

コロナ禍での売上増加で影響も 英国デジタルサービス税の 概要と日本企業への影響

10記事のヒッセンズ

- 英国は2020年4月1日からソーシャルメディアサービス、インターネット検索エンジン、オンラインマーケットプレイスから生じる2,500万ポンドを超える収益に対して2%のデジタルサービス税を導入した。
- 連結企業グループのデジタルサービス収益が5億ポンド、英国デジタルサービス収益が2,500万ポンドを超える場合に課税される。
- 英国政府はOECD / G20の国際的な合意に従うことを再確認しており、2025年までにレビューが行われる。

デロイト トーマツ 税理士法人
溝口 史子

(図表1) 英国デジタルサービス税の概要

概要	デジタルサービス税は、デジタルサービスを提供するグループ会社に適用され、デジタルサービス関連収益が年間の閾値を超える場合、当該グループはデジタルサービス税申告を提出しデジタルサービス税の納付義務を負う。
デジタルサービス活動の定義	・ソーシャルメディアサービス(a social media service) ・インターネット検索エンジン(an internet search engine) ・オンラインマーケットプレイス(an online marketplace)
年間収益の閾値	・課税対象デジタルサービスからの全世界収益5億ポンド ・英国のユーザーに起因する当該収益が2,500万ポンドを超える(UK digital service revenue。以下、「英国デジタルサービス収益」という)
控除額	2,500万ポンドまでの英国デジタルサービス収益は控除される。
税率	控除額を超える英国デジタルサービス収益に対する2%
代替計算規定	利益率の低いビジネス、損失事業に関して個々の事業ごとに英国デジタルサービス収益に代わる代替課税標準を選択することができる(例：検索エンジンとオンラインマーケットプレイスに関してそれぞれに課税方法を選択可能)。代替課税標準は英国の当該事業の営業利益に0.8を乗じて計算する。
越境取引	二重課税防止のため、オンラインマーケットプレイスについては企業グループの申立てが認められた場合、収益の50%のみを課税対象とすることができる。

英国のデジタルサービス税が、2020年4月1日に導入され、同日以降に稼得されるデジタルサービス収益に対して課税される。デジタルサービス税は、ソーシャルメディアサービス、検索エンジン、またはオンラインマーケットプレイスを英国のユーザーに対して提供する大企業の収益に対して2%を課税するものである。英国政府はデジタルサービス税として年間5億ポンドを見込む。

英国デジタルサービス税の概要

英国デジタルサービス税の概要をまとめると図表1のようになる。

以下、2020年3月19日(および3月20日)に英国歳入税関庁(HMRC)が公表したガイダンス⁽¹⁾をもとに内容を解説する。

⁽¹⁾ <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax>

デジタルサービス活動 の定義

(1) ソーシャルメディアサービス (a social media service)

ソーシャルメディアサービスとは、アクティブなユーザーベースに依存して価値を生み出すビジネスモデルである。ソーシャルメディアの運営主体がユーザーから価値を引き出す方法は多くあり、ユーザーについて収集されたデータがプラットフォームの収益化に不可欠な要素であることは疑いないが、さらに多くのユーザーをサービスに引き付け、プラットフォームに対する関心を高めるという「価値」も含まれる。結果的に、アクティブなユーザーベースの育成と維持が、通常、ソーシャルメディアビジネスのコアビジネス戦略であり、多くの場合、コンテンツを定期的に投稿することや、プラットフォームにもっと時間を費やすようにユーザーに働きかける。

ソーシャルメディアの定義は、ユーザー参加に関わる2つの重要な要素に着目している。次の条件の両方が満たされている場合にソーシャルメディアサービスに該当する。

- ・サービスの主たる目的または主たる目的の1つが、ユーザー間の対話（ユーザー間のコミュニケーションおよびユーザーが作成したコンテンツ間のコミュニケーション）を促進することである。
- ・ユーザーが作成したコンテンツを他のユーザーが利用できるようにすることが当該サービスの重要な特徴である。

