

平成28 年度税制改正に関する租研意見

平成 27 年 9 月 9 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	8
VI. 国 際 課 税	11
VII. 消 費 税	15
VIII. 地 方 税	17
IX. そ の 他	20
参 考 資 料	25
(参考)「国際課税に関する用語の説明」	44

平成 28 年度税制改正に関する租研意見

平成 27 年 9 月 9 日

公益社団法人 日本租税研究協会

会長 三木 繁光

I. はじめに

安倍政権が発足して以来、日本経済はアベノミクスによって回復に転じ、デフレ脱却と再生に向けて着実に前進している。個人消費は底堅く、雇用情勢は明確に改善、企業収益は拡大するなど、雇用、所得、支出の好循環が進展している。海外における景気動向や金融政策の動向に留意しつつも、日本経済の持続的な回復が期待される。今後、日本経済が持続的な成長を実現するためにも、長年にわたる構造問題の原因を取り除き、思い切った成長戦略を描き、これに沿って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、産業の競争力の低下である。国内における長年の低成長や新興諸国の台頭等により世界におけるわが国の経済的地位は低下している。経済状況が好転する中、需給ギャップが縮小しつつある状況において、潜在成長力を高めていくことが重要な課題となっている。このためにも、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、設備投資を促進することによって生産性を上げ、企業収益の拡大が雇用、所得の増大につながるという経済成長への「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挙げて早急に取り組んでいかなければならない。

また、日本全体の競争力を強化するためには、地域経済に生産性の高い、活力に溢れる産業を形成するなど、地方のポテンシャルを活用した地方創生が重要な課題となっている。

第二は高齢化の急速な進行とそれにとまなう社会保障費の増加である。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）。

社会保障の給付は既に 115 兆円を超える水準にまで膨張し、対名目 GDP 比で 23.0%に上っている（平成 26 年度予算ベース）。このまま推移すると、2025 年度には約 149 兆円、対名目 GDP 比で 24.4%にまで増大すると見込まれている（厚生労働省の推計）。現在、社会保障における受益と負担のバランスは大きく崩れており、今後も受益と負担のアンバランスを続けるなら、日本の財政をさらに悪化させるだけでなく、社会保障制度の持続可能性を損ないかねない。

平成 26 年 4 月に消費税率が引き上げられ、さらに平成 29 年 4 月に 10%に引き上げられることとされているが、これら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。超高齢社会において国民が安心して生活を送れるようにするためにも、社会保障制度の思い切った重点化・効率化・適正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 27

年度末には 1,033 兆円(対 GDP 比 205%)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)。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。

グローバル化時代にあつては、日本の財政状況の改善は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い。

長期債務残高の累増に歯止めがかからなければ、わが国財政は持続不可能となり、不測の事態に陥る懸念がある。政府の「経済・財政再生計画」では、財政健全化目標(基礎的財政収支赤字対 GDP 比を、2020 年度までに黒字化)を実現するため、計画期間の当初 3 年間で「集中改革期間」と位置付け、2018 年度の基礎的財政収支赤字の対 GDP 比マイナス 1%程度を目安として、「経済財政一体改革」を集中的に進めることとされている。歳出については、目安(1.6 兆円程度)を掲げ、増加を前提とせず歳出改革に取り組む。歳入については、消費税率の 10%への引上げ以外の国民負担増(社会保険料を含む)は極力抑制するよう努めることとされている。

計画は高い経済成長率(実質 2%、名目 3%)を前提としており、経済情勢によって中間目標の実現が厳しいと見込まれる場合には、社会保障費の思い切った抑制や新たな税収の確保など一層の歳出、歳入改革に取り組んでいかなければならない。

2020 年度には財政健全化目標を実現することによって、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。

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 28 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、所得が確保されることが、安心・安定した生活を維持する大前提である。

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を実現し、それがさらに企業の活力に結びつく。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。

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、日本の立地競争力の強化と日本企業の国際競争力の強化が極めて重要であり、わが国の租税制度はそのような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。

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。

加えて、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、国際的に見ても高いとは言えない生産性(図表Ⅱ－1 参照)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ためのイノベーションを実現しなければならない。

経済活力の強化は、税源の育成と税収増加を実現し、財政健全化にも貢献することになる。

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、経済貿易連携協定の推進や租税条約の締結拡大等が不可欠である。

2. 財政の健全化の視点

消費税率は、平成 26 年 4 月に 8%に引き上げられ、平成 29 年 4 月には 10%への引き上げが予定されている。しかし、財政活動による国民の「受益」が「負担」を大きく上回り、債務が長期にわたって将来世代に先送りされているという構造は変わらない。

このような財政規律の欠如は到底許されるものではない。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、今を生きる世代は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、効果の乏しい政策の廃止、社会保障の重点化・効率化・適正化などの大胆な見直し、民でできることは民に移行するなど、徹底した行財政改革を断行することは当然である。

政府の「経済・財政再生計画」では、2018 年度までの 3 年間を集中改革期間と位置づけ、2020 年度財政健全化目標を実現するとしている。財政健全化目標を達成し、経済成長、持続可能な社会保障、財政健全化による国民的、国際的な信認を実現するためにも、今後とも、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など、引き続き財政健全化に向けた財政の歳入、歳出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。

とりわけ、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となる。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

地方分権改革は単に国から地方に権限や財源を移譲することではなく、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、経済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」を基本として、消費税率の10%への引き上げの確実な実施、法人税率の早期の引き下げ、経済社会の実態の変化に即した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。

特に、消費税率の引き上げや法人税率の引き下げは、これまでの当協会の提言にも沿ったものであり、政府の対応は評価できる。

今後も、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、財政の歳入、歳出両面にわたる改革が推進されることが重要である。そのためにも、税制に関しては以下の基本的方向に沿った改革を進める必要がある。

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2015、日本再興戦略改訂2015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や諸控除の引き上げ措置等によって、その機能が弱まっている。国民の間での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)

骨太方針2015の改革の基本方針では、現在進めている成長志向の法人税改革を早期に完了することとされている。政府が目指しているように、法人実効税率を引き下げることが、経済を活性化するためには不可欠であり、法人実効税率を20%台まで引き下げる道筋を明確にし、早期に実現することが重要である。

法人税改革は「日本の立地競争力の強化」と「日本企業の競争力を高める」ことを目指すものであり、そのためには少なくとも国際的に調和のある(イコールフットイングな)法人税制としなければならない。

したがって、その財源についてはアベノミクスの効果により日本経済がデフレを脱却し構造的に改善しつつあることを考慮するとともに、課税ベースについても国際的な視点からの見直しが必要である。財源を補うために、国際的な調和を欠いた税制となることは避けなければならない。法人税減税の財源は他の税源を含めた税体系の中で、かつ長期的な見直しの

中で確保していくことが適切である。

政策税制については、「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」（以下、透明化法という）に基づく適用実態調査の結果によって、見直すべきものは見直す必要がある。しかし、日本の経済発展の基盤ともなるイノベーションの創出に資する研究開発税制など効果のある政策税制は本則化し、さらに拡充することが必要である。

④ 消費税

平成 26 年 4 月税率が引き上げられたが、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、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。

また、受益と負担の大幅なアンバランスが継続している実状と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率をさらに引き上げる必要がある。

低所得者対策としての複数税率については、公平、中立、簡素の観点から問題が多く、単一税率が望ましい。低所得者対策が必要であるなら、簡易な現金給付措置や所得税における給付付き消費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。

⑤ 地方税

福祉や教育など個人向けサービスの比重が大きくなっている地方財政において、行財政運営の規律を確保するためには、応益原則に基づいた課税を強化するとともに、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検討すべきである。

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、低税率適用範囲の拡大、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、税収調達機能は弱まっている（図表Ⅲ－1 参照）。

今後の日本を支える税体系としては、消費税の引き上げにより、広く全世代が負担することに加えて、景気に左右されにくい財源を確保するとともに、一方で所得税がもつ税収調達機能と所得再分配機能の回復を視野に入れ、累進税率構造や控除のあり方等を見直すことが重要である。このように、超高齢社会においては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。

所得税の再分配機能も累次の税制改正によって低下している（図表Ⅲ－2（2）参照）。最高税率の引き上げ、給与所得控除の上限の設定や漸次の引き下げ、配偶者特別控除の上乗せ廃止等の税制改正により、近年再分配機能は回復傾向にあるが、所得格差が拡大しているといわれる現状において、所得再分配はどうあるべきか、そのなかで所得税はどのような役割を果たすべきかについて十分な検討がなされるべきである。

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 83%（平成 26 年度予算ベース）に達しており、アメリカ（27%）、イギリス（3%）、フランス（39%）に

比べ極めて高い。このように、わが国の所得税は、負担が中高所得者層に偏る特異な構造となっている(図表Ⅲ－3 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－4 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。

そのためには、低税率適用の所得ブラケット幅の縮小や高所得者階層に対する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。

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。

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できることは所得税の長所であるが、税制の公平性、中立性、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。

日本再興戦略においては「女性の活躍推進」に関して、配偶者控除等のあり方に焦点が当たっている。女性の活躍促進については、税制を含め社会保障制度など幅広く総合的な検討が必要であるが、少なくとも税制が女性の就労を抑制することがあってはならない。

政府においては、経済社会の構造が大きく変化する中、税体系全般にわたるオーバーホールを進めるとともに、個人所得税について、税収中立の考え方を基本として、総合的かつ一体的に税負担構造の見直しを行うこととされている。

所得控除や税額控除のあり方等については、税収調達機能と所得再分配機能の回復を中心とした所得税改革の中で検討されることが相応しい。

3-2 給与所得控除

近年、給与所得控除については、特定支出控除制度の拡充が行われるとともに、給与所得控除の上限設定が漸次引き下げられて来ている。

この改正によって高所得層の税負担は増加し、所得再分配機能の回復につながっている。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と見直すとともに、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確定申告の選択の可能性を増やす必要がある。

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仕組みになっている。

年金課税については、税制抜本改革法で「年金の給付水準や負担の在り方など、今後の年金制度改革の方向性を踏まえつつ、見直しを行う」とされ、拠出・運用・給付を通じて課税の在り方を総合的に検討することとなっている。

とくに、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結果となっている高所得者の公的年金等控除等について見直す必要がある。少なくとも、現行では青天井となっている高所得者層の年金控除については制限を設定すべきである。

4. 金融所得課税の一元化

金融所得課税の一元化については、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った(平成 28 年 1 月 1 日から適用)。今後とも、金融所得に対する租税の中立性・簡素化を高めるとともに、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っていくことが必要である。かかる観点から、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。

少額投資非課税制度については、NISA が創設、拡充され、また、ジュニア NISA が創設されたところであるが、金融所得の一元化に反するものの、今後、金融・資本市場の活性化に資することとなる。その際、所得及び資産の不平等化の動きは注視しなければならない。

また、法人税率を引き下げる場合には、配当や株式譲渡益の資本所得課税を強化すべきであるとの意見があるが、金融所得課税の一元化の流れに留意する必要がある。

なお、多額な金融資産を有する者の課税については、総合課税を含め税負担のあり方を検討する必要がある。

IV. 相続税

相続税は、平成 25 年度の改正において基礎控除が大幅に引き下げられるとともに、税率の見直しなどが行われたことによって、富の社会還元という相続税の機能は一定程度の回復が図られた。今後とも、相続税の改革に当たっては、富の社会還元という機能を合理的、かつ、適正に果たし得るよう、国民に周知するとともに、理解を得られるようにすることが重要である。

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、近年、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ている。しかし、結婚、子育て、教育、住宅取得資金などの贈与についての過度な優遇措置は、格差の固定化につながる等の問題もあるので、さらなる拡大については慎重にすべきである。

V. 法人税

1. 法人の活力を強化する税制の構築

法人(企業)は雇用、配当を生み出すことによって国民生活を支えるとともに、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、わが国法人は生き残りをかけ、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いる。法人の国際競争力を強化し、法人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環境整備を行うことが重要である。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、国内経済の活性化を図ることも必要である。

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。

したがって、日本の立地競争力を強化するとともに、我が国法人の競争力を高めることとし、その一環として、法人実効税率を 20% 台まで引き下げることを目指し、政府が現在進めている「成長志向の法人税改革をできるだけ早期に完了する。」としたことを評価する。

法人税制は日本の立地競争力を強化するとともに日本企業の国際競争力強化のインフラであり、税率や課税ベースの見直しは、少なくとも国際的に調和の取れた税制度とすることによって、成長戦略の実現に結びつくものでなければならない。

法人実効税率の引き下げは、その道筋を明確にし、早期に実現することが重要である。

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 26 年 3 月現在)は、平成 27 年度税制改正では、現行 34.62%(国・地方合計)から平成 27 年度 32.11%(△2.51%)、平成 28 年度 31.33%(△3.29%)に引き下げられた。しかし、諸外国(平成 27 年 4 月現在)と比較すると、欧州諸国は、イギリス 20%(平成 27 年 4 月より 20%、平成 29 年 4 月より 19%、平成 32 年 4 月より 18%に引き下げる予定)、フランス 33.33%、ドイツ 29.66%、またアジア諸国は、中国 25.00%、韓国 24.20%であり、国際的イコルフットィングな観点からみると、日本は依然として相対的に税率が高い(図表 V-1 参照)。さらには、現時点でわが国より税率の高い米国(40.75%)でも、大幅な税率引き下げの動きがある。

国際競争力の観点からは、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べきであり、欧米先進国に比べて日本がとくに高いわけではない、という意見がある。しかし、日本企業が競合しているのは、欧米州諸国だけではなく、主に東アジアを中心とした近隣諸国でもある。

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、エネルギー等の高いビジネスコスト、人材確保、行政手続きや許認可等の規制、さらには市場の成長性などがある。日本を国際的に魅力ある市場として立地競争力を高めていくには、企業の経営環境を改善するための政策を総合的に進めていくことが重要である。

日本再興戦略では2020年までの外国企業の対日直接投資を35兆円に倍増する(2012年現在19.2兆円)目標を掲げている。世界の経済力上位10か国における対内直接投資を対GDP比(2013年)で見ると、日本が最も低く(GDP比3.5%)、一方イギリスは63.4%、中国25.4%、アメリカ16.5%に比較して、大きな差となっている(図V-1(2)参照)。

政府においては、「国が責任をもって、世界のトップクラスの事業環境を整備していく必要がある。」としており、官民挙げて、日本の魅力ある投資環境整備に努める必要がある。少なくとも法人税率の引き下げについては、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にも、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ことが重要である。

また、対日投資促進や日本企業の投資の国内回帰につながる投資促進税制は重要である。

法人税改革は「日本の立地競争力の強化」と「日本企業の競争力を高める」ことを目指すものである。したがって、法人税率引き下げの財源については、アベノミクスの効果により日本経済がデフレを脱却し構造的に改善しつつあることを考慮するとともに、法人税制の見直しだけでなく、他の税源を含めた税体系の長期的な見直しの中で確保していくことが適切である。わが国の法人税制においては税率だけでなく、課税ベース等を含めた他の仕組みについても、国際的に調和のある(イコールフットィングな)ものとするのが肝要であり、財源対策においてはこの点に十分配慮する必要がある。

3. イノベーションと政策税制

日本再興戦略は、日本のイノベーションランキングを今後5年以内に世界第1位にするとの目標を掲げ、「技術もビジネスも勝ち続ける国」を目指すとともに、官民合わせた研究開発投資を対GDP比で4%以上にするという目標を掲げている。

