デジタル課税の問題と WTO ルール

岩田伸人*

青山学院大学 地球社会共生学部

Digital Tax Issues and WTO rules

Nobuto IWATA
School of Global Studies and Collaboration, Aoyama Gakuin University

Digital tax, or DST (Digital Services Taxes） has been a trade issue among WTO member countries such as France, EU and India along with the United States since 2019. As the DST is an internal tax, the right of taxation has on its own government without any interference from other countries or organizations.

The U. S. recognize that the DSTs of some countries have been not consistent with existing international tax principle and WTO non-discrimination principle.

The U.S. Trade Representative (USTR） had initiated the investigation of the DSTs of France and other nine countries along with European Union under the Trade Act Article 301.

The current international tax principle had been established through OEEC (present OECD） and the League on Nations in the 1920's. From the principle, foreign companies need not pay corporate income taxes in the market country unless they have Permanent establishment or PE in the market country, although the principle has been not suitable toward the current *digital service taxes* , DSTs which do not require any PE in digital service countries.

As a tentative conclusion, it might be appropriate that, if DST became popular among WTO members, then it will promote the current negotiation for a multi or plurilateral digital trade agreement under WTO regime.

Keywords: DST, international tax principle, permanent establishment, WTO, OECD

キーワード：DST、国際課税原則、恒久的施設、WTO、OECD

Ⅰ はじめに

1. 本研究の背景

デジタル・サービス税（Digital Service Tax：以下 DST）は、デジタル税（digital tax）とも呼称される。

EU 加盟国のフランスが 2019 年 7 月から導入・施行した DST は、国外に居住する多国籍 I T 企業が、フランス国内のユーザー（消費者）に提供するデジタル・サービスから稼いだ売上高（revenues）

* E-mail: niwata@sgc.aoyama.ac.jp

本稿は 2020 年 12 月 5 日に開催された日本貿易学会の「デジタル貿易」研究部会での報告「デジタル課税の問題と WTO ルール」を原稿にしたものである。当日は学会員諸氏より有益なコメントをいただいた。

に対して課税する仕組みである。

これは消費税などと同じ間接税タイプの「内国税」（internal tax）であり、WTOルールとの整合性が求められる「関税」（tariffs）ではない。

米国のUSTR（United States Trade Representative：米国通商代表部）は、フランスのDSTが、現行の国際課税原則（international tax principle）に整合しないことに加え、GAFA（Google, Apple, Facebook, Amazon）に代表される米国の多国籍IT企業に的を絞った差別的な貿易措置にあたるとして、2019年7月より通商法301条の下で調査を開始した。その結果に基づいて、フランスから輸入される13億ドル相当の（化粧品など）産品に制裁的な追加関税を課すと発表した（2021年2月時点で未発動）。周知のように、GAFAに代表される米国IT企業は、米国内だけでなく、米国以外の国々の国内デジタル・サービス市場で大きなシェアを占めている。

他方で、後で述べるようにDSTを導入する国々の数は増加する傾向にあり、英国及びフランス以外のEU諸国に加え、インドやインドネシアなどの途上国も導入を進めている。

DSTの導入をめぐる問題は、日本のデジタル・サービス企業へも少なからぬ影響が予想される。

DSTの問題は、米国第一主義を掲げるトランプ政権（2017年～21年）の下では未決着のまま、2021年1月に発足したバイデン新政権に引き継がれた。

WTOの全164カ国・地域は、1998年よりデジタル・データの国境をまたぐ移動には「関税」を課さないという暫定的な申し合わせ（モラトリアムの合意）を遵守しているが、国々（WTO加盟国）の間で「内国税」としてのDSTの導入が広まれば、この申し合わせが事実上の反故となる可能性もある（詳細は後述）。

なお、デジタル貿易（WTOでは「電子商取引」と呼称）の自由化において、CPTPP（環太平洋パートナーシップに関する包括的及び先進的な協定）の第14章は、CPTPP加盟国間のデジタル・コンテンツを含む電子的な送信には関税（customs duties）を課さないと定める一方で、内国税（internal taxes）については、本協定（CPTPP）に適合する方法、つまり差別的ではない方法で課すことを定めている。これは上述のWTO加盟国間でのモラトリアム合意（暫定合意）を、CPTPP加盟国間では”恒久的”なルールと定めたものである（下掲の下線部は筆者、CPTTP協定より引用）[1]。

> CPTPPの第14章　電子商取引
>
> 第14・3条（関税）
>
> 1　いずれの締約国も、締約国の者と他の締約国の者との間の電子的な送信（電子的に送信されるコンテンツを含む。）に対して<u>関税（customs duties）</u>を課してはならない。
>
> 2　1の規定は、締約国が電子的に送信されるコンテンツに対して<u>内国税（internal taxes）</u>、手数料その他の課徴金を課することを妨げるものではない。ただし、これらの税、手数料又は課徴金がこの協定に適合する方法で課されることを条件とする。

2. 本研究の目的

本研究の目的は、次の3点である。

第1は、内国税でありながら「関税」と同じ効果があるとされるDSTを巡る国々の通商分野での対立関係を、現行の自由貿易体制（WTOルール）の視点から整理することである。

第 2 は、既存の工業品や農産物などの有形財（tangible goods）の国際貿易とは異なる、無形財（intangible goods）とも言えるデジタル・サービスを含む「デジタル貿易」の分野で生じる通商の問題を「税」の側面から考察することにある。というのも、デジタル・データという無形の越境移動が不可欠なデジタル貿易の分野では今後、関税と内国税の区分が曖昧になる可能性があるためである。

第 3 は、DST の制度上の問題について、自由無差別を原則とする WTO ルールから考察することである。というのも、今の国際課税原則の下では、自国 IT 企業と海外 IT 企業が同じデジタル・サービスを自国内のユーザー（消費者）へ提供しているとき、自国企業は納税の義務があるのに、海外 IT 企業には納税の義務がないという逆差別的な状態が維持されてしまう。DST はこの問題を改善するための手段になるのではないか。つまり DST の導入によって、現行の国内 IT 企業が被っている差別的待遇が改善される可能性がある。

3. DST の定義

デジタル・サービスの業態は、B2B または B2C、あるいはその両方を含むなど様々であり、DST(デジタル税）の対象についても EU 諸国が採用している様な、全世界連結の売上高が一定金額を超えるグローバル IT 企業に限定する仕組みや、当該国（市場国）内の売上高（revenue）に課す間接税タイプ、あるいは当該企業の所得（incomes）に課す直接税タイプなど、DST そのものの仕組み、そして DST 税率も国によって異なる。国々の間で DST 制度の共通化に向かう試みも見られない（ただし、EU 域内各国の DST には大枠で共通した形がある.後述）。

さらに DST を当該企業の所得に課す直接税タイプで導入する場合は、既存の 2 国間「租税条約」との整合性をとる必要もある。OECD で検討中の新たなデジタル課税原則の案は、上記の EU 型に似た側面がある（後述）。

本稿では、後で述べる実際の諸事例、特に当該 EU 諸国の事例から、DST を「グローバルに展開する多国籍 I T（情報技術）企業がデジタル・プラットフォームを介して提供するデジタル・サービスから得た売上高（revenue）に課される間接税タイプの内国税」と定義する[2]。

4. 各国の DST の対象分野と課税の効果

2015 年頃から EU（欧州連合）の欧州委員会（European Commission）は、EU 域内で利益を上げながら、域内当該国での納税義務を合法的に免れている（EU 域外居住の）多国籍 IT 企業の EU 域内での売上高に対して課税する仕組みとして、DST の導入を検討し始めた。

2018 年には、欧州委員会によって EU 全域で導入が望ましい税の仕組みとして提案されたが、EU 全加盟国のコンセンサスが得られず、結果的には、2019 年以降、EU 域内のフランスを含む DST 推進派の国々がそれぞれ独自に導入を進めることになったものである。

DST は、EU の主要各国およびインド、ブラジル、インドネシアなどの途上国を含む国々で導入の動きが見られるが、その仕組みや課税の対象は、国ごとに異なる。ただし、EU の当該各加盟国が導入しようとする DST は、2018 年に欧州委員会（European Commission）が EU 加盟国に提案したものがベースになっている（当時は、EU 全加盟国の賛成が得られず採択に至らなかった）。

EU 加盟のオーストリアが導入する DST の課税対象は、当該多国籍 IT 企業が「デジタル広告サー

ビス」の分野から得た売上高に限定されているが、同じ EU 加盟国のフランス、イタリア、スペイン、及びイギリス（2020 年に EU から離脱）のそれは、当該多国籍 IT 企業が「デジタル広告サービス」、「プラットフォーム・サービス」、「データ関連サービス」の 3 分野から得られた総売上が対象となっている[3]。

