



RIETI Discussion Paper Series 21-J-038

デジタル・サービス税(Digital Services Tax)をめぐる動向

瀧 圭吾
神戸大学



Research Institute of Economy, Trade & Industry, IAA

独立行政法人経済産業研究所

<https://www.rieti.go.jp/jp/>

デジタル・サービス税 (Digital Services Tax) をめぐる動向*

澗 圭吾 (神戸大学大学院法学研究科)

要 旨

本稿は、近年提案され、また、いくつかの国によって実際に導入されたデジタル・サービス税 (Digital Services Tax) の法的仕組み及びその問題点を紹介するとともに、なぜこのような租税が提案される余地があったのか、ということ进行分析する。本稿は、以下の点を指摘している。第一に、デジタル・サービス税は、従来の国際課税の枠組みを修正するのではなく、その枠組みからはみ出すような、その性質が曖昧な租税である。第二に、デジタル・サービス税には、米国通商代表部の報告書で示されているような様々な理論的・実地的な問題（その性質が曖昧であって他の種類の租税との重複課税をもたらすこと、所得課税・消費課税・資産課税のそれぞれについてこれまで理解されてきた課税管轄権の限界を超えて課されること、執行が国家と企業との間の交渉に依存すること等）があり、基本的には取るに足らないものである。第三に、従来の法人税や消費税は消費者が目に見える対価を支払わないで行う消費活動をうまく捉えることができていなかったため、この問題点を突いている限りにおいては、デジタル・サービス税には一理あるとの評価が可能である。

キーワード: デジタル・サービス税、デジタル税、デジタル貿易、多国間ルール形成、法人税、課税管轄権

JEL classification: H25, H26, K33, K34

RIETI ディスカッション・ペーパーは、専門論文の形式でまとめられた研究成果を公開し、活発な議論を喚起することを目的としています。論文に述べられている見解は執筆者個人の責任で発表するものであり、所属する組織及び（独）経済産業研究所としての見解を示すものではありません。

* 本稿は、独立行政法人経済産業研究所 (RIETI) におけるプロジェクト「現代国際通商・投資システムの総合的研究 (第V期)」の成果の一部である。本稿の原案に対して、川瀬剛志教授 (上智大学)、川島富士雄教授 (神戸大学) をはじめとする、経済産業研究所研究会 (2020年12月25日開催) 出席者の方々から、多くの有益なコメントを頂いた。ここに記して、感謝の意を表したい。

1. はじめに

1.1. 租税制度の中における法人税の位置づけ

国境を超えて活動する企業にとって、租税は重要な考慮要素である。租税と言っても、そこには様々な種類がある。固定資産税のように、一定の有体物に着目して、その物自体あるいはその所有者に対して課される租税がある¹。所得税のように、個人に属する経済的価値の増分としての所得に着目して、その者に対して課される租税がある²。消費税のように、個人による消費財の購入代金をこの者による消費の価値とみなして、しかし、租税の転嫁を想定し、小売業者等の事業者を納税義務者とする租税がある。

やや性質がわかりにくい租税として、法人税がある³。法人税は、株式会社をはじめとする法人を納税義務者として、その所得を課税物件として課される。株式会社の場合であれば法人のエクイティ・ホルダーとして株主が存在しているから、法人税とは株主に対する所得税の一種だという考え方が可能である。これに対して、法人の財産となっている事業（営業）という集合物に着目して、それに対して課される租税であるとも考えられる。

1.2. 法人所得に対する国際課税ルールの基礎

このような法人税（法人所得税（corporate income tax））の性格の不明確性ないし両義性⁴を反映して、国際的に活動する企業に対する法人税の課税ルール⁵は、実体法のレベルでは、以下の二つから成る。第一に、事業に属する財産（というモノ）の物理的な所在に着目して、その財産から生み出される所得に対する課税が認められる⁶。所得という概念に即して見れば、所得の源泉地の所在地国が課税権を有するわけである。第二に、法人自体の本拠地が所在する国が、この法人（というヒト）の所得に対して課税を行う。第一の課税権と第二の課税権の優先劣後が問題となるが、この点については第一のものが優先すると考えられている。

もっとも、実体法のレベルで課税権があると言うことは、実際に課税ができることを意味

¹ 渕圭吾「所有者不明土地・手続保障・固定資産税（上、下）」法律時報 92 巻 7 号 87 頁、8 号 87 頁（2020 年）（同稿は固定資産税をヒトに対する租税と捉える構成とモノに対する租税と捉える構成の両方の制度設計があり得ることを指摘する）。

² 渕圭吾「所得の構成要素としての純資産増加」金子宏ほか編『租税法と市場』92 頁（2014 年）。

³ 萌芽的な分析として、渕圭吾「法人税の納税義務者」金子宏編『租税法の基本問題』418 頁（2007 年）、同「法人税の課題と未来」法律時報 90 巻 2 号 51 頁（2018 年）。

⁴ 個人所得税についてもイギリス・ドイツの所得税や日本の昭和 15 年所得税法においてはこの両義性が見出される。これらの所得税は、分類所得税と総合所得税から構成されている。

⁵ 渕圭吾「国際租税法の潮流」租税法研究 45 号 67 頁（2017 年）も参照。

⁶ ここでいうモノには、事業場や支払いの根拠となる金銭債権等も含まれる。

しない。実効的に、必要な情報を集め、また、租税を徴収する仕組みが必要である。そしてこのような仕組みを設計するに際しては、事実上及び法的な制約（主として、国家の領域の外での強制的な手段の使用が困難ないし不可能であること）を考慮する必要がある⁷。そこで用いられる法技術が、源泉徴収である。

元来、源泉徴収は、所得税の母国であるイギリスにおいて、真の所得の稼得者のアイデンティティを明らかにすることなく租税を徴収する方法として用いられていた⁸。この源泉徴収が、国際的な支払いの際の租税の徴収の仕組みとして活用されるようになった。ある国の国内において一定の経済活動を行っている外国法人の所得につき、当該外国法人に租税の支払いを求める代わりに、当該外国法人に対して支払いを行う内国法人等に源泉徴収義務を課すのである。納税義務の内容を支払額の●パーセントというように単純化し、また、内国法人等に外国法人が納めるべき租税を立て替えさせることにより、外国法人の所得に対する租税を実効的に徴収できる、というわけである。

なお、外国法人等に対する支払いにつき内国法人等に源泉徴収義務を負わせる、という仕組みはあまりに一般化しているので、そこに憲法・国際法上の問題があることは意識されにくい。しかし、手続保障という観点からは、かなり微妙な制度である⁹。

実体法の次元に話を戻そう。外国の企業が納税義務を負うのは、一つはその国に法人を設立する場合である。内国法人として、その全ての所得につき納税義務を負う。もう一つは、外国法人がその国の領域内に一定の事業上の拠点（事業場又は恒久的施設（permanent establishment: PE）と呼ばれる¹⁰）を備える場合である。このような場合、当該拠点に帰属する所得を観念することができるし、当該拠点に属する物的資産を引き当てにそれに対

⁷ 米国では、州の課税権という文脈で、この点が現在でもかなり厳密に考えられている。渕圭吾「情報通信技術の発展と国際租税法」民商法雑誌 156 巻 1 号 164 頁（2020 年）、同「North Carolina Department of Revenue v. Kimberley Rice Kaestner 1992 Family Trust, 139 S.Ct. 2213, 588 U.S. ___ (2019) : 州内居住者を受益者とする州外所在信託の収益に対する州所得税の課税が第 14 修正のデュー・プロセス条項に反するとされた事例」（判例紹介）アメリカ法 2020-1, 129 頁（2020 年）。

⁸ 渕圭吾「納税者を守るための様々な方策とその限界—英国ヴィクトリア朝における納税者の権利保護に関する研究の紹介」租税研究 822 号 5 頁（2018 年）。この論文で紹介している書物の内容を日本でいち早く紹介した文献として、吉村政徳「Chantal Stebbings, The Victorian taxpayer and the law: a study in constitutional conflict（学界展望 租税法）」国家学会雑誌 123 巻 3・4 号 413 頁（2010 年）。また、かつてのイギリスと同様に納税者のアイデンティティを明かさずに源泉徴収で課税関係を終了させようとした近年のスイスの取り組みが失敗に終わったことの指摘として、同「国際課税における金融口座情報の共有体制の確立」金子宏ほか編『租税法と市場』（2014 年）532 頁参照。

⁹ 筆者は、前掲注 1) 及び 7) の研究を発展させるべく、現在、研究を進めている。成果の一つとして下記を参照。Keigo Fuchi, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST and RST and Its Limits*, 64 JAPANESE Y.B. INT'L L. (forthcoming), available at <https://ssrn.com/abstract=3855899>.

