RIETI Discussion Paper Series 24-J-020

デジタル・サービス税の背景と最近の議論状況に関する覚書

渕 圭吾
神戸大学

RIETI
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/

RIETI Discussion Paper Series 24-J-020

2024 年 8 月

デジタル・サービス税の背景と最近の議論状況に関する覚書 *

渕　圭吾（神戸大学大学院法学研究科）

要　旨

本稿は、デジタル・サービス税（DSTs）の背景および最近の議論状況について検討するものである。前半では、DSTs が登場した背景として、経済のデジタル化、とりわけ、国内消費者が国外事業者から直接財物や役務を購入する取引の一般化が所得課税（及び消費課税）に与える致命的な影響を指摘する。DSTs の登場が必然だと主張するわけではないが、従来の所得課税（所得税・法人税）および消費課税（「消費税」）とは異なる種類の租税を視野に入れる必要があるかもしれない。後半では、イギリスのフィリップ・ベイカーによる、DSTs が（所得課税に関する）租税条約との関係でも許容されるかもしれない、という見解を批判的に検討する。グロスの額（支払われた金銭の額）を課税標準とする租税であれば所得税ではなくそれゆえ租税条約による規律を免れる、という彼の見解は妥当ではなく、DSTs は租税条約に違反すると考えるべきだと結論づける。このため、アメリカがデジタル課税に関する国際的な合意のうち第一の柱（市場国への税源配分）に同意しないのは無理もない、ということになる。

キーワード：デジタル・サービス税、国際課税、法人税、BEPS プロジェクト

JEL classification: K34, H20

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 VI 期）」の成果の一部である。
本稿の原案は、経済産業研究所（RIETI）のディスカッション・ペーパー検討会で発表を行ったものである。検討会参加者からの有益なコメントに感謝したい。また、本稿の作成にあたっては、川瀬剛志教授（上智大学）、川島富士雄教授（神戸大学）をはじめとする研究会メンバー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。

I. はじめに

1. DSTs に関する筆者のこれまでの検討

2021 年にディスカッション・ペーパーとして公表し、その後、2022 年に民商法雑誌に掲載した論文（以下「動向」という）で、私は、様々な国によって導入されつつあるデジタルサービス税（digital services tax(es). 以下「DST」または「DSTs」と略称する）につき、その背景を簡単に述べ、各国の導入状況を概観した後、その理論的問題点を指摘した[1]。「動向」の骨子は、若干敷衍して述べると、概ね以下の通りである。

まず、DST とは、既存の所得課税及び消費課税の枠組みによると本来あるべき税収が十分に上がっていないと考える諸国により導入されまたは構想されている、デジタル・データの移転という形態による役務の提供またはそのような役務の享受を課税物件とし、そのような役務の価額を課税標準とする租税のことである[2]。このため、物理的な財物の移転を伴う商品の販売や賃貸借は DST の対象にはならない。また、デジタル・データの移転を伴わないと一般に考えられている役務の提供やそのような役務の享受（例えば、電話による法律相談）は DST の対象にはならない。

DST の理論的問題点として、次のような点がある。

第一に、各国の DST はそれが所得課税であるか消費課税であるかあるいは資産課税であるか必ずしも明らかにしておらず、それゆえ、認められるべき租税の種類を限定し（物権法にいう「物権法定主義（*numerus clausus*）」に対応する）それぞれの種類の租税につき異なるルールを適用することとしている現在の国際課税の枠組みにおいて、適用されるべきルールを故意に不明確にしている。所得課税でも消費課税でも資産課税でもないと自称することによって、いずれのルールの適用も免れるのは、不当である[3]。

---

[1] 渕圭吾「デジタル・サービス税（Digital Services Tax）をめぐる動向」民商法雑誌 157 巻 6 号 1 頁（2022 年）。DST に関する日本語論文の多くは、同論文で引用している。同論文後に公表された DST の諸問題に関する優れた分析として、吉村政穂「通商法と租税法の抵触—デジタルサービス税をめぐる論点を素材として—」フィナンシャル・レビュー152 号 87 頁（2023 年）がある。

[2] 渕・前掲注 1）では、DST につき自分なりの定義を示しているわけではない。ただし、欧州委員会による DST の提案及びそれを踏襲したフランスの DST の内容を紹介している。同論文 8-18 頁参照。

[3] 渕・前掲注 1）19 頁。

第二に、各国の DST は仮にそれが所得課税、消費課税または資産課税だとしても、これらのそれぞれに関する国際的に合意されたルールに違反している[4]。

なお、「動向」において、私は、（DST に直接対応するわけではないが）消費課税や、所得課税における所得の源泉地の判定との関係で、一種の無償取引が惹起する問題を分析した[5]。すなわち、民間放送事業がそうであるように、役務提供者に対して役務の享受者から直接対価が支払われない取引形態が存在する。民間放送事業の場合、放送サービスを提供する放送事業者は、消費者（視聴者）に対して放送という役務を提供している。放送事業者は、広告を掲出する事業者との間で契約を結び、広告掲出の対価を受領する。消費者は、広告の視聴を受忍するという一種の役務を提供し、その見返りに金銭を支払うことなく放送という役務を享受する。こうして、消費者は、放送事業者に対して対価として金銭の支払いを行っていないけれども、一定の経済的価値を有する対価の支払いを伴う（つまり有償での）消費が行われている、とみなす余地がある。

2. 本稿の狙いと概要

さて、本稿では、「動向」での分析を一方では反省しつつ補充し、また、他方では一歩進めるために、以下の二点についての検討を行う。

第一に、DSTs が登場することとなった背景についてより詳しく分析する。確かに、「動向」で、私は、DSTs の背景として既存の租税制度が経済のデジタル化に対応できていない様子を述べていた[6]。そして、その際の基本的な論調は、既存の所得課税及び消費課税の枠組みを維持したまま部分的な修正を加えることによって、経済のデジタル化に対応できるのではないかという（どちらかというと）楽観論であった。そして、その立場から、いわば既存の枠組みの維持及び修正を阻害するものとして各国の DSTs をとらえ、これらを批判的に考察した。しかし、経済のデジタル化に既存の所得課税及び消費課税の枠組みが十分に対応できるのか、という点は、より踏み込んだ考察を必要とすると考えるに至った。というのも、もし対応できないのだとすれば、これらの既存の枠組みは従来のような特権的地位を失い、DSTs がこれらに抵触するから望ましくないと論じることもできなくなるかもしれないからである。さらに、所得課税及び消費課税のみならずそれ以外の種類の租税を含めた国際的な課税権配分の枠組みを構想する必

---

[4] 所得課税として理解する場合に租税条約に抵触することにつき、渕・前掲注 1）25 頁。

[5] 渕・前掲注 1）20-25 頁（広告を含むビジネスモデルに関する考察）。

[6] 渕・前掲注 1）1-8 頁。

要があるかもしれず、この場合、国際通商・投資に関する国際的な枠組みと租税制度の整合性について再検討する必要があるかもしれない。そのためにも、まずは、現在の所得課税及び消費課税が経済のデジタル化に伴って限界を露呈しているのか、ということの考察が必要であると考える。

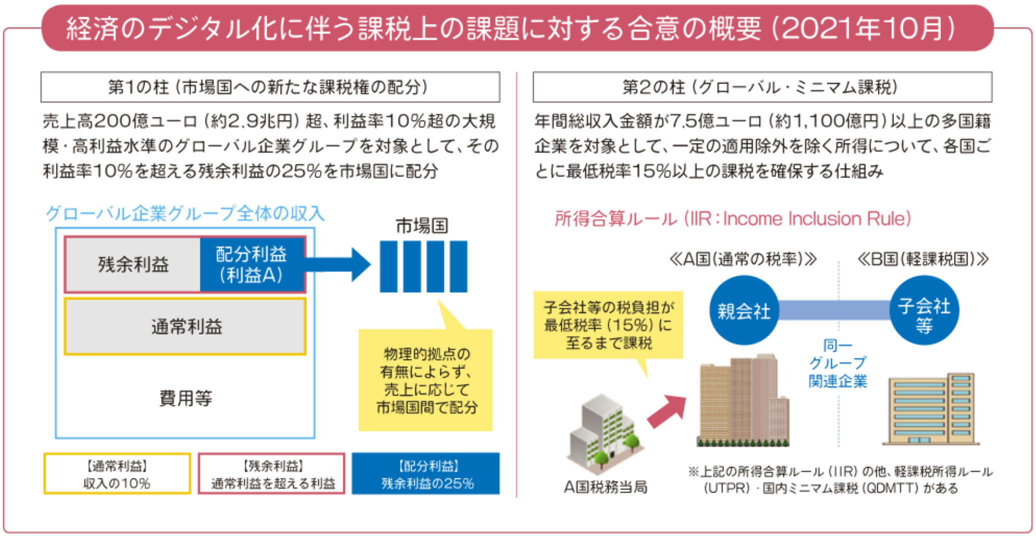
第二に、DST をとりまくその後の動きについて、BEPS 2.0 の第一の柱に関する合意が不可能であり、第二の柱について必ずしも望ましくない方向に進んでいるという長戸貴之の認識を踏まえた上で[7]、イギリスのフィリップ・ベイカーによる DST に関する国際的なルールの提案が果たして妥当なものなのか、検討を加える[8]。

DSTs は、第一の柱で言われている「市場国」による一方的な課税権行使の試みであって、第一の柱はそのような試みを抑え込むための企てである。第一の柱に関する合意が形成されないならば、「市場国」による DSTs が実行されることは不可避だと考えられており、それに対抗するための論拠として納税義務を負う法人やその所在地国（主として、アメリカ合衆国）が持ち出すことができるのは、私が「動向」で触れたような既存の税制のルール（例えば、所得課税に関していえば租税条約）である。ベイカーは、DSTs が必ずしも既存の租税条約に抵触しないのではないか、と主張している。もしそうだとすれば DSTs が世界各国によって導入されることは必定であって、その波及効果は絶大である。このため、ベイカーの主張の妥当性は真剣に検討するに値する。

---

7 Takayuki Nagato, Pillar 2 as a De Facto New Revenue Allocation Mechanism, 112 Tax Notes International 23 (2023).
https://www.taxnotes.com/featured-analysis/pillar-2-de-facto-new-revenue-allocation-mechanism/2023/09/29/7hcpv

