

# 事務局資料

2021年5月14日  
經濟產業省貿易經濟協力局

# 本研究会で御議論いただきたい論点（第1回資料より再掲）

- 経済のデジタル化の加速、新興国でのスタートアップ勃興や消費市場拡大の中で、日本企業は、欧米・アジア企業との激化する競争に直面。海外事業形態も現地企業との協業・M&A等を通じて現地に貢献する方向に変容、事業の海外移転も増加。
  - このような状況において、日本企業の海外及び国内の事業活動に対する税制について、日本企業と外国企業との公正な競争条件を確保する必要があるのではないか。
  - また、国内サプライチェーン強靱化やデータ経済への対応も急務な中、米国など諸外国で経済のデジタル化等に対応する税制改革が行われたことも踏まえ、我が国企業の競争力強化、経済活性化に資する公正な国際課税について、今後の短期的及び中期的なあり方を検討する必要があるのではないか。
  - 具体的には、OECDを中心とした議論や米国税制改革（2017年）など海外主要国における税制改正の経緯や動向を踏まえた上で、例えば、以下の事項を議論してはどうか。
    - 日本企業の海外事業について、その多様化や欧米企業との競争条件を踏まえた公正な税制のあり方  
全世界ミニマム課税（ピラー2）が導入された場合の現行CFC税制との関係、事業の立地先に関して税制の中立化を実現した米国税制改革の評価などを踏まえた我が国税制のあり方
- 本日御議論いただきたい事項**
- 国内での海外デジタル企業との公平な競争環境に資する税制について  
デジタル企業等に関する市場国への税源配分（ピラー1）に関する国際的議論や諸外国における導入事例を踏まえたデジタルサービス税（DST）の評価を含む
  - その他米国の議論等を踏まえ、短期的・中期的な国際関連税制のあり方 など

# (参考) 第1回研究会における御指摘事項 (本日の論点に関するもの)

(国内での海外デジタル企業との公平な競争環境に資する税制について)

- 市場国への税源配分の議論について、日本は市場国としては大きいので税収を確保する良いチャンスであり、また、国内企業のレベルプレイングフィールドの確保の面からも海外のデジタル企業への課税強化は重要ではないか。
- デジタル課税は第1の柱で議論されているもので、P EとA L Pの原則に支えられている法人税が、足元デジタル経済下の中で困難に直面している。
- 現在議論されている第1の柱では、経済活動の実質的な基準から離れて定式的な基準で配分する利益Aという新たな考え方を検討しているが、既存のP EとA L Pの原則からは外れるものであり、2つの制度が併存する中で、どのように線引きをして役割分担をするかが課題。また、二重課税の危険もある。
- A D SとC F Bの線引きは難しく、容易に判定できる明確な基準が必要ではないか。
- D S Tや利益Aを今後評価するに当たって、既存の税制の中でどう位置付けていくか。利益Aについては、法人税の一部なのか、外国法人税といえるのか、外国税額控除ができるのか。また、D S Tについては、消費課税との関係が問題になるのではないか。D S Tも利益AもP Eがないことを前提とすると、執行や納税者の事務負担がどのようになっていくか。

# 本研究会で目指したい方向性（研究会設置趣旨より）

- 経済のデジタル化の加速、新興国でのスタートアップ勃興や消費市場拡大の中で、日本企業は、欧米・アジア企業との激化する競争に直面。海外事業形態も現地企業との協業・M&A等を通じて現地に貢献する方向に変容、事業の海外移転も増加。このような状況において、日本企業の海外及び国内事業活動に対する税制についても、外国企業との公正な競争条件を確保する必要。
- 一方、国内サプライチェーン強靱化やデータ経済への対応も急務。事業の立地先に関して税制の中立化を実現した米国税制改革など、諸外国で経済のデジタル化等に対応する税制改革が行われたことも踏まえ、我が国企業の競争力強化、経済活性化に資する公正な国際課税について、今後の短期的及び中期的なあり方を検討するため、研究会を設置。



本日（第3回）は、国内での海外デジタル企業との公平な競争環境に資する税制について、デジタル企業等に関する市場国への税源配分（ピラー1）に関する国際的議論や諸外国における導入事例を踏まえたデジタルサービス税（DST※）を評価する観点から、P.4,5の各論点について御議論いただきたい。

※本研究会におけるデジタルサービス税（DST）の取扱いについては、諸外国における事例として、そのメリット・デメリット等について中立的に評価を試みるものであり、日本での導入を念頭に置いた議論ではないということに留意されたい。

# 本日御議論いただきたい論点案

## ● 国際的議論における第1の柱について、どのように評価できるか。

現在の国際課税ルールでは、支店など物理的拠点（PE：Permanent Establishment）の所在地国で課税することが原則であるが、グローバル企業が市場国にPEを持たなくとも、一定の売上がある場合には市場国に課税権を配分する方式（第1の柱）の導入を議論。OECDを中心として、2021年半ばまでにグローバルな解決策に国際合意することとされているところ。

- 現在議論されている第1の柱（利益A）について、日本企業と海外企業との公平な競争環境を確保する観点から、どのように評価できるか。
- 利益Aは、経済活動の実質的な基準から離れて、売上等の定式的な基準で市場国に所得配分するという新たなルールを検討しているが、新たなルールの導入によって実質的な経済活動やビジネスモデルにどのような影響が考えられるか。例えば、実質的な経済活動においても、より市場国に利益を計上するといった経営的な変化がありえるか。
- また、既存の国際課税原則（PEなければ課税なし、独立企業原則）と利益Aと2つの制度が併存する中で、どのように役割分担を考えていくべきか。将来的な利益Aの導入も見据えて、例えば移転価格税制など、既存の制度や手続きについて、あわせて留意していくべき事項があるか。
- 利益Aのスコープについて、ADSやCFBなど対象ビジネスを限定する場合には、その定義や線引きに関して、容易に判定できる明確な基準が必要ではないか。また、例えば対象ビジネスに限定をかけず、高い売上高や利益率によって対象企業数を限定することについて、これまでの対象ビジネスに係る国際議論の趣旨や、明瞭かつ簡素な制度といった観点から、どのように考えられるか。
- 利益Aを既存の税制の中でどう位置付けていくか。法人税の一部なのか。二重課税排除の方法は、所得免除方式か、外国税額控除方式か。PEがない場合など、執行や納税者の事務負担がどのように変わっていくか。
- 各国がばらばらに独自措置を導入することによる負の影響を回避するために、第1の柱に基づくグローバルな解決策への早期の合意及び実施が重要ではないか。他方で、合意や実施には相当の時間を要すると見込まれる場合や、対象企業の範囲が相当限定的となる場合には、どのように考えるか。

● 諸外国では、グローバルな解決策が実現するまでの暫定的措置としてデジタルサービス税（DST）の導入又は検討に動いているところ。こうしたグローバルな解決策が実現するまでの次善の策という観点から、デジタルサービス税（DST）について、どのように評価できるか。

－ 政策目的として、どのような点が考えられるか。

- 例えば、各国の措置では、①市場規模に比して自国でデジタル企業に課税できていない部分があるため、②コロナ禍における財源確保のため、③自国のデジタル企業の公平な競争環境確保のため、といった政策上の観点があげられるが、日本でDSTを評価する場合には、特に、どのような観点が重要であると考えられるか。

－ 理論的な課題として、どのような点が考えられるか。

- デジタルサービスへの課税根拠をどのように考えられるか。課税の理論的根拠は、政策目的と関連するか。
- 課税方法については、①売上税、②所得課税（法人税）、③付加価値税、④目的税又は一定の政策目的を持った普通税、といった方法が考えられるが、それぞれのメリット・デメリットとしてどのような点が考えられるか（特に二重課税排除の観点からはどのような方法が考えられるか）。課税方法は、政策目的や課税根拠と関連するか。仮にDSTの理論的根拠をレント（超過利益）と考える場合に、どのような課税方法で実施するべきかの選択に影響を及ぼすか。
- 対象ビジネスの範囲については、政策目的や課税根拠との関連で、どのような範囲に設定すべきか。仮にDSTの理論的根拠をレント（超過利益）と考えた場合に、SNS（デジタル広告等）などの二面性ビジネスだけでなく、それ以外のデジタルサービスについても対象とすべきか。例えば、直接ネットワーク効果のみが存在するようなビジネスはどうか。
- 対象企業の閾値については、政策目的や課税根拠、WTOルールとの整合性、中小企業や納税資金に乏しい赤字法人への配慮といった観点から、どのように設定すべきか。その際、国内売上高に加えて、全世界での売上高を基準とすべきか。
- DST税額については、税制上どのように位置付けられるか。例えば、他国で支払ったDST税額について外税控除を認めることや、自国で支払ったDST税額について国内の他の税額（法人税等）からの控除を認めることは考えられるのか。