¹⁰ 日本の国内法におけるこれらの概念の用法については、中里実ほか編『租税法概説』の初版（2011 年）及び第 2 版（2015 年）で比較的詳しく述べた。

する租税の徴収が可能であると考えられる。さらに、源泉徴収が行われることを前提に、外国法人が内国法人や居住者から一定の支払いを受ける場合にも納税義務が設定されている。以上に述べた、PE に帰属する所得や、源泉徴収を受ける所得等の、所得稼得者が外国法人であっても日本に対して納税義務が生じるような所得を「国内源泉所得」と呼んでいる。

1.3. 外国法人の所得に対して課税できない場合

しかし、ある国の中で外国法人が活動していると評価し得るとしても、この外国法人の所得に対してその国が課税できていない場合がある。

第一に、外国法人が国内に事業場・恒久的施設（PE）と言えるほどの拠点を有していない場合である。この場合には、恐らく、それほど重要な活動は行われておらず所得の額もそれほど多くないこと、また、課税しようとしても強制徴収の際に引き当てとなる物的資産がないことを考慮して、課税を行わないことになっている。これは、国際的な条約のネットワークの中で確立したルールとなっている。

第二に、外国法人に対する支払いについて源泉徴収義務を負わせることが難しい場合である。消費者から外国法人に対する直接の支払いが行われる場合には、各国は、これらの消費者に対して源泉徴収義務を課していない。その結果、これらの外国法人から租税を徴収することが難しくなる。

従来から、以上の 2 つのケース（重なることが多いが）が存在することは認識されてきた。そして、このようなケースは量的に見てそれほど多くないということから、課税しない（できない）ということは容認されてきたと言えよう（一種のリニエンス（少額不追及）¹¹）。例えば、国際的な通信販売からの所得に対して、顧客所在地国は課税していなかったが、国際的な通信販売からの所得というものは、無視できるほどの金額にとどまっていた。もっとも、その際に、外国法人がその本拠地で所得課税を受け、これらの所得も課税対象となっている、ということが暗黙の前提となっていた。

従来、国際的な通信販売という小売りの形態が存在していた。しかし、そのためにはまずカタログを国際的に送付する必要があったし、小切手等を利用する決済には時間も費用もかかった。このため、国際的な通信販売から生じる所得に対して、顧客所在地国が課税しようとすることもなかった（リニエンスと理解できるかどうかの一つの問題である）。むしろ、外国の商品は、ほとんどの場合、商社等を通じて輸入され、国内に所在する小売店によ

¹¹ 行政上のリニエンスの分析として以下の文献がある。Kellen Zale, *Scale and the Sharing Economy*, in THE CAMBRIDGE HANDBOOK OF THE LAW OF THE SHARING ECONOMY 38 (Nestor M. Davidson, et al. eds. 2018).

って国内の消費者に対して販売されていたし、このような場合には、小売業者が得る所得は日本で課税の対象となっていた。

1.4. 経済のデジタル化に伴う問題

ところが、取引される情報のデジタル化、正確に言えば、(1) デジタル化された情報の媒体としての有体物が不要となり、情報の媒体であるデータを電子的に（典型的には、インターネットを通じて）移転できること、さらに、(2) インターネット及び電子決済を通じて、有体物の売買を電子的に行うことができること、により、国際的な小売りが大量に行われるようになった。

このことは、消費者所在地国に帰属していた税収の減少をもたらした（と推定される）。なぜなら、国際的な通信販売に相当する小売りの形態が、国内の小売店による消費者への販売という形態に取って代わったことに伴い、従来国内の小売店の所得に対する所得課税（所得税・法人税）の税収が失われたからである。このような事態をどのように評価すべきであろうか。

まず、国内の小売店を通じた販売というものが本来のあるべき姿であり、インターネットを通じた国際的な通信販売というのはいわば脱法的な販売形態だと理解するかどうか、一つの論点である。もし、これらの流通形態に優劣はなく、技術の進展に伴って流通形態に変化が生じたと考えるならば、小売店が得ていた所得相当額について課税できてしかるべきだ、という議論は成り立たない。この場合、税収の減少を補うならば、インターネットを通じた国際的な通信販売で消費財を購入している消費者に注目して、消費税の増税を行う、という方向に進むことになる¹²。

これに対して、国内の小売店を通じた販売というものがあべき流通形態であり、また、従来国際的な通信販売において消費者所在地国が何ら課税できていなかったのはあくまでリニエンシーの考慮に基づいていたと考えるならば、インターネットを通じた国際的な通信販売の量的拡大に応じて、課税ルールを見直すべきだ、ということになる。

もっとも、インターネットを通じた国際的な通信販売に消費者の居住地国が課税すべきである、という価値判断に与するとしても、それをどのように新たな課税ルールとして定式化するか、というところにも難しさがある。

¹² 言うまでもなく、主要な税源は、時代によって変遷してきた。かつては、地租や関税、酒税が日本の財政を支えていた。所得税と法人税が中心となっていた時代を経て、現在では、法人税の地位が低下し、代わりに消費税の重要性が増している。概観として、例えば、渚圭吾「日本の税制とタックス・ヘイブン」現代社会へのとびら 2016年2学期号7頁（2016年）

(https://www.teikokushoin.co.jp/journals/society/pdf/201602/04_hssobl_2016_02_p07_10.pdf, 2021年7月27日最終閲覧)。

そして、この新たな課税ルールの定式化として、【1】従来の所得課税の枠組みの中で修正を図る方向、と、【2】少なくとも形式の上では新たな租税を導入する方向、の両方が見られる。ただし、【2】においても、所得課税の代替であると位置づけるならば、制度設計につきそれ相応の限界が存在するはずである。

1.5. 従来の国際課税ルールの修正の試み

【1】については、まず、恒久的施設 (permanent establishment) 概念を拡張するということが考えられる。インターネットを通じて国際的な通信販売を行っている外国法人の子会社が国内にないことは明らかであるが、この外国法人の支店等が国内にある、と言えれば、この支店等に帰属する所得に対する課税が可能となる。

この方向の取り組みとして、恒久的施設の定義における形式的基準を廃し、重要な機能を果たしている物理的施設が存在すれば、恒久的施設を認定する、というルールへの改正がある (2017 年 OECD モデル租税条約改正¹³等)。しかし、有体物や人が存在しない限り、恒久的施設を認定することはできないのであって、この方向には自ずと限界がある。