8 Philip Baker, The Need for Plan B, 51 Intertax 542 (2023). ベイカーの論考については、増田貴都弁護士（西村あさひ法律事務所）による以下のようなコメントがあり、私はそれから示唆を得た。
https://twitter.com/msd_tkt/status/1723672082154733782
「Amount A の頓挫を所与のものとし、かつ、米国の報復措置による牽制にもかかわらず DST 等の繁茂は不可避との前提で、対応を検討する論文が既に現れている。今後はこの方向での議論が主流になるのかな。
Philip Baker "The Need for Plan B" Intertax51(8)542-46」（2023 年 12 月 19 日最終閲覧）



（出典：財務省「もっと知りたい税のこと」
https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei0507/07.htm）

3. 本稿では扱わないこと

経済のデジタル化に伴って導入されつつある租税は DSTs に限られない。例えば、フランスの DST では、Spotify や YouTube のような事業者によって提供される音楽ストリーミングサービスは、対象外となっている[9]。ところが、これらのサービスに対しては、別途、強制手数料（taxes）が課されている[10]。これは、国立音楽センターの財源となる[11]。しかし、DSTs 以外も視野に入れて論じる必要があるという認識を明らかにした上

[9] 渕・前掲注 1）10 頁注 20 参照。

[10] フランスで課されている賦課金については、それが理論的に租税（impôt）なのか、それとも強制手数料（taxe）なのかということが問題になる。本稿では、ここで取り上げるものは強制手数料の性質を備えていると整理しておく。なお、強制手数料という訳語は、中村紘一他監訳『フランス法律用語辞典〔第 3 版〕』（三省堂、2012 年）415 頁に負う。

[11] フランスでは、国立映画映像センター（le Centre national du cinéma et de l’image animée）及び国立音楽センター（le Centre national de la musique）が公的機関として、それぞれ映画業界及び音楽業界を支援している。これらの公的機関の独自財源として、さまざまな強制手数料が用意されている。2024 年からは、音楽ストリーミングサービスに対する強制手数料（taxe sur le streaming musical）が導入され、Spotify 等の音楽ストリーミングサービス事業者が納付義務を負うことになった。なお、国立映画映像センターにつき、『フランスにおける映画振興に対する助成システム等に関する実態調査報告書』（特定非営利活動法人映画産業振興機構，2021 年（2022 年改訂））参照。

で、本稿では DSTs と呼ばれている租税に議論を限定する。

また、メリーランド州をはじめとするアメリカ合衆国の諸州も DSTs を導入しつつあり、これらの憲法適合性に関する訴訟やそれをめぐる賛否両論の論文が数多く現れている。しかし、まだ裁判所による本案の判断が現れていないこともあり、州 DSTs の検討は別の機会に譲りたい。

さらに、ヨーロッパにおいては、2017 年に採択された EU 租税紛争解決指令（the EU tax dispute resolution directive）（及び、それに基づく国内法）を用いて DSTs の租税条約適合性を争えるかということが論じられつつある[12]。この点も含む DSTs の租税条約適合性の手続的側面も重要であるが、本稿では扱わない。

II. DSTs 登場の背景：なぜ諸国は DSTs を導入するのか

1. 経済のデジタル化とは何か

本章では、デジタル技術の進展に伴って実現した経済のデジタル化が既存の租税制度、とりわけ所得課税と消費課税の国際的側面に与える致命的な影響について考察する。そうすることにより、様々な国が DSTs を導入する決断を下した背景を明らかにしたい。

ここで経済のデジタル化が何を指すかということが問題となるが、さしあたり、従来、有体物（物理的に形を有するもの）である記録媒体に固定されたデータとして流通しまた消費されてきた情報が、無体物であるデジタル・データとして流通しまた消費されるようになる現象を指すこととしたい。経済取引の対象が有体物からデジタル・データに変わったということである。例えば、レコード盤やビデオテープとして媒体に記録されており、有体物である当該媒体が移転することを通じて移転していた情報が、そのような媒体の移転を介することなく、インターネット（the Internet）という通信（telecommunications）により、デジタル・データとして伝達されるようになった、ということである。

---

https://www.ntj.jac.go.jp/kikin/artscouncil/research/2724.html
さらに、高羽紫帆「フランス映画のこれから―CNC とテレビ局・映画館・動画配信サービスとの関係」仏語圏言語文化 3 号 119 頁（2023 年）。また、国立音楽センターにつき、服部麻央「【フランス】国立音楽センターの設立に関する法律の制定」外国の立法月刊版：立法情報・翻訳・解説 285 巻 1 号 24 頁（2020 年）参照。
https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11553731_po_02850110.pdf?contentNo=1

12 *See e.g.*, Tomas Bailey, et al., Seeking Cover: A Path to Challenge Digital Services Taxes in Ireland, 114 Tax Notes Int'l 973 (2024).

情報→データ→（記録）媒体

もちろん、情報を含むデータそれ自体を（遠距離）通信により伝達することは、経済のデジタル化が始まる前から、電話、ラジオやテレビ等を利用して、可能であった。しかし、電話では不可能だったほどの大量のデータが移転し、また、ラジオやテレビでは不可能だった個別的なデータの移転が生じるのは、デジタル技術の進展に伴うものと言えるだろう。

2. 所得課税にとっての経済のデジタル化の影響とその対策

（1）経済のデジタル化は所得課税にどのような影響を及ぼすか

［1］伝統的なルールと通信販売事例

所得課税にとって、経済のデジタル化の影響は、次のようなものである。

所得課税の国際的側面に関する基本的な原則として、ある国において事業を行っている者としてその事業に関する純所得（収益から費用・損失を控除したもの）に対する課税に服するのは、居住者、内国法人、及び、非居住者・外国法人の恒久的施設に限られる、と考えられてきた。言い換えると、国内での居住、法人設立、または、恒久的施設といえる程度の事業の物的・人的拠点の存在がない場合には、当該国は非居住者・外国法人が国内において事業を行っているというように見える場合であっても、当該者の事業所得に対する所得課税を行うことができない。

例えば、アメリカ合衆国カリフォルニア州で設立され同州に本店と主たる事業所を置く法人が、同社のカタログに掲載された書籍をもっぱら日本の居住者である最終消費者向けに郵便で販売する事業を行っている場合、これらの書籍の販売代金が日本の居住者から同社に送金されるとしても、日本は同社がこの事業から得た利益に対して所得課税を行うことはできない。この事例（通信販売事例）において、たとえ同社の利益の源泉が実質的に日本にあると見ることができるかもしれないとしても、同社に対して所得課税ができる国は、アメリカ合衆国だけである。

［2］インターネットを通じたデータ販売事例

デジタル化した経済においては、データの所持者である売主が記録媒体を経由せずに通信によって買主である消費者に対してデータを移転する。また、国際的な決済システムが機能しているから、売主は買主である消費者から確実に代金を回収することができる。このため、売主である自然人または法人は、買主の居住地国に事業上の拠点（内国法人または恒久的施設）を設けることなく、莫大な利益を上げることが可能である。通信販売事例はあくまで例外的なものとして無視することができた。しかし、インターネ

ットを通じたデータの販売という事例は、法人または恒久的施設がないと事業所得への課税ができない、という原則の限界をあらわにしてしまう。

(2) インターネットを通じたデータ販売事例への対応 (1) 税法以外の法令に基づく拠点設置義務

[1] 恒久的施設(permanent establishment)の範囲の拡張

この事例への対応策として、まず、国内法及び租税条約における恒久的施設概念の拡張が考えられる。このような方策については、OECD・G20 による BEPS プロジェクトの第一弾において、国際的に一定の合意が見られた [13]。

日本でも、2018(平成 30)年度税制改正において、従来の恒久的施設の概念を基本的には維持した上で、恒久的施設の認定を人為的に回避していると考えられるケースを念頭に置いて、恒久的施設の範囲の拡張を行った [14]。租税条約との関係でも、BEPS 防止措置実施条約(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (BEPS MLI))を締結し、個別の租税条約を改正することなく恒久的施設の範囲を拡張することができた [15]。

[2] 会社法に基づく拠点設置義務

また、租税法以外の法律、とりわけ、消費者保護を目的とする行政法規に基づいて、国内の消費者に対してデータを販売する者に国内に事業上の拠点を設けること(少なくとも、代表者や代理人を置くこと)を義務づけるということが考えられる。

そもそも、会社法 817 条以下(外国会社)は、外国会社(「外国の法令に準拠して設立された法人その他の外国の団体であって、会社と同種のもの又は会社に類似するものをいう」(会社法 2 条 2 号))の日本国内での継続的な取引の条件として、代表者の選任(そのうち一人以上は日本に住所を有するものでなくてはならない。会社法 817 条 1 項)や登記を義務づけている(会社法 817 条乃至 823 条、827 条及び 933 条乃至 936 条参照)。もっとも、民法 35 条 1 項は、「外国法人は、国、国の行政区画及び外国会社を除き、その成立を認許しない。ただし、法律又は条約の規定により認許された外国法人は、この限りでない」、と規定しており、外国法に基づいて設立された、利益を構成員に分配することを目的としない法人(非営利法人)は、法律または条約により特に認められ

---

[13] OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report (2015). 紹介として、野田昌毅「行動 7:人為的な PE 回避の防止」中里実他編著『BEPS とグローバル経済活動』(有斐閣、2017 年)226 頁。

[14] 立案担当者による解説として、齊藤郁夫他「国際課税関係の改正」『平成 30 年度税制改正の解説』655 頁、657-677 頁。

[15] 平成 30 年条約第 8 号及び外務省告示第 299 号。

たものでない限り、その存在を日本法上、認識されないと考えられる[16]。

いずれにせよ、日本国内で実質的に事業活動を営むと評価できる営利法人は、租税法以外の法律の要請として、日本に何らかの拠点を置くことが想定されている。もっとも、日本における代表者が定められているとしても、「営業所」（商法 20 条参照）が設置されているとは限らず、税法上の恒久的施設が直ちに認定できるわけではない[17]。

さらに、日本の租税法以外の法律に基づく拠点設置義務を実際には当事者が履行しないことがありうる。とりわけ、そのような拠点設置義務が（当事者への日本政府による規制に結びつくことを懸念するのはもちろんであるが）税法上の恒久的施設の認定に結びついてしまう恐れを考慮して、当事者がこの義務を履行しないことがありうる。実際、インターネット上の誹謗中傷等の問題に対応するための発信者情報開示請求の被告適格を備えてもらうために、法務省・総務省は、2022 年 3 月 29 日に総務省に届出がされている電気通信事業者のうち外国会社の登記義務を遵守していないと思われる 48 社に

