

デジタル貿易・デジタル課税をめぐる国際社会の取組

— デジタル経済の進展に対応した国際ルール作りの行方 —

上谷田 卓

(前外交防衛委員会調査室)

1. はじめに
2. デジタル貿易の概況
3. デジタル貿易をめぐるWTOの取組
4. デジタル貿易をめぐる主な論点とルール化の現状
5. デジタル経済の進展に伴う課税上の問題と国際社会の取組
6. デジタル課税をめぐる主な論点
7. おわりに

1. はじめに

近年、情報通信技術（ICT）の利用拡大に伴い、経済・社会のデジタル化（いわゆる「デジタル経済」）が急速に進展している。すなわち、5G（第5世代移動通信システム）の整備等に伴う情報通信ネットワークの高速化、IoT（モノのインターネット）やAI（人工知能）に代表される新しい技術の発展等を背景に、デジタル空間を通じた国際経済活動（いわゆる「デジタル貿易」）が拡大している¹。加えて、これら新技術やデジタル貿易により生み出されたビッグデータ（多種多様なデータ²の集合体）の利活用も進んでいる。

このような状況は、国際社会全体に第4次産業革命とも称される大きな変革をもたらしている。一方、デジタル貿易の在り方等を広範に規律する国際社会共通のルールが存在しない現状の下、例えば越境データの流通に対する規制など、各国間の異なる規制がデジタル貿易の障壁となる状況が顕在化している。また、米国のGAFAM³に代表されるデジタ

¹ 例えば、国連貿易開発会議（UNCTAD）は、デジタル貿易の中核となるインターネット等のデジタル空間を通じた電子的手段による財・サービスの取引（電子商取引）について、2017年の全世界の売上高が対前年比13%増加し、29兆ドル（世界のGDPの36%）に達した旨報告している（『DIGITAL ECONOMY REPORT 2019』（2019.9）15～17頁）。

² 本稿で「データ」又は「越境データ」と言う場合、電子送信される文書・画像・映像等のデジタルコンテンツ、検索・通信履歴、企業・個人情報などデジタル空間を通じたやりとりが可能な全てのデータを含むものとする。

³ Google、Amazon、Facebook、Apple、Microsoftの米国の主要ICT関連企業の頭文字を基礎とした造語。

ルサービスの基盤⁴を提供・管理するプラットフォーム型の多国籍企業（以下「プラットフォーマー」という。）が台頭し存在感を強める中、現行の国際課税ルールがこれらの活動実態を捕捉できておらず、適切な税負担を確保できていないのではないかとといった問題意識も高まっている。こうした状況を受け、世界貿易機関（WTO）等の下で電子商取引や越境データの自由な流通と適切な保護の確保等を含むデジタル貿易のルール形成が模索されている。また、経済協力開発機構（OECD）等では、プラットフォーマーに対する新たな法人課税制度（いわゆる「デジタル課税」）を構築するための議論が重ねられている。

しかし、デジタル空間における国際経済活動の在り方をめぐっては、日本、米国、EU、中国等を始めとする主要国・地域間の経済関連政策等の違いから意見対立が見られる場面が少なくなく、いずれの分野においても、先進国と新興国・途上国間の対立のみならず、先進国間の対立も根深くルール形成は難航している。こうした中、新しい領域であるデジタル分野における自国の正当な規制権及び課税権の確保に向けた各国独自の取組も加速しており、国際社会の合意に基づくルール形成の先行きは一層不透明さを増している。デジタル経済に対応した国際ルール形成を主導する姿勢を示す日本として⁵、今後どのような点に留意し、議論の収れんに貢献していくべきかを改めて整理しておく必要がある。

本稿では、デジタル貿易及びデジタル課税をめぐり国際社会の取組に焦点を当て、主な論点を挙げつつ、主要国・地域の対応やルール形成の現状等について概説し、併せてデジタル分野における新たな国際秩序の形成に向けた課題や日本の役割等について言及する。

2. デジタル貿易の概況

（1）デジタル貿易とは

デジタル貿易と言う場合、一般的に電子商取引がイメージされることが多い。しかし、国際社会においては近年、電子商取引のみならず、企業・個人情報等のデータの取引に加え、オンライン上の経済活動全般（例：ホテル予約や音楽・動画等の広告・配信サービス、電子決済サービス）を含む広義の電子的手段による越境取引として解釈されている⁶。

ただし、デジタル貿易の定義・商形態や取扱いに関し、コンセンサスの得られた概念や世界共通のルールが存在しているわけではない。その背景には、①急速に進展し多様化・複雑化するデジタル貿易の対象や仕組みを正確に整理することが困難である、②デジタル空間における国外投資・サービス提供やデジタル関連の知的財産権保護の在り方など産業横断的な論点が絡む分野である等といったデジタル貿易の特性に加え、③デジタル貿易をめぐり先進国間の政策に相違がある、④デジタル経済が未成熟な途上国が国内産業保護の観点から議論の促進に消極的である等といった各国の政治・経済的事情があるとされる⁷。

⁴ 例えば、ソーシャル・ネット・サービス（SNS）、検索エンジン、インターネット市場等のサービス基盤。

⁵ 第201回国会参議院外交防衛委員会会議録第13号3頁（2020（令2）.5.26）

⁶ 例えば、OECDはデジタル貿易を「消費者、企業、政府等の各主体が関わるデータの移転を前提とした電子的又は物理的に配送される財やサービスの貿易に係る電子的手段による取引」と定義した上で、その商形態等を幅広く紹介している（「Digital Trade DEVELOPING A FRAMEWORK FOR ANALYSIS」『OECD Trade Policy Papers』No. 205（2017.7）12～15頁）。なお、WTOでは従来から「電子商取引」の名称の下にルール形成に向けた議論が行われているが、その対象や内容等は広義の電子的手段による越境取引が対象とされている。