そこで、OECD/G20 の「税源浸食と利益移転」(いわゆる BEPS) プロジェクトでは、2018 年頃から、「所得課税においては価値が生み出される場所が所在する国がこの価値により生み出された所得に対する課税権を有するところ、デジタル取引においては消費者が事業者に対して価値を提供しているので、事業者は消費者所在地国において所得課税を受けるべきである」、という新たな命題を導入した (それまでの取り組みと区別して、BEPS2.0 等と呼ばれることがある)。この命題の大前提及び小前提の真偽については、議論の余地がある。とりわけ、「デジタル取引においては消費者が事業者に対して価値を提供している」という小前提は、かなり疑わしい。それはともかく、この命題に基づいて、消費者所在地国がインターネットを通じた国際的な通信販売から生ずる所得の一部について課税権を持つ、ということになり、具体的な制度設計に関する議論が進行している¹⁴。

もちろん、実体法上課税権がある、と言っても、消費者を源泉徴収義務者にでもしない限り、実際に租税を徴収することはできない。国内に拠点をもたない外国法人による任意での納税義務の履行や、外国法人の本拠地国を通じた租税の徴収に頼らざるを得ないだろう。

¹³ BEPS プロジェクト Action 7 報告書 (OECD, PREVENTING THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PERMANENT ESTABLISHMENT STATUS, ACTION 7 – 2015 FINAL REPORT (2015)) に基づく。

¹⁴ 現状の説明として、例えば、政府税制調査会「[総 3-4] 財務省説明資料 (経済のデジタル化に伴う国際課税上の対応)」(2020 年 10 月 22 日) (<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/2zen3kai4.pdf>, 2021 年 7 月 27 日最終閲覧)。

1.6. デジタル・サービス税の類型

【2】の方向として、いわゆるデジタル・サービス税 (digital services tax) (以下、DST) がある。しかし、これまで述べたようなインターネットを通じた国際的な通信販売を通じた小売店の所得相当額に対する課税を企図したような DST¹⁵がある反面、欧州委員会 (EC) や英国等が提案ないし立法した DST においては課税の対象が限定されている。EC が提案した DST 等においては、デジタル経済活動のうち利用者 (users) の参加に関係するものとして認められる一定の活動からの収益 (収入) に対して、利用者所在国が 2-3%の租税を課すこととされている。以下では、主としてこのタイプの DST について見ていきたい。

暫定的措置(デジタル課税)に関する諸外国の主な動き(2020年10月時点)	
 <p>デジタル・サービス・タックス (DST)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 2019年3月にEUでの合意を一旦断念 ・ 2020年5月、COVID-19の復興計画案において財源としてDSTの検討を表明 	 <p>平衡税 (Equalization levy)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 2016年6月から外国法人に支払うオンライン広告等の支払いに6%を源泉徴収 ・ 2020年4月から新たにeコマースの提供等を行う外国法人の収入に2%を課税
 <p>デジタル・サービス・タックス (DST)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 対象ビジネスの域内売上に3%を課税 ・ 2019年7月施行。同措置に反対する米国に配慮し、徴税を2020年末まで延期 	 <p>デジタル・サービス・タックス (DST)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 対象ビジネスの域内売上に2%を課税 ・ 2020年4月から適用
 <p>ウェブ・タックス</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 対象ビジネスの域内売上に3%を課税 ・ 2020年1月施行 	 <p>デジタル・サービス・タックス (DST)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 対象ビジネスの域内売上に3%を課税 ・ 2020年10月法案を議会で可決。2021年1月施行予定
 <p>デジタル広告税</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 域内のオンライン広告売上に5%課税 ・ 2019年10月法案が可決。2020年1月施行 	 <p>デジタル・タックス法案</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 対象ビジネスの域内売上に5%を課税 ・ 2020年に連立与党合意。2021年からの施行を目指す
 <p>デジタル・サービス・タックス (DST)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 対象ビジネスの域内売上に7.5%課税 ・ 2019年12月公布。2020年3月施行 	 <p>電子取引税 (Electronic transaction tax)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 外国のデジタル企業に対して所得税又は電子取引税を課税。2020年5月法案が可決。今後、税率等詳細を公表予定

出典：政府税制調査会・前掲注14)、16頁。

2. DST の内容：欧州委員会による提案を例に

2.1. 欧州委員会における DST の提案

欧州委員会 (EC) は、2018年3月21日に、二つの提案を公表した。一つは、ある国にある法人の「重要なデジタル的存在 (significant digital presence)」があればこの国がこの法人に対して法人税を課すことを認める、というルールである¹⁶。OECD の BEPS プロジェクトにおける第一の柱に対応するものであって、従来の国際課税の枠組みの修正を図るものである。

そして、もう一つが、上記のルールが実現するまでの暫定的な措置としての、加盟各国に

¹⁵ インドの「平衡税」がその一例であろうか。

¹⁶ *Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence*, COM (2018) 147 final (Mar. 21, 2018).

共通の DST である¹⁷。先行する各国の取り組みを受けて、各国がバラバラに一方的措置として DST を導入することによるデジタル単一市場への弊害を回避することがその一つの目的である (3)。

EC が提案する DST の内容は以下の通りである。

2.2. 課税物件

まず、DST の課税物件 (課税の対象となるもの¹⁸) は、一定の役務提供からの収入 (revenues) であり、具体的には、(a) インターネット上のターゲット広告の掲示¹⁹、(b) 利用者 (その定義は 2 条 4 号) が交流したり取引したりできるようなデジタル・インターフェイス (その定義は 2 条 3 号) の提供 (仲介 (intermediation) サービス)²⁰、(c) 利用者に関するデータの移転、からの収入が課税対象となる (3 条 1 項)。ここでは、収入から費用・損失を控除した所得ないし利益ではなく、収入それ自体が課税物件となっている (3 条 2 項参照)。

(b) においては、デジタル・コンテンツの提供、通信役務の提供、又は決済役務の提供を目的とするデジタル・インターフェイスの提供が除外されている (3 条 4 項)。

課税物件が以上のように限定されている理由について、EC の提案書では次のように説明されている (提案書 7 頁以下)。

まず、DST は利用者による価値創造 (user value creation) によって特徴づけられるようなデジタル役務提供からの収入に対して課される。課税対象となる役務提供は、「利用者

¹⁷ *Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services*, COM (2018) 148 final (Mar. 21, 2018).

¹⁸ 課税物件をはじめとする (以下で取り扱う) 租税法上の概念の定義については、金子宏『租税法 (第 23 版)』(2019 年) 156 頁以下参照。

¹⁹ フランス DST について米国通商代表部の報告書 (後掲) 15-17 頁で行われている説明によれば、ターゲット広告 (targeting advertising) には、単純な仕組みから複雑な仕組みまで様々なものがある。単純なものでは、広告主 (advertiser) が媒体 (publisher) (例えば、Facebook、Instagram、Amazon 及び Google) に対価を支払って、利用者に応じた広告を掲示してもらう仕組みが挙げられる。これに対して、広告主と媒体との間に仲介会社 (intermediary companies) が介在する。この場合、ad exchange と呼ばれる仲介会社と広告主の間に DSP (demand side platform) が、仲介会社と媒体との間に SSP (supply side platform) が、それぞれ存在する。フランス DST においては、仲介会社と SSP のサービスは課税対象外である (17 頁)。

²⁰ フランス DST について米国通商代表部の報告書 (後掲) 14 頁が挙げている例を示しておく。①小企業が Amazon marketplace を通じて利用者に靴を売る。②個人が eBay で財布を別の個人に売る。③小企業が DVD や CD を Amazon marketplace を通じて利用者に売る。④運転手が Uber のアプリを使って乗客とつながり、乗車させる。⑤旅行者が Airbnb を利用して家具付きアパートを借りる。⑥個人がマッチング・アプリのメンバーとなるために登録料を支払う。これに対して、以下のものは対象外である。①Amazon が自ら商品を販売する (利用者間ではない)。②Louis Vuitton がウェブサイト で財布を売る (利用者間ではない)。③Spotify が音楽を配信する (音楽配信は除外)。④タクシー運転手がタクシー会社アプリを利用する。⑤旅行者 がホテルのウェブサイト でホテルの部屋を予約する。⑥新聞に広告を出したりカップリング・パーティーに参加したりする (デジタルではない)。

