

平成26年度税制改正に関する租研意見

平成 25 年 9 月 6 日

公益社団法人 日本租税研究協会

目 次

I. はじめに	1
II. 税制改革の基本的視点	2
III. 所得税	5
IV. 相続税	7
V. 法人税	7
VI. 国際課税	10
VII. 消費税	13
VIII. 地方税	16
IX. その他	19
参 考 資 料	23
(参考)「国際課税に関する用語の説明」	37

平成 26 年度税制改正に関する租研意見

平成 25 年 9 月 6 日
公益社団法人 日本租税研究協会
会長 西田 厚聰

I. はじめに

安倍政権は、「大胆な金融政策」、「機動的な財政政策」「民間投資を喚起する成長戦略」のいわゆるアベノミクスといわれる「三本の矢」によって、強い日本、強い経済を取り戻すことに取り組んでいる。その効果もあって、日本経済には、為替相場や株式相場の大きな変化や実体経済に回復の兆しが見え始めており、世界経済・金融情勢による景気の下振れリスクやアベノミクスに対する批判が一部にあるものの、20 年近く続いたデフレからの脱却と持続的な成長への期待が高まっている。今後、アベノミクスがさらに大きな成功を納めるためには、長年にわたる構造問題の原因を取り除き持続的成長をもたらすための成長戦略、規制改革などの構造改革を早期にかつ確実に実行していくことが重要である。

構造問題の第一は、日本経済、産業の行き詰まりである。長年の低成長等により世界におけるわが国の経済的地位は著しく低下している。経済活動を活性化するには、新たなイノベーションを生み、競争力を強化するとともに、生産性を上げ、企業収益を拡大し、雇用、所得を増大させ、経済成長に好ましい、正のスパイラルをもたらすことが重要である。そのためにも経済活動のグローバル化時代に相応しい成長戦略の確実な実施に官民を上げて早急に取り組んでいかなければならない。

第二は少子・高齢化の急速な進行である。少子化傾向に歯止めがかからず、高齢化の進行が社会構造に様々な影響を及ぼしている(図表 I-1 参照)。また、社会保障の給付は既に 109 兆円を超える水準にまで膨張している。一方、税と社会保険料をあわせた国民負担は横這いしないし減少しており、世界に例を見ないほど受益と負担のアンバランスが拡大している。

このことは、日本の財政悪化の大きな原因となり、「今を生きる世代」が負うべき負担を「将来の世代」に背負わせるという世代間の不公平をもたらし、日本の社会保障制度の持続可能性を困難なものにしている。現在世代の給付に必要な財源を後世代につけ回すことのない仕組みを早期に構築していく必要がある。

今後も社会保障費は拡大していく見込みである。税制抜本改革法による消費税率引き上げは、財政健全化に向けての大きな一歩であるが、今後は税率引き上げを遅滞なく確実に実施していくことが最も重要である。しかしこの引き上げだけでは受益と負担のアンバランスを解消することはできないことから、社会保障制度の思い切った重点化・効率化によって給付の抑制を進めるとともに、新たな税収の確保が重要である。

第三は巨額の債務を抱える財政構造である。わが国の国・地方の長期債務残高は、平成 25 年度末には 977 兆円(対 GDP 比 200%)になると見込まれ、歴史的、国際的に最悪の水準とな

っている(図表 I-2 参照)。財政健全化への取り組みは国際的な公約となっており、中長期の財政計画においても財政健全化への取り組みを一段と強化する必要がある。

グローバル化時代にあつては、日本の財政状況の改善は、日本のみならず、世界経済の安定という点からも不可欠であり、日本が果たすべき責務は極めて大きなものといえる。

巨額の財政債務は、将来世代へ過重な負担を先送りし、世代間の不公平を著しく拡大させるだけでなく、財政運営の弾力性を損ない、国民に真に必要な公共サービスが供給できなくなるという事態をもたらしかねない。また、巨額の公債発行は金利の上昇を招き、個人・企業の債務負担の増加や資金の不足を引き起こし、国民生活や経済全般に甚大な悪影響を及ぼす恐れがある。

財政健全化目標(基礎的財政収支赤字対 GDP 比を 2015 年度に 2010 年度の水準から半減、2020 年度までに黒字化)に基づく改革案とその実行スケジュールを明確なものとし、確実に実行することによって、国民からの信認のみならず、日本に対する国際的な信認を得ることが必要である。財政健全化を確保することが持続的成長を支え、社会保障をはじめ国民生活を維持していく基盤ともなる。

このためには、財政健全化について立法化し、国等の責務を明確にするとともに、財政収支両面にわたる改革を推進し、持続可能な財政構造を確立することが重要である。

わが国は、これまで幾度となく困難な状況に遭遇してきたが、それを奇貨として豊かな国を築いてきた。これからの日本が、安心して豊かな国民生活を維持し、世界における超高齢社会の指導的な国となり得るのか、今、まさに岐路に立っている。日本は、この歴史的転換点において国民の力を結集して、新たな「日本」を創造していかなければならない。

以上のような基本認識を踏まえて、ここに中長期的な改正を含めた平成 26 年度の税制改正について、当協会の意見をまとめた。

II. 税制改革の基本的視点

1. 経済活力の視点

国民にとって、雇用があり、そして所得が確保されることが、安心の大前提である。そのためには、社会のソフト・インフラである税制においても経済活力を増大させるという視点が不可欠である。

とくに、少子・高齢化の進行によって潜在成長率が弱まるとも言われているわが国においては、生産性の改善こそが経済の持続的成長にとって不可欠であり、そのためにも、革新的技術や新たな基幹産業を生み出すなどのイノベーションを通じて、競争力を強化することが喫緊の課題である(図表 II-1 参照)。

また、わが国が経済活力を高め、グローバル時代に相応しい国際展開を促進するためには、経済貿易連携の推進や租税条約の締結拡大等が不可欠である。

成長のエンジンである企業の活性化は、雇用、配当等を通して豊かな国民生活と自律的

な成長を可能にする。こうした「正のスパイラル」を実現するためにも、企業をはじめとした経済主体のダイナミズムを回復・強化する必要がある、国民一人ひとりあるいは企業がその活力と能力を存分に発揮できる税制の構築が求められる。また、経済活力の強化を通じた税源の育成とそれによる税収増加は、財政健全化にも貢献することになる。

とくに、グローバル化の進展によって国境を越えた企業活動が活発に行われるなか、国際競争力の強化が企業活動にとって極めて重要であり、わが国の租税制度は企業の国際競争力を確保・強化するものでなければならない。

2. 財政の健全化の視点

予定されている消費税率の引き上げによって財政収支は改善するものの、依然として財政活動による国民の「受益」が「負担」を大きく上回り、長期にわたってこの差を将来世代への負債として積み上げるといった構造は変わらない。

このような財政規律の欠如は到底許されるものではなく、財政健全化は喫緊の課題であり、国民は、現在の受益の維持を求めるのであれば、将来世代に負担を負わせるのではなく、今を生きる世代も新たな負担増を受け入れなければならない(図表Ⅱ-2 参照)。

同時に、民でできることは民に移行するとともに、政策効果を検証し、効果の乏しい政策の廃止、社会保障費の大胆な見直しなど、徹底した行財政改革を断行することは当然である。

今後、社会保障費が増加することを考慮すれば、社会保障費をはじめとした歳出の思い切った抑制と消費税を中心とした新たな税制の見直しを検討するなど引き続き財政健全化に向けた財政収支両面の改革を進める必要がある。

このためには、財政健全化について立法化し、中長期の国等の財政責任、財政規律を明確なものとし、確実に財政健全化を図っていくことが重要である。

3. 税制基本原則の視点

どのような時代にあっても、税制は公平、中立、簡素という基本原則を満たさなくてはならない。国民が納得して税を納めるためには、まずは、税負担が担税力に応じて適正に配分されるという公平性の確保が不可欠である。

また、税制の仕組みは、経済活動を歪めないように中立性を確保し、納税者の事務負担や納税コストができるだけかからないように、簡素で理解しやすい制度でなくてはならない。

とくに、税負担の増加が避けられないわが国にあっては、これらの基本原則を踏まえて制度を改正していくことが、国民の支持を得るための必要条件である。

なお、税制改正に当たっては、納税者が納得できるよう十分に説明責任を果たすとともに、改正の内容や手続きが国民にとって透明で、わかりやすいものとするのが、政府に課せられた責務である。

4. 地方分権改革と地方税改革の視点

地方分権改革は国と地方の役割分担を明確にするとともに、地方財政の規律を強化し責任をともなった行財政運営を実現するものでなくてはならない。また、わが国の場合、地方自治体が社会保障など行政サービスを安定的に供給するためにも、地方消費税の充実など、税源の偏在性が少なく、税収が安定的な地方税体系を構築するなど、地方税の抜本的な改革に向けて、政府は早急に道筋を提示し、取り組む必要がある。

5. 税制改革の基本的方向

当協会としては、成長戦略と財政の健全化、社会保障制度の改革等を一体的に推進するためには、これまでも主張してきたように、「経済活力の強化」と「安定財源の確保」をキーワードとして、消費税率の引き上げの着実な実施と新たな税制改革への取り組みが必要であると考えている。

税制抜本改革法による消費税率の引き上げは、これまでの当協会の提言にも沿ったものであり、本法が確実に実施されるとともに、中長期の財政健全化目標を達成する確固たる姿勢を提示し、国内ばかりでなく、国際的な信認を高め、さらに、経済成長戦略が早期かつ確実に実行されることにより、わが国が直面する歴史的転換点を乗り越え、新たな「日本」が創造されることを期待している。

提言の骨子は、次のとおりである。

① 経済成長と財政健全化に資する税制改革

経済成長と財政健全化は、日本経済発展の両輪である。日本の構造問題を解決しつつ、成長戦略を果敢に実行するとともに、骨太方針及び中期財政計画に沿って、確実に財政健全化を実施するため、経済成長と財政健全化に資する税制改革を行う必要がある。

② 所得税

税収調達機能、所得再分配機能を有する重要な基幹税であるが、累次の税率構造の大幅な緩和措置等によって、その機能が失われてきた。また、所得格差も拡大してきていることから、所得税の持つ税収調達機能と所得再分配機能の回復を図る必要がある。

③ 法人税(国税+地方税)

実効税率が5%引き下げられたものの、成長戦略の実現、国際競争力の確保・強化のためには、不十分なものである。早期に、国際的調和が取れた税制とする必要がある。とくに、日本が経済を活性化し、世界のリーダーとして復興するためには、経済の基盤となるイノベーションを実施し、成長力を高めることが必要不可欠であり、そのためにも設備投資促進税制や研究開発促進税制の拡充等を図ることが重要である。

④ 消費税

持続可能な社会保障制度となる安定財源の確保と財政健全化を目指すため、税制抜本改革法による消費税の税率10%への引き上げを確実に実施する必要がある。税率については、公平、中立、簡素の観点から複数税率は問題が多く、単一税率が望ましい。また、低所得者対策は歳出面での措置や給付付き税額控除を含めた総合的な対応策を検討することが望ましい。受益と負担の大幅なアンバランスの継続、さらに今後の社会保障費の増加を考えると、国民が幅広く負担する消費税のさらなる引き上げを検討する必要がある。

⑤ 地方税

応益原則を明確にし、安定財源確保に向け、国税と地方税のあり方(地方消費税、地方法人二税等)を含めた抜本的改革を行う必要がある。

Ⅲ. 所得税

1. 税収調達機能と所得再分配機能の回復

所得税については、これまでの税制改正や経済対策等により、税率の引き下げ、その適用範囲の拡大、各種控除の拡充による課税最低限の引き上げなどが行われてきた結果、税収調達機能とともに所得再分配機能も弱まっている(図表Ⅲ-1 参照)。

今後の日本を支える税体系としては、超高齢社会において、社会保障への安定的な財源確保に向けた消費税の引き上げにより、景気に左右されない安定性を確保するとともに、一方で所得税の税収調達機能を視野に入れ、累進税率構造を持つ所得税の働きを回復することにより、景気に対する自動的な伸縮性と所得再分配機能を確保することができる。このような消費税と所得税を両輪とした税体系を構築することが望ましい。

所得税の基幹税としての役割を再度認識し、累進税率構造や課税最低限をはじめとした課税ベースを見直し、その機能の回復を実現する必要がある。

2. 負担偏在の是正と伸縮性確保

全体の納税者のうち10%以下の税率が適用される者の割合は、わが国の場合、約84%(平成23年度予算ベース)に達しており、アメリカ(29%)、イギリス(3%)、フランス(40%)に比べ極めて高い。このように、わが国の所得税は、負担が中高所得層に偏る特異な構造となっている(図表Ⅲ-2 参照)。また、ほとんどすべての階層においてわが国の所得税負担は先進国の中でも低く抑えられている(図表Ⅲ-3 参照)。

所得税の伸びに大きく影響するのが税率構造であるが、過去の税制改正によるフラット化の影響もあって、所得の増減に伴う税収の自動伸縮の機能が低く、今後、経済が成長し所得が伸びても税収があまり反応しない構造となっている。着実な経済成長を目指すわが国において、今後の財政運営に適切に対応するためにも所得税の伸縮性を回復する必要がある。それは同時に、所得税が持つ所得再分配機能を強化することにもつながる。

そのためには、低税率適用の所得ブラケット幅の縮小や最高税率の引き上げなど累進税率構造の見直しを検討する必要がある。

なお、低所得者、子育て勤労世帯に対しては、給付も含めた負担のあり方に配慮する必要がある。

3. 諸控除の見直し

3-1 所得控除と税額控除

現行所得税においては、婚姻、育児、老齢等の生活の局面において、各種の人的控除が措置されている。個々人の事情を斟酌することは所得税の長所であるが、税負担の公平性、中立性、税制の簡素性の観点からも見直す必要がある。また所得控除は低所得者層よりも富裕層に相対的に大きな税負担減の効果をもたらすなど高所得者層に有利な取扱いとなっていることから、税額控除制度への転換等を含めて見直す必要がある。

給付付き税額控除制度については、課税最低限度以下であったり、税負担が税額控除額を下回る低所得者に対して税額控除できない分を給付するという制度であるが、欧米諸国においては若年層を中心とした低所得層支援、子育て支援、労働インセンティブの強化、消費税の逆進性緩和といった種々の視点から実施されている。こうした仕組みを既に導入している国もある。わが国においても検討すべき選択肢の一つであるが、その検討に当たっては、目的の明確化と、目的にあった制度設計を行うとともに、既存の社会保障制度との整合性、財源の問題、その目的に照らした効果などについて十分な検証が必要である。また、この制度については、平成 25 年 5 月に成立した共通番号制度等を活用して、正確な所得把握を行うことによって、不正受給、過誤支給を発生させない仕組みが重要である。

3-2 給与所得控除

平成 24 年度税制改正において、給与所得控除の上限設定、特定支出控除制度の拡充が行われた。現行の給与所得控除制度は、個々の被用者には特有の事情が存在するにもかかわらず、すべてに一定の方式を適用し算定している。雇用や勤務の形態が多様化している今日、給与所得控除を勤務の実態に即したものに見直すとともに、特定支出控除の対象範囲をさらに拡大することによって申告の可能性を多くするなど、柔軟化を図る必要がある。

3-3 高所得階層の公的年金控除の見直し

年金については、拠出面では社会保険料控除、給付面では公的年金等控除によって、拠出・給付の両面で課税がなされないよう配慮されている。

年金課税については拠出時非課税・給付時課税の原則を取り入れるとともに、高齢者を一律に弱者と見なし優遇する制度、とくに、高所得者の公的年金等控除等について見直しを検討する必要がある。

少なくとも、現行では青天井となっている高所得層の年金控除については制限を設定す

る必要がある。

4. 金融所得課税の一元化

平成 25 年度税制改正において、金融所得課税の一体化が拡充され、公社債等の利子及び譲渡損益並びに上場株式等に係る所得等の損益通算が可能となる(平成 28 年 1 月 1 日から適用)。今後、金融・資本市場の国際競争力の強化によって、資本の国際流動性を確保し、日本経済の活性化を図るためには、金融所得課税の一元化をさらに着実に促進する必要がある。

なお、上場株式等の配当・譲渡所得等に係る 10%軽減税率が、平成 26 年 1 月 1 日から本則税率 20%が適用となるが、これに伴い、新たに上場株式や公募の株式信託等への非課税投資が最大 500 万円まで可能となる日本版 ISA が創設(平成 26 年 1 月 1 日から適用)された。