ソーシャルメディアサービスに該当する例として、ソーシャルおよびプロフェッショナルネットワークングサイト、マイクロブログプラットフォーム、ビデオ/画像共有プラットフォーム、オンライン出会い系サイト、およびユーザーレビューを共有するためのプラットフォームが挙げられている。テレコミュニケーションネットワークやプライベートコミュニケーションプラットフォーム（例：メールサービスなど）は、大枠でソーシャルメディアプラットフォームと高度に統合されていない限り含まれない。メディア（映画や音楽など）のストーリーミング、放送事業は、範囲から除外される。オンラインフォーラムや一部のオンラインゲームなどのサービスは定義を満たす場合があるとされており、これは各サービスの内容に大きく依存する。考慮する必要があるオンラインゲームの機能に関する具体的なガイダンスが示されている。

オンラインゲームのなかに対戦型ゲームなどユーザー間のコミュニケーションが前提となっているものがある。オンラインゲームは多種多様であり、ユーザー間またはユーザーが創出するコンテンツ間のコミュニケーションの重要性もさまざまである。

このため、ガイドランスでは、(現実的であるかどうかは別として)ゲーム単位でソーシャルメディアサービスに該当するかの判断が原則として必要であるとしている。マルチプレーヤー機能が具備されているというだけで必ずしもソーシャルメディアサービスに該当するとうわけではなく、コミュニケーションが補助的な特徴であり、ユーザーの娯楽が主としてゲームとソフトウェアの質によって決定される場合にはソーシャルメディアサービスには該当しないとしている。

多人数参加型オンラインゲーム (massively multiplayer online games、通称「MMO」という) は単なるオンライン型マルチプレーヤー機能を超えて、ソーシャルメディアの定義に近いものであるとする。他人と対戦するということがよりゲームエクスペリエンスの中核的な位置を占め、他のユーザーがいるということがゲームの価値を高めるような場合、ゲームがソーシャルメディアサービスとしての要件を充足するとする。MMOは、ソーシャルメディアと同様ユーザー同士が創出するネットワーク効果に期待し、継続的に関与するより大きなユーザー集団を構築する事業戦略をとっているため、ゲーム自体は無料であるものの、広告料収入やゲーム中での購入によって収益を獲得するものも多い。

このようなゲームにおいては、他のユーザーとの交流や他のユーザーが作り出すコンテンツとの交流が主たる娯楽となっている。このようなゲームの特徴として、ユーザーはAIではなく主に他のユーザーと対戦する、ユーザーはすべてのユーザーが参加する仮想世界と仮想環境を構築できる、ユーザーは課題とミッションを作成できる、ユーザーは

ゲーム内で他のユーザーと物品を交換できる、ユーザーは他のユーザーと(テキストや音声などで)コミュニケーションできる、他のユーザーとのやり取りが、ゲーム内での当該ユーザーの前進や競争力を高めるといったことが参考として列挙されている。

通常、多くのMMOがこういった条件を満たすため、ソーシャルメディアサービスの2つ目の要件である「ユーザーが作成したコンテンツを他のユーザーが利用できるようにすることが当該サービスの重要な特徴である」という点についての判断が、MMOがソーシャルメディアサービスに該当するかどうかの分岐点となる。この際、ユーザーが作成したコンテンツとは何かが問題であり、この点についてHMRCは事業者が提供するコンテンツと峻別し得るものでなければならず、ゲーム環境や他のユーザーのゲーム体験にある程度継続的な影響を与えていることが必要であると述べている。単なるゲームへの参加は、コンテンツの作成には当たらないとしている。

(2) インターネット検索エンジン (an internet search engine)

原則としてインターネット全体を機能する検索エンジンの提供であり、ユーザーがそのWebサイト(および密接に関連するWebサイト)で「単語」を検索できるようにする単一サイト上の検索機能の提供は、範囲外となっている。ウェブサイト上に外部のウェブサイトからの結果を表示するための「検索ボックス」がある場合、諸条件を勘案してウェブサイトの所有者または検索ボックスの背後でテクノロジを提供している第三者のいずれが課税対象となるインターネット検索エンジンの提供者であるかを判断するが、原則としてウェブサイトの所有者ではなく当該検索ボックスに対してテクノロジを提供している第三者が、デジタルサービスの提供者とみなされる。

(3) オンラインマーケットプレイス (an online marketplace)

オンラインマーケットプレイスとは、商品、サービス、不動産関連業務のオンラインマーケットを提供するサービスである。したがって、独立第三者であるユーザー間の商品

やサービスの交換の仲介がオンラインサービスの中心的な目的であるかどうかをテストする。オンラインマーケットプレイスの提供の定義に該当するには次の2つの基準が両方充足されなければならない。