のデジタル活動への参加が当該活動を遂行する事業者にとって不可欠の収入源であるもの (those where the participation of a user in a digital activity constitutes an essential input for the business carrying out that activity and which enable that business to obtain revenues therefrom)」である。なお、課税対象は利用者の参加そのものではなく、そこから得られた事業者の収入である。

課税対象となるデジタル役務提供のうち、(a) 及び (c) は、利用者のデジタル・インターフェイス上での活動のデータから事業者が収入を得ているものと整理されている。また、(b) については、利用者の参加がネットワーク効果を生み出し、そこから事業者が収入を得ていると整理されている。

(b) の仲介サービスについては、通信役務の提供と決済役務の提供が除外されているが、これらはもともと知っていた間柄同士でのやり取りを容易にしたものに過ぎず、利用者が価値を生み出したという要素が小さいからだと説明されている。

また、(b) においては、利用者が得た対価は課税の対象外であり、また、事業者が自ら物品や役務を小売りすること（いわゆる電子商取引（e-commerce））からの収入も対象外である。後者については、これらの商品から価値が生み出されているからであると説明されている。

さらに、(b) においては、事業者自身によるデジタル・コンテンツ（映像、音楽、文章等）の提供も課税の対象外であるが、これは、事業者にとって利用者の価値創造がどの程度中心的な役割を果たしているか明らかではないからであると説明されている。

クラウド・ファンディング・サービスも、課税の対象外である（提案書 9-10 頁に詳しい説明がある）。

2.3. 納税義務者

DST の納税義務者²¹は、全世界での年間収入が 7 億 5 千万ユーロを超え、かつ、EU 内での年間課税収入が 5 千万ユーロを超えるエンティティ（その定義は 2 条 1 号）である（4 条 1 項）。

これら二つの閾値のうち第一のものは、市場支配力があり、それゆえ、ネットワーク効果及びビッグデータの利用（ないし、搾取）から相対的に多くの便益を得、また、利用者の参加に依存したビジネスモデルを構築している会社に、適用を限定するためである。このようなビジネスモデルを利用している場合には、価値創造地と利益に課税される地が異なっている度合いが大きい、ということもある。また規模が大きい会社ほど多くの利用者を集めら

²¹ 誰が法律上租税を納付する義務を負うかということであって、経済的・実質的に租税を負担するものを意味する「担税者」とは区別される概念である。金子・前掲注 18) 参照。

れる、ということもある。規模が大きい会社ほど、アグレッシブなタックス・プランニングを行う機会が多い、ということもある。

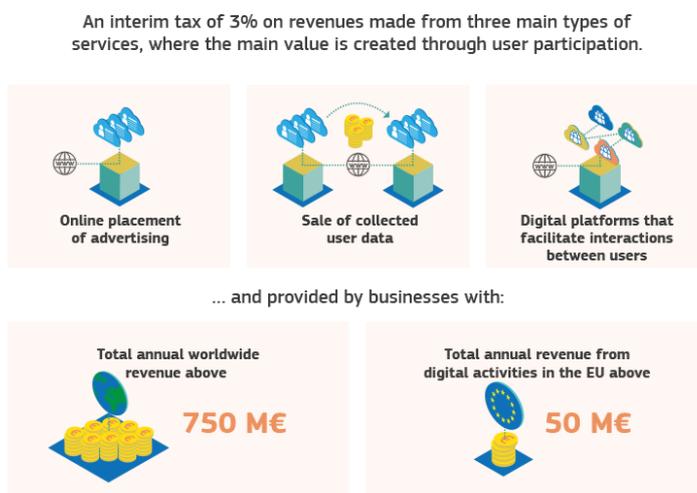
2.4. 課税主体

DSTの課税権を有するのは、課税役務提供に係る利用者が課税期間(その定義は2条7号)に所在していた国(EUの加盟国)である。利用者がどの国に所在していたかの判定は、次の要領で行う。3条1項a号の場合、利用者がデジタル・インターフェイスにアクセスするために用いている端末(device)に広告が表示されるとして、この端末の使用地が基準となる。3条1項b号の場合、デジタル・インターフェイスにアクセスして取引が行われるか、デジタル・インターフェイスにアクセスしてアカウントを開設した際の端末の使用地が基準となる。3条1項c号の場合、デジタル・インターフェイスにアクセスした際の端末の使用地が基準となる。

このように利用者による端末の使用地を基準とすることは、利用者による価値の提供に際して、必ずしもこの利用者からの支払いが行われるわけではない、という認識に基づいている(提案書11頁以下)。3条1項a号の場合においては、利用者の端末に広告が表示された回数が基準とされる。3条1項b号の場合においては、取引を容易にした場合にはある国で取引を行った利用者の数、そうでない場合にはある国でアカウントを開設した利用者の数が基準とされる。

2.5 税率

DSTの税率は、3パーセントである(8条)。



出典: European Commission, Fair Taxation of the Digital Economy (Mar. 21,

2018), available at https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

2.6. EC の DST 提案のその後

以上のような EC の提案は、十分な支持を集めることができなかつた。少なくとも、アイルランド、スウェーデン、デンマークが反対したようである²²。また、管見の限り、ドイツ財務省の諮問委員会 (Advisory Board)²³やドイツの租税法学者²⁴の多くが DST に反対する見解を公表している。他方で、フランスは EC における DST の提案を支持しており、EC での提案が十分な支持を集められないと見るや、自国で独自の DST を制定・施行した。すなわち、2019 年 3 月 6 日に経済・財務省が DST 法案を公表、議会に提出し、同年 7 月 24 日にはこれが法律として成立した。

このフランスの DST に対しては、米国通商代表部が 2019 年 7 月 10 日に通商法 301 条に基づき手続きを開始した。同年 12 月 2 日に公表された報告書 (米国通商代表部の報告書)²⁵において、米国通商代表部は、フランス DST に対して対抗措置が取られ得るという結論を述べた。

なお、イギリスも独自に DST を導入しているが、本報告では省略する²⁶。

3. DST の問題点：フランス DST に対する米国通商代表部の見解を例に

3.1. 五つの問題点

2019 年 12 月の米国通商代表部の報告書は、結論として、フランス DST につき次の五つの問題点を指摘している。

第一に、フランス DST は米国デジタル企業を差別する意図に基づき、また、その構造及び機能により実際に米国デジタル企業を差別するものである。

第二に、フランス DST を遡及的に適用することは米国企業等にとりわけ重い負担を課すものである。

²² 米国通商代表部報告書 (後掲) 27 頁。

²³ THE ADVISORY BOARD TO THE FEDERAL MINISTRY OF FINANCE, RESPONSE TO THE EU PROPOSALS FOR TAXING THE DIGITAL ECONOMY (Sept. 2018), available at https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Advisory_Board/taxing-digital-economy-anl.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

²⁴ Johannes Becker & Joachim Englisch, *EU Digital Services Tax: A Populist and Flawed Proposal*, KLUWER INTERNATIONAL TAX BLOG (Mar. 16, 2018), available at <http://kluwertaxblog.com/2018/03/16/eu-digital-services-tax-populist-flawed-proposal/>.

²⁵ OFF. U. S. TRADE REPRESENTATIVE, REPORT ON FRANCE'S DIGITAL SERVICE TAX PREPARED IN THE INVESTIGATION UNDER SECTION 301 OF THE TRADE ACT OF 1974 (Dec. 2, 2019).

²⁶ 批判的検討として以下の文献を参照。John Vella, *Digital Services Taxes: Principle as a Double-Edged Sword*, 72 NAT'L TAX J. 821 (2019).