IV. 相続税

相続税は、富の社会還元の役割を持つ重要な税である。バブル期の地価急騰に伴い、基礎控除の引き上げ、税率の見直しなど相続税が大幅に緩和されたことから、相続税の課税割合(課税対象被相続人数の死亡者総数に占める割合)が 4%程度まで減少するなど、相続税による富の再分配機能が低下していたが、平成 25 年度の抜本改正により、基礎控除の大幅な引き下げ(基礎控除 5,000 万円から 3,000 万円への引き下げ、1 人当たり 1,000 万円から 600 万円への引き下げなど)、税率の見直しなどが行われた(平成 27 年 1 月 1 日から適用)。

これは、相続税による富の社会還元の回復を図るといふ、これまでの当協会の提言に沿ったものである。

贈与税は、生前贈与による課税回避を防止するという意味で、相続税を補完する役割を果たしているが、平成 25 年度の税制改正においては、高齢者が保有する資産を早期に次世代に移転することを促進し、その有効活用を通して経済社会の活性化に資するという改正が行われたところである。

相続税については、今後とも、富の社会還元という相続税の機能を合理的、かつ、適正に果たし得るように、国民への周知と理解を得られるようにすることが重要である。

V. 法人税

1. 企業の活力を強化する税制の構築

法人(企業)は個人の所得(雇用、配当)を生み出し、投資により生産性を向上させる経済成長のエンジンである。経済のグローバル化と国際競争の激化の中で、わが国企業は生き残りをかけ、国内市場に限らず海外市場においても懸命に事業活動を展開しており、こうした企業の国際競争力を強化し、その活動がわが国の経済成長のエンジンとして十分な機能を果たせるようにすることが重要である。

また、国内投資環境を国際的に魅力あるものとして外国からの投資を受け入れ、国内経

経済の活性化を図ることも必要である。税制は日本経済の国際競争力強化のソフト・インフラであり、国際的にイコールフットイングな制度とする必要がある。

したがって、経済活動を強化するためには、新たなイノベーションにより、国際的な競争力を強化するとともに、労働生産性を上げ、企業収益を拡大し、企業活動の活発化を通して、雇用、所得を増大させ、経済成長につながる正のスパイラルをもたらすことが重要である。これにより、持続的な経済成長を実現し、税源をより大きく育てることによって、税収が増え、わが国の財政基盤を改善・強化することに繋げることができる。法人税制の改正は、成長戦略の実現を最優先させるものでなければならないのである。

2. 国際的に調和する法人税制

わが国の法人課税の実効税率(平成25年1月現在)は、平成23年度税制改正で課税ベースの拡大と合わせて5%引き下げられ、35.64%(国税：23.71%、地方税：11.93%)となった(ただし、平成24年度以降の3年間はこれに加え、基準法人税額の10%相当の復興特別法人税が課税される)。一方、諸外国と比較すると、欧州諸国は、イギリス24%(今後、平成27年までに20%までの引き下げを予定)、フランス33.33%、ドイツ29.5%、またアジア諸国は、中国25.00%、韓国24.2%、さらに今はわが国より高い米国(40.75%)でも大幅な税率引き下げの動きがあり、国際的イコールフットイングな観点から見ると日本は高い税率となっている。

なお、国際競争力を強化する観点からは、法人税負担のみならず、社会保険料を含む企業の負担全体を視野に入れる必要があるとの意見がある。しかし、日本企業が競合しているのは、欧州諸国ではなく、主に東アジアを中心とした新興国等である(図表V-1参照)。

復興特別法人税課税期間終了後(平成27年度以降)において、実効税率の引き下げが実現することとなるが、それ以前においても、雇用と国内投資を拡大し、さらには外国からの投資流入を促進する観点から、一層の法人税率の引き下げを実施する必要がある。

企業活動に影響を与える要因は法人税だけでなく、人件費の高さ、原材料の調達コスト、市場の成長性などがある。日本の現状が、これら法人税以外の競争条件で不利な立場にあることを考慮するならば、法人税率の引き下げは日本における国際的な事業環境の魅力を向上させる環境整備の中核の一つとして位置付けなければならない。

日本企業が国内生産活動の成果を保持し、海外の競合企業に対して競争力を確保するとともに外国企業の国内への投資を呼び込むための成長戦略として早期に法人実効税率を引き下げる必要があり、最終的にはアジア近隣諸国並みの水準まで引き下げるのが重要である。

3. イノベーションと政策税制

少子化により労働力人口がますます減少していくわが国経済において、経済の持続的な成長力を強化するためには、生産性を向上させることが不可欠であり、最先端の技術分野

や環境関連産業等の戦略分野におけるイノベーションの重要性はさらに高まっている。

日本産業の持続的成長と国際的競争力をもたらす企業の研究開発投資をさらに促進させるため、試験研究費にかかる税額控除制度の拡充・恒久化、ならびに繰越控除制度の控除期間の延長を行う必要がある。

また、日本再興戦略では、設備投資水準を今後3年間で、リーマンショック時前の水準までに回復させることとし、民間投資拡大を推進するため、企業税制を含め支援策を平成25年夏までに検討し、今後必要な措置が取られることとされている。

経済成長の要となる企業による活発なイノベーションを促すために、広範囲の投資活動（更新投資を含む）に対する投資促進措置が不可欠である。

目を海外へ転じると、欧州諸国(英国は平成25年4月導入)や中国で導入されているパテントボックス税制等は、適格な特許権等の知的財産権(IP)から生じる所得に対して軽減税率を適用する税制であり、国内企業の研究開発活動の流出防止や外国企業の研究開発の呼び込みにより、国内のイノベーションを実現することを目的としている。

わが国においても、知的財産立国としての競争力を維持、強化する観点から新たな税制の導入を検討することが重要である(図表V-2参照)。

4. 企業会計基準のコンバージェンスと法人税制

わが国における企業会計基準の国際財務報告基準(IFRS)へのコンバージェンスは進展しているが、企業会計基準のコンバージェンスと法人税法との関係においては、確定決算基準が重要な課題とされている。

確定決算基準は、課税の簡便性、便宜性を確保し、さらに確定した決算に表明された企業の意思を重視することにより課税所得の計算の信頼性、客観性を担保し、もって、課税の安定、法的安定性を得ることに意義がある。

IFRSの影響がわが国企業会計基準に及んだとしても、確定決算基準については、維持か廃止かという二者択一の問題としてではなく、あくまでも確定決算基準という原則の下で例外をどのように定めるかという、程度の問題として捉えていく必要がある。

いずれにしても、今後とも、法人税制において、企業会計基準のコンバージェンスに伴い個別財務諸表に適用される会計基準が変更される場合であったとしても、実態に変化がないにもかかわらず現行の税制上の措置が適用されなくなるなど経済活動に対する新たなコスト・課税上の負担が増加することがないように、また、企業が過大な事務負担を負うことがないように、確定決算基準の下、柔軟に対応する必要がある。

5. 連結納税制度

連結納税制度は、これまでも緩和措置が取られてきたが、今後さらに普及・拡大し日本経済の発展に資するべく、次の点について、企業経営の実態に即して改善を行う必要がある。

- ① 連結子会社の連結前欠損金の持ち込み制限の廃止

- ② 連結納税の開始に伴う資産の時価評価の廃止、除外要件の緩和
- ③ 地方税への連結納税制度の導入

6. その他

6-1 欠損金の控除制限の廃止等

法人税における欠損金の繰戻還付・繰越控除制度は、課税負担を平準化し、経営の中長期的な安定性を確保するうえで重要な制度である。平成 23 年度税制改正において大企業を対象とした欠損金の繰越控除制度について制限(欠損金の控除限度額は所得金額の 8 割)が設けられているが、企業活動環境の改善に逆行するものであり、見直す必要がある。

欠損金の繰越控除期間(9 年)は、アメリカ(20 年)やイギリス、ドイツ、フランス、オーストラリア(ともに無制限)に比較し依然として短い。国際競争力確保の観点から、これを延長する必要がある。

さらに、現在、適用が凍結されている大企業についても欠損金の繰戻還付制度について凍結措置を解除するとともに、繰戻期間の延長を行う必要がある。

6-2 受取配当の益金不算入の見直し

関係法人以外の法人に係る受取配当についても、二重課税防止の観点から全額益金不算入とする必要がある。また、関係法人及び関係法人以外の法人の受取配当に係る負債利子控除を撤廃する必要がある。あわせて、外国子会社からの受取配当金についても、全額益金不算入とする必要がある。

VI. 国際課税((参考)「国際課税に関する用語の説明」参照)

1. 租税条約改正の推進

政府において租税条約改正が積極的に行なわれているが、経済のグローバル化が進展する中、日米租税条約のような租税条約は不可欠であり、経済交流が一層拡大するように租税条約の新規締結、改定など環境整備を図ることが重要である。

とくに、日米租税条約は日本のモデル租税条約の役割を担っており、今般、投資・経済交流を一層促進させるために、利子等の投資所得に対する源泉地国課税の更なる軽減や相互協議の強化等税務当局間の協力関係強化を明確にする新たな改正が署名、国会の承認を得たが、日米経済交流の基本となるものである。この日米租税条約をモデルとして、日本との経済交流が活発な地域、国との租税条約の改定を早急に推進する必要がある。

とくに、役務提供、親子間の配当、貸付利子に対する源泉税免除や引き下げ等の負担軽減措置や対応的調整義務の明記は、資本交流、投資促進に大きな役割を果たすことになることから、促進する必要がある。

さらに、経済関係が強まっているアジア諸国や今後投資交流の活発化が見込まれる国々との条約改正・締結交渉を推進する必要がある。

租税条約の締結や改定の促進等ネットワークの拡充、さらには国際課税に関する国際協議の業務が山積しており、そのための多大の労力、知見が必要とされることから、国際課税の企画立案部局の要員を増員することが望まれる。

2. 外国税額控除制度の見直し

国際的な二重課税回避のための外国税額控除に関して、わが国は、一括限度額方式を採用しつつ、控除枠の彼我流用を防止する措置を講じているところであり、現行の一括限度額方式を維持する必要がある。

国際的な二重課税をよりの確に排除するため、控除限度超過額、控除余裕額の繰越期間(3年)を延長する必要がある。

3. 移転価格課税の改善

平成23年度の税制改正において、多国籍企業などの国外関連取引価格が、通常取引価格(独立企業間価格)と異なる場合に発動される移転価格税制が大きく改正されたが、それに対応してその税務上の取扱いについて、運用の明確化を図るための事務運営指針の改正や事例集の公表等制度・運用面で一定の改善がなされた。

しかしながら、依然として不十分であり、今後とも、移転価格課税の透明性や予測可能性を確保する観点から、国際的ルールと整合性をとった法令レベルの無形資産の取扱いの明確化や新たに制度化された独立企業間価格の算定方法の適用順位の取扱い、独立企業間価格の幅の取扱いの明確化、シークレットコンパラブルに対する透明性の確保、さらには価格算定文書の明確化を含め、企業の実態を踏まえたガイドラインの充実等適正な運用に一層取り組む必要がある。

また、事前確認制度(APA)は、移転価格課税リスクを事前に回避することができるが、一方では処理の長期化や事務負担の増大となるため、APA手続きの明確化(定型化)を図り、申請企業の事務負担の軽減と処理促進を進める必要がある。

さらに、国際的・二重課税回避のために、移転価格税制に基づく相互協議や仲裁制度による国際的な税務当局間のネットワークの拡充を促進する必要がある。

なお、国外関連者の定義が現行では50%以上の出資となっているが、支配権を明確にするために、これを50%超に見直す必要がある。

4. 外国子会社合算税制の改善

外国子会社合算税制は、軽課税国を利用した税負担の不当な軽減防止を目的とするものである。

日本企業の海外におけるM&Aの積極的展開や各国税制度が大きく変化する中で、この税制が企業の国際競争や適正な事業活動を阻害することのないように、次のような点について、制度の見直しや税制上の取扱いの明確化、透明化を図る必要がある。

- ① 合算課税の対象である特定外国子会社等の判定基準となる租税負担割合(トリガー税率)は20%である。一方、アジア諸国をはじめ主要国においても法人実効税率が引き下げられていることから、トリガー税率を引き下げる必要がある。
- ② 特定外国子会社判定に係る非課税所得の範囲等の租税負担割合の取扱い
- ③ 適用除外基準に関する法令上の取扱い
- ④ 組織再編成(現物分配を含む)及びグループ企業内の資産移転等があった場合の取扱い

5. 電子商取引に係る消費税制上の適切な対応

インターネット等の電子ネットワークを利用した電子商取引が急激に拡大しているが、こうした電子商取引が国境を越えて行われるか否かで課税の不公平が発生している。

外国から国内の消費者に電子書籍や音楽等を配信する場合には国外取引に該当し、課税対象外となるのに対して、国内から国内消費者に同じ事業を行う場合には国内取引に該当し、課税対象となる。同じ事業であっても事業者の役務提供に係る事務所の所在地が国外であるか国内であるかの違いにより、課税上の取扱いが異なり、国内に役務の提供に係る事務所を設けている事業者は、競争上著しく不利となる。また、今後、消費税率が引き上げられれば、この不公平はさらに拡大する。

日本のサービス産業の育成、国内事業者の海外流出を防止する観点から、競争条件が中立、公平かつ実効性のある税制度を整備する必要がある。

6. 国内源泉所得の総合主義と帰属主義

国際課税原則については、OECD加盟国のほぼ全てにおいて、外国法人等が国内に恒久的施設(PE)を有する場合、PEに帰属する所得のみが課税対象とされている(帰属主義)。

しかしながら、わが国においては、租税条約の適用がある場合を除き、外国法人等が国内にPEを有する場合、PEに帰属しているか否かを問わず、すべての国内源泉所得が課税対象となる(総合主義)。わが国においても、国際的な税制の調和の観点から、実務にも配慮しつつ、帰属主義への変更を進める必要がある。また、総合主義を帰属主義に変更するに際しては、二重課税もしくは二重非課税などの国際的な課税の弊害が生じないようにする必要がある。

7. 税源浸食と利益移転(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)

多国籍企業が、各国の税制や租税条約を組み合わせることで、グローバルな租税負担を軽減している事例が注目され、各国の税源が浸食され、潜在的な利益の移転が図られている深刻な問題としてG8、G20でも主題の1つになっている。

一方、過度の情報開示の義務化を含め、合法的な行為を過度に規制することは、企業の経済行為を阻害する懸念がある。

租税回避を誘発しているのは、各国における有害な租税競争や各国間の税制の不調和であり、各国の主権にかかわる問題であるので、OECDのような国際機関における協議を通じて、国際的なルールを目指すことが重要である。

Ⅶ. 消費税

1. 持続可能な社会保障財源として最も相応しい消費税

わが国の財政は大幅な赤字であり、社会保障をはじめとした財政活動の多くを将来世代へのツケで実施しているといっても過言ではない。今後も高齢化の急速な進行にともなって社会保障費が増加することは確実であり、その財政負担を社会全体で広く分かち合う安定的な財源を早急に確保する必要がある。

消費税は国民全体で広く負担でき、かつ、景気に左右されない安定的な税であり、経済活動に対する中立性を損なわないというメリットも持っている。それゆえ、社会保障費が増加する時代にあっては、消費税はその財源として最も相応しいものであり、平成26年4月から消費税率は8%に、平成27年10月から10%に引き上げられることとされている。

しかし、引き上げ後の消費税率にしても、国際的には依然として低い水準である。(図表Ⅶ-1参照)。

消費税率の引き上げは、国民に新たに負担を課することとなることから、消費税負担の引き上げが社会保障としてすべて国民に還元され、とりわけ低所得者に厚く配分されること、今回の消費税率引き上げが「安心、安定した国民生活」を築くために不可欠なものであることなどを国民に十分説明するとともに、行政構造改革の取り組みや徹底的な歳出の無駄の排除に向けた取り組みを不断に行うことが必要である。

2. 公平性・透明性の向上

これまで、事業者免税点の引き下げ、簡易課税制度の適用上限の引き下げ、総額表示の義務付け等の改正が行われ、税の透明性・公正性は高まったと考えられる。

しかし、消費税率が現行の5%から平成27年10月には10%に引き上げられることから、消費税に対する公平性や透明性の確保を明確にするためにも、事業者免税制度や簡易課税制度については、中小事業者の事務負担には配慮しつつも、制度の信頼性確保の観点から見直す必要がある。