⁷ 岩田伸人「デジタル貿易ルールの展望 WTO有志国グループの「共同声明」から考える」『日本貿易会月報

（２）デジタル貿易の意義と課題

デジタル貿易は、財・サービスの販売コスト（例：広告費）やデータの蓄積を通じた新規開拓コスト（例：市場調査費）等の削減を促し、企業の生産・流通・販売に至るプロセス（いわゆる「グローバル・サプライ・チェーン」）の最適化に貢献している。あわせて、各国の通信インフラの整備やプラットフォームの成長を促進するとともに、世界の需要者・供給者間の相互アクセスの拡大を通じ、新規ビジネスの発掘を含む更なる経済成長の実現に貢献していくことも期待されている⁸。さらに、データを効率的に収集・分析するためのIoTやAI等の新技術の発展を受け、データが国際競争力を左右するデジタル貿易の重要な要素となっている。すなわち、データは個人・企業・政府等のあらゆる主体の研究開発等の基盤となり、イノベーションを創出させ得る「21世紀の石油」⁹としての価値を有しており、円滑なデータ流通を確保するための各国の取組を活発化させている¹⁰。

他方、デジタル貿易をめぐるWTOを主軸とし、OECD、アジア太平洋経済協力（APEC）等の様々な国際的枠組みに加え、WTO加盟の有志国・地域による枠組みや自由貿易協定（FTA）／経済連携協定（EPA）交渉等において、法的規律の範囲・内容等に係る議論が重ねられているが、既述のデジタル貿易の特性や各国の政治・経済的事情を背景に、各国の合意を広く得られる結論を出すには至っていない。また、越境データの流通拡大に伴い、国内産業や個人情報情報の保護、安全保障の確保等を目的に実施される越境データの流通に対する規制（いわゆる「データ・ローライゼーション」）がデジタル貿易を阻害する障壁として認識されているほか、オンライン取引の拡大を受け、個人情報情報の適切な保護やネットワーク環境のセキュリティの確保等を求める声も高まっている¹¹。

3. デジタル貿易をめぐるWTOの取組

（１）WTOにおける議論

WTOでは1998年5月の第2回閣僚会議（スイス）における「グローバルな電子商取引に関する閣僚宣言」¹²の採択を皮切りに電子商取引に関する議論が開始された。この宣言にグローバルな電子商取引の貿易関連問題の検討に向けた包括的な作業計画を設定する旨が記され、同年9月に「電子商取引作業計画」¹³が策定されて以降、2000年12月から全加盟国の代表で構成する一般理事会の監督の下、サービス貿易理事会、物品理事会、貿易関連知的所有権理事会及び貿易と開発委員会の4つの下部組織において専門的視点から検討が行われている。また、2001年6月からは電子商取引の分野横断的な性質を踏まえ、一般理事会の下に「電子商取引特別会合」を設置し集中的な検討が行われている（表1を参照）。

オンライン』No.782（2019.10）、経済産業省『2018年版通商白書』（2018.8）151～152頁等

⁸ 日本貿易振興機構（ジェトロ）『2017年版世界貿易投資報告』（2017.8）89～94頁等

⁹ 総務省『2018年版情報通信白書』（2018.8）2～3頁

¹⁰ 各国の取組等については、ジェトロ『2020年版世界貿易投資報告』（2020.8）141～159頁等を参照。

¹¹ 「電子商取引について高いレベルの規律形成に向けた更なる努力を求める」（2019.1.18 日本経済団体連合会ウェブサイト）〈<https://www.keidanren.or.jp/policy/2019/002.html>〉等（2020.9.1最終アクセス、以下URLの最終アクセスの日付はいずれも同日である。）

¹² 外務省ウェブサイト〈<https://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/wto/2-g.html>〉

¹³ WTOウェブサイト〈https://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/wkprog_e.htm〉

表 1 電子商取引作業計画に基づく各組織の検討テーマ

	一般理事会			
	(電子商取引特別会合)			
	サービス貿易理事会	物品理事会	貿易関連知的所有権理事会	貿易と開発委員会
対象	サービスの貿易に関する一般協定 (GATS) の規定に関する電子商取引の取扱いについての調査	WTO協定の「物品の貿易に関する多角的協定」(附属書1A)等における電子商取引の側面についての調査	電子商取引に関連する知的財産権をめぐる問題についての調査	電子商取引に関する途上国の経済・金融・開発上のニーズやその影響についての調査
検討項目	<ul style="list-style-type: none"> ・適用範囲・定義(第1条) ・最恵国待遇(第2条) ・透明性(第3条) ・開発途上国の参加(第4条) ・国内規制関係(第6条) ・競争関係(第8、9条) ・プライバシー保護関係(第14条) ・市場アクセス(第16条) ・内国民待遇(第17条) ・分類の問題 等 	<ul style="list-style-type: none"> ・関税及び貿易に関する一般協定(GATT)第7条の実施に関する問題 ・輸入許可手続に関する協定の適用上の問題 ・GATT第2条関連の関税及びその他料金に係る問題 ・電子商取引に関する基準 ・原産地規則の問題 ・分類の問題 等 	<ul style="list-style-type: none"> ・著作権や商標等の保護及び活用に関する問題(知的所有権の貿易関連の側面に関する協定(TRIPS協定)の実施に関する問題) ・新技術及び技術へのアクセスに関する問題 等 	<ul style="list-style-type: none"> ・途上国(特に中小企業)の貿易及び経済的見通しに対する電子商取引の影響と利益の最大化に向けた手段 ・途上国の電子商取引の活用促進とその方法(通信インフラの改善等を含む) ・電子商取引が従来の物品の流通手段や途上国の財政に及ぼす影響 等

(出所) WTOウェブサイトに基づき筆者作成

しかし、2017年12月の第11回閣僚会議(アルゼンチン)までの議論においては、電子送信に関税を賦課しないという慣行の継続(いわゆる「関税不賦課モラトリアム」)等の一定の成果が維持されてきた一方、電子商取引の発展を促すルール形成を目指す先進国と電子商取引の活用支援を重視する途上国との関心事項やデジタル経済の発展段階等の違いから、電子商取引の商形態をWTO協定上どのように取り扱うかといった構造的課題やデータ・ローライゼーション等の現代的課題に関する議論は停滞している(4.で詳述)¹⁴。