---

[16] この点についての検討として、簗瀬捨治「国際的企業活動実務における国際私法の論点」国際私法年報 12 号 161 頁（2010 年）、169-176 頁。なお、ある法人が営利目的であることとそれが事業を行うこととは次元が異なるから、外国法に基づいて設立された非営利法人は、営利目的でないというだけで日本での事業活動の主体として認識され得ないということにはならない。日本法の態度が、外国法に基づく非営利法人による日本国内での事業活動について、①それを当該非営利法人の構成員その他のステークホルダーの活動とみなすのか、②そのような非営利法人が日本国内で事業を行うことをそもそも許さないということなのか（なお、疑似外国会社に関する会社法 821 条参照。同条の導入に関する記事として、「会社法で外資系証券が撤退？（金融取材メモ）」日本経済新聞 2005 年 6 月 7 日朝刊 7 頁）、必ずしも明らかではない。いずれにせよ、外国法に基づいて設立された非営利法人は、日本の税法上は、（その行為を上記①の見解に基づいてステークホルダーに帰属させるのではなく）それ自体が「外国法人」として扱われるべきだろうし、実際にもそのように扱われているのではないかと考えられる。最判平成 27 年 7 月 17 日民集 69 巻 5 号 1253 頁もそのような立場をとっているのではないかと思われる。

[17] この点、2002（平成 14）年改正（平成 14 年法律第 44 号）前の商法 479 条 1 項は「外国会社ガ日本ニ於テ取引ヲ継続シテ為サントスルトキハ日本ニ於ケル代表者ヲ定メ其ノ住所又ハ其ノ他ノ場所ニ営業所ヲ設クルコトヲ要ス」と規定し、営業所の設置を必須としていた（下線は引用者）。この改正で、「住所又ハ其ノ他ノ場所ニ営業所ヲ設クル」が「会社ニ付登記及公告ヲ為ス」に改められた。

対して、外国会社の登記を促す文書を発出した[18]。また、同年6月3日に総務省に届出がされている電気通信事業者である外国会社のうち42社に対し、6月13日までに登記申請を行うよう求める文書を発出した[19]。さらに、同月30日には登記申請を行うとの意思を示した外国会社31社に対して、7月22日を期限として、早期に登記申請を行うよう求める文書を発出した[20]。また、報道によれば、6月30日に法務省は過料の裁判を行う裁判所である東京地裁に対し未登記の7社について違反事実の通知をした[21]。遅くとも2024年までには当初の48社のうち電気通信事業を休廃止した11社を除く37社が登記を実施したが、その過程では「登記をすると税負担が重くなるとの懸念から前向きでない対応があった」という[22]。このため、「国税庁は23年に登記に伴う税負担はないという解釈を示し、以前よりも登記しやすい環境を整えた」[23]。これは、恐らく、2023年2月22日に東京国税局が発出した文書回答事例「アイルランド共和国に本店を有する法人が我が国会社法の規定に基づき日本における代表者の選任及び外国会社の登記をし、その代表者が日本において一定の行為をした場合の恒久的施設の有無の判定」のことを指している。同文書回答事例は、規制と課税のトレードオフ的状況において、政府が、恒久的施設を認定できなくなるリスクを負うことと引き換えに、当面の規制（インターネット上の誹謗中傷によって被害を受けた者を保護しまたそのような誹謗中傷の発生を未然に防止するための発信者情報開示の実効性確保）を優先した、ということを意味しているといえよう[24]。

---

[18] 法務大臣閣議後記者会見の概要（2022年4月19日）。
https://www.moj.go.jp/hisho/kouhou/hisho08_00298.html
[19] 法務大臣閣議後記者会見の概要（2022年6月21日）。
https://www.moj.go.jp/hisho/kouhou/hisho08_00316.html
[20] 法務大臣閣議後記者会見の概要（2022年7月22日）。
https://www.moj.go.jp/hisho/kouhou/hisho08_00321.html
[21] 「未登記の海外IT7社に過料へ　グーグル、メタ、ツイッターは対象外」朝日新聞2022年7月1日［田内康介］。過料の根拠規定として、会社法976条（1号）参照。手続につき、非訟事件訴訟法119条以下（過料の裁判の法的性質につき、最決昭和41年12月27日民集20巻10号2279頁）。ただし、東京地裁がこれらの会社に対して過料の裁判をしたのか、また、したとしてその決定を通知できたのかは必ずしも明らかではない。
[22] 「政府，投稿者情報の開示後押し　海外IT数十社に登記要請　ネット中傷、件数高止まり」日本経済新聞2024年3月12日朝刊4頁。
[23] 前掲注22）（日本経済新聞2024年3月12日）。
[24] 前掲注22）の他、「海外IT、法の網逃れ成長　税や登記、各国対応に動く」日本経

（3）インターネットを通じたデータ販売事例への対応（2）税法以外の法令に基づく国内での事業活動の認定

他方で、ある外国会社につき会社法に基づく外国会社の登記がないならば法人税法との関係で当該会社が「外国法人」として認定できないわけでもなく、また、その恒久的施設が認定できない、というわけではないと考えられる。外国会社が日本国内で事業活動を行っているということが税法以外の法令によって認定されるならば、その事実に基づいて所得税法及び法人税法との関係でも事業所得課税の対象となるべきであるとの規範的評価をすることが可能かもしれない。この点で参考になるのが、以下の事例である。

すなわち、「日本において事業を行う者（日本において取引を継続してする外国会社（会社法（平成十七年法律第八十六号）第二条第二号に規定する外国会社をいう。）を含む。）」に対する訴えにつき、民事訴訟法 3 条の 3 第 5 号は、「当該訴えがその者の日本における業務に関するものであるとき」に、日本の裁判所の管轄を認めている[25]。2013 年 2 月 6 日に、東京地方裁判所は、アメリカ合衆国ネバダ州に所在する法人に対して、日本のプロバイダ責任法（当時）に基づく発信者情報開示の仮処分命令を出した[26]。ここで、裁判所は、FC2 のサービスがほとんど日本語であることを理由として、同社が「日本において事業を行う者」に該当すると判断したと考えられる。所得税法及び法人税法との関係でも同様に日本において事業を行っていると認識することは—現行法上は、恒久的施設が認定できないとその純所得に対する課税を行うことができないとはいえ—可能なのかもしれない。

「日本において事業を行う者」の存在を認定した裁判例は、下記の通り、近年、少な

済新聞 2022 年 6 月 21 日朝刊 2 頁［八十島綾平］。

[25] この規定は、平成 23 年民事訴訟法改正により設けられた。立案担当者の解説として、佐藤達文・小林康彦編著『一問一答　平成 23 年民事訴訟法等改正：国際裁判管轄法制の整備』（商事法務、2012 年）。文献として、田中美穂「業務関連訴訟についての国際裁判管轄：事業活動地管轄における事業者の意義を中心に」近畿大学法学 60 巻 3・4 号 1 頁（2013 年）、森下哲朗「新しい国際裁判管轄ルール：営業所所在地・事業活動管轄，債務履行地管轄を中心に」国際私法年報 15 号 29 頁（2013 年）（特に 41-44 頁）。

[26] 「海外企業のブログで名誉毀損、日本からも訴えやすく—FC2 に情報開示命令」日本経済新聞 2013 年 3 月 25 日朝刊 15 頁［八十島綾平］。この事案に携わった最所義一弁護士のブログも参照。https://minatokokusai.jp/blog/3566/

くない[27]。今後の動向が注目される。

【参考】民事訴訟法 3 条の 3 第 5 号にいう「日本において事業を行う者」とされた事例

東京地判平成 30 年 6 月 22 日判例タイムズ 1473 号 58 頁「以上，本件に顕れた各事情を踏まえると，被告は，原告の本件訴訟提起時点において，２ちゃんねるという日本国内で閲覧可能な日本語のサイトの運営主体であったということができ、そうすると，被告は，日本において事業を行う者であり，かつ，原告の本件請求は，被告の日本における業務に関するものであるということができる。」→控訴審である東京高判平成 31 年 4 月 25 日判例タイムズ 1473 号 52 頁で維持。同判決は、次のように認定した。「控訴人は，２ちゃんねるという日本国内で閲覧可能な日本語のサイトのサーバーの管理や２ちゃんねるビューアの販売等の業務を行っており，本件訴えは，そのような控訴人の業務に関するものである。また，控訴人は，平成２６年２月１９日以後は，２ちゃんねるの広告収入を得ることもできるようになったことが認められるところ，その後，控訴人と２ちゃんねるとの関係が変化ないし終了したことを認めるに足りる的確な証拠はない。／そうすると，本件訴訟提起時点においても，控訴人は，日本において事業を行う者に当たるというべきであるから，本件訴えは，民事訴訟法３条の３第５号により，日本に国際裁判管轄があると認められる。」

東京地判令和 2 年 1 月 22 日「本件サイトが被告サービスを利用していることについては当事者間に争いがないところ，本件サイトは，日本語で記載され，日本において閲覧することが可能であり，また，本件サイトのデータは，被告の東京所在のデータセンターのサーバーに保存されているものと認められる。／以上によれば，被告は，日本において継続的に事業を行っているということができるので，民訴法３条の３第５号の「日本において事業を行う者」に該当し，本件著作物を原告に無断でアップロードしたとされる本件サイトは，被告が日本国内で提供するサービスを利用するものであるから，本件訴えは，被告の「日本における業務に関するもの」ということができる。」（控訴審の知財高判令和 4 年 2 月 21 日で国際裁判管轄に関する判断は維持）

東京地判令和 3 年 3 月 12 日「被告が管理する本件サイトでは，世界中にある被告のデータセンターとシステムでコンテンツとデータの保存及び配信を行うことにより，世界中の利用者に対してグローバルなサービスを提供しており，日本も対象として日本語によるサービスも提供している。このような業務形態からすると，被告は，日本国内に支店や営業所は有していないとしても，「日本において事業を行う者」（民訴法３条の３第５号）に該当し，日本国の裁判所に国際裁判管轄があるといえる。」

東京地判令和 3 年 11 月 12 日「記録によれば，〔１〕被告は，ウェブサイトのホスティングサービスなどのレンタルサーバ事業を営む米国法人であること，〔２〕その申込みサイトは英語で記載されているが，インターネット上から申込みが可能であり，米国外からの申込みを妨げるような状況の存在はうかがわれないこと，〔３〕むしろ，その提供するレンタルサーバは，管理画面の言語に日本語を選択し得るものであり，〔４〕実際にも，日本国内からホスティングサービスを利用する際の選択肢として，被告の提供するサービスの紹介がインターネット上で容易に検索でき

[27] 引用にあたっては、証拠の引用を一部省略した。

ること，以上の事実が認められる。／上記認定事実によれば，被告は，日本において事業を行う者であると認めるのが相当であることからすると，原告の本件請求は，被告の日本における業務に関するものであるということができる。」