第三に、フランス DST の課税標準が所得の額ではなく収入金額であることは、広く受け入れられている租税に関する原則に反し、米国企業に追加的な負担を課すものである。

第四に、フランス DST はフランス国内への所在と関係のない収入に対して適用される点で広く受け入れられている国際課税の原則に反し、米国企業に負担を課すものである。

第五に、フランス DST が特定少数のデジタル企業に対して適用されることは、デジタル経済を課税上不利に扱わないという広く受け入れられた国際課税原則に反する。

報告書は、まず、フランス DST の内容を紹介し、分析を加えている (12-30 頁)。フランス DST の仕組みは概ね EC のそれと同じであるが、閾値のうち第二のものがフランス国内での年間課税収入が 2 千 5 百万ユーロを超える場合というように変更されたことにより、米国企業狙い撃ち (そしてフランス企業への課税免除) という側面がより強化されたことが示唆されている (25-27 頁)。

3.2. 第一の問題点について

フランス DST が米国デジタル企業に対して差別的である、という認定の論拠につき、報告書は三つに分けて論じている。

まず、フランスの政治家らが国民に向けて米国企業をターゲットにしていると述べていた (例えば、GAFA tax とか GAFAM tax という言葉を使っていた) こと、他方でフランスやヨーロッパの企業を対象から除外する意図を示していたことが認定されている (31-35 頁)。

次に、課税対象となる役務の選択に際して、フランスやヨーロッパの企業がうまくいっているような役務が除外されており、結果として米国企業がターゲットとなっている、と述べられている。広告に関して言えば、フランスの大手広告代理店が扱っているような伝統的な広告が除外されている (35-37 頁)。デジタル・インターフェイスについて言えば、フランス企業は国内での電子商取引でうまくいっているが、まさにこのような電子商取引にかかる収入は DST の対象から除外されている。また、音楽配信というヨーロッパの企業が強い領域も DST の対象外である。なお、EC の提案と異なりフランス DST ではデジタル・コンテンツのうちアプリの販売 (Apple や Google が強みを持つ) については課税の対象とされている (以上につき、37-41 頁)。

さらに、収入に関する二つの閾値が米国企業を差別するものであると述べられている。とりわけ、全世界での年間収入に関する閾値により、ほとんどのフランス企業が DST の対象から外れてしまっている (41 頁)。その理由は、フランス DST においては、EC 提案と異なり、対象役務 (covered services) からの収入が基準となっているからである。

最後に、DST と他の種類の租税 (例えば、法人所得税) との関係が論じられている (47-

49 頁)。

3.3. 第二の問題点について

2019 年 7 月 24 日に公布されたフランス DST が 2019 年 1 月 1 日以降に行われる事業活動に対してある意味遡及的に適用されることが批判されている (49-55 頁)。この点は米国の合衆国憲法の解釈問題であり、また、理論的に非常に難しい問題をはらんでいる²⁷。

3.4. 第三の問題点について

フランス DST が所得ではなく収入を課税標準として課されることが、広く受け入れられた租税原則に反すると述べられている。一般に、担税力の指標として所得、消費、資産(財産)があると言われていたが²⁸、報告書はこの点には言及していない。むしろ、報告書は、法人課税 (corporate taxation) の課税ベースとして収入(収益)ではなく所得が適切と考えられていることを国連や OECD のモデル租税条約、さらに近年の OECD の報告書から裏づけている (55-56 頁)。また、収入に対する課税が国際的に望ましくないとされる二重課税をもたらすことを指摘している。

さらに、所得を課税ベース(課税標準)とする立場からすると、フランス DST は所得がない場合や少ない場合にもかかってくるので、米国企業にとって過剰な負担となると述べられている (58-60 頁)。

3.5. 第四の問題点について

フランス DST はフランス国内の物理的拠点 (physical presence) とは無関係な収入に対して課税している点で、広く受け入れられている国際課税の原則に反する、とされている。所得課税については(厳密に言えば、事業所得と言われるカテゴリーのそれであるが、報告書では明確に書かれていない) 国内に PE がなければ課税できないというルールがあり(閾値としての PE)、また、国内 PE に帰属する所得に対してのみ課税が可能である。しかし、フランス DST は国内に物理的拠点がなくても、また、それに帰属しない収入にも、課税する点で、これらの諸原則に反する (60-64 頁)。

なお、報告書は、フランス DST が、所得課税以外の租税(例えば、消費税や流通税)としても正当化できないことを述べている (64 頁)。

²⁷ 詳しくは、渕圭吾「租税法主義と『遡及立法』」フィナンシャル・レビュー129号73頁(2017年)参照。

²⁸ 金子・前掲注18)、89頁。

3.6. 第五の問題点について

フランス DST は、一部のデジタル企業を標的にしている点で、デジタル企業を一般の企業と同一に扱うべしという国際課税に関する広く受け入れられている原則（69-70 頁）に反する、とされている。

3.7. その他の問題点

報告書は、最後に、フランス DST の論拠として挙げられている、DST の納税義務者となるような企業が適切に税金を払っていない、また、利用者が価値創造をしている、という点について批判を加えている（71-76 頁）。

報告書では明示的に取り上げられていないものの、米国通商代表部に提出された専門家の証言の中で注目に値するフランス DST の問題点の指摘として、以下のようなものがある。まず、ITIF という組織に属する Joe Kennedy という人物は、経済のデジタル化により従来の経済と何か根本的に変化したわけではない、と指摘する²⁹。また、ベーカー・アンド・マッケンジー法律事務所の Gary D. Sprague らは、フランス DST が、WTO/GATT におけるフランスの義務、及び、米仏租税条約上のフランスの義務にそれぞれ抵触することを指摘している³⁰。租税条約との関係については、ヴァージニア大学の Ruth Mason も、DST が租税条約 2 条にいう所得課税と同等の租税に該当する可能性を指摘している³¹。

4. DST 擁護論の登場とその反響

EC やフランス等の DST はあくまで政治的なパフォーマンスに過ぎず理論的には正当化が困難なのではないか、と思われていたところ、租税法研究者の Wei Cui（ブリティッシュコロンビア大学ロースクール教授）³²が EC やフランス型の DST について「地域に固有の超過利潤 (location specific rent)」に対する課税として正当化できる、という見解を示し³³、

²⁹ Joe Kennedy, *Digital Services Taxes: A Bad Idea Whose Time Should Never Come* (Information Technology & Innovation Foundation, May 2019), available at <https://itif.org/sites/default/files/2019-digital-service-taxes.pdf>.

³⁰ Gary D. Sprague, Rod Hunter, & Grace D. Meador, *Section 301- Written Submission* (August 26, 2019), available at <https://www.regulations.gov/comment/USTR-2019-0009-0037>.

³¹ See *infra* note 34.

³² Wei Cui, PETER A. ALLARD SCHOOL OF LAW, <https://allard.ubc.ca/about-us/our-people/wei-cui>, last visited July 27, 2021.

³³ Wei Cui, *The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals*, 72 NAT'L TAX J. 839 (2019); Wei Cui, *The Digital Services Tax: A Conceptual Defense*, 73 TAX L. REV. 69 (2019).