(2) WTO加盟の有志国・地域による取組

WTOの議論が停滞する中、2017年12月の第11回閣僚会議の際、日本、豪州及びシンガポール主導の下、電子商取引の議論に積極的な71の国・地域の参加を得て電子商取引有志国会合が開催された。同会合において、電子商取引の議論をWTOで進めるとの目標を共有し、将来のWTO交渉に向けた試験的作業を開始する旨に言及した共同声明¹⁵が発出されたことを受け、2018年3月以降、100を越える国・地域が出席してWTO協定に含めるべき要素等について提案・検討が重ねられた。その結果、2019年1月の非公式閣僚会議(スイス)の際の有志国会合では、①電子商取引の貿易関連の側面に関するWTO交渉を開始する意思を確認する、②可能な限り多くのWTO加盟国の参加を得て既存のWTO協定等を基礎とする高い水準の成果を目指す等の方針を明記した共同声明¹⁶が米国、EU及び中国を含む76の国・地域の間で発出された(現在(2020年9月1日現在、以下同じ。)、84か国・地域が参加)。その後も2021年6月に開催予定の第12回閣僚会議(カザフスタン)までに各国の提案を整理した「統合交渉テキスト」を作成すべく議論が行われている。

なお、これまでの提案には、電子商取引の自由化、信頼性、円滑化等を促進するための要素に加え、途上国への開発協力を確保するための内容が含まれている(表2を参照)。

¹⁴ WTOの議論が進まない主要な要因として、コンセンサスに基づく意思決定方式が挙げられている。WTOはいずれの加盟国も反対の意思を示さない場合に限り決定したとみなすコンセンサスによる決定を原則としている(WTO協定第9条、中川淳司「多国間貿易体制の行方」『国際問題』No.677(2018.12)41~49頁)。

¹⁵ 経済産業省ウェブサイト<<https://www.meti.go.jp/press/2017/12/20171213008/20171213008-2.pdf>>

¹⁶ 経済産業省ウェブサイト<<https://www.meti.go.jp/press/2018/01/20190125008/20190125008-2.pdf>>

表2 電子商取引有志国会合における主要国・地域の提案の概要

区分	具体的項目	日本 (JOB/GC/177)	米国 (JOB/GC/178)	EU (JOB/GC/188、同194、 INF/ECOM/22)	中国 (INF/ECOM/19)
自由化	デジタルコンテンツの取扱い	○デジタル貿易における市場アクセス及び内国民待遇を改善する	○デジタルコンテンツに対する無差別な保護と公平な競争条件を保障する	○GATSの電気通信サービスに関する規定に基づき取扱いを検討する	○各国の利益を考慮しながら電子商取引の貿易関連の側面の定義とルールの適用範囲を明確にする
	電子送信に対する関税	○電子送信に対する関税不賦課を恒久化する	○電子送信に対する関税不賦課を恒久化する	○電子送信に対する関税不賦課の恒久化に同意する	○電子送信に対する関税不賦課を維持する
	越境データの取扱い	○越境データの自由な流通を確保する(※) ○特定のWEBサイト又はサービスへのアクセス及びサービスの提供に不当な制限を課さない(※)	○恣意的・差別的な制限のない越境データの自由な流通を確保する(※) ○デジタルコンテンツやインターネット仲介者へのブロック、フィルタリング等のアクセス制限を防止する(※)	○規制機関の独立性や十分な権限等を維持した上で越境データの自由な流通を確保する(※) ○全ての企業の合法的活動に対し、公正で差別のない中立的なインターネットアクセスを承認する	○サイバーセキュリティやインターネット空間における主権の確保、プライバシーや安全保障上の重要な利益の保護等のために必要と考える措置を維持する
	コンピュータ関連設備の国内設置	○コンピュータ関連設備の国内使用・設置の要件を課すべきではない(※)	○サービス提供地における独自のデジタルインフラの構築・採用を防止する	○コンピュータ関連設備の国内使用・設置の要件を課すべきではない(※)	
信頼性	個人情報保護やオンライン消費者の保護	○オンラインビジネス環境の予測可能性を確保するため、政府介入が許容される際の明確なプロセス(異議申し立て等の手続等を含む)を設定する	○デジタル経済の信頼性を損なわないネットワーク環境のサイバーセキュリティを確保する	○基本的権利である個人情報等の保護に対する適切な措置の採用を維持する ○オンライン取引の消費者を詐欺的な商慣行から保護するとともに、効果的な救済措置等を確保する	○個人情報保護のための適切かつ必要であると考えられる措置の採用を維持する ○国内における他の商形態の消費者と同等の消費者保護を確保する
	知的財産権の保護	○ソフトウェアのソースコードやアルゴリズムの開示又は使用の要件を課すべきではない(※) ○暗号化を含む特定技術の使用に必須の要件を課すべきではない	○ソフトウェアのソースコードやアルゴリズム等の共有を市場アクセスの条件としない(※) ○企業秘密等の転送又は特定の技術の使用等を市場アクセスの条件としない	○自然人又は企業等が所有するソフトウェアのソースコードの転送又はアクセスを要求しない(※)	○サイバーセキュリティやインターネット空間における主権の確保、プライバシーや安全保障上の重要な利益の保護等のために必要と考える措置を維持する
	規制協力・情報公開	○政府が収集するデータの公開性と差別的でない広範なアクセスを確保する ○電子商取引関連の国内法規制・国内手続やそれらの変更等を報告する	○政府情報へのパブリックアクセスと政府情報の利用を促進する	○高い水準の公平性と独立性を有する規制機関を設定し、全ての市場参加者に透明性のある規制を実施する	○電子商取引関連の国内法規制・手続等を可能な限り公開する ○電子送信された貿易関連文書を一般に公開するよう努める
円滑化	電子行政(電子署名・電子認証等)	○電子商取引環境を改善する観点から、オンライン決済を提供するプロバイダーに関する規制を含むオンライン決済システムの信頼性を保障する明確な国内規制を導入する	○貿易円滑化協定(2017年2月発効)に定める貿易・行政上の手続の完全な実施がデジタル貿易の円滑化に貢献する	○電子的手段による契約・認証等に対する従来の紙による契約・認証等との同等性を確保し、法的有効性を保障する	○電子的手段による契約・署名・認証等の法的有効性の相互承認を推進する
	競争環境		○インターネット仲介者がデータの流通等に対する法的責任を負わないことを保証しながら、刑法等の執行を可能とする	○維持したいユニバーサルサービスの範囲の設定・実施の権利を確保する ○サプライヤーによる市場支配的な差別を防止するセーフガードを設定する	○途上国への開発機会の提供とグローバルサプライチェーンへの統合に資する電子商取引を促進する ○途上国のネットワーク環境やデジタル技術等の改善に貢献する対策・能力開発支援を推奨する
開発協力	技術支援	○途上国や中小企業等の成長機会を妨げないような電子商取引環境を構築し市場アクセスを改善する	○自由・公正かつ包括的な規律に基づくデジタル経済は先進国と途上国の双方に利益をもたらす	○公正で予測可能なデジタル環境がビジネスコミュニティの信頼と各国の対外投資能力を高める	