－ メリット・デメリットとして、どのような点が考えられるか。

- デメリットとして、例えば、閾値の水準によっては、国内企業も幅広く対象となり、競争力低下を招くのではないかという指摘もあるが、国内外デジタル企業間の税負担の差は縮小する可能性もあるのではないか。
- 独占力によって税負担を消費者等に転嫁できるかどうか異なる場合、企業間の公平性が確保されない可能性があるか。この問題は、競争法など他のデジタル市場政策で取り扱うべき問題となるのか。
- 直接税ではなく売上税のため租税条約の適用がなく、国際的二重課税の排除がないこと、相互協議などの紛争解決手段に乏しいこと。また、各国制度がばらばらで異なることからコンプライアンスコストが多いためであること、といった観点が考えられるか。
- その他、制度自体に起因する問題ではないが、通商への影響可能性といった観点が考えられるか。

－ 第1の柱との関係について、どのような点が考えられるか。

- 第1の柱が国際合意された場合には、各国が速やかに独自措置を撤廃することが重要ではないか。
- 国際的に撤廃を求めていくべき関連する独自措置の範囲として、どのような要素を考慮して検討していくべきか。

# 参考資料 1 (第 1 の柱関係)

※国際的議論に関する参考資料は、2020年10月にOECDが公表したBlueprintまでの内容に基づくものであり、現在も国際議論中であることに要留意。

# 1. BEPS行動計画 1 に関する最終報告書の概要 (2015年10月)

- 最終報告書では以下の内容が報告された。他方で、**具体的な対抗策の勧告に至らなかった**。これは、電子経済特有のBEPSは存在せず、同時報告された他のBEPS対抗策全体の効果を検証する必要があること、この効果検証のための情報収集には一定の時間を要するためとされた。

## 行動 1 電子経済の課税上の課題への対処

### 背景及び行動計画の概要

- 電子商取引等の電子経済に対し、現行の国際課税ルールでは直接税・間接税の課税が十分に行えていないおそれがあるため、BEPSを含む課税上の課題について対応を検討。

### 報告書の概要

- 電子経済の発達に伴いBEPSが助長される一方、電子経済に特有のBEPSは存在せず、行動3(外国子会社合算税制の強化)、行動7(恒久的施設認定の人為的回避の防止)、行動8-10(移転価格税制)等の他の行動計画の勧告内容を実施することで、BEPSに対しては実質的に対応可能との結論に至った。
- 付加価値税(VAT)について、国境を越えて提供されるサービスへの課税について以下を提示。
  - ✓ B2B取引: 原則として、課税地は顧客が所在する国とし、徴税の仕組みはリバースチャージ方式を用いる。
  - ✓ B2C取引: 課税地は顧客が居住する国とし、徴税の仕組みは国外の事業者が事業者登録を行った上で徴収する。【注: 日本は平成27年度税制改正において、国境を越えた役務の提供に対する消費税課税の見直しを実施済み。】
- 直接税については、電子経済の発達により国内に物理的施設を設けずに事業活動が行われるといった、BEPSを超えるより幅広い課税上の課題について、従来のPE概念に代わる概念の導入等の複数のオプションが検討されたが、現在の電子経済の状況を前提にすれば、他の行動計画の勧告内容を実施することにより部分的に対応可能であることもあり、国際課税原則の大幅な見直しは現時点で不要とされた。

### 今後の対応

- 電子経済の今後の発展が国際課税に与える影響や、他の行動計画の勧告内容が電子経済に与える影響等についてモニタリングを実施。
- 2016年中に今後の作業の詳細なマニフェストを策定し、2020年までにモニタリングの結果を踏まえた報告書を作成。

# 1. BEPS行動計画 1 に関する最終報告書において検討された対応策（2015年10月）

- 最終報告書では、①PE規定の見直し、②企業が収集したデータに着目した課税、③電子商取引の決算に着目した課税、を対応方針として、具体的な対応策としては、  
①については、「1. Significant Economic Presence」、  
②、③については、「2. 電子商取引に対する源泉徴収」、「3. 平衡税の導入」  
が検討されたが、具体的な勧告には至らなかった。

## （参考）検討されたオプションとその問題点

### 1. Significant Economic Presenceに基づく課税

#### <概要>

- 従来のPE概念が源泉地国に物理的なネクサスを求めているのに対し、源泉地国に十分な電子的なネクサス(例:ローカルのドメイン名、収集されたデータ量等)があり、一定の売上額をあげていれば、Significant Economic Presenceを有すると認定し、従来のPEと同様に、Significant Economic Presenceに帰属する所得に対して課税する。

#### <問題点>

- Significant Economic Presenceの認定要件の設定が困難。
- Significant Economic Presenceに帰属する所得の算定が困難。

### 2. 電子商取引に対する源泉徴収

#### <概要>

- 国外からオンラインで提供される物品又は役務について、国外提供者への課税として、対価の支払に源泉徴収を行う。

#### <問題点>

- 源泉徴収の対象範囲の設定が困難。
- B2C取引において、消費者に源泉徴収義務を課すことが困難。
- GATTの内国民待遇義務に抵触するおそれ。

### 3. 平衡税(equalisation levy)の導入

#### <概要>

- 国内事業者には課税されているにもかかわらず、国外事業者には課税されない(さらに、居住地国でも課税されないこともある)といった課税上の不公平を是正するために、平衡税を課す。

