態に応じた課税方法も取り入れることを狙いとしている。

新ルールの課税対象範囲は、総収入金額 (連結売上高) が 7 億 5 千万ユーロ (約 890 億円) を超える多国籍企業グループに限定され、その適用対象事業も「自動化されたデジタルサービス⁽⁸²⁾」と「消費者向け事業⁽⁸³⁾」とされている。

そして、具体的な課税額は、企業グループの連結財務諸表に記載された会計上の「利益 (税引前利益)」を基にして、一定水準以上の収益を超える利益を「みなし超過利益 (残余利益)」として特定して計算し、これを基に各市場国で課税額を配分 (share) することが検討されている。

なお、計算過程において、対象事業のデジタル化の程度に応じて課税額を変動させることや、収益性の基準値や市場国に配分される残余利益の基準値を市場の大きさを踏まえて変動させることも検討課題とされている。

欧州においては、この OECD におけるデジタル課税の議論の結果を待たずにすでに独自の課税を導入 (英国等) 又は導入の検討をしている国がある (イタリア、オーストリア、トルコ等)。

例えば、英国歳入関税庁 (HMRC) においては、2020 年 4 月に全世界 (worldwide) での売上高が年間 5 億ポンド (6800 億円) を超え、かつ、英国での売上高が 2500 万ポンドを超える IT 企業に対し、その超過売上高に 2% の税率で課税するとするデジタル課税を導入した⁽⁸⁴⁾。

新型コロナウイルスの感染拡大で多くの企業が打撃を受ける中、IT 大手企業はネット通販やテレワークなどの広がりが追い風となって堅実に利益を稼いでいるとの報道もある⁽⁸⁵⁾。

所得課税は、取引現地での実態確認作業を伴うことが多く、このための臨場調査はアフターコロナにおいては、その実行性にハードルが上がることになるが、デジタル課税の発想は、「みなし超過利益」といった客観的数値を基にした課税体系であることや「PE なければ課税なし」といった物理的拠点を意識した伝統的な国際課税ルールとは異なる概念の課税体系 (PE 概念の放棄) であることを踏まえると、拠点に対する税務調査官の臨場とは発想を異にし、その課税の適正性の検証作業においては正に臨場抑制型に通じるものとなり、ウィズ・コロナ時代の感染予防を踏まえた調査として一定程度効果が図れるものと考えられる。

そのような意味において、デジタル課税の導入はアフターコロナにおける非接触型調査との関係においても十分に参照できるものである。

(4) 企業戦略やビジネスモデルの変化、DX の進展等に対応した調査

コロナ対応として企業のビジネスモデルが

変わった。支店や販売拠点がなくとも顧客を獲得するビジネスモデルの到来も注目されている（例えば、リモートでの眼鏡販売等）。また、他方で、急速なデジタル改革の下、企業がテクノロジーを利用して事業の業績や対象範囲をその根底から変更・変化させる企業行動にあるデジタル・トランスフォーメーション（DX ; Digital transformation）⁽⁸⁶⁾にも意識した調査が必要となってくる。

さらに、これらに伴い、上記(3)のとおりPE（恒久的施設と課税）概念が再考（PE概念の放棄）されつつある現下の国際課税ルールやこの背景にあるビジネスモデルの変化や多様化にも配慮した調査への取組も必要となる。

他方で、企業のM&Aに関し、「今まで売却など考えられなかった『超優良企業』も、このコロナショックを契機に考え方を変える可能性がある。」と評した上、「コロナショックを機に、価格とリターンという数字中心のM&Aの考え方を変え、競争に巻き込まれない確固たるM&A戦略を推進する時期に差し掛かっている。」との指摘もある⁽⁸⁷⁾。

アフターコロナにおいては、企業戦略やビジネスモデルの変化や多様化、さらにはDXの進展等をも意識した、従来とは切り口の異なる調査手法の検討が必要となる。

5 制度面からの検討

(1) アフターコロナにおける税制の在り方

新型コロナウイルスの感染拡大により、経済活動は停滞するとともに、人々の行動様式が大きく変わるなど、社会の態様は様々な面において大きく変化した。このような国難ともいえる事態に対し、国は納税の猶予措置や給付金の支給、特例融資など種々の措置を講じてきたところであるが、必ずしもこの国難への対応としてはこれのみでは十分とまでは言えず、緊急対応的なものとなっている。そして、未だ新型コロナウイルス感染の収束は見通せ