わが国の消費税は、取引慣行や納税者、税務関係者の事務負担に配慮した結果、帳簿方式が採用され、各事業者が税務署に納める税額は帳簿に基づいて計算されることになっている。今後、消費税率が10%に引き上げられることから、消費税額に対する信頼性を確保し、かつ、正確な計算のためにも、納税義務者の事務負担に十分配慮した上で、インボイス方式への移行を検討する必要がある。

また、消費税制の改正に際しては、改正時の事務負担が大きいことから、納税義務者にとって過度な事務負担とならないよう十分配慮する必要がある。

3. 消費税の使途

税制抜本改革法では、「消費税収(国税)は、法律上四経費(制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付費並びに少子化に対処するための施策に要する費用)に当ててことを明確にし、社会保障目的税化するとともに、会計上も予算等において使途を明確化することで社会保障財源化する」(社会保障・税一体改革大綱)こととされた。

消費税の使途を社会保障費に限定することについては、財政の硬直化につながる可能性があることを考えるのであれば、一般財源とすることが望ましいが、国民から増税へ理解を得るためには、使途を限定することにより社会保障へ財源が還元される仕組みを簡明にすることが必要であるとの指摘も否定はしない。消費税の使途を限定することは、社会保障以外の経費増への圧力を抑制するための現実的な対応とも考えられるのである。

なお、消費税によって一定の財源が確保された後も、社会保障改革への手綱を緩めるようなことがあってはならない。その使途の透明性を確保し、国民への説明責任を果たすとともに、バラマキ的な社会保障とならないように弊害を防止する措置を講じることが重要である。

4. 単一税率と低所得階層への対応

消費税率の引き上げに際しては「逆進性緩和策」が必要であるとして、その対策が検討されている。逆進性対策として、税制抜本改革法では、共通番号制度の導入を前提に、低所得者に配慮する観点から、総合合算制度、給付付き税額控除等の導入、ならびに複数税率等の導入について、それぞれ検討することとされた。また、それまでの間、暫定・臨時的な措置として簡易な給付措置を実施することとされている。

しかし、社会保障に使途が限定される消費税の増税は、その受益面を考慮するなら低所得者に極めて有利な効果をもたらすことになることから(図表Ⅶ-2 参照)、特段の逆進性対策を講じることには慎重であるべきである。ただ、所得格差が拡大している現状を踏まえた「逆進性緩和策」の導入は、消費税率引き上げを実現するうえでやむを得ない措置と理解することができる。

平成 25 年度与党税制改正大綱では、逆進性緩和策として、消費税率の 10%引き上げ時に軽減税率を導入することを目指すとされ、与党税制協議会に設置された軽減税率制度調査委員会において検討の上、平成 25 年 12 月までにその結論を得ることとされている。

しかしながら、軽減税率(複数税率)の適用には、公平、中立、簡素の観点から次のような弊害がある。

- ① 対象品目の選定が極めて困難である
- ② 高額所得者ほど負担軽減額が大きくなる
- ③ 課税ベースが大きく侵食されること
- ④ 経済取引に対する中立性を阻害する

⑤ 所与の税収を得るためには標準税率を更に高めなくてはならない(図表Ⅶ-3 参照)

⑥ 業者の事務負担や税務執行コストが嵩む

このように、軽減税率(複数税率)による逆進性対策には問題が多く、とくに、生活必需品の絞り込みや食料品の軽減税率の適用は困難であり、税収ロスが大きいことから、できる限り単一の税率を適用することが重要である。

逆進性緩和策としては複数税率ではなく、共通番号法が成立し、平成28年1月より運用が開始されることから、低所得階層に配慮した歳出面での措置や所得税における給付付き消費税額控除も含めた総合的な対応策を慎重に検討することが望ましい。

5. 消費税と個別消費税等

消費税に関しては個別消費税や流通税等との二重課税等の問題も指摘されているところである。税率引き上げに際しては、国民生活への影響も踏まえ、個別消費税との関連等、負担のあり方を検討する必要がある。

6. 消費税率引き上げと経済環境

税制抜本改革法では、消費税率の引き上げに際し、その実施前の「経済状況の好転」について、名目及び実質の経済成長率、物価動向などの経済指標を確認し、経済状況等を総合的に勘案した上で引き上げの停止を含め所要の措置を講ずることとされた。しかし、リーマンショックや東日本大震災のように経済状況が著しく変化した場合は別として、消費税率の引き上げを確実に実施し、社会保障の持続性確保や財政健全化に対する姿勢を明確にし、日本経済に対する内外の信認を得ることが重要である。

7. 消費税率引き上げと適正な転嫁

消費税は、取引における転嫁を通じて最終的に消費者が税負担することが予定されている税である。消費税の税率引き上げに際しては、消費税が円滑かつ適正に転嫁されるように環境整備を十分に行うことが重要である。

今回の消費税率の引き上げに伴い、「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」が成立した。短期間に2回にわたって大きな消費税率の引き上げが行われる状況下にあっては、円滑かつ適正な消費税の価格転嫁が行われ、国民生活・国民経済に混乱が生じないよう、政府は万全の対策をとる必要がある。

とくに、消費者、事業者に対しては、次の点について、適切に対応し、消費税率引き上げが、安定的かつ着実に定着するように配慮する必要がある。

- ① 消費税の転嫁拒否等の行為の禁止について
- ② 消費税に関連するような形での安売り宣伝や広告を行うことの禁止について
- ③ 総額表示義務の緩和の取り扱いについて

- ④ 中小企業が共同で価格転嫁すること(転嫁カルテル)、及び表示方法を統一すること(表示カルテル)の容認について
- ⑤ 国民に対する広報、通報者の保護、態勢の整備について

VIII. 地方税

1. 地方分権改革と地方税改革

地方公共団体の財政責任をともなった地方分権社会を実現するためには、行政サービスにおける受益と負担の連動を強める必要がある。そのためにも、地方税改革にあたっては、地域行政サービスの費用をその受益者が広く負担する応益原則を明確にする必要がある。現行の地方税制度は、都道府県、市町村ともに多くの税目によって構成されているが、長期的には全体の税収を確保しつつ、課税標準が重複する税目の統合や零細税目の廃止など、抜本的な地方税改革を検討する必要がある。

また、地方税制では、法人課税の比重が大きくなっているが、地方財政支出が福祉サービスをはじめとした対個人向けの割合を高めていることを考慮するなら、地方税負担の比重を法人から個人に移すことが、財政責任をともなった地方分権社会を実現するためにも不可欠である。

その法人課税においても、現状、法人住民税の法人税割や法人事業税の所得割等は応益負担といえるか疑問である。それ以外の税目についても応益原則に照らして総点検を行い、応益に即した制度の再構築を行う必要がある。

さらには、地方法人二税の税収は、偏在度が高く地域間の財政力格差を生じさせていることから、平成20年度税制改正により、法人事業税の一部が分離され、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が創設された。しかし、これは、消費税を含む税体系の抜本的改革が行われるまでの間の暫定措置である。

応能負担の部分は国税に移譲し、一方で地方消費税を充実・強化する等、国税と地方税のあり方を含めて、地方行政サービスを提供するための安定財源確保に向けた、抜本改革の姿と道筋を早急に描くことが重要である(図表VIII-1参照)。

2. 住民税

個人住民税については、所得割の比例税率化によって応益課税としての性格がより強くなった。

個人住民税は「地域社会の会費」的性格を最もよく表していることから、課税ベースを見直すなど地方の基幹税として今後さらに拡充を目指すことが必要である。とくに個人住民税均等割については、「負担分任」の原則を強化するためにも、税率を引き上げることが相応しい。

法人住民税については、大都市では重要な財源となっているが、均等割が地域における「会費」的な役割を果たしているのかどうか、法人税割が利益法人にしか課税されてい

いことが望ましいのかどうか等の点を踏まえ、他税への整理統合や国への移譲を含めた検討を行う必要がある。

少なくとも、現行の法人住民税が存続する間は、欠損金の繰戻し還付制度、外国税額控除の控除未済額の還付制度、連結納税制度の適用を実施する必要がある。

3. 地方消費税

地方公共団体は、国民一人ひとりに社会保障のサービスを提供しており、このように地域住民に身近なところで、社会保障の充実と国民の信頼を高めることは極めて重要である。

税制抜本改革法では、消費税率引き上げ分の消費税収については、社会保障四経費に見合った範囲の社会保障給付における国と地方の役割分担に応じた配分を実施することとされたところである。

今後とも、国・地方を通じた社会保障制度の財源確保の観点から、税収が安定的でかつ地域的な偏在の小さい地方消費税の充実を図る必要がある。

4. 事業税

企業に対する応益課税であるとして、法人事業税において外形標準課税が一部導入されたものの不十分である。現行の外形標準課税制度は、課税法人を資本金1億円超としたために、適用対象は大企業に限られている。行政サービスを受益している企業が応分の負担をするという応益課税の観点から、一定の配慮を行った上で、中小法人にも適用対象を拡大する必要がある。

また、事業税における所得割はそもそも応益課税であるか疑問である。さらには、現行制度は所得割、付加価値割、資本割が併用されるなど、仕組みが複雑であるといった問題がある。応益課税の原則と税制の基本である簡素化に照らして、整理統合などの検討を行う必要がある。

なお、特定業種に適用されている収入金額基準については、租税の公平、中立性の観点から、そのあり方を検討する必要がある。

5. 固定資産税

固定資産税(土地)については、依然として、地域間に負担水準の隔たりが存在している。なかでも、商業地等の負担水準が高い地方公共団体は、負担水準の上限を60%に引き下げる必要がある。

また、住宅用地と業務用地との間の負担水準にも大きな格差が存在している。今後の固定資産税の負担については、負担水準の状況、行政サービスや財政の状況等を踏まえたうえで、住宅用地に適用されている課税標準の特例の見直しなど、さらなる適正化措置を講ずる必要がある。

家屋の課税価格は現在、いわゆる再建築価格方式によって算定されているが、この事務

を執行するためには多大な事務量が必要である。一方、納税者にとっても算定の仕組みが分かりにくくなっている。事務量の大幅削減による行政の効率化と評価の客観性の観点から、家屋の評価を取得原価に改めるなど、評価方式について検討する必要がある。

固定資産税(償却資産)については、応益性を根拠として課税されてはいるものの、償却資産の大小と市町村の行政サービスとの間の関連性は希薄である。また、償却資産は事業所得を生み出すための費用としての性格を有していること、税負担が特定の設備型産業に偏重しており、国際的に見ても償却資産への課税は極めて異例である(図表Ⅷ-2 参照)。償却資産については、課税対象の段階的縮小・廃止を含めて検討する必要がある。

なお、少なくとも当面、償却資産の評価(償却方法、残存価額)を法人税法の取扱いに合わせる必要がある。

6. 事業所税

事業所税は、人口 30 万人以上の都市等が都市環境の整備及び改善に関する事業に要する費用に充てるため、都市の行政サービスと所在する事業所等との受益関係に着目して、事業所等において事業を行う者に対して課する目的税である。

しかし、昭和 50 年の創設時に比べて大都市の行政課題が変化していること等を考えるなら、地方税における応益企業課税全体の抜本的改革の中で廃止を含めて見直す必要がある。

7. 法定外税と超過課税

法定外税は、地方の課税自主権の具体的な行使であるが、その新設又は変更にあたっては、納税者の十分な理解を得なければならない。

標準税率を上回って課税する、いわゆる超過課税については、法人住民税、法人事業税といった企業分が中心であり、個人住民税に対する超過課税は水源環境保全などの目的で一部の地方公共団体が実施しているにすぎない(図表Ⅷ-3 参照)。個人にとって負担感のない企業の超過課税に依存することは、安易な行財政運営に結びつくことに留意する必要がある。

また、超過課税や不均一課税については、地方公共団体ごとに統一性がなく、数多くの地方公共団体にまたがって活動している企業にとっては、これらの存在が納税コストの増加につながっている。企業活力を強化するためにも、恒常化している超過課税については廃止を含め検討する必要がある。

8. 申告・納税方法の見直し

地方分権社会においては地方税の役割が大きくなるだけに、納税者の理解を得るためにも、税制及び申告を含めた納税方法の簡素化の重要性は増大する。

現行地方税制度は、都道府県、市町村ともに多くの税目によって構成されているが、企業等の事業活動が広域化し、かつ、多様化している点を考慮すると、地方公共団体ごとに

納税事務を行うことは煩雑であり、事務負担も大きくなる。そこで納税手続きの簡素化の見地から、本店所在地又は県単位での一括申告・納税制度を早急に検討する必要がある。

IX. その他

1. 印紙税

印紙税は、契約書や金銭の受取書(領収書)などの文書に課税されるが、一方、インターネット上の電子商取引やデータによる電子書類は、印紙税の課税対象とはならない。インターネット販売の拡大など、経済取引のペーパーレス化が進行する中で、こうした課税上のアンバランスはますます大きくなっており、課税の公平上、問題であることから印紙税全体について廃止を検討する必要がある。

なお、平成 25 年度税制改正において、建設工事請負契約書、不動産譲渡契約書等に係る印紙税の負担軽減措置が取られている。

2. 自動車関係諸税

自動車関係諸税については、税制抜本改革法に基づき、国及び地方を通じた関連税制の見直しを行い、安定的な財源を確保したうえで、地方財政にも配慮しつつ、簡素化、負担の軽減、グリーン化の観点から、見直すこととされている。その抜本的な改革の方向は、平成 25 年度税制改正大綱の考え方に沿っている。

自動車関係諸税については、消費税率の引き上げが平成 26 年 4 月から 8%、平成 27 年 10 月から 10%に引き上げられると、消費税を含めた自動車に関わる税負担は著しく大きくなり、日本経済に大きな影響を及ぼすことになることから、その暫定税率相当分や税目の改廃を含め、納税者や国民の理解が得られるようにそのあり方を抜本的に見直すことが重要である。

3. 環境問題と税制

地球温暖化問題に対しては、国民的規模での自主的・主体的な取り組みを強化するとともに、わが国の環境技術を活かし、かつ、発展させることにより、経済成長と世界的な環境問題解決に実質的に貢献することを両立させることが重要である。

これまで産業界の努力によって、省エネ技術、新エネ開発などは世界最高の水準を達成している。既に最高水準の環境対策が行われている中で、国内法人の国際競争力が失われ、海外生産への移転、国内産業・雇用の空洞化が進むことがないように、地球温暖化に関する税制についてはとくに慎重に対応する必要がある。

現在、資源・エネルギー政策の見直しが検討されているが、エネルギーコスト上昇による産業や経済への影響、とくに、わが国の国際競争力の確保、産業・雇用の空洞化回避の観点からも十分考慮したうえで、抜本的な見直しを検討する必要がある。

環境政策分野における財政の対応としては、環境保全に対する効果、経済に与える影響、

国際的な動向等の総合的な観点からの検討が必要であり、国民の理解が十分に得られぬまま、安易に、特定の政策分野に税制を活用することには慎重を要する。

グリーン化税制については、従来の取り組みに加え、低炭素化に資するグリーン環境投資の拡大を通じた内需拡大、国民生活や企業活動において環境対策の推進に貢献するグリーン化措置を更に推し進めるべきである。このため、地球温暖化対策、環境改善及びその技術革新に係る投資、研究開発費等への優遇税制を創設・拡充し、更なる省エネの推進と省エネ技術の向上を図ることが必要である。

4. 納税環境の整備

4-1 社会保障・税番号制度

共通番号制度は、公平な社会保障制度の基盤となる「社会保障・税番号制度」であり、これにより、国民の受益と負担の公平性・明確性が確保されるとともに、国民の利便性向上を図ることが可能となり、また、行政の効率性、スリム化に資することが期待される。

共通番号法が成立し、①社会保障分野や、国税、地方税及び防災の事務、②その申請届出を行う者の利用、③災害時の利用に限定され、平成 28 年 1 月から利用が開始されることとなった。

共通番号制度の実施に当たっては、プライバシーの保護に十分配慮すること、とくに、個人の全ての所得や資産等に関する情報を高度に電子化し集積することになるので、セキュリティ面での厳重な監視が必要である。

4-2 申告・納税手続の電子化

電子申告・納税制度は国税では既に整備されたが、地方税においては地方公共団体の多くに整備されてきたものの、依然として一部の市町村で未整備である。早期に全国の自治体に拡大されることが望ましい。

国税・地方税の電子申告・納税制度については、納税者の利便性が非常に高く、適正な申告・納税にも大きく貢献することが期待されている。さらに、電子政府・電子自治体推進の一環として、全国的に統一されたシステムとして、普及・拡大することを期待する。