注目を集めている³⁴。とりわけ、日本では、幾つもの文献が Cui の見解に言及し³⁵、又は、紹介している³⁶。しかし、この見解は、法人の所得に対する課税とは別の論拠から DST を説明するものに過ぎない。法人所得課税の不備に対応するために暫定的に課されるものとしての DST を正当化するものとは言えない。

もっとも、Cui の見解のうち、従来の国際課税において金銭の「支払い (payment)」に注目するあまり支払いがないけれども対価関係が存在するような法律関係が見逃されてきた、という指摘は、的確である。金銭の支払いの起点となっていないけれども所得の源泉地であると認め得る場合が、確かにあるかもしれない。

5. 若干の分析

5.1. 暫定的なコメント

租税法の観点から、DST の問題点の本質は何か³⁷。筆者の考えを一言で言うと、DST が所得課税でも消費課税でも資産課税でもない（そのいずれとしても正当化し難い）、ということに問題があるのではないか。国際課税の分野では、これらのそれぞれについて、課税権

³⁴ Wei Cui 論文へのコメントとして以下のものがある。Ruth Mason, *The Digital-Tax Proxy War*, TAXPROF BLOG (Dec. 3, 2018), https://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/2018/12/mason-the-digital-tax-proxy-war.html, last visited July 27, 2021; Young Ran (Christine) Kim, *Kim Reviews Cui's The Digital Service Tax: A Conceptual Defense*, TAXPROF BLOG (May 17, 2019), https://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/2019/05/weekly-ssrn-tax-article-review-and-roundup-kim-reviews-cuis-the-digital-services-tax-a-conceptual-de.html, last visited July 27, 2021. 前者はかなり批判的であり、後者は淡々と論文の内容を紹介している。See also Young Ran (Christine) Kim, *Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate*, 72 ALA. L. REV. 131 (2020).

³⁵ 浅妻章如「インド等の FTS (Fees for Technical Services : 技術役務対価) 課税」21 世紀政策研究所国際租税研究会『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方～経済の電子化に伴う課税上の課題～』31 頁 (2020 年) (<http://www.21ppi.org/pdf/thesis/200710.pdf>, 2021 年 7 月 27 日最終閲覧)。

³⁶ 渡辺智之「経済のデジタル化と BEPS プロジェクト」JMC Journal (日本機械輸出組合) 2020 年 3 月号 1 頁 (2020 年) (http://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/keizai_digital_BEPSproject.pdf, 2021 年 7 月 27 日最終閲覧); 同「電子化経済と「国際課税原則」」証券税制研究会編『企業課税をめぐる最近の展開』(2020 年) 146 頁 (<https://www.jsri.or.jp/publish/general/pdf/g29/06.pdf>, 2021 年 7 月 27 日最終閲覧); 岡村忠生「デジタル経済の進展と国際課税の今後」日本租税研究協会『財政のフューチャー・デザインと デジタル経済の進展に伴う国際租税の今後』(2019 年) 183 頁 (https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/12/taikaikiroku2019_osaka.pdf, 2021 年 7 月 27 日最終閲覧); 渡辺徹也「デジタルサービス税の理論的根拠と課題」フィナンシャル・レビュー143号219頁(2020年)。

³⁷ 検討会での報告後、DST に対するバランスの取れた批判的分析である、増井良啓「デジタルサービス税と日本」論究ジュリスト 36 号 243 頁 (2021 年) に接した。この論文は、「防御的検討は大いに結構であるが、攻撃的検討にはなお慎重であるべき」との結論を示している。本稿では、DST をめぐる政治的な側面を取って捨象して法理論的検討を加えているが、ここで政治的な文脈をも考慮した上での結論だけを述べるのが許されるならば、私はこの増井論文に全面的に賛成である。

配分のルールが存在してきた。これらのいずれにもあたらないと自称するこのような租税を容認し始めると、何でもありの世界になってしまい收拾がつかなくなる³⁸。むしろ、CFC税制のように、所得課税の「代替税」として正当化できるか³⁹、というところがポイントではないかと思うので、この点について、以下で検討してみたい。

5.2 広告を含むビジネスモデルに関する国際課税ルールの問題点についての考察

所得課税のみならず消費課税にもかかわるが、近年話題になっているデジタル経済やプラットフォームをめぐる国際課税上の問題は、実は、広告を含むビジネスモデルに関する国際課税上のルールに不備がある、というところからきているのではないかという仮説を提示する。なお、これから述べることの一部は、明示的に対価が支払われていない、という点で、銀行取引や保険取引とも共通するところがある⁴⁰。これらの取引については、別に検討したいと思っている。

さて、クリス・アンダーソンの指摘⁴¹を待つまでもなく、私たちは、消費者として無料で各種の役務を享受することに慣れている。例えば、民放のテレビ番組を視聴する場合、私たちは、テレビ局に対して何らの対価をも支払わない。もちろん、過去の人気番組を視聴する場合には、DVDを購入する、あるいは、Paravi等の動画配信サービスを利用することになる。さらに、民放のテレビ番組を見るというよりも、最初からNetflixのような動画配信サービスを視聴する、という人が増えているかもしれない。しかし、民放のテレビやラジオ等、視聴者が対価を払わずに視聴する仕組みがあることを否定する人はいないだろう。それでは、このような場合において、私たちは対価を1円も払っていないから何も消費していない、ということになるのだろうか？確かに、消費税法との関係では、我々は全く消費をしていない、とみなされている。けれども、最終的に精神的・肉体的な満足を指標とする「消費」という概念の本来の意味からは、私たちはテレビ番組を消費しているのであって、番組制作費を肩代わりする広告主がいるからこそ、一見して無料で消費できている、と認識すべきなのではないかと思う⁴²。

³⁸ この点については、最判平成25年3月21日民集67巻3号438頁（神奈川県臨時特例企業税事件）が参考になるのではなかろうか。

³⁹ このような問題設定については、瀏圭吾『所得課税の国際的側面』（2016年）第2部参照。

⁴⁰ 銀行取引に対する消費課税については、中里実『金融取引と課税』（1998年）参照。

⁴¹ CHRIS ANDERSON, FREE: THE FUTURE OF A RADICAL PRICE (2009).

⁴² この認識は、税法独自のものではないつもりである。民法や消費者法との関係でも、メディアやプラットフォームと視聴者や利用者との関係を有償のものとして理解すべきなのではないだろうか。この点については、まず、競争法の文脈において「デジタル・プラットフォーム事業者が提供するデジタル・プラットフォームにおける個人情報等の取得又は当該取得した個人情報等の利用においてどのような行為が、優越的地位の濫用として問題となるかについて整理」している、公正取引委員会「デジタル・プラットフォーム事業者と個人情報等を提供する

すなわち、広告主からテレビ局に対して支払われているテレビCM料金とは、広告主が視聴者に対して「CMを無理やり見せる」対価として視聴者に金銭を支払い、この金銭を視聴者がテレビ局に番組を視聴する（テレビ放送という役務を受ける）対価として支払っている、というように見ることができるかもしれない。このように理解するならば、視聴者は、映画館で映画を見るときや、Netflixでドラマを見るときと同様に、民放テレビ番組を見るときもその番組の価値に応じた適正な対価を支払っている、ということになる。

そして、同様に、私たちがGoogleやYahoo!を利用して検索する場合には、私たちは検索サービスに対して1円も対価を支払っていないけれども、広告主からこれらの役務を提供する会社に対して広告料が支払われているから、実質的には、私たちは検索サービスを有償で消費している、と考えてよい。FacebookやTwitterを通じて友人や赤の他人と交流する場合においても、私たちは、これらのアプリケーションの画面上で広告を目にすることになる。やはり、私たちはこれらのネットワーキングサービスを有償で消費している、と考えるべきである。

以上のように、一見したところ無料のサービスについて私たちが間接的な形態で（すなわち、広告主からの支払いという形態で）対価を払っているとみなす場合、広告を含むビジネスモデルについての、現在の国際課税のルールには大きく分けて三つの問題点がある。

これらの問題点を明らかにするために、日本の内国法人である広告主が、日本の居住者である視聴者（多数）に何かモノを売りつけるために、日本国内にPEを持たない外国法人であるプラットフォームに対して広告料を支払う、という【設例】を用いる。

