

消費税と国際課税への大きな潮流

〔 (公社) 日本租税研究協会
第65回租税研究大会記録 〕

2013



公益社団法人 日本租税研究協会

消費税と国際課税への大きな潮流

〔 (公社) 日本租税研究協会 〕
〔 第65回租税研究大会記録 〕
2013

公益社団法人 日本租税研究協会

消費税と国際課税への大きな潮流

日本租税研究協会第65回租税研究大会記録

東京大会 於 日本工業倶楽部 平成25年9月10日(火)～11日(水)

第65回租税研究大会開催にあたり ……………西田厚聰
会長挨拶

〈第1日〉

◆報告 多国籍企業の利子費用控除に関する最近の議論 ……………増井良啓

◇討論会 税制を巡る現状と課題 ……………岩崎政明 (司会)
谷口進一／土居丈朗／平嶋彰英／星野次彦

〈第2日〉

◆報告 消費課税とヒューマン・キャピタル ……………岡村忠生

◇討論会 国際課税を巡る現状と課題 ……………渡辺裕泰 (司会)
青山慶二／栗原正明／日置重人／吉村政穂

大阪大会 於 関電会館 平成25年9月19日(木)

第65回租税研究大会大阪大会開催にあたり ……………宇野郁夫
副会長挨拶

◆報告 過年度の誤った課税処理の是正方法
—過年度遡及修正の可否— ……………田中 治

◇討論会 税制改革を巡る現状と課題 ……………林 宜嗣 (司会)
戸谷裕之／橋本恭之／濱田省司／藤井健志

目 次

東京大会（日本工業倶楽部）

第65回租税研究大会開催にあたり _____ 1 会長挨拶

公益社団法人日本租税研究協会会長 西田 厚聰
(株式会社東芝 会長)

◆報告 9月10日(火)・午前

多国籍企業の利子費用控除に関する最近の議論 _____ 4

東京大学大学院法学政治学研究科教授 増井 良啓

1. はじめに…………… 4
 - (1) BEPS 行動計画…………… 4
 - (2) この報告の趣旨…………… 4
2. 多国籍企業の課税にとってなぜ利子費用控除が問題となるか? …… 5
 - 2-1. 収益と費用の地理的マッチング…………… 5
 - (1) 3か国モデルの導入…………… 5
 - (2) どの国で収益と費用を計上するか…………… 5
 - (3) 裁定行動の発生…………… 6
 - (4) 無形資産と金融資産…………… 6
 - 2-2. 負債と株式の利用による事実上の納税地選択・その1 …… 6
 - (1) 事例の説明…………… 6
 - (2) 事例の分析…………… 7
 - 2-3. 負債と株式の利用による事実上の納税地選択・その2 …… 8
 - (1) 組み合わせた事例…………… 8
 - (2) 歯止め…………… 8
 - 2-4. まとめ…………… 8
3. 利子費用控除の個別的制限措置はどうなっているか? …… 9
 - 3-1. 主にインバウンド直接投資に着目した日本の立法的対応…………… 9
 - 3-2. 各国の幅広い対応……………10
 - 3-3. アウトバウンド直接投資をめぐるカナダの議論……………10

3-4. まとめ	11
4. グループ内借入れはほんらい、法人税法上負債として扱うべきものか?	12
4-1. 企業グループ内取引の特性	12
4-2. 各国の論者によるより根本的な検討	12
(1) Graetz 提案	12
(2) Benshalom 論文	13
(3) カナダの論者たち	14
(4) Ault 講演による概観	14
4-3. 今後の検討の方向性	14
4-4. まとめ	15
5. おわりに	15

◆討論会 9月10日(火)・午後

税制を巡る現状と課題 19

司 会	横浜国立大学大学院国際社会科学研究所教授	岩崎 政明
参加者 (五十音順)		
	新日鐵住金(株)常任顧問 (租研副会長)	谷口 進一
	慶應義塾大学経済学部教授	土居 丈朗
	総務省大臣官房審議官	平嶋 彰英
	財務省大臣官房審議官	星野 次彦

はじめに	20
I. 財政・税制 (総論) の現状と課題	20
1. 財政の現状	20
2. 税制抜本改革法	21
3. 消費税率引上げと今後の経済財政動向等	22
4. 財政健全化	24
5. 我が国の税収の現状	25
II. 地方財政・地方税制の現状と課題 (総論)	26
1. 税制抜本改革法	26
2. 地方財政の現状	28
3. 地方消費税率引上げと今後の経済財政動向等	30
III. 財政・税制の総論への意見	31
(谷口)	
1. 我が国の経済・政治環境	31
2. 財政健全化と社会保障の持続可能性	31
3. 税制改革の方向性	32

4. 地方税制改革の方向性……………33	
(土居)	
1. 財政健全化の道筋と税制の対応……………34	
2. グローバル化の進展と法人課税の在り方……………35	
(星野)	
1. 財政健全化法について……………36	
2. 税制改革の方向性……………36	
3. 財政健全化の道筋と税制の対応……………36	
4. グローバル化の進展と法人課税の在り方……………37	
(平嶋)	
1. 地方税改革の方向性……………37	
2. 財政健全化の道筋と税制の対応……………37	
3. グローバル化の進展と地方法人課税の在り方……………38	
IV. 個別税制の現状と課題……………38	
1. 消費税……………38	
2. 法人課税……………39	
3. 国際課税……………41	
V. 個別地方税制の現状と課題……………42	
1. 秋の税制改正における検討項目……………42	
2. 地方法人課税……………43	
3. 車体課税……………45	
4. ゴルフ場利用税……………46	
VI. 個別税制の現状と課題についての討論……………46	
(谷口)	
1. 法人税……………47	
(法人実効税率) (研究開発費)	
2. 消費税……………47	
3. 所得税……………47	
4. 地方法人課税……………47	
5. 国際課税……………47	
6. 償却資産に係る固定資産税……………47	
(土居)	
1. 所得税……………47	
2. 償却資産に係る固定資産税……………48	
3. 地方法人課税……………48	
(星野)	
1. 法人税……………48	
(法人実効税率) (研究開発税制)	
2. 消費税……………49	
3. 所得税……………49	

- 4. 国際課税……………49
- 5. 所得税……………49
 - (平嶋)
 - 1. 地方法人課税……………50
 - 2. 償却資産に係る固定資産税……………51

おわりに……………51

◆報告 9月11日(水)・午前

消費課税とヒューマン・キャピタル……………52

京都大学大学院法学研究科教授 岡村 忠生

はじめに……………52

- ヒューマン・キャピタルの捉え方……………52
- 消費課税の影響……………53
- 適正課税、租税優遇……………54

1 消費課税と人的役務……………55

1-1 個人消費への課税……………55

- 小売売上税から多段階付加価値税へ……………55
- 課税売上げと仕入税額控除のチェーン……………56
- 課税ベースの拡大……………57

1-2 直接課税と間接課税……………58

1-2-1 消費課税と転嫁……………58

1-2-2 消費への直接課税 (Personal Expenditure Tax, PET) ……59

- 所得税における消費への課税……………59
- 消費の概念……………60

1-2-3 消費課税とは何か (経済学的定義) ……61

- 現在の消費と将来の消費への課税の中立性……………61
- 支出 (キャッシュ・フロー) = 消費といえるか? ……61
- 税率の硬直化……………61
- 中立性論の限界…勤労意欲 (work incentive) の歪曲……………62

1-2-4 賃金税と消費課税……………62

- 消費課税と賃金税の等価性……………62
- 賃金税は、消費課税といえるか……………62
- 「賃金」の定義……………63
- 投資所得非課税の範囲……………63

1-2-5 間接税 (消費税、VAT) における「消費」……………64

➤ 間接税における課税要件論……………64	
➤ 課税事業者の身分……………65	
➤ 課税時期など……………65	
1-2-6 執行上の負担……………66	
2 歪曲の是正……………66	
2-1 消費課税の今後……………66	
2-1-1 消費税の性質の確認……………66	
2-1-2 課税ベース・納税義務者の拡大……………67	
➤ 非課税の縮小……………67	
➤ 免税となる者の範囲の縮小……………68	
2-1-3 課税時期……………69	
➤ キャッシュ・フロー課税……………69	
➤ 仕入税額控除の繰延べについての ABA 提案……………69	
2-2 解決の方向……………70	
➤ 形成……………70	
➤ 実現……………70	
➤ 移転、喪失……………71	
おわりに……………72	
➤ 消費課税を捉える目……………72	
➤ ヒューマン・キャピタル……………72	
資料編 消費課税とヒューマン・キャピタル……………73	

◆ 討論会 9月11日(水)・午後

国際課税を巡る現状と課題……………85

司 会	早稲田大学大学院ファイナンス研究科教授	渡辺 裕泰
参加者 (五十音順)		
	早稲田大学大学院会計研究科教授	青山 慶二
	東レ(株)経理部税務担当部長 (租研理事)	栗原 正明
	財務省主税局参事官	日置 重人
	一橋大学大学院国際企業戦略科准教授	吉村 政穂

はじめに……………86	
I. 最近の国際課税の動向と課題……………87	
1. 国際課税の現状……………87	

国際課税の基本的考え方／国内法に定める国際課税／わが国の課税権の範囲／個人納税者の区分と課税所得の範囲／法人納税者の区分と課税所得の範囲／外国税額控除制度の概要／外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し（平成21年度改正）／外国子会社合算税制について／外国子会社合算税制の概要／移転価格税制について／過少資本税制の仕組み／関連者間の利子を利用した租税回避への対応／過大支払利子税制について

2. 平成25年度税制改正の概要……………88

国際課税関係の主な平成25年度税制改正事項／社債利子の非課税制度の恒久化等／外国子会社合算税制に係る外国税額控除の見直し／移転価格税制による独立企業間価格算定におけるベリ－比の追加／上場株式等の配当等に係る租税条約適用手続きの簡素化

3. 今後の課題……………90

平成25年度税制改正大綱（抄）／総合主義と帰属主義の違い／総合主義と帰属主義の違いの具体的なイメージ／外国法人及び非居住者に対する課税原則を帰属主義に見直す場合の考え方の骨子（案）／帰属主義に見直すことの意義／対比表（総合主義・帰属主義）／総合主義（全所得主義）と帰属主義の課税方式の違い（所得の種類別）／内部取引の認識／帰属主義へ移行した場合の内国法人のための外国税額控除のイメージ

II. 最近の国際課税の動向と課題への意見……………93

（青山）

25年度改正及び今後の課題－国内法への帰属主義の導入について／過渡期における対応／無形資産への対応／国外PEの外税控除について／

（吉村）

外国子会社合算税制について／帰属主義への変更について／

（栗原）

ベリ－比の使用方法について／ベリ－比の適正水準の開示／APA手続きの簡素化について／一時的にPEを持つケースについて／

（日置）

過渡期における対応／無形資産への対応／国外PEの外税控除について／外国子会社合算税制について／帰属主義への変更について／ベリ－比について／APA手続きの簡素化について／一時的にPEを持つケースについて

III. 国際協力に向けたトピックスについて……………99

1. わが国の租税条約ネットワークの拡充等……………99

租税条約の概要／わが国の租税条約ネットワーク／租税条約交渉の現状／日米租税条約の一部改正／最近の日本の租税条約締結本数の推移（基本合意）／徴収共助について／税務行政執行共助条約の概要

2. OECD等における国際的な議論の動向……………100

1) OECDの組織等……………100

租税委員会の組織と活動の概要（2013年7月時点）／グーグルの租税回避に関するイギリス下院決算委員会報告書（2013年6月）／多国籍企業の租税回避が国際的な

	批判を浴びている（報道ベース）	
2)	BEPS への対応……………101	
	税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画／OECD 租税委員会 BEPS 行動計画（概要）／行動 1 電子商取引への課題の在り方を検討／行動 3 外国子会社合算税制の普及／行動 4 利子損金算入制限措置の普及／行動 6 租税条約の濫用防止規定の普及／行動 8 無形資産の移転価格ルールの策定／BEPS の考え方について	
3)	情報交換を巡る最近の動向……………104	
	租税回避を巡る国際的議論の経緯／OECD 事務局が公表している実効的な税の情報交換基準に関する各国の実施状況リスト／OECD モデル租税条約第 26 条（2005 年改訂）／グローバル・フォーラムについて／ピア・レビュー報告書の評価（G7 諸国）／米国の外国口座コンプライアンス法（Foreign Account Tax Compliance Act）の概要／日本の米 FATCA への対応／欧州 5 カ国（英独仏伊西）の米 FATCA への対応／自動的情報交換	
IV.	国際協力に向けたトピックスへの意見 ……………106	
	（青山）	
	BEPS プロジェクトを巡る課題について／租税回避規定について／新興国を含めての議論について／自動的情報交換への取組みの方針について／	
	（吉村）	
	BEPS と日本企業との関わりについて／BEPS の検証について／過剰な課税につながる懸念について／電子商取引について／外国子会社合算税制の強化の見通しについて／移転価格税制の文書化について／	
	（栗原）	
	海外子会社の配当に係る源泉税の免税化について／BEPS 議論における認められない行為の特定について／	
	（日置）	
	租税回避規定について／新興国を含めての議論について／自動的情報交換への取組みの方針について／BEPS の検証について／過剰な課税につながる懸念について／電子商取引について／外国子会社合算税制の強化の見通しについて／海外子会社の配当に係る源泉税の免税化について／BEPS の議論における認められない行為の特定と包括的租税回避否認規定について	
	おわりに ……………115	

大阪大会（関電会館）

第65回租税研究大会大阪大会開催にあたり——117 副会長挨拶

公益社団法人日本租税研究協会副会長 宇野 郁夫
(日本生命保険相互会社相談役)

◆報告 9月19日(木)・午前

過年度の誤った課税処理の是正方法 ——119

—過年度遡及修正の可否—

同志社大学法学部教授 田中 治

1. はじめに119
2. 期間税としての所得課税と当初申告の誤りの是正方法122
3. 課税のタイミングと年度帰属との関係122
 - 3-1. 概要.....122
 - 3-2. 裁判例の対立と不統一.....126
 - (1) 年金裁定事件－権利確定主義の過度の抽象性の例.....126
 - (2) 過大電力料金事件－権利確定主義と年度帰属の混同.....128
4. 後発的違法と特別の更正の請求131
 - 4-1. 基本的な仕組み.....131
 - (1) 後発的違法の是正方法.....131
 - (2) 更正の請求の位置付け.....132
 - (3) 特別の更正の請求と通常更正の請求との関係.....132
 - 4-2. 前期損益修正との関係.....132
5. おわりに134

税制改革を巡る現状と課題 136

司 会	関西学院大学経済学部教授	林 宜嗣
参加者 (五十音順)		
	大阪産業大学経済学部教授	戸谷 裕之
	関西大学経済学部教授	橋本 恭之
	総務省自治税務局企画課長	濱田 省司
	財務省大臣官房審議官	藤井 健志

はじめに	137
I. 財政・税制 (総論) の現状と課題	137
1. 財政の現状	137
2. 税制抜本改革法	138
3. 消費税率上げと今後の経済財政動向等	139
4. 財政健全化	140
5. 我が国の税収の現状	141
II. 地方財政・地方税制の現状と課題 (総論)	142
1. 税制抜本改革法	142
2. 地方財政の現状	143
3. 地方消費税率上げと今後の経済財政動向等	145
III. 財政・税制の総論への意見	146
(戸谷)	
消費税／地方税／	146
(橋本)	
消費税／地方消費税の決め方／三位一体改革の総括／	148
(藤井)	
消費税の用途／10%で足りるか	149
(濱田)	
地方法人二税の在り方／地方消費税／三位一体改革の総括	151
IV. 個別税制の現状と課題	152
1. 消費税	152
2. 法人課税	153
3. 所得税	154
4. 国際課税	154
V. 個別地方税制の現状と課題	155
1. 秋の税制改正における検討項目	155
2. 地方法人課税	156

3. 車体課税	157
4. ゴルフ場利用税	158
VI. 個別税制の現状と課題についての討論	158
(戸谷)	
法人税率引下げ競争／外形標準課税／償却資産課税の在り方	158
(橋本)	
所得税／償却資産課税の在り方	159
(藤井)	
法人税率引下げ競争／所得税	160
(濱田)	
外形標準課税／償却資産課税の在り方	161
おわりに	162

<資料編>

- ◎財政・税制関係資料 (財務省主税局)
 - 目次
 - 資料①～⑤③
- ◎地方税制関係資料 (総務省自治税務局)
 - 目次
 - 資料①～⑥③
- ◎国際課税関係資料 (主税局参事官室)
 - 目次
 - 資料 1～55

東京大会



第65回租税研究大会開催にあたり 会長挨拶

公益社団法人日本租税研究協会会長

西田 厚聰
(株式会社東芝 会長)

本日は、第65回の開催となります租税研究大会に多数の皆様と講師の方々にご参加いただき、心から御礼申し上げます。特に、財務省星野大臣官房審議官、総務省平嶋大臣官房審議官には、業務ご多忙中にもかかわらず、パネリストとしてご出席をいただき、誠にありがとうございます。また、ご出席の皆様方には常日頃、租研の事業活動にひとかたならぬご支援・ご協力を賜っております。本席をお借りいたしまして、あらためて厚く御礼申し上げます。

さて、平成24年12月に安倍政権が発足致しまして、日本の政治、経済情勢には劇的な変化が見られるようになりました。安倍政権は、いわゆるアベノミクスの「三本の矢」によって、強い日本、強い経済を取り戻すとして、強いリーダーシップを発揮されておりますが、その効果もあり日本経済には、為替相場や株式市場に大きな変化が出ており、実体経済に回復の兆しが見え始めております。

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はございますものの、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一層高まっております。

日本経済の持続的な成長には、長年にわたる構造問題の原因を取り除き、規制改革などの構造改革を早期に進め、成長戦略の確実な実行に努力し、経済の構造転換を加速することが、何よりも重要であるといえます。



日本経済は、長年の低成長等によりまして、世界における経済的地位が著しく低下しておりますことは皆様ご承知のとおりであります。経済活動を活性化するためには、構造改革を進めることにより、弛みなくイノベーションを創出し、国際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ります。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りません。

少子・高齢化の急速な進行に伴いまして、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、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おります。

税制抜本改革法による消費税率の引き上げは、財政健全化に向けた大きな一歩ではありますが、今後は税率引き上げを確実に実施していくことが何よりも重要です。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ません。今後も社会保障費は拡大していくことが見込まれますので、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不可欠となっております。

わが国の長期債務残高は、既に歴史的、国際的に最悪の水準となっております。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りますので、中長期の財政計画において、財政健全化への取り組みを一段と強化することが必要です。

財政健全化目標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須要件であります。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、正に岐路に立っております。日本は、この歴史的転換点にお

いて国民の力を結集し、新たな「日本」を創造していかなければならないと思います。

私ども租研は、民間の立場から、税・財政の問題を調査・研究し、毎年、中長期的な課題を含め、あるべき税制改革について提言を行っております。当協会では、これまでも成長戦略と財政の健全化、社会保障制度改革を一体的に推進するためには、「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きました。

税制抜本改革法による消費税率の引上げは、この当協会の提言にも沿ったものであります。これを確実に実施するとともに、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ることが必要です。さらに、経済成長戦略を早期かつ確実に実行することにより、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おります。

本東京大会におきましては、本日午前中の増井教授、明日午前の岡村教授からの研究報告、そして、これから開催いたします討論会「税制改革を巡る現状と課題」と明日の「国際課税を巡る現状と課題」の2つの討論会を予定してお



ります。ご参加いただく皆様は税制、財政に精通された方々ばかりでございまして、大変有意義なお話を伺えるものと思います。皆様とともに、大きな期待を込めて拝聴したいと存じます。最後になりましたが、ご出席の皆様方の今後

ますますのご発展をお祈り申し上げますとともに、当協会の活動につきましても、今後とも一層のご支援、ご協力を賜りますよう、切にお願い申し上げます。私の開会の挨拶とさせていただきます。

多国籍企業の利子費用控除に関する最近の議論

東京大学大学院法学政治学研究科教授

増井 良啓

1. はじめに

(1) BEPS 行動計画

2013年2月、OECDがBEPS報告書を公表しました¹。BEPS報告書は、税源浸食の鍵となっている事項を列挙し、各国に対応を促しています。そのひとつが、本日の論題である、企業グループ内金融取引 (intra-group financial transactions) です。

2013年7月には、BEPS行動計画が公表されました²。15の行動計画のうち、行動4は、負債利子の損金算入などによる税源浸食について、2つのことを計画に盛り込みました。

*国内法の設計に関するベスト・プラクティスの策定

*移転価格ガイドラインの改正

それぞれ、2015年の9月と12月を目標としています。

こうして現在、多国籍企業グループの利子費用控除は、ホットなテーマになってきています。



英国上院、豪財務省も、これに対応するペーパーを出しています³。

(2) この報告の趣旨

こういった動きが顕在化する以前から、理論的な研究がされてまいりました。企業グループ内部の負債は、独立企業間の負債と経済的性質が異なります。にもかかわらず、税制は、負債について利子費用が発生すれば損金算入を認めます。これと対照的に、株式について配当を支

1 OECD (2013a). 引用文献については、末尾のリストを参照。

2 OECD (2013b).

3 House of Lords (2013), Australian Government Treasury (2013).

払っても損金に算入しません。つまり、負債（debt）と株式（equity）とで、対照的な扱いを維持している。このような基本構造が、問題の根っこにあります。

本報告では、株式と負債の区別がなぜ国家間税源移転につながってしまうかをご説明し、多国籍企業の利子費用控除についてどういう議論がされているかを簡単にご紹介します。

そのさい、とくに金融機関に限定せず、一般の事業会社を念頭におきます。BEPSの議論がここまで政治的にハイレベルの支持を得るようになった背景には、2008年の国際金融危機があります。金融危機の発生に税制も一役買っていたのではないかという議論があり、まさに負債の課税取り扱いが問題とされました⁴。しかし、本日は、法人税制一般の課題として、多国籍企業の利子費用控除の問題に接近します。

2. 多国籍企業の課税にとってなぜ利子費用控除が問題となるか？

2-1. 収益と費用の地理的マッチング

(1) 3か国モデルの導入

まず、図表1をごらんください。3つの国があります。議論を簡単にするため、この3つの国の法人税制は日本のそれとほぼ同一であると仮定します。ただ、A国の法人税率が30%、B国の法人税率が0%、C国の法人税率が15%です。

この税率は限界税率（marginal tax rate）です。追加的に1単位の所得を稼得した場合に企業が直面する税率でありまして、法定税率とは必ずしも一致しません。法定税率が30%であっても、過去に赤字続きでその事業年度に繰越欠損金を利用できるような場合には、追加的に1

図表1 収益と費用の地理的マッチング



単位分の所得を稼得しても限界的には法人税を余分に支払う必要がない、つまり限界税率が0%になります。逆に、何らかの理由で適正な費用控除ができない場合などには、法定税率よりも高い限界税率に直面します。ここで限界税率を問題にする理由は、収益の益金計上と費用の損金算入が企業行動に与える影響を考えたいからです。

(2) どの国で収益と費用を計上するか

この例で、多国籍企業が税引後利益を最大化するには、どの国で収益を計上するのが得策でしょうか？もちろん、B国で収益を計上することです。B国の税率が0%ですから、A国やC国で収益を計上する場合と違って、追加的な収益に対して法人税がかかりません。もし他のコストが変わらなければ、収益計上は低課税国にもっていきたいのが、多国籍企業の行動原理です。

それでは、費用計上については、どの国で行うのが有利でしょうか？これは、税率の高い国、A国です。A国で費用控除を行うことで、費用控除額の30%分の法人税額が減少します。これに対し、C国で費用計上しても15%分しか法人税額が減りません。B国に至ってはもともと税率が0%ですので、B国で費用控除を行っても、法人税額の減少は見込めません。もし他のコストが変わらないのであれば、多国籍企業としては、高課税国で費用計上を行いたい。

4 キーン（2011）、藤谷（2013）。

これを組み合わせると、各国の税率格差を利用した裁定行動が可能になります。収益はB国で計上し、費用はA国で計上する。収益と費用の地理的ミスマッチが、税引後の利益を最大化する手だてになるのです。

(3) 裁定行動の発生

実際には、多国籍企業がどこでもうけをだし、どこで費用をつけるかは、事業戦略上の必要に迫られて行うことが多いでしょう。企業は税引後の利益を最大化したいのであって、ただ単に税金を減らしたいわけではありません。事業の存続のためには本業がうまくいくことが前提になります。皆が皆、法人税を減らすだけのために血眼になって、費用や収益の計上地を人為的に操作するというわけではありません。

けれども、大きな構図としては、いまご説明したような力学が確実に働いています。そして、もし小さなコストで収益や費用の計上地を操作できる環境が与えられれば、実際にも裁定行動が生じます。

(4) 無形資産と金融資産

その典型例が、高課税国でR&D控除を利用し、できあがった無形資産を低課税国に配置して収益をためこむやり方です。アップルやグーグルなど著名企業について近年報道されている事案は、ほぼ例外なく、このやり方を組み込んでいます。たとえば、米国内で長年R&Dを行って費用を控除しておいて、ある時点で国外関連会社と費用分担契約を結び無形資産をタックス・ハイブンに出し、成果が実ったあとはタックス・ハイブン関連会社が全世界から使用料を集金する。こうすることで、セオリー通り、高課税国で費用を控除し、低課税国で収益を計上します。これが可能になるのは、無形資産について地理的な所在の特定が困難であり、しかもその評価が難しいという特性があるからです。

無形資産と並んでもうひとつ、よく利用されるのが、金融資産です。金融資産も、地理的な

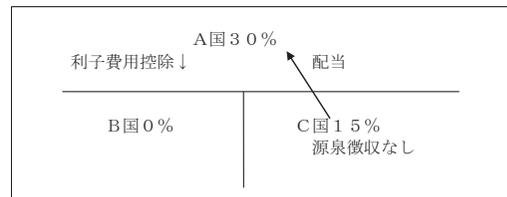
所在の特定が困難です。金融資産の代表格が株式や社債です。これらについては、土地や建物のように物理的に所在地を特定することは意味を持たず、発行体や債務者の居住地をもって地理的なつながりを決する他はありません。

2-2. 負債と株式の利用による事実上の納税地選択・その1

(1) 事例の説明

では、負債の利子費用控除は、どういうふう利用できるのでしょうか？このことをイメージするために、**図表2**をごらんください。

図表2 A国の親会社がC国に子会社を設立



いま、多国籍企業グループがC国で生産活動を行うとします。この企業グループには、A国に親会社があり、C国に完全子会社があります。ここで、C国子会社が自分自身で借り入れをおこなうのでは、同じ国の同じ税制の内部で収益と費用がマッチしますから、地理的ミスマッチは出てきません。これに対し、この例では、有利な地理的ミスマッチを生じさせるために、A国の親会社が借り入れて、C国の子会社に増資払込みをします。

その結果、次のようになります。C国子会社が利益をかせぐと、15%の税率が適用されます。税引後の利益からA国親会社に配当を支払うと、A国では外国子会社からの受取配当の益金不算入制度が利用できます。また、A国親会社は、借り入れについて発生した利子費用を損金に算入します。これによって何が達成できるかということ、C国に課税所得を集中して、A国よりも低い税率の適用を受けます。税率の高いA国でどうなるかということ、益金側がほぼ

非課税になるばかりでなく、損金側で利子費用を控除できます。

さきほど、C国子会社が自分自身で借入れをおこすのでは、地理的ミスマッチが出てこないと申しました。収益をだしても15%の税率に直面しますし、費用をだしても控除による節税分は同じ15%でカウントするからです。これに対し、この例では、A国親会社が借入れをおこすことで、利子費用控除が30%分の価値を持ちます。このような地理的ミスマッチがあるからこそ、企業グループ全体でみた節税につながってくるわけです。

(2) 事例の分析

この例は単純に見えますが、良く見てみると、いくつかのからくりが組み合わさっています。重要なポイントが3つあります。

ポイント1は、利子費用控除の可否を単体ベースで判定していることです。企業グループとしては、親会社が借入れようが、子会社が借入れようが、グループ全体で最適な資金調達ができれば差し支えありません。しかし、税制との関係では、グループベースではなく、あくまで単体ベースで考えています。言い換えれば、私法上の債務者であるそれぞれの単体法人の手元で、個々の法人の借入れに着目して、費用控除を行っています。これは、特別に国際的連結納税制度のようなしくみを導入していない税制の下では、自然にそうになってしまいます。日本のグループ法人税制も、国際的な局面には適用がありません。こうして、多国籍企業はグループベースで意思決定を行うのに、税制は単体ベースで対応するというズレが生じています。

ポイント2は、C国子会社が増資していることです。A国親会社から借り入れることもできたはずですが、そうせずに、新株発行によって資金調達をしています。いま、資金調達のやり方として、負債 (debt) による場合と株式 (equity) による場合を比較してみたのが、**図表3**です。

図表3 負債シナリオと株式シナリオの比較

	A国	C国
負債シナリオ： 利子支払	益金計上（法人税○）	損金計上（法人税×）
株式シナリオ： 配当支払	益金不算入（法人税×）	損金不算入（法人税○）

一方で、負債シナリオでは、C国子会社からA国親会社に利子が支払われます。A国親会社は、受取利子を益金に計上します。C国子会社は、支払利子を損金に計上します。その結果、法人税の課税はA国でなされることとなります。

他方で、株式シナリオでは、法人税の課税はC国でなされます。というのも、C国子会社からA国親会社に配当が支払われる場合、課税取扱いが利子の場合とは逆転するからです。A国親会社は、受取配当がほぼ益金不算入になります。C国子会社は、税引後の利益から配当を行うのであって、支払配当を損金に計上できません。

要するに、株式シナリオを選ぶことによって、A国ではなくC国で法人税が課税されるようにしているのです。もちろん、A国よりもC国の税率が低いので、こうすることが多国籍企業にとって有利になります。

ポイント3は、源泉徴収税です。企業にとっては、法人税に加えて、源泉徴収税の考慮も大切です。この点、二国間租税条約は、親子会社間配当に係る源泉税を軽減しており、全面的に免税する条約例も増えています。この例でも、A国とC国の間の条約によって、C国は源泉税を軽減するか、免除するかという場合が多いでしょう。そうすると、源泉徴収税の考慮はほとんど不要になります。

このようなからくりがあるため、C国で負債をおこすか株式を発行するかにより、事実上の納税地選択が可能になります。低課税国で納税することを選択できるのです。これは、C国で

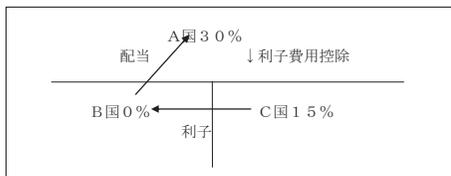
直接に借り入れる場合にはできないことです。また、A国親会社がC国子会社に融資する場合にもできないことです。

2-3. 負債と株式の利用による事実上の納税地選択・その2

(1) 組み合わせた事例

この例を一步進めてみましょう。図表4をご覧ください。

図表4 姉妹会社間利子と親子会社間配当の組み合わせ



この多国籍企業が、B国にも関連会社を有していたとしましょう。この関連会社は、A国親会社の完全子会社です。つまり、B国子会社とC国子会社は、共通親会社の傘の下にぶらさがった姉妹会社という関係にあります。

いま、C国子会社が生産活動を行うにあたり、その資金調達を次のようにします。まず、A国親会社が資金を借り入れて、B国子会社に増資払込みをする。B国子会社から、C国子会社に融資を行う。

これによって、次のことが可能になります。C国子会社は、B国子会社に負債の利子を支払うと、損金に算入できます。B国子会社は、利子を受け取りますが、それにかかる税率は0%です。B国子会社がA国親会社に配当を支払いますと、A国親会社は、受取配当益金不算入制度を利用できます。A国親会社は負債利子を損金に算入し、30%の税率分の節税効果を楽しめます。

こうして、C国では損金算入によって課税所得が消え、B国にためこんだ利益に適用する税率は0%であり、高課税国のA国では益金不算入と利子費用損金算入となります。ABCいずれの国においても課税されないどころか、経済的にはマイナスの課税になります。事実上、補助金を与えているのと同じ結果になるのです。

(2) 歯止め

以上のご説明に対しては、そんなにスムーズにいくわけがないという感想をお持ちの方もいらっしゃるでしょう。たしかに、現実の税制には、いくつもの歯止めが設けられています。たとえば、次のような歯止めです。

*源泉税。B国が自他共に認める歴然としたタックス・ヘイブンであったとすれば⁵、A国やC国が、B国との間の二国間租税条約で源泉税を軽減することはありません。

*CFC税制。B国子会社が受動的所得を貯め込むだけの機能を果たしている場合、A国のCFC税制が適用される可能性があります。

*過少資本税制。C国が利子費用控除を制限する立法措置を講ずることがあります。

*所得の人的帰属の認定。これは事実認定の問題ですが、B国子会社が単なるペーパー・カンパニーであり、名義を貸しているだけであって、私法上の取引の実質がC国子会社からA国親会社に直接に支払いがなされたものとして認定される可能性もあります。

このような点に留意すべきではありますが、ここで申し上げたい根本の点はゆらぎません。それは、多国籍企業グループが低課税国に課税所得を集中する手法として、負債と株式の区別を利用できる、ということです。

2-4. まとめ

以上のことを一般化すると、次の命題に集約

5 この例では限界税率で0%になる場合を考えているから、B国は必ずしも無税の国である必要はない。B国がA国やC国と二国間租税条約を締結している可能性も、十分に想定できる。

できます。すなわち、高課税国で debt-finance し、低課税国で equity-finance するのが、多国籍企業グループにとって有利である。

ご説明では具体的な国名をあげませんでした。しかし、法定税率が高い国では、限界税率も高くなりがちです。したがって、日本の法人税率が近隣諸国に比べて相対的に高い状態が続きますと、日本で debt-finance しようとするバイアスが残ります。つまり、日本国は A 国のような立場に置かれることが多いと考えてよろしいということです。

なお、BEPS 行動計画では、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントについて、特に対応をとることにしています⁶。この例でも、株式と負債のハイブリッド証券を使えば、魔法のように課税所得が消えます。たとえば、図表 2 に戻って申しますと、A 国親会社が C 国子会社に資金を供与する際に、A 国の税制から見ると株式であり、C 国の税制から見ると負債である、というハイブリッド証券を使います。ハイブリッドですから、あいのこです。ヌエのようなもので、頭はサルで、体はタヌキです。A 国は頭をみてサルだと認識し、C 国は体をみてタヌキだと認識します。国によって異なったものと性質決定されるので、ミスマッチが出てきます。このようなハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントは、C 国子会社を二重居住法人にするとか、ハイブリッド・エンティティーを介在させるとか、他にもいろいろな実例があります⁷。本日の本題はあくまでストレートな利子費用控除にありますので、これ以上は述べません。

3. 利子費用控除の個別的制限措置はどうなっているか？

3-1. 主にインバウンド直接投資に着目した日本の立法的対応

それでは、多国籍企業の利子費用控除については、どのような措置が講ぜられているでしょうか？日本の立法的対応は、外国からの借り入れに着目しています。図表 5 をごらんください。

図表 5 日本の個別的制限措置

移転価格税制 (1986年)	租特66条の4	国外関連者との取引→利子支払いに限らない
過少資本税制 (1992年)	租特66条の5	国外支配株主等に係る負債の利子等
過大支払利子税制 (2012年)	租特66条の5の2	関連者支払利子等→国外関連者に対する支払利子に限らない

移転価格税制は、さまざまな取引につき独立企業間価格であるかどうかを審査します。国外関連者に対する利子支払いも、審査の対象になります。これに対し、国内関連者に過大な利率で利子を支払う場合、対象になりません。

過少資本税制は、国外支配株主等に係る負債の利子に適用されます。これは、資本に対して過大な負債の利子に対処するものです。国外から融資を受けて過少資本になる場合を念頭においています。

過大支払利子税制は、所得金額に対して過大な支払利子に対応するもので、2012年に新設されました。関連者支払利子等を対象にしており、国外関連者に対する支払利子に限定していない

6 OECD (2013b) at 15.

7 OECD (2012).

点が注目されます。国際的な局面では、もっぱら国外への利子支払いが標的になります。ここでも、国外から融資を受けることで日本の課税所得が減ることに対処しています。

このように、日本の個別的制限措置は、国外関連者が日本にインバウンド直接投資を行う場面を主に念頭において、利子費用控除による課税所得の減少に対応しています。

3-2. 各国の幅広い対応

この点に関する各国の対応は、実に幅広いものがあります。IFAでも2008年のブリュッセル大会に続き、2012年のボストン大会で、各国の対応を集約しました⁸。日本では、税務大学の小島教授の研究があります⁹。図表6は、2012年ボストン大会のCahierをもとに、有名どころをピンポイントで列挙したものです。

図表6 各国の対応 (IFA (2012) による)

ドイツ	利子費用控除を EBITDA の30% までに制限
ベルギー	株式につき10年物国債の利率を基準に想定利子控除
英国	Worldwide debt cap
オランダ	選択制の group interest box の提案
米国	Earnings stripping rule
オーストラリア	Inbound/outbound の両方に適用のある過少資本税制

対照的なポリシーをとるのが、ドイツとベルギーです。ドイツは、利子費用控除には上限が設けられており、いわゆる EBITDA、つまり利子・租税・減価償却を行う前の収益の30%が限度になります。逆に、ベルギーは、株式によ

る資金調達の違いを負債のそれにあわせる観点から、株式につき想定利子控除を認めます。これは、廃止されたコーディネーション・センターの代わりという意味があるようです。

グループ単位の規律を設ける例として、英蘭があります。英国の Worldwide debt cap は、英国内での企業買収にあたって利子費用控除に上限を設け、その限度額を企業グループの連結総金融費用額によって決めています。オランダは、group interest box を設けてグループ内利子の80%を損益計算からはずすこととしましたが、選択制であったため EU 委員会の物言いがつき、2009年にこれを延期しました。

米国の過少資本税制については日本でもよく知られていますし、オーストラリアのように過少資本税制がアウトバウンド直接投資の局面にも適用される例もあります。

なお、IFA ボストン大会の General Report は、各国の動きを通覧して、一般的租税回避否認規定の適用は理論上の可能性にとどまり、政府にとって成功する戦略ではないように見受けられる、と述べています¹⁰。

3-3. アウトバウンド直接投資をめぐるカナダの議論

多国籍企業の利子費用控除に関する各国の租税政策は、それぞれの経済的立場を反映していて、興味がつきません。特に興味深いのが、カナダの議論です。カナダでは、かねてより外国子会社配当を益金不算入にしており、2000年台後半にその範囲の拡大が議論されたおりに、利子費用控除の可否が激しく議論されました。まさに、アウトバウンド直接投資との関係で、対立する考え方が激突したのです。図表7の年表をごらんください。

8 IFA (2008), IFA (2010).

9 小島 (2011)。

10 IFA (2010) at 37.

図表7 カナダにおける議論（主に Arnold (2009a) 187-188による）

1972年	国外関係会社（foreign affiliate）取得に係る利子費用控除が認められるようになる
1992年	Auditor General of Canada が、国外関係会社取得に係る利子費用控除はカナダの課税ベースを浸食していると指摘
1998年	Technical Committee on Business Taxation (Mintz Committee) が、国外関係会社取得のための借入金につき利子費用控除の制限措置を提言
2002年	Auditor General of Canada が、課税ベース浸食を再度指摘
2007年3月	政府が予算において利子費用制限措置導入の意図を発表
2007年5月	政府が利子費用制限措置の導入を取り下げ、適用範囲の狭いいわゆる anti-double-dip rules (Section 18. 2) を提案
2008年12月	Final Report of the Advisory Panel on Canada's System of International Taxation が、国外関係会社取得に係る利子費用制限措置の撤廃を提言
2009年	Section 18. 2 の廃止

2007年3月の段階で、政府はいったん、国外関係会社取得のための借入金につき、利子費用控除を制限する意図を発表しました。これに対して産業界を中心に強い反対がまきおこり、5月にはこれを取り下げました。その代わりに、適用範囲の狭い措置を設けて、2012年からこれを実施することにしました。これがいわゆる 18. 2 条で、ダブル・ディップのスキームに対抗する個別的否認規定です。

ところが、2008年の Advisory Panel は、国外関係会社を取得するための負債利子について、控除制限を一切撤廃することを提言しました。その理由とするところは3つありました。

*他の国が控除を認めていること

*カナダ法人の海外での競争に不利益を与えてはいけないこと

*グローバル金融危機の現在がタイミングとして不適切であることです。

これに対し、かねてより控除制限を置くべきだという論陣を張っていた Arnold 教授は、次の批判を加えました¹¹。

*各国で制限にむけた流れがあること

*海外での競争はここでの問題ではなく、問題はカナダ国内への投資であれば課税されるのにカナダ国外への投資が優遇されてしまうことにあること

*タイミングが不適切であれば検討したうえで適切な実施時期を決めればよいこと

このように、対立する意見が激しくぶつかりました。結局、政府は Advisory Panel の提言に従い、2009年には 18. 2 条を廃止しました¹²。カナダの経験は、一国のみで課税強化することの難しさを示しています。

3-4. まとめ

まとめます。日本の立法対応は、インバウンド直接投資を主に念頭においています。これに対し、各国の対応にはより幅広いものがあり、アウトバウンド直接投資についても検討がなされています。

日本でも、2009年に外国子会社配当の益金不算入制度を導入した際に、アウトバウンド直接投資における費用控除のあり方が論点になりました。当時、益金不算入額に対して5%の概算経費を対応させることとし、それ以上の措置をとりませんでした。カナダのように立法過程で激しい議論がたたかわされたわけではありません。今後、BEPSの議論が進展しますと、日本でも、外国子会社配当が益金不算入であることに対応して、利子費用控除制限の是非を再検討する必要があるかもしれません。

11 Arnold (2009b) at 353.

12 Boidman et al. (2012) at footnote 14.

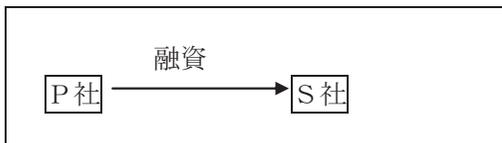
4. グループ内借入れはほんらい、法人税法上負債として扱うべきものか？

4-1. 企業グループ内取引の特性

すこし理論的な話に移りましょう。グループ内融資の場合、株式と負債が束になっています。そのため、負債といっても、独立当事者間における負債とは経済的性質が異なります。このことは、かねてより識者によって指摘されてきたことです¹³。

次の例で考えます。いま、親会社Pが子会社Sに融資を行います。この場合、P社は債権者であるだけでなく、同時に、支配株主でもあります。図表8のような状況です。

図表8 親会社Pが子会社Sに融資



図表8において、P社はそこいらの債権者ではありません。いわば、スーパー債権者です。なぜなら、P社はS社の親会社だからです。すなわち、

- *S社の事業活動を支配できます。独立の債権者が直面するような情報の非対称性や機会主義的行動の問題に、P社が直面することはありません。
- *リターンの取り分として、株主としての取り分と債権者としての取り分の両方があります。S社の業績が悪くても利子は約定どおり（多

くの場合定期定率で）受け取るし、S社の業績が良いとその分は配当やキャピタル・ゲインの形で受け取ります。

このような経済的性質がありますから、S社がP社からの負債を抱えているからといって、独立企業間の負債とはわけが違います。

この事実は、実際の税制改革でも、認識されてきたことです。たとえば2012年に過大利子支払税制を導入したとき、「改正税法のすべて」は、「企業グループ内のような関連者間においては、借り入れを比較的容易に設定できるため、関連者間の租税回避の手段として用いられるおそれが高い」と述べていました¹⁴。企業グループ内では借り入れを容易に設定できる。貸し手と借り手の関係はツーカーであって、グループの同じ財布の中で資金をころがすにすぎない、というわけです。この解説は租税回避に力点を置いていますが、問題の根っこをたどれば、関連者による融資が第三者による融資と経済的性質が異なるというところにいきつきます。

4-2. 各国の論者によるより根本的な検討

(1) Graetz 提案

ここから、多国籍企業グループの利子費用控除について、全世界配賦を行い、しかも、その配賦基準を多国間協定で調和させよう、という提案が出てきます。この提案の代表的な主張者が、米国のGraetz教授です¹⁵。

Graetz提案では、すべての関係国が、どこで借り入れを行なうかにかかわらず、統一的な全世界ベースの資産を基準にして、その比例的割合につき利子費用を損金算入します。これによって、過大な借り入れのある国でおこしたとしても、世界平均水準を超える超過部分については損金算入が否定されます。このやり方は、

13 Edgar (1992) at 7-8, Rosenbloom (2004) at 29, Schön (2010) at 240.

14 大蔵財務協会 (2012) 559頁。

15 Graetz (2008).



アウトバウンドとインバウンドの両面を一挙に解決します。一方で、アウトバウンド直接投資については、高課税国で借り入れた資金を用いて対外投資するゆがみが消えます。他方で、インバウンド直接投資についても、ホスト国としては過少資本による課税ベース浸食をおそれる必要がありません。しかも、多国間で協調して統一的な配賦基準を設けますので、控除不足や二重控除も起こらず、理論的にはクリアな解決になります。

この提案は、単体法人ベースの独立会計を基準とする伝統的な独立企業原則から離れています。つまり、利子費用という操作性の高い項目について、定式分配法の考え方を部分的に導入しようとしているのです。

(2) Benshalom 論文

同様の方向性を複数の論文で粘り強く追求し

ているのが、イスラエルの Benshalom 教授です。彼は2008年の論文¹⁶で、利子費用の扱いについての歴史を通覧しました。そして、1980年代以降の各国の税制が「租税回避否認の段階 (Anti-avoidance Phase)」に入ったと整理して、既存の過少資本税制では不十分であると批判しました。そして、それに引き続く同年の姉妹論文¹⁷で、世界の今後の税制は「配賦の段階 (Allocation Phase)」に移行すべきだと主張し、具体的には金融仲介機能を営む多国籍企業の金融所得について、有形資産と給与をキーとする定式分配法を採用すべきであるとします。

いずれも長大な論文で、論旨は複雑ですが、Graetz 提案と同様の方向性を有しているとみてよいでしょう。なお、Benshalom 教授はさらに2013年にも新しい論文を書き、今度は、より政治的に受け入れられやすい提案として、独立企業原則を前提としつつも、グループ内株式

¹⁶ Benshalom (2008a).

¹⁷ Benshalom (2008b).

を劣後債とみなして法人税法上扱うことで、利益移転の問題に対処できると主張しています¹⁸。

(3) カナダの論者たち

先にご紹介したように、カナダでは、この問題をめぐって激しい議論がありました。Canadian Tax Foundationでも特集が組まれています¹⁹。利子費用控除の制限を主張した陣営は現実の政策決定に敗れましたが、いくつかの教訓を残しています。

そのひとつが、利子費用控除を地理的にどう割り付けるかです。これは地味にみえて、大変重要な論題です。ひも付きで控除の可否を決するトレーシング法と、何らかの定式で割り付ける配賦法があります。配賦法には、さらに、全世界資産に占める国内資産の比例的割合を基準にするやり方と、法定の順番で優先的に内外いずれかの所得から先に控除していくやり方があります。

何事につけてもはっきり物をいう Arnold 教授は、トレーシング法は稚拙な方法であって、そんなものを採用するならばそもそも控除制限などはやめておいたほうがよいとまでいっています²⁰。彼の結論は、配賦法を採用し、全世界資産に占めるカナダ資産の比例的割合に従って利子費用を配賦すべきであるというものです。これは、Graetz 提案の方向と同様ですが、それをカナダ一国だけでもやってしまえと主張したわけです。

より分析的な論文を書いているのが、Edgar 教授です。Edgar 教授もかねてからの利子費用控除制限派です²¹。彼は、全世界資産を基準に比例配賦するやり方よりも、カナダ資産の一

定割合をもって控除の上限とする過少資本アプローチのほうが望ましいと結論し、適切なセーフ・ハーバー率を実証研究によって明らかにしようとしています²²。

彼らの主張は採用されませんでした。議論の質は高く、提案に具体性があります。

(4) Ault 講演による概観

議論の状況をまとめる意味で、Ault 教授の講演をみておきましょう²³。この講演は、2013年2月にBEPS報告書が出たあと、5月にミュンヘンで行った講演の記録です。そこでは、ドイツの利子控除制限措置に触れつつ、今後の方向としていくつかの可能性を示唆しています。

* 利子費用の損金算入方式から、利子受取国の税額に相当する金額を税額控除する方式への転換

* 全世界のグループ利子費用を定式に基づいて各国に配賦

* 負債と株式の取り扱いをそろえる (ACE, CBIT)

このうち二つ目のものが、Graetz 提案の方向です。

4-3. 今後の検討の方向性

それでは、以上にかんがみますと、今後の検討の方向性はどうあるべきでしょうか？3点に分けて、申し上げます。

第1は、より根本的な対応の可能性を視野に入れることです。

* 単体だけでなく、グループ単位での規律を考えること。

* インバウンド直接投資だけでなく、アウトバ

18 Benschalom (2013).

19 Huynh et al. (2007), Lanthier et al. (2007), and Slaats (2007).

20 Arnold (2009a) at 250. この主張については、Shaviro (2001) の指摘をふまえ、一国限りで採用した場合の他国の反応や、ルールの複雑さの評価などの点につき、さらに検討を要する。

21 Edgar (1992).

22 Edgar (2008).

23 Ault (2013) at 1197.

ウンド直接投資にも目配りすること²⁴。

- *配当だけでなく、子会社株式に係るキャピタル・ゲインも視野に入れること。
- *子会社だけでなく、支店 PE についても平仄をあわせること
- *一国だけの対応に加え、多国間の協調を考慮すること（おそらくこれが一番大事でしょう）

第2は、根幹の問題と枝葉の問題を区別することです。BEPS 行動計画には、木にたとえていえば、幹に相当するものと、枝に相当するものが混在しています。私は研究者ですので幹や根っこに関心が向きがちですが、実社会では枝にこそ花が咲き実が成ります。たとえば、利子費用控除に関する行動計画には、移転価格ガイドラインの改訂が盛り込まれています。これは基本的には独立企業原則をどう適用するかという話であり、移転価格税制の適用基準を精緻化することになるでしょう。7月末に出された無形資産に関する移転価格ガイドラインのディスカッション・ドラフトでも、グループの借入れに係る適正利率の決め方が例示されています²⁵。企業金融の先端的な領域で、多国籍企業の財務機能や、債務保証、キャッシュ管理、ファクタリング、キャプティブなど、論点は目白押しです²⁶。これらはそれ自体として重要な課題であり、別途検討していく必要があります。

第3は、より一般的な法人税改革の議論につなげることです。21世紀に資本所得課税を存続させるのであれば、法人税の抜本的改革の方向として、負債と株式の間の取り扱いの差異は小

さくしていかなければなりません。Ault 講演の最後に触れられていたのが、この点にかかわります。ふたつの方向を視野に入れるべきでしょう。

- *ACE (equity について notional な利子相当分控除)
- *CBIT (debt について利子費用控除否定)

4-4. まとめ

まとめます。グループ企業内の負債には、独立企業間の負債と異なる経済的性質があります。BEPS の議論は、そこから派生しているのです。

法人税の課税ベースをそれほど変更せず、各国ばらばらの税率設定を与件とする限り、多国籍企業利子費用控除の改革のためにできることは限られています。理論的にすっきりするのは Graetz 提案のように企業グループを一体とみて定式配分することですが、各国のコンセンサスがとれるかどうかは現実の課題として残ります。そういう課題は残りますものの、どのような出口がありうるかを検討するうえで、ひとつの指針になると考えます。

5. おわりに

2年前のこの大会で、私は、内国法人の全世界所得課税について報告する機会を与えられました。そこでは、法人税の今後を考える上で、多国籍企業に幅広い選択可能性があることを重視すべきであると主張しました²⁷。本日のご報告は、この主張を具体的に展開するものになり

24 研究大会の当日、フロアーの谷隆二氏から、この点に関する過去の分とこれからの分の違いについてご質問をいただいた。たしかに、すでに投資の成果があがっておりそれを回収する段階と、これから新規投資を行う場合とでは、企業意思決定に与える税制の影響は区別して論ずる必要がある。なお、過去の取り扱いという点でいえば、日本から外国へのアウトバウンド直接投資の場合、2009年の外国子会社配当益金不算入制度の導入以前から、同様の問題は存在していた。すなわち、間接外国税額控除の限度額を算定するうえで、企業グループの利子費用を国外所得金額と国内所得金額にどのようにチャージすべきか、という問題である。その意味では、2009年改正は、95%益金不算入というしくみを採用することによって、問題の所在をより見えやすくしたにすぎないとも考えることができる。

25 OECD (2013c) para. 24.

26 Bakker et al. (2012).

27 増井 (2011)。

ました。お話ししたのは、多国籍企業の利子費用控除という特定の側面についてだけです。しかし、お聴きくださっておわかりのように、検討内容は、どの国で借り入れるか、負債と株式の選択をどうするか、といった具合に、まさに多国籍企業の選択可能性の幅広さに対処するものでした。

企業グループの課税は私にとって、1987年以来取り組んでいる大きなテーマです。研究を進めれば進めるほど、奥の深い論題だと思います。アダム・スミスの『国富論』は、ピン工場における従業員の分業の様子をくわしく観察するところからはじまります。工場の現場を観察し、そこから議論を組み立てているのです。本日のご報告は、企業金融の現場でお話をうかがったものではなく、書齋での研究成果にとどまりません。ご出席の皆様には是非、豊富な実務のご経験を踏まえ、このような方向にもっていけばよいか、そのような方向ではうまくいかないとか、ご指摘いただければ幸いです。

【参考文献】

- Arnold (2009a) : Arnold, Brian J., Reforming Canada's International Tax System, Toward Coherence and Simplicity, Canadian Tax Paper No. 11 (2009, Canadian Tax Foundation).
- Arnold (2009b) : Arnold, Brian J., Critique of the Report of the Advisory Panel on Canada's International Tax System, 63 Bulletin for International Taxation 349-356 (2009).
- Ault (2013) : Ault, Hugh J., Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles, Tax Notes International, June 17, 2013, 1195-1201.
- Australian Government Treasury (2013) : The Australian Government the Treasury, Addressing profit shifting through the artificial loading of debt in Australia (2013).
- Avi-Yonah et al. (2011) : Avi-Yonah, Reuven S. and Ilan Benschalom, Formulary Apportionment: Myths and Prospects, 3 World Tax Journal 371-398 (2011).
- Bakker et al. (2012) : Bakker, Anushuka and Marc M. Levey ed., Transfer Pricing and Intra-Group Financing, The entangled worlds of financial markets and transfer pricing (2012, IBFD).
- Benschalom (2008a) : Benschalom, Ilan, The Quest to Tax Interest Income in a Global Economy: Stages in the Development of International Income Taxation, 27 Virginia Tax Review 631-708 (2008).
- Benschalom (2008b) : Benschalom, Ilan, The Quest to Tax Financial Income in a Global Economy : Emerging to an Allocation Phase, 28 Virginia Tax Review 165-221 (2008).
- Benschalom (2009) : Benschalom, Ilan, Taxing the Financial Income of Multinational Enterprises by Employing a Hybrid Formulary and Arm's Length Allocation Method, 28 Virginia Tax Review 619-671 (2009).
- Benschalom (2013) : Benschalom, Ilan, Rethinking the Source of the Arm's Length Transfer Pricing Problem, 32 Virginia Tax Review 425-459 (2013).
- Boidman et al. (2012) : Boidman, Nathan, and Michael Kandev, Tax Court of Canada Shaves Benefits of Hybrid Entity Financing Structure, 65 Tax Notes International 455-460 (2012). 日本語訳として、吉村政穂・租税研究760号218頁(2013年)がある。
- Cockfield (2010) : Cockfield, Arthur J., Globalization and Its Tax Discontents, Tax Policy and International Investments, Essays in Honour of Alex Easson (2010, University of Toronto Press)
- Desai (2011) : Desai, Mihir, Tax Reform and the Treatment of Debt and Equity, Tax Notes, August 1, 2011, 543-551.

- Edgar (1992) : Edgar, Tim, The Thin Capitalization Rules: Role and Reform, 40 Canadian Tax Journal 1-54 (1992).
- Edgar et al. (2008) : Edgar, Tim, Jonathan Farrar, and Amin Mawani, Foreign Direct Investment, Thin Capitalization, and the Interest Expense Deduction: A Policy Analysis, 56 Canadian Tax Journal 803-869 (2008).
- Graetz (2008) : Graetz, Michael J., A Multilateral Solution for the Income Tax Treatment of Interest Expenses, 62 Bulletin for International Taxation, 486-493 (2008). 日本語訳として、青山慶二・租税研究721号183頁(2009年)がある。
- Horst (2012) : Horst, Thomas, Credit Ratings and the Debt-related Costs for a Subsidiary of a Multinational Firm, in Kai Konrad and Wolfgang Schön ed., Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics 159-183 (2012, Springer). 同論文はより早い段階で Tax Notes International に掲載され、その日本語訳として一高龍司・租税研究744号229頁(2011年)がある。
- House of Lords (2013) : U. K. House of Lords, Select Committee on Economic Affairs, Tackling corporate tax avoidance in a global economy: is a new approach needed?, HL paper 48 (2013).
- Hufbauer et al. (2007) : Hufbauer, Gary Clyde and Ariel Assa, U. S. Taxation of Foreign Income (2007, Peter G. Peterson Institute for International Economics).
- Huynh et al. (2007) : Huynh, Melanie, Eric Lockwood, and Michael Maikawa, The Anti-Tax Haven Initiative and the Foreign Affiliate Rules, 55 Canadian Tax Journal 655-675 (2007).
- IFA (1994) : International Fiscal Association, Deductibility of interest and other financing charges in computing income, Cahier de droit fiscal international Vol. LXXIXa (1994).
- IFA (1996) : International Fiscal Association, International aspects of thin capitalization, Cahier de droit fiscal international Vol. LXXXIb (1996).
- IFA (2008) : International Fiscal Association, New tendencies in tax treatment of cross-border interest of corporations, Cahier de droit fiscal international Vol. 93b (2008).
- IFA (2012) : International Fiscal Association, The debt-equity conundrum, Cahier de droit fiscal international Vol. 97b (2012).
- Lanthier et al. (2007) : Lanthier, Allan R. and Jack M. Mintz, Policy Forum: Seeking a More Coherent Approach to Interest Deductibility, 55 Canadian Tax Journal 629-654 (2007).
- Marres et al. (2012) : Marres, Otto and Dennis Weber ed., Tax Treatment of Interest for Corporations (2012, IBFD).
- OECD (2012) : OECD, Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues (2012, OECD Publishing).
- OECD (2013a) : OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013, OECD Publishing).
- OECD (2013b) : OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013, OECD Publishing).
- OECD (2013c) : OECD, Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles (2013, OECD).
- Rosenbloom (2004) : Rosenbloom, H. David, Banes of an Income Tax: Legal Fictions, Elections, Hypothetical Determinations, Related Party Debt, 26 Sydney Law Review 17-35 (2004).
- Schön (2012) : Schön, Wolfgang, The Distinct Equity of the Debt-Equity Distinction, 66 Bulletin for International Taxation 490-502

- (2012).
- Schön (2010) : Schön, Wolfgang, International Tax Coordination for a Second-Best World (Part III), 2 World Tax Journal 227-261 (2010).
 - Shaviro (2001) : Shaviro, Daniel N., Does More Sophisticated Mean Better? A Critique of Alternative Approaches to Sourcing the Interest Expenses of American Multinationals, 54 Tax Law Review 353-420 (2001).
 - Slaats (2007) : Slaats, Sandra, Financing Foreign Affiliates: An Overview of the Canadian Proposals and the Rules in Selected Countries, 55 Canadian Tax Journal 676-712 (2007).
 - Stork (2011) : Stork, Alfred, The Financing of Multinational Companies and Taxes: An Overview of the Issues and Suggestions for Solutions and Improvements, 65 Bulletin for International Taxation 27-41 (2011).
 - Vann (2010) : Vann, Richard J., Taxing International Business Income: Hard-Boiled Wonderland and the End of the World, 2 World Tax Journal 291-346 (2010).
 - Zielke (2010) : Zielke, Rainer, Shareholder Debt Financing and Double Taxation in the OECD: An Empirical Survey with Recommendations for the Further Development of the OECD Model and International Tax Planning, Intertax, Vol. 38, No. 2, 62-91 (2010).
 - 大蔵財務協会 (2012) : 平成24年版改正税法のすべて (2012年, 大蔵財務協会)
 - 小島 (2011) : 小島信子, 国際グループ内取引における利子の取扱いについて, 税大論叢71号1-202頁 (2011年)
 - キーン (2011) : マイケル・キーン, 金融機関に対する課税のあり方, 租税研究738号12-18頁 (2011年)
 - 藤谷 (2013) : 藤谷武史, 投資リスクと税制, 租税法研究41号47-67頁 (2013年)
 - 増井 (2011) : 増井良啓, 内国法人の全世界所得課税とその修正, 日本租税研究協会『抜本的税制改革と国際課税の課題 (社) 日本租税研究協会第63回租税研究大会記録』 3-15頁 (2011年, 日本租税研究協会)

税制を巡る現状と課題



●参加者（五十音順）

新日鐵住金（株）常任顧問（租研副会長）

慶應義塾大学経済学部教授

総務省大臣官房審議官

財務省大臣官房審議官

谷口 進一
土居 丈朗
平嶋 彰英
星野 次彦

司会 横浜国立大学大学院国際社会科学部研究科教授

岩崎 政明

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編 1頁～64頁」に掲載されています。

はじめに

(岩崎) ご紹介いただきました横浜国立大学の岩崎政明でございます。法科大学院で租税法を担当しております。本日は進行役を務めさせていただきます。どうぞよろしくお願いたします。

今年はアベノミクスの3本目の矢、つまり、成長戦略の実行の年でございます。概算要求では多くの新しい事業の申請があり、また、多額の予算が申請されておりました。しかしながら、無制限に公債金を増発するわけにはいかないという状況の下で新しい事業を実現していくためには、それにふさわしい税制改革がぜひとも必要になるということで、今後活発な議論が行われていくことと思っております。本日はそのような時期に専門家の皆さんにお集まりいただきまして、今後の課題と方策について議論を展開させていただければと思っております。

それでは、早速議論の方に入らせていただきます。まず「財政・税制の現状と課題」と題しまして、財政・税制の総論的な内容につきましてご説明とご意見の開陳をお願いしたいと思います。

まず星野審議官から国税に関する概要につきましてご説明をお願いいたします。

I. 財政・税制（総論）の現状と課題

(星野) 財務省主税局の星野でございます。よろしくお願いたします。お手元の資料「財務省主税局」に基づきましてご説明させていただきます。

租研の関係の皆様方には日ごろから税務行政につきましていろいろとご指導いただいております。この場をお借りして厚く御礼を申し上げます。

アベノミクスということで新政権になって、



税制の話が現在進行形でまさに動いているところ です。

本日はちょっと多めに資料を用意させていただきました。後でご参考にいろいろしていただくということで、かいつまんでご説明をさせていただければと思います。

1. 財政の現状

冒頭は社会保障と税の一体改革の関連ということで、2つのワニの口の資料を説明させていただきます。1つ目は、資料①年金や医療関係の給付と財政の関係です。この資料で、左側の上あごが社会保障給付費、下あごが社会保険料の収入で、上あごと下あごがだんだん開いていくということです。

高齢化の進展に伴いまして社会保障給付費が大きく伸びることで、平成25年度予算で給付費が110兆円に達しております。一方で、社会保険料収入は横ばいで推移しており、その差額は大きくなりつつあります。その差額は主に国や地方の税負担で賄われています。この国税負担が一般会計との関係で社会保障関係費になります。この部分は税で賄われていればいいわけですが、半分が公債金の収入で、将来のツケに回っています。

社会保障給付費が保険料だけでは賄い切れずに、国の財政からの補填をもって成り立っているわけですが、その実、国の財政が非常に厳し

い状況になっていて、社会保障制度を支えるためにも国の財政を何とかやっつけていかないといけないという問題意識の下に社会保障と税の一体改革がまさに考えられました。

もう1つのワニの口が資料②です。この絵は有名で、結構ご覧になったことがあろうかと思えます。上あごが一般会計の歳出、下あごが税収ですけれども、その差がどんどん開いていっているということです。この差はほぼ下の棒グラフに表れております公債の発行額にあたり、最近この棒が下あごを貫いているということです。公債発行額が税収を上回っている、税収がその歳出の半分に満たないという状況が続いているということです。

これを予算から見ていただいたのが資料③25年度一般会計予算から見る財政の現状です。歳出については社会保障が一番大きく、一般歳出の中に占める比率は毎年大きくなっています。社会保障と地方交付税、それから、公債費を合わせて全体の約7割を占めております。

歳入の方は、税収で賄われているのが5割に満たず、5割弱は将来世代の負担となる借金に依存しています。

その結果、資料④を見ていただきますと、公債の残高が累増しております。

資料⑤は、利払費と金利の推移です。金利は基本的にずっと低下してきましたけれども、残高ベースの平均金利も十分低いものになってしまったために、最近では国債の残高の増加に合わせて利払費が徐々に増えてきていることがわかりただけようかと思えます。今後金利が上昇すれば、利払費の大幅な増加が懸念される状況になっております。

2. 税制抜本改革法

平成24年の8月10日に税制の抜本改革法が成立して、社会保障と税の一体改革で、消費税率の引上げと用途の明確化が図られました。

エッセンスは資料⑥にあるとおり、消費税率の2回にわたる引上げと消費税率の用途の明確



化にあり、消費税の社会保障目的税化、具体的には年金、医療、介護、そして、少子化に対処するための財源として消費税を位置づけることになったわけです。

これまで消費税収は、資料⑦に見るとおり、基礎年金と老人医療、介護の費用といわゆる高齢者3経費に充てられることを予算総則に規定し、国会の議決を経ることで、いわゆる福祉目的化と呼ばれている位置づけがなされておりました。

平成11年からこの位置づけになっておりますが、最初のころはほぼ高齢者3経費は消費税収で賄われていて、いわゆる足りない分、隙間と呼ばれている分が当時は1.5兆円ぐらいだったわけですけれども、その後、どんどんこの隙間が広がっていきまして、直近では10兆円を超える財源不足に陥っており、この状況を何とかしないといけないということです。

資料⑧は、消費税収の国・地方の配分と用途です。今回の消費税率の引上げに伴いまして、消費税収は、社会保障の4経費に充てられることになりました。

地方分につきましても、これまでの地方消費税収1%分を除いて、社会保障財源化ということで用途が特定されることになりました。基本的に消費税収については今後必要となる社会保障財源に充てられていくという枠組みが作られたということです。

ざっと背景となる財政の状況をご説明いたし

ましたけれども、最近の動きについてご説明したいと思います。

資料⑨は、税制抜本改革法の附則18条です。ここには消費税率の引上げに当たっての措置として第1項で必要な経済的な措置を取るということです。

具体的に条文を見ていただきますと、18条の2行目ですが、平成23年度から平成32年度までの平均において名目経済成長率で3%、実質で2%程度を目指した望ましい経済成長の在り方に早期に近づけるための総合的な施策といった措置を講ずるということが第1項に書かれています。消費税率の引上げに当たって適切に経済的な措置を取っていくことがうたわれております。

第3項は、8%、10%に消費税率を引き上げるそれぞれの施行前に経済状況の好転について名目及び実質の経済成長率、それから、物価の動向といった種々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所要の措置を講ずることが書かれています。消費税率の引上げに当たっては適切に経済状況を判断して、仮に必要があれば、何らかの措置を取るということが法律上政府に要請されているわけです。

3. 消費税率引上げと今後の経済財政動向等

こういった枠組みを受けて、今回8%への引上げを来年4月に行うかどうかということにつきまして8月26日から31日にいわゆる有識者ヒアリング、集中点検会合が行われました。今日ご出席の土居先生も参加されたと承知しております。そこでは消費税率の引上げがどのように経済に影響を与えるかといった話も含めて、いろいろとヒアリングがなされました。

具体的には資料⑩、集中点検会合の概要報告という形で9月6日に公表され、同じ週に甘利大臣から総理への報告がなされております。この報告を踏まえて、最終的に総理がご判断をされるという状況になっております。

この概要報告を見てみますと、消費税率引上げの判断に関するいろいろな論点がかかなり網羅的に的確に盛り込まれておりますので、ちょっと見ていただきたいと思います。

まず1の景気の現状と見通しです。1行目に景気は回復過程にあるとの意見が比較的多数の有識者・専門家から述べられたということが触れられております。

それから、2番目の消費税率引上げの判断ですけれども、予定どおりの引上げということで、7割を超える有識者・専門家から現行法が予定するとおり消費税率を引き上げることが適当、又はやむを得ないとする意見が述べられました。その理由として、財政健全化が急務であること、社会保障の充実とそのための財源を確保すること、それから、将来世代への負担の先送りをやめて、世代間格差の是正を図ること、地方においても財源確保の必要性が高いこと、国際社会や市場からの信認の保持等が挙げられたということが述べられております。

それから、予定変更により社会保障の議論が振出しに戻るというコストの方が増税の景気の押下げ効果に比して大きいとの指摘もあったということです。経済・金融の専門家から、1997年の景気後退の主因は消費税率引上げとは言えず、予定どおり実施しない理由にはならないとの指摘があったということです。

他方、予定変更をすべきであるという1割超の有識者・専門家からですけれども、デフレ脱却を確実なものにするなどのために予定を変更して実施すべきとの意見が述べられました。来年の4月はデフレ脱却にとって重要なタイミングであるので、デフレ脱却が確実になるまで先送る、あるいは引上げ幅を小さくして、景気の下げ効果を小さくするのが望ましいといった指摘があったということです。

それから、下から4行目です。小刻みな引上げで、1%ずつ引き上げたらどうかといったような議論も行われましたけれども、こういった小刻みな引上げについては、実務上のコストを

懸念する意見、転嫁を円滑に行うことができないことを懸念する意見が実業界を中心に発表されました。一方、このコストはさほど大きくはないのではないかといった意見もあったということが述べられております。

引上げに当たって今後の経済財政運営をどうするかということです。これにつきましては「3今後の経済財政運営の在り方」の1行目ですけれども、消費税率を引き上げる際に、景気の変動や影響を緩和するための政策対応として、景気下振れリスクへの対応、経済の自律的成長力を高める政策を求める意見が多数発表されました。それから、低所得者対策の必要性の指摘もあったということです。

引き上げるとした場合の景気対策等ということです。この中でもろもろ税による対策についてもかなりの指摘があったということです。それから、低所得者対策の必要性についても一時的な給付金、給付付き税額控除の早期実現などの指摘がなされたということです。

引き上げる場合の負担緩和策として、引き上げた際の軽減税率の導入を求める意見があったが、これに反対する意見も多かったということです。それから、価格転嫁対策の重要性についての指摘があったということです。特に外税方式を選択できることが重要であるとの意見もあったといったところが税の関連の指摘としては挙げられております。

その他経済財政運営に当たって留意すべき事項としては、社会保障の財源としてどのように用いるかを明確にし、国民の理解を求めることは非常に重要であるとの指摘が多くなされております。一番最後ですが、長期的に持続可能な財政を実現するためには、消費税率を10%まで引き上げるだけでは十分ではなく、その後も消費税率の引上げや社会保障費の抑制などが必要との意見があったということです。

今、申し述べましたとおり、この問題に関しての意見が網羅的に盛り込まれております。この関係で幾つか事実関係をご紹介しますと、

資料⑩は、まず景気の現状で、昨日4-6月期のGDP2次速報が出ております。

結果としては1次速報が上方改定をされ、前期比プラス0.9%、年率換算で3.8%の増ということです。設備投資の1次QEで▲0.1%が1.3%と伸びております。それから、公共投資の1.8%が3.0%と、公共投資も伸びているといったあたりがかなりプラスに作用いたしまして、今申し上げたような数字になっております。

個人消費が持ち直す中で生産も緩やかに増加するといった景気の自律的回復に向けた動きが見られることを確認できているものだと考えております。安倍内閣の経済政策の効果が着実に表れているということが言えるのではないかと考えております。

資料⑫、資料⑬は、97年当時の消費税率の引上げに関する幾つかの指標です。

97年の消費税率の引上げによって経済にマイナスがかなりあったのではないかという指摘に関しては、資料⑫は最終消費支出、設備投資、輸出、それから、地価公示価格指数の推移を並べております。

これを見ていただきますと、民間消費に関しましては、ちょっと小さくて恐縮ですが、消費税率の引上げ前後で駆け込み、それから、反動減が見られるわけですけれども、7-9月期には消費は回復をしております。その後、ほぼ安定的に横ばいぐらいで推移してございまして、消費についてはそれほど大きな影響を受けていないということが言えようかと思います。

他方、設備投資ですけれども、アジア通貨危機、それから、金融システム不安などの影響を受けて、98年に入ってから急激に悪化して、その後、設備投資は低迷するということが見取れようかと思います。輸出についても同じことが言えます。98年に入ってから相当急激な悪化が見られることです。

資料⑭は、平成9年当時と現在の経済状況の比較です。先ほど見ていただきました財政状況のワニの口とか、公債残高の累増を見ますと、

平成9年と現在とでは圧倒的に財政が悪化していることです。国債がものすごく増えた結果、どこがその国債を持っているかというのが左上です。市中の金融機関が平成9年当時は113兆円だったものが24年には635兆円ということで、市中の金融機関が圧倒的に国債を保有するということになっています。

その下が格付です。平成9年当時はいずれの格付も日本の国債はAAAだったわけですがけれども、現在はAA-のところが2社、A+のところは1社ということになっております。

それから、例えば民間の過剰債務問題を見ても、有利子負債キャッシュフローの比率で見て、非金融法人部門ですけれども、民間部門のリスクがかなり低下しているということがおわかりいただけるかと思えます。不良債権問題につきましても、平成9年当時と比べてかなり改善をしていることです。それから、法人企業の経常利益の推移を見ていただきますと、製造業はほぼ横ばいですが、非製造業と金融、全国銀行では明らかに経常利益は良くなっていることです。

一言で言うと、民間部門のリスクがこの間かなり減少してきている一方、そのリスクを国債、公的部門が引き受けて、そのリスクだけが非常に高まっているということが言えるのではないかと思います。

4. 財政健全化

今後の財政の見通しを国際社会と市場からの信認の維持という観点で見ますと、1つは、資料⑭にあるように6月14日の閣議決定で財政健全化の目標をあらためて確認をしています。

国・地方のプライマリーバランスについて、2015年度までに2010年度に比べて赤字の対GDP比の半減、2020年度までに黒字化、その後の債務残高の対GDP比の安定的な引き下げを目指すということで、これまでの財政健全化目標を維持して、これを閣議決定しております。

この目標は資料⑮のG20のトロント・サミッ

トのコミットメントでも盛り込まれております。実はこのサミットは各国とも財政健全化について、財政計画のコミットをしているわけです。

日本の目標は、下の左側の箱を見ていただきますと、日本以外の先進国に比べて、1つは半減の目標年次が遅くなっています。それから、内容としても、各国は財政赤字の半減になっているのに対して日本はPB、基礎的財政収支の半減で、目標の内容自体が緩やかになっています。日本の深刻な財政状況を勘案して、やや緩やかな健全化目標で許してもらっているという状況になっています。

資料⑯は、各国の財政赤字対GDP比削減状況です。トロント・サミットのコミットメントで先進国はかなり順調に削減を行ってきております。

これに対して日本は足元のPBが若干悪化している状況になっておりまして、何とか経済状況の好転を生かして、財政状況を立て直していかないといけないということです。

資料⑰は、主要格付け会社による格付けです。ムーディーズ、S&PどちらもAA-になっているわけです。これがA格になると一部の外国の金融機関が日本の国債を保有する際にリスク資産に分類する必要が生じることで、ここで1つ格下げがあるとかなり質的にも影響を受けるということです。

事実ムーディーズのレポートの最後のところを見ていただきますと、政策転換、又は低調な経済状況によってその実施が遅れば、ムーディーズは信用上ネガティブと見るといったようなことが書かれております。

資料⑱は、中期財政計画の概要です。8月8日に閣議了解されました中期財政計画の中では、今申し上げました財政の健全化目標とともに、その目標達成に向けてどうしていくかということが書かれております。

Ⅲの1の基本的な取り組みの2つ目の○ですけれども、国の一般会計PBについて、少なくとも平成26・27各年度に4兆円程度を改善する

ということです。平成26年度予算においては19兆円程度のPBの赤、平成27年度予算においては15兆円程度の赤ということで、これをもって半減目標を達成していくということが掲げられております。

具体的には中期財政計画と一緒に出されました内閣府のいわゆる中長期試算に載っております見通しとして、資料⑱をご覧くださいと思います。

この下に書かれております折れ線グラフを見ていただきますと、PBの目標自体は2010年の▲6.6%が基準年になっておりまして、2015年にこれを半減するということが、▲3.3%を達成できるかどうかということです。

いわゆる経済運営がうまくいった経済再生ケースのパスによると、2015年で▲3.3%を達成できるということです。そのときには各年度4兆円程度ずつ一般会計におけるPBが改善していることが内閣府のモデルを動かした中長期試算から一応導き出されることになっています。

片や、これを達成するためには歳出についてもかなり効率化を図っていかないといけないことです。1つは社会保障について充実を図りながらも効率化を図っていかないといけないことです。

資料⑳は、今後の社会保障についてどうしていくかということです。昨年、社会保障制度改革推進法を定めるときに国民会議を作って、1年程度議論をしていくということになっており、それに基づく検討の結果がここに書かれているということです。

例えば子ども・子育て支援の充実から始まって、医療・介護サービスの提供体制の改革とか、医療・介護保険制度の改革といったもろもろの事柄につきまして今後こういうことで取り組んでいくのだという枠組みが作られて、今後これに基づいてプログラム法が作られるという予定になっております。

5. 我が国の税収の現状

この後は税収について簡単に述べたいと思います。資料㉑は、主要税目の税収の推移です。累次の改正によりまして所得税、法人税については、景気による変動はありますものの、税収がかなり低迷してきております。他方、消費税につきましてはかなり安定的に推移しています。

こういう中でそれぞれの税目についてどのぐらいの負担水準になっているかというのを国際比較するために、国民所得、或いはGDPで税収を割って、負担率で比較をしてみました。資料㉒は、その総括図です。

対国民所得費の国民負担率ですけれども、欧米各国と比較していただくと、相対的に個人所得課税、消費課税あたりが低くなっております。法人所得課税は若干高いかなという感じですが、全体として国民負担率については、いわゆる財政赤字を含んだ潜在的な国民負担率も含めて、ヨーロッパの各国よりは低い状況になっております。

これを経年比較ということで、租税負担率（対GDP比）の推移を全体と各税目別に取って並べてみました。

資料㉓は、全体ですけれども、日本の租税負担率は各国に比べてかなり低い状況になるということが見て取れるかと思えます。

興味深いのは資料㉔の法人所得課税です。今日も多少議論になるかと思えますけれども、日本の法人税の税率水準は高いと言われているわけですが。実際の税収のGDP比で見ますと、日本の法人の負担率については下がってきております。要因はいろいろあるかと思えますけれども、表面の税率だけではなくて、いろいろな租税特別措置等々も効いてきているのではないかと思います。

ドイツ、アメリカについては、実は一部の法人には所得税がかかっています。アメリカについてはいわゆる州法人、ドイツについては人的会社ですけれども、そういったものが仮に法人

税がかかっていると仮定して、修正をすると、日本の法人の負担率の水準というのはそれほど高いということではないのが見てわかると思います。

資料⑳、㉑が、それぞれ個人所得課税と消費税、付加価値税収ですけれども、この2つは明らかに日本の租税負担率が低くなっております。

今後の税収の推移を先ほど申し上げました内閣府の試算に基づいてどのように見込んでいるかということを中心に申し上げますと、資料㉒です。

中長期試算の中では名目のGDPが順調に増えていて、それに基づいて税収も入ってくることです。平成26年度以降は40兆円台になった税収が平成29年には60兆円台になっていて、順調に増えていくということです。こういった仮定の下にある程度財政が健全化して、PBの半減等が図られていくという試算になっているわけで、経済運営がかなりうまくいくという前提に立った試算になっているということです。

ちなみに法人税収について見ていただきますと、資料㉓です。棒グラフが具体的な法人税収で、平成元年、2年のころに一番税収が入ってきております。直近では9兆円前後です。片や、折れ線になっているグラフを見ていただきますと、法人の繰欠控除前の所得金額になっております。それで見ると、リーマンショック前がバブルのころよりも実は法人所得が上がっていたということがおわかりいただけようかと思いません。

法人税率の水準が下がってきたことと法人の繰越損失がかなり増えて、その部分のマイナスが効いていることもあって、バブルのころの法人税収よりも平成18年、19年ころの税収が少なくなっております。法人の所得の水準がリーマンショック前の過去最高の今の所得水準の1.5倍ぐらいまで仮に戻っていくとした場合に、今の8兆円から9兆円の法人税収は、25.5%の税率の下で、計算をし直すと大体12兆円に届くぐらいの水準になります。

ですから、今後順調に日本の経済が回復していったら、法人所得が伸びていったときに法人税収が伸びることを期待しておりますけれども、それでも12兆円ぐらいが結構順調にいったときの仮定です。ものすごく法人税収が伸びるとい印象があるわけですが、実際に計算してみると、なかなかそこまではいかないということです。

以上が前半部分の説明です。

(岩崎) ありがとうございます。それでは、続きまして、平嶋審議官から「地方財政・地方税制の現状と課題」についてご説明をお願いいたします。

II. 地方財政・地方税制の現状と課題（総論）

1. 税制抜本改革法

(平嶋) ご紹介いただきました平嶋でございます。お手元の資料は「地方財政・地方税制の現状と課題」に基づき、総論的なお話をさせていただきます。

今ご説明された財務省の星野審議官がちょうど2年前に着任されたころ、その直後ぐらいに私も税の担当となりました。どういう時期だったかと申しますと、2年前の今ごろといえますのは、3月に東日本大震災があったわけですが、6月末に社会保障と税の一体改革の成案が民主党政権でとりまとめられました。その後、菅総理から野田総理に代わり、そして、秋に復興増税が行われたというのがちょうど2年前でした。

その2年前からずっとこの間、国と地方も合わさった税制抜本改革というのがわが国全体の税制の課題でした。私がお説明することは星野

審議官がご説明されたことを二重にやっているような部分がございますので、その部分ではできるだけスキップしながら行きたいと思っておりますが、その2年前から何が起こったか一度振り返っていただけるとありがたいと思うわけです。

先ほど申しましたように2年前の今ごろは復興増税の話が進んでおりました。国の方の復興特別法人税、復興特別所得税、それから、私どもの住民税とか、たばこ税はどうするかとか、いろいろな議論があったのですが、同時に税制改正の当初からのものがきちんと整理がついていない中で国会運営をしておりました。それが片付いたのが11月ごろでした。それから一月くらいで年度改正をやって、年末によいよ社会保障・税の一体改革の議論が行われました。

今でも覚えておりますけれども、インドに行っておられた野田総理が帰ってこられて、民主党の税制調査会の議論に参加されて、「もう役人は入るな」ということで、政治家の先生方だけで5時間ぐらい議論されて、ひととおりの議論をまとめられたということです。まとめられたけれども、それで党内がまとまる雰囲気も全然ございません。与野党協議を持ちかけられたものの、なかなか乗っていただけないということでした。

そういう中で附則104条といわれます自公政権で作った法律により法制上の措置を3月31日までに講じるということになっておりましたので、3月30日の法案提出に向けて民主党内議論でまた1週間か10日ぐらい夜まで議論が行われて、最後は大騒動の中で法案を閣議決定したということです。

しかし、閣議決定したものの、それから閣僚の皆さんの問責決議案が出たり、いろいろなことがございますが、法案の審議に入れませんでした。連休明けの5月か6月ぐらいから社会保障と税の一体改革特別委員会で議論が始まりました。

議論を進めていくとだんだんだんだんに詰ま



っていくものでありまして、6月に入ったころから与野党協議が始まり、そして、6月15日には3党の協議がまとまったわけです。3党の協議がまとまってスムーズにいくかと思ったら、3党の協議に反発して、採決の際には民主党から大量の造反が出たということです。

その後、7月に入って参議院の審議が始まりました。参議院の審議は衆議院で通ったのだからさっさといくかと思ったら、参議院の終盤になって、3党協議を行った民主党、自民党、公明党以外の野党から不信任決議が出て、それへの対応を巡って自民党の中も大揺れに揺れるということがございました。覚えておられると思いますが、「近いうちに」という合意があって、8月10日に通ったわけです。その両方の法案は8月22日に公布されました。今、思いますと、それからまだ1年しかたっていないわけです。本当に早いものだと思います。

それから、野田総理がインドから帰ってきたときに変更されたのですが、そのときまでの当初の提案では今年の10月から消費税を引き上げることになっていたということも思い出したりしますと、時の流れは早いと思うわけです。

そんなことで、星野審議官のご説明に付け加えることがどれぐらいあるかと思うのですが、私の方からは、今回消費税の引き上げと合わせて地方消費税も引き上げて、それから、地方交付税の消費税リンク分も引き上げております。

その意味をもう一度振り返らせていただきたいと思っております。

それが**資料①**で、税制抜本改革の目的です。これは去年もご説明したことですけれども、もう一度振り返っていただきますと、これは国税の法案の第1条で、濃い部分にごぞいますように、社会保障の安定財源の確保及び財政の健全化を同時に達成することを目指す観点から、消費税の用途の明確化及び税率の引き上げを行うという内容です。

地方の方について見ていただきますと、理由の中ですけれども、同じように、地方における社会保障の安定財源の確保及び地方財政の健全化を同時に達成することを目指す観点から、地方消費税の用途の明確化及び税率の引き上げを行うとされております。

資料②は、引上げ後の消費税収の国・地方の配分等です。消費税と地方消費税を併せた税率は5%、そのうち消費税が4%で、地方消費税が1%ですが、国の消費税のうち29.5%は交付税財源になっておりますので、地方分の配分が2.18%となっております。

それに加えて、今回8%、10%の段階でそれぞれ引き上げていくわけですが、地方消費税の方も1%から1.7%、2.2%に引き上がって、地方分の合計は2.18%から3.10%、3.72%と上がっていくわけです。この引き上げの必要性は先ほど申しました社会保障の安定財源の確保と財政の健全化です。

2. 地方財政の現状

国の方の必要性については、**資料③**です。わが国一般会計は一般会計の歳出に対して税収が大きく下回っている状況が続いていて、公債発行額の方が税収を上回るという事態まで生じたという構図はよく新聞でもご覧になりますので、皆さんはよくご案内のとおりだと思うのです。

その一方、地方財政というのがそんなに厳しいのかという情報については意外に皆さんのお手元に届いていないのではないかと思うのです

が、**資料④**が地方財政の方の財源不足の状況です。

見ていただきますと、地方の方は平成3年ごろのバブルの景気が良かったころから、現在ではリーマンショックの後の最悪の事態からは回復しておりますけれども、いまだに13兆円もの財源不足がありまして、やはり赤字地方債の発行と赤字国債による交付税の補填で埋めていただいているという状況です。

これを先ほどのグラフと一緒に並べたのが、**資料⑤**です。上のところに書いておりますが、地方財政は、国の財政政策の影響を大きく受ける他、税収構造も類似しているため、国の公債依存度と地方の財源不足はほぼ同じ傾向をたどっております。

バブルのころの平成元年から3年ごろにほとんど不足がなかった事態から、景気対策で平成5年、6年ごろに悪くなったというのも同じです。平成9年の俗に言う財政構造改革のときに良くなったものの、その後のアジア金融危機以降、景気が悪化いたしまして、そのときに景気対策を行い、減税を行った関係もあって平成15年ごろまで悪化していきました。

その後、景気の回復によりましてだんだんと縮まっていったものの、平成19年のリーマンショックの時点を境にまた一気に悪くなって、高止まりしているということです。基本的に同じような構造になっているということです。

それがなぜかというのが、**資料⑥**の国民経済と地方財政です。地方政府の方が最終消費支出ベースでは中央政府の2.5倍であるという構造になっております。

資料⑦は、国と地方の役割分担です。どういふ分野で国と地方が分け合っているかということが書いてあります。

それぞれの分野でござりますが、**資料⑧**を見ていただきますと、例えば法人実効税率の議論とか、固定資産税の議論とかで国・地方の税収についておっしゃるときに、地方の歳出構造の方もちゃんと見ていただきたいというのが私ど

ものお願いです。

と申しますのは、例えばここにごぞいます国の中でアメリカ、カナダ、ドイツの3つはどういう国かといいますと、俗に言う連邦制の国です。中央政府に比べて州政府が大きな力を持っている国です。ですから、地方と国の歳出のウェートを見ていただきますと、アメリカでは州政府を含む地方の方が国よりも倍ぐらいあるわけです。カナダも3倍から4倍あります。ドイツも相当程度地方のウェートが多いわけです。

これに対して右側のイギリス、フランスは俗に言う地方自治の国で、国の権限が強いと言われております。それと比べて、日本の左上を見ていただきますと、一見して国・地方を合わせた政府の規模が小さいという事実気づかれると思うのですが、その他に地方と国の割合を見ていただくと、地方の割合が高いという特色を持っているわけです。

それでは、その歳出構造というのが日本はアメリカやカナダ、ドイツと同じような傾向をたどっているかということ、違いますということが資料⑨にごぞいます。

資料⑨は、地方財政計画の歳出の分析です。左下の81兆円の中を見ていただきまして、網がかかっているのは何かと申しますと、国がおおむね歳出の基準を決めてしまっているものを示しております。どこの会社でも最も自主的に決めているのは人員の採用と給与水準のはずなのですが、日本の場合は基本的に給与水準については国・地方ともに人事院勧告ベースでやることになっております。

また、どの程度の職員を置くかということに関して、小中学校の教職員、それから、地方警察官、消防職員、高校教職員については国の方で基準を決めていただいているということです。大体それに沿って職員を配置しなければいけないことになっておりますので、国の方で大体給与費の大枠を決めてしまっております。

一般行政経費の補助というところに生活保護、介護保険と書いてあります。ここの部分に実は

地方の社会保障関係費が入っております。それをちょっと見ていただきたいというのが資料⑩です。

社会保障制度というと、国の制度だとお考えになると思うのです。そういう中でなぜ地方の方は社会保障の安定財源が必要かということなのですが、年金に関しては地方公務員の共済年金以外はほとんど国がやっております。しかし、他のこれから伸びていく医療とか、介護に関しては国と地方がそれぞれお金を出し合っているという仕組みを取っているわけです。

左の国民健康保険を見ていただきますと、国が43%、都道府県が7%、それから、市町村が取っている保険料が50%となっています。後期高齢者医療は国が33.3%、都道府県が8.3%、8.3%です。要するに、3分の2と3分の1の割合で分け合っているということになっているわけです。

介護保険制度のところを見ていただきますと、施設と在宅で異なりますが、国と地方が半々ずつ、或いは地方の方が多少多いウェートでやっています。障害者自立支援は半々というようなことになっているわけです。

国の社会保障制度が大体1兆円増えていくと、地方の方も8,000億円、7,000億円ぐらい増えるというのが今の相場感になっているわけです。

資料⑪がその推計です。平成22年度ベースで27兆円あったのが3年たつて国の方は、30.9兆円に増えているわけですが、地方の方もこの間に16.8兆円が19.2兆円と、一定の割合で負担が増えていく構造になっています。

ですから、今回社会保障財源としてお願いしております消費税の増税も一部を国で、一部を地方でということで分け合う構造になっているわけです。

資料⑫が、国・地方の税収内訳です。一番上の国税と地方税のところを見ていただきますと、地方の方は若干小さいわけですがけれども、構造として所得税と個人住民税、俗に言う個人所得課税の割合が両方3割ぐらいです。それから、

法人の所得課税他、付加価値割も入っていますが、法人税関係は国の方が2割、地方も18.4%ですから、おおむね2割です。

その他に安定している財源としては、国は消費税が23.6%あり、地方の方は固定資産税と地方消費税を併せて3割ぐらいは安定した財源としてあります。つまり、景気の影響も同じような税収構造なので同じように受けることになっています。

資料⑬は、主要税目（地方税）の税収の推移です。これは国税と同じで、地方消費税と固定資産税が極めて安定している一方で、地方法人二税に関しては大幅な乱高下をしています。

その上、資料⑭のとおり、地方法人二税については東京とそれ以外の地域で相当なばらつきがあるという構造になっているとお考えいただければと思います。

最後に地方には無駄があるのではないかというご議論があると思いますので、その点だけご紹介させていただきます。

資料⑯は、地方公務員数の状況です。総職員数が現在276万人で、平成6年のピークから比較いたしますと、50万人減っております。

地方公務員の給与の状況につきましては、資料⑰で、今年国の方は給与カットをしておりますが、民主党政権では地方に求めませんでしたので、24年度はラスパイレス指数が高くなっておりますが、今年は多くの団体でまた給与カットをしていることで、また低くなっているかと思えます。もともと給与の削減をやっている団体もたくさんあります。

資料⑱は、究極の行革ということでしょうか。平成の大合併がございました。ご覧いただきますと、平成11年のときに市町村数は3,229ございましたが、平成22年の時点で1,727へ、46.5%減少しております。

特に見ていただきたいのはそのこの役員の三役計というところです。首長と副市町村長、収入役を入れて9,895人おりましたのが、平成22年には4,055人、平成22年には3,728人と6割減っ

ております。

それから、5万8,000人おりました議会議員が平成22年には3万2,000人にまで減っているということです。他の特別職の方も相当程度減っているというリストラが行われております。

職員数については先ほど50万人減ったと申しましたが、この効果が今後も出ていくもの思っているところです。

そういう状況で、われわれはこの1年間何をしてきたかという、税制抜本改革法が成立いたしました。それに付随しているさまざまな検討条項に基づく検討をさせていただいていると言っているのだと思います。それが資料⑲にあります税制抜本改革法に基づく7条の規定です。

資料⑳は、そのときの課題ですので、省略させていただきます。

資料㉑が今年の税制改正でやった内容です。後ほど軽減税率とか、転嫁対策とか、今後の課題についてはまた財務省の星野審議官からご説明がありますので、省略をさせていただきます。

3. 地方消費税率引上げと今後の経済財政動向等

私どもの方の資料㉒をご覧くださいと、国税の方の附則18条に消費税の引き上げに当たっての措置についての条文がございます。われわれの地方税の方の附則の19条にもほぼ同じ条文がございます。検討するという事になっております。