インドの DST は、インド国内でのデジタル・サービス市場を中心に年間売上高が約 25 万 7000 ドル（約 2600 万円）を超えるインド国外（インド非居住）の多国籍 IT 企業のみを課税対象としている。つまりインドの DST は、海外のデジタル・サービス輸出国から見れば、インド向けに提供するデジタル・サービスに「関税」が課せられた場合と同じ効果が生じる。米国 USTR は、EU 諸国の DST にもインドのそれと同じ効果があると見ている（後述）。

5. 国際課税原則の問題

現在の国際課税原則によれば、外国企業が現地（消費国）で税 （法人所得税）を納める義務があるのは、現地に工場や支店など、いわゆる恒久的施設（Permanent Establishment：以下 PE）がある場合に限定されている。同原則は、農産物や工業品など形のある財(goods）の国際貿易が主流だった 1920 年代に、当時の国際連盟および OEEC（1961 年に OECD へ改組）の下で定められたもので、国々が法人所得税の二重課税を回避するために締結する２国間の租税条約(tax treaty）に適用されてきた。

この原則に基づけば、米国の GAFA のような多国籍 IT 企業が海外のデジタル・サービス消費国（例えばフランス）で収入を得ても、その国内（フランス）に PE がなければ納税義務はない[4]。

だが、海外の現地市場に、そもそも工場や支店などの PE を置く必要がない業態であるデジタル・サービスの分野に、旧来の国際課税原則を適用することは、時代に適応しないという指摘がある。

6. OECD での包括的枠組み（国際デジタル課税案）

この問題を受けて、現在、OECD（経済協力開発機構）では G20 の支援下、世界 137 カ国の支持を得てデジタル・サービス貿易(電子商取引）に対応する新たな国際課税原則のための包括的枠組み（OECD/G20 Inclusive Framework）が検討されており、その骨格は２つの柱（pillar1 及び pillar2）として既に公開されている。

ただし、この新たな OECD/G20 包括的枠組み（本稿では「国際デジタル課税原則(案)」と仮称）は、財（goods）の取引を前提とする既存の国際課税原則と完全に取って替わるのではなく、これを補完する形になるものと予想される。なお、OECD では当初、「2020 年末までの合意を目指す」としていたが、新型コロナ（COVID-19）の世界的流行（パンデミック）もあって、これが 2021 年半ばへ繰り延べされた（後述）。

7. 暫定措置としての DST と米国 USTR の対応

冒頭で述べたように、EU では 2015 年から始まった欧州デジタル単一市場（Digital Single Market: DSM）を整備する手段の１つとして DST の導入が検討され、さらに 2018 年、EU 欧州委員会（European Commission）は、OECD の下で検討中の新たな国際課税モデルが「合意」されるまでの暫定措置として、EU 独自の DST を導入する計画がある旨を既に明らかにしていた[5]。

これに対して、米国 USTR は「OECD の公式見解によれば、OECD の包括的枠組みに向けた合意を得るまでは、暫定措置としての DST も含めて、如何なる類似の税の導入も認められないはずだ」と主張する[6]。だが、DST は内国税であるため第三国や国際機関がこれを禁止や規制することはできない。

米トランプ政権の発足後（2017 年 1 月）から、2020 年 12 月 1 日時点までの約 4 年間で、通商関連法（通商法 201 条、通商拡大法 232 条、通商法 301 条）のうち、通商法 301 条が適用されたのは、①中国（知的財産権）、②EU（エアバス補助金）、③フランス（DST）、及び④フランスを除く 10 か国・地域（DST）、⑤ベトナム（違法木材）、⑥EU（牛肉）の 6 件である[7]。

そのうち、最初の２件（① ②）は通商法 301 条による制裁関税の履行にまで至っており、DST が関わる他の２つ（③ ④）は調査を終えて、2021 年 1 月現在、301 条による制裁関税の履行にまでは至っていない（その後の経緯は本稿末尾に付記）。

いずれにせよ、米国トランプ政権（USTR）下で扱われた DST の問題は、今後、国際協調重視型のバイデン新政権が掲げるデジタル貿易政策の方針に左右されることは疑いない。

Ⅱ　EU のデジタル税案：DST とデジタル所得税

Gary Clyde Hufbauer and Zhiyao Lu（June 2018）によれば[8]、2018 年当時、EU 欧州委員会では、EU 域内のデジタル・サービス市場で大きなシェアを占める IT 系多国籍企業（主に米国企業）の域内での売上高に課税する仕組みとして、「デジタル・サービス税」（DST）と「デジタル所得税」の 2 つのデジタル税(digital tax）の案が検討されていた（下記）。

1. デジタル・サービス税(DST)

第 1 案「デジタル・サービス税」（DST）は、EU 域外から EU 域内の消費国へデジタル・サービスを提供する多国籍 IT 企業が、現地消費国で得た収入（revenue）に対して課税する仕組みであり、消費税と同じ”間接税タイプ”の内国税である。なお、当時の欧州委員会は、DST の税率を域内市場での総収入の 3%と定めた。

2. デジタル所得税

第 2 案「デジタル所得税」は、同じく多国籍 IT 企業が EU 域外から EU 域内へデジタル・サービスを提供することにより現地(消費国）で得た企業所得（corporate income）の一部に対して課税する仕組みであり、法人税や所得税と同じ”直接税タイプ”の内国税である。

これら両案（「デジタル・サービス税」と「デジタル所得税」）は、いずれも課税対象となる企業を特定するための条件として「全世界での連結収入が少なくとも年間 7 億 5000 万ユーロを超えること」、及び「EU 域内での年間収入が少なくとも 5000 万ユーロを超えること」の 2 つを設けているが、当該 IT 多国籍企業への課税に際しては、PE（恒久的施設）の有無を条件としていない。つまり両案の相違は、前者（DST）が間接税タイプ、後者（デジタル所得税）が直接税タイプである点

であり、いずれも現状の国際課税原則を適用していない。

ただし、後者のデジタル所得税は、所得税の二重課税を回避するために設けられた(既存の国際課税原則に依拠する）租税条約との整合性をとる必要があるため、導入には時間がかかると見る。

3.GATS 第 17 条と米国通商法 301 条

Gary Clyde Hufbauer and Zhiyao Lu（June 2018）は、EU のこれら 2 つのデジタル税（「DST」と「デジタル所得税」）が、事実上、課税対象をグーグル（Google）やフェースブック（Facebook）のような米国の多国籍 IT 企業に絞り込んだ差別的なものであり、WTO（サービス貿易協定）の内国民待遇原則（GATS 第 17 条）に違反する措置であるという。

さらに、もし EU がこれら 2 つのデジタル税のうち、導入が容易な前者の「DST」(第 1 案）を選択するならば、米国（USTR）は国家安全保障（national security）を根拠とする通商拡大法 232 条[9]、または相手国の不公正な貿易慣行を根拠とする通商法 301 条[10]のいずれかを援用して、EU の DST 導入を阻止する可能性があると指摘した（2018 年 6 月当時)。

実際のところ、2019 年 7 月にフランスが導入した DST は、上記の EU の第 1 案をベースにしたものであり、米国（USTR）がその調査に援用したのは、通商拡大法 232 条ではなく、通商法 301 条であった（後述)。

Ⅲ　デジタル・サービスへの課税をめぐる経緯

1998 年は、WTO と OECD[11]の 2 つの国際機関でデジタル・サービス分野に関わる類似の議論がなされた年であった。

1.WTO での議論

WTO では、1998 年（5 月 18～20 日）の第 2 回 WTO 閣僚会議において「電子的送信には関税（tariffs）を課さない」ことを次回の閣僚会議までの原則 2 年間は遵守することが全加盟国で合意された[12]。それ以降、原則 2 年毎に 1 回開催される WTO 閣僚会議の都度、この合意を確認する手続きが繰り返されている。この合意は、あくまでも暫定的なものであるためモラトリアム（moratorium）の合意と称される。

これは 1995 年の発足間もない当時の WTO では、関税の対象を評価する上で、工業品や農産物などの「有形財の国際貿易」と、デジタル・データまたはデジタル・プロダクトの「無形財の国際貿易」との区別が明確でなかったことに加えて、当時の WTO ではデジタル・データを、利益の源泉となる商品（デジタル・コンテンツ）やサービスというよりも、有形財の国際貿易を促進するための（電信や電子メールといった）通信手段とみなしていた可能性がある。

