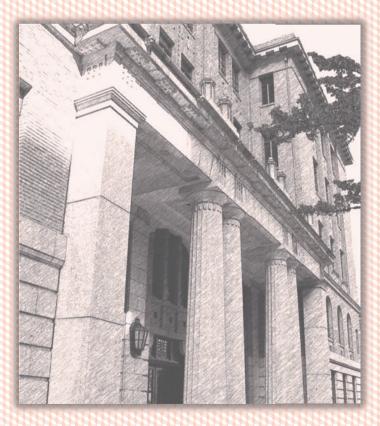
税制改革と国際課税(BEPS)への取組

- (公社)日本租税研究協会 - 第67回租税研究大会記録 _ *2015*



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67回租税研究大会記録 2015

公益社団法人 日本租税研究協会

税制改革と国際課税 (BEPS) への取組

日本租税研究協会第67回租税研究大会記録

東京大会 於 日本工業倶楽部 平成27年9月16日(水)~17日(木)

会長挨拶第67回租	税研究大会開催にあたり三木繁光
(第1日) ◆報告) 財政再建と消費税増税 ·······井堀利宏
◇討論会	税制改革を巡る現状と課題 ···········岩崎政明 (司会) 青木信之/塩谷公朗/田中琢二/土居丈朗
(第2日) ◆報告) 法人税の課税ベースと消費課税 岡村忠生
◇討論会	BEPS (税源浸食と利益移転) プロジェクト等の 国際的な取組み及びわが国の対応渡辺裕泰 (司会) 青山慶二/緒方健太郎/合間篤史/吉村政穂
	大阪大会 於 関電会館 平成27年10月6日(火)
副会長挨第67回租	拶 税研究大阪大会開催にあたり宇野郁夫
◆報告	租税回避論の現代的課題谷口勢津夫
◇討論会	税制改革を巡る現状と課題 ············林 宏昭 (司会) 上村敏之/酒井貴子/時澤 忠/矢野康治

目 次

東京大会 (日本工業倶楽部)

会長ご挨拶 第67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 三木 繁光 (株式会社三菱東京UFJ銀行 特別顧問)

◆報告 9月16日/水・午前

刔	以円建と消質祝唱祝4
	政策研究大学院大学教授 井堀 利宏
1.	はじめに
2.	財政健全化戦略・・・・・・・・・・・4
3.	社会保障関係費の増加と税収の減少・・・・・・5
4.	「中長期の経済財政に関する試算」の概要6
5.	国における歳出の実績及び見通し6
6.	2018年度の再評価・・・・・ 7
7.	消費税率10%で財政再建可能か8
8.	高い経済成長は可能か・・・・・8
9.	生産年齢人口の減少と経済成長率9
10.	自然増収は期待できるか11
11.	歳出の効率化は可能か11
12.	楽観過ぎる予測・・・・・・13
13.	経済同友会の試算14
14.	財政健全化への課題・・・・・14
15.	財政構造改革遅れの理由・・・・・・15
16.	2020年以降の課題・・・・・・17
17.	消費税増税の費用便益分析・・・・・・・17
18.	等価定理
19.	景気調整の機能・・・・・・18
20	増 超のメリット・・・・・10

21.	世代間分	☆平をどう考えるか		19
22.	時間に関	喝する割引率と利子率⋅・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・		19
23.	世代間の)対立		20
24.	消費税と	: 軽減税率		20
25.	財政再建	世と消費税⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯		22
26.	ふるさと	: 納税の落とし穴		22
資料	<u>-</u>		••••••	24
•	討論会	9月16日(水・午後		
税	制改革	5を巡る現状と課題 ─────		52
	司	会 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授	岩﨑	政明
	参	加者(五十音順)		
		総務省自治税務局長	青木	信之
		三井物産(株)執行役員(租研理事)	塩谷	公朗
		財務省主税局参事官兼大臣官房	田中	琢二
		慶應義塾大学経済学部教授	土居	
はし	ゞめに			53
Ι.	財政・税	説制の現状と課題······		53
]	L. 経済・	財政再生計画,税収53		
4	2. 税制の)構造改革57		
3	3. 法人移	だについて59		
4	1. 消費稅	芝について59		
Ι.	財政・税	説制への意見		62
	(塩谷)	〔法人税改革について〕〔税体系全般の見直しについて〕		
		〔国際課税について〕		
	(土居)	〔消費課税の位置づけ〕		
		〔日本型軽減税率制度におけるマイナンバー制度について	()	
		〔日本型軽減税率制度について〕		
		〔所得税における所得控除と税額控除について〕		
		〔税額控除と社会保険料の連動について〕		
	(田中)	〔法人税改革について〕〔税体系全般の見直しについて〕	〔国際課税)
		〔消費課税の位置づけ〕		
		〔日本型軽減税率制度におけるマイナンバー制度について	()	

[所得税における所得控除と税額控除について] [税額控除と社会保険料の連動について]

Ⅲ. 地方財政・地方税制の現状と課題	69
総論:地方税財政の現状	
各論:平成28年度以降の税制改正に向け	た主な課題
1. 地方法人課税72	
2. 車体課税74	
3. 個人住民税74	
4. 固定資産税75	
5. 地方消費税75	
6. ゴルフ場利用税75	
	70
Ⅳ. 地方財政・地方税制への意見	
(塩谷) 〔地方法人課税について〕	(m t b) H tV a - t - t
(土居) 〔地方税の財政改革について〕	
〔ふるさと納税制度について〕	
(青木) 〔地方法人課税について〕〔個人	
〔ふるさと納税制度について〕	、固定資産税について」
◆報告 9月17日以・午前 法人税の課税ベースと消費課	税.————————————————————————————————————
	大学大学院法学研究科教授 岡村 忠生
I. はじめに	82
Ⅱ.基礎的考察⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯⋯	83
1. 利子控除83	
2. 消費課税と通常利益非課税84	
3. 即時控除と通常利益非課税84	
4. 所得課税と通常利益課税85	
5. 即時控除と減価償却+利子控除	35
Ⅲ. 租税の負担者と課税ベース	86

1. 二段階消費税88	
(1) The Flat Tax88	
(2) X-tax······89	
(3) GIT (The Growth and Investment Tax Plan)89	
2. キャッシュフロー法人税89	
(1) R+F ベース (ミード報告書) ·······89	
(2) MCT (The Modern Corporate Tax) ······90	
3. ACE (Allowance for Corporate Equity) ······91	
(1) 概要91	
(2) ACE と償却控除·······91	
(3) ACE とキャピタルゲイン91	
V. 所得課税の追及····································	92
1. 日本の現行法92	
2. CBIT (Comprehensive Business Income Tax)92	
(1) 概要92	
(2) 事業体の非課税所得93	
(3) 株式キャピタル・ゲイン課税93	
3. BEIT (Business Enterprise Income Tax) ······94	
(1) 概要94	
(2) COCA (Cost of Capital Allowance)94	
(3) みなし通常利益課税 (Minimum Inclusion)94	
(4) 損失95	
(5) 組織再編95	
VI. 課税ベースの今後······	95
資料編	97

BEPS(税源浸食と利益移転)プロジェクト等の 国際的な取組み及びわが国の対応 —————

	1	11	_
•		u	
	1	v	4

多加者	(五十音順)		
	早稲田大学大学院会計研究科教授	青山	慶二
	財務省主税局国際租税総合調整官	緒方	健太郎
	新日鐵住金㈱財務部上席主幹	合間	篤史

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

一橋大学大学院国際企業戦略研究科准教授 吉村 政穂

I. 行動計画 1 ~行動計画10 ············109

(実体規定・ルールの改正, 国際課税原則の帰属主義への見直しを含む)

(1) BEPS プロジェクトの背景・意義

〔「税源浸食と利益移転(BEPS)プロジェクト」〕(資料1)

[「BEPS プロジェクト」の意義](資料5)[国際課税原則の帰属主義への見直しのポイント](資料35)[「BEPS プロジェクト」の意義](資料5)[G8 首脳サミット安倍総理大臣発言(税部分)に関する事後記者ブリーフ(2013年6月17-18日於:ロックアーン)](資料6)[G7 サミット首脳宣言(仮訳抜粋)(2015年6月7-8日於:独・エルマウ)](資料7)[G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明(仮訳抜粋)(2015年9月4-5日於:トルコ・アンカラ)](資料8)[BEPS プロジェクトの最終報告書について](資料9~10)

(2) 電子経済の発展への対応

[行動1 電子経済の課税上の課題への対応](資料12~15)

(3) 各国制度の国際的一貫性の確立

〔行動2 ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化(国内法関係)〕(資料16~20)

〔行動3 外国子会社合算税制の強化〕(資料21-22)

[行動4 利子控除制限ルール] (資料23~25)

〔行動 5 有害税制への対抗〕(資料26~28)

(4) 国際基準の効果の回復

〔行動6 租税条約の濫用防止〕(資料29~30)

〔行動 7 恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防止〕 (資料31)

[行動8 無形資産取引に関連する移転価格ルール](資料32)

〔行動9 リスクと資本にかかる移転価格ルール〕(資料33)

〔行動10 他の租税回避の可能性の高い取引に係る移転価格ルール〕(資料34)

II. 行動計画 1 ~行動計画10に関する意見 ……………………119 (青川)

[BEPS プロジェクトの今後の見通しについて] [米国と欧州の間の立場の違いについて] [二重課税リスクについて] [BEPS 提言の国内法と条約への反映について] [実質性のテーマについて] [PE の認定について] [CFC ルールについて]

(合間)

[BEPS 対応について] [「企業の意図」について] [グループとしての情報収集について] [立地競争力としての税制の重要性について]

(吉村)

〔プロジェクトの枠組みについて〕〔BEPS プロジェクトに参加した各国の利害対立について〕〔移転価格税制について〕〔CFC 税制について〕〔利子等の損金算入制限について〕〔制度相互間の議論について〕

(緒方)

[制度化の色分け] 「残された課題」 [各国の政治コミットメントについて] [二重課税リスクについて] [日本のアプローチについて] [所得相応性基準について] [準備的・補助的要件について] [過剰利潤の考え方について] [holistic アプローチについて] [執行の今後の在り方について] [海外の制度について] [租税回避の意図について] [ルールメーキングの場について] [BEPS の再検討について] [レントの課税について] [独立企業間原則の維持について] [外国子会社合算税制と益金不算入への移行の関係について] [利子について]

IV. 行動計画11~行動計画15その他に関する意見 ………………134 (青山)

[国別報告書の立法化について] [租税回避スキームの事前開示について]

(合間)

[文書の取り扱いについて]

(吉村)

〔途上国支援について〕

(緒方)

〔子会社方式の立法化を防ぐアプローチについて〕〔一般否認規定について〕〔国別報告書等の利用範囲について〕〔リスクの分析について〕〔簡素化について〕〔途上国の

反応	につ	W	7	1

おわりに
大阪大会(関電会館)
副会長ご挨拶 第67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副会長 字野 郁夫 (日本生命保険相互会社名誉顧問)
◆報告 10月6日火・午前
租税回避論の現代的課題
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
2. 租税回避の意義144 1. 租税回避の定義144 2 - 1. 租税回避の定義144 2 - 2. 課税要件の定め方一「租税回避の包括的定義」と 「経験的事実を前提とする租税回避の定義」144 2 - 3. 課税要件の「内容」 —租税回避の2類型145
3. 租税回避論の課題 ····································
4. 租税回避論の「入口」問題 ···········149 4-1. 租税法規の趣旨・目的の法規範化論·······149 4-2. 租税法規の趣旨・目的の措定論·······151
5. 租税回避論の「出口」問題 ··········154 5-1. 租税回避否認規定の立法の在り方·······154 5-2. 租税回避否認規定の解釈適用·······155

5-2-1. ヤ	フー事件155			
5-2-2. I B	3M事件160			
				1.00
6. おわりに				160
レジュメ				162
◆討論会 10月	6日火・午後			
超制改革を)	巡る現状と課題	5		168
化では、	当る光1人 C 味過	3.		100
司 会	関西大学経済学部	教授	林	宏昭
参加者	(五十音順)			
	関西学院大学経済	学部教授	上村	敏之
	大阪府立大学経済	学部准教授	酒井	貴子
	総務省大臣官房審	議官	時澤	忠
	財務省大臣官房審	議官	矢野	康治
はじめに				169
I. 財政・税制の	現状と課題			169
1. 経済・財政	再生計画,税収	170		
2. 税制の構造	汝革174			
3. 法人税につい	いて176			
4. 消費税につい	いて177			
Ⅱ.財政・税制への	の意見			178
(上村)				
〔所得課税改	革〕〔格差に対する配属	[法人成り] への	対応)〔軽減税率に	ついて〕
〔中小企業の	定義と税制上の取り扱	いについて〕〔税の減	免について〕	
(酒井)				
〔所得稅改革	について〕〔法人税改革	革〕		
(矢野)				
		付する配慮〕〔「法人成		
		の取り扱いについて〕	〔税の減免について	こ〕〔所得
税改革につい	て〕〔法人税改革につい	って」		
Ⅲ. 地方財政・地	方税制の現状と課題・		•••••	184
総論:地方財政の	の現状			
久論・亚成28年	度以降の殺制改正に向	けた主か課題		

1. 地方法人課税188	
2. 車体課税189	
3. 個人住民税189	
4. 固定資産税190	
5. ゴルフ場利用税190	
Ⅳ. 地方財政・地方税制についての意見) 0
〔行政改革のあり方〕〔休眠ストックを流動化させる税制の構築〕〔地方法人課税の	整
理統合について〕〔地方創生時代における行政運営のあり方〕	
(酒井)	
〔外形標準課税〕〔ふるさと納税〕	
(時澤)	
〔行政改革のあり方〕〔休眠ストックを流動化させる税制の構築〕〔地方法人課税の	整
理統合について〕〔外形標準課税について〕〔ふるさと納税について〕	
おわりに)4
おわりに)4
おわりに)4
	94
<資料編>	94
<資料編> ◎財政・税制関係資料(財務省主税局) 目次	94
<資料編> ◎財政・税制関係資料(財務省主税局) 目次 資料①~④	94
<資料編> ◎財政・税制関係資料(財務省主税局) 目次 資料①~፡፡ ③地方税制関係資料(総務省自治税務局) 目次	94
<資料編> ○財政・税制関係資料(財務省主税局) 目次 資料①~④ ○地方税制関係資料(総務省自治税務局) 目次 資料①~⑥	94



会長挨拶 第67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 三木 繁光

(株式会社三菱東京 UFI 銀行特別顧問)

会長の三木でございます。この度西田前会長 の後を受けまして、会長に就任いたしました。 微力ではございますけれどどもどうぞよろしく お願い申し上げます。

本日は,第67回租税研究大会開催にあたりまして,多数の皆様にご参加いただきまして,心から御礼申し上げます。

特に、財務省主税局田中参事官兼大臣官房、 総務省青木自治税務局長には公務ご多忙ななか、 パネリストとしてご出席いただきまして、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,租研の活動に支援・ご協力を賜っておりますこと,本席をお借りいたしまして,あらためて深く御礼申し上げます。

安倍政権の発足以来,日本経済はアベノミクスによりまして停滞から回復に転じ,デフレ脱却と経済の再生に向けて着実に前進しているように思います。

しかしながら、今後、日本経済が持続的な成長を実現するため、思い切った成長戦略を実施するとともに、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27年度末には 1,035兆円(対GDP比205%)と見込まれ、歴 史的、国際的に最悪の水準となっています。財 政健全化を確保することが、社会保障制度等を 維持しつつ、経済の持続的成長を続けていくう



えで欠かせません。

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あります。

このため、財政健全化目標を実現するために、 経済財政一体改革に集中的に、一段と強化して 取り組む必要があります。

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・適正化によっ て給付の抑制を図る必要があります。

歳入面においては、平成29年4月に予定されております消費税率の10%への引上げの確実な実施はもちろん、さらなる消費税率の引き上げを含めた新たな税収を確保することが必要だと考えております。

財政健全化への改革を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。 政府は、経済社会の構造が大きく変化する中、 税体系全般にわたるオーバーホールを進めてお ります。

所得税制については、税収調達機能や所得再 分配機能が弱まっており、その機能の回復につ ながる所得税改革となることを期待しておりま す。

法人税改革については、政府は、成長志向の法人税改革を進めるべく、数年で法人実効税率を20%台まで引き下げる方針が示されていますが、その道筋を明確にし、かつ早期に実施することが重要だと考えています。

法人税改革は、日本の立地競争力の強化、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です。

とくに、イノベーションによって経済の基盤 を強化し、国際競争力を確保、拡充していくこ とが何よりも期待されます。そのためにはイノ ベーションの創出を促進する税制措置が重要だ と考えております。 私ども租研は、民間の立場から、税・財政の問題を調査・研究し、毎年、中長期的な課題を含め、あるべき税制改革について、提言を行っております。

当協会ではこれまでも成長戦略と財政の健全化,社会保障制度改革を一体的に推進するためには,「経済活力の強化」と「安定財源の確保」を基本として,税制改革への取り組みが必要であると考えています。

そういった意味では、消費税率の10%への引き上げの確実な実施、法人実効税率の20%台への早期の引き下げ、経済社会の実態の変化に即した税制改革への取り組みが重要です。

私どもは、中長期の財政健全化目標を達成する確固たる姿勢を示すことによって、国際的な信認を高め、同時に、経済成長戦略を早期かつ確実に実行することにより、この歴史的転換点を乗り越え、新たな「日本」が創造されることを期待しています。

本東京大会におきましては,午前中の井堀教授,明日午前の岡村教授からの研究報告と今から開催します討論会「税制改革を巡る現状と課

題」,明日の「国際課税を巡る現状と課題」と,2つの討論会を予定しております。

ご参加いただく皆様は税制,財政に精通された方々ばかりでございますが,大変有意義なお話を伺えるものと思います。皆様とともに大きな期待を込めて拝聴したいと存じます。

最後になりましたが、ご出席の皆様方の今後 ますますのご発展をお祈り申し上げますととも に、当協会の活動につきまして今後ともご支援、 ご協力をいただきますよう切にお願い申し上げ まして、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。 報告 9月16日(水)・午前

財政再建と消費税増税

政策研究大学院大学教授

井堀 利宏

1. はじめに

今日のお話のテーマが、「財政再建と消費税 増税」です。どちらのテーマもあまり明るい話 ではありません。それだけ日本の財政状況が厳 しいということです。

2. 財政健全化戦略

政府の財政健全化戦略のスケジュールは、資料2のようになっています。去年の4月に消費税が5%から8%に引き上げられました。それで、ご存じのように本来であれば2015年10月より8%から10%に上がる予定でしたが、昨年12月に政府は消費税再引き上げを延期して総選挙をやりました。再引き上げの時期が延期されて、2017年4月から引き上げられるというのが今のスケジュールです。

それで、今年の2月に内閣府で中長期の財政 健全化の試算が出て、今年の夏ごろ諮問会議等 でいろいろ議論が行われました。一応今の目標 ですと、今年度の予算でプライマリーバランス (基礎的財政収支)を2010年の時期に比べて半 減するというのと、それから2018年にプライマ



リーバランスの GDP 比が 1%になるようにします。そして2020年にそのプライマリーバランスの収支を均衡させるという目標を達成させます。さしあたって、2018年がいわゆる財政健全化の中間目標で、2020年がプライマリーバランスを均衡化させるという意味で当面の財政再建戦略ということになっています。ただ、2020年以降に関してはまだ具体的な財政再建の目標というのは想定されていません。

資料3は、日本の財政状況のグラフです。太線が日本で、これは基礎的財政収支ではなくて、通常の利払い費も含んだ財政赤字の対GDP比の推移です。他の国も財政状況が悪いときもあ

ります。特にリーマンショックの後は多くの国 で悪くなりました。その後、他の国はリーマン ショックの後財政状況がかなり好転しつつあり ます。日本はリーマンショックの後、財政状況 が悪いままずっと続いているという状況です。

資料4は公債残高の対 GDP 比で、借金の残高の GDP 比が国際的にどうなっているかということを示しています。太線で示した日本の状況は、200%を超えて230%ぐらい、GDP 比の2 倍以上の規模の借金を抱えています。他の先進諸国、G7の国は、傾向としてはほぼ横ばいか、若干上昇傾向ですが、それでも日本ほどには高くありません。イタリアと日本は、実は1990年にほぼ同じ120%を少し超えたぐらいでした。G7で一番財政状況の悪い国はイタリアです。ただ、イタリアもその後は公債残高のGDP 比で見るとほぼ横ばいで、最近若干上昇しています。

日本は、リーマンショック前の景気のいいときに少し下がりましたが、1999年からほぼ一本調子で上がっています。公債残高のGDP比を見ると、ギリシャよりも状況が悪く、世界で飛びぬけて日本の財政状況は悪いです。

3. 社会保障関係費の増加と税収の減少

なぜ日本の財政状況が悪くなったかということには、2つの要因があります。資料5は1990年と2014年の歳入・歳出の内訳です。1990年というのは、1980年代の景気がよかった時期の直後、或いはバブル期が一番絶頂の時期で、税収も非常に増えて財政状況はよかったのです。このとき、いわゆる赤字国債の発行から脱却しました。1980年代の財政再建目標というのは、赤字国債からの脱却です。公共事業に回す建設国債以外の経常的な経費に与える赤字国債というのは、財政法で原則禁止になっていますから、それをやめようというのが1980年代の財政再建目標で、それが1990年代に達成されました。

日本のここ数十年の歴史の中では、一番財政 面でみればいいときです。そのときと2014年と の違いを比較すると、1つは税収が58兆円から 50兆円になったということです。バブルの絶頂 期の税収から比べると、2014年は税収がそんな に増えていません。これは、経済が低迷して税 収が増えないということと同時に、景気対策と して減税しましたので、両方の効果で税収が増 えていません。

一方で歳出が増えています。歳出増加のうちで一番大きなものは、社会保障費です。これは30兆円を超えています。公共事業等の他の歳出は、ここ25年の間であまり増えていません。地方への交付税や補助金もあまり増えていません。大きく増えたのが社会保障費で、20兆円程度増加しています。従って、税収が減って社会保障費が増えたので、結果として日本の財政状況が悪くなっているということです。

その社会保障費が増えているのは、ご存じの ように高齢化の要因が大きいです。資料6は. 平成に入ってからの社会保障全体の金額の推移 です。社会保障というのは年金と医療と介護で すが、大きな部分は医療と年金です。医療も年 金も保険制度ですから、基本的には国民は医療 保険に全員加入します。年金も20歳以上の人が 保険料を払います。保険制度なので、基本的に 社会保障というのは保険料で賄うのが筋です。 しかし実は保険料では医療、年金その他の介護 も含めて給付をカバーしきれなくて、その差額 が国庫負担で国が税金で埋めています。国庫負 担の31兆円というのが、先ほどの資料5の国の 財政の社会保障費に対応しています。保険料で は足りない社会保障給付を国が公費としてカ バーしています。これが、増加しています。保 険料はあまり増えていません。本来保険料で賄 うはずの年金や医療が、保険料だけでは賄えま せん。保険料は基本的には給与所得に対応して いますから、なかなか GDP が増えず、給与所 得が増えないと、その一定割合が保険料になり ますので、保険料もそんなに増えないわけです。 一方、高齢化で年金給付や医療サービスを受ける方の数は増えていますから、どうしても給付が増えるので、その差額分を国庫負担で埋めています。ただ、国庫負担のために別に税金を新しく取っているわけではないため、国庫負担のかなりの部分というのは財政赤字で借金に回っているという構図です。

4. 「中長期の経済財政に関する 試算」の概要

この状況を何とかしようというのが政府の財政再建戦略です。最初にお話ししましたように、今年2月に中長期の経済財政に関して、内閣府が試算を出しました。資料7が、今の政府の財政再建論議のベースになっている数字です。これから2020年代にかけての日本経済見通しとそれに対して財政状況がどうなるのかということです。そのときに、増税なり歳出抑制をどうしたらいいかという話になります。

そのときのポイントは、経済成長率をどう見込むかということです。資料7は名目経済成長率のグラフで、2014年までは実現値です。2015年は2.7%を予想しており、2016年以降に関して、政府では経済再生ケースとベースラインケースと、2つのケースを想定しています。経済再生ケースというのは、名目成長率が3.6%程度で推移し、実質経済成長率も2%確保できるというものです。これは、政府の想定しているいわゆるアベノミクスの第三の矢の成長戦略が一応うまくいくという前提で、3%を超える名目経済成長率が実現できるという前提です。

一方,ベースラインケースというのは、足元の潜在成長率を直近で見て、日本の成長率の実力は大体1%ぐらいだと言われており、名目で1%台半ば、実質で1%台弱ぐらいで経済成長率が続くもので、改革がうまくいかなかった場合ということです。

そのときに、国と地方を合わせた基礎的財政 収支は、政策的な経費と税収との差額ですが、 これがどうなるかということです。今は3%ぐらいなのですが、これを2020年にゼロにするというのが政府の目標です。その実現可能性のひとつのポイントは歳出の想定です。歳出の伸びに関しては、社会保障歳出は高齢化要因で、毎年1兆円を超える規模で増えます。それ以外の一般歳出の公共事業や教育、防衛費といったものは、物価上昇率と同じ割合で増えるという前提で推計しています。しかも、この経済成長率に応じて税収もある程度わかりますから、それで計算すると大体このような形になります。

資料8は国・地方の基礎的財政収支の対GDP比のグラフで、上の線が経済再生ケースですが、経済再生ケースであっても2020年に実は財政再建できません。この差額が9.4兆円というのが今年2月の試算です。2017年に消費税は8%から10%に上げるというのが前提です。それでも9兆円を超える財政収支が足りません。足りない分は、歳出のさらなる削減か、さらなる増税が必要だというのが今年2月の議論です。

資料10は後で触れますが、今年7月に実は内閣府が再計算しました。再計算すると若干よくなり、2020年の段階でもう少しよくなって、黒字にかなり近づき、GDP比で1%規模となります。先程の資料8だと2%近い赤字幅が残ったのですが、それが1%ぐらいまで改善するというものです。これは、経済成長による増収をより見込んだためです。

公債に関しては、経済が再生してうまくいけば、この後公債残高は GDP 比で減少します。ただし、ベースラインケースだと増加します。従って、経済成長をしっかりやらないといけないというのが政府のメッセージです。

5. 国における歳出の実績及び見通し

このときに財務省はその後歳出削減のペースをもう少し頑張れば、2020年の段階でプライマリーバランスの均衡がかなり達成できるのでは

ないかという議論をしました。これはなぜかというと、実はこの2012~2015年まで、社会保障 歳出を国で見ると、年率で5,000億円ぐらいしか増えていないのです。ところが、内閣府の推計では2016年以降は**資料11**に書かれているように1兆円のオーダーで増えるという前提になっています。今の安倍内閣以降では、予算編成で毎年社会保障費はある程度抑制したので、それを今後も続ければそんなに社会保障費は増えないのではないかというのが、1つです。

社会保障費のその他の歳出は、実はここ数年間ほとんど増えていないのですが、それが内閣府の推計では物価がこれから上がるので、物価上昇率並みに2%ぐらいの伸びを見ています。日銀は2%のインフレ目標を想定していますから、公式シナリオだと日本の物価上昇率は2%ということになっています。従って、2%ぐらい歳出は増えるだろうという前提です。しかし、今まで名目で抑えていたので、今後も名目で抑えられるとすれば横ばいになります。社会保障費増を5,000億円で抑えて他の名目歳出を横ばいにすると、トータルの歳出はかなり抑制できて、これだけ歳出を抑制できるのではないかということです。

歳出を抑制できる場合は**資料12**に示す程度にしか歳出は増えません。そうすると、9.4兆円の隙間があっても、歳出削減をある意味で強力にやって、しかも経済再生ケースで収入がそこそこ増えれば、消費税10%のときに、2020年にほぼ財政再建ができるのではないかというのが、財務省を中心とした財政健全化を歳出削減中心でやろうという議論です。

これに対して、諮問会議では、歳出削減はやるとしても、ここまで強力にやらないで、高めの成長による税収増をもう少し考えて、経済再生ケースが実現できる場合はなんとか財政再建できるのではないかという考えです。

それが**資料10**の今年7月に改定した試算です。 歳出削減に関しては2月と同じで, 高齢化要因 で歳出の社会保障費は増えます。他の歳出は物 価上昇率で増えますので、歳出に関しては特に 踏み込んでいませんが、税収はもっと増えるだ ろうということで、その税収が増えれば黒字化 にかなり近づくというシナリオができます。だ から、歳出削減中心でいくか、或いは自然増収 をこれからもっと期待するか、この2つが当然 財政再建には有力です。

6. 2018年度の再評価

それで、当面は消費税を2017年4月に10%へ上げて、その後は何とか2020年まで大丈夫ではないかというのが、今の政府のシナリオです。そのときに、一応2018年に再評価しましょうというわけです。2018年に、プライマリーバランスの赤字1%が達成できるかどうか、再評価しましょうということになっています。

問題は、2018年に再評価して1%が達成できなかったときにどういう対応が取られるかということです。それに関しては、常識的に考えると2つのシナリオが考えられると思います。

1つは、2018年にプライマリーバランス赤字 1%が達成できないとすると、これは2020年にプライマリーバランスを 0%にするのも相当難しいので財政健全化目標を先延ばししようということです。2020年に無理にプライマリーバランスを 0%にする必要はないのではないかという議論が、当然出てくると思います。或いは、プライマリーバランスを 0%にすること自体目標としてやめよう、それ以外の目標に変えようということです。具体的には、例えば公債残高の GDP 比を何%にするなど別の形で別の目標にして、プライマリーバランスではない形で2020年により達成できそうな目標に変えるという方向があり得ます。

それからもう1つは、2020年にプライマリーバランス0%達成のためには、消費税10%のままではもう無理なので、消費税再引き上げを検討する、増税或いは歳出削減を検討するということになると思います。

また、2018年に健全化目標が達成され、その 後2020年にプライマリーバランスが均衡化した としても、実はそれだけでは十分ではありませ ん。2020年以降のことを考えると、プライマ リーバランスは黒字にしないと、公債残高を安 定的に引き下げることはできません。そうする と、2018年の段階でこの財政再建目標が達成で きない場合も、或いは達成できてそれが2020年 にもうまくいきそうだとしても、2020年代に入 ってからは消費税率の再々引き上げは現実的な 課題にならざるを得ないと思います。仮に、全 てがうまくいって2020年に健全化目標が達成さ れたとします。2020年以降は、消費税率が10% のままでもどんどん公債残高の GDP 比率は下 がると考えて良いでしょうか。これは結構楽観 的すぎるのではないでしょうか。

いずれにしても、2020年に入ってくると、 再々引き上げが現実的な課題にならざるを得な いのではないかということを、これからお話し したいと思います。

7. 消費税率10%で財政再建可能か

先ほどお話ししましたように、政府の今の1つのシナリオは、自然増収で財政再建ができるのではないかということです。消費税を10%に上げるとともに経済財政シナリオが実現すれば、2020年にほぼ基礎的財政収支が実現して、公債残高が安定的に下がります。これは、先ほどお話しした資料17の図です。これが今の政府の当面の戦略です。経済再生ケースが実現していれば何とか行くでしょうということです。

これは、結構厳しいという話をしたいと思います。2017年4月に消費税10%になったとして、それで財政再建可能かというと、達成のためには幾つかの前提条件があります。

まず、今まで再三出てきた経済再生ケースです。名目3%、実質2%を超える経済成長がこれからもずっと続くという高い経済成長が可能

かどうか、これが1つです。2番目は、経済成長が実現できたとして、政府が期待しているほどの自然増収が確保できるかどうかです。3番目は社会保障費が増えますから、それが本当に効率化で政府の想定とおり抑制できるのかどうかです。どうもそれらが怪しいとすると、政府は楽観すぎる予想をしているのではないか、それは政治的なバイアスがあるのではないかという話になります。

8. 高い経済成長は可能か

最初に、高い経済成長が実現可能かどうかということですが、実現にはかなりハードルは高いと思います。

まず、長期のことを考えますと、労働人口の減少の効果は結構厳しいです。日本は少子高齢化で人口はこれから減少します。特に働く世代の20代前半から60代前半までの働く世代の数がこれからどんどん減っていきます。そうすると、1人当たりのGDPはともかくとして、日本全体のGDPを考えると、これはやはり国民の数が問題になってきます。国民の数、特に労働人口の数が減少するとなると、高い成長を実現するのは相当難しいです。そのためには何が必要かというと、実は生産性です。イノベーションが起きないと、労働者の数が減りますから、1人当たりの生産性が増えない限りはトータルのGDPを増やすのは難しいです。

高いイノベーションが必要であり、そのために、アベノミクスの第三の矢の成長戦略が重要になります。ただ、アベノミクスの第三の矢の成長戦略は、さまざまな規制改革を打ち出していますが、多くのものは、いろいろな形で、1990年代以降実施されてきています。それが必ずしも具体的な成長率のプラスには結び付いていないので、イノベーションで高いハードルを克服するのは相当厳しいです。

従って、目標の実現は結構厳しいと考える必要があるのではないかと思います。その1つの

例が、最近アベノミクスが地方創生の方にかなりシフトしている点です。その地方創生というのは実は経済成長には必ずしもプラスに効きません。どういうことかというと、地方創生というのは基本的に国土の均衡ある発展と対応しているので、全ての国民がどこの地域に住んでもそれなりにきちんとした生活ができるということです。地域的な格差を是正しよう、東京オリンピックで東京だけが発展してもしょうがない、どこに住んでもきちんと生活のレベルを確保しましょうということです。企業は、アジアなどへどんどん工場を移転していってしまって、地方の産業がなかなか育たないのですが、そこに産業をもう1回再生しましょうということです。

これは、ある意味で安心・安全の選好なのです。どこに住んでいても日本の人が安心・安全に生活できるということです。それはそれで望ましいことですが、問題は、それが成長戦略と両立するかというと、これはまた話が別です。先進国では大体経済成長率は下がります。中国も10%を超える経済成長率が実現してきましたが、この大きな理由は、先進国から進んだ技術を移転するために工場を誘致することです。要するに、先に先進国が走っていれば、そこに追い付くのはある意味で非常に簡単です。

問題は、フロントランナーに立ってしまうと、そこから先に新しい経済成長を実現するのは非常に難しいです。日本の経済成長率がだんだん下がってきたのは、ある意味では自然な現象です。その下がってきた経済成長率を上げるためには、より新しい仕掛けが必要です。アメリカでここ10年ぐらい経済がある程度成長している、或いは今EUでギリシャの問題があって経済が成長していますが、それでも通貨統合の後ドイツをはじめとして経済が成長しているのは、かなりドラスチックなことをやっているからです。アメリカの場合は、移民をどんどん受け入れて、そこでいろいろな摩擦はあっても、有能な移民の方を中心に、IT関係で非常に伸ばしています。ヨーロッパも、国境をなく

して、基本的に域内の人の移動の制限をなくしていますから、ドイツへ東ヨーロッパ他いろいろなところから人が移るようになって、それで労働も増えて、全体としてよくなります。

それには、結構混乱もあります。従って、最初から安全・安心で地方も東京も両方豊かになりましょうというのは、スローガンとしては非常に結構ですが、実現するのは非常に難しいです。やはり新しい経済成長をするには最初は攻めて、伸ばせるところを伸ばす、ある意味では一極集中型でないと新しい経済成長というのは出来ません。一極集中である程度経済が活性化したら、その後その果実を日本全体へある程度配分するという形です。最初は攻めでいって、ある程度経済が成長した後守りに入るというのが経済成長の基本的なストーリーです。

日本の場合も、高度成長期は公共事業も、都市部を中心としたインフラが最初でした。最初の新幹線を造ったのも当然東京一大阪間です。その後全体として発展した後で新幹線網を全国に広げていきました。最近は北陸まで行きましたが、最初から北陸に造るわけにはいきません。最初に攻めの形で全体がある程度経済が発展すれば、その後守りに入れます。従って、今はそういう意味でアベノミクスの第三の矢というのは、基本的に攻めではないといろいろな成長戦略ができないのです。同時に地方創生をやろうとすると、この2つの両立はかなり難しい。だから、地方創生にウエートがかかればかかるほど、経済成長にかなり重荷になってくると思います。

9. 生産年齢人口の減少と経済成 長率

資料20の左上の図は10年ごとの日本の経済成長率で横の棒が、日本の経済成長率のトレンドです。景気の変動はありますが、60年代は10%程度が経済成長率のトレンドでした。それからだんだん下がってきて、最近はほぼ0%です。

これはある意味で仕方がない面もあります。日本が豊かになってきたということです。

それと同時に、資料20の左下の図は生産人口の推移です。この棒グラフは、生産人口の数で横棒は変化率です。生産人口というのは働ける人口ですが、昔は右肩上がりで増えています。成長率が増えているのですが、その成長率が下がってきて、最近は0%を下回り、1995年以降は生産可能人口が減っています。

日本の GDP 成長率の低下と生産年齢人口の減少の2つは相関があります。これを示したのが、経済成長率の要因分解です(資料20の右図)。この就業度変化率は、経済成長率に対してどのくらい労働人口が効いているかということです。昔は、経済成長率の1%ぐらいは労働人口が増えるということで説明できました。最近は経済成長率の足を引っ張る方向です。将来推計は人口に関してはできますから、労働人口が減るということは当然経済成長率をマイナスの方向に引っ張るということが予想されます。

それを相殺するのが、生産性の伸び率なので す。これは生産性、イノベーションです。昔は 非常にイノベーションがあり、かつ労働人口も 増えたので経済成長率はプラスだったのですが. だんだんイノベーションの大きさが減ってきて います。かつ、人口も減っていますので、経済 成長率はどんどん下がっています。今後、人口 はもちろん労働人口は日本の場合急速に減りま す。問題は、これを相殺するだけのイノベーシ ョンが増えるのかということです。政府の見通 しでは、イノベーションがもっと増えるだろう という前提なのです。その結果として、経済再 生ケースでプラス3%或いは2%の経済成長率 が実現するということですが、そこがどうも苦 しいです。自然体でいくと、実はイノベーショ ンはあまり増えず、0.5%程度だとすると、人 口が足を引っ張るのは1%を越えますので、単 純に相殺すると2030年代では経済成長率はマイ ナスになるのではないかと考えられます。従っ て、イノベーションが相当増えない限りは、実

は日本の経済成長率は3%どころかマイナスに なる可能性が高いです。

資料21の潜在成長率の推移のグラフのように 内閣府の前提というのは、生産性の上昇率がバ ブル期並みに高いということになっていますが、 本当にバブル期並みの2%ぐらいの生産性の上 昇があるのかどうかということです。また、資 本投入も、内閣府の推計ですと将来資本蓄積も 増えるだろうということが前提になっています が、日本の貯蓄率が下がっていますので外国か ら企業が来ないことにはなかなか資本蓄積も進 みません。生産性もバブル期並みに上がるかど うかというのは結構厳しいです。

従って、むしろ経済成長率マイナスも考えなければいけないのではないかと思います。経済再生ケースも労働人口が減少していますし、資本蓄積に関しては貯蓄率が低下していますので外国から企業が来ないことにはなかなか高い成長は難しいです。生産性に関しては、イノベーションが相当厳しいと思います。

特に労働人口の減少とイノベーションとは多 分相関があります。イノベーションというのは 新しい技術革新なので,これは先進的なものを 輸入する分に関しては特に人の数というのは問 題ないと思うのですが、新しいフロントラン ナーに立った国が新しいことをやるには、アメ リカのアップルにしてもグーグルにしても、非 常に革新的なことを考えるのは大体若い人がや るのです。若い人は変なことをやって失敗する こともあるけれども、その中でうまく成功すれ ば急激に伸びてしまうという世界です。若い人 が何か新しいことを考えるためには、その若い 人の中にいろいろなタイプの人がたくさんいて, 相互にいろいろなコミュニケーションを取った 中で新しいアイデアというのが生まれます。日 本の場合は移民が少ないので、同じような考え 方を持つ若い人ばかりになり、その数も減ると、 これはどうしてもイノベーションにはマイナス です。特に日本の場合は、昔ほどではありませ んが、相変わらず若い人はいわゆる安定志向で

す。最近で言うと公務員志向とか大企業志向は 相変わらず変わりませんので、労働人口が減少 し、かつ、日本は移民をなかなか受け入れない となると、イノベーションというのは結構厳し いです。そこが重要になっています。

10. 自然増収は期待できるか

それからもう1つ重要な点は、経済成長率が 実現できた場合に、自然増収が期待できるかと いう租税の税収弾性値です。これは GDP が 1%増えたときに税収が何%増えるかというこ とです。これを、1の近くと見るか、あるいは 1.5ぐらいとみるかということです。この値次 第で財政再計算のシナリオが変わってきます。 同じ経済成長率でも、租税弾性値を高く見れば 自然増収は高く出ます。消費税は比例税なので. ほぼ弾性値は1なのですが、法人税の弾性値は、 かなり変動します。最近法人税の弾性値は結構 高いのです。景気が回復するときには、今まで 法人税を払っていない企業が法人税を払い出し ますから、弾性値は高く出ます。法人税自体は フラットな税ですが、払っていない企業が払い 出しますと、急に税収が増えます。その意味で は、景気回復期には法人税の弾性値は非常に高 く出るのですが、ただ、いつまでも景気が回復 するかというと、景気がいいときと悪いときが 交互に実現しますので、経済再生ケースがあっ たとしても、その中でもいいときと悪いときが 当然あります。

景気が悪くなると当然弾性値は大きく下がりますから、中長期的にはそんなに大きな弾性値は期待できないだろうと思います。しかも、所得税に関しては、累進度は昔に比べてはるかに低下していますから、自然増収はあまり期待しない方がいいだろうと思います。経済財政諮問会議では若干高めに見ていますが、自然増収を高めに見てしまうと、そこで甘めの推計になってしまうという問題があります。

11. 歳出の効率化は可能か

それから財務省の推計で問題になると思うのは、歳出の効率化の可能性についてです。歳出の効率化はすべきですが、あまり国民に負担を求めず、少しだけ改革努力をすれば歳出の効率化ができると言ってしまうと、これはこれで甘い推計になってしまいます。

例えば、先ほど紹介した財務省の推計です。 日本の名目成長率は、直近まではほぼゼロインフレだったのです。黒田さんが日銀総裁になって2%のインフレを目標にしていますが、まだ2%は実現していません。政府の目標というのは、今後2%のインフレが実現するということで、経済再生ケースにしろ、ベースラインケースにしろ、名目成長率がある程度高いから税収も増えますという前提なのです。

インフレが起きたときに何が問題かというと、 社会保障費以外の歳出をほぼ横ばいで抑えられ るかということです。今まではインフレが起き ていないので横ばいで抑えられたのですが、今 後も横ばいで抑えられるかは結構厳しい話です。

例えば義務教育費ですが、小学校の先生の給 料というのは義務教育費では大きな額を占めて います。日本の教育費は、子どもの数が減って いるので自然体でいっても教育予算は減らすこ とができるのではないかということです。しか し、インフレが起きれば、当然公務員の賃金も それなりに上がりますから先生の給料も上がり ます。一方で子どもの数の減少に伴い、先生の 数を減らせば、トータルで教育費はインフレが あっても名目歳出をゼロにすることができるの ではないかという議論は当然成り立ちます。た だ、子どもの数が減っていても、いろいろ昔と 比べて問題のある子どもが増えていますから. なかなか教員の数を減らすことはできないかも しれません。しかも,50人学級,40人学級,30 人学級とクラスの単位を減らしています。1ク ラスの生徒の数を減らせば、1学年当たりの教 室の数が増えるため、子どもの数が減っても先生は減らせないということになり得るわけです。 従って少子化で子どもの数が減ったとしても、 先生の給料を減らして名目歳出を抑えることが できるかというのは非常に難しい問題です。

公共事業にしても、物価が上がれば資材価格 も上がります。資材コストが上がっても、名目 の公共事業費をこれから5年も6年も名目で一 定に抑えることができるかというと、事業量を 抑制しないといけません。もちろん人口が減っ ていますから、今までのインフラを全て抱える ことは必要なくて、現在のインフラの中でも人 がいないところはインフラ整備をやめて廃棄し ても構わないわけです。そうは言っても、人が ある程度住んでいる限りにおいては、いろいろ な自然災害の対応などせざるを得ません。人口 が減ったからといって、公共事業の事業量をそ れに応じて減らすわけにはいきません。そうす ると、公共事業の調達コストが上がれば名目歳 出は今までのようにゼロベースで抑制できるか。 抑制することが望ましいこともあり得ると思い ます。事業量を減らしたりすれば可能ですが、 それはそれで国民にはかなりの負担になります。 そういったことを全くなしに名目歳出増がゼロ にできるかというと、これは結構厳しいです。

安保法制が今話題になっていますが、安保法制の是非はともかくとして、尖閣問題等もあって、防衛費はここ数年増加しています。今後、インフレで防衛費の資材調達コストが上がるにも拘わらず、あるいは自衛官の給料を上げるにも拘わらず、名目で防衛費を抑えることができるのかというと、これもかなり非現実的な想定です。そういう意味では、他の歳出もゼロベースで抑えるのはかなり厳しいのです。

それから社会保障歳出も、実は2020年まで何とか抑えたとしても、2020年以降の方が問題です。社会保障歳出に関しては、実は医療と介護はある程度増えるのですが、年金が増えないというのが政府の公式な見解なのです。これは少し先になりますが、グラフを先走ってお見せし

ます。資料42は今後の社会保障費の推計です。 これは2010~2060年ぐらいの推計ですが,医療 も介護も実は高齢化で基本的には増えざるを得 ませんが,年金は増えないという前提になって います。年金が増えない大きな理由は,2017年 以降マクロ経済スライドが発動されて,年金給 付が1人当たり下がるというのが前提になって います。今の年金というのは,2017年までのあ と2年間は保険料が徐々に上がるのです。今ま では保険料が徐々に上がって,保険料が上がれ ばその分だけ収入が増えます。収入が増えれば 給付の方はそれほど減らさなくても何とか年金 財政が100年持つかもしれません。

ところが、2017年以降は保険料をそれ以上上 げないという前提になっています。2017年より 先は、厚生年金や国民年金などの保険料は頭打 ちで上げないということです。2004年の年金改 正でそう決まりました。それ自体は望ましいこ とだと思うのですが、問題は、2017年以降本格 的にマクロ経済スライドが発動されると1人当 たりの年金給付額が下がるのですが、それが政 治的に実現可能かどうかというのはまた別の話 です。今まで年金があまり下がっていないの で、2004年の年金改正の効果はそれほど政治的 に問題になっていません。しかし、2020年以降 になって本格的に年金のマクロ経済スライドが 効いて保険料はもう増えませんし、保険料を払 う労働人口も減りますから、収入はどんどん減 ります。アベノミクスが成功して株価が上昇し て積立金を運用しても、それでも限度はありま す。積立金が減少して2020年以降、年金の給付 水準が引き下げられたときに、政治的にはかな り抵抗があり、1人当たりの年金給付水準の引 き下げが延期されたり、凍結されたりする可能 性があり得ると思います。そうすると、高齢者 の数が増えますから年金給付は、マクロの額と しては増えざるを得ません。ここの問題は、政 治的には結構大きいです。最近も実はデフレの ときに名目的な年金は、本来物価スライド制で すから、下げるはずでしたが、下げていません。 年金を下げようと思うと高齢者の方が本当に反対しますから、今後本当に下げられるかどうかだと思います。

それから、医療も、現在の推計というのは現 状の医療費をベースに想定しているのですが、 最近の医療技術は大幅に技術革新が進んでいる ようです。最近のいろいろなニュースを見てい ますと, 医療技術が非常に革新して, ここ数年 遺伝子レベルで進み、平均寿命100年がそのう ちやってくるのではないかという話です。今や 日本は80年、90年ぐらいで世界のトップを走っ ていますが、あっという間に平均寿命が100年 になるという長寿化が実現します。そのために は、iPS細胞にしても何にしても、相当の医療 コストがかかります。医療技術の革新で今まで 難病とされていたがんなどが治り得る状況がか なり技術的には可能になってきます。それには 相当なコストがかかります。しかも、それを国 民全般に適用するとなると、 医療費は想定以上 にかかる可能性があります。これをどうするか というのは非常に大きな問題です。

今の推定ですと、80歳以上で1人当たりの医療費は増えるのですが、実は今後もっと増えるのは介護です。介護費用も、財源的には非常に問題です。現在は40歳以上の人が介護保険料を払っていますが、それでは全然足りなくなります。これから団塊の世代が85歳以上になってくると、介護費用は飛躍的に増えます。

そうすると、経済成長率や自然増収に関して は楽観的な推計で、しかも社会保障費あるいは その他歳出に関する抑制もかなり厳しいとなる と、どうも全体としてはかなり楽観的なのでは ないでしょうか。これは非常に大変で、この問 題は結構これからの財政問題を考えるときに深 刻な問題になると思います。

12. 楽観過ぎる予測

往々にして、今までの政府の財政再建議論と いうのは楽観的過ぎたのです。これはなぜかと いうと、財政再建の議論というのは国民にとっ て負担なので、どうしても景気が悪いときに財 政再建の議論はできず、景気がよくなり始めて 財政再建の議論ができます。景気がよくなり始 めると、今は景気がいいのだから、当然これは 日本の潜在的な成長率が高くなったと考え、今 後もこの成長率が続くと思うのです。今回の経 済再生計画もそうです。しかし、景気というの はいいときと悪いときがあるので、景気がよく なるとその後当然悪くなります。要するに、ト レンドとしての潜在成長率が上がったのではな くて、トレンドの上下で上がったり下がったり するのが景気なのです。景気循環はサイクルな ので、在庫循環のようにいいときもあれば悪い ときもあるのです。景気がよくなったからとい って、それは必ずしも潜在的な成長率が上がる ということではありません。

直近の景気回復を、潜在的な成長率の上昇と思いこみ、その後で景気が後退して困ってしまうという状況です。資料26で示すように今までの財政再建論議を見ますと、90年代に景気がよくなってきて、財政再建の議論をしました。その後景気が悪くなって駄目になりました。こういう形でこれから経済が成長しますと予想を組んだのですが、実は経済は悪くなりました。2000年代も骨太2006を策定する際には、2000年代前半にある程度景気がよくなったので、財政再建シナリオを描いて、この後また経済が回復するだろうと思ったのですが、リーマンショックもあって駄目になりました。その後も景気がよくなるときに東日本大震災もありました。

今回も景気がよくなって財政再建の議論が始まっています。今までの例を見ると、景気がよくなったときに右肩上がりの見通しを立てているのですが、立てた途端に景気が悪くなります。今回も立てた途端に景気が悪くなるかどうか分からないのですが、リーマンショックのような外的なものがなければ GDP も増えると思うのです。ただ、今中国が非常に不安定だし、またショックを受けるかもしれません。それがない

にしても、経済成長率に関しては今後日本は、 先ほど言いましたように人口減少の効果が効い てきますから、常識的には横ばいか、ひょっと したらまた下がるかもしれません。だから、一 本調子で上がるということを想定してやるとい うのはかなり甘めです。

13. 経済同友会の試算

財政再建化に関して最近参考になる試算から が経済同友会から出ましたので、それを紹介し たいと思います(資料27)。

今年の夏に出た推計ですが、経済同友会が四 つのシナリオを想定しています。政府のシナリ オは、Aの名目3%、実質2%という再生シ ナリオです。Dは名目0%,成長0%という一 番悪いものです。C が名目1%, 実質0.5%で, これはほぼ実力ベースだろうということです。 社会保障歳出削減に関しても、A は政府のシ ナリオに沿って社会保障を下げています。Cに 関してはあまり削減しません。Dに関してはさ らに増えるとしています。消費税に関しては、 Cでは10%に引き上げて、それ以外は今の政府 と同じスタンスです。A に関しては、10%に 引き上げた後でさらに17%まで引き上げるとい う、相当増税に踏み込んだシナリオです。B は その中間で、10%に引き下げた後、13%まで引 き上げるとしています。

Aは、経済成長は政府の再生シナリオのようにうまくいって、歳出削減もうまくいって、かつ消費税を17%まで引き上げます。従って歳出削減と増税がうまくいって、かつ経済もうまく再生しているケースです。

Cは、政府の現状の消費税のシナリオで、ただ歳出削減に関してはあまりうまくいかなくて、経済成長率もほぼ実力ベースです。Dは引き上げもかなわなくて何とかということです。私見では日本の現状はCとDの間ぐらいかなという感じがしています。Cでもちょっと楽観的かなという感じがしますが、いずれにしてもこれ

らのシナリオでどうなっているかというのが, 経済同友会の試算です。

Aは一番楽観的なケースで、確かにAのケースだと公債残高はどんどん下がっていきます。これは経済が再生して、かつ歳出も抑制されて、かつ消費税も17%まで上げるということなので、消費税も17%まで上げて経済がずっと再生していけば、財政再建は何とかなります。

Bのケースでは、ほぼ現状でぎりぎり財政再建で、公債残高が安定的になります。経済がそこそこ再生して、消費税は10%から13%まで上げます。従って、ある程度の財政再建とある程度の経済再生が実現すれば、何とか現状レベルで公債残高の GDP 比で安定可能が出てきます。

CとDは発散するケースでこれは財政破綻です。現状維持で消費税を10%のままで経済成長が実現できないとすると、財政的には破綻します。公債残高が増加して、いずれ賄い切れなくなるということだと思います。この同友会の試算は、政府の中期展望よりはより現実的な前提の下に、特にCやDというのはかなり現実的です。逆に言うと、このCやDが現実的だとすると、消費税を増税しないと持ちません。

資料28で示すように17%まで上げても実は経 済再生しないと駄目なのです。だから、経済が 再生しないと17%でも難しいです。

14. 財政健全化への課題

その意味で財政再建への課題というのは相当厳しくて、経済成長率がマイナスになるとほとんどアウトです。経済成長率がマイナスになっても財政再建をしようとすると、社会保障費を相当抑制するか、あるいは消費税率の引き上げです。私の計算だと消費税率は30%でも足りません。25%が現在の世界最高水準ですが、経済成長率がマイナスですと消費税率は30%でも足りないぐらい大増税が控えているということになります。

もう1つは、社会保障費の抑制ですが、特に

2020年以降は深刻な高齢化が来ますから、年金・医療・介護はどちらにとってもこの問題は今よりもはるかに深刻です。まだ団塊の世代の方は65~70歳前後ですが、あと10年ぐらいで75歳を超えます。そのときの日本の経済成長率は多分マイナスになっています。よほどのイノベーションがない限りマイナスになっていると思います。マイナスの経済成長率で、後期高齢者である団塊の世代の方の医療・介護・年金をどう支えていくかというのは、非常に大変で、それが分かっている以上早めに何とか手を打たないといけないということです。

しかも、現在まだなんとか財政が持っている のは金利が低いからです。これはご存じのよう に、日銀が異次元の金融緩和政策で国債を日銀 がほとんど一人で買っているためです。日銀が 国債を買えれば国債の需要がありますから、金 利が上がらないということです。いつまでも日 銀が国債をずっと買えるのかというと、これも 限度があります。要は金融政策の出口戦略の話 です。出口戦略が実現すると金利は上昇します。 従って経済同友会の試算でも、日銀はいつまで も国債を買い続けられないということで、いず れは金利は上がるだろうという想定になってい ます。実際に金利が上がり始めたときに経済が 成長していればいいのですが、金利が上がり始 めているのに経済が成長しないと、これはある 意味最悪の状況です。要するに、経済が成長し ないということは税収が増えないので、税収が 増えないときに金利あるいは利払いがどんどん 増えてしまいます。日銀がいつまでも国債を買 っているわけではないので、金利の上昇圧力は、 長期で考えると結構厳しいです。

経済成長率がマイナスになったときに金利の 上昇圧力というのがあります。そうすると早め に財政再建を打つ必要があるのです。実は財政 再建をやるときは消費税の増税にしても歳出削 減にしてもコストですから、国民は反対します。 嫌なことを先送りすると、重荷が増えてしまい ます。それを今解決しようとすると大変なのだ という形で、政治的には先送りしてしまうこと になります。

また、仮に財政が再建されたとしても、実は 社会保障制度には問題が残るのです。これはな ぜかというと、賦課方式なので、仮に財政なり 社会保障が持続可能になったとしても、若い人 から見ると世代間の不公平は残ります。どうい うことかというと、自分が若いときに払う保険 料と自分たちが年を取ったときにもらう給付と の関係は、依然として人口が減って経済成長が 低迷している限り、世代別に見ると若い人ほど 損するのです。これは財政状況、あるいは社会 保障制度がマクロで財政の収支が均衡していて も回避できない問題です。その意味では、社会 保障制度に早めに賦課方式ではない積立的な要 因を早めに入れないと、持たないと思います。

15. 財政構造改革遅れの理由

財政構造改革が進まなかった原因の1つは連立政権という政治的な不安定要因です。連立政権では財政赤字は増えます。これは日本に限りません。日本が90年代に入って財政赤字が増えたのは、幸か不幸か日本は90年代以降自民党の一党支配から脱却して、連立政権になったからです。今も自公政権ですが、連立政権というのは国際的に見ても財政赤字に関しては甘いのです。なぜかというと、連立政権だと政権の枠組みが非常に不透明になるので、直近の選挙のことを非常に意識します。直近の選挙のことを意識すると、ばらまきになりやすいのです。長期安定政権だと、長期的なことも視野に入れて経済運営ができるのですが、どうも連立政権だと、目先のことに関心が行きます。

それからもう1つは、情報の非対称性です。 政府あるいは財務省が「財政再建が必要だ。日本の財政が厳しい」と言っても、国民はそれを 真に受けません。「政府の言っていることはう そがある。どこかに隠し財産があるのではない か。だから財政再建は何も国民が痛みを伴わな くても、例えば公務員が給料をカットすれば、あるいは議員の定数を削減すれば実現できるのではないか」ということです。マスコミは常に官僚、政治家をたたきます。官僚さえたたいておけば財政再建できるのではないかということですが、そのレベルの財政状況ではないところが深刻なのです。

ただ、いったん民主党政権になってかなり情報の非対称性は緩和されたと思います。あのとき、民主党は特別会計を少しいじれば数十兆円のお金が出てくるということで事業仕分けをしたわけですが、その数十兆円のお金は出てきませんでした。そして三党合意で消費税の引き上げに追い込まれました。それはある意味で民主党の公約違反ではあったのです。しかし、国民から見れば、民主党があれだけ頑張ったのだけれど消費税を増税せざるを得なかったということは、やはり財政状況が悪いのだろうと思う。昔に比べたら消費税増税に対する国民の反発は、相対的には低くなっています。情報の非対称性はだいぶ緩和されたと思います。

ただ、それでもただ乗りのメリット、誘因はあります。要するに、自分が払うコストと自分がもらう便益との間の乖離が出てきます。特に財政再建というのは将来への負担の転化であるにもかかわらず、将来世代の人は意思決定に関わらないので、どうしても嫌なことは先送りするということがあります。

また、先ほども言いましたが、不況期に財政 再建をやろうというのはなかなか難しく、消費 税を引き上げるときにはマクロ条項というのが 入っています。この前消費税引き上げ時期の延 期を決定したときに、マクロ経済がよくないか ら消費税引上げを延期しましたと言ったのです。 マクロ経済状況を消費税引き上げと絡めると議 論は迷走します。なぜかというと、今不況だか ら財政再建をやめましょうということですが、 それは今よりも将来の方が経済状況がよくなる ということが前提になっています。しかし本当 に先送りして経済がよくなるかというと、先ほ どお話ししましたように長期的には経済成長はマイナスになるので、そこはかなり難しいです。特に不況期に財政再建ではなくて景気対策をやると、どうしても補正予算でばらまきになってしまいますので、無駄な予算が大きくなって、結果として将来に禍根を残します。

財政状況がいいときや借金を抱えていないときの不況期というのは財政出動してもいいのです。アベノミクスの第二の矢というのは不況期に財政出動しましょうということです。それは、借金を抱えていない国では問題ありません。いわゆる標準的なケインズ政策です。しかし、借金を抱えている国では、むしろ不況期であっても財政再建に乗り出した方がいいということがあります。あるいは、逆に不況期に財政出動するのだったら、景気のいいときに徹底的に財政あります。それをしないで、不況期に借金がたまっているのだけれども財政再建しないで財政出動しましょうというのは、ちょっと無理があります。

結果として、不況期に財政再建するのは非常に難しいです。そうは言っても、やはり財政再建のための消費税増税に関しては、あらかじめルールで決めておいた方がいいのではないかと思います。マクロ条項で景気がいいかどうかを判断してその都度決めるのではなくて、ある程度のスケジュールであらかじめ決めて、粛々といかなるマクロ環境でもやるのだということにコミットした方がいいと思います。

なぜかというと、財政再建のルールを設定しないまま景気回復や消費税増税による税収増があるとその税収分を歳出の増加の方に使うインセンティブが出てくるからです。財政状況の改善分に対して社会保障の充実や公共事業への支出増など、いろいろな要求が出てきます。今までの日本の状況を見ても、財政状況がよくなると、結果として財政規律は緩みがちです。従って、財政規律が緩まないように、経済状況が善し悪しにかかわらず、事前に財政ルールとして粛々と財政再建をしますというのが望ましいだ

ろうと思います。

消費税の増税はマクロ経済環境の条件とは無関係に行うべきです。次回、8%から10%に上げるときにも、政府は今のところマクロ経済環境を考慮に入れてないと言っていますが、そうは言っても、何が起こるか分かりません。経済環境が悪いからと言ってまた延期するかもしれません。とにかく、消費税増税というのは短期的な話なのです。景気対策というのは短期的な変動の話なので、これは金融政策やあるいは財政で言うと自動安定化措置とか、あるいは時限の補正予算等で対応すべき話であって、消費税の税率の上げ下げを景気対策としてやるというのは、ちょっと政策の割り当てとしても問題かなと思います。

16. 2020年以降の課題

2020年以降の話では、東京オリンピックの重荷が結構今後効いてきます。ギリシャもオリンピックの後、財政状況が悪くなりました。東京オリンピックまでには何とか国民もそれなりに頑張れるかもしれませんが、オリンピックの後の反動で、企業やあるいは消費者のマインドも、熱気が薄れるとその疲れでマイナスになる可能性もあります。

それから、エネルギー資源の安定供給もこれから中長期には結構問題です。ようやく原発も1つだけ稼働しましたが、エネルギー供給が問題になっていないのは石油価格が下がっているからです。長期的にずっと石油価格が下がって、アメリカ等のシェールガスが安定的に供給されるかどうかはまだ分かりません。国際的に政治情勢が非常に不安定ですから、石油価格が上がり出すと、日本の場合は原発に頼れないため、これは非常に大きな問題になります。

17. 消費税増税の費用便益分析

これからは消費税の話になります。消費税増

税の話をするときに必ず問題になるのは、消費 税は負担が大きいから駄目だという政治的な話 です。では、消費税増税の負担が本当に大きい のかどうかという点と、増税のメリットを無視 してもいいのかどうか、世代間公平をどう考え るかという点です。

消費税増税の負担が大きいのかどうかを考え ますと、増税はどんな増税であってももちろん コストになりますが、なぜ消費税の増税だけや り玉に挙がるのかということです。要するに、 同じ税収を増税で確保するとして、消費税の増 税は他の増税と比較して特別に問題かどうかと いうことです。消費税と同じように課税ベース が広いのは所得税です。所得税を増税しても消 費者のこうむる負担感やマクロ経済に及ぼす効 果はほとんど同じです。消費税を増税した時だ け消費が抑制されるのではなくて、所得税を増 税しても消費が抑制されます。言い方をかえる と所得税を増税したら、勤労意欲が抑制される のだったら、消費税を増税しても勤労意欲は抑 制されます。要するに、何のために働くかとい うと、それは稼いで消費するために働くわけで す。稼いだものを消費する段階で消費税増税を かければ、せっかく稼ぐことの意味がないので、 その限りではそれは勤労意欲を抑制します。

従って、所得税と消費税はほとんど同じ税なのに、なぜ消費税だけ負担が多いという話でやり玉に挙がるのか、これが1つのポイントです。これは、経済学では等価定理と言われています。

18. 等価定理

等価定理とは何かというと、消費税と所得税は同じ税であるということです。これは簡単に言うと、何のために稼ぐかというと、消費するためです。差し当たっては貯蓄の話は無視します。貯蓄を無視する理由は、貯蓄の目的が、将来消費するためであるので一生の間を考えると稼いだものは全部使っているはずだという考え方です。所得は全部消費します。資料45で示す

ように所得税というのは、所得の段階で Tw という所得税率がかかります。一方、消費税は消費の段階で上乗せしますので(1+Tc)です。従って、(1+Tc)が消費額にかかって、(1-Tw)に所得がかかっています。1/(1+Tc) と(1-Tw)は同じです。例えば所得税 Tw が0.2だとすると、ここは1-0.2だから0.8です。ここが0.8だということは、消費税が25%だと1.25分の1ですから、これも0.8なのです。だから、所得税20%と消費税25%は同じ税です。

要するに課税ベースが同じなので、消費に上乗せして掛けるのと所得から差し引くのでどちらも同じなので、消費税25%というのは比例的に所得税20%を掛けるのと論理的には同じなのです。従って、税収一定の下で所得税と消費税の組み合わせを変えても、直間比率を変えるだけでマクロ的には何の効果もありません。ただし、これは比例税を前提としています。また、一生の数字を考えると、稼いだ所得は消費の他に貯蓄になります。一生の間での貯蓄というのは遺産です。遺産を入れてしまうと所得税というのは消費額と遺産額になりますから、遺産が入ってきます。従って、遺産も消費税の課税ベースに入れてしまうと、この2つは比例税であれば同じということです。

実際には所得税は累進的な税であり、課税最低限もありますから違います。ただ、平均的な人から見ると所得税の税率は一生の間でそんなに自分が直面する税率は変わりません。従って、マクロ的にはそんなに変わらないはずです。その意味では97年に消費税を3%から5%に上げたときは税収中立で、所得税を減税したのですが、消費税を上げたことの効果というのはあまりマクロ経済にはありませんでした。あのとき景気が悪くなったのは、消費税を上げたことよりは、アジア金融不安の効果が大きかったのです。

去年消費税を5%から8%に上げたときは、 ネットで増税したので、確かに消費にはマイナ スです。でも、別に消費税だからではなくて、 所得税であれ何であれ、ネットで増税すれば、 どの税であっても直近のマクロ経済にはマイナ スになります。その意味で、消費税の増税が駄 目だったら、所得税を増税してもいいわけです。 課税最低限を引き下げる、課税ベースを広げる、 或いは税率を上げるなどが考えられます。消費 税が政治的に大変だったら、所得税に関して配 偶者控除の見直し議論などが行われていますが、 そういうものもやっていいわけです。

19. 景気調整の機能

ただ、所得税と消費税は、景気に対しては若 干異なります。なぜかというと、景気が変動し たときに所得は変動しますが、消費はあまり変 動しないので、景気変動に関して、消費税の方 が安定的な税収です。そうすると、政府から見 ると安定的な税収が確保できるのは、非常にい いことです。歳出は景気が変動しても安定的に 社会保障費などは出さないといけないので、政 府から見ると予算編成するときに消費税の方が 実は望ましいです。

ところが、家計から見ると、景気が悪いときでも消費はしなければいけないので、そうすると消費税への負担感は高まります。景気が悪いときは所得は落ち込みますから、所得税は減少します。逆に景気のいいときは、まとめて所得税を払い、消費税への負担感は低下します。従って、消費税というのは、家計にとって見るとあまりいい財源ではありません。政府にとってはいい財源だということで、差があります。

家計にとって消費税が悪いというのは、特に 貯蓄がない家計に対してです。貯蓄のある家計 だったら、消費税の増税分は貯蓄を切り崩せば 対応でき、それも景気がいいときには消費税は それほど増加しないので貯蓄にまわせます。こ れはいわゆる経済学といっても、流動性制約に 引っ掛かっているだけです。その日暮らしで所 得を全て消費に回しているような、貯蓄できな いような家計にとって見ると、消費税というのは結構厳しい税なのです。所得の低い人にとって見ると景気の悪いときに収入が減る一方、消費はそれなりにしなければいけないため、相対的に重荷がかかりますから、そういう人たちに対しては、何らかの対策が必要です。普通の人に関してはそんなに差がないので、あまり気にする必要はないのではないかと思います。

20. 増税のメリット

それからもう1つは、何であれ増税にはメリットがあります。何のために増税するかというと、メリットがあるからです。これはどういうことかと言うと、増税しなければ借金します。増税するということは借金をやめるということなので、増税のメリットは、借金のデメリットと裏腹な関係にあります。これは現在と将来のどちらが経済的に恵まれているかという問題になります。従って、将来先送りするのが望ましいとするならば、財政赤字を出しても構いません。逆に、早めに増税するのがいいとすれば、これは増税した方がいいのです。

21. 世代間公平をどう考えるか

この判断基準は、財政の維持可能性と世代間の公平性です。どの世代が経済的に恵まれているかどうかということと、今増税しないとなると財政が破綻するかどうかということです。日本の場合、今増税しないと財政破綻の可能性が非常に高いということです。それから、世代間の公平性の観点から見て、やはり将来の方が厳しいだろうというこの認識を持つかどうかの問題です。現在よりも将来の方がマクロ経済環境が厳しいのだったら、今増税した方がいいです。それをやめると将来増税です。高度成長期は若い人の賃金が上がってきて、将来の方は恵まれた経済環境にあるということは分かっています。従って、高度成長期に借金するというのは非常

にいいことです。実際日本も1965年以降借金し たのです。

問題は、これからの経済成長低迷期、かつ人口が減少しているとき、しかも賦課方式の社会保障を取って、財政が均衡していても若い人の負担が重くなるという前提のときに、さらに経済成長率がマイナスということは賃金がこれから下がるかもしれないというときに、増税を先送りするメリットはありません。これは、現在と将来のどちらを重視するかという問題です。

時間に関する割引率というのは、現在と将来世代の人のどちらをより重視するかということです。割引率がプラスだというのは、基本的に将来の人を今よりはそんなに考えない。割引率が高ければ高いほど将来のことはあまり考えないで、今の方が大事だということです。一方、利子率というのは、逆に将来に先送りした方がメリットがあるということです。ですから、貯蓄して将来先送りすると、利子率分だけメリットがあるわけです。

22. 時間に関する割引率と利子率

逆にいうと、公債を借金で先送りすると金利がその分増えるので、将来先送りすることのデメリットにもなります。そうすると、割引率が非常に高いとすると、現在が大事だということです。しかも利子率が小さいとすると、借金が将来先送りしてもいいということです。先送りすることは、デメリットも少ないし、メリットも大きいです。しかし、逆に将来の方が大変だということで、みんなが将来のことを考えて割引率が下がって、かつ金利が上がっているときには、公債発行を抑制する必要があります。

国民の割引率と政治家の割引率が乖離しているのが問題で、政治家がかなり選挙対策のことを考えて直近のことしか考えないので、国民の方はもう少し将来のことも考えて、もう少し財政再建をちゃんとした方がいいのではないかと思っていても、政治家がばらまきのことしか考

えていないとなると問題です。要するに, 現在 と将来の割引率の問題です。

23. 世代間の対立

消費税は現在と将来との世代間の問題になりますが、もう1つの消費税の世代間の対立として消費税を増税したときの高齢者というのは必ず損をします。なぜかというと、高齢者にとっては、もう働けないわけですから所得がなく、消費しかありません。消費しかないということは、それに対して増税されるということは非常に困るのです。若い人から見ると、消費税は増税されても徐々に負担が発生しますから、若い人は準備ができます。しかし、高齢者にとって見ると、消費税増税は必ず負担になるので、その意味で当然高齢者からの反対意見というのは多くなります。逆に、その分だけ将来世代の人が得になるということを考えないといけません。

24. 消費税と軽減税率

消費税の軽減税率の話が最近にわかに話題に なっていますので、軽減税率の話に移りたいと 思います。

そもそも消費税を上げるときになぜ軽減税率 を入れなければいけないかというと所得のない 人もそれなりに消費しなければいけませんから, 所得税に比べて消費税は低所得者にとっては結 構厳しい税であるのは確かで,それなりの低所 得者対策というものが必要です。

ただ、軽減税率で低所得者対策ができるのかというと、これは限界があります。公明党が軽減税率導入を低所得者対策ということで主張しており、財務省案も出ましたが、食料品が軽減税率の主要な対象です。確かに低所得者の人も食料品を買いますが、そうではない人も食料品を買います。中高所得者の人も食料品を買うので、その意味で食料品を軽減税率にしますと、全ての人にメリットが及び、低所得者対策とし

ては非常にあいまいな対策になります。

今回の財務省案というのは、軽減税率を事実上は入れなくて、10%なら10%を全てに課税して、その後食料品に関してはITのマイナンバーで食料品を買ったかどうかをチェックして、それを1年間合算して、その合算額に関して8%から10%の2%分を後で還付するという案です。この案自体は、執行上の問題はともかくとして、理論的には8%の軽減税率を食料品に掛けるのと全く同じです。それは還付して後でもらうのか、それとも消費者が食料品を買う段階で8%で買うのかはともかくとして、全ての食料品が還付対象になって、完全にその2%分が後で返ってきますので論理的にはどちらであっても消費者の負担分は全く同じです。

それをなぜマイナンバーで実施することに財務省がこだわっているかというのは、執行上のコストです。軽減税率や複数税率を入れるとインボイス等の問題も含めて、事業者が消費税を納税するときに非常に複雑になって、これをきちんと納税できるかどうか分かりません。この問題は、インボイスを入れないと無理だという話になって、インボイスを入れるとなったらこれは大変だということです。それで、複数税率の話をやめて、かつ軽減税率と実質的に同じ効果を持たせようとすると、消費者の段階で2%を還付させようという話になります。それはそれで非常に筋が通ります。

ただ、問題は、全ての食料品を買うときに全ての国民がマイナンバーのカードを持ってそれをチェックして、それを個人別に集計して後で還付するという、IT上できなくはないと思いますが、非常に手間暇をかけてやるだけのメリットがあるのかどうかという話です。しかも、軽減税率の大きな目的が低所得者対策であれば、低所得者だけにやればいい。現在の財務省案は、年間1人4,000円までという上限で、それ以上の食料品に関しては還付しないということです。これは事実上、低所得者の人のターゲットに関して還付するということと同じです。

そのため、軽減税率という言葉は使わないで、還付制度だと言ってしまえばそれですっきりすると思います。そのときに、4,000円の制限を付けるのだったら、ほとんどの人は4,000円を超えるので、マイナンバーでいちいち登録をさせるなどという手続きを全部やめて、4,000円を低所得者の人に配るだけで済みます。そうすると、全てのIT関係のごちゃごちゃした話は済んでしまいます。それは、現在も簡素な給付措置で低所得者の人に対してやっている話です。それを続ければいい話です。

多分財務省の考えはそれを続けたいのです。 その代替案としてこういう複雑なことを出すと とても無理だから、結果としていろいろな案を 出したけれど無理なので、最終的には現在の簡 素な給付措置でいくしかないでしょうという落 としどころを見込んで、あえて複雑だけど非常 に包括的な案を出してみて、これが実現できる かどうか、皆さんで議論してくださいというく せ球を投げたという気がします。現実的には、 非常に複雑なことをやらなくても、低所得者に 給付すればこの話は済む話です。

そのときに、特に食料品に限定する必要はありません。要するに、低所得の人が生活に必要なものは食料だけではなくて、全てのものですから、それに対してある一定のお金を給付すればいい。食料品に限定する必然性は一切ありません。食料品は、高額所得者の方がたくさん消費していますから、食料品に限定する意味は全くありません。

むしろ、消費税に関して考慮すべき点は、耐 久消費財の攪乱効果が非常に大きいと思います。 これは駆け込み需要と反動ということです。在 庫で持てるものは、消費税が上がる前に買った 方が得なので、急に買います。その後、消費税 が上がったあとはパタッと需要が減ります。駆 け込み需要と反動減は、ある程度の在庫変動で 対応できるものであったらそんなに経済に悪影 響はないのですが、耐久消費財、特に住宅や車 のように大きな耐久消費財だと、駆け込み需要 と反動が非常に大きくなります。これは、資源 配分上大きな問題になります。

例えば消費税が上がる前に住宅と車の注文が 殺到します。そうすると、どうしても業者とし てはそのときに納品しなければいけないので. 住宅とか車をたくさん作ります。そのように作 るためには、それなりの資源も人も機材も要る わけです。それで、たくさん作った後消費税が 増税された後で、その反動減で需要がなくなり ます。そうすると、今まで準備した資源や人が 余ってしまいます。本来であれば、安定的に経 済活動をするのが望ましい。車であっても住宅 であっても、安定的に需要があることです。要 するに、景気変動というのはならすのが望まし いです。なぜ景気安定化政策を取るかというと. 景気が過熱すると、その時期一時的に集中的に 資源や物が要ったり人が残業したり、機械をい っぱい使ってしまうので、余計にコストが上が るわけです。景気が悪いときには余ってしまっ て非常にロスです。

従って、景気変動をならすには、安定的に人 や資源を有効に生産に投入することが長期的に 望ましい。そうすると、駆け込み需要と反動も なるべく抑える方向が望ましい。ここで住宅の 例を挙げていますが、住宅もやはり駆け込み需 要と反動が非常に大きくなったので、これはな るべくなくす方向にした方が良いと思います。

それはどういうことかというと、耐久消費財を消費するときに、現在は購入時にまとめて消費税を納税しています。しかし、耐久消費財というのは買ったときだけ消費しているのではなくて、ずっと消費します。耐久消費財の納税方法は、いわゆる固定資産税のような形で資産を持っている段階の課税に考え直した方がいいではないかと思います。消費税を増税するときに、耐久消費財に対する駆け込み需要と反動というのは今後も常に起きますので、これらの対策をどうするかというは非常に重要です。



25. 財政再建と消費税

世代間或いは世代内でも受益と負担の乖離があるとどうしても財政赤字というのは増えざるを得ない中で財政再建と消費税の問題は、受益と負担の乖離をなるべくなくすことが必要です。10年後、20年後に消費税大増税を迫られると、そこでの若い世代というのは非常に大変です。早めに世代が今の高齢者も含めてなるべく負担を求められるうちに増税することです。

もし、消費税の増税が政治的に無理であれば、なるべく早めに所得税の課税ベースを拡大するということです。いずれにしても、消費税を含めて、増税のための環境整備が必要です。消費税の軽減税率への対応としてマイナンバー制度が注目されていますが、やはりマイナンバー制

度をきちんと活用して、取るべき人からちゃんと税金を取っていくということです。また貧しい人にきちんと税金が行き渡り、必要な人に税金が入っているということです。政府への信頼感は、資産、所得をきちんと捕捉するというのが大前提ですから、マイナンバーを入れていずれは資産を完全に捕捉します。北欧諸国はそれが完全にできているので、あれだけ充実した社会保障制度或いはその背後には増税も何とか国民は合意できています。従ってマイナンバー制度の活用に関しては、プライバシー等の問題も含めて、マイナンバーに関わるいろいろな懸念を払拭する必要があります。

26. ふるさと納税の落とし穴

最後の話題に移ります。私はふるさと納税を

非常に危惧しています。なぜかというと、最近 ふるさと納税で自動車やパソコンを景品に出す など数十万円オーダーのふるさと納税を出して いる自治体が出てきて、ふるさと納税が過熱し ているのですが、これは非常にまずい状況です。 総務省はふるさと納税を今度企業に関しても法 人税にも入れようという話をしています。

ふるさと納税では、受ける自治体はその分寄付が入りますからプラスです。それから、寄付者も2,000円の控除以外は全部住民税が控除されますから、プラスです。2,000円払えば自動車がもらえるとかノートパソコンがもらえるというなら、これは50万円でも100万円でも寄付します。寄付を受け取る自治体は、100万円もらっても50万円の景品を出せばネットで50万円もらえますから、受け取る自治体は必ず得します。その地産の業者もお米なども、自分たちのものが買ってもらえるので、得をするわけです。だから、受ける自治体も寄付する人も、それからその自治体の生産者も全部得をしてみんな得をしているように見えて、こちらの方だけ、マスコミ等で言われているのです。

しかしみんなが得する話というのはない。裏 (つまり、損をする人)が絶対あります。裏と いうのは何かというと、寄付する人の居住する 自治体は税収が減るはずです。住民税が本来そ こに行かなくて、別の自治体に行っているわけ ですから、寄付する人の自治体はマイナスにな って税収が減っているわけです。税収が減れば、 本来であればその自治体の行政サービスが悪く なるはずです。悪くなるから、寄付する人は自 分の寄付が増えると自分の居住地での行政サービスが悪くなってもいいから寄付するのだということであれば、これは受益と負担が連動しています。実はここが全然出てきません。

なぜかというと、 寄付する人の自治体の税収 が減ると、その分交付税が増えるわけです。国 がその分補填しています。全部ではないにして も、補填しています。従って、寄付した人が居 住する自治体はあまりふるさと納税に関して文 句を言いません。国も, あまりコスト面を言わ ないのはなぜかというと、税収が減っても財政 赤字の負担を先送りできているからです。だか ら、実質的に損しているのは、将来世代の人の 可能性が非常に高いです。この人たちは、財政 赤字の話と全く同じで、世の中に出てこないの で、文句は言えません。結果として、寄付を受 ける自治体の人や寄付をもらう寄付者だけが得 をして、これがどこの自治体に寄付するといく らもうかるかという話がマスコミでどんどん流 れて、こちらが非常に人気になっているという. 悪い状況が日本で生まれていると思います。こ れは、日本の財政規律が悪くなっている1つの 典型だと思います。

これも含めて、中長期の視点から、特に将来 世代の人も考えた財政再建、或いは増税の話を 議論してほしいと思います。それから、税制改 革もそういった視点から議論して、ふるさと納 税のような訳の分からないものを拡充しない方 向にいっていただきたい。私の講演は大体この ぐらいにしたいと思います。

財政再建と消費税増税

井堀利宏

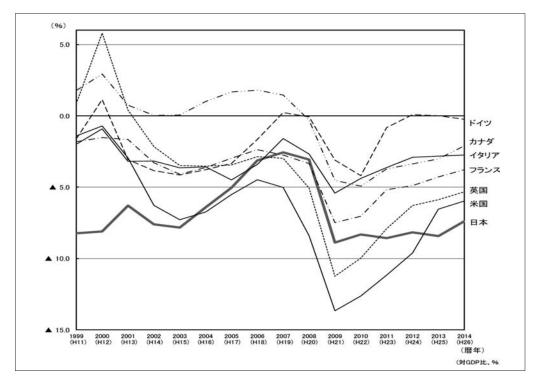
政策研究大学院大学

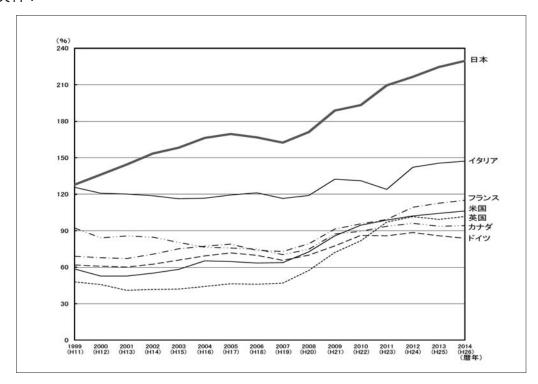
2015年9月16日

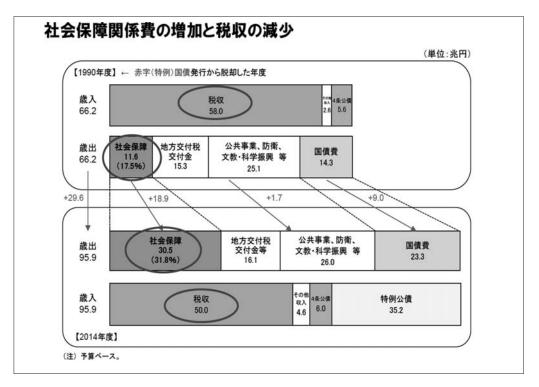
資料2

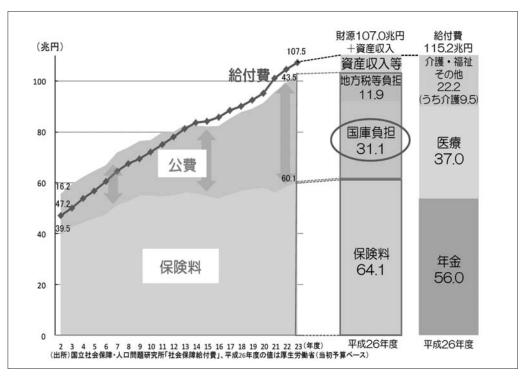
財政健全化戦略

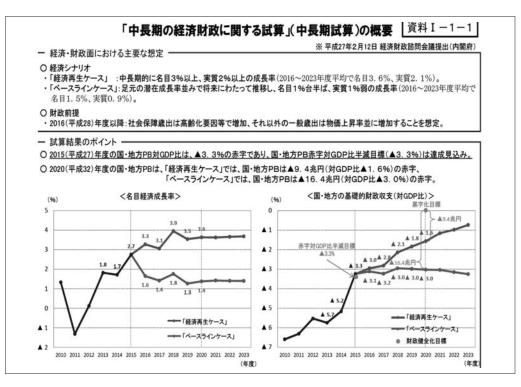
- 2014年4月:消費税率の5%から8%への引き上げ
- 2014年12月:消費税率再引き上げの延期と総選挙
- 2015年2月:中長期の試算
- ・ 2015年夏:健全化戦略の再構築
- 2015年度予算: PB半減目標の達成?
- 2017年4月:消費税率10%への再引き上げ?
- 2018年度:健全化の進展を再検討(PB対GDP比1%が 目標)
- 2020年度予算:PB均衡化の達成

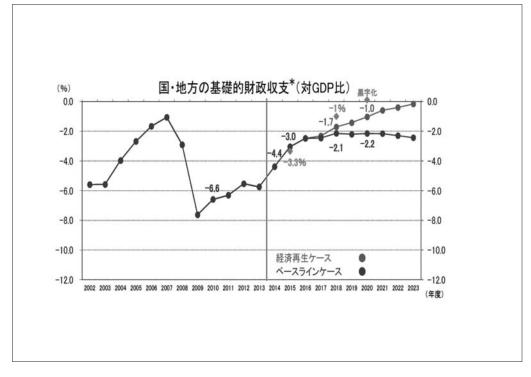


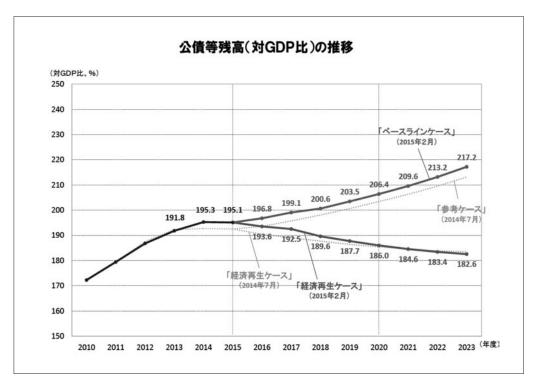


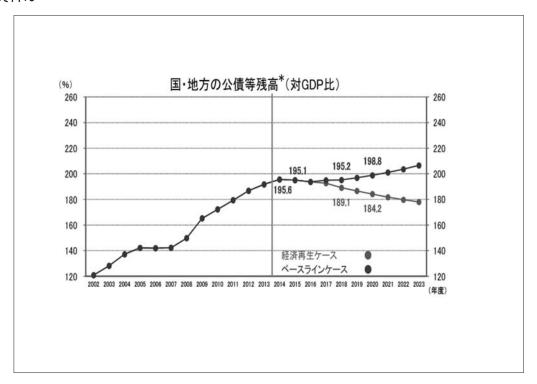


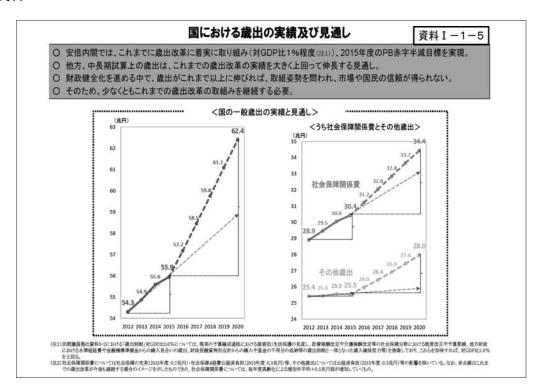


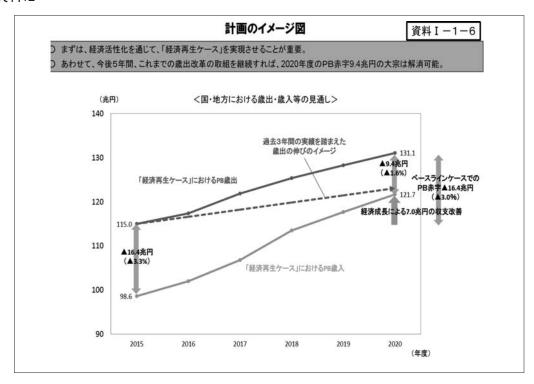












当面の戦略

- ・ 消費税率は10%で凍結
- 財政健全化は歳出削減中心で:財務省
- 「経済再生ケース」での高めの成長による税収増: 諮問会議

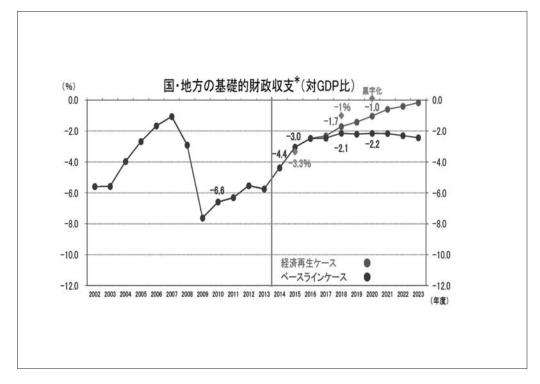
資料14

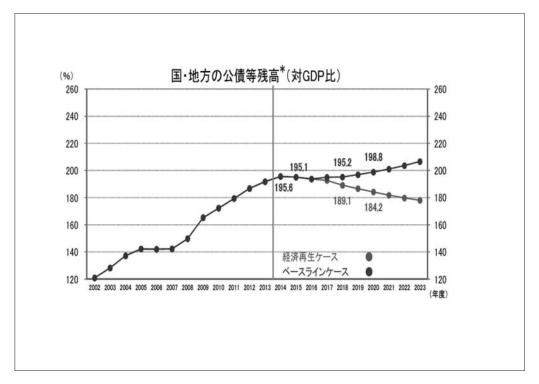
2018年度の再評価

- 想定通りの健全化目標(PB1%赤字)が達成できない?
- (1)健全化目標の先延ばし、あるいは、目標の改訂?
- (2)消費税率の再引き上げ:10%から15%方向への増税シナリオの検討へ
- 健全化目標が達成できたとしても、PB黒字の拡大にはさらなる財政健全化が必要
- いずれにしても、2020年代に入ってから、消費税率の 再々引き上げ(10%台前半へ)は現実的な課題になる

自然増収で財政再建はできる?