これについては先ほどもご説明があったとおり、資料㉓のとおり今後の経済財政動向等についての点検会合というのが8月26日から31日にかけて行われております。

資料㉔にはGDP速報が出ています。これらに基づき適切なお判断をいただけるものと思えます。

ちょっと飛んでいただきまして、資料㉕をご覧くださいと思います。消費税の引き上げについて地方公共団体側はどのようなスタンスを



取っているかということだけ見ていただきたいのです。

地方税源の確保につきまして自由民主党総務部会合同会議に地方側が出した資料ですが、その1番目にあります。平成26年4月における消費税及び地方消費税の確実な引き上げの実現が図れるよう、着実に経済の状況の好転を図ることということで要望が出されています。

そのことだけ申し上げて、前半の私の説明を終わらせていただきます。

Ⅲ. 財政・税制の総論への意見

(岩崎) それでは、ただ今ご説明がありました国・地方の財政・税制の現状につきまして、まず谷口様からご意見をお願いします。

(谷口) 新日鐵住金の谷口でございます。よろしく願いいたします。ただ今財務省の星野審議官並びに総務省の平嶋審議官にはわかりやすくご説明いただきました。ありがとうございます。お2人のご説明を受けまして、私の方から納税者であります企業サイドからのコメントということで幾つか発言させていただきたいと思っております。

1. 我が国の経済・政治環境

まず世界経済の環境認識ですが全体としては順調な回復ということです。中国の成長の鈍化や、まだ全貌はわかりませんがシャドーバンキングの問題とか、或いは欧州経済についても景気の低迷もございますし、ソブリンリスクもまだ十分に収まっていないとか、或いは中東の情勢がいろいろ動いている中での地政学上の原油の高騰等、いろいろリスクが起こったり、或いはあったりはするようですが、他方米国が順調に回復してきているということ、それからASEANは絶好調ではないのですけれども、その中からも成長の軌道に回復しつつあるというようなことで、世界全体としては緩やかな成長過程にあるという認識です。

次に国内の経済ですが、先ほどもお話がありましたように、アベノミクスの効果が発現しつつあるという認識で、為替の修正や生産活動の回復、これによります企業の収益の持ち直しが見込まれております。それから、株式市場の回復、個人消費の増加も期待されているということで、景気は着実に持ち直して、デフレから脱却しつつあるというのが基本的な認識だろうと思っておりますが、全体としてまた、オリンピックも2020年東京開催が決まりまして、これもマインド的にも実体経済面からも今後好影響が期待されると思っております。

ただ、各産業や個別企業によりましてその回復のスピードには少しずつ差があるというのが事実であろうと思っております。8月の月例報告にございましたような「デフレ状況ではなくなりつつある」という評価が出ているわけですが、個人的にはもう少し強い手応えが出てきているのではないかと思います。

また、7月の参議院議員の選挙の結果、政治のねじれがなくなったので、ここ数年の間、最大の課題であった日本の再建に向けた取り組みを強力かつ着実に進めることができる土壌ができたと認識しております。逆に言えば、今から

数年が最後のチャンスかもしれないと認識しております。

まだ経済そのものが巡航速度に達していないわけですが、これから成長軌道に乗せるためのいろいろな施策を総動員するというので、日本再建のファンダメンタルズをここ何年間で積極的に作っていく時期なのだという認識です。

TPPの議論も始まっておりますけれども、これを見据えて、日本の各産業の創生なり、再編というものをしっかりやるために、今まで3本の矢が放たれていますが、必要なら4本目、5本目もきちっとやっていくという決意を持って日本再建に取り組むべき時期になっているという認識です。

2. 財政健全化と社会保障の持続可能性

それから、ご説明がございました財政の健全化の関係ですが、財政の状況は相当ひどい状況にあるということは紛れもない事実です。税収が歳出の4割強しかないという状況は極めて異常だという認識は経済界も同様です。

従来から歳出を増やすということに重点を置いて、増税などの歳入拡大を行わなかったということが続いているなかで、国債が国内で消化されている限りは、日本の国民の中の貸し借りだから、問題は少ないという意見もあるのですが、それも限界に近づいていると認識しております。いろいろな国が財政再建に取り組んで来ている中で、日本の財政の健全化が海外からも当然注目されています。日本としてもこのタイミングでしっかりやっていかなければいけないと思います。

歳出については当然各項目を効率的に見直すという必要がありますが、構造的に増加傾向にあります社会保障費の抑制が一番の課題だろうと思っております。国民会議の報告にもありますように、少子高齢化における社会保障制度として全ての世代が相互に支え合う方針並びにそれを徹底した給付の重点化・効率化に取り組む

必要があるのだろうと思っております。

歳入面についても税収における所得の弾力性に期待してはいるものの、国民に対して受益に見合う負担を求めることを回避するわけにはいかないと思います。今回の消費税の増税の議論におきましても、負担が増えると言うとすぐに問題にされるわけですが、社会保障費との連動ということになっておりますので、その社会保障の性格から言って広く国民に負担を求め、景気変動からも影響を受けにくい歳入項目として、その税源のふさわしさ、或いは過去からの累積を含めた受益という視点からの点を強調して、消費税の増税というものをしっかりやる必要があるのではないかと思っております。

従来から言われていますように、まさに歳入欠陥といえますか、歳入が4割しかないということで、逆に増えている公債費は将来にツケを回していることになるので、その将来の不安というものがいろいろなことに影響を与えてきてしまうということです。まずは消費税を上げて、国民の納得感とともに国際的な信認も得ることが第一義ということだろうと思っております。

それから、国と地方はご説明がありましたように財政的に連動しているわけですので、歳出削減のためには役割を見直すとか、効率化を図るということを一体で見直す必要があるのではないかと思います。

3. 税制改革の方向性

財政再建についてはいろいろな議論が進んでいるところですが、まだ結論を得るというレベルには至っておりません。ただし、将来の国のありようというものをしっかり見据えた上で議論していく必要があるかと思っております。

少子高齢化と一言で言ってしまうておりますけれども、これから起こることというのは、まさに生産労働人口が大きく減っていき、年少人口が大きく減っていくという2つが大きくございます。つまり、働き手、或いは次の働き手の

世代がいなくなっていくということです。

結果としてそういうことが起こることを前提に置きながら、インフラなり、社会制度をどう作っていくのかということを考える必要があります。都市と地方のバランスとか、産業配置の在り方とか、逆に限界的な生活圏もかなり出てくると思っております。そういう意味でその視点を置いた上で歳出の重点化なり、効率化、受益負担の適正化などの国民的合意を得ていくことを通じて財政再建をおれずにきちっとやっていくということが必要だと思います。

そのためには、財政健全化法のような法的な規制も導入するという必要があるのではないかと考えています。これにつきましては政策運営を担う御立場からのコメントも後で頂ければと思っております。

また、税の抜本改革を踏まえて税制改革が実行されてきているわけですが、結果として財政健全化の裏づけの伴わない改革というのはまだまだ不十分だろうと考えております。税というのは公平、中立、簡素という原則に乗っているわけですが、この原則・原点に従って、もう一回税体系を見直す必要があるということです。

それから、税は構造的に累進性のもの、或いは安定的なもの、或いは応益的なもの、応能的なもの、国と地方とか、直接間接等、いろいろな性格なり性質があるわけですが、様々な経緯から積み上げられた税の体系をもう一度考え直して、組み立て直していく必要があるのではないかと考えております。

その1つの視点として消費税の重要性が増してくるということを含め、所得・資産・消費に対する課税の再構築を図ることを通じて税収を確保し、納税者の納得のいく偏りのない制度を作るということを考えていく必要があると思います。

租研のアンケートでも税は公平性が一番の基本だということが出ていますので、「公平性というものを原点にする」というところは重要だ

ろうと思います。大きな社会の変化、時代の流れに応じて税体系は見直す必要があります、今は、まさにその時期にあるといえるのではないのでしょうか。

4. 地方税制改革の方向性

それから、わが国経済の再生につきましては、地方の成長も不可欠です。そういう意味では先ほどお話しいただきましたけれども、地方が自主性、自立性を保てるように安定した財政基盤を作るということが必要と思っております。その点、地方税制というのは、歳出の内容を十分に踏まえた応益原則に基づく必要があろうと思います。

それにふさわしい税源が紐付けられる様に再構築の中で進めていく必要があるのではないかと考えております。そういう意味では国から地方への財源配分ということも不可欠だろうと思っております。地方の行財政改革を促すということのために、その成果を適正に評価して、反映するための仕組みを確立していく必要があるのではないかとこのところでは思っています。

総論につきましては終了させていただきます。ありがとうございました。

(岩崎) ありがとうございました。引き続きまして、土居先生の方からコメントをお願いいたします。

(土居) 慶應義塾大学の土居でございます。今日はこのような機会をいただきまして誠にありがとうございます。私は日ごろ税財政について経済学の立場から研究をしております。租税研究協会にもいろいろとお世話になっております。

私自身は星野審議官、平嶋審議官のお話を承りまして、今の国税、地方税それぞれの現状を非常に端的にご説明いただいたのではないかと

思っておりまして、感謝申し上げます。まず総論について私なりに討論と申しますか、両審議官にご質問させていただきたいと思っております。

1. 財政健全化の道筋と税制の対応

皆さまもご承知のように今は消費税率を予定どおり引き上げるかどうかということで議論になっております。非常に素人的な邪推ではありますが、私は予定どおりに引き上げられることは決まったのではないかと思っております。

それはなぜかと申しますと、この前のGDPの4-6月期の第2次速報を受けて、甘利大臣から「安倍総理は10月1日に決断をなさるのではないか」というようなご趣旨の発言がありました。

ところが、法令上ないしは商取引慣行上、まさに経過措置を考えると、来年4月1日の税率を半年前の10月1日時点で確定しないと商取引契約に差し障ることになります。4月1日以降の税率が10月1日の段階で未定であるということになりますと、契約書も交わせないことになります。それは重大な問題です。

消費税をもし予定どおり引き上げたら、どれだけ景気が悪くなるかという心配以上に今年度後半の商取引契約をどうするのだということすら心配になるわけです。この決断の時期を9月中ではなく10月になさったということは予定どおり引き上げる以外にほとんど物理的な要因としてはないということなのかなと思っております。

これから議論させていただくのは私なりの邪推に基づいてということですので、若干税務当局の両審議官にはそんな話は今までできないというぐらい気をもんでおられるかもしれませんが、少し気の早い話をさせていただきたいと思っております。

先ほど谷口様からもお話がありましたように、わが国の財政健全化は非常に重要になってくる



のは言うまでもないことだと思います。それに当たって経済学者の間では消費税率を10%まで上げるとのことだけでは不十分なのではないかという議論も出ています。2020年代以降のことを考えると、消費税率は10%よりも上げるということだとか、それ以外の所得税や法人税の改革も併せて進めていかなければいけないのではないかということです。

そういう意味では社会保障・税一体改革というのは極めて重要な取り組みだと私自身も評価しておりますけれども、さらなる税制改革は今後いろいろな形で問われ続けることにしばらくはなるのではないかと思うわけです。

そこで、両審議官にご質問させていただきたいのは、国税と地方税それぞれの税目において今後どのような税の在り方、つまり、所得税、法人税、消費税、相続税など、それから、地方税でいえば個人住民税、法人住民税、それから、固定資産税、地方消費税などなど、それぞれのお立場で今後改革課題としてどのような税目で、どういうあたりに議論が及ぶ可能性があるのか。ないしは議論する必要性が生じているということなのかということについて、少し先走った話で、まだ、行政当局としては予定どおりに消費税率が引き上げられると決まったわけではないというお立場かもしれませんが、そのポスト社会保障・税一体改革というようなことをにらみながら、少しご議論させていただきたいと思っておりますので、ご質問させていただきました。

2. グローバル化の進展と法人課税の在り方

それから、この場におられる方の関心のおおりの点だと思いますけれども、法人課税の問題です。この秋にも臨時国会で成長戦略に付随する法人課税の在り方ということが俎上に上ってくるのではないかといろいろ巷間言われております。

私自身も法人課税については経済学の立場からは、いわゆる学説で申しますと、法人擬制説の立場です。つまり、法人税の負担は法人なる怪物が税負担をするのではなくて、従業員や株主や顧客や企業を取り巻くステークホルダーの方々が法人税の負担を暗黙のうちに分け合っているという税の性質を持っているのではないかと私自身は捉えております。

そう考えますと、法人税という税は暗黙のうちに働いた人たちの給与から法人税の負担の一部を転嫁する形で徴税をするということです。ないしは株主に対してはもし法人税がなければ、配当がもっと増えていたかもしれないけれども、暗黙のうちに得べかりし配当が得られないというような形で法人税の一部の負担が転嫁されるのか、そういうような形で給与とか、配当とか、さまざまな所得に転嫁される形で法人税の負担が委ねられているのではないかと思います。

所得税の場合、ないしは地方税では個人住民税ですが、給与に対してどういう形で所得税をかけるかということは事前に決められます。金融所得に対してこういう形で所得税なり、住民税をかけるということが事前に決められた上で課税されるということですが、法人課税は事前には決められない形で、企業が生み出した付加価値をどういう分配をするかという企業の行動に基づいて課税されます。つまり、給与に一部が転嫁されたり、配当に一部が転嫁されたりするというような形で、結局は誰に税を負担させるかというのが企業行動に丸投げにされているような性質を持っている税ではないかというの

が法人擬制説の立場から見た法人課税という考え方になろうかと思えます。

ただ、ご承知のように、今後グローバル化がますます進むという中で資本は国境を越えて足が速く移り行くということになります。できるだけ収益が高いところへ移転するという性質をより多く持つわけですが、それに対して働く者はそう容易に国境を越えられないというような状況を考えますと、いつまでも法人課税に頼り続けてよいのかという思いもあるわけです。

ただ、星野審議官がご説明になられた財務省の資料^⑧、それから、平嶋審議官がご説明になられた総務省の資料^⑨にありますように、わが国の法人税ないし地方法人二税をいきなりなくしてしまうと、税収に大きく穴が開いてしまうというぐらい大きな割合を占めています。

私はそれを称して、too big too failと言って、税収が大き過ぎて、なかなか法人課税をやめられないと、つぶせないという状況に陥っているのではないかなと思ったりもするのですが、急には変えられないというような状況にはあります。

ですから、代替財源といいたいまいしょうか。しかるべき法人課税のより良い在り方を考えながら、今の法人課税をできるだけ経済成長や企業行動を妨げないようなものにしていくということが1つのパズルとしてあるのかなと思っております。

そこで考えますと、実はわが国の法人住民税には均等割という形で課税される課税の仕方がございます。どれだけ利益を上げるかに関わらず、資本金によって金額は若干変わりますけれども、基本的にはその法人に対して一定額の税を課すということです。どれだけ利益が上がるが、どれだけ従業員を雇おうが、それ以上の均等割は課税しないという形の税です。

もちろん裏を返すと、どれだけ赤字でも均等割は払っていただくということが起こり得るといふ経済的な性質はございますが、そういう企業活動を妨げない形で企業からしかるべき税負

担をお願いするということであるならば、今の
ような法人所得に比例する形とか、従業員に比
例する形ではなくて、むしろあまり企業活動に
よらず、一定額の税負担を求めるといふ形の税
の在り方というのは今後の法人課税としてはあ
るのかなと思ったりするのですが、その考え方
についてどのようにお感じになられたかという
ご感想を聞かせていただければと思います。私
からは以上です。

(岩崎) ありがとうございます。ただ今
のご意見について、現段階でお答えできる限りで
結構ですので、両審議官からお話をしていただ
ければと思います。

それでは、よろしく願いいたします。

(星野) まず谷口様から網羅的なご指摘をい
ただきまして、どうなるのかなとお聞きしたと
ころです。

1. 財政健全化法について

2点ございまして、1つは財政健全化法につ
いてどう考えるかというお話がございました。
いつも税制を国会に出して、それを通すとい
うことで私どもは苦勞しているわけです。今後は
社会保障の枠組みも含めて、税制、財政をどの
ように運営していくかということについて何が
しか国会の場で法案化されて、それに基づいて
政策立案が安定的に行われていくということ自
体は極めて望ましいことではないかと考えてお
ります。

どのように財政健全化の枠組みを作るのかと
か、どの程度の強制力があるのかとか、そうい
ったことはいろいろなバリエーションがあるの
だとは思いますが、いずれにしても与野
党を超えて、国会の場で財政について議論が行
われるという意味では財政健全化法というよう
な考え方というのはこちらとしても参考にさせ

ていただきたい考え方だと思いますし、それぞ
れの党がそういった考え方を持っているところ
らとしても考えておりますので、今後もそうい
った方向については検討を続けたいと思ってお
ります。

2. 税制改革の方向性

それから、もう1点はまさに税制について転
換期にあるのではないかというご指摘です。先
ほど総論でご説明をさせていただいた資料²⁹で
すけれども、税制抜本改革関係の課題について
ということで、最近行った税制改正について網
羅的に書いているのですが、実は税制の
課題についてはいろいろあって、消費税だけ
ではなくて、例えば所得税の今回の最高税率の見
直しについてある程度所得再分配機能を多少で
も取り戻そうとか、資産課税の見直しによって
資産の再配分の機能をもうちょっと強化しよう
といったようなこととか、法人税の引下げとい
ったようなことで、当面する課題については何
とか取り組もうということでここ2～3年やっ
て、1つの区切りがついたところではあります。

ただ、谷口様のご指摘のとおり、さまざまな
課題は非常に多いので、もう一度原点に立ち返
って検討していかないといけないとか、その際
に今のいろいろな経済社会構造の変化みたいな
ものを当然踏まえて対応を考えていかないとい
けないと考えております。

3. 財政健全化の道筋と税制の対応

それから、土居先生からですけれども、大変
難しいご指摘で、どこに増税余地があるかとい
うことです。先ほど私の説明の中で租税負担率
の話させていただきました。

今後税負担を求めていくということを考えた
ときに、1つは国際的な水準とのギャップとい
うか、国際的な水準から見て、無理な負担はな
かなか求められないということはあるかなと思
います。そういう意味では消費課税と個人所得
課税について国際的な水準に比べてみれば、負

担は低いというようなことがありますので、そこをどう考えていくかということです。ただ、税収力という意味で考えますと、消費税が一番大きいかなと思います。社会保障を展望して考えていくという際には消費税が中心になるのかなと考えております。

4. グローバル化の進展と法人課税の在り方

それから、法人税の話ですけれども、これはこの後、各税のところでまた法人税について述べさせていただきますと思います。

(岩崎) 星野審議官、ありがとうございます。続きまして、平嶋審議官からお願いいたします。

(平嶋) まず、谷口さんから包括的なお話をいただきまして大変勉強になったところです。

1. 地方税改革の方向性

お話しいただいた項目の中で申しますと、私の方から先ほど財政の健全化法のお話をいたしました。もちろんその法律そのものをどうしていくかというのは国政レベルのお話ですし、国家財政中心ということだと思いますが、国と地方は非常に財政が緊密な関係にあるというのを先ほどご説明いたしました。その関係で、過去に財政構造改革法というのが橋本内閣で通ったことがありますが、あのときに地方財政とか、地方自治に関してどの程度その部分に議論を重ねていくのかは、国の法律と地方自治の関係ということで議論がございました。その点を頭に置いてやっていかなければいけないのかなというのが1つの感想です。

それから、「わが国の経済の再生には地域の成長が不可欠です」とおっしゃっていただきました。これは私どもの新藤大臣のモットーで、日々そういうことでわれわれは叱咤激励をされ

ておりますので、大変いいご指摘を頂いたと思っています。その中で税制は応益原則に沿った税源確保で、きちんと確保していくことが重要だと言っていました。

今まで地域で受益と負担が一致して、地域の民主主義の中で財政の効率化が図られていくことがいいという認識でやってまいりました。ですから、まずは適正に評価するのは地域の住民でしようけれども、政府の方でも地方公共団体間の効率性をきちんと評価できる仕組みとか、その到達状況がどこかというような指標を出すことで、適正な競争を促していきたいと考えているところです。

2. 財政健全化の道筋と税制の対応

土居先生からいただいたご質問は、増税余地ということですが、そのことを行政の立場から言うということは、大変に難しいわけです。ただ、星野審議官からありましたように、そもそも今回の消費税増税は国・地方の財政再建ができるところまで上げるとしたら10%ということではなくて、現時点で経済との関係を考えたら、大きなショックにならない範囲内でやっていくためには5%引き上げが限界だろうということを決まった引上げ幅です。この時点での引き上げは5%が限界だろうということをやったわけですので、長期的に考えれば、消費税・地方消費税には、まだ、増税の余地があるという議論がもともとあったと思います。

その他に幾つか、私の意見ではなくて、こういう議論がありましたということでご紹介をさせていただきますと、個別の税制のところで出てきますけれども、社会保障制度国民会議の議論の中では、年金課税の見直しが言われておりました。それから、環境問題の中ではアメリカと比較すると高いと言われつつ、燃料課税がヨーロッパに比べて日本は低いのではないかという議論がございました。これは法人実効税率の見直しの議論との関連で出てくることですが、法人実効税率をもし下げるという前提

で行くと、配当譲渡益の課税を強化すべきではないか。或いは地方財政で行きますと、法人の所得課税を引き下げる代わりに、外形課税である付加価値割を広げていくべきではないかという議論がよく出てまいります。

それから、私も自身が要求したものとして申しますと、地方税では固定資産税で、バブル期の影響がありましたので、住宅の200㎡までの小規模宅地の特例が一般の商業地に比べてあまりに低いのではないかという議論がございました。そういう議論を私も一昨年は提起したことがございますが、現実に消費税の増税をお願いしているときに、小規模な宅地の固定資産税を上げていくことが実際にできるかという、負担増というのは厳しいものがありますので、消費税、地方消費税の増税が行われた後にまたあらためて慎重に検討することが必要なのだろうと思っています。

3. グローバル化の進展と地方法人課税の在り方

法人課税の方は後ほどまた出てまいります。法人住民税均等割の引上げはどうか、というお話がありました。確かに、法人所得課税が地方税として向いているのかという議論があるので、地方の法人課税のあり方の議論はしなくてはいけないと思っておりますが、均等割という、どうしても中小法人の方に重たくなってしまうという傾向があるということがございます。

外形的に課税するなら、われわれとしては事業規模に応じて、事業規模が大体行政サービスの応益を示すと思えば、付加価値割のようなものの方がいいのではないかなというのが率直な感想です。以上です。

(岩崎) ありがとうございます。

それでは、個別税制の現状と課題につきまして議論をさせていただきたいと思っております。まず、財務省の星野審議官から、国税に関する個別税制の問題についてご教示ください。

IV. 個別税制の現状と課題

1. 消費税

(星野) 最近議論になっている事柄について、さっと触れさせていただけたらと思います。

まず消費税についてです。資料⑩は、低所得者への配慮です。1つは、低所得者への配慮で、複数税率の扱いをどうするのか、今回8%への引上げの局面で、簡素な給付措置をどうするのかといったことが議論になっています。

資料⑪は、軽減税率です。今年の1月に税制改正大綱を与党でまとめる際に、自民党と公明党との間で、消費税率の10%への引上げ時に軽減税率制度を導入することを目指すことで合意がなされております。この合意に基づいて与党の税制協議会で、この軽減税率導入に伴うさまざまな検討項目について協議が行われており、関係団体からヒアリングが行われています。

課題としては、対象品目をどうするか、その際の税率をどうするか。それから、軽減税率を導入することになると、その財源の確保、インボイス制度を導入する必要があるかどうか。仮に出てきた場合に、それをどうするか。区分経理をするためにどのように対応していくのか。

それから、中小事業者の事務負担の増加ですとか、免税事業者が課税選択を余儀なくされるといった問題が出てまいりますので、そういった問題への対応が議論になっています。この年末に向けて議論をしていくことになります。

資料⑫は、複数税率です。集中点検会合の中でも、この複数税率については賛否がございま

した。論点としては、今申し上げたようなことですが、ヨーロッパを見ると、歴史的な経緯もあって、食料品等について軽減税率を導入している国が結構ありますけれども、逆に、付加価値税を導入したのが遅い国で見ると、かなり単一税率でやっている国もございます。

それから、EU諸国の食料品に対する適用税率から単純に平均を取ってみますと、11%程度になっておりまして、10%段階で食料品について軽減税率を入れるかどうかということについても議論があるところかと思えます。

何を軽減税率にするかといったことについても、かなり議論が分かれるところで、また、高所得者の方に相対的に負担軽減効果が及ぶことで、低所得者対策としては非効率ではないかといった指摘もありまして、そういうことも含めて今後議論がされることとなります。

それからもう1点、消費税に関しましては、転嫁対策の話がございます。これをちゃんとやってほしいということが、点検会合でも指摘されたところです。

資料⑳は、消費税率の引上げに伴う転嫁対策等です。この前の国会で転嫁対策特別措置法という法案が成立し、10月1日から施行される予定です。この円滑な施行に向けて、同時並行的に準備をしていますが、1つは、事業者間の取引において弱い取引相手先に買ったときなどが起こることを防ぐための措置が盛り込まれております。独禁法や、下請法よりも広い取引関係をカバーし、なおかつ迅速に勧告・公表ができるような枠組みを作ることで、法律の仕組みが取られております。

もう1つは、転嫁を阻害する表示の是正で、消費者に誤認を与えないようにするとともに、納入業者に対する買ったときや、競合する小売店の転嫁を阻害することにつながらないように、消費税を転嫁していないという旨の表示や、消費税をおまけしますといった表示については、行ってはいけないことが法律に規定されています。

それから、価格表示に関する特別措置で、いわゆる総額表示義務を緩和しております。表示する価格が税込価格であると誤認されないための措置を講じているときに限り、税込価格を表示することを要しないことで、仮に4月に消費税率が変わったときに、値札の付け替え等々について、ある程度弾力的な対応ができるような措置が盛り込まれております。

その他、転嫁・表示カルテルについて、独禁法の適用除外とするといったようなことが盛り込まれています。

この法律に伴いまして、事業者に対する転嫁状況に関する調査を幅広く今後実施していくことで、対策を取ることになっています。また、広報・相談体制をちゃんと敷いていこうという議論がされています。

2. 法人課税

次に法人課税の関係です。資料㉑は、法人実効税率引下げと復興特別法人税です。先ほど土居先生から、法人税についていろいろご指摘がございました。法人税については、今、党税調それから政府の方でも、この秋、投資減税を中心とした対策を検討すべくいろいろと議論が行われているところです。

法人税は、平成23年度の改正で実効税率の引き下げが行われて、5%の引き下げが行われたわけですが、復興特別法人税で、法人税額の10%の付加税が今課されていて、平成27年度以降にフルに5%の引き下げが効いてくるという状況になっています。

資料㉒は、法人所得課税の実効税率の国際比較です。表面税率の国際比較をすると、確かに日本の法人税の税率は、アメリカと並んで高い水準になっておりまして、ヨーロッパのその他の国、またアジアの各国と比べると高い水準になっていて、これを下げるかどうかといったようなことについても議論がいろいろと出ているところです。

ただ、法人税の引き下げを仮に1%行うにし

でも、国・地方も含めて、4,000億円の財源がかかることで、財政が非常に厳しい中で、その財源をどのように見つけていくかということと同時に議論しないと、財政への信認が保てないのではないかと考えております。そういった中で、例えば、外形課税みたいなことを国として考えるかどうかということについても、1つのお考えだなということではあると思っています。

今後、法人税を考えるに当たって、1つは、国外に企業が出ていってしまうという話、それから、海外からどういった企業を呼び込んでくるかといったような話、それから、企業に対して減税を行うことによって、それが例えば雇用とか賃金に好影響を与えろとか、又は設備投資に好影響を与えろといった、そういったさまざまな切り口から検討する必要があると考えています。仮に企業流出という面で考えると、国際競争にさらされている製造業を中心に、製造業に対する、設備投資減税等々も含めて、ある程度の軽減措置を考えていくかどうかということが1つの論点になると考えています。

それから、海外からの企業誘致の関係について言いますと、結局は最終的なトータルの日本における魅力はどうかということが、やはり問題になってこようかと思えます。マーケットに近い、需要に近いところでどうしても企業は誘致いたしますので、どうやってトータルの魅力を高めていくか、例えば企業にとっての社会保険の制度なども含めて、トータルに考えていく必要があろうかと思っています。

それから、雇用、賃金、投資といったことについてのどのくらい効くかといったことを考えると、どの税制が一番効くのか、やはり財源と効果の関係を総合的に考えていく必要があるのではないかと。法人税は、まだいろいろと議論を行っていく必要があると思っています。

前半で法人税収の話を見せていただいたときに、繰越欠損金のお話をちょっとさせていただきました。資料⑳は、その繰越欠損金額の状況です。直近で見ていただいても、この下に伸びて

いる棒、これが繰越欠損金額の残高でございます。76兆円たまってます。

このうち大体50兆円ぐらいがリーマンショック後に新たに発生した繰越欠損金になっております。今後まだまだこれが繰り越されて残っていくことで、上の方の棒を見ていただいても、法人の所得金額から繰越欠損金の控除額が大体10兆円ぐらい控除されるような構造になっており、法人税収にかなり利いてくる構造になっております。

資料㉑は、法人数と欠損法人割合の推移です。やはり欠損法人割合が日本の場合には非常に高いという問題があります。全法人の7割を超える企業、大企業で見ても大体半分ぐらいの企業が欠損法人になっております。日本の企業の収益構造をどのように高めていくかといったことを考えていく必要が同時にあろうかと思っています。

資料㉒は、業種別法人税額です。参考までに、業種別の法人税額ということで付けております。真ん中の丸が平成23年度全体、9兆3,600億円の法人関係の税額のうち、どういった業種が払っているかという内訳ですけれども、例えば国際競争に中心としてさらされている製造業について見ていただきますと、大体4分の1、26%ぐらいの納税額になっております。

それぞれの業態の内訳を、ご参考までに掲げておりますけれども、こういった税収がどこまで上がるのか、収益構造がどうなっているかといったことについても、もう少しきめ細かく見ながら、政策立案していかなければいけないと考えております。

資料㉓は、法人の設備投資の推移です。設備投資については、今いろいろ議論しているところでございますけれども、近年、キャッシュフローよりもかなり低い水準でしか設備投資が行われていません。

減価償却費と比べて見ても、設備投資の金額が低くなってしまっていて、企業にお金がたまっているけれども、それが設備投資に回っていないという状況が如実に見てとれます。今回、経済

環境がかなり好転してきていることを受けて、企業の設備投資意欲を何とか引き出して、質のいい設備投資に向かわせるために、どういった施策を取るのがいいのかということを中心に議論が行われております。

資料④は、6月に閣議決定された日本再興戦略です。この中で下線を引いていますけれども、設備投資や事業の新陳代謝を促す枠組みを構築し、思い切った投資減税で法人負担を軽減することによって企業を大胆に支援していくことが掲げられています。大きく分けて3つの柱があります。経産省が考えている産業競争力強化法案をこの秋、国会に提出して、その法案を中心として、第1は先端設備の投資促進をする。それによって生産設備の新陳代謝を図っていく。

第2は、ベンチャー投資に対して、法人の資金を向かわせることで、良質なベンチャーファンドを作るとともに、そこに対する企業の投資を誘導できないかといったような議論も関係省庁としています。

第3は、事業再編・事業組換の促進で、事業再編でスピノフ、カーブアウトを行った企業に対して、元の関連企業から何らかの支援を行う、それに対して税制上の優遇措置を与えられないかといったような議論をしております、事業再編についても何とか今後進めていくような枠組みを作りたいと考えています。

3. 国際課税

最後に国際課税の話をしていただきたいと思います。資料④は、税源浸食と利益移転(BEPS)行動計画です。OECDの租税委員会で、税源浸食と利益移転(BEPS)に関するプロジェクトが動いておまして、この根っこにはリーマンショック後の所得格差の意識と、財政的な措置の問題が背景にあると考えております。

概要を資料④にまとめておりますが、結局、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って税負担を軽減しているとい

う問題が、例えばスターバックスの英国子会社において顕在化して、こうした問題をOECDの租税委員会で、BEPSに関するプロジェクトを立ち上げて検討をしております。ちなみにこの租税委員会は、財務省の浅川総括審議官が議長をしております。

これが単なるOECDの議論にとどまらずに、2012年11月以降、ヨーロッパの財務大臣がこれを支持する共同声明を公表し、2013年2月にG20財務大臣・中央銀行総裁会議で取り上げられ、さらに6月のG8サミットでも、議題の1つとして取り上げられてきております。

BEPS行動計画というものが、7月にモスクワで行われたG20財務大臣・中央銀行総裁会議で提出されまして、今後この15のアジェンダに基づいて、1年から2年半ぐらいかけて、新たな国際的な税制の調和を図る方策を勧告すべく検討を行っていきます。その際に、OECD非加盟国のG20メンバー8カ国も、この議論に参加しうる枠組みとしてプロジェクトを設けることになっています。

この関連で、資料④、④には、サミットにおける安倍総理の発言、コミュニケ等々を載せています。

資料④、④は、具体的な事例です。

今申し上げたBEPSの15のアジェンダは、資料⑤です。例えば、電子商取引課税について、行動1に載っています。例えば消費税に関して言えば、今アメリカの企業から音楽を買って聴いている日本の消費者には消費税がかかっていない。それから、アメリカの企業には、日本の消費者に提供した音楽で得た所得に対して日本の法人税がかかっていない。

こういった議論をどう処理するかという問題がありますけれども、これをあまり厳しくやる、PEがあるから法人税をかけようということにすると、例えばある新興国に進出した企業が、同じようにPEがあるではないかということで課税をされるといったような事態も起こり得るので、なかなか議論は単純ではございません。

いずれにしても、こういった国際的な枠組みで、いろいろなルールをまとめ上げていく、そこに中国・インドといった OECD 非加盟の国も参加させていくことが何よりも大事ではないかというふうに考えております。

BEPS と並んで、もう 1 つ OECD の議論のポイントは、資料⑤の自動的情報交換です。自動的情報交換とは、相手国の納税者が行う取引等の税関連情報を、相手国税務当局に対し、まとめて自動的に提供する仕組みです。

2 つ目の「○」に書かれておりますとおり、現状におきましても、毎年相当な件数が交換されてきています。

この仕組みを国際的に整えていこうという議論が OECD で行われているのですが、資料⑥には、情報交換をめぐる国際的議論の経緯をまとめております。

1 つは、2008年にスイスの UBS 事件が起って、スイスがそれを契機にアメリカとの間で情報提供をするようになり、それから、それまで銀行機密を保護していた法律を改正して、各国と情報交換規定を含む租税条約を結ぶようになりました。日本とも結んでいます。こういったことをきっかけに、これまでいろいろな金融関係の情報を秘密にしていた国が、情報を提供するようになりました。

OECD でも、資料⑦に書かれておりますけれども、OECD のグローバルフォーラムで、各国の税制の透明性や情報交換の実施状況について、お互いに審査をしようということで、そういった枠組みを実施してきております。順次、この枠組みの参加国が増えてきています。

私からは以上です。

(岩崎) ありがとうございます。

平嶋審議官から、個別地方税制についてご教示ください。

V. 個別地方税制の現状と課題

1. 秋の税制改正における検討項目

(平嶋) 今、地方税制で課題になっていること、個別の論点を、資料⑧に基づきご説明させていただきます。

先ほど日本再興戦略のお話が星野審議官からありましたが、これは現在、まさに秋の税制改正プロセスにおける検討項目として、自民党税調で検討することとされている項目です。

基本的考え方は、日本再興戦略に盛り込まれた緊急構造改革プログラムに係る税制上の対応を検討しこれらにより、民間投資の活性化を図るといたしまして、1 番目に先端設備の投資を促す税制、2 番目に民間企業等によるベンチャー投資の促進のための税制、3 番目に収益力の飛躍的な向上に向けた経営改革を促進するための税制、さらに、設備投資につながる制度・規制面での環境整備にに応じ必要となる税制とありまして、その具体的な環境整備は別紙にございます。

これらの項目については、まさに今現在議論中でございまして、地方税制におきましても、国の法人税で対応されたものにつきましては、法人住民税の法人税制、さらには法人事業税の所得割で、それに準じた措置を講じていくことが予定になっているわけです。その他に今回、経済産業省からは、固定資産税の償却資産に係る抜本的な見直しという提案がございまして、

それについて、幾つかお話をさせていただきたいわけですが、資料⑨には、この日本再興戦略に基づく税制措置に関する提言として、経団連から提言が出ておりまして、その中でも、法人税の減税及び資産については、地方税も整合性を図ってほしいという要望をいただいているわけです。残念ながら私どもはそう簡単にやるわけにはいかないというご説明になるわけです。私どもは、資料⑨は、要望を見もしないでお断

りしているのではなくて、ちゃんと要望は咀嚼した上でお断りをさせていただきたいな、と思って、資料として付けさせていただいたということと御理解いただければと思います。

資料⑳は、償却資産税収です。償却資産ですので、投資に応じて税が相当大きく変化しているのではないかとされている方も多いのではないかと思うのですが、実際は、償却資産課税はストックに対してかかっておりますので、1兆6,000億円から1兆7,000億円と、安定した税になっています。非常に貴重な税源になっています。

その上で、資料㉑を見ていただきますと、償却資産課税は個々の市町村にとって極めて大きな税収になっています。

左側が、例えばダムのあるところですか、福島県の市町村があるように、原発があるところにとって、極めて大きな税収になっています。それから、右側にありますように、例えば7番目の北九州市、三重県の四日市市、こういうところは人口に比べて製造業が多くて、大きな税収をここから生んでいるということです。

そういうこともありまして、資料㉒にありますように、償却資産課税については、地方6団体から、堅持してほしいという要望があるわけです。

資料㉓は、資産税制の国際比較（償却資産関係）です。よく経済産業省から指摘を受けますのは、償却資産課税というのは国際的に見てまれであると、日本独自の税であるかのごとくご説明されるのですが、償却資産課税というのは実はアメリカから輸入した税で、固定資産税というのは土地と家屋と償却資産にかかっているわけですが、土地というのは戦前の地租にあり、それから家屋は、家屋税というのが戦前からございましたが、償却資産は戦後、シャープ勧告でアメリカの税制を導入しろということで、シャープさんが導入するように勧めて、それで日本で導入したもので、日本独自の課税ではなくて、アメリカでは一般的な税です。

資料㉔を見ていただきますと、一番左にアメリカがありまして、50州のうち38州で機械設備にかかっています。これも、アメリカでも機械設備にかかる償却資産の見直しの動きがあるのではないかというようなご指摘もあるのですが、やっているところは、この間破産したデトロイト市のあるミシガン州のようなところで、経済的に日本企業もたくさん立地しているカリフォルニア州にはそういう動きはありません。償却資産課税の有無というのが企業立地に大きな影響を与えているというのは、若干違うのではないかと、私どもは思っています。

もう1つ、法人税と固定資産税の償却の考え方を合わせてほしいという議論があります。資料㉕は、法人税と固定資産税の償却資産の考え方の資料です。基本的には、法人税における減価償却は、資産の取得価額をどういうふうに費用に計上していくかという問題なのに対して、固定資産税は、そのまま財産価値に着目して課税しておりますので、効果も、いずれも発生するところが違いまして、これは第一次安倍内閣のときに、平成19年度に、法人の方で見直したときも、固定資産税の方は見直していないという状況があることです。

いずれにしても、ただ、固定資産税の償却資産でも、一定の公益性のあるものなどについて特例は講じていることはありますので、もちろん議論はさせていただきますけれども、基礎的な税収ということについてぜひ誤解を正した上で、ご議論をいただければと思っている次第です。

2. 地方法人課税

2番目の議論は、資料㉖の平成26年度税制改正における地方税に関する主な減税要望についてです。先ほど申しましたように、消費税の増税によりましても、全然財政の健全化は保証されているわけでもなく、また、消費税の税収は社会保障に使われるので、消費税を引き上げることで減税余地が生まれるということはないの

ですけれども、やはり減税の要望を多々いただいているわけです。

資料⑤にありますように、今年度税制改正でも、法人所得課税の実効税率の引き下げ、自動車取得税の廃止、それから固定資産税の償却資産課税の抜本的見直し、ゴルフ場利用税の廃止、このようなご要望を頂戴しているわけです。

しかし、資料⑥の地方税収と地方財政の財源不足の状況にありますように、地方税収は35.8兆円、地方財政の4割に相当する財源不足が生じています。消費税・地方消費税引き上げによる増収は4.2兆円、社会保障の充実もありますので、実際は3.3兆円ぐらいしか財政の健全化には寄与しません。

そういった中で、具体的な代替財源のない地方税の軽減というのは、やはり慎重に検討していきたいと思っています。

そういう観点で、資料⑦に、地方六団体からの要望がございまして、いろいろなことについて、やはり、慎重に検討しろというご要望を頂戴しているということをご紹介させていただいています。

その中で非常に大きな課題が資料⑧にあります税制抜本改革法に基づく法人実効税率の見直しがあるのですが、それ以外に、地方法人特別税・譲与税制度の見直しの問題がございまして。

これは税制抜本改革法のところの第7条3号に、法人課税の見直しのことと、5号で地方税制について見直しの項目が入っているわけですが、まず1つ、一番大きな課題は、資料⑨の地方法人特別税・譲与税についてです。

現在、もともと法人事業税の所得割につきまして、地方法人特別税・譲与税というのを設けて、富裕な県であるとされておりました東京都その他から、その税収を納めていただいて、各県に人口・従業者数という、地方消費税とほぼ同じ割合で交付するという制度を取っています。

これがもともとの法律を作ったときの経緯から、税制の抜本的な改革において遍在性の小さ

い地方税体系の構築が行われるまでの間の措置ということで行われているわけです。これについて、税制の抜本的な改革と併せて抜本的に見直しをするということがいわれておりますので、この取り扱いが今年度は地方税制にとっては非常に大きな問題の1つにもなっています。

基本的には、取り上げられている東京都や愛知県は、「今回、消費税の引き上げも行われたのだから、これは解消してほしい」というご要望ですが、片や、地方の県におきましては、「これは極めて重要な制度である。今回の地方消費税の引き上げで、むしろ東京都や愛知県の方が潤っているのだから、この制度は存続するだけではなくて強化すべきである」というのが真っ向から対立しておりまして、私も大変にその取り扱いには苦慮しているところです。

資料⑩にありますように、「地方法人課税の在り方に関する検討会」というのを地方財政審議会において検討させていただいているところでして、その富裕県と、それから貧乏県の間の争いに苦慮しているところに乱入をされたのが経団連でございまして。

資料⑪を見ていただきますと、これは今年の5月ぐらいに出た経団連のご要望なのですが、地方法人課税の負担軽減といたしまして、この(1)の2番目の「○」に、「地方法人特別税については、遅くとも消費税率の10%への引き上げ時までに確実に廃止すべく、平成26年度税制改正で成案。制度の創設経緯からして、本来であれば単純廃止が当然」ということで、これを廃止することで法人実効税率の引き下げを実現したらどうかというご提案を頂いています。

しかし、そのすぐ下に、「万が一、単純廃止が困難である場合」というふうに書いてありますので、多分、経団連さんも、万が9,999は単純廃止は無理なのだろうなと思っていただいているのだと思いますが、いずれにしても、国税に統一した上で、段階的に縮減というご提案を頂いております。

それから、資料⑫は経済同友会から頂戴した

提案です。地方法人特別税部分とか地方税部分について、個人住民税の所得割とか固定資産税の土地を引き上げて、1回下げて、最後は地方消費税でも1回下げてはどうかというご提案も頂戴しております。

これも、私ども、ご提案を見もしないで反論するということではなくて、ちゃんと勉強させていただいているという証拠のようなもので出させていただいているわけですが、やはり地方消費税を引き上げて国民の皆さんの負担を広くお願いしているときに、現実にも今、住民税、固定資産税（土地）というのを引き上げることが可能かという、これはなかなか厳しいものもあるなと思っております。いずれにしても、法人実効税率の問題と併せて、この辺も議論になっていく可能性がございますが、それはそれとして、富裕県と貧乏県の問題は解決していきたいと考えている次第です。

3. 車体課税

資料④③は、車体課税の見直しです。自動車取得税、自動車重量税については、税制抜本改革法の中で見直しということになっておりまして、特に（イ）のところに、自動車取得税は、2段階で引き下げ、消費税率10%の時点で廃止する。消費税率8%段階では、エコカー減税の拡充などグリーン化を強化するというふうに書いています。

その一方、消費税率10%段階で、自動車税において自動車取得税のグリーン化機能を踏まえつつ、一層のグリーン化の維持・強化及び安定的な財源確保の観点から、環境性能等に応じた課税を実施するとなっています。

その上で、安定的な財源を確保して地方財政の影響に対する適切な補てん措置を講じるということになっておりますので、そういう枠組みの中で検討することになっています。

よく新聞記事の中で、自動車取得税は消費税との二重課税であるから廃止することが決まったような記事が出ておりますが、二重課税だか

ら廃止するという事は、どこにも政府の決定にも、与党の決定にも出ておりません、もともとの法律の規定に「簡素化を図る」というのがございまして、自動車に関しては、市町村は軽自動車税、国は自動車重量税をかけておりますが、都道府県だけが自動車税と自動車取得税の2つの税をかけているということもありまして、われわれとして、簡素化は必要であるという観点から自動車取得税の廃止ということは提言されたと思っていますけれども、その機能は自動車税の方で維持をするというふうなことが書いてありますので、どういうふうな機能、財源を確保するという機能をどうするか、グリーン化をどうするのか、そういう点について与党の議論をいただきたいと思っています。

そういう中で資料④④は、地方にとって自動車重量税・取得税、両方とも貴重な税源であるということを書いています。

資料④⑤は、地方六団体からの要望なのですが、廃止することだけを決めて、代替財源が明記されていないのは遺憾であるといわれておりますので、われわれもちょっとどうしたらいいか検討しているところです。

そして、資料④⑥のとおり、そのために検討会を作って議論させていただいているところです。

資料④⑦は、自動車取得税の適用状況です。これは何を申し上げたいかといいますと、現に今、自動車取得税を廃止すると何が起るかということで、例えば一番上の輸入車、1,320万円と書いてありますが、9km/Lのものについては、現時点で自動車取得税がほぼ60万円かかっています。これに対して上から4番目、32km/L走る国産ハイブリッド車については、エコカー減税によりまして、現在は1円も自動車取得税はかかっていません。

これを、このまま消費税率引き上げのときに廃止したら何が起るかという、輸入車Aには60万円の税廃止によるメリットが生じ、国産ハイブリッドの方には全く生じないということで、今までやってきたエコカーを推進すると

いうことについて逆行する制度になってしまう。このことをどう考えるかということが、先ほどのグリーン化の維持をどう考えるかという論点ということです。

その上にまたもう1つややこしい論点がありますのが資料④で、TPPの際に、「自動車TOR」というのが決定されまして、3番にございますように、TPP交渉と並行して自動車貿易に関する交渉を行うことを決定した。対象事項として透明性、流通、基準、環境対応車／新技術搭載車、財政上のインセンティブと、こういうふうに書いてありまして、その財政上のインセンティブの中身は、一番下にございますように、税制の運営に関する政府の主権的な権利を害することなく（中略）差別的な効果を与えないことを確保するため、取り上げられるということになっています。

これに関する交渉は、1回だけ行われたというのが新聞に出ています。TPPと同じで、保秘がかかっておりまして、内容についてはお話しできないわけですが、こういった要素も考えながら議論をさせていただかなくてはならないと思っています。

4. ゴルフ場利用税

最後にゴルフ場利用税の廃止というのが文部科学省から要求されています。スポーツにかけるのはけしからんということですが、資料⑤を見ていただきますと、多分ここにおられる方は東京におられる方が多いと思うのですが、東京におられる方が、多分東京外の関東圏に900万回ゴルフに行っておられまして、それについて、道路も使っておられますけれども、税負担をしておられません。若い18歳未満の方のゴルフは非課税になっています。それから、あまりビールも飲めない70歳以上の方のゴルフも、もう既に非課税になっておりますので、ぜひブレザーを着て昼休みにビールを飲むような方は、ビール1杯分の800円ぐらいを置いてきていただくというつもりで、ぜひお払いいた

けないかなというお願いをして、残りはちょっと説明を省略させていただきます。

以上です。

Ⅵ. 個別税制の現状と課題についての討論

（岩崎） ありがとうございます。既に時間をだいぶ経過しておりますので、論点を絞って議論をしていただければと思います。まず谷口様から、ご意見をお願いいたします。

（谷口） 各論の方で、ポイントだけコメントさせていただきます。

1. 法人税

（法人実効税率）

法人実効税率につきましてはいろいろとご説明をしていただきましたが、われわれとしては、戦っているアジアの諸国に比べて法人実効税率が高いという認識です。ただ、いろいろ、先ほど星野審議官からもお話がありましたように、製造業を中心に投資減税をするという流れが出て来ておりますが、われわれとしては国内だけの投資促進ではなくて、海外からの投資を呼び込んで、国内の雇用拡大も図れるように、何とか実効税率の問題は今後も議論していただきたいということです。

（研究開発費）

研究開発費は、先ほども話がありましたけれども、これから成長軌道に乗せていくという課題に非常に大きな役割を負っていると思います。特に、生産年齢人口つまり働き手が減っていく中で、1人当たりのGDPを稼いで成長させていかなければいけない、その裏付けはやはり研究開発を通じた生産性・付加価値向上なのではないかと思っています。

そういう意味では、研究開発にいろいろな手当てをしていただいていますけれども、海外ではさらにそれを上回っているという面もありますので、やはりこの面につきましても、今後検討をぜひしていただきたい。

2. 消費税

消費税については、足元の上げるか上げないかの次に、さらにどうするのかという議論が多分来ると思います。

それで、番号制度、この法律が成立いたしましたので、逆進性対策も含めて、ベースを整えていくことで、いろいろとうまく使っていただきたいなと思っています。

情報の漏えい問題とか、いろいろリスクはあるのですが、これはこれでまたちゃんと手当てするということで、まさに、先ほどの公平性を裏付けるための番号制度の活用ということを提言したいと思います。

3. 所得税

所得税の所得再分配機能が、去年の最高税率の引き上げぐらいではまだまだ足りないと思っています。所得税について再分配機能なり、徴収機能を、もう一段、高める必要があるだろうということです。

4. 地方法人課税

地方税につきましては、税源の性格からいって、地方法人二税というのは、応益原則の観点からちょっと違うのではないかという意味です。

当然、税源が何かないと、単純にやめるわけにはいかないというのはよくわかるわけですので、やはり税源の入れ替えも含めて、この辺をきちんと検討して、地方税にふさわしい税源というものを確保していくことが必要なのではないかと思っています。

5. 国際課税

それから国際課税については、今日の午前中

の増井先生のお話、それから先程の星野審議官からのご説明にありますように、いろいろと進み出しています。

これは、企業の本質的なものであります。後から脱税だったとか、二重課税されるというのはたまりませんので、ぜひ官民で議論していただいた上で、OECD等の場で、早めにコンセンサスを形成していただきたいと思っております。

6. 償却資産に係る固定資産税

それから、1点だけ、固定資産税の償却資産課税の話をお話しさせていただきます。先ほど平嶋審議官がおっしゃっていたのですが、やはり私どもとしては、償却資産課税そのものが、やはり地方の応益関係のバランスでいうと、ちょっと合わないのではないかと認識がございまして、やはりこれについても、十分な議論をさせていただきたいということです。

以上です。

(岩崎) 続きまして、土居先生からご議論ください。

(土居) 手短かに申し上げます。

1. 所得税

まず星野審議官に、所得税に関して質問させていただきます。所得税は、先ほど谷口さんからお話がありましたけれど、所得再分配機能をいかにこれからさらに発揮させるかというところは重要なポイントになってくると思います。特に社会保障にまつわる給付と負担の世代間格差のことを考えますと、公的年金等控除が手厚過ぎるのではないかという批判が経済学者からは以前から言われております。この点について、今後の公的年金等控除の改革の方向性はどのようなふうにお考えであるかということについて、

今お話しいただける範囲でお聞かせいただければと思います。

特に、既にご承知のように、給与所得控除は、民主党政権の中で改められまして、上限が設けられました。上限以下の方は、特にそれで大きく変更があるわけではなかったけれども、役員報酬等々で控除などが減るということはありません。しかし、上限だけではなくて、全体として控除の額自体を抑制するという方向も考えられると思うのですが、そのあたりの方向性について伺えればと思います。

2. 償却資産に係る固定資産税

それから、平嶋審議官には2点ほどありまして、先ほど償却資産にかかる固定資産税については、かなりゼロ回答というようなお話でありました。ただやはり、課税するにしても、応益課税だということを中心に地方自治体側が訴えて、応益課税だからこそ償却資産に課税するのだというような説明の仕方は、なかなか通らないのではないかと思います。

Too big too fail 式というのでしょうか、税収が多過ぎて、なかなか急には減らせないということなのか、しばらくの間はやむを得ないとしても、償却資産に課税するぐらいならば、先ほど平嶋審議官がお触れになったように、小規模宅地、それから農地の優遇策を、固定資産税に関しては縮小していくこととの対応で代替財源という可能性というのは、今すぐは無理にしても、将来考えられるかどうかということをお伺いしたいと思います。

3. 地方法人課税

それから最後の1点は、地方法人特別税に関して、最終的には利害が錯綜しているので、政治決断を求めることになると思うのですけれども、政治決断を下すということになったとしても、今いろいろ拳がっている論点で、これだけはさすがに欠かせない、配慮せざるを得ない、そういうような論点として浮かび上がってきて

いるものが現時点であるとすれば、どのようなものがあるかということをご紹介いただければ幸いです。

以上です。

(岩崎) ありがとうございます。難しい論点がいろいろ出ましたが、それぞれ審議官から、今の段階でお答えできる範囲でお答えいただければと思います。まず星野審議官からお願いいたします。

(星野) まず、谷口様からのご質問です。

1. 法人税

(法人実効税率)

法人実効税率について、縷々こちらも述べさせていただきましたけれども、今後、この問題についてはまだまだ議論が続いていくことだと思っています。

繰り返しになりますけれども、1%下げることによって、国・地方で4,000億円の財源がかかるということについて、代替財源も含めて考えていかなければいけないということと、法人税に対するアプローチとして、一律の税率引き下げがいいのか、ターゲットを絞った何らかの法人の特別措置がいいのかということについても、今後さらに議論を深めていきたいと考えております。

(研究開発税制)

研究開発税制についてご指摘がございました。これは日本の制度自体もかなり思い切った制度になっておりまして、最大限で法人税収の4割をカットできるということになっておりまして、この制度を利用することによって、実際の出来上りの法人税率、例えば国税ですと25%の水準から15%ぐらいに水準が下がるということです。

海外もいろいろやっているという話ではござ

いますけれども、つぶさに制度を比較すると、対象が限定されていたりとか、例えば減価償却費が含まれていないとか、日本の制度よりも若干使い勝手が悪いようなこともいろいろありまして、そういう意味では今の日本の制度は、かなりのものだなとは思っています。

ただ、研究開発については、いずれにしても、企業の足腰を強化するという意味では非常に重要ですので、今回、この秋の法人税の検討に当たっても、研究開発税制については議論の俎上に載っておりますので、今後とも研究開発税制について検討していきたいと考えております。

2. 消費税

それから、消費税の関係で、番号制度を使って逆進性対策ということです。番号制度については、ご案内のとおり、法律が成立して、導入が図られるということになりました。先ほど資料の中でもちょっと見ていただきましたけれども、対策としては、当面は簡素な給付措置を行っていくということになっているわけですが、番号制度が実施された暁には、給付措置についてももう少しきめ細かい制度にするのか、はたまた軽減税率をやっていくのかといったようなことについて、さらに議論をしていかなければいけないと思っています。

いずれにしても、番号制度を活用して、税制をきめ細かく行っていく。それから、社会保障制度も含めて、給付と負担の在り方をもう少しきめ細かく見た制度設計をやっていかなければいけないということで、番号制度の活用については今後とも検討していきたいと考えております。

3. 所得税

それから、所得再分配機能の話でご指摘がございました。所得税については、実は今日お配りした資料の中で、資料④、資料⑤にあります。

資料⑤を見ていただくと、個人所得課税の実効税率の国際比較という表を載せたのですけれ

ども、これを見てわかっていただけるかと思うのですが、日本は低所得者、要するに1,000万円からもうちょっとのところまでの負担の率が、諸外国に比べてものすごく低いということになっています。

所得再分配機能の強化といったときに、非常に難しいのは、実は日本はものすごく税率が寝ていて、相対的に低い所得の人があまり所得税を負担していないという構造になっている中で、国際水準も見ながら、どのように所得税の課税強化をしていくかという問題がございます。

これは、今後消費税をどうしていくかということも絡むわけですが、担税力なり、社会保障の負担も含めて、総合的に考えていく必要があって、所得再分配機能を高めるといふ話と、結構、中低所得者に効くような税制改正をやっていかないと、構造論としてはなかなか難しいものがあるのだということをご理解いただければと思います。今後とも所得税については引き続き議論をしていかなければいけないと思っています。

4. 国際課税

国際課税については、官民での議論、早めのコンセンサス形成をというご意見でしたが、私どもも国際課税については、なるべく議論を明らかにして、民間の意見もなるべく取り入れて、いろいろな議論に臨んでいきたいと考えています。

5. 所得税

それから、土居先生からは所得税の関係で、公的年金等控除についての改革の方向性ということで、ご質問がございました。

この問題については、先般出ました国民会議の議論の中でも、年金制度の改革に伴って、例えば高所得者の年金給付の在り方と並んで、公的年金等控除を含めた年金課税の在り方の見直しを進めなさいといったような提言がなされておりますので、ある程度高い方の所得について



公的年金等控除をどうするかという点については、土居先生もご指摘されているとおり、給与所得控除との関係、上の方のキャップを設けるといったような話も含めて、やはり制度のある程度の統一性を図っていく必要があるかと思っています。

全体として控除の抑制をどうするかということについては、これはなかなか今の時点で、どのようにやっていくかということについては、なかなかお答えしにくい面もありますけれども、ただ、公的年金等控除については、今申し上げた国民会議でも指摘がなされているところですので、課題としていろいろと検討していきたいと思っています。

(岩崎) それでは、平嶋審議官、お願い申し上げます。

1. 地方法人課税

(平嶋) 私の方は、法人課税と償却資産のお

話を頂いたと思っております。この2つは関係をしておりまして、地方法人二税の引き下げで、実効税率を引き下げてほしいという議論の一方で、先ほど法人擬制説の立場から、やはり法人所得課税というのは、地方課税には向かないのではないかというご議論も頂いています。

そうしますと、では法人は地方の行政サービスから受益を受けていないのかといわれれば、法人の営業活動・生産活動で道路も使うし、事故が起きることもありますし、救急が行くこともあるということで、一定の負担はしていただかなければいけない。

そのときに、外形的な標準でかけていくというのが1つの方法でございまして、私どもとしては、実際に外形標準課税は地域の遍在性も是正することが私どもの調査でわかってまいりましたので、できましたら外形標準課税を拡大していきたいという気持ちはございます。

ただ、これに関しては、1億円以上の大企業の中でも議論が分かれておりますし、ましてや、赤字法人の多い1億円以下の中小企業に関しては、外形標準課税の導入に極めて消極的なご意

見を頂戴しているということで、極めて難しい問題と思っています。

2. 償却資産に係る固定資産税

その中で、一種のこの償却資産に対する固定資産税というの、法人の外形課税の1つと見ることも可能なわけで、全体として法人が地方に対してどういうふうな負担をするのかという議論が、やはり必要なのかなと率直に思っています。

固定資産税の償却資産に関して、動くもの、機械装置を念頭におっしゃる方が多いのですが、先ほど申しましたように、例えばダムですとか、それから電気会社の送電用の鉄塔とか、こういったものも実は償却資産ということで課税をさせていただいているわけで、家屋にも課税していることの関係も考えていただいたり、やはり資産としての価値を考えていただいたりすると、そうそう不公平ということでもないのかなと思っています。

特に、例えば1億円の償却資産を購入されて、例えば5年で償却するというものになりますと、5年目、6年目になりますと、もう5%になってしまいますので、1億円の資産に6年

後、7年後にかかっているのは、元が500万円の残価しかないので、実のことを言えば、1.4%掛けて7万円ですか、それだけがかかっているということになるわけですので、そんなにものすごく重たい税ではないと思っていますが、いずれにしても、いろいろなご意見をいただいていることは、よく勉強させていただいて、議論させていただきたいと思っています。

(岩崎) ありがとうございます。

おわりに

(岩崎) 大変ホットな議論を展開していただきました。本日予定していた終了時間を大変オーバーしてしまいましたが、今後、年度末にかけて政治的にはますます議論はヒートしていくと思いますので、その際の検討の基礎を提供できたのではないかと考えております。

本日はご清聴ありがとうございました。これで本日の討論を終了させていただきます。どうもありがとうございました。

消費課税とヒューマン・キャピタル

京都大学大学院法学研究科教授

岡村 忠生

はじめに

▶ ヒューマン・キャピタルの捉え方

初めに、この報告の概略を述べます。本日の報告では、消費課税におけるヒューマン・キャピタルを形成し向上するための経済活動に対する適正な課税を検討します。その中では、ヒューマン・キャピタルの形成や実現への租税優遇措置のあり方にも触れたいと思います。また、報告の前提として、消費税の位置付けを確認する作業も行います。消費税は、個人消費に対する課税であること、言い換えれば、企業活動に対する課税ではないことを、制度の検討から明確にし、その上で、ヒューマン・キャピタルに対する課税の問題を考えていきます。この報告では、人の所得獲得能力をヒューマン・キャピタルと呼び、これを一種の資産と考えます。

資産については、昨年この租税研究大会で、所得課税の中で、ヒューマン・キャピタルを資産として把握し、キャピタル・ゲイン課税が行



われる可能性について報告しました¹。その中で、資産には、将来利益の見込み（その資産が将来生み出すと予測される利益の現在価値評価）と、その資産に投じられたコスト（歴史的価値）との2つの側面を持っていることを述べました。もちろん、資産を取得するときには、市場において独立当事者が取引をするわけですから、この2つの数値、つまり将来収益の見込みとその時に投下したコスト（原価）は、一致

1 岡村忠生「人と資産－キャピタル・ゲイン課税の可能性－」日本租税研究協会『税制抜本改革と国際課税等の潮流』（2012年）4頁。

しているわけです。しかしながら、時の経過に従って将来利益の見込みは変化しますので、歴史的元価と時価とは乖離することになります。この差額が、キャピタル・ゲイン／ロスになるわけです。ヒューマン・キャピタルについても、人の将来利益の現在価値は日々変動していきますので、キャピタル・ゲイン課税の可能性が理解していただけるでしょう。

もっとも、このような見方とは異なり、ヒューマン・キャピタルとは、人が生まれながらにして有するものであり、教育や研修といった誕生後の改善は、もう既に生まれたときに織り込み済みであるという考え方もあります。たとえば、高名な税財政の研究者である Louis Kaplow は、そのように考えていると思います²。

しかし、この報告では、そのような決定論ではなく、人が生まれた後に、費用を費やし努力をして、ヒューマン・キャピタル（所得獲得能力）を向上させていくと考えることにします。そして、3つのフェーズ、すなわち、形成（教育、研修）、実現（生産活動、所得獲得）、移転や喪失の3つの段階を考えていきます。

昨年は、個人ひとりひとりが自らの能力を錬磨し、向上させるための支出は、資産化という方向で所得課税に反映させるべきではないかとお話ししました。最近改正のあった特定支出控除にも触れ、専門職に就くための支出を考えると、その資格を得る前に支出が行われ、専門職の資格を取った後にそれが実現していくので、費用収益の時間的対応から、資産という概念が必要ではないかと申し上げました。

➤ 消費課税の影響

消費課税におけるヒューマン・キャピタルの扱いについては、4つの問題があります。

第1は、ヒューマン・キャピタルの形成のた

めの支出をする〈主体〉の問題です。これは、先に挙げた3つのフェーズのうちの形成段階に関する問題です。所得税では、給与所得者であっても、限られた範囲ですが、自己研鑽などのための支出を特定支出控除として控除する道が開かれています（所法57条の2）。これに対して、消費税では、給与所得者によるこのような支出は、事業者において課税の対象とされ、給与所得者において税額控除することはできません。しかし他方で、企業が被用者のために支出する研修費などは、課税仕入れとなり、課税売上げに対応して、その全部または一部を税額控除することができます。

企業の支出する研修費用などについては、所得税と法人税では、少なくとも理論的には、資産計上の要否が問題となります。将来の収益に結び付くようなヒューマン・キャピタルの形成費用は、将来の収益に対応して控除しなければならないはずだからです。これに対して、現在の消費税は、課税ベースをキャッシュ・フローで算定するので、資産計上のようなことは必要ありません。そうすると、企業にとっては、消費税における処理の方がやりやすいだろうと思われれます。

このように見ると、消費税は、ヒューマン・キャピタル形成のための支出をする主体に関して、給与所得者を雇用者よりも不利に扱っているとされます。もちろん、この議論の背景には、自分のための教育や研修といったものが消費に当たるのか否か、という問題があります。この消費とは何かという問題は、後に議論をします。

第2は、実現における〈身分〉の問題です。これは、先に挙げた3つのフェーズのうちの実現（ヒューマン・キャピタルに基づく所得獲得）の段階に関する問題です。人的役務提供に

2 Louis Kaplow, Human Capital under an Ideal Income Tax, 80Va. L. Rev. 1477 (1994).

関して、消費税では、雇用のための費用、つまり支払賃金や給与といったものは、仕入税額控除の対象とならないことになっています。それがなぜかは、はっきりしません。しかし、どの国でもそうになっています。これに対して、請負のような外注費用になると、仕入税額控除の対象になります。そのため、これはよく言われることですが、アウトソーシングというのでしょうか、自らの被用者を辞めさせて外注に切り替えると節税になるわけです。また、機械を買う費用は税額控除できるけれど、人を雇う費用は税額控除できないので、人を減らして機械化をすれば節税になります。そうすると、この限りでは、雇用に対してバイアスがあることになります。正社員としてきちんと人を雇うことに対して、消費税にはバイアスがあるのではないかという問題がかねてより指摘されてきているわけです。

この問題の背景には、消費税が、課税事業者になることができる人と、そうならない人（消費者、給与所得者）、この2つを身分として区別をしていることが指摘できます。この点についても、後ほど検討を進めていきます。

第3は、形成と実現の<時間差>です。これら2つのフェーズのギャップから来る問題、課税時期の問題になります。身分の問題にも関係がありますが、消費税が資産という概念を持たず、実質的にはキャッシュ・フローによって課税を行っていることから、給与所得者や消費者であるときに支出したヒューマン・キャピタルの形成費用を、課税事業者となってから控除することができないという問題があるわけです。たとえば、専門職である弁護士や公認会計士、税理士になるための支出に伴う消費税額は、そうした資格を取得して獲得した収益に対応する消費税額から税額控除することができません。自己研修費用は、資格取得後であれば仕入税額控除の対象になりますが、取得前の支出は控除できないわけです。

しかし、なぜそうなのかは、自明ではありま

せん。どこの国の多段階付加価値税（消費税、VAT（Value Added Tax）、GST（Goods and Services Tax））も、キャッシュ・フローまたは譲渡の時点で課税をし、資産という概念を持っていません。しかし、ここには検討の余地があります。実際、外国ではそういった検討がされている例があります。たとえば、住宅や耐久消費財に見られるように、支出の時点と消費が行われる時点が異なる、消費がずっと長期間にわたるものがあります。こうしたものの扱いについての検討の例を、後ほど紹介します。

第4は、ヒューマン・キャピタルの移転の問題です。たとえば、消費税法上、事業譲渡は課税売上げになりますが、事業譲渡に際してのれんが計上されることがあります。のれんとは、事業譲渡の対価のうち、個々の資産時価の合計額を超える金額をいいます。その内容は、ブランドやノウハウのような無形資産がまず考えられますが、さらに、被用者の人的組織、訓練を受けたチームといったものも存在します。人的組織をそのまま買い取りたいから、事業譲渡という方法を取る場合がしばしば見られます。このときは課税売上げの中にヒューマン・キャピタルを譲渡する対価が含まれることになります。このようなヒューマン・キャピタルの形成には、当然、その人達を雇い続けるための給与の支払いが必要であったわけですが、それは課税仕入れの対象には含まれていません。そうすると、課税仕入れにならないけれども、事業譲渡でのれんとして認識され、課税売上げになって課税が及ぶ、ということが起こるわけです。

以上のように見て来ると、消費税は、ヒューマン・キャピタル（人の所得獲得能力）を不利に扱うバイアスがあると思われます。

➤ 適正課税、租税優遇

このバイアスを是正する方法として取りあえず思い付くのは、非課税（免税）、ゼロ税率、軽減税率といった手法になります。しかし、これらによって、バイアスを解消できるかどうか

といわれると、無理ではないかと思えます。むしろ、ヒューマン・キャピタルを形成するための支出については、仕入税額控除の時期を繰り延べる、課税売上げに応じて遅らせるという制度を検討すべきであると思えます。これは、所得課税における資産、すなわち、支出があってもまだ控除できない数値に相当するものです。消費税の世界にも、一種の資産を導入することになります。たとえば、弁護士になるための教育支出に係る消費税額を、支出時には資産のように認識し、弁護士になってからの収益にかかる消費税額から控除することになります。これは、素直な思い付きではないかと思えます。

それからもう1つ、本日の報告では、十分な検討はできませんが、租税優遇（優遇措置）をどう考えていくかということも、消費税シフトの中では検討されるべきだろうと思えます。これまでは、主に法人税において租税特別措置を与え、国の経済施策を実現してきたわけですが、今後、税源として消費税が重みを増し、法人税が後退していきますと、当然、法人税に関する租税特別措置の効き目は弱くなっていくわけです。そうすると、消費税における租税特別措置といったものとして考えなければならないと思えます。

前置きが随分長くなりましたが、以上が序論です。

1 消費課税と人的役務

1-1 個人消費への課税

➤ 小売売上税から多段階付加価値税へ

まず、消費税課税とは何かを、確認したいと思えます。問題は、消費とは何かということになりますが、消費の概念を正面からきちんと説明することは、容易ではありません。もちろん、消費は、サイモンズなどが提唱した包括的所得概念における所得＝消費＋貯蓄という恒等式から、所得－貯蓄として導けるはずですが、しかし、

そのような引き算ではなく、積極的に個人消費を定義することは、非常に難しいと思えます。

制度の仕組みに目を向けましょう。消費課税は、日本を含む多くの国で、現在、多段階付加価値税として実施されていますが、歴史的には、小売売上税や蔵出し税が進化したものと考えられます。このときには、消費とは何かということの特定義する必要はありませんでした。消費に対する課税という性質も、制度としては前面には出ていなかったといえるでしょう。

しかし、たとえば、自動車の販売を考えると、全く同じ車種が、自家用車として購入されることも事業用に購入されることもあります。鉛筆などの文房具もそうでしょう。小売売上税の課税対象となる資産を事業者が取得し、事業のために使ったとすると、消費者に対する課税ではなく、事業者に対する課税になります。その税負担が消費者に転嫁されるのであれば、消費者は、累積した税を負担することになります。いずれにしても、事業者が取得する資産に小売売上税が課されると、そうでない場合に比べて税負担が重くなり、税の中立性や公平な競争が損なわれます。

そうならないようにするには、事業を統合して課税を受ける機会を減らすことや、事業者への販売には小売売上税を課さないことが考えられます。しかし、前者は、税負担のために法人の合併などをする事となり、経済活動を歪曲します。また、そもそも事業者間の取引をなくすことはできません。後者についても、売主にとって、相手が消費者なのか事業者なのか、最近の言葉を使えば、B2C (Business to Consumer) か B2B (Business to Business) かを判断することは難しく、また、Mirrlees Review でも指摘されていますが、その区別をするインセンティブを持っていないと思われます。そこで、VATのような多段階付加価値税が入ってきたわけです。多段階付加価値税は、相手が事業者なのか消費者なのか、取引がB2BなのかB2Cなのかを区別せず、全て売上げに

課税をしてしまうという仕組みを取ります。ただし、課税をしたという事実をインボイスによって相手に伝達し、相手が事業者であれば、その税額の税額控除を認める、すなわち、前段階控除（日本の消費税での仕入税額控除に相当）を行うシステムになっています。VATを課税したことを証明する書類として、インボイスが用いられてきているわけです。最初の多段階付加価値税は、フランスで1954年に導入され、著しい勢いで世界各国に広まりました。最も成功した租税だと思われます。

VATは、小売売上税であれば消費者への販売の段階で課していた税を、消費者に至る全ての段階の取引に対して課すものであり、小売売上税を事業者の間で分割したものです。VATにおいて、事業者間取引では、インボイスのやり取りによる牽制が作用します。すなわち、買主は、前段階で課税が行われたことを示すインボイスがないと前段階控除ができないこととされていますので、買主は売主に対して、インボイスの交付を求めます。インボイスを交付するために、売主はVATをきちんと納付することになります。事業者間でのこの牽制が働くので、制度としてうまくいくとされているのです。もちろん、インボイス、特に伝統的なペーパー・インボイスについては、いろいろな不正はあるのですが、インボイスの不正発行をしても、そこで脱税できるのは一段階だけですので、その被害は小売売上税よりも少ないという利点があります。

VATが小売売上税を多段階化したものであることは、重要です。小売売上税が商品の購入という個人消費を対象にした租税であったように、VATも個人消費を対象とした租税です。企業に負担を求める租税ではありません。多段階付加価値税が消費者に対する租税であること

を、しっかり確認しておきたいと思います。

➤ 課税売上げと仕入税額控除のチェーン

資料2ページ中ほどに、ノーベル賞学者のJames Mirrlees氏らが著した「The Mirrlees Review」から、税率20%のVATにおける供給段階の<チェーン>という図を出しておきました³。この種の図はどこにでもあり、特にMirrlees Reviewにしかないといったものではありません。多段階付加価値税の仕組みが、よく分かると思います。Firm Aが対価100で商品をFirm Bに販売します。VATが20発生します。Firm Aには、課税仕入れはありません。Firm Bは、それを対価300で次のFirm Cに販売します。このときのVATは60です。そして、Firm Cは、対価500で消費者に販売します。VATは100です。

この図は、私たちにとっては、下半分の「Analysis of firms」というところから見た方が分かりやすいでしょう。左の列に、20、60、100の金額が見えます。次の中央の列には、それぞれの事業者がどれだけの仕入税額控除を請求するがあります。それは、前段階で課された税額ですね。そこで、それぞれの事業者が支払うべきVATは、一番右側の20、40、40になるというわけです。

興味深いのは、上半分にある「Analysis of transactions」です。最初のFirm AからFirm Bへの譲渡では、Firm Aに20のVATが課されるけれども、Firm Bがこれを税額控除するので、この第1の段階では、課税は結局なくなっていることが示されています。Firm BからFirm Cへの譲渡についても、同じように、Firm Bには60が課されるけれども、それはFirm Cで税額控除されるので、ここでも課税はありません。つまり、B2B（事業者間）取

3 James Mirrlees, et al., Tax by Design: the Mirrlees Review, (Oxford University Press, 2011) at 169.

引では税負担を生じさせないということです。課税が発生するのは、最後の消費者に譲渡をした段階であって、消費者がVATの税額控除を請求できないことによって、この課税が発生している、こういう説明をしているわけです。

この関係がVATのチェーンと呼ばれるものです。このチェーンをきちんとつないでいくということが、VATのような多段階付加価値税を、小売売上税と同じものにするようになります。ただ、その納税を事業者間で分割して行うことになるわけです。

このことは、日本の消費税でも同じであると思われまじ、また、同じであるべきだと考えられます。消費税は、ご承知のように、個別物品税を統合して設けられたものです。その創設を定めた1988年（昭和63年）制定の税制改革法の第10条には、「消費に広く薄く負担を求める消費税を創設する。」と規定されています。消費税は、VATをモデルにしています。インボイスが導入されていないといった不完全さがありますし、この後述べる転嫁の問題はあります。しかし、法的な制度として見たときは、現行消費税が個人消費以外のもの、たとえば、一定の事業活動の指標（支払利子+支払賃金といったもの）に対する事業者への課税と捉えることは、全くの誤りです。

消費税の解釈論や立法論は、課税売上げと仕入税額控除のチェーンをきちんと確保する方向を目指すべきです。つまり、前段階の人が課税を受けているから、その分をその次の段階の人は税額控除できる、この連関を確立する、このチェーンを確保すべきであると思います。このことによって初めて、消費税は消費に対する税として成立し得るわけです。消費税が個人消費に対する租税であることを、本日のお話の大前提としたいと思います。

▶ 課税ベースの拡大

消費税がこのように個人消費を広く包摂する課税である、あるいは、そうなるべきだとする

と、現在の課税ベースが十分なものかどうか問われることになります。VATにおいても、課税ベースの拡大の議論が行われています。

今申しました歴史的な経緯、すなわち、小売売上税というものを多段階化して、VATを作ったというこの経緯から、直感的には、小売売上税になじむようなものがまず課税の対象として浮かび上がります。消費者が購入する消費財がまず対象になるわけです。しかし、課税を多段階化する中で、小売売上税ではB2B（事業者間）取引には課税を考えなかったのですが、VATではB2B取引にも課税が及ぶので、消費財ではないようなものについても課税の網がかぶせられ、しかし同時にそれは税額控除の対象ともされてきた、という経緯があるわけです。

そうすると、多段階付加価値税では、消費財、物品だけではなくて、役務、サービスも、課税の対象になってきます。現在、日本を含むさまざまな国で、課税の対象から除外されているものとしては、利子などの金融取引、支払給与、医療費、教育費といったものが存在しています。問題は、なぜそうなのかという理由が必ずしも明らかではない、理論的には説明しにくいことです。

個人所得税では、理念として包括的所得概念があり、ただ執行上の便宜から、実現主義により含み損益は課税の対象にしない、帰属所得にも課税をしない、ということになっています。所得課税におけるこのような課税の制限は、包括的所得概念からは正当化できるものではありません。これに対して、消費税における消費の概念というものは、先ほども申しましたことから、議論の余地がまだ残されているように思います。たとえば、今申しましたMirrlees Reviewもそうですし、それから英国でもっと古い総合的な研究として1978年のミード報告書がありますけれども、ここでも金融や保険サービスといったものに対する課税が具体的に検討されています⁴。

これらの検討で常に意識されてきた問題は、

課税対象に入らなかったとき（非課税）の効果はどう出るかということです。「非課税」とは、一定の課税物件を課税の対象としないことだと講学上説明されています。消費税では、「非課税」とか「不課税」とか「免税」とか、いろいろとややこしい言葉が出てきまして、このようなものを授業で説明する必要があるのか、疑問に思っているのですけれども、とにかく講学上の非課税、要するに課税の対象外にするということが起こってくると、先ほど申した課税のチェーンがつながらなくなります。

Mirrlees Review は、このチェーンが切れることを強く懸念し、非課税は VAT のロジックにとって anathema（のろい）であり、cancer（癌）であると述べています⁵。後者は、フランスで1954年に導入された VAT (Taxe sur la Valeur Ajoutée, TVA) の法案を作った Maurice Laureé (VAT の父) の言葉です。Mirrlees Review は、できる限りこのチェーンをつないでいく方向、金融・保険サービスなども VAT の対象にする方向を検討しています。

注意すべきことは、こうしたものを対象にすることは、B2B取引を VAT の負担の外に置くという意味を持つことです。逆に、(講学上の意味での) 非課税を設けることは、実質的に企業に VAT を負担させることになりかねません。どういうことかと申しますと、たとえば金融サービスを行うためにも、さまざまな仕入れが必要ですが、その仕入れが非課税である金融サービスに対応していると、その部分の仕入税額控除ができなくなります。そうすると、前段階の VAT は、実質的にはその金融機関が負担するか、次の段階に転嫁されることになります。次の段階は事業者かもしれませんが、やはり仕

入税額控除はできませんので、税の累積が生じます。消費税における非課税は、決して実質的な税負担がないという意味ではない、としばしばいわれています。取引段階に非課税が挿入されてチェーンが切れてしまうと、税負担がどうなるかということについての制度的な説明ができなくなるのです。

1-2 直接課税と間接課税

1-2-1 消費課税と転嫁

いま、転嫁や実質的な意味での税負担ということを申しましたが、転嫁という言葉について、その意味をはっきりさせたいと思います。資料 3 ページの図は、やはりノーベル賞学者の Joseph E. Stiglitz が著した教科書から取ったものです⁶。同じ図は、他の多くの教科書にもあり、ご存じの方も多いと思います。

どういうことを表しているかということ、供給曲線が左下から右上の方に引かれ、需要曲線が左上から右下に引かれており、最初、税のない世界で、 E_0 というところで需要と供給の均衡がありました。ここで、税が課されます。税は左側の幅として表されています。税がこの幅で課されると、売上高が減ります。値段が上がるので、課税前と同じ量は売れなくなるわけです。生産者の利益は減少するでしょう。したがって、税を導入したことによる不利益を誰が被るかという、消費者も被るし、生産者も被ることが分かります。どちらがどれだけ被るかは、需要・供給の関係に依拠することも分かります。つまり、需要曲線と供給曲線の角度、どれだけ水平または垂直に近いかによって、税の負担の割合が決まる、これは経済学では初歩的な議論です。

4 Meade, J., The Structure and Reform of Direct Taxation: Report of a Committee Chaired by Professor J.E. Meade for the Institute for Fiscal Studies, at 259-260 (London: George Allen & Unwin, 1978), available at <http://www.ifs.org.uk/publications/3433>.

5 Mirrlees, supra note 3, at 175-176.

6 J. E. ステイグリッツ著、藪下史郎訳『公共経済学〈下〉』（東洋経済新報社、1996年）383頁。

これをもって消費税は、全部を消費者に転嫁することができないといった議論が行われているわけですが、これは当たり前のことです。ある税を課せば、その分だけその商品の値段は上がるので、売れ行きは落ちます。そこで、生産者としては一番売れるポイントを求めていくと、新たな均衡点は、少し値段を下げたところになるだろうというわけです。

問題は、法律学の議論として、このような税の転嫁による事実上の負担を、どこまで考えるべきかになると思います。転嫁の問題は、個人所得税や賃金税などでも起こります。所得税や賃金税を徴収したときにも、やはり消費者の購買能力が落ちますから、生産者は、最大の利潤を得ようとするので価格を下げざるを得ません。しかし、消費者に課された所得税を事業者が負担しているといった議論は、所得税の解釈論や立法論ではやらないと思います。もっと言うと、世帯主に対して所得税を課すと、世帯主だけが貧しくなるのではなく、効果はその家族みんなに波及すると思います。たとえば、一家の今夜のおかずの内容が悪くなるとか、そういうことで、実質的な転嫁というのは起こっているわけです。けれども、そういうことまでは法律学の議論としてはしていないと思います。刑罰であっても、その刑罰を科された本人だけでなく、家族などの周りの人々にさまざまな不利益を与えるわけですが、しかし、この人を刑務所に入れると家族がかわいそうだから執行猶予にするとか、そういうことはあまり考えないわけです。ですから、法律的な議論、制度論としては、転嫁の問題はあるところで遮蔽してしまわないと、議論が進まないだろうと思います。これは、法

人税の議論でもそうです。

消費税は、個人消費に対する税として設計されており、そのようなものとして施行されるべきですから、転嫁の議論は考慮の枠外に置くということで、議論を進めたいと思います。

1-2-2 消費への直接課税(Personal Expenditure Tax, PET)

➤ 所得税における消費への課税

次に、消費への直接課税について考えたいと思います。Personal Expenditure Tax (PET)と呼ばれているものです。基本的には、包括的所得概念から消費を捉える(消費=所得-貯蓄)こととなります。

日本では、消費に対する税は間接税だという固定観念があるのですが、アメリカやイギリスでは、直接税として消費課税がしばしば議論の対象とされてきました。有名なものとしては、Nicholas Kaldorという人が『総合消費税』という著述の中で検討をした税制があります⁷。ごく短期間、インドとスリランカで実施されたといわれています。前述のMeade報告書も検討をしています⁸、William Andrewsというハーバード大学の教授も、キャッシュ・フロー型個人消費税というものを提唱しています⁹。また、USA (Unlimited Savings Allowance) Taxという税制もアメリカでは提案されています¹⁰。

さらに、この後に述べる2段階消費課税というものも提案されています。The Flat Tax¹¹やX-Tax¹²がそれです。企業段階では比例税率のキャッシュ・フロー税を課しますが、VATとは異なり、賃金や支払給与については控除を認

7 ニコラス・カレドア著、時子山常三郎監訳『総合消費税』(東洋経済新報社、1963年)。

8 Meade, supra note 4, at 150-215.

9 William D. Andrews, A Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax, 87 Harv. L. Rev. 1113 (1974).

10 Paul H. O'Neill & Robert A. Lutz, Unlimited Savings Allowance (USA) Tax System, 66 Tax Notes 1485 (1995).

11 Robert E. Hall & Alvin Rabushka, The Flat Tax (2d ed., Hoover Institutional Press 1995).

めます。その代わりに、給与等を受け取った被用者に対して賃金税を課します。この賃金税では、基礎控除を与えたり、累進税率を適用したりすることができるという税です。

➤ 消費の概念

さて、消費の概念がいろいろと問題になると申しましたが、直接税においては、消費とは何かということが正面から問われることとなります。たとえば、教育は消費かという問題があるわけです。教育が教育を受ける人だけに便益を与えているのかというと、これはそうではないだろう、さまざまな外部経済、いわゆるスピルオーバーの現象、つまり、その人もよくなるけれども、教育を受けることによってその周りもよくなるといったことがあるのだらうと思います。アメリカではクリントン政権下で、高等教育のための支出に対する税額控除や所得控除の制度が拡充されましたが¹³、租税優遇措置として捉えられ、その効果の点から批判があります¹⁴。消費と消費でないものを区別する非常に難しいと思います。

なお、先ほど、仕入税額控除が認められる課税事業者たる身分ということを申し上げましたが、よく考えると、事業者であっても、個人であれば消費をするので、消費者としての顔、側面を必ず持っています。つまり、税額控除が認められる課税事業者という身分を決めても、消費とは何かの問題は残るということです。課税事業者が物品やサービスを購入したとき、それが事業のために使われるのか、個人消費なのか

を、切り分けなければならないのです。

消費の範囲について、消費税は、所得税での切り分けを借用しています。所得税の世界では消費という言葉は使わず、家事費といいますが、この家事費の範囲（所法45条）を、消費税基本通達は利用しているのです（消基通11-1-1, 11-1-4, 11-1-5）。

たとえば、最近の有名な事件で、日本弁護士会副会長の立候補費用の必要経費控除を認めた東京高裁判決があります¹⁵。この事件の課税庁の主張を見ると、「これと連動して」（資料12ページ右側下線部）と書かれています。要するに、所得税で必要経費になれば消費税で仕入税額控除になるし、所得税で必要経費でなければ消費税でも課税仕入れとは認めないということです。さすがに裁判所は、仕入税額控除は前段階課税による税の累積を防ぐためという正しい判示をしていますが、所得税の基準が消費税に持ち込まれていることに注意すべきです。

ドイツ、ミュンヘンの事件の欧州裁判所の先決裁定も挙げています¹⁶。これは、自家用として購入した自動車を事業に使ったときに、事業のために使った分については仕入税額控除を認めて欲しいと納税者が請求し、ドイツの裁判所は、それは国内法に照らしてできないと判決したのですが、欧州裁判所は、税額控除を認めるべきだという納税者に有利な判定をした事件です。自家用車を事業のために使った割合は、大体6分の1ぐらいでした。それでも、その分の仕入税額控除を認めるべきだという裁定です。日本で同じことを請求すると、所得税法45条1

12 David F. Bradford, *Untangling the Income Tax*, (Harvard University Press, 1986) ; Robert Carroll & Alan D. Viard, *Progressive Consumption Taxation: The X Tax Revisited* (AEI Press, 2012).

13 Kerry A. Ryan, *Access Assured: Restoring Progressivity in the Tax and Spending Programs for Higher Education*, 38 *Seton Hall L. Rev.* 1, 8-9 (2008).