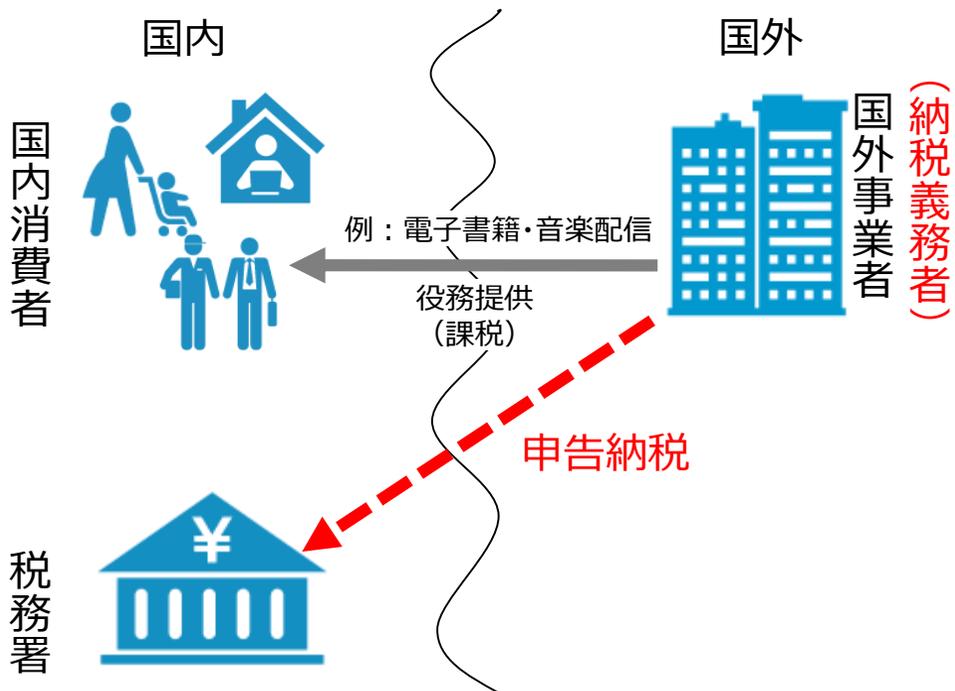
#### <問題点>

- 平衡税の対象範囲の設定が困難。
- GATTの内国民待遇義務に抵触するおそれ。
- 源泉地国の平衡税と居住地国の法人税の二重課税が生じるおそれ。

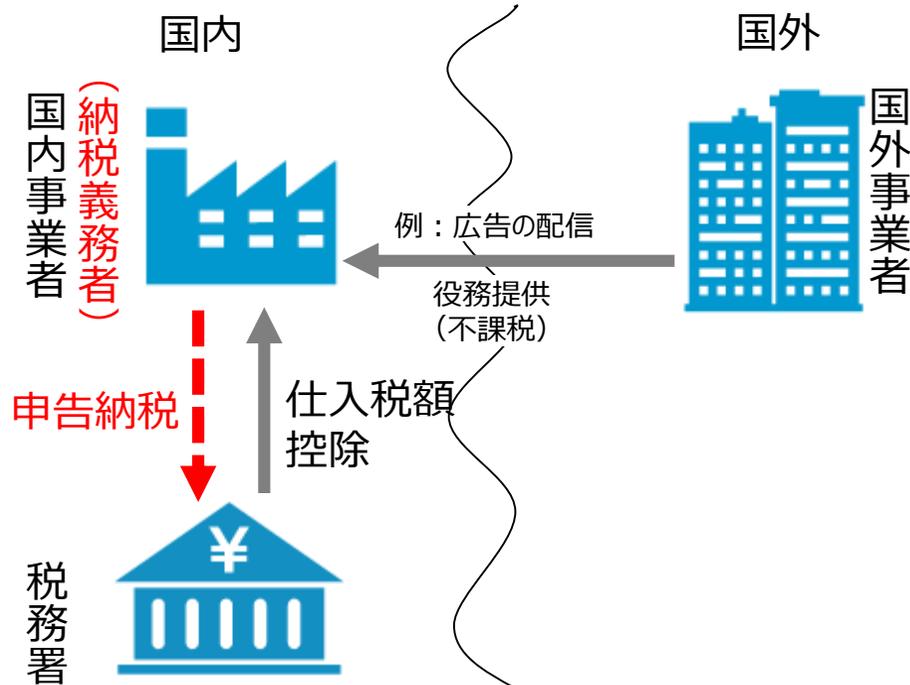
# (参考) 国境を超えた役務の提供に係る消費課税の見直しの概要

- BEPS行動 1 の対応として「国境を越えた取引に係る消費税ガイドライン (International VAT/GST Guidelines)」が策定され、国際取引に対する消費課税の適用に関する各国間のズレがもたらす意図せぬ二重非課税を排除する観点から、消費課税は消費地において課税すべきとする仕向地主義を徹底することが重要であるとの結論に至った。
- 同ガイドラインの内容を踏まえ、**日本では平成27年度税制改正において、国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直しを実施**。消費税の納税義務が発生する取引については「国内取引であること」が要件の1つだが、国境を越えて行われる「電気通信利用役務の提供」に係る消費税について「国内取引であること」の判定基準（内外判定基準）を見直し。
- 具体的には、国内外の事業者間の競争条件を揃える観点から、インターネット等を介して行われる役務の提供について、新たに「電気通信利用役務の提供」と位置づけ、この「電気通信利用役務の提供」が国内取引に該当するかどうかの判定基準が「役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地」から「役務の提供を受ける者の住所等」とされた。これにより国内の事業者、消費者が提供を受ける電子書籍の配信などは国外、国内いずれから行われるものであっても国内取引として消費税が課される。

## 消費者向け取引(BtoC)に係る課税方式 (国外事業者申告納税方式)



## 事業者向け取引(BtoB)に係る課税方式 (リバースチャージ方式)



## 2. OECDによる中間報告書におけるネクサス及び利益配分に関する考え方（2018年3月）

- 電子化に伴う課税上の課題に関する中間報告書では、国際課税原則であるネクサス（Nexus）と利益配分（Profit allocation）を見直すことが合意された。なお、具体的な対応の方向性については、次頁の通り合意はみられなかった。

### キー・コンセプトに係る国際課税原則の見直し



#### 合意事項

- Nexus及びProfit allocationに係る国際課税原則の見直し：  
経済活動と価値創造に利益を一致させるという原則に関し、経済の電子化が与える影響を検討
- 2020年までに長期的解決策の取りまとめに向けて作業を進める  
(2019年にアップデートを行う)

## 2. OECDによる中間報告書における対応の方向性に関する考え方（2018年3月）

- 電子化に伴う課税上の課題に関する中間報告書では、高度にデジタル化されたビジネスの特徴として、①物理的拠点を伴わない国境を越えた取引の規模の拡大（Cross-jurisdictional scale without mass）、②知的財産権を含む無形資産への依存（Reliance on intangible assets, including IP）及び③データ、ユーザーの参加と無形資産の相乗効果（Data, user participation and their synergies with IP）の3つがあげられた。その上で③に関する考え方の相違から、国際課税原則の見直しの方向性について以下の3つの対応の方向性が示された。

### OECD「電子化に伴う課税上の課題に関する中間報告書」[2018年3月16日]

#### 対応の方向性に係る3つの立場

第1グループ	第2グループ	第3グループ
高度に電子化された企業(HDB)に見られるuser participationの価値創造に対する貢献が現行の国際課税枠組みできちんと捉えられていないため、価値が創造された場所と課税利益を認識する場所の不一致がもたらされている。	経済の電子化は、広範な国際課税制度に対する課題をもたらしており、高度に電子化された企業(HDB)に特有の問題ではない。	二重非課税等、経済の電子化による課税上の課題にはBEPSパッケージで概ね対応できており、見直しは時期尚早。
<b>HDBのビジネスモデルに焦点を絞った見直しを追求</b>	<b>HDBを対象を絞らず、国際課税制度全般について見直しが必要</b>	<b>大幅な見直しは現時点で不要</b>

### 3. OECDによるポリシーノートにおける第1の柱に関する考え方（2019年1月）

- ポリシーノートでは、最終報告書及び中間報告書を受けて、議論の対象を2つの柱とすること、特に第1の柱においては、経済のデジタル化に対して（高度にデジタル化されたビジネスに限定されない）、ネクサス及び利益配分ルールの見直しで対応することが改めて確認された。

#### 第1の柱

- 経済のデジタル化による幅広い問題に対処する。
- 課税権の分配（ネクサス及び利益配分ルールの見直しを通じた）に注力する。
- 利益配分ルールの見直しについては、既存の独立企業原則を超えた提案についても検討をする。
- ネクサスルールの見直しについては、最終報告書及び中間報告書で議論された「Significant Economic Presence」の概念の検討やP Eの定義（基準値）の変更等を含めて検討をする。

（出所） OECD(2019), Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policyに基づき経済産業省作成

## 4. OECDによるパブリックコンサルテーションドキュメントにおけるネクサスに関する考え方 (2019年2月)

- パブリックコンサルテーションドキュメントでは、ユーザー所在地国又は市場国に課税権を配分する方法（ネクサスに関する考え方）として以下の3つの考え方が提案がされた。



### ユーザーの参加

- ・ SNSや検索エンジン等をユーザーが利用することにより生じた利益について、ユーザーがいる国が課税できるようにする



対象  
ビジネス  
の範囲

狭い



### マーケティング上の無形資産

- ・ 多国籍企業が市場国で生み出したブランド価値を認め、それにより生じた利益について、市場国が課税できるようにする



広い  
可能性



### 重要な経済的存在

- ・ 途上国でも執行が簡単な解決策として提案
- ・ 市場国で継続して売上をあげており、市場国との関係があると認められる場合、市場国が課税できるようにする



広い  
可能性

## 4. OECDによるパブリックコンサルテーションドキュメントにおける課税権配分に関する考え方 (2019年2月)

- 課税権配分に関する各考え方について記載された内容をまとめると以下の通り。

	ユーザー参加	マーケティング上の無形資産	重要な経済的存在
課税権配分の考え方の概要	ユーザーのデータとコンテンツへの貢献に着目して新たな課税権を配分。高度にデジタル化されたビジネスにとって、ユーザーの持続的な関与と積極的な参加が価値創造の重要な要素であるという考えに基づいている。	多国籍企業が市場国にアプローチしてユーザーや顧客ベース等のマーケティング無形資産を開発することができる特徴に着目。当該マーケティング無形資産と市場国の間に本質的な機能的関連性があるとして、市場国に新たな課税権を配分しようとする提案。	外国法人が、デジタル技術等によって市場国との間に意図的で持続的な結びつきがあり、デジタル技術等を用いる外国法人が市場国に重要な経済上の存在を有すると認定可能な場合に、市場国に新たな課税権を配分しようとする提案。
利益配分の考え方	対象利益：ノンルーティーン利益の内、ユーザー参加の寄与によって得られた割合 利益配分の方法：ユーザー所在地国に合意された配分方法で配賦	①事業上使用される無形資産を特定。当該無形資産が独立企業原則で割当てられた額と市場国に割当てられた額の差を調整する方法。 ②ユーザー参加に関する提案で用いられた残余利益の機械的な配分を指向する方法	①多国籍企業グループの全世界利益率を特定の市場国で発生した収益（売上）に適用することで算定する定式配賦法。 ②みなし利益率に基づく配分方法
特徴	高度にデジタル化された特定のビジネスに限定(“ring-fencing”)した形での課税権配分を提案するもの。	市場国における価値創造を認識し、既存の国際課税ルールの見直しを提唱する点においてユーザー参加と共通。他方、高度にデジタル化されたビジネスに限定しない(消費者向けビジネスを含む)点が特徴。	—

## 5. OECDによる作業計画における利益配分方法に関する提案（2019年5月）

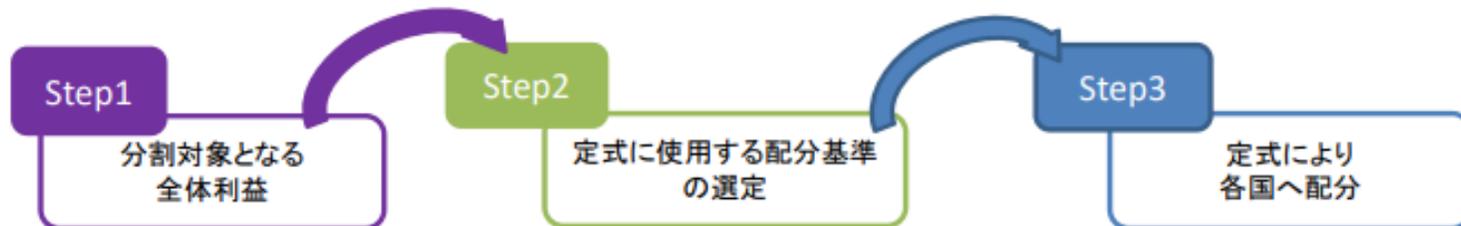
- 作業計画においては、主に**利益配分**の方法について以下が提案された。あわせて制度設計上の共通の論点として①課税対象に関するセグメント、②閾値の設定、③損失の取扱いをあげている。

