

法人税改革と激動する国際課税

〔 (公社) 日本租税研究協会
第66回租税研究大会記録 〕

2014



公益社団法人 日本租税研究協会

法人税改革と激動する国際課税

〔 (公社) 日本租税研究協会 〕
〔 第66回租税研究大会記録 〕
2014

公益社団法人 日本租税研究協会

法人税改革と激動する国際課税

日本租税研究協会第66回租税研究大会記録

東京大会 於 日本工業倶楽部 平成26年9月17日(水)～18日(木)

会長挨拶

第66回租税研究大会開催にあたり ……………西田厚聰

〈第1日〉

◆報告 法人税改革—課税ベースの拡大と地方税源の拡充— ……………田近栄治

◇討論会 税制改革を巡る現状と課題 ……………岩崎政明 (司会)
佐藤慎一／西山由美／秦 邦昭／平嶋彰英

〈第2日〉

◆報告 国際課税におけるミスマッチとその対応について ……………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／浅妻章如／小宮敦史／古田 洋

大阪大会 於 関電会館 平成26年10月1日(水)

副会長挨拶

第66回租税研究大会大阪大会開催にあたり ……………宇野郁夫

◆報告 税制における交際費の意義と課税のあり方 ……………谷口勢津夫

◇討論会 税制改革を巡る現状と課題 ……………林 宜嗣 (司会)
青木信之／神山弘行／藤井健志／八塩裕之

目 次

東京大会（日本工業倶楽部）

会長挨拶

第66回租税研究大会開催にあたり _____ 1

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 相談役)

◆報告 9月17日(火)・午前

法人税改革—課税ベースの拡大と地方税源の拡充— _____ 3

一橋大学大学院経済学研究科特任教授 田近 栄治

1. はじめに.....	3
2. 講演の構成.....	4
3. 法人税引き下げ—なぜ必要か—.....	5
4. 法人税改革に当たっての原則.....	7
5. 何が問題となっているか.....	8
6. 改革をどう進めるか.....	13
Q & A.....	15
資料 法人税改革—課題ベースの拡大と地方税源の拡充—.....	16

◆討論会 9月17日(水)・午後

税制改革を巡る現状と課題 _____ 31

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
参加者 (五十音順)		
	財務省主税局長	佐藤 慎一
	明治学院大学経済学部教授	西山 由美
	(公社)日本租税研究協会専務理事	秦 邦昭
	総務省自治税務局長	平嶋 彰英

はじめに	32
I. 最近の経済・財政情勢	32
1. 全体像	33
2. 経済政策	33
3. 経済状況	34
4. 成長戦略	35
5. 財政	36
II. 税制における当面の諸課題	37
1. 消費税関係	37
2. 法人税関係	38
3. 所得税関係	39
4. 国際課税関係	40
5. まとめ	40
III. 財政・税制（国税）への意見	41
(西山)	
1. 消費課税の原則—公平と効率	41
2. 日本の持続的な発展と税制	42
3. 子育て支援と所得税	42
4. 消費税における課税事業者登録制度	43
(秦)	
1. 我が国の経済環境	43
2. 財政の健全化	43
3. 税制改革の方向性	44
4. 債務残高と一体改革	44
5. 法人税	44
6. 消費税	45
7. 所得税	45
8. 国際課税	45
9. 今後の法人税改革	45
(佐藤)	
1. 公平性と効率性	45
2. 日本の持続的な発展と税制	46
3. 子育て支援と所得税	46
4. 消費税における課税事業者登録制度	47
5. 債務残高と一体改革	47
6. 今後の法人税改革	48
IV. 地方財政・地方税制の現状と課題	48
1. 総論：地方税財政の現状と課題	49
V. 各論：平成27年度税制改正に向けた主な課題	51
1. 地方法人課税関係	51

2. 車体課税	54
3. 固定資産税	54
4. 軽油引取税	55
5. ゴルフ場利用税	55
VI. 地方財政・地方税制への意見	55
(西山)	
1. 地方財政	55
2. 地方消費税	56
(秦)	
1. 地方税制総論	56
2. 地方財政の債務残高と一体改革	57
3. 地方税における個人と法人の負担の在り方	57
4. 事業税	57
5. 償却資産課税	57
6. 今後の地方法人課税改革	57
(平嶋)	
1. 地方財政	58
2. 地方消費税	58
3. 地方財政の累積債務問題と一体改革	58
4. 今後の地方法人課税改革	59
おわりに	59

◆報告 9月18日(木)・午前

国際課税におけるミスマッチとその対応について———60

京都大学大学院法学研究科教授 岡村 忠生

1. はじめに	60
> BEPS 行動計画 2 とハイブリッド・ミスマッチ	60
> 法人課税における利子控除	61
2. 問題の所在	62
> 様々なミスマッチ (不整合)	62
> ハイブリッド要素による不整合	63
> 国内法による国際的不整合への対応	63
3. BEPS の観点から	65
> 支払いへの着目と 3 つの方策	65
> 両当事者を合わせた税負担の減少	66
> ハイブリッド金融手段	67

>ハイブリッド主体……………69	
>第三国への拡大（不整合の輸入）……………70	
4. まとめ……………72	

資料編	国際課税におけるミスマッチとその対応について……………75
-----	-------------------------------

◆討論会 9月18日(木)・午後

国際課税を巡る現状と課題 —————97

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
	立教大学法学部国際ビジネス法学科教授	浅妻 章如
	財務省主税局参事官室企画官	小宮 敦史
	(株)東芝財務部長付（租研事業部長）	古田 洋

はじめに……………98	
-------------	--

I. 平成26年度税制改正の概要（国際課税原則の帰属主義への見直し等）……………99	
国際課税原則の帰属主義への見直しのポイント	国際課税資料1／対比表（総合主義・帰属主義）
国際課税資料2／総合主義と帰属主義の違い	国際課税資料3／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4／外国法人の国内支店に対する課税の新しい考え方（OECD承認アプローチ）	国際課税資料5／総合主義から帰属主義への移行の意義（二重課税又は二重非課税のリスクの緩和）
国際課税資料6／内国法人に対する外国税額控除	国際課税資料7／移転価格税制における第三者介入取引の対象範囲の見直し
国際課税資料8	
II. 平成26年度税制改正概要への意見 ……………104	
（青山）	
帰属主義の意義／帰属主義のグローバル基準化に向けたハードル／租税回避への耐久力の評価／TP税制との格差の縮小／PE帰属所得とその他国内源泉所得／内部取引の文書化／移転価格の未解決の問題／納税者向けガイダンス	
（浅妻）	
帰属所得主義について	
（古田）	
内国法人である一般事業会社における注意点について／国外源泉所得の計算について／内部取引に関わる文書化について	
（小宮）	
PE帰属所得に係る行為計算否認規定／所得計算の簡素化／文書化について／グロー	

バル基準化に向けたハードル/PE 帰属所得の分類/外税控除/一般事業会社における注意点

Ⅲ. G20/OECD を中心とした国際的な議論の潮流	111
1. BEPS (税源浸食と利益移転) プロジェクトの現状	111
税源浸食と利益移転 (BEPS) 行動計画 国際課税資料9/BEPS プロジェクトの歩み 国際課税資料10/BEPS の問題点 国際課税資料11/OECD 租税委員会 BEPS 行動計画 (概要) 国際課税資料12-14/行動1 電子経済の課税上の課題への対処 国際課税資料15/行動1 電子経済の課税上の課題への対処 国際課税資料16/行動2 ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化 国際課税資料17/ハイブリッド金融商品 (支払者側で損金算入, 受領者側で益金不算入となる配当のケース 国際課税資料18/行動5 有害税制への対抗 国際課税資料19/行動6 条約の濫用防止 国際課税資料21-22/行動8 無形資産に係る移転価格ルールの策定 国際課税資料23-24/行動13 移転価格関連の文書化の再検討 国際課税資料25/行動13 移転価格税制の文書化に関するルールの策定 国際課税資料26/行動15 多国間協定の開発 国際課税資料27-28	
2. 自動的情報交換を巡る最近の動向	
非居住者に係る自動的情報交換を巡る国際的取組みの経緯 国際課税資料29/共通報告基準による自動的情報交換のイメージ (日本⇒外国) 国際課税資料30/共通報告基準による自動的情報交換のイメージ (外国⇒日本) 国際課税資料31/共通報告基準の概要 国際課税資料32/G20サミット首脳宣言 (仮訳抜粋) 国際課税資料33-34	
Ⅳ. G20/OECD を中心とした国際的な議論に対する意見	119
(青山)	
現時点での評価と今後の進捗予測について/産業界からのインプット/BEPS へ取り組むG20のモメンタム/PE 概念の抜本的見直しの見通し/わが国での GAAR 立法化の検討/移転価格関連の文書化	
(浅妻)	
電子商取引における PE について	
(古田)	
BEPS について/行動計画2について/行動計画6について/行動計画13について	
(小宮)	
合意形成の必要な課題/PE 概念の見直し/リンクルールについて/LOB と PPT, 導管取引防止規定の導入/移転価格関連の文書化/情報発信について	
おわりに	127

大阪大会（関電会館）

副会長挨拶

第66回租税研究大会大阪大会開催にあたり—————129

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 10月1日(水)・午前

税制における交際費の意義と課税のあり方—————131

大阪大学大学院高等司法研究科教授 谷口 勢津夫

1. はじめに ……………131
 2. 法人税における交際費課税 ……………132
 - 2-1. 交際費課税（狭義）の沿革…………132
 - 2-1-1. 創設前期…………132
 - 2-1-2. 第1期～第6期…………134
 - 2-2. 交際費課税（狭義）の機能的意義…………135
 - 2-3. 交際費課税（狭義）の法的意義…………137
 - 2-3-1. 「交際費」に関する法令の定め…………137
 - 2-3-2. 「交際費等」の解釈…………137
 - 2-3-3. 三要件の各要件の個別検討…………138
 3. 所得税における交際費課税 ……………139
 - 3-1. 所得税における交際費…………139
 - 3-2. 事業所得者に対する交際費課税…………139
 - 3-2-1. 必要経費と家事費…………139
 - 3-2-2. 一般対応の必要経費に係る業務関連性要件の解釈…………140
 - 3-2-3. 検討…………141
 - 3-3. 給与所得者に対する交際費課税…………144
 4. おわりに ……………146
- レジュメ
- 税制における交際費の意義と課税のあり方 ……………147

税制改革を巡る現状と課題 171

司 会	関西学院大学経済学部教授	林 宜嗣
参加者 (五十音順)		
	総務省大臣官房審議官	青木 信之
	神戸大学大学院法学研究科准教授	神山 弘行
	財務省大臣官房審議官	藤井 健志
	京都産業大学大学院経済学研究科准教授	八塩 裕之

はじめに	172
I. 最近の経済・財政情勢	172
1. 全体像	172
2. 経済政策	173
3. 経済状況	173
4. 成長戦略	175
5. 財政	176
II. 地方財政・地方税制の現状と課題	177
1. 総論：地方税財政の現状と課題	177
III. 財政・税制の総論への意見	180
(神山)	
タックス・ミックスの理念／課税ベースの付加価値税化／社会保障財源と租税負担の構造／世代間衡平の問題	
(八塩)	
「消費税率10%」後の税・財政をどう考えるか／長期的な見通しが必要ではないか／「地方の衰退」をどのように食い止めるか／個人住民税の空洞化	
(藤井)	
社会保障制度と租税との関係／付加価値課税のメリット／世代間の負担の在り方／プライマリーバランス黒字化に向けて	
(青木)	
付加価値に係る税制／将来世代への負担について／個人住民税の在り方	
IV. 税制における当面の課題	187
1. 消費税関係	187
2. 法人税関係	188
3. 所得税関係	190
4. 国際課税関係	190
V. 各論：平成27年度税制改正に向けた主な課題	190
1. 地方法人課税関係	190

2. 車体課税	193
3. 固定資産税	193
4. ふるさと納税	193
VI. 個別税制の現状と課題についての討論	194
(神山)	
消費税と法人税の改革について／所得型付加価値税のメリット，デメリット／税源の偏在性	
(八塩)	
消費税の軽減税率／固定資産税の償却資産課税について	
(藤井)	
軽減税率の課題／法人税の課税方式	
(青木)	
所得型にしている理由／固定資産税の償却資産課税について	
おわりに	198

<資料編>

- ◎財政・税制関係資料（財務省主税局） 目次
資料①～⑥
- ◎地方税制関係資料（総務省自治税務局） 目次
資料①～⑥
- ◎国際課税関係資料（主税局参事官室） 目次
資料1～34

東京大会



会長挨拶

第66回租税研究大会開催にあたり

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 相談役)

本日は、第66回租税研究大会開催にあたりまして、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、財務省佐藤主税局長、総務省平嶋自治税務局長におかれましては公務ご多忙中にもかかわらず、パネリストとしてご出席いただき、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、租研の事業活動にご支援・ご協力を賜っており、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、安倍政権が発足して以来、日本経済はアベノミクスによって回復に転じ、現在、デフレ脱却と再生に向けて着実に前進しております。今後、日本経済が持続的な成長を実現するためにも、長年にわたる構造問題の原因を取り除き、思い切った成長戦略に着実に取り組んでいくこととともに、規制改革などの構造改革を早期にかつ確実に実行していくことが重要であります。

わが国の長期債務残高は、平成26年度末には1,010兆円、GDP比202%と見込まれておりまして、歴史的、国際的にも最悪の水準となります。財政健全化を確保することが、わが国の持続的成長を支え、社会保障制度をはじめ国民生活を維持していく基盤ともなります。

長期債務残高の累増に歯止めがかからなければ、わが国財政は持続不可能な不測の事態に陥る懸念がございます。

このため、基礎的財政収支赤字を対GDP比



で2015年度に2010年度の水準から半減し、基礎的財政収支を2020年度までに黒字化するという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要であります。

さらには、中長期の財政計画におきまして財政健全化への取り組みを一段と強化する必要があります。歳出面においては、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必要があります。

歳入面におきましては、消費税率の引上げが平成27年10月に予定されていますが、確実に引き上げることが必要です。

ただし、それだけでは受益と負担の大きなアンバランスを解消することができません。新た

な税収の確保が重要であり、財政の歳入、歳出両面にわたる改革を推進することが不可欠であります。

成長なくして財政再建はできない。強い日本経済の再生を実現し、経済再生が財政再建を促し、財政健全化の進展が経済成長の一層の進展に寄与するという好循環を実現させていかなければなりません。

今がまさに正念場であります。

このような状況におきまして、平成26年4月から消費税率が5%から8%に引き上げられました。同時に、消費税増税による景気の腰折れを防ぐため、総額5兆円規模の経済対策が取られ、さらに、復興法人税が1年前倒して廃止されたほか、所得拡大促進税制、生産性向上設備促進税制、研究開発投資促進税制等、経済を活発にするための税制措置が取られました。財政健全化に向けた大きな第一歩が踏み出されたものであり、評価に値します。

政府は、日本が「世界で一番ビジネスがしやすい環境」を整備すると述べております。その一環として、「数年で法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指し、この引き上げを来年度から開始する」とされたことを高く評価したいと思います。

法人税改革は、日本の立地競争力の強化並びに日本企業の国際競争力を高めることを目指すものであり、そのためには少なくとも国際的に調和のとれた税制とすることが重要と考えております。

とくに、経済の基盤となる真のイノベーションを弛みなく連鎖的に創出して、イノベーションの乗数効果を拡大させ、国際競争力を確保、拡充していくことが何よりも必要です。このためにはイノベーションの創出を促進する税制措置が重要となります。

これからの日本は、人口減少、超高齢化社会に適切に対応しつつ、小資源国である我が国のエネルギー問題や地球温暖化というグローバルな環境問題にも常に前向きに対応していくべき

であります。そして、わが国が持続的な経済成長を実現することによって、国力を更に発展させていくことが、日本の国際的な信認をより一層高め、世界におけるリーダーの一員としての役割を果たしていくことができる道であると思えます。

私ども日本租税研究協会は、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、新たな税制改革への取り組みが必要であると主張してまいりました。

税制抜本改革法による消費税率の引き上げは、これまでの当協会の提言にも沿ったものであります。今後、確実に実施されるとともに、中長期の財政健全化目標を達成する確固たる姿勢を堅持し、わが国が直面する歴史的転換点乗り越え、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、午前中の田近教授、明日午前の岡村教授からの研究報告、今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」、2つの討論会を予定しております。

ご登壇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すので、大変有意義なお話を伺えるものと思えます。ご出席の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、ご参加の皆様方の今後益々のご発展とご健勝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ご支援、ご協力をいただきますよう切にお願い申し上げます。私の租税研究大会開催に当たっての挨拶とさせていただきます。



法人税改革

－ 課税ベースの拡大と地方税源の拡充－

一橋大学大学院経済学研究科特任教授

田近 栄治



1. はじめに

ご紹介いただきました、一橋の田近です。本日はよろしく申し上げます。「法人税改革－課税ベースの拡大と地方税源の拡充－」ということで、お話しさせていただきたいと思っています。今日は税制改革，その中でも法人税改革についてお話しさせていただきたいと思います。といっても，税制改革ですから，制度にきちんと裏付けされた話をしないといけないのですが，せっかく多くの方に来ていただいて，大変重要なテーマですから，税制の中でどう考えるかというのはもちろんその根幹ですが，経済政策としてこの問題をどう考えるか，日頃考えていることをお話しさせていただきたいと思っています。

一昨日（2014年9月15日）の日経新聞に「長期の経済停滞 停滞論を乗り越えて」という見出しの社説があったのですが，ここで「リーマンショック後，世界各国の成長がなかなか元に戻らない」という書き出しから，こんなことが書いてありました。「欧米で関心が高まっている格差問題は，日本にとっても無縁ではない。雇用状態は改善してきたものの，低い技能しか



持たない若年失業者や非正規労働者が，所得の高い職を得ることは難しい。職業訓練の強化，効率化などにより格差の固定化を防いでいくことは，成長を高める上でも欠かせない」ということです。その後，安易な金融政策，安易に国が借金してはいけないということを書いてあって，「悲観論に陥ることなく潜在的な成長力を少しでも高めるような改革を持続的に進める。その覚悟があるかどうか」ということです。その覚悟の一つが法人税，法人税の在り方ではないかということです。そのようなことを私もちょうど思っていたので，興味深い社説と思いました。

同じ日の日経新聞の中に、「中間配当最高の3.1兆円」という記事がありました。「3月期企業 消費下支えも」ということで、上場企業が株主に払う配当を増やしているということです。2014年4～9月期の中間配当は増えていて、中間配当を始める企業も出てきたというようなことが書いてあります。そこで3月決算の上場企業を調査したら、4～9月の純利益の総額は11兆円超の見通しです。収益力に自信を持ち、積極的な配当姿勢の企業が見られるということです。配当性向はだいたい日本も上がってきて、27%と4%上昇しています。これは、コーポレートガバナンス、企業統治改革を掲げているのも一つの要因であり、企業による株主配当の強化を後押ししているということです。

何を申し上げたいかという、政府は今、コーポレートガバナンスというのを掲げて、今まで企業が内部留保でいっぱいためてきたものを、単に中でのためるのではなくて、それを活用すべきだということを言っています。そういうコーポレートガバナンスの流れの中で、優良企業も配当を増やしているということです。

では、そういうことで一体どれぐらいのインパクトがあるのでしょうか。じつはこれを引用したくて持ってきました。個人の日本株の保有比率は20%ぐらいで、中間配当総額のうち個人が受けるのは6,000億円です。4月の消費税率の引き上げは年間で6兆円の税負担です。これに対して、高水準の配当は家計に恩恵を及ぼし、個人消費の一定の支えになれそうだということです。以上、ランダムに記事をご紹介しますのですが、現在の日本の問題を考える時、重要なことだと思ってお話をさせていただきました。

2. 講演の構成

なぜ法人税を今、議論しなければいけないのかというのは、皆さん、最大の関心事だと思います。私もそれをずっと考えています。日経新聞の記事にあった「雇用状態は改善したものの、

低い技能しか持たない若年失業者や非正規労働者が、所得の高い職を得ることは難しい」ということですが、私は次のように考えています。昨日、一昨日と、中国の大学院生たちに授業をしてきましたが、非常にフレッシュで身乗り出して授業を聞いてくれます。世界各国にはこうした優秀な若者が大勢いて、しのぎを削っている。その結果、就職活動自体が世界的な競争に入っているのではないかと感じます。そういう状況の中で、日本は法人税をどう考えたらいいのかを考えていきたいと思います。

それから、なぜ法人税を下げるのでしょうか。法人税を下げれば、本当に設備投資が増えるのかということです。それも何かもう時代遅れのような気がしてなりません。日本の産業をリードしているのは、もはや製造業だけではなく、情報関連或いは小売り、卸売り、いろいろなサービス産業になっています。私は、投資が生まれなければ法人税を下げてもしようがないとは思いません。コーポレートガバナンスも一つの引き金であることは間違いないでしょうが、やはり法人税を下げて企業が自分の使えるお金を増やして、それから配当を増やして、それが経済全体のなかで循環していくことを考えなければいけないと思います。

そういうわけで、全体としてお話ししたいのは、決して法人税だけがその原因ではないとしても、日本の高い法人税、それから円高が組み合わさった中で日本の企業が海外に投資していききました。それが日本の特に若い人を中心にした雇用のチャンスを減らす、或いは非正規化していききました。多くの政策があるでしょうけれど、ある意味でそれを反転していく一つの政策として法人税があるのではないのでしょうか。法人税の改革は、企業の設備投資を促し輸出産業を増やすということだけに寄与するものではないでしょう。それが、企業の配当、或いは企業が自社株を買うことで企業価値を高め、それによって株価が上がり、個人に還元され、マクロで消費に回っていきます。そういう広いコンテ

クストの一環として法人税の問題を考えるべきではないかというようなことを、今日お話ししたいと思います。

ただ、もちろん今日ご参加の皆さんは、税のご専門家でもありますし、私もそれだけで話が済むとは思っていません。若干具体的な改革の話もさせていただきたいと思います。

話の構成は、今申し上げたことも含まれますが、なぜ今、法人税を下げなければいけないのかということです。仮に下げべきだという議論が皆さんに受け入れられたとして、その改革に当たっての原則は一体何だろうということです。そして、その原則の下で実際に法人税改革するときに、国のサイドでやるべきことは何でしょうか。地方政府のサイドでやることは何でしょうか。実は、制度的には国と地方の分け方が非常に重要になります。日本の法人実効税率は、利益を上げている企業の平均的な税負担は、おおよそ35.5%です。このうち国部分が25.5%で地方部分が10%になります。世界的に見て、地方が10%もの法人税を取っている国というのは、ほとんどありません。OECDの諸国の法人税の平均が大体25%です。従って、日本の国税の法人税率は、それ自身が決して高いわけではありません。その課税ベースの在り方も、決して租税特別措置で非常に大きく縮小しているわけでもありません。

従って、国税自身を見ると世界的なスタンダードから見て、何か特別な問題があるという訳ではないような気がします。もちろん個別に見ていけば、あると思います。問題は、この10%部分をどう改革するかということにあると思います。この問題は狭い意味の税制改革では追いつけず、日本全体の経済、或いは制度の話に入らざるを得ないということになります。このような状況を踏まえた上で、政府も言うように、35.5%の税率をまずは30%以下にします。目的としては、OECDの平均ぐらいにどう近づけていくかという話になります。

従って、政策ゴールは、35.5%から25%へと

10%程度引き下げられるかどうかです。推計に当たって、財務省は1%の法人税が4,000億～5,000億円だと言っています。仮に5,000億円として、10%で5兆円、消費税1%で2.5兆円ぐらいですから、オーダーとしては消費税を2%上げて、全部法人税に持っていけば、このゴールは数字的には達成できます。

3. 法人税引き下げ —なぜ必要か—

なぜ、法人税の引き下げが必要なのかということです。これは20年来続いてきたデフレからどう脱却するのかということです。デフレとは何でしょうか。議論したら切りがないのでしょうか。私は山に登って低体温症で徐々に気が付かないうちに体力が減って、そして動けなくなってしまうというような状態ではないのかと思います。

例えばデフレ期には、多少資産がある人たちは自分たちの現金の価値が増えていきます。そして物価は下がっていきます。そのつけは、若い人たちの雇用の減少や賃下げを生んでいるわけですが、みんながその状況に気づかないまま、日本経済全体の体力が奪われていくということではないかなと思います。

安倍内閣でデフレ脱却を掲げて、いわゆる量的緩和、日銀が国債や社債を買い、マネーサプライを増やしました。「お願いですから、銀行の人たちは国債を買い続けなさい。国債は日銀が買いますから、銀行はもっと生産性の高い投資をしてください」というのが量的緩和の狙いです。その中で、では法人税減税というのはマクロ経済全体の循環の中で一体何を指すのでしょうか。一つは、古典的な企業活動の活発化です。税率が下がるので、それをもって企業利益が増えて活発化するだろうということです。ただ、その場合、狭い意味での有形固定資産の増加、すなわち設備投資だけを指しているわけではない。そのほかにも、配当や自社

株の取得が増加して、資本市場を通じた経済活性化も重要です。このようにデフレ脱却の一環として法人税減税というのが位置付けられます。

ただ、今日の話はそれだけではなくて、具体的に法人税改革を論じなければなりません。高法人税の帰着は何かということです。法人税というのは厄介な税だと言われています。つまり組織としての法人が税を払ったとしても、究極的にはそれはその資本を持っている人あるいは、労働を提供している人が支払っているわけです。

デフレで円高の中で、企業は価格競争の中で製品の価格の引き下げが迫られます。それを実現するにはコストカットです。その有力な方法は賃金カットだというのはよろしいでしょう。一方、高い法人税と国際的な資本移動ということで、もちろん法人税だけが原因ではないとしても、高い法人税率と円高が組み合わさったことで日本の資本が外に行きます。海外への生産拠点やサプライチェーンの移動が行われています。

そして冒頭、日経新聞の社説のところで申し上げたように、国内労働者が海外労働者によって代替されています。そして、それを背後から支えた重要な税制改革が2009年にありました。皆さんご存じのように、それまで日本は全世界所得課税、税額控除という仕組みから、海外子会社からの配当の益金不算入制度への課税体系の変化がありました。以前は海外子会社が上げた利益を送金するときに、国内所得と合算してかけましたので、外国でお金を稼ごうが、日本で稼ごうが、その税負担は変わらないという仕組みをやってきました。

2009年に、その合算を切ったのです。戦後の法人税制の中で、私は恐らく最大級の改革だと思っています。わかりやすく言うと、日本の海外子会社が海外から日本に利益を送金します。そのときに、例えば10億円送金すると、10億円のうち5%はそれに係る費用などを日本で使ったのでそれは除いて、9億5,000万円はもはや日本で税金をかけないということです。10億円海外

で利益を上げたときには、合算しないで、9億5,000万円は税金をかけないで海外で税金を払えば結構ですという制度にしました。これが日本の企業の海外進出に拍車をかけていることは疑いもないと思います。同様の指摘が今年の7月にIMFが公表した政策ペーパー“Japan's Corporate Income Tax: Facts, Issues and Reform Options”にもあります。

デフレと円高の中でそのしわ寄せが労働者の賃金カットになっています。そのデフレと円高、高い法人税と円高の中で資本が海外に移動しています。経済学者の難しい議論はにおいて、シンプルに考えて、日本の高い法人税を一体誰が払っていたのだらうということです。結果的には、労働者が払っていたのではないかというのが、私の一番根源的な問題意識です。資本は流動的なもの、日本から海外に国境をまたいで移動します。しかし、日本から外に行けない労働者は、そのコストを払ってしまいます。そこに、さらにデフレがかぶってきて、円高がかぶってきて、先ほど来申し上げている雇用の問題が起きているのだらうと思います。法人税の帰着、これは難しい議論をするまでもなく、それが労働に転嫁している。これが問題の核心なのだらうと思います。

お手元の資料5ページは、財務省の資料です。細かな説明は省いて、日本法人の税率は35.5%です。その内訳は、国が25.5%、地方が10%というイメージです。地方の法人事業税が国税のときには損金算入されるということで、25.5%が少し減るというような若干テクニカルなことはありますが、基本的には25.5%プラス10%が日本の法人税の姿だということです。

それに対して、平均税率で見て日本より高い国はアメリカです。ただ、アメリカの場合は地方税が州によってもものすごく違います。資料はカリフォルニア州で、恐らく一番高い州の税率を持ってきているので、日本よりだいぶ高くなっています。アメリカの連邦政府の法人税は35.5%です。そういう意味で、日本より高いと

思います。その他、先ほどOECDの平均も申し上げましたが、大概20%、25.5%の数字になっているということです。

資料6ページは外国子会社からの受取配当に関する二重課税の調整の話です。これは、先ほど申し上げた以上に付け加えることは致しませんが、基本的には海外で日本の外国子会社が所得を上げれば、その国の税率が仮に20%ならば、そこで基本的には完結するという仕組みになったわけです。

資料7ページは、対外直接投資と受取配当及び受取配当金の占める割合と書いていますが、ご覧になっていただきますと、海外直接投資の収益というのが今や7兆円ぐらいになっています。ご存じのとおり、これが日本の国際収支の重要なプラス要因となっています。ただ、対外直接投資に対する受取配当金の割合を見ると、2009年の改革以降、上がったり、下がったりと微妙です。従いまして2009年改革で受取配当が増えるというのは、数値としては現れてはいないようです。しかし、2009年改革が日本の企業を海外に出やすくしたということは確かだと思います。

それでは、一体どうやって法人税の改革をしていくべきでしょうか。政府税制調査会でもこの議論を何回かしました。最初は、法人税を下げて、下げた以上に税収が増えるのだとか増えないのだとか、そういう議論がありました。なかなか決着のつかない議論ですが、これから入ってくるかもしれないという不確定な税収を担保にして法人税減税するのは、一般論としても難しい。そして何よりも、日本の財政事情がそれを許しません。先ほど申し上げたIMFのペーパーも、この点、つまり日本の財政事情の厳しさについては指摘があります。

今日、ここにいる皆さんは税の専門家の方が大多数だと思います。マクロの財政状況について全体像をご存じない方もいらっしゃるかもしれませんが、少し話させてください。ご存じの方は、しばらくお付き合いください。

4. 法人税改革に当たっての原則

国、地方のプライマリーバランスを均衡させようというのが、日本の今の財政健全化の方策になっています。プライマリーバランス、すなわち基礎的財政収支ですが、これは基本的には税収で歳出がどれだけ賄われるかということです。つまり、借金を除いて税収で歳出が賄われたときにはプライマリーバランスが均衡しているということです。国だけでも、700兆円、800兆円の膨大な借金があるわけですから、借金の利払い、返済はさておいて、せめて毎年入ってくる税金で赤字を出すことはやめましょうということです。その意味では、ささやかな健全化政策です。住宅ローンを抱えている家計でイメージすれば、まずは自分のところに入ってくるお金で支出を賄って、その余った部分で住宅ローンの利息を払って元金を返済します。しかし日本は、住宅ローンの利息どころか、さらに借金に借金を重ねています。つまり借金に借金を重ねることはやめようというのが、日本の財政健全化の目標になっています。

そこで2020年度には国、地方のプライマリーバランスを均衡化させるという目標を立てていますが、消費税が10%に上がっても、今の予測ではこのバランスが実現されるという見通しは立っていません。この目標は世界各国の財政健全化計画に比べると、ものすごくささやかなわけですが、日本の場合にはこの目標すら2020年においても達成できないということです。その状況で法人税改革を進めるということですから、その重みは非常に大きいと思います。

法人税改革を含む税制改革は、さまざまな利益関係が込み入った中での改革だと思います。その中で、利益を既得権益とさせないためにも、ゼロベースの見直しが必要です。改革によって増えるかもしれない税収を担保に、法人税率を下げるわけにはいきません。従って改革に当たっては腹をくくって既得権益に入り込まなければ

ばいけません。それは何よりもデフレ脱却し、労働者にしわ寄せさせてきた法人税を改革するのだという政府の強い意志だと、私は思います。

これから既得権益に食い込むという時に、現在の状況、すなわち現状の既得権益について考えておきたいと思います。海外展開している大手企業では、海外での税負担が大きく下がりました。おそらく、海外展開している大企業の連結した税負担を見れば、35.5%なんか払っているはずはないと思います。また安倍内閣発足後の2013年度、2014年度の税制改正によって、雇用を増やしたときに減税する等、非常に古典的に投資減税とか研究開発減税を導入しました。こうした租税特別措置の恩恵を得ている企業は、少なからず存在していると思います。

改革を行うには、減税部分は痛みを伴う増税で賄うのは原則です。その痛みの先に、デフレからの脱却を目指すべきです。つまりこの問題は、結果的には税の仕組みを変えますが、その先にはデフレからの脱却という明確な目標があるのだと思います。

資料10ページは、先ほど申し上げた内閣府の試算による財政健全化です。これが、日本の財政健全化の政策的な合意となって行われています。時間の関係で一言だけ言わせてもらうと、経済再生ケースというのは、2013~2022年の平均成長率が実質2%、名目3%程度と、非常に素晴らしい数値になっています。この間人口が減っていますから、1人当たりGDPの成長率は4%ぐらいでしょうか。この成長率は2015年度に4兆円規模の歳出健全化努力を行い、さらに同年10月1日に消費税率を10%に引き上げたことを前提とした上での推測値です。参考ケースは実質1%、名目2%ということです。

国・地方のプライマリーバランスは実は赤字になっていて、これが2010年にGDPの▲6%です(資料11ページ)。6%ということは、GDPが大体500兆円ですから、30兆円以上の赤字があります。これを2015年に半減して2020年にこれを閉じるというわけで、実線が経済再生ケー

ス、点線が参考ケースです。参考ケースというのは、先ほどの実質1%、名目2%です。ご覧になっていただくと、かなり楽観的な経済成長を予測した再生ケースでも、2020年にまだ▲2%と基礎的財政収支が改善できないとなっています。しかもその背後の仮定は、名目GDPの成長率が長期金利よりも高いという前提を置いています。もし、長期金利が上がって、長期金利の利率が名目の成長率よりも高くなると、日本の債務GDP比率は発散してしまう可能性もあります。

このように日本の財政は、息を飲むような状態で運営されていると言えます。そうした中で法人税改革をしていくのですから、法人税を減税して最初からネットの減税を想定して議論するのはやはり望ましくないと思います。私はこれまでに、日本のデフレ脱却、そして法人税が労働者或いは労働賃金に帰着している、従ってデフレ脱却の経済政策の一つとして法人税をやるべきだと話しました。ただ残念なことに、法人税減税が経済政策としてこれだけ重要であっても、それと非常に厳しい日本の財政をどのように組み合わせるのかという問題に対して、明確な答えが出ているわけではありません。大きなチャレンジになっています。

5. 何が問題となっているか

法人実効税率というのは、先ほど申し上げたように、25.5%プラス10%というのが私のイメージです。多少ここで数字のやりくりがあるのは、先ほど申し上げたように、地方の法人事業税が国税で損金算入されているからです。そして、地方の法人課税は法人住民税(都道府県、市町村)と法人事業税の所得割があります。これから中身に入っていきますが、厄介な問題は法人所得の実効税率という言葉です。

例えば法人が固定資産税を払っている場合には、当然ここに入ってきません。付加価値というのは企業の売上から仕入れを引いたものです

から、それは企業の利益と賃金と利払いと地代とからなっています。そうすると、企業がその付加価値に対して税金を払ったときには、どう考えるかという問題が出てきます。外形標準課税の外形とは一体何かというと、所得以外にかけることが外形だとされています。企業の資本額に着目したり、付加価値に着目したりしますが、所得以外に税金をかけているときには外形標準課税となり、それは法人所得の実効税率には入っていないということになります。

従って、外形標準課税による見かけの負担軽減というのは、法人事業税の外形標準部分である、付加価値部分（付加価値割）と資本に係る部分（資本割）は所得課税に入らないということで、実効税率から除外されているということです。実はここが、この25.5%プラス10%の議論の中で、政策の最前線に出て来る問題になります。

そこでここからは、法人税をこれから下げていくという議論をしていく中で、国税部分と地方税部分をどう考えていくかという問題に焦点を当てたいと思います。25.5%プラス10%の法人税を、OECDの平均ぐらまで目指して下げていきたいとした場合に、国税部分と地方税部分をどう考えていくかという問題です。ものすごく議論を短絡化してしまえば、仮に地方の10%を、政治的な実現可能性はともかくとして、全部消費税で代替してしまえばどうかということです。そうすると、先ほど申し上げた計算で、消費税が1%で2.5兆円ぐらい、2%で5兆円です。そして実効税率1%の法人税が5,000億円ぐらいとすると、大体消費税を2%上げて、地方法人税を全部取ってしまいます。それが1つの答えなのかもしれません。経済学の観点からは興味深い改革提案ですが、消費税の現実から考えれば直ちに実行することは困難ですので、議論を進めます。

先ほど来申し上げている厳しい財政事情の中で、国税法人税でどんな改革があるのだろうかということです。そして少し乱暴なことを申し上げ

げましたが、地方法人税をもう少し丁寧に見て、それをどう見直していったらいいのだろうかという議論を進めていきたいと思います。

まず国税法人税については、先ほどから申し上げている厳しい財政事情の中で、既得権益に思い切って切り込むという面では議論すべきことがあるというのが私の考え方です。

資料14ページは今年の6月か7月に法人税グループで出した税調の資料です。租税特別措置なかりし場合に、税引き前当期利益に法人税率をかけたなら、16.2兆円（平成24年度ベース）取れるということです。しかし、実際は10.4兆円しか取れていません。では、差額は何かというのがこれになります。そうすると、租税特別措置による軽減額が1兆円です。それから、受取配当の益金不算入が1.4兆円です。これは、企業間で配当をやりとりして、そのたびに課税したら大変なことになります。個人に配当する前に、何回もかけられてしまいます。ということで、法人間の受取配当には税金をかけません。それが益金不算入ということでしょうけれど、それによって1.4兆円が単に漏れているということです。

それから、海外子会社配当の益金不算入です。これは、先ほど申し上げた件です。もし日本で税金をかければ、あと6,000億円取れたと言っています。それから、大きいのは、欠損金の繰越控除ということです。企業は過去の損金を将来にわたって取り返していくわけですが、それによって2.3兆円も穴があります。その他が0.6兆円です。

そうすると、国税の法人税改革はどうするかということ、いわゆる課税ベースを広げて税収を増やすというのは、この中のどれかから税負担を増やしてくださいと言っているわけです。すると、皆さんはどうお考えですか。租税特別措置にどう切り込みますか。受取配当の益金不算入にどう切り込みますか。海外子会社の益金不算入にどう切り込みますか。欠損金の繰越控除にどう切り込みますか。そういう話になります。

一つずつ見ていきたいと思います。個人的には、この際租税特別措置で残っているものは徹底的な見直しをすべきだと思います。その最も大きなものの一つが、研究開発税制です。これは、昔、研究開発費が増えたときに、研究開発費と言っても基本的には人件費の塊なのでしょうけれど、それに対して税額控除で払った税額のいくらかを減らしましょうということをしてきました。それがいつの間にか研究開発費全体に対する税額控除になってきています。この議論をするには、やはり研究開発税制をどう考えるかというのが大きな問題になると思います。

そもそも研究開発費というのは、そのほとんどが人件費だとすれば、それは法人所得段階で引かれているので、ある意味では2度にわたって引いているわけです。それから、研究開発というときに、研究開発税制を利用している企業、業種というのが、製薬会社や自動車関連会社など特定の業種に偏っています。逆に言うと、今の研究開発というのは、例えばIT産業等はほとんどこの恩恵に浴していません。そういう問題をどう考えるかということです。それから、2013年、2014年度のデフレ脱却のためになされた追加措置を、どう考えるかということです。

私は、受取配当金の益金不算入制度や欠損金の欠損金の繰越控除というのは、税制上何もおかしいものではないと思います。企業間が配当で受け取っているわけですから、そこで税をかけ合ったら、配当に何回もかかってしまうわけです。最終的に個人に行くところでかければいい。従って、この制度自身に何か正すべきものが本質的にあるとは、私は思いません。皆さんも多分そうだと思います。

欠損金に関しても、実はこう考えています。法人税というのは一体どういう税なのかという本質的な話になります。理想的には、法人税というのは、企業の売上額から仕入れコスト、労働コスト、そして使用した資本がもしこの会社で使わなければ生み出したであろうコスト、い

わゆる資本の機会費用を引いた純利益から税を頂くというのが、本来の在り方だと思います。とすれば、企業が赤字のときには、その赤字部分につき、将来にわたって税負担を減らすことで、実は政府と企業はパートナーとなる。企業活動の成果がプラスのときには、幾らかは政府が頂きます。ところが、企業の所得がマイナスのときには、税金を軽くしてあげますよということです。

最初に話すべきだったかもしれませんが、法人税の本質というのは、政府が企業の上澄みを頂くことにあります。企業が人を雇う、或いは資本を使うということに対して政府は阻害してはいけない、上澄みを頂くのだということだと思います。上澄みを頂くということは、実は政府が企業に対してリスクをシェアすることです。リスクをどうやってシェアするかといったときには、損したときには、その損は過去に払った税を戻してあげたり、将来の税負担から減らしてもいいよということになります。従って、理屈的に言えば、企業が赤字を抱えたならば、それに利息を付けて無限の期間、将来的にわたり繰越控除を認めるのが、その上澄みから政府が税を頂くという考え方に立てば正しいわけです。

このように法人税の重要な役割は、企業のリスクを政府がシェアすることです。さはさりながら、厳しい財政事情の中の法人税減税です。異次元的な改革もやむを得ないという気持ちで、受取配当金の益金不算入を発行済株式等の25%以上を6か月以上継続保有している子会社からの配当には認め、25.5%未満の子会社からは、企業のパートナーというよりは金融投資しているかもしれないので、一部配当金に税金をかけるのもやむを得まいということです。同じように、繰越欠損金も今、過去9年間それぞれの所得の8割でしたか、その9年をもっと長くして8割を小さくするというのも、やむを得ないことかなと思います。

それから、議論はし尽くせませんが、中小企業課税を一体どうするかということです。単に

中小企業が所得をきちんと申告していないとか、赤字企業が多いとか、そういうことではなくて、本質的な問題は、中小企業の上げている所得が、資本から上がっているのか、労働から上がっているのかが、わからないということです。つまり大きな企業ならば労働者に賃金を払います。残ったものは資本の取り分です。ところが、中小企業或いは自営業者に近いところでは、上がった利益が労働のうちどれだけが資本と労働に帰属するのかは明らかではありません。その中で、各国さまざまな租税回避に悩まされている。

北欧で二元的所得税というのがあります。二元的所得税のアキレス腱と言われたのは、法人化していない企業の所得にどう税金をかけるかということです。つまり二元的所得税では、資本所得に対しては一律30%などで税を課します。税率は一般的に、個人所得への税率より低く設定されています。その結果、中小企業には、自分の上げた所得を資本所得にしてしまう誘因が働きます。日本の場合はどうかというと逆で、今度は個人所得にしてしまえば、給与所得控除が非常に大きいので、このほうが得になってしまいます。

だから、この問題は単に中小企業は税をちゃんと払っているとか、払っていないとかそういう次元におさまりません。企業の所得が労働から来ているのか、資本から来ているのかがわからないという状況で、租税回避ができるだけ生じないような方法を各国が模索しなければなりません。

今までずっと法人税の話をしてきましたが、個人にも目を向けたいと思います。法人は所得を上げれば法人税がかかります。それで株価が上がると、個人は譲渡益税がかかります。配当をもらえば配当課税されます。従って、法人に対する課税を考えるとときには、個人サイドのキャピタルゲイン課税と配当課税を考えないと、全体像は議論できないはずで、もし法人税率を下げるならば、税引き後利益は増えるので、企業は配当を増やすことができます。

従って、改革を進めていく一環としては、個人サイドで資本所得課税の強化が必要になるだろうと思います。たとえばキャピタルゲイン課税の強化で、分離課税の20%の税率を25%へと引き上げることなどが必要となると思います。先ほど言及しましたIMFのペーパーも同じようなことを言っています。世界的に見て、資本所得の分離課税が20%であるような先進国というのはほとんどありません。

次に、地方法人税の国税損金不算入をどうするかということですが、これはテクニカルな問題です。もしこれで全体としての税率を下げるのがやり易くなるならば、選択肢の一つであると思います。

国税の課税ベースの議論で、政策として筋が通っていて、そして金額的にも重要だと思うのは、研究開発税制と減価償却費の話です。技術的になりますが、現行では建物は定額法、機械装置等はいわゆる200%の定率法ということで、機械を買ったときにその耐久年数で計算した定額法の償却を200%（2倍）にします。それから、定率的に下げていくというのが今の償却方法です。少しここで頭を切り替えていただきたいのです。

シャープ勧告の時代のように、日本が2桁のインフレで進んでいるとします。そういうときに減価償却をどうするかについて議論がなされました。シャープ勧告の日本経済に対する最大の貢献は、資本の再評価だったと思います。つまり、インフレが進んでいく中で、例えば100万円で買った資産は、それをさらに更新するときには200万円になっているかもしれません。それを100万円の簿価でもって償却していったときに、いよいよ更新するときにはお金が十分にならないかもしれません。つまり、その間に見かけの利益が流出してしまうわけです。そこで、シャープ勧告は資本を再評価してきちんと償却できるようにしなさいと言ったのです。

では頭を切り替えて、デフレになったらどうするかということです。今、金利がゼロになっ

たします。金利がゼロになったら、200%のような加速で償却する意味というのは何もありません。いつ償却しようと現在価値は変わりません。先ほどから言っているように、国税部分で異次元的な改革によってでも何とかして財源をひねり出したというなかにあつて、この日本の機械類の200%の定率償却は全部定額償却に直せば良いのです。それがたまたま国際的な会計慣行と近似しているということもあるかもしれませんが、国税で財源をひねる、つまり金利が低い中で財源を調達する恐らく最大の財源は、減価償却を思い切って定額法にして財源をひねり出すことだと思います。それから、中小企業課税については、資料16ページに公益法人の課税や一人会社のオーナー課税や、同族会社の留保金課税などありますが、決してこれをそれぞれ個別なものとして扱わないで、ぜひ税調の場も含めて中小企業の課税を、今後どういうふうに整理するのかという観点から先に議論していくべきだと思います。

そしていよいよ地方の問題です。まず資料18ページをご覧ください。これは一連の地方法人税に関して、税制調査会で総務省の方が提出された資料です。平成26年の地方財政計画で、都道府県地方の税収が35兆円ぐらいです。この網掛けの部分が法人絡みですが、都道府県で全体の10%ぐらい、地方で5%ですから、地方全体の収入の15%を超えるものが法人税関係になっています。だから、問題の根幹は、これをどう考えるかということになります。

申し上げたように、地方の税収に占める法人課税部分が多い。地方の本来の税源は、地方サービスの対価としての個人住民税や固定資産税です。法人は、固定資産税を通じて、つまり法人は所在する地方、或いはある地域で活動するわけですから、そこで使う固定資産に対する税金はきちんと払うべきです。或いは、その簡易版である均等負担をするべきです。しかし、日本では法人税源の多くを地方に依存することによって結局何が起きているかという、税収

が大きく変動し、地域間の偏在が生じています。しかも、皮肉なことに、もっとも財源のある東京都は法人税の超過課税をしています。

では、法人税のうち地方がどのぐらい依存しているかということを見てみましょう。これも総務省の資料です(資料19ページ)。そうすると、平成26年(2014年)の予算ベースで、国税法人税が10兆円、法人住民税・事業税が7.5兆円です。しかし、法人税の一定割合が地方交付税になっていますから、実は10兆円は地方が依存しています。つまり、歳出サイドまで考えると、地方が法人税に非常に強く依存しています。だからこそ総務省は、この税を簡単に扱っては困るという議論になっているわけです。

資料21ページをご覧ください。少し説明しますと、国の法人税で、法人住民税があつて、これは市と県があつて、所得割と均等割があります。事業税は、所得にかける部分と外形にかける部分があります。それだけではなくて、地方の住民税の一部を地方に回すべきだという地方法人税があります。それから、法人事業税の一部を地方法人特別税といって、他の地方に回します。従つて、単に地方の法人依存が大きいだけではなくて、この構造は非常に複雑になっています。

以上を踏まえつつ、地方法人税の問題を締めくくっていきたいと思います。外形標準課税というのは、先ほど申し上げたように、所得以外を課税標準とするのが外形という意味で、資本金1億円超の法人にかかります。つまり1億円以下はかかっていないということです。法人事業税は法人税と同じ所得を課税ベースにするもの、企業の付加価値を課税ベースにするもの、資本金を課税ベースにするものからなっています。このうち所得割が75%、その他の外形部分が25%ということで設計されています。法人事業税の税収は2~3兆円となっています。

では、この外形標準課税をどうするのか。皆さんもいろいろお考えがあるでしょうけれど、

外形標準課税は基本的には付加価値にかける部分が大きくなる。資本金にかけるといっても、資本金を変えれば負担が減ってしまいますから、誰が考えても資本金を課税ベースにふるのは困難です。実際、外形標準課税は資本金1億円超にかけると言った途端に、資本金を減らす企業もあった。従って、外形と言うときには、その大部分は付加価値になるのでしょう。

今までデフレの中で、しかも円高が加わってそのしわ寄せが労働賃金に来ていたというのがわれわれの出発点でした。実は、企業の付加価値の半分以上は賃金なのです。従って、外形標準として付加価値に税金をかけるということは、賃金の実質税負担が増えるというわけです。それはもちろん総務省の方も配慮しています。これが雇用安定控除ということで、付加価値が1,200の企業で、そのうち800も賃金があるところは負担が高くて仕方がない。従って、賃金に対する外形標準課税の部分は減らしてあげましょうということです。減らし方はいろいろありますが、報酬給与額が収益配分額（支払利子、支払賃金、労働賃金の合計額）の70%を超える場合、付加価値額から雇用安定控除額を控除することにしています。

このように収益配分額の7割を超えるものはかけませんと言っているのですが、実は7割超の企業が全体の8割になっています。外形標準課税の最大の問題は、付加価値にかけたときに、付加価値の最大要素は賃金になるわけですが、雇用安定控除を行った場合に、8割もの企業が該当するという事実です。

ここに企業の経営者の方もいらっしゃると思いますが、経営がうまくいくときもあるし、悪いときもあります。経営がきびしくなったときには、雇用の調整をせざるを得ません。そこに、さらに賃金課税がされるわけですから、やはりこれはデフレ脱却という問題から考えると、日本の法人税改革の進め方としては、望ましいものではない。外形標準課税をやっているアメリカのミシガン州やドイツなどを私は見てき

ましたが、そのいずれにおいても、企業の固定費用を増すことになる賃金に着目した税は難しいというのが世界的な結論になっています。

まとめに入ります。原則的なことを申し上げれば、地方にとってふさわしい税源として、個人住民税や固定資産税の強化を図っていくべきだと思います。その他、法人事業税の中でも見直すものはあります。例えば政府税制調査会は延々何十年にわたって社会保険診療報酬の事業税の改正を要求してきましたし、医療法人にかかる税率の特別措置、自由診療の軽減措置等改善を要求してきます。見直すべき項目の一つです。

これまで法人税の帰着、減税の必要性、日本の財政状況、その中で進めるべき改革として国税部分、地方税部分について話してきました。これだけ膨大な借金を抱えた国がデフレ脱却を目指して、法人税制を改革していこうというのは大変なことです。こぶしを振り上げたのはいいのですが、これをどうやって振り抜くか、そんな状況にあると思います。

6. 改革をどう進めるか

そういう中で、具体的にどのような道筋があるのでしょうか。今まで申し上げたことのもめになります。第1弾としては、法人実効税率を35.5%から30%切るような水準にするということです。そして税収中立の制約の下にデフレ脱却を目指します。そのためには、国税で異次元的な改革もやむを得ないのだらうと思います。租税誘因策や優遇税制の徹底的な見直し、そして残念ですが、受取配当への課税や繰越欠損金の時限的な課税強化もやむを得ないではないのでしょうか。そのなかで財源としては減価償却の定額化が一番大きいということです。

減価償却というのはトリックでもあります。投資直後の減価償却額を絞れば、課税所得が増えて税収が増えますが、将来的に償却が続きますから、将来は税が取れないという面もありま



す。これをどう考えるのでしょうか。せっかくデフレ脱却を考えているので、これで経済が活性化していけば、投資が増えて、それが明日の投資は明日の投資でさらに課税ベースが広がっていくということを考えれば、単なる計算だけではなく、減価償却の定額化に伴って得られるだろう税収をどう見積もるかというのは、国税改革の山場の一つになると思います。その際、財政健全化に当たって想定されている政府経済見通しを前提とすれば、相当の増収額を見込むことができるはずです。

それから、地方の方はなかなか難しい。ただ、ここに日本の法人税改革の本質があるということを示しました。地方法人税部分の負担を下げ、25%程度の税率を全体で目指すということです。外形標準課税の最大の問題は、それが固定費用となり賃金課税となってしまうことです。

それが企業の雇用コストを上げ、その結果、賃金カットや雇用調整がなされる可能性が高い。

地方法人税改革の原則は、減税財源として既存の税源の拡充を徹底することです。つまり個人住民税と固定資産税をもっときちんと取るべきだと思います。それで十分な財源が確保できないときには、地方消費税に代替するなど、その他の税源による地方法人税の改革の道を探るべきです。先ほど述べたように、IMFの人たちやエコノミストの主張するように、思い切って地方法人税の一部を消費税で代替するぐらいのことがあってもいいのかもしれません。こうした考えを政策にどう反映させるのかというのが、われわれの突きつけられている法人税改革の最大の課題の一つなのだと思います。

ご清聴どうもありがとうございました。

Q&A

(Q1) どうもありがとうございます。28ページないしは16ページで、近年新聞紙上でもぼちぼち出てきているのですが、機械の減価償却の定額化がさも可能性大であるような形で言われていますが、やはり本来税の在り方を考えるときに、単に税収の穴埋めということではなくて、機械の減価償却がどうして出てきたのかという本則に立ち戻って、近年、先生もご専門の財務的な観点を含めて、投資の回収の早期化というようなもので出てきた250%定率法が200%へと、ちょっとやり過ぎたかなという形で健全化するのであって、16ページにあるように、単に企業利益の圧縮につながるからおかしいのではないかというのは少し乱暴な議論ではないでしょうか。機械の投資減税は、米国や或いは英国、欧米諸国でも当然のこととして今受け入れられている状態で、会計で定額法をやっているのは当然のことであって、こういった形が減価償却を定額化すれば税収が増えるというのは、本末転倒ではないかなという感じを私は持っています。これについて、やはり本来の姿にして、あまりこれはいじるべきではないなというのが私の考え方です。これについて、コメントを頂きたいと思います。

(田近) 償却のところは皆さんからもっとご意見を聞いて議論すべきだと思います。また、先ほどいきなりシャープ勧告の話をしてしまっ

て皆さんを振り回してしまったので、舌足らずだったかもしれません。減価償却をどう考えるかです。利子率がゼロだとして、100万円の機械を今買ったとします。今、即時償却して100万円です。それから10年間の耐用年数で10万円、10万円、10万円でやっても、利子率がゼロなのだからその償却の現在価値は変わりません。逆に言うと、利子率がものすごく高いインフレが進んでいるような状態で、即時償却で100万円資本回収できるとします。それがもし10万円、10万円、10万円でやっていって、利子率が例えば10%ならば、10万円、10万円、10万円での現在価値というのは恐らく80万円とか70万円になってしまいます。それが問題なのだというのがシャープ勧告のときの問題でした。

つまり、インフレが進んでいるときには、10万円、10万円、10万円で、簿価で償却すると、見かけの利益が流出してしまいます。それが今、金利が非常に低くなっています。そういうときに、償却の現在価値から考えると、加速的な償却をする必要はありません。企業財務に対してはニュートラルだろうという意味です。従って、ここで何か投資促進的なものに対して水を差すとかいうのではなくて、税の中立性から考えると、金利が低くなっているときには、償却は限りなく定額的なものに近づいていいのではないかという意味です。

あと、これはご指摘のとおり、国際会計で定額に近づいているから定額がいいのだというのは、理屈としてはそんなにしっかりしたものではないと思います。

法人税改革
—課税ベースの拡大と地方税源の拡充—

田近榮治（一橋大学）

2014年9月17日

構成

- ▶ 法人税引き下げ
—なぜ必要か—
- ▶ 法人税改革に当たっての原則
- ▶ 何が問題となっているか
国の法人税の改革
地方法人課税の改革
- ▶ 改革をどう進めるか

▶ 2

法人税引き下げ ーなぜ必要かー

▶ デフレ脱却

日銀による量的緩和と並んでデフレ脱却をめざすための手段だ。

法人税減税=>

企業の税引き後利益増大=>

- ①企業活動の活発化：投資増大など
- ②配当、自社株の取得：株式市場を通じる
資産効果による需要喚起

▶ 3

法人税引き下げ ーなぜ必要かー

▶ 高い法人税の帰着とは

①デフレ化＋円高

企業は価格競争の中で製品価格の引き下げを迫られる。それを実現するにはコストカット。その有力な方法は、賃金カットだ。

②高い法人税率と国際的資本移動

高い法人税率＋円高

=>資本の国際移動(海外への生産拠点やサプライチェーンの移動)

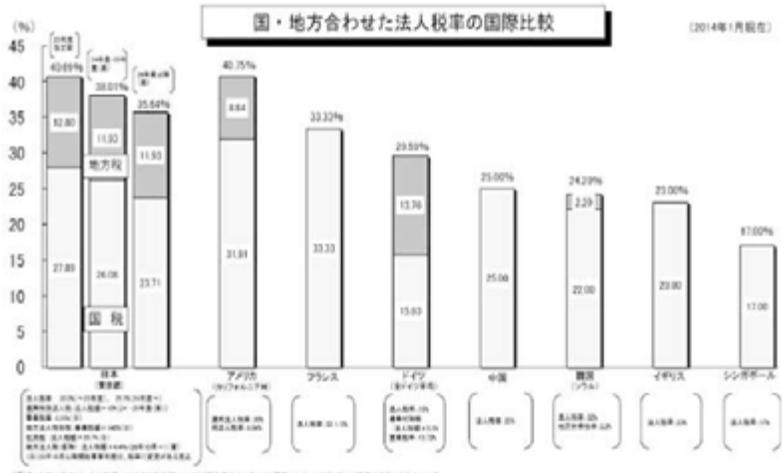
=>国内労働者の海外労働者による代替

③全世界所得課税から海外子会社からの配当の益金不算入制度(国外所得免税制度)への課税体系の変化

=>日本企業の海外での競争力の支援

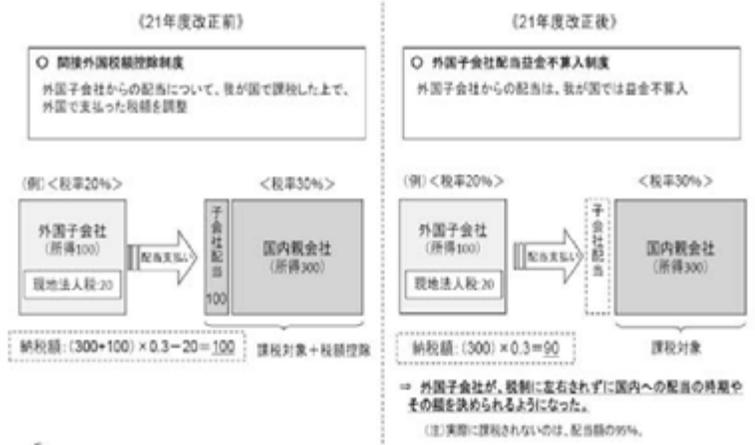
=>これは同時に、日本企業の海外進出に拍車をかけている。

▶ 4



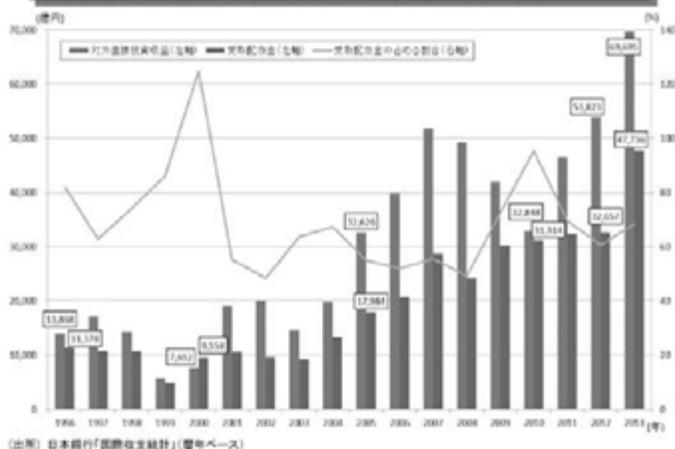
▶ 5

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)



▶ 6

対外直接投資収益と受取配当金及び受取配当金の占める割合の推移



7

法人税改革に当たっての原則

▶ 税収中立に基づく改革とすべきだ。

① 日本の財政状況

2020年度の国と地方のプライマリーバランスの均衡が困難化という財政事情。その場合、債務・GDP比率は発散。

②法人税を含む税制改革は、様々な利益関係が込み入った中での改革。利益を既得権益とさせないためにも、ゼロベースの見直しが必要。改革によって増えるかもしれない税収を担保に法人税率下げるわけにはいかない。

8

法人税改革に当たっての原則

▶ 現在の状況

- 海外展開をしている大手会社では、海外の税負担が大きく下がった
- 安倍内閣発足後の2013年度と14年度の税制改正によって、雇用促進税制、投資減税、研究開発費減税などにより租税特別措置が復活。
- こうした利益を得ている企業は、税負担からみて現在でも「悪い状態でない」。
- 改革を行うには、減税分は痛みを伴う増税で賄うのが原則
- その痛みの先にデフレからの脱却を目指すべき

▶ 9

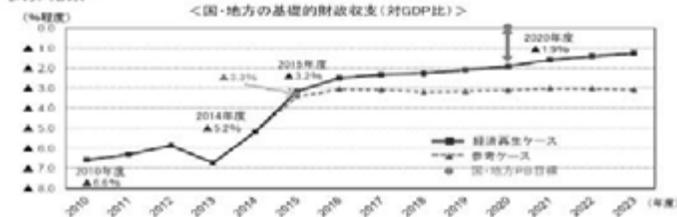
参考 内閣府試算(平成26年1月)による財政健全化目標の達成状況

■ 経済に関するシナリオ、財政面における主要な想定

- 経済に関するシナリオ(「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
 - 財政面における主要な想定
 - ・ 2015年度については、「中期財政計画」を踏まえ、一般会計の基礎的財政収支(PB)の改善努力(少なくとも4兆円程度改善)。
 - ・ 消費税率(国・地方)については、現行法を踏まえ、2015年10月1日より10%へ引上げ。
- (※) 消費税率の10%への引上げについては、税制抜本改革法附則第18条にのっとり、経済状況等を総合的に勘案して、判断を行う。
-

▶ 10

試算結果



(注)上記の数値は、歳入・歳入対策の経費及び財源の命題を除いたベース

＜国の一般会計の歳入(「経済再生ケース」)＞

	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) 税収等	52.6	54.6	59.9
(B) PB対象経費	76.3	72.6	74.4
一般会計におけるPB (C)=(A)-(B)	▲23.7	▲18.0	▲14.5

2013年度前期予算の▲23.2と比較すると、3.5ポイント改善
5.2ポイント改善

＜国・地方の分債等残高(「経済再生ケース」)＞

	2015年度 (平成27年度)	2020年度 (平成32年度)	2023年度 (平成35年度)
国・地方の分債等残高	190.6	185.2	184.0

- 「経済再生ケース」では、2015年度の国・地方PBは対GDP比▲3.2%程度で、PB赤字対GDP比半減目標達成(2010年度▲6.4%)からの半減。2020年度の国・地方PBは対GDP比▲1.9%程度で、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、「経済再生ケース」に比べて税収が低い一方で、歳出は「経済再生ケース」と同額を想定しており、2015年度の国・地方PBは対GDP比で▲3.4%程度で、PB赤字対GDP比半減目標達成のためには、更なる収支改善努力が必要。

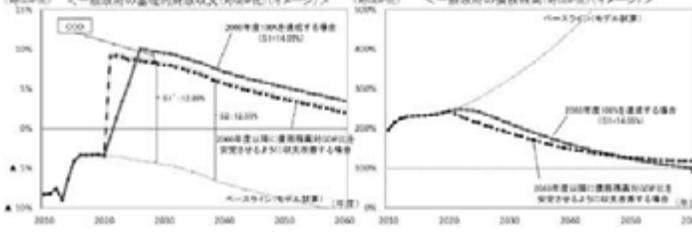
財政の長期推計A(試算結果)

(実質経済成長率1.0%、名目経済成長率2.0%、一般会計ベース、償行制度を前提)

- 今後50年程度(2060年度まで)の間、収支改善を行わず、履行の制度・措置を前提とした場合、高齢化に伴う「年額関係支出」の増加と金利・成長率低下により、一般会計の債務残高対GDP比は急激に膨張(赤数)、(ベースライン)。
- 例えば、2060年度までに債務残高対GDP比が100%となるよう収支改善を行った場合、ベースラインから12.89%(S1)～14.05%(S1)の恒久的な収支改善が必要、2021～2026年度の6年間に段階的に収支改善を行う場合(S1)、必要な収支改善を2021年度から断りに行う場合(S1')と比較して、1.16%の差額コスト(COD)が発生。
- 2060年度以降に債務残高対GDP比を安定させるために必要とされる恒久的な収支改善幅(Hgap比)はベースラインから12.85%(S2)。また、S1' > S2の場合、S1'の収支改善を継続すれば、債務残高の対GDP比は2060年度に100%に達した後には安定。

債務残高対GDP比	備考	収支改善幅	BP(1)	BP(2)	COD	DR	COA	
S1	2060年度に100%	必要収支改善を断りに行う場合	14.05%	3.80%	3.87%	▲1.16%	2.5%	2.66%
S1'	2060年度に100%	必要収支改善を断りに行う場合	12.89%	3.00%	3.87%	0.00%	2.5%	2.66%
S2	2060年度以降、安定	必要収支改善を断りに行う場合	12.85%	3.80%	3.87%	-	-	4.28%

(注)2060年度の名目GDPは94兆円(推定)、S1:BP(1)14.05%、S1':BP(1)12.89%、S2:BP(1)12.85%、DR:4.0%、COA:4.0%



何が問題となっているか

▶ 法人実効税率(35.64%) = 国税 + 地方税
= 23.71% + 11.93%

- ・ 国の法定税率(25.5%)が23.71%となるのは、地方法人事業税が損金算入されることで、国税の課税ベースが縮小することによる。

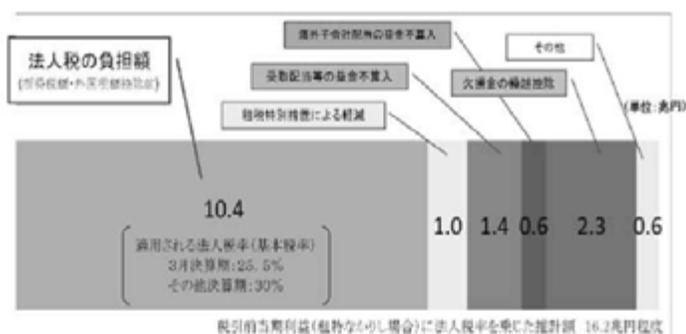
- ・ 地方法人課税は、法人住民税(都道府県、市町村分)が1.42%、3.49%。法人事業税の所得割が7.02%

- ・ 外形標準課税による見かけの負担軽減:

法人事業税の外形標準部分である付加価値割と資本割部分は、所得課税に入らないとして、実効税率から除かれている。

▶ 13

法人税額(国税)と税引き前利益の関係(平成24年度)



- (注) 1. 宮崎県「会社課税対策」(平成24年度)等に基づき推定。2. 上野は、平成24年度に適用される法人税率による法人税額(特例税額・外圧等税額除却)を指す。及び、法人税引上の十分控除による法人税率への影響額を併記したものである。3. 「その他」は、法廷集約による翌期所得金額の合計額と連結所得金額との差額・事業税の損金算入額(繰戻金等)を指す。4. 次期金・有利金等の損金不課税(繰上納税)等を指したものである。

▶ 14

何が問題となっているか

▶ 国の法人税改革：課税ベースの拡大

- ① 各種誘因税制の見直し
 - ・研究開発税制(総額型、増加型)
 - ・2013年度、14年度の設備投資減税(特別償却、税額控除)、雇用促進税制など
- ② 「異次元」改革：
 - 受取配当等の益金不算入⇒一部参入(課税)
 - 繰越欠損金の控除⇒控除期間の延長・控除額の縮小
- ③ 中小企業課税の見直し
 - 資本金1億円以下の企業の800万円までの所得への軽減税率は19%であるが、2011年度改正で臨時的に15%。しかし、中小企業であれば、すべて所得が小さいわけではない(会計検査院の指摘)

▶ 15

何が問題となっているか

④ 地方法人税の国税損金算入の制限

地方負担を国税で相殺せず、国と地方法人税を別個な負担とする。さらに、固定資産税をも国税において損金不算入とすることも選択肢の一つだ。

⑤ 減価償却費

・現行方式：建物に定額法、機械装置等は「200%の定率法」か「定額法」の選択が可能。
・機械装置等の減価償却のあり方：
インフレが進行するときは、機械の取得価格より再取得価格が大きくなり、償却不足による資本コストの増大が生じる。しかし、高率のインフレの期待されない状況では、加速償却は企業利益を圧縮する効果が働く。定額法に移行するべきだ。

⑥ 公益法人課税(社会福祉法人課税など)、一人会社のオーナー課税、同族会社の留保金課税などの課税適正化。

▶ 16

何が問題となっているか

▶ 地方の税収構造

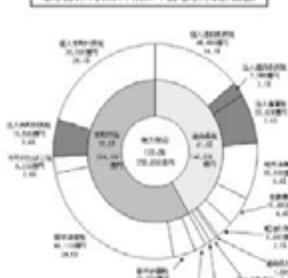
- ① 地方の税収にしめる法人課税分が大きい。
- ② 地方の本来の税源は、地方サービスの対価としての個人住民税や固定資産税だ。法人は、固定資産税を通じて、応分の負担を行うべきだ。あるいは、その簡易版である均等負担。
- ③ しかし、日本では地方税源の多くを法人に依存することによる税収の変動と(地域間)偏在が生じている。
- ④ みんなで渡るから大丈夫だ、で続いてきた地方法人税。しかも、標準税率以外はすべて超過課税。とくに東京など大都市部での課税強化がなされている。

▶ 17

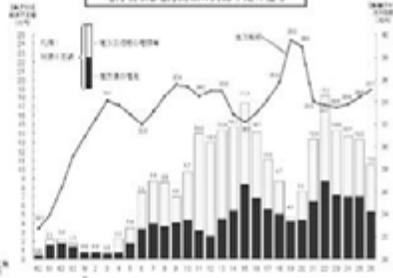
地方税収と地方財政の財源不足の状況

- 地方財政は、地方税収(35.1兆円)の約3割に相当する巨額の財源不足(10.6兆円)が生じている。
- 消費税上げによる地方の増収は実質3兆円程度であり、今後も厳しい財政状況が続く見込み。

地方税収の構成(平成26年度地方財政計画概算)



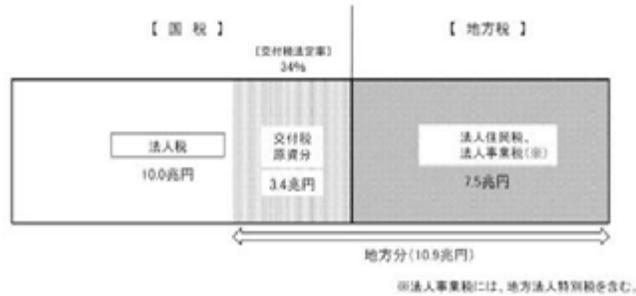
地方税収と地方財政の財源不足の推移



▶ 18

法人関係税収の国・地方間の配分(平成26年度予算ベース)

- 国・地方を通じた法人関係税収のうち、地方法人二税(法人住民税、法人事業税)に加え、法人税の地方交付税原資分を含めると、全体の約6割が地方分。
- 地方法人二税の税率を引き下げる場合はもとより、法人税の税率を引き下げる場合でも地方財政に大きな影響を与えることに留意が必要。



▶ 19

法人関係税の国・地方の配分

< 税収 > ※ 平成26年度予算・地方財政計画ベース

国・地方を通じる法人関係税収の6割強は地方財源である。(平成26年度)



< 税率 >

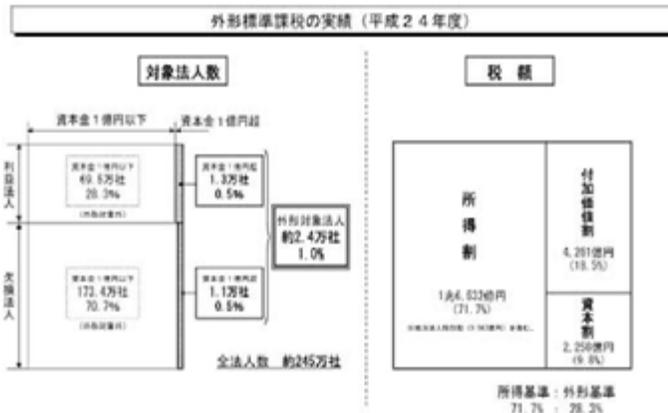
法人所得に係る法人実効税率の6割強は地方分である。



▶ 20

法人課税の概要(平成24年度改正(案)ベース)				
法人税(国) 10.0億円	※ 税率の24%は地方交付税の調整	所得	× 23.5%	法人税額
地方法人税(国) 正税額	※ 税率の半額が地方交付税の調整 H23年度の対収1億9,100万円 ※ 平成24年度は対収1億9,100万円 ※ 平成24年度は対収1億9,100万円	法人税額	× 4.4%	
法人住民税(国・市) 2.7億円		市 法人税額	× 12.3% (9.7%)	1.6億円
		県 法人税額	× 5% (3.2%)	0.6億円
		均等割		※ ()内はH23年度適用税率 0.5億円
法人事業税(県) 4.8億円 (2.2億円)		【資本金1億円以上の普通法人】 2.8億円		
		所得割	所得	× 7.2%
		外形標準課税	付加価値割	× 0.46%
			資本割	× 0.2%
		【資本金1億円以下の普通法人・空益法人等】 1.6億円		
		所得割	所得	× 9.0%
		【電気供給業・ガス供給業・保険業を営む法人】 0.4億円		
		収入割課税	収入金額	× 1.3%

▶ 21



① 法人数は、平成24年2月1日から平成25年1月31日までの間に決算を行った普通法人についての件数であり、「平成24年度標準課税の適用状況調査報告書」による。なお、空益法人は個人事業主等(法2,200条)は含まれていない。
 ② 税額は、平成24年度の外形標準課税対象法人(24,104社)の課税額を算出した数であり、経過措置は考慮せず、また外形標準課税法人税額(法543条第4項)を含む。
 ③ 税額標準化のため、誤り一箇所がないことが確認された。

▶ 22

法人事業税の所得割、付加価値割、資本割の収収推移

【外部対象法人】

(単位：億円)

	平成 18年度	平成 19年度	平成 20年度	平成 21年度	平成 22年度	平成 23年度	平成 24年度	平成 25年度 (速報ベース)
所得割(特別徴収七)①	24,735	26,536	24,517	13,636	13,560	14,674	15,850	21,163
所得割の割合①/②	76.5%	77.8%	76.7%	73.5%	65.0%	69.4%	71.5%	76.2%
付加価値割②	5,129	5,249	5,144	3,114	4,685	4,219	4,128	4,290
資本割③	2,496	2,316	2,292	1,811	2,000	2,252	2,181	2,304
事業税総計 ①+②+③④	32,330	34,101	31,903	18,560	20,851	21,145	22,159	27,757
特別徴収対象の法人がなかった 場合の収収試算⑤⑥⑦⑧	32,080	35,381	32,600	18,181	18,084	19,565	21,133	28,217
差とりの差	▲ 650	▲ 1,280	▲ 736	379	2,767	1,580	1,026	▲ 460

【外部対象外法人】

(単位：億円)

	平成 18年度	平成 19年度	平成 20年度	平成 21年度	平成 22年度	平成 23年度	平成 24年度	平成 25年度 (速報ベース)
所得割 (特別徴収七)	16,706	17,288	15,257	11,021	11,069	12,625	13,616	16,656

※ 平成25年度は地方財政計画ベース、その他は、決算額であり、超過課税分を含まない。

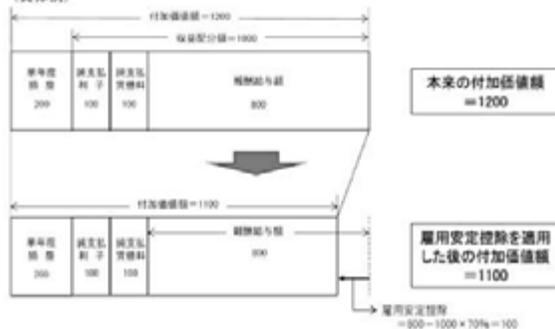
▶ 23

雇用安定控除について

$$\text{雇用安定控除額} = \text{「報酬給与額」} - \text{「収益配分額」} \times 70\%$$

「報酬給与額」が「収益配分額」の70%を超える場合、「付加価値額」から雇用安定控除額を控除する。

(具体例)

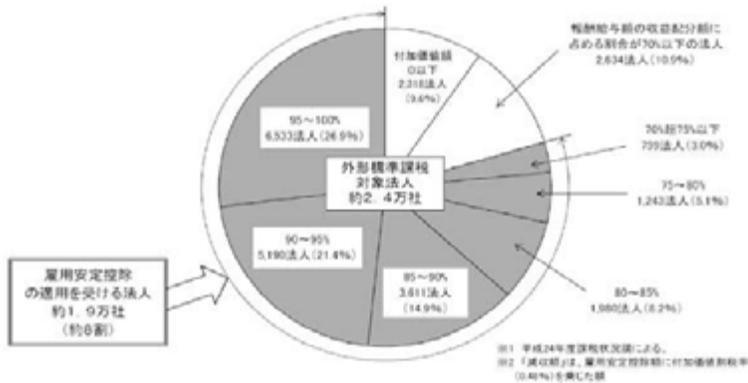


▶ 24

17

雇用安定控除の適用状況について

- 約8割の法人において雇用安定控除の適用により税負担が軽減されている。
- 雇用安定控除による減収額は約727億円 ※ 付加価値割増税収額 4,129億円



▶ 25

何が問題となっているか

▶ 地方でやるべき改革

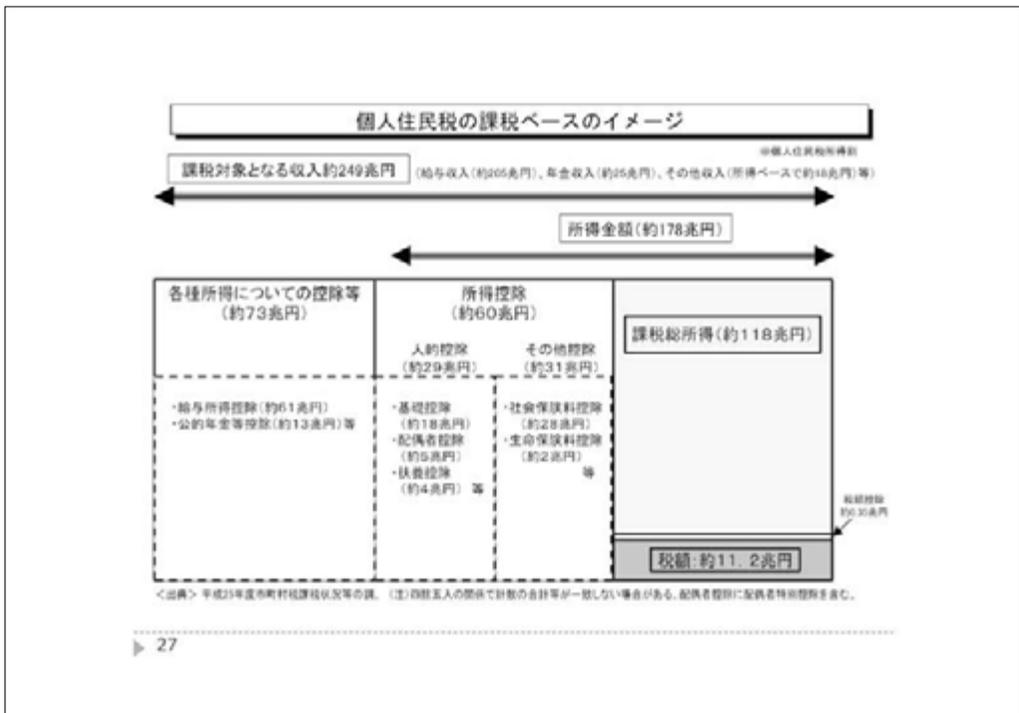
① 地方税としてふさわしい個人住民税や固定資産税をもっとしっかりと取るべきだ。

② 法人事業税の優遇税制の見直し:

社会保険診療報酬の益金・損金不算入制度

医療法人に係る税率の特別措置(自由診療による所得への軽減措置)

▶ 26



改革をどう進めるか

▶ 改革の第1段階: 法人実効税率を20%代に。

徹底的な課税ベースの見直しによって税率引下げを図るべき。

税収中立の制約のもとにデフレ脱却を目指すには、減税財源確保のために異次元的な改革が必要。租税誘因策や優遇税制の廃止を含む徹底的な見直しを行うべき。必要財源次第では、損失恐れずリスクをとる企業の姿勢をできるだけ阻害しない範囲で受取配当への課税や繰越欠損金の時限的な課税強化を図るべき。

財源としては、減価償却の定額化が大きい。しかし、これは投資の初期に生じる増大であり、同一投資であれば、時間を通じて効果は漸減することに注意。

▶ 28

改革をどう進めるか

改革の第2段階

地方法人税部分の負担を下げ、25%程度の税率を目指す。外形標準課税の最大の問題は、外形課税が固定費用となり、とくに賃金課税となってしまうことだ。それが企業の雇用コストをあげ、その結果、賃金カットや雇用調整がなされる可能性が高いことだ。

したがって、地方法人税改革の原則は、減税財源として既存の税源の拡充を徹底することだ。それで十分の財源が確保できないときには、外形標準課税を廃止し、地方消費税に代替するなど、その他税源による地方法人税の代替の道をさぐるべきだ。

▶ 29

税制改革を巡る現状と課題



●参加者（五十音順）

財務省主税局長
明治学院大学経済学部教授
(公社)日本租税研究協会専務理事
総務省自治税務局長

佐藤 慎一 氏
西山 由美 氏
秦 邦昭 氏
平嶋 彰英 氏

司会
横浜国立大学大学院国際社会科学研究科教授

岩崎 政明 氏

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編 1頁～67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。どうぞよろしくお願いいたします。

先般、第2次安倍改造内閣が発足いたしました。安倍内閣における新しい課題は、従前のアベノミクスを実行、実現するために、経済最優先の施策を行うということが標榜されておりますが、その中でも新しい観点として地方創生、女性の活躍を促進するということがうたわれております。今後その施策が具体的に発表されてくることと思われま

す。その過程においては租税特別措置、減税措置や新しい補助金等の財政出動が予定されるかもしれませんが、これまでのように公債を新しく発行するということがもうできない状況ですので、これからの財政運営に当たっては増税、減税を組み合わせる必要があらうと思われま

す。その点で、本日は佐藤主税局長、平嶋自治税務局長にご出席いただいておりますので、この観点からいろいろなご意見が伺えるのではないかと考えております。これからの進行を最初にご説明させていただきます。本日、佐藤局長におかれましてはご公務の関係で早めに退席されることが予定されております。そこで、進め方につきましても、従前とはちょっとスタイルを変えさせていただきます。前半と後半の2つに分けまして、前半部分においては国の財政、税制につきまして討議をさせていただきます。その後、後半に地方の財政、税制についての討議をさせていただくことにいたします。

それぞれ局長から現状と課題についてご説明いただき、その後、理論的な観点からは学会を代表いたしまして、西山教授に意見を発表させていただきます。ちょうど女性の登用を促進するということが新しい内閣の課題ということになっておりますので、租研としましてもそのよ



うな観点で進めさせていただこうということになりました。

その後、納税者、企業サイドからのご意見を頂くということになっています。本来は谷口租研副会長にこの場でご意見を頂く予定でしたが、突然のことで残念ではありましたが、ご逝去なさいました。本当に心からお悔やみ申し上げたいと思います。

ただ、谷口副会長は本日の討論会のことをお気遣いいただいて、意見メモを作成していただいております。また、その内容につきまして

は秦専務理事と何度か協議をなさっておられました。そのことから、本日は秦専務理事の方から谷口副会長に代わってご意見を発表させていただくことにさせていただきます。それでは、まず前半部分の討議を始めさせていただきます。国の税財政に関する中長期的な課題と現下の問題、そして、それに対する施策につきまして、佐藤局長の方からご説明いただければありがたいと思

I. 最近の経済・財政情勢

(佐藤) 佐藤でございます。どうぞよろしくお願いいたします。このような場を頂きまして大変ありがたく存じております。日ごろから租

研におかれましては、税制についての貴重なご提言などを頂きまして、大変感謝申し上げます。この次第でございます。

本日は、税制のみならず、できるだけ包括的に今現在置かれている経済・財政事情についてご説明させていただき、併せて、税制がその中でどう位置付けられるべきかをご説明させていただきます。若干端折りながらの説明となりますが、お許し賜ればと思います。

どうぞよろしくお願いいたします。

資料は2部作です。1つは「最近の経済・財政情勢」で、もう1つは「税制の当面の諸課題」を整理したものです。それぞれに沿ってご説明をさせていただきます。

1. 全体像

「最近の経済・財政情勢」を1枚めくっていただきたいと思っております。資料①は、安倍政権が発足いたしました後の経済・財政運営の枠組みというものをわかりやすくまとめたものです。

安倍内閣が発足後、経済情勢は激変をいたしました。円安、株高、それから、雇用環境等々が大きく変わってきています。その背景としては様々な要因があると思っておりますけれども、政策のスタンスの変更がかなり寄与しているのではないかと考えられます。それを1つの表にまとめた資料②を手始めにご説明いたします。

ご承知のとおり、「3本の矢」の政策がございます。金融政策、財政政策、成長戦略ということです。上の2つはどちらかといえばカンフル剤的なものですが、これらにより時間を稼ぎながら、3つ目の成長戦略でもって中長期的な経済成長を目指すということです。まずはデフレからの脱却、その後、持続的な経済成長を実現していく。つまり企業のデフレマインドが「氷河」のように凍りついているのを溶かし、できるだけリスクテイクできる状況に還元させていく中で、日本の持ち前の潜在的なストック、資金力、技術力等々を顕在化させて、ポートフォリオ・リバランスを作り上げ、潜在成長率を引



き上げていくことを狙っている政策です。ですから、短期と中長期を一体として考えられるものです。

ただ、「3本の矢」の政策をうまく進めていくためには、厳しい財政状況から来るリスクを取り除かなければなりません。吹き出しに「国債リスクの低下・金利の安定」と書いていますが、持続的な経済成長に向けた施策を進める過程で、悪い金利上昇を防いでいく、財政のリスクプレミアムを上昇させないようにしていくことも頭に置きながら進めていかなければなりません。消費税率の引上げというものは象徴的な取組みの一つです。これは、政府の財政健全化に対する強いコミットメントを内外に示すという意義を持っており、これにより、金利の低位安定に努めていくということです。

一方、歳出の大宗が社会保障関係の支出ですので、財政健全化と一体となって社会保障制度の安定化をしっかりと行っていかなければなりません。このことが、左側の吹き出しにあるように、「将来の信頼」といったプラスの効果が出てくれば、これらが一体として好循環をもたらしていくことを目指しております。

2. 経済政策

安倍政権における経済政策について、具体的な時系列イメージを示したものが資料③です。左半分ですけれども、2012年末に政権が発足い

たしましてから「3本の矢」の政策、それから、昨年12月20日に政労使合意が行われ、賃上げの流れが出来上がっていきました。スタートダッシュを非常に巧みに行ったことにより、経済が順調に成長、回復をしていくという状況になりました。

今年の4月1日には消費税率が引き上げられました。これは財政健全化に対する政府の意思表示そのものです。ただ、それに伴いまして、その前の1-3月期は駆け込み増によりプラス6.0%、4-6月期には▲7.1%という形の反動減が生じています。この駆け込み増と反動減は、山高ければ谷深しで、元々想定されたものです。その後の7-9月期以降については、民間予測機関の見通しでは、点線で描かれた右肩上がりの回復軌道のラインに沿って戻っていくことが予測されています。

右半分をご覧くださいと、消費税率の引上げに併せて経済政策パッケージを講ずることで、全体として反動減からの早期回復を下支えしていくようにしています。

6月24日には、「日本再興戦略」を改訂いたしました。中長期的な成長率の底上げ、生産性向上のための底上げ戦略を併せ行いながら、下折れしないような形をつくり上げようとしています。反動減から早期回復させ、成長軌道への復帰を確実なものにしていくということが、大変重要なことだと考えております。

足元の景気については色々な見方がございますが、GDPの回復基調を確実にしていくために政策運営の手綱をしっかりと締めて、メンテナンスをしっかりとしていく必要があると考えています。

3. 経済状況

そこで、経済の現状のご紹介をさせていただきますと思います。資料⑧です。

これは株価をはじめとする、金融市場周りのさまざまな指標です。アベノミクスによって、経済の様相が一変したことがご覧いただけます。

資料⑨で実体経済の数字を確認したいと思います。実質GDPの動きですが、先ほどご覧いただいたように、右側のグラフで1-3月期は駆け込み増の影響があり、プラス6.0%となっています。4-6月期は反動減によりマイナス7.1%ですが、1-6月をならした上で、それを前年同期比で見ますと、プラス1.3%、去年の10-12月期と比べても、プラス0.5%です。山高ければ谷深しで、反動減がありましたが、ならしてみれば回復軌道にあるということです。

ただ仔細に見ると、民間消費、設備投資、公共投資、輸出等がどうかなど、色々な懸念を指摘する向きもあります。資料⑩は各界のエコノミストの見方を紹介しています。申し上げたような幾つかの項目について悲観的に見る見方と楽観的に見る見方が交錯しているという状況です。

部門別に見ていただきます。企業部門の状況は、資料⑪です。鉱工業生産指数で見えていただきますと、プラスの方向となっています。設備投資計画は、6月の日銀短観の調査では上方改訂をされプラスになっております。企業収益環境は非常に良好であること、それから、設備の不足感も相当高いことから、設備投資の増加傾向は維持されていくという見方も十分成り立つと思っております。

資料⑫と資料⑬は家計部門です。個人消費の動き等を確認していただきます。

まず資料⑫は、商業販売統計や家計調査の数字です。3月が駆け込み、4月が反動減、その後はもたつきながらも回復しつつあるという状況です。アメリカでは今年の春先は大雪で大変だったわけですが、日本もそれに劣らず、雨や台風による大きな被害があり、天候異常による悪影響も大きかったと思われませんが、いずれにしても家計部門の経済状況が今後どう推移するかはまさに要注意です。

ただし、資料⑬で雇用や所得の環境を確認していただくと、失業率や有効求人倍率などを見ると完全雇用に近い状態になっており、更に持

続的に改善している状況です。左下はそれぞれフルタイム、パートタイムの賃金の動きですが、改善傾向は明白です。それから、春闘の状況を書いてありますけれども、全企業で2.07%、ベア分でもプラス0.4%というように、これまでとは様変わりの状況になっております。

右上は1人当たり名目賃金です。賃金総額は名目雇用者所得として、1人当たり名目賃金と労働者数とを掛けたものです。数字を確認いただきますと、1人当たり名目賃金が前年比で2.6%のプラス、労働者数もプラス1.6%です。これらをかけ合わせると、4.2%増、実質でもプラス0.2%という形になっているわけです。

ベアの成果が基本給の増加として表れているとか、ボーナスも良かったとか、或いは労働者のところにつきましては正規雇用の比率が上昇するとか、構造的な変化の予兆すら感じられます。所得・雇用環境が非常に改善されていることは事実ですから、これを持続できれば、消費の息長い下支えが可能になってくるのではないかと見ております。加えて、消費税が8%に引き上げられたことに伴い、所得の低い約2,400万世帯に対して、簡素な給付措置の支給が始まっておりますけれども、このような政策の効果も次第に顕在化してくることも期待されます。

実質賃金に着目すべきだという議論がございます。実質賃金、すなわち1人当たり名目賃金を物価で割ったものですが、景気回復の局面では、名目賃金の動きがどうしても遅行的になっていく傾向があることも踏まえてよく見ていく必要があります。

また、一口に物価上昇といいましても、今回の物価の上がり方は通常の場合と違い消費税率引上げに伴う物価上昇を含んだものであるということです。実質賃金を見る時にはその分の影響を除いて考える必要があります。

いずれにしても、全体的には所得環境が良くなっていますが、今後ともよくウォッチしたいと思っています。

資料⑭は、97年に消費税を3%から5%に引

き上げたときの経済状況と現在の経済状況を比べてみたものです。現状と何が違うかということは一目瞭然です。2014年には、雇用・設備・負債の3つの過剰という状況はみられず、経済の底力は間違いに力強いものがあります。デフレに突入していく状況が97年時点にあったのに対して、今はデフレから脱却して、賃金が上昇局面に来るということで、ベクトルが全く違う方向に動いています。よほどのことがない限り、下振れて腰折れてしまうような状況にはないと思われませんが、ここはなおしっかりウォッチしていきたいと思います。

4. 成長戦略

ここから先はアベノミクスの「第3の矢」の成長戦略の話を申し上げます（資料⑮）。

本年6月に「日本再興戦略」の改訂版を出しました。大部なものです。要点をこの3つのポイントで整理をさせていただきます。

1つ目は日本の「稼ぐ力」を取り戻すという視点から、コーポレートガバナンスの強化、政労使会議の継続、成長志向型の法人税改革を三位一体となって行うことで収益力を拡大し、賃金や配当等によってステークホルダーに還元していくといういい流れを作り出していこうというものです。2つ目は、女性・外国人の活躍促進と働き方の改革です。3つ目が農業、医療等における岩盤規制改革により、新しい市場を作り出していくという政策です。いずれにしてもデフレからの脱却が視野に入りつつあり、デフレマインドが打破されるきざしがある、まさにこの機会をとらえて、中長期的な経済成長につなげていけるようにという発想なのです。冒頭に申し上げたようにデフレマインドが壊されつつあるという現状で、リスクを取りながら何をしていくかは専ら民間部門次第ですが、これを支えていくために政府として最大限の取り組みを行っていくという考え方であり、アベノミクスも第2フェーズに入ってきているという認識です。

資料⑩は、特に「稼ぐ力」という視点を取り出したものです。企業の生産性を向上させ、高付加価値化、収益性向上を実現させていく、ROEを上げていくという動きの中で賃金や設備投資、配当の形でステークホルダーに還元されて、いい好循環を生み出していくことが求められているわけです。

そのために、例えばコーポレートガバナンスの強化により、企業における新陳代謝とか、或いは企業風土の変革という1つの大きな流れを作り出していく必要があります。また、「政労使会議」を活用して、生産性向上に伴う賃金の上昇や、多様な形態の正規雇用労働者の実現といったような労働市場改革も推進していきます。成長志向型の法人税改革は、そういった施策と一体のものとして位置付けられます。法人税については後程申し上げますけれども、単純な法人税率の引下げということではなくて、経済の好循環を作り出していくためのポジティブな法人税構造改革を志向するものとしてしっかり検討していくことが重要だと思います。

資料⑪です。担い手を生み出すという視点から、女性の働き方に中立的な税制、社会保障制度の見直しを検討することとされています。配偶者控除に絡む話、大きく言えば、家族の在り方をどう考えるかという問題もここに直結するので、今後丁寧に議論をしたいと思っております。

5. 財政

資料⑫です。財政問題を考える場合、何よりも社会保障の在り方を考えなければなりません。そのためにも、まず人口構造の変化についての現状をご確認いただければと思います。

左側のグラフは65歳以上の対総人口比です。日本は2000年の段階で17.2%でございましてけれども、2015年には26.4%、2020年には28.6%と、急激に伸びていく状況であり、人口構成も極めてアンバランスなものになっていきます。

資料⑬をご覧ください。団塊の世代の動きを図

示したものが左側のグラフです。2020年に団塊の世代が71歳から73歳になります。1人当たりの医療費、国庫負担等をご覧いただきますと、年齢が上がるにつれて、急激に国庫負担が上がってまいります。つまり、高齢化のスピードに比して、財政負担はそれ以上のスピードで増大していくという構造だということです。2025年になりますと、団塊の世代が全て75歳以上になります。1人当たりの医療費の国庫負担が32.6万円という世界に入ってくるので、医療・介護の費用が2025年を境に更に増大していくこととなります。

資料⑭は、社会保障給付費がどう伸びるかを示しています。

右側のバークラフをご覧ください。1990年の歳出では、公共、防衛、文教・科学技術が25兆円、それに対して2014年が26兆円、地方交付税は1990年度の15兆円に対して2014年度の16兆円と、おおむね横ばいです。大きく変わっておりますのが社会保障支出で、12兆円から31兆円へ約2.5倍となっています。それから、国債費が14兆円から23兆円です。1990年当時は公債残高166兆円で金利水準が6%程度でしたが、今は公債残高780兆円で金利水準が1.2%です。現在の低金利により財政的には助かっていますが、それでも国債費は2倍弱増加しています。

資料⑮をご覧ください。貿易サービス収支は、震災以降、原油の輸入急増等により、赤字となっています。所得収支の黒字により今のところはオフセットされておりますけれども、経常収支が難しい状態になってきています。これが続くようだと、財政赤字と併せていわゆる双子の赤字になっていく可能性も否定できません。

それから、右側のグラフですが、一般政府債務残高が1,200兆円程度で、これを消化するためのバックアップとなる家計金融純資産が1,260兆円であり、更にはどんどんその差が縮まってきている状況です。

この2つのグラフを併せ見ますと、国債がどんどん累増化していくことがいかに潜在的な不

安材料を抱え込んでいるということは自ずとわかることです。

政府は、財政健全化目標を資料⑨のとおり設定しております。2015年度の国・地方の基礎的財政収支（PB）の対GDP比を2010年度▲6.6%に比べて半減させ、2020年度にはそれを黒字化させる。それ以降は債務残高のGDP比を安定的に引き下げていくという目標を立てています。

資料⑩は、内閣府が一定の仮定を置いて中期的な財政状況を試算したものです。名目経済成長率が、2015年度以降3%程度で経済成長するという状況を前提にしています。それから、消費税率の10%への引上げも織り込んで試算されています。

その上で、右側のグラフを見ていただくと、実線（経済再生ケース）の折れ線グラフですけれども、2015年度の見通しとしては基礎的財政収支（PB）の対GDP比は▲3.2%です。2010年度の▲6.6%に対しては約半分ですので、何とか半減が視野に入ってきているということです。ただ、その先の2020年度の状況をみると、成長率が3%をこえるかなり意欲的な状況の下ですら▲1.8%で、実額では、11兆円程度の赤字が見込まれています。PBの黒字化に向けて、この状況にどう対応していくのが、10%への引上げを行った上で更に突き付けられている課題だと言えます。

こうした極めて厳しい現状の下、経済再生と財政健全化の両立という課題に対して、ナイフの刃を歩くような絶妙なバランスを保ちつつ取り組んでいかなければならないわけです。これは誠に厳しい現実ですが、もはや逃げることはできません、果敢に取り組んでいくしか道はありません。