- 内閣府の試算:2015年2月=>7月
- 消費税率を10%にあげるとともに、経済再生 シナリオが実現すれば、2020年度に基礎的 財政収支は均衡しないものの、大幅に改善し、 また、2023年にかけて公債残高GDP比率は 安定的に低下していく
- 消費税率を2020年代に10%からさらに引き 上げなくても、財政健全化は達成できそう?





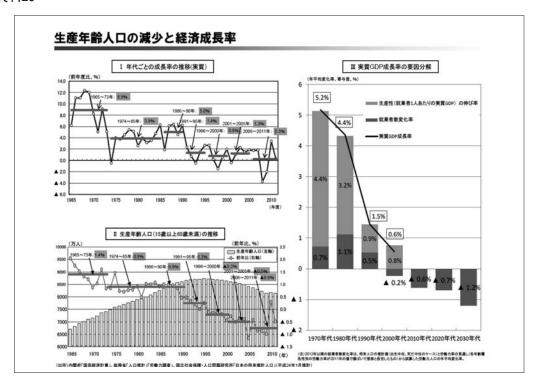
資料18

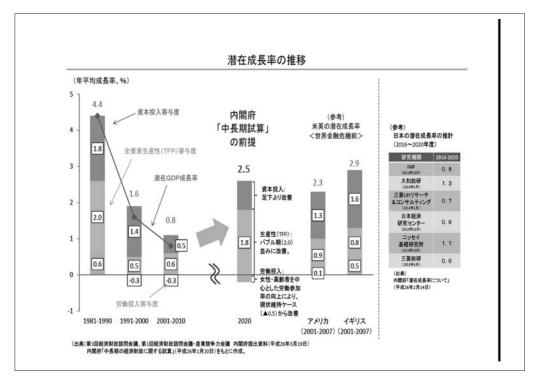
消費税率10%で財政再建可能か?

- ・ 高い経済成長は可能か
- 成長による自然増収は期待できるのか
- ・ 歳出の効率化は可能か
- 政府は「楽観的すぎる予測」をしがちなのか

高い経済成長は可能か

- 労働人口:減少
- ・ 資本蓄積: 資金供給の制約
- 生産性:イノベーションに高いハードル
- アベノミクスの「第3の矢」: 具体的な成果は?
- 安全・安心への選好、地方創生の落とし穴
- 「一極集中」か「均衡ある発展」か
- 「ベストショット」か「ウィークエスとリンク」か
- 「攻める」のか「守る」のか





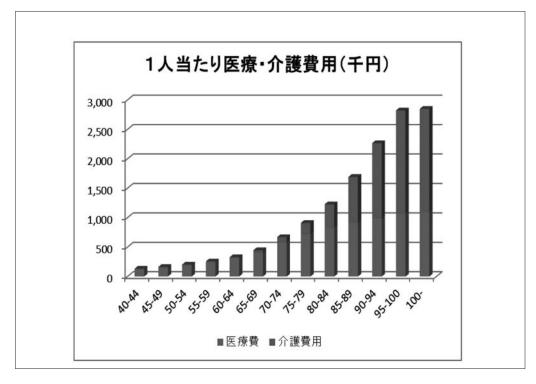
資料22

自然増収は期待できるか

- ・ 税収の弾性値はどのくらいか:1の近傍?
- ・ 消費税の弾性値は1
- 法人税:景気回復期には大きい
 - 一いつまでも回復期が続くのか?
 - 一景気低迷期にはマイナスも
- 所得税:累進度が低下している

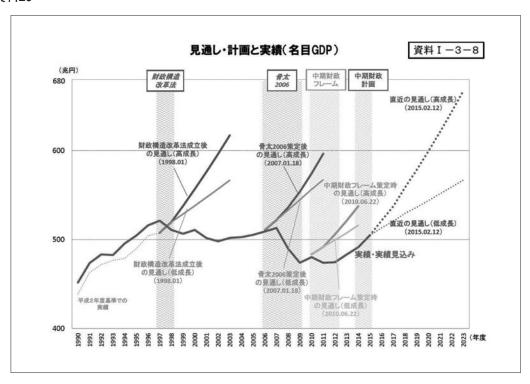
歳出の効率化は可能か

- インフレを想定して、名目歳出をゼロベースで 抑制できるか?
- ・ 社会保障需要:2020年以降が問題
- ・公的年金改革:2017年以降マクロスライドで 給付の抑制が可能か?
- 医療費: 医療技術の大幅な革新で, 医療サービスの高度化、長寿化が実現?



楽観過ぎる予測?

- 景気が良くなり始めて財政再建の議論が始まる
- 直近の景気回復を、潜在成長率の上昇と間違ってしまう
- 実際には、その後で景気が後退する
- 過大に推計する政治的なバイアスも

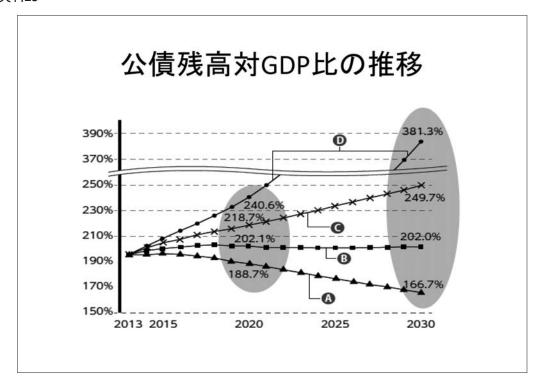


経済同友会の試算

- ⚠… 2020 年度PB 黒字化を達成。高成長、デフレ脱却、歳出・歳入改革が進展
- ③… 成長戦略、改革とも一定程度進展。財政発散を免れるギリギリの水準(対GDP 比一定)
- ●…一定の成長を見込みつつも、財政面で特段の改革が見られず、成長率、物価等は横ばい(現状延長)
- ●… 人口減少を背景にゼロ成長、財政リスクを意識した金利上昇発生、改革は停滞(一部後退)

	GDP成長率 (期間中一定)	CPI対前年上昇率 (期間中一定)	長期金利 (期間中平均)	社会保障(公費) 歳出削減	消費税率
0	名目成長率 3.0% 実質成長率 2.0%	2.0%	3.7%	等年、5,000億円削減	2017年4月 10%へ引き上げ 2024年まで、毎年1%ずつ 17%まで引き上げ
0	名目成長率 2.0% 実質成長率 1.0%	1.5%	2.0%	毎年、2,000億円削減 [※]	2017年4月 10%へ引き上げ 2020年まで、毎年1%ずつ 13%まで引き上げ
0	名目成長率 1.0% 実質成長率 0.5%	1.0%	1.0%	特段の削減なし	2017年4月 10%へ引き上げ 以降、引き上げを行わず
0	名目成長率 0.0% 実質成長率 0.0%	0.0%	3.8% (リスクプレミアム 5.0%と想定)	さらなる充実 (自然増に加え毎年 2,000億円の増加)	引き上げを行わず (8%一定)

※自然増の伸びを抑制(≠対前年比削減)



財政健全化への課題

- 経済成長率がマイナスになる?
- 社会保障需要の抑制が困難
- ・ 金利の上昇圧力
- 先送りの誘因
- 財政が持続可能になっても、社会保障制度は 持続可能か?
- 社会保障制度が持続可能でも、世代間不公 平は残る

資料30

財政構造改革:遅れの理由

- 財政構造改革:それほど進展していない
- なぜ進まなかったのか?
- ・ 政治的な要因が大きい
- (1)政治的不安定性:連立政権では財政赤字が増大する

Alesina and Perotti (1995, 1996)

(2)選挙区の不平等: 既得権の削減が困難 Ihori, Doi, and Kondo (2001), Doi and Ihori (2002)

遅れの理由:続き

- 情報の非対称性:政府、財務省の情報(財政再建 の必要性)が正しく国民に伝わらない
- ただ乗り:財政構造改革のコストは個人で実感できるが、メリットは国民全体に拡散する
 - →受益と負担の乖離(将来、他人への転嫁)
- 将来への負担の転嫁:将来世代は政治的な決定に 参加できない
 - →政策決定の視野が短期化する
 - →直近の選挙対策

資料32

不況期の財政再建

消費税率引き上げを巡る迷走

- 現在よりも将来の方が経済環境は良くなるはず
- 景気対策:現在が不況だから、財政出動が必要
- しかし、実際には潜在成長率が低下してしまった
- 楽観的すぎる将来予想
- 所得効果:プラス?
 - →GDPの増加で改革が進展:プラスの所得効果

不況期の財政政策

- ①乗数効果が大きい
- ②政府が賢明な政策を実行できる
- ③予算編成での既得権がない
- 不況期でも景気対抗的な財政運営をすること が望ましくない?
- ←利益団体の政治活動が非効率で無駄な歳 出増につながる場合

資料34

財政政策のマクロ効果

- 不況期の望ましい財政政策は当初の条件に 依存する
- あまり負債を抱えていない国では、政府支出を増加させる標準的なケインズ政策が有効であるが、より負債を抱えている国では、政府支出を削減するのが良い政策である。まケインズ効果
- 政策反応は、その国ごとの財政状況に応じて 異なるべき。

政治的バイアス

- 現実の財政運営では、平時の景気循環における不況であったとしても、非常時の底割れリスクを伴う不況=非常時と判定しがち
- 真の非常時であっても、政治的バイアスで対策規模が過度に大きくなりがち
- 既得権獲得行動が盛んとしても、それで既得権も拡大できるかどうかは、別問題
- ←政治活動の効率性

資料36

景気対抗的な財政運営?

- 多くの途上国では、景気対抗的でない財政運営が みられる。
- Alesina and Tabellini (2005): 有権者は腐敗した政府 が多くの財源を持つことを好まない。好況期に税収 が増加すれば、それを移転支出や減税で有権者に 還元することを求める.
- Talvi and Vegh (2005): 財政黒字が増加すれば、それを有権者に還元する政治的圧力が働く。
- 不況期に、緊縮的な財政運営が望ましいこともあり 得る

財政ルール:自由と裁量

実際には、不況期に緊縮的な財政運営や消費税増税を行うのは難しい

- →財政規律をどう担保すべきか?
- ・ ケインズ的な裁量政策
- ビルト・イン・スタビライザー
- 均衡財政の縛り
- 自由裁量のコスト
- 財政再建ルール:財政赤字の目標設定
- 財政支出に対するシーリング

資料38

「ペイゴー」原則:直感的な説明

- 財政赤字の課税ルールを設定しておくと、歳出増を 抑制できる。ただし、税収増の使い道は政治プロセ スで決まる(一般財源としての課税)
- <u>所得効果</u>: 税収が増加するので、それぞれの政策 省庁はより予算を使おうとする.
- 代替効果: (異時点間の)限界費用が上昇するので、 歳出の削減につながる→ただ乗りしにくくなる→歳 出の財源を財政赤字で先送りしにくくなる

財政ルールと歳出抑制効果

- 財政再建のルール設定をしないと:(財政赤字拡大とは独立に、事後的に)一括固定税で課税すると、税収増は財政赤字、公債残高の増加をもたらす
 - →あらかじめ財政再建ルールを設定することが重要、あとで、 事後的に課税することは、あまり効果なし
- (事後的な)一括固定税の増加は所得効果のみ、財政赤字 への課税(財政赤字に応じて課税が増加することを経済主 体が折り込む財政再建ルール)では、代替効果ももつ
- 維持可能性を確保するには、いずれにせよ増税は不可避。 その場合、事後的な対応ではなく、財政赤字拡大に応じて何らかの課税ルールを事前に設定するという政策対応が有効

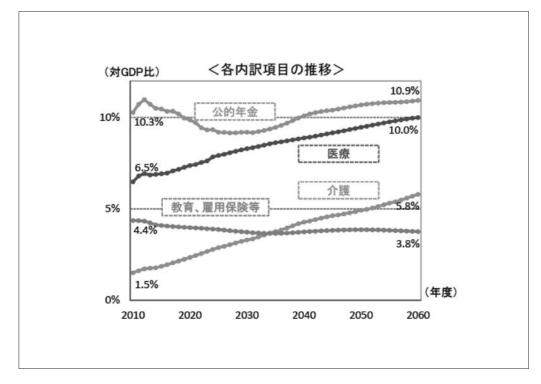
資料40

財政規律の回復:財政ルールの含意

- 歳出が増加すれば、税収も増加させるという課税ルールは、 財政赤字への課税になる(一種のペイゴー原則)
- 事前に課税ルールを明示することがそれにコミットすることが、 財政規律の確立、財政赤字の縮小に有効
- 消費税増税にマクロ経済環境の条件を入れるべきではない
- 消費税増税:中長期的な財政健全化、世代間公平性の実現
- マクロ経済環境:短期の景気変動<=自動安定化機能で対応すべき

2020年以降の課題

- ・ 東京オリンピック開催の反動
- 経済成長率がマイナスになる?
- 社会保障需要の抑制が困難
- 団塊世代が後期高齢者に
- 社会資本の維持更新費用が増大
- エネルギー資源の安定供給?
- 消費税増税への抵抗感



消費税増税の費用便益分析

- 1. 消費税増税の負担は大きいのか
- 2. 増税のメリットは無視していいのか
- 3. 世代間公平をどう考えるのか

資料44

消費税増税の負担は大きいのか

- 同じ税収を増税で確保するとして、消費税の 増税は他の税の増税と比較して、特別に、問 題か
- 所得税を増税しても、消費者が被る負担感やマクロ経済に及ぼす負担感はほとんど同じ。
- 消費税がとくべつに大きな負担をもたらすわけではない

等価定理

消費税と所得税はほとんど同じ税

- (1+t_c)(消費額)=(所得)
- · (消費額)=(1-t...)(所得)
- 1-t_w = 1/(1+t_c) のとき両方の式は一致する
- tw=0.2のとき、to=0.25であれば、両方の税は同じ

税収一定のもとで消費税と所得税の組み合わせを変えて、直間比率を変えても、消費量も労働意欲も何ら影響されない。

所得税の増税でも、ほぼ同じ効果:代替的な選択肢 課税最低限引き下げ、課税ベース拡大、税率引き上げ

資料46

景気調整の機能:所得税との比較

- 消費税収は景気変動に安定的、不況でも税収を期待できる、 好況だからといって税収が急増しない。
- 政府:景気変動にかかわらず安定した税収が確保できる消費 税が望ましい。
- 家計:景気が悪いときに相対的に多くの税負担が生じる消費税 よりも、景気の良いときにまとめて税負担ができる所得税の 方が望ましい。
- 財政赤字や財政黒字が財政規律をゆるめて、政府の無駄遣いを増加させるなら、「財政赤字による調整機能」を活用しないで、消費税を中心に安定的な税収を確保する方が望ましい。
- ただし、消費税にも「自動安定化機能」はある

増税のメリット

- 借金をすることが良いのであれば、増税を先送りすることも 望ましい。逆に、これ以上借金をするのが望ましくないので あれば、現在、あるいは、近い将来に増税する方が望ましい。
- これは、現在と将来のどちらがより経済的に恵まれているのか、あるいは、苦しいのか、という問題でもある。
- 良い財政赤字:増税は将来に先送りすべき
- 悪い財政赤字:早めに増税して、将来への先送りを回避する 判断基準:
 - (1)財政の維持可能性
 - (2)世代間の公平性

資料48

世代間公平をどう考えるのか

- 増税が負担であれば、現在の増税と同時に将来の増税も同様に負担になる。
- 現在よりも、将来の方がマクロ経済環境が厳しいなら、現在 の増税で現在世代の負担増になるのと比較して、将来の増 税で将来世代の負担増になる方が、より深刻。
- =>現在増税することで、将来の増税圧力を少しでも緩和させ るのは、望ましい。
- 高度成長期:将来世代の方が恵まれた経済環境、財政赤字 の負担を将来に先送りしてもよいし、現在世代への増税は、 世代間公平から見て望ましくない。
- 経済成長の低迷期:人口減少で社会保障の負担も将来世代に重くのしかかる、増税を先送りするメリットはない。

時間に関する割引率と利子率

- 時間に関する割引率が上がって、現在得られるメリットにくらべて将来支払うべきコストを低く見積もる一方で、利子率が下がって将来の返済が小さくすむのであれば、公債発行をふやすほうがいい。
- 逆に、時間に関する割引率が下がって、利子率が上がっていれれば、公債発行を抑制すべき
- 国民あるいは有権者の割引率が政治家の割引率と乖離している?
- 現在世代、政治家の割引率が高いとき(近視眼的な選好)に、 財政破綻の可能性が大きくなる。

資料50

世代間の対立

- 消費税率の引き上げと労働所得税の減税の組み合わせ:過去(勤労期)に消費と貯蓄の意志決定を行って、現在(引退期)は老年期の消費のみを行っている老年世代にとっては、「変更のきかない経済変数」=「老年期消費」に対する課税。
- 消費税増税と所得税減税:世代間での分配においては、移 行期の老年世代の税負担が増大する。
- 今後の消費税増税:ネットで増税、消費税の増税分を所得税 の減税に回す余裕はない。
- その分だけ、高齢世代のみならず若い世代もネットで負担増 になる。
- 逆に言えば、将来世代はネットで負担減になる。

消費税のシミュレーション分析

- 消費税率の引き上げによって長期的に資本蓄積が促進されて、家計の経済厚生が上昇する
 - く=シミュレーション分析での標準的な結果。
- しかし、移行過程では老年世代を中心として、マイナスの影響を被る世代も存在する。
- 移行過程で老年世代の被る損失がどの程度か、またそれは、 長期的な利益、すなわち、将来世代の人々が資本蓄積の進 展によって得る効用の上昇分と比較して、無視できる大きさ かどうか=>定量的分析の課題

資料52

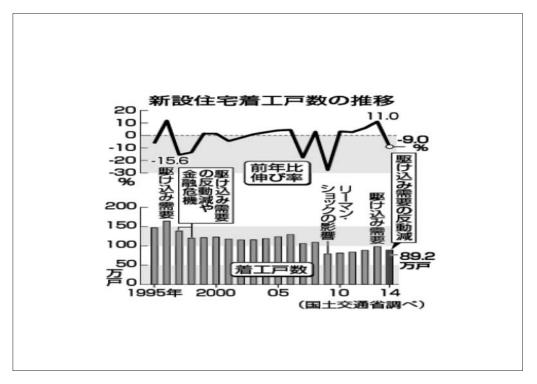
消費税と軽減税率

軽減税率の(政治的な)目的: 低所得者対策が中心

- 食料品の中での範囲設定:米、生鮮食料品、酒を除く食料品
- 執行上のコスト、税収減、範囲指定の恣意性、再分配効果 の曖昧さ

耐久消費財の攪乱効果:駆け込み需要と反動減

- 住宅や車という耐久消費財に消費税増税する
- →資源配分上の懸念を問題とすべき



財政再建と消費税

- 受益と負担の乖離をなるべく小さくする:悪い財政赤字を抑制する
- 世代間の公平を重視する:消費税増税がもっとも望ましい
- 所得税の増税も必要:課税ベースの拡大
- 消費税増税への環境整備
- 納税、予算編成、歳出、行政効率への安心感
- マイナンバー制度
- 「政府」に対する信頼感

「ふるさと納税」の落とし穴

寄付を受ける自治体:プラス(収入増)

寄付者:プラス(礼品として特産物)

地域特産物の生産者:プラス(販売増)

寄付者の居住する自治体:マイナス(税収減)

国:マイナス(交付税など補助金増)

=>財政赤字で負担の先送り=>将来世代:マイナス

討論会 9月16日/氷・午後

税制改革をめぐる現状と課題



●参加者 (五十音順)

 総務省自治税務局長
 青木
 信之

 三井物産執行役員(租研理事)
 塩谷
 公朗

 財務省主税局参事官兼大臣官房
 田中
 琢二

 慶應義塾大学経済学部教授
 土居
 丈朗

司会 横浜国立大学大学院教授 岩崎 政明

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編1頁~59頁」に掲載されています。

はじめに

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

先ほど、会長のお話にもありましたが、アベ ノミクスの成果により、ようやく景気が持ち直 し、税収も少し増加傾向が見られてきました。 ところが、その矢先、中国経済の減速や、国際 紛争の激化といった新たな状況が生じたことに よって、 国内経済にもマイナスの影響が出始め てきております。経済のグローバル化が進み. 経済活動も歳入も, 国際動向に左右されること が大きいにも拘わらず、歳出の方は少子高齢化. 災害復興、地方創生などの必要により伸び続け る状況が続いております。そうした中、国や地 方の税財政の仕組みを時代の状況に合わせて機 敏に構築していくことが必要であると考えられ ます。本日はこのような税財政の構造変革期に おける現在の取り組み状況につきまして、財務 省から田中主税局参事官、そして、総務省から 青木自治税務局長をお迎えして討論をさせてい ただきたいと思います。

なお、本日の討論会は、消費税の軽減税率を めぐる議論等が政府内で非常に厳しく行われて いる中での開催となりましたために、進行に当 たりましては通常とは若干異なりまして、前半 と後半を2つに分けて行わせていただきます。 前半においては国の税財政につきまして田中参 事官よりご説明を頂き、それに基づきまして討 論をさせていただきます。その後、後半におい て青木自治税務局長にご出席いただきまして、 地方の税財政についてご説明を頂くとともに討 論をさせていただくという手順で進めさせてい ただきます。

それでは、早速、国の税財政に関する現在の 取り組み状況につきまして田中参事官からご説



明をお願いいたします。

I. 財政・税制の現状と課題

(田中) ご紹介賜りました田中でございます。 よろしくお願いいたします。日ごろより主税局 の業務, さらには税務行政全般にわたりまして 日本租税研究会の皆様方にはご提言, ご理解, ご協力を賜っておりますことを心から御礼申し 上げます。

本日は、4つの柱でお話をさせていただきたいと思っております。1つ目は経済・財政再生計画です。2つ目は税制の構造改革、さらには法人税改革、4つ目は現在議論がされています消費税の軽減税率をめぐる議論について、簡単に触れさせていただければと思っております。

1. 経済・財政再生計画、税収

まず資料①の経済・財政再生計画です。平成26年11月に消費税率10%への引上げが総理のご判断により延期された際、平成27年の夏までに財政健全化計画を策定することが表明され、6月末に経済・財政再生計画という形で閣議決定されたものです。その経済・財政一体改革としまして、①「デフレ脱却・経済再生」、②「歳出改革」、③「歳入改革」という3本柱が一番上に書いてありますが、これを一体として推進

することになっております。

財政健全化目標につきましては、2020年度のプライマリーバランス黒字化を実現すること、その後の債務残高の対 GDP 比を中長期的に着実に引き下げていくことが明確化されております。この計画自体は2020年度までの5カ年ですけれども、中間評価としまして、2018年度において目標の達成状況を評価するということとされています。中間評価時点である2018年度のメルクマールとしては、2018年度のプライマリーバランス赤字対 GDP 比をマイナス1%程度とすることになっておりまして、その評価を踏まえて必要な場合には歳出、歳入の追加措置を検討することが明記されております。

続きまして、歳出改革についてですが、計画では社会保障などの個別分野について、個別具体の検討メニューがかなりしっかりと盛り込まれております。その上で歳出改革の考え方として、国の一般歳出の水準の目安についてはこれまでの3年間では実質的な増加が1.6兆円になっていることを踏まえて、その基調を2018年度まで継続することが一番下のところに明記されています。

歳入改革につきましては、**資料**②です。持続 的な経済成長を維持・促進するとともに、経済 成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する という観点から、税体系全般にわたるオーバー ホールを進めること、これは三木会長、岩﨑先 生がおっしゃったとおりで、オーバーホールと いう言葉で表現されております。これにつきま してはまた後ほど申し上げたいと思います。

資料③は、財政健全化目標をグラフ、数値化で示したものです。2020年度のプライマリーバランス黒字化の実現と申し上げましたけれども、プライマリーバランスの現状が具体的にどうなっているのか。これをお示ししたのが内閣府による中長期試算です。その想定ですが、一番上の経済シナリオに書いてあるとおり、「経済再生ケース」というのは、名目成長率が3%以上、ベースラインケースが名目成長率1%台半ばで、



さらに消費税の2017年4月の10%への引上げは 織り込んでいる一方で、具体的なこれからの歳 出改革の内容は織り込まれていないというもろ もろの前提条件で作られたものです。

一番左のグラフで、基礎的財政収支、いわゆるプライマリーバランスを見ますと、上に伸びていくラインが経済再生ケース、横ばいのラインがベースラインケースです。足元2015年の丸のところを見ていただきますと、現在マイナス3.0%という見込みです。半減目標はもともと3.3%でした。これは達成する見込みです。問題はそこから2020年にかけてのパスですけれども、ベースラインケースではマイナス2.2%、金額ではマイナス11.9兆円という赤字が残ることになっております。他方、「経済再生ケース」ではマイナス1%、金額ではマイナス6.2兆円です。

なお、中間目標2018年のところを見ていただきますと、経済再生ケースでもマイナス1.7%となっており、マイナス1%というメルクマールにはまだ到達していない状況です。今回の計画に示されている歳出改革を織り込むとすると、2018年度までの3年間で実質1.6兆円の増に抑えるという基調を維持することですが、ここではさらにそれを2020年度まで伸ばしていくと仮定すると、このマイナス6.2兆円とプライマリーバランスがおおむね埋まってくるという想定で、2020年度の黒字化目標を何とか達成し

ようというのが全体の計画になっていることです。

続きまして, 真ん中の財政収支です。これは プライマリーバランスに利払い費を加えた数字 ですけれども、ご覧いただきますと、2015年度 から2020年度までにかけまして、経済再生ケー スであっても、2020年度マイナス3.8%で、そ の後は悪化していくという姿となっております。 右側の公債残高の対 GDP 比を見ますと、ベー スラインケースでは引き続き増加してしまいま す。経済再生ケースでは当面公債残高の対 GDP 比は低下していくという姿ですが、その先の 2024年度以降は PB の黒字化を見込んでおらず、 反転していくということが予想されるところで す。その意味ではプライマリーバランスベース での2020年度黒字化という目標は達成しないと いけないものですけれども、あくまで財政健全 化に向けての一里塚であることを踏まえつつ. 次第に真ん中の財政収支といったところにも意 識を置いていく必要があるのではないかと考え ております。

ただし、この想定につきましては、皆様もご 承知のとおりだと思いますが、いろいろなリス クが内在しております。例えば1つは歳出面を しっかり抑えていけるかという問題がございま すし、2つ目は経済再生ケースのような高い経 済成長率3.3%を超える成長率が実現できるか。 さらにそれが税収にちゃんと結び付いていくか。 こういった内在するリスクがあるということは 認識しておく必要があろうかと思います。

資料④は国の一般会計税収です。2015年度の棒グラフを見ていただきますと、現在一般会計税収54.5兆円ですが、それが2020年度には経済再生ケースでは69.5兆円に、さらにベースラインケースでは64.1兆円になるということです。つまり、経済成長率が3%以上になれば69.5兆円と見込まれ、1%半ば程度であれば64.1兆円ということで、経済成長率次第でここに大きな振幅が生じてくるということです。

今までは税収のいわば試算ベースの話をさせ

ていただきました。これから税収の実態をお話し申し上げたいと思います。資料⑤は、平成26年度決算税収です。この表の中の26年度決算額(③)に54兆円と数字がありますけれども、そこのすぐ右側の対補正でプラス2.2兆円増ということです。これは対補正のプラス2.2兆円の増の内訳ですが、所得税については対補正で1兆円の増、給与、配当、株式譲渡いずれの税収においても好調な姿が見て取れるところです。昨年来の賃金の上昇の動きも反映されていると考えております。

次に法人税収ですけれども、法人税は26年度 補正が10.5兆円に対しまして決算が11.0兆円ということで、5,000億円の増ですけれども、この中には日銀の法人税納付という一時的要因が2,000億円含まれておりますので、これを差し引きますと、実質は3,000億円、0.3兆円の増ということです。これはもとより企業業績の好増さを反映するものですが、好調な海外での稼ぎ分は制度上法人税収の増加に直結しないという事情や繰越欠損金が景気回復の中で次第に解消されて、解消後に一時的なジャンプアップする効果の剥落といったことによりまして、意外に伸びていないなという印象をお持ちの方もいらっしゃるかと思います。

消費税収は25年度決算で10.8兆円,これに対しまして26年度決算は16.0兆円となりました。ここには消費税率の5%から8%への引上げ分が入っており、税率引上げ分を除くと消費税収は概ね横ばいです。明確に申し上げられるかどうかはわかりませんが、消費税率を上げると税収が著しく落ちるのではないかというご懸念は杞憂であったのではないかと考えているところです。全体を整理しますと、税収の動きとしましては、主役が法人税から消費税、所得税へと次第にシフトしていることが見て取れるのではないかということです。

次は、若干話題を変えますけれども、経済成長すれば税収が伸びるという表現の中には、因数分解しますと2つの要素があるのではないか

と思っております。1つは、経済成長すれば、 税収の伸び率が伸びる、すなわち税収の弾性値 が伸びるという考え方。それと税収が経済成長 の伸びに比例して伸びる、すなわち税収の伸び 率は一定だというような考え方で、往々にして この2つの考え方が混じって議論されることが ございます。ここはしっかりと区別して考える ことが必要なのではないかということで、税収 弾性値についての考え方についてご説明をした いと思っております。

この資料®はイメージ図ですけれども、点線は経済成長に連動して税制の構造自体に規定された税収が伸びていくラインを示しております。次に実線ですけれども、これは実際の税収の動きを示していると考えていいと思います。景気変動要因から来る効果が上乗せされてできる線です。ここでフェーズ①というところは、主に景気が回復しまして、繰越欠損金の解消に伴いまして、税収が一時的に大きくジャンプアップする状況が生まれ、税収の伸び率自身が伸びる局面ということだと思います。

次にフェーズ②ですけれども、ここでは経済 状況がある程度落ち着いてきて、繰越欠損金の 解消が進行し、税収面でのジャンプアップ効果 が剥落して、点線におおむね並行して動いてい くことになります。このように伸び率が伸びる 局面と伸び率が一定で、経済成長に比例して伸 びる局面の違いをしっかり認識した上で、今は フェーズ①にいるのか、フェーズ②にいるのか ということをしっかり見極めて、税収の論議を していく必要があると考えております。現在の 立ち位置は、ちょうどその境の丸のところら辺 りではないかというのが現状認識です。

資料⑦と資料®はもうちょっと具体的にご説明するもので、現在の税制の構造をお示ししたのが資料⑦です。主要3税目は消費税、法人税、所得税から主に成り立っているわけですが、これについての税目には各々特性があるということです。

一番左の消費税ですが、これは単一税率です

ので、税収弾性値は基本的に1と想定されます。 法人税も基本的にはフラット税率ですので、1 ではあります。もちろん先ほど申し上げました ように、景気回復局面などの変動期において弾 性値が1よりジャンプアップした形になるとい うことがあることには留意する必要があります。

所得税ですけれども、超過累進税率になっておりますので、基本的には所得が1つワンランクアップしたら、それだけ累進税率がかかるということで、弾性値は1を上回るということになります。80年代以降は税率構造のフラット化が進められているので、その弾性値が80年代に比べて次第に小さくなっていっていると考えられるところです。

以上がそれぞれの税目の構造ですが、税制全体としての税収弾性値はこの主要3税目の各々の弾性値に対して税収ウエートを加重平均した数字に理論的になろうかと思います。一番下の囲みに書いてありますとおり、単年度についてのぶれは生じ得るのですが、中長期的には消費税収のシェアの拡大や所得税の累進税率緩和の影響を踏まえますと、わが国の税制の構造上、税収弾性値は1に近い数字になるのではないかというのが合理的な考え方ではないかと思います。ちなみに付加価値税のウエートが高い主要先進国は、一番下の段に書いてありますけれども、おおむね1になっております。

資料®をご覧いただきますと、これを数式で表したものです。経済成長を連動する要因と経済成長とずれが生じる要因の2つに因数分解できるということですけれども、ちなみに平成26年度の税収弾性値というのは実は20を超えています。これをどういうふうに考えるかということですけれども、税収弾性値は名目成長率という分母で割っているため、もし分母がかなり小さい名目成長率であれば、分子が同じであっても、弾性値は見かけ上極端に大きな数値になり得るということです。

分母が26年度は0.2%の名目成長率ということで、20を超える異常値になってしまいました

けれども,これを短期的なものと見て,中長期 的にはどういう数字が税収構造なのか,税収弾 性値なのかということは分けて考えていく必要 があるということをここで申し上げたいと思い ます。

今日は非常に盛りだくさんの内容になっておりますので、なるべく網羅的にご説明したいと 思っております。

資料⑨は税収の構造の話です。経済再生ケースですけれども、2015年では54.5兆円ということです。中長期試算ベースでは2020年度に69.5兆円となるわけです。過去1990年の数字もここでお示ししております。このグラフ、表から読み取れることを2つ申し上げたいと思います。1つは、税収構造が様変わりして、消費税のウエートが上昇して、これまでの所得税と消費税の役割が逆転しつつあるということです。

2点目ですが、消費税以外の税収の動きを見てください。1990年度の55.5兆円が中長期ベースで2020年度45.6兆円、或いは税収割る名目GDPのところですが、1990年度は13.3%という数字が足元の2015年度は10.8%というあたりで、消費税以外はむしろ下がってきている。所得税、法人税の大減税などを行ってきたことを反映した税収の復元力の弱さ、或いは財政が世界で類を見ないほど悪化しているという状況の下で税制が税収を生み出す力がそがれたままであるのではないかという状況が見て取れるのではないかということで、極めて深刻な問題ではないかと感じております。これが資料⑨から読み取れるところです。

以上が経済・財政再生計画及び税収をめぐる お話でした。

2. 税制の構造改革

ここからは税制の構造改革という点について お話し申し上げたいと思います。資料⑩をご覧 いただきますと、経済・財政再生計画において 歳入改革の一環として税制の構造改革という柱 が立てられているということをまず確認いただ

きたいと思います。ここに示されておりますように、税体系全般にわたるオーバーホールを進めることとされまして、さらにその中で将来の成長の担い手である若い世代に光を当てることにより、経済成長の社会基盤を再構築するといった検討の方向性が打ち出されているということです。

さらに改革の基本方針でブレークダウンしたものが次の資料①です。i)成長志向の法人税改革,ii)低所得若年層・子育て世代の活力維持と格差の固定化防止のための見直し,iii)働き方・稼ぎ方への中立性・公平性の確保,iv)世代間・世代内の公平の確保等,v)地域間の税源の偏在是正といったものが基本方針として掲げられています。これに基づいて精力的な議論が行われつつあります。

資料®は、最近の税制改革についての概要をお示ししたものです。これにより税制改革の取り組みについての現在の立ち位置を確認させていただきたいと思います。

まず「デフレ脱却・経済再生等」と一番左に 書いてあるところですが、ここに雇用・消費・ 所得の拡大、或いは民間投資の活性化等に税制 面でもしっかり対応していこうということで、 大胆に異次元の政策対応をこれまで講じてきて おります。所得拡大促進税制の創設、研究開発 税制の拡充等々です。或いは贈与税ですと、教 育資金贈与の非課税の措置の創設、NISAの創 設といったことで対応させていただいておりま す。

ただ、最近では税制改正の軸足をいわば一時的な政策対応から次第に下段のような、税制の抜本改革と称し得る政策対応に移しつつあるということで、ここに法人税、個人所得課税、資産税、或いは国際課税といったものを書いております。それを詳しく中長期の視点で過去も振り返ってみたのが次の資料③です。

これまでの税制改革の取り組みと今後の課題 ということで、抜本的な税制改革に焦点を当て たペーパーになっておりますけれども、税制の

抜本改革は消費税が3%から5%に引き上げられ、所得税の累進緩和を行うことがセットでなされました平成6年の改革が一番左に書いております。その後、約20年たちました。その間各税目についての一定の見直しは着々と行われてきております。人口構造の変動、グローバル化の進展ということが進行してきましたけれども、税制について包括的な見直しをこういった変化に伴って行うに至ってはいないという認識です。

ここに来まして、税制のオーバーホールをなすべき時期に来ているという認識が高まり、現にそうした取り組みが始まっているという位置付けとご認識いただければと思います。税と社会保障の一体改革しかり、成長志向の法人税改革といった現在進行中の分野に加えまして、これからは個人所得課税、資産課税が大きな課題になってきます。ここで議論、検討を行っていく場合にはどのような税体系を構築していくべきか。社会の実像を十分念頭に置いて進めていく必要があると思っております。

この社会の実像がキーワードになっておりまして、例えば資料(4)から資料(9)まで政府税制調査会に提出させていただいた資料の一端をご紹介しております。各々個別に今日は触れませんけれども、社会の実像、いろいろな意味での生活のあり方とか、結婚した夫婦の形態のあり方と、子どもさんの数とか、或いは高齢化社会やいろいろな要素というものを十分実像を踏まえた上で今後考えていかなければいけないのではないかというのが今の私どもの問題意識です。

それをまとめますと、資料②です。資料④から資料④は非常に重要なことがいろいろ書いてありますので、また後ほど見ていただければと思いますけれども、実像の資料を基に基本的な考え方をまとめたものです。わが国の経済社会構造がどのように変化してきているのか。その実像をしっかり確認した上で現在の税制がそうした構造改革にフィットしているのか。目指すべき税制の北極星は何かといった問題意識に立って税制のあり方を絶えずチェックしていく必

要があろうかと思っております。

この20年間での所得,消費,資産にわたるマクロ的な変化や人口構造の変化と働き方や若い世代の環境といったミクロ的な変化の実像を捉えまして,一番右側の欄にありますように,税制の構造改革として成長を阻害しない安定的な税収基盤と若い世代に光を当てながら,経済の成長基盤を構築する方向を模索していくことになります。この若い世代に光を当てていこうというのがまた新たな取り組みの1つとご認識いただければと思います。

こういうファクトを分析しまして, 問題提起 をしていくという姿勢で政府税調におきまして 来年以降にも考えております中期答申に結び付 けていこうということです。

所得税につきましては税率構造だけではなくて、控除のあり方というものも重要です。所得税の控除の現状を見ますと、資料②ですが、給与所得控除のあり方、そして、人的控除のあり方、こういったものを抜本的に検討していくというのが今後の課題になろうかと思います。いずれにしましても若年層の低所得者層に光を当てて、少なくとも平均年収以下の世帯の負担軽減をどうやって図っていくか。これが今後の経済成長の基礎の1つとも言えるのではないかという認識です。

それから、資料②-1、資料②-2に書かれておりますのが、配偶者控除の改革について昨年11月に政府税調が示したリポートの概要です。本日は詳しくはご説明できませんが、現行制度も書いておりますけれども、A案としましては配偶者控除を廃止して、その財源を使って子育ての支援を拡充させていくという案とか、次の資料のB案はいわゆる移転的控除の導入といった考え方、選択肢Cは夫婦控除を創設するといった考え方、いろいろなオプションをお示ししておりまして、現在皆さんの議論に供しているということですので、また皆様方のご意見を賜れればと考えております。このような形で所得税改革は抜本的な改革といいましょうか。

そのための今は実像把握といったものをしているということをまずは皆様にご報告申し上げたいと思います。

3. 法人税について

次に法人税改革です。資料図をお開きください。これまでの法人税の対応というのは大きくは、民間投資の活性化を主眼に、大胆な租税特別措置を講じる政策対応をしてきました。これからむしろ企業の稼ぐ力そのものを引き出す必要があるといった発想に切り替えていく必要があるのではないかという問題意識の下で、成長志向に重点を置いた法人税改革、いわば法人税の構造改革を進めるという視点から、27年度税制改革でこれに着手したところです。

具体的には課税ベースを拡大しつつ、法人実 効税率を引き下げるという税制中立の考え方を 基本として、法人実効税率をこれまでの 34.62%から、先行減税分を含めて、28年度に は31.33%まで引き下げることとしました。来 年度以降も引き続き取り組みまして、20%台ま で引き下げることを目指しているというのが資 料②です。

資料回は、政府全体が取り組んでいる経済の好循環に向けた取り組みを示しております。 コーポレートガバナンスの強化、そして、政労 使の連携による賃上げに向けた環境整備、さら には成長志向型の法人税改革、これを3本柱と して、日本経済全体の生産性を高めて、企業の 稼ぐ力を強化して、経済の好循環の確立を目指 すことを説明しております。

平成26年12月30日に、与党税制改正大綱に示されました法人実効税率引下げの道筋が資料®、その枠組みが資料®になっております。

資料図は、実効税率の引下げ幅が大きければ 大きいほど、原点から上に行きます。普通のも のとはやや見にくいかもしれませんけれど も、27年度は2.51%法人実効税率を引き下げた と見ていただければと思います。そして、既に 28年は3.29%まで下げることが決まっていると ころで, さらに上乗せの部分も示されていると ころです。

27年度改正のところを見ていただきますと, 法人税率を2.51%引き下げる一方で,欠損金繰越控除を80%から65%にする,或いは受取配当益金不算入の部分を若干縮小する,さらには租税特別措置の見直し,地方税では法人事業税の見直し,外形標準課税の見直しといったことを行うこととされ,課税ベースを広げることで税制中立な改革を行ったという形になっております。

さらに白い空白の部分は欠損金繰越の縮小を 段階的に行うということです。2年間は80%から65%, さらにその2年後に65%から50%と段 階的に行うことで、その分を先行減税とさせて いただくという考え方になっているので、この 白い部分は先行減税分と見ていただければと思 います。

資料圏は、今申し上げた27年度の改正と28年度以降の改正の候補となるメニューを示しております。いわゆるアベノミクス税制と言われています上から6つ目の生産性向上設備投資促進税制、或いは所得拡大促進税制といったことの期限が到来してきますので、こういったものをどういうふうに見直していくかというのが今後の法人税改革の課題になることをここでお示ししております。

資料②から資料③は、27年度の法人税にかかる先ほど申し上げたような欠損金等の改正の内容をお示ししております。

4. 消費税について

続きまして、消費税についてです。**資料**③は、 平成26年度税制改正大綱です。

資料®は、平成26年12月30日の平成27年度税制改正大綱です。「第一 平成27年度税制改正 の基本的考え方、Ⅲ社会保障・税一体改革、3

消費税の軽減税率制度」ということで、「消費税の軽減税率制度については、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。平成29年度からの導入を目指して,対象品目,区分経理,安定財源等について早急に具体的な検討を進める」ことになりまして,平成27年1月に与党税制協議会の下に消費税軽減税率制度検討委員会が設置されて,ご議論される運びになったわけです。

資料®は、同協議会で野田会長からお示しされたものですけれども、EU 諸国で採用されている軽減税率制度につきましては3つの課題があると会長からお示しされました。1つはここに矢印が書いてありますけれども、これを目で追っていっていただきますと、まず対象品目を、前の資料で見ていただいたように、左側の例えば酒類を除く飲食料品というのが一番幅広めに取っているわけですけれども、対象品目を幅広く設定して軽減税率を適用すると、所要財源が大きくなるということです。

この消費税率の引上げというのは、社会保障の充実・安定のために引き上げさせていただくということであるにも拘わらず、逆に所要財源が大きくなると、その社会保障に対する手当はどうするのかという議論を惹起することになります。従って、右で財政制約がございますので、対象品目を限定しようかという話になります。そうすると、この対象品目の設定がなかなかわかりづらいとか、税負担の軽減の実感が減るとか、そういう議論が起こりまして、一番左側の見直しの議論、陳情合戦ということで、この対象品目の線引きの問題というのが深刻になるということです。これがいわゆる悪循環というも

ので、こういったものが1つあるだろう。財源 の問題と線引きの問題が非常に難しいというの が1点目です。

2点目が事業者の事務負担の増加です。対象が極小でない限り、インボイスを含む新たな区分経理の仕組みを導入することが不可欠だということです。もちろんインボイスを導入すればいいという議論もありますけれども、事業者の方々の負担を考えると、この区分経理の問題というのは、事務負担を相当重要に考えなければいけないということで、2点目の事業者の事務負担の増加の問題というのが出てきました。

さらには、3番目として政策目的になじまない効果があり得るのではないか。例えば高所得者にまで恩恵が及び、所要財源が大きくなる。 非常に高額な飲食料品店で高額な消費をした方が軽減税率を適用されることになると、そもそも低所得者対策という政策目的が薄れてしまうのではないかというのが3番目のポイントです。

資料®はほぼ同じことを申し上げておりますけれども、一番ベースとなるものは何か、一番確保しなければいけないのは何かというのが基本的特質というところに書いておりまして、課題のところに今申し上げた3つの点が書かれております。

まずは基本的特質です。軽減税率制度というのは、低所得者対策としてふさわしい対象品目を特定し、購入した品目について消費税負担を軽減するのだということです。購入の都度消費者が軽減のメリットを実感するのだということです。給付や所得税の税額控除ではなくて、消費税そのものの負担を軽減する消費税制の仕組みである必要がある。こういった踏まえるべきポイントを列挙し、さらに課題としては、申し上げたとおり、対象品目の設定の悪循環をどうやって克服するか。或いは事業者の事務負担のいか。政策目的になじまない負担軽減効果の発生がないようにしなければいけない。こういった課題というものを克服しなければいけないと

いうことがこの検討委員会の総意,強いご意見という形になったわけです。

これが先ほど申し上げた5月27日の検討委員会ですが、6月に与党から財務省に対しまして軽減税率制度の課題を乗り越えるべく知恵を絞れというご指示がございました。これを踏まえまして、財務省におきまして消費税負担の軽減を日々生活の中で実感してもらえるという軽減税率制度の趣旨、意義を体しつつ、今申し上げた軽減税率制度の課題を克服することを中核的なコンセプトとして与党における議論の1つのたたき台になるような案の検討をこの夏に行ってきたということです。

従いまして、もう一度申し上げますけれども、「与党の検討会で軽減税率制度の課題が共有された。EU型の軽減税率制度には非常に大きな課題がある。従って、それを克服できるような案というものを宿題として出すから、次回の検討委員会までに検討せよ」というのが宿題だったわけです。9月10日に第4回の検討委員会が開かれ、その宿題に対する案を提示したところです。

まずは宿題をお返しするということで、一部 新聞等において財務省案があたかも最終案であ るかのように報道されるに至りまして、私ども の宿題で、まさにたたき台ですので、今後ご議 論いただくべき案なのにも拘わらず、財務省が 細部までかちっと決めてきたというような感じ のニュアンスで捉えられるような報道もありま した。

いろいろな報道があって、皆さんにどうなっているのだという思いがあったとすれば、それは誠に恐縮ですが、私どもとしてはそういう経緯でご報告を申し上げ、今月10日与党に提出させていただいたということです。その後もいろいろな形で皆様のご意見が出ております。そういうことを私どもは十分謙虚にといいましょうか、まさにそういうご議論を頂くということを念頭に置いておりましたので、今後ともいろいろな形でご議論いただいて、それを私どもなり

に吸収し、最終的には冒頭から申し上げている とおり、与党において検討し、決定していただ くことですので、それについての与党の議論と いうものを今後もお支えし、また、見守りたい というのが私どもの考え方です。

その中身を若干申し上げますと、資料⑩、資料⑪になっております。通称還付ポイント制度と言われておりますが、ポイント制度を活用しまして、還付対象品目に係る還付ポイント相当額を消費者個人に還付する仕組みというものを考えているということです。そのポイントについて幾つか申し上げます。

まず消費者の方々にとってわかりやすい仕組みとするために、広く酒類を除く飲食料品を対象にしたらいいのではないか。これは線引きが容易といいましょうか、線引きが明確な領域ではないかというのが1点目です。それから、消費税負担の軽減を実感できるように、買い物の都度還付ポイントを付与するという仕組みではいかがかということです。さらに高所得者が過大な恩恵を受けることがないようにするために還付限度額を設定してはどうかということです。さらに事業者の経理や納税の事務に影響させず、特に川上や流通の中間段階の事業者の方々には何らの追加的な事務負担が生じないよう、工夫を講じたところです。

資料の順序と前後しますが、資料®を見ていただきますと、これは先ほど見ていただきました軽減税率制度の基本的特質と課題というのが、左側のところの「EU型軽減税率制度」の特質・課題に書いておりますけれども、こういった課題を克服し得る1つの案として、たたき台としてお示しした「日本型軽減税率制度」が右側にございます。

例えば課題のところを見ていただきますと, 還付限度額の設定により財源の問題を解消できるとか,或いは対象品目を幅広く設定できるということ,さらには事務負担の増加についてはインボイスを含む区分経理は不要ですといったこと,それに政策目的のところは還付限度額に よる対応が可能といったことで、1つ克服できるのではないかということです。

もう1つ、そもそもマイナンバーカードを使 うとはどういうことかということで、資料42を 見ていただきます。むろんこれは詳細が詰まり 切っているわけではないので、今後の議論とい うものがございますけれども, マイナンバー カードとはこういうイメージです。まだ導入さ れていないのに、それを利用するのはいかがか というご意見があるというのも承知しておりま すけれども、今般導入されるマイナンバーカー ド制度を有効に利用させていただくというのが 1つの案となっております。マイナンバーカー ドには基本4情報というのがございます。それ は氏名, 住所, 生年月日, 性別です。この4情 報というのはもちろん個人情報ですけれども、 今回の日本型軽減税率制度に関しましてはこの 基本4情報は読み取らない、使わせていただく ことはない制度です。

どういうことかといいますと、裏面のチップ の中に公的個人認証用の「符号」というものが 別途埋め込まれております。これは名前でも何 でもなく、数字とアルファベットが組み合わさ れたものです。この符号と「還付ポイント対象 品目」の購入日時、「還付ポイント対象品目」 の購入総額、事業者の登録番号を、前の資料の、 還付ポイント蓄積センターというところに送っ ていただきます。従って、複雑なシステムでは なく、他のシステムからクローズドであるので、 情報が外に出ることもなく、個人の特定がほと んど不可能な状態でポイントを蓄積していくと いう形になっております。マイナンバーカード は利用させていただきますが、マイナンバー自 体を利用した制度ではないというのも1つこの 案の中では言えることです。

むろんいろいろな意味で今後の普及の度合いがどうなのだというご懸念もあろうと思います。 もちろんカードの普及というものを前提として、 いろいろな問題点というものを克服しなければ いけない論点があろうかと思いますので、この 点につきましては今後とも与党でのご指摘,ご 議論を踏まえて,私どもなりに対応できるところは対応していくという姿勢であるということ を消費税の軽減税率の議論に関しましてご説明 をさせていただくということで,私の今日の4 つのポイントについてのご説明に代えさせてい ただきます。長い間ご静聴ありがとうございま した。

(岩崎) ありがとうございました。それでは、ただ今の田中参事官のご説明に関連いたしまして、企業側及び学界側からの意見をちょうだいしたいと思います。最初に、塩谷租研理事から企業側からのご意見を頂きたいと思います。

Ⅱ. 財政・税制への意見

(塩谷) 三井物産の塩谷でございます。本日はよろしくお願いいたします。田中様、大変充実した資料を基に極めてホットな話題、背景も含めまして、とてもわかりやすいご説明をありがとうございました。企業サイドの立場から少しだけお話を申し上げます。最初に日本経済とか、財政状況についてお話し申し上げようかと思ったのですが、三木会長、皆さんに触れていただきましたので、そこは省略させていただきまして、税制改革の方向性についてまず申し上げたいと思います。

〔法人税改革について〕

経済・財政再生計画の歳入改革として現在進めておられます成長志向の法人税改革をできるだけ早期に完了し、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する観点から、税体系全般にわたるオーバーホールを進めるということと理解しております。法人税改革の重要な柱に法人実効税率の引下げがございまして、先ほどのご説明でも引き続き数年で20%台を目指すとさ



れております。

日本の競争相手ということで申し上げますと、いろいろなところがございますけれども、やはりアジア諸国ということになることも多いのではないかと思います。アジア諸国の法人実効税率の平均が22%程度というような資料がございます。日本の立地競争力や日本企業の国際競争力の向上の観点から申し上げますと、20%台の目指すところといいますのは、それを意識しながら現在の世界平均と言われています24~25%というあたりなのかなと私どもとしては考えております。

ご承知のとおり、イギリスでは今年の5月に法人税率を現行の20%から20年4月に向けて18%まで引下げる案が公表されておりますし、アメリカにおきましても今年2月の大統領経済報告の中で、企業立地の競争力向上に向けて連邦法人税率35%から28%への引下げが提案されているということで、世界的に法人実効税率の引下げの競争と言ってもいいような状況が続いていると認識しております。このような状況下で法人税改革を早期に完了させるとおっしゃっていただいていますけれども、法人実効税率についてどのような時間軸で、どの程度までの引下げを想定していらっしゃるか。この点につきまして差支えない範囲でお話しいただければありがたいと思っています。それが1つです。

一方で、実効税率引下げとセットで課税ベー

スの拡大などによる財源問題の議論が起きますのは、日本の財政状況を考えますと、もちろんやむを得ないことだとは理解するわけです。しかしながら、欠損金の繰越控除の見直し、国内からの受取配当金益金不算入割合の縮小、外形標準課税の拡大等々、主要な課税ベースの拡大は、先ほどの資料にもございましたけれども、平成27年度の税制改正においてかなり実施されていると感じておりまして、今後さらなる拡大の余地というところはさほど大きくないような印象を持っております。

特に研究開発税制について申し上げますと. 一部が平成28年度末に期限が到来いたしますけ れども、日本企業の「ものづくり」の技術は依 然極めて高い水準にあると理解しておりまして. 日本の会社は製造業を中心に競争力の源泉とな る新技術の開発に積極的に取り組んでいる状況 にあると思っております。こういった日本企業 の取り組みについて研究開発税制という形で引 き続き税制面での支援が必要ではないかと考え ております。それから、企業活動のグローバル 化が進みまして. 税源としての法人課税所得が 捕捉しづらくなってきておりますので、安定的 な税収基盤の構築の観点からは、法人税に過度 に依存する税制体系や、或いは税目ごとでの税 収中立を少し見直すような考え方もあるのでは ないかと考えております。

[税体系全般の見直しについて]

2つ目の質問になりますが、税体系全般にわたるオーバーホールを進めるということでした。 先ほどのご説明でかなり具体的にイメージが湧きましたけれども、どのぐらいの期間で、どのような見直しか、もう少し具体的にもしお話しいただけるところがございましたらご説明頂きたいと思っております。

[国際課税について]

最後になりますけれども、これは明日のテーマと理解しております。私どもは商社というこ

とでございまして、特に関係する部分が多くございますので、国際課税について少しだけ申し上げさせていただきます。来月10月にはBEPSの行動計画残りの多くの項目について報告等があると理解しております。今の定義の見直しとか、日本の現行制度と異なる制度の提案とか、新たな情報の提供など、国際課税ルールの見直しの影響はアグレッシブなタックスプランニングをやっております主に欧米等を中心とする多国籍企業への影響のみならず、普通にグローバルに取引を行っている日本企業に対しても極めて大きな影響があると考えておりまして、BEPSの動向、参加国の対応及び日本の国内税制の落とし込みがどういうふうになっていくかと強い関心を持っているところです。

少なからぬ日本企業は、既に現状におきまし てもいろいろな新興国を中心にかなりアグレッ シブな課税を受けているという状況があると認 識しております。今回の見直しによりまして. いろいろな国がさらに徴税を強化するような動 きになっていった場合、それに伴う対応、或い はその事務負担といったものが増大するという ような懸念を持っております。行動計画14など、 さまざまな対応を各国にしっかりと足並みをそ ろえていただいて, 予見可能性とか, 法的安定 性の高い制度となっていくようにぜひよろしく お願いしたいと思いますし、租税条約のネット ワークにつきましても、例えばチリとか、台湾、 ミャンマーなど、既に日本と大変に取引の多い 国や地域、或いはこれからさらに増えていくだ ろう国・地域などとの充実もしていただけると 大変ありがたいと思っております。長くなりま したが、よろしくお願いいたします。

(岩崎) ありがとうございました。続きまして、土居教授から学界のご意見を頂いて、その後に田中参事官からご回答を頂きたいと思います。土居先生、お願いします。



(土居) 慶應義塾大学の土居でございます。 今日はこのような形で皆様の前でお話しさせて いただく機会を頂きましてありがとうございま す。田中参事官のきめ細かいご説明どうもあり がとうございました。

〔消費課税の位置づけ〕

冒頭に経済・財政再生計画のことにお触れになられて、2020年までの基礎的財政収支の黒字化は何としてでも達成しなければならないと私自身も思っております。特に高齢化による社会保障給付を持続可能なものにするためにも、もちろん団塊世代は2025年に75歳以上になるわけで、その前にきちんと財政的な基盤を確立するためにも、2020年までに何としてでも基礎的財政収支を改善することが私は必要だと思っております。

その意味で言うと、これからの5年間の財政 運営では、まずは歳出改革。もちろんデフレ脱 却、経済再生も言うまでもありませんが、歳入 改革は、特に税収増という観点からすると、経 済成長による税の自然増収は期待するけれども、 消費税率を10%より上に上げることは今の段階 では封印をしていると言ってもいいかもしれま せん。

私としては非常に隔靴掻痒のところがあって、 財務省も与党の方針を覆すわけにもいきません ので、10%以上ということをなかなか口に出し ては言えないという苦しい状況であろうかと思います。けれども、やはりわが国の税制全体を考えていきますと、法人税はグローバル化、経済成長を促すという観点の視点からの実効税率のさらなる引き下げ、それから、所得税は、後で申し上げますけれども、所得再分配の効果が発揮できるようにすることと同時に、社会保障財源の確保として消費税をこれからさらに強めていかなければいけないのではないかと私は思っております。

ただ、先ほどのご説明にもありましたように、 消費税の還付型といいますか、日本型軽減税率 制度の議論がこの10日間ほどありました。ある 種国民の消費税ないしは消費課税に対する妙な 忌避感が学者としては大変気になっているとこ ろです。机上の空論といいましょうか、学者の 頭では法人所得課税、個人所得課税、消費課税、 資産課税もありますが、これらの税のそれぞれ 長短を考えながら税制を組み立てていくべきで はないかという議論があり、さらにはこれまで のわが国の税制改正の流れでも、所得、消費、 資産にバランスよく課税するというような議論 もありました。

しかし、これから財政状況が厳しいというこ とと社会保障給付が増大していくということを 考えますと、もはやそんなバランスよくという ことも言っておれないのではないか。むしろ消 費課税に思い切ってウエイトを移していくこと を国民に、一朝一夕には理解は進まないと思い ますから、丹念にかつ粘り強く消費課税での税 収確保を訴えていかないと、わが国の財政も、 社会保障も立ち行かなくなるのではないかとい うことです。それでいて、経済学的に考えます と、法人課税よりは消費課税にウエイトを移し た方が経済活力も維持できると思います。そう いう意味では田中参事官には少し超越的な質問 になってしまうかもしれませんけれども、今後 消費課税にわが国の税制がシフトしていくとい う方向性を、もちろん社会保障の財源確保とい う話もあるのですけれども、この忌避感をどう やって払拭していくかについてお考えがありましたらぜひお聞かせいただきたいと思います。

[日本型軽減税率制度におけるマイナンバー制度について]

それから、さらに消費税の話で申しますと、 先ほど日本型軽減税率制度の説明がありました。 確かにいろいろなうわさがありますので、ある こと、ないこと、新聞報道、インターネット上、 もちろん自由に考え、自由に議論するというこ とはいいことだとは思うのですが、あらぬ誤解 もどうもはびこっているようで、大変気になっ ております。特にマイナンバーカードないしは マイナンバー制度の信頼を損なうような形のあ らぬ誤解は早めに払拭、断ち切っておいた方が いいと思うわけです。

先ほど田中参事官も説明してくださいましたけれども、マイナンバーカードをかざしたときに個人の氏名、住所、生年月日、性別を読み取るということかという誤解が実際はあるわけです。マイナンバーカードそのものを私自身も持っておりませんので、そのマイナンバーカードを持っていない段階でそういう懸念を抱くのはやむを得ないことだとは思います。けれども、決して丸裸にして、個人情報を税務当局が取り入れるということではなくて、制度を考えれば、そこまでしなくても実行可能だということを示すことを通じて、マイナンバーカードをかざすことを通じて、マイナンバーカードをかざすことイコール個人の情報が丸裸になることではないということを訴える1つのいい機会なのかなと思ったりもいたします。

[日本型軽減税率制度について]

それから、もう1つは日本型軽減税率制度です。もちろん軽減税率という言葉にいろいろと 思いがそれぞれおありですので、言葉の1つを 取っても難しいところはあろうかと思いますが、 私がこういう説明を最初にされるともう少し国 民は理解が進んだのかなと思ったのは、輸出還 付の話です。わが国でも最近は外国人旅行者が 増えていて、その旅行者に対しての消費税免税 制度が拡大しておりまして、ジャパンタックス フリーショップの許可を取って免税をなさる事 業者の方もおられるということです。

もちろん外国人旅行者は国際的な共通ルールに従って、消費税、付加価値税は外国で消費されるものには課税しないという原則で免税にするということでありまして、途中段階で複数税率でなくても、外国人に対しては免税ができるということはあります。さらにはわれわれがヨーロッパ諸国に旅行に行ったときに一定金額以上の買い物をすれば、空港で免税手続きをするということはごく自然な振る舞いとしてあって、かつそこで税負担の軽減というものを実感することもあったりいたしまして、そういうイメージは普通の国民には大なり小なりあると思います。

そう考えると、これは輸出免税の仕組みに近いけれども、国内ないしは国民向けの還付制度であるという説明があると、ヨーロッパでやっていたことをわが国で、全額免税ではありませんけれども、2%だけ免税ということなのかなというふうなイメージも湧いたかなと思うのです。極端に言えば、税のことに詳しくない方はまるまる新しい仕組み、いまだこの地球上のはまるまる新しい仕組みであるかのように錯覚した面もあったかなと思います。このようなとした面もあったかなと思います。このようなところはより丁寧に説明することを通じていろいると議論が深まると思います。

[所得税における所得控除と税額控除について]

最後に所得税ですけれども、配偶者控除の議論から入っていきましたけれども、もう少し本筋の話で言えば、配偶者控除に必ずしもこだわらないところで、田中参事官の資料では**資料**②にございます。わが国の1つの特徴として、所得計算上の控除と所得控除がかなり広範に認められていることがあります。実際に課税対象となる収入の半分以下しか課税所得にならないと

いう特徴を考えると、この所得控除が手厚いのではないか。これを税額控除に変えていくことを通じて、より所得再分配効果を発揮する方向に導けるのではないか、と経済学者としても考えたりするわけです。

所得控除をなくす代わりに税額控除に変えて、低所得者に対しての税負担軽減効果は大幅に変えるということではなくて、むしろ場合によってはより大きく税負担軽減を税額控除で発揮させるけれども、中高所得者層にはそのバランスである程度税負担軽減の恩恵が縮小することになるというやり方があるのではないかと思うのです。しかし、実務面ないしは政治過程において税額控除化に何か障害というものがあれば、どういうものがあるかをお聞かせいただきたい。

[税額控除と社会保険料の連動について]

最後に1点だけですけれども、税額控除に変えたとしても、課税最低限以下の方にはその効果は及ばないことになるわけです。低所得者対策ないしは所得再分配効果の強化ということになったときに、課税最低限以下の方にもその恩恵が及ぶということは所得税制単独では難税しいところがあって、場合によっては課税最低限以下の低所得者の方でも社会保険料は払っては限分にあることに着目するのです。国民年金の保険料とかを払っておられることに着目するのです。国民年金の保険料とかを払っておられる。そういう方々に対しての保険料減免を税額控除と連動させる形でするようなことは可能なのかどうか。そのあたりを少しお聞かせいただければと思います。以上です。

(岩崎) ありがとうございました。それでは、 だいぶ時間が経過してきましたので、手短にお 答えいただければと思います。

(田中) 塩谷さん、そして、土居先生、ありがとうございました。簡潔にお答えをするとい



う岩崎先生からのご指導なのでそう努めたいと 思います。

〔法人税改革について〕

まず塩谷さんの、法人税改革の早期完了と言うけれどもいつまでにどの程度なのかというご質問です。27年度改正につきましては課税ベースの拡大により財源を確保しながら、実効税率が従来は34.62%でしたが、32.11%です。28年度等も31.33%というところまではめどが立っています。

ただし、さらに20%台までの引下げを目指すということにつきましては、税収中立という考え方に基づいた課税ベースの拡大というものが議論の過程の中で皆さんにご理解いただいて、決着するのかといったことにもよりますので、現時点でいつまでに20%台になるのかということについては、今後の与党でのご議論といったものを踏まえて、早期にということだと思っております。今年の6月の骨太方針におきましては、法人税改革をできるだけ早期に完了すると

いう精神が明記されておりますので、それについては私どももしっかりとやっていきたいということです。

[税体系全般の見直しについて]

それから、次のご質問ですけれども、税体系 全般にわたるオーバーホールを進めるというこ とだけれども、どのぐらいの期間でどのような 見直しをするのかということです。資料⑩をも う一度お開きいただきますと、最後の下の3行 「このため、以下の基本方針を踏まえ」、以下 の基本方針というのは次の資料に書いておりま すけれども、「具体的な制度設計について速や かに検討に着手し、税制の見直しを計画期間中 できるだけ早期に行う」とされています。計画 期間中ということは2020年度までのことを指し ておりますので、この期間内にとにかく「今後 の改革の中心となる個人所得課税については. 税収中立の考え方を基本として、総合的かつ一 体的に税負担構造の見直しを行う」という基本 ラインで対応させていただきたいと思っており

ます。

〔国際課税〕

それから、国際課税の話です。私は国際課税を担当させていただいている関係で質問を頂いて非常にありがたいと思います。特にまた明日詳しく国際課税につきましてはご説明をさせていただきたいと思っております。BEPSプロジェクトについて、皆さん、ご承知でない方もいらっしゃるかもしれませんので、申し上げますと、これは訳しますと、税源の浸食と利益移転というのがBEPSというまのです。BEPSという言葉自身は税源を浸食することということなので、BEPSに対抗するというのが私どもの精神なわけです。

BEPSとは何かといいますと、個社名を申し上げるのは恐縮ですけれども、社会問題化しましたので、お許しいただけるとすると、例えばスターバックスのイギリス法人の実効税率が2%程度であるということがイギリスの国会でとり上げられました。過去数年にわたって4,500億円も利益があったのに、実際に払った税額は13億円であるというようなことで、なぜこういうようなことが起こるのだということが議論されました。それは決してスターバックスが悪いということではなくて、むしろ各国の税制に抜け穴があるとか、或いはそういうことの誘因となるような制度の側に問題があるのではないかという問題意識が世界各国で広まりました。

従って、これはむしろ税制当局の問題として公正な競争条件を確立することが重要です。「あの企業はBEPSをやってていいな。わしらはやれないな」とか、或いは国内の中小企業はBEPSをやりようがない中で不公平感が広まることは避けなければなりません。そういう意味では全世界の企業は、国内外を問わず、どのように公正な競争条件を整えていくか。こういう精神でBEPSに対抗する議論が2012年からスタートしました。2013年には、G20でも、G7でも首脳レベルが膝を交えて、この税源の浸食

問題に対してどう対応していくか、議論されま した。

リーマンショック以降,各国が財政政策を一生懸命やっていく中で,ある一部の企業だけが 税源の浸食をしているということはとても納税 者に対する信頼が持たない,或いは政府の財政 赤字もそうだし,納めていらっしゃる個人の納 税者の方々の意識に対してもお答えできない。 或いは中小企業の方々に対する意識についても お答えできない。これはしっかり取り組もうと いうのが政治的なメッセージになりまして,非 常に強い政治的なモメンタムでこの2年間議論 してまいりました。それが来月に報告書となっ て出てまいります。

従いまして、先ほどのご質問に対しては、日本企業の方々に過度なルールを押し付けるということではなく、むしろ一部の企業、或いは一部の国で非常に不透明な税制を持っているような国をなるべく排除して、なるべく公正な競争条件を整えていこうという精神です。詳しくは明日ご説明しますので、そういう精神だということだけご報告申し上げたいと思います。

〔消費課税の位置づけ〕

それから、土居先生、ご質問ありがとうございました。消費課税のシフトについての国民的合意形成の障害をどう取り除いて、まず消費税を中心にというのをもっと明確に出すべきではないかというお話です。そういう先生のご意見をしっかりと局内にも伝えてまいりたいと思っております。基本は少子高齢化の進展の下で社会保障制度を次世代にしっかりと引き渡すということで、消費税による安定財源の確保というつとで、消費税による安定財源の確保という

今後の税制のあり方を考える場合に、税制の 公平性というものをどういうふうに考えるのか。 勤労世代に偏らない税負担とはどうあるべきか。 或いは格差の固定化の防止という観点から、応 能課税たる所得税や資産課税という役割も引き 続き重要だと考えておりますので、こうした点を踏まえながら、消費税に重要な役割を付していくというのは基本ラインとして堅持をしつつ、所得課税や資産課税をどのように組み合わせていくのか。こういった議論を幅広くしていただくその準備を私どもはしていきたいと思っております。

[日本型軽減税率制度におけるマイナンバー制度について]

それから、2点目のマイナンバー制度をより 丁寧に説明せよというお話も、そのとおりです ので、よりわかりやすい説明を心掛けたいと思 っております。

[所得税における所得控除と税額控除について]

3点目は税額控除化の話でした。これにつきましては、先ほどの配偶者控除だけではなく、全般的な控除のあり方を議論するべきだということで、資料②を先生はご指摘いただきました。ありがとうございます。

給与所得控除等については、働き方が多様化する中で給与収入か、事業収入か、年金収入かによって税負担がアンバランスになるといった問題が出てきております。その収入は給与なのか、事業なのか、年金なのかということによって税負担がアンバランスになるという問題があるとか、或いは人的控除である基礎控除や配偶者控除、扶養控除、社会保険料控除を中心に税額控除化といった方向性が必要なのではないか。

私どももその方向性は十分重要な方向性として取っていきたいと思っておりまして、具体的にどのような制度設計にするかという段階に徐々に来ているのではないかと思いますので、先ほど土居先生がおっしゃった税額控除化といったものを1つの手掛かりにしながら議論していきたいと考えております。

〔税額控除と社会保険料の連動について〕

最後にご指摘のありました社会保険料と組み合わせて検討するべきというお話につきましては、社会保険と税というのが所管する場が違うという縦割りみたいなことを申し上げて恐縮ですけれども、社会保険料の負担の構造のあり方につきましては、必要とされる給付水準との関係とか、自助、公助、共助のバランスとか、年金基金や健保組合の保険者の財政に対する影響などとか、そういったいろいろな変数があろうかと思いますので、そういうことを総合的にご識論していただくという流れができれば、そういう形で議論というものがあり得るのか。今のは私の私見ですので、私のお答えする能力を超えているものです。どうもありがとうございました。

(岩崎) ありがとうございました。それでは、ここで国の税財政に関する議論はひとまず打ち切らせていただきます。続いて、青木自治税務局長から地方の税財政に関する取り組み状況につきましてご説明をいただきたいと思います。よろしくお願いします。

Ⅲ. 地方財政・地方税制の現状と課題

(青木) ご紹介いただきました総務省の自治 税務局長の青木でございます。よろしくお願い いたします。財務省も軽減税率で大変忙しい状 況になりました。総務省も8%の消費税率のう ち1.7%は地方消費税ということでもあり、私 どもの方もちょっと忙しくて、遅れての参加に なりましたことをお許しいただきたいと思いま す。

お手元に資料を用意させていただいております。「地方財政・地方税制の現状と課題」です。 少し時間も超過してきているので、予定時間よ り少し短くなるように努力してご説明申し上げ たいと思います。

総論:地方税財政の現状

資料②をお開きいただければと思います。上が国の赤字の状況、下が地方財政の財源不足の状況です。棒の長さがお金が足りない幅ということですが、地方の場合、お金を借りて地方債の増発なり、或いはお金を借りて交付税を増額するということで何とか埋めてやってきているということなのですが、積もり積もって地方の借金も増えてきております。

借金の残高,長期債務の残高が,200兆円という大台に達しています。国が800兆円,地方が200兆円,合わせて1000兆円です。国に比べれば地方はましではないかという見方もあるかもしれませんが,地方団体がGDPの40%に相当する長期債務を抱えている国は多分ないと思います。そういう意味では相当厳しい状況になっております。

資料⑤の図でご覧になっていただきますと、長期債務の中にも幾つか質の差がございます。 真ん中のグレーはいわゆる国で言えば建設国債、インフラの整備等に当てられている借金ですので、何らかの公共施設を整備するときに、当該年度の負担だけで無理なので、何年間かでならすためにも借金をしてというのはわれわれが家を建てるときに住宅ローンを借りるのと同じ仕掛けです。下のドット柄のところは赤字地方債ですが、地方が赤字地方債を発行して、その残高が50兆円にもなっているというのをどう見るか。これは結構深刻な事態だと思っています。

財政的に赤字国債なり、赤字地方債をどう見るか。いろいろな議論があろうと思いますけれども、地方団体は、経済政策については国と一定程度同じ歩調をとることはあっても、金融政策は持っていないわけです。赤字地方債で埋めながら、経常的な支出を借金で埋めていくということはどこの国でも当然ご法度です。ご法度なので、毎年、毎年通常国会で法律改正を、国



会で認めていただきながら、赤字地方債を発行するのを理解いただきながら、しかし、それが50兆円まで来てしまっている。やはりここは何とか減らしていかなければいけないということをよほど真面目に考えなければいけない状況に来ているのだろうと思っております。

資料分は、国・地方のプライマリーバランスをどうやって健全化していくか、その目標です。2020年度の目標の黒字化はなかなか難しいということがこのデータ上も示されてしまっています。しかもこれはかなり成長した場合です。それでも達することは難しいですが、何とか達成する方向で地方も頑張っていかなければいけない。そういう厳しい状況の中で財源の確保、歳出の削減というのをどのようにやっていくか。ここは地方団体も知恵の出しどころという状況だろうと思います。

そうした中で、**資料** は地方財政計画ベース、地方団体全体の予算ベースと思っていただければと思いますが、その中での歳出の推移です。ご覧になっていただきますと、投資的経費が大きく減ってきて、給与経費も少しずつ減らしてきて、真ん中の一般行政経費は、社会保障経費が増えているということで、そちらの支出にどんどん食われているという実態です。

その上で今後この社会保障関係経費も増えていかざるを得ない。先ほど土居先生からお話がありましたけれども、2025年度には団塊の世代

が後期高齢者になるというような、その先も含めて、本当に持続可能な財政を維持できるかどうかということはやはり真面目に考えていかなければいけない。よほど腰を据えて考えていかなければいけない課題だろうと思っています。

資料®以降は地方団体もそれなりにいろいろ な努力をしてきているというデータです。いろ いろな課題がございますけれども、積極的に各 団体が取り組み始めている1つの例としては公 共施設の統廃合です。つぶしたらもう作らない。 民間に売る。民間施設と一緒に作る。それから. できる限り街中に一緒に住んでもらって、 コン パクトに暮らしていただくようなことも考えよ うとか、それぞれの地方団体がフルでサービス するのは諦めて、駅がある中核的な市に大きな 施設、例えば大きな図書館は、自分のところに 持たず駅がある中核的な市に買い物に行く際に 寄っていただくこととして身軽になろうという ことです。そこまでの移動手段はきちっとして 確保するといったようなことも含めた対応をし ていこうではないか。そういうことをしやすい ように地方自治法の改正が昨年度の通常国会で 成立をしているところでもございます。

このように地方においては、様々な取り組みが始まりつつあるわけですが、そうは言っても、まだこれからも社会保障関係経費は増える中で、さらにどう立ち向かっていくか。そんな状況だろうと思います。

以降は税の話です。資料®は左に国税、右に 地方税です。地方税は小さな税目も含めて、い ろいろな税がございます。国税と同じように考 えていくべき税もございますが、そうでない税 もあります。特に地方税の場合は応益性、行政 からサービスを受けたならば、そのサービスに 応じて負担を頂くという視点が重要であります。

ですから、小さな税でも、その人に負担を頂くというのが妥当ならば、できるだけ負担を頂くという姿勢をわれわれは崩せません。最近話題になっている例えばゴルフ場利用税はもういいではないかとか、確かに全国で500億円の税

ですけれど、ゴルフをされる方は今日もたくさんおいでだと思いますが、それはそれで、そのゴルフ場がある自治体のいろいろなサービスを受けたということで負担を頂きたいし、温泉に入れば150円の入湯税です。150円を取らなければいけないのかと思われる方もありますけれども、それでその地域の温泉の衛生環境なり、観光資源の確保ということがなされているということに理解をいただき、きちっと負担をいただくべきというのが基本スタンスです。

各論:平成28年度以降の税制改正に向け た主な課題

大きな地方税制上の政策課題というのは結構 多くございまして、それをまとめておりますの が資料®です。この資料は、平成27年6月1日 に高市大臣が経済財政諮問会議で説明したもの です。地方の法人課税の改革は国と併せて稼ぐ 力のある企業の負担を軽減するという観点から 進めていくということですけれども、地方の独 自の論点としては偏在の是正ということがあり ます。1カ所ばかりに税源が集中するというこ とについての対応を考えていかなければいけな い。国の場合、国のどこで税収が入ろうと、国 は1つですから同じなのですが、地方の場合は、 そうはいかない。そこがなかなか難しい論点で もあって、この偏在の是正をしながらも、税源 をきちっと確保していくということが地方法人 課税の中では非常に重要なテーマであろうかと 思っております。

消費税については国と同じように,地方にとっても社会保障財源を支えるという意味で極めて重要ですし,軽減税率の議論に関しても地方団体からはできる限り慎重に検討してくださいという声が重ねて強く出されているところです。

個人所得課税につきましても,国と歩調を合わせて考えていくべき部分,特に女性に活躍いただきたい,子育ての支援をしていかなければいけない,そういう意味で働き方の選択に対して中立な税制という点では,地方税でも同じよ

うに考えていくのだろうということだろうと思っております。先ほど土居先生にもいろいろ議論いただいている政府税制調査会での議論の方向としては、所得の再配分機能というのを高めていくという方向での議論がなされていると思います。それはある意味では所得が少ない人には、場合によっては所得税を払っていただかなくて、所得が多い方にはもうちょっと負担していただくというようなことを、場合によっては社会保険料と併せて議論するということもあるのかもしれませんが、そうした方向での議論がなされていると思います。

その場合, しかし, 地方税である個人住民税 に関して同じように考えていけるかどうかとい うのはなかなか難しいところでありまして、個 人住民税は地域の会費です。現在の所得区分か らいいますと、所得が非常に少ない方は税を払 わなくていいわけですが、ある水準に達します と、個人住民税の均等割だけを払っていただく。 その上の所得がある方には、個人住民税の所得 割で課税所得の10%に係る税を払っていただく。 さらに所得が上がると所得税がかかることにな り、所得税が5%、10%とかかっていくという 構造になっています。この枠組みの中で個人住 民税についてはできる限り多くの方々に会費と しての負担を頂くというのがやはり応益性とい う観点からも重要でありまして、その意味で所 得税と個人住民税と少し特性がはっきりする方 向で中長期的な議論がなされていかざるを得な いのかなと思っております。

個人住民税と並んで市町村の基幹的な税が固 定資産税ですが、格差の固定化の防止なり、相 続税を計算する場合も固定資産税の評価額を用 いていますので、固定資産税をどう捉えるかと いうのは相続税にも影響するというようなこと も含めて、固定資産税のあり方も資産価値に見 合った課税を頂くのだという姿勢を貫きながら、 財源の充実確保を図っていくということが重要 なのだろうと思っています。併せて、税のグ リーン化という観点では地方税にかなりなじむ ところもございます。今後車体課税の見直しというのもグリーン化との関係も含めて重要なテーマだろうと思っております。

1. 地方法人課税

資料②以降は具体的な税目の話ですけれども、現在の法人税改革の枠組みは資料②のとおりです。28年度までで法人実効税率31.33%まで下がるところまで27年度税制改正で行ってきたということです。必要な財源は、恒久財源は恒久財源で確保するという観点に立ちつつ、国税の方で若干の先行減税をされているということです。これを20%台に引き下げていくということは方針として決まっています。これまでの実効税率引き下げの中で、地方税の中では法人事業税の外形課税の拡大というのが非常に大きく寄与しており、外形課税の拡大により1.5%分実効税率が下がることになったわけです。

法人事業税の外形標準課税については、**資料 ②**ですけれども、所得割が全体の4分の3、外 形部分が4分の1だったのを8分の3、8分の 4と引き上げることにしております。そのこと で大体実効税率は1.5%程度下がるわけです。

これを今後どうしていくのかですけれども、 資料②です。第2段階として、一番下のアン ダーラインのところですけれども、大法人向け の法人事業税の外形標準課税のさらなる拡大に 向けてうんぬんということです。ですから、実 効税率を下げようと思うと、大きな玉がこの外 形課税の拡大だということならば、外形課税の 拡大ということについてわれわれも相当真剣に 今後とも考えていかなければいけない。そのつ もりでなければいけないだろうと思っておりま す。

ただ、一方で、外形課税の対象法人は資本金 1億円を超える大法人に現在のところは限られ ているということです。そのことをどう考える かという点について、対象法人のあり方につい ても慎重に検討を行うと**資料②**の下に書かれて いるところです。 外形課税になる、ならないだけでなく、およそ中小法人はどういうことなのだろうか、もう少し丁寧に実態をつぶさに見て、検討していくことを考えてもいいのではないか、幅広く検討してもいいのではないかという姿勢で資料®の大綱は書かれています。確かに中小法人と言っても、これが中小企業かと思うような企業がたくさんあるわけです。中小企業と言われるも嫌だと思うような会社もあるかなと思います。また、これだけ多くの企業をある種の保護対象にしているというところはそれほど国としても多くない、多分ないのではないかなという感じもしています。

ただ、そうは言っても、今までそこは中小企業だとして、軽減税率の対象とし、外形課税の対象とはしてこなかったという歴史は歴史で重いので、相当慎重にいろいろな検討をしなければいけないわけです。ただ、外形課税がここまで拡充されてきますと、1億円を境に負担すべき税のルールが相当違ってしまうということにもなりますので、果たしてどうか。

大きな利益を上げている企業の中には、外形 課税が拡大して随分得をしたというところもあると思います。実はそういうような企業で資本金が1億円より下のところは「うちにも外形を入れてくれた方がいい」と思っている企業もおられるのではないかと思います。そういう声が上がってくるということではないのですが、しかし、今後この点については慎重にかつ少し幅広い視点で議論が必要なのかなと思っています。

その上で、地方法人課税の中で今後喫緊の課題として重要なのはいかに偏在の是正を図っていくか、安定的な税体系を作っていくかということになるわけです。資料②は地方の税の中の税目ごとに税収がどう推移をしてきたかという点です。地方団体の場合、経常的にサービスをずっと提供し続けていかなければいけないという状況からすると、安定性は非常に重要であるということになるわけですが、真ん中の青の線の地方法人課税が非常に景気に振れているとい

う状況にあります。

資料の方は真ん中の地方法人二税が、東京都と奈良県で比較すると、人口1人当たりでも相当な差があるというのは見て取れようかと思います。そういう中で偏在是正というのを図っていかなければいけないという取り組みをこれまでしてまいりました。

消費税率が8%に上がる段階での対応が資料 ②でございます。消費税の税率が上がります。 地方消費税率も上がります。その際、社会保障 の制度の拡充も図っているので、制度の拡充に 伴う地方の負担も増える。だけれども、どの団 体も社会保障の制度の負担が増えるよりも. 地 方消費税収なり、市町村分は交付金として県か ら来ますけれども、いずれにしても地方消費税 収が増える方が多い構造になっています。それ はそれで安定した社会保障サービスを行うとい うことで使っていただければいいのですが、財 源が超過している団体から見ると、余ったお金 が積み重なるということなので、 その範囲内で お金が足りない団体の財源にするために、資料 ②の点々点々と書いてある真ん中に地方法人税 と書いてありますが、その範囲内で地方の法人 住民税、法人税割の税率を下げて、その税率見 合いの部分を形式的に国税にし、それを地方交 付税という地方団体の共通の財源の原資にする という改正を26年度に行っているわけです。こ れが10%段階になりますれば、それをさらに深 掘りしていかなければいけないということです。

資料の数字でいいますと、都道府県分、市町村分それぞれ法人税割の税率が、県分は5.0%から3.2%、市町村分は12.3%から9.7%下げているわけですけれども、これを消費税率10%段階においては同じように引き下げることをすると、都道府県分は2%、市町村分は8%ということになります。その上で、平成20年度から導入しております少し特殊な仕組みである地方法人特別税、譲与税という仕組みがございまして、これをどうするのか。廃止するならば、それに見合う偏在是正措置を講じなければいけ

ないということが与党の大綱に、**資料**の一番下ですが、定められております。このことをどうするかというのも28年度の改正に向けて非常に重要な課題です。

昨日、東京都知事はこういう全体の流れはおかしいのではないかということを前提にした会見をされておりますけれども、これからいろいろな議論をしていかなければならないと考えております。

2. 車体課税

資料母以降は車体課税ですが、車体の課税についても必要な見直しを今後しなければいけない状況になっております。

資料®は車体関係の税収がどう推移をしてき たかということです。ご案内のとおり、地方税 収としては登録自動車にかけられている自動車 税、それから、軽自動車税、それプラス取得時 の自動車取得税が大きな3本柱です。重量税の 一定割合は地方に譲与税として頂いているとい うことですけれども、ピーク時によりも6,000 億円減収していて、自動車取得税は3,500億円 程度減収しているというかなり厳しい状況では あります。その中で車体課税全体で少しでも税 源を確保させていただく, 或いは登録自動車と 軽自動車のバランスという観点から、この4月 から新規登録される軽自動車の軽自動車税に関 しては、7,200円だったのが1万800円になると いうようなことで、1.5倍に増やさせていただ いております。それでも登録自動車との差はま だかなりございます。

そうした対応もさせていただく中で、今後全体として地方税収が一定程度確保されるような改正をしていく中で、28年度においては、29年の4月に消費税率が上がるというタイミングにおいて自動車取得税を廃止するときに、自動車取得時の税制として環境性能割というものを導入するという方向が与党の大綱に定められております。

資料®がその内容ですけれども、これは具体

的にどういう設計をしていくのか。これもまた 重要な課題です。

ちょっと戻っていただいて、資料のに現在ある自動車取得税の中でエコカー減税の仕組みが図示されております。27年度、28年度の自動車取得税がまだある期間においては、取得時の自動車取得税について燃費に応じて5段階でまけていこうという特例措置を設けることにしております。それまでのエコカー減税と比べて多少なだらかにまける仕組みとなっております。このグリーンカー機能の維持・強化という観点から、環境性能割というものを導入すべく、これから28年度改正に向けていろいろ議論をしていくということになろうかと思います。