近年、この「電子的送信には関税を課さない」ことの解釈について、一部の WTO 加盟国の途上国 （インド、インドネシア）から、デジタル化された動画、画像、音声、書籍などのデジタル・コンテンツに、途上国は課税できるとする意見が出されている。

2.OECD での議論

他方、OECD オタワ閣僚会合（1998 年 10 月 7～9 日）では、消費税(consumption taxes）については「デジタル・プロダクトの供給」と「財（goods）の供給」を同じ扱いにすべきではないこと[13]、従来の課税諸原則（中立性、効率性、確実性・簡潔性、有効性・公正、柔軟性）を電子商取引にも適用すべき（should apply）だが今後の検討作業が必要なこと[14]、が確認された。これには、当時すでに多国籍企業による租税逃れの問題への対応が OECD に求められていたことが背景にある。

以上から、1998 年当時、WTO と OECD のいずれにおいても、デジタル貿易の核心となるデジタル・データが関わるデジタル・プロダクト/コンテンツへの関税および内国税の扱いについては十分な議論がなされず、結論の先送りがなされたと推察される[15]。

図-1 DSTをめぐる経緯

1998年10月 7日	OECDオタワ閣僚級会議で,デジタル 課税の基本的枠組みを確認(～9日)
2019年 7月 4日	フランス議会下院(4日)・上院(11日)がDST導入の法案を承認
7月10日	米国(USTR),フランスのDSTを調査開始(通商法301条) ・・・・・・・・・・・第1回
7月24日	フランス,マクロン大統領が同法案に署名
7月24日	フランス,DSTを導入(2019年1月1に遡って適用)
12月 2日	米国(USTR), 仏のDST調査報告書を公表 (通商法301条)
12月 3日	ムニューシン米財務長官,"OECD新課税案は企業の選択制(safe harbor)とすべき"
12月 6日	米国(USTR), "フランスのDSTは米国IT企業を差別する貿易制限的な措置"
2020年 1月22日	フランスのDST徴税延期と米国の報復関税の見送りで両者が合意
6月 2日	米国(USTR),インド・EU等10カ国地域のDSTを調査開始 (通商法301)・・・・第2回
7月10日	米国(USTR), 輸入フランス製品へ25％の報復関税を2021年1月までに課すと発表
10月12日	OECD, 新国際課税の当初「2020年内」最終合意から「21年半ば」へ繰延を発表
10月14日	G20,OECDの最終合意の繰延 (上記)を追認
10月18日	ルメール仏経済・財務相, 米国との交渉決裂でDSTの12月復活を発表
11月下旬	仏税務当局, 米国IT企業に対してDSTの徴税請求(インボイス)を送付開始
2021年 1月 6日	米国(USTR),「インド, イタリア,トルコ」のDST調査結果を公表 (通商法301条)
1月 7日	米国(USTR), 仏DST導入に対する仏産品への制裁関税実施の無期限延期を発表

資料) 米USTR資料(https://www.federalregister.gov/documents/2020/07/16/2020-15312/notice-of-action-in-the-section-301-investigation-of-frances-digital-services-tax)などより筆者作成

VI　EU 域内のデジタル・サービス市場

2015 年当時、EU 域内のオンライン・デジタル・サービス市場の 54%は、EU 域外からデジタル・サービスを越境送信する米国の（GAFA に代表される）多国籍 IT 企業によって占められていた。それ以外の 42%が EU 域内各国の地元 IT 企業による（越境送信無しの）ローカル配信、残りの 4%が EU 域内国の地元 IT 企業による域内国間での越境送信によるものであった[16]。つまり EU 域内のデジタル・サービス市場の過半を占める米国 IT 企業は、EU 域内市場で相当の利益を上げながら、現行の国際課税原則の下で、今も域内での納税義務から除外されている。

１. デジタル単一市場

欧州委員会（EC）は、この状況を改善するために、2015 年にデジタル単一市場（Digital Single Market: DSM）[17]計画をスタートさせた。そして域内市場を衡平で競争的な市場にするには、EU 域内市場（消費国）で利益を上げながらも当該市場国に納税しない（EU 域外居住の）多国籍 IT 企業に対して、デジタル税の導入が望ましい旨を公表した[18]。

２. 法人税率の平準化

これに加えて、EU 域内の IT 企業を含む多国籍 IT 企業が、租税回避の目的で域内の法人税率の最も低いレベルにあるアイルランド（12.5%、2018 年）などに集中する現状を放置すれば、EU 域内の健全な競争市場を歪めることになるとして、アイルランドを含む EU 域内各国間の法人税率を平準化することが検討された[19]。当時の欧州委員会は、米国の多国籍 IT 企業（GAFA）の１つであるアップル社が EU 域内で得た利益を、域内のデジタル・サービス消費国に留保させずに、EU 域内で法人税率が最も低いアイルランドへ集中させている問題について、アイルランド 政府が米国アップル社のアイルランド現地支店に 130 億ドル相当の補助金に相当する優遇措置（State aid：国家援助）を与えているとして、EU 域内の第一審にあたる一般裁判所（General Court）に訴えた。だが同裁判所の判断は、アップル社だけにアイルランド政府が優遇措置を付与したことの証拠は見当たらないとして、欧州委員会の敗訴となった（一審）。

EU では、域内の税制度を共通化するためには EU 全加盟国の全会一致による賛成が必要なこと、及び内国税の決定権は域内各国の当該政府にあることから、アイルランド政府が自らの裁量で法人税率を自主的に引き上げない限り、EU 域内各国の法人税率の共通化・平準化は困難と見られる[20]。こうした EU 域内諸国の足並みの乱れにより、EU のデジタル単一市場化の進展は遅い。

EU で議論された上記２つの事項（「デジタル税の導入」と「最低法人税率の平準化」）は、OECD の新たな国際デジタル課税原則案（仮称）においても検討され、その骨格は２つの柱（pillar1 及び pillar2）としてすでに開示されている。

Ⅴ　デジタル・サービスと WTO

1. デジタル・サービスの定義と業態(ADS と CFB)

EU の欧州委員会は、デジタル・サービス（digital service）を「インターネットまたは電子的ネットワークを介して提供されるサービスであり、人間の介入を最小限に抑えて実質的には自動的に提供されるもの」と定義している[21]。

他方、新たな国際デジタル課税の原則を検討中の OECD では、課税対象を明確にするために、多様なデジタル・サービスの業態を「自動化されたデジタル・サービス」（Automated Digital Services: ADS）と「消費者向けビジネス」（Consumer-Facing Businesses: CFB）の２つに大別している。例えば、ネット上の検索機能（オンライン・サーチ・エンジン）や、オンライン・ゲーム、オンライン広告サービス、およびオンライン・プラットフォームなどは、前者（ADS）に分類され、電子メール機能やデジタル・コンテンツ（デジタル化された動画、画像、音声、書籍など）の提供は後者（CFB）

に分類されている。

フェースブックやグーグルなどの米国系 IT 企業は、ユーザー（消費者）から無償かつ自動的に収集された個人情報（ビッグ・データ）を加工し、これを一般企業やデジタル広告会社へ有償で販売することで利益を上げていることは知られているが、これは前者（ADS）の中の「オンライン広告サービス」に分類される[22]。

Inside U.S. Trade（25 Sept. 2020 及び 16 Oct. 2020） によれば、フランスを含む欧州諸国はデジタル税を ADS だけに適用する案を進めていたが、その後に米国から、ADS に加えて CFB（消費者向けビジネス） もデジタル税の対象にすべきとの提案が出されたという。このことは、米国には DST の導入を一定の条件付きで受け入れる余地があることを伺わせる。

2. 通商法 301 条の適用

一般的な認識では、DST（Digital Service Tax:デジタル・サービス税）は、消費税と同じ「内国税」に分類されるので、その導入・施行は当該国政府の専権事項であって、WTO（世界貿易機関）が管轄する関税（tariffs）とは無関係とされる。

だが、現在、デジタル・サービスの内容/業態は多様化しており、DST を課すための条件や DST の仕組みも、国々の間で一様ではない。各国が DST を無秩序に導入するならば、GAFA に代表される米国の多国籍 IT 企業からすれば、自由なデジタル・サービス貿易が妨げられることになる。そうなれば WTO ルールと無関係ではなくなる。

米国 USTR（トランプ政権）は、DST の問題を WTO へ持ち込まずに、米国の国内法である通商法 301 条の下で相手国（フランスその他諸国）へ制裁措置を課すと脅すことで、DST の即時撤廃または修正を迫ろうとした。2021 年 1 月に発足したバイデン新政権がこの問題を引き継ぐ形となった。