II. 税制における当面の諸課題

次に「税制における当面の課題」というテーマに移りたいと思います。消費税をはじめ、4つのテーマに分けてご紹介をいたします。本年

秋以降、本格的な税制改正作業に取り組んでいくわけですが、非常に重い項目が横たわっており、いつもの年とはいささか趣が違うという感じがしております。法人税改革や消費税をめぐる話、所得税の配偶者控除に関わるものなどが課題です。

1つ1つ丁寧に議論しながら結論を導いていくこととなりますけれども、担当者としての正直な実感を申し上げますと、日本の経済・社会・財政が大変動を起こしている、日本の税制そのものがその構造変化にフィットしているのか否か、更には将来を見据えてどうあるべきかを模索すべき事態に至っているのではないかという気がします。

もちろん毎年度の改正の中で、必要な見直しや手直しがなされてきておりますけれども、それでも十分ではなく、むしろ「改革」という形で様々な税目のあり方を再検討する必要が生じてきているのではないかという気すらして参ります。

従いまして、今から申し上げます4つのテーマについても、あるべき税の姿をどう考えたらいいのかという大局観を常に頭に置きながら、改正作業に当たっていかねばならないと思っております。

1. 消費税関係

まず、資料⑬の消費税です。消費税率の10%への引上げについては「骨太方針」で「26年中に判断を行う」とされています。税制抜本改革法案のときの国会の議論では、「経済状況の判断」とは、基本的には例えばリーマンショックのような極端なことが起こった場合には引上げは困難だというようなことを想定したもので、とのやりとりがございましたけれども、実際に引上げ判断をするときには足元の経済状況を丁寧に見ていくというのは当然ということで、26年中に判断を行うことが閣議決定で確認されました。

7-9月1次QEが11月17日に出されますの

で、それを注目しつつ、さらに将来の経済の見通しはどうか等についても総合的に勘案しながら、判断していくということになります。

足下の経済状況を心配する意見がある一方で、消費税の10%への引上げがすでに法律として制定されている事情や、消費税が社会保障財源になっていることなども含めて総合的に考えるべきだという意見も多くあり、いずれにしてもしっかりと判断していくということかと思えます。なお、10%への引上げを仮に延期すると判断する場合には、当然のことながら税法を改正しなければなりません。

資料③⑤は、消費税を5%から10%に引き上げた場合に、その税収を全て社会保障財源に充てるという法律上の規定になっておりまして、それがどういうところに使われるのかを整理したものです。

税率5%の引上げにより約14兆円の歳入増になりますけれども、その行き先としては社会保障の充実に1%相当の2.8兆円、社会保障の安定化に4%相当の11兆円強を充てることになっています。8%から10%への消費税率引上げが滞りますと、子ども・子育て支援など社会保障制度の充実に支障が出てきかねません。

資料③⑥は転嫁対策等の取組みについてです。転嫁対策につきましては「消費税転嫁対策特別措置法」に基づきさまざまな調査、指導等の取組みが行われています。

転嫁拒否等に対する調査、指導、勧告について、これまでの実績件数が示されております。こういうことをやりながら、着実な転嫁が進むよう対策をしてきていますが、引き続きしっかり取り組んでいきたいと思えます。

資料③⑧は、消費税の軽減税率についてです。低所得者への配慮の方法として、軽減税率がいいのか、或いは給付がいいのか、さまざまな議論がある中で、与党の26年度税制改正大綱では、「税率10%時に導入する」とされました。ただし、「関係事業者を含む国民の理解を得た上

で」となっておりますので、軽減税率に対する理解が得られる状況かどうかを確認しながら、これから議論を幅広に進めていく必要があります。

軽減税率については、国民にもう少し具体的なイメージを持った上でご議論いただきたいということで、本年6月5日に、与党において「消費税の軽減税率に関する検討について」が公表されました。資料③⑨は、その要点を抜粋したものです。例えば左側の上ですが、対象品目の範囲をどうするかという点については、一口に飲食料品といいますが、いろいろな線引きができますので、仮に①から⑧までという線引きを考えるとすると、どれぐらいの減収になるかということが示されています。また、それぞれの線引きを行うと想定した場合に、どのような境界事例が出て来るかといった点も明らかにしています。このように、この資料は、軽減税率のあり方を消費者団体や事業者団体を含め、国民の皆様と考えていただく材料として提供されています。

区分経理につきましても、軽減税率を導入するとすれば、そのための環境整備をしなければなりません。インボイスなどをきちんと整備する方式から簡便な方式まで、様々な方法を整理して公表されています。

こうした資料をベースに、資料④⑩の62団体にヒアリングが行われましたが、結論的には賛否両論あり、着地するという感じには至ってません。

軽減税率の導入に賛成する団体は自ら関係する商品は軽減対象にしてほしいということですし、反対の立場からは線引きが難しい、事務負担が大変、高所得者にも適用される、といった問題点の指摘がございました。年末に向けてどういう出口を模索するかは、今後、与党においてご議論されるものと思えます。

2. 法人税関係

法人税につきましては、資料④⑪の「骨太の方

針」において、今後取り組むべき法人税改革の方向性が集約されております。

「成長志向に重点を置いた法人税改革に着手する」、「数年で20%台まで引き下げることを目指す」、「来年度から実施」、「財源については、課税ベースの拡大等による恒久財源を確保する」、「年末に向けて議論を進めていく」ということです。

企業がグローバルに国を選ぶ時代になった今日、法人税率引下げは避けられないと考えられる一方で、現在の法人税の構造が、赤字法人温存的になっているのではないかと考えられるのです。このため単なる税率引下げではなく、競争促進・成長志向の改革として、企業が収益性を向上させていかざるを得なくなる状況を作り出していく、そのために「広く薄く」負担を求める構造にしていくことこそが、法人税改革の目指すべき方向ということなのです。

資料④は、国・地方をあわせた法人実効税率の国際比較です。日本の法人実効税率は、34.62%で、他の国と比較しても高めの水準です。

また、日本特有の状況としては、国税と地方税との2階建てになっているということがあります。法人実効税率引下げに当たっては、国・地方が役割分担しつつ、全体としてどう引き下げていくかということが課題になります。

資料⑤は、国民負担率（対GDP比）を示したのですが、法人所得課税のところをご覧ください。日本の場合は3.2%となっております。他の国も大体同じような水準となっております。

GDPに対する法人税の負担率がほぼ同じ水準なのに、法人実効税率が高いというのはどういうことか。それは、すなわち課税ベースがかなり狭いということです。この課税ベースを狭めているものは何かについては、資料⑥をご覧ください。ここに示されているような諸制度に

より、課税ベースが5.8兆円程度浸食されています。さらには、資料⑦を見ていただくと、日本の場合、利益計上法人の割合が3割弱と極端に低い水準にあります。これは一部の黒字法人に税負担が集中するという偏った負担構造になっていることを示しています。このような日本特有の状況を根本的に見直すことで、黒字化へのインセンティブを付与し、より競争的な環境を作り出していく必要があります。

資料⑧は、与党税調がまとめた、「法人税改革に当たっての基本認識と論点」の概要です。

ご覧いただきますと、「成長につながる法人税の構造改革」という見出しがございます。「より広く課税を行いつつ、稼ぐ力のある企業や企業所得の計上に前向きな企業の税負担を軽減することで、成長につながるような法人税改革を行う」と指摘されています。それから、地方法人課税改革の関連で、「応益課税の考え方に基づく地方法人課税の改革」を進めていくことも指摘しております。

資料⑨では、「納税している企業が3割程度にとどまる状況が長らく続いている。収益性の高い企業の税負担を緩和し、より広く課税していくことで税負担の偏りを是正する」という方向性が書かれています。

それから、(4)では、「法人減税の財源が消費税率の引上げによって確保されたかのような誤解を生じさせることは絶対に避けなければならない」としています。

最後に「改革の展望」として、「世界で行われている『課税ベースの拡大をしつつ、税率を引き下げる』という法人税の構造改革を行うべき」、「恒久減税には恒久財源を確保するとの方針で臨む」という原則論が書かれています。

以上申し上げてきた問題意識をもって、「改革の名に値する法人税改革」に取り組んでいきたいと思っています。

3. 所得税関係

次に所得税の論点に入ります。所得税について

て、資料⑤は「日本再興戦略」の中の記述ですが、税制について、女性の働き方に対してより中立的な制度とする方策について検討を進めるとなっております。

これに関係しますのが所得税の配偶者控除です。ご承知のとおり、配偶者控除については、配偶者特別控除によりいわゆる103万円の壁は基本的に存在しません。ただ、103万円という心理的な壁もあるので、これを含めて検討せよとされています。

働き方ということになれば、結婚や子育てをどうするかといった点を含め、家族の在り方をどう考えるかという価値観にも関わる議論にも波及しますので、配偶者控除の在り方だけを議論していても、なかなか答えが出ないというのも事実です。

ご案内のとおり、所得税はたくさんの控除が設けられていますので、全体として控除を新しい時代に合わせた形で再設計しないと、なかなか1つのソリューションにならないのではないかとというのが正直な感想です。そのあたりは、政府税調等々でしっかり議論を深めていきたいと思っております。また、この場でもそういうようなご議論を賜ると大変ありがたいと思っております。

更に最近では地方創生という新しい文脈の中で人口減、結婚・出産・子育て、そのあたりをどう考えるかということも非常に重要なテーマになっておりますので、その文脈をも視野に入れて、ソリューションを見つけていきたいと考えております。

4. 国際課税関係

国際課税関係も最近非常に活発な展開が見られております。国際課税は、「投資・経済交流の促進」と「国際的な租税回避の防止」を目指しており、このための国際協調の取り組みが行われておりますので、こうした流れに沿った形で必要な改正に取り組んでいかなければならないと思っております。

まずは、「税源浸食と利益移転」という「BEPS」と呼ばれているものについてです。多国籍企業による税制の隙間や抜け穴を利用した租税回避スキームに対する対応を行っていくという取組みがOECDを中心に行われておりますので、それに絡む改正を目指していくということです（資料⑥）。

資料⑥の「非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度」も、同じように国際的な租税回避への対応という視点からの取組みです。非居住者の国内口座情報を各国税務当局間で定期的に交換するための国際基準が策定・公表されていますので、これを実施できるような国内法整備を図っていかなければならないと思っています。

最後は、資料⑥の租税条約です。現在の我が国の租税条約ネットワークは63カ国しかございません。中国などは100カ国にわたるネットワークを形成していると聞いておりますので、我が国も広げていく必要があると考えています。これは経済界ともよく相談をしながら整備をしていきたいと思っています。

5. まとめ

時間の関係で少し端折りましたが、ご説明いたしましたこの4つのテーマについて、年末に向けての税制改正の中で一定の結論を導き出さねばなりません。

ただ、先程申し上げましたように、将来を展望すれば、日本の経済・社会構造の大きな変化があって、これによって税制がうまくフィットしていないとするならば、いずれ大きな手術をしなければならないのではないかと考えられます。税制については、グローバル化の進行や人口構成の大きな変化など時代の状況が変わっていく中で、こうした状況にふさわしい税体系を確立するとすれば恐らく消費税を中心とする税制というものを志向していくことになるのだろうと思います。併せて、そういう税体系を志向したときに、それとの組み合わせで、所得税なり、

資産税なり、他の税はどういう役割になるかという新しいテーマも出てくると思います。

若者世代が退職世代に対して人口比7～8倍もいるような1970年代においては所得税中心の税体系がふさわしかったかもしれませんが、若者世代が退職世代のたった人口比2倍ぐらいしかないような現代においては税体系が、そのままでもいいというわけにはいかないと思います。今の時代に合わせた税体系を考えるという局面が必ずや参ります。租研におかれましても、そのような長い目線での税の在り方についてご議論を賜ればと思っておりますし、われわれもしっかりと勉強していきたいと思っております。もとより、足下の改正が大切なことは言うまでもありませんが、それだけにとらわれることなく、これからの時代を見据えた税体系のあり方についても議論していくべきだと思っています。目指すべき税体系の「北極星」を発見したいと思っています。

ご清聴ありがとうございます。

(岩崎) 佐藤主税局長、ありがとうございます。

それでは、早速ただ今の説明に対しまして西山教授の方からご意見、ご質問をお願いいたします。

Ⅲ. 財政・税制（国税）への意見

(西山) 明治学院大学の西山です。よろしくお願いたします。このような伝統のある大会の討論会の発言者として私が相応しいかどうかわかりませんが、先ほど岩崎先生からご紹介がありましたように、安倍政権の新成長戦略で女性の活躍が重視されていることから、一女性の視点から意見を述べさせていただきます。それから、消費税をライフワークにしているものですから、消費税の観点からも質問をさせていた



だきます。

1. 消費課税の原則—公平と効率

3つの意見と質問をさせていただきたいと思っています。まず1つは、午前中の田近先生のご講演の中でも「法人税改革の原則は何か」というお話がありましたが、今般の税制改革をどのような原則を持って遂行していくべきかということです。

平成20年度以降、消費税の税収が法人税を抜き、第2の基幹税になっています。消費税の重要性が高まっていく中で、「公平な課税とは何か」と改めて考えてしまいます。課税の原則は公平であることだと思うのですけれども、その公平原則を考えた場合に、所得税は応能負担というところで説明ができるかと思うのですが、消費課税における公平とは何かということを考えてときに、実はわからなくなってしまいます。

消費課税において応能負担ということだけを考えていきますと、いわゆる逆進性の問題ばかりに目が向いてしまいます。「中立性の原則」もしばしば言及されますが、この場合、国家間の競争中立とか、事業者間の競争中立とかいうことで、担税者である消費者が置いていかれてしまいます。そうしますと、今いろいろと考えていく中で、「効率性」が重要な原則ではないかと思うのです。効率性ということと言いますと、国庫主義者みたいに思われるかもしれませ

んけれども、重要なのは消費者が負担した税がロスなく国に納められることです。つまり、事業者の側で益税とか、損税が発生しない、徴税の側で過重な徴税コストがかからない、そのような効率性こそ消費税の原則ではないかと思うのです。

そこで、佐藤主税局長に質問させていただきたいのですけれども、消費税の徴税コストに関する公式なデータを公表していないのはなぜでしょうか。例えばイギリスですと、内国歳入関稅庁年報には税目ごとの徴税コストが出ています。2013年のデータよりますと、複数税率構造の中で法人税（1ポンドの税収当たり0.77ペンス）と消費税（同0.64）と、あまり変わりません。つまり、複数税率の下では徴税コストがかさむようなのですけれども、税目ごとの徴税コストを国民の一人としてぜひ知りたいと思います。

2. 日本の持続的な発展と税制

2点目の意見は、日本の持続的な発展に関することです。日本の持続的な発展のために、税制には何が求められるかということです。端的に言えば、持続的な発展とは、人や技術が将来につながっていくということですから、少子化の問題と高い技術を持った中小企業の継承の問題に、税制面からも取り組まなければなりません。

午前中の田近先生のご講演の中でも中小企業の問題が所得課税の問題で取り上げられて、中小企業の問題は各論でなく、全体で議論していくべきだと問題提起されていました。中小企業の承継税制といいますと、親ばか税制と言われたりなどしますけれども、優良企業を国内にとどめるといところが重要になってくるかと思えます。企業数からいいますと、中小企業は99%、それから、雇用の66%を担っているということですから、優良な中小企業の承継というところも重要な問題だと思えます。

春にヨーロッパで中小企業の現地調査をしてきたのですけれども、ヨーロッパの中小企業の

構造は日本と類似していて、企業の99%が中小企業で、雇用の66%を中小企業が担っているということなのです。EUにおける中小企業の定義ですけれども、資本金ベースではなくて、売上金額と従業員数の2つの基準ベースです。日本の税法は、主に資本金ベースですが、必ずしも企業実態を表していないのではないかと思います。

3. 子育て支援と所得税

配偶者控除の問題としまして、日本の所得税制が個人単位主義を採用しているにも拘わらず、配偶者の所得の多寡によって税額が増減するというのは明らかに論理矛盾だと思います。とはいえ、配偶者控除が既得権になっているということもありますので、この税制の歪みを矯正するためにはある程度痛みが必要かと思えますけれども、それに代替するような教育費支援とか、そういうこともお願いしたいと思えます。

特に子育て支援につきましては、税額控除とか、給付ということよりも、設備の充実をお願いしたい。これは文科省や厚生労働省だけの問題ではなくて、財務省にぜひ財政的にお願いしたいと思うのです。私の周囲でも、都内の保育所に空きがないために、子どもを四国の実家に預けて週末に引き取りに行くような、長期距離介護ならぬ、長距離育児をしているようなケースもあります。

それから、小1の壁とって、就学前は何とか預けられるのだけれども、就学後に子どもを預けるところがないというようなこともあります。まずは設備の量、それから質との充実をぜひお願いしたいと思います。

いわゆるM字型就労というのは、経済的にも雇用環境においても余裕のある時代の働き方だと思いますけれども、現在は働かざるを得ない、働くことが期待されているということもありますので、この点の配慮もぜひお願いしたいと思います。

4. 消費税における課税事業者登録制度

最後の3点目は、消費税に関することです。現在、事業者登録制度というものはありません。事業者が課税事業者かどうかという区別ができない中で、国境を越えるデジタル・サービスについて、B to BとB to Cと分ける課税の仕組みが検討されています。

課税事業者登録が導入される見込みがあるのかどうか。ないとすれば、どういうところに支障があるのかということも伺いできればと思います。



(岩崎) ありがとうございます。

併せて、秦専務の方からご意見を頂いて、その後、ご回答をお願いいたします。

(秦) 専務理事の秦でございます。岩崎先生からお話がありましたけれども、私の立場は谷口副会長の意をくんで、その意を体して発言することだと思っておりますので、どうかよろしくをお願いいたします。ただいまは、財務省の佐藤様には、わかりやすく御説明いただきありがとうございます。

1. 我が国の経済環境

安倍政権が発足して以来、いわゆるアベノミクスの成果で、日本の景気回復が実現してきており、長年の懸念であったデフレからの脱却にも目途がきつ々あります。

この4-6月期の実質GDP成長率は、前期比年率-7.1%に下方修正されました。これは、想定されていた消費税率の引上げによる影響に加え、集中豪雨などの天候不順の一時的な影響も大きかったための結果であり、景気回復のトレンドは維持されているものと推察しています。

今後は、こうした短期的な不安定要素を取り除くことに加え、もうしばらくの間は、日本経済を自律的な成長軌道に乗せるため、経済成長

に焦点を当てた集中的な政策運営が必要と思われます。

リーマンショック以来、長く続いた停滞を脱却し、さらに震災の被害を乗り越え、構造的に日本の再興を実現するために時間がかかるのはやむを得ないと存じます。重要なことは、政府が明確な方針を打ち出し、一步一步、着実に実行していくことで、今後の経済再生への期待を形成することであると存じます。安定政権になって、日本の再建に向けた取り組みが強力、かつ着実に進めることが可能となっております。ここ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。内閣改造を経て、第二ステップに入る政権運営に期待しております。

2. 財政の健全化

財政の健全化の話です。午前中も財政健全化についてかなり厳しいお話がありました。わが国の長期債務残高が1,000兆円を上回るという歴史的、国際的にも最悪の水準となっております。長期債務残高の累増に歯止めがかからなければ、わが国の財政は持続不可能な不測の事態に陥る懸念があります。

税収が歳出の5割程度しかないという極めて異常で、大変由々しき事態と思っております。持続的な成長のためには言うに及ばず、リスク回避という観点からも健全化に向かって危機感を持って対応していくことが必要だろうと思

ます。そういった意味で歳出・歳入両面からの改革が強力に必要だと思っております。

歳出については、ないところからはお金が生まれにくいことを十分に認識すべきです。社会保障の給付の思い切った重点化、効率化を中心とした歳出削減が不可欠です。また、歳入面につきましても、国際的な信認にも配慮が必要であり、消費税の10%への着実な引き上げが不可欠です。ただし、それだけでは受益と負担とのアンバランスが解消しない状況です。消費税を中心とした新たな税制改革が必要であると存じます。

財政の健全化を実現するためには、財政健全化法といった一定の強制力のあるルールが必要ではないでしょうか。そのためには、国民の理解、コンセンサスの醸成が必要と考えております。

3. 税制改革の方向性

税制改革の方向性についてですけれども、先ほど西山先生からもお話がありましたが、税制改革に当たっては公平、中立、簡素の租税原則の観点から再検討をする必要がございます。それは、「何が公平なのか」「何にとって中立なのか」「簡素化によって、犠牲となるものはなにか」といった国のインフラとしての制度設計に他ならないと存じます。特に公平性は最も重要なものです。

租研のアンケートでも、公平性が一番の基本であるという結果が出ています。公平性を原点として、大きな時代の変化の流れの中で税制改革をしていく時期に来ているのではないかということです。

4. 債務残高と一体改革

税制改革を含む一体改革の時間軸についてご意見をお伺いしたいと存じます。

先ほどもご説明がございましたけれども、2015年や2020年の財政健全化目標が取り上げられ、そのときのプライマリーバランスの見

通しの話がよく出てまいります。本来はその後ろにある債務の絶対額が大きな問題であると思います。その解消を目指す必要があることを考えますと、今後想定される改革時期はどのぐらいの期間で考えていけばよろしいのか、ご教示いただければと思います。

5. 法人税

税制各論として、法人税につきましては日本を国際的に見て、ビジネスに魅力のある国にしていく必要があると思います。それは海外から企業が入ってくるということもございませけれども、海外に出ていった日本企業がまた戻ってくるといった魅力ある日本にしていく必要もあるだろうと思っております。

法人税改革は日本の立地競争力の強化と日本企業の国際競争力を高めることを目指すものです。少なくとも国際的に調和の取れたイコールフットイングな法人税制とすることによって成長戦略の実現に結び付けていく必要があると存じます。

政府が数年で法人実効税率を20%台に引き下げることを目指し、この引き下げは来年度から開始するというを言われており、高く評価しているところです。法人税率の引き下げの道筋を明確にし、早期に実現することが何より重要と存じます。同時に課税ベースの見直し等につきましても、国際的な調和に留意して検討していただければと存じます。

政策税制については廃止を含め、見直すべきものは見直す一方で、日本の経済発展に不可欠な制度は重点的に本則化し、さらに拡充することが必要です。

特に研究開発税制です。日本の国際競争力を高める基盤はイノベーションの緩みない創出にありますので、景気に左右されず、安定的・継続的に研究開発が可能となるように、成長志向の税制として恒久化、さらに拡充することが重要と考えております。

6. 消費税

持続可能な社会保障制度となる安定財源の確保と財政健全化を目指すため、消費税につきましては、税率10%への引き上げは確実に実施する必要があると思っております。さらに、受益と負担の大幅なアンバランスが継続している実情と今後の社会保障費の増加を考えますと、消費税のさらなる引き上げを検討する必要があると存じます。

なお、低所得者対策として複数税率が検討されておりますけれども、公平、中立、簡素の観点から単一税率が望ましいと考えております。租研のアンケートでも8割近くの会員が単一税率を支持しております。

消費税は、社会保障4経費に用途が限定されており、受益ある社会保障費は低所得者に十分に配慮されており、受益と負担のバランスを考えて、低所得者対策は給付面で対応すべきでないでしょうか。税制に過度の逆進性対策を期待することは、非効率と考えます。

7. 所得税

所得税につきまして、累次の税率構造の大幅な緩和措置によって所得税の所得再分配機能、税収調達機能が弱まっております。その機能の回復を図っていく必要があると存じます。特に、低税率適用の所得ブラケット幅の縮小や最高税率の引き上げなど累進税率構造の見直しの検討が重要であると思えます。

8. 国際課税

国際課税につきまして、BEPS対応はその趣旨に賛成ですけれども、過度の情報開示の義務化を含め、合法的な行為を過度に規制することは企業の経済行為を阻害する懸念があります。十分な配慮をしていただくことを期待しております。さらに国内法への適用については十分な猶予期間を設けての対応をお願いしたいと思えます。

9. 今後の法人税改革

ご意見をお伺いしたい点としては、今後の税制改革に向けて、大企業と中小企業、法人と個人、国税と地方税といった区分について、どのような観点から検討されていくべきとお考えでしょうか。ご教示いただければと思います。

(岩崎) ありがとうございます。それでは、佐藤主税局長の方から、お答えできる限りで結構ですので、ご回答の方をお願いいたします。

(佐藤) たくさんの貴重なご指摘をいただき、ありがとうございます。的確なお答えとなるかどうかいささか不安ですが、気付きの点を申し上げます。

1 公平性と効率性

まず消費税の比重が高まっていく中で、税制の公平性と効率性のどちらに重きをおくべきかという点ですが、ロスなく収納できるということ、課税所得の操作がしにくいということ等の面から見ると、効率性という観点も大切な考え方だろうと思えます。

ただ、公平性という観点も大切であることはいうまでもありません。ここで、公平性について一言申し上げたいと思えます。公平性の一つの切り口は、生涯を通じた公平性ということです。収入を得る時期に関わらず、生涯年収が1億円の人と10億円の人がいれば、それぞれが収入に応じて消費している場合、消費税であれば双方に同一税率がフラットでかかりますので、そういう意味では生涯ベースでの水平的公平性が実現していると思われれます。

これとは別の切り口を申し上げますと、働く人が非常にたくさんいる社会と、働く人の数が相対的に減っていく社会では、それぞれ公平性というのは自ずから違ってくるのではないかと、という点です。1970年代のように若者世代が相対

的に多い時代では、所得税の公平性をしっかり考えるということの中核に置くと、社会の安定性は保てるのではないかと思います。一方で、65歳以上人口の割合が大きい時代には、世代間の負担バランスという点から、消費税を中核にすえる税制がよりフィットすると思われます。このように、人口構成等に合わせて重視すべき公平性というものを絶えずチェックしていかないといけないのではないかと思います。

その時代にふさわしい公平性という視点から、税体系をわれわれが何をもって公平と思えるかというものをうまく体現できるように組み替えていく努力が要るのではないかと常々考えているところです。

もちろん効率性という観点を否定するものではございません。そこをできるだけうまく機能するように制度の穴を小さくしていく必要があります。今までも努力してまいりましたけれども、更なる努力が必要と考えているところです。

徴税コストについては、イギリスほど精緻な数字ではございませんが、私の手元の資料では、国税庁が租税及び印紙収入を100円集める徴税コストを計算したものととして、24年度予算ベースで1.6円という数字がございます。

2 日本の持続的な発展と税制

2つ目は大変重要なご指摘だと思います。日本の経済社会の持続的な発展のために税に何が求められるかという非常に大きなテーマです。ご指摘のありました「人」に着目した支援が必要ということも重要なことですが、ミクロ的に対応していくという部分だけでなく、税体系のあり方というもう少し大きな視点から組み立てていくという点も重要ではないかと思います。

税というのは社会の下部構造に対する、いわば上部構造のようなものですし、社会のインフラでもあります。したがって、いったん制度ができると、それにより様々な経済主体の行動に影響を与えてしまうという面があります。その意味では、税はあくまで時代の産物であり、そ

の反映ということなのです。

繰り返しになりますが、全くの個人的見解とお断りした上で申し上げますと、今はグローバル化と人口構成の大変動に直面している時代であり、制度設計を根本的に見直すべき局面に来ているのではないかと思っております。そういう意味では消費税を中核とする税制に変えていくとか、或いは所得税をこれにどのように組み合わせるかといった形で税体系のあり方を大きく組み立て直していく中で、人に着目してどうするか、企業の動きをどうするか、といった点も併せて、もう一度税体系の再設計を行っていく必要があると思っております。

こういう文脈において、ご指摘のように人を育てるという観点から租税特別措置を見直すこともあり得ます。さらには、女性の働き方が議論になるという状況に象徴的に表れていますように、人々の働き方が大きく変わってきている中で、現行所得税において夫は正規雇用、妻は専業主婦といった家族モデルをベースとしていることをどのように考えるべきか、税の控除のあり方そのものを根本的に掘り下げて見直していく必要があると思っている次第です。

3 子育て支援と所得税

配偶者控除のお話がございました。先生のご指摘は、個人単位主義との関係で配偶者控除は問題ということなのですが、ここは様々な考えがあるのだらうと思います。個人単位課税であっても、結局、夫が妻や子供たちを養うことに伴って、夫の担税力が減殺されるという観点から一定の配慮が必要という考え方に基けば、配偶者控除の意義を説明できると考えられますので、直ちに個人単位主義と結び付くものではないと思います。

ただ、妻の収入次第で、夫に適用される配偶者控除が効いたり、効かなかったりするということが、妻の働き方に影響を与えてしまうという状況が無視できなくなっていることも事実です。

ただ、この問題はただ単に女性の働き方に中立的であるにはどうすべきかという視点のみならず、家族のあり方といったより広い視点を踏まえて、配偶者控除のあり方を議論していく必要があるかと思えます。

これは人によりまして価値観が違うので、なかなか1つのソリューションは得難いですが、政府税調においてそういう議論もさらに深めていただこうと思って準備をしているところです。おそらく、1つの答えというより、いくつかの選択肢をお示しし、丁寧な議論を促していくことが必要なのではないかと思っています。

子育ての関連については、金銭給付のみならず、現物給付が大切ではないかという話だと思います。それは非常に重要だと思います。消費税率引上げに伴う社会保障の充実のプログラムの中でも、まさにそうした観点からの充実が盛り込まれております。

4 消費税における課税事業者登録制度

国境を越えるデジタルコンテンツの取引に係る消費税の扱いについてのお話がありました。国境を越えた役務の提供について消費税が課税されないというケースをどう扱うかという問題です。これについては、政府税調において、B to B取引とB to C取引に分けてどのように考えるかという制度案が示されており、年末に向けてしっかりと制度の詳細について検討しようとしているところです。

ご承知の通り、付加価値税の経験が深い欧州でも同じような問題があり、先ほど先生からご指摘がありましたように課税事業者番号というものをキーとして、その制度が組まれています。しかし、日本の場合には今のところ、消費税にインボイスがなく、課税事業者番号もないものですから、それを待っていても、なかなか問題は解決しませんので、なんとか知恵を出して、早急に一步を進めたいと思っています。

インボイスにつきましては、それがあれば消

費税の一層の適正化を図ることが可能なわけですが、消費税導入から今日に至るまでの長い経緯の中で、なかなかたどり着けない現実もございます。マイナンバー制度が施行されるなど、さまざまな状況の変化がございますが、まずは各方面の理解が必要であり、引き続き努力していきたいと思っています。

5 債務残高と一体改革

財政健全化に対する大変厳しいご質問で、どれぐらい期間があれば公的債務が解消するのかというご質問です。これにお答えするのは容易ではございません。ご案内のとおり、公的債務残高は1,000兆円を超え、対GDP比で約200%という歴史上稀有の水準です。しかも、平時にこの問題を解決しなければならないのです。先の大戦をはさんで、日本は対GDP比で公的債務残高が200%ということを経験したものの、その時には戦争という特殊な事情が背景にありましたが、今は社会保障支出がどんどん増加していく状況ですから、よほどの努力がない限り、公的債務の圧縮をしていくことはできないのです。

ですから、理想的には公的債務の絶対額を減らすということではありますけれども、まずは一步一步できるところからということで、国・地方の基礎的財政収支（PB）の黒字化への努力を、進めているということです。

非常に重要なことは、政府がきちっとした姿勢でもって財政赤字に向きあい、財政健全化に取り組み、コントロールしているということ絶えずメッセージとして発信していくことではないだろうかと思っております。

相当長い期間がかかるかもしれませんが、財政健全化に向けた姿勢をしっかりと見せることで、政府としての意思と実行力をみせていくのです。その姿勢を崩せば、信認が一挙に崩れかねません。そうしたことが起こらないよう心して取り組んでいるところです。

6 今後の法人税改革

最後に法人税改革です。法人税については、先程の説明の中で申し上げましたように、グローバル化が進んだ時代ですから、過度に税率の格差がある状態を続けていくのは無理があり、ある程度の国際的なハーモナイズということが必要になってくると思います。

一方で、日本の税法の下では、赤字の状態を作り出す仕組みが内包されている可能性があり、これを見直すことで「稼ぐ力」をしっかりと引き出せるような形にしていきたいと考えています。これが時代の要請だと思います。

先ほど、「日本再興戦略」の中でコーポレートガバナンスと併せて法人税改革を志向すると申し上げましたが、まさに企業のそういうご努力の一環として法人税改革がうまく活かせて、赤字法人には若干の負担をかけながらも、黒字法人にはネットで税が軽くなって、より競争的な環境を作り出していくことが今こそ大変重要ではないか。「今でしょ」という感じがしております（笑）

27年度が改革初年度ですので、なんとしても法人税を「広く薄く」負担する構造に変えていきたいと思いますので、租研の皆様におかれましても、そういう意味での応援を賜りたいと思っていますところでは。

先程のご質問にもありましたように、更に大企業と中小企業の関係、或いは国と地方の関係、或いは法人と個人の関係といった、まだまだ解決すべき点がございます。今回の改革の文脈においては、現時点で大企業と中小企業を同列に論ずることは容易ではございませんので、まずはそのところは順序を心得てやっていくということかと思っております。

なお、中小企業といいましても、先ほど先生からお話がありましたけれども、資本金基準だけで機械的に分けていいのかどうかという問題もあろうかと思えます。中小企業の「稼ぐ力」をどう高めていくかという面から何か新しい施策を検討する際に、税としてどう取り組んだら

いいか、併せて考えていく必要があると考えております。

以上、取りあえず気付きの点だけ申し上げます。ありがとうございました。

（岩崎） ありがとうございます。佐藤主税局長におかれましては、残念ではありますけれども、次のご公務の時間が迫ってまいりましたので、本日はこれでご退席です。どうもありがとうございました。

（佐藤） 途中退席をお許しくださいます。どうもありがとうございました。

（岩崎） それでは、引き続きまして後半部分の討議に入らせていただきます。後半は「地方財政・地方税制の現状と課題」につきまして取り上げさせていただきます。

まずは平嶋自治税務局長から、中長期的な課題と、それから現下の問題についてご説明を頂きたいと思えます。どうぞよろしく願います。

IV. 地方財政・地方税制の現状と課題

（平嶋） ご紹介いただきました平嶋です。この租研の研究大会に、これで、4年連続で参加させていただいております。財政の現状のところは、状況を申し上げますと、4年前よりも多少改善しておりますけれども、それほど状況が変わっているわけではないということです。お時間も少し詰まっておりますので、前半の方はちょっと省略をさせていただきます。説明をさせていただきます。

1. 総論：地方税財政の現状と課題

資料①では、地方財政は地方税収の約3割に相当する巨額な財源不足が生じていると書いています。右下のグラフを見ていただきますと、4年前は14兆円、その前が13兆円余り、その前も13兆円余り、今年は10兆円ぐらいなので3兆円ぐらい改善をしております。けれども、これは実は繰越金のせいでありまして、中身は大して改善しているわけではありません。

特に25年、26年と、法人税の減税の方が動いておりますので、その影響が出ているということだと思います。

それで、資料②が国の一般会計の歳出・歳入の状況で、これは、一般会計税収が、実は平成元年頃をピークに、まだそれを上回っていないという状況であることをご認識いただいた上で、資料③の地方財政の財源不足は省略させていただきます。

資料④は、国と地方の財政状況です。地方財政というの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おりますので、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ことをご理解いただきたいと思います。

資料⑤では、公債残高は累増し続け、資料⑥では、地方財政の借金も高止まりをし、その結果、資料⑦の右下にありますように、国・地方合計しました長期債務残高は1,010兆円、GDP比の202%になっています。

こういう構造になっているのはなぜかということをご説明しているのですが、基本的には資料⑨にありますように、日本は諸外国に比べて地方の歳出のウエートが高いということと、それについて資料⑩、資料⑪をご覧くださいと、その地方の歳出のウエートが高いけれど、実際は、その歳出の内容の多くを国が決めているということです。

特に資料⑪を見ていただきますと、社会保障の主な制度について、年金を除きますと、基本的には国と地方がお金を分け合うというスタ



ルで、実は社会保障制度が運用されています。

資料⑫は、先ほど佐藤局長からもありましたが、年々、社会保障費が伸びているのですが、上の枠に書いてありますように、社会保障費の毎年の自然増は国費が1兆円、地方費が7,000億円ということで、国と地方ともに大幅な増額が毎年見込まれておりまして、国と同様、公共事業費や人件費を減らして、その分で何とか社会保障費を賄っているという状況にあります。

その一方で、資料⑬を見ていただきますと、税収構造もかなり似ております。

特に資料⑭では、法人関係税がやはり地方もそれなりに多くございまして、これが乱高下していることが影響しています。

資料⑮が、過去の税収の推移を地方税収についても見たものですが、先ほど国税の方が平成元年以来そのピークを超えられないとございましたが、地方の方は、地方消費税の導入とかいろいろなことがありましたが、ここにございますように、19年度に国税から3兆円の税源移譲をしていただきました。

3兆円の税源移譲をしていただいた上で、平成26年度の水準は、地方消費税を導入した直後の平成9年度よりも下回っているという状況でございまして、実際は平成9年度を3兆円程度下回っているという状況になっています。こういう状況なので財源不足が出ているということです。

それで、資料⑰を開いていただきますと、そうは言っても地方は行革の努力が足りないのではないかというお声がよくありますので申し上げておきますと、職員数は相当程度減らしてきております。対平成6年度比で50万人減らしています。それから給与の方も、国の水準を下回るようになっていきます。

資料⑱は、何よりも市町村合併ということを大胆にやりましたので、例えば市町村数は3,229が1,727ですが、その上から5番目、いわゆる首長、助役、収入役といった三役の合計は、ほぼ1万人いたのが3,700人と、3分の1ぐらいに減っています。

それから議会の議員も、5万8,000人いたのが3万2,000人に減っています。農業委員なども、6万人いたのが3万5,000人に減っているということで、かなりのリストラはしてきていることにご理解いただきたいと思えます。

その上でも、この赤字が残っておりますのでどうするかというと、資料⑳にありますように、中期財政計画の中で、このⅡの財政健全化目標について、国も地方も2015年度までに赤字の対GDP比半減、2020年度までに黒字化ということ掲げています。

その目標に関しましては、資料㉑、サンクトペテルブルク・サミットの首脳宣言において、一番下の行動計画、財政テンプレートの中で、国際公約としてもお示ししているという状況です。

資料㉒は、国・地方の基礎的財政収支と名目成長率です。それがなかなか大変だというお話は先ほど佐藤局長からご丁寧にご説明がありましたので省略しますが、黒字化をする2020年度には-1.8%ということで、まだ11兆円が残るということですが、いずれにしても、この2015年度以降のものをするためにも、まず消費税の10%への引き上げということをちゃんとやっていくことが大事だろうと思っております。

資料㉓が税制抜本改革の目的ですけれども、これは国も地方も同じで、社会保障の安定財源

の確保と財政の健全化を達成しようということです。

資料㉔も同じでしたので省略しまして、資料㉕です。ここにございますように、今年の26年4月1日から合計で8%に引き上がりましたが、そのうちの地方分が3.1%、平成27年10月1日からは消費税全体の3.72%、10%のうちの3.72%は地方の財源とさせていただく、社会保障に地方の方も同じように増収分を充てさせていただくということになっています。

これについて、先ほど税制抜本改革法の中で判断をすると申しておりますが、公式には、安倍総理の答弁が真ん中にございます。「消費税率の10%への引き上げの時期については、税制抜本改革法において27年10月とされています。この引き上げについては、法律に則って、経済状況等を総合的に勘案しながら本年中に適切に判断したいと考えております」ということです。

それで、消費税に関しまして、地方側がどういう意見を持っているかだけ資料㉖でご紹介をさせていただきたいと思えます。

この知事会の地方税財源の確保・充実ですが、厳しい日本の財源状況等を踏まえますと、2行目からですが、「税率10%へのさらなる引き上げを行うことが必要であり、そのためには今後着実に国・地方を通じて経済状況を好転させなければならない」。

それから「軽減税率の導入については、検討を要する課題が多岐に渡るため、その導入時期については慎重に検討すべきである」と、こういう内容です。ただ、代替財源がないとやっちは困るということです。

それから、全国市長会も同様にございまして、法の規定に基づき適切に対処、軽減税率制度については慎重に、全国町村会も軽減税率については慎重に検討いただきたいと、こういうのが総論的部分です。

V. 各論：平成27年度税制改正に向けた主な課題

それで、各論に入らせていただきます。資料⑳は、27年度税制改正の主な課題でございます。1つ目と2つ目の丸が法人関係です。法人実効税率の引き下げへの対応、それと併せて、地方法人課税の偏在是正、東京集中問題をどうするかというのがセットで議論しなければならないということですので、実効税率の引き下げと併せて偏在是正というのが重なりますので、なかなか複雑な問題状況となっているということです。

それから、車体課税については、昨年末の税制改正で軽自動車税の引き上げ等をご決定いただきましたが、消費税率10%段階の措置がまだ未決定ということでございまして、それについて幾つか課題がございます。

それから、地方固有の課題といたしまして、平成27年度は固定資産税の評価替えの年を迎えます。評価替えを迎えますと、いろいろな負担調整措置の見直しを必ず実施することになっていきます。これらがまた今年の大きな課題ということですよ。

それから、ふるさと納税の拡充、地球温暖化対策。それから業界の方々には関係しますが、3年に1度、軽油引取税に係る課税免除措置が切れます。これをどうするかという租特の問題もございます。それからゴルフ場利用税の堅持ということですよ。

1 地方法人課税関係

まず法人からですが、資料㉑は法人税率の国際比較ですから省略します。資料㉒は法人課税の概要です。法人税、地方法人税、法人住民税、法人事業税と、こういう形であるわけですが、要点として資料㉓です。

法人課税の改革というと、国の法人税の関係で地方は関係ないと思われがちなのですが、実

は国・地方を通じる法人関係税収の6割強は地方財源ということで、これは、国税の法人税の地方交付税原資分も含めてということですが、全体の6割が地方財源です。だから単純な減税ということでは地方財政に大きな穴があくということが大きなポイントであるというふうに思っております。

その上で、資料㉔で、先ほど佐藤局長の方から、これに尽きるとおっしゃっていただいた骨太方針の法人実効税率部分です。

これに基づいてどうするかということですが、昨年この会でもご説明させていただきました。

資料㉕にございますように、私どもとしては、法人もその事業活動において、受益に応じた負担を法人の事業活動に求めることは適当であろう。地方法人課税そのものは引き続き重要なのですけれども、2番目に、地方法人所得課税は税収の偏在性が大きく、年度間の税収の変動が大きいこと等から、法人住民税法人税割は国税化して交付税原資化をしてはどうか、それから、事業税の所得割については外形標準課税の拡充をして応益課税化してはどうかということの基本線とすべきであると、このように地財審からご意見を頂いております。

この時点で、外形標準課税への移行は、法人実効税率の引き下げをする効果もあるのだから実施すべきではないかということをご提言いただいておりますが、それがいよいよ話題になっているということです。

そこで、中小法人についての議論で、ここでこの時点で、2行目、「その際、既に付加価値割が導入されている資本金1億円超の法人について所得割や付加価値割に切り替えていくことと、資本金1億円以下の法人に付加価値割を導入していくことのどちらを優先的に進めていくかについても、十分に検討する必要」ということで、後ほどご説明しますが、中小企業の問題についてはこの時点から相当の認識をしていたということです。

資料㉖は、これに関する与党の取りまとめで

す。これは6月5日です。2番目のところに書いていますように、「国・地方の法人税率の3分の1が地方法人課税のものである」ということで、2番目の丸の2行目ですが、後ろの方に、「このため、平成15年度には法人事業税に付加価値割等の外形標準課税を導入したところであるが、地域経済を支える中小企業に配慮しつつ、今後も、公共サービスの対価を黒字企業に限らず広く公平に分かち合うという地方税の応益課税を強化する方向で見直していく必要がある」。

それと、「平成26年度与党税制改正大綱においては、地方法人課税について、税源偏在の是正や、財政力格差の縮小を図るための措置を講じることとしており、今回の見直しにおいてはこれと整合性をとりながら進めていく」と、こういうことがポイントかと思います。

資料⑭は、政府税制調査会の「法人税の改革について」という取りまとめです。この中で、趣旨のところ、今回の改革の目的の2番目に、法人税の負担構造を改革する。課税ベースを拡大し、税率を引き下げること、法人課税を“広く薄く”負担を求める構造にしていくべきである。地方法人課税の見直しは、法人税改革の重要な柱。応益課税の観点から企業間で広く薄く負担を担う構造にすることということをご指摘いただいているわけです。

それで、この中でも特に資料⑮が政府税制調査会の中でおっしゃっていることなのですが、これは後ほど出てきますので、ここではちょっと省略いたします。

資料⑯は、外形標準課税導入と法人実効税率の関係ですけれども、標準税率ベースで、これは15年度に実施したときですけれども、所得割の税率9.6%のうち2.4%を付加価値割と資本割に転換をいたしました。4分の1をやるということです。

結局、所得割の税率にしますと2.4%引き下がっているわけですが、その影響で、右の真ん中にありますように、外形標準課税の実効税率は1.33%下がっています。このとき1.33%だっ

たのは、まだ法人税率が35%あったせいであって、現在の時点で考えますと、もう少し大きく、2.4%下げればもう少し大きく多分下がる、2.4%下げれば1.5%は下がるだろうという勘定です。

その中で、資料⑰は、先ほど言った付加価値割はやはり税収が安定する効果もありますということなのですが、それは省略します。

資料⑱は、この際、そういうふうには大法人の方をそう切り替えていったときに、大法人の所得割が、例えば4.8%や7.2%というときに、中小法人の所得割は9.6%のままでいいのかという議論の一方で、中小法人の方が赤字法人が多いわけですし、繰越欠損も全部適用されているので、今税を払っていないところに新たに負担になることについてどう考えるかという問題がございます。

これについて政府税調の方では、「外形標準課税の趣旨に沿って、資本金1億円以下の法人についても付加価値割を導入すべきという意見も多く出された」。1行目には、「資本割を付加価値割に振り替えることが望ましい」。それから3行目以降に、「法人事業税における付加価値割の拡大、対象法人の拡大を行うべきである。その際は、創業会社や中小法人への配慮などを検討すべきである」ということです。

下の方のグラフにございますように、現在、外形対象法人というのは全法人の1%しかございません。中小法人が99%を占めているという中で、どういうふうにしていくのか、ここが大きな議論の1つになっていくことは間違いありませんが、やはりわれわれとしては、これだけ政府税調からのご指摘も頂いておりますので、中小企業に入れていくとするとどのような案が考えられるのか、一応われわれなりの試案をお示しして政治のご判断を仰ぐということだろうと思っております。

ここで非常に誤解があるので1つだけ申し上げておきますと、よく中小法人の負担を増やして、それで大企業の減税をするのではないかと

いうふうに誤解している方がおられます。これは、先ほど申しました、例えば大法人に係る外形を拡大して所得割を減らすというのは、大企業の中で税収中立です。ということですので、大企業の実効税率の引き下げというのは、大企業の付加価値割でカバーされるので、そのことによって中小企業にご迷惑をかけるということを考えているわけでは決してありません。

それから、2番目ですが、現に今1億円以下の法人については入っておりませんので、ここに付加価値割を入れるとすると、相当程度の準備が必要になりますので、いきなりできるというものでもない。これは、案は示していきますけれども、そんなに簡単にできることではないということも承知しております。

その上で、この中小法人に関しては、中小法人の中で税収中立の形で進めていくのだと思いますけれども、そこは今後の政府税調の議論も党税調の議論もありますが、いずれにしても、中小企業への配慮ということについては、われわれの方もその必要性というのは十分感じておりますので、それなりの「なるほど」と思えるようなものをご提案していくように努力していきたいと考えているところです。

もう1点、中小法人の問題と同時に言われておりますのが、報酬給与額にかけるので、報酬給与を増やすとそれによって増税になるという、賃金課税ではないかということをよく言われます。

しかしこれは、資料⑳の図を見ていただきたいのですが、何も報酬給与額に単純にかけるわけではございません。報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料に、これは収益配分額というのですが、伸び縮みをする単年度損益を加えた額に一定率を掛けます。

ということは、例えばある年に企業が、ご自分の収益の付加価値額の中で、報酬給与額を増やそうか、それとも今年は利益を残そうかという判断に対して中立な税制ということで、報酬給与額を増やせば単年度損益が減るのは当たり

前のことですし、報酬給与額を減らすと単年度損益が増えますから、基本的には報酬給与額に対して中立であるというのが私どもの基本的な見解なのですが、導入するときに、それだけでは不満であるというふうに政治の方からはご指摘を受けまして、資料㉑にございますが、雇用安定控除というものが導入されています。

これは、報酬給与額が収益配分額の70%を超える場合に、付加価値額から雇用安定控除額を控除するというふうになっています。これは何が起るかという、先ほどのものに加えまして、実を申しますと、ここからさらに付加価値額が増えたときに、報酬給与額に回した方が単年度損益に回すよりも節税になるという税制になっています。

このところをよく誤解されていますので、この点をぜひご理解いただきたいというふうに考えております。また、その上で今後どうしていくか、さらに中小企業への配慮なりを、これは大企業の制度ですから、どう考えていくのか、いろいろと考えていきたいと思っています。

それで、ご参考までに、経済団体の方のご意見も私どもは十分に参酌しながら検討させていただいているというエクスキューズというか、証拠のようなものとしてお付けしているのですが、資料㉒はつい10日に経団連がご発表になった平成27年度税制改正に関する提言です。

その中の2番目の枠に、「地方法人課税の改革」がございます。外形標準課税については、2番目に「外形標準課税の安易な拡大はすべきでない。賃金が課税標準の相当部分を占め、雇用の維持・創出、所得拡大の方向に逆行」と書いてありますが、先ほども申しましたように、決してそういうことではないというふうにご説明はさせていただいているところです。

資料㉓の「経済団体の意見②」に、中小企業の成長を後押しする法人税改革をという、中小団体等の4団体のご意見がございます。この中では、中小企業についても法人実効税率の引き下げ、外形標準課税の中小企業への適用拡大に

は断固反対というふうなことです。ただ、先ほど申しましたように、今の大企業の制度をどういうふうに中小企業向けにアレンジして入れていくのかということについては、私どももそれなりのいろいろな検討をさせていただくつもりです。

それから、その下に経済同友会のご意見を付けさせていただいております。これは富山和彦さんが中心になってまとめられたと聞いておりますが、「成長を促す法人課税と財政健全化の実現を」というところの「(3)産業の新陳代謝と生産性の向上の誘因になる法人課税及び関連制度体系へ移行する」ということでございまして、「そこで」の後ですが、「延命型の各種優遇措置や支援政策を新陳代謝促進型に見直すことに加え、外形標準課税の課税ベース拡大など応益課税を強化することで、生産性の高低で実質的な税負担率の差が生まれないようにすることが適当である」ということで、外形課税についてむしろ肯定的なご意見を頂戴しているわけです。

資料④は、連合の2011年のご意見ですが、機関決定をされていますので、政府税調におきましても古賀連合会長から同様のご意見を頂戴しておりますが、この下にありますように、法人事業税については、現在の暫定措置を廃止した上で、これは地方法人特別税のことですけれども、原則、外形標準課税化と雇用安定控除の比率引き上げというふうにご指摘をされておりまして、原則全ての企業に法人事業税の外形標準課税を適用する、中小企業は雇用安定控除の比率を引き上げるというご提言を頂いておりまして、いろいろな方が雇用の心配しておられますけれども、一番心配しておられるはずの連合からはこのようなご意見を頂戴しているというところなんです。

なお、参考までに資料④は、地方公共団体からの意見です。

併せて、資料⑤は、地方法人課税の偏在是正をやっていかねばいけないということになっています。

2 車体課税

資料⑥は、車体課税です。今年やった内容でするので省略をいたします。資料⑦は、消費税10%段階における車体課税の課題で何が残っているかというのが3つで、自動車取得税の廃止と自動車税における環境性能割の導入ということです。その内容は右のとおりです。

2番目は自動車税におけるグリーン化特例の見直し、3番目が軽自動車税における軽課の検討で、その他、二輪関係で幾つかの宿題が出ておりますが、これらはやはり10%の引き上げの判断と併せて検討していく必要があるということだと思っております。これはご紹介にとどめます。

3 固定資産税

資料⑧は、固定資産税の負担調整措置ですが、固定資産税については土地・家屋について3年に1回評価替えを行っております。

それで、評価替えの際に、負担調整措置の見直しを必ずしているのですが、1番、商業地について申しますと、例えば税負担の上昇幅を、地価がどんなに動いても税額の5%を上限にするとか、現在評価額の70%に課税標準額を頭打ちするとか、据置特例といったものが設けられております。

それから、住宅用地については、これも5%の上限の他、ここの住宅用地の課税標準等を6分の1、3分の1に引き下げるといって措置を講じております。右下にございますように、実は平成5年度以前は4分の1、2分の1でございましたが、それを拡大している措置です。

このような種々の負担調整措置があるのですが、これらについて、資料⑨を見ていただきますと、こういう負担調整措置の多くと申しますのは、これは平成6年が100になっておりますが、この平成6年に、バブルの頃に地価が急上昇したので、土地の値段を7割に評価するという制度を導入しましたけれども、そのときから地価が下がり続けている中でこういう措置を講

じているということなので、先ほどのような措置の必要性については議論をしていく必要があるのだろうと思っております。

固定資産税の償却資産について今年もご要望を頂戴しておりますし、また検討条項になっております(資料⑤②)。1点だけ、特に地方から反対が強いということは書いてあるとおりでですので省略いたします。

資料⑤③にございますが、よく諸外国にないまれな日本だけの税であるというようなことを言われますので、そうではないということだけ申し上げておきますと、償却資産課税というのは戦後シャープ勧告でシャープさんから導入するようと言われて入れた税で、基本的にはアメリカでは普遍的な税でございます。

日本の企業がアメリカに進出しているときには、このように黒枠で囲った償却資産課税がある州に多数立地しておりますので、日本でもぜひお支払いいただけるとありがたいなと思っております。

4 軽油引取税

ふるさと納税については、資料⑤④、資料⑤⑤です。いろいろ課題がありますので省略いたします。

それから、地球温暖化対策も省略いたしました、資料⑤⑥です。軽油引取税については、もともと道路特定財源として導入された経緯がございます、道路に直接関係のない用途については広く課税免除されていまして、

ところが一般財源化されてしまいましたので、原則としていいますと、道路に関係ないからという理由で免税をするというのはおかしいということになります。それで、24年度税制改正でも幾つかの用途について縮小しておりますが、今回、下のように課税免除措置が切れるのが、船舶、公共用とか、農林業とか、たくさんございます。これらをどうするかという議論を今年の税制改正プロセスでする必要があるということだと思っております。

5 ゴルフ場利用税

ゴルフ場利用税について、消費税の引き上げとかオリンピックとかいろいろなことがありまして、今年もゴルフ場利用税の廃止というご要望を頂戴しております。

しかしながら、資料⑥をちょっと見ていただきますと、実は東京都から近県に相当程度の方がゴルフに行っておられまして、道路を使い、水道を使い、ごみを出しということをしておられます。料金にも入っておりますが、ゴルフ場利用税、標準税率で800円ということで、生ビール1杯分ぐらいです、ぜひ東京から行かれるゴルファーの方は、ビール1杯分ぐらいを置いてくるつもりでゴルフ場利用税を支払っていただけるとありがたいなと思っております。

時間の関係ではしよったご説明で恐縮ですが、以上です。ありがとうございました。

(岩崎) 大変明快なご説明ありがとうございました。それでは、まず西山教授の方からご意見を頂ければと思います。

VI. 地方財政・地方税制への意見

(西山) 平嶋自治税務局長、ありがとうございました。2点についてお尋ねしたいと思っております。

1 地方財政

1つは、財政のところ、資料⑦のところ、10兆円の財源不足というのは非常に由々しい問題なのですけれども、その原因として、新聞報道などでは、国から事実上義務付けられた補助事業などもかなり負担になっている、歳出の3割ぐらいを占めているということなので、ここのあたり事情をご説明いただければと思います。



2 地方消費税

それから2点目は、地方消費税の問題なのですけれども、神奈川県企業の企業税訴訟などもそうでしたけれども、安定的で、かつ多額の税収が期待できる法定外普通税の創設は事実上無理ということで、例えば地方消費税の割合を引き上げるといことも考えられないのかということです。別荘税とか、ワンルームマンション税などは、税収としては期待できないところですから。

資料⑤でいいますと、地方消費税は税率8%段階では消費税収の21%、10%では22%ということで、連邦制であり、かつ憲法レベルで国と地方との分配方法が定められているドイツのようにほぼ折半というわけにはいきませんが、もう少し引き上げられる理由はあるかと思うのです。例えば消費税の課税根拠、先ほどお話にあったゴルフ税のこともそうですけれども、消費活動に伴って発生する外部費用は消費者が負担すべきであるということも消費税の課税根拠になっているわけですから、消費活動が行われた地方にもう少し多くの税収が分配され

る可能性はないのでしょうか。

(岩崎) それでは、続きまして秦専務理事の方からご意見を頂いて、その後、ご回答を頂ければと思います。

1 地方税制総論

(秦) 総務省の平嶋様には、わかりやすく御説明いただきまして、ありがとうございました。地方税は地方公共サービスに対する地域社会の会費的な性格を持っており、受益と負担が結び付きやすく、地域住民が非常に理解しやすい身近な税制度です。それだけに、受益と負担の関係を明確なものとしていく必要があると存じます。

それを具現化するためにも、応益課税の原則を強化する、さらには、安定財源確保といった観点から、地方財政や国と地方の役割分担を含めた議論や改革を進めていただきたいと存じます。

2 地方財政の債務残高と一体改革

ご意見をお伺いしたいのは、これは先ほどの国の財政と同じことです。先ほどのご説明でも、地方の財政についても、国の財政と同様、非常に厳しい状況にある。構造的な問題はやはり同じ問題を抱えているということです。

やはり債務の絶対額が問題であると思います。それをどういう形で減らしていくのか、どのぐらいの期間で考えていけばいいのか、お伺いをしたいと思います。

3 地方税における個人と法人の負担の在り方

地方税の各論について、地方税に係る個人と法人の負担の在り方の問題です。個人と法人の負担を見ますと、やはり法人に過重な負担がかかっていると存じます。例えば、超過課税を考えてみますと、都道府県の法人税割でいきますと、1県以外、46都道府県については超過課税の適用になっています。それに対して個人の所得割に対しての超過課税は1県です。

市町村税の法人税割で見ますと、約1,000近くの市町村が、超過課税になっています。それに対して個人の所得割については、市町村は2市町村にしかすぎない状況にございます。固定資産税についても法人がかなりの負担をしている状況にございます。

それだけではなくて、法人には多くの税目が課されております。地方法人課税制度が複雑になっていたり、或いは、課税ベースが重複したりといった問題があると存じます。さらには、地方法人課税は、地域間の税源偏在が大きなのがございます。また、景気変動等、大きなものがございます。安定財源の確保といった点からも問題があると思っております。

地方財政支出で考えますと、福祉や教育等のサービスとして個人向けの割合が増えてきているという状況にございます。こういった点から、地方税負担の比重を個人に移していくことが重要と考えております。

4 事業税

事業税の関係については午前中、田近先生から、外形標準課税については賃金課税となり、雇用に影響を及ぼすということで、どちらかという批判的なご意見があったかと思っております。

事業税につきましては、法人の負担が受益に見合ったものであるかどうかをまず検討するということが必要だと思っております。常に応益課税の観点から、受益と負担を比較し、受益に見合った形での負担ということを考えていく必要があります。

それを前提にしてということではございますけれども、法人事業税における所得割から外形標準課税への移行につきましては、行政サービスを受益している企業が応分の負担をするという応益課税の観点からは、中小企業については、ただ今もお話ございましたように、一定の考慮を行うことは必要と思っておりますけれども、見直すことが望ましいと思っております。

5 償却資産課税

それから、償却資産に係る固定資産税の関係です。先ほどまご説明がございましたけれども、受益と負担という観点から考えても、やはり問題があると考えております。償却資産に係る固定資産の見直しについて、引き続き要望していきたいと考えております。

6 今後の地方法人課税改革

ご意見をお伺いしたい点は、これも国税と同じことです。地方法人課税の面では大きな税制改革を検討されておられます。今後の税制改革に向けて、大企業と中小企業、法人と個人、国税と地方税といった区分について、どのような観点から検討されていくべきかお伺いしたいと思います。

(岩崎) それでは局長の方からご回答をお願いいたします。

(平嶋) まず、西山先生から。

1 地方財政

財源不足と地方公務員の給与の話がありましたが、地方公務員の給与だけではなくて、地方支分部局や地方の事務所にいる国家公務員も全く同じでございまして、公務員の給与というのをどういうふうにしていくべきかという問題だと思っておりますが、ただ単に公務員給与を、昨年国家公務員の方も削減いたしましたし、地方公務員の大半も、実は最大で10%という、給与のカットをいたしました。正直申しまして、それによる効果で縮むような財源不足ではございません。やはり社会保障関係費が非常に大きいということです。

その上で、どうして発生しているかのところですが、先ほどの資料で飛ばしたのですが、資料⑩を見ていただきたいと思っております。地方財政計画を色抜きしてあるのですけれども、給与関係費の相当部分、それから一般行政経費の社会保障関係、公共事業、その他こういう国の負担、こちらの方でもさまざまところで、基本的には国の方で枠組みができてきていることだと思います。

その上で、さらに、枠組みが残っていないものも、例えば戸籍だとか、福祉事務所だとか、こういう、やり方は任されているけれども相当義務付けられているものを中心として、なかなか事業をやめることができない地方公共団体に自己努力でこれを解消するというのは難しいかなと思っております。

いずれにしろ、この財源不足というのは、バブルがはじけた平成6年からずっと続いておりました。これは国と地方併せて構造を変えないと直らないものだというふうに思っています。

2 地方消費税

地方消費税の引き上げはどうかというお話がございました。地方消費税の引き上げについては、確かに、われわれもできたらそうしたいという気持ちがあるわけがございます。先ほどの法人税改革の中でも、法人事業税の所得割なりを国税化して、地方消費税をその分増やすということはどうかという提案を、かつて増田総務大臣がしたこともございました。

そういう流れもあって、そういう方向からやるというのがありますし、もう一段は、先ほど言った10兆円の2020年度のギャップを考えたら、もう1回消費税の引き上げが必要なのではないかと議論もございました。

これは民主党政権のときに、今の税制抜本改革法を出すときに、さらに次なる改革について検討するという条項を入れておりましたが、やはり今この時点でそのようなことは言うべきではない。取りあえず、まず10%までの引き上げをして、そこで考えるべきことだというふうになりましたので、やはりその流れを見定めていきたいというように考えているところです。ということで西山先生のお答えにさせていただきます。

3 地方財政の累積債務問題と一体改革

それから、秦専務からありました応益課税の話は、おっしゃるとおりだと思っております。国と地方の財政の構造的にどういうふうになっていくかというのは、先ほど申しましたように、やはり国・地方を通じて税収の面の構造改革と歳出面の構造改革を両方でやっていかなければいけないことですが、ただやっておりますと社会保障費は伸びていくという現状にありますので、大変厳しいことは事実ですが、それを地道にやっていくしかないのではないかと思います。

私は、やはり、その先まではともかく、とにかくプライマリーバランスの黒字というのを国・地方で達成するというのは、非常に重要なことだと思っております。

それから、付言させていただきますと、プライマリーバランスは現在国が赤字、地方は黒字となっております。これは地方が楽に見えるのですが、実はそうではなくて、国から、地方の財源不足の残ったものの半分を交付税として埋めていただいております、その埋めているお金があるので地方は黒字、国は赤字となっております。それもあるので、やはり国・地方全体としての構造改革が必要であるというふうに思っているところです。

4 今後の地方法人課税改革

最後、秦専務から、法人の負担が重いのではないかというお話がございました。先ほどの財務省の資料^④にあるのですが、GDPに占める法人税収の比率というのは、決して日本はそう高いわけでもございません。アメリカよりも低いぐらいです。アメリカでは法人は、先ほど申しましたように、償却資産にも支払っています。

問題は何かというと、そうではなくて、なぜこれだけ税収のギャップがあるかというと、消費税負担とか個人税収の負担が低いということではないかと思えます。

なので、今回の法人税改革においても基本的には、法人については別に新たな負担を求めるのではなく、税収中立を行った上で、他の消費税の引き上げは予定どおりさせていただこうということを考えているわけですが、法人税につ

いては、先ほども申し上げましたように、政府税調にありましたが、その法人税収そのものはGDP比でさして高いわけでもないが、法人所得の大きい企業に負担が偏っている。そこが問題なのだろうと思いますので、そういう面で構造改革をしていきたいと考えているところです。

おわりに

(岩崎) ありがとうございます。既に予定されている終了時間を大幅に経過しております。そこで簡単に取りまとめをさせていただきますが、現在日本は転機にあります。それは経済が上向いてきたという意味で、よい転機でもあるわけですが、将来の負担構造を再検討するという意味で、負担が重くなるという観点でも転機を迎えているというふうに思います。

本日の両局長からのご説明や資料というのは、それを考える上において、とても良い資料でありましたし、良いご説明を頂いたと思っております。ご参加の皆様におかれましても、これからの負担構造をご検討いただくときの資料として有益に使っていただければありがたいと思っております。

それでは本日の討論会はこれにて終了させていただきます。ご清聴ありがとうございます。

国際課税におけるミスマッチと その対応について

京都大学大学院法学研究科教授

岡村 忠生

1. はじめに

➤ BEPS行動計画2とハイブリッド・ミスマッチ

はじめに、本日の報告の概略を述べます（資料1頁）。この報告では、租税法におけるミスマッチ（不整合）について検討をし、国際課税における対応のあり方を検討します。検討においては、現在、OECDを中心にいくつかの国が加わって検討が進められているBEPS（Base Erosion and Profit Shifting）の行動計画2、これは、全部で15ある行動計画のひとつですが、この行動計画2でハイブリッド・ミスマッチが対象とされていますので、その議論を取り上げることになります。本日の報告を通じて、ハイブリッド・ミスマッチ（国際的不整合）と、国内法、特に民事法制との関係、国内法改正のあり方とその限界、そして、行動計画2における税源浸食への国際的な対応のあり方などについて、注意を払いながら議論を進めます。

BEPSの行動計画2では、本年3月にディスカッション・ドラフトが公表され、各国各界からのコメントを受けて、2014年9月16日（この報告の2日前）に報告書が公表されています。行動計画2は、国内法に関する部分と租税条約に関する部分からなり、それぞれを別々の委員



会（working party）が担当しているのですが、本日の報告では、国内法の部分、各国の国内法の改正に関する部分を主に取り上げることになります。この部分は、「アグレッシブな租税計画（Aggressive Tax Planning）」を担当した第11委員会が執筆しました。本日の報告は、ディスカッション・ドラフトを基本としてもになりますが、可能な限りで、一昨日公表された報告書にも触れたいと思います。

本日の報告では、ミスマッチ（不整合）が税制の中でかなり普遍的に存在していることを指摘し、BEPS行動計画2が対象をどのように選択したか、また、どのような対応が考えられているかを紹介します。そこでは、これから述べますように、支払利子控除が主な問題となって

いることが分かると思います。なお、この後にも述べますように、この行動計画2は、来年に勧告が出される予定の行動計画3のCFC税制（日本でタックス・ヘイブン対策税制、外国子会社合算課税制度）の強化、および、行動計画4の利子控除を通じた税源浸食の制限と深く関わっていること、今回公表された他の報告書（行動計画1のデジタル・エコノミーへの対応、行動計画5の有害税制への対抗、行動計画6の租税条約の濫用防止、行動計画8の無形資産に関する移転価格税制）についても、同様に来年度の勧告と密接に関連することから、一昨日公表された全体のまとめであるExplanatory Statement：2014 Deliverables（2014年の達成事項の説明）では、今回公表されたものは、一応はドラフトの形にとどめることとし、来年2015年の達成事項を織り込むことができるようにすることとされています。

▶ 法人課税における利子控除

さて、昨年この大会の報告では、東京大学の増井良啓教授から、「多国籍企業の利子費用控除に関する最近の議論」という報告がありました¹。報告の中では、多国籍企業が税引後利益を最大化するために、税率の低い国で利益を計上し、税率の高い国で費用を計上するという地理的なミスマッチを生じさせて租税裁定を行うことが指摘されていました。そして、その方法として、負債（debt）と株式（equity）との間の課税の非対称性が利用されることが指摘され、利子控除に関する各国の制限措置や多国間での費用配賦の提案などの根本的な議論が紹介されていました。このような利子控除に関する問題は、まさにBEPS（国際的税源浸食と利益移転）の問題でもあり、行動計画4において取り上げるべき問題だと思います。スケジュール

通りに進めば、来年9月に勧告が出され、12月には、関連して、移転価格税制での利子取扱いに関する勧告も策定される予定です。つまり、本日取り上げる行動計画2の1年後に、利子控除に関する勧告が行われることとなります。利子控除のあり方は、後ほど述べますように、法人課税の本質論に関係するので、この行動計画4は、BEPS行動計画の中でも、他よりも重要な位置にあると思います。行動計画4との関係では、本日取り上げるミスマッチに関する行動計画2は、かなり限られた範囲を対象としています。すなわち、ハイブリッド・インストリユーメント（金融手段）またはハイブリッド・エンティティ（主体、団体）を利用し、各国の間での法制のミニマッチ（不整合）によりBEPS（税源浸食）を行うもの、しかも、利子費用控除が関係するものに限られています。おそらく、これらは比較的理解が容易であり、税源浸食が可視的であることから、行動計画2は、利子控除が絡む問題のうちの比較的やりやすいところ、共通理解の得やすいところから初める趣旨だろうと思います。そして、核心的な部分は、行動計画4で浮上することを期待したいと思います。

それから、先ほど少し申し上げた法人所得課税における利子控除についても、最初にお話ししておきたいと思います。世の中では様々な所得獲得活動が行われ、投資に対するリターンがそれぞれに異なりますが、完全競争市場では、投資はより高い利益が得られる事業に向かい、その事業に対する投資が過剰となって利益率が下がる、逆に、利益率の低い事業への投資は減少するので、その事業の利益率は上昇する、ということが繰り返され、一般均衡状態における利益率、すなわち、通常利益率に至ると考えられます。投資には金銭の貸付けが含まれますから、利子率は通常利益率を表すはずで、そう

1 増井良啓「多国籍企業の利子費用控除に関する最近の議論」日本租税研究協会『消費税と国際課税への大きな潮流』4頁（2013年）

すると、法人税が利子控除を認める限り、借入れによって調達した資金による投資からは、通常利益に対する税収を得ることはできないこととなります。法人税収は、一時的に生じる超過利潤からだけということになります。しかも、もし損失控除が完全に（法主体を超えて）認められていれば、その超過利潤も損失控除により帳消しになるはずで

す。このことは、法人所得税の課税ベースや損失控除について、ある種の示唆を与えてくれます。法人税の課税ベースは、支払利子の費用控除や支払利子によって生じた損失のあり方によって、より明確に言えば、利子の費用控除を制限することによって、成り立っているのではないかと、法人税の課税ベースとは、控除できなかった費用であり、その中心にあるのは利子ではないか、ということです。もう20年以上も昔になりますが、米国財務省がCBIT（Comprehensive Business Income Tax）という法人税を提案したことがあります²。このCBITでは、支払利子と支払配当とは同じように扱われ、したがって、支払利子の控除は認められないことになっていました。これにより、法人による通常利益の投資からの収益に対する課税が可能となるわけです。そして、もし利子と配当が同じように扱われれば、今日、これからお話しするハイブリッド・ミスマッチによる税源浸食の問題も、大半は解消してしまうのです。法人税の課税ベース拡大にとって、利子控除の制限は切り札になると思います。

2. 問題の所在

➤ 様々なミスマッチ（不整合）
では、ミスマッチという角度から、利子費用

控除を用いた国際的な税源浸食について検討しましょう（資料1頁）。このミスマッチ、不整合という現象は、広く理解すると、税制を通じてかなり普遍的に存在します。たとえば、所得税法において、減価償却費を事業所得の必要経費としながら、その資産の譲渡時に生じる譲渡益は、資産の保有期間が5年を超えていれば、長期譲渡所得として二分の一課税を受けます。控除は全額認めながら、利益は半分しか課税していないのです。しかし、譲渡益は過年度の償却が過大であったことを示していると考えられます。借入れによる資産取得でも、現在の制度では、借入れが資産の取得価額に算入されてしまうため、支出なしに控除が認められることとなります。これらキャピタル・ゲイン課税と借入れの取得価額算入は、いわゆるタックス・シェルターの基本的な構成要素に含まれます。タックス・シェルターの規制では、「借入れ」の意味（人的責任を負わないノン・リコース借入れの扱い）や資産の「取得」（課税上の所有者）の意味が、問われてきました。

ミスマッチは、複数当事者の間でも生じます。その例として、交際費や福利厚生費が考えられます。これらの支払いで生じる支出側での控除と受取側での非課税（Deduction/Non-Inclusion）は、不整合のひとつのパターンです。もうひとつは、両当事者で控除（Double Deduction）というものです。もっとも、複数当事者では、非課税主体や繰越欠損金を持つような赤字法人で課税が起らないことや、さらには課税時期のずれも、ミニマッチといえればミスマッチです。ミスマッチの概念は、際限なく広がりそうに思えます。

国際課税に目を向けると、国内において借入れにより資金を調達してその利子を控除しながら、

2 Report of the Department of the Treasury on Integration of the Individual and Corporate Tax Systems: Taxing Business Once,” Jan. 1992. The Report is available at <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Pages/integration-paper.aspx#summary>

益金不算入となる外国子会社配当を得る行為は、国際的なミスマッチと考えられます。ここでは、ある納税者についてのミスマッチが生じていると同時に、配当を支払う相手方をはじめとする多国籍企業という複数の法主体間で、国際的な課税ベースの移転（Profit Shifting）が生じていると考えられます。

▶ ハイブリッド要素による不整合

BEPS 行動計画 2 が問題とするのは、ハイブリッド要素によるミスマッチ、すなわち、ある事実の法的性質、法的取扱いが国家間で異なることに基づく不整合です（資料 2 頁）。この「法的」における法は、租税法だけでなく、民法法も問題となり得ることに注意して下さい。たとえば、何が法人であるかは、日本では、法人法定主義といいますが、国家制定法だけが、法人格を作り出すことができるとされています。そして、ご承知のように、法人格がなくとも法人のように扱われる主体として、権利能力なき社団・財団という存在が民法法上認められており、租税法上法人扱いを受ける「人格なき社団」は、民法法上の権利能力なき社団・財団と同じもの（借用）と考えられます。ところが、後に見るように、行動計画 2 は、場合によっては、一定の団体や契約を課税の対象となる主体（納税義務者）と扱うことを求めています。このとき、租税法上、そのような規定を置くのは簡単ですが、それは民法法上の権利義務の主体ではないので（民法法を変えない限り）、そのような納税義務者の所得計算などをどのように行えばいいのか、これまで日本の租税法は民法法に基づいて課税関係を考えてきたので、ここには、検討の必要があります。

ハイブリッド要素による不整合としては、リース取引、レボ取引、非典型担保などにおけ

る（課税上の）資産の所有者、Debt と Equity の区別、法人課税の対象となる主体（Entity）とそうでないものの区別などの不一致に基づくものがありますが、行動計画 2 では、後に述べるように、3つのターゲットに絞って対応を考えています。しかし、その背景には、先に述べたように利子控除による税源浸食、言い換えれば、課税ベースの移動の問題が控えており、対外投資についても対内投資についても、一定の対応が行われています（資料 2 頁中）。このうち、Inbound については、国外に支払われる利子についての控除制限が、移転価格税制、過小資本税制、過大支払利子税制の3つの制度で行われています。しかし、国内に支払われる利子については、制限がありません。また、内国法人からの配当の益金不算入については、負債利子控除（負債利子に対応する部分は益金に算入する制度）がありますが（法法23条4項）、外国法人からの配当の益金不算入については、そのような制度は設けられていません。このことには、検討の余地があります。利子控除と法人税の本質論については、先ほど説明した通りで、利子控除の制限といういわば「切り札」をどのように扱うか、対応して、法人への投資に係る収益を株主や債権者レベルでどのように課税するかが問題となるでしょう。法人への投資家の段階までを視野に入れた場合、法人税、すなわち、法人段階課税が、必ずしも所得課税である必要性はないと思います。

▶ 国内法による国際的不整合への対応

国内法による国際的不整合への対応を見ましょう（資料 2～3 頁）。といっても、日本は、LPS 事件（米国で組合課税を受けているデラウェア州法のリミテッド・パートナーシップを日本の課税庁が法人とみなした事件）³に見られ

3 東京高判平成25年3月13日訟月60巻1号165頁（法人性を肯定）、名古屋高判平成25年1月24日裁判所 HP（法人性を否定）、大阪高判平成25年4月25日裁判所 HP（法人性を肯定）など。

るように、相手国での扱いは視野に入れていませんでした。また、立法についても、先ほどの言及した外国法人配当の益金不算入に係る問題があります。すなわち、支払配当を損金算入する国から受けた配当についても、日本で益金不算入としてよいかという問題です。もし、それは適当ではないとすると、問題はさらに広がります。相手国で、損金算入はできなくても、課税もされていないような利益の配当であればどうか、課税があったとしても、軽減課税であればどうか、といった問題が出てきます。日本でもかつては配当軽減税率が設けられていましたが、このようなものをどう扱うかが問題となりそうです。さらに、このお話の裏側として、日本の納税者が外国に利子を支払ったとき、その利子が外国で非課税とされているのであれば、日本はその支払利子を費用控除する必要はない、あるいは、控除すべきではない、ということになるかもしれません。この問題は、まさに BEPS 報告書行動計画 2 が議論しているところ

です。米国を見ても、やはり、外国を見て国内的な扱いを考える、ということにはしていません。ただし、米国では民事法の立法権や民事裁判権は、原則として各州にあり、州ごとの差異があります。したがって、連邦税である所得税・法人税では、日本のように民事法の形成する法律関係に依拠して課税要件事実を判断し、租税法は民事法概念を原則としてそのまま受け入れる、といった仕組みをとることができません。ですので、たとえばリース資産の所有者や debt/equity の区別などについても、租税法として独自の判断をします。しかし、それでも、ペプシコの事件や STARS (Structured Trust Advantaged Repackaged Securities) のようなミスマッチを利用した負担軽減策が行われ、問題とされています。

立法による対応では、米国は世界をリードしており、BEPS 行動計画 2 の報告書も、このような米国の規定を参照していることは間違いあ

りません。たとえば、内国歳入法典1503条(d)の二重連結申告による損失控除は、行動計画でも検討されています。また、894条(c)では、相手国が所得としたかどうか、課税をしたかどうかで、規定の適用の有無が決まるようになっています。901条(m)は、外国税額控除の対象とする外国税について、一定の調整をしています。

内国歳入法典904条(f)と909条は、日本でも立法の検討が必要です。904条(f)(国外損失のリキャプチャー)は、ある年度に外国で損失が生じて国内所得を相殺した(全世界所得課税ですから)後、外国で所得が生じた場合、その外国所得を国内所得とみなし、その所得に係る外国税額控除を制限する規定です。このような外国での損失と所得は、外国での繰越欠損金の控除により、相殺されている(べきである)と考えられるためです。909条(国外所得と外国税額控除の対応確保)は2010年に制定された規定で、foreign tax credit splitting と呼ばれる外国所得とこれに係る外国税額控除とを切り離すような税負担軽減策を防止するものです。合衆国の外国税額控除の対象となる外国税は、その外国の法律の下で、納税義務を課された主体が支払ったものと考えられます。そこで、外国法の下で納税義務者となる主体と、合衆国が課税の対象とする所得が帰属する者とを分離することができれば、合衆国の所得税を課されない所得について、外国税額控除を得る可能性が生じます。909条は、これを防止する規定です。この分離をする手法として、リバース・ハイブリッドという法主体に係るミスマッチが利用されること(reverse hybrid splitter arrangement)が多いので、この規定は、このようなミスマッチによる不整合の防止規定と考えることもできます。

ここで、「ハイブリッド主体」と「リバース・ハイブリッド主体」という言葉の意味を説明します。これらの言葉には、必ずしも一致した意味が与えられてきたわけではありませんが、こ

の報告では、「ハイブリッド主体」とは、第1の国の租税法の下で納税義務者とならない（透明である）が、第2の国の租税法の下で納税義務者となる主体（団体）について、第1の国から見た場合をいい、「リバース・ハイブリッド主体」とは、その主体を第2の国から見た場合をいいます。日本は、たとえばLPS事件にも見られるように、法主体を積極的に認める方向で税制を運用してきましたが、このことは、リバース・ハイブリッド（日本からは法主体、外国からは透明）が生じやすくなっていることを意味します。したがって、このような規定は、日本にも必要であると考えられます。

EUでは、日本で進められている外国子会社配当益金不算入の見直し（控除された配当は非課税の対象としない）と同様の指令が出ています。

3. BEPS の観点から

▶ 支払いへの着目と3つの方策

このように、不整合には様々ありますが、行動計画2は、対象を主体（entity）または金融手段（instruments）の取扱いに関する国家間の不整合に絞り込んでいます（資料4頁）。そして、「支払い」という現象について、その当事者に生じるD/NiとDDという不整合を対象としています。

D/Ni (Deduction / Non-Inclusion) (支払側控除／受取側非課税)
DD (Double Deduction) (支払側控除／受取側控除)

もちろん、II（二重課税）、ND/ND（二重非控除）、ND/I（非控除／課税）のような納税者に不利な不整合も当然あり得るわけですが、これらのうち、二重課税についてのみ、D/NiやDDを打ち消す限りで、考慮されています。なお、法人と株主は独立して課税を受けるとい

う考え方からは、少なくとも株主が個人であれば、二重課税が生じてもよい、というより、二重課税が原則であると考えられます。そして、米国は昔から個人と法人に二重課税を行ってきましたし、ほとんどのヨーロッパ諸国でも個人と法人との二重課税排除措置は廃止されていますので、ますます、二重課税が原則であると思えるのですが、行動計画2で対応しているのは、D/NiとDDになります。

対応策としては、(a)～(c)の3つが用意されています。

- (a) 支払国で控除された支払いについては、受取国は非課税や課税繰延べの対象としない。
- (b) 受取国で所得に算入されない（かつ、タックス・ヘイブン対策税制の適用を受けない）支払については、支払国は控除を認めない。
- (c) 一方の国で控除が認められる支払については、他方の国は控除を認めない。

ただし、(a)については、各国がまず国内法を改正することが求められています。そして、それができれば、かなりの部分のミスマッチが解消されるだろうと述べられています。日本も、法人税法23条の2の改正として、できるだけ早く実施すべきであると考えられます。

(b)と(c)はリンクング・ルールと呼ばれるもので、相手国がどのように扱っているかに依拠して、自国がルールを適用するかどうかを決める、というものになっています。ルールの適用が相手国のやり方にリンクしているため、リンクング・ルールというわけです。

対象となる取引は、ハイブリッド要素を持ち、かつ、そのハイブリッド要素に基づいて不整合、といっても、D/NiまたはDDに限られますが、これらが生じることもとされています。

▶ 両当事者を合わせた税負担の減少

さて、対応策が発動されるための要件は、非常に興味深いものとなっています。すなわち、取引の両当事者の税負担の合計額が減少することとされています。それが両当事者のうちのどちらであるかは示す必要がありません。制度設計の原則（資料4頁下の2A）でも、防止ルール（ただし、(a)は一般法ですから、リンキング・ルール(b)と(c)になります。）の適用にあたって、税収を失ったこと（納税額が減少したこと）を、国は主張する必要がないとしています。ハイブリッド・ミスマッチにおいて、どちらの国が税収を失ったかは決められない、という考え方なのです。

このような考え方は、従来なかったものです。たとえば、租税回避の否認規定といわれる行為計算否認規定を考えてみて下さい。この規定が適用される要件は、「不当な税負担の減少」です。これまで裁判等で争われてきたのは、「不当」か否かですが、税負担の減少が存在することは、いわば当然の前提とされてきました。ところが、ハイブリッド・ミスマッチの防止ルールでは、そうではありません。国は、自国が課税の対象としうる課税ベースが減少したと言えなくても、このルールを適用します。どちらかの国で減少していれば、防止ルールが適用できるわけです。

しかし、このことは、ルールの適用について、微妙な問題を引き起こします。仮に、ハイブリッド・ミスマッチが生じたとき、一体どちらの国に課税権があるのかが決められないとします。しかし、では両方の国が課税してしまおう、と言うわけにも行かないでしょう。そこで、相手国の課税の有無を見て自国が課税をするかどうかを決めるというリンキング・ルールが作られた、ということになります。問題は、このリンクがうまく働くかどうかです。資料の22頁（および6頁）を見て頂くと、さらに、リンキング・ルール（ハイブリッド不整合ルール）の優先順位が記されています。表の一番上を見て頂

くと、まず主たる対応として、（受取国で国内法改正が行われなければ）支払国で控除を否認する、それかなければ、受取国で所得に算入する、このように行ったり来たりする対応になっています。問題は、主たる対応としての支払国での控除否認を、受取国はどのように知るか、また、受取国は、支払国がいつまでに控除否認をしなかったときに、防御ルールの適用、すなわち、所得算入ができるか、という問題です。ここをしっかりと決めておかないと、支払国は、受取国が防御ルールを適用すれば、または、適用しそうになったら、主たるルールを適用する、という戦略をとるかもしれません。そうすると、受取国に、いわゆる囚人のジレンマのようなことが生じてしまいます。課税権の所在が明らかではない所得を課税の対象とするために、このような問題が生じるわけです。

しかし、考えてみれば、このことは、BEPSの問題全般、行動計画全般を通じて生じていることです。BEPSの議論は、今日の国際的な課税逃れの有り様を相当程度、明らかにしました。これまでのルールでは捕捉できない所得や取引が存在し、行動計画でも明らかになったように、グーグル、アマゾン、スターバックス、アップルなどの身近で有名な国際企業までが、合法的に課税を逃れていたことが明らかにされたわけです。課税を逃れた所得、どこの国にも属さないような所得があることは、明らかになりました。問題は、ではどの国がそれに課税をするか、ということになります。いわば浮いていた所得をどちらが取るか、そこでの課税権の原則が、少なくともハイブリッド・ミスマッチに関する限り決定できず、結局は、今申し上げたように、主たる対応と防御ルール、その前段階として国内法改正という、いわば三段構えの構図を作ったわけですが、場合によっては、先に手を出した国が勝つ、といったことになりかねない印象を受けます。

また、行動計画2では詰め切れなかったのかもしれませんが、伝統的な国際課税のルールに

どうはめ込んでゆくかには、課題も残っています。たとえば、リンク・ルールを適用して所得算入が行われる場合、その所得の源泉地をどうするか、という問題があります。

▶ ハイブリッド金融手段

それでは、ここからは具体例を見てゆくことにしましょう。まず、ハイブリッド金融手段です。資料8頁の図と説明を見て頂くと分かると思いますが、典型的なD/NIのケースになっています。たとえばブラジルでは、利益の配当は損金に算入されますが、日本は、そのような配当についても益金不算入を認めて来ました。国税庁HPの質疑応答事例では、損金算入配当にも益金不算入を認める理由として、「外国子会社の所得については、その所在地国の課税によって完結しており、所在地国における課税の可否や税率の多寡は問わない」と述べられています⁴。この「完結」という言葉には、相手国の課税のあり方を問題としない、という考え方が表れています。しかし、行動計画2は、これまでのこのような考え方を改め、両国の間に不整合があり、解消しなければならないと考えるわけです。Debt/Equityの不整合（A国では株式、B国では社債）は端的なものですが、これ以外にも、(a)~(e)で示したようなバリエーションが考えられます。これらは、Debt/Debt mismatchesと言われています。

資料9頁の例は、いわゆるレポ取引に対する扱いに、A国とB国で差異があることを利用したものです。すなわち、A国は実質主義により、レポ（買戻特約付譲渡）を行っても、B子会社株の権利者はA社のままで変化しないと扱います。ところが、B国は形式主義なので、権利者はB社になるとする。この結果、B社

の配当は、B国では子会社配当として益金不算入、A国では、A社が受け取ったものとみなされ（外国子会社配当として間接外国税額控除）、レポの費用（B子会社株の売却価格が買戻価格より低い部分）を利子控除の対象とします。以上の結果、資料9頁の表にあるように、外国税額控除超過額²¹が生じます。また、もしA国が日本のように外国子会社配当益金不算入の制度を用いている場合には、70の損失（支払利子のみ控除される）が生じます。ただし、日本では、5%だけは課税されるので、全減というわけではないのですが、。これを見ても、法人税法23条の2は、改正をして益金不算入額を適正化することが必要だと思えます。

1頁飛ばして、資料11頁に行きます。この表は、本年3月に公表されたディスカッション・ドラフトですが、基本的には先日の報告書(Deliverable) (資料22頁)と同じです。その考え方は、まず、国内法の改正により、受取配当の非課税措置は、控除される配当に適用しないこととする。これで、ミスマッチのかなりの部分は除去されます。たとえば、最初のケースはこれで解決されます。その後問題になるのは、主にDebt/Debtのミスマッチになります。二番目の例では、A社がB社にレポ費用（金利）として70の支払いを行うという債務（debt）が、B国では株式譲渡益として、非課税または軽減課税を受けています（表では非課税）。この不整合（B国で通常所得課税を受けないこと）がある限りで、A国は70を利子控除してはならないことになります（主たる対応）。もし、A国がそうしなければ、B国はこのレポ差額70に通常所得課税をしなければなりません。注意して欲しいのは、ここでは、レポの扱いそのもの（私法上または租税法上、株式の貸借なのか譲

4 国税庁HP 質疑応答事例「外国子会社配当益金不算入制度の対象となる剰余金の配当等の額の範囲について」(2014年10月28日閲覧)

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/25/02.htm>

渡なのか)を両国で合わせる、という指示にはなっていないことです。あくまでも、控除または所得算入について、勧告が行われます。

資料10頁に戻ります。ここでは、子会社株式会社ではなく上場社債について、レポが行われています。B社は、この社債を保有している期間に受けた社債利子(10%源泉徴後)を、A社に支払う契約となっています。そして、ここでも、A国は実質主義(社債の権利者はA社と扱う)、B国は形式主義(権利者をB社と扱う)を取るため、B国による支払利息への10%源泉徴収税について、B社は国内の所得税額控除をB国に、A社は源泉徴収に対する直接外国税額控除をA国に請求し、二重の税額控除が生じます。資料22頁の報告書のまとめの部分にはっきり書かれていますが、このような場合の税額控除については、それぞれの国で生じる課税所得の比率に応じて与える、この場合でいうと、100:10になりますが、この比率で与えるように、国内法を改正することが勧告されています。この改正とその執行は、先ほどの配当益金不算入の制限とは異なり、相手国での源泉徴収の金額に加えて、課税所得の発生額を知る必要があるため、やや困難ではないかと思えます。たぶんそのような事情で、ディスカッション・ドラフトでは少し控えめに書かれていたのですが、今回の報告書では、正式に取り入れられましたので、日本も、このような場合の所得税額控除と外国税額控除について、改正が必要になります。

再び資料11頁ですが、技術的問題として、課税のタイミングのこと、すなわち、合理的な期間内のタイミングのズレはミスマッチとは扱わない、という方針が示されています。このことをどう具体化するかが問題となります。そこにあるOIDルールとは、日本では社債発行差金を償還満期までの期間に配賦する処理がありますが、このような処理を金銭債権全般に拡張するルールで、米国が実施しています。控除の意味や制限については、先ほど、法人税法23条の

2の改正に関して概ね述べました。通常所得課税についても、国内の個人所得課税ですが、措置法3条以下の利子所得の分離課税などは、非居住者も対象としているので、改正の要否の確認が必要だと思います。

資料12頁では、非課税主体(ここでは公益法人)が当事者となるハイブリッド金融手段についての考え方を示しています。説明にあるように、ルールは適用するが、A国で非課税であることには変わりないという結論になります。

ハイブリッド金融手段のミスマッチについては、ミスマッチのある金融手段が広く流通し、事情を知らずに取得される場合もあることから、以上のルールの適用範囲(の限定)が問題となります。報告書は、まず、対象範囲を限定しない国内法の改正(外国子会社配当益金不算入の制限など)を勧告しています。それで取りこぼすものについては、リンキング・ルール(主たる対応と防御ルール)になるわけですが、その適用範囲について、ディスカッション・ドラフトでは2つの考え方が示され、パブリック・コメントが求められていました。それが、Bottom-upアプローチ(資料12頁下)とTop-downアプローチ(資料13頁)です。Bottom-upアプローチは、対象範囲を最初から限定するという考え方、Top-downアプローチは、限定せずに例外として広く取引されているものや執行上の負担が不合理に大きいものを除くという考え方です。

パブリック・コメントが圧倒的にBottom-upアプローチを支持したため、この度の報告書ではそちらが採用されましたが、問題は、その限定をどうするかです。その方針は、関連者間取引と仕組取引(Structured Arrangements)を対象とするというものですが、関連者間取引については、協働者(Acting in Concert, Acting Together)を含むことが問題となりそうです。仕組取引も範囲がかなり広がる可能性があり、たとえば、資料13頁の図のような場合、すなわち、延払条件付販売について、

B国が金利部分を分離して利子控除するのに対して、A国は譲渡代価に含めてしまってキャピタル・ゲイン課税をするような場合も一応は対象となり得ることが、ディスカッション・ドラフトでは示されていました。この場合、当事者が意図したものかどうか、また、このような不整合を知り、または、知るべき立場にあったかが問題となり得ますが、これを確認するようなルールは、かなり複雑なものとなることが懸念されることも述べられていました。この度の報告書では、資料22頁下に示したような定義（訳出しているのは概略部分だけで、かなり細かいルールが設けられています。）によることとなります。関連者と協働についても資料22頁下に示しましたが、これらは、日本の租税法の関連者などとは違う定義の仕方になっています。外国についてもその国の国内法との不一致があると思われるので、各国がどのような国内的インプリメンテーション（具体化）をするか、BEPS行動計画の影響力を見る上で、興味深いところでは。

▶ ハイブリッド主体

もうひとつの類型であるハイブリッド主体（事業体）に行きます。資料14頁の上の図は、A国から見てハイブリッド主体、すなわち、A国はB社に法人格または租税上の主体（納税者）としての地位を与えていないが、B国はこれを法人として扱う場合です。まず、仮にB子会社（BSub 1）がないとすると、B社が所得を得れば、A国とB国の二重課税を受けます。このとき、A国の二重課税排除措置が働くか否かは明らかではありません。B社の支払ったB国税を、A国がA社の支払った外国税と考えかどうかによると思われます。逆に、B社に損失が生じれば、両国で控除されます。このような二重課税と二重控除は、典型的な mismatches であり、生じない方がよいと思われませんが、行動計画2では、このような単純な二重課税や二重控除には対応しないこととしています。

つまり、これだけではBEPSは生じないと認識されているわけです。行動計画2による措置の対象となるのは、B社が第三者に利子を支払い、その控除が連結子会社であるBSub 1の所得を減少させる場合です。この考え方はやや理解が難しいのですが、B社の利子の支払いという二重計上費用（DD）が、二重課税を受ける可能性のない所得を相殺して初めて、措置の対象としようということです。つまり、利子控除がA社とB社のみで二重控除されていても、二重課税（二重の算入）を受ける所得と相殺されるだけなので、それだけでは問題にしない、という考え方であり、対応範囲が限定されているのです。

資料14頁の下の図は、B社が法人ではなくPE（恒久的施設）である場合です。PEについては、日本の最近の改正でも、いわゆる帰属所得主義の下で、子会社ように扱うことになりましたが、外国の中には、さらに進んで、連結納税も認めようという国もあるわけです。そうすると、PEはA国から見て一種のハイブリッド主体になります。この例は極端ですが、いわゆる帰属所得主義に基づいてPEの子会社みなしというような考え方を追求すると、ハイブリッドやリバース・ハイブリッドが生まれてくることに注意をすべきであると思います。

資料15頁上の図は、B社という二重居住者法人が、二重連結を行い、損失を二重控除する例です。ここでも、B子会社の所得を相殺することが問題とされています。なお、本日お話ししている行動計画2は、先にも述べましたように国内法に関する部分と租税条約に関する部分に分かれ、本日は国内法の部分を取り上げていますが、租税条約の部分で、B社のような二重居住者法人への対処が勧告されています。また、先に見た米国内国歳入法典1503条(d)は、外国税額控除について、制限を行う規則の制定権限を与えています。

資料15頁下の図は、A社がB社に貸付けを行い、利子を収受するもので、D/NIが生じ

ています。ハイブリッドが行う利子の支払いがもたらす効果です。これは、報告書（資料22頁）では、別項目として、上から2段目に整理されています。「無視される」というのは、A国が無視するということです。この場合、もし、B社をA国がPEとし、帰属所得主義により子会社扱いをするのであれば、無視される支払いは生じないことになります。

資料16頁の図は、A子会社のPEがA社に利子を支払うのですが、このPEがB子会社と連結され、B子会社の所得を相殺するというパターンです。この支払利子を、A国は無視するので、D/NIが生じます。

ディスカッション・ドラフトの勧告では、a)～c)により、前述の二重算入が生じうる場合を対象から除外しています。この考え方の理解の方法としては、まず、c)の二重算入を見てください。関係両国において課税の対象となり得るような所得を言います。たとえば、B国に所在し、B国で法人と扱われる団体が、その投資家のいるA国で組合と扱われる、これは不整合であり、B国で所得が生じれば両国で課税を受けます。これが二重算入所得です。この団体について、損失が生じれば両国で控除されます。が、それだけでは、問題にしないとしているのです。措置の対象とされるのは、控除が二重算入所得以外の所得を相殺する場合です。

問題は、資料17頁中程にある対応策です。DDについては、主たるルールは、投資家の国（A国）での控除の否認、防御ルールが、子会社の国（B国）での控除否認になります。報告書（資料22頁）では、DDと書かれた段の上の方の段になります。投資家の国の方が全体の仕組みをつかみやすいので、この優先順位が設けられているのだと思われます。また、主たるルールと防御ルールのいずれについても、否認された損失控除については、繰越が認められています。それから、e)とf)では、相手国における課税上の扱いを納税者に立証させる点に特徴が認められます。

このような方法には、根本的な問題もありそうに思います。それは、法主体とは何かをめぐる民事法と租税法の関係です。いま、A国から見たときのハイブリッド主体は、法制度上は、A国には見えません。場合によっては、何か人と金が集まっているかのような実態はあるのかもしれませんが、法的には不可視です。しかも、たとえば日本のような民事法制に依拠した課税要件を設けている国、少なくとも租税法の解釈適用を民事法に依存している国では、民事法上の権利義務の主体ではないので、Aという法人がある支払いをしたとき、それをA国のA社本体がしたのかB国のハイブリッドが行ったのかを民事法のレベルで明らかにすることは、非常に難しいと思われます。つまり、A国にとっては、見えない、存在しない法主体について、損益の帰属を決めることは、この図に書かれているようにはっきりしていればいいのですが、むしろ、その事実の認定に至るまでが大変で、そこでは民事法上の権利義務の帰属という一般的な課税要件事実判断の方法が使えない（かもしれない）、ということです。

この問題は、D/NIではもう少し深刻です。D/NIについては、まず支払者の国における控除の制限になりますが、制限が働かなければ、防御ルールとして、受領者の国が通常所得に算入することになります。控除を制限するのは、B国、つまり、その主体が見える国が行いますから、ことは租税法上の話だけで済みます（支出の事実があっても、控除要件に当てはまらなると構成される）。これに対して、先に述べたように、A国はハイブリッドの存在が見えませから、所得の算入については、それは事実なのか擬制なのかを考えておく必要があります。また、借方側の資産の増加や貸方側の利益積立金額または資本金等の額の増減をどうするかも、日本の税制では整理が必要です。