実際には新しい税制は29年の4月から適用されるのですけれども、29年4月1日に買う車から適用される話ではありますが、様々な準備が必要なことから、28年度改正でやっていかざるを得ないだろうと思っております。

以下、簡単に最近の話題についてご説明させていただきます。

3. 個人住民税

資料の以降はふるさと納税です。活用いただいている方も多いかと思います。制度の拡充を図りました。今まで例えば2,000円の負担で残り全額が返ってくるという枠が8,000円だった人が1万6,000円となるように住民税の控除額の特例分というのを倍増することとし、また確定申告をしなくても、そのメリットが受けられるような仕組みというのを今年度から導入しております。

幾つか課題がございまして、資料②ですが、返礼品のことです。1万円寄附いただいたら、幾ら相当分を返しますという方式なり、換金性の高いものでお返しするというのはちょっと勘弁していただけないだろうか。なぜなら、1万円を頂いたら5,000円をお返ししますとしたら、寄附は1万円なのか、5,000円なのかという話になると、これは制度の根幹が崩れるからです。

従って、そこはそれなりに各地方団体でしっかり考えてくださいという通知を大臣名で**資料** であるように通知をさせていただいております。

また、寄附をする側から見ても、それぞれの 地方団体がどういうことにこのお金を使おうと しているのか、地方団体の政策との関係でご判 断いただけないかなという感じもします。それ から、寄附をもらう方もそこを中心にアピール していただけないか。それも含めて、今後地方 団体の間で是非議論していただきたいなと思っ ているところです。

4. 固定資産税

資料の以降は固定資産税ですが、固定資産税の場合、なかなか評価がばらばらだったということです。そこで、7割評価を実施するということにした上で、ただ、評価の差が土地によって結構あるので、時間をかけてある範囲内に収まるようにしていこうという負担調整措置を講じてまいりました。

資料®にある図は商業地等の状況ですけれど も、緑の部分に入るようにやっていこうという ことで負担調整をしてまいりましたが、99.5% の土地はこの枠内という評価に一応落ち着いた という状況になりました。60%と70%の間に入 っているのですが、60%に張りついている土地 と70%に張りついている土地があるわけなので す。そうなると、下の方にありますように、税 負担と評価額が逆転してしまうということもあ るので、これはすこし見直して、1つの線にす べきではないだろうかということです。現に住 宅用地については平成24年度の改正で経過措置 を講じながらもそのような対応をしたというこ とも踏まえて議論をしたのですが. 一定部分の 増税にはなりますので、また、デフレ脱却の見 通しのつかない中で、そこはちょっと難しいの ではないか、デフレを脱却した段階で考えまし ょうということで、資料物にあるような大綱の 表現になっているところですが、固定資産税に ついては資産の価値に見合った負担をしっかり していただきながら、不公平な部分は是正していくという立場に立って今後とも必要な税源の確保という観点から取り組んでまいりたいと思っております。

5. 地方消費税

資料⑤以降は地方消費税の話です。これについては割愛をさせていただきます。

6. ゴルフ場利用税

最後にゴルフ場利用税とかなり小さな税目の ものがございますが、廃止すべきだという話が 非常に多く出ております。ゴルフもスポーツな のだから、オリンピックの正式種目になったの に、なぜゴルフ場利用税だけは消費税の他に負 担をしなければいけないのかという議論があり ます。確かにスポーツでやっている、本当に競 技としてやっている人もいるのですが、そうで ない場合があると思います。昼にビールを飲む スポーツは他にないし、私はテニスをしている のですが、テニスコートでビールを飲むことは ご法度なのです。

われわれ国家公務員は倫理規定上麻雀とゴルフは利害関係者とはできないようになっているのは、多分スポーツではない部分もあるからという前提がどこかにあるからという気もするのです。だから、どうというわけではありませんけれども、地方団体の方から見ると、ゴルフ場のために川に流れる農薬のチェックとか、何かあれば救急車ということも含めた対応なり、取り付け道路も市町村が整備をしたというようなこともございまして、ちょっとの負担はぜひお願いしいたと思っておりますが、相当な圧力がかっています。でも、ここはきちっと頑張りたいと思っております。よろしくお願いします。説明は以上です。ご清聴ありがとうございました。

(岩崎) ありがとうございました。それでは,

青木局長のただ今のご説明に関連しまして, 企 業側及び学界のご意見をいただきたいと思いま す。まずは塩谷理事からご意見をお願いいたし ます。

Ⅳ. 地方財政・地方税制への意見

(塩谷) 青木様、どうも本当にありがとうございました。さまざまな課題にとても丁寧に対応されているということがよく理解できました。

幾つかお話し申し上げさせていただきたいことを考えてまいったわけですけれども、いろいろな課題に少しずつでも対応するためには、中小企業の定義を含めたところの実態をよくご検討頂くのがよいのではないかということを申し上げようと思ったのですが、まさに慎重に丁寧に検証しながら議論されるということでしたので、これは割愛させていただきます。

[地方法人課税について]

消費税につきましては、前半のパートで随分議論がございましたし、企業の側からということで申し上げますと、地方税の実務的な煩雑さといいますが、複雑な部分についてすこし申し上げさせていただきたいと思います。先ほど親長がおっしゃられたとおり、地方税は応益課税という側面が強いと理解しております。偏在きましては先ほどお話しいただきましたので、もしては先ほどお話しいただきましたので、もしては先ほどお話しいただきましたので、もし可能であればということで申し上げれば、法正であればというのはいろいるな議論が出ていると思いますけれども、思っていたりするところです。

事業税の外形標準課税のさらなる拡大の議論 というのはこれからもされるのでしょうから、 外形標準課税部分が相対的に増加していくとい うことはあるのかもしれないと思いますけれど も、私どもからしますと、付加価値割のところ の計算はやはり少し複雑ではないかと感じておりまして、簡素化のご検討というのもぜひお願いしたいと思っています。

特に全国で事業を展開している場合,都道府県,市町村単位の申告や納付,それから,還付,或いは各種の変更手続きにおける事務負担という問題があると認識しております。実は私どもも昨年本社ビルの移転をするために本社ビルの仮移転を行ったわけですけれども,本社住所の変更届出書類のフォームや,その添付書類などが地方公共団体それぞれにおきまして統一されておりませんので,1つ1つを確認するというのが結構手間だなと感じた次第です。もちろんいろいろな事情がありますから,さまざまな税目もございますし、大変だと思いますければも、企業側といたしましては全般的な簡素化,或いは統一化といったものもぜひご検討いただきたいと希望しております。

これは私どもから申し上げるようなことではないのかもしれないですけれども、地方法人課税部分は国税に一元化するような中で、国と地方公共団体との間で別途交付税のような形でしただくとか、そうすると、企業の側としてはすごく実務負担が軽減されるというようなとはすごく実務負担が軽減されるというようとと対しております。ちょっと財源さとを感じたりもしております。ちいろなりはできがあるというと確保していく必要があるというにとざまな課題がある中で複雑さとか、わかりと確保している次第でも減らすというはと感じている次第です。以上ではただければと感じている次第です。以上では

(岩崎) ありがとうございました。では、続きまして、土居先生から学界のご意見をお願いいたします。

(土居) 青木局長, ご説明どうもありがとう

ございました。

[地方税の財政改革について]

先ほど田中参事官のお話の冒頭でありました 経済・財政再生計画,2020年度までの基礎的財 政収支の黒字化は,国と地方が協力して行って いくということで,青木局長もそのようなお話 をされました。実は基礎的財政収支黒字化とい う話は,ご承知のように,2011年度を目指して, いわゆる「骨太の方針2006」という小泉内閣の ときの計画で一度目指したことがありました。 ただ,そのときは必ずしも消費税増税を前提と せず,歳出削減でどこまで収支を改善できるか ということで取り組むという局面が一時期あり ました。

それと今回の「骨太の方針2015」で2020年度に基礎的財政収支黒字化を目指すというところで、今回はかなり2006と2015で雰囲気が違ったなということを学界にいて感じています。先ほど青木局長がおっしゃったわけですが、国は大幅な基礎的財政収支の赤字です。地方はトータルで見ると黒字になっているということで、国は財政状況が悪くて、地方はそれほど悪くないということに対してどう見るかということです。

「骨太の2006」のときは、先ほど申し上げた ように、消費税の増税を前提としない収支改善 でしたので、ある種税収のゼロサムゲームみた いなところがあって、上がってくる税収を国の 収支改善と地方の収支改善とトータルでどうす るのだ。そのちょうど狭間に挟まっている地方 交付税をもっと削ったらどうだというような議 論もかなり激しく「骨太の方針2006」のときに はあったわけです。しかし、今回は基本的にそ ういう話はあまりありません。むしろこれはプ ラスサムと言ったら言い方が悪いかもしれませ んが、これから消費税率を10%までは上げてい く。それから、先ほどの青木局長の資料で言え ば資料®にありますように、地方税収は基本的 には増収の方向であるということです。もちろ んリーマンショック前ほど回復できているかど うかというところはちょっとありますし、それから、どの自治体で税収が上がっているかも別の視点ではありますけれども、全体の基調としては増加傾向であるということです。

こういうことからすると、国が赤字で、地方が黒字で、だから、そこが何とかならないのかというところに目くじらを立てるよりも、むただいで、必要な社会保障の増加にはきちんとからするけれども、税収がどしどし入ってしまうと、交出を増やす方に回してしまうということにはならないようにしていただければ、国は2020年度になってもプライマリーバランスは赤字しならないようにしていただければ、国は2020年度になってもプライマリーバランスは赤字したのとうとが見通しではありますが、地方と両者を足しくなわせるとちょうが見通せれば、この経済・財政年生計画は達成できたと言えるのではないか。

そのためには、先ほど青木局長もご指摘があ りましたけれども. 臨時財政対策債をできるだ け抑制できるような地方財政運営がこれから期 待されるところです。収支に余裕が出てくる。 税収が増えて、収支改善に余裕ができる自治体、 全てとは言いませんけれども、都市部を中心と した自治体には臨時財政対策債を期限が来れば 借換えずに返済するとかして. 残高を減らして いく方に回していただけると、国と地方を併せ ての基礎的財政収支も改善するという意味にも 非常に大いなる貢献となるのかなと思います。 こういうような雰囲気が経済・財政再生計画の 中で地方交付税を削れというような、かつてあ ったような雰囲気とはだいぶ違ったトーンがこ の6月までの議論であったのかなという印象を 持ちました。

[個人住民税について]

さて、そこで、税の話に移したいと思います。 先ほど青木局長も強調されたように、地方税制 における応益課税は私も非常に重要なポイント だと思っております。特に経済学の立場から言 えば、応益課税の王様は個人住民税と土地に対する固定資産税が1,2という大事な地方税の税源であると思っております。

先ほど青木局長もお触れになりましたように、所得税制の見直しと連動して控除の見直しが行われれば、地方の個人住民税の控除も連動して見直されるようなことがあるかもしれないと、私もそう思います。その中で、さはさりながら、個人住民税を納税している住民はおおむね半分ぐらいでありまして、それ以下の方は均等割すら払っておられないという状況もあります。そういう意味では、高齢化による行政ニーズも高まる。さらには少子化対策ということで、子ども・子育てにも地方自治体は大きな役割を果たすことからすれば、若い人たちに対する行政サービスの財源も考えなければならない。

そういうことに思いをいたしますと、個人住民税には、もちろん所得割という重要な部分もありますけれども、均等割の納税者をもう少し増やす。均等割の金額は払える人からすると、それほど大きな金額ではないと思いますので、個人住民税の均等割の標準税率を引き上げるようなことは考えられるのではないかと学者としては思うのですけれども、その実行可能性はどのようにお考えでしょうか。まず1点お伺いさせていただきたいと思います。

〔ふるさと納税制度について〕

それから、もう1点はふるさと納税についてです。ふるさと納税につきましては、まだ確たる情報は私も報道ベース以上にはありませんけれども、いわゆる企業版ふるさと納税を導入してはどうかという議論が提起されていると関いております。私が想像するに、企業版ふるさと納税は、個人版ふるさと納税との対応で言えば、法人住民税がふるさと納税の対象になるということからすると、企業が何らかの寄附をなさったときにその部分が控除されるということで、実質的には公的部門ないしは自治体に対してお金を提供していることにはなるけれども、寄附

をした分だけ法人住民税が軽減されることになるのかなという想像をいたすわけです。ただ、 先ほど青木局長もご指摘されましたように、法 人住民税は今のところ地方法人税として、地方 交付税の財源になることが既に始まっておりま すし、消費税10%時にはさらに深掘りをされる ということを先ほど指摘しておられます。資料 で言うと資料❷です。

個人版ふるさと納税と同様のことを考えると. 個人版ふるさと納税は地方税のみならず、国税 の所得税の部分も税負担が軽減される, 控除さ れるということで制度設計されています。もし 法人住民税において企業版ふるさと納税をする ことになったときにどこまで控除を利かせるの かというところになりますと、税源偏在を解消 することを念頭に, 地方交付税財源として地方 法人税を、法人住民税という同じ課税ベースで なさっておられるとなりますと、その国税の部 分が浸食といったら変ですけれども、個人版ふ るさと納税と同じことを企業版ふるさと納税で いたしますと、地方交付税財源の部分まで寄附 した部分が控除されるという話になります。そ うしますと、何のために地方法人税を地方交付 税の財源にしたのかにも関わってきまして、地 域間の税収格差是正という話と企業の寄附とど のように整合性を持って制度設計されるのか。 そのところをイメージとしてもし今お話しいた だけるなら、少しお聞かせいただければなと思 います。

[固定資産税について]

最後に1点だけ、これは意見として申し上げたいと思います。先ほど青木局長も資料のから固定資産税についての資料をお示しいただきました。私自身は土地に対する固定資産税は、行政サービスの便益を金銭換算すると、その部分は利便性が高まった土地という意味で土地の値段に体化する、帰着するということで、行政サービスの恩恵がより高まれば高まるほど、その土地の価値が高まって、それが地価に反映さ



れる。その観点から固定資産税という形でその 行政サービスの便益の一部を自治体が応益課税 することは十分に考えられるかなと思います。 ただ、小規模宅地が特例で6分の1の課税にと どまっているところだとか、農地の問題もこれ あり、そういう意味ではもう少し応益課税を強 化するという観点からも、土地に対する固定資 産税の軽減措置については見直しが必要ではな いか。それぐらいこれからも地方自治体が担う 行政サービスを支える財源として、応益課税と して重要な位置を占めているものではないかと 思った次第です。以上です。

(岩崎) ありがとうございました。では、青木局長、お答えできる範囲で結構ですので、よろしくお願いします。

(青木) ご質問, ご意見ありがとうございました。

[地方法人課税について]

塩谷様からは、外形課税の拡大に触れつつ、地方法人課税を申告する側としての簡素化についてのお話がございました。地方税はわれわれが制度を所管しております。一方で、課税庁は1,700の地方公共団体ですので、その課税実務の部分は各地方団体にお願いしなければいけないという立場です。制度面で申し上げると、付加価値割が複雑だということですが、付加価値割をどうするかという議論があり得るのかもしれませんが、外形課税をやっていただいている方々は、その割合が拡充しても、やることは同じだと思います。仮に対象法人を拡大するとなったときにいろいろな対策を考えなければいけない。簡素な仕組みを含めてというのは確かにそうなのではないかなと思っております。

お話の中で特に実務面でいろいろな申請,申告の書類等のお話がございました。申告書そのものは,特に地方法人課税,法人住民税も法人事業税も全ての地方団体が電子申告を受けられる体制になっています。多くの企業は電子申告

されていると思います。その電子申告の様式は 1つです。ですから、1種類書けば全てという ことなのです。最後に入る税額がその地域の従 業員数とかと違うということはあるかもしれま せんが、そこは統一されています。

ただ、それに添付する書類も含めてという問題だろうと思います。われわれもせっかく電子申告で統一が図れて、少しでも利便が図れたのだという中で、さらなる仕事の部分で少しでもそれが統一化されるように、われわれも1,700地方団体と少し話をしながら、納税者側の利便性というのを考えていこうよという話はしてまいりたいなと思います。

[個人住民税について]

それから、土居先生から個人住民税の均等割を払う人を広げるというお話と額を上げるという話の両方をご指摘いただいたような感じですが、均等割を払う、払わないのラインが、生活保護の水準と合わせているという実態がございます。従って、社会保障制度と合わせて考えなければいけないという点では、均等割のかからない、かかるのラインの引き方というのは難しい面もございます。

所得税の方の控除が多くなって、課税最低限が上がるということになって、つられて個人住民税の非課税限度額が上がっていくと、生活保護を受けられる人が増えていいのかという問題にも直面する中で、結局、この部分は社会保障制度と併せて考えていくのだろうなと思っております。

われわれとすると、できる限り多くの人が納めていただくという基本的な考え方を維持した上で議論を進めていきたいと思っております。その上で払っていただいている均等割の負担にさらに上乗せができるかということです。確かに今の均等割の額ぐらいであれば、若干の上乗せは可能かとも思いますけれども、復興増税を個人住民税でもされておりまして、平成26年度から平成35年度まで1,000円が上乗せされてい

るという状況もございます。

もう1つは、所得課税の中では一番逆進的といいますか、一番多くの人に負担をいただいている税ですから、29年4月に消費税が上がることとの兼ね合いというのも慎重に考えなければいけないとは思います。ただ、議論としてその部分について上乗せが全く不可能ということでは恐らくないのだろう。ただ、政治的な側面も含めて、非常に注意をしながら考えていくべき課題なのだろうなと思っております。

[ふるさと納税制度について]

2つ目は企業版ふるさと納税というお話です。 これは前提として個人版のふるさと納税と違う ものとご理解をいただいた方がいいかと思うの です。個人版のふるさと納税はどこかの地方団 体に寄附をする。あとは申告をする。申告をし なくても済む手続きをするならするということ に全て尽きてしまいますが、企業版ふるさと納 税については、内閣官房の要望の内容を見ます と、対象プロジェクトを地方団体が考え、この プロジェクトを実現するために企業から寄附を 頂いた場合に、企業は地方団体の寄附を全額損 金算入されますけれども、 さらに上乗せをした 税額控除等について、法人住民税と法人税の両 方について控除してくれないかという内容とな っています。要望内容を見る限り、プロジェク トに対する支援という意味で、個人版ふるさと 納税とは内容を異にしているわけですが、どの ように制度設計していくかは今後の課題です。

それから、法人住民税自体が税率を下げて、 地方法人税にする過程の中でということも含め て、天井に突き当たりやすいという問題も確か にあるわけです。財務省は大変嫌がられている けれども、要望する側は法人税もと要望してい るということもあって、その部分では今後どう いう議論をしていくのかということ、要望側と の実際の制度設計の中でどういう議論していく かということなのだろうと思います。

[固定資産税について]

それから、土地に対する固定資産税はご指摘のとおりだと思います。評価額に対する税額ということで申し上げますと、土地と家屋と償却資産が固定資産税の課税対象で、評価額で見れば、6割が土地ですが、税額では土地が4割ですので、土地に対してもう少し負担をしていただいていいのかという議論があり得る中で、しかし、固定資産税に関しては毎年、毎年負担をしなければいけない税であることから、現実には相当難しい壁にぶつかるわけです。27年度改正についても多少ぶつかったということではあります。

ただ、そう言いながらも、先ほど資料でご説明申し上げましたように、不公平があるという要素はありますし、農地等でも市街化区域内農地で、最近市街化区域に入ったところと随分前から市街化区域内で農地をされている方では固定資産税の負担がだいぶ違うのではないかとか、そういう心配もございまして、われわれとすると、その不公平を是正していかない限り、税としての信頼は失われかねないわけですから、そこを端緒としつつも、中長期的には土居先生のお考えのようなことも頭に置きながら、その方向になるように議論を進めていきたいと思っております。以上です。

おわりに

(岩崎) ありがとうございました。本日は大変丁寧にご説明をいただいたために、予定されていた終了の時間を大幅に過ぎてしまいました。そこで、そろそろ取りまとめに入らせていただきたいと思います。

本日は田中参事官、そして、青木局長から、2020年を目途に現在進められております国と地方の税制のオーバーホールの内容について非常に具体的なご説明をいただくことができました。とても有益であったと思います。また、塩谷理事、そして、土居教授からは今後検討すべきアイデアが示されまして、これも何らかの形で実際に政策決定に反映させていただければありがたいと思っている次第です。

また、本日は遅くまで大変多くの方にご参加いただきました。それだけたくさんの方が今後の税制について関心を持ってくださっている証しであろうと思っております。本日の議論が皆様方の少しでもお役に立てればと願っております。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。ありがとうございました。

報告 9月17日(ホ)・午前

法人税の課税ベースと消費課税

京都大学大学院法学研究科教授

岡村 忠生

I. はじめに

最初に、本日の報告の概略を述べます。まず、 これまでの法人税の状況を概観し、法人税の課 税ベースについて検討を加えます。検討の観点 は、「消費課税」です。法人税(法人に対する 所得課税) は、通常利益 (normal profit、資本 市場において誰もが得ることのできる利回り) に対する課税の能力を失っているのではないか. したがって, 所得課税の重要な目的である資本 収益に対する課税が果たせていないのではない か. という問題意識を最初に提示します(I)。 通常利益への課税を行わない租税は、経済学で は消費課税に分類されます。この分類によれば、 現在の法人税は消費課税になります。報告では. これを数値を使った例によって説明します。そ して、利子控除と、減価償却控除または資産原 価の控除との関係を明らかにします(Ⅱ)。次に. 租税を負担することの意味. 租税の実質的な負 担者、消費に課税をすることの意味などについ て、経済学ではなくて租税法の観点から議論し ます(Ⅲ)。こうした検討の後、外国の改革案か ら、2つの大きな傾向を取り上げます。「法人 税型消費税」と(IV),「所得課税の追求」(V)の 部分です。前者は、法人税を消費税型の法人税



(消費を課税ベースとする法人税)に変えてしまう立場です。幾つかのモデルを示します。後者は、あくまでも法人に対する所得課税を追求するという立場です。最後に法人税の将来について簡単な展望を行って報告を締めくくることにいたします(VI)。

では、報告に入ります。資料1頁にある最初の2つのチャートは、財務省ホームページに掲げられているものです。上の税収のチャートからは、消費税の躍進と法人税の凋落の傾向が見えます。ただし、下の方の税率のチャートと比較していただくと、税率が下がったから直ちに税収が下がっているわけではないことも分かります。税率を下げても、税収が上がる時期もあります。これを法人税のパラドックスなどと呼

んでいますが、法人税率を下げることによって 経済活動が活発化し、結果としてより多くの税 収が上がるというパラドックスもあるのかもし れません。しかし、むしろ、税率を下げたとき に課税ベースを広げる手当てを行っていますの で、そちらで、税率を下げた影響が大きく緩和 されてきたことも、見逃してはならないと思い ます。日本の法人税率の引下げは、課税ベース は、基本税率を30%に下げた改正では、引当金 ば、基本税率を30%に下げた改正では、引当も は、企業会計との関係や法人段階での多重課 税の防止との関係では議論の余地はあるところ です。

もっとも、政府税調で昨年行われた税率引下 げに伴う課税ベースの拡大の議論を見ていると、 法人税法本法については、大体このやり方は限 界に来ており、これ以上課税ベースの拡大を行 うと、会計上の企業利益といったものから乖離 した課税ベースになる恐れがあると思われます。 そこで、このような法人税を、躍進する消費 税と比較して、課税ベースの観点でどう違うの か考えてみましょう。消費税の計算の仕方と比 べて大きく違うのは、資産の償却や原価の控除 です。消費税は資産という概念をそもそも持っ ていないので、取得時に直ちに税額を引き下げ る課税仕入れとなります。それから、支払給与 と支払利子は、消費税では課税ベースに影響し ません。受取利子と受取配当も関係しません。

現行消費税は、税額控除方式、つまり仕入税額控除で税負担を計算していますが、もしそうではなく、所得計算、つまり所得控除で同じ計算をやるとどうなるでしょうか。取得資産については即時償却を認め、支配給与と支払利子は損金不算入とする、そして、受取利子と受取配当は益金不算入にすることになります。このような所得計算による消費課税をIncome VATと呼んでいます。法人税をIncome VATにするには、取得資産即時償却、支払給与と支払利

子の非控除、そして、受取利子や受取配当の非課税、金融資産取引の課税ベースからの排除といった改正をすればよいことになります。課税ベースの理念としては、Income VATへの変化は大きなものです。しかし、法人税法の条文をひとつひとつ見て、条文をどれだけ書き直せばいいかと考えると、それほど大きなことではないのかもしれません。

日本は、プライマリーバランス2020、東京オ リンピックの開催される2020年までに国債費を 除く財政赤字をなくすという国際公約をしてい ます。真剣に考えると、法人税もそれなりの役 割を果たす必要があるはずです。所得課税とし て法人税を立て直す, 税収確保能力を回復させ ることが現実的ではないとすると、消費課税に 向けて法人税を変えていくことが、ひとつのア イデアとして出てきます。もちろん、資産即時 控除や支払利子と支払給与の控除不可といった 法人税が、果たして消費課税といえるのかは、 疑問の余地があります。消費税や付加価値税で は、課税売上と仕入税額控除による税の連鎖に よって最終消費者まで税負担を転嫁し、負担し てもらう仕組みになっていますが、そうした仕 組みなしに、ただ法人税の課税ベースを入れ替 えることによって消費課税だといえるのかとい う、そういう問題が出てくるわけです。このこ とは、Ⅲで議論します。

Ⅱ 基礎的考察

1 利子控除

法人税では、利子控除が認められています。 利子率は、金銭の時間的価値、すなわち、リスクのない、ただ時間の経過に基づく金銭の価値変化の部分と、リスク・プレミアムの部分、すなわち、貸倒れのリスク等の危険などを見込んだ上積みの和として決定されます。前者は、通常利益率に等しいと考えられます。そうすると、利子控除のため、借入れによる事業からの収益については、通常利益率への課税ができないこ とが理解できます。法人がお金を借りて事業活動をやってもうけを出しても、そのうちの利子が控除されるので、その中に含まれる通常利益に対する課税能力を、法人税は持っていないことになります。

2 消費課税と通常利益非課税

資料2頁例1をご覧ください¹。(1)の消費課税では、第0年度20%の課税に服する納税者Tが、125の賃金を得たとします。Tは、この125を消費せず、通常利益率である年複利10%で貯金をしたとします。3年後、この貯金は、125×1.13=166.375になります。ここから消費をしますので、166.375×20%の租税を支払って、その残り133.1を消費することができます。つまり、消費課税の世界では、いったん貯金をして、そしてそれを引き出して消費をすると、この場合でいうと133.1を消費できるわけです。

(2)の資産性所得非課税の所得税でも、最初に25の租税を支払い、100が残るので、それを通常利益で貯蓄をして、3年後に133.1を受け取ります。この133.1には、資産性所得33.1が含まれますが、それは課税されないので、133.1そのものが消費できることになります。したがって、消費課税と通常利益非課税とは等しい、等価であることが分かります。もちろん、本当はより厳密な証明が必要です。そのことは、以下も同じです。

3 即時控除と通常利益非課税

資料3頁例2をご覧ください。(1)の即時控除では、第0年度に、Tは125の賃金を得て土地を買います。この時、即時控除がありますから、Tは、賃金125の全額を土地取得に向けることができます。この土地は、超過利益を得る資産

と考えて、3年間で3倍の値段、375に値上がりするとします。Tは、3年後に、この375に対して20%の租税75を支払い、300を手にします。300を消費できるというわけです。

(2)の資産性所得非課税では、Tは、賃金をもらった時に25の租税を支払い、残った100で土地を取得します。3年後に3倍の300を手にします。この値上り益は、資産性所得なので課税はありません。

このように、即時控除と資産性所得非課税とが等価であることが分かります。そうすると、 消費税課税、資産性所得非課税、即時控除の3 者は、この例では同じものであることになります。

しかしながら、3倍に値上がりするような土地というものが、常に誰でも取得できるとことはありません。もしそうなら、それは通常利益とすべきことになりますが、ここでは、通常利益率は10%としています。そうすると、土地に投資できなかった資金は、通常利益率で運用するしかないことになります。

例3をご覧ください。通常利益の投資機会が 制限されている場合について、即時控除と通常 利益非課税の作用を説明します。

(1)の即時控除では、3倍に値上がりする土地への投資機会は、100に制限されています。Tは、土地は100しか取得できず、残額25は通常利益10%の貯金を行うことになります。そうすると3年後に、土地は300になり、貯金からは33.275の利子が生じます。どちらについても、投資時に即時控除をしているので、取得価額はゼロです。したがって、両者の和である333.275が課税ベースになり、これに20%を掛けた66.655の税を支払って、266.62を手にする、消費できるということになります。

¹ 以下の例は、Alvin C. Warren, The Business Enterprise Income Tax: A First Appraisal, 118 Tax Notes 921, 922–924 (2008) に基づく。

(2)の通常利益非課税では、通常利益のみを非課税にし、超過利益の部分には課税を行います。計算過程を見ていただくとわかるように、結局266.62をTは手にすることになります。

そうすると、通常利益については無制限の投資機会があるが、超過利益については投資機会が限られているという現実的なモデルで考えると、即時控除の効果は、通常利益非課税に近似することになります。そして、先に見た消費課税と資産性所得非課税でも、競争的な市場で得られる資産性所得が通常利益率に基づくものであるとすると、資産性所得非課税は通常利益非課税に近似すると考えられます。このように、消費課税と通常利益非課税の等価性が経済学ではいわれています。

4 所得課税と通常利益課税

例4は、通常利益の部分にも課税をする所得 課税の例です。これまでの例に比べると、手取 りは減っています。このことは、所得課税の本 質的な特徴である資産収益課税を示しています。

ところで、所得課税は超過利益から税収を確保できるか、という問題があります。どういうことかというと、確かに所得税や法人税では、超過利益の課税はありますが、しかし、全ての利益と損失を平準化したものが通常利益であるとすると、超過利益が出れば、その裏側で損失が出ていることになります。したがって、もし完全な損失控除が可能であれば、最終的には利益と損失が相殺されてしまって、超過利益の課税は行われないことになります。

5 即時控除と減価償却+利子控除

資料4頁例5は、即時償却を認めた場合と、 減価償却控除および利子控除を認めた場合を示 しています。

(1)の定額法減価償却では、Tは、第0年度に借入金100によって資産を取得します。利子率は通常利益率10%とします。現在価値割引率も同じです。この資産には、第1年度から3年間

の定額法減価償却を行います。Tには、これ以外に資産はありません。利子控除については、ここが重要ですが、期首資産簿価に係る支払利子、すなわち、期首資産簿価に通常利益率を乗じた金額とします。そうすると、減価償却と利子控除の金額の合計額の現在価値は、資産取得費である100になります。

(2)の遅れた減価償却でも, (3)の即時償却でも, 控除の現在価値は同じ100になります。

減価償却のスピードを変えても、控除の現在価値が100であって変わらないことは、減価償却方法に対して中立的な税制であることを控除いたします。期首資産簿価に対応する利子を控除いたしますと、減価償却に中立的な課税になるわけです。このことは、数学的に厳密な証明をすることができますが、直感的には、支払利子控除と減価償却控除の間に、どちらかを増やせば他方が減るという関係が成立し、打ち消し合っていると理解できます。速く償却をし過ぎると利子控除が減ってしまう、償却が遅れたとしても、その分利子控除が大きくなるので損はが、ということになるわけです。この関係が、後に議論する ACE などの税制の根底に置かれています。

しかしながら、別の見方をすれば、このような関係を持つ利子控除と減価償却控除とは、即時控除と等しいともいえます。即時償却を認めて、利子控除はやめるのと同じとも見られるわけです。

さらに、即時償却が消費課税に等しいことを 思い起こすと、減価償却+期首資産簿価に対応 する利子控除という税制は、消費課税であるこ とになります。このことは、消費課税の方向に 向かって法人税を改革する考え方に結びつきま す。そして、利子だけではなくて配当も同様に 考えればどうかという発想になるだろうと思わ れます。これも、後ほど述べる ACE の基礎と なります。

そこからさらに進むと、利子と配当が実際に 支払われようが支払われまいが、一定額を控除 してしまうというという考え方も出てきます。 つまり、利子控除を認めてしまうと、通常利益 課税は完全にはできないので、そうであれば、 より簡素で中立的な税制を作るべきであり、減 価償却といった規定を置く必要はなくなるとい うわけです。いずれにしても、こういった減価 償却控除と利子控除の関係、そして消費課税、 通常利益非課税の関係というものからさまざま な発想が出てきて、この後見ていく改革案にな っています。

Ⅲ 租税の負担者と課税ベース

ここまで、私たちは、法人税を、支払利子や 償却方法に中立的な租税であって、その中身は 実質的には消費課税であるものに改革すること、 また、既に現在の法人税自体が、消費課税の性 質を強く帯びているのではないかということを 考えて来ました。しかし、先に述べたように、 制度のあり方と税の負担者について疑問が残っ ています。消費税であれば、課税売上と仕入税 額控除による税の連鎖により、最終消費者に税 負担を転嫁する仕組みを持っているのに、法人 税の課税ベースだけ入れ替えて、それを消費課 税といえるのかという疑問です。

この疑問には、マクロな視点とミクロな視点からアプローチすべきであると考えられます。 国や経済社会を通観するマクロで全般的な視点からいうと、資産性所得非課税や即時控除の法人税、そして、消費税法が定める消費税は、いずれも消費があれば税収が生じます。国から見ると、民間で消費という行為が行われたら税収が入りますので、マクロな視点に立つ限りは、消費が課税ベースであることは疑いありません。

しかし、法律学は、個人ひとりひとりを対象にするというミクロな視点を持っています。そのミクロな視点では、消費課税の対象である消費者と、経済的には消費課税と等価である給与所得税の対象である被用者との間で、人的同一性が全く保証されていないことが浮かび上がり

ます。たとえば、給与所得税を負担しない単独 事業者や、貯蓄の取崩しや借入れによって生活 する人たちも、消費税は負担しています。高い 賃金を得て給与所得税を支払いながら、消費は あまりしない人も考えられます。

法的な納税義務者と実質的な税負担者との関係も問題となります。消費税は事業者が納税をします。給与所得税も、ほとんどは事業者における源泉徴収によって課税関係が終了して租税を作って、その直接の納税義務者を法人とすれば、どうなるでしょうか。消費税でも給与所得税の源泉徴収でも、法人が納税義務者です。これを消費税と呼べば消費者によって負担されるって負担することになるのでしょうか。法人税と呼べば株主によって負担されるのでしょうか。

さらに問われることは、ミクロなレベルで納税者ひとりひとりを見たときに、租税負担の実質、租税を負担することの意味は何か、ということです。一般に考えられることは、租税を負担すれば、その分、使えるお金、可処分所得、消費が減少するということだと思われます。ただし、法人は消費の主体にはなり得ないので、法人を納税義務者とする租税については、個人による負担、つまり転嫁を考えることになります。しかし、この転嫁がどのように生じるのかは、少なくともミクロなひとりひとりのレベルでは、不可知、知ることができないといわざるを得ないと思います。

もうひとつの税負担の実質的な意味として、税負担による投資の減少があります。これまで見た例では、そのように仮定していました。25の税を支払ったから125の投資ではなくて100の投資になりますというような説明をしていましたが、それは結局、税負担によって投資が縮小すると扱っていたわけです。この意味の税負担であれば、法人にも観念することができます。しかし、これは価値判断の問題ですが、税負担の究極的な意味は、やはり個人消費の減少に求



めておきたいと思います。そうすると、ミクロなレベルにおいて、事実としての税負担がどうなっているかは、少なくとも法人を納税義務者とする租税については不可知だということになります。

では、租税の実質的な負担者は、法制度的に は、つまり、税制の設計や租税法の解釈適用に おいては、どう考えられているのでしょうか。 私は、一種の擬制による割り切りが行われてい ると思います。これを、制度的擬制ということ にします。たとえば、支払給与に対して、支払 者たる法人は源泉徴収義務を負いますが、 租税 は被用者が負担している。被用者の給料が減少 することにして所得税法は作られています。消 費税や付加価値税は、最終消費者が税負担を負 っていると、税制は考えています。もちろん、 労働の供給にも消費財の購入にも弾力性があり ますから、税負担をかければ、使用者と被用者、 事業者と消費者の両方に帰着する. つまり. 両 方が貧しくなります。にもかかわらず、法人が 給与所得税の源泉徴収をすれば、それは被用者

が負担している。法人が消費税を納税すれば、 それは消費者に転嫁されていくことが、法律上 は前提とされ、擬制されていることになります。 法人税についても同じであり、所得税における 配当税額控除や、法人税での同族会社の留保金 課税、受取配当の益金不算入といった規定は、 法人税が株主によって負担されている前提、擬 制に基づいて設けられています。

こうしたことは、事実としては実証できないし、さらにいえば、契約自由を保障する資本主義国家において、事実として誰が租税を負担するかを法律で決めることは、できないと思います。取引価格を法で決めることはできないからです。考えてみると、所得税でも、一家の生計保持者に課税をすれば、その家族も貧しくなる、家族の消費も減少する。これは間違いないわけですし、例えば国家の刑罰権の行使であっても、その刑罰は、もっぱらその本人に対して科しているのですが、周りの人が不利な影響を受けることは、否定できないと思います。

私は法人税の研究を始めてもう30年くらいに

なりますが、この問題にはずっと悩み続けてきました。これに関連する問題をもうひとつ申し上げると、それは、法人税の課税ベースと称するものは一体何かということです。

法人税の課税ベースというものを考え出すと. これもかなり難しい問題になってきます。法人 税の課税ベースは所得ですといえば、済むわけ ではありません。以下では様々な制度を見てい きますが、それらの制度が念頭におく税負担の あり方から見ると、相当に広い範囲を学問的に は考えておく必要があるだろうと思います。す なわち、法人格の有無にかかわらず、事業のた めの組織, つまり事業体, 組織体, 英語では firm といいますが、この事業体の段階、firm level において計算される数値であって、当該 事業体または関連する他の納税義務者の納税義 務の金額に実質的に関係するものということに なるだろうと思います。転嫁を見越して関連す る納税者というものを入れ、firm level の税負 担というものを考える必要があるからです。そ うすると、法人税法上の所得が法人税の課税 ベースであることは間違いありませんが、消費 税法に基づいて計算される税額や被用者の源泉 徴収税額といったもの、あるいは源泉徴収税を 算定するための数値といったものも、 法人税の 課税ベースに該当するとして、広く法人税の課 税ベースを取って、報告を進めます。また、人 格のない社団・財団、信託、組合といった事業 体において算出される損益も、法人税の課税 ベースとして考察の対象に含めます。

さて,これから様々な改革案を見ていきますが,それに先だって,伝統的な法人税が3つのバイアスを持っているということを確認しておきます。それは,(a)法人形態による事業活動には、法人税と所得税の二重課税が生じるため,

非法人より不利になること,(b)支払利子が控除されるのに支払配当は控除できないため,資金調達方法として借入れが有利になること,(c)株主にとって,法人に利益を留保させる方が配当をさせるよりも有利になることです。

こうしたバイアスを是正する方法として、伝統的には、所得課税を追求する方向で、たとえば法人税をパス・スルー課税に変えることなどが考えられてきました。しかし、他方で、法人税を消費課税にすることでも、バイアスはなくなります。以下では、まず、後者から見てゆくことにします。

Ⅳ 法人税型消費税

法人税型消費税とは、法人を納税義務者とする消費課税(通常利益非課税)をいいます。所得控除型の消費税、先ほど Income VATと呼んだものがそのひとつです。法人税改革案としては、大きく3つのグループに分かれます。二段階型消費税、キャッシュフロー税、そして、ACE(Allowance for Corporate Equity)です。

1 二段階消費税

(1) The Flat Tax

The Flat Tax は、以下で述べるような米国におけるこの種の租税の原点的なもの、消費課税化を目指す改革案の原点といえるものです。Robert E. Hall と Alvin Rabushka によって提案されました²。所得控除型消費税(Income VAT)の課税ベース(支払給与損金不算入、支払利子など金融取引は課税対象外、資産即時償却)をまず考えます。ここから、支払給与の損金不算入だけはやめ、損金算入を認めます。そして、この支払給与については、受け取った

² Robert E. Hall & Alvin Rabushka, The Flat Tax (Hoover Inst., 1985); The Flat Tax (Hoover Inst., 2d ed. 1995); The Flat Tax (Second edition), (Hoover Inst., 2007).

被用者の側で課税をします。ですから、マクロな視点では、法人(事業体)とその被用者たる個人との2段階で、全体として消費税の課税ベースが形成されることになります。資産性所得には、一切課税がありません。

なぜ Income VAT をそのまま使わずに、支払給与のところだけは被用者側に納税義務を課して法人側で控除をするのかというと、たとえば基礎控除や扶養控除のような人的控除を被用者に与えて、給与の部分を人税化する、人の個別的状況を税負担に反映させるためです。しかし、この結果、ミクロな視点では、課税ベースは、賃金であって消費ではないことになります。

The Flat Tax は、その名称からも分かるように、19%の比例税率の税制です。1981年は、ちょうどレーガン政権の直前で、所得税の最高税率が50%を超え、法人税率が46%でした。その中で、Hall と Rabushka が半分未満の19%という税率を使っても同じだけの税収が得られることを示し、大きな反響を呼んだ税制改革の提案です。

この The Flat Tax がさまざまに応用され, 次の X-tax やその次の GIT といったものが出 てきました。いずれも、The Flat Tax におけ る消費課税の人税化をさらに進める方向性を持 つものです。

(2) X-tax

X-Tax は、David Bradford という高名な経済学者が、1986年、ちょうどレーガン税制改革のあった年に、提案したものです。内容としては、The Flat Tax の被用者課税部分の人税化をさらに進めて、累進課税を導入したものです。最高税率は35%、基礎控除や扶養控除があります。

(3) GIT (The Growth and Investment Tax Plan)

以上の2つの改革案では、資産性所得は一切非課税でした。しかし、これは、当時の米国では、低所得者層の反発を招き、政治的に実現は困難であると予想されました。そこで、現実的な方向としては、資産性所得への課税を組み入れることが考えられます。このような背景から、2005年に、ブッシュ大統領の顧問会議が、成長志向型の税制として、GIT(The Growth and Investment Tax Plan)を提案しました4。

GITも、企業への課税と、個人(被用者、家計)への課税の2つの部分から構成されています。企業への課税は、X-taxとほぼ同じ、つまり受取利子や受取配当は非課税、支払利子・支払配当は非控除、資産は即時控除、そして給与は控除するというものです。税率は30%です。ただし、金融機関については、受取利子や配当は課税、支払利子は控除にしています。

個人所得税については、勤労性所得は X-Tax と同様ですが、受取利子や受取配当、キャピタル・ゲインに対して、15%という当時のアメリカにおいてはかなり低い比例税率の課税をします。一種の二元的所得税のようなことを考えていたわけです。

GITでは、資産性所得への課税を通じて通常利益も課税の対象になりますので、消費課税の範疇を超えるものであると整理されます。

4 キャッシュフロー法人税

(1) R+Fベース (ミード報告書)

1978年に英国の Institute for Fiscal Studies から公表されたミード報告書は、法人課税として、3種類のキャッシュフロー税(現金収入・支出税)を提案しました。ここでは、そのうち

³ David F. Bradford, Untangling the Income Tax (Harvard University Press. 1986) 329-334.

⁴ President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, Simple, Fair, and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System (2005).

のひとつ、「R+Fベース」と呼ばれるものを取り上げます。

ミード報告書の主眼は、法人税改革ではなく、 個人課税の改革にありました。その主要部分は, 個人に対する所得課税を廃止し、一般支出税を 導入する改革案でした。報告書が出たのは1978 年で、この当時のヨーロッパ大陸では、VAT (付加価値税) が大きく成長していました。英 国には、伝統的に大陸とは距離を置く姿勢があ り、英国型の消費課税を考えて、この一般支出 税を考え出したのだろうと思います。この租税 がVATと異なるのは、金融取引、つまり預金 や預金の取り崩し、受取利子や支払利子、キャ ピタル・ゲイン、キャピタル・ロスといったも のを課税の対象に取り込み、キャッシュフ ロー・ベースで課税をする点です。貯金をすれ ば課税ベースは減少し、取り崩せば増加します。 このようなキャッシュフロー税を、まず個人に 対して導入します。

この前提で、法人税をどうすれば一般支出税 とのマッチングがよいかという観点から、3つ の法人税改革が示されました。そのうちのひと つが、R+Fベースの法人税です。この法人税 もキャッシュフロー税です。Rとは、Real、実 資産ということです。日本の消費税やヨーロッ パの VAT が対象としているような資産と役務 になります。Fは、Finance、金融取引です。 R+F ベースの法人税も、個人に対する一般支 出税と同じように、金融取引を含めて課税ベー スを作るということになります。Fが入ってく るので、支払給与は控除されます。支払利子も 控除されます。ただし、出資の受入れと配当や 分配は、課税対象外です。ミード報告書におけ る個人と法人の課税は、2段階消費税として取 り上げた米国のやり方と似ているところがあり ます。先に存在したミード報告書が、米国で参 照されたのかもしれません。

(2) MCT (The Modern Corporate Tax)

ミード報告書のやり方が米国に直接的に持ち込まれたのは、MCT (The Modern Corporate Tax)においてでした⁵。これは、UC バークレーの Alan Auerbach が、2010年に提案した法人税改革案で、2つの柱からなるものです。

ひとつは、国際課税の改革です。現状の国際 課税の原則を変更し、消費税と同じように仕向 地主義に基づく改革ができないかというわけで す。GATT 違反の問題を含めて非常に面白い のですが、本日の報告ではオミットいたします。

もうひとつは、法人税の課税ベースをミード報告書における R+F と同じキャッシュフロー税にすることです。つまり、資産取得や投資は、実資産でも金融資産でも即時控除をする、譲渡や運用からの収益は原価の控除を認めずに課税をする、支払利子は控除する、ということになります。出資の受入れと配当や分配は、課税対象外です。

MCTでも、前述のR+Fベースの法人税でも、所得税との関係が重要なモーメントになっています。先ほど少し説明を飛ばしましたが、ミード報告書のR+Fベースには、ある実践的な意図があったと思われます。当時の英国を含むヨーロッパ諸国では、個人所得税と法人税との間でインピュテーション方式による二重課税排除措置が一般化していました。しかし、将来的に法人税率が下降し、二重課税排除措置を維持できないことが意識されていたと推測されます。このことは、多くの国で現実になりました。R+Fベースの法人税の記述では、インピュテーション方式の廃止が明記されています。R+Fベースの法人税は、もう所得を課税ベースとする租税ではないので、個人所得税との間の

⁵ Alan J. Auerbach, A Modem Corporate Tax (The Brookings Institution, 2010).

二重課税は生じないといえるわけです。だから、たとえ個人所得税を維持しても、インピュテーションは不要であることになります。MCTでも、同じことが述べられています。法人段階課税の課税ベースが消費になったので、株主・法人二重課税は生じない、したがって、二重課税により法人形態が不利になるバイアスは解消されると述べています。

これが本当か嘘かは、微妙なところです。法 人が租税を負担すれば、その全部かどうかは分 かりませんが、株主へ配当される利益は減ると 思われます。そうであれば、何らかの調整措置 があってよいかもしれません。しかしながら, 配当利益が減ることは、法人が家賃を払っても 原料を買っても、同じだと思います。費用が生 じれば、利益が減りますから、株主の取り分は 減ります。たぶん、今日の法人経営者の方々は、 法人税は費用、コストであると認識し、コスト と同様に税負担も削減したい、と考えているの ではないかと思います。この認識は、法人税の 課税ベースが何であるかには、あまり関係がな いかもしれません。二重課税排除措置が必要な のは、法人段階で課される租税の課税ベースが 個人課税のそれと重複するからでしょうか、そ れとも、法人税の課税ベースが何であるかにか かわらず、法人形態をとることによる税負担の 増加があるからでしょうか。MTC や R+F ベー スの法人税は、前者の考え方を取ったわけです。

3 ACE (Allowance for Corporate Equity)

(1) 概要

ACE (Allowance for Corporate Equity, 法人資本控除)は、1991年に、やはり英国のInstitute for Fiscal Studies が提案をした法人税改革の手段、仕組みです。国際通貨基金(IMF)の報告書やマーリーズ・レビューでも積極的に評価されています。ACEとは、法人の自己資本の一定割合を課税ベースから控除することです。Allowance は、控除するという意味です。ここでの自己資本は、留保利益を含む金額で、純資

産の帳簿価額の総額に等しいもの、つまり、資産マイナス負債になります。これに乗じられる一定割合は、この案では通常利益率とされていました(各国が、別の率を定めることもできます。)。そうすると、この ACE を導入した法人税では、通常利益に課税をしない、消費課税が成立をすることになります。

(2) ACE と償却控除

資料7頁の表をご覧下さい。ある法人が、第 0年度末に、持分投資による資金調達によって、1,000の資産を取得しました。この投資から、1年で20%、200の収益を上げましたが、経済的減価償却が10%生じました。そして、ここが興味深いのですが、資金調達コスト(Cost of Capital)とされるものが、10%、100生じています。表の中央列「経済的利得」にあるように、ACEでは、この投資による真の経済的所得は100と認識されます。そして、課税においても資金調達コストの控除を認めることにより、課税前の利益率10と等しい課税後の利益率が実現され、課税前後の利益率が等しいという意味での中立性が確保されると考えるわけです。

しかし、課税前後の利益率が等しいのであれば、それは所得課税ではありません。所得課税は資本収益に対して課税をしますから、当たり前のことですが、課税後の利益率は課税前より減少します。これが所得課税の本質なのですが、そうならないのが正しいというのが、このACEの考え方です。これは消費課税の考え方になると思われます。表右列の「ACEシステム」を見ると、ACEの金額は、期首における持分投資の10%になっています。

なお、この表では過大な減価償却が行われ、 資産に含み益が生じ、資産売却により取り戻さ れて課税を受けることも示されています。

(3) ACE とキャピタル・ゲイン

資料8頁の表にまいります。自己資本によって取得した資産があり、その資産に含み益

1,000がある例です。この含み益を, 第1年度 に実現するか、第2年度に実現するかによって、 税負担と課税後の収益がどうなるかが比較され ています。通常利益率は10%です。左の2つの 列は、現行制度では、課税時期を第2年度に繰 り延べた方が、より大きな課税所得が得られる ことを示しています。これに対して、右側の ACEでは、第1年度に実現した場合、得られ た収益が第2年度において ACE の対象となり ます。含み益であればB/Sに計上されないの で、ACEの対象にはなりませんが、実現すれ ば、現金その他資産になり、B/Sに計上されて ACE の対象になります。このときの ACE は, 課税繰延べの利益と同額の利益を与えるので, 含み益の実現時点に対して中立的な課税となり ます。したがって、キャピタル・ゲインに対す るロックイン効果が生じないことになるわけで す。

さらに大切なことは、7頁の表にある過大な減価償却についても、今述べたことが全く同じように成り立つことです。つまり、過大償却額150は含み益となりますが、ACEの下では、この含み益がいつ実現されるかによる税負担の差は生じません。別の言い方をすれば、減価償却をどのように行っても、ACEの作用により税負担は左右されないことになります。 II 5 で、資産簿価に対応する利子控除と減価償却を認める税制が償却控除の速度に中立的であることを見ましたが、ACEの作用も、償却方法に中立的な課税を実現します。

V 所得課税の追求

1 日本の現行法

ここでは、消費課税への転換とは逆に、所得 課税の追求の方向を探ります。日本の制度につ いては、法人税と所得税における種々の利子控除制限をどのように考えるか、考え直すかが重要であり、利子控除が制限されていることにより、個人と法人を通じて見れば、所得課税に近づいているという側面があるのですが、ここでは省略します。

2 CBIT (Comprehensive Business Income Tax)

(1) 概要

CBIT(Comprehensive Business Income Tax)は、米国の1986年税制改正法、第2期レーガン政権下での税制改革ですが、この法律で、連邦議会は財務省に対して、法人税のあるべき姿を研究して報告書を出すように指令を行いました。財務省が、6年がかりで研究をし、92年に連邦議会に提出をした報告書で示された税制がCBITです。

CBIT は、前述の3つの歪曲を取り除くことに主眼を置き、法人税だけではなくて個人所得税にも改革を行うことにしました。そして、個人と法人を通じて見れば、事業所得が必ず1回だけ課税を受ける税制を示しました。

CBIT の具体的な仕組みは、まず、零細なものを除く事業を、法人格の有無を問わずにCBIT 事業体(CBIT entity)とします。そして、CBIT 事業体に対して、現行法人税から利子控除を認めず、受取利子と受取配当は全部非課税とする課税を行います。税率は個人最高税率に設定されます。個人については、受取配当と受取利子を非課税とします。キャピタル・ゲインについては、後述します。このようにすることで、持分投資と貸付投資、自己資本と借入れは、法人段階でも個人段階でも全く同じように扱われるということになります。

損失控除については、CBIT 事業体で生じた

⁶ Report of The Department of The Treasury on Integration of The Individual and Corporate Tax Systems Taxing Business Income Once (1992).

損失は、あくまでも CBIT 事業体で吸収をする こととし、個人投資家には到達させないことに なっています。したがって、タックス・シェル ターのように、パートナーシップ段階で損失を 作り出し、それを個人が控除するといったこと はできないことになります。

CBIT は、個人所得税と法人税との統合として提案されていますが、利子控除を一切認めないので、通常利益の課税を確保した税制であるともいえます。

(2) 事業体の非課税所得

CBIT にも、いくつかの問題点があります。 ひとつは、CBIT 事業体において非課税の所得 が出たときにどうするかです。非課税だから、 個人投資家段階でも非課税でいいと考えられる かもしれませんが、財務省はそうは考えません でした。CBIT 事業体で課税を受けなかった所 得は、投資家段階では課税をすることとされま した。この非課税になった所得には、明示的な 非課税所得だけではなく、たとえば、外国税額 控除により実質的に米国の課税が行われていな い所得も含まれます。

このような所得を個人投資家段階で課税するために、補完税(compensatory tax)が導入されます。また、補完税のために必要になるのが、事業体段階でどれだけの所得が課税を受けているか(したがって、投資家が非課税で受け取ることができるか)を示す数値です。この数値を示す勘定として、EDA(Excludable Distributions Account)が設定されます。これらは、制度を複雑化します。

しかし、同様の複雑さは、インピュテーション方式による統合でも生じていました。たとえば、かつてのドイツのインピュテーション方式では、配当原資となる留保利益をいくつかの種類に分けて法人にそれらを管理させ、株主での課税を変えていました。法人段階で課税されていない所得は、二重課税が起こらないので、個人段階で課税をしてもいい、というより、課税

すべきである,また、法人段階で軽課されている所得は、その分個人段階で課税すべきであると考えていたわけです。CBITも同じで、それが制度を複雑化させました。

(3) 株式キャピタル・ゲイン課税

さらに難しい問題は、株式キャピタル・ゲイン課税です。CBIT事業体の株式や持分を譲渡したとき、譲渡益損を課税の対象にすべきなのか、そうではないのかが問題になります。原則論として、もしCBIT事業体で全ての所得が課税されているのなら、その留保利益は課税済みですから、それをあらわす株式や持分の譲渡益に課税することは、二重課税になります。し、同時に、前述のようにEDAによって事業体段階での非課税所得を構成員に課税するので、特式や持分の値上り益の中にも、事業体段階非課税所得に対応する部分が含まれているので、それは株式譲渡益として課税すべきことになります。この区別をきちんとするには、さらに複雑化な仕組みが必要になります。

こうしたことから、財務省案の原則は、株式 譲渡損益非課税でした。しかし、これに対して、 資産の譲渡と株式や持分の譲渡との間には、相 互に可換性があるという反論が行われました。 つまり、資産の譲渡に代えて、その資産を適格 現物出資して株式に変え、その株式を譲渡すれ ば、株式譲渡が非課税であれば、資産を実質的 に非課税で譲渡できることになります。そうす ると、事業体間では非課税で株式譲渡を行い、 最後に消費者が実物資産を手にしたいときに、 現物分配による課税が生じます。こうすれば、 事業体間取引(B2B取引)は非課税になるの で、これは消費税であるという批判がされまし た。そうすると、株式キャピタル・ゲインにも 課税が必要になります。

財務省は、二重課税が生じないための DRIP (Dividend Reinvestment Plans) という制度を導入し、株式キャピタル・ゲイン課税を行うことも提案しています。 DRIP とは、ごく大まか

にいうと,事業体に利益が生じたとき,これに対応して,株主における株式取得価額を引き上げる制度です。詳細は複雑になるので,省略をします。

3 BEIT (Business Enterprise Income Tax)

(1) 概要

最後に、BEIT (Business Enterprise Income Tax. バイトと発音)を見ます。Edward D. Kleinbard が2007年に提案をした税制改革案です。BEIT は、CBIT と同じように事業体と個人の2段階で所得課税を実現しようとする税制です。この事業体には、法人ではない組織や個人事業(零細なものは除く。)が含まれます。また、50%超の持分保有関係にある事業体は、全て強制的な連結申告の対象になります。これを、スーパー連結申告(Super-consolidation)と呼びます。

BEIT の骨格は、COCA(Cost of Capital Allowance. 資金調達費用控除)にあります。 COCAとは、事業体における自己資本と借入れの合計額、言い換えれば、借方側の資産簿価の総額、これに通常利益率を乗じた金額の控除を認める制度です。ただし、実額の支払利子控除は認めません。ACEを借入れにも拡張したものと理解できます。

そして、ここからが面白いのですが、その反面、投資者(事業体を含む。)に対して、持分投資と貸付投資の両方の投資簿価(債券や株式の取得価額など)に、通常利益率を掛けた金額を所得に算入します。実際に受けた配当や利子は無視されます。実際の受取りとは無関係に、投資額に通常利益率を掛けた金額を所得とみなして課税をするわけです。これを Minimum Inclusion と呼びます。これによって、通常利益率課税を確保します。

(2) COCA (Cost of Capital Allowance)

COCAは、ACEを想起させますが、対象に借入れが含まれるので、事業体だけを見れば、完全な消費課税が行われることになります。また、COCAと償却方法との関係は、ACEと償却方法との関係と同じであり、減価償却をどのように行っても、COCAの作用により中立的な課税が実現されることになります。

しかし、このことは反面で、COCAなどを 導入しなくても、即時償却を認めればいいので はないか、それなら、以下で述べるような COCAに伴う複雑なことも不要になるのでは ないか、という批判をよびました。

(3) みなし通常利益課税 (Minimum Inclusion)

みなし通常利益課税は、投資簿価に通常利益率を乗じた金額を所得とみなして課税をするものですが、これに対しては、当然のことながら、全く手にしていない利益、未実現の利益に課税することへの疑問が生じます。それだけでなく、投資先の事業体が欠損を生じたり倒産しそうになり、この課税はあります。こうなると、未実現利益ですらないような数値に課税をすることになり、所得課税の範疇を超えているかもしれません。角度を変えて見れば、事業体段階は消費課税にしてしまって、それでも税制全体では所得課税、つまり通常利益課税、資本収益課税を確保しようとするので、無理が生じているといえます。

みなし通常利益課税に伴って制度を複雑化させる要素として,株式や持分の譲渡に対する課税と,通常利益を超える分配を受けた場合の課税があります。前者については,みなし通常益課税の対象とされた金額(通常利益の金額)だけ,株式や持分の取得価額を増額します。逆に分配を受けたときは,通常利益までは,非課税

⁷ Edward D. Kleinbard, Rehabilitating the Business Income Tax (Brookings Institution Hamilton Project, 2007).



とするとともに、株式や持分の取得価額を減額 します。厄介なのは、後者、通常利益を超える 分配や株式や持分の譲渡から生じた利益(合わ せて超過分配(Excess Distribution)といいま す。)の扱いです。超過分配に対しては低い税 率による課税を行うことが提案されています。 事業体における非課税や未実現などにより完全 な課税が行われないことを補完するための投資 者課税と位置づけられていますが、議論の余地 があります。

(4) 損失

事業体段階の損失は、CBITと同様、投資者にパス・スルーせず、事業体の段階で繰越控除をさせます。投資者段階で損失が生じた場合の扱いは、従前に受けたみなし通常利益課税との関係などで、とても複雑なものとなっています。ここでは省略します。

(5) 組織再編

米国の極めて複雑な組織再編税制は,全廃されます。組織再編は全て,パーチェス法,時価

譲渡として扱うという非常に思い切った方針が示されています。これは、極めて魅力的な提案であると思います。このようにしても、前述のスーパー連結申告がありますので、持分50%超の関係があれば連結内での譲渡となり、課税機会にはなりません。

Ⅵ 課税ベースの今後

最後に、本日の報告をまとめ、将来を展望し ます。

本日の報告では、多くの改革案が消費課税 (通常利益非課税)として事業課税を形成して いることを述べました。事業体段階だけで所得 課税を完結させることは困難であること、これ が、本日の検討からの結論です。

報告で取り上げた改革案の多くは前世紀のものでしたから、今後を展望するためには、近年の変化を組み入れる必要があります。そのような要素として、①多国籍企業の成長と資本の国際移転の増加、②自己資本と借入れとの境界の不明確化、③パス・スルー事業体の利用増が指

摘されていますが、これらのいずれもが、事業 段階での通常利益課税を困難にしていると考え られます。そうすると、今後のわが国における 法人税の再生の方向としても、消費課税化を検 討すべきだと思われるわけです。また、報告で は、多くの改革案が、法人税改革を個人課税の 改革と一緒に考えていることを申し上げました。 そのためには、事業形態、つまり法人格の有無 には中立的な課税のあり方を考えていくべきで あると思われます。

最後に、より根本的には、The Flat Taxにはじまる2段階の枠組みによる税制の構築や分

析の有効性も問われます。上記①~③は、事業や資本といった物的な要素についてのものですが、今後は、人的な要素、たとえば、人の国際移動やヒューマン・キャピタルの影響力の増大、ヒューマン・キャピタルの境界の不明確化が重要になるでしょう。さらには、ひとりひとりの幸福追求や自己実現といった観点から見たときの消費の多様化、複雑化も考えなければなりません。消費という概念の把握も、ミクロなレベルではさらに困難になっていくだろうと思われます。

以上で、報告を終わります。

資 料

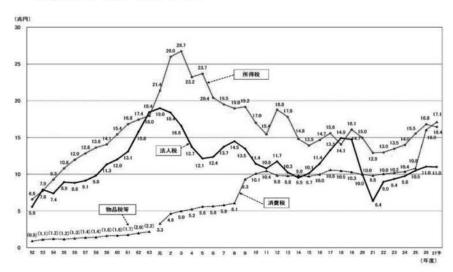
法人税の課税ベースと消費課税

岡村 忠生(京都大学)

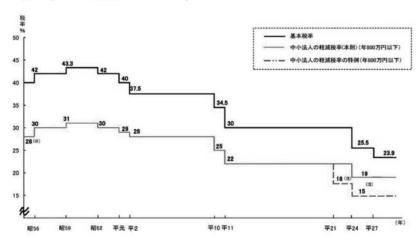
I はじめに

法人税の凋落?

税収(出典:財務省ウェブサイト)



税率 (出典:財務省ウェブサイト)



課税ベース

所得課税としての法人税

消費税・付加価値税との比較

資産即時控除、支払給与、支払利子など金融取引

法人税の再生

Primary Balance 2020 に向けた役割 課税ベースと負担者

II 基礎的考察

1 利子控除

利子率 = 金銭の時間的価値(通常利益) + リスク 利子控除があると、通常利益に対する課税ができない¹。

通常利益

完全な資本市場の下で常に得ることのできるリスクのない利益 超過利益 (economic rent)

ユニークな投資機会(特許、独占など)があれば得られる利益

2 消費課税と通常利益非課税

例1 消費課税と資産性所得非課税の等価性

(1) 消費課税

第 0 年度、20%の課税に服する納税者 T は、125 の賃金を得た。T は、この金額を消費せず、通常利益率(年複利10%)で貯金した。3 年後、貯金は 166.375 (= 125×1.1^3) となる。ここから、33.275 (= $166.375 \times 20\%$) の租税を支払い、133.1 を消費することができる。

(2) 資産性所得非課税

T は、第 0 年度に 25 の租税を支払い、100 を通常利益率 で貯金する。 3 年後、貯金は 133.1 (=100×1.1³) となり、資産性所得非課税のため、この金額を手にする。

¹ 以下では、Alvin C. Warren, The Business Enterprise Income Tax: A First Appraisal, 118 Tax Notes 921 (2008) の例を用いた。

3 即時控除と通常利益非課税

例2 即時控除と資産性所得非課税の等価性

(1) 即時控除

第 0 年度、T は、125 の賃金を得た。T は土地を取得するが、即時控除のため税負担が生じないので、125 の土地を取得できる。土地は、3 年間で 3 倍の 375 に値上がりした。T の課税利益は 375(取得価額ゼロ)、租税 75 ($=375 \times 20\%$) を支払い、300 を手にする。

(2) 資産性所得非課税

T は、第 0 年度に 25 の租税を支払い、100 の土地を取得 する。土地は 3 年間で 3 倍の 300 に値上がりし、資産性所 得非課税のため、300 を手にする。

例3 超過利益投資機会の制限と通常利益非課税

(1) 即時控除

例 2(1)で、3 倍に値上がりする土地は 100 しか取得できず、残額 25 は通常利益率(年複利 10%)の貯金を行う。3 年後、100 の土地は 300、投資は 33.275 ($=25\times1.1^3$) となる。いずれも取得価額はゼロであるから、66.655 ($=333.275\times20\%$) の税を支払い、266.62 を手にする。

(2) 通常利益非課税

例 2(2)で、通常利益のみ非課税とする。譲渡益 200(収益 300 — 取得価額 100)のうち、通常利益 33.1(100 の投資から 3 年間の通常利回り 1.1^3 = 1.331 により得られる利益)だけが非課税、残りの利益(超過利益)166.9 に 20%、33.38 の課税を受けるので、266.62 を手にする。

4 所得課税と通常利益課税

例 4 所得課稅 (通常利益課稅)

Tは、第 0 年度に租税 25 を支払い、土地 100 を取得する。3 年後、譲渡益 200 に課税を受け、260 を手にする。これは、例 2 より通常利益に対する税額 6.62 (= 33.10×20%) 少ない。

通常利益への課税の有無により、所得課税と消費課税を区別 所得課税は、超過利益への課税から税収を確保できるか? 完全な損失控除があれば、超過利益は相殺消滅

5 即時控除と減価償却+利子控除

例 5 資産簿価に基づく利子控除の制限

(1) 定額法減価償却

Tは、第0年度に借入資金100(利率10%、現在価値割引率も同じ)により資産を取得する。第1年度から3年間の定額法減価償却が認められる。Tには、これ以外に資産はない。利子控除は、期首資産簿価に制限される。

年度	減価償却控除	利子控除	控除合計	第0年度の現在価値
1	33.33	10.00	43.33	39.39
2	33.33	6.66	40.00	33.06
3	33.33	3.33	36.67	27.55
合計		100.00		

(2) 遅れた減価償却

上記(1)で、減価償却は第 2、3 年度に 50 ずつ認められる。

年度	減価償却控除	利子控除	控除合計	第0年度の現在価値
1	-	10.00	10.00	9.09
2	50.00	10.00	60.00	49.59
3	50.00	5.00	55.00	241.32
合計		100.00		

(3) 即時償却

上記(1)で、現在価値は、第1年度に100認められる。

年度	減価償却控除	利子控除	控除合計	第0年度の現在価値
1	100.00	10.00	110.00	100.00
2		(3.5)	18	=
3	-	-	-	-
合計	*	100.00		

いずれにおいても、控除の現在価値は変わらない。

期首資産簿価に対応する利子を控除すると、減価償却に中立な課税となる。 支払利子控除と減価償却控除が打ち消し合い、一定の金額となる。 通常利益(支払利子率)への課税はできない。

→ 法人税の消費課税化

では、同じ上限で、利子だけでなく、配当も控除していいのではないか。 いずれにしても、消費課税になっている。 ACE(後述)の考え方

さらに、利子や配当の支払いの有無にかかわらず、控除を認めてはどうか。 資産簿価の総額に通常利益率を乗じた金額を控除

利子控除を認める以上、通常利益課税は完全にはできない。 そうであれば、より簡素で中立的な税制を作るべきではないか。 租税法が減価償却を規律する必要はなくなる。

III 租税の負担者と課税ベース マクロな視点、ミクロな視点 法人税と消費税

> 租税を負担するとは? 消費の削減、 投資の縮小

制度的擬制

法人が支払給与の源泉徴収として納税義務を租税を支払えば被用者が、消費税として租税を支払えば消費者が、税負担を負う。 ミクロな視点では、事実としての負担者は不明 マクロな視点では、「通常利益」「消費」と税収の対応はある。

「法人税の課税ベース」とは何を意味するか?

学問的に、どのようにと捉えるのが有効か?

事業体 (法人格の有無を問わない。) の段階 (firm level) で計算される数値で、当該事業体またはそれに関連する他の者 (構成員など) の納税義務の金額に実質的に関係するもの

3つのバイアスと2つの方向

クラシカルな法人税(個人所得税との調整を行わないもの)のバイアス

- (a) 法人税が課される事業は、それ以外の事業より不利
- (b) 借入れによる資金調達が自己資本よりも有利
- (c) 利益留保が配当より有利

解消の方向

法人税を本格的な消費課税にする。
バイアスのない所得課税としての法人税を作る。

IV 法人税型消費税

- 1 二段階消費税
 - (1) The Flat Tax (Hall & Rabushka)

事業体への課税

所得控除型付加価値税の課税ベースから支払賃金を控除したもの 比例税率(19%)

被用者への課税

受取給与 (賃金)

比例税率 (19%) と基礎控除、扶養控除による人税化 資産性所得は非課税

消費税の課税ベースを、組織対段階と被用者段階に分割した租税

(2) X-tax (David Bradford)

被用者への課税

人税化を進め、累進税率(35%まで)を導入

事業体への課税 (35%)

(3) G I T (The Growth and Investment Tax Plan)

企業課税

課税ベースは、X-tax とほぼ同じ(受取利子非課税、支払利子非控除、取得資産即時控除、給与所得控除)

税率30%

金融機関は、受取利子課税、支払利子控除

個人課税

一定の住宅取得借入れの利子控除

受取利子、受取配当、キャピタル・ゲインに15%の課税

人的控除や税額控除も存続

3段階(15、25、30%)累進税率

2 キャッシュ・フロー法人税

(1) R + Fベース (ミード報告書)

個人に対して、一般支出税(Universal Expenditure Tax)

消費支出を課税ベースとするキャッシュ・フロー税

法人(法人格のあるものに限る。)に課税をするとすれば、

R+Fベースの法人支出税

R 実資産や役務の取引のキャッシュ・フロー

F 決済や金融取引のキャッシュ・フロー

(2) M C T (The Modern Corporate Tax) (Alan Auerbach)

R+Fベースのキャッシュ・フロー税

個人所得税を所得税として維持純化しても、バイアスは生じない。

- 3 A C E (Allowance for Corporate Equity) (Institute for Fiscal Studies)
 - (1) 概要

自己資本の一定割合(自己資本調達費用)を、課税ベースから控除 インピュテーションの廃止

二重課税は、法人が超過利益を得ない限り生じない。

課税前利益率と課税後利益率が同一であれば、課税は中立²

(2) A C E と償却控除

第 0 年度末に、自己資本により 1000 の固定資産を取得。第 1 年度 に、資産は 20%の収益をもたらす。経済的減価償却は 10%、資金 調達費用も 10%。第 1 年度末に資産売却。

		税のないとき	経済的利得	ACE システム
第0年度	投資	1000	1000	1000
第1年度	投資収益@20%	200	200	200
	減価償却費	100	100	250
	過大償却取戻し	-	0	-150
	資金調達コスト	-	100	×7.
	ACE	-	(4)	100
	課税利益	-	0	0
	税額@35%	¥	0	0
	税引後利益	100	100	100
	税引後利回り	10%	10%	10%

² 以下の例は、Institute for Fiscal Studies, Equity for Companies: A Corporation Tax for the 1990s (report of the Capital Taxes Group, chaired by Malcom Gammie) (1991) at 28-30 による。

(3) A C E とキャピタル・ゲイン

自己資本により取得した資産含み益 1000 を、第1年度に実現するか、第2年度に実現するかの比較。通常利益率10%。

		現行制度		ACE	
		実現	非実現	実現	非実現
第1年度	発生利益	1000	1000	1000	1000
	課税利益	1000	0	1000	0
	税額@35%	350	0	350	0
	株主拠出資金		(4)	+650	0
第2年度	金銭/資産価値	650	1100	650	1100
	現金所得	65	0	65	0
	課税利益	65	1100	65	1100
	ACE	7 <u>2</u> 7	2	65	0
	税額@35%	10%	385	0	385
	収益	692.25	715	715	715

A C E では、第1年度に実現すると、得られた収益が第2年度においてのA C E 対象となり、課税繰延べの利益を打ち消すので、含み益の実現時点に対して中立的な課税となる。したがって、キャピタル・ゲインに対する課税のロックイン効果は生じない。このことは、先の過大償却にも、全く同様に成り立つ。すなわち、償却過大額150は資産含み益となるが、いつ実現されるかによる税負担の差は生じない。

いかなる減価償却が行われても、ACEにより税負担は左右されない。

V 所得課税の追求

1 日本の現行法

利子控除の制限をどう見るか。

- 2 CBIT (Comprehensive Business Income Tax) (U.S. Treasury)
 - (1) 概要

法人税の3つの歪曲をなくすことが目的

事業所得に必ず1回だけ課税

CBIT 事業体 (CBIT entity)

支払利子は非控除、受取利子と受取配当は非課税 事業所得に課税 個人

受取利子と受取配当非課税

持分投資と貸付投資(自己資本と借入れ)は、同じに扱われる。 損失は、個人には到達しない。

利子控除を認めないことにより通常利益課税を確保した税制

(2) 事業体の非課税所得

課税を受けない所得 外国税額控除を受けた所得

個人には課税

補完税 (compensatory tax)

E D A (Excludable Distributions Account)

個人段階で非課税できる留保利益

(3) 株式キャピタル・ゲイン課税

非課税が基本的な立場

CBITを消費税化するとの指摘

DRIP (Dividend Reinvestment Plans)

株式キャピタル・ゲイン課税を前提に、留保利益のうち EDAに 当たる部分は、いったん配当され再投資されたものとみなす。

- 3 BEIT (Business Enterprise Income Tax) (Edward D. Kleinbard)
 - (1) 概要

事業体と個人の二段階で所得課税を実現

事業体には超過利益に対して、個人には通常利益に対して課税

事業体

非法人組織や個人事業を含む。

Super-consolidation

50%超の持分保有関係にある事業体を一体視

COCA & Minimum Inclusion

事業体

自己資本(留保利益を含む。)と借入れの合計額(=資 産簿価総額)に通常利益率を乗じた金額を控除

投資者 (事業体に投資を行う個人および事業体)

投資の取得価額に通常利益率を乗じた金額を課税(みな し通常利益課税)

(2) C O C A (Cost of Capital Allowance)

対象に借入れが含まれることがACEとは異なる。

事業体段階では、減価償却控除があるので消費課税

償却により資産簿価が減少するとCOCAのベースも減少

償却方法に中立

批判として、СОСАと同じ効果は即時控除で実現できる。

(3) みなし通常利益課税 (Minimum Inclusion)

事業体からの分配(利子や配当)の有無にかかわらず、課税 事業体が実際に通常利益を獲得したか否かにかわらず、課税

およそ所得ではないものが課税の対象とされうる。

ただし、投資者が事業体であれば、取得価額の増加に伴いCOC Aも増額するので、みなし通常利益課税による税負担はない。

投資の取得価額の調整

増額・・・みなし通常利益課税を受けた金額

減額・・・受けた分配のうち通常利益まで(非課税)

超過分配(Excess Distribution)

分配のうちみなし通常利益を超える部分と投資の譲渡益 低税率(10%)の課税

事業体における非課税や未実現などにより完全な課税が行われないことを補完する投資者課税

(4) 損失

事業体段階の損失は、投資者にパス・スルーせず、繰越控除 投資者段階の損失は、扱いが複雑(省略)

(5) 組織再編

組織再編成や現物出資に関する規定は全廃、企業買収は全て資産取得 ただし、スーパー連結申告により、過半数の持分関係で画されたグループ内 取引は、組織再編を含めて課税を受けない。

VI 課税ベースの今後

多くの改革案が消費課税(通常利益非課税)として事業課税を形成 近年の法人課税の変化

- ①多国籍企業の成長と資本の国際移転の増加
- ②自己資本と借入れの境界の不明確化
- ③パス・スルー事業体の利用増

いずれもが、事業段階での通常利益課税を困難にしている。

事業形態に関する課税の中立性

二段階の枠組みによる税制の構築や分析の有効性

討論会 9月17日(木)・午後

BEPS(税源浸食と利益移転) プロジェクト等の国際的な 取組み及びわが国の対応



●参加者 (五十音順)

早稲田大学大学院会計研究科教授 財務省主税局国際租税総合調整官 新日鐵住金㈱財務部上席主幹

一橋大学大学院国際企業戦略研究科准教授

青山 慶二 緒方健太郎 合間 篤史 吉村 政穂

司会 早稲田大学大学院ファイナンス研究科教授

渡辺 裕泰

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編61頁~91頁」に掲載されています。

はじめに

(渡辺) それでは、パネルディスカッションを始めさせていただきます。例年ですと、国際課税についての平成27年度の改正点、国際的な議論の動向というように、網羅的にとりあげておりましたが、今年は皆様の関心が最も高いと思われるBEPSについてどのような議論が行われているのか、どこにいくのかをもっぱら取り上げ、今年の改正もその中の一項目として扱っていくということにして進めたいと考えております。

そこで、「BEPS(税源浸食と利益移転)プロジェクト等の国際的な取組み及びわが国の対応」というテーマにしております。

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。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、その点はよろしくお願いたします。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、この点もよろしくお願い申し上げます。

本日のパネルディスカッションは全体を2部構成にしております。第1部はBEPS行動計画の1から10までに関するものです。BEPS行動計画のうち、実体規定、ルールの改正に関するものについてです。なお、国際課税原則の帰属主義への見直し等も含みます。

第2部は、BEPS 行動計画の11から15までに 関するものです。BEPS 行動計画のうち、手続 き規定、情報交換既定に関するものです。

OECDでは昨年9月16日にBEPS行動計画の勧告に係る第一次提言が発表されました。わが国は平成27年度の税制改正において、この第一弾の報告書における勧告を踏まえ、「国境を越える役務提供に対する消費税の見直し」、「外



国子会社配当益金不算入制度の適正化」等の措置を実施しました。昨年9月の第一次提言後,2014年10月から今日まで多数のディスカッション・ドラフトが公表されました。これらのドラフトに対する膨大な数のパブリック・コメントが日本経済団体連合会や日本貿易会を含む、全世界の経済団体や主要な会計事務所から提出されました。コンサルテーション・ドラフト」も公表されました。また、昨年の第一次提言に追加する報告書も出されております。

現在は、この9月中に予定されている最終報告書(第二次提言)に向けて、準備が精力的に行われています。この報告書は10月のG20財務大臣会合(於:ペルー・リマ)、11月のG20サミット(於:トルコ・アンタルヤ)に報告される見込みです。

本日のパネルディスカッションでは、緒方さんからどこまで議論が進んでいるのか、どんな方向に行きそうか、差支えのない範囲で最新の情報を教えていただいた上で、活発な議論を進めたいと思っております。

それでは早速第1部のBEPS 行動計画1から10までの実体規定、ルールの改正についてのディスカッションに入りたいと思います。最初に緒方さんからご説明いただきまして、その後、青山さん、合間さん、吉村さんからご意見・ご質問を頂戴して、さらに緒方さんからお三方の

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、緒方さん、よろしくお願いいたし ます。

I. 行動計画 1 ~行動計画10 (実体規定・ルールの改正, 国際課税原則の帰属主義への見直しを含む)

(1) BEPS プロジェクトの背景・意義

[「税源浸食と利益移転(BEPS)プロジェクト]](資料1)

(緒方) 現在、国際課税に注目が集まっています。従来、国際課税の問題は、国際的に活動する企業・個人にとって、いかに二重課税を排除するか、という視点が中心でした。これが、徐々に、公平性の問題、企業にとっての公平な競争条件、個人にとって税負担の公平の視点が中心になってきました。

潮目が変わったのは、やはり2008年のリーマン・ショックです。ウォールストリートを震源に世界経済危機へと発展しましたが、その結果、世界的に景気が低迷する中で、各国それぞれに、生活の安定と景気回復に必要な歳出を支える国民負担を求めるのに苦慮します。富の象徴が震源だっただけに、負担の公平感や税に対する信頼感を求める声が広がったのは当然と言えます。

そうした中で、世界的に活動する大企業が相応の税負担をしていないのではないかという不満は、これを許しているルールに問題があるかもしれないということで、国際課税ルールを見直す動きに発展しました。日本は少ないと言われていますが、多国籍企業の中には、脱税まではしないものの、ギリギリ「適法」な方法を見つけて大胆にタックス・プランニングする企業もあります。法の抜け穴が利用され、各国の税法の違いが巧みに突かれるのです。このような行き過ぎたプランニングによる不公平は正すべ



きとの認識が深まり、2012年のロスカボス・サミットで、G20首脳がBEPS、税源浸食と利益移転の防止の必要性として再確認するに至ります。

そして、2013年には浅川・財務省財務官が議長を務める OECD 租税委員会が「BEPS 行動計画」をまとめ、2年間という短期間で、国際課税のルールを経済の実情に合わせて全面的に見直す野心的な大作業を行うことになったのです。この「OECD・G20BEPS プロジェクト」の最終報告書は、来週21・22日の OECD 租税委員会で承認され、10月8日の G20財務大臣会合に提出される予定です。

なお、本日は、なるべく最終報告書の内容をお話ししますが、報告書は承認前ですし、10月にG20に提出される際に公表されるものですから、参加国政府の守秘義務として、残念ながら全てをお話しすることはできません。ご容赦ください。

[「BEPS プロジェクト」の意義](資料5)

増井教授・宮崎弁護士の「国際租税法」の中で「経済はグローバル、課税はローカル」という言葉を書かれておりますが、国際課税の問題を非常に端的に表している言葉だと思っております。経済活動はグローバルに展開されていますけれども、税金を最終的に課すのはローカルな主体である国であるということです。例えば

世界政府のような存在があれば、いったんグローバルな活動に総体として課税をして、その税収を各国に配分するということが可能だったかもしれません。そういう視点からいいますと、実は地方税の問題にはいろいろ論点がありますけれども、国際課税と共通しているものが多くあります。例えば国際課税の代表例のような移転価格税制も元をたどればアメリカの国内の制度だったというようなところが見られますように、いろいろ論点が重なっているところがあります。しかし、現実には各国の課税権を世界政府のようなものに統合することは当面無理です。

他方で、キーワードになっています公平な競争条件というものを実現しようと思えば、各国がそれぞれに課税権を行使して、ばらばらに課税をしているということであると、競争条件は公平にならないということです。今までの国際課税のように二重課税を排除しているだけでは十分ではありません。そうしますと、どの国も課税しないような課税の空白を埋めて、同じような活動、同じような構造には同じような課税がされるということを国際的に協調して行わなければいけないということです。

BEPS というのは、そういう意味では突き詰 めて言えば、世界政府というものがない中で過 大な課税を調整するという今までの消極的な協 力を超えて、公正な競争条件の実現に向けて積 極的に課税の在り方を協力して決めていくとい う壮大なプロジェクトだということだと思いま す。まさにこの点にこそ、われわれの考えでは 日本企業にとってのメリットがあると考えてい ます。要すれば、国際的に見て、過度なタック スプランニングを行っていないと言われている 日本企業の皆様にとっては、外国の企業、お行 儀の悪いことをする企業がきちんとその活動に 見合った税負担をするとなれば、当然相対的に 日本企業の競争条件が改善してくるということ になります。ですから、必ずしも日本の税収に 直接結びつくというものではなくても、日本企 業や経済にとって大きなメリットがあると思っ

ています。この公平な競争条件に向けた積極的 な国際協調というのが1つ目の特徴だと思いま す。

それから、2つ目の特徴です。資料5の4つ 目の丸ですが、非常にグローバルなイニシアテ ィブであるというのが特徴です。これはまさに 世界政府がない中で積極的に課税権をそろえる というプロジェクトですから、議論もグローバ ルに行われ、一番顕著なのはG20との共同プロ ジェクトであるということです。要するに, OECD 非加盟国の BRICs を中心とする主要な 新興国が議論に参加しているということです。 今まで先進国クラブと揶揄されてきたような OECD が先進国視点のルールづくりを主導す るのではなくて、しっかりと新興国、途上国が ルールづくりの段階から参加して、自分でルー ルづくりをしたうえで、自らこのルールにも従 うという新しい潮流が芽生えたということで, 非常に大きな特徴だろうと思っております。

3つ目の特徴として挙げさせていただきたいのは、3つ目の丸のところにも少し書いてありますが、価値創造の場で課税というキーワードが出てきたということです。「BEPSプロジェクト」の過程の中で、BEPSは何なのかと言われるとなかなかまとめにくいのですが、非常に簡単に申し上げれば、払うべきところで税金を払うということです。その払うべきところというのをもう一度言い直すと、価値創造の場で課税をするという哲学が明確になってきたということだと思います。

これはいろいろ含意があります。若干理論的、技術的になって恐縮ですけれども、国際課税の前提としまして、消費課税は消費地で課税をする、所得課税は居住地で課税をする。事業課税は事業が行われた場所で課税をするというのがあるべき姿ということで、大体国際課税はそこに収斂してきております。もちろん、所得課税は居住地課税といいましても、源泉地、所得が発生しているところで源泉徴収という形で課税が残っておりますけれども、租税条約でなるべ

く源泉徴収を低くする,限りなくゼロにするという努力をしておりますので,目指すところは 所得課税は居住地のみ課税ということです。

この所得課税は居住地,事業課税は事業が行われた場所で課税という原則が,今まではパッシブ所得は居住地,アクティブ所得は活動の場所,つまり源泉地で課税として議論をされてきておりまして,日本の今までの改正もこの流れでまとめることができます。例えば2009年に海外子会社配当の益金不算入制度というのを導入しましたけれども,これはまさにアクティブ所得は源泉地の課税で終わりにするという原則を貫徹するものです。

[国際課税原則の帰属主義への見直しのポイント](資料35)

本日の資料で、中身は残念ながら時間の関係で触れられませんが、資料35以降に AOA、いわゆる帰属主義への変更の過程の資料を付けましたが、これについても突き詰めて申し上げれば、能動的な事業所得というのは PE に帰属する所得ですが、他の本店直取引は日本から見れば受動所得ということになりますので、この能動的な PE 帰属所得を本店直取引の所得から切り離すということです。

このように、今までの改正の中で流れている 潮流をBEPSとしてもフォローアップしてき ているということです。ですから、全く新しい 課税原則を作り出すというよりは、今までの潮 流となってきた改正と同様な到達点を目指して 1本につながった検討を行ってきているという 背景があります。

〔「BEPSプロジェクト」の意義〕(資料5)

その中で、価値創造の場で課税というのがどういうことなのかということですが、今の事業課税は事業が行われた場所で課税というのを別の視点から言い直しているということだと思います。どうして視点を変えなければいけなかったのかと申しますと、非常に大きな問題意識と

して、後の方でもう一度出てきますが、無形資産が絡む事業活動では、事業課税は事業が行われた場所というだけでは課税権配分のメルクマールとして曖昧であったということです。これはどういうことかといいますと、例えば無形資産が開発された場所と実際に無形資産を使って所得を得る事業を行っている場所が異なった場合にどちらで課税をするべきなのかということです。

実際に無形資産を使って事業を行って所得を 得ている場所も、非常に立派な能動的な事業を 行っている場所ですので、事業課税は事業を行 っている場所というメルクマールですと、そこ で課税すればいいではないかということになる のですが、実際に所得のネタになる付加価値の ほとんどを別の国で開発して、開発された無形 資産を非常に廉価で他の国に移して、そこで所 得を実現するといったときに、廉価で無形資産 を受け取って、所得だけを得ているという国が まるまるその付加価値に課税をしてもいいのか という問題意識があります。付加価値を生み出 したところにこそ課税権があるべきであるとい うこともあり、事業課税は事業が行われた場所 というメルクマールを補完する形で価値創造の 場で課税という認識が出てきたということだと 思います。

これをより一般化して、結局、BEPS は何を 議論してきたかといいますと、事業所得課税は、 結局のところ、PE の原則もそうですけれども、 事業の固まりを捉えて、どこにその事業の固ま りが存在しているかということを見ようとして きたわけですけれども、グローバル化も進み、 電子化も進んできたところで、この事業の固ま りというのがなかなかはっきりとしなくなって きたということです。例えばサプライチェーン が広がってくると、事業が垂直的に分割されて いくことになりますし、技術が進んでいくと、 例えば土地とか、労働とかに加えて、無形資産 も含む資本、こういった生産要素が地理的に、 水平的に分散することがあり得るということで す。