さて、第一の問題点は、現実の対価の支払いを重視する現在の国際課税のルールの下では、プラットフォームにより提供された役務を享受している、すなわち消費している、ということが上手く捉えられない。上記によれば、居住者である視聴者は、プラットフォームにより提供された役務を国内で消費している。また、実質的には視聴者からプラットフォームへの支払いを観念できるかもしれない。そうすると、実質的には、外国法人であるプラットフォームは国内源泉所得を得ていると言える。しかし、現行のルールでは、支払いが存在しない

消費者との取引における優越的地位の濫用に関する独占禁止法上の考え方」（2019年12月17日）参照（川島富士雄教授のご教示に負う）。また、主として特定商取引法との関係での指摘であるが、高木篤夫「個人間取引とプラットフォームの役割」国民生活2019年11月号11頁、14頁（注8周辺）（http://www.kokusen.go.jp/wko/pdf/wko-201911_04.pdf, 2021年7月27日最終閲覧）参照。この文献では、利用者が個人データをプラットフォームに提供しているものと考えているようであるが、むしろ3面関係を前提に無理やり広告を見せられることが対価であると捉えるべきではないだろうか。

し、また、支払いを擬制するとしてもいずれにせよ支払者が消費者であるから、この外国法人に対する源泉徴収を通じた課税はできない、ということになる。

それでは、設例においては、広告主が内国法人であるから、広告主からプラットフォームに対する支払いの際に、源泉徴収を通じたこの外国法人から租税を徴収することができるだろうか。この点は、所得税法 161 条 1 項の解釈論である。プラットフォームは日本国内に PE を有しないと仮定しているから、2 号以下のいずれか（厳密に言えば、そのうち、所得税法 178 条及び 212 条 1 項により外国法人に対する支払いが源泉徴収の対象となっている 4 号から 11 号ないし 13 号から 16 号のいずれか）に該当するかという問題である。一見したところ、13 号の「国内において行う事業の広告宣伝のための賞金として政令で定めるもの」が関係しそうだが、これはあくまで賞金に関する規定であって、通常の広告料はこれには含まれないと考えられる。また、これ以外の規定についても、広告料を対象に含むものはなさそうである。そうすると、結局、内国法人を通じた源泉徴収をすることも不可能のようである。

最後に、外国法人自体が納税義務を負う可能性を検討しよう。租税条約との関係では PE なければ事業所得課税なし、というルールが適用されるから、外国法人であるプラットフォームが日本の法人税の申告・納付義務を負うということは考えにくい。しかし、国内法との関係では、法人税法 138 条 1 項 6 号及びこれを受けた法人税法施行令 180 条の適用が問題となる。そして、設例の広告料（から経費を引いたもの）が、法人税法施行令 180 条 5 号の「前各号に掲げるもののほか、国内において行う業務又は国内にある資産に関し供与を受ける経済的な利益に係る所得」に該当する可能性がないではない。そして、該当するならば、PE がない外国法人といえども、この所得について申告・納付の義務を負う（法人税法 141 条 2 号）。しかしながら、このように解釈できるかどうかは必ずしも明らかでないし、何より、この解釈に基づいて外国法人であるプラットフォームが日本で正しく申告・納付してくれることを期待することは困難だろう。

なお、従来のメディア（ラジオ局、テレビ局、新聞社等）は、内国法人であった。このため、以上のような国際課税上の問題が顕在化することはなかった。確かに、従来のメディアは、視聴者が消費したコンテンツの対価を明示的に徴収していなかったが、代わりに、内国法人である広告主から受領した広告料を益金の額に含めて法人税額を計算していたからである。実際には、広告主とメディアとの間には広告代理店が介在していたのではないかと思うが、この広告代理店もまた内国法人だった。

メディアの一形態としていわゆる世界的なプラットフォームが出現し、これらが日本国内に全く拠点を有しないまま、日本国内で閲覧される日本の居住者に向けた広告を出せるようになったことで、国際課税上の問題の存在が明らかになったのである。

現行の国際課税のルールの問題を改めて整理すると、次のようになる。まず、実体法の問題としては、外国法人が実質的に国内から利益を得ていると評価できる場合であっても、(1) PEがない場合にはその利益は（国内源泉所得の一つである）PE 帰属所得（法人税法 138 条 1 項 1 号）にはならないし、(2) 事業者からの一定のカテゴリーの支払いに該当しない限り所得税法 161 条 1 項 2 号以下で源泉徴収の対象となる国内源泉所得ともならない。理論的には、上記の通り外国法人が実質的に国内から利益を得ていると評価できるならば、(1) 及び (2) のルールを変更すること自体は可能である（租税条約との関係は別論）。

すなわち、まず、(a) 居住者である役務の利用者（設例では視聴者）に対して、実際には金銭の支払いがないにもかかわらず、役務の対価に相当する額の一定割合の金銭を納付させる、ということが考えられる⁴³。しかし、このやり方では、視聴者がプラットフォームに対して求償することが事実上不可能であり、プラットフォームに対する租税として機能しない。そこで、(b) 広告主である内国法人に、プラットフォーム（外国法人）に対する広告料の支払いに際して源泉徴収義務を課すというのはどうだろうか。こうすれば、外国法人であるプラットフォームが国内で得たと考えられる利益に対して、大まかにではあるが、課税することができる。

ただし、租税条約との関係が残る。OECD モデル租税条約 7 条 1 項第 1 文は、一方締約国の企業の事業所得（business profits）について、他方の締約国内に PE が無い限り、一方締約国のみが課税できる、と定めている。もっとも、7 条 4 項は、事業所得に含まれるものであっても、他の条文で扱われている場合にはそちらの規定が優先すると定めている。そこで、問題は、広告料の支払いが他の条文で扱われているか、である。この点については、残念ながら、広告料は他の条文でカバーされていないと言わざるを得ない。結局、上記 (b) の提案を実現するためには、国内法のみならず、租税条約をも（これまでのモデル租税条約には無い条文を新たに付け加える形で）改訂する必要がある。

最後に、やや乱暴な提案であるが、(c) 広告主がプラットフォーム（外国法人）に対して支払う広告料の損金算入の全部又は一部を否定する、ということが考えられる。国内源泉の

⁴³ 国内にいる消費者に（支払いがないにも関わらず）何らかの形で源泉徴収させることは可能なのだろうか。そうすれば、PE なければ課税なしというルールに反しないのだろうか。これは、昔からある、1 号所得と 2 号以下の所得との関係（敗者復活戦はあるか）についての議論と関係するのかもしれない。今村隆「租税条約における配分ルールの構造」日本法学 85 巻 3 号 880 頁（2020 年）参照。

費用が内国法人の所得計算上控除されるのに、これと対応関係にある国内源泉の収益が自国の課税権から外れてしまう、ということに対処するためには、やむを得ないのかもしれない。

5.3. 改めて DST をどう評価するか

以上の検討を踏まえて、改めて、DST の位置づけについて考えてみる。フランスの DST においては、オンラインのターゲット広告掲示及びオンライン・プラットフォームからの収入に対して 3 パーセントの租税を課すことになっていた。このような租税の額が、利用者がプラットフォームから提供される役務を享受する対価としてプラットフォームに支払っていると想定される金額にかかるプラットフォームの所得の金額（すなわち、この擬制された収入からそれを獲得するに要したと合理的に推定される経費を控除した金額）に対する法人税の額と見合っている、ということが最低限必要である。

もちろん、このようなプラットフォームが外国法人であって国内に PE を有さず、また、内国法人を通じた源泉徴収によっても、上記の擬制された収入にかかる法人税を払っていない、ということも、DST の課税を正当化するための要件である。

EC が提案した DST やフランス DST は、以上の要件をみたしているだろうか。この点について、筆者はまだ踏み込んだ検討ができていない。しかし、フランス DST について言えば、これはフランス国内で役務を享受した消費者に着目しており、基本的な発想の上では、実は悪くないのかもしれない。

