

2018年9月28日 全12頁

EUのデジタル課税案と日本企業への影響

理事会指令案の要点解説と今後の展望

調査本部 柿沼英理子
金融調査部 主任研究員 金本 悠希

[要約]

- 2018年3月、欧州委員会は欧州連合理事会にデジタル課税に関して、①重要なデジタルプレゼンスの恒久的施設（PE）認定に係る指令案と、②デジタルサービス売上税に係る指令案を提出した。可決された場合、指令に基づきEU加盟国が制定する法令の施行日は2020年1月1日とされている。
- 重要なデジタルプレゼンスのPE認定に係る指令案は、EU加盟国内に物理的施設を有していなくても、デジタルサービスにより稼得した収益あるいはユーザー数、事業契約の締結数が一定水準を超えた場合、当該EU加盟国内にPEを有するとみなし、法人税を課すものである。
- 一方、デジタルサービス売上税に係る指令案は、①オンライン広告、②交流サイトやオンラインマーケットプレイスの提供、③ユーザーデータの有償移転による売上に対して、3%の税率で課税するというものである。本指令案は、重要なデジタルプレゼンスのPE認定に係る指令案が実施されるまでの暫定的措置と位置づけられている。
- デジタル課税の導入に関してEU加盟国間で意見の相違があることから、指令案の成立は容易ではないと予想される。しかしながら、一部の加盟国がすでに一方的な課税措置をとっており、OECDでもデジタル経済を捕捉するための新たな国際課税制度の枠組み作りに向けて議論がなされているため、デジタル課税の動向に注意が必要だ。

1. EUのデジタル課税検討の背景

現行の国際法人税制の枠組みで捕捉できないデジタル経済に対する課税制度の必要性がEUで盛んに議論されている。現行制度の下では、外国企業が国内で事業を行う場合、当該外国企業が国内に「恒久的施設¹（以下、PE）」を持たない限り、所在国は事業所得に対して課税権を持たない。近年では、グローバルな企業活動が物理的な施設を伴わずオンライン上で行われており、

¹ 子会社や工場等、海外企業活動の拠点となっている物理的施設等が含まれる。

価値が創造される場所と徴税が行われる場所との間にかい離が生じている。特に巨大なユーザー数を抱えるデジタル企業は、ユーザーのオンライン上の活動履歴といった、価値の測定が難しい無形資産に依拠して利益を生み出すという新しいビジネスモデルをとっており、これに対応する新たな国際法人税制度の枠組みを確立することが共通課題となっている。

こうした課題に対応するために、OECD 加盟国は 2020 年に向けて国際法人税の統一ルールを検討することで合意している²。OECD では国際的な BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクトの一環として取り組んでおり、価値創造・価値配分及び関係性（nexus）のルールに関する新たな枠組みを提示する見通しである。しかし、OECD 加盟国間でもデジタル課税そのものの是非については各国の立場は分かれている。その中で EU は単一市場の競争原則の維持と加盟国の安定的な税収の確保は急務であるとし、OECD での最終合意形成に先んじてデジタル課税制度確立に向けて EU として共通の立場を確立したいと考えている。そのため、欧州委員会は 2018 年 3 月欧州連合理事会にデジタル課税に係る 2 つの指令案（①「重要なデジタルプレゼンス」の PE 認定に係る指令案³、②「デジタルサービス売上税」に係る指令案⁴）を提出した。

2. 2 つの指令案の概要

「重要なデジタルプレゼンス」の PE 認定に係る指令案は、「重要なデジタルプレゼンス」（significant digital presence）という概念を根拠に、重要なデジタルプレゼンスを EU 加盟国に有する企業と当該 EU 加盟国との間に関連性を確立させるというものである。すなわち、「重要なデジタルプレゼンス」が加盟国に存在すると認められる場合、PE が存在するものとみなされる。重要なデジタルプレゼンスは、デジタルサービスによる収益、ユーザー数、サービス提供のための事業契約数のいずれかが一定水準を超えると認定される。

