

No. 1064 (2019. 7. 2)

## デジタル経済の課税をめぐる動向【第2版】

はじめに

### I OECD 及び G20 における議論

- 1 主な経緯
- 2 論点整理等の概要
- 3 作業計画の概要

### II 独自措置の動向

- 1 EU の対応
- 2 各国の対応

おわりに

キーワード：国際課税、法人税、デジタル経済、デジタル課税

- 従来の国際課税ルールは経済のデジタル化の進展に対応できていないとして、OECD 及び G20 を中心に、その見直しに向けた議論が進められている。
- 2019 年 6 月 8～9 日の G20 財務大臣・中央銀行総裁会議では、国際課税ルールの見直しについて 2020 年 1 月までに大枠で合意、2020 年末までに最終報告書の策定を目指すとした作業計画が承認された。今後、OECD で見直し案の統合や技術的課題の解決に向けて検討が進められる。
- 一方、国際的な議論の決着を待たずに、各国で独自措置の導入に乗り出す動きが広がっている。独自措置の拡大は国際的な経済活動に悪影響を及ぼすことが懸念されており、国際課税ルールの見直しについて合意が急がれる状況にある。

国立国会図書館 調査及び立法考査局

財政金融課 さとう りょう 佐藤 良

## はじめに

インターネット上でデジタル化された財やサービス等の流通が加速する中、ビッグデータ、人工知能、IoT (Internet of Things. モノのインターネット) など「第4次産業革命」と呼ばれる技術革新が進展し、経済社会に大きな変化を起こしている<sup>1</sup>。一般に、情報通信技術の進展による経済の変化は「経済のデジタル化」、同技術によって生み出される経済形態は「デジタル経済」と呼ばれている<sup>2</sup>。

昨今のデジタル経済では、GAFA (Google, Apple, Facebook, Amazon) に代表されるように、デジタル・プラットフォーム<sup>3</sup>を用いた新たなビジネスモデルが誕生し、世界規模で多額の利益を上げている。こうしたビジネスモデルは「高度にデジタル化されたビジネス (highly digitalised businesses: HDB)」と呼称される (以下、同モデルを採る多国籍企業を「HDB 企業」という。)。HDB の特徴として、①市場国 (ユーザー又は顧客が所在する国) に支店等の物理的拠点を設けずに事業規模を拡大できる、②無形資産 (知的財産権等) に大きく依存するビジネスモデルを採る、③データ及びユーザーの参加 (個人情報やコンテンツの提供等) が経済的価値の創出 (価値創造) に重要な役割を果たし、さらにデータ及びユーザーの参加の増加と無形資産の価値向上との間で相乗効果が見られる、の3点が挙げられる<sup>4</sup>。すなわち、HDB 企業はデジタル・プラットフォームを用い、必ずしも市場国に物理的拠点を設けない。しかも供給者側の企業のみならず需要者側のユーザーも価値創造に貢献するといった特徴がある。加えて、HDB 企業はグローバルな事業体制の中で、価値創造で大きな役割を占める無形資産を無税国・軽課税国に移転し、税負担の大幅な軽減を図ることが可能である。

こうした中、従来の国際課税ルール<sup>5</sup>はデジタル経済の進展に対応できておらず、適正な課税

\* 本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は、2019年6月14日である。本稿は、佐藤良「デジタル経済の課税をめぐる動向」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』1010号, 2018.7.19. <[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_11117772\\_po\\_IB1010.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11117772_po_IB1010.pdf?contentNo=1)> の更新版である。

<sup>1</sup> 内閣府「第3章 技術革新への対応とその影響」『平成29年度年次経済財政報告—技術革新と働き方改革がもたらす新たな成長—』2017.7. <<https://www5.cao.go.jp/j-j/wp/wp-je17/h03-00.html>> を参照。

<sup>2</sup> 2018年以降のOECDによる文書では「デジタル経済 (digital economy)」は使用されなくなり、代わりに「経済のデジタル化 (the digitalisation of the economy)」が使用されている。その背景には、前者の用語では特定の業種のみを対象にしていると解釈されかねず、それを回避しようとする配慮があると指摘されている (渡辺智之「デジタル・プラットフォームと国際課税」(平成30年度国際税務対策事業 日本機械輸出組合 国際税務研究会研究論文) 2019.3, p.1. <[http://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/digital\\_platform\\_kokusaikazei.pdf](http://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/digital_platform_kokusaikazei.pdf)>)。本稿では、デジタル経済の用語が本稿のテーマを論じる際に広く使用されていることに鑑み、本文中に定義した一般的な意味で当該用語を使用している。

<sup>3</sup> 情報通信技術やデータを活用して第三者に「場」を提供するサービスであり、具体的には、オンライン・ショッピング・モール、アプリケーション・マーケット、検索サービス、コンテンツ配信・共有サービス、電子決済サービス等が挙げられる (デジタル・プラットフォームを巡る取引環境整備に関する検討会「デジタル・プラットフォームを巡る取引環境整備に関する中間論点整理」2018.12.12, p.1. 公正取引委員会ウェブサイト <<https://www.jftc.go.jp/houdou/pressrelease/h30/dec/kyokusou/181218sankou1.pdf>>)。日本経済再生総合事務局「デジタル市場のルール整備に関する参考資料」(第23回未来投資会議資料) 2019.2.13, p.2. <<http://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/miraitoshikaigi/dai23/siryoul.pdf>> は、デジタル・プラットフォーム企業として、GAFA4社と中国系2社 (アリババ・バイドゥ) を挙げ、デジタルとリアル (実店舗等) の各領域における事業内容を整理している。

<sup>4</sup> OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS,” 2018, pp.51-59.

<sup>5</sup> 国際連盟時代に遡る100年の歴史を持つとされ、国際的に合意された課税権配分に係るルールとして、後述する「PEなければ課税なし」や「独立企業原則」がある (浅妻章如「デジタル経済課税を国際租税法の根幹の視点から見る」

が実現されていないと指摘されている<sup>6</sup>。その結果、HDB 企業は相対的に低い税負担で済んでいると指摘され<sup>7</sup>、従来型の企業との間で競争条件の公平性（level playing field）が確保されていないと問題視されている。従来の国際課税ルールを HDB 企業の事業所得への課税に適用するのが困難になる中、OECD（経済協力開発機構）及び G20（主要 20 か国・地域）は、新たな状況への対応を図るために、国際課税ルールの見直しに向けた議論を進めている。

こうした議論で論点になっているのが、デジタル経済における課税権の配分方法、すなわち、①ネクサス（課税根拠）及び②利益配分ルールの在り方である。従来の国際課税ルールでは、①について、多国籍企業が市場国に「恒久的施設（permanent establishment: PE）」と呼ばれる一定の物理的拠点を有する場合に、当該国に事業所得の課税を認める考え方が採られてきた（PE なければ課税なし）。その上で、②について、PE を独立した企業とみなし、PE が果たす機能、引き受けるリスク等を分析して利益配分を決定してきた（独立企業原則）<sup>8</sup>。①及び②のルールは、前述の HDB の特徴に対応していないことから、その見直しがデジタル経済の課税上の課題に対する長期的な解決策の 1 つとして位置付けられ、議論されている。一方、一部の国・地域では、国際的な議論の決着を待たずに独自措置<sup>9</sup>の導入に乗り出す動きが見られる。そこで、本稿では、昨今の OECD 及び G20 における議論の概要をまとめ（第 I 章）、主な国・地域における独自措置の動向を整理する（第 II 章）。