➤ 第三国への拡大（不整合の輸入）

ここまでは、AとBの2つの国でミスマッ

チがあり、両者を合わせて考えると、税収が減少していた、ミスマッチにより、どちらの国かは分かりませんが、とにかく両国を合わせた課税ベースについては侵害があった場合でした。これに対して、このような侵害が、第三国に持ち込まれる、輸入 (import) される場合が、ここからの問題です。なお、この整理は、3月のディスカッション・ドラフトにおけるものですが、このような侵害の手法がリバース・ハイブリッドとそれ以外に分かれることから、この度の報告書では、リバース・ハイブリッドを別項としています。資料22頁では、D/NIの上から3段目になっています。

資料18頁上の図が、そのリバース・ハイブリッドによる第三国への輸入の例になります。B社は、A国から見てリバース・ハイブリッド、つまり、A国はB社を法主体として認識しますが、B国は独立した法主体とは扱わず、透明とします。既に述べていますように、日本の租税法は私法に依拠して課税関係を作っているの、透明となると、それはほんとうに透明、つまり、私法上の権利義務が帰属しないことになります。しかし、そうではない国、たとえば米国のことを最初に申しましたが、こうした国では、単に納税義務者とは扱わないだけで、私法上の存在とは別です。また、私法に依拠しているドイツでも一部の人的会社については、納税者として法人税の対象とすることはしていません。おそらく、かなりの数の国において、私法上は権利義務の主体であるが、課税上はそうは扱われないような私法上の法形式があるだろうと思います。さらに、米国では、ご存じと思いますが、いわゆるチェック・ザ・ボックス規則が1996年、という、もはや20年弱の昔になりますが、その年に登場し、上場株式会社などの一部の法人を除いて、事業体（日本の民法の言葉では団体）は、法人税の課税を受けるかどうかを選択することができるようになりました。これは、民事法の制定権限を持つ州が、法人課税を受けないような私法上の団体制度をいろいろ

ろと作り出し、課税庁が法人とそうでないものを区別できなくなったからです。チェック・ザ・ボックス規則は、法人課税を納税者に選択されるという思い切ったやり方をとりましたが、この規則こそが、ハイブリッド・ミスマッチの大きな原因であることは間違いないように思います。特に、米国で設立され、チェック・ボックスにチェックを入れなかった（法人課税を選択しなかった）団体の多くは、米国の民事関係では当事者能力があり、外国から見れば、リバース・ハイブリッドになることも多いと思われます。おそらく、行動計画2を策定した担当者達は、このような団体を念頭に置いており、この後述べますように、こうした団体にチェックをしたものと見なす課税をしても、特に納税義務の所在を巡る問題は生じない、つまり、こうした団体には、納税義務を帰属させ、履行させることができると考えているように思います。BEPS行動計画2は、主体を「透明 (transparent)」と「不透明 (opaque)」に区別していますが、「透明」の中には、日本の私法上は法主体（法人）に該当するものが含まれるだろうと思います。

もちろん、考えてみれば、日本や他の多くの国では、私的自治や契約自由の原則が認められており、人々の集まりである団体を法人格のあるのとするかどうかは、その人達がどのような私法上の法形式を選択するかによるわけですから、この意味では、法人課税の選択はできるのです。しかし、権利義務の主体ではないような団体、たとえば民法上の任意組合や信託について、仮にこれを法人と見なして納税義務を課したとしても、納税義務も金銭債務の1つである以上、法主体ではないものに対して債務の履行をどう確保するのかという問題は残ります。BEPS行動計画2は、そうした根本的な問題は、議論の対象としていません。

お話が抽象論に流れましたが、資料18頁上の図に戻ります。そこの説明にありますように、第三国の主体C社が支払った利子は、C国で

は控除されているのに、B社はA国から見たときにリバース・ハイブリッドですので、A国もB国も課税の対象としないこととなります。これは、D/NIです。

対応策ですが、資料20頁の表と22頁の表とを比べながら、お聞き下さい。ディスカッション・ドラフトでは、まず、投資家の国であるA国が、CFC税制（外国子会社合算課税）や外国投資ファンド税制（日本にはありません。子会社以外の投資についても、ファンド等での留保利益に対して配当を待たずに課税をする制度です。）を強化する国内法改正を勧告しています。このようなCFC税制強化の国内法改正の勧告は、この度の報告書にも登場はします。しかし、このような国内法改正で対処できない場合のリンクング・ルールとその優先順位については、ディスカッション・ドラフトと報告書では、少し違いがあります。ディスカッション・ドラフトでは、主たる対応として投資家国、A国での所得算入、第二次的ルールとして中間介在者所在地国により、当事者がリバース・ハイブリッドと扱っている主体については、課税の対象とする、つまり、法人扱いすることを求め、最後の防御ルールとして、第三国であるC国による支配利子の損金不算入を勧告しました。これに対して、報告書では、国内法改正について、CFCやオフショア投資税制（ディスカッション・ドラフトが外国投資ファンド税制と呼んでいたもの）に加えて、ディスカッション・ドラフトでは第二次的ルールの位置にあった中間介在者国によるリバース・ハイブリッドの法人みなしを、国内法改正の順位に引き上げています。そして、リンクング・ルールとしては、支払国（C国）による利子控除否認のみをあげています。この変化は、要するに、中間介在者国による法人みなしを、国内法改正をして改善するよう、より強く求めたと言うこととなります。その意味はどこにあるのでしょうか。私は、これは、米国のチェック・ザ・ボックス規則に向けられたメッセージであろうと思います。

このようなはた迷惑な規則は、できれば止めて欲しい、という思いがあるように感じられます。

しかし、事業体の選択は、私法のレベルにおいてはどこの国でも認めていることです。このことには、十分な配慮を払うべきだろうと思います。米国で会社を設立してチェックを外すのと、日本で組合を設立するのとは、権利義務の帰属の仕方が異なり、意味が違うと思います。

資料18頁下の図では、リバース・ハイブリッド以外の mismatches の輸入（間接的課税権侵害）として、ハイブリッド金融手段の影響が第三国であるC国に及ぼされている場合があげられています。これも、D/NIです。また、資料19頁の図では、ハイブリッドおよびリバース・ハイブリッド主体を利用した mismatches が、やはりC国に及ぼされ、D/NIが生じています。しかし、どちらのケースでも、C国の借主法人にとって、背後にこのようなハイブリッド・ mismatches が存在することは知るよしもないかもしれません。そのため、防止ルールの適用範囲（制限）として、支払者国のC国については、支払者と中間介在者、投資家が同一の支配グループに属していること、または、支払者が租税回避の取決めの当事者であることという限定が加えられています（資料20頁下）。この制限は、この度の報告書でも同様に取り入れられています。

4. まとめ

資料21頁のまとめに入ります。まず、BEPS行動計画2との関係で、日本が法整備をしなければならない課題として、法人税法23条の2の改正があります。これは、繰り返し述べたとおりで、支払国で控除される配当については、益金不算入の対象としない旨の改正を、来春にも行う必要があります。

このとき、さらに、いくつかの問題が頭をかすめます。たとえば、支払国で一部損金算入される場合や、損金算入ではなく、配当された利

益に軽減課税が行われているような場合（かつて日本にもありました。）です。これらは、タックス・ヘイブン対策税制との関係、連続性の問題になってくるものと思われます。したがって、来年に公表される行動計画3（外国子会社合算税制・CFC税制や国外投資ファンド等税制の強化）の結果を見てから、検討をすることになると思います。また、95%という益金不算入割合については、やはり来年公表予定の行動計画4（利子控除による税源浸食の制限）の結果を見つつ、なぜ95という数字が出ているのか、また、内国法人からの受配と同様、負債利子対応部分については益金に算入すべきではないかという点について、再検討が必要であると思います。このように、行動計画2は、行動計画3および行動計画4と深く関わっており、とりわけ、行動計画4が議論している利子控除の制限について、どの程度深い議論が行われるかが、注目されるどころです。なお、本日は取り上げませんでしたが、ハイブリッド・ミスマッチについては、租税条約による対応も重要であり、二重居住者や透明の主体が引き起こす問題に対応するためのモデル条約の改正と同コメントリーの改訂が、報告書で勧告されています。

行動計画2に関する今後の論点として、bottom-upアプローチを採用したことから、今後、関連者やstructured arrangementを巡る概念整理や、事実認定など、かなり難しい問題が生じてきそうに思います。懸念されるのは、これらについて、さらに国家間の解釈の違いが生まれ、ミスマッチが再生産されるようなことです。通常所得の範囲、支払いの概念、課税繰延べの限度などについても、複数の解釈が可能ですから、各国で違いが出て来ないように、十分な検討が必要になると思います。

また、ハイブリッド金融手段とハイブリッド主体とは互換性があること（どちらを使っても同じようなミスマッチを作出できること）は、ディスカッション・ドラフトでも意識されましたが、報告書は、このことを意識して、勧

告の体系を、ハイブリッド金融手段とハイブリッド主体に基づくものから、DDとD/NIに基づくものへと変更しました。

それから、これは各国の民事法制とも関係しますが、主体が透明であるか不透明であるかという、これまでOECDの租税委員会が一貫して行ってきた区別が、これでいいのかどうか、考える余地があるかもしれません。たとえば、日本の特定目的会社または特定目的信託に対する課税方法は、大まかには、利益留保をしない限り、配当を損金算入する方式です。これらは、法主体ではありますが、租税法では、一人前の法人扱いはしていません。このような中間的なものは、もっとあり得るように思います。チェック・ザ・ボックス規則の対象となる米国の様々な事業体も、実態としては個人企業から会社まで、様々なものがあります。このような中間領域に関する税制の整備は、米国のパートナーシップ税制やトラスト税制に見られるように、かなり複雑にはなります。しかし、こうした中間領域で新しい事業が起これば、新陳代謝によって産業の発展が促されてきたことも事実です。行動計画2におけるリバーズ・ハイブリッドへの対応は、チェックをしなかった企業にやや否定的にも感じられますが、非典型的な企業形態にも配慮をした対応が望まれるように思います。

同時に、各国の民事法制の違いも十分に配慮されるべきだと思います。米国のように各州が会社法やパートナーシップ法などの法人法、団体法を形成し、コモンローの考え方で国家制定法としての民法をおかない国と、日本のように、制定法としての民法を持ち、法人法定主義に基づき、自然人以外の法主体（権利義務の主体）は国家制定法だけが作り出すことかできる、という国では、税制のあり方も、民事法との関連において、根本的に違う側面を持っています。本日見た行動計画2の国内法の部分は、国内法による税源浸食への対処を求めるもので、その国内法とは租税法のことであると思いますが、



民事法への（事実上の）影響についても、検討することになるかもしれません。

最後に、行動計画2が対応したミスマッチは、かなり限定されたものであったことを、もう一度確認しておきたいと思います。すなわち、既に述べましたように、たとえばハイブリッドやリバース・ハイブリッドが存在すること自体には手を付けない、したがって、これらだけで生じる二重課税や二重控除は問題としないという方針の下で、二重の連結など何かもうひとつ仕組みを使って、二重控除または控除と所得不算入だけが生じるようにした場合にはじめて、措置の対象とするということです。行動計画2の

対象としたミスマッチは、BEPSのうち最も可視的な部分であり、直感的にも理解しやすいものだと思います。しかし、これも既に述べましたが、本質的な議論は、行動計画4（利子等の損金算入を通じた税源浸食の制限）および行動計画2（外国子会社合算税制の強化）において、さらに進められるだろうと思います。

税制の不整合は、BEPSに関連したものに限らず、様々なところに存在しています。不整合は、租税裁定を生み出し、税負担回避のために利用されるでしょう。行動計画2は、このことに気づかせてくれたと思います。

以上で、報告を終わります。

資料

国際課税におけるミスマッチとその対応について

岡村 忠生 (京都大学)

はじめに

B E P S 行動計画 2 とハイブリッド・ミスマッチ

国内法の改正(Working Party 11)と、租税条約関連(Working Party 1)

多国籍企業による税引後利益の最大化

収益と費用との地理的ミスマッチ (国による課税の違い)

負債(debt)と株式(equity)の非対称性

利子控除

行動計画 4 (利子その他金融支出の控除制限) (Working Party 6, 11)

行動計画 2 も、金融支出 (payment) に着目

利子控除の制限と深く関連

行動計画 3 (被支配外国法人合算税制の強化) (Working Party 11)

リバース・ハイブリッドなどで関連

ハイブリッド・・・その国からは透明、外国からは不透明

リバース・ハイブリッド・・・上記の逆

法人課税における利子控除

利率＝通常利益率とすると、法人所得税に徴税能力はあるか。

法人税の課税ベースと支払利子控除の制限

問題の所在

様々なミスマッチ (不整合)

単独納税者

所得分類による不整合

減価償却費と譲渡益課税

借入れの取得価額算入

借入資金で償却資産を取得し、支出なしに控除を得る。

「借入れ」「取得」の意味とタックス・シェルター

収入の非課税と費用の控除

国内借入資金による出資から外国子会社配当を得る。

複数当事者間の不整合

交際費、福利厚生費

非課税主体や赤字法人への支払いで控除されるもの
収益と費用の計上時期（売買、金融）

ハイブリッド要素による不整合

租税法または民事法上の法的性質が異なること
リース、レボ、非典型担保（資産の所有者）
Debt / Equity
Entity（法人課税の対象）

問題の限定

国際的不整合による課税ベースの浸食
行動計画2では、3つのターゲット（後述）

問題の広がり

利子控除と配当非課税

Outbound

外国子会社配当（法法23条の2）
5%益金算入（負債利子控除は？）

Inbound

移転価格税制、過小資本税制、過大支払利子税制

利子控除と法人税の本質論

法人所得税は、通常利益には課税できない。
利子率=通常利益率を仮定
借入れにより資金調達をして投資

国内法による国際的不整合への対応

日本

相手国の扱いを意識してこなかった。

たとえば、LPS事件（判決による不整合の創出）

立法による対応

外国子会社配当益金不算入の制限（改正が必要）

支払国で控除できる配当を益金算入

支払国で課税されていない配当は？

受取国で非課税となる利子は？

米国

基本的には、日本と同様に外国の扱いを考慮しない。
ただし、借用概念（統一説）のようなものはない。

リース資産の所有者の判定

Debt/Equity の区別

原資の回収と配当の区別

Pepsico Puerto Rico Inc. v. Commissioner,
T.C. Memo. 2012-269

オランダでは利子控除、米国では原資の回収

日本では、みなし配当課税が問題

配当を「資本剰余金の減少を伴わないもの」と定義しているため。利益積立金額に対応するものになるように、法改正すべきではないか。

STARS (Structured Trust Advantaged Repackaged Securities)

合衆国法人が、英国の信託に資産を移転し、英国の銀行から信託に係るレポ取引により資金を調達する。信託収益は英国で課税。合衆国法人と英国銀行の両者が、信託の所有者とされる。

立法による対応

§1503(d) 二重連結損失控除

§894(c) ハイブリッドを利用した条約利益

§901(m) ハイブリッド基準価格と外国税額控除

Obama 政権による 2015 年税制改正案

相手国で所得に算入されない支払の控除否認

さらに（日本の要検討項目）

§904(f) 国外損失のリキャプチャー

ある年度にカテゴリー A（たとえば国外）の損失が生じてカテゴリー B（国内）の所得を相殺し、後年度にカテゴリー A の所得が生じた場合、後年度に生じたカテゴリー A の所得は、カテゴリー B の所得とみなす。

§909 国外所得と外国税額控除の対応確保

国外所得に対する合衆国課税を避けつつ、当該国外所得に課された外国所得税に係る外国税額控除を得る行為の規制。§909(e)(2)の規則でハイブリッド・ミスマッチにも対応。

EU

親子会社指令の改正 (Council of the European Union, 10996/14)

外国子会社配当益金不算入の改正に相当

B E P S (Base Erosion and Profit Shifting)の観点から

Public Discussion Draft BEPS ACTION 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Recommendations for Domestic Laws) March 19, 2014 (Discussion Draft)

OECD (2014), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing (Deliverable)

1. ハイブリッド・ミスマッチとは何か？

主体(entity)または金融手段(instruments)の取扱いの国家間不整合
その鍵となる要素として A~D があげられている。

A. 支払い(payment)に対する課税上の扱いが不整合(mismatch)となるもの

D/NI (Deduction / Non-Inclusion) (支払側控除/受取側非課税)

DD (Double Deduction) (支払側控除/受取側控除)

これらの防止のため、次の3つの方策をとる。

- (a) 支払国で控除された支払いについては、受取国は非課税や課税繰延べの対象としない。
- (b) 受取国で所得に算入されない(かつ、外国子会社合算課税の適用を受けない) 支払については、支払国は控除を認めない。
- (c) 一方の国で控除が認められる支払については、他方の国は控除を認めない。

「支払い」とは?・・・accrual(発生)を含む(例:社債発行差金の扱い)。

B. ハイブリッド要素を持つこと

関係国間で性質が違うこと

主体・・・透明/不透明(信託や事業体で、二分説は妥当するか?)

金融手段

C. ハイブリッド要素を原因として不整合が生じていること

ハイブリッド要素がなくても、不整合はあり得る。

D. 不整合により、両取引当事者を合わせた税負担が減少すること。ただし、

D/NI について、課税時期の相違によるものは、対象としない。

ハイブリッド主体の DD は、二重課税によって相殺される限りで否認しない。

2. 制度設計の原則

A. 防止ルールの適用のために、税収が失われたことを主張立証する必要はない。

どちらの国が税収を失ったかは、決められない。

B. 包括的なものとする。

オーバーラップ生じるが、一方の国のルール適用を停止する順序を定め、二重課税を防止する。

- C. 自動的に適用されるものとする。
課税庁による適用の告知などは不要。
- D. 他のルールとの重複による二重課税が生じないようにする。
CFC（タックス・ヘイブン対策税制）、支払利子控除の制限との重複
タイ・ブレイク・ルール
- E. 既存の国内法との干渉を最小限にする。
米国など、既にこの種のルールを持つ国がある。
- F. 適用において、明確で透明性のあるものとする。
- G. 関係両国の協力を促進し、各国の法制度に適合できる柔軟さのあるものとする。
- H. 納税者が適用できるものとし、遵守コストを最小限とする。
- I. 課税庁が管理しやすいものとする。

3. 3つのターゲット

- ハイブリッド金融手段 (Hybrid financial instruments)
- ハイブリッド主体間支払い (Hybrid entity payments)
- 第3国への拡大

第3国の当事者と中間介在者との取引は通常のものであるが、中間介在者への支払いが課税を受けないことにより、D/NIが生じる。

- (i) リバース・ハイブリッド
中間介在者がリバース・ハイブリッド
- (ii) 不整合の輸入 (imported mismatch)
中間介在者は、別のハイブリッド不整合取引の当事者ともなっており、その別の取引から生じる控除が、中間介在者の受け取る支払いを相殺

4. 対処方法（ディスカッション・ドラフト）

カテゴリー	バブリッド要素	不整合	国内法改正	リンクング・ルール		
				主たる対応	防衛ルール	対象範囲
ハイブリッド金融手段	金融手段に係る支払が、異なる性質のものとなる。	D/NI	控除可能な支払については、受取配当非課税の対象としない。 源泉徴収に係る税額控除に制限を行う。	支払国側での控除否認	受取国側での所得算入	検討中
ハイブリッド主体間支払い	主体や取引の扱いの差異のため、主体間の支払いや取引に基づく支払いが両国で異なる性質のものとなる。	D/NI	-	支払国側での控除否認	受取国側での所得算入	関連当事者（協働する個人を含む）および設定された取引
		D/D	-	投資地国での控除否認	被投資地国での控除否認	主たるルールには範囲を設定しない。防衛ルールは、関連当事者（協働する個人を含む）および設定された取引に制限
リバース・ハイブリッド	主体の扱いが異なるため、中間介在者の受取りが所得に算入されない。	D/NI	中間介在者所在地国は、申告義務や情報提供義務を課す。	投資地国は、受取りを所得に算入 投資地国が上記を行わない場合、中間介在者所在地国が行う。	支払国側での控除否認	被支配グループメンバー（協働する個人を含む）および濫用防止
不整合の輸入	中間介在者の受け取る第三国からの支払いが別のハイブリッド不整合取引により相殺される。			ハイブリッド防止ルールの導入		

金融手段に対する D/NI 否認ルールの効果					
受取国	無税	常に通常所得課税	軽減税率 ルール1, 3なし	軽減税率 ルール1	軽減税率 ルール3
支払国					
無税	(1) ND/NI	(2) ND/OI	(3) ND/RTR	(4) ND/RTR	(5) ND/RTR
控除不可	(6) ND/NI	(7) ND/OI	(8) ND/RTR	(9) ND/RTR	(10) ND/RTR
控除可 ルール2 導入なし	(11) D/NI	(12) D/OI	(13) D/RTR	(14) D/OI	(15) D/OI
控除可 ルール2 導入	(16) D/NI	(17) D/OI	(18) ND/RTR	(19) D/OI	(20) ND/RTR

出所：Michael L. Schler, BEPS Action 2: Ending Mismatches On Hybrid Instruments, Part 1, 144 Tax Notes 697, 703 (2014).

ルール1 (国内法改正)

支払国で控除される支払いは、受取国で非課税を適用しない。
軽減課税は適用可

ルール2 (主たる対応)

ルール1を考慮した後に D/NI があれば、受取国で通常所得課税を受けない範囲で支払国は控除を認めない。

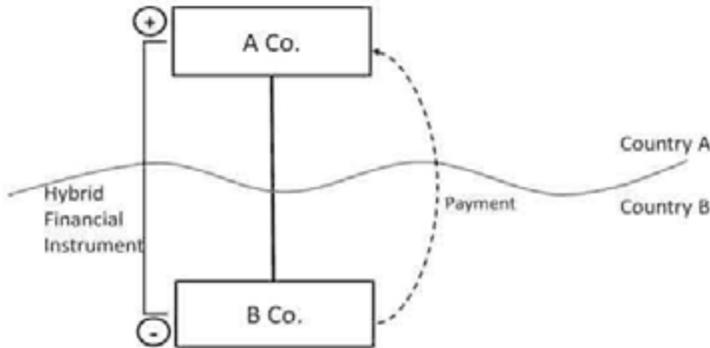
ルール3 (防御ルール)

ルール1と2を考慮した後に D/NI があれば (たとえば、ルール1の適用がなく、受取国がルール2を導入しておらず、かつ、受取国が軽減税率による課税をしている場合)、受取国は支払国で控除可能な範囲で、通常税率課税を行う。

日本の利子、配当課税に影響する可能性

ハイブリッド金融手段
事例

Figure 1. Hybrid Financial Instrument



出所：Discussion Draft at 19, Deliverable at 33.

B国の内国法人B社は、ハイブリッド金融手段を、A国の内国法人A社に発行する。この金融手段は、B国では負債として利子控除が認められ、A国では、免税、非課税、間接外国税額控除など何らかの二重課税排除措置(tax relief)が認められる。

金融手段の法的性質決定に、両国間で不整合

典型的には、debt/equity

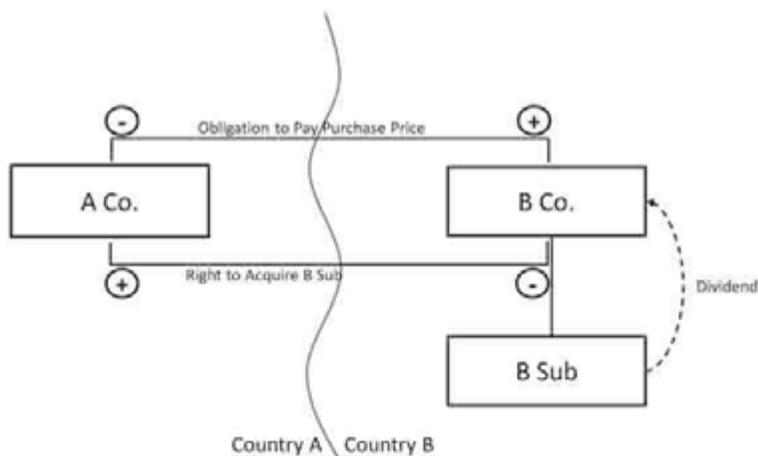
しかし、他の不整合(debt/debt mismatch)もある。

- (a) 延払いによる株式取得で、B国は金利相当部分の控除を認め、A国は出資として非課税
- (b) 必要的株式転換証券(mandatory convertible note)のプレミア部分について、B国は控除を認め、A国は非課税の利益とする。
- (c) 選択的株式転換証券の新株予約権部分について、B国は控除を認め、A国は無視。
- (d) 株主が法人に対して行う無利息貸付において、授受されるべき利子を、株主(貸主)は出資の増加と扱い、法人(借主)は支払うべき利子として費用控除する。

さらに

- (e) 債務証券の割引発行による発生利子(Original Issue Discount)について、利子控除とキャピタル・ゲイン課税の不整合

Figure 2. Collateralised Loan Repo



出所：Discussion Draft at 21, Deliverable at 35.

A国の内国法人のA社は、B国の内国法人BSubを所用している。A社は、B国の内国法人B社に、買戻条件付きでBSubの株式を譲渡する（レポ取引）。B国は、この取引によりBSub株式は、B社が所有するものとして課税する（形式主義）。A国は、BSub株式はA社が所有するものとして課税する（実質主義）。

B国は、B社がBSubから受け取った配当を非課税とし、B社によるがA社にBSub株式を売り戻す取引による譲渡益を、キャピタル・ゲインとする。

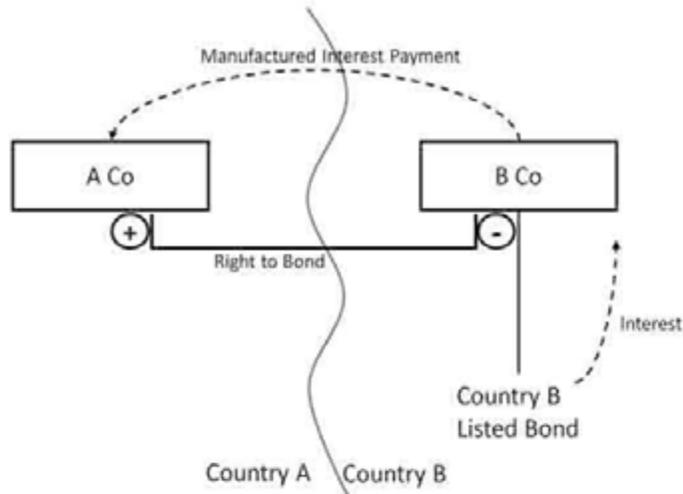
A国は、A社がBSubから配当を受け取ったものとみなすが、外国子会社配当として非課税等となる。また、レポ取引の費用（BSub株の譲渡収益－取得費用）は、控除可能な金融費用（利子）と扱う。

結果として、A国で外国税額控除超過額21が生じる（tax credit generator）。これは、A国での控除とB国での非課税（D/N I）に基づく。

外国子会社配当益金不算入方式の場合は、A国で70の損失が発生する。

	B Sub	A社	B社
純所得計算	所得 100	B Sub 配当 70 外国税額控除 30 純所得 100 B社支払利子 (70)	B Sub 配当 70
課税所得	100	30	0
30%課税	(30)	(9)	0
外国税額控除		30	
A国税額控除超過額	0	21	0
B国納税額	(30)	0	0

Figure 3. Bond Lending Repo – Tax Credit Double Dip



出所：Discussion Draft at 23.

B社は、金銭等を担保として、B国の上場証券（に対する権利）をA社から、一定の期間、取得する（借りる）。B社は、その期間に生じた証券収益（利子）からB国による源泉徴収額（10%）を控除した金額を、A社に支払わねばならない（manufactured payment）。しかし、B社は源泉徴収税を税額控除する。A社は、manufactured payment を、B国による源泉徴収を受けた受取利息と扱い、A国の外国税額控除を得る。結果として、A国とB国の両方で、収益への通常所得課税はあるが、税額控除が生じる。

	A社		B社	
純所得計算	M.P.	90	受取利息	90
	源泉徴収税	10	源泉徴収税	10
			M.P.	(90)
課税所得		100		10
30%課税		(30)		(3)
税額控除		10		10
純税額	A国	(20)	B国	7

10

ハイブリッド金融手段の無効化のための勧告（ディスカッション・ドラフト）

ハイブリッド金融手段ルール

- a) ハイブリッド金融手段に係る支払いは、受取国で通常所得課税が行われない限りにおいて、支払国で控除を認めない。
- b) 受取国は、ハイブリッド金融手段に係る支払いを、支払者が控除（または同等の措置）を認められ、かつ、上記(a)に従ったハイブリッド不整合ルールが適用されない限りにおいて、通常所得に算入する。
- c) 上記の不整合を防止するため、国内法により、受取配当非課税を、控除される支払いには適用しないこととする。

ハイブリッド金融手段

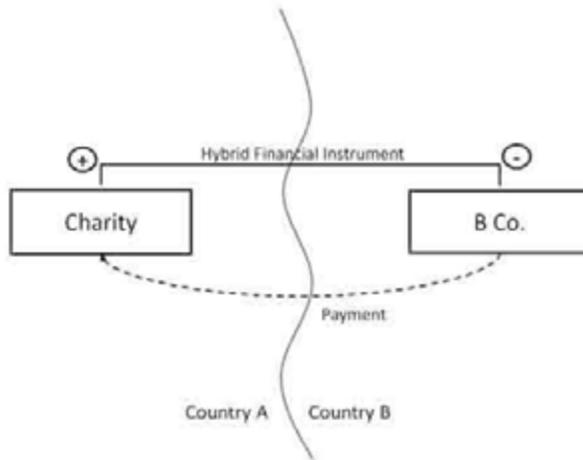
- d) このルールの対象となる金融手段の範囲は、国内法に委ねる。ただし、債務または持分として扱われる全てを含まなければならない。また、適切な場合には、債務または持分に代わる当事者間の取決めを含むものとする。
- e) ハイブリッド金融手段は、支払いが控除され、受取りが通常所得課税を受けない全ての金融手段（ハイブリッド移転を含む）を含むように広く定義すべきである。金融手段がハイブリッドとされるのは、通常の課税を受けるそれぞれの国の居住者間で同一の取引が行われたとき、必ず課税結果に不整合が生じる場合である。
- f) ハイブリッド移転とは、納税者が相手方当事者を行う資産に関する取引であって、以下の要件を満たすものをいう。
 - ・ 当該納税者が当該資産の所有者であり、当該資産に係る相手方当事者の権利は、当該納税者の義務と扱われ、かつ、
 - ・ 相手国の法では、当該相手方当事者が当該資産所有者であり、当該納税者の当該資産に係る権利は、当該相手方当事者の義務であるもの

課税上の資産の所有の判断は、資産からのキャッシュ・フローの受益的所有者として課税を受ける地位を判定するルールに基づいて行う。

技術的問題

- ・ タイミング
 - 発生主義課税（OIDルール）と支払時課税
- ・ 控除の意味
 - 税額控除、非課税主体
 - 控除の制限（部分的控除）は？
 - 軽減課税 + 非控除は？
- ・ 通常所得の意味
 - 適用限界税率による課税

Figure 4. Application of the Hybrid Financial Instrument Rule to a Tax Exempt Holder



出所：Discussion Draft at 29.

非課税主体（Charity）とのハイブリッド不整合金融手段による取引

- ・ 取引は、ハイブリッド不整合金融手段によるものとの性質を失わない。したがって、B国はB社の控除を否認する（主たる対応）。
- ・ A国も、防御ルールを適用する場合がある。非課税主体は、受け取った金額を通常所得に算入するが、非課税であることに変わりはない。
- ・ 逆に、非課税主体がB社からハイブリッド不整合金融手段による融資を受けた場合、主たる対応（控除否認）は、課税上の効果がない。しかし、A国が主たる対応を適正に実施している限り、B国は防御ルールを適用する必要はない。

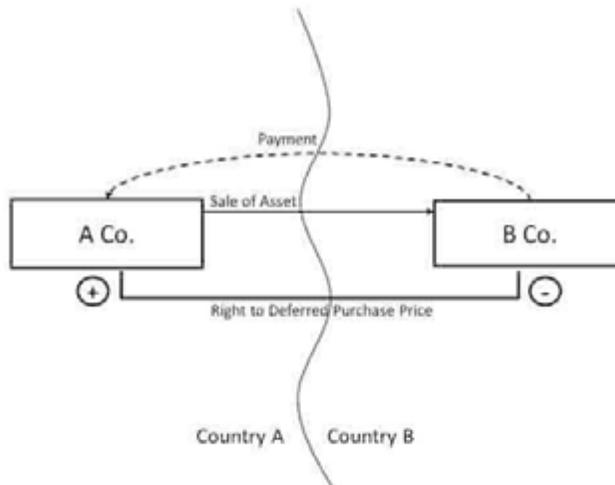
適用範囲

- ・ まず、配当益金不算入を制限する。
- ・ 上記により対処できない不整合は、転換社債（権利内容を変えることのできる債務証券）その他仕組証券(structured notes)を利用したもので、各国の技術的な扱いの差に基づく。このような不整合の特定と対処は、納税者と課税庁にとって、その考え方についても実施についても、より難しいものとなる。
- ・ Bottom-upアプローチ
 - 問題が顕著なものに限定
 - 関連当事者（協働する者を含む）間の取引
 - 不整合作出のために仕組まれた取引(Structured Arrangements)
 - 関連者
 - 協働(Acting in Concert)
 - 非典型的投資ビークル（「者」）

12

■ Structured Arrangements

Figure 5. Basic Hybrid Financial Instrument Structure



出所：Discussion Draft at 36.

資産の販売代価を延払いで支払う。

B国で金利部分は控除、A国はキャピタル・ゲインとして非課税

• Top-down アプローチ

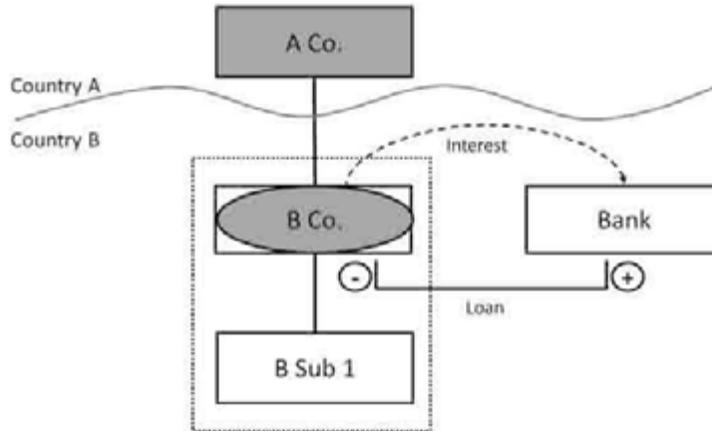
原則としての全てのハイブリッド金融手段を対象とし、納税者の遵守ができないもの、不当な遵守コストが生じるものを除外する。

一般的に取引される金融手段は除外

非関連者間での通常の取引への適用

ハイブリッド主体
事例 DD

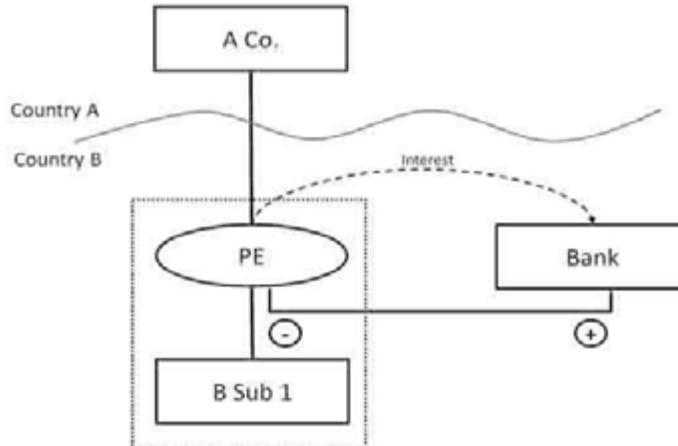
Figure 6. Basic Double Deduction Structure Using Hybrid Entity



出所：Discussion Draft at 44, Deliverable at 51.

A国は支払者を法主体とは扱わないため、支払利子は控除される。B国は支払者を法主体と扱う。利子の支払いは、連結申告等により、B国の関連法人の所得を減少させる。

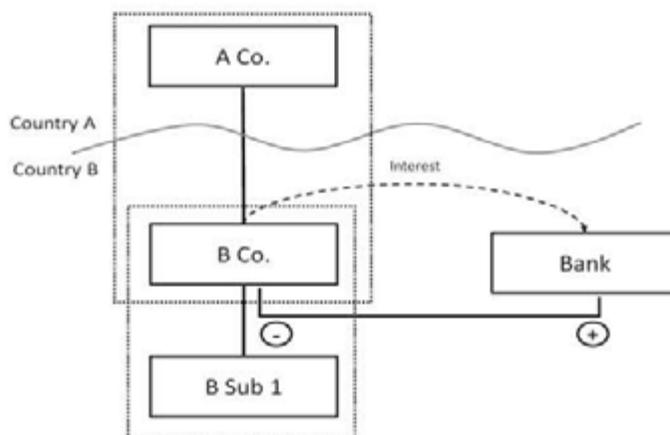
Figure 7. Basic Double Deduction Structure Using a Permanent Establishment



出所：Discussion Draft at 45.

前記で、B国は、PEを子会社と連結することを認めている。この連結がなければ、二重控除自体は、問題にならない。

Figure 8. Dual Consolidated Companies

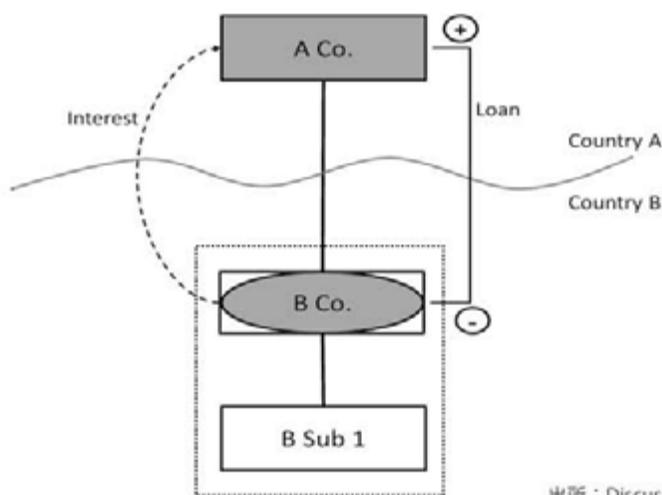


出所：Discussion Draft at 47, Deliverable at 55.

A国の内国法人A社は、B国で設立されたB社（A B両国の内国法人）を完全支配し、B社はB国のBSub1を完全支配している。B社は、A国税法によりA社と連結、B国税法によりBSub1と連結。

事例 D/N I

Figure 9. Disregarded Payments Made by a Hybrid Entity to a Related Party

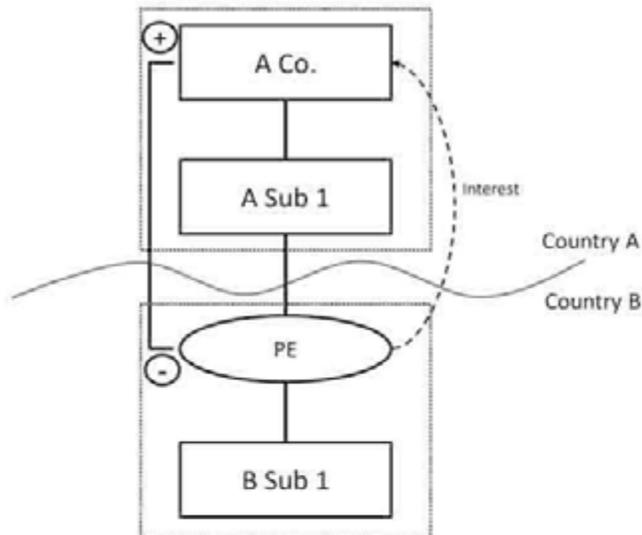


出所：Discussion Draft at 48.

A社はB社に貸付け。B社はA国法では法主体ではなく、A国はAとBを一体と見る。したがって、A国は貸借を無視。A社の貸付資金は、外部から調達。

15

Figure 10. Disregarded Payments Made by a Permanent Establishment



出所：Discussion Draft at 49.

A Sub 1 は、B 国に設けた P E を通じて A 社から借入れ。A 社と A Sub 1 は連結。A 国は、連結内貸借を無視。P E から A 社への支払利息は、A 国では課税されない。B 国では控除される。P E は、B Sub 1 と連結。

ハイブリッド支払い（ディスカッション・ドラフト）

ハイブリッド支払い、無視される支払い、二重算入所得の意義

- a) ハイブリッド支払いとは、ある国（子会社国）の法の下で、その支払いが控除され、その控除が二重算入所得ではない所得と相殺され、かつ、以下の要件のいずれかを満たすものをいう。
- 支払者が子会社国の居住者ではなく、他の国の法の下で、支払者（またはその関連者）に二重控除が生じる場合
 - 支払者が子会社国の居住者であるが、他の国の法の下で、二重控除が投資家（またはその関連者）に生じる場合
 - 支払者が子会社国と他の国の両方の居住者である場合
- b) 無視される支払いとは、ある国（支払者の国）の法の下で、その支払いが控除され、その控除が二重算入所得ではない所得と相殺され、かつ、以下の要件のすべてを満たすものをいう。
- 支払いが他の国（受領者の国）において納税者である関連者に行われること

- 受領者の国における受領者の扱いが、受領者の国の法の下で、その支払いを無視されるものとする

c) 二重算入所得とは、以下のものを言う。

- ハイブリッド支払いについては、子会社国と投資地国の両者の法の下で、課税上考慮されたならば、二重算入となること
- 無視される支払いについては、支払者の国と受領者の国の両者の法の下で、課税上考慮されたならば、二重算入となること

DDの結果を生ずる支払い（控除されるハイブリッド支払い）

主たるルール

- d) 投資家国に生じる二重控除は、同じ期間における当該納税者の二重算入所得を超える限りにおいて、控除を認めない。ただし、二重控除の超過額は、後の年度において、二重算入所得と相殺することができる。
- e) 損失が控除できなくなることを防止するため、二重控除の超過額は、投資家国において、納税者が、ハイブリッド支払いに係る控除が、子会社国の法の下で、いかなる者の所得も相殺しないことを立証した場合には、控除を認める。

第二次的ルール

- f) 上記のルールが適用されない場合、ハイブリッド支払いに係る控除は、子会社国において、同じ期間における当該納税者の二重算入所得を超える限りにおいて、控除を認めない。ただし、二重控除の超過額は、後の年度において、二重算入所得と相殺することができる。
- g) 損失が控除できなくなることを防止するため、二重控除の超過額は、子会社国において、納税者が、ハイブリッド支払いに係る控除が、投資家国の法の下で、いかなる者の所得も相殺しないことを立証した場合には、控除を認める。

D/NIの結果を生ずる支払い（無視されるハイブリッド支払い）

主たるルール

- h) 無視される支払いについて支払者の国が認める控除は、同じ期間における二重算入所得を超えないものとする。

第二次的ルール

- i) 無視される支払いについて、支払者の国において支払者の二重算入所得を超えて認められた控除の金額は、受領者の国において、受領者が通常所得に算入する。

技術的問題

- 二重算入所得との相殺
- ルールの順序と損失利用への影響

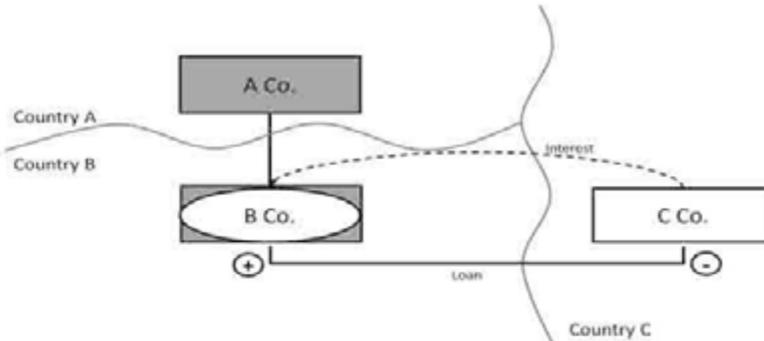
まず投資国で制限・・・子会社国では利用可能

二次的ルールが適用されると、控除の全額がルールの対象となる。

第三国への拡大（不整合の輸入・間接的D/N I）

リバース・ハイブリッド

Figure 11. Payment to a Foreign Reverse Hybrid

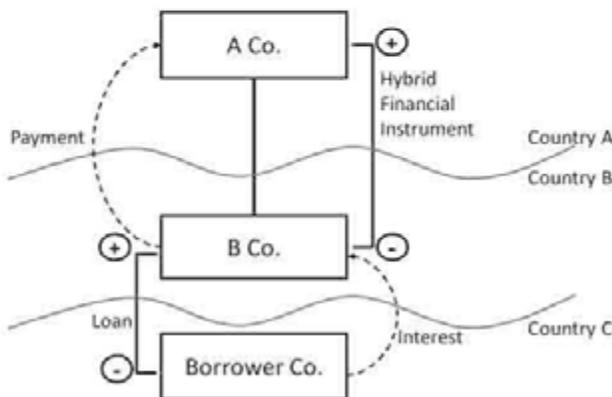


出所：Discussion Draft at 56.

A国のA社は、B国（中間介在者国）のB社（中間介在者）を完全支配。B社は、B国では法主体ではないが、A国は法主体と見る。C国のC社は、B社から借入れ。C社の支払利子は、C国では控除され、A国でもB国でも課税されない。

ハイブリッド金融手段

Figure 12. Importing Mismatch from Hybrid Financial Instrument



出所：Discussion Draft at 58, Deliverable at 59.

A社の完全子会社であるB社は、ハイブリッド金融手段により、A社から資金調達（支払いは、B国で控除、A国で非課税）。第三国Cの借入会社は、B社から通常の借入れ。利子はC国で控除。B社は、利子を通常所得とするが、ハイブリッド支払いにより相殺。この結果、C国とA国で、D/N Iが発生。

不整合の輸入およびリバース・ハイブリッド（ディスカッション・ドラフト）

主たるルール（投資家国での所得算入）

- a) 投資家国は、以下のいずれかの措置をとる。
- CFC税制または外国投資ファンド(foreign investment fund)税制について、国外の投資ストラクチャーを通じて居住者に発生する所得を、発生主義ベースで課税するための、特別な改正を行う。
 - 国内法について、同様の改正を行う。

第二次的ルール

- b) 設立された国の法の下で透明または部分的に透明な主体または取決め（中間介在者）は、その国の法の下で、次の場合、課税の対象と扱われる。その場合とは、投資家国または中間介在者の国の法の下で、その中間介在者によって得られた所得が考慮されない場合において、その中間介在者を支配する投資家が中間介在者をリバース・ハイブリッドと扱っている場合である。

防御ルール

- c) 支払地国は、（リバース・ハイブリッドや不整合の輸入の取決めのような）国外の非課税ストラクチャーへの支払いについては、その支払いが非課税の結果を生じ、または、ハイブリッド不整合取引により相殺される限りにおいて、かつ、その納税者が不整合取引の当事者と同一の支配グループに属し、または、租税回避の取決めの当事者である場合には、控除を認めない。

情報申告

- d) 中間介在者の国は、中間介在者に適切な情報申告の義務を課し、国外の投資家と課税当局が中間介在者の得た所得および利得と各投資家が受益する金額を明らかにできるようにする。

技術的問題

リバース・ハイブリッド

- 投資家国での課税・・・CFC税制の強化
- 情報の要件
国外での利益蓄積の把握・・・中間介在者国での情報申告
- 全ての国が中間介在者を法主体とみなす法改正を行う。
国内法への干渉が大きすぎるので、部分的に行う。

不整合の輸入

第三次ルールまで用意

適用範囲

- 投資家国による課税には、範囲の限定は不要。
- 中間介在者国については、50%以上の持分を持つ支配的投資家がリバース・ハイブリッドと扱うこと。
- 支払者国については、支払者と中間介在者、投資家が同一の支配グループに属していること、または、支払者が租税回避の取決めの当事者であること。

まとめ

国内法整備の必要性

法人税法 23 条の 2 の改正（行動計画 2 の要請）

控除される配当の適用除外

控除("deduction or equivalent tax relief")とは？

タックス・ハイブン対策税制との連続性確保？

軽（無）課税の利益が配当された場合

「9.5%」の再検討？

BEPS 行動計画 2 報告書の位置づけ

行動計画 3、4 との関係

モデル租税条約の改正、コメントリーの改訂

二重居住者、透明の主体

BEPS 行動計画 2 の論点

Bottom-up アプローチでの適用範囲

関連者

協働(Acting together)

Structured Arrangements

通常所得

支払いの概念

非課税と課税繰延べ

ハイブリッド金融手段とハイブリッド主体の共通性（互換性）

透明と不透明でよいか？

特定目的会社、信託

B E P S 行動計画 2 勧告の概要 (2014年9月16日公表) (Deliverable 17頁)

不整合	取引	国内法改善の 具体的勧告	ハイブリッド不整合ルールの勧告		
			対応	防御ルール	対象範囲
D/NI	ハイブリッド 金融手段	控除可能な支払については、受取配当非課税の対象としない。 源泉徴収に係る税額控除を対応部分に制限	支払国側での控除否認	受取国側での通常所得算入	関連者間取引および仕組取引(structured arrangements)
	ハイブリッドが行う無視される支払い	-	支払国側での控除否認	受取国側での通常所得算入	被支配グループおよび仕組取引
	リバース・ハイブリッドが受け取る支払い	国外投資税制の整備 非居住者たる投資家が中間介在者を透明と扱う場合、中間介在者の透明扱いを制限	投資地国での控除否認	-	被支配グループおよび仕組取引
DD	ハイブリッドが行う控除可能な支払い		親会社の控除否認	支払者の控除否認	対応は制限しない。 防御ルールは被支配グループおよび仕組取引に適用
	二重居住者が行う控除可能な支払い		居住者の控除否認	-	対応は制限しない。
間接的 D/NI	不整合の 輸入取引		支払者の控除否認	-	被支配グループや仕組取引のメンバー

仕組取引(structured arrangements)

ハイブリッド不整合が取引価格の中に織り込まれ、または、取引の事実や状況（条件を含む）から、ハイブリッド不整合を作出する意図が示されている取引。

関連者(related persons)

同一の支配グループに属し、または、25%以上の持分関係がある者

支配グループ(control group)

会計上の連結関係、当事者間または同一者による実質的支配関係または 50%以上の持分関係、モデル条約9条に規定する関連関係のいずれかの関係を有する2者は、同一の支配グループに属する。

協働(acting together)

2者が、(a)同一の家族に属する場合、(b)一方の者が常に他方の者の希望に従って議決権または持分利益の所有または支配を行う場合、(c)議決権または持分利益の価値または支配に重要な影響を与える取決めを行った場合、または、(d)2者の議決権または持分利益の所有または支配が同一の者または集団によって管理される場合（ただし、集団投資について一定の例外がある）、これら2者は、その議決権または持分利益の所有または支配に関して、協働するものと扱う。

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
立教大学法学部国際ビジネス法学科教授
財務省主税局参事官室企画官
(株)東芝財務部長付（租研事業部長）

青山 慶二
浅妻 章如
小宮 敦史
古田 洋

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69頁～87頁」に掲載されています。

はじめに

(渡辺) 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。パネリストの方はただ今ご紹介いただきました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参加いただいておりますので、その点はよろしく願いいたします。ご発言も個人としてのご発言ということで受け止めていただければと思います。従いまして、ここではお名前を肩書なしのさん付けで呼ばせていただきますので、この点もよろしく願い申し上げます。

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「平成26年度税制改正の中の国際課税原則の帰属主義への見直しについて」です。私から申し上げるまでもなく、外国法人が国内に支店を持っております場合に、支店に帰属する所得、もっと平たく言えば、支店が稼いだ所得については法人税の申告が必要ですが、その支店が自分で稼いだ所得でないもの、本店が例えば日本の企業に直接株式投資をしているような場合に、配当をもらった所得はどうなるのか。申告をしなければいけないのか。それとも源泉徴収だけでいいのか。この辺が従来国内法と条約とで食い違っておりました。

国内法は総合主義ですので、「それも申告してください」ということになっていたのですが、条約の方は「それは源泉徴収だけでいいです」ということになって、泣き別れておりました。今回は国内法を条約と合わせるといようなこともありまして、帰属主義に直したわけです。

そういう違ったところを合わせたという点もあるのですが、逆に言うと、これまでと別の変ったところもございます。例えば本店と支店との間の内部取引です。こういうものは



従来は原則として認識しない、益金にも損金にも入れないのだということにしておりましたけれども、今回は原則として「それは認識するのです。認識する場合には、移転価格税制の独立企業間価格でもってカウントするのです」というようなことになってきたわけです。

それから、実際に条文をご覧になられた方は、条文が相当入れ替わっているなどということにお気づきになられたかと思います。そういう面はかなり大きな改正です。このことにつきましてどんな改正であったのか。また、今後どんな問題があるのか等々について第1部で議論させていただきたいと思っております。

第2部は「G20/OECDを中心とした国際的な議論の潮流」ということです。BEPSプロジェクトの現状についてのディスカッションが中心になるかと思えます。BEPSはBase Erosion and Profit Shiftingの略ですが、アメリカの多国籍企業がヨーロッパで非常に低い税金しか納めていないということについて主にドイツ、イギリス、フランス等が怒って、こういう行為をやめさせるべく始まったというものです。

OECDの租税委員会を中心にこの議論をしております。OECDの租税委員会の議長は現在日本の浅川さんです。財務省の国際局長をやっておられまして、かつて日米租税条約の改訂を10年ほど前に課長としてやられた方です。

ただ、従来税の話は大体OECDの租税委員

会だけでやってきたわけですが、今回は OECD の租税委員会が中心ではございますが、OECD だけではなくて、OECD 未加盟の G20 のメンバーも入れているということです。入れているというのは、単に議論に参加させるというだけではなくて、投票権も他の OECD 加盟国と同じように 1 票を持ち、ついでに参加料を払ってもらっているということで、全く対等にやっていただいていますので、OECD・G20 プロジェクトといったようなものです。その意味で単なる税理論上の問題ということだけではなくて、政治的な意味合いもかなり持ったものになってきているような気がいたします。

ちょうど昨日に BEPS 行動計画の中の 7 つの問題について第 1 次報告書が出されたばかりです。極めてホットな 이슈 で、今日はそれも含めて議論させていただきたいと思っております。

それから、第 2 部の最後に、時間がございましたら、自動的な情報交換の最近の動向についても議論したいと思っております。

それでは、早速第 1 部の「国内法に定める国際課税原則の帰属主義への見直し」につきましてのディスカッションを始めさせていただきます。最初に小宮さんからご説明いただきまして、その後、青山さん、浅妻さん、古田さんからご意見、ご質問を頂戴して、さらに小宮さんからお三方のご質問にお答えいただくという順番で進めさせていただきたいと思っております。

それでは、小宮さん、よろしくお願いいたします。



I. 平成26年度税制改正の概要 (国際課税原則の帰属主義への 見直し等)

(小宮) 私からは平成26年度税制改正の概要ということで、国際課税原則の見直しを中心にご説明をさせていただきます。

〔国際課税原則の帰属主義への見直しのポイント〕 国際課税資料 1

国際課税資料 1 をお開きください。今回の改正における国際課税原則の見直しは、渡辺さんからもご紹介を頂きましたように、多岐にわたる改正になっておりますので、この 1 枚紙で全体像をご覧いただければと思っております。

今回のポイントは、資料の一番上にごあります総合主義から帰属主義への移行という箇所です。一言で申し上げますと、外国法人等に対する課税原則を従来の総合主義から帰属主義に改めたということです。また、併せて、恒久的施設 (PE) に帰属する所得の算定について、2010 年に導入されました OECD モデル租税条約新 7 条の考え方、Authorised OECD Approach の頭文字を取って AOA と称しておりますけれども、この AOA に基づくものに変えたということです。

この内容に入る前に今回の改正に至る経緯を

簡単にご紹介させていただきたいと思います。従来の課税原則である総合主義は、外国法人等が国内に恒久的施設を有して事業が行われている場合、その外国法人の全ての国内源泉所得を総合合算して課税をするという整理になっておりました。

他方、先ほどもお話がございましたように、租税条約では帰属主義、すなわち外国法人の国内事業所得につきまして、恒久的施設に帰属するものについてのみ課税するという方式を採用した租税条約のネットワークが広がっておりまして、現在ではわが国が締結する全ての条約において帰属主義が採用されているといった状況になっております。

その結果、わが国では租税条約締結国との間では帰属主義、租税条約を締結していない国との間では総合主義といったように、課税原則の二元化が定着していたという状況です。

一方、OECDでは、この部分を扱っているモデル租税条約7条について改正を検討する動きがありました。

OECDモデル条約7条は、もともと帰属主義を原則としていたわけですが、その解釈、或いは運用といったものは各国で統一されていませんでした。その結果として二重課税、二重非課税の排除が効果的に行われていないという問題提起がなされて、その改正の検討が行われてきたわけですが。

恒久的施設に帰属すべき利得をPE帰属所得といいますけれども、この算定アプローチを定式化するためのモデル租税条約7条の改正が2010年に行われて、新7条が導入されたわけですが。この新7条の導入によって、わが国の国内法を新7条の考え方であるAOAに基づいて帰属主義に見直そうといった機運が高まりまして、平成26年度の税制改正においてその見直しが行われたという経緯です。

26年税制改正の内容に戻らせていただきます。資料の一番上の箱の2番目の矢羽の箇所です。PE帰属所得の位置付けですが、かなり法律の

内容が改正されたとご紹介をいただきましたけれども、法制上の位置付けとして、PE帰属所得を国内源泉所得の1つとして位置付けています。

後ほど申しますように、このPE帰属所得については国内から生ずるもの他に、国外から生ずるものもあります。アメリカの税制などはこのPE帰属所得を国内源泉所得と国外源泉所得に区分しているという考え方を取っているようですけれども、帰属主義を採用するヨーロッパの主要国はPE帰属所得全体を国内源泉所得と位置付けているようです。わが国としてはヨーロッパの主要国と同様にPE帰属所得は国内源泉所得と位置付けることにしております。

PE帰属所得は、AOAに基づいて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いう形にしております。こうした擬制を行いますので、先ほどお話がございましたように、本店とPEの間における内部取引について、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するということになっております。

また、PEへの資本配賦、利子控除制限を行うこととなります。これはPEが独立した企業であるとした場合に必要とされる程度の資本を配賦して、その資本に対応する部分のPEの支払利子の損金算入を制限するというものです。

また、後ほどご説明しますが、帰属主義への移行に伴いまして、外国法人に対する外国税額控除が創設されています。以上が外国法人等に対する課税です。

次は内国法人に対する課税です。内国法人につきましては、外国税額控除額を算出する場合には、国外源泉所得の計算が必要になってくるわけですが。今回の改正は、国外源泉所得につきまして、内国法人の国外PEに帰せられるべき所得を国外源泉所得として定義するようにしております。従って、先ほど述べた外国法人のPE帰属所得と同様に、この計算に当たっても内部取引の認識が必要になります。この後、外国法

人の PE 帰属所得についてご説明いたしますけれども、この説明が内国法人の国外源泉所得の算定の場合にも基本的には当てはまるとご理解いただきながらお聞きいただければと思います。

最後に、「その他」の箇所に文書化という項目がございます。PE 帰属所得の計算において内部取引損益を認識するとされたので、その内部取引があったのか、なかったのか、さらにはどのような内容の内部取引が実はあったのかということを明確にするための文書を作成していただくことが必要とされております。この点も外国法人だけではなく、内国法人にも当てはまるということにご留意いただければと思います。

最後は資料の一番下の注のところですが、これらの改正はかなり大がかりなものでありますので、準備期間等を考慮しまして、施行の時期につきましては平成28年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税及び平成29年分以後の所得税について適用されます。

〔対比表（総合主義・帰属主義）〕

国際課税資料2

国際課税資料2は、総合主義と帰属主義の対比表です。これは今後お話しする内容も含めて、全体を比較していただくものですので、全体が終わってから、後ほどご覧いただければと思いますので、今回説明は割愛させていただきます。

〔総合主義と帰属主義の違い〕国際課税資料3

国際課税資料3をご覧ください。総合主義と帰属主義の違いについて具体的なイメージをお持ちいただくために、この図をご覧いただければと思います。左側に総合主義、右側に帰属主義の例示をイメージとして掲げさせていただきます。

総合主義のケースである左側の図をご覧くださいと、日本の PE において獲得した国内事業所得に加えまして、楕円形で囲まれた本店が直接稼得した国内源泉所得を総合合算したものが日本での申告対象所得であるという整理になっております。

この本店が直接獲得した国内源泉所得の例といたしましては、外国本店が日本の証券市場において有価証券を譲渡したときの譲渡益・キャピタルゲインなどが当てはまります。その結果、外国法人が日本に PE を持っている場合には、その所得が PE に帰属するか否かに関係なく、わが国で生じた所得の全てが法人税の対象となります。他方で、PE が獲得した所得であっても、PE が第三国で獲得したものは、右側のところに六角形の点線に第三国源泉所得と書いてありますけれども、これは日本で生じた所得ではないということで、国内源泉所得の対象とはされていないというものです。

一方、右側の帰属主義のイメージの方に移っていただきますと、PE に帰属する所得が法人税の課税対象だという考え方で課税関係を整理するというものです。従いまして、左側の図で課税対象であった本店が直接稼得した所得は、PE に帰属する所得ではありませんので、右側の図では点線で課税対象外とされているわけです。他方で、左側の図で点線六角形にありました第三国源泉所得につきましては PE に帰属する所得ですので、その所得が発生した場所に関係なく、新たに課税対象になるということです。これが実線の六角形の部分です。

帰属主義への移行に伴いまして、このように実線の六角形の部分の第三国源泉所得が法人税の課税対象とされますので、この所得に対して第三国と日本で二重課税が生じる可能性が生じてきます。これを解消するために、外国法人の PE 帰属所得について外国税額控除制度が創設されたということです。

〔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4

続いて、国際課税資料4は総合主義と帰属主義の課税方式の違いです。これを所得種類別に整理した表です。これも左側が総合主義、右側が帰属主義ということです。

総合主義の下では、外国法人が PE を有する

場合はすべからく国内事業所得のみならず、資産の運用・保有、資産譲渡等々、全て国内源泉所得は法人税の課税対象ということになっております。

右側の帰属主義のところをご覧くださいますと、「PEあり」のところはPE帰属所得とPE非帰属国内源泉所得という2つの所得に区分されているわけです。例えばPEが利子・配当を得た場合ですが、総合主義の場合は、それは事業所得ではなく、利子・配当所得という分類になっておりますけれども、帰属主義の下でPEがある場合には、PE帰属所得という形で法人税の課税関係が整理されるということになります。

表の左と右で課税の取扱いに違いが生じている部分が2カ所ほどございます。まず点線で囲まれた注3・注4と書いてある部分ですが、これはPEを有する外国法人のPE帰属所得について、先ほどの実線の六角形の第三国源泉所得の部分に当たります。

次は点線で囲まれた注5と書いてある部分です。これは総合主義の下では課税対象とされていたけれども、帰属主義に移行すると課税対象外になるということです。先ほどの楕円形の部分ということになります。

以上、簡単ですが、所得の種類別の違いです。

〔外国法人の国内支店に対する課税の新しい考え方(OECD承認アプローチ)〕

国際課税資料5

続きまして、外国法人の国内支店に対する課税の新しい考え方ということで、**国際課税資料5**にAOAの考え方についての図をご用意させていただきました。AOA、OECD承認アプローチは、先ほど来申し上げているようにPEに帰属する所得の算定をするアプローチです。

この考え方ですが、法人格が同一の本店と支店について別々の法人である親会社と子会社に見立てるというものです。具体的にどうということになるかというと、まず第1にPEの

果たす機能及び事実関係に基づいて外部取引、資産、リスク、資本をPEに帰属させるということです。2番目に、PEと本店との内部取引を認識するということです。3番目に、その内部取引が独立企業間価格で行われたものとするということです。この3点に基づいてPE帰属所得を算定しようというものです。このようなAOAの考え方に沿って国際課税原則を見直すということになったわけです。

資料の左側の改正前のご覧いただきますと、改正前に本支店間で仮に本店に利子を支払う、或いは支店が本店から利子を受け取るといった内部取引があったとしても、それは認識をしないということになっております。これが右側に行きますと、支店が本店に利子を支払えば、それを認識すると、支店の所得はその分減るということになるわけです。

ただし、金額が独立企業間価格と異なる場合につきましては移転価格税制に相当する措置による独立企業間価格に引き直すこととなります。この例にあるように、本支店間では支払利子は20であるという認識をしていたとしても、独立企業間価格は10であるといった場合につきましては、移転価格税制に相当する措置により内部取引価格を10に引き直すことになるわけです。

また、PE帰属所得の計算においてPEを独立した法人と見なすというわけですので、PEの必要な資本を認識していただくこととなります。PEのあるべき資本というものを計算して、PEが実際に計上した資本と比較をするということです。

一番右側の下のところに図が描いてありますが、PEが実際に計上した資本がPEのあるべき資本に足りないという場合は、余計に借り入れているということになりますので、その少ない部分に対応する負債は資本に相当するものであると見なしまして、対応する利子の損金算入を制限するという措置が講じられているわけです。

〔総合主義から帰属主義への移行の意義（二重課税又は二重非課税のリスクの緩和）〕

国際課税資料6

国際課税資料6に、総合主義から帰属主義への移行の意義ということで、資料を用意させていただきます。これは帰属主義といっても、AOAに沿った帰属主義ということです。

まず帰属主義ということでありまして、第1に先ほど来申し上げているように、租税条約と国内法の二元化の問題が帰属主義に統一されるということで、簡素で、かつ国際的に調和の取れた税制に近づくということです。その結果、対内・対外投資に好影響を及ぼすことが期待されるというのが第1点です。

無形資産の使用料といった本支店間の内部取引損益を認識するというをAOAではルール化しております。それに各国が従うことによって国際的な二重課税、又は二重非課税のリスクが緩和できるということになります。

現在、日本は内部取引損益を認識していないわけですので、仮に外国がAOAに沿った帰属主義、日本が改正前の総合主義ということになると、使用料が日本の支店から外国の本店に支払われるというような資料の中央のケースで見ますと、外国では使用料の受け取りを認識しますが、日本では支払いを認識しない（損金に算入されない）ということになるので、その部分が二重課税になるというような状態になります。下は逆の場合で、この場合には二重非課税が生じるということになります。

これについて各国がそれぞれAOAで対応するということになると、片方で課税所得が増えた分は片方で減るということで、非常にバランスが取れた形になるということで、国際的な二重課税、二重非課税の解消につながっていくと考えられます。

第2点といたしましては、支店の形態と子会社の形態とで課税原則が同じ形になってまいります。その支店形態と子会社形態との間のミスマッチが解消するということが考えられます。

第3点ですけれども、我が国が締結している条約は旧7条をベースにしたものが多いわけですから、そこについて新7条を導入していくということで、国際課税資料6に書いてあることが実現していくということになります。ただ、旧7条締結国との間でも、旧7条の中で容認された範囲の内部取引というものが一致いたしますので、二重課税、二重非課税の範囲は今よりは狭くなると考えられるところです。

〔内国法人に対する外国税額控除〕

国際課税資料7

これにつきましては、繰り返しになりますけれども、AOAの考え方は本店と支店が分離・独立した企業であるという擬制に立っておりますので、内国法人の外国税額控除における国外所得の計算においても、国外PEが得る所得を国外源泉所得として認識するという形になっております。

国外PEが得る所得の算定は、これまでご説明した外国法人のPE帰属所得の算定と基本的に同様という考え方によるわけです。これまで認識されていなかった本店との内部取引を認識して、国外所得を計算することになります。

また、国外PEが日本から得るような所得があるわけですが、右側の六角形のところです。これは国内から利子配当を得るわけですが、帰属が国外のPEですので、国外支店帰属所得、国外所得という形で認識するという形になるわけです。

以上が今回の課税原則の見直しに伴う全体像ということになります。

〔移転価格税制における第三者介在取引の対象範囲の見直し〕 国際課税資料8

国際課税資料8は、26年度税制改正でもう1点ほどご紹介したい項目がございますので、これを簡単に説明させていただきます。

これは移転価格税制に関する見直しです。ご案内のとおり、移転価格税制につきましては、国外関連取引が制度の対象になっているわけですが、内国法人と国外関連者との間に第

三者を介在させることによって移転価格税制の適用を逃れようという行為が想定されます。

このような行為を第三者介在取引といいます。これまで第三者介在取引につきましては、法人と非関連者との取引を国外関連取引と見なして、移転価格税制を適用するという措置が講じられておりましたが、その第三者介在取引の範囲は資産の販売、譲渡等の取引に限定されておりました。

今回の改正では、第三者を介在させた金銭の貸付け、保険、信用の保証といった役務取引、サービス取引等についても同様に移転価格税制の対象に含めることとされました。従って、再保険契約といったような取引が第三者介在取引の対象に含まれることとなります。

私からのご説明は以上です。

(渡辺) 小宮さん、どうもありがとうございます。大変要領よく大量なものをご説明いただきまして感謝申し上げます。

それでは、パネラーの方から順次ご意見、ご質問をお伺いしたいと思います。最初に青山さんからお願いいたします。

II. 平成26年度税制改正概要への意見

(青山) 今の小宮さんからのご説明で、理論体系が難しく実施する上でも手続き面の複雑さを伴う帰属主義につきまして、大変わかりやすい図を交えたご説明を頂き、ありがとうございました。

私も今年の『税法六法』の26年版を拝見しますと、帰属主義に向けての今回の改正というのは非常に広い範囲に条文がわたっていて、政省令にわたるまで詳細な改正になっているということがわかりました。恐らく財務省参事官室でのご努力は大変なものだったと敬意を表したい



と思います。その上で、私からは総論と各論に分けて幾つかのコメントと質問をさせていただきます。

〔帰属主義の意義〕

まず今回の改正によりまして帰属主義の下での課税の仕組みに透明性が保障され、かつPEの吸引力というものがなくなったことから、わが国にとってはインバウンドの投資のインセンティブを高める効果があったと評価されます。ただし、次に申し上げるような懸念も残ると思いますので、その点についてご意見をお聞かせいただければと思います。

〔帰属主義のグローバル基準化に向けたハードル〕

1点目は、AOAベースの帰属主義についてです。先ほどのご説明では国境の両側がAOAに沿った国内法改正、或いは条約の整備が行われて初めて二重課税、二重非課税が解消されるということでしたけれども、残念ながら帰属主義を全面的には受け入れていない国々が特に途上国を中心にして残っております。そのような状況の下では、本邦企業の立場から見たアウトバウンド投資における二重課税のリスクや解消されない不平等な競争条件が残るのではないかと考えられます。

これを減らすためには、バイでは租税条約交渉での帰属主義の徹底に向けた先方への働きかけ、或いはマルチの場ではOECDなどを通じ

て各国の国内法整備の状況のモニタリングなどをやっていかなければいけないと思いますけれども、これらについてOECDベースではどのような話し合いがされているのでしょうか。これが1点目です。

〔租税回避への耐久力の評価〕

総論の2点目は、今回AOAに基づく帰属主義の制度設計の下で、機能・リスク分析をベースとした重要な人的機能の重視及びそれを支える文書化の拡充などを通じまして、理念的には、この後の課題になりますけれども、BEPSなどの租税回避防止を高める効果があると信じられています。

他方、そのツールを使いこなす課税当局にとりましては、高い執行能力の具備を求めざるを得ないという宿命がございます。BEPSのプロジェクトでは移転価格税制の執行の困難性が正面から取り上げられていて、その困難性から来る租税回避行為への耐久力が検討の俎上に上っているわけですけれども、移転価格と同様なメカニズムを持つAOAの将来も同様な懸念があるのではないかということです。

その意味では今回の改正で、例えば本支店間の金融保証や再保険取引を除外し、或いは租税回避否認規定を加えたのは適切と私は思いますけれども、この租税回避否認規定につきましては現時点でどのような状況で活用できると予測されているのか。差し障りのない範囲で伺えればと思います。

〔TP税制との格差の縮小〕

それから、本支店間ベースでのこのような立法整備が進みますと、BEPSの方で移転価格の耐久力が問われている状況を考え併せますと、国内法ベースでの親子会社間の取り扱い、すなわち移転価格税制との格差を再認識させることになるのではないかと考えられます。これを縮小する努力は予定されているのかどうかについても伺いたしたいと思います。

〔PE帰属所得とその他国内源泉所得〕

各論について簡単に項目だけ申し上げさせて

いただきます。1点目はPE帰属所得とその他国内源泉所得との関係です。人的役務の提供所得や事業譲渡類似株式などについて、PE帰属所得への優先当てはめに加えまして、その他の国内源泉所得への分類を維持したと先ほどの図では理解致しました。

このことは将来BEPSプロジェクトなどを通じまして、例えばサービスPEの概念などが拡大する可能性を見据えてのことでしょうか。サービスPEといいますのは物理的施設がなくとも、提供者の滞在期間によってPEを認定できるようなシステムです。これもちょっと違った見方かもしれませんが、その点についてお聞かせいただければと思います。

〔内部取引の文書化〕

次に、費用配賦につきましては、根拠となる文書を保管していないと費用配賦そのものを認めないという従来の考え方が維持されると伺っていますけれども、今回の支払いが行われた内部取引の文書化、例えばロイヤルティーなどの文書化がなされていない場合に、課税当局は機能・リスク分析をスキップして、支払いの損金算入を否認できるのでしょうか。これも確認のためにお伺いさせていただきたいと思います。

〔移転価格の未解決の問題〕

また、これに関連しては、無形資産のところでは例えばのれんや集合的労働力など、移転価格の分野で未解決の問題が恐らくAOAの分野でも共通して課題になってくると思いますので、早い時期のコンセンサスが望まれると思います。

〔納税者向けガイダンス〕

各論の最後ですけれども、外国法人の外税控除につきましては3カ国が関連するケースが現れて、複雑な適用関係が予測されますので、多様なケースに対応した納税者向けのガイダンスが必要ではなからうかと考えます。以上です。

(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、浅妻さん、どうぞよ



ろしく願います。

〔帰属所得主義について〕

(浅妻) 1点に絞りたいと思います。PEの帰属利得に関しまして法人税法147条の2ができて、同族会社の行為計算否認に類するような否認規定が設けられたのですけれども、これに関して、PEの帰属利得を計算するということはアームズ・レングスで計算することを擬制するものであります。私法上は本支店間で取引がないけれども、みなし規定としてアームズ・レングスで考えるということは、PE帰属利得がそもそも否認規定ほいものなのではないか。そうすると、それに屋上屋を架して、147条の2を設けるような考え方というのはちょっとやり過ぎなのではないかといった疑問があり得るところです。

ただ、私個人としては、147条の2の存在意義は一応ありうると思っております。というのは、アームズ・レングスに準拠してPE帰属利得を考えますということになっているのですけれども、アームズ・レングス取引の中でもPEの帰属利得の計算において考えてはいけないようなタイプの取引というのがあるのではないかと考えられます。

国際課税資料5, 6では支払利子とか、使用料というタイプをこれからは擬制して考えてい

くのだということなのですが、例えば保険取引は本支店間では擬制されないことになっています。親子会社、子会社間だったら、或いはアームズ・レングスだったら保険取引というのは当然あり得るわけですが、本支店間ではないということになっております。ですから、アームズ・レングスの世界では存在し得る取引なのだけれども、PEに関しては考えないということがあるということがOECDでも話し合われて、日本でも採用されているところです。

保険取引以外にも、アームズ・レングスでは存在し得るがPE帰属利得の計算においては無視すべきようなタイプの取引、というのがあるのかもしれないと思っております。ですから、147条の2は一応みなし規定ではあるのですけれども、さらに否認規定を念のために付け加えておく必要があったのかなと思っております。ただし、私個人はこの考え方について「税大ジャーナル」の方に書いたのですが、若干限界もあるだろうと思っております。

今の段階で小宮さんが「どういものが否認されるタイプです」と言うことは難しい段階だろうと思うのです。私が今日述べました推測について良いとも、悪いとも言いにくいと思うのですが、そういうコメントです。以上です。

(渡辺) 浅妻さん、どうもありがとうございました。それでは、最後に、古田さん、どうぞよろしくお願いいたします。

(古田) 小宮さん、ご丁寧なご説明をどうもありがとうございました。

〔内国法人である一般事業会社における注意点について〕

私の方からは次の3つのお願い、或いは確認をさせていただければと思います。1つ目は、内国法人である一般事業会社における注意点についてです。総合主義から帰属主義への移行に



つきましては、大きく影響を受けるのが外国法人であるということ、或いは平成28年4月1日以後に開始する事業年度から適用されるということで、内国法人、特に銀行や商社というよりは、弊社のような一般事業会社では少し油断があり、その対応への意識があまり高くないのではないかと考えております。

つまり、本格的な準備に着手している企業は少ないのではないかと、むしろ具体的にどのような影響があるのか学習を始めた企業がほとんどではないかと思われまます。しかし、内国法人につきましても、少なくとも次の2つに関しては影響があるとされておまして、それなりの手当てをしておく必要がございます。1つは外国税額控除制度における国外源泉所得の計算、他の1つが内部取引に関わる文書化です。

ただし、この点に関しましても、旧モデル7条、或いは新モデル7条の比較を含めた帰属主義の概念そのものが複雑であること、その改正点に関連するポイントが非常に多岐にわたって大量であるということをご考慮いたしますと、完全に理解している方は非常に少ないのではないのでしょうか。

本年4月には、ここ租研におきまして財務省主税局担当者様よりご説明いただいておりますが、従来にも増して長時間ご説明いただいても足りないぐらいであったことから明らかなように、その複雑さや量の多さは際立っております。

した。

弊職自身も対応に当たりまして、何か漏れがあるのではないかという不安を持っておりますので、いま一度、帰属主義への移行に関しまして、内国法人、特に一般事業会社にどのような影響があるのか、いわゆる注意点、準備が必要となる点につきまして、先ほどの2点以外に他に何かあるのかも含め、少しかみ砕いてご整理、ご教示いただければと思います。

〔国外源泉所得の計算について〕

2点目は国外源泉所得の計算についてです。国外源泉所得の計算につきましては、現在まで国内源泉所得以外が国外源泉所得とされてきたものが、国外PE帰属所得を中心として、いわゆる積み上げ方式により算出することになっております。

この国外PE帰属所得の把握もPEの機能及びリスクを分析して、共通費用配分、資本の配賦、負債利子の加算等を考慮に入れなければなりません。一言で申し上げますと、非常に複雑な手続きが要求されるわけですが、ただし、国外PE帰属所得の中には、技術者を派遣して、たまたま183日を超えてしまったというような、いわゆる一時的に発生するものもございます。このようなケースにまで複雑な計算を要求するのは少し無理があるような気がいたします。もちろん、これは一例でございますが、ケースに応じて少し簡易的な措置を施していただくような運用の面での配慮を今後ご検討いただかせませんか。

〔内部取引に関わる文書化について〕

3点目が内部取引に関わる文書化です。国外源泉所得の計算に関わってくると思われまますが、内国法人の本店と国外事業所等との間の内部取引につきましては文書化が必要となり、独立企業間価格が要求され、さらにその算定は移転価格税制と同様とされ、その算定に関する文書化も要求されております。

この文書を準備する際、もう少し具体的にどのようなものが必要となるのか、インストラク

ションを頂ければと思います。例えば契約書がない場合、作成すべき契約書類似書類の例示サンプル、国外事業所等が果たす機能、リスクに関する書類の例示サンプル等がありますと幸いです。以上です。

(渡辺) 古田さん、どうもありがとうございました。PEの代表は支店ですけれども、支店というのは全ての業種が持っているわけではありません。金融機関の場合には海外支店を持っているケースが非常に多いわけですけれども、一般の事業会社では支店は持っていない、現地法人・子会社しか持っていないというケースが多いです。そういうことで、事業会社はちょっと違うのだというお話があったのではないかなと思います。

それでは、小宮さんの方から今のお三方からのご質問、ご意見についてのお考え、お答えをよろしくお願い申し上げます。

(小宮) 3人のパネラーの皆様から非常に貴重なコメント、ご意見、ご質問を頂きましてありがとうございました。順不同でお答えをさせていただきたいと思います。

〔PE 帰属所得に係る行為計算否認規定〕

PE 帰属所得に係る行為計算否認規定につきまして、浅妻さんから規定の趣旨、或いは場面、それから、青山さんからも適用場面、移転価格税制との格差といった点についてご質問を頂いております。

外国法人のPE 課税につきましては、同一法人の内部で機能、資産、リスクの帰属を人為的に操作するということが比較的容易であるだろうということから、同族会社と同様に潜在的な租税回避リスクが高いのではないかと考えられるところです。

機能、リスク等の帰属に関する人為的操作と一口で申しまして、同一法人内部ということ

なので、相当多様なバリエーションがあるのではないかと考えているところです。その中には個々の取引だけに着目すると独立企業原則と整合的だけれども、全体として見た場合には税目的の観点から問題があるのではないかという場面があるのではないかと考えております。

具体的なケースをこの場で申し上げるのは難しいのですが、例えば外国法人の日本支店が本店とが取引を行う場合に、日本支店と本店との間に意図的に外部の第三者を間に挟むことにより、結果として支店が独立企業間価格を超える支払いを行うことによりPE 帰属所得を圧縮するという考えられます。このケースでは、支店と外部の第三者の取引は、移転価格税制の対象にはならないわけです。こういったPE 帰属所得を減少させるようなケースも抽象的には考えられるのではないかとことです。そのため、外国法人のPE 課税に関しまして、同族会社の行為計算否認規定に類似したような包括的な租税回避防止規定を設けるとい形にさせていただいております。

他方で、そうすると移転価格税制と格差が出てくるのではないかとことですけれども、その点について対応するという事になってくると、例えばGAARのような一般的行為計算否認規定を措置してはどうかといった議論につながってくるのかもしれませんが、これにつきましては課税の現状とか、国際的な潮流といったものを勘案しながら、導入が本当に必要なかどうかというのを今後検討していく必要があるのかどうかというところだと考えております。現時点ではGAARを措置しなければいけないというところではございません。

〔所得計算の簡素化〕

続いて、所得計算の簡素化について古田さんの方からご質問、ご確認事項がございました。今回の改正は確かにかなり複雑なところもございますし、私どもといたしましても、納税者の方々の事務負担、コストといったものについては十分配慮していかなければいけないと考えて

いるところですが。

他方で、適正な課税という目的もないがしろにはできないというバランスの中で今回の制度を仕組んでいったわけです。その中でご関心の点について、お答えになっているかどうかよくわかりませんが、申し上げますと、今回の改正では PE 帰属所得の計算において内部取引を認識してくださいということになっているわけです。他方で、従来のような本店としての共通経費について、本店配賦経費を配分するという仕組みも存置されています。

従って、PE において費用計上する場合において、PE と外国本店に内部取引があったと認識する方法もあれば、外国法人全体として利用した共通経費をその内容に応じて日本 PE に配分するという両方を取り得るケースもあるのではないかと思います。もしそういう場合であれば、後者を選んでいただければ、従来の実務慣行を変える必要がないという意味では事務負担の軽減につながる可能性があると考えております。

また、PE 帰属所得計算、負債利子の加算調整等の話ですが、確かに利子加算調整を行う場合には国外 PE 帰属資本相当額を計算していただくということになっております。この方法につきましても、一般事業会社は特例的にリスクを加味せずに、簿価を用いて計算することができるという簡便法が措置されており、一定の事務負担に配慮しております。

さらに申し上げますと、この利子の加算調整自体は内国法人が国外源泉所得の外国税額控除の枠を算出する際の計算であり、申告書への書類添付がある場合に限り、適用が認められるということです。銀行、証券会社以外の内国法人については、その選択により利子の加算調整自体を行わないことも実務的には可能なのではないかと考えられるところですが。

〔文書化について〕

文書化の点につきまして古田さん、青山さんからご質問を頂いているところですが、古田さん

からは文書化の詳細、それから、契約書がない場合の対応ということでご質問を頂いています。

国外事業所等に帰属する所得ですけれども、その内部取引を加味するのですが、内部取引の内容は国外 PE の機能や事実関係に基づいて判断されるということで、文書化というのはその判断の重要な出発点になるわけです。納税者にとりましても、内部取引に関するご自身の認識を表した文書を作成するというところで、税務リスクの軽減、予見可能性の向上につながると考えているところですが。税務当局にとりましても、先ほど申し上げたような出発点ですので、税務執行が明確化されることが期待されるわけです。

内部取引について契約書というのは当然には作成されないというものですので、契約書がない場合につきましては、どのような内部取引をどのような条件で行ったのかを明らかにすることで、第三者間で取引を行う場合に通常記載される取引条件、或いは取引内容等について明示された書類を用意していただくという必要があるわけです。

また、青山さんから内部取引の文書化をしていない場合についてのご質問を頂きましたけれども、内部取引の文書化がないからといって、直ちに内部取引自体がなかったということにはならないということです。内部取引の有無、金額の妥当性につきましては、それ以外の各種の事実関係に基づいて判断されるということになるかと考えております。

〔グローバル基準化に向けたハードル〕

青山さんから AOA ベースの帰属主義のグローバル基準化に向けたハードルというご指摘がございました。確かにマルチの OECD の場での議論が必要になってくると思います。

日本の努力といたしましては、条約改正ということで、昨年12月に署名をされました改正日英租税条約におきましては AOA ベースの帰属主義が初めて導入されることになっております。今後も租税条約の締結、改正の際に相手国と交渉をしながら、基本的に AOA を導入してい

たいと考えているところです。

〔PE 帰属所得の分類〕

税制改正の PE 帰属所得の位置付けにつきまして、位置付けというか、分類につきまして将来サービス PE が拡大する状況を見据えてかというご指摘も青山さんから頂いております。

今回はさすがにそこまでは考えていないというのが正直なところです。サービス PE が拡大するのを所与のものとわれわれは考えているわけではございません。PE の範囲につきましては、BEPS プロジェクトをはじめとして、国際的にもまだ議論が進んでいるところですので、その議論の進行を踏まえつつ検討していければと考えております。

〔外税控除〕

また、外国法人の外税控除について3カ国が関連するケース等ですが、具体的なケースについて納税者の方々に対してどういうガイダンスをしていくのかというのは、いろいろな方々のご質問、ご意見をこれから幅広くお伺いしながら対応を検討していきたいと思っております。

〔一般事業会社における注意点〕

古田さんから一般事業会社における注意点ということです。確かに支店を有する一般事業会社がどこまであるのかという点があるかと思えますし、まさに注意すべき点を古田さんにおっしゃっていただいたので、あまり付け加えるところはないのです。

あえて付け加えるとすると、今回の改正により外国法人の PE 帰属所得の計算において内部取引を認識していただくわけですが、その内部取引の認識のタイミングについてです。外部取引と連動しての内部取引、例えば本店から日本支店に内部売上げがあって、それを日本支店が外部に売上げるといったような場合には、法人全体としてその損益を認識したか否かに拘わらず、内部取引があった時点で、内部取引損益が生じた段階で認識をしていただくということになります。

ですから、内国法人の場合は外国に PE があ

るわけですから、外国の PE が日本本店に対して内部売上げを認識して、その後、本店が外部に売上げを認識するというケースでは、外部への売上げを認識していないという段階であっても、PE が本店に対して売上げを認識したら、その段階で国外所得金額を認識していただくということになるということです。その他にも細かいところがあると思いますが、そういった点についてはご留意いただければと思います。

私からは以上でございます。

（渡辺） 小宮さん、どうもありがとうございます。

今回の帰属主義への見直しは、実際に実施されますのは、平成28年4月1日以降に開始する事業年度からで、まだ時間はあるわけです。今お聞きいただきましたように、ある面で支店に本来ない資本金の配賦をするとか、相当精緻にできたものですので、執行の段階になるとまたいろいろ問題が出てくるかもしれません。そんな意味で各企業の方もご関心を持っていただき、自分のところはどうなるのかということで、時間があります間になるべくのご準備をいただければという感じがするわけです。

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「BEPS 及び自動的情報交換」に移らせていただきます。最初に小宮さんの方から BEPS の現状及び自動的情報交換についてご説明をお願いいたします。

Ⅲ. G20／OECD を中心とした国際的な議論の潮流

1. BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクトの現状

（小宮） また資料をお開きいただきまして、国際課税資料9のBEPSの方から始めさせていただきます。いただければと思います。

〔税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画〕 国際課税資料9

BEPS 行動計画の現状を簡単に取りまとめております。そもそもこの行動計画の発端は、リーマンショック後、各国は非常に財政状況が悪化して、増税、或いは歳出削減という形で多くの国民負担を求めてきております。そういう中で、グローバル企業が国際的な税の隙間とか、抜け穴を利用して税負担を軽減し、圧縮している、ほとんど税金を払っていないという問題が欧米でかなり政治問題化しております。

こういった問題がかなり盛り上がったのですが、その対応に関して一国だけでできるかという、1カ所をふさいでも、また他のところに行ってしまう意味がないわけです。そこで、国際協調による取り組みが必要だということで、先ほどご紹介がございましたように財務省の国際局長である浅川が議長を務めておりますOECD 租税委員会におきまして、「税源浸食と利益移転」は英語でBase Erosion and Profit Shiftingですが、その頭文字を取ってBEPSと呼ばれるプロジェクトを立ち上げたということです。

これはG20という国際的な場で非常に熱心に議論されているところで、昨年7月のG20の財務大臣会合、それから、9月のG20サミット、首脳会合でも議論が行われて、G20諸国から全面的な支持が得られているということです。

BEPS 行動計画の重要な点は、OECD だけではなく、G20という枠組みを設けたということにあります。3番目の○のところ※で

OECD 以外にどんなメンバーがいるかというのを並べております。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、南アフリカと非常に有力な経済新興国が含まれております。こういったメンバーを含むことによりまして、先進国と新興国の双方を含んで実効性のある議論を進めていく場となることが期待されているわけです。

〔BEPS プロジェクトの歩み〕 国際課税資料10

国際課税資料10はBEPS プロジェクトの歩みですので、これは割愛させていただきます。

〔BEPS の問題点〕 国際課税資料11

国際課税資料11をお開きください。BEPS の問題点です。これはあらためて申し上げるまでもございませんけれども、どのような問題があるかということをおのOECD の作ったBEPS 行動計画の内容に基づいて整理したものです。

多国籍企業が先ほど申し上げましたような過度な節税対策によって税負担を軽減しています。これによって何が起るかということですが、まず政府にとってみますと、下線を引いたところになりますが、政治問題化したということでもわかりますように、納税者の不公平感が非常に高まるということです。それによって税制全体に対する信頼が揺らいでしまうという非常に大きな問題がございます。

また、企業にとっても「節税を行っているだけで、よいではないか」ということではございません。特に日本の企業はそういったBEPS を利用した節税をあまり行っていないと承知していますが、そういうBEPS を利用した節税を行っていない企業、或いはBEPS を利用できない国内企業、典型的には中小企業ですが、こういった企業がBEPS で税金をあまり払っていないグローバル企業と本当に対等に競争できるかという、なかなかそうもいかない。競争条件は不利になっているということがございますので、公平な競争条件を整備するという意味でもBEPS は非常に問題があるということです。

従って、BEPS 対策のための国際協調の取り組みというのは、納税者の税制に対する信頼の確保、公正な企業活動の促進による堅実な経済成長という意味で大きな意味があるという点について経済界の皆様のご理解を頂ければと考えているところです。

〔OECD 租税委員会 BEPS 行動計画（概要）〕

国際課税資料12-14

国際課税資料12から14に BEPS 行動計画の項目を並べております。BEPS 行動計画は15の行動計画（アクションプラン）に分かれております。それを項目ごとに期限を切って結論を出すという取り組みです。これまでいずれも OECD の場で何回ともなく議論されてきたような話題も含まれているわけですが、これについて期限を切って結論を出すということにしたわけです。

一昨日の9月16日に第1弾の報告書が公表されております。昨日の新聞にもかなり報道されておりましたので、皆様もご覧いただいたのかなと思っております。この資料に網かけをした部分が第1弾の報告書に該当するところで、期限が2014年9月となっております。

その他の行動計画につきましては、2015年9月、それから、2015年12月といった期限が付されておりますので、さらにもう1年以上検討・議論を続けて全体が取りまとめられる予定です。

ちなみに今回9月に取りまとめられた報告書につきましては、この週末にオーストラリアのケアンズで行われます G20 の財務大臣会合に提出されると聞いております。

今回、国際課税資料12では1番、2番、5番、国際課税資料13で6番、8番、それから、国際課税資料14で13、15番という7つの報告書が取りまとまったわけです。本日はその主な行動についてご説明させていただきたいと思います。

〔行動1 電子経済の課税上の課題への対処〕

国際課税資料15

国際課税資料15をお開きください。行動1「電子経済の課税上の課題への対処」です。電子経

済という耳慣れない訳語を使っておりますけれども、原文では digital economy と書かれています。電子商取引等の新たなビジネスモデルに対して現行の国際課税ルールで、法人税等の直接税、それから、間接税、消費税の課税が十分に行えていない恐れがあるという問題意識の下でその対応策を検討してきたものです。今回はかなり分厚い報告書が出されておりますけれども、それをあえて簡単にまとめております。

電子経済がもたらす課税上の課題ということでは4点ほど指摘をされております。①から④までございますけれども、このうち①から③が直接税、④が間接税に関する課題として指摘をされております。

①ですが、事業所得につきまして、先ほど来申し上げている PE の関係で、PE なくして課税なしという原則がございます。これまでも電子取引に係るサーバは PE として扱われるということになっておりますけれども、そのサーバすら顧客の所在国にはないといったように、物理的拠点が全くないために、事業所得として顧客の所在する国で課税することができないというような場合についてどのように考えるかという課題でございます。

次の②ですが、最近ビッグデータビジネスというのが話題になっていますが、企業が他国の顧客利用者等のデータを大量に収集して、そのデータを基に他の国でビジネスを行い、その他の国で経済的利益を得ているようなケースです。その企業が得ている利益はデータの収集元である国で生じたのではないか。そういった観点からどういうふうに課税ができるのか。或いは課税をそもそもするのかというような考え方の課題が指摘されております。

③はややテクニカルになりますけれども、租税条約等では事業所得、使用料といった所得の分類ごとに課税関係が規定されております。クラウドサービスの対価といったようなものについては、果たして事業所得なのか、使用料なのかといった形で、租税条約の適用上どのように

分類するかという課題が指摘されております。

最後の④は間接税の課題です。電子商取引において海外から消費者に直接電子配信によって電子書籍とか、音楽配信とか、そういったサービス提供が行われる場合、Business to consumer (B2C) 取引の場合について消費課税をどのように確保するのかという課題が指摘されています。

【行動1 電子経済の課税上の課題への対処】

国際課税資料16

国際課税資料16として図を付けております。これにつきまして今回の報告書では「こうせよ」という勧告ではなくて、オプションという形で幾つか提案が示されております。

国際課税資料16をご覧くださいますと、顧客がいるところはA国、会社があるところはL国ということで、このA国の顧客が音楽の電子コンテンツを購入して、L社に代金の支払いをするという事例です。オプションの(A)が中頃に書いてありますけれども、L国のL社の物理的拠点がA国にないという場合に、電子商取引におけるPEの考え方を見直すことについてどうかということでも幾つか提案がなされております。

(B)は、A国でデータを収集しているというときに、そのデータの価値に着目した課税ができないかということで、これも幾つかのオプションが提示されています。

(C)ですけれども、物理的拠点がなくから課税ができないということであれば、決済を行う金融機関への源泉徴収をしてはどうか。例えば電子商取引の場合はクレジットカードでお支払いをされる方が多いと思いますけれども、間に挟まっているクレジットカード会社からL社に対して支払いが行われるときに源泉徴収を行ってはどうかという提案がなされています。

最後に消費税の関係では(D)のところにありますけれども、B2C取引について消費地であるA国において消費課税を行ってはどうかというオプションが提示されております。

あえて抽象的なご説明を申し上げましたけれども、4つのオプションはいろいろ詳細が出ているのですけれども、どこまでフィジビリティがあるのか、どういった影響があるのかという点については評価が行われておりません。今後さらにOECDにおきまして中立性の観点でどうなのか、効率性の観点でどうなのかといったような評価が行われる予定です。例えばPEの問題は、他のPEの認定に関する行動計画もあるものですから、そういった他の行動計画の検討も踏まえて、オプションの技術的詳細や影響について検討するというようにされております。

なお、わが国における対応ですけれども、消費税に関しましては今年の6月に政府税調の方で電子商取引への消費課税に関する制度案が示されたところですので、今年の年末の平成27年度税制改正プロセスにおいてさらに検討が進められると考えているところです。以上が行動1です。

【行動2 ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化】国際課税資料17

続いて、行動2が国際課税資料17になります。これにつきましてはハイブリッド・ミスマッチですけれども、金融商品や事業体に対する複数国間における税務上の取り扱いの差異があって、それを利用して税負担を軽減するというものです。二重非課税になるような形に軽減することが問題視をされているということです。

【ハイブリッド金融商品（支払者側で損金算入、受領者側で益金不算入となる配当のケース）】国際課税資料18

報告書では二重非課税の発生を幾つもの類型化した上で対応策を提案しておりますけれども、この場ではそのうち1つだけご紹介をさせていただきます。国際課税資料18をご覧ください。

ハイブリッド金融商品ということで、負債の性格と資本の性格の両方を持つような金融商品です。例えばある種の優先株式のようなもので

す。これはB社が優先株式の発行者、A社がその優先株式を保有している者というケースです。B国ではこの優先株式の配当については利子とみなして、損金算入ができます。A国ではその配当は株式の配当ということで、外国子会社配当益金不算入制度が適用されるという形で、結果的にA国でも、B国でも課税されない二重非課税が生じるというケースです。

報告書におきましては、このようなケースへの対応として、国際的二重課税排除のために措置されている外国子会社配当益金不算入制度につきましては、配当支払者において損金算入される配当は適用除外とすべしということが勧告されているわけです。

わが国におきましても報告書における勧告を踏まえまして、外国子会社配当益金不算入制度の見直しというものが今後検討されることになろうと考えております。

【行動5 有害税制への対抗】国際課税資料19

国際課税資料19の行動5は有害税制への対抗ということで、他の行動と位置付けが異なっています。他の行動は基本的には条約を直していったり、国内法を直していったりという形になるわけですが、これはOECDでこれまで各国の税制について国外から足の早い所得、例えば金融所得とか、サービス所得を狙い撃ちして誘致するといった税制は他国の税源を奪う有害な税制であるということで、各国にその改廃を求めてきたという経緯がございます。

行動5はその取り組みをあらためてOECDの側で強化していこうというものです。これによってわが国の税制に直接改正が行われるといったものではございませんので、今回説明は割愛させていただきたいと思っております。

【行動6 条約の濫用防止】

国際課税資料21-22

続いて、**国際課税資料21**をお開きください。行動6の条約濫用防止ということですが、条約漁り（トリーティショッピング）と呼ばれていますけれども、これは本来であれば租税条約の恩

恵を受けることができないような、租税条約の締結されていない第三国の居住者が租税条約の恩恵を享受しようとする事、租税条約を濫用することを防止するというものです。

今回はいろいろな措置が勧告されておりますけれども、中心になっておりますのは、各国の租税条約が備えておくべき濫用防止規定の最低基準をどうするかというのになっております。

報告書の概要のところでも幾つか書いております。まず租税条約の前文に、租税条約というのは、条約漁りを通じたものを含め、二重非課税の創出や租税回避・脱税による税負担軽減を目的とするものでないということを明記するということがございます。