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。

政策税制については、透明化法の調査結果を踏まえた見直しが必要である。しかし、日本の立地競争力の強化や日本企業の国際競争力の強化に資する研究開発税制や投資促進税制は、成長志向の税制として恒久化や拡充することが何より重要である。

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、連結財務諸表においてIFRSを適用する法人が増加している。また、企業会計基準委員会は、修正国際会計基準の導入を決議し、日本基準、米国基準、IFRSに続く第4の会計基準として、今後金融庁の手続きを得て導入される見込みとなった。

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、確定した決算に表明された法人の意思を重視することにより課税所得の計算の信頼性、客観性及び簡便性を担保し、もって、法的安定性と納税コストの節約をもたらすことに意義がある。

このような 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、法人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、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 受取配当の益金不算入の見直し

法人が受け取る配当について、平成 27 年度税制改正で、持株割合 3 分の 1 超の株式の配当の場合は、その全額が益金不算入であり、3 分の 1 以下 5%超の場合にはその 50%、5%以下の場合にはその 20%が益金不算入となった。

法人税が所得税の前取りである限り、法人間の受取配当は、二重課税防止の観点から課税することには問題がある。さらに欧米諸国に比較しても厳しいものとなっており、国際的に調和した制度とする必要がある。

また、関連法人株式等（持株割合 3 分の 1 超 100%未満）の受取配当に係る負債利子控除を撤廃する必要がある。

なお、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とともに、外国子会社配当益金不算入制度における持株割合 25%については、これを引き下げることが必要である。

6-2 欠損金の繰越控除期間の延長等

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り、諸外国にも存在する税制である。

平成 27 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おける控除限度額が段階的に引き下げられた（平成 27 年度は所得の 65%、29 年度以降は所得の 50%）が、

欠損金の繰越控除期間(9年、平成29年度から10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)に比較して短い。より長期間で法人税の負担の平準化を図る観点から、これを延長することが必要である。

さらに、現在、適用が凍結されている大法人に対する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。

6-3 小規模企業税制

中小法人(資本金1億円以下(注1))は一律に軽減税率(800万円以下の所得に対して)15%の低い税率の適用があるほか、多くの中小企業優遇措置が講じられている。そのため、多額の所得があり、担税力が弱いといい難い中小企業が軽減税率や各種の優遇措置を受けている(会計検査院指摘事項)ことは、法人税法の趣旨に照らして問題であり、かつ公平性を欠くものとなっている。こうした点を踏まえて、優遇措置を受ける中小企業者の範囲や措置法による軽減税率等について見直す必要がある。

(注1) 資本金の額が1億円以下であっても、資本金の額が5億円以上の大法人による完全支配関係にある法人は軽減税率の適用がない。また、中小企業投資促進税制の適用のある中小企業の範囲は、1億円以下であっても、これと異なる

6-4 法人事業税や固定資産税等の損金算入

法人事業税や固定資産税等は、その法人の事業に直接関連する税として、費用性があるものとされ、法人税や法人住民税の課税においては損金算入されているものである。損金算入を見直すことはこれらの税の性格や課税根拠に反するものである。

VI. 国際課税

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いる。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、国会の承認を得ている(現在未発効)。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、資本及び投資の交流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、国際課税に関する国際協議等の山積する業務への適切な対応は、日本の国益にかかわる重要なものである。しかし、その対応には多大の労力と、複雑かつ高度な専門的知見が必要とされることから、今後とも国際課税の

企画立案部局を拡充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、控除枠の彼此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

近年、移転価格税制の大きな改正に伴い、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てきている。

しかし、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%未満とされたが、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、トリガー税率をさらに引き下げる取扱い
- 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。

平成 27 年度税制改正において、国内外の事業者間における競争条件の公平性を確保する観点から、国外事業者が国境を越えて行う電子商取引に消費税を課税することとなる。(平成 27 年 10 月から施行)

電子書籍・音楽・広告の配信等の電気通信回線を介して行われる役務の提供を「電気通信利用役務の提供」と位置付け、その内外判定基準は役務の提供を受ける者の住所地とされた。

「事業者向け取引」は「リバースチャージ方式」が導入されて国内事業者が申告・納税を行い、「消費者向け取引」は国外事業者が申告・納税を行うものである。

制度の導入に当たっては、次のことに配慮する必要がある。

- ① 導入時における制度の円滑な定着が重要であり、行政当局は、広報、相談体制を整備する必要がある。特に、国外事業者は、国外に所在することから国際的な広報、情報提供が重要である。
- ② 電気通信利用役務の提供の範囲について、通達や Q&A で説明されているが、その取扱いの透明性を確保する観点から行政当局からの一層の情報提供が必要である。
- ③ リバースチャージ方式で、課税売上割合が 95%以上の事業者や簡易課税事業者は、事務負担の軽減が図られているが、非課税売上割合の多い事業者に対しても事務負担の軽減に配慮する必要がある。
- ④ 国外事業者申告納税方式は、課税権の及ばない国外の事業者に申告義務があることから、租税条約や税務行政執行共助条約による情報交換が重要になる。

6. 国外転出する場合の譲渡所得課税の特例の創設

租税条約上、株式等を売却した者が居住している国に、そのキャピタルゲインに関する課税権があることを利用して、巨額の含み益を有する株式等を保有したまま国外に転出し、キャピタルゲイン非課税国で売却するといった課税逃れが可能となっている。

平成27年度の税制改正で、平成27年7月以後に国外に転出する一定の高額資産家(注)を対象に、国外転出時に未実現のキャピタルゲインに対して特例的に課税を行うこととされた。なお、納税猶予(最長10年)を選択することができる。

(注) 有価証券等が1億円以上、かつ、原則として出国直近10年以内に5年超居住者であった者

租税回避防止措置として必要な制度であるが、グローバル化時代に国際的な人の自由な移動に支障が来たすことのないように、納税の猶予制度や手続き面の周知が必要である。

また、有価証券等の時価評価等について紛争が想定されるので、制度の円滑な定着のため、評価の透明性に配慮する必要がある。

7. 国際課税原則の帰属主義への見直し

平成 26 年度税制改正においては、外国法人等に対する課税原則について、いわゆる「総合主義」に基づく国内法を OECD モデル租税条約 2010 年改定後の PE 帰属所得の算定方式の統一ルール(AOA ルール)に沿った「帰属主義」に改正されている。

AOA ルールは、①PE の果たす機能と事実の分析に基づいて、外部取引、資産、リスク、資本を PE に帰属させ、②PE と本店等との内部取引を認識し、③その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして、PE 帰属所得を算定するものであり、法人税は平成 28 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度から、所得税は平成 29 年分の所得税から適用となる。

本改正は、内国法人に対しても外税控除限度額における国外所得金額の算定に際し大きな影響を及ぼすものである。

制度の導入に当たっては、次のことに配慮する必要がある。

- ① 昭和 37 年度改正以来の日本の国内法の「国際課税原則」に関する大改正であり、税制の仕組みが複雑なことから、税制の説明は幅広く、丁寧に実施するとともに、相談体制を整備することが必要である。
- ② 納税者の事務負担・費用負担が過重なものとならないように配慮する必要がある。
- ③ 総合主義を帰属主義に変更することによって、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。
- ④ 実態に即した事務運営指針、ガイドラインの策定と早期の公表が必要である。
- ⑤ 通達や通達の趣旨説明は公表されているが、さらに透明性確保の観点から情報提供することが重要である。

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

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ており、それらがもたらす各国の税源の浸食と潜在的な利益の移転は、深刻な問題として G8、G20 でも主題の 1 つになっている。

OECD 租税委員会が中心となって「税源浸食と利益移転行動計画」(BEPS 行動計画)を公表し、2015 年 12 月までに、新たに国際的な税制の調和を図る方策を勧告することとされている。

行動計画 15 のうち 7 つの行動計画については、平成 26 年 9 月に報告されたところであり、その一部については平成 27 年度の税制改正に取り入れられ実現しているところである。また、それ以外の行動計画は討議草案等が報告され、議論が沸騰しているところである。

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。

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、企業の経済活動や競争力を阻害する懸念がある。

新たな国際課税ルールが通常の実業活動に悪影響を与えないように、予測可能で法的安定性のある制度とすべきである。

また、納税者及び課税当局の事務負担・費用負担が過大とならないように、十分な配慮が必要である。

なお、国内法制化する場合には、納税者の適切な対応を考慮した十分な準備期間を設ける必要がある

9. 移転価格課税（BEPS 行動計画 13（国別報告書））

BEPS 行動計画 13 に関する勧告に基づき、国別報告書の作成が納税者に求められると予想されるが、次のことに十分配慮することが重要である。

- ① 納税者の実態に即した制度とすること
- ② 事務運営指針、ガイドラインの早期の開示と説明
- ③ 納税者の事務負担・費用負担の軽減に十分配慮すること
- ④ 各国の実施状況のモニタリングの策定と実施
- ⑤ 紛争解決手続等の適切な実施
- ⑥ 国内法制化に当たっては、法人が適切に対応できるように十分な準備期間に配慮
- ⑦ 提出期限は国際的整合性に配慮すること

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% に引き上げられ、平成 29 年 4 月からは、さらに 10% へと引き上げることが予定されているが、確実に実施されるべきである。

政府の「経済・財政再生計画」では、消費税率の 10% への引き上げ以外の国民負担増（社会保険料を含む）は極力抑制するよう努めることとされている。

しかし、社会保障費が効率化・重点化・適正化によって大幅に抑制され、財政健全化が達成されるならばよいが、そうでなければさらなる将来世代への負担のつけ回しとなり、許されることではない。10% という消費税率にしても、国際的には依然として低い水準であり（図表 VI-1 参照）、超高齢社会の財政を支える基幹税として、さらに消費税率を引き上げる必要がある。

消費税率の引き上げに際しては、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、消費税率引き上げによる国民負担は「安心、安定した国民生活」を築くために不可欠であることなどを国民に十分説明する必要がある。また、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等の改正が行われ、消費税の透明性・公正性は高まったと考えられる。しかし、消費税率のさらなる引き上げを実現するためにも、消費税に対する公平性や透明性の確保を明確にする必要がある。

今後とも、中小事業者の事務負担には配慮しつつも、事業者免税制度や簡易課税制度について、消費税制度の信頼性確保の観点からも見直す必要がある。

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、国民の消費税に対する信頼を確保し、かつ税額の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。

なお、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. 単一税率と低所得階層への対応

消費税制度における「逆進性」の問題について、消費税は社会保障に用途が限定されており、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VI-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。

消費税の軽減税率制度については、「社会保障と税の一体改革」の原点に立って必要な財源を確保しつつ、関係事業者を含む国民の理解を得た上で、税率 10%時に導入することとされている。

しかしながら、軽減税率(複数税率)の適用については、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VI-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、単一の税率を適用することが重要である。

所得格差が拡大している現状を踏まえるなら、何らかの「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。しかし、逆進性緩和策としては上記のような問題を抱える複数税率ではなく、マイナンバー法が、平成 28 年 1 月より運用が開始されることを考慮すれば、8%の引き上げ時に臨時的な措置として取られた簡易な現金給付措置、所得税における給付付き消費税額控除や低所得階層に配慮した

歳出面での措置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。

4. 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。消費税率の今後の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。

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だけでなく、法人には多くの税目が課されている。そのため法人課税が複雑になっていたり課税ベースが重複したりするという問題が生じている(図表Ⅶ-1-(1)、Ⅶ-1-(2)参照)。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。

とくに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。その点から、平成27年度税制改正で、大法人について法人事業税の所得割を削減し、外形標準課税の拡充等が行われたことは、応益課税の原則に向けた取り組みとして評価できる。今後もさらに、他の税目も含めて地方法人課税を総点検し、応益に即した制度の再構築を行う必要がある。

地方税においてはとくに地域間の税源偏在が問題となっている(図表Ⅶ-2-(1)参照)。そのため、偏在是正を目的として、法人事業税の一部を地方法人特別税化し、これを国が徴収した後に地方法人特別譲与税(人口と従業者数で配分)として地方公共団体へ分配する制度が創設され(一部縮小し、法人事業税に復元)、さらに、平成26年度税制改正では、法人住民税法人税割の税率を引き下げるとともに、引下げ分に相当する地方法人税(国税)が創設され、その税収全額を地方交付税原資とすることとされた。また、消費税率10%段階に

においては、法人住民税法人税割の地方交付税原資化をさらに進めるとともに、地方法人特別税・譲与税の廃止、現行制度の意義や効果を踏まえた他の偏在是正措置など、幅広く検討を行うこととされている。

現行の地方税体系を残したままで、偏在を事後的に是正することは困難になってきている。地方税における応益課税としての性格を強化するためにも、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、抜本改革を検討することが重要である。この改革は結果的に税収の地域偏在を是正することにもなる(図表Ⅶ-2-(2)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。しかし、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な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、連結納税制度については、法人税法上の取扱と整合性のある税制とする必要がある。

3. 地方消費税

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が、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

応益課税の原則の観点から大法人について所得割を引き下げ、外形標準課税を拡充したことは評価する。しかし、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。

現行の外形標準課税制度は、課税法人を資本金1億円超としているために、適用対象は大法人に限られている。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。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(図表Ⅶ-3 参照)。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、住宅用地には負担軽減措置がとられていることから、隣接する土地であっても、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。

償却資産への課税については、応益性を根拠として課税されているものの、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Ⅶ-4 参照)。

償却資産については、投資促進を図る観点からも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、人口や企業の大都市集中が続き、それにとまって発生する行政需要への対応が求められた昭和 50 年の創設時に比べて、現在では大都市の行政課題は大きく変化している。この点を踏まえ、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法人分が中心であり、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Ⅶ-5 参照)。個人にとって負担感のない法人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法人にとっては、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。

2. 自動車関係諸税

自動車関係諸税については、税制の簡素化、税負担の軽減、グリーン化の観点から見直すとしてきたところであり、平成 27 年度税制改正大綱等における消費税率 10%段階の車体課税の見直しについては、27 年度以後の税制改正において具体的な結論をえることとされている。

- ① 自動車取得税は、消費税率 10%への引き上げ時に廃止され、他の車体課税に係る措置と併せて措置される。
- ② 自動車税は、消費税率 10%段階において自動車取得税のグリーン化機能を維持・強化する環境性能課税(環境性能別)を、自動車税の取得時の課税として実施することが検討されている。
- ③ 自動車重量税は、消費税率 10%引き上げ時の環境性能割の導入に合わせてエコカー減税制度の基本構造を恒久化するとともに、その原因者負担・受益者負担としての性格を踏まえ、見直すこととされている。

自動車取得税については確実に廃止し、車体課税については、グリーン化機能の維持・強化することによって、自動車による環境への負荷を軽減する環境対策を推進することが望ましい。

自動車税の環境性能課税(環境性能別)や自動車重量税における原因者負担、受益者負担としての性格を踏まえた課税制度について、納税者や国民が納得し、理解が得られるように、

十分な説明責任を果た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、日本の省エネ技術、新エネ開発などは世界最高水準を達成している。エネルギーを取り巻く大きな環境変化を踏まえつつ、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。

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、研究開発費税制等を創設・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

マイナンバー法が平成 27 年 10 月 5 日施行になり、国民全員と法人に番号が通知され、平成 28 年 1 月からは行政機関や地方公共団体において、税、社会保障、災害対策の 3 分野で利用が始まる。