東京地判令和 3 年 12 月 15 日「前記第２の２（１）によれば，被告が提供しているインスタグラムのウェブサイト及び携帯端末向けアプリケーションは，いずれも日本語で表示することができ，日本国内から接続することが可能なものであると認められる。／そうすると，本件訴えは，日本において事業を行う者に対する訴えであり，その者の日本における業務に関するものというべきであるから，日本の裁判所が管轄権を有する（民訴法３条の３第５号）。」

東京地判令和 4 年 2 月 24 日「（１）被告は，日本国内に事務所，営業所，日本における業務担当者を置く形跡がうかがわれない。また，日本国内に被告のデータセンターは設置されていない（弁論の全趣旨）。／（２）しかし，被告が提供，管理及び運営する本件サービスは，世界各地にある被告のデータセンターとシステムでコンテンツとデータの保存及び配信を行うことによって，世界中の利用者に対してグローバルサービスを提供するものであり，その中には日本を対象とする日本語によるサービスも含まれ，極めて多数の者が日本語によるサービスを利用している（弁論の全趣旨)。このような事業形態に照らせば，上記（１）の事情によっても，被告は「日本において事業を行う者」（民事訴訟法３条の３第５号）に該当し，日本の裁判所に国際裁判管轄があるということができる。」

東京地判令和 4 年 3 月 2 日「弁論の全趣旨によれば、被告は、日本に居住している利用者に対して、日本語で、インスタグラムのウェブサイト及びインスタグラムの携帯端末向けアプリケーションを提供、管理及び運営していることが認められる。したがって、被告は、日本において継続的に事業を行っていると認められるから、民訴法３条の３第５号の「日本において事業を行う者」に該当する［…]。」

東京地判令和 4 年 4 月 13 日「被告が主張するように、被告が米国デラウエア州法に基づいて設立された会社であり、その主たる事業所が米国カリフォルニア州メンローパークにあるとしても、被告は、日本に居住している利用者に対しても、同社が管理及び運営しているＩｎｓｔａｇｒａｍサービスを提供しており、「日本において事業を行う者」（民訴法３条の３第５号）に該当するものと認められる。」

東京地判令和 5 年 2 月 3 日「前記前提事実（１）及び（２）のとおり、被告は、Ｉｎｓｔａｇｒａｍサービスを管理・運営する会社であって、日本に居住している利用者に対し、日本語でＩｎｓｔａｇｒａｍサービスを提供している。したがって、被告は、日本において継続的に事業を行っていると認められ、民訴法３条の３第５号の「日本において事業を行う者」に該当する。」（評釈として、嶋拓哉・新・判例解説 Watch（2023 年 6 月 23 日掲載））

東京地判令和 5 年 6 月 15 日（民事第 4 部）「被告は、Ｆａｃｅｂｏｏｋ及びＩｎｓｔａｇｒａｍの各サービスを管理及び運営する会社であり、日本に居住している利用者に対し、日本語で上記各サービスを提供していること（前提事実（２）及び弁論の全趣旨）からすれば、被告は、日本において継続的に事業を行っている者として「日本において事業を行う者」（民訴法３条の３第５号）に該当［する］。」

東京地判令和 5 年 6 月 15 日（民事第 47 部）「被告は、米国デラウェア州法に基づいて設立された会社であり、その主たる事業所は米国カリフォルニア州メンロ・パークにある。しかし、被告は、日本に居住している利用者に対しても同社が管理及び運営しているインスタに係るサービスを提供しており（前提事実（１）、弁論の全趣旨)、「日本に

おいて事業を行う者」（民訴法３条の３第５号）に該当するものといえる。」

3. 消費課税にとっての経済のデジタル化の影響

経済のデジタル化は、消費課税（日本の場合、「消費税」）にも大きな影響を与える。アメリカ合衆国では、多くの州が小売売上税（retail sales taxes）と呼ばれる種類の消費税を課している[28]。小売事業者が納税義務者であって、消費者に対する商品の販売に際して小売事業者が得る対価の額を課税標準とする、単段階消費税である。アメリカ合衆国最高裁判所が 2018 年に下した Wayfair 判決は、アメリカ合衆国の州の課税権（立法管轄権）の文脈で、州内に物理的施設を有しない小売事業者に州小売売上税の納税義務を認める見解を示した[29]。同じ国家内の州の課税権の問題なので、送達の問題や執行管轄権の問題は少ない。このため、この判決が下されたことで、アメリカ合衆国内での州小売売上税の賦課・徴収は一定程度、容易になったといえよう。

これに対して、日本では、「消費税」は国税であり、国外事業者（消費税法 2 条 1 項 4 号の 2）に対する賦課・徴収には執行管轄権との関係で大きな困難が伴う。このため、経済のデジタル化に伴って消費者が直接国外事業者からデジタル・データを購入したり利用したりすることは、消費税の根幹を揺るがしかねない。第一に、消費者が同一の商品を国外事業者でない事業者から購入する場合と国外事業者から購入する場合とで、消費者が事業者に対して支払う税込みでの対価の額が異なるならば、それはこれらの事業者間の競争中立性を害することになる。第二に、国外事業者が消費税相当額を消費者から受け取るとしても、国外事業者が日本に対して適正に消費税の申告・納付を行わないならば、やはり国外事業者とそれ以外の事業者との間の競争中立性が阻害される。

以上のような問題に対処するために、2015（平成 27）年度税制改正では、①電気通信利用役務の提供に係る内外判定基準の見直し、②リバースチャージ方式の導入[30]、及び、③事業者向けではない電気通信利用役務の提供を国内事業者が受けた場合の仕入税額

---

[28] 連邦レベルでの消費税は存在しない。

[29] South Dakota v. Wayfair, Inc., 585 U.S. 182 (2018). 若干の分析として以下の拙稿を参照。Keigo Fuchi, Tax Competition and the Dormant Commerce Clause: A Japanese Perspective, 22 Chap. L. Rev. 89 (2019).
Available at: https://digitalcommons.chapman.edu/chapman-law-review/vol22/iss1/6

[30] 詳しくは、上竹良彦他「消費税法等の改正『平成 27 年度税制改正の解説』825 頁、829 頁以下。

控除の制限といった手当てがされた[31]。

しかしこの改正後においても、国外事業者から消費者への電気通信利用役務の提供については、国外事業者の申告納税に頼らざるを得なかった。世界各国でも同様の状況が存在しており、EU では、国外事業者に代わり、デジタルプラットフォームを運営する事業者に VAT の納税義務を課す、という仕組みが提案された[32]。その後、日本でも、国境を越えたデジタルサービスに対する消費税の課税のあり方に関する研究会が組織され、同研究会は報告書において以下のような指摘をした[33]。

「ゲームアプリなどの消費者向け（Ｂ to Ｃ）電気通信利用役務の提供については、国外事業者自身が納税義務を負うこととなるため、税務執行上大きな課題が生じてきている。／かつて主流であった電子書籍や音楽・動画などの配信ビジネスでは、大規模なプラットフォーム運営事業者がサプライヤーからコンテンツを購入した上で消費者に提供する方式（バイセル方式）が一般的であり、消費税の納税義務者は、比較的限られた数の大規模な企業（プラットフォーム運営事業者等）であった。他方、モバイルアプリについては、通常、プラットフォーム運営事業者は取引の仲介を行うのみであり、実際には個々のサプライヤーが消費者に対してコンテンツを提供する方式（セールスエージェント方式）となっている。この場合、消費税の納税義務者はプラットフォームの背後にいるサプライヤーとなるが、こうしたサプライヤーの中には、日本国内に一切拠点を持たない小規模な国外事業者も数多く含まれることから、納税義務者の捕捉や調査・徴収には自ずと限界があり、適正な課税の実現が難しい状態にある。具体的には、税務当局におけるサプライヤーに係る情報の入手手段が限られ、その特定や売上げ等の把握には限界がある。また、サプライヤーが特定できたとしても、サプライヤーから取引に係る情報が得られない場合には、プラットフォーム運営事業者に反面調査を実施する必要があるが、プラットフォーム運営事業者が国外に所在する場合、反面調査を実施できず、情報交換協定に基づき外国当局から情報を入手せざるを得ない。ただし、外国当局

---

31 その後の税制改正も反映した最新情報はこちら
https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/cross/01.htm

32 紹介及び分析として、以下の拙稿を参照。Keigo Fuchi, Digital Platforms and Their Role in Collection of VAT/GST and RST, 64 Japanese Y.B. Int'l L. 173 (2021).

33 国境を越えたデジタルサービスに対する消費税の課税のあり方に関する研究会「国境を越えたデジタルサービスに対する消費税の課税のあり方について」（2023 年 11 月）4-5 頁。
https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/PF_honnbunn.pdf

から情報を入手できるまでには、相当の時間を要するほか、課税に必要な情報が不足していることも多く、課税処分を行うに当たっては、追加の調査を重ねる必要があるなど、更に時間を要するケースもある。その上で、課税処分を実施できたとしても、サプライヤーが自主的に納税せず、また国内に徴収可能な資産等を有していない場合には、滞納処分の実施等が困難となることも懸念される。徴収共助を活用するにしても、我が国と経済関係の深いアジア諸国において徴収共助を留保している国も存在する」。

このような指摘を踏まえて、2024（令和 6）年度税制改正では、「プラットフォーム課税」と称する次のような仕組みが導入された[34]。すなわち、一定の規模以上のプラットフォーム事業者を「特定プラットフォーム事業者」として指定した上で、国外事業者がデジタルプラットフォームを介して国内消費者に対して行う電気通信利用役務の提供を（当該国外事業者ではなく）当該デジタルプラットフォームを運営する「特定プラットフォーム事業者」が行ったものとみなして、この「特定プラットフォーム事業者」に消費税の納税義務を課す、というのである。

4. 分析：BEPS2.0 は所得課税の白鳥の歌なのか？

（1）制度の執行可能性の観点からの検討

経済のデジタル化は、所得課税及び消費課税、とりわけこれらの執行可能性について、甚大な影響を及ぼしている。確かに、これらにおいて、立法管轄権の問題として、課税の対象を従来よりも拡大することは、必要でもあり、また、なんとか可能ではある。所得課税においては、恒久的施設概念を拡張する、または、国内で行われている事業の範囲を拡張的にとらえることが考えられる。消費課税においては、国内取引の範囲を拡張することが考えられる。国内事業者以外の者に納税義務を負わせることも考えられる。

ところが、執行管轄権の限界を考慮すると、所得課税においても、消費課税においても、先行きの見通しは暗い。より正確にいえば、執行管轄権そのものではなく、国家（政府）がある納税義務者（ここでは、本来の納税義務者のみならず、源泉徴収義務者や第二次納税義務者といった、それ以外の者も含めておく）に対してその納税義務の履行（適正な申告及び納付）を担保するための手段を有しているか否かが鍵である[35]。例えば、