## I OECD 及び G20 における議論

### 1 主な経緯

多国籍企業が国際的な税制の間隙を突いて税負担を軽減・回避する行動やそれに起因する問題は「税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting: BEPS）」と呼ばれる。2008 年 9 月のリーマン・ショック以降、世界各国が財政状況を悪化させ、より多くの国民負担を求める中で BEPS への対応を求める声が高まった。これを受けて、OECD は 2012 年 6 月に「BEPS プロジェクト」を立ち上げ、G20 と共同して BEPS への対応策について議論を進め、2015 年 10 月に最終報告書を公表した<sup>10</sup>。同報告書では、多国籍企業は価値創造が行われた場所で税を支払うべきであるとの原則が示され、行動 1～15 に分けて BEPS への対応策が勧告された。このうち、行動 1 にデジタル経済の課税上の課題への対応をめぐる議論の結果がまとめられた<sup>11</sup>。しかし、法人所得課税（直接税）における当該課題については検討を継続し、2018 年 4 月までに

2019.2.18, p.1. 東京財団政策研究所ウェブサイト <[https://www.tkfd.or.jp/files/research/Tax\\_and\\_Social\\_Security\\_Reform/20190218%E3%80%80Asatsuma.pdf](https://www.tkfd.or.jp/files/research/Tax_and_Social_Security_Reform/20190218%E3%80%80Asatsuma.pdf)>; 岡直樹「デジタル所得課税を巡る最近の動向と展望」『租税研究』836 号, 2019.6, p.205.)。

<sup>6</sup> OECD, *op.cit.*(4), pp.17-20, 165-175.

<sup>7</sup> 例えば、欧州委員会は、実質的な法人税負担率（平均実効税率）について、伝統的なビジネスモデルの多国籍企業が 23.2%、デジタル系の同企業が 9.5%であると述べ、両者の間の不公平を問題視している（European Commission, “Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy,” COM(2018) 146 final, 2018.3.21, pp.4-5. <<http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/EN/COM-2018-146-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>>）。

<sup>8</sup> 法人が国外関連者（外国子会社等）との間で、通常の取引価格（独立企業間価格）とは異なる価格で取引を行う場合に、当該取引が独立企業間価格で行われたものとみなして所得を計算し、課税する制度として「移転価格税制」がある。同制度は、日本を始め、各国で導入されている。

<sup>9</sup> 一方的措置（unilateral measure）とも呼ばれる。

<sup>10</sup> “BEPS 2015 Final Reports.” OECD website <<http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>

<sup>11</sup> OECD, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report,” 2015.

中間報告書を、2020年までに最終報告書を取りまとめることとされた<sup>12</sup>。

OECDは2018年3月16日に公表した中間報告書<sup>13</sup>で、BEPS包摂的枠組みの参加国<sup>14</sup>間で、ネクサス及び利益配分ルールを見直すことに合意した。その上で、2019年に検討状況のアップデートを行い、2020年に予定される最終報告書の取りまとめまでに長期的解決策の合意に向けて議論を進めるとした。OECDは2019年1月29日に論点整理<sup>15</sup>、2月13日に公開協議文書<sup>16</sup>をそれぞれ公表した（以下、両者をまとめて「論点整理等」という。）。論点整理等は、見直しの柱として、①市場国により多くの課税権を配分する観点からの課税権の配分方法の見直し、②グローバルな税源浸食への対抗措置の提案、の2つを掲げた<sup>17</sup>。2月13日から3月6日に公開協議文書に対する意見募集が行われ、3月13～14日にパリで公聴会が開催された。

2019年5月28～29日のBEPS包摂的枠組みの総会では作業計画<sup>18</sup>が採択された。同計画では国際課税ルールの見直しについて、2020年1月までに大枠で合意、2020年末までに最終報告書の策定を目指す工程が示され、今後解決すべき技術的な課題が整理された。2019年6月8～9日に福岡市で開催されたG20財務大臣・中央銀行総裁会議でも、同計画が承認された<sup>19</sup>。

## 2 論点整理等の概要

### (1) 課税権の配分方法の見直し

1つ目の柱である「課税権の配分方法の見直し」では、「ユーザーの参加（英国案）」、「マーケティング上の無形資産（米国案）」、「重要な経済的存在（インド等の途上国案）」の3案が提案されている（表を参照）<sup>20</sup>。

英国案は、ユーザーの参加がHDBの価値創造に主要な役割を果たしている点に着目し、ユーザーの参加によって生じた利益について、ユーザーの所在国が課税できるようにする案であ

<sup>12</sup> OECDはBEPSプロジェクト最終報告書で2020年までにデジタル経済に関する最終報告書を提出するとしていたが、その後、G20からの要請（2017年3月）を受けて2018年4月までに中間報告を取りまとめることになった。

<sup>13</sup> OECD, *op.cit.*(4)

<sup>14</sup> BEPSへの対応策を国際協調により実施するための枠組み。2019年3月現在、129の国・地域が参加している（“Members of the Inclusive Framework on BEPS,” 2019.3. OECD website <<http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>>）。

<sup>15</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note: As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019.” <<http://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>>

<sup>16</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy: Public Consultation Document.” <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>>

<sup>17</sup> 以下の説明は、藤枝純・遠藤努「デジタル課税に関する近年の国際的動向—2019年2月13日付けパブリック・コンサルテーション・ドキュメントにおける議論を中心に—」『International taxation』39(5), 2019.5, pp.77-83; 渡辺徹也「経済の電子化と税制—2019年OECD公開討議文書を中心に—」21世紀政策研究所編『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方—ポストBEPSの国際協調の下での国内法改正の動向—』2019.5, pp.59-72. <[http://www.21ppi.org/pdf/thesis/190531\\_1.pdf](http://www.21ppi.org/pdf/thesis/190531_1.pdf)>等を参照した。

<sup>18</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: Inclusive Framework on BEPS,” 2019. <<http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>>

<sup>19</sup> 「20か国財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳）（2019年6月8-9日 於：福岡）」財務省ウェブサイト <[http://www.mof.go.jp/international\\_policy/convention/g20/communique.htm](http://www.mof.go.jp/international_policy/convention/g20/communique.htm)>

<sup>20</sup> 3案の名称や提案国の情報は、「「経済の電子化に伴う課税上の課題に対するコンセンサスに基づいた解決策の策定に向けた作業計画」の概要」2019.5.31. 同上 <[https://www.mof.go.jp/international\\_policy/convention/g20/annex4.pdf](https://www.mof.go.jp/international_policy/convention/g20/annex4.pdf)>に基づく。

る<sup>21</sup>。新ルールの適用対象は、HDB（具体的には、ソーシャルメディア・プラットフォーム、検索エンジン及びオンライン・マーケットプレイス）に限定され、それ以外は従来の方法が適用される。新ルールによる利益配分には残余利益分割法が使用される。残余利益分割法は、グローバルな事業利益のうち、通常利益（有形固定資産や運転資金等に帰属する利益）を従来のルールに基づき算定した上で市場国に配分し、これを除く残余利益（超過収益）を新ルールによる配分対象とする方法をいう<sup>22</sup>。英国案をめぐるのは、ユーザーの参加による価値創造への貢献を的確に評価することの困難<sup>23</sup>や、対象をHDBに限定することの是非<sup>24</sup>が制度的な問題点として指摘されている。

