

デジタル化で激変する法人課税の課題

2019年10月2日

株式会社日本総合研究所 調査部
主任研究員 蜂屋勝弘
TEL: 03-6833-1449
E-mail: hachiya.katsuhiko@jri.co.jp

蜂屋 勝弘(はちや かつひろ) 調査部 主任研究員

●専門分野

公共経済、農業の成長産業化

●略歴

1992年、入社、マクロ経済担当

1994年、(社)日本経済研究センターに出向

1999年より、税制・財政分野担当

2004～08年、内閣府参事官補佐(経済社会システム 企画担当)

2013年、内閣府政策調査員(経済財政運営 産業・雇用担当)

2014・16～17年、内閣府政策企画調査官(経済財政運営 総括担当)



●最近執筆のレポート(<https://www.jri.co.jp/page.jsp?id=28114>)

「デジタル課税導入に向けた議論の現状と課題」(ビューポイント、2019年6月)

「人口動態から探る地方財政の将来像」(JRILレビュー、2019年5月)

「将来世代への責任を果たしていない2019年度予算」(ビューポイント、2018年12月)

「アジア向け農産物・食品輸出の潜在力と輸出拡大に向けた課題」(JRILレビュー、2018年11月)

「行政サービスの格差が示す地方財政制度の歪み」(JRILレビュー、2018年5月)

●マスコミ出演／執筆実績

金融財政ビジネス 「人口動態と地方行財政－懸念される大規模自治体の財源不足」(2019年5月27日)

「農産物輸出の拡大に向けた課題 求められるアジアの潜在需要取り込み」(2019年2月7日)

日経グローバル 「税目の置き換えや留保財源率引き下げで効果」(2018年9月17日)

【問題意識】

問：なぜ、デジタル企業の税負担は低いとされるのか？

問：どのような対応が検討されているのか？

問：わが国と企業には、どのような影響が生じるのか？

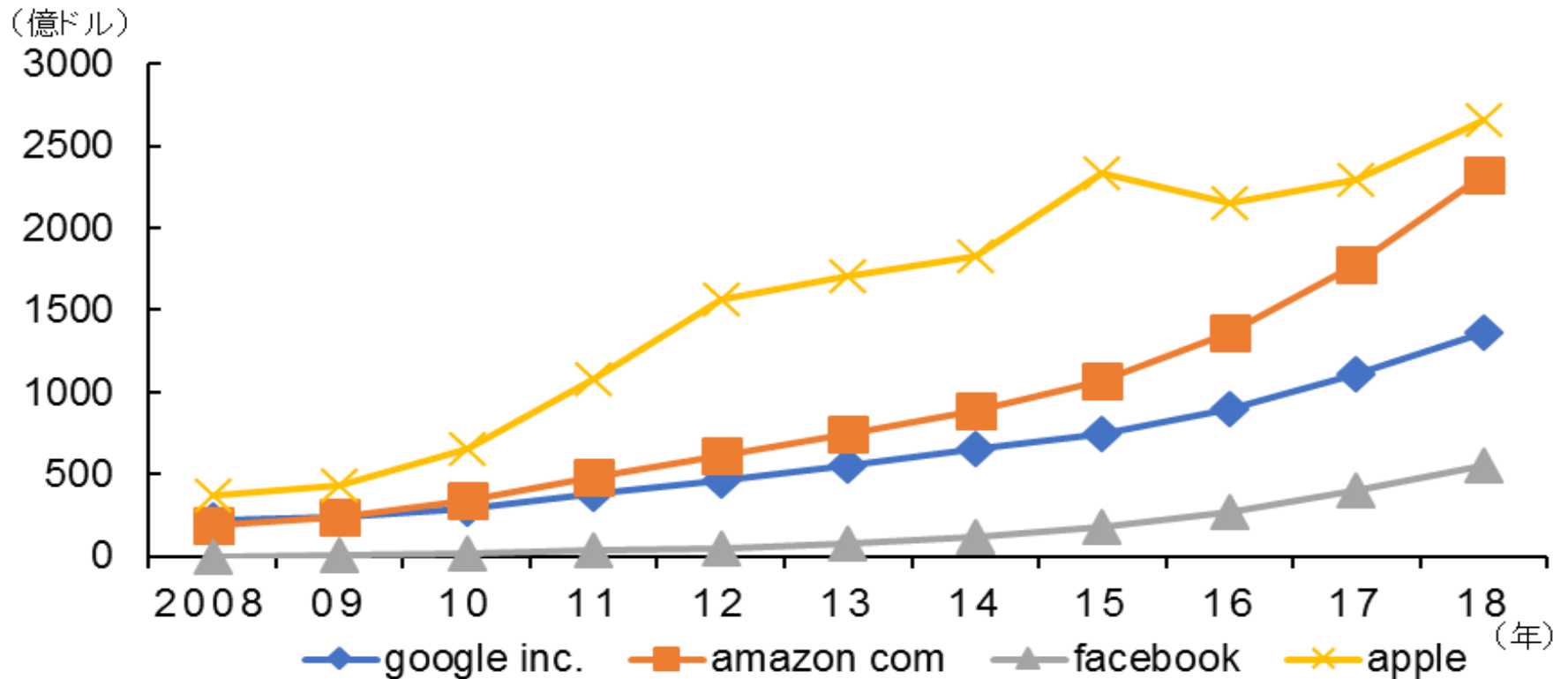
【構成】

1. デジタルビジネスに対応できない法人課税制度
2. 「税源侵食と利益移転」への対応・・・新たな国際ルールづくり
3. OECDの3つの改革案
4. わが国の税収と企業の税負担への影響
5. デジタル課税導入に向けた課題
6. デジタル課税の意義

1. デジタルビジネスに対応できない法人課税制度

インターネットを介して国境を超えてデジタル商品やプラットフォーム等のサービス等を提供する企業(デジタル企業)が急成長

(図表1)GAFAの年間世界売上高の推移



(資料)総務省「情報通信白書(平成30年)」、各社IR資料より作成。

ヨーロッパ等で「デジタル企業(デジタルビジネス)」に対する課税を強化する動き

「暫定的な対応策」、イギリス、フランスを見る限り、世界売上高についてはGAFAやBATのみならず、わが国の楽天、ヤフーも対象範囲内(次ページ図表2参照)

	EU(検討)	
	「長期的な対応策」	「暫定的な対応策」
概要	メンバー国ごとに、以下のいずれか1つに該当すると、「 重要なデジタルプレゼンス 」があると判定し課税。	オンライン広告、ユーザーデータの販売、プラットフォームの提供による売上高に税率3%で課税。
対象企業	①提供しているデジタルサービスからの売上が 700万ユーロ(8.4億円) を超える。 ②ユーザー数が 年間10万人 を超える。 ③事業者とのデジタルサービス契約が 3千件 を超える。	下記の 両方に該当 する企業 ・年間世界売上高が 7.5億ユーロ(900億円) 以上 ・EU域内でのデジタル関連の売上高が 5000万ユーロ(60億円) 以上
税の分類	法人課税(直接税)	売上税(間接税)
	イギリス(検討)	フランス(導入)
概要	国内でのデジタル事業からの売上高に税率2%で課税	ネット広告サービス、マーケットプレイスからの売上高に税率3%で課税
対象企業	・年間世界売上高が 5億ポンド(700億円) 以上	下記の両方に該当する企業 ・年間世界売上高が 7.5億ユーロ(900億円) 超 ・国内売上高が 2500万ユーロ(30億円)
税の分類	売上税(間接税)	売上税(間接税)