### ○利益配分方法のイメージ

#### ①残余利益分割法：ノンルーティン利益のうち対象となる利益を特定し、各国へ配分



#### ②定式配分法(Fractional apportionment method)：グループ全体利益を配分基準により各国へ配分



#### ③Distribution-based approach：現地国(市場国)において稼得する売上(収入)にみなし営業利益率を適用



## 6. OECDによる第1の柱に係る事務局案（2019年10月）

- 第1の柱について、これまでの議論を踏まえて、統合アプローチを事務局案として提示。統合アプローチに関するパブリックコンサルテーションドキュメントが公開された。
- 統合アプローチにおけるネクサス及び利益配分ルールは以下の通り。

### ネクサス

- 市場国に物理的拠点が無い場合においても一定の場合にネクサスを認める。
- 具体的には、市場国の経済に対する継続的かつ重要な関与（a sustained and significant involvement in the economy of a market jurisdiction）があればネクサスを認める。
- 市場国の経済に対する継続的かつ重要な関与を示す基準として、最も簡易な基準は売上高であるとされている。

### 利益配分ルール

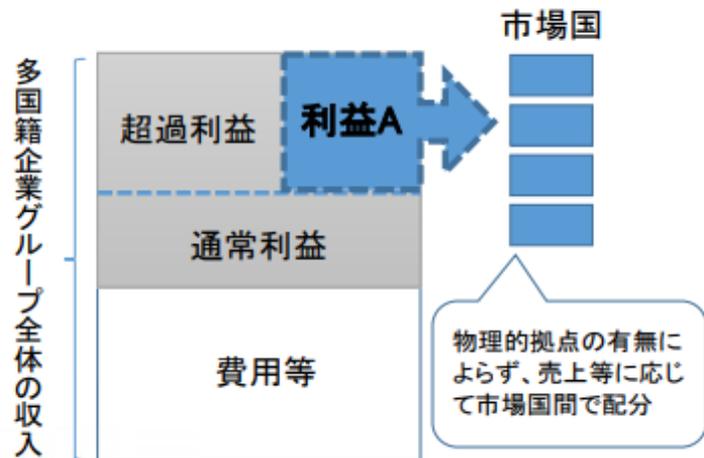
- 作業計画で提案された3つの利益配分ルールに代わり3つの利益算定ルールを提案。新たに提案された利益算定ルールは、①利益A、②利益B、③利益Cである。
- ①利益Aは連結財務諸表を用いて算定された、みなし残余利益を各市場国の売上高に基づいて配分するもの。
- ②利益Bは、既存の独立企業原則を簡素化するものであり市場国における販売・流通機能に関するベースライン利益率について市場国の課税権を認めるもの。
- ③利益Cは、利益A又は利益Bを調整するもの。

## 7. OECDによる声明文書における第1の柱に関する概要（2020年1月）

- 声明文書では、第1の柱に関する事務局提案を具体化する形で、以下の概要が示された。

### 利益Aについて

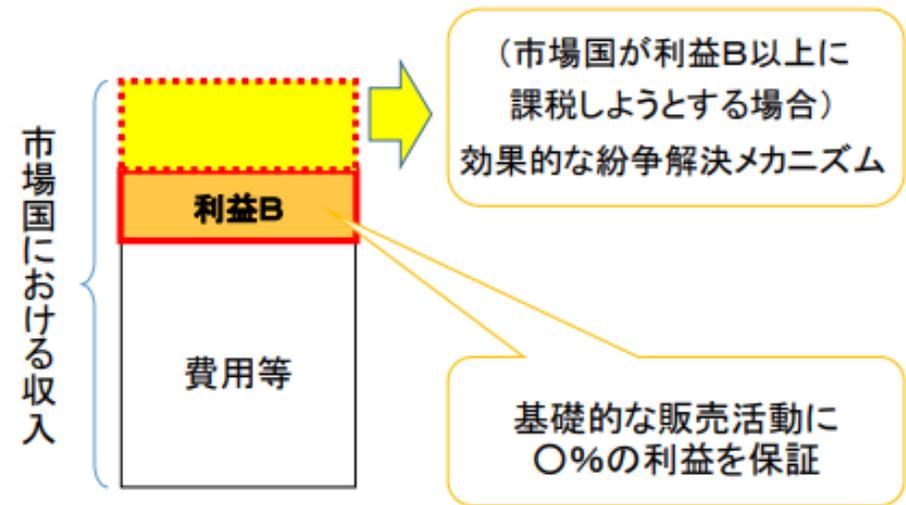
- 大規模な多国籍企業グループの全体の利益の一定割合を市場国に配分
- 自動化されたデジタルサービス(ADS)と消費者向けビジネス(CFB)を対象
  - ・ ADSの例: オンライン広告、クラウド・コンピューティング・サービス
  - ・ CFBの例: 家電製品、衣服、化粧品等の販売



- ネクサスについては、事務局提案と同様に「市場国の経済に対する継続的かつ重要な関与」を売上に基づき判定。
- 利益配分は、事務局提案と同様の方法を提案。

### 利益B及び利益Cについて

#### 販売子会社等の収入(市場国)



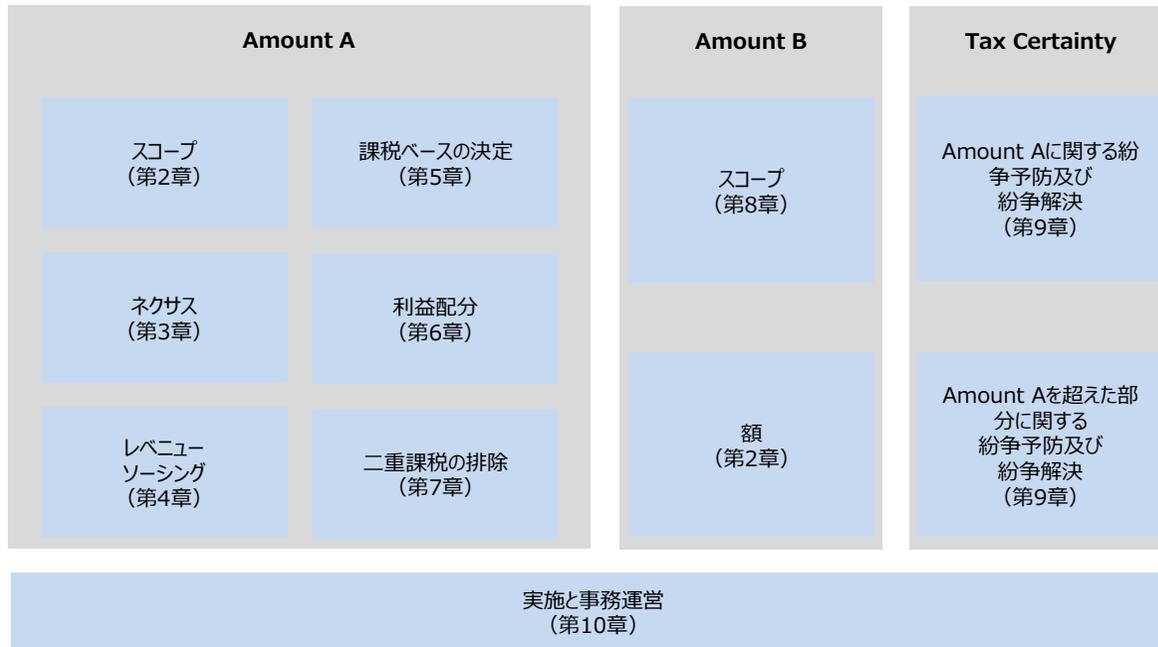
- 市場国での販売活動等に係る移転価格ルールを定式化した利益Bが提案された。
- 利益Bの下で保証されるベースライン活動を超える場合の追加的利益として利益Cが提案された。

# 8. OECDによる青写真における第1の柱に係る構成項目等（2020年10月）

- 「将来の合意のための強固な土台」として、制度の詳細な設計図が記載されている。青写真の具体的な記載内容（構成項目）は以下の通りである。

## 青写真に記載された第1の柱の政策目的

- 経済のデジタル化により事業所得の配分を物理的拠点に基づき判断することができないため、第1の柱では、利益配分とネクサスルールの改正を通じて、国際的な所得課税システムを新しいビジネスモデルに対応させることを目的としている。