[34] 以下の記述は、『令和 6 年度税制改正の大綱』に依拠している。校正段階で、立案担当者による解説である、中島正之他「消費税法等の解説」『令和 6 年度税制改正の解説』789 頁、790 頁以下に接した。

[35] ただし、本来の納税義務者以外のいかなる者に納税義務や情報申告義務を課し得るか（また、その際に「補償」が必要か）、ということは、各国の憲法の人権（基本権）

アメリカの外国税務コンプライアンス法（the Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)）は、執行管轄権の限界が乗り越えられる場合があることを示している。同法は、直接にはアメリカが国外に所在する法人（金融機関）に義務を課すものであって、執行管轄権の観点からはアメリカが国外に所在する法人に対して直接強制的な手段を取ることはできないはずである。ところが、日米の税務・金融当局間の合意を通じて、少なくとも日本の金融機関は FATCA によって課された義務に従っている[36]。しかしながら、そのような執行管轄権の限界を乗り越える手段を視野に入れたとしてもなお、所得課税及び消費課税について、これら制度の理念に忠実に運営していくことが難しくなっているのではないか、というのが筆者の見通しである。以下、所得課税について述べる。消費課税についても、基本的には、同じような問題が存在すると考えられる。

（2）所得課税の執行可能性

［1］納税義務の確定と納税義務の履行における執行可能性

所得課税においては、ある当事者に納税義務を負わせるとして、①納税義務の確定という局面では、納税義務の前提となるさまざまな情報について、国家が実効的にそれを取得し得る（実際に必ず取得する必要はないけれども）、ということが重要である。また、②納税義務の履行という局面では、当該納税義務者が国内に実質的な資産を有しているか（この場合、当該資産に属する個々の財産権・金銭債権等を差し押さえて換価することができる）、または、国家が当該納税義務者に対して重要な許認可権等を有しておりそれと引き換えに納税義務の履行を強制できる[37]、ということが重要である。

規定との関係で論点となりうる。渕・前掲注 32)、渕圭吾「終局的な義務者でない者による義務履行に関する一考察：租税の徴収納付制度を中心に」（2022 年 7 月に開催された宮本十至子先生の研究会での報告レジュメであり、加筆修正の上、論文として公表予定）、及び、Philip Baker, et al., Third-Party Liability for the Payment of Taxes and Their Fundamental Rights, 15 World Tax J. 85 (2023).

[36] 金融庁・財務省・国税庁「国際的な税務コンプライアンスの向上及び FATCA 実施の円滑化のための米国財務省と日本当局の間の相互協力及び理解に関する声明」（2013 年 6 月 11 日）。
https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/eoi/201306/index.htm

[37] どこまでこれができるかということについては、以下の報告で若干の検討を加えた。Keigo Fuchi, Passport Revocations and Denials on the Ground of Child Support Arrearages and Tax Delinquency: A Comparative Constitutional Analysis (ICON-S Annual Conference 2023 Wellington (July 5th, 2023)/ Seminar zum japanischen Recht an der Universität Augsburg (Feb. 21st, 2024)).

そして、納税義務の確定に必要な情報を実効的に取得できるならば、納税義務者の純所得に基づく納税義務を負わせることが考えられる反面、それが不可能であるならば、なんらかの金銭の支払いに着目してグロスの額を基準とする納税義務を（金銭の支払い者に）負わせることしかできない。また、納税義務を負う者は行政処分または裁判文書の送達を受けることができることが望ましく、それに加えて、この者に対して上記のように義務履行が確保されていなくてはならない。

［2］インターネットを通じたデータ販売事例と執行可能性

以上のような前提に立つと、経済のデジタル化に伴い、国内の消費者が国外に所在する事業者から直接役務の提供を受け、直接対価を支払う、という事態が常態化する場合、所得課税は危機に瀕する。国外事業者は、国内の消費者に物品を販売し役務を提供するから、国内源泉の所得に係る収入金額を得る。しかし、国家（政府）が、当該国外事業者にこの国内源泉所得にかかる純所得を算定し、それに対する税額を算出することを求めることは現実的ではない。求めること自体は可能だが、正しい税額を算出できているか確かめる実効的な手段がないからである。当該国外事業者の本拠地である外国政府との間の情報交換が十分かつ迅速に行われるならば、話は別であるが。

そこで、考え得る代替的な方法として、第一に、国内の消費者が国外事業者に対する支払いを行う際にグロスの額を課税標準とする源泉徴収を行う、というものがあり得る（「国内消費者による徴収」）。しかし、この方法には以下の問題点がある。①消費者という多数の、しかも、租税の徴収を担う能力を必ずしも備えない者に源泉徴収義務を担わせることになり、効率的な執行ができないかもしれない。②課税標準は支払われる金銭の額というグロスの額であるが、これは国外事業者が国内の事業活動から得た純所得に代替するものとしてはあまりに大雑把である[38]。③そもそも、国家が、消費者による国外事業者から受けた役務の対価の支払いをそれとして把握できるとは限らない。

第二に、国内の消費者の国外事業者に対する役務の提供の対価の支払いを把握している可能性がある国内外の関係事業者―例えば、当該役務の提供を媒介しているオンライン・プラットフォーム（もしあれば）や当該対価の決済を行う金融機関―にやはり対価のグロスの額を課税標準とする源泉徴収を義務づけるという方法が考えられる。しかし、この場合、上記①の問題は解消するとしても②及び③の問題は残る。さらに、④これらの関係事業者が国内に所在するとは限らず、国外に所在する場合には結局源泉徴収義務の実効的な履行を確保できないということになる。

---

[38] グロス・ベースの課税の問題点については、Richard D. Pomp (UConn) の（基本的にはアメリカの州税の文脈での）一連の研究を参照。

第三に、国外事業者が日本国内の事業者との間で取引を行う場合に、当該日本国内事業者が国外事業者に対して支払う対価を課税標準として、国内事業者に源泉徴収義務を課す、という方法が考えられる[39]。この方法は、その目的として何を設定するか、ということに応じて制度設計（具体的には、税率）が異なってくるかもしれない。まず、伝統的な所得課税の考え方に比較的忠実であろうとするならば、あくまで個々の取引に着目して、国内事業者が支払う対価から国外事業者が得る純所得に対する租税に相当する額になるように税率を設定することになる。これに対して、国外事業者が得ていると想定される国内源泉の事業所得の額を想定し、それに相当する租税の額にほぼ一致するように税率を設定することも考えられる。後者の場合、税率はかなり高くなりうる。この場合、そもそも、源泉徴収税をそのように用いることが許されるか、という問題があるかもしれない。

第四に、国外事業者が日本国内の事業者との間で取引を行う場合に、当該日本国内事業者が国外事業者に対して支払う対価のうち国外事業者の日本での売上げに対応する部分を切り出して、この部分について当該国内事業者による損金算入を認めない、という方法が考えられる。損金算入が認められなかったことによって生じた税額について、国外事業者に対する転嫁が生じるならば、この仕組みは、実質的に国外事業者に対する所得課税として機能する。例えば、日本国内の事業者が国外事業者のプラットフォームで広告を掲出する対価として当該国外事業者に対して金銭を支払うとする。この場合に、当該国内事業者の法人税額の算定に際して、支払われる金額の損金算入を否定する、ということである。ここでは、損金算入を否定される金額について、国内事業者に適用される法人税率で、実質的に国外事業者に対する代替的な課税が行われている、と見ることができる。しかし、②グロスの額を課税標準としている問題に加えて、⑤国内事業者から国外事業者への租税負担の転嫁が担保されていない、という重大な問題がある。

第五に、国外事業者と取引を行う日本国内の事業者が受ける対価を課税標準として、当該国内事業者に対して、国外事業者に転嫁される（それゆえ、国外事業者に対する所得課税として機能する）ことを想定して、追加的な租税を課すことが考えられる（「上乗せ型」[40]）。例えば、日本の実演家が、自身が行った音楽演奏の音源を国外事業者である音楽配信事業者に提供し、そのダウンロード及びストリーミング回数に応じた対価を当該国外事業者から受けるとする。この場合に、日本の実演家に、この者の所得税の納

[39] なお、国連では、現在、「役務提供の対価」一般に対する源泉地国による源泉徴収制度を検討している。*See* Mindy Herzfeld, Can the United States Protect Its Tax Base From Withholding Taxes?, 114 Tax Notes Int'l 197 (2024).

[40] 渕・前掲注 35）参照。

税義務とは別に、受ける対価を課税標準とする租税の納税義務を課し、国外事業者への転嫁を期待するわけである。しかし、ここでも、②グロスの額を課税標準としていることの問題が存在するし、何より、⑤このような転嫁が実際に実現するかは疑わしい（国外事業者が上乗せして払ってくれなかったら、日本国内の事業者が負担することになる）。

［3］広告モデルの検討

さて、ここまでは、国内の消費者が国外事業者に対して役務の提供の対価を直接支払う場面を想定してきた。しかし、消費者が確かに消費を行っているけれども、役務の提供者に直接対価を支払わない場合もある。「広告モデル」とでも言うべき、民間放送やSNS（Facebook, Instagram, X (formerly Twitter) etc.）のビジネスモデルがこれに該当する。ここでは、国内消費者が国外事業者から役務の提供を受けることを想定しているので、Meta 社（以下「メタ」）による Facebook（フェイスブック）のサービスを例にしよう。

メタは、私を含む消費者から SNS であるフェイスブック使用の対価を徴収していない。むしろ、メタは、私のような主として日本国内において日本語でフェイスブックを閲覧している消費者との関係では、日本語で記述された日本の国内事業者（場合によっては、国外事業者）の広告を掲示し、当該広告を掲出する会社から広告料を徴収することで、利益を得ていると考えられる。このビジネスモデルを分析的にとらえるならば、消費者である私は、一方でメタから提供を受けた SNS を消費し、他方で広告掲出者に対して広告を見せられる（広告の閲覧を受忍する）という役務を提供している。メタは、消費者に対して SNS という役務を提供するとともに、広告掲出者に対して広告の場を提供するという役務を提供している。広告掲出者は、メタに対して広告料を支払う。消費者はメタに対して、SNS 消費の対価を支払わない。