Ⅵ　DST をめぐる対立の構図

1. 米国とそれ以外の国々との対立構図

DST を巡る現行のグローバルな対立の構図は、「米国」とそれ以外の国々（E U 諸国とインド・ブラジル等の途上国）という関係である。

すなわち、GAFA に代表される米 IT 企業の活動を擁護する姿勢を見せる米国に対し、DST を課すことによって米 IT 企業による EU 域内での市場支配力を弱めることで、衡平で競争原理が機能する域内市場の確保を目指す EU 諸国、および新たな国家税収の確保や自国内市場の保護を目指す（インド、ブラジル、インドネシアなど）途上国という構図である。

米国の多国籍 IT 企業が、米国以外の国々のデジタル・サービス市場で売上を確保しながら、同じ現地市場では納税しないという状況が維持されるならば、この構図は基本的に変わらないと推察される。

2. 国々のDST導入に対する米USTRの対応

コロナ禍で財政の逼迫に直面した国々は、OECDで検討中の新たな国際デジタル課税案の「2020年末の合意予定」を待つことなく、なし崩し的にDSTを導入し始めた感がある。

米国（USTR）は、フランスが2019年7月に導入を決めたDSTを、「米国のIT企業を狙い撃ちしたもの 」（ムニューシン米財務長官）として[23]、同じ7月、通商法301条の下で調査を開始した（同301条では、「調査」と同時に相手国との「協議」も進められる）。

フランスがEU（当時のEU加盟国は英国を含む28カ国）の中で最も早くDSTを導入した背景には、当時のマクロン政権に対する国内世論の批判圧力もあるが[24]、2015年よりEU域内で進められてきたデジタル単一市場（Digital Single Market: DSM）の構築に向けて、域内デジタル市場の衡平な競争を確保する必要があり、フランスもそれに深く関与している事情がある。

その後、フランスに続き「EU」単体でのDST案およびEU各加盟国のDST導入、さらにEU各加盟国とは異なる仕組みのDSTを導入するインドやブラジルなどもある。

米国（USTR）は、その第一弾となるフランスのDSTを対象とする調査開始（2019年7月）から、約1年後の2020年6月には、第二弾として、EU（含む各加盟国）および、インド、インドネシア、ブラジルなど計10ヵ国・地域によるDSTについても、通商法301条による調査を開始した[25]。

その結果、米国（USTR）は、フランスのDSTが米国IT企業を不当に差別する措置であると認定した上で、2021年1月からフランス産品の輸入へ制裁関税を課すと発表した。他方、フランス以外の10カ国・地域のDSTに関するUSTRの調査結果は、現時点（2020年12月末）では未公開である。その後の経緯は本稿の最後に補足資料として追記。

Ⅶ　米国とフランスの対立

1. フランスのDST

フランスが導入を決めたDSTは、国外からフランス国内の消費者（ユーザー）向けにデジタル・サービスを提供する多国籍IT企業のフランス国内での売上高（revenue）に対して、3%の課税を行うものである[26]。

フランスは、DSTの対象となる多国籍IT企業を選定する際の条件として、次の２つを設けている。第１は、全世界連結でのデジタル・サービス分野における総売上（total revenues）が少なくとも7億5000万ユーロはあること、第２に、フランス国内での「オンライン広告サービス」および「デジタル・インターフェース・サービス」の両分野における合計の売上高（revenue）が少なくとも2500万ユーロはあること。

なお、フランス以外の「EU」単体及びEU各加盟国もこれら2つの条件をDSTに適用しているが、DSTの課税率は同じEU各加盟国の間で異なる（フランスは3%、オーストリアは5%、チェコは7%など.図-2参照）。

フランスは、DST実施（2019年7月）にあたって、該当する多国籍IT企業の2019年1月1日からの売上高にまで遡ってDSTを課すとした[27]。フランスは、DSTの課税対象となる企業を27社とし、うち17社がGAFAなど米国の多国籍IT企業で、フランスの多国籍IT企業はネット広告会社

のクリテオ（Criteo）社のみとした[28]。

2. 米国 USTR の通商法 301 条

米国 USTR は、フランスの議会（上・下院）が DST 法案を 7 月上旬に承認した時点、つまりマクロン大統領が 2019 年 7 月 24 日に同法案に署名する前の 2019 年 7 月 10 日には、通商法 301 条の下で調査及び(フランスとの）協議を開始し[29]、5 カ月後の 12 月 2 日には調査報告書を開示した[30]。

それによれば、フランスの DST は、第 1 に、米国の主要なデジタル企業を差別的に扱うものであって現行の国際課税原則と整合しないこと、第 2 に、企業の所得（income）に適用されるのではなく売上高（revenue）に対して課されること、第 3 に、過去の売り上げに遡って適用されること（DST の施行は 2019 年 7 月 24 日だが、徴税は同年 1 月分に遡って行われる）、などが米国の利益を損なう問題点として指摘された[31]。

3. 米国の提案と OECD の新案

2019 年 12 月 3 日、ムニューシン米財務長官は、OECD 事務総長向けの書簡の中で[32]、OECD で検討中の新たな国際デジタル課税原則の案（以下「OECD 新案」）と既存の国際課税原則のどちらかを、当該 I T 企業自らが選択できる案（safe harbor）を提示した（以下「米国案」）。

米国案は、国際デジタル課税原則案（OECD 新案）の骨格がほぼ組み上がっていた後に示されたため、OECD の目指した”2020 年内合意”を困難にさせる一因ともなった。

OECD 新案は、当該 I T 企業の総売上高に対する利益率 10%の部分には、PE（恒久的施設）の有無を課税起点とする既存の国際課税原則を適用し、利益率が 10%を超える部分に対してのみ新設のデジタル課税原則を適用する案である。米国案は、この利益率 10%を超える部分の扱いについて、既存ルール或いは OECD 新案のいずれの課税原則を適用するかを、課税を受ける IT 企業側が選択できる仕組み（safe harbor）が望ましいというのである[33]。

ところが、米国案が出された翌年の 2020 年 1 月 22 日、米仏両国（ル・メール仏経済・財務相とムニューシン米財務長官）が、OECD の新たな課税原則の最終合意が出る予定の 2020 年末までは、両国間の措置（仏の DST 徴収と米の制裁関税）を停止して、協議を継続することで合意した旨を表明した[34]。

しかし、その後にフランス以外の EU 加盟国を含む 10 カ国・地域が DST 導入を決めたことで、米国は、2020 年 6 月 2 日、これら国々の DST についても通商法 301 条による新たな調査を（同時に相手国との協議も）開始した。

4. フランスの DST に対する米国の制裁措置

2020 年 7 月 10 日、USTR は先のフランス DST に対する調査結果を踏まえて、フランスから輸入される 13 億ドル相当の産品（口紅、アイメーク用品、マニュキュア、ペデュキア、化粧パウダー、石鹸、ハンドバッグなど 2019 年輸入実績額）へ 25%の追加関税を課すことを決定すると共に、その関税賦課の実施を 7 月 10 日から数えて最長 180 日間は停止することも決定した[35]。つまり、フランス産品に対する米国の 25%追加関税は、2021 年 1 月 6 日（またはそれ以前）に実施されることになった（以降の経緯は本稿末尾に記載）[36]。

その後、新型コロナ（COVID-19）の影響も加わって、OECD 新案の（当初予定の）2020 年内の合

意成立が不可能となり、2020年10月12日、OECDは合意成立の時期を「2021年半ばまで」に繰り延べると発表し、2日後の同月14日にはG20（財務省会合）もこれを承認した[37]。

OECD/G20による最終合意の延期表明を受け、2020年10月18日、フランス（ル・メール仏経済・財務相）は、一旦は停止していたDSTを復活させると発表し[38]、2020年12月よりDSTの徴収を開始する旨の請求（インボイス）を関係の多国籍IT企業へ同年11月半ばに送付した。これによりフランス政府には、米IT企業がフランス国内市場で得た2020年の売上高予想約150億ドル（予想）の3%に相当する約4億5000万ドル、2021年は約5億ドルのDST徴収額が見込まれた[39]。

Ⅷ　米国と（フランスを除く）10カ国・地域の対立

上述のように米USTRは、通商法301条の下、第一弾として、2019年7月にフランスのDSTについて調査及び協議を行なった。約1年後の2020年6月2日には、第二弾として、フランスを除く10カ国・地域（オーストリア、ブラジル、チェコ、EU、インド、インドネシア、イタリア、スペイン、トルコ、英国）のDSTついても同様の調査及び協議を進めた。