また、具体的な規定については①、②、③ということで、次のいずれかを最低基準として規定してくださいということが勧告されております。1番目が特典制限規定と主要目的テスト、2番目が主要目的テストのみ、3番目が特典制限規定と導管取引防止規定ということになっております。

まず**国際課税資料22**左側にある特典制限規定（Limitation on Benefit: LOB）と呼ばれる規定です。これは所得の受領者の属性に着目した規定です。どのようなものかというのは下のイメージ図をご覧くださいとわかりやすいと思います。

A国とB国で租税条約があつて、例えば配当について免税になるというような規定があつたとします。これはC国に存在するC国企業は直接適用が受けられないわけですが、このA国、B国間の租税条約を使うために、ペーパーカンパニーをB国に設立するということが考えられるわけです。

こういったものについては実態がないということで、租税条約の特典を付与しないということにする。つまり、資料の下に書いてあるように、租税条約の特典付与を一定の適格者に限定するというものです。適格者というのは第三国居住者に支配されていないと考えられる者を類

型化して、客観的要件によって定義をしているというものです。海外の事例で見ますと、米国、メキシコ、スペインといった国々が租税条約にLOBの規定を採用しているという状況です。

他方で、右側の主要目的テスト（Principal Purpose Test：PPT）というのですが、これは取引の目的に着目するといった規定です。図で示したものは、これもA・B間の条約があるという状態ですけれども、C国企業がA国企業の株式を持っている。ですから、AがCに株式の配当を支払うと、A・B間の租税条約は受けられないわけですけれども、A・B間の租税条約を受けたいということで、C国企業が金融機関等に、条約の特典享受を目的として、配当を受ける権利を譲渡する。これによって配当がA・B間の特典を受けられるような形を作り出すということが考えられます。

この金融機関等はLOBでは適格者に該当いたしますので、LOBではこれは防止できないということになっております。その対策といたしまして、主要目的テスト規定は、下にあるように、租税条約の特典を享受することを取引の主たる目的の1つとする場合には特典を与えないということを規定しています。海外では英国、フランス、ベルギー等の国々が採用しているものです。

特典制限規定（LOB）につきましてはわが国の租税条約においても採用されております。

今後、OECDにおいて他の行動における検討結果の他に、投資ビークルの適格性についてどう考えるかといったことも踏まえながら、この詳細に係る検討を引き続き行っていくということになっています。その結果、OECDモデル租税条約の改訂につながると考えています。

わが国においては引き続き条約濫用防止規定を含む租税条約の拡充等を目指していくということになるかと思えます。以上が行動6です。

〔行動8 無形資産に係る移転価格ルールの策定〕国際課税資料23-24

続いて、**国際課税資料23**の行動8は移転価格

税制に関するものです。実はこの行動8の他にも、行動9と行動10は移転価格税制関係のものがあるわけですが、今回は行動の8のうちの一部について報告書が取りまとめられています。

内容は無形資産に係る移転価格ルールの策定です。無形資産を軽課税国の子会社に不当に低い価格で移転するというので、ロイヤルティーに対する課税を回避するといった多国籍企業があることから、これを防止するルールの策定が求められているところです。これについてイメージ図をご覧くださいながらの方がいいと思いますので、**国際課税資料24**をお開きください。

これはA国にあるA社が無形資産を開発して、B国で実際は孫会社が消費者に対して商品売っているといった事例です。A社が軽課税国のL国に無形資産を不当に低い価格で移転するとしますと、B国の孫会社からL社に対してロイヤルティーが支払われて、超過利潤がL社に蓄積することになります。A社は無形資産を安い値段で売ってしまっているため、ロイヤルティーに係る収入は入りませんので、A国の税源が浸食をされている、すなわちBEPSになっているという状況になっております。

仮にB国にも使用料に対する源泉徴収課税が存在しないということになると、B国、L国、A国のどこでも課税がされないという二重非課税ならぬ、三重非課税といった状態になるわけです。

このようなケースの対応としまして、無形資産の移転を移転価格税制の対象とすることになるわけですが、何が無形資産に当たるのか、どの時点で無形資産の移転が行われたのか、無形資産の価格の算定をどうするかといったルールを明確にしようというものです。

国際課税資料23に戻って、今回の報告書ではどこまで触れているのかというところですが、ここについては無形資産の定義が定められてお

ります。これについては「有形資産・金融資産でなく、所有・支配することができ、同様の状況の非関連者間取引において、その使用、又は移転により報酬が生ずる資産」ということで定義をいたしております。これによってしかるべき報酬が生ずるものを過不足なく定義をしたということになるかと思えます。

また、その価格算定につきましては、信頼し得る比較対象取引が存在しない場合の評価手法として、Discount Cash Flow (DCF) 法を用いて将来の予想収益を現在価値に割り引いて価格を算定する方法が導入されています。

先ほど申しましたように、移転価格ルールに関連する行動として、行動9と行動10があります。価格付けが困難な無形資産の評価額算出方法等の論点につきましては、それらの行動と併せて、来年の期限までに継続して議論することになっております。

従って、今後につきましては、他の行動における検討結果を踏まえて、今後「移転価格ガイドライン」がOECDにおいて改訂されるのではないかと思われます。わが国もOECDの議論を踏まえながら、国内法及び通達上の手当てについて検討をしていくことになるのだろうということです。

〔行動13 移転価格関連の文書化の再検討〕 国際課税資料25

続いて行動13です。これも移転価格関連であり、移転価格関連の文書化についての行動です。これまで移転価格の文書化ルールというのはあったわけですが、この行動計画は多国籍企業グループに対して適正な移転価格課税を実現するために、多国籍企業グループの取引の全体像に関する情報、すなわち各国における利益、納税額、経済活動の概要等に関する報告を義務付けて、その国際的基準の策定を目指していくというものです。

これは冒頭にご説明したグローバル企業の節税問題を通じまして、各国が移転価格課税を適正に行うためには、こうしたグローバル企業が

国ごとに利益や税金をどのように配分しているかといった情報が必要だということが世界的に認識されたことによるものです。先ほど渡辺さんからご紹介がありましたように、特にヨーロッパ諸国は強くこれを主張してきた経緯がございます。

また、グローバル企業にとっては、こうした情報を各国がばらばらに求めてくれば、多大な事務負担が生ずることになりますので、そういった負担を軽減する観点から国際的な共通様式が求められるということになります。

〔行動13 移転価格税制の文書化に関するルールの策定〕 国際課税資料26

具体的な内容については、概要のところで次の国際課税資料26の絵の方をご覧くださいければと思います。報告書では、多国籍企業に対しまして、この図にありますような共通様式に従って、移転価格リスク評価のための情報を税務当局に提供するよう義務付けるとことが勧告されております。マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書（カントリー・バイ・カントリー・レポート）の3つの書類です。

まずマスターファイルですが、これは親会社で作成するもので、多国籍企業グループ全体に共通する基本情報に属するものです。例えばここにあるグループの組織図、事業概要、保有する無形資産の情報、グループ内金融活動に関する情報やグループ全体の財務状況、納税状況といったかなり次元の高い情報になってまいります。

2番目がローカルファイルです。これは各国に所在するそれぞれの会社が行うグループ内取引の情報を作成することになっており、かなり内容も細かいものになっております。組織図、経営戦略、主要な競合他社、それから、関連者間取引と取引背景、移転価格算定根拠という移転価格税制に関する情報です。

3番目が国別報告書（カントリー・バイ・カントリー・レポート）です。これは親会社で作成するとされております。これは多国籍企業グ

ループ全体について、それぞれの拠点が所在する国ごとの収入・利益・税額といった財務情報を一覧にした表になります。

こういった項目について経済界の皆様からいろいろなご意見を頂戴したところです。共通様式に含まれることになった項目につきましては、パブリックコンサルテーションを通じて寄せられた経済界からのご意見というものが一定程度反映されて、当初の案よりは項目数が減っていると思います。

ただ、こうした情報がどのように提出先で使われるのか、あるいは秘密の保持は大丈夫なのか、というご心配の声があるのもまた事実です。この点につきまして報告書では、これらの情報が移転価格リスク評価のための情報であって、この情報によって直接移転価格課税を可能とするものではないということが記載されております。また、秘密の保持に関して申し上げます、税務当局は営業上の秘密及び移転価格文書に含まれるその他の商業上センシティブな秘密情報の不開示を保証しなければならないとされているところです。

今後の課題としては、ローカルファイルはそれぞれの拠点が所在する国の税務当局に提出するというものなのですが、マスターファイルと国別報告書については親会社が作成するものですから、それを各国子会社が所在する国に向けてどのように報告をするのかという文書の提供方法が残されています。これにつきましては、大きく2つの方式が議論されているところです。まず1つ目が企業情報の秘密保持、それから、適正利用を重視する観点から、租税条約の情報交換により各国の税務当局間で情報を共有するという方式がいいのではないかと主張がございます。これは親会社のある国の税務当局に1回出して、あとは税務当局間で情報交換すればいいのではないかと考えるようになります。

他方、そういう租税条約を用いた提供方式は、情報を交換して受け取る側からすると、タイムリーな情報の入手ができない、情報を適切に活

用できないという主張があります。それから、条約を締結している国と締結していない国があるわけですので、関係国全てが情報を入手することが望ましいという観点からは、子会社を通じて各国の税務当局に提出するべきであるという方式を主張する国々もございます。

こういう議論が続いた結果、この段階では結論を導くに至りませんでしたので、あと数カ月間引き続き議論をして、結論を得ることになっています。以上が行動13です。

[行動15 多国間協定の開発]

国際課税資料27-28

最後は行動15ですが、これは今申しましたような各種勧告を実施するためには、租税条約の改正というものがなってきますが、世界中で併せて3,000本ぐらいの条約がある中で、それを1本、1本改正していくと膨大な時間がかかります。そのため、マルチ協定を作って、一度に改正できないかということが検討されております。結論としては実現可能ではないかということで、今後さらに検討を進めるということになっています。

以上がBEPSの関係ということになります。

2. 自動的情報交換を巡る最近の動向

[非居住者に係る自動的情報交換を巡る国際的取組みの経緯] 国際課税資料29

最後は自動的情報交換についてご説明させていただきます。国際課税資料29をお開きください。これもOECD、G20の議論の中で大きな柱になっております。

この自動的情報交換を一言で申し上げますと、外国の金融機関を利用して国際的な脱税や租税回避をしているケースを防止するために、金融機関が有する非居住者の口座情報について税務当局間でお互いに提供し合おうといった取り組みです。

経緯から申しますと、2008年にスイスのUBS事件というものがございました。アメリカでスイスの金融大手UBSの元行員が脱税ほ

う助で起訴され、米国内で批判が高まったというものです。それを受けて、アメリカでは米国市民による外国金融機関の口座を利用した脱税を防止するために、「外国口座税務コンプライアンス法」、FATCA と称しておりますけれども、外国の金融機関から米国市民の口座情報を報告させるという法律を作りました。

これが契機となりまして、税務当局間で非居住者の口座情報を提供し合う自動的情報交換に関する国際基準を策定するという動きが進んでまいりました。G20の財務大臣会合、或いはサミットにおいても支持をされてきたところ です。

実際にその国際基準を策定したのが先ほど申し上げた OECD の租税委員会です。今年の7月に細目も含め、国際基準である「共通報告基準」が完成いたしました。今後は各国が共通報告基準を実施するための国内法制を整備するという段階に入ってきております。各国とも早期に実施すべきということが指摘されておまして、そういう国際的な流れになるということです。

〔共通報告基準による自動的情報交換のイメージ（日本⇒外国）〕国際課税資料30

具体的にどういふことが起こるのかということ を以下の図でご説明をさせていただければと思います。国際課税30がイメージ図になります。これは自動的情報交換ということなので、日本の当局から外国の当局へ情報を提供するとともに、外国の当局から日本の当局に情報が提供されるという関係になります。

まず日本から外国の絵です。一番下に居住者がいます。右側には A 国居住者、B 国居住者がいるのですが、今回問題になっているのは日本の居住者ではなくて、A 国居住者、B 国居住者、日本から見ると日本の非居住者です。

この日本の非居住者が日本の金融機関に口座を持っているという場合に、金融機関に日本の非居住者の口座を選別していただきます。日本の非居住者の②に書いてあるような氏名・住所、納税者番号、口座残高等の情報を国税庁に報告

していただくということになります。念のために申し上げますけれども、そういう制度ですので、日本居住者の方々の情報が収集、或いは報告されるということとはございません。

国税庁はこれらの報告を受けた情報を相互主義に基づいて A 国の税務当局、B 国の税務当局に提供する。相互主義ですので、ちゃんと相手からも提供がされるという場合に限って提供するという仕組みになっているわけです。以上が日本から提供する場合です。

〔共通報告基準による自動的情報交換のイメージ（外国⇒日本）〕国際課税資料31

逆に日本が受け取る場合は、裏返しなので、国際課税資料31の図をご覧くださいと思います。これは日本の居住者が A 国、或いは B 国、C 国というところに口座を持っているという場合ですが、今と全く裏返しの状況になっておまして、A 国の金融機関から A 国の税務当局に情報が報告され、A 国の税務当局から国税庁に対して相互主義に基づいて日本居住者の情報が提供されるという形になるわけです。

〔共通報告基準の概要〕国際課税資料32

国際課税資料32は共通報告基準の概要ということですが、これは今申し上げたことを文字に落としているものですので、説明は割愛します。

〔G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋）〕

国際課税資料33-34

国際課税資料33に G20サミットの首脳宣言、それから、国際課税資料34に G20財務大臣会合の声明というのが出ておまして、各国で力を入れた議論が行われております。これについては今週末の G20財務大臣会合でも恐らく議論になるだろうと予想されることです。

BEPS をはじめとする国際課税分野における国際協調の取り組みというのは、日本としても積極的に取り組んでいきたいと考えておりますし、その中で企業の皆様方からもご意見を頂戴して、それを生かしていきたいと考えていますので、引き続きよろしくお願ひしたいと思っ

おります。以上です。

(渡辺) 小宮さん、どうもありがとうございます。一昨日に公表されたばかりの第1次報告書の内容も含めまして、最新時点での状況をお話いただき、誠にありがとうございました。各企業のご意見も聞きたいというお話でしたが、第1次報告書の前にドラフトが出ておまして、それに対して各国のパブリックコメントを求めているのですが、日本の経団連は、特に行動13の移転価格関連の文書化のところについて、相当強烈なと申しますか、はっきりしたコメントを出しているようです。

それでは、パネリストのお三方から順次ご意見、ご質問を頂戴したいと思います。最初に青山さん、よろしく願いいたします。

IV. G20/OECD を中心とした国際的な議論に対する意見

(青山) 小宮さん、2日前に公表されたばかりの資料を反映されたご説明で、非常に有益な情報をありがとうございました。私からは総論と各論に分けてコメントと質問をさせていただきたいと思います。

〔現時点での評価と今後の進捗予測について〕

1点目は、今回第1弾のパッケージで、7項目について報告がされたわけですが、先ほどのご説明を承りますと、ハイブリッド・ミスマッチとか、ドキュメンテーションなどの一部の項目を除きますと、当初に期待されたような具体的な各国の制度のハーモニゼーションに直結する段階に至った結論を持った行動項目が少ない。先ほど中間報告的のご説明いただいたと思いますけれども、そのような項目が目立つように思います。

具体的な処方箋の提示に至りにくい原因はどのようなところにあったのかということについ

てお聞かせいただきたいと思います。そこは今回のプロジェクトがOECD加盟国の枠を超えてG20まで広がったことも関係しているのでしょうか。この辺のところで、今後の中間報告的位置付けの項目がこれから残った期間どのように進められるのかということも含めて、全体の流れをお伺いしたいというのが1点目です。

〔産業界からのインプット〕

次に、産業界からの具体的な声は恐らく古田さんがこの後詳しく触れられると思いますので、全体的な動向に絞りたいと思います。渡辺さんからは経団連の非常にアクティブなインプットのお話がありました。

私の知る限りは、経団連のそのような積極的なインプットというのは、本邦企業のアジア展開等の中で直面している難問を背景とした新たな二重課税リスク発生に対する懸念が背後にあるのではないかと思います。このような産業界からのインプットはどのようにOECDで斟酌されているのかということについてご説明が頂ければと思います。

〔BEPSへ取り組むG20のモメンタム〕

それから、先ほどのことともつながりますけれども、中間報告でまだ宿題が多いというところを見ますと、当初の厳格に期限を切った詳細なスケジュール感に比べまして、BEPSに取り組むG20のモメンタムがやや主要提唱国の間で陰が見られているのではないかという印象も正直持つわけですが、このあたりについてどのように評価されているのかということをお聞かせいただければと思います。

〔PE概念の抜本の見直しの見通し〕

各論に移りますが、項目1のところでは、電子経済の所得課税のところ準備的、補助的業務による除外の再検討とか、重要なデジタルプレゼンスに基づく新たなPE概念の創設など、非常にドラスティックな選択肢が、まだオプションですけれども、提示されています。

他方、そのような提言が議論の俎上に上がっている一方で、具体的な実施に向かっているの

はどの領域かという点、先ほどのご説明にもございましたが、消費税のB2Cの徴収確保の分野のみではないかとも思います。そういった意味でのアンバランスがちょっと気になりまして、今後の進捗の見通しを承りたいと思います。

併せて、わが国をはじめ、AOAのソリューション提示段階で7条関係、PEの帰属については各国とも取り組んだわけですが、PEの定義についてはOECDも切り離して解決をしたということでした。OECD諸国の立場からは、途上国の拡張的なPE概念を念頭に置きますと、具体的にドラスティックなPE定義の改革に動きづらいという立場にあるのかなと思いますけれども、そのようなことがあるのでしょうか。これが各論の1点目です。

〔わが国でのGAAR立法化の検討〕

次に項目6についてです。条約濫用防止の提言のところでは主要目的テストの追加がその中心になると思います。主要目的テストは各国の国内GAARの中で税の利益を主たる目的とするというふうな要件の下で展開されている概念ですので、もしこの主要目的テストを中心とした条約上の新たな選択肢の方向で国際的な協調がスタートした場合に、国内法上のGAARを持っていないわが国では、租税回避否認のスタンスについて国内法と条約の規定のアンバランスが顕在化するのではないかなと思います。

そういう意味では今回の報告書の公表は、わが国でのGAAR立法化の検討を本格化させる契機となるのではないのかという印象を私自身は持ちました。ただ、ここの点は先ほど小宮さんが既に先手を打たれまして、最初のテーマのところでお答えになっておられますので、ここはあえてこれ以上お聞きすることはないと思います。

〔移転価格関連の文書化〕

最後に項目13の移転価格関連の文書化のところです。これについては先ほどご紹介いただきましたように、特に国別報告書の項目についてご尽力いただいて、いろいろなコメントを反映

した報告範囲の縮小ということは評価されると思います。

ただ、先ほどご案内のありました内容が確定しても、それを開示するやり方によっては現実的な二重課税のリスクというものが出てまいります。先ほど2つの方法をご説明いただきましたけれども、これについては恐らく本邦企業の目から見ると非常に関心を持って見ているのではないかと。まだ結論の出ている開示方法について特に慎重に検討する必要があるのではないかと考えます。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、浅妻さん、よろしくお願ひ申し上げます。

（浅妻） 小宮さん、わかりやすい報告をありがとうございました。

〔電子商取引におけるPEについて〕

私のコメントは国際課税資料15～16についてです。オプションのAの電子商取引に関するPEについてです。電子商取引について1990年代からずっと議論されているのに、なぜまだ議論が続いているのだろう、と今日来ていらっしゃる方は思っているのではないかと思います。私のコメントは、PE概念を変えて電子経済に対応するのは、条約の構造に照らして無理であろうというものです。

今日の午前のご報告で岡村先生がハイブリッド・ミスマッチとか、利子控除が法人税の根幹に関わるのではないかとおっしゃっていましたけれども、電子商取引に関する問題というのが租税条約の体系的な欠点を突いていると考えるからです。

PE課税がいいのか、それとも、源泉徴収課税がいいのかということ、今年の春に21世紀政策研究所で青山さんの座長の下で報告書を書く機会を頂きましたので、そちらを読んでいた

だければと思うのですが、もう少し根源的な話として、最近の中里実先生還暦記念の『租税法と市場』の中でPEについて書くことができましたので、そちらの方を今日はお話ししたいと思います。

というのは、PEなければ課税なしというルールが1920年代に固まっていったわけですが、一般的な説明として、PEなければ課税なしというルールが執行の観点から作られたと考えられています。物理的な拠点がなければ、課税はやりようがないと当時は考えられたということです。それはそのとおりなのですが、本当にPEなければ課税なしが当時唯一の選択肢だったのかというと、そんなことはないだろうと私は思ったわけです。

例えばフランス法人がドイツに経済的に進出しているというときに、フランス法人がドイツに支店を持っている場合だけがドイツが課税できる場面だというのではなくて、フランス法人がドイツに関連会社を設立しているという場合だったとしても、フランス法人のドイツ源泉所得を何らかの基準で決めたくてドイツが課税しようとしたならば、執行は不可能ではないわけです。支店がなければ課税ができないと言われているわけですが、子会社がある場合だって、やろうと思えばできないはずはないだろうということです。これは現在の話ではなくて、1920年代を念頭に置いたコメントです。

ということは、PEなければ課税なしというのは、執行できないからだと言われていたのですけれども、それだけではなくて、親会社、子会社というのは別々の企業であると考えとか、本店、支店というのは別々の企業であると考えとか、そういったアームズ・レングスの発想が1920年代の国際連盟のときに採用されたということです。PEなければ課税なしということとアームズ・レングスの発想をセットで当時は採用したということが現在の租税条約の体系をなしていると私は理解しております。

そうしますと、電子経済について報告書を見

ますと、例えば5条4項をなくすという話は租税条約の体系を崩さずに可能であろうと思いますが、物理拠点が無いのだけでも何とかPEは認定しましょうという場合は、拠点が無い。そこで何か事業活動を行っているわけではない。単にお客さんがいるだけです。お客さんがいるというだけで課税権を認めるということはないというのがOECDモデルの根幹をなしておりますので、お客さんがいるところに課税権を認めましょうというのがどうしても租税条約の体系に合わない考え方です。

電子経済についてPE概念を書き換えましようと言いだめると、どうやって親子会社間のアームズ・レングス・プリンシプルと整合的にルールを作るのかという問題が絶対に出てきてしまいます。もしも電子商取引について、かつてバーチャルPEなどと言われていましたが、PE概念を新しく作りましようということになると、アームズ・レングスを一部あきらめなければいけない、ということになります。しかし、2000年代にさんざん議論してAOAを頑張って決めたわけですので、少なくとも今後10年ぐらいいは無理なのではないかなというのが私のコメントです。

(渡辺) 浅妻さん、どうもありがとうございました。それでは、最後に、古田さん、よろしく願いいたします。

(古田) 小宮さん、懇切丁寧なご説明をどうもありがとうございました。私の方からは予測可能性、或いは法的安定性の観点、或いは事務負担軽減の観点からのお願いを特に次の4点に関してさせていただければと思います。

〔BEPSについて〕

1点目は全般的なことですが、BEPSの議論の発端は、ご承知のように、欧米企業のタックスプランニングを駆使した過剰な税逃れにある



と理解しております。そもそも日系企業の多くはこのような手法を導入しておらず、誠実に税務業務を行う真っ当な納税者であると思われま

す。公平な競争環境を整備するという意味で必要ということは理解いたしますが、現状の日系企業に100%フィットするものではないため、さまざまな形でOECD事務局に対して今まで以上に提言していく必要があると感じております。財務省、国税庁の皆様方には、このようなアクションに関しまして、今まで以上にバックアップをお願いしたいと感じております。既に租研の場におきましてOECDでの議論を適時にフィードバックいただく等ご協力いただいておりますが、今後ともこのような機会を少しでも多く設けていただければと感じております。

さらにBEPS行動計画がカバーする領域は非常に広く、国際課税分野全域を網羅しているといっても過言ではございません。従いまして、行動計画で取り上げられている全てを理解することは、専門家にとっても容易なことではないと思われま

す。既に租研の場等を通じてさまざまな機会においてご説明いただいておりますが、特に国内法制化等が見えてきたものにつきまして、現在まで以上に納税者を対象とした、わかりやすい情報発信の機会をさらに増加、充実いただければと思います。

〔行動計画2について〕

2点目が行動計画2についてです。2国間での取り扱いが異なることを利用して両国の課税を逃れる、いわゆるハイブリッド・ミスマッチに対する措置といたしまして、特に他国における課税上の取り扱いを踏まえて、自国における課税上の取り扱いを定めるリンキングルールというものが提案されております。

二重非課税を防止するという側面は確かに必要と思われま

すが、このルールにおいて、納税者自身が他国の課税上の取り扱いを確認して、個別に判断しなければならないとなると、納税者側で全てのケースを判断するのは過剰な負担が強いられるということになると思

ます。このような措置を可能なかぎりご検討いただければと思います。

〔行動計画6について〕

3点目が行動計画6についてです。現在、こちらに関しましては、いわゆる条約濫用防止の対抗策が検討されていると理解しております。その中でいわゆる特典制限条項（LOB条項）と主要目的テスト（PPT）の組み合わせが提案されております。

第三国の居住者が形式的に締約国の居住者となることにより条約の特典を濫用する、いわゆるトリートメントショッピングの防止が主な目的であるというようですが、こちらに関してしましては、これは多分に個人的な見解になってしまいますが、組み合わせ措置は少し厳し過ぎるよう感じます。

特典を得るための事前届け出の事務負担も決して無視できるレベルではないということを考慮いたしますと、LOBだけでも十分ではないでしょうか。或いは納税者側で事前届け出をする際に選択できるような措置があればと感じております。租税条約自体の改訂作業のさらなる促進と合わせてご検討いただければと思います。

〔行動計画13について〕

最後に行動計画13についてです。国内法制化のスケジュールに関しまして、OECDはマスターファイル、ローカルファイル、国別報告書（カンントリー・バイ・カンントリー・リポーティング）、その3種類の作成を勧告しております。

このうちマスターファイル、国別報告書は親会社が作成するとされています。グローバルに事業を展開しているいわゆる日系多国籍企業におきましては、多数の海外現法を有するにも拘わらず、コーポレートの税務担当は本国における申告や調査対応に特化しているところが多いと思われます。つまり、マスターファイルや国別報告書を取りまとめる陣容やデータベースが整理されていないのが現状でありまして、これらの書類を準備するためには、グローバルな税務対応全体をコーポレート主導型に変更すると

というような組織的な対応やシステム対応も含めまして、かなりの時間やコストを要すると思われます。このような点を考慮いたしますと、国内法制化にあたりましてある程度の準備期間、或いは猶予期間を設けていただくことをぜひともご配慮いただければと思います。ご検討のほどお願いいたします。

続きまして、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書の開示範囲についてです。3つの書類に共通して言えることですが、また、極めて事務的な観点からのご希望ということになってしまいますが、例えば開示範囲の中に主要な関連者間取引等という場合、この「主要な」という文言の範囲に関しまして、書類作成はどこまでを開示範囲として捉えればいいのか把握しづらい面がございます。

いわゆる重要性に関しての問題と思われませんが、一概に全てというのは事務負担軽減の観点からも非現実かと思われまして、処理時に範囲が明確になっていない場合、現場が混乱してしまう可能性もございます。このような範囲につきまして、開示範囲のミニマイズ化等の検討と併せて、曖昧な部分をできるだけ排除いただくようご検討いただければと思います。

最後に報告書の提供方法についてですが、マスターファイル、国別報告書の提供方法につきましては未だ、交渉の余地があるとお伺いしております。選択肢といたしましては、各国のご当局へ提出する場合、現法から直接提出する方法と情報交換規定等を活用してご当局のネットワークの中で処理する方法が議論されているようですが、ぜひともご当局同士で処理いただく方法をご推奨いただきたく考えております。

特にJV等の場合、相手国株主が当該JVではパートナーであっても、他の事業分野ではライバルであるという場合等がございます。他の無関係な事業そのものに影響を及ぼす可能性もあり、この点につきましては寛大なご配慮をお願いいたします。以上です。

(渡辺) 古田さん、どうもありがとうございました。

それでは、ただ今の意見、ご質問につきまして小宮さんの方からどうぞご発言をお願いいたします。

(小宮) 皆様からご意見、コメントを頂きましてありがとうございました。以下、また順不同でお答えをさせていただきたいと思います。

〔合意形成の必要な課題〕

まず総論的なところからですが、青山さんの方からまだ中間的なもののがかなり多くて、それはG20で議論を行うことにしたからではないか。また、そもそもモメンタムもやや陰りがちではないかというようなご指摘、ご質問を頂いたところです。

私からもご説明申し上げましたように、今後さらに検討を詰めていかなければいけない課題というのはかなりございます。これは必ずしも1つの原因が特定できるというわけではないと考えております。ここは完全に個人的な感触になります。

確かに参加者が増えれば、多様な意見が出されてくるので、より合意形成に腕力といいますか、力が必要になってくるわけですが、他方で、この1年という短い期間の中でこれだけ多くの項目について関係国が歩み寄ってこれだけの報告をまとめたというのは非常に大きな成果だと思っております。

また、いろいろな意見が出されていたわけですが、必ずしも先進国と新興国という対立構図だけではありません。例えば先ほど来申し上げている文書化の提供方法の話1つを取ってみても、先進国の中でも意見は分かれているという状況ですので、そこは必ずしも1つの特定の原因があるわけではないだろうと思っております。

また、かなり宿題が残っているということに

つきましては、詰めていくうちに各行動の相関関係がどうしても出てきてしまっているということがあるのだと思います。例えば先ほどの行動2のハイブリッド・ミスマッチにおきましても、行動3のCFC（外国子会社合算税制）との関係が出てきたり、電子経済につきましても、行動7のPE認定回避の問題との関係が出てきたり、どうしても2014年9月という期限までにかっちりとすべての結論を出しにくいのです。

2015年9月までの行動を検討した結果も踏まえて、さらに詰めていかなければいけない部分があるというのもまた事実です。そういう意味である一定程度の宿題が残っているということになるのだと思っております。

そういう意味ではこの1年間でこれだけまとめており、かなり対立した行動もあったわけですが、最後は一定の結論を出したということで、モメンタムは決して私から見ているとそんなに下がっていないだろうと思っております。

この辺は、先ほど申しましたように、この週末に開催されるG20の財務大臣会合で、さらに閣僚レベルでも議論が行われることになります。その結果も報道などでご覧いただければと思うところです。

〔PE概念の見直し〕

行動1につきましては、浅妻さんからアームズ・レングスを捨てない限りは機能しないのではないかというご指摘、それから、青山さんから今後の見直しについてもご質問を頂いているところです。

まずPE概念との関係ですが、PEの見直しは、浅妻さんもおっしゃられたように、ある程度できるのではないかというようなものもあれば、アームズ・レングスを捨てない限りではないかといったものも確かにあろうと思っております。

今回出されたオプションにつきましては、先ほど申しましたような詳細な評価、或いは影響の検討がまだ済んでおりません。今後この検討が進められていくわけですが、その課題

でまさにPEの見直しを行った場合に、そのPEに帰属させるべき利得というのはどういふふうにするのだというのが明示的に論点として挙げられておりますので、そういうところを検討した結果、どういふ取り扱いになってくるのかというところかと思っております。

今後の見通しですけれども、特にそういう意味で議論を尽くしていない項目がございますし、先ほど申したようにPEが問題であれば、他のPEの関係の行動計画と併せて議論することがありますので、いったん関連する課題については、関連する行動計画の議論の方に電子経済から球を投げる形になっております。

球を投げて、その答えが先方の検討の方である程度固まってきたらまた一緒になって検討しようという形で今後進んでいくのだろうと思います。従って、また1年かけて議論を続けていくこととなりますので、機会を見てご報告させてもらえればと思っております。

〔リンキングルールについて〕

行動2のところでは、古田さんからリンキングルールについてのご意見を頂いたところです。リンキングルールは、ご指摘のように、自国の租税の取り扱いを他国の租税の取り扱いにリンクさせるということで、確かにかなり執行的には難しい部分が出てくるというのは事実だと思います。

従って、二重非課税の排除という政策目的とコンプライアンス・コストのバランスを図っていくことが重要だということは報告書でも示されているとおりですし、報告書の中身につきましても、関連者間での取引に適用範囲を限定するといった実務への配慮も一定程度はなされております。

また、具体的な取引の範囲につきましても、例えば投資ビークルへの適用はどうするのかといったことは今後の宿題みたいな形になっておりますし、ある金融商品が相手国ではどういふふうには課税上取り扱われているのかという情報をどうやったら自国にいてわかるのかという情

報の共有方法についても今後の課題であると示されているところです。

いずれにしてもこのリンキングルールについては、勧告を実施していくための具体的な指針というものをコメントリとして来年の9月までに取りまとめて、公表するということになっておりますので、そういった議論を続けていくということになろうかと思えます。われわれとしてもそういった議論には積極的に参画をしていきつつ、さまざまな産業における実態や影響などを考慮しながら検討を進めていきたいと考えているところです。

〔LOBとPPT、導管取引防止規定の導入〕

行動6については、古田さんからLOBとPPTの組み合わせについてやや事務負担が多いのではないかというご指摘を頂いております。また、青山さんからはGAARの追加というのはという話もございました。そこは先ほどご指摘をさせていただいたところです。

ですから、古田さんのご質問に関しては、LOB単独でというお話というのは当然あろうかとは思っております。ただ、LOBしか持っていない国も含めて、最少基準を今回は決めたという形になっています。先ほど申しましたように、LOBだけではどうしても対処できないような条約漁りのケースがあり得るということで、今回最少基準としてLOBとPPTの組み合わせ、PPTのみ、それから、LOBプラス導管取引防止規定という3つのパターンが勧告されておりますので、これを踏まえて、租税条約について検討していかなければいけないのかなと思っております。

わが国の租税条約におきましても、条約濫用防止の要請と納税者の負担のバランスに配慮しながら、各租税条約の特典の内容に応じて報告書と同様の措置を導入してきているところです。例えば2012年に署名をした日ニュージーランド租税条約ではLOBとPPTの両方、本年1月に署名した日オマーン租税協定ではPPT、2010年に署名した日蘭租税条約では

LOBと導管取引防止規定といった形での導入をしているところで、今後も必要に応じて適切に対処していきたいと考えているところです。

〔移転価格関連の文書化〕

行動13につきましても古田さんと青山さんからご指摘、ご質問を頂いております。文書の提供方法につきましては、先ほどもご説明いたしましたけれども、2つの意見が拮抗しているといえますか、子会社を通じて出す方がいいという国の方が実は多いのです。そういう状況で引き続き議論ということになっておりますので、今後とも納税者のコンプライアンス・コスト、或いは情報の秘密保持といった点には十分配慮しながら、われわれとしてもOECDの議論に参加していきたいと考えているところです。

ただし、BEPSプロジェクトは、先ほど申しましたように、国際的な協調の取り組みとして税の抜け穴をなくしていくという取り組みですので、どういう結果になるか。非常にこれから注意していかなければいけないところですが、国内的には何らかの措置は取っていかねばならないだろうと考えております。その際には、当然のことですが、企業の方々の事務負担については十分配慮していかなければいけないと思いますし、その意味で準備期間も十分配慮していかなければいけないと考えているところです。

〔情報発信について〕

最後はまた総論に戻りますけれども、これまで経団連を中心とした産業界からのインプットにつきましてもいろいろ頂いているところです。青山さんからどのように斟酌をされているのか。それから、古田さんからはむしろ意見出しのバックアップ、それから、情報発信を当局からもっとせよといったご意見を頂いたところです。

おっしゃるとおりで、今回の第1弾報告書の取りまとめにおきましては、OECD自身がパブリックコメント、パブリックコンサルテーションを行っておりまして、経団連をはじめ、産業界から積極的なインプットを頂いたというこ

とです。

これにつきましては、日本の当局としてもお礼を申し上げたいと思っております。このパブリックコメントやパブリックコンサルテーションを通じて非常に多くの建設的なご意見、特に実務側からのご意見を頂いたので、それを踏まえて、OECDの中で各国が議論を続けてきたというところです。その結果、いろいろな点で結論には反映がされているのだと思います。例えば先ほどのリンクルールの範囲の問題とか、文書化の報告の項目の問題とか、或いは提供方法の問題についても、こういったインプットが契機になって議論が深まってきたと認識をしております。

そういう意味でもまさに今日のような場は、われわれからしても、経済界、納税者の方々から貴重なご意見を頂ける機会です。また、これ以外にも租研の関係者の方々からはいろいろご意見を頂いておりますので、あらためて私からもお礼を申し上げたいと思っております。

先ほど申しましたように、今日ご報告したのもでも今後引き続き議論をしていくべき問題がございますし、さらに2015年9月、12月が期限のものについてはこれからが議論の本番ということで、さらにパブリックコンサルテーションが行われたり、パブリックコメントが行われたりということがあろうかと思っております。

それに向けては、引き続き経済界の皆様からご意見を頂戴しながら、議論に参加していきたいと思っております。私共からも引き続き折に触れて情報発信をさせていただければと思っておりますし、こういったご意見を頂戴できる情報交換の場を設けていただければと思っておりますので、引き続きご理解ご協力の程よろしくお願ひしたいと思います。私からは以上です。

（渡辺） 小宮さん、どうもありがとうございます。BEPSの議論はまだまだ「これを聞きたいのだ」というようなことがおありになるか



もしれませんが、今日は取りあえず15の行動計画のうちの一昨日に発表になりました7点を中心に議論をさせていただきました。

BEPSにつきましてはいろいろなご意見があると思います。非常に短期間に、しかもいろいろな国が集まって、OECDだけではなく、G20の8カ国まで加わって、ここまでまとまったのはすごいなというふうな感想が片方である一方で、「まだまだ入り口だけではないか。これからではないのか」というお考えもあろうかと思えます。

いずれにしても、すぐにこの後にG20があるようですし、また、その後もいろいろな議論が行われるようです。わが国としても大いに注視し、意見も言うべきは言っていくことが必要なかと思えます。

まだまだご議論の種は尽きませんが、ちょうど時間になりましたので、この辺で第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) 本日ご参加のパネリストの皆様には、それぞれのご見識に基づきまして大変貴重、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、私から申し上げるまでもなく、すごい勢いでこの数年間動いております。ちょっと目を離しておりますと、浦島太郎になったような感じになって、中身がわからなくなってしまうようなことですので、遅れないように注目してやってまいりたいと存じます。

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「国際課税をめぐる現状と課題」を終わりにさせていただきたいと思えます。皆様のご協力、大変ありがとうございました(拍手)。

大阪大会



副会長挨拶

第66回租税研究大会大阪大会開催にあたり

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、第66回の租税研究大会に、多数の皆様と講師の方々にご参加頂きまして誠に有難うございます。

特に、財務省の藤井審議官、総務省の青木審議官には、業務ご多忙の中、午後の討論会におきましてパネリストをお務め頂きます。心より御礼申し上げます。また、皆様方には、常日頃、当協会の事業活動につきましてご支援・ご協力を頂いております。この場をお借りして、改めて厚く感謝申し上げます。

さて、安倍政権発足以来、日本経済は、現在、ようやくデフレ脱却と再生の実現に向けて着実に前進しようとしております。今後、これを確実なものとするためには、長年にわたる構造問題の核心部分を真正面からみつめ、勇気をもってこれを改革していく、実践力こそが大事であると思っています。

いつも申し上げることでございますが、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、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きております。

わが国社会の将来像を信頼できる形にしていくための鍵は、大きくわけて2つあると考えております。

もうご承知のとおりのことではございますけれども、1つ目は何よりも「経済活力の強化」でございます。そしてその基軸となる「企業」の活力の向上でございます。企業収益の拡大は、



雇用環境を改善し、所得・配当を増大させ、その結果、消費や投資が促進され、それが更に、企業収益の再拡大につながり、成長に向けた良循環を生み出します。

政府は、今年6月に公表した「経済財政運営と改革の基本方針2014」(骨太方針)において、「法人実効税率を数年で20%台まで引き下げることを目指す」と明言しました。これは、日本の立地競争力、日本企業の国際競争力の強化を図るのを強く意図したものでありますが、単純に税率を引き下げるだけでは効果は望めません。企業の革新的な投資意欲を高め、イノベーションの創出を促す措置を併せて検討していく必要がございます。

2つ目は「安定財源の確保」、すなわち、財政健全化の推進でございます。わが国の長期債務残高は、今年度末には1,010兆円、対GDP比で202%に達するなど、歴史的にも国際的に

も前例を見ない常軌を逸した最悪の水準でございます。財政健全化に向けては、「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」という国際公約を目標に掲げております。しかし、わが国は、内閣府の「中長期の経済財政に関する試算」の中でも、2020年度黒字化の道筋は描けておりません。早急に、黒字化のための具体的な取り組みや道筋を、国民や国際社会に明示し、確実に実行していかなければなりません。

この実行への確信を持たない限り、国民は明るい国家の将来像を描くことはできず、国民の自己犠牲を前提とした国家再生への道は、初手から望むべくもないと考えます。

財政悪化の最大の要因である社会保障制度改革をはじめ、徹底した歳出削減を進めるとともに、新たな税収の確保を通じた歳入増も必要でございます。消費税率10%への引き上げ問題もわかり切ったことでございます。税制抜本改革法の通り、引き上げの実施を決断するだけであると考えます。

消費税率を上げれば消費が減る、といった

「いいわけ」は、消費税率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す。今、求められるのは、国家の将来に対する良心と、勇気ある決断力のみである、と私は考えます。それだけに、次世代への借金のツケは確実に減らしていつているという、執念の実績を明確に積み上げていくべきであろうと思います。

本日の大阪大会におきましては、午前は、谷口教授よりご報告をいただきました。午後からは、「税制改革を巡る現状と課題」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ございます。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、午後のプログラムについても、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、本日ご出席の皆様方、益々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、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。



税制における交際費の意義と 課税のあり方

大阪大学大学院高等司法研究科教授

谷口 勢津夫



1 はじめに

おはようございます。本日は「税制における交際費の意義と課税のあり方」というテーマで報告をさせていただきます。

「税制における交際費の意義と課税のあり方」を報告のテーマとして取り上げようと思いましたが、既に「ご案内」にも書きましたように、平成26年度税制改正において交際費課税につき前年度に引き続いて改正が行われ、マスコミ報道だけでなく税法関係の雑誌などでもいろいろと論考が出され、社会の注目を集めていることがきっかけなのですが、そういう中で交際費課税について少し勉強したところ、これは昭和29年に創設され今年で61年目、人間でいえば還暦という節目の年なので、この機会に交際費課税についても一度勉強し直してみようと考えた次第です。還暦というと、人間でいえばめでたいことであると、皆さんお祝いをされるわけですが、交際費課税が還暦ということで、これをめでたいと思ってお祝いされるかどうかは、皆さん一人一人のご判断にお任せします。ここでは、そういう節目の年であることだけをまず申し上げておきます。



本日は交際費課税について、交際費を支出する側の問題を中心にお話しようと思います。もっとも、交際費課税を広い視野からみると、交際費を支出する側と、交際費による利益を受ける側の両方にわたって検討すべきではないかと思っています。本論に入る前に、この点について少しお話しさせていただきます。

まず、支出する側ですが、これが法人であれば租税特別措置法61条の4の、いわゆる交際費課税で法人税の問題になります。ここでは「狭義の交際費課税」と呼んでおきます。それから最近裁判例において注目を集めている、事業所得者の交際費課税があります。これは所得税に

において家事費排除との関係でしばしば問題になります。さらに給与所得者については、特定支出控除の範囲が拡大され交際費も特定支出に含まれることとなったこととの関係で、控除限度額を超えると特定支出として控除されないという意味での交際費課税もあると思います。これも所得税の問題です。

他方、交際費の支出による利益を享受する側をみますと、まず、交際費を支出する者は、当然その支出によって収益獲得を考えているわけですから、収益が帰属する者すなわち支出者自身が、交際費による利益を享受することになります。その収益が法人に帰属すると益金になるので法人税の問題になりましょうし、個人の場合は収入金額に算入されて所得税の問題になってくると思います。

それから支出の相手方といえますか、法律上の言葉を使えば事業関係者、あるいは特定支出に関しては職務関係者といえよと思います。こうした相手方が交際費による利益を享受する場合、その利益は、所得税法36条1項の括弧書にいう「経済的な利益」に該当することがあり、収入金額に算入され所得税がかかってくる場合があります。

また、交際費が直接、事業関係者あるいは職務関係者に支出される場合もありましょうが、多くの場合は、事業者が営むお店での接待等を通じて相手方たる事業関係者等が利益を享受することになり、そのような場合には、事業者の方で消費税の課税も問題になるでしょう。そのような消費税課税の性格付けとして、事業関係者あるいは職務関係者が、消費者の立場で経済的利益を受けて所得税の課税を受けていれば格別、所得税の課税を受けない場合には、そのような消費税の課税は所得税課税の代替課税の意味なり性格を持つことになると思います。

ちなみに、先ほど所得税法36条1項の括弧書の規定にいう「経済的な利益」について触れました。この経済的な利益としては、例えば債務免除益が例に挙げられることがありますが、そ

れ以外に、今お話ししたような交際費による接待等を受けた場合にも、経済的な利益の享受が問題になります。所得税法36条2項では、経済的な利益については、これを「享受」する時における価額が収入金額とされるのですが、そのような経済的利益の「享受」には、所得概念との関係で、「消費型享受」と「蓄積型享受」の2つのタイプがあると考えるところです。所得は消費プラス蓄積という式で表されるわけですが、経済的利益も所得である以上、消費型の経済的利益と、蓄積型の経済的利益があると考えられます。消費型の経済的利益の「享受」すなわち「消費型享受」は、役務の無償受入れによる経済的利益のように享受と同時に消費される経済的利益の享受のことであり、交際費による接待等を受けた場合の経済的利益の享受がこれに当たります。なお、これに対して、蓄積型の経済的利益の「享受」すなわち「蓄積型享受」は、純資産増加説にいう「負債」の減少による経済的利益の享受のことで、先に挙げた債務免除益の享受がこれに当たります。本日の報告とは直接は関係ないのですが、このようなことをなぜ考えているかといえますと、収入金額の計上時期あるいは所得の年度帰属の問題との関係でこれまで議論がされてこなかった経済的利益について、最近、そのような2分類に即して計上時期を検討してみようと考えていたところでしたので、その分類を交際費に関しても使ってみたのです。

2. 法人税における交際費課税

2-1. 交際費課税（狭義）の沿革

2-1-1. 創設前期

さて、本日の報告では、冒頭にも申し上げましたが交際費課税の全体構造のうち支出者側の制度やそれに絡んだ裁判例を検討しようと考えています。私自身は法律しか勉強していない人間なので、特に実定法の解釈論を中心にお話し

しようと考えています。

まず、法人税における交際費課税からお話ししたいと思います。まず交際費課税の沿革からみておきますと、ここでは制度の詳細については特に触れませんが、詳しいところはレジюме（文末掲載）4ページの上の方に、参考文献として4人の方の文献を挙げておりますので、それらを参照していただければと思います。ここでは、制度の細かい中身や具体的な詳細についてはお話しするのではなく、むしろその時々々の交際費課税の基礎にある考え方を整理してみたいと考えておりますが、先ほど挙げた文献を参考にしながら幾つかの期に分けて、その時々々の交際費課税の基礎にある考え方についてお話ししていこうと思います。

交際費課税がわが国で公式に登場したのは、昭和28年の法人税法の改正案においてです。このときは、現在のように租税特別措置法ではなく法人税法本法において、しかも恒久的な規定として設けるという提案がなされました。これは寄附金課税に準ずるような規定として交際費課税の規定を設けるという提案であり、限度額を超える額の2分の1を損金に算入しないこととするというものでした。これに対して寄附金は、限度額を超えたら全額損金不算入になっていました。交際費課税の方は、限度額の性格からしても、それを超えた2分の1が損金に算入されることからしても、事業経費性を実体的に認めることが前提になっていたと思います。これに対して寄附金は、そもそも経費性があるかどうか曖昧で、それを限度額以下であれば一律経費性があると一種擬制したような定め方になっていました。昭和28年当時は、交際費は事業経費であるという前提で規定が定められ、寄附金については経費性が曖昧であることから一種擬制をしているという扱いでした。現在の規定振りをみますと、平成26年度の税制改正後は変わりましたが、それまでは交際費は、中小企業を除いて全額損金不算入でしたが、寄附金は、限度額の範囲内であれば損金に算入するという

扱いになっていたことからすると、印象としては、昭和28年当時の考え方と現在とは「逆転現象」がみられるのではないかという気がします。

このような提案に対して経済界が猛烈に反対しました。反対論が指摘した問題点を、レジюмеには3つ書いておきました。まず、企業の資本蓄積を充実させることを目的として、交際費を損金不算入にすることが提案されたのですが、交際費を損金不算入にすれば本当に資本蓄積が促進されるのかという、懐疑的な見方が1つありました。それから、そもそも交際費は事業経費ですが、それを否認し、しかも一種の形式基準で限度額を設けて、それを超えた部分は2分の1しか損金に算入しないとして、事業経費性について否定的な取扱いをするのは不合理であるという考え方です。さらに、後でも少し触れるように、交際費は使途不明金との関係でよく問題にされることがありますが、使途不明金については昭和25年の法人税基本通達の269で、既に損金不算入にするという扱いがなされてきましたので、それで十分ではないかという考え方もありました。これらが反対の主たる理由でしたが、当時の政治状況も有名な「バカヤロー解散」があった時代なので、導入が見送られることになったのです。

導入しようとした法人税法改正案の基本的な考え方として、現在でもいわれるように、交際費は冗費・濫費だから、これを抑制するという考え方が基礎にあったと考えられます。そういう考え方を、ここでは「冗費・濫費抑制思考」あるいは縮めて「冗費・濫費思考」と呼ぶことにします。この冗費・濫費思考の特徴を、2点ほどにまとめておきたいと思います。

冗費・濫費思考の特徴の1つ目として、まず政策手段的な色彩が強いのではないかということです。レジюмеには「政策手段的色彩」と書きましたが、その後、「中間目的的色彩」が強いといった方がよいのではないかと考えるようになりました。つまり、終局目的は別にある

けれど、それに至る中間目的の色彩が強いついてもよいと思います。いずにせよ、問題は、政策手段としての、あるいは中間目的としての交際費課税によって達成しようとする政策目的なり終局目的は何なのかですが、これは時代の要請により変化してきたとみてよいと思います。

後で述べますように、当初は企業の資本あるいは内部留保を充実させることが目的でした。さらに、現物給与の代替課税という目的もありました。それからもっと後になれば、赤字法人対策の一環として交際費課税の位置付けを強化するということもありました。それからバブル期になりますと、多額の交際費が支出されることによって、市場における公正な取引あるいは価格形成が阻害されることを防止するのも、交際費課税の目的としていわれたことがあります。さらにもう少し時代が下がると、バブルが崩壊して景気が後退した後は法人税収の減少に伴い、税収確保の目的も前面に出てきたのではないかと思います。そして最近では、逆に冗費・濫費思考の緩和によって、経済活性化を図ることも考えられています。このように、その時々時代の要請によって交際費課税の位置付けや性格も変わってきたとみてよいと思います。

冗費・濫費思考のもう1つの特徴は、そもそも冗費・濫費といつつも、やはり交際費は事業経費であることが前提になっているということです。レジュメ3ページには臨時税制調査会の昭和31年の答申の一部を抜粋しています。これは交際費課税が導入された後の答申ですが、冒頭では「もとより、これら交際費の相当部分は、営業上の必要に基づくものであり、ただちにその全部を濫費と称することはできない。」と述べられています。やはり交際費は事業経費であることが前提であって、その中で冗費・濫費に相当するものを損金に算入しないという発想が、当初はあったと思います。現在の法人税法の中でも、例えば役員給与の損金不算入に関する規定である法人税法34条1項では、損金算入される定期同額給与などを掲げておいて、そ

れらについて不相当に高額な部分は損金に算入しないという規定振りになっていますが、そのように不相当に高額という場合とよく似た発想が、交際費課税において当初はみられたと考えます。

2-1-2. 第1期～第6期

それでは次に移りまして、第1期です。先ほども申しあげましたように、昭和29年に交際費課税が創設されましたが、このときは冗費・濫費思考に基づいて企業の資本、内部留保を充実させる目的で、交際費課税が時限立法で立法化されたわけです。現在も時限立法です。ただ、レジュメ3ページのその箇所の下にも書いておきましたが、「時限立法」もう還暦を迎えました。恒久的な立法措置でも既に廃止されたものがある中で、61年も続く「時限立法」とは何なのだろうかと、私などは考えるところです。立法のあり方も、検討を要する時期になっているのではないかと思います。

続きまして、第2期です。昭和36年から41年までの間を第2期とする整理が多くの文献でなされているので、それに従ってここでもその時期を第2期としておきました。ここでは冗費・濫費思考が強化されました。いわゆる社用族にとって社用消費は現物給与に当たりますが、所得税の側で課税が十分ではないので、法人税の方で交際費課税を強化することとされたのです。この点、先ほど申しあげましたように、事業関係者のうち特に社員や役員に対する交際費については、交際費は本来は収入金額に当たるので、いわゆる現物給与、フリンジベネフィットとして所得税を課税すべきであるという考え方が前提にあります。その点については、先ほどの昭和31年の臨時税制調査会の答申の中でも、後半の方で触れられていますが、所得税課税の適正化の観点から、本来は所得税で課税すべきところが、十分には課税されていないことから、法人税で交際費課税を強化し、所得税の現物給与に対する課税を代替する目的で、この時期、濫

費・冗費思考が強化されたと思整理できると思います。

それから第3期は、昭和42年から56年の間です。この時期は、終局目的が資本の充実あるいは社用消費に対する代替課税ではなく、そもそも交際費の支出自体を抑制することを目的にする方向に変わってきたと思います。交際費が増加した分については全額損金不算入として、禁止的な課税を行うこととし、対して、交際費が減った分については全額損金算入を認めるとい、ムチとアメを使い分けて、交際費の支出それ自体を抑制することに力点が置かれた時期と思整理できると思います。

第4期は、昭和57年から平成5年の時期です。この時期は、交際費の支出それ自体を抑制することをもっと徹底させた時期だと考えられます。その表れとして、記憶にも新しいところですが、今年度の改正前の状態が実現したわけです。すなわち、大法人については全額損金不算入にするという制度に変わりました。

ただ、交際費は、バブル崩壊後の平成5年以降をみますと、国税庁の統計などによれば基本的にずっと減り続けている状況にあります。こういう状況下では、交際費について濫費・冗費なので全額損金不算入として抑制することに、どれだけの意味があるのか。あるいは、企業もガバナンスの問題として冗費・濫費をなかなか認めにくい状況になってきたことからすると、全額損金不算入にするこの意味合いが変わってきたのではないかと思います。

そこで、私なりの整理ですが、平成6年から平成17年の時期を第5期として、冗費・濫費を抑制することを手段あるいは中間目的として、税収を確保しようとしてきた、あるいは法人税の課税ベースを拡大しようとしてきた時期とみるべきではないかと思います。法人税収の推移をみますと平成元年がピークで、それ以降若干増えたり減ったりしていますが、基本的には減少の傾向をたどっています。そういう状況の下で、交際費を損金不算入にすることによって、

税収を確保する方向が取られてきたのではないのでしょうか。その1つの表れとも思われるのですが、平成8年の税制調査会の法人課税小委員会報告の中に、課税ベースの拡大に向けた取組みの検討項目の1つとして交際費が取り上げられています。このように考えると、交際費が冗費・濫費なので抑制するとか、あるいは当初いわれたような資本を充実させるというような目的から、むしろ税収確保の手段として交際費課税が捉えられるようになってきたのではないかと思います。

そして最後に、平成18年以降から現在に至るまでを第6期としています。この時期においては、先ほどからお話ししている冗費・濫費の思考が緩和されました。この緩和によって何を目的としているかということ、景気を刺激する、経済を活性化するということだと思います。従来は冗費・濫費思考を強化する方向だったのを、方向転換して緩和に切り換えて、経済の活性化につなげる方向が取られた時期とされるのではないかと思います。

平成18年に、1人当たり5,000円以下の飲食費を交際費から除外する措置が講じられましたし、平成25年度は中小法人の控除限度額の引き上げ等の措置が講じられました。さらに平成26年度税制改正では、1人当たり5,000円超の接待飲食費の50%を損金に算入することを認める措置が講じられることになったわけです。従来の冗費・濫費思考を強化する方向から、緩和の方向に向かわせることによって経済の活性化を図ろうとしているというように整理しています。

2-2. 交際費課税（狭義）の機能的意義

以上、誠に雑ぱくではありますが、一応全体の流れをみてきました。次に、交際費課税の機能的意義について少しみておきたいと思います。

交際費課税は、さまざまな政策目的を達成するための手段として活用されてきたことを述べましたが、その政策的な効果が達成されている

かどうかの検証をする必要があろうと思います。ただ、私には政策的な効果を検証するだけの情報や資料が、そもそも能力もありませんので、どうしたものかと困るところですが、平成22年度の税制改正でいわゆる租特透明化法、正式名では「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」が制定され、租税特別措置の適用実態の調査の結果を国会に報告することが定められました。それが昨年から提出され、今年の186回の通常国会にも提出されています。ホームページにも掲載されています。

この法律には、適用除外となる租税特別措置が定められていますが、61条の4は適用除外の措置には入っていません。今年度の改正前の交際費課税の適用期間は、平成18年4月1日から今年の3月31日まででしたが、租特透明化法では、適用期間が終わった次の年の国会にこの報告がなされると定められていますので、来年1月の国会に提出される報告書では、交際費課税の政策的な効果についての検証がされるものと思います。私もそれを踏まえて、交際費課税の機能的意義をもう一度考えてみようと思っています。

ちなみに、交際費課税は今年度税制改正で既に延長が決まっています。延長は平成28年3月31日までですので、平成29年1月の国会に、その間の効果の検証結果が出ると思います。そこまでは決まっていますが、それ以降どうするかは、それらの検証を踏まえて検討されるべきことだと思います。

次に、交際費課税の効果として一般にいわれることですが、先ほど沿革の中でも少し述べましたように、全額損金不算入は禁止的な課税で、交際費の支出を禁止するような効果を持つのは否めないと思います。論者によっては、これを「ペナルティー課税」と呼んで、交際費課税に対して批判的な検討を加える方もおられます。

この禁止的あるいは制裁的課税の効果の意味ですが、まず1つには、事業経費性を原則否認することです。事業経費として投下資本の回収

部分について損金算入を認めないことになると、事業経費を支出して得た収益には益金として課税し、かつ、交際費は損金不算入になるわけですから、一種の二重課税の問題が生じているとみてよいと思います。これを制裁的課税と呼んでいるのかもしれませんが。

もう1つには、制裁的という言葉のニュアンスからすると、重加算税が課されるケースが多いことも視野に入れて、そういうことがいわれているのかもしれませんが。交際費課税が強化されてくると、どうしてもそれを回避しようとするインセンティブが働きがちです。そうすると、交際費は実務上は隣接費用との区別が難しく、事実認定が難しい費用ですから、判定区分の困難性からしても納税者と課税庁側との見解が食い違って、場合によっては重加算税の要件に該当すると判断されるケースもあろうかと思っています。最近の重加算税賦課の状況からすると、交際費、期ずれ、横領が重加算税の3大事案といわれていますが、交際費課税が重加算税の対象になることが多いことから、制裁的な意味合いを持つといわれるのではないかと思います。

ところで、交際費課税の効果に関連して、1点寄り道をしたいと思います。レジュメの5ページで「交際費課税と違法支出論」と書いた所です。先ほど述べましたように、交際費課税は使途不明金との関係が問題になる場合もありますが、そもそも交際費の中に使途不明金、さらには違法な支出が含まれているのではないかという見方が以前から根強くあります。

違法支出というのは支出自体が違法なもの、賄賂などがその代表例ですが、それと違法行為を原因として支出されるものも、違法支出といえます。違法支出については、わが国には見解の対立があります。違法支出であっても、法律の要件を満たしている以上は損金、所得税の場合は必要経費に該当するという考え方と、もう1つは、違法支出は不正な支出で公序に反するから、法律の要件に該当したものであっても損金性、必要経費性を認めないという考え方がある

ります。大別してこの2つの考え方があり、いずれも有力説といってよい状況だと思います。

前者の、法律の要件に該当すれば、違法支出であっても損金性を認めるという考え方は、租税法律主義を重視する立場から支持されています。最近の傾向として、租税法律主義が重視されることは最高裁の判例においても明らかであると思いますが、全体としてそういう状況にある中で、違法支出論に関しては、租税法律主義を重視して、法律の要件に該当すれば損金として認める考え方が必ずしも貫徹されず徹底されていないのは、非常に興味深いところです。いわゆるアメリカのパブリック・ポリシーという判例法理を参考にして、わが国でも不正な支出は損金性を認めないという考え方は、特に検察関係者などの間で根強いものです。

パブリック・ポリシー、公序の理論の考え方を説く論者の中には、交際費課税が全額損金不算入にされるのは、まさに交際費課税の中に違法な支出が含まれていることを考慮しているからであるとして、交際費課税は公序の理論の観点から正当化されるという評価をする方もおられます。このような評価によれば、先ほどまでお話したことは違った観点から、交際費課税を検討することもできるということを指摘するにとどめさせていただきますが、そのように交際費課税を捉えた場合は、交際費課税は、通達で認められている使途不明金の課税や租税特別措置法62条が定めている使途秘匿金の課税に接近して考えると考えられます。

2-3. 交際費課税(狭義)の法的意義

2-3-1. 「交際費」に関する法令の定め

それでは本題に戻りまして、交際費課税の法的意義に移ります。交際費に関する定めについては、レジュメの5ページに租税特別措置法61条の4第1項と第4項を記載していますが、第4項では、「交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接

待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものをいう。」と定義されています。

2-3-2. 「交際費等」の解釈

この交際費等に関する要件の解釈について、レジュメの6ページでは、学説を大きく二要件説、三要件説、五要件説の3つに分け、二要件説については旧二要件説と新二要件説に分けて整理しておきました。

二要件説というのは、支出の相手方と支出の目的で判断するのですが、「新」と「旧」の違いは、「旧」は接待等の行為を支出の目的とするもので、目的として行為の態様といえますか、形式を問題にする点が特徴です。新二要件説の方は、支出の目的として、接待等の行為により事業関係者等との親睦の度を密にして、取引関係の円滑な進行を図ることで、目的として行為の内容を問題にする点に、その特徴があるかと思えます。

三要件説は、支出の相手方としての事業関係者と、支出の目的として新二要件説が説くところに加えて、条文に書いてある接待等の行為という行為の態様を要件として独立させて要求するものです。

五要件説というのはそれにさらに2つの要件、すなわち、支出の金額が比較的高額であることと、支出の性格が冗費・濫費性を有することを付け加えるものです。5番目の要件については価値判断の指標であって、それ自体が他と並列的に論じられるものではなく、補足的な要件であるといわれています。

このように要件が多ければ多いほど、交際費課税の範囲は狭く限定されます。それに応じて、逆に事業経費としての控除の範囲が広がることになります。事業経費を控除するということは、所得課税の上ではいわゆるネットインカムに課税する考え方で、純所得課税の原則と呼ばれますが、要件を多くするほど、純所得課税の原則を尊重する方向に働くことになるわけです。

では、最近の裁判例でどういう考え方が採られているかですが、有名な萬有製菓事件をみておきますと、地裁段階では新二要件説が採られたのに対して、高裁段階では三要件説が採られました。地裁と高裁は、レジュメ7ページの判決引用部分のうち下線部の前の部分はほとんど同じことを書いていますが、高裁の判決で注目すべきところは、引用箇所の冒頭で「上記のような法文の規定や」として、法文の規定も考慮している点です。そこが地裁と高裁の違いです。要するに、法律の文言を重視して解釈するということを高裁は表明しているのだと思います。

では、どちらの説が支持されるべきかといいますと、私自身もそうですが、学説の多くは三要件説が妥当であると考えているようです。租税法律主義の下では、法律の規定は厳格に解釈しなければならないのですが、この厳格解釈の意味は、解釈の方法として文理解釈を重視するということです。このような考え方は、最近の最高裁の判例にもみられます。ホステスの報酬に対する源泉徴収に関する事件において、最高裁が平成24年3月2日判決の中で、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」と判示したように、最高裁も厳格解釈、文理解釈を重視する姿勢を明らかにしています。これは、租税法律主義を尊重する姿勢を明確に示したものであると考えられます。

そういう観点からすると、租税特別措置法61条の4が、「接待等」として明文で行為の態様について規定している以上、これを無視して交際費課税について判断することはできないと考えられます。3つ目の、行為の態様の要件も考慮して交際費等の意義を解釈すべきです。その意味で、三要件説が妥当であると考えられます。

2-3-3. 三要件の各要件の個別検討

レジュメ7ページの見出しには「三要件の各要件の個別検討」と書きましたが、実は2つしか検討していません。

まず、「事業関係者等」について、その範囲

がどこまでかというときに問題になるのが、次のページにあります法人の役員や従業員、株主等です。特に役員や従業員については、いわゆる社内交際費が認められるかどうかの問題がありますが、この点、通達で法人の役員や従業員も含むとされており、社内交際費も交際費の範囲に含まれると一般に解されています。このような理解について、成和工業事件の大阪高裁平成5年8月5日判決も、これを支持しています。

ただ、平成18年で5,000円以内の飲食費が損金不算入の交際費から除外され、また、今年の改正で5,000円を超える接待飲食費が2分の1まで損金算入の扱いを受けることになりましたが、社内飲食費はそれらには含まれず損金不算入とされることが明文の規定で示されています。国税庁も、交際費等、特に飲食費に関するQ&Aを出して、ホームページ上でもその取扱いを示しています。飲食費の取扱いが実際上問題になることが多いとの認識の下、Q&Aを公表しているのだらうと思います。

要するに、飲食費については、役員や従業員の消費の側面が強いということが問題です。飲食費が所得税法36条1項にいう経済的利益であることは原則として否定できないので、本来は、先ほど述べた昭和31年の臨時税調答申がいうように、所得税課税を適正化して、その経済的利益に対して所得税を課税することが筋だと思えますが、しかし、これは言うは容易いのですが、やはり執行面で非常に大きな困難を伴うと思います。経済的利益の享受に対して、所得税の課税が不十分であるが故に交際費課税をせざるを得ないので、社内飲食費は別扱いにされているということだらうと思います。

所得税は執行が困難な税であるということは、以前からいわれてきました。所得税は公平な課税を実現する意味で理論的には優れた税ではありますが、執行上どうしても所得の把握が難しい場面があります。この点は消費税が導入された当時にも議論されました。所得税だけでは公平な課税が十分には達成できないから、消費税

でその部分をカバーするというような論法です。所得税では実際上課税されないような経済的利益も、消費という形で納税者に帰属するので、消費税による課税を受けるというような、いわゆる代替課税が消費税導入時にも消費税の正当化の一環として議論されました。社内飲食費については交際費課税でカバーすると同時に、他方で消費税の問題として代替課税の観点からの検討も必要ではないかと思えます。

次に、交際目的です。交際目的の要件については、先ほど述べた萬有製菓事件の判決が判示しているところが妥当だと思います。この要件については、レジュメ9ページに掲げた遊園地優待入場者交際費事件の東京高裁平成22年3月24日判決も、特に目新しい判断を示しているわけではありません。この事件は、むしろ、交際費課税が非常に拡大している状況を示す1つの例として取り上げてみようと考えたところです。交際目的がここで取り扱っている論点なので、レジュメ10ページではその部分の判示に実線で下線を引いていますが、その上に破線で下線を引いている部分の判示が非常に興味深く、また、問題であると思えます。

遊園地が関係者に無料で利用できる優待入場券を配る場合、その優待入場券を作るのに直接要する費用であれば交際費になることは認められませんが、裁判所は、それにプラスして、下線の部分に書いてあるように、遊園地がサービスを提供するのに関連するような原価も、施設の減価償却費も含めて、交際費に含まれるという判断を示したのです。非常に珍しいというか、興味深い判断ではありますが、優待入場券を利用する人数で原価を頭割りした分を、交際費として損金不算入にするとされてはいるものの、交際費の概念がここまで拡大されると、法律の予定している範囲を超えるのではないかという疑問を持っています。

3. 所得税における交際費課税

3-1. 所得税における交際費

法人税の話は以上で終えまして、次に、本日の報告のもう1つの狙いである、所得税における交際費課税の検討に移ります。

所得税における交際費につきましては、家事費あるいは家事関連費との関係が重要です。レジュメの10ページに、植松守雄先生の論文を引用しておきましたが、その冒頭で、「同じ支出のうちに両要素〔報告者注：必要経費と家事費〕の混在が認められるものの、その合理的分別がほとんど不可能に近く、しかも一般に家事費の色彩が強い費用がある。」として、そのような費用の代表的な例として交際費を挙げておられます。交際費については、「ほとんど必然的に個人的消費の要素が混入する接待交際費」と述べておられますが、要するに、家事費との合理的分別がほとんど不可能に近いとされているのです。所得税において交際費は、家事費排除の観点からすると、その必要経費算入は難しいということでしょう。

3-2. 事業所得者に対する交際費課税

3-2-1. 必要経費と家事費

そういう考え方が、現行所得税法の基礎にあると思います。現在の所得税法は昭和40年に全文改正されましたが、規定の整備に当たって、昭和38年に税制調査会が答申を出しています。今日報告している点との関係でいえば、家事費との関係が強い費用をどう扱うかについて、レジュメ11ページに引用しているところをご覧ください。

まず、「費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たって、所得の基因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱いをいかにすべきかという問題」については、2つの考え方があると

されています。1つは、「純資産増加説的な考え方に立って、できるだけ広くこの種の経費又は損失を所得計算上考慮すべしとする考え方」です。これは、法人税における取扱いの方に所得税における取扱いを近づけていく方向性を示す考え方です。もう1つは、「家事費を除外する所得計算の建前から所得計算の純化を図るためには家事費との区分の困難な経費等はできるだけこれを排除すべしとする考え方」です。家事費との区分が問題になる交際費の扱いについては、後者すなわち家事費排除を原則とする考え方を強く打ち出して、現在の所得税法ができていると考えられます。

次に、碓井光明先生の論文もその下に引用しておきましたが、そのような考え方が現行所得税法の基礎にあると理解されているものと思います。碓井先生の論文で興味深いのは、アメリカの制度を参考にして、所得税において交際費の必要経費算入について限度額を定める制度が考えられてもよいと述べておられる点です。このような考え方は、後で述べます特定支出のうち勤務必要経費について採用されているとみることもできると思います。

ともかく、所得税法においては、交際費は家事費として必要経費から排除する考え方が強いと思います。事業所得者の交際費の必要経費算入は、基本的には、これまで非常に狭く捉えられてきたと思います。ここで問題となる必要経費は所得税法37条1項の後半に定められている必要経費です。所得税法37条1項には前半と後半があって、原価性のあるものと、非原価項目とが定められていますが、後半の方がいわゆる一般対応の必要経費で、これについて、交際費との関係が問題になります。

なお、レジュメ12ページの所得税法37条の引用部分の下には、所得税法45条と所得税法施行令96条の規定を引用しておきましたので、ご参照ください。

3-2-2. 一般対応の必要経費に係る業務関連性要件の解釈

では、どういう要件をもって交際費の必要経費算入を排除してきたかという点、レジュメの13ページでは二要件説と書いておきましたが、一般対応の必要経費につきましては、法文上は「所得を生ずべき業務について生じた費用」と書かれているので、その費用が業務関連性を有することが要件となっているのは法文上明らかですが、それにプラスして業務との直接関係性、あるいは直接関連性を要求するのが、ここでいう二要件説です。これが従来の課税実務であり、裁判例の立場であったと思います。レジュメの13ページから14ページにかけて裁判例を2つ挙げておきました。

広島地裁の平成13年10月11日判決では、必要経費の控除は投下資本の回収部分には課税しないことがその趣旨である旨を述べた上で、「販売費や一般管理費のような一般対応の費用についてだけ、業務との関連性を緩和し、単に業務と関連ないし付随した支出を必要経費として認め、これを控除の対象とするのは相当ではなく、所得税法37条1項の『その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用』にいう『業務について』とは、直接に関連しての意味に限定して解するのが相当である。」と判示しています。このように、一般対応の必要経費について業務との直接関係性あるいは直接関連性を要求し、交際費については、「所得税法上、交際費は業務との直接関連性を要求されていると理解すべきである。」として、業務との直接関連性がないものは必要経費に算入しないことを明らかにしています。

そして2つ目の、平成23年8月9日の東京地裁判決ですが、これは有名な、弁護士会役員の懇親会費などが必要経費に当たるかどうか争われた事件です。この判決は所得税法37条と45条1項、施行令96条1項を挙げて、これらの規定から、当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ、当該業務の遂行上必要である場

合に必要な経費算入を認めるという判断を導き出しています。従来の課税実務と同じ判断であったと考えられます。

ところが、控訴審の、平成24年9月19日の東京高裁判決では、レジュメ14ページの引用部分のうち前半部分の所得税法37条や45条、施行令96条を引用している10行目の「趣旨や所得税法等の文言に照らすと」までは地裁判決と同じ表現ですが、そこから先が違ってきます。「ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。」と判示されていますが、そこには「直接関係することを要する」ことは抜け落ちています。その根拠というか理由は、その下の下線を引いた部分の下から2行目の「事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈する根拠は見当たらず、『直接』という文言の意味も必ずしも明らかではない。」というところにあると考えられます。

所得税法37条1項の規定をレジュメ12ページの上の方に掲げて、前半部分と後半部分があると先ほど申し上げました。前半部分のいわゆる個別対応の必要経費については、破線で下線を引いた部分に「直接に」という文言が入っているのに対して、後半部分の一般対応の必要経費については「直接」という文言はありません。だから、直接関連性を要件とする、条文上の根拠がないとされたわけです。

東京高裁のこの平成24年判決が出され、上告されたのですが、レジュメ15ページの、上告受理申立ての理由にあるように、ここでも国側は直接関係性が要件であることを主張しています。しかし、結局上告不受理になりましたので、最高裁の判断は示されないうまま、東京高裁の判断で確定したことになっています。

3-2-3. 検討

では、東京高裁の判断についてどういう評価がされているかについて、少しみておきたいと

思います。学者の間では、批判的な評価ももちろんありますが、肯定的な評価が多いように思います。

例えば、レジュメの15ページの下に引用している三木義一先生の論文では、「いくつかの裁判例や実務が依拠してきたと思われる学説が『事業との直接関連性』が必要なことについて、何ら論拠を示していないために、本格的な論争が行われたわけではないし、これまでの裁判例では個々の必要経費性は争われたものの、必要経費概念について本格的に議論されることはなかった。」と述べられた上で、そういう議論がないまま、直接関係性が当然のごとく要件になっていたことに対して、東京高裁が条文上の根拠がないことからそれを否定したということについて、肯定的な評価をされています。

では、私の見解はどうかということですが、私も東京高裁のような判断でよいと、肯定的に評価しています。すなわち、業務との直接関係性は要件として必要でないという立場に立っています。私の立場について説明する前置きとして、皆様方に条文の読み方を申し上げるのも恐縮ですが、なぜ直接関係性が要求されるのかということから入って、条文の読み方が違うのではないかということをお願いしたいと思います。

まず、レジュメ16ページの私見の(i)の1つ目のポツから説明していきたいと思います。必要経費の控除可能性に関する判断については、実際上は、あるいは結論からみると、必要経費を控除することと家事費を必要経費に算入しないことは、ほとんどの場合同じことだといえようかと思えます。37条の必要経費の要件から解釈していくのか、家事費に当たるから必要経費に算入しないというように家事費の方から解釈していくのかは、どちらからでもほとんど同じことなのだ、実際上はいえようと思えます。ですが法解釈のレベルでいうと、やはり違うのではないかと思います。

条文に則して考えてみます。先ほど挙げた、

所得税法施行令96条の規定をご覧ください。12ページの真ん中辺りに引用しておきました。これは、ある意味面白い規定の仕方です。96条の柱書を見ていただくと、「法第45条第1項第1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。」と書いてあります。これによれば、必要経費とされない家事関連費は、1号、2号に掲げる経費以外の経費であるということです。16ページに戻ります。1号、2号は家事費あるいは条文上の言葉でいえば「必要経費とされない家事関連費」に算入されない要件を定めているわけです。したがって、これは、必要経費に算入されるための要件を定めている規定ではありません。

税法には、こういう条文が他にもあります。例えば、次のページに法人税法22条3項と34条の役員給与の規定を掲げています。34条1項の柱書の規定も、同じような規定振りになっています。1号から3号までに掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、損金に算入しないとなっています。1号から3号は、損金に算入されない役員給与から除外される役員給与の要件を定めたものであって、役員給与の損金算入の要件を定めたものではないのです。では、損金算入の要件はどこに定められているのかといえば、平成18年度の改正では、役員給与も従業員の給与と同じく勤務・職務遂行の対価ということで、22条3項2号で、あるいは原価性のある場合は1号で、損金性を判断することとされたのです。役員給与については、22条3項で損金に該当するかが判断されて、そのうち34条1項の1号から3号以外のものを損金に算入しないということにしたのです。34条1項は損金不算入の規定で、損金算入の要件を定める規定ではないのです。このような規定振りの点で、所得税法施行令96条とよく似た規定だと思います。

役員給与の場合と同じように、交際費が必要経費に該当するかどうかを判断する場合、37条から読んでいくことが必要です。37条の要件に

当てはまる費用について、そこから除外されるものかどうかを45条や施行令96条で検討する、こういう順番で判断すべきだと思います。

ところが、そうではない判断をされる方もおられます。レジュメの16ページから17ページにかけて、佐藤孝一先生の判例評釈を引用しておきました。17ページに書いてあるように、佐藤先生は、まずは、所得区分及び家事費との関係において、業務との直接関係性について検討がされると述べておられます。まず45条や施行令96条から始めて業務との直接関係性が検討されて、その次に37条に行くという理解を示しておられると思います。

しかし、必要経費に当たるかどうかをまず判断した上でないと、それから除外するものが決まらないはずなので、論理的にはこれは逆の読み方ではないかと思っています。先ほど述べましたように、家事費から始めても、必要経費の37条から始めても、實際上結論に大差はないのですが、そうであるとしても、法解釈の順番としては違うと思うわけです。特に、家事費から始めることによって、直接関係性を導き出す解釈論には、問題があると考えています。

次に、17ページの下に行きます。なぜ直接関係性が要件とされるのかを考えてみると、その要件は「安全柵要件」ではないかと考えるに至りました。例えば池に水がたくさんあって、子供たちが落ちると危ないので安全柵を作ります。家事費を池の水、必要経費を陸地に例えてお話しすると、安全柵というのは、水際ギリギリには作りません。子供たちが水に落ちないように、水際よりだいぶ陸地の方にセットバックした辺りに作るのが普通です。安全柵を乗り越えても、いきなり水に落ちないようにするのが、安全柵を作る場合の考慮だと思います。

これと同じような考慮が直接関係性の要件についても働いているのではないかと思います。家事費との関係が少しでも疑われるものを、できるだけ必要経費に入れないようにしようとするれば、家事費に関わりそうな部分から、だいぶ

「セットバック」した辺りに必要経費と区分する要件を設定することが必要になってきます。安全柵をだいぶ陸地にセットバックした所に作るのと同じように、一般対応の必要経費について直接関係性を要求して、家事費から必要経費の方にだいぶ食い込んだ辺りに境界線を設けることによって、家事費の要素が必要経費に入り込んでこないようにする考慮が働いているのではないかと思います。

しかし、所得税法は、一般対応の必要経費については「直接」という文言を使っていません。そこに「直接」を追加的に要求することによって、家事費の要素が必要経費に混入しないようにすること自体は重要ですが、必要経費の要素まで排除してしまう所に境界線を引くのは、いってみれば、新たな法を創ること、一種の法創造、厳密に言えば納税者に不利な法創造になってしまうのではないかと思います。しかもそれによって必要経費の範囲が狭くなって、先に申し上げた純所得課税が後退してしまうのは、所得税の論理からすると問題です。この報告の最後に申し上げたいと思いますが、これは純所得課税の考え方からすると妥当ではないと考えます。

東京高裁のように直接関係性を要求しないような、一要件説に対して肯定的な評価が多いのは、そのような純所得課税の考え方がベースにあるものと思われます。もっとも、一要件説を支持する論者の間では、一要件説の所得税法上の根拠を37条1項の前半と後半との規定振りの違いに求める方が多いように思います。前半部分の個別対応の必要経費については「直接」という文言があるのに、後半の一般対応の必要経費についてはその文言がない、一般対応の必要経費について「直接」ということが書いてないことから、反対解釈として、直接性は一般対応の必要経費には要求されていないとする考え方が多いように思います。

一般対応の必要経費の枠内で、直接関係性が必要かどうかを判断する場合にはそういう論法

もあり得ると思いますが、私自身は18ページに書いてあるように、個別対応の必要経費であれ、一般対応の必要経費であれ、要件は1つで同じものではないかと考えます。必要経費の一般的な意味である、所得を得るために必要な支出というところから考えを始めていけばよいのではないかと考えています。

所得を得るための必要性は、それによって得られる収入金額と費用との間に対応関係があることを要求する、いわゆる費用収益対応の原則から導き出されると思います。この、所得を得るための必要性が、個別対応の必要経費にしろ、一般対応の必要経費にしろ、一般的に共通して要求される要件であると理解して、37条1項の規定を読めばよいと考えています。

19ページに、法人税の損金と所得税の必要経費の規定振りを対比した表を作っておきました。確かに文言上の表現の違いはありますが、損金と必要経費の定めの違いの根本的な理由はどこにあるのかを考えてみると、法人税法22条4項の、いわゆる企業会計準拠主義、すなわち、公正処理基準に従って損金に該当する費用損失の計算をすると定めていることとの関係で、法人税法の損金の定めは会計上の概念だけを用いて定められているのに対して、所得税法37条には法人税法22条4項のような規定がないことから、会計上の概念だけを前提にして必要経費の要件を定めることができませんので、所得税法は、会計で要求されるような要件を条文の中に書き込む必要があります。それが直接必要性あるいは業務関連性という形で書かれた要件だと思えます。そういう理解の下、私自身は、所得を得るために必要な支出すなわち必要経費については、要件を統一して解釈できるのではないかと考えています。

先ほど触れました昭和38年の税調答申の中で、費用収益対応の考え方が出発点に置かれています。費用収益対応の考え方こそが、必要経費の要件を決める場合に決定的な意味を持つものと考えられます。そうすると、必要経費の要件は

所得を得るための必要性ということで、必要かつ十分であろうと考えます。

さらに考えを進めると、一般対応の必要経費について、業務との直接関係性を要求することで必要経費の範囲を狭くすることによって、例えば交際費が必要経費にならない場合が多くなるのは、所得課税の基本にある考え方である純所得課税の原則からすると問題ではないかと考えています。税制の根本的な原理原則であるところの「担税力に応じた課税の原則」、これは「応能負担原則」と呼ばれ、私自身は「担税力原則」と呼んでいます。この原則によって公平な課税が担保されるわけですが、純所得課税の原則は、担税力原則に基づく所得課税についてその基本原則として貫徹されるべきであろうと思います。このように考えると、純所得課税の原則を阻害するような、例えば業務との直接関係性というような、法律が条文上要求していない要件は追加的に要求すべきではないと考えます。

ちなみに、担税力原則は、最近最高裁の判例の中でも採用されていると考えてよいと思います。そのような判例として、レジュメの20ページに引用した逆パターン養老保険事件の、最高裁の平成24年1月13日判決を挙げることができると思います。所得税法は所得を10種類に分けて、それぞれについて所得金額の計算方法を定めています。「これらの計算方法は、個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨に出たもの」であって、所得を得るための必要な支出部分については「収入のうちこのような支出額に相当する部分が上記個人の担税力を増加させるものではない」から、収入から控除されるべきだと判示していますが、この判決は、担税力原則から純所得課税の原則を導き出していると解されます。

この事件は一時所得に関するものなので、所得税法37条の必要経費について直接判断したものではありませんが、一時所得の場合の収入を得るために支出した金額も、広い意味では必要

経費であり、所得を得るために必要な支出です。そういう広い意味での必要経費を控除することは、担税力に応じた課税の原則、担税力原則から導き出される考え方であると、この判決は考えているものと思います。

3-3. 給与所得者に対する交際費課税

最後に、給与所得に関する交際費課税についてお話ししたいと思います。給与所得については、昭和62年度の税制改正までは給与所得控除という形で必要経費の概算控除しか認められていなかったのですが、事業所得者との不平等な取扱いに当たるのではないかとということで争われた事件があります。有名な大嶋訴訟です。

最高裁の昭和60年3月27日判決は、これは不平等ではない、違憲ではないと判断しましたが、その際、サラリーマンに必要経費はないとはせず、給与所得者についても必要経費の存在は認めています。ただ、サラリーマンの必要経費に当たるものは使用者が負担するのがわが国では通例であるとか、いろいろな理由を付けて、概算控除にとどめてあるのは合理的だとして合憲の判断を示しました。

ただ、この判決が出て、給与所得控除が維持されたままだったかという点、そうではありません。21ページに引用した税調答申に従い、給与所得者の不満を解消する観点から、昭和62年度の税制改正で、勤務に伴う費用の実額控除と概算控除の選択制という形で特定支出控除が導入されたことは、ご存じのことと思います。

62年度の税制改正で設けられた特定支出控除の制度では、選択制による実額控除は利用者がほとんどいませんでした。せいぜい20人、30人程度のレベルであったと聞いています。そのことに対して批判もあったので、平成23年度の税制改正では、特定支出の範囲が広げられました。22ページにその税制改正大綱を引用しておきましたが、その中に、交際費も、勤務必要経費の1つとして特定支出の中に入れられることが書かれています。23ページの上の方に記載した所



得税法57条の2第2項6号の口で交際費が認められ、他の勤務必要経費と合わせて65万円までは特定支出として控除できることが定められています。

最後の24ページに行きます。先ほどから申し上げているように、交際費が特定支出に当たるかどうかの判断が難しいので、「情報」という形で国税庁のホームページに取扱いの具体例も含めてQ&Aが出ています。

以上のような改正がなされたわけですが、その効果はどうであったかという点、これは新聞報道ですが、平成25年度からこれが適用され、平成24年度には特定支出控除制度の利用者が6人しかいなかったのが、1,600人に増えて260倍以上になったということです。特定支出の範囲が今後広がっていけば、そういう利用者がもっと増えていくと思います。

その点は別として、今日の報告との関係でいえば、特定支出の範囲を拡大したことの意味についてですが、従来は1号から5号までで個別的费用を列挙していたわけです。レジユメ21ページに引用した昭和61年の抜本答申の中でも、特定支出については、明確さあるいは分かりや

すさを重視して、個別的に列挙する旨が述べられていますが、これに対して、平成23年度改正では勤務必要経費という形で、ある意味包括的な費用が6号に規定されたわけです。そういう意味では、特定支出控除の規定が、所得税法37条の、事業所得者の必要経費の場合と同じような規定振りに変わってきたと見てよいと思います。特定支出の範囲が広がって、37条の必要経費に近づいていくことは、先ほどから申し上げている純所得課税の原則の観点からみて、望ましいことだと思います。

ただ、所得税においては38年答申もいうように、家事費との区分が重要な意味を持ちます。消費支出は必要経費には入りません。消費支出の部分をちゃんと切り分ける必要があります。所得税法45条の1項1号、施行令96条の規定は、事業所得者を念頭に置いたものであって、給与所得者の特定支出には及びません。57条の2第2項6号は柱書で、「職務の遂行上直接必要なもの」として「直接」という文言を入れることによって、勤務必要経費について家事費排除を明確にしたものと解されます。

4 おわりに

以上、今日お話ししたことをまとめますと、法人における交際費課税は冗費・濫費の思考で事業経費性を否認し、所得税においては家事費排除ということで必要経費性を否認することを現行法は基本に置いているとあってよいでしょうが、しかし、最近の改正や裁判例を個別にみていくと、所得課税の基本原則である純所得課

税の原則を徹底する方向での立法論あるいは解釈論が展開されてきているように見受けられます。そういう方向での立法論あるいは解釈論を今後展開することは、所得課税において担税力に応じた課税の原則を実現する上では、非常に重要なことではないかと思っています。

非常に雑ばくで、かつ、少し時間も延長して恐縮ですが、以上で私の報告とさせていただきます。ご清聴ありがとうございました。

税制における交際費の意義と課税のあり方

谷口勢津夫（大阪大学）

【ご案内】

平成 26 年度税制改正においては、いわゆる交際費課税（租税特別措置法 61 条の 4）について、前年度に引き続き、改正が行われました。これを機に、法人税における交際費課税の沿革を概観しながら、その趣旨や問題を検証・分析し、所得税におけるフリンジ・ベネフィット（現物給与）課税や消費課税による代替課税も含め
《補注：享受者の側面》、交際費課税のあり方を検討しようとするのが、報告の第 1 の狙いです。

報告では、もう 1 つの狙いとして、平成 24 年度税制改正で特定支出に追加された給与所得者の交際費（所得税法 57 条の 2 第 2 項 6 号ロ）や裁判でもしばしば必要経費該当性が争われてきた事業所得者の交際費（最近のものとして東京高判平成 24 年 9 月 19 日判時 2170 号 20 頁参照）を中心に、所得税における交際費課税についても検討することになります。

I はじめに

○報告の契機：交際費課税の「還暦」

○交際費課税（広義）の全体構造

（1）支出者

- ①法人：交際費課税（狭義。税特租 61 条の 4）**法人税**
- ②事業所得者：家事費排除の原則（所得税 45 条 1 項 1 号・同令 96 条）**所得税**
- ③給与所得者：特定支出の控除限度額（所得税 57 条の 2 第 2 項 6 号ロ）**所得税**

（2）享受者

- ①収益帰属者（支出者）：益金**法人税**・収入金額**所得税**
- ②事業（職務）関係者（消費者）：
 - ・支出者 → **事業者（消費 5 条）** → 事業（職務）関係者
 - 課税資産の譲渡等**消費税** ||
 - （右所得税課税の代替課税も） 経済的利益[※]**所得税**
 - ||
 - ・支出者 → **事業（職務）関係者**

（※）経済的利益（所得税 36 条 1 項括弧書）の「享受」（同条 2 項）の 2 類型「消費型享受」と「蓄積型享受」

(収入金額)

第 36 条 その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めのあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。

2 前項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額とする。

○報告の対象と方法

主として（１）の側面における制度・裁判例の検討

II 法人税における交際費課税

1 交際費課税（狭義）の沿革

(I) 創設前期

○昭和 28 年法人税法改正案

- ・本法における恒久的規定（寄附金の一部損金不算入に準ずる規定）
- ・限度額超過額の 2 分の 1 損金不算入

＝実体的な事業経費性

⇔寄附金：限度額超過額の全額損金不算入

cf. 現行法：「逆転現象」

＝事業経費性の「擬制」

○経済界の猛烈な反対：交際費等の損金不算入による資本蓄積に対する懷疑

↓

導入見送り

交際費等の事業経費性否認（しかも形式基準による）の不合理

使途不明金損金不算入通達（昭和 25 年法基通 269）の存在

○「冗費・濫費（抑制）思考」の特徴

①政策手段的色彩が強い。

政策目的は時代の要請により変化

- ・企業の資本・内部留保の充実
- ・現物給与の代替課税
- ・赤字法人対策
- ・公正な取引や価格形成の阻害防止
- ・税収確保
- ・経済活性化

②交際費の事業経費性が前提となっている。

「不相当に高額」基準（例えば現行法税 34 条 2 項）との類似性

【臨時税制調査会『臨時税制調査会答申』（昭和 31 年 12 月）135-136 頁】

もとより、これら交際費の相当部分は、営業上の必要に基くものであり、ただちにその全部を濫費と称することはできない。しかし、戦後経済倫理のし緩等によって企業の経理が乱れ、このため、一方では役員及び従業員に対する給与が、旅費、交際費等の形で支給される傾向が生ずるとともに、他方及び「ママ」役員従業員の私的関係者に会社の経費で接待するとか、事業関係者に対しても、事業上の必要をこえた接待をする傾向が生じている。このため企業の資本蓄積が阻害されていることは、争えない事実である。今回個人所得税について大幅に累進税率の緩和が行われれば、このような弊害も次第になくなることが期待されるが、その積極的防止策としては、仮装の給与等の支給に対してはこれを給与所得としては握し、所得税課税の適正化を図るとともに、交際費の濫費については、この制度によってこれを抑制することが必要である。

したがって、交際費損金否認の制度は、今後しばらくこれを続けるとともによりその効果をあげるため、現行制度をむしろ強化する必要がある。

(2) 第 1 期（昭和 29 年～昭和 35 年）

- 「冗費・濫費思考」の時限立法化⇒企業の資本・内部留保の充実
→「還暦」を迎えても「時限立法」といえるか。

(3) 第 2 期（昭和 36 年～昭和 41 年）

- 「冗費・濫費思考」の強化⇒社用消費（いわゆる社用族）への現物給与の代替課税

(4) 第 3 期（昭和 42 年～昭和 56 年）

- 「冗費・濫費思考」の政策目的化⇒交際費の増加抑制（ムチ）・減少奨励（アメ）
＝全額損金不算入＝全額損金算入
(禁止的課税)

(5) 第 4 期（昭和 57 年～平成 5 年）

- 「冗費・濫費思考」の政策目的化の徹底⇒大法人に対する全額損金不算入

(6) 第 5 期（平成 6 年～平成 17 年）

交際費：平成 5 年分以降は前年比減少基調

- 「冗費・濫費思考」の政策手段への回帰⇒税収確保・法人税の課税ベース拡大^(※)

(※)・法人税収の推移：平成元年がピーク

- ・税制調査会「法人課税小委員会報告」（平成 8 年 11 月）における「課税ベースの拡大」に向けた「課税ベースに関する個別的検討」項目の 1 つ（53-54 頁）

(7) 第6期(平成18年～)

- 「冗費・濫費思考」の緩和⇒景気刺激・経済活性化
 - ・飲食費(税特措61条の4第4項2号)の、交際費等からの除外(平成18年)
 - ・中小法人の控除限度額引上げ等(平成25年)
 - ・接待飲食費(税特措61条の4第1項・第4項柱書)の50%損金算入(平成26年)

【参考文献】

- 山本守之「交際費課税の改正経緯—根底に流れる考え方の変遷—」税経通信69巻5号(2014年)54頁
- 山本守之『交際費の理論と実務(三訂版)』(税務経理協会・2004年)第1章
- 多田雄司「改正史にみる交際費課税の現在」税務弘報62巻5号(2014年)8頁
- 鳥飼貴司「交際費等の税法上の位置とその課税のあり方」北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編『納税者権理論の展開』(勁草書房・2001年)305頁、307-312頁
- 吉中田勲「交際費の損金性、冗費性の分析と課税方式のあり方(沿革を含む)」日税研論集11号(1989年)5頁、12頁以下

2 交際費課税(狭義)の機能的意義

○政策的効果の検証

租特透明化法(租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律)の適用除外措置(同法2条1項1号括弧書・同令1条2号)には交際費課税(狭義)は含まれていない。

- ・平成18年4月1日～平成26年3月31日
→平成27年1月通常国会提出「報告書」
- ・平成26年4月1日～平成28年3月31日
→平成29年1月通常国会提出「報告書」

cf. 「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書(第186回国会提出)」
(http://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2013/houkoku01.pdf)

○「禁止的・制裁的課税」の効果

- ・事業経費性(投下資本の回収)の原則的否認⇒収益との「二重課税」
- ・交際費課税回避の誘因⇒重加算税の「3大類型」の1つ(他に、期ずれ、横領)
(隣接費用等との類似性・判定区分の困難性も背景にある)

【措通61の4(1)-1】

措置法第61条の4第3項^[平成26年改正法の改正]に規定する「交際費等」とは、交際費、接待費、機密費、その他の費用で法人がその得意先、仕入先その他事業に関係する者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものをいうのであるが、主として次に掲げるような性質を有するものは交際費

等には含まれないものとする。(昭57年直法2-11「十一」、平6年課法2-5「三十一」により改正)

- (1) 寄附金
- (2) 値引き及び割引し
- (3) 広告宣伝費
- (4) 福利厚生費
- (5) 給与等

↓

【個別的区分：措通61の4(1)-2～10】

cf. 交際費課税と違法支出論

公序（public policy）の理論による違法支出の損金性否認の考え方（有力説）

→交際費に対する量的規制（損金不算入）の正当化

昭和57年度税制改正（全額損金算入）について、交際費課税が違法支出課税の性格ももつようになったとの評価もある。

→使途不明金課税（法基通9-7-20。証拠法的課税）・使途秘匿金課税（税特措62条）への接近

3 交際費課税（狭義）の法的意義

(1) 「交際費等」に関する法令の定め

【税特租61条の4第1項・4項】

（交際費等の損金不算入）

第61条の4 法人が平成26年4月1日から平成28年3月31日までの間に開始する各事業年度において支出する交際費等の額のうち接待飲食費の額の100分の50に相当する金額を超える部分の金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

4 第1項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為（以下この項において「接待等」という。）のために支出するもの（次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。）をいい、第1項に規定する接待飲食費とは、同項の交際費等のうち飲食その他これに類する行為のために要する費用（専ら当該法人の法人税法第2条第15号に規定する役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。第2号において「飲食費」という。）であつて、その旨につき財務省令で定めるところにより明らかにされているものをいう。

- 一 専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用
- 二 飲食費であつて、その支出する金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額が政令で定める金額以下の費用
- 三 前2号に掲げる費用のほか政令で定める費用

【税特租令 37 条の 5】

(交際費等の範囲)

第 37 条の 5 法第 31 条の 4 第 4 項第 21 号 に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、同項に規定する飲食費として支出する金額を当該飲食費に係る飲食その他これに類する行為に参加した者の数で除して計算した金額とし、同号に規定する政令で定める金額は、5000 円とする。

2 法第 61 条の 4 第 4 項第 3 号 に規定する政令で定める費用は、次に掲げる費用とする。

- 一 カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手拭いその他これらに類する物品を贈与するために通常要する費用
- 二 会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用
- 三 新聞、雑誌等の出版物又は放送番組を編集するために行われる座談会その他記事の収集のために、又は放送のための取材に通常要する費用

(2) 「交際費等」の解釈

○学説

[i] 二要件説

[i -1] 旧二要件説

- ① 支出の相手方：事業関係者等
- ② 支出の目的：接待等の行為を目的とすること

[i -2] 新二要件説

- ① 支出の相手方：事業関係者等
- ② 支出の目的：接待等の行為により、事業関係者等との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることを目的とすること

[ii] 三要件説

- ① 支出の相手方：事業関係者等
- ② 支出の目的：接待等の行為により、事業関係者等との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることを目的とすること
- ③ 行為の態様：接待等

[iii] 五要件説

- ① 支出の相手方：事業関係者等
- ② 支出の目的：接待等の行為により、事業関係者等との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることを目的とすること
- ③ 行為の態様：接待等
- ④ 支出の金額：支出金額が比較的高額であること
- ⑤ 支出の性格：冗費・濫費性（補足的要件＝価値判断の指標）

※ 要件が多いほど、交際費課税の範囲が狭く限定され、それに応じて事業経費控除の範囲が広がることになる。

↑
純所得課税の原則
(純額主義)

○最近の裁判例：取引先医師研究論文英文添削料負担〔萬有製薬〕事件

・東京地判平成14年9月13日税資252号順号9189【新二要件説】

「交際費等」が、一般的に、支出の相手方及び目的に照らして、取引関係の相手方との親睦を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出するものと理解されていることからすれば、当該支出が「交際費等」に該当するか否かを判断するには、支出が「事業に関係ある者」のためにするものであるか否か、及び、支出の目的が接待等を意図するものであるか否かが検討されるべきこととなる。