(資料) European Commission, “Fair Taxation of the Digital Economy” より作成。

(注) 円換算は、1ユーロ=120円、1ポンド=140円で計算。

<参考> 大手デジタル企業の年間売上高、経常利益、当期利益

(図表2) 大手デジタル企業の売上高、営業利益、当期利益

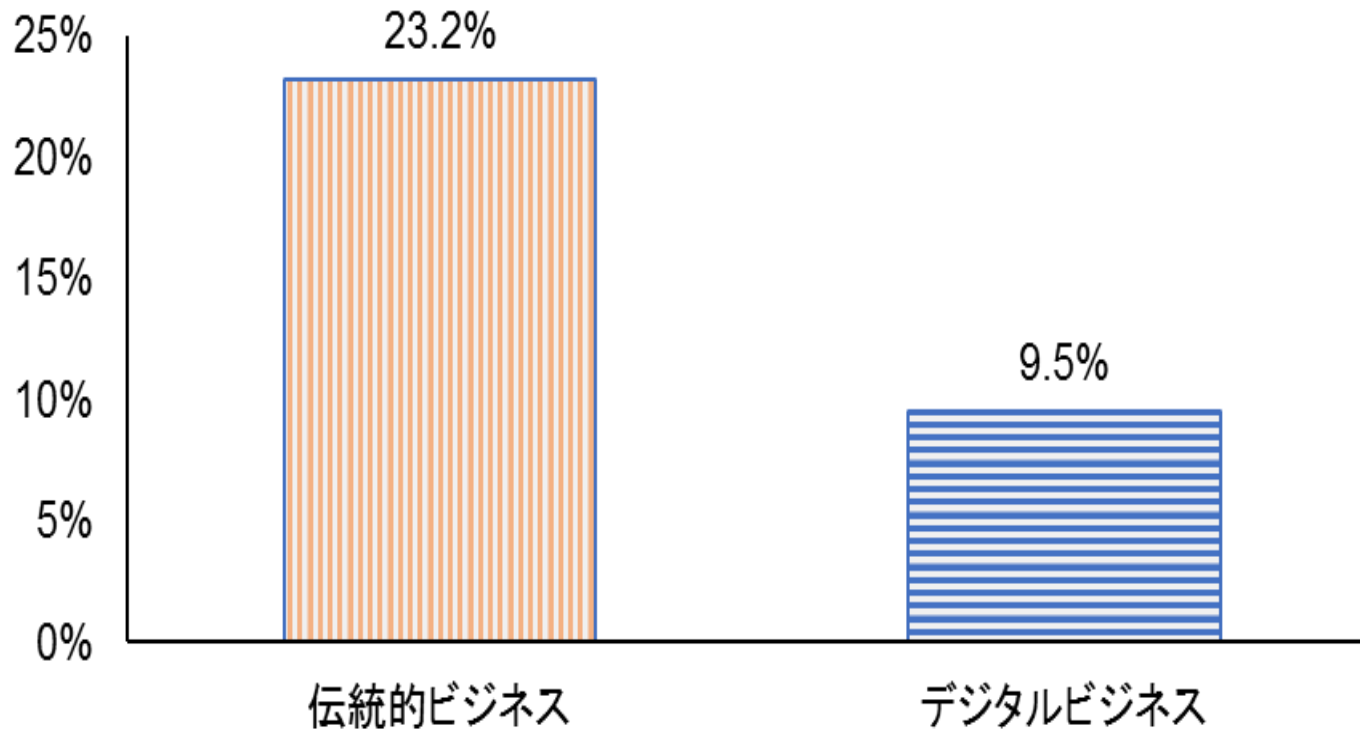
		売上高		営業利益		当期利益	
			円換算 (兆円)		利益率		利益率
グーグル	億ドル	1,368	15.1	263	19%	307	22%
アマゾン	億ドル	2,329	25.6	124	5%	101	4%
フェイスブック	億ドル	558	6.1	249	45%	221	40%
アップル	億ドル	2,656	29.2	709	27%	595	22%
バイドゥ	億ドル	149	1.6	23	15%	40	27%
アリババ	億ドル	562	6.2	85	15%	120	21%
テンセント	億元	3,126	4.7	1,421	45%	800	26%
楽天	億円	11,015	1.1	1,704	15%	1,419	13%
ヤフー	億円	9,547	1.0	1,405	15%	778	8%

(資料) 各社IR資料より作成。(注1) 2018年末、アリババとヤフーは2019年3月末。(注2) 円換算は、1ドル=110円、1元=15円で計算。

デジタル企業（デジタルビジネス）の法人税負担が伝統的な企業（伝統的ビジネス）※よりも低い可能性が指摘。

※店舗を構える等の伝統的な方法でビジネスを行なう企業・ビジネス

（図表3）ヨーロッパでの企業の法人税負担率
 （欧州委員会による公表値）



（資料）European Commission, "Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market", European Commission - Fact Sheet, 2018年3月21日

実際、ヨーロッパでは、大手デジタル企業による課税逃れに対して、追徴課税等が課せられたケースがみられる。

①アップルのケース

- ・アップルに対する**アイルランドの税制優遇**(2004~14年)について**欧州委員会が問題視**。
- ・2016年、欧州委員会はアイルランド政府に対して、優遇措置によってアップルが得た**利益相当額(130億ユーロ)**の追徴課税を求めた。
- ・アップルがアイルランド政府に143億ユーロ(利息分込み)を支払う(2018年)一方で、自国の政策が不当とされたアイルランド政府と利害のあるアップルが欧州裁判所に提訴。現在係争中。

(森信茂樹「デジタル経済と税」日本経済新聞出版社,60頁~62頁)

②グーグルのケース

- ・フランスは、グーグルがフランスでの**売上等の過少申告**によって、2011~14年の間に16億ユーロ相当の**税逃れ**をした疑いで、**2015年より捜査**。
- ・2019年に、グーグルが**4.65億ユーロ(554億円)**の追徴課税と5億ユーロ(596億円)の罰金、合計**9.65億ユーロ(1150億円)**を支払うことで、フランス政府と合意。

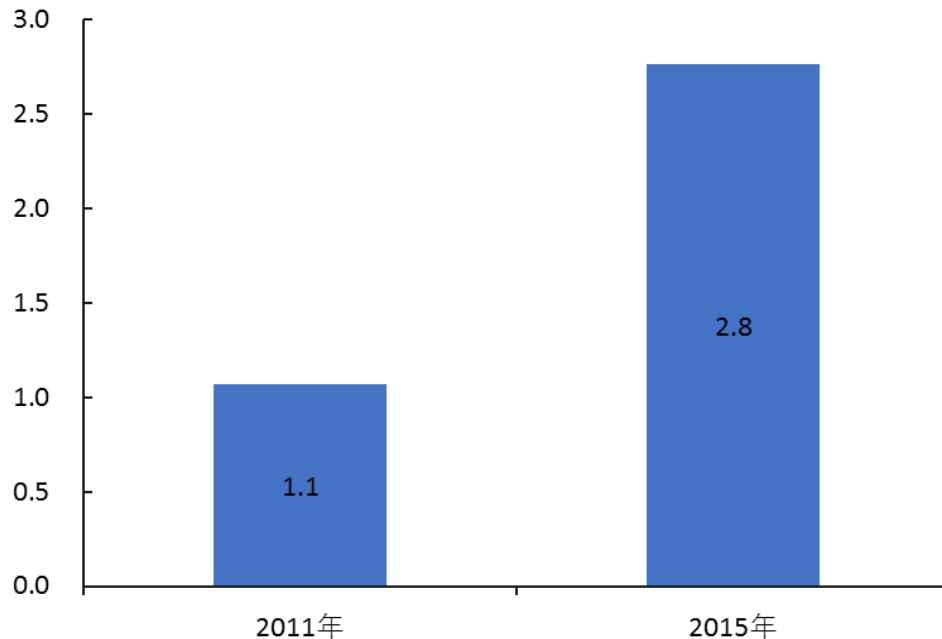
(2019年9月13日付/朝日新聞、日本経済新聞(夕刊)、14日付/産経新聞)