米国案は、多国籍企業が市場国におけるマーケティング活動で生み出した「マーケティング上の無形資産」（ブランド、商標、顧客データ、顧客リスト等）<sup>25</sup>に価値を認め、それにより生じた利益に対して市場国が課税できるようにする案である。米国案は、市場国とマーケティング上の無形資産との間に本質的かつ機能的な関係が存在することに着目する。こうした観点から、同案はHDBのみならず、より広範な業種を新ルールの適用対象とする。例えば、HDB企業のように物理的拠点を市場国に有しない場合、又は「リスク限定販売会社（limited-risk distributors: LRD）」（PEであるが、引き受けるリスクが少なく、わずかな利益配分しか受けない）のみを市場国に設けている場合には、消費者向け製品（自動車、電気製品、医薬品等）の製造販売事業であっても、新ルールの適用対象になり得る。新ルールによる利益配分には、英国案と同様に、基本的に残余利益分割法が使用される<sup>26</sup>。米国案の課題としては、無形資産の範囲が曖昧であり、適用対象が広すぎる懸念があると指摘されている<sup>27</sup>。

途上国案は、非居住者（外国）企業がデジタル技術によって市場国との間に有意で継続的な

<sup>21</sup> 基本的な考え方は、英国財務省が2017年11月22日に公表し、2018年3月13日に更新した「法人税とデジタル経済に関する政策方針書」に基づくこととされる（HM Treasury, “Corporate tax and the digital economy: position paper update,” 2018.3. GOV.UK website <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/689240/corporate\\_tax\\_and\\_the\\_digital\\_economy\\_update\\_web.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf)>）。

<sup>22</sup> 従来の制度における利益分割法が2国間の取引を対象にするのに対し、当該方法はグローバルな事業利益の残余利益を対象にする点で大きな違いがあるという。詳細は、藤枝・遠藤 前掲注(17), pp.78-79を参照。超過収益は、経済学でいう「超過利潤」（企業の利潤全体のうち「正常利潤」（投資家が安全資産である国債で資金を運用した場合に得られる利潤）を上回った部分）に対応すると解されている。そして、正常利潤への課税は資源配分をゆがめるので望ましくないものの、超過利潤への課税は競争市場をゆがめて生み出されたものであるので正当化されるという経済学の定説が、当該方法に発想として盛り込まれていると指摘されている（土居丈朗「デジタル課税の核心 税と経済学の交差点」『税務事例』51(6), 2019.6, p.75.）。

<sup>23</sup> 「デジタル課税 対象で攻防」『日本経済新聞』2019.3.26。

<sup>24</sup> 公開協議文書では、課題の1つとして、特定のデジタルサービスに対象範囲を限定した場合に、経済のデジタル化が進展する中で持続性に欠ける点が指摘されている（OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *op.cit.*(16), p.18.）。

<sup>25</sup> マーケティング活動に関連し、商品・サービスの商業利用を支援し、関連商品の販促上、重要な価値を持つものと定義される。ブランドや商標等の価値は市場国における消費者の好意的な意識によって創出されること、顧客データや顧客リスト等は市場国の消費者を対象とする活動によって得られることが、マーケティング上の無形資産に基づく課税根拠として挙げられている（OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *op.cit.*(16), p.11.）。

<sup>26</sup> 公開協議文書では、①現行ルールによって利益配分する場合とマーケティング上の無形資産に基づき市場国に利益配分する場合の差額を調整する方法、②グローバルな事業利益から残余利益のうちマーケティング上の無形資産に帰属する部分を算出した後、各市場国に利益配分する方法の2つが示されているが、基本的には英国案と同様に残余利益分割法によると整理される（OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *op.cit.*(16), pp.15, 17.）。

<sup>27</sup> 『日本経済新聞』前掲注(23)

関係を有すると認定される場合<sup>28</sup>に、市場国に重要な経済的存在があるとみなし、同国に課税権を認める提案である。途上国案は、途上国でも執行が簡単な解決策として提案されており、新ルールによる利益配分の方法としては、比較的簡素な配分方式（定式配分法<sup>29</sup>等）が提案されている。しかし、利害の対立する国々の間で、個別の状況を十分に斟酌できない簡素な配分方式に合意するのは容易でないと見られ、途上国案は現実性に欠けると指摘されている<sup>30</sup>。

表 課税権の配分方法の見直し（3案）の比較

	ユーザーの参加	マーケティング上の無形資産	重要な経済的存在
提案者	英国	米国	インド等の途上国
新ルールの適用対象	HDB	HDB に限定せず、消費者向け製品事業も対象になり得る。	デジタル技術によって市場国との間に有意で継続的な関係を有すると認定される場合
着眼点	HDB におけるユーザーによる価値創造への貢献に着目する。	マーケティング活動を通じて形成された無形資産（ブランド・顧客データ等）に着目する。	市場国が重要な経済的存在（一定のデータ量等）を有する場合に課税権を認める。
ネクサス	従来の PE を拡大	従来の PE を拡大	重要な経済的存在という新たな PE 概念を導入
新たな課税権の付与先	ユーザーの所在国	マーケティング上の無形資産の所在国	重要な経済的存在を有する国
利益配分方法	残余利益分割法	残余利益分割法	定式配分法
課題	ユーザーの参加による価値創造への貢献を的確に評価することが困難	無形資産の範囲が曖昧であり、適用対象が広すぎる懸念	各国が比較的簡素な配分方式に合意する必要があり、現実性に欠ける。

（出典）森信茂樹『デジタル経済と税—AI時代の富をめぐる攻防—』日本経済新聞出版社、2019、p.98；「デジタル課税 対象で攻防」『日本経済新聞』2019.3.26 等を基に筆者作成。

いずれの案もネクサス及び利益配分ルールの見直しによって、ユーザー又は顧客が所在する市場国の課税権を拡大し、市場国の税収を増加させる点では一致している。英国案及び米国案は、利益配分に残余利益分割法を使用する点で共通する一方、着眼点の違いから新ルールの適用対象（HDB のみか、消費者向け製品事業も含むか）には相違が見られる。ただし、公開協議文書は、新ルールの適用範囲をめぐって、英国案と米国案の折衷案として「ユーザー規模の拡大にデジタル技術を使用するビジネス」に言及し、統合の余地があることも示唆している<sup>31</sup>。途上国案は、配分対象とする利益を残余利益に限定しない点で、英国案及び米国案とは大きく異なる<sup>32</sup>。途上国案は、公開協議文書上でも英国案及び米国案と比較して検討が深められていないと指摘されている<sup>33</sup>。論点整理等の公表後、英国案は、ユーザーの参加を根拠に企業の事業所

<sup>28</sup> 具体的には、①一定のユーザーと関連データの存在、②市場国に由来するデジタルコンテンツの量、③現地通貨等での金銭の收受、④現地言語によるウェブサイト、⑤顧客への商品配送やアフターサービスの提供、⑥継続的なマーケティングや販売促進活動、のいずれか又は複数の要素で判定される。

<sup>29</sup> 直訳は分数配分法（fractional apportionment method）であり、定式配分法（formula apportionment method. 多国籍企業グループの全世界利益を売上高等の要素で一定の定式により各国に配分する方式）の一種と解される（本稿では、便宜、「定式配分法」と呼称する。）。公開協議文書では、具体的な方法として、①課税ベースの定義（多国籍企業グループのグローバル利益率を市場国で生じた収益（売上）に適用して算出）、②配分時の指標の決定（売上、資産、従業員に加え、ユーザーの要素も考慮）、③指標の重み付け、の3ステップがあると示されている。

<sup>30</sup> 『日本経済新聞』前掲注(23)

<sup>31</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *op.cit.*(16), p.19.