- ・サービス利用者はプラットフォーム上で資産等を他のユーザーに販売(またはレンタル)、宣伝またはその他の方法で提供することができ(条件A)。
- ・サービス利用者が提供する資産等の販売(またはレンタル)を促進(facilitate)することがサービスの主たる目的、または主たる目的の一つである(条件B)。

前記の基準は、条件Aが事実関係についての基準であり、実際にユーザーが宣伝、提供、販売する機能を備えているということであり、条件Bは促進がサービスの主たる目的であるかどうかを意味している。

ガイドランスでは、マーケットプレイスの出店者や小売業者/オンライン事業者自身が行う販売はオンラインマーケットプレイスの対象外であり、プラットフォーム上で販売者が1社の場合はマーケットプレイス

には該当しない。販売が最終小売り段階(B2C)であるか、卸売り段階(B2B)であるか、取引が市場自体で行われるか、プラットフォームの外部で行われるかは関係ない。また、プラットフォーム運営者が何らかの付加価値を付けている必要はなく、積極的に取引に関与しているかにかかわらず、また条件Aで「宣伝」しているだけでも足りるため、いわゆる掲示板機能しか持たない場合であっても該当する。条件Bは主たる目的テストであり、仮にユーザーが資産等を広告販売する機能を具備していたとしても、それがサービスにとって付随的なものであるか、重要ではないケースを除外するための基準となっている。

例示として、園芸雑誌のウェブサイトで園芸関連雑貨の広告の掲載が可能でそこから広告収入を得ている場合が非該当のケースとして挙げられている。主たる目的の判断基準として、自身が会計上販売者としての売上を計上している場合はマーケットプレイスではない可能性が高く、プラットフォーム上で多数の販売者を集めることを目的としている(ただし特殊な物品を販売している限りにおいては少数であっても該当し得

(図表2) 課税対象収益の事例

<p>【事例1】 英国のユーザーが(出店者または消費者として)取引の当事者であるすべての収益は、相手方の所在地に関係なく、英国のデジタルサービス収益となる。これには、手数料と配送料を含む。</p>
<p>【事例2】 土地または資産に関連する取引を促進するオンラインマーケットプレイスでは、所有者または出店者の場所ではなく、土地の場所が考慮される。英国の宿泊施設、土地、建物に関連する取引は、常に英国のデジタルサービス収益となる。取引に英国以外の宿泊施設、土地、または建物が含まれる場合、その取引からの収益は、消費者が英国のユーザーである場合にのみ、英国のデジタルサービス収益として扱われる。</p>

る)、当該販売者間での競争を促進している、商品やサービスを販売するための認識可能な「場所」を提供している、ユーザーが条件に基づいてアイテムを検索できるようにするなど、販売を促進する機能を有している、収益が取引数と取引高に連動している、等がマーケットプレイスの特徴として挙げられている。

なお、ユーザーが特定の商品を最良の価格で購入できるようにするデマンドサイドマーケットプレイス

も、オンラインマーケットプレイスの定義を満たすことができる。オンラインマーケットプレイスは複数の当事者が関与し、それぞれに対価を支払うことが一般的であるため、課税対象収益の判定でも多面的な考慮が必要となることに留意しなければならぬ。図表2に、いくつかの例を挙げる。

関連オンライン広告サービス(associated online advertising service)

オンライン広告収入は、前記3つの課税対象となるデジタルサービスに含まれていないが、前記3つの課税対象となる活動はオンライン広告の掲載料で便益を得ていることが多い。

前記3つの課税対象となる活動とリンクさせることによってオンライン広告が重要な利得(significant benefit)を得ており、英国のユーザーによって閲覧または利用されている場合、当該オンライン広告収入はマーケットプレイス、検索エンジン、ソーシャルメディアから稼得される課税対象収益に含まれる。マー

(図表3) オンライン広告サービスの例

<p>英国のユーザーが閲覧またはその他の方法で消費した広告に関するオンライン広告収入の判定において、広告の対価を支払う事業者または広告代理店の所在地は考慮されない。つまり、日本の広告代理店と日本の事業者間の契約であっても、オンライン広告の閲覧者が英国に所在する場合、広告料収入はデジタルサービス税の課税対象となり得る。</p>