わが国でも、デジタルビジネスの存在感が増してきている。

(図表4) わが国のデジタルビジネス関連産業の売上高

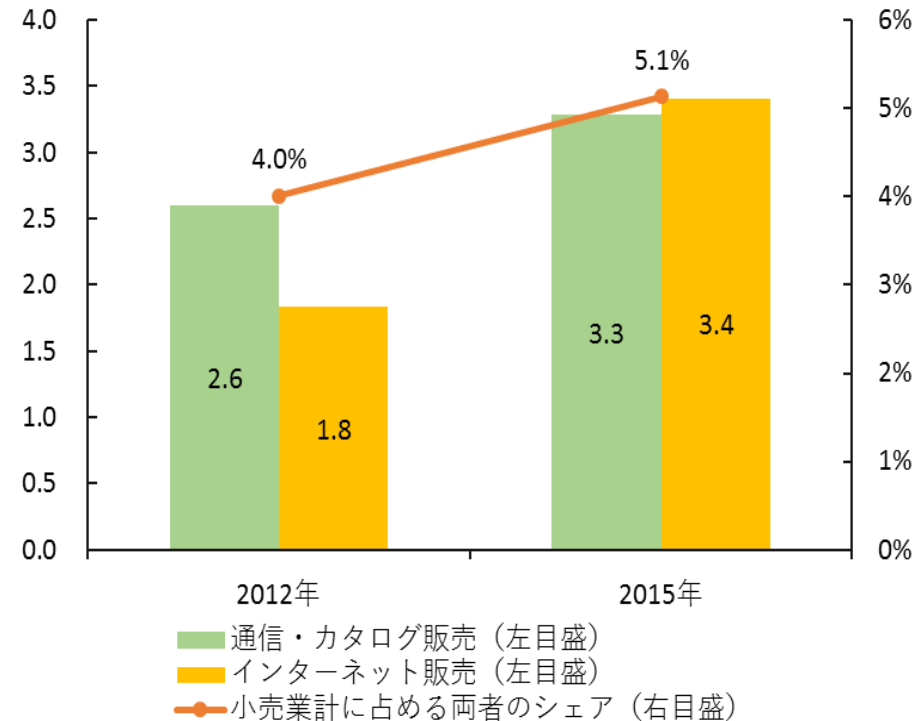
① インターネット付随サービス業の売上高

(兆円)



② 通信・カタログ販売、インターネット販売による小売売上高

(兆円)



※インターネット付随サービス業: ポータルサイト・サーバ運営業、アプリケーション・サービス・コンテンツ・プロバイダ、インターネット利用サポート業

(資料) 総務省「平成28年経済センサスー活動調査」、「平成24年経済センサスー活動調査」

わが国で報道された著名デジタル企業の申告漏れ事例

①グーグルのケース

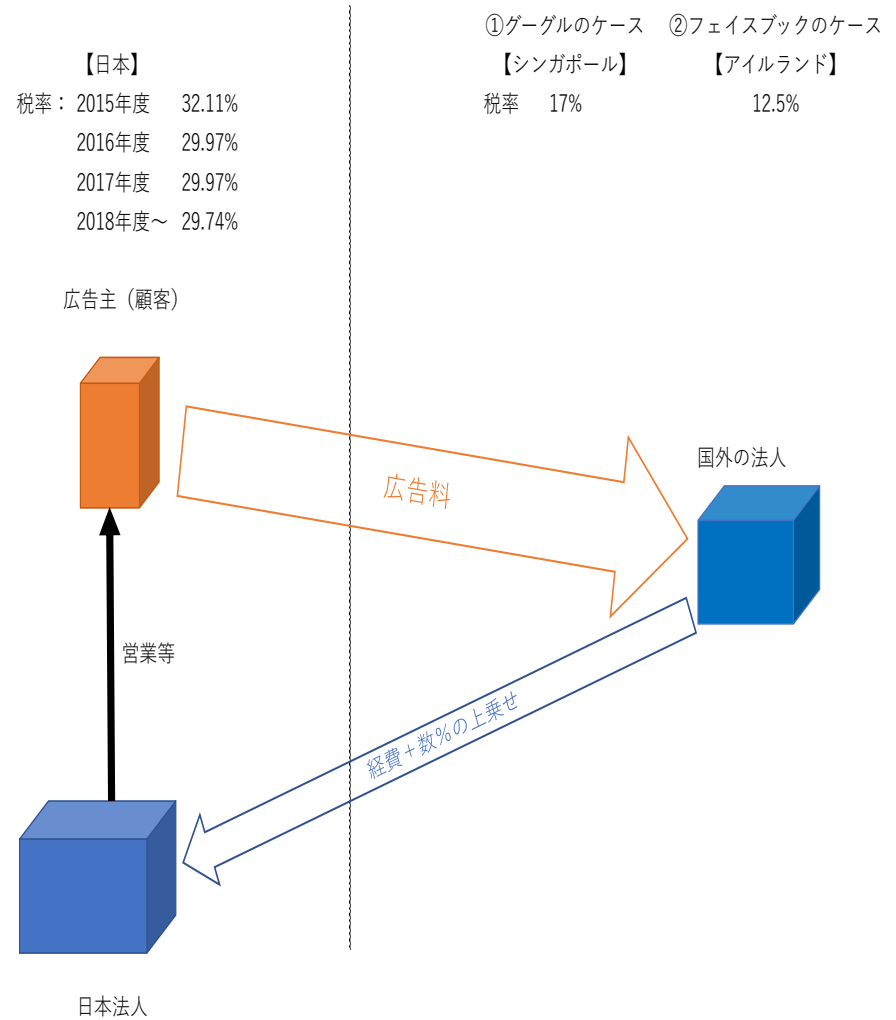
- 国内の広告主からの**広告料をシンガポール(税率17%)の法人に支払い**。
- シンガポールの法人から日本法人に報酬として「**経費+数%**」を支払い。
- 約35億円の申告漏れが指摘され、**約10億円の追徴課税**

(2019年1月15日付/日本経済新聞/電子版)

②フェイスブックのケース

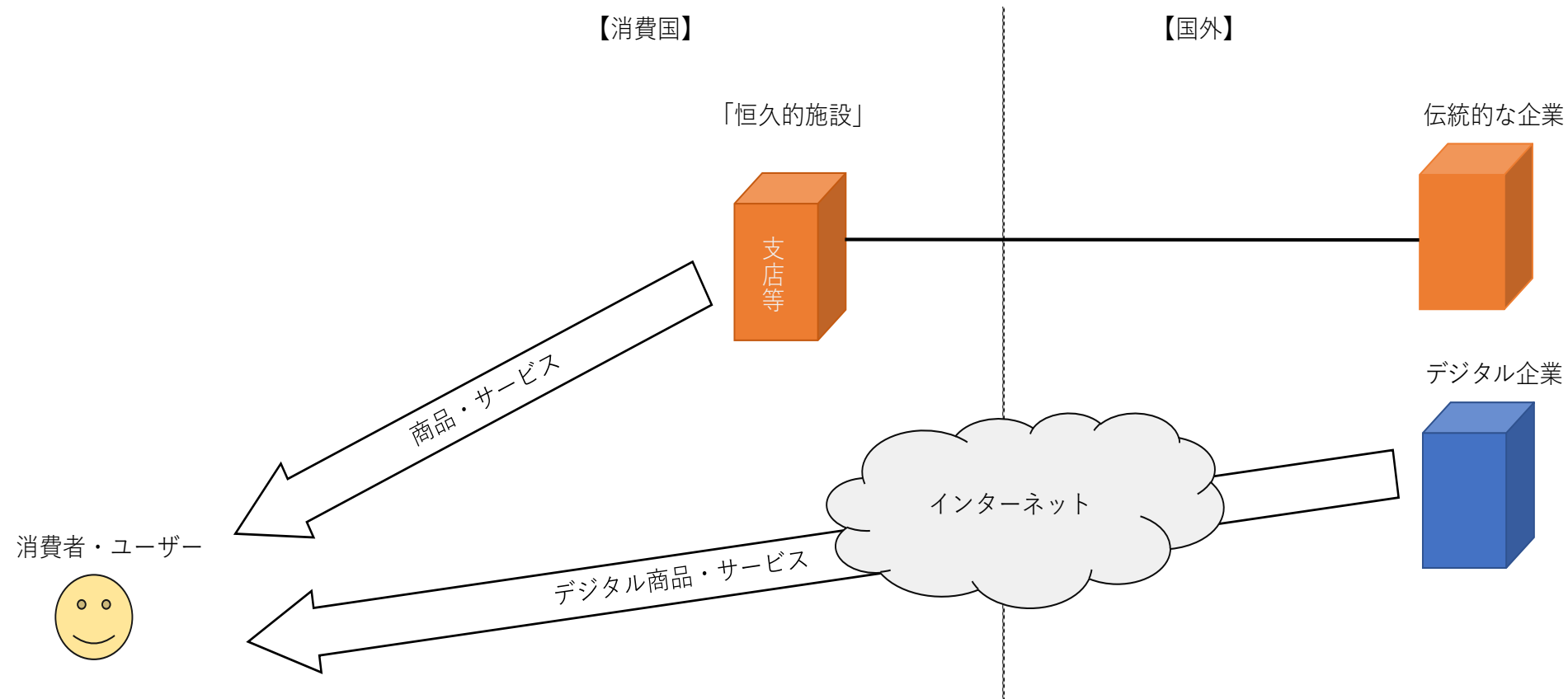
- 国内の広告主からの**広告料をアイルランド(税率12.5%)の法人に支払い**。
- アイルランドの法人から日本法人に報酬として「**経費+数%**」を支払い。
- 約5億円の申告漏れが指摘され、**約1億数千万円の追徴課税**。