<sup>32</sup> 途上国案の利益配分ルールは、通常利益と残余利益の双方を配分対象とし、一定の基準で市場国に利益を按分する点で、従来の制度との乖離が大きいと指摘されている（青山慶二「電子経済課税に関する国際的な動向」（令和元年度第1回東京都税制調査会）2019.5.17, p.19. <[http://www.tax.metro.tokyo.jp/report/tzc31\\_1/09.pdf](http://www.tax.metro.tokyo.jp/report/tzc31_1/09.pdf)>）。

<sup>33</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *op.cit.*(16). pp.19-20.

得への課税を制度設計するのは困難との指摘も見られる中、徐々に議論の中心から外れ、米国案が有力視されていると報じられている<sup>34</sup>。ただし、後述するように、作業計画では、3案を統合するアプローチを採ることが示されている。

ここで欧州諸国と米国のデジタル経済への課税に対する姿勢について簡単に確認する<sup>35</sup>。多国籍企業の活動から生じる利益に課税権を有する国には、企業が本店を置く「居住地国」と事業活動を行う「源泉地国（市場国）」がある<sup>36</sup>。従来は、多国籍企業が投資によって稼得する所得（利子、配当、特許権等の使用料など）について、途上国（資本輸入国）が先進国（資本輸出国）に市場国への課税権拡大を要求する構図が一般的であった。

HDBに限って見れば、多くのHDB企業が米国を居住地国とする一方、先進国である欧州諸国は途上国と同様、市場国の立場にある。欧州諸国は、HDB企業が自国の事業展開で多額の収益を上げつつも、十分な税負担をしていないことへの不満を背景に、HDBに限定して市場国の課税権拡大を求めている<sup>37</sup>。これに対し、多くのHDB企業が本拠地を置く米国は、その庇護者としての立場からHDBに限定した見直しには反対している<sup>38</sup>。もっとも、米国はOECDによる国際課税ルールの見直しには協力的な姿勢であり<sup>39</sup>、経済のデジタル化の影響はHDBに限定されないで、より広範な見直しが必要との考え方を採っている<sup>40</sup>。こうした背景には、米国自身がHDBのみならず多くの事業で市場国としての側面を有しており、米国内でも市場国とし

<sup>34</sup> 『日本経済新聞』前掲注(23)

<sup>35</sup> 以下の説明は、森信茂樹『デジタル経済と税—AI時代の富をめぐる攻防—』日本経済新聞出版社、2019、pp.90-93を参照した。

<sup>36</sup> 法人の場合、居住地国は、本店の所在地（日本）のほか、法人設立時の準拠法が制定された国（米国）や事業の指揮管理を行う場所（英国）といった基準によって決定される。源泉地国は、外国法人がPEを有する場合に、PEに帰属する所得（国内源泉所得）に課税できる。居住地国及び源泉地国の課税権が競合し、二重課税が生じるのを回避するために、国内法や租税条約で調整が行われる。なお、本稿では、論点を簡潔に整理するため、同上に倣い、源泉地国と市場国を同義のものとして扱う。しかし、源泉地国はPEがある場合に居住地国に対して課税権が認められる国であって、必ずしも企業とユーザー又は顧客との間に接点があることを含意するものではなく、源泉地国と市場国は概念的に同一でないとの指摘もある（篠田剛「デジタルエコノミーと課税—プラットフォーム企業と国際課税レジーム—」『立命館経済学』67(5・6)、2019.3、p.125.）。

<sup>37</sup> 「特集 インタビュー BEPSプロジェクトのキーパーソン OECD パスカル・サンタマン局長に聞く デジタルエコノミー、市場国への課税権移管という“パンドラの箱”は開けず」『T&A master』764号、2018.11.19、pp.6-7。

<sup>38</sup> ムニューシン（Steven Mnuchin）財務長官は、2018年3月16日に「デジタル企業のみを対象にする提案は、どの国からの提案でも断固反対する」と表明し、その理由として当該企業が国内の雇用創出や経済成長に大きく貢献していることを挙げた（“Secretary Mnuchin Statement on OECD’s Digital Economy Taxation Report,” 2018.3.16. U.S. Department of the Treasury website <<https://home.treasury.gov/news/press-releases/sm0316>>）。なお、中国もアリババやテンセント等の巨大HDB企業を有していることから、デジタル経済の課税をめぐる議論では、米国と中国の意見は接近しているとの報道も見られる（例えば「デジタル課税で対立 米中 IT 大手抱え反対強く 欧州 議論長引き見切り発車（データの世紀）」『日本経済新聞』2018.11.11等）。

<sup>39</sup> 例えば、ムニューシン財務長官は2018年3月16日のコメントで「現代経済のより広範な課税上の課題に対応するための国際協力を完全に支持する」とも述べている（*ibid.*）。オバマ（Barack Obama）政権下では、デジタル経済の課税をめぐる議論に対して国際課税ルールに問題はなく、見直しは不要との立場が採られていた。しかし、トランプ（Donald Trump）政権下では、2017年12月に成立した税制改正法（Tax Cuts and Jobs Act, Pub. L. No.115-97, 131 Stat. 2054）でBEPSプロジェクトの趣旨と方向性を同じくする措置（後述のGILTIの合算制度及びBEAT）が導入され、これを契機に米国はOECDの議論に積極的に参加するようになったという（『日本経済新聞』同上；『T&A master』前掲注(37)、pp.4-8.）。また、こうした姿勢変化の理由として、米国が欧州諸国に見られる独自措置の動向（第II章で後述）を看過できなくなったことを挙げる見方もある（渡辺 前掲注(2)、p.15.）。

<sup>40</sup> 『日本経済新聞』同上；『T&A master』同上

ての課税権の強化を求める意見が勢いを増していること<sup>41</sup>があると考えられる。

## (2) グローバルな税源浸食への対抗措置の提案

論点整理等の2つ目の柱である「グローバルな税源浸食への対抗措置の提案」は、無税国・軽課税国への利益移転という BEPS の残された課題への対応策として提案されている。国際的な最低税率の水準を定め、それを下回る国に移転された利益に対して、利益移転によって十分に課税権を行使できていない国が課税し直す (tax back) ことを認める提案である。多国籍企業に対して最低限の税の支払を求める提案ともいえる。