ない状況を踏まえると、このウィズ・コロナ時代は、今後も長期にわたって継続すると考えざるを得ない。

このような状況下において、各業界から要望された令和3年度の税制改正に係る事項も新型コロナウイルス対策に関連するものが多く伺える。

例えば、日本税理士会連合会（日税連）は、毎年提出している「税制改正に関する建議書」とは別建てで新型コロナウイルス感染症の影響に伴う税制改正要望事項に関する建議書を提出している⁽⁸⁸⁾。

当建議書においては、「新型コロナウイルス感染症の影響による経済危機は、リーマンショックより深刻」、「納税者を取り巻く社会や経済の状況が一変したといっても過言ではない」とした上で、①一定期間に生じた欠損金の繰越控除の期間制限の撤廃（法人税）、②一定期間に生じた欠損金につき、前3年以内開始事業年度にわたっての法人税の繰戻還付（法人税）、③業務用不動産の譲渡損失に係る損益通算（所得税）、④中小企業経営強化税制における対象設備の緩和（設備に係る「一定規模以上要件」の撤廃）（法人税）など、事業者救済に重点を置いた措置の要望が多い。

ウィズ・コロナ時代は、今後も事業者救済に関する要望が増加することが予想されるため、税務執行当局においては、これら動向を注視するとともに要望に至る社会的事情や背景を十分理解し、適正所得の検証のための参考素材とすべきである。

(2) 所得課税についての課題と再考

個人所得税や法人税のように「所得（income）」を課税客体としている我が国の現行制度の下では、適正・公平な課税の実現の側面から言えば、仮に現行の現地調査（Field Audit）を全面的にリモート調査（例えば、諸外国のCorrespondence Examination）に移行するとした場合であっても、その物理

的な面から限界があり、その実現には現実的にハードルが高い部分が残ると考える。

それは、納税者と面前で直接やりとりする対面型調査か、あるいは非対面型調査か、という調査方式のみならず、適正所得を把握するための一連の作業過程（確認行動）に大きな要因がある。

所得が確立されるまでの一連の取引や人的行為に係る構成は、まず、経済取引があり、これを表象する請求書、領収書といったエビデンスが作成され、これに基づきこれらを記録するという作業が行われる。その後、その記録が集計され、財務諸表等のディスクローズされる計表・資料が出来上がることとなる。

さらに、これが一定の租税法ルールに従って調整され、最終的に「所得 (income)」が確立するということになる。また、これらの一連の作業の中に、キャッシュフローが時間のずれをもちながらも連動して複線的に事実を作り上げていくこととなる。他方で、キャッシュフローを生じさせない相殺のケースもある。

税務調査はこの「所得 (の金額)」の検証・事実確認であるがゆえ、帳簿の検証のみならずその保存場所や現物確認、保有資産・購入資産の現物確認や利用状況といった、いわば多角的かつ多様な確認作業が求められる。ある意味、実態把握・事実確認は必然であることから、対面での調査をなくし納税者から帳簿書類等を借用しての調査は、そのみでは、その目的が達成されず実効性がない。

さらに言えば、処理担当者、購入担当者、決裁担当者、取引先との間で対面による確認作業を行うことは、現行の所得調査においては、ある意味マストである。

すなわち、所得課税においては、納税者との対面における確認作業が必要不可欠とされ、調査における一連の作業の中でもそのウェイトは相当高いものである。

そのようなことから、アフターコロナにお

いては非対面型調査を主軸とするのであれば、インカム（所得）に対する課税そのものに対する課税の再検討と場合によってはその見直しも必要になるかもしれない。併せて、デジタル課税の導入の検討やそこから発展した新たな課税制度への税制改正意見等、実効性ある要望も必要と考えるところである。