一方、「デジタルサービス売上税」に係る指令案は、連結売上高総額と EU 内でのデジタルサービスによる連結売上高総額が一定水準を超える企業に対して、①オンライン広告、②交流サイトやオンラインマーケットプレイスの提供、③ユーザーデータの有償移転、による売上の 3% を課税するというものである。

両指令案とも、可決された場合、指令に基づき EU 加盟国が制定する法令の施行日はいずれも

² OECD, “OECD Secretary-general Report To The G20 Finance Ministries and Central Bank Governors” (2018 年 7 月)

<<http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf>> (2018 年 8 月 27 日アクセス)

³ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence (2018 年 3 月 21 日)

<https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf> (2018 年 8 月 27 日アクセス)

⁴ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services (2018 年 3 月 21 日)

<https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_service_s_tax_21032018_en.pdf> (2018 年 8 月 27 日アクセス)

2020年1月1日とされているが、デジタルサービス売上税に係る指令案は、重要なデジタルプレゼンスのPE認定に係る指令案が実施されるまでの暫定的措置と位置づけられている。

2つの指令案の概要は以下の通りである。

図表1 2つの指令案の概要

	重要なデジタルプレゼンスのPE認定に係る指令案	デジタルサービス売上税
課税対象者	以下のいずれかを満たす、デジタルサービスを提供する企業（※1） ①収益が700万ユーロ超 ②ユーザーが10万人超 ③サービス提供のための事業契約数が3,000超	以下の両方を満たす企業 ①連結売上高総額が7.5億ユーロ超 ②EU内でのデジタルサービスによる連結売上高総額が5,000万ユーロ超
課税対象利益/売上	重要なデジタルプレゼンスが、同様の活動を行う独立企業だった場合に稼得したであろう利益を、利益分割法に基づいて算出	以下のサービスの提供による売上のうち、当該EU加盟国に配分される部分（※2） ①オンライン広告 ②交流サイト・オンラインマーケットプレースの提供 ③ユーザーデータの有償移転
税額	上記の利益を、PE認定されるEU加盟国の法人税の枠組みで課税	上記の売上に税率3%を適用
適用時期	2020年1月1日	

（※1）ただし、企業の所在国が当該EU加盟国と二重課税回避のための租税条約を締結している場合、原則として適用されない。

（※2）①はオンライン広告の表示回数、②はアカウント数/オンラインマーケットプレースで成立した取引数、③はデータの生成源であるユーザー数に応じて、当該EU加盟国に配分される。

（出所）指令案に基づき大和総研作成

3. 重要なデジタルプレゼンスのPE認定に係る指令案

課税対象者

EU加盟国で「重要なデジタルプレゼンス」を通じて事業を行っているエンティティ⁵（以下、「企業」という）は、（当該EU加盟国内に物理的な施設を有していなくても）当該EU加盟国内にPEを有するものとみなされる（4条1項）。ただし、（重要なデジタルプレゼンスをEU加盟国内に有していても）EU加盟国と二重課税回避のための租税条約を締結している国の居住者・内国法人（resident）である企業には、そもそも本指令案は、原則として⁶適用されないとされている（2条）。

⁵ 会社または課税上透明と扱われるストラクチャーを通じて事業を行う、法人または法的取り決めと定義され（3条7号）、パススルー課税を受ける事業体も含まれる。

⁶ ただし、締結されている租税条約に、本指令案の4条（重要なデジタルプレゼンスの定義）及び5条（重要なデジタルプレゼンスの帰属利益）と類似の条項が規定されていれば、本指令案が適用される。

重要なデジタルプレゼンスが存在すると認められるのは、事業の全部または一部が「デジタルサービス」の提供で構成され、かつ当該企業によるサービスの提供が、（関連企業によるデジタルインターフェースを通じたサービスの提供と合わせて）下記のいずれかの条件を満たす場合である（4条3項）。

- (a) 当該企業の総収益のうち、当該課税期間において稼得され、当該課税期間に当該 EU 加盟国内に所在するユーザーへの「デジタルサービス」の提供による収益が 700 万ユーロを超える。
- (b) 当該課税期間内に当該 EU 加盟国内に所在する「デジタルサービス」のユーザーが 10 万人を超える。
- (c) 当該 EU 加盟国内に所在するユーザーによって当該課税期間に締結された「デジタルサービス」の提供のための事業上の契約（※）が 3,000 を超える。