14 Deborah H. Schenk & Andrew L. Grossman, *The Failure of Tax Incentives for Education*, 61 *Tax L. Rev.* 295 (2008).

15 東京高判平成24年9月19日判時2170号20頁。

16 ECoJ11 July 1991, C-97/90 (Lennartz).

項1号の文言からは難しいのではないかと思います。ただし、青色申告をし、「取引の記録等に基づいて……業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分」（所令96条2号）を明らかにできれば認められそうですが、この事案では普通は難しいだろうと思います。

1-2-3 消費課税とは何か（経済学的定義）

▶ 現在の消費と将来の消費への課税の中立性

消費課税とは何かについては、経済学的な定義が行われてきました。課税が現在の消費と将来の消費との間で中立的であれば、消費課税であるという考え方です。資料4ページ中ほどにその例が示してあります。包括的所得概念が消費とは何かをしっかりと定義しておいてくれなかったのが、消費を正面から定義するとすると、こういった経済学的な議論が出てくるわけです。経済学では、法律学での包括的所得概念とは全然違う方向から、消費課税の定義をしようとしているわけです。

▶ 支出（キャッシュ・フロー）＝消費といえるか？

しかし、ここで法律学側から問題を提起すると、支出時点が消費の時だといえるかということがあります。中立性の議論は、支出時＝消費時であることを前提とし、支出時点で現在価値割引率によって割引計算をして中立性を論証しています。しかし、先ほど申した住宅や耐久消費財のような例、そして場合によってはヒューマン・キャピタルがまさにそうなのですが、このような長期的な効果がある支出については、大いに異論の余地があります。

包括的所得概念から、たとえば住宅による消費の中身は何かといわれると、帰属家賃になります。それは、時の経過とともに観念される資産の利用価値です。もちろん、住宅を購入する時点では、その現在価値を支払っているのが、キャッシュ・フローで考えれば、支出額が帰属家賃であるといえそうです。

しかし、問題は、住宅について保有期間中に生じるキャピタル・ゲイン／ロス（含み損益）です。キャピタル・ゲイン／ロスがなぜ生じるかといえば、言うまでもなく、将来の利用価値の現在価値が変わるからです。たとえば、住宅の近くに電車の駅ができたということになれば、住宅の値段が値上がりする。それは近くに駅があるので、その利用価値が高まっているわけですから、帰属家賃も増えます。

そうすると、もし実現すれば課税の対象となるキャピタル・ゲイン／ロスを、消費課税はどう考えるのか、何らかの修正をしなくていいかが問われます。包括的所得概念から考えれば、帰属家賃が上がっているのが、消費の量が増加し、当然、課税を増やすべきことになりますが、キャッシュ・フロー税ですと、そのところが抜け落ちてしまうことになります。

ヒューマン・キャピタルの耐用年数は、多分住宅よりも長いかもしれません。人の所得獲得能力が変化することを、消費課税がどう考えていくか、キャッシュ・フロー税として捨象してしまっているのかといったことが問題になってくるわけです。

▶ 税率の硬直化

それから、このような中立性の主張は、税率の硬直化を伴うという問題があります。つまり、税率を変えてしまうと、もう中立性は成り立ちません。累進課税もできませんし、基礎控除のような所得控除も、実質的な税率を動かすことになるので、できないことになります。さらに、給付付き税額控除や社会保障給付も、税と一体として考えると、やはり中立性を歪曲することになります。

また、経済学者たちの多くは、Tax Mixの議論、つまり、消費税、所得税、財産税などを適宜ミックスする議論をしますが、しかしミックスしてしまうと、中立性は成り立たないことになります。消費課税だけ中立性を確保しても、意味がないはずです。

➤ 中立性論の限界…勤労意欲 (work incentive) の歪曲

より重要なことは、この中立性の議論の限界です。すなわち、この中立性の議論が前提としているのは、この設例でもそうですが、勤労者が毎年同じだけの賃金を得る、同じだけの生産をするということにあります。しかしながら、勤労する人々には、勤労しないという選択肢もあるわけです。

しばしば、資産性所得は逃げ足が速い、勤労性所得というのはなかなか逃げないと言われますが、よく考えると、資産性所得が逃げようとする、これは外国に行かなければなりません。そして、逆に、資産（金融資産）は、お休みすることが許されていません。機関投資家が持っている資金などは、常に最大の収益を得るよう、いわば必死で働き続けなければならないわけです。

これに対して、勤労性所得が逃げようとする、これは非常に簡単です。別に外国まで行かなくても、お茶の間でテレビを見ていれば、課税対象となる所得を獲得しないことができます。包括的所得概念から考えれば、お茶の間でテレビを見ても、帰属所得が生じます。しかし、それには課税しないわけですから、勤労性所得も、こうして帰属所得の領域に入ってしまうことで、簡単に逃げ出せるわけです。

帰属所得を含む包括的課税ができないとすると、このような勤労性所得の逃避、言い換えれば、人々の勤労インセンティブに対する阻害をどう防止するかは、消費課税に課せられた大きな課題と考えられます。実際、たとえば、Mirrlees Review は、ご承知のように軽減課税とかゼロ税率をできるだけやめようと提唱していますが、しかし、勤労インセンティブが関係する消費、具体的には育児費用については、非

課税を認めてはどうかと言っているのです¹⁷。消費課税に限られないと思いますが、勤労インセンティブの問題がどれだけ大事かということを示していると思います。

消費税は逆進的である言われます。たしかに、所得を基準としてある条件で計算をすれば、所得税よりも逆進的になります。そして、逆進性を緩和するためには、給付付き税額控除や社会保障給付のような措置を充実すべきだという議論も有力です。しかし、これらの措置と勤労インセンティブとの関係には注意が必要だと思われる。アメリカの稼得所得税額控除 (Earned Income Tax Credit) では、税額控除が勤労に結び付けられていますので、参考にできそうです。もちろん、税制として逆進性を少なくできるのであれば、その努力はすべきだろうと思います。

1-2-4 賃金税と消費課税

➤ 消費課税と賃金税の等価性

次に、消費税と賃金税との等価性について、資料5ページ中ほどに例示による説明を載せています。これも、多くの公共経済学・財政学の教科書などで出てきている例です。毎年同額の賃金を獲得する勤労者を考え、そして相続や贈与によって利益を得ることがないという前提を置きますと、賃金税と消費税というものは同じようなものになることが示されています。

➤ 賃金税は、消費課税といえるか

ただし、もし、直接税としての消費税を考えると、賃金だけが消費されるのではありませんから、賃金だけでは無理です。金融取引（貯蓄と借入れ）を課税ベースに入れる必要があると思われます。もちろん、相続や贈与を考えないのであれば、貯蓄はそのための賃金

17 Mirrlees, supra note 3, at 161-162.

が獲得されたときに課税されているはずですし、借入れは返済のための資金を賃金として獲得したときに課税されますから、問題はないのかもしれない。

▶ 「賃金」の定義

また、ここでの「賃金」の意味については、すべての人的役務提供（勤労）の対価を含むものであり、所得税法上の給与所得には限定されるものではないと考えられます。もし、自営業者の勤労による所得が課税されないのであれば、そうした所得が消費された場合に、消費税と同じだとはいえなくなるからです。

▶ 投資所得非課税の範囲

ここまでの議論では、現在の消費と将来の消費が中立的であれば消費課税であり、消費課税と資産性所得非課税（賃金税）とは同じものだといえました。しかし、消費課税と同じになる資産性所得非課税は、通常利益を非課税にする場合だけです。経済的レントと呼ばれるような超過利潤が投資から生じたときは、これに課税をしておかないと消費課税と同じにはなりません。つまり、直接税型の場合、資産性所得のうち超過利潤から成る部分には、きっちり課税をする枠組みを作っておかないと、消費課税にはならないわけです。ここは、直接税としての消費課税を実現するためには難しいところです。

たとえば、通常利益率を1%とすると、通常利益率の投資100を行うと、101の収益が得られます。現在の消費（100）と将来の消費（101）の等価性は、通常利益率の投資について確保されるべきこととなります。消費税率を20%とすると、政府は、投資時に20の税収を失い、回収時に20.2を得ることになります。注意すべきことは、消費課税では、政府がこの投資から税収を得ることはできないということです。なぜなら、通常利益率1%で割引いた税収20.2の現在価値は20になるからです。通常利益率1%による割引計算は、この投資を、消費の観点から、

投資がなかった場合と同じ結果とする（undo）ことができます。しかし、101を超える収益が得られる投資であれば、将来の税収の現在価値は20を超えるので、消費課税においても政府は税収を得るべきであり、そのような税制を作るべきこととなります。

所得課税から消費課税に移行したとき、税の持つ再分配効果がどのように変化するかについて、超過利潤の存在は重要です。もし、富裕層の持つ資産の大部分が通常利益しか生み出さない投資や貯蓄に向けられているとすると、消費課税の下では通常利益は非課税になりますから、彼らは大きな利益を得ることになり、税の持つ再分配効果は弱められることとなります。逆に超過利潤の部分が大きければ、それがきちんと課税される限りにおいて、再分配効果が維持できます。

直接税型の消費課税では、投資や貯蓄の金額を課税標準から控除します。たとえば100の賃金を得て、50の投資をすれば、その50は課税ベースから控除されます。50の控除をするということは、 $50 \times \text{税率}$ 、税率が20%であれば10になりますが、その10だけ税金が減るので、納税者としては、この出てきた10というものを、さらに投資に回すことができます。そうすると、所得課税では50しか投資ができなかったのに、個人消費課税になると、60の投資ができることになり、収益もその分増えます。もちろん、投資が回収されたときに税金もかかります。このように見ると、政府としては、この10を、納税者と共同で投資をしていると考えることができます。つまり、消費課税においては、政府は投資のパートナーとなるという理解をするわけです。

このことは、ヒューマン・キャピタルに関して重要です。教育や研修のための投資を実資産投資と同じように扱うのであれば、消費課税の世界では、政府はヒューマン・キャピタルへの投資を共同して行う、行うべきであるという議論が成り立ちます。自己研修費用を課税仕入れ

として扱うことは、政府が一緒に投資をしてくれていることとなります。

ただし、ヒューマン・キャピタルへの投資には、リスクが伴います。先に、超過利潤には課税をしなければならないと述べましたが、リスクのある投資をどのように課税すべきかについては、経済学者の間で意見が分かれているようです¹⁸。

たとえば、100の投資を行い、50%の確率で10%の利益が、50%の確率で5%の損失が生じる場合を考えます。期待値は2.5になります。通常利益率を1%とすると、リスク・プレミアムは1.5%です。直接税型の消費課税の税率を20%とすると、政府は、投資時点で100の控除により20の税収を失い、回収時点で110の収益があれば22の税収、95では19の税収を得ます。このとき、1%の割引率を使って、成功する場合には1.78 ($22/1.01 - 20$)、失敗する場合には-1.19 ($19/1.01 - 20$)の税収を得る(べきである)、あるいは、成功と失敗を平均した0.3 ($20.5/1.01 - 20$)の税収を得る(べきである)という考え方が主張されています。

しかし、これに対して、通常利益率1%による現在価値計算はおかしいとする考え方があります。投資時点でリスクがある(結果が分からない)のであるから、1%による現在価値計算をしても投資をなかったこと(undo)にはできない、というのがその論拠です。そして、この考え方では、政府にとってこの投資の価値は、投資時点で実際に失われた税収20とする他なく、したがって、この投資から税収を得ることはできないこととなります。超過利潤に対して課税すべきことは否定されませんが、超過利潤とは、リスクのないものに限られることとなります。

いずれにしても、リスクの議論がヒューマン・キャピタルへの投資に対する課税に与える

影響について、検討を進める必要があるようです。

1-2-5 間接税(消費税, VAT)における「消費」

さて、以上のように、経済学的な消費課税の定義ができるとしても、そこでの消費とは何か、というより、投資とは何かを決めることは、やはり困難です。

しかし、消費税やVATは、消費とは何かが問われる場面を、制度的に限定しています。これは、理論的なものではなく、法的紛争の回避を含めた執行上の便宜に基づくと思われる。ただ、その代償は発生しているように思います。すなわち、人的役務の提供、ヒューマン・キャピタルの実現が、課税において捨象されていないかということです。

➤ 間接税における課税要件論

従来、所得税を中心に課税要件論というものを研究者たちは議論してきました。しかし、消費税においては、担税者(個人消費者)や課税ベース(個人消費)が、法的な納税義務者や法的な課税物件とは一致していません。そうすると、解釈論や立法論において、こういったものをどう考えていくかが問題になります。

別の言い方をすれば、課税要件論における納税義務者と課税物件の議論が、担税者と納税義務者の不一致、実質的な課税ベースと課税物件の不一致から、余り役に立たなくなっているといえるかもしれません。これは、所得概念が繰り返し議論されてきた所得税とは異なる世界といえます。少なくとも租税政策論では、実質的な担税者である消費者と、課税ベースである個人消費を対象とする議論をすべきであると思います。

18 Carroll & Viard, supra note 12, at 51-52.

▶ 課税事業者の身分

とりわけ問題になるのは、課税事業者という身分です。前述のように、個人の課税事業者は個人の消費者でもあります。つまり、みんな消費をしなければ生きていけないので、消費者でもあるという2つの顔を持っているわけです。これに対して、課税事業者でない者は、免税事業者を含めて、消費者としての顔を持っているに過ぎません。

制度的に問題となるのは、課税事業者と、そうではない者との間を行ったり来たりしたときにどうなるかです。たとえば、課税事業者でない時に買ったものを、課税事業者になってから事業のために使い始めた場合に、それは仕入税額控除できるかが問題になります。理屈から考えれば、事業開始時におけるその資産の時価を仕入税額控除すべきはずですが、そういうことは、認められていません（消基通11-1-7）。

逆に、課税事業者であったときに仕入税額控除の対象にして購入した資産を、使わずに事業を廃止してしまったらどうなるでしょうか。消費税法は、自家消費のみなし譲渡の規定は置いています（消法4条4項）、消費をせずに置いていて、課税事業者でなくなった後に使い始めたら、少なくとも文言上は、みなし譲渡の規定は働かないはずですが。課税事業者の身分を失っただけでは、この規定の要件に該当しないからです。

▶ 課税時期など

このような問題は、消費税の課税時期が「資産の譲渡等」の時点、実質的にはキャッシュ・フロー（ただし、金銭債権の発生を含む。）によって決められていることにも由来しています。実際、納税者の身分に変化がなくても、仕入税額控除の計算方法に影響する場合が考えられます。すなわち、仕入税額控除の原則的な計算方

法は、個別対応方式と考えられますが、個別対応方式により仕入れに係る消費税額の全額を税額控除できるのは、「課税資産の譲渡等」のみ要する課税仕入れ（消法30条2項1号）とされています。そこで、ある資産を取得して後の年度に譲渡した場合、「課税資産の譲渡等」のみ要する」という判断をどのようにするのが問われると思います。この規定通りに判断するのであれば、たとえば、仕入れた商品で仕入税額控除の対象となったものを、後の年度に無償譲渡や現物配当した場合、無償譲渡や現物配当は「課税資産の譲渡等」（消法2条1項8号）には該当しないので、遡及的に調整すべきではないかとも考えられます。

消費に対する課税では、課税時期も消費をした時点とするのが原則となるはずですが。たとえば住宅であれば、居住利益である帰属家賃が生まれた時に課税をすることになるはずですが。けれども、消費税法は、それを「資産の譲渡等」（消法4条1項）という事実への課税に置き換えています。このことから、不動産や耐久消費財について、前述のような問題が生じます。Mirrlees Reviewも、耐久消費財のような長期的に消費が起ってくるようなものは、問題となり得ることに言及しています¹⁹。

また、この後述べますが、米国法曹協会（American Bar Association, ABA）が、内国歳入法典を改正し、連邦税として多段階付加価値税を導入する法律案を策定したときには、住宅のような耐久消費財を消費者が購入し、後に再譲渡する場合について、再譲渡時に購入時の仕入に係る税額控除を認める、つまり、購入時の仕入税額控除を再譲渡時まで繰り延べる規定を入れていました²⁰。所得課税での資産のような概念を導入しているわけです。

関連しますが、消費税法は、課税標準を「対価の額」（消法28条1項）としていることから、

19 Mirrlees, supra note 3, at 149.

無償譲渡については、「資産の譲渡等」があっても、課税が行われていません。しかし、できるだけ課税ベースを広げる方向からは、課税を及ぼすべきではないかと考えられます。法律には「収受すべき一切の金銭」（同項括弧書）と書かれているので、解釈により時価譲渡があったとして課税をする余地があるのかもしれませんが、やはり時価譲渡のみなし規定を置いた方が、はっきりするように思います。

もちろん、無償譲渡が事業者間で行われた場合については、前段階で課税されないので、次の段階では仕入税額控除ができない、したがって、無償譲渡課税をしなくてもかまわないはず（関連者間取引では消費税の税負担が移転する問題がありますが…）。しかし、これは課税のチェーンがきちんと繋がっていることを前提とする議論であり、日本の消費税では、前段階で課税をされていなくても次の段階では仕入税額控除ができるという、課税のチェーンの考え方からは容認できないことが残されているので、無償譲渡などの非正常取引への対処の必要があると思われます。

さらに、たとえば、課税事業者たる法人が仕入れた商品を現物分配すればどうなるでしょうか。現物分配は、課税売上げではありません。したがって、課税仕入れをした資産を株主に現物分配して、その株主が消費者であれば、ゼロ税率のようなことになりそうです。

1-2-6 執行上の負担

執行上の負担について、直接課税と間接課税を簡単に比較します。

VAT など間接税である多段階付加価値税で

は、課税事業者による申告とインボイスの授受が必要になります。インボイスは、課税のチェーンを確保するために必須なものと考えられてきました。虚偽のインボイスを受け取った場合にどうなるかといった問題があります。

これに対して、日本では、前段階で課税を受けていなくても仕入税額控除を認める制度となっており、帳簿および請求書の保存が求められています。この保存義務をどのように考えるかは、実体法上、なぜ仕入税額控除が認められるか、という仕入税額控除の制度趣旨に関連する問題であると思います²¹。

前述の PET など直接税型の消費課税では、所得税の申告と同様のものになります。もちろん、インボイスは必要ありません。

X Tax は、後述のように、事業者段階での課税と被用者段階の課税の2段階の課税を行う税制です。どちらもが、現在の所得課税と同様、申告納税によって行われます。

2 歪曲の是正

2-1 消費課税の今後

2-1-1 消費税の性質の確認

それでは、このような消費課税の中で、勤労インセンティブをできるだけ阻害しない消費課税はどのようなものか、ヒューマン・キャピタルの形成や実現を適正に捉える課税が、どうすれば実現できるかを考えていきたいと思います。

もう一度確認しておきたいことは、消費税の性質です。消費税は、あくまでも個人消費に対する租税であり、その実質的な担税者は消費者

20 Alan Schenk, reporter, Value Added Tax: A Model Statute And Commentary, A Report of the Committee on Value Added Tax of the American Bar Association Section of Taxation, at 77-78 (1989).

21 最判平成16年12月16日民集58巻9号2458頁は、「このような法的不利益（帳簿や請求書等を保存していなければ仕入税額控除が認められないこと）が特に定められたのは、資産の譲渡等が連鎖的に行われる中で、広く、かつ、薄く資産の譲渡等に課税するという消費税により適正な税収を確保するには、上記帳簿又は請求書等という確実な資料を保存させることが必要不可欠であると判断されたためであると考えられる。」と述べています。



であること、特殊な事業税や取引税ではないということです。消費税が消費者の個人消費を課税ベースとする税であることを基礎に据え、制度設計や解釈論をすべきだと思います。そして、その中で重要なのは、課税のチェーンを確保していくことです。つまり、前段階で課税があったから次の段階で事業者は仕入税額控除をするのだということです。仕入税額控除は、必要経費控除の税額控除版ではありません。この点で、所得税での家事費・家事関連費といったものを消費税に持ち込むことには、疑問があります。

2-1-2 課税ベース・納税義務者の拡大

▶ 非課税の縮小

課税ベースや納税義務者の拡大は、Mirrlees Review にも見られるように、国際的潮流となっているように思われます。試金石と考えられるのは、金融取引や金融機関に対する課税です。なかなか難しいところはあるのですが、前述の

ように、事業者間取引では税負担を発生させないことが原則ですから、金融機関に消費税の実質的な負担を負わせないために、むしろ金融サービスを消費税の枠内に取り込むことによって、消費者が消費税を負担するシステムをきちんと機能させることができると思われます。

資料7ページ中ほどに、Mirrlees Review における提案の図を記しました²²。例示されている取引は、銀行が1,000の預金を受け入れ、その中から500を貸し付けます。利子率は、預金が5%、貸付けは15%で、金利スプレッドが10%あります。VATの税率は20%です。

一番左の列(1)と書いてある縦の欄は、キャッシュ・フローを書いてあります。1,000の預金が入り、50の利子を第2年度に支払います。第3年度には、2年目の利子の50と元金1,000を加えた1,050を預金者に支払います。

列(2)のところが、VATを課税したらどうなるかということで、素直なやり方とし

22 Mirrlees, supra note 3, at 206.

て、1,000の預金を受け入れるということは、これは1,000の何かを預金者に売ったというように考えます。「何か」という表現を Mirrlees Review はしており、何か売ったというように考えましょうということです。そうすると、200のVATが出てきます。2年目には、利子を支払っています。支払いなので仕入税額控除が認められ、10の税額控除があります。3年目は、1,050を支払っているのです、210の仕入税額控除があります。

貸出しについては、列(4)になります。1年目には500が出ていきますので、100の仕入税額控除があります。銀行は、500の何か(貸付債権)を買ったというわけです。2年目には、75の利子を得て、課税売上げになります。第3年も同じような計算をしています。

Mirrlees Review は、このようなキャッシュ・フロータイプのVATをまずは考えています。これは、ミード報告の(R+F)タイプのキャッシュ・フロー法人税を思い起こさせます²³。

もう1つの課税方法は、TCA (Tax Calculation Account)です。この方法は、キャッシュ・フローそのものをVATの対象にしてしまうのではなく、現在価値で評価をした上で課税をするものです。具体的には、リスクのない普通の現在価値割引率を考えます。この表では8%です。この8%と実際の金利の差とを課税の対象とします。表の列(3)を見てください。この例では、預金者について、通常利率8%と実際の利率5%との差である3%に、元金1,000を掛けた30が課税標準になります。そして、30にVATの税率20%を掛けた6という税額が出てくるわけです。元金は対象にしないが、利子は対象にするということになります。貸付けの方

は、列(6)になります。通常利率が8%、貸出利率が15%ですから、スプレッドが7%あります。元金 $500 \times 7\% = 35$ が、課税標準になります。20%のVAT税率を掛けて、 $35 \times 20\% = 7$ の税額が出ます。このようなTax Calculation Accountという方法も、既に1990年代に考案されている方法です²⁴。興味深いことは、一番下にあるPresent valueというところでの数値です。課税される金額は、VAT方式でもTCA方式でも同じものになります。

Mirrlees Review は、VAT方式を金融機関以外に導入することはできないとしつつ、TCA方式は一般企業の金融取引全般(売掛け、買掛け、借入れ)に使えると述べています。

いずれにしても、金融取引を課税の対象とし、非課税(対価が非課税で、対応する仕入れに税額控除が認められない取引)の領域を縮小すれば、金融機関は仕入税額控除の範囲を拡大することができます。

このようにして課税ベースを金融取引に拡大してゆくと、給与はどうかということが問題になります。原則論をすれば、人的役務提供は、雇用契約であろうが請負契約であろうが、その実質はサービスの提供(実取引)ですから、法形式に拘わらず課税の対象にすることが当然であろうと考えられます。課税の対象にしない理由は、執行上の便宜以外には、ないだろうと思われれます。

➤ 免税となる者の範囲の縮小

課税ベースの拡大と並行して、免税事業者など免税となる者の範囲も、縮小が検討されるべきだと思われます。免税事業者については、免税点の引下げも考えられますが、同時に、仕入税額控除を適正化する、つまり、前段階の事業

23 Meade, supra note 4, at 233.

24 Satya Poddar & Morley English, Taxation of Financial Services under a Value-Added Tax: Applying the Cash-Flow Method', 50 National Tax J. 50, 89-111 (1997).

者が実際に課税を受けたときに限り、次の段階の事業者に仕入税額控除を認めるという、仕入税額控除の制度趣旨からは当然であり、EUのVATでは当たり前のことを、日本の消費税に導入することで、自発的な課税事業者への移行が促されると考えられます。

そのことを例で説明します。資料2ページの表で、Firm Bが免税事業者であるとし、Firm Bは、Firm Aに支払った20のVATを税額控除できません。また、Firm Bが免税なので、Firm Cも仕入税額控除ができません。市場競争が働いているとすると、Firm BがFirm Cに請求できる対価は、240になります。なぜなら、Firm Cは、60の仕入税額控除ができないからです。そうすると、Firm Bは、240の売上げから120の仕入れを控除し、120の利益を得ることになります。これに対して、課税事業者を選択すると、300の売上げから100の仕入れを控除した200の利益があります。

このように見ると、仕入税額控除を適正化した場合、課税事業者の地位は、仕入税額控除を受けることのできる地位であり、納税者に有利に働くことのできる地位であることが分かります。VATにおいて、この地位は事業者の登録に基づいて与えられますが²⁵、課税庁が登録を解除する場合があります²⁶。

2-1-3 課税時期

➤ キャッシュ・フロー課税

前述のように、消費税は、資産の譲渡等の時点、実際には、キャッシュ・フローに類する基準で課税をしています。しかし、それが必然的なものなのかどうかには、検討の余地がありま

す。消費に対する課税であるとする、消費時点で課税をすべきことになるはずはです。

関連して、無償取引課税についても検討の余地があることを、既に述べました。課税時期をキャッシュ・フローで決めたととしても、課税範囲を現実に授受された対価の額に限定する必然性はないように思います。現物配当、現物寄附、低額譲渡などが問題となり、事業者間取引であれば、次の段階で仕入税額控除が減少するので、あまり弊害はないと思いますが、免税事業者や消費者との取引では、問題が生じそうに思います。

➤ 仕入税額控除の繰延べについてのABA提案

資料8ページ中ほどに、先ほど少し触れた仕入税額控除の繰延べについてのABA (American Bar Association)提案の図を掲載しました²⁷。アメリカは、やはり包括的所得概念、総合課税の考え方が強い国です。耐久消費財、特に住宅のような何十年もかかって消費が行われ、その間に時価が大きく変わるようなものについては、消費の内容が帰属家賃にあることが明確に意識されています。理念的には、消費課税として課税されるべきものは帰属家賃であるべきことが、スタートラインになっています。帰属家賃に対する消費課税では、消費者は、住宅を取得したときにその購入対価を仕入税額控除し、その後生じる帰属家賃を課税売上げとすべきことになります。なお、土地からも帰属所得は生じますので、課税の対象とすべきことになります。以下の記述では、住宅には土地を含みます。

ABA提案は、帰属家賃への課税は執行上難しいため、妥協をするとはっきり述べていま

25 EUの付加価値税指令 (COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 Nov. 2006 on the common system of value added tax) では、identification と呼ばれる手続が置かれ (Art. 213-216)、この手続で identification ナンバーが振られます (Art. 214)。インボイスには、買主と売主の identification ナンバーを記載しなければなりません (Art. 226(3), (4))。インボイスは、前段階控除のために必要です (Art. 178(a))。

26 Alan Schenk & Oliver Oldman, Value Added Tax (Cambridge, 2007) at 87.

27 Schenk, supra note 20, at 78; Schenk & Oldman, supra note 26, at 430.

す²⁸。どう妥協するかですが、まず、消費者が支払った住宅の購入対価を、将来の帰属家賃の現在価値とみなし、仕入税額控除を認めません。

問題となるのは、消費者がその住宅を再譲渡する場合です。ABA 提案では、一定の金額を超える対価を得た場合、消費者による譲渡も課税の対象とします。その理由は、アメリカでは住宅関連の消費が個人消費税全体の15%を占め、消費者による譲渡を非課税とすると市場を歪曲することにあります。

ここで興味深いのは、仕入税額控除をどうするかです。ABA 提案では、消費者による再譲渡の時点で、購入時の購入対価に係る仕入税額控除が認められます。つまり、仕入税額控除が繰り延べられているのです。資料の図に Deferral と書いているのは、そういう意味です。このような課税方法は、日本でも、不動産取引には登記があり、所得課税もありますから、執行可能だろうと思われま

す。この税額控除の繰延べは、所得課税における資産概念に相当するものです。資産に計上することは、控除を遅らせることを意味するからです。この方法は、ヒューマン・キャピタルの形成費用に係る仕入税額控除を、対応する収益に係る税額から控除することを示唆していると思

2-2 解決の方向

最後に、以上の様々な考え方を取り入れながら、ヒューマン・キャピタルに対する消費課税のあるべき姿を、3つのフェーズについて探りたいと思います。

➤ 形成

ヒューマン・キャピタルの形成に関して考えられるのは、消費者や免税事業者における資産

化（仕入税額控除の繰延べ）です。資産化する範囲、言い換えれば、個人消費との区別の問題は、資産化と個別対応により、ある程度解決できそうに思います。たとえば、専門職課程のような教育については、個別対応が付けられると思います。もちろん、専門職課程を修了しても、その専門職に就けなければ、税額控除の余地はありません。

課税事業者については、ヒューマン・キャピタルの形成費用に係る消費税額は、現在と同様に即時に仕入税額控除をしますが、課税売上げとの対応は個別対応方式が現在では原則となっているので（消法30条の2項1号）、対応関係をどう考えるかが問題となります。場合によっては、資産計上して個別対応を考えていく方がいいのかもしれない。

さらに問題となるのは、このような措置の対象となる範囲です。消費とは何かが正面から問われるような問題が出てくるだろうと思います。きちんとした答えは出せませんが、先ほど触れたクリントン政権下での高度高等教育に関する租税上の措置といったものが参考になるだろうと思います。基本的には、大学や大学院に行くための費用全般がその対象になってくるだろうと思われま

➤ 実現

実現のフェーズでは、給与所得者を課税事業者と同じように消費税の対象として扱うことが考えられます。つまり、雇用者は支払給与を仕入税額控除の対象とし、被用者は、消費税の納税義務を負うということです。ただし、具体的な執行としては、一種のリバース・チャージのような方法を取り、給与の支払者が給与所得者に関する消費税を徴収してしまうやり方を取ることができます。その場合、通常は、支払者の

28 Schenk, supra note 20, at 76.

仕入税額控除と打ち消し合うので、新たな税負担は生じないだろうと思います。

差が出るのは、現在の給与所得課税における特定支出控除のように、給与を得るための支出に係る消費税額の税額控除や、形成時点で繰り延べられた仕入税額控除が、実現時点で行われることです。

もっとも、このような制度は、消費税や多段階付加価値税からはかけ離れている、と批判を受けそうです。そこで、2段階消費課税の導入も考えたいと思います。2段階消費課税とは、事業に対するキャッシュ・フロー税と被用者に対する賃金税を組み合わせた税制で、アメリカで Flat Tax や X Tax として提案されています。資料9ページの図をご覧ください。

Firm A が機械を生産し、Firm B に100ドルで販売します。Firm B は、その機械を使って消費財を作り、消費者 Jones さんに60ドル、Smith さんに90ドル分販売します。また、Jones さんは Firm A の被用者として70ドルを稼ぎ、Smith さんは Firm B の被用者として40ドルを得ています。

小売売上税、VAT、2段階消費課税 (Flat Tax および X Tax)、PET (直接消費税) の課税の結果がどうなるかが書かれています。いずれの税でも、消費の総額150が課税ベースの金額になっていることに、まず注意して下さい。しかし、2段階消費課税は、PET と比較して、Jones と Smith の税負担が異なります。さらに、賃金税部分については累進課税や所得控除があります。ですから、少なくともその限りで消費時点の中立性という消費課税の性質を失い、一種の所得課税になっているとも見られます。けれども、Firm A と Firm B に課されたキャッシュ・フロー税は、消費者に転嫁することが予定されています。Firm A と Firm B が支払った合計40のキャッシュ・フロー税は、一種の間接消費税ですから、Jones と Smith がそれぞれの消費金額に応じた9対6で分割して負担することになります。つまり、Jones が24、Smith

が16です。最終的な負担は、Jones が94、Smith が56です。課税ベースの配分が、PET に比べて累進化していることが分かります。したがって、税制として再分配を行うのであれば、この方式には検討に値すると思われます。

執行上の負担については、資料6ページ下で比較していますが、X Tax では、消費者 (被用者) による申告が、所得税と比較して、相当程度簡素なものとなります。なお、所得税と法人税を廃止することを前提としています。

▶ 移転、喪失

ヒューマン・キャピタルの移転に関するひとつの論点は、消費税では、ヒューマン・キャピタルの価値が金融資産 (株式) に反映されて移転すれば非課税、実資産として移転すれば課税となることです。

先に事業譲渡の例を出しましたが、訓練された人の組織などのヒューマン・キャピタルは実資産として扱われており、課税の対象となります。これに対して、株式の買収や株式交換による企業の取得では、株式譲渡が課税の対象ではないので、対価に含まれるヒューマン・キャピタルの価値にも課税がありません。さらに、合併や分割による移転は、資産の譲渡等に該当しないと解されているようです。

株式を譲渡するか実資産を譲渡するかによって違いが出るのは、ヒューマン・キャピタルの移転に限られるものではありません。しかし、事業譲渡や組織再編成は、ヒューマン・キャピタルの取得を目的に行われることも多いと思われます。株式の譲渡を消費税の対象としていない理由は、株式を消費することが観念できないためと思われますが、株式が表章する資産などが課税の対象とされていることから、ギャップが生じる可能性があります。

喪失について、通達は、資産の廃棄、盗難、滅失が資産の譲渡等に該当しないとしています (消基通5-2-13)。また、通達は、土地収用等の補償金を課税の対象とする施行令 (消令2

条2項)について、その範囲を限定しています(消基通5-2-10)。これらからは、資産の譲渡等の範囲を狭く解する方向が見えます。ヒューマン・キャピタルが価値を失う場合についても、この方向でよいかどうかを検討する必要があります。なお、ヒューマン・キャピタルについては、譲渡と損害賠償との区別も問題となりえますが、ここでも、通達は譲渡の範囲を制限的に捉えています(消基通5-2-5)。

おわりに

➤ 消費課税を捉える目

最後に、消費税をどのように考えていくべきかということ述べてみます。多段階付加価値税は、しばしば Money Machine といわれてきました。税収確保の道具として見れば、打ち出の小槌のようなものだというわけです。税制を検討する上では、これをどのようにコントロールし、使いこなすかが大切です。

そのために、私は、Principle(原則)の議論、原則が何かをはっきりさせることが一番大切だと考えます。消費税の性質を明確にせず、制度を論じること、法の文言だけを見て解釈をすることは、Money Machine に吞まれてしまう恐れがあります。

大切なことは、消費税が個人消費への課税であることを確認し、課税の理論と執行の便宜とを峻別すること、そして、課税が人々や社会に

及ぼす効果を、法律論としてどう受けとめるかにあると思います。

➤ ヒューマン・キャピタル

このような角度から、消費税の原則、つまり、消費税は個人消費を対象として消費者に負担を求める租税であるという原則に基づき、ヒューマン・キャピタルに対する消費課税のあり方を考えたのが本日の報告でした。報告の中では、消費とは何かという原理的な問題を追究すべきであると訴えたつもりです。

消費課税では、勤労や雇用、ヒューマン・キャピタル向上へのインセンティブを阻害しないこと、そうしたインセンティブを引き出してゆくことが、最も大切であると思います。報告では、仕入税額控除の繰延べや、給与所得者に対する消費税の課税、2段階消費課税などのアイデアを出しました。課税事業者であっても、個人であれば消費者としての顔を持っていますし、消費者もまた、起業して課税事業者になるかもしれません。本日は十分な検討が及びませんでした。人のライフサイクルを通じた税負担は、ヒューマン・キャピタルとの関係でも問題となります。ヒューマン・キャピタルの形成、実現、移転と喪失という各フェーズには、時間差がありますから、税額控除を繰延べる方法が、有力な手法となるものと思われます。

以上で、本日の報告を終わります。

資料

消費課税とヒューマン・キャピタル

岡村 忠生 (京都大学)

はじめに

- ヒューマン・キャピタルの捉え方
 - ・ 人の所得獲得能力
 - 一種の資産・・・将来の利益・過去の投資
 - 生得の資産？・・・Kaplow
 - ・ 3つのフェーズ
 - ① 形成 (教育、研修)
 - ② 実現 (生産活動)
 - ③ 移転、喪失 (企業買収など)
- 消費課税の影響
 - ・ 形成のための支出主体
 - 自己研鑽と企業研修
 - 教育は消費か？
 - ・ 実現と身分
 - 雇用と請負 (給与と外注費)
 - 事業者 or 消費者 (=給与所得者)？
 - ・ 形成と実現の時間差
 - キャッシュ・フロー課税
 - 消費 = 支出？
 - ・ 移転
 - 企業買収で認識された暖簾に対する消費課税
 - 廃業とみなし譲渡 (消法4条4項1号)
- 適正課税、租税優遇
 - ・ ヒューマン・キャピタルの適正な扱い
 - 非課税、ゼロ税率、軽減税率？
 - 資産化 (税額控除繰延べ)？
 - ・ これまでの租税優遇を、消費税シフトの中でどうするか。
 - 雇用、研究開発、教育資金の一括贈与
 - 法人税の後退により、租税特別措置の効き目は弱くなる。

1 消費課税と人的役務

1-1 個人消費への課税

- 特定段階課税（小売売上税、蔵出し税）から、
多段階付加価値税（VAT）へ
最終消費者（消費）への課税
生産段階で税の重畳（を避けるための垂直統合）を防止
生産者と消費者（B2BとB2C）との区別困難
インボイスによる前段階税額控除
小売売上税を事業者が分割して納付
事業者相互の牽連
脱税による被害の減少
- 課税売上と仕入税額控除のチェーン

Table 7.1. A simple supply chain with 20% VAT

	VAT charged on sales	VAT reclaimed on input purchases	Net VAT liability
<i>Analysis of transactions</i>			
Sale from firm A to firm B for £100 ^a	£20	£20	£0
Sale from firm B to firm C for £300 ^a	£60	£60	£0
Sale from firm C to consumer for £500 ^a	£100	£0	£100
<i>Analysis of firms</i>			
Firm A	£20	£0	£20
Firm B	£60	£20	£40
Firm C	£100	£60	£40

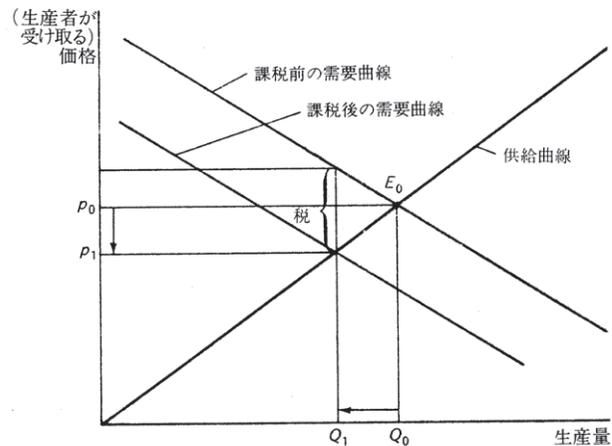
^a Price excluding VAT, which is shown separately in the next column.

出所：James Mirrlees, et al., Tax by Design: the Mirrlees Review, at 169 .

- 課税ベースの拡大
 - 役務提供を原則として包摂
金融取引、給与、医療、教育などを除外
金融や保険のサービス部分への課税の方向
拡大と除外の理由は？
 - 除外（非課税）の効果
前段階で課されている税の負担
給与所得を得るための費用に含まれる消費税額
教育機関や医療機関が支払う消費税

1-2 直接課税と間接課税

1-2-1 消費課税と転嫁



出所：Joseph E. Stiglitz（訳・藪下史郎）『公共経済学（下）』

- ・ 法学上の議論として、税の経済的負担をどこまで考えるべきか？
個人所得税（賃金税）でも、購買力の減少（所得効果）により、生産者の不利益は生じる。
直接税でも、税負担は対象納税義務者以外の者にも「帰着」

1-2-2 消費への直接課税(Personal Expenditure Tax, PET)

➤ 所得税における消費への課税

- ・ 包括的所得概念（消費 = 所得 - 貯蓄）からの消費課税
貯蓄（投資）控除型キャッシュ・フロー所得税
Kaldor, Andrews,
USA(Unlimited Savings Allowance) Tax
現行所得課税の消費課税への接近
特別償却などの租税特別措置
研究開発費などの即時控除
- ・ 企業へのキャッシュ・フロー税と賃金税のセット
The Flat Tax, X-Tax
企業には R（Real, 実資産）ベースのキャッシュ・フロー税
支払給与は控除
被用者には賃金税（資産性所得非課税）
基礎控除や累進課税ができる。

- 消費の概念
 - ・ 所得税の苦悶
 - 消費とは何か正面から問われる。
 - 必要経費と家事費
 - 高度高等教育への配慮（米国での様々な措置）
 - ・ 消費税における所得税法の借用
 - 消基通 11-1-1、11-1-4、11-1-5
 - 日弁連副会長立候補費用事件
 - 東京高判平成 24 年 9 月 19 日判時 2170 号 20 頁
 - 欧州司法裁判所先決裁定 ECoJ 11 July 1991, C-97/90 (Lennartz)
 - 自家用車の事業目的使用（ドイツ）

1-2-3 消費課税とは何か（経済学的定義）

- 現在の消費と将来の消費への課税が中立であれば、消費課税

所得課税の税率を $3/10$ （100 の所得を獲得した場合、その中から 30 を税として支払う）、消費課税の税率を $3/7$ （70 の消費をした場合、それとは別に 30 の税を支払う）とする。

第 1 年度はじめに 100 の給与を獲得する納税者が、給与を直ちに費消した場合、所得課税でも消費課税でも、第 1 年度に 30 の課税があり、使えるのは 70。

利率 10% で貯金し、第 2 年度のはじめに使う場合、所得課税では 70 を貯金し、利子が 7、それに対する課税が 2.1 あるから、使えるのは 74.9。消費課税では、100 全部を貯金することができ、利子 10 が加わって 110 となる。そこから 77 を使い、33 の税を支払う。

1 年後の消費の現在価値を、利率に等しい割引率 10% を使って計算すると、所得課税では $74.9/1.1=68.1$ であるが、消費課税では $77/1.1=70$ となり、課税は、消費のタイミングに対して中立的となる。

- 支出（キャッシュ・フロー）＝消費といえるか？
 - ・ 不動産（土地を含む）では、帰属家賃を消費
 - 保有期間中にキャピタル・ゲイン（ロス）が発生
- 税率の硬直化
 - ・ 中立性確保のためには、税率は変えられない。
 - ・ 超過累進税率は使えない。ただし、人によって異なる税率を設定しても、この中立性は崩れない。
 - ・ 基礎控除、給付付き税額控除、社会保障給付による歪曲？
 - ・ Tax Mix（所得税や財産税との組合せ）は？
- 中立性論の限界・・・勤労意欲 (work incentive) の歪曲
 - ・ 消費課税が確保する中立性は、消費のタイミングのみ。
 - しかし、働くかどうかの選択には歪曲が生じる。

勤労の「逃げ足」も速い！
 消費課税の（逆進性以外の）最大の問題点（特に中所得層）
 Mirrlees Review も、育児施設などへの軽減税率は認める。

- ・ 給付による逆進性緩和と勤労意欲の阻害
 税制の逆進性を、社会保障給付で是正できるか？
 給付付き税額控除ならどうか？

1-2-4 賃金税と消費課税

- 消費課税と賃金税（投資（資産性）所得非課税）の等価性

毎年 100 の賃金を得る労働者が、賃金を直ちに消費する場合、賃金税でも消費税でも、税負担は同じ 30 である。

第 1 年度の賃金を利回り 10% で投資し、第 2 年度に受け取ると、賃金税では、第 1 年度に 30 の課税があり、70 が貯蓄され、第 2 年度に 77（その年の課税後賃金 70 と合わせて 147）が消費される。消費税では、第 1 年度は非課税、100 が貯蓄され 110（第 2 年度の賃金と合わせて 210）となり、63 の課税を受けて、やはり 147 が消費される。

- 賃金税は、消費課税といえるか。
 賃金だけが消費されるのではないから、賃金税だけでは無理。金融取引（貯蓄と借入れ）を課税ベースに入れる必要がある。
- 「賃金」の定義
 すべての人的役務提供（勤労）の対価を含むはず。
- 投資所得非課税の範囲
 非課税となるのは通常利益に限られる。超過利益には課税
 投資リスクの考え方
 即時控除では、政府は自動的に共同投資者となる。
- 人（人的資源）への投資は？
 上の例で、賃金を自己研修に充て、第 2 年度に 210 の賃金を獲得すればどうか。
 独立事業者であれば、自己研修費用は課税仕入れ？

1-2-5 間接税（消費税、VAT）における「消費」

消費とは何か、が問われる場面を、制度的に限定している。
 人的役務提供（勤労）は、そのせいで捨象されていないか。

- 間接税における課税要件論
 担税者と納税義務者の不一致
 課税ベースと課税物件の不一致

所得概念が繰り返し議論されてきた所得税とは異世界租税政策論での扱い

- 課税事業者の身分
 - しかし、実態としては、個人の事業者は消費者でもある。課税事業者でない者（人的課税除外）は、消費者のみ？
 - 開業（消基通 1 1 - 1 - 7）、廃業（消法 4 条 4 項）
- 課税時期
 - ・ 消費に対する課税は、消費をした時点で課税するのが原則
 - 売上に対する課税への置換え
 - 譲渡（引渡）または役務提供時点での課税
 - ・ 無償取引（非）課税では、キャッシュ・フロー？
 - ・ 不動産などの耐久消費財
 - A B A (American Bar Association) の消費課税提案
 - 非課税事業者による譲渡にも VAT を課し、譲渡時点で仕入税額控除（課税繰延べ）
 - Mirrlees Review も、問題に言及
- 対象外取引
 - ・ 資産の譲渡等（消法 4 条 1 項、2 条 1 項 8 号）以外
 - ・ 実定法上の非課税（消法 6 条）
- 課税仕入れ
 - 消費者や免税事業者からの仕入れ
 - 仕入税額控除の否定（前段階で課税されていないから）
 - 日本は仕入税額控除を認める。
 - ただし、賃金（給与所得）は除外。

1-2-6 執行上の負担

- V A T
 - ・ 課税事業者による申告とインボイス
 - （日本では、申告と帳簿及び請求書の保存）
- P E T
 - ・ 事業者と消費者による申告
- X T a x（後述）
 - ・ 事業者による申告と源泉徴収

2 歪曲の是正

2-1 消費課税の今後

2-1-1 消費税の性質の確認

- 個人消費に対する課税
 - ・ 課税ベースは個人消費、担税者は消費者
特殊な事業者税や取引税ではない。
- 課税のチェーン
 - なぜ、仕入税額控除をするのか。
前段階課税があるから。
必要経費があるから、ではない。

2-1-2 課税ベース・納税義務者の拡大

- 非課税の縮小
 - ・ 金融、保険、ギャンブルへの課税
サービスに対する課税
F（金融、Finance）+ R（実物、Real）ベース課税との類似

Table 8.2. Cash-flow and TCA approaches with a 20% tax rate and an 8% 'pure' interest rate

	Deposit (5% interest rate)			Loan (15% interest rate)			Overall		
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
	Cash inflow	VAT	TCA	Cash inflow	VAT	TCA	Cash inflow	VAT	TCA
Year 1	£1,000	£200	-	(£500)	(£100)	-	£500	£100	-
Year 2	(£50)	(£10)	£6	£75	£15	£7	£25	£5	£13
Year 3	(£1,050)	(£210)	£6	£575	£115	£7	(£475)	(£95)	£13
Present value	£53.50	£10.70	£10.70	£62.41	£12.48	£12.48	£115.91	£23.18	£23.18

Notes: Negative numbers in parentheses. Present value = Year 1 value + (Year 2 value / 1.08) + (Year 3 value / 1.08²).

出所：James Mirrlees, et al., Tax by Design: the Mirrlees Review, at 206.

- ・ 給与は？
人的役務提供は、契約の法形式に拘わらず、実物取引
- 免税となる者の範囲の縮小
仕入税額控除を適正化すれば、免税事業者は課税事業者より不利になることがある。
→ 課税事業者の選択と課税庁による確認行為
- ・ 給与所得者は？

2-1-3 課税時期

- キャッシュ・フロー課税
 - キャッシュ・フロー課税は、多段階付加価値税の必然？
 - 原則は、消費時に課税をすべき
 - なお、無償取引課税は不要か？
 - 現物配当、現物寄附、低額譲渡の扱い
 - 免税事業者や消費者との取引
 - 課税時期の問題が、課税ベースを浸食
- 仕入税額控除の繰延べについてのA B A提案
 - V A Tへの資産概念の導入

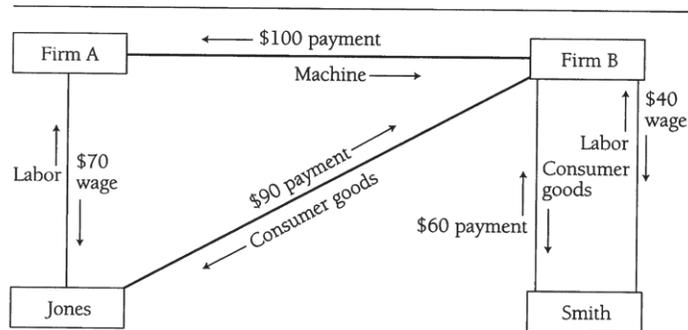
	<i>For business use (including rental)</i>		<i>For residential or other nonbusiness use</i>	
	Output tax	Input credit	Output tax	Input credit
Sale of land	Yes	Yes	Yes	Deferral
Sale of improve's	Yes	Yes	Yes	Deferral
Rental – land or improvements	Yes	Yes	Yes	No

出所：Alan Schenk & Oliver Oldman, Value Added Tax (Cambridge, 2007) at 430.

2-2 解決の方向

- 形成
 - ・ 消費者、免税事業者における資産化（仕入税額控除の繰延べ）
 - ・ 課税事業者における仕入税額控除
 - 課税売上との対応？
 - ・ 範囲（個人消費との区別）
- 実現
 - ・ 給与の仕入税額控除
 - リバース・チャージが可能。V A Tでは、打ち消し合う。
 - ・ 2段階消費課税（Flat Tax, X Tax）
 - 事業に対するキャッシュ・フロー税
 - 被用者に対する賃金税

FIGURE 2-1
FOUR WAYS TO TAX CONSUMPTION



\$150 TOTAL CONSUMPTION

Retail Sales Tax: B \$150

VAT: A \$100, B \$50

Flat Tax/X Tax: A \$30, B \$10, Jones \$70, Smith \$40

PET: Jones \$90, Smith \$60

SOURCE: Example drawn from Viard (2011a).

出所：Robert Carroll & Alan D. Viard, Progressive Consumption Taxation (AEI, 2012) at 23.

➤ 移転、喪失

- ・ 消費課税における移転対価への課税
 - 金融資産に生じれば非課税、実資産であれば課税？
 - ヒューマン・キャピタルは？
 - 組織再編成（合併、分割、株式交換など）

おわりに

➤ 消費課税を捉える目

Money Machine を、どのようにコントロールするか。

Principle が必要

個人消費への課税

課税の理論と執行の便宜との峻別

納税義務者、課税物件といった課税要件論（規範論）には限界

課税が人々や社会に及ぼす効果を、どう受けとめるか。

➤ ヒューマン・キャピタル

勤労、雇用、所得獲得能力向上へのインセンティブ

人のライフサイクルを通じた公平さ

参 照

消費税法

(課税の対象)

第4条 国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する。

2 保税地域から引き取られる外国貨物には、この法律により、消費税を課する。

3 資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める場所が国内にあるかどうかにより行うものとする。

一 資産の譲渡又は貸付けである場合 当該譲渡又は貸付けが行われる時において当該資産が所在していた場所(当該資産が船舶、航空機、鉱業権、特許権、著作権、国債証券、株券その他の政令で定めるものである場合には、政令で定める場所)

二 役務の提供である場合 当該役務の提供が行われた場所(当該役務の提供が運輸、通信その他国内及び国内以外の地域にわたって行われるものである場合その他の政令で定めるものである場合には、政令で定める場所)

4 次に掲げる行為は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす。

一 個人事業者が棚卸資産又は棚卸資産以外

の資産で事業の用に供していたものを家事のために消費し、又は使用した場合における当該消費又は使用

二 法人が資産をその役員(法人税法第二条第十五号(定義)に規定する役員をいう。)に対して贈与した場合における当該贈与

5 保税地域において外国貨物が消費され、又は使用された場合には、その消費又は使用をした者がその消費又は使用の時に当該外国貨物をその保税地域から引き取るものとみなす。ただし、当該外国貨物が課税貨物の原料又は材料として消費され、又は使用された場合その他政令で定める場合は、この限りでない。

6 前三項に定めるもののほか、課税の対象の細目に関し必要な事項は、政令で定める。

(納税義務者)

第5条 事業者は、国内において行つた課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。

2 外国貨物を保税地域から引き取る者は、課税貨物につき、この法律により、消費税を納める義務がある。

所得税法

(家事関連費等の必要経費不算入等)

第四十五条 居住者が支出し又は納付する次に掲げるものの額は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しな

い。

一 家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの

・・・

所得税法施行令

(家事関連費)

第九十六条 法第四十五条第一項第一号(必要経費とされない家事関連費)に規定する政令で定める経費は、次に掲げる経費以外の経費とする。

一 家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分する

ことができる場合における当該部分に相当する経費

二 前号に掲げるもののほか、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費

消費税基本通達

(課税仕入れ)

11-1-1 課税仕入れとは、事業者が、事業として資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務

の提供を受けることをいうから、個人事業者が家事消費又は家事使用するために資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることは、

事業として行われるものではないから、課税仕入れに該当しないことに留意する。

(家事共有資産の取得)

11-1-4 個人事業者が資産を事業と家事の用途に共通して消費し、又は使用するものとして取得した場合、その家事消費又は家事使用に係る部分は課税仕入れに該当しないことに留意する。この場合において、当該資産の取得に係る課税仕入れに係る支払対価の額は、当該資産の消費又は使用の実態に基づく使用率、使用面積割合等の合理的な基準により計算するものとする。

なお、個人事業者が、課税仕入れに係る資産を一時的に家事使用しても、当該家事使用について法第4条第4項第1号((みなし譲渡))の規定の適用はないのであるから留意する。

(水道光熱費等の取扱い)

11-1-5 個人事業者が支出する水道光熱費等の支払対価の額のうち課税仕入れに係る支払対価の額に該当するのは、所法令第96条各号((家事関連費))に掲げる経費に係る部分に限られるのであるから留意する。

(新規に開業をした事業者の仕入税額控除)

11-1-7 法第30条((仕入れに係る消費税額の控除))の規定の適用があるのは、課税事業者に限られるのであるから、新たに事業を開始した個人事業者(法第9条の2第1項((前年又は前事業年度等における課税売上高による納税義務の免除の特例))、法第10条((相続があった場合の納税義務の免除の特例))の規定の適用を受ける者を除く。))又は新たに設立した法人(法第9条の2第1項、法第11条((合併があった場合の納税義務の免除の特例))、第12条((分割等があった場合の納税義務の免除の特例))又は第12条の2第1項((基準期間がない法人の納税義務の免除の特例))の規定の適用を受ける者を除く。))は、法第9条第4項((小規模事業者に係る納税義務の免除の不適用))の規定により課税事業者を選択しない限り、課税仕入れ等の税額を控除することはできないのであるから留意する。

(出張旅費、宿泊費、日当等)

11-2-1 役員又は使用人(以下「使用人等」という。))が勤務する場所を離れてその職務を遂行するため旅行をし、若しくは転任に伴う転居のための旅行をした場合又は就職若しくは退職をした者若しくは死亡による退職をした者の遺族(以下11-2-1において「退職者等」という。))がこれらに伴う転居のための旅行をした場合に、事業者がその使用人等又はその退職者等に支給する出張旅費、宿泊費、日当等のうち、その旅行について通

常必要であると認められる部分の金額は、課税仕入れに係る支払対価に該当するものとして取り扱う。

(注)

1 「その旅行について通常必要であると認められる部分の金額」の範囲については、所基通9-3((非課税とされる旅費の範囲))の例により判定する。

2 海外出張のために支給する旅費、宿泊費及び日当等は、原則として課税仕入れに係る支払対価に該当しない。

(通勤手当)

11-2-2 事業者が使用人等で通勤者である者に支給する通勤手当(定期券等の支給など現物による支給を含む。))のうち、当該通勤者とその通勤に必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のために支出する費用に充てるものとした場合に、その通勤に通常必要であると認められる部分の金額は、課税仕入れに係る支払対価に該当するものとして取り扱う。

(現物給付する資産の取得)

11-2-3 事業者が使用人等に金銭以外の資産を給付する場合の当該資産の取得が課税仕入れに該当するかどうかは、その取得が事業としての資産の譲受けであるかどうかを基礎として判定するのであり、その給付が使用人等の給与として所得税の課税の対象とされるかどうかにかかわらないのであるから留意する。

(会費、組合費等)

11-2-6 事業者がその同業者団体、組合等に対して支払った会費又は組合費等(以下11-2-6において「会費等」という。))について、当該同業者団体、組合等において、5-5-3((会費、組合費等))により、団体としての通常の業務運営のために経常的に要する費用を賄い、それによって団体の存立を図るものとして資産の譲渡等の対価に該当しないとしているときは、当該会費等は課税仕入れに係る支払対価に該当しないのであるから留意する。

5-5-4((入会金))に掲げる同業者団体、組合等に支払う入会金についても、同様とする。

(滅失等した資産に係る仕入税額控除)

11-2-11 課税仕入れ等に係る資産が事故等により滅失し、若しくは亡失した場合又は盗難にあった場合などのように、結果的に資産の譲渡等を行うことができなくなった場合であっても、当該課税仕入れ等について法第30条((仕入れに係る消費税額の控除))の

規定が適用されるのであるから留意する。

(課税資産の譲渡等)にのみ要するもの(意義)
11-2-12 法30条第2項第1号(個別対応方式による仕入税額控除)に規定する課税資産の譲渡等(にのみ要するもの(以下「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」という。))とは、課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいい、例えば、次に掲げるものの課税仕入れ等がこれに該当する。

なお、当該課税仕入れ等を行った課税期間において当該課税仕入れ等に対応する課税資産の譲渡等があったかどうかは問わないことに留意する。

- (1) そのまま他に譲渡される課税資産
- (2) 課税資産の製造用にのみ消費し、又は使用される原材料、容器、包紙、機械及び装置、工具、器具、備品等
- (3) 課税資産に係る倉庫料、運送費、広告宣伝費、支払手数料又は支払加工賃等

東京高判平成24年9月19日(判時2170号20頁)

(2) 争点(2)(本件各消費税関係支出が消費税法2条1項12号の課税仕入れに該当するか否か。)について

(被告の主張)

ア 課税事業者は、原則として、その課税期間における課税標準額に対する消費税額から、課税仕入れ等の税額を控除することとされている(消費税法30条1項)ところ、「課税仕入れ」とは、事業者が事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供(給与等を対価とする役務の提供を除く。)を受けることをいう(同法2条1項12号)のであるが、個人事業者が家事消費又は家事使用をするために資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることは、事業として行われるものではないから、課税仕入れに該当しないこととされている(消費税法基本通達11-1-1参照)。また、個人事業者が、資産を事業と家事の用途に共通して消費し、又は使用するものとして取得した場合は、その家事消費又は家事使用に係る部分は課税仕入れに該当しないものとされ(消費税法基本通達11-1-4参照)、個人事業者が支出する水道光熱費等の支払対価の額のうち課税仕入れに係る支払対価の額に該当するのは、所得税法施行令96条各号に掲げる経費(所得税法上の必要経費)に係る部分に限られるものとされている(消費税法基本通達11-1-5参照)。

イ 上記アのとおり、水道光熱費等の一般対応の必要経費が課税仕入れに該当するためには、所得税法上の必要経費であることが必要とされているところ、前記争点(1)に係る被告の主張のとおり、本件各支出は、所得税法37条1項に規定する「所得を生ずべき

業務について生じた費用」として当該事業との関連性又は事業の遂行上の必要性が認められず、家事費又は家事関連費として原告の事業所得の計算上必要経費に算入できないと認められるのであるから、これと連動して本件各消費税関係支出も消費税法上の課税仕入れに該当しないことは明らかである。

(原告の主張)

争う。

第3 当裁判所の判断

・・・

2 争点(2)(本件各消費税関係支出が消費税法2条1項12号の課税仕入れに該当するか否か。)について

・・・

ところで、同号にいう「課税仕入れ」とは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供(所得税法28条1項に規定する給与等を対価とする役務の提供を除く。)を受けることをいうところ、このような仕入税額の控除が認められているのは、税負担の累積を防止するためであると解されるから、「課税仕入れ」に該当するのは、消費税額の課税標準である課税資産の譲渡等の対価の額(消費税法28条1項)、すなわち、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供(同法2条9号)の対価の額を生じることとなる事業と関連するものでなければならぬというべきである。そして、このような観点に立てば、所得税法上の一般対応の必要経費に算入できないものについては、「課税仕入れ」に該当しないというのが相当である。

国際課税を巡る現状と課題



●参加者（五十音順）

早稲田大学大学院会計研究科教授
東レ株式会社経理部税務担当部長（租研理事）
財務省主税局参事官
一橋大学大学院国際企業戦略科准教授

青山 慶二
栗原 正明
日置 重人
吉村 政穂

司会 早稲田大学大学院ファイナンス研究科教授

渡辺 裕泰

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編65頁～94頁」に掲載されています。

はじめに

(渡辺) それでは、パネルディスカッション「国際課税をめぐる現状と課題」を始めさせていただきます。パネリストの方は今ご紹介のございました、こちらの4人の方々でございます。パネリストの方々はそれぞれ組織に所属されているわけですが、本日はその組織の意見というよりは個人としての資格でご発言いただきたいと思っておりますので、その点よろしくお願いいたします。従いまして、ここではお名前を肩書きなしのさん付けで呼ばさせていただきますので、この点もどうぞよろしくお願いを申し上げます。

本日のパネルディスカッションは全体が2部構成になっております。第1部は「最近の国際課税の動向と課題」についてでございます。国際課税の世界ではここ数年大きな税制改正が続ききました。

平成21年に外国子会社からの配当について間接外国税額控除を廃止し、受取配当益金不算入制度に改正しました。平成22年には外国子会社合算税制について資産性所得というものが新しく加わったこと、それから、23年には移転価格についてベストメソッドルールが入ったこと、それから、24年には過大支払利子税制という所得に対して利子の支払いが多い場合に損金算入を認めない制度が入ったことというようなかなり大きな改正が引き続き行われました。

今年については正直言うと大きな改正と言えるほどのものはございませんが、幾つかの改正が行われておりまして、後ほどご紹介があるかと思えます。ベリー比の導入とか、結構面白いものも入っております。

それから、税制改正の話題としましては、今年の改正もさることながら、今後どういう改正を行うかということが大問題になってきております。以前から問題になっておりました総合主義から帰属主義への変更という国際課税原則の



見直しがまさに差し迫った課題になってきております。そういうことで今日は総合課税から帰属主義になるとどういうことになるのかということが恐らくかなり話題になるのではないかと思います。これらの内容、それから、パネリストの方が日ごろから疑問に思っておられることについて議論させていただきたいと思っております。

第2部は「国際協力に向けたトピックス」でございます。約10年前に日米租税条約が改定になりまして以来、財務省の主税局はすごい勢いで租税条約の改定交渉、それから、新しい国との締結交渉をやっておられます。また、タックスヘイブン等々の情報交換協定もどんどん進めておられます。このような租税条約ネットワークが今後どういうふう to 拡充されていくのかという点が1つの話題かと思えます。

また、他方で、OECD等では多国籍企業による極端な租税回避が問題になっております。新聞等でもスターバックスとか、アマゾンとか、アップルとか、グーグルとかが問題になっていることは皆さんも既によくご存じのとおりでございます。BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) と呼ばれておりますが、これらにつきまして第2部で議論をしていきたいと存じます。

それでは、早速第1部の「最近の国際課税の動向と課題」につきましてディスカッションを始めさせていただきます。最初に日置さんから

ご説明をいただきまして、その後、青山さん、吉村さん、栗原さんからご意見、ご質問を頂戴し、さらに日置さんからお三方の質問等にお答えをいただくという順番で進めさせていただきたいと思います。

それでは、日置さん、よろしくお願ひいたします。



I. 最近の国際課税の動向と課題

1. 国際課税の現状

(日置) ただ今ご紹介にあずかりました主税局参事官の日置と申します。今年で参事官として2年目ということで、去年もこの講演に参加させていただきました。

それでは、早速ですが、お手元の資料をご覧ください。前半は比較的駆け足でご説明させていただいて、帰属主義の話とBEPSの話に時間をたくさんかけたいと思っています。

〔国際課税の基本的考え方〕

それでは、国際課税資料1をご覧ください。図の下方に天秤がありますが、国際課税の基本的な考え方の柱のうちの最初の2つ、わが国の適切な課税権の確保とわが国経済の活性化を、一見矛盾するような2つの目標ですが、バランスを取っていくことが重要であるということを示しています。

〔国内法に定める国際課税〕

国際課税資料2です。先ほど渡辺さんからもご説明がございましたが、わが国の国際課税については、年を追うごとにいろいろな制度を導入してきております。これらの制度の導入にあたっての基本的な3つの視点を挙げております。

1つ目に経済活動の実態の変化への対応、2つ目に税の公平性・中立性の確保／租税回避行為への対応、3つ目に確実な執行の確保・手続の整備です。国際課税としても経済活動を妨げないような中立性を重視していこうということ

です。

〔わが国の課税権の範囲〕

国際課税資料3は、わが国の課税権の範囲を図示しています。居住者・内国法人については全世界所得課税をすることとしており、非居住者・外国法人については国内源泉所得のみに課税をすることとしています。

〔個人納税者の区分と課税所得の範囲〕

国際課税資料4は、個人納税者の区分と課税所得の範囲を図示しています。

〔法人納税者の区分と課税所得の範囲〕

国際課税資料5は、法人納税者の区分と課税所得の範囲を図示しています。

〔外国税額控除制度の概要〕

国際課税資料6は、外国税額控除です。外国税額控除というのは国際的な二重課税の排除を行うものであり、外国で納付した税額を、国外所得に対してわが国で納付すべき所得税・法人税額の範囲で、控除することを認める制度です。これは国際課税資料1にもありましたように国際課税の基本的な考え方として重要なものです。

平成21年度税制改正において、渡辺さんからも先ほどご説明がありましたように、間接外国税額控除制度を廃止して、外国子会社配当益金不算入制度を導入しております。

〔外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し(平成21年度改正)〕

国際課税資料7は、間接外国税額控除制度を外国子会社配当益金不算入制度に入れ替えた

いうことで、外国子会社からの配当所得について課税を行わないこととなりました。ここに書いてありますように、外国子会社が、税制に左右されずに国内への配当支払いの時期やその額を決められるようになったということが言えるかと思えます。

〔外国子会社合算税制について〕

続きまして、国際課税資料8は、CFC、外国子会社合算税制です。これは、わが国の内国法人が税負担の著しく低い外国子会社等を通じて国際取引を行うことによって、直接に取引をした場合よりも著しく税負担を軽減し、わが国の課税を免れるという事態に対応する税制です。

〔外国子会社合算税制の概要〕

国際課税資料9は、外国子会社合算税制の概要を示しております。基本的には3層構造の制度となっております。1つ目は、トリガー税率による、すなわち税負担割合が20%以下の国又は地域に所在する外国関係会社にのみ適用されるというスクリーニングです。2つ目は、個別の企業について適用除外となるかどうかの判定を行います。ここに4つの適用除外基準が書かれています。そして、3つ目は、適用除外の判定をされても資産性所得は合算するということになっています。

〔移転価格税制について〕

国際課税資料10の移転価格税制というのは、海外への所得の移転を防止するため、海外にある関連企業との取引が通常の価格で行われたこととして所得を計算し直して課税をする制度です。

〔過少資本税制の仕組み〕

続きまして、国際課税資料11は、過少資本税制です。配当は損金算入できませんが、利子は損金算入できるということを利用して、借入による資金調達を増やして利子の支払いを多くすることによって所得を圧縮し、税負担を軽減することが想定されます。これを防止するため、資本に対する一定の割合を超える利子の支払いについて損金算入を認めないこととした制度で

ございます。

〔関連者間の利子を利用した租税回避への対応〕

このように利子の損金性を利用した租税回避に対応する制度、すなわち利子の損金算入についての制限をかける制度を、国際課税資料12の右下に示しております。利率が過大であるということについては移転価格税制が適用されます。資本に比して負債が過大である場合は、先ほど申しました過少資本税制が適用になります。

これに加えて、24年度改正において、先ほど渡辺さんからもご紹介のありました過大支払利子税制が導入されました。これはフローに対応する利子損金算入の制限です。

〔過大支払利子税制について〕

国際課税資料13は、過大支払利子税制の仕組みを図示したものです。先ほど申しましたように所得に対応する損金算入を制限する制度です。

2. 平成25年度税制改正の概要

〔国際課税関係の主な平成25年度税制改正事項〕

国際課税資料14は、国際課税関係の主な25年度改正事項です。主に4つ挙げておりました。1つ目は、振替社債利子の非課税制度の恒久化等です。2つ目は、外国子会社合算税制、CFC税制に係る外国税額控除の改正です。3つ目が、移転価格税制におけるベリー比の導入です。4つ目につきましては、条約の適用手続きの簡素化が行われました。国際課税資料15以下でそれぞれをご説明したいと思います。

〔社債利子の非課税制度の恒久化等〕

国際課税資料15です。振替国債、振替地方債の非課税制度については、既に恒久化がなされております。振替社債については22年から25年までの期限付きの非課税措置だったのですが、今回の改正において振替社債利子の非課税措置の適用期限を撤廃しております。

イスラム債とレベニュー債の2つについては、市場のニーズないしは政策の効果を見極める必

要があるということで、それぞれの制度が導入されたのが、イスラム債が23年度、レベニュー債が24年度改正ですが、適用期限を平成28年3月31日までと3年間延長の措置をとっています。

わが国の社債市場への投資を一層促進することとわが国の企業の資金調達への円滑化を図ることが目的です。

〔外国子会社合算税制に係る外国税額控除の見直し〕

続きまして、国際課税資料16は、CFC税制の改正です。多少ややこしいので、丁寧に説明します。

まずは、日本企業が無税国Xに外国子会社A社を持っています。A社の支店がY国にあります。Y国は、税率が50%の国です。X国にあるA社とY国にある支店は同一の会社ということで点線で囲まれています。A社とA社の支店で所得は100あります。そのうち、20がA社で、80がA社の支店で稼いでいます。税率は、Y国では50%ですので、税は40ということで、A社の全体の所得100のうち税が40かかっています。

改正前は、日本企業の外国税額控除について、どのような考え方をしていたかといいますと、無税国にある会社が稼いでいる所得については非課税国外所得として考えていたということなので、A社は無税国にあるため、外税控除の限度額が設定されません。式を見ていただきますと、国外所得がゼロになっております。全世界所得はX国の20とY国の80との合計100ですが、国外所得の計算はゼロになってしまうことから、外税控除の枠がないということで、日本で払っている25.5から外税控除がされないことになっておりました。合算所得に対する税負担は65.5です。

そこで、改正後はどのようになったかといいますと、100の合算所得のうち40は外国で課税を受けているということで、外税控除の限度額の設定では、国外所得100を認識します。下の式のところで網掛けのところ、ゼロから

100に変更されておりますけれども、これによって25.5が外税控除の限度額として設定されて、日本で支払った25.5が外税控除を受けるということになります。合算所得に対する税負担は、Y国での税40のみということになります。

〔移転価格税制による独立企業間価格算定におけるベリー比の追加〕

続きまして、国際課税資料17は、移転価格税制の算定方法の追加です。ここにございますように、独立企業間価格の算定方法には基本三法とその他の方法があります。その他の方法の中に取引単位営業利益法(TNMM)がありますが、この方法を用いて独立企業間価格を算定する際に使用する利益水準指標は、改正前は売上高営業利益率と総費用営業利益率の2つでしたが、これらにベリー比と呼ばれている営業費用売上総利益率を追加しました。

ベリー比というのは営業費用に対する売上総利益の比率をいいます。主に問屋等の販売仲介業者の行うサービスのよう、その利益が営業費用に比例するようなビジネスの利益率を検証するのに有効な方法と考えられております。既にOECDのガイドラインで利用が認められており、諸外国でもこのようなベリー比を導入しているということで、これを追加することとしました。

〔上場株式等の配当等に係る租税条約適用手続きの簡素化〕

国際課税資料18は、上場株式の配当等に係る条約適用の手続きの簡素化についてです。改正前の手続きにおいては、上場株式の配当を受ける際に条約の適用を受けたいというときは、支払いを受ける配当の銘柄ごとに氏名等の配当に関する事項等を記載した届出書を提出しなければなりませんでした。

図の下の方にございますように、改正後はこの条約届出書を2部構成というか、2つに分けて、特例届出書については氏名、条約の名称などの保有銘柄が変動しても変わらない情報を記載して、別途、銘柄ごとに限度税率、支払者名

称など、株式に関する情報を出すことになりました。しかも、これを電子化して所轄税務署に提出するというので、金融機関の事務負担の軽減につながるということです。

3. 今後の課題

〔平成25年度税制改正大綱（抄）〕

続きまして、国際課税資料19は、平成25年度の自民党・公明党の税制改正大綱の記述です。ここには、総合主義に基づく従来の国内法の規定をOECD承認アプローチ（Authorized OECD Approach）、いわゆるAOAの考えに沿って帰属主義に基づくものに変えていくことを具体的に検討していく旨が書かれています。これを受けて、わが方としても鋭意検討をすすめております。

〔総合主義と帰属主義の違い〕

国際課税資料20は、総合主義と帰属主義の違いについてです。今の総合主義がどのように帰属主義に変わるかということを図示したものです。図の左側をご覧ください。外国法人の本店が日本に支店を持っており、外国法人として括られているということです。そこで、どのような所得がどこに帰属しているのかということです。

日本の総合主義に基づく申告の対象範囲ということで、支店が稼いでいる国内事業所得は申告対象であり、本店が支店に帰属しない国内源泉所得も、支店が日本にあるということで、申告対象になっております。それに対して、支店が第三国で所得を得るような場合については、課税対象外となっています。

では、今回どのような改正を検討しているかということ、考え方としては、支店に帰属する所得について支店課税をしていくということです。支店が稼いでいる国内所得は引き続き申告対象となるわけですが、申告対象ではなかった第三国源泉の所得も、支店に帰属をしているということで、申告対象に入ってきます。

逆に、本店が日本で稼いでいた国内源泉所得

につきましては日本のPE、支店に帰属はしないということで、申告の対象外になります。これは、この国内源泉所得について源泉課税はされますが、申告課税の対象外になるという意味です。わかりやすく言うと、支店に帰属する所得を取り込む一方、支店に帰属していない本店が稼ぐような国内源泉については申告の対象外にするということを図示しています。

条約上は現在帰属主義が原則となっております。そして、内部取引は現在左側の図のように認識をしていません。今度、帰属主義に変更するというので、これはOECDのモデル条約新7条に基づくこととなりますが、内部取引を認識していくということです。

このように、基本的な考え方としては、本店と支店を独立企業として擬制するというような形で内部取引をアームズ・レングス・プライス（独立企業間価格）に基づき、ちゃんと認識しようということです。

〔総合主義と帰属主義の違いの具体的なイメージ〕

国際課税資料21は、国際課税資料20を詳細にしたものですので、説明を省略させていただきます。

〔外国法人及び非居住者に対する課税原則を帰属主義に見直す場合の考え方の骨子（案）〕

国際課税資料22をご覧ください。帰属主義の考え方の骨子です。(2)については、国内源泉について課税をするということが基本的な考え方ですが、恒久的施設（PE：Permanent Establishment）に帰属する所得を国内源泉として位置付けます。つまり、第三国で稼いだPEに帰属する所得についても国内源泉として位置付けるということです。

(3)のPEに帰属しない国内源泉所得、先ほど申しましたように本店が稼いでいるような国内源泉所得については、PE帰属所得とは別にするという事です。PEを有さない外国法人が取得する国内源泉所得と同様の課税をするということです。

(4)についてですが、PE 帰属所得の算定についてです。先ほども申しましたように、①は、支店を本店から分離・独立した企業、子会社と擬制した場合に得られる所得とするということです。②ですが、内部取引を認識するということです。③ PE を独立した企業として擬制した際に必要とされる程度の資本を PE に配賦することとします。

これに伴いまして過少資本税制について見直しを行い、これに吸収するという事です。ただし、過大支払利子税制については残そうと考えております。

そして、(5)二重課税の調整についてです。①は、外国法人の PE 帰属所得の話であり、外国で稼いだ所得についても申告対象ということになりますので、その所得についての外国税額控除制度を創設するという事を考えております。

②ですが、内国法人等が国外に PE を持っている場合に、その帰属所得に対する外税控除ということも考える必要があるのではないかと考えております。結局のところ、内国法人等については、わが国の課税額は全世界所得課税をしている以上、課税額は変わらないですが、改正後は内部取引を認識するという事で、国外の PE が稼ぐ所得の計算が変わりますので、それに基づいて外税控除をしていくことが必要かと認識しております。

〔帰属主義に見直すことの意義〕

国際課税資料23です。帰属主義への見直しについて、どのような意義があるかということが書かれております。1つは、OECD が作った共通のルールに従うということで、それぞれの国の所得の認識がそろってくるということです。PE 所在地国と本店所在地国の所得の認識がそろいますので二重課税の排除ないしは二重非課税の空白を減らすことにつながってきます。また、先ほども申しましたように、OECD 租税条約は、帰属主義に基づく規定となっていますので、租税条約と国内法の整合性が図られます。

〔対比表（総合主義・帰属主義）〕

国際課税資料24です。総合主義から AOA に沿った帰属主義に変わった場合に、その帰属主義の中で旧モデル7条と新モデル7条が適用されることとなります。現存の条約は基本的に旧モデル7条を規定しております。今後新モデル7条に改正していくということですが、帰属主義の下で旧モデル7条と新モデル7条は何が違うのかが対比されています。

主なものとして、4段目にある本支店間の内部取引があります。先ほど申しましたように、総合主義の場合では内部取引は認識しないということなのですが、旧モデル7条をよく見ていただくと、内部取引損益の認識を容認しております。新7条では内部取引を認識することが必要となるのですが、旧モデル7条でも認識はできるのです。ただし、括弧書きにございますように、旧モデル7条では、無形資産の内部使用料と一般事業会社の内部利子は認識しないのですが、新モデル7条ではこの2つも含め内部取引損益全般を認識することになります。これを認識しなければいけないか、そうでないかに違いがあります。

もう1つは、単純購入のものについては旧モデル7条でも非課税ということですが、新モデル7条では独立企業間価格で考えるので、単純購入にかかる所得についても認識することになります。括弧書きにございますように、購入代理活動に対する受取手数料のようなものは、所得としてはわずかであるかもしれませんが、認識していく必要があるということです。

旧モデル7条と新モデル7条が並存することになりますけれども、国内法が新モデル7条に沿った改正をするということで、相手国が旧7条でも、その AOA に沿った考え方の認識をしていれば、先ほど申しましたような二重課税や二重非課税の部分は縮小していくと考えております。

〔総合主義（全所得主義）と帰属主義の課税方式の違い（所得の種類別）〕

国際課税資料25は、総合主義と帰属主義の課税方式の違いについて、所得の種類別に何がかわるかを図示しております。左側が総合主義の場合、右側が帰属主義の場合になっていますが、一番の違いは、PEありの欄がPE帰属所得を対象にネット所得課税（国内事業所得）と書かれている縦の部分が上から下まで一貫通貫になっているところと、

これは、PEに帰属する所得については国内源泉所得として課税するというので、従来国外源泉所得とされている注3、注4のようなものについても、課税するという事です。具体的には、外国債券について受け取る利子で、支店に帰属するものについては、支店帰属所得として課税するという事になります。

そして、本店が稼いでいるような所得、例えばわが国で株式を譲渡したときの譲渡益などは、現行ではPEがあれば課税をすることとなり、左側（総合主義）の図では「PEあり」の部分が全部黒塗りになっています。右側（帰属主義）の図を見てくださいと、これらの所得はPEに非帰属ということで、課税対象外として、例えば注5に当たる部分というのは白抜きになっています。

〔内部取引の認識〕

続きまして、国際課税資料26です。どのようなものが内部取引の対象にする必要があるのかということですが、ここに3つほど条件を書かせていただいています。

1つ目は、独立企業間であれば、対価のやり取りがあったであろう取引と同等のものです。したがって、単なる帳簿での資産の付け替えみたいなものは含まれません。2つ目は、現実のかつ認識可能な事象であるということです。3つ目は、経済的に重要なものであるということです。このようなものが内部取引として認識されます。

〔帰属主義へ移行した場合の内国法人のための外国税額控除のイメージ〕

先ほど、国際課税資料22（外国法人及び非居住者に対する課税原則を帰属主義に見直す場合の考え方の骨子）のところで、外国税額控除について内国法人の国外PE所得の計算方式が変わるという話をしましたが、国際課税資料27は、その具体的な内容を図示しています。

1つ目は、国外支店の帰属所得を国外源泉所得として認識するという事です。下図にございますように、従来国外支店が日本国内において利子や配当を稼いでいた場合は、国内源泉所得だったのですが、これを国外源泉所得として認識します。

そして、前ページで申しましたように、内部取引損益を認識するので、これを加えて計算した部分が国外支店帰属所得となるということと、また、従来どおり国外支店が稼いでいる所得、ないしは本店が直接国外から稼ぐ所得というものも国外源泉所得として認識していくということと。

第1部について、私からの説明は以上でございます。

（渡辺） 日置さん、どうもありがとうございます。相当大量なものを大変要領よくご説明いただき、感謝申し上げます。特に総合主義から帰属主義への移行というこれから大問題になります話につきまして、一般的には皆さんはご存じだと思いますけれども、今日はその中でも特に旧7条に基づくとうなるのか。新7条に基づくとうなるのか。その違いは何かとうようなことまできちんとご説明いただきまして大変ありがとうございます。

それでは、パネラーの方から順次ご意見、ご質問を伺いたいと存じます。最初に青山さんからお願いいたします。



Ⅱ. 最近の国際課税の動向と課題への意見

(青山) 日置さん、大変詳しい総合主義から帰属主義への変更についてのご説明をありがとうございました。私からは今回の改正のポイントについて若干のコメントさせていただき、質問をさせていただきたいと思います。

〔25年度改正及び今後の課題 - 国内法への帰属主義の導入について〕

まずOECDモデル条約改定を反映いたしました国内法の帰属主義への転換は、移転価格税制に適用される独立企業原則を可能な限り外国法人のPEの課税にも適用しようとするものですので、多国籍企業のグローバルビジネスの多様化に対して国際租税ルールの一貫性と透明性を高めるという効果を持つ適切な税制改正と考えます。これは非居住者、外国法人によるインバウンド投資にとっての予測可能性を高めるという効果があると思います。ただし、次の3点の課題を有していると考えます。

〔過渡期における対応〕

1つ目は、今回の国内法改正と合わせて先ほどおっしゃったAOAに沿った新7条の条約改定が行われるわけですが、両者のタイミングのずれによって過渡期における執行コストの負担が増すのではないかという意味での懸念です。

すなわちAOAに沿った既存条約の改正や新規の締結には何といたっても時間がかかると思います。もし国内法改正が済んでしまいますと、当分の間は、国内法と条約ともAOAベースで帰属主義が適用できる相手国という1つ目のカテゴリーと、条約は相変わらず旧7条の下での制限的帰属主義の対象となるけれども、国内法は変わっているという状況のという2つ目のカテゴリー、そして、3つ目は、条約が未締結の国で、国内法によるAOAベースの帰属主義のみが適用されるものという3つのケースが想定されます。

そうしますと、これは経過的なものかもしれませんが、納税者や執行当局のコンプライアンスコストは高まります。迅速な条約改定等が必要と思われかもしれませんが、当局はこの点についてどのように対応されるお考えなのかということ、まず、お聞きしたいと思います。

なお、この点については、先ほど今回の国内法改正が実現すれば二重非課税などが解消されるというお話でしたけれども、AOA原則に対して留保している国連モデルに基づく租税条約のポリシーを主張している国もごございます。そのような国との間では条文上同じ文言が使われていたとしても、先ほどご説明がありましたように、その条約の解釈の理解が当然違ってまいります。そうすると、本件ギャップの解消については相当な困難が伴うと思われる。

〔無形資産への対応〕

2つ目は、AOAに基づくPE帰属所得の算定ルールについてです。先ほどのご説明にもありましたとおり、内部取引の認識やPEへの資本配賦などを踏まえて、技術的に精緻化された独立企業原則の適用が予測されますけれども、その分、現在無形資産取引への独立企業原則の適用で苦勞している移転価格税制が抱えている問題点と共通する課題を本・支店間においても抱えることにもなろうと思います。納税者にとってみますと、そのような状況を想定すると、

単に法改正のみならず、具体的な解釈・適用をどうするのかということについての適切なガイダンスをより必要とするのではないかと予測されます。

そこで、ここでは移転価格でも議論される場所ですけれども、いわゆる比例原則に基づいて例えば一定規模以下のケースでは AOA の厳格適用を免除するといったようなある意味適切に設計されたセーフハーバーの活用などのソフトロー面での工夫も必要ではないかと考えられますけれども、この点についていかがお考えでしょうか。

この問題をうまく解決しないと、今回外国支店にも独立企業原則が広がり、かつその矛盾が大きくなった場合、いわゆる定式配分方式導入論への拍車をむしろ促進してしまうという可能性もあると思いますので、そのような問題意識でお尋ねします。

〔国外 PE の外税控除について〕

3つ目は、新制度の課税要件の解釈に関する課題の中から、本邦法人にかかわる最後にご説明のありました二重課税解消方法としての新たな外税控除についての問題点です。外国法人への帰属主義の適用と内国法人の国外所得の扱いは、基本的には理論的にシメトリックであるべきですけれども、内国法人から見ると目的の相違がございます。要は、二重課税を解消するため、どうしたらいいのかということです。

それを達成するためのアンバランスな事務コスト等をもし内国法人に要求するということとなりますと、それも先ほど申し上げた比例原則との関係でいかがなものかと思えます。そうしますと、例えば従来行われていました費用配賦方法の維持などによってある程度コンプライアンスコストに考慮した制度設計も望まれると思いますけれども、この点はいかがお考えかということです。

また、みなし内部取引で認識された利得の中には、まだ第三者取引によって企業としては最終的に所得が実現していないものが多くなると



予測されますので、外税控除とのタイミングのずれが従来以上に問題化しようかと思えます。控除枠等の繰延期間の延長の必要性はいかがでしょうか。

以上の点についてお伺いしたいと思います。

（渡辺） 青山さん、どうもありがとうございました。それでは次に吉村さん、よろしく願いいたします。

〔外国子会社合算税制について〕

（吉村） 私はまず外国子会社合算税制についてお伺いしたいと思います。国際課税資料16でご説明いただきましたように、平成25年度税制改正におきましては、無税国に外国子会社等が所在する場合の取り扱いについて若干修正があった程度であり、外国子会社合算税制についてあまり大きな改正はなかったと認識しております。

しかしながら、最近の報道等を見ておりますと、産業界をはじめとして、イギリス等の法人税引き下げに対応したトリガー税制の見直しをしてほしいといった要望や M&A によって取得した後の猶予期間を設定してほしいといった要望が出ているように思います。このように、ここ数年外国子会社合算税制に関しましては、産業界を中心として適用を緩和する方向での要

望が目につくようになりました。

その一方で、今回の討論の後半で取り上げますけれども、BEPSと呼ばれるように、国際社会におきましては外国子会社合算税制の国際的な調和ないし強化という議論が行われているところです。日本としては両方の議論を見ながら今後の方向を決めていくことになるかと思えますけれども、当面の課題に対してどのような態度で臨んでいくのかということ差し支えない範囲でお教えいただければ幸いです。

〔帰属主義への変更について〕

次は帰属主義についてお伺いしたいと思います。国際課税資料23にありますように、今回の帰属主義への変更は、PE課税について、OECDとしての統一アプローチを採用するプロジェクトが発点となっていました。ご説明にありましたとおり、加盟国におけるPE課税の調和を実現することによって二重課税、又は課税の空白を排除するという大きな目的があると認識しております。

しかしながら、今回の改正立案作業にあたっている担当者の方々が大変なご苦勞をされたように、OECDのPEレポートにおいて複数の選択肢が提示されていたり、或いはレポートにおいては触れられていなかった論点というものが多く存在しています。これらの論点に各国が個別に判断して対応するということが生じますと、結局は加盟国間のPE課税には細かい相違が残ることになるのではないかと思います。かつての状況に比べれば、もちろん大きな進歩ではありますけれども、その次のステップとして、残った相違点を調和するような努力が予定されているのかどうか。又はそれを作り出す方向での議論が行われているのかということをお教えいただければと思います。

とりわけ日本はOECD加盟国の中で最も早く帰属主義への変更を実現する立法作業に取り組んでいる国の一つではないかと思えますので、その経験を伝えるなど、日本の仕組みを発信していくといったいい機会ではないかと考えてお

ります。

最後は質問というよりもお願いなのですけれども、帰属主義への変更につきまして、その理念として本・支店間での内部取引にアームズレングス原則を及ぼすということは非常にわかりやすいのですが、青山先生からもご指摘がありましたように、実際の制度の適用・運用に当たっては多くの問題があるように思います。

例えば無償資本の配賦や、内部取引の認識を前提に比較対象取引をどのように選定するかということと考えますと、一般の移転価格税制の適用の場面と同じぐらい、或いはそれ以上に納税者の負担が大きくなるように感じます。そこで、青山先生と重なることですが、新旧条約の移行期を含めまして、企業の予測可能性に配慮した制度設計・運用になることを期待しております。

私からは以上です。

(渡辺) 吉村さん、どうもありがとうございます。それでは最後に栗原さん、よろしくお願いたします。

(栗原) 東レの栗原でございます。私は実務的な観点から、移転価格税制のベリー比、APA手続き、そして、帰属主義について質問をしたいと思えます。

〔ベリー比の使用法について〕

1つ目はベリー比の使用法についてです。ベリー比は先ほどのご説明にございましたように、粗利益割る営業費用という算式で求められますので、計算は至って簡単で、わかりやすい指標であると言えます。仲介業者に向いている指標なので、私どもの会社でも海外子会社の移転価格のリスク評価に使用しております。平成25年度改正でTNMMの利益指標の1つとして追加されましたが、よく用いられております売上高営業利益率とどのように使い分けられるの



かご教示ください。

わかりやすい指標であるがゆえに適切でない場合でも使用されるリスクもございまして、あらかじめ適用範囲をお示しいただくことで納税者の利便性を高めることができると思います。

〔ベリー比の適正水準の開示〕

2つ目はベリー比の適正水準の開示です。仲介業と言いましても、貿易実務のみを行う単純な仕入れ再販の商社からマーケットインタンジブルを保有するような会社までさまざまです。マーケットインタンジブルが絡まない、もしくはあっても影響が極めて小さい仲介業の場合はベリー比の数値はあまり変動せずに、把握しやすいのではないかと考えています。

一方、移転価格の文書化作業につきましては、最初は専門家に委託をいたしますが、2回目以降は納税者自身で行う内製化を行い、文書化コストを削減したいと考えている企業は多いと思います。この内製化にベリー比が適しているのではないかと考えております。2回目以降はデータベース会社等から提供されるデータを活用して、専門家に頼らなくても文書化できれば、より多くの関連取引について文書化ができて、税務コンプライアンスも向上すると考えています。

他国における使用例なども参考にして、当局から適正なベリー比について参考情報をお示しいただけると助かります。むろんケースに応じて、ベリー比の具体的な数値をお示しいただけ

ることがベストですが、困難とされますので、参考となる情報でも構いませんので、適当な時期に国税庁が出されている参考事例集などに加える形で構いませんから、ぜひお願いしたいと思います。

〔APA手続きの簡素化について〕

3つ目は改正事項と直接関係ございませんが、APA手続きについてです。移転価格の2国間APA手続きについては、事前相談、申請、審査、相手国との相互協議と手続きが多く、APAが成立するまでにかなりの時間を要しております。納税者側の作業量及びコストも相当の規模に上り、日本側と現地側の双方で発生します。日本と現地の双方で起用する税理士法人のプロフェッショナルな方々のコストもかなりの金額に上りますが、内部コストの方が大きいように感じております。

日本側のコストも、きっちりとした国税局の審査を受けておりますので、相当の規模に上っておりますが、海外子会社サイドを見ますと、派遣している日本人が他の業務をこなしながら、現地の移転価格担当部局とのやり取りの他に日本と現地の連絡調整なども受け持っております。

日本と現地国でAPAをやっていると、言葉の壁、考え方の差というのがございまして、なかなか思ったとおりに進まないのが現実です。現地の工数不足をカバーするために、日本の担当者ができる限り作業を負担しているというのが実情だと思いますが、このような負担に耐えられないためにAPA申請を断念している企業も多いと思います。

また、審査、相互協議における作業量がどの程度になるのか、申請段階で把握し切れないことも不安材料のひとつかもしれません。取引金額の大きさ、リスクの評価状況によって手続きが簡便なものになれば、コストが小さくなり、より多くの企業が利用できるようになると思います。むろん相手国における手続きがありますので、日本側のみで合理化でよいというわけではありませんが、ぜひご検討いただきたいと思

います。

〔一時的に PE を持つケースについて〕

最後に、帰属主義についてコメントいたします。先ほどのご説明でよくわかりましたが、冷静に考えてみると、自社にどの程度影響があるのかよくわからないというのが多くの方のご理解ではないかと思えます。私もそのとおりですが、日本企業では、先ほどの資料ですと、海外支店、又は海外 PE を持つ会社以外はあまり関係しないように感じられました。皆さんはいかがでしょうか。日本企業が海外に PE を持つ場合について教えていただきたいと思えます。

日本企業が海外に PE を持つ場合、日本の外国税額控除の限度額計算に影響があると思えます。海外に PE を持つケースとして海外支店以外には、1. ビジネスの都合で一時的に PE を持つケース、2. 現地の税務調査で PE が認定されてしまうケースがございます。どちらも一時的に PE を持つケースです。今回の変更は一時的なものにも適用されるのかご教示ください。

特に2の現地の税務調査のケースは企業にとっては予定していないものですから、文書化手続きをしていないことも考えられます。海外支店を持つような継続的なケースと先に示した一時的なケースについて同列に扱うのは若干無理があるように感じております。文書化、内部取引、本社費の配賦など、一時的なケースについては簡便な方法をお認めいただきたいと思えます。

また、施行までの準備期間を十分取っていたら、施行後も1～2年は移行期間として書類の保存等についてはお手柔らかなご対応をお願いいたします。以上でございます。

〔渡辺〕 栗原さん、どうもありがとうございます。ありがとうございました。

ご質問の中で、ベリー比の採用についてのご質問がありました。ベリー比というのはアメリカのプリンストン大学のチャールズ・ベリー教

授が提唱された比率で、それでベリー比という名前が付いているわけです。個人的なことで大変恐縮なのですが、私が大昔にプリンストン大学に留学しましたときの指導教官がこのベリー教授だったので、ベリー比の名前が出るたびになつかしい思いがいたします。

それでは、日置さん、今のお三方からのご質問に対してお答えをよろしくお願い申し上げます。

〔日置〕 それでは、3人の方々からのご質問についてお答えさせていただきます。

〔過渡期における対応〕

まず青山さんからのご質問で、1つ目に国内法の帰属主義への見直しに伴う条約改正の方針についてのご質問がありました。ご指摘のとおり、条約をどんどん改正していかなければならないため、積極的に条約改正を各国に今後働きかけていく必要があるかと思っています。ご指摘のとおり、AOAの考え方について留保しているような国もありますので、全ての条約でAOAを規定するという事は難しいと考えております。

旧条約の締結国の中でも、先ほどAOAの考え方を容認している国があるという説明をさせていただきましたが、それに基づいて内部取引を認識しているという場合もありますので、わが国の国内法制が変わることによって旧7条で容認されていた部分については内部取引を認識することになり、新モデル7条の考え方と一致するという面もあります。したがって、それにより、二重課税や二重非課税の範囲が狭まるだろうと考えております。いずれにしろ、条約改正に向けて、努力していくということが必要と考えております。

〔無形資産への対応〕

続きまして、2つ目のご質問として、帰属主義への見直しにおける無形資産への対応についてです。無形資産への対応というのは、OECD

の議論においても長年苦勞してきたところですが、AOAの考え方に基づくPE帰属所得の算定においても移転価格と共通の問題が確かにあるのかなと思います。

第2部でご説明しますが、BEPSプロジェクトの中でも無形資産の取り扱いについて、議論が行われる予定です。こうした議論を踏まえながら、今後検討していく方針です。

〔国外PEの外税控除について〕

続きまして、3つ目のご質問の帰属主義への見直しにかかるコンプライアンスコストについて、及び外国税額控除の繰延期間を延長する必要性があるのではないかについてです。

確かにコンプライアンスコストが高まるということは、十分に考慮して検討していく必要があります。特に内国法人に対するAOAの適用は、国外PEの外税控除の限度額の計算においてのみ必要となりますので、十分に実務に配慮した制度設計が必要であると思います。

本店配賦経費については従来どおりの取扱いにしていこうと考えておりますし、無償資本の配賦についても、一般事業会社は金融機関よりも比較的簡易な算定手法を使えるようにしようと考えております。条約上の要請に合致する範囲内で、できる限りコンプライアンスコストを下げるよう検討していきたいと思っております。

外国税額控除枠の繰延期間の延長については現時点では考えていませんが、国内法の帰属主義への見直しに際し、実務の状況をよく踏まえ、今後も不断の見直しをしていく方針です。

〔外国子会社合算税制について〕

吉村さんから外国子会社合算税制（CFC税制）についての今後の見通しについてご質問がありました。渡辺さんからは、CFC税制の適用を緩くしてほしい産業界の要望がある一報で、BEPSの問題により厳しくしていこうとする動きがあるという話もございました。

我々としては、多くの国でCFC税制の導入が必ずしもきちんとBEPSに対抗できるものとしてなされているわけではないという認識で

おりますし、それを受けて、BEPSプロジェクトの中でも取り上げられています。基本的にBEPSでの議論を国際的にしていくということですので、どの程度のバランスが必要なのかということも踏まえながら、CFC税制については検討していくことが必要ではないかと考えています。

〔帰属主義への変更について〕

続きまして、AOAの1つの目的、PE課税の調和について、ご質問いただきました。また、次のステップとして、残った相違点を調和、フォローアップしていくのかということで、また、そのような各国の立法をレビューする機会があるかというご質問がありました。

ご指摘いただいたように、PEレポートでは、どこまで無償資本の配賦方法などを決めていくのかということについて各国のポリシーに委ねられている部分がございます。従って、ご指摘があったように、相違点があることにより多少の認識の違いが生じて、二重課税が生じるようなことはあり得ます。その際は、原則として、相互協議に基づいて解決を図っていくことが必要になると考えております。

また、OECDの場では、AOAについて各国がどのような立法をしたのかということについてレビューすることは、今のところは考えていないと認識しています。AOAの導入について、日本がどれだけ各国のお手本になるかは今後の努力次第ですが、各国がそのような制度を導入することにより、世界的に見て、二重課税や二重非課税のリスクが軽減されていくことを期待しています。

〔ベリー比について〕

続きまして、栗原さんからのご質問です。1つ目に移転価格税制のベリー比の使用方法について、ご質問がございました。ベリー比は、先ほども申しました販売仲介業者の行う販売サービスのよう、機能とリスクが比較的限定的で、その利益が営業費用に比例するような活動に係る利益率を検証する場合に有用な利益水準指標

と考えております。

例えば仲介業者ないしは単純な役務提供者者を検証する場合のように、使用した資産や引き受けたりスクを考慮して、国外関連取引に係る棚卸資産の買い手又は売り手が果たした機能の価値が、営業費用との間に関係があると認められ、販売された製品の価値によって重要な影響を受けておらず、売上との間に関係がないと認められ、営業費用に反映されない機能を有していないと認められる場合に、有効な方法であると言えるかと思えます。