(3) インボイス制度と臨場抑制型調査

インボイス制度とは、欧州諸国で広く採用されている制度で、複数税率制度のもとで仕入税額控除を適正に行うことを目的として、日本においても導入が検討され、消費税の複数税率に対応した仕入税額控除の方式として、2023年10月1日からインボイス制度（適格請求書等保存方式）が実施される予定である⁽⁸⁹⁾。

そして、そこでは「適格請求書発行事業者」として登録された売手から交付される「適格請求書」（インボイス）等と帳簿の保存が、仕入税額控除の適用要件となる。

インボイス制度の下で、インボイスとは、「売手が買手に対し正確な適用税率や消費税額等を伝えるための手段」であり、具体的には、登録番号、取引年月日、取引内容、適用税率や税額など法定されている記載事項が記載された書類（請求書、納品書、領収書、レシート等）をいうが、インボイスの様式・名称までは、問わないこととされている⁽⁹⁰⁾。

インボイス制度においては、課税事業者が相手方からこの「インボイス」の発行を求められた場合、この発行が義務付けられており、また、自ら発行した「インボイス」の副本の保存が義務付けられている。

また、免税事業者は「インボイス」を発行できないため、免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除ができないこととなる。すなわち、仕入税額控除の要件として、原則、適格請求書発行事業者から交付を受けたインボイスの保存が必要になる。

インボイス制度導入後においては、対象取引における売り手と買い手の取引関係に紐が付き、その確認がインボイスによって客観的に裏付けされることなるから、結果、臨場してまでの確認が抑制できる期待がある。すなわち、アフターコロナにおいて、従来型の臨場調査 (field audit) を臨場抑制型の調査にシフトすることが可能となるものである。ただし、インボイス制度の円滑な導入には、納税者 (事業者) の制度に対する理解はもとより、営業実態に応じた税務当局の対応や準備が必要不可欠となる。インボイス制度の確実な導入とその有効利用、制度の定着が求められる⁽⁹¹⁾。

(4) 立証責任論からの考察

納税者側に立証責任 (burden of production) があるとされる米国においては、書簡調査のウェイトを高くしても的確な所得の把握が比較的行い易い環境にあることや、また、情報提供の要請についても充実が図られる環境にあると考えられるところであり、このことを踏まえると申告納税制度における適正所得の把握と立証責任の所在 (課税庁側か、納税者側か) は密接な関係にある。

米国の税においてサモンズ (前掲(1)ホ参照) が導入・執行できる背景は、我が国と異なり立証責任が原則として納税者にあることが1つの要因であるともいえる。この点、我が国と米国は異なる環境にある。

新型コロナウイルス感染抑止の観点からアフターコロナにおける税務調査について、書簡調査のウェイトを高くすることが考えられるが、この場合、適正課税の観点から我が国も米国を参考に「納税者側に立証責任を転換できないか」といった議論も生ずるところである。

この点、立証責任の転換の問題は、税法だけに焦点を当ててもその解決は困難であって、現行においては相当ハードルが高いものと考

える。コロナ禍に限らず、この立証責任の転換の要請は、従来から時折浮上する問題ではあるが、この問題は我が国の法体系そのものにも大きく影響するものであって、税務執行上の課題や問題からのみで解決するのは適当でない。

他方で、優遇税制の個別規定において、その適用要件中に納税者に対し、一定の行為を求めた (当局が期間を定め、事実を明らかにする書類等の提示又は提出の求めた) 上、これが履行されなかった場合は、当該優遇税制の適用はないこととする等の改正規定等で立証責任の転換に似通った効果を求める道はある。例えば、外国子会社合算税制の適用除外規定における納税者の書類の提示・提出義務等である (措法 66 の 6③参照)。

アフターコロナにおいて書簡調査のウェイトが高まることを前提とした場合、優遇税制等を中心に、その適用場面や適用条件について、適正・公平課税の観点から再考すべき事項 (制度) が生ずる可能性がある。実務的観点から実効性ある必要な税制改正要望を行うことは、執行当局に課された1つの重要な役割であることを忘れてはならない。

6 アフターコロナにおける我が国税務行政の在り方 (総括)