（※）事業を行う過程で締結した契約（4条5項（a））

上記の「デジタルサービス」は、「インターネットまたは電子ネットワークを通じて伝達されるものであり、その性質によりサービスの提供が自動化され人間の介入が最小限に抑えられており、IT がなければ提供されることが不可能なサービス」（3条5号）と定義されている。デジタルサービスの定義に含まれるものとして例示されているものと対象外とされているものについては、巻末（11～12 ページ）にまとめた。

(a) ～ (c) について補足すると、(a)、(b) についてはユーザーの所在地は、ユーザーがデジタルサービスにアクセスするために使用したデバイスの所在地に応じて決定される（4条4項）。デバイスの所在地を特定するためには原則として⁷IP アドレスを用いる（4条6項）。一方、(c) については、ユーザーが法人税法上当該 EU 加盟国の居住者・内国法人（resident）である場合、または当該 EU 加盟国内に PE を有している場合、当該 EU 加盟国内に所在するとみなされる（4条5項（b））。(a) の収益は、デジタルサービスを提供するデジタルインターフェースにアクセスするため、全世界のユーザーがデバイスを使用した回数のうち、当該 EU 加盟国内のユーザーがデバイスを使用した回数が占める割合に、総収益をかけた額と算出される（4条7項）。

課税対象利益

指令案では、EU 加盟国内で発生した重要なデジタルプレゼンスに帰属または関連する利益は、当該 EU 加盟国の法人税の枠組み内でのみ課税可能であるとしている（5条1項）。

重要なデジタルプレゼンスに帰属または関連する利益は、「重要なデジタルプレゼンスが、同様または類似の条件の下で同様または類似の活動を行う、独立した別個の企業だった場合に稼得したであろう利益」と規定されている（5条2項）。当該利益を算定する際には、重要なデジタルプレゼンスが担った機能、使用した資産および負担したリスクを勘案するとされており、

⁷ より正確な位置情報を決定する方法が他にあれば、その方法で決定される。

その際には、重要なデジタルプレゼンスを通じて行われる「経済的に重要な活動」を考慮しなければならないとされている（5条3項）。

「経済的に重要な活動」は、特に以下の活動を含む（5条5項）。

- (a) ユーザーに関するデータの収集・保管・処理・分析・展開・販売
- (b) ユーザーが生成したコンテンツの収集・保管・処理・表示
- (c) オンライン広告スペースの販売
- (d) 第三者が創造したコンテンツのデジタルマーケットプレイスでの提供
- (e) (a) ~ (d) に挙げられていないデジタルサービスの提供

帰属利益を具体的に算出する方法として、納税者は、国際的に合意された原則に基づく他の方法がより適切だと証明できる場合を除いて、「利益分割法」を用いなければならないとされている（5条6項）。利益分割法とは、移転価格税制において、グループ会社の合算利益を一定の基準（分割ファクター）で分割することで独立企業間価格を算定する方法である。指令案では、分割ファクターとして、当該 EU 加盟国のユーザー数や収集されたデータ数だけでなく、調査、開発、マーケティングにかかった費用も含み得るとされている（5条6項）。

適用時期

指令案が可決された場合、EU 加盟国は 2019 年 12 月 31 日までに当該指令を順守するのに必要な法令を採択・公布することが求められ、当該法令は 2020 年 1 月 1 日から施行されることとなる（9条）。

4. デジタルサービス売上税に係る指令案

課税対象者

課税対象者は、以下の 2 つの条件をともに満たす企業とされている（2条1号、4条1項）。

- (a) 当該企業の事業年度の全世界での連結売上高の総額が 7.5 億ユーロを超える。
- (b) 当該企業の事業年度の EU 内で稼得した連結での（デジタルサービスによる）課税対象売上総額が 5,000 万ユーロを超える。

(※) 売上がユーロ以外の通貨建ての場合、事業年度末日の為替レートで計算する（4条2項）。

(a) の条件で、課税対象となるのが大企業に限定され、中小企業やスタートアップ企業は除外される。そして、(b) の条件から、課税対象は EU 域内で大規模なデジタルビジネスを行う企業に限定される。