同提案は、①外国支店・子会社等の所得に対する実効税率が最低水準以下である場合に、親会社側で合算課税するルール、②関係者への税源浸食的支払 (利子や使用料等の支払) について受取国での実効税率が最低水準以下である場合に支払国での損金算入を否認するルール<sup>42</sup>、の2つの要素で構成される。①については、各国で稼得されたものの、無税国・軽課税国に帰属された利益、②については、税源浸食的支払を通じて無税国・軽課税国に移転された利益が、それぞれ課税対象として想定される。

これらの措置はドイツ及びフランスによる提案が基になっている<sup>43</sup>。制度の内容は、米国で導入された GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income. グローバル無形資産低課税所得) の合算制度<sup>44</sup>及び BEAT (Base Erosion and Anti-Abuse Tax. 税源侵食・濫用対策税)<sup>45</sup>が参考にされている<sup>46</sup>。米国は、これらの措置を国際標準にする好機と見て、ドイツ及びフランスによる提案を支援していると報じられている<sup>47</sup>。なお、前述のとおり、デジタル経済の課税上の課題をめぐっては、「米国系 HDB 企業・米国」と「欧州諸国・途上国 (市場国)」との間で対立の構図が見られるのに対して、多国籍企業による租税回避の問題一般をめぐっては、米国も他国と同様に、それを問題視する立場に違いはなく、「多国籍企業」と「国家」との間で対立の構図になっていると指摘されている<sup>48</sup>。

①及び②の提案については、低い法人税率や優遇税制で投資を呼び込んできた国々の反発が予想される上に、仮にこれらの国々の同意を取り付けたとしても、具体的な制度設計の段階では、最低水準をどのように設定するのか、数値に幅を持たせるのか等、多くの課題が存在すると指摘されている<sup>49</sup>。

<sup>41</sup> 吉村政穂「デジタル課税の議論がもたらす国際課税の変革」『租税研究』836号, 2019.6, p.242. 特に多国籍企業の本拠地が米国内外のどちらにあっても、課税上、競争条件の不公平が生じないように求める意見が強まっているという (同)。なお、デジタル経済の課税をめぐる議論は、米国が積極的に議論に参加する前までは、ユーザーの参加に価値創造が認められるかといった点を中心に議論がなされてきたものの、米国案の登場後は、市場国における課税権の強化をどのように基礎付けるかという議論に変質してきていると指摘されている (同, p.243.)。

<sup>42</sup> 同様の場合に、損金算入の否認とともに、租税条約上の特典の供与を否認するルールも付加されている。

<sup>43</sup> 「多国籍企業 税逃れ防ぐ G20、独仏主導で具体案」『日本経済新聞』2019.4.11.

<sup>44</sup> 特定外国子会社の事業資産から算定した通常所得を超える部分を米国の親会社側で合算課税する制度をいう。

<sup>45</sup> 内国法人 (国内 PE を含む。) が国外関係者に一定の税源侵食的支払を行う場合に当該法人に追加的な税負担を課す制度をいう。

<sup>46</sup> 渡辺 前掲注(17), p.62.

<sup>47</sup> 『日本経済新聞』前掲注(43)

<sup>48</sup> 森信 前掲注(35), pp.90-91. なお、国家の中でも無税国・軽課税国に分類される国かどうかで立場は異なると考えられる。

<sup>49</sup> 『日本経済新聞』前掲注(43)

### (3) 論点整理等をめぐる議論

公開協議文書に対する意見募集や公聴会の中では「課税権の配分方法の見直し」について米国案を支持する意見、又は米国案に関連するコメントが多かったという<sup>50</sup>。日本経済団体連合会は、英国案について課税根拠の問題点、実務上の課題等の懸念を示し、途上国案について制度変更の射程が広すぎるとして不支持とし、米国案については「比較的議論の余地のある提案」として、その問題点に言及している。具体的には、過度に市場国へ課税権を配分する結果になる可能性があること、二重課税や事務負担増加の懸念があること等である<sup>51</sup>。

有識者の中には、米国案が妥当である<sup>52</sup>、納税者の予測可能性を確保する観点から、英国案では課税対象になる HDB の具体的な定義の法制化、米国案では課税根拠に係るより詳細な指針の策定が必要である<sup>53</sup>、といった意見が見られた。

2019年6月のG20開催前には、有力視される米国案では、見直しの対象がHDBのみならず、製造業一般にも及ぶことから、米国や中国など市場規模の大きい国ほど、税収が増える公算が大きい一方、日本とドイツでは、製造業の海外における税負担が増加し、両国の税収減につながる懸念されるとの報道が見られた<sup>54</sup>。日本政府は、議長国として、まずは米国案を重視して議論を進めつつ、適用対象の絞り込みを求める経済界の意見も尊重し、可能な限り日本企業が新ルールの適用対象から除外されるよう、議論を進めたい考えであると報じられていた<sup>55</sup>。

「グローバルな税源浸食への対抗措置の提案」に対する有識者の見解としては、無税国・軽課税国への利益移転を事実上、無効にする措置であるとして、その有効性に期待する声が聞かれる<sup>56</sup>一方、2015年10月のBEPSプロジェクト最終報告書では無税国・軽課税国への利益移転に対抗するために、既存制度の見直しが勧告されており<sup>57</sup>、新たな措置の導入前に当該見直しへの各国の対応状況や効果を見定める必要があるとの意見<sup>58</sup>も見られた。

### 3 作業計画の概要

2019年5月のBEPS包摂的枠組みの総会で採択され、6月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議で承認された作業計画は、1つ目の柱「課税権の配分方法の見直し」について3案の絞り込みを行わず、今後、3案の統合に向けて政治的合意を目指すとしている。その上で、3案の共通性に着目して、①利益配分ルール（残余利益分割法及び定式配分法のほか、簡素な方法として

<sup>50</sup> 藤枝・遠藤 前掲注(17), pp.82-83. 公開協議で提出された意見は、以下のページで閲覧できる(“Public comments received on the possible solutions to the tax challenges of digitalisation.” OECD website <<http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>> )。

<sup>51</sup> 日本経済団体連合会税制委員会企画部会「経済の電子化に係る課税上の課題への対応 公開諮問文書に対する意見」2019.3.9. <<https://www.keidanren.or.jp/policy/2019/017.html>>

<sup>52</sup> 山川博樹「G20財務相・中銀総裁会議 論点は デジタル課税 簡明な新ルールを」『日本経済新聞』2019.4.12.

<sup>53</sup> 青山慶二「(経済教室) GAFA 規制を考える (下) デジタル課税 合意難航も G20 で日本の調整力期待」『日本経済新聞』2019.2.21.