(備考) 日本、米国、EUの各項目中の(※)は正当な公共政策目的に基づく規制措置の採用は許容される旨併せて提案している。
(出所) WTOウェブサイト公表の各国提案(表中の国名下に文書番号を記載)に基づき筆者作成

ただし、上表のとおり、電子商取引の自由化を志向する米国¹⁷、個人情報保護等の信頼性を重視するEU、主権や途上国支援を踏まえた議論を求める中国など、主要国・地域の意見の隔たりは大きい状況にある¹⁸。なお、日本は各国の意見の調和を目指し、「データ・フリー・フロー・ウィズ・トラスト」(DFFT¹⁹)の考え方にに基づき、2019年6月のG20大

¹⁷ 米国通商代表部(USTR)は対外貿易交渉目的を記した各種報告書で、米国に有利なデジタル貿易ルールの形成を目指し同国が重視する項目(表2の内容を含む)を列挙している(例:『United States-Japan Trade Agreement (USJTA) Negotiations Summary of Specific Negotiating Objectives』(2018.12)6頁)。

¹⁸ 菅原淳一「電子商取引(デジタル貿易)『WTO改革の課題と方向』(ITI調査研究シリーズNo.98、2020.3)68~70頁、岩田伸人「WTOにおけるデジタル貿易の問題・考察」『貿易と関税』(2020.7)45~57頁等も参照。

¹⁹ DFFT(Data Free Flow with Trustの略)は、安倍総理が2019年1月の世界経済フォーラム年次総会(スイス)で提唱したデータガバナンスに関する概念であり、プライバシーやセキュリティに関する信頼を確保しながら、自由なデータ流通や電子商取引を促進するルール形成を目指すことを意味している。

阪サミットの際にWTOの議論を後押しする「大阪トラック」の立ち上げを主導するなど、電子商取引や越境データの流通を含むルール形成に積極的に取り組む姿勢を示している。

4. デジタル貿易をめぐる主な論点とルール化の現状

WTOの議論と並行し、国際社会では、デジタル貿易をめぐる課題に対応するとともに、自国に有利なルール形成を推進する観点から、米国、EU、豪州等を中心にFTA/EPA等にルールを設ける動きが加速している²⁰。以下、主な論点を挙げ、主要国の対応やFTA/EPA等におけるルール化の現状等を解説する（ルールの一覧・比較は表3を参照）。

（1）電子商取引の商形態をめぐる課題

ア デジタルコンテンツの分類

WTO協定は、デジタルコンテンツ（電子送信される文書・映像等）の分類如何によって適用される規律が異なるといった構造的な課題を抱えている。具体的にはWTO協定上、デジタルコンテンツを「財の取引」とみなす場合はGATT、「サービスの取引」とみなす場合はGATS、「知的財産権の使用料」とみなす場合はTRIPS協定がそれぞれ適用され、保障される待遇や検討すべき論点²¹に違いがあることが問題となっている。

この問題について、文化や言語の多様性を重視するEUはデジタルコンテンツの文化的保護を目的に無差別待遇（最恵国待遇及び内国民待遇）の在り方に留保を付すことができるGATSを適用すべきとの立場をとる一方、国際競争力の高いICT産業を有する米国は無差別待遇の原則適用が確保されるGATTの適用を主張している。日本はGATSかGATTかとの一意的な見解ではなく、CD等の有形媒体に記録され取引されるデジタルコンテンツに対しては同様のコンテンツが電子送信される場合にもGATTを適用すべきとの立場にあるなど、各国の意見の隔たりが大きく議論が難航している。

なお、この問題に関して日米が締結済みのEPA等では、デジタルコンテンツに相当する概念として「デジタルプロダクト」を定義し、無差別待遇を保障する傾向にある。

イ 電子送信に対する関税賦課

上記の問題と関連し、国境を越える電子送信に対する関税の問題、すなわちデジタルコンテンツを「財の取引」とみなす場合における関税賦課の是非やその在り方等も議論となっている。この問題についてWTOは、①電子商取引の発展促進に向け国際社会が協力して自由な取引環境を確保する必要性、②世界的に広く利用される電子商取引に係る発信地や送信主体等の全てを網羅的に整理・捕捉することの困難性、③価値指標が未確立のデジタルコンテンツに適正な水準の関税を賦課することの技術的不可能性²²等に