なお、上記 (b) を含め本指令案においては、「課税対象売上」は（実際に代金が支払われていなくても）、代金の支払期限が到達した時点で認識するとされており、注意が必要である（4条5項）。

課税対象売上

以下のサービスの提供により生じた売上が「課税対象売上」とされている（3条1項）。

- (a) デジタルインターフェースのユーザー(※)をターゲットとするデジタルインターフェース上の広告の掲載
- (b) ユーザーが他のユーザーを見つけ出し、交流することを可能にし、またユーザーの間で直接商品やサービスを提供することも容易にし得る、多方面デジタルインターフェースのユーザーへの提供
- (c) ユーザーについて収集されたデータ及び、ユーザーのデジタルインターフェース上での活動から生み出されたデータの移転

(※)ユーザーには、個人または企業 (business) が含まれる（2条4号）。

デジタルインターフェースとは、「ユーザーがアクセスすることのできる、ウェブサイトのすべてまたは一部、モバイルアプリを含むアプリケーション等の、あらゆる形式のソフトウェア」と定義されており（2条3号）、ウェブサイトやアプリケーションが含まれる。

(a)はオンライン広告、(b)は交流サイトやオンラインマーケットプレイスの提供、(c)はユーザーデータの（有償）移転、による売上が含まれる。

(a)に関して、デジタルインターフェース運営会社はユーザーのデジタルインターフェース上の活用履歴から収集されるデータを基にユーザーの属性や関心に応じた広告を掲載するビジネスモデルを取っており、ユーザーデータの利用により得た広告収入を捕捉するものである。

(b)は、課税対象者がオンラインマーケットプレイスを提供することによって得る売上が対象であり、商品・サービスを取引したときにユーザーが得る売上は対象外である。また、(b)はユーザーが他のユーザーを「見つけ出し」、やり取りするものが対象である。一方、デジタルインターフェースの運営の主な目的が、ユーザーに対してアプリや音楽等のデジタルコンテンツや、電子メール・インスタントメッセージ等のコミュニケーションサービス、電子決済サービス等の決済方法を提供することである場合、これらのサービスは他の方法により既に関係を有している者同士を結びつけるものであるため、(b)から除外されている（3条4項(a)、前文(12)）。その他、金融商品市場指令で規定されている取引施設等や、同指令で規制されているクラウドファンディング・サービスも、(b)から除外されている（3条4項(b)(c)）。

EU加盟国に帰属する課税対象売上の算出

課税対象者である企業が、EU加盟国で課税対象売上が稼得すれば、そのEU加盟国で設立されていなくても、そのEU加盟国によってデジタルサービス売上税が課されることとなる（前文(25)）。

企業が稼得した課税対象売上は、デジタルサービスのユーザーがEU加盟国内に所在していれば、そのEU加盟国において稼得されたとして扱われる（5条1項）ため、ユーザーがどの国内

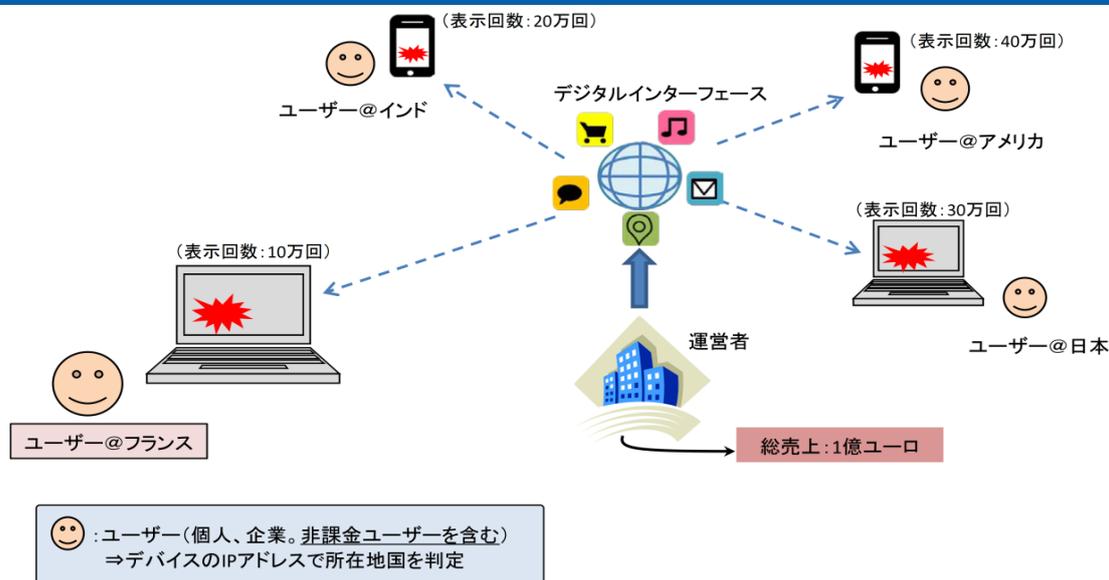
に所在しているかを特定する必要がある。なお、ここでのユーザーは、売上に貢献しない非課金ユーザーも含まれることに注意が必要である（5条1項）。