そうすると、その事業と言っていたものが、 昔は固定的な場所が1カ所にあって、そこで行われるのが事業だと観念できたわけですけれども、垂直的にも、水平的にも曖昧になってきて、さらに電子化が本当に進めばバーチャル化もしてしまうかもしれない。そういった中で課税ルールをどうするのか、課税権の配分をどうするのかというのを議論してきたと総括できると思います。

[G8首脳サミット安倍総理大臣発言(税部分)に関する事後記者ブリーフ(2013年6月17-18日 於:ロックアーン)](資料6)

資料6以降は最近のコミュニケでキーワードが載っているものを簡単に抜粋させていただきました。ごく簡単にだけ指摘させていただきます。資料6はロックアーンの2013年のG8サミットで総理がご発言いただいたものですが、「公平」という言葉とか、「払うべきところで払う」というキーワードが出てきます。それから、時代の変化に税制が追い付いていないというような認識であるとか、税制の調和が必要であるという点が指摘されています。この辺がBEPSの原点の概念になります。

[G7サミット首脳宣言(仮訳抜粋)(2015年 6月7-8日 於:独・エルマウ](資料7)

資料7はエルマウG7のコミュニケです。ここで非常に特徴的なのは、後の第2部で触れますが、G20/BEPSプロジェクトでは残念ながらまとめ切れなかった仲裁について、これをG7としては推進していこうということを指摘しております。

[G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明(仮訳 抜粋)(2015年9月4-5日 於:トルコ・ア ンカラ)](資料8)

資料8は、ついこの間トルコのアンカラでありました G20財務大臣会合ですが、ここで出て

きますのは、今後のBEPSの取りまとめ以後の時代を見据えまして、広範かつ首尾一貫した実施であるとか、実施状況のグローバルなモニタリング、それから、非G20諸国の関与というものがキーワードとして出てきております。

[BEPS プロジェクトの最終報告書について] (資料9~10)

資料9からはBEPSプロジェクトの報告書の概要になっております。タイムスケジュールの今後の運びのところは先ほど冒頭に申し上げたとおりです。BEPSプロジェクト報告書は15の行動計画がございますが、資料9、資料10の図を並べてご覧いただきますと、大まかに3つのカテゴリに分けられます。資料9のところにAの丸の中で書いてありますが、払うべきところで払う。価値が創造されたところで税金を払うという理念に合わせて実体的な規定をを払うという理念に合わせて実体的な規定をを込っという理念に合わせて実体的な規定を認識した部分がAの丸です。これを行動計画でマッピングしますと、資料10の資料で左側の部分ですが、行動1から行動10までがこのカテゴリに入っております。

それから、Bの丸で書かせていただきましたのは透明性を向上するという部分で、ここからは第2部でお話をいたしますが、透明性向上を通じてAの実体規定を支えるという形のものです。これは行動11から13までを中心に、行動5の一部も入っていますけれども、透明性向上の部分です。

それから、Cの部分は不確実性の排除と予見 可能性の確保ということで、これも BEPS を 支える1つの大きな柱として、特に行動14とい うのがこの中に入っております。

(2) 電子経済の発展への対応

〔行動 1 電子経済の課税上の課題への対処〕 (資料12~15)

ここから行動に従って各論ということでお話 をさせていただきます。**資料12**は行動1の電子 経済の課税上の対応の現状です。行動1ですが. 電子経済は非常に注目を集めてきております。 行動1だけ非常に特殊な行動で、BEPSという だけではなくて、より幅広い電子経済由来の課 税上の課題というものを議論してきました。で すから、大まかに分けまして、電子経済上の BEPSの問題、それから、間接税の問題、直接 税の問題と3つに分けて考えられると思います。

BEPSの問題ですが、電子経済の発展に伴ってBEPSは助長される傾向にある、BEPSの問題は電子経済によってより悪化させられることが多いという指摘はありましたけれども、他方で電子経済に特有のBEPSの問題は存在しないという結論になりました。この含意は、これからご説明します行動2以降のBEPS対抗措置を取ることで、基本的にはBEPS対抗という意味では十分なのであろう、電子経済由来のBEPS対応はしなくても構わないのではないかということが結論になったということです。

間接税につきましては、先ほど申し上げましたが、消費課税は消費地課税という原則を電子経済においても徹底するということでガイダンスがまとめられております。日本も、冒頭にご紹介いただきましたが、平成27年度改正で国境を越えた消費税の問題については税制改正をしております。

一番難しい直接税についてですが、本質的には先ほどもちょっと触れましたが、事業の拠点がバーチャル化してしまった場合、今まで物理的なネクサスを見ていたものがバーチャル化してしまった場合にどうなっていくかという問題です。これにつきましては、その問題を突き詰めて、課税原則を抜本的に変えるほどには電子経済はまだ発展し切っていないという結論です。拠点がバーチャル化している部分はありますし、取引がバーチャル化している部分もありますけれども、必ずなにがしかの物理的なとっかかりがありますので、現在の課税ルールの中で十分対応できる範囲内という結論になっております。

(3) 各国制度の国際的一貫性の確立

行動2からは「各国税制の国際的な一貫性の確立」と先ほどの冒頭の図ではまとめさせていただいています。BEPSの大きな特徴の1つが、まさに各国が税制をそろえるために積極的に協調することだと申し上げましたが、基本的に課税権は国家主権の最たるものですから、各国が相手国の国内法を縛るということはできないわけですけれども、BEPSはあえてこの領域に踏み込んで、各国の国内税制について国際的に一貫性を確立させるということで検討を進めたところです。

これは条約ではありませんので、強制力はありません。全体として OECD の勧告が出ますけれども、一般的には OECD の勧告には強制力がありませんので、実施を強制するということはいろいろな意味でできないわけですが、他方で、BEPS プロジェクトでは問題意識を共通にする国が集まって協調してやろうということで議論して、ルールメーキングしてきたところですので、ピアプレッシャーというものがあります。相手国がちゃんと合意したとおり制度化しているかということは、ピアプレッシャーの中で確保していくということになっております。

[行動2 ハイブリッド・ミスマッチの効果の 無効化(国内法関係)](資料16~20)

その1つ目ですが、行動2ということで昨年も報告書が出ましたが、ハイブリッド・ミスマッチ取り決めの効果の無効化です。昨年の9月の報告書の段階でミスマッチを埋めるための基本的なルールというものがまとめられましたが、今回はそれに加えまして、この基本的なルールを実施するための詳細かつ膨大なガイドラインについて例示等を含めてまとめました。

これは最終報告書をご覧いただくとわかりますが、何百ページにも及ぶ非常に大部なガイダンスになっております。この詳細になかなか今日は入れませんが、1点だけご指摘させていただきたいのは、ハイブリッド・ミスマッチを無

効化すると一言で言いますけれども、この実現のためには非常にさまざまな詳細なガイダンスが必要になるという点が重要なポイントだったということです。これは、結局のところ、冒頭に申し上げましたが、経済はグローバル、課税はローカルということで、経済がグローバルなのに、課税権は国によっているということです。そうすると、各国の制度の無数の組み合わせの中でミスマッチが起きてくるということです。そのミスマッチを1つ1つ塞いでいくというのは重要ですけれども、非常に困難な作業であるということだろうと思います。

〔行動3 外国子会社合算税制の強化〕(資料 21~22)

行動3は資料21からですが、外国子会社合算税制、いわゆるCFC税制です。これは非常に大きな制度です。従って、いろいろなインプリケーションがあり、CFC税制、外国子会社合算税制は自分の国より相対的に軽課税の外国子会社を利用する租税回避を防止するという制度ですけれども、ここで言う租税回避というのは何なのかというところは実は各国の税体系によって少しずつ見え方が違ってきております。

例えばアメリカのように外国子会社配当につ いて益金不算入をまだ取っていない完全に全世 界所得課税を取っている国にとっては、外国子 会社に留保されている所得というのは課税繰延 であるということになります。従って、CFC 税制は課税繰延べを抑制するための制度である と見えますし、日本やイギリスのように外国子 会社配当について益金不算入を導入した国にと ってみると、本来自分の国に発生しているはず の所得が軽課税国の外国子会社に発生している ということで、本来自分のところにあるはずの 所得が外についているということを防止する. いわゆるコアな BEPS 対抗策と見えます。こ のように、いろいろな各国制度の成り立ちによ って見え方が変わってくる制度です。というこ とを背景にしまして、BEPS対策として捉える か、より広い視点で捉えるかというところが最終的に共通化することも難しいし、その必要もないということで、決め打ちの形で CFC 税制はこういう税制であるべきという形の勧告にはなっておりません。

もう1つ指摘したいのは、BEPS対抗策として見ても、CFC 税制というのは他のBEPS対抗措置、例えば利子の控除制限とか、移転価格税制とか、いろいろなBEPS対抗措置があり得ますけれども、こういうもののバックストップとして最後に合算するという位置付けがあります。したがって、全体として見たときに個別のBEPS対抗措置をどれだけ強くするのかということととCFC 税制をどれだけ強くするのかということととCFC 税制をどれだけ強くするのかというのは相互に関連した問題ですので、1つだけ取り出して、こういう制度がいいということは言い切れないということになっております。め打ちにならなかったということもあります。

さらに、もう1点、若干技術的で恐縮ですけれども、外国合算税制の一番肝となる部分は合算対象所得をどのように捉えるかという部分です。これにつきましては冒頭から申し上げている能動的な所得は源泉地課税、それから、受動的な所得は居住地課税ということを突き詰めていきますと、所得の性質によって合算するか、しないかを決めるといういわゆる所得アプローチが基本です。レポートの中ではカテゴリーアプローチと呼んでいますけれども、これが基本という認識がBEPSプロジェクトの中で共有されております。

他方で、この共有されている所得アプローチというものを勧告するか議論した際に、もう1つ実はアプローチがあり得るのではないかということで、超過利潤アプローチという全く新しい発想のアプローチが提案されました。この超過利潤アプローチと申しますのは、合算対象となる外国子会社が保有している事業用資産に着目して、これだけの事業資産を持っているのであれば、通常このくらいの所得は稼得できるだ

ろうという通常所得というものを観念いたしまして、それを超過して発生している部分があれば、その超過分は実はその子会社が通常稼得できないような所得ですから、超過している部分は本来その子会社に発生するはずのない所得であり、ということは、結局、親会社に発生しているはずだった所得と考えまして、これを親会社の所得と見なして合算をしようというものです。

これは、今の説明を聞いただけでおわかりい ただけると思いますが、非常に大胆なアプロー チではありますけれども、一定の経済学的な合 理性はありますし、もう1つの特徴として大胆 で乱暴であるが故に非常に簡素であるというこ ともあります。所得アプローチは理屈としては BEPS プロジェクトに一番親和的であるけれど も、制度が複雑化しやすい。一方で、全く新し い大胆な超過利潤アプローチは大胆であるけれ ども、簡素であるということです。どちらにす るかという議論を積み重ねまして、結局、 CFC 税制そのものが、冒頭から申し上げます ように、各国の制度によっていろいろな仕組み 方がある、見方があるという制度ですので、そ れも踏まえて、各国がそれぞれの判断で選べば いいではないかということになっております。

[行動4 利子控除制限ルール](資料23~25)

行動4は**資料23**からですが、利子控除制限ルールです。多国籍企業がBEPSを行うといった場合に最も単純な方法は何かといいますと、当然ですけれども、損金算入される支払いを利用するというのが一番単純です。中でもグループ企業間であれば、人為的な操作が最も簡単なのが利払いということで、各国とも非常に注目して議論したものです。

当然ですけれども、不自然に高い利率で利子を払えば移転価格税制でも捕捉されます。他方で、通常の利率で利率自体は問題がないという借入れを額だけ大量に増やすという不要な量の借入れを行うというものについてどうやって抑

制するかということなのですが、これは突き詰めて言えば必要な量の借入れはどれだけなのかということを決めることになりますので、非常に難しい問題になってきます。

通常であれば、グループ間でなく、第三者借入れが絡んでいれば、事業活動に不要な借入れというのはコスト要因になりますので、当然無駄なものは借りないということになりますけれども、グループ間ですとまさに利益を圧縮して、所得をグループ間で移転するために利子を使うということがあり得ますので、適正な量を決めるメルクマールがなかなかないということです。

従来過大な量の借入れをするのを抑制する制度としては資本と借入れのバランスを見る形で過少資本税制という制度があり、これは引き続き一定の役割があるわけですけれども、資本自体も実はグループ間であれば簡単に操作可能です。これは行動8以降でもう一度出てきますが、資本自体も操作可能であるという批判が出てきておりまして、このためにより操作が難しいだろうというものを探した結果、やはり所得を使うのがいいだろうということになりました。所得であれば、人為的になかなか操作しにくいということで、現在日本にも過大支払利子税制というのがありますけれども、それと同じような発想で、支払利子の対所得比率を基準に制限を加えてはどうかという議論になりました。

この中で、本当に事業活動に必要な借入れかどうかを見る判断としましては、本来所得移転する可能性のない第三者からの借入れかどうかを見極めるのが最適ですので、企業グループ全体を1つの固まりと見まして、企業グループ全体が第三者からどれだけ借り入れているかというグループ全体の第三者借入比率を見て、そこを上限にしてはどうかという議論もなされました。

一方で、これは理論的には非常に美しいすっきりとした考え方ではありますけれども、個別の企業についての利払いの控除制限を考えた場合に、その個別の企業を見ているのに、世界中

に広がっているグループ企業全体の第三者借入れの量を見て、それをその企業に割り振らなければいけないという現実の執行上の問題が指摘されまして、このグループ全体の比率を見るというものはオプションとしては使えるけれども、メインのルールとしてはなかなか難しいということになりました。最終的には、利払いの対所得比率というものを一定の固定比率を上回っているか、上回っていないかというところで見るという形に議論が収斂しました。

他方で、この一定の固定比率をどこに置くかというのは、当然セクターによっても違いますし、各国の経済状況、市場状況、それから、金融規制の状況、いろいろなものによってどのくらいの水準が適切かというのが変わってきます。そこで、ある程度のレンジの中にこの基準値を収めるということにしようということで、これ以上の詳細は申し上げられませんが、一定のレンジの中に収めた形で各国が固定比率を決めてこれを基準にする控除制限ルールという形になっております。

[行動5 有害税制への対抗](資料26~28)

行動5は大きく2つのパートがありまして, 実質性に関する議論と透明性に関する議論です。 この実質性の部分だけ第1部でお話をして,透 明性については第2部でお話ししたいと思います。

実質性の基準は、結局、何を議論したかと申しますと、いわゆるパテントボックスと言われているような、特許等の知的財産から得られる所得に対して、通常の法人税よりも低い税率を適用するという制度があります。日本にはないですけれども、欧米にはよく見られる制度ですが、こういう優遇税制を入れた場合にこれが他国の税源を奪っているかどうかというのを見て、他国の税源を奪っていれば有害であるということです。

冒頭に申し上げましたが、価値創造の場所で 課税するという原則を貫きますと、価値創造を しているところに課税所得が認識されていれば 有害ではない、逆にそうでないところで認識さ れると有害だということです。結局のところ、 実質性基準というのは、どれだけ価値創造に自 分が主体的に参加したかということです。研究 開発の段階から自分が参加していれば、そこか ら上がってくる所得については優遇しても問題 はありません。参加していない外国で開発され た知的財産について所得が上がる段階だけ優遇 すると、これは他国の税源を奪って有害なもの になりますという整理をいたしました。

(4) 国際基準の効果の回復

行動6以降が冒頭で「国際基準の効果の回復」ということでまとめたものです。OECDのモデル租税条約とか、移転価格ガイドラインといった国際的なルールというものがありますが、これについて幾つか現在の経済状況、ビジネスモデルに合っていないというものが指摘されましたので、それに対応したものです。

〔行動6 租税条約の濫用防止〕(資料29~30)

行動6は条約濫用の防止です。租税条約は基 本的に源泉地国の課税をお互いに制限し合うと いう条約ですので、BEPSを行うタックスプラ ンニングで悪用されるリスクが高いということ です。いったん悪用されると、例えば人口に膾 炙したダブルアイリッシュ・アンド・ダッチサ ンドイッチというスキームがありますけれども. これもダッチサンドイッチの部分が条約の濫用 になっておりますが、これに見られますように、 締約国ではない国の税源も奪うとことにもつな がります。このように BEPS にも利用され、 悪影響がどんどん世界的に波及するということ で、そういう穴を作ると世界中が迷惑をするの で、租税条約には必ず濫用防止規定を入れるこ とにしましょうということです。自分の税源な んか奪われても構わないから安くしたいのだと いうのは駄目で、世界中にミニマムスタンダー ドとして必ず防止規定を入れてくださいという

ことで、濫用防止規定を議論いたしました。

具体的にはLOBと呼ばれている特典制限条項とPPTと呼ばれている主要目的テストで、これをいずれか、もしくは組み合わせて入れるということです。ごく簡単に申し上げますとLOB、特典制限条項は特典を受ける適格者を規定するもので、PPT、主要目的テストは特典を得ることを主要目的とする場合に特典を否定するという目的規定になっております。日本はLOBとPPTをうまく組み合わせて、複雑になりがちなLOBをなるべく簡素化しながら、全体として効果的に条約濫用に対応できるような方法を提案してきておりまして、これがLOBとPPTを組み合わせたオプションに反映されてきております。これが行動6です。

〔行動7 恒久的施設(PE)認定の人為的回 避の防止〕(資料31)

行動7はPE認定の人為的回避です。「PEなければ課税なし」とよく言われますけれども、このPEなければ課税なしの原則は国内で事業が行われていると言えるかどうかを判断するメルクマールです。実質的に国内で事業を行っているにもかかわらず、人為的にPE認定を回避するということになりますと、事業の場所で課税という原則が歪められて、そうするとBEPSにも利用されるということで、人為的にPEの認定を回避するものをなくそうということで議論をしてきました。

典型的な例として2つご紹介させていただきますが、1つ目はいわゆるコミッショネア契約です。いわゆる代理人PEというPEのカテゴリがありますが、代理人PEとの契約をコミッショネア契約というものに差し替えることで、国内で果たしているPEとしての機能には全く実質的に変更を加えない形でPE認定を免れるということです。従って、事業所得課税も免れるというケースが指摘されておりましたので、これを防止するためにコミッショネア契約等が代理人PEの定義の中に含まれるようにモデル

条約を改正いたします。

それから、もう1つの例として、これはなか なか言い方が難しいのですが、事業の根幹をな す倉庫などの問題です。この背景としましては. 事業にとって準備的・補助的な役割をするだけ の場所等についてはそこでの活動が企業の本質 的な活動ではないということで、PE を構成し ないというのが原則です。その中でも倉庫とか、 情報収集の場所とか、いろいろありますが、倉 庫等については確実に準備的・補助的であろう という理解で、常にPEに該当しないという ルールを今まで持っておりました。他方で、現 在はご承知のようにオンライン販売のための多 機能倉庫のように、それ自体が事業の本質的な 部分を構成しているといった倉庫もありますの で、準備的・補助的でないものについては PE と認定できるようにモデル条約の規定を変更い たしました。

〔行動8 無形資産取引に関連する移転価格 ルール〕(資料32)

最後は重要なところで、行動8から10の移転 価格税制の問題ですが、何点かかいつまんでご 紹介させていただきます。移転価格税制は、独立企業間原則の下で多国籍企業の所得について 事業を行っている国々の間で適切に配分するという役割をしています。この適切な配分というのをどう捉えるかというところで、BEPS リスクの高い取引として無形資産の問題、それから、過剰な資本の配分の問題、契約上のリスクの問題というのが議論されてきました。

まず無形資産の問題ですが、重要な何点かが確認され、クラリファイされました。まず、法的な所有権を持っているだけであるとか、無形資産の形成等のために資金提供をしたというだけでは、無形資産を活用して得られる収益の分配を得られないということが明確化されました。これによって、実際には無形資産を使って活動しているわけではないけれども、形式的に所有権を持っているとか、資金提供をしているとい

うだけの理由で過大に収益が分配されているという形の BEPS を防止することができるようになったということです。

もう1つ大きな話としましては、取引時点で 価格付けが困難な無形資産については、全てと いうわけではないですが一定の無形資産につい ては、移転時の価格の基礎となった将来収益の 想定と実際に発生した収益とが一定程度以上乖 離した場合には、その実現した利益を基に移転 時の価格を見直すというものです。アメリカの 制度にならって所得相応性基準と呼ばれている ものですけれども、これの導入が BEPS プロ ジェクトとして勧告されるということになりま した。もちろん皆さんが危惧されていますよう に事後的な情報を使う課税というのは禁じ手で はあるのですけれども, 無形資産移転の当事者 が移転時に知り得たはずである等の事情があれ ば、情報の非対称性を緩和して BEPS に有効 に対抗するという措置として許容されるだろう という議論になりまして、勧告に至ったという ものです。

[行動9 リスクと資本にかかる移転価格ルール] (資料33)

移転価格税制において契約上の条件をどう捉えるかというのが重要な問題なのですが、ここでも幾つか重要な明確化が行われました。まず契約と実際の行動が異なる場合に、実際の行動を基準として移転価格税制を適用することが再確認されました。

それから、実際の行動が商業合理性を欠く場合です。この商業合理性をどう判定するかというのは難しい問題なのですが、商業合理性を欠く場合にはこれに基づいて適正価格を探しても、独立企業間価格を探しても意味がないので、契約に基づいた行動であっても、商業合理性を欠いていれば移転価格税制の適用上は取引を認識しないということが確認されました。

そして、最後になりますが、契約上のリスク 負担があった場合とか、帳簿上の資本を有する 場合、これは欧米では俗に Cash Box と言われていますけれども、こういうものについては、契約上はリスク負担をしているように見えたりとか、帳簿上資本があったりするように見えたとしても、実際にこれらを活用するだけの能力等が伴っていなければ、リスクや資本に応じた所得の配分はしないということが確認されました。ただし、基本的にはそういう純粋な Cash Box には収益は分配しないのですが、資本がある場合には、能力はなくても、機能がなくても、預金利子ぐらいは稼げますので、リスク・フリー・リターンぐらいは配分を認めます。けれども、それ以上の配分はしないということが確認されました。それが重要な確認事項です。

〔行動10 他の租税回避の可能性の高い取引に 係る移転価格ルール〕(資料34)

行動10のところで幾つか細かいところが確認 されていますが、割愛させていただきます。私 からは以上です。

(渡辺) 緒方さん、どうもありがとうございました。大量の情報、最新の情報を要領よくまとめていただきましてありがとうございました。本当はもっとたくさんの時間があれば、さらに詳しく伺えるのかなとも思いますが、取りあえずここでご説明を終わりにさせていただいて、パネラーの方から順次ご意見、ご質問をちょうだ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. 行動計画 1 ~行動計画10に関する意見

(青山) ただ今は大変詳しい BEPS の現状についてのご報告をありがとうございました。 今回の BEPS プロジェクトは厳しいスケジュールの下で行われた包括的な国際課税ルールの検討であったわけですけれども、私自身は21世紀政策研究所で企業の方々と項目ごとに公開されたアウトプットについて検討した中で次の2点の有意義さを感じております。

1つは、従来先進国対途上国というフレームで二元的に国際課税のルールが議論されてきたのが、今回のBEPSプロジェクトの下でグローバル経済への対応の観点から新興国を含めたG20ベースでの議論に拡大しました。すなわち一元化への道筋が付けられたということです。それから、ビジネスとの丁寧なコンサルテーションが今回は行われて、BEPS対応が健全な企業活動をシュリンクさせないよう、比例原則に即した措置を求めるというビジネスの声が一定程度反映されたことです。

いずれにしても、先ほどご説明のありましたように、タイトなスケジュールの中で大きな成果を生み出す原動力となっております浅川議長がリーダーシップを取る OECD 租税委員会とその中心メンバーとして日本を代表して議論に参加された緒方さんをはじめとした財務省関係者の方々のご努力にまず敬意を表したいと思います。

[BEPS プロジェクトの今後の見通しについて]

では、私のコメントをBEPSの総論関係と各論に分けて申し上げさせていただきます。総論のところは2つに分けまして、1つはBEPSプロジェクトの今後の見通しについてです。直前の討議文書段階で拝見しますと、外形的には当初予定どおり15の行動項目について検討を行



い、順調な進行状況であるかのように見えます けれども、中身を個別に見ますと、先ほどのご 説明にもありましたように、電子商取引の所得 課税は総論の検討にとどまっている。或いは CFC 税制のベストプラクティスの提示にとど まり、勧告が一本化されていない。それから、 条約濫用対策等についても LOB と PPT を組 み合わせた複数のオプション提示となっている こと、さらには移転価格のPS法の詰めの議論 などが残されているなど、そして、これはちょ っと重要だと思いますが、PEの議論と併せて、 そのPEを適用する際のAOA (帰属主義) に ついての共通解釈のガイダンスが先送りされて しまっているというところなど、集約された最 終勧告に至らない項目が散見されているところ です。また、処方箋の効率的な実施に必要とさ れる多国間協定の企画立案が、これは次のテー マに関係しますけれども、米国の参加なしに開 始される状況にあると聞いています。

先ほど間もなく公開される最終報告書の動向を緒方さんから詳しく説明を伺いましたけれども、念のために次の点について確認させていただきたいと思います。1点目は、ちょっと図々しいお願いになりますけれども、最終報告書の15項目を、1番目は各国が勧告を受け、国内法、条約改正に個別対応できる段階に至っている項目、2番目に、さらなる検討や絞込みが必要であって、現段階では各国の個別対応は見込めな

い項目に大きく分けると、どのように区別されるでしょうかというのが1点目です。

[米国と欧州の間の立場の違いについて]

2つ目が、OECD/G20における処方箋枠組みがこれから財務大臣会議やサミットに報告されると聞いておりますけれども、主要国の政治的コミットメントに揺らぎはないでしょうか。実は英国が迂回利益税という国内法でのBEPS対応措置を先行して取ったという事態がありまして、これについての評価、批判といったものが出ているように思います。この点、米国と欧州の間の立場の違いの顕在化が懸念されるわけですけれども、いかがかということです。

ちなみに英国が導入した迂回利益税は、英国の利益が英国で申告されないで、海外に迂回されている場合には、外国法人がPEの認定を回避した形で迂回する場合と内国法人が経済実質のない取引を利用して利益を迂回させるという2つのケースに区分して、英国はこれを法人税率よりも高い税率で課税し、しかも法人税の税制の枠外であるというふうな説明をしていると聞いております。そういったユニラテラル、1国限りの独自の動きがBEPSプロジェクトの途中に発生したことについて政治的コミットメントに揺らぎはないかということを確認させていただきたいと思います。

[二重課税リスクについて]

3点目が、PE帰属所得の算定方法に見られますように、OECDモデルと国連モデルのスタンスの相違が残存する中では、BEPSの処方箋がもたらす源泉地国課税の強化が解決困難な二重課税リスクを増幅するのではないかという懸念がビジネスで根強くあります。最終報告書はこのような懸念に対して適切な配慮が払われているかどうかということを確認させていただきたいと思います。

[BEPS 提言の国内法と条約への反映について]

次はBEPS提言の国内法、そして、条約への反映についてです。今のご報告の中で、ご説明を頂いたわけですけれども、全体としてわが国は国内法、条約の改正にどのようなスタンスで取り組むのでしょうか。すなわちこれからの改正のタイミング、さらには複数のオプションが提示された状況の下で政策選択をどのようなポジションで行うのか。すなわち勧告の中の最低限の義務を果たせばいいというスタンスで臨むのか、積極的に最適オプションを選択して取り込んでいくのかという点です。

[実質性のテーマについて]

次にBEPSの各論について、少しコメントさせていただきます。1番目は先ほどおっしゃった価値創造が行われている場所で所得を計上することを保証する実質性のテーマについてです。移転価格の中で気になりますのは、まず無形資産に注目した解決策としてDCF (Discounted Cash Flow)法を評価困難な無形資産について適用しよう。そして、その中でも評価困難度の高いものについて所得相応性基準の担保をするということがうたわれておりますけれども、この点はビジネスの予測可能性が阻害され、執行当局の裁量の幅が広がるのではないかという懸念があります。

その意味ではこの所得相応性基準についてラストリゾートとしての位置付けを明確にするとともに、どのような状況の下でのみ利用が可能なのかについてより具体的なガイダンスが求められるのではないかと思います。厳格な位置付けと例外的な執行枠組みを詳細に事前開示する所得相応性基準がもしできるとすれば、いわゆる伝家の宝刀の機能を果たすことで移転価格税制の中における存在意義が高まるかもしれないと考えます。

〔PE の認定について〕

次にPEの認定です。先ほどご説明のあった 準備的・補助的業務の位置付けのところで、準 備的・補助的業務としてリストアップされたモ デル条約5条4項について、何が準備的・補助 的かということについて、投網方式になったの で、全て個別に検証していくということになり ますけれども、この点は業種別に新しい機能が 誕生するたびに個々の事業者ごとに判断する必 要が出てくるという意味で予測可能性が大いに 問題になると思います。

日本企業は特に海外の製造機能の近くに立地する VMI (Vendor Managed Inventory) 倉庫のような活用を多くしているわけです。今回のBEPS の案の下ではこういったものは対象にならない、大規模倉庫という概念には入らないと考えますけれども、この点は的確なガイダンスがないと各国における恣意的な拡大解釈というものの恐れがあるのではないかと思います。

[CFC ルールについて]

最後にCFCルールについてです。先ほどご説明がありました経済理論的に非常に魅力的な超過利得アプローチがカテゴリーアプローチと並んで提起されております。私自身は、この超過利得アプローチは法人税のそもそもの在り方、法人の課税対象を何にするのかという議論とも、マーリーズ・レビューなんかを見ていますと、関連しているところもあると思います。ただ、もしこれを実施するとすると、これを経験した国は現在のところまだないわけですので、今までのカテゴリーアプローチと並んでベストプラクティスの1つのオプションに取り上げる段階に来ているほどのアイデアなのかどうかということについて疑問を覚えるところですが、いかがでしょうか。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、次に合間さん、どうぞよろ

(合間) 新日鐵住金㈱の合間でございます。 よろしくお願いいたします。緒方さんから非常 に詳細にご説明いただきました。また、青山さ んからも御発言がありましたけれども、ビジネ ス界の意見を踏まえて交渉してきていただいて いるということに、深く感謝しております。一 方で、日本の企業に身を置く立場からすると、 最終報告がもうそろそろ出されるという中で、 弱音を吐く最後のチャンスと思いながら、この 場に座らせていただいております。

[BEPS 対応について]

今日のご説明の中では言及されませんでしたが、資料11を拝見して、「これが今回のBEPS対応なのだな」とあらためて認識したところです。包括的アプローチと記載されていますが、左下の関連会社 X 社、Cash Box と呼ばれるような会社に対して、これだけ網羅的な対応が検討されているということです。グループの中に、これに該当する、あるいは、該当する可能性のあるスキームを抱える企業においては、これらの全ての対応を求められるということになりますと、やはり非常に大変なことであると感じております。二重課税の回避も含め、実際に、これらの仕組みがうまく回るのかという不安もあります。

その意味で、青山さんから「日本での国内法 改正への反映については、どのようなスタンス で」という質問がございましたけれども、私は、 執行においてどのようなことが想定されている のかについて、お考えをお聞かせいただければ と思います。幾度となく言及していただいてい ますが、日本企業の多くは、アグレッシブな租 税回避行為から距離を置いていると理解してい ただいておりますし、事実そうであると考えて おります。その中で、今回、コンプライアンス として、法律レベルでの対応を取るということ



について、執行上、何か変化が生じるのかという点を疑問に思っているということです。

第一に、日本の企業の多くは、日本の税務当局と非常に良好な関係を築いてきていると考えております。さらに最近は税務コンプライアンスという方向性の下で、その状態が評価されている中で、今後の法律改正によって、問題とされている状況から遠い日本企業に対する日本での執行はどうなるのかというところをお聞かせ願いたいということです。

第二に、やはり海外です。海外でも並行して 同じように、しかし、やはり少々、異なる法律 改正が行われていくことになりますと、各国の グループ会社に対する執行がどのようになって いくのかということも非常に心配しているとこ ろで、それが国際的な共通認識の下でどのよう な方向に進んでいくと想定されているのか。そ ういったところをお伺いできればと思っており ます。

[「企業の意図 について]

次にお伺いしたいのは、非常に抽象的な議論になってしまいますけれども、今回の整理の中で、「企業の意図」というものがどのように考えられているのかという点です。そもそもBEPSは、一部の企業の意図的な租税回避であり、その対応策が練られてきたと理解しておりますが、必ずしも、今回の整理の中で、それが

明確になっていないように感じられます。

[グループとしての情報収集について]

実務的には、今回のBEPSプロジェクトに関する様々な整理の中で、親会社は、グループ企業がどのようなことを行っているのかということについて、須らく全てを知っているということが前提になっているのではないかと危惧しているところでした。

日本の企業の多くは、租税回避を意図してい ないということから、今回の御対応に対して違 和感を持っていたことはご理解いただけるとこ ろだと思いますが、同時に、グループ企業の活 動について、税務上耐えられるような一次情報 を直接把握しつつ対応するという点についても. 危惧しています。具体的には、経営管理手法の 見直しや、コンピューターシステムの対応等も 含めて、実務的、また、物理的に時間がかかり ますし、経営思想そのものの見直しということ になりますと、相当の時間がかかることになる と思っております。そのあたりは、実際の執行 に当たって十分にご配慮いただきたいという思 いがありますし、具体的なガイドラインも含め て、引き続き前広かつ詳細な情報提供をお願い したいと思います。

[立地競争力としての税制の重要性について]

それから、付け加えて申し上げさせていただきますが、今回の対策によって、事業を行う国において、その国の税制で課税されるというルールが徹底されることになりますので、各国の税制が、直接的にその国の立地競争力を規定することになろうかと考えます。したがって、現在、いろいろと要望させていただいている日本の税制改正についても、日本国の国際競争力の観点から、引き続き前向きにご検討いただきたいということです。以上です。

(渡辺) 合間さん, どうもありがとうございました。それでは, 吉村さん, どうぞよろしくお願いいたします。

[プロジェクトの枠組みについて]

(吉村) それでは、私からは初めに総論的なコメントを申し上げたいと思います。まず、プロジェクトの枠組みについてです。今回のプロジェクトではOECDのみならず、G20も含めた枠組みとして議論が行われました。従来、国際課税のルールをグローバルに議論する際には、OECDがメインプレーヤーとしての地位を事実上独占していたわけですが、その独占に穴が開いたと評価することもできるかもしれません。これは現在、又は将来においてBRICs諸国がどういう影響を既存の国際秩序に及ぼしていくかということを考える上で示唆的ではなかったかと思います。

ただ、他の代替的なフォーラムとの関係で考えると、国連の税に関する専門家委員会の格上げが、米英などの反対により頓挫した旨の報道もありました。先ほど青山さんから一元化への道筋がつけられたというような評価もありましたが、実効性があるルールメーキングの主体として、OECDが中心的な役割を果たしていくという点は今後しばらく変わらないということは言えるのかと思います。

〔BEPS プロジェクトに参加した各国の利害対 立について〕

2点目は、BEPSプロジェクトに参加した各国の利害対立についてです。そもそもBEPSプロジェクトが開始されるに当たっては、アメリカ系のIT企業による租税回避が盛んに報道されておりましたけれども、これに対抗する以上、OECD内部でも利害対立がある問題に手を付けることになります。さらにG20の国々もその議論に参加するわけですから、非常に利害



対立が複雑になるということが予想されていたわけです。今回その利害対立を乗り越えて一定の結論が出されたということで、非常に喜ばしいのですけれども、一方で、今後その成果がどのように実現されていくかということが課題であろうと思います。この点は青山さん、合間さんの方からご指摘があったところですけれども、各国の実施状況というのをどのようにモニタリングしていくか、また一部の国が一方的な措置を導入した場合にどのようにそれをBEPSプロジェクトの枠内に抑えていくか。これが課題になるかと思います。

また、後にご紹介があると思いますけれども、行動11として BEPS の分析が行われます。将来においてこの BEPS プロジェクトがどのように機能したのか、また、その結果として BEPS が目標通りに抑制されたのかということが分析され、再びこの BEPS の枠組みが立ち上がる可能性があるのかといったことも、関心を持っているところです。

〔移転価格税制について〕

その上で個別の行動についてコメントと質問を申し上げたいと思います。まずは移転価格税制についてです。今回のBEPSプロジェクトにおきましては「価値創造」というのが1つのキーワードとして用いられました。移転価格税制においても価値創造の場と所得計上の場を合

致させるということが強調されて、さまざまな 提案がなされております。伝統的に移転価格税 制を適用するに当たっては機能・リスクの分析 が重要であり、各当事者が担っている機能・リ スクに応じた所得配分を行うという枠組みが提 示されていたかと思います。このような機能・ リスク分析の枠組みと今回の価値創造という キーワードとがどのような関係にあるのかとい う点が学問的には興味深いところです。

先ほどの緒方さんのご説明の中においては無 形資産の生成から利用といったプロセスを例に 出されて、各時点の静的な分析にとどまらず、 ビジネスのダイナミックな動きというものにも 目を配っていくのだということが示されていた ように思いますけれども、実際の議論において は途上国を中心として、例えば販売市場の特性 であるとか、或いはその現地の労働市場の貢献 といったものを価値創造の中に取り込むべきだ といった議論があったと報じられていました」。 価値創造がキーワードになったことによって移 転価格税制の在り方に変化があり得るのかといった点を疑問に思っておりますので、もし先ほ どのご説明に付け加えるところがありましたら 補足を頂ければと思います。

また、移転価格税制につきましては「特別措置」について検討が行われることが当初予定されておりました。特に討議草案におきましては、幾つかの特別措置のオプションが提示されて、人々の注目を集めたと認識しております。しかしながら、伝えられるところによりますと、最終の報告書においては独立企業原則を超えるような特別措置は導入されないということです。すなわち独立企業原則が移転価格税制における原則であるという点は維持されたということになるかと思います。この独立企業原則が維持されたという点が各国の積極的な支持によるもの

か、それとも、結局は他に参加国が同意するような指標は見いだすことができなかったという 消極的な支持にとどまるのかといった点について、もし可能であれば、議論の様子等をお教え いただければと思います。

〔CFC 税制について〕

第2はCFC税制についてです。討議草案段階におきましては、BEPSプロジェクトに参加している国の中に全世界所得課税主義を取っている国と国外所得免税主義を取っている国が存在するということを前提とした上で、そのような違いがありながらも、BEPS対応のためには外-外の所得移転を対象として含むようなCFC税制が必要だということがうたわれていたかと思います。

今回、最終的な報告書が出されて、わが国でも外国子会社合算税制の見直しが行われるとなっています。外国子会社合算税制につきましては、そもそもわが国が外国子会社配当益金不算入制度に移行した後にどのように位置付けられるべきかという観点から議論があったところでまからのわが国の制度内での整合性といった観点からも議論が行われると予想されるところでありますけれども、今後の日本のCFC税制の見直しに当たってどのような視点が強調されるのかをお伺いできればと思います。

〔利子等の損金算入制限について〕

また、第3に利子等の損金算入制限についてです。デット・プッシュ・ダウン等を念頭に置いたものと思いますが、討議草案では外部者への支払いも含めた利払いの損金算入制限という問題意識が提示されていたかと思います。デッ

¹ 'Value Creation' Understanding Key to Transfer Pricing's Future, 2015 TNT 142-4 (JULY 23, 2015).

ト・プッシュ・ダウンとして、M&Aをきっかけとして被買収企業に過大な外部借り入れを負担させ、その結果として過大な利子の損金算入を行うといったスキームが問題視されており、主にヨーロッパを中心に包括的な利子の損金算入制限の規定という方向で議論が進んでいる状況にあるかと思います。これに対して日本の税制はもっぱら関連者間の負債及び利子の支払いを対象とした損金算入の制限ということになっております。

そこで、質問としましては、日本の制度は関連者間取引を対象としたものであるわけですが、こうした現在の枠組みは BEPS の最終報告を受けた見直しの中で維持されるのか、それとも、外部者、すなわち第三者に対する利払いをも規制する方向で議論が進んでいくのかといった点についてお尋ねできればと思います。

[制度相互間の議論について]

最後に、こうした制度相互間の関係については、ある面では規制を強化すれば、他方で規制が不要となる面も出てくるといったように、制度相互の補完性があるものと思います。BEPSの最終報告を受けて、日本でも見直しの議論が進んでいくかと思いますけれども、そういった制度間の相互関係等に配慮した慎重な議論が行われれば望ましいと考えております。以上です。

(渡辺) 吉村さん、どうもありがとうございました。それでは、緒方さんの方から、ただ今のお三方からの質問、意見についてのお答えをお願いしたいと思います。よろしくお願いいたします。

(緒方) ありがとうございます。では、かいつまんでお答えさせていただければと思います。

〔制度化の色分け〕

青山さんから幾つか頂きました冒頭のご質問は、現段階で制度化できるもの、できないものをどう色分けできるかということですが、資料10に行動の一覧が出ております。各行動の横に、矢印で今後の対応をごく簡単に書かせていただいております。基本的には行動1のブロックは今のところやれることはやったし、やれない部分は引き続き検討になっているということです。

(2)でくくってあります行動2から5の部分については、適宜国内の状況を見ながら法制化を考えていく段階、そういう意味では各国とも法制化できる段階の勧告になっているものです。(3)のところについては条約にぶら下がっているものですから、条約の改正、コメンタリーの改正に若干の時間がかかりますけれども、これは適宜進めていくということになっています。この辺が実体規定のものですが、右側の方は法制化になじむもの、なじまないものがありますけれども、基本的に行動12とか、行動13については法制化できる段階です。特に行動13については法制の実施ガイダンスまで出ていますので、その段階まで至っているものということになっております。

〔残された課題〕

ただ、青山さんの恐らくご関心としましては、 その中で決まっていないところ、先送りされて いるものもあるだろうということと思います。 全部はなかなか申し上げられませんが、一部だ けご紹介させていただきます。

顕著なところでは、ご指摘がありましたように、電子経済のところにつきましては直接税の広範な課税の問題、BEPSを超える問題につきましては今後も引き続き状況を見ながら検討をしていくこととなりました。

利子につきましては先ほど簡単にグループ比率のご紹介をさせていただきましたが、このグループ比率がオプションとして残っていますけれども、これにつきましては各国とも実際に制

度化した経験がありませんので、オプションではありながら、入れる国のためにガイダンスをこれから作るということになっております。

行動6につきましてはミニマム・スタンダードに幾つかのオプションがありまして、先ほど日本はLOBとPPTの組み合わせを選好していると申し上げましたが、このLOBにつきましても実際に細かいコメンタリーを作っていこうということになっておりますので、引き続き作業が行われると考えております。

最重要とおっしゃられた、PEの規定が若干変わりましたことを受けてそれについての帰属所得はどうなるのかということなのですが、PE帰属所得についての検討は今後行うという結論になりました。若干、その背景を補足させていただきますと、確かに、新しいPE概念を入れたときに、それにどれだけ所得が帰属するのかということを勘案してPEの定義を決めるべきであるという意見が強くて、これには一定の合理性があると思っています。といいますのは、結果的にPEを拡大してみても、帰属する所得がほとんどないのであれば意味がないではないかというご指摘だと思います。

議論の流れとしましては、PE はやはりネクサスを見るメルクマールですので、原理的にはネクサスがあるかどうかというメルクマールと結果的にどれだけの所得が帰属するかという議論は切り離すことも可能であるということです。これが本当かどうかというのはいろいろ議論があったのですが、一応そういう前提に立って、今回はネクサスの基準としての PE について決着をさせ、この帰属利得の問題、さらに言えばAOA との整合性については今後また詰めていくということになりました。

同様に、非常に重要な論点ではありますけれども、プロフィットスプリット、移転価格の中の利益分割の在り方とか、金融取引に対する移転価格の適用の問題、この辺も重要な話になってきますけれども、今後検討していくということになっております。この辺が残された課題と

いうことになっております。

〔各国の政治コミットメントについて〕

それから、各国の政治コミットメントに揺ら ぎがないかというご質問を頂きましたが、公式 答弁は揺らぎはないということです。現時点で 最終的に BEPS プロジェクトの参加国が非常 に苦心をしましたのは、各国が取りこぼされる ことがないように、みんなしっかりコミットし ながらルールを作るということです。BEPSプ ロジェクトは実施段階が重要という認識を各国 とも持っていますので、合意したけれど実施さ れないルールを作っても仕方がないということ です。実施してもらうためにはピアプレッシ ャーをやりますけれども、実際にはコミットし ているものしか実施されようがないですから、 しっかりとコミットメントをしてもらうという ことです。政治コミットメントを確保しながら できる範囲のルールメーキングをするというこ とでやってきておりますので、その意味におい てコミットメントは確保されているということ です。

一方で、青山さんがイギリスの迂回利益税を 例にされてお話をされていましたが、迂回利益 税は青山さんがご説明されましたように、本来 イギリスに付くはずの所得が人為的に PE を回 避したり、実体のない移転価格的な取引を仕組 んだりすることで、イギリスに課税所得として 認識されなかったときにイギリスの所得として 課税しますという制度ですが、これはまさに BEPS の議論そのものではないかと思います。

BEPSの議論そのものなのに、BEPSの結論ではなく、BEPSの結論を待たずに独自に法制化をしたということです。これには各方面から批判があるところです。一方で、各国が国内税制をやるのは自由と言えば自由ですので、これを強制的に止めることはできないわけですけれども、協調行動をしていこうという枠組みを作っているわけですから、協調行動をしていきましょうという話はピアプレッシャーの一環とし

て言い続けているし、これからも言い続けてい くということになると思います。

[二重課税リスクについて]

解決困難な二重課税リスクが出てくるのではないか、それはBEPSでちゃんと手当をしているのかというご質問がありました。これは第2部でもお話ししますが、まさに行動14で議論されてきた話です。結果、ご満足いただけるかどうかはわかりませんが、できるところまでやりました。これは後ほどまたまた触れさせていただきたいと思います。

[日本のアプローチについて]

それから、日本がこれを国内法、条約で実施していくためにどういうアプローチでやるかということですが、青山さんが冒頭にご紹介いただきましたように、浅川議長をかついで、われわれも一生懸命参加してきたプロジェクトですし、各国ともコミットメントを維持しながらやってきたという背景がありますので、基本的なアプローチとしては全部実施するということでやっていきます。

ただし、その前提におきまして、実施すると言っても、各国の法体系もありますし、経済状況もありますし、BEPSリスクも各国ごとに違いますので、一律にとにかく全く同じことを各国はやるべきだということにはならないですし、日本としましても、日本の制度にはなじまないけれど、取りあえず入れますという乱暴なことはもちろんしませんし、そこは状況に合わせて適切なものを判断しながら、通常の税制改正のプロセスの中で実施を議論させていただくということだろうと思います。

[所得相応性基準について]

所得相応性基準についてもご質問がありました。ラストリゾートとして位置付けるべきですとか、どういう状況で利用が可能になるのかという具体的なガイダンスが必要でしょうという

ご指摘を頂きましたけれども、全くそのとおりだと思っております。実際に法制化する、しないはこれから検討ということになりますけれども、OECDにおけるBEPSの議論の中でもこの問題意識は非常に強く認識されておりまして、ちゃんと場面、対象を限るべきである、どういう状況のときに発動するのかをしっかりと限定をするということです。それから、文書化等を通じて納税者が事前にこれを予測できたものであったかどうかというものについてもしっかり配慮した制度化をすべきという議論がされてきておりますので、日本もそういう議論に従って、法制化をやる、やらないも含めて検討するということだろうと思います。

[準備的・補助的要件について]

PE につきましても、準備的・補助的要件を 全体的にかけるというのはなかなか難しいので はないかというご指摘もありましたが、まさに そういう意見がありました。日本としましても. 一方ではBEPSリスクには対応したい。他方 で、そもそも立ち返ってみると、PE について なぜ条約上規定するかというと, 進出先国で日 本企業が無茶な課税をされないように、ここま でしか課税をしないでくださいということを条 約に明記するというバランスの下で成り立って いるものですから、すべからく準備的・補助的 であるかどうかの確認を進出先国でするという ことについては一定のリスクを伴うわけです。 これと BEPS 対抗措置としての有効性とのバ ランスを日本も含め、各国が悩んで議論してき ましたけれども、結果として、バランスとして 準備的・補助的要件はすべからくかけるという 原則で行こうということになったところです。

〔超過利潤の考え方について〕

CFC, 合算税制のところで超過利潤の考え 方についてもご質問がありました。マーリー ズ・レビューを引かれましたけれども、確かに 一歩引いてみますと、マーリーズ・レビューと いうのはイギリスの学者たちが集まって、法人 課税の在り方そのものについてレビューした報 告書です。そこで法人課税の在り方として経済 的なレント、超過利潤に課税するのが法人課税 のあるべき姿であるということが書かれている と承知しております。

これにならって、法人課税そのものの在り方 を考えるということにつながっていくのかとい うご指摘だろうと思います。まさにそういう問 題意識はわれわれも持っております。一方で マーリーズ・レビューを一生懸命読んでみても. 超過利潤に課税すべきというのは経済学的に導 けても、超過利潤はどの国が課税するのかとい うのは実は書いてありません。企業活動をやっ ていれば超過利潤が発生して、まさにそれを狙 って企業は活動しているという面もありますけ れども、それの課税権の配分についての問題は 実は未開の領域です。そこをどう考えるのかと いうことを頭の片隅に置きながら、一方で提案 されている合算税制における超過利潤アプロー チは申し上げたように非常に大胆な制度ですの で、これが制度化になじむかどうか等々、いろ いろな観点を踏まえて検討していくということ です。

率直に申し上げて、超過利潤アプローチがそのままの形で制度化されるというのは各国ではなかなか難しいと思いますが、いろいろな所得アプローチとの組み合わせ、実質基準との組み合わせでその要素を入れるということは当然あり得ると思いますし、アメリカがミニマムタックスとして提案している課税とのリンクの関係性もありますので、そういうところも注視していきたいと思っております。

[holistic アプローチについて]

合間さんから頂いた質問に幾つかお答えしたいと思います。まず Cash box の図をご覧いただいてありがとうございます。資料の中で新しく13ページのところで Cash box の例で holistic アプローチがどんなイメージになるかとい

う図を載せております。これを見ると、確かにものすごい勢いで大量の対抗策を打っているように見えますが、これは Cash box の例であって、すべからくこれが普通の企業に適用されるというわけではありません。ここでご説明をしたかったのは全ての対抗措置は相互に関連しているということです。

私の先ほどのお話の中でも申し上げましたが、例えば行動3で合算税制を仕組むときには、利子の課税ではどうなっているか、移転価格ではどうなっているかといった、入ってくる部分でどれだけ強く止められているかということと、最終的に合算するときにどのくらいの所得を合算するかということとは、これは当然つながっているに違いないということです。全部をぎりにがちがちにしてしまうというのはバランスを欠きますし、どこかに抜け穴があると、それはそれで問題であるということです。全体のバランスを見ながら制度化しなければいけないだろうということも含めて、holisticアプローチとして紹介させていただきました。

〔執行の今後の在り方について〕

その関連で、執行の今後の在り方についてど う考えているかというご質問がありました。 BEPS プロジェクトをやったからといって、い きなり執行が性悪説に基づいてぎりぎりと攻め てくるということは当然ありませんし、もとも と BEPS プロジェクトは、冒頭に申し上げま したけれども、少なくとも日本にとりましては 税収を上げることを全く目的としておりません。 むしろ真面目に活動されている企業の方々には 基本的に影響を与えずに, 一方で外国を中心に 不真面目にやっている人たちがしっかりとしか るべき場所で税金を納めていただくことで相対 的に真面目に活動されている企業の競争条件が 向上するということを効果として目指しており ますので、執行につきましては引き続き適正・ 公平な課税に務めていくということで、それ以 上でも、それ以下でもないということです。

〔海外の制度について〕

海外の制度についてどうなっていくのかというご質問がありました。これは青山さんへのお答えでも少し触れましたけれども、基本はピアプレッシャーで、海外の制度についても、BEPSプロジェクトを一緒にやってきた国々にとっては、BEPSプロジェクトで議論したことを踏まえて、国内制度を作ってくださいということです。しかもそのルールづくりに参加したわけですから、ルールを守るということも一緒になってやりましょうと言っていくことになるだろうと思っております。

[租税回避の意図について]

非常に重要なご指摘を合間さんから頂きまし た。企業の意図というのをどう扱うのか。BEPS は今までとは違って、企業の意図、特に租税回 避の意図ということだと思いますが、それを問 題にしているのではないかというご質問です。 実はいろいろな議論がありましたけれども、結 果をご覧いただくと、行動6の目的規定である PPTを除けば、意図、目的というのは出てき ません。実際に見ていますものは、実質はどう であったか、企業の本来の行動はどうであった か、それから、商業合理性はあるかどうか。そ ういったものがメルクマールになっていますけ れども、それ以上の企業の意図は問いません。 さらにグループ親会社が全てのことを知ってい なければいけないという仕立てになるのかとい うご質問ですが、そこまで求めるということに は当然なりません。

ただ、一方で、契約と実質が過度にかけ離れているとか、商業合理性のない行為が行われているというようなことがあり、かつ重大な税の影響があるということであれば、その部分については当然親企業も知らないということでは済まないということにはなるでしょうけれども、場面としてはそういうところに限定されているということだと思います。

[ルールメーキングの場について]

吉村さんから頂いたご質問ですが、ルールメーキングの場としてのOECDが中心となるのは維持されたという評価を頂きありがとうございます。これはその他、英国の迂回利益税等々、各国の税制モニタリングということにもつながる問題です。これに関し、1つだけご紹介させていただきます。資料8にアンカラのG20のコミュニケが載っておりますけれども、この最後のところで「税に関する国際協力に関するアジスアベバ行動目標の下での決定を歓迎する」というこれだけでは何を言っているかさっぱりわからないフレーズが最後に載っております。

これは何かといいますと、吉村さんにご指摘いただいた国連の専門家会合の格上げ問題の話です。これがアジスアベバの開発資金会合でも議論になって、どうするかというのがその行動目標の中で取り上げられ、政府間委員会にすべきという意見が結局は採用されずに、専門家会合を今の位置付けのまま続けるという結論ではあります。けれども、確かにルールメーキングの場としてのOECDが中心であるということはBEPSプロジェクトの中でも確認はされましたけれども、途上国もルールメーキングに参加したいという声は弱まることはなく、強まる一方であるということはご紹介をさせていただきたいと思います。

同じアンカラのコミュニケの中に将来のモニタリングの話、それから、それの枠組みの話が載っておりますけれども、今後はBEPSに参加した人、参加していない人も含めてグローバルにモニタリングしていくということです。その枠組みをどうしていくのかということが焦点になってきています。まだかちっとしたものが決まったわけではないですけれども、そこが中心的な問題というのはご指摘のとおりだと思われます。

〔BEPS の再検討について〕

将来的にBEPSの再検討、レビューの可能性があるのかというご質問ですが、行動11の話はまた第2部で簡単に触れさせていただきますけれども、BEPS全体としまして、明示的に例えば行動13の国別報告書のところでは2020年のレビューが明記されておりますし、明記していないところにつきましても、しかるべき期間を経た後にある程度のレビューはするということだろうと思います。

[レントの課税について]

価値創造につきましては冒頭の説明の中でご説明したことに尽きておりますが、先ほどの青山さんの質問との関係で申しますと、価値創造の場は今回一定の整理をしましたけれども、青山さんがご指摘されたように超過利潤というか、レントをどう課税するのかという問題があります。これは例えばロケーション・セービングの議論が価値創造との関係で議論されたというお話もありましたけれども、ある場所で活動したことが価値につながっているのではないかという問題意識です。

ロケーション・セービングとか, ロケーション・レントとか呼んでおりますけれども, こういった超過利潤的な, レント的なものをどう配分するのかというところは整理の難しいところで, ここは近い将来で言えば, 移転価格の中でサプライチェーンの中の利益分割法の在り方というのが将来の検討として残ったとご説明いたしましたけれども, そういった中で引き続き議論されていくのだろうと思っております。

[独立企業間原則の維持について]

独立企業間原則の維持が積極的なものだったか、消極的なものだったかというご質問を頂きました。積極、消極の評価は主観も入ってしまいますけれども、基本は積極的な支持とご理解いただいていいと思います。この背景にありますのは、特別措置が議論されている中で、独立

間企業間原則,条約でいうところの第9条の内側か,外側かというのはいろいろとみんなも悩みました。一方で,第9条の外側,独立企業間原則の外側の制度を導入した場合の影響というのは非常に強く認識されました。これは二重課税のリスクが非常に大きくなるということです。それから,課税される,課税されないについてのメルクマールがはっきりしなくなりますので,納税者間の不公平感が高まるという問題意識が強く意識されました。

第9条の外、独立企業間原則の外の措置を検討することも排除しないというのが行動計画にありましたけれども、さはさりながら、そのような措置の導入は制限的に考えるべきですし、BEPS対策として本当に必要なのかどうか考え、本当に必要な場合にだけやりましょうという問題意識がみんなに共有されていました。結果として、所得相応性基準という、独立企業間価格に収まる部分で十分だろうという結論になったということです。そういう意味で積極的な支持と言っていいと思います。

[外国子会社合算税制と益金不算入への移行の 関係について]

外国子会社合算税制について、益金不算入への移行と独立して BEPS として議論するのかどうかというご質問を頂きました。青山さんへの回答の中で申し上げましたけれども、今後日本の制度として検討していくに当たっては、日本の既存の法体系とか、その他のさまざまなくと、況に応じて当然あるべき制度を議論していてということになります。特に合算税制については、BEPS で確かに勧告はされましたけれども、2009年の外国子会社配当の益金不算入制度を前提にどう位置付けるのかというのは日本の制度論としては非常に大きな視点ですので、この視点を除いた改正ということはやらないということです。そういうことも踏まえて検討するということだと思います。

[利子について]

それから、利子のところでもご質問を頂きました。利子の損金算入制限は、BEPS対策ということで言えば、当然関連者間の利払いをイメージすべきであるというご指摘です。現行の日本の制度も関連者間取引のみを対象としているということで、われわれもそういうふうに認識しておりますが、一方で、ご指摘のとおり、結論として出てきます固定比率に基づいた制度というのは、関連者というよりは非関連者、第三者も含む全ての利払いについて一定比率で制限をするという仕立てになっております。これが制度の在り方としてどうなのかというのは、日本の制度として考える場合には議論していかなければいけないと思っております。

さらに利子の控除制限ということで言えば、例えば極端な話、配当と利子との課税上の取り扱いの違いがさまざまな問題を生んで、リーマンショックの遠因になったと言う人もいますし、G20の金融のレポートなんかでも触れられておりますけれども、そもそもの法人課税の中での利子の損金の在り方というものも、もしかすると一緒に考えなければいけないと思いますし、そういうものを総合的に考えて、これから検討していくということになるのだろうと思います。すみません。長くなって恐縮ですが、私からは以上です。

(渡辺) 緒方さん, どうもありがとうございました。それでは, 以上で第1部を終わらせていただきます。

次に第2部「BEPS 行動計画の11番から15番までの手続き規定・情報交換規定に関して」に移らせていただきます。時間もだいぶ押しておりますので、いろいろなポイントがありますけれども、なるべく議論のポイントを絞って進めたいと思います。

それでは、最初に緒方さんの方からご説明を お願いいたします。

Ⅲ. 行動計画11~行動計画15(手続き規定・情報交換関係)その他

(緒方) ありがとうございます。第1部では 払うべきところで払うという実体既定のお話を しましたけれども、第2部はこのルールの見直 しを支えるものとして透明性向上と法的安定性 の確保、BEPSの迅速な実施ということで、幾 つかの行動をご紹介させていただきたいと思い ます。

〔行動5 有害税制への対抗〕(資料40)

1つ目は行動5の先ほどご説明しなかった方ですけれども、資料40ですが、制度の透明性に関する新しいルールです。行動5はそもそも何を議論したかといいますと、制度の有害性です。基本的には他国の税源を奪っているかどうかというのが有害性の基準で優遇税制を対象にしているのですけれども、透明性を欠く制度についても有害だろうということです。

これはルクスリークスで世間の耳目を騒がせましたけれども、課税当局が個別の企業とある合意をして、それによって特別に実効税率を引き下げているような取り決め、ルーリングと呼んでいますけれども、これを結ぶと、外から見えない形で優遇される企業が出てきます。これは有害だろうということで、これに対抗するためには関係する国がそのルーリングが行われた事実を知らされるべきであるということで、強制的・自発的情報交換と言っておりますが、要するに、そういうルーリングをやった場合には自動的に相手国に情報を提供するという枠組みが合意されました。これが行動5の2つ目の点です。

[自動的情報交換を巡る国際的取組みの経緯] (資料43)

関連してごく簡単にご紹介させていただきま

すが、資料43に自動的情報交換をめぐる国際的取組みの経緯と書いております。これはご承知の方も多いと思いますが、OECDの共通報告基準 (CRS) というものを昨年の7月に策定いたしまして、平成27年度改正で日本も法制化をしました。

特に非居住者が持つ金融口座の情報を税務当局間で交換するということが租税回避の防止に非常に有効であるということで、国際的な動きになりまして、OECDの基準を作り、これに従って各国が制度化をし、2017年、或いは2018年に初回の交換を実施するということで、G20の目標としてやってきております。これが非常に大きな国際課税の1つの流れになっております。

[自動的情報交換の実施時期に関する国際的な 状況] (資料46)

資料46のところで自動的情報交換の実施時期に関する国際的な状況という表がございますが、非常に特徴的なのは、いわゆるタックスへイブンと言って普通の方がイメージされるような国・地域についてもコミットしている国・地域に挙がっております。今まではタックスへイブンはこういう国際的な取組みに協力をしないことでタックスへイブンたり得たというところがあるわけですけれども、今回は真にグローバルなイニシアティブにしたということで、いわゆるタックスへイブンも含めて、金融口座は隠せないという時代が来るという時代になってきているということです。

〔行動11 BEPS の規模・経済的効果の分析方法の策定【P】〕(資料47)

行動11は**資料47**です。行動11は BEPS の規模や経済的な効果を分析するというものですが、データをどうするか、指標はどんなものを使うか、分析方法はどうするかという議論をしました。けれども、結論から申し上げますと、デー

タ上の制約は乗り越え難く、これが BEPS の 指標だというものを作ることはかないません。 ある程度間接的に BEPS を示唆するような指 標を組み合わせて診断をしていくしかないだろ うという結論になっております。これは引き続 きデータの収集の強化等々を含めて今後も検討 していくということになっております。

〔行動12 義務的開示制度〕(資料48)

行動12はタックスプランニングのスキームの義務的開示の話です。過度なタックスプランニングを抑制防止しようというのが BEPS プロジェクトの根幹です。そうであれば、そもそもスキームの開発自体を抑制してはどうかということで議論されたものです。勧告自体は特定の制度の導入を求めるというものにはなりません。既に義務的開示制度を導入している国、資料49にアメリカ、イギリス、カナダの例を載せておりますが、他に南アフリカ等も導入しておりますが、他に南アフリカ等も導入しておりますけれども、こういう既存の制度や経験を参考に、モジュラー方式ということで選択肢をまとめるという形で、今後導入する国が参照できるようなガイダンスにしたという形になっております。

2点だけ留意点を述べさせていただきたいと 思います。租税回避スキームを当局に開示する ということですが、仮にそういうことに制度と してなったとしても、それはスキームに当局が お墨付きを与えたということにはならないとい うことです。どの国の制度も、報告はさせます けれども、報告したスキームを使ったら打たれ ることはないということではないということで す。これは1つ重要な点ですので指摘させてい ただきたいと思います。

もう1点は、開示制度の位置付けは各国の法制度によって非常にさまざまな類型があり得るという点です。と申しますのは、開示制度自体に抑止効果がありますので、それでよいとするのか。開示されたスキームを無効化するような立法をしていくのか。或いは一般的租税回避否

認規定(GAAR)と言われているものとセットでやるべきなのか。その辺りはいろいろな組み合わせがありますので、各国で検討を深めていかなければいけないというものです。

[行動13 多国籍企業の企業情報の文書化](資料50)

それから、皆さんは非常にご関心があると思います行動13は資料50からですが、これは既に昨年の段階で様式が固まっておりましたので、その後の状況としましては、どうやって実際に交換をするか、どうやって報告を求める法制化をするかというところを議論してきました。基本は、皆様の強いご意見を踏まえまして、われわれも強く申し入れを行った結果、国別報告書、CBCレポートですけれども、これにつきましては守秘の観点やその適切な利用の観点から非常に重要なものであるということで、基本は税務当局間での情報交換による条約方式にするということになりました。

〔(参考) 行動13 多国籍企業の企業情報の文 書化〕(資料52)

条約方式の簡単な図を**資料52**に載せておりますけれども、国別報告書については条約方式を基本とするということで合意されております。

〔(参考) 行動13 多国籍企業の企業情報の文書化〕(資料54)

一方で、マスターファイルとローカルファイルはどうするかということです。資料54の図をご覧いただくと、マスターファイルとローカルファイルにつきましては、ローカルファイルは各国の子会社が作るということで、今の移転価格の文書化と同じであり、それを踏襲するということです。マスターファイルにつきましては親法人が作らざるを得ないわけですが、親法人が作った上で各子会社がいわゆる子会社方式で所在地国の税務当局に提出するという形になっております。

この国別報告書の適用時期ですけれども,原則として勧告の中では各国が一斉に2016年1月1日以後の開始事業年度について作成を求めるということになっておりまして,作成が求められた国別報告書は,作成対象の事業年度終了から1年間作成の猶予期間があり,その後,当局に提出されて,必要に応じ交換されるということになっております。ただし,脚注的なフレーズがありまして,原則はそうなっておりますけれども,各国は法改正のサイクルがいろいろありますので,それによって多少のずれがあることは許容されるということになっております。それが行動13です。

〔行動14 相互協議の効果的実施〕(資料57)

行動14も先ほどの青山さんのご質問にあった 話です。BEPS は基本的に二重非課税の防止と いうことですので、方向としては課税強化に見 えます。まっとうな活動をしている企業にとっ ては強化されるものはないわけですけれども. 方向としては課税強化の部分が多いということ です。そうすれば二重課税のリスクが相対的に 高まる可能性が高いということで、これについ てはどう手当てをするのかということですが. 仲裁制度を確実に入れてほしいという非常に強 いご依頼は累次頂いております。先ほどの G7 のコミュニケを紹介させていただきましたけれ ども、われわれも全く同じに考えております。 しかし、残念ながら、G20全体で仲裁を義務化 するというところまでは合意に至りませんでし た。

その前提でどうするかということですが、まず仲裁にはコミットできないという残念な状況を前提にしつつ、相互協議を通じた適時で効果的な紛争解決に対して政治的に強くコミットしてくださいということです。原則論ですけれども、そこに政治的に強くコミットしていただいた上で、幾つかミニマムスタンダードということで「最低限これだけはやります」というものをまとめて、その他ベストプラクティス、「こ

れがあったらいいだろう」という措置もまとめたという形になっております。

全体として100点満点というわけにはいかなったわけですけれども、適時効果的に紛争を解決しなければいけないという問題意識は共有され、それに対する強い政治的なコミットメントも得たということです。今後各国がちゃんとそのとおりにしているかということはモニタリングしていくことになりますし、引き続きピアプレッシャーを通じて確実な紛争解決を確保していくということだろうと思います。

〔行動15 多数国間協定の策定〕(資料58)

行動15は最後の**資料58**ですけれども、BEPS 対抗措置のうちで租税条約に反映させることが 必要な措置につきましては、2国間の租税条約 を1つ1つ改正するのではなくて、1本の多数 国間協定を結ぶことで一気に改正をしようとい う画期的な試みです。これにつきましては青山 さんからアメリカは参加していないではないか というご指摘を頂きました。残念ながら、アメ リカの参加はまだ頂いていませんが、日本を含 む87カ国が今のところ交渉団に加わっておりま す(注:その後米国は参加を表明し、10月20日 現在、計92カ国が交渉団に参加している)。 BEPS の中身の話が決着しましたので、第1回 会合を本年の11月に開催する予定にしておりま す。2016年の末までに署名のために協定を開放 するということを目標にこれから交渉を進める という想定でやっております。以上です。

(渡辺) 緒方さん、どうもありがとうございました。それでは、パネリストのお三方から順次ご意見、ご質問を伺いたいと存じます。最初に青山さん、よろしくお願いいたします。

Ⅳ. 行動計画11~行動計画15その 他に関する意見

[国別報告書の立法化について]

(青山) それでは、簡単にまとめてコメントさせていただきます。まず国別報告書について行動13は昨年来大変熱心に取り組んでいただき、先ほどおっしゃった条約ベースでの交換方式が実現したということは大変評価できることだと思います。ただ、これから国内法に立法化するに当たって、わが国はアジアの新興国の中で日本企業がいろいろアグレッシブな課税を受ける可能性が高いということですし、国別報告書は課税当局にとってのリスク分析にとって非常に有効なデータであるわけですけれども、それを悪用された場合のリスクも高いと懸念されます。

従って、わが国で国別報告書の立法化をするときにどのレベルで立法化するか。どの程度インテンシブなものにするかというふうなことを考えるときには、そのような周辺国に与える影響等も考えますと、やや保守的なアプローチが望ましいのではないかなと思います。

[租税回避スキームの事前開示について]

次に、事前開示についてです。行動5のルーリングの開示と行動12の租税回避スキームの開示の2つについては透明性という点で大変な進歩だと思いますけれども、先ほどもご指摘がありました租税回避スキームの事前開示については、国内法との整合性の下で実施していくとすると、いろいろ制約があると考えられます。

わが国の場合、個別的否認規定は別にして、包括的否認規定という下敷きがないわけです。 そうすると、この部分について租税回避スキームの開示制度を考えるときには、一般的租税回避否認規定が必要なのかどうかという議論は今までそこのところは封印をしていたところだと思いますけれども、これをきっかけにそのような議論にも参画していかなければいけないので はないのかなと私自身は個人的に思います。以上です。

(渡辺) 青山さん, どうもありがとうございました。それでは, 次に, 合間さん, どうぞよろしくお願いします。

(渡辺) 合間さん、どうもありがとうございました。それでは、吉村さん、よろしくお願い します。

(合間) 行動13に絞って発言させていただきたいと思います。繰り返しになりますけれども、国別報告書の項目の選択及び条約方式による情報交換等々、ビジネス界の要望を取り入れて交渉していただいた成果と思っております。厚く御礼申し上げます。

(**吉村**) 私からは行動13についてコメントと 質問をしたいと思います。

[文書の取り扱いについて]

[途上国支援について]

ます。

今回、お伺いしたいのは、実際に3つの文書がどのように課税当局で使われるのかという点です。ご案内のとおり、国別報告書については基本的に、親会社の連結会計のベースで取りまとめられるものであり、マスターファイルについては、親会社が所在する国の税法に基づいて、その範囲等々について規定されるものと考えております。また、ローカルファイルについては、グループ会社が所在する各国の税法に基づくということですので、それぞれの範囲、視点で取りまとめられるものと考えます。

行動13の国別報告書ですが、これは今回BEPSプロジェクトの中でも大きな進歩だと理解しています。この内容についてはヨーロッパのNGO等を中心として公表を求めるような声というのもありますけれども、守秘義務の問題を含めて、適正な課税と納税者の負担がバランスの取れた形で発展していくことを願っています。

これらの文書については、特に、国別報告書とマスターファイルについては「リスクの存在の有無を評価する」という表現でご説明を頂きましたが、実務的に当局の方はどのように分析することになるのかについて、立法の過程で検討されている内容があればご教示いただきたいと思います。

その上で質問なのですが、今回国別報告書の 実施に当たっては途上国向けにモデル立法等が 公表されています。先ほどの緒方さんからのご 回答にもありましたように、今後 BEPS プロ ジェクトについて途上国支援をどのように進め ていくかということが1つの論点というか、1 つの課題になるかと思います。その意味で今回 モデル立法等が OECD から公表されたことに ついて途上国等からどういった反応があったの かという点をお教えいただければと思います。 以上です。

さらに今回マスターファイル、あるいは国別報告書が導入されることによって、従来の移転価格文書に相当するローカルファイルが簡素化される余地があるのかどうかについてご教示いただければと思います。よろしくお願いいたし

(渡辺) 吉村さん、どうもありがとうございました。それでは、ただ今のお三方のご意見、 ご質問に対しまして緒方さんの方からご発言をお願いいたします。

(緒方) ありがとうございます。

〔子会社方式の立法化を防ぐアプローチについて〕

まず青山さんから頂いたご質問ですけれども, 周辺国の対応に与える影響もありますし、悪用 リスクも高いので、とりあえずは制限的な保守 的なアプローチを採用してはどうかというご指 摘です。ご指摘は非常にごもっともだと思いま すけれども, 国別報告書の議論の中でわれわれ が一番苦心したものは、皆様の問題意識と同じ だと思いますけれども、相手国、進出先国が子 会社方式で好き勝手なものを要求してきたとき にどうするのかという問題です。これは BEPS 全体の悩みですけれども、積極的な協調アプ ローチは取りましたけれども、各国の制度を直 接縛るという術はございませんので、みんなで 合意をして、合意をしたのだからそれを守りま しょうと言って、ピアプレッシャーをかけるし かないというぎりぎりのラインで立っていると ころです。

そういう中で、われわれとして最もあってはいけないと思っていますのは、特に国別報告書で一番重要な保秘、守秘義務の問題であるとか、不正使用の問題、それから、整合的な実施の問題、こういった条約方式をするに当たって条件にした部分をかいくぐる形で相手国が子会社方式を立法化するという展開です。これは何としても避けなければいけないということです。ところが、相手国にそういう立法をしてはいけないと言う術もありません。

結局のところ、何をしなければいけないかとわれわれが思っておりますのは、ちゃんと日本の親会社から定められた文書は求めます、条約に基づいて日本の当局に要請をすれば、最終的には自動的に交換するということもありますけれども、そこを経由して正しい報告書が行きます、ですから、その道が確保されている限りにおいては子会社から勝手に入手することはやめてくださいというアプローチしかないということです。最終的には、まさに周辺国に無茶なことをされない、そういう言いがかり、言い訳を

与えないというためにも、日本としてもしっか りと対応しなければいけないと思っています。

補足で資料53です。詳細には入りませんけれ ども、参考のところで子会社方式をやむを得ず やってもいいという場面を幾つか今回合意して います。まず、a) 親法人所在地国が親法人に 国別報告書の提出を義務付けていない場合. そ れから,b)発効済みのCA合意がない場合, つまりちゃんと条約で交換するメカニズムがな い場合, 最後に, c) 体系的な不履行, Systemic Failure と言っていますけれども、あえ て情報を出さないような行為をしている場合と いう3つのどれかに当てはまらない限りは子会 社方式をやってはいけないというルールになっ ております。ですから、逆にいいますと、aの ケースに該当していると言われないためにも, しっかりとした法制化は必要だと考えておりま す。

[一般否認規定について]

青山さんの租税回避スキームの義務的開示との関係で一般否認規定も検討していく時期に来ているのではないかというご指摘ですけれども、確かに義務的開示の議論をしている中でOECDの議論では一般的租税回避否認規定(GAAR)と一緒に措置するのが有効であるという議論が多く出ておりましたので、そういうことも踏まえて、今後幅広く議論していきたいと思っております。

[国別報告書等の利用範囲について]

それから、合間さんからご質問いただきました国別報告書を含む3つの類型の文書をどのように使っていくのかということです。これは合間さんのご質問の中にもありましたけれども、移転価格等のリスクの評価のために使います。直接課税には使わないということです。特に国別報告書については、それをもって直接課税することはないということです。

その肝は何かといいますと、 先ほど吉村さん



のお話の中で NGO 等が公表を求めているとい う話が出ましたけれども、その裏にある考え方 としましては、 国別報告書を出してもらうこと で、国別報告書に載っている指標を使って配分、 アポーションメントをすればいいではないか. 課税所得をその指標に従って配分すれば簡単だ. そうすれば途上国にも正しい税金が落ちる. と いうご主張だと思いますが、 まさにそういう使 い方をされては困るということです。そういう 仕立てで作っている報告書ではありませんとい うことを累次確認し、そういう使い方はしない という前提で交換をしますという仕組みを組み 立てたところです。ですから、今後とも日本を 含めて直接課税に使うようなことはせずに、移 転価格等のリスクの分析にのみ使うということ です。

[リスクの分析について]

リスクの分析というのはどういうふうにやる

のかというご質問ですけれども、いろいろなことがあると思いますが、大きく2つあります。もともとの問題意識としましては、移転価格の文書化で始まった話ですので、移転価格、適正価格をどう見つけるかという作業の中で、取引単位で適正価格を見つけようとしますけれども、当該取引だけを切り出して適正な価格を見つけるというのはなかなか難しいことが多いです。そうであれば、全体の企業活動の全貌を見た上で、その中でのこの取引だという位置付けがはっきりしていた方がより適正な価格に近づくに違いない。こういう意味において全貌を見極めるというための参考資料にするというのが1つだと思います。

より一般的には、全体を見てBEPSリスクがどこに起きていそうかというものを分析するという使い方になろうかと思います。BEPSリスクがありそうだということになっても、それだけで直ちにBEPSリスクがあるという結論

には当然なりませんし、そこに課税をするということにもなりませんので、その後、課税に結び付けていくためには適切な調査等々が行われて、その上で対応するということだと思います。

[簡素化について]

簡素化の道はないのかというご指摘を頂きましたが、これは非常に重要なポイントです。われわれとしましても、他の国も同様ですが、適切な移転価格の執行、それからBEPSリスクの把握という問題とコンプライアンスコストをいかに軽くするのかという問題はしっかりとバランスを取らなければいけないという問題意識がありまして、不必要に複雑化することは避けようとしています。

国別報告書の項目も、昔からフォローいただいている方はご承知だと思いますが、だいぶ項目は簡素にしましたし、これからも必要に応じ簡素にしていきたい気持ちはあるのですけれども、一方で、各国共通のフォーマットを作るということについてのメリットもあります。各国がばらばらに簡素化をすると、結局、グローバルにはかえって面倒くさくなるということもありますので、共通化したというメリットもあるという前提で、いかにコンプライアンスコストを下げていくかという努力は引き続きしていくということだろうと思います。

[途上国の反応について]

吉村さんから、国別報告書のガイダンスが出たところで途上国はどういう反応をしているかというご質問を頂きましたが、全部の途上国の反応はつまびらかではありませんが、基本的に途上国の方々は大いに関心を持っておられます。これは間違いのないところです。

先ほども申し上げましたけれども, 国別報告書をもらい, それを使うためには, 国別報告書の保秘にしっかりと配慮し, 不適切に使用しないということをコミットし, かつ, それができるだけの能力がある人でないと渡せないという

のがわれわれの立場ですので、関心のある途上 国がありましたら、どういうものであるかとい うことをしっかりと説明して、必要であれば技 術支援もして、国別報告書を交換できるレベル になったところでネットワークの中に加わって いただくということになっていくと思います。 反応という意味で言えば、非常に強い関心が途 上国に一般に示されていると思います。以上で す。ありがとうございます。

(渡辺) 緒方さん、どうもありがとうございました。まだまだ議論の種は尽きないわけですが、この辺で第2部を終了させていただきたいと思います。

本日ご参加いただきました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有意義な、かつ活発なご意見を頂きまして誠にありがとうございました。

おわりに

(渡辺) BEPS はアメリカの大企業,多国籍 企業がヨーロッパで稼いでいながら税金を納め ていないのはけしからんではないかというとこ ろから始まったわけですが,今日の議論を伺っ ておりまして,やはり価値を創造した場所,税 金を払うべき場所で税金を払えというのが基本 理念なのだなという思いを大変強くいたしまし

この BEPS の試みは中身も国際課税の原則を変えようということで大変画期的、ある面では野心的なものですが、OECD だけではなくて、G20も、新興国も含めて1票ずつ持たせてやろうということで、やり方も大変画期的かつ野心的なものです。それだけにすごい結果が出てきそうな気もいたしますし、他方で、まだそう簡単に作業ができないのかもしれないなという気もするわけです。そんなことで、皆様と一

緒にこの行方を注意深く見守っていきたいと思います。

本日は時間も超過しまして大変恐縮でしたが、 皆様のご協力を頂き、大変ありがとうございま した。これで本日のパネルディスカッションを 終わらせていただきます。誠にありがとうござ いました。



副会長挨拶 第67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名誉顧問)

本日,第67回租税研究大会の開催にあたり, 多数の皆様にご参加をいただき,厚く御礼申し 上げます。

特に、財務省の矢野大臣官房審議官、総務省の時澤大臣官房審議官には、公務ご多忙のなか、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,租研の活動にご支援・ご協力を賜っておりますこと, あらためて厚く御礼申し上げます。

さて、安倍政権の発足以降、日本経済はアベノミクスによって、デフレ脱却と経済の再生に向けて、着実に前進しているように思います。

しかし、今後、日本の経済社会が持続的に活力を維持していくためには、思い切った成長戦略と構造改革をあくことなく確実に実行し続けていかねばならぬことに変わりはありません。

また一方、わが国の長期債務残高は、今年度 末には1,035兆円(対 GDP 比205%)と見込ま れ、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となっています。

財政健全化を確保することは、社会保障制度 等、社会の基盤を維持しつつ、経済社会の持続 的成長を続ける上で絶対の条件です。

今後,長期債務残高の累増に早急に歯止めを かけなければ,わが国財政は破滅的な事態に陥 るのは明らかであります。

経済・財政の一体改革に集中的かつ強力に取り組み、財政健全化への道筋を確かなものにす



る。これなくして、明日への「日本」の前進は 期待できません。

民間の立場から、税・財政の問題を調査・研究し、毎年、あるべき税制改革について提言努力を行っている、私ども日本租税研究協会は、今年も、「経済活力の強化」と「安定財源の確保」を原点として、主として次の税制改革への取り組みが必要であることを主張してまいりたいと思います。

まず,所得税制については,税収調達機能や 所得再分配機能が弱まっており,その機能の回 復につながる改革となることを期待しています。

次に、法人税制については、成長志向の法人 税改革を進めるべく、数年で法人実効税率を 20%台まで引き下げる方針が示されていますが、 重要なのは、その道筋を明確にし、早期に実施 することだと考えています。

法人税改革は、日本の立地競争力の強化、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です。

特に、イノベーションによって経済の基盤を 強化し、国際競争力を確保・拡充していく「イ ノベーション促進の税制措置」が重要だと考え ております。

また、消費税については、平成29年4月に予定されております、10%への引き上げの確実な実施はもちろんのこと、さらなる消費税率の引き上げを含めた、新たな税収を確保する覚悟が必要だと考えます。

国家財政の健全性を維持するため、消費税率 を着実に引き上げてきた欧米各国の理性を我々 は見習うべきです。

求められるのは、国家の将来に対する良心と、

勇気ある決断力である、と私は考えます。

本日の大阪大会におきましては、午前中は谷口教授より研究報告をしていただきました。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。

ご担当いただく皆様は,税制・財政に精通された方々ばかりであり,午前に引き続き,大変有意義なお話を伺えるものと思います。

是非,ご清聴いただきますよう,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の、 今後ますますのご発展をお祈り申し上げますと ともに、当協会の活動につきまして、今後とも ご支援・ご協力をいただきますよう、切にお願 い申し上げまして、私の挨拶とさせていただき ます。ご清聴ありがとうございました。

租税回避論の現代的課題

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。ご紹介いただきました 大阪大学の谷口と申します。本日は「租税回避 論の現代的課題」というテーマでお話をさせて いただきます。

租税回避という問題は、昨今BEPSでも議論されておりますように、非常に現代的な問題でありますが、レジュメの最初に「ご案内」をそのまま転記しておりますけれども、その冒頭に書いておりますように、「租税あるいは税法のあるところ必ず租税回避あり。」と言ってもよいほど、租税回避は税法の宿命的課題であると考えられます。要するに、古くて新しい問題であると考えるところであります。

今年は、わが国の租税回避研究の第一人者であります清永敬次先生、京都大学名誉教授でありますが、清永敬次先生が『租税回避の研究』という名著をミネルヴァ書房から刊行されて20年になります。そういうわけで、刊行20周年を記念して、先月初めに、清永先生の『租税回避の研究』がミネルヴァ書房から復刊されました。それと軌を一にして、清永先生から直接・間接に教えを受けたわれわれ11人が、清永先生に対



する謝恩論文集として『租税回避研究の展開と 課題』という、京都大学の岡村忠生教授の編著 による研究書をミネルヴァ書房から刊行いたし ました。

本日は、その『租税回避研究の展開と課題』という清永敬次先生謝恩論文集に私が寄稿、献呈させていただいた論文、レジュメに本報告の参考資料として書いてあるところの「租税回避と税法の解釈適用方法論―税法の目的論的解釈『過形成』を中心に一」という論文の内容を中心にお話をさせていただこうと思っております。この論文を以下では「謝恩論文集」あるいは単に「論文集」のページで参照することにいたし

ます。なお、参考資料といたしましては、「ヤフー事件東京地裁判決と税法の解釈適用方法論一租税回避アプローチと制度(権利)濫用アプローチを踏まえて一」という論文も配付させていただいておりますが、これは公益財団法人・日本税務研究センターの機関誌「税研」の177号に昨年寄稿したもので、献呈論文を書く準備段階で書いたものです。献呈論文と重なっている部分もかなりありますので、本日の報告の最後の方で特にIBM事件に関連して触れるにとどめさせていただきます。

2. 租税回避の意義

2-1. 租税回避の定義

まず、租税回避を議論する際には、租税回避の定義、意義について述べておく必要があろうかと思います。租税回避の定義につきましては、一見するとさまざまな定義がなされているように思いますけれども、私自身は租税回避の定義を、謝恩論文集の1ページの下から5行目に書いてあるように定義しております。すなわち、租税回避とは、課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる租税負担の適法だが不当な軽減又は排除をいうというふうに定義しております。

この定義は、その要素として「課税要件」という言葉が入っておりますが、この課税要件というのは、もちろん納税義務の成立要件のことでありまして、課税要件に該当するような事実が発生すると、課税要件が充足されて納税義務が成立あるいは発生するといわれるものです。この課税要件を要素として租税回避を定義するというような考え方を、私は租税回避の定義に関する課税要件アプローチと呼んでおりますが、この課税要件アプローチによる場合は、租税回避の意義というのは、課税要件の「定め方」とその「内容」にかかっていると言えようかと思います。

2-2. 課税要件の「定め方」―「租 税回避の包括的定義」と「経験 的事実を前提とする租税回避の 定義」

まず課税要件の「定め方」の観点から少し先 ほどの租税回避の定義を説明させていただこう と思いますが、先ほど述べました論文集の1 ページに書いてあるような定義を、私自身は、 「租税回避の包括的定義」と呼んでおります。 これに対して、もう1つよく目にする定義とい たしましては次のような定義があります。

それは、論文集の1ページの、先ほど読んだ次のあたり、「多くの場合」というところから始まるところですが、「税法上通常のものと考えられている法形式(取引形式)を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法的効果を達成しながら、通常の法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる」ものを、租税回避として定義するものです。これを私は、レジュメに書いておりますように、「経験的事実を前提とする租税回避の定義」と呼んでおります。

この、先ほど、論文集の1ページから読みましたところは、「多くの場合」で始まっておりますけれども、次の2ページの2行目からですが、この「多くの場合」にはどういうことが行われるかと言いますと、「私的自治の原則の支配している私法の世界においては、当事者は、一定の経済的目的を達成しあるいは経済的成果を実現しようとする場合に、どのような法形式を用いるかについて選択の余地を有することが少なくない。このような法形式を開いるかについて現れる別にの急地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択する」ということを経験的事実と呼んでいるわけですが、「多く場合」、租税回

避はこういう経験的事実によって説明できるか と思います。

このような経験的事実は、そもそも税法というものを理解する場合によく言われるところでありますが、税法は、経済活動あるいは経済取引の上に建てられた「家」のようなものであるというふうに説明されることがあります。税法というものは、経済活動、経済取引の上に建てられた「家」と見ることができるわけですが、その経済活動や経済取引というのは、私法によって規律されるわけですから、その私法の想定する私法上の取引形式すなわち通常の取引形式以外の取引形式を用いて租税回避が行われる場合が多い、というふうになるわけです。

そこで、もう一度前の1ページに戻っていた だくと、先ほどの「多くの場合」の次に書いて ありますが、税法上通常のものと考えられてい る法形式とか、これとは異なる法形式という表 現が用いられています。この点については、レ ジュメ2ページの下の方に「不当」というとこ ろの横に書いておきましたが、「通常の」とか 「異常な」というのは、立法者の「想定内」か 「想定外」かということを意味しているのです。 これらのうちいずれの法形式を選択するかは私 法上原則として自由ですが、 そういう私法上の 選択可能性を利用して、立法者が想定している ところとは異なる想定外の取引を行う。そうす れば、それに対して課税要件法が手当てをして いないわけですから、 当然、 そこには課税要件 法の欠缺、平たく言えば課税要件法の「穴」と いうものが存在し、それを利用すれば、課税さ れないという結果になるというわけです。こう いうことを税法の目から見て、「私法上の選択 可能性の濫用しというわけです。