本稿は、アフターコロナ (ウィズ・コロナ時代) において感染症対策やこれに伴い生じた企業行動等の変化を踏まえた上、今後の税務行政の在り方、主に窓口業務や調査事務 (徴収事務) の在り方について、諸外国の税務執行体制やコロナ対応・対策措置をも参照しながら考察したものである。

窓口業務も調査・徴収事務も基本的には人と人との物理的接触を避け、すなわち、納税者との接触をせずに実効性ある行政活動を行うことを目指す方策 (良作) を探ることになるだろうが、ここで大切なのは、納税者サービスも税務調査・徴収業務も適正・公平な課税の

実現の観点からその質を下げないことである。

そのような意味で、こと「調査事務（徴収事務）」においては、企業行動の変化等を意識して資料情報の有効活用（CRS⁽⁹²⁾の活用も含む。）を図り、当分の間、「書簡調査（Correspondence Examination）」と「実地調査（in-person interview、field audit）」のそれぞれを両輪として、個々の事案に応じてそのバランスを保ちながら複合的に実施しつつ、次なる効果的方策（例えば、リモート調査の実施、必要な税制改正）に適時・適切に移行あるいはアクションを起こして行くことになる。

今回の新型コロナウイルス感染拡大は、世界的規模で個人の身体に対する影響のみならず、経済、企業、政府に対しても相当なダメージを与えた。それは、人々の悲観的な憶測に起因したとされる 1929 年の世界大恐慌とは質を異にし、感染症の拡大というある意味実体的なものによって引き起こされたものであって、これまでの大恐慌とはその性質を異にすると提唱する者もいる⁽⁹³⁾。

そして、アフターコロナは、企業のデジタル化が一層進展する「デジタル時代」となり、我々の働き方についてまで、大きく変更を求められた（在宅業務の範囲の拡大と一層の推進、非対面型を奨励した業務体制等）。これは、ある意味、行政活動を含め、我々の社会が抱える脆弱性というものを改めて再認識させられた、といっても過言ではない。

かといって、このような国難ともいわれる今回のコロナ危機に対し、これを rare events として一蹴する訳にはいかず、むしろこれは長期的視野を持って取り組むべき課題であり、攻めの言い方をすれば、進みながら学ぶ分野であるのではないかと考えられるところである。そして、「ウィズ・コロナ」という言葉はまさにこれを表している。

すなわち、コロナ危機の回復を待って、それまでの間、税務調査は延期、納税は免除と

いう訳にはいかない面がある（もちろん、現状を踏まえての税務執行の抑制や猶予といった、行政としての対応はあり得る。）。コロナ禍、アフターコロナにあっても、行政サービスや税務調査等の質や量を落とさずに従前と同等に、あるいは今まで以上に実施できることや対応できることは必ずある。今後を見据え、長い歴史の中で国税が培ってきたノウハウと伝統を武器に、現況を逆手に取るくらいのもりで、将来のありうる可能性と選択肢について、工夫と改善を行うことが肝要であって、そんな強い思いから本稿における考察がある。

本稿が税務職員のみならず、税に携わる方々に少しでも、参照できるものになれば幸いである。

(1) 平成 24 年 5 月 11 日（法律第 31 号）第 180 回通常国会（野田内閣）にて成立・公布。令和 2 年 3 月 14 日一部改正。

(2) 財務省 HP（掲載随時更新）

https://www.mof.go.jp/tax_policy/keizaitaisaku.html 「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における税制上の措置（令和 2 年 5 月 12 日）」参照。

(3) 国税庁 HP（掲載随時更新）

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kansensho/pdf/faq.pdf> 「国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関するFAQ（令和 2 年 3 月）」参照。

(4) 金子宏『租税法（第 23 版）』（2019 年・弘文堂）920 頁。

(5) 国税庁公表（令和 2 年 2 月 27 日）

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/shinkoku/kansensho/pdf/0020004-090.pdf>

(6) 国税庁・前掲注(3) 1-問1.確定申告期限の柔軟な取扱い〔令和 2 年 5 月 29 日更新〕

(7) 国税庁・前掲注(3) 3-問1.資金繰りが悪化して、期限までに全額を納められない場合〔4 月 30 日更新〕、問2.新たに設けられた特例猶予制度とこれまでの猶予制度〔令和 2 年 4 月 30 日更新〕