²⁰ 2017年5月までにWTOに通報された275の発効済みFTAのうち、電子商取引のルールを含むFTAは75に上っている（「Provisions on electronic commerce in regional trade agreements」『WTO Staff Working Paper, No. ERSD-2017-11』（2017.11）5頁等）。日本も現在、発効・署名済みの18のEPAのうち6協定（日スイスEPA、日豪EPA、日モンゴルEPA、環太平洋パートナーシップ協定（TPP）、包括的・先進的TPP協定（CPTPP）及び日EU・EPA）に電子商取引章を設けているほか、日米デジタル貿易協定を締結している。

²¹ 例えば、GATTをめぐるのはデジタルコンテンツの関税率や原産地等をいかに決定すべきか、GATSをめぐるのは電子商取引をいかなるサービス形態・業種に分類するかといった課題がそれぞれ論点となる。

²² 受け手によって価値が変化し得るとの特徴から価値指標の確立は困難とされる。このため、仮に送信量に基

鑑み、既述の第2回閣僚会議の際に発出した閣僚宣言に「電子送信に対する関税を賦課しないという現在の慣行を継続する」旨を記して以降、現在まで合意を維持してきた。

この合意は米国を中心とする先進国の提案を契機としていたが、途上国においても既述の技術的不可能性等を考慮し、今後の技術の進展状況等を踏まえながら検討していくべき課題であるとの認識から受け入れられる暫定的なものであったため、「関税不賦課モラトリアム」と称して合意の延長が確認されてきた。この合意に関し、先進国は関税不賦課を恒久化すべきとの立場を示しているが、近年インドや南アフリカ等の途上国は自国産業の育成・保護を目的とした関税政策の必要性を主張し合意の延長に反対する傾向にあり²³、その先行きは不透明な状況にある（デジタル課税をめぐる動向は5.を参照）。

なお、この問題に関して日本、米国、EU等が締結済みのEPA等を含む多数の協定においては、電子送信に対する関税不賦課を法的義務として規定している。

（2）データ・ローカライゼーションをめぐる課題

データ・ローカライゼーションをめぐることは、特に①越境データの流通・移転を制限する措置（例：個人情報の越境移転規制²⁴）及び②データの国内保有・保存等を義務付ける措置（例：コンピュータ関連設備の国内設置、企業秘密等の開示要求²⁵）が貿易上の障壁として認識されている。データ・ローカライゼーションは、国内産業や個人情報の保護、国家安全保障の確保等の政策目的の実現の手段として実施されている場合が多いため、濫用リスクを低減するルールの必要性が認識されているが、WTO協定上、その在り方を規定する明確なルールは存在していない。こうした中、WTO協定に基づく紛争解決では、電子商取引を「サービスの取引」の側面から捉え、各国の措置がGATSの各種義務と抵触する可能性を個別のケースに応じて判断する例が見られている²⁶。しかし、電子商取引の商形態をめぐる対立が未だに続く現状下、GATSの適用可能性は不安定な状況にある。この点、公共政策目的の達成水準の設定を加盟国に委ねるGATSの規律（例：第14条の一般的例外）が各国のデータ・ローカライゼーションに対応するには不十分との指摘もある²⁷。

なお、上記の問題に関してTPPやCPTPP等は、法的不安定性や事業コスト等の増大を回避する観点から、電子的手段によるデータの自由な越境移転とともに²⁸、コンピュー

づき関税を課す場合、送信量と価値が必ずしも比例せず実際の価値とは無関係に関税が課される懸念がある。

²³ 『REUTERS（電子版）』（2019（令元）.12.9）

²⁴ 代表例としてEUの「一般データ保護規則」（GDPR、2018年5月施行）がある。同規則は、域内に居住する個人のプライバシー保護を目的として、域内の個人情報の厳格な取扱い（罰則を含む）を求めている。

²⁵ 代表例として中国の「サイバーセキュリティ法」（2017年6月施行）がある。同法は重要産業（例：公共通信）のデータの国内保存義務やソフトウェアのソースコード（コンピュータの文字列）の開示を求めている。

²⁶ 例えば、米国の賭博サービスの越境移動に対する判断（WT/DS285）や中国の出版物等の貿易権及び流通サービスに対する判断（WT/DS363）はGATSが電子的手段によるサービスに適用される可能性に言及している。

²⁷ データ・ローカライゼーションをめぐる各国の措置やWTOを含む国際社会の取組等については、東條吉純「WTO協定による越境データ流通の規律と限界」『RIETI Discussion Paper Series 20-J-011』（2020.2）、阿部克則「データ・ローカライゼーション措置と国際経済法上の規律—WTOとTPPにおける法的位置づけ—」『財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」』（2019.11）も参照。

²⁸ ただし、個人情報保護を重視するEUは締結済みのFTA等に電子的手段によるデータの自由な越境移転を認める規定を含めておらず、日EU・EPAでも今後その必要性を再評価する旨を定めている（第8.81条）。

タ関連設備の国内設置要求やソースコードの開示要求の禁止²⁹を規定している。ただし、これらの協定においても、正当な公共政策目的に基づく一定の規制措置は許容されている。

(3) 競争環境をめぐる課題（プラットフォーマー等の民事責任の免責）

プラットフォーマー等の競争環境をめぐる課題も注目を集めている。例えば、データ流通に際して生じた損害（例：SNS上における名誉毀損）に対するプラットフォーマー等の民事上の責任に関し、米国はプラットフォーマー等の成長がデジタル貿易の増進に不可欠との立場から民事上の責任を制限することを求めている。米国はFTA交渉等においてもその必要性を主張しており、日米デジタル貿易協定や改正NAFTA（北米自由貿易協定）である「米国・メキシコ・カナダ協定」（USMCA）には、SNS等のコンピュータを利用した双方向サービスの提供者等の民事上の責任を制限する規定が盛り込まれている。

ただし、プラットフォーマー等の法的責任の在り方に関しては、日米間の国内実施法に差異が見られるなど日米両国の考え方が完全に一致しているわけではないほか³⁰、各国の理解や立場も必ずしも明確ではないことから、十分な議論が求められる段階にある。