要するに、私法上の選択可能性、あるいは形成可能性という場合もありますが、これを濫用するということをもって「不当」と評価しているわけです。ここでいう「不当」の中身というのは、通常の取引と異常な取引をした場合に税負担に不公平が生ずるということを意味してい

るのだと考えてください。

この意味での「不当」は、先ほど述べました 租税回避の包括的定義の中でも「不当」という 言葉が使われておりますように、「経験的事実 を前提とする租税回避の定義」であれ、「租税 回避の包括的定義」であれ、その「不当」の内 容は同じであると考えていただいて結構かと思 います。ただ、後で述べますが、租税回避には 2つのタイプ、類型がありますので、今お話し したことは、後で述べます第1類型に関しての み妥当する、という点はあらかじめお断りして おきます。

そうすると、「租税回避の包括的定義」と「経 験的事実を前提とする租税回避の定義 | この 2つの定義は、どこが違うのかというと、結局、 範囲の違いにとどまると考えております。つま り、「経験的事実を前提とする租税回避の定 義」というのは、私法上の取引、法律行為を想 定して定義がされている, すなわち, 法律行為 によって課税要件の充足を回避するということ が多く行われるというような経験的事実を前提 にして定義がされているわけですが、租税回避 は、法律行為だけではなくて、例えば住所を海 外に移転するとか、あるいは、かつて問題にな ったところですけれども、養子縁組をして相続 税の基礎控除の額を増やして相続税の負担を軽 減するというような身分行為、養子縁組という ような身分行為でもできますので、そういった ものも含めて定義をしようとすると、冒頭に述 べたような包括的定義になると考えているとこ ろです。

2-3. 課税要件の「内容」─租税回 避の2類型

さて、租税回避は、課税要件の内容の観点から2つに分類できると考えています。この点については、謝恩論文集の14ページをご覧いただきたいのですが、「租税回避の概念は、少なくともわが国では、課税要件の観念を前提にして成り立つ概念として、構成されているが、課税

要件の内容によって、租税回避は次の2つのタ イプに区別される。|と書いています。1つに は、課税を根拠づける要件、すなわちこれを課 税根拠要件あるいは積極的課税要件と呼ぶこと ができると思いますが、こういう課税根拠要件 の充足を回避することによる租税負担の適法だ が不当な軽減又は排除というようなタイプの租 税回避があります。もう1つには、課税を減免 する要件. すなわち課税減免要件あるいは消極 的課税要件と呼ぶことができるような課税要件 ですが、この課税減免要件の充足をすることに よって租税負担の適法だが不当な軽減又は排除 を図るという場合があります。租税回避は課税 要件の内容によってこの2つのタイプに分けら れるのですが、本日、後で取り上げますケース では、その2番目のタイプ、課税減免要件の充 足による租税回避のタイプを、裁判例を中心に 検討したいと思っております。

ところで、この2つ目のタイプの、課税減免要件の充足による租税回避については、レジュメでは「不当な」の部分に下線を引いておりますが、この「不当な」には2通りの意味があります。1つ目のタイプの、課税根拠要件の充足回避による租税回避の場合とは違った意味も含まれているということにご注意ください。

まず、1つ目のタイプの課税根拠要件の充足 回避による租税回避と同じ意味での「不当」と は、先ほども申し上げましたように、通常の取 引を行った者との間で不公平が生ずるというよ うな意味での「不当」ということです。これは、 先ほども申し上げましたが、私法上の選択可能 性の濫用と呼ばれるものであります。これに対 しては、通常の取引への引き直しによって、こ のタイプの租税回避を否認するということがな されます。こういう否認のアプローチを「租税 回避アプローチ」とこの論文では呼んでおりま す。

次に、もう1つの意味での「不当」ですが、 それは、課税減免規定の趣旨・目的違反という 意味での「不当」です。すなわち、課税減免規 定あるいは課税減免制度が想定するような租税 負担の軽減を. その趣旨・目的に反して利用す るといった. 制度の目的外利用すなわち濫用が. その意味での「不当」ということになるのです が、このような課税減免制度の濫用に対しては、 税法がこれを規制するような要件を定めて、そ の濫用を否認するということになります。こう いうタイプの否認の考え方を論文では「制度(権 利)濫用アプローチ」と呼んでおります。なぜ 権利かというと、課税減免制度というものは租 税負担軽減請求権あるい減免権を納税者に付与 するものであるという理解の下,「権利」とい う言葉を使っているわけですが、課税減免制度 あるいは課税減免権を濫用することを規制する 要件を定めて否認する、というような否認のア プローチももう一方にあると思います。

この2つ目の不当性は、先に述べました租税回避の包括的定義にいう不当性に含まれると思います。ですから、包括的定義によれば、課税減免要件の充足による租税回避が、通常の取引を行った者との不公平という意味での「不当」という意味で理解する場合であれ、課税減免規定の趣旨・目的違反であるという意味で「不当」と理解する場合であれ、いずれも租税回避の定義の中に含めることができると考えるところです。

ただ、こういうふうに2つ目のタイプの租税回避については、不当性に2通りの意味があると言いましたが、レジュメでは2通りの「意味」の前の「理論的」を強調して書いてあります。なぜ強調しているかと言えば、以上ではあくまでも租税回避の定義を「理論的に」説明してきたのでありまして、これまで述べてきました「不当」なり「不当性」は、例えば同族会社の行為計算否認規定とか、あるいは組織再編の否認規定、法人税法132条の2などの定める不当性要件にいう「不当」、すなわち実定法上の「不当性」ということを直ちに意味するものではない、と理解しておいていただきたいからです。つまり、ヤフー事件では、後でまた申し上

げますけれども、132条の2の不当性要件の解釈によって2通りの規範が定立されましたが、それらはちょうどこの2通りの「理論的」意味と対応するかのように一見すると見えますけれども、ここまで述べてきたことはあくまでも「理論的」な意味で租税回避を定義した場合における「不当性」の説明でありまして、それが直ちに実定法上の不当性要件において採用されていると解するのは早計であるということをお断りしておきたいと思います。

3. 租税回避論の課題

3-1. 「租税回避の試みの否認」と「租税回避の否認」

それでは、次に、レジュメの3ページの、租 税回避論の課題というところに移りたいと思い ます。

本日の「ご案内」の中でも、租税回避論の「入口」問題と「出口」問題と分けて租税回避論の課題を検討する必要があるということを述べました。それはどういう意味かと申しますと、論文集の2ページの2段落目のところですが、租税回避の概念というのは、少なくともわが国では、先ほどから何度も言いますが、課税要件の観念を前提にして成り立つ概念として構成されていますから、租税回避の成立は、回避の対象となる課税要件規定に関する解釈適用のあり方にかかっていることになります。

ここで、課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止しようとする私人の行為や活動を「租税回避の試み」ということにすれば、租税回避の試みが成功した場合に租税回避が成立し(したがって、納税義務の成立が阻止され)、逆に、租税回避の試みが失敗した場合には租税回避が成立しない(したがって、納税義務が成立する)ことになります。したがって、租税回避の成立と不成立との間の「境界」の位置は、税法の解釈

適用のあり方によって、あるいはその方法としてどのようなものを用いるかによって変わって くると考えられます。

そのことを、レジュメの3ページの上の方に 図示しているわけです。今述べたことを一般 論・抽象論のレベルで言えば、このことは「ご 案内」にも書いておきましたが、そこで用いる 解釈適用方法が厳格なものであればあるほど, 回避の対象となる課税要件規定の適用範囲が狭 くなり、それに応じて回避される範囲が広くな るので、租税回避の試みが成功し、租税回避が 成立する範囲が広くなるのに対して、用いられ る解釈適用方法が緩やかなものであればあるほ ど、その規定の適用範囲が広くなり、それに応 じてその規定が回避される範囲が狭くなるので. 租税回避の試みが失敗し、租税回避が成立しな い範囲が広くなる、こういうふうに言えると思 います。この解釈適用の限界、あるいは許され る解釈適用と許されない解釈適用の境界線をど こに引くかによって、租税回避の成立する範囲、 すなわち課税されない範囲が変わってくるとい うことを、この図は表しているわけです。

したがいまして、税法の解釈適用の方法としてどのようなものを用いるか、どのようなものが許されるかというようなことを議論する、解釈適用方法論こそが租税回避論のいわば「入口」にある決定的な、あるいは本質的な課題であると言ってよいように思います。

これに対して、租税回避論のいわば「出口」では、この図にも描いてありますが、いったん租税回避が成立したということになると、租税回避は先ほどの定義にもありますように不当なものでありますから、不当である以上、これを放置するわけにはいかないということで、明文の否認規定を設けて、成立した租税回避を否認するということが、次に問題になってくるわけであります。そうすると、今度は、租税回避否認規定の立法をどういうふうにするのか、あるいは、解釈適用をどういうふうにするのかということが「出口」で問題になってきます。

したがいまして、租税回避論の「入口」問題というのは、租税回避の試みの否認について、 課税要件法の解釈適用のあり方をどういうふうにするのか、あるいは方法論をどうするのかという問題であり、出口では、租税回避否認規定をどのように立法するのか、あるいはどのように解釈適用するのかということが課題となるということになります。

ただ、本日の報告では、時間の関係もありますので、課税要件法の適用の前提となる課税要件事実の認定の問題は取り上げないことにいたしまして、課税要件法の解釈を中心に、租税回避否認規定の立法についても若干お話しするということにしたいと思いますが、課税要件法の解釈につきましては、とりわけ、「ご案内」でも最後の方に述べておりますけれども、目的論的解釈の許容範囲をどう考えるべきかについて、お話ししたいと思います。

3-2. 目的論的解釈の許容範囲

目的論的解釈は、税法の分野においても、文理解釈を補完する解釈方法として重要であるとは考えますが、最近の判例の中には、目的論的解釈の「行き過ぎ」と見られるものがあります。目的論的解釈の「行き過ぎ」というものを、謝恩論文集の副題にも書いておりますが、私は目的論的解釈の「過形成」と呼んでおります。目的論的解釈の「過形成」と呼ぶべきものが、最近の判例の中には見られるということを特に今日指摘したいと思います。

税法の解釈適用につきましては、その原理として、古くから実質主義と呼ばれる考え方が説かれてきましたが、それは、税法の解釈に関しましては、現在においては目的論的解釈を意味すると理解されていると見てよいように思います。謝恩論文集の3ページの下に1-1-2というところがありますが、そこの箇所でそういうことを述べておきました。

実質主義というものを目的論的解釈と理解する. こういう理解によれば、実質主義というも

のが、文理解釈を補完する解釈方法としての目的論的解釈にとどまっておれば、これを税法の解釈原理として認めても問題はなさそうに思います。ただ、以前から次のような指摘がなされていることに注意すべきだと思います。すなわち、論文の11ページの真ん中あたりにこのような指摘があります。

「租税法の経済的、実質的考察を主眼とする 実質課税の原則を重視すると、いきおい租税法 の合目的的解釈、合理的解釈に名を借りた拡大 解釈、便宜解釈の弊害を惹起しかねない危機を はらむことになる。ここに租税法律主義と実質 課税の原則をめぐる解釈上の交錯が生じ、租税 法解釈上の基本的態度について種々の見解が生 じ、租税法研究上の重要課題として取り上げら れる価値と運命を持つことになる」、こういう 指摘が見られます。

この指摘の中で言われているところの拡大解 釈あるいは便宜解釈の弊害ということを私なり の表現で言えば、実質主義あるいは目的論的解 釈の「過形成」ということになるわけですが. この「過形成」という言葉は、本来は医学の分 野で使われる言葉を、目的論的解釈の「行き過 ぎ」ということを表現するために私が使ってい るものです。すなわち、謝恩論文集の11ページ の下から2行目から書いておきましたが、「過 形成 とは、医学用語で「細胞の増加による組 織の過度の発育」をいうわけですが、実質主義 あるいは目的論的解釈についても、租税法規の 趣旨・目的という「細胞」の増加によって税法 の解釈適用という「組織」が「過度の発育」を 遂げて、税法の解釈適用方法論の観点から見て 許容限度を超える問題性を生み出すことがある ように思われます。

では、私が実質主義の「過形成」、あるいは目的論的解釈の「過形成」について研究しようとするその狙いはどこにあるかと言いますと、論文集12ページの次の段落ですが、課税要件法の目的論的解釈の「過形成」とを明らかにし、それらを税法の解釈適用という「組織」から除

去することによって、税法の解釈適用について 「適度な形成」を回復しようとするところにそ の狙いがあります。「過形成」につきましては, 医学の分野では、「腫瘍」と異なり、新しく形 成された部分に「正常の構造と機能」が維持さ れているので、その原因たる刺激がなくなれば 「過形成」は終わるとされています。「過形成」 の代表的なというか、わかりやすい例としては、 ペンだこがありますが、ペンだこというのは、 ペンを持たなくなったら、だんだん小さくなっ て、その組織は普通の、正常な状態に戻るわけ ですわけですが、税法の解釈適用についても、 「正常の構造と機能」を回復しようというとこ ろに、私の「過形成」研究の狙いがあるのです。 税法の分野における裁判官による法創造につ いても、同様のことが言えると思います。法創 造というのをドイツ語では「法の継続形成 (Rechtsfortbildung)」と呼びますが、前の ページの最後から書いてあることですが、「過 形成しという言葉を使うのも、このドイツ語の 法の継続形成の形成をイメージしながら、その 「過形成」という言葉を使っているわけですが、 日本では「法創造」という言葉がよく使われま すのでそちらによっておりますけれども、税法 の分野における裁判官による法創造については 次のような指摘があります。

「裁判官には、租税法律主義を指導原理とした正しい価値判断に基づく透明な判断である限り、個別の事案について具体的に妥当な結論を導くより良い法を創造することを期待されているというべきである」というふうな指摘がされていますが、これは一般論としては正当な見解であろうと考えるところです。

ただ、裁判官が租税法律主義を指導原理とした正しい価値判断に基づく透明な判断ということを保証するためには、裁判官の判断から少なくとも実質主義あるいは目的論的解釈の「過形成」というものは除去しなければならないというふうに考えるところですので、その「過形成」部分を裁判例の中から抜き出して検討しよ

うと考えているところです。

4. 租税回避論の「入口」問題

4-1. 租税法規の趣旨・目的の法規 範化論

まず、租税回避論の「入口」問題の部分で、 目的論的解釈の「過形成」が問題になるような 裁判例を取り上げてみたいと思います。

まず、レジュメ4ページの1として、租税法 規の趣旨・目的の法規範化論ということを書い ておりますが、こういう考え方を採用したとい うふうに見られる裁判例を今から検討したいと 思います。

租税法規の趣旨・目的の法規範化論というのは耳慣れない言葉だと思いますけれども、謝恩論文集の13ページの中ほど、1-2の次ですが、目的論的解釈は、法規の趣旨・目的を基準として行われる法解釈でありますが、租税法規についてその趣旨・目的を解釈基準としてではなくて「規範」そのものとして用いて、その趣旨・目的に適合しない納税者の行為を否認する考え方を、私は「租税法規の趣旨・目的の法規範化論」というふうに呼んでおります。趣旨・目的が解釈基準ではなくて、規範そのものとして使われる、否認要件として使われる、というふうな意味です。

それを採用したと考えられる判例としては、 平成17年12月19日の最高裁判決と平成18年2月 23日の最高裁判決をレジュメには引用しており ますが、これらは、よくご存じの外国税額控除 の余裕枠を利用した租税回避の事案に関する最 高裁の判決です。ここから始めたいと思います。

この2つの判決を取り上げるのは、租税法規の趣旨・目的の法規範化論というものをこれらが採用したと解されるからですが、さらに言えば、後で取り上げますヤフー事件の判決も、こういう判例の考え方を伏線としているのではないかと見ておりますので、まずこれらの最高裁

判例から取り上げようと思います。

この2つの最高裁判決は、いずれも同じよう な結論ではあります。外国税額控除制度の濫用 を否認したという点では結論的には同じですが. その論理構造は違っているというのが以前から 私が考えているところです。この点につきまし ては、論文集の15ページの真ん中、2段落目で すが、両判決は、問題となった取引について、 これが外国税額控除要件を充足することを前提 にして, わが国の外国税額控除制度をその本来 の趣旨・目的から著しく逸脱する態様で利用し て納税を免れ、わが国おいて納付されるべき法 人税額を減少させた上で、この免れた税額を原 資とする利益を取引関係者が享受するために. 取引自体によっては外国法人税を負担すれば損 失が生ずるだけであるという本件取引をあえて 行うというものであって、わが国ひいてはわが 国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図 るもの、というふうに、若干表現は違いますが、 同じような説示を行っております。

その後、いずれの判決も、「そうすると」というふうに続けて、平成17年の判決の方はどのように述べているかと言うと、「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するもの」というふうに判示し、他方、平成18年の最高裁判決は、「本件各取引は、外国税額控除制度を濫用するもの」と判示しております。

論文集では、今読んだところに下線を引っ張っておりますけれども、この両判決のうち下線部分、特にその主語の違いに着目していただきたいと思います。

そうすると、まず17年判決は、「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすること」というところが主語でありますが、その主語は、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税について、法人税法69条の定める外国税額控除が付与する外国税額控除権を行使す

ること,と言い換えることができます。したがって,外国税額控除制度を濫用するものという部分は,すなわち,外国税額控除制度が付与する外国税額控除権を,同制度の趣旨・目的,あるいは同制度が控除権を付与する趣旨・目的に反して,利用すること,というふうに理解できますので,この判決が,先ほど租税回避の定義に関連して説明したところの制度濫用あるいは権利濫用アプローチを採用したものと解することは特に問題ないと思います。

ただ、制度(権利)濫用アプローチによれば、この濫用を否認するためには明文の否認要件が必要である、すなわち濫用規制要件が定められていなければいけないというふうに申し上げたわけですが、この事件当時の法人税法69条1項には、後に平成13年度税制改正で定められた、同項第2括弧書きの定めるような濫用規制要件は定められていませんでしたので、この平成17年判決は、結局、制度濫用あるいは権利濫用アプローチの採用に当たって、いわば不文の、書かれていない濫用規制要件ともいうべき要件を措定ないし創造したものと解されます。

他方,平成18年判決も,「外国税額控除制度を濫用するもの」というふうに下線部の述語の部分では述べておりますけれども,それに続く「これに基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすること」というのが、今述べた述語に対する主語であれば、この判決も17年判決と同様に、制度濫用・権利濫用アプローチを採用したものというふうに解されますけれども、ところが、17年判決では、その主語が「本件各取引は」となっております。

そうすると、平成18年の判決の方は、外国税額控除要件、これは課税減免要件ですが、これの充足による租税回避に対する規制方法として、租税回避アプローチというものを採用したものと解することができるように思われます。と言いますのも、課税減免要件の充足による租税回避に関する先に述べましたような定義によれば、

平成18年判決は、「本件各取引」というものを、法人税法69条の要件を同条の趣旨・目的に反して充足するという意味において、外国税額控除の制度を濫用するものとして捉える法律構成を採用したと解することができるからです。この取引については、あえて課税減免要件の充足をするような異常な取引というふうに言うことができようかと思いますが、そういうふうに考えると、これは権利(制度)濫用アプローチとは違って、租税回避アプローチというふうに考えることができようかと思うわけです。

要するに、このアプローチでは、本件取引を私法上の選択可能性の濫用と理解していると考えられます。そうすると、租税回避アプローチでは、本件各取引を通常の取引に引き直すことになります。否認のためにはそういうことになりますが、それは、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるというような異常な取引をしないことということが、通常の取引に当たると考えられます。この場合、そのような異常な取引を積極的にしないということになりますけれども、こういう「しないこと」ということも私法上の選択可能性の範囲に属するものだと思います。

したがいまして、この2番目の平成18年判決というのも、結局のところ、外国税額控除制度の趣旨・目的を否認の要件あるいは否認の規範として、租税回避を否認したものと考えられます。この論文ではそこまで触れておりませんけれども、平成17年も18年も、いずれの判決も、アプローチは違うとはいえ、課税減免制度の趣旨・目的を否認規範とするという意味では、租税法規の趣旨・目的の法規範化論に属する判断であると考えるところです。

なお、この論文では触れておりませんけれども、レジュメのその次の白丸のところに、課税減免制度の濫用の認識と租税法律主義の予測可能性・法的安定性保障機能との関係ということが書いてありますが、この事件に関連して、課税減免制度の濫用を認識しているような納税者

に対して、その濫用を否認しても租税法律主義 の予測可能性・法定安定性保障機能を損なうも のではないという見解が説かれることがありま すが、これについてコメントしておこうと思い ます。判決は、濫用の認識のある者に対して濫 用を規制しているのであるから、租税法律主義 に反するものではないという見解が説かれるわ けですが、しかし、これは、租税法律主義の予 測可能性・法的安定性保障機能を正しく理解す るものではないと考えるところです。すなわち、 租税法律主義の本来的な目的あるいは機能から すると、租税法律主義というのは、課税要件が 充足されて課税されるということに対する予測 可能性だけではなくて、 課税要件に欠缺があっ て、それを利用すれば課税要件を充足しないの で課税されないということに対する予測可能性 をも保障するものでなければならないと考える ところです。この両方の予測可能性が保障され てこそ. 予測可能性・法的安定性保障機能とい うものは、課税が法律に基づいて適法に行われ るということと両立し得ることになると考える ところです。

4-2. 租税法規の趣旨・目的の措定 論

次に、租税法規の趣旨・目的の措定論ということについて述べておきたいと思います。これにつきましては謝恩論文集の29ページを開けていただきたいと思います。

租税法規の趣旨・目的の措定論というのはどういうものかといいますと、29ページの冒頭からちょっと読みますと、租税法規の趣旨・目的の法規範化論という先ほど述べた考え方は、異論がないとまでは言えませんけれど、多くの人が、そういうものが趣旨・目的だというふうなところを立法資料等に基づいて確認できることを前提とするものです。例えば外税控除制度の趣旨・目的については、国際的二重課税の排除という点で理解・認識が一致するだろうと思います。租税法規の趣旨・目的というものが、立

法資料等に基づいて確認し得るということを前提として、その趣旨・目的を解釈基準とするというのが本来の目的論的解釈でありますけれども、そうではなくて、それを規範そのものとして用いる考え方が、先ほど言いました趣旨・目的の法規範化論であるというふうに考えるところですが、裁判例の中には、趣旨・目的を確認するための立法資料等が明らかでないにもかかわらず、いわば決め打ち的にと言いますか、措定した趣旨・目的を基準にして租税法規の目的論的解釈を行うものが見られます。

そういう裁判例の取った考え方を、租税法規の趣旨・目的の措定論と呼んでおりますが、そういう裁判例の、私が見るところ代表的なものというふうに見られるのは、その下に書いてあります、信託の利用による贈与税回避スキームの事案に関する名古屋高裁平成25年4月3日の判決です。この事件では、相続税法上のみなし贈与財産規定のうち、平成19年度改正前の相続税法、旧相続税法、4条1項にいう「受益者」の意義が争点の1つでありましたが、この名古屋高裁判決は、この争点に関して次のように判示しております。

すなわち、この4条1項の規定については、いわゆる他益信託の場合において受益権を有する者に対し、信託行為があったときにおいて、当該受益者が、その受益権を当該委託者から贈与により取得したものとみなして課税する旨の規定であると解されるとして、信託行為時課税方式を定める規定であるという旨を判示した上で、その規定の趣旨・目的について、「相続税法4条1項の規定は、課税の公平の観点から、相続税及び贈与税の回避が行われる事態を防止するために、受託者が他人に信託受益権を与えたときに、現実に信託の利益の配分を受けなくても、そのときにおいて信託受益権を贈与したものとみなして課税するものと解される」と判示しております。

要するに、旧相続税法4条1項が信託行為時課税方式を採用した、その趣旨・目的は何かと

いうと、相続税及び贈与税の回避を防止すると いうことだとこの判決は述べているのです。

では、この名古屋高裁判決がどのような根拠 に基づいてこの趣旨・目的を突き止めたのかと いうと、判決文からその根拠を見いだすとすれ ば、1つは、課税の公平の観点ということと、 もう1つは、信託行為時課税方式に関する立法 の経緯, この2つです。ただ、課税の公平の観 点を根拠にして、専らそれのみによって行われ る目的論的解釈というのは、論文集30ページの 下の方に書いておきましたが、税法の解釈の許 容限度を超える、問題性をはらむような「過形 成」であると考えます。かつて経済的実質主義 と呼ばれ、租税法律主義と真っ向から対立する と言われた考え方による解釈になってしまうの ではないかと思います。そうすると、この判決 に正当性を認めようとすれば、結局、立法の経 緯を根拠にして、この判決による趣旨・目的の 探知を正当化するしかないであろうと考えると ころです。

ただ、立法の経緯というものについては、これは今日の報告のメーンのテーマではありませんので、論文集の30ページ以下をザッと読んでいただきたいと思いますけれども、この判決が認定したところの立法の経緯は、私の目から見ると、かなり実証性に乏しいものであると考えるところです。信託行為時課税方式を採用したのは、実は、31ページの上に書いてありますように、大正11年の改正においてですが、この判決はそもそもその改正には触れておりません。その改正では、確かに租税回避の防止というようなことを考慮した形跡が見られます。

しかし、その後、昭和13年、それから昭和22年、そして昭和25年と紆余曲折があるのですが、昭和13年には、信託行為時課税方式から、今度は現実に受益したときに課税するという方式に切り替えられ、ところがまた昭和22年の改正で、信託行為時に課税する、要するに現実の受益がなくても課税するのだということになりました。この昭和22年の改正というのは非常にわかりや

すいものです。なぜなら、贈与税が、現在とは 違って贈与者課税であったからです。贈与者課 税であったから信託行為があったときにもう贈 与があったものとして課税するというのは、こ れはある意味理解がしやすいところです。

ところが、昭和25年になって、シャウプ勧告 を受けて、相続税も贈与税も課税方式が変更さ れました。相続税は遺産税方式から遺産取得税 方式に、贈与税は贈与者課税から受贈者課税に 変わったのですが、それでも信託行為時課税方 式が維持されたわけです。その点についていろ いろな専門家の方が述べておられるところを見 ると、どの方も、なぜそれが残っているのかわ からない、それを実証的に検証する資料は見当 たらない、というようなことを書いておられま す。にもかかわらず、なぜこの名古屋高裁が、 平成19年の改正前の相続税法の4条1項の規定 を, 贈与税の回避を防止する目的だというふう に考えることができるのか。これはまさに実証 性が乏しいと言わざるを得ないと考えるところ でありまして、私からすれば、これは非常に実 証性の乏しい立法目的の探知ではないかという ふうに考えているところです。

確かに、論文集の33ページの下から4行目あたりから書いておきましたが、わが国では、目的論的解釈をしようとすると、非常に困難な場面が多いと思われます。それはなぜかと言うと、目的論的解釈の基準となる租税法規の趣旨・目的を突き止める立法資料等が十分には整備されていない。いや、ほとんど不十分であると言ってもいいぐらいだと思います。このことは、それ自体問題だと思います。立法者が法律を制定したり改正したりするときに、その趣旨・目的は何かということをきちっと条文とセットにして国会で逐条審議し、立法者の説明責任をちゃんと果たしていないのではないかというふうに思われるところであります。

そういう状態の下では,趣旨・目的を考慮して目的論的解釈をするというようなことが非常に困難になるわけですが,では,そういう状態

の下で、果たして根拠資料もないまま趣旨・目的を探知することは可能でしょうか。その趣旨・目的を「決め打ち的に」探知するしかないであろうと思われるのですが、そのようにして措定した趣旨・目的を斟酌して法解釈を行うというのは、目的論的解釈としてのあるべき姿ではないだろうと考えるところです。

もしそういうことが許されるとするならば、 次の34ページに書いたように考えざるを得ない と思います。1行目からですが、租税回避は不 当ですから、これを解釈者の目から見ると、租 税回避は税法秩序に対する敵対行為だから、そ のような敵対行為と思われる租税回避の試みの 事案に直面すると、税法秩序を守るという考え 方が働くことになるのではないか、と思われま す。このような考え方をドイツでは、「税法秩 序の自力防衛」原則というふうに呼んだりしま すが、「税法秩序の自力防衛」原則が、そもそ も税法には内在しているのだから、租税回避が 試みられると、税法に内在している「自力防 衛 | 原則が働いて、それを否認するんだ、とい うふうに考えると言うこともできなくはないか もしれませんが、そのような「自力防衛」原則 による否認を認めることは、明文の規定の定め るところによって課税するという租税法律主義 の考え方とは真っ向から対立するものであろう, あるいは、租税法律主義の自己否定になるであ ろうと考えるところです。

では、どうすればよいのか、どのようにして租税法規の趣旨・目的を探知すればよいのかということですが、これは本日のテーマからは若干外れますので簡単にしておきますが、論文集の34ページの下の方から書いておりますように、一言で言えば、客観的な資料がないというような場合は、あの法規と他の関係諸法規との関連、あるいはその法規が当該法令や法体系全体の中でどのような地位を占めるか、そういったところから趣旨・目的を客観的に探知していくというような姿勢が必要ではないか。このようにして探知した趣旨・目的を基準にして行う目的論

的解釈を「体系的・目的論的解釈」と呼んだり しますけれども、そういうような目的論的解釈 を行うべきではないかと思います。

そのような観点から見ると、実は、原審の名古屋地裁の平成23年3月24日の判決が示した目的論的解釈というのは、体系的・目的論的解釈と評価できるような解釈だろうと思われます。この判決は、信託に関するみなし贈与財産の規定と、他のみなし贈与財産の規定との関係とか、あるいは、国税通則法15条2項5号の規定、これは贈与税に関する納税義務の成立時期に関する規定ですが、そういったものを考慮して、現に信託の利益を受益している者が受益者であるという解釈を導き出しております。

この解釈は、さらに言えば、贈与税や税制の 体系の観点から見ても正当だと思います。すな わち、この判決は、論文集の35ページの下から 6行目から引用しておりますように、「受贈者 とされる者が贈与による利益を現に有すること に担税力を認めて、これに課税する制度 | が、 みなし贈与財産に係る贈与税だけでなく贈与税 一般の制度だという理解を示しておりますが、 これは、まさに、贈与税が贈与者課税から受贈 者課税に変わった、25年改正の体系の変更を正 しく踏まえた理解だろうと考えられます。その ような理解は、さらに、広い意味で贈与税は相 続税の補完税とされているわけですが、 相続税 も遺産税方式から取得税方式に変わったという ことで、受け取った側の担税力が増えたという ことに着目して課税するという相続税の体系に も、適合しますし、また、所得税でも、受贈財 産や相続財産が非課税所得になっていることに 関する、最高裁が平成22年の年金二重課税の事 件で判示したところの考え方にも、適合すると 考えられます。

要するに、相続税・所得税も含めた税制全体の体系とこの名古屋地裁の判決の考え方とが整合性があると考えられますので、そういう意味で、名古屋地裁の判決は、乏しい立法資料のみを根拠にして旧相続税法4条1項の趣旨・目的

を突き止めた名古屋高裁の判決よりも、遙かに 客観性があって説得力のあるものであると考え るところです。

5. 租税回避論の「出口」問題

5-1. 租税回避否認規定の立法の在 り方

さて、「出口」の問題につきましては、否認 規定の立法のあり方ということがひとつ問題に なるということを先に述べましたが、従来わが 国では、租税回避の否認については、租税法律 主義の観点から個別的否認規定が望ましいとい う考え方が、少なくとも学説では広く支持され てきたように思います。ただ、一般的否認規定 につきましても、最近は、BEPS あるいは諸外 国の立法状況を受けて、盛んに議論されており ます。

私自身は、一般的否認規定について、そんな に勉強したことはないわけですが、ドイツの一 般的否認規定については若干勉強しまし て、2008年にドイツの租税基本法の42条につい て、ある意味抜本的な改正をしようとしたとき の議論を,「税務大学校論叢」の40周年記念論 文集に寄稿させていただいたことがあります。 そこで勉強したことから受ける示唆を、私の現 時点で考えるところとして若干述べておきます と、2008年の改正論議において、まず、否認機 能の強化を前面に出した提案がなされました。 ところが、それに対しては、議会の内外で非常 に強い反発がありました。その提案は、要する に、全ての取引に濫用あるいは租税回避の嫌疑 をかけるものであって、租税回避ではないかと いう色眼鏡で全ての取引を見るようなことを可 能にする規定に改正されることになると、法治 主義が瀬戸際に追いやられる。というような強 い反発があったわけです。

その後, ドイツではかなり長期間にわたって せめぎ合いがあって、そのような否認機能の強 化については、結局、「空騒ぎだったのか」というようなことさえ言われるような状況に落ち着きました。結局のところ、私法上の選択可能性の濫用の「濫用」ですけれども、その「濫用」を使った規定に落ち着いたわけですが、それは改正前と基本的に同じような規定になったわけです。

その改正論議の結果として言われたことは何かというと、結局、この「濫用」については、その意味内容は、今後、裁判所の判断、判例の集積によって明らかにしていく、というようなことが言われたわけです。立法者としては、結局、裁判所にボールを投げたようなものでありまして、租税回避の否認ということを立法で全部決めてしまうというのではなくて、結局、司法府にその役割を委ねたというふうなことになるわけです。

このようなドイツの経験からすると、一国における立法府と司法府との役割分担というものを租税回避についてどう考えるのかというような大きな問題がひとつ議論されなければならないと考えるところです。

それから、その翌年の2009年にニュルンベル クであったドイツの税法学会に参加しましたと ころ、租税回避についていろいろな報告があっ たわけですが、その中で興味深かったのは、確 かに、ドイツには一般的否認規定はありますが、 ただ、個別的否認規定がどんどん増殖している というような状況が報告されていたことです。 このような状況を、「個別的否認規定の密かな 増殖」というふうに呼んでおりましたが、これ はどういうことを意味するかと言うと、公平な 課税を確保するために租税回避の否認を徹底さ せようとすれば、どんどん個別的否認規定を作 らざるを得ない、ということです。こういうこ とを、私がドイツで指導を受けたミュンヘン大 学のクラウス・フォーゲル先生は「税法におけ る完璧主義」と呼んだわけですが、そうなると、 今度は、税制が非常に複雑になってくるという ことが、その学会では問題にされておりました。 ただ、私からすれば、そのことは税制の複雑性ということを意味すると同時に、実は、租税回避の一般的否認規定には限界がある、だから個別的否認規定をどんどん定めて対処せざるを得ない、ということをも意味しているように思われます。そういったことをドイツの経験から学んだ、議論から学んだというところです。

なお、最近の動きとしてひとつ非常に注目されるのは、昨年の12月17日に出された連邦憲法裁判所の判決です。これは、中小企業の事業承継税制に関する優遇措置を利用した租税回避が問題になったようなケースを、平等原則違反で違憲だとしたわけですが、その最後に、あまり目立たないところではありますが、次のようなことが述べられています。

「租税法律が目的としない,かつ,平等権に 照らして正当化され得ない租税負担軽減を受け ることを可能にするような形成を当該租税法律 が許容する場合,当該租税法律は違憲であ る。」

ここでいう「形成」は租税回避を意味するのですが、租税法律が目的としない平等原則違反の租税負担軽減をもたらす租税回避を許す、あるいは放置するような租税法律は、違憲だという判断を示したのです。この判決については、今年の前半サバティカルでドイツに行っていたときにいろいろ文献資料を調べたりしておりますが、まだ検討段階でありますので、紹介するにとどめておきたいと思っております。

5-2. 租税回避否認規定の解釈適用

5-2-1. ヤフー事件

時間の関係もありますので、2番目の解釈適 用の問題に行きます。

まず取り上げるのは、皆さんもよくご存じのヤフー事件です。東京高裁の平成26年11月5日の判決ですが、これにつきましては、私が今日取り上げたいことに関する判示部分は、論文集の25ページに引用しております。実は、この論文を書いたのは1年以上前のことで、東京地裁

の判決しかまだ出ていない段階に脱稿したものですから、25ページの真ん中あたりでは、東京地裁の判決を引用しております。ただ、東京高裁の判決も、法132条と同様に、取引が経済的取引として「不合理・不自然」である場合というところが、高裁では、「不自然・不合理」というふうに入れ替わっているだけでありまして、あとの部分は一緒ですので、本日お話しする内容に関しては、地裁判決でも問題はないと思います。

そこで、不当性要件について、「取引が経済的取引として不自然・不合理である場合」のほか、2番目として、「組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解するのが相当である」と判示されていますが、本日は、この部分を検討させていただきたいと思います。

先に読んだ判決の判示部分ですが、これにつきましてレジュメでは、不当性要件に関する2つの規範を定立したものであるということで、1つ目の規範のことを「経済的合理性基準と呼び、もう1つの規範を「制度趣旨・目的基準」と呼んでおりますが、この判示については、地裁も高裁も同じ問題になりますが、132条の2の不当性要件につきこの2つの規範を定立したところ、そこに、そもそも問題の根幹があるというふうに考えるところです。

不当性要件について、2つ目の制度趣旨・目的基準という規範を定立したのはなぜかということですが、その点については、論文集の27ページの一番下の段落、「これらの指摘や批判にも」というところですが、その後の方で、「制度趣旨・目的基準は、法人税法132条の2の規定を、課税減免規定の限定解釈による租税回避の試みの否認に対して実定税法上の根拠を定め

る規定として捉えようとする考え方に基づいて、不当性要件の中に取り込まれたものと考えられる」と書いております。ここでいう「課税減免規定の限定解釈」というのは何かということですが、これについては19ページの一番下の行からですが、これは外税控除事件についての三井住友事件の大阪高裁の判決の取った立場ですけれども、そこから読ませていただくと、「課税減免規定の限定解釈は、課税減免規定について『その趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈』である」というふうに大阪高裁判決は述べております。

これは、広い意味では、目的論的制限 (teleologische Reduktion) というふうに下にドイツ 語も付記して書いているところですが、目的論 的解釈の一態様といえるとしても, 法解釈方法 論の観点からすると、これは狭義の法解釈、す なわち文言の可能な意味の枠内での法解釈でな くて、目的論的制限と呼ばれる法創造に属する 解釈と見るべきものです。この目的論的制限と いうのは、ドイツの法学方法論の中でいわれる 解釈方法論の一種でありますが、大阪高裁のい う課税減免規定の限定解釈というのは、要する に、 法解釈を超えたところで問題になる法創造 だと考えますので、28ページの2行目からです が、租税法律主義の見地からは、これはやはり 実定法上の根拠を定めることが妥当であると考 えるところです。と言いますのも、税法の解釈 方法論において、狭義の法解釈、すなわち、い わゆる文理解釈、文言の可能な意味の枠内での 解釈、これのみが許容されるとする立場からす ると、課税減免規定の限定解釈は許容されず、 これをもって租税回避の試みを否認することは 許されないことになるから、これを否認するた めには明文の規定が必要になる、と考えられる からです。もちろん、文理解釈と、さらにそれ を補完する目的論的解釈は許容されると考える ところですが、課税減免規定の限定解釈という のは、文理解釈を補完する目的論的解釈の枠内 をさらに超えたところで問題になるものだと私 自身は考えております。

このように租税法律主義からすると、租税回避の否認にはやはり実定法上の根拠が必要だということで、その実定法上の根拠を法人税法の132条の2の定める不当性要件に求めた、これが東京地裁・東京高裁の考え方ではないかと考えるところです。

そのような考え方それ自体は租税法律主義の 観点からすると望ましい、実定法上の根拠があ る方が望ましいと私も思うのですが、しかし、 租税回避否認の実定法上の根拠を不当性要件と いうところに求めることは問題であると考える ところです。

その点については、論文集28頁の上から8行目の「しかし」の次のところに書いてありますが、先に租税回避の定義を説明した際に「不当」ということについて理論的には2通りの意味があるということを申し上げました。そして、課税減免規定の趣旨・目的に反することが2つ目の「不当」の意味だということを申し上げましたが、この点、理論的にはそういう意味を「不当」に含めることは問題ないと思いますが、ただそれを実定法上の「不当」という要件の解釈に持ち込んでしまうとどういうことになるかと言うと、結局、課税減免制度の趣旨・目的そのものを規範に用いるということに等しいという結果をもたらすことになろうかと思います。

ですから、これらの判決は、趣旨・目的に反することが明らかであるものというような限定を付けてはおりますけれども、しかしそういう限定を付けたとしても、やはり、これは、課税減免制度の趣旨・目的そのものを組織再編に係る租税回避の否認の規範として用いていると見ることができようかと思います。

したがいまして、私自身は、東京高裁、東京 地裁のいずれもが、私のいうところの租税法規 の趣旨・目的の法規範化論を採用したものと位 置付けており、それは、結局のところ、目的論 的解釈の「過形成」、すなわち「行き過ぎた」 目的論的解釈であると考えております。 以上がヤフー事件に対するコメントでありますが、ヤフー事件判決のこれまで検討してきた判示部分について、ほかにも問題があります。それらの問題については、「税研」の論文の方で検討しました。その論文では、先ほど指摘した問題も含めて3つの問題を検討したのですが、次にIBM事件を若干紹介したいと思いますので、それとの関連も考えて、経済的合理性基準と制度趣旨・目的基準という2つの基準が、要件事実論的に見ると異質なものであるということを指摘した部分をここで述べさせていただきたいと思います。

「税研」論文の27ページの(3)の2段落目ですが、「不当性要件にいう『不当』は『法的評価・規範的評価に関する一般的・抽象的概念(具体的にイメージすることが困難な概念)』であって、『不当』という法的評価・規範的評価の成立が組織再編成に係る行為計算の否認という法律効果の発生要件とされていることからすると、不当性要件は要件事実論の観点からは規範的要件に当たる」と考えられます。この点については、恐らく異論はないだろうと思います。次に見るIBMの事件でも、同族会社の行為計算否認規定の不当性要件についてではありますが、これを規範的要件として捉えております。その点は、ここまでは異論はないと思います。

そして、その次ですが、「実際の民事訴訟においては、このような規範的評価が成立したものと認められるためには、その評価の成立を根拠付ける具体的な事実が必要であり、このような事実は『評価根拠事実』と呼ばれている」のですが、規範的要件については評価根拠事実を要件事実すなわち主要事実と見る見解、これを主要事実説といいますが、これが最近では「通説的見解」とされております。このような要件事実論における通説的見解に従って考えてみますと、この不当性要件の評価根拠事実というのは何なのかということですが、この不当性要件について、東京地裁・高裁は2つの規範を定立

しております。

まず1つ目の経済的合理性基準では、経済的合理性がないということが1つの「不当」の内容ということになっているわけですが、ここでいう「経済的合理性」というのは、次の段落の4行目の最後から書いていますが、税法の外にあり税法の解釈適用によって左右されない事実的概念であるから、経済的合理性の不存在は評価根拠事実となり得ると考えられます。経済的合理性については、レジュメの方は誤解を招かないように、「事実的」とカギ括弧を付けて「事実的」概念であると表記しておりますが、経済的合理性が、税法の外にあること、税法の解釈適用によって左右されないということは明らかですので、経済的合理性の不存在が評価根拠事実となり得ると考えるところです。

もっとも、民事の要件事実論では、規範的要 件というふうな規範的評価を内容とする要件と 並んで、それ以外の評価を内容とする要件もあ るということを認めた上で、それを価値的要件 と呼んで規範的要件と区別する見解もあります。 確かに、経済的合理性というものは、税法的な 評価ではないにしても、あるいは法的な評価で はないにしても、一定の評価、規範的・法的評 価以外の評価は伴う概念であるとは思います。 それ故, 経済的合理性の不存在という事実は, かなり抽象度の高い事実ということになろうか と思います。ただ、要件事実論でいうところの 「事実」というものには、具体的といっても抽 象的といっても、それは程度問題でありまして、 どこまでが具体的事実で、どこからが抽象的事 実として区別するのかということについては議 論のあるところだろうと思います。

程度問題は別として、民事の要件事実論では 確かに規範的評価とそれ以外の評価を分けて議 論し、規範的評価以外の評価を問題にする要件 すなわち価値的要件についても、評価根拠事実 が主要事実であるというような見解があります けれども、しかし、私は、租税法律主義の下で は、そういう考え方はストレートには妥当しな いだろうと考えています。すなわち、租税法律 主義の下、税法の解釈適用においては「法」と 「事実」しか存在しないというふうに考えるべ きであり、規範的評価とそれ以外の評価とを区 別し、租税法律で定められている規範的要件以 外に、評価根拠事実を主要事実とするような価 値的要件を認める余地はないと考えるべきだろ うと思います。もし経済的合理性基準をそのよ うな価値的要件と見て、後で述べる制度趣旨・ 目的基準という明らかに規範的要件であるもの と同じく, 評価根拠事実を主要事実とするとい う立場に立つとすれば、経済的合理性基準の中 で考慮される経済的内容,「経済的実質」が要 件事実論を通じて税法の解釈適用の中に「混 入 してくることになり、結果的に、経済的実 質主義に基づく解釈適用を許容することになり かねないと考えるところです。

要するに、経済的合理性基準については、抽象度が高いからといって、これを事実的概念から区別して、制度趣旨・目的基準における制度趣旨・目的違反という規範的評価そのものを内容とする評価的概念と同一レベルで扱うことは、租税法律主義の下での要件事実論としては許されないと考えるところです。このように考えてくると、経済的合理性の不存在という事実は、不当性要件という規範的要件の主要事実になり得ると考えるところです。

もっとも、ここで、主要事実である経済的合理性の不存在は、先ほども申し上げましたように抽象度の高いものでありますので、これ自体を直接証明するということには困難が伴います。したがいまして、経済的合理性基準による判断については、経済的合理性の不存在を、より具体的な事実であるところの間接事実から、推認するというような判断構造によることになろうかと思います。

では、そこで問題になるような間接事実としてはどのようなものがあるかと言うと、「税研」論文の28ページの右側のところに書いておりますし、レジュメにも書きましたが、事業目



的の不存在であるとか、租税回避の意図・目的 の存在であるとか、独立事業者間取引からの乖 離であるとか、こういったものが間接事実とな り得ると思います。ただ、これらは間接事実で ありますので、「など」と書いてあるように、 それ以外の事実でも経済的合理性の不存在とい う主要事実を推認する間接事実とはなり得ると 思います。

次に、2番目の制度趣旨・目的基準でいうところの制度趣旨・目的違反というのは、これはもう法的な評価そのものでありますから、当然、規範的評価です。ですから、この制度趣旨・目的基準というのは、不当性要件という規範的要件の単なる言い換えにすぎないと思います。したがいまして、制度趣旨・目的違反そのものを評価根拠事実にすることはできませんので、制度趣旨・目的違反という規範的評価を根拠付ける事実、評価根拠事実を問題にしなければなりません。

以上で述べましたことから,経済的合理性の 不存在というものと制度趣旨・目的違反という ものが,要件事実論においては「異質なもの」 であるというふうに私は考えるところです。

「税研」論文の28ページ左側の最後の2段落目に書きましたが、不当性要件は確かに抽象度は高いですけれども、規範構造としては非常にシンプルですから、そのような不当性要件の解釈において、2つの「異質な」要素を持ち込むというような解釈というのは、これはかなり無理があるというか、私は駄目だろうと思っております。むしろ、132条と132条の2とは不当性という文言の点では同じですから、132条の方では経済的合理性基準が確立された判例となっているわけですから、132条の2が問題になっているヤフー事件においても、同じく経済的合理性基準のみを規範として定立するのが妥当だろうと思います。事実、それをやろうと思えばできるはずです。

それはどういうことを考えてかと言いますと、この「税研」論文の30ページの右側に42の注がありますけれども、これは、ヤフー事件とは直接関係するわけではありませんが、法人税法の57条の趣旨・目的に反するような逆さ合併がされた事案で、広島地裁は、132条、同族会社の

行為計算の否認規定の不当性要件で、それを否認したわけです。もちろん、当時は132条しかなかったわけですが、広島地裁は、制度趣旨・目的基準というような規範は定立せずに、経済的合理性基準によってこの逆さ合併を否認したということですので、経済的合理性基準によって、ヤフー事件で問題になったような事案の解決というのは可能であったのではないかと考えられます。もちろん、これは事実認定の問題も絡みますので、結論は申し上げられませんけれども、法解釈としては、先ほど見たような、無理に無理を重ねるような解釈論を展開するよりも、そちらの方が妥当ではないかと考えるところです。

5-2-2. IBM 事件

最後に、レジュメの6ページに行きまして、 補論として、IBM事件を取り上げております。

IBM事件は、事実認定に関する主張・立証が争いになったものですが、ここでは事案がどのようなものであるかということは、時間の都合もありますので立ち入りませんが、その判断構造についてだけ述べておきたいと思います。

IBM 事件の地裁と高裁は、判断枠組みそれ自体は同じです。すなわち、132条の不当性要件を経済的合理性基準と解釈した上で、経済的合理性基準の評価根拠事実を問題にしているわけですので、経済的合理性基準が規範的要件であるというふうに見ていると思います。この点が地裁・高裁の大きな問題ではないかと思います。

私自身は、先ほども述べましたように、経済 的合理性基準は規範的要件ではないという立場 に立ちますので、これを規範的要件と見る裁判 所の立場は問題だと考えております。これが1 つ目の問題です。

もう1つは、評価根拠事実について、地裁と 高裁では範囲が違うことに関連した問題です。 地裁の方は、私が先ほど経済的合理性基準の間 接事実として挙げた3つのものとほぼ同じ事実 を評価根拠事実すなわち主要事実として挙げております。これに対して、高裁は、2つ目の独立当事者間の通常の取引からの乖離という、その2つ目のものだけを評価根拠事実として挙げております。この点については、国側が当初3つを地裁段階では評価根拠事実として主張していたのに対して、高裁では、そのうち2つに関する主張を撤回し、その撤回を裁判所が認めたというような経緯があります。もっとも、その結論においては、地裁、高裁ともに納税者の方が勝訴したのですが、地裁と高裁とでは、評価根拠事実の範囲に違いがあります。

高裁が行った判断の枠組みについては、先ほ ど申し上げたように経済的合理性基準を規範的 要件と見ることも大きな問題ですけれども、そ の評価根拠事実,これは132条の要件事実を構 成するわけですから、要件事実を1つに絞った ということが大きな問題であろうと思います。 すなわち、132条を適用するに当たって、地裁 のように要件事実が3つあるとした場合、その 適用の射程が狭まるということは明らかであり ますが、高裁のように、要件事実が1つだとい うことになった場合は、その射程が非常に広が ってくると思うわけです。このことが、今後、 同族会社行為計算否認規定の適用において. も し一般化すれば、同族会社の行為計算の否認を めぐる状況が、従来とはかなり違った様相、状 況になってくるのではないかと考えるところで す。

6 おわりに

最後に、時間を超過して誠に恐縮ですが、「おわり」に本日の報告のまとめとして、簡単ではありますけれども、謝恩論文集の36ページで書いたことを述べさせていただきたいと思います。

36ページの3段落目,1行空けたところからですが,「租税法規の趣旨・目的の法規範化論および租税法規の趣旨・目的の措定論に見られ

るような目的論的解釈の『過形成』は、少なくとも租税回避に関しては、租税法律主義と真っ向から抵触するいわゆる経済的実質主義への『先祖返り』と見るべきものであろう。租税法規の趣旨・目的の法規範化論は、『不文の濫用規制要件』とも言うべき要件を措定ないし創造したもの、租税法規の趣旨・目的の措定論は、税法に『税法秩序の自力防衛』原則が内在することを前提とするもの、と言えようが、それらを承認することは、租税法律主義の自己否定であり、経済的実質主義の『封印』を解くことに

なろう。」

以上のことを, 租税法律主義を堅持する, 遵 守するという立場から, 本日の報告のまとめと して述べさせていただきました。

ご清聴ありがとうございました。

【後記】

本文中の引用部分の原典表記については、レジュメの1頁に「本報告の参考資料」として掲げた論文の該当箇所の注記を参照していただきたい。

公益社団法人日本租税研究協会第67回租税研究大会(大阪大会・平成27年10月6日)

租税回避論の現代的課題

谷口勢津夫 (大阪大学)

【ご案内】

「租税あるいは税法のあるところ必ず租税回避あり。」といってもよいほど、租税回避は税法の宿命的課題で あるといえます。

租税回避を論ずる場合、その課題は、租税回避が成立するか否かといういわば「入口」の問題と、成立した 租税回避をどのようにして否認するかといういわば「出口」の問題とに分けて、検討すべきです。

租税回避論の「入口」で検討すべきは、課税要件法の解釈適用としてどのようなものが許容されるかです。 課税要件法の解釈適用を厳格に考えれば考えるほど、租税回避の成立する範囲が広がるのに対して、緩やかに 考えれば考えるほど、租税回避の成立する範囲は狭くなります。

他方、租税回避論の「出口」で検討すべきは、租税回避否認規定の立法及び解釈適用のあり方です。

立法のあり方については、BEPS でも問題とされている一般的否認規定の導入の是非が検討課題であり、解釈 適用のあり方については、最近の裁判例では、目的論的解釈の許容範囲が、「入口」においてと同様、検討課題 です。

I はじめに

- ○清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房・1995年)
 - ↓刊行 20 周年
 - ・清永敬次『租税回避の研究 [復刻版]』(ミネルヴァ書房・2015年)
 - ・岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題〔清永敬次先生謝恩論文集〕』(ミネルヴァ 書房・2015 年)

○本報告の参考資料

- ・谷口勢津夫「ヤフー事件東京地裁判決と税法の解釈適用方法論-租税回避アプローチ と制度(権利)濫用アプローチを踏まえて-」税研177号(2014年)20頁
- ・谷口勢津夫「租税回避と税法の解釈適用方法論ー税法の目的論的解釈の『過形成』を中心に一」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題〔清永敬次先生謝恩論文集〕』(ミネルヴァ書房・2015年)1頁

Ⅱ 租税回避の意義

○租税回避の定義

課税要件アプローチ

→ =納税義務の成立要件(課税要件の充足→納税義務の成立・発生) 租税回避の定義は、課税要件の「定め方」と「内容」にかかっている。

- ○「租税回避の包括的定義」と「<u>経験的事実</u>を前提とする租税回避の定義」 →課税要件の「定め方」
 - ・範囲の違い(法律行為・事実行為・身分行為)
 - ・内容の同一性(ただし、下記の第1類型に関する限り)

「適法」←私法上の選択可能性(形成可能性)

「不当」←通常の(=立法者の想定内の)取引と異常な(=立法者の想定外の) 取引との租税負担の不公平 =法の欠缺(「穴」)

⇒私法上の選択 (形成) 可能性の濫用

- ○租税回避の2類型
 - ←課税要件の「内容」
- (1)課税根拠要件(積極的課税要件)については、その要件の充足回避による租税負担の 適法だが不当な軽減又は排除【課税根拠要件の充足回避による租税回避】
- (2) 課税減免要件(消極的課税要件)については、その要件の充足(=対応する課税根拠要件の充足回避)による租税負担の適法だが<u>不当な</u>軽減又は排除【<u>課税減免要件の充足による租税回避</u>】 (*)
 - *「不当性」の2通りの理論的意味
 - 「通常の」取引を行った者との不公平
 - ↑ =上記の第1類型における「不当性」と同じ意味 私法上の選択可能性(形成可能性)濫用(経験的事実を前提として定義される 租税回避)
 - ⇔【否認】租税回避アプローチ

「通常の」取引への引き直しによる否認

2課税減免規定の趣旨・目的(立法者の想定内)違反

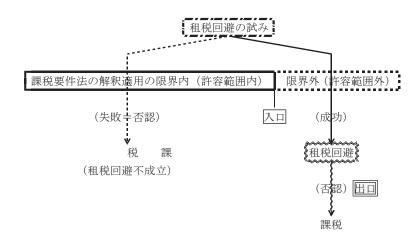
課税減免制度(が付与する租税負担減免権)の濫用

⇔【否認】制度(権利)濫用アプローチ

濫用規制要件の適用による否認

Ⅲ 租税回避論の課題

○「租税回避の試みの否認」と「租税回避の否認」



○租税回避論の「入口」問題と「出口」問題

入口:租税回避の試みの否認

→課税要件法の解釈適用のあり方(方法論)

出口:租税回避の否認

→租税回避否認規定(補充的課税要件規定)の立法及び解釈適用のあり方

*本報告では、課税要件法(補充的課税要件規定としての租税回避否認規定を含む) の適用の前提となる課税要件事実の認定の問題は取り上げないことにする。

IV 租税回避論の「入口」問題

- 1 租税法規の趣旨・目的の法規範化論
- ○最判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 巻 10 号 2964 頁と最判平成 18 年 2 月 23 日訟月 53 巻 8 号 2447 頁の「読み方(論理構造)」
- ○最判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 巻 10 号 2964 頁

制度(権利)濫用アプローチ

- →「不文の濫用規制要件」による制度(権利)濫用の否認 ⇔租税法律主義
- cf. 最判平成 18年2月23日訟月53巻8号2447頁

租税回避アプローチ

- →外国税額控除制度の趣旨・目的に基づく租税回避(私法上の選択可能性の 濫用)の否認↔租税法律主義
- *いずれも、課税減免制度の趣旨・目的を「否認規範」とするという意味で、租税法規 の趣旨・目的の法規範化論に属する判断である。
- ○課税減免制度の濫用(目的外利用)の認識と租税法律主義の予測可能性・法的安定性保 障機能との関係

2 租税法規の趣旨・目的の措定論

- ○名古屋高判平成 25 年 4 月 3 日訟月 60 巻 3 号 618 頁
 - 旧相続税法4条1項の趣旨・目的:相続税及び贈与税の回避防止
 - ①「課税の公平の観点」
 - →経済的実質主義↔租税法律主義
 - ②「同条項の立法の経緯」
 - →同条項の趣旨・目的の措定⇔租税法律主義

1

税法における「税法秩序の自力防衛」原則の内在

○租税法規の趣旨・目的探知の困難性の克服

体系的·目的論的解釈

原審・名古屋地判平成 23 年 3 月 24 日訟月 60 巻 3 号 655 頁

V 租税回避論の「出口」問題

- 1 租税回避否認規定の立法のあり方
- ○個別的否認規定と一般的否認規定
- ○一般的否認立法に関する本質的課題
 - ・否認機能の強化による法治主義の危殆化
 - ・立法府と司法府との役割分担
 - ・税法における「完璧主義」とその問題性
 - cf. ドイツ連邦憲法裁判所 2014 年 12 月 17 日判決

租税法律が目的としない、かつ、平等権に照らして正当化され得ない租税負担 軽減を受けることを可能にするような形成を当該租税法律が許容する場合、当該 租税法律は違憲である。

2 租税回避否認規定の解釈適用

- ○東京高判平成 26 年 11 月 5 日訟月 60 巻 9 号 1967 頁
 - ・不当性要件に関する2つの規範定立
 - ①経済的合理性基準
 - ②制度趣旨 · 目的基準
 - →課税減免規定の限定解釈の実定税法上の根拠=不当性要件
 - →課税減免制度の趣旨・目的=法規範
 - → 「法解釈」を装った「過形成」的法創造 (租税法規の趣旨・目的の法規範化論)
 - ・①と②との(要件事実論的)「異質さ」(⇔不当性要件のシンプルさ)→【補論】
 - ①経済的合理性の不存在=「事実的」概念 (規範的評価以外の評価→抽象度の 高さ故に「事実的」)
 - →不当性要件 (規範的要件) の主要事実 (評価根拠事実)
 - ←間接事実による推認
 - =事業目的の不存在、租税回避の意図・目的の存在、独立当事 者間取引からの乖離、など
 - ②制度趣旨・目的違反=規範的評価そのもの
 - →制度趣旨・目的基準=不当性要件 (規範的要件) の言い換え
 - →制度趣旨・目的違反という規範的評価の評価根拠事実=制度趣旨・目的 基準(規範的要件)の主要事実

- ○【補論】東京地判平成 26 年 5 月 9 日 [未公刊] と東京高判平成 27 年 3 月 25 日 [未公 刊]
 - ・同じ判断枠組み

不当性要件=経済的合理性基準 (不当性要件の言い換え→規範的要件)

・評価根拠事実の範囲の違い

地裁: ①事業目的の不存在

②独立当事者間の通常の取引からの乖離

③租税回避の意図の存在

高裁:②独立当事者間の通常の取引からの乖離

cf. ①⇔要件判断の「極めて複雑で決め手に乏し「さ」」

|| (「すなわち」)

→否認権限行使の「事実上困難」

③⇔文理、改正の経緯(「法人税を免れる目的」→「不当に」) ↓

間接事実か?

①すなわち③を「<u>常に</u>要求し、当該目的がなければ同項の 適用対象とならないと解することは、同項の文理だけでな く上記の改正の経緯にも合致しない。」

VI おわりに

- ○税法の目的論的解釈の「過形成」
 - →経済的実質主義への「先祖返り」

討論会 10月6日火・午後

税制改革を巡る現状と課題



●参加者 (五十音順)

関西学院大学経済学部教授 大阪府立大学経済学研究科准教授

総務省大臣官房審議官

財務省大臣官房審議官

上村 敏之 酒井 貴子 時澤 忠

矢野 康治

司会 関西大学経済学部教授

林 宏昭

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編1頁~59頁」に掲載されています。

はじめに

(林) あらためまして関西大学の林と申します。ここから進行は私の方で務めさせていただきます。パネリストの皆さん、どうぞよろしくお願いいたします。1時40分開始で、3時40分までという限られた時間ですけれども、できる限り有意義な討論会にしたいと思っております。流れといたしましては、最初に財務省の矢野審議官の方からご説明を頂いて、その後、両先生からコメントを頂き、それにお答えいただくという形を取らせていただきます。その後に総務省の時澤審議官の方からまたお話をいただいて、両先生からコメントを頂いて、それのリプライをしていただくという形で進めてまいります。

私は司会で、取りまとめとなっているのですけど、恐らく簡単に取りまとめられるようなお話ではなく、盛りだくさんになろうかと思っております。先ほどご挨拶にもありましたけれども、現在の日本はいろいろな課題に直面しております。私は大学の授業ではもう20年近く「日本のGDPは500兆円ぐらいです」と学生に説明しております。最近ですとデフレというようなこともあります。1990年頃にはGDPの伸びについて説明していたのですけれども、こことは伸び悩んでいるという状況が続いております。それから、最近ですと人口も少し減り始めるというようなことも起きております。

その中で先ほどもお話がありました財政赤字で、基本的には税収が足りていないという状況があります。もちろん行革と歳出の見直し等もされていますし、一方で今後アベノミクスでどういうふうに成長するかという展望はありますけれども、今のGDPの規模、或いはもう少し伸びた規模の中でどのように税負担を配分していくのかということが大きな課題です。もっと言えば、必要な負担増をどのように配分していくのかを考えなければいけません。

その中でとりわけ消費税につきましては最近



軽減税率案につきましていろいろな議論が起き ております。それから、法人課税についても負 担のあり方, つまり, 国際的な横並びで見た場 合の負担のあり方、研究開発などの成長に資す るような形の税制のあり方といったようなこと が問題になっております。所得税におきまして も課税ベースのあり方や、或いは子育てと女性 の活力をいかに生かすかといったようなことが 論点になります。税制というのは基本的に財源 調達のための負担をどのような分担にするかと いうことが根っこにはありますけれども、それ 以外にいろいろなことが税制の中に求められて いるというのが今の状態だと思っております。 今日の討論会では、そういった個別の税制のこ とも含めて、大きな議論もしていただけると思 っております。

そうしましたら、最初に、財務省の審議官でいらっしゃいます矢野さんの方から、「税・財政の現状と課題」という資材をご用意いただいておりますので、それに従いまして、ご説明の方をよろしくお願いいたします。

I. 財政・税制の現状と課題

(矢野) ただ今ご紹介をいただきました財務 省主税局で審議官をやっております矢野と申し ます。お手元に「税・財政の現状と課題」とい う資料がございます。これに沿って40分ばかり、



ご説明させていただきます。私は直近8年ほど 永田町で仕事をしておりました。政権交代直前 の自公政権の官房長官秘書官をやって、その後 民主党政権となった際は、国家戦略室や、社会 保障改革担当室に在籍しました。その後自公政 権となり、今度は政権最初の官房長官秘書官に またなり、菅官房長官の下に2年半ほど、つい この間までおりました。

従って、直近8年はほとんど永田町で仕事を して. 政権交代と再交代を目の当たりにし. 税 は政治なりと関係が深いと感じておりました。 ほとんど税のプロフェッショナルな仕事から離 れておりましたので、素人ではありますが、昔、 補佐を4年、企画官を1年、総務課長を4カ月 だけやったというきねづかで今日はお話をさせ ていただきます。最初に字野様から崇高なお話 がありましたが、そのような哲学的なものが感 じられない淡白な資料かもしれません。私も昔 は調査課長や、広報の企画官をやって、講演を 数多く実施してまいりました。そのころは「40 歳になっても気分は20代です」などと言って、 炸裂して講演をしていたのですが、立場もそろ そろ審議官になって. 脱線するのも許容限度が あるかと思います。極力少しは本音を交えなが ら、面白くとまでは言いませんが、少し本音を 語らせていただきたいと思います。

資料は全体が約10ページずつの4パートになっていて、税財政の総論的な話と税制改革についての総論的な話。去年から本格的にスタート

した安倍政権における法人税改革の話, そして, 最後に消費税の話をしたいと思っております。

1. 経済・財政再生計画. 税収

税財政の総論です。資料①は、一番右肩に書いてありますが、今年の6月に閣議決定されたいわゆる「骨太の方針」の中にある経済・財政の再生計画というものです。なぜこのような計画が策定されたかというと、これは年中行事ではなくて、去年暮れに総理が解散を決断し、同時に消費税率の引上げを延期することを宣言して、そのときに2020年のプライマリーバランス(PB)黒字化はちゃんとやる。そのための具体的な計画を示す旨を会見でおっしゃって、それが基となって、この計画が作られたわけです。

資料の上にありますが、「経済・財政一体改革」ということです。ご記憶かと思いますが、小泉総理の頃は「歳出・歳入一体改革」と言っていました。歳出も切るものは切るし、歳入も上げるものは上げざるを得ないという意味だったわけです。そこと一味、二味違うかもしれませんが、経済・財政一体改革です。「骨太の方針」のサブタイトルは「経済再生なくして財政再建なし」ということで、経済成長への軸足がとても強くなったものになっています。そういう意味で「経済・」というのが加わっているのかと思います。

三つの要素がありますが、「デフレ脱却・経済再生」、「歳出改革」、「歳入改革」です。その下の目標は先ほども申しましたが、従来から掲げている「2020年のPB黒字化を堅持する」ということです。債務残高の対GDP比も安定的に引き下げていくという目標も従来と変わらず堅持する、財政健全化目標の1行目にありますが、経済再生を進めるとともに、目標は堅持するという位置付けになっています。

新しいことはというと、次の中間目標です。 この中間目標は、2020年までの5年間の中間地 点より少し後の2018年において財政収支の状況 が、或いは PB の状況がどうなっているかをチェックして、その結果次第では追加的な措置を検討するということが書かれたということです。その下の、歳出改革の基本的な考え方については、安倍内閣のこれまで3年間の取組をさらに強化して、社会保障の高齢化による増加分を

に強化して、社会保障の高齢化による増加分を 除いて、要は高齢化による増加分は仕方がない としても、人口減少等を踏まえつつ、増加を前 提とせず改革に取り組むということです。その ことが一般歳出について書かれました。

資料の下の2行にありますが、安倍内閣のこれまでの3年間では一般歳出の実質的な増は1.6兆円でした。一般歳出というのは国債の元利払いと地方交付税を除いたものですが、その一般歳出の総額について3年間で実質的に1.6兆円増だったので、そのペースに抑えようということが書いてあります。

ここにはありませんが、安倍政権になってからの3年間で社会保障の予算だけで1.5兆円増えたというのがあって、その1.5兆円に社会保障増がとどまっていると言うべきか、そうなっているというペースもキープして、それ以上に増幅しないようにしようということも別途書かれています。そのため、社会保障全体として次の3年間、つまり、2018年までの3年間で1.5兆円増に抑えるようにして、その他の文教費や防衛費も加えた一般歳出全体で、3年間で1.6兆円、つまり、社会保障以外は3年間で1.6%地を残そうというようなことが書かれています。

財政計画という意味で言うと、中期財政計画とか、他の先進国、或いはスウェーデン、ニュージーランドもそうですが、歳出分野別、年度別に歳出増減額をきちっと書いてプランニングをするということがある意味で学会などでは常識になっております。今回の「骨太の方針」ではそういう分野別、年度別の歳出増減とか、或いは削減額といったものはどこにもありません。そういう意味では本方針が出た頃には新聞

等でも計画性が乏しいのではないかという批判 もあったわけです。

ただ、ここにはありませんが、社会保障については、自民党の政務調査会で歳出項目の中の特に社会保障分野における話が様々あって、政府がそこに引っ張られる形で、社会保障の改革に個別の議論を盛り込む形になった経緯があります。

歳入改革については、資料②の基本的考え方のはじめの5行のパラグラフに「成長」という文字が5回も出てきます。「持続的な経済成長を維持するとともに、経済成長を阻害しない…」とか、「成長の担い手である若い世代に…」とか、要するに、何度も成長と書いてある、経済成長志向が非常に強い歳入改革です。歳入改革と成長志向はどういう関係かと思われるかもしれませんが、そういう記載になっているというのが1つ特徴です。この話はまた後で触れます。

「骨太の方針」に書かれていることを内閣府の試算でおさらいすると、資料③の左下が PBの赤字です。グラフの一番上が PB 均衡のラインですので、そこから下に PB 赤字の幅が書かれているわけですが、内閣府の試算によると、2015年 GDP 比3%の赤字ということです。そこからスタートして、5年後の2020年には一番天井の PB 均衡のところに持っていく、3%収支改善しようということになっているわけです。

先ほど申した中間目標というのが3年経った、2018年度にあって、1%の赤字ということになっているわけです。最初の3年には残り2%の消費税率引上げが織り込まれていますので、そういう意味では前3年が、収支改善が早く、ある意味当然なわけです。消費税率引上げ2%分が織り込まれていることを考えると、大体直線的に収支改善していく中間目標になっています。

大事なことは、高い成長を想定した場合とそうではない場合というシミュレーションが2つ

なされているわけですが、名目3%以上、実質 2以上%といった高めの成長を前提にしたライ ンであっても、2020年には PB 赤字が 1%ほど 残り、そのときには GDP が600兆円になって いるという前提ですが、▲6.2兆円の赤字が残 ってしまうということです。目標が1%ほど達 成できない絵になっていますが、先ほど申した 一般歳出を3年間で1.6兆円の伸びに抑えるこ とをこの試算は織り込んでいませんので、それ が実現した場合には残りの1%の分が埋まって いくかという想定になっています。そのため、 残りの6.2兆円、1%届かないと見えますが、 閣議決定された計画の中の文章と読み合わせる と、やることをやれば、つまり、歳出を抑制す れば、2020年の PB 均衡も、十分達成可能であ るという説明になっています。

それから、真ん中のグラフは財政収支です。 これは一番上の線であっても赤字が拡大してい ってしまうことが見て取れます。一番大事なの は右側の債務残高対 GDP 比ですが、これは成 長がはかばかしい「経済再生ケース」の場合に は、債務残高対 GDP 比がじわじわと落ちてい くという好ましいシミュレーションになってい ます。成長がはかばかしくない場合には債務残 高対 GDP 比が上がっていくというシミュレー ションになっていますが、ここがいろいろと指 摘のあるところです。「経済再生ケース」とい った高い成長となると、一見して残高 GDP 比 がどんどん落ちていくように見えますが、これ はいわゆる金利ボーナスということです。何を 言っているかというと、名目長期金利と名目成 長率の高低によって、当面は金融緩和をやるこ ともあって、金利が抑えられて、成長率の方が 高いということです。成長率の方が高いという ことですから、債務残高対 GDP 比がその分落 ちていきやすい状況が作られるということなの です。

この内閣府の試算を紐解きましても、公表されているところで、2020年には金利と成長率が逆転して、金利の方が高くなっていってしまう

というシミュレーションになっています。金利ボーナスというのは1,000兆円の借金の平均残高金利で議論するものですから、いっぺんに洗い替えがなされないので、ざっと5年ほどすると、ほぼ全ての残高が入れ替わります。従って、そのボーナスというのは、5年経つと消えるということです。従って、内閣府の試算で2020年には金利と成長率が逆転するので、そこから先の2024年か2025年ぐらいになると、この「経済再生ケース」の線の右肩下がりになっているところが上がっていくはずです。内閣府はここから先はシミュレーションをやっていないわけですが、やれば必ず右肩上がりになるということがわかっています。

同じようなモデルを使って、そういうことを 出しているシンクタンクもあります。内閣府が 隠しているということを言いたいのではなくて. このシミュレーションは、「経済再生ケース」 のラインを見ると、騒ぐことはないではないか と見えるのですが、これはあくまでも金利ボー ナスが効いている期間だけを取っているからで あって、シミュレーションからしても2020年に は金利と成長率が逆転し、その5年後には右肩 上がりになるということが事実です。従って. この金利ボーナスが効いている間に PB を黒字 にすることをやっていかないと、特に残高にお いては利子が利子を生んで、分子が増幅してい ってしまう、その複利のマジックみたいなこと が効いてきて、右肩上がりになっていくので、 そうなる前に収支改善をしなければいけないと いうことです。それが絶対的な真理です。

一部の楽観的な経済学者などの間では「今はこういう状態になっているのだから、今のうちに財政出動して、債務残高対 GDP 比の分母である GDP を大きくする。それが正解だ」ということを声高におっしゃっている人もいるのですが、論理的な間違いです。これは学説とか何とかではなくて、論理的な間違いなので、くどいようですが、こういう低金利状態というか、金融緩和をやって低い成長率よりも金利を抑え

ていることができているわけですが、脱デフレ になったときには低金利に置いておくことはで きません。そうなったときに複利が分子たる債 務残高に効いてきます。簡単に言うと、その前 に収支を改善しておかなければいけないという 話です。

もっと言うと、内閣府も2020年以降には金利が成長率を上回るだろうというシミュレーションを出しているわけです。そうなってきたときには、この3つあるグラフの一番左のPBのグラフが一番上のPB均衡に行ったのでは不十分です。金利が成長率を上回っている度合いが例えば1%だとすると、残高GDP比がここで178と書いてありますが、それに178%掛け1.78%です。一番左のグラフでは描かれていませんが、プラス1.8%のPB黒字がないと、残高GDP比は横ばいにならないのです。これは学説ではなくて、絶対的な事実です。従って、一番右側の「経済再生ケース」の折れ線グラフを見て、安穏とするということはないようにしてくださいと言いたいわけです。

内閣府が行っているシミュレーションでも間違いなく次の年か、その次の年からは右肩上がりになるとほぼ自明なわけです。従って、そうなる前に収支改善をしなければいけない良合いは左側のグラフで言う天井、すなわち PB 均衡ではなくて、PBの一定の黒字幅まで持っていかないと、一番右側のグラフの「経済再生ケース」の線が上に行ってしまうということです。

わかりにくいかもしれませんけど、このことが日本では全くきちんと理解されていないのが 事実です。その点があるので、日本の財政健全 化というのは、冒頭に宇野様がおっしゃられた ように、本当にまなじりを決してやっていかな いといけない、というのはそういうファクトと まさにリンクしているということだと思います。

資料④は税収の推移です。ポイントだけ言います。平成2年がバブル期で、国税で60兆円というピークがあり、平成27年は54.5兆円です。

バブル時のピークを数兆円下回るところまで上 がってきております。

税目別に見ますと、所得税はピーク時から10 兆円ほど下回った16兆円ほど、法人税はピーク時の半分ほどの11兆円です。消費税は5%から8%に上がったことにより、ぐんとここで上がって、3つの税の中で、国税だけの話ですが、所得税、法人税を初めて抜いた形になっています。向こう5年間で高い成長率を前提にすれば69.5兆円まで行くというシミュレーションになっています。

資料⑤は税収の直近26年度決算の数字です。 右下の絵でご覧いただきますと、25年度決算と 26年度決算を比較していただきますと、7兆円 ほど増えたということです。これは消費税の 3%引上げ分が5兆円ほどありますので、それ を除くと、実力ベースと言うべきかどうかです が、2兆円ほどの増であるということです。

次の資料®は概念図的ですが、税収弾性値が3とか、4だという強気のご議論をされる方がおられます。これは「時点によってはそういうこともあったりしますね」という絵です。

フェーズ①は簡単に言えば景気回復期です。 景気回復期は弾性値1の成長パスよりもより急 勾配で税収が回復してくる時期があって、しか ししばらくたつと弾性値1の成長パスとほぽパ ラレルの形での伸びに落ち着いていくのではな いでしょうかという概念図になっています。

それを少しブレークダウンしたものが次の資料です。税収の大きな3つの税目で80数%を占めるわけですが、消費税は単一税率ですから、弾性値は1程度です。下にありますが、引上げによってシェアが拡大しております。真ん中の法人税は一応単一税率です。従って、単一税率という意味では弾性値は1程度とありますが、その下の括弧で、繰欠等の制度があるために1より大きくなる要素があるということです。今回の法人税改革は、この繰欠を小さくしていますので、弾性値が1より大きくなる要素、ただし書きの部分が小さくなると言えると思います。

所得税は累進税率なので、弾性値が1を上回る構造になっていますが、その下にありますようにフラット化が進んでいるということです。したがって消費税はウエートが高まり、法人税の1を超える部分は縮小され、所得税の累進構造はフラット化されているということで、1に近づきつつあることは定性的におわかりになると思います。

ちなみにここにはありませんが、約30年前の 租税負担率は分母がナショナル・インカムとい う国民所得ですが、国民所得に対して国税と地 方税を併せた税負担総額を取った租税負担率と いうデータがあります。数十年前からあります が、30年前と直近とでほぼ同じになっています。 これを大局的にご覧いただくと、税収弾性値は やはり1だということです。要するに、ナショ ナル・インカムであれ、GDPであれ、GNIで あれ、経済が成長した度合いに対して税収がど れだけ増えているかという比率が30年前と今と ほぼ変わらないということは、分母はもちろん 膨らんでいるわけですが、分子もほぼ同じペー スで膨らんでいるわけです。

ただ、もう少し専門家の皆さんに言えば、そ の間に減税をしています。減税したけど、税収 の伸びが経済の伸びと同じペースになっている ということは、税収の伸びの方が多いというこ とです。従って、弾性値は1よりちょっと多い のだろうということは言えると思いますが、2 や、3ということはないと思います。30年前の 租税負担率と今日とがほぼ同じ, 毎年の時系列 データをご覧いただくと、弾性値は1だという ことです。減税しても、1をちょっと上回る程 度だということはほぼ常識的にわかります。弾 性値が3や、5ということを全く論拠なくおっ しゃる方がいますが、確実な間違いです。一番 下に他国のデータが載っていますが、他国も1 前後です。これはオフィシャルな発表された数 値です。ですから、そこに楽観もないと思いま す。

2. 税制の構造改革

税制改革の総論ですが、先ほどの「骨太の方針」の中で税制改革についてうたわれている部分です。まず1つ目は**資料**⑪の一番上ですが、法人税改革はできるだけ早期に完了する。数年で20%台に持っていこうという話だったのを少しアクセラレートした表現ぶりになっています。

それから,所得税については,年齢ではなく 経済力を重視するということ,勤労意欲を高め て,結婚や子どもなどに目配りをするというこ とです。

次も、女性の活躍や子ども子育て支援にウエートを置いて、働き方への中立性・公平性を考えるということです。その下は世代間の、或いは世代内の公平、教育への機会格差につながらないように遺産の社会還元といった観点も必要ということが書いてあります。

資料②は、近年の税制改革について、もちろん改革すればいいというわけではないのですが、どういうことをやってきたかということです。左下の税制抜本改革というところに社会保障・税一体改革とあります。これは民主党政権において、与野党合意の下で作られた5%から8%、10%へと消費税率を引き上げつつ、社会保障給付を1%相当充実させる。残りの4%はというと、社会保障の安定、収支改善に回すということです。

平成元年に消費税を入れ、平成9年に消費税を3%から5%に引き上げたときも大きな税制改革でしたが、今は死語になっていますが、当時は直間比率見直しとかいう言葉があって、その言葉からイマジネーションされるように税収中立、レベニューニュートラルだったのです。直接税と間接税のでことぼこは一緒だったのですが、今回初めて、そんな悠長なことは言っていられないので、社会保障の給付増は国民で享受しつつも、残りの大半は収支改善に回すというネット増税の構図を有史以降初めてやったものです。

それから、資料®の右側真ん中に法人税改革とあります。簡単に申しますと、消費税については先ほど申した一体改革が行われて、それで十分ではないですが、一応この数年の中には行われて、今は10%に向かってオンザウェイであるということです。法人税改革は特に去年あたりから安倍政権として始めたということです。したがって消費税と法人税については改革を開始しております。一方で所得税や資産税についての改革も全くやっていないわけではないですが、そこをやっていこうというのが今回の所得税改革の着手の契機になっているということです。

資料(4)は右側に、少子高齢化が進んでいて、単に進んでいるというのではなく、2060年以降まで、まだ半世紀以上少子高齢化が進む国だということです。

資料⑩に飛んでいただいて、マクロ的にこのように世の中が変わっているとか、ミクロ的にこう変わっているという数枚の資料を総括したものです。所得税を中心とする税制改革も消費税や法人税と並んでやっていかなければいけないということが書いてあります。

この資料にはありませんが、世の中が変わったから税制をいじる必要があるのか。むしろそんなことはしてはいけないのではないかと思って、る方もおられるでしょう。世の中のフェーそ税というのは中立でなければいけないと変わったのは中立でなければいけないを変わったのだから、ある意味、租税特別措置的いい流れは助してよろしているがというがあります。考え方は大きくは2つあり、税制によって作用していくべきだというがあります。考え方は大きくは2つあり、だちらも一理あると言ったら変ですが、どちらも一理あると言ったら変ですが、ららという話だと思います。

資料②ですが、課税ベースと諸控除について です。代表的なところは給与所得控除61兆円と あります。絵の面積からしても大きいと見えますが、世界的にもこのような給与の概算控除を している国はありません。

その右側に公的年金等控除13兆円、それから、社会保険料控除28兆円で、この辺が大所です。時間の都合上、大きいところだけ説明させていただきますと、社会保険料控除で日本は、年金は入口非課税、出口実質非課税という形になっています。これも世界で類例を見ない仕組みになっているので、このあたりを中心に、課税ベースに対する控除が大きくなっているのは事実です。

資料②-1と資料②-2はいわゆる配偶者控除のあり方論です。これは共働きしている家庭からすると、「内助の功なんて古いことを言うなよ」ということです。最初のところは、片働きを一方的に優遇するのは税制としてはおかしいという問題意識から始まり、「では、どういじるか」というので、上の部分の配偶者控除を廃止し、子育てに回すという発想です。

次の資料22-2に、移転的基礎控除とありま す。要するに、資料②-2の上の絵の色が付い たところの上下縦方向の垂直距離を取ると、ど の年収でも縦方向の距離が一緒になるようにな っています。そうなるように色の塗られていな いひし形部分を落としているわけです。その部 分だけ負担増になってしまうので、その分子育 てに回しましょうというわけです。今お示しし た、どこに年収があっても控除が一定になるよ うにする案が一番自然なのですが、配偶者と本 人の年収でブラケットが違って、 適用税率が違 う場合には、この絵は所得控除の幅を書いてい るので、ずっと均平になっているのですが、実 質負担額になるといびつな絵になってしまうか ら全然中立ではないという話になって、これも うまくいきそうでいて、うまくいかない。従っ て、B-2に税額控除化しないとうまくいかな いということが書いてあります。

C 案は、夫婦控除なるものにしてしまって、 共働きも、片働きも関係なく、同じ控除が受け られるようにして、共働きが損して、内助の功だけが立派であるというのはやめるという案ですが、これはこれで結婚していない人との関係では、「結婚したらもらえるのか。税制は結婚に軍配を上げるのか」ということになります。ここの論点の2つ目に税制が結婚に対して中立的でなくなるというのはいいのかという問題もあるなど、要するに、結論は出ていないわけですが、これ1つだけでもパンドラの箱を開けるような議論にはなります。このような話を所得税改革ではやっていかなければいけないのだと思います。

3. 法人税について

法人税の話は資料②ですが、ポイントは一番上の2行、成長志向型にするということに尽きます。より広く負担を分かち合って、稼ぐ力のある企業の負担を軽減するとあり、雑ぱくに言えば、7割もの赤字法人に少しずつでも負担してもらって、3割弱の黒字法人が全部法人税の負担をしているというのを、少し肩を空かすことによって、言い方が適切かどうかわかりませんが、稼ぎがいのある環境を作るということが1つです。

それから、学術的な言い方かもしれませんが、 昔、石先生から、租税特別措置なんていうのは 公平でもない、中立でもない、簡素でもない、 公平、中立、簡素という観念に全て背馳するの が租税特別措置だ、と学校で習いました。その とおりなのだと思います。租税特別措置のよう などちらかに加担するとかいう話をやめて、税 率で恨みっこなしで下げる、その方が国際競争 力上もいいだろうということです。

今はBEPSという議論がされていますが、あまりにも他の国との差がありすぎると、いろいろ手をかけて、ぐるぐると回した方が得する、「やっている人が得して、やっていない人が損をする」という話になるので、格差を縮めるというのはそういう意味でも必要だと思います。それはもともとの本旨ではありませんけれど、

副次的にそういう意味もあると私は思います。

法人税改革をやってきて、**資料**②に去年行った実績を書いているわけです。**資料**②は財源を積み上げるイメージで絵を描いているので、上に行くほど減税になります。31.33%まで来ています。

あと1.数%やれば、20%台に行くというときに、去年改正を行った財源を使って税率を引下げたのが資料途の欠損金繰越控除から4つ目の租税特別措置までのところです。5つ目の法人事業税(外形標準課税)から下から4つ目の租税特別措置までがこれから先あり得る財源ですが、大きなところは外形標準課税です。これは地方税ですので、時澤審議官から後程お話があるかもしれません。全体として申し上げれば、8分の1上げるたびごとに0.8%と量的にも大きいですし、また、稼ぐ力を引き出すという質的な意味でも、量的な意味でも法人税改革の本丸だと思っております。

それから、6つ目、7つ目、8つ目にある租特というのは期限が来るたびごとに税率引下げに移し替えていくというものと思っています。

それから、減価償却がちょっとくせものです。 減価償却は定率か定額か選択になっているわけ ですが、右側に定額法への一本化について検討 することが税調の宿題事項にもなっています。 確かに定額法にすれば当面の増税になるので、 一時的な財源にはなります。それは一時的でし かないのですが、その一時的な財源をカウント すれば税率の引下げができるではないかという 話です。ただ、どういう資産が定額法になじむ のか、或いは定率法を拡充してきた経緯との整 合性というところをきちんと見なければいけな いので、これはなかなか簡単にはいかないだろ うと思っております。

ここから数枚にわたって、平成27年度改正で行ったことが並んでいますが、資料20は繰越欠損控除の見直しです。見直しの中身そのものは資料20ですが、資料20の下の2つにあるように、所得が多い方が控除できやすいので、所得を多

く稼げば繰越欠損控除が使えるという意味においては、所得を上げるインセンティブにもなると思います。

資料②も外形標準課税の影響というべきか、効果というべきか、赤字法人ですと、外形標準の課税が増える分そのまま負担増になりますが、右側の黒字法人ですと、所得割の部分が減って、その方が外形標準の負担増よりも大きいので、総じて収益控除インセンティブになるだろうというようなことが書いてあります。

4. 消費税について

最後は資料35からの消費税です。

この1カ月ほど軽減税率について、いろいろと報道されておりますが、少しご紹介させていただきます。そもそも軽減税率でなぜ話題になっているかというと、10%時に軽減税率を入れるということについて、公明党主導で、自民党もそこにアグリーする形で、合意をしています。軽減税率はヨーロッパ型を入れるというのが1つの素直な発想なのですが、どのような部分が簡単にいかないかというのが資料38です。大きくは、3つあるように、1、線引き問題、2.事務負担問題、3.財源問題です。

1つ目は対象品目を広く設定すると、財源が 大きくなって、財政制約として社会保障財源が 減ってしまう。対象品目を狭めるとわかりづら くなってしまうし、負担軽減した気がしなくな って納得が得られなくなるという線引きの問題 があるわけです。2つ目はインボイス、或いは 区分経理を中心とした事業者の事務負担がすご く大きいということです。3つ目は、低所得者 対策のはずが、結局、高所得者にまで恩恵が及 んでしまうということです。