- (8) 新型コロナウイルスの影響の行き先が見えない中、事業を存続させ経済活動を維持していくため、あるいは再起の糧とするため、法人については最大 200 万円、個人については最大 100 万円の給付を行うもの。売上が前年同月比 50%以上減少した事業者が対象で、前年 1 年間の売上からの減少分が支給上限（2020 年 5 月 1 日申請開始）。経済産業省 HP
www.meti.go.jp/covid-19/jizokuka-kyufukin.html
- (9) Pay with Cash at a Retail Partner
<https://www.irs.gov/payments/pay-with-cash-at-a-retail-partner>
- (10) Direct Pay
<https://www.irs.gov/payments/direct-pay>
- (11) 内閣府「経済財政運営と改革の基本方針 2019～「令和」新時代：「Society 5.0」への挑戦～」(令和 2 年 6 月 21 日)
https://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/kaigi/cabinet/2019/2019_basicpolicies_ja.pdf
- (12) 一方で、「政府サイトでの申請経験者の割合」は、5%止まりと OECD の加盟国に比し、低調なことも指摘されている。日本経済新聞・令和 2 年 6 月 18 日(朝刊)「行政のデジタル化～電子申請 5%止まり～」
- (13) 政府全体で推進する電子政府の構築に向けた取組の一環として、平成 16 年 6 月から全国で運用開始。国税庁においては、e-Tax の普及と定着に向け、e-Tax を利用して提出された還付申告書の処理期間の短縮や添付書類の提出省略などに取り組んでいる。
- (14) 国税庁「平成 30 年度における e-Tax の利用状況等について(令和元 8 月)」オンライン(e-Tax)利用率(3 頁)
<https://www.e-tax.nta.go.jp/topics/0108pressrelease.pdf>
- (15) IRS
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/18databk.pdf>
 (Data Book 2018 Table3.4)
- (16) 国税庁・前掲注(14) 参照。
- (17) IRS・前掲注(15) 参照。
- (18) 財務省「税制改正の解説(平成 30 年度)」
https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p1044-1093.pdf
- (19) 国税庁「大法人について e-Tax が義務化されます」
https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/houjin_e-tax_gimuka_201806.pdf
- (20) IRS・前掲注(15) 参照。
- (21) 国税庁・前掲注(14) 参照。
- (22) 例えば、東京都港区 HP「コンビニエンスストアでの証明書自動交付サービス(コンビニ交付)」
<https://www.city.minato.tokyo.jp/shibamadocho/kurashi/todokede/2015-1konbini.html>
- (23) 国税庁
https://www.nta.go.jp/publication/pamph/e-tax/e-tax_shoumei_seikyuu.pdf「納税証明書のオンライン請求」
- (24) 国税庁・前掲注(14) 納税証明書の交付請求 ⑪(5 頁) 平成 30 年度は、185,854 件(対前年比 123.8%)
- (25) 国税庁・前掲注(23) 参照。
- (26) 国税庁「タックスアンサー(よくある質問)」
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/index2.htm>
- (27) 国税庁「国税に関するご相談について」
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/sodan/denwa-sodan/index.htm#a-03>
- (28) IRS Free Tax Help Available Nationwide
<http://www.irs.gov/newsroom/free-tax-help-available-nationwide-2015>
- (29) 国税庁「チャットボットの試行運用を開始について」
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/koho/campaign/r2/Jan/05.htm>
- (30) 国税庁・前掲注(27) 参照。
- (31) 本稿の表題は「調査・徴収体制」であり、本来なら①調査業務、②徴収業務のそれぞれについての検討が必要であるが、納税者との物理的な接触を極力避けて行政対応を行うという観点からすれば、①も②も共通する事項が多々あることから、本稿は、紙幅の関係上、調査事務を中心に論じることとし、「徴収業務」の場面での検討については、①「調査業務」での検討事項等を参考としていただきたい。
- (32) IRS「IRS Update on Audits」
<https://www.irs.gov/newsroom/irs-update-on-audits>