そして、支出の目的が接待等のためであるか否かについては、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的な事情を総合的に判断すべきであって、当該支出の目的は、支出者の主観的事情だけではなく、外部から認識し得る客観的事情も総合して認定すべきである。

・東京高判平成15年9月9日判時1834号28頁【三要件説】

上記のような法文の規定や、「交際費等」が一般的に支出の相手方及び目的に照らして、取引関係の相手方との親睦を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出するものと理解されていることからすれば、当該支出が「交際費等」に該当するというためには、〔1〕「支出の相手方」が事業に関係ある者等であり、〔2〕「支出の目的」が事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであるとともに、〔3〕「行為の形態」が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であること、の三要件を満たすことが必要であると解される。

そして、支出の目的が接待等のためであるか否かについては、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的な事情を総合的に判断して決すべきである。また、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であれば、それ以上に支出金額が高額なものであることや、その支出が不必要（冗費）あるいは過大（濫費）なものであることまでが必要とされるものではない。

○三要件説の妥当性

租税法律主義下での厳格解釈の要請＝文理解釈の重視

ホステス報酬源泉徴収事件・最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁

租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈を採用することは、上記のとおり、文言上困難であるのみならず、ホステス報酬に係る源泉徴収制度において基礎控除方式が採られた趣旨は、できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くことにあったことが、立法担当者の説明等からうかがわれるところであり、この点からみても、原審のような解釈は採用し難い。

(3) 三要件の各要件の個別的検討

①「事業関係者等」の範囲

・法令解釈通達（租税特別措置法関係）

61の4(1)～22 措置法第61条の4第3項^{〔昭和36年改正(昭和36年)〕}に規定する「得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」には、直接当該法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく間接に当該法人の利害に関係する者及び当該法人の役員、従業員、株主等も含むことに留意する^{〔昭57年直法2-11「十一」、平6年課法2-5「三十一」により改正〕}

・従業員酒食費〔成和工業〕事件・大阪高判平成5年8月5日シユト390号13頁

いわゆる交際、接待などに費やされる交際費等は、そのかなりの部分が営業上の必要に基づくものであり、本来的には営業上の必要に基づく支出である限り、事業経費として損金に算入されるべきものである。しかし、交際費等の支出を法人の自制に任せるときは、従業員に対する給与が交際費等の形で支出されたり、役員若しくは従業員の私的な接待又は事業上の必要を超えた接待に使われ、冗費濫費を生じる傾向にあるため、それらの弊害を抑制し、資本の蓄積を促進するという政策目的から、前記条項を定めて、本来損金に含まれるべきはずの法人の交際費のうち一定額を超えるものを特別に損金不算入とする例外を設けたと解することができる。

〔中略〕

右条項の趣旨からすれば、冗費濫費のおそれがあるのは、法人が取引先等のために支出した場合だけでなく、法人がその役員や従業員のために支出した場合も同様であり、また、措置法62条3項〔＝現行61条の4第4項〕括弧書きは、交際費等の範囲から「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用その他法令で定める費用」を除いており、従業員に対するこれらの支出が本来的には交際費等に当たるべきものであることを前提としていると解することができるから、同項の「その得意先、仕入先その他事業に関係する者」とは、得意先、仕入先だけでなく、当該費用を支出した法人の役員及び従業員（以下「従業員等」という。）も含まれると解するのが相当である。

〔中略〕

以上のとおり、法人がその従業員の慰安のために費用を支出した場合も、措置法六二条に定める交際費等に当たることがありうるものであり、本件支出は、従業員の慰安のために支出した費用であるから、同条三項括弧書きの旅行費用等に当たらない限り、交際費等に当たるといえることができる。

〔中略〕

法人が従業員の慰安の目的で社外の飲食店で酒食の提供費用を支出した場合にも、右の飲食の機会が従業員全員の参加を予定したものか、それとも従業員の一部のみを対象としたものかということのほか、開催の場所、出席者一人当たりの費用、飲食の内容、回数等を総合的に判断して、その飲食が、措置法62条3項括弧書きの「運動会、演芸会、旅行等」と同じように従業員の慰安のために相当なものとして通常一般的とされる範囲内のものであるときは交際費等に該当しないが、右の限度を超えるときは交際費等から除外されるものではないといえるべきである。

※ 接待飲食費及び飲食費にはいわゆる社内飲食費は含まれない（税特措61条の4第4項柱書括弧書）。

国税庁「交際費等（飲食費）に関するQ&A」（平成18年5月）

↑ <https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/5065.pdf>
 プリンジ・ベネフィット（消費型享受）に対する「所得税課税の適正化」（前掲・昭和31年臨時税調答申）の不十分さ（特に執行の問題）も背景にあるのか。
 ⇒消費税による代替課税（⇒ケコン）

【所基通 36-38・36-38 の 2】

(食事の評価)

36-38 使用者が役員又は使用人に対し支給する食事については、次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に掲げる金額により評価する。(昭 50 直法 6-4、直所 3-8 改正)

- (1) 使用者が調理して支給する食事 その食事の材料等に要する直接費の額に相当する金額
- (2) 使用者が購入して支給する食事 その食事の購入価額に相当する金額

(食事の支給による経済的利益はないものとする場合)

36-38 の 2 使用者が役員又は使用人に対して支給した食事(36-24 の食事を除く。)につき当該役員又は使用人から実際に徴収している対価の額が、36-38 により評価した当該食事の価額の 50%相当額以上である場合には、当該役員又は使用人が食事の支給により受ける経済的利益はないものとする。ただし、当該食事の価額からその実際に徴収している対価の額を控除した残額が月額 3,500 円を超えるときは、この限りでない。(昭 50 直法 6-4、直所 3-8 追加、昭 59 直法 6-4、直所 3-7 改正)

②交際目的

・遊園地優待入場者交際費事件・東京高判平成 22 年 3 月 24 日訟月 58 卷 2 号 346 頁

控訴人は、本件優待入場券に関して何らかの費用を支出したとしても、それは広告宣伝又は販売促進を目的とするものであり、交際費等が支出されたとみる余地はない旨主張する。

しかしながら、本件優待入場券のうち、本件役員扱い入場券の配布先には控訴人の広告宣伝又は販売促進との結びつきが考えにくい企業や個人が多く含まれており(……)、パーク内での商品販売収入や飲食販売収入の促進を図ることを目的としたものとは言い難い。また、本件プレス関係入場券の配布先も控訴人の広告宣伝又は販売促進との結びつきが考えにくいマスコミの部署や役員、管理職が多く含まれており(……)、広告宣伝を目的としたものとは言い難く、プレスファミリーデーも、マスコミ関係者の家族を招待するものである以上、本件プレス関係入場券により来場したマスコミ関係者やその家族の歓心を買うための企画といわざるを得ない。

結局、控訴人が本件優待入場券を配付して使用させたのは、原判決が説示しているとおり、特定の配布先に対する接待又は供応の趣旨によるものと認めるのが相当であり(……[※])、広告宣伝又は販売促進を目的とするものであったという控訴人の主張は採用することができない。

【※原審・東京地判平成 21 年 7 月 31 日訟月 58 卷 2 号 364 頁】

前記前提となる事実(……)、証拠(……)及び弁論の全趣旨によれば、原告は、本件役員扱い入場券については、原告の役員等において重要な取引先と判断した企業に対して交付し、本件プレス関係入場券については、全国紙の役員等の原告が特に遊園地を遊覧したいいわゆるマスコミ関係者及びその家族に対して交付していたこと、これらを使用する者は、原告が運営する遊園施設である、○○又は、○○に無償で入場してその施設の利用等を行うことができること、上記各遊園施設は、我が国屈指の人気を得ているものであり、その入場及び施設の利用等に係る有償入場券の売価は、5000 円前後であったことが認められる。

そして、証拠(……)及び弁論の全趣旨によれば、原告においては、1 日当たりの最大入場可能数及び平均

入場者数が〇〇にあつては7万人及びおおよそ4万人、〇〇にあつては5万人及びおおよそ3万人であることを前提に、本件優待入場券を発行し、それを使用して入場等をする者に対して有償入場券により入場等をする者に対するのと同等の役務を提供することとして、施設の運営に当たっていたことが認められるところ、このような事実関係の下においては、本件優待入場券が現に使用されて遊園施設への入場等がされたときに、その者に対し、原告の提供する役務に係る原価のうちその者に対応する分につき費用の支出があつたものと認められるのが相当である。

そうすると、原告が本件優待入場券を発行してこれを使用させていたことについては、原告の遂行する事業に関係のある企業及びマスコミ関係者等の特定の者に対し、その歓心を買って関係を良好なものとし原告の事業を円滑に遂行すべく、接待又は供応の態様でされたものと認められるのが相当であり、これを使用して入場等をした者に対して役務を提供するに当たり原告が支出した上記の費用については、上記のような支出の相手方、支出の目的及び支出に係る行為の形態に照らし、措置法61条の4第3項〔＝現行第4項〕の交際費等に当たると認められるのが相当である。

III 所得税における交際費課税

1 所得税における交際費

【植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」一橋論叢 80 巻 5 号（1978 年）583 頁、599-600 頁】

同じ支出のうちに両要素の混在が認められるものの、その合理的分別がほとんど不可能に近く、しかも一般に家事費的色彩が強い費用がある。ほとんど必然的に個人的消費の要素が混入する接待交際費、世間的付き合い営業的考慮の要素と義捐・贈与の要素がミックスした寄附金などがその通例である。法人税においてはこれらの支出については、寄附金は個々のケースについて経費的要素と利益処分的要素の分離がむずかしいとして画一的な方法でその損金算入を制限し（法37）、交際費等についてもその支出抑制の狙いとともに私的消費の混入に対する代償課税的意味合いをもった制度として特別の損金算入制限制度が設けられている（根特法62）。アメリカでは個人、法人を通じて寄附金は個別に性質を吟味して明らかに事業経費と認められるものの控除を認める一方で一定の公益的寄附金に限って一定範囲の所得控除を行い、接待交際費についてはその支出が事業の積極的遂行に直接関係することその他その控除の要件をきびしく制限している。

寄附金や接待交際費について法人税のような特別の損金算入制限制度のない所得税においては（ここでは所得控除としての寄附金控除は別論とする。）個々の支出の性質に応じてその必要経費性を判断することとなるが、そこで「必要経費」と「家事費」の要素を分別することは至難に近く、しかもこれらの支出は一般に家事費的要素が大きいと考えられることから、当該費用を「必要経費」とするのは、事業遂行上の支出の必要性がとくに強い場合ないしもっぱら事業遂行上の必要に基く場合などに限ることが適当であろう。このような考え方は家事費的要素の強いこれらの費用の性質上、その必要経費の要件がしばられるとみることでもできるが、両要素の分離が至難ということから「家事関連費」の必要経費不算入という税法の規定を援用することもできよう。」

2 事業所得者に対する交際費課税

(1) 必要経費と家事費

○家事費排除の原則

【税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』(昭和38年12月)43頁】

費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たって、所得の基となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱いをいかにすべきかという問題については、経済実況加給的な考え方に立って、できるだけ広くこの種の経費または損失を所得計算上考慮すべしとする考え方と、家事費を除外する所得計算の建前から所得計算の純化を図るためには家事費との区分の困難な経費等はできるだけこれを排除すべしとする考え方との広狭二様の考え方がある。

所得税の建前としては、事業上の経費と家事費とを峻別する後者の考え方も当然無視することができないが、事業経費又は事業損失の計算については、できる限り前者の考え方を採り入れる方向で整備を図ることが望ましいと考える。

【磯井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集31号(1995年)3頁、29頁、34-35頁】

家事費排除との関係において、業務関連性(「関連」という用語は不明確であるが、「業務上のもの」であることを指す)は、必要経費の第一の要件である。

《中略》

いわゆる接待費・交際費については、接待又は交際の相手方、接待又は交際の理由等から見て、「もっぱら事業の遂行上の必要に基づく」ものに限定する考え方が支配的である。これは、旧所得税法取扱い通達 265 のとっていたところでもある。接待費・交際費の外観を有していても、事業主の社会生活上又は私生活上の交際としてなされ、あるいは、そのような性格の強い支出が混入していることが多いので、このような精査の考え方が支持できるものと思われる。

ところで、旧所得税法取扱い通達は、接待費・交際費について前期のような原則的方針をとっていたが、昭和27年直所 1-12 通達は、青色申告書を提出する事業者の支出で、取引の記録等により明らかなものについては、その相手方、接待又は交際の理由等から見て、「事業の遂行に相当の関連を有すると認められる場合は、家事費に属すると認められる部分の金額を除き、必要な経費に算入する」としていた。この趣旨が、家事関連費を念頭に置くものであるのか否かが明確ではないが、事業等の遂行との相当の関連性を有することで足りるというのでは、個人的な満足の部分の混入を避けることができない。アメリカのように、80%基準とか、60%基準とかの制限を置くような制度が考えられてもよいと思われる。真に事業等の遂行のために必要なものを必要経費として全く認めないことは不合理であるとともに、個人的満足の混入しているものについて100%控除を認める理由もないからである。

○事業所得者に対する交際費課税が問題にされる場面

主として一般(間接・期間)対応の必要経費(所税37条1項後半)との関係

(必要経費)

第 37 条 その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第 35 条第 3 項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。

【所税 45 条 1 項 1 号・同令 96 条】

(家事関連費等の必要経費不算入)

第 45 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

(家事関連費)

第 96 条 法第 45 条第 1 項第 1 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

【所基通 45-1・45-2】

(主たる部分等の判定等)

45-1 令第 96 条第 1 号《家事関連費》に規定する「主たる部分」又は同条第 2 号に規定する「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」は、業務の内容、経費の内容、家族及び使用人の構成、店舗併用の家屋その他の資産の利用状況等を総合勘案して判定する。

(業務の遂行上必要な部分)

45-2 令第 96 条第 1 号に規定する「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」であるかどうかは、その支出する金額のうち当該業務の遂行上必要な部分が 50% を超えるかどうかにより判定するものとする。ただし、当該必要な部分の金額が 50% 以下であっても、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は、当該必要である部分に相当する金額を必要経費に算入して差し支えない。

(2) 一般対応の必要経費に係る業務関連性要件の解釈

○二要件説（業務関連性＋事業との直接関係性）

課税実務・従来の裁判例の立場

【司法書士交際費事件・広島地判平成13年10月11日税資251号類号9000】

所得税法37条1項によれば、事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、「総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」とされているところ、同規定からも明らかなどあり、ある支出が必要経費として控除されるためには、それが事業活動と直接の関連性を有し、事業の遂行上必要な費用でなければならない。そして、必要経費を収入金額から控除して、投下資本の回収に該当する部分については課税しないという法の趣旨からすれば、利益の実現した部分と投下資本の回収部分とは明確に区別されなければならないのであって、前記必要性及び関連性の判断は、関係者の主観的判断を基準とするものではなく、客観的になされなければならないことはいうまでもない。

《中略》

確かに、販売費や一般管理費など一般対応の費用は、その支出の性質上、特定の収入に対応させて考えることはできず、直接性の要件は不要とも思われる。しかし、上記のとおり、必要経費において、直接的な関連性が要求されるのは業務に対してであって、常に特定の収入に関連性が要求されるわけではない。上記のような必要経費控除の趣旨からすれば、販売費や一般管理費のような一般対応の費用についてだけ、業務との関連性を緩和し、単に業務と関連ないし付随した支出を必要経費として認め、これを控除の対象とするのは相当ではなく、所得税法37条1項の「その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」にいう「業務について」とは、直接に関連しての意味に限定して解するのが相当である。

《中略》

所得税については、上記のような規定〔＝法人税に係る交際費課税規定〕は存しないものの、それだからといって、所得税法上、交際費の必要経費算入を無限定に許容しているとは到底解されず、原則どおり、これを所得税法上の必要経費として控除するには、事業活動と直接の関連性を有し、事業の遂行上必要な費用であることが客観的に認められなければならないというべきである。すなわち、上記のとおり交際費は個人的な支出の性格をも持つものであるから、家事費ないし家事関連費（所得税法45条1項1号）の性格も持つものといえることができる。個人的な支出である家事費は勿論のこと、家事関連費においても、その支出の主たる部分が業務遂行上必要であって、かつその必要な部分が明らかにできる場合に限り、必要経費として控除が認められているにすぎない（所得税法施行令96条1項）のであるから、このことから、所得税法上、交際費は業務との直接の関連性を要求されていると理解すべきである。

【弁護士会役員懇話会費等必要経費事件・東京地判平成23年8月9日判時2145号17頁】

事業所得の金額の計算上必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにありと解される。個人は、日常生活において事業による所得の獲得活動のみならず、所得の処分としての私的な消費活動も行っているから、事業所得の金額の計算に当たっては、事業上の必要経費と所得の処分である家事費とを明確に区分する必要がある。そして、所得税法37条1項は、上記のとおり、一般対応の必要経費について「所得を生ずべき業務について生じた費用」と規定

定している。また、同法45条1項は、家事上の経費（以下「家事費」という。）及びこれに関連する経費（以下「家事関連費」という。）で政令に定めるものは必要経費に算入しない旨を定めているところ、同条項を受けた所得税法施行令96条1号は、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が「事業所得を生ずべき業務の遂行上必要」であることを要すると規定している。このような事業所得の金額の計算上必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨や所得税法等の文言に照らすと、ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。そして、その判断は、単に事業主の主観的判断によるのではなく、当該事業の業務内容等個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。

そうすると、本件各支出が原告の事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、本件各支出が原告の事業所得を生ずべき業務と直接関係し、かつその業務の遂行上必要であることを要するということになる。

○一要件説（業務関連性のみ。事業との直接関係性不要）

【弁護士会役員懇親会費等必要経費事件・東京高判平成24年9月19日判時2170号20頁〔上告不受理〕】

事業所得の金額の計算上必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにありと解されるころ、個人の事業主は、日常生活において事業による所得の獲得活動のみならず、所得の処分としての私的な消費活動も行っているのであるから、事業所得の金額の計算に当たっては、事業上の必要経費と所得の処分である家事費とを明確に区分する必要がある。そして、所得税法37条1項は、上記のとおり、一般対応の必要経費について「所得を生ずべき業務について生じた費用」と規定している。また、同法45条1項は、家事上の経費（以下「家事費」という。）及びこれに関連する経費（以下「家事関連費」という。）で政令に定めるものは必要経費に算入しない旨を定めているところ、同条項を受けた所得税法施行令96条1号は、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が「事業所得を生ずべき業務の遂行上必要」であることを要すると規定している。このような事業所得の金額の計算上必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨や所得税法等の文言に照らすと、ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。そして、その判断は、単に事業主の主観的判断によるのではなく、当該事業の業務内容等個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。

これに対し、被控訴人は、一般対応の必要経費の該当性は、当該事業の業務と直接関係を持ち、かつ、専ら業務の遂行上必要といえるかによって判断すべきであると主張する。しかし、所得税法施行令96条1号が、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が「事業所得を生ずべき業務の遂行上必要」であることを要すると規定している上、ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである。それにもかかわらず、これに加えて、事業の業務と直接関係を持つことを求める解釈の根拠は見当たらず、「直接」という文言の意味も必ずしも明らかではないことからすれば、被控訴人の上記主張は採用することができない。

そうすると、本件各支出が原告の事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、本件各支出が控訴人の事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であることを要するということになる。

【参考：国の上告受理申立て（平成24年12月21日）理由の一部抜粋】

(1) 事業所得の金額の計算上、所得税法37条1項が規定する一般対応の必要経費に算入されるのは、事業所得を生ずべき「業務について」生じた費用であるから、当該業務に該当する活動を行う上で直接生じた費用であり（以下「事業との直接関係性」という。）、かつ、当該業務の遂行上必要であるもの（以下「事業遂行上の必要性」という。）に限られると解すべきところ、原判決はある支出が事業所得の計算上必要経費として控除されるためには、事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な費用で有りさえすれば足りるとして、その費用が事業所得を生ずべき業務活動を行う上で生じたものであること（事業のとの直接関係性）を要しないとすることで所得税法37条1項の解釈を明らかに誤ったものであり、少なくともこれまでの高等裁判所の判決と相反する判断をしたものである。

(2) また、本件各支出は、原判決も判示するとおり、相手方が弁護士会等の役員等としての会務活動に関連して支出されたものであり、相手方の弁護士としての事業所得を生ずべき業務に該当する活動において支出されたものではないし、その業務を遂行する上で必要なものともいえない。このように、本件各支出は、弁護士としての事業所得を生ずべき「業務について」生じた費用ではないから、所得税法37条1項の正当な解釈を踏まえれば、必要経費には該当しないと言うべきである。それにもかかわらず、原判決は、弁護士会等の活動が弁護士に対する社会的信頼を維持して弁護士業務の改善に資するものであることを理由に、相手方が弁護士会問うの役員等としての会務活動に必要な費用であると認められ、あるいは、弁護士会等の役員に立候補するために不可欠な費用であれば、弁護士業に係る事業所得の金額の計算上一般対応の必要経費に該当し、かつ、消費税等の計算上課税仕入れに該当すると判示しているものであり、原判決には判決に影響を及ぼすことが明らかな法令解釈の違反がある。

(3) そして、原判決の示した一般対応の必要経費に該当するか否かの判断枠組みや、弁護士会等の役員等としての会務活動を行うために必要な費用やその役員等に立候補するのに不可欠な費用が弁護士業務に係る事業所得の金額の計算上一般対応の必要経費に該当するという解釈は、これを容認した場合、本件の個別事案にとどまらず、弁護士会はもとより、医師会、司法書士会、弁理士会等の他の士業会の会務活動に付随する支出に係る課税実務全般にも多大の影響を与えるものであり、本件は法令解釈に関する重要な事項を含むものと認められる。

(3) 検討

○前記東京高判に対する肯定的評価

【三木義一「必要経費概念における『事業直接関係性』－東京高裁平成24年9月19日判決の意義－」青山法学論集54巻4号（2013年）20-21頁】

本件地裁判決のような理解が、学説でも通説であり、裁判例でも多いとする解説が多いが、果たしてそうであるかも疑問である。というのは、いくつかの裁判例や実務が依拠してきたと思われる学説が「事業との直接関係性」が必要なことについて、何ら論拠を示していないために、本格的な論争が行われたわけではない、これまでの裁判例では個々の必要経費性は争われたものの、必要経費概念について本格的に議論されることはなかったからである。新判になったのは、むしろ、大泉サラリーマン訴訟での給与所得者の必要経費論であった。給与所得に係る必要経費の考え方にも基本的な次の二つの傾向があった。一つは、給与所得の必要経費に

も事業所得の場合に伝統的にとられてきた考え方そのまゝあてはめ、「収入金額の増減との直接関連」を重視して必要経費の範囲を定める考え方である。他の一つは、「職務に従事することがなければ生じないと考えられる支出」もしくは「勤務に必要な支出」は必要経費になるとする立場であり、給与収入の増減に直接関係がなくても、勤務に伴い余儀なくされる支出で私的消費とは言い難いものを広く必要経費と解する考え方である。このうち前者の考え方に従えば、サラリーマンが支出するもので、直ちに給与収入に影響するものはほとんどないので、支出のほとんどが必要経費ではないことになる。この収入との直接関連性を要求する考え方は、事業所得者の場合の「事業との直接関係性」を求める考え方と基本的に同じであろう。後者の「勤務に必要な支出」なども必要経費だという考え方は「事業と直接関係がなくとも、事業のために余儀なくされる支出」も必要経費と解する立場とはほぼ同様と言うことになる。

○私見

- (i) 【前置き】 所得税法 37 条 1 項の解釈における同法 45 条 1 項 1 号・同法施行令 96 条の意義・機能～「事業との直接関係性」肯定説の背景について～
- ・必要経費の控除可能性に関する判断については、実際上は(あるいは結論からみて)、以下のようにいっても概ね問題はなからう。

【植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」一橋論叢 80 巻 5 号 (1978 年) 583 頁、587 頁】
 税法が「家事費」を必要経費に算入しないとしているのは、ほとんど所得計算上「必要経費」を控除することの裏がえしをいっているにすぎない。

but

- ・所得税法施行令 96 条 1 号・2 号は、家事費（「必要経費とされない家事関連費」）不算入要件を定める規定であって、必要経費算入要件を定める規定ではない（異なる理解については下記【異見】参照。なお、同様の規定振りについては法人税法 34 条 1 項柱書も参照）。
- ・必要経費算入要件は、あくまでも所得税法 37 条 1 項が定めているのであるから、この原則規定の解釈において、「別段の定め」としての同法施行令 96 条を援用する解釈態度（本件東京地裁・東京高裁共通）は必ずしも論理的とはいえない。
 特別法と一般法との関係に関する基本原則（「特別法は一般法に優先する」）を税法上の「原則規定」と「別段の定め」との関係に機械的に適用することは、必ずしも適切ではない（「別段の定め」の規定振り・構造に注意が必要である）。

【異見：佐藤孝一「弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出は弁護士業務に係る必要経費に当たるとし事例一判決の判断の過程ないし構造を中心として」税務事例 45 巻 2 号 (2013 年) 1 頁、11 頁】
 所得税法施行令 96 条 1 号の規定は、「必要経費」の要素と「家事費」の要素が混在している「家事関連費」について、「原則として必要経費に含めないとしつつ、業務の遂行上必要であることが明らかにできる一定部分に限ってこれを必要経費に算入することを認めた」もの、すなわち、一面においては、必要経費の要件を満たし、他面においては、家事費に当たる支出である「家事関連費」について、その必要経費算入の要件を定めたものであるから、同号において、「事業所得を……生ずべき業務の遂行上必要」であると規定されていること

をもって、必要経費の要件につき、「業務の遂行上必要である」ことで足りると解する根拠にはならないのではないか。

……、本判決〔＝東京高判〕もその解釈の前提としている、「事業所得の金額の計算上必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨や所得税法等の文言」を考慮した場合、先ずは、所得区分及び家事費との関係において、事業所得の総収入金額を生ずる「業務との直接関係性」についての検討がなされ、次いで、業務との直接関係性を肯定できる支出につき、総収入金額との関係において、事業所得の「業務遂行上の必要性」についての検討がなされることになることから、「ある支出が必要経費として控除されるためには、客観的にみてそれが当該事業の業務と直接関係をもち、かつ、業務遂行上通常必要な支出であることを要する」と解されているのではないか。

【法税 22 条 3 項・34 条 1 項柱書】

(各事業年度の所得の金額の計算)

第 22 条

3 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

- 一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- 二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（借却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
- 三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

(役員給与の損金不算入)

第 34 条 内国法人がその役員に対して支給する給与（退職給与及び第 54 条第 1 項（新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例等）に規定する新株予約権によるもの並びにこれら以外のもので使用人としての職務を有する役員に対して支給する当該職務に対するもの並びに第 3 項の規定の適用があるものを除く。以下この項において同じ。）のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

《1～3号略》

(ii) 二要件説に対する評価

家事費排除の原則の過度の強調→「事業との直接関係性」要件

(=「安全網」要件)

→執行上の考慮による一種の法創造

(iii) 一要件説に対する評価

一般対応の必要経費の枠内での「一要件説」

- ・概念の論理操作（前記東京高判）：「業務の遂行上必要」＝「業務と関連」
- ・個別対応の必要経費に関する「反対解釈」（比較的多数）；

【増田秀敏「判批」TKC 税研情報 21 巻 2 号（2012 年）1 頁、14-15 頁】

本判決が本件の判断基準として、「当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し」として直接関連性の要件を明示しているが、条文中「直接」の文言は37条が定める①の売上原価類型に属する費用にのみ用いられているのであって、②、③の販売費および一般管理費等の期間対応費用には、条文中「直接」の文言は全く付されていないのであるから、「直接」関係しとしている点は、条文中にない文言を付加するもので、必要経費の範囲を縮小させる結果をもたらす。

従来の判例も、「直接関連性の要件」を用いているが、②及び③の費用については関連性の要件のみで「直接」の文言を付加する条文の根拠は存在しないことを特筆しておく必要がある。

【品川芳宣「判批」TKC 税研情報 22 巻 1 号（2013 年）21 頁、31 頁】

一審判決と控訴審判決とは、所得税法37条1項に定める「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費」（一般対応の必要経費）につき、異なった解釈を行っている。一審判決は、弁護士業における「業務」について、顧客から役務提供の対価として報酬が得られるものに限定しようとしているようでもある。しかし、このような直接的な対価関係に限定すると、所得税法37条1項の前置段「売上原価その他当該収入金額を得るため直接要した費用の額」を別途必要経費と認めているところ、当該直接対応の費用と限りなく近づくことになり、前述した同項後段が「……その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」（一般対応の必要経費）を別途必要経費として認めていることの意義が薄くなる。

(iv) 全面的一要件説の提唱

「必要性」と「業務関連性」との統合的理解（全面的一要件説の提唱）

＝法定要件としての「必要」（37 条 1 項）だけでなく、業務関連性の文脈（要件解釈）の中で述べられることがある「事業・業務の遂行上必要」を含む。

- ・必要性＝所得を得るための必要性
- ↓
- ・必要性＝収入金額と費用との間の（目的手段関係あるいは因果関係という意味での）対応関係
- ↓
- ・必要性＝費用収益対応の原則から導き出される要件
- ↓
- ・必要性＝個別（直接・客体）対応＋一般（直接・期間）対応
※必要性＝「客観的必要性」＝費用収益対応
- ↓
- ・実定税法の規定振り（所税 37 条 1 項と法税 22 条 3 項 1 号・2 号との比較＝次頁の表参照）

個別対応の費用	必要経費	総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接要した費用の額 《前半》「原価」一本型（単刀直入型）の規定 《後半》「直接性」「原価」二本型（繰り返し型）の規定
	損金	収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額 「原価」一本型（単刀直入型）の規定
一般対応の費用	必要経費	販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用 「業務関連性」「費用（非原価項目）」二本型（繰り返し型）の規定
	損金	販売費、一般管理費その他の費用の額 「費用（非原価項目）」一本型（単刀直入型）の規定

（必要経費）

第 37 条 その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第 35 条第 3 項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。

【法税 22 条 3 項 3 項 1・2 号】

第 22 条

3 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

- 一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- 二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

※ 必要経費と損金との規定振りの違いは企業会計準拠主義（法税 22 条 4 項）に関する明文の規定の有無によるのか。

企業会計準拠主義によれば、「直接性」及び「業務関連性」は、企業会計上の「原価」及び「費用（非原価項目）」という企業会計上の概念から分野・事物に即して（sachlich）導き出される要件であって、課税の公平の実現等の税法

独自の価値判断（敢えていえば、企業会計に準拠するという価値判断はあるが）に基づく要件ではない。



所得税法では企業会計準拠主義は（少なくとも明文では）定められていないので、「原価」や「費用」に加えて、それぞれの意味を明確にするために、「直接性」や「業務関連性」を定めたものと解される。



要するに、費用収益対応の考え方（前掲税調昭和 38 年答申参照）こそが、内容的には、必要経費の要件である（全面的一要件説による、必要経費に関する規範の定立）。

交際費についても純所得課税の原則（純額主義）を貫徹することが必要である。



担税力に応じた課税の原則（応能負担原則・担税力原則）

【逆パターン養老保険事件・最判平成 24 年 1 月 13 日民集 66 巻 1 号 1 頁】

所得税法は、23 条ないし 35 条において、所得をその源泉ないし性質によって 10 種類に分類し、それぞれについて所得金額の計算方法を定めているところ、これらの計算方法は、個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨に出たものと解される。一時所得についてその所得金額の計算方法を定めた同法 34 条 2 項もまた、一時所得に係る収入を得た個人の担税力に応じた課税を図る趣旨のものであり、同項が「その収入を得るために支出した金額」を一時所得の金額の計算上控除するとしたのは、一時所得に係る収入のうちこのような支出額に相当する部分が上記個人の担税力を増加させるものではないことを考慮したものと解されるから、ここにいう「支出した金額」とは、一時所得に係る収入を得た個人が自ら負担して支出したものとイえる金額をいうと解するのが上記の趣旨にかなうものである。また、同項の「その収入を得るために支出した金額」という文言も、収入を得る主体と支出をする主体が同一であることを前提としたものというべきである。

3 給与所得者に対する交際費課税

(I) 交際費と特定支出

○給与所得者の必要経費

【大雑訴訟・最 [大] 判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 巻 2 号 247 頁】

給与所得者は、事業所得者等と異なり、自己の計算と危険とにおいて業務を遂行するものではなく、使用者の定めるところに従って役務を提供し、提供した役務の対価として使用者から受ける給付をもってその収入とするものであるところ、右の給付の額はあらかじめ定めるところによりおおむね一定額に確定しており、職場における勤務上必要な施設、器具、備品等に係る費用のたぐいは使用者において負担するのが通例であり、給与所得者が勤務に関連して費用の支出をする場合であっても、各自の性格その他の主観的事実を反映して支出形態、金額を異にし、収入金額との関連性が間接的かつ不明確とならざるを得ず、必要経費と家事上の経費又

はこれに関連する経費との明確な区分が困難であるのが一般である。その上、給与所得者はその数が膨大であるため、各自の申告に基づき必要経費の額を個別に認定して実額控除を行うこと、あるいは概算控除と選択的に右の実額控除を行うことは、技術的及び量的に相当の困難を招来し、ひいては租税徴収費用の増加を免れず、税務執行上少なからざる混乱を生ずることが懸念される。また、各自の主観的事情や立証技術の巧拙によつてかえつて租税負担の不公平をもたらすおそれもなしとしない。旧所得税法が給与所得に係る必要経費につき実額控除を排し、代わりに概算控除の制度を設けた目的は、給与所得者と事業所得者等との租税負担の均衡に配慮しつつ、右のような弊害を防止することにあることが明らかであるところ、租税負担を国民の間に公平に配分するとともに、租税の徴収を確実・的確かつ効率的に実現することは、租税法の基本原則であるから、右の目的は正当性を有するものというべきである。

○特定支出控除制度の創設

【税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』（昭和61年10月）31-32頁】

②実額控除制度の導入

我が国においては、給与所得者の職務に必要な備品等に係る経費や職務に関し必要な旅費等は使用者が負担するのが通例であり、ほとんどの給与所得者にとっては自ら負担する必要経費の額が現行の給与所得控除の額あるいは概算控除の額を上回ることはほとんどないと考えられること、また、税制の簡素化を図る必要があること等の見地から、実額控除と選択制を導入するのは適当ではないのではないかとする指摘がある。

しかしながら、給与所得者の不満の一因が、勤務に伴う費用の実額控除が認められず、源泉徴収によつて課税関係が終了し、納税義務の確定手続に参画する途がないことにあるとすれば、たとえ実額控除を選択する事例が少ないこととなつても、サラリーマンが確定申告を通じて自らの所得税の課税標準及び税額を確定させることができる途を拓くことは、公平感の維持、納税者意識の形成の上でも重要なことと考える。このような見地から、勤務に伴う費用の実額控除と概算控除とを選択制を導入することが適当である。

なお、勤務費用の実額控除の選択制を導入する場合には、公平を確保し、適正な執行を図る見地から諸外国の例も参考にしつつ、分かりやすさ、執行の容易さ等をも考慮し、実額控除しうる勤務費用の範囲について、できるだけ具体的かつ明確な基準を設定する必要がある。加えて、実額控除の対象となる支出について、記帳、領収書、事業主の証明等によりその支出の事実が明らかなるものとするなど、適正な申告と納税が行われるようにするために制度上配慮することが必要である。また、こうした制度が無理なく定着していくためには、納税者と執行当局の双方が長い年月をかけて地道な努力を積み重ねていくことが肝要であろう。

【税制調査会『昭和62年度税制改正に関する答申』（昭和61年12月）3頁】

抜本答申の趣旨に沿つて、給与所得者についても申告への途を拓くこととするため、その選択により給与所得控除に代えて特定の支出を控除しうる制度を導入することが適当であると考えられる。その場合に控除しうる支出としては、通勤費、研修費等が考えられるが、対象範囲については分かりやすさ、執行の容易さ等をも考慮しつつ、明確に定める必要がある。

○特定支出の範囲拡大

【閣議決定「平成23年度税制改正大綱」（平成22年12月16日）12頁、43-44頁】

(ウ) 特定支出控除の見直し

今後、給与所得控除に上限を設けることに併せ、特定支出控除を使いやすくする観点から、特定支出の範囲を拡大するとともに、特定支出控除の適用判定の基準を見直すこととします。

具体的には、就労の多様化等を踏まえ、現在、特定支出の範囲から除外されている弁護士、公認会計士、税理士など、法令の規定に基づいてその資格を有する者に限って特定の業務を営むことができる資格の取得費を特定支出の範囲に追加します。

また、図書費、衣服費、交際費及び職業上の団体の経費（以下「勤務必要経費」といいます。）も、特定支出の範囲に追加します。なお、この勤務必要経費については、高額なものを購入できる高額所得者を過度に優遇するといった不公平が生じないように、上限を設けることとします。

《以下略》

↓

③ 特定支出控除の見直し

特定支出控除について次の見直しを行います。

イ 特定支出の範囲の拡大

特定支出の範囲に次に掲げる支出を追加します。

(イ) 職務の遂行に直接必要な弁護士、公認会計士、税理士、弁理士などの資格取得費

(ロ) 職務と関連のある図書の購入費、職場で着用する衣服の衣服費、職務に通常必要な交際費及び職業上の団体の経費（勤務必要経費）

(注) その年中に支出した勤務必要経費の金額の合計額が65万円を超える場合には、65万円を限度とします。

ロ 特定支出控除の適用判定・計算方法の見直し《略》

(2) 現行制度の意義

○現行法令規定

【所得税法57条の2第2項】

2 前項に規定する特定支出とは、居住者の次に掲げる支出（その支出につきその者に係る給与等の支払をする者（以下この項において「給与等の支払者」という。）により補てんされる部分があり、かつ、その補てんされる部分につき所得税が課されない場合における当該補てんされる部分を除く。）をいう。

一 その者の通勤のために必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のための支出で、その通勤の経路及び方法がその者の通勤に係る運賃、時間、距離その他の事情に照らして最も経済的かつ合理的であることにつき財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたもののうち、一般の通勤者につき通常必要であると認められる部分として政令で定める支出

二 転任に伴うものであることにつき財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされた転居のために通常必要であると認められる支出として政令で定めるもの

三 職務の遂行に直接必要な技術又は知識を習得することを目的として受講する研修（人の資格を取得する

ためのものを除く。)であることにつき財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたもの
のための支出

四 人の資格を取得するための支出で、その支出がその者の職務の遂行に直接必要なものとして財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたもの

五 転任に伴い生計を一にする配偶者との別居を常況とすることとなった場合その他これに類する場合として政令で定める場合に該当することにつき財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされた場合におけるその者の勤務する場所又は居所とその配偶者その他の親族が居住する場所との間のその者の旅行に通常要する支出で政令で定めるもの

六 次に掲げる支出(当該支出の額の合計額が六十五万円を超える場合には、六十五万円までの支出に限る。)で、その支出がその者の職務の遂行に直接必要なものとして財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたもの

- イ 書籍、定期刊行物その他の図書で職務に関連するものとして政令で定めるもの及び制服、事務服その他の勤務場所において着用することが必要とされる衣服で政令で定めるものを購入するための支出
- ロ 交際費、接待費その他の費用で、給与等の支払者の得意先、仕入先その他職務上関係のある者に対する接待、供応、贈答その他これらに類する行為のための支出

【所税令 167 条の 4 第 1 号・第 2 号ト】

第 167 条の 4 法第 57 条の 2 第 3 項 (給与所得者の特定支出の控除の特例)に規定する特定支出に関する明細書には、次に掲げる事項を記載しなければならない。

- 一 法第 57 条の 2 第 2 項 各号に掲げるそれぞれの支出につきその支出の内容、相手方の氏名又は名称、年月日及び金額並びに当該支出につき同項 に規定する給与等の支払者により補てんされる部分があり、かつ、その補てんされる部分につき所得税が課されない場合における当該補てんされる部分の金額
- 二 次に掲げる支出の区分に応じそれぞれ次に定める事項
 - イ～ハ 《略》
 - ト 法第 57 条の 2 第 2 項第 6 号ロに掲げる支出 同号 ロに規定する接待、供応、贈答その他これらに類する行為の相手方の氏名又は名称及び当該相手方との関係

【所税規 36 条の 5 第 1 項 8 号】

第 36 条の 5 法第 57 条の 2 第 2 項各号 (給与所得者の特定支出の控除の特例)に規定する証明は、同条第一項の規定の適用を受けようとする居住者の書面による申出に基づき、同条第 2 項に規定する支出の次の各号に掲げる区分に応じ当該各号に定める事項 (当該支出につき同項に規定する給与等の支払者 (以下この項において「給与等の支払者」という。)により補てんされる部分があり、かつ、その補てんされる部分につき所得税が課されない場合には、当該補てんされる部分の金額を含む。)につき書面により行われるものとする。

- 一～七 《略》
- 八 法第 57 条の 2 第 2 項第 6 号ロに掲げる支出 次に掲げる事項
 - イ その者の氏名及び住所
 - ロ その接待、供応、贈答その他これらに類する行為 (ハにおいて「接待等」という。)のための支出がその者の職務の遂行に直接必要なものである旨及びその職務の内容
 - ハ その接待等の内容並びに当該接待等の相手方の氏名又は名称及び当該相手方との関係

※「平成 25 年分以後の所得税に適用される給与所得者の特定支出の控除の特例の概要等について（情報）」 [注]「情報」＝「その他法令解釈に関する情報」

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/120912/>

○改正の効果

改正制度適用初年度（平成 25 年度）：利用者 1600 人（←前年度 6 人）

○改正前後の特定支出概念の変化

「個別的費用」（←昭和 61 年抜本答申）から「包括的費用」（勤務必要経費）へ
必要経費（所税 37 条 1 項）への接近＝純所得課税の原則の拡充

○勤務必要経費に係る「直接必要」要件

家事費・家事関連費との区別の困難性（大島訴訟）

↓

所得税法 45 条 1 項 1 号・同令 96 条に相当する規定なし

↓

「直接必要」要件による家事費排除の原則の明文化

IV おわりに

○所得課税における純所得課税の原則の徹底のための立法論及び解釈論の必要性

↓

○担税力原則に基づく所得課税の体系的整備

税制改革を巡る現状と課題



●参加者（五十音順）

総務省大臣官房審議官
神戸大学大学院法学研究科准教授
財務省大臣官房審議官
京都産業大学大学院経済学研究科准教授

青木 信之
神山 弘行
藤井 健志
八塩 裕之

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～67頁」に掲載されています。

はじめに

(林) 今日は、税制の問題を幅広く取り上げ、活発な御議論をお願いしたいと思っております。ただ、税の問題というのは非常に悩ましいものでして、できれば負担は少ない方がいい。しかも、よりよい税制を構築するためには、公平・中立・簡素といった租税原則を満たさなければなりません。租税原則の間にトレード・オフの関係が生まれたりします。従って、場合によっては価値判断を織り込ませなければいけないというような問題も出てまいります。

このように、悩ましい問題を抱える税制ですが、やはりソフト・インフラとしての税制が日本の経済社会を今後大きく左右することを考えますと、今、宇野副会長も指摘されたような大きな構造問題を解決するための税制を、一刻も早く構築していかなければなりません。そして、改革に対して出てくるさまざまな障害があるとすれば、その障害をどのようにして取り除いていけばいいのかといったことも、税制改革の大きな課題ではないかと思えます。

今日の討論は2時間の時間を頂いております。前半部分で、総論の議論を展開したいと思えます。そして、後半部分で各論と考えています。総論部分では、国の財政、地方の財政も含めたさまざまな課題についてもご提示いただきたいと思えます。財務、総務の両省からは詳細な資料も頂いておりますが、時間の都合で十分なお説明を頂けないかもしれません。その節はお許しいただきたいと思えます。

その後、京都産業大学の八塩先生、神戸大学の神山先生から、自説あるいは質問を展開していただければと思っています。

それでは、第1ステージとして、まず財務省の藤井審議官に、財政と税制改革の現状をお話しさせていただきます。



I. 最近の経済・財政情勢

(藤井) 財務省主税局審議官の藤井でございます。よろしくお願いたします。まず、私の方から、お手元の「最近の経済・財政情勢」という資料を用いまして、昨今の経済状況、財政状況、税制として何が大きなテーマになっているかということについて、概観いたしたいと思えます。

1. 全体像

資料①は、現在の経済政策の大まかな全体像を示しております。

まず、3本の矢の政策、大胆な金融政策などによりまして、このデフレからの脱却を図り、持続的な経済成長を実現していくと同時に、財政健全化を図っていくということです。社会保障の持続可能性の問題は、財政の持続可能性の問題とイコールでございますので、「社会保障と税の一体改革」ということで、財政健全化と社会保障制度改革による安定化を同時に進めていきます。これら、財政や社会保障の問題が、国債リスクの低下、金利の安定、或いは人々の将来の安心感ということを醸成いたしまして、持続的な経済成長につながっていくということです。このようなモデルで経済政策を進めているというのが大まかなところでございます。



2. 経済政策

現状を見てみますと、安倍政権における経済政策（資料②）ということで、基本的に順調に進んできていると思います。昨年10月1日に、消費税率引上げと経済政策パッケージが決定されました。その後、政労使の合意ということで、経済の好循環を目指して、賃金というものを正面から取り上げたわけでございます。その後、補正予算の成立、そして今年の4月に消費税率の引上げ、その後、駆け込み需要による反動減がございました。この夏には、日本再興戦略改訂ということで、さらに成長戦略を進化させるものを策定し、実行段階にあるということでございます。

資料③をみますと、4-6月期の経済は反動減が比較的強く出まして、1-3月期が前期比6%の成長だったものが、4-6月期にはマイナス7.1%になったところがございます。その後の経過は、民間の40社ほどの経済予想の平均によりますと、ご覧のような点線の経路をたどり回復基調に戻っていくという予想となっております。

資料⑤は、この間に取られましたデフレ脱却・経済再生に向けた主な予算・税制措置を並べております。デフレからの脱却を目指しまして、特に税制面におきましても、かなり思い切った施策が展開されています。

左上、雇用・所得・消費の拡大から申し上げ

ますと、25年度税制改正、26年度税制改正におきまして、所得拡大促進税制の創設・拡充というのが行われたわけでございます。また、復興特別法人税の1年前倒し廃止が行われました。消費の拡大を目指しまして、住宅ローン減税の拡充、それから交際費課税の緩和措置を取っているところでございます。

それから、右側、民間投資の活性化、産業の新陳代謝の促進ということで、設備投資の拡大のための税制、25年度、26年度で新たな制度を創設しております。研究開発の促進、研究開発税制の拡充を25年度、26年度の税制改正で行っております。また、産業の新陳代謝の促進ということで、ベンチャー投資促進税制の創設、事業再編促進税制の創設がなされているところでございます。

これらの措置を通じまして、デフレ脱却・経済再生への道筋をつけつつある、つけてきているということでございます。

また、デフレから脱却して経済を好循環にしていく、そして持続的に成長していくためには、賃金の増加が重要だという認識の下、資料⑥の真ん中に書いてございますが、経済の好循環実現に向けた政労使会議が昨年9月20日に第1回が開かれて、次のような政労使会議における合意が取りまとめられたところがございます。

資料⑦二つ目の枠囲いのところですが、政労使会議の具体的な取組として、賃金上昇に向けて取組、企業収益の拡大を賃金上昇につなげていくことが合意されました。また、中小企業・小規模事業者に関する取組として、労使は経営状況や経済状況に応じつつ、企業収益の拡大を賃金上昇につなげていくことになっております。3として、非正規雇用労働者のキャリアアップ・処遇改善に向けた取組、そして4として、生産性の向上と人材の育成に向けた取組が合意されているところでございます。

3. 経済状況

資料⑧には、これらの取組を通じて、経済状

況を示す幾つかの指標を並べております。株価は、ご覧のように、最近1万6,000円を超える水準となっております。安倍内閣発足時が1万円でごございました。為替はかなり円安方向に進んでおります。安倍内閣発足時は85円台でごございましたが、現在108~109円になってございます。10年国債金利の推移は、ご覧のとおりでございます。史上まれに見る低水準で推移しております。物価につきましては、消費税率の引上げを含んだところで、3%台の物価上昇率となっております。

消費税率の10%への引上げについては、年内に経済状況等を総合勘案しながら判断されることになっております。法律上は、27年10月から、8%から10%への引上げが既に決まっております。その上で、年内に、最終的にその法律どおりにいくかどうかの判断を、経済状況を見ながらやっていくという枠組みになっております。

5%から8%への駆け込み需要、反動減の要素を分析したものが、資料⑨右側の図でございます。530.1兆円に点線がございますが、これは、1-3月期と4-6月期の平均のGDPでございます。これと、この水準が過去と比べて成長しているかどうかを見ているわけですが、薄い点線(523.3兆円)がございます。これが前年同期、昨年の1-3月期と4-6月期の平均のGDPになります。これに比べて、対前年同期比で1.3%の成長をしたということでございます。それから、直近の昨年の10-12月期に比べましてプラス0.5%ということですから、この駆け込み反動減をならした水準で考えてみますと、前年よりも、或いは前期よりも成長している姿でございます。

そういう意味で、経済的に反動減はかなり強かったということはございますが、経済成長が止まったという状況ではないと思っております。

先行きを占う意味で幾つかの経済指標をさらに見てみますと、資料⑩の企業部門の状況でござ

いますが、鉱工業生産指数は、6月は前期比で低下いたしました。7月はプラス転化しております。直近の数字を申し上げますと、8月がマイナス1.5%ということで、市場予想よりも悪かったということでございます。ただ、9月はプラス6.0%ということで、かなりの増産が予想されている状況でございます。

それから、設備投資の先行指標とされます機械受注統計でございます。右上の表でございますが、3月には大幅に増加いたしました。けれども、その後、その反動などによって5月に大幅減少しています。WindowsXPの更新投資なども3月にあって、その反動が4月、5月に出たと言われております。その後は、6月、7月と季調済前月比でプラスが続いているということでございます。

今後の設備投資計画は、日銀短観6月調査ですが、3月調査から上方改定されており、投資に関しては悪い状況ではないと言えようかと思っております。

次に、資料⑫の家計部門の状況を見ております。まず、消費の状況ですが、供給側の統計であります小売業販売額は、3月は駆け込みで前年比11%の増加でございました。それが、4月、5月、6月とマイナスをつけております。7月はプラス0.6%でございます。それから、8月はプラス1.2%になっておりまして、マクロ的に小売業の販売額を見ますと、こここのところ、7月、8月は前年を上回る水準になっております。

ただ、下の家計調査はかなり大幅なマイナスがついております。8月はマイナス4.7%でございました。家計調査については、上の小売業販売額とかなりずれた結果になっておるのですが、家計調査についてはサンプル数が約8,000世帯と限られているので、単月のぶれがかなり大きく出る傾向があることに注意が必要なのだろうと思われま。また、7月は台風などの悪天候が影響を与えた可能性があると思っております。引き続き注視が必要だろうというところ

でございます。

次に、資料⑬の家計部門の状況②、雇用の状況ですが、ご覧のように、有効求人倍率は1を超え、失業率も8月直近の数字が3.5%ございまして、労働市場はかなりタイトな状況でございます。そして、賃金の推移でございますが、右上をご覧いただきたいのですが、1人当たりの名目賃金は、7月は前年比で2.4%の増となっております。そして、労働者数、フルタイムとパート合せた雇用者数は、前年比でプラス0.9%でございます。両者が増加したことで、賃金の総額である雇用者所得は前年比3.3%増ということで、パートがフルタイムよりも相対的に増えたりすると、1人当たりの名目賃金がならずと下がったりすることがございます。6月はそういう数字だったのですが、結局国民全体のいわば購買力を見る場合には $P \times Q$ ということで、労働者数がどのように推移しているかも併せて見る必要があるということでございます。この式のように、それを掛け合えますと雇用者所得ということになります。雇用者所得については順調に増加してきているということで、そういう意味で、駆け込み反動減を抜けた後の消費については、この雇用者所得の増というものが反映されることが期待できるところでございます。

現状こういうところで、まさに7-9月期の経済状況、さらに今後の見通しなども総合勘案しながら、年内に消費税率の引上げについて判断がなされるというのが、消費税をめぐる状況でございます。

4. 成長戦略

それから、3番目の矢として成長戦略がございます。資料⑮には、その一番大きなポイントを記しております。

1つは、日本の稼ぐ力を取り戻すということです。コーポレートガバナンスの強化と政労使会議継続、そして成長志向型の法人税改革というものが1つの柱となっております。2番目が

担い手を生み出すということです。女性・外国人の活躍促進と働き方の改革、3つ目が新たな成長エンジンと地域の支え手となる産業の育成ということで、農業、医療における岩盤規制改革です。こういうものが柱となっております。

また、法人税改革も関係いたしますが、企業の稼ぐ力というのを、日米英で比較した資料⑰でございます。資料⑰の自己資本収益率(ROE)の推移を見ていただきますと、残念ながら日本は米英に比べて半分程度ということでもかなり見劣りする状況でございます。稼ぐ力が弱いということでございます。この20年間でかなりこういう状況が定着してしまっているということになっています。

また、株価純資産倍率につきましても、ご覧のような状況でございます。特にグローバル企業を中心に、欧米企業に伍して戦わなければ、なかなか日本経済の将来も危ないということでございます。

それをローカル企業とグローバル企業で分けて一体どういうことを目指すべきかというのを図示したのが資料⑱でございます。

そこで、資料⑲のコーポレートガバナンスの強化による日本企業の収益性の向上が、今回の成長戦略のかなり大きな柱となっております。この実行が内外の投資家からも注目されているところでございます。企業内部からの改革として社外取締役の設置、或いはコーポレートガバナンス・コード、それから企業の外部からの改革としてスチュワードシップ・コードが掲げられております。これによって、企業行動を大胆に変えていく、変わってもらうということでございます。

これと同じ観点から、法人税改革が大きなテーマとなっております。その現状の課題とコンセプトを資料⑳に書いておりますが、具体的なことは後ほどご説明するとして、この緑の円の中だけ少しご覧いただきます。

成長志向型の法人税改革として、世界で行われている課税ベースを拡大しつつ税率を引き下

げるという改革、収益力の高い企業の税負担を緩和し、成長を後押しするという、それから応益課税の考え方に基づく地方法人課税の改革、そして財政健全化との両立というコンセプトで、成長志向型の法人税改革をやっていくことが大きなテーマでございます。

成長戦略の中には、税制として女性の働き方に中立的な税・社会保障制度への見直しもテーマに掲げられております（資料⑳）。これも後ほど各論の方で説明いたしたいと存じます。

5. 財政

最後に、財政の現状と課題でございます。

まず、資料㉑の人口構造の変化は皆様何度もご覧になっているかもしれませんが、2010年現在で、日本は主要先進国の中で最も高齢化が進んだ国になっております。そして、今後もその高齢化はどんどん進むという状況でございます。そして右側、わが国の人口構造を見ていくと、人口減少社会に入っているということでございます。

こうした中で、当面、2020年度までの国・地方のプライマリーバランス黒字化を目標に、財政運営をしているところでございます。なぜ2020年度までかということをご説明いたしますと、資料㉒の下の左の人口のグラフでございますが、団塊の世代と団塊ジュニア第2次ベビーブームの世代の高齢化が進展しているためでございます。ちなみに、団塊の世代は648万人、3年間で600万人を超えていますから、1学年200万人でございます。現在生まれてくる子どもは1学年100万人でございますので、その2倍のボリュームの方がいらっしゃるということでございます。この方たちが、年を追うごとに前期高齢者、70歳代前半、そして70歳代後半に皆様なるということでございます。

右側の表を見ていただきますと、64歳以下と65～74歳で1人当たりの医療費はかなり異なり、やはりお年を召すと医療費が相当かかってくるということでございます。75歳以上になると医

療制度が違うものですから、1人当たりの医療費の国庫負担が相当変わってくるということでございます。2020年の段階で、団塊の世代は65～74歳、70歳代前半におられます。だから、今から2020年に向けては、この方々の1人当たり医療費が相当増えてくるということになります。そこからさらに5年たちますと、皆さん75歳以上になられます。そういたしますと、医療制度によりまして、1人当たりの医療費の国庫負担が激増していくということになります。

ですから、2020年度までに何とか財政の持続可能性を回復し、2025年以降に備えなければならぬということ、2020年度までの国・地方のプライマリーバランス黒字化という財政運営の目標を定めているところでございます。ちなみに、年齢によってこの要支援・要介護認定率も、65～74歳と75歳以上の方はかなり大きく違うという現実がございます。

資料㉓では、働く方々の人数、或いは雇用者報酬が頭打ちになっておりますので、保険料収入は頭打ちになっております。一方で、社会保障給付は、高齢化によって年金にしても医療にしても、相当増えますので、ここの差を埋めているのは公費、すなわち税金ということになります。2014年度現在で保険料が64兆円、国庫負担、国の税金による負担が31兆円、地方税の負担が12兆円という内訳になってございます。そして、国の方で言いますと、国の国庫負担している社会保障費は、年々高齢化などによりまして1兆円規模で増加していく状況が続いております。税収はそれほど伸びませんので、どんどん財政が悪化していく懸念があるわけでございます。こういう事態に対応しなければいけないとして、後半申し上げますが、社会保障と税の一体改革を進めていくということでございます。

消費税率が10%になる前提で、経済成長よろしきを得た場合に、財政がどういうふうになっていくかという内閣府の試算がございます。これで見えていきますと、資料㉔の右側ですが、国・地方のプライマリーバランスのGDP比、

先ほど2020年度までに国・地方のプライマリーバランス黒字化が目標と申し上げましたが、この実線、名目3%台という比較的高い成長が確実に続いた場合の財政収支の試算でございますが、2020年度でGDP比1.8%の赤字というのが試算結果でございます。黒字にはなお11兆円の収支改善が必要だという状況になっております。

そのためには、歳入・歳出両面のさまざまな努力が必要だということで、それは来年度以降かなり具体的な検討をしていかなければいけない状況にあるというのが、財政の現状でございます。

少し超過いたしました。以上でございます。

(林) ありがとうございます。まだ結果が出ていない面もございますが、経済再生を目指したさまざまな政策が行われて、その効果が始めているということであります。今後は、コーポレート・ガバナンスの強化も必要で、それを、法人税を含めた税制改革が後押しをするというお話でした。

それでは、青木審議官、お願いいたします。

II. 地方財政・地方税制の現状と課題

(青木) 総務省の青木でございます。お手元に、「地方財政・地方税制の現状と課題」という資料がございます。藤井審議官から、経済政策と国の財政についてお話がございました。私からは、地方の財政状況について、簡単にご説明申し上げます。

1. 総論：地方税財政の現状と課題

資料③は、毎年毎年地方財政をマクロで見た場合の財源不足の状況を示したものでございまして、棒が上に立っていますが、この棒の長さ



が財源不足の額であります。私が役所に入ったのが昭和57年でございます。当時も財政はそんな楽とは思っていませんでしたが、バブルの間だけは若干の余裕はあったかなという認識でございます。その後ずっと厳しい状況が続く中で、平成15年度がピークではございましたが、一定程度経済が回復するという中で、この収支不足も少し改善されてきましたが、リーマンショックでまた元の状況に戻ってしまい、少しずつ回復しつつも、なかなかこの収支不足の状況が改善していかないという状況だろうと思います。

資料⑥は、その結果どうなってしまったかという長期債務の状況です。この棒の長さが、地方が抱えている長期債務の総額ということでございます。地方が抱える200兆円の長期債務は、国がすごい借金をしているの、それから見れば少ないと言えは少ないわけですが、GDPの4割もの長期債務を地方が抱えている先進国は存在しません。

それと、この借金の内訳の問題なのです。資料⑥の棒グラフの一番下の部分、26年度のところに、48兆円という数字が入っています。これは臨時財政対策債という赤字地方債です。本来ならば、地方の共通の財源である地方交付税として措置しなければいけないものを、国税の原資もないので、「取りあえず当座地方団体側で借金をしておいてください。後で対処しますから」という約束事の下に発行いただいているものがこの臨時財政対策債です。当時の感覚から

言う、臨時という名前が付いているわけですので、そんなに長い期間打たなくても済むようになるだろうという期待はあったのですが、これがここまで積み上がってきてしまいました。

国も、赤字国債を打つというのは特例法がなければできない話ではありますが、地方団体というのは経済政策を持っていないわけでありませぬ。その地方団体が赤字債を打つということは、どこの国でもご法度なわけです。ご法度なのを、何とか地方財政法の特例措置を講じて今までやってきていただいているということですが、この赤字債の積み上がり方も含めて、地方団体からも「いい加減にしてほしい」という声が出るのも、私も当然だと思っています。長い間、地方財政・税制の仕事をしてきた者として、何とかそこを改善しなければいけないと思うとともに、地方で200兆円、国・地方合せて1000兆円、結局われわれが今何をしているかと言えば、私はまだ孫はいませんが、孫のポケットからお金をもらいながらわれわれが消費しているというのが実態なのです。また、この状況は相当長い期間続かざるを得ない、相当厳しい状況だと思っています。ですので、歳出面、歳入面両面で様々な工夫をしていかなければなりません。

資料を付け忘れたのですが、ここまで地方が厳しい状況に追い込まれている歳出の要因は、社会保障の増です。グラフを1つ付けようと思っていたのですが、結局人件費を削り、投資的な経費を削り、その削った削り代で社会保障の増をなんとか賄ってきたというのが、ここ10年ほどの間の実態だと思います。ただ、ちょっともう限度に来ているかなという感じもします。確かに投資的経費は削ろうと思えば削れますが、財政学者の中には、地方団体が持っている資本の減価償却費を下回る額ぐらいにしか確保できていないというような実態であると分析される方もあります。

そういう意味では、なかなか削るのも限度がある中で、この社会保障の増にいかに対応していくかというのが、今後とも地方の大きな課題

だろうと思います。先ほど藤井審議官から、国の負担が1兆円ずつ伸びているということのお話がありましたが、地方も0.7兆円ずつ伸びてきているわけでありませぬ。

資料⑫は、その推計の図でございます。そこが変わらなければいけないことも含めて、今後、地方消費税も含めた消費税率の引き上げをする際に、地方財源として確保するというところについて、国の中で話の整理をしているわけではありませぬ、それでなかなか賄えていく話でもないことを、地方財政全体の中でどうやって工夫していくかが重要な課題だろうと思っております。

法律で決めているとおり消費税率が10%に上がるならば、地方消費税が消費税換算で2.2%、交付税原資を含めると3.72%と、それなりの額は確保されるということではありませぬ、それで地方財政全体をうまくやっていくということにはなかなかしんどい要素もございませぬ。そこをどう工夫していくかということをお先ほど申し上げておりますが、地域でいろいろな取り組みが始まってきています。施設の集約化はどう進めるか、或いは市町村間で全てのフルコースでいろいろなサービスを提供するというのを、地域間で連携を図るというようなこともっと考えてもいいのではないのでしょうか。先の通常国会では、地方自治法を改正して、近くの例えば近隣の中核都市にいろいろなサービスをお願いするということがしやすいような連携協約ということが可能となるような地方自治法の改正もなされたところがございます。そうしたこともしながら、いろいろな取り組みをしながら対応していく必要があるのかなと思っております。

私は、地方団体は相当今までのいろいろな工夫しながら努力してきたと思っております。それらの行革の取り組み状況について、資料⑬以降にいろいろな数字が示されています。本日は、地方の現場で税の担当をしている方々もおいでですが、地方の税担当職員も、昭和55年を100と

すると今81しかいません。そういう中で、複雑化する税制の事務を担っていただいているわけであり。なかなか厳しいところではあります。何とかそこをしのいでいかなければいけないということでございます。

その中で、地方税としてはどういうふうを考えていくのかということでございます。主な地方税の税収の推移は、皆様方よくご覧になっているものでございます。資料⑭の一番下の線（×）が地方消費税、真ん中辺のうねっている線（◇）が都道府県税である法人事業税と法人住民税の合せた法人二税でございます。（△）が固定資産税です。こういうことですが、いかに法人二税が振れているかということもご理解いただけると思います。

また、トピックとしては、平成18年のところで、最終的には平成19年で完成するわけですが、国から地方への税源移譲が3兆円ございました。このときに併せて、個人住民税については、そのときまで所得に応じて3段階の税率であったものを、フラット化して一律10%にしたわけです。

このように、地方税源の拡充を図ってきたのですが、平成25年度の推計の数字を見ていただきますと、まだまだ平成19年、20年と比べるとかなり足りない状況でございます（資料⑮）。景気の問題ということもさることながら、いかに安定的な地方税源を確保していくかということがポイントだろうと思います。資料⑭のいろいろうねっている図をご覧になっていただくと、毎年毎年相当に変化するということでもあります。これはあくまでもマクロでございまして、個々の自治体のミクロベースになりますと、立地企業が急に収益が悪化するということになりますと、途端に税収が落ちるということも含めて、それぞれの地方団体の安定的な財政運営という観点からも、この地方税の安定性の確保と、そして資料⑯に人口1人当たりの税収額を各県ごとに比べたグラフがございまして、この遍在性の縮小というのが、2大命題としてわれわれは

これまで取り組んできたわけであり。取り組んできてはいるのですが、どうしても東京への一極集中の方が進んでしまうということで、税制上は、先ほど申し上げた住民税のフラット化でも偏在の是正をだいたいしているはずですが、なかなか簡単ではないという状況でございます。そういう中で、今できる範囲内で暫定的な措置としても偏在是正措置を講じるとともに、今後法人税改革全体の中でどういう制度にしていくのか、このことも重要な課題の一つです。

偏在性があるということはどういうふうには財政上のゆがみをもたらしているのか、或いは不適切なのかという点でございます。偏在がある税、偏在性が高いということは、その分地域間の格差が税収においてもあるということがさらなる格差を生んでしまうということもあります。財政の面で見ますと、できる限りそれぞれの団体の財源が税で賄っている、従って納税者の目が行き届いているという、国にあまり寄りかかるといってではなく政策立案ができるということが、健全な自治の確保の観点から重要であります。また、貴重な国民の税金を一番有効に活用するという観点からも、できる限り偏在性が小さい方がいいわけでございます。そのために、どのようなことを考えていくのかということですが、

今までもいろいろな取り組みをしておりましたが、そのこと自体が、偏在性を無理して均そうということ自体が、それぞれの自治体の自主的な財政運営或いは地方分権ということとの兼ね合いでどう考えるかという問題もあります。しかし、相当厳しい財政状況になってしまっている中で、国民に負担いただいている貴重な財源を可能な限り効率的に使わせていただければいけないということです。そして、地方の方々も、地方都市ながらも肌で感じられることになったと思いますが、実際にこの平成26年4月の消費税の税率を上げたことは、実は戦後税制を確立して以降初めての実質増税なわけです。その増税する判断というのは、責任者にとって

は相当つらい、なかなか難しい判断することでもあります。しかし、それに対していろいろな反応があるということも含めて考えてみると、やはりこの貴重な税源というのをいかに生かすかということ、地方の現場でも相当真面目に考えなければいけないのではないかなと思います。

2020年に何とか国・地方を通じてのプライマリーバランスの黒字化という目標はなかなか厳しいものがあります。ここを埋める手立てというのはあるわけではありません。あるわけではないけれども、何とか地方も甘えをなくしつつ、しかし、だからと言って干上がってしまっはいけないので、そこに一定程度の工夫もしながら財政運営をしていくわけですが、何とか健全化に向けての取り組みということの前提となるようにしていかなければならない時期に来ているのではないかと思います。

私の説明は、取りあえず以上にさせていただきます。

(林) ありがとうございます。やはり国の財政と並んで地方財政も非常に厳しい状況にありますが、原因は社会保障増です。今まで人件費や投資的経費の削減によってそれを穴埋めしてきたわけですが、それも限界だということで、やはり地方税源の確保が非常に大きな課題であります。特に、消費税率の10%への引き上げでは十分ではないということもあったかと思えます。安定性の確保と偏在性の縮小を併せて実現できるような税源の充実・強化が必要な時期に来ているというお話でございました。

それでは、まず神山さんからお願いをしたいと思いますが、よろしく願いいたします。

Ⅲ. 財政・税制の総論への意見

(神山) 藤井審議官、青木審議官、大変限ら

れた時間で詳細にご説明くださり、ありがとうございました。私からは、研究者の視点から、理論的な側面を中心にコメント及び質問をさせて頂きたいと存じます。どうぞよろしく願いいたします。

大きく分けて、4点両審議官に共通の質問ということで、コメントとあわせて発言させていただきたいと思います。

〔タックス・ミックスの理念〕

1点目は、税制改革の大きな方向性についてです。持続可能な財政制度、そして社会保障制度を実現するためには、今後どのような税の体系、言い変えますとタックス・ミックス、所得税、法人税、消費税のどのようなバランスが望ましいのかというのは大変悩ましい問題かと存じます。この点について、今後、付加価値税である消費税を増やしていくというのが理論的には魅力的な一つの方向性なのですが、この点について、政策実務の観点からどのような議論状況にあるのかということをご教示いただけませんかでしょうか。

さらに、タックス・ミックスと関連しまして、税制のことだけ考えればいいのかと言いますと、恐らくそうではないと考えられます。租税法、いわゆる法律家の視点から見ますと、他の法分野、例えば、国際競争の中では通商法というのは重要な分野ですが、WTOルールの下では輸出時の補助金というのは、原則認められないということがございます。その点を加味して、法人税と消費税を比較しますと、原産地主義（源泉地主義）と仕向地主義、どこで課税権が発生するのかという違いがありますが、法人税は輸出時還付が認められない直接税です。それに対して、間接税である付加価値税は、仕向地主義の下で輸出時に還付ができます。もしも、「法人税中心の国」と「消費税中心の国」を比較しますと、一定の税収を上げるためには恐らく間接税型の付加価値税に比重を置いている国の方が、国際競争においてその自国産業、自国の法



人にとって競争上有利になる可能性があります。このように、実務におきまして他の法制度との関連でどのような議論されているかということをお聞かせいただければと存じます。

〔課税ベースの付加価値税化〕

2点目ですが、これは国・地方合わせて今後の大きな税制改革の方向性として、課税ベースを広げていく、言い変えますと所得への課税からそれを広げていく形で付加価値、付加価値と言っても消費型や所得型などいろいろございますが、大きな意味での付加価値への課税に恐らく転換していくという流れです。これは、理論的には付加価値への課税というのは租税の中立性の観点からは大変魅力的ですが、一方で、例えば消費税増税の際、もしくは外形標準課税の議論などを拝見しておりますと、やはり国民もしくはその企業の立場からは今までの制度から大きく変わってしまう、もしくは負担構造が変わるということについて、やはり様々なご懸念があるかと存じます。この点に関連して、付加価値税についてメリット、デメリットについて、メリットの部分があまりうまく伝わっていないのではないかと危惧しております。この点について、何か実務サイドで工夫されていることなどございましたら、ぜひご教示いただければと存じます。

〔社会保障財源と租税負担の構造〕

そして、3点目です。これは社会保障の話に関わってくるわけですが、持続可能な財政制度、社会保障制度を達成するための租税体系、世代間の負担の在り方が問題になってきます。現在存在する世代を大きく3つに分けると、勤労前の若年世代、そして実際働いている勤労世代、そして3つ目の世代としまして退職をした世代が想定できます。この世代間の負担をどう考えるかということが、大変重要になってくるのではないかと存じます。これまで、社会保障と税の全体の体系としては、勤労世代が稼いで、それを原資になんとか退職後の老後の世代を支えていくということがなされてきたわけですが、今日、両審議官のお話にもございましたように、このままだと支えられない、持続可能な社会保障制度にならないということが、目に見えて明らかかなわけです。

そこで、恐らく1つあり得るのは、世代間の資産、所得の移転という視点から、世代に関係なく余裕のある方が困窮されている方を補助していく、助けていくという視点からのリフォームが必要ではないかと考えられます。そういったときに、今後どうなるかわかりませんが、消費税を1つの社会保障の財源として見据えた場合には、若い世代が退職世代を支えるという今までの単一的な見方から、余裕のある人が余裕のない人を支えていくというような複眼的視点に転換していく構造的転換期を日本は迎えていくのではないかと考えられます。

消費税はそうなのですが、所得税はまさに今議論が政府税調などでも始まっておりますが、大きなリフォームが今後必要ではないかということです。例えば年金への課税の在り方、退職所得への課税の在り方、現在は扶養控除など控除のところを細かく議論されているわけですが、やはり研究者から見ますと今までの所得税の在り方というのが少し時代に合わなくなってきているのではないかと感じるところでございます。この点について、控除の問題も大変大事なので

すけれども、今後より大きな観点から抜本的な所得税のリフォームというのが必要ではないかと考えられるのですが、この点について何かお考えがございましたら、お聞かせください。

〔世代間衡平の問題〕

最後ですが、これは簡単にいきたいと思います。今、若い世代、勤労世代、老後世代という話をいたしました。先ほど総務省の青木審議官のお話にもございましたように、現状はより厳しく、実際、未だ生まれていない世代、今後生まれてくる世代にも借金を押し付けているという状況でございます。民主主義的議会は、各有権者の信託を受けてその代表たる議員が議論して、現在世代の利害調整をするという側面において優れた機能を果たしうるのでありますが、未だ存在しない世代、今後生まれてくる若い世代の利益を上手く保護することができないという、大変重大な問題を抱えております。

そこで、恐らく現在世代ができる1つの方策としては、何らかの強制的な法的ルール、財政規律を維持するための法的ルールというのを入れるということが考えられます。日本も、様々な目標を立てるわけですが、法的ルールによる統制についても、特例国債の状況を見るにつけ、上手く実効性が担保できていない点を危惧しているわけですが、今後どういった法的な枠組みづくりというのがあり得るか、実務サイドにおいて実際議論などがございましたら、ご教示いただけませんか。

(林) ありがとうございます。それでは、八塩さんお願いいたします。

(八塩) どうもありがとうございました。では僭越ですが、コメントさせていただきます。よろしくお願いいたします。

〔消費税率10%後の税・財政をどう考えるか〕

まず、最初に財務省の藤井審議官にお伺いします。これまでの話と若干重複する部分があるかもしれませんが、よろしくお願いたします。

まず、最初のコメントですが、消費税率の10%への引上げが最終決定していない中で少し気が早いかもしれませんが、税率10%後の税財政の在り方が私は非常に重要ではないかと思っております。新聞報道などによると、ややもすると消費税率の10%への引上げがゴールであるかのような印象を受けるのですが、現実を見ますと日本の財政問題がそれで解決するわけではないと思います。高齢化が本当に進むのはこれからであり、むしろ重要なのは10%後の議論、その後本当にどうするのが非常に重要ではないかと思えました。

〔長期的な見通しが必要ではないか〕

2つ目のコメントもそれに関することです。先ほど審議官から、長期的な社会保障の状況や2023年の見通しのご説明がありました。それらを受けて、長期的な負担の見通し、例えば2040年度で国民負担率をどれぐらいまで上げねばならず、それは消費税率換算で、例えばですが20%であるなどといった見通しを出す必要があるのではないかと思います。もちろんいろいろな前提付きであり、様々なケースでの試算になるとは思います。ただ、将来的にどこまで負担が膨らむのかが非常にわかりにくくなっており、前提付きとはいえその点を示すことは、先ほど触れた10%後の議論の際に必要なかと思えました。

この点は、現在の10%への引上げ問題にも本来は重要だと思えました。仮に長期的にも10%がゴールなのであれば、来年の景気をとにかく守ることを最優先に、引上げをできるだけ先送りにする判断は十分ありえると思います。しかし長期的に（実際に増税の税目を消費税にするかどうかはともかく）20%までいかねばならないのであれば、今回、増税を見送ることはそれ



だけ将来、そのときには高齢化が一層進んでいるはずですが、その将来に増税を集中させることを意味します。その場合は来年の景気が守られる代わりに、将来の景気がより大きなダメージを受けることとなります。そうした長期的な視点が今回の判断にも影響を与えてよいと思いますが、報道などを聞いておきますと、来年の景気を守ることに少し比重が置かれすぎているような気がしました。将来的な見通しを出すことは、判断をより長期的な視点から行う点でも重要ではないかと考えました。

〔「地方の衰退」をどのように食い止めるか〕

次に、総務省の青木審議官にお伺いします。近年、地方の衰退、地方消滅などと言われていますが、税財政の観点からこの問題をどう考えるかに関心があります。個人的に、特に個人住民税の実態に関心があり、その点からコメントさせていただきます。

〔個人住民税の空洞化〕

審議官が示された資料14に、平成18年度の三位一体改革で個人住民税の税収が3兆円増えたと示されています。この図から判断すると個人住民税の課税が強化されたと言えるのですが、これを市区町村ごとにデータで見ると、だいぶ実態に差があると思っています。実際、東京などでは勤労所得も増え人口流入も進んでいますので、税収が本当に増えているというイメージ

があるのですが、地方を見ると、やはりどうしても高齢化が進んでおりますし、人口流出も重なっていますので、個人住民税の税収がかなり減っているのではないかと思います。個人住民税は地方の基幹税の一つですし、自治体に対する住民の応益性を反映する観点からも重要な税なので、この実態にどう対処するかは重要な問題であると考えました。

(林) ありがとうございます。なかなか難しい質問が出てまいりました。神山さんからは税体系、タックス・ミックス型の税制改革が必要で、これをどのように考えるべきか、ということ、法人税から付加価値税へ課税をシフトしてはどうかというお話しがありました。それから世代間の公平性の確保という視点から所得税を考えていく必要があるのではないか、将来世代の利益を守るというためにも財政規律の強化が必要という話をいただきました。

八塩先生は、消費税率10%後の政策をどうするか、長期的な見通しと、それに基づいた制度設計が必要なのではないかというお話でした。青木審議官には、地方の衰退をどう捉えるのかという課題提起がなされました。これは、やはり税の偏在問題だと思います。

お答えいただける範囲で結構です。それでは、藤井審議官からお願いいたします。

〔社会保障制度と租税との関係〕

(藤井) 大変難しい質問を頂いています。神山先生から4点頂いて、まず第1点の租税制度と他のいろいろな社会制度との関係をどういうふう意識しているかということでございます。例に出された法人税と付加価値税の違い、特に輸出免税還付を巡る違いは、付加価値税導入当初から十分に意識した議論がなされ、そういう意味で、経済界は早くからこのEU型の付加価値税の導入に、基本的には賛成されていたよう

に思います。今もさまざまなことを考えると、付加価値税中心でいくべきかという主張を一貫して経済界はなされているのだと思います。

その他の制度との関係では、やはり社会保障制度との関係を常に税制を考える上では意識しているということです。もちろん個人々の負担の在り方を考えたときに、社会保険料負担との関係を当然意識しなければいけませんし、それから社会保障の給付の面から考えて、どれだけ安定的に租税としての財源を確保するかということで、タックス・ミックスを考えるということです。それから、やはり社会全体の所得の再配分と申しますか、格差問題に対応していくという意味で、租税が消費税と所得税或いは資産課税と併せて全体としてどういう所得再分配機能を持つかということも重要な視点でございます。それは、逆に、社会保障制度がどういうふうに構築されているかということとも関わって、歳出・歳入あいまって所得再分配、格差是正をどういうふうにやっていくかということでございますので、特に社会保障制度を意識しながら租税制度について議論しているというところでございます。

〔付加価値課税のメリット〕

それから、2番目のご指摘でございます。付加価値課税のメリットが伝わっていないということについてどういうふうに努力すべきかというお話でした。これにつきましては、平成元年に消費税が導入されて以来、政府の相当大きな課題だったように思います。そして、今回の税制改革においては、社会保障と税の一体改革ということで、社会保障の充実及び安定化のために、消費税を社会保障目的税にするというかなり大きな改革が行われたところでございます。

要するに、現世代が享受する社会保障のサービスは、現世代が公平に消費税という形で負担するのが原則なのであり、子や孫につけを回さずに、子や孫のいわばクレジットカードで自分の買い物をするのではなくて、消費税という形

で現世代で負担しながら社会保障制度を回していくのだということが、制度上、法律上も明らかになりました。こういうことで、国民への理解を得ていくことが今回の改革であり、まさに第一歩なのだろうと思っております。

〔世代間の負担の在り方〕

それから3番目の世代間の負担の在り方ということで、所得税についてご指摘いただきました。昨日、政府税制調査会を再開いたしました。配偶者控除の見直しが1つのテーマなのですが、それにとどまらず、所得税については今まで大きな改革は、このところ7～8年なかなかされていません。社会・経済の変化になかなか税制が付いていけないのではないかという意見もだぶ政府税調の委員から出てきたところでございます。そういう意味で、今一度社会経済状況の変化をきちんと分析して、所得税制がそれにふさわしいものになっているかということ議論していかなければいけない時期にきていると思います。

ご指摘のあった年金に対する課税、それから退職手当に対する課税の在り方も、そういう中で取り上げていくことになろうかと思っております。例えば退職手当でいけば、働き方が非常に多様化している中で、退職手当についてはかなり特別な課税方法になっています。これが、逆に言うと、働き方に中立的な税制にはなっていないということでもありますので、果たしてそれであるのかというのは論点になろうかと思っております。一例でございますが、そういうことでリフォームに取り組んでいくということだろうと思っております。

それから、生まれていない世代に借金を押し付けている状況について、今後それを是正するための法的枠組みなどが考えられないかというお話でございました。これにつきましては、今まで財政構造改革法ですとかあるいは骨太方針2006とか、法的あるいは閣議決定レベルでのいろいろな取り組みがなされてきました。詰まる

ところ、そういう政治的なコミットメントと、それを確実に実行していくことが枠組みなのかなというふうに思っております。そういう意味では、今、財政健全化目標は、繰り返し申し上げたように、2020年度までの国・地方プライマリーバランス黒字化ということで設定されております。その目標実現に向けた道筋を、今後描いて、具体的に何をやっていくかを、政治的なコミットメントとして決めていかなければいけないということだろうと考えております。

以上4点でございます。

〔プライマリーバランス黒字化に向けて〕

それから、八塩先生から2点頂きました。10%後の議論が重要なのだということはおっしゃるとおりでございます。先ほどのプライマリーバランスは、とにかく回復しないと財政はどんどん発散していってしまうというのはもう理論上明らかなものですから、とにかくまずは一里塚として黒字化していかなければいけません。ちなみに、ヨーロッパでは、かなり財政が悪いと言われている国でも、財政収支は赤字なのですが、プライマリーバランスという基礎的財政収支は黒字なのでございます。主要先進国の中でこれだけ大幅なプライマリーバランス赤字なのは日本だけでございます。これの回復が急務でございます。そして、黒字化に道筋、今の税と歳出状況を前提といたしますと、なおGDP比で1.8%の赤字が2020年には残っているという状況でございますので、この回復に向けて、歳出の抑制、改革は当然のこととして、歳入面についても議論していかなければいけないというところでございます。

それから、ゴールの話がございました。今後の人口動態を見てもみますと、2042年に65歳以上の人口がピークとなって、2060年には高齢化率が概ね40%に達することになります。従って、今後50年間というスパンで捉えると、財政は一体どうなるのだろうかということを、財政制度等審議会で一度長期推計が行われており

ます。当然50年ということですからかなり大胆な前提と粗い前提を置いているわけですが、実質2%、名目3%という成長が今後50年間継続し、かつ2020年度までの国・地方のプライマリーバランス黒字化を達成した場合でも、2060年度の債務残高対GDP比を100%に抑えるのに必要となる収支の改善幅は、GDP比で8.2%でございます。100%でないと持続しないのかとか、こういう成長が続くのかとか、前提条件に関する確からしさと妥当性というのはいろいろ議論があるところでありますが、今のような前提で計算するとそういう長期推計が示されております。すなわち、少なくとも10%がゴールではないということだろうと思っておりますので、そういうことも視野に入れて、財政健全化に取り組んでいかなければいけないということだろうと思っております。以上でございます。

(林) ありがとうございます。それでは青木審議官、お願いいたします。

〔付加価値に係る税制〕

(青木) 神山先生から、付加価値に係る税制についてありました。実は多分2つあって、消費税と事業税の外形部分は付加価値に課税して、課税の手法は違うけれども、その付加価値に係る課税というのを充実していく必要があって、だからそのことに対してもっとうまく説明していくということも含めて努力すべきではないのかというお話だったと思います。

確かに、消費税も事業税の外形部分も付加価値に課税しているのですが、あまり一緒にしたくないなというのが個人的にはあるのです。流れを見ますと、消費税の議論が始まるより前に外形課税議論が政府税調の中でありました。確か昭和39年だったと思います。その後、消費税の方にシフトしていったら、消費税が導入されて、地方消費税まで導入された上で外形課税が平成

15年改正で平成16年から導入されたという経緯がございます。法人事業税の外形課税は、確かに付加価値にかけていると言えかけているわけですが、そのことの意義を考えてみますと、1つは、藤井審議官が説明された法人税改革です。やはり稼いでいるところに寄りかかって、そこでできるだけ負担してもらおうというのは変なのです。そういうところは、さらに投資をして日本全体を引っ張ってもらおうということが大事なのです。であれば、少しでも負担できるところは負担してあげて、前に進むところのエンジンをもっと利かせてもらっていいよという仕掛けにすべきという意味では、法人税改革全体の中でも重要な意義があると思います。

それとともに、法人が事業をしようと思えば必ず地方団体の行政サービスを受けます。特に都道府県との関係においては、都道府県が行っている産業振興なり道路の整備なり管理なり、或いは環境対策、それから公衆衛生の対策というのは、法人の事業活動と密接な関係があるので、都道府県税にするということは大きな意味があったと思います。シャープ勧告を振り返ってみると、あのときにシャープ博士がなぜ都道府県の付加価値税を強調したかという、都道府県税としてのしっかりした独自税というのが重要なのだという意識がかなりあったのではないかと思います。市町村税のうち住民税は多少所得税に寄りかかっていますが、固定資産税という明確な独自税がございます。都道府県税である事業税の外形課税がかなり拡大していくことになるならば、ある意味、固有の税を持つということになります。そういう意味で、法人税改革全体の観点、それから、応益課税ということで広く負担するということが大事なのだろうという観点、それから課税庁側としては都道府県にとっても極めて重要な税源として税制の中できちんと位置付けられていく、この3点メリットがあると思われ、今お話を伺いながら、そういうことを訴えていかなければいけないなと思いました。

〔将来世代への負担について〕

それから、私への質問ではないと思いますが、まだ生まれていない世代への負担というのは、私が内閣府の審議官のときに随分いろいろ勉強してみました。アーバック・コトリコフの世代会計、将来世代の負担をそれなりに計算してみる仕組みというのを相当勉強してみました。いろいろな仮定が多くてなかなか難しいのですが、日本の財政が大変な状況にあるということとはよくわかるわけでありまして。これはやはり常に意識してもらわなければならないのだと思うのです。少なくともわれわれ税金で飯を食べている人間は、将来生まれてくる子どもたちのことも常に頭に置くということは、そういう視点を、このご指摘を頂くといつもそういう思いを強くするわけでありまして、貴重なご指摘だったと思います。

〔個人住民税の在り方〕

八塩先生からは、個人住民税について空洞化しないようにもっとしっかりした税制とすべきなのではないかということ、現実には地方が衰退される中で住民税が確保されないことが懸念されるというコンテキストでご質問がございました。県単位ぐらいで個人住民税の税収の推移を見てみますと、23年までずっと下がって行って24年にまた上がるという点では、東京も地方も結構似ているのです。もっとも、絶対額では、東京と地方の差はかなり大きいのですが、ただ、もう少し長いスパンで見ると、やはり少しずつ課税、税収を確保する力が落ちてきているということがあるかと思います。

ただ、この個人住民税こそ、まさに納税者と一番身近な市町村が結び付く行政にかかる負担という意味で基礎となる税であり、そこがちゃんとしていないといけないというのはご指摘のとおりです。では、何ができるのか。税率を上げるという選択もなくてはならないかもしれません。10%をさらに上げるということもあり得るかもしれません。多分八塩先生の論文の中に、住民

税の控除について、少し見直してもいいのではないかというご指摘がありました。要は、今、所得税にいろいろな人的控除がございますが、住民税にも扶養控除があったり、障害者の控除などいろいろありますが、その控除をしているということは、住民税が税率でフラット化され、いよいよ地域の会費としての性格が強まったとはいえ、その控除を通じて一定程度所得再分配の機能を担っていることとなります。それから、所得が少ない人では、その控除というのは1人当たり幾らということで定額で考えていくわけなので、所得が少ないところから引く額も、所得が多いところから引く額も同じだとすると、所得が少ないところの方が税が浸食されやすいということを併せて考えるならば、その控除の見直しということもあるのではないかというご指摘なのかなと受け止めました。

これは、住民税の在り方としてそういう方向で応益性を高めて考えなければいけないのだというのは、私もそう思うのですが、所得税との関係で重要な点が2つぐらいあります。1つは、負担する側の納税者の方から見たら負担増は避けたいわけであり、その控除が減れば所得税でその分の控除を受け取ってくれるのかという問題になりかねないので、それはなかなか藤井審議官が応じていただけないのではないかという気がします。

もう1つ、案外われわれも忘れがちなのですが、市町村の税の現場と国税の税の現場が相当いろいろ結び付いているのです。国税の方で扶養控除をするというときに、例えばA市に住んでいる人が、B市の学校にいらっしゃるお子さんとC市のお母さんの両方を扶養しているというときに、A市にB市、C市の情報がいつて実はC市のお母さんはすごい所得があって「扶養ではないよ」という情報がA市に行くと、A市はその扶養を否認し、その情報を国税に伝えるというようなことがあるわけです。住民税の控除がなくなると、こうしたことを丁寧にするというインセンティブがなくなるわけ

です。そういう中で、どこまで住民税の応益性ということを徹底していくべきと考えるのかという課題だと思うのです。

です。えいやーで一網打尽ということはなかなか簡単ではないものの、しかし、八塩先生が言われるような意識で、その方向で、一步一步考えていくということなのではないかというふうに思いました。ありがとうございました。

(林) ありがとうございました。恐らくお二人にはまだ何か重ねて質問ということがあろうかと思いますが、予定では3時40分に討論終了ということになっておりますので、それでは各論に移らせていただきたいと思います。既に総論の部分で各論にも触れていただいておりますので、その辺りも考えながら、恐縮ですができる限り短くお願いしたいと思います。

それでは藤井審議官、お願いします。

IV. 税制における当面の課題

(藤井) 「税制における当面の諸課題」という資料で、27年度改正或いは中期的な課題になっているものについて、ご説明します。いずれも今ここで結論が申し上げられるようなものではないので、どういうことが課題になってどういう議論が行われているのかというご紹介でございます。

1. 消費税関係

まず、消費税でございます。先ほども触れました社会保障財源化になっていること、そして、その使い道として、社会保障の充実に2.8兆円、年金の国庫負担2分の1への充当ということで3.2兆円、子世代への負担のつけ回し軽減に7.3兆円ということで、10%になった暁にはこういふふうに社会保障財源に振り分けられることをご理解いただきたいと思います(資料③④)。

資料⑳では、子ども・子育て、医療・介護、年金それぞれについて、こういった金額が見込まれています。既に充実策についてはいろいろな法律が通った状況にありまして、施行を待っている状況でございます。子ども・子育ての保育施設への補助等についても法制度は整っている状況にあって、あと10%に上げることによってお金が付いてくる状況にあることをご理解いただきたいと思います。

それで、目下与党で議論になっておりますのが、資料㉑、軽減税率の取り扱いでございます。昨年末の与党税制改正大綱におきまして、「消費税の軽減税率については、『社会保障と税の一体改革』の原点に立って、必要な財源を確保しつつ、関係事業者を含む国民の理解を得た上で、税率10%時に導入する」こととなっております。税率10%時については書いてあるとおりなのでございますが、与党の税制の責任者の方々のご発言によれば、10%への引上げ時を含む10%時という趣旨でございます。

軽減税率については、国民の理解を得てということで、国民的な議論が必要だという観点がございます。

6月5日に広く国民の意見を聞くため、考え得るパターンを機械的に示した資料㉒が与党税制協議会より公表されております。資料㉒の左上ですが、「線引き例と財源について」ということで8つのパターンと、それによりどの程度の減収が生じるか、その減収を埋め合わせるための消費税率換算であるとか、社会保障充実分、自然増への影響がどのくらいあるかということを示しているわけでございます。例えば、全ての飲食料品を軽減税率の対象とした場合、1%当たりの減収額は6,600億円になります。仮に標準税率と軽減税率の差が2%である場合には、1.3兆円の影響があるということを示しているわけでございます。そして、線引きがいろいろあれば、その境界領域において、どちらに分類するのかというさまざまな論点が出てまいります。それも本体資料では相当詳細にどうい

う区別になるのかという問題提起がなされております。

あと、区分経理についても、新しく区分経理をする必要が生じるわけですから、それをどういう方式でやるのかということで、A~Dを示しております。それぞれについてのメリット、デメリットを示して、国民的な議論に供するということがなされております。

資料㉓は、7月8日から8月29日まで、これらの団体からの意見を聞いたということで、今後年末にかけて与党税制協議会で議論が行われるということです。

2. 法人税関係

法人税につきまして、今日のメインの話でございます。法人税改革については、資料㉔の6月24日の閣議決定です。法人税率については、数年で実効税率を20%台まで引き下げることを目指すということ、それから財源については、2020年度のプライマリーバランス黒字化目標との整合性を確保するよう、課税ベースの拡大などによる恒久財源の確保をすることとし、年末に向けて議論を進め、具体案を得るということで、今後この方針に沿って議論し成案を得ていくということなのでございますが、その前提となる日本の法人税の分析を若干ご紹介いたします。

資料㉕は、日本の法人税率と各国比較です。日本は、国税、地方税合わせまして、標準税率ベースで34.62%というのが現状でございます。これに対して、各国ご覧のような姿でございます。20%台ということでいきますと、ドイツなどは29.59%ということで、20%台といこの辺が視野に入ってくる状況でございます。

それで、日本の法人所得課税の負担が重いか、軽いかということを見ます。資料㉖は、GDPに対する法人所得課税がどの程度かということで、表面税率だけ見ておきますと、相当に重い負担のような感じがするわけですが、日本はGDP比で法人所得課税は国・地方合せ

て3.2%でございます。これに対してアメリカ2.7%ですが、アメリカはチャプターS法人課税がありまして、それも含めると3.4%ということになります。それから、イギリスが3.1%、スウェーデンが3.5%で、日本だけが飛び抜けて高いというわけではありません。

では、日本の法人税の構造がどうなっているのかを分析しました。これは、資料④の四角の中にあるような簡単な恒等式を解いたものです。表面的な税率です。国・地方合わせた法人税率は39.5%と、この2010年時点ですから今より少し高くなっています。それは各国に比べて少し高いということなのですが、結局真ん中、赤で囲んでおります課税ベースの大きさを見ますと、日本は法人所得に対して課税ベースの大きさは31.9%で、一見して他の国に比べてかなり課税ベースが狭いという特徴が浮かび上がってくるわけでございます。これが、法人税率が表面上高くても、法人税収の占めるGDP比はさほど高くないことの理由でございます。

資料⑤は、課税ベースがどういうふうになくなってきているかを示したものです。租税特別措置による軽減もございしますが、それに加えて欠損金の繰越控除の大きさですとか、受取配当などの益金不算入制度による課税ベースの縮小がかなり認められます。

これらの制度によりまして、業種ごとの税負担は相当に異なってきたということが資料⑥で見て取れるわけでございます。

それから、日本の法人税の状況、特徴といたしまして、他国に比べまして、利益法人が少なく欠損法人の割合が非常に高いという特徴がございます(資料⑦)。従いまして、企業間の税負担のバランスの問題として、一部の黒字企業に税負担が集中しているという状況です。これに対して、諸外国はより広い企業が負担しているという状況であるわけでございます。

各国とも法人税についてはさまざまな改革をしておるわけでございますが、特にヨーロッパにおいては、陸続きなので、近隣諸国に企業が

移ってしまうようなことが多く、法人税率の引下げに熱心に取り組んでいます(資料⑧)。一方で、課税ベースの拡大を行っています。イギリス、ドイツは、ほぼ見合うだけの課税ベースの拡大をやって税率を引き下げ、財政的にはほぼトントンの税率引下げと課税ベースの拡大をやってきているということでございます。

こういう分析も踏まえまして、大きな方向性として、与党の税制調査会、それから政府の税制調査会で、それぞれ考え方がまとめられています。少しご紹介いたします。資料⑨の自民党、公明党、与党の税制調査会におけます法人税改革についての考え方なのですが、「より広く課税を行いつつ、稼ぐ力のある企業や企業所得の計上に前向きな企業の税負担を軽減することで、企業の収益力の改善に向けた取り組みや新たな技術の開発などがより積極的になり、成長につながるような法人税改革を行う必要。このため、課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げるといった法人税の構造改革を行う」とされております。

それから、「地方法人課税は、地域経済を支える中小企業に配慮しつつ、公共サービスの対価を広く公平に分かち合うという地方税の応益課税を強化する方向で見直す必要」というようにされているわけでございます。

政府の税制調査会におきまして、これは具体的に課税ベースの拡大をどういうふうに行っていくのかという、いわばメニューが挙げられております。資料⑩には、(1)租税特別措置の見直し、それから(2)欠損金の繰越控除制度の見直し、(3)受取配当等の益金不算入制度の見直し、(4)減価償却制度の見直し、(5)地方税の損金算入の見直し、資料⑪にいきまして、(6)中小法人課税の見直しなどということに、メニューの提示がなされておりまして、今後それをどういうふうに行っていくかが課題になってくるということでございます。

いずれにしても、27年度を初年度としてやるということは閣議決定されておりますので、そ

れに向けて今後議論していくということでございます。

3. 所得税関係

最後に、所得税の関係でございます。日本再興戦略改訂、いわゆる成長戦略の改訂版が今年の夏のものでございます(資料⑤⑤)。働き方に中立的な税制ということで、働き方の選択に対してより中立的な社会制度を構築するため、税制、社会保障制度、配偶者手当等について、年末までに総合的に検討するというので、税制について女性の働き方に対してより中立的な制度とする方策について、幅広く検討を進めることとされております。

まさにそのときに議論になりますのが、資料⑤⑥の配偶者控除の話です。いわゆる103万円の壁ということが言われているわけでございます。ここで1つ事実関係を申し上げます、以前はこの配偶者特別控除がない状況でした。103万円というのは給与所得控除の65万円と基礎控除の38万円を足して103万円です。103万円を超えると、課税所得が発生するという、その水準が103万円なのです。配偶者特別控除がありませんと、103万円を超えた途端に、旦那さんの方の配偶者控除38万円が突然消えますので、そうするとその分税負担が増えて、結果として配偶者の方の給与収入が103万円を超えて多少増えても税負担の方が重くなって、家計として手取り額が減ってしまうという逆転現象が起きることが指摘されていて、それが103万円の壁だったのです。この配偶者特別控除を付けることによって、配偶者の給与収入が増えても、世帯で見ると手取りの逆転現象はなくなっているのです。そういう意味で、制度的な壁はなくなっているのですが、それでもまだ103万円が意識されているという状況にあるわけでございます。

これについて、今後中立的な税制としてどういうことを考えていくかを、まさに政府税制調査会で議論を始めたところでございます。

4. 国際課税関係

それから、最後に国際課税についてです。これも国際的には非常に大きなテーマとなっております。BEPS(税源浸食と利益移転)への対応がOECDで問題になっており、国際取引で各国の税制や租税条約の隙間や抜け穴を利用して税負担を軽減させる租税回避スキームに対して、国際的な抜け穴を防ぐようにルールを定めて行動していかなければいけないということで、順次、対応策をOECDの場で作り、各国に勧告していくということです。それに合わせて、各国は国内法・租税条約上の改正を求められるということになっております。本年9月には、第一弾の報告書が公表され、残された課題については引き続き議論が行われているという現状でございます(資料⑤⑨)。