なお、電子化を推進するためには、その前提となる住基カード等の普及拡大とともに電子認証手続を含めた電子申告・納税手続きの簡素化が必要である。

4-3 電子帳簿保存の普及拡大

電子帳簿保存の普及拡大は、納税者、課税当局双方にとっての事業効率化、コスト削減につながることから促進すべきである。しかし、現状、国税関係の電子帳簿保存規定の要件が厳格なことによりその普及拡大が妨げられている。要件を緩和するなど環境整備を促進することが重要である。

4-4 税務コンプライアンスの維持・向上

(1) コーポレートガバナンスと税務コンプライアンスの維持・向上

企業においては、内部統制の整備などコーポレートガバナンスの強化、さらには税務リスクや調査等の負担軽減を図るため、税務コンプライアンスの向上に取り組んでいる。課税当局においては、企業の税務コンプライアンスの充実に資するように、次の点について配慮することが重要である。

- ① 企業が取り組むコーポレートガバナンスや税務コンプライアンスの実態を尊重すること
- ② 税務コンプライアンスの維持・向上に資する、チェックシートや有効な事例などの実務指針等を提供すること

(2) 移転価格税制における税務コンプライアンスの維持・向上

移転価格税制において紛争が発生した場合、その影響する範囲や規模が大きく、かつ、解決に長い時間を要するため、企業や課税当局の負担が重く、また、経済活動の国際的展開に支障をきたす可能性がある。このため、企業においては、税務リスクや調査等の負担軽減を図るため、自主的な予防的対応が重要と認識し取り組んでいる。

課税当局においては、移転価格税制の紛争の予防的対応として、次の点について配慮することが重要である。

- ① 移転価格税制に関する企業の税務コンプライアンスの向上に資する、チェックシート、価格算定文書の事例、外国の移転価格制度の概要などの実務指針等を提供すること
- ② 移転価格税制に関する企業からの相談に対応できるような体制を整備すること

4-5 その他の納税環境の整備

(1) 租税教育の推進

租税は、国民生活に不可欠な財政活動を財源面で支える重要なソフト・インフラであるだけでなく、民主主義の根幹である。しかし、わが国においてはこうした意識が十分に浸透しているとは言えない。

租税の意義や役割を正しく理解し、社会の構成員として税を納め、その使い道に関心を持ち、さらには納税者として社会や国のあり方を主体的に考えるという自覚を育てることが重要である。

国や一部の地方公共団体は租税教育の取り組みを行ってはいるが、十分とは言えない。今後とも、教育機関等に租税教育を一層働きかけるなど、地道な努力を積み重ねることが重要である。

(2) 税に関する情報の提供活動の活発化

租税教育とともに重要なことは、国や地方公共団体の行政運営の中で税に関する情報を

わかりやすく提供することである。わが国において財政活動の受益と負担が断ち切られているという問題を解決し、国民の納税意識を強化するためにも、説明責任を果たす一環として租税情報を提供することが重要である。

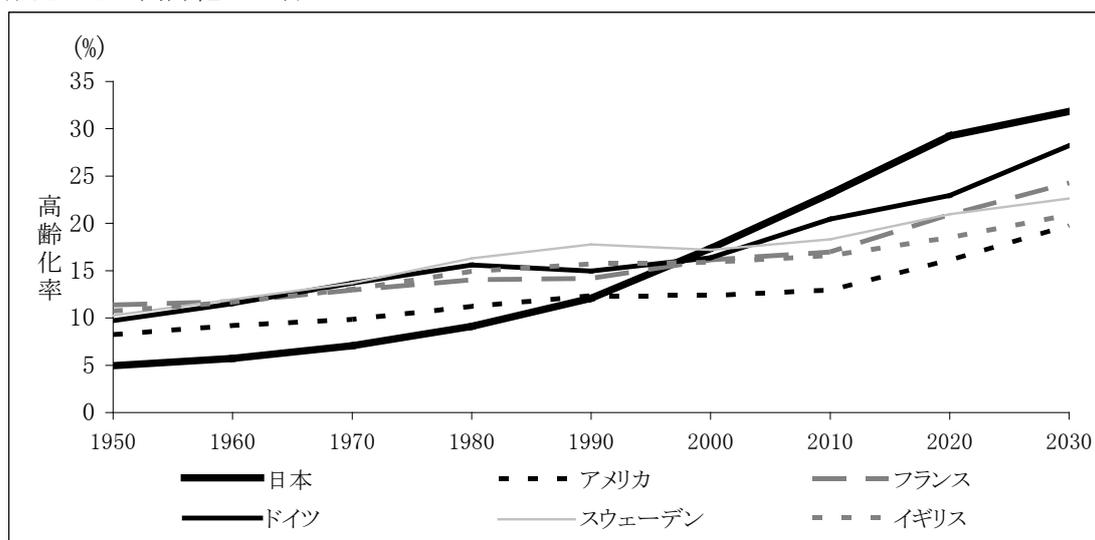
(3) 国と地方公共団体との連携、共同化、民間委託の推進

税制が十分に機能するためには、税の執行が適正に行われることが前提である。とくに近年、地方税の徴収率は改善傾向にあるが、それでも過去に比べると低水準である(図表IX-1 参照)。地方分権によって地方税の比重が大きくなることを考えるなら、適正な徴税執行の重要性はますます大きくなる。

適正な徴税による公正な社会を築くとともに、効率的な徴税体制を構築するためにも、国と地方公共団体、あるいは地方公共団体間の連携を強化しなくてはならない。また、可能な範囲で徴税業務の民間委託を進めることも必要である。

参 考 資 料

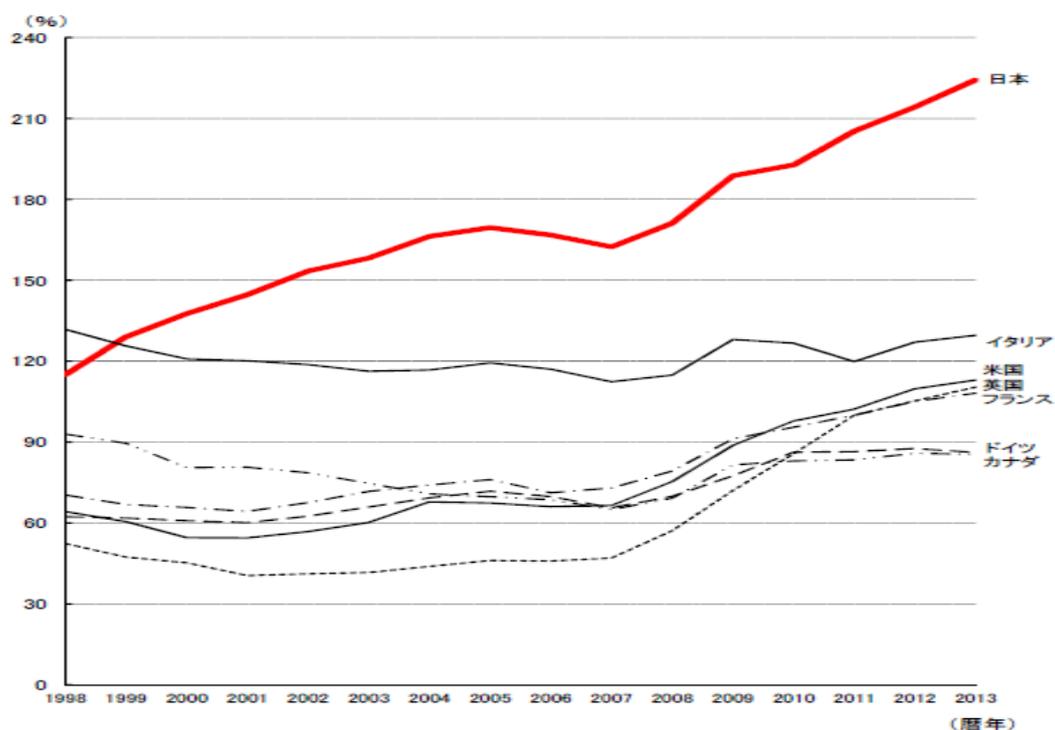
図表 I-1 高齢化の進行



- ・わが国では65歳以上人口比率(=高齢化率)は2020年には29.3%、30年には31.8%に達すると予測されている。同じ30年には、アメリカ19.8%、イギリス20.9%、ドイツ28.2%、フランス24.3%、スウェーデン22.6%という予測であることから、わが国の高齢化の程度がいかに大きなものであるかがわかる。

図表 I-2 財政事情の国際比較

－ 債務残高の対GDP比の推移



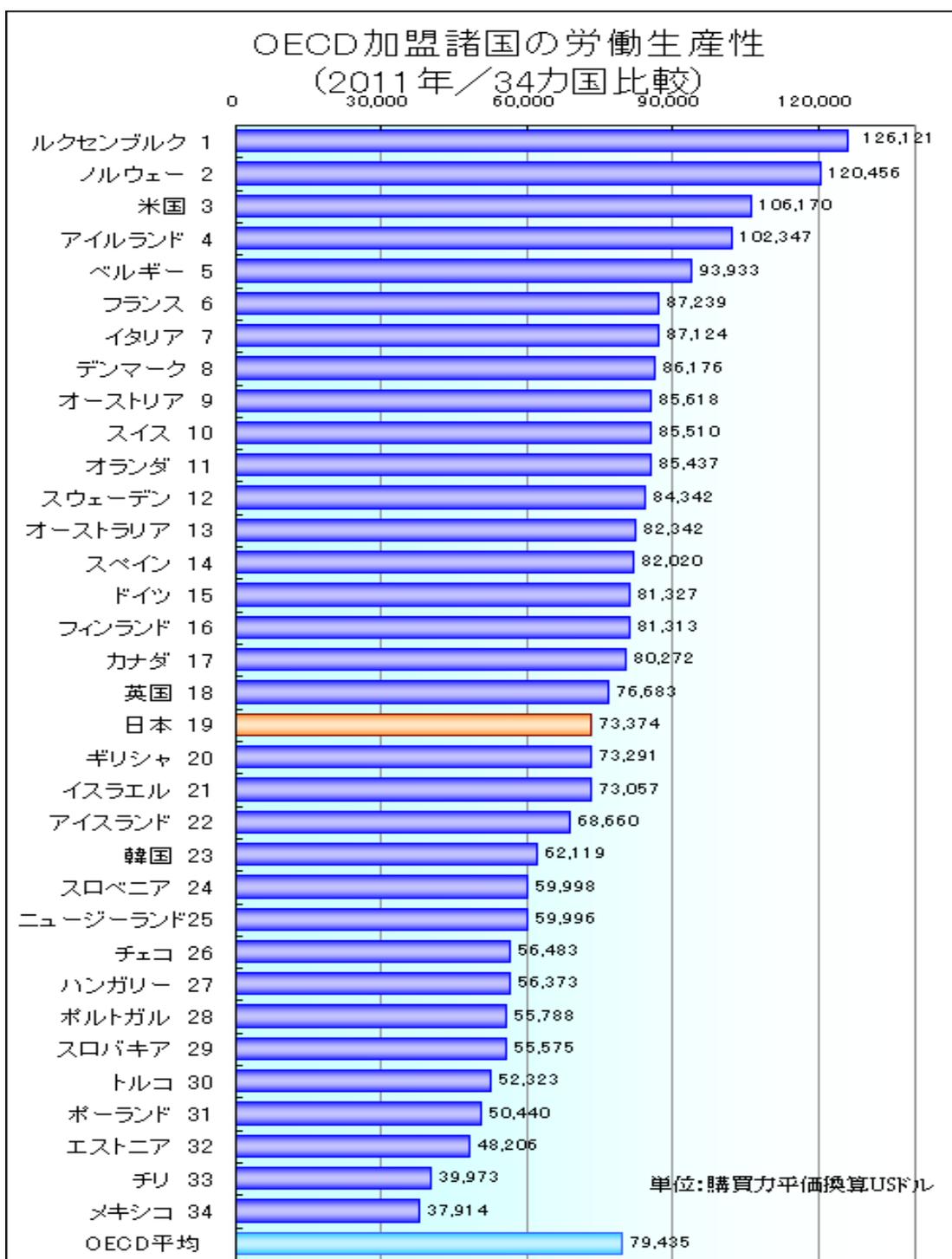
(注) 数値は一般政府(中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの)ベース

(出所) OECD "Economic Outlook 92" (2012年12月)

(資料) 財務省

- ・債務残高(SNAベース)の対名目GDP比率を見ると、わが国の財政事情は他の主要先進国の中で最悪である。しかも、比率は年々上昇している。財政赤字は将来世代への負担の先送りであり、受益と負担の関係を断ち切り不公平を生むばかりか、マクロ経済にも重大な影響を及ぼしかねない。

図表Ⅱ-1 労働生産性の国際比較（2012年）



(注) OECD加盟国の労働生産性水準を示したものの。

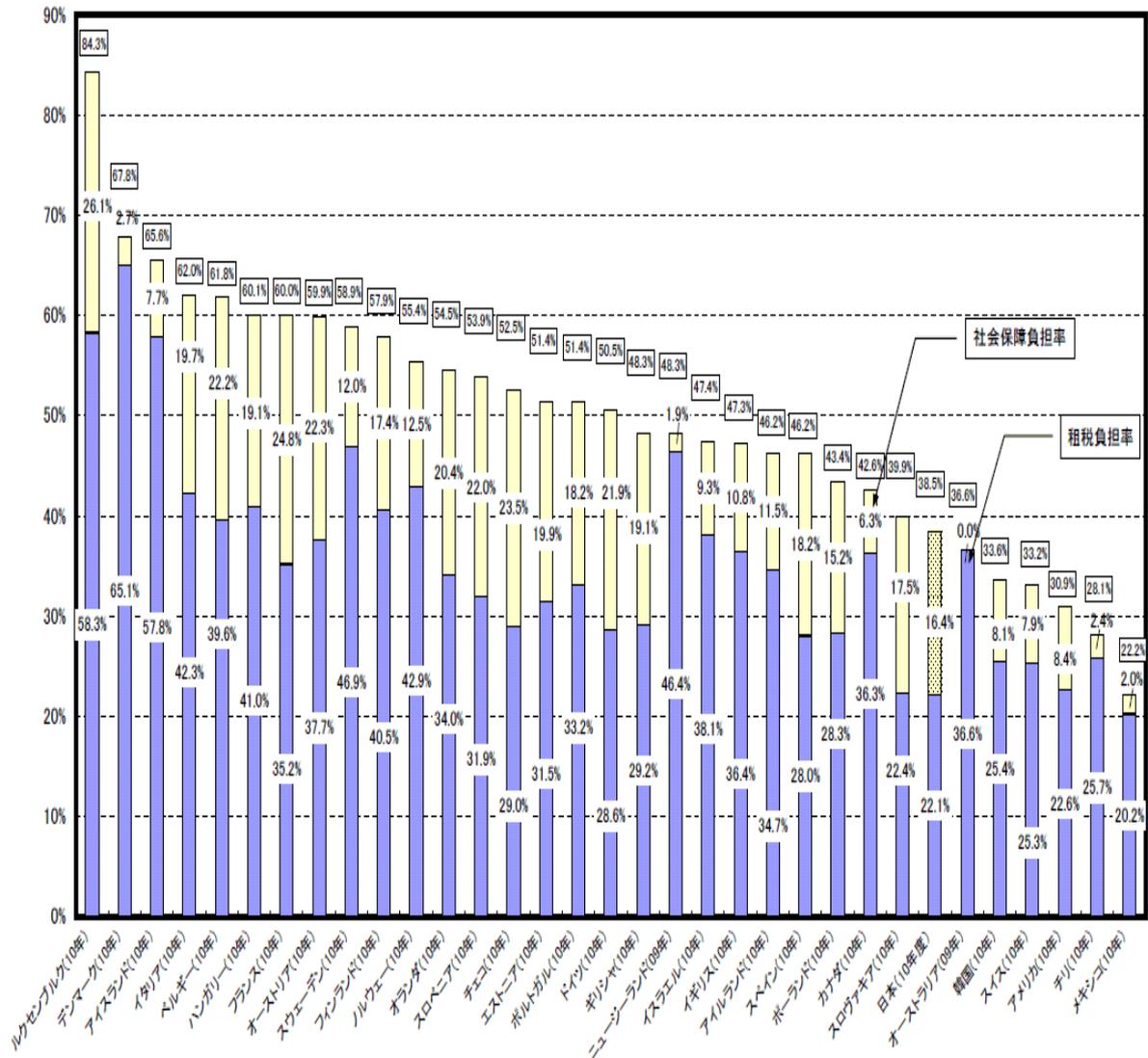
日本生産性本部が、購買力平価換算の国内総生産（GDP）を就業者数で除して算出している。