これに係る国税庁の指針については、平成25年6月28日付で事務運営指針「移転価格事務運営要領の制定について」が改正されておりますので、そちらをご覧ください。

〔APA 手続きの簡素化について〕

続きまして、APAの簡素化について、ご意見をいただきました。ご参考までに説明させていただきますと、事前確認を行う場合には「相互協議を伴う事前確認」と「相互協議を伴わないわが国のみでの事前確認」という2つの選択肢があります。

仮に外国当局から移転価格税制の発動を受けるリスクが小さいと考える場合には、わが国のみでの事前確認の申出、つまり相互協議を伴わない事前確認の申出を行う選択肢もあります。この場合には、移転価格税制を外国に発動される課税リスクはありますが、相互協議を伴う事前確認に比べて、処理期間も短く、書類作成のための事務や費用等が軽減されます。

〔一時的に PE を持つケースについて〕

最後に、一時的に PE を持つケースについて、AOAの適用はあるのかというご質問がありました。仮に、内国法人が国外 PE を認識していなかった拠点が海外にあって、その現地の税務調査によって PE 認定課税を受けてしまった場合、これが租税条約上認められた課税であるときは、直ちに文書化がなされなくても、外国税額控除は受けられます。ただし、その場合であっても、国税当局は文書化された内容を尊重す

ることが大原則ですので、より正確な外国税額控除を算定する上でも、できる限り早く文書を作っていただくことが望ましいと考えております。

なお、施行時期については、産業界の要望も踏まえながら、今後検討していきたいと考えております。

私からは以上でございます。

(渡辺) 日置さん、どうもありがとうございました。第1部は総合主義から帰属主義への移行というかなり理論的であり、かつ難しい問題から移転価格の文書化というような相当実務的な問題まで幅広く議論ができたように思います。

それでは以上で第1部を終わらせていただきまして、第2部の国際協力に向けたトピックスに入らせていただきます。最初に日置さんの方から租税条約ネットワークの現状、BEPSの議論にどう対応していくのか等につきまして、ご説明をお願い申し上げます。

Ⅲ. 国際協力に向けたトピックスについて

1. わが国の租税条約ネットワークの拡充等 〔租税条約の概要〕

(日置) 国際課税資料28には、租税条約の主な内容を書いています。OECDのモデル条約が大体30条ほどで構成されていますが、わが国の租税条約は、基本的にこれに沿った形です。それぞれの国の条約において、似たような条文が並んでいます。

主な内容としまして、2つの柱があり、1つ目は二重課税の排除です。2つ目は、脱税ないしは租税回避への対応です。

〔わが国の租税条約ネットワーク〕

国際課税資料29は、現在のわが国の租税条約

ネットワークです。8月末現在で、59条約が、70カ国・地域との間で適用されています。59と70の数字が合っていないのは、旧ソ連、ないしは旧チェコスロバキアの条約を継承している国がそれぞれ複数あるためです。

〔租税条約交渉の現状〕

続きまして、国際課税資料30は、最近の租税条約の交渉状況です。平成16年の日米租税条約の全面改正は、実は4年間かけて作業をしたわけですが、この条約の締結を皮切りに、最近では数多くの条約が新規に締結又は改正されています。

資料中に※印が付いている条約がありますが、これは後ほど説明いたします情報交換を中心とする条約です。いわゆるタックスヘイブンといわれる国・地域を中心に、加速度的に締結しています。

〔日米租税条約の一部改正〕

国際課税資料31です。先ほども申しましたように、平成16年に日米租税条約を全面的に改正しましたが、今般、その一部の改正を行いまして、本年1月24日に署名されました。

改正の内容は下にあるように、配当の免税要件である持ち株割合が50%超から50%以上、保有期間が12カ月以上から6カ月以上と緩和され、利子については原則免税にすることで、源泉地国免税が拡大されました。

2と3にありますように、仲裁制度の導入や徴収共助の拡充も行われ、執行面の協調も図られています。

〔最近の日本の租税条約締結本数の推移（基本合意）〕

国際課税資料32です。先ほど申しましたように、加速度的に租税条約が締結されてきています。1つの理由は、やはり日米租税条約を結んだときに、日本の条約ポリシーが一新されたことがあります。ポリシーが原則として源泉地国課税を抑制していく方向に変わったことを踏まえ、先ほど申しました情報交換を中心とする条約も含めて、拡充を図っているところです。

〔徴収共助について〕

国際課税資料33です。徴収共助は、租税債権を徴収する際に執行管轄権の制約がある中で、お互いの租税債権を、お互いの税務当局が協力して徴収する仕組みです。OECDにおいては、徴収共助に関して多国間（マルチラテラル）の条約があり、「税務行政執行共助条約」と呼んでいます。わが国も2011年に署名し、かつ、国内法の措置を24年度改正で行ったところです。税務行政執行共助条約は、国会において本年（2013年）6月に承認され、本年10月1日に発効する予定です。

徴収共助は、この絵の③のように、徴収ができないところに納税者が財産を移転したものを、B国の当局に徴収、送金してもらうイメージです。

〔税務行政執行共助条約の概要〕

国際課税資料34は、税務行政執行共助条約の概要です。税務当局間の協力の内容については主に3つです。情報交換、徴収共助、文書送達があります。先ほど説明したとおり、一昨年の11月に署名をして、来月発効します。

この条約に署名をしている国は急速に増えています。現在56カ国が署名をしています。昨年、私が、この場で同じ説明したときには署名国は38カ国でしたので、いかに急速に税務行政執行共助条約が拡大しているかがわかってと思います。

2. OECD等における国際的な議論の動向

1) OECDの組織等

〔租税委員会の組織と活動の概要（2013年7月時点）〕

続きまして、国際課税資料35は、OECD租税委員会の組織についてです。この後、BEPS等を説明しますので、組織を概括しておきたいと思っています。まずOECD租税委員会の中心にあるのは、租税委員会です。ここの議長は、財務省の総括審議官である浅川です。

租税委員会には、下部組織として、いろいろ

な組織がぶら下がっています。ワーキングパーティ（作業部会）と呼ばれていますが、1, 2, 6, 9, 10, 11があります。このうちワーキングパーティ11が、今回 BEPS のプロジェクトを踏まえて新設されたものです。

他に BEPS のプロジェクトとして新設されたものが、資料の中で、ワーキングパーティ11の左側にある、電子経済タスクフォースです。これは電子商取引、後ほど説明する行動1を検討する組織です。

その下にあるのは、BEPS 多国間協定非公式グループです。BEPS 対抗措置の策定が実現した場面において、2 国間条約を2 国間で修正するのではなく、多国間条約を結んで、一挙に2 国間条約を置き換えようという議論があります。このようなことを検討するグループとして、多国間協定非公式グループを新設しております。

後ほど説明する税の透明性、情報交換に関するグローバル・フォーラムでは、わが国がピア・レビュー・グループの副議長を務めています。

また、行動5の検討を行うための有害税制フォーラムの議長を私が務めております。

〔グーグルの租税回避に関するイギリス下院決算委員会報告書（2013年6月）〕

続きまして、国際課税資料36は、グーグルを巡る、イギリス下院の報告書の概要です。グーグルの租税回避が、イギリスの議会で議論になっております。詳細の内容については、資料をご覧ください。

〔多国籍企業の租税回避が国際的な批判を浴びている（報道ベース）〕

国際課税資料37にありますように、報道ベースではありますが、スターバックス、アマゾン、アップルが国際的な批判を浴びております。特に今回 G8, G20で、かなり租税の議論がされました。政治的な面ですが、多国籍企業であるスターバックスが税金を払っていないということで、不買運動が展開され、キャメロン首相が税の問題を取り上げるきっかけになりました。

他にもアップル、アマゾン等々が、議場に呼び出される事態になっています。

2) BEPS への対応

〔税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画〕

続きまして、国際課税資料38ですが、BEPS 行動計画がどのようなのかを、説明していきたいと思います。

このような BEPS（税源浸食と利益移転）の議論が加速した理由の1つとして、リーマンショック後に各国の財政状況が悪くなり、国民に負担を求めた、いわゆる増税の中で、グローバル企業が税制の隙間や抜け穴を利用して、節税対策をしているのはおかしいのではないかという議論が盛り上がりを見せました。

OECD においては、先ほど説明した租税委員会が、実を言うと G8, G20の議論が盛り上がる前の、昨年（2012年）の年末ぐらいから議論を開始していました。その議論については、7月19日に BEPS 行動計画として報告が出されています。そして G20諸国から、全面的な支持を得ているところです。

このプロジェクトの重要な点は、「OECD/G20 BEPS プロジェクト」を設けた点であります。そのメンバーには、OECD に加盟していない G20のメンバー、中国、インド、ロシア、アルゼンチン、ブラジル、インドネシア、サウジアラビア、南アフリカの8カ国が含まれています。

このような国々も平等に意見が言える「OECD/G20 BEPS プロジェクト」が、ややもすると OECD と国連が対立しているような状況を克服して議論を進めていく場であると言えます。

このようなプロジェクトを進めていくことに伴いまして、行動計画の各項目は1年から2年半の検討を経て、各国に対して税制の調和を図る方策を勧告することとなっています。

〔OECD 租税委員会 BEPS 行動計画（概要）〕

国際課税資料39, 40には、15の行動計画（アクションプラン）の内容が、簡単に書かれてい

ます。本日は行動計画の1, 3, 4, 6, 8の電子商取引課税, CFC税制の普及, 利子等の損金算入制限, 条約濫用の防止及び無形資産の移転価格税制について, 説明したいと考えております。

〔行動1 電子商取引への課題の在り方を検討〕

それでは国際課税資料41の行動1, 電子商取引の課税の在り方の検討について説明します。これがどのようなケースかと申しますと, L国という軽課税国, ないしはタックスヘイブンにL社があります。A国に顧客がおり, 電子商取引で音楽や書籍の電子コンテンツを購入し, L社に代金の支払いをします。L社に所得が生じてもタックスヘイブン, 軽課税国なので, L国で課税はありません。A国は, 支店等の恒久的施設(PE: Permanent Establishment)がある場合に課税ができます。OECDの考え方によれば, 電子商取引においては, サーバーがあれば, それはPEとなります。

A国内にサーバーがあればA国も課税できますが, L社がA国内にサーバーは置いてない場合, A国での課税はできません。したがって, A国でもL国でも課税ができない現象になります。ここでは二重非課税が生じ, A国では税源浸食が生じているということがございます。

A国の課税権を確保するために, 3つほど案があります。1つ目は, PEの定義を変えようというものです。例えばサーバーではなくて, ウェブサイトをPEにしてしまいます。ウェブサイトは, いわばバーチャルショップのような形でいろいろ宣伝もしているので, そういうものをPEとしてはどうかという案です。

しかし, ウェブサイトでどれだけの所得を稼いでいるのか, リスクや機能を分析して考えていきますと, より多くのビジネス機能はL社にあります。マーケティングや, 商品をどのように手に入れているかなどを分析すると, なかなかウェブサイトにも所得が帰属しません。したがって, 2つ目の案として, 売上のような外形

的な基準で, 課税していくことが考えられます。

3つ目は電子商取引で, 仮に消費課税を行っている場合, この消費課税にA国の所得課税分を消費税として上乘せする考え方です。

OECDにおいては, このような3つの考え方を中心に, 議論をしていくことが考えられます。

〔行動3 外国子会社合算税制の普及〕

続きまして, 国際課税資料42の行動3の, 外国子会社合算税制(CFC)の強化です。軽課税国にあるC社が, A社とB社の所在するA国とB国のどちらの国のCFC税制の適用を受けるかが問題となります。

A国の方はCFC税制が厳しく, B国は緩い場合, C社は, CFC税制の緩いB国をビジネス拠点に選びます。事業自体がA国からB国に移ってしまいます。CFC税制を世界的に同じようなレベルにしていくことによって, こうしたビジネスの流出に伴う税源浸食を防いでいくことを, 行動計画3では謳っています。

〔行動4 利子損金算入制限措置の普及〕

次に, 同じような話ではありますが, 国際課税資料43の行動4は, 利子の損金算入制限措置の普及です。利子の損金算入が制限されて, 利益の圧縮ができない国がAです。利子損金算入の制限が緩い, ないしは制限がなく利益の圧縮ができる国がBです。この場合, B国に同じように事業が流出してしまいます。行動3と同じように, 事業流出に伴って税源についても浸食されてしまうので, 損金算入制限措置についても同様のものを導入していきましようというものです。

〔行動6 租税条約の濫用防止規定の普及〕

続きまして, 国際課税資料44の行動6, 租税条約の濫用防止規定の普及です。

わが国の租税条約の濫用防止規定については, 本格的には日米租税条約(平成16年)の全面改正の際に規定されました。濫用防止規定とは, どのようなものかと言うと, A国とB国の間に租税条約があります。A国の企業からB国

の会社に、配当、利子、使用料等の所得が支払われます。本来であれば、A国とB国の間の租税条約が適用されて、これらの所得が軽減税率の適用を受けます。しかしながら、よくよく見てみますと、B国にある会社はペーパーカンパニーであり、このような所得を実際に受けている会社は、C国に所在し、C国とA国との間に租税条約がありません。ペーパーカンパニーによって、A-B条約を濫用して軽減税率の適用を受けているということです。

したがって、このように条約の適用を受けるような所得について、濫用防止規定は、実体のない法人格を使っているような場合には条約を適用しない、恩典を与えないこととするものであり、これを各国の租税条約に普及させていくことが行動6です。

〔行動8 無形資産の移転価格ルールの策定〕

国際課税資料45の行動8は、無形資産を移転させることによって発生する、BEPSの例です。無形資産、特許やブランドなどを、A社が、ある時点で、軽減税率国にあるL社に移転します。

子会社L社が孫会社との間で、ライセンス契約を結びます。B国にある孫会社は、ロイヤリティをL社に払うことで、L社においては超過利潤が留保されます。

B国では使用料に源泉課税されてないとしますと、B国でも課税がなされません。さらに、A国については、無形資産の移転の段階で所得が発生することがありますが、その後の特許料等が入ってきませんので、A社には利益が行きません。したがって、A国にて税源浸食が起きています。このようなBEPSに対して、どのように対抗するかですが、無形資産の移転に係る国際的なルールが不明確です。そもそも何が無形資産なのかという無形資産の範囲の問題と移転のタイミングの問題です。移転をした後に特許がどんどん成長してしまうようなケースのときに、いつ特許が移転したのかを考えます。

また、特許のコンパラブルをどのように見つけて、独立企業間価格を算定するのかという問題です。そもそも特許というのは独自のものですから、コンパラブルをどのように見つけるのかは、難しい問題です。

この事例は、A国、L国、B国で課税をしていない、いわば三重非課税のケースです。

先ほど申しました無形資産の考えを整理していくことは、A国の居住地国としての課税権を確保することです。もう1つの考え方は、L社に蓄積している超過利潤を合算課税します。CFC税制をきちっと発動することが、居住地国としての課税権の確保なのだと考えております。居住地国の課税権の確保というのは、OECDの今までの考え方に、非常に整合的なものだと思います。

ただし、今回BEPSの議論で問題になるのは、二重非課税の排除です。仮に居住地国で課税権の確保ができないような場合について、B国で、例えばロイヤリティに対する源泉課税をするというような考え方もできるかと思っています。

〔BEPSの考え方について〕

情報交換の話に移る前に、BEPSの考え方について触れたいと思います。

1つは、多国籍企業の節税というのは、企業は利益最大化を図るから当然ではないかという意見があるかと思っています。このような考え方は恐らくアングロサクソンの、かつ自由主義の経済、資本主義の世界では当然のことなのかもしれないと考えております。

ただし企業は、経済活動を単独でやっているのではありません。国家が税を徴収して提供しているインフラや治安、衛生状態、ないしは教育を受けさせることによって育った人材が行う研究開発のレベルなど、いろいろなものを企業は享受しています。BEPSの議論の根幹になっているのは、企業は経済活動を行った場所で納税をすべきということです。

それはどういうことかと言いますと、多国籍

企業は、先ほど言ったようなインフラ等をフリーライドして利益を得ることができます。国内に残された中小企業、ないしは国際的に活動できない消費者など、国境の外に行けない人たちがコストを払って、多国籍企業がコストを払わないのはおかしいのではないかと、考えの根底にあるかと思っています。

ここで1つ考えなくてはいけないと思っているものは、税はモラルで払うものではないということです。BIAC（経済産業諮問委員会）という、国際的なビジネスの団体があります。その会長が、私たちに言っていたことは、税はルールであって、BEPSの議論では、ルール作りをしてほしいということです。確かに現在G8、G20について政治的な議論がかなりヒートアップしていますが、感情論等に流されることなくやっていく必要があるのではないかと考えております。

結果的に税制というのは透明性が高く、予見可能性がある制度でなければ、企業は恐らく安心して活動できないと思います。企業活動は富の源泉ですので、税はなるべく経済活動に悪影響を与えないように、制度設計していくことが大事かと考えています。

2つ目ですが、去年この場で私が関税と税の世界の違いに関して、少しご説明したかと思っております。この1年間OECD等々の議論に参加して感じたことですが、確かに貿易の世界は関税率の引き下げがWin-Win状態をもたらすのに対し、税の世界は比較の問題ですが、税源の奪い合いとも言えるかと思っております。

関税は間口のWTOから議論が始まって、バイのFTAに移行していきました。税の世界は、有利なルールをOECDが作って、そのバイのルールを世界に広めていったという要素があるかと思っております。

その観察に、上乘せして感じていることがあります。それは先ほども税の間口、税務行政執行共助条約についてご説明しましたが、執行面の協力は広まっています。執行共助条約につい

ては38カ国から56カ国に、1年間で急速に増えました。また、情報交換に関するグローバル・フォーラムの加盟国は、2009年以來120カ国になっており、加速度的に税の世界でも、執行面での協力が進んでいると言えらると思っております。今回のBEPSという議論においては、制度面の調和を図るものと認識しております。

関税の問題においても、環境問題についても、似たような世界だと思っておりますが、南北問題が起きまして、WTOでもなかなか議論がまとまらず、バイに移行して行ってしまいました。今回、税制における制度面での調和というのは、大きなチャレンジだと認識しております。

先ほど申しましたOECD/G20BEPSプロジェクトは、いよいよ税の世界でもOECDと国連の考えを集約すべきタイミングになるかと、いわば南北問題も乗り越えていくような場であると考えています。

OECD租税委員会の会合でも、G20のOECD非加盟国はOECDメンバーと同じ資格で参加することになっておりますので、このような協力を図っていくことは可能だと思っておりますし、我々もそれに向けて努力をしなければいけないと考えております。

以上BEPSの考え方について、述べさせていただきました。

3) 情報交換を巡る最近の動向

〔租税回避を巡る国際的議論の経緯〕

それでは国際課税資料46にお戻りください。ここから以降は、情報交換を中心に説明します。

情報交換の議論が高まったのは、タックスヘイブンを巡る議論がきっかけです。1998年では、ここにあります4つがタックスヘイブンの判定基準だったのですが、2001年に見直しがあり、タックスヘイブンとは無税、ないしは名目的な課税をしているという基準で考えるのではなく、実効的な情報交換の欠如、ないしは税制の透明性の欠如の2点を中心に考えることになりました。

2005年には OECD モデル租税条約の情報交換の規定の強化として、銀行機密を否定する規定、それから自国に課税利益がない場合にも情報を収集して提供しなければならないとする規定を追加する改定がなされています。

リーマンショックを受けて、2009年の G20 ロンドン・サミットにおいて情報交換を推進していき、非協力国には対抗措置を取ることが謳われました。これを受けて、OECD では税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラムを拡大・改組することで、税の透明性と情報交換を推進していくこととなりました。

〔OECD事務局が公表している実効的な税の情報交換基準に関する各国の実施状況リスト〕

このように、租税条約の情報交換規定に関してどんどん改正していこうという議論をしてきたわけですが、国際課税資料47にその議論の成果を掲げております。

2009年時点で、情報交換規定が入っている租税条約が12未満の国が38カ国でした。実効的な税の情報交換基準にコミットもしていない国が4つで、合わせて42でしたが、最新(2012年5月)のリストには、この基準にコミットをしていない国はなくなり、実施が十分でない国も、3つしかありません。ということで、いかに急速に情報交換について、制度を含めた取組みを各国がしているかということです。

〔OECD モデル 租 税 条 約 第 26 条 (2005 年 改 訂)〕

続きまして国際課税資料48ですが、先ほど言いました OECD モデル租税条約第26条の改正として、追加されたパラ4、パラ5を挙げております。

〔グローバル・フォーラムについて〕

続きまして、国際課税資料49でございます。グローバル・フォーラムで行われている内容になります。

グローバル・フォーラムでは情報交換を推進していくために、各国がどのような情報交換をしているかを、制度面と執行面で審査していま

す。

制度面は Phase 1、執行面は Phase 2 で、審査が行われてきているところです。

〔ピア・レビュー報告書の評価 (G7 諸国)〕

国際課税資料50は、Phase 1 において各国がどのような評価を受けたかということでございます。この表から分かりますように、必ずしも全ての国がマルをもらっているわけではありません。イギリスに至ってはバツをもらったりもしています。わが国については、全て合格点を頂いているということです。

下の方にありますように、Phase 1 の審査で問題があった国が、14カ国ほどございます。これらの国は Phase 1 でもう少し努力をしないと、Phase 2 に移行できないということとなっております。旧タックスヘイブンが、ずらっと並んでいます。

Phase 2 につきましては、11月に一挙に50カ国の審査の結果が発表される予定であり、わが国もその50カ国の中に入っております。

〔米国の外国口座コンプライアンス法 (Foreign Account Tax Compliance Act) の概要〕

国際課税資料51は FATCA と呼ばれている、米国の外国口座コンプライアンス法です。この法律は、アメリカ人が外国で持っている口座の情報を、アメリカの IRS が確保しようというものです。今年の1月から施行されています。

国際課税資料52をご覧ください。外国にある金融機関が、IRS と FFI 契約を結びます。契約を結ばない場合には、アメリカ源泉の所得に対して、懲罰的な源泉課税30%が課されます。

FFI 契約とはどのような契約かと申しますと、外国金融機関が、アメリカ人の情報について、情報提供に同意する協力米国人口座については口座保有者の名称や残高、利子・配当の受取総額等を IRS に提供し、情報提供に不同意の非協力口座については30%の源泉徴収をし、ないしは口座の閉鎖をするというものです。

〔日本の米 FATCA への対応〕

この FATCA に、日本側はどのように対応

してきたのが、**国際課税資料53**に書かれています。

日本の金融機関は、金融庁が出す要請文を守って、アメリカ人の協力口座についてIRSに情報を提供します。一方、非協力口座については、資料にありますように口座残高の総額と総件数を提供します。IRSはその情報に基づいて日本の国税庁に、非協力口座の情報を細かく教えてくださいという情報提供要請をし、国税庁は条約に基づく要請に応える形で、金融機関から情報を得ます。

そして、国税庁は6カ月以内に情報をIRSに提供します。

こうすることで、日本の金融機関はFFI契約の締結を免除されます。具体的には、非協力口座の30%の源泉徴収義務や口座閉鎖義務は免除されることとなります。

〔欧州5カ国（英独仏伊西）の米FATCAへの対応〕

国際課税資料54のようなFATCAの対応を国際的に行うことが、アメリカを中心に行われてきました。

FATCAの情報交換網の議論をきっかけとして、欧州5カ国は必ずしもアメリカとの間だけではなく、このような情報交換を各国の間でも広げていこうということになりました。既に欧州5カ国以外で欧州12カ国と、さらに加えてメキシコやノルウェーも、自動的に情報を交換するような作業をしようという議論に及んでいます（**国際課税資料55**）。

〔自動的情報交換〕

このような議論はG8、G20で急速に進展しています。今回G20のサンクトペテルブルク・サミットでも、自動的情報交換の議論が加速度的に進んでいます。

私からの説明は以上です。

（渡辺） 日置さん、どうもありがとうございました。今話題のBEPSにつきまして、日置

さんご自身がどうお考えになるか、OECDの会議等にご参加になった上での感想もお話いただき、大変ありがたく思います。

それではお三方から順次ご意見、ご質問を頂きたいと思います。最初に青山さん、よろしくお願ひいたします。

IV. 国際協力に向けたトピックスへの意見

（青山） 日置さん、詳しいご説明をありがとうございました。そしてこの間、飛躍的に租税条約について主税局が精力的に取り組んでおられることのみならず、OECDで日置さんや浅川さんがリーダーシップの中に直接入って、国際的なルール作りに関わっておられることを伺って、大変心強く思いました。

私の方からは、BEPSについて幾つかコメントを申し上げたいと思います。

〔BEPSプロジェクトを巡る課題について〕

今回のBEPSプロジェクトは、過去のOECD租税委員会が取り組んだどのプロジェクトと比べてもカバー領域が極めて広く、かつ各国の国内法制に深く関わるテーマであり、その射程を含めて多国籍企業や国際税務専門家の関心の的となっております。

そこで、まずプロジェクトの目的面での確認をさせていただきたいと思います。恐らくきっかけは先ほどのご説明でもありましたように、多国籍企業の度を越した租税計画に対して、本社所在地国（主としてアメリカ）のみならず、子会社所在地国（欧州のイギリス等）も、それぞれ課税ベースを浸食されているとの問題意識で、政治的なイニシャチブで、課税ルールの全面的見直しを視野に入れたプロジェクトにまで拡大したと見られます。

国別の課税主権に基づく国内法面での協調も視野に入れたものであり、その射程が関心と呼んでいました。先ほどご説明いただいた今回の

15項目は、電子商取引についての包括的な問題提起は含まれていますが、その他は移転価格問題については数項目、或いはハイブリッド・ミスマッチ、それからCFC税制など、従来から既に問題視されて、OECDでも取り組んでおられた項目をパッケージしたものです。

もしこれらをうまく適切な提言で取りまとめができれば、BEPSの趣旨である不当な国際租税計画から、各国課税ベースを守る有効な方策になると期待されると思います。すなわち先ほどのご説明がありましたように、不当な二重非課税等のリスクを解消することになろうと思います。

〔租税回避規定について〕

ただし、以下の2点の懸念がございます。1つは、従来OECDの場で国内法制に切り込むのは、ある意味アンタッチャブルでありました。特に法人課税を巡る従来の課税主権、課税高権の尊重という線引きがございます。これとの関係で、例えば一般的な租税回避否認規定が検討対象から外されている点について、どのような議論が行われ、今後どのような議論が予測されるかが1点目でございます。

なお、私自身の個人的な考えでございますが、多国籍企業の経営戦略上、長年にわたって各国法制がある意味事実上信任を与えてきた制度に、国際的な協調の力でもって切り込もうとする場合には、何と言っても予測可能性の確保という問題もございますので、不当な租税計画に適正にターゲットを絞った提言にとどめるべきであって、ある意味比例原則を越えた、健全な多国籍企業の過去の蓄積や将来の行動に悪影響を及ぼすような措置は、控える必要があるのではないかと考えます。この点は、移転価格等のテーマに関する既存のプロジェクトの中でも、基本的に踏襲されてきたと思われまして、いずれにしても納税者は、恐らくBEPS提言がもたらす新たなコンプライアンスコストに対して、最も関心を寄せているのではないかと考えられます。

〔新興国を含めての議論について〕

2点目は、先ほどのご説明にありましたように、G20ベースにまで広がった参加者で、国際的な新たな協調を生み出すという試みでございます。それができてこそ、初めて国際的な、例えば制度間の隙間を埋めた、適正な協調が実現されると思います。

これは先ほどの1番目の議論でも少し申し上げさせていただきましたが、現在のグローバル税務の環境の下では、国連モデルとOECDモデルに、必ずしも調和の方向へのベクトルが働いていると言えない環境が残されています。

そうしますと、そのような広いメンバーを対象にした合意を得るためのプロセスは、現実には多大な困難が予測されると思います。BEPSの場のみならず、例えば新興国が自らのルールを作ろうとしている国連モデルの改定の場に対して、OECDの側から働き掛けをしたり、或いはそういった国が国内法ベースでどういった改正をして、多国籍企業に対応しようとしているかについてのモニタリングや問い掛けも必要になってくるかと思われまして。この点について、どのようにお考えでしょうか。

〔自動的情報交換への取組みの方針について〕

最後に、情報交換についてのお尋ねです。先ほどのFATCAの進展は、まさにいわゆる自動的情報交換に本格的に取り組もうというポリシーを、ヨーロッパの取組みなどから教えていただきました。

従来わが国は、個別的情報交換を中心に情報交換をするのだという長い伝統がありました。このようなFATCAへの取組みを契機として、相手となる対象国をどのような範囲で見ても含めて、自動的情報交換へどのようなスタンスや方針で取り組んでいかれるかについて、お伺いしたいと思います。以上です。

(渡辺) 青山さん、どうもありがとうございます。それでは次に吉村さん、よろしくお願

いたします。

(吉村) 今後数年間は、国際課税の世界における議論はBEPS一色になると思われれます。これから議論が本格化するにあたり、OECDの中での日本の役割ということに関してもご説明いただき、大変参考になりました。

私からBEPSにつきまして、まずは全体的な感想を申し上げた上で、個別の行動計画について幾つか質問させていただきたいと思います。

〔BEPSと日本企業との関わりについて〕

まずBEPSプロジェクトに掲げられている行動は、これまでOECDが現行の国際課税制度における課題に対処する方策を検討してきた延長線上にあると理解しております。

しかしながらその一方で、G8及びG20においてBEPSプロジェクトが広く政治的な支持を得た要因としましては、国際課税資料37でご紹介いただきましたように、アメリカに本社を置くIT企業等による濫用的なタックスプランニングが、メディア等で大きく報道されたことが影響しているのは否めないところかと思えます。アメリカの多国籍企業に比べて、これまでタックスプランニングに消極的であったと言われていた日本企業の中には、巻き込まれてしまったと否定的に感じているところも多いのではないかと思います。また、多国籍企業は適切な納税をしていないとのイメージが先行して、いたずらに規制が強化されるのも、制度設計としては望ましくないと考えております。

こうした危惧をあらためて強調しますのは、G20の中にはBEPSを源泉地国課税強化のプロジェクトと理解しているように見える新興国も存在しているからです。わが国企業が進出先においてBEPSを名目とした過剰な課税を受ける危険性も高まってくるように思っております。

もっとも一部の濫用的なタックスプランニングが可能な国、ないしは制度を利用し得る企業のみが競争上有利になっている状況は、好まし

くありません。ですから、今回OECDのBEPSプロジェクトには、大いに期待するところです。

〔BEPSの検証について〕

そこで、関連して行動11についてお尋ねしたいと思います。

行動11におきましては、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と掲げられております。先ほどの問題意識との関係ですと、具体的にどのような形でBEPSの検証がなされるのか興味があります。

また、スケジュール上は、検証よりも他の個別の行動計画が先を走るように思われますので、検証の成果が具体的にどのように利用されるのに関心を持っています。これは今後、ひょっとしたら予定等変わるかもしれませんが、現時点でどのような成果の利用が想定されているのか、教えていただければと思います。

〔過剰な課税につながる懸念について〕

また、BEPSの問題提起につきましては、各国ばらばらの対応を取るにより生じる混沌(caos)を回避するのが動機の1つであるという、OECDの方の発言を耳にしたこともあります。これは確かにもっともな話です。先ほどのご説明の中でも言及がありましたように、国際社会が調和の取れた解決を目指すことにBEPSの意義があるとすれば、各国で足りない部分を整理すると同時に、過剰な課税をもたらず逸脱も好ましくないと評価されるように思います。

青山先生からもご指摘がありましたが、多国籍企業を送り出す国と、受け入れている国、とりわけ新興国との間で、利害が大きく対立すると予想される行動計画が多く存在しております。BEPSプロジェクトというフォーラムが新たに設定されることによって、今後どのような動きがあるのか。例えば国際的に合意された租税基準(internationally agreed tax standard)のさらなる実質化であったり、過剰な課税を含めて

国際基準から逸脱する税制をレビューし、調和を高めていく作業も期待してよいのかをお伺いできればと思います。

〔電子商取引について〕

次に、具体的な行動についてお尋ねします。行動1におきましては、電子商取引によって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・間接税の在り方を検討する報告書を作成することとなっています。すなわち、もっぱら国際的な法人税の配分基準に関係する他の行動と異なり、間接税も含んでいるところが目を引くと思います。

デジタル経済につきましては、先ほどのご説明の中でありましたような、いわゆるバーチャルPEといった新たなPE概念を観念する主張もあり、アメリカがこれに強く反対しているとも聞きます。率直に申し上げて、現行の枠組みを離れ、近い将来に合意に達することも見込めないように思います。

しかしながら、間接税の効率的徴収がBEPSプロジェクトの中で検討されることになると、今後の国際的な電子商取引を巡るビジネス環境にも、広く影響を与えるのではないかと考えております。日本でも既に電子商取引に関する消費税の取り扱いについて、研究会が立ち上げられていましたし、国内的な関心も高いと思います。

ご説明の中で、OECDにおいて電子経済タスクフォースが新設されたという図がありました(国際課税資料35)。また、予定されている行動1の実現期限が、2014年9月となっております。まずはデジタルエコノミーのビジネスモデル分析や、課税上の問題を指摘する報告書の公表にとどまることになっていますが、来年9月以降、電子商取引についての課税上の枠組みがまさに議論されていくのか、将来的な見通しについて差し支えない範囲で構いませんので、教えていただければありがたいと思います。

〔外国子会社合算税制の強化の見通しについて〕

その次に、行動3についてです。行動3は、外国子会社合算税制の強化であります。EU加盟国につきましては、EU条約に定められた自由規定に抵触する規制措置を設けることが難しいと認識しております。

思い付くところとしましては、キャドバリー・シュウヱップス事件におきまして、EU条約で保障された設立の自由とイギリスの外国子会社合算税制との関係が争われました。欧州司法裁判所は、その当時のイギリスの外国子会社合算税制が、EU条約に違反するという判断を下しました(Cadbury-Schweppes plc and CSO Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue (C-196/04))。すなわち租税回避を目的とする立法によって、EU条約上定められた自由を制限するためには、「完全に人為的な取決め(wholly artificial arrangements)」を対象を限定していなければならないとの先例が存在しています。

その結果として、仮にEUが行動3で設定された基準を国内的に実施しようとした場合には、まずEUで議論しなければ先に進めないことになるのではないかと思います。そうすると、行動3に基づいて制度の具体的な内容まで踏み込んだ基準を示しても、全ての加盟国が実施することは非常に難しく、EU条約の制約を抱えた国々が存在している限りは、現在の世界と異なった状態へ移行するのは難しいのではないかと危惧しているところです。

一方でアメリカではCFC税制を含めて、海外利益へ課税することが積極的に議論されていますので、そういった利害の対立が予想されるかと思えます。

そこでお伺いしたい点としては、行動3において予定される勧告の水準、具体性はどの程度のもを想定されているか、差し支えない範囲でお教えいただければと思います。

〔移転価格税制の文書化について〕

最後の点は感想というか心配ですが、行動13



についてです。行動13は、移転価格税制の文書化に関する規定を策定することになっています。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ことになっています。

この行動13につきましては、文書化が共通化されることによって、納税者の負担が軽減することを目的にしたものと認識しています。さらに文書化制度に関する白書（OECD, White Paper on Transfer Pricing Documentation (30 July 2013)）も7月末にOECDから公表されまして、現行の文書化制度を改善する方向として、マスターファイルと国別ファイルという、2段階ストラクチャーが提示されているところがあります。

簡単に内容を紹介しますと、税務当局が重要な移転価格リスクの存在を把握するため、多国籍企業の①グループ情報、②事業説明、③無形資産情報、④グループ企業間の金融活動情報、および⑤財務状態と納税状況の情報、を備えたマスターファイルと、重要な取引に関連する特

定の移転価格分析に重点が置かれた、国別ファイルへと現在の文書化制度を整理し、各国が協調していく方向が示されています。このアプローチの下では、国別ファイルは、マスターファイルを補完し、個別取引の独立企業性を確認するために必要だと位置付けられています。

白書によれば、多国籍企業に求められる透明性向上と、各国の移転価格文書の合理化で、バランスを取っていくことが示されております。また、多国籍企業のグローバルバリューチェーンが発展していく中で、事業の全体像を把握する必要性が高まっていることが最近特に指摘されておりますので、こうした動きは自然の流れかと思えます。わが国でもかねてより議論があるところですが、国際的な調和を図りながら、文書化制度がさらに改善されていくのではないかと見えています。

しかしながら一方で心配している点と申しますのは、先ほどBEPSの行動13に関連して述べましたように、国ごとの納税状況等に関するカンントリー・バイ・カンントリー・レポートが重

視されています。これは用途としては、納税者及び課税当局によるリスクアセスメントに用いられるとされまして、特定の取引に係る移転価格関係には直結しない資料だと考えられます。

確かにある程度均質な国同士であれば、それほど心配する必要はないかもしれません。ですが、例えば市場を重視する国であれば、ある多国籍企業の自国内での売上に注目して、当該企業の自国に対する納税額が少ないかどうかを判断するでしょう。逆に労働を重視する国であれば自国内の従業員数等に注目して、納税額の多寡を判断し移転価格にチャレンジすることが考えられます。こうして国ごとに異なった要素を過度に重視する傾向が生まれてしまうと、企業にとっては紛争が増えることになるのではないかと危惧されるところです。

言い換えれば、リスクアセスメントとして用いられる合理性は理解できますが、結果として定式配分法に近い運用を行う国も出てくるのではないかという不安です。また、EUにおきましては、多国籍企業の透明性が殊更強調されているように感じます。例えば金融機関（G-SIIs および O-SIIs）の国別納税状況レポートを公表する方向で、制度改正（Capital Requirements Directive IV（CRD IV））が行われていることも耳にします。

制度がまだ動いていない、具体化していない段階であれこれ心配しても仕方ありませんが、文書化、或いは企業に求められる透明性について、今後どのような議論があるのかが気になっています。

私からは以上です。

（渡辺） 吉村さん、どうもありがとうございます。それでは最後に栗原さん、よろしくお願いたします。

〔海外子会社の配当に係る源泉税の免税化について〕

（栗原） 海外子会社配当金に係る源泉税と、BEPSについてコメントします。

海外子会社の配当金については皆さんご存じのように、平成21年度から95%益金不算入となっています。日本の所得状況を気にせず配当できるということで、非常に良い制度だと私は考えています。

間接税額控除制度の頃は、親会社の外国税額控除限度額に余裕枠があるかどうかで対応が異なりました。欠損に陥った場合や、欠損から回復しそうな場合、向こう数年間の所得をにらみながら、税額控除でいくか、損金算入でいくか、判断を迫られました。現在は計算上5%部分が課税されていますが、配当金を送金する際に、現地で源泉徴収される税金が、相対的に大きなコストとなっています。

租税条約の改訂時に、免税化を進めていただいていると思います。先進国との間では免税化がかなり進んでおりますが、新興国との条約では、依然源泉税が残っております。相手国のあることなので、簡単にはいかないことは理解しておりますが、ご方針、進捗状況をご教示いただきたいと思います。

〔BEPS 議論における認められない行為の特定について〕

次は、BEPS についてです。私がメーカーの人間なので、少しメーカー寄りのコメントになることをお許しください。

これまでの報道を見ますと、先ほどの資料にもございましたが、外国のごく限られた多国籍企業の事例であり、租研の会員企業で、特に今日おいでの皆様には、あまり関係しないように感じられます。

また、ブランドの許諾やIT関連の無形資産の場合はあり得るかもしれませんが、通常のメーカーの場合は日本で技術開発を行い、日本を含めて適切な地域を選定して、製造技術の実施許諾をしております。製造地域が増えて多様

化することで新たな需要が生まれて、必要な技術が明らかになってまいります。技術が生み出す収入を原資のひとつとして、次の技術開発、又は既存技術の改良を行っております。そのサイクルを繰り返して多くのメーカーがこれまで技術力を高めてきたと思います。今後もその考えは変わらないと思っています。政府にもその考えをご理解いただいて、研究開発促進税制などでご支援いただいていると理解しております。

無論資金が足りなくなれば、留保した利益から配当させれば良いという考えもあるかもしれませんが、収入は軽課税国、費用は日本負担という仕組みでは、企業自身が管理しにくいですし、また研究開発促進税制などの政府のご支援を得られなくなってしまいます。税金のためだけにそのような仕組みを選択することは、日本では考えにくいのではないのでしょうか。

BEPSの問題提起後、専門家の方からは、これは脱法行為ではなく、合法的なスキームであることをお聞きしました。いろいろなご意見があると思いますが、合法であれば何をやっても良いというわけではないという当たり前のことが、今回あらためて確認できた次第です。

ただし、今回やり玉に挙げられた多国籍企業をかばうわけではございませんが、利益追求集団である民間企業が、法律が認める範囲の中で税金を節約しようとする行為は、これもまた当たり前のことでございます。言葉は難しいですが、節度ある範囲の中で、税金の節約に最大限努めるべきであると考えております。

そのためにも、税務当局におかれましては各国当局と連携を取られ、民間企業がしてはいけない範囲、線引きをお願いしたいと思っています。ただ、各国との連携は重要ではありますが、網を掛けることを優先するあまり、包括的否認規定のようなご対応は、避けていただきたいと思っております。

ご説明にございましたように、全てこれからのご対応と思われそうですが、現時点でのお考えをお聞かせいただきたいと思っております。以上です。

(渡辺) 栗原さん、どうもありがとうございます。ありがとうございました。

お三方からいろいろなご意見が出ました。BEPSにはいろいろな国が関わるけれど、果たしてどのような方向に行くのかという基本問題や電子商取引、CFCといったBEPSの個別問題はどうか、更には移転価格の文書化や海外子会社の配当金の源泉税の問題等々、いろいろ出ました。

ただ今のお三方のご意見、ご質問について、日置さんどうぞご発言をお願いいたします。

〔租税回避規定について〕

(日置) それではご質問にお答えいたします。最初に青山さんから、包括的租税回避否認規定についてのご質問がありました。

この包括的租税回避否認規定は「GAAR(ガー) (General Anti-Avoidance Rule) と呼ばれています。この規定についての議論は、OECDでも各国の規定を付き合わせて、どのようなやり方をしているのか、盛んに研究しているところです。

BEPSの行動計画の5項目を見ていただきましたが、GAARは直接の検討対象とはされておりません。そういうことで、議論は別途BEPSと離れて行われていることと認識しておりますので、議論は続いていくと思っております、BEPSとしては議論しないという整理になっております。

〔新興国を含めての議論について〕

続きまして、新興国などを交えて議論すると、いろいろ困難な局面が生じるのではないかというご指摘を頂きました。確かに先ほど南北問題という形で、WTOや環境問題でそのような問題があることを申しました。

今回、居住地国課税、源泉地国課税のバランスという観点で、対立するリスクがないとは言えません。ですが、今回G20のメンバーが、

OECDにおいて加盟国と対等な立場で議論ができ、かつ、OECD/G20BEPSプロジェクトということで、かなり結束力、求心力を持って議論をする体制ができたのではないかと感じております。

また、BEPSプロジェクトをこのように進めていこうということで、一定の合意を得たことは、画期的なことだと思っております。今回、新興国であるインド、中国、ロシア等が、グローバル経済活動に乗り出していく上でのルール作りに参加しますが、彼らの参加がないと、きちっとしたルール作りができないとも思います。従って、チャレンジングではありますが、今後努力をしていく必要があると考えております。

〔自動的情報交換への取組みの方針について〕

続きまして、自動的情報交換の取組みの方針についてのご質問がありました。

わが国も従来から自動的情報交換を行っており、昨年も数十万件の情報を提供し、受け取ったということがございます。しかしながら、今までの情報交換というのは、基本的に、わが国は自らの課税のために、法定調書で入手した情報を交換していただだけです。

今回 FATCA 等々を契機に議論が行われている情報交換は、非居住者関係の情報を自動的情報交換のために金融機関から集め、それを関係国に送るということです。先ほどもご紹介しました欧州5カ国の FATCA の対応を基盤として、米国との間に限らず、各国間でも情報交換をしていこうというものです。

従いまして、今後各国においてこのような自動的情報交換の対応をしていくことかと思えます。このような対応をしていく際に、国民の方々や金融機関の事務的な負担に配慮する必要があります。OECDにおいても、その方策について議論して、対応策を模索しているところではあります。

このような取組みは、BEPSとともにG8、G20でも支持をされていますので、わが国とし

ても積極的に取り組んで、国際的な租税回避を防止するための、グローバルな情報交換のネットワークに参画して参りたいと思っております。

〔BEPSの検証について〕

続きまして、吉村さんからのご質問にお答えしたいと思います。最初にBEPSの検証、行動11についてのご質問がありました。

行動11というのはBEPSの規模が、BEPSの個別のプロジェクトがどのような経済的な影響を与えるかを検討していくアクションプランと認識しています。

具体的には、2種類の例があります。マクロのデータで、例えば直接投資の額や、国際収支のデータなどの分析とともに、個別のアクションがどのような影響を与えるか、ミクロレベルのデータで、税務申告書とか財務報告書などを活用して、それぞれの行動計画について分析をしていこうというものです。

どのような手法を取っていくかは今後議論するということですが、目的としては先ほど申しましたように、価値を創造する経済活動が行われている場所と、税が納付されている所との乖離が、どのような形で広がっているのかを分析していきます。これはマクロ的な分析でございます。また、個別のアクションがどのような影響を与えるかというミクロ的な観点で、議論が行われると考えています。

OECDのみならず、スピルオーバーと呼ばれておりますが、BEPSのマクロ経済に与える影響の広がりについては、IMFも関心を持って参画しようとしているように聞いております。

〔過剰な課税につながる懸念について〕

続きまして、青山先生と似たご質問でございましたが、新興国の独自の判断が過剰な課税につながっていくのではないかと、それを抑制できるのかどうか、BEPSプロジェクトへの期待感のような形のご質問がありました。

先ほどの繰り返しになりますが、今回はやはりBEPSプロジェクトを進めていこうということで、G20メンバーが一致団結したと認識し

ております。したがって、このプロジェクトを着実に推進していくことが、必要だと思っております。

新興国に限らず途上国との連携については、OECD の場では税と開発に関するタスクフォースや、対外経済プログラム（グローバル・リレーションズ・プログラム）等もごございます。付加価値税に関するグローバル・フォーラム等や情報交換に関するグローバル・フォーラムを通じて OECD 非加盟国との連携も図って、アウトリーチ活動を充実させていくことも、併せて議論しているところです。特に G8 の議論などでも、このようなアウトリーチ活動の重要性は強調されているところとの認識です。

そして、各国の実施状況のレビューについてですが、BEPS の計画におきましては、まずは現在 15 の行動計画を実施することを目標としており、各国の実施状況をレビューする仕組みについては、まだ議論なされておられません。

〔電子商取引について〕

続きまして、行動 1、電子商取引についての日本における今後の議論のスケジュールについてです。

今後の電子商取引の議論のあり方については、OECD の場において、タスクフォースを新設し、この中で議論を行っていくこととしています。先ほど私の説明の中でも触れましたが、ここでは消費税についても取り上げます。消費税を議論している WP9 のグループとの連携も図って、議論をしていくことになっています。

わが国としても新たに設けられた場での国際的な議論を踏まえつつ、しかるべきタイミングで、税制調査会等の場において議論を深めていくことになろうかと思えます。

〔外国子会社合算税制の強化の見通しについて〕

続きまして、行動 3 の外国子会社合算税制の強化について、今後の見通しのご質問がありました。

多くの国で CFC 税制が導入されていますが、必ずしも BEPS に対応できるような包括的な

方法では設計されていないことから、BEPS 行動計画では CFC 税制の設計に関する勧告を策定することとしています。先ほども言いましたように、CFC 税制をそろえていく発想で、行動 3 に入っております。

具体的な議論は、今後行っていくということではありますが、制度としてばらつきがないように、税制として実効性を持てるような形で勧告が策定されていくのではないかと考えております。

〔海外子会社の配当に係る源泉税の免税化について〕

続きまして、栗原さんのご質問にお答えしたいと思えます。配当益金不算入制度を導入したけれど、現地の源泉課税はまだ残っていることの問題点です。

わが国としては、租税条約で定める投資所得に対する限度税率につきましては、2003 年に署名されました日米租税条約以降、それぞれの条約交渉で引き下げる努力を行っているところです。先ほど説明いたしましたように、日米租税条約では配当の免税要件を緩和したり、利子の免税を導入したりしております。

基本的に限度税率を引き下げる努力をしているところですが、ご指摘のとおり途上国との間の議論は、なかなか難しいところもあります。やはり交渉事ということもあり、必ずしもわが国の思うように交渉が終わっていないのが現状ですが、我々としては、なるべく免税を目指しているところです。

〔BEPS の議論における認められない行為の特定と包括的租税回避否認規定について〕

次に BEPS の議論において、民間企業がしてはいけない範囲の線引き及び包括的否認規定（GAAR）の考え方について、ご質問がありました。

先ほど申しましたように、BEPS におきましては民間企業の意見を BIAC という経済産業諮問委員会からいろいろ聞いて、それを踏まえて議論を進めているところです。

ご指摘がありましたGAARにつきましては、先ほど申しましたように議論はしていますが、BEPS 行動計画には含まれておりませんので、BEPS として議論することはないと思っております。

いずれにしろ、BEPS 行動計画を今後実施していくことにつきましては、いろいろな関係者の意見を聞きながら、透明性が高く、かつ、包括的な協議プロセスをつくりながら、議論を進めていきたいと考えています。

私から以上でございます。

(渡辺) 日置さん、どうもありがとうございます。BEPS につきましてはいろいろな企業、いろいろな国が、いろいろな思いで眺めていますので、恐らくいろいろな議論が出てくるのではないかと思います。それにつきまして、短い時間ではありますが、ディスカッションできて良かったと思っております。

以上で第2部を終わらせていただきたいと思います。

おわりに

(渡辺) 本日主税局から頂きました資料は、新しいものが随分入っておりますので、いろいろな所でお使いいただけるのではないかと思っております。

本日ご参加のパネリストの皆様にはそれぞれのご体験、ご見識に基づきまして、貴重かつ活発なご意見、ご質問を頂きまして、誠にありがとうございました。

国際課税の世界は、すごい勢いで動いております。少し目を離すと、一体どうなっているか訳がわからなくなってしまうので、これからも皆様と一緒に、遅れないように注目をしてみたいと存じます。

それでは以上をもちまして、本日のパネルディスカッション「国際課税を巡る現状と課題」を終わりにさせていただきたいと思っております。ご協力、大変ありがとうございました。

大阪大会



第65回租税研究大会大阪大会開催にあたり 副会長挨拶

公益社団法人日本租税研究協会副会長
宇野 郁夫
(日本生命保険相互会社相談役)

本日は、回を重ねて第65回の租税研究大会になりますが、これ迄同様多数の皆様と講師の方々にご参加を頂き、誠に有難うございます。

特に、財務省の藤井審議官殿、総務省の濱田企画課長殿には、業務ご多忙の中、パネリストを務めて頂きます。心より御礼申し上げます。

また、ご出席の皆様方には常日頃、当協会の事業活動にご支援・ご協力を頂き、あらためて深く感謝申し上げます。

さて、昨年12月の安倍政権の発足以降、我が国経済は、市場や家計、企業のマインドが、着実に持ち直しに転じております。

その影響は实体经济にも及び、個人消費などの支出の増加が生産の増加につながり、それが国民所得の増加をもたらすという好循環のサイクルの芽ばえに確実に繋がる流れができようとしています。

先週には、2020年のオリンピックおよびパラリンピックの開催地が東京に決定致しましたが、この経済波及効果は約3兆円、道路や鉄道の整備等も含めれば、さらに大きいとも言われています。成長の追い風として大いに利用すべきビックプロジェクトです。

このチャンスを逃すことなく、持続的な成長につなげていくことこそが、今後の我が国の存在感を決めるといっても過言ではありません。今、最も大事なことは、国民の力を結集して、我が国経済を再浮上させる挑戦的な体制を作り



上げることだと思います。

当協会では、長年、民間の中立的な立場から、税・財政の問題を調査・研究し、あるべき税制改革について、提言を行っておりますが、再浮上の鍵は大きく2つあると考えております。

1つ目は、政府が6月に取りまとめた「日本再興戦略」でも盛り込まれている「企業活力の復活」です。

企業は成長のエンジンです。企業収益が拡大すれば、雇用、所得、配当が増大し、その結果、消費や投資が促進され、更なる企業収益の拡大につながります。但し、このような企業は、常に挑戦的な技術革新の行動力をもっている企業に限ります。

持続的な経済成長とは、たえざる技術革新を実践していくことです。こうした望ましい「正

のスパイラル」を実現する企業にこそ、その能力を存分に発揮させる法人税施策の実行が不可欠であると考えています。

そのためにも、政府には、企業の革新的な投資意欲を高め、我が国の競争力を先行して画期的に強化する施策を、迅速かつ大胆に実行して頂くことを目指さねばなりません。

2つ目は「財政再建」です。

我が国の財政は、国および地方の長期債務残高が、今年度末には977兆円、GDP比で200%に達し、歴史的にも、国際的にも、前例を見ない常識を逸した最悪の水準です。

その解消に向けては、「2015年プライマリーバランス赤字の対GDP比半減、2020年プライマリーバランス黒字化」といった目標は決まっています。しかし、具体的な改革案と実行スケジュールは、未だに明確になっていません。財政に大きな影響を与える社会保障制度改革についても、結局、年金の支給開始年齢の引き上げは先送りがされる等、抑制策は踏み込み不足が目立ちます。

健全な財政は、経済成長の基盤です。財政再建を行い、金利急騰や社会保障の持続可能性等への不安が払拭されれば、国民や企業は、安心して消費や投資ができるようになります。

政府には、一刻も早く、健全化に向けた具体

的な道筋を、国民や国際社会に対し明示し、確実に実行して頂く勇気ある決断力を期待します。

また、来月初めにも消費税率の引き上げの是非についての最終判断がなされると聞いています。これも、分かり切ったことではございますが、税制抜本改革法通りの実施を決断するだけであると考えております。

消費税率を上げれば、消費が減るといった「いいわけ」は、消費税を着実に引き上げてきた欧米各国とも全く同じ条件下におかれた問題ではないのか。求められるのは勇気ある決断力のみであると、私は考えております。

本日の大阪大会におきましては、午前中に田中教授に「研究のご報告」を頂きました。午後からは「税制を巡る現状と課題」をテーマに討論会を予定しております。ご担当頂くのは、税制、財政に精通された先生ばかりです。午前に引き続き、大変有意義なお話を伺えるものと考えております。是非、午後のプログラムも、ご清聴頂きますよう宜しくお願い申し上げます。

最後になりましたが、ご出席の皆様方のご発展を心からお祈り申し上げますとともに、当協会の活動に、今後ともご支援、ご協力を頂きますよう切にお願い申し上げます。私の挨拶とさせていただきます。有難うございました。

過年度の誤った課税処理の是正方法

－ 過年度遡及修正の可否 －

同志社大学法学部教授

田中 治

1. はじめに

（田中） おはようございます。これからお話をさせていただきますが、まずこの大阪大会でこのような報告の場を与えていただいたことを大変光栄に存じております。

これからのお話は、基本的にお手元にお配りしている原稿に沿って、そのポイントを指摘する形でお話しさせていただければと考えております（本誌掲載省略）。

今日お話しさせていただく「過年度の誤った課税処理の是正方法」というこの問題は、私は租税法の領域で非常に重要な問題の1つだと思っています。ところが、それにもかかわらず、どの所得をどの年度に帰属させるかについての基本ルールは、法律の規定でははっきりとは定められていないと言っていると思います。

では法律の明確な規定がないのになぜ今まで動いているのかというと、私に言わせると、何となく動いているように見えます。つまり、それなりの合理性があって、税務署が文句さえないければそれで動く。それと、取引はいろいろ複雑な形態を持っていますので、たった1本の基準で処理をするというのは、やはりある種の無



理がある。そうすると、法律で年度帰属の基準を決めるとしても、どうしても原則と例外という、そういうような決め方にならざるを得ない。

このような事情もあって、年度帰属の基本ルールを立法で決めるというのは、技術的にも難しい点があります。しかしそうは言っても、一方では明確な基準がないと、やはり取引をする人、行為をする人にとっては、不安で仕方ない。このように考えると、いろいろ難しさはあるとしても、年度帰属のルールをできるだけ明確に法定することが望まれるわけです。

また、この種の問題については、重要な裁判

例もいろいろありまして、今日のお話の中で話をさせていただきたいと思っています。これから、報告原稿に沿う形で、多少はしりながらもお話をさせていただければと思っています。

ある所得がどの年度に属するものとして課税がされるかという問題は、納税者の税負担を大きく左右します。特にこれは、所得税において顕著です。超過累進税率の適用がある関係で、どの年度に、その問題の所得が属するかによって、非常に大きな税負担の差が生じてくる場合があります。

法人税の場合には、基本的には、いわゆる比例税率ではありますが、法人税の税率も、これも当然変動があり得ますので、どの年度に属するかによって、その税負担というのは多少とも変わってきます。

今日させていただくお話は、大きく2つの事例を取り扱います。最初は、当初の申告に基づく所得が結果として過少となったという例で、その1つは、「年金裁定事件」というふうに私が名前を付けていますが、これは、もともとは、過去において給付されるべきであった年金が、後日一括して追加給付された場合に、どのように課税処理をすべきか、という問題です。

もう1つは、第三者のミスが原因となって、過去の費用を過大に申告していたことが後日明らかになるとともに、その払い過ぎた費用が一括して返金されるという場合において、どのように課税処理をすべきか、という問題です。これも一応私が勝手にネーミングをして「過大電力料金事件」というふうに書いています。

これらの場合において、どのような税務処理をすべきなのか、その法的根拠は何なのかということが問題になってきます。

大きな2つ目の事例は、計算の誤りによって当初申告が過大となる場合や、後の裁判によって後発的に当初申告が過大となる場合、こういう場合において、更正の請求は、どういう要件の下で認められるのかという問題です。ここで取り上げるのは、いわゆる特別の更正の請求を

めぐる問題です。国税通則法上、特別の更正の請求として、通常の更正の請求の期間が終わった後でも、一定の法定の要件を満たした場合には、なお過去の年度の遡及是正が認められています。このような特別の更正の請求が、いつどのような形で認められるかという問題があります。

裁判例で問題になりうる例として、特に法人の所得や個人の事業所得については、その是正を過去にさかのぼらせないという今までの、ある種慣行といえますか、いわゆる前期損益修正ということで、当期で全部処理をするのだという、こういう考え方が支配的で、課税実務はこのような考え方で処理をしてきました。しかしながら、その法的根拠は何なのかというと、これを支える明文の根拠規定はない。このような取扱いとは、通達（法基通2-2-16）において便宜的に認められてきたにすぎない。

とはいえ、もともと所得税・法人税等の納税義務は、納税申告によって確定をするものですし、その申告の誤りについては、当初申告を直すというのが基本原則です。国税通則法は、そのような組立てをしています。一般に、事業は継続的なものですし、その限りにおいて、上記のような便宜的な取扱いはそれなりの合理性を持っていますが、そうではなく、法人の所得等について、このような原則に立ち返る必要が時として生じます。例えば、当該事業者が当期で損失として損金処理をするとしても、休業中であるとか清算中であるとかの理由によって、それに対応する益金や収入金額がない場合において、過去の年度にさかのぼることは許されないのか、それはなぜなのか、という問題が生じてきます。

以上のような事例を素材に、今日特にお話をしたいのは、1つは、そもそも所得課税の基本的な特性として、それが期間税であるということです。そしてその上で、当初申告の誤りを是正する場合の基本原則、基本的な処理手続は何なのかを理解することが重要です。

2つ目は、課税のタイミングの問題と所得の年度帰属の問題とを明確に区別をして論じる必要があるということです。いつ課税が可能になるのかという問題と、そのことによって、例えば収益や収入金額が認定される場合でも、それは、課税が可能となったその年度に全て帰属させるのではなく、所得の性格、基因、背景等を考慮して、過去の複数の年度においてそれが生じたものと考え得る場合、或いは考えるべき場合には、それを過去のそれぞれの年度に帰属させるべきであると私は考えます。

この問題は、今日支配的ないわゆる権利確定主義という考え方の持っている限界に関するもので、この限界を克服する必要があると私は考えています。

というのは、権利確定主義というのは、権利が確定したその日が属する年度・年分に全て所得を帰属させよという考えです。これはシンプルで、わかりやすいといえわかりやすいのですけれども、後でお話をしますように、複数の年度に及ぶ所得の問題を適正に処理できない。例えば、消えた年金があり、過去の5年分を払えと社会保険庁長官に裁定を求め、めでたくその裁定がされ、5年分を一括してもらった場合に、その年金の全てを、もらった年度のものとして一括課税すべきか、ということが問題となります。

従来の権利確定主義の考えでいうと、そのように一括課税せよ、ということになると思われまます。基本的に、権利確定主義の考え方は、権利が確定した年分において課税せよとするからです。しかしながら、このような結果は、現実妥当性を欠いているのではないか、それぞれの期間における正しい担税力の測定という要請からみて、問題はないのか、ということが問われるべきだと考えます。

3番目は、特に事業性所得に関する前期損益修正について、今日、企業会計においても大きく考え方が変わりつつある、要するに、過去の会計の誤りについて修正再表示せよというふう

に企業会計原則が変わりつつある状況で、租税法が、従前のように前期損益修正に固執することは相当の問題があると考えます。また、たとえ会計の考え方がどうであれ、期間税としての所得課税において、その期間について正しい所得を算定すべきであるという法的要請は、ますます重視されるべきではないかと考えます。

なお、問題をわかりやすくといいますか、ある程度数字があった方がわかりやすいと思ひまして、資料には、事例として3つ書いています。

1つは、今申し上げました年金裁定事件として、消えた年金が5年分ある。それを社会保険庁長官に裁定請求して、それで5年分一括給付された場合に、これをどう課税処理するのかという問題です。給付されたその年度に25万円一括して課税をするべきか、それとも、それぞれの年分について課税をするべきか、という問題です。

2番目は、これは過大電力料金事件で、これはもう公知の事実となっているから名前も言っていていいと思いますが、いわゆる東北電力事件として知られている事件です。ある会社が、電力会社の計量装置の設定誤りを原因として電気料金を、実際の例は12年間ですけれども、ここでは10年間にわたって過大に支払っていたが、その原因が判明し、電力会社との確認作業を経て、過大電力料金10年分として1億円の支払、返金を受けた。

この場合の課税処理をどうすべきか。返金の額が仮に1億円としますと、納税者の権利が確定して1億円をもらったのであるから、その権利が確定した年度の益金として計上すべき（税務署側の主張）か、それとも、この返金の結果、過去の年度の費用が過大であった、つまりその分だけ過去の年度の所得が小さいということが明確になったのだから、過去5年にさかのぼって修正申告をすべき（納税者側の主張）か、という問題です。

3番目の例としては、ある会社が所有する土地を売却し、未収の代金につき当該土地を引き

渡した年度の益金に計上したが、相手が代金を支払わないため契約を解除した。その売買代金債権が消滅した年度においては、会社は清算中であって、収益がないため、売買代金相当額を貸倒損として損金に計上しても、実質的に救済を受けることができない。こういう場合の課税処理をどうすべきか。これは、事業性所得に関する、遡及修正の可否をめぐる問題です。

以下、順次お話をさせていただきます。

2. 期間税としての所得課税と当初申告の誤りの是正方法

最初に、所得課税に関する基本的な組立てとして、期間税としての所得課税につき、まず当初申告がある。当初申告に誤りがある場合、それを誰が、どのようにして是正するかが問題になってきます。これについては、基本的に国税通則法が定めています。

その基本的な組立てとしては、まず原則として、申告納税制度の下では、納税者は、ある年度の正しい所得を法定申告期限までに申告する義務がある。これが第1の原則です。第2の原則としては、当初申告が誤っている場合は、原則的には、当該誤った年度につき是正をするというのが通則法の基本的な考えです。

国税通則法は、名前のとおり、各税目を通したといいますか、一般的な原則を書いているところから、恐らくこれが紛争処理の基本原則と言うべきだろうと思います。納税者の側からは、当初申告が過少であった場合については修正申告をする。そして、過大申告については更正の請求によって処理をする。或いは、課税庁は、納税者の請求又は自らの職権によって増額更正処分や減額更正処分或いは決定処分をする。こういうような組立て及び処理方法が基本原則であるということです。

このように、納税者の側からの修正にしても、或いは、課税庁の側からの修正にしても、問題の当初申告が法に照らして誤っているというの

を正しく直す。これが恐らく申告納税制度の下における是正の基本原則或いは大原則といっていだらうと思います。

とはいえ、第3にお話ししたいのは、既にお話をしているとおり、法人所得或いは事業所得については、全部ではありませんが、その一部については、便宜的に、その事実が生じた年度において前期損益修正として処理をするという取扱いが、これまで長い間なされてきていますし、法人税についてはその旨が基本通達にも定められているという状況が続いています。

しかしながら、近時、遡及修正に関する企業会計の考え方それ自身が、大きく変わっています。今日の企業会計基準においては、基本的には前期損益修正を排除ないし否定をしているといつてよいと思います。そうすると、従来、法人税法22条4項の一般に公正妥当な会計処理の基準に依拠して、企業会計が前期損益修正で特別損益を出しているのだから、それに沿って税法も処理をすればいいのだという、そのような考えは、恐らく基本的には否定されるか、ないし、相当限定されるべきだろうと思います。後の方で触れますが、このような企業会計の考え方の変化が、税務処理に影響を与えるのか、或いは与えないのかという問題は、やはり重要な論点になるのではないかと考えています。

3. 課税のタイミングと年度帰属との関係

3-1. 概要

課税のタイミングと年度帰属との関係についてお話をします。これまで裁判で紛争になった事例を取り上げます。恐らく企業会計の現場の感覚では、権利確定主義などというよりは、いわゆる実現主義といった方がわかりやすいし、いちいちこの取引によって権利が確定しているかといったようなことを考慮して会計帳簿に記帳するなどというのは、まずあり得ないことだ

と思います。しかし法的な紛争になった場合、裁判所は、通例、これまでの判例・学説に従って、権利がいつどういう形で確定したのかという事で争いの決着をつけようとします。

このような意味で、租税法の世界においては、いわゆる権利確定主義というのは、支配的です。これは一般に判例・学説において承認されている考えで、それは、現実の収入がなくても、収入すべき権利が確定した金額は、その年度のものとして課税すべきである、という考え方です。

つまり、納税者にとっては、権利が確定した時点をもって益金或いは収入金額に計上すべきこととなります。今まで主として問題になってきたのは、ではその権利の確定というのは一体いつか、ということです。私はその問題も重要だと思いますが、さらにその前提として、明確にすべき基本的な別の論点があると考えています。

第1は、法的な観点から見て、なぜ権利が確定することを求めるのかという点は、実はそれほどはっきりしていません。所得税法36条の規定は収入金額を定めている規定ですが、収入金額とは、「その年において収入すべき金額とする」という、文言上はこの規定しかありません。

所得税法が定める「収入とは収入すべき金額とする」というのは、一種何かの判じ物のようで、この言葉を聞いただけで、問題の収入金額をどの年分に帰属させるかというのは、すぐには出てこない。ただ、文言上は、「収入すべき」という「べき」という言葉を使って、「収入した」という言葉を使っていないというところから、少なくとも現金主義を基本原則とはしていないというくらいしかいえません。では現金主義は全面的に排除されているかという点、そうまではいえない。恐らく恒常的といいますか、継続的にやってさえいれば、それは課税上の問題を直ちに引き起こす、とまではいえそうにありませんし、そこまでの極端な見方を立法者がしているとまではいえません。

文言上必ずしもはっきりしていないという問

題に加えて、さらに、これもご承知のように、判例・学説は「収入すべき金額」という文言を「収入すべき権利が確定した金額」としてさらに言葉を補って読んでいます。こういう言葉の補い方が、いわば当たり前のことを補ったのか、当たり前でないことを補ったのかというのが実は問題になってきます。

それが問題になるというのは、これもご承知のように、課税実務では、権利が確定した日の属する年分を基準にする、といった文言は、通達にはどこにもありません。あるのは、それぞれの取引の実態或いは類型・態様に依拠して、例えば商品等については、それを引き渡した日とか、役務については、その役務を提供した日という形で、行為や取引の具体的な類型・態様に依拠して、その日の属する年分で処理をするという決め方をしています。

立法論としては、通達におけるこのような決め方が、より明確で合理的な基準ではないかと、私は思っています。もちろん、全ての行為や取引がそれで言い尽くせるかという問題はなお残るにしても、権利が確定した日をいうのだとか、或いは、実現した日をいうのだという言い方も、もちろんそれはそれで原則的な基準としてはいいとは思いますが、通常の納税者が、ある取引をした場合、いつの年度で課税があるのかを判断するには、基本的には行為類型や行為の態様に依拠して決めるのがより適切ではないかと私は思っています。

ともあれ、課税実務は、いつ権利が確定したのか、という判断基準を主軸に年度帰属を決めてはいない、といってよいと思います。所得税においてはこのことはより明確です。

では法人税はというと、法人税は、収益の認識に関しても、22条4項を媒介にして、一般的には、所得がいつ実現したかという、いわゆる実現主義を基本に判断しているといっていると思います。

このようなことを加味した結果だと思いますが、法人税の領域では、権利確定主義というの

は実現主義と同じなのだ、というような説明が一般にはされています。しかしながら、そうだとはいえ、両者が文字通り同じものかどうかは、もうひとつはっきりしません。仮に両者が文字通り同じものであるとするならば、それは通常会計で使われている実現主義によって収益を認識するという言い方に加えて、或いは、これに代えて、権利確定主義が法人税の世界でも通用するのだという言い方をあえてする必要は、私はないと思います。

これは金子先生の考え方とちょっと違うのかもしれません、私はやはり、権利確定主義という意味の積極的な面と否定的な面の両面を考えると、あえて法人税の世界において、このような言い方を積極的にする必要があるのであるのかどうかという点に関しては、疑問を持っているところです。

第2の論点としては、権利確定主義それ自身が、完結的ではない、すなわち、いつ権利が確定したのかという、これ一本で判断しているかという、実はこれ一本では判断していません。これ一本で判断ができない場面があるのだという言い方をしています。別の例外的基準として、管理支配基準といって、いつ当該納税者が問題の収益或いは収入金額を管理し、支配をしているのかということで判断します。

なぜこのような管理支配基準が出てくるのかという背景として、一番わかりやすい例は、違法行為に対する課税の問題です。戦後の日本の税法は、課税をするに際して、問題の行為が適法か違法かを問いません。戦前は違いました。正反対だったのですが、戦後は、包括的所得概念の下、経済力の増大がある限り、課税においては、行為の適法・違法を問いません。

そうすると、ある人が、銀行強盗をして3億円を手に入れた。普通、そういう人が3億円もうけましたといって、申告するはずはないですけども、少なくとも課税理論上は、違法な所得であったとしても、それがその者の経済力の増大につながる以上は、「申告せよ。課税せよ」

というのが一応の教科書的な言い方です。

そうしますと、その際に、当該銀行に押し入った者の権利が、そのことによって確定したとまでは、通常の権利概念からは言いにくいところがある。当該銀行強盗に、法的に正当に守られるべき権利があるかという、それはないとしかいいようがない。そういう場合には、権利確定主義という言い方、基準は使いにくいので、それに代えて、管理支配をしているかどうかで判断しようということになるのではないかと思います。

しかしながら、このような管理支配基準という考え方を別に作らないと説明ができないのかという、私は必ずしもそうではないと思います。先ほど申し上げましたように、租税法は行為の適法・違法を問わず、経済力の増大に着目して課税するものであって、租税法にいう権利確定主義は、私法上の純粋な権利概念とは違って、それを超えて、より実質的な意味で使うのだということです。要するに、租税法は、権利の中核的要素である実質的な支配に注目して課税するのだと説明すればすむ話で、あえて2つの基準を使わなくても、私はいいと思います。

それは、2つの基準を使うと、一番の問題は、場面によって、税務署の方から見て、これは早い段階で課税をするのが適切とされて、2つの基準が使い分けられる、という危険性が生じるからです。

具体的な裁判例でお話しします。1つは、矯正歯科医が、矯正装置の装着の日に一括して矯正料を受領した事件です。別の事件は、交通事故の受傷者に係る診療報酬の支払について争いがあった、後日その一部を受領することで決着した事件です。それぞれの事件について、税務署の処理方法は全く違います。もちろん地域は全く違います。

最初の矯正歯科医については、極めて単純な言い方をしますと、ある矯正歯科医が、1年目には50万円の矯正装置を取り付けます。2年目には、それがちゃんと機能しているかどうか

エックします。2年目の分としては50万円です。「両方合わせて一括して1年目に100万円をください」と言って、患者から100万円もらいました。

その歯科医が1年目には50万円、2年目には50万円という申告をしたところ、その地域の税務署は「駄目です」と言ったのです。「1年目に100万円と申告しなさい。理由は、あなたは100万円を管理支配しているでしょう。つまり、実質、あなたの手元に100万円あるでしょう。では1年目のものとして申告しなさい」。これで裁判になって、その納税者は負けています。

もう1つの交通事故のケースというのは、ある外科医が、1年目に交通事故による救急で患者が運び込まれて、100万円相当の緊急手術をしました。それが1年目です。「その代金を払ってくれ」と言ったら、その患者は払えません。それに対して、加害者に払えと言ったら、「払いますが、しかし、100万円はあまりにも高過ぎる。50万円だろう」と言うので、すったもんだして、やっと2年目に50万円を相手から払ってもらった。

このお医者さんはどう申告したかというところ、2年目に50万円の収入金額がありましたと言って申告したところ、税務署は「駄目だ」と言いました。「あなたは1年目に100万円の収入金額があったというのを、まず申告しなさい。あなたは1年目に100万円の権利が確定したでしょう。つまり、100万円相当の役務を、事実として患者に提供しているでしょう。まず1年目に、相手から現金をもらうかどうか関係なく、まず申告しなさい。それで、取りっぱぐれがあったというのであれば、後で更正の請求をしなさい」。これが税務署の判断で、その事件の裁判所は、それでよい、と判示しています。

そうすると、最初の方の事案は、いつ管理支配をしているかという、それしか言っていません。いつ権利が確定したかなどということを一言も言っていません。後の事案は、いつ権利が確定したかということしか言っていなくて、あ

なたは50万円をいつ管理支配したということは全く言っていません。

こういうふうには、一応、原則は権利確定主義で、これで通すのが無理な場合、不都合な場合には、管理支配基準でいくのだと言いながら、結果としては、その現場の税務署員から見て、税収確保につながる方向に判断が傾くのでしょうか。

こういう紛争になった場合には、税務署の方が恣意的に使い分けしているとまでは言いませんが、結果としては、なぜこのケースには原則が当てはまり、なぜこのケースは例外が当てはまるのかという基準の振り分けが、もうひとつははっきりしません。このような紛争事案が結構あります。権利確定主義を使う場面において、このような使い分けの問題は、十分には克服されていないように思います。

第3の問題というのは、先ほども少し触れましたように、権利確定主義という問題と年度帰属の問題をどのように考えるかということです。権利確定主義は、権利が確定したときにその金額の全てを、その確定した時点の年度に帰属させるという考えです。しかしながら、複数の年度が関係している場合に、そういうふうに一括して処理するのが適切かどうかというのは、非常に大きな問題として残っているということです。

後で触れますように、やはり私は、権利確定主義ということを議論する際に、それと関連するものが複数の年度にわたる場合は、それに対応して、もともと所得税や法人税等が期間税として作られていて、その一定の期間における正しい所得を算定することを法が求めているのだという、そういう考え方を併せて考える必要、或いは各年度における正しい所得の追求という要請を重視する必要があると考えます。

そうすると、所得税法36条のいう、その年において収入すべき金額というのは、現実を受領することが可能な、或いは権利が確定したとされるものを一括してその年分において収入すべ

きものだと理解することは相当ではありません。そうではなく、その受領が正当といい得る、或いは、その受領を正当視し得るそれぞれの年分で収入すべきだと思います。

3-2. 裁判例の対立と不統一

(1) 年金裁定事件—権利確定主義の過度の抽象性の例

今お話をしている権利確定主義と年度帰属との問題に関連して、裁判例も不統一といえますか、対立的な考えを示しています。問題を明確にするために、そのような事案を示します。

1番目は年金裁定事件です。これは権利確定主義のあまりにも抽象的な使い方をした例だろうと思います。これは、今お話をしたとおり、年金の過去5年分が一括して支払われたという事案です。この事案そのものにおいては、納税者の妻が、社会保険庁長官に対して過去5年分の裁定請求をしまして、それが認められて、過去5年分、26万円が一括支給されました。

これに関して税務署は、それは各年分のものとして課税されるべきだと主張しました。この事案の特徴の一つは、問題の年金というのは妻の年金です。本件納税者は、裁定前の平成12年、13年については、その妻は所得が38万円以下、つまり34万円だということで配偶者控除の適用をし、配偶者特別控除の適用も併せて申告をしていましたが、税務署は、その納税者の妻が平成14年中に一括受領した年金は、厚生年金保険法に定められた支給日の属する各年分の収入金額とすべきだと主張しました。もしそうだとすれば、妻の所得金額は、問題の年分では、38万円を超えて39万円になるということで、配偶者控除は使えなくなり、結果的に、この納税者の支払うべき税金は増大することになります。

そういうことで、この争点というのは、一括受領した26万円について、実際に年金の支給を受けた平成14年分のものとして一括して課税すべきかどうかです。納税者は、一括課税を主張

しました。納税者にとっては、こちらの方が有利だからです。納税者にしても、税務署にしても、自分に有利なことを主張するというのは、これは人情としてやむを得ないことでしょう。それぞれの立ち位置から、条文がそういうふうに見えてくるわけです。ともあれ、納税者は、一括して14年分の年金として扱うべきだと言ったのに対して、税務署の方は、厚生年金法の定める支払期月の属するそれぞれの年分、要するに、毎年毎年のものとして扱うべきだと言いました。

これに対して、裁判所がどういうふうに言っているかということ、まず社会保険庁長官の行う裁定というのは、受給者の権利の存在を公に確認する行為だということです。そういうものであるにすぎず、裁定を受けることによって具体的に請求できるとされているのも、そのことが画一的公平な処理によって無用な紛争を防止するという、ただそのためのみだということで、結局、この受給権というのは、同法の定める受給要件を満たした時点で基本権が発生し、その支給日が到来することにより支分権が発生し、受給権者が裁定の請求さえすればいつでも年金の支給を受けることができる状態にあるから、その支払日が到来した時点で年金の支給を受ける権利が確定したものと解されると言っています。

裁判所はまた、収入すべき時期を、納税者が言うような当該裁定時としたのでは、受給権者が裁定の請求を遅らせ、所得の帰属年度を人為的に操作する余地が生じるなど、納税者の恣意を許し、そのことによって課税の公平を害すると、こういう言い方をしています。

この判決の検討として、ごく簡単に触れたいと思いますが、まず、第1に、厚生年金法36条が決める支払期月において、どのような権利がどのような意味で確定するかというのは、判決文では明らかではありません。判決をご覧いただいたらおわかりのように、実は、判決そのものが、支払期日が到来することによって支分権

が「発生」と言い、同じ文章の中で、その支給期日が到来した時点で年金の支給を受ける権利が「確定」と言っています。権利はそもそも、発生するのか、確定するのか、明確ではありませんし、両者は明確に区別されていません。

しかしながら、判決が言うように、例えば平成13年の支払期月において、それが、自動的にとまでは裁判所は言っていないが、いわば自動的に権利が確定するという、こういう解釈をすることは、実はかなりの不都合が生じる。納税者が自分の権利として、当然それに気付いていないといけないということではないにしても、納税者は、この事案では、従前の「消えた年金」といわれているような状況の下で、自らの権利性に全く気が付いていない。ましてや、年金それ自体を手に入れているものでもない。

普通はこういうことはあり得ませんが、たまたま税務署が何かの拍子に、この納税者には消えた年金があって、支給期月がすでに到来しているという事実を知り、そのみを根拠に、当該納税者に対して、あなたは年金を得ているはずだとして課税処分ができるかという、恐らくそれはできないと思います。厚生年金法は、社会保険庁長官の裁定がないと、個別具体的な権利が生じないという、そういう決め方をしていますので、いくら支払期月が客観的に到来しても、それでもって権利が確定すると言うのは、相当の無理があると私は思います。

次に、第2に、判決は、いつ事実として権利が確定したかという問題と、いつ権利が確定したと法的に評価すべきかという問題とを区別をしていないと思います。

本件納税者の妻が、いつ過去の年金に対する権利を確定させたかという問いに対しては、それは社会保険庁長官による裁定時、或いは裁定によって支給が確定的となった日だとするのが、普通の権利論でいうと、それが一番素直であろうと思います。

問題は、そうであるからといって、5年分を

年金として一括課税してよいかということです。5年分を一括して課税すると、そのことにより、1つは、累進税率の適用の結果、場合によっては、当該個人所得者に対する税負担が理由なく上がりかねません。

もう1つは、何度も申し上げているように、それぞれの年度の正確な所得を算定するというのが税法の基本的な役割であるとする、問題の年金は、本来、それぞれの年分の年金として受領すべきであったものが、たまたま社会保険庁の内部の処理等の問題があって、うまく機能していなかった。それが後になって発覚し、是正を受けたと考えることができる。そうすると、適正な暦年課税をするという見地からは、当該年金は、過去の各暦年の所得だと考えるべきだろうと思います。

第3に、それぞれの支払期月の到来によって権利が確定するのだという判決の結論は、それを明確に意図したかどうかはよくわからないところがありますが、客観的に見るとそれは、ある意味では権利が最も弱いと見える時点で、つまり、普通、社会保険庁長官の裁定を得ていない段階では、恐らくそこには権利の姿も形もないというべきだと思いますが、権利が最も弱い状態において権利が「確定」という結果をもたらします。そうだとすると、法的に権利がある、というのはどのような状態にあることを指すのかという点で、不合理な結論を導くことになりかねない。

権利確定主義の「確定」というのは、これは一般には、単なる権利の発生ではなくて、権利の対象となる収益を手に入れることの蓋然性、或いは、その収益を手に入れる強度が相当大きくなっている状態をいうものと思われます。権利の「確定」という言葉には、それなりの実体を持ち、経済的支配の強度があることが前提されているとあってよいと思います。このように考えると、それぞれの支払期月の段階で権利が確定するという言い方は、従来の権利確定主義の考えから見ても、随分と非現実的で抽象性が

あまりにも大きいといえると思います。そうだとすれば、このような権利の「確定」の使い方は、相当ではないと考えます。

判決はさらに、返す刀で、社会保険庁長官が裁定した段階では、権利が確定したとは見られませんと言っています。では、なぜ社会保険庁長官の裁定段階で権利が確定したと見るのは好ましくないのか、相当ではないのかという理由として、そういうことを認めるとすると、納税者が、裁定を遅らせるなどの恣意的な操作をするということを挙げています。

しかし、本当にこのようなことが言えるでしょうか。何百万人もいる年金受給者の中には、相当の経済的余裕があり、年金はなくても十分に生活できる人がいることからすると、そのような恣意的操作をする者が皆無とまでは言えないかもしれません。しかしながら、圧倒的多数の人は、自分がもらうべき権利があるかもしれないと思ったら、一目散に社会保険庁に駆け込むのが普通だし、それを前提にでものごとを考えるのが、私は法解釈の基本だろうと思います。

納税者による恣意的行為の可能性があると、それを許すことによって課税の公平が損なわれるとかの言説は、一般論としても、私は言うべきではないと思います。もし言うのであれば、それを具体的に示さないといけない。問題のこの事案のこの納税者は、こういう点で悪質な行為をしたということを具体的、説得的に言わないといけない。裁判所には専門家として、より厳格かつ抑制的な態度が望まれます。

それはそれとして、今何度も申し上げているように、何よりも、暦年課税を前提とするならば、各年分の正しい所得を算定するという課税の基本的要素が最も重視されるべきであろうと思います。権利が確定したときに、その全額を確定時の年度に一括して帰属させるのではなく、当該金員を帰属させるにふさわしい、しかるべき年分に帰属させるべきだろうと思います。

なお、これは今日のお話の本筋ではありません

んが、平成19年の年金時効特例法によって、年金記録訂正の結果、5年を超えてなお年金が支払われることとなっていますが、この当該年金については、通則法によって時効消滅するために所得税は課されませんし、源泉徴収の対象でもありません。

(2) 過大電力料金事件—権利確定主義と年度帰属の混同

次に検討するのは、権利確定主義と年度帰属の問題を、裁判所が混同した例です。なお、私には裁判所がこれら2つの問題を混同したように見えますが、そのように考えない方もいます。

この事案というのは、極めて単純な話で、先ほど来申し上げていますように、自動車の製造業を行っているある会社が、電力会社に対して電力料金を支払い続けていたところ、この事案では12年間に、電力会社による計量装置の設定誤りの結果、1億数千万円の過大支払をしました。

その計量装置が誤りであったことが12年後に発覚し、今まで払い過ぎていたものを返しますということで、双方の間で一定の確認書の交換等があった返金がありました。

返済の内訳には何種類かありますけれど、話を単純にするために、全て払い過ぎた部分の返戻金が1億円ということで話を進めたいと思います。納税者の側はどういう主張をしたかといいますと、担税力を適正に測定することを目的とする法人税法にあっては、過年度の損益計算に誤りがある場合には、その損益の本来属する事業年度にまでさかのぼって経理処理をしなければならない。その結果、過去の年度の所得が過少となるため、5年にさかのぼって修正申告をすべきだとしました。もう1つは、本件確認書は、当事者間で新たな合意をなしたものではなく、過去の客観的に存在する金額を確認したものであるにすぎず、過去の年度の修正をすることに問題はないとも主張しました。

それに対して税務署はどう言ったかという

と、1つは、過去の過払いについては、それが民事法上はさかのぼって法律関係に影響を及ぼすことがあったとしても、企業会計上は、継続事業の原則に従い、返戻を受けた事業年度の収益に加えるべきである。2つ目は、双方当事者の間で交わされた確認書は、新たに発生した会計事実というべきであって、本件事業年度においてそれは収益として計上されるべきものであると主張しました。

これに対して最高裁判所はどう言ったかという点、過去については、電力会社でさえ、その徴収が多過ぎたという事実を発見できなかったのであるから、Xが過収電気料金等の返戻を受けることは事実上不可能であった。そうであれば、電気料金の過大支払の日が属する各事業年度に返るのは相当ではないのだとして、この返還請求権は、昭和60年の本件の合意が成立したその年度に権利が確定したと考えて、その合意が成立した年度に一括して収益に計上すべきである、と言っています。

この最高裁判決には反対意見が付いています。味村反対意見はというと、過年度の各事業年度においては、電気料金等の過大支払に起因する原価の過大計上ひいては損金の過大計上という違法があるというべきであり、したがって、その更正は、問題の各事業年度の所得について行うべきであるとしています。

この反対意見は、過収電気料金等の額は、その過大支払のときに客観的に確定しており算定可能であって、税務署長は、本件の合意に拘らず、所定の権限を行使し、これに基づいて更正を行うべきであるとしています。私は、基本的に反対意見の考えが妥当であると考えています。

この問題に関しては、まず、第1に、関連する規定は何かが問題となります。基本的には法人税法22条の4項しかないということになります。一般に公正妥当な会計処理の基準で処理をするのだということになるわけですが、法人の処理としても、先ほど申し上げましたように、権利確定主義によるのだというように一般的に

いられています。とはいえ、権利確定主義とこの公正妥当な会計処理の基準とがどういう関係にあるのかは、必ずしも明らかではありません。

次に、第2に、権利の確定の意味が問題になってくる。権利の確定については、いつ確定するかというタイミングの問題と、その確定した所得をどの年度に属せしめるかという年度帰属の問題というのは、区別することが可能ですし、私はそれを区別すべきだと思います。

では、この両当事者の間で合意が成立する、そのことによって納税者が払い過ぎた電気料金を返還し得る権利が実際に確定したということ自体は、問題はないといつてよいと思います。問題は、そうであれば、その返戻金の全額が、その返還の日の属する年度の益金に算入されるべきかどうかということです。その返還金の性質とか、原因とか、背景を考えると、そのようなことになるのかどうか、が問われると思います。

第3に、裁判所は、いわゆる権利概念を使って、昭和60年の合意によって権利が確定したのだと言っていますが、このような権利概念を用いた説明の方法が適切かどうかの問題になります。

多数意見は、もともと払い過ぎた電気料金の返還を受けるというのは事実上不可能であった。このような理由から、結局、合意によって返還請求権が発生したのだと言っています。

権利確定主義という考え方の中では、いつ現実にその現金を手に入れるかではなく、現金ではなくて、いつ権利が確定したかということを中心に考えるということになる。このように、権利実現の蓋然性とか、或いはその強度を要請することになりますので、どうしても、現実的支配に限りなく接近したところでその権利の確定を認識しがちになると考えられます。

このように、権利確定主義は、結局、一体どの年度において権利を行使することが可能になったのかということ判断するのに適した概念であって、それは必ずしもどの年度について当

該権利を帰属させるかを判断するのに適した概念とはいえないように思われます。

第4に、権利の考え方ではなくて、それに代えてといいますか、それを使わずに課税年度という言い方を使った説明が可能かということです。私は、説明の仕方ということでいくと、課税年度における正しい所得を算定する、という言い方が最も適切であろうと思います。それは、法人税法22条は、基本的には各事業年度の所得に対する法人税額を正確に算定することを求めているからです。加えて、申告納税制度を前提とすれば、一体どの年度の正確な所得と言い得るか、というのが、最終的な決め手になると考えるべきだろうと思います。

他方で、それぞれの事業年度についての正確な課税所得を算定すべしという原則は、便宜の観点から、つまり一定の範囲で継続的な取引がある限りで、また、納税者が一定の範囲について継続的に処理をしている限りで、あえて遡及して適用することまでは求めない、という考え方も一部支持されています。これは法人税の基本通達2-2-16の示しているところです。

このような便宜の観点、或いは継続取引を条件としているという要件がポイントであって、これとは違う場合、例えば、売上げの計上誤りなどの事実があるといったこと、要するに客観的な事実が決算書に正確に反映されていないということが、後の年度において発見された場合には、さかのぼって過年度の正確な税額を求めべきだということになると考えます。

合理的な継続取引と、これを正確に反映する会計処理という前提がないのであるから、税法がこれを尊重すべき理由はないと思いますし、課税所得を正確に測定し、負担の公平を求めるためには、当然に遡及して是正すべきものであろうと考えます。

先ほど申し上げましたように、この味村反対意見の考え方、つまり、結局のところ、電気料金を多く払い過ぎたということが原因となって、それぞれの年分の課税所得計算が結果として違

法となるため、それぞれの過去の事業年度の誤りを是正すべきであるというように説く、この反対意見の考え方が、私は結局のところ妥当であると思います。

それとの関連で、平成21年における企業会計基準24号の定立を契機に、会計の考え方が大きく変わりつつあるということは注目すべきことだと思います。会計の領域において、従前は遡及処理に対して否定的な考えであったのを改めて、基本的には過去の会計情報の誤謬については遡及処理をする、修正再表示するという方向に大きく今方向性が変わっています。

会計の方でそのような変化があった理由としては、基本的には利害調整よりも投資意思決定の促進が財務報告の優先的な目的であるということで、財務諸表の本体同士を比較して、ちゃんと正確な情報を与え得るようにすべきだと考えられたようです。また、国際会計の考え方も反映して、このように変わったとも言えます。また現に、会社計算規則にも、遡及是正を前提としたルールが定められています。

第5に、現行法下では、5年を超えた修正申告というのは想定されていませんので、この事例でいいますと、10年分の修正申告は到底認められない。そうすると、税務署側から言わせると、修正申告の対象とならない5年分の5,000万円に対応する部分は、課税対象から外れてしまう、それは不公平、不公正だろうと、こういうことになるのでしょうか。恐らくそのような考慮もあって、返戻金の全部を一括して、1億円なら1億円につき、合意が形成された日のその年度の益金に入れるべきだというのが税務署の考えだと思います。

しかし、まず原則的には、どの年度に属せしめるべきか、つまり、正確な課税所得計算という観点からは、どの年度に属せしめるのが正しい所得計算の要請に応え得るのかをまず決めるべきだと思います。その上で、時効という制度の適用の可否を考える。時効は、別個の観点から作られた法制度ですし、かつ、時効の制度が

適用されるというのは、制度上の約束であるという、ただそれだけの話です。納税者が、結果として5年分の修正申告しかできないというのは、確かに課税庁から見るとある種のいらだちのようなものを覚えるというのは、それは理解が可能ですが、それは時効等の制度がある以上はやむを得ないと思います。

通常そういうのがあるかどうかというのはよくわかりませんが、この事案とは反対に、例えば、納税者側の何らかの責めによって電気料金の支払が10年間少な過ぎた。その事実が判明した場合、当該納税者の方が時効の援用等をしないで、その過少分を全部支払ったとする。その結果、それぞれの過去の年度の所得が、これまで、より多く計算されていたことになったところから、10年間の全ての所得が更正の請求の対象になるかどうかの問題になってきます。

この場合、通常の場合の更正の請求は、現行法の下では最大5年ですから、それを超えればもはや、いくら客観的にこれは費用としてありましたといっても、課税上は考慮されませんし、これは制度上やむを得ない。

国税通則法の下での申告の誤りをどのように是正するかという観点から作られた制度に対する時間的制限、例えば修正申告に対する年限の制約、或いは更正の請求に対する年限の制約、これらがあればそれに従うしかない。たまたまその制度から結果的に事実上の利益または不利益を受けるかどうかは、それは法的考慮の対象外とすべきあって、解釈論としては、それ以上のことは考えても意味がないだろうと私は思います。

このように考えると、修正申告によって納税者は過去5年分のものしか是正していない、さらにそれを超える5年分については、納税者の方が利益を得ているということを理由に、合意が形成された年度に全額を益金算入することは、到底許されるものではないと思います。

4. 後発的違法と特別の更正の請求

特に事業性の所得、個人の事業所得や法人の所得に関して、後発的違法を理由に過年度の所得の誤りを是正し得るかどうかの問題になってきます。

4-1. 基本的な仕組み

(1) 後発的違法の是正方法

第1に、通則法の基本的な仕組みとして、まず後発的違法の是正の要件を満たす限りにおいて、当初申告それ自身を是正することが基本です。

第2としては、通則法は、現行法でいいますと、5年の通常の期間が過ぎた後でもなお当初申告の誤りについて後発的な是正の手段を認めています。通則法は、後発的事由に基づく更正の請求を23条2項で定めています。この種の規定は、通則法のみならず、それぞれの個別税法においても決められています。