ユーザーが所在する国の特定基準⁸と、ユーザーが EU 加盟国内に所在していた場合に当該 EU 加盟国に帰属する課税対象売上の算出基準は、デジタルサービスの種類ごとに次のように定められている。

まず、デジタルサービスが3条1項(a)（オンライン広告）に該当する場合は、当該課税期間中にユーザーのデバイスが EU 加盟国内で利用されているときに、オンライン広告がユーザーのデバイスに表示されれば、ユーザーの所在地国は当該 EU 加盟国とみなされる（5条2項(a)）。この場合、課税対象売上総額のうち、当該課税期間中に当該 EU 加盟国内に所在するユーザーのデバイスに広告が表示された回数に応じた部分が、当該 EU 加盟国に帰属する（5条3項(a)）。なお、ユーザーのデバイスの所在地国は、原則として⁹デバイスの IP アドレスによって決定される（5条5項）。

例えば、オンライン広告の提供により 1 億ユーロを稼得した場合において、全世界のユーザーのデバイス上の広告の表示回数が 100 万回で、そのうち EU 加盟国であるフランスのユーザーのデバイス上の広告の表示回数が 10 万回であったときは、フランスに帰属する課税対象売上は、1 億ユーロ × (10 万回/100 万回) = 1,000 万ユーロとなる。これに後述の税率 3% をかけて得られた 30 万ユーロが、フランスでの税額となる（図表 2 参照）。

図表 2 課税地に帰属する売上の算出方法の具体例（広告から生じる売上の場合）



$$\text{フランスの課税対象売上} = \text{総売上} \times \frac{\text{フランスのユーザーのデバイスにおける広告の表示回数}}{\text{全ユーザーのデバイスにおける広告の表示回数}} = 1 \text{ 億ユーロ} \times \frac{10 \text{ 万}}{100 \text{ 万}} = 1,000 \text{ 万ユーロ}$$

⇒ 税額 = 1,000 万ユーロ × 3% = 30 万ユーロ

（出所）各種資料より大和総研作成

⁸ 課税地を決定する上で、デジタルサービスの料金の支払場所や、商品・サービスの提供場所（オンラインマーケットプレイス提供の場合）は考慮しないとされている（5条4項）。

⁹ より正確な位置情報を決定する方法が他にあれば、その方法で決定される。

次に、デジタルサービスが3条1項(b)（交流サイトやオンラインマーケットプレイスの提供等）に該当し、ユーザーの間で直接商品やサービスを提供することを容易にする多方面デジタルサービスを含んでいる場合、当該課税期間中にユーザーがEU加盟国内のデバイスを利用して、商品・サービスの取引を締結すれば、ユーザーの所在地国は当該EU加盟国とみなされる（5条2項(b)(i)）。この場合、課税対象売上総額のうち、当該課税期間中において、商品・サービスの取引が成立した回数の総数（分母）に対する、当該EU加盟国内に所在するユーザーによって商品・サービスの取引が成立した回数（分子）の割合に応じた部分が、当該EU加盟国に帰属する¹⁰（5条3項(b)(i)）。