以上でございます。

(林) ありがとうございます。それでは青木審議官、お願いいたします。

V. 各論：平成27年度税制改正に向けた主な課題

(青木) 本日、民間の方々も多いので、法人税制、外形課税を中心にお話を申し上げたいと思います。

1. 地方法人課税関係

法人関係の税収は、実は国税である法人税の34%が地方に配分される地方交付税の原資になっているということもあって、実は6割強が地方財源です(資料⑥⑩)。従って、法人税改革というのは地方の台所、懐に直撃するということでもあるので、ここは丁寧に考えていかなければいけないというわけです。

資料⑥⑪の骨太の方針では、基礎的財政収支の

黒字化目標との整合性を確保するという観点と、恒久財源の確保ということは明確にされておるわけでありまして、このことを念頭に置いて、検討していかなければなりません。

1つの方針を与党として示していただきましたのが資料⑳の4つ目です。行政サービスの多くは、地方公共団体が直接の担い手となっていることに鑑みれば、地方法人課税については応益課税の考え方が重要であるということです。法人事業税の外形課税ですが、これについては地域経済を支える中小企業に配慮しつつ、今後も公共サービスの対価を黒字企業に限らず広く分かち合うという地方税の応益課税を強化する方向で見直していくのだということです。

その上で、その下の○で、税源の偏在の是正、財政力格差の縮小を図るための措置を講じることとして、これと整合性を取りながら検討していくということが、与党の間で方針として示されているわけでありまして。

では、一体どういうことを具体的に考えていくのかということでございます。資料㉑をみますと、税収中立で平成16年から外形課税が導入されました。大企業資本金1億円を超える企業の4分の3をそれまでの所得課税とし、4分の1に外形課税を導入したわけです。そのときに、法人実効税率は1.33%下がっています。仮に、今この4分の1であるのを2分の1まで広げるといことにしますと、試算では1.5%程度下がるということになります。従って、税収中立でも実効税率を下げ得るということになることも含めて考えれば、また応益課税の原則ということが地方税の基本だということから考えてみても、外形課税の拡大ということがこの法人税改革との関係で重要な選択肢となっているわけです。

資料㉒の網かけの部分が外形課税の部分です。所得課税部分の一定部分が地方法人特別税ということで、これもまた地方に譲与税として返して、結果、偏在の是正をする財源にもなっているわけです。

少し誤解もあるのですが、中小企業と大企業と、これは全く別に考えなければいけないというふうにも思っています。報道によっては、中小企業に外形課税を導入することによって財源を得て、大企業の法人税の負担を軽減するのだ、それはおかしいではないかという論調の間違った記事があったり、記者も間違っているので、そのことを言及する政治家の先生方もおられたりということでございますが、あくまで中小企業の中では中小企業の中、大企業の中は大企業の中で考えるということでございます。

その上で、中小企業に来年度からということはありません。まずは大企業に関して、今4分の1入っている外形部分をどこまで拡大できるのかということです。ただ、大企業の外形部分が広がっていくと、資本金1億円を境に、所得で課税する世界と外形的に課税する世界と、あまりにもバランスが崩れるということはあるかもしれないというときに、一体どういうことを考えるべきなのかということです。そういうことも含めていろいろ検討していかなければいけないと思っておりますが、中小企業については相当丁寧な配慮しなければいけないというのがまず大前提だろうというふうには思っています。

賃金課税だからおかしいではないかという議論がよくあるのですが、この外形部分のうち3分の2が付加価値割、3分の1を資本割として今課税させていただいております。今は、資本割部分も付加価値割にしようという方向で議論がなされています。この付加価値割についてでございますが、収益配分額と単年度損益を足したものに税率を掛けて計算させていただいております（資料㉓）。

仮に、報酬給与額を増やしますと、単年度損益は減少します。それから、報酬給与額を減らすと単年度損益が増加します。このことは、赤字法人であろうが、黒字法人であろうが、同じでございます。従って、給与をどうするかということと付加価値額とは実は影響しないわけで

あります。影響しない理由は、単年度損益を足してあるからであります。そういう意味では賃金をできればわれわれは上げてほしいということを、総理も強く経済界にお願いしているわけですが、そのこととこの話とは全く中立であるということではあるのです。

ですが、そうは言っても、給与の比重が高い企業というのはあり得るので、資料④⑩では、雇用安定控除というような仕組みを設けさせていただいておいて、実際に報酬給与額がその収益配分額の7割を超える場合は7割と見なしてしまうということでもあります。従って、7割よりたくさん配分しているところはその分だけ税は助かっています。もう少し言い方を変えますと、報酬を増やして7割以上にすることができれば、実は節税対策にもなるという話でもあるわけであります。

このことについて、経済界からいろいろご意見を頂いています。経済界から丁寧にお話を聞きながら議論を進めていこうということで、総務省に設置されております地方財政審議会にこのことをヒアリングする場を設けさせていただいて、既に経団連からお話を頂きました。

資料④⑪は、経団連の意見の内容をご紹介します。今後、日本商工会議所や商工会連合会、或いは経済同友会、連合とヒアリングをさせていただき予定です。経団連は安易な拡大はすべきではないと言われながら、説明する際は3つのことを考えてくれというお話でした。

1つは、賃金を上げろというのだから、少しはそこに配慮が要るのではないかということです。それから、外形課税を拡大するとしても、段階的にやる必要があるのではないかということです。中小については、それは少し違う世界でしょう、簡単に考えてはいけないのではないかというこの3点のお話があったわけでありませう。そういうことも頭に置きながら検討を進めさせていただければと思っております。今のところ、この資料④⑫の上の方の団体（日本商工会議所、全国商工会連合会、全国中小企業団体中

央会、全国商店街振興組合連合会）は反対なのです。平成15年改正で導入するときも含めて、かなり厳しいご反対意見を頂いていました。同友会はむしろ対象法人を拡大すべきというご意見です。

連合は、中小も含めて考えるべきなのではないかということです（資料④⑬）。広く負担し合って税源を確保するというの方が大事なのではないのかというのが連合のご意見と受け止めていますが、あらためていろいろお話をお聞きしながら外形課税を27年度改正に向けてどうするかということについての検討を進めていくこととしております。

地方団体からは、基本的には外形課税の拡大ということも含めて、きちんと法人税制の中で財源を確保するよというご提案、ご要望を頂いているところであります（資料④⑭）。

資料④⑮は、地方法人課税の中でも偏在是正にかかる部分についてです。地方消費税も含めた消費税の税率が8%になったことから、法人住民税の法人税割の一定割合を国税として交付税原資にさせていただき改正を26年度から実施させていただいております。10%に引き上げられる場合には、この措置を深掘りをする必要があるということもございます。実際に消費税の税率が上がって、地方消費税も増えます。ただし、社会保障制度も拡充されるので、制度上の負担も増えます。制度上の負担部分を超えて増加になる部分について、不交付団体では、さらに財政余剰が増えることになるので、その範囲内で協力いただくこととし、10%段階でも交付税原資化をさらに増やすということを考えなければいけないというふうに思っています。

その上で暫定的な措置として導入されている地方法人特別税、譲与税、これは少し込み入った仕組みでございますが、この仕組みをどうするかということも併せて検討するということが求められています。

ここまでが法人税制に係る話でございます。27年度に向けて重要な課題があるわけござい

ます。

2. 車体課税

資料④7は、車体課税にかかる課題についてでございます。消費税率が10%に上がったときには、自動車取得税は廃止することになっております。自動車税という都道府県税の他に、取得時に係る自動車取得税というのがございます。これは8%に上がった段階で縮小したわけでございますが、10%になったときに廃止します。ただ、この自動車取得税にはグリーン化機能がございました。エコカーであればただになるといったようなことで、随分差をつけていたわけでありまして、このグリーン化機能を維持・強化するような仕組みというのを自動車税の中で考えなければいけないわけです。ここの車体課税の在り方についても、自動車関連業界、いろいろな方々からお話を今聞きながら検討を進めているということでございます。

3. 固定資産税

平成27年度は固定資産税の評価替えの年になります。先ほど来申し上げておりますように、固定資産税は市町村の一番の基幹税でございます。この固定資産税について、3年ごとに評価替えをする際に、あまり固定資産税額が上がらないような調整措置を講じておりますが、その調整措置についてどうしていくのかということについて一定程度議論いただければいけないということが資料⑤0の内容でございます。

また、固定資産税の中で、土地・家屋以外の償却資産に対する課税もでございます。これは、経済界からは償却資産に対する課税というのはおかしいのではないかとだいぶいろいろご意見を頂いておりますが、1.5兆円もの大変大きな税収でございまして、私どもとするとこれをなんとしても堅持しなければいけないと思っております(資料⑤3)。こうした課税は海外にはあまりないのではないかと言う人もいます。アメリカの例を挙げていますが、そんなことはなく、

それぞれ各国の地方団体は工夫しながら、必要な財源として確保しているということは頭に置いていただければと思っております。

4. ふるさと納税

資料⑤5は、ふるさと納税という仕組みについてであります。今、地方団体に寄付をしますと、確定申告をすれば、所得税と住民税の通常の控除の他に、住民税の特例控除ということを行うことによって、実質上2,000円の負担で寄付ができることになっております。趣旨としては、ふるさとから大阪に出てきてふるさとに少しでも貢献したいということがしやすくなるようにということで作ったものではありません。ただ、頂いた人に対しての返礼品がかなり華美なものがあったり、それで結構人生を楽しんでいる高額所得者も結構おられるようです。そのことを書いた本がたくさん出ていて、そのサイトを多くの方がご覧になっているようでございますが、ちょっとどうかなという議論がいろいろな場面で出てきております。何らかの対応ができないかなと、今、われわれ頭を悩ませているところでございます。以下の説明については、割愛をさせていただきたいと思っております。

そういうことで、法人税制及び車体の税制をはじめ地方税制について、割と重要な制度改正の議論が進んでいくということをお願いいただければと思っております。説明は以上でございます。

(林) ありがとうございます。わずか2時間でこれだけの課題を議論するのとおそ不可能なことです。これから神山さんと八塩さんのご意見を伺いたいのですが、確実に3時40分になってしまいます。両審議官、もうしばらくこの場にいらしてくださいませでしょうか。フロアの皆さんもいましばらくお付き合いを頂きたいと思っております。それでは、神山さんからお願いいたします。

Ⅵ. 個別税制の現状と課題についての討論

(神山) それでは、時間も押しておりますので、手短に両審議官にそれぞれコメント及び質問ということで、2点ずつお伺いしたいと存じます。

〔消費税と法人税の改革について〕

まず、藤井審議官には、消費税と法人税の改正についてお伺いさせていただきます。消費税につきまして、軽減税率については、今後、国と関係者間で議論を深めていくということなのですが、理論サイドからしますと、軽減税率はなかなか正当化しづらい、もしくは正当化できないと考えている研究者が多いように思われます。一方で、低所得者への何らかの配慮は必要だろうという国民の声がもしあるならば、軽減税率よりも、より小さな財政負担で最大限の効果を発揮できるような他の政策の選択肢がありえるのではないかとということです。1つの例としては、定額給付もそうだと思いますし、他の社会保障制度とのセット、先ほど社会保障関連法とセットで考えていくのだというお話がございましたが、むしろ低所得者対策という意味では、他の制度を上手く使った方が有効ではないかということです。

これは質問なのですが、軽減税率は様々な問題を抱えています。例えば、線引きの問題、インボイスの問題、簡易課税をどうするか、免税事業者をどうしていくかなどの問題がございしますが、政策実務もしくは現場において、これは難題なのだろうとお感じの問題点があれば、お教えいただきたいと存じます。

2点目は、法人課税改革でございます。税率の引き下げ、課税ベース拡大が検討されておりますが、より本質的な課題というのは税制の中立性をいかに高めていくかということではない

かと考えられます。いろいろな意味での中立性がありますが、ここでは国際課税と少し絡めてお伺いさせていただきます。日本の法人税は、全世界所得に課税した上で外国税額控除を与えるというアメリカのような法制度です。一方で、ヨーロッパ諸国は、国外所得免除方式（テリトリアル・システム）を前提しております。

日本の国際競争力を考えたときに、今後もアメリカ型の全世界所得課税を中心に考えていくのか、もしくはイギリスのように別の方向に舵を切っていくべきなのかを議論する必要があると感じております。国際課税の文脈で中立性といったときに、資本輸出の中立性、資本輸入の中立性、資本所有の中立性、いろいろな中立性がございしますが、日本の法人税を改革していく中で今後どこに着目していくのか、中立性といったときに資本輸入なのか、資本輸出なのか、そういった点に関して、政策実務において何かご議論などございましたらご教示いただければと存じます。

〔所得型付加価値税のメリット、デメリット〕

次に、青木審議官への質問でございます。外形標準課税は大変大きな課題であると存じます。税制の中立性の観点からも、理論的には魅力的な選択肢なのですが、先ほどいわゆる日本で言う消費税、間接税の付加価値税と一緒にしてほしいというお話がございました。まさに付加価値と言ってもいろいろなパターンがあって、大きく分けると3種類ございます。日本で言う消費税は、いわゆる消費型付加価値税でございます。それに対して、外形標準課税で現在議論されているものは、所得型付加価値への課税であると理解しております。租税の中立性という観点からは、1949年の第一次シャウプ勧告も提言していたように、「消費型付加価値」への外形標準課税の方が優れていると考えられます。しかし、外形標準課税を巡る現在の議論において、投資をしたときに全額即時償却（expensing）を認める「消費型付加価値」ではなくて、

(1950年の第二次シャープ勧告における一部修正のごとく) 現行の所得税法のように減価償却を毎年毎年認めていく「所得型付加価値」に着目して制度を検討されている、何か政策的な背景などございましたら、教えていただければと存じます。メリット、デメリットあるかと存じますので、ご教示いただければと思います。

〔税源の偏在性〕

2点目ですが、法人課税というのは、国際的な競争にさらされているだけではなくて、国際的な租税回避とも密接に関連している分野かと存じます。国際的な租税回避に機動的かつ実効的に対応していくためには、国税化してマネージするのに対し、地方にはより安定的な財源を利用してもらうことも検討に値するかと考えられます。地方消費税は1つの案かもしれません。法人税は、国際的な問題に常に対処しなければならず、個々の自治体ではなかなか対応しづらい面もあるかと存じますが、その点についても何かありましたらお教えください。場合によっては、法人課税を国税化してそれを再分配するということが可能かもしれませんが、その点についてお考えなどございましたら、ご教示いただければと存じます。

(林) ありがとうございます。それでは八塩さん、お願いします。

(八塩) ありがとうございます。では、両審議官に1点ずつ質問させていただきます。

〔消費税の軽減税率〕

まず、財務省の藤井審議官ですが、消費税の軽減税率の件です。これについては、先ほど神山先生もおっしゃっていたとおり、かなり反対論も強いと思います。これに関してさらに1点なのですが、軽減税率導入の際には、ヨーロッ

パなどで使われている「インボイス制度」が必要ではないかと思えます。インボイスは軽減税率とは無関係に本来、導入すべきともいわれており、それ自体に反対ではないですが、ただ、インボイスを導入すると非課税業者が取引から外されてしまうといった問題がヨーロッパでは報告されているようです。こうした問題は少なくとも一般にはあまり知られていないと思いますので、制度に関して周知徹底が必要だと思いました。

〔固定資産税の償却資産課税について〕

次に総務省の青木審議官です。固定資産税の償却資産課税のご説明がありましたが、私は個人的にこの税は地方税としてあまり望ましくないと思っており、その点からのコメントです。

総務省の資料⑤によると、山梨県大月市や静岡県御前崎市では税収の4割以上が償却資産からの税収になっています。これはおそらく工場や橋などではないかと思えますが、これだけ税収が偏りますと、市の公共サービスにも大きな違いが出てくるのではないかと思います。また工場を立地するときも、例えば御前崎市かその隣かというときに、経済効率的にはどちらでもいいようなときでも、どちらに来るかで市の税収に非常に大きな影響を与えます。その結果、どうしても工場を隣町でなくわが町に引っ張ってこいとなり、公共サービス水準はその成否次第となってしまいますが、やはりこうした地方の財政運営は望ましくないと思えます。今すぐこれをなくすのは難しいとしても、長期的にはやはり少し考えるべきではないかと思いました。

(林) ありがとうございます。それでは、藤井審議官お願いいたします。

〔軽減税率の課題〕

(藤井) 両先生から軽減税率についての課題、

それからインボイス制度についてどう考えるかというご質問を頂いています。軽減税率の課題は幾つもあると思うのですが、実務的にはやはり線引きをした際に、その限界領域について軽減税率なのか、標準税率なのか、それぞれの個々の商品についての判断が難しいケースがあるだろうということ、実務上それらを全て区分経理していかなければいけないという事務上の負担が指摘されているところでございます。消費税については、消費者が最終的には負担するわけですが、納税義務者は非常に多くの事業者でございまして。現在単一税率の下で請求書等保存方式というかなり簡便な方式でやっておりますが、これが軽減税率を導入いたしますと事業者の方で軽減税率対象か標準税率かという区分を全ての商品についてする必要がございます。そして、それを区分して経理するという事になります。この辺が導入の難しさです。あとは、多くの税収が失われることになり、なおかつ高所得者ほど税率低下のメリットを受けることについてどう考えるかという問題も出てきようかと思っております。

そして、インボイス制度につきましては、事業者において区分経理し、納税額を計算するときに、実はインボイス方式がかなり簡便な方法だということがございます。時間の関係で今ここで説明することはできませんが、6月5日に与党から示された資料には、その辺の詳細な分析も載っております。単一税率の場合には請求書等保存方式で何とかなるわけですが、複数税率になった途端に、先ほど申し上げた区分経理事務というのが膨大に発生します。しかし、インボイス方式を入れれば、事務負担の増加を抑えられるという仕組みであると考えております。

なおかつ売り手と買い手の側で税額についての相互けん制が働くので、適正な課税という観点からもインボイス制度は非常に優れた制度になっています。そういう観点から、ヨーロッパではおしなべてインボイス方式が採られているという事実がございます。その辺も含めて、軽

減税率を入れるときには、いずれにしても事務負担は相当にかかりますので、それをどういふふうにこなしていくのがいいのかということを経民的にまだまだ議論いただく必要があるのかなと思っております。その辺の論点は、繰り返しになりますが、6月5日の資料で与党の方から全部示されているという状況にございます。

〔法人税の課税方式〕

それから、法人税の課税方式について、神山先生の方からご指摘いただきました。イギリスでテリトリアル方式、国外所得免除方式を採用しており、日本とは違う方式でございまして。また、アメリカは全世界所得課税を採用しております。この国外所得免除方式は、内国法人の国外所得について、自国で課税は行われなくても、相手国で負担した税額も調整しないということになりますので、相手国の税率が自国、日本の税率よりも低い場合には、企業の負担は軽くなるというようなメリットがございます。一方で、相手国の税率が自国、日本の税率を超える場合には、企業の負担として残ることになりますので、現行制度よりもむしろ不利になるというケースもあると思っております。また、海外支店の欠損金を国内源泉所得から控除できないというようなことも考えられるものですから、企業の負担という観点から、メリット、デメリット両方あるということになります。一方で世界の潮流というのも当然ありますから、いずれも勘案しながら考えていくべき問題だと思います。

(林) ありがとうございます。それでは、青木審議官お願いいたします。

〔所得型にしている理由〕

(青木) 神山先生からの、外形課税が付加価値に課税しているのですが、それが所得型になっている背景についてご質問をいただきました。

その所得型にしている理由ですが、かなり昔に、消費型も含めて議論がなされたときに、相当書類の整理、帳簿の整理に手間がかかるという指摘がありました。いまや消費税が導入されているので、その事務は多少軽減されると思いつながら、消費税と違う取り扱いをしなければいけない項目が結構あるだろうと想定されると、これは何なのかということになる懸念が1つです。

それから、先生ご自身をご指摘されましたように、所得型ですと減価償却で見るのに対し、投資をいつするかによって大きく変動する話になる消費型の方は不適切なのではないかという方向で、税制調査会でも議論されたと記憶されています。ただ、消費型の方が国際競争力という観点では得なのではないかと、賢い経済界の方が指摘されてきていることも事実だろうと思います。そういう制度の設計上の問題もさることながら、企業活動の応益性との関係で税をご負担いただくのだという理念からすると、所得型の方がやはり説明しやすいと思っています。ですので、今後ともこの所得型の考え方をベースに、外形課税について考えていくのではないかなというふうに思っています。

それから、法人課税については、やはりいろいろ逃げてしまうとかそういうこともあり得るので、国際租税との関係もあることからすると、もう国税にしてしまったらどうかというお話がありました。国際課税との関係も含め確かなかなか難しい要素もあるということと、変動したり偏在したりするという課題があります。あるのですが、しかし一生懸命企業誘致努力をして企業が立地して、そこに雇用が生まれ、その従業員のためのサービスを提供してきた自治体側の立場というのも頭に置きつつ、また、その外形課税がある程度拡充されていくと、やはり事業税部分は完全な独自課税になっていくということも頭に置かなければいけないかなと思います。ただし、かなり偏在しているということもあり、26年度改正で行った法人税割につい

て国税化するのを深掘りしなければいけないということだとすると、結果、神山先生の指摘のとおり、一定部分、国税の方になっていくわけです。ただ、どこかで法人税割についても、歯止めといったものがあるのではないかというふうに思います。

【固定資産税の償却資産課税について】

それから、八塩先生から頂いた償却資産課税についてです。償却資産を持つ企業がどこに来るかが全てになってしまい、健全な財政運営も含めた自治体の行動との関係でどうかというお話がありました。

資料には、償却資産に係る税収の割合が高い市というのを4つ並べていますが、この4つとも発電所なのです。御前崎市は浜岡原発なのです。発電所はどちらかと言うと迷惑施設という感じもあるし、特に原発はそうですが、この税収があるからいいよねというよりは、それ以外に電源立地の交付金 came たり原発はさらなる交付金も来たりということでも立地された話ではあるとは思っています。ただ、ご指摘のことが一般論としては法人税割も併せて考えると、ある程度あるということも事実なので、そこは言われたことを頭に置かなければいけないとは思っています。

ただ、そういうようなことが一定程度起きないように、人口規模ごとにこの償却資産にかかる税収が一定以上になってしまったらその部分は県の方に課税権が行くという仕組みを固定資産税には制度上設けているのです。そこで税源の偏在を防ごうという仕組みが実はあります。

そういうことで、小さなところに大きな償却資産がどーんとして行って、そこがうはうはということではなくて、ある一定以上の部分は県全体でという仕組みは一応設けてはいます。ただ、それもさることながら、全体として当該団体の財政運営というのは税だけで賄われているわけではなくて、税では足りない部分を交付税で賄っているわけです。多分この1～4までの大月



市、御前崎市、富津市、阿南市の中で不交付団体は御前崎市だけなので、発電所があって大きな償却資産があることで完全にうはうはという状況ではないことを考えると、地方財政全体の中でのいびつの程度は、ある程度のところまでで収まっているのかなと思うのです。ただ、物を考える目線として、こういう目線も頭に置くべきではないかというご指摘に関してはなるほどなと思いながらお話を伺ったところでございます。

説明は以上でございます。

おわりに

(林) ありがとうございます。予定の時間を過ぎております。私もいろいろお伺いしたいと思う点もございます。ただ、司会という役割

上発言もできませんので、機会をあらためてお聞きしたいと思います。

ここ数年、相続税改正、法人税も今後の税率引き下げ、消費税に関しても税率を引き上げたということで、税制の改革が随分進んでいます。ただ、まだ積み忘れや積み残しの課題がかなりあることも事実です。とりわけ、社会経済情勢がさまざまに変化している中で、税制を再構築していく必要性は残っております。残された課題につきましては、租研が毎年まとめております意見に記されています。今日この場で取り上げられなかった問題もこの意見書にはたくさん含まれております。資料も付けていますので、ぜひご覧いただき、今後の日本の税制に考察を加えていただければと思っております。

今日、4人の方々、熱心な議論をしていただきました。ここであらためてお礼の拍手をしたいと思います。ありがとうございます。

財政・税制関係資料

財務省主税局

目 次

I. 最近の経済・財政情勢

(資料①) アベノミクス, 財政健全化, 社会保障制度の安定化の新たな好循環 の実現	4
(資料②) 安倍政権における主な経済財政政策	4
(資料③) 安倍政権における経済政策について	5
(資料④) 「量的・質的金融緩和」の導入について (2013年4月4日日本銀行) (抄)	5
(資料⑤) デフレ脱却・経済再生に向けた主な予算・税制措置	6
(資料⑥) 「日本再興戦略」について (イメージ) ～デフレ不況からの脱却と 持続的成長への道筋～	6
(資料⑦) 「経済の好循環実現に向けた政労使の取組について」 (平成25年12月20日経済の好循環実現に向けた政労使会議) の概要	7
(資料⑧) 経済状況① (株価, 為替, 物価等)	7
(資料⑨) 実質GDPの推移	8
(資料⑩) 景気の現状と先行きに係る主な見方	8
(資料⑪) 企業部門の状況	9
(資料⑫) 家計部門の状況①	9
(資料⑬) 家計部門の状況②	10
(資料⑭) 雇用過剰感, 設備過剰感, 有利子負債キャッシュフロー比率の推移 (全産業)	10
(資料⑮) 「日本再興戦略」改訂2014のポイント	11
(資料⑯) 持続的な経済の好循環に向けて ～コーポレートガバナンスの強化と政労使会議継続～	11
(資料⑰) ROE (自己資本収益率), PBR (株価純資産倍率) の日米英比較	12
(資料⑱) 企業の中長期的な生産性向上～更なる好循環の促進に向けて～	12
(資料⑲) コーポレートガバナンス強化による日本企業の収益性向上	13
(資料⑳) 成長促進に向けた中長期の民間資金活用について	13
(資料㉑) 法人税改革	14
(資料㉒) 担い手を生み出す: 女性・外国人の活躍促進と働き方改革	14
(資料㉓) 新たな成長エンジンと地域の支え手となる産業の育成	15
(資料㉔) 経済財政運営と改革の基本方針2014 (抜粋) 平成26年6月24日閣議決定	15
(資料㉕) 人口構造の変化	16
(資料㉖) 高齢化に伴う社会保障の増①	16
(資料㉗) 高齢化に伴う社会保障の増②	17
(資料㉘) 経常収支の悪化・家計資産の減	17
(資料㉙) 我が国の財政健全化目標	18
(資料㉚) 「中長期の経済財政に関する試算」(中長期試算) の概要	18

(資料③①) 財政健全化目標の達成に向けて	19
(資料③②) 一般会計税収の推移	19

II. 税制における当面の諸課題

1. 消費税関係

(資料③③) 税制抜本改革法附則第十八条	20
(資料③④) 社会保障の安定財源確保	20
(資料③⑤) 消費税収と使途	21
(資料③⑥) 転嫁対策等の取組みについて	21
(資料③⑦) 消費税転嫁に関する各種調査・統計の公表状況	22
(資料③⑧) 平成26年度税制改正大綱(抄)	22
(資料③⑨) 消費税の軽減税率に関する検討について	23
(資料④⑩) 軽減税率に関するヒアリング団体(与党税制協議会)	23

2. 法人課税

(資料④①) 経済財政運営と改革の基本方針2014(抜粋)平成26年6月24日閣議決定	24
(資料④②) 国・地方合わせた法人税率の国際比較	24
(資料④③) 国民負担率(対GDP比)の内訳の国際比較	25
(資料④④) 法人税収のGDP比の内訳(2010年)	25
(資料④⑤) 法人税額(国税)と税引き前利益の関係(平成24年度)	26
(資料④⑥) 利益計上法人(業種別)の法人税(国税)の負担率(平成24年度)	26
(資料④⑦) 法人数と利益法人割合の国際比較	27
(資料④⑧) 法人関係税の国・地方の配分	27
(資料④⑨) 主要国における法人税率の引下げと課税ベースの拡大措置等について	28
(資料④⑩) 「法人税改革に当たっての基本認識と論点」の概要 (平成26年6月5日自由民主党税制調査会, 公明党税制調査会)	28
(資料④⑪) 「法人税改革に当たっての基本認識と論点」の概要(承前) (平成26年6月5日自由民主党税制調査会, 公明党税制調査会)	29
(資料④⑫) 法人税の改革について(平成26年6月27日政府税制調査会)	29
(資料④⑬) 法人税の改革について(承前)(平成26年6月27日政府税制調査会)	30
(資料④⑭) 法人税改革	30

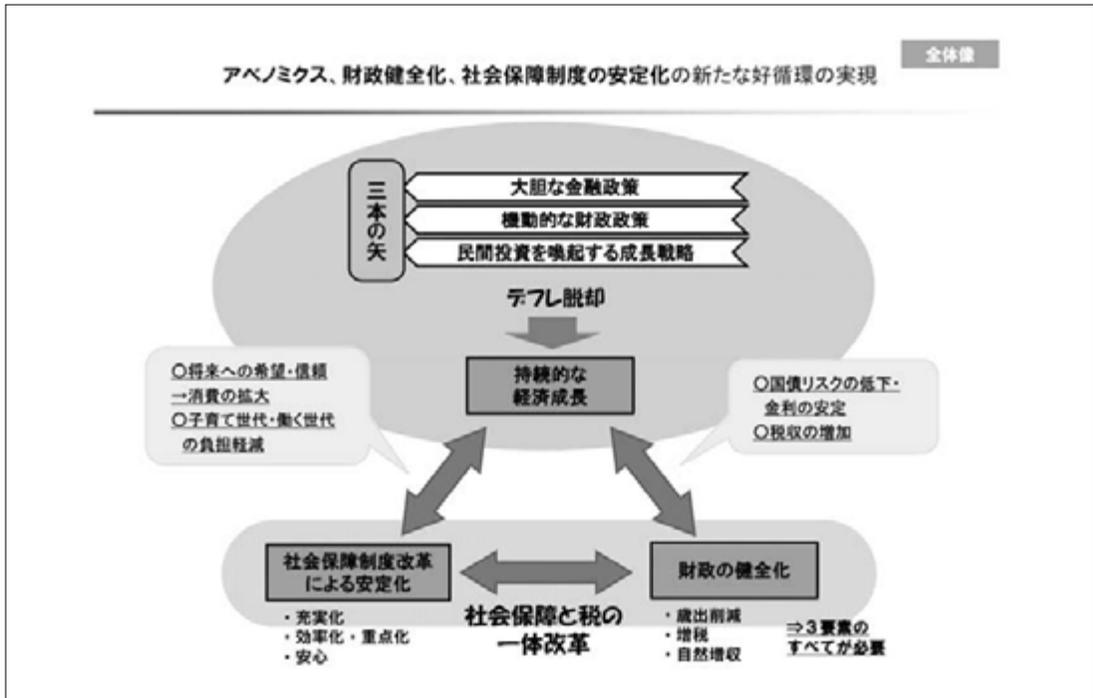
3. 所得税関係

(資料⑤⑤) 「日本再興戦略」改訂2014-未来への挑戦-(抜粋)平成26年6月24日閣議決定	31
(資料⑤⑥) 配偶者控除・配偶者特別控除の仕組み	31
(資料⑤⑦) 女性の働き方の選択に対して中立的な税制の検討にあたっての論点整理	32
(資料⑤⑧) 女性の働き方の選択に対して中立的な税制の検討にあたっての論点整理 (承前)	32

4. 国際課税

(資料⑤9) 税源浸食と利益移転 (BEPS: Base Erosion and Profit Shifting) について	33
(資料⑥0) 金融口座情報の自動的交換に関する国際基準.....	33
(資料⑥1) 我が国の租税条約ネットワークの拡充.....	34

(資料①)

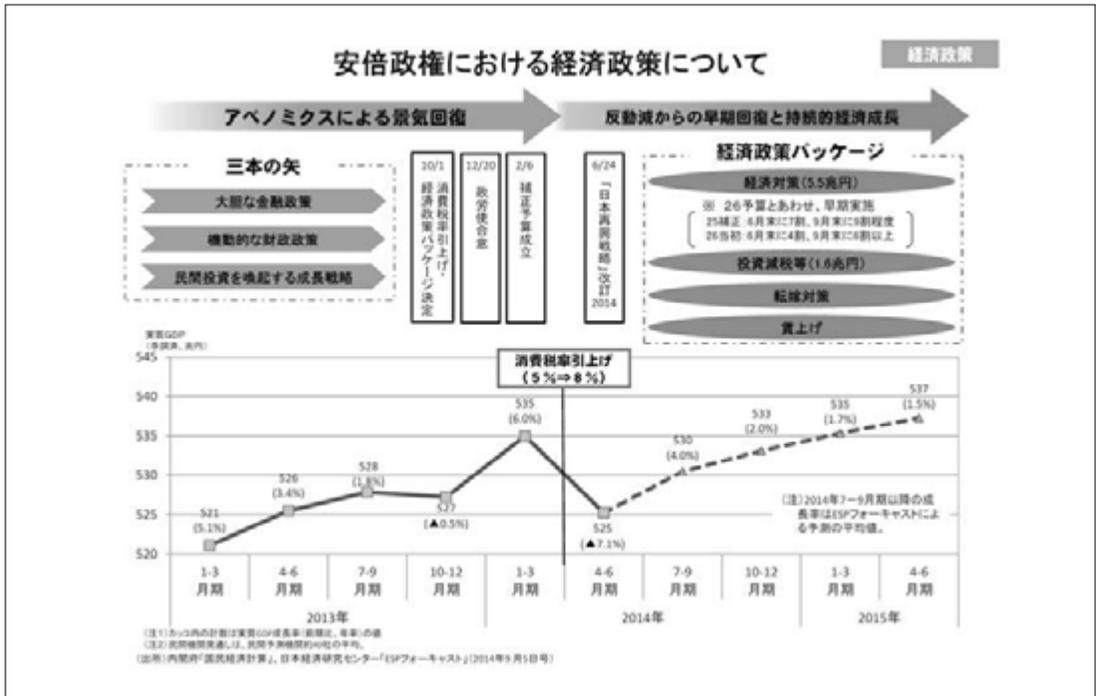


(資料②)

安倍政権における主な経済財政政策 経済政策

	金融政策	財政政策(予算・税制・財政)	成長戦略	社会保障改革
平成25年1～5月	・政府・自派の共同声明(1月22日) ・「量的・質的金融緩和」の導入(4月4日)	・「日本経済再生に向けた緊急経済対策」(1月11日閣議決定) ・24年度補正予算(1月15日閣議決定、2月26日成立) ・25年度当初予算(1月29日閣議決定、5月15日成立) ・25年度税制改正(1月29日閣議決定、3月29日成立)		
6月		・「経済財政運営と改革の基本方針(骨太の方針)」(6月14日閣議決定)		
8月		・「中期財政計画」(8月8日閣議了解) ・「中長期的経済財政に関する試算」(8月8日経済財政諮問会議提出)	・「日本再興戦略」(6月14日閣議決定)	・社会保障制度改革国民会議報告書(8月6日) ・社会保障制度改革推進法第4条の確定に基づく「法制上の措置」の骨子について(8月21日閣議決定)
10月		・「消費税率及び地方消費税率の引上げとそれに伴う対応について」(経済政策パッケージ)(10月1日閣議決定)	・「成長戦略の当面の実行方針について」(10月1日日本経済再生本部決定)	
12月		・「好循環実現のための経済対策」(12月5日閣議決定) ・25年度補正予算(12月12日閣議決定、2月6日成立) ・26年度当初予算(12月24日閣議決定、3月20日成立) ・26年度税制改正(12月24日閣議決定、3月20日成立)	・「経済の好循環実現に向けた政府使会議」の共通認識とりまとめ(12月20日) ・「成長戦略進捗のための今後の検討方針」(1月20日産業競争力会議決定)	・持続可能な社会保障制度の確立を図るための改革の推進に関する法律(12月5日成立)
平成26年1月		・「中長期的経済財政に関する試算」(1月20日経済財政諮問会議提出)	・「産業競争力の強化に関する実行計画」(1月24日閣議決定) ・「成長戦略進捗のための今後の検討方針」(1月20日産業競争力会議決定)	・社会保障制度改革推進本部(1月12日発足)
4月		・消費税率8%へ引上げ(4月1日)		
6月		・「経済財政運営と改革の基本方針2014(骨太の方針2014)」(6月24日閣議決定)		
			・「日本再興戦略」改訂2014(6月24日閣議決定)	

(資料③)



(資料④)

「量的・質的金融緩和」の導入について(2013年4月4日 日本銀行)(抄)

金融政策

1. 日本銀行は、本日の政策委員会・金融政策決定会において、以下の決定を行った。

(1)「量的・質的金融緩和」の導入
日本銀行は、消費者物価の前年比上昇率2%の「物価安定の目標」を、2年程度の期間を念頭に置いて、できるだけ早期に実現する。このため、マネタリーベースおよび長期国債・ETFの保有額を2年間で2倍に拡大し、長期国債買入れの平均残存期間を2倍以上に延長するなど、量・質ともに次元の違う金融緩和を行う。

①マネタリーベース・コントロールの採用
量的な金融緩和を推進する観点から、金融市場調節の操作目標を、無担保コールレート(オーバーナイト物)からマネタリーベースに変更し、金融市場調節方針を以下のとおりとする。
「マネタリーベースが、年間約60〜70兆円に相当するペースで増加するよう金融市場調節を行う。」

②長期国債買入れの拡大と年長期化
イールドカーブ全体の金利低下を促す観点から、長期国債の保有残高が年間約50兆円に相当するペースで増加するよう買入れを行う。また、長期国債の買入れ対象を40年債を含む全ゾーンの国債としたうえで、買入れの平均残存期間を、現状の3年弱から国債発行残高の平均並みの7年程度に延長する。

③ETF、J-REITの買入れの拡大
資産価格のプレミアムに動きをかける観点から、ETFおよびJ-REITの保有残高が、それぞれ年間約1兆円、年間約300億円に相当するペースで増加するよう買入れを行う。

④「量的・質的金融緩和」の継続
「量的・質的金融緩和」は、2%の「物価安定の目標」の実現を目指し、これを安定的に持続するために必要な時点まで継続する。その際、経済・物価情勢について上下双方のリスク要因を点検し、必要な調整を行う。

(2)「量的・質的金融緩和」に伴う対応

①資産買入等の基金の拠出
資産買入等の基金は廃止する。「金融調節上の必要から行う国債買入れ」は、既存の残高を含め、上記の長期国債の買入れに吸収する。

②銀行券ルールの一時的適用停止
上記の長期国債の買入れは、金融政策目的で行うものであり、財政ファイナンスではない。また、政府は、1月の「共同声明」において、「日本銀行との連携強化にあたり、財政運営に対する信頼を確保する観点から、持続可能な財政構造を確立するための取組を着実に推進する」としている。これらを加え、いわゆる「銀行券ルール」を、「量的・質的金融緩和」の実施に際し、一時停止する。

③市場参加者との対話の強化
上記のような巨額の国債買入れと極めて大規模なマネタリーベースの供給を円滑に行うためには、取引先金融機関の積極的な応れなど市場参加者の協力が欠かせない。市場参加者との間で、金融市場調節や市場取引全般に関し、これまで以上に密接な意見交換を行う場を設ける。また、若し当たり、市場の国債の流動性に支障が生じないよう、国債補充供給制度(GLF)の要件を緩和する。

(資料⑤)

デフレ脱却・経済再生に向けた主な予算・税制措置 経済政策

日本の競争力の強化のため、大胆に重点化を図った予算、次元の異なる対応を行った税制となっている。

I 雇用・所得・消費の拡大

- 雇用・所得の拡大
 - ・女性・若者等の雇用拡大・賃上げ促進、人材育成等(25補)
 - ・所得拡大促進税制の創設(25税)・拡充(26税)
 - ・復興特別法人税の1年前倒し廃止(26税)
- 消費の拡大
 - ・住宅ローン減税等の拡充(25税)
 - ・一般の住宅取得に係る給付措置(25補)
 - ・交際費課税の緩和(26税)
- 子育て支援、低所得者対策
 - ・子育て世帯に対する臨時特例給付措置(25補)
 - ・「待機児童解消加速化プラン」の推進、保育緊急確保事業(26予)
 - ・簡素な給付措置(25補)

II 民間投資の活性化 産業の新陳代謝の促進

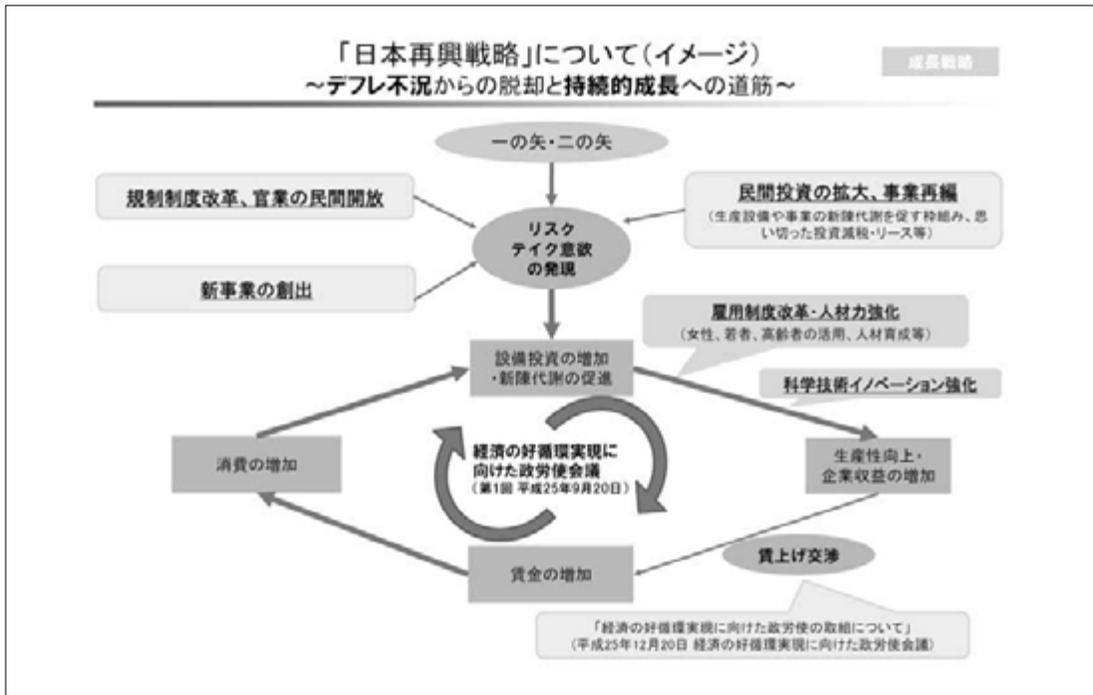
- 設備投資の拡大
 - ・新ものづくり補助金(25補)
 - ・リースによる先端設備投資支援(25補)
 - ・生産等設備投資促進税制の創設(25税)
 - ・生産性向上設備投資促進税制の創設(26税)
- 研究開発の促進
 - ・革新的研究開発推進プログラムの創設(25補)
 - ・総合科学技術会議の司令塔機能強化(内閣府に調整費を創設)(26予)
 - ・研究開発税制の拡充(25税)(26税)
- 産業の新陳代謝の促進
 - ・ベンチャー投資促進税制の創設(26税)
 - ・事業再編促進税制の創設(26税)

III 地域経済の活性化、中小企業や被災地への支援

<ul style="list-style-type: none"> □ 地域経済の活性化 <ul style="list-style-type: none"> ・地域の成長力の底上げ等を図る社会資本等の総合的整備(25補)(26予) ・がんばる地域交付金(25補) ・農地集約化事業(25補)(26予) ・地域材利用促進対策(25補) 	<ul style="list-style-type: none"> □ 中小企業への支援 <ul style="list-style-type: none"> ・創業・ベンチャー支援(25補)(26予) ・中小企業の資金繰り支援(25補)(26予) ・中小企業投資促進税制の拡充(26税) ・転嫁対策特別措置法の施行 	<ul style="list-style-type: none"> □ 被災地への支援 <ul style="list-style-type: none"> ・東日本大震災復興交付金(25補)(26予) ・福島再生加速化交付金の創設・除染の加速化等(25補)(26予) ・復興支援のための税制上の対応(25税)(26税)
--	---	--

(注)上記の予算措置項目は、25年度補正予算及び26年度予算から抜粋

(資料⑥)



(資料⑦)

「経済の好循環実現に向けた政労使の取組について」
(平成25年12月20日 経済の好循環実現に向けた政労使会議)の概要

成長戦略

基本的考え方と経緯

○デフレ脱却と経済再生を図るため、企業収益の拡大が速やかに賃金上昇や雇用拡大につながり、経済の好循環を実現することが必要。
 ○こうした認識の下、政労使の三者が共通認識の醸成を図るため、これまで政労使会議の場で5回にわたり高水準議論を重ねてきた。
 ○このたび、経済の好循環の実現に向けて、政労使の三者(※)が一致協力して取り組むとの認識に至った。今後、それぞれが具体的な取組を進めるとともに、その成果を確認する。

政労使の具体的な取組

1. 賃金上昇に向けた取組
 ○労使は、各企業の経営状況に即し、経済情勢や企業収益、物価等の動向も勘案しながら十分な議論を行い、企業収益の拡大を賃金上昇につなげていく。
 ○労働者の将来への安心感を醸成し、賃金上昇を消費拡大につなげていくという観点から、様々な対応を検討する。

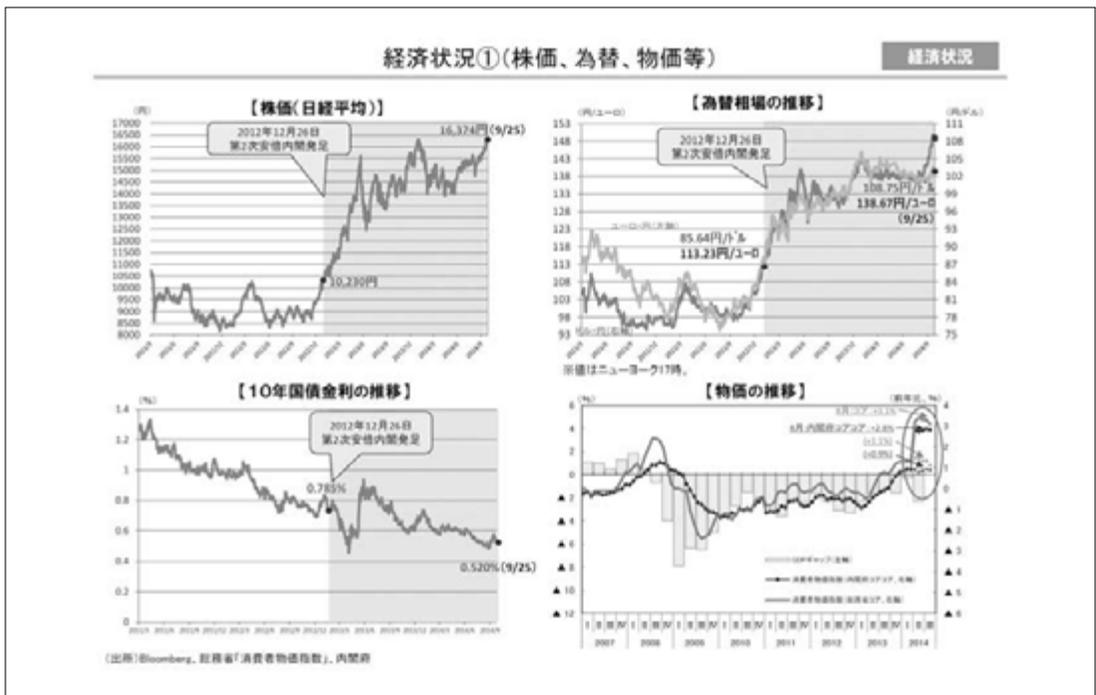
2. 中小企業・小規模事業者に関する取組
 ○労使は、各企業の経営状況や今後の経済状況等に応じつつ、日本経済の好転によってもたらされた企業収益の拡大を賃金上昇につなげていく。
 ○中小企業・小規模事業者を調達先とする企業は、復興特別法人税の廃止の趣旨を踏まえ、取引価格の適正化に努める。

3. 非正規雇用労働者のキャリアアップ・処遇改善に向けた取組
 ○労使は、正規と非正規の二元的な働き方を固定化させるのではなく、それぞれの職場のニーズに応じ、ステップアップのための多様な形態の正規雇用労働者の実現・普及や人事処遇制度の普及・活用に向けた取組を進めることにより、非正規雇用労働者がその意欲と能力に応じて正規雇用労働者に転換する道筋を積極的に広げる。

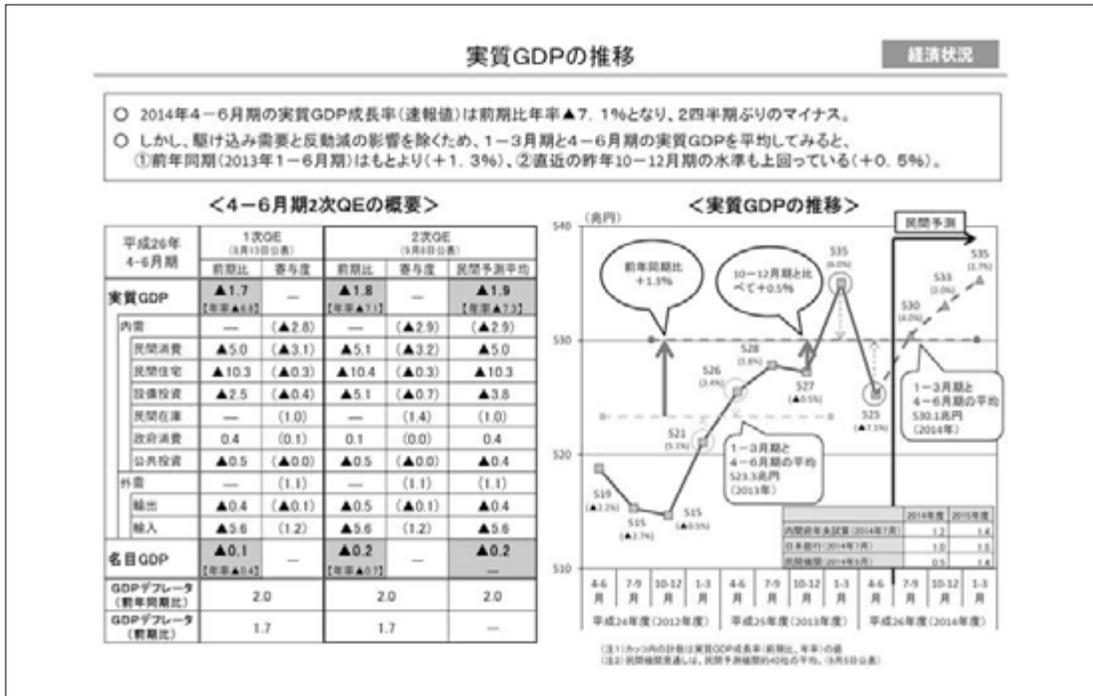
4. 生産性の向上と人材の育成に向けた取組
 ○企業は、女性の活躍の促進や多様な人材の活用を図るとともに、各個人の希望と企業経営上のニーズに応じた柔軟な働き方の実現に向け労使で積極的に話し合い、ワーク・ライフ・バランスの更なる推進を図る。

※ 内閣総理大臣 安倍 晋三 (一社)日本経済団体連合会 会長 米倉 弘昌
 日本商工会議所 会頭 三村 明夫 全国中小企業団体中央会 会長 鶴田 欣也
 日本労働組合総連合会 会長 古賀 伸明

(資料⑧)



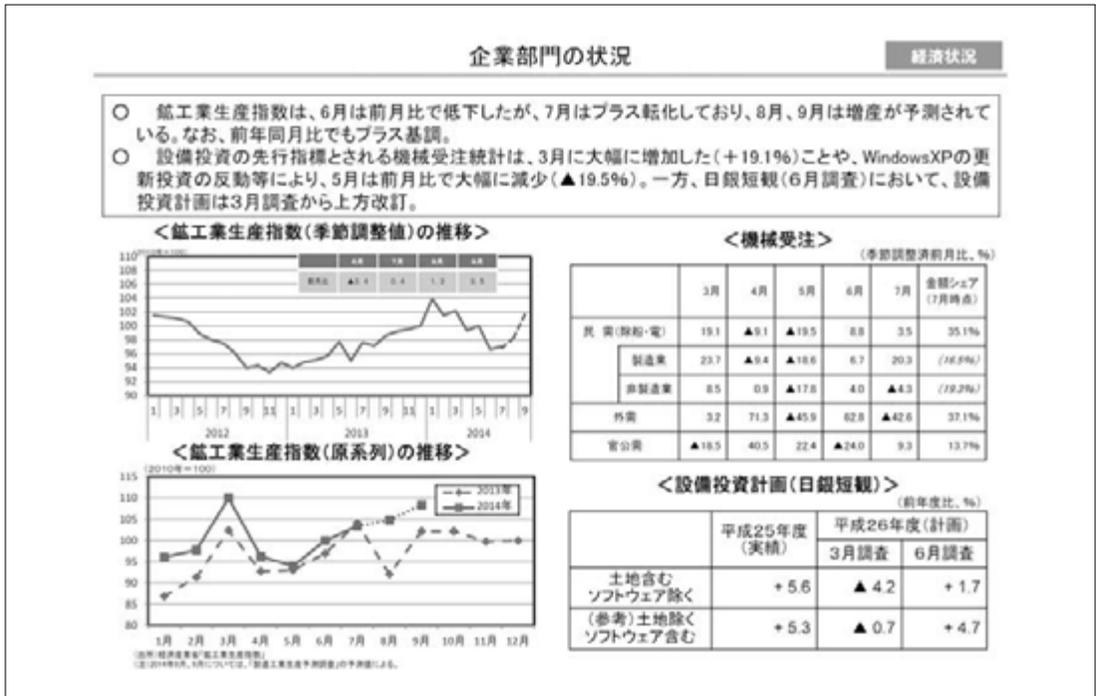
(資料⑨)



(資料⑩)



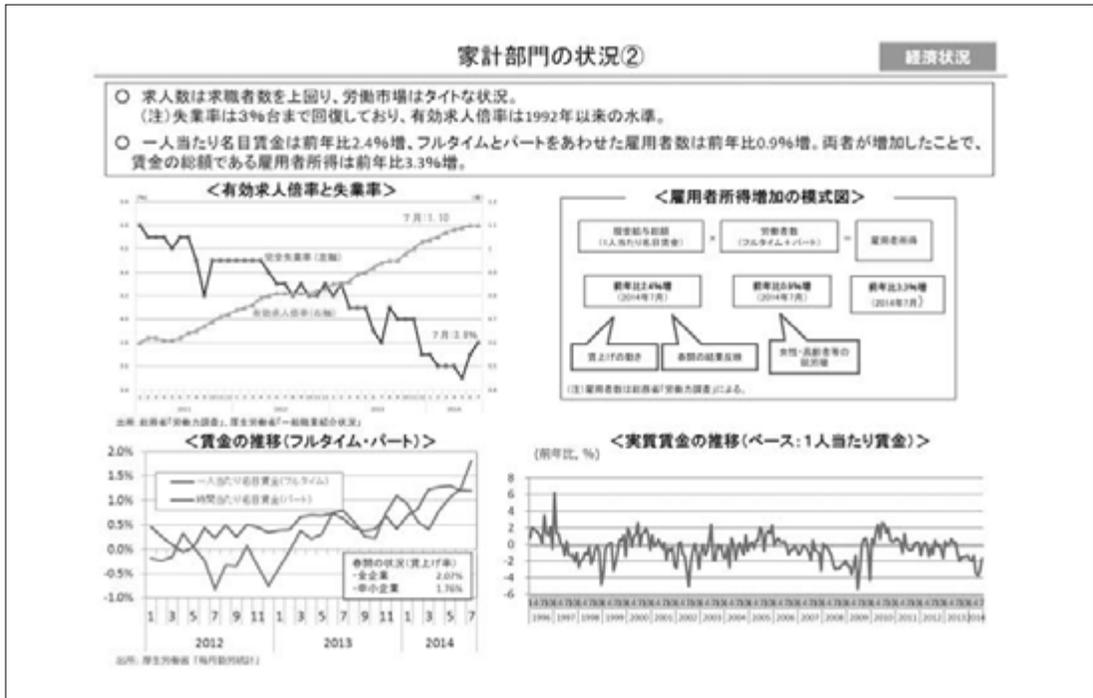
(資料①)



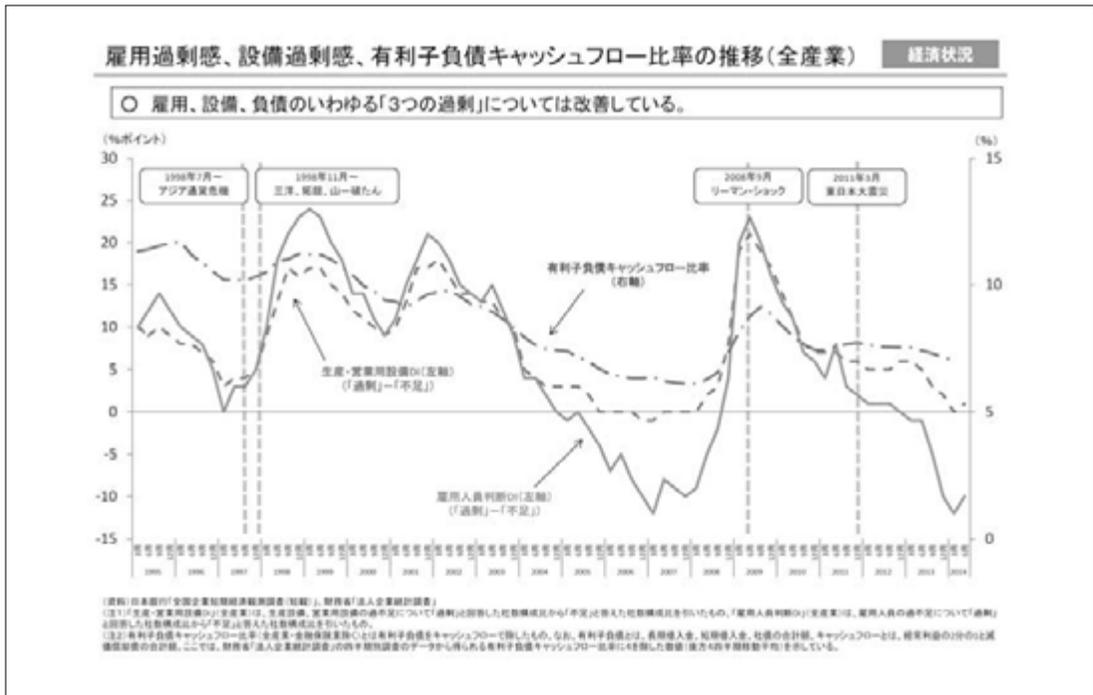
(資料②)



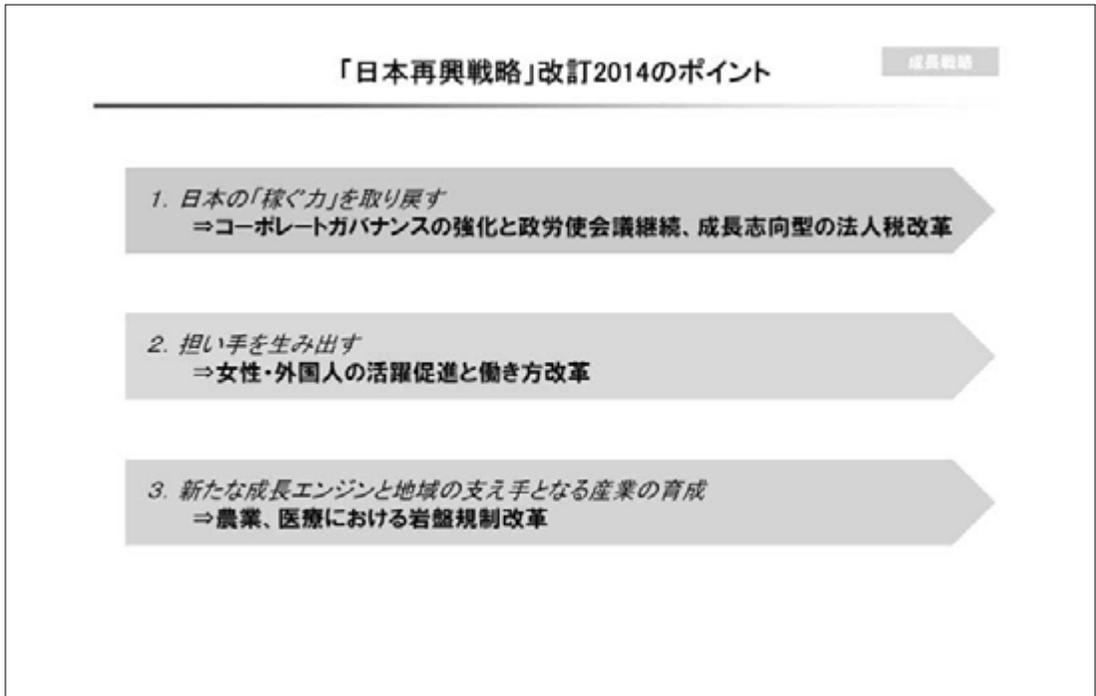
(資料⑬)



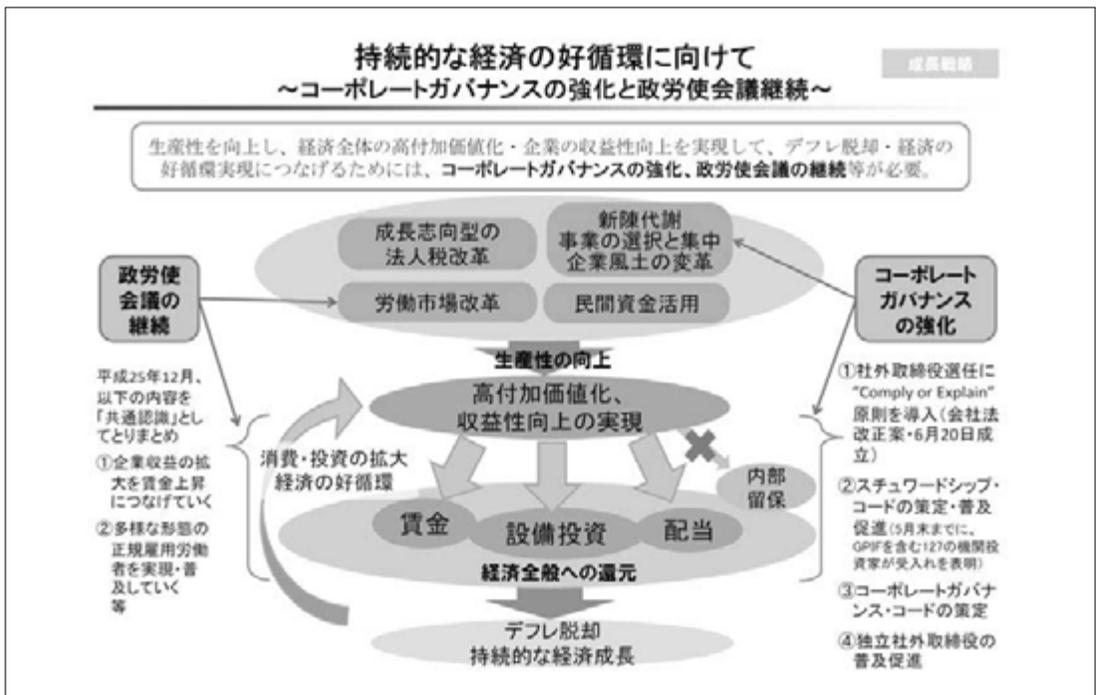
(資料⑭)



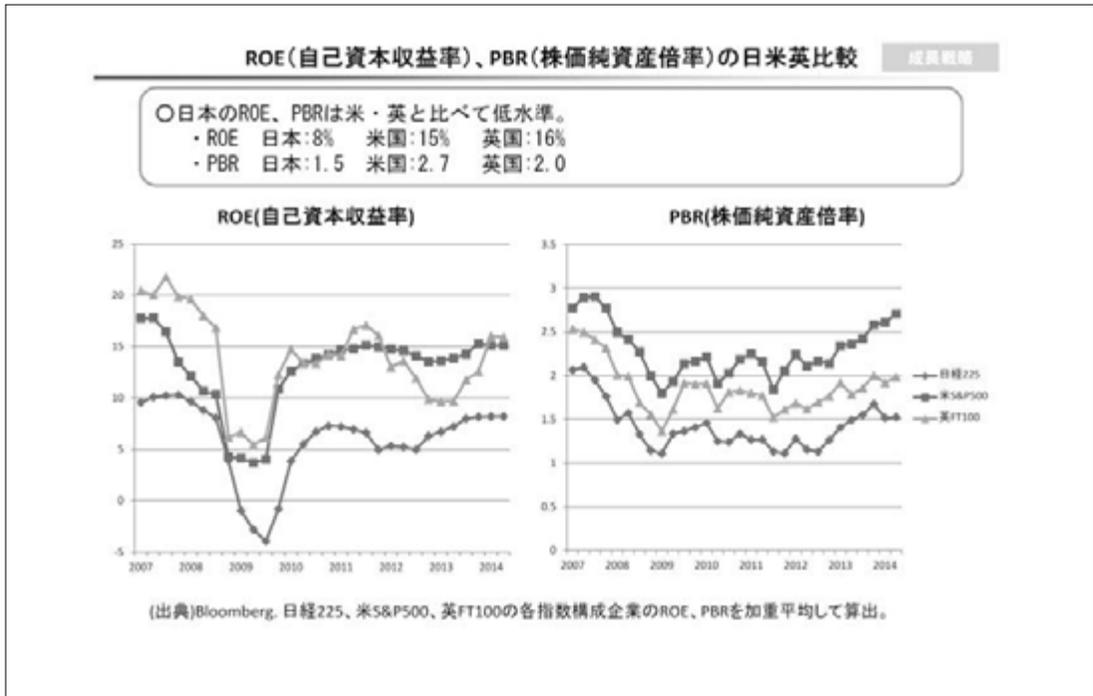
(資料⑮)



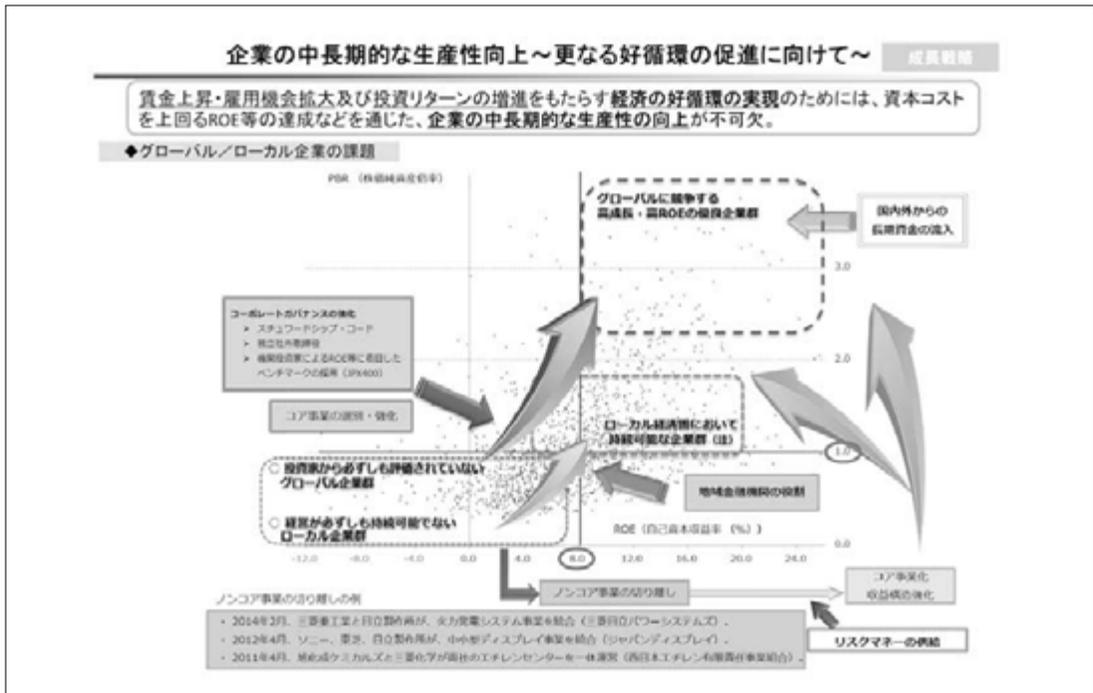
(資料⑯)



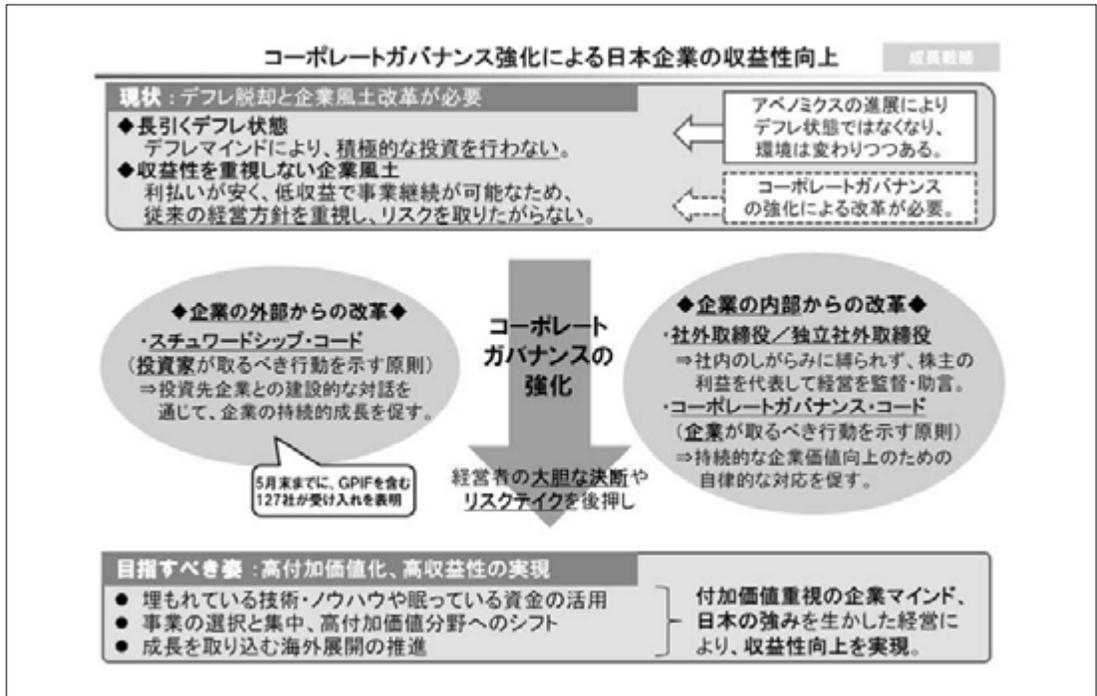
(資料⑰)



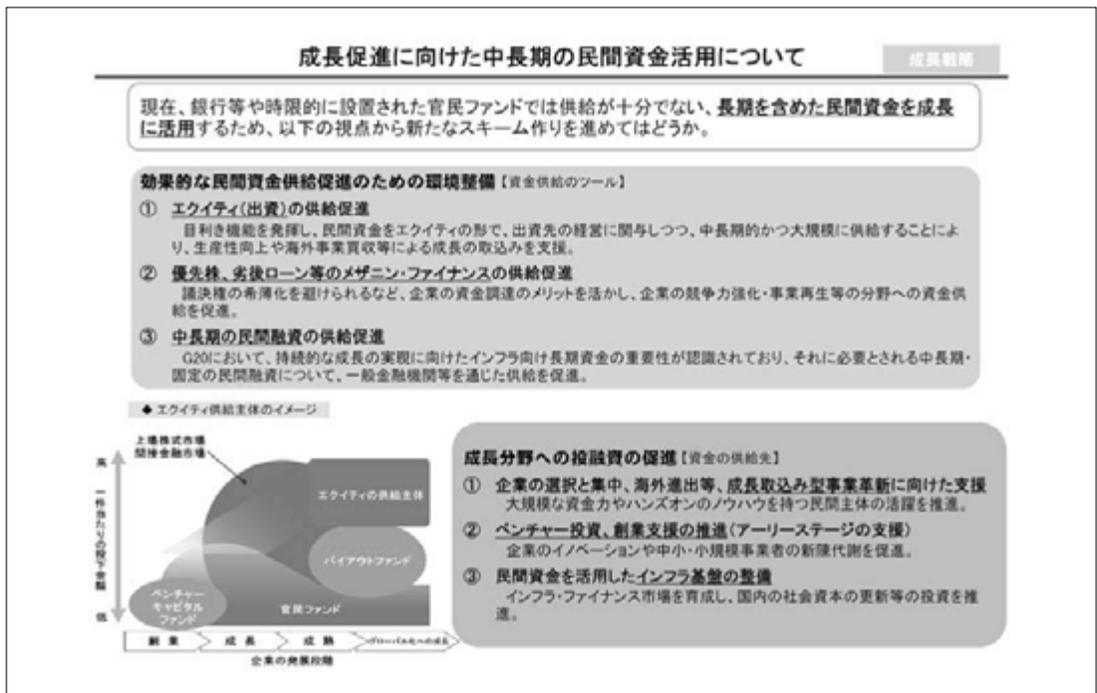
(資料⑱)



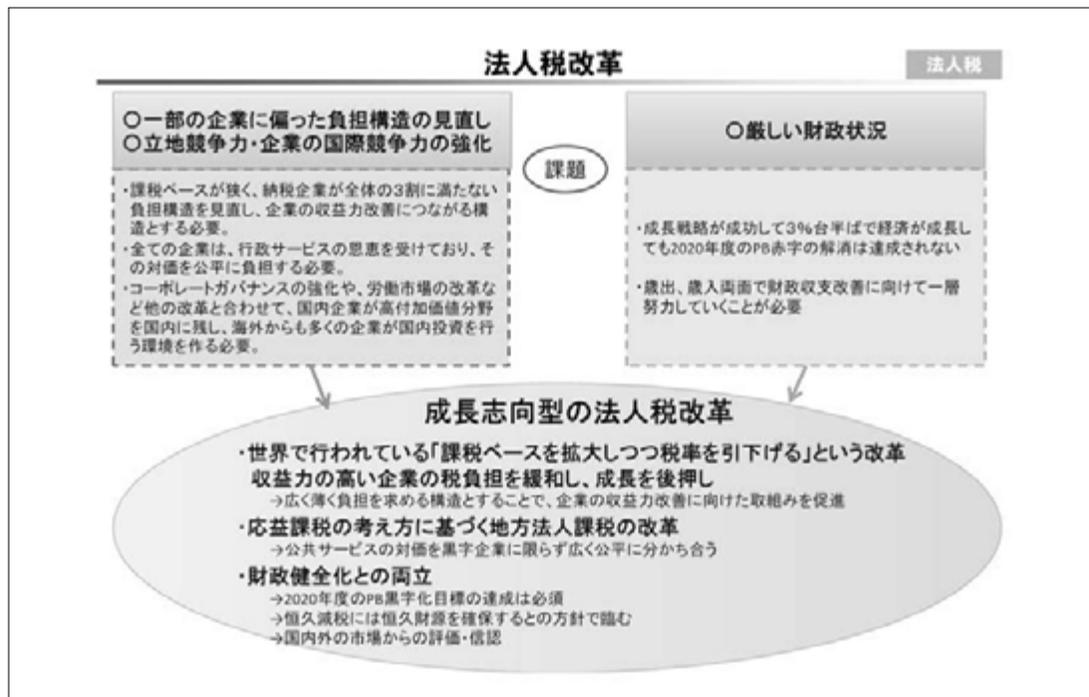
(資料⑱)



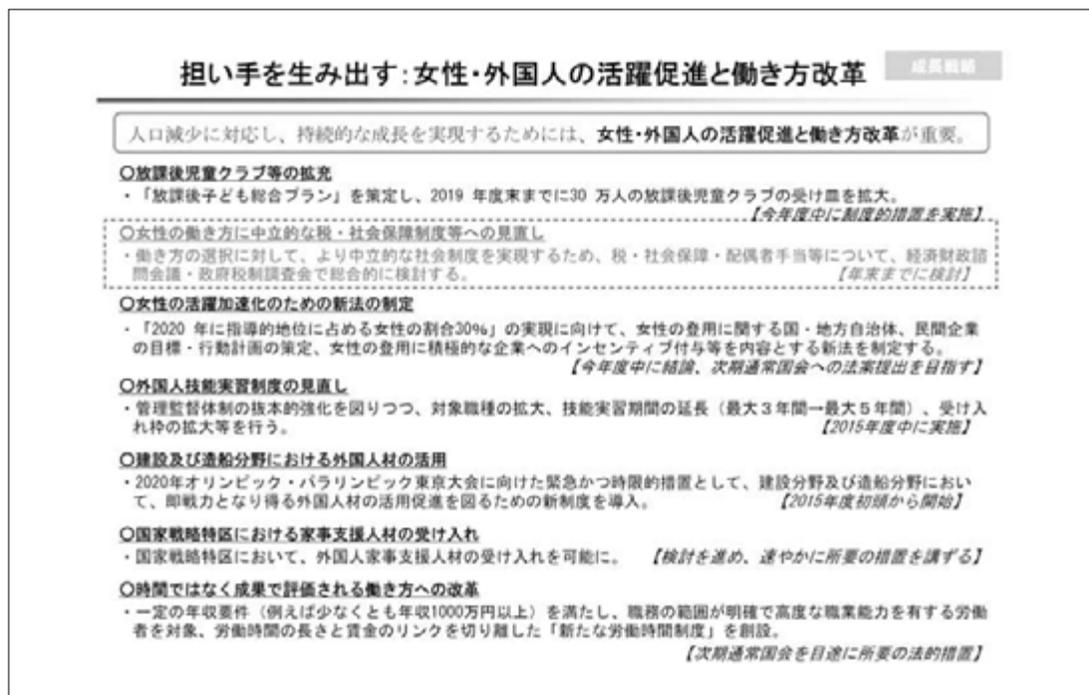
(資料⑳)



(資料②)



(資料②)



(資料②)

新たな成長エンジンと地域の支え手となる産業の育成

成長戦略

(1) 新生農業の創造 ～守りから攻めへ～

○農業委員会・農業生産法人・農業協同組合の一体的改革

- ・経営マインドを持つ意欲のある農業の担い手が企業の知見も活用して、力強い農業活動を展開し、活躍できる環境を整備していく。そのため、農業委員の選出の方法の見直し、農業生産法人の役員要件・議決権要件の見直し、地域の農協の自立・活性化と農協中央会制度の自律的新制度への移行など一体的な改革を実施。

【次期通常国会に関連法案の提出を目指す】

○米の生産調整の見直し

- ・農業経営者が自らの経営判断に基づき、作物選択ができるようにするため、2018年度産米からを目途に行政による生産数量目標の配分に頼らない生産が行われるよう取り組むとともに、その環境整備を進める。

(2) 健康産業の活性化と質の高いヘルスケアサービスの提供

○医療・介護等を一体的に提供する非営利ホールディングカンパニー型法人制度（仮称）の創設

- ・複数の医療法人や社会福祉法人等について一体的な経営を可能とする「非営利ホールディングカンパニー型法人制度（仮称）」を創設。

【2015年中に制度上の措置を目指す】

○保険外併用療養費制度の大幅拡大

- ・多様な患者ニーズの充足、医療産業の競争力強化、医療保険の持続可能性保持等の要請により適切に対応するため、施策を実施する。
 - －新たな保険外併用の仕組み（「患者申出療養（仮称）」）の創設
 - －先進的な医療へのアクセス向上（再生医療、医療機器の評価に特化した専門組織を立ち上げ、先進医療の評価を迅速化・効率化）
 - －治療に参加できない患者の治療薬へのアクセスを充実させるための仕組み（日本版コンパッションネートユース）の2015年度からの導入。

(資料④)

経済財政運営と改革の基本方針2014(抜粋)

財政

平成26年6月24日 閣議決定

第3章 経済再生と財政健全化の好循環

1. 経済再生と財政健全化の両立に向けた基本的考え方

(略)

少子高齢化の急速な進行、団塊の世代の更なる高齢化、家計貯蓄率の低下や経常収支黒字の縮小が想定される中で、持続可能な財政と社会保障の構築は必要不可欠である。経済再生、財政健全化と持続可能な社会保障の同時達成を目指していく。

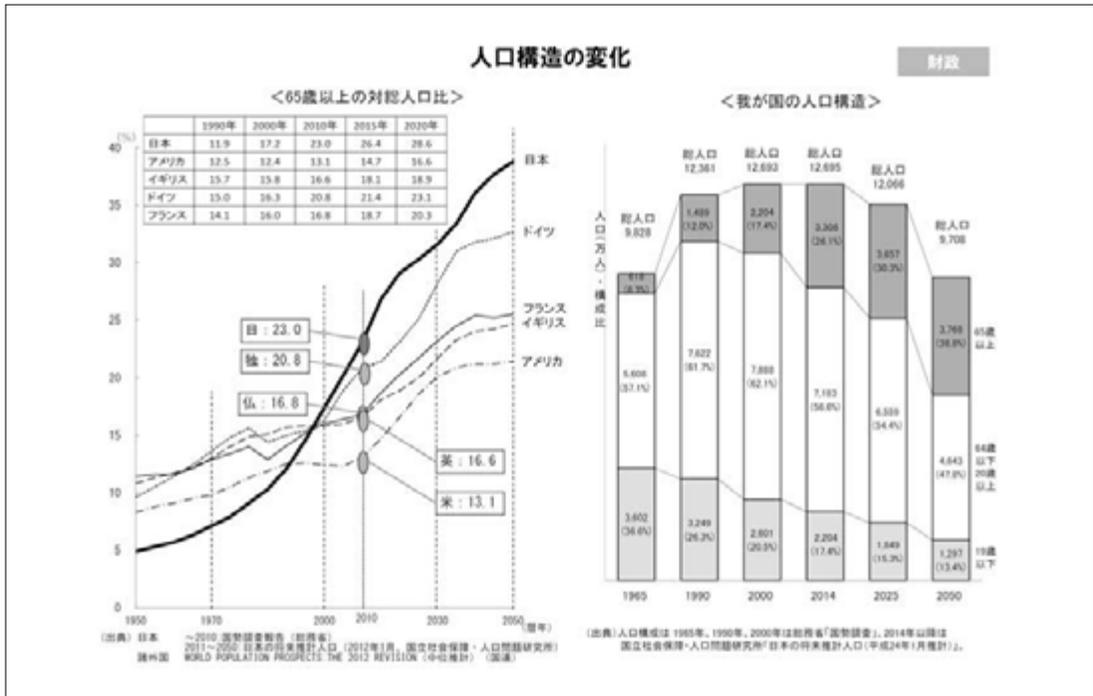
(当面の財政健全化目標に向けて)

(略)

2020年度の基礎的財政収支の黒字化に向けては、2015年度予算編成等を踏まえ、具体的な道筋を早期に明らかにできるよう検討を進める。経済再生の進展を確かなものとしつつ、収支改善が可能なときにはできる限りの改善を図る。

また、人口高齢化等を背景として増大する社会保障については、中期的に受益と負担の均衡を目指しながら、持続可能な制度の確立に向けて着実に取組を進める。社会保障以外の支出については一層の重点化・効率化を進め、できる限り抑制する。

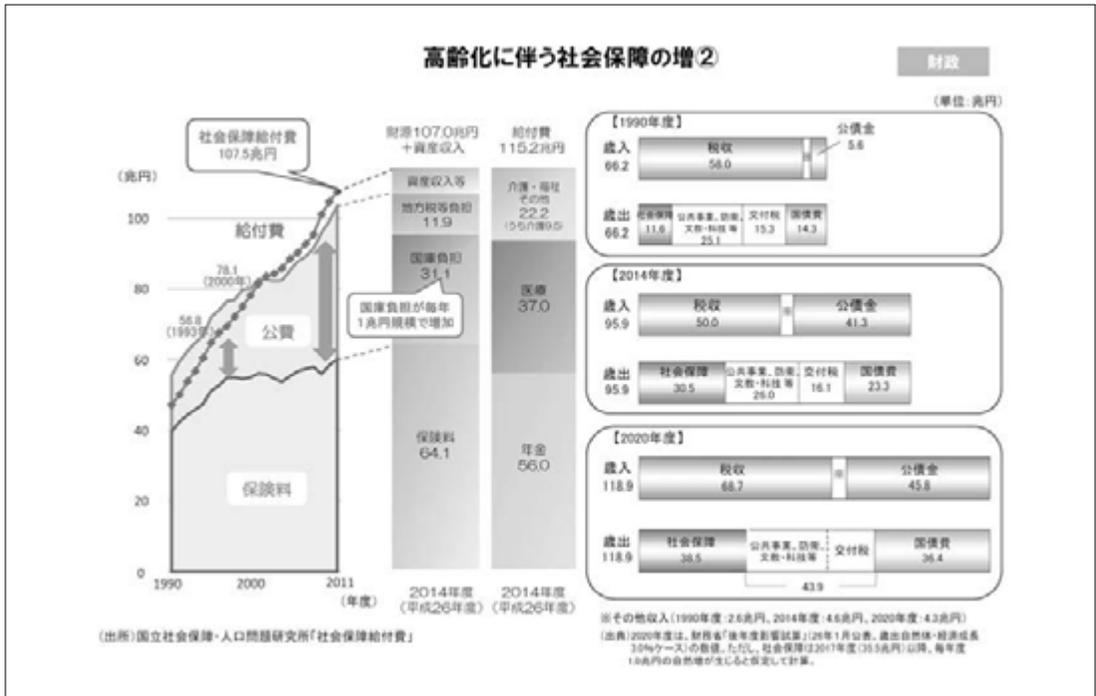
(資料⑳)



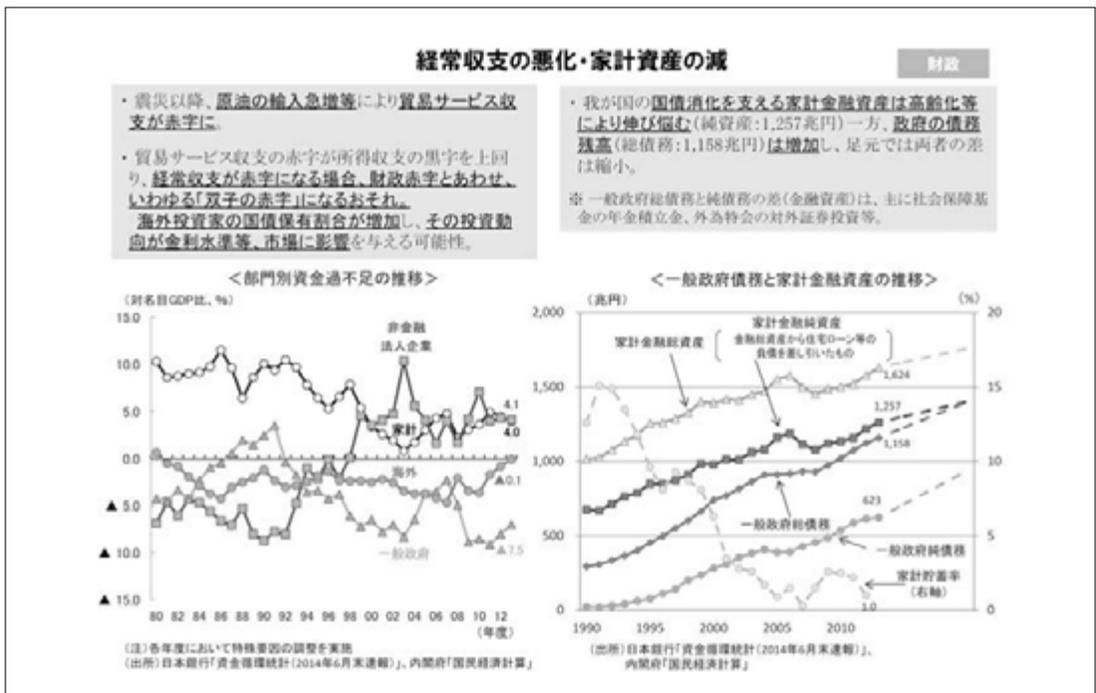
(資料㉑)



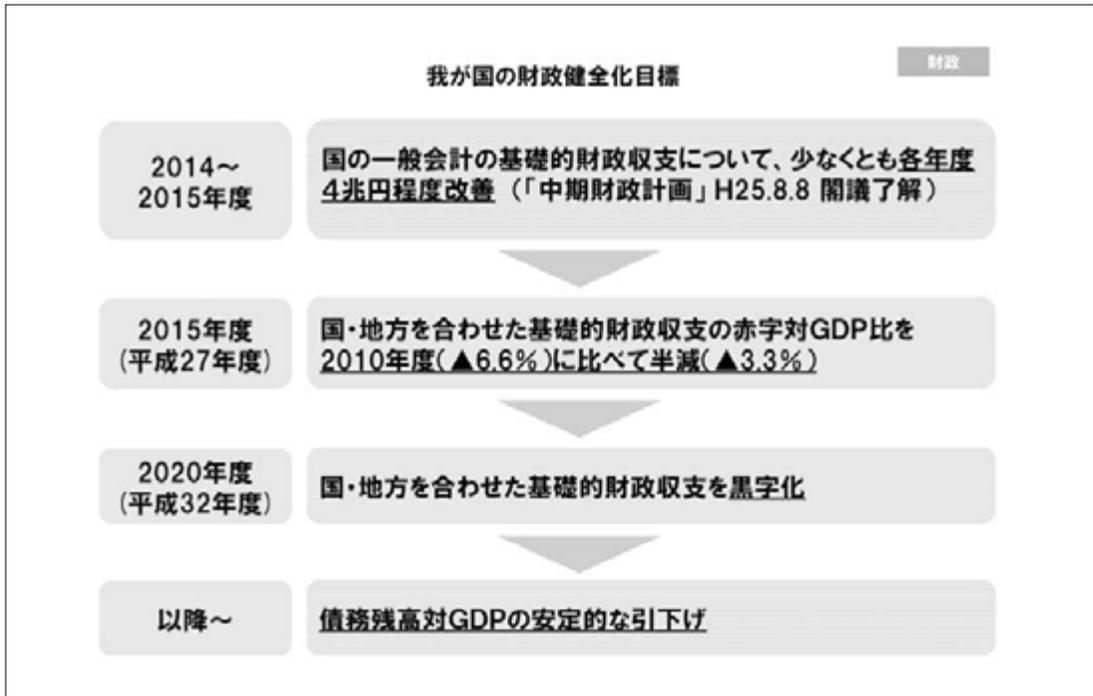
(資料㉗)



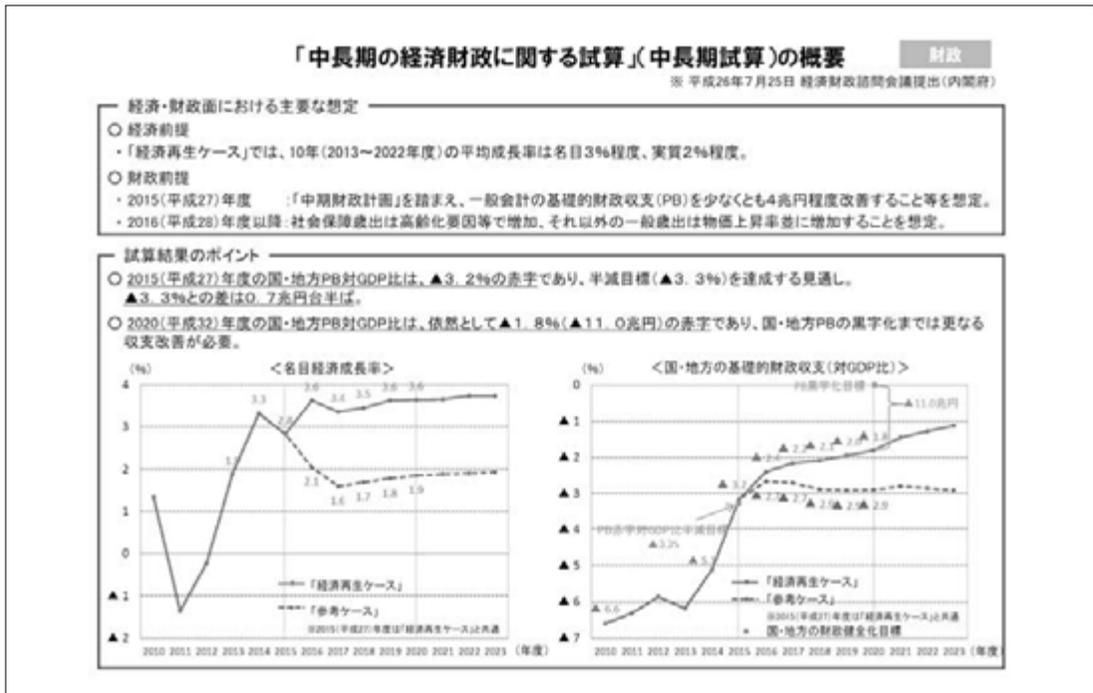
(資料㉘)



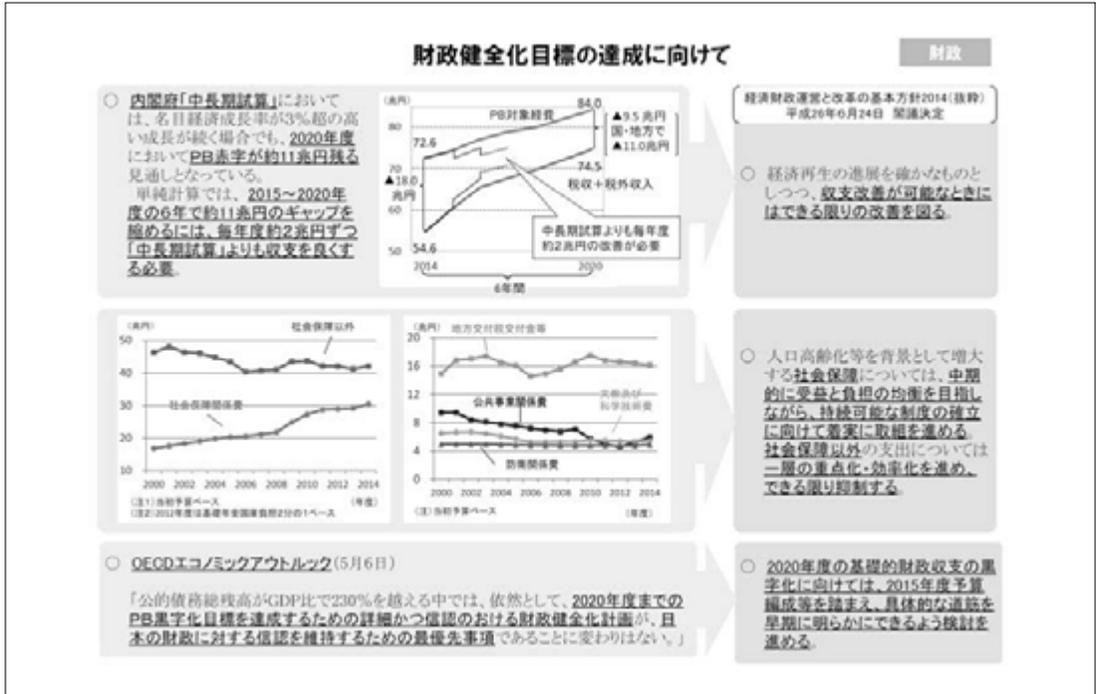
(資料㉑)



(資料㉒)



(資料③)



(資料④)



(資料③)

税制抜本改革法附則第十八条
消費税

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

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。

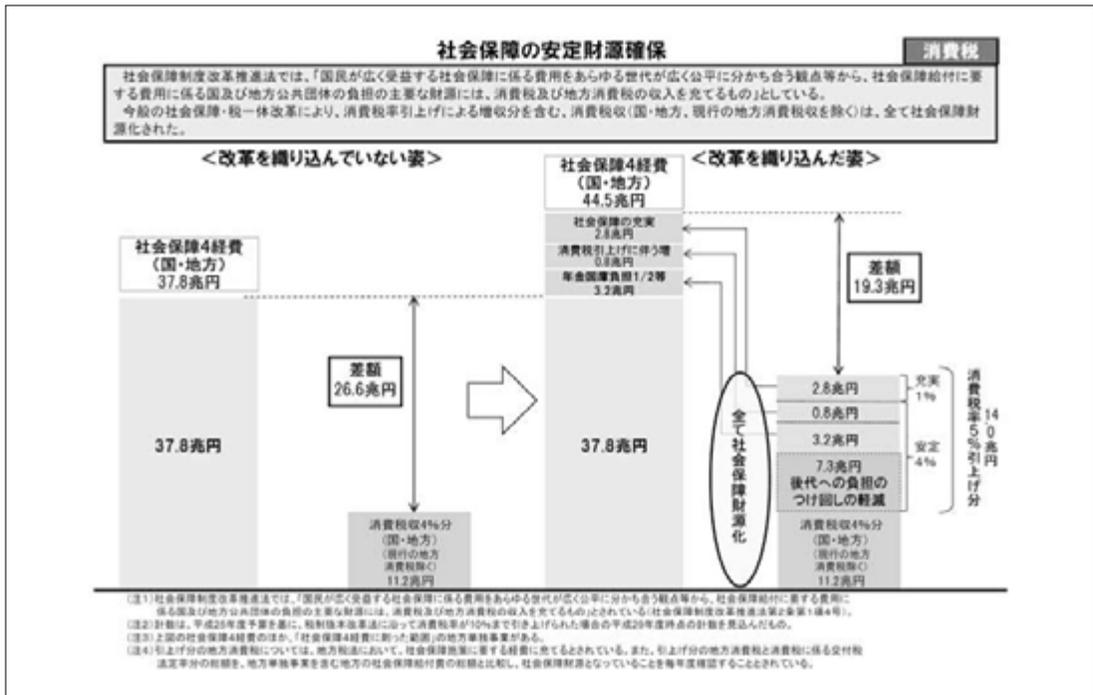
経済財政運営と改革の基本方針2014 ~デフレからの好循環拡大へ~
 (平成26年6月24日 閣議決定)

第4章 平成27年度予算編成に向けた基本的考え方

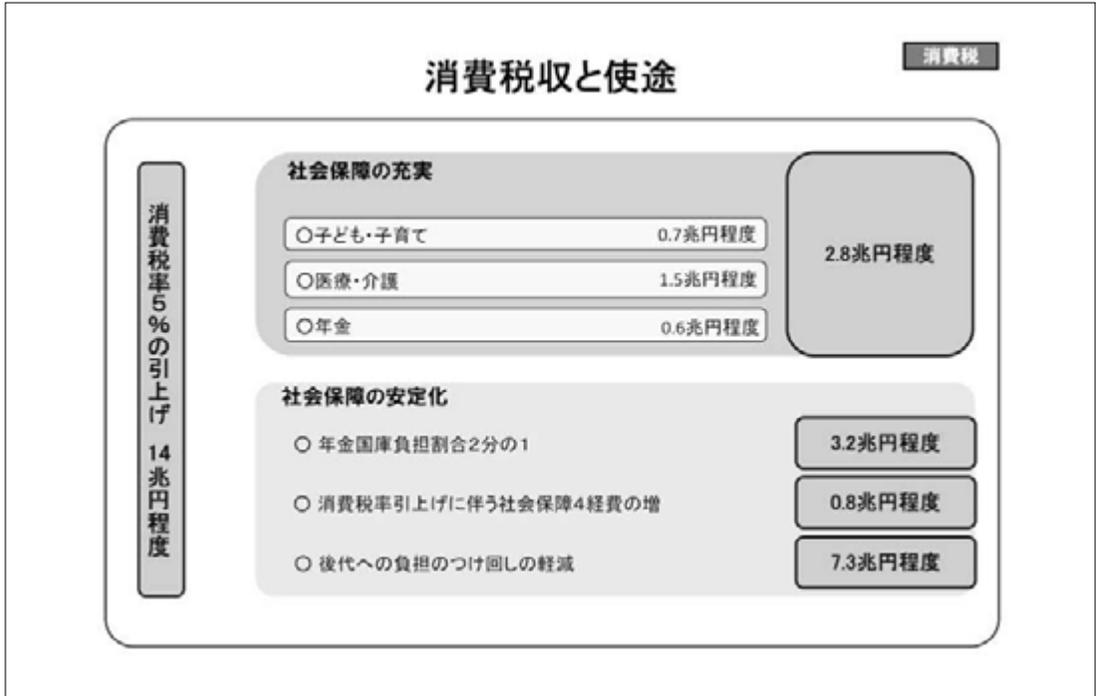
1. 経済財政運営の考え方 (2)中長期的な経済財政の展望を踏まえた取組

平成27年10月に予定される消費税率の10%への引上げについては、「**税制抜本改革法**」にのっとり、**経済状況等を総合的に勘案して、平成26年中に判断を行う。**経済財政諮問会議では、経済状況等の総合的な勘案に向けて必要な検討を行う。