こういう観点から見ると、従前一般的に行われてきた、或いは現在も行われている、いわゆる法人税等の世界における前期損益修正というのは、むしろ本来の是正方法とは違った、便宜的で限定的で例外的な処理方法であるというべきです。前期損益修正は、これが認められるとしても、限定的、例外的な存在であるという認識を持つべきだろうと思います。

第3に、当初申告の誤りを是正する場合については、当初申告の原因となった申告の効果だとか、或いはその後の増額更正処分等、これについての効果をまず消すということが先決問題であって、いきなり国に対して不当利得返還請求をするということを法は認めていない。当初申告の誤りの是正としては、原則として、更正の請求を必ず経る必要がある。

ただ、このように当初申告の誤りの是正の手続があるのは事実ですが、これまで更正の請求

ですとか、まして特別の更正の請求、こういうものはそう簡単には認められてきていない。しかも、事業性の所得については、前期損益修正で今まで処理をしてきたという経緯もあって、会計の領域での考え方の変化にもかかわらず、それが変わるのか変わらないのか、或いは、どの範囲で変わるのか変わらないのかというのは、現時点では必ずしも予測がつきにくい。

(2) 更正の請求の位置付け

更正の請求には通常の5年間の更正の請求があり、そして、5年を超えてもなお一定の場合には特別の更正の請求が認められています。これらの制度の説明は省きます。

(3) 特別の更正の請求と通常の更正の請求との関係

特別の更正の請求と通常の更正の請求との関係ということで、基本は、通常の更正の請求の要件、つまり、当初申告が税法の規定に従っていなかった、或いは当初申告の計算に誤りがあるという、こういう要件は特別の更正の請求においてもなお維持する必要があるというのが支配的な見解です。

4-2. 前期損益修正との関係

前期損益修正との関係について、補充的に触れます。これまでの通説・判例によりますと、取引に関する後発的な瑕疵については、前期損益修正をせよというのが基本的な考えです。裁判例の中にも、昭和60年の横浜地裁判決がこのような考え方を示しています。

この事案は、ある宗教法人が、その所有する土地を売却した。どうもこのときバブル期で、この宗教法人も土地を買い集めることをやったようなのですが、この宗教法人が、後に、その所有する土地を売却したが、相手が代金を支払わないために契約を解除した。その際、契約を解除した事業年度において損失が生じたとしても、十分な益金がないため救済の実を挙げ得な

い場合に、過年度にさかのぼって損金処理をすることが許されるかどうか争いになりました。

原告は、地価のバブル期に一連の土地を売買したが、その後、不動産取引はせず、また当該土地を売却するにも買い手が見つからないという状況に陥ってしまい、相手との関係で契約を解除したとしても、それに対応して課税所得計算で、その損失を処理できない状況にあったようです。

それに対して裁判所はどのような判断をしたか。おおむね次のように言います。法人の場合には、企業会計上、継続事業の原則に従い、当期において生じた収益と、当期において生じた費用・損失とを対応させて損益計算をしていることから、既往の事業年度に計上された譲渡益について、当期において当該契約の解除等がなされた場合には、右譲渡益を遡及して修正するのではなく、解除等がなされた事業年度の益金を減少させる損失として取り扱われていることが認められる。

以上の事実によれば、法人の所得の計算については、当期において生じた損失は、その発生事由を問わず、当期に生じた益金と対応させて、当期において経理処理をすべきものであって、その発生事由が既往の事業年度の益金に対応するのであっても、その事業年度にさかのぼって損金としての処理はしないというのが一般的な会計の処理であるということができると述べています。

裁判所のこの判決の論理の面白さというのは2つあると思います。1つは、こういう事実がある、以上の事実があることから、このように処理をせよと言っているわけです。しかし、事実があるということと、その事実が妥当かどうかということとは、本来別の話です。規範として、このように処理をすべきだということを使い切って初めて意味があるのですが、そこまでは言い切っていない。

判決の論理は、今までは、事実としては全て前期損益修正でやっていたね、だからその

ように今回もやってくださいねということを言っています。そういう点で、本来裁判所に求められている、当該事実が妥当か適切かという法的判断が、必ずしも明示されていないというのが1つの特徴です。もう1つは、「その発生事由を問わず」という文言です。判決は、どういふ原因で当該損失が生じたとかの原因ないし具体的な状況を一切問うことなしに、前期損益修正をせよと、こういう言い方をしているのです。

でも、法的規範として、しかも、例外を認めない、という強い言い方をするのは、それはそれで一つの考えだとは思いますが、その根拠がはっきりしない。前期損益修正は、継続事業を前提とするものであって、かつ、便宜的な措置である。取引にはいろいろな事情があるのだし、所得課税は担税力に即して課税することを重視することが基本かと思えます。そうだとすれば、それぞれの個別の合理的な事情、背景等を十分考慮して、しかるべき例外は例外としてきちんと扱うことが重要だと思えます。

要するに、個別の合理的な事情があって、納税者の恣意や、或いは、そのことによって課税の公正を損なうということがないのであれば、個別の事情に応じて、当該納税者の担税力に即した課税を追求することがむしろ税法の要請するところと考えるべきだということです。

改めて、前期損益修正について幾つか申し上げます。第1に、前期損益修正は、事業の継続性を前提にしているということです。ということは、事業が継続していない場合には違うルールがあり得るし、その場合には、所得課税の基本原則である、問題の年度の正しい課税所得を追求するという基本原則に返るべきです。

これに関連して、学説として、例えば金子先生のいらっしゃることを紹介します。要するに、こういう継続事業性の前提を欠いた場合ですとか、会計上の便宜ということが、かえって不都合になる、或いは、そのことによってかえって納税者の権利が損なわれるような場合については、形式的或いは画一的に前期損益修正

をせよというのは適切ではなく、一定の土地等の取引を行って、そしてその後に相手が代金を払わないといったような場合に契約を解除し、そしてその後の判決で、従前の所有権を回復したという場合において、その勝訴判決時においては、休業中ないしそれに近い状況にあるため、代金債権の消滅損を当該年度の損金に算入しても救済を得ることができない場合には、所得のないところに課税するのを避けるという観点から、その場合については特別の更正の請求が認められるべきであると主張されています。この考え方は、大変合理的で適切な考えだろうと思っています。

第2に、法人税法22条4項と当初申告の是正に関する一連の規定との関連ですが、基本的には後者が優先すべきだろうと思います。一般に公正妥当と認められる会計処理の基準そのものは、必ずしもその内容がはっきりしませんし、かつ、その会計慣行が常に公正妥当とまで言い切れるかどうかについては、そこまでは恐らく言い切れないのではないかと思います。

第3に、仮に公正妥当な会計処理の基準の適用があったとしても、これが法的救済を妨げるというような場合であったら、それはその要請を後退させるべきであろうと思います。

第4に、前期損益修正に関する会計の考え方が大きく変わってきているところから、近時の課税実務も、それに対応して一定の方向性を示しています。その方向性には、必ずしもはっきりしないところがありますが、一定の示唆を得ることも可能です。

国税庁のホームページにおいて、いわゆる「情報」という形で、「法人が『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』を適用した場合の税務処理について」という文書が示されています。そこに問1というのがありまして、それに対する回答として、遡及処理が行われた場合でも、確定決算主義の考え方から、その過年度の確定申告において誤った課税所得の計算を行っていたのでなければ、過年度の法人税の

課税所得の金額や税額に対して影響を与えないと言っています。このポイントは、その「過年度の確定申告において誤った課税所得の計算を行っていたのでなければ」ということかと思えます。その反対解釈としては、過年度の課税計算において誤っていればそれを直せ、或いは直してよい、ということを行っているのだらうと思えます。

問7という項目の問答がありまして、ではどういう項目が直し得るのかということですが、過年度の売上げの計上漏れ、或いは費用の過大計上というのは、税務上も課税所得金額を是正すべきものであると、このような問答が示されています。

一体どこまでの範囲のものを、どの程度直すかというのは、ちょっとこの短い「情報」からは、わかりにくいところはありますが、ただ、繰り返し申し上げているように、過年度において誤った課税所得計算になっている、後発的に誤りになってしまった、という場合については、それを是正すべきだらうと思えます。

特に、この過年度修正の問題は、今後大きな議論を呼ぶかもしれません。いわゆるサラ金の過払金に関して、平成18年の最高裁判決に端を発して、例えば、武富士は膨大な過払金の支払を求められるなどして、現在、清算会社になっています。管財人がその処理の中で、これまで武富士が国に対して法人税として納付してきた税額は、後発的に債権者から過払いを求められた結果、過大となってしまい、これに関して特別の更正の請求をしたところ、これが認められず、その取消し等をめぐって争っています。継続中の会社であればともかく、清算中の会社は、いくら損失を計上してもそれに見合う益金が存在しない。そうすると、結果的に、過去に国に払い過ぎた税金で過払いとなってしまったものについては返せという主張です。国は前期損益修正をせよと主張しているようですが、先ほど述べたように、私は、このような国の主張には説得力はないと考えています。今後、こういう

形での後発的な所得の喪失をめぐる紛争が起きていくのではないかと思います。立法等の整備を含めて、検討する必要がある重要な問題だと考えています。

5. おわりに

最後、少し時間をオーバーして恐縮ですが、終わりの部分について、ごく簡単に話させていただきます。

今お話をしたとおり、3つの事例については、私の考え方でいくと、次のように処理すべきことになると考えます。事例1に関しては、これは年金の事案ですが、これについては、年金の行使がいつ可能かという問題と、それによって得た年金について、どの年度にそれを属せしめるかという問題とは、全く別個の問題であるということです。繰り返し述べたように、それぞれの各年度の所得としてそれぞれの年度に帰属させて課税計算をすべきであると思えます。

事例2についても、1億円の受領をしたことをもって権利が確定し、収益を得たとするところそれ自身が、私は適切ではないと思えます。それは、過去の電力料金の過大支払分が、後日判明して一括して支払われたということにして、それは結果的には過去の課税所得が過少であったということを意味するにすぎません。そうだとすれば、納税者は過去5年間につき修正申告をすることが求められます。事実として、それがたとえ5年間の是正にとどまるものであったとしても、それは時効等の制度上の制約によるものであって、やむを得ないものというべきです。

事例3については、前期損益修正の範囲というのは、税法上これが認められるとしても、これは相当限定された、かつ、相当便宜的な措置とみるべきだと考えます。当初の申告の誤りを是正する方式としては、原則的には当初申告そのものを直すという、課税所得の是正の基本原則に立ち返ることが求められると思えます。

これも何度も申し上げているように、事業性所得についても、当該納税者が休業中或いは清算中で、救済の実を上げ得ないというような場合については、特別の更正の請求を適用して、当初申告それ自体を是正するというのが基本的な方向性だということができます。

なお、やや抽象的な言い方になりますが、さらに3点ほどまとめとして述べさせていただきます。第1は、権利確定主義の意味内容についてですが、その意味内容は非常に多義的で、いろいろな使い方がされています。その具体的な場面と結びつけて、細心の注意が必要です。

人はどうしても、自分の利益になるような言い方をしてしまいがちですが、そのような実践的な考慮があり得るということを考えてもなお、電力料金の事件の場合において、納税者が最終的に返戻金を手に入れたことをもって権利が確定したという事件もあれば、その反対に、年金に関する権利について、その支払期月が客観的に到来すれば、それで権利が確定するのだという、権利の蓋然性や強度が小さい時点について権利が確定するとする事件もあるというように、権利確定主義の考え方や使い方の振れ幅があまりにも大きい。

このような問題については、何度も申し上げているように、権利確定主義という言い方が本当にいいのかどうかも含めて、改めて検証する必要があるのだらうと思います。

第2に、もともと法人税・所得税といった一

定の期間を対象にして課税をするという、このような期間税については、それに対する修正申告や更正の請求の制度が用意されているように、基本的には当初の課税期間に関し、当初申告を是正するのが、本来の姿であると考えべきです。

このような観点からは、所得税法36条の「収入すべき金額」の解釈においては、「べき」という文言について、収益等をしかるべき年分に適正に配分す「べき」ことをも含んでいると読むべき場合があると考えます。それは実現した金員を、その実現した年分に全て帰属させるのではなく、事案によっては、その金額につき適正な年度に適正に帰属させることを意味します。

第3に、前期損益修正の考え方は、仮に、今後も、税法の世界で一定の範囲で維持されるべきだとすれば、事業の継続性が前提であるし、事業の継続性がない場合については、これを適用せず、原則的な当初申告の是正をすべきものと考えます。結果として、所得のないところで課税を強いるということにならないよう、合理的な判断が一層強く求められると思います。

かなりスピードを上げてお話をしたため、多少ともわかりにくいところがあったかもしれません。お詫び申し上げますとともに、先生方の今後の仕事等で何らかのお役に立つのであれば大変うれしく存じます。

ご静聴どうもありがとうございました。

税制を巡る現状と課題



●参加者（五十音順）

大阪産業大学経済学部教授

関西大学経済学部教授

総務省自治税務局企画課長

財務省大臣官房審議官

戸谷 裕之
橋本 恭之
濱田 省司
藤井 健志

司会 関西学院大学経済学部教授

林 宜嗣

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編 1頁～64頁」に掲載されています。

はじめに

(林) それでは、早速討論を始めたいと思います。先ほど宇野副会長からもお話がございましたように、日本の経済は上向きであると感じていらっしゃる方が比較的多いと思います。これからはこれをさらなる発展・成長につなげていく必要があります、そのためにも構造改革をしなければいけません。構造の中には税制をはじめとしたソフト・インフラを成長にふさわしいものにしていかなければいけないという認識が租研の税制改革要望の1つの大きな柱です。そういう意味で、日本の経済が変わりつつあるということ、消費税率の引き上げが決定され、それ以外にもさまざまな税制改革が行われてきていますが、経済の活性化、そして財政の健全化という目標に対しての道のりはまだ半ばだと思えます。

今日は、その道のりの先を見据えた形で、日本の税制はどういう問題を抱えているか、今後の税制はいかにあるべきかについて、幅広く議論させていただければと思っております。先ほどご紹介いただきましたように、4人の討論者の方々に忌憚のないご意見を頂きながら、前半部分で総論的なお話をし、後半で各論に入りたいと思います。時間が限られております。本来ならば、フロアの方々から質問を頂くということも考えられるのでございますが、多分それは難しいのではないかと考えています。それでは、始めさせていただきます。

第1ステージ財政・税制の現状と課題について、まず財務省の藤井審議官からお願いします。

I. 財政・税制（総論）の現状と課題

(藤井) 財務省の主税局審議官の藤井でございます。租研の皆さまには日ごろから税務行



政・税制にいろいろご理解、それからご指導ご支援いただきまして、ありがとうございます。この場をお借りいたしまして、厚く御礼申し上げます。

それでは早速でございますが、お手元の「財務省主税局」と書いてある資料で、まず財政と税制の総論についてお話しさせていただきたいと存じます。

1. 財政の現状

財政の問題は、社会保障の問題と密接に結び付いております。資料①でお示しておりますのは、社会保障給付費が高齢化の進展とともに非常に大きく伸びております。2013年度の予算ベースで、年金・医療・介護などの給付費は110兆円でございます。これを保険料、それから国税負担、地方税負担で賄っているという構図でございます。社会保障給付費110兆円に対しまして、保険料収入は62兆円でございます。残りの四十数兆円を税負担で社会保障は賄われているということでございます。

資料②の国の一般会計全体に目を転じます。一般会計の歳出が税収を大幅に上回っている状態が続いております。バブル期にいったんこの差は縮まりましたが、その後大きく離れているというワニの口が開いている状況が続いております。この差額を公債発行、借金で埋めています。下の棒グラフが借金の額でございます。25年度は43兆円を借金で賄ったという状況でござ

います。

資料③は、平成25年度の一般会計予算の歳出と歳入を並べたものでございます。左が歳出、合計は92兆6,000億円でございますが、その3分の1が社会保障29兆円でございます。それから4分の1が国債費、国債の利払い、それから償還の費用が22兆円でございます。あと大きな項目は地方交付税交付金で、これが16兆円です。この3つの経費で、7割以上を占めているという状況でございます。

これに対しまして歳入ですが、左側の公債金が半分近く、43兆円（46.3%）でございます。租税で賄っているのは43兆円（46.5%）にすぎないということでございます。すなわち、5割弱が将来世代の負担となる借金に依存している状況ということでございます。

昭和50年に初めて特例公債、いわゆる赤字国債を発行しております。それ以降、国債残高はどんどん積み上がりまして、現在750兆円に達しております。これは税収約17年分に相当いたします。将来世代に大きな負担を残しているという状況でございます（資料④）。

これだけ公債発行額が積み重なっても財政破綻に至っていない1つの理由といたしまして、金利水準の低下がございまして、資料⑤を見ていただきますと、金利水準はずっと下がっておりまして、例えば平成9年はまだ国債の金利は4%だったわけでございますが、23年度で1.2%、今、足元で10年もの国債の金利は0.8%ぐらいでございます。このように金利が低下したものですから、利払い費は残高の増加にも拘らず増えずに来たということでございます。しかしながら、今後、物価の上昇につれて金利も徐々に上がっていくということが通例というか見込まれますので、金利が上昇すると利払い費がどんどん増えていくということで、先ほど国債費が国の歳出の4分の1というのを見ていただきましたが、これの金利が上がればこれがどんどん増加していったって財政の圧迫要因になるという危険な状況でございます。



2. 税制抜本改革法

こういう財政状況、それから冒頭申し上げました社会保障の状況を両方勘案いたしまして、資料⑥でございますが、昨年8月10日に成立いたしました税制抜本改革法におきまして、消費税率の引き上げと用途の明確化というのが法定されているわけでございます。消費税率の引き上げは、平成26年、来年の4月1日に5から8%に、それから27年の10月1日に8%から10%になるということが法定されております。

それから、消費税収の用途の明確化といたしまして、消費税の収入については、交付税以外のものは毎年度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並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てるものとするということで、社会保障目的税として消費税収が規定されております。

資料⑦に見るとおり、実は以前から消費税収は社会保障に使うということが予算の中で決められておりました。それは平成11年からでございます。基礎年金・老人医療・介護という高齢者3経費に消費税収を充てるということになっておりました。平成11年、その制度が始まったときは高齢者3経費の国が出していた費用は8.8兆円ございまして、消費税収との差額は1.5兆円ございまして、これが25年度には高齢化に伴いまして17.8兆円に高齢者3経費が膨らむ一方、消費税収は7.5兆円でございますの

で、実に10.3兆円のギャップになっていたということでございます。消費税によりまして、社会保障を安定的に運営していくというためには、こうしたギャップの解消が急務という状況だったわけでございます。

先ほど申し上げたとおり、消費税の引き上げというのが法定されておるわけですが、資料⑨の税制抜本改革法の附則18条におきまして、消費税率の引き上げの検討条項というものがございます。この18条の3項という規定に基づきまして、総理が最終的に消費税率を法律どおり引き上げるかどうかの判断を下されるということになっておるわけでございます。

3. 消費税率引上げと今後の経済財政動向等

それに先立ちまして、8月の最終週6日間かけまして、今後の経済財政動向についての集重点検会合が開かれました。資料⑩-1から3までがその概要でございます。予定どおりの引上げにつきまして、有識者・専門家、総勢60人の方から、ご意見を聞いたということでございます。その7割を超える有識者・専門家から予定どおりの引上げが適当あるいはやむを得ないとする意見が述べられたということでもあります。そして、1割超の有識者・専門家からは、予定を変更して実施すべきとの意見が述べられたということでございました。

この予定変更の意見に対しまして、デフレ脱却まで消費税率引上げを待つと、金融財政同時引締めリスクが高いという意見、あるいは政府に対する信認の低下、成長戦略実施に対する懸念・疑念、財政再建への支障を懸念するというような考え方が述べられたということでございました。

それから、地方自治体や社会保障の現場では予定どおりの実施を見込んでいらっしゃるというご意見もありました。それから、既に民間企業や市場は引上げを織り込んでおり、予定変更が経済活動の混乱、特に市場の混乱、国債の格下げを生

じさせることを懸念する意見も多くあったということでございます。

資料⑩-2で、引き上げるとした場合の景気対策についても有識者の方々からいろいろなアイデアが提示されたところでございます。こういうヒアリングなどを参考にしながら、総理が判断されるという段階に至っているところでございます。

気になるのは、やはり経済動向でございます。今年の第2四半期、4-6月のGDP2次速報が9月9日に公表されました(資料⑪)。それによりますと、実質GDPは前期比プラスの0.9%伸び、年率換算で3.8%のかなり高い伸びを示したところでございます。特に内需の民間消費、それから設備投資も、民間投資は比較的高い伸びが続いています。設備投資は、心配されておりましたが、プラスに転じたということでございます。また、名目GDPはプラス0.9、年率3.7%でございます。

有識者の会合でもございましたが、かなり意識されておりますのが、前回の消費税率引上げは3%から5%に消費税が引き上げられた際、経済が非常に悪くなったということを幾人かの有識者の方々は非常に気にし、重視されていたということがございます。この97年の消費税率引き上げの後、経済が落ち込んだということはあるわけですが、その原因が何だったかということもGDPの項目で見てみたものが資料⑫のグラフでございます。消費税が直接影響を及ぼすと考えられていますのは、左上の民間の最終消費支出でございます。これを見ていただきますと、97年の1-3月は駆け込み需要で民間最終消費支出は非常に増えております。これが、消費税率が4月1日に上がりまして、4-6月期ではマイナス3.5%と落ち込んだわけでございます。いわゆる駆け込み需要と反動減が起こったということでございます。それで、そのまま消費支出の水準が落ちていったかといいますと、そうではなくて、7-9月期にはプラスに回復しております。その後、若干のこぼこは

ありますが、横ばいから徐々に右上がりというのが最終消費支出の推移でございました。

右側の設備投資でございますが、設備投資は平成9年(97年)の10-12月まで増え続けております。その後、98年になりまして大きく落ち込むという事態になっております。これにつきましては、この平成9年7月にアジア通貨危機があり、さらに11月から金融システム不安、三洋証券の破綻、北海道拓殖銀行の破綻、山一証券の廃業ということがございまして、その後98年は貸し渋り、貸しはがしということが社会問題となったわけでございます。従いまして、そうした中で投資が落ち込んでいったと考えられるわけでございます。輸出につきましても、概ね投資と同様な動きでございまして、10-12月期をピークに98年は落ち込んでいたという姿でございます。7月に起こりましたアジア通貨危機が影響を及ぼしたものと考えられるわけでございます。

一方、97年がそうした消費税以外の要因、金融システム不安等によってその後経済が変調を来したということでございますので、今、民間の経済状況がどうかというのをチェックしたのが資料⑬でございます。

右上でございまして、過剰債務問題はご覧のように解消された状況にございます。左下不良債権問題も、不良債権の比率、金融機関の不良債権の比率というのは低く安定しておるわけでございます。法人企業の経常利益でございますが、97年と比べますと、非製造業は非常に経常利益が出る体質になっております。金融機関は不良債権処理を終えて、これも利益が出る体質です。製造業は、リーマンショックの前まで好調を続けておりました。その後、リーマンショックからまだ完全には回復しきれない状況ということですが、全体的に見て法人企業はかなり筋肉質な体質になったということがいえるかと思えます。

一方で左上ですが、財政リスク、国債リスクは相当大きなものがございます。結局、平成9

年当時では、市中金融機関が保有しておりました国債残高が113兆円ということだったのでございますが、今635兆円ということで、巨額に上っております。そして平成9年当時は日本国債の格付けはいずれもAAAだったわけでございますが、現在はAAが2社、それからAが1社ということでございます。こういう形で、国債・財政のリスクは相当高まっているということがいえようかと思えます。

4. 財政健全化

国債の信認を確保するためには、財政規律が求められております。このため、今年の夏に閣議決定されました骨太方針におきまして、財政健全化の目標が閣議決定されております。2015年にプライマリーバランスについて2010年度に比べて赤字の対GDP比を半減、2020年度までに黒字化、その後の債務残高対GDP比の安定的引下げを目指すという目標を掲げて財政運営をやっているわけでございます。

2010年のトロントサミットで、結局各国とも財政運営の失敗から非常に世界経済に影響を与えるということがございました。リーマンショック後、各国とも非常に財政出動いたしまして、それでリーマンショックが世界大恐慌になるのを防いだということがあるわけですが、財政を健全化しなければまたその世界経済のリスクを抱え込むということで、トロントサミットにおきまして各国とも財政健全化の目標を立てて、その目標に沿って財政を健全化していこうというようなことが共通の理解となったわけでございます。

各国は2013年に目標を置いて、財政赤字を半減させるというのを目標年度としているわけですが、日本は、財政状況が他国に比べて非常に悪いということを勘案されまして2015年度になったということ、それから目標も緩やかという違いがございました。

資料⑯では、日本を除く各国は、基本的にこの目標を概ね達成した状況にございますが、日

本だけがなかなかまだその道筋が完全には見えてきていないという状況でございます。

8月8日の閣議了解で、中期財政計画というのを決めております（資料⑱）。これにおきまして、財政健全化に向けた目標は先ほどの閣議決定と変わりません。それを達成するための具体的なプロセスというものを閣議了解しておるわけでございます。

国の一般会計におけるプライマリーバランスを、平成25年度予算は23兆円の赤字であったものを、平成26年度予算で19兆円、平成27年度予算で15兆円とそれぞれ4兆円程度改善するというのが目標となっております。

資料⑲の左側のグラフですが、国・地方の基礎的財政収支のGDP比は歳入面の努力、それから歳出面も歳出抑制という努力をすることによってぎりぎりプライマリーバランス赤字の半減というのが2015年に達成できるという姿になっているものでございます。

5. 我が国の税収の現状

資料⑳以降、税制がどういう推移をしたかというのを概観したものでございます。資料㉑は比較的大きな税制改正をプロットしたものでございます。ご参考にいただければと思います。

資料㉒が国民負担率です。結局累次の税制改正で所得税や法人税を中心に、かなりの減税措置をやってきております。そうしたこともございまして、資料㉒をご覧くださいますと、租税負担率はアメリカよりも低い水準、社会保障負担率を足した国民負担率もかなり低い水準でございます。いわば中福祉低負担と言われる状況になっておるわけでございます。

資料㉓、㉔、㉕、それから資料㉖では、諸外国における租税負担率、それから税ごとのGDPに対する負担率というのをプロットしたものでございます。資料㉓は全体の租税負担率でございますが、日本は基本的に右下がりになっているということがわかると思います。

資料㉔は法人所得課税でございます。確かに日本は法人所得課税の割合というのは、ご覧のように高かったわけでございます。近年かなり税率の引下げなどもございまして、諸外国並みになっております。

2点、注意すべき点がございまして。ドイツはGDP比1.5%と非常に低い水準なのですが、人的会社分、日本であれば法人課税に入っております人的会社に対する課税というのを加えますと2.14%になるということでございます。それから、アメリカも日本であれば法人課税に入っているスモール法人という制度がありまして、その課税を含めると3.4%になるということ、大体今の日本の負担率はスウェーデン、イギリス、米国とほぼ同じような水準になってきているということでございます。

個人所得課税は、日本はほぼ一貫して各国よりも低い状態でございます（資料㉕）。

最後、資料㉖の付加価値税、消費税収でございますが、ご覧のとおり水準でございます。

今後の税収の見通しでございますが、資料㉗に一般会計税収の推移を付けております。これは内閣府の試算で示されたものでございますが、26年度以降アベノミクスが成功するという前提で、かなり高い3%台の名目成長率を見込み、その中で税収も相当な伸びを見込んでいるところでございます。

資料㉘をご覧くださいますと、法人税収について見たものでございますが、この青の折れ線グラフが法人所得でございます。実はバブル期よりもリーマンショック前の法人所得というのは多くて、65兆円までいってございました。それがリーマンショック後、43兆円まで落ちております。法人税率は何度か引下げを行っておりますが、現在、平成23年度の税制改正で引き下げて25.5%でございます。仮にこの25.5%の法人税率の水準でリーマンショック直前の64.8兆円の法人所得が発生した場合の税収は、現在9兆円弱でございますが、12兆円に増えるという計算でございます。その場合、法人所得が43.6兆

円から64.8兆円まで増えるという前提を置きますと、12兆円の税収が生まれるということになります。

先の内閣府の試算は、やり方は違いますが、私どもなりに税目ごとに分けて考えてみますと、かなり急激に法人所得が上がって税収が増えるという、いわばそういう想定がされているものになります。経済運営が非常にうまくいってこういうふうになることを現在期待しておるところになります。

以上が総論の説明です。

(林) ありがとうございます。国家財政及び国税の状況についてご説明いただきました。やはり日本の財政は、受益と負担の乖離が非常に大きく、これをどうするかは非常に大きな課題であり、税制の在り方をマクロにお話しいただきました。

それでは、濱田様、お願いします。

II. 地方財政・地方税制の現状と課題（総論）

1. 税制抜本改革法

(濱田) 総務省自治税務局企画課長の濱田でございます。よろしくお願いたします。先ほどご紹介いただきましたように、本日、本来ですと審議官の平嶋がお伺いいたしまして皆さまにお話しする予定でしたが、ご案内のように、今年は税制改正の一部、設備投資減税などを前倒しをして、いわゆる秋の陣で今月中に一定の結論を出していこうということになっておまして、その関係もございまして、今日は私がピンチヒッターで参りました。よろしくお願いたします。座って失礼いたします。

資料といたしましては、平成26年度地方税制改正の課題と書きました資料に沿いまして、地



方税制或いは地方財政を巡ります総論的な課題につきまして、簡単にご紹介したいと思います。

地方税制におきましても、当面する最も大きな課題は、消費税率・地方消費税率の引き上げを含みます税制抜本改革の実現・実施ということだと思います。このための法律は昨年8月に通っておりますが、この地方税の方の法律の改正理由を資料①に掲げてございます。アンダーラインを引いておりますように、地方におきます社会保障の安定財源の確保、それから地方財政の健全化を同時に達成することを目指します。これは国の法律と平行でございますが、この観点から、地方消費税収の使途の明確化、いわゆる社会保障財源化するということが、それから税率の引き上げを行う、こういう内容で既に法律が昨年通っておりまして、これを実施していくということが当面の一番大きな課題だろうと思っております。

資料②は、具体的な数字的なイメージでございますが、確認までという感じでございます。一番左側に現行の、いわゆる消費税5%の内訳を書いてございます。国分が(A)の4%、地方消費税が1%ということですが、国分の4%のうち、地方交付税の原資に法律に基づいて繰り入れられるものが1.18%真ん中になりますので、地方の実質的な取り分はこの交付税分(α)と地方消費税の1%を足しました2.18%分ということですが、現行俗に言う5%のうち2.18%、4割以上は地方の取り

分になっているというのが実態でございます。

これがご案内のように、一番上にありますように段階的に再来年の10月にかけて8%、10%に上げていくということが法律で決まっております、この中で地方消費税は下から2つ目でございますが、現行の1から1.7、2.2と引き上げていくということ、それから真ん中の α の交付税に回る部分も増やしまして、トータルで地方の取り分、現行2.18から、最終的に右下でございますが、10%になりましたときにはそのうちの3.72%分は地方税財源になるという形での法律が既に成立しているということでございます。

2. 地方財政の現状

資料③をご覧くださいますと、これは先ほど藤井審議官からご紹介がありました国の財政でございます。ワニの口が開いたようなことになっておりまして、歳出・歳入のギャップを国債で埋めているということでございますが、これとまったく平行な状況が、**資料④**をご覧くださいますと、地方財政についても言えます。

この**資料④**のグラフは、地方財政計画を毎年作りますときに、この財源不足がどの程度あるかということ、それを結局下にありますような地方債を増発しましたり、交付税の増額、これも国の方もお金が余っているわけではございませんので、結局かなりの部分は赤字国債を出していただいて地方交付税に上乗せするという形で埋めてきているという図でございます。昨今、リーマンショック直後に比べますと若干は改善しておりますが、一番右にありますように、80兆円ぐらいの地方財政を運営していく上で毎年13兆円ほど穴が開いています。これを国なり地方なりで借金して埋めているという状況にあるということでございます。

資料⑤をご覧くださいますと、これは同じように上が国の公債発行の毎年の規模、それから依存度をグラフにしたもので、下が先ほどご覧いただいた地方財政の財源不足の状況でござい

ます。ちょうど平行な形で国の財政が悪いときには地方の財政も足並みをそろえるように悪くなっているということがわかりいただけると思います。

国の財政と地方の財政という観点から幾つか、特に諸外国と比較して注意していただく必要があるのではないかとこの点について、ご紹介しておきたいと思っております。

資料⑥は、右側の国内総生産なり、この関連いたしますいわゆる民間の部門に対しまして、公的支出において地方がかなりの比重を占めているということでございます。左側の政府部門のうち、GDP比で11.6%が地方政府の支出になっています。中央政府は4.7%ということになっておりまして、俗に言う財政規模は今国の方が若干大きいわけでございますが、こういったGDP計算で民間に対して、国・地方のどちらが最終的に支出しているかということを考えますと、例えば教育・福祉・公共投資、国の方から地方に補助金などが来ますが、最終的には地方の県・市町村から国民の皆さん・住民の皆さんに支出するものというのが現実には多うございますので、この民間への支出割合というベースで見ますと、地方のGDP比というのが地方の政府支出のGDP比11.6%と、国をかなり大きく上回る規模になっているということでございます。

資料⑦をご覧ください。行政分野別にこの国、地方、どちらから最終的に民間部門にお金が出ているかということでご覧いただきますと、右側の黒塗りが国の部分でございます。グレーの部分が地方でございますが、上にありますような衛生関係、教育、それから民生、福祉関係等々、かなりの行政分野では地方の政府、県・市町村から民間に支出される部分が多いということございまして、国分が比較的多いのは下の方から3分の1ぐらいのところにあります公債費、それから下からすぐのところにあります年金、防衛といったところは国がかなり専横的にやっておりますが、それ以外の行政サービス

は現実には県・市町村を通じて民間に提供されているということを言いたい資料でございます。

これをさらに各国比較ということで見ますと、**資料⑧**の左側の枠囲みが日本の姿でございます。先ほどご紹介しましたように、GDP比で見ますと地方が11.1%、国が4.0%というような数字になってございますが、この地方がGDP比で11.1%の最終支出をしているというこの比重は、その下にありますアメリカ・カナダ・ドイツといった連邦制の国の州ないし市町村レベルの支出の規模にほぼ匹敵するということでございます。日本はどちらかといいますと右側にありますイギリス・フランスのような単一国家というふうに分類はされる部類だと思いますが、財政支出における地方の占めるポジションという意味では、アメリカ・カナダ・ドイツといった連邦制の国に匹敵するような支出をしているということをお願い資料でございます。

一方で、そういった形で国、地方を並べましたときに、地方の最終支出の割合は大きいわけでございますが、**資料⑨**は、では地方がいわば地方の判断で国の施策とは全く無関係に自由に支出できているかということ、そうでもないということを言いたい資料でございます。この地方財政計画の支出の中で、色塗りをしているところが直接的にいわば国の判断で支出の内容が決まってしまう部分ということございまして、上にありますような例えば小中学校の先生を何人置くかとか、警察官を県ごとに何人置くかとか、これは国の法令で基準ががちり決まっておりますし、いわゆる一般行政経費にありますような福祉関係の経費等々も国の方がいわゆる負担金、補助金という形で支出して、地方が一定割合をお付き合いします。お付き合いという言葉はよくないかもしれませんが、そういうふうに制度的に決まっているものはどうございます。下の投資的経費、公共事業関係も同じような構造にございまして、こういった物を考えますと、地方の支出は規模は大きゅうございますが、かなりの部分は国の施策を実現するために

ということで、国の施策にかなり左右されているという構造にあるというのが日本の地方財政の大きな特色だと思います。

その中で特に社会保障に関しましては、例えば**資料⑩**の右上の生活保護なんかは一番ご案内だと思いますが、国が3、地方1とか、左下にあります介護保険も若干制度的には違いますが、在宅だと国が2、県1、市町村1というふうに法律で負担の割合が決められてきて、これに基づきまして、いわば国の予算に連動して地方もお金がかかっていくという関係にございます。

従いまして、この**資料⑪**の真ん中から上にございますように、よく社会保障関係の国費が自然増などで毎年1兆円ずつ増えていくというのはよく知られておりますが、これにほぼ連動する形で、地方の負担も毎年7,000億円ぐらい増えていくというような構図にあります。こういう中で、消費税率の改定とあわせて、地方消費税率の引き上げもお願いしていくということになっているということでございます。

資料⑫は、国・地方の税収構造でございますが、国税は、上にございますように、個人所得に対する所得税、法人所得に対する法人税、それから消費税といったものが柱になっております。地方の方も同じように個人所得、法人所得とございますが、地方消費税の割合は比較的小さうございますが、固定資産税というのが市町村の基幹税になっているということが、2つ目のグラフでご覧いただけるかと思えます。地方の内訳で見ますと、県レベルは比較的法人課税の黒いところの割合が大きいというのが3つ目の帯でございまして、一番下にありますように市町村は個人住民税と固定資産税が2本柱になっているという構造でございます。

この税収の収入の安定性というのを見ていただくのが**資料⑬**でございます。この4つに大きく分けました地方税の中で、何といたっても安定しておりましたのは一番下にあります地方消費税でございます。いわゆる1%分はほぼ判で押したように2.6兆円前後で推移しておりますし、

左下から伸びています固定資産税も平成の初めのころは地価の評価を適正化していくとかございましたので上がってきておりますが、平成10年ぐらいからは大体9兆円弱ぐらいのところ、これも安定して推移しているということがわかっていただけたと思います。

これに比べますと、右側に吹き出しを付けております地方法人二税でありますとか個人住民税、これらはかなり景気に左右されて、でこぼこがあるという構造にあるということがございます。

それからもう1つ、地方財政を語る場合には、地方財政は1,800あります地方団体の集合体でございますので、この税源の偏在性、地域的な偏りという問題が避けて通れない部分でございます。資料⑭の左側でございますように、地方税全体35兆円を税収が上がります各県別に分けまして人口1人当たりで比べますと、最大の東京と最少の沖縄で下にありますように2.5倍の格差がございますが、この中でも特に真ん中にありますいわゆる地方法人二税は経済力の強い東京都にどうしても集中する傾向がございます、この最大最少差は法人二税でございますと5.3倍にもなっているということがございます、われわれ地方税の税体系を考えていく場合に、住民の皆さまに対する直接の行政サービスを担っておるわけでございますので、景気に対しては収入が安定的、それで地域的に見ますとこういった地域的な偏りが少ないものをできるだけ多くしていきたいというのが長年の課題であるというのが地方財政の状況でございます。

こういった税源の偏在の中で必要な行政サービスをしていただくために、資料⑮にありますような交付税の制度があるということがございます。

あと、今日は経済界の方も多いと思いますので、幾つか、地方もいろいろ努力していますので、ということをご紹介したいと思います。いわゆる行革の努力につきまして、資料⑯にございますように、右側の上でございますように、平

成6年以降20年弱でございますが、地方公務員の数は330万人近くおりましたのが50万人ほど、ここ十数年で16%減らしているということがございます。

資料⑰にありますような公務員給与の水準も、ここの足元は国家公務員の方が7.8%の削減を2年間時限で行っているということで、いわゆるラスパイレス指数が跳ね上がった形になっておりますが、それ以前のいわゆる実力ベースで見ますと、ラスパイレス指数で国家公務員100とした場合に100を切るような水準まで抑制されてきているというのが地方の状況であります。

それから、資料⑱では、行革という意味でいわば最大のものは市町村合併でございます、市町村の数、それから首長さんの数もそうですし、真ん中の方にあります市町村議会の議員さんの数も、いずれもここ10年ぐらいで見ますと約半分ぐらいに減っているということがございます、地方の市町村の皆さんには非常に行革の努力はしていただいているのが昨今の姿ですということがございます。

3. 地方消費税率引上げと今後の経済財政動向等

以下、先ほどの藤井審議官の話と重なりますので、ちょっと飛ばしていただきまして、資料⑳をお願いしたいと思います。

これは後ほどの各論にも関わりますが、資料㉑の下の方に書いてございますように、目下、地方消費税含めました消費税の引き上げを控えまして、低所得者の対策、それから転嫁の対策、それから医療・住宅・車体の対策、それから地方固有では地方法人課税の在り方といったものが当面の来年度に向けて大きな課題になっていると思います。消費税率の引き上げに関わる景気の判断につきましては、先ほどお話がございました私どもの資料㉒にも付けておりますように、官邸で60名の有識者からご意見を聞くということが行われておりますが、1つだけこれに関連して紹介しておきますと、資料㉓まで飛ん

でいただきます。

ちょうどこの時期と同じくしまして、国の予算の概算要求が行われておりましたので、地方六団体が連名で自民党の総務部会にご要望されたときの文書でございます。これの一番上の丸にございますように、地方六団体全体といたしましても、先ほど申し上げましたように、今回の消費税率引き上げ分のうち相当部分が地方の貴重な財源になると予定されておりますので、来年4月におけます消費税・地方消費税の確実な引き上げの実現を図れるように、着実に経済状況の好転を図ることというのが、六団体名での要望の筆頭に掲げられております。地方としても国と協力して今回の税制抜本改革をちゃんと実現していきたいというスタンスで臨まれていることをご紹介しますと思います。以上でございます。

(林) ありがとうございます。国と同様、地方の財政も高齢化とともにますます厳しさを増していきます。とりわけ地方の場合には国の義務付けがありますので、その辺りも考えながら地方財政の将来を見通していなければならないというお話でした。

それでは、ただ今から財政学の専門家であります戸谷さんと橋本さんに、税制に関するお考えを聞きながら、今お話がありました国税・地方税についてご質問がありましたら、お願いしたいと思います。

では戸谷さん、お願いします。

Ⅲ. 財政・税制の総論への意見

(戸谷) 大阪産業大学の戸谷と申します。よろしくお願いたします。お2人のご議論を踏まえまして、私の方から幾つか議論をしてみたいと思います。



〔消費税〕

まず国税ですが、やはり現在の段階では消費税増税という問題が、国税における一番重要なテーマになっていると私は考えます。この消費税増税について、それに反対する或いは引き延ばすべきだという議論の根底にあるのは、先ほども審議官のお話にありましたが、「97年のトラウマ」があります。ご案内のように、1997年4月、消費税は3%から5%に上がりました。ところが、その上がった97年度以降、日本経済はガタガタになってしまっています。それは、とりもなおさず消費税の影響ではないか、消費税は景気の足を引っ張る原因になるというものです。そのために、今も消費税は上げるべきではないという議論が、どうしてもトラウマのように残っていると思うのです。

しかしながら、これも先ほどの審議官のご説明にありましたが、現在は経済成長率が年率で3.8%ですからかなり高い状態です。来年4月に消費税は8%に上がるということは、もうほぼ既定路線ではないかと私は思っております。例えば、消費税増税に強く反対されていた浜田宏一先生も、もう諦められたのではないのでしょうか。或いは、静岡県立大学の本田悦朗先生の毎年1%ずつ上げるという案も、最近あまり言ってはおられないようです。こういう状態で、逆に今を外せば消費税はいつ上げることが可能なかとさえ思います。それこそ、今のはやりの言葉で言うと「今でしょ」ということです。

それで、仮にそれが上がるとして、税収が増えます。しかしながら、一体幾ら増えるかといえますと、ざっくり考えると、現在消費税の税収が約11兆円ですから、倍になったとしてももう11兆円増えるだけなのです。8%だともっと少ない。そうすると先ほどの議論から、日本の巨額の財政赤字、毎年1兆円ずつ増加する社会保障、経済活性化のため、あるいは地方分権のためと、使い途はいろいろあって、増収分を一体何に使うのかということがこれからの議題になっていく。或いはすでに水面下では議論が始まっているのではないかという気がいたします。

それこそ、オリンピックを東京で開催することになって、お金が要ります。国立競技場はどうやって建て替えるのかなとか、リニア新幹線もお金が要ります。そういうことを考えていった場合に、その消費税8%あるいは10%で足りるのか、という気がしています。極端に言いますと、来年4月から10%に前倒ししてもいいのではないかというぐらいに私は考えております。

こんなわずかな増税で日本の巨額の財政赤字が解消できるわけはありません。ただ、国際社会に対しては「アナウンスメント効果」があると思います。つまり「日本は何も決められない国だ」、「何も決められないまま赤字だけがどんどん増えていく国だ」という海外からの評価を払拭し、「日本は増税できるのだ」ということをアナウンスする。そうすれば、海外ヘッジファンドに売りたたかれて日本国債が暴落するという危険は、少し回避できるのではないかなという気はいたしております。

〔地方税〕

次に、地方税に関して申し上げます。地方税の抱える根本的な問題は何かと言いますと、「地方分権」と「地域間格差の是正」というトレードオフの基準に挟まれているということです。地方分権というのは、各地方は、自分たちの税収で自分たちの行政サービスを賄いなさいといひます。ところが、これをやってしまうと

何が起こるかという、豊かな市町村に税収が集まって、そうではない市町村に税収が入りません。具体的に言うと、東京の独り勝ちになってしまう。しかし、それが駄目だと言って地域間格差を是正しようとする、今度は地方分権が成立しなくなってくる。このトレードオフの関係の中で、地方税というのはいつも苦慮すると思うのです。

そしてその点が最も顕著に表れるのが、先ほど企画課長のお話にありました「地方法人二税」つまり「法人住民税」と「事業税」です。平成20年10月から、法人事業税の半分は地方特別法人税として、人口、従業員に案分するという方法になっております。ただ、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暫定措置ということになっている。消費税増税に伴いこの問題も先送りすることは出来ないといひ私は理解しております。結局、地方税体系全体のなかで、議論して行かざるを得ないと思ひます。

例えば、法人二税を国に返してしまう、すなわち国税にして、その代わりに地方消費税を同額の税収分だけ引き上げるという案があります。これは1つの極端な議論かもしれませんが、その辺で少しご意見を伺えればなと思ひます。

(林) ありがとうございます。来年4月が「今でしょう」ということですが、8%へのアップは確実に予定通り実施すべきというご意見でした。税率の水準は、最終的に10%では不十分ではないか、ただアナウンスメント・エフェクトはあるだろうというお話をいただきました。それから、地方税に関しては地域間格差と地方分権のバランスをどのように取るのかという話と、場合によっては法人二税と消費税のバスターをすることも選択肢に入れていいのではないかということで、ご質問というよりも戸谷先生の自説を展開されました。それでは橋本さんお願いします。

(橋本) 関西大学の橋本です。先にまとめて私の方からも意見させていただいた方が、お答えの時間が効率化できると思いますので、先に意見を述べさせていただきます。

〔消費税〕

戸谷先生のお話、或いは審議官のお話の中にもありましたように、非常に厳しい財政状況の中で消費税率が、8%、10%と上がるのは確実だと思うので、もう少し将来の話をしたいと思います。仮に10%まで上がったとしても、ほとんど財政から見ると焼石に水に近いような状況です。2020年度にプライマリーバランスを黒字化するという目標は、10%だけで到底足りません。当然歳出削減も必要なのでしょうけど、その話をすると話が大きくなりますので税制面に限定します。税制面から見ると審議官の資料の中にあつたように、GDP比で見た税負担率がかなり下がってきています。これを欧米並みに上げていかないと、欧米並みの福祉をやるうとしていくわけですから、税収が不足するのが当たり前です。税を調達する場合、消費・所得・資産という課税バランスに分けて考えたときに、これから何を上げていくのかというのが1つのポイントなのかなと思います。消費税率についてはEUが標準で15%ですから、その程度までは本来は上げるべきだとは思いますが、最近のどたばたした状況を見ていると消費税率を上げてでも財政再建に役立つのかなという気がしてきています。

1つは、消費税率を上げるに至って国民を納得させるためということで、消費税の使い道は福祉に限る、社会保障に限りませとしたことの弊害です。なお、予算総則では社会保障に使うということになっていますが、あれは実は使う気持ちになっているだけです。消費税の税収は一般会計に入ります。お金に色は付いていないので、社会保障に使うと想定すれば、余ったお金の部分は財政再建に使えます。そこが本音のところなのでしょうけれど、それは政治的に



は言えないので、こういう不明確な形でやっています。これも不正直なことで、お金が足りないので、財政再建に使うと本来は正面から政治家が国民に問うべきだったと思っています。なぜ社会保障に使うという想定が弊害を生じるかということ、社会保障に使うという話をすると、その分だけ余分に歳出が増える危険性があるからです。これは国についても地方についてもそうです。

それともう1つ、先ほど戸谷先生のお話にあったトラウマです。前回の消費税率引き上げ時には、景気が悪くなったのではないかということで、今回は、消費税率の1%分の景気対策をするとか、法人税を減税するという話が出てきています。消費税を上げるときには、そんな話がこれからもつきまとうのなら、あまり財政再建には役立つかないのかなという気もします。やはり所得税なり資産課税といった面も少し見直していくべきだと思います。

〔地方消費税の決め方〕

今回、消費税率引き上げと同時に、地方消費税も上がります。私は大学の試験で「日本の消費税の国税の税率は5%である。○か×か」という問題をよく出します。講義の中で教えているのですが、不正解者が多数出ます。みんな5%だと思っています。その原因の1つを作ったのは、総務省に責任があるのではないかなと思います。国税の税率は4%、地方消費税の税率は

1%「相当分」です。国税の方は消費税法に税率4%と書いてあるのに、地方税法には、消費税額の25%と書いてあります。地方税法に税率1%と明記したほうが国民にはわかりやすいと思います。授業の中では、地方税法に税率1%と書かずに、消費税額の25%となっている理由は、消費税が将来倍になるときは自動的に地方の取り分が増えるようにしたかったためではないかと説明してきました。

ところが、今度10%に上がるときに地方消費税の税率は幾らになるかという2.2%相当分になります。0.2%のおまけが付いています。この0.2%のおまけの部分は、消費税の引き上げ分は、社会保障に使うという話に関係してきます。地方も社会保障の負担が増えてきたので2%では足りない、だから2.2%で、0.2%おまけをよこせというバトルをされたのではないかと思います。

それはそれで理屈としてわかるのですが、それだったらなぜ地方税法にきちんと書いてくれなかったのでしょうか。実は2.2%相当分になるということで、今日の総務省の資料の中の資料⑳で地方税法では78分の22になります。とても暗記できないような細かい数字になってしまっていて、もうやめてほしいなと思います。地方税法に2.2%と明記して欲しいと思います。

〔三位一体改革の総括〕

それから、もう1つ長期的な課題として、国と地方の税源配分の話があります。この話を考えるには、小泉政権下で行われた三位一体改革の総括が必要かなと思います。三位一体改革で税源移譲したのですが、そのときの税源移譲の対象が所得税から個人住民税という形で3兆円規模となりました。

総務省資料㉑に個人住民税税収のグラフがあります。平成18年に3兆円ほどいったん上がるのですが、その後右下がりになって下がっています。リーマンショック以降、景気が悪くなったためです。だから、税源移譲の効果は、かなり薄れ

てきてしまっています。これは国全体で見ている話なのですが、実は地方だともっと悲惨なことがあって、ちょうど今私は夕張について調べているのですが、夕張市の個人住民税は、実は税源移譲前とほぼ同じ水準ぐらいいまで落ち込んでいます。これは、財政破綻以降に人口が流出した関係もあるのですが、人口流出自体は、過疎市町村ではどこでも生じていることです。三位一体改革で税源移譲の対象を所得税に限ってしまったところがこのような問題を引き起こしているのです。もう少し頑張って地方消費税も税源移譲の対象にして欲しいと言ってもよかったですのではないかなという気がしています。時間も押していますので、以上です。

(林) ありがとうございます。広範囲にわたって、しかも詳細な部分のご意見もあったようですので、時間の範囲の中でお答えいただければと思っております。それでは藤井審議官、お願いします。

〔消費税の使途〕

(藤井) 戸谷先生、橋本先生お2人から税の使い道についてご質問ご意見を頂戴いたしました。消費税につきましては、法律で社会保障に使うということが法定されておりますので社会保障に使うということなのですが、資料㉒に付けておりますが、今回消費税率を引き上げて社会保障に使うといったときにどうするのかということです。先般まとまったものですが、具体的に社会保障のこういうところを充実していくのだということが取りまとめられました。

これが資料㉒で、子ども・子育て支援の充実ですとか、医療・介護サービスの提供体制の改革、保険制度の改革、それから年金につきましては低所得者・高齢者への福祉的給付ですとか受給資格期間の短縮ということで、社会保障の充実強化を図っていくという方針となっております。

ります。中身を説明する時間がちょっとないのですが、この充実策の中には併せて効率化もしていくということが入ってございます。効率化しつつ、必要なところを充実していくという内容になっております。

もう1つ社会保障については、別な資料でお示したように、社会保障給付のうち国が負担している部分に対して消費税収の方が全く足りない状態でございます、借金で賄っているという状態でございます。これは、今、福祉を受けているわれわれの世代が、子や孫にその負担を先に送っている、いわば子や孫のキャッシュカードで買い物をしているという状況に当たるわけです。社会保障を安定的に運営するためには、借金で賄うのではなくて、安定した財源でやらなければいけないという考え方がございます。

従いまして、ざっくり申し上げますと、この一体改革をまとめたときの考え方として、5%のうち、充実には1%分を充てる、そして安定のために4%を充てるという枠組みで構想されました。この安定化のためというのは、今、借金で賄っている部分を消費税収、つまり同じ世代の負担で賄っていくということでございます。ですから、この社会保障の安定化のために消費税収を使うという部分は、同時に財政健全化のためにもなるという姿になっております。

両先生がおっしゃるように、将来消費税率をどんどん上げるということは難しい以上、併せて社会保障も効率化していかなければいけないということでございます。それは、今回のこの充実策という中にも入っておりますし、今後もやるべきことをやっていくという方向で、政府或いは与党で議論がなされているところでございます。

こうして社会保障に消費税収を充てるということですから、反面、その他の歳出についてはそれ以外の税制で賄うという枠組みに必然的に今なっているというところでございます。そうすると、所得税ですとか法人税の動向がその他

の歳出、これには公共事業ですとか防衛ですとか或いは教育関係、科学技術の振興というものがあるわけですが、そうした歳出に影響を与えるという財政の枠組みに今なっているということでございます。

〔10%で足りるか〕

10%で足りるのかという戸谷先生からのご指摘でございますが、今の政府・内閣府の試算では、2020年まで展望した場合に、プライマリーバランスの赤字を黒字化するというのが目標なわけですが、2015年に半減までは行きますが、2020年に黒字化というところまでは至らないというのが現在の試算の結果でございます。その示すところは、引き続き歳出の効率化に努める、それから歳入の確保に努める、その両方の努力が必要だということでございます。

従いまして、消費税率が上がった後さらにそういう議論をして実行に移していかなければいけません。歳出・歳入両面の努力が必要だということだろうと思います。

それから、国際社会との関係、国際経済との関係で、日本国債が信認されているのかどうかというご質問も頂きました。これにつきましては、G20に麻生大臣が何度か行って、日本は与野党で消費税率の引き上げという非常に難しい課題について法律を衆参それぞれ3分の2の賛成多数をもって通した民主主義の非常に成熟した国なのだ、他の国ではなかなかできないことをやっているのだという説明をしております。それは1つの政治的なメッセージですし、IMFなどは日本はまだ増税余力があるという診断をしていますので、そういう中で、国債の信認は保たれているということだろうと思っております。

それから橋本先生から所得課税や資産課税についてのご指摘を頂きました。これは後ほど各論のところで触れたいと思います。私からは以上です。

(林) ありがとうございます。では濱田課長、お願いします。

〔地方法人二税の在り方〕

(濱田) まず戸谷先生から、分権と地域間格差の是正ということに関してまして、特に地方法人二税の在り方についてご指摘がありました。これはご指摘のとおりでありまして、方法論としてわれわれもまさしくお話があった地方法人特別税を作りました。これは後ほど各論のところでもお話しようと思っておりましたが、作りましたときに、1つの処方箋として地方の地域間の偏りをなくす意味では地方法人課税の比重を下げて代わりに、地方消費税の比重を上げるということです。そのためには国との間で税源交換でやるというのも有力な手ではないかということ提唱したりもしていますので、そういう意味でそういう方法も含めて大きな課題だと思っております。

ただ、では地方法人課税はゼロでいいかということとそうも思っておりませんで、地方の法人も地域でちゃんと存在感を持って活動されておりますし、行政サービスを受けておられますから、それに応じて税をお支払いいただくということは恐らく自治体と企業との関係を良好にすると思いますか、いい関係を作っていくためにも意味があるというふうに思っております。もう1つ国との税源交換ということに関しましては消費税が社会保障財源という位置付けをされたということでございますとか、国の方からご覧になると国の方と交換を持ちかける前に地方の中でもっと何か創意工夫が考えられないかという宿題も頂いておるということでございますので、これは検討会を設けまして先般林先生にもご出馬いただいてアドバイスを頂戴したところでございます。今回の8%への引き上げ前にどういう見直しをするのかという方向を出したいと思っております、今、検討しているところでございます。

〔地方消費税〕

それから橋本先生から2点、1つは地方消費税率のアップに関しまして国分の100分の25という税率の在り方を変えてはどうかというお話がございました。これは、別に税率が上がるとき自動的にスライドして地方消費税もくっついていこうというよりは、納税者の方にできるだけご面倒かけないために今のような国税の4%分に対して100分の25という税率を決めているというのが本当のところでございます。つまり、消費税の場合は各事業者の方が売り上げの4%から仕入れに係る4%を引いたものを国の税務署に納めるという仕組みになっておりまして、それに対して地方消費税に乗せるためには、その国の税務署に納める額の4分の1を納めてくださいというのが一番簡単だということでございます。これは、普通に済むときは一緒ではないかとおっしゃるかもしれませんが、例えば還付の問題や追徴の問題とかが出た場合には、そうしておくことが一番納税者の方に、事業者の方に納税の事務の負担をかけないという意味でそういうやり方をしているということでございます。これは今回もその方式は踏襲したということでございます。

未来永劫これでいいと思っているかということ、われわれも中長期の課題としては問題意識をもちろん持っております、現状そういうやり方でやりますと全国一律の地方消費税率というのがビルトインされてしまうということになるのですが、カナダの例なんかを見ますと州ごとに多段階の付加価値税の税率が違うというようなことも現に出てきております。そういうこともございますので、先々を視野に入れますと先生がおっしゃったような資産の譲渡等というのを課税標準にして、今でいうと1%が地方消費税で、並行して国の消費税とかかかっていくようなやり方というもの、それは可能性の問題としてはありだろう、研究しなければいけないだろうと思っているというところでございます。

〔三位一体改革の総括〕

それから、三位一体改革の総括をとという話がございます。個人住民税でということになった大きな理由は、三位一体改革が国から補助金で、国経由で地方に回ってくるのではなくて、直接納税者の方と向き合っただけでなく、という形で改革しよう、それが税源移譲だとした場合に、やはりそこは住民の皆さんから住民のいわば地域の会費として頂くような住民税というのが税源移譲の税目としては一番いいのだろうという判断があったということでございます。地方消費税の場合は、先ほど申しましたように、これも先々全くないとは申しませんが、やはり現状の枠組みでいいますと地域ごとで、県ごとで地方消費税の税率の差をつけるとなかなかできないわけでございますが、住民税の方でございますといわゆる超過課税もできるというような仕組みでもあるので、受益と負担を一致させていくという三位一体改革の理念からしますと住民税の方がベターだという判断があって、住民税を選択したというふうな経緯だったということでございます。以上でございます。

(林) ありがとうございます。予定より時間が押しておりますので、早速各論に入らせていただきます。

現在、法人税と消費税が脚光を浴びておりますが、それ以外の税目はこのままでいいのかというようなこともあります。それでは前半と同様、財務省の藤井審議官から各論についてお話ししたいと思います。

IV. 個別税制の現状と課題

1. 消費税

(藤井) 資料⑩から各論の資料でございます。目下、消費税関係でのテーマですとか論点につ

いてご紹介したいと思います。

資料⑩ですが、低所得者への配慮、いわゆる逆進性ということが言われております中で、低所得者への配慮ということが検討課題に上っております。給付付き税額控除、複数税率、簡素な給付措置といったものでございます。

そのうち、複数税率につきましては資料⑪でございます。軽減税率につきましては、自民党と公明党の間で消費税率の10%引上げ時に導入することを目指す、そのための協議をする、協議すべき課題は対象、品目、軽減する消費税率、財源の確保、インボイス制度などとそこに掲げられているような課題が共通認識となって協議されているところでございます。

資料⑫で複数税率に関する事実関係的なものをお示しております。世界各国、単一税率の国も複数税率の国もあるわけですが、総じていえばヨーロッパ、いわば付加価値税の第1世代の国々は歴史的な経緯もあって複数税率を入れている国が多いということでございます。これに対しまして、後発国、第2世代は単一税率の国が多いという姿となっております。諸外国の食料品の税率はどうかといいますと、平均すると実は軽減税率を取っていても10%程度の水準になっているということがございます。諸外国で複数税率を採っている国でも、軽減税率なのか、標準税率なのかというのはかなりいろいろ議論があるようでございます。

例えばフランスですとキャビアは標準税率、フォアグラ・トリュフは軽減税率ということで、同じ高級食材でも違ってきます。これは、恐らくは国産品は軽減税率で輸入品は標準税率になっているように見えます。あるいは、イギリスでも同じように総菜なり食べ物をテイクアウトするのですが、温かいテイクアウト商品は標準税率でデリカテッセンなどのスーパーの総菜というのは軽減税率です。こういう線引きの問題は必ず出てきますということでございます。

それから、右側で軽減税率は高所得者の方にも負担軽減効果が及びますので、税収の減少幅

も大きくなるというようなことが論点になっているところがございます。

消費税率に関しましては、デフレという状況もありますので転嫁対策を求める声が非常に強くございました。

資料⑳-1では、これを受けまして、転嫁対策特別措置法という法律が成立しております。10月1日から施行されます。その内容につきましては、簡単にご紹介いたしますと、事業者間取引で弱い取引相手先に買ったときなどが起こることを防ぐための措置というのが盛り込まれております。独占禁止法や下請法よりも広い取引関係をカバーして、なおかつ迅速に勧告・公表ができるような枠組みを作る、そういう法律の仕組みとなっております。

(2)では、消費税を転嫁していない旨の表示ですとか消費税をおまけしますといった表示については、行ってはいけないというようなことが法律に規定されております。

資料㉑-2で価格表示です。消費者に対して今、総額表示の義務付けがなされておりますが、その義務を緩和するものでございます。4月に税率が変わったときに、値札の付け替えなどについてある程度弾力的な対応ができるという措置を定めるものでございます。

資料㉑-2下からは、これらの法律の措置を実効あらしめるためのいろいろな政府の取り組みについて記載しておりますので、ご参考にしていただければと存じます。

2. 法人課税

資料㉒からは法人課税です。いろいろ報道で取り沙汰されておりますが、現時点で具体的に何か決まっているということではございません。

その上で、資料㉒以降法人課税及びそれをめぐるいろいろな法人の状況を分析しておりますので、ご参考にしていただければと存じます。法人実効税率自体は平成23年の税制改正で5%の引き下げをいたしております。ただし、復興財源に充てるため復興特別法人税が平成24年度

から26年度まで課税するというようになってございますので、現在は2%程度の低下にとどまっております。これが平成27年度になりますと5%の引き下げになるというものでございます。

資料㉓で各国の法人所得課税の実効税率を比較しております。日本もかなり積極的に下げきてはおりますので、アメリカよりも低く、フランスと同程度でございます。ただ、アジアの新興国あるいはイギリスと比べると高いというところが議論になっております。法人税率1%引き下げするのに必要な財源は4,000億円でございます。総論のところでお話いたしましたように、財政リスクが非常に高まっている中で、その財源をどう見つけていくかも議論しなければいけません。そうしないと財政への信認が保てないのではないかとというのが1つの論点だと思っております。さらに、国外に企業が出ていってしまうのか、或いは海外からどういう企業が進出してくるのか、法人税率の引き下げが雇用や賃金に好影響を与えるのかどうか、設備投資にはどういうふう効くのか、内部留保を増やすだけではないかといったさまざまな論点があるわけでございます。

資料㉔以下、法人税収とか企業の状況を幾つかの指標でご覧いただきたいと思っております。資料㉔は法人所得と繰越欠損の関係でございます。バブル崩壊に伴いまして非常に大きな赤字を出したり、あるいは特別損失を出したりした企業がございます。実に繰越欠損が2000年には94兆円まで高まりました。グラフの上の赤側ですが、平成9年以降の法人所得の動向をご覧いただきますと、ITバブルが崩壊いたしました2000年代初頭を除きまして、リーマンショック直前まで、実は順調に法人所得は増えてきておりました。一方で、繰越欠損というのはなかなか減らず、70兆円台まで来ていたのですが、リーマンショックによって90兆円まで再度増えたという状況でございます。実は、今後の法人税収を考える上では、この繰越欠損金額の存在というのが非常に重しになっているというのが税収動向

の現状でございます。

資料⑳は、法人数と欠損法人割合の推移でございます。ご覧いただきますと、欠損法人割合は、全法人ベースでは7割でございます。大企業でも5割が欠損法人ということで、日本の企業の収益構造をどのように高めていくかということを考えていく必要があるということでございます。

資料㉑ですが、業種別の法人税額を並べております。いわば国際競争のど真ん中にされている製造業の法人税額は、法人税収全体の26%ということで、その内訳もでございます。ちょっとまだ分析が追い付いておりませんが、いろいろ今後の法人税を考える上で分析材料の1つになるのではないかと考えております。

資料㉒は、法人の設備投資の推移を見たものでございます。2000年代に入ってからキャッシュ・フローよりも低い水準で設備投資をするという状況でございます。特に最近は減価償却費よりも低い水準にとどまっているということで、いわば法人にお金がたまっている状態になっているわけでございます。従いまして、企業の設備投資の意欲を引き出して、企業の成長につながる設備投資につなげるというのが日本経済、企業が活性化するというポイントだという問題意識でございます。この積極的な設備投資が賃金の上昇につながるという循環を作るというのが、日本経済の課題だというのが共通の認識でございます。

資料㉓で、そういう認識の下に6月に閣議決定されました日本再興戦略におきまして、設備投資減税についての検討ですとか幾つかの税制上の検討課題がございます。目下、それを与党の税制調査会を中心に、具体策を取りまとめるプロセスにあるというのが現状でございます。

3. 所得税

資料㉔からは所得税ですが、ごく簡単に触れさせていただきます。

所得税での最近の改正は、最高税率の見直し

をいたしました。所得再分配機能の低下ということが言われる中で、課税所得4,000万円超について45%の税率を設けるという改正をして、一部所得再分配機能の回復を図ったところでございます。

結局、個人所得課税の実効税率がどうなっているか各国と比較してみますと、2,000万円以下の層においては日本の所得税の負担率が一番低いというのが特徴かと思えます。

4. 国際課税

続きまして、資料㉕から国際課税です。

国際課税につきましては、首脳レベルでも取り上げられるということでございます。その問題意識は、一番上の丸です。リーマンショック後、各国が財政再建を求められている中で、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について、国際的な租税回避に対する批判が非常に高まっているという状況を受けて、G8サミットでも英国のキャメロン首相が主導されまして、議題の1つとして取り上げられました。OECDの租税委員会が中心になって、税源浸食と利益移転に関するプロジェクトを立ち上げております。このOECD租税委員会は、議長を財務省の総括審議官の浅川が務めております。

資料㉖で、そのG8サミットでの安倍総理の発言を載せておりますが、安倍総理からも税制が多国籍企業に対して公平かどうか、払うべきところで税金を払っているかという点が問題であり、払うべきところで税金を払うことが重要だ、だからこの問題に各国が真剣に取り組んでルールを作ることが公平な税制や公平な社会の建設に役立つということを非常に強く述べられております。

資料㉗、㉘は、報道ベースやイギリスの動きでございます。グーグルですとか、或いはスターバックス、アマゾン、アップルといったところについての報道などが相次いでいるところでございます。

そして資料⑩で、その OECD 租税委員会で今後どういう動きになるかということを示しております。わかりやすいのは、電子商取引課税です。例えば、音楽配信なんかを受けるときに、今、日本の消費税制度ですと外国のサーバーから音楽を買う場合には消費税が課税されていません。日本の国内の場合には課税事業者が国内におられますので、消費税が課税されているという状況でございます。こういうものについて、きっちりやっぺいこうというのがこの行動1でございませう。ほかにも多くの課題があるわけです。こういうものに、国際的に取り組み始めているという現状でございます。以上、各論の説明とさせていただきます。

(林) ありがとうございます。それでは濱田課長、お願いします。

V. 個別地方税制の現状と課題

1. 秋の税制改正における検討項目

(濱田) それでは、地方税の方の資料⑫-1をお願いいたします。今最もホットな話題といたしまして、先ほど申しましたように今年は年末の税制改正に先立ちまして秋の陣というのが自民党の税調でも動いております、この中でこれらの項目が一応範囲として決められているわけですが、特に1番にあります、先端設備の投資を促す税制の関連で、固定資産税の償却資産課税が議論の対象になっています。

経団連の方から秋の税制改正の議論におきましてこの資料⑫の真ん中辺ですが、2.(1)⑦のところでございます。法人税の減免措置を受けた資産については、償却資産に係る固定資産税を免除にするなど、地方税についても整合性を図るというようなご注文を頂いております。一方で、経済界ないし経済産業省の方から、ここ

2年ほどの税制改正の中で、実質的にこの固定資産税の償却資産課税を段階的に廃止していくようなかなり抜本見直しをしろというようなご注文が出ておまして、地方団体の方々にご心配をかけているところでございます。

固定資産税の税収は、全体で9兆円弱のうち、工場の機械とかを思い浮かべていただければいいのですが、大体1兆6,000億円ぐらいがこの償却資産の税収でございます。設備投資の水準そのものは景気の動向でございませう、これはストックベースの課税になりますので、毎年1.6兆円ぐらいのかなり安定した税収が得られる安定財源だということがございます。

資料⑫で各団体別に見ますと、当然のことですが、こういう大きな償却資産がある団体はかなり偏っている税源でございます。左側にありますように、ダムや発電所があるようなところでは、この小さな町村で償却資産の固定資産税が税収の8割9割を占めているようなところもかなりございませうし、右側にあります当然のことながら工業地帯などを抱えておられるところでは、地元の大阪市さんも右側の3番目にありますように、330億円以上の税収が年間この償却資産分です。この9番にあります四日市市さんのように人口がそんなに政令指定都市ほどは大きくないところでもあのようなコンビナートのものがあるところでは130億円も税収があるということで、特にこういう地方団体、市町村の方から大変ご心配いただいているところでございます。

資料⑬は、25年度の税制改正を議論したときに、地方6団体からかなり強い声を頂いたものでございます。一言でいいますと、知事会のごところに書いてあります現行制度堅持で頑張れとわれわれも尻をたたかれていますところでございます。

経産省の方からは、この償却資産への固定資産税への課税というのは諸外国にもあまり類を見ないとかまれだとか言われますが、資料⑬の左側一番端にアメリカ全50州のうち38州ではこ

ういった機械設備に関する課税があるというふうに書いてありますように、もともと今の償却資産課税はシャープ勧告におきましてアメリカの税制を手本に作ったという経緯がございますので、そういう意味でまれと言われるほどのこともないのだろう、アングロサクソン系の国では一般的にある税制だというふうに考えていただいていいと思います。

それから、資料③④で書いてございますのは、経団連の皆さまも含めてでございますが、法人税と固定資産税の考え方が違うのはどうもけしからんというお叱りを頂くのですが、端的に言いますと、下にありますように法人税の償却を即時償却とか特別償却で早くやるかどうかというのは、法人税をいつ払っていただくかという時期の問題だけでございますが、固定資産税の償却資産課税を全く財産を減価してしまいますと、固定資産税は財産税ですので、納税の時期の問題でなくて税金そのものがなくなってしまうという意味で、法人税の償却を早くかけるというのとはちょっとインパクトにおいて天と地ほどの差があるということでありまして、市町村の皆さまも大変心配しておられるということでございます。

参考として真ん中のところに書いておりますように、平成19年度に法人税の償却の方法が変わったときにもこれは大議論になったわけでございますが、与党の税調、政府の税調でも議論していただいた上で、固定資産税はいわば財産税で法人税と性格が違うので、法人税の減価償却方法が変わっても固定資産税については従前のおりでいい、というお沙汰がいったんついた問題が、変な言い方ですが、蒸し返されているというような側面があるということでございます。

2. 地方法人課税

それから、今後年末に向けまして、償却資産の課税の問題も場合によってはまた引きずる可能性もなくはないと思いますが、大きな問題と

いたしまして、先ほどお話がありました実効税率の問題を含めた法人課税の問題、それから自動車車体課税の問題、それからゴルフ場利用税といったところが、平成25年度の改正でも議論になりましたが、また大きな焦点になってくるのではないかと思います。

そのときわれわれが申し上げておりますのは、皆さん、消費税率の引き上げがあると、地方も先ほどの話ではないのですが、潤うのだろう、その分多少減税しろと言われるわけでございますが、冒頭申しましたように13兆円も年間お金が足りないという状況の中で、消費税率引き上げ分で地方の増収分は、交付税分まで含めて10%の時点で、資料⑥の2つ目の丸に書いていますが、4兆円ぐらい、そのうち1兆円ぐらいは子育ての充実なんかにかけるということでございますから、もともと13兆円穴が開いているところが3兆円ぐらいは今回の地方消費税率の引き上げで多少緩和されるという程度の話でございます。消費税率引き上げ分が地方に回ることから減税できるようになるというような話では全然ないということを一生涯懸命申し上げているところでございます。

個々の問題で簡単に一言ずつコメントいたしますと、資料⑨をご覧くださいますと、先ほど戸谷先生からもご指摘ありました地方法人特別税の制度が税制抜本改革までの暫定措置というのが法律上の位置付けになっておりますので、東京都をはじめとして大都市部の都府県からはこれは見直ししてください、元に戻してくださいというような声を頂いているところでございます。この税の仕組みは、先ほど戸谷先生からもご紹介ありましたように、もともと都道府県税であります法人事業税の半分弱、消費税率でいいまして当時の1%相当の2.6兆円を便宜上国税という形に切り替えました、地方法人特別税です。ただ、国が使ってしまうわけではありませんが、同額をそのまま地方法人特別譲与税として各都道府県に戻すわけですが、戻すときの基準が右側にあります人口・従業者という地

方消費税を市町村に配るときの基準で戻しますので、端的に言いますとこの法人事業税ですと東京都の全国シェアが25%ぐらいですが、この右側の人口・従業者で配り直しますと東京都は13%とか14%ぐらいに落ちてきますので、その隙間分だけ、端的に言いますと大都会の東京都から少し財源をはがして田舎の県の方に持つてくることが、ちょっと言葉は品がないですが、できるような仕組みになっております。当時、石原都知事から、消費税を上げるときには地方全体としてもまた財源が豊かになるのだから、そのときまでの暫定措置だということでしょうがないと言っていた経緯もあり、今年年末に見直していかないといけないという宿題事項になっているということでございます。

資料④にありますような検討会も、昨年の秋から立ち上げていろいろ検討いたしておりますし、そうした中では資料④にありますように、経団連の方にも意見陳述していただきまして、経団連の方では地方の法人課税のうち所得ベースである国の法人税と課税ベースが同じようなものは、国税に吸い上げていく形にして、段階的に縮小したらどうかというようなご提言を頂きました。

同友会の方からは、われわれはこういう話があると代替財源を示せ、と言うものですから、そこもご提案いただいた形になっていまして、この地方法人課税の分を第1段階は減税して代わりに個人住民税ないし固定資産税の土地分を増税しろ、2段階目は地方消費税を増税して減税すればいいではないかというようなご提言をいただいております(資料④)。1つの考え方ではありますし、筋は筋ではあるのですが、現実の政治過程の中で企業の税をまけるために個人の住民税を上げてください、固定資産税を上げてください、或いは地方消費税を上げてくださいというのはなかなか政治過程として大変なのではないかという感想を持っているところでございます。

3. 車体課税

資料⑤は、われわれは「そうではない」と言っておるのですが、自動車の関係業界の方々からは、特にこの真ん中の上にある(イ)の自動車取得税について、消費税との二重課税だというそしりを頂いていまして、今年の年初の平成25年度改正でも廃止運動のやり玉に上がってしまいました。これもいろいろ議論がありましたが、お沙汰としましては、この真ん中の(イ)のところにありますように、自動車取得税を2段階で引き下げて消費税10%時点で廃止だという大きな方向が出てしまったということがございます。われわれは、これだけでは立つ瀬がないので、代わりに代替財源がないと今の財政状況では地方もうんと言えませんという話を言いましたので、(ロ)のところを書いていただきまして、消費税10%で取得税廃止だという段階には自動車税において、これは同じ県税で保有段階で毎年5月にお支払いいただいている税でございますが、環境性能に応じた課税を、意味としては新たな課税をとということですが、実施することとし、他に確保した安定的な財源と合わせて地方財政へは影響を及ぼさないということです。平たく言うと、取得税はなくすけれども、保有課税である毎年払っていただく自動車税で代わるような課税を、環境性能に応じた課税を考えて、他でも財源を考えて、地方財政に穴を開けないようにするのだという大方針は決めていただいて、これは今年の年末に具体的な中身は決めようということになっているというのが大きな姿でございます。

地方財源の問題ももちろんあるのですが、資料⑦のような問題をわれわれはお訴えしております。エコに優しい税制という観点から問題ではないかということでございまして、Aという高級輸入車は1,300万円ぐらいしますので、今の取得税5%では59万円ぐらい払っていただいております。燃費はよくないのでエコカー減税の対象になりませんで、今、59万円ほど取得

税を払っていただいているわけです。

一方でDが国産ハイブリッドの大衆車でござりますが、これは210万円ぐらいで、本来ですと5%、9万3,000円ぐらいの取得税を払っていただくのですが、これはエコカーだということで既に減税になっていまして、今、このDの車を買うときには取得税はかかっていません。0円ということでございます。ということは、消費税が上がるからといって取得税を廃止したときに喜ぶのは高級輸入車を買う方であって、ハイブリッドの大衆車を買う方は今もともと取得税がかかっていないので、取得税を廃止しても恩典がありません。言い換えますと、取得税を廃止した場合にエコカーの普及を図っていくという政策目的には逆行するようなことになるのではないかという点を一生懸命われわれは訴えているところでございます。

4. ゴルフ場利用税

最後に一言だけ、資料⑨のゴルフ場利用税というのも、ゴルフをやる方は払っていただきたいというのが私の気持ちでございますが、ゴルフを愛好される議員さん方等を中心に、これも二重課税だとかなぜゴルフだけ課税するのだ、テニス・スキーは課税しないではないかというようにことを言われまして、この機会に廃止すべきだというご議論が今年の年初もされましたし、また年末も行われると思います。地方団体の方からは、ゴルフ場があるような山林原野の多いような市町村に貴重な財源になっているので、廃止は困るという声を頂いている状況でございます。以上でございます。

(林) ありがとうございます。残された時間が10分足らずになってしまいました。各論について戸谷さんから、少し短か目をお願いします。

VI. 個別税制の現状と課題についての討論

(戸谷) はい、わかりました。それでは絞ります。まず法人税についてご議論したいと思います。

〔法人税率引き下げ競争〕

法人税に関しては、税率そのものを引き下げるのか、それともいわゆる投資減税という投資をする企業に減税するのか、2つに議論が分かれています。今朝の日経新聞の一面に、安倍首相は税率を下げるべきだと言われたという記事が出ていました。安倍首相は一月か二月前は、むしろ政策減税を主張されていたのではないかと私は記憶しております。いずれにせよ法人税については、常にこの問題があってこれをどうするかということが1つ議論になると思います。

それともう1つ、これは法人税について漠然とした私自身の疑問なのですが、どこの国も法人税を下げると他国の企業を呼び込もう、或いは自国の企業が出ていかないようにしようと、いわゆる「税金引き下げ競争」が起こっているようです。これは一体どこまで行くのだろうか。極端に言いますと、どこの国も最終的に法人税がなくなるという事態が起こりかねない。これがゲーム理論でいうところの、いわゆる「レース・トゥ・ザ・ボトム」、日本語では「底辺への競争」という現象です。これに対処するには結局、各国間の協調とか話し合いしかないのですが、そういうことが行われているのか、お聞かせいただければと思います。

〔外形標準課税〕

地方税に関しましては、今日ご議論がなかったのですが、法人事業税の外形標準課税という問題があります。現在これは、資本金1億円超の企業にのみ、利益ではなく外形標準に課税するものですが、非常に中途半端な状態になって

しまっています。そもそも、外形標準課税を入れる際の最も大きな根拠は、赤字企業に対しても税金を払ってもらおうというものでした。ところが1億円企業の大企業というのはむしろ黒字企業が多く、赤字企業に課税しようとするとその基準を引き下げないといけない。にもかかわらず、結果的には1億円超の大企業のみにかかっています。これをどうするかという問題があると思います。

〔償却資産課税の在り方〕

あとは既にご説明がありました。償却資産課税の問題です。もちろん地方団体にとっては税収が減るから困るのですが、企業の方は当然負担になっています。よく企業の税負担という形で国際比較をしたりしますが、あれはいわゆる利益ベースのみで、要するに法人税と法人住民税と法人事業税、これだけなのです。しかし企業の税負担はそれだけではありません。固定資産税の負担が非常に大きい。

しかも償却資産課税について1つ言えることは、これは重厚長大産業にかかるということです。経済のソフト化が進行し、IT取引等が行われると、そんなに大きな店舗や設備を要しません。そういう企業には現行の償却資産課税は比較的軽い課税しかされません。このような税負担の不公平をどのように解決するかということについて、もし何かお考えがあればお聞きしたいと思います。

(林) ありがとうございます。では橋本さん、お願いします。

〔所得税〕

(橋本) ますます時間がなくなってしまったので、2点だけお話しさせていただこうと思います。まず所得税ですが、最高税率を見直しました。課税所得4,000万円から最高税率45%と

したということですが、課税所得が4,000万円のサラリーマンはほとんどいないので、再分配効果としてはあまり意味がありません。政治家的には金持ちだけ増税して、対象者がいないから反対する人もほとんどいないということで結構なことなのかもしれませんが、税収にも寄与しないと思います。

それと、実は今所得税の税率表はほとんど覚えられないような刻みになってしまっていて、5、10、15、20、23……でしたか。昔は10、20、30、40、……課税所得の区分は300、600、1,000、2,000と覚えやすかったのですが、今は全然覚えられません。このように複雑な刻みになったのは、地方税を比例税率化したときからです。そのときに、各家計の負担が変わらないように国税の刻みを変えました。それ自体は正しいと思うのですが、国税の方にしわ寄せがきてしまって、今の形になりました。

この際、先ほどお話になったように2,000万円以下は諸外国に比べて所得税の負担が低いので、所得税を上げるしかないと思います。昔、石先生が税調で、納税者のほとんどがサラリーマンなので、基幹税としての所得税を見直す必要があるという当たり前の話をしたら、「サラリーマン増税」だとバッシングされた事件もありました。そういうトラウマもあるのでしょうか、やはり所得税について税率表を見直してある程度中堅から上の人について、少し増税をお願いするというのを考えてもいいのではないかと思います。増税の際に、課税所得の区分と税率を見直せば、所得税もだいぶすっきりします。

〔償却資産課税の在り方〕

それから、地方税に関してはいろいろ聞きたかったのですが、本当に時間がないので1つだけにしておきます。先ほどの償却資産のところの説明が気になります。固定資産税での償却資産の取り扱いを法人税と同様に、減価償却を最後には1円にしてしまうわけにはいかない、固

定資産税は財産税だからという話でした。固定資産税での償却資産の扱いを法人税と同じ基準でやると税収が入ってこないから地方団体が減収になり苦しいというのはわかるのですが、税収確保だけが目的ですという説明は苦しいと思います。税の論理は、地方公共サービスから利益を受けているので課税するという話でないといけなと思います。償却資産の価値がほぼゼロになったものに対して課税するというのはやはり問題だと思います。償却資産の存在が企業に収益を発生させていて、その企業が当該地方団体から公共サービスを受けているので収益に見合った負担をお願いするというものでないといけなはずです。例えば、ここは関電ビルですので、原子力発電所の例で考えてみたいと思います。活断層がみつきり、再稼働できない原発も固定資産税を払っているのが現状です。資産価値ゼロというか、廃炉の費用を見るとマイナスみたいなイメージです。そういうものについても、地方団体の財政が苦しいので財産税だからかけますと言いつけていくというのはどうかと思います。以上です。

(林) 特にこれに関しては言っておかなければいけないということがございましたら、藤井審議官、そして濱田課長、お願いいたします。

〔法人税率引下げ競争〕

(藤井) 法人税率、税率の引き下げなのか、投資減税などのそういうやり方なのかという問題提起がございました。これにつきましては、そもそもどういう産業政策を取るのかということがもともと土台にございます。ターゲティングポリシーと言われるものなのか、なるべく自由放任がいいのかという、産業政策の在り方と結び付いていると考えております。必ずしもターゲティングポリシー、要するにこの産業を日本で伸ばしていくのだというのを、キャッ

チアップ型経済が終わった後、そういう分野を役所の側とか政府の側が明確に見いだせない状況の中で、基本的に自由放任的な産業政策が志向されてきたということで、どちらかというとなり法人税率の引き下げというのが志向されてきたということだろうと思っております。

もう1つは、戸谷先生もおっしゃったような国際的な税金引き下げ競争というものに日本も近隣アジア諸国との関係がございますので、そこに巻き込まれてきたという、その2つの側面があるかと思っております。税金引き下げ競争につきましては、ここでまた先般のG8でBEPSという観点から、グローバル企業についてはちょっと課税の在り方を考えなければいけないということが首脳レベルでも提起されていますので、そういうことも今後の動きとしては重要な要素なのだろうということです。単に引き下げ競争だけしては各国とも困ることになるので、そういう意味でかなりハイレベルで問題提起がなされていますので、今後国際的な議論になるのだろうというふうに思っております。

〔所得税〕

それから、橋本先生から所得税についての問題提起がございました。最高税率は先ほどお話ししたとおりなのですが、もう1つ重要な改正をやっています、給与所得控除につきまして245万円で控除額頭打ちという改正をやっております。これも1つの所得再分配機能の強化です。日本の給与所得控除というのが世界で類を見ない状況でございまして、非常に水準が高く、この改正をするまで青天井で給与所得控除ができたという特徴があります。サラリーマンのいわば必要経費控除でございまして、各国こういう大きな控除を認めている例はございません。

こういう給与所得控除の在り方も含めまして、所得税につきましては課税ベースが非常に小さくなっているとか、さまざまな問題がございまして、従いまして、税率の刻みの点につきましても、その課税ベースの問題などと併せて所得税



の在り方を考えていくということだろうと思っております。

(林) ありがとうございます。では、濱田課長をお願いします。

〔外形標準課税〕

(濱田) まず、戸谷先生からの外形標準課税の問題でございます。これはご指摘のとおりでございます。現状は法人事業税のうちの大企業の4分の1相当の部分だけがいわゆる外形課税になっているということでございますが、もともとわれわれは世に原案を問うた時点では、事業税の中の半分を中小企業も含めて外形標準課税に切り替えたいということでお諮りしました。その後、いろいろな政治過程のある中で、まさしく赤字企業にもご負担いただく制度

であればこそ、当面導入していくにはこういう姿しかないということで現在の姿になったということでございますので、今後、先ほど来のお話がありました実効税率の問題等々大きく全体を議論していく中では、この外形課税は方向としてはわれわれは広げていくということも視野に、ご議論をぜひいただきたいと思っております。

〔償却資産課税の在り方〕

それから、両先生から償却資産課税の在り方についてございました。特に橋本先生からちょっと私は先ほどわかりやすく思っただけでかなりラブな物言いをしたのでお叱りを頂きましたが、課税の根拠といたしましてはあくまで現に使用して行政サービスを受けている以上は、その対価として税をお支払いいただきたいということでございますが、いずれにいたしましても、事業活動に関しまして一種の外形課税的な形態と

いうふうな見方ができるのだと思います。そういう意味では、在り方そのものはあまり部分を捉えて外国とどうこうというよりは、全体の、事業税の外形標準課税とかを含めました、企業の税負担全体の中でどうぞ負担いただくのが一番公平かという観点の位置付けを持って議論していくというような視点が必要なのではないかなと思っております。以上でございます。

おわりに

(林) ありがとうございます。時間が参りました。いろいろな課題がまだ残されております。税制改正は、やはり政治の問題も踏まえながら考えていかなければなりませんし、制度設

計の中で原理原則を大事にする方と、もう少し柔軟に考えなければいけないという方がおられます。これはもしかすると世代間の考え方の相違なのかもしれません。こうした点を踏まえながら、税制のあるべき姿を求めていくというのは非常に悩ましい問題です。租研の税制改正に関する意見は租研の総力を挙げて非常にバランスの取れた客観的な税制の改正の在り方を示したものとなっています。今日の議論の答えもかなりの部分そこで見つかるのではないかと思いますので、ぜひお読みいただきたいと思います。

司会の不手際で時間が少し延びてしまいましたが、討論者4人の方々に拍手をお願いしたいと思います。ご清聴どうもありがとうございました。

財政・税制関係資料

財務省主税局

目 次

1. 財政・税制総論

(資料①) 年金や医療関係の給付と財政の関係	4
(資料②) 一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移	4
(資料③) 平成25年度一般会計予算から見る財政の現状	5
(資料④) 公債残高の累増	5
(資料⑤) 利払費と金利の推移	6
(資料⑥) 消費税率の引上げと用途の明確化(税制抜本改革法)	6
(資料⑦) 高齢者3経費と消費税収の推移	7
(資料⑧) 消費税収の国・地方の配分と用途	7
(資料⑨) 税制抜本改革法附則第十八条	8
(資料⑩-1) 「今後の経済財政動向等についての集中点検会合」の概要報告 (抄) ①(平成25年9月6日公表)	8
(資料⑩-2) 「今後の経済財政動向等についての集中点検会合」の概要報告 (抄) ②(平成25年9月6日公表)	9
(資料⑩-3) 「今後の経済財政動向等についての集中点検会合」の概要報告 (抄) ③(平成25年9月6日公表)	9
(資料⑪) 4-6月期GDP2次速報の概要	10
(資料⑫) 1997年の消費税率引上げ前後の経済指標の動向	10
(資料⑬) 平成9年当時の現在の経済財政状況の比較	11
(資料⑭) 財政健全化目標	11
(資料⑮) G20トロント・コミットメント	12
(資料⑯) 主要国のトロント・コミットメントの達成状況	12
(資料⑰) 主要格付け会社による格付け一覧と見方	13
(資料⑱) 当面の財政健全化に向けた取組等について—中期財政計画— (平成25年8月8日閣議了解)の概要	13
(資料⑲) 中長期の経済財政に関する試算(中長期試算)の概要	14
(資料⑳) 社会保障・税一体改革による社会保障の充実について	14
(資料㉑) 主要税目の税収の推移(一般会計分)	15
(資料㉒) 国民負担率(対国民所得比)の内訳の国際比較	15
(資料㉓) 諸外国における租税負担率(対GDP比)の推移	16
(資料㉔) 法人所得課税(国・地方)の税収の推移(対GDP比)	16
(資料㉕) 個人所得課税(国・地方)の税収の推移(対GDP比)	17
(資料㉖) 消費税収(付加価値税収)(国・地方)の推移(対GDP比)	17
(資料㉗) 一般会計税収の推移	18
(資料㉘) 法人税収の推移	18
(資料㉙) 税制抜本改革関係の課題について	19

2. 消費税関連

(資料③⑩) 低所得者への配慮（税制抜本改革法第7条イ・ロ・ハ）	19
(資料③⑪) 平成25年度税制改正大綱（抄）【軽減税率】	20
(資料③⑫) 複数税率について	20
(資料③⑬) 平成25年度税制改正大綱（抄）【転嫁対策】	21
(資料③⑭-1) 消費税率の引上げに伴う転嫁対策等について①	21
(資料③⑭-2) 消費税率の引上げに伴う転嫁対策等について②	22
(資料③⑭-3) 消費税率の引上げに伴う転嫁対策等について③	22

3. 法人課税

(資料③⑮) 平成23年度改正の法人実効税率引下げと復興特別法人税	23
(資料③⑯) 法人所得課税の実効税率の国際比較	23
(資料③⑰) 繰越欠損金額の状況	24
(資料③⑱) 法人数と欠損法人割合の推移	24
(資料③⑲) 業種別法人税額	25
(資料④⑰) 法人の設備投資の推移	25
(資料④⑱-1) 日本再興戦略（抄）①	26
(資料④⑱-2) 日本再興戦略（抄）②	26

4. 所得税関係

(資料④⑲) 所得税の最高税率の見直し	27
(資料④⑳) 個人所得課税の実効税率の国際比較（夫婦2人（専業主婦）の給与所得者）	27
(資料④㉑) 公的年金等控除制度の概要	28

5. 国際課税

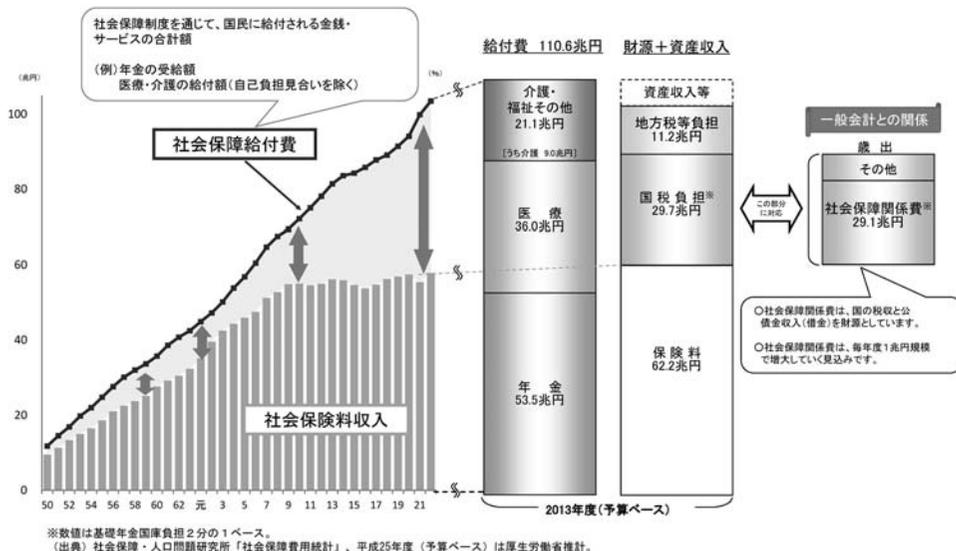
(資料④㉒) 税源浸食と利益移転（B E P S）行動計画	28
(資料④㉓) G8首脳サミット 安倍総理大臣発言（税部分）に関する事後記者ブリーフ（2013年6月17-18日於：ロックアーン）	29
(資料④㉔) G8首脳サミット コミュニケ 税部分（仮訳）（2013年6月17-18日於：ロックアーン）	29
(資料④㉕) グーグルの租税回避に関するイギリス下院決算委員会報告書（2013年6月）	30
(資料④㉖) 多国籍企業の租税回避が国際的な批判を浴びている（報道ベース）	30
(資料④㉗-1) OECD租税委員会 BEPS行動計画（概要）①	31
(資料④㉗-2) OECD租税委員会 BEPS行動計画（概要）②	31
(資料④㉘) 自動的情報交換（Automatic Exchange Of Information）	32