(2019年8月29日付/日本経済新聞/夕刊、同日付/朝日新聞/夕刊)



(資料)各紙の報道をもとに日本総合研究所作成

国内(消費国)の消費者・ユーザーに国外の企業が商品やサービスを提供する際、**伝統的な企業**の多くが**支店等**を開設するのに対し、**デジタル企業**は消費者やユーザーに**直接提供**。

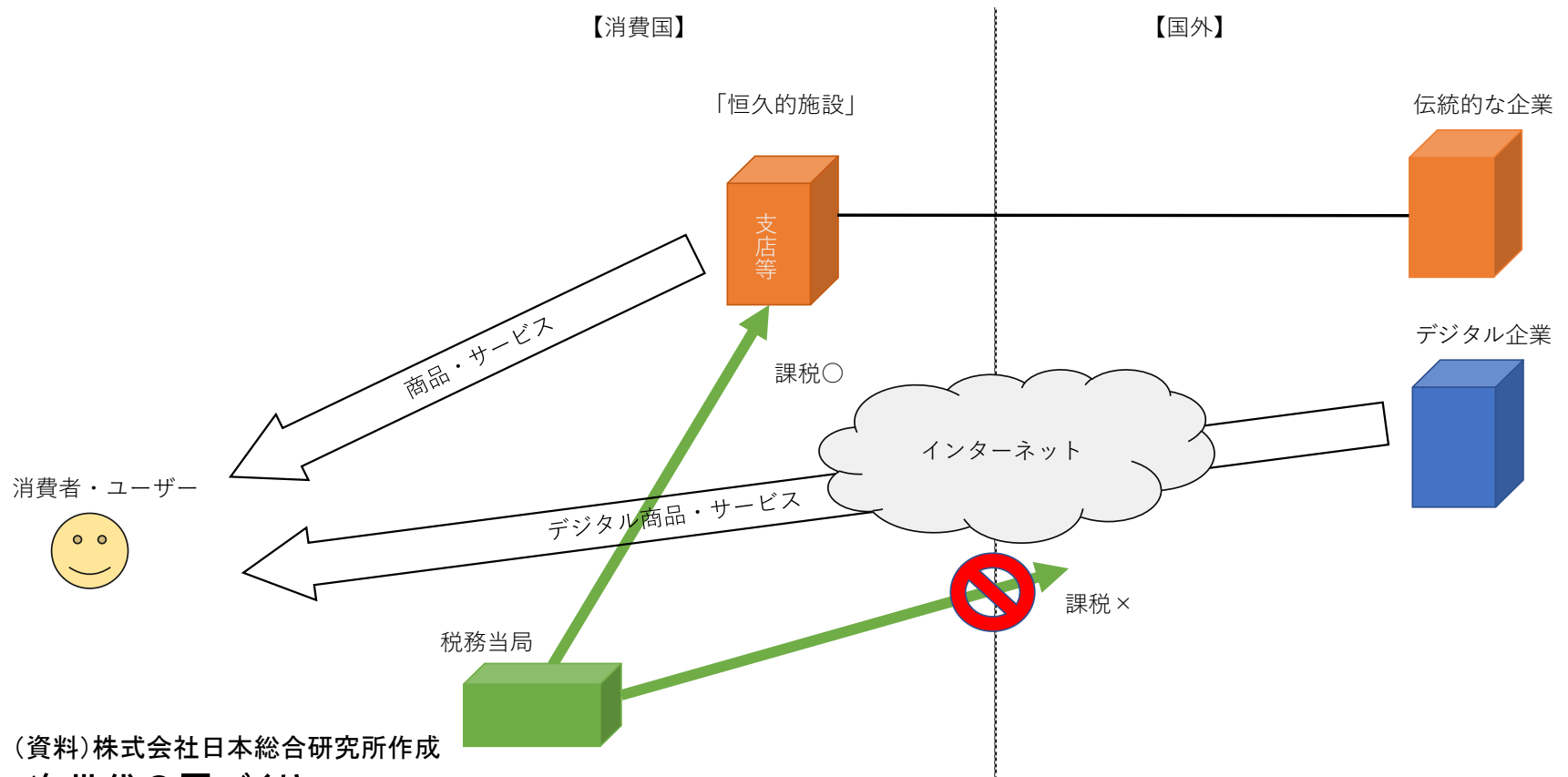


(資料)株式会社日本総合研究所作成

なぜ、デジタル企業の法人税負担が低いとされるのか？

理由①: 法人課税に関する現行の国際ルールでは、国外の企業が国内に支店等の「恒久的施設」を開設していなければ、課税できない。

→ 企業の所在国で適切に課税されているかが問題。



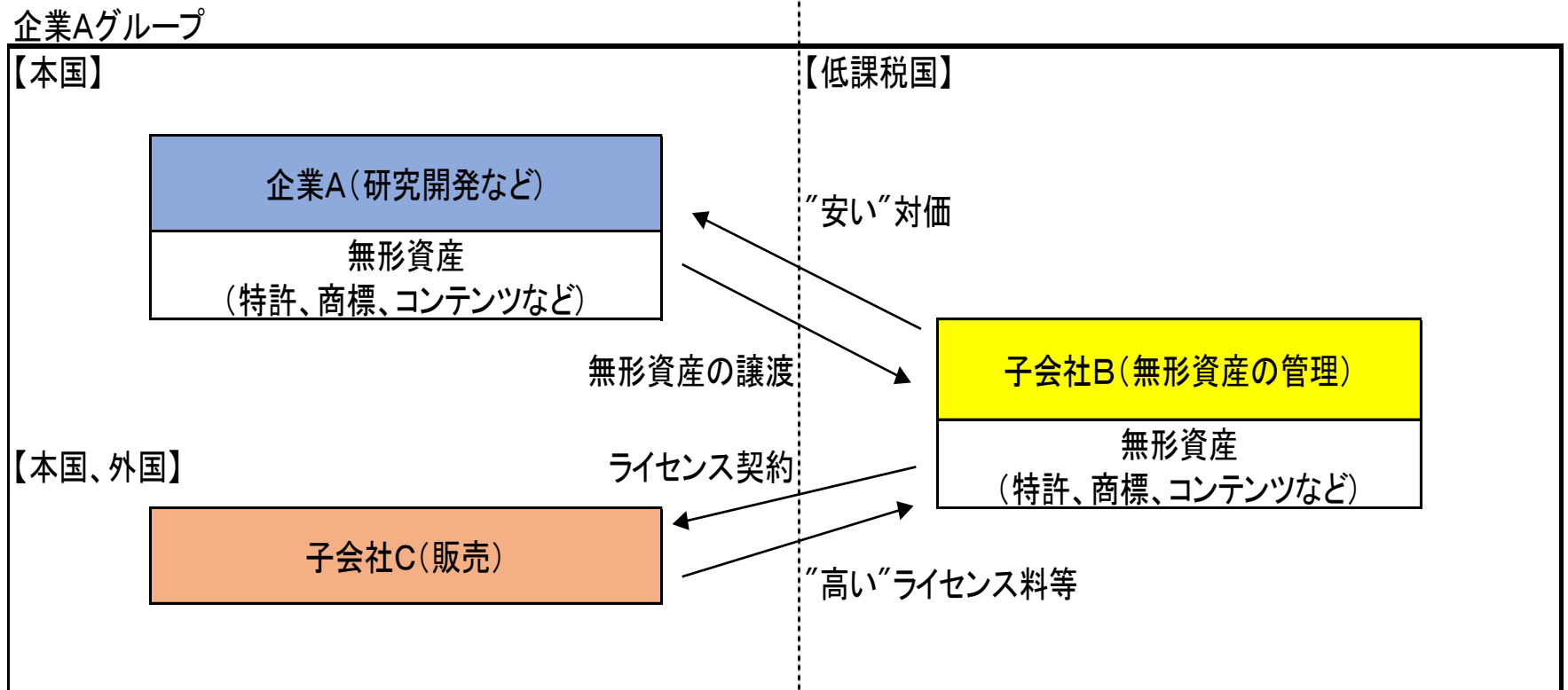
(資料) 株式会社日本総合研究所作成
 次世代の国づくり

理由②: 低課税国に収益(所得)を移転すること等による節税

- ・主要な収入源である**無形資産(※)**を低課税国の子会社に移転することなどによって、**税負担の回避**を図っているとの見方。

(※音楽や映像ソフト等のデジタルコンテンツ、ユーザーの購買記録等のデータ…など)