<sup>54</sup> 『日本経済新聞』前掲注(23)

<sup>55</sup> 同上

<sup>56</sup> 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」2019.2.12. 東京財団政策研究所ウェブサイト <<https://www.tkfd.or.jp/research/detail.php?id=3013>>

<sup>57</sup> 例えば、行動3「外国子会社合算税制の強化」(無税国・軽課税国に設立された外国子会社を用いた租税回避を防止するために、外国子会社合算税制の制度設計を勧告)が挙げられる。

<sup>58</sup> 青山 前掲注(53)

配分基準法 (distribution-based approach)<sup>59</sup>を新たに提案)、②ネクサスのルール (既存の OECD モデル租税条約の定義修正か、独立した規定の導入か)、③新ルールの執行 (二重課税の排除、租税条約の改正等) の観点から技術的な課題を整理している。2 つ目の柱「グローバルな税源浸食への対抗措置の提案」についても、制度設計上の主要要素に関する技術的な課題が整理され、最低税率の水準等の決定は今後の検討に委ねられている。

作業計画は、BEPS 包摂的枠組みの参加国が意思決定を行うに当たって、3 案や制度設計上の選択肢ごとの税収や経済に対する影響分析が重要になることを踏まえて、2019 年末までに分析結果を参加国に提示するとしている<sup>60</sup>。また、今後の作業体制については、BEPS 包摂的枠組みの運営グループが全体の方針決定を担い、OECD の専門家で構成する作業部会が個別の技術的課題の検討を進めることが示されている<sup>61</sup>。

## II 独自措置の動向

### 1 EU の対応

欧州委員会は、2018 年 3 月 21 日、デジタル経済の課税をめぐる、①中長期的な見直し案 (新たなネクサスの導入による法人税制の改革) と②短期的な見直し案 (デジタルサービス税 (Digital Services Tax: DST) の導入、以下「DST 案」という。) の 2 つの指令案を提案した<sup>62</sup>。

EU (欧州連合) は、税制について経済・財務理事会での全会一致制を採用する。DST 案をめぐることは、2018 年末までの合意に向けて議論が行われた<sup>63</sup>。2018 年 12 月 4 日の経済・財務理事会では、一部加盟国の反対により合意が得られず、合意の目標を延期し、フランス及びドイツの提言を踏まえた妥協案 (課税対象をオンライン広告からの収入に限定する等) を基に議論を継続することとされた<sup>64</sup>。しかし、2019 年 3 月 12 日の経済・財務理事会でも合意には至らず、EU レベルでの合意を一旦断念し、OECD の議論を通じて国際協調による解決を目指す方

<sup>59</sup> 新ルールによる利益配分をより簡素に執行することを目的として提案された方法であり、通常利益と残余利益の双方を配分対象にする。具体的な方法の 1 つとして、市場国で稼得する売上 (収入) にみなし営業利益率 (利益の基準値) を適用して、これに基づき利益配分を行うことが提案されている。公開協議で Johnson & Johnson 社が提案した案との類似性が指摘されている (Alexander Hartley, “OECD to consider worldwide fractional apportionment,” *International Tax Review*, 2019.5.31. <<https://www.internationaltaxreview.com/Article/3876448/Corporate-Tax/OECD-to-consider-worldwide-fractional-apportionment.html>>)。3 方式の概要は、財務省「説明資料 [国際課税]」(第 23 回税制調査会資料 総 23-1) 2019.6.12, p.34. 内閣府ウェブサイト <<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2019/1zen23kai1.pdf>> を参照。

<sup>60</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *op.cit.*(18), pp.35-36. 見直し全体で見れば、無税国・軽課税国に移転された利益も新たに市場国への配分対象になり、配分されるパイ自体が増えることになるので、価値創造が行われている一定規模以上の市場国ではゼロサムゲーム (税収の得失の総和がゼロ) にならないとも指摘されている (岡直樹「G20“作業計画”が示すデジタル時代の新しい国際課税原則」2019.6.6. 東京財団政策研究所ウェブサイト <<https://www.tkfd.or.jp/research/detail.php?id=3140>>)。

<sup>61</sup> *ibid.*, pp.37-39.

<sup>62</sup> 詳細は、佐藤良「デジタル経済の課税をめぐる動向」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』1010 号, 2018.7.19, pp.5-7. <[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_11117772\\_po\\_IB1010.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11117772_po_IB1010.pdf?contentNo=1)>; 柿沼英理子・金本悠希「EU のデジタル課税案と日本企業への影響—理事会指令案の要点解説と今後の展望—」2018.9.28. 大和総研グループウェブサイト <[https://www.dir.co.jp/report/research/law-research/tax/20180928\\_020337.pdf](https://www.dir.co.jp/report/research/law-research/tax/20180928_020337.pdf)> を参照。

<sup>63</sup> EU の指令案をめぐる経緯は、“Digital taxation.” European Council, Council of the European Union website <<https://www.consilium.europa.eu/en/policies/digital-taxation/>> を参照。

<sup>64</sup> Council of the European Union, “OUTCOME OF THE COUNCIL MEETING Economic and Financial Affairs,” 15085/18, 2018.12.4, p.4. <<https://www.consilium.europa.eu/media/37280/st15085-en18.pdf>>

針が示された<sup>65</sup>。

## 2 各国の対応

各国で様々な独自措置の導入又はその検討が進められており、その類型は①PE の範囲拡張、②源泉徴収税、③売上税、④巨大な多国籍企業を対象とする特定制度、の4つに整理される<sup>66</sup>。このうち、昨今、欧州諸国を中心に導入の検討が進み、注目を集めているのが、③売上税に属する税である。各国が法人所得課税（直接税）で独自措置を講じる場合、租税条約への抵触が問題になる（又はそれを回避するために同条約の改正が必要になる）。これに対して、売上税（間接税）は租税条約の対象外であるため、各国が単独で実効性のある独自措置を導入できる利点がある。一方、売上税は所得ではなく、グロス（売上高）を課税ベースとすることから、税の累積が生じること等を理由に批判的な意見が少なくない<sup>67</sup>。

欧州諸国を中心に各国が検討する③売上税に属する税は、各国における HDB 企業の売上高が一定の水準を超える場合等に、当該売上高に対して課税するものであり、基本的な仕組みは共通している（以下、各国の税目を一律に「DST」と呼称する<sup>68</sup>。）。本稿では、独自措置のうち DST の動向に焦点を当てて整理する<sup>69</sup>。まず、主要先進国である英国、フランス及びイタリアにおける検討及び進行状況を確認し、それ以外の国を含む検討及び進行状況と制度概要を巻末表に整理する。2019年6月14日現在、巻末表に掲げた国で DST を実施するための法制化が全て完了した国は見当たらない。また、ドイツで独自措置として DST の導入を進める動きは見られない。なお、米国は HDB 企業のみを対象とする独自措置の導入に批判的な姿勢を示している<sup>70</sup>。英国のハモンド（Philip Hammond）財務大臣とフランスのル・メール（Bruno Le Maire）経済財務大臣は、国際課税ルールの見直しについて最終合意に至れば、独自措置を撤廃すると表明している<sup>71</sup>。

### (1) 英国

ハモンド財務大臣は、2018年10月29日の秋季予算演説で、2020年4月から DST を導入する方針を発表した<sup>72</sup>。DST は国際課税ルールの見直しが実現されるまでの暫定措置として位置

<sup>65</sup> Council of the European Union, “OUTCOME OF THE COUNCIL MEETING Economic and Financial Affairs,” 7368/19, 2019.3.12, p.6. <<https://www.consilium.europa.eu/media/38978/st07368-en19-vf.pdf>>; 「IT 課税 EU 見送り」『読売新聞』2019.3.13. なお、アイルランド、デンマーク、フィンランド及びスウェーデンが最後まで反対したと報じられている（James Cook, “Europe must take the lead’ on a digital tax, says EU competition chief,” *Telegraph*, 2019.4.8.）。

<sup>66</sup> OECD, *op.cit.*(4), p.134.