第二弾の調査の趣旨は、当該国・地域のDSTが「米国企業を不当に差別したものか否か」、「合理的な課税措置であるか否か」[40]、「WTO協定に整合的か否か」、「WTOのサービス貿易協定（GATS）はデジタル貿易をカバーするか否か」などであり、それら10カ国・地域のDSTがWTOのGATS（サービス貿易協定）に関わる場合には、WTOに提訴する可能性もあるとした（下記1～10）。

1. オーストリア

米国議会報告書（2020年6月5日）によれば[41]、オーストリアは既に2019年10月より、多国籍IT企業のオンライン広告サービスのオーストリア国内での収入（revenues）に５％のDSTを課している[42]。同DSTは、第1にデジタル・サービス全般における全世界での売上高が少なくとも7億5000万ユーロ（約8億4700万ドル）、第2に課税対象となるデジタル・サービス分野（=オンライン広告サービス）のオーストリア国内市場での売上高が少なくとも2500万ユーロはあること、の２つの条件を満たしたIT企業にのみ適用される。

2. ブラジル

ブラジルのDSTは、CIDE（Contribution for Intervention in the Economic Domain）と称する累進的な課税措置であり[43]、ブラジル国内での当該企業の総売上の大きさを３つに分けて、それぞれに異なる税率(1%から5%）のDST賦課を検討中とされる。DSTの対象となるIT企業は、第1に全世界でのデジタル・サービス収入が少なくとも30億ブラジル・レアル（約6億3000万ドル）、第2にブラジル国内での当該分野(ターゲット広告とデジタル・インターフェース・サービス）からの収入が少なくとも1億ブラジル・レアル（約2100万ドル）の2つが満たされた企業である。

3. チェコ

チェコでは[44]、国内の「ターゲット広告」、「デジタル・インターフェース・サービス」および「ユーザー・データ提供」から得られる当該企業の収入（revenues）に7%のDSTを課す案が検討中とい

う。課税の対象となるのは、第 1 にデジタル・サービス全般における全世界での売上高が少なくとも 7 億 5000 万ユーロ、第 2 に該当デジタル・サービス分野のチェコ国内市場での年間利上げが少なくとも 1 億 CZK(約 430 万ドル）[45]に達することの２つの条件を満たす IT 企業である。

4. EU

EU の DST は、COVID-19 からの復興計画の一部とされ、2018 年当時の EU で提案された DST がベースとなっている（当時は採択までに至らなかった）。それによれば「ターゲット広告」および「デジタル・インターフェース・サービス」からの売上高に 3%の DST が課される。EU の DST は、全世界での合計収入が少なくとも 7 億 5000 万ユーロで、かつ当該 2 分野の EU 域内市場での売上高が少なくとも 5000 万ユーロ（5600 万ドル）に達する IT 企業に適用される。

5. インド

インドは､すでに 2020 年 3 月から税率 2%の DST を導入している(2020 年 4 月 1 日に発効済み)。インドの DST は、インド国内の消費者に財（goods）およびサービス(services）をオンライン販売する年間売上げが約 2000 万ルピー（約 26 万 7000 ドル）を越え、インド国内に恒久的施設（EP）を持たない外国 IT 企業（nonresident companies:非居住企業）に適用される。

6. インドネシア

インドネシアは、インドネシア国内に恒久的施設(PE）を持たずに、2020 年上旬からインドネシア国内での販売実績がある非居住企業がデジタルで提供する（デジタル化された音楽、ビデオ、ソフト、ゲームなどを含む）デジタル・プロダクトおよびデジタル・サービスに対し 10%の付加価値税の形で DST を課している。今後さらに新しい課税措置が追加される見込みとされる。

7. イタリア

イタリアは、DST を既に導入済みであり、イタリア国内でのターゲット広告およびデジタル・インターフェース・サービスの２分野からの売上高に 3%の DST が課される。DST の課税対象となる企業は、第 1 に全世界でのデジタル・サービス全般の売上高が少なくとも 7 億 5000 万ユーロ、第 2 に該当のデジタル・サービス 2 分野のイタリア国内市場での合計売上が少なくとも 550 万ユーロに達する IT 企業である（2020 年 1 月 1 日に発効済み)。

8. スペイン

スペインは、DST の導入を検討中とされる。それによると、ターゲット広告およびデジタル・インターフェース・サービスの 2 分野からの売上高に 3%の DST が課される予定という。スペインの DST は、デジタル・サービス全般の全世界での売上高が少なくとも 7 億 5000 万ユーロ、当該 2 分野でのスペイン国内市場での売上高が少なくとも 300 万ユーロに達する IT 企業に適用される。

9. トルコ

トルコは、すでに DST を導入済みであり、ターゲット広告、ソシアル・メディアおよびデジタ

ル・インターフェース・サービスの 3 分野からのトルコ国内での収入に対して税率 7.5%の DST が課される。トルコの DST は当該 3 分野の全世界での売上高が少なくとも 7 億 5000 万ユーロ、かつ当該 3 分野のトルコ国内での売上高が少なくとも 300 万ドルの企業に適用される。なお、トルコ大統領権限で DST の課税率を最大 15%までに引き上げ可能とされる。同法は、2020 年 3 月 1 日に発効している。

10. イギリス

英国は、2021 年に DST を導入する予定とされ[46]、当該 IT 企業の年間売上が全世界（連結）で少なくとも 5 億ポンドを超え、さらに英国内でインターネット・サーチ・エンジン、ソシアル・メディア・プラットフォーム、およびオンライン・マーケットの 3 分野での当該 IT 企業の収入が 2500 万ポンドを上回る部分に対して 2%の DST が課される（例えば英国内での売上高が 3000 万ポンドであれば、2500 万ポンドを差し引いた 500 万ポンドの 2%がその IT 企業の DST 納税額となる）。なお、同案が議会で採択されれば、2021 年には該当 IT 企業に適用されるという（当時）。

図 - 2 DST措置に関わる通商法301条下の調査対象

国・地域	DST税率	国内の対象分野と国内収入(下限金額)	全世界の対象分野と全世界収入(下限金額)
フランス	3%	①オンライン広告サービス ②デジタル・インターフェース・サービス(2500万ユーロ)	デジタル・サービス全般(7億5000万ユーロ)
オーストリア	5 %	①オンライン広告サービス(2500万ユーロ)	デジタル・サービス全般(7億5000万ユーロ)
ブラジル	1~5%	①ターゲット広告サービス　②デジタル・インターフェース・サービス(1億5000～3億BRL)	デジタル・サービス全般：30億BRL(約5億4000万ドル)
チェコ	7 %	①ターゲット広告サービス　②デジタル・インターフェース・サービス(5000万CZK=約200万ドル)	デジタル・サービス全般(7億5000万ユーロ)
EU	3 %	①ターゲット広告サービス　②デジタル・インターフェース・サービス(5000万ユーロ:EU域内総計)	デジタル・サービス全般(7億5000万ユーロ)
インド	2 %	オンラインでの財・サービス販売(約267000ドル) （対象はインド国外の外国IT企業のみ）	
インドネシア	10%	①デジタル・プロダクト　②デジタル・サービス	
イタリア	3 %	①ターゲット広告サービス　②デジタル・インターフェース・サービス(550万ユーロ)	デジタル・サービス全般(7億5000万ユーロ)
スペイン	3 %	①ターゲット広告サービス　②デジタル・インターフェース・サービス(300万ユーロ)	デジタル・サービス全般(7億5000万ユーロ)
トルコ	7.5%	①ターゲット広告サービス　②ソシアル・メディア・サービス　③デジタル・インターフェース・サービス(約260万ドル)	当該3分野(約7億5000万ドル)
イギリス	2%	①インターネット・サーチ・エンジン、②ソシアル・メディア、③オンライン・マーケット (2500万ポンド)	当該3分野(５億ポンド=約６億4000万ドル)

資料）米国CRSレポート等から筆者作成

Ⅸ　DST の争点

フランス政府が他国に先駆けて DST を実施するに至った背景には、元々EU 域内のデジタル単一市場(DSM）の構築に向けた準備的な手段として DST 導入が予定されており、フランスもこれを推進していたこと、およびフランス国内で利益を得ながら、納税はしない米国 IT 企業に対する国民の不満がマクロン政権への批判となって現れたことも一因にある。これは、現行の国際課税原則が、実際のデジタル・サービスの取引に対応していないためである。