もちろん、租税条約との関係は残る。所得課税の代替である、という正当化をする以上、租税条約を乗り越えることはできないのではないか。

結局のところ、EC やフランスの DST は、今回筆者が検討したような「消費者が消費を行っているが、対価が間接的な形で支払われており、結果として、対価を受領する者に国内源泉所得が明示的な形で生じない」という問題への対応策として、正当化する余地があるのではないか。EC の提案書を見ると、デジタル経済の進展により国際課税の従来のルールでは適切な課税ができなくなった、ということよりも、デジタル経済の特殊性、利用者が価値を生み出す、といったことが強調されている。しかし、この提案書が強調するポイントは間違っている。利用者が価値を生み出すことは、従来のビジネスモデルにおいても存在していた。外国法人が外国に居ながらにして国内で自由自在に広告を掲示できるようになったこと、それによって、広告を通じた三面関係（消費者・広告主・メディア）が国際化し、消費者が一見したところ無償でサービスを利用しているという消費の形態について、適切な課税ができなくなったことこそが、強調すべき点なのではないだろうか。

5.4. それでは「第一の柱」は妥当な提案なのか

ここからは、DST を正当化できるかもしれない以上の仮説を他のビジネスモデルや OECD/G20 の「第一の柱」との関係で検証してみたい。

まず、オンライン・プラットフォームの利用者が役務の提供を受ける対価として幾許かの支払いをしている、というフィクションは、インターネットを通じた国際的な通信販売に適用する場合にどのような帰結をもたらすだろうか。既に述べたように、インターネットを通じた国際的な通信販売を利用する場合、消費者は、従来であれば国内の小売店で購入していた商品を（国内に PE を有しない）外国法人から直接購入する。今、上記のフィクションに基づくならば、この外国法人に帰属するとみなされる所得は、消費者がこの外国人に対して支払う対価にかかる所得なのか、それとも、かつてであれば国内の小売店に帰属していたはずの所得にとどまるのか。あるいは、インターネット上のショッピングモールというプラットフォームを利用していることの対価とそこで販売されている商品の対価とを区別した上で、前者は僅少な額にとどまるため所得課税上無視して構わないと考えるのか。筆者としては、現時点ではこのうちどの考え方が妥当か、決めかねている。

いわゆる「青写真」⁴⁴に見られる「第一の柱」との関係はどうか。

第一の柱は、大規模多国籍企業グループの超過利潤 (residual profit) を新たに市場国 (market jurisdictions) に配分することとしている (Amount A と呼ばれるもの)。要するに、市場国に居る消費者がどれだけの消費を行い、多国籍企業に対してどれだけの対価を支払うべきか、ということを経査して積み重ねていくというボトム・アップのアプローチは採用しない。むしろ、一定の定式に基づいて、多国籍企業グループの所得を各国に配賦していく。ここで対象となっている役務提供の種類から、どのような種類の所得についてこれまでの枠組みではうまく課税できていなかったか、ということについての認識が明らかになる。2020 年 1 月の段階では、自動化されたデジタル・サービス (Automated Digital Services: ADS)、及び、消費者対面事業 (Consumer Faced Businesses: CFB) が対象とされている (「青写真」19 頁以下)。前者に含まれるものとして、9 種類の役務が列挙されている。オンライン広告、ユーザデータの販売、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、オンライン仲介プラットフォーム、デジタル・コンテンツ・サービス、オンライ

⁴⁴ OECD, TAX CHALLENGES ARISING FROM DIGITALISATION – REPORT ON PILLAR ONE BLUEPRINT: INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS (2020). 紹介として、宇多村哲也・今岡植「経済のデジタル化に伴う国際課税上の対応：青写真 (Blueprint) の公表」ファイナンス 661 号 10 頁 (2020 年)。著者 2 名は、いずれも財務省主税局参事官室のメンバーである。

ン・ゲーミング、標準化されたオンライン教育サービス、クラウド・コンピューティング・サービス、である。後者は、消費財の販売を広く含むのではないかと思われる。現在のところ、ADS 及び CFB からの収入を基準として（結局ここで金銭の支払いに着目してしまっている…）、超過利潤を各国に割り振るといふことのようなのである。

なお、以上の Amount A とは別に、Amount B というものがあり（「青写真」155 頁以下）、これは要するに多国籍企業グループを構成する会社が必ず一定の課税所得を得ているとみなすものである（もうかっている、という主張を許さない）。Amount B は、そのような会社が内国法人として存在していることを前提としているので、これまで検討してきた経済のデジタル化ということとは直接には関係がなさそうである。また、以上のような「第一の柱」と別に「第二の柱」があり、タックス・ヘイブンを利用した租税回避ないし節税に対抗する措置を多数提案している。

さて、Amount A に話を戻すと、これは従来の国際課税の枠組みのように、法人格を基準として納税義務者を設定し、個々の所得についてその源泉地を考える、というような緻密な戦略に基づくものではない。むしろ、多国籍企業グループという巨大な納税者に着目して、そこからの税収を国際的に移転するもの、すなわち、いわば国際的な財政調整⁴⁵の仕組み、とでもいふべきものではないか。このように説明しない限り、到底正当化できないのではないか。

5.5. 分析の小括

以上の議論をまとめよう。経済のデジタル化の進展に伴い、ビジネスモデルが変化し、また、用いられるビジネスモデルの比重に変化が生じた。この結果、（企業がタックス・ヘイブンを利用しているところに一因があるものの）全く課税されていない事業所得や従来と異なる国で課税される事業所得が現れた。このような変化をやむを得ないものとして法人所得課税の比重を下げる選択肢もあるものの、少なくとも先進国は法人所得課税を維持するために、何らかの手を打たなくてはならないと考えている。その一つが DST であり、またもう一つが OECD/G20 が推進している「第一の柱」である。いずれも、従来の国際課税ルールから大きく踏み出すものであり、少なくとも欧州委員会やフランスは DST についてしっかりとした理論的論拠を提示できていない。Cui は「地域に固有の超過利潤」に対する課税として正当化できると言うが、これも、所得課税の枠組みから説明できない限り正当化として十分とは言えない。筆者は、広告に関するビジネスモデルの変化に対応するための所得課税の代替としての租税として正当化できる余地があるのではないかと、この印象を抱くが、な

⁴⁵ 財政調整とは、国家の内部で、地方政府間の財政力格差や財政需要格差を調整するための資金移動の仕組みのことである。

お検討が必要である。もっとも、「第一の柱」は DST よりもさらに過激な提案であるから、「第一の柱」を許容するならば理論的には DST も許容せざるを得ないのではないか。結局のところ、DST は国際協調に基づかない一方的措置だから望ましくない、ということなのかもしれない。

6. まとめ

本稿は、近年提案され、また、いくつかの国によって実際に導入されたデジタル・サービス税 (Digital Services Tax) の法的仕組み及びその問題点を紹介するとともに、なぜこのような租税が提案される余地があったのか、また、それは正当化する余地があるのか、ということ进行分析してきた。本稿の検討結果は、以下の三点にまとめられる。第一に、デジタル・サービス税は、従来の国際課税の枠組みを修正するのではなく、その枠組みからはみ出すような、その性質が曖昧な租税である。第二に、デジタル・サービス税には、米国通商代表部の報告書で示されているような様々な理論的・実地的な問題 (その性質が曖昧であって他の種類の租税との重複課税をもたらすこと、所得課税・消費課税・資産課税のそれぞれについてこれまで理解されてきた課税管轄権の限界を超えて課されること、執行が国家と企業との間の交渉に依存すること等) があり、基本的には取るに足らないものである。第三に、従来の法人税や消費税は消費者が目に見える対価を支払わないで行う消費活動をうまく捉えることができていなかったもので、この問題点を突いている限りにおいては、デジタル・サービス税には一理あるとの評価が可能である。