所得税申告書や申請書、届出書、法定調書は平成 28 年 1 月 1 日以降の提出から、法人税は平成 28 年 1 月 1 日以降開始する事業年度の申告書から番号の記載が義務付けられる。

マイナンバー制度は、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、国民の利便性向上や行政の効率性、スリム化、行政コストの低減が図られる。

なお、マイナンバー制度は大きな制度創設であり、納税者側に制度に対する不慣れ、理解が進んでいない面もあることから、納税者に過度な負担がかからないように、また、制度が定着するまでの期間においては、広報、相談を中心としたソフト面の運営に配慮することが重要である。

マイナンバー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、国・地方公共団体は、監視・検知体制を整備し、セキュリティ面で管理を徹底することが重要である。

4-2 申告・納税手続の電子化

電子申告・納税制度は、国及び地方公共団体に整備され、年々、電子申告・納税制度の利用環境が整いつつあることを評価する。

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ので、利用者のニーズを積極的に取り上げ、利用率向上を図っていくことが必要である。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。

認証方式の簡素化が予定されるなど電子申告・納税手続の簡素化が急速に進展していることを高く評価する。

今後とも、電子化を推進するためには、セキュリティ面での厳重な監視・検知体制の下、技術進歩の成果を積極的に取り入れ電子申告・納税手続の一層の利便性や簡素化に努力する必要がある。

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。

平成 27 年度税制改正において、国税及び地方税の税務関係書類のスキャナ保存制度に関して、領収書等に係る金額基準（3 万円以下）が廃止、重要書類については適正事務処理要件が承認基準とされるなど、要件緩和の環境整備が促進された。

今後とも、技術進歩の成果を積極的に取り入れ、さらなる要件緩和の促進等により、電子帳簿保存の普及・拡大に努力する必要がある。

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

政府は、コーポレートガバナンスの強化を日本再興戦略の重要政策の一つに掲げている。

法人においては、これまで会社法や金融商品取引法に基づく内部統制制度の整備を進めてきており、その中で、税務コンプライアンスの向上も重要な項目として行動規範等に取り入れてきている。

課税当局においても、税務に関するコーポレートガバナンスの状況が良好と認められる大法人について、一定の手続きの下で調査の間隔を延長するなど、信頼関係に基づいた調査の効率化・重点化策に取り組んでいることは評価できる。

法人の税務コンプライアンスの一層の充実並びに執行の公平性及び透明性の確保の観点から、課税当局においては、さらに次の点に配慮することが重要である。

- ① 法人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
- ③ 法人の税務コンプライアンスに関する管理・運営状況、課題等について情報開示すること

(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、法人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、法人においては、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法人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法人からの相談に対応できるような体制を整備すること
- ③ チェックシート作成及びそれに関連するヒアリングにおいて、法人や課税当局の負担が重くならないように、その事務手続きを実務指針等で明確化すること

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。

今後とも、国民に対して、情報提供、説明や教育の機会を増加させていくことが肝要である。

(3) 国と地方公共団体との連携、共同化、民間委託の推進

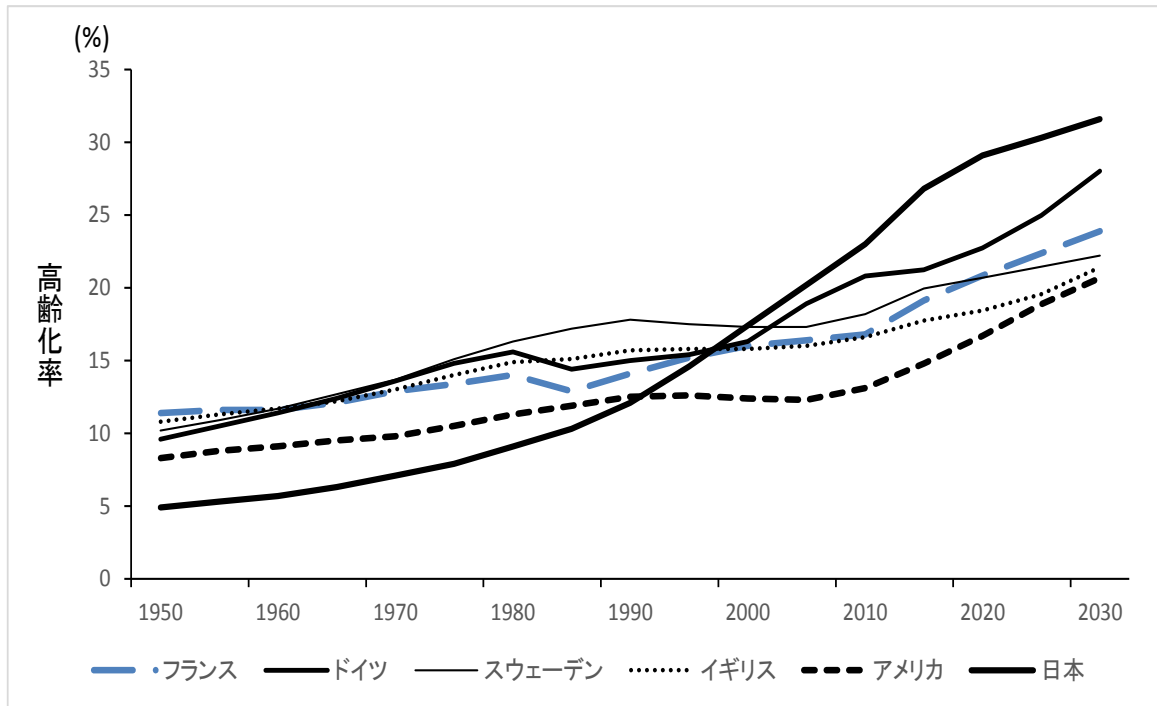
税制が十分に機能するためには、税の執行が適正に行われることが前提となる。近年、地方税の徴収率は改善傾向にあるが、それでも過去に比べると低水準である(図表Ⅷ-1参照)。地方分権によって地方税の比重が大きくなることを考えるなら、適正な徴税執行の重要性はますます大きくなる。

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

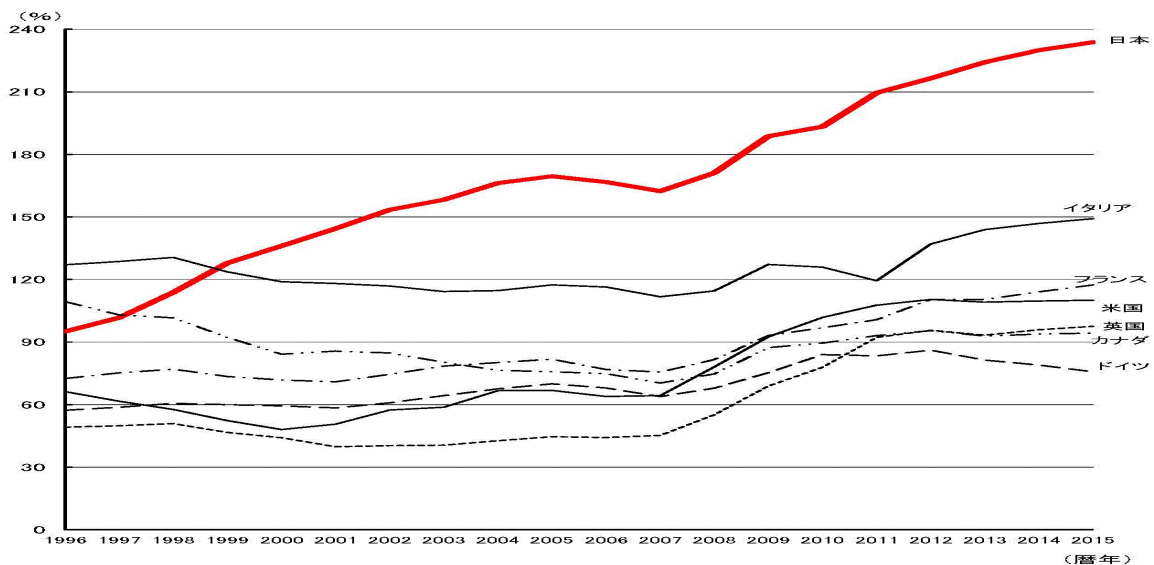


（資料）国立社会保障・人口問題研究所『日本の将来推計の人口（全国）』および国際連合“World Population Prospects: The 2015 Revision”より日本租税研究協会作成。

- ・わが国では65歳以上人口比率（＝高齢化率）は2020年には29.1%、30年には31.6%に達すると予測されている。同じ30年には、アメリカ20.7%、イギリス21.4%、ドイツ28.0%、フランス23.9%、スウェーデン22.2%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



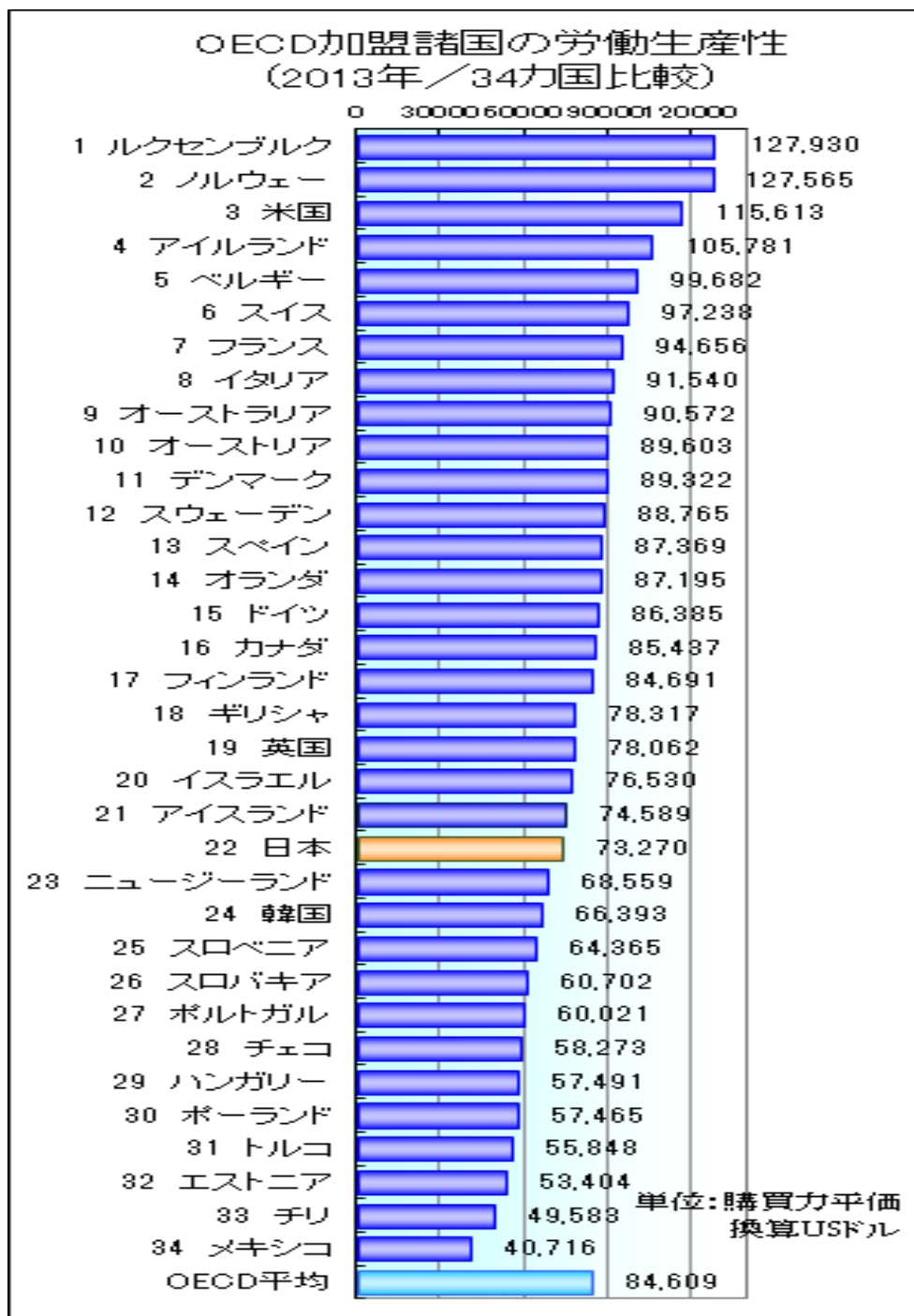
（注）数値は一般政府（中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの）ベース

（出所）OECD “Economic Outlook 96”（2014年11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(2013年)



(注) OECD加盟国の労働生産性水準を示したもの。

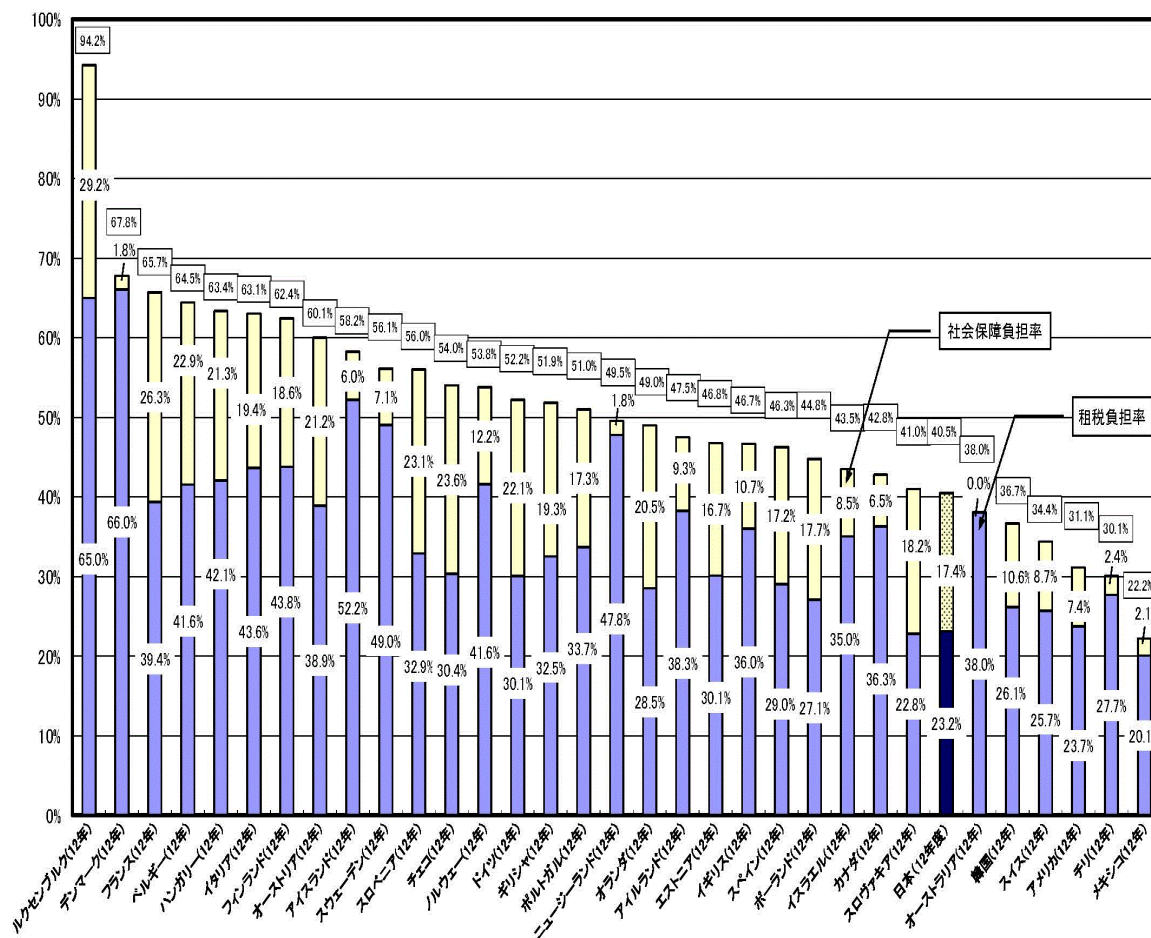
日本生産性本部が、購買力平価換算の国内総生産（GDP）を就業者数で除して算出している。