財務省案についても資料⑩に入れてあります。 事業者の方に、そのコモディティの原材料から、 卸商品から、何から全部インボイスで仕分け作 業してもらって、事務負担をお願いし、結果は、 低所得者から高所得者に対して同じ2%。同じ 食料品なら食料品で、所得が10倍あったらご飯 を10倍食べるわけではないですけど、やはり高いものを食べるので、同じ2%の食料品と言って、高所得者の方が受益額は大きいです。これは細かいことで、率としては低所得者の受益率の方が高いのですが、金額で見ると、高額所得者が優遇される仕組みになっているのです。

従って、ヨーロッパで半世紀の歴史がある軽減税率ですが、ヨーロッパではいろいろ否定的な議論もあるところです。それは一言で言うと、低所得者と関係ない事業者に手間暇をかけて、コストパフォーマンスが悪いわけです。

しかも今の話に加えて、線引き問題で、板チョコと棒チョコでなぜ板チョコはオーケーで、棒チョコはアウトだとか、外食で線引きすると、スーパーで買ってきた高いマグロはオーケーで、ファミリーレストランで食べる400円程度のパンケーキはアウトになるわけです。これは外国で訴訟になるなど、そういう線引き問題も起こって、ヨーロッパでは軽減税率に対し、否定的な意見も聞かれます。

最後は政治が決断するわけですが、少なくと もその点も踏まえた議論も進めていく必要があ るかというのはあります。

日本の財政が相当厳しい状態になっておりますし、本来あるべき税制の話をさせていただかなければいけないと考えております。以上です。 ありがとうございました。

(林) ありがとうございました。時間のことも考えていただきながら、言いにくいこともあったかもしれませんが、率直にお話しいただきました。私は非常に面白く聞かせていただきました。皆さんも大変興味深かったと思います。

そうしましたら、今の内容を踏まえて、上村 先生の方からコメントをお願いします。

Ⅱ. 財政・税制への意見



(上村) 関西学院大学の上村です。どうぞよろしくお願いします。先ほど話ししたのですが、15年ぐらい前に、松下政経塾の塾生の卒業発表会に、矢野さんと私の2人が招かれました。そのときのテーマが「財政再建」で、15年前と同じようなことで議論をしているのかと思っております。

矢野さんの方からお話しいただいたことで、 **資料**③をかなり説明していただいたのですが、 私からの補足ということをさせていただきたい と思います。

資料③の内閣府の試算ですが、2年ぐらい前か、3年ぐらい前か、2023年でずっと止まっているのです。その後の世界が実は全く開示されていないのです。2024以降の世界はどうなるかというと、恐らくもっと悪くなるだろうと言われています。それは正しくて、先ほど矢野さんが言われたように、金利が上がってくるということと、もう1つは団塊の世代が後期高齢者になってくるので、明らかに社会保障が増えます。だから、2023年までは結構うまくいくような世界に描かれているのですけれども、その後は非常に厳しくなるということを私たちは認識しないといけないと思います。

私の研究室の方で、財政再建の試算を行って いるのですけれども、公債残高が1,000兆円以 上あるわけですが、これをファイナンスしているのは民間貯蓄です。この民間貯蓄は現時点で日銀の統計などを見ると1,400兆円ぐらいあるとされていますが、今後この1,400兆円を維持できるかというと、非常に厳しいと思われます。なぜなら、高齢化が進んでくると、高齢者というのは貯蓄を切り崩して生活するわけなので、大体2030年から2035年の段階で公債残高と民間貯蓄はほぼ均衡します。とすると、国内ではファイナンスすることはできなくなり、海外調達ということになって、ギリシャと同じような状況に陥るわけです。だとすると、今後この間の財政再建のあり方は極めて大事だと思われます。これは先ほどの矢野さんの話の補足でした。

〔所得課税改革〕

ここは税に関する研究大会ですので、税制について私の方から6つほど質問をさせていただきたいと思います。1つ目は所得税改革です。この資料にあるように、働き方の選択について中立的な所得税改革が必要だとされています。税制を考えるとき、大事なのは中立と公平と簡素という3つの軸があるわけです。まさに所得税改革というのは中立性がきっちりできているのかというところをチェックされているわけですが、特に配偶者控除について検討されています

確かに配偶者控除もパンドラの箱を開けるような話だと先ほど矢野さんは言われていましたが、私はそれだけではないだろうと思います。 先ほど言われたように、給与所得控除というのは国際的に見ると非常に規模の大きいものを持っていますし、公的年金控除も国際的にかなり税制上優遇しています。つまり、拠出段階は社会保険料控除で全額非課税です。給付段階でも公的年金控除でほぼ非課税です。実質的にほとんど減税になっているということです。この部分をどういうふうにするのか、もう少し大きな枠組みで所得税改革を捉えるべきではないかと思っています。

[格差に対する配慮]

2つ目ですが、所得格差に対する配慮というのはこの資料を見るとかなりなされていまして、例えば格差の固定化は駄目だとされている一方で、贈与税の非課税措置、例えば教育の話とか、住宅の話とか、そういうものが出てきたり、ジュニア NISA という話が出てきています。これはお金持ちの家はその子どももお金持ちにするような格差の固定化を助長するような政策です。政策目的は経済活性化なのですが、その一方で格差の固定化が進むのです。でも、全体としては格差の固定化は駄目だと言っているので、政策の整合性というのは取れているのか、取れていないのかということを聞きたいと思います。

〔「法人成り」への対応〕

3つ目ですが、全体的な流れとしては法人実 効税率を下げていくというのは正しい方法だと 思っています。それはやるべきですが、一方で 所得税の最高税率を引き上げていくということ は格差への配慮です。だとすると、実効税率を 下げて、所得税の税率を上げるのだったら、気 にしないといけないのは恐らく「法人成り」だ ろうと思います。つまり、「法人成り」に対す る対応を今後どうするのかということは真剣に 考えないといけないのではないかと思います。

〔軽減税率について〕

4つ目ですが、先ほど軽減税率の話をされました。この軽減税率ですが、私が見る限り、導入することが目的になってしまっています。手段と目的は分けないといけないですが、目的が忘れ去れているのではないかと思います。目的はどうやって所得を再分配するかとか、負担軽減するかということだと思うのですが、そのために軽減税率というのは本当に必要な制度なのかというところをきっちり理解しないといけないのではないかと思います。

私自身は軽減税率は要らないのではないかと 思っています。要は、目的のためにその軽減税 率は本当に必要なのか。できれば私は給付をより効率化するというようなことの方が望ましいのではないかと思っていますが、その点について教えていただきたいと思います。

[中小企業の定義と税制上の取り扱いについて]

5つ目ですが、先ほどの話にはなかったのですけど、中小企業の定義というのが議論になっています。1億円以下の法人として定義されているのが中小企業ですが、この中小企業の定義によって、例えば資本金の1億円の基準に基づいて税制上の取扱いを変えているわけですが、実態を見ると、1億円のところに非常に法人が集まっているわけです。もしくは減資をして1億円に下げるという行動が最近見られているわけです。税制というのは中立でなければならないということを考えると、中小企業税制を持つことが中立性を阻害しているのではないかと思ってしまうわけですが、そのあたりの対応をどってしまうわけですが、そのあたりの対応をどってしまうわけですが、そのあたりの対応をどってしまうわけですが、そのあたりの対応をどってしまうわけですが、そのあたりの対応をどってしまうわけですが、そのあたりの対応をどった。

〔税の減免について〕

最後ですが、先ほど最後の方に租税特別措置 という話をされました。租税特別措置は中立、 公平、簡素を全て無視したような制度になって いるということは私も大学院のときに習いまし た。まさにそういうふうに思っています。もう 1つの問題点としては、これは一種見えない補助金になっているのです。つまり、減免をする ということは補助金を与えているのと全く同じ なのです。しかも極めて問題なのは、予算上そ の金額は出てこないのです。普通の補助金だっ たら予算上出てくるので、財政民主主義的な統 制が利くわけです。

ところが、税の減免というのは予算上全く見 えないので、政治的なチェックを受けないわけ です。そういうものを持つことは極めて問題で はないかと思うわけです。だとすると、どうや って租税特別措置が効果的なものになっている のかということをどういうように政策評価する のか。そういうものをいかに制度的に入れてい くのかが必要なのではないかと思っています。 以上です。

(林) ありがとうございました。質問が6点 あったので、後ほどお答えいただくとして、引 き続いて、酒井先生の方からコメントをお願い します。

(酒井) 大阪府立大学の酒井です。よろしくお願いします。税・財政の課題について興味深いご説明をありがとうございました。既に多くの質問が出ましたので、私の方では手短に2点ほど質問というよりはコメントをさせていただきたいと思います。

[所得税改革について]

第1点目は所得税改革についてということで す。基本的には政策の手段として税制を利用す ることは避けるべきであると考えております。 しかし、女性活躍促進や少子化といった昨今の 重要なわが国の課題を考えた場合には、税制の 面で対処できることはしておいた方がいいと考 えています。特にパート世帯を優遇するような 効果を持つ配偶者控除については租税法学上も 長年見直しの必要性が指摘されてきておりまし た。この機会に抜本的な改革ということで、い ろいろ議論されているところだと思います。ど のように変えるかということで、幾つかの型を お示しいただいておりますが、せっかく変える というなら、所得の再分配機能の再構築といっ た改正の一つのテーマの下では、逆進性を持つ 所得控除ではなく, 税額控除にしてみた場合と いうものも検討されてはどうかと考えます。

そのときには基礎控除も一緒に検討しましょ うということになり得て、課税最低限の話も出



てくるかと思いますが、現行の年間38万円とい う数値は生活の最低水準とも言えないので、海 外の制度なども参考にしながら、いま一度検討 しなおしてみるべきではないかと考えておりま す。また先ほども触れられましたように、必要 によっては給与所得控除も一緒にということに なるかと思います。この点については先日の税 制調査会で岡村教授が言及されましたように. 大島訴訟で給与所得者についても必要経費が観 念されるということが最高裁で示されておりま した。給与所得控除の見直しに当たり、給与所 得者の必要経費部分は残しておくと考えたとき. では、どの部分が必要経費になるのかといった ことが問題になるかと思いますが、最高裁は何 が給与所得になるのかは明らかにしませんでし たので、その点について、検討するべき段階に きているのではないかと考えています。

〔法人税改革〕

2点目は、法人税改革についてです。法人税率の引下げに伴って欠損金の繰越控除の改正もなされていますけれども、特に、大企業の繰越控除制限ということが中心になって見直されているかと思います。この見直しは、先ほどもご説明の中にありましたとおり、収益力向上へのインセンティブと認識されておりますが、法人にとってみれば、これは実質的な負担増ということで、いったんは損金に算入されたものが控除できないということも起こり得る。所得のな

いところに課税され、資本への課税につながる ということも言えるかと思います。繰越欠損金 については、OECD の調査では多くの国が繰 越期限を無制限とするということが示されてお りましたし、シャウプ勧告の方でも無期限とい うことが勧告されていました。

また. 現実問題として. 繰越欠損金のこのよ うな制限は期限切れ目前での恣意的な益出しと か. ヤフー事件のような欠損金利用目的の合併 といったものを誘発しないかという懸念があり、 それらへの法整備も望まれると思います。益出 しについては、 例えば事業年度末に関係会社に 含み益のある資産を売却して、買い戻すといっ たような欠損金消化のための取引。そういった 実務があるということであれば、それは本当の 意味で損益認識の要素である実現があったのか どうかという問題点が指摘されるかと思います。 適格合併を通じた欠損金の引継ぎについては. 特に最近ヤフー事件で、このうちのみなし共同 事業要件のうちの特定役員引継要件などは非常 に緩いものでありますので、 見直しの必要があ ると考えております。私からは以上です。あり がとうございました。

(林) 幾つかご質問もありました。関係する ものもございますけれども、それでは、矢野審 議官の方からお答えをお願いいたします。

〔所得課税改革について〕

(矢野) ありがとうございました。まず所得税の改革について、確かに資料の中には配偶者控除の見直しのところは A, B, C などあって、それ以外の給与所得控除、税率、所得控除か税額控除かといった点は全然資料がなかったものですから、配偶者控除だけのように見えてしまいました。「骨太の方針」でもそうですし、政府税調の今までのリポートでもそうですが、オーバーホールすべしとか、抜本見直しをすべ

しということが、総合的にうたわれており、課 税ベースの話にしろ、税率構造にしろ、全部洗 いざらいやらなければいけないのだと思ってお ります。

もちろん最高税率を5%上乗せするようなことをやりましたので、またさらに上げるというのは、にわかには出てきにくいというのがあるかもしれないので、全部が全部と言っても、一定の今までの経緯も含めて勘案するということだと思います。配偶者控除だけでも大変であるのですが、給与所得控除や税率構造についても、所得控除ですとどうしても金持ち優遇的になるので、税額控除にするとか、ゼロ税率というヨーロッパに実例がありますが、特に格差が広がっているという現状も考えると、そういうことも考えていかなければいけないのだと思っています。

タイムテーブル的には、政府税調を中心にやっているのですけれど、越年して、来年の夏か、 秋か、1年越しでやっていくことになると思います。所得税の話は広く先生方のご吟味を頂いて検討していかなければいけないと思っています。

〔格差に対する配慮〕

所得税とも絡んで、格差の固定化や連鎖ということが言われているときにジュニア NISA とか、贈与税の優遇とか、確かに27年度改正では持てる者がその子や孫に持てるものを、課税を薄くしたままバトンタッチができるような税制が2つ、3つありました。私が答えたい唯一のよすがは、先生が答えられた「それは経済対策としての意味があってやったのだろうけれど」という点です。確かに先生がおっしゃいますように、経済対策だったら、格差助長の話は不整合になってもいいのかと言われると、ここはちょっときついところがあると思います。

もちろんいろいろな政策目的があって,いろいろなことをやりますので,部分的なバッティングというのはことによってはあり得るのだと



は思います。ただ、できるだけそういうことが ないようにしなければいけないのもご指摘のと おりですので、これからどうするのだという答 えはないのですけれど、よく考えていかなけれ ばいけないと思います。

[「法人成り」への対応]

法人の実効税率につきまして、実効税率をじわじわと可能な限り下げていって、所得税は先ほどのさらに5%上乗せとやればやるほど「法人成り」が起こるではないかということですが、これはそういうことになりかねないという問題意識は持っております。ご案内のとおり、日本は先進国の中では「法人成り」がとても多い国です。それはいろいろな要素があって、そうなっているのです。そういう意味では先生からのご指摘はより重いわけで、助長するではないかというご指摘が3分の1強、人口もGDPも3分の1強ですが、法人数が多いということです。なぜそうなっているかというと、「法人成

り」が多いからです。

理由はいろいろあるのですが、簡単に言うと、 先進国の中で中小法人課税の優遇措置が、これ ほど多い国はないのです。大企業が中小企業に なるということが起こるのも日本の特徴です。 「法人成り」の話とはそれましたけれど、中小 企業のあり方にしても、個人と法人の税率の格 差がより広がっているのをどうするのだという ところもあります。

政府税調の去年の報告書でも、党税調の大綱でも留保金課税を中小には外してしまっているわけですが、「そんなことでいいかどうかを検討しなければいけませんね」とか、言いにくいことが書いてあったり、或いは給与所得控除が大きいということが、これも言いにくいですけど、いわゆる経費の二重控除のうまみを大きくしている面があるとかいうことを遠回しにいろいる書いているわけです。これもやはり見直していかないと、法人にした方がもう一回引けるではないかということにもなるので、やりすぎてもいけませんが、必要にして十分な見直しと

いうそれぞれのファインチューニングをしていかなければいけないだろうとは思います。

ただ、質問の発端にあった税率の格差そのも のはファインチューニングもへちまもなく. 格 差はそのままですので、どうしても「法人成 り」というのは起こってしまうのです。BEPS の議論もそうですが、それが起こったときに、 不当なという言い方は変ですが、過剰なうまみ が起こらないようにするということでもあるか と思いますので、「法人成り」そのものがいけ ないということではなくて、「法人成り」して、 おいしすぎてはいけない、或いは個人が不利で ありすぎてもいけないのだと思います。極力そ このイコールフッティングを図っていくという ことだと思います。それは留保金課税だったり. 給与所得控除だったり、その他の中小特例も含 めて、いろいろ見直していかなければいけない のだと思います。

[軽減税率について]

ヨーロッパ型がアプリオリに正しいかというと、事業者負担を強いているのもいかがなものかという点はあります。役人が汗をかいてフードスタンプか何かを配ればいいというのもあって、先生も先ほど給付の方がいいのではないかとおっしゃっていただいたのは、まさにそういう意見もあります。

ただ、買った都度のお得感がないと駄目ということです。そうすると、ヨーロッパ型の事業者の方に負担をお願いするか。それを避けようとすると、財務省案はあれですけれど、例えば小売段階軽減とか、何がしか事業者に手間暇をかけないアクロバティックなやり方を考えられるかどうかという議論になってくるのです。給付が駄目だとすると、そういう議論になってくるのかなと思います。

[中小企業の定義と税制上の取り扱いについて]

中小企業の話は先ほども少し申しましたが.

これも政府税調でも、党の方でも定義として資本金1億円というのがあって、その一本足打法で本当にいいのか。もうちょっとストックベース、それは純資産なのか、何なのかわかりませんが、何がしかと副次的な見方をすると、こっちの見方ではそうなってしまっている業種もあるけれど、こっちで見たらそうはならないとか、幾つか複眼的に見ていくようなことをやると変わってくるのだと思うのです。他の国の例もよく見ながら、単純に一本足打法というやや正直者がばかを見るみたいなことになっても良くないので、そこは研究をしていかなければいけないと思います。

それと定義の問題と併せて、先ほども申しましたが、中小の特例というのも先進国では抜群に格段に優遇されている国なので、そういう定義の問題と課税のあり方の問題と両方を見直していかなければいけないのだと思います。ただ、言うは易しで、課税の見直しの方は相当難儀いたしますが、やはり他にはこのような国はないので、時間はかかるかもしれませんが、見直しはできるところはやっていかないといけないのだと思います。

〔税の減免について〕

租特についてご指摘がありました。民主党政権時に租特透明化法ができて、租特を誰がどれだけ利用しているか見せろというのがあって法律ができました。ただ、誰がどれだけ使っているかという固有名詞は出さないことになっています。小話程度かもしれませんが、歳出の補助金ですと、誰に幾らお渡ししたか、箇所付けとか、全部それを公表することになっています。補助金の世界はそういう政府の意思を持って血税を誰かにお渡しするということです。従って、それはきちんとオープンにしないといけないということです。

ところが、税の世界は法律に書いてある利用 資格をクリアしている人であれば、その減税は 受けられるということになるのです。それは予 算を措置する世界とは違って、利用できる人は 誰でも利用できるので、利用しているまでだ、 という整理になっているものですから、誰が幾 ら利用したかをオープンにする筋合いではない という話になって、結局固有名詞は出さないと いう形になったのです。歳出の開示のあり方と 税の減税の利用実態の開示のあり方にちょっと 意味合いが違うというところはあるのだと思い ます。

ただ、どうなっていてもいいのかという話ではないと思うのです。租特透明化法だと、ごくわずかな人が非常に巨額の利用をしているとか、そういう偏りであるとか、利用者数とかは見えるようになっているので、そういったことはきちんとわれわれも見ていって、あの会社だけがずっと使っていてのいいのかというようなところは見直していかなければいけないのだと思います。

[所得税改革について]

所得税の見直しをするに当たって、政策イシューによっては租税特別措置的なというか、政 策誘導的なこともものによってはやっていかなければいけないというのもご指摘のとおりだと 思います。恐らく政府税調でも「これは社会をこういうふうに誘導していくべきだ」というような議論もものによってはなされるのだと思います。

おっしゃるように、所得控除だけではなくて、恐らく税額控除という議論にもなっていくと思います。どこまで広がるかわかりませんが、38万円という水準自体について、「それは最低生活費というのとは違いますよね」という議論も確か前回も出ていました。そのあたりも課税最低限のあり方というか、或いは基礎控除のそもそもの意味とかいうところに立ち返って量的に、或いは税額控除か、ゼロ税率かという質的な意味も含めて研究をしていくのだと思います。

〔法人税改革について〕

繰越欠損控除が、確かに資本への課税にもなっているという面があることは承知しておりますし、そういう指摘がオフィシャルになされているのも事実です。一方で、租税回避のためにいろいろなことをやっている例があるような報道があることも承知しております。

確かにそれを食い止めるような措置を立法で やるべきという、本当にそういう租税回避が起 こるべくして起こっているのであれば、制度と しての脱漏があるということではいけないので、 そこはよく勉強して考えていかなければいけな いと思います。

(林) ご丁寧に答えていただきありがとうございました。両先生からは重ねて質問というところもあるかと思いますが、時間のこともありますので、総務省の審議官でいらっしゃる時澤さんから資料「地方財政・地方税制の現状と課題」に基づいてご説明を頂きたいと思います。よろしくお願いします。

Ⅲ. 地方財政・地方税制の現状と課題

(時澤) 総務省の時澤と申します。よろしくお願いします。この夏の異動で地方税務担当になりました。それまでにやったことはなかったのですけれども、実は直前は地方自治制度とか、住民基本台帳とか、マイナンバーとか、いわゆる大阪都構想の担当をしておりました。ベテランの矢野さんと違って、きちんと皆様方にご説明できるかわかりませんけれども、簡潔に地方の現状、そして、課題について説明させていただきたいと思います。



総論:地方税財政の現状

まず資料②を見ていただきますと、これは上が国の赤字、下が地方財政の財源不足の状況です。地方財政といいますのは国の財政の影響を受けますし、税収構造も似ておりますので、構造的には同じ傾向をたどっております。

1つ特徴的なのを見ていただきたいと思います。地方の借金の残高,長期債務が200兆円で、国が800兆円で、合わせて1,000兆円ということです。国の方に比べると地方の方がまだまだ低いのではないかという意見もあるかもしれませんけれども、地方公共団体がGDPの40%に相当する長期債務を抱えている国はないということでございまして、これは深刻な状況です。

特に資料・を見ていただきたいと思います。 これは長期債務の中に幾つか質があります。国 で言うインフラの整備に充てられる借金、建設 国債に当たる部分です。それから、一番下に書 いてあります国の赤字国債の部分です。赤字の 地方債というのも50兆円に及んでおります。赤 字国債なり、赤字地方債をどう見るかというの は議論があるかと思いますけれども、特に地方 の場合には経済政策、金融政策という手段を持 っておりませんので、国よりもより抑制的でな ければならないものが既に50兆円に達している という現状をどうしていくかというのが大きな 課題になっております。これは平成13年度に入 った制度でありまして、当時、私が担当していたのですけれども、臨時財政対策債ということで、臨時的にやるのだという色彩で入れたものですが、これがずるずると来ているということです。

なぜこれができたかといいますと、 当時は交 付税の特別会計でまとめて国が借金をして、後 から地方の方は交付税で調整していくというこ とだったのですけれども、財投改革で特会借入 ができなくなるということ、それから、まとめ て国が借金をすると、地方の方で実際は自分た ちの借金なのだけれども、それが自分たちの負 担感とか、責任関係が不明確になってわからな いということで、責任、或いは負担の明確化と いうことで、こういったことを入れました。そ の背景には当然歳出についての財政規律をここ できちんと個々の団体にも考えていただこうと いう趣旨があったわけですけれども、こういっ た状況の中で50兆円にも膨らんできているとい うことです。地方からもいいかげんにしてほし いというような声がありますので、ここをどう いうふうに解決していくかというのが1つの課 題となっております。

それから、先ほどプライマリーバランスの話 もありましたけれども、地方財政としても歳入 の確保、それから、歳出の削減ということをど うやっていくかというのが大きな課題です。

そうした中で地方財政の特徴をちょっと見ていただきたいと思いますので、資料 のを開いていただきたいと思います。これは地方財政計画ベースの歳出の推移です。公共事業等の投資的経費がかなり減ってきておりますが、減ってきておりますが、立とです。こういった努力をしておりますけれども、逆に一般行政経費ということであり、今後団塊の世代が後期高齢者になる段階もありますので、さらに持続可能な財政を構築するためにどうしたらいいかということをきちんと考えていかなければならないと

いう状況です。

地方団体が取り組んできた状況というのも若干ご説明させていただきたいと思います。資料 ②ですが、地方もそれなりのいろいろ努力をしてきております。特に職員数を削ってきているというのが右の図を見ていただくとわかるかと思います。ただ、警察と消防は増加をしております。一般行政部門と教育部門で大きく削減をしております。教育というのは、生徒が減るのですけれども、30人学級とか、いろいろなことで定数改善していますので、一般行政部門ほどは減っていません。一番減っているのが一般行政部門で、平成6年と比べますと23%減です。

私もある県で人事担当をやっておりましたけれども、そのときに百何十名が退職するのに、新規採用が10名ということで、退職者不補充というような形で定数削減をやってきました。ただ、それは職員の年齢構成がいびつになりますので、そう長く続けられるものでもないですし、途中でいろいろなことをしないと、後でまた負担がかかってくるということですから、これはこれで限界があるということです。

ちなみに一般行政部門が減っていますが、一般行政部門の中でも防災部門が2.7倍、例えば児童相談所は1.6倍、福祉事務所が1.5倍ということで増えていますから、そうしますと、そういう災害対策とか、福祉関係以外のところを大きく減らしているというのが実態です。徴税に関わっている地方の職員も減ってきているという状況にあります。給与につきましては国に比べて大きくならないようにということで、基本的にラスパイレス指数が100を切っているということです。

合併ということも、市町村の行財政基盤の充実強化と並べて、1つの歳出削減の要因ではありました。資料®を見ますと3,200余りあったのが今は1,719です。この合併についてはさまざまな議論があります。合併をしたことによって専門職員が置けるようになって、サービス体制が充実した。或いは広域的なまちづくりがで

きるようになったという意見がある一方で、周 辺部の市町村の活気がなくなった。或いは住民 の声が届きにくくなった。住民サービスが低下 した。それから、旧市町村の伝統文化、歴史的 なものが喪失してしまったというのがあります。

そこで、総務省としてどういう方向で考えているかといいますと、合併については一区切りということで、国が主導的な役割を果たす合併というのは一段落です。ただし、自主的な合併はやってください。ただ、その自主的な合併にはそう多くは期待できないということで、総務省で推進しているのは広域的な連携をどんどんやっていってくださいということです。これからの人口減少社会において、特に市町村が基礎的な人的なサービスを持続可能的に提供していくためにはどうすればいいかということで、地方制度調査会というところで議論していただきました。

そこでの結論は、これからはそれぞれの市町 村がフルスペックでいろいろなことをやってい く時代ではない。それはあきらめましょうとい うことです。1つのキーワードが集約とネット ワークということです。いろいろなものを集約 化していき、そして、それをネットワーク化し ていくことによって効率的、そして、持続安定 的な行政サービスができるようにしましょう。 さらにそれに加えまして, 人口減少に資するよ うに、地方の拠点都市というのを充実させてい きましょう。その拠点都市を充実させながら, そこだけにではない、そこと周辺地域がいろい ろなものを集約化して、ネットワーク化して、 フルスペックではなくて、お互いに相互依存、 相互共同で考えていくような行政が今から求め られていくということです。そういう広域連携 を行うためのいわば国で言う条約のような緩や かな協定が結べる制度も自治法改正をして、連 携協約という手法を取り入れて作っております。

そこで、もう1つ申し上げますと、地方の拠点都市、地方の中核、要するに、20万人以上のところはそこが核になってください。そうでは

ない5万人のようなところもそれなりに頑張ってください。そこがないところの市町村というのは県が補完してください。都道府県の方がまだまだいろいろな専門職員がいます。小規模市町村になりますと、道路の設計者と維持管理の専門者はいません。福祉の専門者もいません。ただ、県にはいるでしょうということで、県の果たす役割としてそういう市町村の補完ということにも期待をしながら、トータルとして効率化も図りながら、全体的に安定的な行政サービスを提供していくということを推進しております。

そんな中で特に三大都市圏というところが合 併も進んでおりませんし、ライバル意識が強く て、お互いにいまだに協力しようというのがあ りません。そういったところは特に合併はしな くても、特に都市圏の方が田舎に比べて今から 高齢化が急速に進みます。それから、今まで持 っていた社会資本の更新が一気に来ます。とい うことで、お金がかかります。ですから、例え ば図書館とか、いろいろな施設の建て替えが出 てくるだろうということです。そういったとき に、先ほど言いましたフルスペックではなるか ら、お互いに利用し合うことによって全てを持 つことをやめましょうというような形で考えて くださいということです。

国でインフラ長寿化基本計画というのができましたけれども、地方においても公共施設等総合管理計画を作っていただいて、人口の将来像を推計予測した上で公共施設をどうしていくかというのを考えてください。特に広域的な連携も考えてやっていってくださいということを求めているところです。

これからが税の話に入るわけですけれども、 資料®が租税体系で、国税と地方税がそれぞれ 書いてあります。似たようなところもあると思 います。違うのは地方税の場合には応益性とい うことです。行政からサービスを受けたら、そ のサービスに応じて負担をしていただこうとい うことが応益性ということで、地方税を考える 上での1つのポイントになるのだろうと思って おります。

各論:平成28年度以降の税制改正に向け た主な課題

資料®は税制上の政策課題を取りまとめたもので、6月11日に高市総務大臣が経済財政諮問会議で説明した内容です。法人課税というのは国と一緒にやっていっているものですけれども、1つ地方独自の観点というのは偏在是正というのがあります。国は財布が1つですけど、地方公共団体はいろいろありますので、1カ所ばかりに税源が集中することについて対応を考えていかなければならないということで、偏在是正ということが今年も1つの大きな課題になっているということです。

消費税につきましては地方にとっても社会保障財源を支える重要な財源です。所得税につきましても国と歩調を合わせて考えていく部分があります。特に女性に活躍いただく、子育ての支援をしていただくということで、働き方の選択に対して中立的な税制ということは地方税も同じだと考えております。ただ、その場合、地方税であります個人住民税に関しまして全く同じということにはならないだろうと思います。個人住民税というのは地域の会費という性格がございますので、そういったことを考えながらも、全体に議論をしていかなければならないと考えております。

それから、個人住民税と並んで市町村の大事な財源といたしまして固定資産税があります。これは格差の固定化の防止なり、相続税を計算する場合も固定資産税の評価額を用いますので、固定資産税をどう捉えるかということは相続税にも影響を及ぼすものがありますので、資産価値に見合った課税を頂くということを基本にしつつ、財源の確保を図っていくということで考えていく必要があると思っております。

以降は個別の話に入りたいと思います。

1. 地方法人課税

地方法人課税は矢野審議官からも若干話があったと思います。資料②以降に書いてあります。資料②は先ほど見ていただいた図です。法人実効税率が31.33%まで下がりましたということで、これについては法人事業税の外形課税の拡大というのが大きく寄与しているということで説明があったと思います。

資料のにはその様子が書いてありまして、外 形標準課税、所得割が全体の4分の3、外形が 4分の1ということだったものが8分の3,8分 の4と引き上げるということになっているわけ です。

今後これをどうしていくのかということが資料でに書いてあります。下の方ですけれども、大法人向けの法人事業税の外形課税のさらなる拡大に向けてということで検討するということです。なお、その際、分割基準や資本割の課税標準のあり方について検討します。併せて、適用対象法人のあり方についても慎重に検討を行うということで、今の1億円を超える法人ということをどう考えるか。先ほども議論があったところですけれども、これについても慎重に検討を行うということとされているところです。

さらに資料を付けておりましたけれども、そもそも中小企業とは何ぞやということも大きな課題だと地方税の関係でも思っておりますので、その辺の検討も進めなければならない課題だと考えております。その上で地方法人課税の中で喫緊の課題として重要なのは先ほど申し上げました偏在の是正をし、安定的な税体系をどうやって作っていったらいいかということです。

資料❷は、地方税の中の税目ごとに税収がどう推移をしてきたかということが書いてあります。地方団体の場合、経常的にサービスをずっと提供していかなければならないという状況から、安定性が非常に重要だということになります。地方法人課税というのは景気に非常に左右されているという状況がおわかりになるかと思

います。

資料のは人口1人当たりの税収の指数です。 地方税の計を見てみますと2.6倍の格差があり ます。地方消費税は安定的で偏在がないと言わ れておりますが、これでも2倍の格差がありま す。地方法人二税は6.3倍という格差があると いうことですので、これの是正ということで取 り組んできているわけです。

資料

砂は消費税率が

8%に上がる

段階での図 ですが、消費税の税率が上がるということは、 地方消費税率も上がるというわけです。その際 に社会保障の制度の充実も図っておりますので. 制度の充実に伴います地方の負担も増えるわけ です。ただ、どの団体も社会保障の制度の負担 増よりも地方消費税収の方が若干増えるという ことです。それはそれで社会保障の財源として きちんと使っていただくということであればい いのですけれども、交付税の不交付団体の場合、 財源超過というのがございます。要は、財源が 超過している団体から見ますと、余ったお金の 上にまた余った部分が増えるということになり ますので、地方消費税収が増えて、社会保障の 充実経費もありますけれども、 その差額があり ますから、その範囲内でお金が足りない団体に 回していただきたいというのが偏在是正です。

資料②の一番下が8%段階に上げたときの図でありまして、さらに10%段階に上げるときにも同じようなことが生じますので、また同じようなことを検討しなければならないということが宿題となっております。

ただ、もう1つややこしいのがありまして、 偏在是正につきましては**資料**の一番下で、先 ほど言いましたように、10%段階でさらなる地 方交付税原資化を進めるということと地方法人 特別税・譲与税を廃止するとともに、現行制度 の効果等を踏まえまして、他の偏在是正措置を 講ずるということになります。

これを資料❸で簡単にご説明いたしますと, 平成15年を底に地方税収が回復してきまして, 平成20年度にやはり地方公共団体間の偏在とい うのが非常に大きく取り上げられました。そのときに暫定的な制度として設けられたのがこれであり、法人事業税の一部を国税化して、それを譲与税として再配分するということです。ただ、一番上に書いてありますように、この制度が偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の措置ということになっておりますので、地方消費税10%への引き上げのときにはこれを廃止するということです。廃止すればまた偏在が広がりますので、その新たな偏在是正をどうやっていくかということです。地方団体間の話ではありますけれども、私どもとしては大きな課題と考えているところです。

皆さん、テレビで見られたかもしれませんが、 先週か先々週に東京都知事が記者会見をして、 これが不合理だというようなことを訴えられて いたことも覚えていらっしゃる方もいらっしゃ るかもしれませんけれども、いろいろな方々の ご意見を聞きながら、最終的に解決していかな ければいけない課題だと考えております。

2. 車体課税

それから、もう1つのわれわれにとって大きな課題が車体課税です。資料®を見ていただきますと、車体課税は取得時の自動車取得税、それから、自動車税、軽自動車税、それから、国税としての自動車重量税とさまざまあるわけです。

資料のにはその税額の推移が書いてあります。ピーク時よりも6,000億円程度減収しておりますけれども、そんな中で少しでも財源を確保させていただきたいということです。或いはもう1つは登録車と軽自動車のバランスということもありましたので、この4月から購入されます軽自動車税につきましては7,200円が1万8,000円ということで、1.5倍に増やさせていただきましたけれども、それでもまだ差があるというような批判があるところです。

そうした中で、**資料**の一番上の26年度大綱を見ていただきたいと思います。自動車取得税

というものを消費税10%の引き上げに廃止をするということが大綱にうたわれておりますので、29年の4月に向けて廃止になります。その下に、その10%段階において自動車取得税のグリーン化機能を維持・強化する環境性能課税、環境性能割というものを導入するのだということになっておりますので、私どもは自動車取得税を廃止するに伴っての環境性能課税、環境性能割というのも制度設計をしているというところです。

29年の4月ですが、通常税法が通りますのは3月31日ですので、29年の3月に法律が通って、29年の4月から新たなものを取り入れるというのはなかなか難しいだろうということで、28年の改正で議論をさせていただきたいということで、いろいろな業界の方々も含めて意見交換をさせていただいている状況です。

3. 個人住民税

次にふるさと納税の**資料**です。これもご活用いただいている方もいらっしゃると思いますけれども、制度の拡充を図っておりまして、2,000円の負担で返ってくるという枠を2倍に増やしております。例えば8,000円だった方は1万6,000円ということです。

ただ、これにつきましては、返礼品等でいろいるなことが世の中を騒がしているかもしれません。ネットなんかも1つのホームページでいろいろな返礼品のサイトにつながっていくと、手続きもできるというようなこともできております。返礼品につきましては、地場産業の育成、或いはふるさとの宣伝に効果があるというようなこともありますが、やはり加熱しますと本来の趣旨を逸脱するということもあります。

私どもとしましては、資料のに書いてありますように、地方団体に適正な運用をお願いするということで通知を出しております。この中でも書いてありますが、例えば幾ら返しますよとか、返礼率幾らですよということはやめてくださいということです。といいますのは、1万円

の寄付をしたときにあらかじめ5,000円を返すと決められますと、寄付は1万円なのか,5,000円なのかということで疑義が生じるわけですから、そういったことはやめていただきたいということです。さらに通知でも明確にしておりますけれども、返礼品というのは一時所得ですということも明確にさせていただきました。

こういったことで、あまりむちゃなことは、 わかりましたということで考え直していただい ている自治体も結構出てきております。が、ま だまだ全部ではありませんけれども、いずれに しましても、私どもとしましては、これが健全 な形で育ってほしいということで、適正な運用 を引き続き地方にもお願いしていきたいと思っ ております。

4. 固定資産税

これは来年の課題ではないのですけれども、 昨年の議論の中で固定資産税の議論がありました。固定資産税はなかなか難しくて、いろいろ な評価があります。7割評価というのを実施して、なおかつ評価の差がありますから、負担調 整ということを講じてきたわけです。

資料®の商業地の状況ですけれども、6割から7割の間に既に99.5%入っているということです。下の方にありますように、6割に張り付いている、7割に張り付いているところで、評価額と税負担で逆転が生じているということで、これを解消しようということで議論させていただきましたが、増税ということにもなりますので、デフレ脱却という見通しのつかない中でここは難しいということで、引き続きの検討課題となったわけです。

5. ゴルフ場利用税

最後にゴルフ場利用税です。これは税額的には500億円程度の少ない税目ですけれども、ゴルフ場利用の方々に税負担をお願いしているということです。これをなぜご紹介したかという

と、毎年、毎年廃止圧力が強くなってきておりまして、今年もいろいろな方のところからこれはぜひ廃止だという議論になっています。特にゴルフがリオデジャネイロのオリンピックの種目に選ばれました。オリンピック種目に課税するなんてとんでもないという議論があります。

ただ、私どもとしましては、ここにありますように、ゴルフ場の周辺は取付道路をやったり、環境基準の調査をやったりといろいろな行政需要もあります。私はゴルフをやらないので、言わないのですけれども、そもそも昼間にビールを飲むのがスポーツなのかというふうな極端なことを言う方々もいらっしゃいますが、それは置いておきまして、地方団体にとって、小さい団体に大きな税収になっているところもありますから、そういった貴重な財源であるということは変わりないということで、これも厳しい中ではありますけれども、今後議論がなされていく課題だと考えております。

簡単ですけれども、私の方からの説明は以上 にさせていただきたいと思います。

(林) ありがとうございました。そうしましたら、前半と同様に上村先生の方からコメントを頂きたいと思います。

Ⅳ. 地方財政・地方税制について の意見

(上村) 関西学院の上村です。地方財政においても財政再建が非常に大事なポイントになっているかと思います。ただ、大事なことは、地方財政が地域経済に与える影響は相当大きいわけです。だから、単純に歳出抑制をしていくと、地域が疲弊してしまうということです。逆に言うと、今は地方創生と言われているので、かなり工夫をしながら歳出抑制をかけないといけないと思っています。

〔行政改革のあり方〕

これはコメントですけれども、地域に所得を 落として、その地域に技術とか、ノウハウを蓄 積するような形での歳出の組み方、組み直しの 方をかなりやらなければいけないと思っていま す。特に先ほど報告にありましたが、地方公務 員数の削減というのは図にあるように非常に進 んでおりますし、それはそれで量としては非常 にいいことだと思います。ただ. 最適な行政組 織になっているかどうかというところの方が本 質的な議論です。公務員が住民の満足度を高め るために働くことができるような組織とはどう いうようなものなのかというところが本質的な ところではないかと思っていますので、今後の 地方の行革というのは歳出抑制一本やりではな く、質の転換をいかに図るかというところが重 要なのかなと思いました。

〔休眠ストックを流動化させる税制の構築〕

税に関する質問の1つ目ですけれども、まず考え方として、今は人口構成が高齢化していっているわけです。もう1つは人口減少しているということです。休眠状態にあるストックが相当増えています。具体的に言うと、空き家とか、耕作放棄地とか、森林とか、そういうものです。これに対する税に流動化させるような政策パッケージが本来必要なのではないかと思います。そういうことについていかかでしょうかということです。

[地方法人課税の整理統合について]

2つ目ですが、地方税の税制の作り方というのは基本的に公共サービスの受益に応じた負担をするという応益課税になっているわけですが、地方法人課税を見ると、応益課税であるというような根拠を持っている税制が結構たくさんあるのではないかと思っています。例えば法人住民税の均等割とか、法人税割もそうだし、事業税の所得割、付加価値割、資本割、事業所税とか、いろいろな税目があるわけですが、これは

全て応益課税がどうも根拠になっているような 感じです。

では、どの部分の受益に対して課税しているのかという整理統合があまりできていないのではないかというような印象を持っています。要は、あまりにもたくさんの税金を法人に対して課税していて、整理ができていないというようなイメージを持っているので、こういうところで整理統合していくことが今後の簡素化という意味でも必要なのではないかと思っています。この2点だけが質問です。

[地方創生時代における行政運営のあり方]

最後にコメントですが、先ほど報告を聞いて 思ったことです。車体課税は結構大事です。自 動車取得税は廃止するということは政治方針で 決まっていますけれども、今後環境性能課税を 入れていくということなのですが、環境性能課 税をどう入れるかというところは取得段階に入 れるというのが極めて大事になっています。こ れはコメントなので、質問ではありません。

取得段階というのがなぜ大事なのかというと、環境性能を高める税制というのは取得段階に入れると一番効くのです。そういうことは今までの経緯でわかっているので、この取得段階にどうやって入れるのかというところが極めて大事なポイントだということを強調させていただきたいと思います。以上です。

(林) ありがとうございます。ストックの面と法人課税に関してご質問がありました。引き続いて、酒井先生の方からコメントをお願いします。

(酒井) 酒井です。よろしくお願いします。 地方税制改革についてご説明ありがとうござい ました。私からは先ほどと同じくコメントを2 点申し上げたいと思います。



[外形標準課稅]

第1点目ですけれども、資料②以降になります。外形標準課税についてです。この点の地方税と法人税の関わるところについてコメントをさせていただきます。事業税の外形標準課税の拡充傾向というのは、その沿革の中では適正化と捉えられるべきであると考えますが、いわゆる赤字法人への課税問題については配慮が必要と考えています。また、その外形標準課税の拡充という方向性の中で法人税法上の損金算入項目としての事業税の金額が増大してくるということです。

そうすると、法人税の税収のダウンということになりますから、そこでは法人税法上の事業税の損金不算入の議論が出てくるかと思います。理論的には事業税の応益税としての性格、そして、外形標準課税による強化の傾向も応益税といった話を背景にしていることを考えますと、法人税法上事業税の損金不算入の提案は妥当性を持ちにくいと考えています。その点は慎重になされなければならないと考えています。

〔ふるさと納税〕

2点目はふるさと納税についてです。この税制については高額な寄付が可能となる裕福な者ほど大きな利益を得るのではないかといった公平性の観点、それから、地方税の負担分任の原則からの議論はどうなっているのかということが指摘されているかと思います。過去に名古屋の高橋教授は「逆進的な税の還付制度」だという評価もされているところです。ただ、先ほど地方創生の話などを聞いてみますと、なかなか難しい問題かなと考えています。

今回の改正では、ワンストップ特例の創設がありましたが、低所得者も簡単にふるさと納税に参加できる仕組みとなっていて、より多くの人が納税制度を考えてみるとか、納税者としての意識の向上という意味で一定の評価を得ているところだと考えています。

簡単ではございますが、私からのコメントは 以上です。ありがとうございました。

(林) ありがとうございます。あらためて時

澤さんに、法人関係に関してお二方から、応益性との観点とか、法人税での損金算入の話も含めてですけれども、そのあたりが共通している議論かなと思います。

よろしくお願いします。

〔行政改革のあり方〕

(時澤) まず歳出カットだけではなくて、コメントだったかもしれませんけれども、これもそのとおりでございまして、削るだけではなかなか地方というのは活性化していかないということです。どうやって有効にお金を使っていくかというのも大事な観点だと思います。調査をしてもそうですけれども、身近なところで公共事業、公共調達についてもお金を地域で使っていただくという観点も大事でありまして、WTOの案件ではないものにつきましては、一定のものについては競争参加資格の地域要件が活用できるとか、或いは総合評価でいろいろな貢献度、精通度とかというような加点とかできるというのがあります。そういったものを活用していただくことです。

それから、公共事業、公共調達につきましては、自民党が政権に復帰してから、いろいろな地域の公共事業をどうしていくのか。特に後継者をどう育成していくのかということからさまざまな議論がされました。そんな中で労務単価を引き上げるというようなこともありました。それ以外に制度的には例えばいろいろな地域の工夫をもっとやってくれということです。例えば昨年公共工事の品質確保の促進に関する法律の一部が変わりまして、要は、地域の実情に下で、複数年度にわたる工事とか、複数の工事を一括で発注できるというような方式もできましたので、そういったものを活用していただきながら適切にやっていただくということも1つ大事なのかなと思います。

それから、組織につきましても、人をどんど ん削っていって、特に小規模市町村になればな るほど、一人がいろいろなことを兼務しているということがあります。これについては事務局を共同設置するとかという制度もありますし、先ほど言いましたように、いろいろな役割分担で、例えばこれは県にお願いするのだというような事務の代替執行というのもできます。市長名で県の職員が仕事をするという制度も作りましたので、そういったいろいろな補完の制度とか、共同でやるとかというようなことで、少ない人員をいかに効率的に、そして、持続可能にサービス体制を作っていくかということは大事な観点ですので、そういうのをいろいろ活用していただきたいと思います。

〔休眠ストックを流動化させる税制の構築〕

休眠ストックの流動化ということはちょっと 難しい面がありまして、固定資産税は資産の保 有と市町村の行政サービスの間の受益の関係に 注目して課される税でありますので、その資産 の保有の継続を前提としているというのがあり まして、固定資産を動かすことによって保有の 継続を困難とさせるような、いわば追い出し税 的な性格は極力避けるということが基本になっ ております。従いまして、税制の中にこういっ たことを織り込むということを慎重に考えつつ も、政策パッケージ全体の中でどう議論してい くかというのは大きな課題ではないかなと思い ます。

空き家は特例を廃止したということで効果が 出ているということです。耕作放棄地の話がい ろいろ出ていますが、あれはそういう要求が出 ていて、今それについて議論しているという最 中です。

[地方法人課税の整理統合について]

これも非常に難しい話です。経済界の方から は国税に一本化してくれとよく言われます。要 するに、減税してくれということではなくて、 国税にまとめてもらった後は国税にするなり、 いろいろなことでやってくれというような要望 も出ています。

ただ、それについて私どもがどう考えているかというと、それぞれの応益性の部分とかをどう考えるかという細かい点はありますが、大きく言って、会費的な部分とか、事業に着目した部分とか、それぞれの税の性格が異なるでしょう。その中で法人事業税は外形化を進めながら、それから、法人住民税の法人税割については交付税原資化するというようなことも踏まえつつ、将来的にはそういう簡素化という観点も非常に大事だと思っていますので、そこは踏まえつつ、当面の課題は今言いました2つの方向で進めていくのかなと思います。ただ、おっしゃることはいろいろなところからも出ているということですので、私どもも課題として認識しているところです。

[外形標準課税について]

それから、外形の話です。外形を広げたときにはやはり影響力というのもあります。赤字のところが外形は課税ということがありますので、大法人の中でも比較的事業規模の小さな法人につきましては、外形標準の拡大によって負担増となる部分を例えば2分の1に抑えるとか、時限措置ではありますけれども、そういった特例措置も導入しつつ、制度の導入を図っているというところです。

それから、事業税の損金算入につきましては、これは税調でも議論がありますけれども、税の性格上は損金算入が自然という認識を示した上で問題意識を提示しているわけですので、基本的な考え方は税の性格上損金算入が自然というようなことかなと思います。ただ、それを踏まえつつも議論するということだと思います。

〔ふるさと納税について〕

それから、ふるさと納税につきましては、確かに負担分任の原則からどうなのかなと思います。先ほどもありましたが、これは所得が高い人ほど使えるわけです。所得の2割を限度にしていますということですから、ある意味逆進的

といいますか、公平性の観点から問題ではないかという指摘もありますが、基本的には特例控除となりますのは、所得割の2割が限度です。従って、8割はきちんと住所地の市町村に納付されるということになっておりますの。ある意味2倍にしましたけれども、本来の所在地への納付を基本にということをきちんと捉えた上でなるべく流動化ということで2倍に引き上げたということです。その辺はバランスを取って行ったということです。

おわりに

(林) ありがとうございました。まだまだ議論はあると思いますし、もう一回再質問等々もお聞きしたいところではあるのですけれども、予定しておりました時間が参りました。日本全体のパイが増えていく中で、そしてそれぞれのパイが増えていって、その増えた分の中からみんなで税金で負担するということであれば、多少のことはみんな目をつぶってということになるのかもしれませんが、特に今はそういう状況にはありません。ですから、税負担をどう分け合うかということを原理原則のところに立ち返って考えなければいけないということなのだろうと思います。

その意味でそれぞれの税制にいろいろな目的があります。議論の途中でも経済活性化の話なのか、格差の対応なのかというような話がありましたけれども、税制を何か変えるときにはどれを目的に変えるのかということを明確に示していかないと、こっちの目標で見るとおかしいという批判は幾らでも出せる話なのだろうと思います。そういった問題に税制が直面していて、二人の審議官の方はまさにそこの最前線で両方からの、或いは三方、四方からの要望も聞かれながら尽力されていることだと思います。今後ともしっかり税制の改革に向けて励んでいただきたいと思います。

本日は、時間を少し超えましたけれども、長 す。4名の登壇者の皆さん、本当にどうもあり 時間にわたってありがとうございました。非常 に有意義な討論会になったと私も思っておりま どうもありがとうございました。

がとうございました。ご参加いただいた皆さん、

財政・税制関係資料

財務省主税局

目 次

経済・財政再生計画, 税収

(資料①)	「経済・財政再生計画」のポイント①3
(資料②)	「経済・財政再生計画」のポイント②3
(資料③)	「中長期の経済財政に関する試算」(中長期試算) の概要4
(資料④)	一般会計税収(27年7月内閣府・中長期試算を含む)4
(資料⑤)	26年度決算税収について
	税収の「伸び」について(イメージ)
(資料⑦)	税制の構造変化と税収弾性値6
(,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,	税収弾性値について6
(資料⑨)	一般会計税収の推移7
税制の構造	造改革
(資料⑩)	経済財政運営と改革の基本方針2015
	(平成27年6月30日閣議決定) (抄) ①7
(資料①)	経済財政運営と改革の基本方針2015
	(平成27年6月30日閣議決定)(抄)②8
(資料12)	最近の税制改正について(主な改正事項)
	- デフレ脱却・経済再生と財政健全化の両立8
	これまでの税制改革の取組と今後の課題(税目別)9
	経済社会の構造変化 I (マクロ面での変化①~人口構造の変動~) 9
	経済社会の構造変化 I (マクロ面での変化②〜経済循環の変化〜)10
(資料16)	経済社会の構造変化Ⅱ
(M. M. O.)	(ミクロ面での変化①~若い世代をとりまく環境 その1~)10
(資料(17))	経済社会の構造変化Ⅱ
(South and)	(ミクロ面での変化②~若い世代をとりまく環境 その2~)11
(資料(8))	経済社会の構造変化Ⅲ
()/z vlot ((a) \	(ミクロ面での変化③~家族・働き方の多様化~)11
(資料(19))	経済社会の構造変化IV (ミクロ面での変化④〜世代間・世代内の経済力〜)12
(次料面)	(ミグロ面での変化を)~ 世代间・世代内の程符刀~)
	在得任云の構造変化を暗まえたインノリケーション 12 所得税の課税ベースと諸控除
	- 1) 「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする
(貝付留)	- 1)「働き力の選択に対して中立的な税制の構築をはしめこする 個人所得課税改革に関する論点整理(第一次レポート)」の概要13
(咨判99).	- 2) 「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする
(A1169	個人所得課税改革に関する論占整理(第一次レポート)」の概要14

法人税について

(資料23)	法人税改革(与党税制改正大綱(26年12月30日)のポイント)14
(資料型)	経済の好循環の確立に向けた取組み15
(資料25)	与党税制改正大綱(26年12月30日)に示された法人実効税率引下げ
	の道筋(イメージ)
(資料26)	与党税制改正大綱(26年12月30日)に示された法人税改革の枠組み
	(イメージ)
(資料27)	欠損金繰越控除の見直し①・・・・・・16
(資料28)	欠損金繰越控除の見直し②(収益改善のインセンティブ)17
	受取配当等益金不算入の見直し17
	法人事業税の外形標準課税の拡大①・・・・・18
(資料③1)	法人事業税の外形標準課税の拡大②(配慮措置)・・・・・・18
(資料③2)	法人事業税の外形標準課税の拡大③(稼ぐ力へのインセンティブの向上)19
	研究開発税制 (総額型) (27年度税制改正)19
(資料到)	法人税改革における賃上げへの配慮・・・・・20
消費税につ	いて
	いて 平成26年度税制改正大綱(抄)20
(資料35)	
(資料35) (資料36)	平成26年度税制改正大綱(抄)20
(資料35) (資料36)	平成26年度税制改正大綱(抄) 20 平成27年度税制改正大綱(抄) 21
(資料35) (資料36) (資料37)	平成26年度税制改正大綱(抄)20平成27年度税制改正大綱(抄)21各制度試案の比較(平成27年5月27日 第3回 消費税軽減税率制度検
(資料35) (資料36) (資料37)	平成26年度税制改正大綱(抄) 20 平成27年度税制改正大綱(抄) 21 各制度試案の比較(平成27年5月27日 第3回 消費税軽減税率制度検討委員会 資料) 21
(資料35) (資料36) (資料37) (資料38)	平成26年度税制改正大綱(抄)20平成27年度税制改正大綱(抄)21各制度試案の比較(平成27年5月27日 第3回 消費税軽減税率制度検討委員会 資料)21軽減税率制度の課題(平成27年5月27日 第3回 消費税軽減税率制度
(資料35) (資料36) (資料37) (資料38) (資料39)	平成26年度税制改正大綱(抄)20平成27年度税制改正大綱(抄)21各制度試案の比較(平成27年5月27日 第3回 消費税軽減税率制度検討委員会 資料)21軽減税率制度の課題(平成27年5月27日 第3回 消費税軽減税率制度検討委員会 野田会長資料)22
(資料35) (資料36) (資料37) (資料38) (資料39) (資料40)	平成26年度税制改正大綱(抄)20平成27年度税制改正大綱(抄)21各制度試案の比較(平成27年5月27日 第3回 消費税軽減税率制度検討委員会 資料)21軽減税率制度の課題(平成27年5月27日 第3回 消費税軽減税率制度検討委員会 野田会長資料)22「軽減税率制度」の基本的特質と課題22
(資料35) (資料36) (資料37) (資料38) (資料39) (資料40) (資料40)	平成26年度税制改正大綱(抄)20平成27年度税制改正大綱(抄)21各制度試案の比較(平成27年5月27日 第3回 消費税軽減税率制度検討委員会 資料)21軽減税率制度の課題(平成27年5月27日 第3回 消費税軽減税率制度検討委員会 野田会長資料)22「軽減税率制度」の基本的特質と課題22「日本型軽減税率制度」(案)について(概要)~「還付ポイント制度」~ …23
(資料35) (資料36) (資料37) (資料38) (資料49) (資料40) (資料40) (資料42)	平成26年度税制改正大綱(抄)20平成27年度税制改正大綱(抄)21各制度試案の比較(平成27年5月27日 第3回 消費税軽減税率制度検討委員会 資料)21軽減税率制度の課題(平成27年5月27日 第3回 消費税軽減税率制度検討委員会 野田会長資料)22「軽減税率制度」の基本的特質と課題22「日本型軽減税率制度」(案)について(概要)~「還付ポイント制度」~ …23「日本型軽減税率制度」(案)の流れ(イメージ)23

「経済・財政再生計画」のポイント①

※経済財政運営と改革の基本方針2015 (平成27年6月30日閣議決定)

政府はもとより広く国民全体が参画する社会改革として、「経済・財政一体改革」を断行すること、 具体的には

- ①「デフレ脱却・経済再生」
- ②「歳出改革」
- ③「歳入改革」
- の3本柱の改革を一体として推進し、安倍内閣のこれまでの取組を強化することが必要。

財政健全化目標

- ▶ 「経済・財政一体改革」を推進することにより、経済再生を進めるとともに、2020 年度の財政健全化目標を堅持する。
- ▶ 具体的には、2020 年度PB黒字化を実現することとし、そのため、PB赤字の対GDP比を縮小していく。 また、債務残高の対GDP比を中長期的に着実に引き下げていく。

中間評価

計画の中間時点(2018 年度)において、目標に向けた進捗状況を評価する。
 (メルクマール: 2018 年度(平成30 年度)のPB赤字の対GDP比▲1%程度)
 第三の矢 「安心につながる社会保障」
 第三の矢 「安心につながる社会保障」

「新・三本の矢」(平成27年9月24日記者会見) > 第一の矢 「希望を生み出す強い経済」 > 第二の矢 「夢をつむぐ子育て支援」 > 第三の矢 「安心につながる社会保障」

歳出改革、歳入改革それぞれの進捗状況、KPIの達成度等を評価し、必要な場合は、デフレ脱却・経済再生を堅持する中で、歳出、歳入の追加措置等を検討し、2020年度(平成32年度)の財政健全化目標を実現する。

歳出改革の基本的考え方

▶ 歳出全般にわたり、安倍内閣のこれまでの取組を強化し、聖域なく徹底した見直しを進める。国の一般歳出については、安倍内閣のこれまでの取組を基調として、社会保障の高齢化による増加分を除き、人口減少や賃金・物価動向等を踏まえつつ、増加を前提とせず歳出改革に取り組む。

(国の一般歳出の水準の目安については、安倍内閣のこれまでの3年間では一般歳出の総額の実質的な増加が 1.6兆円程度となっていること、経済・物価動向等を踏まえ、その基調を2018年度まで継続させていくこととする。)

※27年10月6日講演資料

(資料2)

「経済・財政再生計画」のポイント②

※経済財政運営と改革の基本方針2015 (平成27年6月30日閣議決定)

歳入改革の基本的考え方

(其本的書き古

人口動態、世帯構成、働き方・稼ぎ方など、経済社会の構造が大きく変化する中、持続的な経済成長を維持・促進するとともに、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する観点から、税体系全般にわたるオーバーホールを進める。その中で、将来の成長の担い手である若い世代に光を当てることはり経済成長の社会基盤を再構築する。特に、i)夫婦共働きで子育てをする世帯にとっても、働き方に中立的で、安心して子育でできる、ii)格差が固定化せず、若者が意欲をもって働くことができ、持続的成長を担える社会の実現を目指す。

このため、以下の基本方針を踏まえ、具体的な制度設計について速やかに検討に着手し、税制の見直しを計画期間中、できるだけ早期に行う。その際、**今後の改革の中心となる個人所得課税については、税収中立の考え方を基本として、総合的かつ一体的に税負担構造の見直しを行う**。

(改革の基本方針)

- i)成長志向の法人税改革
 - ・現在進めている成長志向の法人税改革をできるだけ早期に完了する。
- ii)低所得若年層·子育て世代の活力維持と格差の固定化防止のための見直し
 - 年齢ではなく経済力を重視する一方、成長の担い手である若い世代を含む低所得層に対しては、社会保障給付制度との整合性を勘案しつつ総合的な取組の中で、勤労意欲を高め、安心して結婚し子どもを産み育てることができる生活基盤の確保を後押しする観点から税負担構造及び社会保険の負担・適用構造の見直しを進める。
- iii) 働き方・稼ぎ方への中立性・公平性の確保
 - 女性の活躍推進・子ども子育て支援の観点等を踏まえつつ、多様化する働き方等への中立性・公平性をより高めるため、 早期に取り組む。
- iv)世代間・世代内の公平の確保等
 - ・年齢ではなく所得や資産などの経済力を重視しつつ、世代間・世代内の公平を確保する。
 - 資産格差が次世代における子女教育などの機会格差につながることを避ける必要があること、また、老後扶養の社会化が相当程度
 進展している実態の中で遺産の社会還元といった観点が重要となっていること等を踏まえた見直しを行う。
- v) 地域間の税源の偏在是正
- 地方が自らの責任で地方創生に取り組むためには税財源が必要との考えの下、引き続き税源の偏在性が小さく税収が 安定的な地方税体系を構築する。

(資料③)

「中長期の経済財政に関する試算」(中長期試算)の概要 ※ 平成27年7月22日 経済財政諮問会議提出(内閣府) 経済・財政面における主要な想定 〇 経済シナリオ 「経済再生ケー -ス」:中長期的に名目3%以上、実質2%以上の成長率(2016~2023年度平均で名目3.5% 実質2.0%)。 ・「ベースラインケース」: 足元の潜在成長率並みで将来にわたって推移し、名目1%台半ば、実質1%弱の成長率(2016~2023年度平均で 名目1.6%、実質0.9%)。 2017(平成29)年度以降:社会保障歳出は高齢化要因等で増加、それ以外の一般歳出は物価上昇率並に増加することを想定。 (2016(平成29)年度は、(中級前年会長第上時時の長期、) 試算結果のポイント O 2015(平成27)年度の国・地方PB対GDP比は、▲3.0%の赤字であり、国・地方PB赤字対GDP比半減目標(▲3.3%)は達成見込み。 ○ 2020(平成32)年度の国・地方PBは、「経済再生ケース」では、国・地方PBは▲6.2兆円(対GDP比▲1.0%)の赤字、 「ベースラインケース」では、国・地方PBは<u>▲11.9兆円(対GDP比▲2.2%)の赤字</u>。 <国・地方の基礎的財政収支(対GDP比)> <国・地方の財政収支(対GDP比)> <公債等残高(対GDP比)> (対GDP比、%) (対GDP比、%) (対GDP比、%) 安定的に引下げ 「経済再生ケース」(2015年7月) 「経済再生ケース」 ······· 「経済再生ケース」(2015年2月) 「ベースラインク 「ベースラインケース」(2015年7月) 比半減目標 ------ 「ベースラインケース」(2015年2月) ▲ 3.7▲ 3.7_▲ 3.8 A 5.0 一「経済再生ケース」(2015年7月) 192.7 9.1 186.6 184.2 181.8 179.8 178.1「経済再生ケース」(2015年2月) A 6.0 — 「ベースラインケース」(2015年7月) ……「ベースラインケース」(2015年2月) ◎ 財政健全化目標

(資料(4))



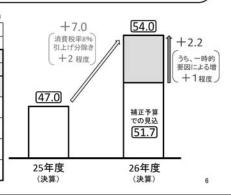
(資料(5))

26年度決算税収について

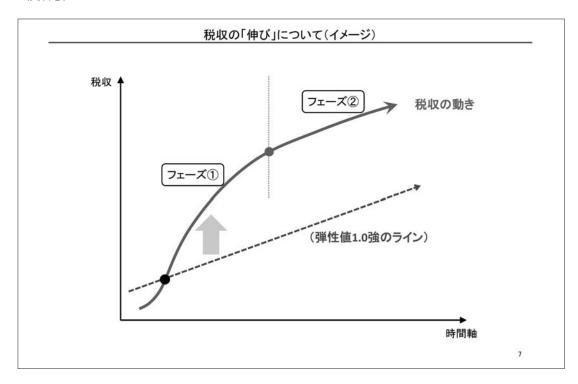
- 26年度決算税収54.0兆円は、補正予算での見込(51.7兆円)と比べ+2.2兆円の増加。
 - ・ 所得税: +1.0兆円の増加(配当所得の増加、株式譲渡益の増加等)
 - ・ 法人税: +0.5兆円の増加(うち日銀による法人税納付分+0.2兆円。これを除くと+0.3兆円。)
- このうち、26年度限りの一時的要因による増は+1兆円程度。こうした部分は、今後の税収増には寄与しないことに留意。
- 26年度決算税収は、前年度の25年度決算税収との比較では、+7兆円程度の増加。消費税率8%引上げによる増収が+5兆円程度あり、これを除くと+2兆円程度。

	25年度	
	決算額	
	(①)	
一般会計分計	47.0	
所得税	15.5	
法人税	10.5	
消費税	10.8	
その他	10.1	

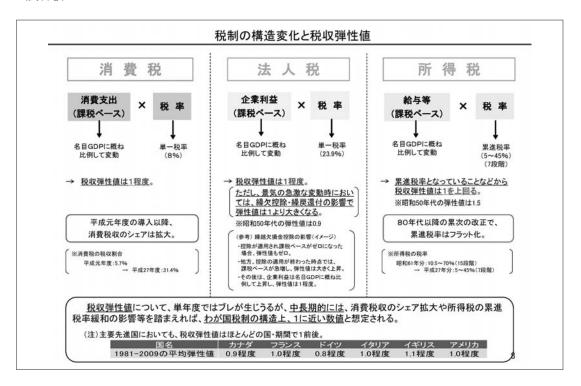
			(兆円)		
26年度					
補正予算	決算額				
での見込		対補正	対25決算		
(2)	(3)	(3-2)	(3-1)		
51.7	54.0	+2.2	+7.0		
15.8	16.8	+1.0	+1.3		
10.5	11.0	+0.5	+0.5		
15.3	16.0	+0.7	+5.2		
10.1	10.1	+0.1	+0.0		



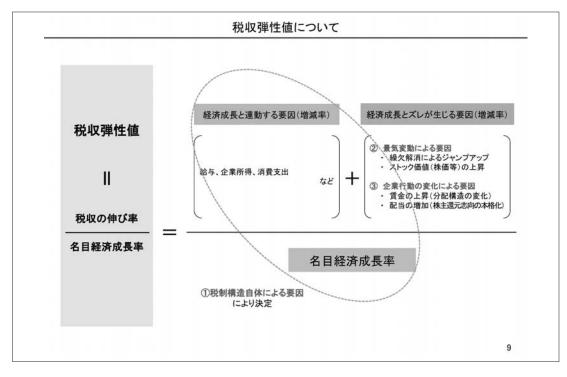
(資料⑥)



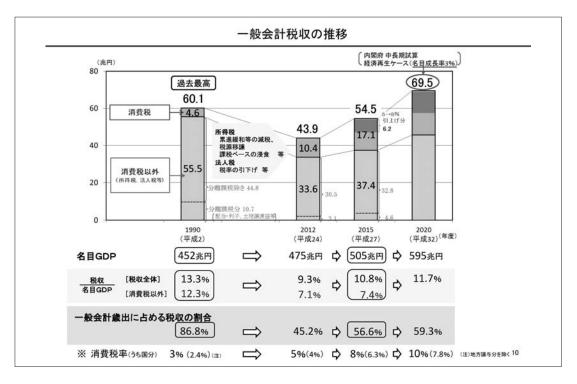
(資料(7))



(資料®)



(資料(9))



(資料10)

経済財政運営と改革の基本方針2015(平成27年6月30日閣議決定)(抄)①

第3章「経済・財政一体改革」の取組一「経済・財政再生計画」

(1)歳入改革

② 税制の構造改革

(基本的考え方)

人口動態、世帯構成、働き方・稼ぎ方など、経済社会の構造が大きく変化する中、持続的な経済成長を維持・促進するとともに、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する観点から、税体系全般にわたるオーパーホールを進める。その中で、将来の成長の担い手である若い世代に光を当てることにより経済成長の社会基盤を再構築する。特に、i)夫婦共働きで子育てをする世帯にとっても、働き方に中立的で、安心して子育でできる、ii)格差が固定化せず、若者が意欲をもって働くことができ、持続的成長を担える社会の実現を目指す。

このため、以下の基本方針を踏まえ、具体的な制度設計について速やかに検討に着手し、<u>税制の見直しを計画期間中、できるだけ早期に行う</u>。その際、今後の改革の中心となる個人所得課税については、税収中立の考え方を基本として、総合的かつ一体的に税負担構造の見直しを行う。

12

経済財政運営と改革の基本方針2015(平成27年6月30日閣議決定)(抄)(2)

(改革の基本方針)

i)成長志向の法人税改革

現在進めている成長志向の法人税改革をできるだけ早期に完了する。

ii)低所得若年層·子育て世代の活力維持と格差の固定化防止のための見直し

・ <u>年齢ではなく経済力を重視</u>する一方、成長の担い手である若い世代を含む低所得層に対しては、社会保 障給付制度との整合性を勘案しつつ総合的な取組の中で、<u>勤労意欲を高め、安心して結婚し子どもを確み</u> <u>育てることができる生活基盤の確保を後押しする観点</u>から税負担構造及び社会保険の負担・適用構造の見 直しを進める。

iii)働き方・稼ぎ方への中立性・公平性の確保

・ 女性の活躍推進・子ども子育て支援の観点等を踏まえつつ、多様化する働き方等への中立性・公平性を より高めるため、早期に取り組む。

iv)世代間・世代内の公平の確保等

- 年齢ではなく所得や資産などの経済力を重視しつつ、世代間・世代内の公平を確保する。
- ・ 資産格差が次世代における子女教育などの機会格差につながることを避ける必要があること、また、老後扶養の社会化が相当程度進展している実態の中で遺産の社会還元といった観点が重要となっていること等を踏まえた見直しを行う。

v) 地域間の税源の偏在是正

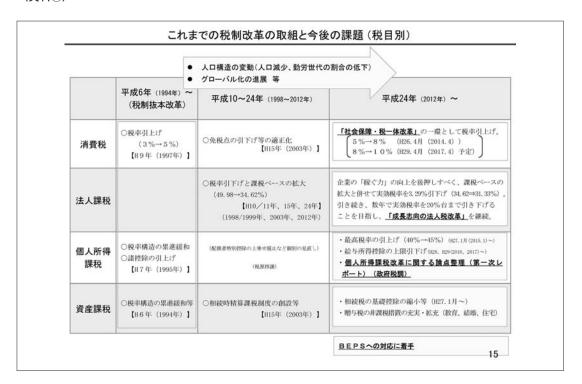
 地方が自らの責任で地方創生に取り組むためには税財源が必要との考えの下、引き続き税源の偏在性が 小さく税収が安定的な地方税体系を構築する。

_13

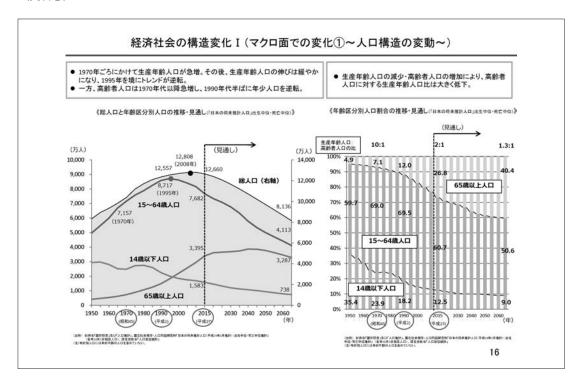
(資料(2))

最近の税制改正について(主な改正事項) デフレ脱却・経済再生と財政健全化の両立 27年度(2015年度) 25年度(2013年度) 26年度(2014年度) 28年度(2016年度)以降 ●所得拡大促進税制の創 → ●拡充 ●拡充 ●住宅取得等資金贈与の 非課税措置の延長・拡充 教育資金贈与の非課税 措置の創設 ●結婚・子育て資金贈与の デフレ脱却・経済再生等 雇用·消費· 非課税措置の創設 所得の拡大等 ●NISAの創設 ●拡充 ●拡充、ジュニアNISAの創設 外国人旅行者向け消 拡充 費税免税制度の拡充 (26.10.1~) 研究開発税制の拡充 ● 重点化 民間投資の ●生産性向上設備投資 活性化等 促進税制の創設 事業再編促進税制の 成長志向に重点を置いた法人税改革 創設 課税ペースを拡大しつつ法人実効税率を引下げ (34.62%→27年度:32.11%→28年度:31.33%) 数年で20%台まで引き下げることを目指す 社会保障·税 -体改革 ●消費税率5%⇒8%へ ●消費税率8%⇒10%へ 税制抜本改革等 の引上げ(26.4.1~) の引上げ(29.4.1~) 成立(24.8.10 所得税の最高税率の引上 げ(40%⇒45%)(27年分~) 相続税の基礎控除の引下 げ及び税率構造の見直し (27.1.1~) 10 法 経済社会の変化に対応した個人所得課税・資産課税のあ り方について議論 グローバル化対応 BEPSプロジェクトへの対応・自動的情報交換制度の整備

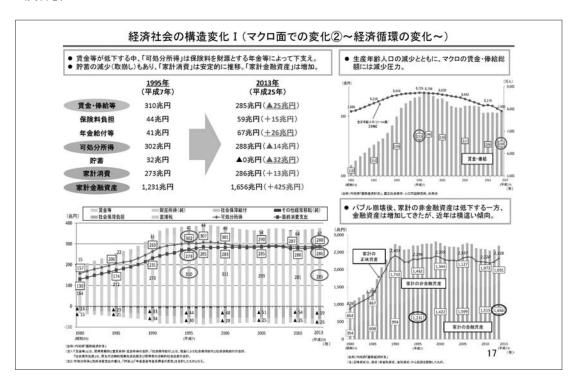
(資料(3))



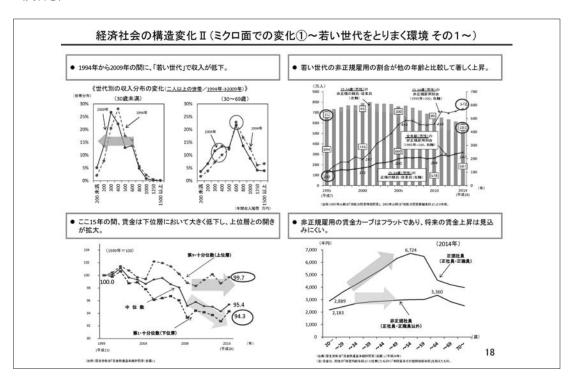
(資料14)



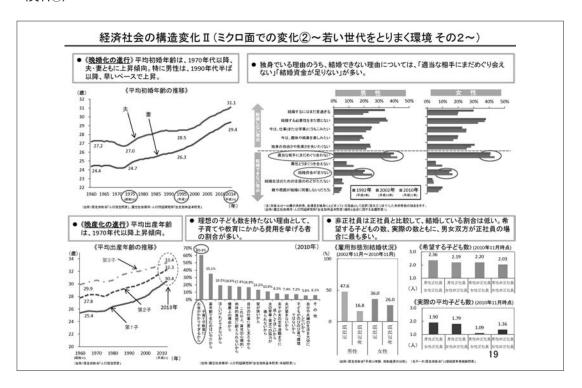
(資料(5))



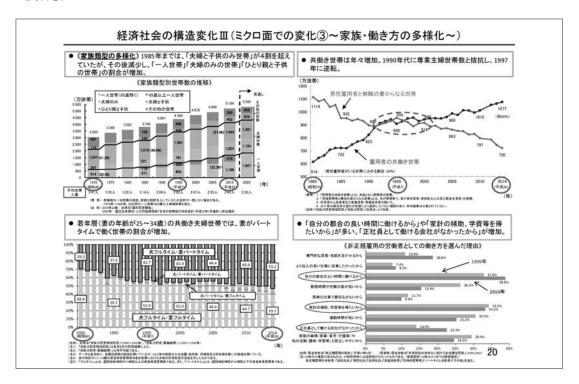
(資料16)



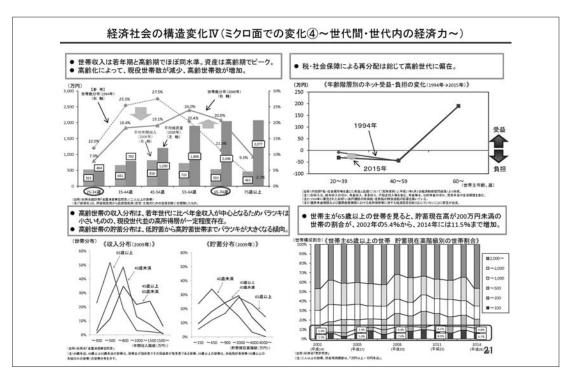
(資料(7))



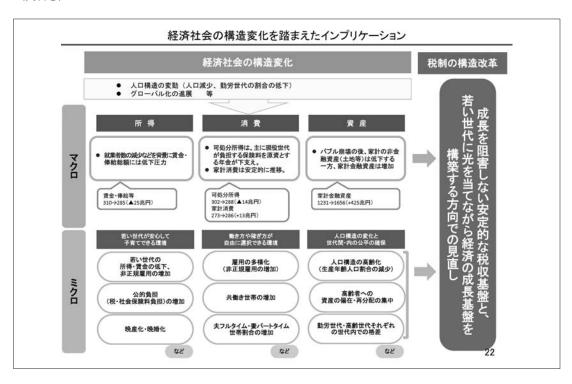
(資料18)



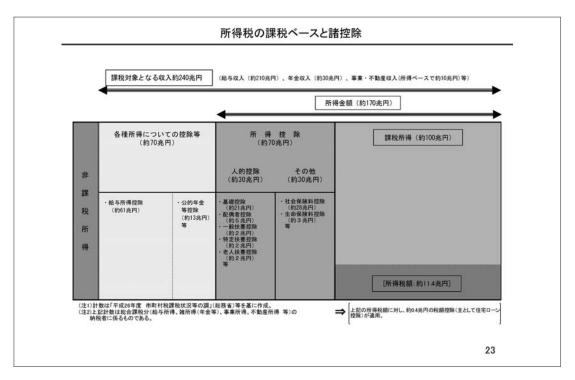
(資料(9))



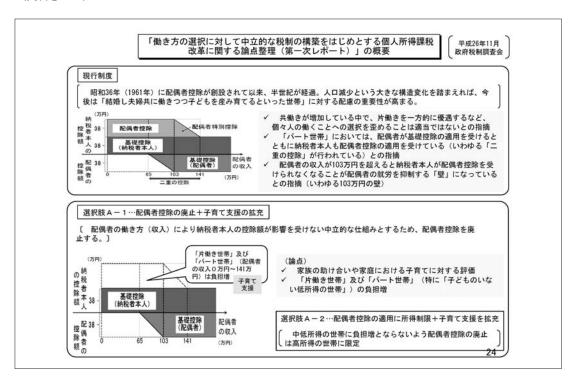
(資料20)

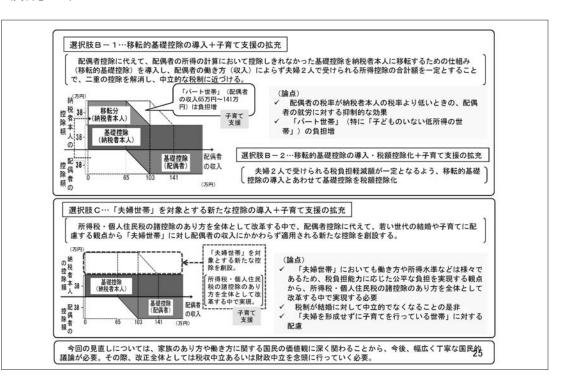


(資料21)



(資料22-1)





(資料23)

法人税改革について (与党税制改正大綱(26年12月30日)のポイント)

- 今般の法人税改革は、法人<u>課税を成長志向型の構造に変えるもの。より広く負担を分かち合い、「稼ぐ力」</u>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。
 - → 企業の収益力改善に向けた投資や新たな技術開発等への挑戦がより積極的になり、それが成長につながっていく。
 - → <u>改革を通じて、企業が収益力を高めれば、継続的な賃上げが可能な体質となり、より積極</u>的な賃上げへの取組みが可能となる。
- 〇 27年度を初年度とし、以後数年で、法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指す。
 - 27年度改正において、先行減税分を含めて、27年度▲2.51%、28年度▲3.29%の引下げを決定。[第1段階]
 - ・ 28年度改正においても、課税ベースの拡大等により財源を確保して、28年度における税率 引き下げ幅の更なる上乗せを図る。(▲3.29%+ α) さらに、その後の年度の税制改正においても、引き続き、法人実効税率を20%台まで引き
- 下げることを目指して、<u>改革を継続</u>する。[第2段階]

 〇 27年度改正においては、税率引下げとあわせて「欠損金繰越控除の見直し」や「外形標準課

税の拡大」などの改革を行う。

○ 地域経済を支える中小法人への影響に配慮して、27年度は大法人を中心に改革を行う。 賃上げへの配慮措置や中堅企業の負担増の軽減措置、改革を段階的に実施する等の激変 緩和措置も講ずる。 2

(資料24)

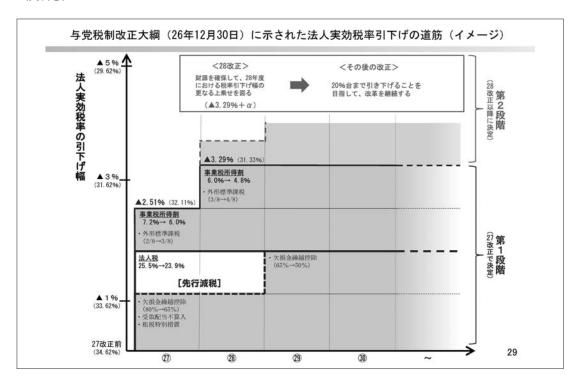
経済の好循環の確立に向けた取組み <法人税改革の趣旨(与党税制改正大綱(26年12月30日))> ○ 「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」ことにより、法人課税を成長志向型の構造に変える。 ○ より広く負担を分かち合い、「稼ぐ力」のある企業の税負担を軽減することで、企業の収益力の改善に向けた取組みがより 積極的になり、それが成長につながっていくようにする。 ○ この改革を通じて、企業が収益力を高めれば、継続的な賃上げが可能な体質となり、より積極的な賃上げへの取組みが 可能となる。 ⇒ <u>コーポレートガバナンスの強化や政労使の連携とあいまって、経済の好循環の確立を目指す</u>。 コーポレートガバナンスの強化 政労使の連携 法人税改革 日本の企業文化を変え、経営者の前向きな 企業収益の拡大を消費・投資の拡大に結び 成長志向に重点を置いた法人税改革を推進 取組みを積極的に後押しするためのコーポ レートガバナンスの見直し つける経済の好循環に向け、政労使の間で 共通認識を醸成 ※ 先行減税を含む 社外取締役規定の改正 賃金上昇に向けた努力 法人実効税率の引下げ 取引企業の仕入価格の上昇等を 踏まえた価格転嫁 欠損金繰越控除の見直し、 外形標準課税の拡大 等 日本版スチュワードシップコード 仕事・役割を重視した 賃金体系への見直し等 賃上げへの配慮措置 (所得拡大促進税制の拡充等) JPX-Nikkei400の導入 サービス産業の生産性向上 「コーポレートガバナンス・コード」 2段階での改革 (アベノミクス税制は後で見直し) 女性が働きやすい環境整備 の作成

日本経済全体の生産性を高め企業の「稼ぐ力」を強化

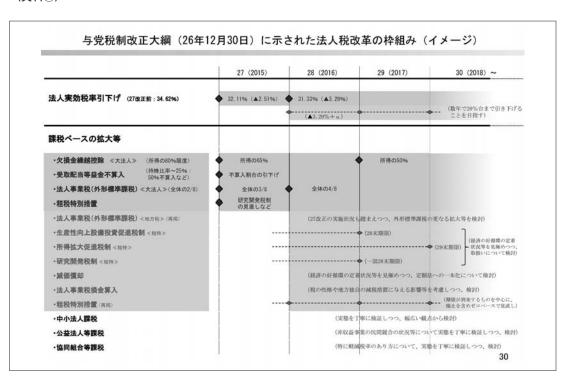
デフレ脱却と経済の好循環へ

※「経済の好循環の継続に向けた政労使の取組に28 で」 (平成26年12月16日)

(資料25)



(資料26)



(資料27)

欠損金繰越控除の見直し①

- 欠損金の繰越控除制度が課税ベースを大きく侵食している状況を改善するとともに、控除制限を受けた くない企業には収益改善のインセンティブをもたらすよう、大法人の控除限度(改正前:所得の80%)を、 27年度に「所得の65%」、29年度に「所得の50%」に引き下げる。
- <u>再建中の法人や新設法人</u>への影響に配慮し、<u>7年間は所得の全額を控除可能</u>とする特例を導入する。 (上場等の場合は、以後の事業年度は対象外とする。また、本特例の導入にあわせて、23年度改正の経過措 置は、本特例に統合して廃止する。)
- **繰越期間 (改正前:9年間)** については、いたずらに延長するとより長期にわたり税金を節約できるよう になり、早期の収益改善の逆インセンティブになることや、帳簿保存期間などとの整合性を踏まえ、10年に 延長する(29年度に生じた欠損金から適用)。

≪改正前≫

控除限度 (大法人)	所得の80%
再建中の	[23年度改正法の施行前に再生手続開始の決定等] があった法人を対象とした経過措置
法人の特例	所得の全額 (再生計画認可の決定等から7年後まで)
新設法人 の特例	_
繰越期間	9年

≪改正後≫

27年4月以後に開始する事業年度:所得の65% 29年4月以後に開始する事業年度:所得の50%

(再生計画認可の決定等から7年後まで)

再上場等の場合、以後の事業年度は対象外 ※ 23年度改正の経過措置については、統合して廃止。

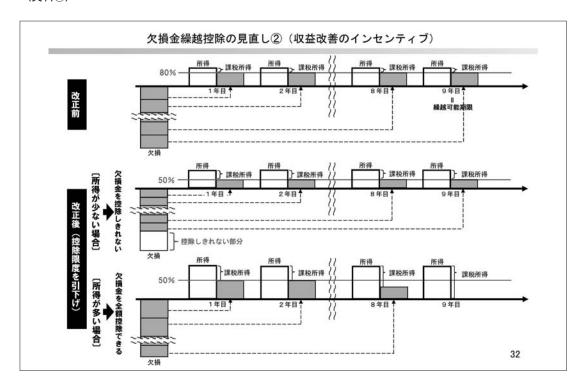
所得の全額(設立から7年後まで)

※ 上場等の場合、以後の事業年度は対象外。

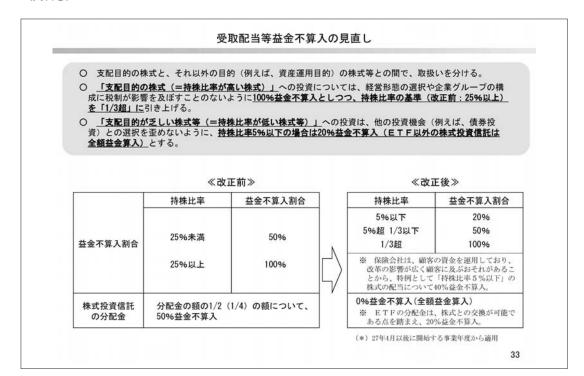
※ 控除限度が所得の50%となる29年4月以後に開始 する事業年度に生じた欠損金について適用。

帳簿書類の保存要件、欠損金に係る更正及び更正 の請求の期間も10年に延長。

(資料28)



(資料29)



法人事業税の外形標準課税の拡大①

- 地方法人課税における応益課税を強化し、企業が「稼ぐ力」を高めるインセンティブともなるよう、大法人の法人事業税のうち、外形標準課税(改正前:全体の2/8)を、27年度に「全体の3/8」、28年度に「全体の4/8」に拡大する。(これにあわせて、所得割の税率(改正前:7.2%)を引き下げる。)
- ・ 法人事業税の1/4に導入されている外形標準課税を2年間で1/2に拡大する。

改正前 2/8 → ②3/8 → ②84/

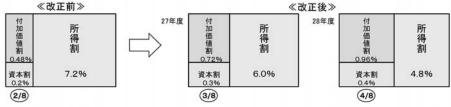
・ 付加価値割と資本割の比率は、改正前と同様、2:1とする。

付加価値割 改正前 0.48% → ②0.72% → ②80.96%

資本割 改正前 0.2 % → ②0.3 % → ②80.4 %

所得割 改正前 7.2 % → ⑦6.0 % → №4.8 % (※) 法人実効税率 ▲1.5%

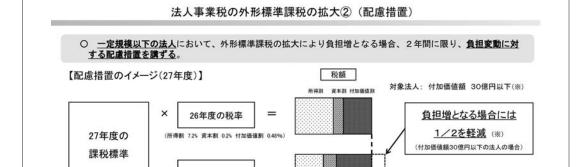
- (*)施行時期
- ②:27年4月から28年3月までの間に開始する事業年度に適用
- 図:28年4月以後に開始する事業年度から適用