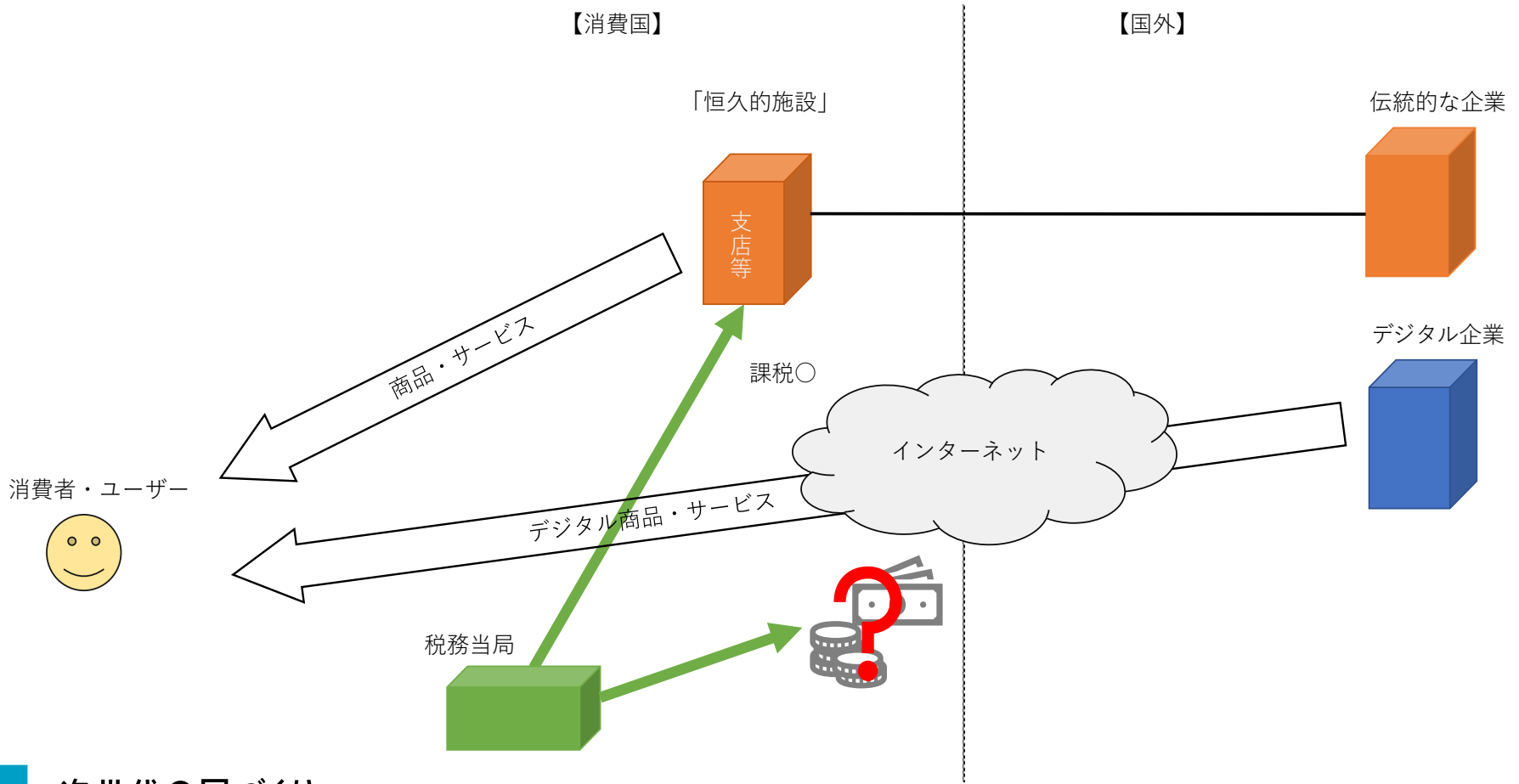
(図表5) 低課税国への所得移転のイメージ図



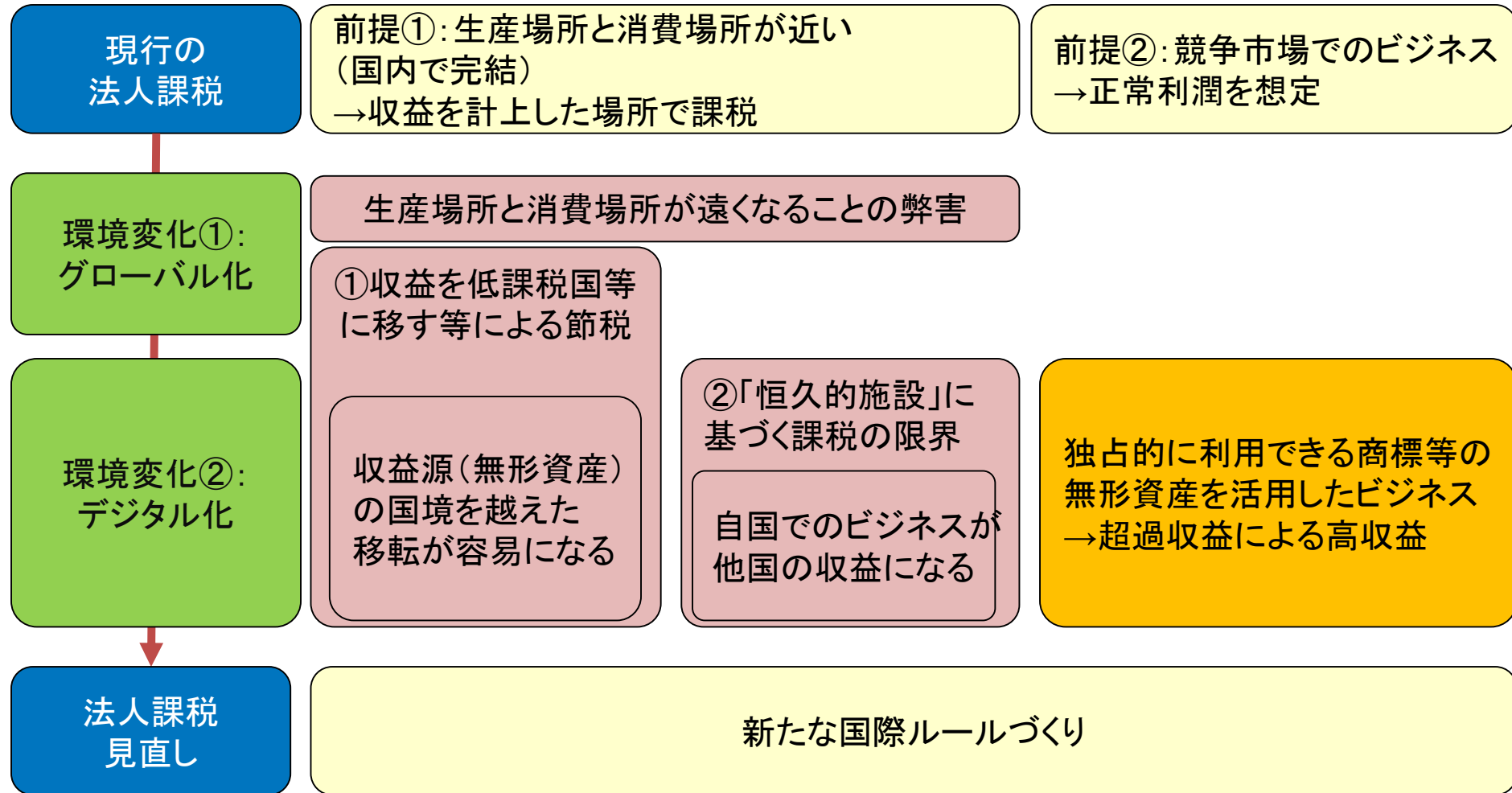
(資料) 株式会社日本総合研究所作成

・無形資産にかかわる類似の取引事例が少ないことや、無形資産の価値を量るための情報を十分に把握できないため、**税務当局が適切な価格水準を算定することが困難。**

→消費国側で課税できないのか？



現行の法人課税がデジタルビジネスにどう合わなくなっているのか



(資料)株式会社日本総合研究所作成

2. 「税源侵食と利益移転」への対応・・・新たな国際ルールづくり

現在、デジタル化が進んだ経済に対応した法人課税(デジタル課税)に関する国際ルールづくりと各国の利害調整が、OECDを中心に行なわれているところ。

デジタル課税の国際ルールづくりに向けた取り組みの経緯

2012年～	OECD内に「 BEPSプロジェクト 」が組成され、国境を越えて展開する多国籍企業の租税回避行動等への対応を議論。一環として、電子商取引に対する課税のあり方も検討(※BEPS: Base Erosion and Profit Shifting=「税源侵食と利益移転」)
2015年	「BEPSプロジェクト」の最終報告書とりまとめ。ただし、デジタル課税の国際ルールは各国調整がまとまらず、2020年までを目処に検討を継続。
2018年3月	上記検討の中間報告書。論点の整理にとどまり、具体案は示されず。
2019年2月	OECDがデジタル課税の国際ルールに関する 3つの案 を提示
2019年5月	OECDがデジタル課税導入に向けた技術的な論点を整理するとともに、国際ルールの合意に向けた作業計画(※)を提示。(※ 2020年初頭での大枠合意、2020年末までに最終合意)
2019年6月	わが国が議長を務めたG20で議論し、作業計画を了承。

(資料)株式会社日本総合研究所作成

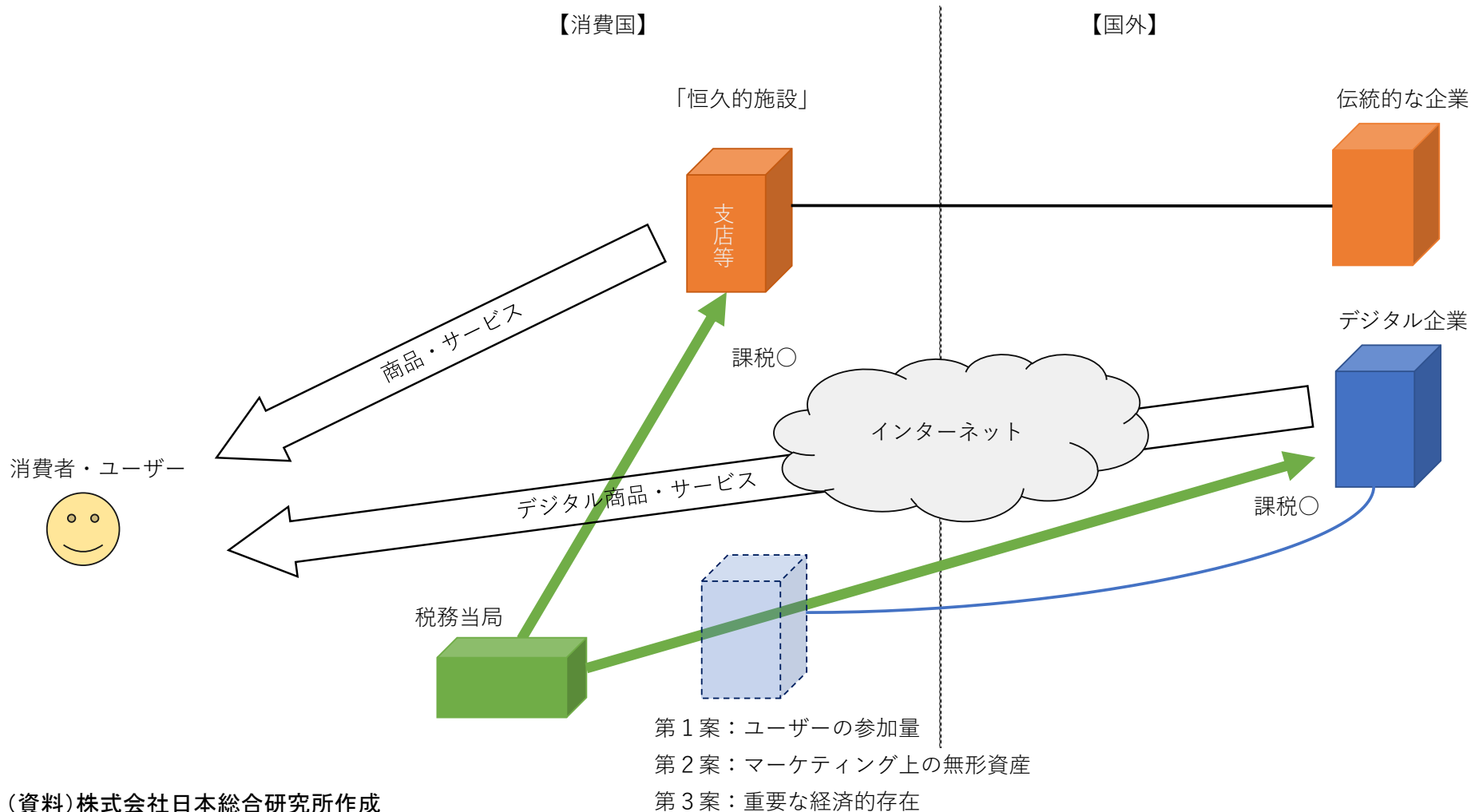
3. OECDの3つの改革案

第1案	提案国:イギリス	対象となる収益:超過収益(※)
課税権発生 の根拠	ユーザーの参加量 (user participation)	