さらに、デジタルサービスが3条1項(b)に該当し、上記以外のものである場合は、当該課税期間中にユーザーがアカウントを有し、かつそのアカウントがEU加盟国内のデバイスを利用して開設された場合、ユーザーの所在地国は当該EU加盟国とみなされる（5条2項(b)(ii)）。この場合、課税対象売上総額のうち、当該課税期間中において、デジタルインターフェースにアクセス可能なアカウントを保有している全てのユーザー数（分母）に対する、EU加盟国内に所在し、デジタルインターフェースにアクセス可能なアカウントを保有するユーザー数（分子）の割合に応じた部分が、当該EU加盟国に帰属する（5条3項(b)(ii)）。

最後に、デジタルサービスが3条1項(c)（ユーザーデータの有償移転）に該当する場合は、EU加盟国内のデバイスを利用¹¹したユーザーから生成されたデータが当該課税期間中に移転されれば、ユーザーの所在地国は当該EU加盟国とみなされる（5条2項(c)）。この場合、課税対象売上総額のうち、当該課税期間中に自身のデータが（有償）移転された全てのユーザー数（分母）に対する、当該EU加盟国内に所在するユーザー数（分子）の割合に応じた部分が、当該EU加盟国に帰属する（5条3項(c)）。

税額の計算方法

税額は、上記の方法で配分された課税対象売上に税率3%をかけた額となり、課税期間末日の翌営業日が納付期限となる（6～8条）。

なお、法人税とデジタルサービス売上税の二重課税を調整するため、EU加盟国は、自国の法人税上、デジタルサービス売上税を費用と扱うことを認めることが期待されている（前文(27)）。

適用時期

指令案が可決された場合、EU加盟国は2019年12月31日までに当該指令を順守するのに必要な法令を採択・公布することが求められ、当該法令は2020年1月1日から施行されることとなる（25条）。

¹⁰ 帰属売上を算出する際、ユーザーによる商品・サービスの取引額は考慮されないこととなる。

¹¹ デバイスを利用したのが、当該課税期間中か、それ以前かは問わない。

5. 今後の展望と実務上の課題

今後の展望

欧州委員会は2020年1月1日に、2つの指令案に基づき各EU加盟国が制定する法令が施行されることを目指している。指令案の議決が行われる欧州連合理事会では、税制等重要事項の議決に関して全会一致の原則をとっている。現状ではアイルランドやルクセンブルク等の低税率国を含む一部加盟国がデジタル課税制度への反対を表明しているため、EU内における統一ルールへの成立は容易ではない。しかし、指令案によると、既に10の加盟国¹²で一方向的措置が個別に導入または計画されている（デジタルサービス売上税に係る指令案、説明覚書）。本指令案が理事会で可決されなかったとしても、一部の加盟国は独自に暫定措置をとっているため、各国の動向にも注意する必要がある。

実務上の課題

重要なデジタルプレゼンスのような新しい概念によりPEの定義を拡大するにしても、これに帰属する課税対象利益を計算する方法についてはまだ具体的に策定されていない。デジタルビジネスは、ユーザーデータ等、無形の資産に依拠しながら、多様な企業がグローバルに展開している。その性質上、様々な事業や経営資源のシナジーによって生み出される利益を機能、資産及びリスクに基づき明確に配分することは非常に難しい。

また、売上税の形をとる暫定措置に関しても、例えば、デジタルサービス売上税に係る提案に基づき広告事業からの売上を各国に配分する場合、デバイス上に広告が「表示」された回数に応じて帰属利益を配分する方法が規定されているが、課税対象企業はユーザーが広告を「クリック」した回数に応じて広告料を得ているケースも想定されるため、上記の方法が常に適当であるとは言えないだろう。特定の企業に不利にならない制度を設計することは容易ではないため、デジタル課税制度が企業間の競争を歪めないか懸念されており、EUレベルでの合意形成は難航しそうだ。

6. 日本企業への影響

重要なデジタルプレゼンスに係る指令案が成立した場合でも、前述のように、指令案の成立以前にEU加盟国と二重課税回避のための租税条約を締結している国の企業には、原則として適