現行の国際課税原則は、約 100 年前の第一次世界大戦（1914～18 年）の直後に当時の国際連盟

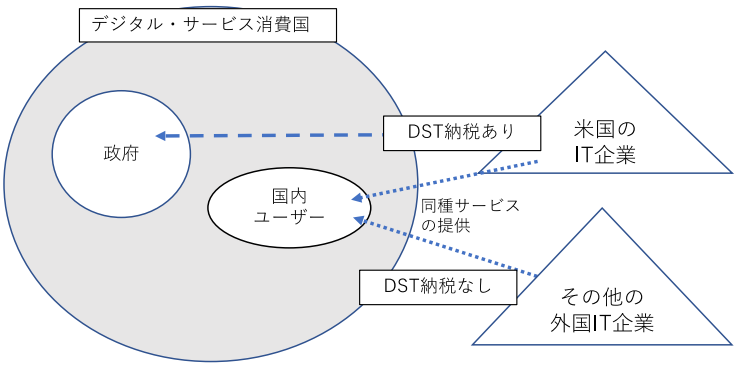
の下で策定された後、「国連モデル条約」及び「OECD モデル条約」に継承されたものであり、いずれも課税の対象となるのは財・サービスの生産に必要な PE（恒久的施設）のある「生産国」に居住する企業の売上高(所得）とされてきた(既述)。

現行の国際課税原則に従えば、同じ消費国市場で地元 IT 企業と（外国居住の）多国籍 IT 企業が、同じデジタル・サービス(like digital services）を供給しているとき、前者(地元 IT 企業）は法人税などの内国税を納める義務があるのに対して、後者(外国居住の多国籍 IT 企業）は PE(恒久的施設）を当該消費国に持たないならば現地での納税義務はない（既述)。

米国の GAFA に代表される多国籍 IT 企業は、現行の国際課税原則の下で、「消費国」に PE を置かないことで、消費国での納税を回避してきた。

現在（世界 137 カ国の支持を受けて） G20 の庇護下で、OECD が検討中の国際デジタル課税原則（モデル）の案出が待たれる所以でもある。

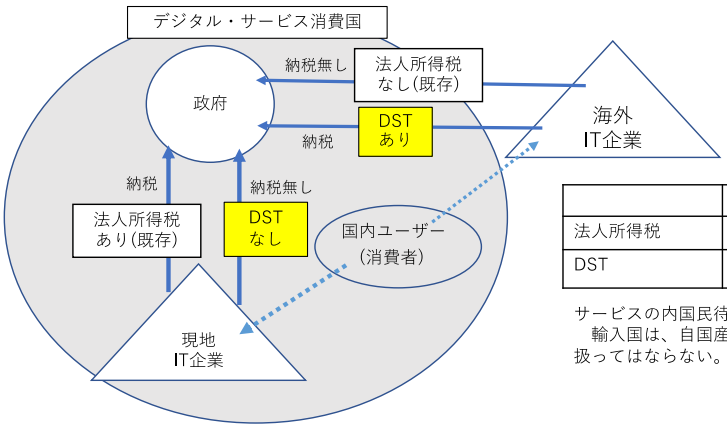
図-3　DSTと最恵国待遇原則



	米国のIT企業(PEなし)	その他の外国IT企業(PEなし)
法人所得税	不賦課	不賦課
DST	賦課	不賦課

サービスの最恵国待遇原則：
輸入国は複数の貿易相手国の中で特定国を差別的に扱ってはならない。

図ー4 DSTと内国民待遇原則



	現地IT企業	国外IT企業
法人所得税	賦課	不賦課
DST	不賦課	賦課

サービスの内国民待遇原則：
輸入国は、自国産と外国産の同種サービスを差別的に扱ってはならない。

Ⅹ　WTOルールとDST

Forsgren, Song and Horváth(10 May 2020）は、WTOルールから見たDSTに関わる事項を、次の3点にまとめている[47]。

1.モラトリアム合意とDST

第1は、モラトリアム合意とDSTの関係である。モラトリアム合意とは、1998年のWTO閣僚会議で、電子的送信に関税（customs duties）を課さないことを次回（原則2年に一度）に開催されるWTO閣僚会議までは有効であることを暫定合意したものである（既述)。しかしDSTは基本的に内国税（internal tax）であるため、WTOのモラトリアム合意は適用されない。

2.GATSの第２条(最恵国待遇）と第17条(内国民待遇)

第2は、WTOサービス貿易協定（GATS）の第2条（最恵国待遇）および第17条（内国民待遇）との関連である。

GATS第2条（最恵国待遇）は、当該国のサービス及びサービス提供者に対して、他の国の同種サービス及びサービス提供者（like services and service suppliers）に与える待遇よりも不利でない待遇を与える旨を定めている。同第17条（内国民待遇）は、自国市場において自国の同種のサービスおよびサービス提供者に与える待遇よりも不利でない待遇を他の国のサービス及びサービス提供者へ与える旨を定めている。Forsgren, Song and Horváth（10 May 2020）は、フランスのDSTがこれらGATS第2条および第17条に違反する可能性を指摘している。

例えば、フランスのIT企業と米国のIT企業が、ともにフランス国内市場で同じユーザー(消費者）へ同種デジタル・サービスを提供しているとき、DSTが米国のIT企業だけに課されることは、GATS第17条(内国民待遇）に違反するというのである。ただし米国がこの問題をWTOへ持ち込むためには、フランスのDSTが米仏間で締結済みの租税条約ではフランスのDSTがカバーされていないことを証明せねばならず、もし証明できない場合には、GATS第22条（協議）の下で判断されるという（下掲）[48]。

> GATS第22条　協議
> 3 加盟国は、自国と他の加盟国との間の<u>二重課税の回避に関する国際協定</u>の対象となる当該他の加盟国の措置に関し、この条又は次条の規定の下で第17条の規定を援用することができない。　（以下省略, 下線も筆者）

さらに、例えば日本のIT企業と米国のIT企業が、ともにフランス国内で同じユーザー（消費者）へ同種デジタル・サービスを提供しているとき、米国のIT企業だけにフランスのDSTが課されることは、GATS第2条（最恵国待遇）に違反するという。

3.RTA(地域貿易協定）とDST

第3は、RTA(Regional Trade Agreement:地域貿易協定）との関連である。2020年12月現在、米国

と EU の間には RTA が締結されていないが、過去に行われた米国・EU 間の TTIP（大西洋横断貿易パートナーシップ協定）交渉に代え、トランプ政権の下で新たな米 EU 貿易協定交渉の開始の意図が 2018 年 7 月に表明された。

現在 OECD で検討中の新課税案(国際デジタル課税原則）が国際合意されたとしても、DST が内国税（internal tax）である限り、米国は自国の利益を考慮して、EU に対して、日米デジタル貿易協定の第６条２項(下掲）と同じルールを新たな米 EU 貿易協定に組み込むよう要求する可能性がある。

日米デジタル貿易協定
第６条（租税）２項「本協定と租税条約とが抵触する場合には、本協定が優先する」

Ⅺ　終わりに（結論）

本稿では、SDT に関わって米国 USTR が調査対象とする全ての事例を掲げ、それらに関わる２つの国際機関（WTO と OECD）での議論と認識、及び DST の導入では先行する EU 諸国と欧州委員会（European Commission）での論議を踏まえて、既存の国際課税原則に加え、OECD で検討されている新たなモデル原則（本稿では国際デジタル課税原則と仮称）の動向などについて考察した。
本稿での考察から明らかなように、農産物や工業品などの伝統的な財（goods）の貿易が主流の時代に考案された国際課税原則の下では、今日のデジタル・データをめぐるサービス（services）の貿易に伴う税（tax）の問題を扱うことは難しい。

他方、様々なタイプがある DST を一括して、DST はデジタル・サービス貿易の自由化を妨げる措置と見ることも出来ない。今後も財政逼迫が続く国々は、DST またはそれに似たデジタル内国税の導入を進める可能性もある。

今後、WTO 加盟国の間で DST の導入が可能になれば、今は WTO 全加盟国で暫定合意とされている「電子的送信に関税を課さない」ことに途上国（インドやインドネシア）が反対する理由は無くなる。そうなれば、現在 WTO の非公式会合で進められているデジタル貿易自由化のための多数国間協定の形成にはプラスとなる。なぜなら、同協定では、「電子的送信に関税を課さない」ことを暫定措置では無く、”恒久的なルール”と定める方針だからだ。