(出所) 公益財団法人 日本生産性本部「労働生産性の国際比較」（2012年版）

- ・労働生産性は主要先進国の中でも最も低く、OECD加盟国中에서도低位に属している。生産性は国民生活の豊かさを図る指標でもあり、これを改善することがわが国の大きな課題となっている。労働生産性を向上させるためには、民間資本ストックの増加、技術進歩の促進など、企業活動の活発化が不可欠である。

図表Ⅱ-2 国民負担の国際比較

－ OECD 諸国の国民負担率（対国民所得比、租税負担率と社会保障負担率合計）



(注1) 国民負担率は、租税負担率と社会保障負担率の合計。

(注2) 各国 2010 年 (度) の数値。ただし、オーストラリア、ニュージーランドについては下記出典における最新の数値。
 なお、日本の平成 25 年度 (2013 年度) 予算ベースでは、国民負担率：40.0%、租税負担率：22.7%、社会保障負担率：17.3%となっている。

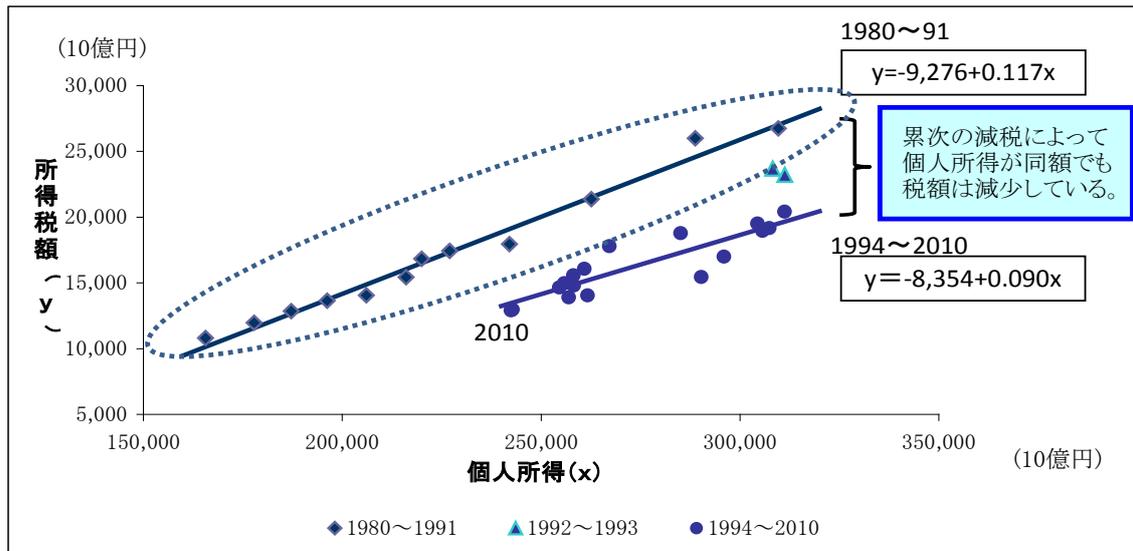
(注3) トルコについては、国民所得の係数が取れず、国民負担率 (対国民所得比) が算出不能であるため掲載していない。

(出所) 日本:内閣府「国民経済計算」等、諸外国:OECD "Revenue Statistics 1965-2011" 及び同 "National Accounts"
 (資料) 財務省

・ルクセンブルクの国民負担率は 84.3% (租税負担率が 58.3%、社会保障負担率が 26.1%) に達しているのに対して、日本のそれは 38.5% (租税負担率 22.1%、社会保障負担率 16.4%) である。日本は OECD 加盟国の中でも低い部類に属していることが分かる。このことが現時点でも受益と負担の不一致を生んでいるが、超高齢社会への移行にともなって、負担率がこのままの低い水準を維持することは難しい。

図表Ⅲ－1 所得税の累進構造と税制改正による累積効果

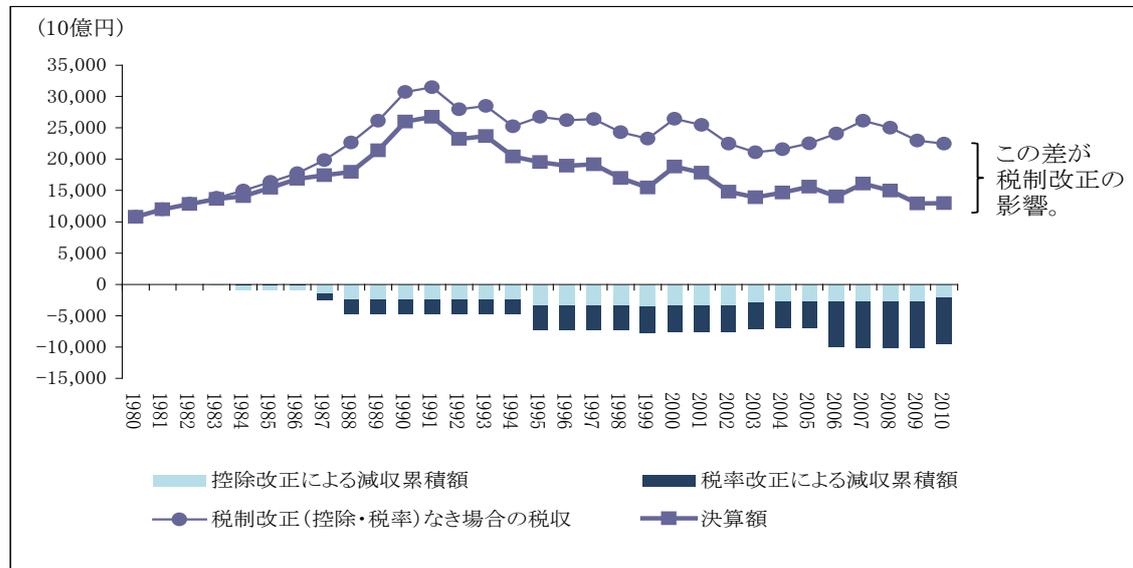
(1) 所得税の構造変化



(資料) 日本租税研究協会『税制参考資料集』、内閣府『国民経済計算年報』より作成

- ・ 1980～91年度では、個人所得が1兆円増加すれば所得税は1,170億円増加したが、94年度以降は900億円の増加にとどまる、個人所得が同額であっても、94年度以降では80～91年度に比べて所得税額が小さくなっている。このように所得税の税収獲得能力は明らかに低下している。

(2) 税制改正による累積効果



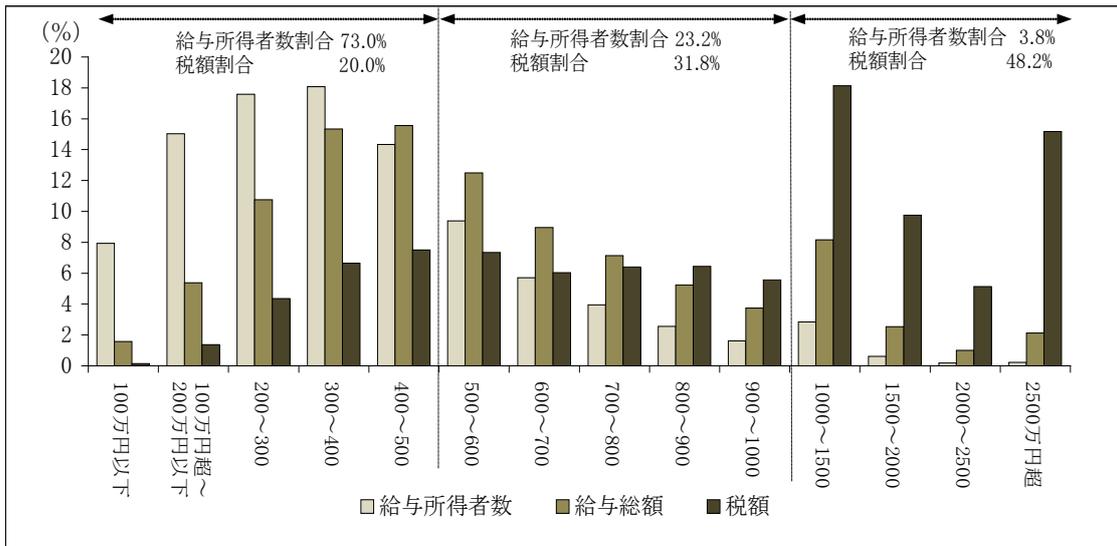
(備考) 税制改正が行われなかったと仮定した場合の税収推計は技術的に困難であるが、1980年度以降に実施された税制改正による増減収額を累積させることで試算した。ただし、特別減税は含まれていない。

(資料) 日本租税研究協会『税制参考資料集』より作成

- ・ 2011年度の現実の所得税収は13兆4,000億円、1980年度税制がそのまま維持されたとすれば税収は22兆4,769億円になっていたと推計され、税制改正によって実に10兆円の減収が生じた。減収額のうち、7兆3,360億円が税率改正、2兆1,565億円が控除改正によるものであり、特に税率改正が所得税収を大きく減少させた。また、税率改正による減収額の多くは1990年代後半以降に発生している。

図表Ⅲ－２ 給与所得者の階層別割合と税収の割合

(1) 給与所得者数・給与収入・税額別割合

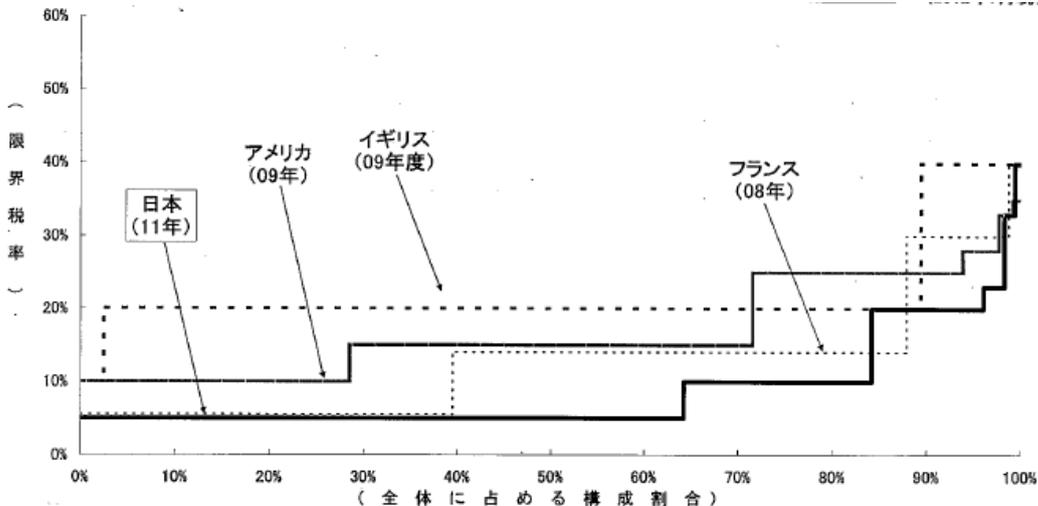


(資料) 国税庁『民間給与統計実態調査態』(2010年分)

・年間給与収入が500万円以下の階層は、全給与所得者の73.0%を、給与収入額では48.6%を占めているが、税額では20.0%にすぎない。一方、1,000万円超の階層は納税者数で3.8%にすぎないが、税額では48.2%に上っている。このように、現行の所得税は中高所得層に負担が偏った構造になっている。

(2) 限界税率ブラケット別納税者数割合の国際比較

(2012年7月現在)



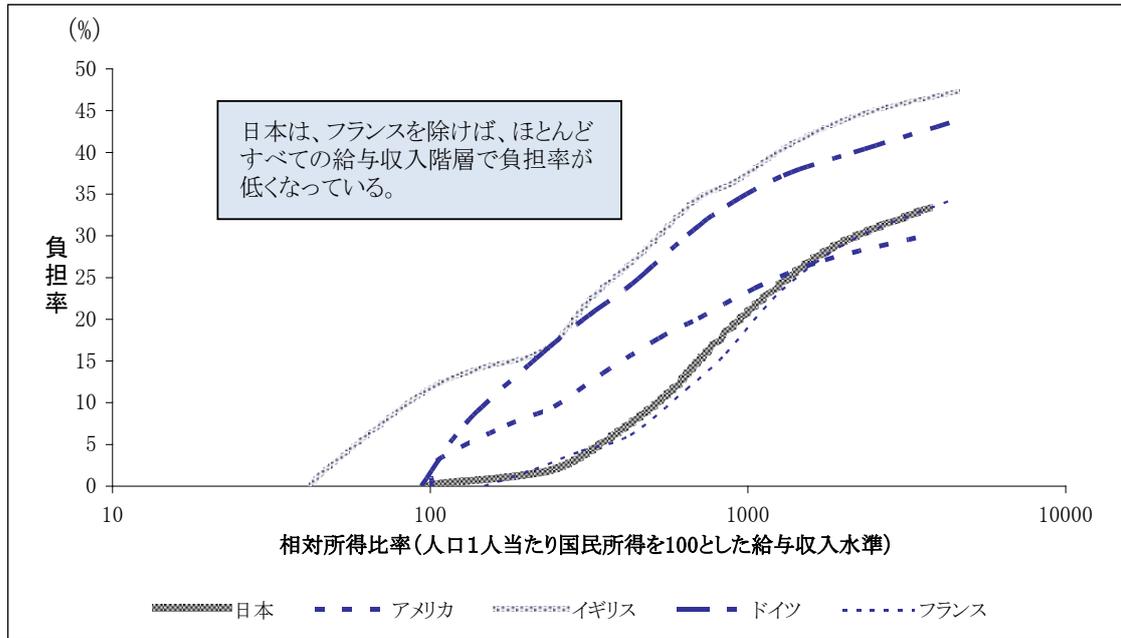
限界税率	10%以下	10%超～20%以下	20%超
日本(11年)	84%	12%	4%
アメリカ(09年)	29%	43%	28%
イギリス(09年度)	3%	87%	10%
フランス(08年)	40%	48%	12%

(注) 1. 日本のデータは、平成23年度予算ベースを基に推計したものである。
 2. 諸外国のデータは各国の税務統計に基づいて作成した。(ただし、日本と異なり、分離課税に係るものが含まれる。)
 3. アメリカは個人単位と夫婦単位課税の選択制であり、フランスは世帯単位課税であるため、納税者数の割合は推計が困難である。このため、ここでは申告者数の割合を掲げている。
 4. ドイツは課税所得に応じて税率が連続的に変化するため、ブラケット別納税者数割合は不明。
 5. 各国の税率構造について、表中の課税期間においては、日本は6段階(5・10・20・23・33・40%)、アメリカは6段階(10・15・25・28・33・35%)、イギリスは2段階(20・40%)、フランスは4段階(5.5・14・30・40%)である。なお、2012年7月現在、イギリスは3段階(20・40・50%)、フランスは4段階(5.5・14・30・41%)となっている。

(資料) 財務省

・わが国においては、最低の5%の税率が適用される給与所得者は全体の65%程度に上り、全体の約84%の給与所得者は5、10%という低い税率が適用されている。他の主要先進国の所得税と比べて、わが国では低い所得階層でのみ適用税率が低くなっているだけでなく、納税者の多くに低税率が適用される構造となっている。