<sup>67</sup> 売上税では、仕入れにかかる税額の控除が行われないことから、複数の取引段階で売上税が課されれば、税の累積が発生しかねないと指摘される（例えば、土居丈朗「「デジタル課税」が巨大ネット企業を襲う日—各国がアマゾンやグーグルに翻弄されている—」『東洋経済オンライン』2018.4.2. <<https://toyokeizai.net/articles/-/214789>> 等）。

<sup>68</sup> 各国の税目は、digital service tax（英国）、taxe sur les services numériques（フランス）、imposta sui servizi digitali（イタリア）等である。

<sup>69</sup> DST 以外の独自措置の動向については、佐藤 前掲注(62), pp.7-12 を参照。

<sup>70</sup> 2019年6月8日、G20 財務大臣・中央銀行総裁会議の開会前に開催された「国際租税に関する大臣級シンポジウム」における各大臣の発言内容による。発言要旨は、財務省 前掲注(59), pp.11-13; 「グローバル企業の“税逃れ”包囲網構築へ G20 協調」『日本経済新聞』（電子版）2019.6.9 を参照。

<sup>71</sup> 同上

<sup>72</sup> “Budget 2018: Philip Hammond’s speech,” 2018.10.29. GOV.UK website <<https://www.gov.uk/government/speeches/budget-2018-philip-hammonds-speech>>

付けられる。DSTの制度案については、2018年11月から2019年2月に公開協議が実施され、協議用文書で制度案の詳細が示されている<sup>73</sup>。今後、DSTの制度案は2019年秋に採決予定の2019-2020年財政法案に盛り込まれる見通しである<sup>74</sup>。

## (2) フランス

ル・メール経済財務大臣は、2018年12月17日の記者会見で、2019年1月1日からDSTを導入すると発表した<sup>75</sup>。DSTの創設等に係る法案は、同年4月8日に下院で可決され、5月21日に上院で修正案（2021年末までの時限措置とするなど一部修正）が可決された<sup>76</sup>。今後、法文を統一するための両院協議会（*commission mixte paritaire*）が開催される見通しであり<sup>77</sup>、両院協議会で成案が得られ、両院で成案が承認されれば、法律が成立する<sup>78</sup>。DSTの対象企業<sup>79</sup>への課税は2019年1月1日から遡及適用される予定である<sup>80</sup>。なお、DSTの納付期限は4月末及び10月末の年2回（2019年分については2019年10月末にまとめて1回）とされている<sup>81</sup>。

## (3) イタリア

イタリアでは、2018年予算法にデジタル取引税（*web tax*）の導入が盛り込まれた<sup>82</sup>が、実施の要件とされた経済財務省によるデクレ（政令）が公布されず、発効しなかった<sup>83</sup>。2019年予算法（2018年12月30日成立）では、これが廃止され、新たにDSTの導入が盛り込まれた<sup>84</sup>。しかし、実施に当たっては、2019年4月末までに経済財務省によるデクレの公布が必要とされ

<sup>73</sup> “Digital services tax: consultation,” 2018.11.7. *ibid* <<https://www.gov.uk/government/consultations/digital-services-tax-consultation>>

<sup>74</sup> *ibid*; Sean Foley et al., “Her Majesty’s Treasury Department Discusses the UK’s Proposed Digital Services Tax,” 2019.3.11, p.5. KPMG website <<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2019/03/tnf-wnit-uk-mar11-2019.pdf>> 制定済みの2019年財政法（Finance Act 2019 (c.1)）とは別の法案として提出される見込み。

<sup>75</sup> “Google, Apple, Facebook, Amazon et les autres géants du numérique seront taxés dès 2019. Les Gafa seront soumis à l’impôt en France dès le 1er janvier 2019, a assuré Bruno Le Maire,” 2018.12.18. Gouvernement.fr website <<http://www.gouvernement.fr/google-apple-facebook-amazon-et-les-autres-geants-du-numerique-seront-taxés-des-2019>>

<sup>76</sup> 審議経過は、“Création d’une taxe sur les services numériques.” Sénat website <[http://www.senat.fr/espace\\_presse/actualites/201904/creation\\_dune\\_taxe\\_sur\\_les\\_services\\_numeriques.html](http://www.senat.fr/espace_presse/actualites/201904/creation_dune_taxe_sur_les_services_numeriques.html)> を参照。

<sup>77</sup> “Feu vert du Sénat à la “taxe Gafa” pour imposer les géants du numérique,” *Le Point*, 2019.5.22. <[https://www.lepoint.fr/politique/feu-vert-du-senat-a-la-taxe-gafa-pour-imposer-les-geants-du-numerique-22-05-2019-2314258\\_20.php](https://www.lepoint.fr/politique/feu-vert-du-senat-a-la-taxe-gafa-pour-imposer-les-geants-du-numerique-22-05-2019-2314258_20.php)>

<sup>78</sup> 詳細は、高澤美有紀「フランスの議会制度」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』1047号, 2019.3.14, pp.7-10, 13. <[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_11252030\\_po\\_1047.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11252030_po_1047.pdf?contentNo=1)> を参照。

<sup>79</sup> 2019年3月20日時点では、対象企業として26社の会社名が報じられている（法律事務所 Taj の調査に基づく。）（“La taxe Gafa concerne 26 entreprises en France,” *Le Figaro.fr*, 2019.3.20. <<http://www.lefigaro.fr/conjoncture/2019/03/20/20002-20190320ARTFIG00213-la-taxe-gafa-concerne-26-entreprises-en-france.php>>）。

<sup>80</sup> フランスにおける遡及効（法律や法律要件の効力がその成立以前に遡って及ぶこと）について、松本英実「民法典序章—古法と現在をつなぐもの—」北村一郎編『フランス民法典の200年』有斐閣, 2006, p.120には、「遡及効禁止の原則は刑罰・制裁を科す場合を除いては立法者を拘束しないため、遡及効をもつ法律も制定することが可能である。しかし、法的安定性、個人の権利の保護等の観点から遡及的立法は厳格に制限されるべきものと考えられている。」との説明が見られる。

<sup>81</sup> 上院の修正案（Art. 1693 quater 及び附則）のほか、2019年3月6日の政府案公表時のプレスリリース（Ministère de l’Économie et des Finances, “Projet de loi relatif à la taxation des grandes entreprises du numérique,” 2019.3.6, p.7. <[https://minefi.hosting.augure.com/Augure\\_Minefi/default.ashx?WCI=ContenuEnLigne&ID=02AC56B0-9A99-415D-8BFD-F9D49B535D6A](https://minefi.hosting.augure.com/Augure_Minefi/default.ashx?WCI=ContenuEnLigne&ID=02AC56B0-9A99-415D-8BFD-F9D49B535D6A)>）を参照。

<sup>82</sup> Legge 27 dicembre 2017, n.205, art.1, commi 1010-1019. 制度概要は、佐藤 前掲注(62), p.9を参照。

<sup>83</sup> “Italy introduces new digital services tax,” 2019.1.14. Ernst & Young website <<https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--italy-introduces-new-digital-services-tax>>