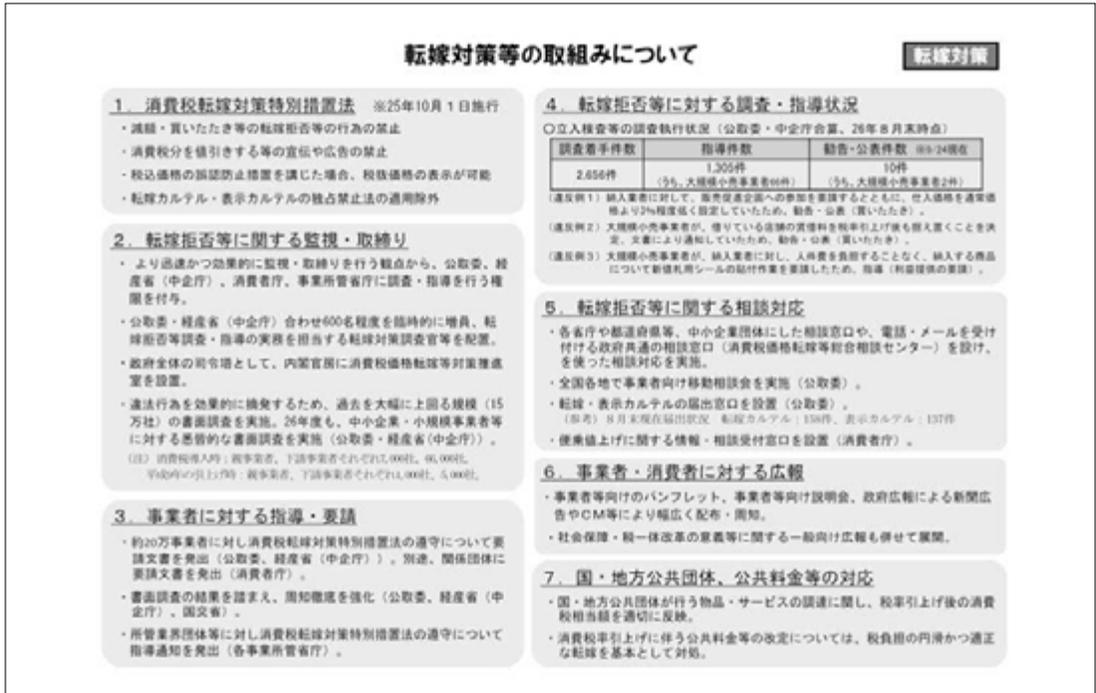
(資料④)



(資料⑤)



(資料⑥)



(資料⑳)

消費税転嫁に関する各種調査・統計の公表状況							転嫁対策			
							26年9月26日			
○ 消費者物価指数 前年同月比(総務省統計局)										
	3月	4月	5月	6月	7月	8月				
総合(全国)	+1.6%	+3.4% (前月比+2.1%)	+3.7% (前月比+0.4%)	+3.6% (前月比▲0.1%)	+3.4% (前月比±0.6%)	+3.3% (前月比+0.2%)				
生鮮食料品を除く総合(全国)	+1.3%	+3.2% (前月比+2.2%)	+3.4% (前月比+0.4%)	+3.3% (前月比+0.6%)	+3.2% (前月比+0.1%)	+3.1% (前月比+0.6%)				
※ 消費税率の引上げ分がフル転嫁された場合の生鮮食料品を除く総合(5月)は、前年同月比+2.0%と試算(内閣府)										
○ 企業物価指数 前年同月比(日本銀行)										
	3月	4月	5月	6月	7月	8月(速報)				
国内企業物価	+1.7%	+4.2% (前月比+2.9%)	+4.4% (前月比+0.3%)	+4.5% (前月比+0.1%)	+4.3% (前月比+0.4%)	+3.9% (前月比▲0.2%)				
消費税を除く国内企業物価	+1.7%	+1.5% (前月比+0.2%)	+1.5% (前月比+0.1%)	+1.7% (前月比+0.2%)	+1.4% (前月比+0.3%)	+1.1% (前月比▲0.1%)				
○ 物価モニター(消費者庁)										
税抜価格の変動率の全品目平均 「6月」4月調査比 ▲0.8% 「8月」6月調査比 ▲0.6%										
※ 物価モニター2,000人(6月調査までは4,000人)が、指定した25(6月調査までは40)の調査品目について同一店舗同一商品の税抜価格を継続して調査。										
○ 消費税の転嫁状況に関する月次モニタリング調査(中小企業庁)										
	4月		5月		6月		7月		8月	
	BtoB	BtoC	BtoB	BtoC	BtoB	BtoC	BtoB	BtoC	BtoB	BtoC
全て転嫁できている	79.0%	69.3%	80.0%	70.1%	82.2%	72.9%	83.4%	74.5%	83.2%	72.8%
一部を転嫁できている	13.1%	19.3%	12.4%	19.2%	10.9%	16.8%	9.4%	14.8%	9.8%	15.7%
全く転嫁できていない	3.8%	5.0%	4.0%	4.8%	3.6%	4.7%	4.0%	5.2%	3.8%	4.7%
その他(対象範囲外転嫁しなかった場合など)	4.1%	6.4%	3.6%	6.0%	3.3%	5.6%	3.2%	5.5%	3.1%	5.8%

(資料㉑)

平成26年度税制改正大綱(抄)		軽減税率
		平成25年12月12日 自由民主党 公明党
第一 平成26年度税制改正の基本的考え方		
2 税制抜本改革の着実な実施		
(4) 軽減税率		
消費税の軽減税率制度については、「社会保障と税の一体改革」の原点に立って必要な財源を確保しつつ、関係事業者を含む国民の理解を得た上で、税率10%時に導入する。		
このため、今後、引き続き、与党税制協議会において、これまでの軽減税率をめぐる議論の経緯及び成果を十分に踏まえ、社会保障を含む財政上の課題とあわせ、対象品目の選定、区分経理等のための制度整備、具体的な安定財源の手当、国民の理解を得るためのプロセス等、軽減税率制度の導入に係る詳細な内容について検討し、平成26年12月までに結論を得て、与党税制改正大綱を決定する。		

(資料④)

経済財政運営と改革の基本方針2014(抜粋)
平成26年6月24日 閣議決定

法人税

(法人税改革)

日本の立地競争力を強化するとともに、我が国企業の競争力を高めることとし、その一環として、**法人実効税率を国際的に遜色ない水準に引き下げることを目指し、成長志向に重点を置いた法人税改革に着手する。**

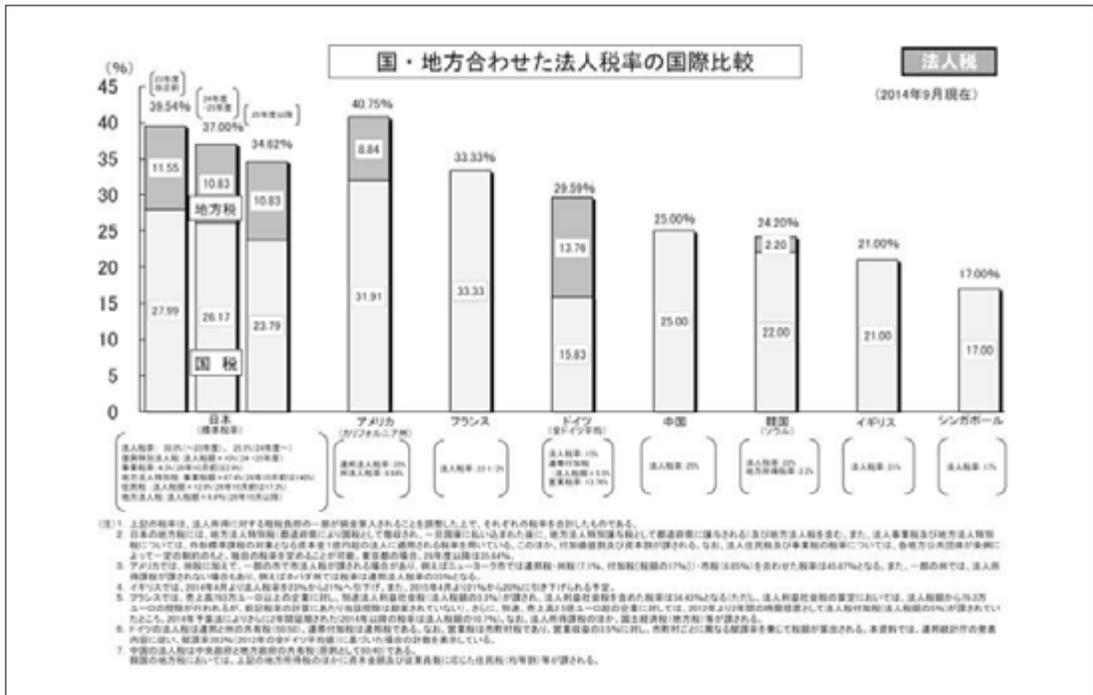
そのため、**数年で法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指す。この引下げは、来年度から開始する。**

財源については、アベノミクスの効果により日本経済がデフレを脱却し構造的に改善しつつあることを含めて、2020年度の基礎的財政収支黒字化目標との整合性を確保するよう、課税ベースの拡大等による恒久財源の確保をすることとし、年末に向けて議論を進め、具体案を得る。

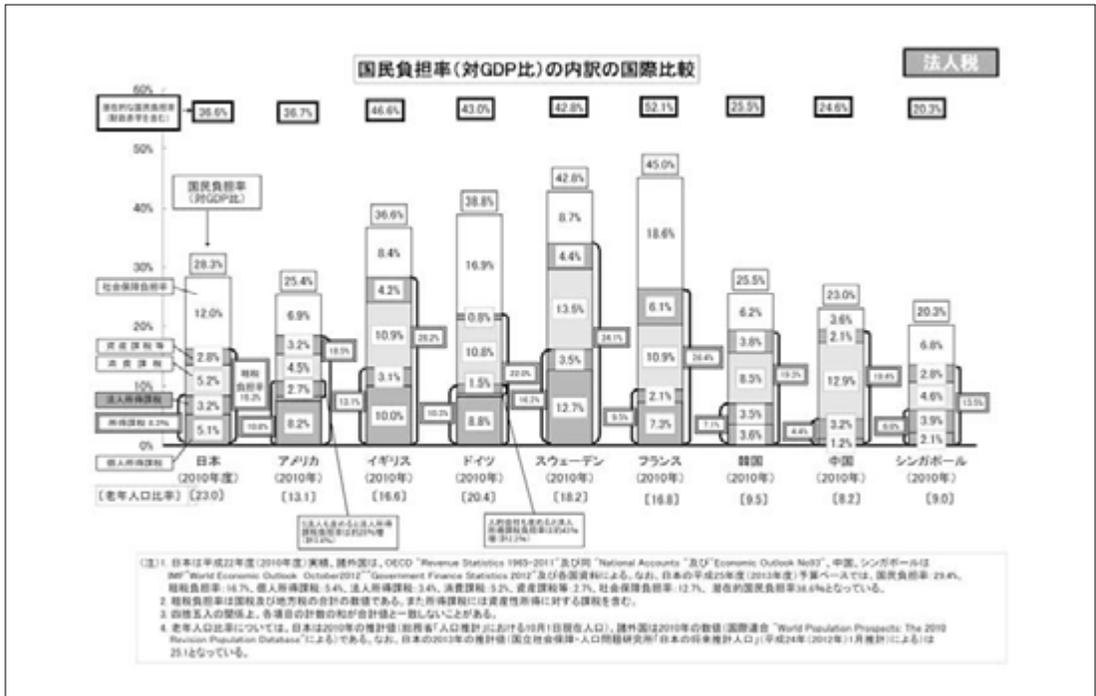
実施に当たっては、2020年度の国・地方を通じた基礎的財政収支の黒字化目標達成の必要性に鑑み、目標達成に向けた進捗状況を確認しつつ行う。

※「第3章 経済再生と財政健全化の好循環」中の「1. 経済再生と財政健全化の両立に向けた基本的な考え方」より抜粋

(資料②)



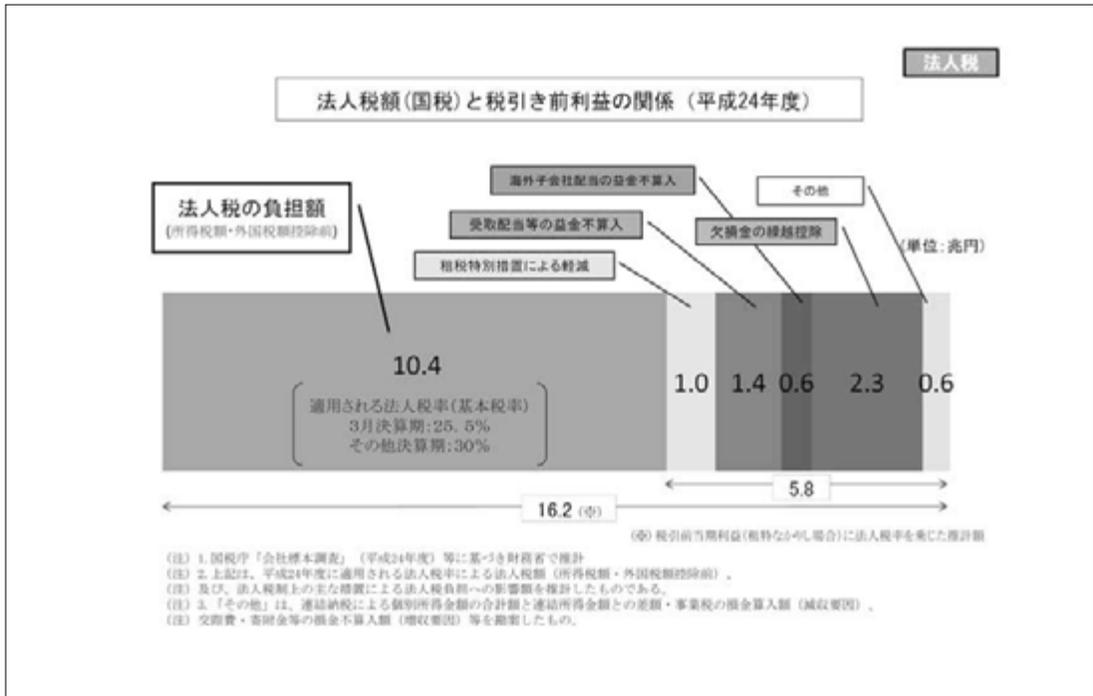
(資料④)



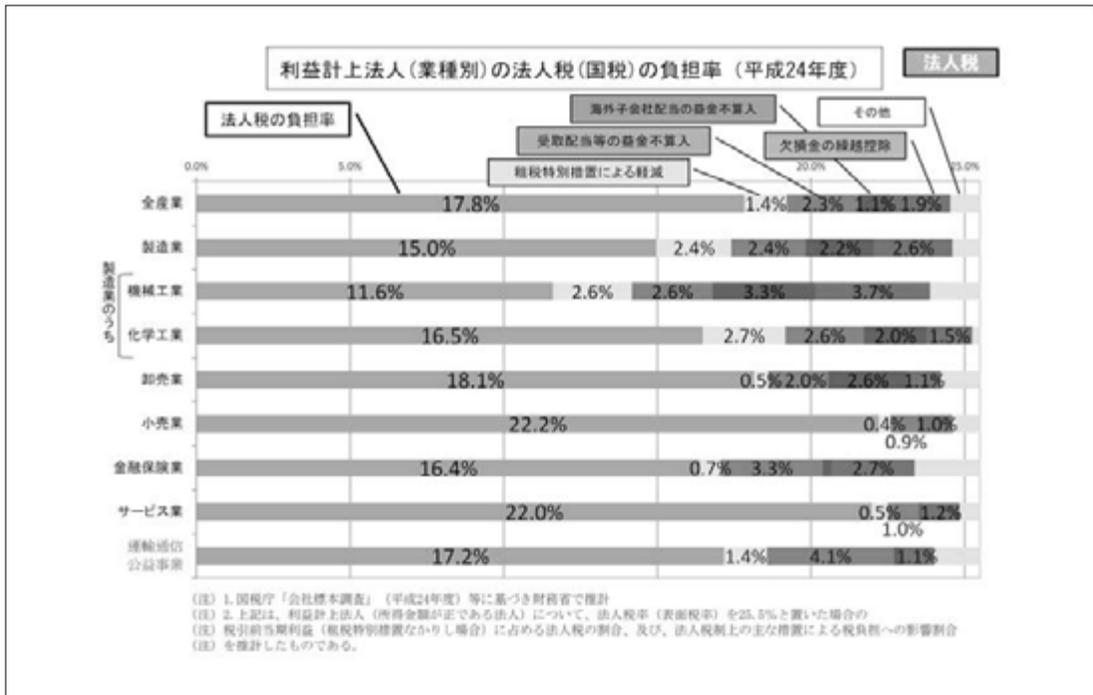
(資料④)



(資料④)



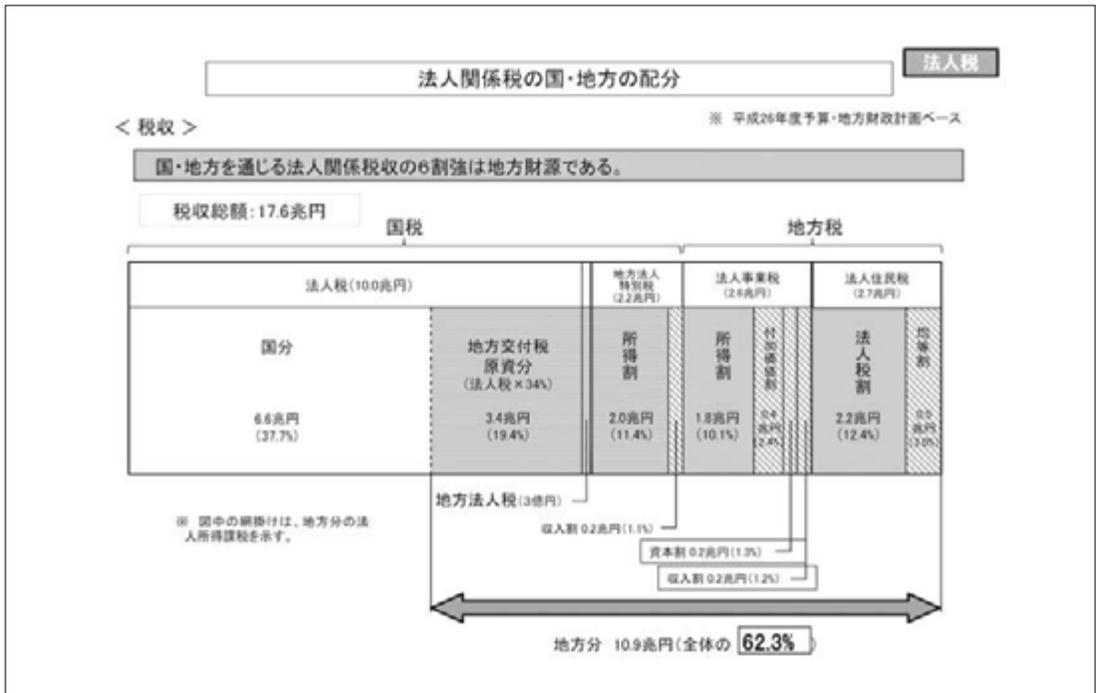
(資料⑤)



(資料④)



(資料⑧)



(資料④)

主要国における法人税率の引下げと課税ベースの拡大措置等について		法人税
イギリス		
法人税率の引下げ	主な課税ベースの拡大措置等	
1997年度改正 [33→31%] 【▲14億ポンド】	・配当に係る還付制度の廃止等 【計67億ポンド】	
1999年度改正 [31→30%] 【▲7億ポンド】	・外国子会社合算税制の見直し 【計1億ポンド】	
2008年度改正 [30→28%] 【▲10億ポンド】	・機械設備に係る減価償却率引下げ等 【計17億ポンド】	
2011～15年度改正 [28→20%] 【▲153億ポンド】	・機械設備に係る減価償却率引下げ(+47億ポンド) ・銀行税の導入・税率の引上げ(+103億ポンド) 等 【計175億ポンド】	
ドイツ		
法人税率の引下げ	主な課税ベースの拡大措置等	
2001年度改正 [52→39%] 【▲103億ユーロ】	・減価償却率の引下げ(+69億ユーロ) ・過少資本税制の強化(+5億ユーロ) 等 【計74億ユーロ】	
2003年度改正	・配当による法人税還付の制限(+10億ユーロ)	
2004年度改正	・連結納税制度適用の制限(+12億ユーロ) ・欠損金の繰越限度額の設定(+6億ユーロ) 等 【計38億ユーロ】	
2007年に付加価値税率の引上げと所得税の最高税率の引上げにより財政黒字を達成		
2008年度改正 [39→30%] 【▲267億ユーロ】	・営業税の損金算入否認(+114億ユーロ) ・支払利子の損金算入制限(+11億ユーロ) ・減価償却方法の定額法への一本化(定率法の廃止)(+34億ユーロ) 等 【計234億ユーロ】	
(注) ドイツの法人税率には、連邦と州の共有税である法人税、連邦付加税(法人税額の5.5%)、市町村税である営業税の税率が含まれる。		
フランス		
法人税率の引下げ	主な課税ベースの拡大措置等	
1991年度改正 [37→34%] 【▲4億ユーロ】	・法人の有価証券に係るキャピタルゲイン課税の税率引上げ 【計4億ユーロ】	
1993年度改正 [34→33.3%] 【▲4億ユーロ】	・法人概算課税の税率引上げ 【計4億ユーロ】 ※法人概算課税は、売上高に対して一定割合で法人税率の4分の1に課税する旨の特別措置。	

(資料⑤)

「法人税改革に当たっての基本認識と論点」の概要		法人税
(平成26年6月5日 自由民主党税制調査会、公明党税制調査会)		
1. 当面の経済運営に関する認識		
○ デフレからの脱却を実現する観点から、平成25・26年度改正において、設備投資、研究開発投資、賃上げを促進するため、異次元の対応を行った。まずはこれらの徹底した活用を促進していくことが重要。		
2. 法人税の改革		
(1) 法人税の改革の検討に当たっての視点		
○ 平成26年度与党税制改正大綱で、①課税ベースの拡大などによる財源確保を図る必要、②法人実効税率引下げと企業の具体的な行動との関係なども踏まえ、その政策効果の検証を行うことが必要とされている。		
(2) 法人税改革の基本的認識		
(成長につながる法人税の構造改革)		
○ より広く課税を行いつつ、稼ぐ力のある企業や企業所得の計上に前向きな企業の税負担を軽減することで、企業の収益力の改善に向けた取組みや新たな技術の開発などがより積極的になり、成長につながるような法人税改革を行う必要。このため、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という法人税の構造改革を行う。		
(あるべき国の形を踏まえた改革)		
○ 税率をアジア諸国並みに引き下げべきとの主張もあるが、負担だけではなく、受益とのバランスを踏まえた検討が必要である。我々に問われている課題は、如何にして現行の優れた制度やインフラを後世に引き継いでいくかである。こうしたあるべき国の形を踏まえながら検討していく必要。		
(応益課税の考え方に基づく地方法人課税の改革)		
○ 行政サービスの多くは地方公共団体が直接の担い手となっていることを踏まえ、地方法人課税は、地域経済を支える中小企業に配慮しつつ、公共サービスの対価を広く公平に分かち合うという地方税の応益課税を強化する方向で見直す必要。		

(資料⑤)

「法人税改革に当たっての基本認識と論点」の概要（承前） 法人税
（平成26年6月5日 自由民主党税制調査会、公明党税制調査会）

(3) 国内産業の体質強化、海外企業の呼び込み

- エネルギーの安定供給の確保や規制改革、円滑な資金供給などを通じて企業の経営環境や生産性を改善し、また企業にも生産性の向上を目指した経営判断を下すように企業風土を変えていくことが求められる。こうした取組みなくして、法人税負担のみを下げては、成長への道筋は見えてこない。
- 企業の収益力の低さを背景に、欠損金の繰越控除制度の効果も相俟って、納税している企業が3割程度にとどまる状況が長く続いている。「課税ベースを拡大しつつ、税率を引き下げる」ことで、収益力の高い企業の税負担を緩和し、より広く課税を行うことで、税負担の偏りを是正していく必要。
- 法人税率の引下げは、外国企業の新規参入や国内企業の海外流出の抑制など、立地競争力につながるもの指摘もあるが、企業の立地選択は、儲かる市場の存在が最大の決定要因。市場の成長性を高める政策を同時に進める必要。

(4) 財政健全化との関係

- 2020年度の国・地方を通じたP/B黒字化目標達成は必須。その取組みに懸念が持たれば、国内外の市場からの信託を失い、国債金利の急激な上昇を招きかねない。財政健全化を着実に進めることは、異次元金融緩和の前提。
- 財政健全化目標の実現には、財政収支改善に向け一層努力が必要。経済成長に伴う税収増がこの収支改善に極めて大きな役割を果たす。法人税改革に当たっては、恒久的な財源、制度的に担保された安定財源を確保する必要。
- また、法人課税の財源が、消費税率の引上げによって確保されたかのような誤解を生じさせることは絶対に避けなければならない。国民理解を得るため、徹底した課税ベースの拡大や対応課税の強化を行い、税率引下げの財源を確保する必要。また、必要に応じ、他税目での増収策と、それを財源に税率を引き下げることも検討。

3. 改革の展望

- 目下の最重要の政策課題はデフレからの脱却を確実に実現することである。このため、平成25・26年度改正では設備投資、研究開発、賃上げを促進するための政策税制を創設・拡充した。こうした政策対応の効果やデフレ脱却の状況を見ながら、法人税改革を進めていく。
- 法人課税については、少子化・高齢化が進む中で、将来のあるべき国の形を踏まえつつ、経済のグローバル化や産業構造の変化に対応した成長につながる構造に改革していく必要がある。このため、世界で行われている「課税ベースを拡大しつつ、税率を引き下げる」という法人税の構造改革を行う。
- わが国が持続可能な成長を遂げるため、経済の活性化とともに、財政の健全化の両立を実現していく。法人税改革は、2020年度のP/B黒字化目標との整合性を確保するため、恒久減税には恒久財源を確保するとの方針で臨む。
- こうした考え方の下、恒久財源の確保を含めて、年末に向けて議論を進め、法人税改革の具体案を得る。

(資料⑥)

法人税の改革について 法人税
（平成26年6月27日政府税制調査会）

1. 法人税改革の趣旨

- 今回の改革の主な目的は次の2つ。
 - ・ 第1は、立地競争力を高めるとともに、我が国企業の競争力を強化するために税率を引き下げること。
 - ・ 第2は、法人税の負担構造を改革すること。すなわち、課税ベースを拡大し、税率を引き下げることで、法人課税を「広く薄く」負担を求める構造にし、利益を上げている企業の再投資余力を増大させ、また収益力改善に向けた企業の取組みを後押しするという成長志向の構造に変革していくこと。
- 地方法人課税の見直しは、法人税改革の重要な柱。収益課税の観点から、企業間で広く薄く負担を担う構造にすることが必要。外形標準課税について、一段の見直しが必要。
- 法人税改革に当たっての重要な課題は、財政再建との両立。法人税改革は、必ずしも単年度での税収中立である必要はない。法人税の特内で税収中立を図るのではなく、法人税改革に関連し、他の税目も見直しも必要。しかし、恒久減税である以上、恒久財源を用意することは鉄則。

2. 具体的改革事項

(1) 租税特別措置の見直し

- ゼロベースで見直し。
- 研究開発税制のうち総額型は、税率引下げに対応して大胆に縮減し、研究開発投資の増加インセンティブになる仕組みに転換。
- 平成25・26年度改正で講じた設備投資や賃上げ等を促す税制は、政策効果やデフレ脱却の状況を見つつ、集中投資期間との整合性を踏まえて検討。

(2) 欠損金の繰越控除制度の見直し

- 現行の欠損金控除制度（控除期間：9年、控除限度：所得の8割）は、企業行動に影響を与えることがある。
- 法人税負担の平準化を図る観点から見直しを行う。中小企業への配慮が必要。

(3) 受取配当等の益金不算入制度の見直し

- 資産運用目的の保有株式の配当は、他の運用手段との選択が求められるよう、適切に課税する必要。
- 本制度の対象とすべき配当等の範囲などについて、諸外国の事例や会社法を参考にしつつ、見直す。

(4) 減価償却制度の見直し

- 節税効果の観点から減価償却方法の選択が行われているおそれ、初期の減価償却限度額が大きくなる定率法は所得操作の可能性を大きくする。
- 定率法を廃止し、定額法に一体化すべき。その際、集中投資期間との整合性を踏まえて検討する必要。

(5) 地方税の損金算入の見直し

- 事業税や固定資産税等が損金算入されることで、地方の超過課税や免税措置が国税及び市県税と連動する住民税や事業税の課税ベースを変動させる。
- 地方独自の措置が国や他の地域に影響することを考慮すれば、地方税の損金不算入が考えられる。

(資料③)

法人税の改革について（承前）
（平成26年6月27日政府税制調査会）

法人税

(6) 中小法人課税の見直し

- 中小法人の範囲について、企業規模を見る上で資本金基準が妥当か見直しが必要。
- 同じ所得金額には、同じ税率を適用すべき。法人税法による軽減税率（19%）を厳しく見直す必要。リーマンショック後に設けられた時限的な軽減税率（15%）は役割を終えている。
- 個人事業主が法人形態かの選択に税制が歪みを与えるべきではなく、「法人成り」の実態を踏まえ、給与所得控除など個人所得課税を含む検討が必要。個人と法人の税率格差の拡大は、法人に内部留保して個人の課税を繰り延べる誘因、同族会社の留保金課税について、中小法人への適用を検討する必要。

(7) 公益法人課税等の見直し

- 公益法人等の成り立ちなどを踏まえながら、公益法人等や収益事業の範囲を見直すべき。特に民間と統合しているもの（例えば社会福祉法人が実施する介護事業）は、その取扱いの見直しが必要。
- 公益目的事業への所得の活用を促すため、収益事業には軽減税率とみなし寄附金制度が適用されるが、過度な対応であり、見直しが必要。金融資産収益の課税のあり方についても見直しを行うべき。

(8) 地方法人課税の見直し（法人事業税を中心に）

- 法人事業税における外形標準課税について、付加価値割の拡大、対象法人の拡大を行うべき。その際は、創業会社や中小法人への配慮などを検討すべき。
- 法人住民税均等割についても、増額について、新たな指標の作成や区分の再検討を含めて検討すべき。

3. 法人税の改革と併せて検討すべき事項

(1) BEPSプロジェクトを踏まえた国際課税の見直し

- 外国子会社配当益金不算入制度は、外国で損金に算入されている配当を本制度の対象外とすべき。
- BEPSプロジェクトにおける移転価格税制や外国子会社合算税制に係る議論を踏まえ、見直しを進める必要。

(2) その他の対応

(a) 資本所得課税、(b) 給与所得控除、(c) 住民税や固定資産税、(d) その他

(資料④)

法人税改革

法人税

○一部の企業に偏った負担構造の見直し
○立地競争力・企業の国際競争力の強化

- ・課税ベースが狭く、納税企業が全体の3割に満たない負担構造を見直し、企業の収益力改善につながる構造とする必要。
- ・全ての企業は、行政サービスの恩恵を受けており、その対価を公平に負担する必要。
- ・コーポレートガバナンスの強化や、労働市場の改革など他の改革と合わせて、国内企業が高付加価値分野を国内に残し、海外からも多くの企業が国内投資を行う環境を作る必要。

課題

○厳しい財政状況

- ・成長戦略が成功して3%台半ばで経済が成長しても2020年度のPB赤字の解消は達成されない
- ・歳出、歳入両面で財政収支改善に向けて一層努力していくことが必要

成長志向型の法人税改革

- ・世界で行われている「課税ベースを拡大しつつ税率を引下げる」という改革収益力の高い企業の税負担を緩和し、成長を後押し
→広く薄く負担を求める構造とすることで、企業の収益力改善に向けた取組みを促進
- ・応益課税の考え方に基づく地方法人課税の改革
→公共サービスの対価を黒字企業に限らず広く公平に分ち合う
- ・財政健全化との両立
→2020年度のPB黒字化目標の達成は必須
→恒久減税には恒久財源を確保するとの方針で臨む
→国内外の市場からの評価・信認

(資料⑤)

「日本再興戦略」改訂2014 -未来への挑戦- (抜粋)
平成26年6月24日 閣議決定

女性の働き方

i) 女性の活躍推進
①働き方に中立的な税制・社会保障制度等への見直し

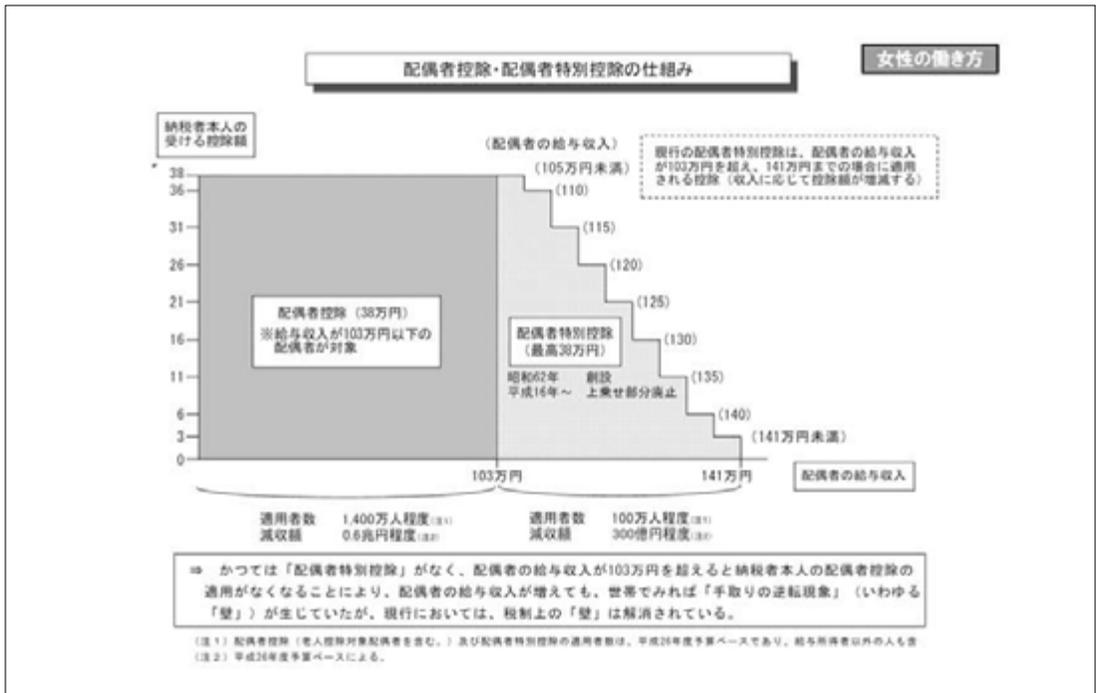
日本再興戦略では、「女性の活躍推進」の項目において、「働き方の選択に関して中立的な税制・社会保障制度の検討を行う」とし、税制面では、本年3月以降、政府税制調査会において、女性の働き方の選択に対して中立的な税制の検討を行ってきた。

働き方の選択に対してより中立的な社会制度を構築するためには、幅広く総合的な取組が不可欠である。このため、少子高齢化の進展や共働き世帯の増加などの社会経済情勢の変化の下、女性の活躍の更なる促進に向け、税制、社会保障制度、配偶者手当等について、経済財政諮問会議で年末までに総合的に検討する。

- ・税制について
税制面では、自民党・日本経済再生本部の提言や政府税制調査会におけるこれまでの議論を踏まえ、女性の働き方に対してより中立的な制度とする方策について、経済財政諮問会議と連携しつつ、引き続き政府税制調査会において幅広く検討を進める。
- ・社会保障制度について
社会保障制度については、(中略)、経済財政諮問会議における議論を踏まえつつ、社会保障制度の持続可能性を高める観点や、女性の生き方・働き方に対してより中立的な制度の構築という視点を明示的に踏まえた上で、被用者保険の適用拡大や給付・負担の在り方等を含む包括的な検討を着実に進める。
- ・配偶者手当の見直しについて
配偶者を持つ従業員に対し、手当を支給する事例も見られ、結果的に女性の就労を抑制している場合があるとの指摘があることに鑑み、経済財政諮問会議において人事院等に情報提供等の協力を要請しながら議論を深め、配偶者に対する民間及び公務員の手当の在り方について検討を進める。

※「日本再興戦略」のうち、「2-2 女性の活躍促進/若者・高齢者等の活躍促進/外国人材の活用」中の「(3) 新たな課税すべき具体的制度」より抜粋

(資料⑥)



女性の働き方の選択に対して中立的な税制の検討にあたっての論点整理

女性の働き方

平成26年6月11日
政府税制調査会

1. これまでの議論の整理

- 安倍政権の成長戦略である日本再興戦略（平成25年6月14日閣議決定）では、「女性の活躍推進」の項目において、「働き方の選択に対して中立的な税制・社会保障制度の検討を行う」とされている。政府税制調査会においては、本年3月の経済財政諮問会議・産業競争力会議合同会議における麻生財務大臣の「この問題については所得税の根幹に関わることであり、中長期的な視点から、幅広く政府税制調査会で議論していく」とのご発言、安倍総理大臣の「女性の就労拡大を抑制する効果をもたらしている現在の税・社会保障制度の見直し及び働き方に中立的な制度について検討を行ってほしい」とのご指示を受け、議論を開始した。
- 女性の働き方の選択に関しては、他の制度が大きな影響を与えており、税制のみで解決を図ることは困難であるが、税制の在り方としては、働き方の選択に対してより中立的な税制を構築していくべきとの議論が多くなされた。また、個人を納税者とする個人単位課税を基本とし、各種控除により個人毎の事情に配慮する現行個人所得課税の基本的な仕組みは、将来の構造変化に対しても有効と考えられるとの意見が多くあった。
- その上で、税制における見直しの方向性として、以下の意見が示された。
 - ① 女性の様々なライフステージにおいて中立的かつ公平な税制を目指すべき。
 - ② 制度的な対応が行われたものの「心理的な壁」が残っており、結果として配偶者の就労を抑制する効果をもたらさうる現行の配偶者控除の仕組みは見直すべき。
他方、
 - ③ 家族の助け合いや家庭における子育てを積極的に評価すべきとの観点から一定の割合を残すことも必要、との意見もあった。

女性の働き方の選択に対して中立的な税制の検討にあたっての論点整理（承前）

女性の働き方

- 具体的な検討にあたっては、専業主婦世帯、共働き世帯といった世帯類型に関わらず、未婚2人で受けられる控除の合計額が同額となるような控除の仕組みについて、その考え方を整理しながら検討してはどうかといった意見があった。なお、見直しに当たっては、負担の変動や実施のタイミング、実務面の執行可能性等に留意すべきとの意見があった。
他方、各控除は密接に関係しており、個人所得課税の課税ベースや控除の在り方（注）等について、中長期的な観点から、幅広く議論を深める必要があるとの意見があった。また、検討に当たっては地域別や所得階別の控除の適用実態を把握すべきとの意見があった。
（注）例えば、扶養控除をはじめとした人的控除、給与所得控除、公的年金等控除の在り方等についての指摘があった。
更に、就労をできる限り阻害しない、働き方の選択に対してより中立的な社会制度を構築するには、税制のみで問題解決を図ることは困難であり、社会保障制度や企業の賃金（手当）制度の問題への対応や保育所整備などの仕事と子育て等の両立支援、就労促進策、更には企業による多様な柔軟な働き方の提供等を含めた総合的な政策パッケージによる取組が不可欠であるとの意見が多くあった。

2. 政府税制調査会における今後の議論の進め方

- 当税制調査会としては、女性の働き方の選択に対して中立的な社会制度を構築していくためには、税制にとどまらず社会保障制度や企業の賃金制度等における課題に対しても合わせて検討が進められることが必要と考える。その中で、税制としてどのような対応が考えられるか、これまでの議論を踏まえ、引き続き幅広く検討を進める。
- 更に、個人所得課税について、経済社会の構造変化や厳しい財政事情等も踏まえ、所得再分配機能や財源調達機能といった、基幹税としての役割を適切に発揮させるため、課税ベースや控除の在り方等についても、中長期的な観点から、幅広く議論を行っていく。

(資料⑤)

国際課税

税源浸食と利益移転(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)について

<BEPSとは>

- BEPS(税源浸食と利益移転: Base Erosion and Profit Shifting)とは、国際的な取引について各国の税制や租税条約の隙間や抜け穴を利用して、税負担を軽減させる、租税回避スキームを指す。
- 近年、BEPSにより不当に税負担を軽減しているグローバル企業に対して強い批判が集まっている。

<BEPSに係る取組みの経緯>

- 2012年6月より、OECD租税委員会(議長: 浅川・財務省国際局長)において、BEPSへの対応策の検討を開始。
- 2013年7月、OECD租税委員会は「BEPS行動計画」を公表。同行動計画は、G20サミット(2013年9月5～6日、サンクトペテルブルク)に提出され、全面的に支持された。
- OECDは、2014年9月～2015年12月の間に、国際的に協議してBEPSに有効に対処していくための対応策を勧告する予定。2014年9月には第一弾の報告書が公表された。

<BEPSの問題点(「BEPS行動計画」2013)>

多国籍企業が税制の隙間や抜け穴を利用した課税対策により税負担を軽減

政府	個人	企業
<ul style="list-style-type: none"> ○ 納税者の不公平感の高まりによる、税制に対する信頼の低下。 ○ 徴収の減少等による財政の悪化。 ○ 先進国上で、経済成長を促進する公共投資に必要な財源が不足する。 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 国境を容易に越えられない納税者がより大きな割合の税負担を強いられる。 	<ul style="list-style-type: none"> ○ BEPSを利用した課税を行っていない企業やBEPSを利用してない国内企業(中小企業)の競争条件が不利になり、公平な競争が激化する。

<2014年9月公表の報告書の主な項目>

- ・ 電子経済における課税上の課題への対応(行動1)
- ・ ハイブリッド・ミスマッチへの対応(行動2)
- ・ 業約濫用の防止(行動6) 等

(資料⑥)

国際課税

金融口座情報の自動的交換に関する国際基準

- 2008年のスイスUBS事件等を受け、海外の金融機関を利用して課税を逃れている者に対して批判が高まり、これに対抗するため、税務当局間の情報交換を強化する必要性について議論が活発化。
- OECDは、G8やG20の首脳・財相レベルの強い支持を受け、国際的な脱税及び租税回避に対処するため、各国税務当局が、自国の金融機関から非居住者の口座情報の報告を受け、税務当局間で定期的に交換するための国際基準を策定し、本年7月に公表。

[日本から外国への情報提供のイメージ]

[外国から日本への情報提供のイメージ]

外国の金融機関に口座を保有する日本居住者(個人・法人等)の情報は、住所、氏名、生年月日、口座番号、口座残高、利率、配当等の情報交換対象が、外国の税務当局から提供される。

(資料⑥)

我が国の租税条約ネットワークの拡充
国際課税

- 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。
- 経済交流の深度、相手国の投資先としての将来性、外交政策上の配慮等を踏まえ、租税条約ネットワークを拡充することが重要。

現在の我が国の租税条約ネットワーク（63 개국・地域）

欧州 (22)

アイルランド	スイス	デンマーク	フランス	ルクセンブルク
イギリス	オランダ	ドイツ	ブルガリア	ルーマニア
イタリア	スペイン	ノルウェー	ベルギー	
オーストリア	スロバキア	ハンガリー	ポルトガル	
オランダ	チェコ	フィンランド	ポーランド	

ロシア・NIS諸国 (12)

アゼルバイジャン	ブルガリア
アルメニア	キルギスタン
ウズベキスタン	トルクメニスタン
ウズベキスタン	パラグアイ
カザフスタン	モルドバ
キルギスタン	ロシア

中東 (5)

イスラエル
オマーン
カタール
サウジアラビア
トルコ

東・東南アジア (10)

インドネシア	フィリピン
韓国	ブルネイ
シンガポール	ベトナム
タイ	香港
中国	マレーシア

北米 (2)

アメリカ
カナダ

アフリカ (3)

エジプト
ザンビア
南アフリカ

西アジア (4)

インド
スリランカ
パキスタン
バングラデシュ

東南部 (3)

オーストラリア
ニュージーランド
フィジー

中東 (2)

アラブ
イスラエル

〔注1〕 諸国名・地域数は、平成29年9月現在。

〔注2〕 二重課税の回避、脱税及び租税回避等への対応を主たる内容とする条約（いわゆる租税条約）に限る。

〔注3〕 現在、我が国とアラブ首長国連邦との間の租税条約が署名済み。

地方税制関係資料

総務省自治税務局

目 次

I. 総論：地方税財政の現状と課題

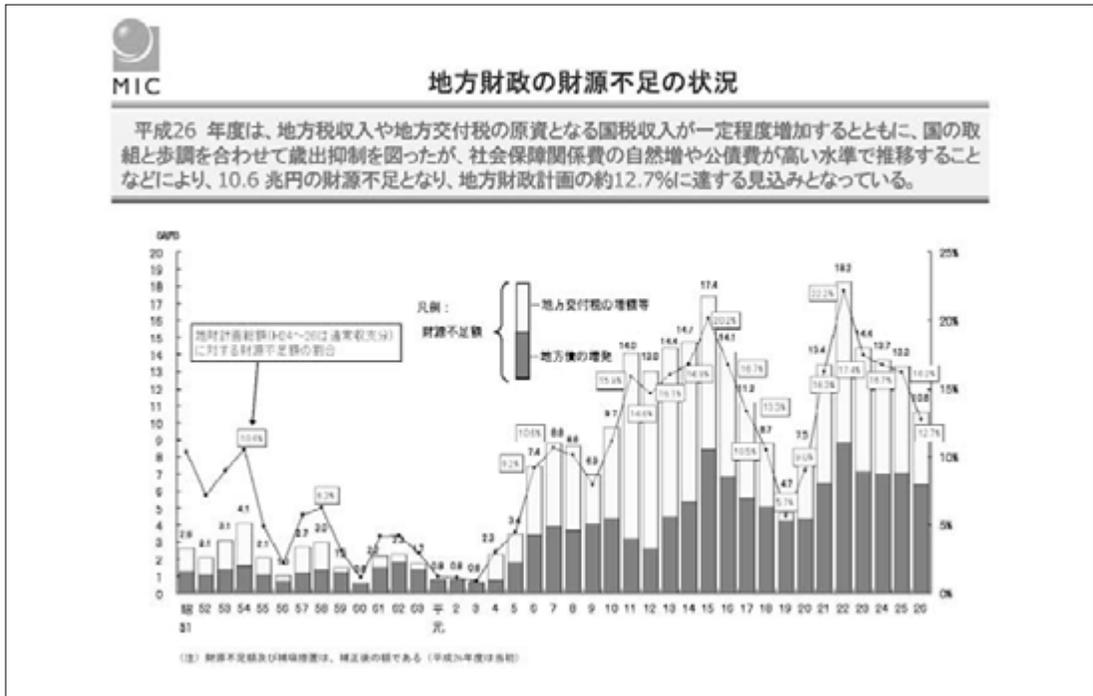
(資料①) 地方税収と地方財政の財源不足の状況	37
(資料②) 我が国の一般会計における歳出・歳入の状況	37
(資料③) 地方財政の財源不足の状況	38
(資料④) 我が国の国家財政と地方財政の現状	38
(資料⑤) 公債残高の累増	39
(資料⑥) 地方財政の借入金残高の状況	39
(資料⑦) 国及び地方の長期債務残高	40
(資料⑧) 国と地方の役割分担	40
(資料⑨) 一般政府支出の対 GDP の国際比較 (2012)	41
(資料⑩) 地方財政計画 (通常収支分) の歳出の分析	41
(資料⑪) 主な社会保障制度の財源負担のイメージ	42
(資料⑫) 社会保障関係費に関する地方負担等の将来推計	42
(資料⑬) 国税・地方税の税収内訳 (平成26年度予算・地方財政計画額)	43
(資料⑭) 主要税目 (地方税) の税収の推移	43
(資料⑮) 地方税収の推移	44
(資料⑯) 人口一人当たりの税収額の指数 (平成24年度決算額)	44
(資料⑰) 地方公務員数の状況	45
(資料⑱) 地方公務員給与の状況	45
(資料⑲) 市町村合併の効果	46
(資料⑳) 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	46
(資料㉑) G20サンクトペテルブルク・サミット (平成25年9月5～6日) 首脳宣言等	47
(資料㉒) 国・地方の基礎的財政収支と名目成長率	47
(資料㉓) 税制抜本改革の目的	48
(資料㉔) 消費税5%引上げによる社会保障制度の安定財源確保	48
(資料㉕) 消費税 (国・地方) の引上げに伴う対応について	49
(資料㉖) 消費税・地方消費税に関する地方団体の意見	49

II. 各論：平成27年度税制改正に向けた主な課題

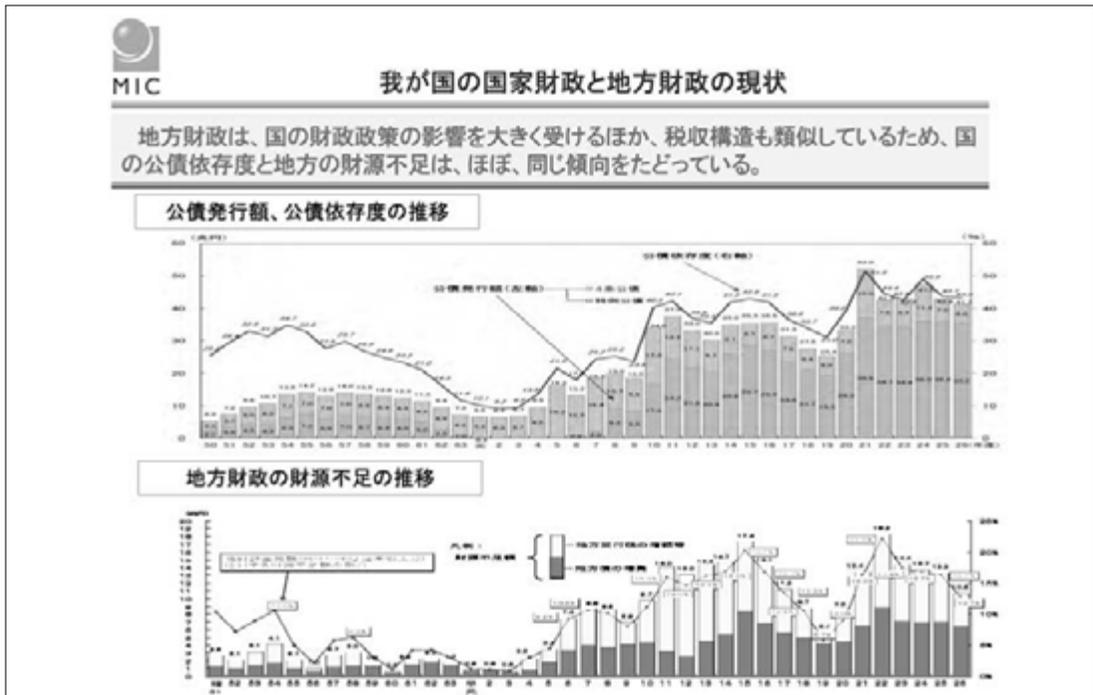
(資料㉗) 平成27年度税制改正に向けた主な課題	50
(資料㉘) 国・地方合わせた法人税率の国際比較	50
(資料㉙) 法人課税の概要 (平成26年度改正ベース)	51
(資料㉚) 法人関係税の国・地方の配分	51
(資料㉛) 「経済財政運営と改革の基本方針2014」法人実効税率関係部分	52

(資料32)	地方法人課税のあり方等に関する検討会報告書(抄)(平成25年11月)	52
(資料33)	法人税改革に当たっての基本認識と論点(抄) (平成26年6月5日自民党税制調査会、公明党税制調査会)	53
(資料34)	法人税の改革について(平成26年6月27日政府税制調査会)(概要)	53
(資料35)	「法人税の改革について」(平成26年6月27日政府税制調査会)(抄)	54
(資料36)	外形標準課税導入と法人実効税率	54
(資料37)	外形標準課税対象法人における所得割・付加価値割・資本割の税収推移	55
(資料38)	中小法人(資本金1億円以下の法人)の取扱い	55
(資料39)	付加価値額と報酬給与額の関係	56
(資料40)	雇用安定控除について	56
(資料41)	経済団体の意見①	57
(資料42)	経済団体の意見②	57
(資料43)	連合「第3次税制改正基本大綱」ダイジェスト(抄) (日本労働組合総連合会2011年7月)	58
(資料44)	地方法人課税の見直しに関する地方団体からの意見	58
(資料45)	地方法人課税の偏在是正	59
(資料46)	平成26年度税制改正における車体課税の見直し(概要)	59
(資料47)	消費税10%段階における車体課税の課題	60
(資料48)	車体課税見直しのスケジュール	60
(資料49)	自動車税におけるグリーン化の方向等	61
(資料50)	評価替えに伴う負担調整措置等について	61
(資料51)	固定資産税評価額の状況	62
(資料52)	固定資産税の償却資産課税について	62
(資料53)	固定資産税の償却資産課税に係る地方団体からの要望等	63
(資料54)	アメリカ進出日系企業の立地先について	63
(資料55)	都道府県・市区町村に対する寄附金(ふるさと納税)について	64
(資料56)	「ふるさと寄附金制度」(「ふるさと納税」)の拡充	64
(資料57)	地方の地球温暖化対策に関する財源確保の経緯	65
(資料58)	地球温暖化対策のための石油石炭税の税率の特例(上乘せ)	65
(資料59)	軽油引取税の課税免除措置について	66
(資料60)	ゴルフ場利用税に関する地方団体の意見(抜粋)	66
(資料61)	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)	67

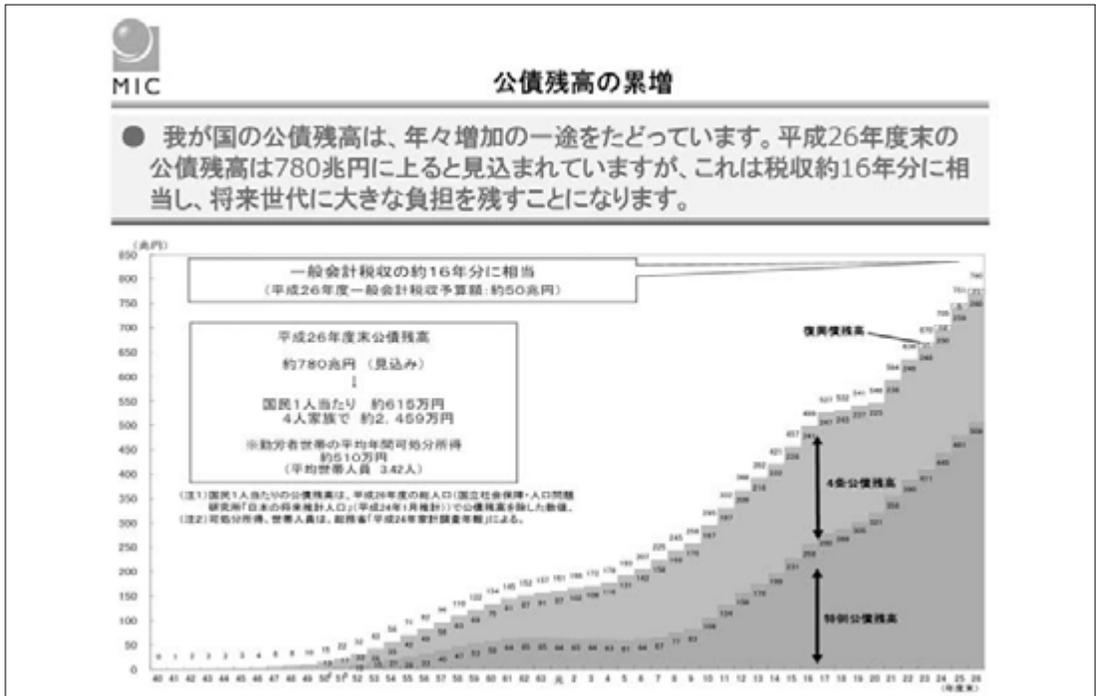
(資料③)



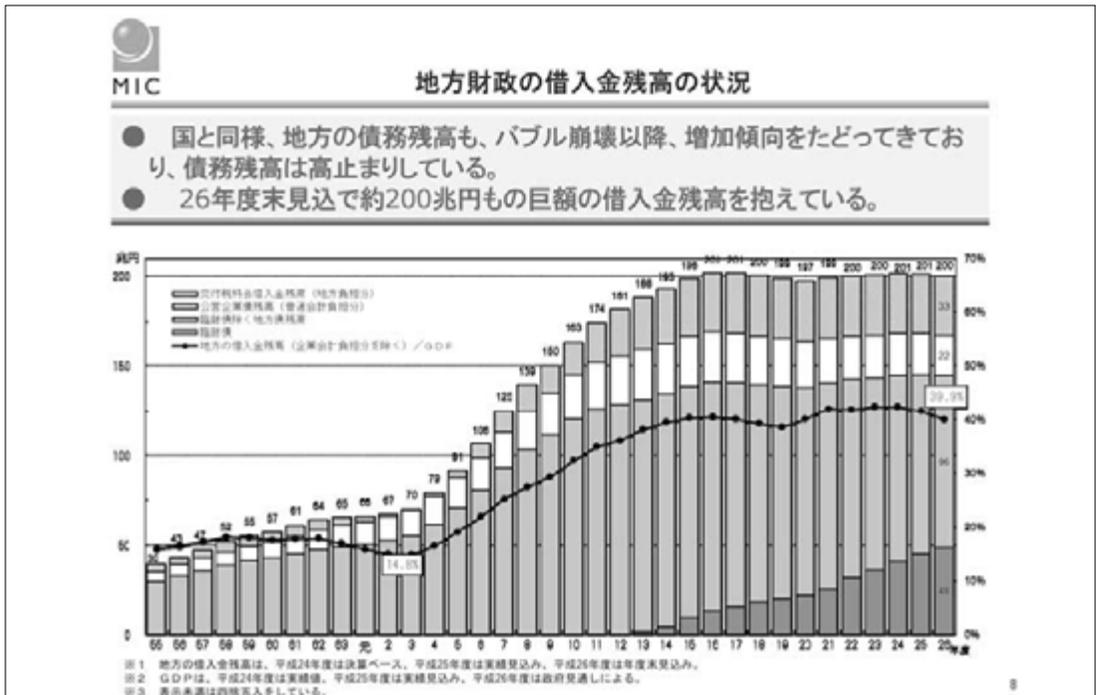
(資料④)



(資料⑤)



(資料⑥)



(資料⑦)

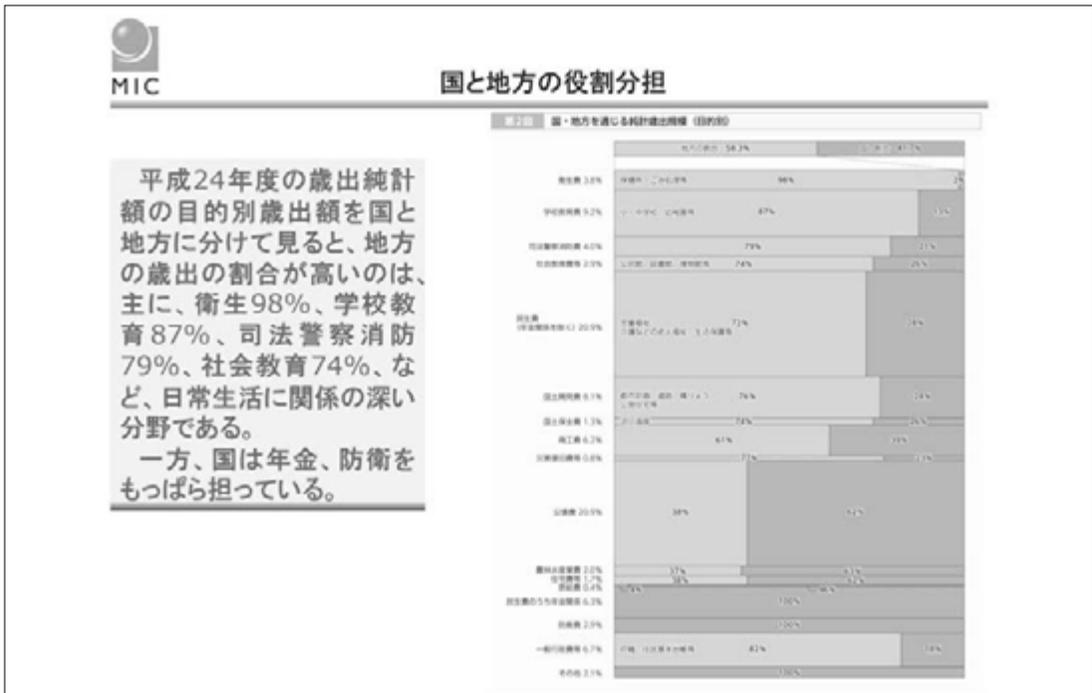
国及び地方の長期債務残高

○ 利払・償還財源が主として税財源により賄われる国・地方の長期債務を集計したもの。また、「債務残高対GDP比」は、経済規模に対する国・地方の債務の大きさを計る指標。
 ○ PBが均衡している状態では、「金利 = 成長率」の場合、債務残高対GDP比は一定となる(金利 > 成長率の場合、債務残高対GDP比は増加、金利 < 成長率 ⇒ 債務残高対GDP比は減少)

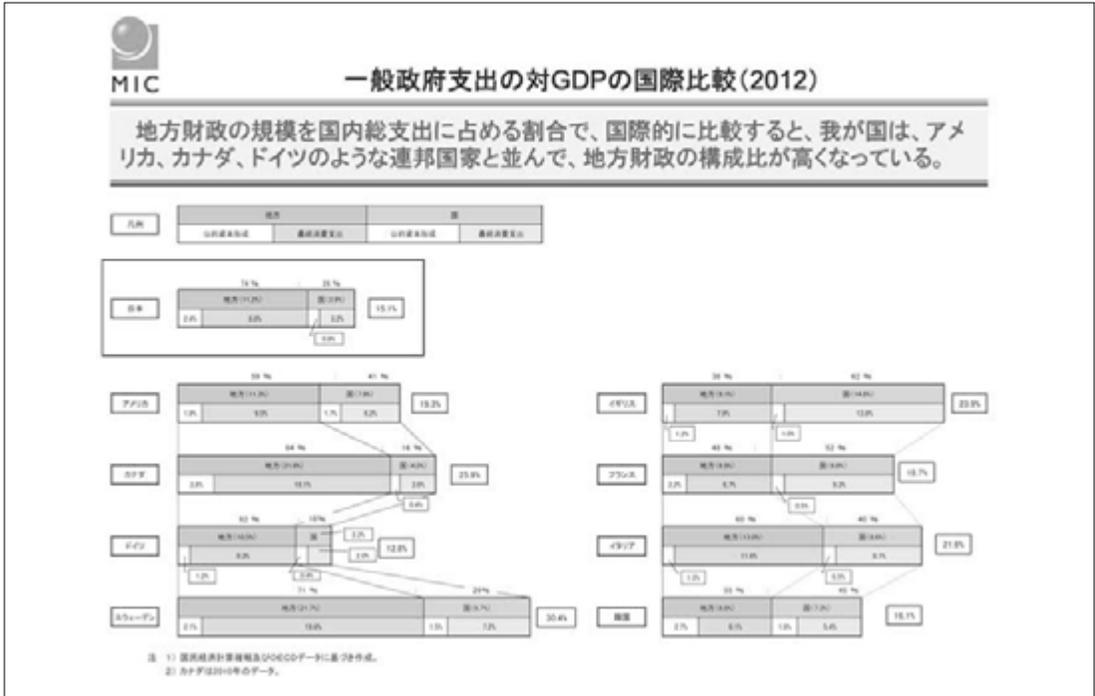
(単位:兆円程度)

	平成10年度末 (1998年度末) < 実 績 >	平成15年度末 (2003年度末) < 実 績 >	平成20年度末 (2008年度末) < 実 績 >	平成21年度末 (2009年度末) < 実 績 >	平成22年度末 (2010年度末) < 実 績 >	平成23年度末 (2011年度末) < 実 績 >	平成24年度末 (2012年度末) < 実 績 >	平成25年度末 (2013年度末) < 実 績 >	平成26年度末 (2014年度末) < 予 算 >
国	390 (387)	493 (484)	573 (568)	621 (613)	662 (645)	694 (685)	731 (720)	779 (751)	811 (786)
普通国債 残高	295 (293)	457 (448)	546 (541)	594 (586)	636 (619)	670 (660)	705 (694)	751 (723)	780 (755)
対GDP比	58% (57%)	91% (89%)	112% (110%)	125% (124%)	133% (129%)	141% (139%)	149% (147%)	155% (149%)	156% (151%)
地方	163	198	197	199	200	200	201	201	200
対GDP比	32%	40%	40%	42%	42%	42%	43%	41%	40%
国・地方 合計	553 (550)	692 (683)	770 (765)	820 (812)	862 (845)	895 (885)	932 (921)	980 (952)	1,010 (985)
対GDP比	108% (108%)	138% (136%)	157% (156%)	173% (171%)	179% (176%)	189% (187%)	197% (195%)	202% (197%)	202% (197%)

(資料⑧)



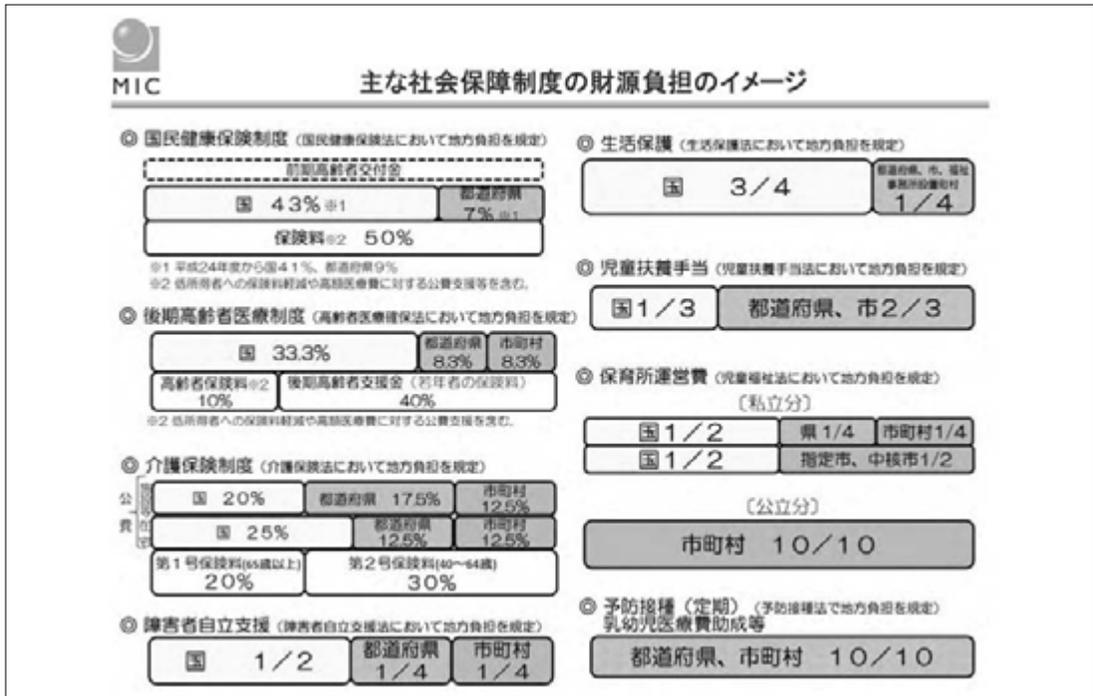
(資料⑨)



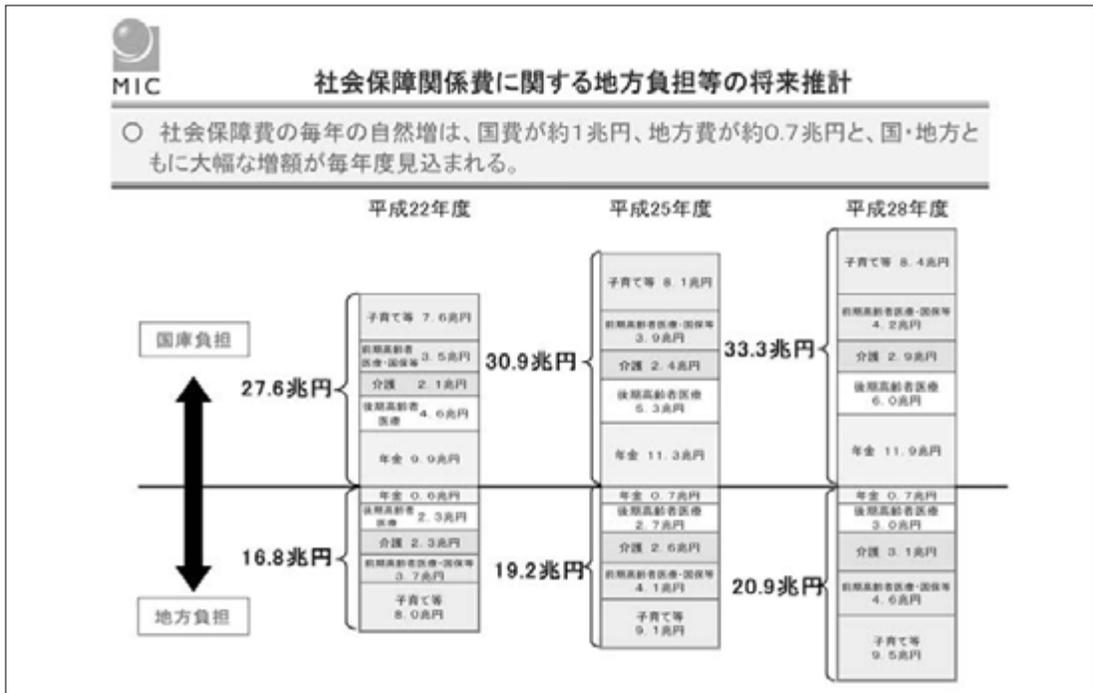
(資料⑩)



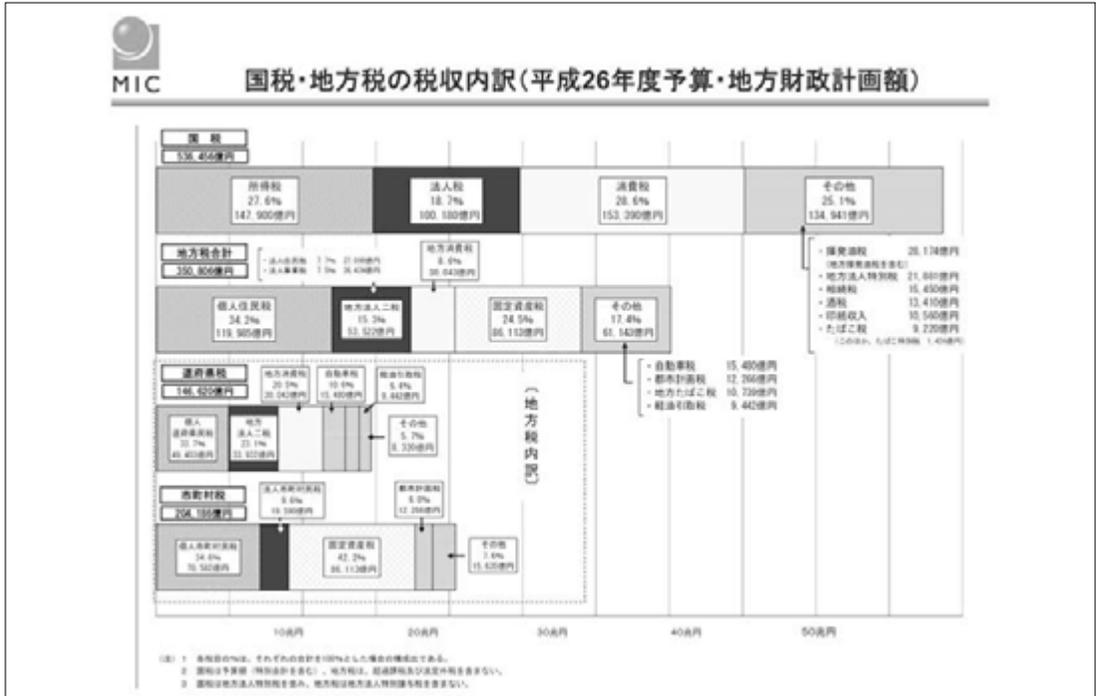
(資料①)



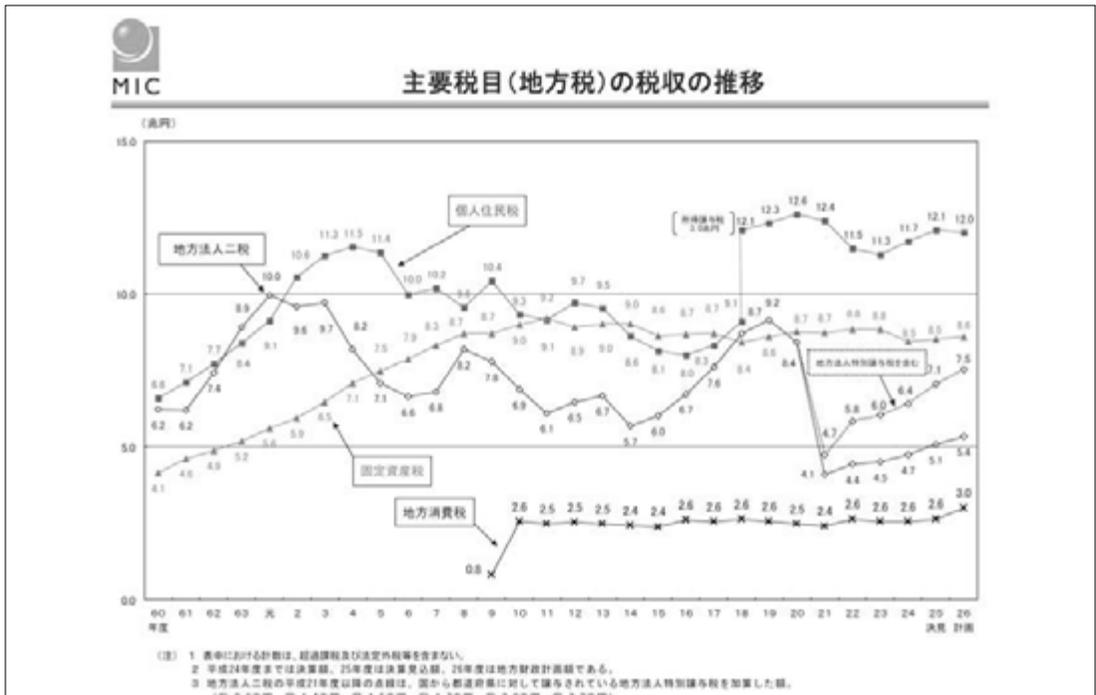
(資料②)



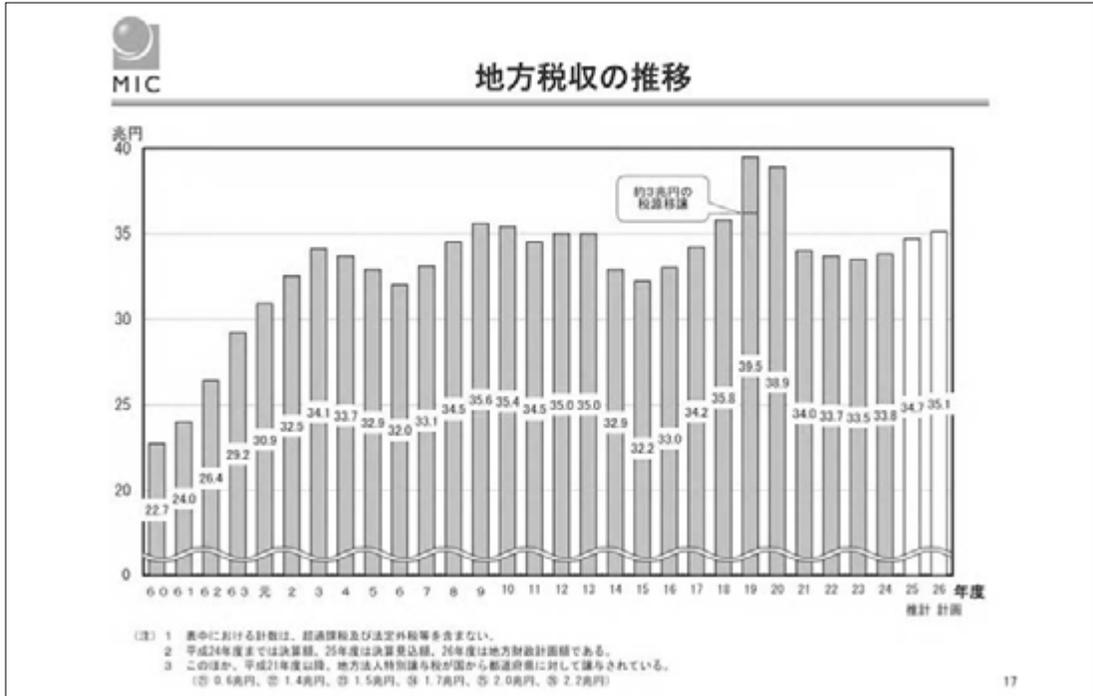
(資料⑬)



(資料⑭)



(資料⑮)



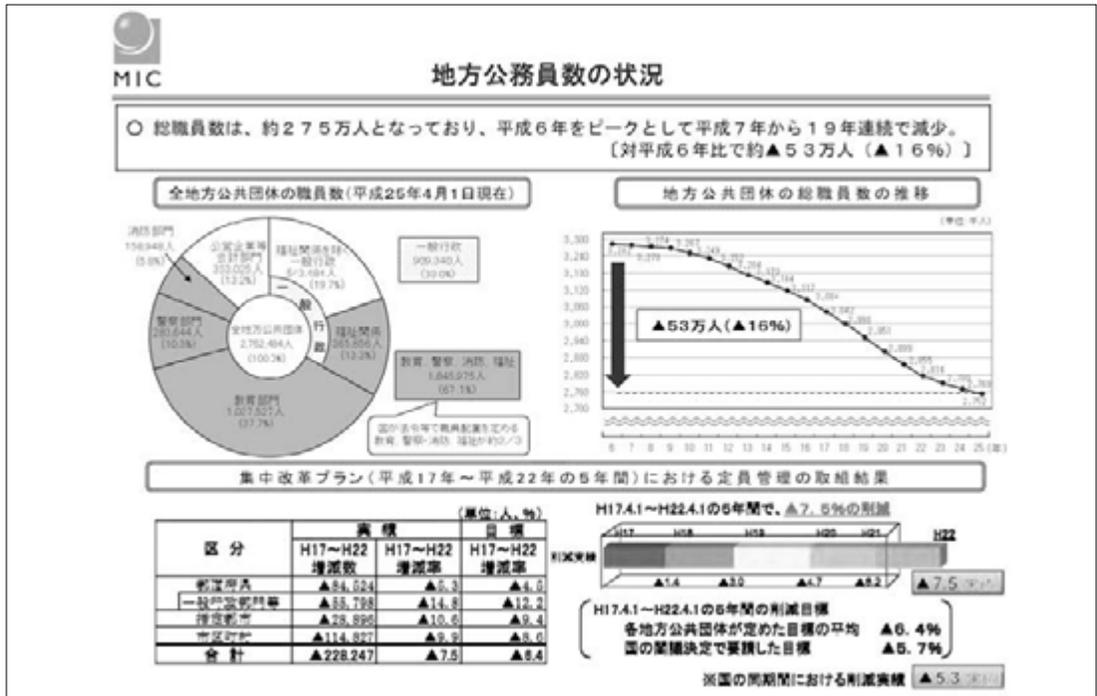
17

(資料⑯)

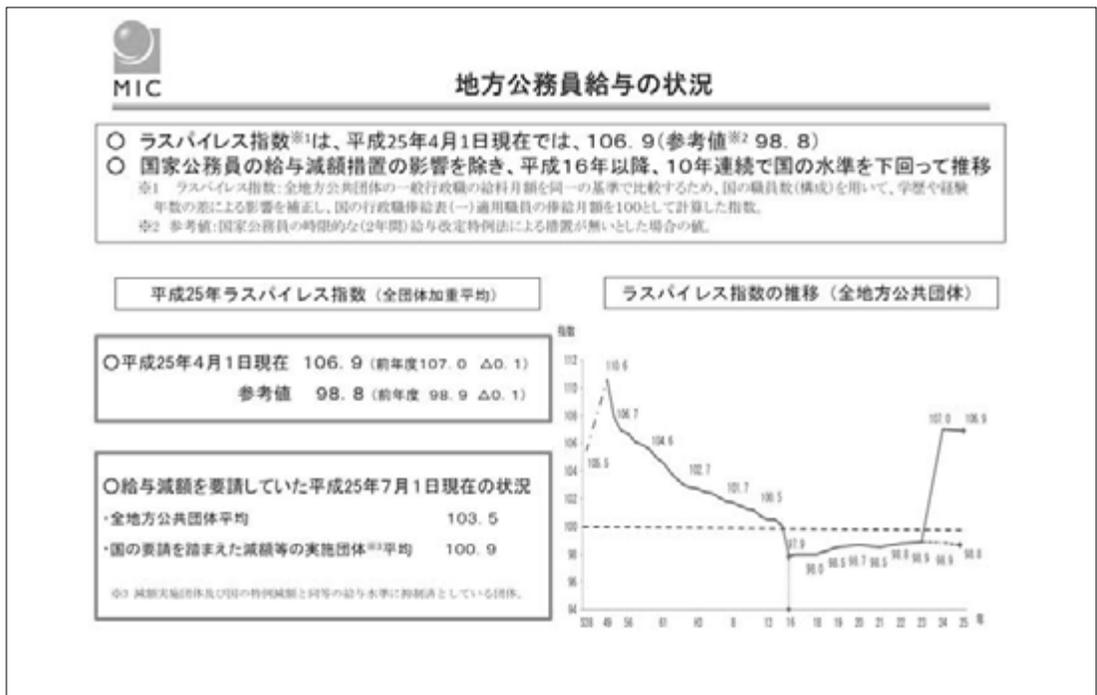


18

(資料⑦)



(資料⑧)



(資料⑱)



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	3,783	▲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	6,180	▲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⑳)



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。民営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、国の歳入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、極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、経済成長を通じて収収の対GDP比の伸長を図る。さらに、増大する社会保障は、制度改革を営むた歳出・歳入両面の取組によって財源を確保することを併計。

(資料①)

MIC G20サンクトペテルブルク・サミット(平成25年9月5～6日)首脳宣言等

【G20サンクトペテルブルク・サミット首脳宣言】

○ 財政の持続可能性を確保しつつ、より強固な回復を実現すること。我々は、本日、強固で持続可能かつ均衡ある成長を実現するための我々の戦略を示すサンクトペテルブルク行動計画に合意した。
Achieving a stronger recovery while ensuring fiscal sustainability. We have today agreed the St Petersburg Action Plan, which sets out our strategies to achieve strong, sustainable and balanced growth.

【サンクトペテルブルク行動計画 財政の持続可能性の向上】

○ 全ての先進国は、期待をより安定させるため、信頼に足る各国個別の中期的な財政戦略を策定した。これらの戦略は、各国の状況を反映しており、債務対GDP比を持続可能な道筋に乗せつつ、経済成長と雇用創出を支えるため、短期的な経済状況を勘案し、機動的に実施される。
All advanced economies have developed credible and country-specific medium term fiscal strategies to better anchor expectations. These strategies reflect individual country circumstances and will be implemented flexibly to take into account near term economic conditions, so as to support economic growth and job creation, while putting debt as a share of GDP on a sustainable path.

【サンクトペテルブルク行動計画 財政テンプレート日本 b.債務対GDP比の目標】

○ 国・地方を合わせた基礎的財政収支について、2015年度までに2010年度に比べ赤字の対GDP比を半減、2020年度までに黒字化、その後の債務残高対GDP比の安定的な引下げを目指す。
The Government aims to halve the primary deficit of the national and local governments to GDP ratio by FY2015 from the ratio in FY2010 and to achieve a primary surplus by FY2020, and thereafter the Government will seek to steadily reduce the public debt-to-GDP ratio.