	データ量、クリック数、デジタルサービスの契約件数 ...等	
対象ビジネス	高度にデジタル化されたビジネス (ソーシャルメディア・プラットフォーム、検索エンジン、オンライン市場)	
第2案	提案国:アメリカ	対象となる収益:超過収益
課税権発生 の根拠	マーケティング上の無形資産 (marketing intangibles)	
	企業・商品のブランド価値、商標、顧客リスト・データ、顧客とのリレーションシップ ...等、商品やサービスの販売に関連する無形資産	
対象ビジネス	デジタル企業に加え、伝統的なBtoC企業など企業全般	
第3案	提案国:インド等新興国	対象となる収益:収益全体(正常利潤+超過収益)
課税権発生 の根拠	重要な経済的存在 (significant economic presence)	
	ユーザーと関連するデータ入力、消費国で作られたデジタルコンテンツ、現地通貨や現地の支払方法による請求と回収、現地言語のウェブサイトのメンテナンス、顧客への商品の販売又はアフターサービスや修理・保守管理などのサポートサービスの提供、顧客獲得のための継続的なマーケティングや販促活動	
対象ビジネス	デジタル化されたビジネス	

(※デジタル企業などが顧客データなどの無形資産を独占的に利用できること等によって得られる収益(研究開発によるものを除く))

(資料)株式会社日本総合研究所作成

OECDの3案は、国外のデジタル企業に対して、消費国側で課税できるようにする点で共通。



(資料)株式会社日本総合研究所作成

主要な論点・争点は、①対象とするビジネス(企業)の範囲、②対象とする収益の範囲の2点。

主要論点		第1案 (イギリス)	第2案 (アメリカ)	第3案 (新興国)
ビジネス(企業) の範囲	高度にデジタル化されたビジネスに限る	○		
	デジタル化されたビジネスにとどめる			○
	伝統的なビジネスにも広げる		○	
収益の範囲	超過収益のみ	○	○	
	正常利潤と超過収益を区別せず収益全体			○

(資料)株式会社日本総合研究所作成

3つの案に関して、国によって利害が錯綜。
 現状、デジタル企業(ビジネス)を狙い撃ちしない**第2案が有力**とされている模様。

第1案 (イギリス案)