¹² 例えば、イタリアでは電子的にサービス提供が行われる場合、当該取引の対価の額（付加価値税を除く）に対して2019年1月より3%の税率で取引税を課す予定である。フランスでは、2017年9月より広告収入を得て音楽・映像コンテンツを無償で提供するサービスが、同コンテンツの売買・貸借等を課税対象とする個別消費税の対象となった。対象取引の対価の額（付加価値税を除く）に対して2%（ポルノまたは暴力を扇動する内容のものは10%）の税率を課す。（OECD, “Tax Challenges Arising From Digitalisation - Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS” (2018)

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1537409901&id=id&accname=guest&checksum=FC781EE6990C61F73739E2C8E5B01F32> (2018年9月20日アクセス)

用されない。日本は既に EU 加盟国 28 カ国中 23 カ国と二重課税回避のための租税条約を締結しているため（図表 3）、これらの 23 カ国については租税条約を更新しない限り適用されない。しかし、同指令案が成立した場合、残りの 5 カ国において課税対象となる企業については、指令案の内容が適用されることになる。その際、複雑な帰属利益の算出を行う必要があるため、課税対象企業に莫大なコンプライアンスコストが生じることが予想される。

図表 3 日本の EU 加盟国との租税条約締結状況（2018 年 9 月 1 日現在）

二重課税回避のための租税条約を締結しているEU加盟国	二重課税回避のための租税条約を締結していないEU加盟国(※)
アイルランド、イギリス、イタリア、オーストリア、オランダ、スウェーデン、スペイン、スロバキア、スロベニア、チェコ、デンマーク、ドイツ、ハンガリー、フィンランド、フランス、ブルガリア、ベルギー、ポルトガル、ポーランド、ラトビア、ルクセンブルク、ルーマニア、リトアニア	エストニア、キプロス、ギリシャ、クロアチア、マルタ

(※) 本欄に記載している国とは、いずれも税務行政執行共助条約を締結している。

(出所) 財務省「我が国の租税条約ネットワーク」より大和総研作成

一方、デジタルサービス売上税に係る指令案については、重要なデジタルプレゼンスの PE 認定に係る指令案と異なり、当該企業の所在国と EU 加盟国が租税条約を締結していれば指令案が適用されないということは言及されていない¹³。企業は課税対象者に該当するか判定するために、売上高の総額を各国や地域に配分し、EU 内におけるデジタルサービスによる連結売上額を算出しなければならない。そのためには、デジタルインターフェースにアクセスした全てのデバイスの所在地を確認する必要があるため、大きなコストが生じると考えられる。仮に、日本国内に向けてデジタルサービスを提供していたとしても、EU 域内で基準額を超える売上が算出されれば、課税対象となるため、注意が必要である。課税対象となりうる企業は、今後のデジタル課税制度の確立に備え、税務部門体制を強化するなどして、対策を行う必要があろう。

(以上)

¹³ 先進各国の租税条約のモデルとなっている OECD モデル租税条約では、二重課税の調整の対象は所得と資本とされている。

巻末資料 デジタルサービスの定義及びデジタルサービスの対象内外の具体例

デジタルサービスの定義(重要なデジタルプレゼンスに係る提案 3条5号)

- (a)ソフトウェアやソフトウェアの変更またはアップグレードを含むデジタル製品の提供一般
- (b)ウェブサイトまたはウェブページ等、電子ネットワーク上の企業または個人のプレゼンスの提供またはサポートを行うサービス
- (c)受信者によりインプットされた特定のデータに応じて、インターネットまたは電子ネットワークを介してコンピューターから自動的に生成されるサービス
- (d)入札者が自動化された手続きにより入札し、関係者が取引成立をコンピューターが自動生成した電子メールにより通知されるオンラインマーケットとして運営されているインターネットサイトに販売目的で商品やサービスを掲載する権利を有償譲渡すること
- (e)電気通信の要素が副次的で従属的である、情報のインターネットサービスパッケージ。つまり、単なるインターネットへのアクセスを超え、ニュース、天気、旅行情報、行楽地、ウェブサイト・ホスティングへのアクセス、オンライン上の議論その他の類似の要素へのアクセスを行うコンテンツ・ページなど、(単なるインターネットへのアクセス以外の)その他の要素を含むパッケージ。
- (f)別添IIで指定されているサービス