※ 所得割の所得400万円以下、400万円超から800万円以下の税率は、比例的に措置する。

※所得割の税率には地方法人特別税を含む。34

(資料③1)



(所得割 60% 資本割 0.3% 付加価値割 0.72%)

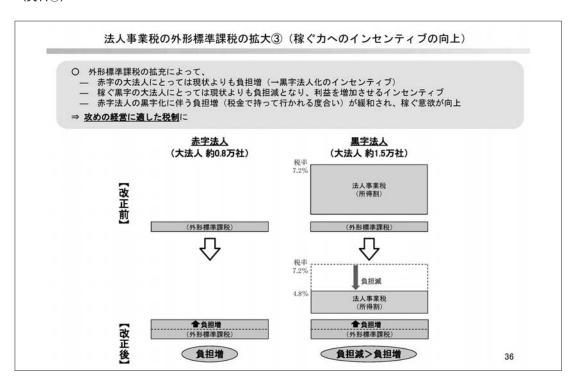
※ 付加価値額30億円超40億円以下の法人については、1/2からの間でなだらかに軽減率を引下げ。

27年度の税率

○ <u>法人事業税(外形標準課税)</u>においても、法人税の所得拡大促進税制の要件を満たす場合は、**給与等支給額** の増加分を付加価値割の課税ペースから控除する制度を導入する(地方版「所得拡大促進税制」)。

月 子	賃借料	報酬給与額	損	益
1/2			質上げ分	
=			(45 除)	Ŧ

(資料32)



(資料33)



(資料34)

法人税改革における賃上げへの配慮

O 27・28年度において、法人税の先行減税を行い、経済の好循環の定着を力強く後押し。

〇 法人税の所得拡大促進税制の要件緩和

- 給与等支給額の増加要件について、毎年度1%ずつ上乗せする形へと要件を緩和し、継続して着実に賃上げに取り組む企業をサポートする。
- · さらに、中小法人については、27~29年度の要件を一定とし、賃上げへのインセンティブを高める。



〇 法人事業税(外形標準課税)における賃上げへの配慮

・ 法人税の所得拡大促進税制の要件を満たす場合は、**給与等支給額の増加分を付加価値割の課税ベースから控除** する制度を導入する(地方版「所得拡大促進税制」)。

利 子	賃借料	報酬給与額	損	益
			賞上げ分	1

(資料35)

平成26年度税制改正大綱(抄)

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36)

平成27年度税制改正大綱(抄)

平成 26 年 12 月 30 日 自 由 民 主 党 公 明 党

第一 平成 27 年度税制改正の基本的考え方

- Ⅲ 社会保障・税一体改革
- 3 消費税の軽減税率制度

消費税の軽減税率制度については、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。平成29年度からの導入を目指して、対象品目、区分経理、安定財 源等について、早急に具体的な検討を進める。

41

(資料37)

各制度試案の比較

平成27年5月27日 第3回 消費税軽減税率制度検討委員会 資料

第2回消費税軽減税率制度検討委員会(5月22日開催)では、まずは放棄料品分野を対象とする制度業について具体的な検討を基めるとの 方針の下、「消費数の軽減税率に関する検討について」(平成2566月15日、今度終制議会)で示された対象品目を求めった。代表的な明 として、「消費を除く収支料品」、「生験物品」、「精米」を対象とする場合のそれぞれの具体薬と提覧について開始が行われた。 この資料は、更なる議論に資さるために作成したものであり、若等(「O」、「A」、「×」)については、各拡悪の相対的な比較を行う 概点から、試みに付したものである。

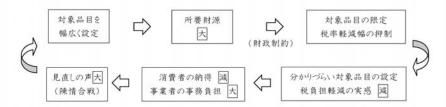
視点	「酒類を除く飲食料品」 を対象とする場合	「生鮮食品」 を対象とする場合	「精米」 を対象とする場合
視点1 低所得者への配慮(「逆進性の 緩和」)として有効であること。	Δ	Δ	×
視点2 消費者が痛税感の緩和を実感で きること	0	Δ	×
視点3 消費者にとって、分かりやす く、納得できること	0	×	×
視点 4 対象品目の判断や区分経理など の実務運用が容易で、納税義務者たる 事業者の事務負担が小さいこと	×	×	Δ
視点5 代替性のある品目の税率を同一 にするなど経済活動への歪みが生じな いこと	0	×	×
視点 6 社会保障の充実・安定を確実に 実施できるよう、安定財源が手当てで きること	×	Δ	0
視点7 消費税制度への信頼を維持する ため、対象品目について、場当たり的 に決定されたり、なし崩し的に拡大さ れないこと	Δ	×	×

(資料38)

平成27年5月27日 第3回 消費税軽減税率制度検討委員会 野田会長資料

軽減税率制度の課題

1. 対象品目設定の悪循環



2. 事業者の事務負担の増加

- ▶ (対象が極小でない限り)インボイスを含む新たな区分経理の仕組みを導入することが不可欠
- ▶ 消費者と直接接することのない川上や流通等の中間段階の事業者まで広範な事業者の事務負担が増加

3. 政策目的になじまない効果

▶ 高所得者にまで恩恵が及び、所要財源が大きくなる一因となる

43

(資料39)

「軽減税率制度」とは・・・

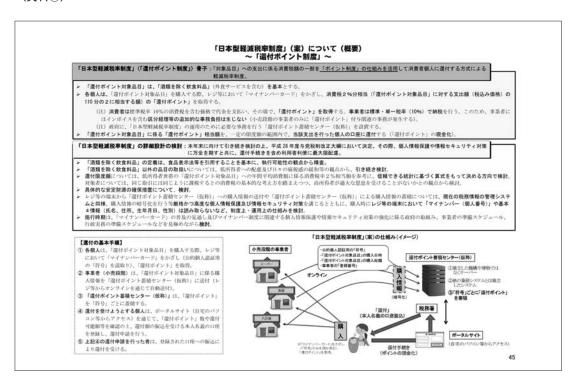
【基本的特質】

- 低所得者対策として相応しい対象品目を特定し、購入した品目について消費税負担を軽減。
- 〇 購入の都度、消費者が軽減のメリットを実感。
- 給付や所得税の税額控除ではなく、消費税そのものの負担を軽減する消費税制の仕組み。

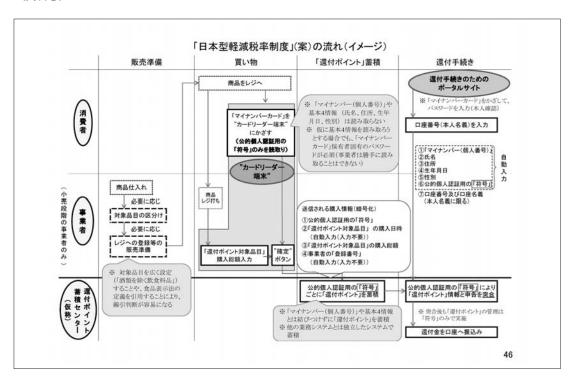
【課題】

- 〇 対象品目設定の悪循環
 - 対象品目を広く取ると所要財源が大きくなるため、対象品目を限定せざるを得ない。 しかし、消費者や事業者の理解が得られなくなるため、結局、対象品目の見直しの声 (陳情合戦)が高まる。
- 〇 事業者の事務負担の増加
 - インボイスを含む新たな区分経理の仕組みを導入することが不可欠。
 - 消費者と直接接することのない川上や流通等の中間段階の事業者まで広範な事業者の 事務負担が増加。
- 〇 政策目的(低所得者対策)になじまない負担軽減効果の発生
 - · 高所得者にまで負担軽減効果が及び、所要財源が大きくなる一因となる。

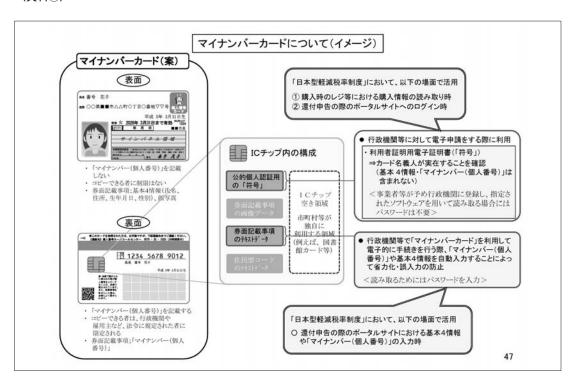
(資料40)



(資料41)



(資料42)



(資料43)

「EU型軽減税率制度」の特質・課題と「日本型軽減税率制度」(案)

「EU型軽減税率制度」の特質・課題	「日本型軽減税率制度」(案)~「還付ポイント制度」~
	 ○ 「還付ポイント対象品目」を特定。 ○ 個々の消費者は、「還付ポイント対象品目」の購入により 実際に負担した消費税相当額の一部を還付される。
〇 購入の都度、消費者が軽減のメリットを実感。	消費者は、買い物の都度、還付相当額の「還付ポイント」 を取得。
○ 給付や所得税の税額控除ではなく、消費税そのものの 負担を軽減する消費税制の仕組み。	〇 消費税そのものの還付として制度化。
【課題】 対象品目設定の悪循環 ・ 対象品目となく取ると所要財源が大きくなるため、対象品目を限定せざるを得ない。しかし、消費者や事業者の理解が得られなくなるため、結局、対象品目の見直しの声(陳情合戦)が高まる。	○ <u>還付限度額等の設定</u> により、 <u>財源の問題を解消</u> できるため、「還付ポイント対象品目」を「酒類を除く飲食料品」と広く設定可能。ただし、「還付ポイント対象品目」の設定の不安定さは一定程度残る。
○ 事業者の事務負担の増加	
インボイスを含む新たな区分経理の仕組みを導入することが不可欠。	全ての納税者に対して納税事務は標準・単一税率が維持 されるため、インボイスを含む区分経理は不要。
	○ 納税事務・区分経理に係る事務負担の追加は生じない。 ○ 川上や流通等の中間段階の事業者に追加的な事務負担は発生せず、小売段階のみに「還付ポイント」付与関連事務が発生。
政策目的(低所得者対策)になじまない負担軽減効果の発生高所得者にまで負担軽減効果が及び、所要財源が大きくなる一因となる。	○ <u>還付限度額</u> による対応が可能。

地方税制関係資料

総務省自治税務局

目 次

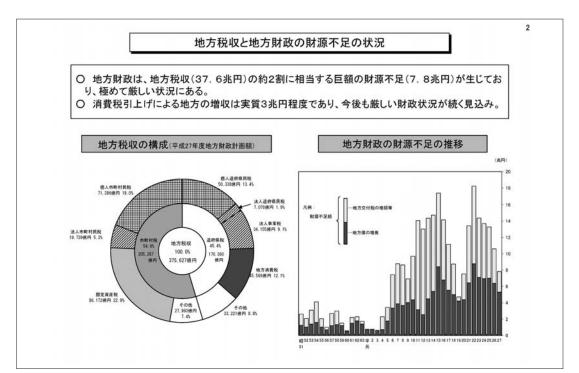
を公言人	ᅲᆂᇌᆎᆄᅅᅖᄭ	•
术心語	地方税財政の現状	₹

(資料❶)	地方税収と地方財政の財源不足の状況	28
(資料2)	我が国の国家財政と地方財政の現状・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	28
(資料3)	平成27年度地方財政収支	29
	公債残高の累増	
(資料6)	地方財政の借入金残高の状況	30
(資料6)	国及び地方の長期債務残高	30
(資料 ⑦)	国・地方プライマリーバランスの財政健全化目標	31
(資料8)	地方財政計画 (通常収支分) の歳出の分析	31
(資料9)	主な社会保障制度の財源負担のイメージ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	32
(資料⑩)	地方財政計画の歳出の推移・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	32
(資料❶)	一般政府支出(社会保障基金を除く)の対 GDP の国際比較(2013)	33
(資料๋๋๋๋๋๋)	平成27年度 不交付団体の状況	33
(資料❸)	地方公務員数の状況・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	34
	地方公務員給与の状況・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	
	市町村合併の効果・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	
(資料16)	租税体系	35
(資料(10))	国税・地方税の税収内訳(平成27年度予算・地方財政計画額)	36
(資料18)	地方税収(地方財政計画ベース)の推移	36
各論:平成	28年度以降の税制改正に向けた主な課題	
(資料19)	地方税財政の改革 (地方税制改革の推進)	37
	経済財政運営と改革の基本方針2015 (平成27年6月30日閣議決定)(抄) …	
1. 地方法人	*** ***	
	法人課税の概要	
	国・地方合わせた法人税率の国際比較	
(資料23)	成長志向に重点を置いた法人税改革	39
(資料24)	与党税制改正大綱(26年12月30日)に示された法人税改革の枠組み	
	(イメージ)	
	外形標準課税制度の概要(平成27年度改正後の平成28年度からの姿)	
	法人事業税の所得割の税率引下げ及び外形標準課税の拡大等	
	平成27年度税制改正大綱(外形標準課税関係部分抜粋)	
	平成27年度税制改正大綱(中小法人関係部分抜粋)	
	主要税目(地方税)の税収の推移	
(資料30)	人口一人当たりの税収額の指数(平成25年度決算額)	42

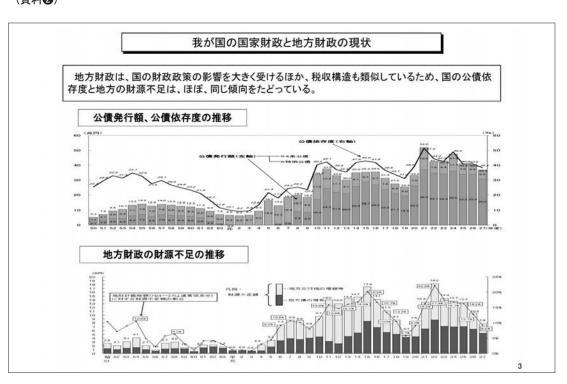
	(資料31)	地方法人課税の偏在是正4
		地方法人税の概要4
		地方法人特別税・譲与税4
	(資料30)	平成27年度地方財政計画の概要4
2.	車体課税	
		車体課税の概要・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・
	(資料36)	車体関係税収の推移4
	(資料物)	自動車取得税におけるエコカー減税の見直し(平成27年度税制改正)4
	(資料級)	現行の自動車税・軽自動車税におけるグリーン化特例(軽課)4
	(資料39)	車体課税における今後の課題・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・
3.	個人住民	R税
		ふるさと納税制度について4
	(資料●)	ふるさと納税制度が拡充されました(総務省広報誌2015年4月号)4
		返礼品(特産品)送付への対応について4
	(資料∰)	平成27年度税制改正大綱(個人住民税関係部分抜粋) · · · · · · 4
	(資料40)	働き方の選択に対して中立的な税制の構築(個人住民税)4
	(資料45)	税制抜本改革法(抜粋)5
	(資料46)	経済財政運営と改革の基本方針2015 (平成27年6月30日閣議決定)(抄) …5
4.	固定資産	E税
	(資料40)	固定資産税に係る宅地等の課税の仕組み(平成27年度~平成29年度)5
	(資料48)	課税標準額の据置特例の概要5
	(資料49)	平成27年度税制改正大綱(固定資産税関係部分抜粋)5.
	(資料60)	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5
5.	地方消費	
	(資料 旬)	税制抜本改革の目的
	(資料₩)	消費税率(国・地方)10%への引上げ時期の変更に伴う対応5
	(資料68)	消費税の軽減税率制度について
6.	ゴルフ場	
		ゴルフ場利用税
		ゴルフ場所在市町村による行政サービス5
	(資料60)	ゴルフ場の利用に係る費用について
	(資料份)	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)5

7. 均	地方の地	2球温暖化対策に関する財源確保
(資	資料68)	地方の地球温暖化対策に関する財源確保の経緯56
(資	資料 9)	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(平成24年法律第68号)(抄)57
(資	資料(10)	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)について57
(資	資料(10)	森林環境・水源環境の保全を目的とした超過課税の実施状況
		(平成27年4月1日現在)
(資	資料@)	地方の地球温暖化対策に対する財源確保に係る地方団体の意見①58
(資	資料(3)	地方の地球温暖化対策に対する財源確保に係る地方団体の意見②59

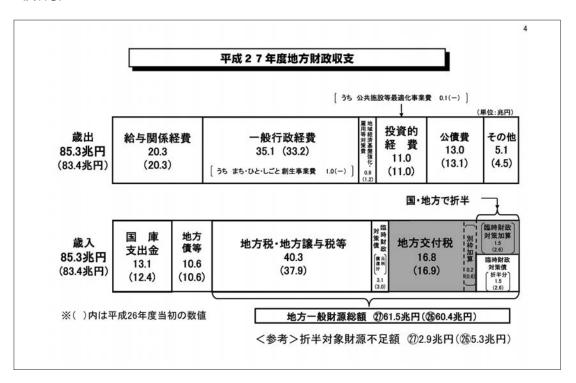
(資料1)



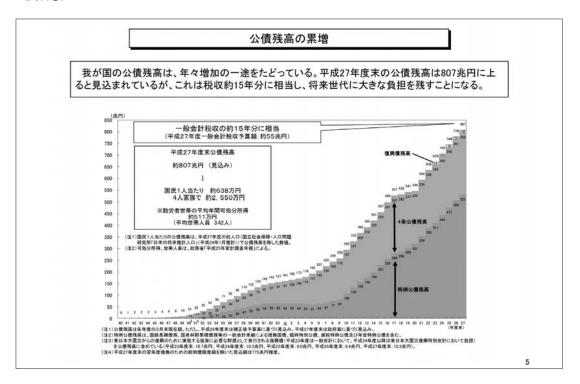
(資料2)



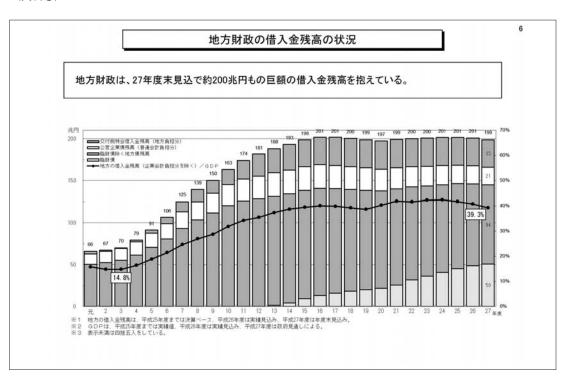
(資料(3))



(資料4)



(資料6)



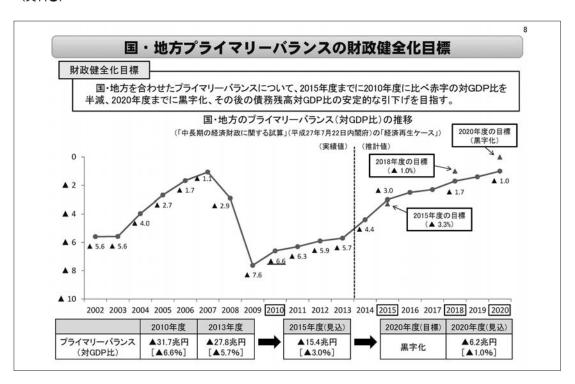
(資料6)

国及び地方の長期債務残高

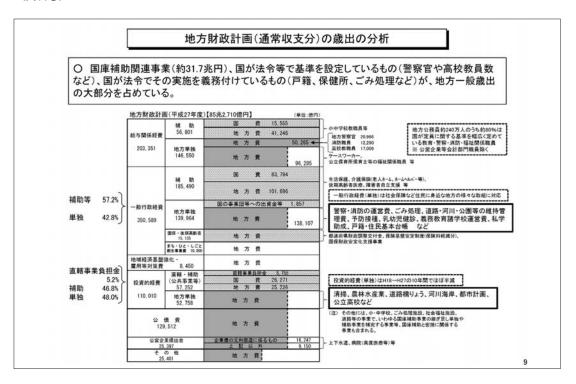
(単位·非円程度)

						(単位: 兆門和
	平成 10 年度末	平成 15 年度末	平成 20 年度末	平成 25 年度末	平成 26 年度末	平成 27 度末
	(1998 年度末)	(2003 年度末)	(2008 年度末)	(2013 年度末)	(2014 年度末)	(2015 度末)
	< 実績 >	< 実績 >	< 実績 >	< 実 績 >	< 実績見込 >	< 予 算 >
E	390	493	573	770	809	837
	(387)	(484)	(568)	(747)	(780)	(805)
普通国債	295	457	546	744	778	807
残高	(293)	(448)	(541)	(721)	(749)	(775)
対GDP比	58%	91%	112%	154%	158%	160%
	(57%)	(89%)	(110%)	(149%)	(152%)	(154%)
地 方	163	198	197	201	201	199
対GDP比	32%	40%	40%	42%	41%	39%
国・地方	553	692	770	972	1,009	1, 035
合計	(550)	(683)	(765)	(949)	(980)	(1, 003)
対GDP比	108%	138%	157%	201%	205%	205%
	(108%)	(136%)	(156%)	(196%)	(199%)	(199%)

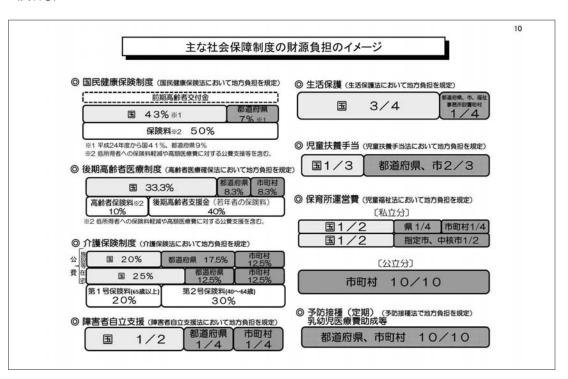
(資料7)



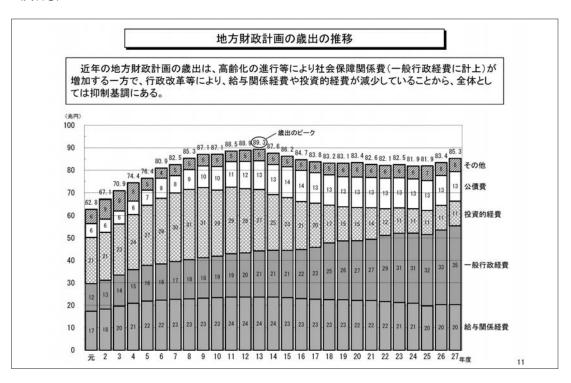
(資料(3))



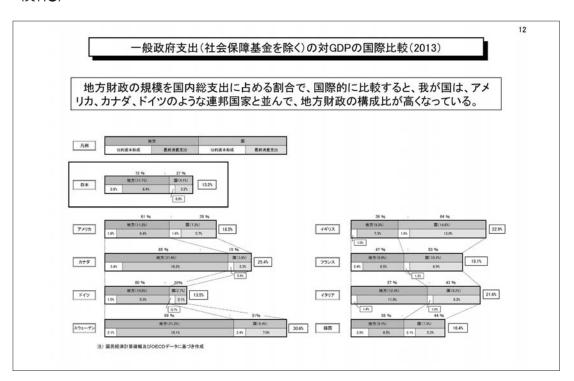
(資料9)



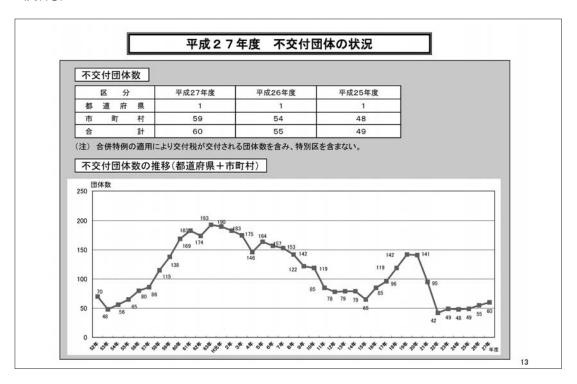
(資料(0)



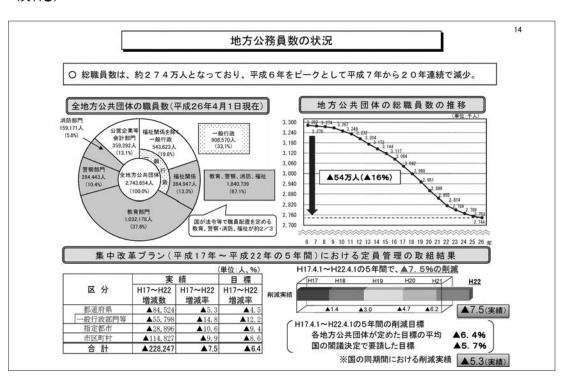
(資料面)



(資料2)



(資料(图)

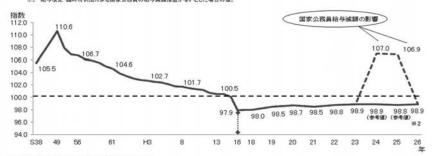


(資料(1))

地方公務員給与の状況

1 給与の状況 (平成26年4月1日現在)

- ・ラスパイレス指数※1 98.9 (前年参考値比※2 0.1ポイント増)
- ・国家公務員の給与減額措置の影響を除き、平成16年以降、11年連続で国の水準を下回って推移
- ※1 全地方公共団体の一般行政職の給料月額を同一の基準で比較するため、国の職員数(構成)を用いて、 学歴や経験年数の差による影響を補正し、国の
- 行政職俸給表(一)適用職員の俸給月額を100として計算した指数。 ※2 給与改定・臨時特例法による国家公務員の給与減額措置がないとした場合の値。

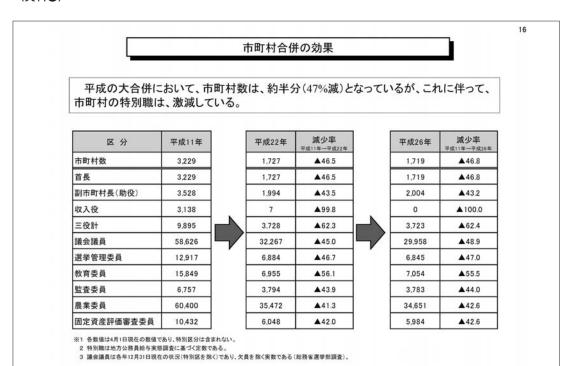


2 地方公務員の給与制度の総合的見直し

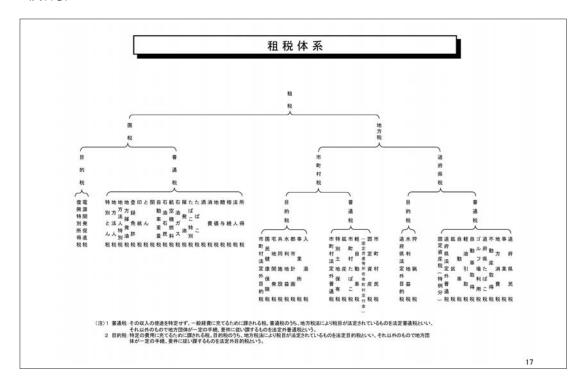
国家公務員の給与については、平成26年度の人事院勧告に基づき、地域ごとの民間賃金の水準のより的確な公務 員給与への反映や官民の給与差を踏まえた50歳台後半層の水準などの総合的見直しを平成27年4月より実施。

地方公務員の給与については、国家公務員給与の見直しを踏まえ、地域民間給与の的確な反映など適切に見直し を行うよう各地方公共団体に対し要請。

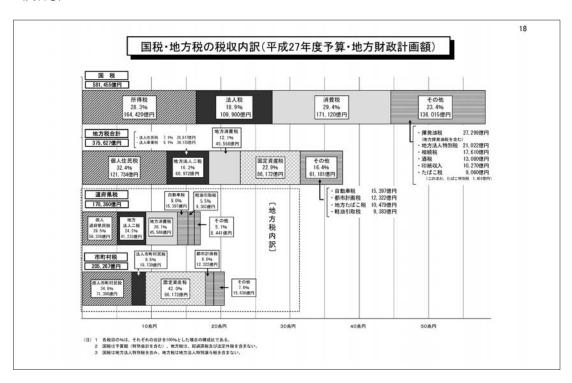
(資料(6))



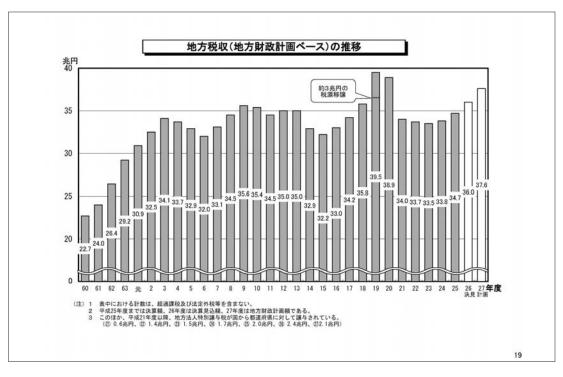
(資料(6))



(資料())



(資料個)



地方税財政の改革(地方税制改革の推進)

【経済財政諮問会議(H27.6.1) 高市大臣提出資料『地域経済再生と財政健全化の両立に向けて』抜粋】

〇地方税の広益原則等を踏まえつつ。人口減少。高齢化が進む中で持続的な成長を可能とする社会の実現を目指す親占から。 地方税収を確保しつつ、税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築に向けた地方税制改革を推進

O地方法人課税改革

- ・広く負担を分かち合い「稼ぐカ」のある企業の負担を軽減する法人税改革の一環として、国税 と歩調を合わせて地方法人課税改革を更に推進
 - 大法人向けの外形標準課税の更なる拡大に向けた検討
 - 分割基準や資本割の課税標準のあり方等について検討
 - その他関連する制度について幅広く検討
- ・消費税率(国・地方)10%段階において、更なる法人住民税法人税割の地方交付税原資化等 の地方法人課税の偏在是正を実施

O地方消費税率

・アベノミクスによる経済成長を全国各地まで行き渡らせ、地方の社会保障財源を支える地方 消費税率の引上げ(1.7→2.2%)を平成29年4月に実施

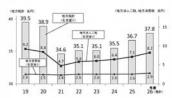
○女性の活躍推進・子育で世代の活力維持と格差の固定化防止

- ・女性の活躍推進、子育て支援等の観点を踏まえ、働き方の選択に対して中立的な税制の構 築に向けて、所得税(国税)と合わせて、個人住民税のあり方を検討
 - ※ 今後の人口減少、少子高齢社会に対応した税制のあり方を検討する中で、個人住民税に ついては、地域社会の費用を住民がその能力に応じて広く負担を分かち合うという「地域 社会の会費的性格 を踏まえ、見直しを検討する必要
- 格差の固定化防止や税負担の公平性等の観点から固定資産税のあり方を検討

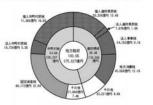
○地方税のグリーン化の推進

- ·COP21に向けて、与党税制改正大綱の方針に沿って地方の地球温暖化対策に関する財源を
- ・消費税率(国・地方)10%段階において、与党税制改正大綱の方針に沿って車体課税を見直し

【アベノミクスによる景気回復と地方税収の動向】



【地方税収の構成(平成27年度地財計画)】



21

(資料20)

経済財政運営と改革の基本方針2015 (平成27年6月30日閣議決定) (抄)

第3章 「経済・財政一体改革」の取組- 「経済・財政再生計画」

- 主要分野ごとの改革の基本方針と重要課題
- [5] 歳入改革、資産・債務の圧縮
- (1) 歲入改革
- ② 税制の構造改革

(基本的考え方)

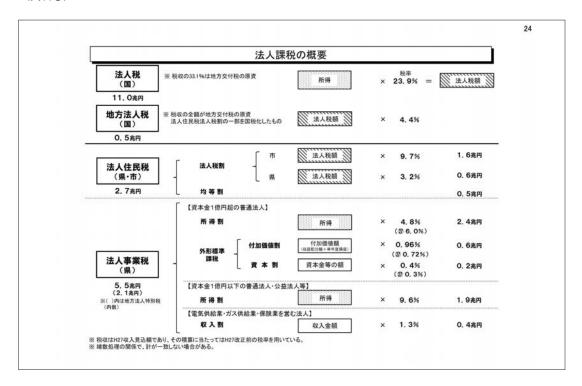
人口動態、世帯構成、働き方・稼ぎ方など、経済社会の構造が大きく変化する中、持続的な経済成長を維持・促進するとともに、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する観点から、税体系全般にわたるオーバーホールを進める。その中で、将来の成長の担い手である若い世代に光を当てることにより経済成長の社会基盤を再構築する。特に、i)夫 婦共働きで子育てをする世帯にとっても、働き方に中立的で、安心して子育てできる、 ii)格差が固定化せず、若者が意 欲をもって働くことができ、持続的成長を担える社会の実現を目指す。

このため、以下の基本方針を踏まえ、具体的な制度設計について速やかに検討に着手し、税制の見直しを計画期間中、 できるだけ早期に行う。その際、今後の改革の中心となる個人所得課税については、税収中立の考え方を基本として、総 合的かつ一体的に税負担構造の見直しを行う。

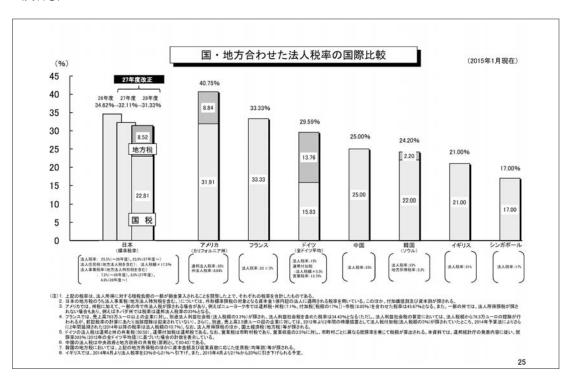
(改革の基本方針)

- i) 成長志向の法人税改革
- 現在進めている成長志向の法人税改革をできるだけ早期に完了する。
- ii) 低所得若年層・子育て世代の活力維持と格差の固定化防止のための見直し
- 年齢ではなく経済力を重視する一方、成長の担い手である若い世代を含む低所得層に対しては、社会保障給付制度と の整合性を勘案しつつ総合的な取組の中で、勤労意欲を高め、安心して結婚し子どもを産み育てることができる生活基 盤の確保を後押しする観点から税負担構造及び社会保険の負担・適用構造の見直しを進める。
- iii) 働き方・稼ぎ方への中立性・公平性の確保
- 女性の活躍推進・子ども子育て支援の観点等を踏まえつつ、多様化する働き方等への中立性・公平性をより高めるた め、早期に取り組む。
- iv)世代間・世代内の公平の確保等
 - 年齢ではなく所得や資産などの経済力を重視しつつ、世代間・世代内の公平を確保する。
- 資産格差が次世代における子女教育などの機会格差につながることを避ける必要があること、また、老後扶養の社会 化が相当程度進展している実態の中で遺産の社会還元といった観点が重要となっていること等を踏まえた見直しを行う。 v) 地域間の税源の偏在是正
- 地方が自らの責任で地方創生に取り組むためには税財源が必要との考えの下、引き続き税源の偏在性が小さく税収が 安定的な地方税体系を構築する。

(資料21)



(資料22)



26

成長志向に重点を置いた法人税改革

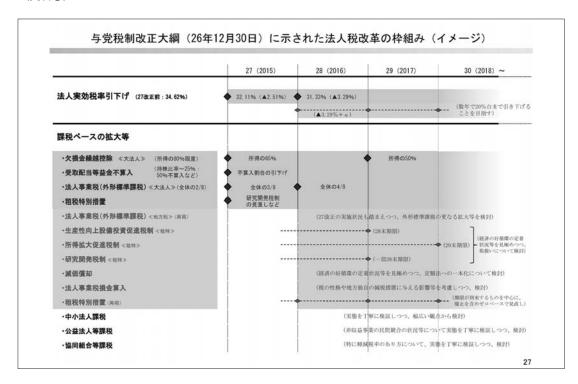
【改革の趣旨】

- 欧米各国も行ってきたように「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」ことにより、法人課税を成長志向型の 構造に変える。より広く負担を分かち合い、「稼ぐカ」のある企業等の税負担を軽減することで、企業の収益力の改 善に向けた投資等がより積極的になり、それが成長につながっていくように、法人課税の構造を改革する。
- この改革を通じて、企業が収益力を高めれば、継続的な賃上げが可能な体質となり、より積極的な賃上げへの 取組みが可能となる。所得拡大促進税制の要件を更に緩和するとともに、法人事業税(外形標準課税)においても 新たに所得拡大促進税制を導入し、企業の賃上げへの動き出しを一層力強<後押しする。</p>

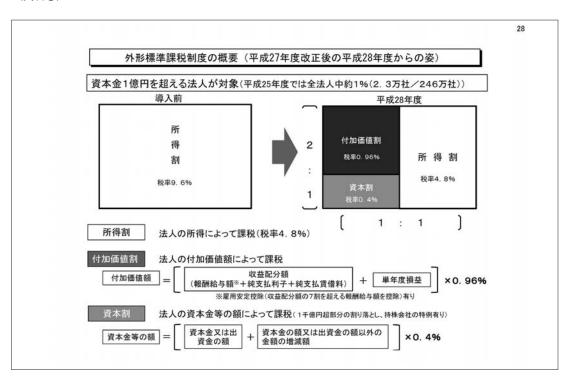
【改革の枠組み】

- 27年度を初年度とし、以後数年で、法人実効税率(現行:34.62%)を20%台まで引き下げることを目指す。その際、制度改正を通じた課税ベースの拡大等により、恒久財源をしっかりと確保する。
- 第1段階 27年度改正では、課税ベースの拡大等により財源を確保しつつ、経済の好循環の実現を力強く後押し するために先行減税を行い、法人実効税率について、27年度 ▲2.51%・28年度 ▲3.29%の引下げを決定 する。中小企業への影響に配慮し、大企業中心の改革とする。
- 第2段階 28年度改正においても、課税ペースの拡大等により財源を確保して、28年度における税率引下げ幅の 更なる上乗せを図る(▲3.29%+α)。さらに、その後の年度の税制改正においても、法人実効税率を 20%台まで引き下げることを目指して、改革を継続する。

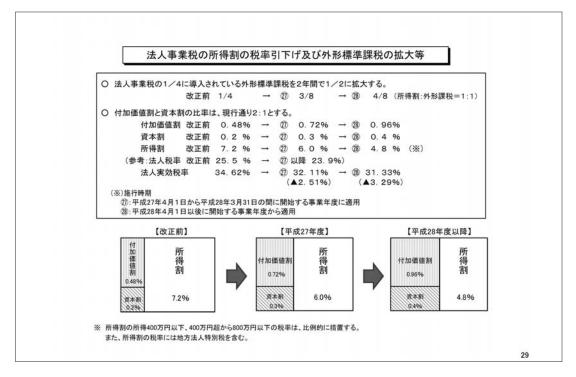
(資料20)



(資料23)



(資料20)



30

平成27年度税制改正大綱(外形標準課税関係部分抜粋)

第一 平成27年度税制改正の基本的考え方

平成26年12月30日 自由民主党 公明

- I デフレ脱却・経済再生に向けた税制措置
- 1 成長志向に重点を置いた法人税改革
- (2) 改革の枠組み

平成27年度を初年度とし、以後数年で、法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指す。その際、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ため、制度改正を通じた課税ベースの拡大等により、恒久財源をしっかりと確保する。

税率引下げと課税ベースの拡大等の改革は、大きく分けて2段階で進めることとし、以下のとおり取り組また。

- ① 第1段階として、平成27年度税制改正において、欠損金繰越控除の見直し、受取配当等益金不算入の見直し、法人事業税の外形標準課税の拡大、租税特別措置の見直しを行う。これらの改革に当たっては、地域経済を支える中小法人への影響に配慮して、大法人を中心に改革を行う。また、貸上げへの配慮措置や地域で雇用を支える中堅企業の負担増の軽減措置、改革を段階的に実施する等の激変緩和措置も議ずる。(後段略)
- ② 第2段階として、平成28年度税制改正においても、課税ベースの拡大等により財源を確保して、平成28年度における税率引下げ幅の更なる上乗せを図る。さらに、その後の年度の税制改正においても、引き続き、法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指して、改革を継続する。このため、以下をはじめとして、幅広く検討を行う。
 - イ 大法人向けの法人事業税の外形標準課税の更なる拡大に向けて、平成27年度税制改正の実施状況も踏まえつつ、引き続き検討を行う。その際、分割基準や資本割の課税標準のあり方等について検討する。あわせて、外形標準課税の適用対象法人のあり方についても、地域経済・企業経営への影響も踏まえながら引き続き慎重に検討を行う。

(資料23)

平成27年度税制改正大綱 (中小法人関係部分抜粋)

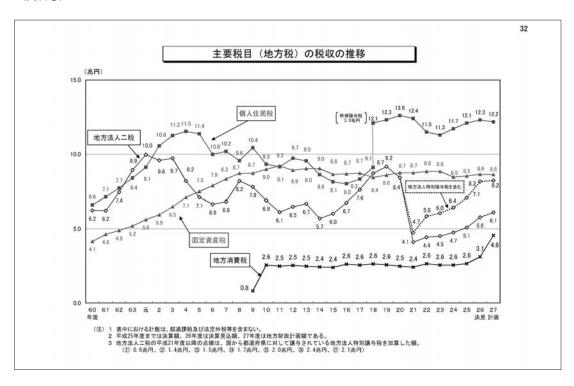
平成26年12月30日 自由民主党 公明党

第一 平成27年度税制改正の基本的考え方

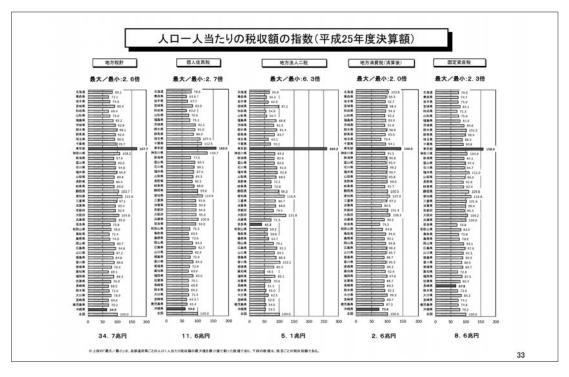
- I デフレ脱却・経済再生に向けた税制措置
- 1 成長志向に重点を置いた法人税改革
- (2) 改革の枠組み
 - ③ 全法人の99%を占める<u>中小法人(資本金1億円以下)については</u>、軽減税率や各種の政策税制(例えば、中小企業投資促進税制)が適用されるほか、欠損金繰越控除の控除限度、特定同族会社の留保金課税、法人事業税の外形標準課税をはじめとする多くの制度において、大法人と異なる扱いが認められている。

中小法人の実態は、大法人並みの多額の所得を得ている法人から個人事業主に近い法人まで 区々であることから、そうした実態を丁寧に検証しつつ、<u>資本金1億円以下を中小法人として</u> 一種に扱い、同一の制度を適用していることの妥当性について、検討を行う。その上で、中小 法人のうち7割が赤字法人であり、一部の黒字法人に税負担が偏っている状況を踏まえつつ、 中小法人課税の全般にわたり、各制度の趣旨や経緯も勘案しながら、引き続き、幅広い観点か ら検討を行う。

(資料29)



(資料(0))



地方法人課税の偏在是正

【平成27年度与党税制改正大綱】

○ 平成26年度与党税制改正大綱における消費税率10%段階の地方法人課税の偏在是正について は、平成28年度以後の税制改正において具体的な結論を得る。

【平成26年度与党税制改正大綱】

[消費税率8%段階]

○ 地域間の税源の偏在性を是正し、財政力格差の縮小を図るため、法人住民税法人税割の一部を 地方交付税原資化

1. 法人住民税法人税割の税率の改正

(都道府県分) 5.0% [6.0%] \rightarrow 3.2% (△1.8%) [4.2%] (市町村分) 12.3% [14.7%] \rightarrow 9.7% (△2.6%) [12.1%]

2. 地方法人税の創設

- 法人住民税法人税割の引下げ分を規模とする国税(国が賦課徴収)
- ・ 法人税額を課税標準とし、税率は4、4%(法人住民優の税率引下げ分相当) ・ 税収全額を交付税特会に直接繰り入れ、地方交付税原資化
- 偏在是正により生じる財源(不交付団体の減少分)を活用して地方財政計画に歳出を計上
- 地方法人特別税の規模を1/3縮小し、法人事業税に復元

[消費税率10%段階]

〇 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。

(資料(2))

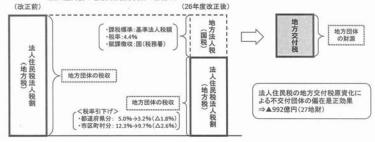
地方法人税の概要

▶ 消費税率8%段階において、地域間の税源の偏在性を是正し、財政力格差の縮小を図るため、法人住民税法人 税割の税率引下げに合せて、地方法人税(国税)を創設し、税収全額を地方交付税原資化。

> 地方法人税の納税義務者は法人税と同様であり、法人税額(所得税額控除等の適用前)に対し4.4%の付加税。 ※平成26年10月1日以後に開始する事業年度から適用。

(参考) 27年度税収: 地方法人税0.5兆円 法人住民税法人税割2.2兆円 (※27年度税収は26年度改正の影響が平年度化していない)

<法人住民税の地方交付税原資化の仕組み>



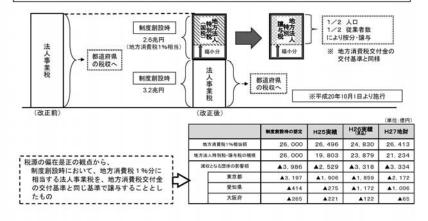
- (参考) ○平成26年度与党税制改正大綱 平成25年12月12日(抄) ・地方法人誘拐の偏任是正 消費税率10%段間においては、法人住民税法人税割の地方交付税原資化をさらに進める。また、地方法人特別税・譲与税を廃止するとともに 現行制度の監修や効果を踏まえて他の偏在是正措置を関するなど、関係する制度について幅広へ検討を行う。
- 〇平成27年度与党税制改正大綱 平成26年12月30日(抄) 地方法人課税の偏在是正
 - 平成28年度与党税制改正大綱における消費役率10%段階の地方法人課税の幅在是正については、平成28年度以後の税制改正において具体的な結論を得る。



地方法人特別税・譲与税

地方法人特別税等に関する暫定措置法(抄)

第一条 この法律は、<u>税制の技本的な改革において偏存性の小さい地方段体系の模築が行われるまでの間の措置</u>として、法人の 事業税(地方税法(昭和二十五年法律第二百二十六号)の規定により法人の行う事業に対して課する事業税をいう。以下同じ。) の税率の引下げを行うとともに、地方法人特別段を創設し、その収入額に相当する額を地方法人特別譲与税として都道府県に対



(資料(3))

平成27 年度地方財政計画の概要

1 まち・ひと・しごと創生事業費の創設

- ・ 地方公共団体が自主性・主体性を最大限発揮して地方創生に取り組み、地域の実情 に応じたきめ細かな施策を可能にする観点から、地方財政計画の歳出に「まち・ひと・ しごと創生事業費」を創設
- 新規分の財源は、地方の努力により捻出し、財政健全化と地方創生の両立に配慮

○ まち・ひと・しごと創生事業費

1.0 兆円 (皆増)

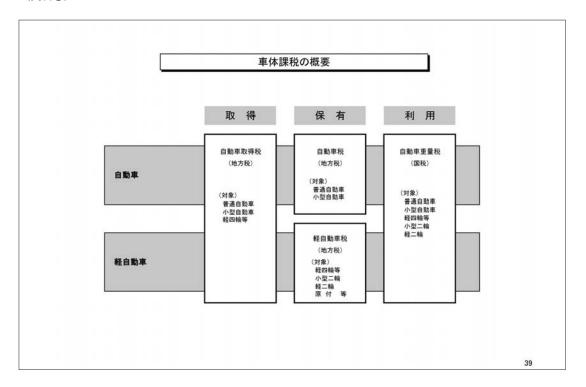
既存の歳出の振替え 0.5 兆円 (地域の元気創造事業費(窓0.35 兆円)の全額、歳出特別枠(窓1.2 兆円)の一部(0.15 兆円))

新規の財源確保 0.5 兆円

(法)	住民税法人税割の交付税原資化に伴う偏在是正効果	0.1 兆円
地力	び共団体金融機構の公庫債権金利変動準備金の活用	0.3 兆円
過去	の投資抑制による公債費減に伴い生じる一般財源の活用	0.1 米円

※ 今後、偏在是正を更に進めること等により恒久財源を確保する方針

(資料(5))



(資料39)



(資料(分)

自動車取得税におけるエコカー減税の見直し(平成27年度税制改正)

乗用車

【改正前(平成24年度~26年度)】

	区分	軽減率
		非課税
	★★★★かつ H27年度燃費基準+20%達成	
ガソリン車 ハイブリッド車	★★★★かつ H27年度燃費基準+10%達成	80% 軽減
	★★★★かつ H27年度燃費基準達成	60% 軽減

【改正後(平成27年度~28年度)】

電気自動車、燃 ブラグインハイフ 天然ガス車(ポス クリーンディーゼ	軽減率	
	★★★★かつ H32年度燃費基準+20%達成	
	★★★★かつ H32年度燃費基準+10%達成	80% 軽減
ガソリン車 ハイブリッド車	★★★★かつ H32年度燃費基準達成	60% 軽減
	★★★★かつ H27年度燃費基準+10%達成	40% 軽減
	★★★★かつ H27年度燃費基準+5%達成	20%

- 注1 ★★★★:平成17年排出ガス基準75%低減速成。 2 ポスト新長期規制:ディーゼル車等において、平成21年以降(車両総重量等により、平成21年、22年と異なる)に適用される排出ガス規制。 3 「改正前」の軽減率は平成26年度改正後のもの。

軽量車·中量車·重量車

乗用車と同様の考え方に基づき、排出ガス・燃費(平成27年度燃費基準)の各要件を満たすものについて、要件 の達成割合に応じて軽減。

41

(資料33)

42

現行の自動車税・軽自動車税におけるグリーン化特例 (軽課)

◆自動車税グリーン化特例(軽課) 取得期間:平成26年4月1日〜平成28年3月31日 軽課年度:平成27年度、平成28年度(取得の翌年度分のみ)

◆軽自動車税グリーン化特例(軽課) 取得期間:平成27年4月1日~平成28年3月31日 軽課年度:平成28年度(取得の翌年度分のみ)

区 分	軽減率	区 分	軽減率
電気自動車、燃料電池車、 プラグインハイブリッド車、 天然ガス自動車(北入・新長期規制からNox10%低減)、 フリーンディーゼル乗用車(ポスト新長期規制適合)	税率を概ね 75%軽減	電気自動車、 天然ガス自動車(ポスト新長期規制からNox10%低減)	税率を概ね 75%軽減
★★★★かつH27年度燃費基準+20%達成 (H32年度燃費基準達成)			0.000,7000,000
★★★★かつH27年度燃費基準+20%達成 (H32年度燃費基準未達成)	税率を概ね	★★★★かつH32年度燃費基準+20%達成	税率を概ね
★★★★かつH27年度燃費基準+10%達成	50%軽減	★★★かり103年投放資金中〒2070建成	50%軽減
		★★★★かつH32年度燃費基準達成	税率を概ね 25%軽減

車体課税における今後の課題

課題	与党税制改正大綱
消費税率10%引上げ時 における自動車取得税の 廃止等及び自動車税・軽 自動車税における環境性 能割の導入	【26年度大綱】 ○ 自動車取得税は、消費税率10%への引上げ時に廃止する。 ○ 消費税率10%段階において、自動車取得税のグリーン化機能を維持・強化する環境性能課税(環境性能割)を、自動車税の取得時の課税として実施する(税率0~3%)。 【27年度大綱】 ○ 平成26年度与党税制改正大綱等における消費税率10%段階の車体課税の見直しについては、平成28年度以後の税制改正において具体的な結論を得る。 ○ 自動車税・軽自動車税における環境性能割の導入の際に自動車税のグリーン化特例 「軽護」とあわせて見直す。
自動車税・軽自動車税 におけるグリーン化特例 の見直し(環境性能割導 入時)	【26年度大綱】 ○ 環境性能割を補完する趣旨を明確化し、 <u>環境性能割非課税の自動車に対象を重点化した上で、軽速を強化する。</u> 【27年度大綱】 ○平成26年度与党税制改正大綱等における消費税率10%段階の車体課税の見直しについては、平成28年度以後の税制改正において具体的な結論を得る。 ○ 自動車税・軽自動車税における環境性能割の導入の際に自動車税のグリーン化特例 (軽課)とあわせて見直す。
自動車税・軽自動車税 におけるグリーン化特例 の見直し(平成28年度= 環境性能割導入前)	(大綱に直接の記載なし) 自動車税・軽自動車税のグリーン化特例(軽課)は平成27年度で適用期限切れとなる ため、上記②の見直しが行われるまでの1年間について、グリーン化特例の見直しを行 う必要。

※ 27年度与党税制改正大綱では、「消費税率10%段階の車体課税の見直しにおいては、税制抜本改革法第7条に沿いつつ、自動車をめぐるグローバルな環境や課税のバランス、自動車に係る行政サービス等を踏まえた議論を行う。」とされている。

43

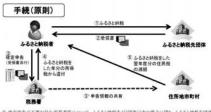
(資料40)

ふるさと納税制度について

制度の概要

都道府県・市区町村に対してふるさと納税(寄附)をすると、ふるさと納税(寄附)額のうち2,000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、30,000円のふるさと納税をすると、2,000円を除く28,000円が控除される。)

- 空除を受けるためには、ふるさと納税をした翌年に、確定申告を行うことが必要(原則)。確定申告が不要な給与所得 者等について、ふるさと納税先が6団体以内の場合に限り、ふるさと納税・田体に申請することにより確定申告不要で 控除を受けられる手続の特例(ふるさと納税ワンストップ特例制度)を創設。
 (平成27年4月1日以後に行われるふるさと納税について適用)
 - 自分の生まれ故郷や応援したい地方団体など、どの地方団体に対する寄附でも対象となる。



金 確定申告が下要な給り所得者等について、ふるため税先が認序以内の場合に限り、ふるさと的税先認体に申請することになり確定申別下要で終除を受けられる予報の特別(ふるを)納税フンストップ特別制度)を創設(平成文3年月1日(3版代目的人の書館について適用)

	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	1175 Å	130億円	45倍四

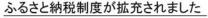
導入以降の実績

平成25年度 11万人 130億円 45億円 平成26年度 13万人 142億円 61億円 合計 108万人 1,126億円 373億円

総務省広報誌2015年4月号

63

46





●給与所得者のケース (総与収入のみ、住宅ローン信服等を受けていない方。)

	ふるさと納役をした方の家族構成 (例)		
	11.9	夫婦	夫排 + 72 人
300万円	31,000	23,000	4,000
40075F9	46,000	38.000	17,000
5007519	67,000	59,000	33,000
600万円	84,000	76,000	53,000
7005FE	118,000	108,000	75,000

- た 900万円 164,000 154,000 132,000 本 1,000万円 188,000 779,000 157,000 の 1,100万円 224,000 215,000 183,000 を 1,200万円 252,000 242,000 209,000 支 1,300万円 362,000 350,000 273,000 大 1,000万円 362,000 350,000 273,000
- 「共勝」は、添るさと解発をした方の配信者に収入力 く、控除対象計畫解散がいないケースを加します。
 「研究生活」16歳から18歳のは著植物」を「大学生 「可含な主活」16歳から18歳の対策を指す。

ふるさと解検は、都道府県又は市区町村にふるさと解税(蓄附)をすると、蓄附金のうち2千円を超える部分について、 一定の上限(左記: 日安参照)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仕組みです。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落附でも対象になります。

平成27年度税制改正により、ふるさと納税制度について以下の拡充が行われました。

の約2倍に拡充されました。 (H27.1.1以降の要附から対象)

17:02	全華 - 投除され	15551	ごと納税枠の目 ※ 1000円
75.55	新光前		新光後
300万円	12,000円	+	23,000円
500万円	30,000円	•	59.000円
700万円	55,000円		108,000円



手続の簡素化(行ふさこと時段ワンストップ特別制度(の創設) 確定申告が不要な給与所得者等について、ふるさと時段先団体が5 団体以内の場合で確定申告を行わない場合に限り、ふるさと時段(寄 制)をする際にふるさと映接先団体に特例の申請をすることにより、ふ ること情報に係る都物金控除がワンストップで受けられる特例的な仕組 み(ふるさと時程アンストップ特別削別が創設されました。

(H27,4.1以降の管附から適用)



MIC Monthly Magazine 2015 April 02

(資料20)

返礼品(特産品)送付への対応について

「地方税法、同法施行令、同法施行規則の改正等について」(平成27年4月1日付総税企第39号)(抜粋)

- 2 本年度改正において、Ⅱの第1の1(2)ア及び第2の1(2)アのとおり特例控除額の控除限度額を引き上げることとしたところであるが、ふるさと納税に関する事務の遂行に当たっては、以下の点に留意の上、適切に対処されたいこと。
- (1) ふるさと納税について、当該寄附金が経済的利益の無償の供与であること、当該寄附金に通常の寄附金控除に加えて特例控除が適用される制度であることを踏まえ、豊かな地域社会の形成及び住民の福祉の増進に寄与するため、各地方団体がふるさと納税に係る周知、募集等の事務を行う際には、次のように取り扱うこと。
 - ア 当該寄附金が経済的利益の無償の供与であることを踏まえ、寄附の募集に際し、次に掲げるような、返礼品 (特産品) の送付が対価の提 供との設解を招きかねないような表示により寄附の募集をする行為を行わないようにすること。
 - 「返礼品(特産品)の価格」や「返礼品(特産品)の価格の割合」(寄附額の何%相当など)の表示(各地方団体のホームページや広報媒体等における表示のみでなく、ふるさと納税事業を紹介する事業者等が運営する媒体における表示のための情報提供を含む。)
 - イ ふるさと納税は、経済的利益の無償の供与である寄附金を活用して豊かな地域社会の形成及び住民の福祉の増進を推進することにつき、 通常の寄附金控除に加えて特例控除が適用される仕組みであることを踏まえ、次に掲げるようなふるさと納税の趣旨に反するような返礼品 (特産品)を送付する行為を行わないようにすること。
 - ① 換金性の高いプリベイドカード等
 - ② 高額又は寄附額に対し返礼割合の高い返礼品(特産品)
- (2) ふるさと納税は、通常の控除に加えて特別控除が適用される仕組みであるが、その適用が、地方団体に対する香財金額の全額(2,000円を除く。)について行われるのは、当該畜財が経済的利益の無償の供与として行われており、返礼品(特産品)の送付がある場合でも、それが畜財の対価としてではなく別途の行為として行われているという事実関係であることが前提となっている。ものであるが、その場合においても、当該返礼品(特産品)を受け取った場合の当該経済的利益については一時所得に該当するものであること。
- (3) 各地方団体においては、上記(1)及び(2)を踏まえ、返礼品(特産品)の送付等、ふるさと納税に係る周知、募集その他の事務について、 寄附金控除の趣旨を踏まえた良識ある対応を行うこと。また、各都道府県においては、域内市区町村の返礼品(特産品)送付が寄附金 控除の趣旨を踏まえた良識ある対応となるよう、適切な助言・支援を行うこと。
- (4) ふるさと納税に関する窓口を明確化するなど、寄附者の利便性の向上に努めること。
- (5) 寄附を受ける地方団体は、ふるさと納税の使途(寄附金の使用目的)について、あらかじめ十分な周知を行うなど、当該団体に係るふるさと納税の目的等が明確に伝わるよう努めること。
- (6) 寄附を受けた地方団体においては、寄附者の個人情報を厳格に管理すること。特に、返礼品(特産品)送付に関し外部委託等を行う際には、外部委託等に伴う個人情報漏えい防止対策を徹底すること。

平成27年度税制改正大綱(個人住民税関係部分抜粋)

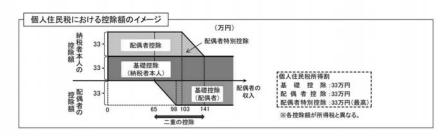
平成26年12月30日 由民主党

第一 平成27年度税制改正の基本的考え方

- Ⅱ 地方創生·国家戦略特区
- 3 少子高齢化の進展・人口減少への対応
 - (3) 少子化への対応、働き方の選択に対する中立性の確保等の観点からの個人所得課税の見直し わが国においては、少子高齢化の進展・人口減少、働き方の多様化や所得格差の拡大等の社 会・経済の構造変化が著しい。若い世代が結婚し子どもを産み育てやすい環境や女性が働きや すい環境を整備することが極めて重要な課題となっており、税制のみならず関連する諸制度を 総合的に検討すべきである。その際、社会の基本は「自助」にあることを踏まえ、家族の助け 合いの役割も正しく評価する必要がある。これらを踏まえ、個人所得課税について、効果的・ 効率的に子育てを支援する観点、働き方の選択に対して中立的な税制を構築する観点を含め、 社会・経済の構造変化に対応するための各種控除や税率構造の一体的な見直しを丁寧に検討す S.

(資料44)

働き方の選択に対して中立的な税制の構築(個人住民税)



非課税限度額制度

⇒ 一定の所得金額以下の者については、個人住民税を課税しない独自の制度

(注1)所得金額は、給与所得者の場合、収入金額から給与所得控除を引いた彼の金額 (注2)世第人員数は、本人、匹除対象の場合及びは長程数なのと計算 (注3)加盟組に、世界世界を提供をはは長程数を目する場合の力加 (注4)均等初の非理状態をは、他の一般では、大きないのでは、100円を対して、100円を 分に応じて平に銀色、10、20円の、03、20円の 200 を他に影響と基準として条例で設定 基本額 所得金額 ≦ 35万円 × 世帯人員数 + 32万円

「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理(第一次レポート)」(抄)

4. 選択肢を踏まえた今後の検討について

(3) 諸控除のあり方の検討にあたっては、個人住民税において独自に設けられている非課税限度額制度との関係についても検討が必要となる。また、核々な社会保障や福祉の制度の適用基準等に、所得税や個人住民税が非課税であることやその課税所得金額が用いられていることにも留意が必要である。

税制抜本改革法(抜粋)

「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」

平成24年8月22日法律第68号)

(税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置)

- 第七条 第二条及び第三条の規定により講じられる措置のほか、政府は、所得税法等の一部を改正する法律(平成二十一年法律第十三号)附則第百四条第一項及び第三項に基づく平成二十四年二月十七日に閣議において決定された社会保障・税一体改革大綱に記載された消費課税、個人所得課税、法人課税、資産課税その他の国と地方を通じた税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策について、次に定める基本的方向性によりそれらの具体化に向けてそれぞれ検討し、それぞれの結果に基づき速やかに必要な措置を講じなければならない。 個人所得課税については、次に定めるとおり検討すること。
 - 二 個人住民税については、地域社会の費用を住民がその能力に応じて広く負担を分かち合うという個人住 民税の基本的性格((2)において「地域社会の会費的性格」という。)を踏まえ、次に定める基本的方向 性により検討する。
 - (1) 税率構造については、応益性の明確化、税源の偏在性の縮小及び税収の安定性の向上の観点から、 平成十九年度に所得割の税率を比例税率(一の率によって定められる税率をいう。以下(1)において同 じ。)とした経緯を踏まえ、<u>比例税率を維持することを基本</u>とする。
 - (2) 諸控除の見直しについては、地域社会の会費的性格をより明確化する観点から、個人住民税における所得控除の種類及び金額が所得税における所得控除の種類及び金額の範囲内であること並びに個人住民税における政策的な税額控除が所得税と比較して極めて限定的であることを踏まえるとともに、所得税における諸控除の見直し及び低所得者への影響に留意する。
 - (3) 個人住民税の所得割における所得の発生時期と課税年度の関係の在り方については、番号制度の導入の際に、納税義務者、特別徴収義務者及び地方公共団体の事務負担を踏まえつつ、検討する。
 - ハ 年金課税の在り方については、年金の給付水準や負担の在り方など今後の年金制度改革の方向性も踏ま えつつ、見直しを行う。

(資料46)

経済財政運営と改革の基本方針2015(平成27年6月30日閣議決定)(抄)

第3章 「経済・財政一体改革」の取組-「経済・財政再生計画」

2. 計画の基本的考え方

(歳入改革)

経済再生に寄与する観点から、現在進めている成長志向の法人税改革をできるだけ早期に完了する。持続的な経済成長を維持・促進するとともに、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する観点から、税体系全般にわたるオーバーホールを進める。その中で、将来の成長の担い手である若い世代に光を当てることにより経済成長の社会基盤を再構築する。また、i) 低所得若年曆・子育て世代の活力維持と格差の固定化防止のための見直し、ii) 働き方・稼ぎ方への中立性・公平性の確保、iii) 世代間・世代内の公平の確保など、経済社会の構造変化を踏まえた税制の構造的な見直しを計画期間中のできるだけ早期に行うこととし、政府税制調査会を中心に具体的な制度設計の検討に速やかに着手する。

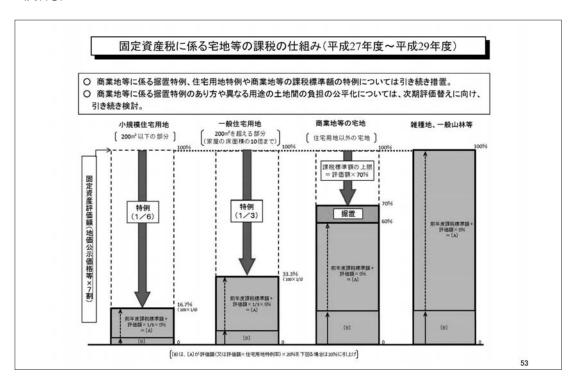
- 5. 主要分野ごとの改革の基本方針と重要課題
- [5] 歳入改革、資産・債務の圧縮
- (1) 歳入改革
- ② 税制の構造改革

(基本的考え方)

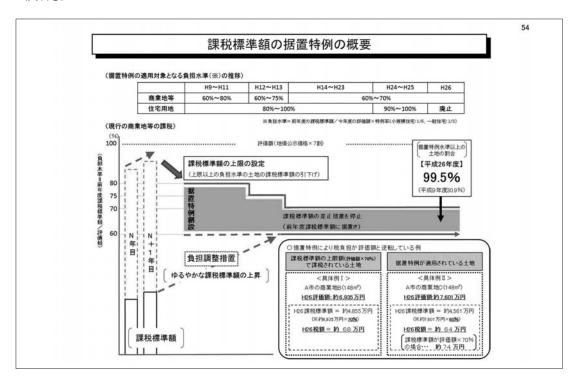
人口動態、世帯構成、働き方・稼ぎ方など、経済社会の構造が大きく変化する中、持続的な経済成長を維持・促進するとともに、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する観点から、税体系全般にわたるオーバーホールを進める。その中で、将来の成長の担い手である若い世代に光を当てることにより経済成長の社会基盤を再構築する。特に、i)夫婦共働きで子育でをする世帯にとっても、働き方に中立的で、安心して子育てできる、ii)格差が固定化せず、若者が意欲をもって働くことができ、持続的成長を担える社会の実現を目指す。

ができ、持続的成長を担える社会の実現を目指す。 このため、以下の基本方針を踏まえ、具体的な制度設計について速やかに検討に着手し、税制の見直しを計画期間中、できるだけ早期に行う。その際、今後の改革の中心となる個人所得課税については、税収中立の考え方を基本として、総合的かつ 一体的に税負担構造の見直しを行う。

(資料40)



(資料43)



平成27年度税制改正大綱(固定資産税関係部分抜粋)

平成26年12月30日 自 由 民 主 党 公 明 党

第一 平成27年度税制改正の基本的考え方

IV 固定資産税

固定資産税は、市町村財政を支える基幹税であり、今後ともその税収の安定的な確保が不可欠である。 土地に係る固定資産税については、商業地等の据置特例の対象土地における税負担の不均衡や、現行の一 般市街化区域農地の負担調整措置により生じている不均衡等の課題があるものの、平成9年度から負担水準 の均衡化を進めてきた結果、負担水準の均衡化は相当程度進展してきている状況にある。一方、地価の状況 は、アベノミクスにより、東京都心部は上昇し、地方圏も下げ止まりつつあるものの、力強さに欠ける状況 にある。

このような状況及び現下の最優先の政策課題はデフレ脱却であることを踏まえ、平成27年度から平成29年度までの間、土地に係る固定資産税の負担調整の仕組みと地方公共団体の条例による減額制度を継続する。

その一方、今後、デフレから脱却し、地価が一定程度の上昇に転じる場合には、商業地等の負担水準がば らつき、負担の不均衡が再拡大する等の問題が生じ、商業地等の据置特例等の負担調整措置の見直しが必要 となると考えられる。

また、農地に関しては、早期の宅地化を期して市街化区域に編入された農地の税負担が長期にわたって低い状態にとどまるため、長く市街化区域内で営農されている農地との間での不均衡等の課題も生じている。 これについては、都市農業の振興に係る措置の検討と併せて、検討を進める必要がある。

これらを踏まえ、次期評価替えまでの間において、デフレ脱却の動向を見極めつつ、これらの課題への対 処について検討を進めるとともに、税負担の公平性や市町村の基幹税である固定資産税の充実確保の観点か ら、異なる用途の土地や他の資産との間の税負担の均衡化等、固定資産税の今後を見据えた検討を行う。

55

(資料面)

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

○ 固定資産税収は、<u>約8.6兆円</u>(市町村税収全体の4割超)の税収規模。うち<u>償却資産分は約1.5兆円</u>(18.0%)と、市町村にとって<u>安定した</u> 非常に重要な基幹税源。

○ 地方団体からは、国の経済対策等の観点から償却資産課税の削減を行うべきではなく、地方団体の貴重な財源となっていること等を 踏まえ、現行制度を堅持してほしい旨の要望が数多く出されている。

【地方団体からの償却資産課税の堅持に関する要望(抜粋)】

地方六団体「平成27年度予算概算要求等について」(抄) (平成26年10月)

償却資産に対する固定資産税については、固定資産税が 市町付財政を支える安定した基幹税であることに鑑み、 制度の根幹を揺るがす見直しは断じて行うべきではなく、 現行制度を解除すること。

全国市長会 「平成27年度 都市税制改正に関する意見」(抄)(平成26年9月)

億均資産に対する課税については、国の経済対策等の観点から、制度の根幹を揺るがす見直しは斯じて行うべきではなく、<u>現行制度</u>を堅持すること。

全国町村会「平成27年度税制改正に関する要望」(抄)(平成26年9月)

土地・家屋と一体となって生産活動に使われている償却資産に係る固定資産税については、町村の重要な財惠であり、国の経済対策等の手段として見直されることとなれば、町村の財政に多大な支障を生じることから、<u>現行制度を堅持</u>すること。

全国知事会「平成27年度税財政等に関する提案」(抄)(平成26年10月)

億却資産に係る固定資産税については、償却資産の保有と市町村の行政サービスとの受益関係に着目して課するものとして定着して おり、創意工夫により地域活性化に取り組んでいる市町村の貴重な自主財源を、国の経済対策のために削減するようなことはすべきで はなく、<u>現行制度を堅持</u>すること。

平成27年度税制改正大綱(抄) (平成26年12月30日 自由民主党・公明党)

第三 検討事項

18 設備投資促進を目的とした固定資産税の償却資産課税に関する税制排置については、固定資産税が基礎的自治体である市町村を支える安定した基幹税であることを踏まえ、政策目的とその効果、補助金等他の政策手段との関係、新たな投資による地域経済の活性化の効果、市町村財政への配慮、実務上の問題点など幅広い視点から、引き続き検討する。

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目指す観点から消費** 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百八号)の一部 を改正するとともに、その他の税制の抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置について定 めるものとする。

社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律(地方税)理由

世代間及び世代内の公平性が確保された社会保障制度を構築することに直面する重要な課題であることに鑑み、社会保障制度の改革とともに不断に行政改革を推進することに一段と注力しつつ経済状況を好転させることを条件として行う税制の抜本的な改革の一環として、地方における社会保障の安定財源の確保及び地方財政の健全化を同時に達成することを目指す観点から、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。

(資料級)

消費税率(国・地方)10%への引上げ時期の変更に伴う対応

【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】

- 〇 消費税率(国・地方)10%への引上げ等の施行日を平成27年10月1日から平成29年4月1日に変更。
- 消費税に係る地方交付税率を変更。
 (改正前:② 20.8% ③以降 19.5% → 改正後:②・③ 22.3% ②以降 19.5%)
- 〇 税制抜本改革法(地方)附則第19条第3項を削除。
- 〇 地方消費税の社会保障財源化分に係る経過措置等所要の措置。

[神正線]

	~平成26年	平成26年	¥4月1日~平成29年3	3月31日	TI of 00 for the 11 PA
	3月31日	平成26年度	平成27年度	平成28年度	平成29年度以降
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)
国の消費税率	4 %		6. 30%		7. 80%
うち交付税分 (法定率)	1, 18% (国の消費税の29, 5%)	1.40% (国の消費税の22.3%)		1. 52% (国の消費税の19. 5%)	
合計	5%		8%		10%
地方分合計	2. 18%	3. 10%		3. 72%	

消費税の軽減税率制度について

〇平成27年度税制改正大綱(平成26年12月30日 自由民主党 公明党) (抄)

- 第一 平成27年度税制改正の基本的考え方
- Ⅲ 社会保障・税一体改革
 - 3 消費税の軽減税率制度

消費税の軽減税率制度については、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。平成29年度から の導入を目指して、対象品目、区分経理、安定財源等について、早急に具体的な検討を進める。

〇地方三団体の意見

・全国知事会「平成27年度与党税制改正大綱について」(平成26年12月) (抄)

消費税の軽減税率制度については、「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。平成29年度からの導入を目指して、対象品目、区分経理、安定財源等について、早急に具体的な検討を進める」とされているが、軽減税率制度の導入は、地方消費税や地方交付税原資が減少し、地方の社会保障財源に影響を与えるため代替財源が必要となること、また、対象品目の練引きや区分経理の方式など検討を要する課題が多岐にわたることなどから、時期も含めその導入については慎重に検討するとともに、実際に導入する際には代替税財源を確保する方策が同時に講じられるべきであることを強く求める。

・全国市長会「平成28年度都市税制改正に関する意見」(平成27年8月)(抄)

税率10%時に導入するとされている軽減税率制度については、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確実に代替財源を確保すること。

・全国町村会「平成28年度政府予算編成及び施策に関する要望(平成27年7月)(抄)

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 確保の重要性などを十分に考慮し、検討すること。

(資料64)

62

ゴルフ場利用税

〇 ゴルフ場利用税の概要

- ゴルフ場の利用者に対して、1人1日につき800円を課税(制限税率:1,200円)
 ※ 18歳未満・70歳以上・障害者、国体のゴルフ競技や学校の教育活動は非課税
- 税収額:493億円(平成25年度決算額)→このうち10分の7に相当する額を、ゴルフ場所在市町村に交付

○ ゴルフ場利用税を巡る堅持要望と廃止要望

- ・税収の7割が市町村に交付されており、特に財源に乏しく山林原野の多い市町村にとって、地域振興を図る上でも貴重な財源。
- 堅・ゴルフ場所在市町村は、アクセス道路の維持管理をは 持 じめとするゴルフ場関連の行政サービスを提供しており、 ゴルファーにその費用負担を求める仕組みは合理的。 望
 - 平成15年度に、18歳未満の年少者や70歳以上の高齢者等に非課税措置を設け、ゴルフ人口の裾野の拡大や生涯スポーツ社会の実現に十分に配慮。
- 消費税との二重課税を解消すべき。
- スポーツのうち、2016年オリンピックから 正式競技に復帰するゴルフのみに対する 課税を解消すべき。
- ・ゴルフ場利用税の廃止は、スポーツ基本法の理念である「生涯スポーツ社会」の実現に寄与。

〇 ゴルフ場利用税交付金と市町村財政

①額の大きい市町村 (単位:百万円(金額))

		ゴルフ場利用税 交付金
1	千葉県市原市	682
2	兵庫県三木市	637
3	兵庫県神戸市	452
4	愛知県豊田市	421
5	滋賀県甲賀市	406

②割合の大きい市町村 (単位:百万円(金額)) ※ 平成25年度決算による。

ıŀ

望

		ゴルフ場利用税 交付金(A)	地方税(B)	A/B
1	京都府笠置町	47	161	28. 9%
2	京都府南山城村	76	335	22. 7%
3	奈良県山添村	63	479	13. 0%
4	高知県芸西村	40	372	10. 8%
5	千葉県睦沢町	74	733	10. 2%

ゴルフ場所在市町村による行政サービス

ゴルフ場所在市町村はゴルフ場関連の様々な行政サービスを提供しており、ゴルフ場利用税は その貴重な財源。

(アクセス道路の整備・維持管理)



(農薬・水質調査等の環境対策)



(ごみ処理)



. A.-.- 27 . 18

※ このほか、調整池整備等の治水対策、消防・救急等の事業も実施

63

(資料60)

ゴルフ場の利用に係る費用について

64

ゴルフ場の利用に係る費用は、<u>他のスポーツと比較して高額であり、利用者の支出行為には</u> 十分な担税力が認められる。

(1) 各スポーツの年間平均費用(上位から)

	スポーツ	年間平均費用
1	ゴルフ(コース)	134,300円
2	乗馬	107,600
3	ヨット、モーターボート	88,300
4	スキン・スキューバダイビング	80,000
5	スキー	62,600
6	スノーボード	45,000
7	エアロビクス、ジャズダンス	40,500
8	釣り	35,700
9	テニス	30,100
10	柔道、剣道、空手などの武道	29,600

(2)参加人口750万人以上を有するスポーツの1回当たり費用

スポーツ		1回当たり費用	参加人口	
1	ゴルフ(コース)	9,950円	860万人	
2	釣り	3,610	770	
3	ボウリング	1,550	1,220	
4	ゴルフ(練習場)	1,010	860	
5	水泳(プールのみ)	970	1,200	
6	サイクリング、サイクルスポーツ	800	840	
7	トレーニング	520	1,290	
8	ジョギング、マラソン	220	2,080	
9	体操(器具なし)	120	1,850	

^{※「2014} レジャー白書」(公益財団法人日本生産性本部)より。 「年間平均費用」は、衣服などの「用具等」に係る費用と受講料・入場料などの「会費等」に係る費用とを足しあわせて算出したもの。 「1回当たり費用」は、「年間平均費用」を「年間平均活動回数」で除して算出したもの。

(資料分)

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) 未定稿 東京都のゴルファーは約900万回も他県でプレーしており、特段の負担なく他県の行政サービスを 享受することは不公平。 群馬県 栃木県 茨城県 他都県からの流入回数 他都県からの流入回数 他都県からの流入回数 164万回 323万回 263万回 (県民利用回数) (県内総利用回数) (県民利用回数) (県内総利用回数) (県民利用回数) (県内総利用回数) 156万回 -479万回 221万回 - 484万回 131万回 295万回 ※県内ゴルフ人口 16万人 ※県内ゴルフ人口 19万人 ※県内ゴルフ人口 27万人 山梨県 千葉県 他都県からの流入回数 他都県からの流入回数 95万回 (県民利用回数) (県内総利用回数) (県民利用同数) (県内総利用回数) 57万回 152万回 443万回 -710万回 ※県内ゴルフ人口 7万人 ※県内ゴルフ人口 54万人 東京都 静岡県 他都県からの流入回数 他県への流出回数 都内ゴルフ人口の9割以上が 179万回 904万回 他県のゴルフ場を利用 (県民利用同数) (県内総利用同数) (都民利用回数) (都内総利用回数) 189万回 - 368万回 992万回 -88万回 ※県内ゴルフ人口 23万人 ※都内ゴルフ人口 121万人 「県内(都内)ゴルフ人口」は、ゴルフ集又は練習場を利用した人数であり、「平成23年社会生活基本課金」における「スポーツの種類別行動者数」による。 「県民(都民)利用函数」は、黒内(都内)、ゴルフ人口に、上記の都県、神倉川県及び埼玉県における平均ゴルフ場利用回数(3,192万回/390万人/48.2回)を乗じて推計。 「県内(都内)製料回数は、「ゴルフ場利用税の運動状況等からかさエルフ場の数・利用者数等」(一七日本ゴルフ場場)といおける各部選択県別の「延利用者数より、神奈川県及び埼玉県においても、県民利用回数が県内設利用回数を超過し、他都県へ満出している(神奈川県,284万回、埼玉県,112万回)が、上記の図においては、その傾向が顕著 な東京都の例を図示

(資料63)

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)。
- ○「全国森林環境税創設促進連盟」がCO2排出源を 課税客体とした「全国森林環境税」を提唱。
- 全国町村会が「石油石炭税の上乗せ税収の一部譲 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、模収の使途は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】

〇 「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月設置、6月中間とりまとめ、12月中間とりまとめ改訂)

○ 森林吸収源対策及び地方の地球温暖化対策に関する財源の確保について、財政面での対応、森林整備等に要する費用を国民全体で負担する措置等、新たな仕組みの導入に関し、森林整備等に係る受益と負担の関係に配意しつつ、COP21に向けた2020年以降の温室効果ガス削減目標の設定までに具体的な姿について結論を得る。

【平成27年度税制改正大網】

○ 上記の自民党森林吸収源PTの中間とりまとめ改訂版がそのまま検討事項に記述。

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(平成24年法律第68号) (抄)

(税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置)

第七条

ヲ 森林吸収源対策 (森林等による温室効果ガスの吸収作用の保全等のための対策をい う。) 及び地方の地球温暖化対策に関する財源確保について検討する。

平成27年度税制改正大綱(抄)

第三 検討事項

- 14 森林吸収源対策及び地方の地球温暖化対策に関する財源の確保について、財政面での対応、 森林整備等に要する費用を国民全体で負担する措置等、新たな仕組みの導入に関し、森林整 備等に係る受益と負担の関係に配意しつつ、COP21に向けた2020年以降の温室効果ガス削減 目標の設定までに具体的な姿について結論を得る。
- ※ 「経済財政運営と改革の基本方針2015」にも同様の記述あり。

(資料面)

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)について

税収

- 〇課税主体:国
- 〇 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
- 〇 税収の使途 : エネルギー起源CO2排出抑制対策

税率(段階的引上げ)

石炭 [1t当たり] 税収 [上乗せ分] 原油・石油製品 ガス状炭化水素 [1kl当たり] [1t当たり] 250円 220円 約390億円 26年度 500円 520円 440円 約1,700億円 28年度 670円 約2,600億円 760円 上乗せ分-780円 670円 本則分 2,040円

和税特別措置法

(昭和32年法律第26号)(抄)

(<u>地球温暖化対策のための</u>石油石炭税の税率の

第90条の3の2 <u>地球温暖化対策を推進する</u> <u>観点から</u>、(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(エネルギー需給勘定)における地方公共団体向け補助事業

	平成27年度当初予算額(国庫補助額)	地方負担額
经済産業省所管分	1, 0億円	0.01億円
境省所管分	364. 1億円	188.0 億円
ât	365. 1億円	188. 0 億円

森林環境・水源環境の保全を目的とした超過課税の実施状況 (平成27年4月1日現在)

- ●地方団体では、課税自主権を活用し、森林環境・水源環境の保全を目的とした超過課税を行っている。都道 府県では35団体が実施。市町村では1団体(横浜市)が実施。(※群馬県及び三重県は26年度から実施)
- 対象税目・税率・使途等については、地方団体が、住民の理解を得ながら、それぞれ独自に決定している。 [税目] 個人県民税及び法人県民税
 - [税率] 個人均等割:年額 300円~1,200円を上乗せ (36団体)、所得割に0.025%を上乗せ (1団体) 法人均等割:年額 500円~270,000円を上乗せ (35団体)
- 税収規模: 295.3億円(平成25年度決算額)

	個人祭	民税	法人県民税		Tit da
都道府県名	税率 (超過分)	税収 (超過分)	税率 (超過分)	税収 (超過分)	税収合計
岩手県	1,000円	6.0億円	2,000円~80,000円	1.4億円	7.4億円
宮城県	1,200円	12.6億円	2.000円~80,000円	3.4億円	16.0億円
秋田県	800円	3.8億円	1,600円~64,000円	0.9億円	4.7億円
山形県	1,000円	5.4億円	2,000円~80,000円	1.2億円	6.6億円
福島県	1,000円	9.0億円	2,000円~80,000円	2.1億円	11.1億円
茨城県	1,000円	14.0億円	2,000円~80,000円	2.8億円	16.8億円
枥木県	700円	6.7億円	1,400円~56,000円	1.7億円	8.4億円
群馬県	700円	-	1,400円~56,000円	_	_
	300円	13.1億円	-		40.1億円
神奈川県	(所得割)	27.0億円	-	-	
富山県	500円	2.8億円	1,000円~80,000円	0.9億円	3.7億円
石川県	500円	2.8億円	1,000円~40,000円	0.9億円	3.7億円
山梨県	500円	2.1億円	1,000円~40,000円	0.6億円	2.7億円
長野県	500円	5.4億円	1,000円~40,000円	1.3億円	6.7億円
岐阜県	1,000円	10.0億円	2,000円~80,000円	1.8億円	11.8億円
静岡県	400円	7.9億円	1,000円~40,000円	1.9億円	9.8億円
愛知県	500円	18.3億円	1,000円~40,000円	3.8億円	22.1億円
三重県	1,000円	-	2,000円~80,000円	-	-
滋賀県	800円	5.3億円	2,200円~88,000円	1.6億円	6.9億円
兵庫県	800円	19.9億円	2,000円~80,000円	4.4億円	24.3億円

	個人	県民税	法人県民和	Ř	Et in
都道府県名	税率 (超過分)	税収 (超過分)	税率 (超過分)	税収 (超過分)	税収合計
奈良県	500円	3.1億円	1,000円~40,000円	0.5億円	3.6億円
和歌山県	500円	2.2億円	1,000円~40,000円	0.5億円	2.7億円
島取県	500円	1.4億円	1,000円~40,000円	0.4億円	1.8億円
島根県	500円	1.7億円	1,000円~40,000円	0.4億円	2.1億円
岡山県	500円	4.4億円	1,000円~40,000円	1.1億円	5.5億円
広島県	500円	6.6億円	1,000円~40,000円	1.8億円	8.4億円
山口県	500円	3.3億円	1.000円~40.000円	0.7億円	4.0億円
愛媛県	700円	4.4億円	1,400円~56,000円	1.1億円	5.5億円
高知県	500円	1.7億円	一律 500円	0.1億円	1.8億円
福岡県	500円	10.8億円	1,000円~40,000円	2.7億円	13.5億円
佐賀県	500円	1.9億円	1,000円~40,000円	0.5億円	2.4億円
長崎県	500円	3.1億円	1,000円~40,000円	0.6億円	3.7億円
熊本県	500円	3.9億円	1,000円~40,000円	0.9億円	4.8億円
大分県	500円	2.6億円	1,000円~40,000円	0.7億円	3.3億円
宮崎県	500円	2.5億円	1,000円~40,000円	0.6億円	3.1億円
鹿児島県	500円	3.5億円	1,000円~40,000円	0.8億円	4.3億円
横浜市	900円	16.3億円	4,500円~270,000円	5.8億円	22.1億円
1+	-	245.6億円	-	49.7億円	295.3億円

個人無民稅 均等割: 平極1,000円, 防停虧: 41% 法人無民稅 均等割: 資本金等の額に応じ、20,000円~800,000円 個人市民稅 均等割: 資本金等の額に応じ、50,000円~3,000,000円 (H25)

(資料級)

地方の地球温暖化対策に関する財源確保に係る地方団体の意見①

〇 地方六団体 (平成27年8月)

地球温暖化対策のための石油石炭税の税率の特例による上乗せ分について、使途を森林吸収額対策にも拡大し、<u>その一部を地方の役割</u> <u>等に応じた税財源として確保する等</u>、地球温暖化対策及び森林吸収額対策に関して地方団体が果たす役割を適切に反映した地方税財源の 充実・強化のための制度を速やかに構築すること

〇 全国知事会 (平成27年7月)

今後の税制改正論議を通じて、地球温暖化対策のための石油石炭税の税率上乗せ分の使途を森林吸収源対策にも拡大するとともに、そ の一部を地方の役割等に応じた税財源として確保するなど、地球温暖化対策及び森林吸収源対策に地方団体が果たす役割を適切に反映し た安定的かつ恒久的な地方税財源の充実・強化のための制度を速やかに構築すべきである。

た女とかが、加久的な地方を見からいます。 がお、森林吸収放射対策等に関する税財源については、一部の省庁においても、国程の税額等に一定の率を乗じて計算した額を併せて徴収する国税版の森林環境税(仮称)の創設、生態系サービスから受益する国民が広く薄く負担する、例えば住民税均等割に上乗せする仕組みの創設などが検討されているが、まずは、国民にとって増税となることをどう考えるか、国と地方の役割分担のあり方などの課題ついて十分整理するとともに、仮に住民税均等制に上乗せする仕組みを検討する場合には、地域住民の基本的な負担である地方投源の国税化につながること、徴税コストに見合う税源が確保できるのか疑問があることなど、課題も多いうえ、現在、地方が独自に課税してい る森林環境税等との関係もあり、慎重に対応すべきものである。