見直し対象が、事実上、GAFA等の巨大デジタル企業に絞られる。
 →基本的にGAFA等のサービスの**消費国である多くの国に有利**とされる。
 →巨大デジタル企業が所在する**アメリカには不利**とされる。

第2案 (アメリカ案)

世界収益合計のうちマーケティング上の無形資産に係わるとみられる部分を、国ごとに売上高のシェアで按分。
 →世界中のブランド品が集まるなど消費市場の大きい**アメリカの場合**、巨大デジタル企業が所在しているものの、**必ずしも不利にはならない**と考えられる。

第3案 (新興国案)

収益全体が見直し対象であるため、消費国側の課税対象となる収益が他の2案よりも大きい。
 →基本的に**消費国である新興国等に有利**。
 消費国側の課税対象となる収益を簡素な方法で計算することを想定。
 →徴税体制が脆弱な**新興国でも比較的容易に対応できる**といった**実務上のメリット**。
 →しかし、収益等の配分に各国の個別事情を反映させ難くなるため、国際合意を目指す上ではデメリットになる可能性。

(資料)株式会社日本総合研究所作成

4. わが国税収と企業負担への影響

(1) 税収への影響

税収への影響試算の方法・考え方

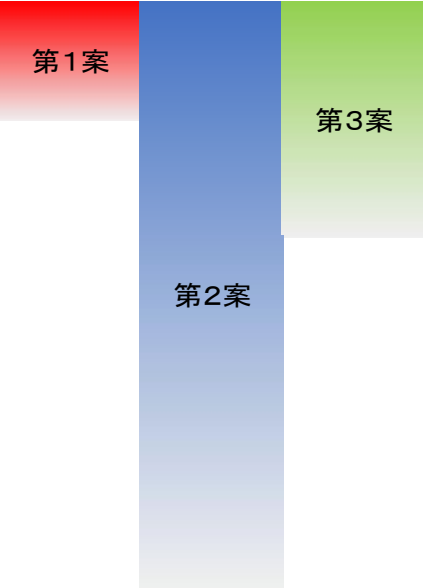
- ・国境を越えて展開するビジネスにおいて、わが国がサービス等の供給国なら税収にマイナス、消費国なら税収にプラスと考える。
- ・わが国が供給超過か消費超過かは、国際収支統計と貿易統計をサービスと財の項目ごとに細かくみることで確認可能。
- ・サービス収支が「受取超過」(黒字)なら供給国、「支払超過」(赤字)なら消費国とみなす。
- ・貿易収支が黒字なら供給国、赤字なら消費国

- ・国際収支(サービス収支)統計のうち、デジタルサービスに馴染むとみられる「情報サービス」、「著作権等使用料」、「音響映像・関連サービス」の収支を確認(第1案、第3案)
- ・貿易統計のうち、消費財について財別に確認(第2案)

- ・国際ルールの見直し対象がデジタルビジネスのみの場合(第1案、第3案)・・・**税込にプラス**
- ・伝統的なBtoCビジネスも対象となる場合(第2案)・・・**税込へはマイナス。ただし、その影響は限定的**

消費財全体で見ると供給国(貿易黒字)だが、主因は「乗用車・二輪自動車等」。「乗用車・二輪自動車等」のビジネスモデルは、消費国の販売会社を通じて販売するのが主流であり、**すでに消費国で課税**。

(図表6)情報関連等のサービス収支と消費財の貿易収支(2014年～2018年の5年平均)

		(億円)			対象となるビジネスのイメージ
		輸出・受取	輸入・支払	貿易収支 サービス収支	
情報サービス	情報サービス	230	792	▲ 563	
	通信・コンピュータ・情報サービス	4,452	15,512	▲ 11,061	
	著作権等使用料	3,381	11,880	▲ 8,500	
	音響映像・関連サービス	632	947	▲ 315	
	非耐久消費財	6,642	55,994	▲ 49,352	
	耐久消費財	113,891	31,842	82,049	
	家庭用品	631	1,933	▲ 1,301	
	玩具・楽器類	4,626	7,278	▲ 2,653	
	家庭用電気機器	1,441	8,633	▲ 7,192	
	乗用車・二輪自動車等	107,193	13,998	93,195	

(資料)財務省「貿易統計」、日本銀行「国際収支統計」

(注)サービスの受取・支払は、外為法によって3千万円超の取引ごとに提出が義務付けられた「支払又は支払の受領に関する報告書」等に基づいて作成され、その際、3千万円以下については推計値が用いられる。

(2) 企業の税負担への影響

企業の税負担への影響試算の方法・考え方

- ・国際ルールの変更によって、国内に所在するデジタル企業や輸出企業の収益の一部に、消費国の法人所得税率が適用される。
- ・わが国の法人税率が、財・サービスの輸出先国の法人税率よりも**高ければ負担増**、**低ければ負担減**と考える。

- ・国際収支(サービス収支)統計のうち、「通信・コンピューター・情報サービス」、「知的財産権等使用料」について、サービス提供先上位3位の法人税率と上位10位以内の法人税率の加重平均を、わが国の法人実効税率と比較(第1案、第3案)
- ・貿易統計のうち、消費財について財別輸出先3位の法人税率と上位10位以内の法人税率の加重平均を、わが国の法人実効税率と比較(第2案)

※わが国から輸出するケースで、国外から消費国に輸出するなど、国境を越えたサプライチェーン等は織り込んでいない。

わが国の財・サービス別に主要輸出先で、わが国の法人所得税率(法人実効税率29.74%)を上回っている消費国は、「乗用車・二輪自動車等」のオーストラリアのみ。



企業の税負担は全体として軽減されるとみられる

(図表7)わが国の情報関連等サービスと消費財の主な消費国の法人所得税率(2018年)

		消費財輸出額・サービス受取額の上位3カ国								上位10カ国合計		
		第1位		第2位		第3位		シェア	法人所得税率			
		シェア	法人所得税率	シェア	法人所得税率	シェア	法人所得税率					
通信・コンピュータ・情報サービス		アメリカ	28.9%	25.8%	シンガポール	13.2%	17.0%	イギリス	11.2%	19.0%	77.0%	23.4%
知的財産権等使用料		アメリカ	38.2%	25.8%	中国	11.8%	25.0%	タイ	8.1%	20.0%	82.9%	25.2%
非耐久消費財		中国	28.4%	25.0%	香港	19.4%	16.5%	アメリカ	8.9%	25.8%	87.6%	22.7%
耐久消費財	家庭用品	アメリカ	21.4%	25.8%	中国	16.7%	25.0%	香港	9.1%	16.5%	77.6%	24.4%
	玩具・楽器類	アメリカ	35.7%	25.8%	ドイツ	18.6%	29.8%	大韓民国	9.1%	27.5%	89.6%	25.2%
	家庭用電気機器	アメリカ	23.0%	25.8%	台湾	15.7%	20.0%	中国	14.0%	25.0%	87.5%	22.9%
	乗用車・二輪自動車等	アメリカ	39.5%	25.8%	オーストラリア	6.0%	30.0%	中国	5.7%	25.0%	70.8%	23.4%