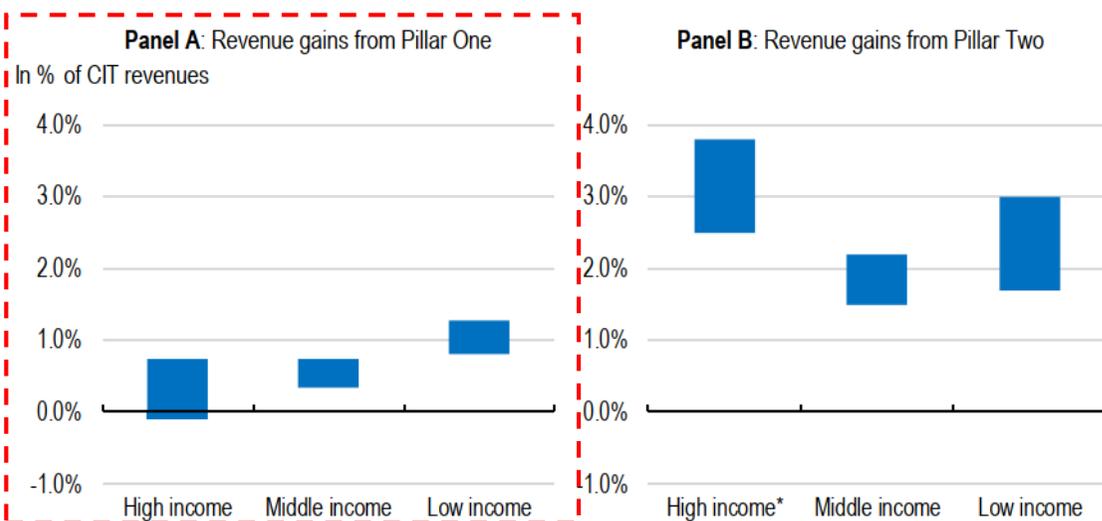


## 9. OECDによる経済影響分析の概要（2020年10月）

- 青写真と同時に公表された経済影響分析では、第1の柱（利益Aのみ）による増収額は、50億米ドルから120億米ドルであるとされた。また、第1の柱による増収額の各国所得階級別の表は以下の通りである。なお、利益Bについては試算が困難であるため増収額の試算は行われていない。
- また、各国独自措置であるDSTによる影響試算については、報復関税等の影響を含めると世界のGDPにつきマイナス0.1%から0.2%又はマイナス0.4%から1.2%とされている。

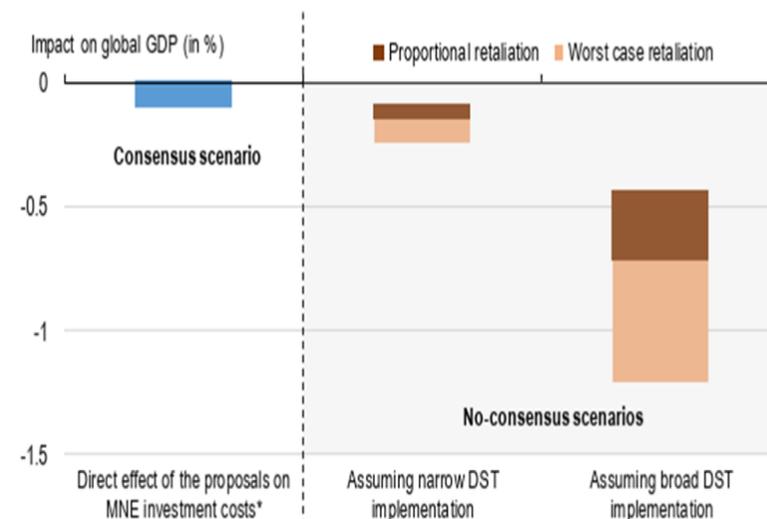
Figure 1.1. Estimated effect of the proposals on tax revenues, by jurisdiction groups

Estimates based on illustrative assumptions on the design and parameters of Pillar One and Pillar Two



\* Excluding the United States (given illustrative assumption that the US GILTI would co-exist with Pillar Two)

Figure 1.2. Estimated effect on global GDP in stylised scenarios



\* The proposals would also have positive impacts on GDP through indirect channels (e.g. increased tax certainty, reduced need to increase other distortive taxes) which are not quantified in this figure.

## (参考) 国連モデル条約案 (第12条B) の概要 (2020年8月)

- OECDが統合アプローチを提案する一方、国連租税委員会は簡素な対応策を提案。
- 2020年8月には国連モデル条約第12条Bの提案を公表。

### 国連モデル条約案 (第12条B) と第1の柱 (利益A) のイメージ

	国連モデル条約案 (第12条B)	第1の柱 (利益A)
導入方法	二国間租税条約の改訂	多国間租税条約の新規締結 ※その他同様の変更の仕組み (blueprint para837以降参照)
対象範囲	A D Sのみ ※ A D S の範囲は利益 A と同様 TAX TREATMENT OF PAYMENTS FOR DIGITAL SERVICES Paragraph 4参照	A D S 及び C F B ※Blueprintでの検討状況
課税方法	① A D S 収入×限度税率【X】% ② A D S 事業部門の利益率× A D S 年間総収入×30% ※①の限度税率は二国間で設定 ① (グロス課税) と② (ネット課税) は選択制	一定の定式により算定
源泉地規定	債務者主義 (A D S 所得の支払者居住地国)	ネクサスルールによる判定

(出所) TAX TREATMENT OF PAYMENTS FOR DIGITAL SERVICES. に基づき経済産業省作成

# 参考資料 2

## (諸外国の関連動向等)

※諸外国動向に関しては、検討又は導入された時系列順に概要を掲載。

# 諸外国動向① (インド平衡税：2016年導入、2020年拡充)



## ● 政策目的

- デジタル経済における新しいビジネスモデルは物理的プレゼンスに基づく課税上の課題をもたらしており、BEPS行動計画1で直接税の課題に対応するいくつかのオプションが示されたことを踏まえつつ、こうした課税上の課題に対応するため2016年財政法にて平衡税を導入。

## ● 経緯、導入状況

- 2016年、オンライン広告及び関連サービスに係る売上の6%に対して課税する平衡税を導入（以下「2016年平衡税」）
- 2020年、上記に加え、電子商取引の供給またはサービスに係る売上の2%に対して課税する平衡税を措置（以下「2020年平衡税」）
- 2021年、2%平衡税について、電子商取引運営事業者が所有しない物品の販売対価や電子商取引運営事業者以外の者が提供する役務の提供の対価も対象となる旨や、ロイヤリティ及び技術役務料(FTS)は平衡税の対象外となる旨を明確化。2020年4月1日より遡及適用。

## ● 課税方法

- 2016年平衡税：非居住者が「インドで事業を行うインド居住者」または「インドでPEを有するインド非居住者」に提供した対象事業（B2Bのみ）、税率：売上高の6%
- 2020年平衡税：非居住者である電子商取引運営者が、次の者に対して提供する対象事業：①インド居住者、②次の場合におけるインド非居住者：(i) インド居住顧客を対象とした広告の売上またはインド国内のIPアドレスから当該広告にアクセスする者を対象とした広告の売上、(ii) インド居住者またはインド国内のIPアドレスを利用する者から収集したデータの販売、③物品またはサービスもしくは物品・サービスの両方をインド国内のIPアドレスを利用して購入する者（B2Cも含む）。  
税率：売上高の2%

## ● 対象ビジネスの範囲

- 2016年平衡税：①オンライン広告、②デジタル広告枠の提供、③オンライン広告のためのその他の機能またはサービスの提供
- 2020年平衡税：次の電子商取引の提供又はサービス：①当該非居住者が所有する物品のオンライン販売、②当該非居住者によるサービスのオンライン提供、③物品またはサービスのオンライン販売・提供で当該非居住者により促進されるもの、④上記の組み合わせ  
→2021年、「電子商取引の提供又はサービス」の定義を次のとおり明確化：①販売の提案の受け入れ、②注文、③注文の受け入れ、④対価の支払い、④物品の販売または役務の提供の全部または一部のうち1以上をオンラインで行えばスコープ内

## ● 対象企業の閾値

- 2016年平衡税：対象事業に係る受取総額が10万ルピー(約15万円)超
- 2020年平衡税：対象事業の国内売上が年2,000万ルピー(約3,000万円)超 ※1ルピー=約1.49円で計算

(出所) FINANCE BILL, 2016 PROVISIONS RELATING TO DIRECT TAXES, 及び  
USTR, Section 301 Investigation Report on India's Digital Services Tax (January 6, 2021) 等を基に経済産業省作成



## ● 政策目的

- 既存の加盟国の法人税制度内で包括的な解決策を提示することにより、デジタル経済によって提起された問題（デジタル時代に合った効率的で公平な課税制度の必要性）に対処すること。