ケットプレイス、検索エンジン、ソーシャルメディアはユーザーの膨大なデータを保有し、効果的な広告を可能にすることを実施しており、オンライン広告は課税対象となるデジタルサービスの延長線上で資金化のために行われていると位置づけられる。オンライン広告市場は高度に成熟しており、必ずしも自社ウェブサイトに広告を掲載するのみならず、業態として関連会社や第三者のウェブサイトを斡旋する、といったサービスもみられる。どの程度の関連性(association)が求められるかについて法は定義をしていないが、ガイダンスのなかでは、関係または連携(relationship or connection)がオンライン広告活動とデジタルサービスの間に認められる場合には関連が

あると述べるにとどまっておらず、関連性の強さは求められていない。重要な便益とは何かについては特に基準はなく、あくまでも前記のデジタルサービスから何の便益も得ていない場合やわずかな場合を排除するために設けられた基準にすぎないため、認識できる何らかの便益があり、この便益によってオンライン広告の価値が高められているのであれば、関連オンライン広告サービスに該当するであろうとしている(図表3参照)。

デジタルサービス税の収益認識基準と英国ユーザーの定義

デジタルサービス税の課税計算上、収益認識は国際的に認められた会計基準(IFRS、日本のGAAP)に従い、連結グループが課税対象となるデジタルサービスを英国ユーザーに対して提供することから生じる収益に対して課税される。

ユーザーとは個人、法人等すべての利用者であり、法人間取引も含まれる。ただし、自社の従業員やデジタルサービスプロバイダーと同じグループのメンバーは、ユーザーとは

みなされない。英国デジタルサービス収益の計算において、英国ユーザーの特定が重要である。英国ユーザーは、通常英国に居住または設立されていると推測することが合理的であるユーザー (a user who it is reasonable to assume is either an individual normally located in the UK or, for businesses, established in the UK) と規定されている。

合理性の判断には「more likely than not」の基準を適用する。この居住性と設立の意味合いについては居住性、固定的施設 (fixed establishment)、恒久的施設 (permanent establishment) とは異なると述べている。デジタルサービスプロバイダーは、端的に事業者である利用者の「所在地」を判定しなければならず、独立第三者である事業者ユーザーの(税務上の)居住性の判定を求めることはかえって困難であるとされる。企業は、利用可能な情報に基づいて、所在地が英国であることが合理的に推測されるユーザーを見極めることとなるが、この合理的に推測する方法は、コンピュータンス負担の軽減のための基準であることから、企業に、通常の商業

活動で必要となる情報以上の追加的な情報収集を求めないことを趣旨としている。

英国ユーザーの判定に用いることができる証拠として次のエビデンスが例示されている。相互に矛盾する(たとえば請求先登録上の住所は日本であるが、配送先は英国である場合)、最も適切なエビデンスに依拠すべきとされている。

- ・ 配達先 (Delivery address)
- ・ 請求先住所 (Payment details)
- ・ IP アドレス (IP address)
- ・ 契約で判断する広告のエリア (Intended destination of advertising based on contractual evidence)
- ・ 賃貸の対象となる資産の所在地 (The address of property or location of goods which are rented out)

マーケットプレイスを介して行われる資産の譲渡それ自体でなくその仲介手数料(通常売上の30%といわれる)を課税対象としているが、商品の配送先が基準となり得る。また、広告料収入の課税には広告エリアを基準とし、旅行の斡旋にはホテルの

所在地が基準となる。なお、宿泊施設を提供するオンラインマーケットプレイスの「英国のユーザー」の定義が立法段階で修正されており、取引に英国以外の宿泊施設または土地が含まれる場合、その取引からの収益は、消費者が英国のユーザーである場合に限り、英国のユーザーから生じた収益となる。

したがって、英国単独の旅行パッケージは課税対象収益となるが、英国を含む欧州周遊パッケージの日本人旅行者に対するマーケットプレイスでの斡旋は、課税対象とならない。

デジタルサービス税の計算方法および納付方法

デジタルサービス税は、次の2つの基準を充足する企業グループに課税される。

- ・ 企業グループの会計期間(DST accounting period)の課税対象デジタルサービス収益が5億ポンドを超える。
- ・ 企業グループの会計期間の英国のユーザーが関与する課税対象デジタルサービス収益(英国デジタル