(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」（2014年版）

- ・労働生産性は主要先進国の中でも最も低く、OECD加盟国中でも低位に属している。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12年(度)の数値。なお、日本の平成27年度(2015年度)予算ベースでは、国民負担率：43.4%、租税負担率：25.6%、社会保障負担率：17.8%となっている。

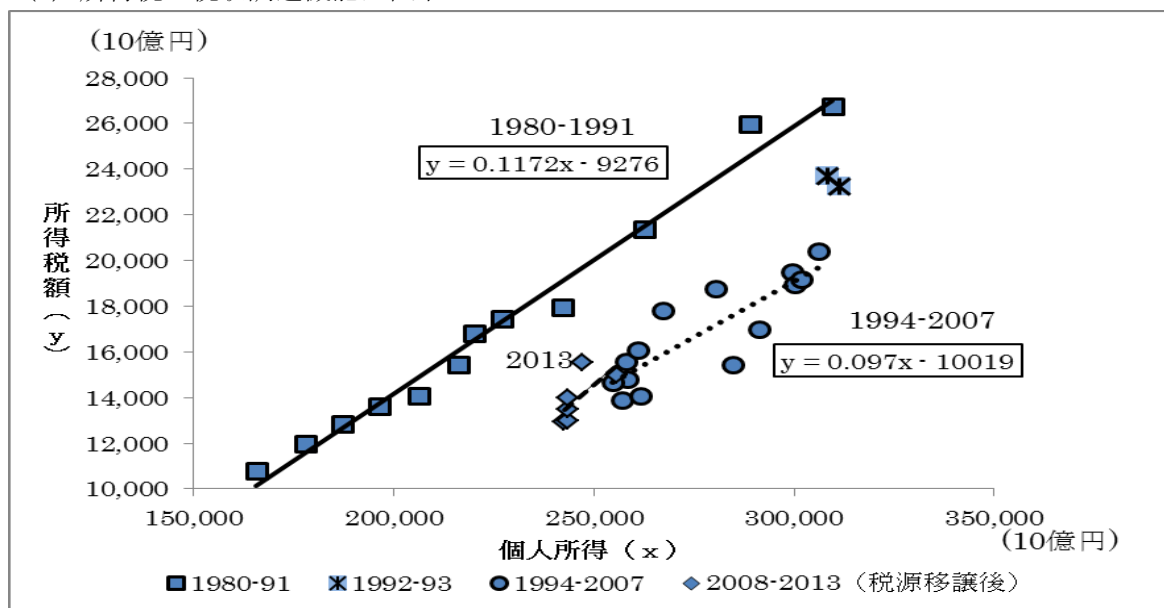
(注3) トルコについては、国民所得及び社会保障負担の計数が取れず、国民負担率(対国民所得比)が算出不能であるため掲載していない。

(出典) 日本：内閣府「国民経済計算」等、諸外国：OECD「Revenue Statistics 1965-2013」及び同「National Accounts」(資料)財務省

- ・ルクセンブルクの国民負担率は94.2%(租税負担率が65.0%、社会保障負担率が29.2%)に達しているのに対して、日本のそれは40.5%(租税負担率23.2%、社会保障負担率17.4%)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

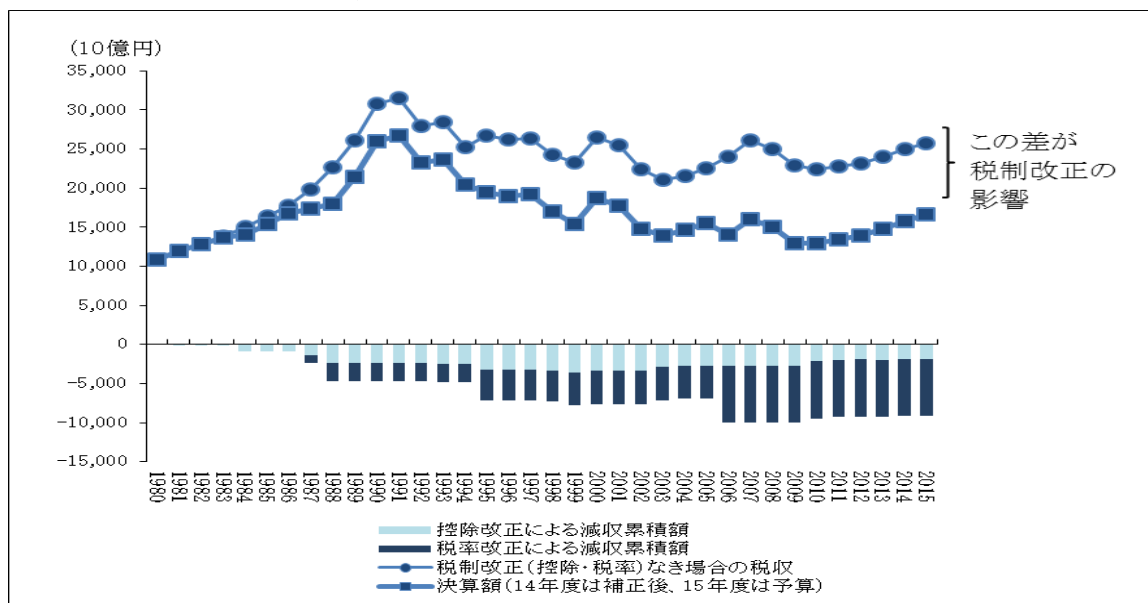
(1) 所得税の税収調達機能は低下



(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。三位一体改革による税源移譲後も以前とほぼ同じ線上にあるのは、所得項の縮小による増税効果が存在するからである。2013年度には給与所得控除の頭打ちが導入されたことによって税収調達機能は強化されている。しかし、それでも、1980年代に比べると弱い。

(2) 税制改正による累積効果



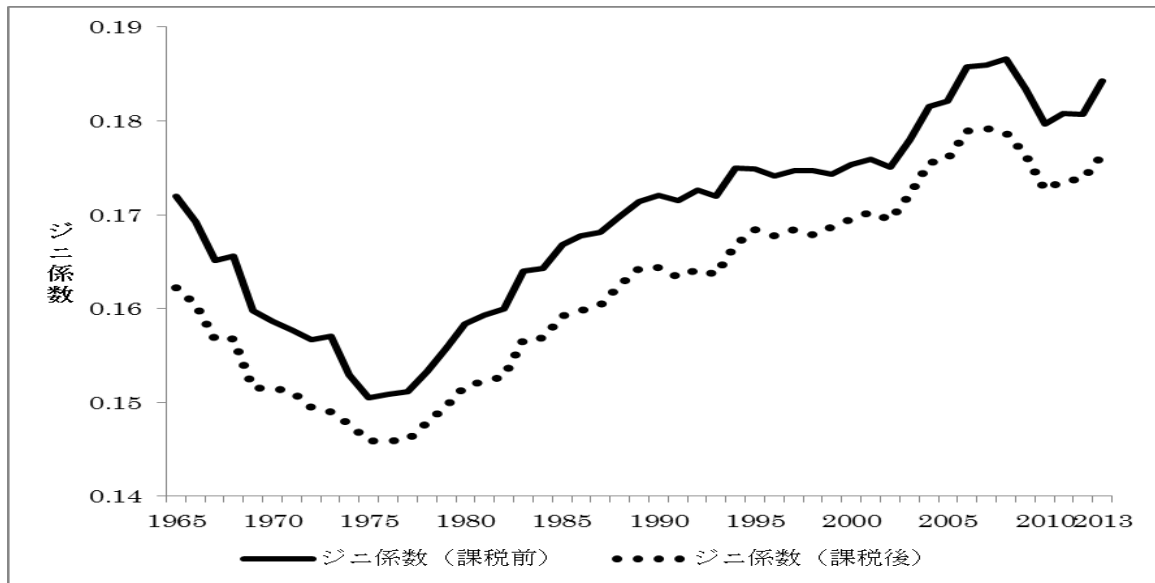
(備考) 税制改正が行われなかったと仮定した場合の税収推計は技術的に困難であるが、1980年度以降に実施された税制改正による増減収額を累積させることで試算した。ただし、特別減税は含まれていない。

(資料) 日本租税研究協会『税制参考資料集』より作成

- ・2015年度の現実の所得税収(予算額)は16兆6,420億円、1980年度税制がそのまま維持されたとすれば税収は25兆7,770億円になっていたと推計され、税制改正によって実に9兆円の減収が生じた。減収額のうち、7兆2,770億円が税率改正、1兆8,580億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 所得税の再分配効果

(1) 所得税課税前後のジニ係数の推移（民間給与所得者）

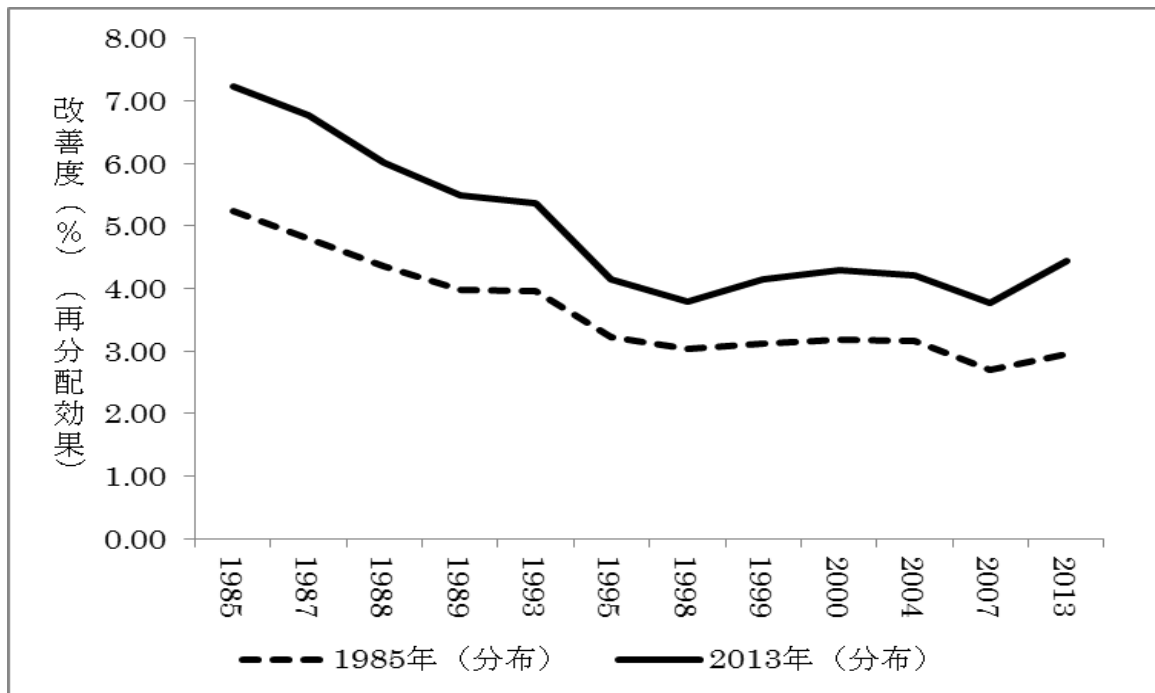


備考）1年を通じて勤務した者の数値である。

資料）国税庁「民間給与実態統計調査」より作成

- ・1970年代前半まで課税前給与収入格差は大きく縮小（ジニ係数が低下）したが、70年代後半からはほぼ一貫して格差が拡大している。所得税の課税後ジニ係数は課税前に比べて小さくなっており、格差を是正（所得分配を平等化）する機能を発揮している。しかし、課税前の所得格差が拡大していることを反映して、課税後も格差は拡大している。所得税の再分配効果は課税前ジニ係数が課税後にどの程度変化したかで知ることができ、一般に、再分配効果（格差改善度）＝「（課税前ジニ係数－課税後ジニ係数）／課税前ジニ係数」で求められる。しかし、この定式では、課税前ジニ係数が変化すれば再分配効果にも影響が及ぶため、再分配効果を時系列的に比較するときには、課税前格差の影響が出てしまう。そこで、所得税制度の再分配効果の時系列変化を見るためには、課税前分配を固定し、税制改正のみの影響を抽出する必要がある。

(2) 所得分布を固定した上での、所得税制度改正による再分配効果の変化



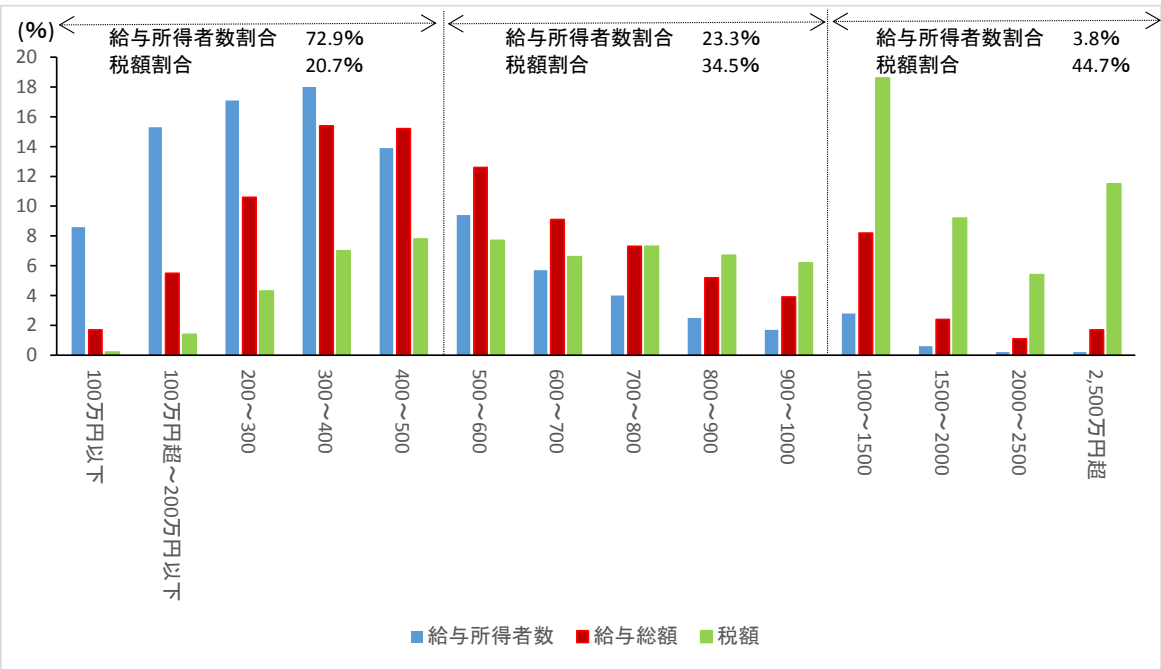
備考）定率減税、定額減税が無かったと仮定した場合の数値である。

資料）図表Ⅲ-2(1)に同じ。

- ・所得分布を1985年に固定したケースと2013年に固定したケースを想定した。両年度ともに、再分配効果は小さくなっており、2013年度に、給与所得控除の頭打ちの導入によってやや回復している。