しかし、ここで、経済活動の真の内容は、消費者は経済的に価値のある役務を提供されており、消費者がその対価を直接メタに対して支払う代わりに、それが、消費者が広告掲出者に対して広告の閲覧を受忍する対価と相殺されている、と考えるべきであろう。結果として、消費者がメタに対して支払うべき対価相当額が、広告掲出者からその支払う広告料に上乗せしてメタに対して支払われているということになる。このように「広告モデル」を三面関係として把握することの所得課税にとっての帰結は、広告掲出者が（日本から見て）国外事業者である場合に重大である。すなわち、国外の広告掲出者からメタに対して支払われている金員の所得源泉の少なくとも一部が、当該広告掲出者の所在地国ではなくて、日本にある（つまり、それは国内源泉所得である）、ということになる。

本稿のここでの検討との関係では、メタが日本の消費者に対して SNS という役務を

提供している対価、及び、メタが日本の国内事業者である広告掲出者に対して提供している役務の対価が（少なくとも実質的には）日本の国内源泉所得であるということを前提に、メタの事業からの所得のうち日本国内の事業に源泉を有するというべき部分に対して、日本がいかにして課税するか、ということが問題となる。メタが日本国内に恒久的施設を設置し、それに、または、子会社（Facebook Japan）に実質的に国内源泉の事業所得を帰属させるなら、問題は解消する[41]。しかし、そうではない場合、どうしたら良いのか。この場合、上記第一及び第二の方法は使えない。消費者からメタへの金銭の支払いが存在しないからである。そうすると、たまたまメタと取引している国内事業者を通じて、この国内事業者に納税義務または源泉徴収義務を負わせる（上記の第三乃至第五）という方法に依ることになろう。

（3）今後の租税制度のあり方について

ここまでの検討から分かるように、納税義務者である個人や法人の全ての純所得を合算してそれに税率をかけるという所得課税の仕組み、及び、国際的には仕向地主義を採用し、最終消費者の所在地国が事業者を通じて税額を徴収するという消費課税の仕組みは、いずれも、経済のデジタル化によってその根幹を揺るがされている。所得課税では、実質的に日本国内で事業活動を行っている者に対して納税義務を負わせ、また、その納税義務を履行させることが困難な場合が存在する。消費課税では、国内消費者・事業者と直接取引する主体である国外事業者を納税義務者とすることができず、それゆえ物品・役務の対価に比例的に付加された額の金銭を受領する者が国家に納付するという間接税の仕組みを利用することができない。いずれについても代替的な仕組みがあり得ないわけではないものの、そのような代替的な仕組みを採用することにより、所得課税及び消費課税が本来備えていた魅力（前者については負担能力の正確な測定、後者については仕組みの簡素さ）が失われてしまう。

より一般的に、今後の（主として先進国の）租税制度のあり方について、次のようなことが考えられる。

第一に、租税法律の約款化、及び、租税の料金化である。国家が租税の確定及び納付に関する義務履行確保の手段を十分に持ち合わせていない場合、租税の確定及び納付はいわば「お願いベース」になりかねない。もちろん、課税要件は法律で規定されており、

---

[41] アメリカにある本社の情報をどれだけ取れるか、という問題はあるが、それは、外資系企業に共通の問題である。なお、「フェイスブック、申告漏れ、５億円、日本法人、利益移転巡り、国税指摘。」日本経済新聞 2019 年 8 月 29 日夕刊 12 頁も参照。

ベースラインとなる税額がある程度想定されているため、完全に任意のものになるわけではないが、交渉の余地が生じてしまう。外国会社の登記を求めたここ数年の事例のように、国家が、他の政策目的実現のために、租税を課さないとの約束を強いられることもあるだろう。

第二に、租税制度と貿易・投資に関する規律との関係を再考する必要があるかもしれない。すなわち、国内取引と国際取引で異なるルールを適用することが課税権の確保を理由として許される、ということが、これまで以上に強い論拠で言えるかもしれない。もちろん、租税の徴収に名を借りた保護主義は許されるべきではない。しかし、租税の確定及び納付に関する義務履行確保の手段が有るか無いかにより、一見したところ内外の取扱いが異なる、ということが許容される場合があるかもしれない。

第三に、租税の種類としてどのようなものがあり、それぞれについてどのような規律があるのか、ということについての再検討が必要である。実際、現在では、租税の種類は収得税・資産税・消費税というように整理されるが、かつては、資産税（property tax）に加え、人頭税（capitation tax）や物品税（excise tax）といったものが主要な種類だと考えられていたところ、新たな種類の租税として所得税が認識されるようになった、という歴史的経緯がある[42]。仮にDSTsを新たな種類の租税として位置づけたいならば、既存の各種租税との相違に関する整理が必要だろう。

最後に、本章で述べたような所得課税及び消費課税の執行可能性の限界を考慮すると、例えば固定資産税のような執行可能性に問題の少ない資産税の比重を高めることが考えられるかもしれない。従来、関税、酒税及び地租から所得課税（所得税及び法人税）、さらに消費課税（一般消費税としての「消費税」）へと主要な税目は変容してきた。経済のデジタル化は、さらなる変容を促すかもしれないと考える。

III. DSTsと租税条約の関係：ベイカー論文の検討

1. 所得課税の枠組みとの関係でのDSTsの位置づけ

本章では、DSTsと租税条約の関係について、フィリップ・ベイカーの論文を素材として検討する。「動向」において、私は、DSTsが一種の所得課税であるとすればそれは租税条約に抵触する、と指摘していた。しかし、最近、租税条約との関係で問題ないことを前提として各国がDSTsを導入しているのみならず、世界的に著名な租税弁護士がDSTsは必ずしも租税条約に抵触しないとはっきり述べている。そこで、以下、そのよ

[42] See e.g., Robert C. Brown, The Nature of the Income Tax, 17 Minn. L. Rev. 127 (1933).

うな見解が果たして妥当なのか、検討を加える。

ベイカーはイギリスの著名な租税弁護士であり、国際的な租税法の研究・実務の世界において指導的役割を担っている一人である。国際的な租税実務家・研究者の集まりである国際租税協会（International Fiscal Association (IFA)）のイギリス支部の代表（chair）を務めている。彼は、Kluwer から出ている Intertax という雑誌の 2023 年 8 月号の巻頭言（editorial）として、「プラン B の必要性」という記事を寄せている（以下「本論文」という）[43]。

ベイカーは、本論文で、BEPS 2.0 の二本の柱のうち第一の柱（Pillar One）の「利益 A（Amount A）」についての合意は形成されそうにないので[44]、プラン B 即ち代替策を考える必要があるという。そして、彼の提案するプラン B とは、各国の DST について、国内法における共通のパターンに基づく国際的なルールに基づくものについてはこれを許容し、その実行を進めていくべき、というものである。

2. 前提となるベイカーの認識について

最初に、利益 A についての合意が形成されそうもない、という彼の認識について若干説明しておく必要があろう。利益 A については、一定の納税義務者についての利益率 10%を超える所得額の 25%に相当する税収を当該納税義務者の居住地国から「市場国」へと移転することになっている。要するに、毎年度、国家間で税収を原資とする資金を移転するわけだから、当然、移転の手続等についての国家間での合意が必要である。このため、利益 A に関する資金の国家間移転については、多国間条約（the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One (the MLC)）が締結されることが求められる。MLC については、対象とされる納税義務者（要件を満たすグローバル企業）全体の 60%の居住地国が批准することが発効の要件とされている。そして、要件を満たすグローバル企業のほとんどはアメリカ企業なので、アメリカが批准しないと MLC は発効しないということになる。そして、現状ではアメリカが MLC を批准する可能性はない、とベイカーは考えている[45]。

---

[43] Baker, *supra* note 8.

[44] 市場国への課税権の新たな配分という取組みであって、2021 年 10 月の合意当初は、売上高 200 億ユーロ超、利益率 10％超の大規模・高利益水準のグローバル企業を対象として、その利益率 10％を超える超過利益の 25％を市場国に配分するものとして構想されていた。

[45] 実際、本稿提出時点でも、アメリカが MLC を批准する気配はない。「Ｇ７、合意形成を優先　制度・手段は議論継続――デジタル課税、条約発効見通せず」日本経済新

そして、OECD・G20 の 2021 年 10 月 8 日の 2 つの柱による解決策の合意（Statement on a Two Pillar Solution）においては、「2021 年 10 月 8 日以降、2023 年 12 月 31 日または MLC の発効のいずれか早い時点まで、近時に制定された DST または同様の措置を企業に対して課すことは許されない」、とされていた。このため、MLC の発効があり得ず、2023 年末が近づいている現時点（2023 年半ば）において、すなわち、各国の DST の効力が復活して実際に課税が行われる可能性が高まっている時点において、プラン B として、DST に関する国際的なルールを考えておくべきだ、とベイカーは主張している[46]。なお、ベイカーは、上記のような DST の施行猶予を延長すべきではない、とも主張している。延長したところで、いずれにせよ、MLC が発効する可能性はない、というのがその理由である。

3. ベイカーの構想

ベイカーの提唱するプラン B の中身を見ていこう。

(1) DST の定義

まず、対象となる DST としてどのようなものが含まれるのか。

この点につき、ベイカーは、平衡税、電子取引税等の名称を問わないとしている。もっとも、DST の定義について明確に述べられているわけではない。彼は DSTs として各国が独自に導入しているものについて共通のルールを設けることを志しているわけだから、彼の DST の定義はかなり広くなりうると考えるべきだろう。

(2) なぜ共通の枠組みが必要か

なぜ、プラン B として、各国共通の枠組みが必要なのか。

この点につき、ベイカーは、デジタル経済において操業する企業（businesses）が、共通の諸原則に基づく一つの形式の租税のみ（in effect, only one form of tax, based upon common principles）に直面することが、各国による様々な租税に直面するよりも、望ま

聞 2024 年 5 月 26 日朝刊 3 頁参照。

[46] その後、以下の文書が OECD によって 2023 年 12 月 18 日に公表された。2024 年 6 月までに署名式を行いたいとのことである。OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (18 December 2023).
https://www.oecd.org/tax/beps/update-pillar-one-timeline-beps-inclusive-framework-december-2023.pdf

しい、と述べている。本稿で後に述べることを若干先取りすることになるが、このような彼の叙述は、彼が DSTs を所得課税とも消費課税とも独立の種類の租税であるとみなしていることを示していると考えられる。つまり、所得課税について OECD モデル租税条約に示されているような国際的な枠組みが存在し、また、消費課税について仕向地主義に基づく国際的な合意が形成されているのと同じように、新しい種類の租税である DST についても何らかの国際的な枠組みが必要であり、それを通じて DSTs の二重課税・多重課税を排除したい、ということなのではないかと思われる。

実は、ベイカーは、課税管轄権について論じた 2020 年の論文で、課税管轄権（租税に関する立法管轄権）を基礎づける紐帯（nexus）についての考察の必要性との関係で、DSTs を含む新しい種類の租税に言及していた[47]。ベイカーは、本稿筆者（渕）とは異なり、主要な課税物件として、所得（収得）・資産・消費以外のものをも許容するということであろう[48]。

(3) 第一の原則：無差別

ベイカーは、共通の形式を持つ DST が備えるべき性質として、第一に、それが無差別的である（non-discriminatory）ことを挙げている[49]。具体的には、2 つの局面で DST が無差別であることが必要である。

まず、①納税義務者の範囲である。無差別原則は、外国法人と内国法人の区別なしに DST が課されるべきことを要請する（内外無差別）。また、一定の最低限度額（a *de minimis* threshold）を設定されることが許容されるとはいえ、それが非常に高く設定され、実際上、大規模な外国法人にのみ適用される、というようなことは許されない。

ベイカーのこの指摘は、かなり重大な帰結をもたらし得る。現に導入されている DSTs の多くは、専ら、アメリカで設立された大規模なデジタル・プラットフォーム企業のみ

---

[47] Philip Baker, Some Thoughts on Jurisdiction and Nexus, in Current Tax Treaty Issues: 50th Anniversary of the International Tax Group 441 (Guglielmo Maisto ed., 2020), 447-448.