サービス収益)が2,500万ポンドを超える。

なお、会計期間が12カ月より短い場合は、前記の基準額を按分する。複数のデジタルサービスを同一企業グループ内で実施している場合、すべてのデジタルサービス収益の合計額を前記の基準額と照合する。

デジタルサービス税が適用される最初の会計期間は、2020年4月1日以降に開始する会計期間である。税率は2%であり、2,500万ポンドが基礎控除(DST allowance)される。複数のデジタルサービスを提供しており、そのうちいくつかが後述する代替計算規定 (Alternative Charge Provision) を選択する場合には、基礎控除額をデジタルサービス収益に応じて按分計算し、配賦控除する。

デジタルサービス税は企業グループ全体の収益に対して計算されるものの、デジタルサービス税の納税義務はグループ企業各社が負う。企業グループ全体の英国のデジタルサービス収益に占める各社の収益の割合に応じて、英国および英国以外の居住者であるグループメンバーに納税額を割り当てる。二重課税の防止の

ため、他の国でも同様のデジタルサービス税の対象となるマーケットプレイスからの収益に関して英国デジタルサービス税の50%を削減する請求を行うことができる(Cross border relief claim)。請求の対象となる取引とは、次の場合である。

- ・外国のユーザーが参加するマーケットプレイス上の取引である。
- ・取引と関連して生じる収入の全額または一部が外国のデジタルサービス税の課税を受ける、または受けると考えられる。

「受ける」と考えられる」の意味については、諸外国で導入または検討されているデジタルサービス税のなかには、取引を特定せずユーザー数によって帰属課税収益を計算するものがあり、正確には当該取引が外国のデジタルサービス税の課税対象となつていないことが特定できない場合があり、そのような場合を請求の対象に含める趣旨である。

今後HMRCは類似の税リストを公表予定である。利益率の低い事業および損失事業のため、収益に代わる代替計

算規定の選択権が認められている(Alternative Charge Provision)。企業グループが行うデジタルサービス活動ごとに選択権を行使することができる。選択権を行使すると、英国の当該事業活動固有の営業利益率(正当かつ合理的な基準で計算)を計算し、収益に営業利益率を乗じて算出する営業利益の0.8が課税標準とされる(税額はこれに2%を乗じて計算する)。代替計算規定の選択権の行使は毎会計期間、申告書によって行う必要がある。

閾値を超える企業は、最初の関連する会計期間の終了から90日以内にHMRCに通知する必要がある。デジタルサービス税は英国の法人税申告書に従い、会計期間の終了後12カ月以内に企業グループが選出する一社が提出する英国のデジタルサービス税申告書で申告納税を行う。納付期限は会計期間終了から9カ月後の翌日である。デジタルサービス税は英国の法人税の目的で税額控除が可能(ただし還付は不可)であるが、英国が現在締結している租税条約の対象には含まれていない。今後、夏までに王立承認を受ける。

日本企業に対する影響

英国デジタルサービス税は、あくまでも暫定措置であり、英国政府は、OECDとG20の国際的な合意に従うことを再確認しており、2025年までにレビューが行われる予定となつている。

第1の柱に関しては、2020年1月31日にOECDから経済の電子化に伴う課税上の課題に関するステートメントが公表され、第1の柱(国際課税原則の見直し)の統合的アプローチにかかる「制度の大枠」が示された。

英国デジタルサービス税の対象となる可能性がある日本企業は検討の開始が必要である。5億ポンド/2,500万ポンド(すなわち約650億円/32億円)の基準は、特にソーシャルメディアサービスにMOが含まれる場合、充足する企業もあるのではないかと推測される。

今後、COVID-19が原因の景気後退により、非常に低い利益率のビジネスの代替計算方法が改正されるかもしれない。全般的にはオンラインマーケットプレイスは外出禁止

または自粛要請により全世界で売上を伸ばしており、英国デジタルサービス税が英国税収に大きな貢献を果たすこととなれば、全世界で類似の税金の導入の機運が一気に高まること予想され、今後の動向から目が離せない。

溝口 史子(みぞぐち・ふみこ)
デロイトトーマツ税理士法人
間接税サービス・パートナー
旧自治省勤務を経て、2001年より大手ドイツ国際税務会計事務所に勤務。2005年にドイツ税理士登録、2015年より現職。海外間接税アドバイスを専門とし、リスクマネジメント、トレードコスト削減に関する幅広いアドバイスを提供。