図表Ⅲ－３ 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

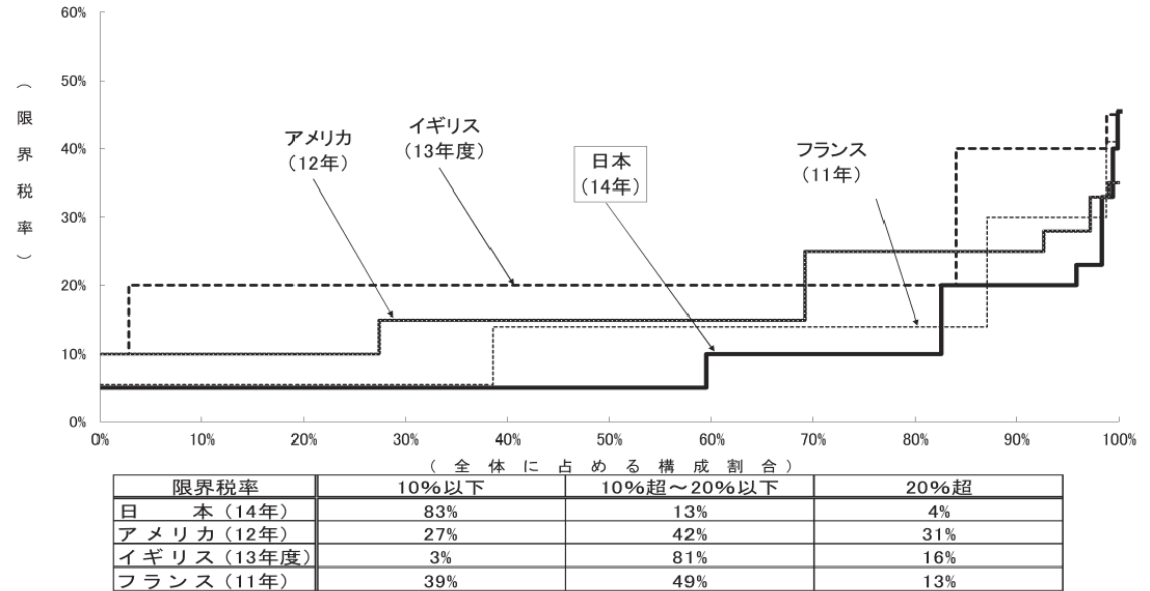


(資料) 国税庁『民間給与統計実態調査態』(2014 年分)より日本租税研究協会作成。

・年間給与収入が 500 万円以下の階層は、全給与所得者の 72.9%を、給与収入額では 61.0%を占めているが、税額では 20.7%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 44.7%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

(2015 年 1 月現在)

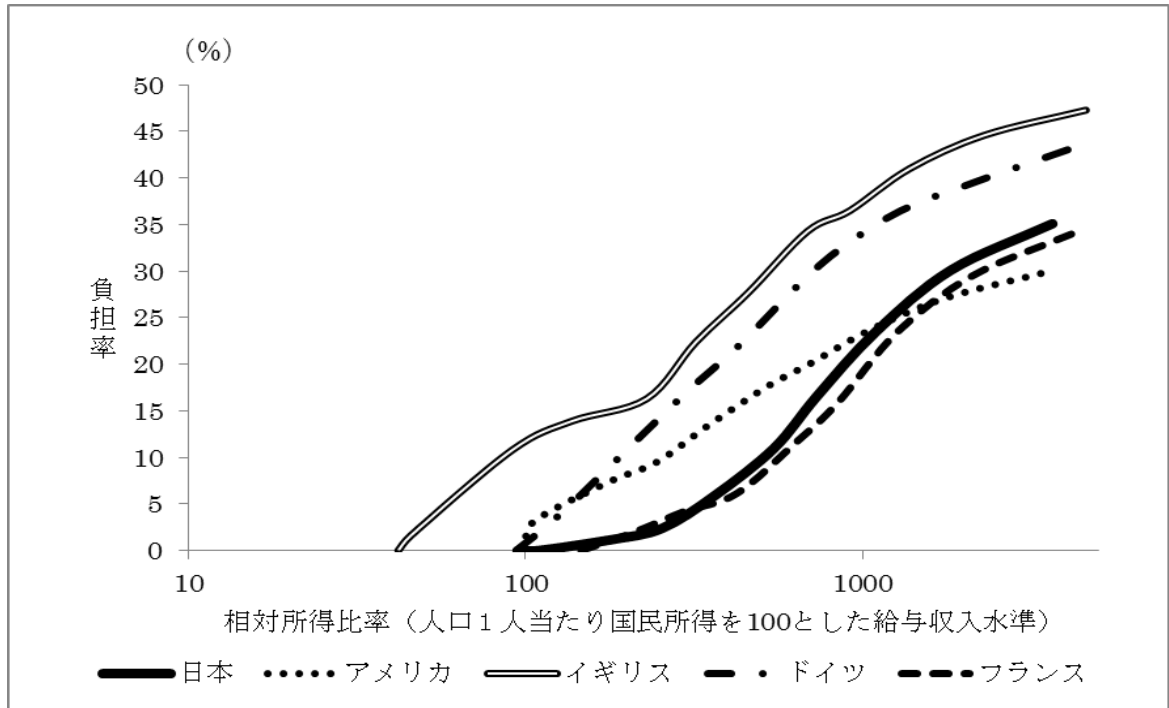


注) 1. 日本のデータは、平成26年度予算ベースの推計値に、最高税率の引上げ(平成27年分から適用)及び給与所得控除の上限の引下げ(上限220万円:平成29年分から適用)を加味。
2. 諸外国のデータは各国の税務統計に基づいて作成(ただし、日本と異なり、一部分離課税に係るものが含まれる)。
3. アメリカは個人単位と夫婦単位課税の選択制であり、フランスは世帯単位課税であるため、納税者数の割合は推計が困難である。このため、ここでは申告書数の割合を掲げている。
4. イギリスでは、「給与所得等がなく(利子・配当所得が一定額以下の者)」については10%の税率が適用される。上表中の「10%以下」の枠には、当該税率が適用される者の割合を記載している。
5. 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。
6. 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3段階(20・40・45%)、フランスは4段階(5・14・30・41%)である。なお、2015年1月現在においては、日本は7段階(5・10・20・23・33・40・45%)、アメリカは7段階(10・15・25・28・33・35・39.6%)、フランスは4段階(14・30・41・45%)となっている。
7. 端数処理の関係で、合計値が一致しないことがある。

(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 60%程度に上り、全体の約 83%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－４ 階層別所得税負担率の国際比較

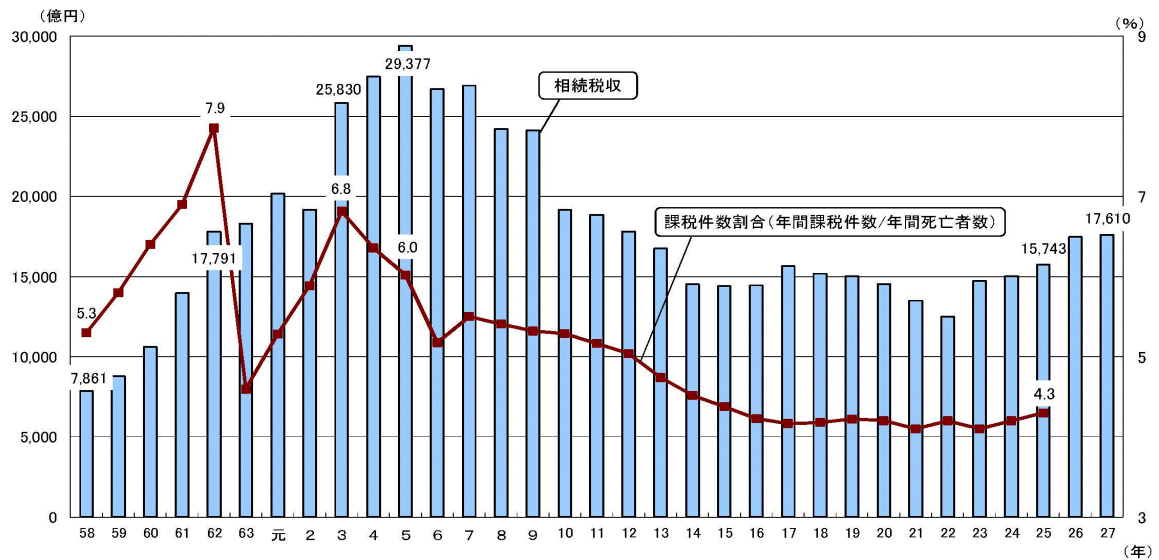


（資料）日本租税研究協会『税制参考資料集』より作成

備考：2015年1月現在の税制による。夫婦2人の世帯のケース。

- ・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 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25年度以前は決算額、平成26年度は補正後予算額、平成27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。

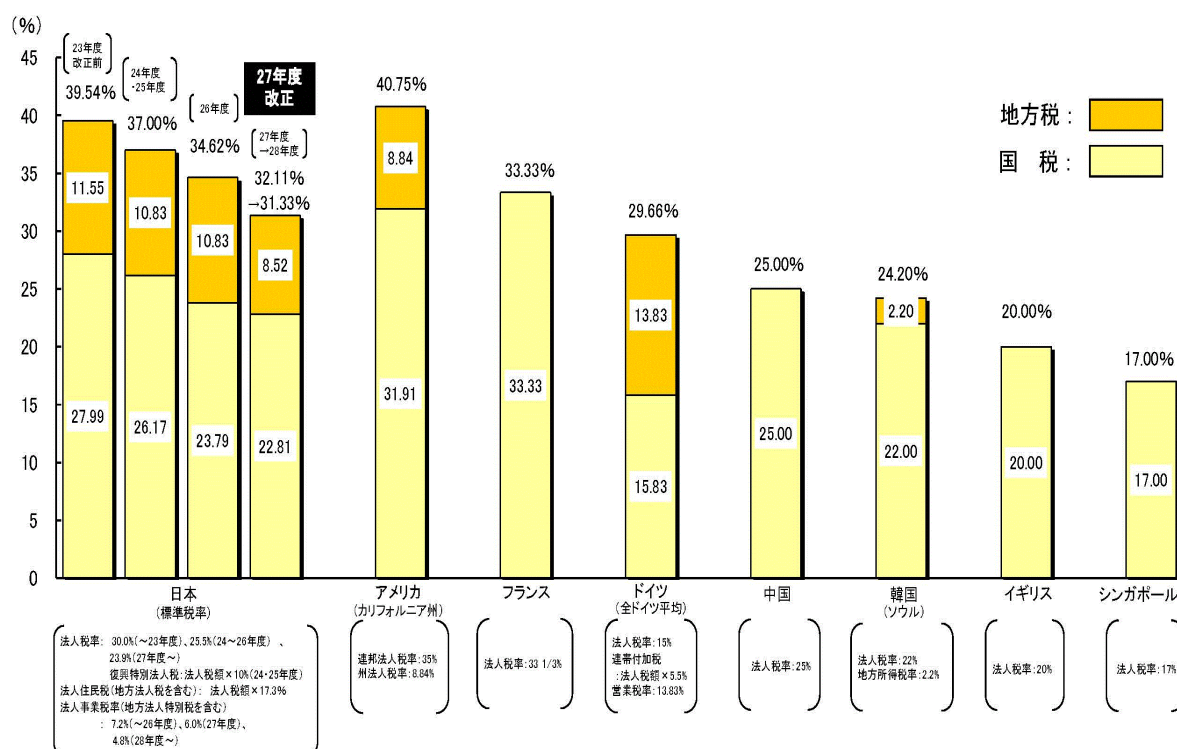
（資料）財務省

- ・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2013年度には4.3%にすぎない（バブル経済前の1987年には7.9%）。

図表V-1 法人の公的負担水準（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

(2015年4月)

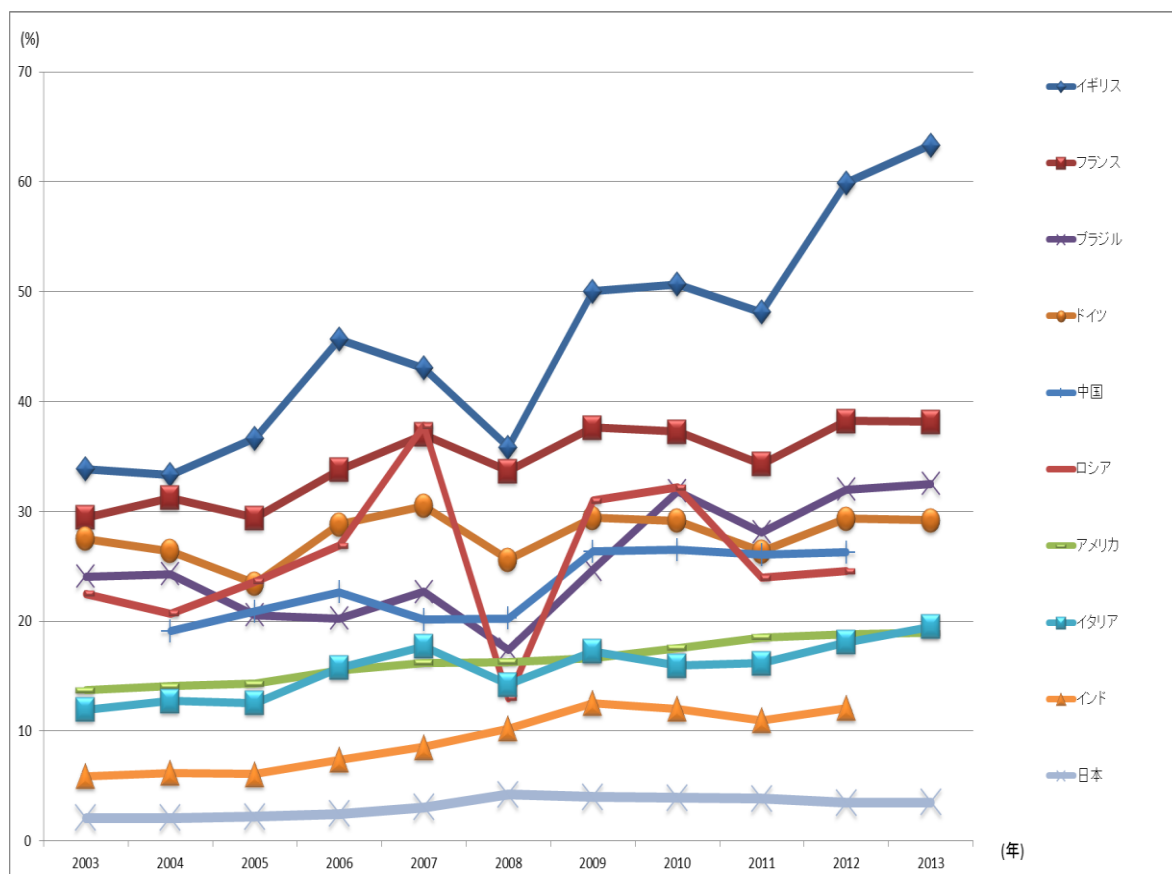


- (備考) 1. 上記は法人所得に対する税率。なお、法人所得に対する租税負担の一部が損金算入されることを調整した上で、国・地方それぞれの税率を合計している。
2. 日本の地方税のうち法人事業税(地方法人特別税を含む。)については、外形標準課税の対象となる資本金1億円超の法人に適用される税率を用いている。このほか、付加価値割及び資本割が課される。
3. アメリカでは、州税に加えて、一部の市で市法人税が課される場合があり、例えばニューヨーク市では連邦税・州税(7.1%、付加税[税額の17%])・市税(8.85%)を合わせた税率は45.67%となる。また、一部の州では、法人所得課税が課されない場合もあり、例えばネバダ州では税率は連邦法人税率の35%となる。
4. フランスでは、売上高763万ユーロ以上の企業に対し、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しては、2012年より2年間の時限措置として法人税付加税(法人税額の5%)が課されていたところ、2014年予算法によりさらに2年間延期された(2014年以降の税率は法人税額の10.7%)。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。
5. 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395%(2013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。
6. 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。
7. 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