以上を踏まえ、これまでの考察を下記の５つにまとめることで本稿の総括としたい。

デジタル税は、DST（デジタル・サービス税）とも呼称され、消費税のような間接税タイプのものや、法人所得税に近い直接税タイプのものなど様々なタイプがあるが、基本的には全て内国税（internal tax）に分類される。そのため、DST の仕組みや実施は、当時国政府の専権事項であり、他国の干渉を受けないことが基本原則となる。

他方で、約 100 年前の 1920 年代に形成された現行の国際課税原則によれば、消費国に恒久的施設(PE）を持たない外国企業は、当該消費地での税(法人所得税）の納税義務を免除されている。この原則が有効であったのは、当時の国際貿易の主流が工業製品や農産物などのモノ（goods）つまり有形財であったためであり、今日のデジタル・サービスと総称されるインターネットを介する無形財の国際貿易には対応していない。

現在、OECD/G20の下でデジタル・サービス市場に対応した新たな国際デジタル課税原則のモデルが検討され2021年半ばには国際合意に至るとされるが、フランスを筆頭にEU諸国やインド・ブラジルなど多くの国々は、それを待たずにDSTを暫定措置と称して既に導入し始めている。EU諸国が導入した（または導入予定の）DSTはOECDで検討中のモデルを先取りした可能性がある。

この流れが広まればGAFAに代表される米国IT企業による寡占市場に影響が生じるものの、適切な仕組みのDSTであれば、世界全体のデジタル・サービス貿易の市場健全化にはプラスとなる。

この結果、WTO で非公式に進められているデジタル貿易自由化のための協定作りが進めやすくなるという副次効果が期待される。

本稿は2020年12月末時点での動向をベースに考察して執筆したものであるが、その後に生じた新たな動きを下記に補足資料として追記する。なお、これら補足資料は、本稿の結論（上記 5 点）に影響しない。

【補足資料】

2021年1月6日、米国USTRはインド、イタリア、トルコのDSTが米国の多国籍IT企業の活動を制限するものであり、既存の国際課税原則にも整合しないとの調査結果を発表したが、制裁関税の発動時期については未決定とした[49]。

翌日の1月7日、米国USTRはフランスが2019年に導入したDSTを巡ってフランス産品へ制裁関税を課すとしていたものを無期限で延期すると発表した[50]。

さらに2021年1月13日、USTRは、オーストリア、スペイン、イギリス、ブラジル、チェコ、EU、インドネシアの7カ国・地域のDSTについても、同様の調査結果[51]、即ちこれら国々のDSTが全てが2500万ユーロまたはそれ以上、の２つの条件を満たすIT企業が、オーストリア国内市場で得た年間売上（gross revenues）に5%の課税をするものである。USTRは同国のDSTを調査した結果を次の３点にまとめた。即ちオーストリアのDSTは、第1に、米国の多国籍IT企業に限定する差別的な措置であること、第2に、既存の国際課税原則（法人所得税の賦課は当該企業の恒久的施設が当該現地にある場合に限って認められる。）に違反しており、オーストリア国内に恒久的施設がない米国IT企業の売上高に課税する仕組みであること、第3に、課税対象となったIT企業に対して納税に伴う追加的費用の増加を強いていること。

〈スペインのDST〉

米国USTRの調査によれば[52]、スペインのDSTは、全世界の売上高が7億5000万ユーロまたはそれ以上、及びスペイン国内の売上高が300万ユーロまたはそれ以上、の２条件を満たすIT企業が、スペイン国内市場で得た「オンライン広告サービス」、「オンライン・インターフェース・サービス」、「デジタル移送サービス」の3分野での年間売り上げに3%のDSTを課す仕組みである。USTRの調査結果は次の3点にまとめられた。

スペインのDSTは、第一に、米国のデジタル企業に対する差別的な措置であること（なお当該スペインDSTの対象企業39社のうち、25社が米国籍のIT企業であり、2社がスペイン国籍は、12社がそれ以外の国籍となっている）。第2に、スペイン国内に恒久的施設がない米国IT企業の売上高（revenue）に課税する仕組みであり、既存の国際課税原則に違反していること、第3に課税対象

となった IT 企業に対して納税に伴う追加的費用の増加を強いていること。なお、スペインの DST は 2021 年 1 月 15 日に施行予定とされる。

〈イギリスの DST〉

イギリスの DST は、すでに 2020 年 7 月 22 日に施行された[53]。同 DST の対象となるのは、全世界の売上高が 5 億ポンドまたはそれ以上、かつイギリス国内での売上高（revenues）が 2500 万ポンドまたはそれ以上の IT 企業であり、「インターネット・サーチ・エンジン」、「ソシアル・メディア・プラットフォーム」、「オンライン・マーケット」の 3 分野でのイギリス国内での売上高に 2%の DST が課される仕組みである。USTR の調査結果は次の 3 点に集約された。

第 1 に、イギリスの DST は米国籍 IT 企業に差別的な措置であること（これは、上記 3 分野が特に米国 IT 企業の主導する分野であること等から判断された）。第 2 に、イギリスの DST は現行の国際課税原則に整合しないこと（現行の国際課税原則では、消費地に PE がある場合にのみ当該企業へ法人所得（corporate income tax）税を課すことができるが、イギリスの DST は PE が無くとも消費地で得られた売上高（revenue）への課税）、第 3 に、イギリスの DST は米国 IT 企業へ納税に伴う追加的費用の負担を強いていること。

〈ブラジルの DST〉

第 1 に、ブラジルの DST はその対象から小規模 IT 企業が除外され、大規模 IT 企業だけに課税する仕組みであり、結果的にブラジルの IT 企業は課税されず、米国のデジタル・サービス企業だけが課税される差別的な措置であること、第 2 に、恒久的施設がない IT 企業に課税する仕組みであり、既存の国際課税原則に反していること、第３に、米国の IT 企業に DST 課税に伴って追加的なコストを強いていること。

〈チェコの DST〉

USTR は、チェコの DST が、第 1 に、米国 IT 企業を差別的に扱っていること（例えば、チェコ国内での当該デジタル・サービス分野からの収入が EU 域内市場全域から得られた収入の 10%を超えない企業には適用されないことなど、収入が一定以下の企業には DST が課されない）、第 2 に、消費国内（チェコ国内）に PE が無い IT 企業の売上高に課税する仕組みであり、国際課税原則に整合しないこと、第 3 に、DST が賦課されることに伴う（チェコ当局への報告書作成費用等）追加的費用が発生すること、の 3 点から米国の国際通商に損失を与えるものと結論付けた。

〈EU の DST〉

USTR は、EU が 2018 年 3 月 21 日に提示した EU 域内全体をカバーする DST の実施案（以下 EU 案）[54]が、その後の EU 加盟国による DST 導入のモデルなったと見る。なお同 EU 案自体は、アイルランドなど法人税率が低い EU 加盟国の反対があって、域内全加盟国（当時 28 カ国）のコンセンサスが得られず発効しなかった（筆者、既述）。 USTR によれば、同 EU 案は、第 1 に、全世界の年間総収入（annual global revenues）が少なくとも 7 億 5000 万ユーロ、第 2 に、当該デジタル・サービスの域内全域での総収入が少なくとも 5000 万ユーロ、の 2 点が満たされる IT 企業に対して、

EU 域内の当該 IT 企業の年間総収入に 3%の DST を課す仕組みである。USTR は、この EU 案を調査対象として次の 3 点にまとめた。第 1 は、EU 案は米国 IT 企業を差別的に扱うものであること、第 2 に、EU 案は既存の国際課税原則に整合しないこと、第 3 に、EU 案は米国 IT 企業へ DST 納税に伴う追加的費用を強いること。

〈インドネシアの DST〉

インドネシア政府は、2020 年 3 月、インドネシア国内のユーザー（買い手および消費者）向けに財（goods）およびサービス（services）を電子商取引を介して提供しているインドネシア非居住の企業に、法人所得税または電子商取引税（Electronic Transaction tax :ETT）を課す仕組みを公示した。この ETT は DST に相当するものであり、2021 年 1 月現在、実際には施行されていない。米国 USTR はこの未実施の DST について通商法 301 条の下で調査を行い、その結果を次の 3 点にまとめた。即ち、インドネシアの DST は第 1 に、米国の IT 企業を差別的に扱うものであり、第 2 に、既存の国際課税原則と整合せず、第 3 に、DST の納税に伴う追加的費用が発生すること。

---

[1] DST が特定企業または特定国を差別的に扱う措置ならば、WTO ルール違反となる可能性がある。

[2] DST には厳密な定義がない。例えば、米国の非営利機関である Tax Foundation(30 Jan.2020）は、「DST は規模の大きいデジタル企業の総収入(gross revenue）の一部に課される税」と定め、「各企業が提案または導入済みの DST はそれぞれ若干異なる」と述べる。“A DST is a tax on selected gross revenue streams of large digital companies. Each country’s proposed or implemented DST differs slightly.” Tax Foundation (30 Jan. 2020）"FAQ on Digital Services Taxes and the OECD’s BEPS Project" ＜https://taxfoundation.org/oecd-beps-digital-tax/＞

[3] USTR (6 January 2021） ” Report on India’s Digital Services Tax”p.25

[4] 利益の源泉がブランドや知的財産権にある場合は、そうならない。

[5] European Commission (21 March 2018）”CO (2018）147 final” p.4 “the Commission is today putting forward a proposal for a Directive for an interim solution, the Digital Services Tax (DST）, as a simple interim solution for the taxation of digital activities in the EU. The DST sets out a tax on the revenues derived from the provision solution is in place.”