表3 日本が締結済みのEPA等における主要ルールの規定状況

規定の内容 (※1)	日米デジタル 貿易協定 (2020年1月 発効)	日EU EPA (2019年2月 発効)	CPTPP (※2) (2018年12月 発効)	TPP (※2) (2016年2月署名、未発効)	日モンゴル EPA (2016年1月 発効)	日豪 EPA (2015年1月 発効)	日スイス EPA (2009年9月 発効)	【参考】 USMCA (2020年7月 発効)
デジタルプロダクトの無差別待遇	○	×	○	○	○	○	○	○
電子的な送信に対する関税不賦課	○	○	○	○	○	○	○	○
電子的手段によるデータの自由な越境移転	○ (例外あり)	× (発効日から3年以内に必要性について再評価)	○ (例外あり)	○ (例外あり)	×	×	×	○
個人情報等の保護	○	○	○	○	×	○	○	○
オンライン消費者の保護	○	○	○	○	○	○	○	○
コンピュータ関連設備の国内設置要求の禁止	○ (金融サービスを含む)	×	○ (例外あり)	○ (例外あり)	○ (例外あり)	×	×	○
ソースコード等の開示要求の禁止	○ (アルゴリズムを含む)	○	○	○	○	×	×	○ (アルゴリズムを含む)
特定の暗号等の使用要求の禁止	○	×	×	×	×	×	×	×
規制協力	×	○	○	○	○	○	○	○
情報公開	○	×	×	×	×	×	×	○
電子行政（電子署名・電子認証等）	○	○	○	○	○	○	○	○
民事責任の免責	○	×	× (※3)	○ (※3)	×	×	×	○

※1 本表において、該当する条文があるものは○、明確な条文がないものは×として表記している。

※2 TPPには日本、米国、カナダ、メキシコ、ペルー、チリ、豪州、ニュージーランド（NZ）、マレーシア、ベトナム、シンガポール及びブルネイの12か国が、CPTPPには米国を除く11か国がそれぞれ参加している。

※3 TPPでは知的財産章（第18章）に一定の規定が設けられたが、CPTPPではその適用が凍結されている。

（出所）外務省資料及び経済産業省資料等に基づき筆者作成

²⁹ 日米デジタル貿易協定は、ソースコードに加え、アルゴリズム（問題を解決するための計算手順）の開示要求や特定の暗号等の使用要求の禁止等のより詳細な情報の保護も含んでいる（第17条及び第21条）。

³⁰ 国内法の相違をめぐる問題は、上谷田卓「日米貿易協定及び日米デジタル貿易協定をめぐる国会論議—日米間に構築された新たな貿易ルールの特徴と今後の課題—」『立法と調査』No. 423（2020.5）67～68頁を参照。

5. デジタル経済の進展に伴う課税上の問題と国際社会の取組

他方、OECD等においては、プラットフォームに対するデジタル課税の在り方をめぐる議論が重ねられている。以下、その問題意識や国際社会の取組の概況等を紹介する。

(1) BEPS (Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転) の問題

近年、越境ビジネスが恒常的に行われ、かつ、企業等の事業実態、資産の運用形態等が複雑化・多様化する中、各国間の税制や租税条約³¹の違い・隙間等を巧みに利用し、租税が課されない場所又は軽減される場所(例：タックス・ヘイブン³²)に利益を人為的に操作して移転することにより、税負担を軽減するBEPSが世界的に問題となっている。

この問題は、伝統的な生産プロセスにとらわれない事業形態を有し、かつ、あらゆる産業・業種間の需要者・供給者やデータを瞬時に結びつける「ネットワーク効果」を活用した価値創造の仕組みを採用し、圧倒的な競争力を持つに至ったGAFAMに代表されるプラットフォームによる租税回避行為に端を発している。すなわち、デジタル空間を主軸とするプラットフォームの事業は、事業地に支店等の恒久的施設(PE)を必ずしも必要としないことから、PEの存在を前提とする現行の国際課税ルール(いわゆる「PE無ければ課税無し原則」³³)の下では課税が行われにくいという問題を有していた。こうした中で、事業を通じて取得・創造した資金や無形資産(例：データ、特許、商標)に基づく巨額の利益をタックス・ヘイブンに所在する子会社に移転すること等により税負担の軽減を図るGAFAMの行為への批判が高まり、早急な是正が求められることとなった。

(2) BEPSの防止に向けた国際社会の取組

OECDはG20と連携し、2012年6月にBEPSプロジェクトを立ち上げ、2013年7月に現行の国際課税ルールを包括的に見直し、その不備を是正して企業の活動実態に即したものにするための15の行動を掲げた「BEPS行動計画」³⁴を公表した。この計画の行動1(電子経済の課税上の課題への対処)の中で、プラットフォームに対するデジタル課税を含む新たな法人課税の在り方が議論されたが、同計画に関する「最終報告書」³⁵(2015年11月公表)には、本質的な課税の在り方については、より詳細な検討が求められる旨が記された³⁶。なお、BEPSプロジェクトの積み残された課題については、2016年6月に発足した「BEPS包摂的枠組み会合」³⁷を中心に議論が継続され、その上で、OECDは2018年3月に各国が協調して見直すべき課題等に言及した「中間報告」³⁸を、2019年10月

³¹ 世界の租税条約は約3,000件に上り、日本も現在139か国・地域の間で76件の租税条約等を締結している。

³² 国際的な定義は存在しないが、一般的に法人税等の制度が無い又は著しく低い国・地域を指す場合が多い。

³³ 外国企業が他国で事業を行う場合、同国内にPEがなければ外国企業の事業利得に課税できないとする原則。

³⁴ OECDウェブサイト<https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#page5>

³⁵ OECDウェブサイト<<http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>>

³⁶ 本稿では詳述しないが、同プロジェクトの他の行動に基づく成果(例：倉庫等を一定の要件の下でPE認定できるようPEの定義を拡大すること(行動7))により、プラットフォームへの課税権が一定程度拡大することとなった。しかし、より本質的な課税の捕捉又は調整に向けては更なる対応が必要であるとされた。