(注) 東京都の法人課税の実効税率(国・地方合計)は、26年度35.64%から平成27年度33.06%(△2.58%)
平成28年度32.26%(△3.38%)に引き下げられた。

(2) 経済力上位 10 カ国の対内直接投資残高の GDP 比の推移（年次）



出所：OECD Foreign direct investment (FDI) - FDI stocks - OECD Data より日本租税研究協会作成

わが国の 2013 年の対内直接投資残高の GDP 比は、経済力上位 10 か国の中で比較した場合、3.5%と非常に低い水準にある。過去十年ベースでみた場合、リーマンショックが起きた 2008 年では各国とも落ち込んでいるものの、日本と比較した場合、各国ともに高い比率で推移している。

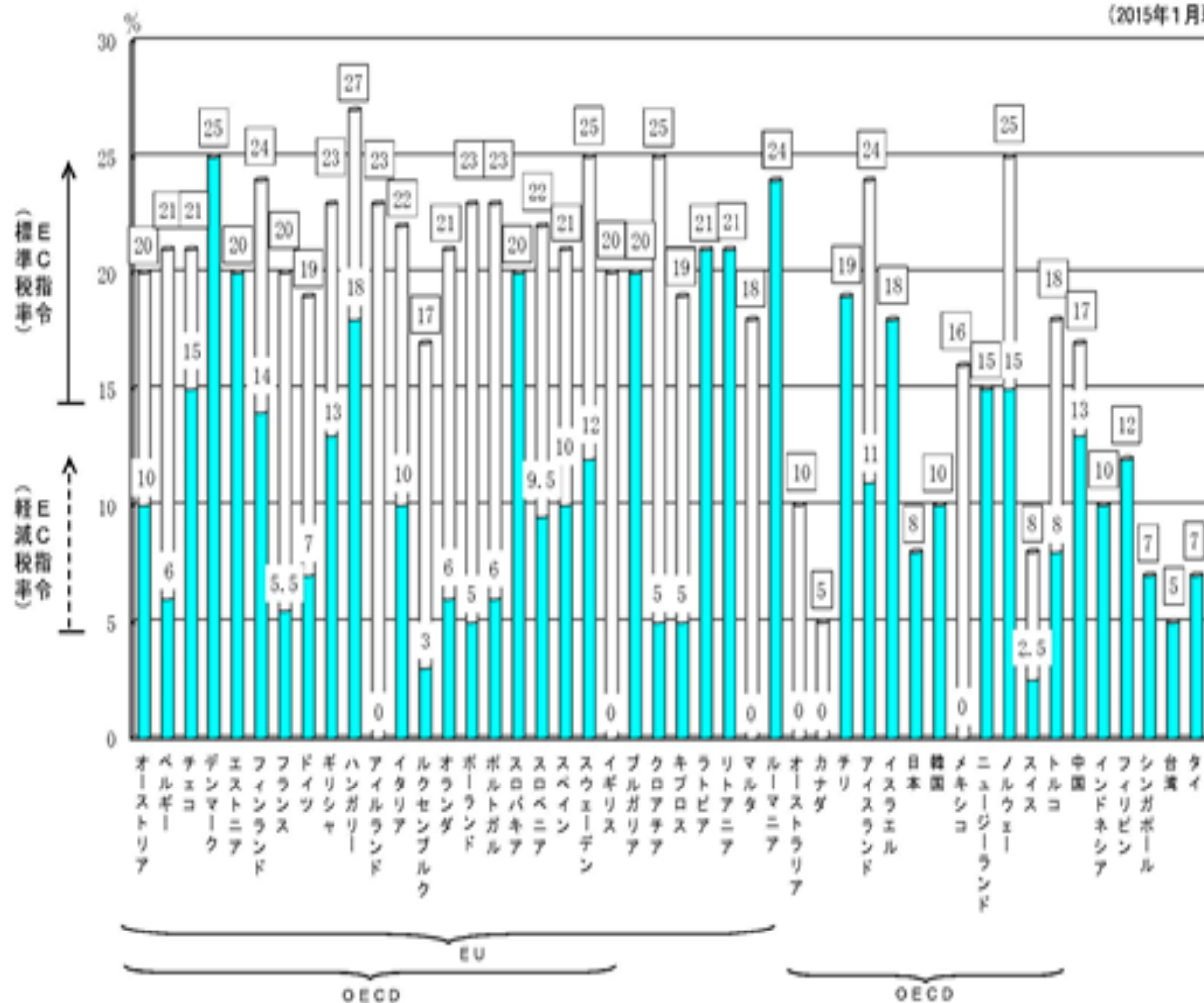
上位 10 か国の平均は 2012 年で約 26%であり、(2) のグラフに入っていないが、G20 平均で約 24%、OECD 平均では約 32%、EU の平均は約 50%程の比率になり、日本とは大きな差が生じている。

日本再興戦略では、2012 年末時点で 17.8 兆円の対内直接投資残高を 35 兆円に倍増することを目指すとしているが、それでもなお、上述の国々との差は歴然である。

*ロシア及びインドは 2013 年のデータが公表されていないため、2012 年までの推移となる。

図表VI-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

（2015年1月現在）

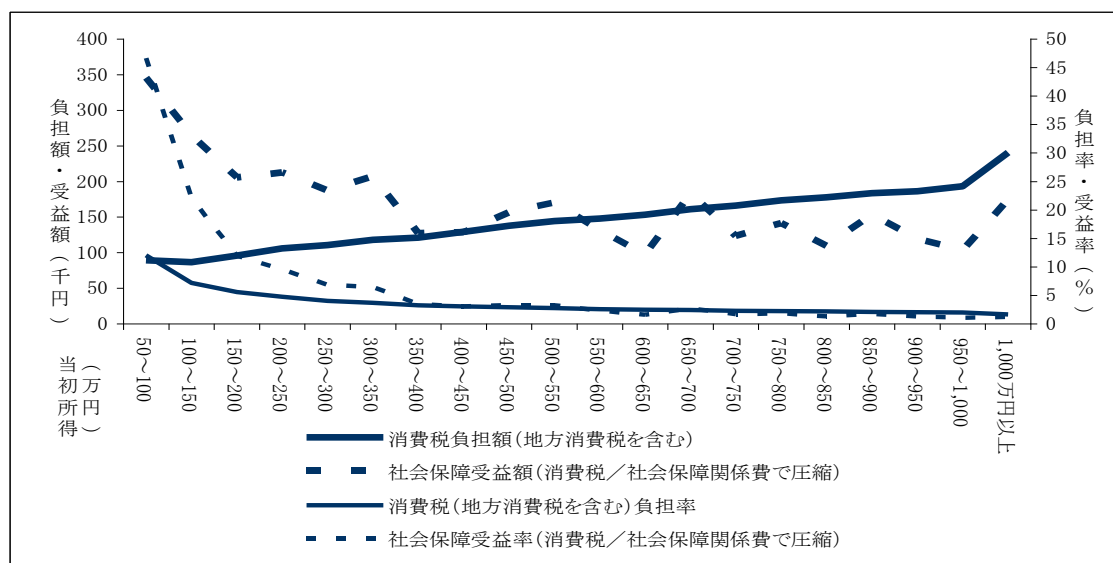


- （注） 1. 日本の消費税率8%のうち、1.7%相当は地方消費税（地方税）である。
2. カナダにおいては、連邦の財貨・サービス税（付加価値税）の他に、ほとんどの州で州の付加価値税等が課される（例：オンタリオ州 8%）。
3. アメリカは、州、郡、市により小売上税が課されている（例：ニューヨーク州及びニューヨーク市の合計 8.875%）。
4. 上記中、 が食料品に係る適用税率である。なお、軽減税率が適用される食料品の範囲は各国ごとに異なり、食料品によっては上記以外の取扱いとなる場合がある（中国、韓国、インドネシアは、一部の食料品について非課税となる場合あり）。
5. E C 指令においては、ゼロ税率及び5%未満の軽減税率は否定する考え方が採られている。

（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VI-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）

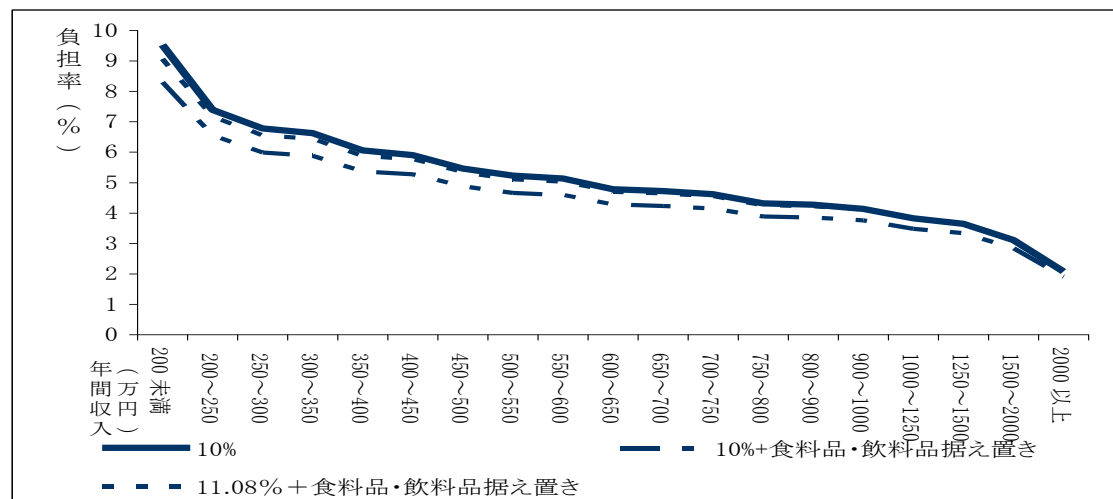


（備考）社会保障には消費税以外の財源も充当されていることから、2008年度の消費税収入（12兆9,770億円）／社会保障給付（94兆848億円）の比率で、全階層の受益額を圧縮調整した。

（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、消費税の使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VI-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Ⅶ－1

(1) 複雑な地方法人課税



- 法人が負担する税には、法人住民税、法人事業税という法人二税だけではなく、固定資産税、都市計画税、事業所税などがある。このように、法人課税は複雑な体系になっており、また、課税ベースの重複も見られる。

(2) 法人が一次的に負担する税と税収

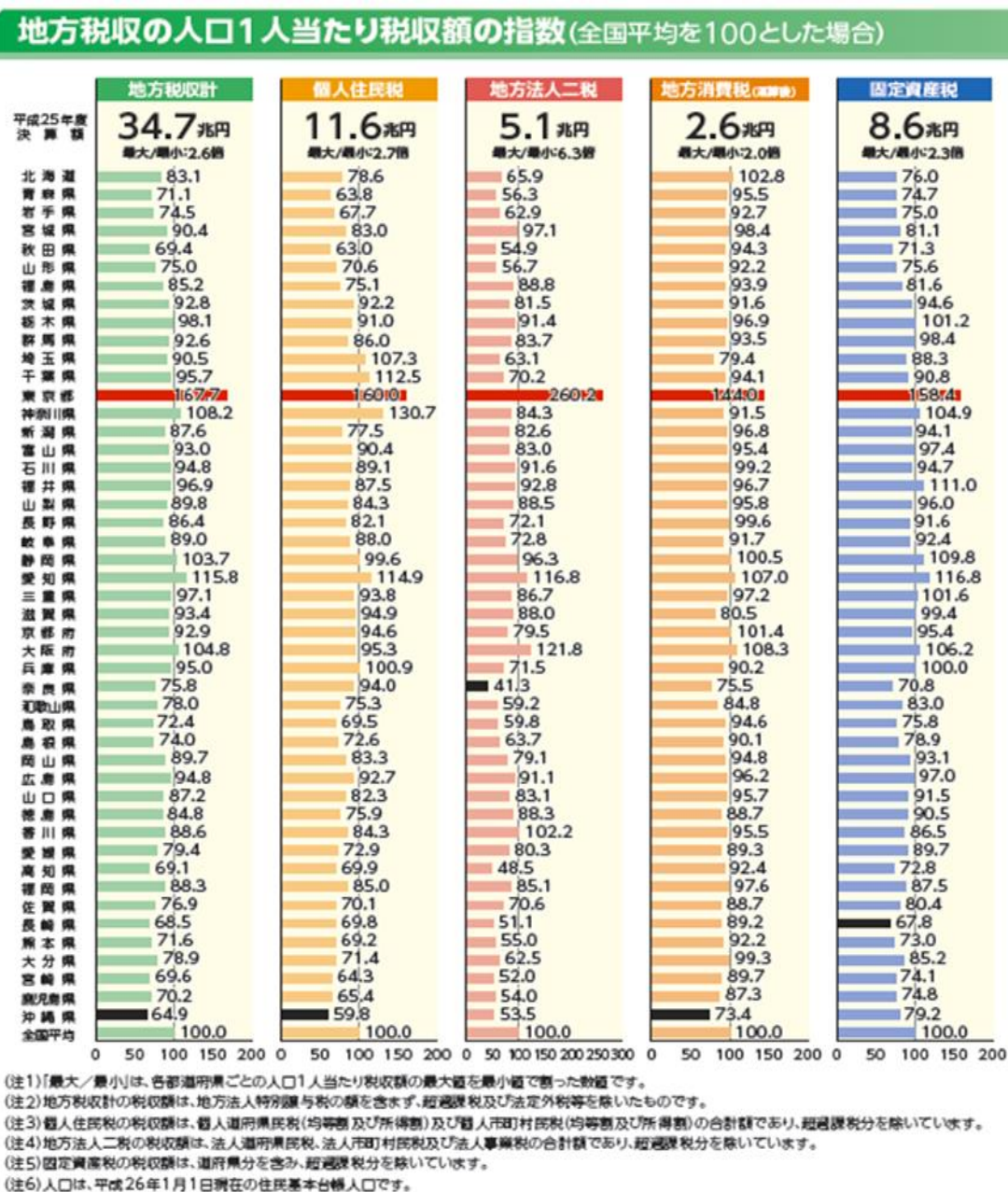
都道府県税				市町村税			
	収入額	個人	法人		収入額	個人	法人
普通税	14,135,732			1. 普通税	18,726,659		
(1) 法定普通税	14,110,128			(1) 法定普通税	18,725,272		
道府県民税	5,628,848			市町村民税	9,070,771		
個人分	4,681,733	4,681,733		個人均等割	180,052	180,052	
法人分	832,024		832,024	所得割	6,762,066	6,762,066	
利子割	115,091	73,725	41,366	法人均等割	413,617		413,617
事業税	2,531,277			法人税割	1,715,035		1,715,035
個人分	177,618	177,618		固定資産税	8,580,408		
法人分	2,353,658		2,353,658	純固定資産税	8,489,044		
地方消費税	2,551,109	2,407,109	144,000	土地	3,399,016	1,963,680	1,435,336
不動産取得税	335,563	155,891	179,672	家屋	3,551,372	2,115,491	1,435,881
道府県たばこ税	288,934	275,078	13,856	償却資産	1,538,656		1,538,656
ゴルフ場利用税	50,670	45,127	5,543	交付金	91,364		91,364
自動車取得税	210,432	117,688	92,744	軽自動車税	184,272	103,058	81,214
軽油取引税	924,662		924,662	市町村たばこ税	887,112	844,570	42,542
自動車税	1,585,966	1,269,181	316,785	釧路税	1,979		1,979
釧路税	368		368	特別土地保有税	731		731
固定資産税	2,298		2,298	(2) 法定外普通税	1,386		
(2) 法定外普通税	25,604		25,604			0	
2. 目的税	9,656			2 目的税	1,588,514		
(1) 法定目的税	1,685			(1) 法定目的税	1,587,109		
ア口狩猟税	1,685	1,685		入湯税	21,799	21,799	
(2) 法定外目的税	7,972			事業所税	349,796		349,796
				都市計画税	1,215,485	823,259	392,226
				水利地益税	29		29
				(2) 法定外目的税	1,405		
				遊漁税		0	
				その他			0
3 旧法による税	198	198		3 旧法による税	1		1
合計	14,145,586	9,205,034	4,932,579	合計	20,315,174	12,813,975	7,498,407
	100	65.1	34.9		100	63.1	36.9
地方法人特別税	1,669,821		1,669,821				
合計	15,815,407	9,205,034	6,602,400				
	100	58.2	41.7				