(資料⑤-1) 情報交換を巡る国際的議論の経緯①	32
(資料⑤-2) 情報交換を巡る国際的議論の経緯②	33
(資料⑥) OECD事務局が公表している実効的な税の情報交換基準に関する 各国の実施状況リスト	33

(資料①)

年金や医療関係の給付と財政の関係

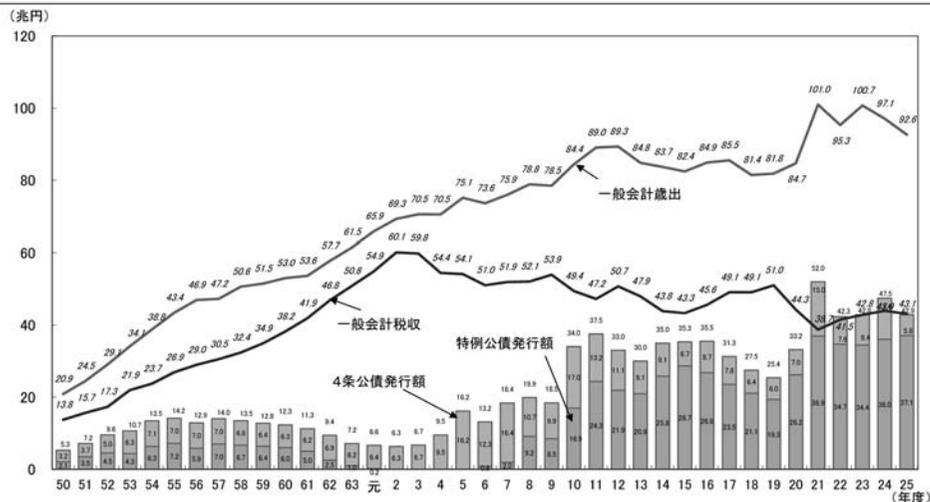
高齢化の進展に伴い、社会保障給付費が大きく伸びる一方で、社会保険料収入は横ばいで推移し、その差額は拡大傾向。この差額は主に、国や地方の税負担で賄われる。



(資料②)

一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移

バブル経済崩壊以降、我が国財政は歳出が税収を大きく上回る状態が続いている。リーマンショックが起きた平成20年度以降、景気悪化に伴う税収の減少等により、歳出と税収の差額は一層拡大。



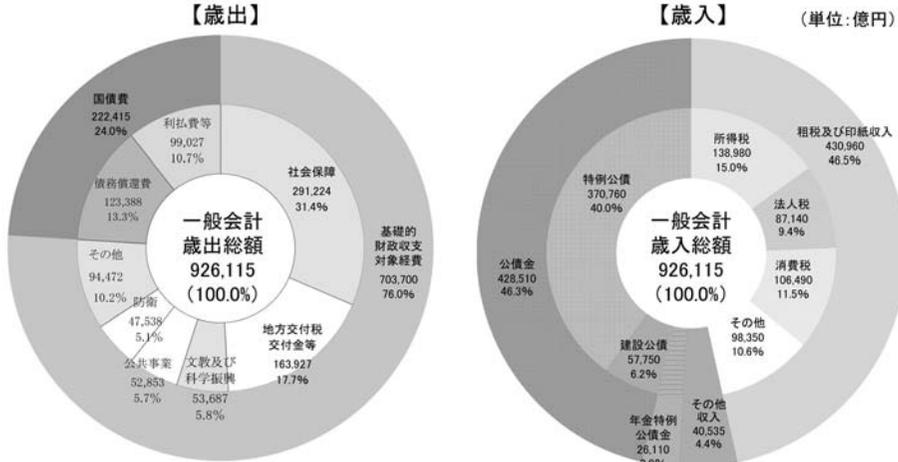
(注1) 平成24年度までは決算、25年度は予算による。
(注2) 公債発行額は、平成2年度は沿岸地域における平和回復活動を支援する財源を調達するための臨時特別公債、平成6~8年度は消費税率3%から5%への引上げに先行して行った減税による増収収入の減少を補うための減税特別公債、平成23年度は東日本大震災からの復興のために実施する施策の財源を調達するための復興債、平成24年度、25年度は基礎年金国庫負担2分の1を実現する財源を調達するための年金特別公債を除いている。

(資料③)

平成25年度一般会計予算から見る財政の現状

平成25年度一般会計予算概算は総額が約92.6兆円であり、予算の中身を見直して重点化し、公債発行額をできる限り抑制した結果、税収が公債金を上回る状態を4年ぶりに回復させるなど、引き締まった予算。

歳出については、社会保障関係費、地方交付税交付金、国債の元利払いに充てられる国債費が、歳出全体の約7割。歳入のうち、税収でまかなわれているのは5割に満たず、5割弱は将来世代の負担となる借金(公債金収入)に依存。

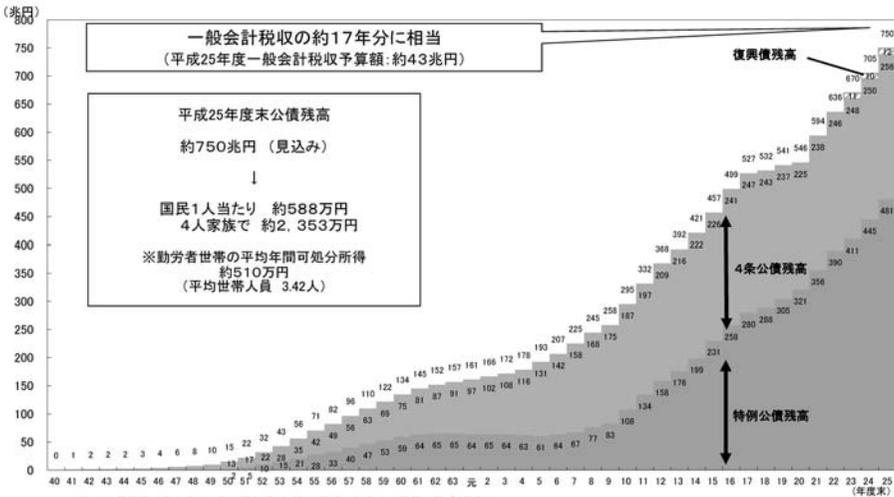


(注)一般歳出※における社会保障関係費の割合:54.0% ※一般歳出は、基礎的財政収支対象経費から地方交付税交付金等を除いたもの。

(資料④)

公債残高の累増

我が国の公債残高は、年々増加の一途をたどっている。平成25年度末の公債残高は750兆円に上ると見込まれているが、これは税収約17年分に相当し、将来世代に大きな負担を残している。

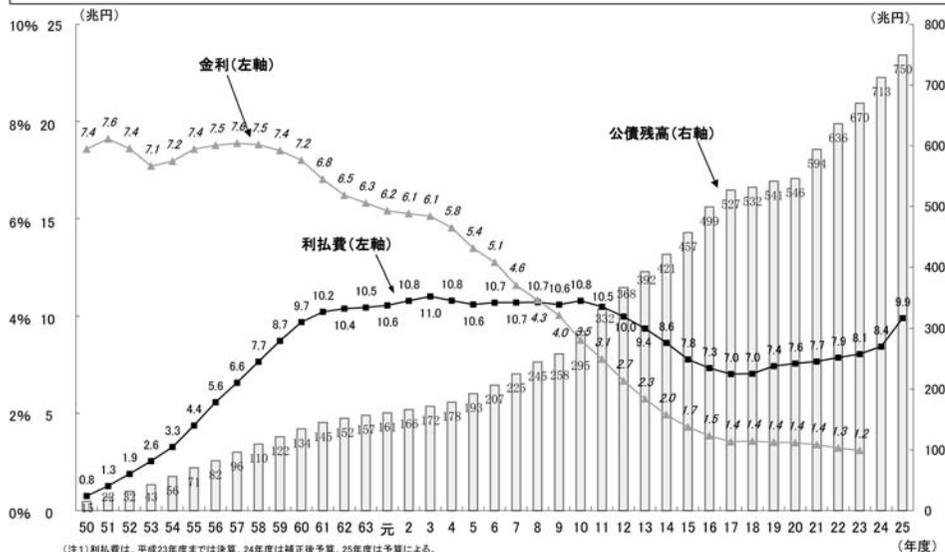


(注1) 公債残高は各年度の3月末現在額。ただし、平成25年度末は予算に基づく見込み。
(注2) 特例公債残高は、国鉄長期債務、国有林野累積債務等の一般会計承認による借換国債、臨時特別公債、減税特別公債及び年金特別公債を含む。
(注3) 東日本大震災からの復興のために実施する地に必要となる復興債(平成23年度は一般会計において、平成24年度以降は東日本大震災復興特別会計において負担)を公債残高に含めている(平成23年度末で10.7兆円、平成24年度末で10.3兆円、平成25年度末で12.2兆円)。
(注4) 平成25年度末の翌年度借換のための前借債限度額を除いた見込額は730兆円程度。

(資料⑤)

利払費と金利の推移

他国に例を見ない債務残高の累増もあり、今後、金利が上昇すれば、利払費の大幅な増加が懸念されます。



(注1) 利払費は、平成23年度までは決算、24年度は補正後予算、25年度は予算による。
 (注2) 公債残高は各年度3月末現在高。ただし、平成24年度末は補正後予算に基づく見込み、平成25年度末は予算に基づく見込み。
 (注3) 平成23年度、24年度及び25年度の公債残高は、東日本大震災からの復興のために実施する施策に必要な財源について、復興特別税の収入等を活用して確保することとし、これらの財源が入るまでの間のつなぎとして発行した復興債を含む(平成23年度末: 10.7兆円、平成24年度末: 11.2兆円、平成25年度末: 12.2兆円)。

(資料⑥)

消費税率の引上げと用途の明確化 (税制抜本改革法)

○消費税率の引上げ

- 平成26年4月1日 5% ➡ 8%
- 平成27年10月1日 8% ➡ 10%

消費税	4% → 6.3%
地方消費税	1% → 1.7%
消費税	6.3% → 7.8%
地方消費税	1.7% → 2.2%

○消費税収の用途の明確化

(改正消費税法第1条第2項)

消費税の収入については、地方交付税法(昭和二十五年法律第二百一十一号)に定めるところによるほか、毎年度、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並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てるものとする。

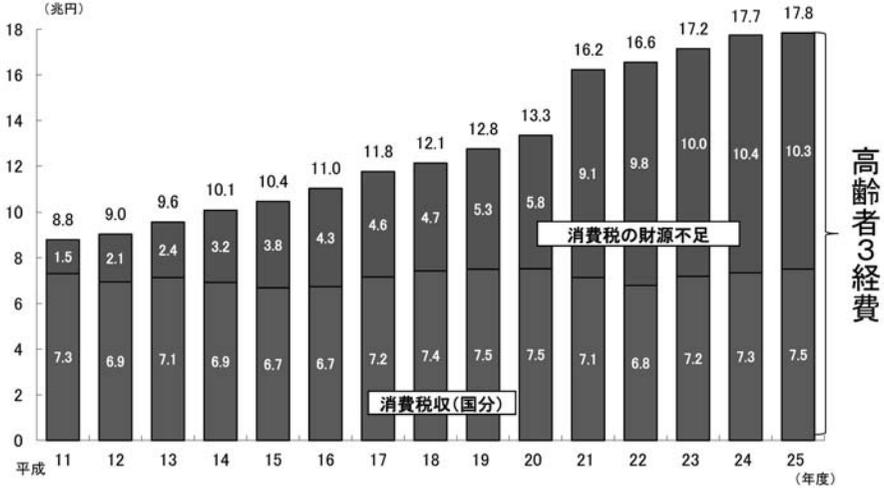
(参考) 改正地方税法第72条の116

- 道府県は、前条第二項に規定する合計額から同項の規定により当該道府県内の市町村に交付した額を控除した額に相当する額を、消費税法第一条第二項に規定する経費その他社会保障施策(社会福祉、社会保険及び保健衛生に関する施策をいう。次項において同じ。)に要する経費に充てるものとする。
- 市町村は、前条第二項の規定により道府県から交付を受けた額に相当する額を、消費税法第一条第二項に規定する経費その他社会保障施策に要する経費に充てるものとする。

(資料⑦)

高齢者3経費と消費税収の推移

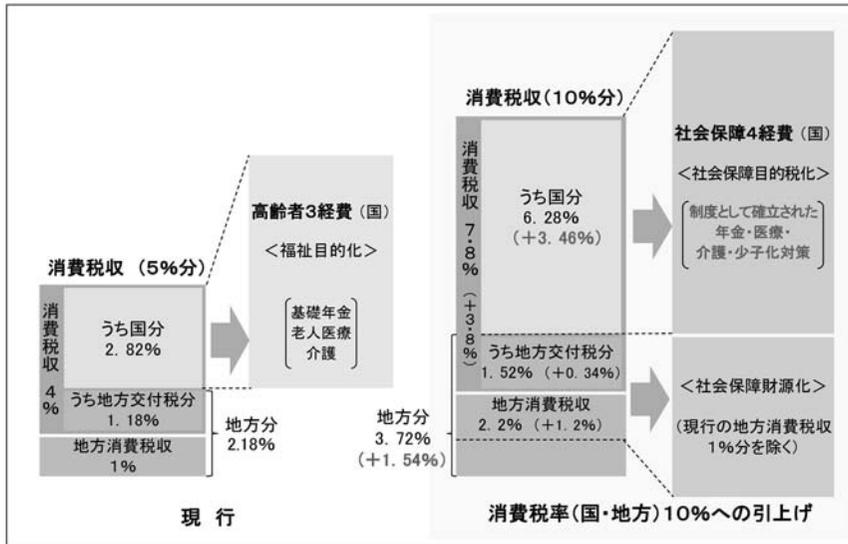
○ 基礎年金、老人医療、介護の費用のうち、国が負担する部分を賄うために、平成11年度(1999年度)から、国の消費税が使われることになった(予算総則に規定。国会の議決。)



(注1) 計数は当初予算ベース。
 (注2) 平成24年度当初予算では、「基礎年金」のうち、年金差額分(国庫負担36.5%と1/2の差額)について年金交付公債で対応。仮に、年金差額分を高齢者3経費に機械的に加えると、消費税収との差額は10.4兆円。

(資料⑧)

消費税収の国・地方の配分と使途



(注1) 消費税率(国・地方)8%への引上げ時においては、消費税収6.3%(うち国分4.9%(+2.08%)、地方交付税分1.4%(+0.22%)、地方消費税収1.7%(+0.7%)となる(地方財源3.1%)。
 (注2) 地方交付税率(現行29.5%)は、平成26年度22.3%、平成27年度20.8%、平成28年度以降19.5%となる。

税制抜本改革法附則第十八条

税制抜本改革法(平成24年法律第68号)

附 則

(消費税率の引上げに当たっての措置)

第十八条 消費税率の引上げに当たっては、経済状況を好転させることを条件として実施するため、物価が持続的に下落する状況からの脱却及び経済の活性化に向けて、平成二十三年度から平成三十二年度までの平均において名目の経済成長率で三パーセント程度かつ実質の経済成長率で二パーセント程度を目指した望ましい経済成長の在り方に早期に近づけるための総合的な施策の実施その他の必要な措置を講ずる。

2 税制の抜本的な改革の実施等により、財政による機動的対応が可能となる中で、我が国経済の需要と供給の状況、消費税率の引上げによる経済への影響等を踏まえ、成長戦略並びに事前防災及び減災等に資する分野に資金を重点的に配分することなど、我が国経済の成長等に向けた施策を検討する。

3 この法律の公布後、消費税率の引上げに当たっての経済状況の判断を行うとともに、経済財政状況の激変にも柔軟に対応する観点から、第二条及び第三条に規定する消費税率の引上げに係る改正規定のそれぞれの施行前に、経済状況の好転について、名目及び実質の経済成長率、物価動向等、種々の経済指標を確認し、前二項の措置を踏まえつつ、経済状況等を総合的に勘案した上で、その施行の停止を含め所要の措置を講ずる。

「今後の経済財政動向等についての集中点検会合」の概要報告(抄)①(平成25年9月6日公表)

1 景気の現状と見通し

消費税率引上げの判断に際し、景気は回復過程にあるとの意見が比較的多数の有識者・専門家から述べられた。一方、まだ回復の実感はない、地方には景気回復が及んでいない、中小零細企業は依然厳しい状況との意見も聞かれた。賃金の見通しについては、労働需給がひっ迫してきているかどうか見方が分かれた。

なお、米国の量的緩和の縮小や中国をはじめ新興国経済の動向等、海外経済のリスク要因についての指摘があった。

2 消費税率引上げの判断

(1) 予定どおり引上げ

7割を超える有識者・専門家から、現行法が予定するおりに消費税率を引き上げることが適当又はやむを得ないとする意見が述べられた。その理由として、財政健全化が急務であること、社会保障の充実とそのための財源を確保すること、将来世代への負担の先送りや世代間格差の是正を図ること、地方においても財源確保の必要性が高いこと、国際社会や市場からの信認の保持等が挙げられた。政治への信頼という観点からも重要との意見もあった。

今般の消費税率引上げは、社会保障・税一体改革の一環であり、社会保障制度改革に遅れを生じさせないために、予定された時期、引上げ幅を堅持すべきとの指摘があった。予定変更により社会保障の議論が振り出しに戻るというコストの方が、増税の景気の押下げ効果に比べて大きいとの指摘もあった。

また、経済・金融の専門家から、1997年の景気後退の主因は消費税率引上げとは言えず、予定どおり実施しない理由にはならないとの指摘があった。

こうした意見に対して、消費税率を予定どおり引き上げれば、デフレ脱却が難しくなるリスクがあるとの意見があった。

(2) 予定変更等

1割超の有識者・専門家からは、デフレ脱却を確実なものにするなどのため、予定を変更して実施すべきとの意見が述べられた。1%ずつ引き上げる、引上げを1年先送る、デフレ脱却後まで先送るなどの変更が必要との意見があった。主な理由として、来年4月はデフレ脱却にとって重要なタイミングであるので、デフレ脱却が確実になるまで先送る、あるいは引上げ幅を小さくして景気押下げ効果を小さくするのが望ましいとの指摘があった。

こうした意見に対しては、デフレ脱却まで消費税率引上げを待つと金融・財政同時引き締めリスクが高いとの意見があった。また、政府に対する信認の低下や、成長戦略実施に対する疑念、財政再建への支障等を懸念する考え方が示された。地方自治体や社会保障の現場では予定どおりの実施を見込んでいる向きもあった。さらに、既に民間企業や市場は引上げを織り込んでおり、予定変更が経済活動の混乱、特に、市場の混乱、国債の格下げを生じさせることを懸念する意見も多くあった。ただし、この点については、予定変更しても長期金利は急激には上昇しないという見方もあった。

小刻みな引上げについては、実務上のコストを懸念する意見、転嫁を円滑に行うことができないことを懸念する意見が業界界を中心に示された。一方、このコストはさほど大きくないのではないかとの意見もあった。

このほか、消費税率引上げは実施すべきでない、あるいは完全雇用達成後まで控えるべきとの意見もあった。

なお、予定どおりとした場合と予定変更の場合を比較するなどして、意見を明確にしなかった有識者・専門家がいます。

(資料⑩-2)

「今後の経済財政動向等についての集中心点検会合」の概要報告（抄）②（平成25年9月6日公表）

3 今後の経済財政運営の在り方

予定どおり引き上げることが適当とする有識者・専門家においても、消費税率を引き上げる際に、景気の変動や影響を緩和するための政策対応として、景気下振れリスクへの対応や、経済の自律的成長力を高める政策を求める意見が多数出された。低所得者対策の必要性の指摘もあった。

予定変更が適当とする有識者・専門家からは、デフレ脱却を最優先し、当面これに注力すべきとの意見が聞かれた。特に、賃金の上昇を注視すべきとの指摘があった。また、公共事業によってデフレ脱却を図るべきとの意見もあった。増税しながら支出を拡大することは疑問との指摘もあった。不要不急の歳出の削減等により財源をねん出すべきとの意見があった。

(1) 引き上げるとした場合の景気対策等

来年度の公共投資の落ち込みに留意する必要があるとの指摘のほか、景気対策を行うのであれば、既に進めている住宅ローン減税に加え、投資減税、法人税減税、車体課税の見直し、賃金引上げ・雇用増を実現した企業への減税の拡充、一時的所得減税等により対応すべきとの指摘もあった。

資金繰り対策など中小企業対策や地域振興を求める意見も出された。被災地への適切な配慮が引き続き行われることを求める意見もあった。老朽化施設の更新、安全安心などのための社会資本整備、PPP/PFIの積極的実施を求める意見もあった。

また、成長戦略の着実な実行、人材投資や知識資本への投資、時間当たり生産性の向上に向けた働き方の見直し、規制緩和、農山漁村の六次産業化、観光振興、地方の高速道路料金の負担の適正化など、自律的成長力を高める諸施策を求める意見も複数出された。

低所得者対策の必要性についても、一時的給付金や給付付き税額控除の早期実現などの指摘がなされた。

なお、ばらまきの政策は回避すべきとの意見があった。

(2) 引き上げるとした場合の負担緩和策

引き上げた際の軽減税率の導入を求める意見があったが、これに反対する意見も多かった。

また、価格転嫁対策の重要性についての指摘があった。特に、外税方式を選択できることが重要であるとの意見もあった。加えて、農業・漁業における生産コスト高騰対策等の支援、医療機関の消費税に関する負担問題の検討などに関する意見があった。

(3) その他

賃上げの機運を醸成すべきとの意見、増税はやむを得ないが歳出の見直しにも取り組むべきとの意見、社会保障や公共事業における重点化・効率化を求める意見があった。そのほか、大胆な金融政策を継続するためにも着実な財政健全化が必要であるなど、ポリシーミックス（政策の組合せ）の重要性に関する指摘があった。長期的な視点からの消費税率引き上げの課題と短期的な景気への対応は、分けて考えるべきとする意見もあった。

(資料⑩-3)

「今後の経済財政動向等についての集中心点検会合」の概要報告（抄）③（平成25年9月6日公表）

4 その他経済財政運営に当たって留意すべき事項

消費税率を引き上げる場合には、社会保障の財源としてどのように用いるかを明確にし、国民の理解を求めることは、非常に重要であるとの指摘が多くなされた。また、社会保障制度を全世代型に転換し、現役世代の納得感を得ていくこと、特に、若年層、子育て世代を対象にした施策の充実を求める意見があった。さらに、社会保障・税一体改革の推進は、国民に安心感をもたらす、経済にも好影響を及ぼすとの意見があった。

また、長期的に持続可能な財政を実現するためには、消費税率を10%まで引き上げるだけでは十分ではなく、その後も消費税率の引上げや社会保障費の抑制などが必要との意見があった。

(資料①)

4-6月期GDP2次速報の概要

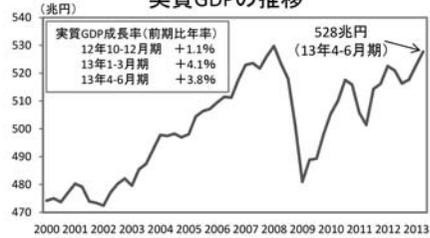
○4-6月期の実質GDP(2次QE)は前期比年率で+3.8%増

実質GDP成長率の寄与度分解

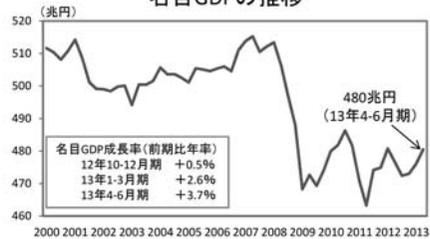
平成25年 4-6月期	1次QE (8月12日公表)		2次QE (9月9日公表)	
	前期比	寄与度	前期比	寄与度
実質GDP	0.6	—	0.9	—
	【年率2.6】		【年率3.8】	
内需	—	(0.5)	—	(0.7)
民間消費	0.8	(0.5)	0.7	(0.4)
民間住宅	▲0.2	(▲0.0)	▲0.3	(▲0.0)
設備投資	▲0.1	(▲0.0)	1.3	(0.2)
民間在庫	—	(▲0.3)	—	(▲0.2)
政府消費	0.8	(0.2)	0.7	(0.2)
公共投資	1.8	(0.1)	3.0	(0.2)
外需	—	(0.2)	—	(0.2)
輸出	3.0	(0.4)	3.0	(0.4)
輸入	1.5	(▲0.3)	1.5	(▲0.3)
名目GDP	0.7	—	0.9	—
	【年率2.9】		【年率3.7】	
GDPデフレーター (前年度比)	▲0.3		▲0.5	
GDPデフレーター (前期比)	0.1		▲0.0	

(出所)内閣府「国民経済計算」

実質GDPの推移



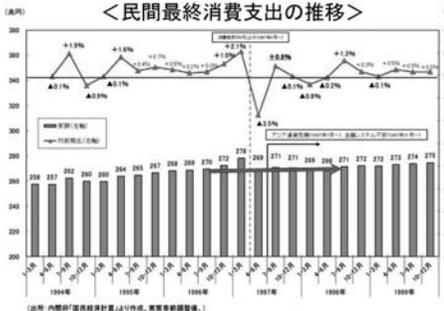
名目GDPの推移



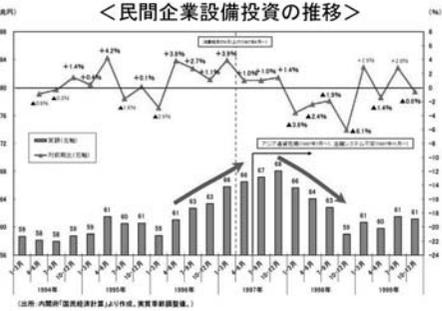
(資料②)

1997年の消費税税率引上げ前後の経済指標の動向

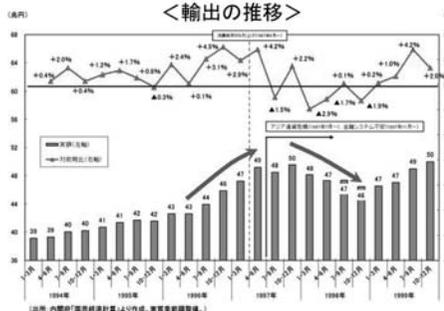
<民間最終消費支出の推移>



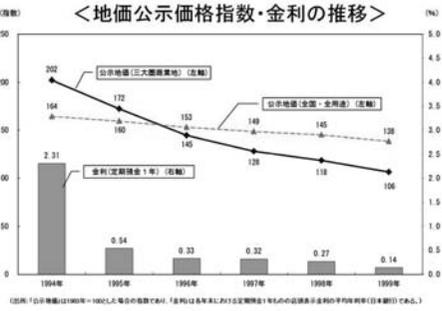
<民間企業設備投資の推移>



<輸出の推移>

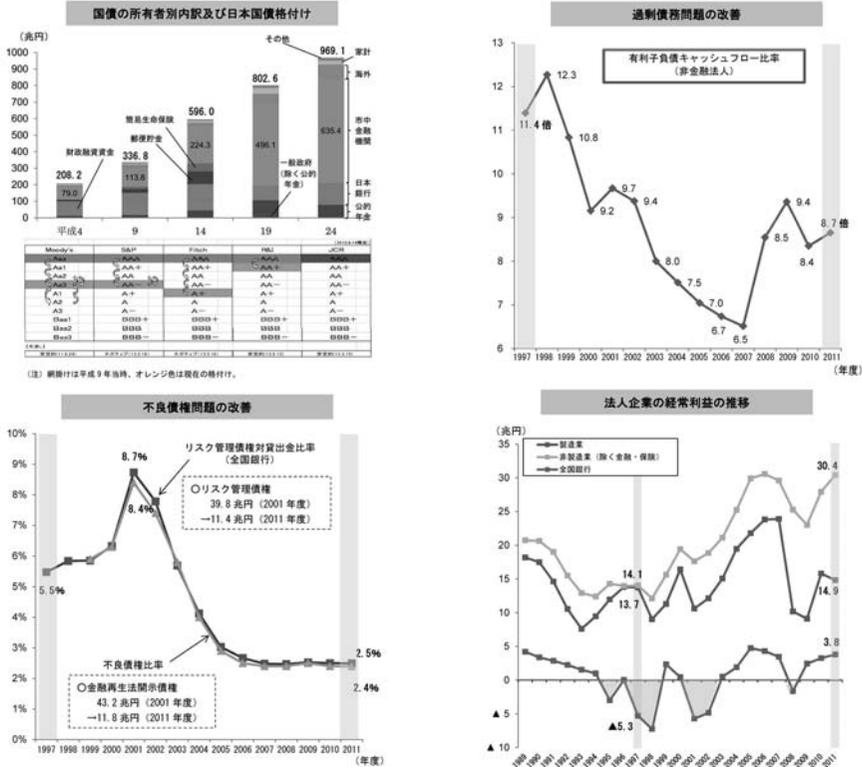


<地価公示価格指数・金利の推移>



(資料⑬)

平成9年当時と現在の経済財政状況の比較



(資料⑭)

財政健全化目標

骨太方針(経済財政運営と改革の基本方針)抜粋 (平成25年6月14日閣議決定)

第3章 経済再生と財政健全化の両立

2. 財政健全化への取組方針

(中長期の財政健全化に向けて)

「三本の矢」により強い経済を実現し、経済再生が財政健全化を促し、財政健全化の進展が経済再生の一段の進展に寄与するという好循環を目指し、持続的成長と財政健全化の双方の実現に取り組む。

そうした取組の下、国・地方のプライマリーバランスについて、2015年度までに2010年度に比べ赤字の対GDP比の半減、2020年度までに黒字化、その後の債務残高の対GDP比の安定的な引下げを目指す。

(資料⑮)

G20トロント・コミットメント

トロント・サミット「宣言」(仮訳) [2010年6月26日、27日]

○...先進国は、2013年までに少なくとも赤字を半減させ、2016年までに政府債務の対GDP比を安定化又は低下させる財政計画にコミットした。日本の状況を確認し、我々は、成長戦略とともに最近発表された日本政府の財政健全化計画を歓迎する。深刻な財政課題がある国は、健全化のペースを加速する必要がある。

(注)2008年秋以降の金融危機対応のための財政出動により財政事情が悪化した他国と異なり、日本は、それ以前から、高齢化に伴う社会保障給付費の増加や90年代からの累次の財政出動による景気対策の結果、他の先進国と比較して極めて規模の大きな、構造的な財政赤字を抱えていた。

◎ トロント・サミットにおけるフロー目標の比較

目標の内容	フロー目標
日本以外の先進国	目標年次:2013年 内容:財政赤字を半減
日本	目標年次:2015年度 ⇒目標年次が遅い! 内容:基礎的財政赤字(PB)を半減 ⇒目標の内容が緩やか。 目標年次:2020年度 内容:基礎的財政収支(PB)黒字化

(参考1)財政収支と基礎的財政収支(PB)との関係(歳出)

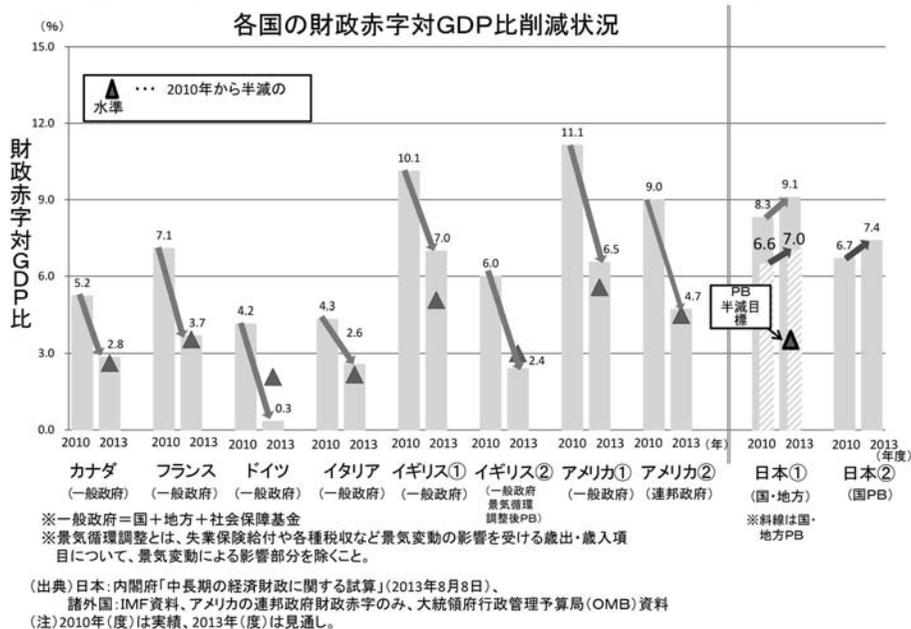


(参考2)ストック目標

日本以外:2016年までに債務残高対GDP比を安定化又は低下
日本:2021年度以降、国・地方の公債等残高対GDP比を安定的に低下
⇒この点でも日本は他国と比べて目標年次が遅くなっている。

(資料⑯)

主要国のトロント・コミットメントの達成状況



(資料⑰)

主要格付け会社による格付け一覧と見方

主要格付け会社によるソブリン格付け一覧 (25年7月18日)

	Moody's	S&P	Fitch
Aaa/AAA	アメリカ ドイツ (1)	イギリス (1) ドイツ	アメリカ (1) ドイツ
Aa1/AA+	イギリス フランス (1)	アメリカ フランス (1)	イギリス フランス
Aa2/AA			韓国
Aa3/AA-	日本 中国 韓国	日本 (1) 中国 韓国	
A1/A+			日本 (1)
A2/A			
A3/A-			
Baa1/BBB+		アイルランド (1)	アイルランド イタリア (1)
Baa2/BBB	イタリア (1) スペイン (1)	イタリア (1) スペイン (1)	スペイン (1)
Baa3/BBB-	アイルランド (1)		
Ba1/BB+		ポルトガル (1)	ポルトガル (1)
Ba2/BB			
Ba3/BB-		ポルトガル (1)	
B1/B+			
B2/B			
B3/B-		ギリシャ	ギリシャ
Caa1/CCC+			
Caa2/CCC			
Caa3/CCC-			
Ca/CC			
C	ギリシャ		
SD/RD			

注: いずれも自国通貨建て長期債務の格付け。
(↑) は、見直しがpositiveとなっていることを示す。
(↓) は、見直しがnegativeとなっていることを示す。

<Fitchレポート (25年5月16日)>

○格付アウトLOOK「弱含み」は、以下のリスク要因を反映したものである。今後1年から2年の間に、これらのリスク要因が個別にまたは集団的に作用し、格下げにつながる可能性がある。

・既に法律が成立している消費増税が、同様の重要性をもつ代替的な措置なしに、また経済状況からの十分な正当化ができない状態で、実施予定の2014年4月に実施されないこと。

・基礎的財政収支の赤字を持続可能な幅で縮小していく、信頼性の高いかつ一貫した財政再建計画を策定できないこと。

・「アベノミクス」による金融政策、財政による刺激策および(まだ詳細は明らかではないものの)構造改革の手段に対して、経済が反応していない状況が明らかになり、名目GDPの伸びの趨勢が実質的にゼロに戻ることに。

<Moody's レポート (25年4月9日)>

○安倍晋三首相の政策はこれまでのところ、経済全般において成果を上げてきた。その政策は国内向けであるが、円安が輸出と企業利益を押し上げている。しかし、足元の改善は一時的なものにすぎない可能性がある。従って、安倍政権が年次に発表を予定している中期の財政・成長政策が、信用力に影響を与える要因となる。成長率が高まれば経済・財政問題への対処が容易となるが、低成長が継続すれば信用上、ネガティブとなる。

○消費増税は、社会保障制度を持続可能なものにするなど、多くの理由から重要である。また、増税は、日本の財政再建目標における重要な要素のひとつでもある。ただし、消費増税法案には、増税実施の条件として景気条件が付帯されている。政策転換または低調な経済状況によってその実施が遅れば、ムーディーズは信用上、ネガティブとみる。

<S & P レポート (25年2月18日)>

○政府の政策が、デフレの終息や年度ベースの実質経済成長率の現行水準の維持に有効でないと判断した場合には、格下げとなる可能性がある。また、実質ベースの資金調達コストが上昇し、債務負担の状態がさらに悪化する見通しとなった場合にも、格下げとなる。

(資料⑱)

当面の財政健全化に向けた取組等について—中期財政計画—(平成25年8月8日閣議了解)の概要

I. 基本認識

- 今後10年間(2013年度から2022年度)の平均で、名目GDP3%程度、実質GDP2%程度の成長を目指す。民需主導の持続的成長と財政健全化の好循環を目指していく。

II. 財政健全化に向けた目標

- 国・地方の基礎的財政収支(以下、PB)について、①2015年度までに2010年度に比べ赤字の対GDP比を半減、②2020年度までに黒字化、③その後の債務残高対GDP比の安定的な引下げを目指す。

III. 平成27年度(2015年度)の目標達成に向けて

1 基本的な取組

- 国・地方のPB赤字の大宗を占める国の一般会計のPB赤字について改善を図る必要。
- 国の一般会計PBについて、少なくとも平成26・27年度の各年度4兆円程度改善。26年度予算においては▲19兆円程度、27年度予算においては▲15兆円程度とし、これをもって、半減目標を達成。
- 新規国債発行額については、平成26年度、平成27年度において、それぞれ前年度を上回らないよう、最大限努力。
- 地方財政についても、地方財政の安定的な運営の観点を踏まえ、国の歳出の取組と基調を合わせつつ、地方の一般財源の総額については、平成26年度、平成27年度において、平成25年度地方財政計画の水準を下回らないよう実質的に同水準を確保。

2 歳出面・歳入面の取組

- 社会保障:人口高齢化等による増勢がある中で、権力全体の水準を抑制。年金マクロ経済スライド発動の前提となる特例水準の解消、後発医薬品の使用促進に具体的進捗がみられるよう取り組む。
- 社会資本整備:投資効果の高い事業への重点化を図るなど、選択と集中を徹底。
- 地方財政:経済再生にあわせリーマン後の危機対応モードから平時モードへの切替えを進めていく必要。

IV. 平成32年度(2020年度)の目標達成に向けて

- 平成27年度(2015年度)までの取組と同様に、一般会計上のPBを改善し、黒字化させる。
- 各年度の予算において、歳出面では、無駄の排除などでPB対象経費を極力抑制し、経済成長によりGDPを増大させることで、PB対象経費の対GDP比を減減させていく。歳入面では、経済成長を通じて税収の対GDP比の伸長を図る。さらに、増大する社会保障は、制度改革を含めた歳出・歳入両面の取組によって財源を確保することを検討。

(資料⑱)

中長期の経済財政に関する試算(中長期試算)の概要

※平成25年8月8日 経済財政諮問会議提出(内閣府)

主要な前提

- 経済について(「経済再生ケース」と「参考ケース」の2ケース)
 - ・「経済再生ケース」:「三本の矢」の効果が着実に発現し、今後10年(2013~2022年度)の平均成長率は、実質2%程度、名目3%程度
 - ・「参考ケース」:内外経済がより緩やかな成長経路となり、今後10年(同上)の平均成長率は、実質1%程度、名目2%程度
- 財政について
 - ・中期財政計画を踏まえ、2014年度及び2015年度に、一般会計の基礎的財政収支(PB)の改善努力(各年度4兆円程度改善)。
 - ・現行法を踏まえ、消費税率(国・地方)については2014年4月1日より8%へ、2015年10月1日より10%へ段階的に引上げ。
 - (※)消費税率の引上げについては、本年秋に、税制抜本改革法附則第18条によって、経済状況等を総合的に勘案して、判断を行う。本年秋に現行法の内容と異なる判断が行われた場合には、本試算も判断の内容に沿って見直す。

試算結果

- 「経済再生ケース」では、2015年度における国・地方のPBは対GDP比▲3.3%程度であり、PB赤字対GDP比半減目標達成(2010年度(▲6.6%)からの半減)。2020年度における国・地方PB黒字化目標の達成のためには、更なる収支改善が必要。
- 「参考ケース」では、収支が低下する一方、歳出は「経済再生ケース」と同額であり、2015年度の財政健全化目標は達成しない。目標達成のためには更なる収支改善努力が必要。

<国・地方の基礎的財政収支(対GDP比)>

<国の一般会計の姿(「経済再生ケース」)> (単位:兆円)

	2013年度 (平成25年度)	2014年度 (平成26年度)	2015年度 (平成27年度)
(A) 収支等	47	53	59
(B) PB対象経費	70	72	74
一般会計におけるPB (C)=(A)-(B))	▲ 23	▲ 19	▲ 15

各年度4兆円程度改善

(注) 復旧・復興対策の経費及び財源の金額を除いたベース。

(資料⑳)

社会保障・税一体改革による社会保障の充実について

内閣官房
社会保障改革担当室作成

※「社会保障制度改革推進法第4条の規定に基づき(「法制上の措置」の骨子について)(平成25年8月21日閣議決定)に盛り込まれた講ずべき社会保障制度改革の措置を整理したもの。

子ども・子育て

○子ども・子育て支援の充実(待機児童の解消などの量的拡充と質の向上)

- ・子ども・子育て支援新制度の実施による、幼児教育・保育と地域の子ども・子育て支援の総合的推進・充実
- ・「待機児童解消加速化プラン」の実施
- ・新制度への円滑な移行を図るための保育緊急確保事業
- ・社会的養護の充実

など

医療・介護

○医療・介護サービスの提供体制改革

- ①病院・病床機能の分化・連携・在宅医療の推進等
 - ・病院間の役割分担と連携を進め、発症から入院、回復期(リハビリ)、退院までの流れをスムーズにすることで、早期の在宅・社会復帰を可能にする。
 - ・在宅医療・介護を推進し、地域での生活の継続を支える。
 - ・医師、看護師等の医療従事者を確保する。
 (新たな財政支援制度の創設、診療報酬に係る適切な対応の在り方の検討・必要な措置)
- ②地域包括ケアシステムの構築
 - ・介護が必要になっても住み慣れた地域で暮らせるよう、介護・医療・予防・生活支援・住まいが一体的に提供される地域包括ケアシステムを構築するため、以下の取組を行う。
 - i) 医療と介護の連携、ii) 生活支援・介護予防の基盤整備
 - iii) 認知症施策、iv) 地域の実情に応じた要支援者への支援の見直し
 - v) マンパワーの確保等

など

○難病、小児慢性特定疾患に係る
公平かつ安定的な制度の確立

○医療・介護保険制度改革

- ①医療保険制度の財政基盤の安定化
 - ・低所得者が多く加入する国民健康保険への財政支援の拡充(国民健康保険の保険者、運営等の在り方に関する改革の前提として行われる財政支援の拡充を含む)
 - ・協会けんぽに対する国庫補助
- ②保険料に係る国民の負担に関する公平の確保
 - ・国民健康保険等の低所得者保険料軽減措置の拡充
 - ・後期高齢者支援金の全面総報酬割の導入
- ③保険給付の対象となる療養の範囲の適正化等
 - ・低所得者に配慮しつつ行う高額療養費の見直し
 - ・医療提供施設相互間の機能の分担や在宅療養との公平の観点からの外来・入院に関する給付の見直し
- ④介護給付の重点化・効率化
 - ・一定以上の所得を有する者の利用者負担の見直し
- ⑤介護保険の一号保険料の低所得者軽減強化

など

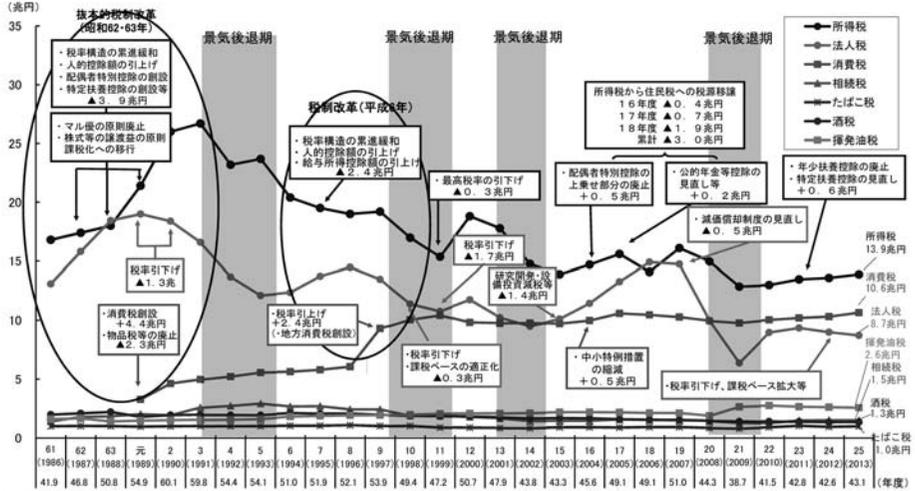
年金

○現行制度の改善

- ・低所得高齢者・障害者等への福祉的給付
- ・受給資格期間の短縮
- ・遺族年金の父子家庭への拡大

(資料①)

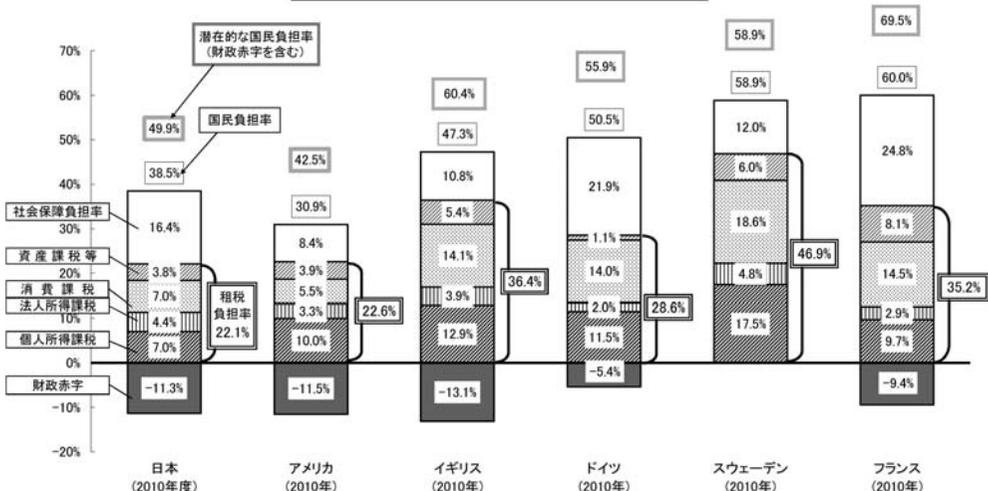
主要税目の推移 (一般会計分)



(注1) 計数は、23年度までは決算額、24年度は修正後予算額、25年度は当初予算額である。
 また、グラフ中の税制改正による増減収見込額は、平年度ベースの金額である。
 (注2) 1年限りの措置として、平成6年度に▲3.8兆円、平成7年度に▲1.4兆円、平成8年度に▲1.4兆円、平成10年度に▲2.8兆円の特別減税を実施。
 なお、24年度から収収が生じる復興特別所得税及び復興特別法人税は特別会計分であるため表に掲載されない。
 (注3) 各年度の下の記載されている数字は、各年度毎における一般会計収税の値。

(資料②)

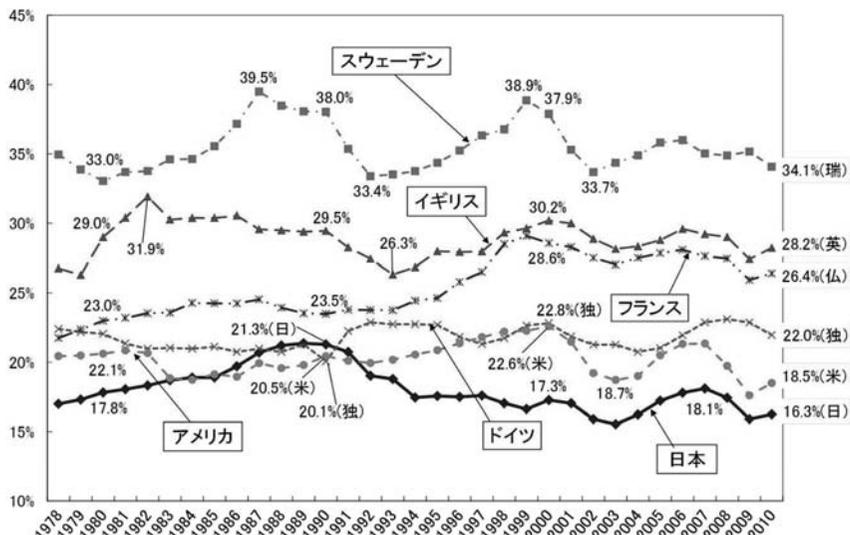
国民負担率(対国民所得比)の内訳の国際比較



[老年人口比率] 日本は平成22年度(2010年度)実績、諸外国はOECD "Revenue Statistics 1965-2011"及び同 "National Accounts"等による。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%、個人所得課税7.3%、法人所得課税4.6%、消費課税7.1%、資産課税等3.7%、社会保障負担率17.3%、財政赤字13.3%、潜在的国民負担率53.2%となっている。
 2. 租税負担率は国税及び地方税の合計の数値である。また所得課税には資産性所得に対する課税を含む。
 3. 四捨五入の関係上、各項目の数値の和が合計値と一致しないことがある。
 4. 老年人口比率については、日本は2010年の推計値(総務省「人口推計」における10月1日現在人口)、諸外国は2010年の数値(国際連合「World Population Prospects: The 2010 Revision Population Database」による)である。なお、日本の2013年の推計値(国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口」(平成24年(2012年)1月推計)による)は25.1となっている。

(資料⑳)

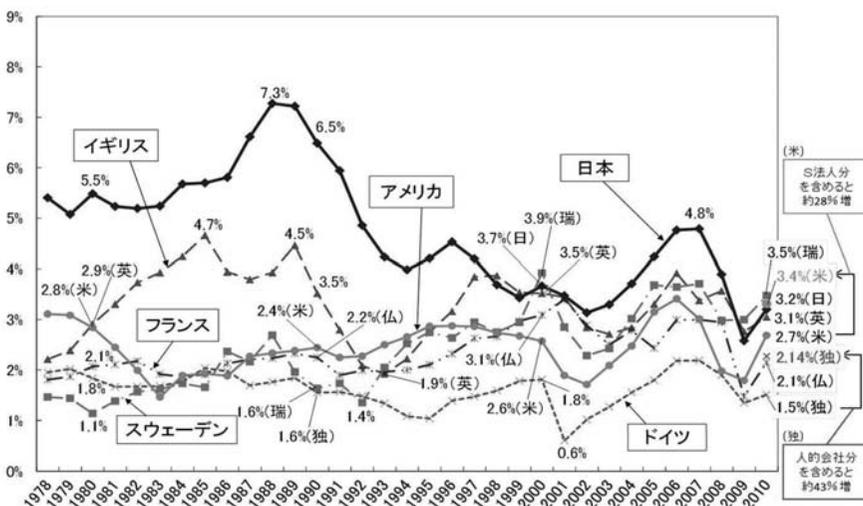
諸外国における租税負担率(対GDP比)の推移



(出典) OECD "Revenue Statistics 1965-2011"、同 "National Accounts"、各国政府資料等

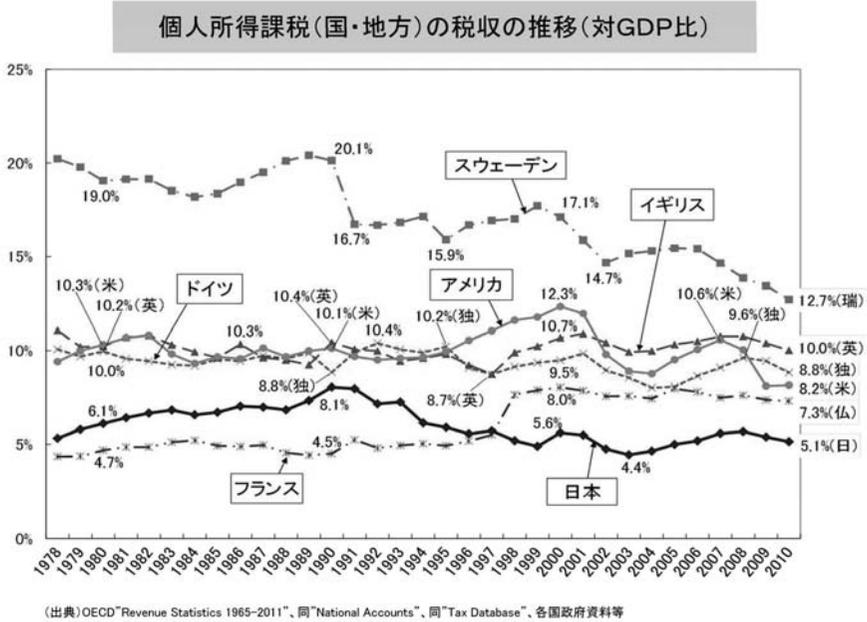
(資料㉑)

法人所得課税(国・地方)の税收の推移(対GDP比)



(出典) OECD "Revenue Statistics 1965-2011"、同 "National Accounts"、同 "Tax Database"、各国政府資料等

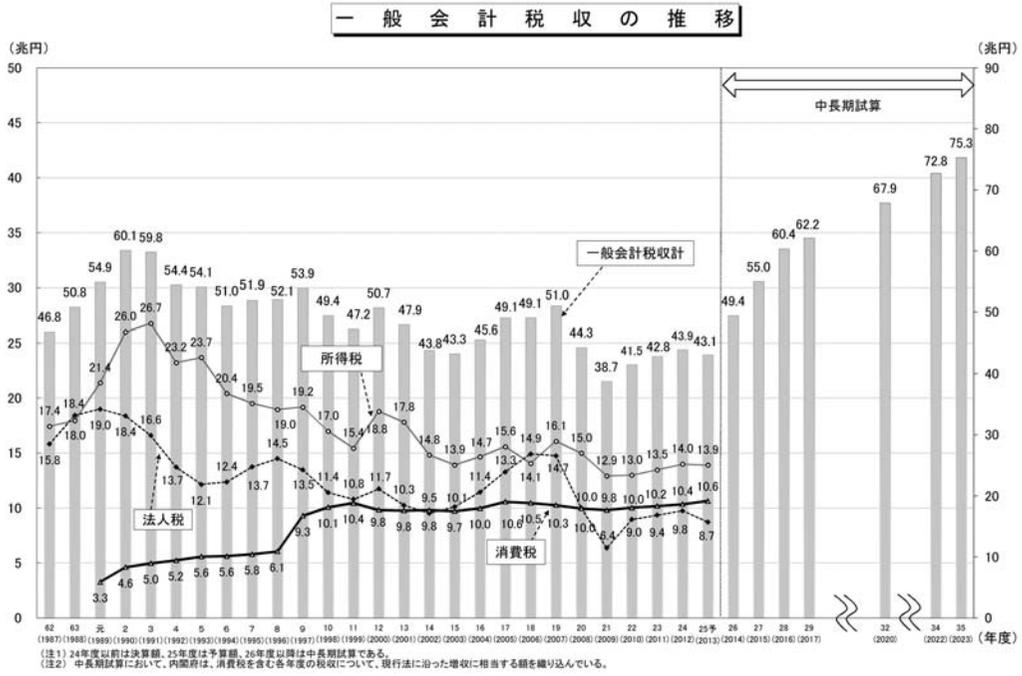
(資料⑳)



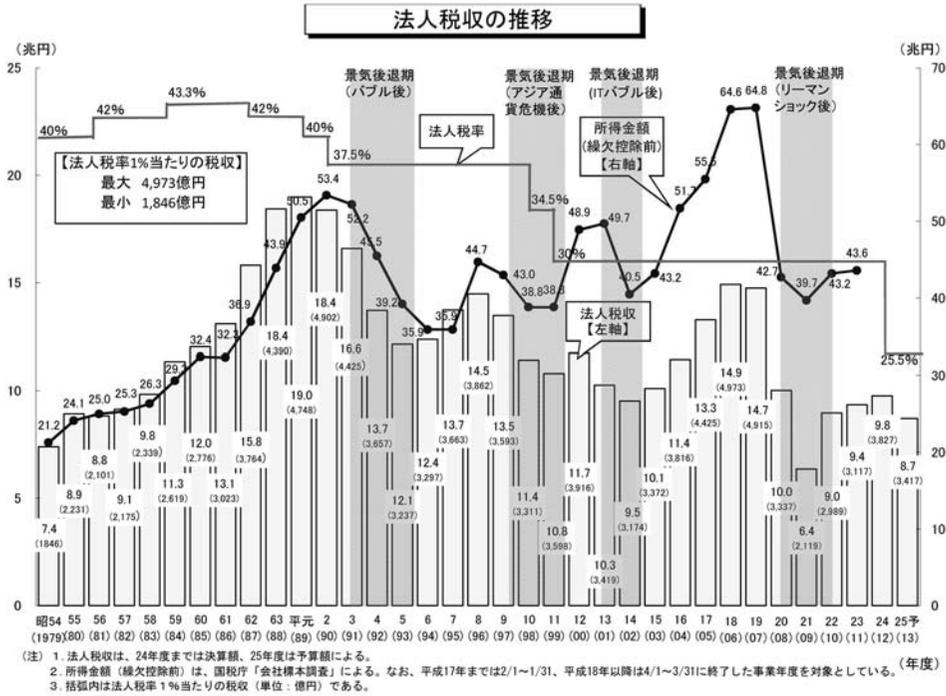
(資料㉑)



(資料㉓)

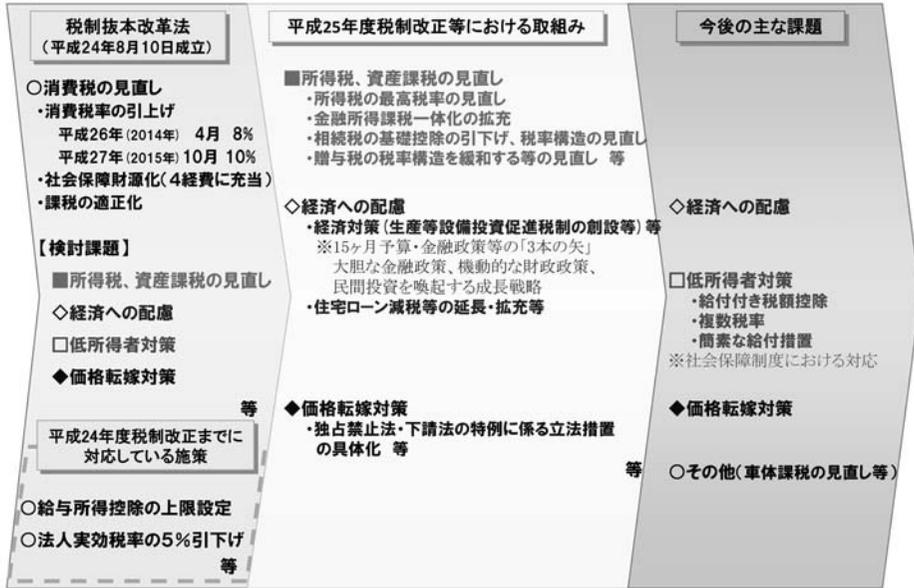


(資料㉔)



(資料⑳)

税制抜本改革関係の課題について



(資料㉑)

低所得者への配慮(税制抜本改革法第7条イ・ロ・ハ)

給付付き税額控除等

- 番号制度の本格稼働・定着を前提に、関連する社会保障制度の見直しや所得控除の抜本的な整理と併せて、総合合算制度や給付付き税額控除等の施策の導入について、所得の把握・資産の把握の問題、執行面での対応の可能性等を含め様々な角度から総合的に検討

(参考1) 給付付き税額控除は、諸外国に見られる制度であり、例えば、子育て支援や就労支援等を目的として、税の仕組みである税額控除あるいは給付により低所得者を中心に支援を行う仕組み。

(参考2) 総合合算制度は、制度単位ではなく家計全体をトータルに捉えて、医療・介護・保育等に関する自己負担の合計額に上限を設定する制度。

複数税率

- 複数税率の導入について、財源の問題、対象範囲の限定、中小事業者の事務負担等を含め様々な角度から総合的に検討

簡素な給付措置

- 消費税率が8%となる時期から給付付き税額控除等、複数税率の検討の結果に基づき導入する施策の実現までの暫定的、臨時的措置として、社会保障の機能強化との関係も踏まえつつ、対象範囲、基準となる所得の考え方、財源の問題、執行面での対応の可能性等について検討を行い、簡素な給付措置を実施

(資料⑳)

平成25年度税制改正大綱(抄) 【軽減税率】

平成25年1月24日

 自由民主党
 公明党

第一 平成25年度税制改正の基本的考え方

2 社会保障・税一体改革の着実な実施

(3) 消費税引上げに伴う対応

③ その他消費税引上げに係る措置

イ 軽減税率

- 消費税率の10%引き上げ時に、軽減税率制度を導入することをめざす。
- そのため与党税制協議会で、速やかに下記事項について協議を開始し、本年12月予定の2014年度与党税制改正決定時までには、関係者の理解を得た上で、結論を得るものとする。
- 与党税制協議会に軽減税率制度調査委員会を設置し、適宜、検討状況を与党税制協議会に中間報告をする。
- 協議すべき課題
 - ・対象、品目
 - ・軽減する消費税率
 - ・財源の確保
 - ・インボイス制度など区分経理のための制度の整備
 - ・中小事業者等の事務負担増加、免税事業者が課税選択を余儀なくされる問題への理解
 - ・その他、軽減税率導入にあたって必要な事項

(資料㉒)

複数税率について

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

諸外国の食料品の税率は、平均すると10%程度の水準

例えば・・・

EU諸国(27カ国)

- ・標準税率(平均) 21.2%
- ・食料品に対する適用税率(平均) 11.3%

諸外国においては、「贅沢品か否かの違い」や「外食と食料品の違い」で適用税率が異なります。

標準税率	軽減税率
【フランス】 キャバリア	フォアグラ トリュフ
【イギリス】 フィッシュ&チップスやハンバーガーなど温かいテイクアウト商品	デリカテッセンなどスーパーの惣菜

軽減税率は高所得者の方にも負担軽減効果が及び、その分、税収の減少幅も大きくなる可能性があります。

高所得層ほど軽減額が大

単一税率
軽減率
複数税率

税収の減少幅も大きくなる可能性
⇒ 社会保障の財源確保に影響
いづゆる逆進性の緩和効果も限定的

(所得水準)

(資料③)

平成25年度税制改正大綱(抄) 【転嫁対策】

平成25年1月24日
自由民主党
公明党

第一 平成25年度税制改正の基本的考え方

2 社会保障・税一体改革の着実な実施

(3) 消費税引上げに伴う対応

③ その他消費税引上げに係る措置

□ 転嫁対策

今般の一体改革では、二度にわたる消費税の引上げを予定していることから、中小事業者から価格転嫁に関する不安の声が多く寄せられている。今回の税率引上げにあたっては、下請法の適用対象となっていない大規模小売店と納入業者の間の取引など流通の分野も含め、力のある事業者による転嫁拒否、実質的な値引き強制等が行われないよう、より踏み込んだ転嫁対策を強力に推進していく必要がある。このような観点から、自由民主党及び公明党は、税制抜本改革法案の審議過程において、円滑かつ適正な転嫁を確保するための独占禁止法及び下請法の特例に関する法制上の措置を講ずるべきと主張し、その旨の規定を追加したところである。この法制上の措置の具体化を含め、強力な実効性のある転嫁対策を実現する。

(資料③-1)

消費税の引上げに伴う転嫁対策等について

1. 転嫁対策特別措置法

(1) 転嫁拒否等の行為の是正に関する特別措置

【対象事業者】

- ・ 特定事業者：①大規模小売事業者、②特定供給事業者から継続して商品等の供給を受ける法人事業者
- ・ 特定供給事業者：①大規模小売事業者に継続して商品等を供給する事業者、②資本金等の額が3億円以下である事業者、③個人事業者等

○ 特定事業者は特定供給事業者に対し、以下の行為を行ってはならない。

- ・ 減額・買いたたき
- ・ 購入強制・役務の利用強制、利益提供の強制
- ・ 税抜価格での交渉の拒否
- ・ 報復行為

○ 転嫁拒否等の行為に関する検査、指導等

- ・ 報告・検査（公取委、主務大臣、中企庁長官）
- ・ 指導・助言（公取委、主務大臣、中企庁長官）
- ・ 措置請求（主務大臣、中企庁長官）
- ・ 勧告・公表（公取委）

(2) 転嫁を阻害する表示の是正に関する特別措置

○ 消費者に誤認を与えないようにするとともに、納入業者に対する買いたたきや、競合する小売店の転嫁を阻害することにつながらないように、以下の表示を行ってはならない。

- ①取引の相手方に消費税を転嫁していない旨の表示
- ②取引の相手方が負担すべき消費税を対価の額から減ずる旨の表示であって消費税との関連を明示しているもの
- ③消費税に関連して取引の相手方に経済上の利益を提供する旨の表示であって②に準ずるもの

※消費税の転嫁を阻害する表示に対する勧告、指導等については消費者庁長官等が実施。

(資料③④-2)

(3) 価格表示に関する特別措置

- 消費税率の引上げに際し、消費税の円滑かつ適正な転嫁のため必要があるときは、現に表示する価格が税込価格であると誤認されないための措置を講じているときに限り、税込価格を表示することを要しない。
あわせて、消費者に配慮する観点から、事業者はできるだけ速やかに「税込価格」を表示するよう努める旨を規定。
- 事業者が、税込価格にあわせて税抜価格を表示する場合において、税込価格が明瞭に表示されているときは、その税抜価格について景品表示法の不当表示の禁止規定は適用しない。

(4) 消費税の転嫁及び表示の方法の決定に係る共同行為に関する特別措置

- 転嫁及び表示カルテルについて、独占禁止法の適用除外とする。(公取委への届出制)
(例)・転嫁カルテル:事業者がそれぞれ自主的に定めている本体価格への消費税額分の上乗せの決定、
端数の合理的な範囲での処理の決定
・表示カルテル:価格について統一的な表示方法を用いること

2. 事業者に対する転嫁状況に関する調査の実施

- 事業者に対して要請文書を発出するなど、消費税の転嫁拒否等の行為の未然防止、監視活動を早期に開始。
- 違法行為を効果的に摘発するため、過去を大幅に上回る規模で平成25年度から書面調査を実施。平成26年度以降は、それをさらに上回る規模の書面調査を実施。また、今回は大規模小売店等に対しても大規模な書面調査を実施。

(注)消費税導入時は、親事業者、下請事業者それぞれ7,000社、66,000社、平成9年の引上げ時には、それぞれ1,000社、5,000社に対して書面調査を実施。

(資料③④-3)

3. 転嫁拒否等に関する調査等のための体制整備

- 公取委、経産省(中企庁)において所要の体制を整備し、各業界の所管省庁に、転嫁拒否等の調査・指導の実務を担当する転嫁対策調査官(仮称)を置く。
- 政府全体の司令塔として、内閣官房に消費税価格転嫁等対策推進室(仮称)を設置する。

4. 転嫁拒否等に関する相談体制の整備

- 各省庁・地方支分部局、各都道府県等に相談窓口を設置。また、政府共通の相談窓口として内閣府に消費税価格転嫁等総合相談センター(仮称)を設け、電話・メールを使った相談体制を整備。
- 中小事業者向けの移動相談会を実施する等、中小事業者からの相談に積極的に対応。

5. 消費者・事業者に対する広報

- 消費税収(現行分の地方消費税を除く)を社会保障財源化し、国民に還元するという一体改革の意義に加え、消費税は価格への転嫁を通じて最終的に消費者にご負担いただく税であることについて、徹底した広報を行う。
- 消費税の転嫁等に関して事業者向けのパンフレットを作成し、各業界の所管省庁や業界団体を通じて幅広く配布・周知。

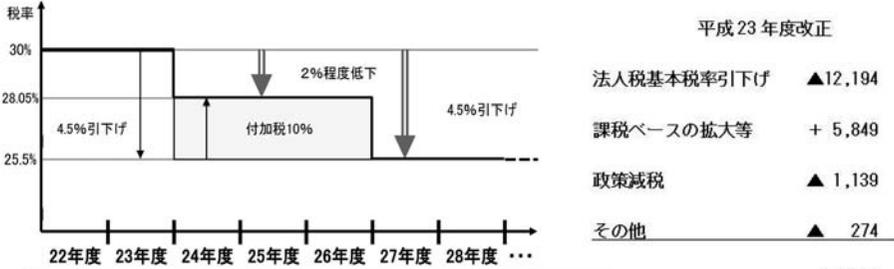
6. 税制上・予算上の措置等

- 国・地方公共団体等の物品・サービスの調達に際し、円滑かつ適正な転嫁を確保。
- 消費税の税額計算における端数処理の特例、延滞税の引下げ及び商業・サービス業・農林水産業活性化税制の創設。
- 消費税率引上げを見据えた体質強化を図るための予算措置(地域商店街活性化事業、地域力活用市場獲得等支援事業)。

(資料⑳)

平成23年度改正の法人実効税率引下げと復興特別法人税

- 平成23年度改正において、我が国企業の競争力強化と立地環境の改善を通じて、雇用と国内投資を拡大する観点から、課税ベースの拡大を行いつつ、法人実効税率5%引き下げを実施（平成24年4月1日以後開始事業年度から適用）
- 法人実効税率5%の引下げは、復興特別法人税（法人税額の10%）の課税期間終了後の平成27年度以降に実現。

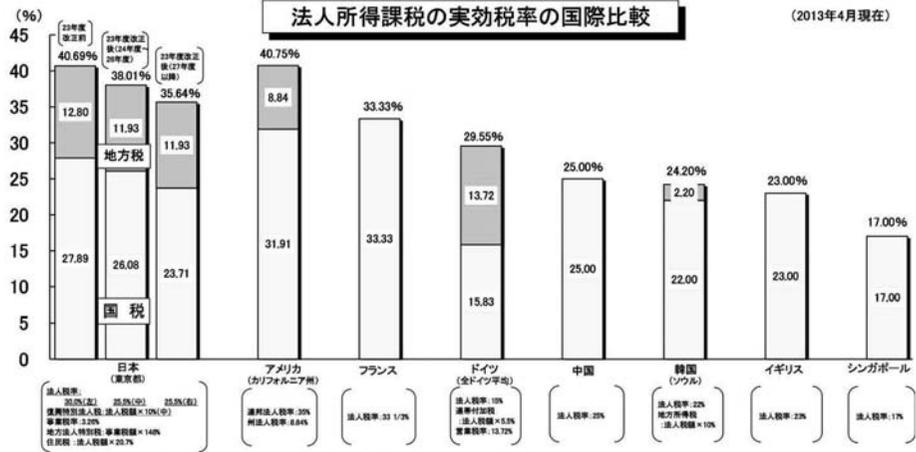


税制抜本改革法第7条

3 法人課税については、平成27年度以降において、雇用及び国内投資の拡大の観点から、実効税率の引下げの効果及び主要国との競争上の諸条件等を検証しつつ、その在り方について検討すること。

約8,000億円の
ネット減税

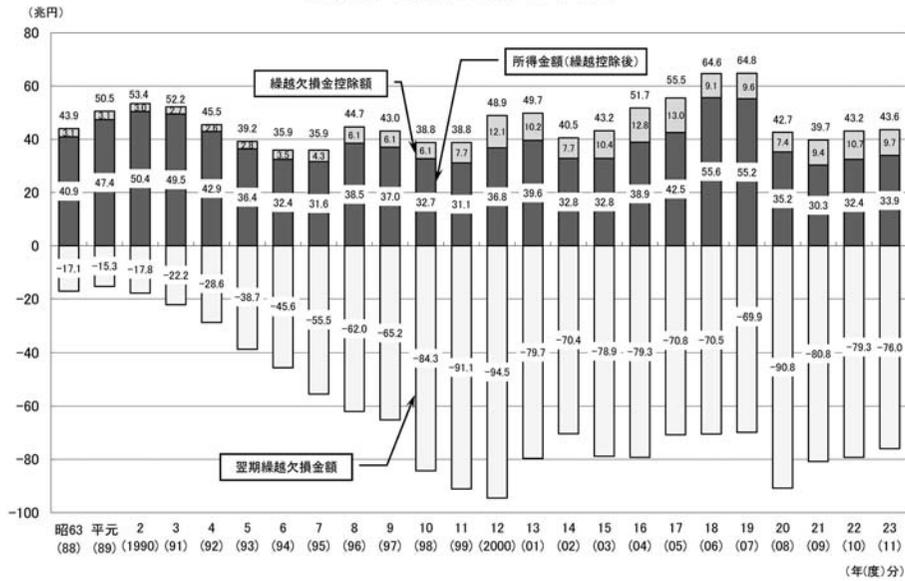
(資料㉑)



(注) 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繰入金されることを調整した上で、それぞれの税務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(前課税業により課税として徴収され、一旦課金に組み込まれた後に、地方法人特別課税として都道府県に課せられる)を含む。また、法人事業税及び地方法人特別税については、内務標準課税の対象となる資本金/借入額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せられる。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せられる。
 3. アメリカでは、州税に加えて、一部の州で市法人税が課せられる場合があり、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、法人所得課税が課せられない場合もあり、例えばハワイ州では実効税率は連邦法人税率の35%となる。
 4. イギリスにおける法人税率は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%)が課せられ、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75万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2億ユーロ以上の企業に対する法人税付加税(法人税額の6%)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、国土経費税(地方税)等が課せられる。
 6. ドイツの法人税は連邦と州の共有税(50/50)、連邦付加税は連邦税である。なお、営業税に市町村税であり、営業収益の0.5%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、連邦賦課税の表内内容に依り、賦課率392% (2011年の全ドイツ平均値)に基づいた場合の計算結果を示している。
 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。
 韓国は地方税においては、上記の地方所得課税のほか、資本金割及び従業員数に応じた住民税(均等割)等が課せられる。

(資料⑳)

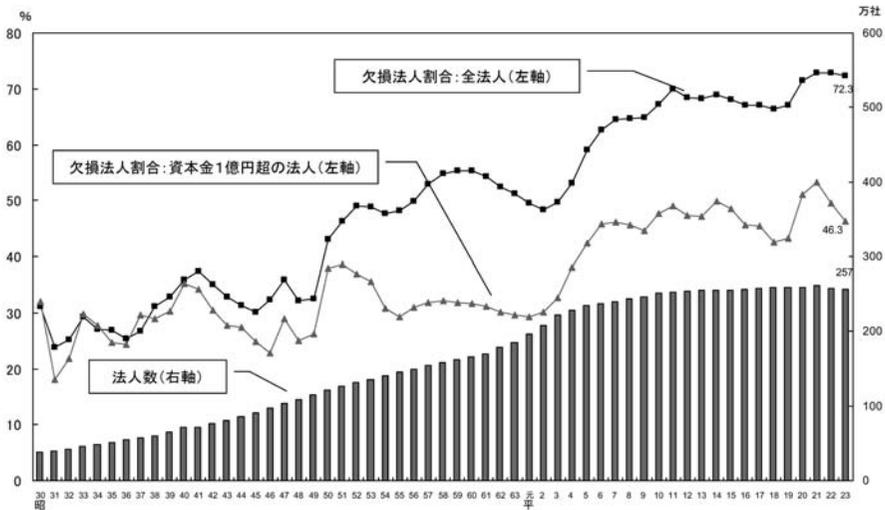
繰越欠損金額の状況



(備考) 平成17年までの各年分は各年の2月1日から翌年の1月31日まで、平成18年以降は4月1日から翌年3月31日までの間に終了した事業年度を対象としている。
 (出所) 国税庁「会社基本調査」

(資料㉑)

法人数と欠損法人割合の推移

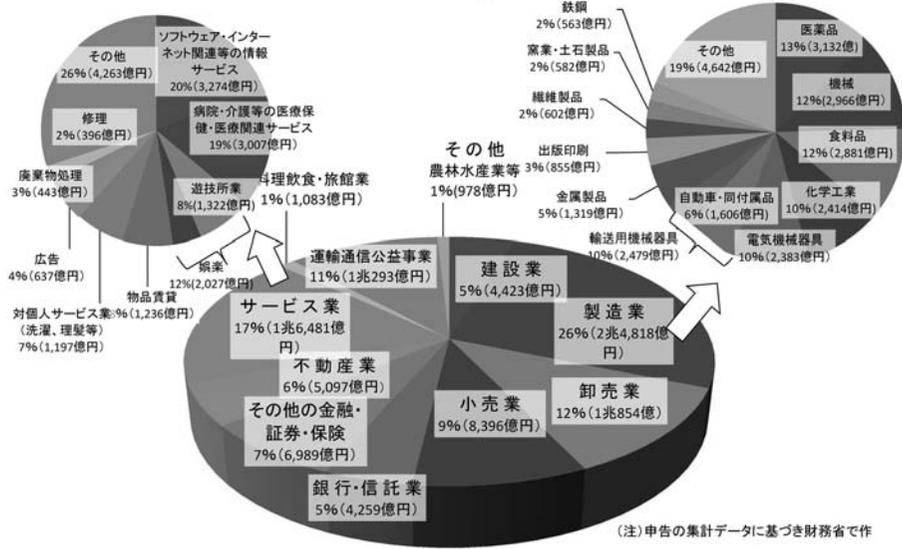


(注1) 昭和30年分～平成17年分は各年の2月1日から翌年の1月31日まで、平成18年度分以降は各年の4月1日から翌年3月31日までの間に終了した事業年度を対象期間としている。
 (注2) 平成15年分～平成23年度分の全法人は連結法人を含むが、資本金別は連結法人を含まない。
 (注3) 欠損法人割合の資本金区分について、平成19年度以前は「資本金1億円以上の法人」の計数である。
 (出典) 「会社基本調査」(国税庁)

(資料③)

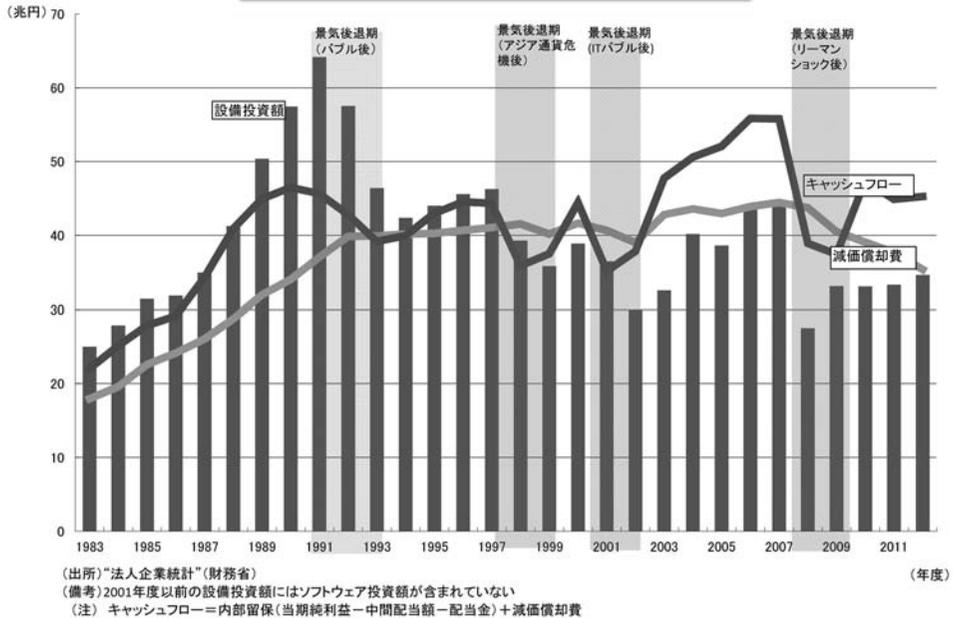
業種別法人税額

業種別法人税額の合計額 9兆3,670億円 (平成23年度)



(資料④)

法人の設備投資の推移



(資料④-1)

日本再興戦略(抄)

(H25.6.14 閣議決定)

第I 総論

2. 成長への道筋

(1) 民間の力を最大限引き出す

(前略)このため、政府としては、安定的なマクロ経済環境の整備や経済連携の立ち後れの解消、低コストでのエネルギー供給の実現、投資を阻害する諸規制・制度の見直しなど、我が国企業の競争条件の改善に向けて、これまで以上の強化に取り組むべきは言うまでもない。

生産設備や事業の新陳代謝を促す枠組みを構築し、思い切った投資減税で法人負担を軽減すること等によって積極姿勢に転じた企業を大胆に支援していく。(後略)

第II. 3つのアクションプラン

一. 日本産業再興プラン ～ヒト、モノ、カネを活性化する～

1. 緊急構造改革プログラム(産業の新陳代謝の促進)

「産業競争力強化法案(仮称)」を本年夏までに方針を固め、速やかに国会に提出し、これを中核に、あらゆる政策資源を集中的に投入するとともに、企業経営者には改革の断行への判断と強い指導力の発揮を求め、民間投資と所得の増大による自立的・持続的な経済成長を実現する。

① 民間投資の活性化

○ 先端設備の投資促進

・ 生産設備の新陳代謝(老化化した生産設備から生産性・エネルギー効率の高い最先端設備への入替え等)を促進する取組を強力に推進し、これに応じて生産設備の新陳代謝を進める企業への税制を含めた支援策を検討し、必要な措置を講じる。

(資料④-2)

③ 内外の資源を最大限に活用したベンチャー投資・再チャレンジ投資の促進

○ 個人によるベンチャー投資の促進(エンジェル税制の運用改善等)

□ エンジェル税制について、本年夏までに、ベンチャー企業やその支援者である税理士等にとっての分かりやすさを向上させ、手続負担を軽減する観点から運用改善を行うとともに、制度の利用促進に向け周知徹底を図る。

○ 民間企業等によるベンチャー投資の促進

□ 個人投資家のみならず民間企業等の資金を活用したベンチャー企業への投資を促すための方策を早急に検討し、本年8月末までに検討を進め結論を得た上で、必要な措置を講ずる。

④ 事業再編・事業組換の促進

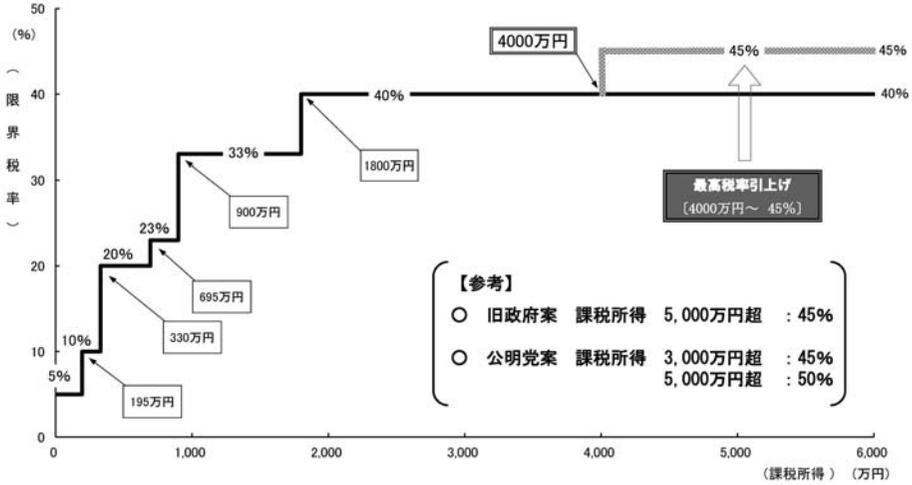
○ 収益力の飛躍的な向上に向けた経営改革の促進

・ 思い切った投資によるイノベーションを可能とするよう、収益力の飛躍的な向上に向けた戦略的・抜本的な事業再編(スピンオフ・カーブアウトを含む。)を強力に促進し、こうした事業再編を推進する企業に対する税制措置や金融支援などの支援策を検討し、必要な措置を講じる。一方で、その実施状況を厳しく検証する。

(資料④)

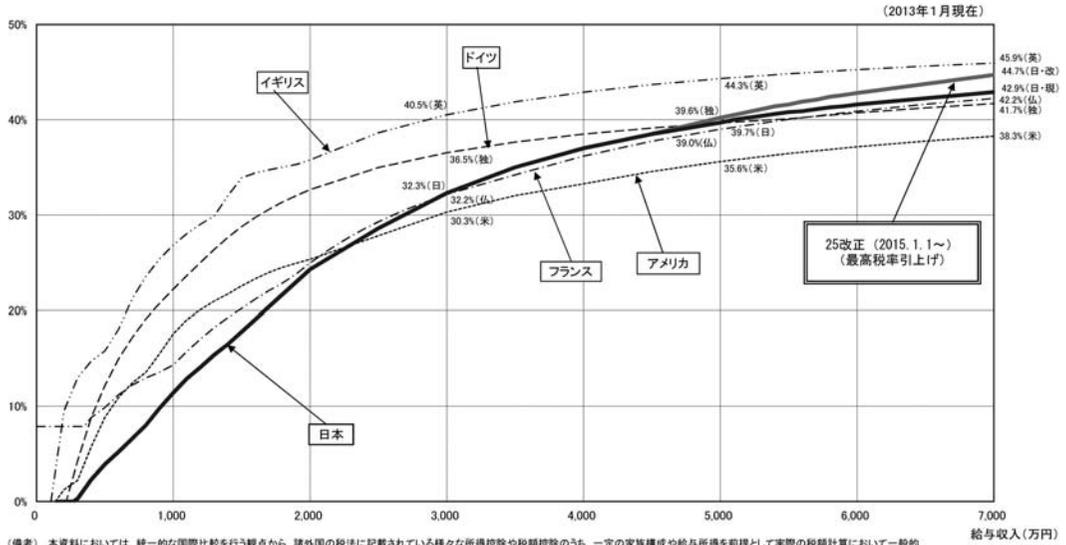
所得税の最高税率の見直し

現行の所得税の税率構造に加えて、課税所得4,000万円超について45%の税率を設ける(平成27年分の所得税から適用)。



(資料④)

個人所得課税の実効税率の国際比較(夫婦2人(専業主婦)の給与所得者)



(備考) 本資料においては、統一的な国際比較を行う観点から、諸外国の税法に記載されている様々な所得控除や税額控除のうち、一定の家族構成や給与所得を前提として実際の税額計算において一般的に適用されているもののみを考慮して、個人所得課税の実効税率を計算している。従って、イギリスの勤労税額控除(全額給付)等は計算に含めていない。

(注) 1. 個人所得課税には、所得税及び個人住民税等(フランスでは、所得税とは別途、収入に対して社会保障課税(一般社会税等)が定率(現在、合計8%)で課税されている。)が含まれる。なお、フランスでは、別途、財政赤字が解消するまでの措置として、一時的に発生した高所得者に対する所得課税(最高税率4%)を2012年より導入している(上記表中においてはこれを加味していない)。

2. 日本においては子のうち1人が特定扶養親族、1人が一般扶養親族、アメリカにおいては子が17歳以上に該当するものとしている。

3. 日本の個人住民税は所得割のみである。アメリカの個人住民税の例としては、ニューヨーク州の個人所得税を採用している。

4. アメリカでは、一定の納税者について上記において行った通常の税額計算とは別の方法による計算を行い、高い方の税額を採用する制度(代替ミニマム税)がある。

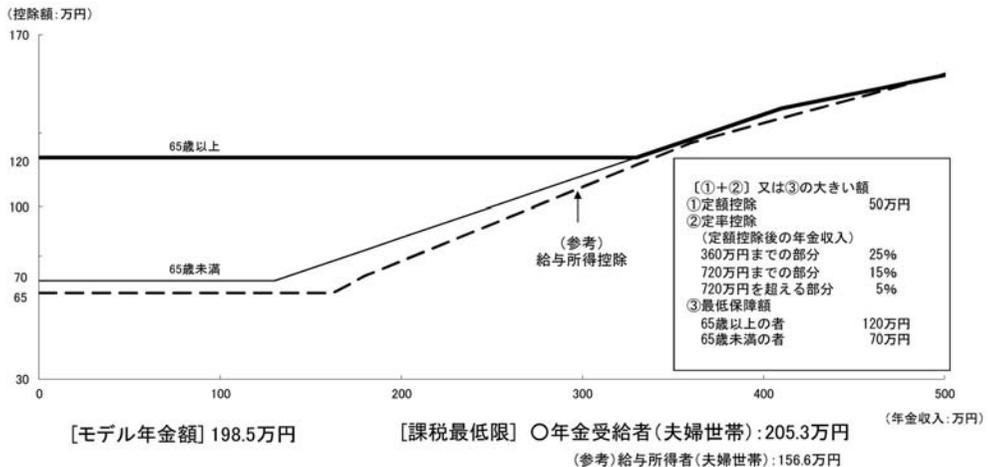
5. 邦貨換算レート: 1ドル=81円、1ポンド=130円、1ユーロ=104円(基準外国為替相場及び裁定外国為替相場: 平成24年(2012年)11月中旬における実勢相場(平均値))

6. 表中の数値は、給与収入3,000万円、5,000万円及び7,000万円の場合の各国の実効税率である。なお、横軸は四捨五入している。

(資料④)

公的年金等控除制度の概要

○ 公的年金等については、公的年金等控除の適用がある。



(注)1.モデル年金額は、平均的な賃金で40年加入の場合のサラリーマンの受け取る年金額(24年度物価スライド実施後)である。
2.年金受給者の課税最低限は、本人は65歳以上の者、配偶者は70歳未満の者で構成する夫婦世帯のものである。
3.課税最低限の算出においては、一定のモデル式による社会保険料が控除されるものとしている。

(資料⑤)

税源浸食と利益移転(BEPS)行動計画

- 近年、各国がリーマンショック後に財政状況を悪化させ、より多くの国民負担を求めている中で、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、国際的な租税回避に対する批判が強まっている。

(注) 昨年後半に、英国において、スターバックスの英国子会社が低税率国に利益を移転しているとの報道を受け、消費者の不買運動などの批判が高まった。

- この問題に対応するため、OECD租税委員会(議長:浅川・財務省総括審議官)は、昨年6月「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。
- 昨年11月、英、独の財務大臣がBEPSに関する共同声明を公表。仏財務大臣も賛同。本年2月、OECDがBEPSに関する現状分析報告書“Addressing BEPS”を公表し、G20財務大臣・中央銀行総裁会議(2月15~16日、モスクワ)に報告。G8首脳サミット(6月17~18日、ロックアーン、議長国は英国:キャメロン首相)でも議題の一つとして取り上げられた。

(注) 本年3月、仏では、カウザック前予算担当大臣の脱税疑惑が発覚し、辞任に追い込まれた。

- 本年7月19日にOECD租税委員会は15項目から構成される「BEPS行動計画」を公表。BEPS行動計画は、G20財務大臣・中央銀行総裁会議(7月19~20日、モスクワ)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た。
- 行動計画の実施に関し、OECD非加盟のG20メンバー8か国(※)がOECD加盟国と同様に意見を述べ、意思決定に参加しうる枠組みとして「OECD/G20 BEPSプロジェクト」を設けることとしている。(※) 中国、インド、ロシア、アルゼンチン、ブラジル、インドネシア、サウジアラビア、南アフリカ
- OECDは、行動計画の各項目について、今後1~2年半の間に、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。

(資料④)

G8首脳サミット 安倍総理大臣発言（税部分）に関する事後記者ブリーフ
(2013年6月17-18日 於：ロックアーン)

- 税金の話というのは専門的になりがちだが、実は政治そのものである。特に国民は税制が公平かどうかということに注目している。税制が多国籍企業に対して公平かどうか、多国籍企業が払うべきところで税金を支払っているのかという点が問題である。企業は地域のインフラや安全を享受していることから、払うべきところで税金を払うことが重要である。
- この問題に各国が真剣に取り組み、ルールを作ることが、公平な税制や公平な社会の建設に役立つ。時代の変化に税制が追いついていない中で、多くの企業がこれを利用していることが問題である。このため、各国による、税源獲得を目指した税負担の軽減競争を避け、OECD租税委員会の税源浸食と利益移転に関する活動等において、協調して各国の税制の調和を図ることが不可欠であり、G8諸国が最大限協力していくべきである。
- また、税金の自動的情報交換については、日本は、これを積極的に実施してきている。今後、OECDで国際基準が策定されることを期待する。

(資料④)

G8首脳サミット コミュニケ 税部分（仮訳）
(2013年6月17-18日 於：ロックアーン)

23. 我々が、我々の市民のために財政の持続可能性の維持及び雇用と成長の確保に努力する中、我々は、脱税及び租税回避の問題に対するグローバルな解決策を策定するための役割を果たすことにコミットする。我々は、我々の国際的な課税ルールと執行の公平さと有効性に対する信頼を回復するため、また、それぞれの国が帰属する租税を徴収できるようにすることを確保するとともに途上国もこのアジェンダに関して得られた進展の利益を確保できるようにするため、行動する。

24. 我々は、多国籍企業による税源浸食・利益移転(BEPS)に対処するためのOECDの取組を歓迎し、本年7月に開催されるG20の財務大臣・中央銀行総裁会議に向けてOECDが野心的で包括的な行動計画を策定することの重要性を強調する。我々は、OECDの勧告に期待しており、必要な個別及び協調的な行動をとることにコミットする。我々は、税源浸食・利益移転に取り組むため、また、あらゆる多国籍企業が低税率の国・地域に利益を人為的に移転することによって支払う税の総額を削減することを国際的な及び自国の課税ルールが許容又は奨励しないようにするため、共に取り組むことに合意する。現在進行中のOECDの取組は、途上国を含むすべての利害関係者との継続的な関与を伴う。