- (33) IRS 「Data Book 2018」 Table 9a.
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17databk.pdf>
- (34) IRS
<https://www.irs.gov/businesses/lbi-directive-on-the-centralized-risking-of-research-issues-under-irc-sections-41-and-174>
- (35) IRS 「Large Business and International Lunches Compliance Campaigns」
<https://www.irs.gov/business/large-business-and-international-launches-compliance-campaigs>
- (36) IRS 「Pre-Filing Agreement Program」
<http://www.irs.gov/Business/Pre-Filing-Agreement-Program>
- (37) オーストラリアにおいても類似する制度がある（本稿2(2)ロ参照）。
- (38) IRS 「Compliance Assurance Program」
<http://www.irs.gov/Business/Compliance-Assurance-Program>
- (39) IRS 「Industry Issue Resolution Program」
<http://www.irs.gov/Business/Industry-Issue-Resolution-Program>
- (40) IRS
https://www.irs.gov/irs/part4/irm_04-046-004.html#d0e321
- (41) Form4564-Internal Revenue Service
www.irs.gov/pub/irs-tege/sample_base_irs.pdf
- (42) Thomson Reuters Tax & Accounting 「IRS Division Suspend Some Information Document Request Enforcement」 (March 31.2020)
- (43) IRS
https://www.irs.gov/irs/part25/irm_25-005-004.html#d0e94
- (44) IRS
https://www.irs.gov/irs/part25/irm_25-005-007.html
- (45) <https://www.justice.gov/opa/pa/court-authorizes-service-jhondoe-summons-seeking-information-about-dutch-residents-using>
- (46) <https://support.coinbase.com/customer/portals/articles/2924446-irs-notification>
- (47) <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/Compliance-model/>
- (48) <https://www.ato.gov.au/Super/APRA-regulate-d-funds/In-detail/APRA-resources/Large-fund-industry-report/>
- (49) <https://www.ato.gov.au/general/tax-and-individuals-not-in-business/we-focus-on-prevention-before-correction/>
- (50) <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Compliance-and-governance/Annual-compliance-arrangement/>
- (51) ATO 「Australian Taxation Office Submission」 18 頁
file:///C:/Users/Nohara-8/Downloads/139_supp2.pdf
- (52) IRAS 「ANNUAR REPORT (INLAND REVENUE AUTHORITY OF SINGAPORE) 2017」
https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/Annual_Reports/
- (53) IRAS 「#Tax And You (INLAND REVENUE AUTHORITY OF SINGAPORE) 2017」
https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/Annual_Reports/
- (54) IRAS 「Report tax evasion」
<https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Contact-Us/Report-Tax-Evasion/>
- (55) 「簡易な接触」とは、原則、納税者宅等に臨場することなく、文書、電話による連絡又は税務署への来署依頼による面接を行い、申告内容を是正する調査方法である。国税庁HP
https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/shotoku_shohi/pdf/0019011-068.pdf
- (56) PwC あらた有限責任監査法人「監査業務変革への取り組み」 10 頁。
<https://www.pwc.com/jp/ja/about-us/member/assurance/assets/pdf/assurance-transformation2019.pdf>
- (57) PwC あらた有限責任監査法人・前掲注 (56) 11 頁。
- (58) 「既存のリモート業務体制が真価を発揮～仰星監査法人」
<https://it.impress.co.jp/articles/-/19877>
- (59) 国税庁「税務に関するコーポレートガバナンス

の充実に向けた取組について（令和元年 6 月国税庁調査課）」

https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/s_hinkoku/hojin/sanko/pdf/160701_01.pdf

(60) 国税庁「大企業の税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組事例（令和元年 6 月国税庁）」

https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/s_hinkoku/hojin/sanko/pdf/160701_02.pdf

(61) 2009.7 OECD 報告書「大企業のコンプライアンス管理（8カ国の経験と実務）」

(62) 財務省「新型コロナウイルス感染症による企業活動への影響とその対応（財務局調査）令和 2 年 4 月 27 日」

https://www.mof.go.jp/about_mof/zaimu/kannai/202001/singatakoronavirus097.pdf

(63) 財務省・前掲注（62）参照。

(64) 「The CARES Act Works for All Americans」
<https://home.treasury.gov/policy-issues/cares>