[6] USTR(6 January 2021）”Section 301 Investigation, Report on India’s Digital Services Tax ” p. 7 OECD (2018）"Tax Challenges Arising from Digitalization "p.20 “The Report goes on to recognize that there is no consensus on the merits of, or need for, interim measures, and that a number of countries consider that an interim measure will give rise to risks and adverse consequences irrespective of any limits on the design of such a measure. Those countries that are in favour of the introduction of interim measures consider that there is a strong imperative to act pending a consensus on a global solution, and have identified a number of considerations which could limit the potential for divergence and mitigate the possible adverse effects of such measures

[7] USTR＜https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations＞（accessed on January 22 2021）

[8] Gary Clyde Hufbauer and Zhiyao Lu(June 2018）"The European Union's Proposed Digital Services Tax: A de facto Tariff" PIIE

[9] 滝井光夫（2019 年 3 月 11 日）「乱用される米国通商拡大法 232 条」世界経済評論インパクト <http://www.world-economic-review.jp/impact/article1304.html>

[10] 経済産業省（2020）『不公正貿易報告書』
<https://www.meti.go.jp/shingikai/sankoshin/tsusho_boeki/fukosei_boeki/report_2020/pdf/2020_02_15.pdfl>

[11] OECD（1998） ”A Borderless World : Realising the Potential of Electronic Commerce”
https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf

[12] WTO “ELECTRONIC COMMERCE: BRIEFING NOTE” <https://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/ecom_briefnote_e.htm> “members will continue their current practice of not imposing customs duties on electronic transmission”

[13] OECD（1998） ”A Borderless World : Realising the Potential of Electronic Commerce”
<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf > p.5 ”For the purposes of consumption taxes, the supply of digitized products should not be treated as a supply of goods”

[14] OECD （1998） ”A Borderless World : Realising the Potential of Electronic Commerce”
https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf p.6

[15] このことは、デジタル・サービスに対して税を課すべきか否かの国際的なコンセンサスを得ることが難しく、実態上それが「関税」か「内国税」なのかを明確に区別するのは難しいことが示唆される。

[16]European Commission （2015）” Why we need a Digital Single Market”
<https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/dsm-factsheet_en.pdf>

[17] 2015 年当時の EU のオンライン・サービス市場の 54%が米国のＩＴ企業、42%が EU 域内それぞれの軸企業、4%が EU 域内企業の越境によって占められていた。
European Commission （2015） Fact Sheet - Why we need a Digital Single Market, European Union <http://ec.europa.eu/ priorities/digital-single-market/docs/dsm-factsheet_en.pdf>

[18] COM (2017）547 final” A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market “

[19] 2018 年時点で、EU27 カ国の中で法人税が最も低いのはハンガリー（9.0%）、次いでアイルランド（12.5%）。逆に最も高いのはフランス（34.4%）。
Tax Foundation （2019） <https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-europe-2019/>

[20] European commission （ 25 October 2016 ） <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_16_3488>

[21] European Commission（21 March 2018）"COM （2018）146 final"

[22] マシュー・ハイドマン（2020）「デジタルエコノミーの罠」NTT 出版訳, Matthew Hindman“The Internet Trap”

[23] 日経新聞（2020 年 6 月 3 日）

[24] 日経新聞（2020 年 2 月 24 日）

[25] USTR（6 June 2020）"Initiation of Section 301 Investigations of Digital Services Taxes"

[26] CSIS （ 19 June 2020 ） What’s Behind USTR’s New Digital Services Tax Investigation? <https://www.csis.org/analysis/whats-behind-ustrs-new-digital-services-tax-investigation〉（access on 22 Nov.2020）

[27] Reuters（3 August 2019）"アマゾン、仏デジタル課税に絡むコストを消費者や取引先に転嫁へ"

[28] 日経新聞（2020 年 6 月 3 日）

[29] section 302（b）（1）（A） of the Trade Act of 1974

[30] CRS（31 August 2020）” Section 301 Investigations: Foreign Digital Services Taxes (DSTs）”

[31] USTR （2 December 2019）"Report on France's Digital Services Tax"p.10

[32] OECD （ 31 Jan. 2020 ） <https://www.oecd.org/tokyo/newsroom/international-community-renews-commitment-to-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy-japanese-version.htm >（Accessed on 26 Dec.2020）

[33] Reuters （5 Dec.2019）"U.S. floats 'safe harbor' proposal in global taxation reform drive"

[34] 日経新聞（23 January 2020）

[35] Federal Register（16 July 2020）"Notice of Action in the Section 301 Investigation of France's Digital Services Tax"Vol.85, No.137

[36] CRS（31 August 2020）" Section 301 Investigations: Foreign Digital Services Taxes（DSTs）"

[37] Inside U.S. Trade （14 Oct. 2024） Finance ministers from G20 countries on Wednesday endorsed a timeline for the Organization for Economic Cooperation and Development to negotiate an agreement addressing digital services taxes by mid-2021, pushing back an end-of-year deadline that stakeholders hoped would deter potential U.S. tariffs.

[38]日経新聞(19 Oct. 2020）

[39] Inside U.S. Trade (18 November 2020）

[40] USTRは、10ヵ国・地域のDSTが、所得（income）ではなく売上高（revenue）に対して課税する点など国際課税原則から逸脱しているとみている。

[41] CRS（31 August 2020）" Section 301 Investigations: Foreign Digital Services Taxes（DSTs）"

[42] 2020年1月1日に国内法として発効済み。USTR（5 June 2020）" Initiation of Section 301 Investigations of Digital Services Taxes" https://www.federalregister.gov/documents/2020/06/05/2020-12216/initiation-of-section-301-investigations-of-digital-services-taxes#print（accessed on 29 November 2020）

[43] USTR（5 June 2020）" Initiation of Section 301 Investigations of Digital Services Taxes"

[44] CRS （31 August 2020）" Section 301 Investigations: Foreign Digital Services Taxes （DSTs）"

[45] 米国議会レポート（31 August 2020）は、当時のUSTR報告を引用して5000万CZK（約200万ドル）と記していたが、2021年1月のUSTR報告（13 January 2021）では、1億CZK（約430万ドル）となっている。

[46] GOV.UK（26 Nov 2020）"Digital Services Tax/ initial equality impact assessment" ＜ https://www.gov.uk/government/publications/digital-services-tax/digital-services-tax-initial-equality-impact-assessment＞（accessed on19 Dec 2020）

[47] Forsgren, Song and Horváth （10 May 2020）"Digital Services Taxes "Institute of International Economic Law-Georgetown University law Center ＜ https://taxfoundation.org/france-digital-tax-international-tax-law-trade-law-eu-law/＞（accessed on 12 Dec. 2020）

[48] もし米国が、フランスのDSTをGATS第17条(内国民待遇）に違反するとしてWTOへ訴えるならば、両者（米国IT企業が提供するデジタル・サービスと、フランスIT企業が提供するデジタル・サービス）の相違が、唯一「国籍」にあること、および両者のデジタル・サービスがフランスの同じユーザー（消費者）に提供されていること、の2点を立証する責任が米国側にあるとする。

[49] 日経新聞（2021年1月7日）

[50] 日経新聞（2021年1月8日）

[51] USTR（13 January 2021）"Status Update on Digital Services Tax Investigations of Brazil,the Czech Republic,the European Union, and Indonesia"

[52] USTR（13 January 2021）"Report on Spain's Digital Services Tax"

[53] USTR（13 January 2021）"Report on the United Kingdom's Digital Services Tax"

[54] European Commission（21 March 2018）"Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services"(accessed on 20 January 2021）

【受領日2021年2月14日　受理日2021年3月10日】