デジタルサービスの例(別添II)

- (a)ウェブサイトホスティング及びウェブページホスティング
- (b)自動化されたオンライン遠隔保守プログラム
- (c)遠隔システム管理
- (d)特定のデータが電子的に保管・検索できるオンライン上のデータウェアハウジング
- (e)オンデマンドディスクスペースのオンラインでの提供
- (f)ソフトウェア(調達/会計プログラム、ウイルス対策ソフトウェアを含む)のアクセスまたはダウンロードおよびアップデート
- (g)バナーブロッカーとして知られる、バナー広告表示をブロックするソフトウェア
- (h)プリンター等の周辺機器とコンピューターを接続するソフトウェア等のドライバーのダウンロード
- (i)ウェブサイト上のフィルターのオンライン自動インストール
- (j)ファイアーウォールのオンライン自動インストール
- (k)デスクトップテーマへのアクセスまたはダウンロード
- (l)写真または絵の画像またはスクリーンセーバーへのアクセスまたはダウンロード
- (m)書籍及びその他の電子出版物のデジタルコンテンツ
- (n)オンライン新聞及び雑誌の購読
- (o)ウェブログおよびウェブサイトの統計
- (p)オンラインニュース、交通情報及び天気予報
- (q)法務データ及び財務データ等の顧客の特定のデータ(特に、リアルタイムで継続的に更新される株式市場データ等)のインプットからソフトウェアにより自動的に生成されたオンライン情報

- (r)ウェブサイト/ウェブページ上のバナー広告を含む広告スペースの提供
- (s)検索エンジンとインターネットディレクトリの使用
- (t)コンピューター及び携帯電話上の音楽へのアクセスまたはダウンロード
- (u)ジングル、着信音あるいはその他のサウンドへのアクセスまたはダウンロード
- (v)映画へのアクセスまたはダウンロード
- (w)コンピューターや携帯電話へのゲームのダウンロード
- (x)インターネットまたは類似する電子ネットワークに依拠しており、各ゲームプレイヤーが地理的に離れている自動化されたオンラインゲームへのアクセス
- (y)仮想教室を含む、インターネットまたは類似する電子ネットワークに依拠しており、人の介入が限られているか全く無い、自動化された遠隔教育(ただし、インターネットまたは類似する電子ネットワークが単に生徒と教師のコミュニケーションツールとして利用されている場合を除く)
- (z)受講生がオンライン上で仕上げ、人の介入を伴わずに自動的に採点されるワークブック

デジタルサービスの対象外となるサービス(3条5号、別添III)

インターネットまたは電子ネットワークの利用により容易になる商品やサービスの販売

- (a)ラジオ及びテレビ放送サービス
- (b)電気通信サービス
- (c)電子的に注文及び処理がなされる商品
- (d)CD-ROMやフロッピーディスク及び類似した有形のメディア
- (e)書籍、ニュースレター、新聞、雑誌等の印刷物
- (f)CD及びオーディオカセット
- (g)ビデオカセット及びDVD
- (h)CD-ROM上のゲーム
- (i)顧客に対し電子メールでアドバイスする、弁護士や金融コンサルタント等の専門家のサービス
- (j)コース内容が教師からインターネットまたは類似の電子ネットワーク(すなわちリモートリンク)を通じて配信される教育サービス
- (k)オフラインで行われるコンピューター機器の物理的修理
- (l)オフラインで行われるデータ保管サービス
- (m)特に新聞やポスター及びテレビ上の広告サービス
- (n)電話ヘルプデスクサービス
- (o)郵便などの通信コースのみからなる教育サービス
- (p)入札がどのようにして行われるかに関わらず、人の直接的な介入に依存している従来型のオークションサービス
- (q)ビデオ電話サービスとして知られる、ビデオ要素を持つ電話サービス
- (r)インターネットとワールドワイドウェブへのアクセス
- (s)インターネットを介して提供される電話サービス