## ● 経緯、導入状況

- 2013年、欧州委員会内に創設された専門家グループ内にて議論開始。2014年5月、デジタル課税に特化した税制の導入は適切ではなく、一般的な課税の枠組みをデジタル企業に適応させ、デジタル企業に対しても適切に課税すべき、とする報告書を公表。
- 2016年6月、欧州議会の研究レポートにおいて、デジタル経済への課税上の問題は、物理的拠点なしに世界中で経済活動が可能というデジタルビジネス特有の価値創造過程に起因するとの指摘がなされ、デジタル企業に適切な課税を行うための検討が改めて行われることになった。
- 2017年9月、EU財務理事会において議長国エストニアがPE概念の改正を提案し、仏独伊西はデジタル企業の売上高に課税する案を共同で提出。同月に欧州委員会から欧州理事会へ提出された報告書では、PEに代替する経済的拠点を判定する指標、および売上高に課税する案も含めた暫定的な解決策も検討すべきであると報告された。同年10月、EU理事会は報告書の内容の支持を表明。
- 2018年3月、欧州委員会はこれまでの議論を踏まえ、①長期的解決策として、重要なデジタルプレゼンスによる法人課税指令案、②暫定的措置として、デジタルサービス税（DST）の導入に関する指令案を公表。その後、加盟国間の議論を経たが合意には至らず。

## ● 課税方法

- EU域内のユーザーに提供された対象事業、税率：売上高の3%

## ● 対象ビジネスの範囲

- デジタルインターフェイス(\*)への広告の掲載 ※ユーザーによってアクセスできるウェブサイトやアプリケーションを含むソフトウェア
- 多方向的デジタルインターフェイスにおいてユーザー間のやりとりを可能にするもの、また、ユーザー間の物・サービスの提供を可能にするもの
- デジタルインターフェイスにおけるユーザー及びユーザーの活動に関する収集されたデータの移転

## ● 対象企業の閾値

- ①対象事業の全世界売上が年7.5億ユーロ(約968億円)超 かつ ②EU域内の売上が0.5億ユーロ(約65億円)超

※ 1ユーロ=約129円で計算

## ● 二重課税の取扱い

- 指令案では、同一の収入が法人所得税とDSTの対象になる二重課税の問題を緩和する観点から、加盟国において納税したDSTをどの国に対して納付したかに関わらず費用として法人所得税の課税標準から控除できるようにすることを規定。

# 諸外国動向③ (フランスDST : 2019年導入)

## ● 政策目的

- 競争上優位な大規模デジタル企業に対する特別なルールの必要性

## ● 経緯、導入状況

- 2017年9月7日、ドイツ、イタリア及びスペインとの声明で、欧州委員会に対し、デジタル企業が欧州で得た収入に対していわゆる平衡税 (Equalization tax) を課す構想に基づき、EU法と整合的かつ効果的な解決策を検討するよう要請。
- 2018年12月4日、ECOFINにおけるドイツと共同宣言において、大規模デジタル企業に対する公平で効果的な税制を構築するという決意等を確認。
- 2018年12月6日、財務省は、2019年1月1日施行でDSTを導入することを含めた財政法案を提示。
- 2019年7月24日、マクロン大統領がDSTの導入に関する法案に署名。2019年1月1日に遡って適用。
- 米国に配慮して2020年末まで徴収を延期し、2020年12月に徴収を再開。

## ● 課税方法

- フランスで提供された対象事業、税率：売上高の3%
- 税額の算定方法：対象サービスの提供により受領した全世界総売上高 × フランスにおけるサービスの割合 × 3%  
同じグループに属する複数の会社は、グループにおける全会社のDSTに係る申告及び納税をまとめて行う一定の代表納税者を定めることができる連結申告納税制度を措置。

## ● 対象ビジネスの範囲

- ユーザー参加による価値の創造が不可欠と考えられる特定のデジタルサービスの提供によって生じた収入として、以下のサービスを対象とする。
- デジタルインターフェースの提供サービス  
…ユーザー間のやりとりを可能にし、商品の売買やサービスの提供などがインターネットを通じて可能となるサイトやアプリケーションなどのインターフェースを提供するサービス。例えば、ユーザーがインターフェースを使用するために提供事業者等に支払う金額が対象となる。  
なお、当該サービスから除外されるサービスとして、デジタルコンテンツ、コミュニケーションサービス及び支払サービス、金融サービス等が挙げられている。
  - オンラインのターゲティング広告  
…ユーザーについて収集されたデータや、デジタルインターフェースの利用により生じたデータを用いて、各種ホームページやSNS等のデジタルインターフェースに広告メッセージを掲載する広告サービス。また、広告目的のためのユーザーデータの管理及び販売もこれに含まれる。例えば、広告主等が、実際の広告メッセージの掲示やユーザーデータの再販など関連する取引に対して広告サービスの提供事業者等に支払う金額が対象となる。

## ● 対象企業の閾値

- ①対象事業の全世界売上が年7.5億ユーロ(約968億円)超 かつ ②対象事業の国内売上が年0.25億ユーロ(約32億円)超  
※ 1ユーロ=約129円で計算

(出所) portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, 令和2年度経産省委託事業報告書「諸外国等における経済の電子化を踏まえた課税の動向等に係る調査研究事業」等を基に経産省作成

# 諸外国動向④ (英国DST : 2020年導入)

## ● 政策目的

- OECDが主導する解決策が確立するまでの暫定的な措置として、一定のデジタル化されたビジネス活動への適切な課税について検討する必要性。

## ● 経緯、導入状況

- 2018年10月29日、フィリップ・ハモンド財務大臣は、2018年財政法において、2020年4月1日からデジタルサービス税(以下「DST」という)を導入することを提案
- 2019年7月11日、DSTに関する法案及びガイダンスを公表
- 2020年7月22日、可決。2020年4月1日に遡及して適用。徴収は2021年12月からの予定。

## ● 課税方法

- 英国ユーザーに提供された対象事業、税率：売上高(※)の2% ※売上から0.25億ポンド(約38億円)を控除
- 税額の計算方法：①会計年度内におけるグループの各法人に生じた英国での対象サービス収入を合計→②合計額から0.25億ポンド(約38億円)を控除→③控除後の課税標準に2%の税率を乗じる(グループ全体のDST課税対象額)→④グループ全体の英国での対象サービス収入に占める各法人に帰属する収入の割合を乗じて、各法人のDST納付額を計算する。 ※当該方法のほか、選択制による計算方法も存在

## ● 対象ビジネスの範囲

ユーザーの参加が価値の源泉であると合理的に考えられる次のようなデジタル化されたビジネスとして、以下のサービスを対象とする。

### - ソーシャルメディアサービス

…次の要件を満たすオンラインサービス：①ユーザー間での交流の促進を目的とするもの、②ユーザーから生じる他のコンテンツが他のユーザーにも利用可能であるサービス。  
例えば、SNS等を通じた英国ユーザーをターゲットにしたオンライン広告からの売上等が対象となる。

### - 検索エンジンサービス

…インターネットを経由してユーザーにウェブページや情報の検索を可能にさせるサービス。単独のウェブサイト等は対象から除外。

例えば、ユーザーのウェブブラウザへのアクセスを通じたウェブサイトの検索や閲覧により生じる売上や、検索結果に応じて表示される広告からの売上等が対象となる。

### - オンラインマーケットプレイス

…次の要件を満たすオンラインサービス：①ユーザーによる特定のモノの販売を円滑化させることを目的としている、②サービスによってユーザーが他のユーザーに対して特定の財の販売、広告及び販売に係る特定の財の提供が可能となる。自社製品のオンライン販売による売上については対象外とされている。

例えば、オンラインマーケット上でユーザー同士が商品を売買するに際し、その売買取引の成立に応じて発生する手数料等が対象となる。

次の事業活動から生じた売上については課税対象外としている。

### - オンライン金融市場

…オンライン金融市場における金融商品や金融サービスには厳しい規制が設けられており、金融事業者等からユーザーへの提案及び接触にも制限があること、また、規制により金融サービスはローカル化されているため現状の移転価格ルールにおいて収益を把握可能という理由から対象外とされている。

### - その他、自社商品のオンライン販売(クラウドコンピューティングの提供等)やオンラインコンテンツの提供

…オンラインを通じて収益を生み出しているが、当該収益の源泉はユーザーの参加によるものではなく、ビジネスを行う者による商品開発や商品選定等を通じて価値が生み出されていると考えられるため対象外とされている。

## ● 対象企業の閾値

- ①対象事業の全世界売上が年5億ポンド(約750億円)超 かつ ②英国ユーザーに提供される対象事業の売上が年0.25億ポンド(約37億円)超

※ 1ポンド=約149円で計算

(出所) The National Archives, "Finance Act 2020", legislation.gov.uk,

令和2年度経産省委託事業報告書「諸外国等における経済の電子化を踏まえた課税の動向等に係る調査研究事業」等を基に経産省作成

# 諸外国動向⑤ (EU digital levy : 2021年提案)



## ● 政策目的

- デジタルビジネスに従事している企業からより公平な貢献を求める施策の構築。

## ● 経緯、導入状況

- 2020年5月、欧州委員会が発表した新型コロナウイルス感染症に関連する経済対策において7,500億ユーロの経済回復施策を長期EU予算の一部として提案。財源は金融市場から調達し2028年～2058年のEU予算の中で償還するとし、自主財源創設を提案。自主財源案の一つとして、OECDの議論も踏まえた上での世界年間売上7.5億ユーロ超の企業へのデジタル税（年間13億ユーロ）の導入が挙げられた。
- 2020年7月、欧州理事会特別会合で、2023年1月の導入を念頭に2021年前半にデジタル課金(digital levy)に関する提案を行うとした。
- 2021年1月14日、デジタル課金へのロードマップを発表。経済の電子化に伴う税制上の課題への対応についてのEUの認識を示すとともに、デジタル課金に係る作業において検討する政策オプションを提示。2月11日までフィードバックを受付。並行して、パブリックコンサルテーションも2021年4月12日まで実施。