「地方財政白書」「固定資産税の概要調書」「産業連関表」「国民経済計算」等を用いて試算。

- 地方法人課税は法人二税(法人住民税、法人事業税)に注目が集まるが、その他にも、固定資産税など法人が納税する税も多い。産業連関表や固定資産税概要調書等を用いて試算したところ、都道府県税(地方法人特別税を加えた場合) 15 兆 8,154 億円の 41.7% (6 兆 6,024 億円)、市町村税 20 兆 3,152 億円の 36.9% (7 兆 4,984 億円)が一時的に法人に帰着する。このように、法人の負担は法人二税以外にも巨額に上っている。

図表Ⅶ-2 地方税収の地域偏在とその是正効果

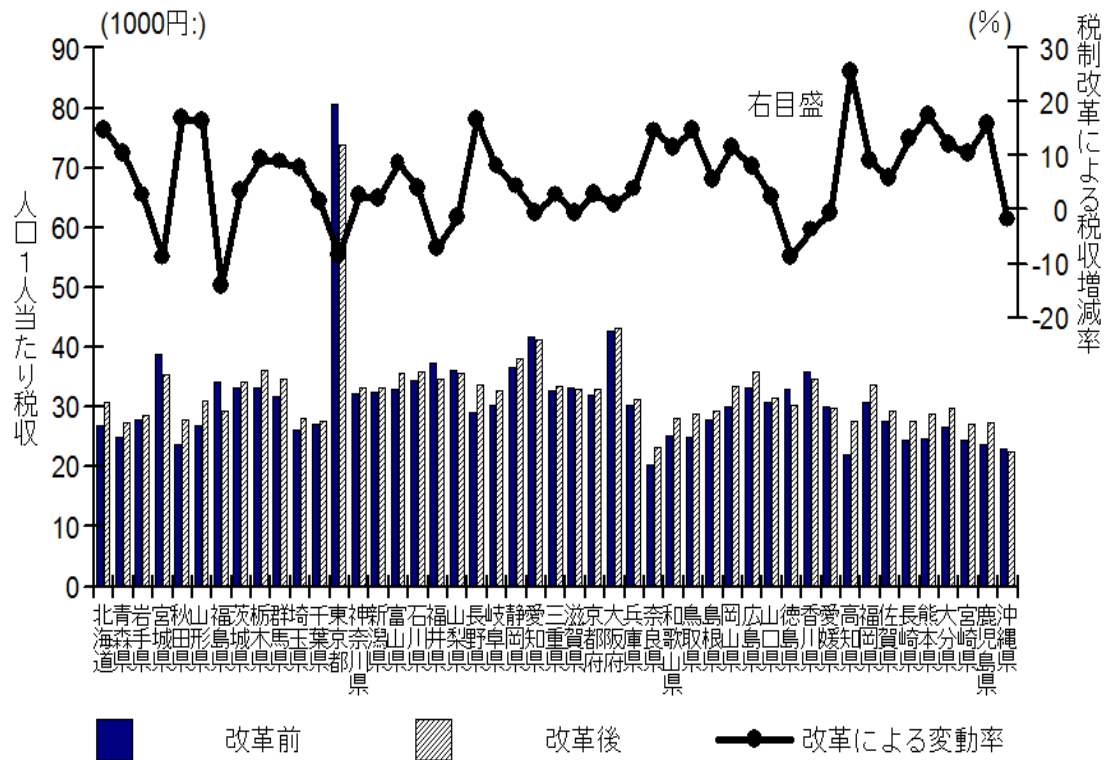
(1)人口1人当たり税収額の指数(平成25年度決算)



(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6.3倍となっており、しかも、税収は5.1兆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1.96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。
- 固定資産税は、土地、家屋、償却資産の合計であるため、偏在度は小さくなっている。しかし、土地分については地価をベースに課税することから偏在度は大きいことに注意する必要がある。

(2) 地方税全体の人口 1 人あたり指数の変化(2012 年度ベース)

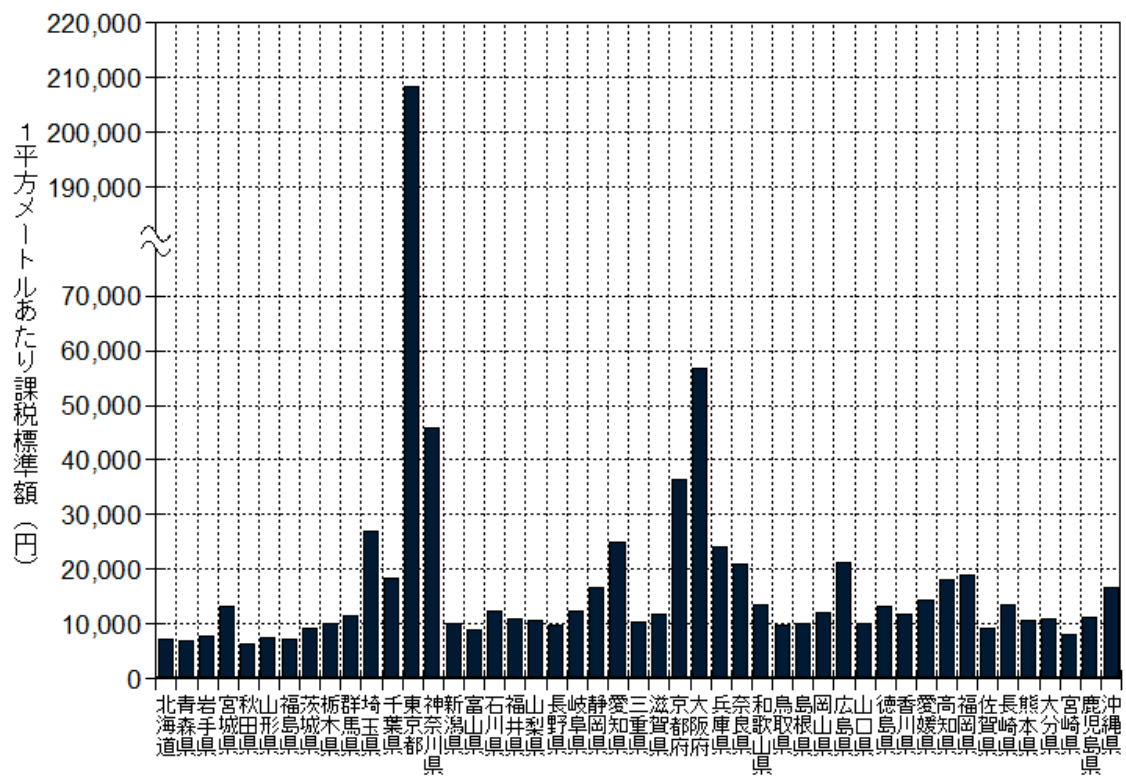


(資料) 総務省『地方財政統計年報』(租税研究 785 号掲載)

- ・地方法人課税改革として、①法人事業税は「付加価値」による外形標準課税とする。②ただし、現在の所得割部分は国に移譲し、地方消費税と交換する。③法人住民税法人税割は国税とし、地方消費税と交換すると、現行の法人二税（法人事業税＋法人住民税＋地方法人特別譲与税）の地域配分は大きく変化する。とくに、東京都の税収は8.5%減少し、人口1人当たり金額も8万580円から7万3,740円に下がるのに対して、地方圏では概ね税収が増加する。

図表Ⅶ－3

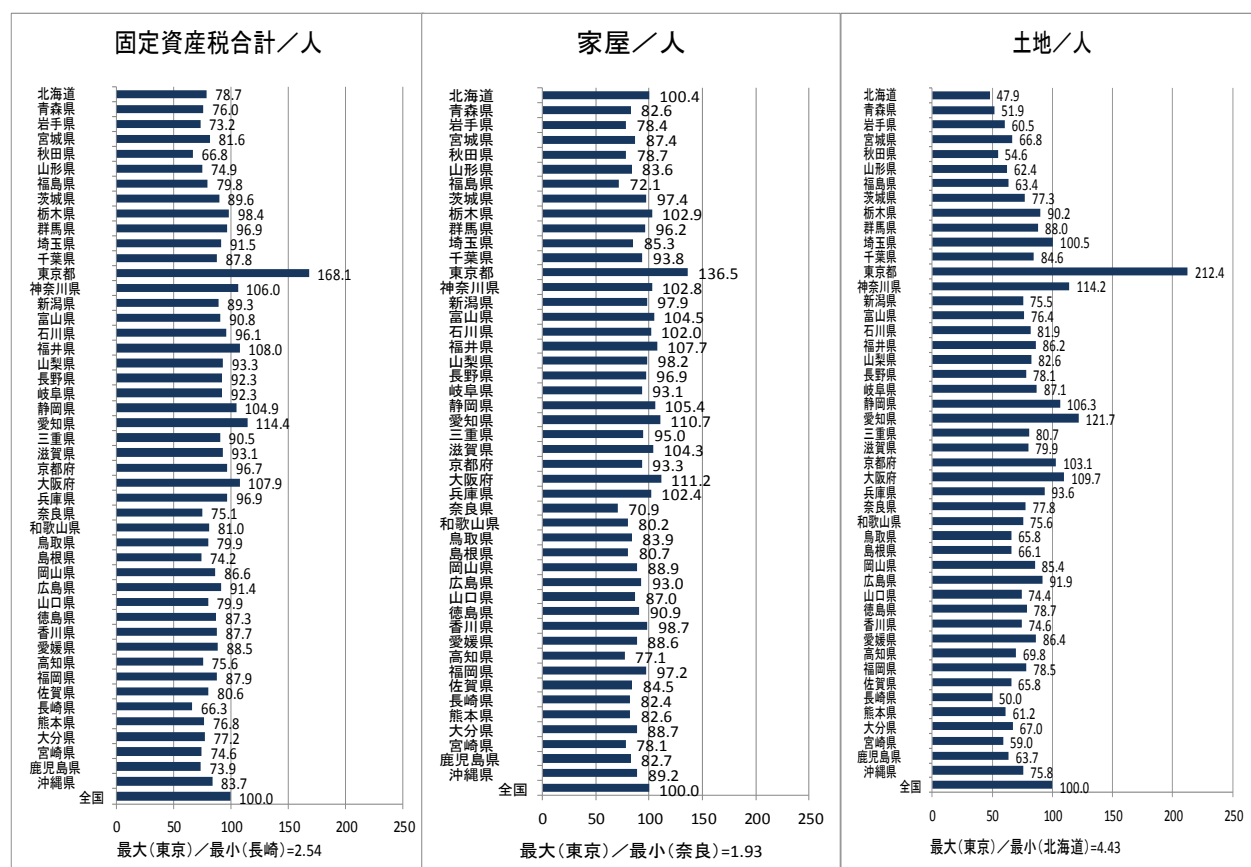
(1) 固定資産税(法人所有土地分)の地域間格差



(資料)総務省『固定資産税概要調書』

- ・固定資産税(土地分)の課税標準は「適正な時価」とされている。しかし、適正な時価は地価公示価格などを基準に算定されることから、地価の高い東京や大阪では課税標準が高く、税負担も大きい。1㎡あたりの課税標準額は最も低い青森県で6,980円であるのに対して、東京都は20万8,291円、大阪府では5万6,844円となっている。固定資産税を応益原則を具現する税だと考えるなら、こうした税負担の著しい格差が妥当かどうか検討する必要がある。

(2) 固定資産税の地域間格差（2013 年度）



備考) 課税標準を用いて計算しているため、超過課税による税収増加分は含まれていない。

資料) 総務省「固定資産税概要調書」

・固定資産税合計では、最大の東京都は最小の長崎県の 2.54 倍である。この数値には土地分、家屋分だけでなく、原子力発電所の所在等によって地方に多くの税収をもたらしている償却資産分が含まれている。そこで、家屋分と土地分とに区分して地域間格差を見ると、再建築価格方式によって課税標準が決定される家屋の場合には最大（東京都）は最小（奈良県）の 1.93 倍であり地域間格差は比較的小さい。これに対して土地にかかる固定資産税の場合には、最大（東京都）は最小（北海道）の 4.43 倍と格差が大きい。これは、土地の評価は地価公示価格の 7 割を基準に算定され、地価水準に著しい格差が存在するからである。このように、普遍性の原則を満たすとされる固定資産税であるが、課税標準の算定いかんで税収の偏在が発生する。

図表Ⅶ-4 償却資産に係る固定資産税の国際比較

ー 諸外国における資産保有に係る課税状況(未定稿)

諸外国における資産保有に係る課税状況

国名	税目	課税団体	課税客体、課税標準など	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)	△ (※1)
カナダ	財産税/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	△ (※2)
【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)	×
	地域経済負担金(旧職業税)	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	×
ドイツ	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年以降徴収停止中)	×
	不動産税	地方	不動産A(農林業事業に供する資産:家畜、収穫物、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)	×
【アジア】				
台湾	地価税	市	土地	×
	家屋税	市	建物/家屋	×
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(内外企業は対象外)	×
	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	財産税に準ずる	×