[48] この点に関する検討として、渕圭吾「国際租税法は国家管轄権に関する国際法と整合的か」中川丈久他『域外適用の新次元』（有斐閣）所収予定参照。

[49] 所得課税の文脈での無差別原則（例えば、OECD モデル租税条約 24 条）については、増井良啓「二国間租税条約における無差別条項」ソフトロー研究 17 号 1（2011 年。初出、RIETI Discussion Paper Series 10-J-051（2010 年））参照。関連して、渕圭吾『所得課税の国際的側面』（有斐閣、2016 年）168-191 頁（恒久的施設に関する国際課税ルールの形成過程で（equitable treatment について規定する）国際連盟規約 23 条 e 項が参照されていたことを指摘する）も参照。

を納税義務者としている。そのような仕組みは、無差別原則との関係で問題があるということになるかもしれないのである。

次に、②課税の対象となる役務の範囲である。ベイカーが推奨するのは、広い範囲の自動化されたデジタル・サービスを対象とする DST（a broad-scope DST which applies to a wider range of automated digital services）である。このようなものであれば、対象となる役務の範囲についての争いが少なく、また、低い税率で多くの税収を上げられる、というのである。ここで、「自動化されたデジタル・サービス」の定義については、国連モデル租税条約 12B 条 6 項の定義が参照されている。

⑷ 第二の原則：源泉徴収

ベイカーは、共通の形式を持つ DST が備えるべき第二の性質として、源泉徴収の仕組みを利用することを挙げている。すなわち、DST は、できるだけ、源泉徴収を通じて、つまり、デジタル・サービスの対価を支払う者によって徴収される仕組みによるべきである（it should, so far as possible, be operated by withholding of tax or collection of tax from the person paying for the digital services）。ベイカーによれば、（彼の構想する、共通の仕組みを持った）DST が（とりわけ発展途上国にとって）魅力的なものになるとすれば、それは、源泉徴収によってこの租税の徴収が完結する、すなわち、納税義務者（非居住者かもしれない）から徴収する必要がないからである。

この点につき、ベイカーは、いわゆる B2B 取引と B2C 取引を分けて述べている。まず、自動化されたデジタル・サービスの対価を事業活動に関する費用として支払う者（つまり事業者）にとって、当該対価の一部を DST として源泉徴収し、国庫に納付することは容易である。納税義務者であるサービス提供者がそのような支払者に対して、源泉徴収義務があることを告知しておけばよい。これに対して、デジタル・サービスの対価を支払う者が消費者である場合、これらの消費者に源泉徴収義務を課すことは容易ではない。その代わりに、デジタル・サービスの提供者（国外所在の巨大デジタル・プラットフォーム）が当該取引に係る DST を消費者所在地国の当局に申告し納付するということになる。

私が問題だと感じるのは、B2C 取引の場面に関するベイカーの説明である。まず、先に指摘したように、国外に所在する当事者に税額を確定させつつ税務当局がその正確性を確認することは難しいし、国外に所在する当事者に租税の支払いを強制することも難しい。このため、国外所在の巨大デジタル・プラットフォームに DST の税額を申告させ、また、納付させるとしても、その税額の正確さを確認し、また、確実に納付させることは容易ではないかもしれない。次に、ベイカー自身もデジタル・プラットフォーム

自体に DST を負担させせることは容易でないと考えたためか、文中で、DST が消費者（自動化されたデジタル・サービスを消費者として利用するもの）に転嫁されることを前提としている[50]。しかし、このように、DST を実質的には消費税として構成することは、ベイカー自身が直後に述べる第三の原則と矛盾するのみならず、DST を課そうとしている国の居住者に追加的な負担を強いるだけであって結局これらの国の国益に反することになるのではなかろうか。

(5) 第三の原則

ベイカーは、共通の形式を持つ DST が備えるべき第三の性質として、事業所得に対する課税に関する諸原則との整合性を挙げている。

ベイカーによれば、共通の形式を持つ DST は、理想的には、可能な限りで（so far as that is feasible）、事業所得に関する課税に関する既存の諸原則（existing principles for taxing business profits）と整合的に制度設計されなくてはならない。彼は、これが難しい注文であると認めている。すなわち、彼は、DST が原則としてデジタル・サービスを提供する企業の所得（profits）に対する課税であるけれども、デジタル・サービスの対価というグロスの額を課税標準とする源泉徴収であるという DST の特徴により所得に対する課税と乖離してしまう可能性がある、と指摘する。彼は、さらに、利幅が少ない場合においては、グロスの額を基準とする課税は、純所得額に対する 30%ないし 50%もの課税に相当し得る、という DST 批判論を紹介している。

(6) 二段階の課税の仕組みの提案

ベイカーは、第三の原則を貫徹することの困難性が、二段階の課税の仕組み（a two-stage tax）の可能性を示唆しているという。DST を二段階の課税からなる仕組みとして理解するのである。第一段階においては、デジタル・サービスを提供する取引の対価の額（グロスの額）を課税標準とする定率での課税が行われる。これは、前述のように、デジタル・サービスの提供を受ける者が事業者である場合には源泉徴収として、また、消費者である場合にはデジタル・サービスを提供する企業（国外所在のデジタル・プラ

---

50 次のような記述があるが、この括弧書きは明らかに DST が消費者によって負担される間接税であることを前提としているといえよう。“Instead, the digital service supplier is going to have to calculate the DST on the supply (whether the supply is grossed up to include the DST, or whether it is treated as a DST-inclusive supply) and will have to account for the DST itself to the tax authority in the state of location of the customer.”

ットフォーム等）による納付として、徴収される。第二段階では、デジタル・サービスを提供する企業が各国の当局に当該国におけるデジタル・サービスから得られた所得金額（もちろん、ネットの額）及びそれに基づく税額を申告し、通常の法人税率で法人所得税を支払う[51]。第一段階で支払われた租税は、第二段階では税額控除され、負の額になる場合には還付されるということになる。

(7) 国連モデル租税条約 12B 条

二段階の課税の仕組みの部分的先例としてベイカーが提示するのが、国連モデル租税条約 12B 条である。まずは条文を示しておこう。

Article 12B

INCOME FROM AUTOMATED DIGITAL SERVICES

1. Income from automated digital services arising in a Contracting State, underlying payments for which are made to a resident of the other Contracting State, may be taxed in that other State.

2. However, subject to the provisions of Article 8 and notwithstanding the provisions of Article 14, income from automated digital services arising in a Contracting State may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the income is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed ___ per cent *[the percentage is to be established through bilateral negotiations]* of the gross amount of the payments underlying the income from automated digital services.

3. The provisions of paragraph 2 shall not apply if the beneficial owner of the income from automated digital services, being a resident of a Contracting State, requests the other Contracting State where such income arises, to subject its <u>qualified profits</u> from automated digital services for the fiscal year concerned to taxation at the tax rate provided for in the domestic laws of that State. If the beneficial owner so requests, subject to the provisions of Article 8 and notwithstanding the provisions of Article 14, the taxation by that Contracting State shall be carried out accordingly. For the purposes of this paragraph, the qualified profits shall be 30 per cent of the amount resulting from applying the profitability ratio of that beneficial owner's automated digital services business segment to the

[51] 伝統的な国際課税のルールでは、顧客所在地国に恒久的施設（permanent establishment）がない場合には、当該国で法人所得税を納める必要がなかった。DSTs はこのような場合にも、法人所得税の納税義務を生じさせている、ということになる。

gross annual revenue from automated digital services derived from the Contracting State where such income arises. Where segmental accounts are not maintained by the beneficial owner, the overall profitability ratio of the beneficial owner will be applied to determine qualified profits. However, where the beneficial owner belongs to a multinational enterprise group, the profitability ratio to be applied shall be that of the business segment of the group relating to the income covered by this Article, or of the group as a whole in case segmental accounts are not maintained by the group, provided such profitability ratio of the multinational enterprise group is higher than the aforesaid profitability ratio of the beneficial owner. Where the segmental profitability ratio or, as the case may be, the overall profitability ratio of the multinational enterprise group to which the beneficial owner belongs is not available to the Contracting State in which the income from automated digital services arises, the provisions of this paragraph shall not apply; in such a case, the provisions of paragraph 2 shall apply.

4. For the purposes of paragraph 3, "multinational enterprise group" means any "group" that includes two or more enterprises, the tax residence for which is in different jurisdictions. Further, for the purposes of paragraph 3, the term "group" means a collection of enterprises related through ownership or control such that it is either required to prepare Consolidated Financial Statements for financial reporting purposes under applicable accounting principles or would be so required if equity interests in any of the enterprises were traded on a public stock exchange.

5. The term "automated digital services" as used in this Article means any service provided on the Internet or another electronic network, in either case requiring minimal human involvement from the service provider.

6. The term "automated digital services" includes especially:
(a) online advertising services;
(b) supply of user data;
(c) online search engines;
(d) online intermediation platform services;
(e) social media platforms;
(f) digital content services;
(g) online gaming;
(h) cloud computing services; and
(i) standardized online teaching services.

7. The provisions of this Article shall not apply if the payments underlying the income from automated digital services qualify as "royalties" or "fees for technical services" under Article 12 or Article 12A as the case may be.