## ● 課税方法

OECDにおいて国際的に検討されている施策に加え、欧州委員会は例えば以下のような政策オプションを検討する予定。

- ① EU内で一定のデジタル活動を行っている企業に適用される追加法人所得税
- ② EU内での一定のデジタル活動が生み出す収入に対する税
- ③ EU内での事業者間(business to business)で行われるデジタル取引に対する税

## ● 対象ビジネスの範囲

- スコープ検討にあたっては、デジタル経済で活動する企業の異なったビジネスモデルを考慮するとしている。

(出所) “Commission Work Programme 2021: A Union of vitality in a world of fragility COM(2020)690 final”, European Commission, “Inception Impact Assessment, Ares(2021)312667”, Official website of the European Union, 14th January 2021  
令和2年度経産省委託事業報告書「諸外国等における経済の電子化を踏まえた課税の動向等に係る調査研究事業」等を基に経産省作成

# 諸外国動向⑥ (カナダDST : 2022年より適用検討)



## ● 政策目的

- 国内外の大企業がカナダ国内のオンラインユーザーとの関わりによって得た収益を、カナダの税金の対象とすることを目的とする。暫定的な措置で、受け入れ可能な多国間アプローチが発効するまで適用する。

## ● 経緯、導入状況

- 2019年、トルドー首相率いる自由党は、対象企業のデジタルサービスに対し収入ベースの新しい税金を適用する旨の公約を掲げた。
- 2020年3月の予算案においてDSTの詳細が明らかにされることが見込まれていたが、新型コロナの流行やそれによる経済見通しを取り巻く様々な不確実な要因により、政府は予算案の公表の予定を見送った。
- 2020年11月、連邦政府はFall Economic Statementにおいてデジタルサービスを提供する法人に対して新しい課税を導入することを発表。詳細は、2021年の予算にて公表されるとした。
- 2021年4月19日、連邦政府が発表した2021年予算案に、大手IT企業を対象とした「デジタルサービス税」が組み込まれた。2022年1月1日から適用予定。

## ● 課税方法

- カナダユーザーに提供された対象事業、税率：売上高の3%

## ● 対象ビジネスの範囲

データやコンテンツの提供など、ユーザーの参加が重要な価値の原動力となるオンラインビジネスモデルからの収益として、以下のサービスを対象とする。

- オンラインマーケットプレイス  
…商品やサービスの売り手と潜在的な買い手を一致させるのに役立つオンラインマーケットプレイスを通じて提供されるサービス。  
次に挙げるサービスを除く：マーケットプレイスを通じて販売された有形商品の保管又は出荷に関する収益、デジタルコンテンツの販売等を含め売り手によるサービス等の提供、金融商品。
- ソーシャルメディア  
…ユーザー間またはユーザーとユーザーが作成したコンテンツ間の対話を促進するために、オンラインインターフェイスを介して提供されるサービス。  
次に挙げるサービスを除く：電話サービスなどコミュニケーションサービスを唯一の目的とするインターフェイス
- オンライン広告  
…オンラインインターフェイスのユーザーから収集したデータに基づいてターゲットを絞ったオンライン広告を掲載することを目的としたサービス（オンラインマーケットプレイス、ソーシャルメディアプラットフォーム、インターネット検索エンジン、デジタルコンテンツストリーミングサービス、オンライン通信サービス等）。
- ユーザーデータ販売  
…匿名化および集約されたデータを含む、オンラインインターフェイスのユーザーから収集されたデータの販売またはライセンス供与。

## ● 対象企業の閾値

- ①対象事業の全世界売上が年7.5億ユーロ(約968億円)超 かつ ②対象事業の国内売上が年0.2億ドル超  
※ 1ユーロ=約129円で計算

(出所) Government of Canada, "Budget 2021" Annex7,

令和2年度経産省委託事業報告書「諸外国等における経済の電子化を踏まえた課税の動向等に係る調査研究事業」等を基に経産省作成

# (参考) OECDによる中間報告書における暫定的措置に関する指摘の概要 (2018年3月)

- OECDが2018年3月に公表した中間報告書では、暫定的措置のメリットや必要性について、その設計に関わらずリスクと悪影響を引き起こすという理由で暫定的措置に反対する多くの国との合意がないことに留意しつつ、下記のような暫定的措置に係る課題と暫定的措置を検討する際に考慮すべき設計上の事項 (次頁) が指摘されている。

## 【暫定的措置に係る課題】

### ● 投資、イノベーション、成長への影響

- 暫定的措置は資本コストを増加させ、投資インセンティブを減少させることで、結果的に成長への負の影響をもたらす。中小企業の除外など適切な閾値がない場合、グロスベースの課税は、損失や低収益の新興企業等のペナルティとなるとともに、成熟した高収益な既存企業に競争上の優位性を与える可能性がある。

### ● 厚生への影響

- グロスベースの課税は、生産に係る投入物に対する課税に相当し、投入物に係る企業の選択を歪める可能性がある。こうした課税が導入された場合、生産量を減らすか、または同じ生産量を維持するためにはより多くの資源が必要となり、経済的な全体の厚生および投入物に対して負の影響をもたらす可能性がある。

### ● 消費者及びビジネスに対する租税の潜在的な経済的帰着

- 消費者の価格感度が低いほど、また、市場が競争的であるほど、税の負担は消費者に転嫁されやすくなる可能性がある。BtoB取引の場合には、(転嫁によって) 課税対象でない生産者のコストの増加につながり、課税対象サービスを使用する中小企業にも影響を与える可能性がある。

### ● 過重課税の可能性

- 特定のサービスに対する支払いが暫定的措置と法人所得税の両方の対象になる場合、二重課税となる可能性がある。また、特定のサービスの提供を受けた個人が、こうしたサービスを別の課税対象サービスの提供のために活用する場合には、カスケード効果を通じた経済的二重課税が発生する可能性がある。

### ● 暫定的措置として税制を実施することの困難性

- ひとたび税が導入されると廃止することが難しいことが多く、また、暫定的措置の開発や実施には時間を要することから、限られた期間のみに適用される措置に全く新しい制度や実施手続きを導入することの価値があるのかどうかは疑問が生じる可能性がある。

### ● コンプライアンス及び執行コスト

- 措置が一時的なものである場合に、発生する税額に比べてコンプライアンスコストがかなりの額になる可能性。また、各国が異なる一方的な措置を採用する場合、コンプライアンスコストはさらに高くなる。課税管轄区域では、非居住者が提出した申告書と支払額の正確性を監査および検証する際に問題が発生する可能性。

# (参考) OECDによる中間報告書における暫定的措置に関する指摘の概要 (2018年3月)

## 【暫定的措置を検討する際に考慮すべき設計上の事項】

### • 国際的な義務に準拠すること

- 新しい税制は、既存の国際的義務に準拠していることが必要である。準拠すべき義務には、二国間租税条約によって課せられる義務、世界貿易機関 (WTO) を含む貿易協定に基づく義務、欧州連合 (EU) や欧州経済領域 (EEA) などの地域の政治・経済グループから生じる義務が含まれる。

### • 一時的な措置であること

- 暫定的措置は、それが一時的な措置であるという政策意図を認識して導入されるべきである。デジタル化に伴う課税上の課題へのグローバルな対応が合意され、実施される場合には、適用を中止されるべきである。個別に、またはEUなど地域レベルで実施されるかどうかにかかわらず、一方的な措置の採用よりも包括的なグローバルな解決策が優先されるということは、全てのIFメンバー間のコンセンサスを反映している。

### • 対象を限定すること

- 暫定的措置を導入することの潜在的な悪影響を考えると、リスクが最も高いと認識されているビジネス (いくつかの国は、物理的拠点を設けずに事業規模を拡大でき、ユーザー参加とネットワーク効果に大きく依存するビジネスモデルをとるビジネスとしている) を可能な限り限定することが重要。暫定的措置は包括的な解決策を提供することを意図していないため、デジタル化が何らかのリスクをもたらす可能性のある全ての取引を対象にしようとするべきではない。措置の対象範囲は、コンプライアンスと執行を改善し、国内および国際課税の他の要素に対する副次的な影響を最小限に抑えるために、明確に定義され、限定されるべき。

### • 過重課税を最小限に抑えること

- 暫定的措置の主要な目的は、納税者への過重課税のリスクを回避しながら、経済のデジタル化に伴う急速な課題に対処するという政策目標のバランスを取ることである。税率と対象範囲の両方が、このバランスを達成するための重要な要素となる。特に、対象範囲が広いほど、特定の納税者に過大な課税が発生する可能性が高くなり、それによって措置の当初の論理的根拠が損なわれる。