³⁷ 現在、OECD加盟国に加え、OECD非加盟の新興国・途上国を含む137か国・地域が参加している。

³⁸ OECDウェブサイト<<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=15967>>

には、その内容を修正・更新し具体的な提案等を明記した「事務局案」³⁹をそれぞれ公表した（詳細は6.を参照）。その後、2020年1月のB E P S包摂的枠組み会合（パリ）及び同年2月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議（サウジアラビア）において、事務局案に基づき2020年末までの最終報告書の取りまとめに向けて検討を進めていく方針が確認された。

一方、この間、OECD等の取組と並行し、独自にデジタル課税を導入する動きも見られた。当該課税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許容されていたが、例えばフランスによる2019年7月のデジタルサービス税（オンライン広告等に対する課税）の導入をめぐるのは、産業界への不公正な措置であると主張する米国の反発を招き報復関税の動きに発展するなど⁴⁰、OECD等の協調的な取組に及ぼす影響が懸念された。

なお、日本は、独自のデジタル課税の導入を選択肢として排除しているわけではないものの、国際的な合意に基づく統一的な課税上の対応が望ましいとの認識の下、OECD等における解決策の合意に向けて積極的に議論に貢献していくとの方針を示している⁴¹。

6. デジタル課税をめぐる主な論点

デジタル課税の導入に向け、①国際課税上の根拠と利益配分ルールの見直し、及び②軽課税国への利益移転に対抗するための措置の導入の2つの柱（いわゆる「Pillar」）に基づき解決策が検討されている。以下、その主な内容や各国の対応等を解説する⁴²。

（1）国際課税上の根拠と利益配分の在り方の見直し（いわゆる「Pillar 1」）

Pillar 1は、国際課税上の根拠である「PE無ければ課税無し原則」と利益配分ルールである「独立企業間原則」⁴³の2つのルールの見直しを主なテーマとしている。前者では、市場国（顧客やユーザー等の所在国）におけるデジタル事業を通じた利益であるにも関わらず、当該市場国にPEが存在しないことにより市場国において課税できない等といった課題に対応するための解決策が、後者では、データや無形資産等を最適な場所に自由に配分・移動することが可能なプラットフォームの利益を企業単位ではなくグループ企業全体の利益として捉えて市場国において課税するための解決策が、それぞれ検討されている。

OECDの事務局案は、デジタル事業が行われた市場国の課税権を認めるための国際課税上の根拠及び利益配分ルールに係る新たな概念として、①顧客・ユーザーの貢献度（英

46799&id=id&accname=guest&checksum=D39365C4D8C136BEE3F9D9956F7C5738>

³⁹ OECDウェブサイト<<https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-october-2019.pdf>>

⁴⁰ USTRは2019年12月、フランスによるデジタルサービス税が米国企業にとり不合理かつ差別的なものである旨を記した報告書を公表し、同国からの輸入製品等に対する貿易制限措置の導入を検討した。しかし、その後フランスが2020年1月に同税の徴収延期を発表したことを受け、事態は一旦沈静化した。

⁴¹ 第201回国会参議院外交防衛委員会会議録第13号13頁（2020（令2）.5.26）、第201回国会衆議院経済産業委員会会議録第9号8～9頁（2020（令2）.5.13）

⁴² OECDの議論等は、佐藤良「デジタル経済の課税をめぐる動向【第2版】」『調査と情報－ISSUE BRIEF－』No.1064（2019.7）1～14頁、合田寛「デジタルIT企業と国際課税ルール－GAFAなどの収益構造と多国籍企業に対する課税－」『経済』No.292（2020.1）54～68頁、藤枝純・遠藤努「デジタル課税に関する大枠合意－2020年1月の「合意」と今後の展望やいかに－」『税務弘報』Vol.68（2020.5）127～137頁等も参照。

⁴³ グループ法人の本支店間や支店間の内部取引等について、それぞれを独立の企業であるとみなして経済活動や価値創造等への関与の度合い等を分析し、課税対象利得の算定や配分を決定する原則。

国提案)、②マーケティング上の無形資産(米国提案)、③重要な経済的存在(インド等の提案)の3つが提案されている旨に言及し、その一本化を目指している(表4を参照)。いずれも、物理的拠点の存在を必要としないこと、グループ企業の全体利益を課税対象利得として算定できること等の現行の国際課税上の課題を克服し得る提案であるが、それぞれの概念の対象業種の定義や範囲等⁴⁴を始めとする課税権の在り方をめぐる利害対立を背景に、統一的なアプローチの達成は困難な状況となっている。

表4 国際課税上の根拠と利益配分ルールに関する新たな概念

	顧客・ユーザーの貢献度 【英国の提案】	マーケティング上の無形資産 【米国の提案】	重要な経済的存在 【インド等の提案】
考え方	市場国にPEがなくてもデジタルサービスの利用者による価値創造を重視	市場国にPEがなくても市場国におけるマーケティング活動による価値創造を重視	各主体の経済活動への関与の度合いを重視し、PEを認定する(ただし、PEは物理的拠点であることを問わない)
国際課税上の根拠	顧客やユーザーによる能動的行為又は価値創造の存在を前提とし、課税上の根拠とする	マーケティング活動による価値創造と市場国との間の内在的・機能的な関係の存在を前提とし、課税上の根拠とする	デジタル技術による意図的又は持続的な関係の存在を前提とし、課税対象とする
利益配分ルール	企業活動に利用される居住者のデータの提供等に基づく売上高に応じた利益配分を実施	マーケティング上の無形資産の価値に応じた利益配分を実施	一定の算定基準に基づくPEの価値に応じた利益配分を実施

(出所) 財務省資料及び脚注42記載の各種論考における考察等に基づき筆者作成

(2) 軽課税国への利益移転に対抗するための措置の導入(いわゆる「Pillar 2」)