※1:製造用機械については減免される州が多い

※2:機械設備については減免される州が多い

※3:徴収停止中

※4:農林業用機械のみ課税

(出所) 経団連、日本鉄鋼連盟等

・ 諸外国では、償却資産への課税は極めて異例である。

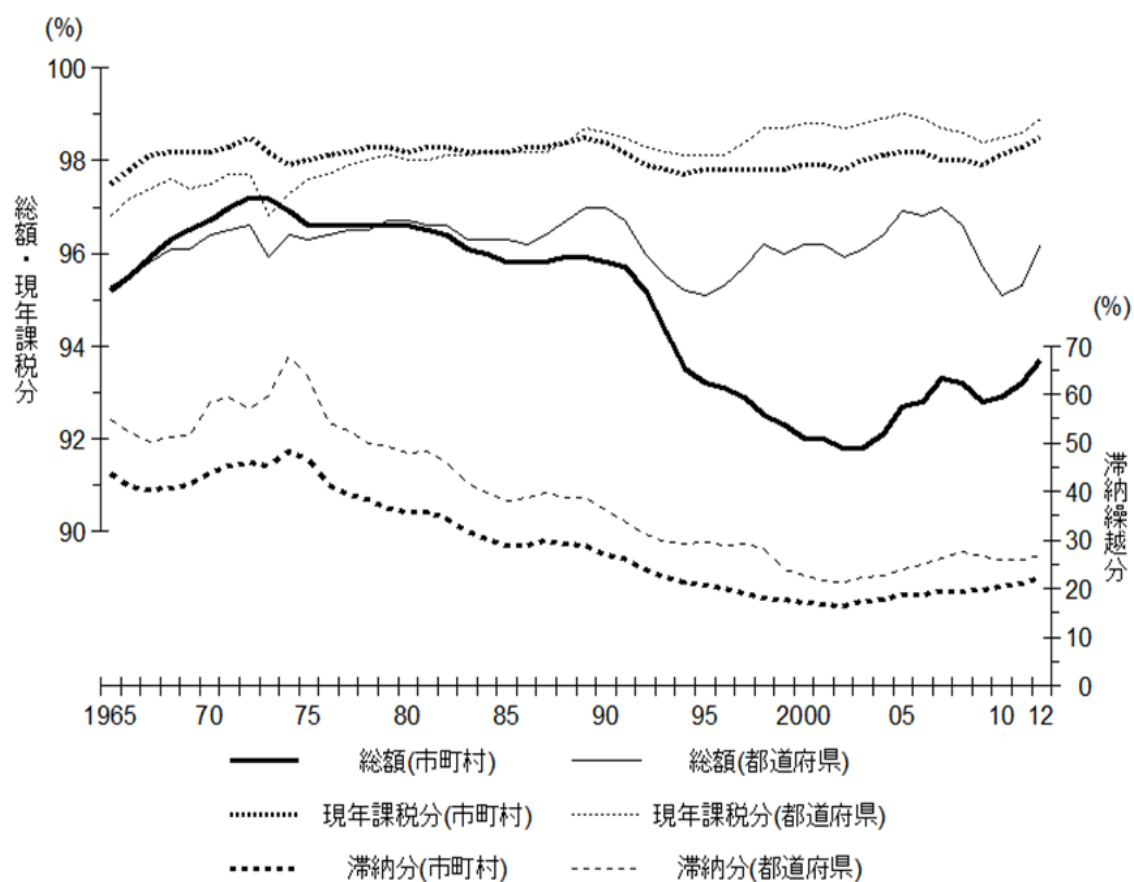
図表Ⅶ－5 地方税超過課税の状況(2013 年度)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(資料) 総務省『地方財政白書』より作成。

・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。

図表Ⅷ－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 90 か国・地域、64 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履行され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、我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)流用といっている。

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る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・地域又は租税負担割合が20%未満の国・地域にあるもの(特定外国子会社等)が有する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、その内国法人等の収益の額とみな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%未満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。

$$\frac{\begin{array}{l} \text{本店所在地で課される} \quad \text{本店所在地以外で課さ} \quad \text{みなし納付} \\ \text{外国法人税(注1, 2)} + \text{れる外国法人税(注3)} + \text{外国法人税} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{本店所在地} \quad \text{本店所在地国の法} \quad \text{損金算} \quad \text{損金算} \quad \text{損金算入} \quad \text{益金算入} \quad \text{益金算} \\ \text{国の法令に} + \text{令で非課税とされる} + \text{入支払} + \text{入外国} + \text{されない} \quad + \text{すべき} \quad - \text{入還付} \\ \text{基づく所得} \quad \text{所得(注4)} \quad \text{配当} \quad \text{法人税} \quad \text{保険準備金} \quad \text{保険準備金} \quad \text{外国法人税} \end{array}} < 20\%$$

- (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. 受取配当等は除かれる。
 5. 分母の金額が欠損又はゼロの場合には、主たる事業に係る収入金額(上記4の配当等以外のものに限る)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所在地国基準又は非関連者基準

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が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。

電気通信利用役務の提供

電気通信利用役務の提供とは、資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物の提供その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供であつて、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいうこととされている(法2①8の3)。

具体的には、対価を得て行われる取引で、以下のようなものが該当する(法2①8の3、基通5-8-3)。

- ・ インターネット等を介して行われる電子書籍・電子新聞・音楽・映像・ソフトウェア(ゲームなどの様々なアプリケーションを含む。)の配信
- ・ 顧客に、クラウド上のソフトウェアやデータベースを利用させるサービス
- ・ 顧客に、クラウド上で顧客の電子データの保存を行う場所の提供を行うサービス
- ・ インターネット等を通じた広告の配信・掲載
- ・ インターネット上のショッピングサイト・オークションサイトを利用させるサービス(商品の掲載料金等)
- ・ インターネット上でゲームソフト等を販売する場所を利用させるサービス
- ・ インターネットを介して行う宿泊予約、飲食店予約サイト(宿泊施設、飲食店等を経営する事業者から掲載料等を徴するもの)

- ・ インターネットを介して行う英会話教室 など

なお、通信そのもの、又は、その電気通信回線を介する行為が他の資産の譲渡等に付随して行われるものは、「電気通信利用役務の提供」に該当しないので、内外判定基準や課税方式はこれまでと変更はない。

リバースチャージ方式

欧州諸国においては、電子書籍・音楽・広告の配信などの役務の提供が国外事業者によって国境を越えて行われた場合、事業者間取引の場合と対消費者取引の場合を区別した上で、「リバースチャージ方式」と「国外事業者申告納税方式」による課税が行われている。平成 27 年度改正で我が国でもこれらの方式が整備された。

リバースチャージ方式は、国境を越えた役務提供に対する課税について、役務提供者から役務の受領者に転換され、国外の事業者は国内の事業者に対して付加価値税を課さずに役務提供を行う一方、国内の事業者が当該役務提供に係る付加価値税の納税義務を負う制度である。

役務提供を受けた事業者は、自身の付加価値税の申告納税に際して、リバースチャージ相当分の税額を合わせて計上すると同時に、同額を自身が支払った仕入税額として控除することとなる。

国外事業者申告納税方式

BtoC 取引の内外判定基準は、役務提供者が事業を営む場所が原則とされているが、国外から電子的に提供される役務提供については、消費者が所在する国に付加価値税が適用される。この場合の課税方式が、国外事業者申告納税方式である。

消費税法上、この課税方式は、役務提供を行った国外の事業者が、「電気通信利用役務の提供」のうち「事業者向け電気通信利用役務の提供」以外のものについて、消費者の所在する国における適用税率によって申告、納税する方式である。

また、国外事業者が行う「電気通信利用役務の提供」のうち、「事業者向け電気通信利用役務の提供」以外のものについては、登録国外事業者から提供を受けたもののみ、国内事業者の消費税の申告において仕入税額控除が認められる。

PE 帰属所得の算定方式の統一ルール (AOA ルール)

OECD モデル租税条約において帰属主義を原則としていたものの、その解釈や運用が統一されていなかったことから、利得をどのように PE に帰属すべきかについて、課税当局及び納税者の双方に最大限の確実性もたらす最善の方法として、多国籍企業の活動や取引実態を踏まえて、PE 帰属利得の算定アプローチを定式化したモデル租税条約新 7 条を 2010 年に導入した。この PE 帰属所得を算定するアプローチを AOA (OECD 承認アプローチ) という。

AOA においては、PE に対する独立企業としての擬制を厳格に行うことによって、PE 帰属所得を捉えることとされた。つまり、①PE の果たす機能と事実の分析に基づい

て、外部取引、資産、リスク、資本を PE に帰属させ、②PE と本店等との内部取引を認識し、③その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして、PE 帰属所得を算定するアプローチである。

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 が無い限り、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を総合し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、すべて総合し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、国内にある恒久的施設(PE)に帰せられる所得についてのみ総合して課税を行うべきという考え方をいう。

税源浸食と利益移転行動計画(BEPS 行動計画)

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問題が顕在化しており、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。

この問題に対応するため、OECD 租税委員会(議長：浅川財務省財務官)は、2012 年 6 月より「税源浸食と利益移転」(BEPS : Base Erosion and Profit Shifting)に関するプロジェクトを立ち上げ、2013 年 7 月 19 日に「BEPS 行動計画」を公表した。

この BEPS 行動計画については、G20 財務大臣・中央銀行総裁会議(2013 年 7 月 19～20 日、モスクワ)、G20 サミット(2013 年 9 月 5～6 日、サンクトペテルブルク)に提出され、日本をはじめとする G20 諸国から全面的な支持を得ている。

各国が、二重非課税を排除し、実際に企業の経済活動の行われている場所での課税を十分に可能とするため、OECD は、行動計画の各項目について、2014 年 9 月～2015 年 12 月の間に、新たに国際的な税制の調和を図る方策を勧告することとしている。

この BEPS 行動計画は、①BEPS に対処するために必要とされる行動を特定し、②それらの行動を実行するための期限を定め、③それらの行動を実行するために必要な資源とその方法を特定することにある。

行動計画 15 のうち 7 つの行動計画については、平成 26 年 9 月に報告されたところである。また、それ以外の行動計画は討議草案等が報告されている。

この BEPS 行動計画の概要は以下のとおりである。

行動計画 1 電子商取引課税

電子商取引により、他国から遠隔で販売、サービス提供等の経済活動ができることに鑑みて、電子商取引に対する直接税・間接税のあり方を検討する報告書を作成(期限 2014 年 9 月)

行動計画 2 ハイブリッド・ミスマッチ取決めの効果否認

ハイブリッド・ミスマッチ取引とは、二国間での取扱い(例えば法人か組合か)が異なることを利用して、両国の課税を免れる取引。ハイブリッド・ミスマッチ取引の効果を否認するモデル租税条約及び国内法の規定を策定する。(期限 2014 年 9 月)

行動計画 3 外国子会社合算税制の強化

外国子会社合算税制(一定以下の課税しか受けていない外国子会社への利益移転を防ぐため、外国子会社の利益を親会社の利益に合算)に関して、各国が最低限導入すべき国内法の基準について勧告を策定する。(期限 2015 年 9 月)

行動計画 4 利子等の損金算入を通じた税源浸食の制限

支払利子等の損金算入を制限する措置の設計に関して、各国が最低限導入すべき国内法の基準について勧告を策定する。(期限 2015 年 9 月)

親子会社間等の金融取引に関する移転価格ガイドラインを策定する。(期限 2015 年 12 月)

行動計画 5 有害税制への対抗

OECD の定義する「有害税制」について

①現在の枠組み(透明性や実質的活動等に焦点)に基づき、加盟国の優遇税制を審査する。

(期限 2014 年 9 月)

②現在の枠組み(透明性や実質的活動等に焦点)に基づき、OECD 非加盟国を関与させる。

(期限 2015 年 9 月)

③現在の枠組みの改定・追加を検討(期限 2015 年 12 月)

行動計画 6 租税条約濫用の防止

条約締約国でない第三国の個人・法人等が不当に租税条約の特典を享受する濫用を防止するためのモデル条約規定及び国内法に関する勧告を策定する。(期限 2014 年 9 月)

行動計画 7 恒久的施設(PE)認定の人為的回避防止

人為的に恒久的施設の認定を免れることを防止するために、租税条約の恒久的施設(PE: Permanent Establishment)の定義を変更する。(期限 2015 年 9 月)

行動計画 8 移転価格税制(①無形資産)

親子会社間等で、特許等の無形資産を移転することで生じる BEPS を防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定する。(期限 2014 年 9 月)

また、価格付けが困難な無形資産の移転に関する特別ルールを策定する。(期限 2015 年 9 月)

行動計画 9 移転価格税制(②リスクと資本)

親子会社間等のリスクの移転又は資本の過剰な配分による BEPS を防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定する。(期限 2015 年 9 月)

行動計画 10 移転価格税制(③他の租税回避の可能性が高い取引)

非関連者との間では非常に稀にしか発生しない取引や管理報酬の支払いを関与させることで生じる

BEPS を防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定する。(期限 2015 年 9 月)

行動計画 11

BEPS の規模や経済的効果の指標を政府から OECD に集約し、分析する方法を策定する。

(期限 2015 年 9 月)

行動計画 12 タックス・プランニングの報告義務

タックス・プランニングを政府に報告する国内法上の義務規定に関する勧告を策定する。

(期限 2015 年 9 月)

行動計画 13 移転価格関連の文書化の再検討

移転価格税制の文書化に関する規定を策定する。多国籍企業に対し、国ごとの所得、経済活動、納税額の配分に関する情報を、共通様式に従って各国政府に報告させる。(期限 2014 年 9 月)

行動計画 14 相互協議の効果的実施

国際税務の紛争を国家間の相互協議や仲裁により効果的に解決する方法を策定する。

(期限 2015 年 9 月)

行動計画 15 多国間協定の開発

BEPS 対策措置を効率的に実現させるための多国間協定の開発に関する国際法の課題を分析する。

(期限 2014 年 9 月)

その後、多国間協定案を開発する。(期限 2015 年 12 月)

BEPS 行動計画 13 (国別報告書)

BEPS 行動計画 13 は、多国籍企業に対し、国毎の所得、経済活動、納税額の配分に関する情報を共通様式に従って各国税務当局に報告させるなど、移転価格税制の文書化に関する規定を策定することに主眼がある。

これは、多国籍企業グループによるグループ内取引を通じた所得の海外移転に対して、適正な課税(移転価格課税)を実現するため、多国籍グループの取引の全体像に関する情報が必要であるとされたものである。

文書化は、三層構造で示されている。

- ① マスターファイル 多国籍企業グループ全体に共通する基本情報
- ② ローカルファイル ローカル企業の重要な取引を記載した情報
- ③ 国別報告書 多国籍企業の国別の所得、納税額及び経済活動に関する情報

平成 27 年 2 月に公表された国別報告書に関する OECD の指針では、次のことが公表されている。

マスターファイル及びローカルファイルについては、各税務管轄地の税務当局の要請に応じて、当該税務当局へ直接提出される。

国別報告書は、連結ベースで年間売上高 750 百万ユーロ以上の多国籍企業グループを対象に、原則として親会社所在地国の税務当局に提出され、その税務当局から税務当局間における自動的情報交換の枠組みを用いて子会社所在地国の税務当局に提供される。

なお、BEPS に参加する国は、国別報告書の取得及び使用の前提として、次の

条件に合意している。

- ① 提供文書に係る守秘、租税条約等で提供される程度の高いレベルの守秘を確保
- ② 制度の整合性、国際的合意に対する国内法や執行の整合性の確保
- ③ 提供文書の適切な使用、入手文書はあくまでリスク評価の参考として利用

実施時期は、2016 年 1 月 1 日以後開始事業年度の報告書から実施（実際の提供は 2017 年末以降）とされている。ただし、国内法制化に一定の期間を要することが認識されている。

このような指針を踏まえ、OECD は、2015 年 6 月に、国別報告書に関する国内法のモデルとその情報交換に係る権限のある当局間の合意モデルを含んだ実施パッケージを公表している。