### • 新興企業、事業創出、中小企業に対する影響を最小限に抑えること

- 暫定的措置の設計は、デジタル化から生じるビジネス創出への過度な影響を制限するように調整することが必要。暫定的措置により、特定のビジネスが経済的に成長できなくなる可能性があるという懸念は、大規模で成熟した企業よりも財政的制約が厳しくなる可能性が高い新興企業 (より一般的には中小企業) の場合に特に関係する。関連して、暫定的措置は、ビジネスに間接的な経済的負担を課すコンプライアンス義務も発生させる。暫定税措置には閾値が必要であり、スタートアップ、ビジネスの創出、および中小企業を阻害しないように設計する必要がある。

### • コスト及び複雑さを最小限に抑えること

- 納税者と税務当局のコンプライアンスコストは、税務政策の設計において常に重要な考慮事項である必要がある。これは、定義上一時的なものであり管理コストと複雑さを最小限に抑える必要がある暫定的措置に特に当てはまる。執行に関連する側面は、設計段階に含まれ、評価プロセスで重要視される必要がある。執行では、例えば、付加価値税や売上税など既存の徴税メカニズムや手続きに大部分を依拠することを議論する場合がある。さらに、限定された対象範囲と、閾値の水準についても議論する場合がある。

# (参考) USTRによる各国のDSTに関する調査報告書等

- USTRは、2019年7月にフランス、2020年6月に10カ国・地域（オーストリア、ブラジル、チェコ共和国、欧州、インド、インドネシア、イタリア、スペイン、トルコ、英国）のDSTについて、1974年通商法第301条に基づく調査を開始。
- 上記調査のうち、2019年12月にフランス、2021年1月にインド、イタリア、トルコ、オーストリア、スペイン及び英国のDSTについて調査結果を発表。主な指摘事項の概要は以下のとおり。

## **DSTに対する指摘事項**

- USTRは各国のDSTについて、主に以下のような点を指摘し、不合理で差別的な負担を米国企業に負わせる制度であると結論付けている。  
（※具体的な指摘内容や判断理由は国によって異なるため、詳細については各国の調査報告書を参照。）
  - 例えば、英国のDSTに対する指摘内容の概要は以下のとおり。
- ① **意図的に米国企業を差別的に対象にしている税制である**  
（理由）英国のフィリップ・ハモンド財務大臣は、2018年10月29日のスピーチにおいて、英国DSTは、英国スタートアップではなくデジタル大企業を対象にしている旨を発言していること、また、英国DSTの課税対象サービスは、いずれも米国企業が世界を牽引しているサービスであると記載されている。
  - ② **不合理に国際課税原則に反している**  
（理由）英国DSTは、利益に基づくものではなく、収入に基づくものであり、二重課税の可能性もあると記載されている。また、英国DSTは、施行前より納税義務が発生し、PEがない企業も対象にするなど国際課税の原則に反すると記載されている。
  - ③ **米国企業に広範囲にわたり負担をかけている**  
（理由）英国DSTは米国企業における管理及びコンプライアンス費用に関する負担を増加させると記載されている。

## **DSTに対する対抗措置に関する動向**

- USTRはフランスDSTに対する対抗措置として、下記のような報復関税等を発表。
  - 2019年12月、約24億米ドルのフランス産製品（チーズ、シャンパン、化粧品、ハンドバック、調理器具等）に対し、最大100%の関税を課すことを提案。
  - 2020年7月、特定のフランス産製品（石鹸、化粧品、ハンドバック等）に対し、追加で25%の従価税の課税措置を発動すると発表。
- 2021年1月6日に施行される予定であったが、USTRは、当該関税の適用を無期限に延長することを決定した旨の通知を1月12日に発表した。
- また、USTRはインド、イタリア、トルコ、オーストリア、スペイン及び英国についても、2021年3月に国別に追加関税対象品目の暫定リストを公表している。
- 4月30日まで書面によるコメントを受け付け、その後、バーチャルの公聴会を実施する予定。

# (参考) 欧州諸国のDST (デジタル売上税) の比較

	フランス	イギリス	イタリア	スペイン
対象事業	<ul style="list-style-type: none"> <li>デジタルインターフェースの提供サービス</li> <li>オンラインのターゲティング広告</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ソーシャルメディアサービス</li> <li>検索エンジンサービス</li> <li>オンラインマーケットプレイス</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>オンラインのターゲティング広告</li> <li>オンラインプラットフォーム</li> <li>ユーザーデータ販売</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>オンラインのターゲティング広告</li> <li>オンラインプラットフォーム</li> <li>ユーザーデータ販売</li> </ul>
課税標準及び税率	フランスで提供された対象事業 税率：売上高の3%	英国ユーザーに提供された対象事業 税率：売上高(※)の2% ※売上から0.25億ポンド(約38億円)を控除	イタリアで提供された対象事業 税率：売上高の3%	スペインで提供された対象事業 税率：売上高の3%
納税義務者 ※①②を共に満たす者	① 対象事業の全世界売上が年7.5億ユーロ(約968億円)超 ② 対象事業の国内売上が年0.25億ユーロ(約32億円)超	① 対象事業の全世界売上が年5億ポンド(約745億円)超 ② 英国ユーザーに提供される対象事業の売上が年0.25億ポンド(約37億円)超	① 対象事業の全世界売上が年7.5億ユーロ(約968億円)超 ② 対象事業の国内売上が年0.05億ユーロ(約6.5億円)超	① 対象事業の全世界売上が年7.5億ユーロ(約968億円)超 ② 対象事業の国内売上が年0.03億ユーロ(約3.9億円)超
税収見込み	1年間で約5億ユーロ(約645億円)	7年間で190億ポンド(約2.83兆円)	1年で約7.08億ユーロ(約913億円)	1年で約9.68億ユーロ(約1,249億円)
導入時期	2019年1月から適用 (米国に配慮して2020年末まで徴収を延期し、2020年12月に徴収を再開)	2020年4月から適用 (徴収は2021年12月から)	2020年1月から適用 (徴収は2021年2月から)	2021年1月から適用 (徴収は2021年4月から)

(出所) 下記を基に経産省作成

USTR (2019), Section 301 Investigation Report on France's Digital Services Tax  
 TAX FOUNDATION (2019), Revenue Estimates for Digital Services  
 USTR (2021), Section 301 Investigation Report on United Kingdom's Digital Services Tax  
 USTR (2021), Section 301 Investigation Report on Italy's Digital Services Tax  
 PwC (2019), Italy's draft 2020 budget calls for unilateral digital services tax  
 USTR (2021), Section 301 Investigation Report on Spain's Digital Services Tax  
 KPMG (2020), Guide to the new Tax on Certain Digital Services

下記の為替レートで計算

- 1ユーロ=約129円
- 1ポンド=約149円

# (参考) 最近の主な国際動向と今後の想定スケジュール

## 2020年12月 フランス、デジタルサービス税の徴収を再開

- フランスがデジタルサービス税の徴収を再開。米仏は2020年初めにフランスが徴収を延期する代わりに米国が報復関税を発動しないことで合意していたが、OECDにおける国際的議論の合意が見えない中で、フランスは徴収を再開。

## 2021年1月 USTR、各国のDSTを不当と認定、関税は見送り

- 米国通商代表部 (USTR) は米通商法 301 条に基づくデジタル課税への調査結果を発表し、各国 (※) が導入している DST は米企業を差別する措置で、国際税務慣行と合致しないと指摘。
- 他方、現時点では対抗措置は取らないとした。  
※フランス (2020年12月発表)、インド、イタリア、トルコ、英国、スペイン、オーストリア、EU、ブラジル、チェコ、インドネシア

## 1月14日 EU、Digital Levyに関する市中協議を開始

## 1月20日 米バイデン新大統領就任

## 1月28日 米国財務省の公式声明

- 米国財務省の公式声明において、バイデン新政権のイエレン新財務長官より、期限内の国際合意に向けてOECDの議論に積極的に関与していくことが表明された。

## 3月26日 USTR、6カ国 (オーストリア、インド、イタリア、スペイン、トルコ、英国) のDSTについて25%の報復関税を課すことを提案、制裁関税を課す選択肢を維持

※他方で、ブラジル、チェコ共和国、EU、インドネシアについては、前政権下で調査を開始した時点で措置が実施されていなかったため、調査を取りやめたと発表。但し関係国がDST計画を進める場合には、新たな調査を開始する可能性があるとした。

## 3月31日 米バイデン大統領、メイドインアメリカ税制計画を発表

## 4月7日 米上院財政委員会民主党メンバー、租税政策フレームワークを発表

<今後の想定スケジュール> ※OECDは、本年半ばの国際合意目標

## 6月 BEPS包摂的枠組会合 (Inclusive Framework)

## 7月9・10日 G20財務大臣会合 (イタリア)

## 10月15・16日 G20財務大臣会合 (米国)

## 10月30・31日 G20首脳会議 (イタリア)