(65) IRS

<https://irs.gov/newsroom/irs-provide-guidance-under-the-cares-act-to-taxpayer>

(66) 「Coronamastregelen Belastingdienst」

<https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/coronavirus>

(67) 本文いずれの公示も 2020 年 2 月 6 日発出のものであるが、その実施日は、2020 年 1 月 1 日からと（遡及適用）されている。

(68) 中国国家税務総局

<http://www.chainatax.gov.cn/chainatax/n810341/n810755/c5143465/content.html>

(69) 中国国家税務総局

<http://www.chainatax.gov.cn/chainatax/n810341/n810755/c5143464/content.html>

(70) 中国国家税務総局・前掲注（68）参照。

(71) 中国国家税務総局

<http://www.chainatax.gov.cn/chainatax/n363/c5143463/content.html>

(72) 中国国家税務総局

<https://etax.chinatax.gov.cn/>

(73) 「COVID-19 Relief Measures-guidelines for withholding tax reduction released」

<https://home.kpmg/th/en/home/insights/2020/03/th-tax-news-flash-issue-69.html>

(74) 「COVID-19 Relief Measures-guidelines for withholding tax reduction released」

<https://home.kpmg/th/en/home/insights/2020/08/th-tax-news-flash-issue-82.html>

(75) <https://home.kpmg/jp/ja/home/insight/2020/04/thailand-newsletter-202004.html>

(76) 「投資委員会布告（第 3-2563 号）投資促進措置」

https://www.boj.go.th/upload/content/No3_2563_jp.fdf

(77) 「Tax News Flash」

<https://home.kpmg/jp/home/insights/2020/09/tax-thailand-puls-package.html>

(78) 政府規制 2020 年 1 号（PP1） 2020.3.31 公表

(79) 税務局長規定 2020 年 6 号（PER 6）2020.4.17 公表

(80) OECD ウェブサイト

<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>

(81) <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2019/12/treasury-letter-oecd-digital-services-tax.pdf>

(82) オンライン検索エンジン、ソーシャルメディア・プラットフォーム、オンラインゲーム、デジタルコンテンツ・ストリーミング等

(83) パーソナルコンピューティング製品（ソフトウェア、家電、携帯電話等）、衣類、化粧品、ブランド食品、自動車等

(84) UK 「Introduction of the Digital Services Tax」

<https://www.gov.uk/government/introduction-of-the-digital-services-tax>

(85) 読売新聞・令和 2 年 9 月 18 日（朝刊・8 面）「巨大 IT への国際ルール困難～デジタル課税米の壁」参照。

(86) 情報技術の発展による社会の変革や、それに対応するための企業の取組。経済産業省と財務省は、2021 年度の税制改正で、企業の DX を後押しするため研究開発税制を見直す予定。与党税制調査会で議論し、同年 12 月にまとめる予定（日本経済新聞・令和 2 年 11 月 1 日（朝刊・5 面））。

(87) 林信行『『ウィズコロナ』の M&A はどう変わる』

るか」金融財政事情（2020.7. 27）36～37頁。

(88) 日本税理士会連合会「令和3年度税制改正に向けた建議書（令和2年6月11日）」、「新型コロナウイルス感染症の影響に伴う税制改正に関する建議書（令和2年6月11日）」

(89) 財務省「特集 消費税軽減税率制度、インボイス制度が実施されます！」

https://www.mof.go.jp/public_relations/finance/201808/201808c.pdf

(90) 財務省・前掲注（89）参照。

(91) 国税庁「適格請求書等保存方式の概要 - インボイス制度の理解のために -」

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetu/shouhi/keigenzeiritsu/pdf/0020006-027.pdf>

(92) 国税庁「共通報告基準（CRS）に基づく自動的情報交換情報に関する情報」

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/crs/index.hlm>

(93) Robert James Shiller 「Coronavirus is creating a 'dangerous time' for markets, panic is just starting」

<https://www.cnbc.com/2020/03/09/shiller-coronavirus-panic-has-not-peaked-market-plunge-just-starting.html>