(資料)財務省「貿易統計」、日本銀行「国際収支統計」、OECD"Corporate Tax Statistics Database"より作成

(注)網掛けはわが国法人実効税率(29.74%)を上回る国。

5. デジタル課税導入に向けた課題

- 国際ルールの見直しが合意できれば、デジタル企業等に課税できるようになる。
- しかし、実際に徴税できるか？

(1) ユーザーによる企業収益への貢献をいかに量るか

- ・クリック数やデータ量などがデジタル企業の収益にどの程度貢献したか？
- ・マーケティング上の無形資産の価値そのものや収益への貢献度はどの程度か？

○実務上の現実的な対応の一つとして、簡便な計算式等を導入する可能性※

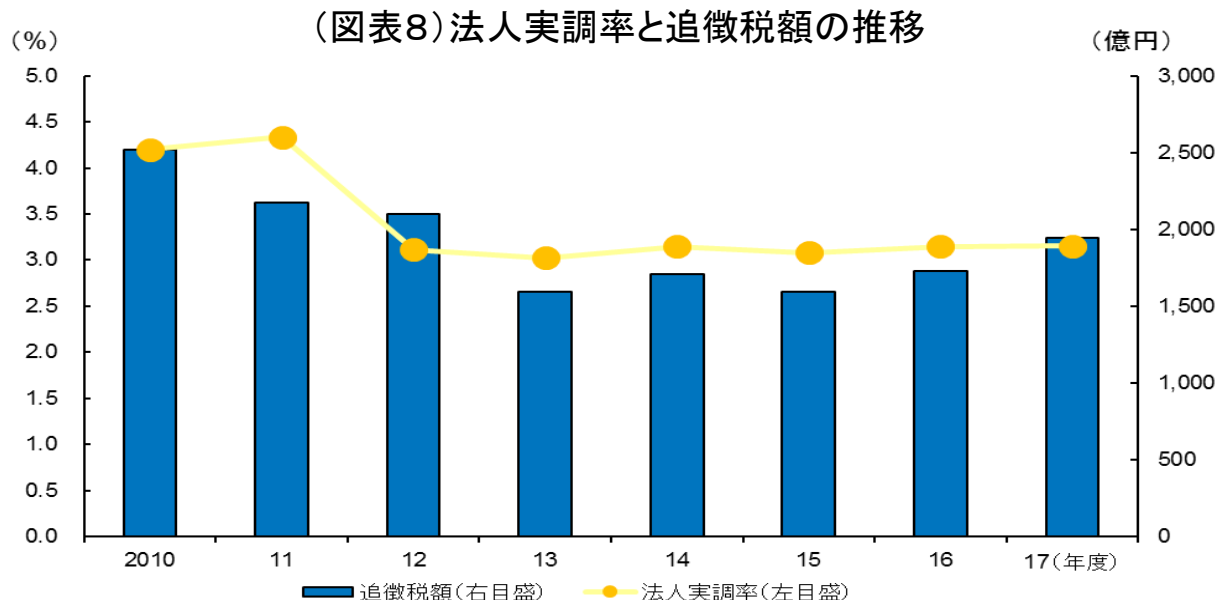
※以下のような案が議論の俎上に上っている

- ・マーケティング上の無形資産に係わる超過収益を、世界売上高に占める各国の売上高シェアで按分(第2案)
- ・「重要な経済的存在」のある国の売上高に世界での収益率を掛けて、その国での収益を計算(第3案)
- ・貢献度や価値が企業ごとに異なるなか、税負担の公平性をどう確保するか？

(2) 公平・公正かつ実効性の高い課税体制を確立できるか

○わが国の法人課税は、各法人が自ら税務当局に税額を申告する**申告納税**による。

- 税務当局は、一定の頻度で**実地調査**を行い、法人による申告が正しく行なわれているかをチェック。過少申告があれば指摘し、**追徴課税等の処分**。案件によっては、報道されることもあり、社会全体の知るところに。
 - 法人は、処分に不服があれば**国税不服審判所等に申し立て**ることができる。
- ＝法人課税の実効性は、税務当局の実調によって担保されている面が大きい。



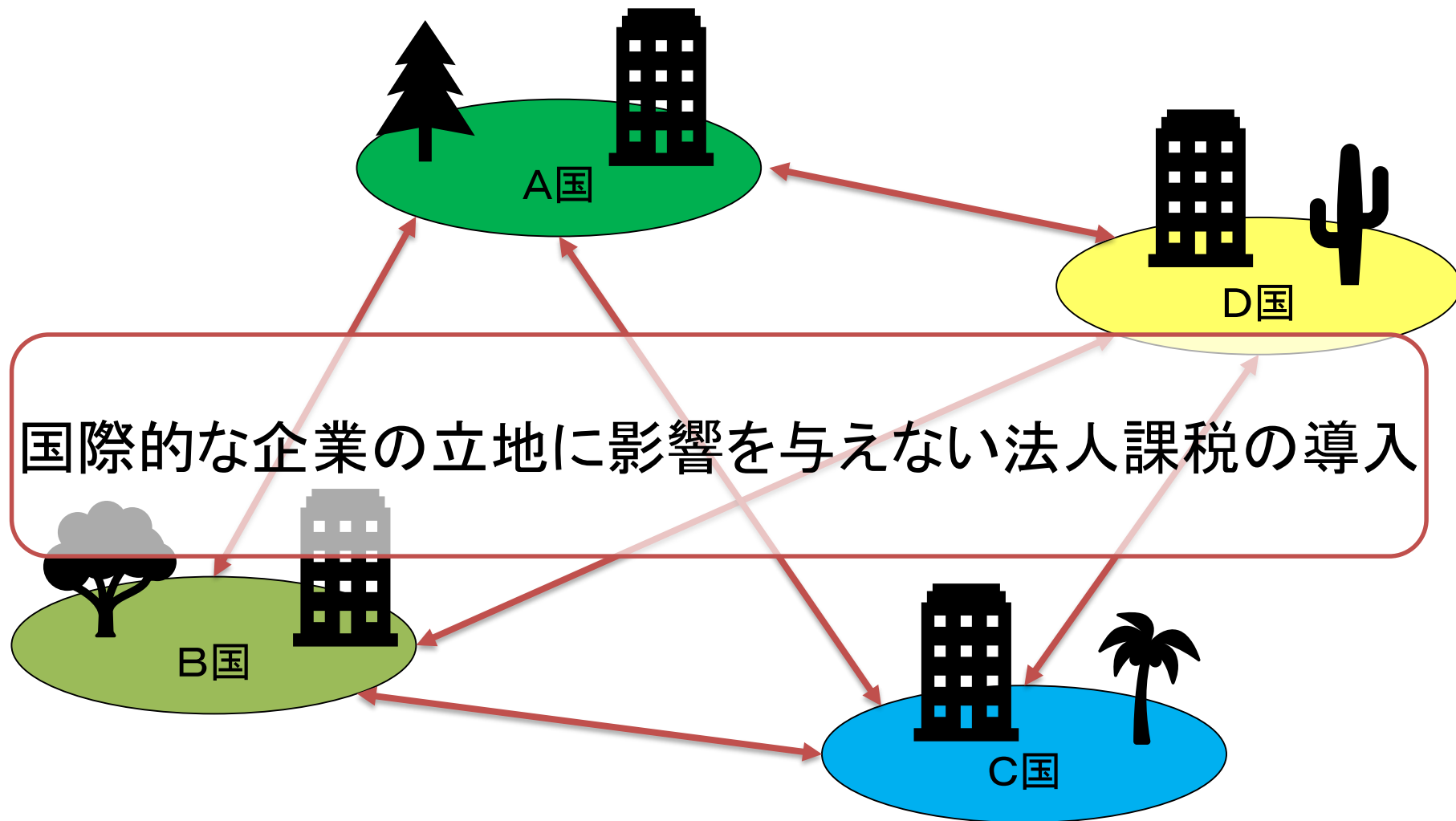
(資料) 国税庁「法人税・法人消費税の調査事績」(各年度)、「法人税等の申告(課税)事績」(各年度) (注) 法人実調率＝実地調査件数÷法人数

次世代の国づくり

○情報の多くをデジタル企業が保有し、デジタル企業以外から入手することが困難な現状

- デジタル企業から申告された税額を、**税務当局が十分に検証できなければ、デジタル課税の実効性が大きく低下**するおそれ。
- 国外にあるデジタル企業が、ユーザーのアクセス記録や購買記録といった**個人情報が含まれるケースを含め、保有するデータを、各国の税務当局に一定程度開示する枠組みをいかに構築できるかが今後の課題。**

6. デジタル課税の意義



ご清聴ありがとうございました。

本レポートは、JRILレビュー論文

「デジタル課税が税収・企業負担に及ぼす影響と導入に向けた課題」

として、近日中に弊社ホームページにアップする予定です。

<https://www.jri.co.jp/page.jsp?id=28114>

問い合わせ先：調査部 主任研究員 蜂屋勝弘

TEL. : 03-6833-1449 E-mail : hachiya.katsuhiko@jri.co.jp



調査部発行「経済・政策情報メールマガジン」へのご登録をお願いします。



本資料は、情報提供を目的に作成されたものであり、何らかの取引を誘引することを目的としたものではありません。本資料は、作成日時点で弊社が一般に信頼出来ると思われる資料に基づいて作成されたものですが、情報の正確性・完全性を保証するものではありません。また、情報の内容は、経済情勢等の変化により変更されることがありますので、ご了承ください。