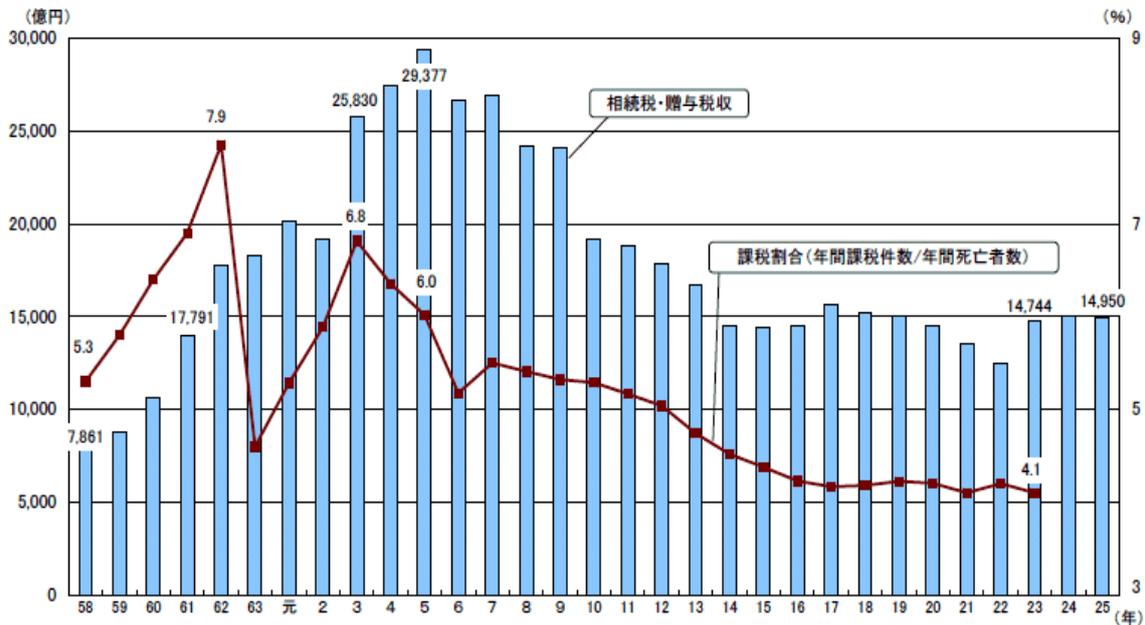
図表Ⅲ－3 階層別所得税負担率の国際比較



(資料) 日本租税研究協会『税制参考資料集』より作成

- ・各国の所得水準の差を考慮するため、給与収入階層は、各国の人口1人当たり国民所得を100とした相対値を用いて表している。フランスを除けば、日本の所得税はほとんどすべての給与収入階層で、他の先進国よりも低い負担率となっている。この結果は、過去に実施された累次の減税によるものである。

図表Ⅳ－1 最近の相続税の課税割合等の推移



(注1) 相続税収は各年度の税収であり、贈与税収を含む（平成23年度以前は決算額、平成24年度は補正後予算額、平成25年度は予算額）。

(注2) 課税件数は「国税庁統計年報書」により、死亡者数は「人口動態統計」（厚生労働省）による。

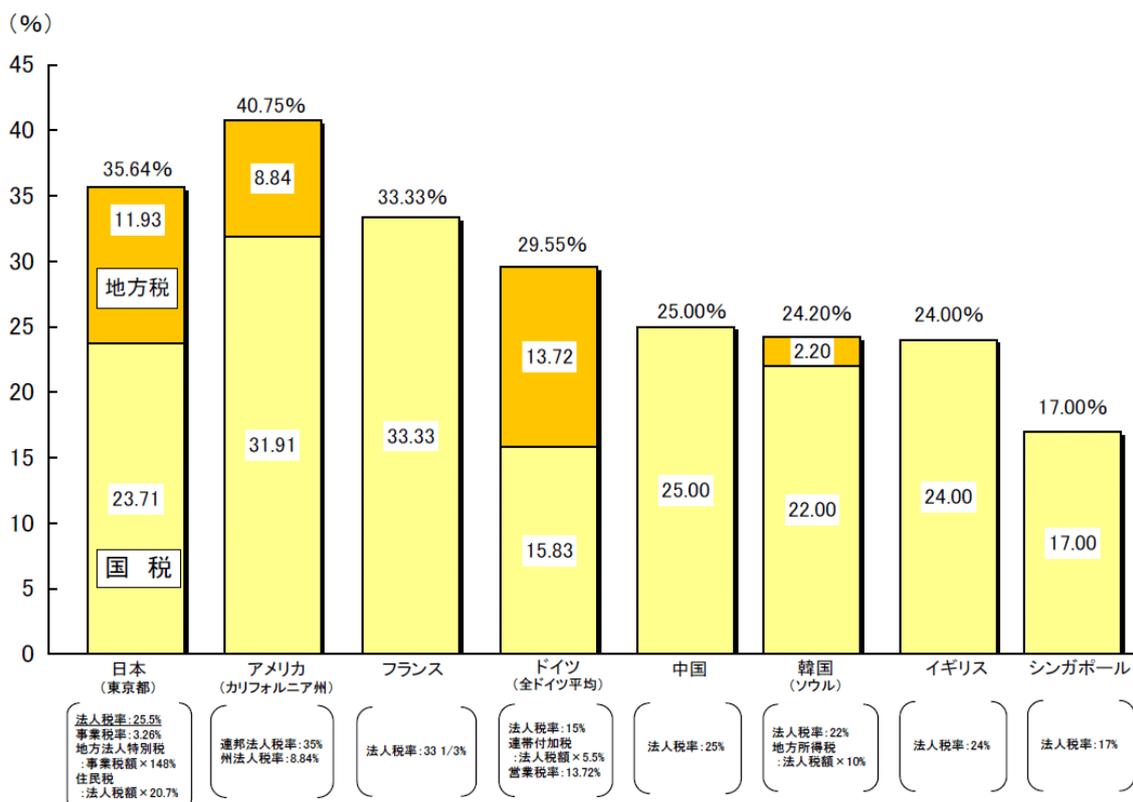
(資料) 財務省

- ・竹下政権下での税制改革では、相続税、贈与税の最高税率が75%から50%に引き下げられるとともに、バブル経済によって地価が上昇したため、相続税の基礎控除が引き上げられた。その後地価が大幅に下落したが基礎控除は据え置かれたために、死亡者の内相続税が課税される者の割合は2011年度には4.1%にすぎない（バブル経済前の1987年には7.9%）。

図表V-1 企業の公的負担水準（法人所得課税、社会保険料）の国際比較

(1) 法人所得課税の実効税率の国際比較

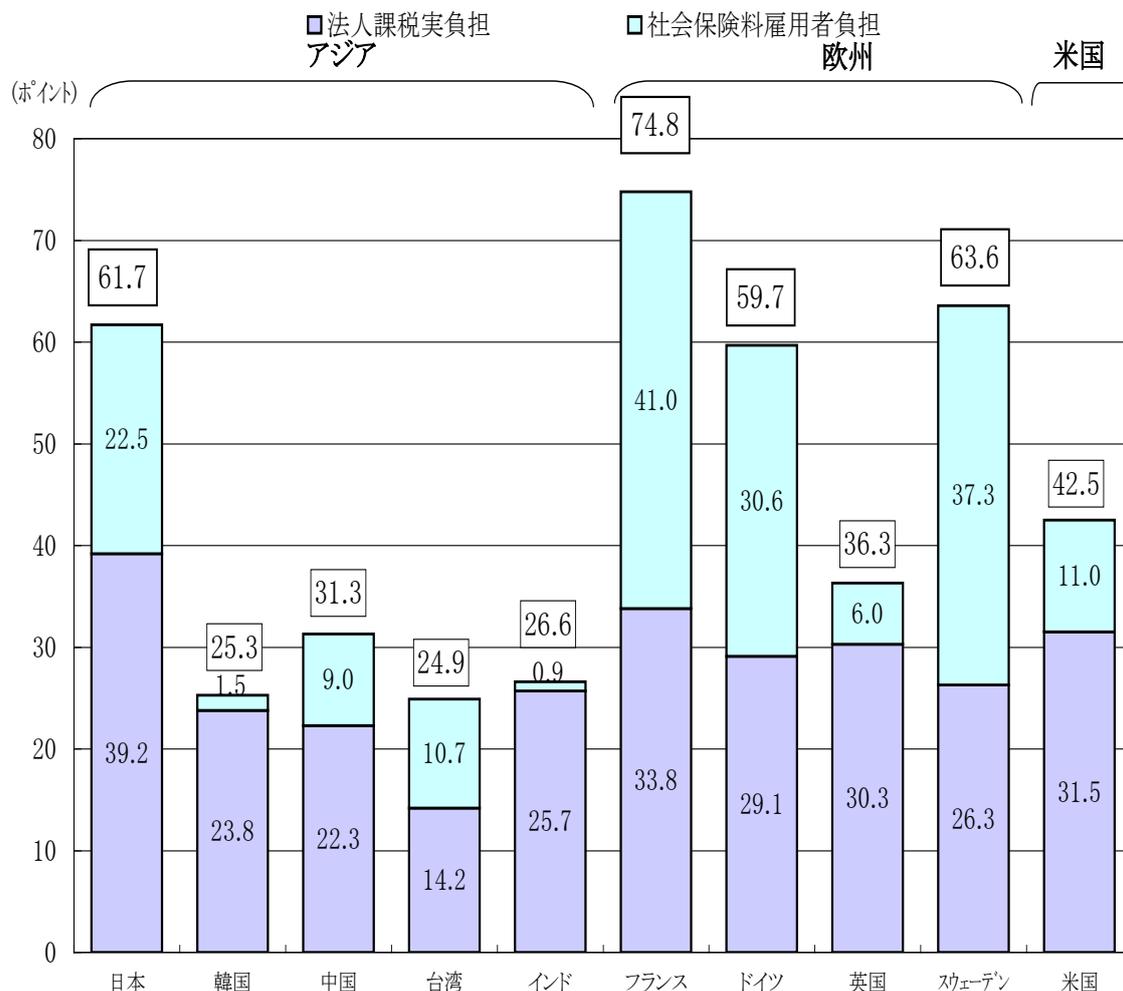
(2013年1月)



- (備考) 1. 上記の実効税率は、法人所得に対する租税負担の一部が損金算入されることを調整した上で、それぞれの税率を合計したものである。
2. 日本の地方税には、地方法人特別税（都道府県により国税として徴収され、一旦国庫に払い込まれた後に、地方法人特別譲与税として都道府県に譲与される）を含む。また、法人事業税及び地方法人特別税については、外形標準課税の対象となる資本金1億円超の法人に適用される税率を用いている。なお、このほか、付加価値割及び資本割が課される。上記に加えて、平成24年度以降の3年間は法人税額の10%の復興特別法人税が課される。
3. アメリカでは、州税に加えて、一部の市で市法人税が課される場合があり、例えばニューヨーク市では連邦税・州税（7.1%、付加税〔税額の17%〕）・市税（8.85%）を合わせた実効税率は45.67%となる。また、一部の州では、法人所得課税が課されない場合もあり、例えばネバダ州では実効税率は連邦法人税率の35%となる。
4. イギリスにおける2013年4月からの法人税率は23%である。また、2014年4月より21%、2015年4月より20%に引き下げることが検討されている。
5. フランスでは、別途法人利益社会税（法人税額の3.3%）が課され、法人利益社会税を含めた実効税率は34.43%となる（ただし、法人利益社会税の算定においては、法人税額から76.3万ユーロの控除が行われるが、前記実効税率の計算にあたり当該控除は勘案されていない）。さらに、別途、売上高2.5億ユーロ超の企業に対する法人税付加税（法人税額の5%）を2012年より導入している（2年間の時限措置）。なお、法人所得課税のほか、国土経済税（地方税）等が課される。
6. ドイツの法人税は連邦と州の共有税（50:50）、連帯付加税は連邦税である。なお、営業税は市町村税であり、営業収益の3.5%に対し、市町村ごとに異なる賦課率を乗じて税額が算出される。本資料では、連邦統計庁の発表内容に従い、賦課率392%（2011年の全ドイツ平均値）に基づいた場合の計数を表示している。
7. 中国の法人税は中央政府と地方政府の共有税（原則として60:40）である。
8. 韓国の地方税においては、上記の地方所得税のほかに資本金額及び従業員数に応じた住民税（均等割）等が課される。

(資料) 財務省

(2) 社会保険料負担を含めた企業の公的負担水準の国際比較



(備考) 1. 対象企業は、Nikkei225 (日経平均)、SP500 (米)、S&P Global、加権指数、上海指数、SENSEX指数に採用されている企業のうち、財務データが取得可能な企業 (金融・保険業及び税金等調整前当期利益がマイナスの事業年度を除く。)

2. 各国企業の利益を100とし、法人課税実負担及び社会保険料雇用者負担をそれぞれ指数化して合算

(出所) 法人税実負担については、Nikkei225 (日)、SP500 (米)、S&P Global (英、独、仏、スウェーデン、韓)、上海指数 (中) (以上、2006~2008年)、加権指数 (台)、SENSEX指数 (印) (以上、2005~2007年) より集計。

社会保険料雇用者負担については、同Nikkei225、SP500他より従業員数、投資コスト比較 (JETRO調査、2009年1~2月時点) より、ワーカーズの平均賃金 (基本給・社会保障・賞与含む、範囲がある場合は中心値を採用) 及び社会保険料雇用者負担率 (労災等負担に応じて異なる部分は下限の負担率を採用) を用いて計算。

(資料) 経済産業省 産業構造審議会

図表V-2 欧州におけるパテントボックス税制の概要

※ 2011年12月末現在の情報

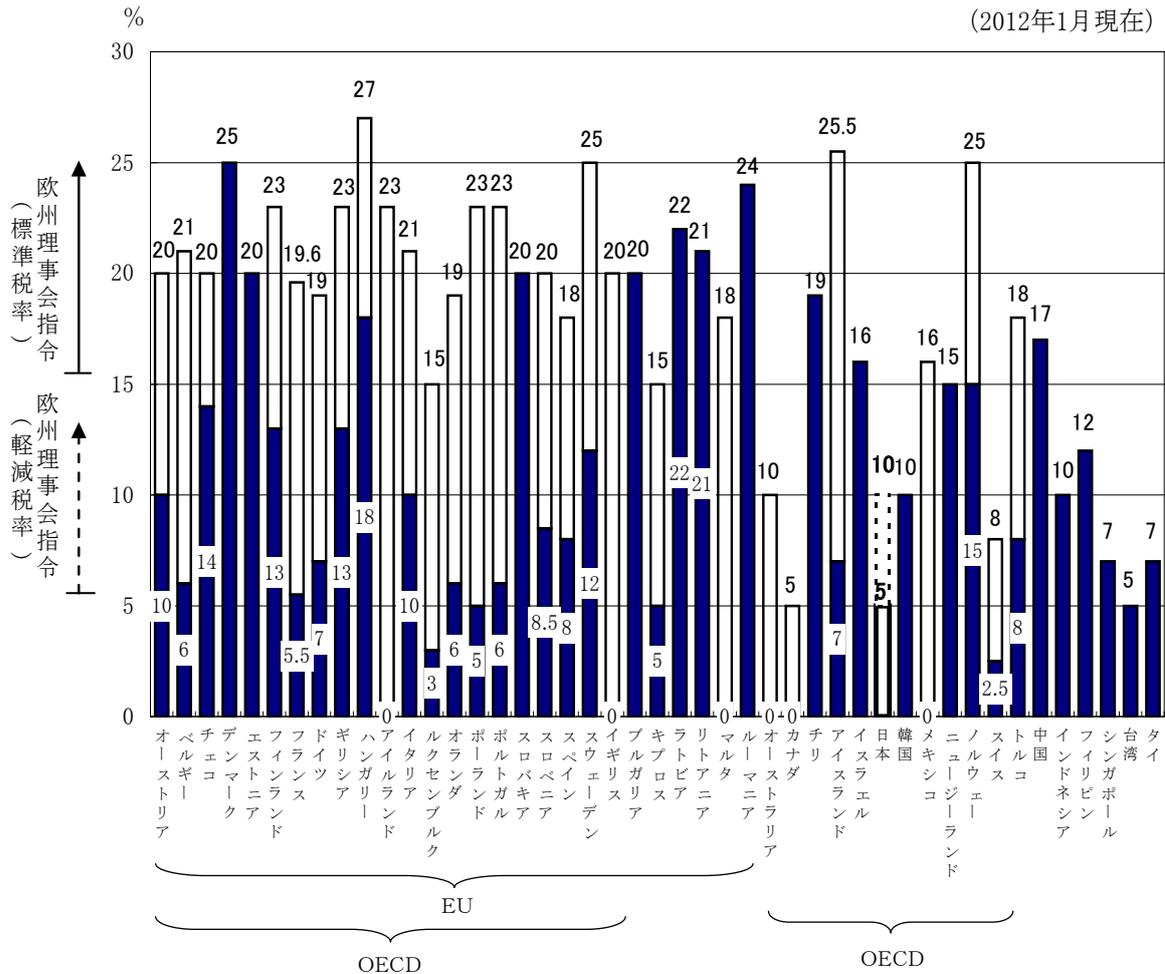
税務要素	ベルギー	フランス	ハンガリー	ルクセンブルグ	オランダ	スペイン	英国
名目税率	6.8%	15%	9.5%	5.76%	5%	15%	10%
適格 IP	特許権及び追加特許証明	特許権、延長特許証明、特許可能発明、及び産業上製作工程	特許権、ノウハウ商標権、事業名、事業秘密及び著作権	特許権、商標権、意匠、ドメイン名模型、及びソフトウェア著作権	特許 IP、又は R&D IP	特許権、秘密方式秘密工程図面、模型、意匠、及びノウハウ	特許権、追加保護証明、規制的データ保護及び植物品種保護権
適格所得	特許所得引く取得 IP コスト	適格 IP 管理コスト差引後の使用料純額	使用料	使用料	適格 IP からの純所得額	総特許所得	適格 IP からの純所得額
取得 IP	認める、IP が更に開発される場合	認める、特定条件あり	認める	認める、非直接関連企業からの場合	認める、IP が更に自己開発される場合	認めない	認める、更に開発、積極管理される場合
特典の上限	控除を税引前所得の 100% に制限	なし	控除を税引前所得の 50% に制限	なし	なし	あり、IP 開発の発生コストの 6 倍	なし
組込使用料	含む	含まず	含まず	含む	含む	含まず	含む
適格 IP 売却益	含まず	含む	含む	含む	含む	含まず	含む
海外での R&D 実施	認める、適格 R&D センターの場合	認める	認める	認める	特許 IP には認める；R&D IP には厳格要件	認める、但し使用許諾者の自己開発の必要	認める
適格使用料に係る源泉税の税額控除	認める	認める	認める	認める	認める、制限あり	認める、制限あり	認める
実施年	2007 年	2001 年、2005 年、2010 年	2003 年	2008 年	2007 年、2010 年	2008 年	2013 年
既存 IP への適用	2007 年 1 月 1 日以降の認可又は初使用の IP	認める	認める	2007 年 12 月 31 日後に開発又は取得の IP	2006 年 12 月 31 日後に開発又は取得の特許 IP	認める	認める