(資料②)

MIC 国・地方の基礎的財政収支と名目成長率

国・地方の基礎的財政収支^{*}(対GDP比) (対%)

年	経済再生ケース	参考ケース	国・地方の基礎的財政収支目標
2002	-5.1	-5.1	-5.1
2003	-5.1	-5.1	-5.1
2004	-4.0	-4.0	-4.0
2005	-2.5	-2.5	-2.5
2006	-1.5	-1.5	-1.5
2007	-1.0	-1.0	-1.0
2008	-2.5	-2.5	-2.5
2009	-6.6	-6.6	-6.6
2010	-5.1	-5.1	-5.1
2011	-5.1	-5.1	-5.1
2012	-5.1	-5.1	-5.1
2013	-5.1	-5.1	-5.1
2014	-5.1	-5.1	-5.1
2015	-3.3	-3.3	-3.3
2016	-3.3	-3.3	-3.3
2017	-2.4	-2.4	-2.4
2018	-2.2	-2.2	-2.2
2019	-2.7	-2.7	-2.7
2020	-2.7	-2.7	-2.7
2021	-1.8	-1.8	-1.8
2022	-1.8	-1.8	-1.8
2023	-1.8	-1.8	-2.9

名目成長率 (対%)

年	経済再生ケース	参考ケース	(11～22年度平均)3.8%	(11～22年度平均)2.1%
2002	-1.0	-1.0	-1.0	-1.0
2003	1.0	1.0	1.0	1.0
2004	0.5	0.5	0.5	0.5
2005	0.5	0.5	0.5	0.5
2006	0.5	0.5	0.5	0.5
2007	0.5	0.5	0.5	0.5
2008	-4.0	-4.0	-4.0	-4.0
2009	-1.0	-1.0	-1.0	-1.0
2010	1.8	1.8	1.8	1.8
2011	1.8	1.8	1.8	1.8
2012	1.8	1.8	1.8	1.8
2013	2.5	2.5	2.5	2.5
2014	2.5	2.5	2.5	2.5
2015	3.0	3.0	3.0	3.0
2016	2.4	2.4	2.4	2.4
2017	2.4	2.4	2.4	2.4
2018	2.1	2.1	2.1	2.1
2019	1.8	1.8	1.8	1.8
2020	1.8	1.8	1.8	1.8
2021	3.8	3.8	3.8	3.8
2022	3.8	3.8	3.8	3.8
2023	3.8	3.8	3.8	3.8

「中長期の経済財政に関する試算」(中長期試算)平成26年7月25日経済財政諮問会議提出資料(内閣府)

※ 2013年「経済財政運営と改革の基本方針(骨太の方針)」における目標は、国・地方の基礎的財政収支赤字を2015年度までに対GDP比で2010年度比半減、2020年度までに黒字化。

※ 税制抜本改革法附則、2013年「骨太の方針」において「実現を目指す」とされている成長率は、名目3%程度、実質2%程度



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使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、地方消費税の使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。



消費税5%引上げによる社会保障制度の安定財源確保

- 消費税率(国・地方)を、2014年4月より8%へ、2015年10月より10%へ段階的に引上げ
- 消費税収の使い道は、国分については現在高齢者3経費(基礎年金、老人医療、介護)となっているが、今後は、社会保障4経費(年金、医療、介護、子育て)に拡大
- 消費税の使途の明確化(消費税収の社会保障財源化)
- 消費税収は、全て国民に還元し、官の肥大化には使わない

(注)国分は地方消費税増収に充て、地方消費税増収は支出削減(削減)に充てられる。

1% 程度	<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; text-align: center;"> 社会保障の充実 +2.7兆円程度 </div>	<ul style="list-style-type: none"> ○子ども・子育て支援の充実 0.7兆円程度 - 待機児童の解消(保育、放課後児童クラブの量的拡充)など ○医療・介護の充実 ~1.6兆円程度 - 高度急性期への医療資源の集中投入(入院医療の強化)、在宅医療・介護の充実(病院・施設から地域、在宅へ)など ○年金制度の改善 ~0.6兆円程度 - 低所得高齢者・障害者等への福祉的給付、支給資格期間の短縮など
4% 程度	<div style="border: 1px solid gray; padding: 5px; text-align: center;"> 社会保障の安定化 : 今の社会保障制度を守る +10.8兆円程度 </div> <ul style="list-style-type: none"> ○年金国庫負担2分の1 2.9兆円程度 - (平成24年度)25年度の基礎年金国庫負担割合(78%)の1%の差額に係る費用を含む) ○後代への負担のつけ回しの軽減 7.0兆円程度 - 高齢化等に伴う増く自然増/や安定財源が確保できていない既存の社会保障費 ○消費税引上げに伴う社会保障支出の増 0.9兆円程度 - 税金、診療報酬などの増徴に伴う増 	<ul style="list-style-type: none"> ○貧困・格差対策の強化(低所得者対策等) 上記のうち ~1.4兆円程度(再議) - 低所得者の保険料の軽減、給付金算額など

(資料㉔)

MIC		消費税(国・地方)の引上げに伴う対応について			
区分	適用日	～平成26年3月31日	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%)	H27.4.1～ 1.47% (20.8%)	H28.4.1～ 1.52% (19.5%)
合計		5%	8%		10%
地方分合計		2.18%	3.10%		3.72%

○ 衆・本会議(平成26年1月29日)における総理大臣答弁
消費税率の10%への引上げの時期については、税制抜本改革法において、27年10月とされています。この引上げについては、法律に則って、経済状況等を総合的に勘案しながら、本年中に適切に判断したいと考えております。

○ 税制抜本改革法(平成24年法律第68号)附則第18条第3項
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2条及び第3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㉕)

MIC		消費税・地方消費税に関する地方団体の意見	
○ 全国知事会	「地方税財源の確保・充実等に関する提言」(平成26年7月)		
	厳しい日本の財政状況や急速に進む少子高齢化という現状を踏まえれば、国民生活や地方経済の実態について勘案した上で、税率10%へのさらなる引上げを行うことが必要であり、そのためには今後も着実に国・地方を通じて経済状況を好転させなければならない。		
	…		
	軽減税率の導入については、検討を要する課題が多岐に渡るため、その導入時期については慎重に検討すべきであり、実際に導入する際には、地方消費税や地方交付税原資が減少することから、地方の社会保障財源に影響を与えることのないよう、地方税財源を確保する方策を同時に講ずるべきである。		
○ 全国市長会	「平成27年度都市税制改正に関する意見」(平成26年9月)		
	消費税率(国・地方)の引上げについては、持続的な社会保障制度を構築し、その安定財源確保の観点から平成27年10月からの措置についても法の規定に基づき適切に対応すること。		
	また、消費税の軽減税率制度導入については、対象品目選定の公平性、困難性等様々な課題があることから慎重に検討すべきであり、実際に導入する際には、都市自治体の社会保障財源に影響を与えることのないよう適切に対処すること。		
○ 全国町村会	「平成27年度政府予算編成及び施策に関する要望」(平成26年7月)		
	消費税10%時における軽減税率制度の導入については、対象品目選定の公平性及び困難性、国・地方の社会保障財源確保の重要性などに鑑み、極めて慎重に検討すること。		

(資料㉓)

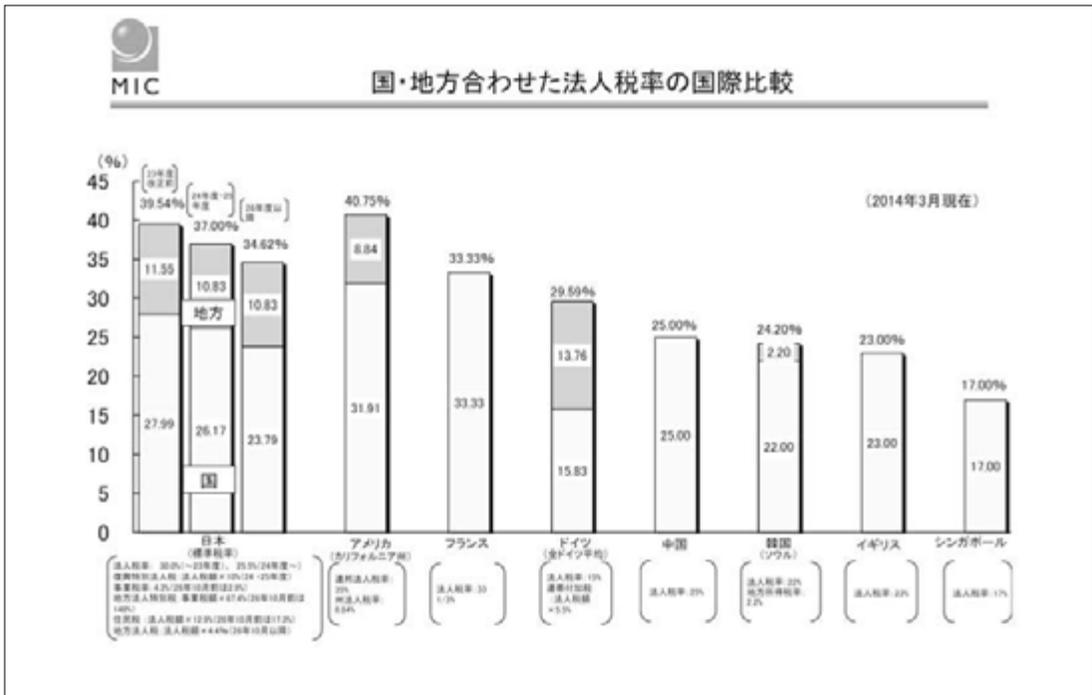


平成27年度税制改正に向けた主な課題

- 法人実効税率の引下げへの対応(法人事業税の外形標準課税の拡充)
 - ・ 法人事業税の付加価値割の拡大、資本割の付加価値割への振替等。
- 地方法人課税の偏在是正
 - ・ 消費税率(国・地方)10%段階における偏在是正措置(法人住民税法人税割の交付税原資化、地方法人特別税・譲与税制度のあり方)。
- 車体課税
 - ・ 消費税率(国・地方)10%段階における自動車税の環境性能割の導入、自動車税のグリーン化特例の見直し、軽自動車税の軽減の検討等。
- 固定資産税(27年度評価替え、償却資産課税)
 - ・ 評価替えに伴う負担調整措置等の見直し、市町村の基幹税である固定資産税の償却資産課税の堅持、東日本大震災被災区域の評価替えの実施。
- ふるさと納税の拡充
- その他
 - ・ 地球温暖化対策に関する地方財源の確保
 - ・ 軽油引取税に係る課税免除措置の見直し
 - ・ ゴルフ場利用税の堅持 等

※ 消費税率(国・地方)10%への引上げ判断、軽減税率制度の検討

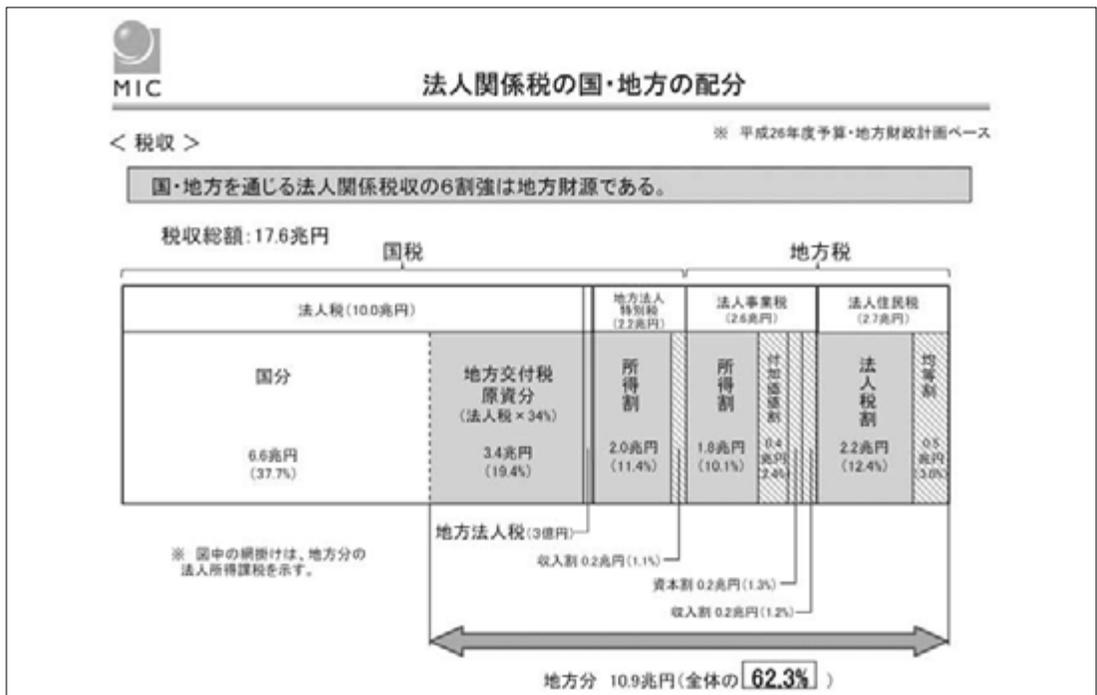
(資料㉔)



(資料⑨)



(資料⑩)



(資料①)



「経済財政運営と改革の基本方針2014」法人実効税率関係部分

日本の立地競争力を強化するとともに、我が国企業の競争力を高めることとし、その一環として、法人実効税率を国際的に遜色ない水準に引き下げることを目指し、成長志向に重点を置いた法人税改革に着手する。

そのため、数年で法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指す。この引下げは、来年度から開始する。

財源については、アベノミクスの効果により日本経済がデフレを脱却し構造的に改善しつつあることを含めて、2020年度の基礎的財政収支黒字化目標との整合性を確保するよう、課税ベースの拡大等による恒久財源の確保をすることとし、年末に向けて議論を進め、具体案を得る。

実施に当たっては、2020年度の国・地方を通じた基礎的財政収支の黒字化目標達成の必要性に鑑み、目標達成に向けた進捗状況を確認しつつ行う。

(資料②)



MIC 地方法人課税のあり方等に関する検討会報告書（抄）（平成25年11月）

※地方財政審議会に設置（座長：神野直彦 東京大学名誉教授）

- 法人もその事業活動において、地方団体の行政サービスから受益している以上、受益に応じた負担を法人の事業活動に求めることは適当であり、地方法人課税そのものは引き続き重要な役割を担うべき。
- 地方法人所得課税は、税収の偏在性が大きく年度間の税収の変動が大きいこと等から、
 - ・ 法人住民税法人税割 → 都道府県分及び市町村分の交付税原資化
 - ・ 法人事業税所得割 → 外形標準課税の拡充（付加価値割の充実等）を目指すべき。
- 外形標準課税への移行は、法人実効税率を引き下げる効果。一方で、赤字法人等についても受益に応じた税負担を求めることとなる等について懸念の声もある。その際、既に付加価値割が導入されている資本金1億円超の法人について所得割を付加価値割に切り替えていくことと、資本金1億円以下の法人に付加価値割を導入していくことのどちらを優先的に進めていくかについても、十分に検討する必要。
- 法人実効税率の議論は、経済界の要望が、法人実効税率の引下げを地方法人特別税・譲与税の単純廃止で実現すべきとしているように、正に地方法人課税のあり方の論議と直結する議論であることはいうまでもない。ただ、現下の厳しい地方財政の状況に鑑みれば、単なる法人の負担軽減にとどまるような地方法人課税の見直しを行う余地はない。

(資料③)

 **法人税改革に当たっての基本認識と論点(抄)**
(平成26年6月5日自民党税制調査会、公明党税制調査会)

【法人税改革の基本的認識 成長につながる法人税の構造改革】

- より広く課税を行いつつ、稼ぐ力のある企業や企業所得の計上に前向きな企業の税負担を軽減することで、企業の収益力の改善に向けた取組み、新たな技術の開発や新産業などへの挑戦がより積極的になり、それが成長につながるような法人税改革を行う必要がある。
- このためには、欧米各国が行ってきた「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という法人税の構造改革を行うことが求められる。

【応益課税の考え方に基づく地方法人課税の改革】

- 国・地方の法人税率の3分の1が地方法人課税のものである。このため、地方法人課税の見直しは、法人税改革の重要な要素を占める。
- インフラ整備や治安、社会保障など、行政サービスの多くは地方公共団体が直接的な担い手となっていることに鑑みれば、地方法人課税については、応益課税の考え方が重要である。このため平成15年度には法人事業税に付加価値割等の外形標準課税を導入したところであるが、地域経済を支える中小企業に配慮しつつ、今後も、公共サービスの対価を黒字企業に限らず広く公平に分ち合うという地方税の応益課税を強化する方向で見直していく必要がある。
- また、平成26年度与党税制改正大綱においては、地方法人課税について、税源偏在の是正や、財政力格差の縮小を図るための措置を講ずることとしており、今回の見直しにおいてはこれと整合性をとりながら進めていく必要がある。

【財政健全化との関係】

- 2020年度の国・地方を通じたプライマリーバランス黒字化目標は必ず達成しなければならない。これは国際会議の場で発信されてきた公約であり、その実現に向けた取組みに懸念が持たれれば、国内外の市場からの信認を失い、国債金利の急激な上昇を招きかねない。
- 交付税原資を含めれば、国・地方を通じた法人課税による税収の6割強が地方財源であり、この財源を使い地方団体によって国民に対する多くの行政サービスが行われていることも踏まえる必要がある。このため、法人課税の改革に当たっては、国・地方を通じ、恒久的な財源、制度的に担保された安定財源を確保する必要がある。

(資料④)

 **法人税の改革について(平成26年6月27日政府税制調査会)(概要)**

1 法人税改革の趣旨

- 今回の改革の主な目的は次の2つ。
 - ・ 第1は、立地競争力を高めるとともに、我が国企業の競争力を強化するために税率を引き下げること。
 - ・ 第2は、法人税の負担構造を改革すること。すなわち、課税ベースを拡大し、税率を引き下げることで、法人課税を“広く薄く”負担を求め構造にし、利益を上げている企業の再投資余力を増大させ、また収益力改善に向けた企業の取組みを後押しするという成長志向の構造に変革していくこと。
- 地方法人課税の見直しは、法人税改革の重要な柱。応益課税の観点から、企業間で広く薄く負担を担う構造にすることが必要。外形標準課税について、一段の見直しが必要。
- 法人税改革に当たっての重要な課題は、財政再建との両立。
法人税改革は、必ずしも単年度での税収中立である必要はない。法人税の枠内で税収中立を図るのではなく、法人税改革に関連し、他の税目も見直しも必要。しかし、恒久減税である以上、恒久財源を用意することは鉄則。

2 具体的改革事項

(1) 租税特別措置の見直し	すれば、地方税の損金不算入化が考えられる。
(2) 欠損金の繰越控除制度の見直し	(6) 中小法人課税の見直し
(3) 受取配当等の益金不算入制度の見直し	(7) 公益法人課税等の見直し
(4) 減価償却制度の見直し	(8) 地方法人課税の見直し(法人事業税を中心に)
(5) 地方税の損金算入の見直し	○ 法人事業税における外形標準課税について、付加価値割の拡大、対象法人の拡大を行うべき。その際は、創業者や中小法人への配慮などを検討すべき。
○ 事業税や固定資産税等が損金算入されることで、地方の超過課税や免税措置が国税及び国税と連動する住民税や事業税の課税ベースを変動させる。	○ 法人住民税均等割についても、増額について、新たな指標の作成や区分の再検討を含めて検討すべき
○ 地方独自の措置が国や他の地域に影響することを考慮	

3 法人税改革と併せて検討すべき事項

- (1) BEPSプロジェクトを踏まえた国際課税の見直し
- (2) その他の対応
 - (a) 資本所得課税、(b) 給与所得課税、(c) 住民税や固定資産税、(d) その他

(資料35)



「法人税の改革について」(平成26年6月27日政府税制調査会)(抄)

外形標準課税について、平成19年の政府税制調査会では次のように答申されている。「外形標準課税は、多数の法人が法人事業税を負担していないという状況の是正を図るとともに、法人所得に対する税負担を軽減する一方、付加価値等に対して課税するものであり、応益性の観点から、将来的には外形標準課税の割合や対象法人を拡大していく方向で検討すべきである」(『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』)

この方向に沿って、現在の付加価値割の比重を高め、法人所得に対する税負担を軽減していくことが望ましい。あわせて、事業活動規模をより適切に反映し、税の簡素化を図る観点から、資本割を付加価値割に振り替えることが望ましい。

また、外形標準課税が全法人の1%未満である資本金1億円超の企業のみを対象にすることは、行政サービスの受益者が広くその費用を負担するという地方税の趣旨に反するため、外形標準課税の趣旨に沿って、資本金1億円以下の法人についても付加価値割を導入すべきとの意見が多く出された。

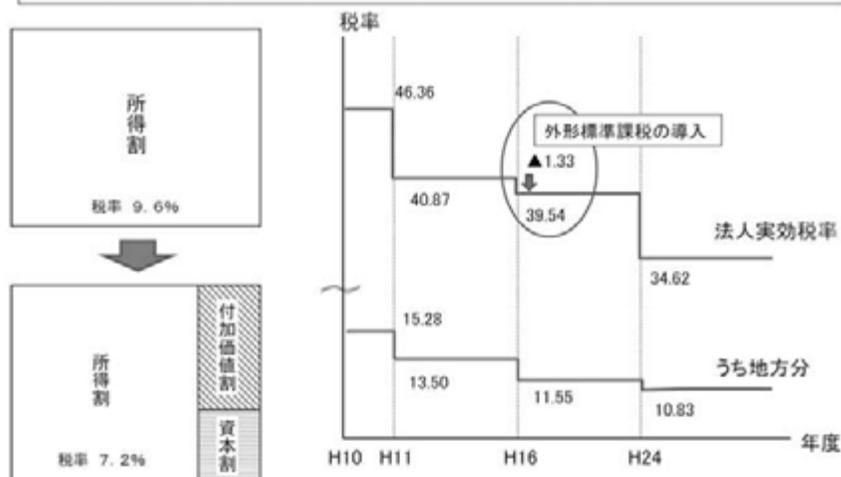
このため、法人事業税における付加価値割の拡大、対象法人の拡大を行うべきである。その際は、創業会社や中小法人への配慮などを検討すべきである。

(資料36)



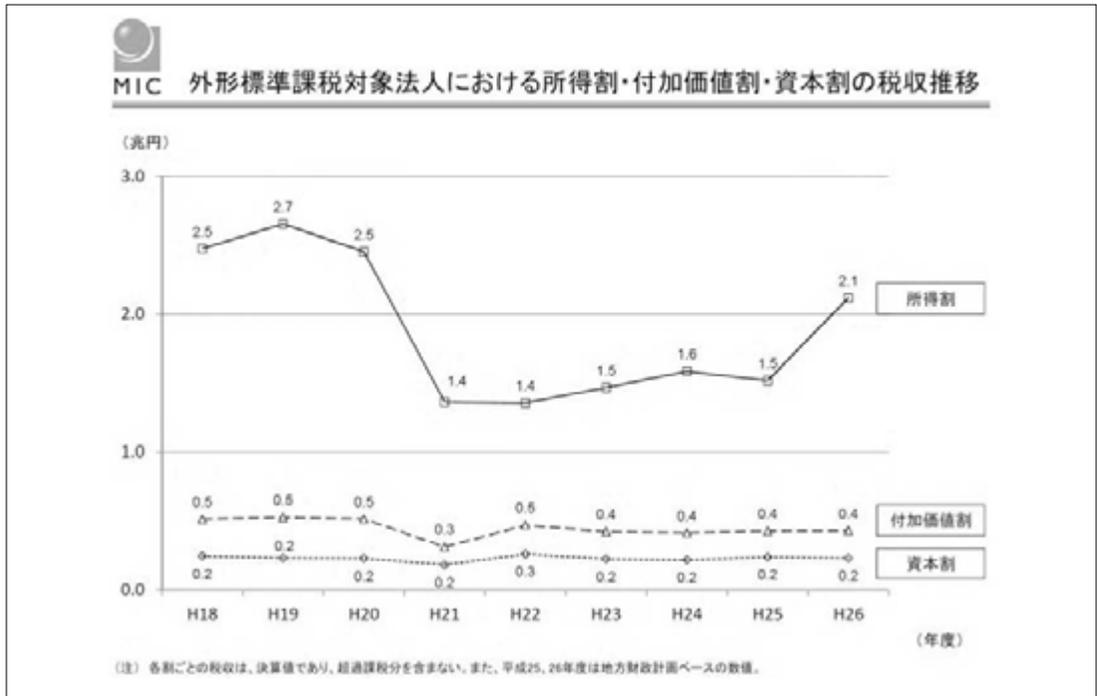
外形標準課税導入と法人実効税率

平成16年4月から資本金1億円超の法人を対象として、法人事業税所得割の1/4に外形標準課税を導入したことにより、国・地方を通じた法人実効税率は1.33%低下 ※標準税率ベース



東京都ベースでは、外形標準課税の導入により1.36%低下した。

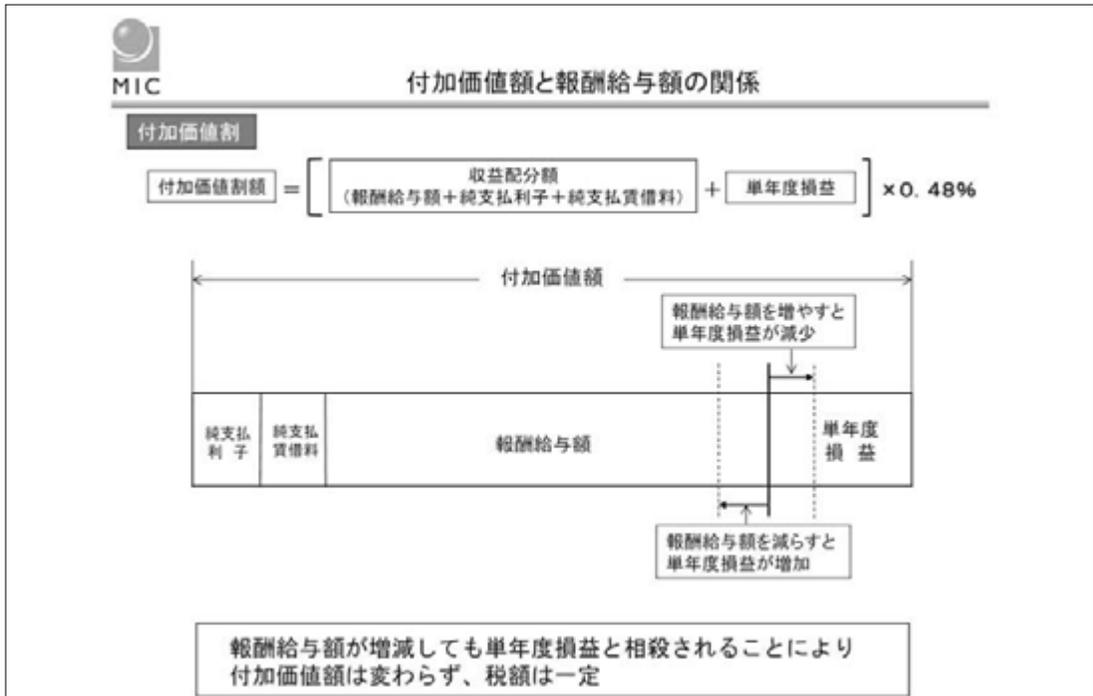
(資料⑦)



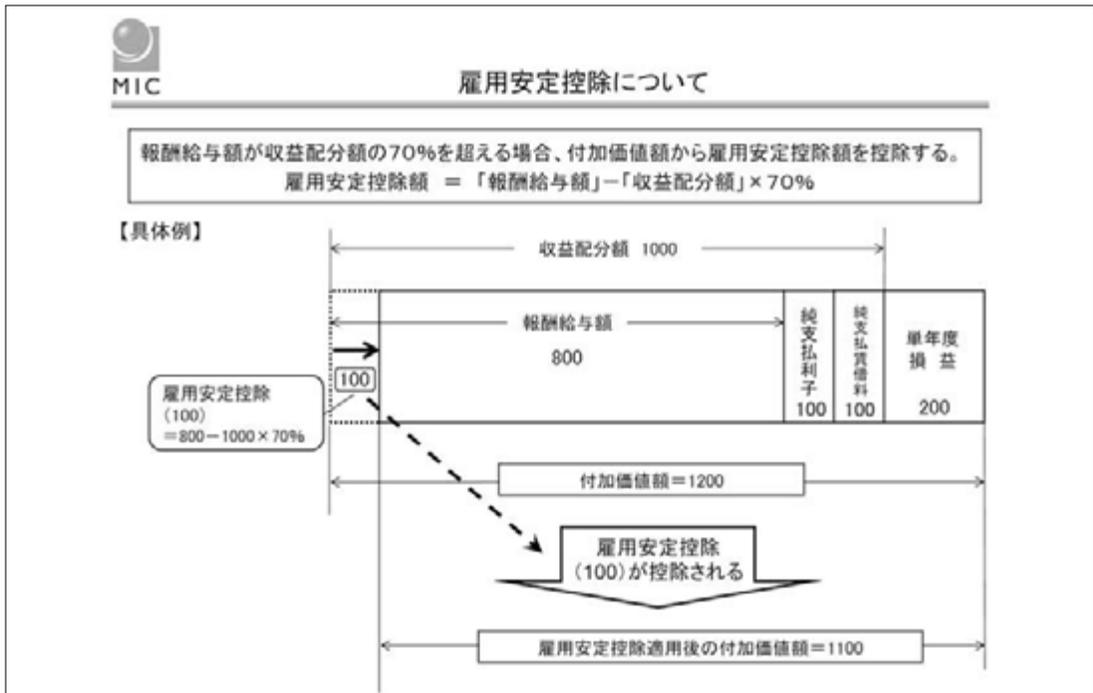
(資料⑧)



(資料⑳)



(資料㉑)



(資料④)

MIC

経済団体の意見①

平成27年度税制改正に関する提言(日本経済団体連合会平成26年9月10日)

1. 法人課税の抜本改革

法人実効税率の引き下げ

- ・ 骨太の方針を評価。企業の国際競争力を強化するとともに、日本の立地競争力を高め、対日直接投資を促進し、経済活性化を図るため、法人実効税率を2015年度に2%以上引き下げ、3年を目標に20%台とする。将来的にはOECD諸国の平均、また競合するアジア諸国並みの25%へと引き下げる
- ・ 利益を生み出す企業に対する実質的な税負担軽減を着実に実行

地方法人課税の改革

- ・ 国・地方全体の税体系の見直し。地方法人所得課税は国税の法人税に統合し、交付税等により適切に配分するとともに、段階的に税率を引き下げ
- ・ 外形標準課税の安易な拡大はすべきでない。賃金が課税標準の相当部分を占め、雇用の維持・創出、所得拡大の方向に逆行
- ・ 債権資産にかかる固定資産税は廃止も含め抜本の見直し、少なくとも新規取得した機械装置については免除

租税特別措置

- ・ わが国の将来を支えるために必要なもの、国際的イノベーションを実現するために不可欠なものは、維持・拡充や本則化・恒久化、改削を終えたものは廃止。

研究開発税制

- ・ 研究開発は科学技術イノベーション立国たるわが国が、世界経済をリードし続けるための生命線
- ・ 総額型は研究開発活動を継続的に行う重要なインセンティブ
- ・ 期限を迎える税額控除限度額の引き上げ措置(20%→30%)
- ・ 次期次期発費の範囲を含め、現行制度を維持・拡充

資源、エネルギー、国際海運、災害復興・防災等の税制の維持・拡充

欠損金の繰越控除制度

- ・ 国際的イコールフットディングの観点から、繰越期間を延長
- ・ 当期控除額の範囲(所得の80%)についても少なくとも現行制度を維持

受取配当資金不算入制度

- ・ そもそも配当課税は二重課税。国際的イコールフットディングおよび事業再編の円滑化の観点から、少なくとも現行制度を維持
- ・ 持株比率が低いことをもって課税を強化すれば、特定業界に負担が集中、証券市場への影響も懸念
- ・ 25%より高い比率に課税を及ぼせば、事業再編を阻害

減価償却制度

- ・ 定率法の廃止は新規設備投資を抑制するおそれ
- ・ 国際的イコールフットディングの観点から、定率法を維持

(資料⑤)

MIC

経済団体の意見②

中小企業の成長を後押しする法人税制改革を(平成26年5月28日)

(日本商工会議所、全国商工会連合会、全国中小企業団体中央会、全国商店街振興組合連合会)

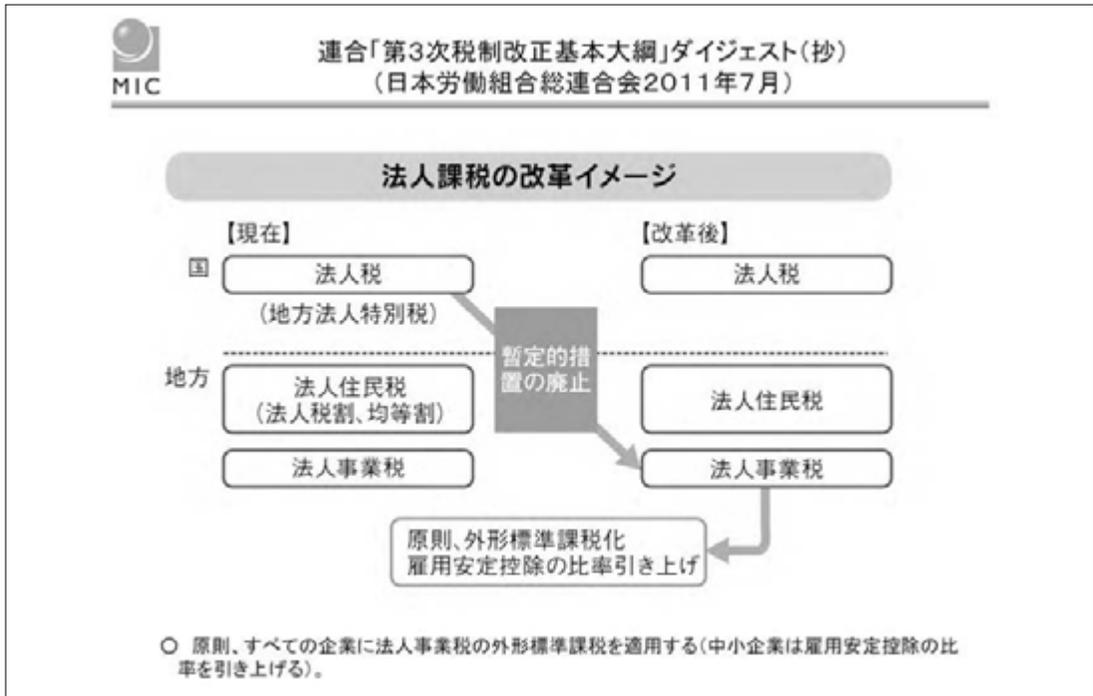
1. 中小企業の軽減税率、小規模法人特例の創設を含む法人実効税率の引き下げを
2. 外形標準課税の中小企業への適用拡大には断固反対
 - ◆ 代替財源の議論にあがっている法人事業税の外形標準課税は、従業員給与に課税するためアベノミクスの賃上げ政策に逆行する。
 - ◆ 地域の雇用を支え、労働分配率が8割にも達する中小企業への適用拡大は、赤字法人175万社が増税とその影響が甚大であり断固反対する。
3. 欠損金繰越控除をはじめ中小企業税制の縮減反対

成長を促す法人課税と財政健全化の実現を(平成26年4月9日経済同友会)

- (1) 成長戦略の柱の一つとして法人実効税率を25%へと引き下げる
- (2) 税体系全体の改革の中で安定的な代替財源を確保し財政健全化を進める
- (3) 産業の新陳代謝と生産性向上の誘因になる法人課税及び関連制度体系へ移行する

そこで、延命型の各種優遇措置や支援政策を新陳代謝促進型に見直すことに加え、外形標準課税の課税ベース(対象法人範囲)拡大など応益課税を強化することで、生産性(与収益力)の高低で実質的な税負担率の差が生まれないようにすることが適当である。これは法人実効税率引き下げ分に対する代替財源の一部になると同時に、中長期的には企業収益力と税負担の偏りを是正し、法人税収の安定化を促す効果も期待できる。

(資料④)



(資料④)

MIC

地方法人課税の見直しに関する地方団体からの意見

○ **全国知事会「法人実効税率の見直しに関する提案」(平成26年5月)**

国・地方を通じた法人実効税率の引下げの検討等を行う場合には、法人関係税に係る政策減税の大幅な見直しによる課税ベースの拡大等により、地方交付税原資の減収分も含め必要な地方税財源を確保することを併せて検討し、地方の歳入に影響を与えることのないようにすべきである。

代替措置の検討に当たっては、租税特別措置の見直しをはじめ課税ベースを拡大することにより、可能な限り「法人課税の中での収支中立」を優先すべきである。

法人事業税の外形標準課税は、法人の事業活動の規模、すなわち事業活動価値等に応じた薄く広い課税により公平性を確保するとともに、応益課税としての税の性格を明確化し、税収を安定化させる機能を持つものである。

また、外形標準課税は、努力をして成果を上げてきた企業にとっては、法人所得に係る税負担が軽減される効果を持ち、新規投資や新分野への進出による経済の活性化が期待できることから、日本再興戦略(平成25年6月14日閣議決定)が目指す方向性と軌を一にするものであり、拡大していく方向で検討すべきである。

○ **全国市長会「法人実効税率のあり方の検討に関する要望」(平成26年5月)**

政府税制調査会等において、法人実効税率のあり方の検討が行われているところであるが、国・地方を通じた法人関係税収が、地方公共団体の行政サービスを支えるうえで貴重な財源であることを踏まえ、その実効税率を引き下げる場合は、必ず代替財源を確保すること。

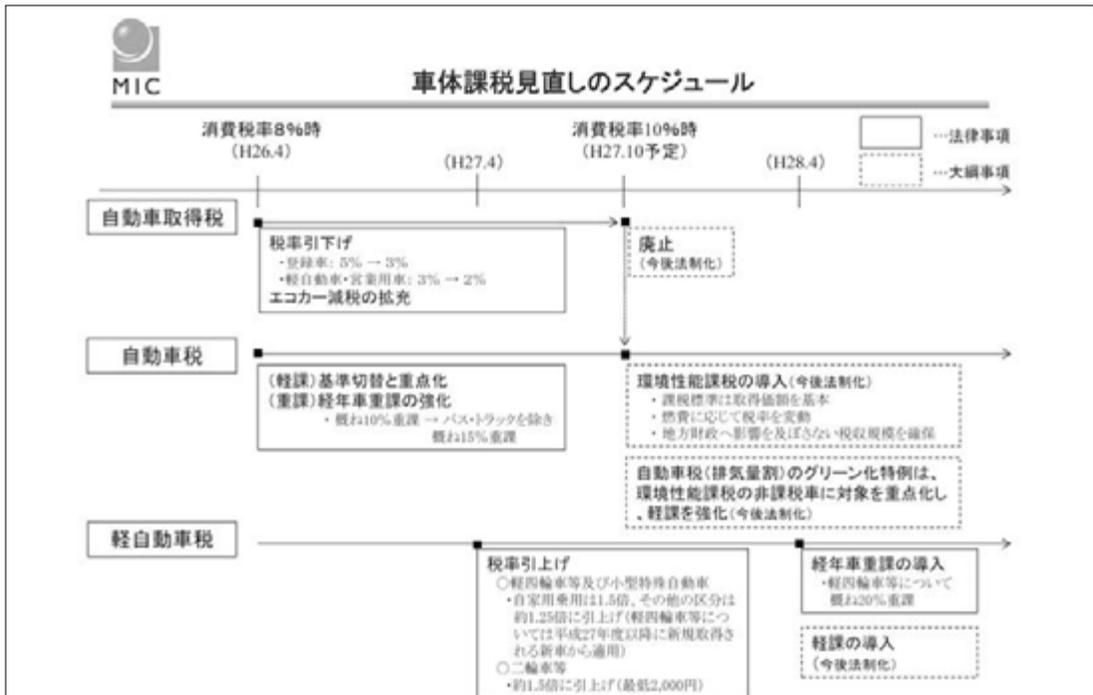
○ **全国町村会「法人実効税率のあり方の検討に関する要望」(平成26年5月)**

法人実効税率のあり方の検討に当たっては、外形標準課税の拡充や租税特別措置の見直し等による課税ベースの拡大など、あくまで法人課税の枠組みの中で所要の地方税財源を確保することを大前提とすること。

MIC		地方法人課税の偏在是正	
平成26年度与党税制改正大綱			
消費税率10%段階においては、法人住民税法人税割の地方交付税原資化をさらに進める。また、地方法人特別税・譲与税を廃止するとともに現行制度の意義や効果を踏まえて他の偏在是正措置を講ずるなど、関係する制度について幅広く検討を行う。			
1 法人住民税法人税割の交付税原資化（交付税特別会計に直入）			
(1) 住民税の縮小		[消費税8%段階]	[消費税10%段階]
（都道府県分）	5.0% →	3.2%	
（市町村分）	12.3% →	9.7%	
		(▲ 4.4%)	
(2) 地方法人税の創設・拡充		4.4%	
2 偏在是正により生じる財源（不交付団体の減収分）を活用して、地方財政計画に歳出を計上 ※「平成26年度地方財政計画の概要」に記載			
3 地方法人特別税・譲与税制度の見直し			
		[消費税8%段階]	[消費税10%段階]
地方法人特別税	4.3% →	2.9%	※規模を2/3に縮小
法人事業税所得割	2.9% →	4.3%	
付加価値割	0.48% →	0.48%	
資本割	0.2% →	0.2%	

MIC		平成26年度税制改正における車体課税の見直し(概要)	
◎ 自動車取得税の見直し			
○ 自動車取得税の税率（一定税率）を以下のとおり引下げ（平成26年4月1日以降）。			
自家用自動車（軽自動車を除く）	5%（改正前） →	3%（改正後）	
営業用自動車・軽自動車	3%（改正前） →	2%（改正後）	
○ いわゆる「エコカー減税」について、環境性能に優れた自動車の軽減割合を拡充（75%→80%、50%→60%）。			
○ 自動車取得税は消費税率10%への引上げ時（平成27年10月予定）に廃止。			
◎ 自動車税の見直し			
○ 自動車税におけるグリーン化特例の見直し（平成27年度・平成28年度分）			
・ 軽減について対象を重点化した上で強化し、重課について新車新規登録から13年（※）を経過した自動車の重課割合を標準税率の概ね15%（改正前 概ね10%）とする。 ※子4～8車については11年			
○ 自動車取得税のグリーン化機能を維持・強化する環境性能課税を、自動車税の取得時の課税として、消費税率10%引上げ時から実施することとし、平成27年度税制改正で具体的な結論を得る。			
・ 課税標準は取得価額を基本とし、控除及び免税点のあり方等についても検討。			
・ 税率は、省エネ法の燃費基準値の達成度に応じ0～3%の間で変動する仕組み。			
・ 収収規模は、他に確保した安定的な財源と合わせて、地方財政への影響を及ぼさない規模を確保。			
◎ 軽自動車税の見直し			
○ 軽四輪車等及び小型特殊自動車の標準税率を自家用乗用車は1.5倍、その他は約1.25倍に引上げ（平成27年度分から）。			
※ 軽四輪車等については、平成27年4月1日以後に最初の新規検査を受けるものから新税率を適用。			
(例) 四輪の自家用乗用車	7,200円（改正前） →	10,800円（改正後）	
四輪の自家用貨物車	4,000円（改正前） →	5,000円（改正後）	
○ グリーン化を進める観点から、最初の新規検査から13年を経過した軽四輪車等について、標準税率の概ね20%の重課を導入（平成28年度分から）。			
○ 原付及び二輪車の標準税率を約1.5倍（最低2,000円）に引上げ（平成27年度分から）。			
(例) 原付（50cc以下）	1,000円（改正前） →	2,000円（改正後）	
軽二輪（125cc超～250cc以下）	2,400円（改正前） →	3,600円（改正後）	

MIC		消費税10%段階における車体課税の課題		
平成26年度与党税制改正大綱				
①自動車取得税の廃止等及び自動車税における環境性能割の導入	○自動車取得税は、消費税率10%への引上げ時に廃止			
		～平成26.3	平成26.4～	消費税率10%引上げ時
	自家用自動車	5%	3%	廃止
	営業用自動車・軽自動車	3%	2%	廃止
※ 平成27年4月以降のエコカー減税の取扱い				
	○自動車取得税の廃止と併せて、自動車取得税のグリーン化機能を維持・強化する環境性能課税(環境性能割)を、自動車税の取得時の課税として実施(税率0～3%)			
②自動車税(排気量割)におけるグリーン化特例(※)の見直し <small>※燃費性能が良い車の自動車税の2年目の減免</small>	○対象を重点化した上で、対象車は軽課を強化			
③軽自動車税における軽課の検討	○グリーン化を進める観点から検討			
・自動車重量税については、エコカー減税の基準の見直しを行うとともに、エコカー減税制度の基本構造を恒久化				
〔参考 平成25年12月11日 自由民主党税制調査会長・公明党税制調査会長〕 現在、道路運送車両法上登録制度や検査制度がないために税制上、新規車両と既存車両の区別や経過年数による政策的課税ができない原付や軽二輪等について、これらを把握し、軽自動車(四輪)のような課税を可能とする方法について、行政コスト、納税者の負担等も勘案し、検討を行う。				



(資料㊸)



自動車税におけるグリーン化の方向等

平成26年度与党税制改正大綱(平成25年12月12日)より抜粋

- 消費税率10%段階において、平成25年度与党税制改正大綱を踏まえ、自動車取得税のグリーン化機能を維持・強化する環境性能課税(環境性能割)を、自動車税の取得時の課税として実施することとし、平成27年度税制改正で具体的な結論を得る。その大要は、以下のとおりとする。
 - イ 課税標準は取得価額を基本とし、控除及び免税点のあり方等について併せて検討する。税率は、省エネ法に基づく燃費基準値の達成度に応じて、0～3%の間で変動する仕組みとする。具体的な燃費基準値達成度の税率への反映方法等については、省エネ法に基づく平成32年度燃費基準への円滑な移行を視野に入れて検討を行う。
 - ロ 環境性能課税の税込規模は、平均使用年数を考慮した期間において、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規模を確保するものとする。
 - ハ 自動車税(排気量割)のグリーン化特例については、環境性能割の導入時に、環境性能割を補完する趣旨を明確化し、環境性能割非課税の自動車に対象を重点化した上で、軽減を強化する。
 - ニ 環境性能課税及びグリーン化特例の制度設計に当たっては、幅広い関係者の意見を聴取しつつ、技術開発の動向等も踏まえて、一層のグリーン化機能が発揮されるものとなるよう、検討するものとする。
- 軽自動車税においてもグリーン化を進める観点から、最初の新規検査から13年を経過した四輪車等について、平成28年度から約20%の重課を行うこととし、併せて軽減についても検討を行うこととする。

(資料㊹)



評価替えに伴う負担調整措置等について

- 固定資産税においては、土地・家屋について、3年に1回、「評価替え」を行い、価格の変化を反映(前回評価替えは平成24年度)。
- 評価替えに際しては、価格の変動に伴う税負担の激変を緩和するための負担調整措置等も併せて検討を行い、必要な措置を講じてきており、今年の税制改正で平成27年度以降の負担調整措置等のあり方を検討することが必要。

※ 都市計画税及び不動産取得税においても所要の措置を検討する必要。

現行の固定資産税における負担調整措置等の主な内容

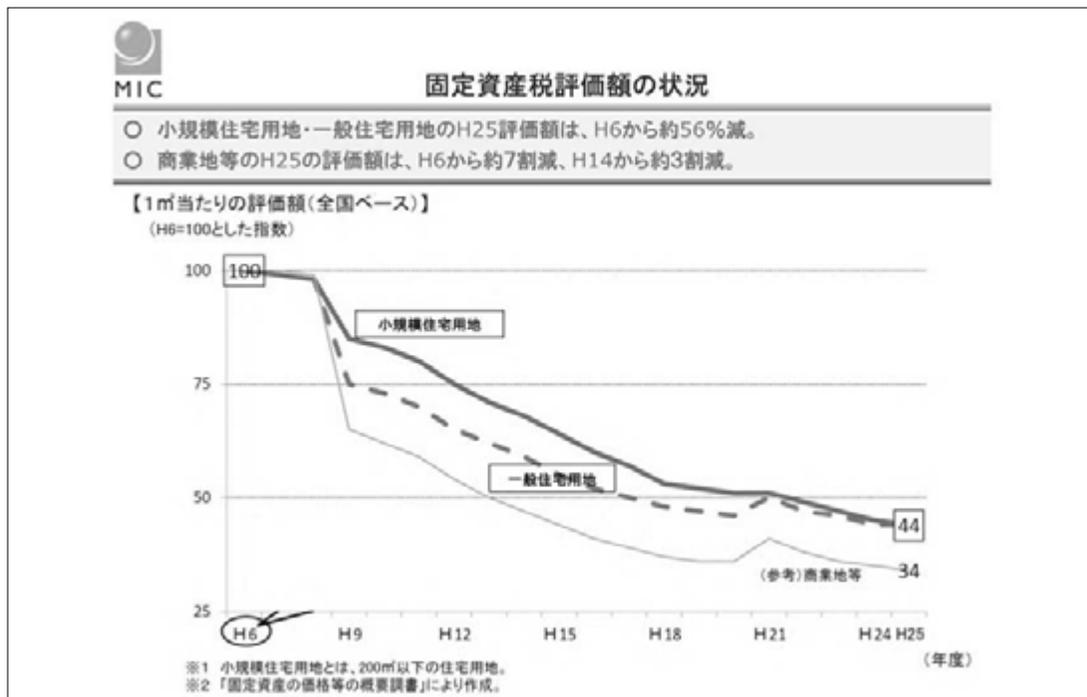
1. 商業地等に係る負担調整措置
 - ① 税負担の上昇幅の抑制: 税負担増は、本来の税額の5%を上限
 - ② 課税標準額の上限額の設定: 課税標準額を評価額の70%に引き下げ
 - ③ 措置特例: 前年度課税標準額の水準が評価額×60～70%の土地について、課税標準額を前年度と同額に据え置き
2. 住宅用地特例及び住宅用地に係る負担調整措置
 - ① 税負担の上昇幅の抑制: 税負担増は、本来の税額の5%を上限
 - ② 住宅用地特例: 課税標準額を評価額の1/4、1/3に引き下げ

区分	土地の利用状況と用途区分	本則課税標準額 (1/4又は1/3に引き下げ)	【参考】平成5年度以前
小規模住宅用地	住宅の敷地 200㎡以下の部分	価格×1/6 (1/2)	価格×1/4 <->
一般住宅用地		価格×1/3 (2/3)	価格×1/2 <->

③ 一般農地に係る負担調整措置
① 税負担の上昇幅の抑制: 税負担増は、前年度の課税標準額に一定の率を乗じた額を上限 (宅地に比べて緩やかな負担調整方法)

4. 不動産取得税における住宅及び土地に係る標準税率を3%とする特別措置(本則:4%)

(資料⑤)



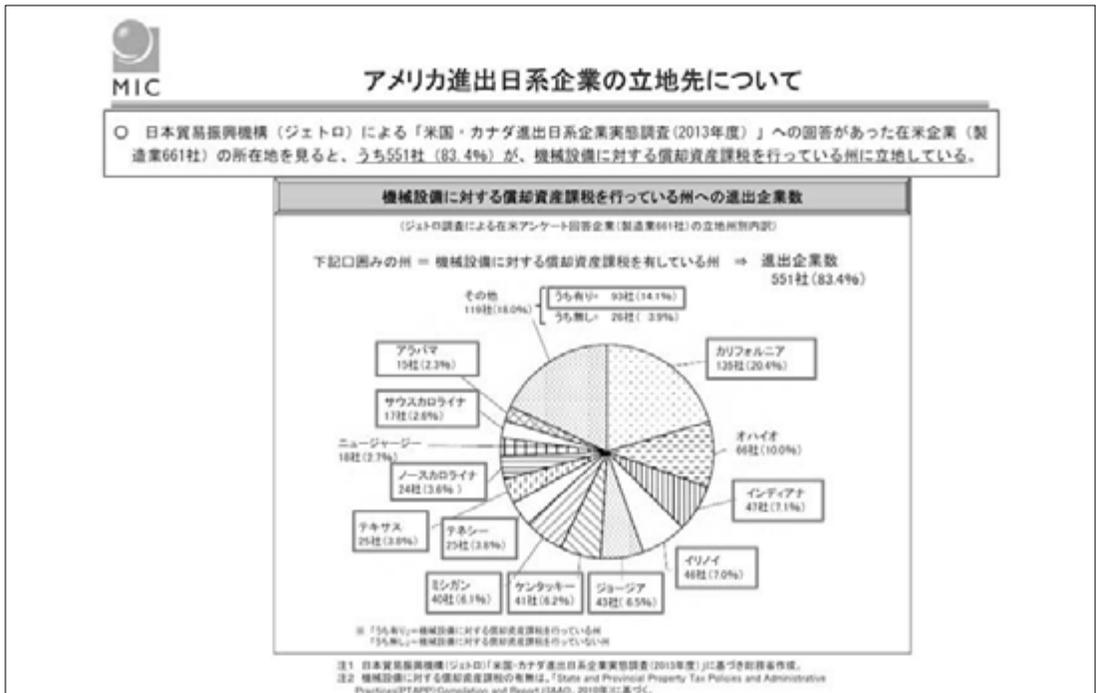
(資料⑥)



(資料⑤)



(資料⑥)



(資料55)

MIC

都道府県・市区町村に対する寄附金(ふるさと納税)について

制度の概要

- 都道府県・市区町村に対して寄附(ふるさと納税)をすると、寄附金のうち2千円を超える部分について、一定の上限まで、原則として所得税・個人住民税から全額が控除される。
(例：年収700万円の給与所得者(夫婦子なし)が、3万円を寄附すると、2,000円を除く2万8,000円が控除される。)

- 控除を受けるためには、寄附をした翌年に、確定申告を行うことが必要。
- 自分の生まれ故郷や応援したい自治体など、どの自治体に対する寄附でも対象となる。

手続き

導入からの推移

	人数	寄附金額	税額控除額
平成21年度 (ふるさと納税導入)	3万人	73億円	19億円
平成22年度	3万人	66億円	18億円
平成23年度	3万人	67億円	20億円
平成24年度	74万人	649億円	210億円
平成25年度	11万人	130億円	45億円
合計	94万人	985億円	312億円

(資料56)

MIC

「ふるさと寄附金制度」(「ふるさと納税」)の拡充

経済財政運営と改革の基本方針2014(抜粋)(平成26年6月24日閣議決定)
(元気な地方を創るための取組の推進)
「ふるさと納税」の一層の拡充に向けて、手続の簡素化など地方公共団体と協力して取組を進める。

4. 寄附者との関係づくり

今回の調査結果において、寄附者との関係づくりのための取組として、「お礼状・感謝状等の送付」との回答が約9割、「広報誌・パンフレット等の送付」との回答が都道府県で約7割、市区町村で約5割、「特産品等の送付」との回答が約5割あり、各都道府県、市区町村においては、その実情に応じて創意工夫を行っているものと考えられます。ただし、特産品等の送付については「問題はあるが、地方の良識に任せるべき」と回答した団体も、都道府県で約3割、市区町村で約2割あることを踏まえ、適切に良識をもって対応してください。

※ 平成25年9月13日付事務連絡
※ 総務省自治税務局市町村税課より各都道府県税務担当課・市町村担当課宛てに発出

(資料⑦)

地方の地球温暖化対策に関する財源確保の経緯

○ 京都議定書の発効を見込み、平成17年度税制改正において、環境省が環境税(地球温暖化対策税)の創設を要望(以後継続して要望)。

○ 「全国森林環境・水源税創設促進連盟」が「全国森林環境・水源税」を提唱。
○ 全国町村会が「石油石炭税の上乗せ収収の一部譲与」を要望。

【平成23年度～平成24年度】

○ 石油石炭税(国税)に「地球温暖化対策のための税率の上乗せ」を創設。
※ 地方の要望はあったが、収収の使途はCO2排出抑制対策に限定され、森林吸収源対策及びCO2排出抑制対策を含む地方財源の確保は検討事項にとどまる。

【平成25年度税制改正大綱】

○ 「早急に総合的な検討を行う」と検討事項に記述。

【平成26年度税制改正大綱】

○ 「新たな仕組みについて専門の検討チームを設置し早急に総合的な検討を行う」と検討事項に記述。

【自民党「森林吸収源対策に関する財源確保についての新たな仕組みの専門検討PT」】
(平成26年3月13日設置、同年6月3日中間とりまとめ)

○ 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の新たな仕組みについて、森林整備等に係る受益と負担の關係に配慮しつつ、早急に総合的な検討を進めること。

【経済財政運営と改革の基本方針2014(骨太の方針)(抄)(平成26年6月24日)】

○ 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の新たな仕組みについて、森林整備等に係る受益と負担の關係に配慮しつつ、早急に総合的な検討を進める。

(資料⑧)

地球温暖化対策のための石油石炭税の税率の特例(上乗せ)

○ 課税主体：国
○ 納税義務者：原油等を採取する者及び原油等を保税地域から引き取る者
※「原油等」とは、原油・石油製品、ガス状炭化水素、石炭をいう。
○ 収収の使途：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 [11ℓ当たり]	ガス状炭化水素 [11ℓ当たり]	石炭 [11ℓ当たり]
24年度(平成)	250円	260円	220円
25年度	500円	520円	440円
26年度	760円	780円	670円

上乗せ分

760円

780円

670円

本則分

2,040円

1,080円

700円

税率

税率 [上乗せ分]
約390億円
約1,700億円
約2,600億円

租税特別措置法
(昭和32年法律第26号)(抄)

(地球温暖化対策のための石油石炭税の税率の特例)

第90条の3の2 地球温暖化対策を推進する観点から、(略)石油石炭税の税額は、石油石炭税法第九条の規定にかかわらず、次の各号に掲げる区分に応じ、当該各号に定める税率により計算した金額とする。(以下略)

エネルギー対策特別会計(エネルギー需給安定)における地方公共団体向け補助事業

	平成26年度当初予算額	地方負担額
経済産業省所管分	66.0億円	30.0億円
環境省所管分	98.0億円	27.3億円
計	164.0億円	57.3億円

(資料㉟)

 **軽油引取税の課税免除措置について**

○平成20年度以前

道路特定財源として軽油引取税が創設された昭和31年より、道路の使用に直接関係がなく、政策的配慮の観点から免税が適当と認められる用途について課税免除。

○平成21年税制改正

道路特定財源の一般財源化

○平成24年税制改正

特例利用率が極めて低く、かつ、1件当たりの免税額が経営規模に比して僅少なものの(6用途[※])を廃止。その他は3年間延長した上で、課税免除措置廃止による国民生活への影響等を勘案しつつ、引き続き検討。

※ 6用途：電気通信事業、放送事業、建設用粘土製品製造業(陶器、陶管)、鉄鋼業、自動車教習所業、ゴルフ場業
改正影響額：12.3億円(平成23年度実績額)

○平成27年度税制改正における考え方

道路の使用に直接関係を有していないこと等から認められていた課税免除措置は、一般財源化に伴いその根拠を失っていることから、ゼロベースで見直すことが必要。

【課税免除措置の内訳】

○ 船舶(漁船を除く)	243.3億円	(※うち自衛隊、海上保安庁 127.5億円)
○ 公用・公共用航路標識等	4.7億円	
○ 鉄軌道	83.4億円	
○ 農林水産業	237.5億円	
○ その他産業(採掘事業、倉庫業、発電所等)	374.9億円	
計	943.8億円	※平成24年度課税状況調より

(資料㊿)

 **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27年度都市税制改正に関する意見」(平成26年9月)

8. ゴルフ場利用税の現行制度の堅持

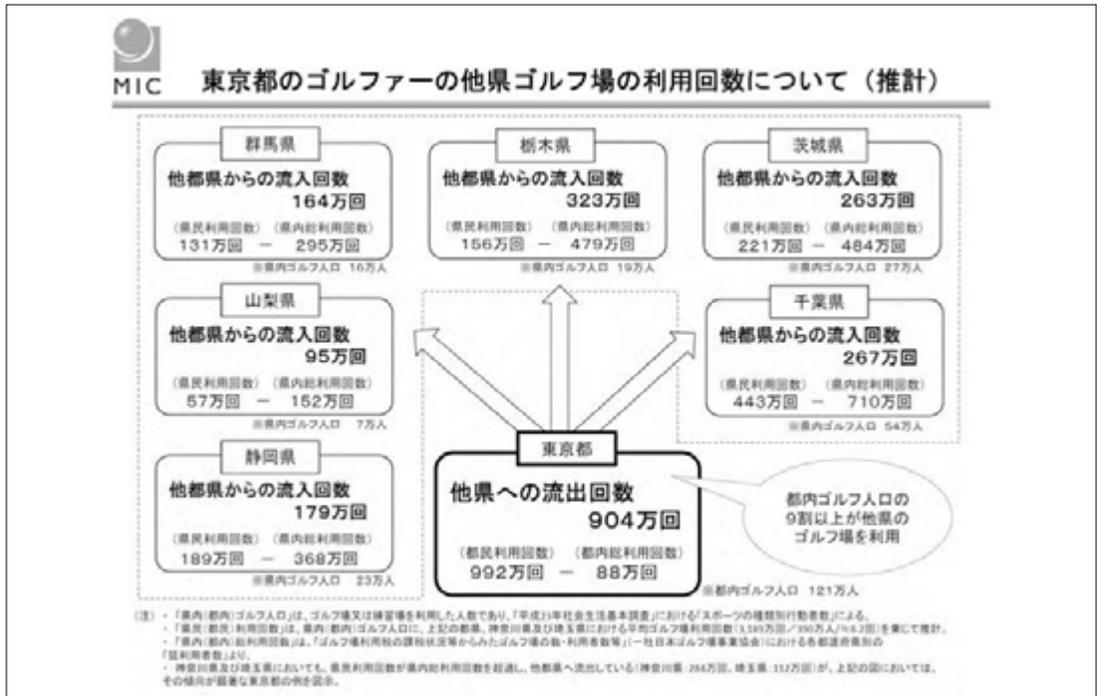
ゴルフ場利用税については、その税収の7割が交付金としてゴルフ場所在市町村に交付されており、ゴルフ場関連の財政需要に要する貴重な財源となっていることから、現行制度を堅持すること。

○ 全国町村会「平成27年度政府予算編成及び施策に関する要望」(平成26年7月)

8. ゴルフ場利用税の堅持

ゴルフ場利用税は、アクセス道路の整備・維持管理、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、地域振興を図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⑥)



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)	国際課税原則の帰属主義への見直しのポイント	71
(国際課税資料2)	対比表(総合主義・帰属主義)	71
(国際課税資料3)	総合主義と帰属主義の違い	72
(国際課税資料4)	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)	72
(国際課税資料5)	外国法人の国内支店に対する課税の新しい考え方(OECD承認アプローチ)	73
(国際課税資料6)	総合主義から帰属主義への移行の意義 (二重課税又は二重非課税のリスクの緩和)	73
(国際課税資料7)	内国法人に対する外国税額控除	74
(国際課税資料8)	移転価格税制における第三者介在取引の対象範囲の見直し	74
(国際課税資料9)	税源浸食と利益移転(BEPS)行動計画	75
(国際課税資料10)	BEPSプロジェクトの歩み	75
(国際課税資料11)	BEPSの問題点	76
(国際課税資料12)	OECD租税委員会 BEPS 行動計画(概要)①	76
(国際課税資料13)	OECD租税委員会 BEPS 行動計画(概要)②	77
(国際課税資料14)	OECD租税委員会 BEPS 行動計画(概要)③	77
(国際課税資料15)	行動1 電子経済の課税上の課題への対処(No.1)	78
(国際課税資料16)	行動1 電子経済の課税上の課題への対処(No.2)	78
(国際課税資料17)	ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化	79
(国際課税資料18)	ハイブリッド金融商品(支払者側で損金算入、受領者側で益金 不算入となる配当のケース)	79
(国際課税資料19)	行動5 有害税制への対抗	80
(国際課税資料20)	事前確認の内容に係る情報の自発的交換義務付けのフレーム ワーク(イメージ)	80
(国際課税資料21)	行動6 条約の濫用防止(No.1)	81
(国際課税資料22)	行動6 条約の濫用防止(No.2)	81
(国際課税資料23)	行動8 無形資産に係る移転価格ルールの策定(No.1)	82
(国際課税資料24)	行動8 無形資産に係る移転価格ルールの策定(No.2)	82
(国際課税資料25)	行動13 移転価格関連の文書化の再検討	83
(国際課税資料26)	行動13 移転価格税制の文書化に関するルールの策定	83
(国際課税資料27)	行動15 多国間協定の開発(No.1)	84
(国際課税資料28)	行動15 多国間協定の開発(No.2)	84
(国際課税資料29)	非居住者に係る自動的情報交換を巡る国際的取組みの経緯	85
(国際課税資料30)	共通報告基準による自動的情報交換のイメージ(日本⇒外国)	85
(国際課税資料31)	共通報告基準による自動的情報交換のイメージ(外国⇒日本)	86
(国際課税資料32)	共通報告基準の概要	86

(国際課税資料33) G20サミット首脳宣言 (仮訳抜粋)	
(2013年9月5-6日於：サンクトペテルブルグ).....	87
(国際課税資料34) G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明 (仮訳抜粋)	
(2014年2月22-23日於：シドニー).....	87

(国際課税資料1)

国際課税原則の帰属主義への見直しのポイント

外国法人等に対する課税

- 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（Authorised OECD Approach: AOA）に基づき「帰属主義」に則した国内法の規定に改正された。
- 恒久的施設（P E）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P Eに帰属する所得（P E帰属所得）を、国内源泉所得の一つとして位置づける。
- P E帰属所得の算定
 - P E帰属所得
P E帰属所得については、AOAに基づき、そのP Eが本店等から分離・独立した企業であると認められた場合に得られる所得とする。
 - 内部取引
P E帰属所得の算定においては、AOAに基づき、P Eと本店等との間の内部取引について、（移転価格税則と同様に）独立企業間価格による取引が行われたものと制限して、内部取引損益を認識する。
 - P Eへの資本の配賦・P Eの支払利子控除制限
P Eが本店等から分離・独立した企業であると認められた場合に必要とされる程度の資本をP Eに配賦する。また、P Eが支払った負債利子総額（内部利子を含む。）のうち、そのP Eに配賦された資本に対応する部分について、損金に算入することを制限する。
- 外国法人等のP Eのための外国税額控除制度が創設された。

内国法人等に対する課税

- 内国法人及び居住者（内国法人等）の国外P Eに関する外国税額控除
内国法人等の外国税額控除について、国外P Eに帰属する所得（国外P E帰属所得）を国外源泉所得として定義するとともに、国外P E帰属所得の算定に当たっては、外国法人等のP E帰属所得と同様に内部取引等を認識して計算する。

その他

- 文書化
同一法人格の本店とP Eとの間の内部取引については、契約書等が当然には存在しないため、内部取引の存否及び内容を明確にするための文書を作成、提示することを必要とする。
- その他所要の整備
 - 個人課税
非居住者（個人）課税については、原則として、帰属主義に実質する外国法人に準じた取扱いとす。また居住者（個人）の外国税額控除についても、原則として、内国法人に準じた取扱いとす。
 - その他所要の整備を行った。

(注) 上記の改正は、平成28年4月1日以後開始する事業年度分の法人税及び平成29年分以後の所得税について適用する。

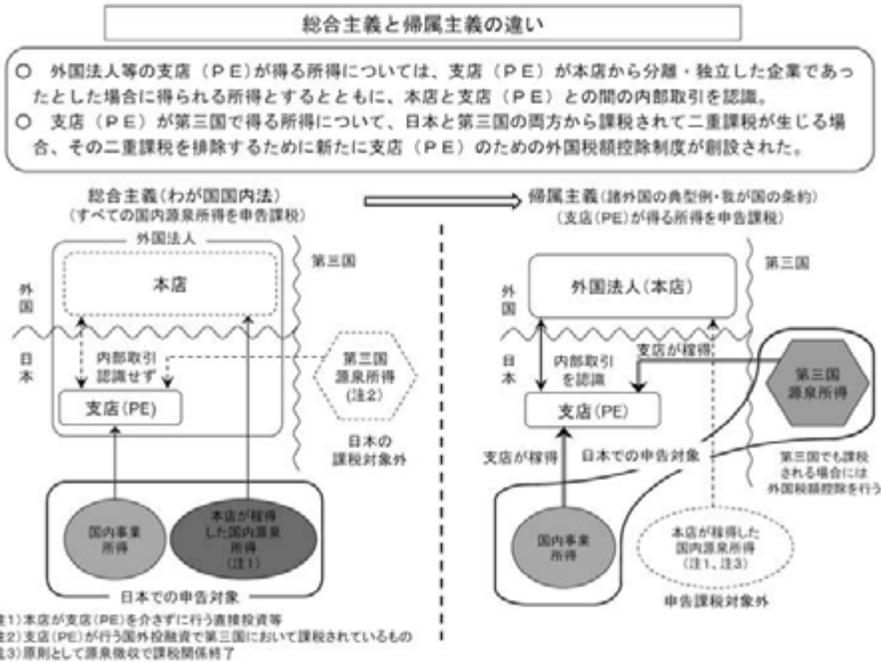
(国際課税資料2)

対比表(総合主義・帰属主義)

		総合主義(全所得主義) (改正前の国内法)	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 ・その他そ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は、「企業全体の所得が上限」※〕 〔支店独自に計算/2段階の解釈あり〕	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〕	
	支店帰属所得	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き、第7条定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、第7条定の資本配賦・利子控除制限を容認〕	支店への資本配賦・利子控除制限 〔独立企業ならしめ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〕
		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む、内部取引損益を容認する必要あり〕
		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は損金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、購入代価超過額に対する支店取手料等あり〕
	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 〔国内源泉所得に対してのみ課税〕	外税控除制度が必要	外税控除制度が必要	
対 居住者・内国法人	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から一歩に準じて計算〕	特段の基準なし 〔外国法人の国内源泉所得に関する計算から一歩に準じて計算〕	・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から一歩(内部取引の認識から、資本配賦の等)に準じて計算〕	

(※)AOA : Authorised OECD Approach

(国際課税資料3)



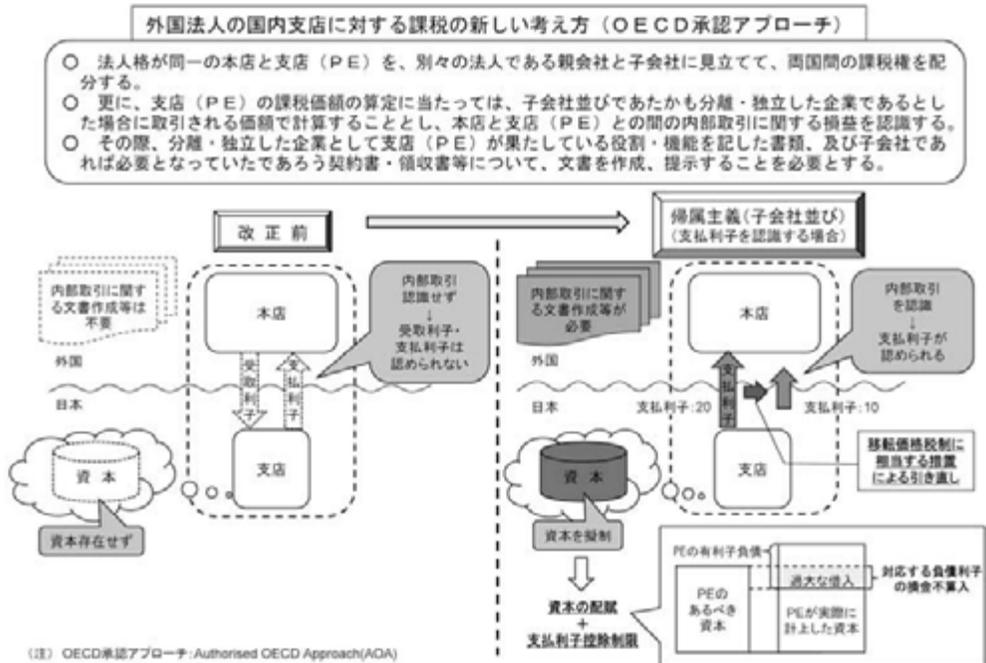
(国際課税資料4)

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	所得区分	PEあり		PEなし
		PE帰属	PE非帰属	
国内源泉所得	国内事業所得	課税(甲)	課税(甲)	課税(甲)
	国内資産の運用・保有	課税(甲)	課税(甲)	課税(甲)
	国内資産の譲渡	課税(甲)	課税(甲)	課税(甲)
	国内不動産の譲渡・賃貸	課税(源泉徴収+申告)	課税(源泉徴収+申告)	課税(源泉徴収+申告)
	利息・配当・使用料	課税(源泉徴収)	課税(源泉徴収)	課税(源泉徴収)
国外源泉所得		課税(源泉徴収)	課税(源泉徴収)	課税(源泉徴収)
		(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		

(注1) 総合主義はわが国の改正前の国内法、帰属主義は主要国における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
 (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息
 (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

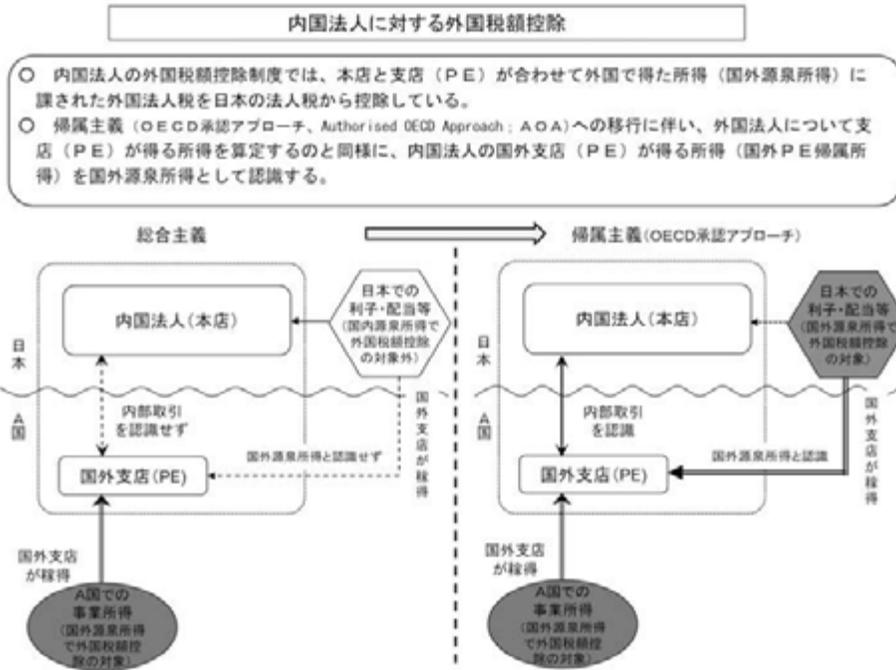
(国際課税資料5)



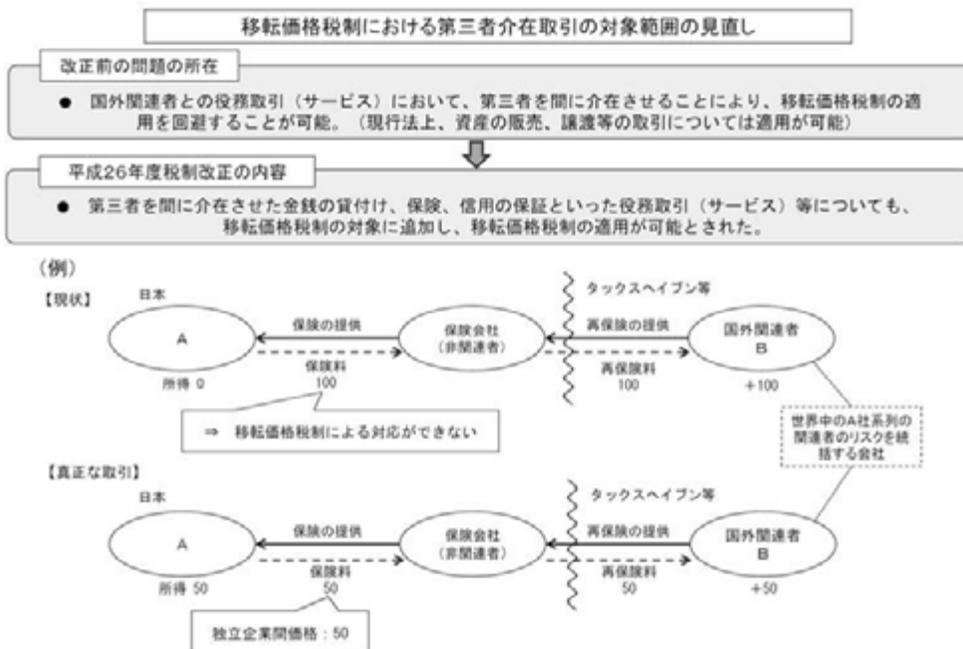
(国際課税資料6)



(国際課税資料7)



(国際課税資料8)



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、グローバル企業が国際的な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・財務省国際局長）は、2012年6月より「税源浸食と利益移転」（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting）に有効に対処するためのプロジェクトを立ち上げ、2013年7月19日に「BEPS行動計画」を公表。BEPS行動計画は、G20財務大臣・中央銀行総裁会議（2013年7月19～20日、モスクワ）、G20サミット（2013年9月5～6日、サンクトペテルブルク）に提出され、日本をはじめとするG20諸国から全面的な支持を得た。
- 行動計画の実施にあたり、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
- OECDは、2014年9月～2015年12月の間に、国際的に協調してBEPSに有効に対処していくための対応策を三段階で勧告する予定。2014年9月16日には、BEPSプロジェクトの第一弾の報告書を公表。
- 今後、第一弾の報告書の勧告のうち、国内法・租税条約の改正が求められるものについては、各国において順次検討を開始すると共に、残された課題や2015年に議論されるその他の行動に関連する課題については、引き続きOECDにおいて議論を行う。

BEPSプロジェクトの歩み

2012年6月

- G20サミット（メキシコ・ロスカボス）において、「税源浸食と利益移転を防ぐ必要性」について再確認
- OECD租税委員会本会合において、BEPSプロジェクトを開始

2012年後半

- スターバックス、グーグル、アマゾン、アップル等の租税回避が政治問題化

2012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）

2013年1～2月

- OECD租税委員会本会合において、BEPSに関する現状分析報告書「Addressing BEPS」を承認
- G20財務大臣・中央銀行総裁会議（ロシア・モスクワ）に同報告書を提出

2013年6月

- G8サミット（イギリス・ロックアーン）で、BEPSプロジェクトを支持
- OECD租税委員会本会合において、「BEPS行動計画」を承認

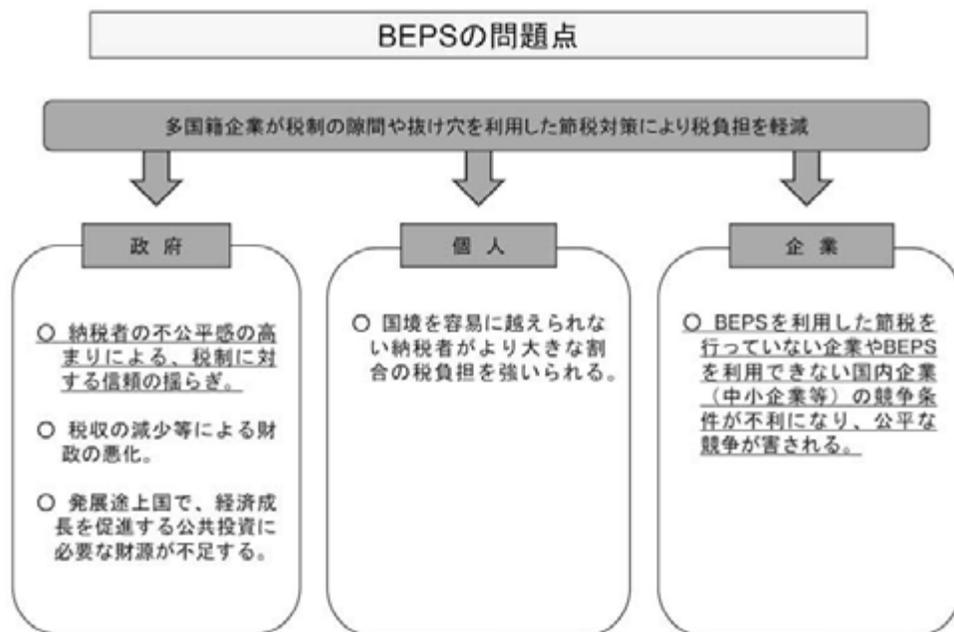
2013年7月19日

- 「BEPS行動計画」公表。G20財務大臣・中央銀行総裁会議（ロシア・モスクワ）に提出

2013年9月5～6日

- G20サミット（ロシア・サンクトペテルブルク）において、BEPS行動計画を全面的に支持

(国際課税資料11)



(国際課税資料12)

OECD租税委員会 BEPS行動計画(概要) ①		
行動	概 要	期 限
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
2	ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化 ハイブリッド・ミスマッチとは、金融商品や事業体に対する複数国間における税務上の取扱いの差異であり、これを利用した税負担の軽減が問題視されている。ハイブリッド・ミスマッチの効果は無効化する国内法上の措置を勧告するとともに、モデル条約の規定を策定する。	2014年9月
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
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。 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9月 2015年12月
5	有害税制への対抗 OECDの定義する「有害税制」について ① 現在の枠組み(透明性や実質的活動等に焦点)に基づき、加盟国の優遇税制を審査する。 ② 現在の枠組み(透明性や実質的活動等に焦点)に基づき、OECD非加盟国を関与させる。 ③ 現在の枠組みの改定・追加を検討。	2014年9月 2015年9月 2015年12月

(国際課税資料13)

OECD租税委員会 BEPS行動計画(概要) ②

行動	概要	期限
6	租税条約濫用の防止 条約締結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
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
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を防止するルールを策定する(移転価格ガイドラインの改訂)。	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
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
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

(国際課税資料14)

OECD租税委員会 BEPS行動計画(概要) ③

行動	概要	期限
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
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
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
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
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

行動1 電子経済の課税上の課題への対処

背景及び行動計画の概要

- 電子商取引等の新たなビジネスモデル(電子経済)に対し、現行の国際課税ルールでは直接税・間接税の課税が十分に行えていないおそれがあるため、対応策を検討。

報告書の概要

【電子経済をもたらす課税上の課題】

- 電子商取引のように国内に物理的拠点がなくてもサービス提供等を行う場合について、恒久的施設(PE)に着目して事業所得に課税する現行ルールをどのように考えるか
- 企業が顧客・利用者等のデータの大量の収集(ビッグデータ等)から経済的利益を得ている場合について、当該顧客・利用者等の所在地国による課税をどのように考えるか
- クラウド・サービスの対価等の所得について、事業所得や使用料等の所得分類ごとに課税関係を規定する租税条約等の適用上、どのように分類するか
- 間接税の課題として、電子商取引において海外から消費者に直接電子配信によってサービス提供が行われる場合(B2C)について、消費課税をどのように確保するか

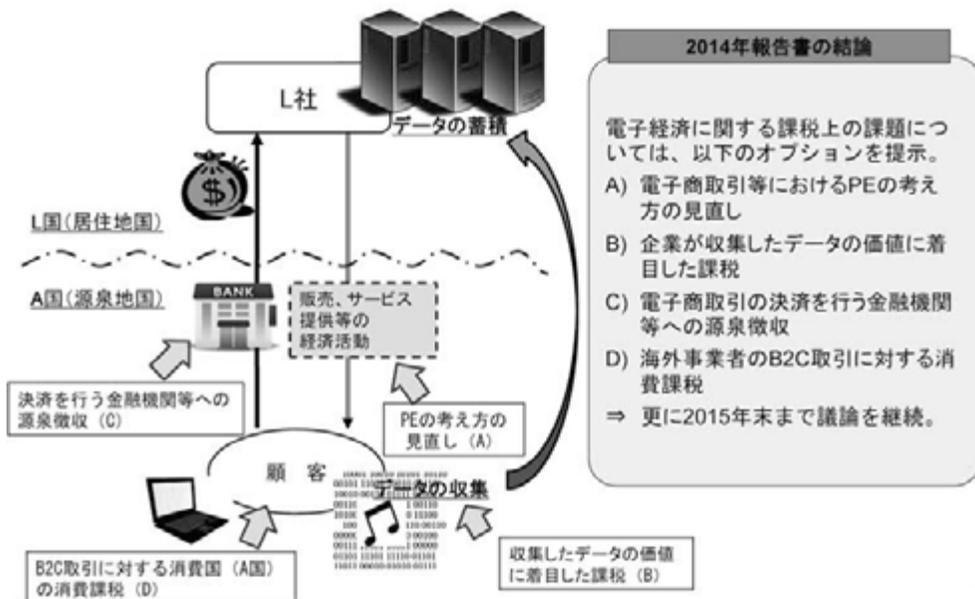
【対応策のオプション】

- 電子商取引等におけるPEの考え方の見直し
- 企業が収集したデータの価値に着目した課税
- 電子商取引の決済を行う金融機関等への源泉徴収
- 海外事業者のB2C取引に対する消費課税

今後の対応

- OECD: 上記オプションを、中立性、効率性等の観点から評価。また他の行動計画の検討も踏まえ各オプションの技術的詳細や影響につき検討。
- 日本: 本年6月に政府税関が電子商取引への消費課税に関する制度案を示したところ。今後、平成27年度税制改正プロセスにおいて、制度の詳細について検討。

行動1 電子経済の課税上の課題への対処



2014年報告書の結論

電子経済に関する課税上の課題については、以下のオプションを提示。

- 電子商取引等におけるPEの考え方の見直し
- 企業が収集したデータの価値に着目した課税
- 電子商取引の決済を行う金融機関等への源泉徴収
- 海外事業者のB2C取引に対する消費課税

⇒ 更に2015年末まで議論を継続。

行動2 ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化

背景及び行動計画の概要

- ハイブリッド・ミスマッチとは、金融商品や事業体に対する複数国間における税務上の取扱いの差異であり、これを利用した税負担の軽減が問題視されている。
- ハイブリッド・ミスマッチの効果(単一の支出に対する二重損金算入、受領者国での益金算入を伴わない支払者国での損金算入、単一の外国税額に対する二重外国税額控除)を無効化するための国内法上の措置を勧告するとともに、モデル租税条約の規定を策定する。

報告書の概要

- 報告書第一部(国内法関係)では、ハイブリッド・ミスマッチを類型化した上で、その効果を無効化するための国内法上の措置を勧告。(勧告の実施に関する指針は、2015年9月までに公表予定。)
- 特に、国際的二重課税の排除のために措置されている外国子会社からの配当にかかる益金不算入制度については、子会社において損金算入される(=課税されない)配当については益金不算入制度の適用外とすべき、と勧告。
- 報告書第二部(租税条約関係)では、双方居住者及び課税上透明体に関する措置を提示するとともに、第一部の国内法上の措置と租税条約の関係につき分析。

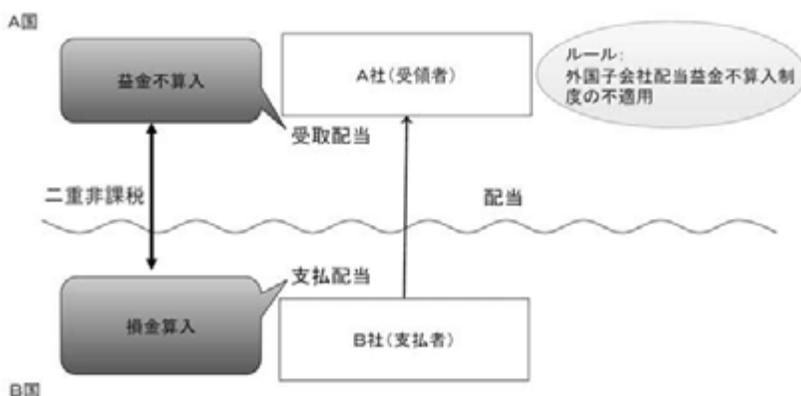
今後の対応

- 日本: 報告書における勧告を踏まえ、外国子会社配当益金不算入制度について、配当支払者において損金算入される配当は適用除外とすることを検討。

ハイブリッド金融商品

(支払者側で損金算入、受領者側で益金不算入となる配当のケース)

- 国際的二重課税の排除のために措置されている外国子会社配当益金不算入制度について、配当支払者において損金算入される配当は適用除外とする。



行動5 有害税制への対抗

背景及び行動計画の概要

- OECDは、1998年の「有害な税の競争報告書」の公表以降、国外から足の速い所得を狙い撃ちして誘致する各国の税制を有害なものとして改廃を促してきた。
(注) 足の速い所得(金融・サービス等の活動から生じる所得)に対して無税又は低税率を適用し、かつ外国企業のみを対象にするなど一定の審査基準に該当する優遇税制等を有害と認定。
- 金融所得・無形資産関連所得等に対する優遇税制であっても、その適用が内外無差別な場合、従来の審査基準では有害性の判定が困難であるところ、経済活動の実体性及び制度の透明性の観点から審査基準を強化・拡張すべく、検討。

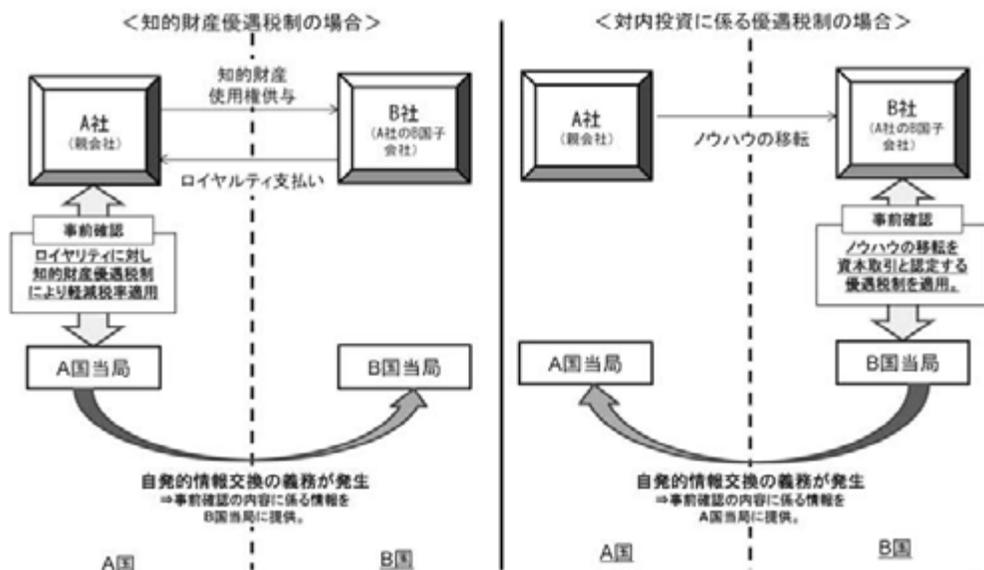
報告書の概要

- 制度の透明性の観点からは、個別の納税者との間で優遇税制適用状況に関する事前確認を行っている税務当局に対して、関連する他国の当局に当該事前確認の内容に関する情報の自発的交換を義務付けるフレームワークを策定。
- 経済活動の実体性の観点からは、知的財産優遇税制に関し、知的財産の開発の実体に関する新たな審査基準を提示。
- OECD非加盟国の税制を含め、30の税制の有害性審査状況を公表。

今後の対応

- OECD: 知的財産優遇税制以外の税制に関する実体性基準を含む審査基準の追加・改定を検討。(2015年12月に成果を報告)
- OECD: 制度の透明性の観点に係る自発的情報交換義務付けのフレームワークの詳細を検討するとともに2014年秋以降、適用開始。(2015年進捗報告書にて実施状況を報告)
- OECD: 非加盟国の税制への審査対象を拡大。(2015年9月に成果を報告)

事前確認の内容に係る情報の自発的交換義務付けのフレームワーク (イメージ)



行動6 条約の濫用防止

背景及び行動計画の概要

- 条約漁り(第三国の居住者が不当に条約の特典を得ようとする行為)をはじめとした租税条約の濫用は、BEPSの最も重要な原因の一つとの認識の下、これを防止するための「OECDモデル条約」の改定及び国内法の設計について勧告。

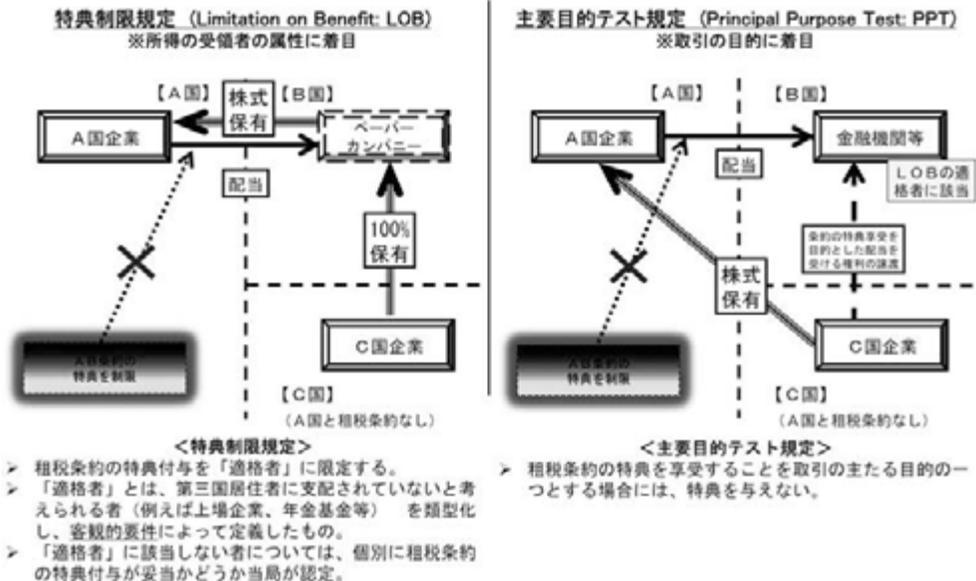
報告書の概要

- 租税条約の濫用防止のために最低限必要な措置(最低基準)として、以下の1.及び2.の措置を採用することを勧告。
 - 租税条約の前文に、租税条約は条約漁りを通じたものを含め、二重非課税の創出や租税回避・脱税による税負担軽減を目的とするものでないことを明記。
 - 租税条約に次のいずれかを規定。
 - 特典制限規定(Limitation on Benefit: LOB)と主要目的テスト(Principal Purpose Test: PPT)の両方
 - PPTのみ
 - LOB及び租税条約上又は国内法上の導管取引防止規定(限定的PPT)
- 併せて、租税回避防止のための国内法(外国子会社合算税制、過小資本税制、譲渡所得課税の出国時の特例等)が条約との関係で確実に適用できるよう、適切な措置を講じることを勧告。

今後の対応

- OECD: 他の行動における成果や投資ビークルへの租税条約適用の適格性に関する政策的考慮等を踏まえ、勧告の詳細に係る検討を継続。
- 日本: 条約濫用防止規定を含む租税条約の拡充等。

行動6 租税条約の濫用防止



行動8 無形資産に係る移転価格ルールの特定

背景及び行動計画の概要

- ・ 無形資産を軽課税国・地域の子会社等に移転することで、ロイヤルティに対する課税を回避している多国籍企業があることから、これを防止するルールの策定が求められている。
- ・ 具体的には、①無形資産の定義、②無形資産形成等への貢献と対価の関係、③独立企業間価格の算出法、④費用分担契約に関し、「移転価格ガイドライン」の規定の明確化を検討。

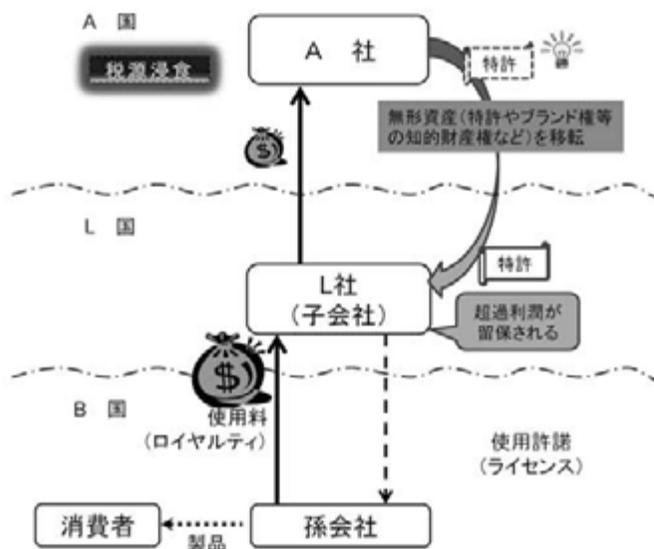
報告書の概要

- ・ 無形資産を、「有形資産・金融資産でなく、所有・支配することができ、同様の状況の非関連者間取引において、その使用又は移転により報酬が生ずる資産」と定義。
- ・ 無形資産の価格算定で信頼し得る比較対象取引が存在しない場合の評価手法として、DCF (Discount Cash Flow) 法 (将来の予想収益を現在価値に割り引いて価格を算定) を導入。
- ・ 価格付けが困難な無形資産の評価額算出方法等の残りの論点については継続して議論。

今後の対応

- ・ OECD: 2015年9月を期限とするその他の移転価格関連の行動(行動9・10)における検討結果も踏まえ、今後、「移転価格ガイドライン」の改訂を実施。
- ・ 日本: OECDの議論を踏まえ、国内法及び通達上の手当てにつき検討。

行動8 無形資産に係る移転価格ルールの特定



行動13 移転価格関連の文書化の再検討

背景及び行動計画の概要

- 多国籍企業グループに対する適正な移転価格課税の実現のためには、グループ内取引の全体像に関する情報が有用である一方、グループ共通の情報について各国税務当局がそれぞれ異なる形式・内容の報告を大量に求めると、企業側に過度な事務負担が生じるおそれもある。
- このような問題意識のもと、多国籍企業グループの取引の全体像に関する情報(各国における利益、納税額、経済活動の概要等)に関する報告義務の国際的基準を策定。

報告書の概要

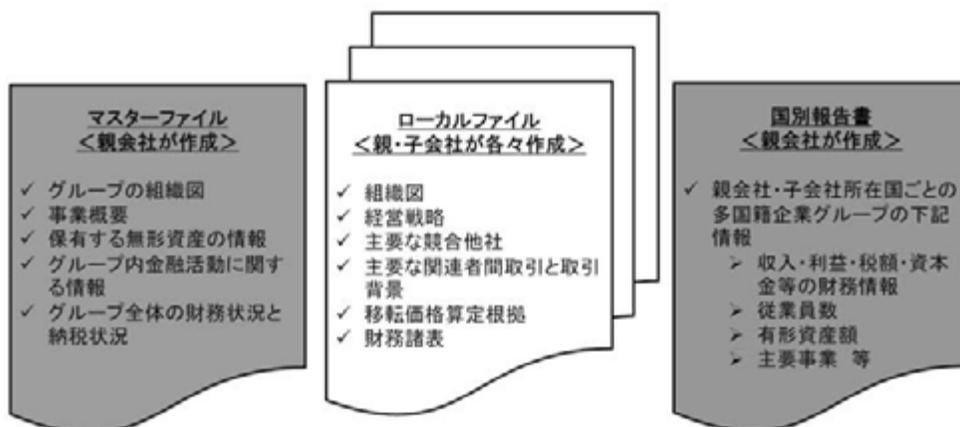
- 多国籍企業に、以下の共通様式に従って、移転価格リスク評価のための情報(直接移転価格課税を可能とするものではない)の税務当局への提供を義務付けることを勧告。
 - ① マスターファイル【親会社を作成】
多国籍企業グループ全体に共通する基本情報(グループの組織構造、事業内容等)
 - ② ローカルファイル【親・子会社が各々作成】
各国に所在する親会社・子会社が行うグループ内取引の情報(取引価格の算定方法等)
 - ③ 国別報告書(カントリー・バイ・カントリーレポート)【親会社を作成】
親会社・子会社所在国ごとの多国籍企業グループの収入・利益・税額等の財務情報等
- 税務当局は営業上の秘密、技術上の秘密及び移転価格文書に含まれるその他の商業上のセンシティブな秘密情報の不開示を保証しなければならない。

今後の対応

- OECD: 上記文書の内、親会社を作成する①マスターファイル・③国別報告書の提供方法について、引き続き議論。

行動13 移転価格税制の文書化に関するルールの策定

移転価格税制の文書化に関するルールを策定する。また、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。



行動15 多国間協定の開発

背景及び行動計画の概要

- BEPS行動計画を通じて策定される各種勧告の実施のためには、各国による二国間条約改正が必要なものがあるが、世界でおよそ3,000本ある二国間条約の改定には膨大な時間を要する。
- そこで、二国間の租税条約を多国間の枠組みで一挙に改正することで、BEPS対策の迅速な実施を可能とするべき。

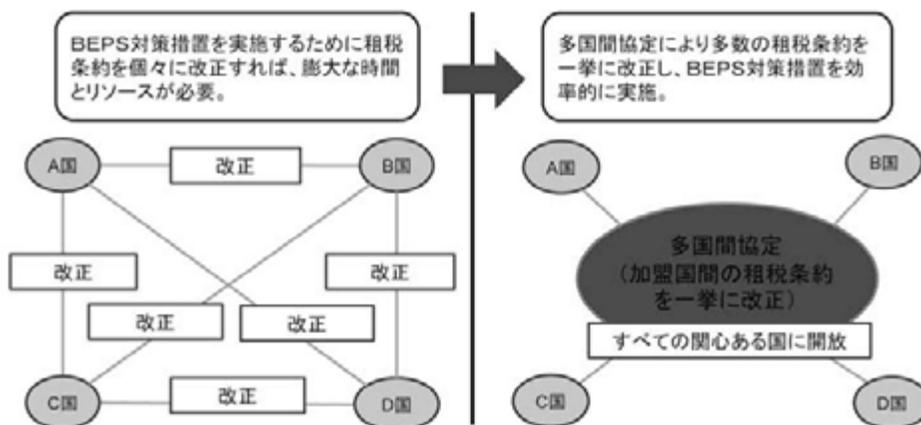
報告書の概要

- 専門家グループによる議論の結果、多国間協定は望ましい上、実現可能との結論。
- 今後策定予定の各行動の成果物を踏まえ、多国間協定のスコープを決定。
- 多国間協定交渉のための国際会議の招集に向け、早期にマンデートを付与することを勧告

今後の対応

- OECD: 2015年初頭に、多国間協定の正式交渉のための国際会議を招集。

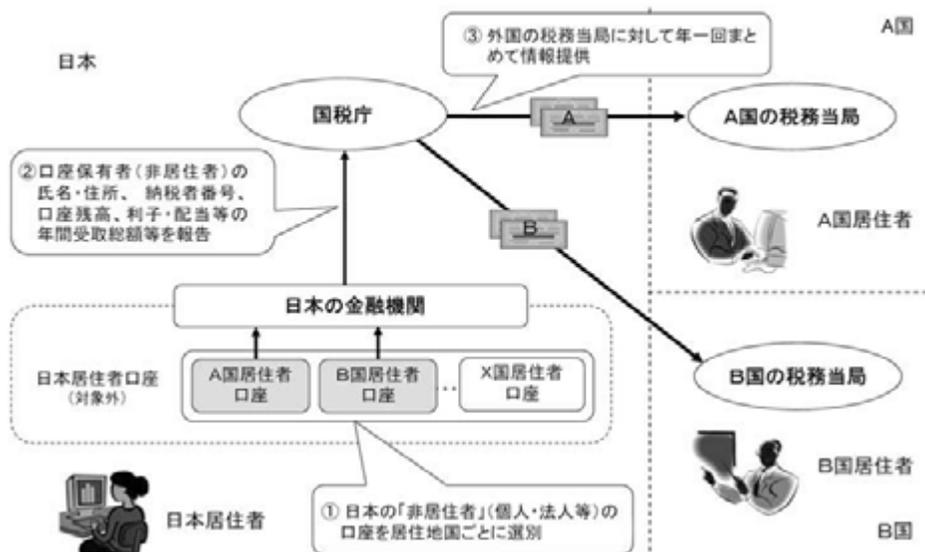
行動15 多国間協定の開発



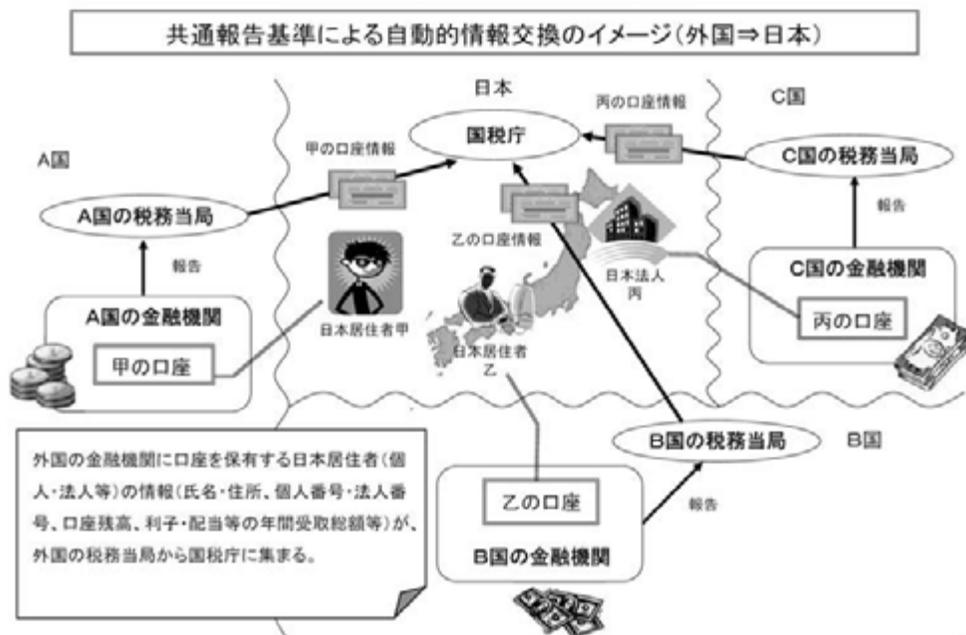
非居住者に係る自動的情報交換を巡る国際的取組みの経緯

- 2008年のスイスUBS事件^(注)等を受けて、米国内で批判が高まり、2010年3月、米国民による外国金融機関の口座を利用した脱税を防止する「外国口座税務コンプライアンス法（FATCA）」が米国で成立（2013年1月施行）。
(注)UBS事件：2008年5月、米でスイス金融大手UBSの元行員が脱税助成で起訴されたことを端緒とし、米当局がUBSに対し、関係口座情報の提出を要求。UBSは脱税助成を認め、2010年、スイス政府は米政府に数千人分の顧客情報を提供。
- 2012年、各国がFATCAへの対応について米国と合意したことを契機に、OECDは、税務当局間で非居住者の口座情報を提供し合う自動的情報交換に関する国際基準の策定に着手。
- 2013年9月、G20首脳会議は、OECDによる国際基準の策定を支持するとともに、2014年央までに自動的情報交換の技術的様式を完成させることにコミットし、2015年末までにG20諸国間で自動的情報交換が開始されることを期待。
- 2014年1月、OECD租税委員会が「共通報告基準（CRS：Common Reporting Standard）」を承認。同年2月にOECDが公表し、G20財務大臣・中央銀行総裁会議がこれを支持。同年7月には、共通報告基準の実施細目（コメンタリー）等を公表。
※ 今後、各国が共通報告基準を実施するための国内法制を整備する段階に移行。

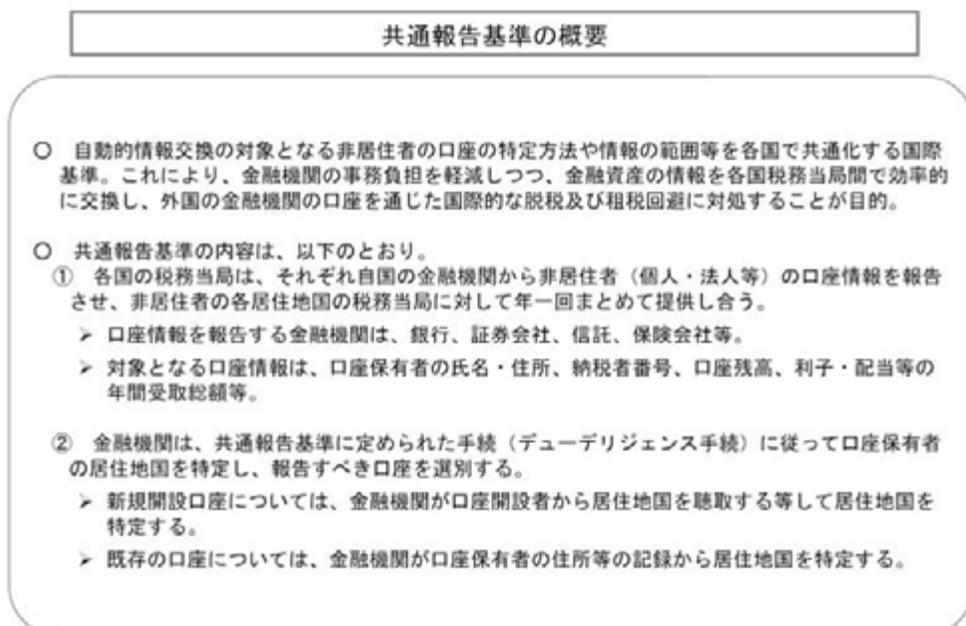
共通報告基準による自動的情報交換のイメージ(日本⇒外国)



(国際課税資料31)



(国際課税資料32)



G20サミット首脳宣言 (仮訳抜粋)
(2013年9月5-6日 於: サンクトペテルブルグ)

税源浸食・利益移転への対処、租税回避への取組、税の透明性と自動的な情報交換の推進

51. 我々は、税の透明性の分野で達成された最近の進展を称賛し、多国間及び二国間の自動的な情報交換のための真にグローバルなモデルに関するOECDの提案を完全に支持する。その他のあらゆる国・地域に、可能な限り早期に我々に加わることを求めつつ、我々は、新しい国際基準としての自動的な情報交換にコミットしている。なお、当該基準は守秘義務と交換された情報の適切な使用を確保しなければならない。我々は、2014年2月までに、自動的な情報交換のためのそうした新しい単一の国際基準を提示することを目的とした、G20諸国ともに行うOECDの作業を完全に支持し、2014年末までに効果的な自動的な交換の技術的様式を完成させることにコミットする。並行して、我々は、2015年末までにG20諸国間で、税に関する自動的な情報交換が開始されることを期待する。我々は全ての国に対し、更なる遅滞なく多国間税務行政執行共助条約に参加することを求める。我々は、世界規模で新しい基準が実際に完全に実施されることを期待する。我々は、グローバル・フォーラムに対し、要請に基づく情報交換の効果的な実施に関する包括的な個別評価を完了させるとともに、当該基準の実施の継続的な監視を確保することを奨励する。我々は、全ての国・地域、とりわけ、フェーズ2にまだ移行していない14の国・地域にグローバル・フォーラムの勧告に取り組むよう促す。我々は、グローバル・フォーラムが真の受益者に関してFATFの取組を活用することを勧める。我々はまた、グローバル・フォーラムに対し、自動的な情報交換に関する新しい国際基準の実施を監視し、レビューするメカニズムを設立することを求める。

G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明 (仮訳抜粋)
(2014年2月22-23日 於: シドニー)

9. 我々は、正しい租税政策の原則に基づく、税源浸食・利益移転(BEPS)に対する世界的な対応にコミットしている。利益を生み出す経済活動が行われ、価値が創出される場所で、利益が課税されるべきである。我々は、引き続き、G20/OECDの税源浸食・利益移転(BEPS)行動計画を完全に支持し、合意されたタイムテーブルに示された通りの進捗を期待する。ブリスベン・サミットまでに、ますますグローバル化する経済において、伝統的、電子的及び電子化された企業を含む、全ての産業にわたるBEPSに対処するため、効果的で実用的かつ持続可能な措置を実現することを開始する。我々は、相互主義に基づく、税に関する情報の自動的な交換のための共通報告基準を支持し、9月の余会において我々の実施計画を詳細にするために、我々の金融機関を含む、全ての関係団体と協働していく。並行して、我々は、2015年末までにG20諸国間で、税に関する自動的な情報交換が開始されることを期待する。我々は、そうすることが可能な国により当該基準が早期に採用されることを求める。我々は、全ての金融センターに対して、我々のコミットメントに適合することを求める。我々は、要請に基づく情報交換のための既存の基準を遵守していない全ての国・地域に対し、迅速に遵守するとともに、更なる遅滞なく多国間税務行政執行共助条約に署名するよう促す。我々は、フェーズ2の評価を受ける資格を得ていない14の国・地域に、より厳しいインセンティブを与える準備ができています。我々は、低所得国及び開発途上国に対し、税に関する我々の取組から恩恵を得るよう、関与させるとともに支援を行う。

法人税改革と激動する国際課税
(公社)日本租税研究協会
第66回租税研究大会記録2014

平成26年12月2日印刷

平成26年12月9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

東京都千代田区丸の内三丁目3番1号

新東京ビル2階241区

TEL 03-6206-3945

FAX 03-6206-3947

印刷所 第一資料印刷株式会社

TEL 03-3267-8211



ISBN978-4-930964-57-1 ¥2000E

本体2,000円 (税別)