〇 全国都道府県議会議長会(平成26年10月)

地球温暖化対策のための税については、使途を森林吸収額対策にも拡大するとともに、<u>その一部を地方の役割等に応じた税財額として</u> <u>確保するなど</u>、地球温暖化対策及び森林吸収額対策に関して地方公共団体が果たす役割を適切に反映した地方税財額の充実強化のための 制度を速やかに構築すること。

地方の地球温暖化対策に関する財源確保に係る地方団体の意見②

〇 全国市長会(平成27年6月)

地球温暖化対策のための石油石炭税の税率の特例による上乗せ分については、地球温暖化対策など環境施策において都市自治体の果 たしている役割等を踏まえ、

その一部を地方へ譲与すること。

〇 全国市議会議長会(平成27年7月)

地球温暖化対策において地方自治体が果たしている役割を踏まえ、<u>地球温暖化対策譲与税を新たに創設するなど</u>、地方税財源を確保 する仕組みを構築すること。

O 全国町村会(平成27年7月)

石油石炭税の税率の特例措置による税収の一定割合は、森林の整備・保全、国土の保全・自然災害防止を推進する町村の果たす役割を 踏まえ、森林面積に応じ譲与すること

〇 全国町村議会議長会(平成27年7月)

森林の整備・保全を町村が実施していることに鑑み、「地球温暖化対策のための石油石炭税の税率の特例措置」による税収の一定割 合を森林面積に応じて譲与すること。

〇 全国森林環境税創設促進連盟 全国森林環境稅創設促進議員連盟 (平成27年5月)

- 1. 森林の公益的機能の持続的な発揮、そのための森林・林業・山村対策の抜本的な強化をはかるため、二酸化炭素排出源を課税対象
- とする新たな税財源として「全国森林環境税」を創設し、国民的支援の仕組みの構築を期する。 2. 二酸化炭素吸収源として最も重要な機能を有する森林の整備・保全等を推進する市町村の役割を踏まえ、平成28年度が最後の引き上げとなる「石油石炭税の税率の特例措置」による<u>税収の一定割合を、森林面積に応じて譲与する仕組みの構築を期する。</u>

国際課税関係資料

財務省主税局参事官室

目 次

•	行 期 計画 1 ~ 行	7計四10
	(実体規定・ルー	- ル改正、国際課税原則の帰属主義への見直しを含む)
	(国際課税資料1)	「税源浸食と利益移転 (BEPS) プロジェクト」63
	(国際課税資料2)	「BEPS プロジェクト」の議論の背景63
	(国際課税資料3)	BEPS プロジェクト
		(スターバックス英国法人の租税回避を例に)64
	(国際課税資料4)	BEPS の問題点
	(国際課税資料5)	「BEPS プロジェクト」の意義65
	(国際課税資料6)	G8首脳サミット安倍総理大臣発言に関する事後
		記者ブリーフ65
	(国際課税資料7)	G7サミット首脳宣言 (仮訳抜粋)66
	(国際課税資料8)	G20財務大臣·中央銀行総裁会議声明(仮訳抜粋) ······66
	(国際課税資料9)	BEPS プロジェクトの最終報告書について① ······67
	(国際課税資料10)	BEPS プロジェクトの最終報告書について②67
	(国際課税資料11)	BEPS プロジェクトの包括的(holistic)アプローチ・
		Cash Box の例
	(国際課税資料12)	行動 1 電子経済の課税上の課題への対処68
	(国際課税資料13)	(参考) 検討されたオプションとその問題点69
	(国際課税資料14)	国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し
		(27改正)
	(国際課税資料15)	国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し
		(課税方式)70
	(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
		(国内法関係)70
	(国際課税資料17)	行動 2 ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化(総括表)…71
	(国際課税資料18)	外国子会社配当益金不算入制度の見直し(平成27年度改正)71
	(国際課税資料19)	行動 2 ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化
		(租税条約関係)72
	(国際課税資料20)	(参考)行動 2 ハイブリッド・ミスマッチ(租税条約関係) …72
	(国際課税資料21)	行動 3 外国子会社合算税制の強化73
	(国際課税資料22)	外国子会社合算税制の強化に関する報告 (概要)73
	(国際課税資料23)	行動 4 利子控除制限ルール74
		利子控除制限ルール(固定比率ルール・グループ比率ルール)…74
		(参考) 日本の過大支払利子税制の仕組み75
	(国際課税資料26)	行動 5 有害税制への対抗75
	(国際課税資料27)	知的財産優遇税制の有害性除去のための新基準の概要76
		加盟国及び BEPSアソシエイト諸国の優遇税制の審査76

	(国際課税資料29)	行動 6 租税条約の濫用防止	77
	(国際課税資料30)	(参考) 行動 6 租税条約の濫用防止	77
	(国際課税資料31)	行動 7 恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防止	78
	(国際課税資料32)	行動8 無形資産取引に関連する移転価格ルール	78
	(国際課税資料33)	行動 9 リスクと資本にかかる移転価格ルール	79
	(国際課税資料34)	行動10 他の租税回避の可能性の高い取引に係わる	
		移転価格ルール	79
	(国際課税資料35)	国際課税原則の帰属主義への見直しのポイント	80
	(国際課税資料36)	対比表 (総合主義・帰属主義)	80
	(国際課税資料37)	総合主義と帰属主義の違い・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	81
	(国際課税資料38)	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)	81
	(国際課税資料39)	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)	82
Ι.	行動計画11~行動	計画15	
	(手続き規定・情報	最交換関係)その他	
	(国際課税資料40)	行動 5 有害税制への対抗 (再掲)	82
	(国際課税資料41)	ルーリングに関する情報の関係国への通知義務付けの	
		フレームワーク (イメージ)	
		通知が義務付けられるルーリング及び対象国	
	(国際課税資料43)	自動的情報交換を巡る国際的取組みの経緯	84
	(国際課税資料44)	非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための	
		報告制度の整備(27改正)・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・	84
	(国際課税資料45)	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46)	自動的情報交換の実施時期に関する国際的な状況	85
	(国際課税資料47)	行動11 BEPSの規模・経済的効果の分析方法の策定【P】・	
	(国際課税資料48)	行動12 義務的開示制度	
	(国際課税資料49)	各国の義務的開示制度の比較	87
	(国際課税資料50)	行動13 多国籍企業の企業情報の文書化	87
	(国際課税資料51)		
	(国際課税資料52)	(参考) 行動13 多国籍企業の企業情報の文書化②	
	(国際課税資料53)	(参考) 行動13 多国籍企業の企業情報の文書化③	89
	(国際課税資料54)	(参考) 行動13 多国籍企業の企業情報の文書化④	
	(国際課税資料55)	(参考) 行動13 多国籍企業の企業情報の文書化⑤	
	(国際課税資料56)	(参考) 行動13 多国籍企業の企業情報の文書化⑥	
	(国際課税資料57)	行動14 相互協議の効果的実施	
	(国際課税資料58)	行動15 多数国間協定の策定	91

「税源浸食と利益移転(BEPS)プロジェクト」

- 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筋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、<u>OECD租税委員会</u>(議長:浅川・財務省財務官)は、2012年6月より「<u>税源浸食と</u> 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。G20か らの要請も受け、2013年7月19日には「BEPS行動計画」を公表。BEPS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) に報告され、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
- O OECDは2015年中にBEPSに有効に対処していくための 対応策を取りまとめ、勧告するとのスケジュールを公表。 2014年9月16日には、BEPSプロジェクトの第一弾報告書を公表。
- 〇 我が国は平成27年度税制改正において、第一弾の報告書 における勧告を踏まえ、「国境を越えた役務の提供に対する 消費税の課税の見直し」、「外国子会社配当益金不算入制度 の適正化」等の改正を実施。
- O 2015年9月にBEPS最終報告書がとりまとめられ、10月 のG20財務大臣会合(於:ペルー・リマ)、11月のG20サ ミット(於:トルコ・アンタルヤ)に報告される見込み。

「BEPSプロジェクト」年表

─ OECD租税委員会本会合において、BEPSプロジェクトを開始─ G20サミット(墨:ロスカボス)でBEPS防止の必要性を明記

2013年2月

essing BEPS」公表。

2013年6月 - G8サミット(英・ロックアーン)で、BEPSプロジェクトを支持

2013年7月19日 - 「BEPS行動計画」公表。G20サミット(露・サンケトペテルブルク)に報告

2014年9月

報告書(第一弾)を公表。11月のG20サミット(豪・ブリスベ - BEPS報 ン)に報告

- BEPS最終報告書をとりまとめ。10月のG20財務大臣会合(ベルー・リマ)、11月のG20サミット(トルコ・アンタルヤ)に報告予定。

(国際課税資料2)

「BEPSプロジェクト」の議論の背景

- 課税権は国家歳入の中核であり、最も重要な国家主権の一つ
 - 各国は自国の課税主権に基づき他国の税制への影響とは独立に国内税制を設計
 - その結果、複数の国で活動する企業に対しては、同じ所得に対する課税権の重複(二重課税)あるいは隙間 (二重非課税) が生じる可能性
- 〇 伝統的な国際課税ルールは、「二重課税」調整 (=各国の課税権の配分) が主目的
 - 例:①「PE(恒久的施設)なければ課税なし」、②「独立企業原則(ALP)」
 - これらの国際課税ルールの背後には「経済活動が行われ価値が創出される場所で応分の税を納めるべき」と の考え方があることが想定される

例(1) (PE) 価値を創出するためにはPEという物理的な施設が必要であった

例②(ALP):独立企業間の取引であればなされたであろう価値の配分方法は、各々の企業の経済活動に見 合った付加価値の配分として適切な尺度であった

- 〇 近年、多国籍企業グループは、販売、知財管理、生産の各段階、雇用、マーケッティング等をグローバルなレ ベルで最適な国・地域に配分(グローバル・サプライ(バリュー)チェーン)
 - 各国で異なる税制の隙間を利用することが可能。
 - 各国に展開されたグループ企業に自由に機能を配分。特に大きな付加価値を生み出す無形資産や資本は自由 に国境をまたいでグループ企業間を移動することが可能。
 - 更に、情報技術の発展により物理的な移動を伴わずに提供されるサービスが増大
 - 各国の税制の隙間を利用して二重非課税を作り出したり、伝統的な国際課税ルールを機械的に適用して価 値創造の場ではなく軽課税国・地域において所得を生み出すことが可能となっており、多国籍企業グループは、 税引き後利益の最大化を目指して積極的にタックス・プランニングを実施
- 各国の税務当局は「二重非課税」や「価値創造の場と納税の場のかい離」に独自に対抗策を試みてきたが、・ 国のみでグローバルに展開する多国籍企業の租税回避を防止することには限界。また、伝統的な国際課税ルールも 機能不全に陥り、新たな国際課税ルール(二重非課税の防止、価値創造の場を明らかにして課税権を配分)の必要 性が高まっていた。
- 「BEPSプロジェクト」は上記のような背景のもと、2011年頃よりOECD租税委員会を中心に検討が進められ、 リーマンショック後の多国籍企業の節税に対する問題意識の高まりの中、G20との共同プロジェクトとして開始。

(国際課税資料3)

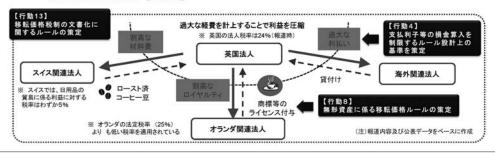
BEPSプロジェクト(スターバックス英国法人の租税回避を例に)

スターバックス英国法人の租税回避(報道の内容)

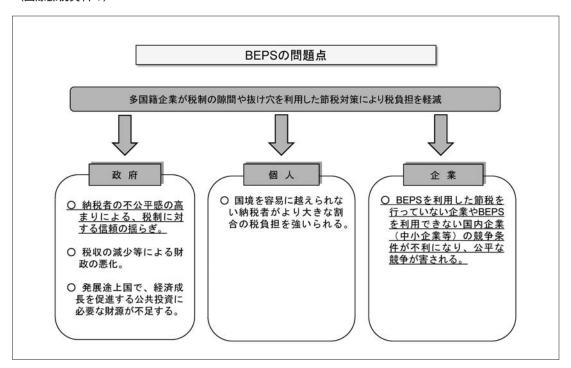
- 1998年に英国での事業を開始して以来、30億ポンド(4500億円)の売上があったが、多額の損失が同時に計上されたため法人税の納付額はわずかに860万ポンド(13億円)。
- グループ内の海外関連法人に対する経費を計上することで利益を圧縮。

BEPSプロジェクトにより期待される効果

- > 多国籍企業グループを利用した過大な利子支払を制限【行動4】
- > 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
- 無形資産に係る移転価格ルール(無形資産の定義、独立企業間価格の算出法等)の策定【行動8】
- 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【行動13】



(国際課税資料4)



「BEPSプロジェクト」の意義

- 〇・各国政府:BEPSによる<u>税収の減少</u>、租税回避行為阻止のための<u>コストの増加</u>、税制に対する<u>信頼の低下</u>に対応できること、
 - ・個人納税者: 多国籍企業の節税による個人納税者の相対的負担増を解消できること
 - ・法人:節税を行う多国籍企業との競争条件の不利を是正できること
- 長きにわたり課税権の「重複」すなわち「二重課税」の排除を主要な目的として国際的な協調が 図られてきた税のコミュニティにおいて、<u>課税権の「隙間」すなわち「二重非課税」をテーマとし</u> て国際的な協調を図ることを目指す取組みとなったこと
- 伝統的な国際課税原則が現代の多国籍企業のビジネスモデルに対応できていないという状況に対し、「経済活動が行われ、価値が創出される場所で応分の税を払うべき」という原則の下、国際課税原則を現代のビジネスモデルに適合させるよう国際課税原則の全体的な見直しを図ったこと
- これまで、国際課税の議論は、先進国はOECD、途上国は国連という各々の税コミュニティで別々に議論されてきたが、多国籍企業グループのグローバルな活動に対応するため、BEPSプロジェクトでは、OECD加盟国のみならず、G20メンバーの新興国や一部の途上国の参加も得て議論を行い、また、BEPSプロジェクトの成果を途上国に普及する取組も今後予定されていること
- O <u>経済界との議論も、</u>これまでの、「二重課税の排除」、「税制の規定の明確化」、「事務手続き の簡素化」といった実務的な要望に関するものから、<u>「二重非課税の防止」や「価値創造の場での</u> 課税」といった本質的な議論に発展したこと

(国際課税資料6)

G8首脳サミット 安倍総理大臣発言(税部分)に関する事後記者ブリーフ (2013 年6 月17-18 日 於:ロックアーン)

- 税金の話というのは専門的になりがちだが、実は政治そのものである。特に国民は税制が公平かどうかということに注目している。<u>税制が多国籍企業に対して公平かどうか、多国籍企業が払うべきところで税金を支払っているのかという点が問題である。企業は地域のインフラや安全を享受していることから、払うべきところで税金を払うことが重要である。</u>
- この問題に各国が真剣に取り組み、ルールを作ることが、公平な税制や公平な社会の建設に役立つ。 時代の変化に税制が追い付いていない中で、多くの企業がこれを利用していることが問題である。この ため、各国による、税源獲得を目指した税負担の軽減競争を避け、OECD租税委員会の税源浸食と利 益移転に関する活動等において、協調して各国の税制の調和を図ることが不可欠であり、G8諸国が最 大限協力していくべきである。
- また、税金の自動的情報交換については、日本は、これを積極的に実施してきている。今後、OECDで 国際基準が策定されることを期待する。

(国際課税資料7)

G7サミット首脳宣言 (仮訳抜粋) (2015年6月7-8日 於:独・エルマウ

租税

我々は、全ての人々にとっての公正さと繁栄のために不可欠な、公正かつ現代的な国際課税システムを達成することにコミットしている。したがって、我々は、G20/OECD税源浸食・利益移転(BEPS) 行動計画に関する具体的かつ実行可能な勧告を本年末までに取りまとめるという我々のコミットメントを再確認する。更に進んで、同行動計画の効果的な実施を確保することが極めて重要であり、我々は、G20及びOECDに対して、この目的を達成するための対象を特定したモニタリングプロセスを構築することを奨励する。我々は、国境を越える税のルーリングに関する自動的情報交換を強く促進することにコミットする。さらに、我々は、所要の法制手続を完了することを条件として、2017年又は2018年末までに、自動的情報交換のための新しい単一の国際基準を全ての金融センターを含めて迅速に実施することに期待する。我々はまた、要請に基づく情報交換のための国際基準を未実施又は適切に実施していない国・地域に対し、迅速な実施を要請する。

我々は、脱税、汚職及び不正な資金の流れを生むその他の活動と闘う上での実質的所有者の透明性の重要性を認識し、自国の行動計画の実施に関する最新情報を提供することにコミットする。我々は、国際課税に関する議題について開発途上国と協働するという我々のコミットメントを再確認し、引き続き開発途上国の税務行政能力の構築を支援する。

さらに、我々は、二重課税のリスクが国境を越えた貿易及び投資の障壁とならないことを確保するため、拘束的強制的仲裁を創設するというコミットメントを含め、租税に関する既存の国際的な情報ネットワーク及び国境を越えた協力を強化するよう努力する。我々は、BEPSプロジェクトの一環である拘束的仲裁に関してなされた取組を支持し、他国に対し、我々と共にこの重要な取組に参加することを奨励する。

(国際課税資料8)

G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明 (仮訳抜粋) (2015 年9月4-5日 於: トルコ・アンカラ)

11. 世界規模で公正かつ現代的な国際課税システムへ到達するという我々のコミットメントに則り、我々はG20/OECD 税源 浸食・利益移転(BEPS) 行動計画の実行の最終段階にある。15の行動項目全ての最終パッケージは10月までに取りまとめられると見込まれる。我々は、次回リマでの会合でそのパッケージを点検し、アンタルヤで首脳に提出する。同プロジェクトの有効性は、いかに広範かつ首尾一貫して実施されるかにかかっている。我々はBEPSプロジェクトの成果の世界規模での実施状況、特に国境を越える税のルーリングに関する情報交換の実施状況をモニタリングするに当たり、対等な立場で作業を続ける。我々はOECDに、2016年の早い時期までに、関心のある非G20諸国・地域、特に発展途上国の対等な立場での関与を得つつ、枠組みを整えることを求める。我々は、関心のある発展途上国に対し、それらの国が直面するBEPSを含む国内資金の動員の課題に対処するための適切な技術支援を提供するIMF、世界銀行グループ、国連及びOECDによる取組みを歓迎する。我々は課税システムの透明性を高めるための作業を続け、既に合意されている自動的情報交換の実施スケジュールを再確認する。我々は実質的所有者の透明性に関するG20 ハイレベル原則を実施するとのコミットメントを再確認し、各国の実施の更なる進捗を期待する。我々は非G20諸国の国際課税分野への関与を強化する取組みを支持し、税に関する 国際協力に関するアジスアベバ行動目標の下での決定を歓迎する。

BEPSプロジェクトの最終報告書について

【経緯·目的】

- 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。
- この問題に対応するため、OECD租税委員会は、2012年6月より、OECD加盟国及び非加盟のG20メンバー8ヵ国(中国・インド・ブラジル等)の参加の下、「OECD/G20 BEPSプロジェクト」を開始。

【今後の運び・対応】

- ・2015年9月21、22日のOECD租税委員会で「最終報告書」が承認され、10月5日の週に公表される見込み
- · 2015年10月8日 G20財務大臣·中央銀行総裁会議(於:ペルー・リマ)に報告
- · 2015年11月15、16日 G20サミット(於:トルコ・アンタルヤ)に報告
- ⇒「最終報告書」の勧告を踏まえ、日本としては必要な法整備及び租税条約の改正を実施する

「BEPSプロジェクト」の三本柱

A. グローバル企業は払うべき(価値が創造される)ところで税金を支払うべきとの 観点から、国際課税原則を再構築

(企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグ ローバルに展開し、グループ間取引を通じた 租税回避のリスクが高まる中、経済活動の実 徳に即した課税を重視するルールを策定)

B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上

(例えば、グローバル企業の活動・納税実態の 把握のための各国間の情報共有等の協調枠 組みの構築等)

C. 企業の不確実性の排除と予見可能性

(租税に係る紛争について、より効果的な紛争 解決手続きを構築すると共に、今回のBEPS プロジェクトの迅速な実施を確保)

(国際課税資料10)

BEPSプロジェクトの最終報告書について

O BEPS (Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転) プロジェクトとは

企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、電子商取引も急増するなど、グローバルなビジネスモデルの構造変化が進む中、この構造変化に 各国の税制や国際課税ルールが追いつかず、多国籍企業の活動実態とルールの間にすれが生じていた。BEPSプロジェクトは、公正な競争条件(Level Playing Fleid)という考え方の下、多国籍企業がこのようなずれを利用することで、課税所得を人為的に操作し、課税追礼 (BEPS)を行うことがないよう、国際課税ルールを 世界経済並びに企業行動の実態に即したものとするとともに、各国政府・グローバル企業の透明性を高めるために国際課税ルール全体を見値すプロジェクト。

A グローバル企業は払うべき (価値が創造される) ところで税金を支払うべきとの観点から、 国際課税原則を再構築

(1) 電子経済の発展への対応

電子経済に伴う間接税に係る問題への対応について、海外からのB2C取引に対する消費課税の あり方等に関するカイドラインを策定した。一方、直接税に係る問題については、以下の(2)~(6) の勤告を実施することで、対応可能であり、物理性が設定を行かない事業素を勤に対し、Fiberparmanet Establishment)という現行の物理的概念を超えて事業(・直接以の場所を認識することについては、 未だ電子経済はできまっての発展的限に至ってあらず、現時点では不要と結構。

行動1 電子経済の課税上の課題への対応 → 27年度投制改正で対応済み

(2) 各国制度の国際的一貫性の確立

各国間の税制の隙間を利用した多国籍企業による租税回避を防止するため、<u>各国が協調して国内税制の国際的調和</u>を図った。

行動2 ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化 — 27年度税制改正で対応済み 行動3 外国子会社合資税制の強化 — 今後、法改正の果否を含め検討 行動4 利子控除制限 — 今後、法改正の服否を含め検討 行動5 有害税制への対抗 — 既年の仲組みで対応

(3) 国際基準の効果の回復

伝統的な国際基準(モデル租税条約・移転価格ガイドライン)が近年の多国籍企業のビジネスモ デルに対応できていないことから、「価値創造の場」において適切に課税がなされるよう、国際基準 の見直しを図った。

行動6 条約濫用の防止 - 粗段条約の核充(倉行動係)の中で対応 行動7 人為的なPE認定回避 - 粗稅条約の核充(倉行動係)の中で対応 行動8-10 移転価格税制と価値創造の一致 - 今後、法改正の要否を含め検討

B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する 透明性向上

(4) 透明性の向上

参国籍企業による租税回避を防止するため、国際的な協調のもと、<u>税務当局が多</u> 国籍企業の活動やタックス・ブランニングの実施を把握できるようにする制度の構築

行動5 ルーリング(企業と当局間の事前合意)に係る自発的情報交換 行動11 BEPS関連のデータ収集・分析方法の確立 行動12 タックス・プランニングの義務的開示 -- 今後検討

行動13 多国籍企業情報の報告制度 (移転価格税制に係る文書化) — 28年度税制改正で対応予定

C. 企業の不確実性の排除と予見可能性の確保

(5) 法的安定性の向上

BEPS対抗措置によって予期せぬ二重課税が生じる等の不確実性を排除し、予見 可能性を確保するため、租税条約に関連する紛争を解決するための相互協議手続き をより実効的なものとすることを図った。

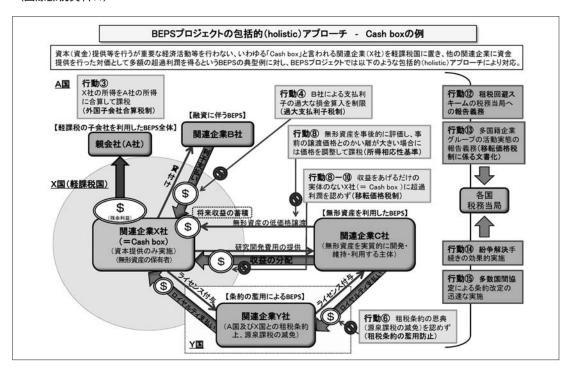
行動14 より効果的な紛争解決メカニズムの構築 → 対応済み

(6) BEPSへの迅速な対応

BEPS行動計画を通じて策定される各種動告の実施のためには、各国の二国開租 税条約の改正が必要なものがあるが、世界で無数にある二国開租税条約の改定に は終えな時間を要することから、EPS対抗措置を効率的に実現するための多数国 間位定を2016年末までに策定する。

行動15 多国間協定の開発 - 参加予定

(国際課税資料11)



(国際課税資料12)

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、BEPSを含む課税上の課題について対応を検討。

報告書の概要

- 電子経済の発達に伴いBEPSが助長される一方、電子経済に特有のBEPSは存在せず、行動3(外国子会社合算税制の強化)、行動7(恒久的施設認定の人為的回避の防止)、行動8-10(移転価格税制)等の他の行動計画の勧告内容を実施することで、BEPSに対しては実質的に対応可能との結論に至った。
- 付加価値税(VAT)について、国境を越えて提供されるサービスへの課税について以下を提示。
 - ✓ B2B取引:原則として、課税地は顧客が所在する国とし、徴税の仕組みはリバースチャージ方式を用いる。
 - ✓ B2C取引:課税地は顧客が居住する国とし、徴税の仕組みは国外の事業者が事業者登録を行った上で徴収する。 【注:日本は平成27年度税制改正において、国境を越えた役務の提供に対する消費税課税の見直しを実施済み。】
- 直接税については、電子経済の発達により国内に物理的施設を設けずに事業活動が行われるといった、BEPSを超えるより 幅広い課税上の課題について、従来のPE概念に代わる概念の導入等の複数のオプションが検討されたが、現在の電子経 済の状況を前提にすれば、他の行動計画の勧告内容を実施することにより部分的に対応可能であることもあり、国際課税原 則の大幅な見直しは現時点で不要とされた。

今後の対応

- 電子経済の今後の発展が国際課税に与える影響や、他の行動計画の勧告内容が電子経済に与える影響等についてモニタリングを実施。
- 2016年中に今後の作業の詳細なマンデートを策定し、2020年までにモニタリングの結果を踏まえた報告書を作成。

_

(国際課税資料13)

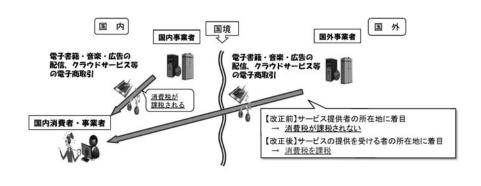
(参考) 検討されたオプションとその問題点

- 1. Significant Economic Presenceに基づく課税
- <概要>
- 従来のPE概念が源泉地国に物理的なネクサスを求めているのに対し、源泉地国に十分な電子的なネクサス(例:ローカルのドメイン名、収集されたデータ量等)があり、一定の売上額をあげていれば、Significant Economic Presenceを有すると認定し、従来のPEと同様に、Significant Economic Presenceに帰属する所得に対して課税する。
- <問題点>
- O Significant Economic Presenceの認定要件の設定が困難。
- O Significant Economic Presenceに帰属する所得の算定が困難。
- 2. 電子商取引に対する源泉徴収
- 〈概要〉
- 国外からオンラインで提供される物品又は役務について、国外提供者への課税として、対価の支払に源泉徴収を行う。
- <問題点>
- 源泉徴収の対象範囲の設定が困難。
- B2C取引において、消費者に源泉徴収義務を課すことが困難。
- GATTの内国民待遇義務に抵触するおそれ。
- 3. 平衡税(equalisation levy)の導入
- <概要>
- 国内事業者には課税されているにもかかわらず、国外事業者には課税されない(さらに、居住地国でも課税されないこともある)といった課税上の不公平を是正するために、平衡税を課す。
- <問題点>
- 平衡税の対象範囲の設定が困難。
- GATTの内国民待遇義務に抵触するおそれ。
- 源泉地国の平衡税と居住地国の法人税の二重課税が生じるおそれ。

(国際課税資料14)

国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し(27改正)

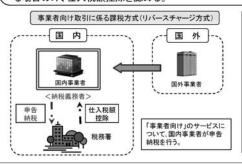
- 国内外の事業者間で競争条件を揃える観点から、国外事業者が国境を越えて行う電子書籍・音楽・広告の配信等の電子商取引に、消費税を課税することとし、平成27年10月1日から施行する。
- 電子商取引以外の国境を越えた役務の提供に対する課税の在り方についても、OECDにおける議論も踏まえつっ、今後検討を進める。
 - (注)電子商取引:電気通信回線を介して提供されるサービスで、他の取引に付随して行われるもの以外のもの。

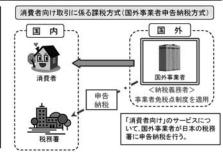


(国際課税資料15)

国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し(課税方式)

- サービス提供者が国外事業者である場合の<u>課税方式</u>について、
- ① 事業者向け取引(1)については、「リバースチャージ方式」(2)を導入し、
- ② 消費者向け取引(1)については、国外事業者が申告納税を行う方式とする。
 - (1)「事業者向け取引」はサービスの性質や取引条件等から、事業者向けであることが明らかな取引(広告配信等)。「消費者向け取引」は、それ以外の取引(電子書籍・音楽の配信等)。
 - (2)通常であればサービスの提供者が納税義務者となるところ、サービスの受け手に納税義務を課す方式。
 - (3)課税売上割合が95%以上の事業者においては、事業者の事務負担に配慮する観点から、リバースチャージ対象取引を申告対象から除外する。
 - (4)日本に事務所等を有しない国外の納税義務者は、国内に書類送達等の宛先となる居住者(納税管理人)を置くこととなる。
- ○「納税なき仕入税額控除」を防止する観点から、国外事業者の登録制度(国内に税務代理人を置くこと等が条件)を設け、国外事業者から提供を受けた消費者向けサービスについては、当該国外事業者が登録を行っている場合のみ、仕入税額控除を認める。





(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(国内法関係)

背景及び行動計画の概要

- 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(ハイブリッド・ミスマッチ)を放置しておくと、BEPSに悪用されるおそれがある。
- ハイブリッド・ミスマッチの効果を無効化するための国内法上・租税条約上の措置を検討。

報告書第1部(国内法関係)の概要

- ハイブリッド・ミスマッチを類型化(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等)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。
- その中の一つとして、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、子会社において損金算入される(=課税されない)配当については不算入制度の適用外とすべき、と勧告。
- また、実施ガイダンスとしてのコメンタリーを作成し、公表。

日本の対応

○ 日本においては、報告書における勧告を踏まえ、平成27年度税制改正において、子会社の所在地国 で損金算入が認められる配当については、配当を受け取った日本の親会社において外国子会社配当 益金不算入制度を適用しないこととした。

(国際課税資料17)

行動2 ハイブリッド・ミスマッチの無効化 (総括表)

ミスマッチ	The No. Lt.	勧告されたハイブリッド・ミスマッチ・ルール				
ミスマツナ	取決め	一次対応	防御ルール	スコープ		
支払国において 損金控除/		控除可能な支払に対する	配当免税の否認			
受領国において 益金不算入 [Deduction/ No inclusion (D/NI)]	主にハイブリッド金融商品	支払者における控除否認 ※REIT等については一次 対応の適用なし 通常の所得として算入		「関連者(資本関係25% 以上等)」等に限定		
- 重損金算入 Oouble deduction DD)]		親会社における控除否認 ※二重算入所得(ハイブ 超えた額(超過控除)に ※超過控除は機越可(起 て二重算入所得以外の を証明した場合には、担	適用 過控除が相手国におい 所得と相殺されないこと	○ 一次対応は制限なし ○ 防御ルールは「支配 グループ(資本関係 50%以上等)」等に 限定		

(国際課税資料18)

外国子会社配当益金不算入制度の見直し(平成27年度改正)

【概要】

BEPS(※)プロジェクトの勧告を踏まえ、子会社の所在地国で損金算入が認められる配当(例:オーストラリアの優先株式等)については、支払いを受けた日本の親会社の益金に算入して課税する(二重非課税を防止)。

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

【 適用関係 】

➤ 平成28年4月1日以後開始事業年度から適用。

国際的二重非課税

➤ なお、平成28年4月1日から平成30年3月31日までに開始する事業年度に受ける配当(平成28年4月1日において保有する外国子会社に該当する外国法人の株式等に係るものに限る。)については、後前どおり。
【オーストラリアの優先株式のケース】

改正前 改正後 ーストラリア 子会社 損金に算入されるため 損金に算入されるため 子会社 非課税 非課税 優先株式 優先株式 に係る配当 外国子会社配当益金不算入制度(※)の対象 に係る配当 外国子会社配当益金不算入制度(※)の対象から除外 日本 益金に算入されないため 日本 益金に算入されるため 親会社 非課税 親会社 課税

国際的二重非課税の解消

(※) 国際的な二重課税を排除するため、外国子会社から日本の親会社に支払われる配当(外国において法人税が課された後の利益から 支払われる)については、親会社の基金に算入せず、課税しない制度

(注:配当を得るために要した費用を考慮し、配当額の95%を益金不算入とする)

(国際課税資料19)

行動2 ハイブリッド・ミスマッチの無効化(租税条約関係)

報告書第2部(租税条約関係)の概要

① 両国で居住者とされる者(双方居住者)の取扱い

双方居住者が、租税条約の振分けルールにより、租税条約の適用上相手国の居住者として取り扱われる場合に、国内 法の適用上は依然として居住者として取り扱われると、国内法上の居住者としての有利な取扱いと租税条約の非居住者 としての特典のいずれも享受しうることとなる。

このような不当な特典の享受については、国内法に「租税条約の適用上相手国の居住者とされる者は、国内法の適用上非居住者とみなす」という規定を置くことで対応できる。

② 両国で課税上の取扱いが異なる団体(課税上透明体)の取扱い

課税上透明体を通じて取得される所得について生ずる二重課税及び不当な特典の享受を防止するため、源泉地国側が相手国での取扱いに合わせて、相手国で居住者とされる者の所得として取り扱われる部分に対して租税条約の特典を与えることとする規定を、モデル条約に追加する。

- ③ 報告書第1部が勧告する国内法上のハイブリッドミスマッチ・ルールと租税条約との関係
- 損金算入否認ルールは、(1)モデル条約第7条(事業利得)の下では、PE帰属利得に対する具体的な課税方法(損金算入の範囲等)は各国の国内法に委ねられているため、同条に反しない、(2)所得の取扱いの差異に基づくルールであるから、居住者・非居住者の区分等に基づく差別的取扱いを禁止するモデル条約第24条(無差別待遇)に反しない。
- 国内法上の受取配当益金不算入制度の適用停止措置は、租税条約で国外所得免除方式が採用されている場合には、 国内法に対する租税条約優先により無効化されるため、租税条約では外国税額控除方式を採用すべき。

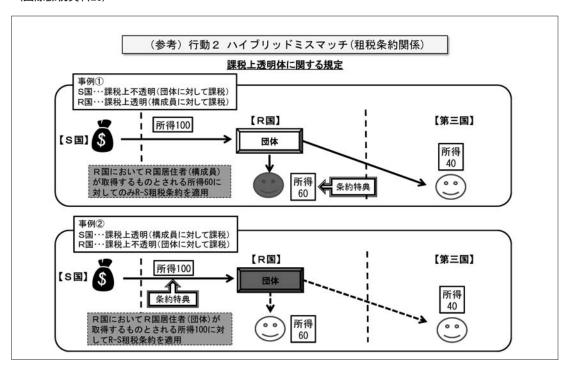
今後の対応等

OECD: 租税条約に関連するBEPS対抗措置を二国間租税条約に取り込むための多数国間協定の締結(行動15)。

日本: いずれの措置も国内法又は租税条約において対応済み。

多数国間協定交渉への参加を含め、BEPS対抗措置を含む租税条約を拡充。

(国際課税資料20)



(国際課税資料21)

行動3 外国子会社合算税制の強化

背景と行動計画

軽課税国等に設立された相対的に税負担の軽い外国子会社を使ったBEPSを有効に防止するため、適切な外国子会社合算税制の設計について検討。

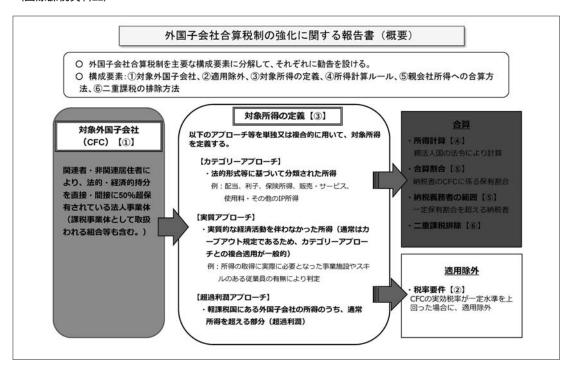
報告書の概要

- 〇外国子会社合算税制を、6つの構成要素(①対象外国子会社、②適用除外、③対象所得の定義、④所得計算ルール、⑤親会社所得への合算方法、⑥二重課税の排除方法)に分けて勧告。
- ○各勧告において、各国が自らの有する租税制度全般に関するポリシーや国際的義務等に沿って柔軟に制度 設計することを容認。
- ○外国子会社への所得移転は、外国子会社設立国以外で行われた価値創造活動とそれにより生み出された所得を分離することにより行われるため、外国子会社合算税制は、外国子会社の所得のうち、実質的な経済活動を伴わないものを、親会社の利益とみなして合算する。
- ○特に、所得移転に利用される恐れがある所得(例えば、持株会社、金融業、invoicing company(商品等を他国の関連者から購入し、付加価値なしに他国に転売する会社)、知的財産(IP)やデジタル商品・サービス、キャプティブ保険・再保険から生じる所得)が対象に含まれる。
- ○外国子会社合算税制の有する移転価格税制の補完(back stop)機能も重要。Cash box化した子会社が取得するfunding returnは必ず合算対象とされるべき。

今後の対応

各国が勧告を踏まえて、他のBEPS対策と合わせた統合的な効果も勘案し、所要の措置を講ずる。日本についても、勧告の内容に基づき、外国子会社合算税制のあり方について改めて検討する。

(国際課税資料22)



(国際課税資料23)

行動4 利子控除制限ルール

背景及び行動計画の概要

支払利子が損金算入されることを利用して、相対的に税負担の軽い国外関連会社に過大に利子を支払うことによるBEPSに対処するため、過大に支払われた利子の損金算入の制限を検討。

報告書の概要

企業が支払う利子について、以下のルールに従い損金算入を制限することを勧告。

- 〇固定比率ルール(基本ルール。これに、下記に各オプションを組み合わせることが可能。)
- ・企業毎に、純支払利子/所得(EBITDA)比率が基準固定比率を超える場合、超過部分の利子の控除を制限。 ※日本の過大支払利子税制が該当。
- ・基準固定比率は、各国が各々の事情(経済状況等)を踏まえ、一定の範囲内で決定。
- 〇グループ比率ルール (オプション)
 - ・企業の属する多国籍グループ全体のグループ外への純支払利子の対所得(グループ全体のEBITDA)比率が基準固定比率より高い場合は、グループ全体の比率まで当該企業の利子損金算入を容認。
- 〇特別ルール(targeted rule) (オプション)
- ・支払利子比率に基づく上記ルールを補完するため、過少資本税制等を導入。
- 〇デミニマスルール (オプション)
 - ・純支払利子額が一定の基準を下回った場合には、BEPSリスクが低いため、比率と無関係に控除容認。
- 〇超過利子の繰越等(オプション)
 - ・所得の異常変動や期ずれによる利子控除制限を平準化するため、繰越控除等を容認。

今後の対応

勧告の内容に基づき、過大支払利子税制等につき制度改正の必要性について検討する。

(国際課税資料24)

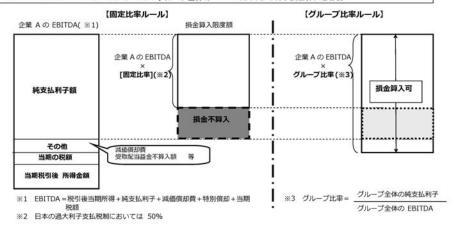
利子控除制限ルール(固定比率ルール・グループ比率ルール)

〇固定比率ルール

・単体企業の利子損金算入について、一定の純支払利子 /EBITDA 比率(一定の範囲内で各国が設定)を超えた部分を 控除制限。

〇グループ比率ルール (オプション)

・グループ比率(グループ全体の純支払利子 /グループ全体のEBITDA 比率)まで利子損金算入を容認



(国際課税資料25)

(参考) 日本の過大支払利子税制の仕組み ○ 所得金額に比して過大な利子を関連者間で支払うことを通じた租税回避を防止するため、関連者純支払利子等の額(注)のうち 調整所得金額の一定割合(50%)を超える部分の金額につき当期の損金の額に算入しない(平成24年(2012年)導入)。 《イメージ》 【本制度の適用除外】 関連者 純支払利子等の額 「関連者権支払利子等の額が少額 (1,000 万円以下)である場合 関連者等への支払利子等の額が総支払 利子等の額の一定割合(50%)以下であ る場合 0 加整所得金額 損金算入限度額 0 翌期以降の一定期間 (7年間) 比較 繰り越して摂金算入可能 関連者 純支払利子等の額 課整所得金額の 過大支払利子 損金不算入額 50%を超える部分 その他 本制度と過少資本税制の両者が適用 になる場合には、その計算された損金 不算入額のうち、いずれか多い金額を 損金不算入額とする。 減価償却費 受取配当益金不算入額 等 当期の所得金額 (注) 関連者等(直接・間接の持分割合50%以上又は室管支配・被支配関係にある者等)への支払利子等の額(利子等の受領者側で我が国の法人段の 課程所得に算入されるもの等を除く。) の合計額からこれに対応する受取利子等の額を控除した残額をいう。

(国際課税資料26)

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」の公表以来、各国の優遇税制のうち、一定の要件(注)にあてはまるものを有害な税制として 改廃を慫慂してきた。
- (注) 足の速い所得(金融・サービス業等の経済活動から生じる所得)について、以下の①~①の条件に当てはまる各国の優遇税制等を有害と判断。 ① 無税又は低税率、② 外国企業のみを対象(リングフェンス)、③ 透明性の欠如、④ 有効な情報交換の欠如
- ④情報交換に関する審査については、リーマンショック後のタックスヘイブン地域の情報提供の欠如に対する批判を受け、2009年に強化されたグローバルフォーラムへ移管。

BEPSプロジェクトにおいては

- (1) ②リングフェンスの基準に関連し、金融所得・無形資産関連所得等に対する優遇税制(パテントボックス税制等)の場合、その適用が内外無差別なことから、従来の審査基準では有害性の判定が困難であるところ、審査基準を強化・拡張すべく検討(実質性)。
- (2) ③ 透明性の基準に関連し、不透明なルーリングにより、個別に企業に対し、税を優遇している問題に対応する必要性から、新たな基準を検討。
- (3) 加盟国のみならず、BEPSアソシエイトさらには非加盟国に審査対象を拡大することを企図。

報告書の概要

I 経済活動の実質性に関する新基準

- パテントボックス税制(※)の優遇措置は国内で開発活動を行っている割合に応じて比例的に適用。その他の優遇税制に関する実質性基準については、今後検討。
 - (※)特許権等の知的財産から生まれる利益に対して、通常の法人税率より低い税率を適用する税制

Ⅱ 制度の透明性に関する新基準

- 他国の税源に影響しうるルーリング(※)を提供した当局に、影響を受ける国の当局への通知を義務付け。
 - (※)個別の納税者の課税関係に関して税務当局が提供する、申告の際に依拠し得る助言・情報・取極め等

Ⅲ 加盟国及びBEPSアソシエイト諸国の税制の審査結果の公表

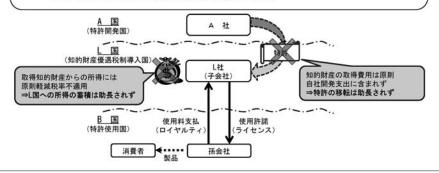
今後の対応

- パテントボックス税制保有国は、新基準に沿った改正を2015年中に開始、2016年6月末までに完了。(既に恩典を受けている納税者に対しては2021年6月末まで適用可。)
- ユニのAPAを含むルーリングに係る自発的情報交換義務化への対応。※ 日本は既存の情報交換の枠組みで対応。
- 非G20・非OECD加盟国に対する有害税制審査対象の拡大。
- 実体性・透明性以外の観点からの有害税制の審査基準の強化・拡張の検討。

(国際課税資料27)

知的財産優遇税制の有害性除去のための新基準の概要

- ✓ 知的財産開発費用の総額に占める国内での自社開発支出(※関連者への外注費、他社の 知的財産の取得費は含まず)の割合に応じて、優遇税率を適用する所得の額を算定。
- ✓ 企業負担増加への配慮の観点から、関連者への外注費等について、自社開発支出の3割を上限として、自社開発支出に含めることを許容。
- ✓ また、現行制度を利用している納税者への配慮の観点から、有害性のある現行制度の 修正を行うに当たり、下記の通り猶予期間を設定。
 - 2015年中:新基準適用に伴う所要の法改正を開始。
 - 新制度の発効時、又は、2016年6月30日まで:既存の優遇税制の新規適用を停止。
 - 2021年6月30日まで:既存の優遇税制を完全廃止。



(国際課税資料28)

加盟国及びBEPSアソシエイト諸国の優遇税制の審査

- ✓ 最終報告書においては、加盟国及びBEPSアソシエイト諸国の43の優遇税制の審査結果を公表(そのうち16については知的財産優遇税制)。
- ▼ 審査に当たっては、1998年レポート(『有害な税の競争:起こりつつある国際問題』)において定められた4つの key factorsと8つのother factorsを適用(知的財産優遇税制に係る審査については、実質性基準及び透明性基準 も適用。)。
- ✓ FHTPによる有害税制の審査は、以下の3段階からなる。
- (1) FHTPの審査対象に含まれるかどうかの判定
- (2) 1998年レポートにおいて定められた4つのkey factors及び8つのother factorsに該当するかの判定
- (3) 実体経済に及ぼす影響に関する判定
- 知的財産優遇税制については、有害性除去のための新基準に適合しておらず、審査対象国による見直しが必要。
- (1)FHTPの審査対象に含まれるかの判定

FHTPの審査対象となる税制は、①金融及び無形資産の提供その他のサービス活動から生じる所得(「足の速い所得」)を適用対象に含むもの、かつ、②対象所得に対して通常の実行税率よりも低い実効税率を適用するものに限られている。

- (2)4つのkey factors及び8つのother factorsに該当するかの判定
 - FHTPの審査対象に含まれると判定された税制は、次に、1998年レポートにおいて有害性の判定基準として定められた、4つのkey factorsと8つのother factorsに該当するか否かを判定される。
- ーまずは実効税率が低いもしくはゼロであることが必要(ゲートウェイ基準)
- ーゲートウェイ基準を充足した上で、更にその他の3つkey factors、また必要だと判断される場合には8つのother factors に照らして、いずれか1つの基準に該当する場合には当該税制を、「潜在的に有害(potentially harmful)」と判定。
- (3)実体経済に及ぼす影響に関する判定

潜在的に有害と判断された税制に関しては、当該税制の適用状況等に基づき実際の経済上の影響を分析し、「実際に有害(actually harmful)」に該当するか否かを判断。実際に有害と判断された税制は、廃止・又は有害と判断された要素の除去が慫慂される。

(国際課税資料29)

行動6 租税条約の濫用防止

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に基づき、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 て検討。

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(ミニマムスタンダード: MS)として、以下の1.及び2.の措置を採用す ることを勧告。
 - 1. 租税条約のタイトル・前文に、租税条約は、租税回避・脱税(条約漁りを含む。)を通じた二重非課税又は税負担 軽減の機会を創出することを意図したものでないことを明記。
 - 租税条約に、一般的濫用防止規定として次のいずれかを規定。
 - ①主要目的テスト(Principal Purpose Test: PPT) のみ
 - ②PPT及び簡素版LOB(特典制限規定(Limitation on Benefit))との両方
 - ③厳格版LOB及び導管取引防止規定(限定的PPT)
 - ※ LOBとは、租税条約の適用を受けることができる者を一定の適格者に制限する規定。

PPTとは、租税条約の濫用を主たる目的とする取引から生ずる所得に対する租税条約の特典を否認する規定

- 租税条約に、租税条約上の特定の要件の適用回避を防止するための個別的濫用防止規定(双方居住者の振分け ルールを実質管理地基準から個別判定方式に変更、配当に対する軽減税率適用のための持株保有期間要件の追 加等)を設けることを勧告。
- 自国の居住者に対する国内法上の租税回避防止措置(外国子会社合算税制、出国時課税特例等)は租税条約の規 定と整合的であることを確認。

今後の対応等

OECD: 租税条約に関連するBEPS対抗措置を二国間租税条約に取り込むための多数国間協定の締結(行動15)。 各国のミニマムスタンダードの実施状況に関するモニタリングの実施。

日本: いずれの措置も国内法又は租税条約において対応済み。

多数国間協定交渉への参加を含め、BEPS対抗措置を含む租税条約を拡充。

a

(国際課税資料30)

(参考) 行動 6 租税条約の濫用防止

【A国】株式【B国】 保有 A国企業 LOBの非適 配当 格者に該当 1009 保有 C国企業 AB条約の 特典を制限 【C国】 (A国と租税条約なし)

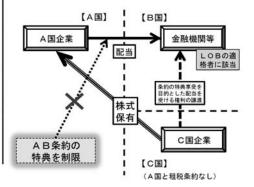
特典制限規定 (Limitation on Benefit: LOB)

※所得の受領者の属性に着目

<特典制限規定>

- 租税条約の特典付与を「適格者」に限定する。
- 「適格者」とは、第三国居住者に支配されていないと考 えられる者 (例えば上場企業、年金基金等) を類型化し、 **客観的要件**によって定義したもの。
- 「適格者」に該当しない者については、個別的に租税条 約の特典付与が妥当かどうかを当局が認定。

主要目的テスト規定 (Principal Purpose Test: PPT) ※取引の目的に着目



<主要目的テスト規定>

租税条約の特典を享受することを主たる目的の一つとする取引から生ずる所得には、租税条約の特典を与えない。

行動7 恒久的施設(PE)認定の人為的回避の防止

背景及び行動計画の概要

- 恒久的施設(PE)とは、事業を行う一定の場所(支店等)をいう。租税条約上、自国の企業が相手国内で事業を行う場合、 相手国内にその企業のPEがなければ、相手国はその企業の事業利得に課税できない(「PEなければ課税なし」)。
- 代理人PEの要件に該当しない販売委託契約の利用やPEと認定されない活動のみを行うことによるPE認定の人為的な 回避に対処するため、モデル条約のPEの定義の修正を検討。

報告書の概要

A. 代理人PEの定義の拡張

- 【課題】現行モデル条約では、「①企業(本人)の名で②契約を締結する」者は、代理人PEとなる(③代理人業を通常業務とする者(独立代理人)を除く)。そこで、各要件について、①代理人の名で契約を締結する、②契約締結に至る実質的な活動を代理人が行い、契約の締結は本人が行う、③関連企業を独立代理人とすることで、PE認定が回避される。
- 【対策】①契約者名基準に加え、契約類型基準(企業(本人)の物品の販売契約等)によって代理人PEを認定する。 ②PEと認定される代理人の活動に、「契約の締結に繋がる主要な役割を果たすこと」を追加する。 ③専ら関連企業のためにのみ業務を行う者を、独立代理人の定義から除外する。

B. PEの例外とされる準備的・補助的活動

- 【課題】現行のモデル条約では、①商品の引渡しや購入のみを行う場所等は、その活動が企業の本質的活動である場合でもPEと認定されないため、事業利得に対するPE所在地国の課税権が不当に損なわれる。また、②各場所の活動をPEと認定されない活動に分割することによって、PEの認定が回避される。
- 【対策】①いかなる活動も準備的・補助的活動でない場合はPE認定の例外としないこととし、かつ、②各場所が相互に補完 的な活動を行う場合は、各場所を一体の場所とみなしてPE認定を行うこととする。ただし、①に代えて、特定の活動 (商品の引渡し等)についてのみ、準備的・補助的活動でない場合にPE認定の例外としないとすることも可。

今後の対応

- OECD: 租税条約に関連するBEPS対抗措置を二国間租税条約に取り込むための多数国間協定の締結(行動15)。 新たに認定されるPEの帰属利得の計算に関するガイダンスの策定。
- 日本: 多数国間協定交渉への参加を含め、BEPS対抗措置を含む租税条約を拡充。

(国際課税資料32)

行動8 無形資産取引に関連する移転価格ルール

背景及び行動計画の概要

特許等の無形資産の譲渡は、比較可能な独立企業間取引が存在しないことが多く、適正な移転価格の算定が困難であることから、無形資産を用いたBEPSの機会に適切に対応する

報告書の概要

- 次の3点に関するBEPSの防止について規定
- ① 広節かつ明確な無形資産の定義の採用

無形資産について、「有形資産または金融資産でないもので、商業活動における使用目的で所有または管理することができ、 比較可能な独立当事者間の取引ではその使用または移転に際して対価が支払われるような資産」と定義

- ② 無形資産の移転及び使用に関する利益の価値創造に沿った配分
- 法的所有権のみでは必ずしも無形資産の使用からの収益の配分を受ける資格を有しない。無形資産の開発等(開発、維持、改善、保護、使用)に関する重要な機能を果たしている関連企業は、適切な対価の受領を期待することができる。
- 無形資産の開発等に関するリスクを引き受ける関連企業は、リスク・コントロール機能及びリスクを引き受ける財務能力を有することが必要
- 資金を提供する関連企業が無形資産の利用に何の機能も果たしていない場合、資金提供者はリスク・フリー・リターンしか受領することができない(提供する資金に関する財務リスクのコントロールを行っていれば、その分は調整)
- 評価手法(特にディスカウント・キャッシュ・フロー法(DCF法))が適切に利用できる場合のガイダンスの拡充
- ③ 評価困難な無形資産(Hard-To-Value Intangibles)に関する移転価格ルール(いわゆる所得相応性基準)の策定 取引時点で評価が困難な一定の無形資産については、予測便益(ex-ante)と実際の利益(ex-post)とが一定以上かい離した 場合に、実現値に基づいて独立企業間価格を評価することが可能
- 費用分担取極め(Cost Contribution Arrangements) 同取極めに関するガイダンスのアップデート、同取極めを利用した無形資産の移転によるBEPSを防止

今後の対応

- BEPS報告書における改訂案にしたがって、OECD移転価格ガイドラインを改訂
- ・ 税制改正の要否、執行面での対応等について検討

行動9 リスクと資本にかかる移転価格ルール

背景及び行動計画の概要

- ・ 次の2つの問題に対応するルールを策定
 - ① グループ内企業に対するリスクの移転、過度な資本の配分によって生じるBEPSの防止
 - ② 第三者間では行われない、または、滅多に行われることのないような取引によって生じるBEPSの防止

報告書の概要

- リスクに係るガイダンスの拡充を進めつつ、ある事業体が契約上リスクを引受けている、または、資本を提供しているという理由だけで、不適切な利益がその事業体に帰属することがないようにするために移転価格ガイドラインを改訂
- 具体的には、単に資金だけ提供している実体のない関連会社(Cash Box)への対応を念頭に検討
- リスクの契約上の配分は、現実の意思決定を伴うような場合にのみ尊重
- 独立企業間価格算定におけるリスク分析についてのフレームワークを策定
- リスク引受には、①リスク・コントロールと②リスクを引き受ける財務能力が必要とされ、機能を伴わない資本提供に対してはリスク・フリー・リターン(国債利率程度)までしか認められない
 - ⇒ キャッシュ・ボックス(単に資金だけを提供している実体のない関連会社)にはプレミアム・リターン(リスクに対するリターン)は配分されず、単なる契約上のリスク配分では利益が移転しない
- 関連者間の取引において商業合理性のないような例外的な場面における、税務当局による関連者間の取引そのものの否認(non-recognition)について、適用を明確化(行動10に関連)

今後の対応

- BEPS報告書における改訂案にしたがって、OECD移転価格ガイドラインを改訂
- 税制改正の要否、執行面での対応等について検討

(国際課税資料34)

行動10 他の租税回避の可能性の高い取引に係る移転価格ルール

背景及び行動計画の概要

- 次の取引や移転価格算定手法について、明確化やBEPSへの対応を目的にガイダンスを策定
 - ① 取引単位利益分割法(PS法)の適用の明確化
 - ② グループ内役務提供取引に関するBEPSへの対応
 - ③ クロスボーダーのコモディティ取引に関するBEPSの対応

報告書の概要

① 取引単位利益分割法(transactional PS法)の適用の明確化

グローバルなバリュー・チェーンにおけるPS法の適用を明確化することを目的とし、作業が行われた。他のBEPS作業の内容の把握等を理由に、移転価格ガイドラインの改訂作業を継続

⇒ 2016年中にWP6で議論を行い、2017年上半期にPS法に関するガイダンス改訂作業を終了する見通し

② グループ内役務提供取引に関するBEPSへの対応

管理費用(management fees) 及び本社費用(head office expenses)等の支払いによって生じるBEPSの防止を目的。低付加価値グループ内役務提供(Low Value-added Intra-Group Services)について、支払国(新興国・途上国)の課税ペースの保護に配意しつつ、選択適用が認められる簡素化アプローチ(費用に関して一定の利益マークアップ率を適用)等に係るガイダンスを策定

③ クロスボーダーのコモディティ取引に関するBEPSへの対応

関連者間のクロスボーダーのコモディティ取引に関して、以下のガイダンスを追加

- コモディティ取引には一般的に独立価格比準法(CUP法)が適切な方法であることを明確化
- コモディティ取引の価格基準日の決定に関する新しい指針を規定

今後の対応

- BEPS報告書における改訂案にしたがって、OECD移転価格ガイドラインを改訂
- ・ 税制改正の要否、執行面での対応等について検討

(国際課税資料35)

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、<u>OECDモデル租税条約新7条の考え方</u>(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(PE)帰属所得の位置づけ

外国法人等についてはその国内源泉所得に対して課税するという現行の基本的な考え方を維持しつつ、外国法人等が我が国に有するPEに帰 属する所得(PE帰属所得)を、国内源泉所得の一つとして位置づける。

PE帰属所得の算定

① PE帰属所得

PE帰属所得については、AOAに基づき、そのPEが本店等から分離・独立した企業であると擬制した場合に得られる所得とする。

② 内部取引

PE帰属所得の算定においては、AOAに基づき、PEと本店等との間の内部取引について、(移転価格税制と同様に)独立企業間価格に よる取引が行われたものと擬制して、内部取引損益を認識する。

③ PEへの資本の配賦・PEの支払利子控除制限

PEが本店等から分離・独立した企業であると擬制した場合に必要とされる程度の資本をPEに配赎する。また、PEが支払った負債利子 総額(内部利子を含む。)のうち、そのPEに配賦された資本に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PE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PEに関する外国投額控除 内国法人等の外国投額控除について、国外PEに帰属する所得(国外PE帰属所得)を国外源泉所得として定義するとともに、国外PE帰属 所得の算定に当たっては、外国法人等のPE帰属所得と同様に内部取引等を認識して計算する。

その他

文書化

・ X者に 同一法人格の本店とPE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 (1) 個人課税

#居住者(個人) 課税については、原則として、帰属主義に変更する外国法人に準じた取扱いとする。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る。 (2) 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殺及び平成29年分以後の所得殺について適用する。

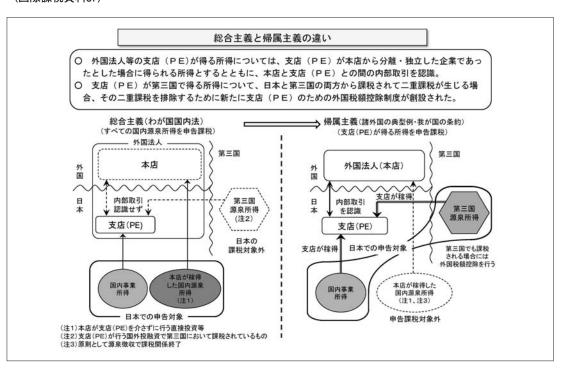
(国際課税資料36)

対比表(総合主義·帰属主義)

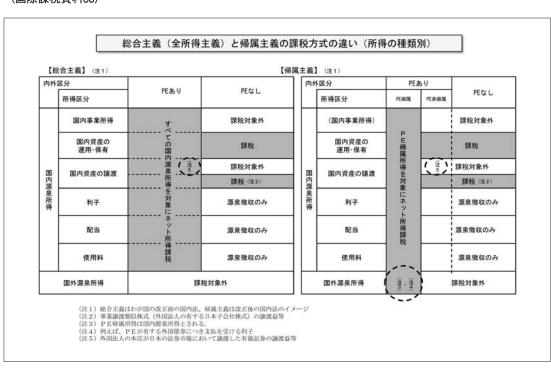
			総合主義(全所得主義) (改正前の国内法)	帰属主義	
				旧モデル7条	新モデル7条:AOA(※)
対 外国法人・非居住者	外国法人の支店に係る 課税所得の範囲		すべての国内譲泉所得 (支店帰議の有無は間わない) 。国内において行う事業から生する所得 ・国内にある資産の選用・保有・譲渡により生する 所得 ・その也その部泉が国内にある所得	支店帰属所得 (文店帰議所得について、「企業全体の所得が上限」 or 「支店独自に計算」の2通9の解釈あり)	支店帰属所得 (支店帰属所得 (支店帰属所得は企業会体の所得とは関係なく、支店設 自に計算)
	占帰属所	資産の支店への 帰属	特段の基準なし	特段の基準なし (なお、支店の機能分析に基づく、新7条流の資産の帰 属判定を容認)	支店の機能分析に基づき、資産の帰属を判 定
		資本の支店への 配賦・利子控除 制限	特段の基準なし	特段の基準なし (なお、新7条流の資本配賦・利子控除制限を容認)	支店への資本配賦・利子控除制限 (独立企業ならば必要とされる資本を支店に配献し、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 子を含め、内部取引指益全般を認識する必要あり)
		単純購入	単純購入非課税 (支息が本語等のために行う単なる商品の購入 活動から生ずる所得を認識しない)	単純購入非課税	単純購入活動に係る所得を認識する必要 (例えば、購入代理活動に対する受取手数科相当額)
	外国法人の支店課税に おける外国税額控除		外税控除制度は不要 (国内蘇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 内国法人	外国	税額控除の基礎と 国外所得	国内頭泉所得以外の所得が国外所得 とされる (外国法人の国内原泉所得に関する計算ルールに準 じて計算)	特段の基準なし (外限法人の関内服象所再に関する計算ルールに関じて計 限)	・国外支店帰属所得は、AOAに従って計算する必要 る必要 (係領法人の日本支房局属所得の計算ルール(内部取引の設 職かり、資本配配かり等)に挙じて計算)

(※)AOA: Authorised OECD Approach

(国際課税資料37)



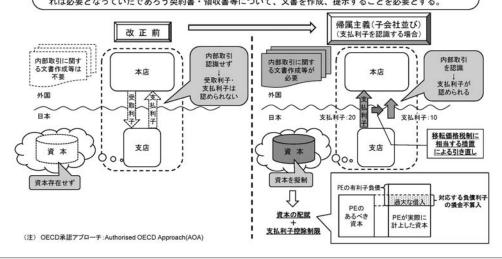
(国際課税資料38)



(国際課税資料39)

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)

- O 法人格が同一の本店と支店(PE)を、別々の法人である親会社と子会社に見立てて、両国間の課税権を配分する。
- 更に、支店(PE)の課税価額の算定に当たっては、子会社並びであたかも分離・独立した企業であるとした場合に取引される価額で計算することとし、本店と支店(PE)との間の内部取引に関する損益を認識する。 ○ その際、分離・独立した企業として支店(PE)が果たしている役割・機能を記した書類、及び子会社であれば必要となっていたであろう契約書・領収書等について、文書を作成、提示することを必要とする。



(国際課税資料40)

行動 5 有害税制への対抗

再掲

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」の公表以来、各国の優遇税制のうち、一定の要件(注)にあてはまるものを有害な税制として 改廃を慫慂してきた。
- (注) 足の速い所得 (金融・サービス業等の経済活動から生じる所得) について、以下の①~①の条件に当てはまる各国の優遇税制等を有害と判断。 ① 無税又は低税率、② 外国企業のみを対象 (リングフェンス) 、② 透明性の欠如、④ 有効な情報交換の欠如
- ④情報交換に関する審査については、リーマンショック後のタックスへイブン地域の情報提供の欠如に対する批判を受け、2009年に強化されたグローバルフォーラムへ移管。

BEPSプロジェクトにおいては

- (1) ②リングフェンスの基準に関連し、金融所得・無形資産関連所得等に対する優遇税制(パテントボックス税制等)の場合、その適用が内外無差別なことから、従来の審査基準では有害性の判定が困難であるところ、審査基準を強化・拡張すべく検討(実質性)。
- (2) ③透明性の基準に関連し、不透明なルーリングにより、個別に企業に対し、税を優遇している問題に対応する必要性から、新たな基準を検討。
- (3) 加盟国のみならず、BEPSアソシエイトさらには非加盟国に審査対象を拡大することを企図。

報告書の概要

I 経済活動の実質性に関する新基準

パテントボックス税制^(※)の優遇措置は国内で開発活動を行っている割合に応じて比例的に適用。その他の優遇税制に関する実質性基準 については、今後検討。

(※)特許権等の知的財産から生まれる利益に対して、通常の法人税率より低い税率を適用する税制

Ⅱ 制度の透明性に関する新基準

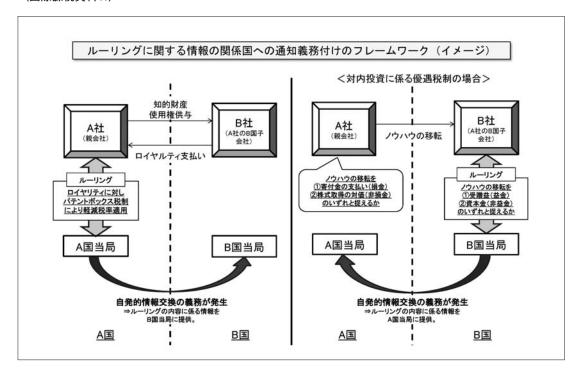
- 他国の税源に影響しうるルーリング(※)を提供した当局に、影響を受ける国の当局への通知を義務付け。
 - (※)個別の納税者の課税関係に関して税務当局が提供する、申告の際に依拠し得る助言・情報・取極め等

Ⅲ 加盟国及びBEPSアソシエイト諸国の税制の審査結果の公表

今後の対応

- ・ パテントボックス税制保有国は、新基準に沿った改正を2015年中に開始、2016年6月末までに完了。(既に恩典を受けている納税者に対しては2021年6月末まで適用可。)
- ユニのAPAを含むルーリングに係る自発的情報交換義務化への対応。※ 日本は既存の情報交換の枠組みで対応。
- 非G20・非OECD加盟国に対する有害税制審査対象の拡大
- 実体性・透明性以外の観点からの有害税制の審査基準の強化・拡張の検討。

(国際課税資料41)



(国際課税資料42)

通知が義務付けられるルーリング及び対象国 対象となるルーリング 対象国 ○ 以下の税制に関するもの 以下の①~③に該当する全ての国: · 船舶会社優遇税制、銀行業優遇税制、保険業優遇税 ① 優遇税制適用対象取引に関わっている関連者(出資比率 25%以上)の居住地国 制、ファイナンシング及びリース業優遇税制、ファンドマネ ジメント優遇税制、統括会社優遇税制、配送センター優遇 ② 究極の親会社の居住地国 税制、サービスセンター優遇税制、知的財産優遇税制、持 ③ 直近の親会社の居住地国 株会社優遇税制 · そのほか、FHTPによって優遇税制として認められる 税制 以下の①~③に該当する全ての国: ○ ユニのAPAを含む移転価格に関する国境をまたぐユニ ① ルーリングの対象取引に関わっている関連者(出資比率 のもの、及びルーリング発出国における課税所得の一方 的な下方修正をもたらす国境をまたぐもの 25%以上)の居住地国 ② 究極の親会社の居住地国 ③ 直近の親会社の居住地国 O PE認定に関するもの 以下の①~③に該当する全ての国・ ① 本店所在地国又はPE所在地国 ② 究極の親会社の居住地国 ③ 直近の親会社の居住地国 〇 関連者間導管取引に関するもの 以下の①及び③に該当する全ての国: ① 導管法人に対して直接又は間接に支払いを行っている関 連者(出資比率25%以上)の居住地国 ② 導管法人に対する支払の究極の実質的所有者の居住地国 ③ (上記②に含まれていない場合、)究極の親会社及び直近 の親会社の居住地国

(国際課税資料43)

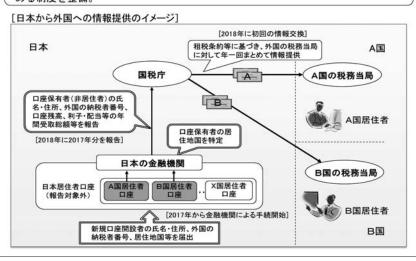
自動的情報交換を巡る国際的取組みの経緯

- O 2008年のスイスUBS事件等を受けて、米国内で批判が高まり、2010年3月、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「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)。
- O 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、多国間及び 二国間の自動的情報交換に関する国際基準の策定に着手。
- O 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。
- O 2014年1月、OECD租税委員会が「共通報告基準 (CRS: Common Reporting Standard) 」を策定。 同年7月には、共通報告基準の統一的適用を確保するための実施細目(コメンタリー)等を含めて 完成、公表。
- 2014年9月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議及び同年11月のG20首脳会議は、最終決定された 共通報告基準を承認。また、<u>所要の法制手続の完了を条件として、2017年又は2018年末までに、</u> 自動的情報交換を開始することにコミット。
- O 我が国は、平成27年度税制改正において、金融機関による非居住者に係る口座情報の報告制度 を整備。2017年から金融機関による手続を開始し、2018年に、2017年分の口座情報の報告を受け、 税務当局間で初回の情報交換を実施する。
 - ※ 今後、各国の法制・執行が国際基準に準拠しているか、相互審査が実施される予定。

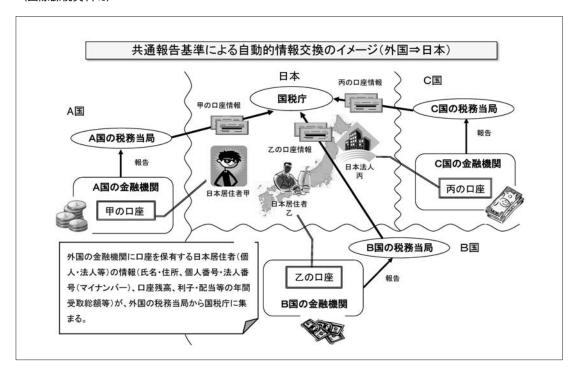
(国際課税資料44)

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の整備(27改正)

各国税務当局間で非居住者の口座情報を自動的に交換することについてG20サミット等で合意したことを受け、日本の金融機関に対し非居住者の口座情報の報告を求める制度を整備。



(国際課税資料45)



(国際課税資料46)



(国際課税資料47)

行動11 BEPSの規模・経済的効果の分析方法の策定【P】

- BEPSによる法人税収の逸失規模について、データの評価、指標の抽出、分析方法の策定を実施。 ただし、依然、基礎となるデータや試算方法について課題も多く残されているため、機械的な分析にとどまっているなど、 実態を反映した結果を示すためには更なる検討が必要。

◎ポイント1:データの評価

○ 様々なデータについて、BEPS分析に用いることの適否を、データの範囲、詳細さ、利用可能性等の観点から評価 ⇒ 現時点で取得可能なデータは、いずれも制約があり不十分

◎ポイント2:指標の抽出

- BEPSの規模や経済的効果を測定するための複数の指標を抽出
 - ※ 指標の例:FDIの集中度(FDIの対GDP比が他国に比して非常に高いことが示されれば、BEPSの存在を推認)
 - ⇒ 基礎となるデータに大きな制約があり、いずれの指標もBEPSの規模や経済的効果を概括的に示すにとどまる

◎ポイント3:分析方法の策定

- 推計においては不確実性が伴うため、単一の分析方法ではなく複数の分析手法を基に、今後、分析方法が更に精査される必要。
- OECD税率差アプローチ(自国の法定法人税率と、子会社立地国の法定法人税率の平均との差分により逸失利益を算出)による推計 では、全世界で1,000億~2,400億ドル(法人税収比で4~10%)の税収減。 ※機械的な試算であり、実態が正確に反映されているわけではな

今後の取組み



- 租税データの充実、行動5、12、13との連携
- BEPS指標の継続的な精査・開発
- (民間の研究者とも共同した)BEPSに関する更なる研究 等

※租税回避対策を実施している場合、法定法人税率が高い国が必ずしも大きな税収減を被っているわけではない。

1

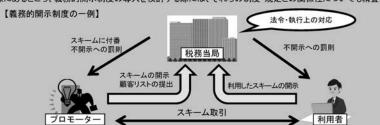
(国際課税資料48)

行動12 義務的開示制度

背景及び行動計画の概要

○ 租税回避を抑制するとともに出現した租税回避スキームに速やかに対処するため、プロモーター及び利用者が租税回避ス キームを税務当局に報告する制度(義務的開示制度)の策定について検討。

- 現在、米国、英国、カナダ、アイルランド、イスラエル、韓国、ポルトガル、南アにおいて、義務的開示制度が導入されている ことから、これらの国の知見を踏まえた勧告を作成。
- 勧告では、開示義務者、開示内容、開示手続等の主な項目について複数の選択肢を用意し、各国が自国の法体系のもとで 最適な様式を選択することを認める形(モジュラー方式)を採用。
- 義務的開示制度は、事前照会制度や自発的情報開示制度等の情報開示制度及び一般的租税回避否認規定と相互補完関 係にあるところ、義務的開示制度の導入を検討する際には、それらの制度・規定との関係性についても精査する必要。



今後の対応

○ 各国が勧告を踏まえて、所要の措置を講ずる。我が国においても、勧告の内容を踏まえ、義務的開示制度の導入の必要性 を検討する。

(国際課税資料49)

	アメリカ	イギリス	カナダ
開示対象税目	所得税(個人、法人)、遺産・相続税、その 他の連邦税	所得税、法人税、譲渡収益税、土地印紙 税、相続税等	所得税(個人、法人)
開示義務者	プロモーター及び納税者 ※一定以上の収入を得るプロモーターに限る	プロモーター又は納税者 ※プロモーターが国外にいる等の場合に、納税 者に開示義務が課される	プロモーター及び納税者
開示対象取決め	以下の基準のいずれかに該当する取決め ・税務当局が指定した取決の ・守秘義を任う取決め ・契約上の保護を伴う取決め ・投約上の保護を伴う取決め ・損失を生み出す取決め ・利子に関する取決め	以下の3つの一般基準又は4つの特別基準に該当する取決め 〇一般基準 ・守秘義務を伴う取決め ・成功報酬を伴う取決め ・成功報酬を伴う取決め ・標準化された取決め 〇特別基準 ・損失を生み出す取決め ・リースに関連する取決め ・絡与所得に関する取決め ・居住用不動産稅に関する取決め	以下の3つの基準のうち、2つ以上に該当する租税回避取決め ・成功報酬を伴う取決め ・可放棄務を伴う取決め ・契約上の保護を伴う取決め ・契約上の保護を伴う取決め ※租税回避取決めとは、税務上の利益を発生する取決めであり、税務上の利益以外に合理的な租成理由のない取決めをいう
開示手続	・プロモーターは、開示義務者になった暦 年四半期末の翌月末までに稅務当局にプロモーター登録書を提出する ・プロモーターは、稅務当局が付番する9 桁の取決め番号を納稅者に通知する	・プロモーターは、取決めが納税者に利用 可能となった日から5日以内に、税務当局 に開示する ・プロモーターは、税務当局が付番する9 桁の取決め番号を納税者に通知する	・開示対象取決めが利用可能となった日 の翌年6月末までに税務当局に開示する ※開示義務者が2人以上いる場合、1人が完全か つ正確に開示を行った場合、他の者は開示義務を 免れる

・プロモーターは、四半期に一度、取決め

・納税者は、利用した取決めの取決め番

・不開示は、取決めの効力に影響しない

・不開示に対し、各種の罰金あり

号を開示する

を利用した納税者リストを税務当局に開示

※取決め番号は付番されない

・不開示の間、取決めの効力は否認

・不開示に対し、各種の罰金/更正期間

各国の義務的開示制度の比較

(国際課税資料50)

罰則

・納税者は、税務申告書に利用した取決 めの取決め番号を記載する

・プロモーターは、顧客リストを作成し、税 務当局から要請があった日から20営業日

・不開示は、取決めの効力に影響しない

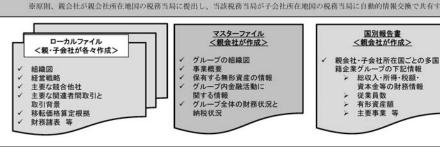
・不開示に対し、各種の罰金あり

以内に提出する

行動13 多国籍企業の企業情報の文書化

- 【課題】 多国籍企業グループによるグループ内取引を通じた所得の海外移転に対して、適正な課税(移転価格課税)を実現す るためには自国企業の国外関連者との取引に関する情報を求めるのはもちろんのこと、多国籍企業グループがグローバ ルに行う取引の全体像を把握する必要。
- 【対応】 経済界の<u>コンプライアンス・コストに配慮</u>しつつ、<u>税務当局のために透明性を高める</u>ことを目的として<u>共通様式に基づい</u> た移転価格文書化に関するルールを整備。具体的には、多国籍企業グループに対して、①ローカルファイル、②マスター ファイル、③国別報告書(CbCレポート)の三種類の文書を共通様式に従って税務当局に提供(または作成・保存)すること を義務付け(CbCレポートについては、原則、2016年1月1日以後開始事業年度から対象)。
 - ローカルファイル: 関連者間取引における独立企業間価格を算定するための詳細な情報。 独立企業原則の遵守状況を確 認し、移転価格課税を行うために使用(現行、措規22の10①②に相当)。
 - ○マスターファイル: 多国籍企業グループの組織・財務・事業の概要等、<u>多国籍企業グループの活動の全体像に関する</u> 「定性的」情報。多国籍企業グループ内の重大な移転価格リスクの存在の有無を評価するために使用。
 - 国別報告書: 多国籍企業グループの各国ごとの所得、納税額の配分等、多国籍企業グループの活動の全体像に関する 「定量的」情報。多国籍企業グループ内の移転価格リスクの存在の有無を評価するために使用。

※原則、親会社が親会社所在地国の税務当局に提出し、当該税務当局が子会社所在地国の税務当局に自動的情報交換で共有する。



(国際課税資料51)

(参考) 行動13 多国籍企業の企業情報の文書化

~「国別報告書ガイドライン」(2015年2月公表)の概要~

1. 実施時期

- > 2016年1月1日以後開始事業年度分の報告書から実施(実際の提出は2018年中)
- ▶ 但し、国内法制化に一定の期間を要する可能性があることを認識

2. 対象企業グループ

連結ベースで年間総収入金額が750百万ユーロ以上の企業グループ

3. 文書提供の条件

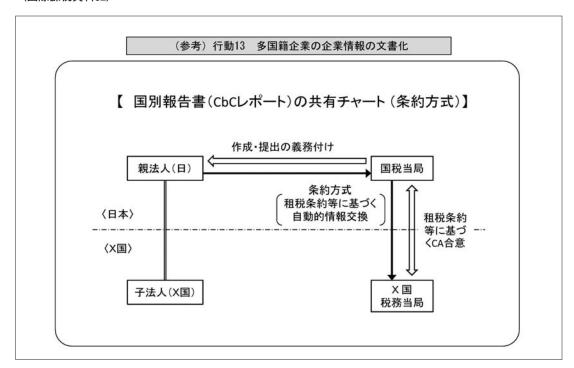
- ① 提供文書に係る守秘:租税条約等で担保される程度の高いレベルの守秘を確保
- 制度の整合性:国際的合意に対する国内法や執行の整合性の確保
- ③ 提供文書の適切な使用:入手文書はあくまでリスク評価の参考として利用

4. 報告書の提供方法の枠組み

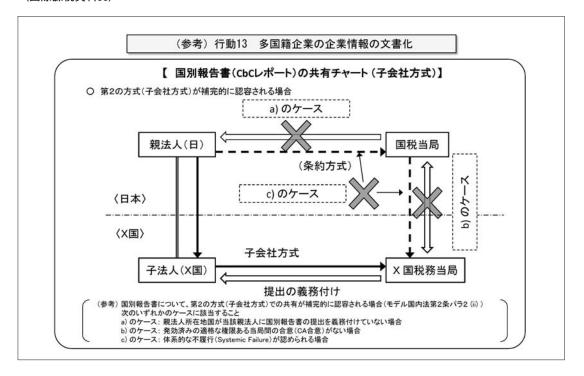
- ① 「条約方式」が基本
 - 対象企業グループの親会社が所在する国の当局が当該親会社に国別報告書の提出を義務付け
 - 当局は当該企業グループが事業を行っており、かつ、3. に掲げる条件を満たした国の当局に対し、自動的 情報交換により国別報告書を提供(「条約方式」)
- ② 補完的メカニズムとして「子会社方式」等を容認
 - > 仮に3. の条件を満たした国に適切に国別報告書が提供されない場合、当該国が自国の子会社に国別報告書 を求める「子会社方式」等の補完的メカニズムを容認
 - ※ 補完的メカニズムが容認される具体的ケース

 - (a) 親会社所在地国が当該親会社に国別報告書の提出を義務付けていない場合 (b) 国別報告書の共有に関する権限ある当局間の合意が結ばれていない場合
 - (c) 当局間の合意にも関わらず実際には国別報告書が提供されないことが確立した場合
- ③ 実施パッケージの策定
- 各国の実施状況についてのモニタリング・メカニズムの策定
- 紛争解決手続きの必要性の認識

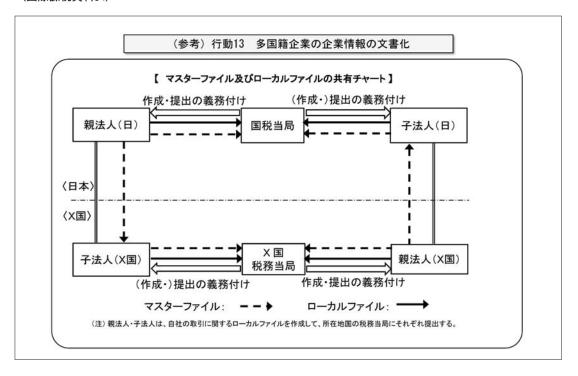
(国際課税資料52)



(国際課税資料53)



(国際課税資料54)



(国際課税資料55)

(参考) 行動13 多国籍企業の企業情報の文書化

~「国別報告書実施パッケージ」(2015年6月公表)の概要~

1. モデル当局間合意案 各国当局が国別報告書 (CbCレポート) を自動的に交換するための国際合意について、金融口座情報の自動的交換 の枠組みに係るCRS (共通報告基準) の権限ある当局間合意案を参考に作成され、5月末の租税委員会 (CFA) で承認 されたもの。税務行政執行共助条約に基づくマルチ合意案、二国間租税条約に基づく合意案、二国間の情報交換協定 に基づく合意案の三種類からなり、マルチ合意案は以下の9条からなる。

- 第1条 定義
- 第2条 多国籍企業グループに関する情報交換
- 情報交換の実施時期と方法 第3条
- 第4条 コンプライアンスと執行についての協調
- 第5条 守秘、情報のセーフガード及び適切な使用
- 第6条 協議
- 第7条 修正
- 第8条 合意条件
- 第9条 税務行政執行共助条約におけるCo-ordinating Body事務局の役割

モデル国内法制

- とした。 名国当局がCDCレポートの自動的交換を行うためには、まず、自国にあるCDCレポート提出対象となる多国籍企業グループ親会社等にCDCレポートの提出を義務付ける必要があるところ、OECDが関連する国内法制モデルを作成して示したもので、法的拘束力はないが、各国の国内法制において参照し得るもの。内容は以下の通り、8条からなる。

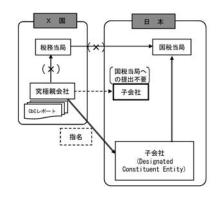
- 第1条 定義 第2条 提出義務
- 第3条 通知 第4条 国別報告書(CbCレポート)
- 第5条 提出時期
- 第6条 国別報告書情報の使用と守秘
- 第7条 罰則 第8条 実施時期

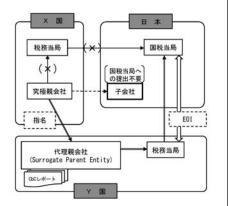
(国際課税資料56)

(参考) 行動13 多国籍企業の企業情報の文書化

~「国別報告書実施パッケージ」(2015年6月公表)の概要~ ○ 実施パッケージで追加された国別報告書(CbCレポート)の提供方法は以下の通り。

第2条第3項 代理親会社の指名があった場合の子会社方式 第2条第2項 同一国に所在する子会社が複数ある場合の 子会社方式 の不適用





(注) 可能な限り、示されたフレームワークの範囲内でCbCレポートが広範に共有できるように配慮されている。

行動14 相互協議の効果的実施

背景及び行動計画の概要

- BEPS対抗措置による新たなルールの導入に伴う予期せぬ二重課税の発生等の不確実性を排除し、ビジネスにとっての確実性と予測可能性を確保するためには、租税条約に関連する紛争を解決するための相互協議手続をより実効的なものとすることが必須。
- 相互協議手続の実効性は、強制的・拘束的仲裁制度の導入によって一層強化される。

報告書の概要

- 実効的な相互協議の実施を妨げる障害を除去するため、相互協議を通じた適時・効果的な紛争解決に対し強く政治的にコミットし、以下の3項目を実現するために各国が最低限実施すべき措置(ミニマムスタンダード: MS)及び実施することが望ましいとされる措置(ベストプラクティス)を勧告。
- (1) 相互協議に係る条約上の義務の誠実な履行と、相互協議事案の迅速な解決 (MSの例)相互協議事案を平均24か月以内に解決することを目標化。
- (2) 租税条約に関連する紛争の予防及び迅速な解決を促進するための行政手続の実施 (MSの例)相互協議の利用のためのガイダンス公表、相互協議担当職員の人員及び独立性の確保
- (3) 納税者に対する相互協議の機会の保証
 - (MSの例)いずれの締約国の権限のある当局に対しても相互協議の申立てをできるように租税条約の規定を改正
- ミニマムスタンダードの実施を確保するため、各国におけるミニマムスタンダードの実施状況をモニタリングする。
- 上記のほか、仲裁制度を導入する意思のある国で、強制的・拘束的仲裁に関する具体的な規定の策定作業を継続。

今後の対応等

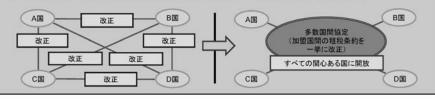
- OECD: 租税条約に関連する措置(仲裁を含む)を二国間租税条約に取り込むための多数国間協定の締結(行動15)。 ミニマムスタンダードの実施状況のモニタリング方法を策定し、モニタリングを実施する。
- 日 本: 現状においてミニマムスタンダード及びベストプラクティスを概ね実施している。 多数国間協定交渉への参加を含め、租税条約に関連する措置(仲裁を含む)を規定する租税条約を拡充。

(国際課税資料58)

行動15 多数国間協定の策定

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措置の実施のためには、各国の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界でおよそ3,000本ある二国間租税条約の改正には膨大な時間を要する。
- そこで、二国間租税条約においてBEPS対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を策定する。
- 多数国間協定の規定は、全加盟国が採用する中核的規定と、加盟国が選択できる規定とで構成され、多数国間協定の規定に従って、加盟国間の二国間租税条約の規定が部分的に改正又は追加される。
- 多数国間協定は、2016年末までに策定され、署名のためにすべての関心ある国に開放される。



行動計画の経緯及び今後の予定

- 〇 2014年9月:BEPS報告書において、多数国間協定交渉のためのマンデートの策定を勧告。
- 2015年1月:多数国間協定交渉のマンデート承認。
- 2015年5月: すべての参加表明国が参加する多数国間協定交渉の第1回会合を開催。
- 2015年7月現在:日本を含む87ヶ国が多数国間協定交渉への参加を表明。
- 2015年9月:日本を含む21か国で構成されるビューロー会合(運営会合)を開催。
- 2015年11月以後:2016年末までの多数国間協定の策定に向けて、数次にわたり会合を開催。

2

税制改革と国際課税(BEPS)への取組 (公社)日本租税研究協会 第67回租税研究大会記録2015

平成27年11月20日印刷 平成27年12月1日納品

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