(備考) IP=Intellectual Property (特許権、商標権、著作権などを総称する知的財産権)

(資料) 日本租税研究協会「租税研究」2012年9月号

図表VII-1 付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較

(2012年1月現在)

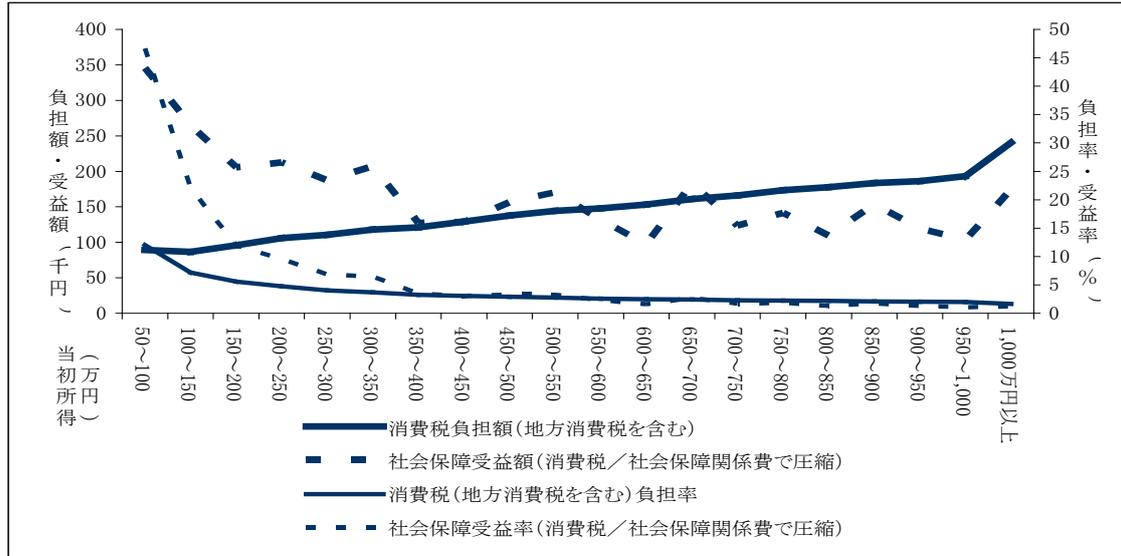


- (備考) 1. 日本の消費税率5%のうち1%相当は地方消費税（地方税）である。
 社会保障・税一体改革関連法に基づき、2014年4月から8%、2015年10月から10%への引き上げを予定。
 2. カタラにおいては、連邦の財貨・サービス税（付加価値税）の他にほとんどの州で小売売上税等が課される。
 (例；オンタリオ州 8%)
 3. アメリカは、州、都、市により小売売上税が課されている（例：ニューヨーク州及びニューヨーク市の合計8.875%）
 4. 上記グラフ中、濃い網掛けが食料品に係る適用税率である。なお、軽減税率が適用される食料品の範囲は各国ごとに異なり、食料品によっては標準税率が適用される場合がある。
 また、未加工農産物など一部の食料品について上記以外の取扱いとなる場合がある。
 5. 欧州理事会指令においては、ゼロ税率及び5%未満の軽減税率は否定する考え方がとられている。

(出所) 各国大使館聞き取り調査、欧州連合及び各国政府ホームページ等による。

(資料) 財務省

図表Ⅶ-2 所得階層別の消費税負担と社会保障受益の関係（金額・率）

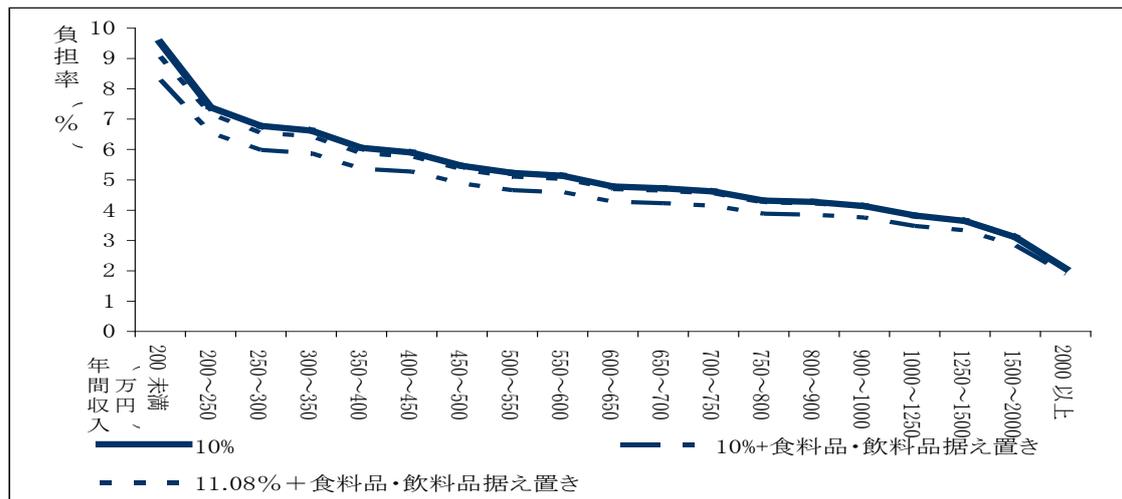


(備考) 社会保障には消費税以外の財源も充当されていることから、2008年度の消費税収入（12兆9,770億円）／社会保障給付（94兆848億円）の比率で、全階層の受益額を圧縮調整した。

(資料) 厚生労働省『所得再分配調査』（2008年）、総務省『全国消費実態調査』（2009年）

- ・当初所得が 350 万円未満の世帯では社会保障の受益が消費税負担を上回り、受益超過になっているのに対して、700 万円以上の世帯では負担超過になっている。消費税の増税分は逆進的な負担構造になるが、受益面を考慮するなら消費税は低所得層に極めて有利な税である。このように、消費税が何に用いられるかによって所得再分配に及ぼす影響は異なり、消費税の用途を社会保障に限定することによって負担と受益の両面を考慮した帰着は大きな再分配効果を発揮すると考えられる。

図表Ⅶ-3 食料品の税率据え置きをカバーするための標準税率引上げ後の所得階層別負担率

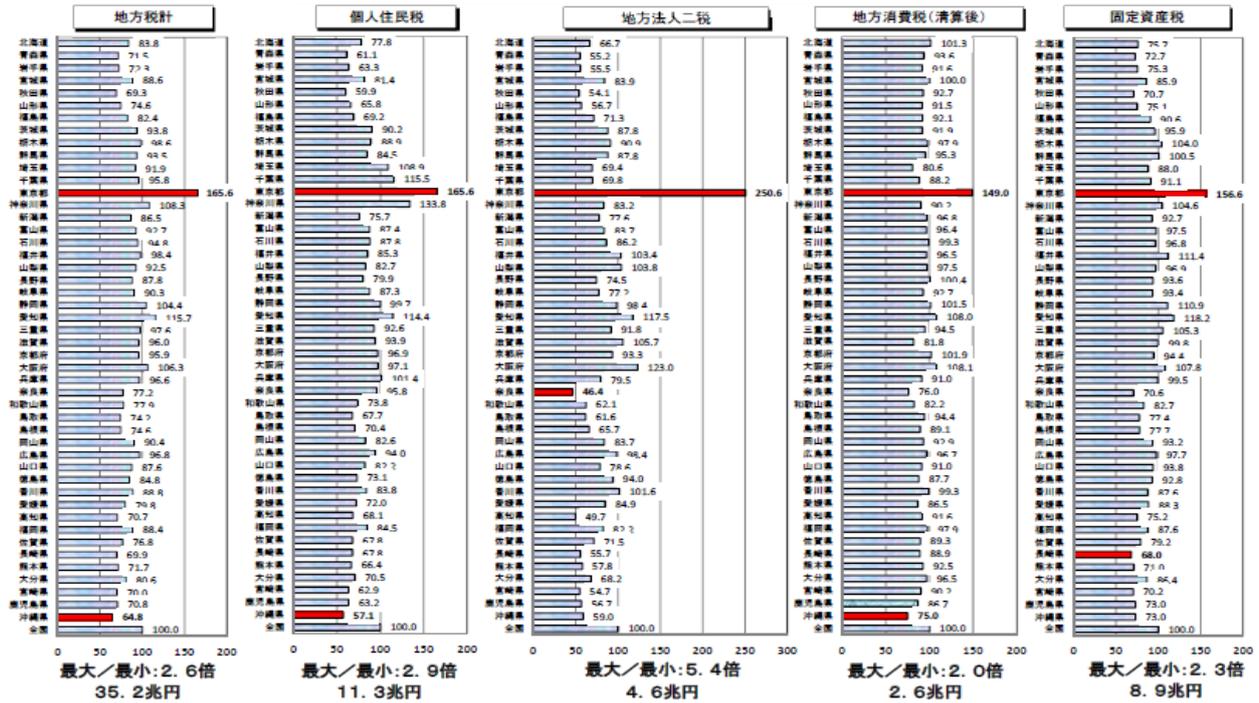


(資料) 総務省『全国消費実態調査』（2009年）

- ・総務省『産業連関表』（2005年）によると、食料品（飲料品を含む）の家計消費は40兆2311億7千万円であり、住宅家賃などの非課税分を除いた課税消費（最終需要額）の17.8%を占める。食料品の税率を5%に据え置くと、約2兆円の税収ロスが発生する。税収ロス分を他の消費品目の課税でカバーすれば、標準税率は11.08%となり、所得階層別負担率は食料品を10%で課税した場合とほとんど変化が見られない。

図表Ⅷ-1 地方税収の地域偏在とその是正効果

(1) 人口1人当たり税収額の指数(2010年度決算)

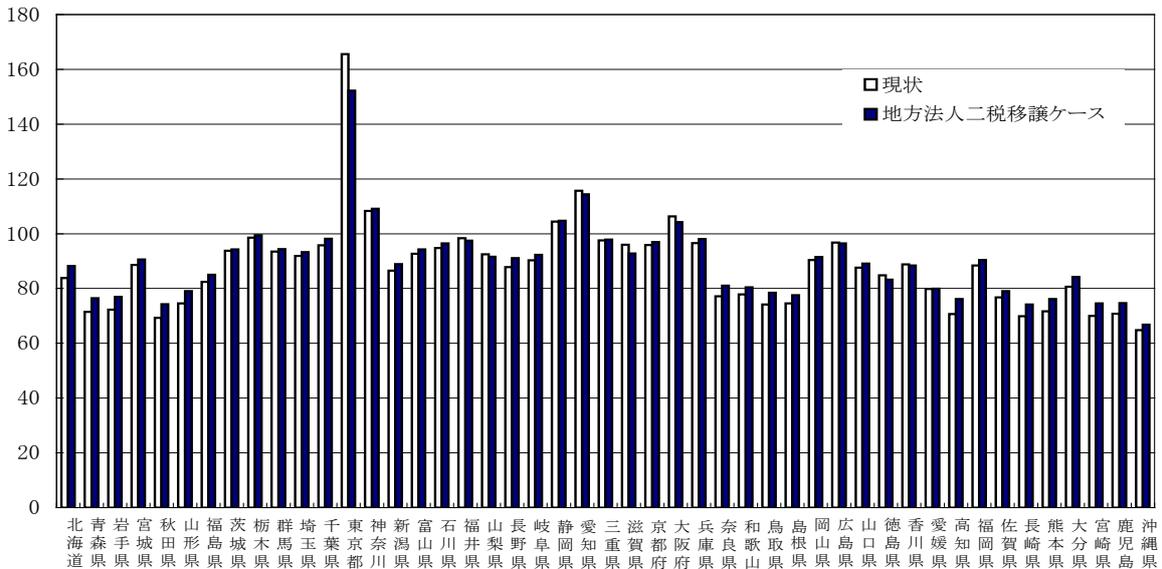


(資料) 総務省

- 都道府県別に人口1人当たり地方税収入を比較すると、地方法人二税(法人事業税、法人住民税)は、最大の東京都は最小の奈良県の5.4倍となっており、しかも、税収は4.6兆円に達していることから、地方税合計の地域偏在を大きくしている。地域偏在が最小の地方税は地方消費税であり、最大の東京都は最小の沖縄県の2.0倍にとどまっている。地域偏在を縮小することは財政力格差の縮小につながり、地方交付税への依存を少なくする。

(2) 地方税全体の人口1人あたり指数の変化

(地方法人二税の税収を地方消費税として振り分けた場合: 2010年度ベース)



- 地方法人二税の税収を清算後の地方消費税の税収に振り分けた場合、税収を振り分ける前は地方税計の最大と最小の倍率が2.6だったものが、振り分けた後ではその倍率は2.3と、地方税収の偏在がかなり小さくなる。

図表Ⅷ－2 償却資産に係る固定資産税の国際比較

－ 諸外国における資産保有に係る課税状況（未定稿）

・ 諸外国では、償却資産への課税は極めて異例である。

国名	税目	課税団体	課税客体	償却資産への課税
【北米】				
アメリカ	財産税	州、地方	不動産(土地・建物):全50州で課税 動産:12州で非課税 製造用機械:24州で減免等(免税・非課税15州、減免等9州)	△ (製造用機械が減免される州は多い)
カナダ	財産税or不動産税	州、地方	不動産(土地・建物):全州(10州・3準州)で課税 動産:5州(4州・1準州)で非課税 機械設備:課税は2州のみ	△ (機械設備に課税する州は少ない)

【欧州】				
イタリア	地方不動産税	市町村	土地・家屋	×
イギリス	カウンシル税	地方自治体	住宅用不動産	×
	事業用レイト	国(人口比で地方自治体へ分配)	非住宅用不動産(償却資産については土地と一体となった事業用資産についてのみ課税。例:クレーンは非課税、クレーン設置台は課税)	×
フランス	既建築地不動産税	州、県、市町村	既建築資産(恒久的に土地に固定されており、破壊せずに移動することが不可能である等が要件)橋、岸壁、固定され商業・産業用途に整備された船舶等も含まれる	×
	未建築地不動産税	同上	未建築資産(例:鉄道敷地、石切場、鉱山、泥炭鉱、塩田)	×
	居住税	県、市町村	事業目的以外の居住用資産(家具付の住居、その従属物、職業税の対象とならない家具付の場所)	×
ドイツ	地域経済貢献税	州、県、市町村	地方事業税:自由業者の収入、事業用不動産の賃貸価格 補完税:付加価値	×
	財産税	州	純資産額(B/S計上額)から基礎控除額を控除した残額 (1995年連邦憲法裁判所決定により、部分的に違憲な制度を含むことを理由として、1997年から徴収停止となっている。)	×
ドイツ	不動産税	地方	不動産A(農林業事業に供する資産:家畜、農林業用機械など) 不動産B(不動産A以外の不動産:土地、家屋のみ)	×
				(農林業用機械のみ課税)