<sup>84</sup> Legge 30 dicembre 2018, n.145, art.1 commi 35-52. なお、*web tax* は課税取引の対価の額に対する課税であったのに対し、DSTは課税事業者のイタリア国内の売上高に対する課税であるといった違いが見られる。

ていたが（公布の60日後に施行）、同月末までに公布されず、実施には至っていない<sup>85</sup>。

## おわりに

2019年6月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議では、2020年1月までに大枠で合意、2020年末までに最終報告書の策定を目指すとした作業計画が承認された。今後は、複数案の統合や技術的課題の解決に向けて議論が進められる。作業計画自体が今回の国際課税ルールの抜本的な改革に向けた工程を「極めて野心的」と言及している<sup>86</sup>。今後の議論は難航するとの見方もある<sup>87</sup>。一方、各国で導入又はその検討が広がる独自措置は、二重課税や税務コストの増加により、国際課税ルールの枠組みのみならず、国際的な経済活動への悪影響が懸念される。独自措置の拡大を抑制するためにも、国際課税ルールの見直しについて合意が急がれる状況にある<sup>88</sup>。

日本政府は、2019年11月末までG20の議長国を務める間、国際的な議論を主導し、関係各国の合意形成に調整力を発揮することが期待されている<sup>89</sup>。今後もOECD及びG20における議論の進展が注目される。

---

<sup>85</sup> 「デジタル課税、2019年政府予算に組み込まれるも未施行（イタリア）」『ビジネス短信』2019.6.5. JETRO ウェブサイト <<https://www.jetro.go.jp/biznews/2019/06/f6e0b7b8f51647a9.html>>

<sup>86</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *op.cit.*(18), p.7.

<sup>87</sup> Hartley, *op.cit.*(59)

<sup>88</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *op.cit.*(18), p.7.

<sup>89</sup> 例えば、青山 前掲注(53); 『日本経済新聞』前掲注(38)等。

巻末表 主なデジタルサービス税（DST）案の検討及び進行状況と制度概要（2019年6月14日現在）

国・地域 (注1)	検討及び進行状況	課税対象とするデジタルサービス	税率・課税標準	売上高の閾値 (注2)	税収見込額 (注2)
EU	2018年3月に指令案を公表。2019年3月に合意を断念すると発表。	①オンライン広告、②オンライン・プラットフォーム、③ユーザーデータの有償移転	税率3% 売上高に課税	全世界で7.5億ユーロ超かつEU域内で5000万ユーロ超	年50億ユーロ
英国	2018年10月に実施方針を表明。2020年4月施行予定（2019-2020年財政法案に盛り込まれる見通し）。	①ソーシャルメディア・プラットフォーム、②検索エンジン、③オンライン・マーケットプレイス	税率2% 売上高(注3)に課税	全世界で5億ポンド超かつ国内で2500万ポンド超（国内の課税売上高のうち、2500万ポンドは非課税）	2019年度：500万ポンド 2020年度：2.75億ポンド 2021年度：3.7億ポンド 2022年度：4億ポンド 2023年度：4.4億ポンド (注4)
フランス	2018年12月に実施方針を表明。2019年4月に下院、5月に上院で修正案を可決（法文の統一が未了であり、法律は未公布）。2019年1月1日施行予定（遡及適用、2022年1月1日で失効）。	①オンライン広告、②オンライン・プラットフォーム、③ユーザーデータの広告目的での販売	税率3% 売上高に課税	全世界で7.5億ユーロ超かつ国内で2500万ユーロ超	2019年：4億ユーロ 2020年：4.5億ユーロ 2021年：5.5億ユーロ (注5)
イタリア	2018年12月に2019年予算法が成立。DST実施のために二次的律の公布が2019年4月末までに求められていたが（公布後60日後に施行）、期限内に公布されなかった。	①オンライン広告、②オンライン・プラットフォーム、③ユーザーデータの有償移転	税率3% 売上高に課税	全世界で7.5億ユーロ超かつ国内で550万ユーロ超	2019年：1.5億ユーロ 2020年：6億ユーロ 2021年：6億ユーロ
スペイン	2018年10月に政府案を公表、2019年1月に法案を議会提出。2019年2月に2019年予算法が下院で否決されたことを受け、上下院が解散され、同法案は廃案。今後、同様の法案が再提出される見込み。(注6)	①オンライン広告、②オンライン・プラットフォーム、③ユーザーデータの有償移転	税率3% 売上高に課税	全世界で7.5億ユーロ超かつ国内で300万ユーロ超	年12億ユーロ (注6)
オーストリア (注7)	2019年1月に実施方針を表明。2019年4月に政府案を公表（5月9日まで事前評価期間）（2020年1月施行予定）。	オンライン広告	税率5%(注7) 広告収入に課税	全世界で7.5億ユーロ超かつ国内で2500万ユーロ超	2020年：2500万ユーロ 2021年：2800万ユーロ 2022年：3100万ユーロ 2023年：3400万ユーロ
ニュージーランド	2019年6月に公開協議文書を公表。2019年下半期にDSTの導入是非を決定（導入の場合は2020年中に法制化の予定）。	①仲介プラットフォーム、②ソーシャルメディア・プラットフォーム、③コンテンツ共有サービス、④検索エンジン	税率3% 売上高に課税	全世界で7.5億ユーロ超かつ国内で350万ニュージーランド・ドル	年3000～8000万ニュージーランド・ドル

(注1) 他にもチェコ及びポーランド（政府内でDSTの導入に係る法案を準備中）、ベルギー（2019年1月に野党の人的民主センター（cdH）の議員らがDST導入に係る法案を議員立法）等でDST導入をめぐる動きが見られる。

(注2) 報告省令レート（令和元年6月分）によると、1ユーロ=125.4円、1ポンド=145.6円、1ニュージーランド・ドル=75.3円である。

(注3) 対象事業のユーザー参加による収入（例えば、ソーシャルメディア・プラットフォームではオンライン広告やデータ販売の収入、登録料、オンライン市場では委託料、登録料、配送料、オンライン広告の収入）に限られる。

(注4) 英国の課税年度は、4月6日～翌年4月5日である。

(注5) 影響分析（2019年3月5日）で示された税収見込額（2022年分を除く。）による。

(注6) 制度内容は2019年1月の法案に基づく。2019年4月の総選挙後に欧州委員会に提出された「安定化プログラム2019～2022」には歳入増加策の1つにDST新設（年12億ユーロ）が掲げられており、今後、同様の法案が提出されると見られる。2019年1月の法案では、官報公示の3か月後に施行開始が予定されていた。なお、税収見込額（年12億ユーロ）は、他国と比較して多く、欧州委員会から税収見込額の規模について疑義が呈されている。

(注7) 当初のEU案ではなく、フランス及びドイツが提案した妥協案（課税対象をオンライン広告からの収入に限定する等）に基づいており、他国と比較して課税ベースが狭い。税率は、既存メディアの広告収入に対する広告税（税率5%）との比較衡量により5%に設定されている。

(出典) 各国法案・制度案のほか、Daniel Bunn, “Revenue Estimates for Digital Services Taxes,” 2019.4.26. Tax Foundation website <<https://taxfoundation.org/digital-services-tax-revenue-estimates/>>; Bloomberg Tax; IBFD News Services; EY Indirect Tax Alert等の各種資料を基に筆者作成。