25. 多国籍企業の財務状況に関する包括的で関連する情報は、すべての税務当局が税務リスクを認識し評価することの効果的な助けになる。この情報は、利益及び支払われた税金のグローバルな配分に関する高い水準の情報に焦点を当てた標準化された形式によって示されたのであれば、途上国を含め、税務当局にとって極めて有用となる。我々は、OECDに対し、非協力的な国・地域に関する懸念を考慮しつつ、主要な多国籍企業による税務当局に対する国ごとの報告のための共通のひな形の策定を呼びかける。これは、透明性を向上しリスク評価を改善するための、多国籍企業と多国籍企業が活動する国々における税務当局との間の情報の流れを改善する。

26. 脱税との闘いにおける極めて重要な手段は、国・地域間の情報の交換である。我々は、税の透明性における最近の進展を新たな基準を形成していくものと見ており、また、既存のシステムを基礎とした多国間及び二国間での税についての自動的情報交換のための単一の真にグローバルなモデルの策定にコミットする。我々は、多国間での自動的情報交換の実施の実務性に関するOECDの報告を支持し、また、その提言を早急に実施するため、OECDと共に、また、G20において取り組む。我々は、すべての国・地域に対し、この新しい単一の国際的基準を最も早い機会に採用し、効果的に実施することと呼びかける。途上国を含むすべての国・地域が情報交換におけるこの新しい基準から利益を得ることが重要である。このため、我々は、OECDに対し、すべての国がこの新しい基準を実施することを支援するため関連するシステムとプロセスができるだけアクセス可能であることを確保するよう取り組むことを呼びかける。

(資料④)

グーグルの租税回避に関するイギリス下院決算委員会報告書(2013年6月)

経緯

- グーグルの、2006年～2011年の間におけるイギリスでの売上は180億ドルにのぼるものの、イギリスでの法人税負担は1,600万ドルに過ぎなかった。
(注)委員から、グーグルのアイルランドにおける実質税負担率は、所得の海外移転等の租税回避スキームを使うことによって、約2.4%程度に抑えられているとの指摘。
- 下院決算委員会は、関係者に対する証人尋問を実施。

論点

- 非居住法人であるグーグルは、イギリス国内に恒久的施設(PE:Permanent Establishment)を有する場合のみ、イギリスの国内源泉の事業所得に対して法人税が課税される。
- イギリス法では、次の場合に、法人はPEを有するものとされている(2010年法人税法第1141条)。
⇒ ①事業の全部若しくは一部を行う一定の場所を有する場合、又は、
②自己のために事業を行う権限を有し、反復してその権限を行使する代理人を有する場合

関係者の証言

グーグル(副社長)

- イギリス法人は①事業を行っておらず、②事業を行う権限も有していない
- ① イギリスの顧客企業に対する広告スペースの販売は、アイルランド法人が行っており、イギリス法人は販売行為を行っていない。
- ② イギリス法人のスタッフは、法人を代表して契約を締結し、また取引を行う権限を有していない。
- ⇒ PEに該当しない(法人税の対象外)

内部告発者

- イギリス法人は①事業を行っている又は②事業を行う権限を有している
- ・ イギリスの顧客企業向けの販売行為は、イギリス法人のスタッフが行っている。
←イギリス顧客への販売プロセスを記載した文書が存在
←イギリス法人のスタッフは売上目標を設定し、達成された売上に応じた手数料が支払われている
- ⇒ PEに該当する(法人税の対象)

委員会の結論

- 「グーグルの主張は疑わしく、顧客への販売はイギリス法人の事業として行っており、アイルランド法人を通じた販売処理は、法人税の回避目的であることは明らか」と結論。

(資料④)

多国籍企業の租税回避が国際的な批判を浴びている(報道ベース)

スターバックス

- ・ 1998年に英国での事業を開始して以来、30億ポンド(4500億円)の売上があったが、多額の損失が同時に計上されたため法人税の納付額はわずかに860万ポンド(13億円)。
- ・ 2012年後半、同法人が低税率国に利益を移転しているとの報道がなされ、消費者の不買運動などの批判が高まった。英議会は、同法人の幹部を喚問。
- ・ 同法人は2013年から2年間で最低2000万ポンド(30億円)の税金を支払うことをコミット。

アマゾン

- ・ ルクセンブルグの兄弟会社に利益を移転(使用料の支払いを通じて)？
- ・ 2011年、英国での売上額は約33億ポンド(4950億円)に対し、英現地法人の納税額は約180万ポンド(2.7億円)。
- ・ 英議会在が英現地法人の幹部を喚問。

アップル

- ・ 米本社からアイルランドの子会社に利益を移転(使用料や利子の支払いを通じて)？
- ・ 2009年～12年の間に740億ドル(7兆4000億円)の利益をアイルランドに集めたが、これに対する税負担率は約2%。
- ・ 米議会在がアップル本社CEOを喚問。

OECD租税委員会 BEPS行動計画(概要)

行動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(2014年9月)。

行動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(2014年9月)。

行動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(2015年9月)。

行動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(2015年9月)。また、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(2015年12月)。

行動5 有害税制への対抗

OECDの定義する「有害税制」について

- ①現在の枠組みを十分に活かして(透明性や実質的活動等に焦点)、加盟国の優遇税制を審査する(2014年9月)。
- ②現在の枠組みに基づきOECD非加盟国を関与させる(2015年9月)。
- ③現在の枠組みの改定・追加を検討(2015年12月)。

行動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(2014年9月)。

行動7 恒久的施設(PE)認定の人為的回避の防止

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(2015年9月)。

行動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(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(2015年9月)。

行動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(2015年9月)。

行動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(2015年9月)。

行動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(2015年9月)

行動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(2015年9月)。

行動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政府に報告させる(2014年9月)。

行動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(2015年9月)。

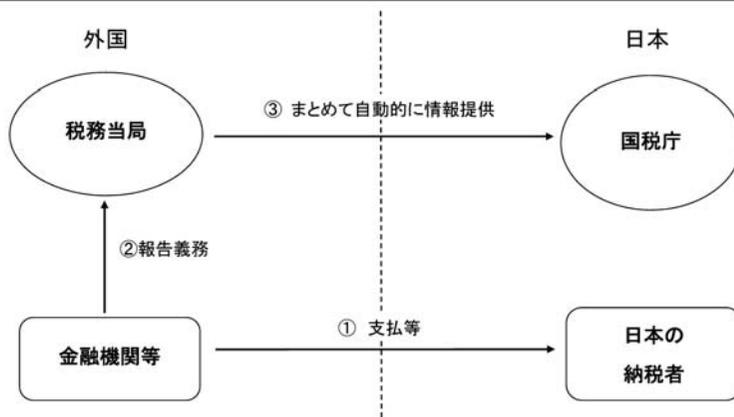
行動15 多国間協定の開発

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(2014年9月)。その後、多国間協定案を開発する(2015年12月)。

(資料⑤)

自動的情報交換 (Automatic Exchange Of Information)

- 自動的情報交換とは、相手国の納税者が行う取引等の税関連情報を、相手国税務当局に対し、まとめて自動的に提供する仕組み。
- 日本の国税庁は、毎年、数十万件の情報を外国税務当局と交換している。
(注: 2012年度実績: 提供9.1万件、受領13.8万件。)
- 現在OECDにおいて、自動的情報交換の国際基準を策定する作業が進められている。



(資料②-1)

情報交換を巡る国際的議論の経緯①

- 2005年 OECDモデル租税条約26条の改正による情報交換根拠規定を強化。
(①銀行機密の否定、②自国に課税利益がない場合でも情報を収集し提供)
- 2008年 金融経済危機、スイスUBS事件(注1)、リヒテンシュタインLGT銀行事件(注2)等を契機に、情報交換の国際基準遵守を各国に求める動きが活発化。
(注1) 2008年5月、米で元UBS行員が脱税幫助で起訴されたことを端緒とし、米当局がスイス金融大手UBSに対し、米国人顧客の脱税を幫助したとして、関係口座情報の提出を求めた。UBSは米国人顧客の脱税を幫助したことを認め、2010年、スイス政府は米政府との間の合意に基づき数千人分の顧客情報を提供。
(注2) 2008年2月、独当局が、所得の隠匿が問題視されていたリヒテンシュタインの銀行に口座を有する顧客リストをLGT銀行の元行員から購入。同リストを端緒に大型脱税事件の一斉摘発が行われた。
- 2009年4月 G20ロンドンサミットにおいて、情報交換の促進と、非協力国への対抗措置(非協力国への支払いに関し、源泉徴収を行う又は費用控除を否認する、当該国への政府開発援助を制限する等)を首脳声明にて示唆。またOECD事務局が、実効的な情報交換に非協力国のリストを公表。
⇒ こうした国際的な動きに対応するため、スイスは、2009年3月にOECDモデル租税条約26条への留保(同条の適用を詐欺行為に関する事案に限定)の撤回を表明。その後、日本を含む各国との租税条約をOECDモデル租税条約の規定に沿った情報交換規定を含む租税条約に改正。これに併せて、情報交換を実施する場合にスイス連邦銀行法上の銀行機密を解除する行政支援法の制定を行った(2010年10月より施行)。
(注) スイスの銀行が米国政府に銀行員の氏名等の情報を提供することを許可する法案は、2013年6月にスイス連邦議会で否決されたが、8月29日に、米・スイス政府間で、現行法の枠内(スイス政府が外国政府への協力に関する個別許可を銀行に与える形)で当該情報を提供することについて合意。

情報交換を巡る国際的議論の経緯②

- 2009年9月 OECD「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」を拡大・改組。各国の透明性・情報交換に関する法制整備とその実施の状況について相互審査を2010年より実施。
- 2009年以降、我が国は、スイス、ルクセンブルク、シンガポール等との租税条約の情報交換規定を、国際基準に沿ったものに改正するとともに、バミューダ、バハマ、マン島、ケイマン、リヒテンシュタイン、サモア、ジャージー、ガーンジーとの情報交換協定を締結。
- 近年は、利子・配当支払等の情報を、税務当局間で自動的に提供する仕組み（自動の情報交換）が活発化。本年6月のG8サミット及び7月のG20財務大臣・中銀総裁会議においてもOECDに対し、自動の情報交換に関する国際基準を策定するよう指示。

OECD事務局が公表している実効的な税の情報交換基準に関する各国の実施状況リスト

G20 ロンドン・サミット時 (2009年4月2日)	最新版 (2012年5月18日)
<p>1. 基準を実施している国・地域 (40) (基準を満たす情報交換協定の数が12以上の国)</p> <p>アルゼンチン、オーストラリア、バルバドス、カナダ、中国、キプロス、チェコ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、ガーンジー島、ハンガリー、アイスランド、アイルランド、マン島、イタリア、日本、ジャージー島、韓国、マルタ、モーリシャス、メキシコ、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ポーランド、ポルトガル、ロシア、セーシェル、スロバキア、南アフリカ、スペイン、スウェーデン、トルコ、アラブ首長国連邦、イギリス、アメリカ、米領ヴァージン諸島</p> <p>2. 基準にコミットしているが、実施が十分でない国・地域 (38) (基準を満たす情報交換協定の数が12未満の国)</p> <p>① タックス・ヘイブ (30)</p> <p>アンドラ、アンギラ、アングワ・サンピエール、アルバ、バハマ、バーレーン、バリーズ、バミューダ、英領ヴァージン諸島、ケイマン諸島、クック諸島、ドミニカ国、ジブラルタル、グレナダ、リベリア、マーシャル、モナコ、モントセラット、ナウル、ニウエ、パナマ、サントマルティン、セントルシア、セントビンセント及びグレナダ諸島、サモア、サンマリノ、タックス・カイコス諸島、バヌアツ、バヌアツ、リヒテンシュタイン 聖領 アンティル</p> <p>② その他の金融セクター (8)</p> <p>オーストリア、ベルギー、ブルネイ、チリ、グアテマラ、ルクセンブルク、シンガポール、スイス</p> <p>3. 基準にコミットしていない国・地域 (4) (コスタリカ、フィリピン、ウルグアイ、マレーシア領ラブアン島)</p> <p style="text-align: center;">↑ 4月7日までに基準にコミット</p>	<p>1. 基準を実施している国・地域 (89) (基準を満たす情報交換協定の数が12以上の国)</p> <p>アルゼンチン、オーストラリア、バルバドス、カナダ、中国、キプロス、チェコ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、ガーンジー島、ハンガリー、アイスランド、アイルランド、マン島、イタリア、日本、ジャージー島、韓国、マルタ、モーリシャス、メキシコ、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ポーランド、ポルトガル、ロシア、セーシェル、スロバキア、南アフリカ、スペイン、スウェーデン、トルコ、アラブ首長国連邦、イギリス、アメリカ、米領ヴァージン諸島 (2009年から実施)</p> <p>ブラジル、キュラソ、エストニア、香港、インド、インドネシア、イスラエル、マカオ、マレーシア、カタール、セントマルティン、スロベニア (表に追加)</p> <p>アンドラ、アンギラ、アングワ・サンピエール、アルバ、バハマ、バーレーン、バリーズ、バミューダ、英領ヴァージン諸島、ケイマン諸島、クック諸島、ドミニカ国、ジブラルタル、グレナダ、リベリア、マーシャル、モナコ、モントセラット、パナマ、サントマルティン、セントルシア、セントビンセント及びグレナダ諸島、サモア、サンマリノ、タックス・カイコス諸島、バヌアツ、リヒテンシュタイン、オーストリア、ベルギー、ブルネイ、チリ、ルクセンブルク、シンガポール、スイス、コスタリカ、フィリピン、ウルグアイ (実施の改善)</p> <p>2. 基準にコミットしているが、実施が十分でない国・地域 (3) (基準を満たす情報交換協定の数が12未満の国)</p> <p>① タックス・ヘイブ (2): ナウル、ニウエ</p> <p>② その他の金融セクター (1): グアテマラ</p> <p>3. 基準にコミットしていない国 (0)</p>

(注) 左表における聖領アンティルとマレーシア領ラブアン島は、右表においてそれぞれオランダとマレーシアに包含されている。

地方税制関係資料

総務省自治税務局

目 次

(資料①) 税制抜本改革の目的	37
(資料②) 引上げ後の消費税収の国・地方の配分等	37
(資料③) 我が国の一般会計における歳出・歳入の状況	38
(資料④) 地方財政の財源不足の状況	38
(資料⑤) 我が国の国家財政と地方財政の現状	39
(資料⑥) 国民経済と地方財政	39
(資料⑦) 国と地方の役割分担	40
(資料⑧) 一般政府支出の対 GDP の国際比較 (2011)	40
(資料⑨) 地方財政計画 (通常収支分) の歳出の分析	41
(資料⑩) 主な社会保障制度の財源負担のイメージ	41
(資料⑪) 社会保障関係費に関する地方負担等の将来推計	42
(資料⑫) 国税・地方税の税収内訳 (平成25年度予算・地方財政計画額)	42
(資料⑬) 主要税目 (地方税) の税収の推移	43
(資料⑭) 人口一人当たりの税収額の指数 (平成23年度決算額)	43
(資料⑮) 地方交付税の性格	44
(資料⑯) 地方公務員数の状況	44
(資料⑰) 地方公務員給与の状況	45
(資料⑱) 市町村合併の効果	45
(資料⑲) 税制抜本改革法 (国税) 第7条等 (税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置)	46
(資料⑳) 平成25年度税制改正の主な検討項目	46
(資料㉑-1) 地方税法の一部を改正する法律の概要①	47
(資料㉑-2) 地方税法の一部を改正する法律の概要②	47
(資料㉒) 平成25年度与党税制改正大綱 (抄)	48
(資料㉓) 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案 (概要)	48
(資料㉔) 消費税 (国・地方) の引上げに伴う対応について	49
(資料㉕) 税制抜本改革法 (国税・地方税) 附則	49
(資料㉖) 「今後の経済財政動向等についての集中点検会合」の概要報告 (平成25年9月6日内閣府)	50
(資料㉗) 平成25年4～6月期四半期別 GDP 速報 (2次速報値) (平成25年9月9日内閣府)	50
(資料㉘-1) 秋の税制改正プロセスにおける検討項目 (自民党税制調査会)	51
(資料㉘-2) 税制調査会において聴取した制度・規制面での環境整備 (別紙) (自民党税制調査会)	51
(資料㉙) 日本再興戦略に基づく税制措置に関する提言概要 (日本経団連)	52
(資料㉚) 償却資産に係る固定資産の税収の推移	52

(資料31)	市町村ごとに見た場合の償却資産課税のウエイト	53
(資料32)	償却資産課税に係る地方6団体の意見	53
(資料33)	資産税制の国際比較（償却資産関係）（未定稿）	54
(資料34)	法人税と固定資産税の償却資産の考え方	54
(資料35)	平成26年度税制改正における地方税に関する主な減税要望	55
(資料36)	地方税収と地方財政の財源不足の状況	55
(資料37)	自由民主党総務部関係合同会議主要要望項目（抄）	56
(資料38)	税制抜本改革法（国税）第7条 （税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置）	56
(資料39)	地方法人特別税・譲与税について	57
(資料40)	地方法人課税のあり方等に関する検討会	57
(資料41)	地方法人課税のあり方概要（抄）（日本経団連） 地方法人課税に係る当面の課題	58
(資料42)	法人実効税率25%への引き下げの道（平成25年7月3日経済同友会）	58
(資料43)	平成25年度与党税制改正大綱（抄）（車体課税）	59
(資料44)	自動車取得税・自動車重量税と地方財政	59
(資料45)	平成25年度与党税制改正大綱に対する地方六団体共同声明（抄）	60
(資料46)	自動車関係税制のあり方に関する検討会	60
(資料47)	自動車取得税の適用状況	61
(資料48)	日米協議の合意の概要（平成25年4月12日） 内閣官房T P P政府対策本部	61
(資料49)	ゴルフ場利用税に関する地方団体の意見（抜粋）	62
(資料50)	東京都のゴルファーの他県ゴルフ場の利用回数について（推計）	62
(資料51)	石油石炭税の上乗せ分について	63
(資料52)	社会保障・税番号制度の概要	63
(資料53)	給与支払報告書・公的年金等支払報告書の 電子データによる提出義務の創設	64

(資料①)



税制抜本改革の目的

社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律(国税)第1条

この法律は、世代間及び世代内の公平性が確保された社会保障制度を構築することが我が国の直面する重要な課題であることに鑑み、社会保障制度の改革とともに不断に行政改革を推進することに一段と注力しつつ経済状況を好転させることを条件として行う税制の抜本的な改革の一環として、**社会保障の安定財源の確保及び財政の健全化を同時に達成することを旨とする観点から消費税の用途の明確化及び税率の引上げを行う**ため、消費税法(昭和六十三年法律第百八号)の一部を改正するとともに、その他の税制の抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置について定めるものとする。

社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律(地方税)理由

世代間及び世代内の公平性が確保された社会保障制度を構築することに直面する重要な課題であることに鑑み、社会保障制度の改革とともに不断に行政改革を推進することに一段と注力しつつ経済状況を好転させることを条件として行う税制の抜本的な改革の一環として、**地方における社会保障の安定財源の確保及び地方財政の健全化を同時に達成することを旨とする観点から、地方消費税の用途の明確化及び税率の引上げを行う**とともに、消費税に係る地方交付税の率を変更する等の必要がある。これが、この法律案を提出する理由である。

(資料②)



引上げ後の消費税収の国・地方の配分等

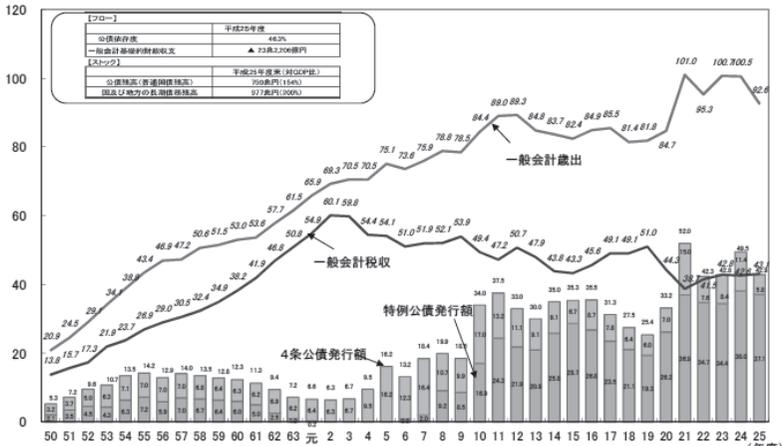
	現行	平成26年4月1日～	平成27年		平成28年4月1日～
			～9月	10月～	
消費税(A)+ 地方消費税(B)	5%	8%	10%		
消費税(A)	4%	6.3%	7.8%		
うち交付税分 (α)	1.18% (法定率29.5%)	1.40% (法定率22.3%)	1.47% (法定率20.8%)	1.52% (法定率19.5%)	
地方消費税(B)	1% 消費税額の 100分の25	1.7% 消費税額の 63分の17	2.2% 消費税額の 78分の22		
地方分合計 (α)+(B)	2.18%	3.10%	3.72%		

(資料③)



我が国の一般会計における歳出・歳入の状況

我が国財政は歳出が歳入を上回る状況(財政赤字)が続いている。近年、景気の回復や財政健全化努力により、歳出と歳入の差額は縮小傾向にあったが、平成20年度以降、景気悪化に伴う税収の減少等により再び拡大している。平成25年度は当初予算ベースで見て4年ぶりに税収が公債金を上回っている。



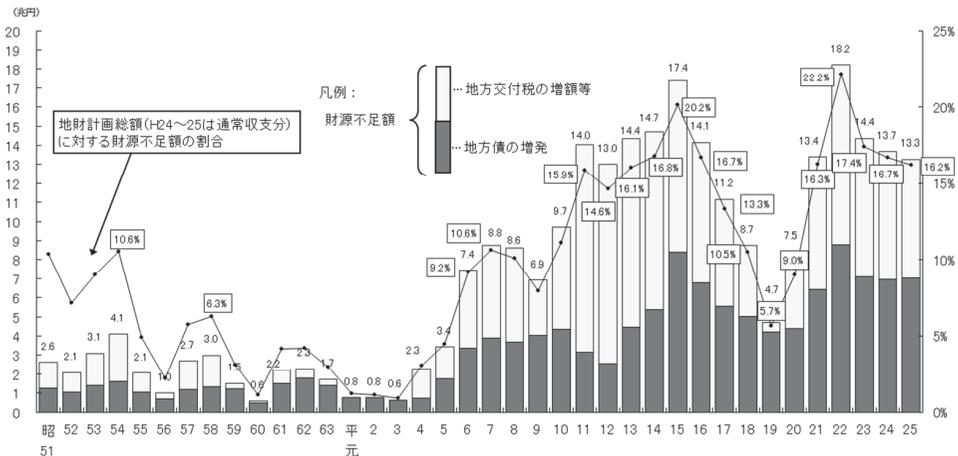
(注1)平成23年度までは決算、24年度は補正後予算案、25年度は政府案による。
 (注2)公債発行額は、平成2年度は沿岸地域における平和回復活動を支援する財源を調達するための臨時特別公債、平成6～8年度は消費税率3%から5%への引上げに先行して行った減税による増収収入の減少を補うための減税特別公債、平成23年度は東日本大震災からの復興のために実施する施策の財源を調達するための復興債、平成24年度、25年度は基礎年金国庫負担率の1%を確保する財源を調達するための年金特別公債を指している。
 (注3)一般会計基礎的財政収支(プライマリー・バランス)は、「税収+その他収入-基礎的財政収支対象経費」として簡便に計算したものであり、SNAベースの中央政府の基礎的財政収支とは異なる。

(資料④)



地方財政の財源不足の状況

平成25年度は、地方税収入や地方交付税の原資となる国税収入が一定程度増加する一方で、社会保障関係費の自然増や公債費が高い水準で推移することなどにより、経費全般について徹底した節減合理化に努めたが、13.3兆円の財源不足となり、地方財政計画の約16.2%に達する見込みとなっている。



(注)財源不足額及び補填措置は、補正後の額である(平成25年度は当初)

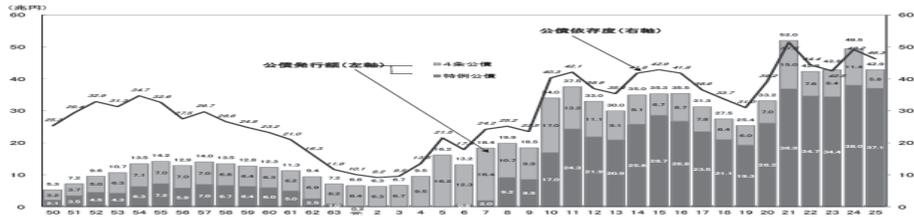
(資料⑤)



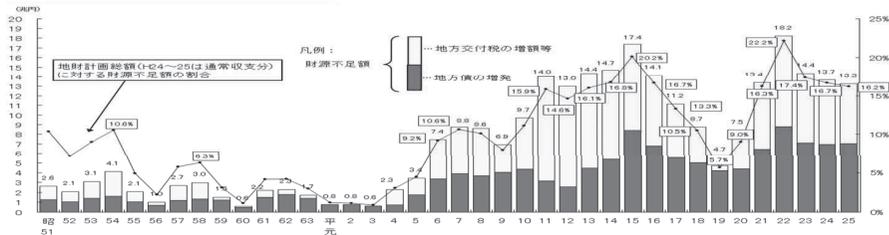
我が国の国家財政と地方財政の現状

地方財政は、国の財政政策の影響を大きく受けるほか、**税收構造も類似しているため、国の公債依存度と地方の財源不足は、ほぼ、同じ傾向をたどっている。**

公債発行額、公債依存度の推移



地方財政の財源不足の推移



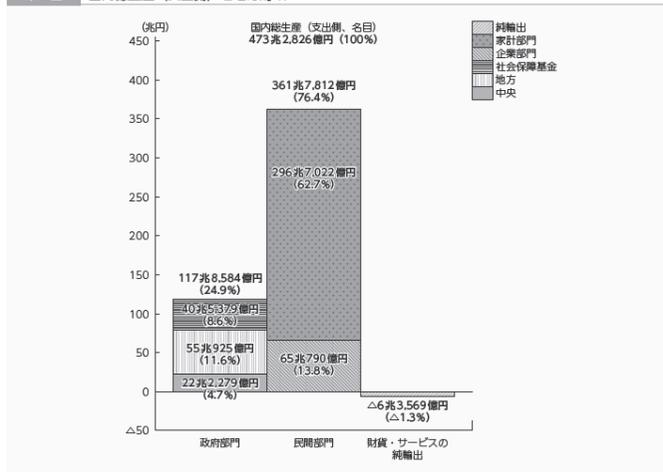
(資料⑥)



国民経済と地方財政

地方財政の規模を国内総生産(平成23年度)に占める割合で見ると、**地方政府が11.6%、中央政府が4.7%、社会保障基金8.6%**となっており、**地方政府の構成比は中央政府の約2.5倍**となっている。

第3図 国内総生産(支出側)と地方財政



(資料⑦)

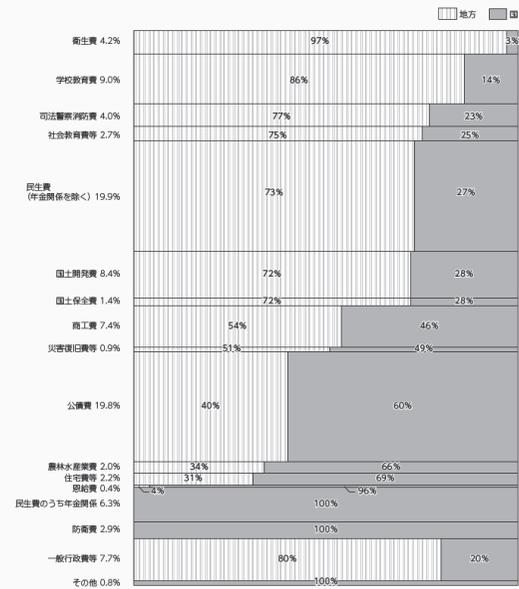


国と地方の役割分担

平成23年度の歳出純計額の目的別歳出額を国と地方に分けて見ると、地方の歳出の割合が高いのは、主に、衛生97%、学校教育86%、司法警察消防77%、社会教育75%、など、日常生活に関係の深い分野である。

一方、国は年金、防衛をもっぱら担っている。

第2回 国・地方を通じる純計歳出規模 (目的別)

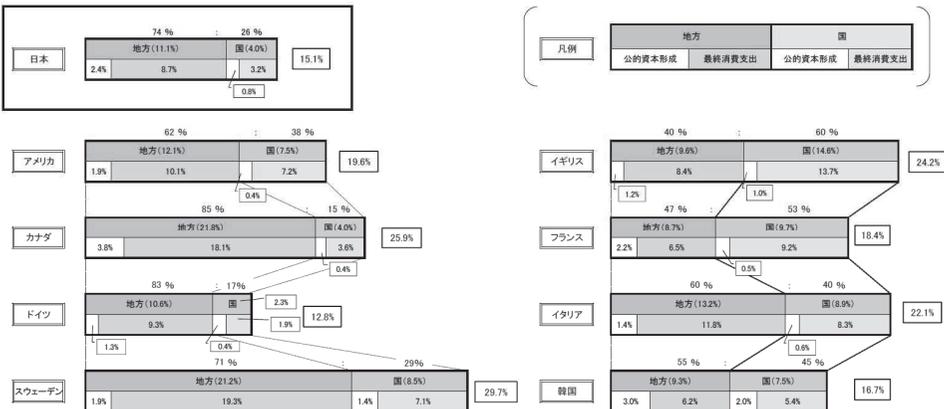


(資料⑧)



一般政府支出の対GDPの国際比較 (2011)

地方財政の規模を国内総支出に占める割合で、国際的に比較すると、我が国は、アメリカ、カナダ、ドイツのような連邦国家と並んで、地方財政の構成比が高くなっている。



注 1) 国民経済計算確報及びOECDデータに基づき作成。
2) カナダ及び韓国は2010年のデータ。

(資料⑨)



地方財政計画(通常収支分)の歳出の分析

- 地方財政計画は、毎年度国の予算編成を受けて作成の上、国会に提出しているもの。
- 国庫補助関連事業(約29.2兆円)、国が法令等で基準を設定しているもの(警察官や高校教員数など)、国が法令でその実施を義務付けているもの(戸籍、保健所、ごみ処理など)が、地方一般歳出の大部分を占めている。

		国費	15,143	
		地方費	40,634	
		その他	48,253	
		合計	104,030	
給与関係経費 197,479	補助 55,777	国費	15,143	中小学校教職員等 (単位: 億円)
	地方単独 141,702	地方費	40,634	
		その他	48,253	地方警察官 19,996 消防職員 11,561 高校教職員 16,696
		合計	104,030	戸籍等窓口、福祉事務所、保健所、ごみ処理 等
一般行政経費 318,257	補助 163,919	国費	73,369	生活保護、介護保険(老人ホーム、ホームヘルパー等)、後期高齢者医療、障害者自立支援 など
	地方単独 139,993	地方費	90,550	
		その他	138,474	警察・消防の運営費、ごみ処理、道路・河川・公園等の維持管理費、農業・畜工業等交付金、保健所、義務教育諸学校運営費、私学助成、戸籍・住民基本台帳 など
		合計	242,393	都道府県財政調整交付金、保険基金安定制度(保険料軽減分)、国保財政安定化支援事業
地域経済基盤強化・雇用等対策費 14,950	地方費	14,950		
投資的経費 (公共事業等) 106,698	直轄・補助 56,688	直轄事業負担金 5,874		
	地方単独 50,030	国費 24,745		
		地方費 26,049		
		その他		
公債費 131,078	地方費	131,078		
給与の臨時特例対応分 7,550	地方費	7,550		
公営企業繰出金 25,753	企業債の元利償還に係るもの 16,376			
	上記以外 9,377			
その他 17,389				

(資料⑩)



主な社会保障制度の財源負担のイメージ

◎ 国民健康保険制度 (国民健康保険法において地方負担を規定)

前期高齢者交付金	
国 43%※1	都道府県 7%※1
保険料※2 50%	

※1 平成24年度から国41%、都道府県9%
※2 低所得者への保険料軽減や高額医療費に対する公費支援等を含む。

◎ 生活保護 (生活保護法において地方負担を規定)

国 3/4	都道府県、市、福祉事務所設置町村 1/4
-------	----------------------

◎ 後期高齢者医療制度 (高齢者医療確保法において地方負担を規定)

国 33.3%	都道府県 8.3%	市町村 8.3%
高齢者保険料※2 10%	後期高齢者支援金(若年者の保険料) 40%	

※2 低所得者への保険料軽減や高額医療費に対する公費支援等を含む。

◎ 児童扶養手当 (児童扶養手当法において地方負担を規定)

国 1/3	都道府県、市 2/3
-------	------------

◎ 保育所運営費 (児童福祉法において地方負担を規定)

〔私立分〕

国 1/2	県 1/4	市町村 1/4
国 1/2	指定市、中核市 1/2	

〔公立分〕

市町村 10/10

◎ 介護保険制度 (介護保険法において地方負担を規定)

国 20%	都道府県 17.5%	市町村 12.5%
国 25%	都道府県 12.5%	市町村 12.5%
第1号保険料(65歳以上) 20%	第2号保険料(40~64歳) 30%	

◎ 障害者自立支援 (障害者自立支援法において地方負担を規定)

国 1/2	都道府県 1/4	市町村 1/4
-------	----------	---------

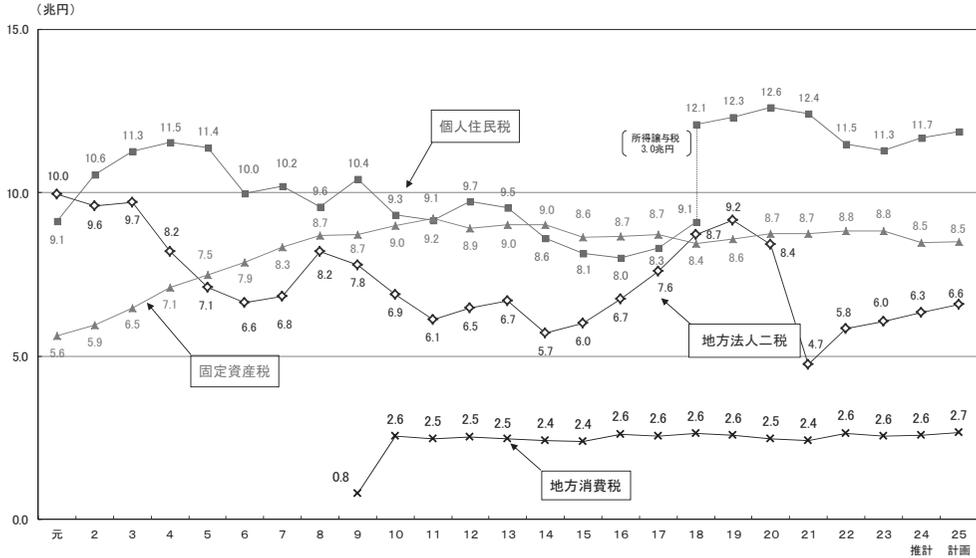
◎ 予防接種(定期)(予防接種法で地方負担を規定)
乳幼児医療費助成等

都道府県、市町村 10/10

(資料⑬)



主要税目(地方税)の税収の推移

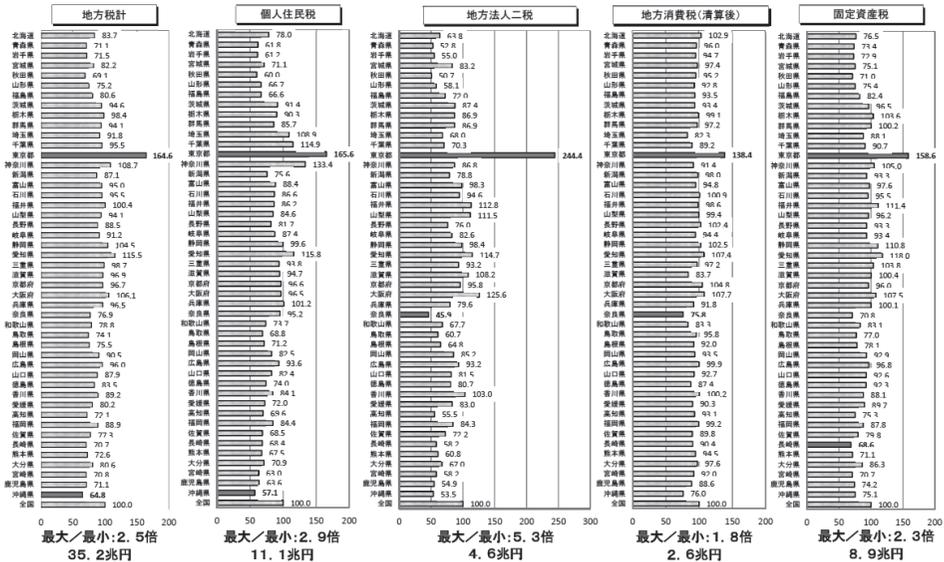


(注) 1 表中における計数は、超過課税及び法定外税等を含まず、地方法人特別譲与税を含む。
 2 平成23年度までは決算額、24年度は推計額(H25.1時点)、25年度は地方財政計画額である。

(資料⑭)



人口一人当たりの税収額の指数(平成23年度決算額)



※「最大/最小」は、各都道府県ごとの人口一人当たり税収額の最大値を最小値で割った数値である。
 (注1) 地方税収額の収収額は、地方法人特別譲与税を除き、超過課税及び法定外税等を含むものである。
 (注2) 個人住民税の税収額は、個人道府県長税(均等税及び所得税)及び個人市町村長税(均等税及び所得税)の合計額であり、超過課税を除く。
 (注3) 地方法人二税の税収額は、法人道府県長税、法人市町村長税及び法人事業税(地方法人特別譲与税を除く)の合計額であり、超過課税を除く。
 (注4) 固定資産税の税収額は、道府県長税を除く。
 (注5) 人口は、平成24年3月31日現在の住民基本台帳人口による。

(資料⑮)



地方交付税の性格

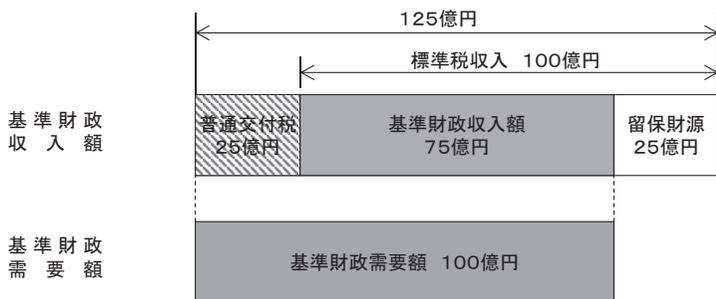
●国税五税(所得税、法人税、酒税、消費税、たばこ税)の一定割合とされている地方交付税は、地方公共団体間の財源の不均衡を調整し、どの地域に住む国民にも一定の行政サービスを提供できるよう財源を保障するためのもので、地方の固有財源。

総額 所得税・酒税の32%、法人税の34%、消費税の29.5%、たばこ税の25%

種類 普通交付税＝交付税総額の94%、特別交付税＝交付税総額の6%

普通交付税の額の決定方法

各団体ごとの普通交付税額 = (基準財政需要額 - 基準財政収入額) = 財源不足額
基準財政需要額 = 単位費用(法定) × 測定単位(国調人口等) × 補正係数(寒冷補正等)
基準財政収入額 = 標準的税収入見込額 × 基準税率(75%)



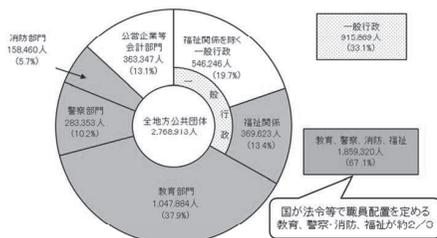
(資料⑯)



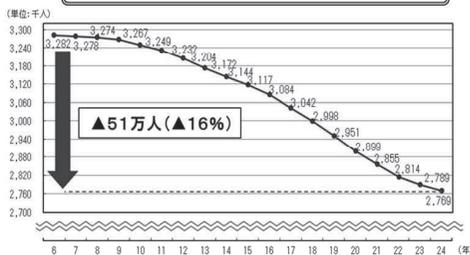
地方公務員数の状況

○ 総職員数は、276万8,913人となっており、平成6年をピークとして平成7年から18年連続で減少。〔対平成6年比で約▲51万人(▲16%)〕

全地方公共団体の職員数(平成24年4月1日現在)

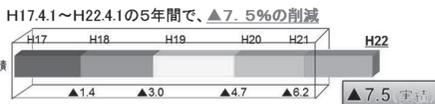


地方公共団体の総職員数の推移



集中改革プラン(平成17年～平成22年の5年間)における定員管理の取組結果

区分	実績		目標
	H17～H22 増減数	H17～H22 増減率	H17～H22 増減率
都道府県	▲84,524	▲5.3	▲4.5
一般行政部門等	▲55,798	▲14.8	▲12.2
指定都市	▲28,896	▲10.6	▲9.4
市区町村	▲114,827	▲9.9	▲8.6
合計	▲228,247	▲7.5	▲6.4



H17.4.1～H22.4.1の5年間で、▲7.5%の削減
各地方公共団体が定めた目標の平均 ▲6.4%
国の閣議決定で要請した目標 ▲5.7%

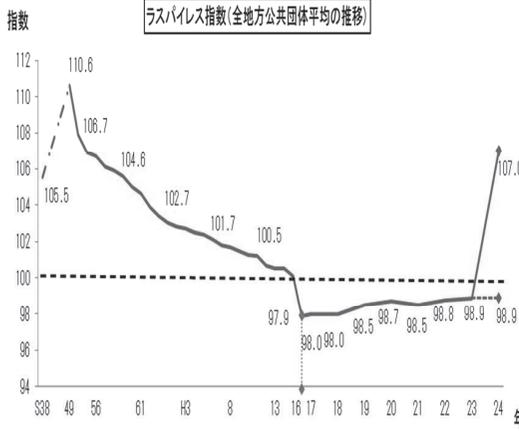
※国の同期間における削減実績 ▲5.3(実績)

(資料⑦)



地方公務員給与の状況

ラスパイレ指数(全団体平均)は、107.0(参考値98.9)※となった。全地方公共団体の過半数の団体(966団体/1,789団体、54.0%)が、独自に給料や手当の削減措置を実施し、年額約1,500億円を削減(15年間で平成10年度から24年度)の削減影響額は、約2兆1千億円。) ※「参考値」は、国家公務員の時限的な(2年間)給与改定特例法による措置が無いとした場合の値である。



○都道府県・指定都市における一般行政職の給料(本給)削減の状況

平成24年4月1日現在		
削減率の区分	団体数	給料(本給)削減を実施している団体(削減率)
8%~	8	北海道(9~4%) 群馬県(8~2%) 岐阜県(11~3%) 三重県(15~3%) 大阪府(14~3%) 岡山県(10~7%) 千葉県(9~0.5%) 大阪市(14~3%)
5%~8%未満	9	青森県(5~3%) 福島県(5%) 茨城県(5~3%) 栃木県(5%) 滋賀県(7~1%) 兵庫県(7~2.5%) 山口県(6~5%) 徳島県(5~1%) 鹿児島県(6~2%)
3%~5%未満	4	富山県(3~2%) 山梨県(4~3%) 愛知県(3%) 奈良県(3~0.5%)
2%~3%未満	4	京都府(2%) 和歌山県(2%) 香川県(2.5~0.5%) 石川県(2~1%)
2%未満	1	愛媛県(1~0.5%)

※一部実施団体を含む

(資料⑧)



市町村合併の効果

平成の大合併において、市町村数は、約半分(46%減)となっているが、これに伴って、市町村の特別職は、激減している。

区分	平成11年	平成20年		平成22年	
		平成20年	減少率 平成11年→平成20年	平成22年	減少率 平成11年→平成22年
市町村数	3,229	1,788	▲44.6	1,727	▲46.5
首長	3,229	1,788	▲44.6	1,727	▲46.5
副市町村長(助役)	3,528	2,084	▲40.9	1,994	▲43.5
収入役	3,138	183	▲94.2	7	▲99.8
三役計	9,895	4,055	▲59.0	3,728	▲62.3
議会議員	58,626	34,259	▲41.6	32,267	▲45.0
選挙管理委員	12,917	7,155	▲44.6	6,884	▲46.7
教育委員	15,849	8,788	▲44.6	6,955	▲56.1
監査委員	6,757	3,914	▲42.1	3,793	▲43.9
農業委員	60,400	37,124	▲38.5	35,440	▲41.3
固定資産評価審査委員	10,432	6,160	▲41.0	6,042	▲42.1

※1 各数値は4月1日現在の数値であり、特別区分は含まれない。

※2 特別職は地方公務員給与実態調査に基づく定数である。

※3 議会議員は各年12月31日現在の状況(特別区を除く)であり、欠員を除く実数である(総務省選挙部調査により)。

(資料⑱)



税制抜本改革法（国税）第7条等 （税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置）

（税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置）

第7条 第二条及び第三条の規定により講じられる措置のほか、政府は、所得税法等の一部を改正する法律（平成二十一年法律第十三号）附則第四百四条第一項及び第三項に基づく平成二十四年二月十七日に閣議において決定された社会保障・税一体改革大綱に記載された消費課税、個人所得課税、法人課税、資産課税その他の国と地方を通じた税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策について、次に定める基本的方向性によりそれらの具体化に向けてそれぞれ検討し、それぞれの結果に基づき速やかに必要な措置を講じなければならない。

- 一 消費課税
- 二 個人所得課税
- 三 法人課税
- 四 資産課税
- 五 地方税制、
- 六 番号制度
- 七 国際的な取引に関する課税
- 八 年金保険料の徴収体制強化等

附則第20条（所得税に係る措置）

附則第21条（資産課税に係る措置）

(資料⑳)



平成25年度税制改正の主な検討項目

- 所得税の最高税率の見直し
（税制抜本改革法附則第20条「平成24年度中に必要な法制上の措置を講ずる。」）
- 相続税・贈与税の見直し
（税制抜本改革法附則第21条「平成24年度中に必要な法制上の措置を講ずる。」）
- 事業承継税制
（税制抜本改革法第7条第4号イ「相続税の課税ベース、税率構造等の見直しの結果に基づき講ぜられる措置の施行に併せて見直しを行う。」）
- 金融証券税制（日本版ISA・金融所得課税の一体化）
（税制抜本改革法第7条第2号イ「平成24年度中に公社債等に対する課税方式の変更及び損益通算の範囲の拡大を検討する。」）
- 住宅取得に係る措置（一時の税負担の増加による影響を平準化・緩和）
（税関係協議結果（平成24年6月15日）「平成25年度以降の税制改正及び予算編成の過程で総合的に検討を行い、消費税率（国・地方）の8%への引上げ時及び10%への引上げ時にそれぞれ十分な対策を実施する。」）
- 自動車取得税・自動車重量税
（税関係協議結果（平成24年6月15日）「消費税率（国・地方）の8%への引上げ時までには結論を得る。」）
- 政策税制措置
 - ・ 研究開発税制
 - ・ 東日本大震災に係る固定資産税・都市計画税の特例
 - ・ 期限切れ租特等（日本郵便株式会社に係る固定資産税の特例など）
- 延滞税等の見直し

(資料①-1)



地方税法の一部を改正する法律の概要①

1 復興支援のための税制上の対応

- 東日本大震災に係る津波により甚大な被害を受けた区域のうち、市町村長が指定する区域における土地及び家屋に係る固定資産税等の課税免除等を1年延長(平成25年度)。

2 住宅・土地税制

◎ 個人住民税における住宅ローン控除の延長・拡充 [平成27年1月1日施行]

- 所得税の住宅ローン控除の適用者(平成26年から平成29年までの入居者)について、所得税から控除しきれなかった額を、次の控除限度額の範囲内で個人住民税から控除。

居住年	現行(～平成25年12月)	平成26年1月～3月	平成26年4月～平成29年12月
控除限度額	所得税の課税総所得金額等の5%(最高9.75万円)	所得税の課税総所得金額等の5%(最高9.75万円)	所得税の課税総所得金額等の7%(最高13.65万円)

※ この措置による平成27年度以降の個人住民税の減収額は、全額国費で補てん。

3 金融所得課税の一体化等 [平成28年1月1日施行]

- 金融商品に係る損益通算範囲を拡大するとともに、公社債等に対する課税方式を変更。
- 法人に係る利子割を廃止(法人の利子は、法人住民税法人税割として課税されるため、法人の税負担に変更なし)。

4 納税環境整備

◎ 延滞金等の利率の見直し [平成26年1月1日施行]

- 国税の見直しに合わせ、地方税に係る延滞金、還付加算金の利率を引下げ。

延滞金: 14.6%→9.3%(納期限後1カ月以内: 4.3%→3.0%)、還付加算金: 4.3%→2.0%

(注) 上記の割合は財務大臣が告示する率(貸出約定平均金利)が1.0%の場合

(資料①-2)



地方税法の一部を改正する法律の概要②

◎ 個人住民税の公的年金からの特別徴収制度の見直し [平成28年10月1日施行]

- 市町村が公的年金の支払をする際に徴収する仮特別徴収税額を、年金所得者の公的年金に係る前年度分の個人住民税の2分の1に相当する額とする等の見直しを行う。

5 主な税負担軽減措置等

◎ 不動産取得税の特例措置

- 農用地利用集積計画に基づき取得する土地に係る不動産取得税の課税標準の特例措置の適用期限を2年延長(平成25年度～平成26年度)。
- Jリート・SPC等が取得する一定の不動産に係る不動産取得税の課税標準の特例措置の適用期限を2年延長(平成25年度～平成26年度)。

◎ 固定資産税等の特例措置

- 日本郵便株式会社が所有する一定の固定資産に係る固定資産税等の課税標準の特例措置について、特例率を見直した上で3年延長(平成25年度～平成27年度)。
- 首都直下地震・南海トラフ地震に備えた駅、路線の耐震補強工事により取得した償却資産に係る固定資産税の課税標準の特例措置を創設(平成25年度～平成26年度)。
- 資源エネルギー等の海上輸送ネットワークの拠点となる埠頭(いわゆるバルク港湾)において整備される荷さばき施設等に係る固定資産税等の課税標準の特例措置を創設(平成25年度～平成26年度)。
- 都市再生特別措置法に規定する管理協定の対象となった備蓄倉庫に係る固定資産税等の課税標準の特例措置を創設、わがまち特例を導入(平成25年度～平成26年度)。

施行期日 平成25年4月1日

(資料②)



平成25年度与党税制改正大綱（抄）

第一 平成25年度税制改正の基本的考え方

2 社会保障・税一体改革の着実な実施

(3) 消費税引上げに伴う対応

③ その他消費税引上げに係る措置

イ 軽減税率

- 消費税の10%引き上げ時に、軽減税率制度を導入することをめざす。
- そのため与党税制協議会で、速やかに下記事項について協議を開始し、本年12月予定の2014年度与党税制改正決定時まで、関係者の理解を得た上で、結論を得るものとする。
- 与党税制協議会に軽減税率制度調査委員会を設置し、適宜、検討状況を与党税制協議会に中間報告をする。
- 協議すべき課題
 - ・ 対象、品目、軽減する消費税率、財源の確保、インボイス制度など区分経理のための制度の整備、中小事業者等の事務負担増加、免税事業者が課税選択を余儀なくされる問題への理解
 - ・ その他、軽減税率導入にあたって必要な事項

ロ 転嫁対策

今般の一体改革では、二度にわたる消費税率の引上げを予定していることから、中小事業者から価格転嫁に関する不安の声が多く寄せられている。今回の税率引上げにあたっては、下請法の適用対象となっていない大規模小売店と納入業者の間の取引など流通の分野も含め、力のある事業者による転嫁拒否、実質的な値引き強制等が行われないよう、より踏み込んだ転嫁対策を強力に推進していく必要がある。このような観点から、自由民主党及び公明党は、税制抜本改革法案の審議過程において、円滑かつ適正な転嫁を確保するための独占禁止法及び下請法の特例に関する法制上の措置を講ずるべきと主張し、その旨の規定を追加したところである。この法制上の措置の具体化を含め、強力な実効性のある転嫁対策を実現する。

平成25年1月24日
自由民主党・公明党

(資料③)



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案(概要)

1. 目的

平成26年4月及び平成27年10月の消費税率の引上げに際し、消費税の円滑かつ適正な転嫁を確保するため、特定事業者による消費税の転嫁拒否等の行為を迅速かつ効果的に是正し、また、消費税の転嫁及び表示の方法の決定に係る共同行為並びに価格の表示について特別の措置を講じるため、所要の法整備を行うもの

2. 概要

第1 消費税の転嫁拒否等の行為の是正に関する特別措置

消費税の転嫁拒否等の行為を取締り、当該行為を是正又は防止するために必要な法制上の措置を講じる。

第2 消費税の転嫁を阻害する表示の是正に関する特別措置

消費者の誤認を招き、他の事業者による円滑な転嫁を阻害する宣伝・広告等を是正又は防止するために必要な法制上の措置を講ずる。

第3 価格の表示に関する特別措置

消費税の総額表示義務について、表示する価格がその時点における税込価格であると誤認させないための措置を講じている場合に限り、税込価格を表示することを要しないための必要な法制上の措置を講じる。

第4 消費税の転嫁及び表示の方法の決定に係る共同行為に関する特別措置

事業者又は事業者団体が行う転嫁カルテル及び表示カルテルについて、消費税導入時と同様の独占禁止法の適用除外制度を設ける。

<政令で定める日から施行し、平成29年3月31日限りでその効力を失う>

1

(資料㉔)



消費税(国・地方)の引上げに伴う対応について

適用日 区分	現行	平成26年4月1日～		平成27年10月1日～
地方消費税率 ※消費税率換算	1% (消費税額の25/100)	1.7% (消費税額の17/63)		2.2% (消費税額の22/78)
消費税率	4%	6.3%		7.8%
うち交付税分 (法定率)	1.18% (29.5%)	1.40% (22.3%)	1.47% (20.8%)	1.52% (19.5%)
合計	5%	8%		10%
地方分合計	2.18%	3.10%		3.72%

【消費税(国・地方)の引上げを踏まえた検討事項(税制抜本改革法第7条)】

今後の消費税率(国・地方)の引上げに関連した主な検討事項は次のとおり。

- 低所得者対策・・・給付付き税額控除、軽減税率、8%時点からの簡素な給付措置を含む
- 円滑かつ適正な転嫁を図るための対策
- 医療、住宅取得、車体課税等のあり方
- 地方法人課税のあり方

(資料㉕)



税制抜本改革法(国税・地方税)附則

○消費税率の引上げに当たっての措置(税制抜本改革法(国税)附則第18条、(地方税)附則第19条)

- ① (地方)消費税率の引上げに当たっては、経済状況を好転させることを条件として実施するため、物価が持続的に下落する状況からの脱却及び経済の活性化に向けて、平成23年度から平成32年度までの平均において名目の経済成長率で3%程度かつ実質の経済成長率で2%程度を目指した望ましい経済成長の在り方に早期に近づくための総合的な施策の実施その他の必要な措置を講ずる。
- ② 税制の抜本的な改革の実施等により、財政による機動的対応が可能となる中で、我が国経済の需要と供給の状況、(地方)消費税率の引上げによる経済への影響等を踏まえ、成長戦略並びに事前防災及び減災等に資する分野に資金を重点的に配分することなど、我が国経済の成長等に向けた施策を検討する。
- ③ この法律の公布後、(地方)消費税率の引上げに当たっての経済状況の判断を行うとともに、経済財政状況の激変にも柔軟に対応する観点から、第2条及び第3条(第1条及び第2条)に規定する(地方)消費税率の引上げに係る改正規定のそれぞれの施行前に、経済状況の好転について、名目及び実質の経済成長率、物価動向等、種々の経済指標を確認し、前2項の措置を踏まえつつ、経済状況等を総合的に勘案した上で、その施行の停止を含め所要の措置を講ずる。

(資料26)



「今後の経済財政動向等についての集中点検会合」の概要報告 (平成25年9月6日内閣府)

経済再生と財政再建の好循環を実現する観点から、社会保障・税一体改革の一環としての消費税率引上げに係る経済状況等の総合的勘案の参考とするため、今後の経済財政運営に、どのような留意点があり、対応が求められるか、幅広く国民各層の有識者・専門家を招いて集中的に意見を聴取するべく、「今後の経済財政動向等についての集中点検会合」を、以下のとおり開催した。

会合では、麻生副総理兼財務大臣、甘利経済財政政策担当大臣、黒田日本銀行総裁及び経済財政諮問会議有識者議員が、有識者・専門家60名の意見を聴取した。

【開催日程及びテーマ】

- 第1回 8月26日(月) 総論
- 第2回 8月27日(火) 経済・金融①
- 第3回 8月28日(水) 国民生活・社会保障①
- 第4回 8月28日(水) 産業
- 第5回 8月29日(木) 地方・地域経済
- 第6回 8月30日(金) 国民生活・社会保障②
- 第7回 8月31日(土) 経済・金融②

(資料27)



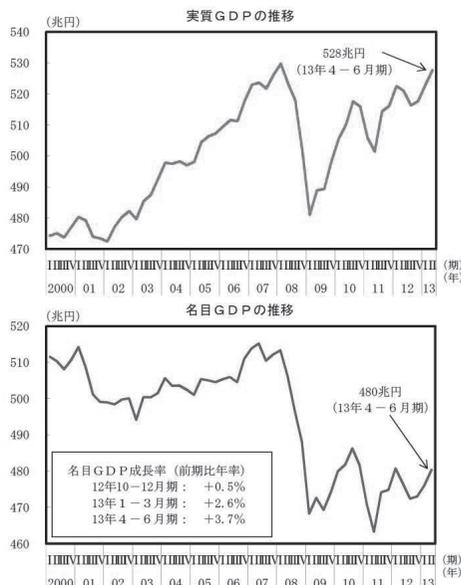
平成25年4～6月期四半期別GDP速報(2次速報値) (平成25年9月9日内閣府)

○4～6月期の実質GDP(2次QE)は前期比年率で+3.8%増

	2012年		2013年	
	10-12月期	1-3月期	1次速報	2次速報
実質GDP成長率	1.1	4.1	(2.6)	(3.8)
寄与度				
内需	(1.3)	(2.5)	(1.8)	(3.0)
民間	(0.2)	(2.1)	(0.7)	(1.7)
個人消費	(1.2)	(2.1)	(1.9)	(1.8)
設備投資	(▲0.6)	(▲0.0)	(▲0.0)	(0.7)
住宅投資	(0.4)	(0.2)	(▲0.0)	(▲0.0)
在庫投資	(▲0.8)	(▲0.1)	(▲1.1)	(▲0.7)
公共投資	(1.1)	(0.3)	(1.1)	(1.3)
外需	(▲0.2)	(1.6)	(0.7)	(0.7)
輸出	(▲1.6)	(2.2)	(1.7)	(1.7)
輸入	(1.3)	(▲0.7)	(▲1.0)	(▲1.0)
(参考)最終需要	(1.8)	(4.1)	(3.6)	(4.4)
実質GNI成長率	1.4	2.6	(5.6)	(6.9)

(注) 1. 輸入は、増加すると成長率に対してマイナス寄与、減少するとプラス寄与。
 2. 最終需要=実質GDP-在庫品増加(民間・公的)。実質GDP成長率への寄与度ベースで算出。
 3. 実質GNI=実質GDP+海外からの実質純所得+交際利得。

(備考) 1. 内閣府「国民経済計算」により作成。
 2. 表裏の()内に寄与度。



(資料㉓-1)



秋の税制改正プロセスにおける検討項目(自民党税制調査会)

【基本的考え方】

日本再興戦略に盛り込まれた緊急構造改革プログラム(産業の新陳代謝の促進)に係る税制上の対応を検討。これらにより、民間投資の活性化を図る。

【具体的検討項目】

1. 先端設備の投資を促す税制
一 生産性向上を促す設備等投資促進税制の創設(経済産業省)等
2. 民間企業等によるベンチャー投資の促進のための税制
一 企業のベンチャー投資促進税制の創設(経済産業省)等
3. 収益力の飛躍的な向上に向けた経営改革を促進するための税制
一 事業再編を促進する税制の創設(経法産業省)
4. 設備投資につながる制度・規制面での環境整備(別紙)に応じ必要となる税制

(資料㉓-2)



税制調査会において聴取した制度・規制面での環境整備 (別紙) (自民党税制調査会)

- 高圧ガス設備の耐震基準の見直し
- 工場等における省エネ取組に対する指導の強化(経済産業省)
- トップランナー制度の対象拡充(経済産業省)
- 建築物の省エネ改修の促進(経済産業省、国土交通省、環境省)
- 建築物の耐震改修の促進(国土交通省)
- 鉄道施設の耐震対策の推進(国土交通省)
- 建築物のバリアフリー改修の促進(国土交通省)
- 地下街等における浸水防止対策の促進(国土交通省)
- 大都市の帰宅困難者対策の促進(国土交通省)
- 防災機能の向上に資する物流効率化施設の整備促進(国土交通省)
- 港湾の民有護岸等の施設の耐震性確保(国土交通省)
- 外航船舶のバラスト水処理装置の搭載促進(国土交通省)
- シェールガス革命に対応したLNG船舶の整備促進(国土交通省)
- フロン法改正によるノンフロン等製品への転換促進(環境省)
- 温対法に基づく温室効果ガス排出抑制等指針の改正(環境省)
- オフロード車に係る排ガス基準の強化(環境省)
- 使用済小型電子機器等のリサイクル促進(環境省)
- 南海トラフ巨大地震・首都直下型地震等に対応した消防用設備等のあり方に関する検討(消防庁)
- 石油コンビナート等防災施設の経年劣化に伴う点検基準等のあり方に関する検討(消防庁)

(資料29)



日本再興戦略に基づく税制措置に関する提言概要(日本経団連)

2013年7月10日

一般社団法人 日本経済団体連合会

1. はじめに

- 日本再興戦略(成長戦略)には民主導の経済成長を促すための施策が数多く盛り込まれている。経済界としても、新事業の創生を含め、経済の活性化、国内における投資や雇用の維持・拡大に積極的に取り組む
- 法人実効税率のさらなる引き下げについても道筋を示すための議論を早期に開始。企業の成長、新産業の台頭なくして投資・雇用なし。成長基盤の確立のため、消費税率の10%までの引き上げを着実かつ円滑に実施
- 成長戦略に基づく税制措置(投資減税等)については緊急な対応を要するところ、政策目的(投資促進)に照らし真に効果的なものとなるよう制度設計を行うことが重要

2. 成長戦略に基づく税制措置

(1) 投資減税(制度の方向性)

- ① 特定の法律に基づく認定や対前年度で投資額が増加する等の要件を付すことなく、使い勝手の良い簡素で普遍的な仕組みとする。新製品・高付加価値製品の製造、生産能力の増強、生産の効率化、省エネ、耐震化(津波対策を含む)、更新等に係る投資は幅広く「新陳代謝」の定義を満たすものととらえる
- ② 特別償却(即時償却を含む)に加え、税額控除も選択可能な制度とする
- ③ 対象資産は機械・装置のみならず構築物、無形固定資産(ソフトウェア)、建物等も含める
- ④ 非製造業も制度の適用を受けられるようにする
- ⑤ 欠損金額のうち既存設備の除却損からなる部分の金額については大法人にも繰戻還付を認める
- ⑥ これらの措置は、最低でも5年間の措置とする。また、平成25年度から適用可能とする
- ⑦ 投資促進が国家戦略である以上、法人税の減免措置を受けた資産については償却資産に係る固定資産税を免除にするなど地方税についても整合性を図る。リース取引対象資産についても固定資産税を減免
(なお、既存の生産等設備投資促進税制についても検証を行い、減価償却費超過要件等について改善を図る必要)

(2) 事業再編の円滑化や起業の促進に資する税制措置

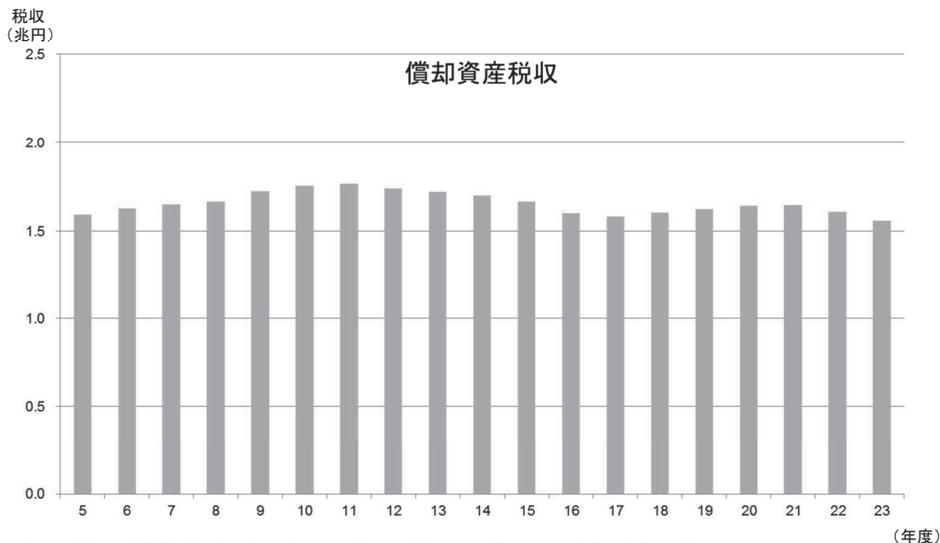
- ① 出資先企業の損失との通算
- ② 連結納税、組織再編税制および自社株対価TOBに係る課税繰延措置の検討
- ③ 法人のベンチャー投資促進、さらにはリスクマネーに対する個人投資の積極活用を図るべくエンジェル税制の拡充

なお、これらの他にも成長のため取り組むべき課題は山積(例:研究開発税制の拡充、パテント・ボックスの導入、自動車関係諸税の簡素化・負担軽減、国家戦略特区の具体化、タックス・ヘイブン対策税制の見直し、租税条約の締結・改定の推進等)
 ⇒ 経団連としては9月を目標にこれらを含む包括的な「平成26年度税制改正に関する提言」を取りまとめ
 ⇒ 政府・与党も成長戦略を早期・着実に実行するとともに、果敢に第2、第3の戦略を打ち出すべき

(資料30)



償却資産に係る固定資産の税収の推移



※ 償却資産に係る固定資産税の税収は、「地方財政状況調査」(総務省)における決算額である。

(資料①)



市町村ごとに見た場合の償却資産課税のウエイト

○ 償却資産課税は、個々の市町村によっては財政運営の大黒柱に位置付けられるもの。

① 償却資産に係る税額の割合が高い市町村

(単位:百万円、%)

順位	市町村名	償却資産	市町村税	税収割合
1	群馬県上野村	1,999	2,077	96.2
2	長野県南相木村	961	1,038	92.6
3	福島県檜枝岐村	490	547	89.6
4	福島県川内村	327	366	89.2
5	福島県広野町	972	1,125	86.4
6	宮崎県木城町	2,773	3,248	85.4
7	岡山県新庄村	201	257	78.0
8	福島県双葉町	1,082	1,393	77.6
9	北海道泊村	2,250	2,924	76.9
10	愛知県豊根村	322	432	74.5

※ いずれも平成23年度「市町村税徴収実績調」(総務省)の収入済額である。

② 償却資産に係る税収が大きい市町村

(単位:百万円)

順位	市町村名	償却資産
1	東京都特別区(注)	134,568
2	神奈川県横浜市	39,430
3	大阪府大阪市	33,605
4	愛知県名古屋市中区	26,078
5	神奈川県川崎市	22,073
6	兵庫県神戸市	17,402
7	福岡県北九州市	16,445
8	大阪府堺市	13,849
9	三重県四日市市	12,992
10	福岡県福岡市	12,247

(注) 東京都特別区の区域では東京都が課税を行っている。
※ 償却資産は平成23年度「市町村税徴収実績調」の収入済額である。

(資料②)



償却資産課税に係る地方6団体の意見

団体名	意見
全国知事会 「平成25年度税財政等に関する提案」(24年10月)	1. 9. 固定資産税の安定的確保 固定資産税については、地方団体の重要な基幹税目であることから、厳しい地方団体の財政状況を踏まえ、様々な軽減措置を見直すことなどにより、その安定的確保を図ること。また、償却資産に係る固定資産税については、償却資産の保有と市町村の行政サービスとの受益関係に着目して課するものとして定着しており、現行制度を堅持すること。
全国市長会 「平成25年度 都市税制改正に関する意見」の実現方について(24年11月)	3. 償却資産に対する固定資産税は、資産課税としての性格を踏まえ、「機械及び装置」に対する課税や取得価額の5%を評価額の最低限度とする、現行制度を堅持すること。
全国町村会 「平成25年度税制改正に関する意見」(24年10月)	4. 固定資産税の安定的確保 固定資産税は、収入の普遍性・安定性に富む、町村財政における基幹税目であることから、次により、税収が安定的に確保できるようにすること。 ア 償却資産に係る固定資産税については、町村の重要な財源であり、仮に廃止・縮小されることがあれば、町村の財政に多大な支障を生じること踏まえ、現行の課税対象、評価額の最低限度を堅持すること。(イ略)
全国市議会議長会 「要望書」(24年7月)	2. 3. 都市税源の充実強化(2) 市町村の基幹税目である固定資産税については、その安定的確保を図ること。特に、商業地等にかかる固定資産税の負担水準を当該年度の評価額の70%を上限としていることや、償却資産の根幹をなしている「機械及び装置」に対する課税等については、現行制度を堅持すること。
全国町村議会議長会 「平成25年度 国の予算編成並びに施策に関する要望」(24年7月)	第3. 2. 地方税等自主財源の強化(5) 固定資産税における償却資産については、資産の保有と市町村の行政サービスとの受益の関係に着目して課税されるものであり、事業の用に供している限り、一定の価値が存することから、現行の評価方法を堅持すること。



資産税制の国際比較(償却資産関係)(未定稿)

	アメリカ※1	カナダ※2	イギリス※1	中国(香港)※1,3	韓国※1	フィリピン※1
名称	財産税 Property Tax	財産税 Property Tax	ビジネス・レイト Business Rate (通称:ノド・マフイクルイト Non Domestic Rate)	レイト General Rates	財産税	固定資産税 Real Property Tax
課税主体	州、郡、市町村、 学区、特別区 ※4	州、広域自治体、 地方自治体	国 (市町村等へ交付)	香港政府 (地方政府)	市、郡、区	県、市町村
課税対象資産	全50州1特別区 ○土地・家屋 (45州1特別区) ○公益事業資産※7(39州) ○機械設備(38州) ○有形動産(38州) ○通信関連資産(37州) ○在庫・棚卸資産(12州) ※5	全10州2準州 ○土地・家屋 (全10州2準州) ○公益事業資産※7 (5州1準州) ○機械設備 (3州1準州) ○通信関連資産 (7州1準州) ※6	○事業用不動産 (土地、建物と一体 をなす 構築物 、 機械設備 を含む。)	○土地・家屋 ○機械設備	○土地 ○建物 ○貯蔵施設、 ドック施設 、 エネルギー 供給施設 等 ○船舶 ○航空機	○土地・家屋 ○機械設備
納税者	所有者	所有者	使用者	所有者又は占有者	所有者	所有者

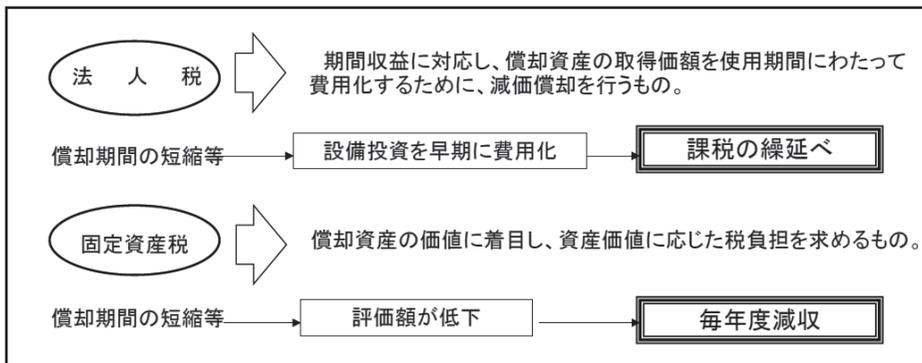
※1 各国の税制の内容については、表中に別段の記載がある部分を除き、「財産税(償却資産)に係る海外実態調査(平成19年度にCLAIRを通じて実施)及び「租税に係る海外実態調査」(平成23年度及び平成24年度にCLAIRを通じて実施)に基づく。
 ※2 カナダの税制の内容については、表中に別段の記載がある部分を除き、「カナダの地方団体の概要」(CLAIR REPORT第227号、2002年)及び「各国の資産評価対訳シリーズ 第4集 カナダ(プリティッシュ・コロンビア州)」(財)資産評価システム研究センター、2001年)に基づく。
 ※3 中国(香港)に係る税制の内容については、「香港レイトの仕組みと考え方」(石田和之、資産評価情報No.179、2010.11)に基づく。
 ※4 「アメリカの地方財産税について」(前田高志、オイコノミカ第41巻第3・4号、2005年)に基づく。
 ※5 「State and Provincial Property Tax Policies and Administrative Practices(PTAPP):Compilation and Report」(IAAO、2010年)に基づく。
 ※6 「PROPERTY TAX POLICIES AND ADMINISTRATIVE PRACTICES IN CANADA AND THE UNITED STATES」(IAAO、2000年)に基づく。
 ※7 州によって異なるが、主なものとして鉄道、電力、ガス等がある。



法人税と固定資産税の償却資産の考え方

- 1円まで減価できる法人税における減価償却の仕組みは、資産の取得価額を会計上複数年で費用化するためのもの。
- そもそも、固定資産税の償却資産の仕組みとは全く趣旨の異なるもので、同列に議論することはできない。

<参考> ● 平成19年度政府税制調査会「平成19年度の税制改正に関する答申」(H18.12.1)抄
 「固定資産税における償却資産については、資産課税として、課税対象の資産価値を評価するために減価を行っているものであり、法人税の減価償却とは趣旨が異なる。」
 ● 平成19年度与党税制改正大綱(H18.12.14)抄
 「固定資産税の償却資産については、資産課税としての性格を踏まえ、現行の評価方法を維持する。」



(資料⑤)



平成26年度税制改正における地方税に関する主な減税要望

○ 法人所得課税の実効税率の引下げ

【税制抜本改革法第7条第3項】

○ 法人課税については、平成27年度以降において、雇用及び国内投資の拡大の観点から、実効税率の引下げの効果及び主要国との競争上の諸条件等を検証しつつ、その在り方について検討すること。

○ 自動車取得税の廃止、自動車重量税の見直し

【税制抜本改革法第7条第1項第1号力】

○ 自動車取得税及び自動車重量税については、国及び地方を通じた関連税制の在り方の見直しを行い、安定的な財源を確保した上で、地方財政にも配慮しつつ、簡素化、負担の軽減及びグリーン化(環境への負荷の低減に資するための施策をいう。)の観点から、見直しを行う。

○ 固定資産税の償却資産課税の抜本の見直し

【産業競争力会議における民間議員意見(抜粋)】

○ 償却資産に対する固定資産税を減免するなど、競合国とのイコールフッティングを早急に実現する必要がある。

○ ゴルフ場利用税の廃止

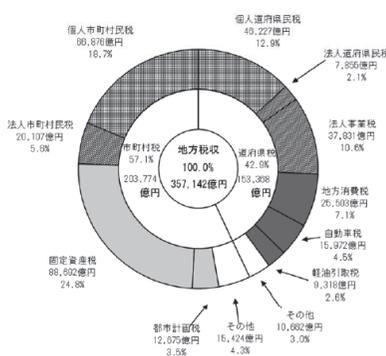
(資料⑥)



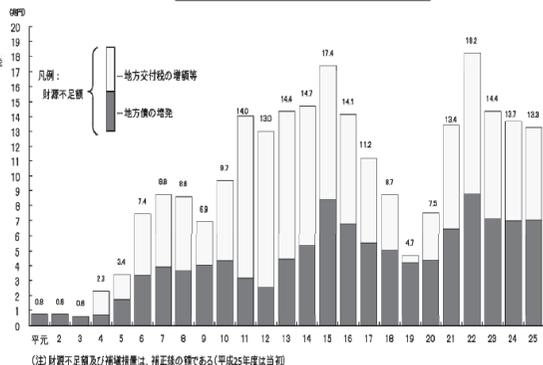
地方税収と地方財政の財源不足の状況

- 地方税収は35.8兆円であるが、地方財政はその約4割に相当する巨額の財源不足(13.3兆円)が生じている極めて厳しい状況にある。
- 消費税・地方消費税引上げ分による地方の増収は4.2兆円程度であり、今後の社会保障の充実等による影響分(0.95兆円程度)もある。
- 具体的な代替財源のない地方税の軽減はありえない。

地方税収の構成(平成23年度決算額)



地方財政の財源不足の推移



(資料③⑦)



自由民主党総務部関係合同会議 主要要望項目(抄)

平成25年8月29日
地方六団体

地方税源の確保等

- 平成26年4月における消費税及び地方消費税の確実な引上げの実現を図れるよう、着実に経済状況の好転を図ること。
- 地方分権改革を進めるため、地方税の充実確保を図るとともに、地方法人課税のあり方を見直す等により、税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系を構築すること。
- 投資減税や法人税の実効税率引き下げの議論を行う場合には、地方財政に影響を与えることのないよう、必要な地方税財源の確保に配慮すること。
- 自動車取得税の見直しに当たっては、地方の意見を踏まえ、都道府県、市町村に減収が生じないよう安定的な代替の税財源を確保すべき。この措置が同時に実施されない限りは、自動車取得税を廃止すべきではない。
- 固定資産税は、市町村の税収の大宗を占める重要な基幹税目であり、国の経済対策等の観点から償却資産課税の見直しを行うべきではなく、現行制度を堅持すること。
- ゴルフ場利用税は、所在地の行政需要に対応する貴重な財源となっていることから、現行制度を堅持すること。
- 地球温暖化対策のための税は、用途を森林吸収源対策にも拡大するとともに、その一部を地方の役割等に応じた税財源として確保すること。

(資料③⑧)



税制抜本改革法(国税)第7条 (税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置)

(税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置)

第七条 第二条及び第三条の規定により講じられる措置のほか、政府は、所得税法等の一部を改正する法律(平成二十一年法律第十三号)附則第百四条第一項及び第三項に基づく平成二十四年二月十七日に閣議において決定された社会保障・税一体改革大綱に記載された消費課税、個人所得課税、法人課税、資産課税その他の国と地方を通じた税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策について、次に定める基本的方向性によりそれらの具体化に向けてそれぞれ検討し、それぞれの結果に基づき速やかに必要な措置を講じなければならない。

三 法人課税については、平成二十七年度以降において、雇用及び国内投資の拡大の観点から、実効税率の引下げの効果及び主要国との競争上の諸条件等を検証しつつ、その在り方について検討すること。

五 地方税制については、次に定めるとおり検討すること。

イ 地方法人特別税及び地方法人特別譲与税について、税制の抜本的な改革において偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の措置であることを踏まえ、税制の抜本的な改革に併せて抜本的に見直しを行う。

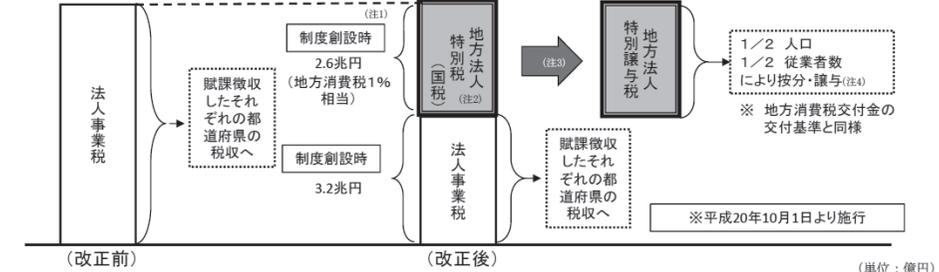
ロ 税制の抜本的な改革による地方消費税の充実と併せて、地方法人課税の在り方を見直すことにより税源の偏在性を是正する方策を講ずることとし、その際には、国と地方の税制全体を通じて幅広く検討する。



地方法人特別税・譲与税について

地方法人特別税・譲与税(H20年度創設)は、「税制の抜本的な改革において偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の措置」<暫定措置法1条>。

→ **税制の抜本的な改革と併せて抜本的に見直し。**
併せて、地方法人課税のあり方を見直し、税源偏在を是正。<税制抜本改革法第7条第5号>



- (注)
- 1 制度創設(平成20年度改正)時の、平成20年度当初の税収見込みをもととした地方法人特別税・譲与税の規模(平年度化後)。
 - 2 地方法人特別税(国税)は、都道府県が、法人事業税と併せて賦課徴収。
 - 3 地方法人特別税の課税標準は、法人事業税(所得割・収入割)の税額(標準税率分)。
 - 4 都道府県が賦課徴収した地方法人特別税の税収は、その全額を、地方法人特別譲与税として、都道府県に譲与。

税源の偏在是正の観点から、制度創設時において、地方消費税1%分に相当する法人事業税を、地方消費税交付金の交付基準と同じ基準で譲与することとしたもの

	制度創設時の想定	H23実績	H24実績(奥)	H25地財
地方消費税1%相当額	26,000	25,503	25,793	26,650
地方法人特別税・譲与税の規模	26,000	15,427	16,709	17,643
減収となる団体の影響額	▲3,986	▲1,950	▲1,611	▲1,855
東京都	▲3,197	▲1,510	▲974	▲1,329
愛知県	▲414	▲121	▲189	▲161
大阪府	▲265	▲166	▲214	▲218

(単位: 億円)



地方法人課税のあり方等に関する検討会

1. 趣 旨

地方法人特別税等に関する暫定措置法第1条、平成21年税制改正法附則第104条、税制抜本改革法及び税制抜本改革法案提出に伴う閣議決定(平成24年3月30日)を踏まえ、地方財政審議会に「地方法人課税のあり方等に関する検討会」を設置し、地方法人特別税の抜本的見直しに向けて検討を行うとともに、地域間の税源偏在の是正に向け地方法人課税のあり方等について幅広い検討を進める。

※平成24年3月30日閣議決定(抜粋)

地方法人特別税及び地方法人特別譲与税については、地方消費税率の引上げ時期を目的に、抜本的に見直すとともに、地方法人課税のあり方を見直すことにより地域間の税源偏在の是正の方策を講ずることとしており、今後、地方団体の意見等も踏まえつつ、国・地方の税制全体を通じて幅広く検討を進める。

2. 委 員(敬称略)

(地方財政審議会委員)

神野 直彦(会長)、鎌田 司、熊野 順祥、小山 登志雄、中村 玲子

(特別委員)

- 小西 砂千夫 関西学院大学大学院経済学研究科・人間福祉学部教授
- 関口 智 立教大学経済学部准教授
- 辻 琢也 一橋大学大学院法学研究科教授
- 中里 透 上智大学経済学部准教授
- 沼尾 波子 日本大学経済学部教授
- 林 正義 東京大学大学院経済学研究科准教授
- 吉村 政穂 一橋大学大学院国際企業戦略研究科准教授
- 石井 隆一 富山県知事(全国知事会地方税財政常任委員会委員長)
- 吉田 友好 大阪狭山市長(全国市長会都市税制調査委員会委員長)
- 汐見 明男 京都府井手町長(全国町村会財政委員会委員長)

※ 平成24年	9月20日	第1回開催、	10月23日	第2回開催、	11月27日	第3回開催
平成25年	1月17日	第4回開催、	2月12日	第5回開催、	4月11日	第6回開催
	5月14日	第7回開催、	5月30日	第8回開催、	7月2日	第9回開催
	7月30日	第10回開催、	8月8日	第11回開催、	9月3日	第12回開催
	9月24日	第13回開催予定				

(資料41)



地方法人課税のあり方 概要(抄)(日本経団連) 地方法人課税に係る当面の課題

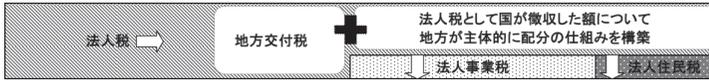
1. 地方法人課税の負担軽減

(1) 地方法人特別税の廃止および地方法人所得課税の国税化

- 消費税法改正法が成立したことで、今後、地域による偏在性の少ない地方消費税が拡充され、また、国税の消費税に係る地方交付税も増加。地方法人特別税の創設時において想定していた「税制の抜本的な改革」は、今回の改革において実現
- 地方法人特別税については、遅くとも消費税率の10%への引き上げ時まで確実に廃止すべく、平成26年度税制改正で成案。制度の創設経緯からして、本来であれば単純廃止が当然
- 万が一、単純廃止が困難である場合は、地方法人特別税、法人事業税及び法人住民税の全部又は一部、とりわけ所得に対する課税部分を国税の法人税に統合した上で、国家の成長戦略として国際的な水準へと段階的に縮減することも1つの選択肢【現行】



【改革後(イメージ)】～地方法人所得課税の全部又は一部の国税の法人税への統合～



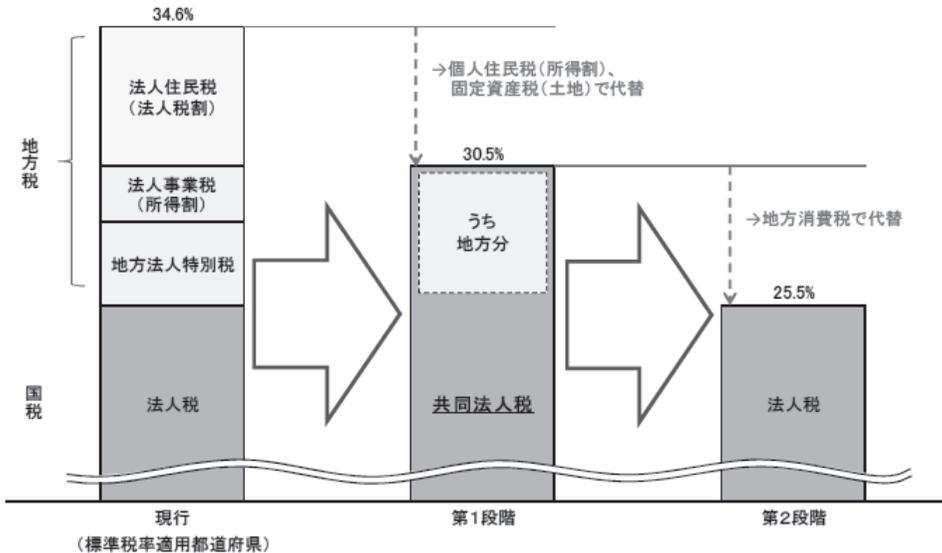
- 法人事業税に係る外形標準課税の拡大については、極めて慎重に検討すべき
- (2) 償却資産に係る固定資産税 償却資産に係る固定資産税は国際的に稀な課税であり、特に機械装置への課税はわが国製造業が競合するアジア近隣諸国において例がない。政府が進める投資促進政策に逆行しており、速やかに廃止・縮減すべき。少なくとも残存価額の廃止など、法人税の課税所得の計算方法との整合性を図るべき。耐用年数の短い動産については対象から除外。
- (3) 事業所税 事業所税は、従業者割は法人事業税付加価値割と同様、給与課税となっており、雇用の促進に逆行。また、資産割は固定資産税および都市計画税との二重課税。他の税目と整理・統合するなどした上で、速やかに廃止
- (4) 土地税制 土地の有効利用、流動化を促すため、土地に係る固定資産税、不動産取得税を軽減。特別土地保有税については廃止



(資料42)



法人実効税率25%への引き下げの道(平成25年7月3日経済同友会)



(資料④)



平成25年度与党税制改正大綱（抄）（車体課税）

第一 平成25年度税制改正の基本的考え方

2 社会保障・税一体改革の着実な実施

(3) 消費税引上げに伴う対応

② 車体課税の見直し

〔平成25年1月24日
自由民主党・公明党〕

自動車取得税及び自動車重量税については、税制抜本改革法第7条第1号カにおいて、国及び地方を通じた関連税制の在り方の見直しを行い、安定的な財源を確保した上で、地方財政にも配慮しつつ、簡素化、負担の軽減、グリーン化を図る観点から、見直しを行うこととされている。

イ 自動車取得税については、安定的な財源を確保して、地方財政への影響に対する適切な補てん措置を講じることを前提に、地方団体の意見を踏まえながら、以下の方向で抜本的な改革を行うこととし、平成26年度税制改正で具体的な結論を得る。

(イ) 自動車取得税は、二段階で引き下げ、消費税10%の時点で廃止する。消費税8%の段階では、エコカー減税の拡充などグリーン化を強化する。必要な財源は別途措置する。

(ロ) 消費税10%段階で、自動車税において、自動車取得税のグリーン化機能を踏まえつつ、一層のグリーン化の維持・強化及び安定的な財源確保の観点から、地域の自主性、自立性を高めつつ、環境性能等に応じた課税を実施することとし、他に確保した安定的な財源と合わせて、地方財政へは影響を及ぼさない。

ロ 自動車重量税については、以下の方向で見直しを行うこととし、平成26年度税制改正で具体的な結論を得る。

(イ) エコカー減税制度の基本構造を恒久化する。消費税8%段階では、財源を確保して、一層のグリーン化等の観点から、燃費性能等に応じて軽減する等の措置を講ずる。今後、グリーン化機能の維持・強化及び安定的な財源確保の観点から、環境性能に応じた課税を検討する。

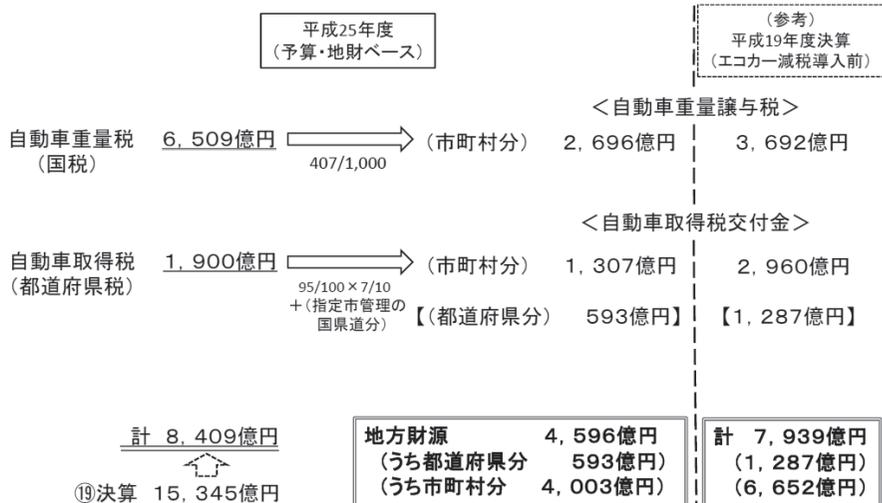
(ロ) 自動車重量税については、車両重量等に応じて課税されており、道路損壊等と密接に関連している。今後、道路等の維持管理・更新や防災・減災等の推進に多額の財源が必要となる中で、原因者負担・受益者負担としての性格を明確化するため、その税率について、道路の維持管理・更新等のための財源として位置づけ、自動車ユーザーに還元されるものであることを明らかにする方向で見直しを行う。その際、その税率の一部が公害健康被害補償の財源として活用されていることにも留意する。

(資料④)



自動車取得税・自動車重量税と地方財政

○ 自動車重量税及び自動車取得税の収入のうち、半分強（5,000億円）は、地方の財源（特に市町村にとって貴重な安定財源）。



(資料45)



平成25年度与党税制改正大綱に対する地方六団体共同声明（抄）

1 自動車取得税について

自動車取得税については、消費税8%の段階でエコカー減税の拡充などグリーン化を強化し、消費税10%の時点で廃止する方向で改革を行うことは明記する一方、その代替財源については、消費税10%段階で自動車税において新たな課税を実施するなど、地方財政へは影響を及ぼさないとの方向が示されているものの、その具体的な措置が明記されなかったことは、誠に遺憾である。

自動車取得税は、道路特定財源として創設され、平成21年度に一般財源化された以降も、それを大きく上回る道路の維持・整備費の貴重な財源となっており、道路や橋梁、トンネルなどの老朽化に対する安全確保が求められる今日、都道府県及び市町村の重要税源として不可欠なものとなっている。

平成26年度税制改正に向けた検討に当たっては、地方団体の意見を十分踏まえ、都道府県及び市町村に減収が生ずることのないよう、地方税又は少なくとも地方譲与税による安定的な税財源を確保するべきであり、この措置が同時に実施されない限りは、自動車取得税は廃止するべきではないことを強く求める。

平成25年 1月24日

地方六団体

全国知事会	会長	山田 啓二
全国都道府県議会	議長	会長 山本 教和
全国市長会	会長	森 民夫
全国市議会	議長	会長 関谷 博
全国町村会	会長	藤原 忠彦
全国町村議会	議長	会長 高橋 正

(資料46)



自動車関係税制のあり方に関する検討会

1. 趣旨

平成25年度与党税制改正大綱において示された自動車関係税制の見直しに関し、地方財政審議会に「自動車関係税制のあり方に関する検討会」を設置し、平成26年度税制改正に向けて、専門的検討を行う。

2. 委員（敬称略）

（地方財政審議会委員）

神野 直彦（会長）、鎌田 司、熊野 順祥、小山登志雄、中村 玲子

（特別委員）

上村 敏之	関西学院大学経済学部教授
大塚 直	早稲田大学法務研究科教授
柏木 恵	税理士・キャノングローバル戦略研究所主任研究員
小西 砂千夫	関西学院大学人間福祉学部教授
佐藤 英明	慶應義塾大学法科大学院教授
勢一 智子	西南学院大学法学部教授
諸富 徹	京都大学大学院経済学研究科教授
宗田 友子	東京都主税局総務部長
鈴木 栄	横浜市財政局主税部長

（オブザーバー）

丸山 浩司	全国知事会事務局次長
下河内 司	全国市長会事務局次長
長江 哲	全国町村会事務局次長（兼）財政部長

※ 平成25年 5月31日 第1回開催、6月27日 第2回開催、7月12日 第3回開催、
7月26日 第4回開催、8月30日 第5回開催、9月13日 第6回開催予定

(資料④)