【アジア】				
中国	都市土地使用税	地方	土地	×
	都市不動産税	地方	外資に課税(内資企業は対象外)	×
	不動産税	地方	土地、家屋、建物と一体不可分の設備(含償却資産)	×
韓国	財産税	市・郡	土地、建築物(建物、構築物、特殊な附帯設備)、船舶、航空機	×
	都市計画税	市・郡	土地、建物/家屋	×
	共同施設税	市・郡	土地、建物/家屋、船舶	×
	地方教育税	道	財産税額、自動車税額	×

【その他の国の状況】

国名	固定資産税制の有無	課税客体	納税義務者	償却資産への課税
オーストラリア	○	土地	所有者(法人、個人)	×
オーストリア	○	土地、建物	所有者(法人、個人)	×
ベルギー	×	なし	なし	×
デンマーク	○	土地、建物	所有者(法人、個人)	×
フィンランド	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
ギリシャ	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
アイルランド	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
ルクセンブルク	○	土地、建物	所有者(法人、個人)	×
メキシコ	○	土地、建物、 事業用資産	所有者又は占有者(法人、個人)	○
ノルウェー	○	土地、建物	所有者(法人、個人)	×
オランダ	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
ニュージーランド	○	土地、建物	所有者(法人、個人)	×
ポーランド	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
ポルトガル	○	土地、建物	所有者(法人、個人)	×
スペイン	○	土地、建物、その他の一定の資産(※)	所有者(法人、個人)	△
スウェーデン	○	土地、建物	所有者(法人、個人)	×
スイス	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
インドネシア	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
マレーシア	○	土地、建物	所有者(法人、個人)	×
フィリピン	○	土地、建物、 機械その他設備	所有者(法人、個人)	○
シンガポール	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
タイ	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
インド	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×

(※)ドッグ、タンク、貨物用ホーム、リフトのような建物に類する商業用設備並びに工業用設備。あるいは、市場や屋外倉庫にあてられた場所、ダム、放水路、貯水池、競技場等、建物以外の空間の都市開発工事や地ならしのような改修工事。

(出所) 経団連、日本鉄鋼連盟

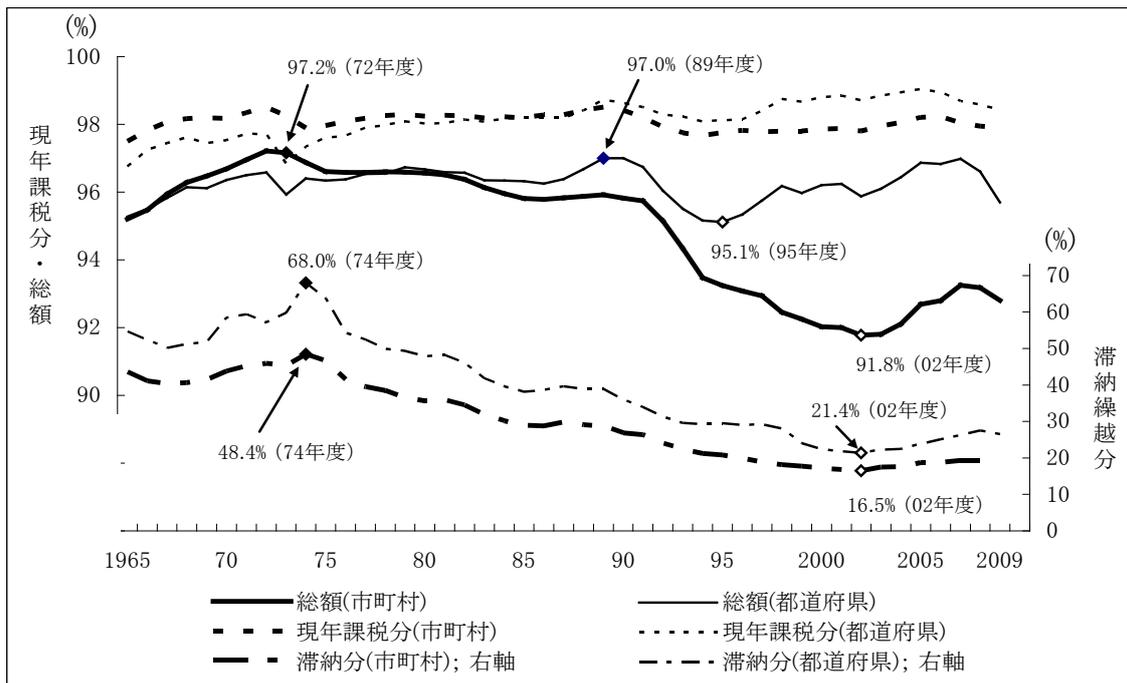
図表Ⅷ－3 地方税超過課税の状況（2010年度）

	団体数	収入額 (百万円)
道府県民税個人均等割	30	17,472
道府県民税所得割	1	2,472
道府県民税法人均等割	30	8,985
道府県民税法人税割	46	82,400
事業税法人分	8	97,702
自動車税	1	8
合計	—	209,040
市町村		
市町村民税個人均等割	3	1,690
市町村民税個人所得割	2	70
市町村民税法人均等割	398	15,314
市町村民税法人税割	999	203,675
固定資産税(土地)	164	12,071
固定資産税(家屋)	164	16,068
固定資産税(償却資産)	164	9,051
軽自動車税	33	715
鉱産税	12	9
入湯税	3	23
旧法による税	—	—
合計	—	258,685

・超過課税はその大部分が法人に対するものとなっている。道府県民税個人均等割について多くの団体が超過課税を実施しているが、その目的は水源涵養などであり、税収不足への対応ではない。

(資料) 総務省『地方財政白書』より作成。

図表Ⅸ－1 地方税の徴収状況



(資料) 総務省『地方財政統計年報』より作成。

・1972年度に97.2%であった市町村税の徴収率（総額）は2002年度には91.8%に低下している。とくに滞納繰越分の徴収率はもともと低い値であるが、1970年代の半ば以降、さらに低下している。地方財政が悪化している現在、徴収率を引き上げる工夫が自治体には求められている。

(参考)

国際課税に関する用語の説明

租税条約

租税に関する国際間の二重課税の回避又は脱税を防止するために締結される条約をいう。各国はその主権に基づき独自に課税権を行使するが、国際間における経済及び貿易等の頻繁化、増大化に伴い、国際的二重課税又は脱税に対する措置をとるとともに、二国間における健全な投資・経済交流の促進に資することが重要となり、競合する課税権の相互調整及び脱税防止のための条約が締結されている。我が国は現在 68 か国・地域、57 条約を締結している。

対応的調整

移転価格税制における特殊関係企業(国外関連者)間の取引価格を独立企業間価格に引き直して一方の企業の所得を増額した場合に、取引の相手方である他方の企業の所得を減額することを対応的調整という。

対応的調整は、租税条約の特殊関係企業に関する条項に適合した相手国の課税につき、条約の相互協議条項に基づく権限のある当局間の合意が得られた場合に対応的調整を履行することとなっている。

外国税額控除制度

我が国の税制においては、内国法人の外国支店等で生じた所得を含むその内国法人の全世界所得を課税標準として法人税が課税されている。しかし、外国支店等で生じた所得については、通常その支店等の所在地国においても課税されることとなるため、同一の所得に対して我が国と外国の双方で課税されることとなり、国際的な二重課税が生じる。

そこで、内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、わが国で課税標準とされた所得の金額のうちその源泉が国外にあるものに対応する部分の金額(国外所得金額)に係る法人税(控除限度額)を限度として、その外国法人税の額(控除対象外国法人税の額)を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除することとされている。これを外国税額控除制度という。

平成 21 年度の税制改正において、外国子会社からの剰余金の配当等については二重課税排除の方式が変更され、外国子会社配当益金不算入制度が導入され、従来の間接税額控除制度は廃止された。

一括限度額方式

我が国の税制においては、控除限度額を国別に設定する国別限度方式ではなく、すべての国の税を一括して限度額を設定する一括限度方式を採っている。このため、非課税の国と日本より高税率の国でそれぞれ所得が発生した場合、前者の国について生じた控除限度額を用

いて、後者の国で日本の税率を超えて課される税額を控除することができる。これを控除余
裕枠の彼此(ひし)流用とっている。

移転価格税制

移転価格税制とは、移転価格を通じた所得の海外移転を防止し(企業が海外の関連企業と
の取引価格(移転価格)を操作することで一方の利益を他方に移転することが可能)、独立企
業原則に則した我が国の課税権の確保を行うため、海外の関連企業との取引が通常取引価
格(独立企業間価格)で行われたものとみなして所得を計算し、課税する制度である。

独立企業原則(独立企業間価格)

独立企業原則とは、移転価格税制等において独立企業間価格を決定するために使用すべき
国際的な基準であり、独立企業間であれば得られたであろう条件に基づき独立企業間価格を
算定すべきであるという原則をいう。

シークレット・コンパラブル

税務当局が、法人に対して、独立企業間価格に関する書類の提示を求めた場合に、当該法
人がそれを提示又は提出しなかった時は、税務署長は類似法人等の方法によって、独立企業
間価格を推定して、当該法人の所得等の金額を更正又は決定することができる。

この場合、税務当局が類似法人等に対する質問検査等により入手した取引情報は、守秘義
務が課されているために、納税者がその資料の開示を求めても開示されない。このような比
較対象取引情報をシークレット・コンパラブルという。

事前確認制度(APA)

移転価格税制における独立企業間価格の算定に当たっては、納税者の予測可能性を確保し、
納税者及び税務当局にとって多大なコストを要する移転価格課税の未然防止等を目的とし
て、事前確認制度が導入されている。

わが国の事前確認制度は、平成 13 年 6 月「移転価格事務運営要領の制定(事務運営指針)」
に基づきその確認手続きが行われている。

外国子会社合算税制

我が国法人が、税負担の著しい低い国・地域等に子会社を設立し、その子会社等を通じて
国際取引を行えば、直接国際取引をした場合より税負担を不当に軽減・回避し、わが国での
法人課税を免れることができる。

外国子会社合算税制は、このような外国子会社を利用した租税回避行為に対処し、税負担
の公平を図る見地から設けられた税制である。

この制度は、内国法人に係る外国関係会社(居住者または内国法人等が株式の 50%超を保
有する外国法人)のうち、法人税が存在しない国・地域または租税負担割合が 20%以下の国・

地域にある特定外国子会社は、その特定外国子会社等の適用対象金額のうち、その特定外国子会社等の10%以上の株式等を保有する内国法人等の持ち分に対応する所得を、その内国法人等の所得の金額に合算して課税するものである。

特定外国子会社等の判定基準となる租税負担割合(トリガー税率)

外国関係会社の租税負担割合が20%以下であるかどうかの判定は、次のように行うこととされている。

$$\frac{\begin{array}{l} \text{本店所在地で課される} \\ \text{外国法人税(注1, 2)} \end{array} + \begin{array}{l} \text{本店所在地以外で課さ} \\ \text{れる外国法人税(注3)} \end{array} + \begin{array}{l} \text{みなし納付} \\ \text{外国法人税} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{本店所在地} \\ \text{国の法令に} \\ \text{基づく所得} \end{array} + \begin{array}{l} \text{本店所在地国の法} \\ \text{令で非課税とされ} \\ \text{る所得(注4, 5)} \end{array} + \begin{array}{l} \text{損金算} \\ \text{入} \end{array} - \begin{array}{l} \text{損金算} \\ \text{入} \end{array} + \begin{array}{l} \text{損金算} \\ \text{入} \end{array} - \begin{array}{l} \text{損金算} \\ \text{入} \end{array} + \begin{array}{l} \text{還付} \\ \text{外国} \\ \text{法人税} \end{array}} \leq 20\%$$

- (注)1. 本店所在地国の間接納付に係る外国税額控除額も含まれる。
 2. 本店所在地国の税率が所得の額に応じて高くなる場合には、最高税率で計算できる。
 3. 非課税配当に係る外国法人税は除かれる。
 4. 本店所在地国の法人から受ける配当等は除かれる。
 5. 本店所在地国以外の国又は地域の法人から受ける配当等で持株割合が一定の割合以上であることを要件として非課税とされるものは除かれる。
 6. 分母の金額が欠損の場合には、主たる事業に係る収入金額(上記4及び5の配当等以外のものに限ります。)から所得が生じたとした場合に適用される税率により判定する。

租税負担割合の計算における非課税所得の範囲

租税負担割合の計算における分母の所得金額は、その本店所在地国の法令に従って計算することとされている。その際、非課税所得の加算等の調整が必要とされている。ところで、諸外国の中には、親子会社間の経済的な二重課税を排除するため海外子会社からの受取配当を非課税としている国がある。

そこで、持株割合が一定の割合以上であることを要件として非課税とされる配当等は、分母の所得金額に加算すべき非課税所得から除かれている。

しかし、諸外国の税制は様々であり、二重課税排除を目的としながら持株割合を非課税の要件としていない国もあることから、租税負担割合の計算において非課税所得から除かれる本店所在地国以外の国の法人から受ける配当等に、本店所在地国の法令に定められた外国法人税の負担を減少させる仕組みに係るものでないことを要件として非課税とされる配当等が追加された。

具体的には、租税回避スキームの一部として支払われたものでないことを要件として非課税とされる配当等は、分母の所得金額に加算しないことになる。

外国子会社合算税制の適用とならない適用除外要件

外国子会社合算税制の適用上、特定外国子会社であっても、真正の事業活動を行っている場合にまでは適用されない。このため次の4要件を満たす場合には、外国子会社合算税制の適用がない。この制度を適用除外要件という。

① 事業基準

主たる事業が株式の保有等でないこと

なお、被統括会社の株式保有を主たる事業とする統括会社は除外

② 実体基準

本店所在地国に主たる事業に必要な事務所等を有すること

③ 管理支配基準

本店所在地国において事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること

④ 所在地国基準または非関連者基準

所在地国基準(下記以外の業種)

主として所在地国で事業を行っていること

非関連者基準(卸売業など7業種)

主として関連者(50%超出資)(※)以外の者と取引を行っていること

(※)卸売業を主たる事業とする統括会社に係る被統括会社は除外

なお、適用除外となっても特定の資産性所得ある場合には資産性所得の合算課税制度があることに留意する必要がある。

恒久的施設(PE : Permanent Establishment)

恒久的施設(PE)とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう。外国企業の国内における事業所得に関し、国内に当該外国企業のPEがない限り、課税を受けることはないとされる(「PE なければ課税なし」)。

総合主義

総合主義とは、非居住者・外国法人に対する課税に関して、国内に恒久的施設(PE)があれば、すべての国内源泉所得について課税を行うべきという考え方をいう。総合主義は、PEに帰属しない国内源泉所得についても、すべて課税の対象とするため、吸引力(Force of Attraction)を有するともいう。

帰属主義

帰属主義とは、非居住者・外国法人に対する課税に関して、恒久的施設(PE)に帰せられる所得(国内において行う事業から生ずるか否かを問わない)についてのみ課税を行うべきと

いう考え方をいう。

有害な租税競争

グローバル化の進展は、法人や個人が租税を最小化し回避する新たなスキームを生むというネガティブな効果を生んでおり、他国の財政基盤を侵食し、累進課税の適用及び所得再配分という目的達成の妨げにつながっている。

OECD では 1996 年に「有害税制フォーラム」を設置し、「有害な税の競争」に関する議論がおこなわれている。

(1) 1998 年報告書におけるタックス・ヘイブン判定基準

以下の① に該当し、かつ、②～④のいずれかに該当する場合にタックス・ヘイブンと判定。

- ① 金融・サービス等の活動から生じる所得に対して無税若しくは名目的課税
- ② 実効的情報交換の欠如
- ③ 税制の透明性の欠如
- ④ 誘致される金融・サービス等の活動について実質的な活動が行われることが要求されていない

(2) 2001 年 OECD 報告書

上記①は全ての国は税を課すか課さないかを決定し、適切な税率を決定する権利を有する。また、④は実質的な活動が行われているか否かの決定は困難。

この結果、透明性の欠如と実効的な情報交換の欠如が、税制における有害な特徴として、有害税制の判断基準となっている。

2009 年には「透明性と課税目的の情報交換に関するグローバルフォーラム」を拡大・改組され、各国の透明性、情報交換に関する法的整備とその実施状況について相互審査が実施されている。

また、近年、グローバル企業が税制の隙間や抜け穴を利用した節税対策により、税負担を軽減している問題が顕在化している。この問題に対処するため、OECD 租税委員会は「税源浸食と利益移転(BEPS)」に関するプロジェクトを立ち上げ、2013 年 7 月「BEPS 行動計画」を公表した。G20 諸国は、この「BEPS 行動計画」を全面的に支持し、今後、OECD が中心となって新たな国際的な税制の調和を図る方策に取り組むこととされている。