8. The provisions of paragraphs 1, 2 and 3 shall not apply if the beneficial owner of the income from automated digital services, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the income from automated digital services arises through a permanent establishment situated in that other State, or performs in the other Contracting State independent personal services from a fixed base situated in that other State, and the income from automated digital services is effectively connected with:
(a) such permanent establishment or fixed base, or
(b) business activities referred to in subparagraph (c) of paragraph 1 of Article 7.
In such cases the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.

9. For the purposes of this Article and subject to paragraph 10, income from automated digital services shall be deemed to arise in a Contracting State if the underlying payments for the income from automated digital services are made by a resident of that State or if the person making the underlying payments for the automated digital services, whether that person is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment or a fixed base in connection with which the obligation to make the payments was incurred, and such payments are borne by the permanent establishment or fixed base.

10. For the purposes of this Article, income from automated digital services shall be deemed not to arise in a Contracting State if the underlying payments for the income from automated digital services are made by a resident of that State which carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated in that other State or performs independent personal services through a fixed base situated in that other State and such underlying payments towards automated digital services are borne by that permanent establishment or fixed base.

11. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner of the income from automated digital services or between both of them and some other person, the amount of the payments underlying such income, having regard to the services for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments underlying such income from automated digital services shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

ベイカーが二段階の課税の仕組みの部分的な先例として挙げる国連モデル租税条約

12B 条は、同モデル租税条約の 2021 年改訂によって導入されたものである[52]。同条 2 項では、自動デジタル・サービス（automated digital services）の対価について、それが「生じた」国に、グロスの額に対する二国間条約で定められた税率を上限とする課税権を認めている。また、同条 3 項では、条約の他方締約国の居住者であって自動デジタル・サービスの対価を収受するものである納税義務者の「生じた」国に対する要請により（つまり、納税義務者の選択により）、2 項に代えて当該納税義務者の「適格所得（qualified profits）」に対する「生じた」国の国内法の税率での課税が行われ得ることが規定されている。ここで、「適格所得」とは、大まかには、「生じた」国における総収入金額に利益率を乗じたものの 30%である。

ベイカーは、彼のいう二段階の課税の仕組みにおいて、このような国連モデル租税条約 12B 条 2 項及び 3 項の仕組みを取り入れるべきだと考えているようである。もっとも、彼自身、この二段階の仕組みについて、国際課税の基本的諸原則（とりわけ、既存の租税条約）との整合性が問題となることを認めている。

(8) 第四の原則

ベイカーは、共通の形式を持つ DST が備えるべき第三の性質として、できるだけ既存の租税条約の改訂を必要とせずに実行可能であることが望ましい、と述べている[53]。そして、これが重要な点であるが、彼によれば、彼の提案する二段階の課税の仕組みにより既存の租税条約との抵触を避けられる。

後述するように、彼の提案は荒唐無稽であって全く説得力がないと私は考えるが、まずは彼の説くところを聞いてみよう。

ベイカーによれば、第一段階の租税は、収入金額（売上高）に対する課税であるから（租税条約が対象としている）所得に対する課税とは根本的に異なる（a tax on gross revenue or turnover and not a tax on profits）。だから、制度設計によっては、租税条約の対象でないと言い募ることが可能である（Subject to the precise design, it should be possible to say that this is not a tax on income falling with the scope of existing double taxation conventions.）。確かに、租税条約では使用料（グロスの額）に対する源泉徴収のようなものを所得課税として対象に含めている。しかし、第一段階の租税は、所得課税ではな

---

52 https://financing.desa.un.org/document/article-12b-un-model-tax-convention-agreed-committee-its-22nd-session (last accessed on June 14, 2024).

53 ベイカーは、上記の国連モデル租税条約 12B 条の内容を実現することが困難であることを指摘している。同条は、言うまでもなく、租税条約の条文の追加を想定しているものである。

いものとして制度設計することが可能である（the first stage tax may be designed in such a way to make it clear that it is a tax on gross revenue or turnover, rather than a tax on income or profits）。

第二段階については、明らかに、所得に対する租税として制度設計されている。このため、ベイカーによれば、租税条約が存在する以上、次の二つの問題があるはずである。第一に、デジタル・サービスを提供する企業が国内法または租税条約にいう恒久的施設（permanent establishment）を国内に有しているとは言い難いはずである。第二に、仮に恒久的施設が認定できたとしても、恒久的施設に帰属する所得をどのように認定するのか、という問題がある[54]。

ベイカーは、彼の提案する二段階の課税の仕組みがこれらの問題を解決する、と主張する。

まず、彼によれば、第一段階で所得課税ではない（それゆえ租税条約の適用がない）租税を支払った多国籍企業（デジタル・サービスを提供する巨大デジタル・プラットフォーム等）が第二段階に進むか否かは、当該企業の選択の問題である。なぜなら、企業が第一段階で支払い済みの（彼によれば所得に対するものではない）租税の還付を第二段階で求めるに際して、企業が租税条約上有する権利を放棄することを条件としてはならない、とは言えないからである。彼によれば、ここで企業は租税条約とは関係なくあくまで国内法に基づいて（課税ベースを第一段階でのグロスの額から第二段階での純所得へと変更し）還付を請求しているのであるから、租税条約の適用はない、というのである。少なくとも、イギリスやインドではそのように考えることが可能だという。

また、第二段階での還付請求に際して基準となる純所得額も（租税条約ではなく）国内法に基づいて算定される。この純所得額は第一段階での収入金額に基づいて利益率を乗じて計算される。つまり、真の意味で純所得額を計算しているのではなく（そうであれば租税条約の適用があるはず）、一種の仮想的な数値としての純所得額を国内法に基づいて算出している（外形標準課税？）に過ぎないので、（課税対象を恒久的施設に帰属する所得に限定する）租税条約7条の適用を回避できる、というのがベイカーの主張である。

さらに、ベイカーは、企業が第二段階について租税条約違反だとして争うことを考えるとしても、その結果、第一段階の租税のみが残り、それは企業にとってより不利なものであるから、企業としては租税条約との抵触をそもそも主張しないのではないか、と

---

[54] 各種のモデル租税条約7条では、恒久的施設所在地国が恒久的施設に帰属する所得を超えて課税の対象としてはならない、とされている。

述べている。

(9) 外国税額控除との関係

ベイカーは、アメリカ企業が DSTs のうち第二段階の純所得に対するものを外国税額控除の対象とすることができるのか、という問題にも触れている。ベイカーは、ここでも、純所得に対する課税ではあるが、租税条約の適用がなく、外形標準に基づいている、ということを強調している。それゆえ、当然には外国税額控除の対象とはならないはずであって、アメリカで DSTs に対する外国税額控除が認められるためには、その旨の立法が必要ということになる。

(10) 実現可能性

ベイカーは、最後に、二段階の課税の仕組みの実現可能性を検討している。ここで問題となるのは、自動化されたデジタル・サービスが提供されるとして、サービスの提供地（顧客の所在地）とその対価の支払いが行われる地が一致しないかもしれない、ということである。

彼によれば、第一段階は、支払いを基準とするので、顧客所在地国が課税できないかもしれない（支払地国が課税する）。第二段階での還付請求において、納税義務者は顧客所在国に対して請求を行い、その際に、顧客所在地国が支払地国に対して第一段階での租税を請求することになる[55]。

4. 分析：ベイカーのプラン B に説得力はあるのか？

フィリップ・ベイカーは、国際課税の世界では大物である。実務家ではあるが、実務家と研究者の双方を含む国際課税研究の中で重要な役割を果たしてきた。今回の彼の論文は Intertax という国際課税に関する信頼できる雑誌の巻頭言として掲載されており、真剣に受け止める必要がある。

---

[55] ベイカーは次のような例を示している。オーストラリアの企業がシンガポールの企業に対してオンライン広告サービスを提供し、シンガポール企業からオーストラリア企業に対して対価が払われる際に、シンガポールによる第一段階の DST の課税が行われる。しかし、実際にはオンライン広告サービスの半分は（シンガポールではなく）マレーシアの顧客に向けて掲出されていたとする。第二段階での申告がオーストラリア企業によって行われた場合に、シンガポールからマレーシアに取りすぎた租税を移転する。

しかしながら、私には、ベイカーのプラン B は諧謔であり、彼の真意は DSTs の租税条約との抵触が不可避であることを強調することにあるように思える。言い換えると、彼のプラン B は、文字通り受け止めるとすれば、説得力に欠けるのではないか。

私がそのように考える理由は次のようなものである。第一に、ベイカーは DST を第一段階と第二段階に分け、第一段階は所得課税ではないから租税条約との抵触がないと主張するが、一部分のみを観察して所得課税でないと自称することは不当である。仕組みの全体から見てそれが所得課税であるか否か判断する必要がある。第二に、所得税でも消費税でも資産税でもない租税を軽々に認めるべきではない。ベイカーは、DST についてある場面では所得税であると言い、別の場面では消費税であると言う。このように性質の曖昧な租税を認めてしまうと、所得課税について租税条約ネットワークで規律し、消費課税について仕向地主義で国際的に合意が取れている現在の国際的な租税枠組みは破綻してしまう[56]。

こうして、DSTs は、まず、それらが消費課税だとすると、DSTs を導入する諸国は自国の居住者である消費者に一般消費税（VAT・GST）に加えて自動化されたデジタル・サービスに対する追加的な消費税を課しているに過ぎず、これらの国々にうまみはない。また、本稿で詳述した通り、DSTs はそれらが所得課税—換言すると巨大デジタル・プラットフォーム企業の利益をターゲットとするもの—だとすると、既存の租税条約に抵触すると言わざるを得ない。そして、消費課税でもなく所得課税でもない租税だから許される、という主張は認めるべきでない。

本稿の分析によれば、BEPS 2.0 のうち第一の柱についての合意が見通せないというのは、当然だということになる。アメリカの巨大デジタル・プラットフォーム企業をターゲットとして DSTs を導入するぞというフランスをはじめとする諸国のアメリカに対する脅しは、DSTs が既存の租税条約に抵触するのであれば、（ゲーム理論でいうところの）信憑性のない脅し（non-credible threats）に過ぎない。それゆえ、アメリカとしては、DSTs の導入を回避するための方策として検討されている第一の柱に賛同し、自国企業の利益への他国による課税（正確に言えば、アメリカからこれらの他国への税収相当額

[56] なお、私は、暫定的にではあるが、これまでに提案されている DSTs を情報やサービスを対象とする「関税」だと理解することは難しいと考えている。なぜなら、これらの DSTs は、どちらかと言えば、個々の財物等の移転ではなく企業の経済活動に着目して課されているからである。モノや取引に対して課されているのではなく、ヒトに対して課されているとすれば、関税を含む消費課税ではなく、所得課税に近いと評価できるのではないか。

の再配分）をみすみす許容するする理由もないのである。