自動車取得税の適用状況

○新車による比較

車名 (輸入車)	エコカー減税の区分	燃料消費率 (JC08モード)	車両価格 (税抜き)	自動車取得税額		
				減税前	エコカー減税 による軽減額	減税後
A	非対象車	9.3Km/L	約1,320万円	593,500円	0円	593,500円
B	非対象車	7.8Km/L	約990万円	445,700円	0円	445,700円
C	[75%軽減] ★★★★かつH27年度 燃費基準+10%達成	9.8Km/L	約590万円	266,900円	▲200,175円	66,700円
D	[非課税] ★★★★かつH27年度 燃費基準+20%達成	32.6Km/L	約210万円	93,000円	▲93,000円	0円
E	非対象車	19.0Km/L	約120万円	54,500円	0円	54,500円
F	[50%軽減] ★★★★かつH27年度 燃費基準達成	24.0Km/L	約90万円	24,400円	▲12,200円	12,200円

○新車と中古車による比較

車名 (輸入車)	エコカー減税・ 中古車特例の区分	燃料消費率 (JC08モード)	車両価格 (税抜き)	自動車取得税額		
				減税前	エコカー減税 による軽減額	減税後
G	[非課税] ★★★★かつH27年度 燃費基準+20%達成	32.6Km/L	約210万円	93,000円	▲93,000円	0円
H	非対象車	9.0Km/L	約210万円 (新車時約3540万円、 新規登録から3年経過)	92,800円	0円	92,800円

注:自動車メーカーHPを参考に作成。

(資料④)



日米協議の合意の概要(平成25年4月12日)

内閣官房 T P P 政府対策本部

- 1 日本が他の交渉参加国とともに、「TPPの輪郭」において示された包括的で高い水準の協定を達成していくことを確認するとともに、日米両国が経済成長促進、二国間貿易拡大、及び法の支配を更に強化するため、共に取り組んでいくこととなった。
- 2 この目的のため、日米間でTPP交渉と並行して非関税措置に取り組むことを決定。
対象分野:保険、透明性/貿易円滑化、投資、規格・基準、衛生植物検疫措置¹等
- 3 また、米国が長期にわたり懸念を継続して表明してきた自動車分野の貿易に関し、
(1)TPP交渉と並行して自動車貿易に関する交渉を行うことを決定。
対象事項:透明性、流通、基準、環境対応車/新技術搭載車、財政上のインセンティブ等
(2)TPPの市場アクセス交渉を行う中で、米国の自動車関税がTPP交渉における最も長い段階的な引下げ期間によって撤廃され、かつ、最大限に後ろ倒しされること、及び、この扱いは米韓FTAにおける米国の自動車関税の取り扱いを実質的に上回るものとなることを確認。
- 4 日本には一定の農産品、米国には一定の工業製品といった二国間貿易上のセンシティブティが両国にあることを認識しつつ、TPPにおけるルール作り及び市場アクセス交渉において緊密に共に取り組むことで一致。

【参考 日米自動車TOR(平成25年4月12日)抄】

財政上のインセンティブ

税制の運営に関する政府の主権的な権利を害することなく、財政上のインセンティブ又はその他の措置が、それらが両国の市場における競争条件に及ぼす影響に関連して、米国車(PHPを通じて輸入されたものを含む。)に対して差別的な効果を与えないことを確保するため、取り上げられる。

以上

(資料49)



ゴルフ場利用税に関する地方団体の意見（抜粋）

○ 全国知事会：平成25年度税財政等に関する提案（平成24年10月）

【各論】

I 地方税制度（個別税目）の見直し等

10 ゴルフ場利用税の堅持

ゴルフ場利用税は、道路や上下水道、廃棄物処理等の地方団体が供給する行政サービスに対して、受益に着目した税負担を求めるものであり、ゴルフ場所在地における財政需要を賄う重要な財源であることから、厳しい地方団体の財政状況を踏まえ、堅持すること。

○ 全国市長会：「平成25年度都市税制改正に関する意見」の実現方について（平成24年11月）

2. ゴルフ場利用税については、その税収の7割が交付金としてゴルフ場所在市町村に交付されており、ゴルフ場関連の財政需要に要する大変貴重な財源となっていることから、現行制度を堅持すること。

○ 全国町村会：平成25年度税制改正に関する意見（平成24年10月）

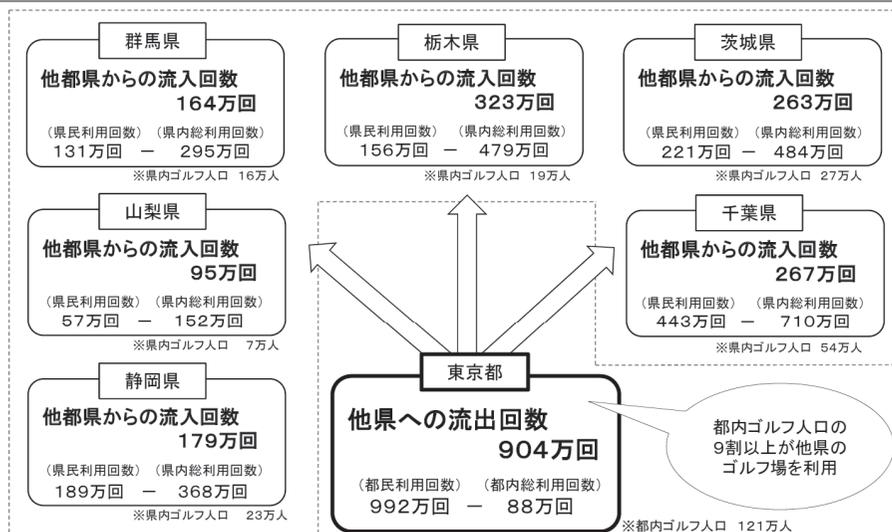
8. ゴルフ場利用税の堅持

ゴルフ場利用税（交付金）は、道路の整備改良、廃棄物処理、防災対策、環境対策など、所在町村特有の行政需要に対応するとともに、地域振興をはかる上でも貴重な財源となっていることから、現行制度を堅持すること。

(資料50)



東京都のゴルファーの他県ゴルフ場の利用回数について（推計）



(注) ・「県内(都内)ゴルフ人口」は、ゴルフ場又は練習場を利用した人数であり、「平成23年社会生活基本調査」における「スポーツの種類別行動者数」による。
 ・「県民(都民)利用回数」は、県内(都内)ゴルフ人口に、上記の都県、神奈川県及び埼玉県における平均ゴルフ場利用回数(3,189万回/390万人/≒8.2回)を乗じて推計。
 ・「県内(都内)総利用回数」は、「ゴルフ場利用税の課税状況等からみたゴルフ場の数・利用者数等」(一社日本ゴルフ場事業協会)における各都道府県別の「延利用者数」より。
 ・神奈川県及び埼玉県においても、県民利用回数が県内総利用回数を超過し、他都県へ流出している(神奈川県:284万回、埼玉県:112万回)が、上記の図においては、その傾向が顕著な東京都の例を図示。

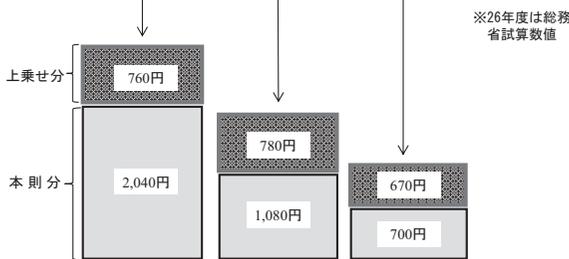
(資料⑤)



石油石炭税の上乗せ分について

- 課税主体：国
- 納税義務者：原油等を採用する者及び原油等を保税地域から引き取る者
- 税収の用途：エネルギー起源CO₂排出抑制対策

税率（段階的引上げ）	原油・石油製品 [1kg当たり]	ガス状炭化水素 [1t当たり]	石炭 [1t当たり]	税収 [上乗せ分]
24年度 (10月1日～)	250円	260円	220円	391億円
26年度	500円	520円	440円	1,974億円
28年度	760円	780円	670円	2,623億円



平成25年度税制改正大綱
(平成25年1月24日 自由民主党・公明党) (抄)

第三 検討事項

10 地球温暖化対策は、エネルギー起源CO₂排出抑制対策と森林吸収源対策の両面から推進する必要がある。このうち、エネルギー起源CO₂排出抑制のための諸施策を実施する観点から、地球温暖化対策のための石油石炭税の税率の特例措置が講じられている。

一方、森林吸収源対策については、国土安全や地球温暖化防止に大きく貢献する森林・林業を国家戦略として位置付け、CO₂吸収源対策として造林・間伐などの森林整備を推進することが必要である。

このため、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」第七条の規定に基づき、森林吸収源対策及び地方の地球温暖化対策に関する財源の確保について早急に総合的な検討を行う。

(資料⑥)



社会保障・税番号制度の概要

基本理念

- 個人番号及び法人番号の利用に関する施策の推進は、個人情報の保護に十分に配慮しつつ、社会保障制度、税制、災害対策に関する分野における利用の促進を図るとともに、他の行政分野及び行政分野以外の国民の利便性の向上に資する分野における利用の可能性を考慮して行われなければならない（第3条第2項）。

個人番号

- 市町村長は、法定受託事務として、住民票コードを交換して得られる個人番号を指定し、通知カードにより本人に通知（第7条第1項）。盗用、漏洩等の被害を受けた場合等に限り変更可（第7条第2項）。中長期在留者、特別永住者等の外国人住民も対象。
- 個人番号の利用範囲を法律に規定（第9条）。①国・地方の機関での社会保障分野、国税・地方税の賦課徴収及び防災等に関する事務での利用。②当該事務に係る申請・届出等を行う者（代理人・受託者含む）が事務処理に必要な範囲での利用。③災害時の金融機関での利用に限定。
- 番号法に規定する場合を除き、他人に個人番号の提供を求めることは禁止（第15条）。本人から個人番号の提供を受ける場合、個人番号カードの提示を受ける等の本人確認を行う必要（第16条）。

個人番号カード

- 市町村長は、顔写真付きの個人番号カードを交付（第17条第1項）。この場合、通知カードの返納を受ける。
- ①市町村は条例で定めるところにより、②政令で定めるもの（民間事業者等）は政令で定めるところにより、総務大臣が定める安全基準に従って、ICチップの空き領域を利用することができる（第18条）。※民間事業者については、当分の間、政令で定めのないものとする。

個人情報保護

- 番号法の規定によるものを除き、特定個人情報（個人番号をその内容に含む個人情報）の収集・保管（第20条）及び特定個人情報ファイルの作成を禁止（第28条）。
- 特定個人情報の提供は原則禁止。ただし、行政機関等が情報提供ネットワークシステムを使用しての提供など、番号法に規定するものに限る（第19条）。※民間事業者は、情報提供ネットワークシステムを使用できない。
- 情報提供ネットワークシステムで情報提供を行う際の連携キーとして個人番号を用いない等、個人情報の一元管理ができない仕組みを構築。
- 国民が自宅のパソコンから情報提供等の記録を確認できる仕組み（マイ・ポータル）の提供（附則第6条第5項）、特定個人情報保護評価の実施（第27条）、特定個人情報保護委員会の設置（第36条）、罰則の強化（第67条～第77条）など、十分な個人情報保護策を講じる。

法人番号

- 国税庁長官は、法人等に法人番号を通知（第56条）。法人番号は原則公表。※民間での自由な利用も可。

検討等

- 法施行後3年を目途として、個人番号の利用範囲の拡大について検討を加え、必要があると認めるときは、その結果に基づいて、国民の理解を得つつ、所要の措置を講ずる。
- 法施行後1年を目途として、特定個人情報保護委員会の権限の拡大等について検討を加え、その結果に基づいて所要の措置を講ずる。



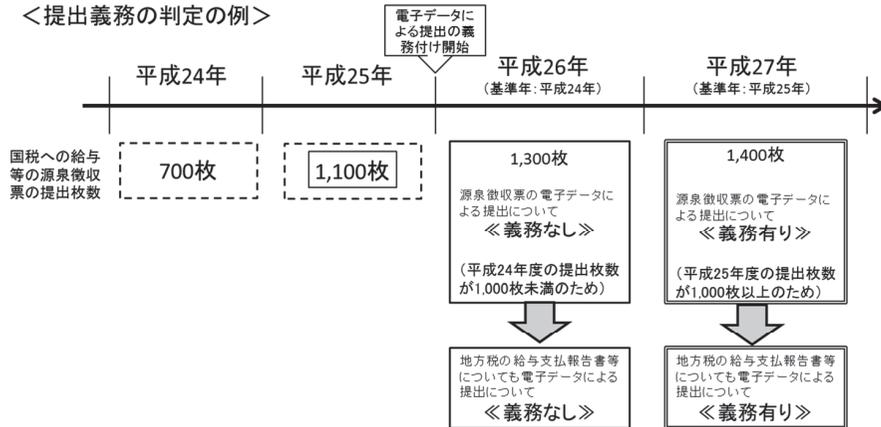
給与支払報告書・公的年金等支払報告書の 電子データによる提出義務の創設

国税に提出する給与等に係る源泉徴収票についてe-Tax又は光ディスク等による提出が義務付けられる者(※)について、市町村に提出する給与支払報告書等の提出についても、eLTAX又は光ディスク等により行わなければならないこととする。

平成26年1月1日以降に提出する給与支払報告書等について適用。

(※)基準年(前々年)に国税に提出する給与等及び公的年金等に係る源泉徴収票の提出枚数が1,000枚以上の者

<提出義務の判定の例>



國際課稅關係資料

財務省主稅局參事官室

目 次

(国際課税資料1) 国際課税の基本的考え方	67
(国際課税資料2) 国内法に定める国際課税	67
(国際課税資料3) 我が国の課税権の範囲	68
(国際課税資料4) 個人納税者の区分と課税所得の範囲	68
(国際課税資料5) 法人納税者の区分と課税所得の範囲	69
(国際課税資料6) 外国税額控除制度の概要	69
(国際課税資料7) 外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し (平成21年度改正)	70
(国際課税資料8) 外国子会社合算税制について	70
(国際課税資料9) 外国子会社合算税制の概要	71
(国際課税資料10) 移転価格税制について	71
(国際課税資料11) 過少資本税制の仕組み	72
(国際課税資料12) 関連者間の利子を利用した租税回避への対応	72
(国際課税資料13) 過大支払利子税制について	73
(国際課税資料14) 国際課税関係の主な平成25年度税制改正事項	73
(国際課税資料15) 非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度の 恒久化等	74
(国際課税資料16) 外国子会社合算税制に係る外国税額控除の改正	74
(国際課税資料17) 移転価格税制による独立企業間価格算定における利益水準指標 の追加	75
(国際課税資料18) 上場株式等の配当等に係る条約適用手続の簡素化	75
(国際課税資料19) 平成25年度税制改正大綱(抄)	76
(国際課税資料20) 総合主義と帰属主義の違い	76
(国際課税資料21) 総合主義と帰属主義の違いの具体的なイメージ	77
(国際課税資料22) 外国法人及び非居住者に対する課税原則を帰属主義に見直す場合 の考え方の骨子(案)	77
(国際課税資料23) 帰属主義に見直すことの意義	78
(国際課税資料24) 対比表(総合主義・帰属主義)	78
(国際課税資料25) 総合主義(全所得主義)と帰属主義の課税方式の違い(所得の 種類別)	79
(国際課税資料26) 内部取引の認識	79
(国際課税資料27) 帰属主義を移行した場合の内国法人のための外国税額控除の イメージ	80
(国際課税資料28) 租税条約の概要	80
(国際課税資料29) 我が国の租税条約ネットワーク	81
(国際課税資料30) 租税条約交渉の現状	81
(国際課税資料31) 日米租税条約の一部改正	82

(国際課税資料32)	最近の日本の租税条約締結本数の推移（基本合意）	82
(国際課税資料33)	徴収共助について	83
(国際課税資料34)	税務行政執行共助条約の概要	83
(国際課税資料35)	租税委員会の組織と活動の概要（2013年7月時点）	84
(国際課税資料36)	グーグルの租税回避に関する英国下院決算委員会報告書 （2013年6月）	84
(国際課税資料37)	多国籍企業の租税回避が国際的な批判を浴びている （報道ベース）	85
(国際課税資料38)	税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画	85
(国際課税資料39)	OECD 租税委員会 BEPS 行動計画（概要）行動1～7	86
(国際課税資料40)	OECD 租税委員会 BEPS 行動計画（概要）行動8～15	86
(国際課税資料41)	行動1 電子商取引への課税のあり方を検討	87
(国際課税資料42)	行動3 外国子会社合算税制の普及	87
(国際課税資料43)	行動4 利子損金算入制限措置の普及	88
(国際課税資料44)	行動6 租税条約の濫用防止規定の普及	88
(国際課税資料45)	行動8 無形資産の移転価格ルールの策定	89
(国際課税資料46)	租税回避を巡る国際的議論の経緯	89
(国際課税資料47)	OECD 事務局が公表している実効的な税の情報交換基準に関する 各国の実施状況リスト	90
(国際課税資料48)	OECD モデル租税条約第26条	90
(国際課税資料49)	グローバル・フォーラムについて	91
(国際課税資料50)	ピア・レビュー報告書の評価（G7 諸国）	91
(国際課税資料51)	米国の外国口座コンプライアンス法（Foreign Account Tax Compliance Act）の概要	92
(国際課税資料52)	米国の外国口座コンプライアンス法	92
(国際課税資料53)	日本の米 FATCA への対応	93
(国際課税資料54)	欧州5カ国（英独仏伊西）の米 FATCA への対応	93
(国際課税資料55)	自動的情報交換（Automatic Exchange Of Information）	94

(国際課税資料1)

国際課税の基本的考え方

- ・ 近時、経済取引のグローバル化や企業の海外進出形態の複雑化・多様化がますます進展し、これに伴い、税務執行も困難化。
- ・ 国際課税に関しては、こうした経済実態の変化を踏まえつつ、以下の政策目的実現に向けた施策を不断に実施していく必要。

➤ 我が国の適切な課税権の確保

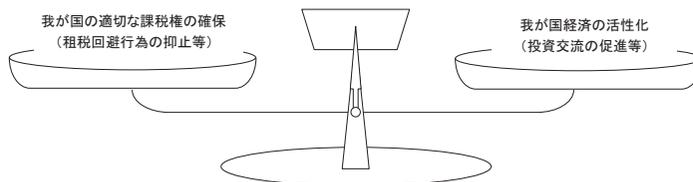
- 租税条約等による外国当局との間の情報交換ネットワークの構築
- 国際的租税回避への対応(外国子会社合算税制、移転価格税制等)等

➤ 我が国経済の活性化

- 投資交流促進等

➤ 国際的な二重課税の調整

- 外国税額控除制度、外国当局との調整の場の設定等



(国際課税資料2)

国内法に定める国際課税

- (1) 我が国の課税権の範囲(外国法人・非居住者課税(明治32年～)等)
- (2) 外国税額控除制度(昭和28年～)
- (3) 外国子会社合算税制(昭和53年～)
- (4) 移転価格税制(昭和61年～)
- (5) 過少資本税制(平成4年～)
- (6) 過大支払利子税制(平成25年～)

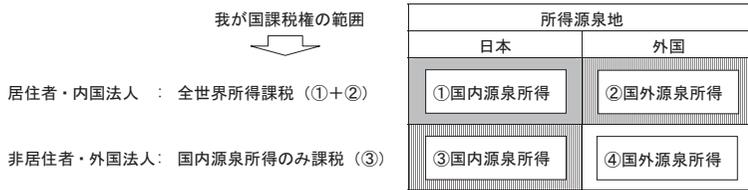
《国内法改正にあたっての3つの視点》

- ① 経済活動の実態の変化への対応
- ② 税の公平性・中立性の確保/租税回避行為への対応
- ③ 確実な執行の確保・手続の整備

(国際課税資料 3)

我が国の課税権の範囲

□ 我が国において課税の対象としているのは、居住者・内国法人の場合には全世界所得、非居住者・外国法人の場合には国内源泉所得。



- 各国の課税権が競合すると、国際的な二重課税が発生することとなるが(上記②、③の領域)、その調整は原則として居住地国が行うこととされている。
 - ・ ②に係る課税について、我が国は、外国税額控除制度及び外国子会社配当益金不算入制度により調整している。
 - ・ ③に係る課税について、相手国は、概ね、外国税額控除制度又は国外所得免除制度で調整している。
 - ・ 通常、租税条約において、これらの二重課税の調整義務及びその具体的な方法が規定される。

(国際課税資料 4)

個人納税者の区分と課税所得の範囲

納税者の区分		課税所得の範囲
居住者	○ 国内に住所を有する個人 ○ 現在まで引き続き1年以上住所を有する個人	○ 全ての所得(全世界所得)
非永住者	○ 日本国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である個人	○ 国内源泉所得 ○ 国外源泉所得(国内払い・国内送金分に限る)
非居住者	○ 居住者以外の個人	○ 国内源泉所得のみ

(国際課税資料5)

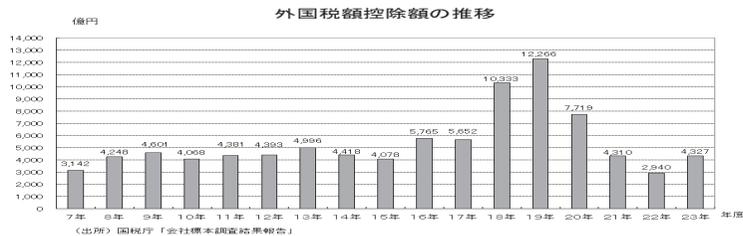
法人納税者の区分と課税所得の範囲

納税者の区分		課税所得の範囲
内 国 法 人	国内に本店又は主たる事務所を有する法人	全ての所得（全世界所得） ※ただし、外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける配当については、その95%相当額を益金不算入。
外 国 法 人	内国法人以外の法人	国内源泉所得のみ

(国際課税資料6)

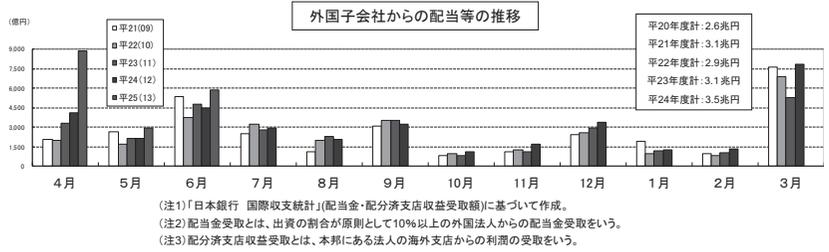
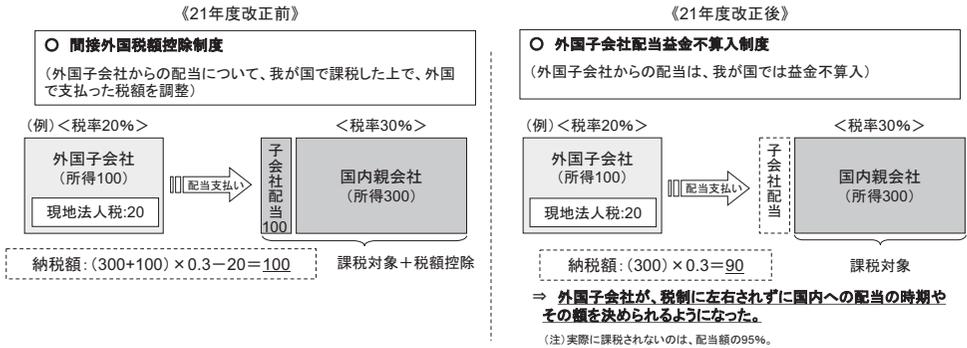
外国税額控除制度の概要

- 居住者・内国法人は全世界所得に課税されるため、国外源泉所得に対して源泉地国で課税される部分は、二重課税が発生することになる。
- 外国税額控除制度は、国際的な二重課税を排除するため、外国で納付した外国税額を、国外所得に対し我が国で納付すべき法人税額の範囲内で、控除することを認める制度。
- 平成21年度税制改正において、それまでの間接外国税額控除制度（外国子会社等が納付した外国税額のうち内国法人が受ける配当に対応する部分を控除するもの）を廃止し、それに代えて、外国子会社からの配当について、親会社の益金不算入とする制度を導入。



(国際課税資料7)

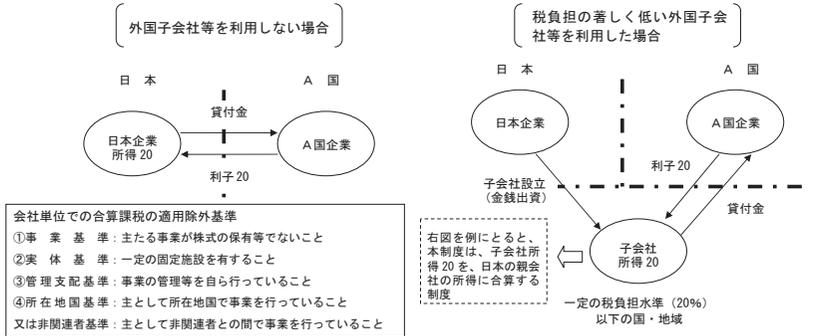
外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し(平成21年度改正)



(国際課税資料8)

外国子会社合算税制について

- 我が国の内国法人等が、税負担の著しく低い外国子会社等を通じて国際取引を行うことによって、直接国際取引した場合より税負担を不当に軽減・回避し、結果として我が国での課税を免れる事象が生じ得る。
- このような租税回避行為に対処するため、一定の税負担の水準(20%)以下の国・地域にある子会社等の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税(会社単位での合算課税)。
(注) 外国子会社等が、**実体のある事業を行っている等、一定の条件(適用除外基準)を満たす場合には、会社単位での合算課税の対象とならない。**
- また、一定の税負担の水準(20%)以下の外国子会社等が得る資産運用的な所得については、適用除外基準を満たす場合でも、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税(資産性所得の合算課税)。

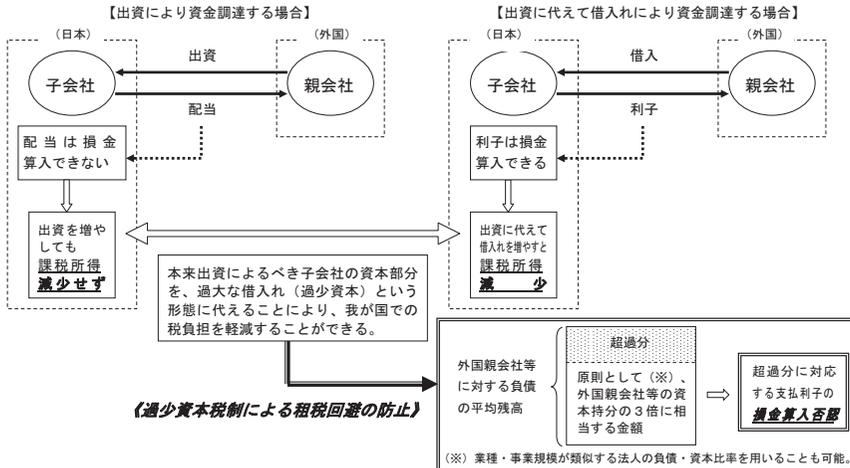


(国際課税資料11)

過少資本税制の仕組み

制度の概要

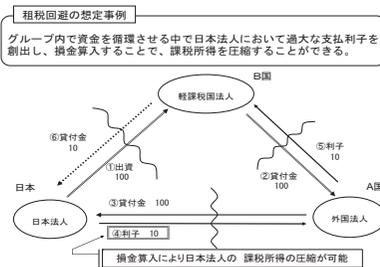
海外の関連企業との間において、出資に代えて借入れを多くすることによる税負担の軽減を防止するために、一定の割合を超える支払利子の損金算入を認めないこととする（出資に対する配当は損金算入されないが、借入れに対する支払利子は損金算入される）。



(国際課税資料12)

関連者間の利子を利用した租税回避への対応

- 企業の所得の計算上、支払利子が損金に算入されることを利用して、関連者間の借入れを恣意的に設定し、関連者全体の費用収益には影響させずに、過大な支払利子を損金に計上することで、税負担を圧縮しようとする租税回避行為が可能。
- 近年、主要先進国では、租税条約において利子の源泉地国免税を進めるとともに、支払利子の損金算入制限措置を強化する傾向にある。我が国の場合、過大な支払利子を利用した所得移転を防止する措置が十分でなく、支払利子を利用した課税ベースの流出のリスクに対して脆弱であった。
- そこで、主要先進国におけるこのような傾向を踏まえ、企業の事業活動の実態に配慮しながら、所得金額に比して過大な利子を関連者間で支払うことを通じた租税回避を防止するための措置が、平成24年度改正において導入された。



過大支払利子の判断基準とその対応策

過大支払利子の判断基準	対応する我が国の制度
① 利率が過大	移転価格税制（注1）
② 資本に比して負債が過大	過少資本税制（注2）
③ 所得金額（利払前）に比して支払利子額が過大	過大支払利子税制（平成24年度改正で導入）

※ 平成24年度改正前は、①及び②の基準に基づく制度を有していたが、③の基準に基づく制度を有しておらず、支払利子を利用した所得移転に対して脆弱であった。

（注1） 移転価格税制とは、所得の海外移転を防止するため、海外の関連者との取引が、通常の取引価格（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。

（注2） 過少資本税制とは、資本の一定倍率を超える負債に対する支払利子を損金不算入とする制度。

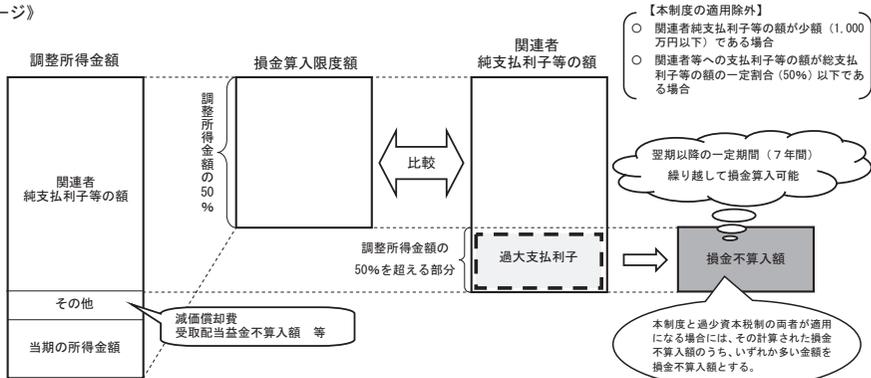
(国際課税資料13)

過大支払利子税制について

制度の概要

所得金額に比して過大な利子を関連者間で支払うことを通じた租税回避を防止するため、関連者純支払利子等の額(注1)のうち調整所得金額の一定割合(50%)を超える部分の金額につき当期の損金の額に算入しない(注2)(措法66の5の2)。

《イメージ》



(注1) 関連者等(直接・間接の持分割合50%以上又は実質支配・被支配関係にある者及びこれらの者による債務保証を受けた第三者等)への支払利子等の額(利子等の受領者側で我が国の法人税の課税所得に算入されるもの等を除く。)の合計額からこれに対応する受取利子等の額を控除した残額をいう。
(注2) 平成25年4月1日以後に開始する事業年度から適用。

(国際課税資料14)

国際課税関係の主な平成25年度税制改正事項

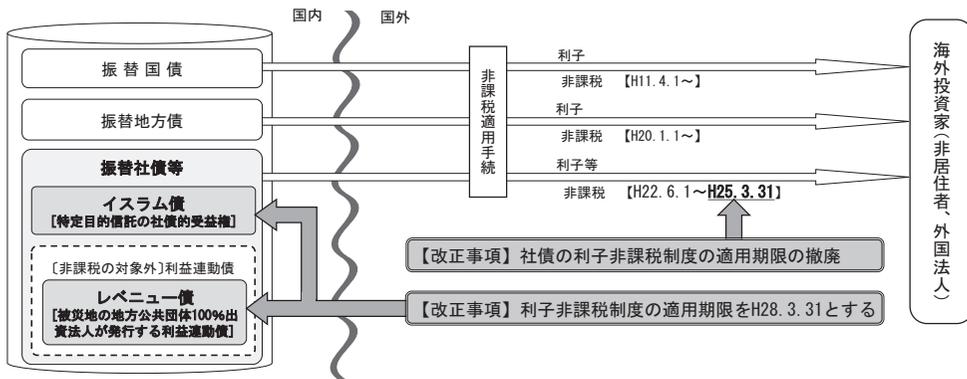
- **非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度の恒久化等**
非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度の適用期限を撤廃(一部は延長)した。
- **外国子会社合算税制に係る外国税額控除額の改正**
無税国に所在する特定外国子会社等の所得につき、本店所在地国以外の国で課税される場合には、当該特定外国子会社等に係る外国子会社合算税制の合算所得は、外国税額控除の適用上、国外所得に含まれることとした。
- **移転価格税制による独立企業間価格算定における利益水準指標の追加**
取引単位営業利益法の算定の際に使用する利益水準指標に、OECD移転価格ガイドラインで利用が許容されている「営業費用売上総利益率(ペリー比)」を追加した。
- **上場株式等の配当等に係る条約適用手続の簡素化**
上場株式等の配当等につき、配当等に関する事項の記載を要しない届出書の提出及び配当等に関する事項の支払いの取扱者による税務署長への提供により、租税条約の適用を受けることができることとした。

(国際課税資料15)

非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度の恒久化等

【改正事項】

- 非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度の適用期限を撤廃した。
- ただし、振替特定目的信託受益権のうち社債的受益権及び東日本大震災復興特別区域法に規定する特定地方公共団体との間に完全支配関係がある内国法人が発行する利益運動債については、平成28年3月31日までに発行されたものに限る。



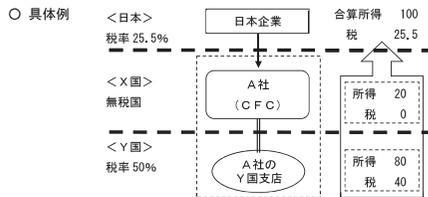
(注1) 振替社債等のうち、その利子等の額が振替社債等の発行者等の利益の額等に連動するもの(利益運動債)は非課税の対象外。
(注2) 非居住者又は外国法人のうち、発行者等の特殊関係者に該当する者が支払を受ける利子等は非課税の対象外。

(国際課税資料16)

外国子会社合算税制に係る外国税額控除の改正

【改正の概要】

外国子会社合算税制について、無税国に所在する特定外国子会社等(CFC)に係る外国子会社合算税制の合算所得につき、本店所在地国以外の国で課税される場合には、当該合算所得は、外国税額控除の適用上、国外所得とみなすこととする。



改正前

無税国に所在するCFCに係る合算所得については、非課税国外所得として外税控除の限度額の設定がないため二重課税が発生

- 合算所得 100
- 合算所得に対する税負担 65.5



【外税控除の限度額】

$$\text{法人税 } 25.5 \times \frac{\text{国外所得 } 0}{\text{全世界所得 } 100} = \text{ゼロ}$$

改正後

無税国に所在するCFCであっても、他国で課される税がある場合には外税控除の限度額の設定をすることにより二重課税を排除

- 合算所得 100
- 合算所得に対する税負担 40



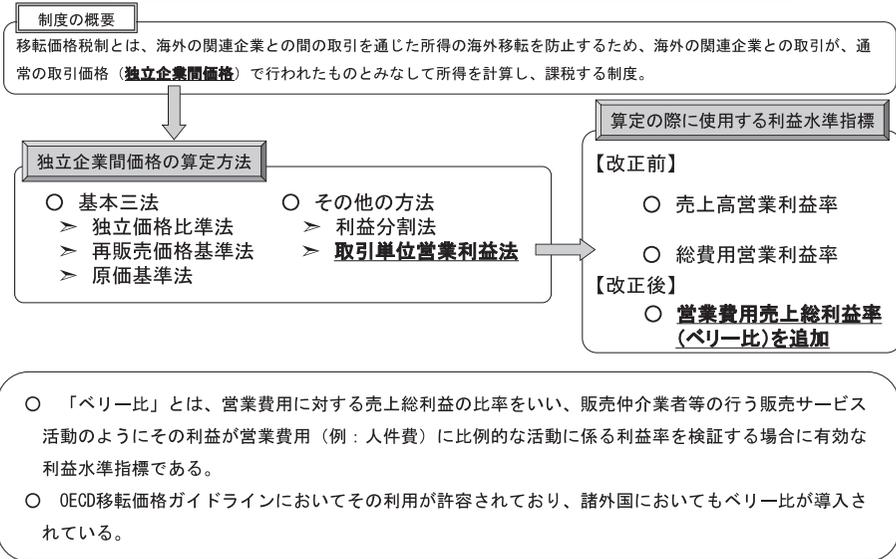
【外税控除の限度額】

$$\text{法人税 } 25.5 \times \frac{\text{国外所得 } 100}{\text{全世界所得 } 100} = 25.5$$

CFC: 特定外国子会社等の通称 (Controlled Foreign Company)

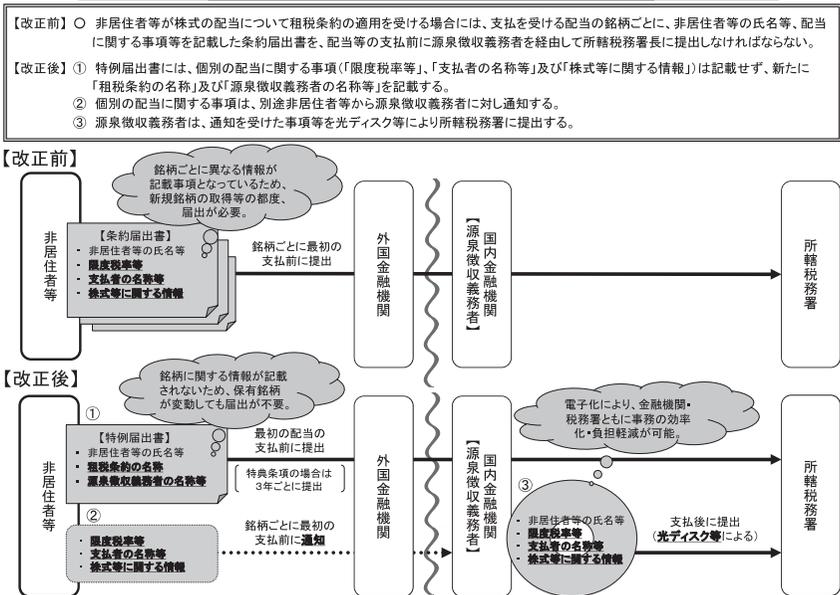
(国際課税資料17)

移転価格税制による独立企業間価格算定における利益水準指標の追加



(国際課税資料18)

上場株式等の配当に係る条約適用手続の簡素化



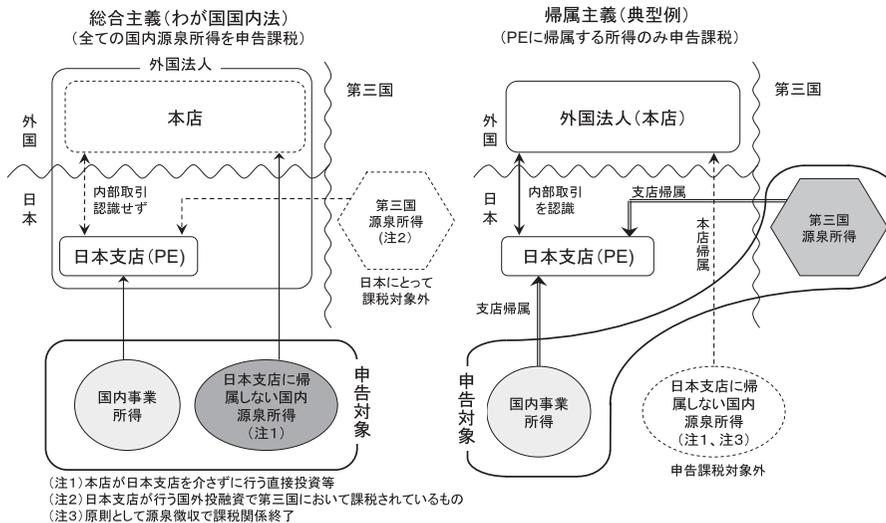
〔平成25年1月24日
自由民主党・公明党〕

第三 検討事項

11 非居住者及び外国法人に対する課税原則については、OECDモデル租税条約の改定等を踏まえ、様々な産業における実態や影響等を考慮しつつ、いわゆる「総合主義」に基づく従来の国内法上の規定を、OECD承認アプローチ（Authorised OECD Approach）に沿った「帰属主義」に基づく規定に見直すとともに、これに応じた適切な課税を確保するために必要な法整備に向け、具体的な検討を行う。

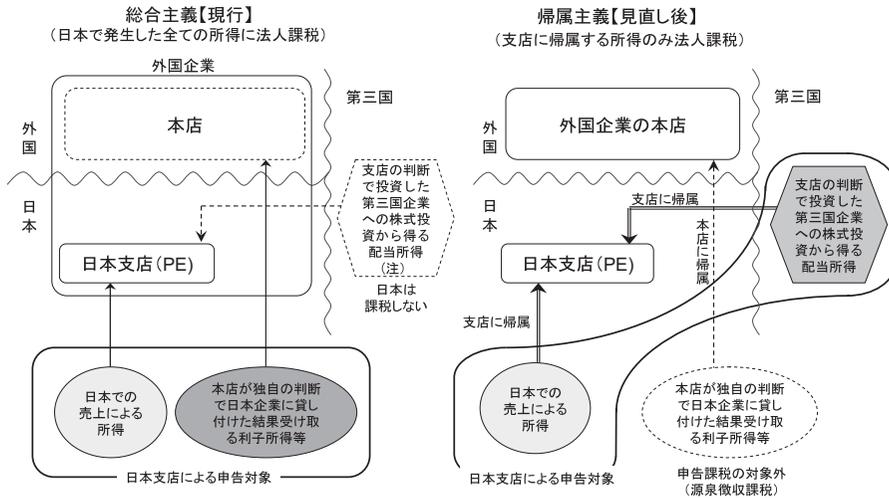
総合主義と帰属主義の違い

～外国法人等が我が国に支店など国内PE（Permanent Establishment：恒久的施設）を持つ場合の課税原則のあり方について～



(国際課税資料21)

総合主義と帰属主義の違いの具体的なイメージ
～外国企業が日本に支店を持つ場合の課税関係～



(国際課税資料22)

外国法人及び非居住者に対する課税原則を帰属主義に見直す場合の考え方の骨子(案)

- (1) 総合主義から帰属主義への移行
外国法人及び非居住者(外国法人等)に対する課税原則について、従来のいわゆる「総合主義」を改め、OECD モデル租税条約 新7条の考え方(AOA: Authorised OECD Approach)に基づき「帰属主義」に則した国内法の規定に改めることとしてはどうか。
- (2) 恒久的施設(PE) 帰属所得の位置づけ
外国法人等についてはその国内源泉所得に対して課税するという現行の基本的な考え方を維持しつつ、外国法人等が我が国に有するPEに帰属する所得(PE 帰属所得)を、国内源泉所得の一つとして位置づけることとしてはどうか。
- (3) PE に帰属しない国内源泉所得の取扱い
外国法人等が得た国内源泉所得のうち、我が国のPE に帰属しないものについては、PE 帰属所得とは分離して課税することとし、我が国にPE を有しない外国法人等が得る国内源泉所得と同様の課税関係としてはどうか。
- (4) PE 帰属所得の算定
 - ① PE 帰属所得
PE 帰属所得については、AOAに基づき、そのPE が本店等から分離・独立した企業であると擬制した場合に得られる所得としてはどうか。
 - ② 内部取引
PE 帰属所得の算定においては、AOAに基づき、PE と本店等との間の内部取引について、(移転価格税制と同様に)独立企業間価格による取引が行われたものと擬制して、内部取引損益を認識してはどうか。
 - ③ PE への資本の配賦・PE の支払利子控除制限
PE が本店等から分離・独立した企業であると擬制した場合に必要とされる程度の資本をPE に配賦することとしてはどうか。また、PE が支払った負債利子総額(内部利子を含む。)のうち、そのPE に配賦された資本に比して過剰な部分について、損金に算入することを制限することとしてはどうか。
- (5) 二重課税の調整
 - ① 外国法人等のPE のための外国税額控除制度の創設
外国法人等のPE のための外国税額控除制度を創設することとしてはどうか。
 - ② 内国法人及び居住者(内国法人等)の国外PE に関する外国税額控除
内国法人等の国外PE に帰属する所得(国外PE 帰属所得)を国外源泉所得として定義するとともに、国外PE 帰属所得の算定に当たっては、外国法人等のPE 帰属所得と同様に内部取引等を勘案して計算することとしてはどうか。

帰属主義に見直すことの意義

- ① 新しいOECDモデル租税条約に沿った共通のルールによりPE帰属所得を計算することとなるので、本店所在地国とPE所在地国から二重に課税される部分が減るとともに、どちらの国からも課税されない「課税の空白」を減らすことにもつながる。
- ② 租税条約は帰属主義に基づく規定となっているため、条約と国内法の整合性が図られる。

対比表(総合主義・帰属主義)

		総合主義(全所得主義) (現行国内法)	帰属主義	
			旧モデル7条	新モデル7条:AOA(※)
対 外国法人・ 非居住者	外国法人の支店に係る課税所得の範囲	すべての国内源泉所得 (支店帰属の有無は問わない) ・国内において行う事業から生ずる所得 ・国内にある資産の運用・保有・譲渡により生ずる所得 ・その他の源泉が国内にある所得	支店帰属所得 (支店帰属所得について、「企業全体の所得が上限」or「支店独自に計算」の2通りの解釈あり)	支店帰属所得 (支店帰属所得は企業全体の所得とは関係なく、支店独自に計算)
	資産の支店への帰属	特段の基準なし	特段の基準なし (なお、支店の機能分析に基づく、新7条流の資産の帰属判定を容認)	支店の機能分析に基づき、資産の帰属を判定
	資本の支店への配賦・利子控除制限	特段の基準なし	特段の基準なし (なお、新7条流の資本配賦・利子控除制限を容認)	支店への資本配賦・利子控除制限 (独立企業ならば必要とされる資本を支店に配賦し、資本に対応する部分の負債利子の控除を制限する必要あり)
	本支店間等の内部取引	認識しない	内部取引損益の認識を容認(使用料・利子の例外あり) (無形資産の内部使用料及び一般事業会社の内部利子は認識しない)	内部取引損益を認識する必要 (無形資産の内部使用料及び一般事業会社の内部利子を含め、内部取引損益全般を認識する必要あり)
	単純購入	単純購入非課税 (支店が本店等のために行う単なる商品の購入活動から生ずる所得を認識しない)	単純購入非課税	単純購入活動に係る所得を認識する必要 (例えば、購入代理活動に対する受取手数料相当額)
	外国法人の支店課税における外国税額控除	外税控除制度は不要 (国内源泉所得に對してのみ課税)	外税控除制度が必要	外税控除制度が必要
対 居住国内 住者 法人	外国税額控除の基礎となる国外所得	国内源泉所得以外の所得が国外所得とされる (外国法人の国内源泉所得に関する計算ルールに準じて計算)	国外支店帰属所得を国外所得とする必要 (外国法人の日本支店帰属所得の計算ルールに準じて計算)	・国外支店帰属所得を国外所得とする必要 ・国外支店帰属所得は、AOAに従って計算する必要 (外国法人の日本支店帰属所得の計算ルール(内部取引の認識あり、資本配賦あり等)に準じて計算)

(※)AOA : Authorized OECD Approach

(国際課税資料25)

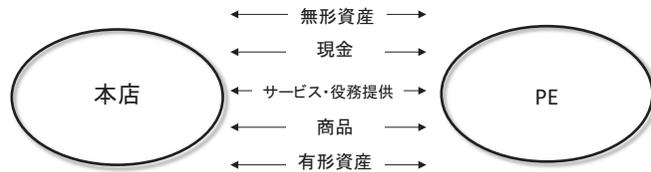
総合主義（全所得主義）と帰属主義の課税方式の違い（所得の種類別）

【総合主義】(注1)			【帰属主義】(注1)			
内外区分(法法138)		PEあり (法法141一)	PEなし (法法141四)	内外区分		
所得区分				所得区分	PEあり PE非帰属	
国内源泉所得	国内事業所得	すべての国内源泉所得を対象にネット所得課税 (一部源泉徴収+申告)	課税対象外	(国内事業所得)	PE帰属 PE非帰属 P E (国内事業所得を対象にネット所得課税) (一部源泉徴収+申告) (注3) (注4)	課税対象外
	国内資産の運用・保有		課税(申告)	国内資産の運用・保有		課税(申告)
	国内資産の譲渡		課税対象外 一部課税(注2) (申告)	国内資産の譲渡		(注5) 課税対象外 一部課税(注2) (申告)
	国内不動産の譲渡・賃貸		課税 (源泉徴収+申告)	国内不動産の譲渡・賃貸		課税 (源泉徴収+申告)
	利子・配当・使用料		課税 (源泉徴収)	利子・配当・使用料		課税 (源泉徴収)
国外源泉所得	課税対象外 (法法4③)		国外源泉所得	(注3) (注4)	課税対象外	

(注1) 総合主義はわが国の現行国内法、帰属主義は一般的な帰属主義のイメージ
 (注2) 事業譲渡類似株式の譲渡益等(法法141四、法令187①)
 (注3) PE帰属所得は国内源泉所得とされる。
 (注4) PEが有する外国債券につき支払を受ける利子等
 (注5) 外国法人の本店が日本の証券市場において譲渡した有価証券の譲渡益等(法法138一、法令177②)

(国際課税資料26)

内部取引の認識



- 独立企業原則に基づいて、本支店間の以下のような取引については、内部取引として認識する必要あり
- 取引が内部取引と認められる条件
 - ・ 独立企業間であったとしたならば、対価のやり取りが行われたであろう取引と同等のものと認められること
 - ・ 現実のかつ認識可能な事象であること
 - ・ 経済的に重要なものであること

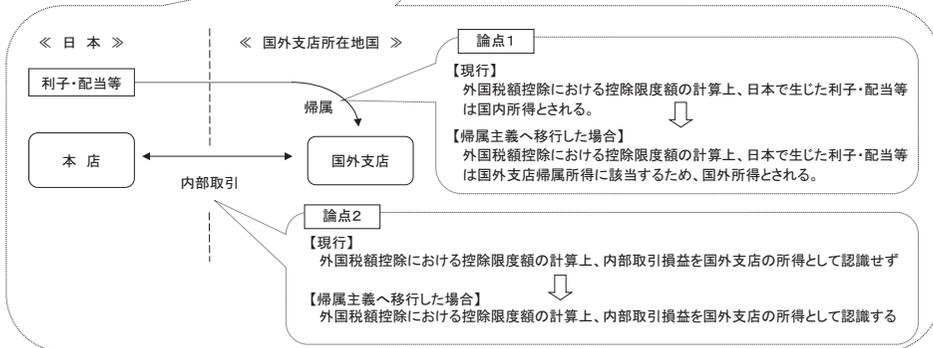
(国際課税資料27)

帰属主義へ移行した場合の内国法人のための外国税額控除のイメージ

- 外国税額控除制度とは
 - ⇒ 内国法人が納税した外国法人税について、控除限度額の範囲でわが国の法人税額から控除する制度
- 帰属主義への移行に伴う論点
 - 論点1： 国外支店帰属所得を国外源泉所得として定義する必要
 - 論点2： 内部取引損益を勘案して国外支店帰属所得を計算する必要

○ 控除限度額の計算式

$$\text{控除限度額} = \text{法人税額} \times \frac{\text{国外所得 (国外支店の所得 + 本店が直接に国外から得る所得)}}{\text{全世界所得}}$$



(国際課税資料28)

租税条約の概要

租税条約は、二重課税の回避、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものである。

租税条約には、国際標準となる「OECDモデル租税条約」があり、OECD加盟国を中心に、租税条約を締結する際のひな型となっている。加盟国である我が国も、これに沿った規定を採用している。

【OECDモデル租税条約の主な内容】

- 二重課税の回避
 - ・ 源泉地国（所得が生ずる国）の課税できる所得の範囲の確定
 - － 事業所得は、支店等の活動により得た所得のみに課税
 - － 投資所得（配当、利子、使用料）は、税率の上限を設定
 - ・ 居住地国における二重課税の排除方法
 - － 外国税額控除等
 - ・ 税務当局間の相互協議（仲裁を含む）による条約に適合しない課税の解消
- 脱税及び租税回避等への対応
 - ・ 税務当局間の納税者情報（銀行機密を含む）の交換
 - ・ 租税に関する徴収共助

(参考) 基本的な租税条約交渉の流れ（外務省主管）

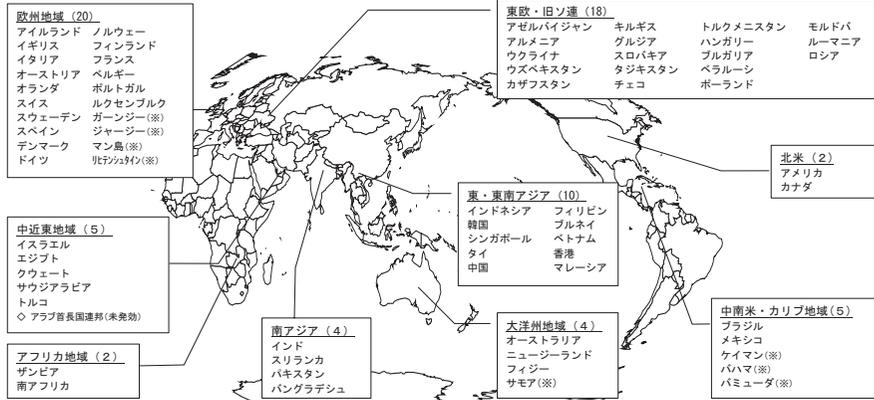
条約交渉開始 → 基本合意 → 署名 → 国会承認（衆・外務委員会、参・外交防衛委員会で審査） → 公文の交換 → 発効・公布

(注) 署名、国会提出、公文の交換及び公布に当たっては、外務省の閣議請願により閣議決定を行う。

我が国の租税条約ネットワーク

(59 条約、70 力国・地域適用／平成 25 年 8 月末現在)

○ 租税条約の主な目的・・・二重課税の回避、脱税及び租税回避等への対応、投資・経済交流の促進



(注1) 条約及び国・地域の数は、未発効の条約を含まない。
 (注2) 旧ソ連及び旧チェコスロバキアとの条約が複数の国に継承されているため、条約の数と国・地域の数が一致しない。
 (注3) 「※」は、租税に関する情報交換規定を主体とするもの。

租税条約交渉の現状

(平成 25 年 8 月末現在)

◇ 発効

平成 16 年 3 月	アメリカ (全)
平成 18 年 6 月	インド (部)
平成 18 年 10 月	イギリス (全)
平成 19 年 12 月	フランス (部)
平成 20 年 11 月	パキスタン (全)
平成 20 年 12 月	オーストラリア (全)
平成 20 年 12 月	フィリピン (部)
平成 21 年 12 月	ブルネイ (新)
平成 21 年 12 月	カザフスタン (新)
平成 22 年 7 月	シンガポール (部)
平成 22 年 8 月	※バミューダ (新)
平成 22 年 12 月	マレーシア (部)
平成 23 年 8 月	香港 (新)
平成 23 年 8 月	※バハマ (新)
平成 23 年 9 月	サウジアラビア (新)
平成 23 年 9 月	※マン島 (新)
平成 23 年 11 月	※ケイマン (新)
平成 23 年 12 月	オランダ (全)
平成 23 年 12 月	スイス (部)
平成 23 年 12 月	ルクセンブルク (部)
平成 24 年 12 月	※リヒテンシュタイン (新)
平成 25 年 6 月	クウェート (新)
平成 25 年 7 月	※サモア (新)
平成 25 年 7 月	ポルトガル (新)
平成 25 年 8 月	※ガーンジー (新)
平成 25 年 8 月	※ジャージー (新)

◇ 署名・未発効

平成 22 年 1 月	ベルギー (部)
平成 23 年 11 月	税務行政執行共助条約 (新)
平成 24 年 12 月	ニュージーランド (全)
平成 25 年 1 月	アメリカ (部)
平成 25 年 5 月	アラブ首長国連邦 (新)

◇ 基本合意

平成 23 年 12 月	オマーン (新)
平成 25 年 3 月	イギリス (部)
平成 25 年 4 月	※マカオ (新)
平成 25 年 4 月	※英領バーミン諸島 (新)
平成 25 年 6 月	スウェーデン (部)

◇ 現在の正式交渉国

ドイツ

(注) 1 「※」は、租税に関する情報交換規定を主体とするもの
 2 「(全)」は、全面改正
 3 「(部)」は、部分改正
 4 「(新)」は、新規締結

(国際課税資料31)

日米租税条約の一部改正

- 日米租税条約は、日本が締結した最初の租税条約（1955年）であり、現行条約は、2004年に全面的に改正されたもの。
- 本年1月24日、ワシントンDCにおいて、日米両国政府間で、現行条約の一部を改正する議定書が署名された。

一部改正の概要

1. 源泉地国免税の拡大

投資所得（配当及び利子）に対する源泉地国免税の対象を以下のとおり拡大。

	現行条約	改正条約
配当	免税要件：持株割合50%超 保有期間12ヶ月以上	免税要件：持株割合50%以上 保有期間6ヶ月以上
利子	原則：10% 金融機関等の受取利子：免税	原則：免税

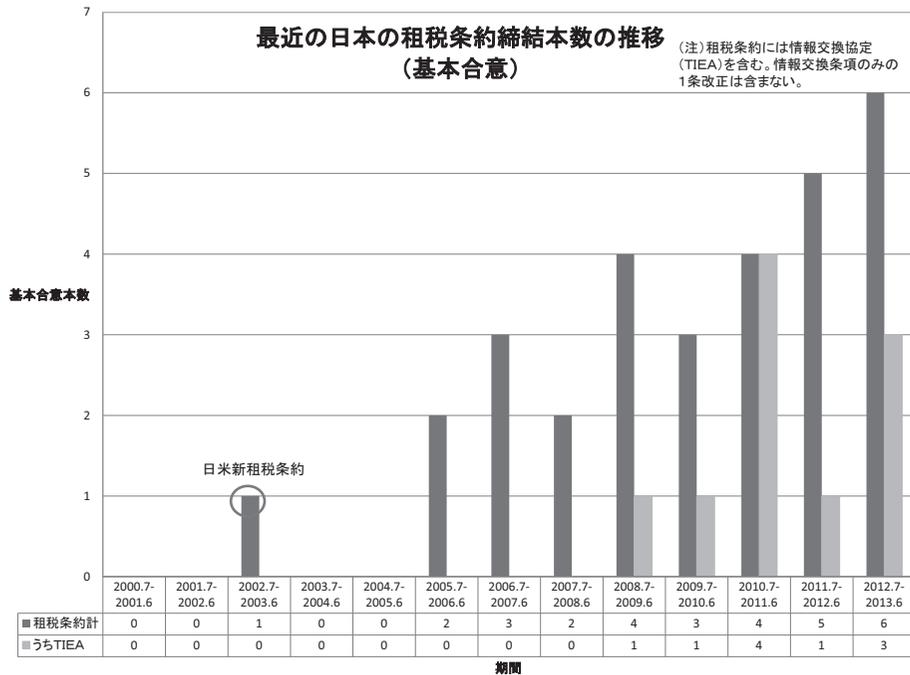
2. 相互協議手続における仲裁制度の導入

条約の規定に適合しない課税に関する相互協議手続に関して、両国の税務当局間の協議により2年以内に事案が解決されない場合に、納税者からの要請に基づき、第三者から構成される仲裁委員会の決定により事案を解決する仲裁制度を導入。

3. 徴収共助の拡充

相手国の租税債権の徴収を相互に支援する制度（徴収共助）は、現行条約では条約適用の場合に対象範囲が限定されているが、改正後は滞納租税債権一般について適用されるように対象範囲を拡大。我が国の租税については、所得税、法人税、復興特別所得税、復興特別法人税、消費税、相続税、贈与税が対象。

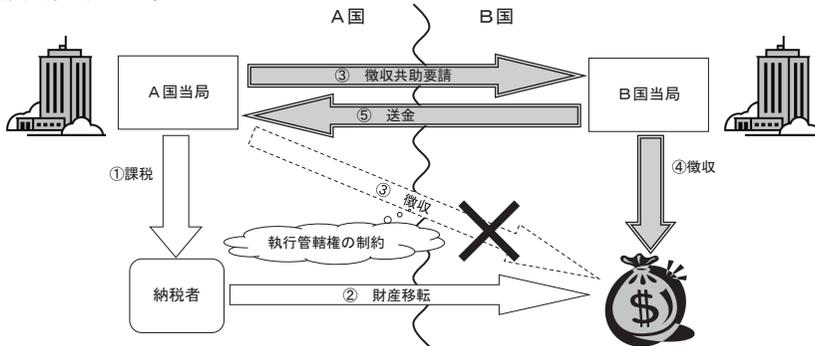
(国際課税資料32)



徴収共助について

- 徴収共助とは、租税債権の徴収において執行管轄権という制約がある中で、各国の税務当局が互いに条約相手国の租税債権を徴収する枠組みをいう。
(注) 条約の枠組みとしては、1988年に欧州評議会及びOECDにおいて作成された税務行政執行共助条約が存在し、また、OECDモデル租税条約においても徴収共助に関する規定が盛り込まれている(2003年)。
- 経済活動の国際化の進展に伴い、国境を越えた脱税、租税回避等が問題となっており、租税債権の徴収についても、国際的な協力を行うことの必要性が国際的にも認識されてきている。
- こうした中、我が国も2011年11月3日に税務行政執行共助条約に署名。平成24年度税制改正において、徴収共助等に関する国内法の規定の整備が行われた。
- 税務行政執行共助条約は、第183回国会において承認され、2013年10月1日に発効予定。また、同国会において、OECDモデル租税条約に沿った徴収共助に関する規定が盛り込まれた日米租税条約改正議定書及び新日ニュージーランド租税条約が承認された。

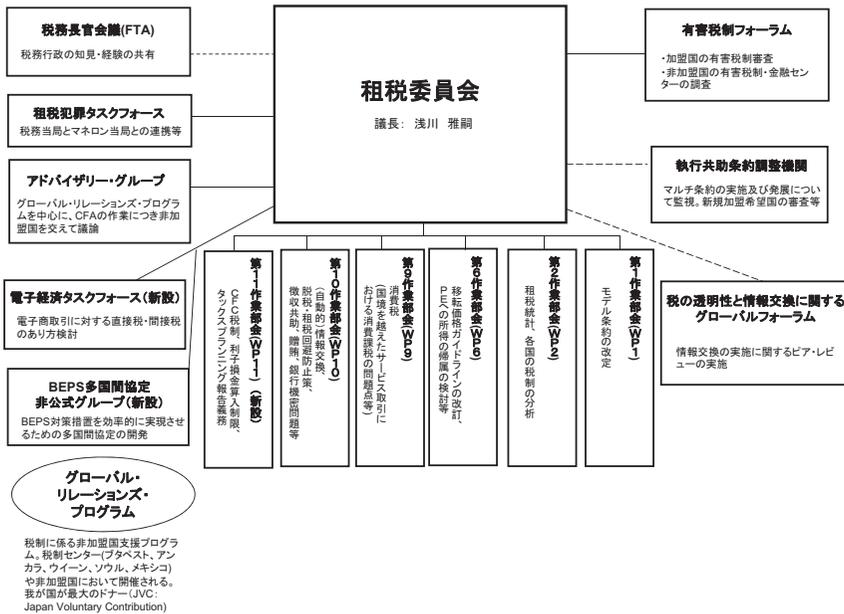
[徴収共助のイメージ]



税務行政執行共助条約の概要

- 条約締結国の税務当局間で税務行政に関する国際的な協力を行うための多国間条約(1988年に署名開放)
 - ① 情報交換: 参加国の税務当局間で租税に関する情報を交換する仕組み
 - ② 徴収共助: 租税債権の徴収を外国の税務当局に依頼する仕組み
 - ③ 文書送達共助: 税務文書の送達を外国の税務当局に依頼する仕組み
- 2010年5月の改正議定書により、情報交換規定が国際標準(①銀行機密の否定、②自国に課税の利益がない場合でも情報を収集し提供する)に沿った形に改正された。
- 2011年2月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議において、本条約に署名することを奨励する共同声明を採択。
- 2011年11月3日のG20カンヌサミットで、日本、トルコ、オーストラリア、アルゼンチン、ブラジル、南アフリカ、ロシア、インドネシアが新規に署名。我が国については、2013年10月1日(注)に発効予定。
(注) 受諾書をOECD事務総長に寄託した日(2013年6月28日)の後3か月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日。
- 2013年8月27日現在の署名国は、日、米、英、仏、独、伊、加、中、韓等56か国。
 欧州、東欧・旧ソ連地域 : イギリス、フランス、ドイツ、イタリア、スペイン、ポルトガル、オランダ、ベルギー、デンマーク、ノルウェー、スウェーデン、フィンランド、アイスランド、アイルランド、ルクセンブルク、マルタ、スロベニア、チェコ、スロヴァキア、オーストリア、ポーランド、ルーマニア、アルバニア、ギリシャ、リトアニア、ラトビア、エストニア、ロシア、ウクライナ、グルジア、モルドバ、アゼルバイジャン
 中近東、アフリカ地域 : トルコ、サウジアラビア、モロッコ、ガーナ、チュニジア、ナイジェリア、南アフリカ
 アジア、大洋州地域 : 日本、中国、韓国、インド、インドネシア、シンガポール、オーストラリア、ニュージーランド
 北米、中南米地域 : アメリカ、カナダ、メキシコ、コスタリカ、グアテマラ、ペルー、コロンビア、アルゼンチン、ブラジル

租税委員会の組織と活動の概要(2013年7月時点)



グーグルの租税回避に関するイギリス下院決算委員会報告書(2013年6月)

経緯

- グーグルの、2006年～2011年の間におけるイギリスでの売上は180億ドルにのぼるものの、イギリス法人は(マーケティング等のみで)顧客への販売活動は行っていないとして、法人税負担は1,600万ドルに過ぎなかった。
(注)委員から、グーグルのアイルランドにおける実質税負担率は、所得の海外移転等の租税回避スキームを使うことによって、約2.4%程度に抑えられているとの指摘。
- 下院決算委員会は、関係者に対する証人尋問を実施。

論点

- 非居住法人であるグーグル・アイルランド法人は、イギリス国内に恒久的施設(PE: Permanent Establishment)を有する場合のみ、イギリスの国内源泉の事業所得に対して法人税が課税される。
- イギリス法では、次の場合に、法人はPEを有するものとされている(2010年法人税法第1141条)。
 - ⇒ ① 事業の全部若しくは一部を行う一定の場所を有する場合、又は、
 - ② 自己のために事業を行う権限を有し、反復してその権限を行使する代理人を有する場合

関係者の証言

グーグル(副社長)

- イギリス法人は①顧客への販売活動を行っておらず、②権限も有していない
- ① イギリスの顧客企業に対する広告スペースの販売は、アイルランド法人が行っており、イギリス法人は販売行為を行っていない。
- ② イギリス法人のスタッフは、法人を代表して契約を締結し、また取引を行う権限を有していない。
- ⇒ PEに該当しない(アイルランド法人の販売活動はイギリスの法人税の対象外)

内部告発者

- イギリス法人は顧客への販売活動を行っている
- イギリスの顧客企業向けの販売行為は、イギリス法人のスタッフがやっている。
→イギリス顧客への販売プロセスを記載した文書が存在
→イギリス法人のスタッフは売上目標を設定し、達成された売上に応じた手数料が支払われている
- ⇒ PEに該当する(アイルランド法人の販売活動はイギリスの法人税の対象)

委員会の結論

- 「グーグルの主張は疑わしく、顧客への販売はイギリス法人の事業として行っており、アイルランド法人を通じた販売処理は、法人税の回避目的であることは明らか」と結論。

多国籍企業の租税回避が国際的な批判を浴びている(報道ベース)

スターバックス

- ・ 1998年に英国での事業を開始して以来、30億ポンド(4500億円)の売上があったが、多額の損失が同時に計上されたため法人税の納付額はわずかに860万ポンド(13億円)。
- ・ 2012年後半、同法人が低税率国に利益を移転しているとの報道がなされ、消費者の不買運動などの批判が高まった。英議会は、同法人の幹部を喚問。
- ・ 同法人は2013年から2年間で最低2000万ポンド(30億円)の税金を支払うことをコミット。

アマゾン

- ・ ルクセンブルグの兄弟会社に利益を移転(使用料の支払いを通じて)？
- ・ 2011年、英国での売上額は約33億ポンド(4950億円)に対し、英現地法人の納税額は約180万ポンド(2.7億円)。
- ・ 英議会在が英現地法人の幹部を喚問。

アップル

- ・ 米本社からアイルランドの子会社に利益を移転(使用料や利子の支払いを通じて)？
- ・ 2009年～12年の間に740億ドル(7兆4000億円)の利益をアイルランドに集めたが、これに対する税負担率は約2%。
- ・ 米議会在がアップル本社CEOを喚問。

税源浸食と利益移転(BEPS) 行動計画

- 近年、各国がリーマンショック後に財政状況を悪化させ、より多くの国民負担を求めている中で、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。
- この問題に対応するため、OECD 租税委員会(議長：浅川・財務省総括審議官)は、昨年より「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、本年7月19日に「BEPS 行動計画」を公表。BEPS 行動計画は、G20 財務大臣・中央銀行総裁会議(7月19～20日、モスクワ)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た。
- 行動計画の実施に関し、OECD 非加盟の G20 メンバー 8 か国(※)が OECD 加盟国と同様に意見を述べ、意思決定に参加しうる枠組みとして「OECD/G20 BEPS プロジェクト」を設けた。
(※) 中国、インド、ロシア、アルゼンチン、ブラジル、インドネシア、サウジアラビア、南アフリカ
- 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、今後 1～2 年半の間に、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。

OECD 租税委員会 BEPS 行動計画 (概要)

行動 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 (2014年9月)。

行動 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 (2014年9月)。

行動 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 (2015年9月)。

行動 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 (2015年9月)。また、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 (2015年12月)。

行動 5 有害税制への対抗

OECD の定義する「有害税制」について

- ① 現在の枠組みを十分に活かして (透明性や実質的活動等に焦点)、加盟国の優遇税制を審査する (2014年9月)。
- ② 現在の枠組みに基づき OECD 非加盟国を関与させる (2015年9月)。
- ③ 現在の枠組みの改定・追加を検討 (2015年12月)。

行動 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 (2014年9月)。

行動 7 恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防止

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 (2015年9月)。

行動 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 (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 (2015年9月)。

行動 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 (2015年9月)。

行動 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 (2015年9月)。

行動 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 (2015年9月)

行動 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 (2015年9月)。

行動 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政府に報告させる (2014年9月)。

行動 14 相互協議の効果的実施

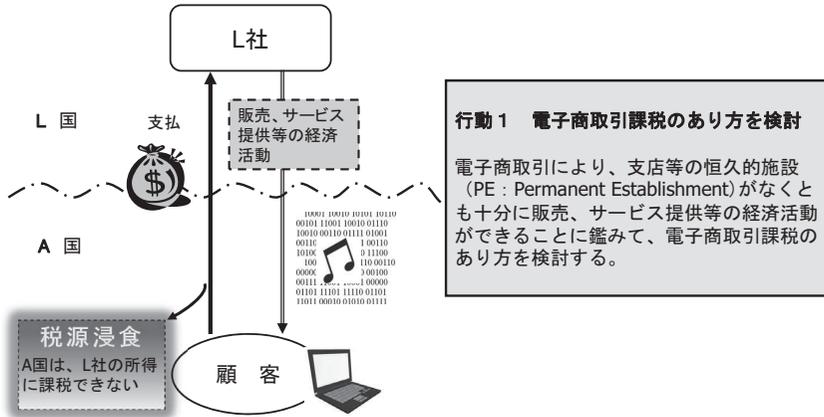
国際税務の紛争を国家間の相互協議や仲裁により効果的に解決する方法を策定する (2015年9月)。

行動 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 (2014年9月)。その後、多国間協定案を開発する (2015年12月)。

(国際課税資料41)

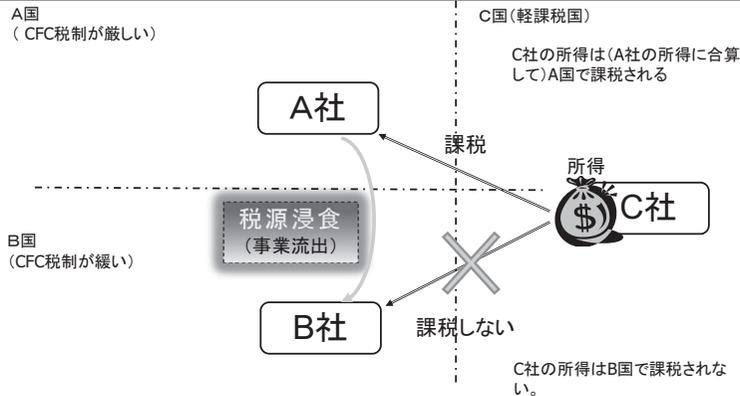
行動1 電子商取引への課税のあり方を検討



(国際課税資料42)

行動3 外国子会社合算税制の普及

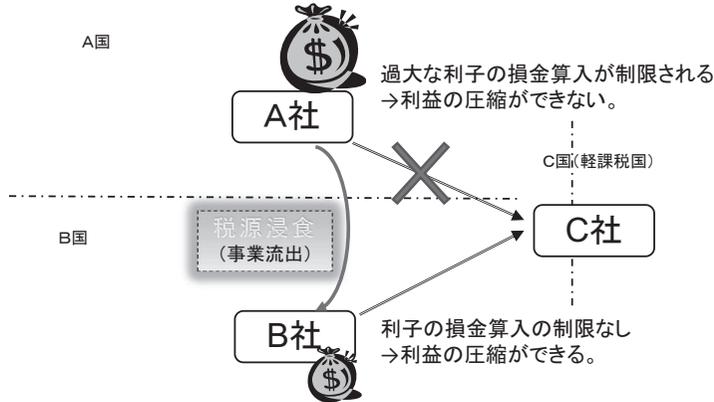
各国のCFC税制が異なると、租税負担を避けるため、CFC税制が厳しい国(A国)からCFC税制が緩い国(B国)に事業が流出するおそれ。
 → B国がA国並みのCFC税制を導入する必要。



行動3 実効性のある外国子会社合算税制について勧告を策定し、各国がこれを導入する。

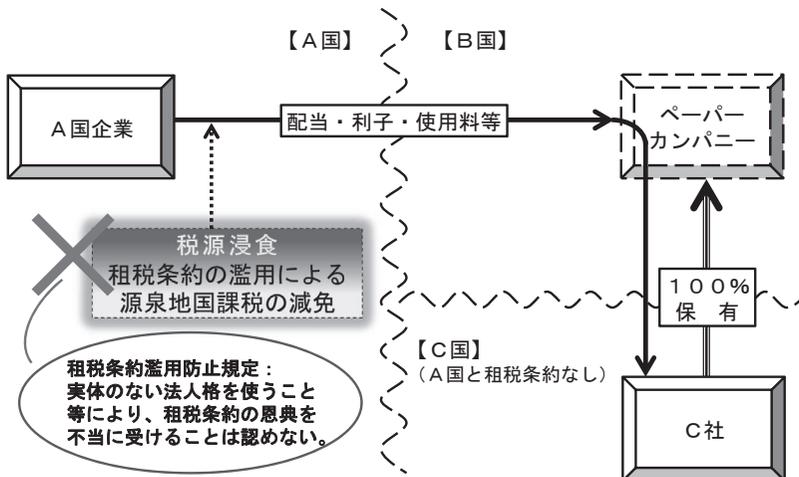
行動4 利子損金算入制限措置の普及

各国の利子損金算入制限措置が異なると、租税負担を避けるために、同措置が厳しい国(A国)から緩い国(B国)に事業が流出するおそれ。
→ B国がA国並みの利子損金算入制限措置を導入する必要。



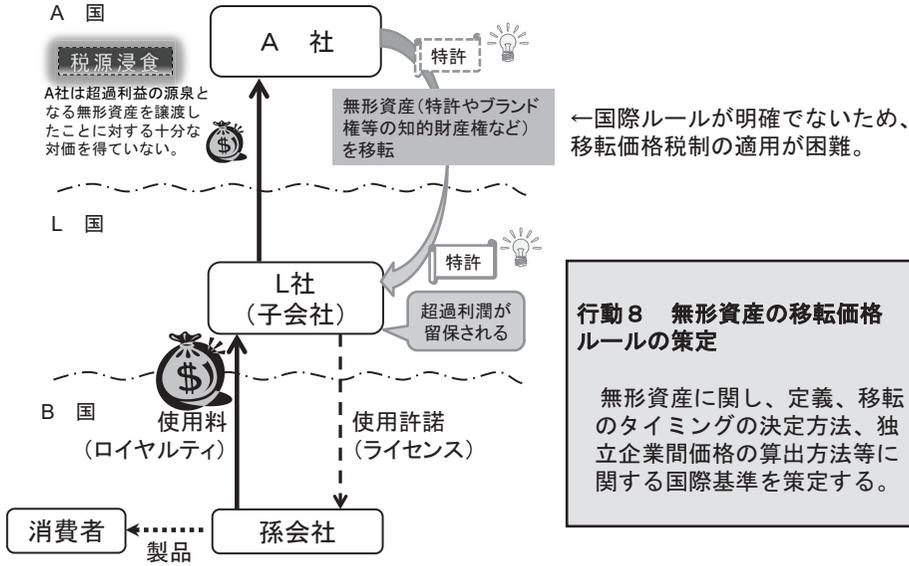
行動4 実効性のある利子損金算入制限措置について勧告を策定し、各国がこれを導入する。

行動6 租税条約の濫用防止規定の普及



行動6 租税条約の濫用防止規定のモデルと勧告を策定する。

行動 8 無形資産の移転価格ルールの特策

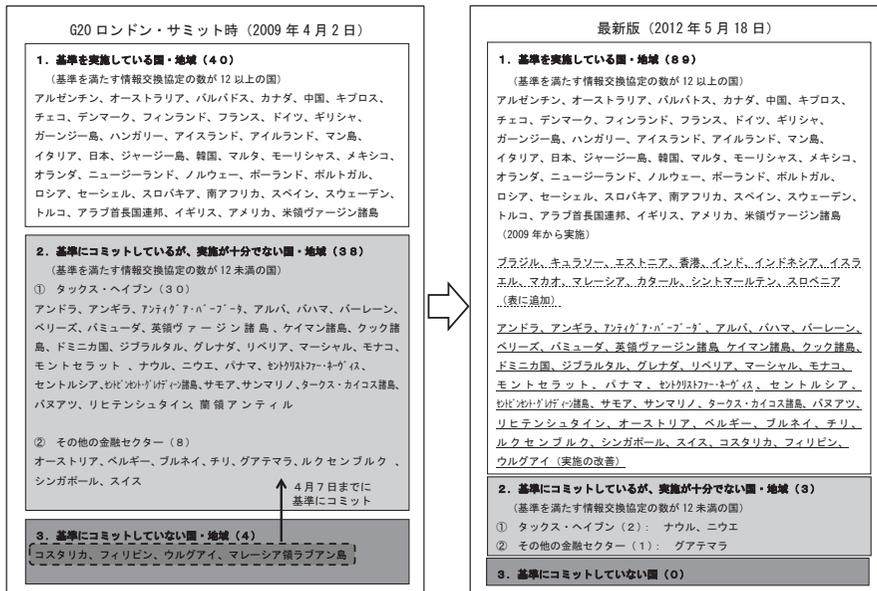


租税回避を巡る国際的議論の経緯

- 1998年 ○ OECDがタックスヘイブンの判定基準を策定
 - 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. **実効的な情報交換の欠如**
 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ない
 - 2001年 タックスヘイブンの基準の見直し
 - 上記1.については、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、上記4については、実質的な活動が行われているか否かの決定は困難、という理由からタックスヘイブンの基準から除外
- 税に関する情報交換に焦点が移行**
- 2005年 ○ OECDモデル租税条約26条の改正による情報交換根拠規定の強化
 - ・ ①銀行機密の否定、②自国に課税利益がない場合でも情報を収集し提供
 - 2008年 金融経済危機、UBS事件等を契機に、情報交換の国際基準遵守を各国に求める動きが活発化
 - 2009年4月 G20 ロンドンサミット声明において、情報交換の促進と、非協力国への対抗措置を示唆。
 - ・ OECD事務局が、実効的な情報交換に非協力な国のリストを公表。
 - 2009年9月 ○ OECD「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」を拡大・改組
 - ・ 各国の透明性・情報交換に関する法制整備とその実施の状況について相互審査を2010年より実施。
 - ・ 審査項目は主として、①税に関する情報（取引情報、所有者情報等）の保存、②課税当局による情報入手の権限の具備、③租税条約等の情報交換規定の国際基準遵守。

(国際課税資料47)

OECD 事務局が公表している実効的な税の情報交換基準に関する各国の実施状況リスト



(注) 左表における南領アンティルとマレーシア領ラバワン島は、右表においてそれぞれオランダとマレーシアに含まれている。

(国際課税資料48)

OECD モデル租税条約第 26 条 (2005 年改訂)

OECD モデル租税条約 26 条 (情報交換) は、2005 年に、①自国の課税利益がなくても情報を入手し交換する規定 (パラ 4)、及び、②金融機関が所有する情報を交換する規定 (銀行機密の否定) (パラ 5) が追加された。

OECD モデル租税条約 26 条の規定

- 両締約国は、この条約の適用に関係し、又は国内法令の実施・執行に関係すると予想される情報を交換する。(パラ 1)
- 情報交換により受領した情報は、秘密として取扱い、租税の賦課徴収等に関与する者又は当局に対してのみ開示することができる。(パラ 2)
- 国内法令等に抵触する措置をとること、国内法令等に基づいて入手することができない情報を提供すること等の義務を課するものではない。(パラ 3)
- 情報提供の要請を受けた場合には、自国の租税に関し必要のないものである場合においても、要請された情報を入手するために、その情報収集のための措置をとる。(パラ 4)
- パラ 3 の規定は、要請された情報が、銀行その他の金融機関により所有されている等の理由でのみ、当該情報を提供しないことができると解してはならない。(パラ 5)

(国際課税資料49)

グローバル・フォーラムについて

「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」は、税の情報交換に関する法制・執行についてのピア・レビュー等を行うため、OECD加盟国に加え、非加盟国を含む100以上の国・地域が参加するフォーラム。

- 2008年秋以降、金融システム安定化等の観点から、いわゆるタックスヘイブンへの不透明な資金の流れが国際社会において問題視され、2009年4月のG20サミットを契機に、国際基準に則り税務当局間で納税者情報（銀行機密情報も含む）の交換を行うことを各国が約する動きが加速。
- 2009年9月にOECDの「グローバル・フォーラム」を拡充し、いわゆるタックスヘイブンを含む各国の情報交換の法制・執行の両面からピア・レビュー（相互審査）を行うことにつき合意。2010年3月から審査作業を開始。2013年3月までに、100のピア・レビュー報告書を採択。2013年6月現在グローバル・フォーラムには120の国・地域が参加。
- ピア・レビューの審査項目は以下の3本柱。
 - ① 情報の記録（経済取引を行っている者や金額等の情報が適正に記録・保存されているか等）
 - ② 税務当局が情報を取得する権限（銀行機密に妨げられないか等）
 - ③ 税務当局間の情報交換（関係する国・地域と、自国の課税上の利益がなくても、情報を交換しているか等）
- 原則として、法制面審査(Phase1)を行い、特段の問題がない場合にのみ、執行面審査(Phase2)に移行する。ただし、情報交換の経験が十分ある国・地域については、Phase1とPhase2を同時に審査する(Combined)。
- 我が国は、グローバル・フォーラムの下部機関で、ピア・レビューの具体的作業を行う「ピア・レビュー・グループ」の共同副議長、及びグローバル・フォーラムの運営方針を決める運営会合のメンバーとして参画・貢献してきている。

(国際課税資料50)

ピア・レビュー報告書の評価（G7 諸国）

情報の利用可能性（パートA）、情報へのアクセス（パートB）、及び情報交換（パートC）の合計10項目について法制面審査（Phase1）及び執行面審査（Phase2）の評価がなされる。

法制面審査（Phase1）の評価（3段階）

○：適切に整備されている(In Place)、△：改善すべき点あり(In Place But..Need Improvement)、×：適切に整備されていない(Not In Place)

執行面審査（Phase2）の評価（4段階）（未評価）

A：遵守(Compliant)、B：概ね遵守(Largely Compliant)、C：一部遵守(Partially Compliant)、D：不遵守(Not-Compliant)

	審査項目	摘要	日本	アメリカ	イギリス (一掃足報告書で改善)	ドイツ	カナダ	フランス	イタリア
1	A1	所有者等に関する情報利用可能性	○	△	△	△	△	○	○
2	A2	会計記録の信頼性(5年以上の保存等)	○	△	○	○	○	○	○
3	A3	銀行取引情報の利用可能性	○	○	○	○	○	○	○
4	B1	情報入手・提供に関する当局の権限	○	○	×→○	○	○	○	○
5	B2	当局が通知義務を負う場合の障害	○	○	○	○	○	○	○
6	C1	自国課税利益、銀行機密、双罰条件等による障害	○	○	△→○	○	○	○	○
7	C2	情報交換ネットワークのカバー範囲	○	○	○	○	○	○	○
8	C3	提供された情報の秘密保持	○	○	○	○	○	○	○
9	C4	第三者の権利・営業上の秘密等の尊重	○	○	○	○	○	○	○
10	C5	情報提供のタイムリーネス	Phase2（執行面）レビューで審査することが適当とされた。						

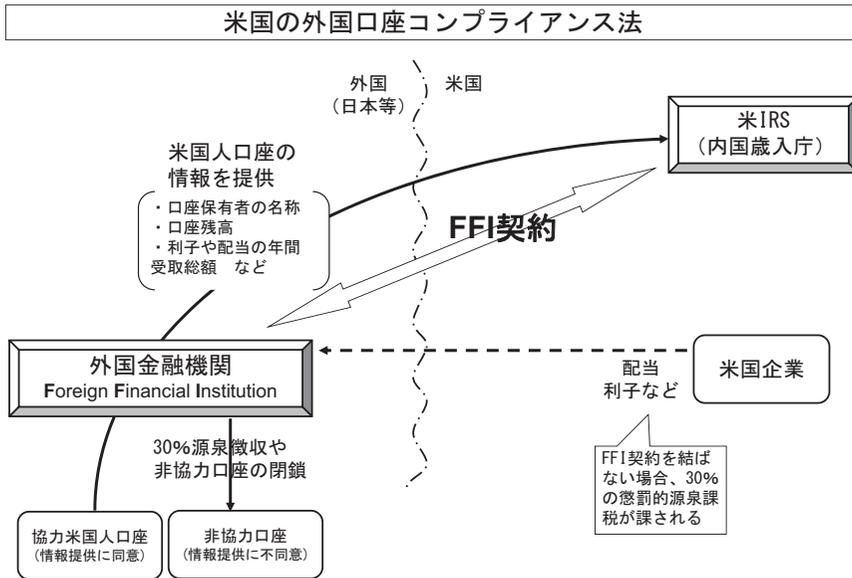
2013年5月現在、Phase1審査において特段の問題があるため、Phase2審査に移行できないとされている国は、ボツワナ、フルネイ、ドミニカ、グアテマラ、レバノン、リベリア、マーシャル諸島、ナウル、ニウエ、パナマ、スイス、トリニダード・トバゴ、アラブ首長国連邦、ヴァヌアツの14カ国。

(国際課税資料51)

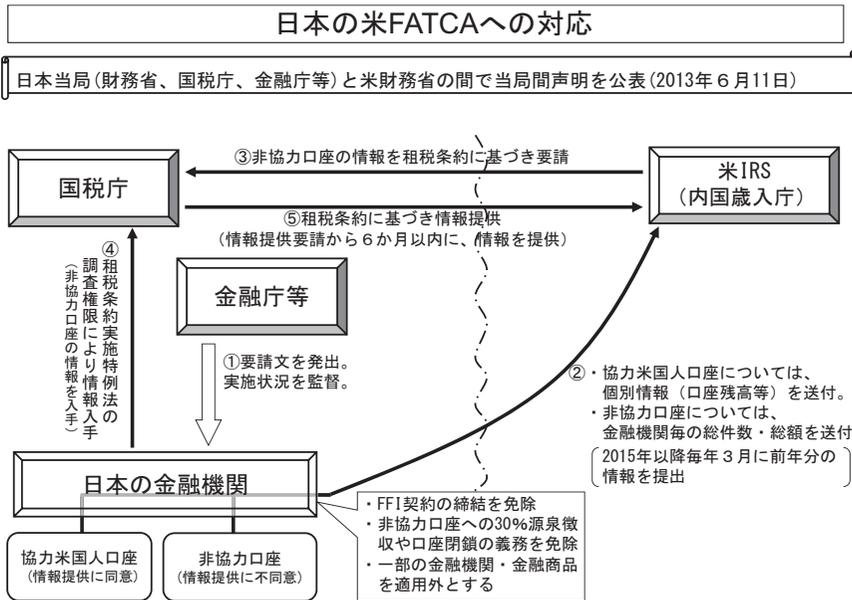
米国の外国口座コンプライアンス法 (Foreign Account Tax Compliance Act) の概要

- 2008年のスイスUBS事件等を受け、海外へ資金を移転して米国での課税を逃れている者に対して批判が高まり、2010年3月、米国は外国口座コンプライアンス法 (FATCA) を成立させた (2013年1月施行)。
- FATCAの目的は、米国人 (米国民・米国居住者) が外国金融機関 (米国外の銀行、証券会社、保険会社、ファンド等) の口座を利用して脱税することの防止。
- FATCAの内容は以下のとおり。
 - ① 米国企業等が外国金融機関 (FFI: Foreign Financial Institution) に対し配当・利子などを支払う際、米国で30%の源泉課税が課される。
 - ② 但し、外国金融機関が米IRS (内国歳入庁) との間で以下の義務を内容とする「FFI契約」を締結する場合には、上記①の源泉課税が免除される。
 - ・ 米国人が保有する口座や貯蓄性のある金融商品に関する、残高や、利子・配当の年間受取総額などの情報を、米IRSに毎年提供する。
 - ・ 口座保有者が米IRSへの情報提供に非協力的な場合、当該口座保有者への米国源泉支払いに対して30%の源泉徴収をし、最終的にはその口座を閉鎖する。
- 一方で、外国金融機関がFFI契約を締結する場合、以下の問題が発生。
 - ① 仮に口座保有者の同意なく口座情報を米IRSに提供した場合、個人情報保護法上の問題が生じる。
 - ② 非協力口座への30%源泉徴収や閉鎖を行えば、非協力口座保有者から訴訟を起されるおそれがある。

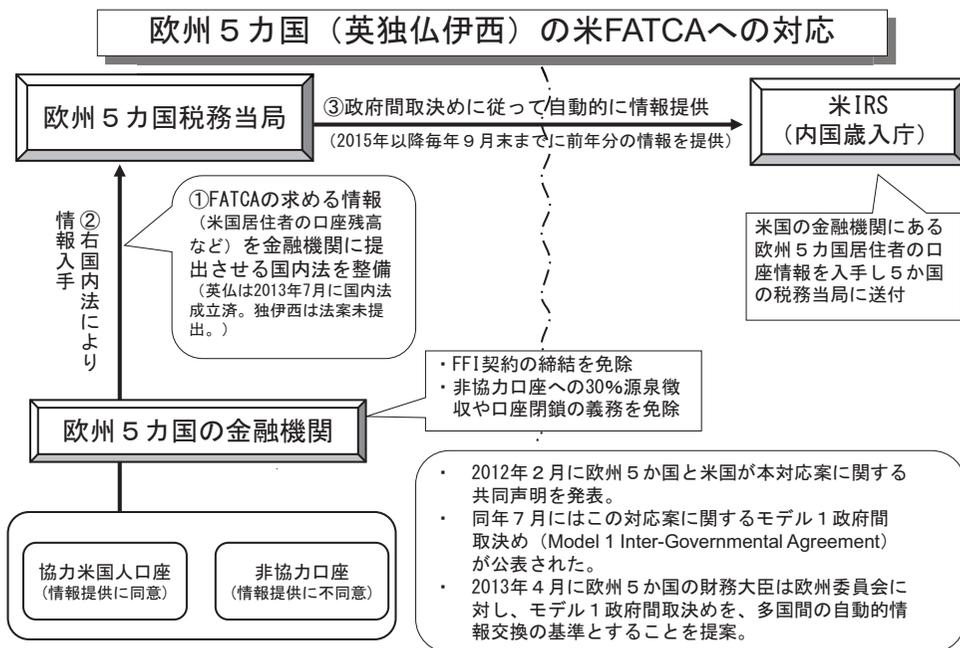
(国際課税資料52)



(国際課税資料53)

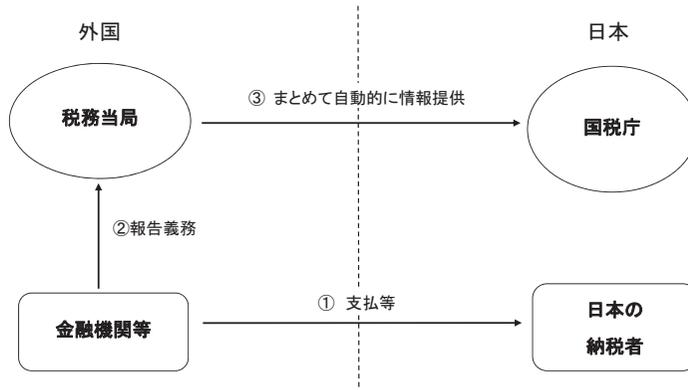


(国際課税資料54)



自動的情報交換 (Automatic Exchange Of Information)

- 自動的情報交換とは、相手国の納税者が行う取引等の税関連情報を、相手国税務当局に対し、まとめて自動的に提供する仕組み。
- 日本の国税庁は、毎年、数十万件の情報を外国税務当局と交換している。
(注:2012年度実績:提供9.1万件、受領13.8万件。)
- 現在OECDにおいて、自動的情報交換の国際基準を策定する作業が進められている。



消費税と国際課税への大きな潮流
(公社)日本租税研究協会
第65回租税研究大会記録2013

平成25年11月20日印刷

平成25年11月27日発行

発行人 新 谷 清

発行所 公益社団法人 日本租税研究協会

東京都千代田区大手町二丁目6番2号

日本ビル5階552区

TEL 03-3281-2719

FAX 03-3281-6073

印刷所 第一資料印刷株式会社

TEL 03-3267-8211



ISBN978-4-930964-54-0 ¥1905E

本体1,905円 (税別)