Pillar 2では、途上国による外資誘致等を目的とした税率引下げ競争を回避するとともに、多国籍企業による軽課税国への利益移転を抑制するため、各国・地域において最低限確保されるべき税率(いわゆる「ミニマムタックス」)を導入すること等が検討されている。

Pillar 2は、デジタル事業を主軸とするプラットフォームのみを対象とした論点ではないが、当該プラットフォームを含む多国籍企業によるタックス・ヘイブンを利用した租税回避行為を抑制するための重要な手段として位置付けられている。なお、このテーマの下では、各国における最低税率の水準、親会社の所在する国・地域と軽課税国に所在する子会社などグループ法人間における課税対象利得の算定方法等が議論されている⁴⁵。

7. おわりに

新型コロナウイルス感染症の世界的な拡大を受け、デジタル空間を通じた国際経済活動の重要性・優位性が高まるとともに、テレワークやオンライン学習等が普及するなど日常・消費生活上の様々な場面におけるデジタル化が急速に加速している。デジタル空間を通じ

⁴⁴ 例えば、英国が提案する顧客・ユーザーの貢献度に依拠した課税は、利用者の多いGAFAM等に対する課税権を事実上拡大し得るものであるのに対して、米国が提案するマーケティング上の無形資産に依拠した課税は、プラットフォームに限らず事業活動に関与したより広範な業種に課税権を設定し得るものであるなど、その狙いが根本的に異なる(『日本経済新聞』(2020(令2).2.1)、『日本経済新聞』(2020(令2).1.26))。加えて、米国が新ルールの適用を国家の判断ではなく企業による判断に委ねるべきとする提案(いわゆる「セーフハーバー」)の採用を強調している点も議論を難航させている(『日本経済新聞』(2020(令2).2.24))。

⁴⁵ 詳細は、金本悠希「OECDで進むデジタル課税とミニマムタックスの論議の行方」『金融財政事情』No.71(2020.5)38~41頁、吉村政穂「デジタル課税論議の動向と望ましい課税のあり方」『税理』No.62(2019.10)2~8頁等を参照。

たビジネス及び消費活動等の効率性や安全性を確保するための国際ルール形成が急務となっているが、新しい領域をめぐる各国・地域間の経済・社会・安全保障上の価値観や立場等の相違から、国際社会の幅広い合意を得たルール形成の先行きは不透明な状況にある。

こうした中、梶山経済産業大臣は大阪トラックの下、D F F Tの考えに基づきデジタル経済に関するルール作りを主導していく旨の決意を示した⁴⁶。加えて、茂木外務大臣は日米デジタル貿易協定を基礎としたルール作りを推進していくとの方針を示した⁴⁷。しかし、デジタル貿易の議論に積極的なG20参加国の中でも、インド、インドネシア及び南アフリカといった地域の主要国が大阪トラックに不参加である状況に加え、同分野の主権維持を求める中国や関連国内法が未熟な途上国が高水準の自由化を定める日米デジタル貿易協定を基礎とした議論に応じる見込みの薄さ等に鑑みれば、各国の懸念や国内事情に丁寧に寄り添いながら、妥協点を探り得る論点及びその解決策の調整・提起を優先課題とすることこそが最も求められる対応であろう。この点、経済格差の拡大を回避するため、ビッグデータやA I等の新技術のデジタル貿易への活用・応用状況等を注視しておく必要もある⁴⁸。

他方、日本は、プラットフォーマーに対するデジタル課税の構築に向けては、デジタル貿易の問題に対する積極的なスタンスとは異なり、国家が主権を有する課税権をめぐる問題で協調的な議論が必要であるとの観点から、明確かつ具体的な提案を行っているわけではないように見受けられる。ただし、梶山経済産業大臣は、①企業間の公平な競争環境を整備し日本企業の国際競争力の維持及び向上につなげていくこと、②合理的かつ明瞭な課税対象企業・利得の決定等を確保し日本企業の過度な事務負担を防止すること等の視点を踏まえたルール形成が重要である旨述べている⁴⁹。OECD等が取り組む課題は、これまでの伝統的な国際課税ルールの根幹の改革を目指す挑戦であると同時に、各国の国益に直結する難題であることから各国の意見の調和は一筋縄にはいかないだろう。その証左として既述のフランスのほか、最近では英国、スペイン等の他の先進国に加え、ブラジル、インド等の新興国においても新型コロナウイルス感染症の蔓延等に起因する財政難への対応策として独自のデジタル課税を導入する動きが広がっており、これを受け、米国が報復関税の発動やOECD等の議論からの離脱を示唆するなど、2020年末までの合意の見通しに暗雲が漂っている⁵⁰。このような状況に鑑み、BEPSプロジェクトの成功を主導してきた日本には、公正・公平な課税環境を確保する重要性を再認識させるとともに、自国優先の課税措置の自制を促すような各国間の橋渡し役としての役割が今一度求められよう。

上記の点に改めて留意しつつ、WTOやOECD等における国際的な議論を牽引し、デジタル分野における新たな国際秩序の早期形成に貢献していくことが期待される。

(かみたにだ すぐる)

⁴⁶ 第201回国会参議院経済産業委員会会議録第1号2頁(2020(令2).3.5)

⁴⁷ 第201回国会参議院本会議録第1号6頁(2020(令2).1.20)

⁴⁸ NZ、シンガポール及びチリによるデジタル経済連携協定(DEPA、2020年6月署名)には、ビッグデータやA Iの活用等の先端分野のルールが規定されたとされる(DEPAの特徴は、菅原淳一「電子商取引(デジタル貿易)」『WTO改革の課題と方向』(ITI調査研究シリーズNo.98、2020.3)72頁等を参照)。

⁴⁹ 第201回国会衆議院経済産業委員会会議録第9号8頁(2020(令2).5.13)

⁵⁰ 『日本経済新聞』(2020(令2).6.18)、『日本経済新聞』(2020(令2).5.12)